

شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های علی و زمینه‌ای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی

سید حسین نورحسینی نیاکی^۱، مهدی مشکی میاوقی^۲، صغری براری نوکاشتی^۳

چکیده

تفکر انتقادی در ظهور بی طرفی، عینیت و بیان صادقانه در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی نقش بسیار مهمی دارد. مفهوم تئوری انتقادی در حسابداری رویکردهای بین رشته‌ای بوده که به دنبال ترکیب نظریه‌های غیر اقتصادی و روش‌های غیر اثباتی به منظور کشف جزای رفتاری، سازمانی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی در حسابداری است. براساس این دیدگاه، عمل حسابداری به حمایت از نظریه‌های مذکور به کاهش توزیع نابرابر قدرت و ثروت در جامعه گرایش دارد. از طرفی کیفیت منافع اجتماعی یکی از مهم‌ترین معضلات جامعه بشری می‌باشد. بر این اساس این مطالعه با هدف شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های علی و زمینه‌ای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی انجام با استفاده از روش نظریه داده بنیاد شد و به ارایه الگویی از طریق مصاحبه با ۳۳ نفر از خبرگان پرداخته شد. شرایط علی و شرایط زمینه‌ای پس از ارزیابی و غربالگری با روش دلفی فازی ارایه گردید. نتایج این مطالعه نشان داد که در بین مقوله‌های علی، بار عاملی مولفه‌های ۱- برون سازمانی، ۲- درون سازمانی و ۳- آمادگی و پذیرش جامعه به ترتیب با مقادیر (۰/۸۳۴)، (۰/۸۳۴) و (۰/۷۷۸) در جایگاه اول تا سوم میزان اهمیت قرار دارند که مهمترین شاخص‌های آن عدم آمادگی پذیرش سیستم‌های جدید گزارش دهی مالی، عدم تجربه در استفاده از سیستم‌های مالی و عدم حمایت مدیران در پذیرش سیستم‌های مالی بودند. همچنین در بین مقوله‌های زمینه‌ای نیز، بار عاملی مولفه‌های ۱- اجتماعی، ۲- فنی و آمادگی و ۳- علمی و آموزشی به ترتیب با مقادیر (۰/۹۲۲)، (۰/۹۰۹) و (۰/۸۸۱) در جایگاه اول تا سوم میزان اهمیت قرار دارند که مهمترین شاخص‌های آن وجود تحریم‌های اقتصادی، نبود قوانین و استانداردها حسابداری معتبر، کند بودن سرعت خطوط ارتباطی، عدم پرورش نیروهای متخصص و کارآمد و بهره‌گیری از آموزش بودند.

واژه‌های کلیدی: منافع اجتماعی، شاخص‌های سازمانی، شاخص‌های مدیریتی، شاخص‌های حاکمیتی، تئوری انتقادی

^۱ گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (s.h.nouhosseini@gmail.com)

^۲ گروه مالی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)، (m_meshki@pnu.ac.ir)

^۳ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (barari@iaurasht.ac.ir)

مقدمه

تفکر انتقادی در حسابداری را می‌توان در ظهور ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری از جمله، بی طرفی، عینیت و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی^۱ اکثر کشورها وجود دارد، بیان نمود. به طوری که از دیدگاه محققان انتقادی این ویژگی‌ها نوعی مشروعیت بخشیدن به فعالیت‌های واحدهای تجاری تهیه کننده اطلاعات حسابداری و مالی است (نیکو مرام و بنی مهد، ۱۳۹۶). تئوری انتقادی در حسابداری، پرسشی فراتر از بکارگیری روش‌های خاص در حسابداری را مطرح می‌سازد و با تمرکز بر تضادها و ناسازگاری‌ها سعی در تقویت ساختار حسابداری دارد. بر همین اساس لازمه اصلی این تئوری، اخلاق انتقادی است (محسنی و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین 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 ایجاد شده است (فری 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، ۲۰۱۵).

بر اساس تفکر انتقادی، شرایط موجود در حسابداری مطابق با آنچه که حسابداران در حال حاضر به آن باور داشته و به آن عمل می‌کنند، نیست و تمامی تعابیر، تصاویر و تعاریف فوق مورد انتقاد قرار می‌گیرد. این موضوع قابل پذیرش است که تامین منافع همه ذینفعان امکان پذیر نیست، ولی مدیران بایستی به گونه ای عمل کنند که بیشترین تعادل بین کلیه ذینفعان و استفاده کنندگان از صورت‌های مالی برقرار گردد (دیگان و همکاران، ۲۰۰۲). تئوری انتقادی در حسابداری و بلوغ آن در عرصه نوین با چالش‌ها، مسائل و مشکلات عدیده ای مواجه است. اینکه حسابداران به جهت پاسخگویی به عموم جامعه از وظیفه ذاتی برخوردارند، امری اجتناب ناپذیر بوده و از مبانی اصلی بی طرفی می باشد (ریاحی بلکوئی، ۱۳۸۱). این درحالی است که تئوری انتقادی به عنوان یک تئوری در حسابداری بوده است که در سال‌های اخیر به عنوان عملی اجتماعی نیز مطرح شده است (جهانگیر نیا و بختیاری، ۱۳۹۶).

یکی از اهداف اصلی گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری به ذینفعان است. بدین منظور ارائه اطلاعات مالی مناسب با حل مشکلات مربوط به ارتباط هزینه‌ها و منافع اجتماعی دارای اهمیت زیادی است (وفایی پور و همکاران، ۱۴۰۰). از آنجایی که مهم ترین مأموریت حرفه حسابداری و حسابرسی، یاری رساندن به مدیریت در دستیابی به اهداف و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان از طریق ارزیابی کیفیت و اثر بخشی فرآیندهای راهبردی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به صورت مستقل است بلوغ حسابداری انتقادی باید با اهداف سازمان و جامعه ای که در آن خدمات ارائه می‌کند همسو باشد. بنابراین برای اینکه حسابداران و حسابرسان نقش خود را به طور مؤثر در عرصه جامعه ایفا کنند باید از نظر وظایف و اهداف خود به اندازه کافی توانایی و قابلیت داشته باشند (محمدی تافچی و همکاران، ۱۳۹۹).

در حقیقت حسابداری، آگاهی یا شعوری تصنعی را برای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی به وجود می‌آورد، به طوری که بر این اساس شرایط موجود مطابق با آنچه در حال حاضر حسابداران به آن باور دارند و به آن عمل می‌کنند، نخواهد بود (خواجوی و محمدیان، ۱۳۹۷). در دیدگاه‌های اخیر نیز با تاکید بر نقش ارتباطی سعی در حل مشکلات معرفتی جهان نوین و اخلاق انتقادی شده است (قربانی و محسنی، ۱۳۹۸). همچنین نقش محوری حسابداری در قضاوت بین شرکت‌های مختلف و حوزه‌های اجتماعی مثل مصرف کنندگان و عموم مردم مورد تاکید قرار گرفته و حسابداری به عنوان عملی اجتماعی مطرح شده است (جهانگیر نیا و بختیاری، ۱۳۹۶). استمرار حیات هر حرفه و اشتغال آن وابسته به کیفیت خدمات، اعتماد، میزان اعتباربخشی، سرمایه اجتماعی و اخلاقی آنها بوده که حفظ هر کدام به نوبه خود از اهمیت بسزایی برخوردار است (روزبخش و همکاران، ۱۴۰۲). همچنین اساساً یک سازمان بر حسب نیاز عمومی و اجتماعی به وجود می‌آید و مبنای ایجاد سازمان نیز نیاز به تولید کالا و یا خدمت به جامعه است لذا نه سازمان می‌تواند خود را از جامعه جدا بداند و نه جامعه می‌تواند بدون سازمان به حیات خود ادامه دهد (حجتی فرد، ۱۳۹۲). براین اساس، عمل حسابداری به حمایت از اقتصاد، ساختار اجتماعی و تحکیم توزیع برابر قدرت و ثروت در جامعه گرایش دارد (قربانی و محسنی، ۱۳۹۷). از طرفی تئوری انتقادی در حسابداری در پاسخ نیاز به نقد اجتماعی و کثرت‌گرایی اطلاعات، نیازمند توسعه بوده تا مسئولیت‌پذیری را در پاسخگویی به جامعه گسترش دهد. حسابداری صرفاً تکنیکی برای گزارش ارزش‌های پولی/کمی و به حداکثر رساندن ثروت یا فرصت‌های اقتصادی نیست، بلکه ابزاری

¹ Financial reporting

² Deegan et al

برای تقویت کیفیت منافع اجتماعی و مسئولیت‌پذیری و حکمرانی از طریق مشارکت گسترده‌تر سهامداران است (پرکسیس و همکاران^۱، ۲۰۲۲).

بلوغ حسابداری انتقادی، ضمن تکامل فرایندها و نهادهای دموکراتیک، آنها را تشویق می‌کند تا عدالت را در حوزه‌های مرتبط با اقتصاد، جامعه و محیط زیست از طریق توسعه متمرکز رویه‌های حسابداری و پاسخگویی برابر به تمامی از استفاده‌کنندگان از حسابداری تقویت کند (سپاسی و رمضانی، ۱۳۹۹). در مفهوم نهادی، حسابداری معمولاً در حساب‌های انحصاری، مالی شرکت‌ها یا مجموع حساب‌های ملی دولت دیده می‌شود (پرکسیس و همکاران^۲، ۲۰۲۲). ارائه منافع اجتماعی^۳ به عنوان هدف اصلی اکثر دولت‌ها و سازمان‌ها می‌باشد و کیفیت منافع اجتماعی یکی از مهم‌ترین معضلات جامعه بشری می‌باشد (صفرزاده بندری و جودکی چگینی، ۱۴۰۰). ممکن است اطلاعات حسابداری به راحتی به عنوان یک ابزار طبیعی برای جنبش‌های اجتماعی^۴ تصور نشود. تئوری انتقادی در حسابداری می‌تواند به بهترین شکل، درکی از افراد، سازمانها و جوامع ارائه نماید، بنابراین پذیرش دیدگاه انتقادی در حسابداری مهم است (بیکر و بیتنر^۵، ۱۹۹۷).

گسترش منافع اجتماعی به عنوان 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 به عنوان یک ابزار طبیعی برای جنبش‌های اجتماعی تصور نگردد و منجر به تحول‌های اقتصادی نیز نشود. با این حال، همانطور که گالپوفر و هاسلم (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، برطرف نماید. در اوایل قرن بیست و یکم، از آنجایی اطلاعات حسابداری، هیچ تعلق طبقاتی نداشته است، در مبارزات جنبش‌های اجتماعی علیه سیاست‌های نتولیبرالی مورد استفاده قرار می‌گرفت. با این استدلال که وقتی مبارزان، اطلاعات حسابداری را عمدتاً به عنوان واقعیت ارائه می‌کردند، چنین اطلاعاتی فراتر از جمع‌آوری کامل توسط هر گروه، طبقه یا بدنه اجتماعی خاص بوده است (لزلی و استورات، 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، ۱۹۹۷).

در واقع، عمل حسابداری به حمایت از ساختار اجتماعی، سیاسی و اقتصادی و همچنین کاهش توزیع نابرابر قدرت و ثروت در جامعه‌گرایی دارد. محققان دیدگاه انتقادی ویژگی عینیت‌یابی طرفی اطلاعات حسابداری را زیر سوال می‌برند. به طوری که حسابداری برای ایجاد یا مشروعیت بخشیدن به ساختارهای خاص اجتماعی است. گنجاندن متغیرهای تعدیلی در رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی نیز بر عملکرد و تبیین این ارتباط و افزایش قابلیت اطمینان کمک می‌نماید (اسدی و همکاران، ۱۴۰۱).

در حال حاضر نیاز به مطالعات انتقادی در حسابداری نسبت به زمانی که برای اولین بار پروژه حسابداری میان رشته‌ای و انتقادی ظهور کرد، بیشتر احساس می‌شود (اسمیت و همکاران^۶، ۲۰۲۲). پروژه آکادمیک که به عنوان دیدگاه‌های بین رشته‌ای 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). دیدگاه انتقادی در حسابداری در زمره تئوری‌های توصیفی حسابداری قرار نمی‌گیرد. لیکن برای آنکه تئوری‌های توصیفی مورد نقد و بررسی بیشتر قرار گیرند نیازمند این است که دیدگاه انتقادی تشریح گردد. الگوسازی بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی متاثر از شاخص‌های مختلفی است که در این میان نقش شاخص‌های علی و زمینه‌ای بیش از سایرین برجسته است.

پژوهش حاضر را می‌توان از سه منظر دارای اهمیت و نوآوری تلقی نمود: نخست اینکه حاوی مفاهیم جدیدی در حوزه حسابداری است که می‌تواند به توسعه ادبیات حسابداری کمک شایانی نماید. در واقع نبود یک چهارچوب نظری درباره این مفهوم به ویژه در سطح شرکتهای بازار سرمایه ایران باعث می‌شود تا این پژوهش به واسطه تحلیل نظریه داده بنیاد، نسبت به ایجاد یک الگوی دارای مقوله‌ها و مضامین مفهومی (شاخص‌ها) به واکاوی دقیق موضوع بپردازد. دوم، اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند به مقررات‌گذاران بازار سرمایه و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قوانین کمک نماید تا ضمن ایجاد درک منسجم‌تر نسبت به مفاهیم حسابداری، به کاهش

¹ Perksis et al

² Perksis et al

³ Social benefit

⁴ Social movements

⁵ Baker & Battner

⁶ Smyth et al

بروکراسی های اداری، کاهش نفوذ دولت ها و سیاستمداران در مشروعیت بخشیدن به سیستم های مالی، تدوین تئوریهای نوین و کاربردی در حسابداری، درک بهتر روش های روزمره حسابداری، بهبود کارایی تصمیمات سرمایه گذاری، افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، ایجاد هویت اساسی برای گزارش های مالی، کاهش فساد مالی در جامعه، ایجاد و هم افزایی بین قوانین و مقررات و استاندارد های حسابداری، بهبود خدمات مالی در جامعه و در نهایت نزدیک شدن به واقعیت اطلاعات مالی و حسابداری کمک نموده و بر این اساس توسعه و فرهنگ پاسخگویی به جامعه در حسابداری را گسترش دهد.

سوم اینکه این مطالعه می تواند به سایر ذینفعان و استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی اطلاعات حسابداری نظیر شرکت ها، تحلیل گران بازار سرمایه، سازمان ها (بورسی و غیر بورسی)، سرمایه گذاران، دولت و نهاد های قانون گذار از جمله سازمان حسابرسی و نهاد های تدوین کننده استاندارد حسابداری، جامعه و همچنین دانشجویان و سایر علاقه مندان به پژوهش مفید و فایده باشد. تا به واسطه وجود گسترش منافع اجتماعی به افزایش افشا و تصمیمات سرمایه گذاری بهینه تری منجر گردد.

در راستای آنچه که بیان شد تعیین عوامل موثر بر بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی با توجه به محیط کسب و کار شرکت ها و روابط آنها با دولت و جامعه برای نیل به یک سیستم حسابداری اثربخش جهت تحکیم برابر قدرت و ثروت در جامعه، بسیار ضروری و با اهمیت می باشد. با عنایت به مباحث مطرح شده در خصوص ماهیت انجام این پژوهش به لحاظ اهمیت و با توجه به اینکه تاکنون، در حوزه حسابداری، تلاش های کمی برای توسعه و بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و شناسایی شاخص های آن صورت گرفته است، به چرایی انجام آن می پردازد. در ادامه و در بخش دوم نسبت به ارائه مبانی نظری و پیشینه پژوهش اقدام می گردد 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. بر این اساس، تحقیق حاضر با هدف شناسایی و اولویت بندی شاخص های علی و زمینه ای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی انجام شد.

مبانی نظری

با توجه به ماهیت اجتماعی حسابداری، فلسفه تحقیق پوزیتیویستی علوم طبیعی برای استفاده در رشته حسابداری ناکافی است (هابر^۱، ۲۰۱۵). تئوری انتقادی^۲، جنبشی فکری-فلسفی است، که به نقد فرهنگ و جامعه در سرتاسر علوم اجتماعی و انسانی می پردازد (نیمراک و تینکر^۳، ۱۸۹۹). در نظریه های انتقادی رشته های متعددی از علوم انسانی و اجتماعی نظیر فلسفه، جامعه شناسی، علوم سیاسی، اقتصاد، روانشناسی، ادبیات، هنر و... برای تجزیه و تحلیل مسائل و مشکلات جامعه مورد نقد قرار می گیرند (جهانگیرنیا و همکاران، ۱۳۹۶).

تئوری انتقادی در حسابداری، توانایی زیادی جهت بسط مسایل مختلف در حسابداری دارد. به طوریکه یک تعریف دقیق از تئوری انتقادی در حسابداری بسیار مشکل است (گلهوفر و هسلام، ۲۰۰۶). مفهوم تئوری انتقادی در حسابداری از رویکردهای بین رشته ای در پژوهش های حسابداری در دهه ۱۹۷۰ به وجود آمده و به دنبال ترکیب نظریه های غیر اقتصادی و روش های غیراثباتی به منظور کشف اجزای رفتاری، سازمانی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی در حسابداری است (ریچاردستون^۴، ۲۰۱۵). این مفهوم به طور مستقیم یا غیر مستقیم در افکار مارکسیستی ریشه دارد، به طوریکه حسابداری یک فن خنثی و عینی است و بهبود کارایی تخصیصی بازار است را مورد نقد قرار می دهد. در عوض به روش هایی که فعالیت های حسابداری می توانند ثروت را به طور برابر میان طبقه های مختلف اجتماعی تقسیم کند، تاکید می نماید (آرنولد^۵، ۲۰۰۹). نظریه انتقادی به دنبال نشان دادن اثرات مضر و به چالش کشیدن عقاید غالب عقلانیت اقتصادی برای رفاه فرد و جامعه می باشد (جیمز^۶، ۲۰۰۸).

تحقیقات انتقادی حسابداری، حیطة وسیعی از تحقیقات، از به شدت محتاطانه تا به شدت افراطی، را در بر می گیرد. ولی با این وجود تمام آنها تلاش می کنند تا با آگاه سازی حسابداری در مورد نتایج اقتصادی، سیاسی و اجتماعی؛ رویه ها را بهبود بخشند (مورگان^۷، ۱۹۸۸). از این روست که مطالعات انتقادی در مخالفت با بکارگیری روش علمی علوم تجربی در تحقیقات حسابداری با هم همبستگی دارند؛ چرا که

¹ Huber

² Critical theory

³ Neimark & Tinker

⁴ Richardson

⁵ Arnold

⁶ James

⁷ Morgan

روش‌شناسی علوم تجربی به طور خاص و به علت درک غلط خود از دانش عینی، هرگونه ملاحظات انسانی و اجتماعی را نادیده می‌گیرد (سپاسی و همکاران، ۱۳۹۷).

بلوغ^۱ را می‌توان 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. هدف اصلی مدل‌های بلوغ، ارزیابی و توسعه اقدامات سازمانی از طریق ایجاد نقشه راه توسعه است (پریرا و سرانو، ۲۰۲۰). مدل‌های موجود بلوغ بیشتر خاص بخش دولتی و رشته مدیریت هستند یا محدود به ابزارهایی هستند که حساب‌برسان داخلی استفاده می‌نمایند. این مدلها براساس مدل بلوغ (مدل بلوغ قابلیت) می‌باشند، بنابراین یک مدل بلوغ جامع و کامل برای تحلیل ماهیت چندبعدی بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری لازم است.

حسابداری اجتماعی را با تعریف و تشریح دو مفهوم اساسی در این زمینه "جامعه آگاه" و "شرکت‌های پاسخگو" آغاز گردیده است. "جامعه آگاه" به عنوان جامعه‌ای که بدرستی حقوق اجتماعی خود را می‌شناسد و خواستار رعایت آنها از جانب شرکت‌ها است و "شرکت‌های پاسخگو" به عنوان شخصیت‌های حقوقی که بقاء خود را در گرو جامعه می‌دانند و خود را ملزم به پاسخگویی به این جامعه در خصوص رعایت مسئولیت‌های اجتماعی معرفی می‌کنند و پس از آن به تبیین نقش حسابداری اجتماعی در این فرایند پاسخگویی و پاسخ خواهی می‌پردازند (پرکسیس و همکاران، ۲۰۲۲). مفهوم منافع اجتماعی در معرض تفاسیر متفاوتی در مقاطع زمانی مختلف قرار داشته است، با تحولاتی مانند تمرکز بر کارایی، نئولیبرالیسم، رقابت و رشد، مدیریت عمومی جدید، زمینه‌ای در حال تغییر را برای توجه به منافع عمومی فراهم می‌کند (اورگان، ۲۰۱۰).

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 آنها است. منابع اقتصادی جامعه کمیاب و محدود است، پس ضرورت دارد در بکارگیری و استفاده از آنها حداکثر بهره‌وری حاصل گردد، به گونه‌ای که منافع اجتماعی حاصل از مصرف، بیش از هزینه‌های اجتماعی آن باشد. کالاهایی که قبلاً رایگان بوده‌اند، مجدداً 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 واحدهای تجاری باید در ازای استفاده از آنها، منفعی را در اختیار اجتماع قرار دهند. از حقوق مسلم جامعه این است که میزان تعهدات اجتماعی واحدهای تجاری نسبت به خود و همچنین مقدار انجام شده آنها آگاهی یابد و این آگاهی لازم است بر اساس اصول و مبانی گزارشگری حسابداری صورت گیرد.

نظریه نمایندگی در متون مختلفی مانند اقتصاد، بیمه، سیاست، مدیریت و حسابداری بیان شده است. تئوری نمایندگی^۲ مربوط به موردی است که 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. رابطه بین سهامدار و مدیر، مدیر عامل و مدیران، دایره‌های مختلف سازمان، شخص (حقیقی یا حقوقی) با وکیل قانونی، بیمه‌گر و بیمه‌گذار و ... نمونه‌هایی از تئوری نمایندگی هستند جنسن و مک‌لینگ^۳ (۱۹۷۶). از دیرباز، تئوری نمایندگی حول محور مسایل نمایندگی و حل و فصل تضاد منافع بین این گروهها در حال چرخش است (غلامی و نظام‌پور، ۱۴۰۱). یکی از مشکلات اصلی تئوری نمایندگی، تضاد منافع بین مالکان و مدیران است. این مشکل زمانی به وجود می‌آید که مالک یا مالکان از تأیید صحت انجام کار توسط مدیران ناتوان هستند (چون انجام چنین کاری، مشکل و درعین حال هزینه‌بر است). اما مشکل دوم در هنگام اختلاف نگرش مالکان و مدیران شرکت در مواجهه با ریسک به وجود می‌آید. چون ریسک‌پذیری بین مالک و مدیر متفاوت است (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱).

رحمانی و همکاران^۴ (۲۰۲۲) در پژوهشی به طراحی مدل بلوغ مدیریت مالی و حسابداری واحدهای گزارشگر بخش عمومی پرداختند. یافته‌های حاصل از مصاحبه با خبرگان و استفاده از تحلیل مضمون واکاوی نشان داد مدل بلوغ شامل فناوری اطلاعات، گزارشگری مالی، بودجه و برنامه ریزی مالی، قوانین و مقررات، راهبری و نظارت مالی، رهبری، کارایی و اثربخشی و سرمایه انسانی می‌باشد.

¹ maturity

² Pereira & Serrano

³ O'Regan

⁴ Agency Theory

⁵ Jensen & Meckling

⁶ Rahmani et al

کریم آبادی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان "الگوی آئین رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی" با انجام کدگذاری در بعد عوامل محیطی (شاخص‌های اقتصادی و رقابتی)، عوامل سازمانی (حاکمیت شرکتی، فرهنگ سازمانی و رهبری اخلاقی)، ارزش‌های فردی (شاخص‌های ارزش‌های دینی و ارزش‌های اخلاقی)، عوامل اجتماعی (مسئولیت اجتماعی) و عوامل فردی (درستکاری حسابدار، شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای، رازداری و بی‌طرفی) شناسایی کردند. آنها یافتند که رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان مستقل در حسابداری پدیده‌ای دفاعی نیست، نیازمند شکل‌گیری برخی شرایط و انجام برخی استراتژی‌ها است که منجر به پیامدهایی محسوس می‌گردد و فرد را در انتخاب صحیح رهنمون می‌نماید.

صیر زاده و کریمی (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان "افشای مسئولیت اجتماعی، آگاهی‌بخشی قیمت سهام با تأکید بر نقش حاکمیت شرکتی" نشان می‌دهند که بین مسئولیت اجتماعی شرکت و اطلاع‌رسانی قیمت سهام و حاکمیت شرکتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین آنها نتیجه گرفتند که نقش میانجی حاکمیت شرکتی مورد تأیید بوده و در شرکت‌های با مسئولیت اجتماعی بالاتر، تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت و حاکمیت شرکتی بر اطلاع‌رسانی قیمت سهام قوی‌تر است.

حیدرپور و فرح آبادی (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان "تأثیر جهت‌گیری محیط‌زیست بر عملکرد مالی با تأکید بر اثرات مدیریت سبز تأمین‌کننده و سرمایه‌ارتباطی" نشان دادند که جهت‌گیری محیط‌زیست بر عملکرد مالی و مدیریت سبز تأمین‌کننده تأثیر مثبت دارد. همچنین تحلیل‌ها حاکی از این بود که مدیریت سبز تأمین‌کننده نیز بر عملکرد مالی تأثیر مثبت دارد. در نهایت آنها در پژوهش خود با پذیرش اثر تعدیلگری سرمایه‌ارتباطی بر رابطه بین جهت‌گیری پایداری زیست‌محیطی و عملکرد مالی، نشان دادند که اقدام شرکت‌ها در راستای افشای اختیاری مسئولیت‌پذیری اجتماعی در راستای بهبود افشای اجباری مانند عملکرد مالی هم سو است.

پازی و همکاران^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی، سازمان‌های غیر دولتی را از منظر پاسخگویی عمومی و بحث حسابداری انتقادی مورد بررسی قرار دادند. آنها همچنین شرایط حسابداری در سازمان‌های غیر دولتی را توضیح دادند و رویدادهای آموزشی را در آنها بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که پاسخگویی با ادغام آموزش حسابداری انتقادی به عنوان یکی از ویژگی‌های آن باید گسترش یابد. پیسی و پیسی^۲ (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی بینش‌های ارائه شده مبتنی بر تجزیه و تحلیل خط مشی‌های توسعه حرفه‌ای مستمر در حرفه حسابداری، به تبیین ادبیات مربوط به ادعاهای تاریخی در مورد اجبار به رعایت منافع عمومی توسط حسابداران حرفه‌ای و نهادهای حسابداری پرداخته‌اند.

گالهور و هاسلم^۳ (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، نشان دهند. در اوایل قرن بیست و یکم، اطلاعات حسابداری، از آنجایی که هیچ تعلق طبقاتی لازمی ندارد، توسط جنبش‌های اجتماعی در مبارزات خود علیه سیاست‌های نتولیبرالی مورد استفاده قرار گرفت.

مشایخ و آشتیانی^۴ (۱۴۰۳) گزارش کردند که به‌طور کلی افزایش میزان توجه سرمایه‌گذار سبب افزایش سطح افشای شرکت در ارتباط با مسئولیت اجتماعی خواهد شد. پرداختن به موضوع حساسیت و توجه سرمایه‌گذار می‌تواند منجر به آن شود که شرکت‌ها بیش از پیش در صدد بهبود سازوکارهای طراحی شده برای عمل به مسئولیت اجتماعی و در نتیجه ارتقای کیفیت بالا و ایجاد جذابیت برای سرمایه‌گذاران بپردازند.

خواجوی و نعمت‌الهی^۵ (۱۳۹۹) رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری را بررسی کردند و نشان دادند که در دیدگاه انتقادی، انسان موجودی خلاق، مختار و منتقد است پژوهش حسابداری انتقادی نیز باید همین نگاه را به انسان‌ها داشته باشد و استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز باید بر همین اساس نگاشته شوند.

محسنی و همکاران^۶ (۱۳۹۷) در پژوهش خود با عنوان مطالعات انتقادی در حسابداری با رویکرد تحلیلی بیان کردند که حسابداری انتقادی، عینیت وی طرفی حسابداری را زیر سوال برده و بیان می‌کنند که تاکنون حسابداری از نظام‌های اجتماعی تحت کنترل دولت حمایت نموده است.

¹ Pazzi et al

² Paisey & Paisey

³ Gallhofer & Haslam

⁴ Mashayekh & Tahmasebi-Ashtiani

⁵ Khajavi & Neamatollahi

⁶ Mohseni et al

رهنمای رودپشتی و همکاران^۱ (۱۳۹۲) در پژوهش خود با عنوان حسابداری مدیریت انتقادی با تبیین مفاهیم حسابداری مدیریت انتقادی، نشان دادند 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 و نیز قدرت دانش و درک سیستم‌ها می‌داند.

سوالات پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه تحقیق، می‌توان سؤالات زیر را مطرح نمود:

سوال اول: مهمترین شاخص‌های علی بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی چه می‌باشد؟

سوال دوم: مهمترین شاخص‌های زمینه‌ای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی چه می‌باشد؟

روش پژوهش

این مطالعه از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها) از نوع ترکیبی (کیفی- کمی) می‌باشد. از منظر نتیجه نیز از نوع بنیادی بوده است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و آزمون نظریه و گسترش دانش موجود انجام شده است. در واقع این تحقیق یک چهارچوب مفهومی ایجاد می‌نماید، تا از این طریق بتوان الگوی مفهومی شاخص‌های علی و زمینه‌ای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری با تاکید بر کیفیت منافع اجتماعی و تئوری نمایندگی را با دید همه جانبه ارائه نمود. از نظر روش شناخت پژوهشی فلسفی و تجربی و از منظر منطبق اجرا (نوع استدلال) استقرایی بوده است. در این تحقیق، با توجه به این که در زمینه بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی پژوهش‌ها و مطالب علمی در پایگاه‌های دانش بسیار کم است، از استراتژی نظریه داده بنیاد^۲ 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، با توجه به رویکرد کیفی مورد نظر که نظریه داده بنیاد می‌باشد، از سه فرآیند کدگذاری شامل کدگذاری باز^۳، کدگذاری محوری^۴ و کدگذاری گزینشی^۵ با استفاده از مدل پارادایمی استراوس و کروبین استفاده شده است. این تحقیق طی سال‌های ۱۴۰۲-۱۴۰۳ انجام شد. جامعه آماری مورد مطالعه شامل خبرگانی بود که دارای حداقل یک مقاله چاپ شده در رابطه با موضوع پژوهش در نشریات علمی پژوهشی و یا همایش‌های معتبر حسابداری باشند و یا تخصص و تجربه کافی در زمینه پژوهش داشته‌اند. در این پژوهش متخصص فردی است که یکی از اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابداری سازمان حسابرسی، کارشناس سازمان خصوصی سازی، 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 تا زمانی ادامه داشت که فرایند اکتشاف و تحلیل به نقطه اشباع نظری^{۳۷} رسید. در این مرحله پژوهش به منظور جمع‌آوری اطلاعات ۳۳ نفر از متخصصان به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. بر این اساس با استفاده از نظر خبرگان نسبت به اخذ نظرات کدگذاری محوری و کدگذاری باز براساس فرآیند نظریه داده بنیاد استراوس و کروبین (۱۹۹۰) اقدام گردید. در این پژوهش رویکرد هدفمند در انتخاب نمونه فاز اول استفاده شد. نمونه‌گیری از خبرگان در این پژوهش تا زمانی ادامه داشت که فرآیند اکتشاف و تحلیل به نقطه اشباع نظری رسید.

در مرحله کمی، برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه مطابق جدول (۱) گردآوری شده است. در این بخش نظرسنجی از خبرگان، مبتنی بر روش دلفی فازی و در قالب طیف لیکرت ۷ گانه به منظور صحت‌گذاری و غربالسازی ابعاد و شاخص‌های شناسایی شده در مرحله کیفی و از طریق روش

¹ Rahnamay-Roodposhti, F. & Goudarzi

² Grounded Theory

³ Open Coding

⁴ Axial Coding

⁵ Selective Coding

نظریه داده بنیاد اقدام و روش تحلیل داده‌ها در این بخش جهت غربالگری و بدست آوردن اطمینان از اهمیت شاخص های شناسایی شده و انتخاب شاخص های نهایی، روش دلفی فازی بوده است.

جدول ۱ - طیف هفت درجه فازی برای شاخص گذاری ارزش ها

Table 1- The spectrum of seven fuzzy degrees for indexing values

مقیاس عدد فازی	عدد فازی	متغیر زبانی
۰،۰۰/۱	۱	بطور کامل بی اهمیت
۰،۰۰/۱،۰/۳	۲	خیلی بی اهمیت
۰/۱،۰/۳،۰/۵	۳	بی اهمیت
۰/۳،۰/۵،۰/۷،۵	۴	متوسط
۰/۵،۰/۷،۵،۰/۹	۵	با اهمیت
۰/۷،۵،۰/۹،۰	۶	خیلی با اهمیت
۰/۹،۰/۱،۰	۷	بطور کامل با اهمیت

در نهایت پرسشنامه ای با سؤالات باز پاسخ بر مبنای سؤالات و اهداف اصلی پژوهش در اختیار هر کدام از خبرگان قرار گرفت تا نظرات خود را در مورد شاخص های علی و زمینه ای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی بیان نماید و پس از اتمام هر مصاحبه متن آن توسط پژوهشگر مورد تحلیل قرار گرفت. به همین منوال مصاحبه ها به دلیل به اشباع رسیدن تا نفر سی و سوم ادامه یافت. جهت تجزیه و تحلیل داده ها در این پژوهش از راهبرد نظریه پردازی داده بنیاد بهره گرفته شد.

یافته‌ها

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی: ویژگی‌های جمعیت‌شناختی جامعه نمونه در بخش کیفی در جدول ۲ نشان داده شده است. مردها ۵۷/۶ درصد و زن ها ۴۲/۴ درصد از صاحب‌نظران این تحقیق را شامل می شدند. بیشتر افراد مد نظر میانسال با سن بین ۳۶ تا ۴۵ سال (۵۷/۶ درصد) بودند. برای این منظور ۳۳ نفر از خبرگان مطابق جدول ۲ به عنوان نمونه آماری انتخاب گردیدند. حدود ۶۰ درصد از کارشناس این تحقیق دارای مدارک کارشناسی ارشد و ۴۰ درصد دارای مدارک دکتری بودند. خبرگان دارای مدرک دکتری عموماً عضو هیات علمی دانشگاه و خبرگان با مدرک کارشناسی ارشد عموماً مدرسین دانشگاهی که مدیر مالی، حسابرس، حسابدار و یا کارشناس رسمی دادگستری نیز بوده اند. در مرحله اول تحقیق از طریق ابزار کدگذاری باز، کدها و مفاهیم مرتبط با موضوع پژوهش و بررسی مصاحبه‌ها استخراج شد. پس از مرور خط به خط متون مصاحبه و استخراج مفاهیم از آنها، بر اساس شباهت‌ها و قرابت معنایی و مفهومی میان کدها، در قالب مفاهیم شناسایی و دسته‌بندی شدند. در ادامه به جهت بررسی دقیق تاثیر شاخص‌ها و اولویت بندی مؤلفه‌های علی و زمینه ای مدل بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی با توجه به بارهای عاملی پرداخته شده است.

جدول ۲- مشخصات جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان (خبرگان) در پژوهش

Table 2- Demographic characteristics of participants (experts) in the research

متغیر	تخصص و شغل خبرگان	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۹	۵۷/۶٪
خبرگان پژوهش	زن	۱۴	۴۲/۴٪
سن	کمتر از ۳۵ سال	۱۰	۳۰/۳٪

۵۷/۶	۱۹	بین ۳۶ تا ۴۵ سال	خبرگان پژوهش
%۱۲/۱	۴	بیش از ۴۶ سال	
%۶۰/۶	۲۰	حسابرس - مدیر مالی - مدرس	میزان تحصیلات خبرگان پژوهش
%۳۹/۴	۱۳	عضو هیات علمی دانشگاه	دکترا

منبع: یافته های پژوهشگر

تجزیه و تحلیل فازی الگوی پژوهش^۱

در این پژوهش برای سنجش روایی و ارزیابی مفاهیم و کدهای استخراج شده و همچنین برای غربالگری و بدست آوردن اطمینان از اهمیت شاخص های شناسایی شده و انتخاب شاخص های نهایی از روش دلفی فازی استفاده شده است. روش دلفی، روشی پیمایشی مبتنی بر نظرات خبرگان و متخصصین می باشد که دارای سه خصوصیت اصلی: پاسخ بی نام، تکرار، بازخورد، کنترل شده و در نهایت پاسخ گروهی آماری است. این تکنیک، روشی نظام مند به منظور جمع آوری و هماهنگی قضاوت های آگاهانه گروهی از خبرگان درباره سوال یا موضوعی خاص است. هدف از استفاده روش دلفی، دسترسی مطمئن تر به توافق گروهی متخصصان و خبرگان درباره موضوعی خاص است که با استفاده از پرسشنامه و نظرخواهی از خبرگان، به دفعات با توجه به بازخورد حاصل از آنها صورت می پذیرد. تکنیک دلفی براساس دیدگاه پاسخ دهندگان صورت می گیرد. کاربرد تکنیک دلفی فازی جهت پیش بینی توسط کافمن و گوپتا^۲ (۱۹۸۸) ارائه گردید. همچنین ایشیکاوا^۳ (۱۹۹۳) به توسعه تکنیک دلفی با اعداد فازی مثلثی پرداخت. بعد از آن مطالعات متعددی برای استفاده از تکنیک دلفی فازی صورت گرفته است. روش های توسعه یافته برای دلفی فازی به مانند روش دلفی سنتی بسیار متنوع بوده و وحدت نظری در این زمینه وجود ندارد. دیدگاه های متعدد و متفاوتی در زمینه توسعه طیف فازی، تجمیع دیدگاه خبرگان، فازی زدایی و رسیدن به اجماع وجود دارد. برای تشریح الگوریتم اجرای تکنیک دلفی فازی باید بین دو کاربرد تکنیک دلفی تفاوت قایل شد.

کاربرد تکنیک دلفی برای پیش بینی

بر این اساس در استفاده از تکنیک دلفی باید بین دو نوع تحقیق کیفی تمایز قائل شد. برخی پژوهش ها جنبه اکتشافی دارد. در این دسته محققان به دنبال شناسایی مهمترین عناصر زیربنایی یک پدیده هستند. برخی از پژوهش ها نیز با هدف پیش بینی صورت می گیرد. در این مطالعه الگوریتم اجرای تکنیک دلفی فازی در هر مورد براساس مطالعات انجام شده پیشین ارائه شده است. یکی از عمده ترین مزیت های تکنیک دلفی فازی نسبت به تکنیک دلفی سنتی جهت غربال شاخص ها آن است که می توان از یک راند برای تلخیص و غربال آیتها استفاده کرد. در الگوریتم اجرای تکنیک دلفی فازی برای غربالگری نخست باید طیف فازی مناسبی برای فازی سازی عبارات کلامی پاسخ دهندگان توسعه داد. پس از انتخاب یا توسعه طیف فازی مناسب، دیدگاه خبرگان گردآوری شده و به صورت فازی ثبت می شود. در گام دوم باید به تجمیع دیدگاه خبرگان پرداخت. راه های متعددی برای تجمیع فازی دیدگاه خبرگان پیشنهاد شده است. اگر دیدگاه هر کارشناس به صورت عدد فازی مثلثی (l, m, u) نمایش داده شود، ساده ترین روش محاسبه میانگین فازی دیدگاه خبرگان است:

$$F_{AVE} = \frac{\sum l}{n}, \frac{\sum m}{n}, \frac{\sum u}{n}$$

به جای استفاده از میانگین فازی، روش های متنوع دیگری نیز برای تجمیع دیدگاه خبرگان استفاده می شود. در واقع این روش های تجمیع، روش هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده اند. برای نمونه یک روش مرسوم برای تجمیع مجموعه ای از اعداد فازی مثلثی را کمینه l و میانگین m و بیشینه u در نظر گرفته اند (سو و همکاران، ۲۰۱۰).

¹ Fuzzy Delphy

² Kaufmann & Gupta

³ Ishikawa

$$F_{AGR} = \left(\min\{1\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \max\{u\} \right)$$

در برخی منابع نیز به جای میانگین حسابی ساده، میانگین هندسی پیشنهاد شده است (وو و فانگ، ۲۰۱۱؛ سو و چن، ۲۰۰۷)؛

$$F_{AGR} = \left(\min\{1\}, \prod \{m\}, \max\{u\} \right)$$

اگر مقدار u_i از $\frac{\sum 1}{n}$ برای یک کارشناس کوچکتر باشد، این کارشناس بدین در نظر گرفته می‌شود. همچنین اگر مقدار l_i از $\frac{\sum u}{n}$ برای یک کارشناس بزرگتر باشد، این کارشناس خوشبین در نظر گرفته می‌شود. برای اطمینان بیشتر می‌توان از دیدگاه خبرگان بدین و خوشبین صرف نظر کرد. پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان باید به فازی‌زدایی مقادیر به دست آمده پرداخت. در روش‌های مختلف که با رویکرد فازی صورت می‌گیرد پژوهشگر در نهایت به دنبال آن است که مقادیر فازی نهایی را به یک عدد قطعی و قابل درک تبدیل کند. معمولاً می‌توان تجمیع اعداد فازی مثلثی و ذوزنقه‌ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد. این عملیات را فازی‌زدایی گویند. روش‌های متعدد و پیچیده‌ای برای فازی‌زدایی وجود دارد. یکی از روش‌های ساده برای فازی‌زدایی میانگین اعداد فازی مثلثی به صورت زیر است:

$$F_{ave} = (L, M, U)$$

$$x_m^2 = \frac{L+2M+U}{4}; x_m^3 = \frac{L+4M+U}{6} x_m^1 = \frac{L+M+U}{3}$$

$$\text{Crisp number} = Z^* = \max(x_{max}^1, x_{max}^2, x_{max}^3)$$

مقادیر x_{max}^i تفاوت چندانی باهم ندارند و همواره عددی نزدیک به M هستند. منظور از M میانگین حاصل از تجمیع مقادیر محتمل m از اعداد فازی مثلثی مختلف است. با این وجود مقدار قطعی بزرگترین x_{max}^i محاسبه شده در نظر گرفته می‌شود (بوجادزیف و بوجادزیف، ۲۰۰۷)

همچنین روش‌های متعدد دیگری برای فازی‌زدایی وجود دارند: برای نمونه روش مرکز ثقل، روش مرکز سطح و میانگین ماکسیمم از این دسته هستند. زنگ و تنگ (۱۹۹۳) روش ساده‌ای را برای فازی‌زدایی اعداد فازی مثلثی براساس روش مرکز سطح ارائه کرده‌اند. روش تعدیل شده مرکز سطح برای فازی‌زدایی اعداد فازی مثلثی به صورت زیر است (وو و همکاران، ۲۰۱۱)؛

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

ارزیابی و غربالگری کدهای استخراجی

در پژوهش حاضر بر اساس کدهای استخراج شده از مرحله پیش، پرسشنامه‌ای طراحی گردید که در اختیار اعضای پانل دلفی قرار گرفت. پانل دلفی از افرادی تشکیل شده است که در موضوع پژوهش دارای دانش تخصصی هستند. 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 پژوهش حاضر، برای تعیین میزان اتفاق نظر میان اعضای پانل (اجماع نظرات خبرگان) از روش دلفی فازی استفاده شد. از این رو پرسشنامه‌ای که ۱۲۳ گویه در برداشت طراحی و در اختیار خبرگان قرار گرفته شد. پس از انتخاب روش مناسب و فازی‌زدایی مقادیر برای غربال آیت‌ها باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت. آستانه تحمل را معمولاً $0/7$ در نظر می‌گیرند، ولی این مقدار براساس دیدگاه پژوهشگر از پژوهشی به پژوهش دیگر می‌تواند متفاوت باشد. اگر مقدار قطعی حاصل از فازی‌زدایی دیدگاه تجمیع شده خبرگان، بزرگتر از آستانه تحمل باشد شاخص مورد نظر تایید می‌شود. اگر این مقدار کوچکتر از آستانه تحمل باشد شاخص مورد نظر حذف می‌شود. در این پژوهش پس از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها مقدار قطعی کلیه گویه‌ها با عدد آستانه $0/7$ مقایسه شد. جدول (۳) نتایج حاصل از فرآیند روش دلفی فازی را نشان می‌دهد.

جدول ۳- شناسایی شاخص‌ها علی و زمینه‌ای بر اساس نظرات خبرگان پژوهش و مدل فازی

Table 3- identification of causal and contextual indicators based on the opinions of research experts and fuzzy model

عوامل	گویه ها	میانگین فازی				
		کران پایین (L)	مقدار محتمل (M)	کران بالا (U)	دی فازی	
عوامل درون سازمانی	عوامل درون سازمانی	پدیرش / رد	دی فازی	کران بالا (U)	مقدار محتمل (M)	کران پایین (L)
عوامل درون سازمانی	اجبار به دریافت مجوز هایی با پروسه طولانی و سخت	تایید	۰/۷۱	۰/۱۸۵	۰/۷۳	۰/۵۵
	دسترسی آسان به اینترنتی پایدار و زیر ساختهای کامپیوتری	تایید	۰/۱۸۹	۰/۱۹۸	۰/۱۹۲	۰/۷۸
	عدم پذیرش سطوح پایین تر و دیدگاه مدیریت در سطح کلان	رد	۰/۱۶۸	۰/۱۸۵	۰/۷	۰/۵
	الزامات و اجبارات قانونی تاثیر گذار	تایید	۰/۱۸۱	۰/۱۹۴	۰/۱۸۴	۰/۶۶
	عدم آمادگی بابت پذیرش سیستم های جدید گزارش دهی مالی	تایید	۰/۷۱	۰/۱۸۵	۰/۷۲	۰/۵۵
	تورم و روند افزایشی قیمت ها	تایید	۰/۱۸۶	۰/۱۹۶	۰/۱۸۸	۰/۷۳
	زیر ساختهای سخت افزاری و نرم افزاری	تایید	۰/۱۸۳	۰/۱۹۵	۰/۱۸۵	۰/۶۹
	کیفیت منافع اجتماعی اقتصاد سیاسی	تایید	۰/۷۹	۰/۱۹۲	۰/۱۸۱	۰/۶۵
	میزان رغبت و پذیرش	تایید	۰/۷۷	۰/۱۹۱	۰/۱۷۹	۰/۶۲
	عوامل جغرافیایی	رد	۰/۱۶۷	۰/۱۸۳	۰/۱۶۸	۰/۴۸
	تکنولوژی	تایید	۰/۱۸۳	۰/۱۹۵	۰/۱۸۵	۰/۶۹
	بکارگیری اصول حسابداری یکپارچه مبتنی بر حسابداری انتقادی	تایید	۰/۷۸	۰/۱۹۲	۰/۱۸	۰/۶۲
	همگرایی اصول حسابداری و تکنولوژی	تایید	۰/۱۸	۰/۱۹۳	۰/۱۸۲	۰/۶۴
	عوامل درون سازمانی	عوامل درون سازمانی	تایید	۰/۱۸	۰/۱۹۳	۰/۱۸۲
موقعیت سازمان و موفقیت آن در حسابداری	تایید	۰/۱۸۶	۰/۱۹۷	۰/۱۸۹	۰/۷۳	
مهارت های فنی، فردی و رهبری کارکنان	تایید	۰/۷۵	۰/۹	۰/۷۷	۰/۵۷	
وضعیت شرکت در مقایسه با سایر رقبا	تایید	۰/۷۶	۰/۱۹۱	۰/۷۸	۰/۵۹	
اندازه شرکت ها	رد	۰/۱۶۹	۰/۱۸۶	۰/۷	۰/۵	
هزینه بالای ارائه و گزارش اطلاعات	تایید	۰/۷۳	۰/۱۸۷	۰/۷۵	۰/۵۷	
عدم تجربه در استفاده از سیستم های مالی	رد	۰/۱۶۷	۰/۱۸۵	۰/۱۶۸	۰/۴۸	
تعدد در واحد های عرضه و فروش و محیط کسب و کار	تایید	۰/۷۸	۰/۱۹۲	۰/۱۸	۰/۶۲	
استراتژی ها ، برنامه ریزی های اجرایی و راه اندازی سیستم های مالی	تایید	۰/۱۸	۰/۱۹۴	۰/۱۸۲	۰/۶۴	
نیاز به افزایش بهره وری فردی و بهبود عملکرد سازمان	رد	۰/۱۶۹	۰/۱۸۶	۰/۷۱	۰/۵۱	
عدم اجرای کامل اهداف مبتنی بر به کارگیری سیستم هایی منفعت اجتماعی	تایید	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۹	۰/۶۲	
حقوق شهروندی و نقش آن در رعایت عدل و انصاف	تایید	۰/۷۶	۰/۱۸۹	۰/۷۸	۰/۱۶	
مدیریت هزینه و کنترل ریسک	تایید	۰/۷۹	۰/۱۹۲	۰/۱۸۱	۰/۶۴	
مدیریت سیستم عملکرد						

تایید	۰/۸۴	۰/۹۵	۰/۸۶	۰/۷	تکنیک های حسابداری و مالی	مادگی و پذیرش جامعه
رد	۰/۶۲	۰/۸	۰/۶۳	۰/۴۴	عدم الزام بکارگیری روش خاص حسابداری	
تایید	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۷۳	۰/۵۳	نوع شخصیت و قابلیت و خلق و خوی افراد در پذیرش سیستم های مالی	
رد	۰/۶۹	۰/۸۵	۰/۷	۰/۵۱	ویژگی های فردی حسابداران	
تایید	۰/۷۶	۰/۸۹	۰/۷۸	۰/۶	عدم وظیفه شناسی نسبت به جامعه	
تایید	۰/۷۵	۰/۸۸	۰/۷۷	۰/۵۹	عدم حمایت مدیران و سهامداران در پذیرش سیستم های مالی	
تایید	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۶۷	عدم صلاحیت و مدیریت مناسب	
تایید	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	
تایید	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۷۴	۰/۵۴	عدم تصمیم گیری خردمندانه با توجه به شخصیت افراد	
تایید	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۸۳	۰/۶۶	نقش دولت ها و جامعه در پذیرش سیستم های مالی	
تایید	۰/۷۷	۰/۹۲	۰/۷۹	۰/۶	عکس العمل نهاد ها و کسب و کار	
تایید	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۵	۰/۵۵	عدم حمایت از مالکیت های فکری و اندیشه های مبتنی بر فعالیت های انتقادی	
تایید	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۸۳	۰/۶۷	نقش پاسخگویی در برابر جامعه	
تایید	۰/۷۲	۰/۸۷	۰/۷۴	۰/۵۵	عدم رعایت اخلاق و مسئولیت های بشر دوستانه	
تایید	۰/۸۴	۰/۹۴	۰/۸۷	۰/۷۱	وجود تورم بالا	عوامل اقتصادی
تایید	۰/۷۹	۰/۹۱	۰/۸۱	۰/۶۵	وارداتی بودن تجهیزات	
تایید	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۸	۰/۶۳	گران بودن سیستم های مالی	
رد	۰/۶۷	۰/۸۳	۰/۶۸	۰/۵۱	بالا بودن هزینه های تعمیر سخت افزارهای مالی	
تایید	۰/۷۷	۰/۹۲	۰/۸	۰/۶۱	هزینه بر بودن فرهنگ سازی	
تایید	۰/۷۶	۰/۹	۰/۷۹	۰/۶	هزینه بالای آموزش همگانی	
تایید	۰/۷۱	۰/۸۸	۰/۷۳	۰/۵۳	ضرر و زیان ناشی از هزینه هنگفت در سیستم های مالی	
تایید	۰/۸	۰/۹۳	۰/۸۲	۰/۶۴	پایین بودن سطح درآمد، فقدان سرمایه گذاری لازم	
تایید	۰/۷۵	۰/۹	۰/۷۷	۰/۵۸	کمبود بودجه جهت آموزش و فرهنگ سازی	
تایید	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۷۵	۰/۵۷	عدم صرف هزینه های هدفمند	
رد	۰/۶۵	۰/۸۲	۰/۶۶	۰/۴۶	هزینه های بالای تبلیغات	
رد	۰/۷	۰/۸۶	۰/۷۱	۰/۵۲	عدم تمایل شرکتهای تولیدی در سرمایه گذاری در مسایل اجتماعی	
تایید	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۷۵	۰/۵۷	عدم برنامه ریزی برای تخصیص بودجه	
تایید	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۷۶	۰/۵۷	نحوه نادرست تقسیم منابع با بخشنامه های مربوطه	
تایید	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۵	۰/۵۷	وجود تحریم های اقتصادی	

ردیف	نوع پاسخ	بازخورد	تایید	رد	شرح	نوع پاسخ
۱۶۹	تایید	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸۵	فساد مالی در جامعه	عوامل اجتماعی
۱۷۰	تایید	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۷۶	عدم دسترسی آحاد مردم به امکانات رفاهی و الکترونیکی	
۱۷۱	تایید	۰/۷۷	۰/۹۱	۰/۷۹	عدم توزیع عادلانه منافع اجتماعی	
۱۷۲	تایید	۰/۷۹	۰/۹۱	۰/۸۱	عدم پاسخگویی نهادهای مربوطه	
۱۷۳	تایید	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۷۶	نداشتن آگاهی و اطلاع عموم مردم از انواع خدمات اجتماعی و قانون اساسی	
۱۷۴	تایید	۰/۷۶	۰/۹۱	۰/۷۸	تحصیلات پایین و کم بودن سطح سواد جامعه	
۱۷۵	تایید	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۷۷	سوء استفاده افراد سود جو	
۱۷۶	تایید	۰/۷۳	۰/۸۸	۰/۷۵	استفاده نادرست از سیستم های حسابداری	
۱۷۷	تایید	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۷۴	عدم فرهنگ سازی در افزایش کیفیت منافع اجتماعی	
۱۷۸	رد	۰/۶۸	۰/۸۵	۰/۷	عدم توجه به امنیت خدمات الکترونیکی حسابداری	
۱۷۹	تایید	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۷۳	عدم اطلاع جامعه از مزایای بلند مدت سیستم حسابداری مبتنی بر کیفیت منافع اجتماع	
۱۸۰	تایید	۰/۸	۰/۹۳	۰/۸۲	عدم رضایت مردم به دلیل نبود عدالت	
۱۸۱	تایید	۰/۷۱	۰/۸۶	۰/۷۳	نبود قوانین و استانداردها و روشهای حسابداری معتبر و مورد تایید	
۱۸۲	تایید	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۷۴	به روز نبودن اطلاعات قشر عمده جامعه	
۱۸۳	تایید	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۸	عدم هماهنگی با سیستم های مالی روز دنیا	
۱۸۴	رد	۰/۷	۰/۸۶	۰/۷۱	ناکافی بودن تبلیغات از سوی رسانه های ارتباط جمعی	
۱۸۵	تایید	۰/۸	۰/۹۲	۰/۸۲	نبود نیروی ماهر و کار بلد، نبود سیستم جامع آموزش	
۱۸۶	تایید	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۷۶	نقصان زیر ساختها و تراکم خطوط مخابراتی	عوامل فنی
۱۸۷	تایید	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۹	کند بودن سرعت خطوط ارتباطی و اینترنت	
۱۸۸	تایید	۰/۷۱	۰/۸۸	۰/۷۲	متمرکز نبودن سیستم های حسابداری	
۱۸۹	تایید	۰/۷۴	۰/۸۹	۰/۷۶	قطعی ارتباط از مراکز توزیع عادلانه ثروت	
۱۹۰	تایید	۰/۷۴	۰/۸۸	۰/۷۶	پهنای پایین باند مخابراتی کشور	
۱۹۱	تایید	۰/۷۴	۰/۸۸	۰/۷۶	محدودیت در استفاده از سیستم های الکترونیک مالیاتی	
۱۹۲	تایید	۰/۷۲	۰/۸۷	۰/۷۴	عدم اتصال سیستم های پوز فروشگاهی و سیستم های مالی به سامانه های مرتبط با منافع اجتماعی	
۱۹۳	تایید	۰/۷۶	۰/۹۱	۰/۷۸	نبود بستری معتبر جهت حفظ و کنترل منافع اجتماع	
۱۹۴	تایید	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۷۳	ایراد در نرم افزارهای دولتی و اشکال در سیستمهای مرکزی دولت هوشمند	
۱۹۵	تایید	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۷۳	فراهم نبودن امنیت کافی از سوی شبکه های اجتماعی	
۱۹۶	رد	۰/۷	۰/۸۶	۰/۷۲	عدم به روز رسانی سیستم های مالی و مالیاتی الکترونیکی	
۱۹۷	رد	۰/۶۸	۰/۸۵	۰/۷	کمبود امکانات نرم افزاری و سخت افزاری	
۱۹۸	تایید	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۷۴	نبود جایگزین مناسب در مواقع قطعی سیستم های مالی متمرکز	
۱۹۹	رد	۰/۶۸	۰/۸۶	۰/۷	عدم سیستم یکپارچه شرکتهای به سامانه های دولت من	

رد	۰/۱۶۹	۰/۱۸۶	۰/۷	۰/۱۵	اولویت بندی نادرست در تعویض سیستم های مالی قدیمی	عوامل مدیریتی و سیاستگذاری
تایید	۰/۷	۰/۱۸۶	۰/۷۱	۰/۵۳	آماده نبودن زیر ساختها در وزارتخانه ها و نهاد های	
رد	۰/۱۶۸	۰/۱۸۵	۰/۷	۰/۴۹	ناتوانی از ارائه انواع سرویس های معتبر و متمرکز	
تایید	۰/۷۳	۰/۱۸۹	۰/۷۵	۰/۵۶	نبود استاندارد ها و بخشنامه های مالی و حسابداری در این زمینه	
تایید	۰/۷۴	۰/۱۸۹	۰/۷۶	۰/۵۷	نبود ابزارهای تشویقی مناسب	
تایید	۰/۷۹	۰/۹۱	۰/۸۱	۰/۶۵	استفاده مدیران در رشته های غیر مرتبط و بدون تخصص	
تایید	۰/۷۵	۰/۱۸۸	۰/۷۷	۰/۱۶	عدم هماهنگی مسئولان و مدیران در تصمیمات	
تایید	۰/۸	۰/۹۳	۰/۸۳	۰/۶۶	عدم هماهنگی نهادها و سازمانهای اجرایی	
تایید	۰/۸	۰/۹۲	۰/۸۲	۰/۶۵	تصویب قوانین جدید بدون زمینه سازی	
تایید	۰/۷۷	۰/۹	۰/۷۹	۰/۶۱	عدم پشتیبانی دولت در اجرای سیستم های جدید	
تایید	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸۵	۰/۶۹	عدم پرورش نیروهای متخصص و کارآمد	
تایید	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۸۳	۰/۶۷	فساد مالی در سطح مدیریتی	
تایید	۰/۷۶	۰/۹	۰/۷۸	۰/۶۱	اتخاذ روشهای نادرست مدیریتی	
تایید	۰/۷۹	۰/۹۳	۰/۸۱	۰/۶۳	عدم هماهنگی و پیکارچگی واحد های مالی	
تایید	۰/۸۴	۰/۹۵	۰/۸۶	۰/۷	مشکلات مدیریتی در سطح کلان دولت	
تایید	۰/۷۸	۰/۹۲	۰/۸	۰/۶۲	عدم استقلال مدیریتی برای مدیران نهاد های مالی	
تایید	۰/۷۲	۰/۸۷	۰/۷۴	۰/۵۵	اعمال سیاستهای تکلیفی توسط دولت	
تایید	۰/۷۲	۰/۸۸	۰/۷۳	۰/۵۵	رعایت سلسله مراتب اداری و بروکراتیک اداری	
رد	۰/۱۶۸	۰/۱۸۴	۰/۷	۰/۵۲	به کارگیری سیستم مدیریتی سنتی	
رد	۰/۱۶۹	۰/۱۸۶	۰/۷۱	۰/۵۱	وابستگی شرکتهای دولتی به مراکز تصمیم گیری	
تایید	۰/۷۳	۰/۱۸۹	۰/۷۴	۰/۵۵	وجود مراکز تصمیم گیری چندگانه و نهاد های متعدد و موازی کاری	
تایید	۰/۷۳	۰/۱۸۸	۰/۷۴	۰/۵۶	عدم وجود نگاه راهبردی و برنامه ریزی بلند مدت	
تایید	۰/۷۸	۰/۹۱	۰/۸	۰/۶۳	عدم ثبات مدیریتی	
تایید	۰/۷۵	۰/۱۸۹	۰/۷۷	۰/۵۹	عدم استفاده از نیروی انسانی متخصص و باتجربه و کمبود نیروی انسانی	
تایید	۰/۷۱	۰/۸۷	۰/۷۳	۰/۵۵	عدم پیگیری نتایج اهداف پیش بینی شده وظایف محوله به مدیران	
تایید	۰/۷۵	۰/۹	۰/۷۷	۰/۵۹	عدم بروزرسانی قوانین و مقررات با فرهنگ اجتماع	
تایید	۰/۷۲	۰/۸۷	۰/۷۴	۰/۵۶	عدم انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با استانداردهای حسابداری	
تایید	۰/۷۹	۰/۹۲	۰/۸	۰/۶۴	بهره گیری از آموزش کارکنان	عوامل آموزشی و علمی
تایید	۰/۸۱	۰/۹۳	۰/۸۳	۰/۶۷	برگزاری کلاسهای آموزشی دوره ای برای کارکنان	
تایید	۰/۸۲	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۶۷	آموزش مهارتهای عملی	

تایید	۰/۸۱	۰/۹۴	۰/۸۳	۰/۶۶	برگزاری همایش های تخصصی
تایید	۰/۸۳	۰/۹۵	۰/۸۵	۰/۶۸	برقراری کلاسها در راستای آموزش استاندارد های جدید
تایید	۰/۸	۰/۹۳	۰/۸۲	۰/۶۴	ترغیب و آموزش جامعه
تایید	۰/۷۷	۰/۹۲	۰/۸	۰/۶	آموزش و اطلاع رسانی از طریق رسانه های عمومی
تایید	۰/۷۹	۰/۹۳	۰/۸۱	۰/۶۳	تشویق همه جامعه به استفاده و ثبت و گزارش از عملیات مالی
تایید	۰/۷۸	۰/۹۲	۰/۸	۰/۶۱	برگزاری کلاسهای آموزشی برای آحاد جامعه

منبع: یافته های پژوهشگر

براساس نتایج مندرج در جدول (۳) به منظور اجماع نظرات خبرگان از روش دلفی فازی استفاده گردید. پس از جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده ها مشخص شد که مقدار قطعی ۲۰ گویه کمتر از ۰/۷ (عدد آستانه) بوده و مابقی گویه ها (۱۰۳ گویه) مورد تایید همه خبرگان قرار گرفتند. گویه های نهایی در قالب ۲ مقوله و ۸ مؤلفه اصلی در جدول (۴) و شکل (۱) دسته بندی شدند.

جدول ۴- تفکیک کدهای نهایی الگوی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی

Table 4- breakdown of the final codes of the maturity model of critical accounting and the quality of social benefits

تعداد کدهای نهایی	کدهای محوری	کدهای انتخابی
۱۱	عوامل برون سازمانی	عوامل علی
۱۱	عوامل درون سازمانی	
۱۱	آمادگی و پذیرش جامعه	
۱۳	عوامل اقتصادی	شرایط زمینه ای
۱۴	عوامل اجتماعی	
۱۲	عوامل فنی	
۲۲	عوامل مدیریتی و سیاستگذاری	
۹	عوامل علمی و آموزشی	
۱۰۳		مجموع کل شاخص ها

منبع: یافته های پژوهشگر

در بخش کیفی، تحلیل داده های حاصل از مصاحبه به کمک فرایند کدگذاری سه مرحله ای صورت گرفت که شامل بر سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی نظریه پردازی داده بنیاد است. فرایند کدگذاری ها با مفاهیم مرتبط با موضوع پژوهش و بررسی مصاحبه ها از کدگذاری باز متن مصاحبه شروع و استخراج شد. در مرحله کدگذاری باز و پس از پیاده سازی ها مصاحبه ها، داده های حاصل از مصاحبه مورد بررسی و تحلیل قرار گرفت و برای داده های مشابه، کدی مناسب اختصاص داده شد. تلاش شد که کدها به شکلی انتخاب و نام گذاری شوند که به بهترین وجه بیانگر سخنان مصاحبه شوندگان در طی مصاحبه باشند. پس از مرور خط به خط متون مصاحبه و استخراج مفاهیم از آنها، کدهای حاصل از مصاحبه چند بار بر اساس شباهت ها و قرابت معنایی و مفهومی میان کدها، در قالب مفاهیم دسته بندی شدند. در نهایت، باتوجه به تجزیه و تحلیل ها و در فرایند کدگذاری باز، محوری و انتخابی مصاحبه ی انجام شده، ۲ مقوله علی و زمینه ای، ۸ مؤلفه اصلی و ۱۰۳ کد مفهومی از فرایند تجزیه و تحلیل مصاحبه ها در مرحله کدگذاری باز به دست آمد. در جدول ۵ کدگذاری باز به همراه کدگذاری محوری و انتخابی ارائه شده است.

جدول ۵- شناسایی عوامل علی و زمینه ای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی

Table 5- Identification of the causal and contextual factors of critical theory maturity in accounting and the quality of social benefits

ابعاد الگوی عوامل علی و زمینه ای بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی بر اساس مضامین، مؤلفه ها و مقوله ها		
کد گذاری های اصلی		
کد گذاری تئوری	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری
طبقه بندی اصلی	مقوله ها	مؤلفه های اصلی
		مضامین مفهومی (شاخص های جزئی)
		اجبار به دریافت مجوز هایی با پروسه طولانی و سخت
		دسترسی آسان به اینترنتی پایدار و زیر ساختهای کامپیوتری
		الزامات و اجبارات قانونی تاثیر گذار
عوامل برون سازمانی		عدم آمادگی پذیرش سیستم های جدید گزارش دهی مالی
		تورم و روند افزایشی قیمت ها
		زیر ساختهای سخت افزاری و نرم افزاری
		کیفیت منافع اجتماعی اقتصاد سیاسی
		میزان رغبت و پذیرش
		تکنولوژی ← عوامل برون سازمانی
		بکارگیری اصول حسابداری یکپارچه مبتنی بر حسابداری انتقادی
عوامل علی		همگرایی اصول حسابداری و تکنولوژی
		موقعیت سازمان و موفقیت آن در حسابداری
		مهارت های فنی، فردی و رهبری کارکنان
		وضعیت شرکت در مقایسه با سایر رقبا
		اندازه شرکت ها
عوامل درون سازمانی		عدم تجربه در استفاده از سیستم های مالی
		استراتژی ها، برنامه ریزی های اجرایی و راه اندازی سیستم های مالی
		نیاز به افزایش بهره وری فردی و بهبود عملکرد سازمان
		حقوق شهروندی و نقش آن در رعایت عدل و انصاف
		مدیریت هزینه و کنترل ریسک
		مدیریت سیستم عملکرد
		تکنیک های حسابداری و مالی
آمادگی و پذیرش جامعه		نوع شخصیت و خلق و خوی افراد در پذیرش سیستم های مالی
		عدم وظیفه شناسی نسبت به جامعه
		عدم حمایت مدیران و سهامداران در پذیرش سیستم های مالی
		عدم صلاحیت و مدیریت مناسب

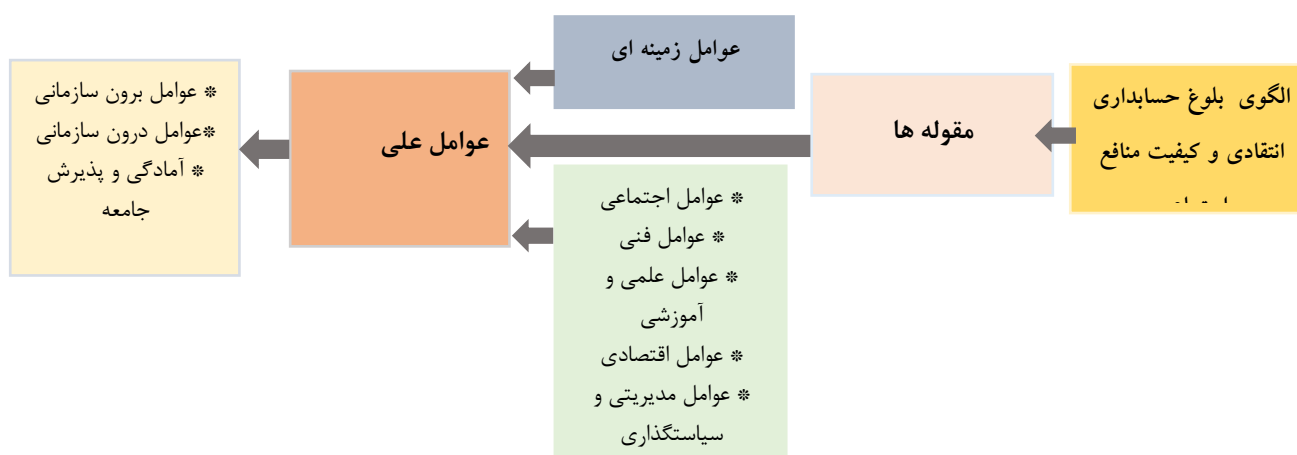
طراحی الگوی
شاخص های علی و
زمینه ای بلوغ
حسابداری انتقادی و
کیفیت منافع اجتماعی

	عدم مشروعیت از سوی جامعه و نیاز به وضع استانداردهای حسابداری
	عدم تصمیم گیری خردمندانه با توجه به شخصیت افراد
	نقش دولت ها و جامعه در پذیرش سیستم های مالی
	عکس العمل نهاد ها و کسب و کار
	عدم حمایت از مالکیت های فکری و اندیشه های مبتنی بر فعالیت های انتقادی
	نقش پاسخگویی در برابر جامعه
	عدم رعایت اخلاق و مسئولیت های بشر دوستانه
	عدم دسترسی آحاد مردم به امکانات رفاهی و الکترونیکی
	عدم توزیع عادلانه منفعت اجتماعی
عوامل اجتماعی	عدم پاسخگویی نهادهای مربوطه
	نداشتن آگاهی و اطلاع عموم مردم از انواع خدمات اجتماعی و قانون اساسی
	تحصیلات پایین و کم بودن سطح سواد جامعه
	سوء استفاده افراد سود جو
	استفاده نادرست از سیستم های حسابداری
	عدم فرهنگ سازی در افزایش کیفیت منافع اجتماعی
	عدم اطلاع جامعه از مزایای بلند مدت سیستم حسابداری
	عدم رضایت مردم به دلیل نبود عدالت
	نبود قوانین و استانداردها حسابداری معتبر و مورد تایید
	به روز نبودن اطلاعات قشر عمده جامعه
	عدم هماهنگی با سیستم های مالی روز دنیا
	نبود نیروی ماهر و کار بلد، نبود سیستم جامع آموزش
	نقصان زیر ساختها و تراکم خطوط مخابراتی
	کند بودن سرعت خطوط ارتباطی و اینترنت
عوامل فنی	متمرکز نبودن سیستم های حسابداری
عوامل زمینه ای	قطعی ارتباط از مراکز توزیع عادلانه ثروت
	پهنای پایین باند مخابراتی کشور
	محدودیت در استفاده از سیستم های الکترونیک مالیاتی
	عدم اتصال سیستم های پوز فروشگاهی و سیستم های مالی به سامانه های مرتبط با منافع اجتماعی
	نبود بستری معتبر جهت حفظ و کنترل منافع اجتماع
	ایراد در نرم افزارهای دولتی و اشکال در سیستمهای مرکزی دولت هوشمند
	فراهم نبودن امنیت کافی از سوی شبکه های اجتماعی
	نبود جایگزین مناسب در مواقع قطعی سیستم های مالی متمرکز
	آماده نبودن زیر ساختها در وزارتخانه ها و نهاد های
	بهره گیری از آموزش کارکنان

	برگزاری کلاسهای آموزشی دوره ای برای کارکنان
عوامل علمی و آموزشی	آموزش مهارتهای عملی
	برگزاری همایش های تخصصی
	برقراری کلاسها در راستای آموزش استاندارد های جدید
	ترغیب و آموزش جامعه
	آموزش و اطلاع رسانی از طریق رسانه های عمومی
	تشویق همه جامعه به استفاده و ثبت و گزارش از عملیات مالی
	برگزاری کلاسهای آموزشی برای آحاد جامعه
	وجود تورم بالا
	وارداتی بودن تجهیزات
	گران بودن سیستم های مالی
	هزینه بر بودن فرهنگ سازی
	هزینه بالای آموزش همگانی
عوامل اقتصادی	ضرر و زیان ناشی از هزینه هنگفت در سیستم های مالی
	پایین بودن سطح درآمد، فقدان سرمایه گذاری لازم
	کمبود بودجه جهت آموزش و فرهنگ سازی
	عدم صرف هزینه های هدفمند
	عدم برنامه ریزی برای تخصیص بودجه
	نحوه نادرست تقسیم منابع با بخشنامه های مربوطه
	وجود تحریم های اقتصادی
	فساد مالی در جامعه
	نبود استاندارد ها و بخشنامه های مالی و حسابداری در این زمینه
	نبود ابزارهای تشویقی مناسب
	استفاده مدیران در رشته های غیر مرتبط و بدون تخصص
	عدم هماهنگی مسئولان و مدیران در تصمیمات
	عدم هماهنگی نهادها و سازمانهای اجرایی
	تصویب قوانین جدید بدون زمینه سازی
	عدم پشتیبانی دولت در اجرای سیستم های جدید
	عدم پرورش نیروهای متخصص و کارآمد
عوامل مدیریتی و سیاستگذاری	فساد مالی در سطح مدیریتی
	اتخاذ روشهای نادرست مدیریتی
	عدم هماهنگی و یکپارچگی واحد های مالی
	مشکلات مدیریتی در سطح کلان دولت
	عدم استقلال مدیریتی برای مدیران نهادهای مالی
	اعمال سیاستهای تکلیفی توسط دولت
	رعایت سلسله مراتب اداری و بروکراتیک اداری
	وجود مراکز تصمیم گیری چندگانه و نهاد های متعدد و موازی کاری
	عدم وجود نگاه راهبردی و برنامه ریزی بلند مدت
	عدم ثبات مدیریتی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری

عدم استفاده از نیروی انسانی متخصص و باتجربه و کمبود نیروی انسانی
 عدم پیگیری نتایج اهداف پیش بینی شده وظایف محوله به مدیران
 عدم بروزرسانی قوانین و مقررات با فرهنگ اجتماع
 عدم انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با استانداردهای حسابداری

منبع: یافته های پژوهشگر



شکل (۱) الگوی فرآیندی مطالعه در قالب پارادیم کدگذاری استخراج شده از گرندد تئوری

منبع: یافته های پژوهشگر

در ادامه به جهت بررسی دقیق تاثیر شاخص ها و اولویت بندی الگوی شاخص های علی و زمینه ای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با توجه به بارهای عاملی پرداخته شده است.

اولویت بندی عوامل علی مدل پژوهش: با توجه به جدول (۶) بارهای عاملی و مقادیر t معناداری مربوط به عوامل علی مدل، نشان می دهد که بار عاملی شاخص های مربوط به عوامل برون سازمانی، عوامل درون سازمانی و آمادگی و پذیرش جامعه به ترتیب با مقادیر (۰/۸۳۴)، (۰/۷۷۸) و (۰/۷۷۸) در جایگاه اول تا سوم میزان اهمیت قرار دارند.

جدول ۶- بارهای عاملی و مقادیر آماره تی مربوط به مولفه های عوامل علی مدل

Table 6- Factor loadings and t-statistic values related to the components of the causal factors of the model

آماره t	بار عاملی	مولفه ها
۱۲/۳۹۴	۰/۸۳۸	عوامل برون سازمانی
۱۸/۶۴۷	۰/۸۳۴	عوامل درون سازمانی
۱۰/۱۴۰	۰/۷۷۸	آمادگی و پذیرش جامعه

منبع: یافته های پژوهشگر

روابط شاخص های نهایی این پژوهش بر مولفه عوامل برون سازمانی با استفاده از نتایج خروجی نرم افزار (PLS) به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول (۷) ارایه شده است. همانطور که مشاهده می شود تمامی مولفه ها معنی دار بوده و اثرگذاری آن مورد اثبات می باشد. نتایج حاصل از آن نشان می دهد که به ترتیب عوامل: عدم آمادگی پذیرش سیستم های جدید گزارش دهی مالی با بارعاملی

۰/۲۵۱ ، اجبار به دریافت مجوز هایی با پروسه طولانی و سخت با بارعاملی ۰/۲۳۷ و میزان رغبت و پذیرش با بارعاملی ۰/۲۰۳ در صدر شاخص های دارای اهمیت مولفه برون سازمانی قرار دارند و بنابراین توجه به گسترش و توسعه رفع این موانع و عوامل ضروری است.

جدول ۷ بررسی تاثیر شاخص های شناسایی شده بر عوامل برون سازمانی

Table 7- Investigating the impact of the identified indicators on extra-organizational factors

تاثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معنی داری (P)
اجبار به دریافت مجوز هایی با پروسه طولانی و سخت ← عوامل برون سازمانی	۰/۲۳۷	۰/۰۴۵	۵/۲۶۶	۰/۰۰۰
دسترسی آسان به اینترنتی پایدار و زیر ساختهای کامپیوتری ← عوامل برون سازمانی	۰/۱۳۲	۰/۰۱۶	۸/۳۸۳	۰/۰۰۰
الزامات و اجبارات قانونی تاثیر گذار ← عوامل برون سازمانی	۰/۱۵۳	۰/۰۲۴	۶/۳۳۳	۰/۰۰۰
عدم آمادگی پذیرش سیستم های جدید گزارش دهی مالی ← عوامل برون سازمانی	۰/۲۵۱	۰/۰۴۴	۵/۷۳۸	۰/۰۰۰
تورم و روند افزایشی قیمت ها ← عوامل برون سازمانی	۰/۱۵۷	۰/۰۲۳	۶/۷۰۵	۰/۰۰۰
زیر ساختهای سخت افزاری و نرم افزاری ← عوامل برون سازمانی	۰/۱۵۲	۰/۰۲۲	۷/۰۰۴	۰/۰۰۰
کیفیت منافع اجتماعی اقتصاد سیاسی ← عوامل برون سازمانی	۰/۲۰۲	۰/۰۲۷	۷/۶۲۴	۰/۰۰۰
میزان رغبت و پذیرش ← عوامل برون سازمانی	۰/۲۰۳	۰/۰۳۲	۶/۳۱۳	۰/۰۰۰
تکنولوژی ← عوامل برون سازمانی	۰/۱۵۸	۰/۰۱۸	۸/۹۳۱	۰/۰۰۰
بکارگیری اصول حسابداری یکپارچه مبتنی بر حسابداری انتقادی ← عوامل برون سازمانی	۰/۱۷۳	۰/۰۲۵	۶/۸۸۰	۰/۰۰۰
همگرایی اصول حسابداری و تکنولوژی ← عوامل برون سازمانی	۰/۱۶۲	۰/۰۲۶	۶/۲۲۰	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

روابط شاخص های نهایی این پژوهش بر مولفه عوامل درون سازمانی با استفاده از نتایج خروجی نرم افزار (PLS) به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در نمودار جدول (۸) ارایه شده است. نتایج حاصل از آن نشان می دهد که به ترتیب عوامل: عدم تجربه در استفاده از سیستم های مالی با بارعاملی ۰/۱۸۶ ، عدم مدیریت هزینه و کنترل ریسک و حقوق شهروندی و نقش آن در رعایت عدل و انصاف با بارعاملی ۰/۱۷۷ و عدم مدیریت سیستم عملکرد با بارعاملی ۰/۱۶۲ در صدر شاخص های دارای اهمیت مولفه درون سازمانی قرار دارند و بنابراین توجه به گسترش و توسعه رفع این موانع و عوامل ضروری است.

جدول ۸- بررسی تاثیر شاخص های شناسایی شده بر عوامل درون سازمانی

Table 8- Investigating the impact of the identified indicators on internal organizational factors

تاثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معنی داری (P)
موقعیت سازمان و موفقیت آن در حسابداری ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۵۰	۰/۰۲۴	۶/۲۶۴	۰/۰۰۰
مهارت های فنی، فردی و رهبری کارکنان ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۱۲	۰/۰۱۸	۶/۳۶۰	۰/۰۰۰
وضعیت شرکت در مقایسه با سایر رقبا ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۴۱	۰/۰۲۰	۷/۰۷۶	۰/۰۰۰
اندازه شرکت ها ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۳۴	۰/۰۱۹	۶/۹۵۰	۰/۰۰۰
عدم تجربه در استفاده از سیستم های مالی ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۸۶	۰/۰۳۱	۵/۹۱۳	۰/۰۰۰
استراتژی ها ، برنامه ریزی های اجرایی و راه اندازی سیستم های مالی ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۵۲	۰/۰۲۶	۵/۹۱۷	۰/۰۰۰
نیاز به افزایش بهره وری فردی و بهبود عملکرد سازمان ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۳۳	۰/۰۱۴	۹/۳۰۳	۰/۰۰۰
حقوق شهروندی و نقش آن در رعایت عدل و انصاف ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۷۷	۰/۰۳۷	۴/۸۴۱	۰/۰۰۰
مدیریت هزینه و کنترل ریسک ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۷۷	۰/۰۲۶	۶/۹۰۶	۰/۰۰۰
مدیریت سیستم عملکرد ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۶۲	۰/۰۲۶	۶/۱۳۳	۰/۰۰۰
تکنیک های حسابداری و مالی ← عوامل درون سازمانی	۰/۱۴۰	۰/۰۲۳	۶/۰۱۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

روابط شاخص های نهایی این پژوهش بر مولفه آمادگی و پذیرش جامعه با استفاده از نتایج خروجی نرم افزار (PLS) به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول (۹) ارائه شده است. نتایج حاصل از آن نشان می دهد که به ترتیب عوامل: عدم حمایت مدیران و سهامداران در پذیرش سیستم های مالی با بارعاملی ۰/۱۵۵، عدم وظیفه شناسی نسبت به جامعه با بارعاملی ۰/۱۴۸ و عدم مشروعیت از سوی جامعه و نیاز به بررسی و وضع استانداردهای حسابداری با بارعاملی ۰/۱۴۵ در صدر شاخص های دارای اهمیت مولفه آمادگی و پذیرش جامعه قرار دارند و بنابراین توجه به گسترش و توسعه رفع این موانع و عوامل ضروری است.

جدول ۹- بررسی تاثیر شاخص های شناسایی شده بر آمادگی و پذیرش جامعه

Table 9- Investigating the impact of the identified indicators on the community's readiness and acceptance

تاثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معنی داری (P)
نوع شخصیت و قابلیت و خلق و خوی افراد در پذیرش سیستم های مالی ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۳۴	۰/۰۲۷	۵/۰۰۳	۰/۰۰۰
عدم وظیفه شناسی نسبت به جامعه ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۴۸	۰/۰۱۹	۷/۹۳۸	۰/۰۰۰
عدم حمایت مدیران و سهامداران در پذیرش سیستم های مالی ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۵۵	۰/۰۱۸	۸/۶۷۸	۰/۰۰۰
عدم صلاحیت و مدیریت مناسب ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۳۸	۰/۰۲۴	۵/۶۷۳	۰/۰۰۰
عدم مشروعیت از سوی جامعه و نیاز به بررسی و وضع استانداردهای حسابداری ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۴۵	۰/۰۱۱	۱۳/۵۸۸	۰/۰۰۰
عدم تصمیم گیری خردمندانه با توجه به شخصیت افراد ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۱۶	۰/۰۱۳	۸/۸۶۰	۰/۰۰۰
نقش دولت ها و جامعه در پذیرش سیستم های مالی ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۱۷	۰/۰۲۰	۵/۷۵۴	۰/۰۰۰
عکس العمل نهاد ها و کسب و کار ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۰۹	۰/۰۱۶	۶/۶۱۲	۰/۰۰۰
عدم حمایت از مالکیت های فکری و اندیشه های مبتنی بر فعالیت های انتقادی ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۲۴	۰/۰۱۶	۷/۷۳۲	۰/۰۰۰
نقش پاسخگویی در برابر جامعه ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۳۱	۰/۰۲۳	۵/۵۶۱	۰/۰۰۰
عدم رعایت اخلاق و مسئولیت های بشر دوستانه ← آمادگی و پذیرش جامعه	۰/۱۴۲	۰/۰۱۷	۸/۳۶۷	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

اولویت بندی عوامل زمینه ای مدل پژوهش: با توجه به جدول (۱۰) بارهای عاملی و مقادیر t معناداری مربوط به عوامل زمینه ای مدل نشان می دهد که بار عاملی شاخص های مربوط به عوامل اجتماعی، فنی و آمادگی و عوامل علمی و آموزشی به ترتیب با مقادیر (۰/۹۲۲)، (۰/۹۰۹) و (۰/۸۸۱) در جایگاه اول تا سوم میزان اهمیت قرار دارند.

جدول ۱۰- بارهای عاملی و مقادیر آماره تی مربوط به مولفه های عوامل زمینه ای مدل

Table 10- Factor loadings and statistical values related to the components of the background factors of the model

مولفه ها	بار عاملی	آماره t
عوامل اجتماعی	۰/۹۲۲	۲۵/۹۹۷
عوامل فنی	۰/۹۰۹	۴۱/۲۵۵
عوامل علمی و آموزشی	۰/۸۸۱	۲۷/۷۶۱
عوامل اقتصادی	۰/۸۳۲	۱۱/۵۲۹
عوامل مدیریتی و سیاستگذاری	۰/۷۵۳	۸/۱۴۷

منبع: یافته های پژوهشگر

روابط شاخص های نهایی این پژوهش بر مولفه (عوامل اقتصادی) با استفاده از نتایج خروجی نرم افزار (PLS) به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول (۱۱) ارائه شده است. نتایج حاصل از آن نشان می دهد که به ترتیب عوامل: وجود تحریم های اقتصادی با

بارعاملی ۰/۱۳۹ ، وارداتی بودن تجهیزات با بارعاملی ۰/۱۳۷ و وجود تورم بالا و گران بودن سیستم های مالی با بارهای عاملی ۰/۱۲۸ در صدر شاخص های دارای اهمیت مولفه عوامل اقتصادی قرار دارند و بنابراین توجه به گسترش و توسعه رفع این موانع و عوامل ضروری است.

جدول ۱۱- بررسی تاثیر شاخص های شناسایی شده بر عوامل اقتصادی

Table 11- Investigating the impact of identified indicators on economic factors

تاثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معنی داری (P)
وجود تورم بالا ← عوامل اقتصادی	۰/۱۲۸	۰/۰۳۱	۴/۱۱۷	۰/۰۰۰
وارداتی بودن تجهیزات ← عوامل اقتصادی	۰/۱۳۷	۰/۰۱۶	۸۳۵۳	۰/۰۰۰
گران بودن سیستم های مالی ← عوامل اقتصادی	۰/۱۲۸	۰/۰۱۲	۱۰/۵۰۸	۰/۰۰۰
هزینه بر بودن فرهنگ سازی ← عوامل اقتصادی	۰/۱۱۴	۰/۰۱۴	۸/۱۸۲	۰/۰۰۰
هزینه بالای آموزش همگانی ← عوامل اقتصادی	۰/۱۲۳	۰/۰۱۶	۷/۶۴۶	۰/۰۰۰
ضرر و زیان ناشی از هزینه هنگفت در سیستم های مالی ← عوامل اقتصادی	۰/۱۰۹	۰/۰۱۴	۷/۸۹۹	۰/۰۰۰
پایین بودن سطح درآمد، فقدان سرمایه گذاری لازم ← عوامل اقتصادی	۰/۱۰۷	۰/۰۱۲	۹/۰۹۸	۰/۰۰۰
کمبود بودجه جهت آموزش و فرهنگ سازی ← عوامل اقتصادی	۰/۱۱۹	۰/۰۱۴	۸۷۰۵	۰/۰۰۰
عدم صرف هزینه های هدفمند ← عوامل اقتصادی	۰/۱۲۱	۰/۰۱۲	۱۰/۴۳۳	۰/۰۰۰
عدم برنامه ریزی برای تخصیص بودجه ← عوامل اقتصادی	۰/۱۲۳	۰/۰۰۹	۱۰/۰۹۲	۰/۰۰۰
نحوه نادرست تقسیم منابع با بخشنامه های مربوطه ← عوامل اقتصادی	۰/۱۱۵	۰/۰۱۸	۶/۵۱۷	۰/۰۰۰
وجود تحریم های اقتصادی ← عوامل اقتصادی	۰/۱۳۹	۰/۰۲۷	۵/۱۰۹	۰/۰۰۰
فساد مالی در جامعه ← عوامل اقتصادی	۰/۱۲۷	۰/۰۱۶	۷/۷۶۳	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

روابط شاخص های نهایی این پژوهش بر مولفه (عوامل اجتماعی) با استفاده از نتایج خروجی نرم افزار (PLS) به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول (۱۱) ارائه شده است. نتایج حاصل از آن نشان می دهد که به ترتیب عوامل: نبود قوانین و استانداردها حسابداری معتبر و مورد تایید با بارعاملی ۰/۱۱۲ ، عدم هماهنگی با سیستم های مالی روز دنیا با بارعاملی ۰/۱۰۶ و عدم پاسخگویی نهادهای مربوطه با بار عاملی ۰/۱۰۲ در صدر شاخص های دارای اهمیت مولفه عوامل اجتماعی قرار دارند و بنابراین توجه به گسترش و توسعه رفع این موانع و عوامل ضروری است.

جدول ۱۲- بررسی تاثیر شاخص های شناسایی شده بر عوامل اجتماعی

Table 12-Evaluation of the impact of identified indicators on social factors

تاثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معنی داری (P)
عدم دسترسی آحاد مردم به امکانات رفاهی و الکترونیکی ← عوامل اجتماعی	۰/۰۹۹	۰/۰۱۴	۷/۱۸۹	۰/۰۰۰
عدم توزیع عادلانه منفعت اجتماعی ← عوامل اجتماعی	۰/۰۹۱	۰/۰۰۸	۱۱/۳۴	۰/۰۰۰
عدم پاسخگویی نهادهای مربوطه ← عوامل اجتماعی	۰/۱۰۲	۰/۰۱۰	۱۰/۵۰۴	۰/۰۰۰
نداشتن آگاهی و اطلاع عموم مردم از انواع خدمات اجتماعی و قانون اساسی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۹۶	۰/۰۰۶	۱۵/۴۸۲	۰/۰۰۰
تحصیلات پایین و کم بودن سطح سواد جامعه ← عوامل اجتماعی	۰/۰۸۸	۰/۰۰۷	۱۲/۹۰۱	۰/۰۰۰
سوء استفاده افراد سود جو ← عوامل اجتماعی	۰/۰۹۹	۰/۰۰۶	۱۴/۹۵۴	۰/۰۰۰
استفاده نادرست از سیستم های حسابداری ← عوامل اجتماعی	۰/۱۰۰	۰/۰۱۲	۸/۵۴۵	۰/۰۰۰
عدم فرهنگ سازی در افزایش کیفیت منافع اجتماعی ← عوامل اجتماعی	۰/۰۸۴	۰/۰۰۷	۱۱/۸۳۷	۰/۰۰۰
عدم اطلاع جامعه از مزایای بلند مدت سیستم حسابداری ← عوامل اجتماعی	۰/۰۹۳	۰/۰۰۶	۱۵/۲۸۲	۰/۰۰۰

۰/۰۰۰	۱۵/۴۶۶	۰/۰۰۶	۰/۰۸۵	عدم رضایت مردم به دلیل نبود عدالت ← عوامل اجتماعی
۰/۰۰۰	۱۰/۰۸۵	۰/۰۱۱	۰/۱۱۲	نبود قوانین و استانداردها حسابداری معتبر و مورد تایید ← عوامل اجتماعی
۰/۰۰۰	۹/۴۹۹	۰/۰۱۰	۰/۰۹۲	به روز نبودن اطلاعات قشر عمده جامعه ← عوامل اجتماعی
۰/۰۰۰	۷/۴۵۴	۰/۰۱۴	۰/۱۰۶	عدم هماهنگی با سیستم های مالی روز دنیا ← عوامل اجتماعی
۰/۰۰۰	۱۰/۷۶۴	۰/۰۰۸	۰/۰۹۰	نبود نیروی ماهر و کار بلد، نبود سیستم جامع آموزش ← عوامل اجتماعی

منبع: یافته های پژوهشگر

روابط شاخص های نهایی این پژوهش بر مولفه (عوامل فنی) با استفاده از نتایج خروجی نرم افزار (PLS) به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول (۱۳) ارایه شده است. نتایج حاصل از آن نشان می دهد که به ترتیب عوامل: کند بودن سرعت خطوط ارتباطی و اینترنت با بارعاملی ۰/۱۲۶، محدودیت در استفاده از سیستم های الکترونیک مالیاتی با بارعاملی ۰/۱۲۵ و آماده نبودن زیر ساختها در وزارتخانه ها و نهاد ها با بار عاملی ۰/۱۲۳ در صدر شاخص های دارای اهمیت مولفه عوامل فنی قرار دارند و بنابراین توجه به گسترش و توسعه رفع این موانع و عوامل ضروری است.

جدول ۱۳- بررسی تاثیر شاخص های شناسایی شده بر عوامل فنی

Table 13- Investigating the impact of identified indicators on technical factors

تاثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معنی داری (P)
نقصان زیر ساختها و تراکم خطوط مخابراتی ← عوامل فنی	۰/۱۰۵	۰/۰۱۶	۶/۵۲۱	۰/۰۰۰
کند بودن سرعت خطوط ارتباطی و اینترنت ← عوامل فنی	۰/۱۲۶	۰/۰۱۳	۱۰/۰۱۵	۰/۰۰۰
متمرکز نبودن سیستم های حسابداری ← عوامل فنی	۰/۰۹۴	۰/۰۱۴	۶/۵۳۷	۰/۰۰۰
قطعی ارتباط از مراکز توزیع عادلانه ثروت ← عوامل فنی	۰/۱۱۱	۰/۰۰۸	۱۳/۴۰۴	۰/۰۰۰
پهنای پایین باند مخابراتی کشور ← عوامل فنی	۰/۱۲۱	۰/۰۱۱	۱۰/۶۷۲	۰/۰۰۰
محدودیت در استفاده از سیستم های الکترونیک مالیاتی ← عوامل فنی	۰/۱۲۵	۰/۰۱۰	۱۲/۳۱۳	۰/۰۰۰
عدم اتصال سیستم های پوز فروشگاهی و سیستم های مالی به سامانه های مرتبط با منافع اجتماعی ← عوامل فنی	۰/۱۱۶	۰/۰۱۵	۷/۶۹۸	۰/۰۰۰
نبود بستری معتبر جهت حفظ و کنترل منافع اجتماع ← عوامل فنی	۰/۰۹۱	۰/۰۱۴	۶/۶۵۸	۰/۰۰۰
ایراد در نرم افزارهای دولتی و اشکال در سیستمهای مرکزی دولت هوشمند ← عوامل فنی	۰/۱۰۲	۰/۰۰۷	۱۴/۰۷۶	۰/۰۰۰
فراهم نبودن امنیت کافی از سوی شبکه های اجتماعی ← عوامل فنی	۰/۱۱۰	۰/۰۲۶	۴/۲۷۸	۰/۰۰۰
نبود جایگزین مناسب در مواقع قطعی سیستم های مالی متمرکز ← عوامل فنی	۰/۰۹۳	۰/۰۱۵	۶/۱۳۴	۰/۰۰۰
آماده نبودن زیر ساختها در وزارتخانه ها و نهاد های ← عوامل فنی	۰/۱۲۳	۰/۰۰۹	۱۴/۴۶۳	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

روابط شاخص های نهایی این پژوهش بر مولفه (عوامل مدیریتی سیاستگذاری) با استفاده از نتایج خروجی نرم افزار (PLS) به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول (۱۴) ارایه شده است. نتایج حاصل از آن نشان می دهد که به ترتیب عوامل: عدم پرورش نیروهای متخصص و کارآمد با بارعاملی ۰/۲۱۶، تصویب قوانین جدید بدون زمینه سازی با بارعاملی ۰/۲۱۳ و عدم هماهنگی نهادها و سازمانهای اجرایی با بار عاملی ۰/۱۷۴ در صدر شاخص های دارای اهمیت مولفه عوامل مدیریتی سیاستگذاری قرار دارند و بنابراین توجه به گسترش و توسعه رفع این موانع و عوامل ضروری است.

جدول ۱۴- بررسی تاثیر شاخص های شناسایی شده بر عوامل مدیریتی سیاستگذاری

Table 14- Investigating the impact of the identified indicators on the managerial factors of policy making

تأثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معنی داری (P)
نبود استاندارد ها و بخشنامه های مالی و حسابداری در این زمینه ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۱۰	۰/۰۲۳	۴/۸۲۰	۰/۰۰۰
نبود ابزارهای تشویقی مناسب ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۱۴	۰/۰۲۱	۵/۵۳۶	۰/۰۰۰
استفاده مدیران در رشته های غیر مرتبط و بدون تخصص ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۰۲	۰/۰۱۹	۵/۴۴۵	۰/۰۰۰
عدم هماهنگی مسئولان و مدیران در تصمیمات ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۴۵	۰/۰۱۸	۷/۹۴۲	۰/۰۰۰
عدم هماهنگی نهادها و سازمانهای اجرایی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۷۴	۰/۰۱۷	۱۰/۲۳۰	۰/۰۰۰
تصویب قوانین جدید بدون زمینه سازی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۲۱۳	۰/۰۲۳	۹/۳۹۰	۰/۰۰۰
عدم پشتیبانی دولت در اجرای سیستم های جدید ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۳۳	۰/۰۴۰	۳/۳۰۳	۰/۰۰۲
عدم پرورش نیروهای متخصص و کارآمد ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۲۱۶	۰/۰۵۷	۳/۷۸۲	۰/۰۰۱
فساد مالی در سطح مدیریتی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۹۹	۰/۰۱۵	۶/۸۲۴	۰/۰۰۰
اتخاذ روشهای نادرست مدیریتی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۹۱	۰/۰۱۷	۵/۲۶۸	۰/۰۰۰
عدم هماهنگی و یکپارچگی واحد های مالی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۰۲	۰/۰۱۰	۹/۸۱۳	۰/۰۰۰
مشکلات مدیریتی در سطح کلان دولت ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۹۶	۰/۰۱۱	۸/۸۰۸	۰/۰۰۰
عدم استقلال مدیریتی برای مدیران نهادهای مالی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۸۸	۰/۰۱۰	۸/۸۰۵	۰/۰۰۰
اعمال سیاستهای تکلیفی توسط دولت ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۹۲	۰/۰۰۷	۱۲/۲۶۶	۰/۰۰۰
رعایت سلسله مراتب اداری و بروکراتیک اداری ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۰۰	۰/۰۱۴	۷/۳۶۵	۰/۰۰۰
وجود مراکز تصمیم گیری چندگانه و نهاد های متعدد و موازی کاری ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۸۴	۰/۰۰۸	۹/۹۱۶	۰/۰۰۰
عدم وجود نگاه راهبردی و برنامه ریزی بلند مدت ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۹۳	۰/۰۰۹	۱۰/۸۸۰	۰/۰۰۰
عدم ثبات مدیریتی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۸۵	۰/۰۰۷	۱۱/۵۰۵	۰/۰۰۰
عدم استفاده از نیروی انسانی متخصص و باتجربه و کمبود نیروی انسانی ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۱۲	۰/۰۱۰	۱۰/۸۳۰	۰/۰۰۰
عدم پیگیری نتایج اهداف پیش بینی شده وظایف محوله به مدیران ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۹۲	۰/۰۱۳	۷/۲۶۰	۰/۰۰۰
عدم بروزرسانی قوانین و مقررات با فرهنگ اجتماع ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۱۰۶	۰/۰۱۶	۶/۴۵۱	۰/۰۰۰
عدم انطباق قوانین و مقررات مالیاتی با استانداردهای حسابداری ← عوامل مدیریتی سیاستگذاری	۰/۰۹۰	۰/۰۱۳	۶/۸۷۵	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

روابط شاخص های نهایی این پژوهش بر مولفه (عوامل علمی و آموزشی) با استفاده از نتایج خروجی نرم افزار (PLS) به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول (۱۵) ارائه شده است.

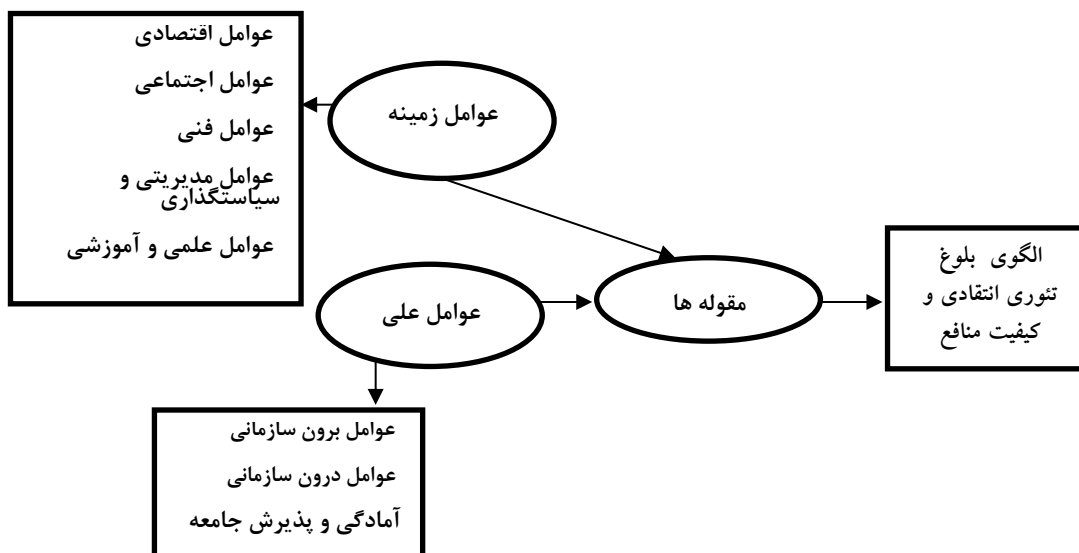
جدول ۱۵- بررسی تاثیر شاخص های شناسایی شده بر عوامل علمی و آموزشی

Table 15- Investigating the impact of identified indicators on scientific and educational factors

تأثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معنی داری (P)
بهره گیری از آموزش کارکنان ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۶۲	۰/۰۱۸	۸/۷۷۶	۰/۰۰۰
برگزاری کلاسهای آموزشی دوره ای برای کارکنان ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۵۵	۰/۰۱۷	۹/۲۵۴	۰/۰۰۰
آموزش مهارتهای عملی ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۵۸	۰/۰۲۷	۵/۳۳۷	۰/۰۰۰
برگزاری همایش های تخصصی ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۳۶	۰/۰۱۳	۱۰/۲۵۵	۰/۰۰۰
برقراری کلاسها در راستای آموزش استاندارد های جدید ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۳۲	۰/۰۱۰	۱۳/۷۳۷	۰/۰۰۰
ترغیب و آموزش جامعه ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۳۴	۰/۰۱۳	۹/۹۸۵	۰/۰۰۰
آموزش و اطلاع رسانی از طریق رسانه های عمومی ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۴۳	۰/۰۰۹	۱۵/۳۶۲	۰/۰۰۰
تشویق همه جامعه به استفاده و ثبت و گزارش از عملیات مالی ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۴۳	۰/۰۱۵	۹/۶۲۲	۰/۰۰۰
برگزاری کلاسهای آموزشی برای آحاد جامعه ← عوامل علمی و آموزشی	۰/۱۴۷	۰/۰۱۴	۱۰/۲۵۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج حاصل از آن نشان می دهد که به ترتیب عوامل: بهره گیری از آموزش کارکنان با بارعاملی ۰/۱۶۲، آموزش مهارت‌های عملی با بارعاملی ۰/۱۵۸، برگزاری کلاسهای آموزشی دوره ای برای کارکنان با بارعاملی ۰/۱۵۵ و برگزاری کلاسهای آموزشی برای آحاد جامعه با بارعاملی ۰/۱۴۷ و همچنین تشویق همه جامعه به استفاده و ثبت و گزارش از عملیات مالی و آموزش و اطلاع رسانی از طریق رسانه هان عمومی با بارعاملی ۰/۱۳۴ در صدر شاخص های دارای اهمیت مولفه عوامل مدیریتی سیاستگذاری قرار دارند و بنابراین توجه به گسترش و توسعه این عوامل ضروری است.



نمودار (۱) الگوی نهایی بلوغ تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی

منبع: یافته های پژوهشگر

نتیجه گیری و پیشنهاد

بهبود کیفیت منافع اجتماعی، از اهداف اصلی دولت ها است و بر این اساس قسمت عمده ای از هزینه های هر دولتی را تشکیل می دهد. طی سالیان اخیر حسابداری به عنوان نهادی اجتماعی و بی طرف با رعایت آیین رفتار حرفه ای عمل نموده است و در این راستا، تلاش حسابداری انتقادی بر این است که سیستم های اجتماعی را در قالب فرآیندهای دموکراتیک و اجتماعی به سمت اهداف معینی سوق دهد. این واقعیت را نمی توان کتمان نمود که در کشورهای درحال توسعه از جمله ایران، گسترش و توسعه حسابداری بخشی از زیرساخت های لازم برای رسیدن به اهداف توسعه اقتصادی و کیفیت منافع اجتماعی را تشکیل می دهند. از سوی دیگر و با توجه به مطالعات انجام شده و شواهد موجود، چنین به نظر می رسد، جهت پیشرفت حسابداری کشور، با موانعی روبه رو است. علیرغم نقش مؤثر حسابداری در تصمیم گیری های اقتصادی و مالی، جایگاه و موقعیت حسابداری در ایران به عنوان یک علم دانشگاهی و ابزار تصمیم گیری بنا به دلایلی مانند ابهام نقش علمی رشته حسابداری در حل مشکلات مالی و عدم وجود سازمان های مستقل حرفه ای غیردولتی و عدم ارتباط صنفی مستمر بین اعضای حرفه ای مناسب نیست. بر اساس دیدگاه حسابداری انتقادی، حسابداری به حمایت از اقتصاد، ساختارهای اجتماعی و تحکیم توزیع قدرت و ثروت در جامعه گرایش داد و در پی آگاه سازی نسبت به نتایج اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و آرایه راهکارهایی برای بهبود وضعیت جامعه می باشد. هدف این پژوهش الگوسازی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی با رویکرد داده بنیاد بود. نتایج به دست آمده نیز حاکی از اعتبار الگوی آرایه داده شده می باشد.

در الگوی آرایه شده در این پژوهش پنج مقوله "عوامل برون سازمانی"، "عوامل درون سازمانی"، "آمادگی و پذیرش جامعه"، "عوامل اقتصادی" و "عوامل اجتماعی" به عنوان شرایط علی در نظر گرفته شده است. عوامل برون سازمانی با الزامات و اجبارات قانونی، فرآیند طولانی و سخت دریافت مجوزها، اینترنت پایدار و زیرساختهای سخت افزاری و نرم افزاری، تورم، کیفیت منافع اجتماعی بر پایه اقتصاد و سیاست، عدم آمادگی برای پذیرش سیستم های جدید، بکارگیری اصول حسابداری یکپارچه مبتنی بر حسابداری انتقادی و میزان همگرایی اصول حسابداری و تکنولوژی معرفی شد. عوامل درون سازمانی از

مفاهیمی مانند: موقعیت و موفقیت سازمان در حسابداری، مهارت‌های فنی، فردی و رهبری کارکنان، بهره‌وری فردی و بهبود عملکرد سازمان، میزان تجربه در استفاده از سیستم‌های مالی، استراتژی‌ها و برنامه‌ریزی‌های اجرایی برای بکارگیری سیستم‌های مالی، مدیریت هزینه و کنترل عملکرد تشکیل شده است. میزان آمادگی و پذیرش جامعه نیز به عنوان یکی دیگر از مولفه‌های علی شامل ویژگی‌های شخصیتی افراد در پذیرش سیستم‌های مالی، وظیفه‌شناسی نسبت با جامعه، صلاحیت و مدیریت مناسب، همچنین حمایت آنان در پذیرش سیستم‌های مالی، کسب مشروعیت از سوی جامعه و نیاز به وضع استانداردهای حسابداری و نقش دولت‌ها و جامعه در پذیرش سیستم‌های مالی و پاسخگویی در برابر جامعه می‌باشد. برای دید کامل نسبت به منفعت اجتماعی از دیدگاه حسابداری انتقادی باید عوامل اقتصادی (تورم، تحریم‌های اقتصادی، هزینه بر بودن سیستم‌های نوین مالی فرهنگ سازی و آموزش همگانی، فقدان سرمایه‌گذاری‌های لازم، کمبود بودجه و عدم صرف‌هدفمند هزینه‌ها و برنامه‌ریزی با بودجه‌ها و بروز فساد مالی) و عوامل اجتماعی (عدم توزیع عادلانه منفعت اجتماعی، عدم پاسخگویی نهادهای مربوطه، نداشتن آگاهی و اطلاع عموم مردم، تحصیلات و سطح پایین سواد عمومی، استفاده ناصحیح از سیستم‌های حسابداری، نبود فرهنگ سازی، نارضایتی نسبت به بی‌عدالتی در جامعه) نیز توجه گردد. در سطح سازمانی، نگرانی اصلی، کاهش در اثرات مختلف ناشی از عوامل اقتصادی اجتماعی و محیطی تغییرات و توسعه به رهبری حسابداری است. بطور کلی در سال‌های اخیر تغییرات سریع در محیط و افزایش فشارهای رقابتی، همچنین عوامل اقتصادی و اجتماعی محیط‌های درونی و بیرونی سازمان‌ها را متحول ساخته است. به شکلی که بر فرآیندهای داخلی آنها از جمله بر سیستم‌های حسابداری و مالی آنها و پاسخگویی به جامعه تاثیر می‌گذارد. از سوی دیگر میزان آمادگی و پذیرش سیستم‌های نوین مالی و حسابداری از سوی جامعه حسابداری و کل جامعه مساله مهم دیگری است که در صنعت حسابداری کشور باید به آن توجه شود.

همچنین با توجه به نتایج پژوهش حاضر، "عوامل فنی"، "عوامل مدیریتی و سیاستگذاری‌ها" و "عوامل علمی و آموزشی" به عنوان عوامل زمینه‌ای در نظر گرفته شدند. نظام حسابداری در کشور حتی با وجود همه اقدامات صورت گرفته در جهت اصلاح آن چندان در حوزه منفعت اجتماعی کارایی لازم را ندارد. یکی از دلایل آن عوامل فنی است که می‌توان به مواردی از جمله نقصان زیرساخت‌ها و تراکم خطوط مخابراتی، متمرکز نبودن سیستم‌های حسابداری، پهنای پایین باند مخابراتی و اینترنت کشور، محدودیت در استفاده از سیستم‌های الکترونیک مالیاتی، عدم اتصال سیستم‌های پوز فروشگاهی به سامانه‌های مرتبط با منافع اجتماعی، نبود بستر معتبر جهت حفظ و کنترل منافع اجتماع، ایراد در سامانه‌های دولتی و سیستم‌های مرکزی دولت هوشمند فراهم نبودن امنیت کافی، همچنین آماده نبودن زیرساخت‌ها در وزارتخانه‌ها و نهاد‌های مربوطه اشاره داشت. یکی دیگر از عوامل زمینه‌ای عوامل مدیریتی و سیاستگذاری‌ها می‌باشد که در برگزیده‌های سالیانه از جمله: نبود استاندارد‌ها و بخشنامه‌های مالی و حسابداری، عدم هماهنگی مسئولان و مدیران، همچنین عدم هماهنگی نهادها و سازمان‌های اجرایی در تصمیمات کلان، عدم پشتیبانی همه‌جانبه دولت در اجرای سیستم‌های جدید، شیوه‌های بروکراتیک اداری و اتخاذ روش‌های نادرست مدیریتی و بروز مشکلات مدیریتی، عدم بروزرسانی قوانین و مقررات با فرهنگ اجتماع، عدم وجود نگاه راهبردی و برنامه‌ریزی بلندمدت و عدم تطبیق قوانین و مقررات مالیاتی با استانداردهای حسابداری بوده است. از دیگر عوامل زمینه‌ای در الگوی ارائه شده عوامل علمی و آموزشی معرفی شد که شامل بهره‌گیری از آموزش و برگزاری کلاس‌های آموزشی دوره‌ای برای کارکنان، آموزش مهارت‌های عملی و برگزاری همایش‌های تخصصی، آموزش و اطلاع‌رسانی از طریق رسانه‌های عمومی جهت ترغیب و آموزش جامعه و تشویق همه جامعه به استفاده و ثبت و گزارش از عملیات مالی می‌باشد. در حوزه عوامل زمینه‌ای مورد نظر این پژوهش باید اینطور بیان کرد که عوامل فنی، آموزشی و به دنبال آن عوامل مدیریتی و سیاستگذاری جهت تدوین و اجرای استراتژی‌های مدیریتی در حوزه حسابداری دارای تاثیر بالایی هستند. سازمانها با در اختیار داشتن عوامل فنی و بهبود زیرساخت‌های ارتباطی و استفاده صحیح و کاربردی بر اساس دانش علمی و آموزشی، خواهند توانست به اهداف سیستم حسابداری خود، منطبق با منفعت اجتماعی دست یابند.

به طور کلی نتایج این مطالعه حاکی از آن است که در بین عوامل علی، بار عاملی شاخص‌های مربوط به عوامل بیرون سازمانی، عوامل درون سازمانی و آمادگی و پذیرش جامعه به ترتیب در جایگاه اول تا سوم میزان اهمیت قرار داشتند. در بین عوامل زمینه‌ای نیز بار عاملی شاخص‌های مربوط به عوامل اجتماعی، فنی و آمادگی و عوامل علمی و آموزشی به ترتیب در جایگاه اول تا سوم میزان اهمیت قرار دارند. منافع اجتماعی، یکی از مولفه‌های مهم است که می‌تواند قسمت عمده‌ای از هزینه‌های هر سازمان و دولتی را تشکیل می‌دهد. حسابداری به عنوان نهادی اجتماعی و نهادی عملی است که دیدگاه انتقادی به آن می‌تواند سیستم‌های اجتماعی را در قالب فرآیندهای اجتماعی به سمت اهداف معینی سوق دهد. کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، گسترش و توسعه حسابداری بخشی از زیرساخت‌های لازم برای رسیدن به اهداف توسعه اقتصادی و کیفیت منافع اجتماعی را تشکیل می‌دهد. از سوی دیگر و با توجه به مطالعات انجام شده و شواهد موجود، چنین به نظر می‌رسد، پیشرفت حسابداری کشور با موانعی روبه‌رو است. علیرغم نقش مؤثر حسابداری در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی، جایگاه و موقعیت حسابداری در ایران به‌عنوان یک علم دانشگاهی و ابزار تصمیم‌گیری بنا به دلایلی مانند ابهام نقش رشته حسابداری در حل مشکلات مالی و عدم وجود سازمان‌های مستقل حرفه‌ای غیردولتی و عدم ارتباط صنفی مستمر بین اعضای حرفه‌ای مناسب نیست. بر اساس دیدگاه انتقادی در حسابداری، حسابداری به حمایت از اقتصاد ساختارهای اجتماعی و تحکیم توزیع برابر قدرت و ثروت در جامعه گرایش دارد و در پی آگاه‌سازی نسبت به نتایج اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و ارائه راهکارهایی برای بهبود وضعیت جامعه می‌باشد. هدف این پژوهش شناسایی و اولویت‌بندی عوامل علی و زمینه‌ای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی با رویکرد داده‌بنیاد بود. نتایج به دست آمده

حاکمی از اعتبار الگوی ارایه داده شده است. مرور مطالعات صورت گرفته در داخل کشور حاکی از این واقعیت بوده است که تفکر انتقادی در تعدادی از پژوهش‌های مرتبط با حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. در این راستا خواجوی و نعمت‌الهی^۱ (۱۳۹۹) رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری را جهت کشف ساختارها و لایه‌های زیرین نابرابری اجتماعی بکار بردند و نشان دادند استانداردهای حسابداری و حسابرسی باید مورد بازبینی قرار گیرند. قاسمی و رئیس‌زاده^۲ (۱۳۹۹) با نظر به دیدگاه انتقادی در حسابداری بیان کردند که شفافیت حسابداری باعث ارتقای پیشرفت اجتماعی و رفاه می‌شود. صمیمی^۳ (۱۴۰۲) در پرتو تئوری انتقادی و با استفاده از روش زمینه‌بنیان، عوامل مؤثر و زمینه‌ساز انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی‌های منفی ماکرواویسم حسابرسان، شامل عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی ضعف ساختاری و فنی، حکمرانی سیاسی و عوامل بازدارنده قانونی و نظارتی را بیان کرد. محسنی و همکاران^۴ (۱۳۹۷) بیان کردند که حسابداری انتقادی به رویکردی در حسابداری اشاره دارد که پرسشی فراتر از بکارگیری روش خاص در حسابداری را مطرح می‌سازد. بطور کل پژوهش‌های انجام شده هر کدام بطور جداگانه موضوعات تئوری انتقادی در حسابداری و کیفیت منافع اجتماعی را مورد مطالعه قرار دادند و متغیرهای مختلفی را در این ارتباط شناسایی و ارایه کردند. بر اساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌گردد با تمرکز بر شناسایی نیازها و اهداف حال و آتی ذینفعان اجتماعی نسبت به اصلاح نظام حسابداری در امور علمی و دانش افزایی، بهبود شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی و اصلاح استانداردهای حسابداری و برخی مفاد قانونی و هم‌نوایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری، اقدام گردد و زمینه لازم برای نهادینه سازی منافع اجتماعی مهیا گردد. همچنین ارایه استانداردهای حسابداری منطبق با تئوری انتقادی جهت بهبود کیفیت منفعت اجتماعی در این زمینه می‌تواند اثربخش باشد. در عین حال پیشنهاد می‌گردد در ارایه استانداردهای حسابداری علاوه بر دیدگاه انتقادی به منافع اجتماعی، منافع نظام حسابداری و همچنین منافع اطلاعاتی که در بهبود مسایل اجتماعی کاربردی و مفید واقع شوند، همچنین تدوین استانداردهای حسابداری که موجب توجه به ذینفعان انتقادی می‌شود، در دستور کار قرار داده شده و توجه ای خاص صورت گیرد.

همچنین پیشنهاد می‌گردد سیاست‌گذاران در سازمان‌های دولتی و بخش‌های عمومی، جهت شناسایی چالش‌های نظام حسابداری از الگوی ارایه شده در این پژوهش به عنوان چارچوبی مفهومی برای یافتن راه حل‌های مناسب و کاربردی جهت کاهش و رفع چالش‌های عدم بلوغ در راه‌اندازی سیستم‌های مالی مبتنی بر بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی و عوامل سبب ساز آن استفاده کنند. به برنامه‌ریزان و مسئولان در حوزه آموزش حسابداری کشور، پیشنهاد می‌گردد جهت بهبود کیفیت و کارایی و نوآوری در زمینه عرضه آموزش عالی حسابداری و انطباق آن با نیازهای جامعه جهت تامین حداکثری منافع اجتماعی و رفع نیازهای آینده اقدامات لازم از جمله ایجاد پیوند بین صنعت و دانشگاه و در نظر گرفتن نیازهای جامعه و صنایع و تربیت نیروی متخصص در حوزه حسابداری، افزودن سیلابس‌های درسی مرتبط با مسائل دانشگاهی حسابداری، بکارگیری اساتید زنده و با تجربه و بکارگیری افراد نخبه و با انگیزه در این حوزه صورت گیرد. همچنین با توجه به پیشرفت‌های فنی و علمی در زمینه حسابداری و رشد شتابان اقتصادی به فعالان در حرفه حسابداری پیشنهاد می‌گردد خود را با شرایط تطبیق دهند و به حسابداری به عنوان یک دانش تخصصی نگاه کنند. در نهایت مولفه‌های ارایه شده در الگوی این پژوهش مورد توجه صاحب‌نظران، برنامه‌ریزان و سیاست‌گذاران حوزه حسابداری، تصمیم‌گیران و مدیران نهادهای دولتی و خصوصی، در راستای کسب منافع اجتماعی قرار گرفته و نسبت به اجرایی نمودن این الگو در حسابداری بخش عمومی کشور اقدام شود.

پیشنهادات علمی پژوهشی برای تحقیقات آتی

- به محققین پیشنهاد می‌شود که پدیده حسابداری انتقادی را در حوزه‌های مختلف حسابداری و بسترهای مکانی دیگری مورد کاوش و بررسی قرار دهند.
- به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود که الگوسازی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی را با استفاده از تکنیک‌های دیگر مدل‌سازی مورد مطالعه قرار داده و به طراحی الگویی جامع مبادرت نمایند.
- پیشنهاد می‌گردد قابلیت‌های گزارشگری بخش عمومی کشور را با استفاده از دیدگاه بلوغ انتقادی حسابداری مورد بررسی قرار دهند.
- پیشنهاد می‌گردد میزان اثرگذاری هر یک از مولفه‌های حسابداری انتقادی به صورت تجربی و با استفاده از روش‌های کمی در بخش حسابداری کشور بررسی گردد.

ملاحظات اخلاقی

این مقاله مستخرج از رساله دکتری سید حسین نورحسینی به راهنمایی آقای دکتر مهدی مشکی میاوقی و خانم دکتر صغری براری در دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت می‌باشد، لذا از تمامی عوامل و عزیزانی که در این زمینه حمایت و راهنمایی نموده‌اند تقدیر و تشکر می‌گردد.

¹ Khajavi & Neamatollahi

² Ghasemi & Raeeszadeh

³ Samimi

⁴ Mohseni et al., 2018

فهرست منابع

احمدی آستانه، رسول و عسکری، آرزینا، (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؛ احمدی‌زاده، آرمان و صبورطینت، امیرحسین (۱۳۹۰). به‌کارگیری مدل بلوغ قابلیت‌های بازاریابی به‌منظور ارزیابی فرایندهای بازاریابی در شرکت ایران ترانسفو. *تحقیقات بازاریابی نوین*، (۲)، ۴۱-۶۰.

اسدی، لیلا، واعظ، سید علی، جرجر زاده علیرضا و کعب عمیر، احمد (۱۴۰۱). مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش آفرینی نقدی با تأکید بر نقش تعدیلی استراتژی کسب و کار. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*. شماره ۴۳، صفحه ۲۷-۶۸.

اقدام مزرعه، یعقوب، نیکومرام، هاشم و بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۶)، *دموکراسی و توسعه حسابداری*، نشریه حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۲)، ۷۱-۸۰. 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 رویه‌های حسابداری انتقادی بر عدم تقارن اطلاعاتی. *فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت*. ۱۰(۳۳)، ۱-۱۲.

حجتی فرد، حامی و سعادت‌مشتقین، فاطمه (۱۳۹۲). *حسابداری اجتماعی ضامن بقای حسابداری امروز. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران*.

حیدریور، فرزانه و فرح‌آبادی مسعود (۱۴۰۰). تأثیر جهت‌گیری محیط‌زیست بر عملکرد مالی با تأکید بر اثرات مدیریت سبز تأمین‌کننده و سرمایه‌ارتباطی. *فصلنامه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*. (۱)، ۶۷-۹۰.

خواجهی، شکرالله، نعمت‌الهی، زعبیه (۱۳۹۹). رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری. *نشریه علمی حسابداری مدیریت*. ۱۳(۴۴)، ۷۳-۸۳. خواجهی، شکرالله و محمدیان، محمد. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی، حسابداری مدیریت. *فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت*. ۱۱(۳۷): ۹۷-۱۰۶.

رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد. (۱۳۹۲). *حسابداری مدیریت انتقادی*. *مجله دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*. ۲(۵)، ۱-۱۴. روزبخش، نجمه و جمادوردی گرگانلی، دوجی و خوزین، علی و بخاراییان خراسانی، مریم (۱۴۰۱). الگوی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در ایران: با رویکرد نظریه داده‌بنیاد. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*. ۷(۱۴)، ۱۶۸-۱۲۱.

ریاحی بلکوئی، احمد (۱۳۸۱). *تئوری حسابداری*. مترجم: پارسائیان، علی. ناشر: دفتر پژوهش‌های فرهنگی. چاپ اول، ۷۸۴ صفحه. سپاسی، سحر، میراشرفی، زهرا و بیات، مرتضی، (۱۳۹۷). پارادایم‌های فکری حسابداری. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، (۲۸)، ۶۰-۴۷. سپاسی، سحر، و رضانی، محمدجواد. (۱۳۹۹). کاربرد حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در شناسایی هزینه‌های زیست‌محیطی. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، (۳۵)۹، ۴۸-۳۷.

صفرزاده بندری، محمدحسین و جودکی چگینی، زهرا. (۱۴۰۰). *حسابداری منافع اجتماعی در بخش عمومی*. *مجله حسابداری و منافع اجتماعی*، (۲)۱۱، ۱۰۳-۱۲۲.

صمیمی، سعید (۱۴۰۲). الگوی محدودسازی انحصار‌گرایی و ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان در پرتو تئوری انتقادی، *دانش حسابداری مالی*، (۲)۱۰، ۱۸۵-۲۱۵.

غلامی، افسانه و نظام‌پور، عشرت. (۱۴۰۱). مطالعه نظری تئوری نمایندگی در پژوهش‌های حسابداری، *پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی*، (۴)۶، ۱۱-۱۸.

قاسمی، مصطفی و رئیس‌زاده، آمنه (۱۳۹۹). تئوری انتقادی در حسابداری براساس دیدگاه جرمی بنتهام. *مجله علمی مطالعات علوم اسلامی انسانی*. (۲۱)۶، ۷۶-۸۸.

کریم‌آبادی، محمود؛ حاجیها، زهره؛ جهانگیرنیا، حسین و غلامی جمکرانی، رضا (۱۴۰۳). الگوی آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل بر اساس دیدگاه انتقادی. *فصلنامه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*. ۹(۳)، ۱۰۵-۱۲۴.

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

محمدی نافچی، آرش و علیخانی، شهناز (۱۳۹۹). اخلاق و فرهنگ در حسابداری. فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری. ۴(۴۹)، ۴۹-۶۴.

مشایخ، ش. و آشتیانی، م.ط. (۱۴۰۳) رابطه حساسیت و توجه سرمایه‌گذار نسبت به گزارشگری مسئولیت اجتماعی و اثر تعاملی عملکرد شرکت بر آن. پژوهش‌های تجربی حسابداری. شماره ۵۱، صفحه ۶۳-۸۸.

مهدوی، غلامحسین و نمازی، نویدرضا (۱۳۹۱). به کارگیری تئوری نمایندگی جهت تبیین فساد مالی، مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی دانشگاه سیستان و بلوچستان. ۱۸ صفحه.

نصیرزاده فرزانه و کریمی، زهرا (۱۴۰۲). افشای مسئولیت اجتماعی، آگاهی بخشی قیمت سهام با تأکید بر نقش حاکمیت شرکتی. فصلنامه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری. ۶(۲)، ۱۹-۴۲.

نیکومرام، هاشم، بنی مهد، بهمن (۱۳۸۸). مقدمه ای بر تئوری های توصیفی، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات.

وفایی پور، روح اله و قاسمی، مصطفی و محسنی، عبدالرضا (۱۴۰۰). ارائه مدل خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری). نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی. ۱۳(۴)، ۱۱۵-۱۳۸.

- 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.
- challenge to accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6), 803-809.
- Deegan, C., Rankin, M. & Voght, P. (2000). Firms' disclosure reactions to major social incidents: Australian evidence. *Accounting Forum*, 24(1), 101-130.
- 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*.
- 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.
- Hsu, P. F., & Chen, B. Y. (2007). "Developing and implementing a selection model for bedding chain retail store franchisee using Delphi and fuzzy AHP". *Quality & Quantity*, 41(2), 275-290.
- Hsu, Yu-Lung. & Cheng-Haw Lee, Kreng, V.B. (2010). "The application of Fuzzy Delphi Method and Fuzzy AHP in lubricant regenerative technology selection". *Expert Systems with Applications*, Vol. 37, PP. 419-425.
- Huber, W.D. (2015). The research– publication complex and the construct shift in accounting research. *International Journal of Critical Accounting*, 7(1), 1-48.
- 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.
- Kaufmann, A. & Gupta, M.M. (1988) *Fuzzy Mathematical Models in Engineering and Management Science*. Elsevier Science Publishers, North-Holland, Amsterdam, N.Y.
- Lesley, C., Stewart, S. (2016). Accounting and social movements: An exploration of critical accounting praxis, *Accounting Forum*, 40(3), 220–234.
- Lesley, C., Stewart, S. (2016). Accounting and social movements: An exploration of critical accounting praxis, *Accounting Forum*, 40(3), 220–234.
- Morgan, G. (1988). Accounting as a Reality Construction: Towards a New Epistemology for Accounting Practice, *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 477-485.

- 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.
- 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.
- 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.
- Richardson, A. J. (2015). Quantitative research and the critical accounting project. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 67-77.
- Smith, M (2015). *Research methods in accounting*. 3rd Edition, Publisher: SAGE Publications Ltd; Third edition. 31 p.
- Smyth, S., Uddin, S. & Lee, B. (2022). Subject, method and praxis – Conducting critical studies in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, (86), 10-24.
- Wu, Chih-Hung. & Fang, Wen-Chang. (2011). “Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers”. *Qual Quant*, Vol. 45, PP. 751–768

Identification and Prioritizing the Causal and Contextual Indicators of the Maturity of Critical Accounting Theory and the Quality of Social Benefits

Seyyed Hossein Noorhosseini Niyaki ¹
Mehdi Meshki Miavaghi ^{*2}
Soghra Barari Nokashti ³

Abstract

Critical thinking plays a very important role in the emergence of impartiality, objectivity and honest expression in the conceptual framework of financial reporting. The concept of critical theory in accounting is an interdisciplinary approach that seeks to combine non-economic theories and non-evidential methods in order to discover behavioral, organizational, political, economic and social components in accounting. Based on this point of view, the practice of accounting tends to support the aforementioned theories to reduce the unequal distribution of power and wealth in society. On the other hand, the quality of social benefits is one of the most important dilemmas of human society. Based on this, this study was conducted with the aim of identifying and prioritizing the causal and contextual indicators of the maturity of critical theory in accounting and the quality of social benefits, using the data theory method, and presented a model through interviews with 33 experts. Causal conditions and background conditions are provided after evaluation and screening with the fuzzy Delphi method. The results of this study showed that among the causal indicators, factor load of the extra-organizational, intra-organizational, and society's readiness-acceptance indicators were ranked with values of (0.834), (0.834) and (0.778), respectively. The most important of them were lack of readiness to accept new financial reporting systems, lack of experience in using financial systems, and lack of support from managers in accepting financial systems. among the contextual indicators, the factor load of social, technical-preparation and scientific-educational indicators with the values of (0.922), (0.909) and (0.881) were respectively in terms of importance in first to third. Their most important indicators were the existence of economic sanctions, the lack of valid accounting laws and standards, the slow speed of communication lines, the lack of training of expert and efficient forces and the use of training.

Keywords: Social benefits, Organizational indicators, managerial indicators, Governance indicators, Critical theory.

¹. Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran (s.h.nouhosseini@gmail.com)

²Department of Finance, Payam Noor University, Tehran, Iran. (Corresponding author), (m_meshki@pnu.ac.ir).

³. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. barari@iaurasht.ac.ir

