

Identification and Ranking of Barriers and Challenges to the Development and Advancement of Accounting

Vahid Shamsaee 

PhD Student, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran,
shamsaeivahid1@gmail.com

Mohsen Archin Lisar 

Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran,
archin@iaurasht.ac.ir

Hosna Ghahramani Sagheer

Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran,
ghahramani@iaurasht.ac.ir

Abstract

Purpose: The development of accounting, as one of the pillars of economic and financial transparency, plays a pivotal role in improving the business environment, attracting investments, and enhancing management systems. Despite the longstanding history of the accounting profession in Iran, it faces numerous barriers that hinder its growth and progress. This study aims to identify and rank the factors influencing the challenges and constraints of accounting development in Iran and seeks to introduce key elements contributing to its stagnation.

Method: This research employs a mixed-methods approach, combining qualitative and quantitative methodologies. In the qualitative phase, data were collected using grounded theory through interviews with 18 accounting experts, following a snowball sampling technique. In the quantitative phase, a questionnaire based on the qualitative findings was distributed to 76 financial professionals, and the resulting data were analyzed. Structural equation modeling (SEM) was utilized to validate the model. The identified factors were ranked using the seven-step TOPSIS (Technique for Order of Preference by Similarity to Ideal Solution) method.

Findings: The findings indicate that the primary challenges of the accounting profession, which must be addressed to facilitate its growth and advancement, can be categorized into four main groups: economic factors, political factors, socio-cultural-ethical factors, and legal and regulatory issues. These four dimensions encompass 28 variables that were ranked based on their weighted significance and level of importance.

Conclusion: Based on the findings, focusing on resolving challenges in the areas of economics, politics, socio-cultural-ethical considerations, and legislative reform—as well as addressing the 28 identified issues—can significantly contribute to the development and advancement of accounting. This process can be expedited through government policies.

Contribution: This research aims to provide scientific and practical solutions to overcome these barriers and facilitate the advancement of the accounting profession. It can assist the government, economic policymakers, and financial managers in devising appropriate strategies to foster the growth of accounting, improve financial reporting quality, and enhance financial transparency.

Keywords: Accounting, Accounting Development and Advancement, Challenges in the Progress of Accounting

Research Article

Cite this article: Saghafi & Parsapoor (2025) Identification and Ranking of Barriers and Challenges to the Development and Advancement of Accounting, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.12, NO.2, Summer, 85-118.

DOI: 10.30479/jfak.2025.21597.3275

Received on 16 February, 2025 **Accepted on** 4 June, 2025

© The Author(s). 

Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Mohsen Archin Lisar (archin@iaurasht.ac.ir)

شناسایی و رتبه بندی موانع و چالش‌های پیش روی مسیر توسعه و بالندگی حسابداری

وحید شمسایی 

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران shamsaeivahid1@gmail.com

محسن ارچین لیسار *

استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران archin@iaurasht.ac.ir

حسنا قهرمانی صغیر

استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران ghahramani@iaurasht.ac.ir

چکیده

هدف: توسعه حسابداری به عنوان یکی از ارکان شفافیت اقتصادی و مالی، نقش مهمی در بهبود فضای کسب و کار، جذب سرمایه و ارتقای سیستم‌های مدیریتی ایفا می‌کند. با وجود قدمت حرفه حسابداری در ایران، این حوزه با موانع متعددی مواجه است که روند رشد و توسعه آن را کند کرده است. پژوهش حاضر با هدف شناسایی و رتبه بندی عوامل تأثیرگذار بر چالش‌ها و تنگنای توسعه حسابداری در ایران انجام شده است و در صدد معرفی عوامل مؤثر بر این عقب ماندگی است.

روش: پژوهش حاضر از نوع آمیخته بوده و مبتنی بر رویکرد کیفی و کمی است. در بخش کیفی، داده‌ها با استفاده از نظریه داده بنیاد از طریق مصاحبه با ۱۸ خبره حسابداری از طریق تکنیک گلوله برفی گردآوری و تحلیل شدند. در بخش کمی، پرسش‌نامه‌ای بر مبنای نتایج کیفی میان ۷۶ نفر از متخصصان مالی توزیع گردید و داده‌های حاصله تحلیل و برای اعتبارسنجی مدل، از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده گردید. رتبه بندی عوامل شناسایی شده با استفاده از تکنیک ۷ مرحله‌ای تاپسیس انجام شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اهم چالش‌های حرفه که با رفع آنها مسیر توسعه و بالندگی حسابداری هموار می‌گردد در ۴ دسته کلی عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی، عوامل اجتماعی-فرهنگی-اخلاقی و قوانین و مقررات مشتمل بر ۲۸ متغیر قابل تقسیم است که بر اساس ترتیب وزنی و سطح اهمیت رتبه بندی گردیدند.

نتیجه گیری: مطابق با یافته‌های پژوهش، با تمرکز بر رفع مسائل مربوط به حوزه‌های اقتصادی، سیاسی، اجتماعی-فرهنگی-اخلاقی و قانونگذاری و رفع چالش‌های ۲۸ گانه، می‌توان به توسعه و بالندگی حسابداری کمک نمود که این امر می‌تواند تحت تأثیر سیاست گذاری دولت، تسریع شود.

دانش افزایی: این پژوهش در صدد ارائه راهکارهایی علمی و کاربردی جهت برون رفت از این موانع و تسهیل توسعه این حرفه است و می‌تواند به دولت، سیاست‌گذاران اقتصادی و مدیران مالی کمک کند تا با بهره‌گیری از راهبردهای مناسب، شرایط بهتری برای توسعه حسابداری، افزایش کیفیت گزارشگری مالی و ارتقای شفافیت مالی فراهم آورند.

واژگان کلیدی: حسابداری، توسعه و بالندگی حسابداری، چالش‌های موجود در مسیر پیشرفت حسابداری

مقاله پژوهشی

*استناد: شمسایی، ارچین لیسار و قهرمانی صغیر (۱۴۰۴)؛ شناسایی و رتبه بندی موانع و چالش‌های پیش روی مسیر توسعه و بالندگی حسابداری، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۲، شماره ۲، پیاپی ۴۵، تابستان ۱۴۰۴، ۸۵-۱۱۸

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۱۱/۲۷ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۴/۳/۱۴



ناشر: دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، حسابداری به عنوان یک ابزار کلیدی برای شفاف‌سازی و بهبود تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و مالی در کشورها مورد توجه ویژه‌ای قرار گرفته است. این حرفه، با ایجاد سیستم‌های گزارشگری مالی معتبر و قابل اعتماد، نقش مهمی در ارتقای شفافیت اقتصادی، جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و بهبود عملکرد شرکت‌ها ایفا می‌کند. در پی جهانی‌شدن اقتصاد و پیشرفت‌های سریع در فناوری اطلاعات، نقش و روش‌های حسابداری مالی با تغییراتی بی‌سابقه مواجه شده‌اند. در سال‌های اخیر، استفاده گسترده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فناوری‌های دیجیتال، و تأکید روزافزون بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، دامنه حسابداری را گسترش داده است (چن، ۲۰۲۵: ۲). در ایران نیز، همگام با این تحولات جهانی، حرفه حسابداری دستخوش تحولات مثبت شده و گام‌هایی در راستای به‌روزرسانی نظام گزارشگری مالی و ارتقای شفافیت اقتصادی برداشته شده است. با این حال، توسعه حسابداری در ایران با چالش‌های متعددی مواجه است که سرعت پیشرفت این حوزه را کند کرده است. درک این چالش‌ها و روندهای تطبیقی در حسابداری ایران، مستلزم نگاهی نظری به رابطه متقابل میان حسابداری و محیط پیرامون آن است.

مولر و همکاران (۱۹۹۴: ۱۵) اشاره کرده‌اند، حسابداری تحت تأثیر محیطی که در آن عمل می‌کند، شکل می‌گیرد، از همین رو همان‌گونه که ملت‌ها از نظر تاریخ، ارزش‌ها و نظام‌های سیاسی با یکدیگر تفاوت دارند، مسیرهای توسعه حسابداری مالی در آن‌ها نیز متفاوت است. نظریه‌های لیمپرگ^۱ (۱۹۸۵: ۱۸) و بلکویی^۲ (۱۹۸۳: ۲۱۱) به طور خاص بر نقش محیط در توسعه و تکامل حسابداری و حسابرسی تأکید دارند. لیمپرگ (۱۹۸۵: ۱۸) بر این باور است که حسابداری به طور مستقیم تحت تأثیر نیازهای جامعه و انتظارات عمومی قرار دارد. وی بر اهمیت اعتماد عمومی به حسابداری تأکید می‌کند و معتقد است که مسئولیت اصلی حسابداران این است که با ارائه اطلاعات مالی دقیق و شفاف، به نیازهای اطلاعاتی جامعه پاسخ دهند. از نظر وی، حسابداران باید به عنوان پاسخ‌گویان به نیازهای جامعه، با گزارشگری دقیق و شفاف به اعتماد عمومی پاسخ دهند. این نظریه که به عنوان نظریه پویایی لیمپرگ شناخته می‌شود، بیان می‌کند که حسابداری صرفاً یک سیستم فنی برای ثبت و گزارش مالی نیست، بلکه نقش آن بسیار فراتر از این است و باید به عنوان ابزاری برای ایجاد اعتماد و پاسخگویی به انتظارات اجتماعی عمل کند و باید به محیط پیرامون نیز پاسخگو باشد. به همین دلیل، حسابداری نمی‌تواند جدا از محیط پیرامون خود باشد و باید خود را با تغییرات اجتماعی، اقتصادی و قانونی تطبیق دهد.

بلکویی (۱۹۸۳: ۲۱۱) نیز به تأثیر محیط بر حسابداری پرداخته است، اما نگاه او به این تأثیر بیشتر از منظر فرهنگی و اجتماعی است. بلکویی (۱۹۸۳: ۲۱۱) معتقد است که حسابداری

محصول محیط آن است. از نظر بلکویی (۱۹۸۳: ۲۱۱) حسابداری در خلاء توسعه نمی یابد بلکه گویای محیط ویژه ای است که در حال توسعه است. بلکویی (۱۹۸۳: ۲۱۱) اشاره می کند که اهداف حسابداری، استانداردها، سیاست ها و تکنیک ها از عوامل محیطی در هر کشور ناشی می شوند. وی در نظریه خود، بیان می کند که سیستم های حسابداری در جوامع و کشورها به شدت تحت تاثیر عوامل فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی خاص آن جوامع قرار دارند. مطالعات انجام شده در مورد تاریخ حسابداری بیانگر آن است که ظهور مدرنیته باعث ایجاد تکنیک های جدید و در نتیجه رشد و پیشرفت این رشته شده است. این مطالعات ادعا دارند تغییرات پیوسته ای که در محیط کسب و کار و فعالیت های تجاری در دهه های اخیر شاهد آن بوده ایم برخاسته از مفاهیم بنیادی مدرنیته است (کروکر و دیوید^۳، ۲۰۱۷: ۹۱). حسابداری یک عمل اجتماعی است و به همین دلیل تحت تأثیر نوسانات و تحولات ساختاری قرار می گیرد که جامعه و اقتصاد را دستخوش تغییر می کنند (برایر^۴، ۲۰۱۱: ۶). تغییرات در نتایج و بروندهای حسابداری و مالی در طول زمان، ممکن است ناشی از دگرگونی در چارچوب های حاکمیتی و مقررات، قوانین اوراق بهادار، قوانین مالیاتی، استانداردهای حسابداری، مسئولیت های قانونی حسابرسان، استانداردهای حسابرسی، کنترل های نظارتی، و همچنین قوانین و مقررات زیست محیطی و اجتماعی باشد. برای مثال، در گذر زمان، تغییرات مقرراتی و قانونی، همسو با تحول در روابط میان طرف های قرارداد، تغییر در الزامات مربوط به افشای اطلاعات و تغییر در الزامات تطبیق پذیری آغاز شده اند که این تحولات به نوبه خود تأثیرات زنجیره وار بر حوزه حسابداری و مالی داشته اند (تیلور و همکاران^۵، ۲۰۲۵). علاوه بر این، پیشرفت های فناوری مانند تحلیل کلان داده، هوش مصنوعی و بلاک چین^۶، همراه با نگرانی های روزافزون در مورد تغییرات اقلیمی و تنوع اجتماعی، نه تنها شیوه های کسب و کار در اقتصادهای مدرن را تغییر می دهند، بلکه نحوه کار حسابداران و وظایف آن ها را نیز بازآفرینی و دگرگون می کنند. (هاکسلی و بریوت^۷، ۲۰۲۵، ۱).

بر همین اساس، پژوهش حاضر تلاش دارد چالش ها و تنگناهای توسعه حسابداری در محیط ایران را شناسایی و اولویت بندی کند. حسابداری در ایران به عنوان یک رشته علمی و عملی، با مشکلاتی روبرو است که می تواند تأثیرات منفی بر کارایی و اثربخشی آن بگذارد. از یک سو، تغییرات سریع در فناوری اطلاعات، نیاز به نوسازی روش های حسابداری و پذیرش ابزارهای جدید را ضروری می سازد؛ و از سوی دیگر، پیچیدگی های قانونی، نوسانات اقتصادی و تغییرات در الگوهای کسب و کار باعث بروز چالش هایی در فرآیندهای حسابداری می شود. در این راستا، شناسایی و تحلیل این چالش ها و تنگناها به منظور ارائه راهکارهای مؤثر و بهبود وضعیت حسابداری از اهمیت ویژه ای برخوردار است. هدف این پژوهش، ارائه راهکارهایی برای رفع موانع و تسهیل روند توسعه حسابداری در ایران است. این راهکارها می تواند به سیاست گذاران

شناسایی و رتبه بندی موانع و چالش‌های پیش روی مسیر توسعه و بالندگی حسابداری/۸۹

اقتصادی، مدیران مالی و حسابداران حرفه‌ای کمک کند تا با رفع موانع و چالش‌های موجود، زمینه را برای ارتقای شفافیت مالی، بهبود فرآیندهای گزارشگری مالی و افزایش کارایی آن در اقتصاد ایران فراهم کنند. همچنین، نتایج این تحقیق می‌تواند به بهبود پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری و ارتقای کیفیت حسابرسی‌ها در ایران کمک کند.

در این راستا، پرسش‌های اصلی شامل مواردی نظیر اینکه چه عواملی مانع توسعه حسابداری در ایران هستند و میزان تأثیر این عوامل چقدر است، مطرح می‌شود. چالش‌ها و تنگناهای توسعه حسابداری در ایران چیست؟ اهمیت هر یک از این عوامل در ایجاد این توسعه‌نیافتگی چقدر است؟ با تمرکز و رفع چه مشکلاتی می‌توان ارتقا و توسعه حسابداری را محقق ساخت؟ همچنین، این عوامل چگونه می‌توانند رتبه‌بندی و اولویت‌بندی شوند؟ پاسخ به این پرسش‌ها محور اصلی این پژوهش را تشکیل می‌دهد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

رویکردهای نظری در طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری بین‌المللی

در طول قرن‌ها، محققان تلاش کرده‌اند تا سیستم‌های حسابداری را در گروه‌های مختلف کشورها طبقه‌بندی کرده و دلایل این طبقه‌بندی‌ها را شناسایی کنند. تحقیقات اولیه، عمدتاً بر توسعه، تنوع و طبقه‌بندی رویه‌های حسابداری در گروه‌های مختلف کشورهای جهان متمرکز بوده است (داکوستا و همکاران^۸، ۱۹۷۸: ۷۶؛ فرانک^۹، ۱۹۷۹: ۵۹۸؛ نایر و فرانک^{۱۰}، ۱۹۸۰: ۴۳۵). بررسی‌های جدیدتر ادبیات حسابداری (دوپنیک و سالتر^{۱۱}، ۱۹۹۵: ۱۹۵؛ گرنون و میک^{۱۲}، ۲۰۰۱: ۱۱۲؛ نوبس و پارکر^{۱۳}، ۱۹۹۵؛ نوبس^{۱۴}، ۱۹۸۳؛ آریان و رادباف^{۱۵}، ۱۹۸۵) نشان می‌دهند که عوامل محیطی نقش مهمی در شکل‌گیری و تأثیرگذاری بر رویه‌های حسابداری دارند. تحقیقات در حوزه حسابداری بین‌المللی به تحلیل و طبقه‌بندی علل تفاوت‌های حسابداری و عوامل تأثیرگذار بر شیوه‌های حسابداری در کشورها پرداخته‌اند (علی و احمد^{۱۶}، ۲۰۰۷: ۱۸۵؛ دوپنیک و سالتر، ۱۹۹۵: ۱۹۵؛ داکوستا و همکاران، ۱۹۷۸: ۷۶؛ فرانک، ۱۹۷۹: ۵۹۸؛ گری^{۱۷}، ۱۹۸۸: ۸؛ مولر^{۱۸}، ۱۹۶۸: ۹۹؛ نایر و فرانک، ۱۹۸۰: ۴۳۵؛ دوپنیک و پررا^{۱۹}، ۲۰۰۷: ۴۱۸ و دیگران). این پژوهشگران عواملی نظیر تأثیرات سیاسی و اقتصادی، نظام‌های حقوقی، مالیات، فرهنگ، مذهب، عوامل بین‌المللی، ساختار مالکیت و سازماندهی کسب‌وکار و همچنین نظام آموزشی هر کشور را شناسایی کرده‌اند که به نظر می‌رسد در تفاوت‌های میان سیستم‌های حسابداری (الگوها) مؤثر باشند. نتایج این مطالعات نشان می‌دهد که عوامل مؤثر بر الگوهای حسابداری هر کشور، وابسته به ویژگی‌های خاص محیط آن کشور بوده و منحصر به فرد هستند (محمود الاکرا و همکاران^{۲۰}، ۲۰۰۹: ۱۶۹).

مطالعاتی مانند رادباف و همکاران^{۲۱} (۲۰۰۶: ۵۰)، بلکویی (۱۹۸۵: ۱۵۱)، و نویس و پارکر (۱۹۹۵: ۱۳۹) بر دلایل تفاوت شیوه‌های حسابداری در کشورهای مختلف تمرکز کرده‌اند اما موفق به توسعه نظریه‌ای جامع در این زمینه نشده‌اند. گری (۱۹۸۸: ۸) و دوپنیک و سالتز (۱۹۹۵: ۱۹۵) مدل‌های نظری مشابهی برای توضیح این تفاوت‌ها ارائه دادند. به طور شاخص، نویس (۱۹۹۸: ۱۷۱) نظریه دوپنیک و سالتز را به طور دقیق‌تر شرح داد و دلایل مختلف تفاوت‌های حسابداری بین‌المللی را که توسط پژوهشگران مختلف مطرح شده بود، در قالب جدول (۱) جمع‌بندی کرد.

جدول ۱. عوامل تأثیر گذار در تفاوت‌های حسابداری در کشورهای مختلف (نویس، ۱۹۹۸: ۱۷۱)

عوامل تاثیر گذار در تفاوت های حسابداری در کشورهای مختلف				
نوع کسب‌وکار و سیستم‌های مالی	تورم	سیستم‌های حقوقی	زبان	تأثیر تئوری
میراث ناشی از استعمار	سطح تحصیلات	فرهنگ		
حملات و تجاوزات	سن و اندازه حرفه حسابداری	تاریخ	سیستم‌های سیاسی، وضعیت اجتماعی	
مالیات	درجه توسعه اقتصادی	جغرافیا	مذهب	
حوادث				

در همین راستا، اولادوتایر^{۲۲} (۲۰۲۳: ۵۵) اذعان می‌کند که پیشرفت حسابداری در کشورهای مختلف تحت تأثیر عوامل متعددی قرار گرفته است، از جمله تحولات اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی، و به‌ویژه تغییرات در ساختارهای قانونی و نظارتی. این عوامل موجب شده‌اند که سیستم‌های حسابداری در کشورهای مختلف توسعه یابند و با یکدیگر تفاوت‌هایی پیدا کنند. به‌طور ویژه، سازگاری سیستم‌های حسابداری بین‌المللی با شرایط متغیر اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشورهای مختلف یکی از چالش‌های اصلی در حسابداری بین‌المللی به شمار می‌آید. به طور کلی، در ادبیات حسابداری بین‌المللی، تلاش‌ها برای طبقه‌بندی سیستم‌های حسابداری معمولاً بر پایه دو رویکرد اصلی صورت گرفته است. در رویکرد استقرایی، ابتدا رویه‌های حسابداری کشورها تحلیل شده و سپس با ارجاع به عوامل اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی، الگوهای توسعه تبیین می‌گردد. یکی از مطالعات برجسته در این زمینه، تحقیق نایر و فرانک (۱۹۸۰) است که در آن رویه‌های حسابداری ۴۴ کشور به‌صورت آماری بررسی شد. آن‌ها با تفکیک بین رویه‌های اندازه‌گیری و افشا، نشان دادند که این دو نوع رویه مسیرهای متفاوتی از توسعه را طی کرده‌اند. تحلیل عاملی داده‌ها منجر به شناسایی پنج گروه از کشورها بر اساس شباهت در رویه‌های اندازه‌گیری شد که در این میان، کشور شیلی به‌تنهایی در یک گروه مستقل قرار گرفت.

در رویکرد قیاسی، ابتدا عوامل محیطی مرتبط شناسایی می‌شوند و سپس با پیوند دادن آن‌ها به رویه‌های حسابداری ملی، طبقه‌بندی‌ها یا الگوهای توسعه بین‌المللی پیشنهاد می‌گردد؛ برای نمونه، می‌توان به تحقیقات مولر (۱۹۶۷ و ۱۹۶۸) و نویس (۱۹۸۳، ۱۹۸۴ و ۱۹۹۸) اشاره کرد.

شناسایی و رتبه بندی موانع و چالش‌های پیش روی مسیر توسعه و بالندگی حسابداری/۹۱

بر این اساس، تحلیل محیطی مولر (۱۹۶۷) نقطه شروعی مفید به شمار می‌آید؛ او چهار رویکرد متمایز برای توسعه حسابداری در کشورهای غربی با نظام‌های اقتصادی بازارمحور معرفی کرده است :

الگوی کلان اقتصادی: در این الگو، حسابداری تجاری ارتباط نزدیکی با سیاست‌های اقتصادی ملی دارد؛

الگوی خرد اقتصادی: در این الگو، حسابداری به عنوان شاخه‌ای از اقتصاد کسب و کار در نظر گرفته می‌شود؛

رویکرد رشته مستقل: در این الگو، حسابداری به عنوان یک خدمت کاربردی ناشی از عملکرد تجاری تلقی می‌شود؛

رویکرد حسابداری یکنواخت: در این الگو، حسابداری به عنوان ابزاری کارآمد برای اداره و کنترل در نظر گرفته می‌شود.

در حالی که تمامی این رویکردها به طور نزدیکی با عوامل اقتصادی یا تجاری مرتبط تلقی می‌شدند، مجموعه گسترده‌تری از عوامل تأثیرگذار مانند نظام حقوقی، نظام سیاسی و فضای اجتماعی نیز به عنوان عوامل مرتبط با توسعه حسابداری شناخته شدند، هرچند که به طور دقیق مشخص یا تعریف نشده بودند (مولر، ۱۹۶۸).

نقش عوامل محیطی در توسعه و تحول حرفه حسابداری

از بین عوامل محیطی، اقتصاد نقش محوری در توسعه حسابداری دارد، زیرا تغییرات اقتصادی و نیازهای مالی جدید، به طور مستقیم بر ساختار و وظایف حسابداری تأثیر می‌گذارد. با رشد و پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های اقتصادی، بنگاه‌ها و سازمان‌ها به اطلاعات مالی دقیق‌تر، شفاف‌تر و به‌روزتری نیاز دارند تا تصمیم‌گیری‌های مالی و سرمایه‌گذاری را بهینه کنند. در همین راستا، برخی محققان در تحقیقات خود اذعان داشتند که یک چارچوب نهادی کارآمد و مؤثر و یک فضای اجتماعی-اقتصادی و سیاسی مطلوب، شیوه‌های حسابداری و گزارشگری یک کشور را بهبود می‌بخشد (علی و احمد، ۲۰۰۷: ۱۸۵، مولر و همکاران، ۱۹۹۴: ۱۷۲، ویلیامز و تانور^{۲۳}، ۱۹۹۸: ۱۶۳).

بنا بر باور وینجوم^{۲۴} (۱۹۷۰؛ ۱۵۹۰)، اقتصاد تأثیر چشمگیری بر توسعه حسابداری دارد، چرا که پیشرفت اقتصادی و تحولات در ساختارهای مالی مستلزم شفافیت و تنظیم گزارش‌دهی مالی دقیق‌تری است. برای مثال، تحقیقات تاریخی در انگلستان نشان داده که رشد اقتصادی این کشور از قرن ۱۵ تا ۱۸، به ایجاد استانداردها و نظارت‌های مالی جدید در حسابداری انجامیده و به شفافیت و اعتبار اقتصادی کمک کرده است. مولر (۱۹۶۸: ۹۹) اذعان می‌کند که درجه توسعه اقتصادی، نوع اقتصاد و الگوی رشد اقتصاد، می‌تواند روی شیوه‌های حسابداری یک کشور تأثیر بگذارد. هر چه اقتصاد توسعه یافته تر می‌شود، نقش اجتماعی حسابداری برای اندازه‌گیری و

انتقال اطلاعات اقتصادی با اهمیت تر می شود و منجر به رشد کمی و کیفی این حرفه می شود (اعتمادی و توکلی، ۱۳۸۴: ۵). دوپنیک و سالتز (۱۹۹۵؛ ۱۹۵) استدلال می کنند که میزان و مرحله توسعه بر نوع معاملات تجاری که در یک کشور انجام می شود تأثیر می گذارد و نوع اقتصاد تعیین می کند که کدام معاملات رایج تر است (اشرف و غنی^{۲۵}، ۲۰۰۲؛ ۱۹). گرایش اقتصادی یک کشور، اعم از کلان (مداخله بالای دولت) یا خرد (مداخله کمتر دولت)، تعیین می کند که چقدر و چگونه اطلاعات به صورت آزادانه درخواست شده و برای عموم افشا شود (دوپنیک و سالتز، ۱۹۹۵؛ ۱۹۵). استدلال می شود که اقتصادهای مبتنی بر بازار به یک سیستم افشای قوی وابسته هستند (منسا و همکاران^{۲۶}، ۲۰۰۳؛ ۱۲۲). در کنار تأثیر کلی توسعه اقتصادی بر ساختار و شیوه های حسابداری، تحولات خاصی مانند خصوصی سازی و آزادسازی بازار و جذب سرمایه گذاری خارجی نیز محرک های دیگری برای پیشرفت حرفه حسابداری محسوب می شوند. افزایش سرمایه گذاری خارجی در کشور منجر به توسعه گزارشگری مالی در حسابداری می شود زیرا سرمایه گذاران و وام دهندگان خارجی به گزارش مالی مرتبط با شرکت های تجاری علاقه مند هستند (مشایخی و مشایخ^{۲۷}، ۲۰۰۸؛ ۷۵). بسیاری از کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، چارچوب گزارشگری مالی خود را با امید به افزایش سرمایه گذاری خارجی تغییر داده اند (مهدوی و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۱۶۹).

علاوه بر تحولات اقتصادی و ساختاری که بر حرفه حسابداری تأثیر گذارند، رشد و توسعه بازار سرمایه نیز به عنوان عاملی کلیدی، نیاز به بهبود سیستم های افشای اطلاعات مالی و ارتقای کیفیت گزارشگری حسابداری را بیش از پیش برجسته می سازد. یک سیستم افشای اطلاعات خوب و کارآمد برای بازارهای مالی کارا ضروری است و نقش مهمی در آزادسازی بازارهای سرمایه در بازارهای نوظهور ایفا می کند. تحقیقات نشان می دهند که آزادسازی بازار سرمایه می تواند قابلیت توضیح دهی اطلاعات حسابداری را از طریق اعمال مقررات سخت گیرانه تر افشای اطلاعات، تقویت رفتار قیمت گذاری منطقی، بهبود حاکمیت شرکتی و تسهیل مشارکت سرمایه گذاران و تحلیلگران خارجی در محیط اطلاعاتی افزایش دهد (ژانگ^{۲۸}، ۲۰۲۴؛ ۶). در کشورهایی که بازار سرمایه فعال است، نهادهای تدوین کننده استانداردها تمایل دارند سیستم های حسابداری پیشرفته ای را برقرار کنند تا تولید و افشای اطلاعات مالی باکیفیت و مفید برای تصمیم گیری سرمایه گذاران را تضمین کنند (آدهی کاری و تندکار^{۲۹}، ۱۹۹۲؛ ۸۳). این شاخص به نوعی با ورود شرکت های جدید به بازار سرمایه، بالا بردن شاخص معاملات در این بازار، تسهیل در تامین مالی شرکتها، تدوین قوانین حمایتی (مانند حاکمیت شرکتی) و تدوین استانداردهای جدید، به رشد کمی و کیفی حسابداری می تواند کمک نماید (مهدوی و همکاران، ۱۴۰۰، ۱۷۰). بخش فراوانی از تقاضا برای کیفیت نظام حسابداری و حسابرسی هر کشوری در بازار سرمایه آن کشور تبلور می یابد؛ بنابراین انتظار می رود توسعه بازار سرمایه یک کشور

زمینه های الزام برای ارتقای حرفه حسابداری و حسابرسی آن کشور را فراهم نماید(جمعه پور، ۱۳۹۵: ۵).

از طرفی، رشد بخش خصوصی به بازارهای سرمایه بستگی دارد. اگر این بازارها به درستی اداره شوند، می توانند اعتماد سرمایه گذاران را افزایش دهند و در نتیجه به جذب سرمایه برای توسعه اقتصاد کشور کمک کنند. بازارهای سرمایه به خوبی توسعه یافته، شیوه های حسابداری و افشای خوب را ترویج می کنند (آدهی کاری و تندکار^{۳۰}، ۱۹۹۲: ۸۳).

در همین زمینه، با توجه به توسعه اقتصاد و بازار سرمایه که زمینه ساز نیاز به استانداردهای حسابداری دقیق تر و شفاف تر است، نقش استانداردهای بین المللی حسابداری به عنوان ابزاری تسهیل کننده و هماهنگ کننده در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و ارتقای حرفه حسابداری بیش از پیش برجسته می شود. استانداردهای بین المللی، به ویژه استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی^{۳۱}، تأثیرات عمیق و چندبعدی بر حسابداری و حسابرسی در سطح جهانی داشته اند. این استانداردها با هدف ایجاد یک چارچوب یکنواخت و هماهنگ، امکان مقایسه پذیری بهتر صورت های مالی را میان کشورهای مختلف فراهم کرده اند. یکنواختی این چارچوب، تصمیم گیری های مالی و اقتصادی در سطح جهانی را تسهیل می کند و به سرمایه گذاران اجازه می دهد تا با اطمینان بیشتری وضعیت مالی شرکت ها را ارزیابی کنند. پذیرش این استانداردها به ارتقای شفافیت گزارشگری مالی کمک کرده و کیفیت اطلاعات ارائه شده به ذینفعان را بهبود بخشیده است. استانداردهای بین المللی اغلب بر افشای جامع اطلاعات تأکید دارند که این امر به ارائه تصویری دقیق تر از عملکرد مالی و ریسک های شرکت ها منجر می شود. این شفافیت نه تنها اعتماد سرمایه گذاران را افزایش داده بلکه به ناظران نیز معیارهای روشن تری برای نظارت بر فعالیت های مالی شرکت ها ارائه کرده است (بردیارویچ^{۳۲}، ۲۰۲۴: ۵۵). علاوه بر این، جهانی شدن نیاز اجتناب ناپذیری به همگرایی در گزارشگری مالی ایجاد کرده است که با استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی برآورده شده است. این استانداردهای بین المللی حسابداری تغییرات قابل توجهی در روش های حسابداری و رویه های گزارشگری مالی در سراسر جهان به همراه داشته اند. (باسلا و همکاران^{۳۳}، ۲۰۲۴: ۶۱). از جنبه حرفه ای، استانداردهای بین المللی حسابداری به ترویج بهترین شیوه های جهانی کمک کرده اند (بردیارویچ، ۲۰۲۴: ۵۵).

از طرفی، براساس استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، برخی از دارایی ها باید بر اساس ارزش منصفانه در صورت سود و زیان، ترازنامه و حقوق صاحبان سهام گزارش شوند. حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه نسبت به روش های سنتی حسابداری مزایای زیادی دارد؛ به عنوان مثال، حسابداری مبتنی بر ارزش منصفانه اطلاعاتی به روزتر و دقیق تر از وضعیت مالی واقعی شرکت ارائه می دهد که به شفافیت بیشتر در گزارشگری مالی کمک می کند و نمای بهتری از شرایط فعلی بازار ارائه می دهد. با این حال، از منظر حسابرسی، حسابداری مبتنی بر ارزش

منصفانه چالش‌های قابل توجهی به همراه دارد. فرایند تعیین ارزش منصفانه اغلب شامل محاسبات پیچیده و تعدیلاتی است، به ویژه هنگام ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها (الحراسیس و همکاران^{۳۴}، ۲۰۲۴؛ ۳۰). از سوی دیگر، تحولات گسترده در محیط‌های کسب‌وکار و ضرورت همگامی با تغییرات تکنولوژیکی، بر اهمیت بازنگری در رویکردهای سنتی حسابداری تأکید دارد. در این مسیر، رویکردهای نوین توانسته‌اند چشم‌انداز تازه‌ای برای مدیریت و پردازش اطلاعات مالی ترسیم کنند. سیستم‌های حسابداری خودکار با ارائه گزارش‌های مالی جامع، دقیق و سریع با حداقل دخالت انسانی، به این تقاضاها پاسخ می‌دهند و بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری و کارایی عملیاتی را فراهم می‌آورند. ظهور این سیستم‌ها تنها یک ارتقاء تکنولوژیکی نیست، بلکه بازتعریفی جامع از نحوه تصور، اجرا و مدیریت فرایندهای حسابداری است (ججینوا و همکاران^{۳۵}، ۲۰۲۴؛ ۶۸۹).

نظام مالیاتی و قوانین مرتبط نیز با تعیین قواعد و الزامات مالی، تأثیر قابل توجهی بر ساختار، روش‌ها و افشای اطلاعات حسابداری کشور دارند و بنابراین باید به عنوان یکی از عوامل کلیدی محیطی در تحلیل توسعه حرفه حسابداری مورد توجه قرار گیرند. سیستم‌های حسابداری در کشورهای مختلف ممکن است تحت تأثیر مالیات قرار گیرند، اما این تأثیر در همه کشورها یکسان نیست (نویس، ۱۹۹۸؛ ۱۷۱). در برخی کشورها، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی کاملاً از یکدیگر متمایز هستند (دوپنیک و سالتر، ۱۹۹۵؛ ۱۹۵). با وجود استثنائاتی، قوانین مالیاتی تعیین‌شده توسط دولت معمولاً بر حسابداری و سود مشمول مالیات شرکت‌ها که برای دولت اهمیت دارد، تأثیر می‌گذارد (المب و همکاران^{۳۶}، ۱۹۹۵؛ ۴۲). آلی و جیمز^{۳۷} (۲۰۰۵؛ ۳۵) تأکید می‌کنند که قوانین و مقررات مالیاتی باید متناسب با نیازهای فعالیت‌های تجاری و اصول سیستم‌های مالیاتی بازنگری شوند. چالش‌های قانونی و نظارتی نیز از عوامل تعیین‌کننده در میزان توسعه حسابداری هستند. اصلاحات قانونی خاص که با هدف بهبود حاکمیت شرکتی انجام می‌گیرند، می‌توانند منجر به تغییرات چشم‌گیری در نتایج حسابداری شوند (تیلور و همکاران، ۲۰۲۵؛ ۹). تغییرات مکرر در قوانین مالیاتی، فشارهای نظارتی برای افشای بیشتر اطلاعات، و مقررات زیست‌محیطی و اجتماعی، بار کاری و پیچیدگی فرآیندهای حسابداری را افزایش داده‌اند. این موضوع به‌ویژه در شرکت‌های چندملیتی که باید با مقررات مختلف در کشورها تطبیق یابند، چالش‌برانگیز است (کا پی ام جی^{۳۸}، ۲۰۲۳، انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۳۹}، ۲۰۲۴، ۱۲).

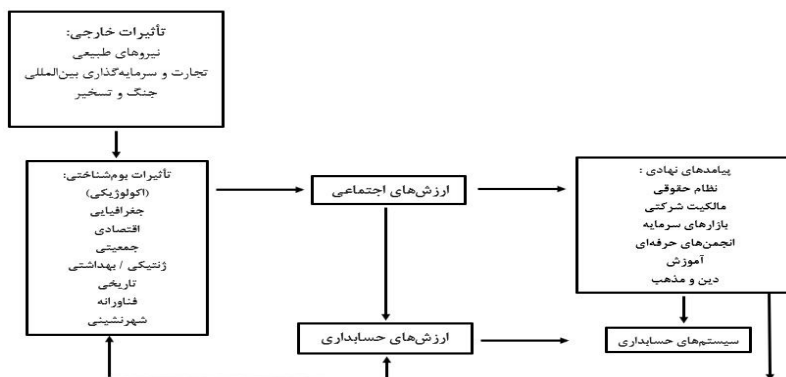
فرهنگ نیز به عنوان یکی از پایه‌های اساسی هر جامعه، نقش بسزایی در شکل‌گیری و تحول نظام‌های اجتماعی و اقتصادی ایفا می‌کند؛ از این رو، تأثیر آن بر حوزه حسابداری نیز غیرقابل انکار است. حسابداری، به عنوان یک نظام گزارشگری مالی، نه تنها تحت تأثیر عوامل اقتصادی و نهادی قرار دارد، بلکه ارزش‌ها، باورها و رفتارهای فرهنگی جوامع را نیز بازتاب می‌دهد.

هافستد^{۴۰} (۱۹۸۰؛ ۲۵) فرهنگ را به‌عنوان «برنامه‌ریزی جمعی ذهنی که اعضای یک گروه یا دسته از مردم را از دیگری متمایز می‌کند» تعریف کرده است. واژه «فرهنگ» برای توصیف جامعه یا ملت به‌طور کلی استفاده می‌شود، در حالی که «خرده‌فرهنگ» به سطحی مانند یک سازمان، حرفه یا خانواده اشاره دارد. اگرچه میزان یکپارچگی فرهنگی بین جوامع مختلف متفاوت است، اما اغلب خرده‌فرهنگ‌های موجود در یک جامعه، ویژگی‌های مشترکی با دیگر خرده‌فرهنگ‌ها دارند (هافستد، ۱۹۸۰، ۲۶).

هافستد، چهار مجموعه متضاد از ابعاد فرهنگی شامل فاصله قدرت زیاد در مقابل فاصله قدرت کوچک، فرار از عدم اطمینان قوی در مقابل ضعیف، فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی، مردانگی در مقابل زنانگی را شناسایی کرد که می‌توان از آن‌ها برای توصیف شباهت‌ها و تفاوت‌های عمومی در فرهنگ‌ها در سرتاسر جهان استفاده کرد. در سال ۲۰۰۷، هافستد (۲۰۰۷: ۳۱) بعد پنجم فرهنگی خود را تحت عنوان روند بلندمدت در مقابل روند کوتاه‌مدت به مدل خود افزود که به آن دینامیسم کنفوسیوسی نیز گفته می‌شود. این بعد به تمایل افراد به ارزش‌های عملی و آینده‌نگر اشاره دارد.

هریسون و مک‌کینون (۱۹۸۶: ۲۳۹) چارچوبی روش‌شناختی ارائه کرده‌اند که فرهنگ را به‌عنوان عاملی مهم در بررسی و تحلیل تغییرات مقررات گزارشگری مالی شرکت‌ها در سطح هر کشور در نظر می‌گیرد. این چارچوب با بررسی نظام حسابداری ژاپن، نشان می‌دهد فرهنگ به‌عنوان عنصری کلیدی بر هنجارها و ارزش‌های نظام‌های اجتماعی و رفتار گروه‌ها در تعاملات درون و بین این نظام‌ها تأثیرگذار است.

گری^{۴۱} (۱۹۸۸: ۷) با بهره‌گیری از مدل فرهنگی هافستد، الگویی ارائه داد که در آن، ارزش‌های اجتماعی تحت تأثیر عوامل زیست‌محیطی شکل می‌گیرند؛ عواملی که خود از متغیرهای خارجی مانند تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی، جنگ، تسخیر سرزمین‌ها و نیروهای طبیعی ناشی می‌شوند و در قالب نهادهایی چون نظام‌های حقوقی و سیاسی نمود می‌یابند. این نهادها به نوبه خود، خرده‌فرهنگ حسابداری را شکل داده و ارزش‌های حسابداری را پدید می‌آورند که در نهایت بر سیستم‌های حسابداری اثرگذار هستند.



شکل ۱. مدل گری (۱۹۸۸: ۷)

گری (۱۹۸۸) با الهام از ابعاد فرهنگی هافستد (۱۹۸۰)، چهار بعد ارزشی در سطح خرده‌فرهنگ حسابداری پیشنهاد می‌کند که به تفاوت‌های بین‌المللی در رویه‌های حسابداری مرتبط هستند:

حرفه‌گرایی در برابر کنترل قانونی: این بُعد بیانگر ترجیح قضاوت حرفه‌ای و استقلال فردی در حسابداری (همچون بریتانیا و آمریکا) در برابر تبعیت از الزامات قانونی سخت‌گیرانه (مانند فرانسه و آلمان) است.

یکنواختی در برابر انعطاف‌پذیری: نشان‌دهنده میزان ترجیح استانداردسازی و ثبات در رویه‌های حسابداری در مقابل تطبیق‌پذیری با شرایط خاص هر شرکت است.

محافظه‌کاری در برابر خوش‌بینی: این بُعد منعکس‌کننده تمایل به گزارش‌گری محتاطانه و محافظت در برابر ریسک‌های آتی است.

پنهان‌کاری در برابر شفافیت: تمایل به محدود کردن افشای اطلاعات در برابر شفافیت و پاسخ‌گویی عمومی.

گری تأکید می‌کند که این ابعاد تنها بخشی از ارزش‌های ممکن هستند، اما چارچوبی مفید برای بررسی تأثیر فرهنگ بر توسعه نظام‌های حسابداری ملی فراهم می‌آورند.

در کنار تأثیرات عمیق فرهنگ بر نظام‌های حسابداری، نقش اخلاق و ارزش‌های اخلاقی نیز به‌عنوان بنیانی ضروری در شکل‌دهی رفتار حرفه‌ای و کیفیت گزارشگری مالی برجسته است. این اصول، با تأکید بر صداقت، شفافیت و مسئولیت‌پذیری، زمینه‌ساز تقویت اعتماد و اعتبار اطلاعات مالی هستند. اولوبوسولا و همکاران^{۴۲} (۲۰۲۴: ۱۵۰) اذعان می‌کنند که در چشم‌انداز پیچیده حسابداری، اخلاق نقشی حیاتی در شکل‌دهی به صداقت، شفافیت و مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای ایفا می‌کند. بعد اخلاقی شیوه‌های حسابداری نه تنها محدود به یک منطقه خاص است، بلکه در سطح جهانی گسترش یافته و هر حوزه جغرافیایی با مجموعه‌ای از چالش‌ها و ملاحظات خاص خود روبه‌رو است. پاین و همکاران^{۴۳} (۲۰۲۰: ۱۱۳۵) معتقد است که اخلاق به مثابه یک

قطب‌نما، هدایت‌کننده رفتار حرفه‌ای حسابداران است و تصمیمات و اقداماتی که شکل‌دهنده گزارشگری مالی، حسابرسی و خدمات مشاوره‌ای هستند را تحت تأثیر قرار می‌دهد. با مروری بر تحقیقات گری (۱۹۸۸، ۶) و کچپل و اسمیت^{۴۴} (۲۰۱۶، ۲۲۵)، می‌توان دریافت که تغییرات اجتماعی و گسترش آزادی‌های اجتماعی نقش مهمی در توسعه حرفه و دانش حسابداری داشته‌اند. این تغییرات باعث افزایش شفافیت، پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری در نظام‌های مالی شده‌اند و موجب شده‌اند که حسابداری به عنوان ابزاری کلیدی در خدمت جامعه و رشد اقتصادی قرار گیرد. آزادی‌های اجتماعی نیز با ترویج ارزش‌هایی مانند انصاف و دسترسی برابر به اطلاعات، زمینه را برای تقویت استانداردها و بهبود اخلاق حرفه‌ای در حسابداری فراهم کرده‌اند. وجود تغییرات اجتماعی و خواسته‌های جدید جوامع، موجب تغییرات در دیدگاه‌های بهره‌وران نظام حسابداری شده و در نهایت تغییر در مبانی گزارشگری و ایجاد طیف‌های مختلف گزارشگری در حرفه حسابداری را بدنبال داشته است. جامعه‌ای که رعایت حقوق عموم، حفظ محیط زیست، توسعه پایدار، دموکراسی، حقوق اقلیتها، حقوق نسلها و... از خواسته‌های اساسی کنونی آنست. حرفه و دانش حسابداری با ایجاد تئوریه‌ها و روشهای جدید در راستای این تغییرات، به سمت گزارشگری و حسابرسی اجتماعی، حسابداری سبز، حسابداری منابع انسانی و حسابداری نسلها حرکت نموده است (کرمی و صالحی، ۱۳۹۷؛ ۸۹). بنا بر باور اقدام مزرعه و همکاران (۲۸؛ ۱۳۹۸)، حسابداری از علوم اجتماعی است که آثار خود را بر جامعه می‌گذارد و همچنین در اثر توسعه نیازها و خواست‌های جوامع در خودش تغییرات شگرفی را مشاهده می‌کند. علاوه بر این، عوامل سیاسی نیز نقش بسیار مهمی در شکل‌گیری نتایج حسابداری و مالی ایفا می‌کنند (حبیب و همکاران^{۴۵}، ۲۰۱۸؛ ۷؛ پریوس و کونیکس‌گروبر^{۴۶}، ۲۰۲۱؛ ۱۲) محیط‌های سیاسی و نظارتی در حوزه‌های قضایی مختلف با یکدیگر متفاوت‌اند و این تفاوت‌ها به تنوع در رویه‌های حسابداری و نتایج مالی منجر می‌شود. دولت‌ها از طریق قانون‌گذاری، سیاست‌های مالیاتی و اعمال فشار بر نهادهای نظارتی، بر رویه‌های حسابداری و نحوه اجرای آن تأثیر می‌گذارند. از منظر اقتصاد سیاسی، استانداردها و رویه‌های حسابداری صرفاً قواعدی فنی نیستند، بلکه در تعامل با شرایط نهادی و ساختارهای حکمرانی شکل می‌گیرند. (تیلور و همکاران، ۲۰۲۵؛ ۳). برای مثال، لابی‌گری سیاسی می‌تواند تأثیر قابل‌توجهی بر توسعه استانداردهای حسابداری داشته باشد. زف^{۴۷} (۲۰۰۲) نشان داد که فشارهای سیاسی از سوی گروه‌های ذینفع مختلف بر روند تدوین استانداردهای هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده اثرگذار بوده است.

کیفیت و محتوای آموزش حسابداری نیز نقشی بنیادین در شکل‌گیری نظام‌های حسابداری ایفا می‌کند، چرا که تربیت حرفه‌ای حسابداران و انتقال دانش مرتبط، زمینه‌ساز اجرای مؤثر استانداردها و سازگاری با محیط‌های نهادی گوناگون است. بنا بر باور پیری و همکاران

(۷۳؛ ۱۴۰۰)، علیرغم اهمیتی که آموزش و تحقیقات مربوط به آن در جوامع دارد، متأسفانه در کشور ما به ویژه در رشته حسابداری توجه به موضوع آموزش حسابداری بسیار کم‌رنگ بوده است و بهترین گواه این مطلب نیز سرفصلهای درسی این رشته، شیوه های آموزش دروس دانشگاهی و عدم توجه به نیاز بازار کار و حرفه حسابداری است. از طرفی، سازمان های حرفه ای و صلاحیت و شایستگی حسابداران شاغل در این موسسات از اهمیت بسزایی برخوردار باشد. تفاوت در چارچوب گزارشگری مالی، ناشی از عوامل متعددی از جمله اندازه و قدرت حرفه حسابداری است و این بدان معناست که سازمانهای حرفه ای حسابداری و حسابرسی ملی، باید فعالانه مشغول توسعه حسابداری و عملکرد حسابرسی باشند (وتتر و همکاران^{۴۸}، ۲۰۱۸: ۲۰۳).

همان‌گونه که پیش‌تر اشاره شد، حسابداری به‌عنوان یکی از ارکان حیاتی نظام‌های اقتصادی و اجتماعی، ظرفیت بالقوه‌ای برای تأثیرگذاری مثبت بر چالش‌های جهانی دارد، از اینرو، با توجه به پیچیدگی‌های روزافزون محیط‌های اقتصادی، اجتماعی و نهادی، ضروری است حسابداری از چارچوبی صرفاً فنی فراتر رود. کارنگی^{۴۹} (۲۰۲۴، ۱۵۳۵) در مطالعه ای به بررسی این موضوع پرداخت که چگونه حسابداری می‌تواند به پتانسیل کامل خود برای شکل دادن به دنیای بهتر دست یابد. هدف این تحقیق بازتعریف حسابداری با توجه به مأموریت آن «خدمت به منافع عمومی» به‌عنوان یک عمل فنی، اجتماعی و اخلاقی چندبعدی است. در این راستا، چارچوبی با عنوان «چارچوب منافع عمومی برای حسابداری چندبعدی» ارائه شده است. کارنگی و همکاران (۲۰۲۴؛ ۱۵۳۵) بر این باورند که حسابداری باید در جهت تحقق کامل ظرفیت‌های خود گام بردارد و مورد بازتعریف قرار گیرد. به‌گفته آن‌ها، بازاندیشی در حسابداری مستلزم آن است که این رشته در چارچوبی گسترده‌تر و بر پایه درک عمیق‌تری از زمینه‌های اجتماعی و سازمانی که در آن فعالیت می‌کند، مورد توجه قرار گیرد. این تعریف از حسابداری به‌صورت زیر بیان شده است: حسابداری یک عمل فنی، اجتماعی و اخلاقی است که به استفاده پایدار از منابع و پاسخگویی مناسب به ذینفعان می‌پردازد تا از رشد سازمان‌ها، افراد و طبیعت حمایت کند. این پیشنهاد، حسابداری را به‌عنوان یک عمل چندبعدی معرفی می‌کند؛ به‌عنوان عملی که در آن دقت فنی، مسئولیت اجتماعی و اهداف و روش‌های اخلاقی در کنار یکدیگر قرار دارند و نه صرفاً به‌عنوان یک عمل فنی بی‌طرف و بی‌ضرر. در حال حاضر، به نظر می‌رسد که حسابداری و حسابداران در ذهنیتی محدود و فنی گرفتار شده‌اند.

در این پژوهش، تمرکز بر شناسایی عوامل مؤثر بر کندی توسعه حسابداری در ایران است. به‌ویژه، این مطالعه در پی پاسخ به این مسئله است که کدام موانع و چالش‌ها بیشترین نقش را در ایجاد وضعیت توسعه‌نیافته حسابداری دارند و میزان تأثیر هر یک از این عوامل چگونه است. همچنین، اهمیت و اولویت هر یک از این عوامل در فرایند توسعه مورد بررسی قرار می‌گیرد تا

بتوان با تمرکز بر مشکلات کلیدی، راهکارهای مؤثری برای ارتقا و پیشرفت حسابداری ارائه داد. از سوی دیگر، رتبه‌بندی این عوامل بر اساس اهمیت آن‌ها به پژوهش امکان می‌دهد تا استراتژی‌های هدفمند و کارآمدی برای رفع موانع شناسایی و پیشنهاد شود. در نهایت، این پژوهش به دنبال ارائه چارچوبی تحلیلی برای درک بهتر و جامع‌تر چالش‌های موجود در مسیر توسعه حسابداری در ایران است.

۳- روش شناسی

این پژوهش با رویکرد آمیخته و در دو بخش کیفی و کمی انجام شده است. در بخش کیفی، داده‌های اولیه از طریق مصاحبه‌های هدفمند و نیمه‌ساختاریافته با ۱۸ نفر از خبرگان (۱۶ مرد و ۲ زن)، با بیش از ۲۰ سال تجربه حرفه‌ای و تحصیلات عالی (۱۶ نفر دکتری و ۲ نفر کارشناسی ارشد) گردآوری شد. این افراد با روش نمونه‌گیری غیرتصادفی هدفمند انتخاب شدند و جامعه آماری مستقل از بخش کمی پژوهش را تشکیل دادند. داده‌های حاصل از این مصاحبه‌ها با نرم‌افزار مکس کیو دی ای^{۵۰} نسخه شماره ۲۰ تحلیل گردید و این فرآیند تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. در نهایت، عوامل مرتبط با چالش‌های توسعه حسابداری شناسایی شد.

نتایج این بخش نشان داد که ۱۰۰ زیرکد و ۲۸ کد محوری در زمینه عوامل علی، ۱۹۲ زیرکد و ۷۳ کد محوری در زمینه عوامل زمینه‌ای، ۱۲ زیرکد و ۲ کد محوری در زمینه عوامل بازدارنده، ۸۶ زیرکد و ۲۲ کد محوری در زمینه راهکارها، و ۶۴ زیرکد و ۱۴ کد محوری در زمینه پیامدها در توسعه حسابداری مؤثر هستند.

در بخش کمی، پرسش‌نامه‌ای بر اساس یافته‌های کیفی و شامل ۱۱۰ مؤلفه مؤثر بر چالش‌ها و تنگناهای توسعه حسابداری طراحی و میان ۷۶ متخصص حسابداری توزیع گردید. از این تعداد، ۵۳ نفر مرد و ۲۳ نفر زن بودند و سطوح تحصیلی آن‌ها شامل ۱۷ نفر دکتری، ۴۴ نفر کارشناسی ارشد، و مابقی کارشناسی بود. داده‌های گردآوری شده با استفاده از نرم‌افزارهای اس پی اس اس^{۵۱} نسخه شماره ۲۶ و اسمارت پی ال اس^{۵۲} نسخه شماره ۳ تحلیل شد و رتبه‌بندی عوامل با تکنیک تاپسیس انجام گرفت.

سؤالات پرسش‌نامه به‌طور سیستماتیک و با دقت تهیه و تدوین شدند که به تفصیل در جدول (۲) ارائه شده است. این فرآیند علاوه بر غنی‌سازی داده‌های گردآوری شده، اطمینان می‌دهد که نتایج تحلیل کیفی به‌طور مؤثر در بخش کمی منعکس شده و پاسخ‌گوی سؤالات پژوهش باشند. بدین ترتیب، پژوهش حاضر به‌عنوان یک مطالعه جامع و متوازن در بررسی چالش‌ها و تنگناهای توسعه حسابداری شناخته می‌شود.

جدول ۲. پرسش نامه پژوهش (یافته های پژوهشگران)

ابعاد اصلی	ابعاد فرعی	تعداد گویه ها	شماره گویه ها
عوامل اقتصادی	چالش های ساختاری، ناکارآمدی اقتصاد و سایه سنگین اقتصاد دولتی	۴	۴-۱
	فقدان حساب دهم و حساب خواهی در اقتصاد، عدم شفافیت اطلاعات و نقش کم رنگ حسابداری	۲	۶-۴
	کمرنگ بودن شایسته سالاری در انتصاب مدیران و عدم درک و دانش مدیران در استفاده از اطلاعات	۴	۱۰-۶
	حسابداری و عدم ایفای نقش اطلاعاتی حسابداری در بنگاه ها به عنوان کالای اطلاعات		
	وجود رانت، ناکارآمدی و فساد داخلی مدیریتی و ناکارآمدی حسابداری در چین محیطی	۴	۱۴-۱۰
	مداخله دولت در قیمت گذاری و ممانعت از شکل گیری یک بازار رقابتی سالم در بخش تولید	۳	۱۷-۱۴
	عدم ثبات اقتصادی، وجود تورم و نوسانات نرخ ارز	۳	۲۰-۱۷
عوامل سیاسی	مبتنی بودن سیستم اقتصادی کشور بر سیستم بانکی به جای بازار سرمایه	۱	۲۱-۲۰
	ایزوله بودن اقتصاد کشور و عدم ارتباط آزاد با اقتصاد جهانی	۳	۲۴-۲۱
ابعاد اصلی	ابعاد فرعی	تعداد گویه ها	شماره گویه ها
عوامل سیاسی	ضعف در پاسخگویی دولت و نبود مکانیزم های موثر برای مطالبه گری	۲	۲۶-۲۵
	نوع رویکردهای سیاسی دولت در ادوار مختلف ریاست جمهوری	۳	۲۹-۲۷
	کمرنگ مشارکت دموکراتیک و تمرکز شدید قدرت در کشور	۳	۳۲-۳۰
	سیاست خارجی محدود و بسته	۲	۳۴-۳۳
	روابط بین الملل شکننده با کشورهای جهان	۱	۳۵-۳۵
	کمرنگ شدن همبستگی و تعصب حرفه ای در سطح حرفه	۳	۳۸-۳۶
	شکاف انتظارات بین حسابداری و کارفرما و نوع نگرش به حرفه حسابداری	۴	۴۲-۳۹
عوامل اجتماعی، فرهنگی و اخلاقی	فروپاشی ارزش های اخلاقی و صداقت رفتاری در سطح حرفه و جامعه	۳	۴۵-۴۳
	کمرنگ شدن فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت، مسئولیت پذیری و احترام به قوانین	۳	۴۸-۴۶
	و تعصبات سنتی و مقاومت در برابر تغییرات	۲	۵۰-۴۹
	عدم وجود فرهنگ مطالبه گری آزاد و مستقل آحاد مردم از نهادها و کمرنگ شدن فرهنگ حساب دهمی	۴	۵۴-۵۱
	و حساب خواهی در عموم مردم		
	ریسک گریزی عموم مردم و عدم اعتماد مردم به یکدیگر	۲	۵۶-۵۵
	رویکرد محرماتنگی ذاتی عموم مردم و عدم شفافیت	۱	۵۷-۵۷
توسعه حسابداری	توسعه و تدوین استانداردها در ایران بدون توجه به نیاز ایجاد آن و ویژگی های محیطی حسابداری در ایران	۴	۶۱-۵۸
	عدم اجرای برخی استانداردهای لازم الاجرای داخلی	۲	۶۳-۶۲
	ارجحیت قوانین آمره بر استانداردهای حسابداری	۵	۶۸-۶۴
	تغییر استانداردهای ملی به بین المللی فقط در شکل و نه در محتوا و عدم آموزش کافی برای اجرای آن	۳	۷۱-۶۹
	یکسان بودن استانداردهای گزارشگری و رویکرد حسابرسی برای کلیه شرکتها بدون توجه به مقیاس و اندازه شرکتها	۴	۷۵-۷۲
	عدم پیاده سازی ارزش منصفانه	۳	۷۸-۷۶
	نبود قوانین حقوقی کافی برای حمایت از سرمایه گذاران	۴	۸۲-۷۹
	شامل ۲۸ گویه	۲۸	۱۱۰-۸۳

۴- یافته ها

آمار توصیفی سوالات پرسشنامه

نتایج آمار توصیفی در جدول (۳) نشان می دهد که در ارزیابی عوامل مؤثر بر چالش ها و تنگناهای توسعه حسابداری، متغیر «ایزوله بودن اقتصاد کشور و عدم ارتباط آزاد با اقتصاد جهانی» با میانگین ۴/۴۸ بیشترین تأثیر و متغیر «یکسان بودن استانداردهای گزارشگری و

شناسایی و رتبه بندی موانع و چالش‌های پیش روی مسیر توسعه و بالندگی حسابداری ۱۰/۱

رویکرد حسابرسی برای کلیه شرکتها بدون توجه به مقیاس و اندازه شرکتها» با میانگین ۳/۸۳ کمترین تأثیر را دارند. همچنین، در دسته بندی کلی عوامل علی، عوامل اقتصادی با میانگین ۴/۲۲ بیشترین تأثیر و عامل قوانین و مقررات با میانگین ۴/۰۲ کمترین تأثیر را دارند.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای مشاهده شده (یافته های پژوهشگران)

نماد متغیر	متغیرهای پژوهش (کدگذاری محوری)	$\bar{x}$	s^2	s	$\bar{r}$	$\bar{r}_1$
A1	چالش‌های ساختاری، ناکارآمدی اقتصاد و سایه سنگین اقتصاد دولتی	۴,۳۳	۰,۶۰	۰,۹۴	۰,۲۰	۲,۷۵
A2	فقدان حساب دهی و حساب خواهی در اقتصاد دولتی، عدم شفافیت اطلاعات و نقش کم رنگ حسابداری	۴,۲۲	۰,۶۳	۰,۵۹	۰,۵۹	۲,۰۰
A3	کمرنگ بودن شایسته سالاری در انتصاب مدیران و عدم درک و دانش مدیران در استفاده از اطلاعات حسابداری و عدم ایفای نقش اطلاعاتی حسابداری در بنگاه ها به عنوان کالای اطلاعات	۴,۱۹	۰,۶۰	۰,۵۳	۰,۲۰	۲,۲۵
A4	وجود رانت، ناکارآمدی و فساد داخلی مدیریتی و ناکارآمدی حسابداری در چنین محیطی	۴,۱۴	۰,۶۶	۰,۴۴	۰,۵۰	۲,۵۰
A5	مداخله دولت در قیمت گذاری و ممانعت از شکل گیری یک بازار رقابتی سالم در بخش تولید	۴,۱۴	۰,۶۴	۰,۶۱	۰,۱۸	۲,۳۳
A6	عدم ثبات اقتصادی، وجود تورم و نوسانات نرخ ارز	۴,۱۳	۰,۶۷	۰,۷۸	۱,۶۶	۱,۶۷
A7	مبتنی بودن سیستم اقتصادی کشور بر سیستم بانکی به جای بازار سرمایه	۴,۱۶	۰,۸۶	۰,۷۰	۰,۳۸	۲,۰۰
A8	ایزوله بودن اقتصاد کشور و عدم ارتباط آزاد با اقتصاد جهانی	۴,۲۸	۰,۵۷	۱,۲۳	۱,۶۰	۲,۳۳
B1	ضعف در پاسخگویی دولت و نبود مکانیزم های موثر برای مطالبه گری	۴,۳۱	۰,۵۷	۰,۴۴	۰,۰۴	۲,۵۰
B2	نوع رویکردهای سیاسی دولت در ادوار مختلف ریاست جمهوری	۴,۰۴	۰,۶۲	۰,۵۴	۰,۳۵	۲,۳۳
B3	کمرنگ مشارکت دموکراتیک و تمرکز شدید قدرت در کشور	۴,۲۴	۰,۵۲	۰,۲۲	۰,۷۲	۳,۰۰
B4	سیاست خارجی محدود و بسته	۴,۲۴	۰,۶۶	۰,۷۵	۰,۶۷	۲,۰۰
B5	روابط بین الملل شکننده با کشورهای جهان	۴,۰۸	۰,۸۱	۰,۷۶	۰,۳۷	۲,۰۰
C1	کمرنگ شدن همبستگی و تعصب حرفه ای در سطح حرفه	۴,۰۸	۰,۵۹	۰,۲۹	۰,۵۲	۲,۶۷
C2	شکاف انتظارات بین حسابدار و کارفرما و نوع نگرش به حرفه حسابداری	۴,۱۷	۰,۵۱	۰,۲۶	۰,۵۰	۳,۰۰
C3	فروپاشی ارزش های اخلاقی و صداقت رفتاری در سطح حرفه و جامعه	۴,۰۵	۰,۶۵	۰,۴۴	۰,۱۲	۲,۰۰
C4	کمرنگ شدن فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت، مسئولیت پذیری و احترام به قوانین	۴,۱۳	۰,۵۸	۰,۰۵	۰,۸۴	۳,۰۰
C5	تعصبات سنتی و مقاومت در برابر تغییرات	۴,۰۱	۰,۶۸	۰,۰۵	۰,۷۹	۲,۵۰
C6	عدم وجود فرهنگ مطالبه گری آزاد و مستقل آحاد مردم از نهادها و کمرنگ شدن فرهنگ حساب دهی و حساب خواهی در عموم مردم	۴,۲۱	۰,۵۴	۰,۱۷	۰,۷۷	۳,۰۰
C7	ریسک گریزی عموم مردم و عدم اعتماد مردم به یکدیگر	۳,۹۵	۰,۷۵	۰,۴۳	۰,۳۷	۲,۰۰
C8	رویکرد محرماتنگی ذاتی عموم مردم و عدم شفافیت	۴,۰۴	۰,۷۷	۰,۴۲	۰,۲۷	۲,۰۰
D1	توسعه و تدوین استانداردها در ایران بدون توجه به نیاز ایجاد آن و ویژگی های محیطی حسابداری در ایران	۴,۰۰	۰,۶۳	۰,۱۹	۰,۱۱	۲,۲۵
D2	عدم اجرای برخی استانداردهای لازم الاجرای داخلی	۴,۱۹	۰,۵۶	۰,۱۳	۰,۹۰	۳,۰۰
D3	ارجحیت قوانین آمره بر استانداردهای حسابداری	۴,۰۹	۰,۵۴	۰,۱۳	۰,۶۶	۳,۰۰
D4	تغییر استانداردهای ملی به بین المللی فقط در شکل و نه در محتوا و عدم آموزش کافی برای اجرای آن	۴,۰۹	۰,۵۳	۰,۲۲	۰,۴۷	۳,۰۰
D5	یکسان بودن استانداردهای گزارشگری و رویکرد حسابرسی برای کلیه شرکتها بدون توجه به مقیاس و اندازه شرکتها	۳,۸۳	۰,۷۵	۰,۹۲	۲,۳۱	۱,۰۰
D6	عدم پیاده سازی ارزش منصفانه	۳,۹۰	۰,۶۲	۰,۲۴	۰,۶۲	۲,۰۰
D7	نبود قوانین حقوقی حامی سرمایه گذاران	۴,۱۷	۰,۵۲	۰,۰۱	۰,۸۸	۳,۰۰
A	عوامل اقتصادی	۴,۲۲	۰,۴۵	۰,۲۸	۰,۰۹	۲,۹۵
B	عوامل سیاسی	۴,۱۸	۰,۴۵	۰,۲۰	۰,۳۲	۳,۱۷
C	عوامل اجتماعی، فرهنگی و اخلاقی	۴,۰۸	۰,۴۱	۰,۴۳	۰,۳۷	۳,۲۴
D	قوانین و مقررات	۴,۰۴	۰,۳۸	۰,۸۴	۰,۲۲	۳,۴۱
X	توسعه حسابداری	۴,۱۱	۰,۴۱	۰,۰۷	۰,۱۲	۳,۰۴

بررسی پایایی آلفای کرونباخ و پایایی مرکب و روایی همگرا

در جدول (۴) اطلاعات پایایی و روایی همگرای مولفه های توسعه حسابداری در قالب ۸ زیر مجموعه فرعی با استفاده از شاخص های آلفای کرونباخ^{۵۳}، ضریب پایایی همگون^{۵۴}، پایایی مرکب^{۵۵} و میانگین واریانس استخراج شده^{۵۶} ارائه شده است.

جدول (۴) - پایایی و روایی همگرای مولفه های توسعه حسابداری (یافته های پژوهشگران)

بعد	CronbachsAlpha	rho_A	CR	AVE
ارزش های اخلاقی و اعتماد عمومی	۰/۶۵۰	۰/۶۶۶	۰/۸۰۹	۰/۵۸۷
توسعه و اجرای استانداردهای حسابداری	۰/۶۵۲	۰/۶۹۷	۰/۸۱۳	۰/۶۸۶
ساختار اقتصادی و مدیریت اقتصادی	۰/۷۷۷	۰/۷۹۸	۰/۸۵۲	۰/۵۴۳
سیاست خارجی	۰/۷۳۳	۰/۸۱۱	۰/۸۴۳	۰/۶۴۶
شفافیت و پاسخ گویی در اقتصاد	۰/۶۰۸	۰/۶۰۸	۰/۸۳۶	۰/۷۱۸
ضعف در اجرای قوانین حسابداری و قوانین حمایتی و حقوقی سرمایه گذاران	۰/۶۱۲	۰/۶۳۷	۰/۷۹۴	۰/۵۶۵
عوامل سیاست داخلی	۰/۶۳۳	۰/۶۴۳	۰/۷۴۷	۰/۵۹۸
فرهنگ حرفه ای و اجتماعی	۰/۶۳۰	۰/۶۳۰	۰/۸۰۳	۰/۵۷۶

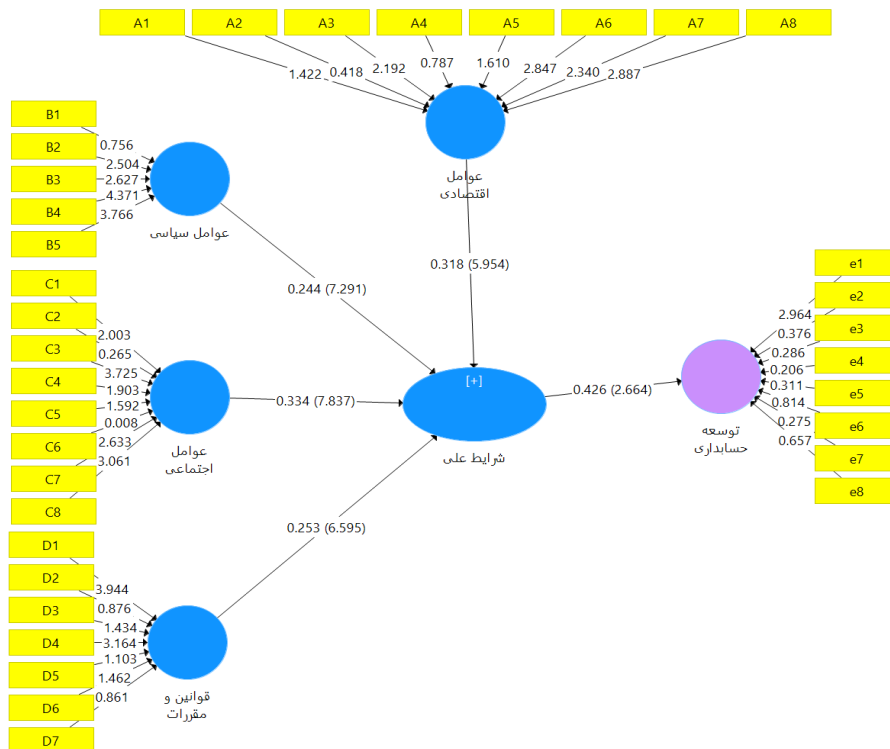
همانطور که مشاهده می شود، مقادیر آلفای کرونباخ برای تمامی ابعاد بالاتر از ۰/۶ بوده و مقادیر پایایی مرکب (CR) نیز همگی بالاتر از ۰/۷ هستند، که نشان دهنده پایایی مطلوب پرسشنامه و سازگاری درونی بالای گویه های هر بعد است. همچنین مقادیر شاخص پایایی همگون نیز برای تمامی ابعاد در محدوده قابل قبول قرار دارند و بیشتر از ۰/۶ هستند. این شاخص نیز به تایید پایایی ابعاد پرسشنامه کمک می کند. در کنار پایایی، روایی همگرا نیز با استفاده از میانگین واریانس استخراج شده مورد بررسی قرار گرفته است. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده برای تمامی ابعاد پرسشنامه بالاتر از ۰/۵ است که نشان می دهد سازه ها به خوبی توسط شاخص های خود تبیین می شوند و روایی همگرا نیز تایید می شود.

پیاده سازی تکنیک تحلیل عاملی تأییدی

پیش از برازش مدل ساختاری، بررسی توانایی ۱۱۰ متغیر مشاهده شده (سوالات پرسش نامه) در انعکاس ۲۹ بعد مفهومی ارائه شده در جدول (۲) ضروری است. برای این منظور، فرآیند برازش کلی مدل اندازه گیری با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی^{۵۷} و نرم افزار و اسمارت پی ال اس نسخه ۳ انجام شد.

شناسایی و رتبه بندی موانع و چالش‌های پیش روی مسیر توسعه و بالندگی حسابداری/۱۰۳

شکل (۲) مدل ساختاری پژوهش (ضرایب مسیر روی مسیرها و آماره های تی داخل پرانتز) (یافته های پژوهشگران)



نتایج تحلیل عاملی تأییدی مدل، به شرح جدول (۴) می باشد.

جدول ۴- تحلیل عاملی تأییدی مولفه های مربوط به عوامل شرایط علی (یافته های پژوهشگران)

بعد	نماد متغیر	شاخص	مقدار	انحراف استاندارد	آماره t	پی-مقدار
عوامل اقتصادی	A1	بارعاملی	۰/۷۴۰	۰/۱۱۲	۶/۵۹۱	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۱۵۸	۰/۱۱۱	۱/۴۲۲	۰/۱۵۶
	A2	بارعاملی	۰/۵۸۰	۰/۱۲۱	۴/۸۱۳	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۰۴۱	۰/۰۹۸	۰/۴۱۸	۰/۶۷۶
	A3	بارعاملی	۰/۵۰۸	۰/۱۲۹	۳/۹۲۹	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۲۰۱	۰/۰۹۲	۲/۱۹۲	۰/۰۲۹
	A4	بارعاملی	۰/۵۸۲	۰/۱۵۴	۳/۷۷۸	۰/۰۰۰
		وزن	-۰/۱۱۶	۰/۱۴۷	۰/۷۸۷	۰/۴۳۲
عوامل سیاسی	A5	بارعاملی	۰/۷۴۲	۰/۰۷۲	۱۰/۳۰۵	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۱۷۳	۰/۱۰۸	۱/۶۱۰	۰/۱۰۸
	A6	بارعاملی	۰/۶۶۳	۰/۱۱۴	۵/۸۰۰	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۳۵۸	۰/۱۲۶	۲/۸۴۷	۰/۰۰۵
	A7	بارعاملی	۰/۷۸۰	۰/۰۶۲	۱۲/۵۴۱	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۲۳۸	۰/۱۰۲	۲/۳۴۰	۰/۰۲۰
	A8	بارعاملی	۰/۷۹۶	۰/۰۶۵	۱۲/۲۸۰	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۳۴۳	۰/۱۱۹	۲/۸۸۷	۰/۰۰۴
عوامل اجتماعی	B1	بارعاملی	۰/۵۹۵	۰/۱۰۶	۵/۶۰۲	۰/۰۰۰

وزن	۰/۰۸۳	۰/۱۱۰	۰/۷۵۶	۰/۴۵۰
بارعاملی	۰/۷۲۰	۰/۰۸۳	۸/۶۹۷	۰/۰۰۰
وزن	۰/۲۷۸	۰/۱۱۱	۲/۵۰۴	۰/۰۱۳
بارعاملی	۰/۵۶۴	۰/۱۲۳	۴/۵۸۰	۰/۰۰۰
وزن	۰/۲۵۰	۰/۰۹۵	۲/۶۲۷	۰/۰۰۹
بارعاملی	۰/۷۸۸	۰/۰۶۳	۱۲/۴۴۵	۰/۰۰۰
وزن	۰/۴۳۹	۰/۱۰۰	۴/۳۷۱	۰/۰۰۰
بارعاملی	۰/۷۸۴	۰/۰۵۷	۱۴/۸۵۰	۰/۰۰۰
وزن	۰/۳۳۵	۰/۰۸۹	۳/۷۶۶	۰/۰۰۰
بارعاملی	۰/۶۸۳	۰/۰۸۰	۸/۵۰۷	۰/۰۰۰
وزن	۰/۱۸۵	۰/۰۹۲	۲/۰۰۳	۰/۰۴۶
بارعاملی	۰/۵۸۴	۰/۱۰۱	۵/۸۰۰	۰/۰۰۰
وزن	۰/۰۲۶	۰/۰۹۸	۰/۲۶۵	۰/۷۹۱
بارعاملی	۰/۷۳۳	۰/۰۸۳	۸/۸۵۷	۰/۰۰۰
وزن	۰/۳۸۹	۰/۱۰۴	۳/۷۲۵	۰/۰۰۰
بارعاملی	۰/۶۷۸	۰/۱۰۷	۶/۳۵۰	۰/۰۰۰
وزن	۰/۲۳۳	۰/۱۲۳	۱/۹۰۳	۰/۰۵۸
بارعاملی	۰/۵۶۹	۰/۱۲۳	۴/۶۱۳	۰/۰۰۰
وزن	۰/۱۴۴	۰/۰۹۰	۱/۵۹۲	۰/۱۱۲
بارعاملی	۰/۴۶۱	۰/۱۵۰	۳/۰۶۸	۰/۰۰۲
وزن	۰/۰۰۱	۰/۱۰۰	۰/۰۰۸	۰/۹۹۴
بارعاملی	۰/۷۰۷	۰/۰۹۹	۷/۱۷۰	۰/۰۰۰
وزن	۰/۲۳۸	۰/۰۹۰	۲/۶۳۳	۰/۰۰۹
بارعاملی	۰/۶۴۶	۰/۱۲۳	۵/۴۴۱	۰/۰۰۰
وزن	۰/۳۰۲	۰/۰۹۹	۳/۰۶۱	۰/۰۰۲

بعد	نماد متغیر	شاخص	مقدار	انحراف استاندارد	آماره t	پی-مقدار
عوامل اجتماعی	D1	بارعاملی	۰/۷۹۰	۰/۰۹۶	۸/۲۳۰	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۴۰۱	۰/۱۰۲	۳/۹۴۴	۰/۰۰۰
	D2	بارعاملی	۰/۶۸۶	۰/۰۹۲	۷/۴۹۲	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۰۸۸	۰/۱۰۰	۰/۸۷۶	۰/۳۸۲
	D3	بارعاملی	۰/۶۶۳	۰/۱۰۲	۶/۵۲۳	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۱۸۷	۰/۱۳۰	۱/۴۳۴	۰/۱۵۲
	D4	بارعاملی	۰/۷۶۶	۰/۰۹۷	۷/۹۲۷	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۳۷۶	۰/۱۱۹	۳/۱۶۴	۰/۰۰۲
	D5	بارعاملی	۰/۵۸۸	۰/۱۳۰	۴/۵۱۷	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۱۳۰	۰/۱۱۸	۱/۱۰۳	۰/۲۷۱
	D6	بارعاملی	۰/۵۱۴	۰/۱۵۳	۳/۳۶۸	۰/۰۰۱
		وزن	۰/۱۶۸	۰/۱۱۵	۱/۴۶۲	۰/۱۴۴
	D7	بارعاملی	۰/۴۶۰	۰/۱۷۰	۲/۷۰۶	۰/۰۰۷
		وزن	۰/۱۰۶	۰/۱۲۳	۰/۸۶۱	۰/۳۸۹
توسعه حسابداری	E1	بارعاملی	۰/۹۴۸	۰/۲۱۹	۴/۳۲۱	۰/۰۰۰
		وزن	۰/۹۲۷	۰/۳۱۳	۲/۹۶۴	۰/۰۰۳
	E2	بارعاملی	۰/۴۶۲	۰/۲۱۷	۱/۶۶۸	۰/۰۹۶
		وزن	۰/۱۰۲	۰/۲۷۱	۰/۳۷۶	۰/۷۰۷
	E3	بارعاملی	۰/۴۸۵	۰/۲۵۱	۱/۱۳۶	۰/۲۵۶
		وزن	۰/۰۹۰	۰/۳۱۴	۰/۲۸۶	۰/۷۷۵
	E4	بارعاملی	۰/۴۱۷	۰/۲۶۲	۱/۲۰۷	۰/۲۲۸
		وزن	۰/۰۶۱	۰/۲۹۴	۰/۲۰۶	۰/۸۳۷
	E5	بارعاملی	۰/۶۶۲	۰/۲۴۶	۰/۲۵۴	۰/۸۰۰
		وزن	۰/۰۹۰	۰/۲۹۰	۰/۳۱۱	۰/۷۵۶

شناسایی و رتبه بندی موانع و چالش‌های پیش روی مسیر توسعه و بالندگی حسابداری/۱۰۵

بارعاملی	۰/۴۹۳	۰/۲۲۲	۲/۲۱۶	۰/۰۲۷
E6	وزن	۰/۲۱۴	۰/۲۶۳	۰/۴۱۶
بارعاملی	۰/۵۶	۰/۲۳۸	۱/۰۹۳	۰/۲۷۵
E7	وزن	۰/۰۷۵	۰/۲۷۳	۰/۷۸۳
بارعاملی	۰/۴۷۱	۰/۲۱۱	۲/۲۳۶	۰/۰۲۶
E8	وزن	۰/۱۵۴	۰/۲۳۴	۰/۵۱۱

مشاهده می‌شود که همه گویه‌ها دارای مقدار بارعاملی بیشتر از ۰/۴ می‌باشند. بنابراین همه گویه‌های پرسشنامه معنی‌دار و در عامل خود اثر بخش هستند. در جدول (۵) بر اساس نتایج حاصل از برازش مدل، مشاهده می‌شود که شرایط علی بر توسعه حسابداری، اثر مثبت و معنی‌دار دارد.

جدول ۵. بررسی معنی داری اثر شرایط علی بر توسعه حسابداری (یافته‌های پژوهشگران)

مسیر	ضریب مسیر	انحراف استاندارد	آماره t	پی-مقدار
شرایط علی < توسعه حسابداری	۰/۴۲۶	۰/۱۶۰	۲/۶۶۴	۰/۰۰۸

این نتایج، معنادار بودن تمامی متغیرهای موجود در مدل را تایید کرده و نشان‌دهنده تأثیر معنادار ابعاد مختلف بر توسعه حسابداری در تحلیل عاملی تاییدی است.

پیاده‌سازی تکنیک تاپسیس

پس از تعیین عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی به بار عاملی آنها، برای اولویت‌بندی و تعیین وزن هر عامل، از تکنیک تاپسیس استفاده شد. اولین گام در تکنیک تاپسیس، ساختن مسئله است. در این مرحله، هدف استفاده از این تکنیک این است که با استفاده از نظرات خبرگان، گزینه‌های مختلف ارزیابی شوند. بنابراین برای هر گزینه و بر اساس هر معیار، امتیازاتی تعیین شده و نسبت داده می‌شود. از آنجا که تکنیک تاپسیس نیاز به اختصاص وزن برای معیارها دارد، در این تحقیق از روش آنتروپی شانون استفاده شده است، که بر اساس پراکندگی داده‌های ماتریس تصمیم محاسبه می‌شود. با توجه به اینکه نرم‌افزار تاپسیس سالور توانایی محاسبه خودکار آنتروپی شانون را دارد، از این نرم‌افزار برای محاسبه وزن‌ها استفاده شده است. عوامل علی مؤثر بر توسعه حسابداری و نماد آن‌ها در جدول (۶) ارائه شده است :

جدول ۶. نماد عوامل (یافته‌های پژوهشگران)

نماد	عوامل علی مؤثر بر توسعه حسابداری	نماد	عوامل علی مؤثر بر توسعه حسابداری
B1	عوامل اجتماعی، فرهنگی و اخلاقی	A1	عوامل اقتصادی
B2		A2	
B3		A3	
B4		A4	
B5		A5	
B6		A6	
B7		A7	
B8		A8	
D1	قوانین و مقررات	S1	عوامل سیاسی
D2		S2	
D3		S3	
D4		S4	
D5		S5	
D6		-	
D7		-	

سپس ماتریس سطری ستونی تصمیم تشکیل می شود. سطرهای آن را شاخص های ۲۸ گانه و ستون ها را ۱۸ خبره تشکیل می دهند که هر سلول ارزیابی هر معیار از نظر هر خبره بر اساس طیف ۱ تا ۹ می باشد که در جدول (۷) آورده شده است.

جدول ۷. ماتریس تصمیم تاپسیس شاخص های ۲۸ گانه (یافته های پژوهشگران)

3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
A1	۷	۹	۷	۹	۷	۷	۷	۹	۸	۷	۹	۸	۹	۶	۹	۷	۹	۶
A2	۹	۹	۷	۷	۹	۹	۷	۷	۷	۷	۹	۹	۹	۶	۷	۷	۹	۵
A3	۹	۸	۷	۷	۷	۷	۹	۸	۷	۹	۸	۸	۵	۹	۷	۸	۹	۷
A4	۹	۷	۷	۷	۷	۷	۷	۶	۷	۹	۷	۹	۴	۹	۷	۷	۹	۷
A5	۵	۸	۵	۸	۹	۹	۸	۷	۷	۹	۷	۹	۳	۷	۵	۸	۵	۹
A6	۳	۹	۶	۶	۷	۷	۸	۹	۷	۹	۶	۹	۳	۷	۶	۹	۷	۸
A7	۷	۷	۵	۵	۵	۷	۷	۸	۷	۸	۷	۸	۵	۷	۵	۹	۷	۷
A8	۸	۹	۷	۹	۹	۹	۸	۷	۸	۹	۹	۹	۹	۹	۷	۹	۸	۷
B1	۸	۹	۶	۶	۷	۹	۹	۷	۷	۹	۶	۹	۷	۶	۶	۹	۸	۴
B2	۳	۷	۵	۷	۵	۶	۸	۳	۷	۸	۵	۹	۱	۷	۵	۷	۳	۶
B3	۵	۹	۴	۹	۵	۷	۷	۷	۷	۹	۶	۹	۱	۹	۴	۹	۵	۵
B4	۵	۷	۵	۷	۵	۷	۸	۷	۷	۷	۷	۹	۶	۷	۵	۷	۵	۷
B5	۳	۹	۷	۷	۷	۸	۶	۷	۷	۷	۶	۹	۶	۷	۷	۹	۳	۷
3	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
C1	۴	۷	۳	۵	۹	۷	۵	۷	۷	۶	۹	۹	۵	۳	۷	۴	۴	۳
C2	۷	۶	۶	۵	۹	۹	۴	۷	۷	۷	۹	۹	۵	۵	۶	۵	۵	۵
C3	۹	۷	۶	۷	۹	۷	۷	۵	۷	۶	۹	۹	۷	۶	۶	۵	۵	۳
C4	۸	۸	۷	۳	۸	۷	۴	۷	۹	۶	۹	۸	۹	۳	۷	۸	۵	۳
C5	۳	۵	۳	۷	۵	۷	۳	۵	۹	۵	۹	۷	۷	۳	۵	۴	۴	۶
C6	۹	۷	۴	۹	۶	۷	۷	۸	۹	۶	۹	۶	۹	۴	۷	۵	۷	۷
C7	۶	۷	۳	۴	۳	۶	۶	۵	۸	۶	۹	۳	۴	۳	۷	۶	۷	۷
C8	۸	۶	۶	۷	۵	۹	۶	۵	۸	۶	۹	۵	۶	۴	۶	۸	۴	۶
D1	۳	۶	۳	۹	۷	۷	۴	۷	۵	۵	۷	۹	۹	۳	۶	۳	۴	۶
D2	۳	۸	۳	۵	۶	۷	۷	۷	۷	۶	۹	۹	۵	۳	۸	۳	۵	۳
D3	۷	۷	۷	۷	۹	۹	۹	۸	۵	۶	۹	۷	۷	۳	۷	۷	۴	۵
D4	۶	۶	۶	۷	۷	۷	۵	۷	۵	۵	۹	۷	۹	۳	۶	۶	۴	۴
D5	۷	۷	۷	۵	۶	۷	۷	۸	۵	۶	۹	۵	۹	۳	۷	۶	۵	۶
D6	۵	۶	۶	۶	۷	۷	۸	۷	۷	۶	۹	۹	۶	۴	۶	۵	۶	۳
D7	۵	۹	۵	۵	۷	۷	۸	۷	۷	۶	۹	۹	۶	۴	۶	۵	۶	۳

سپس مقادیر این ماتریس بی مقیاس سازی شده و به مقادیر نرمال شده (جدول ۸) تبدیل می شوند.

جدول ۸. ماتریس نرمال

[illegible][illegible]

جدول ۹. ماتریس وزن دار تاپسیس شاخص های ۲۸ گانه (یافته های پژوهشگران)

18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	54	55	56	57	58	59	60	61	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	73	74	75	76	77	78	79	80	81	82	83	84	85	86	87	88	89	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99	100	101	102	103	104	105	106	107	108	109	110	111	112	113	114	115	116	117	118	119	120	121	122	123	124	125	126	127	128	129	130	131	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191	192	193	194	195	196	197	198	199	200	201	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291	292	293	294	295	296	297	298	299	300	301	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371	372	373	374	375	376	377	378	379	380	381	382	383	384	385	386	387	388	389	390	391	392	393	394	395	396	397	398	399	400	401	402	403	404	405	406	407	408	409	410	411	412	413	414	415	416	417	418	419	420	421	422	423	424	425	426	427	428	429	430	431	432	433	434	435	436	437	438	439	440	441	442	443	444	445	446	447	448	449	450	451	452	453	454	455	456	457	458	459	460	461	462	463	464	465	466	467	468	469	470	471	472	473	474	475	476	477	478	479	480	481	482	483	484	485	486	487	488	489	490	491	492	493	494	495	496	497	498	499	500	501	502	503	504	505	506	507	508	509	510	511	512	513	514	515	516	517	518	519	520	521	522	523	524	525	526	527	528	529	530	531	532	533	534	535	536	537	538	539	540	541	542	543	544	545	546	547	548	549	550	551	552	553	554	555	556	557	558	559	560	561	562	563	564	565	566	567	568	569	570	571	572	573	574	575	576	577	578	579	580	581	582	583	584	585	586	587	588	589	590	591	592	593	594	595	596	597	598	599	600	601	602	603	604	605	606	607	608	609	610	611	612	613	614	615	616	617	618	619	620	621	622	623	624	625	626	627	628	629	630	631	632	633	634	635	636	637	638	639	640	641	642	643	644	645	646	647	648	649	650	651	652	653	654	655	656	657	658	659	660	661	662	663	664	665	666	667	668	669	670	671	672	673	674	675	676	677	678	679	680	681	682	683	684	685	686	687	688	689	690	691	692	693	694	695	696	697	698	699	700	701	702	703	704	705	706	707	708	709	710	711	712	713	714	715	716	717	718	719	720	721	722	723	724	725	726	727	728	729	730	731	732	733	734	735	736	737	738	739	740	741	742	743	744	745	746	747	748	749	750	751	752	753	754	755	756	757	758	759	760	761	762	763	764	765	766	767	768	769	770	771	772	773	774	775	776	777	778	779	780	781	782	783	784	785	786	787	788	789	790	791	792	793	794	795	796	797	798	799	800	801	802	803	804	805	806	807	808	809	810	811	812	813	814	815	816	817	818	819	820	821	822	823	824	825	826	827	828	829	830	831	832	833	834	835	836	837	838	839	840	841	842	843	844	845	846	847	848	849	850	851	852	853	854	855	856	857	858	859	860	861	862	863	864	865	866	867	868	869	870	871	872	873	874	875	876	877	878	879	880	881	882	883	884	885	886	887	888	889	890	891	892	893	894	895	896	897	898	899	900	901	902	903	904	905	906	907	908	909	910	911	912	913	914	915	916	917	918	919	920	921	922	923	924	925	926	927	928	929	930	931	932	933	934	935	936	937	938	939	940	941	942	943	944	945	946	947	948	949	950	951	952	953	954	955	956	957	958	959	960	961	962	963	964	965	966	967	968	969	970	971	972	973	974	975	976	977	978	979	980	981	982	983	984	985	986	987	988	989	990	991	992	993	994	995	996	997	998	999	1000
A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	B1	B2	B3	B4	B5	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																											

جدول ۱۰. ایده‌آل‌های تأسیس شاخص‌های ۲۸ گانه (یافته‌های پژوهشگران)

فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، دوره ۱۲- شماره (۲)، پیاپی ۴۵، تابستان ۱۴۰۴: ۸۵-۱۱۸

[illegible]

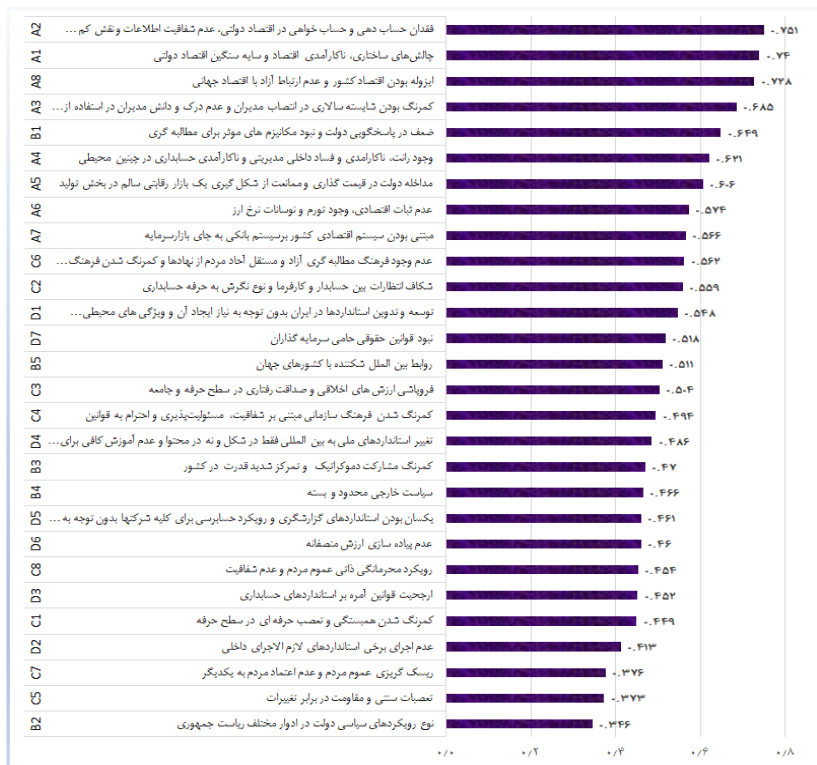
در گام بعد، فاصله گزینه‌ها از ایده‌آل مثبت (d+) و ایده‌آل منفی (d-) با استفاده از فاصله اقلیدسی محاسبه می‌شود و شاخص نزدیکی نسبی تعیین می‌شود. در نهایت، گزینه‌ها بر اساس مقدار این شاخص رتبه‌بندی شده و گزینه‌ای که بیشترین مقدار را داشته باشد، به عنوان بهترین انتخاب معرفی می‌شود. در همین راستا، عوامل مؤثر بر اساس جدول (۱۱) اولویت بندی می‌شوند. بر همین اساس، «فقدان حساب دهی و حساب خواهی در اقتصاد دولتی، عدم شفافیت اطلاعات و نقش کم رنگ حسابداری»، رتبه اول را کسب کرده است. «چالش‌های ساختاری، ناکارآمدی اقتصاد و سایه سنگین اقتصاد دولتی»، رتبه دوم و «ایزوله بودن اقتصاد کشور و عدم ارتباط آزاد با اقتصاد جهانی»، رتبه سوم را کسب کرده‌اند.

جدول ۱۱. رتبه‌بندی زیرمعیارهای ۲۸ گانه (یافته‌های پژوهشگران)

نماد	معیار	فاصله از ایده آل مثبت (+d)	فاصله از ایده آل منفی (-d)	امتیاز نهایی (cl)	رتبه
A2	فقدان حساب دهی و حساب خواهی در اقتصاد دولتی، عدم شفافیت اطلاعات و نقش کم رنگ حسابداری	۰,۰۰۱	۰,۰۲۹	۰,۷۵۱	۱
A1	چالش‌های ساختاری، ناکارآمدی اقتصاد و سایه سنگین اقتصاد دولتی	۰,۰۰۱	۰,۰۲۷	۰,۷۴	۲
A8	ایزوله بودن اقتصاد کشور و عدم ارتباط آزاد با اقتصاد جهانی	۰,۰۰۱۱	۰,۰۲۹	۰,۷۲۸	۳
A3	کمرنگ بودن شایسته سالاری در انتصاب مدیران و عدم درک و دانش مدیران در استفاده از اطلاعات حسابداری و عدم ایفای نقش اطلاعاتی حسابداری در بنگاه‌ها به عنوان کالای اطلاعات	۰,۰۰۱۲	۰,۰۲۷	۰,۶۸۵	۴
B1	ضعف در پاسخگویی دولت و نبود مکانیزم‌های موثر برای مطالبه‌گری	۰,۰۰۱۴	۰,۰۲۵	۰,۶۴۹	۵
A4	وجود رانت، ناکارآمدی و فساد داخلی مدیریتی و ناکارآمدی حسابداری در چنین محیطی	۰,۰۰۱۴	۰,۰۲۴	۰,۶۲۱	۶
A5	مداخله دولت در قیمت‌گذاری و ممانعت از شکل‌گیری یک بازار رقابتی سالم در بخش تولید	۰,۰۰۱۵	۰,۰۲۴	۰,۶۰۶	۷
A6	عدم ثبات اقتصادی، وجود تورم و نوسانات نرخ ارز	۰,۰۰۱۸	۰,۰۲۴	۰,۵۷۴	۸
A7	مبثتی بودن سیستم اقتصادی کشور بر سیستم بانکی به جای بازار سرمایه	۰,۰۰۱۶	۰,۰۰۲	۰,۵۶۶	۹
C6	عدم وجود فرهنگ مطالبه‌گری آزاد و مستقل آحاد مردم از نهادهای کمرنگ شدن فرهنگ حساب دهی و حساب خواهی در عموم مردم	۰,۰۰۱۷	۰,۰۲۲	۰,۵۶۲	۱۰
C2	شکاف انتظارات بین حسابداری و کارفرما و نوع نگرش، به حرفه حسابداری	۰,۰۰۱۷	۰,۰۲۲	۰,۵۵۹	۱۱

شناسایی و رتبه بندی موانع و چالش‌های پیش روی مسیر توسعه و بالندگی حسابداری/۱۰۹

۱۲	۰,۵۴۸	۰,۰۲۲	۰,۰۱۸	توسعه و تدوین استانداردها در ایران بدون توجه به نیاز ایجاد آن و ویژگی های محیطی حسابداری در ایران	D1
۱۳	۰,۵۱۸	۰,۰۲۱	۰,۰۱۹	نبود قوانین حقوقی حامی سرمایه گذاران	D7
۱۴	۰,۵۱۱	۰,۰۲	۰,۰۱۹	روابط بین الملل شکننده با کشورهای جهان	B5
۱۵	۰,۵۰۴	۰,۰۲۲	۰,۰۲۱	فروپاشی ارزش های اخلاقی و صداقت رفتاری در سطح حرفه و جامعه	C3
۱۶	۰,۴۹۴	۰,۰۲۱	۰,۰۲۱	کمرنگ شدن فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت، مسئولیت پذیری و احترام به قوانین	C4
۱۷	۰,۴۸۶	۰,۰۱۹	۰,۰۲۱	تغییر استانداردهای ملی به بین المللی فقط در شکل و نه در محتوا و عدم آموزش کافی برای اجرای آن	D4
۱۸	۰,۴۷	۰,۰۱۹	۰,۰۲۱	کمرنگ مشارکت دموکراتیک و تمرکز شدید قدرت در کشور	B3
۱۹	۰,۴۶۶	۰,۰۱۸	۰,۰۲	سیاست خارجی محدود و بسته	B4
۲۰		۰,۴۶۱	۰,۰۱۹	یکسان بودن استانداردهای گزارشگری و رویکرد حسابرسی برای کلیه شرکتها بدون توجه به مقیاس و اندازه شرکتها	D5
۲۱		۰,۴۶	۰,۰۱۸	عدم پیاده سازی ارزش منصفانه	D6
۲۲		۰,۴۵۴	۰,۰۱۷	رویکرد محرمانگی ذاتی عموم مردم و عدم شفافیت	C8
۲۳		۰,۴۵۲	۰,۰۱۹	ارجحیت قوانین آمره بر استانداردهای حسابداری	D3
۲۴		۰,۴۴۹	۰,۰۱۹	کمرنگ شدن همبستگی و تعصب حرفه ای در سطح حرفه	C1
۲۵		۰,۴۱۳	۰,۰۱۸	عدم اجرای برخی استانداردهای لازم الاجرای داخلی	D2
۲۶		۰,۳۷۶	۰,۰۱۵	ریسک گریزی عموم مردم و عدم اعتماد مردم به یکدیگر	C7
۲۷		۰,۳۷۳	۰,۰۱۶	تعصبات سنتی و مقاومت در برابر تغییرات	C5
۲۸	۰,۳۴۶	۰,۰۱۴	۰,۰۲۶	نوع رویکردهای سیاسی دولت در ادوار مختلف ریاست جمهوری	B2



شکل (۳) نمودار رتبه‌بندی زیرمعیارهای ۲۸ گانه (یافته‌های پژوهشگران)

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش که با رویکرد آمیخته و در دو بخش کیفی و کمی انجام شده است، داده‌های اولیه از طریق مصاحبه‌های هدفمند و نیمه‌ساختاریافته با ۱۸ نفر از خبرگان گردآوری شد. و داده‌های حاصل از این مصاحبه‌ها با نرم‌افزار مکس کیو-دی-ای تحلیل گردید و این فرآیند تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. در نهایت، عوامل مرتبط با چالش‌های توسعه حسابداری شناسایی شد و بر همین اساس، پرسش‌نامه تحقیق شامل ۱۱۰ مؤلفه مؤثر بر چالش‌ها و تنگنای توسعه حسابداری طراحی و میان ۷۶ متخصص حسابداری توزیع گردید. داده‌های گردآوری‌شده، تحلیل و با استفاده از مدل معادلات ساختاری اعتبارسنجی گردید و رتبه‌بندی عوامل با تکنیک تاپسیس انجام گرفت.

نتایج پژوهش حاکی از آن است که مهمترین عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی بر اساس ترتیبات وزنی و

سطح اهمیت شامل «فقدان حساب دهی و حساب خواهی در اقتصاد دولتی، عدم شفافیت اطلاعات و نقش کم رنگ حسابداری»، «چالش‌های ساختاری، ناکارآمدی اقتصاد و سایه

سنگین اقتصاد دولتی»، «ایزوله بودن اقتصاد کشور و عدم ارتباط آزاد با اقتصاد جهانی»، «کمرنگ بودن شایسته سالاری در انتصاب مدیران و عدم درک و دانش مدیران در استفاده از اطلاعات حسابداری و عدم ایفای نقش اطلاعاتی حسابداری در بنگاه‌ها به عنوان کالای اطلاعات»، «ضعف در پاسخگویی دولت و نبود مکانیزم‌های موثر برای مطالبه‌گری»، «وجود رانت، ناکارآمدی و فساد داخلی مدیریتی و ناکارآمدی حسابداری در چینین محیطی»، «مداخله دولت در قیمت گذاری و ممانعت از شکل‌گیری یک بازار رقابتی سالم در بخش تولید»، «عدم ثبات اقتصادی، وجود تورم و نوسانات نرخ ارز»، «مبتنی بودن سیستم اقتصادی کشور بر سیستم بانکی به جای بازار سرمایه»، «عدم وجود فرهنگ مطالبه‌گری آزاد و مستقل آحاد مردم از نهادها و کمرنگ شدن فرهنگ حساب‌دهی و حساب‌خواهی در عموم مردم»، «شکاف انتظارات بین حسابدار و کارفرما و نوع نگرش به حرفه حسابداری»، «توسعه و تدوین استانداردها در ایران بدون توجه به نیاز ایجاد آن و ویژگی‌های محیطی حسابداری در ایران»، «نبود قوانین حقوقی حامی سرمایه‌گذاران»، «روابط بین الملل شکننده با کشورهای جهان»، «فروپاشی ارزش‌های اخلاقی و صداقت رفتاری در سطح حرفه و جامعه»، «کمرنگ شدن فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت»، «مسئولیت‌پذیری و احترام به قوانین»، «تغییر استانداردهای ملی به بین‌المللی فقط در شکل و نه در محتوا و عدم آموزش کافی برای اجرای آن»، «کمرنگ مشارکت دموکراتیک و تمرکز شدید قدرت در کشور»، «سیاست خارجی محدود و بسته»، «یکسان بودن استانداردهای گزارشگری و رویکرد حسابرسی برای کلیه شرکتها بدون توجه به مقیاس و اندازه شرکتها»، «عدم پیاده‌سازی ارزش منصفانه»، «رویکرد محرمانگی ذاتی عموم مردم و عدم شفافیت»، «ارجحیت قوانین آمره بر استانداردهای حسابداری»، «کمرنگ شدن همبستگی و تعصب حرفه‌ای در سطح حرفه»، «عدم اجرای برخی استانداردهای لازم‌الاجرای داخلی»، «ریسک‌گریزی عموم مردم و عدم اعتماد مردم به یکدیگر»، «تعصبات سنتی و مقاومت در برابر تغییرات»، «نوع رویکردهای سیاسی دولت در ادوار مختلف ریاست جمهوری» می‌باشد.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر، پیشنهادهایی برای بهبود وضعیت حسابداری و توسعه آن در کشور ارائه می‌شود. به دولت پیشنهاد می‌شود که زیرساخت‌های اقتصادی را با تمرکز بر شفافیت مالی و پاسخگویی تقویت کند. برای توسعه حسابداری، اصلاح ساختار اقتصادی کشور ضروری است. ایجاد یک اقتصاد رقابتی با کاهش مداخلات دولتی، حذف قیمت‌گذاری دستوری و تکمیل فرآیند خصوصی‌سازی به صورت واقعی می‌تواند نقشی کلیدی در افزایش شفافیت مالی ایفا کند. همچنین، طراحی و استقرار سامانه‌های جامع و یکپارچه اطلاعات مالی در بخش دولتی و خصوصی، امکان حساب‌دهی و حساب‌خواهی را در همه سطوح تسهیل کرده و موجب تقویت اعتماد عمومی و کاهش فساد خواهد شد. همچنین به دولت پیشنهاد می‌شود که قوانین و مقررات مالی را متناسب با نیازهای محیطی کشور بازنگری کند: بازبینی و ساده‌سازی قوانین مالیاتی و

مالی ضروری است تا با محیط اقتصادی کشور هم‌خوانی داشته باشد. استانداردهای حسابداری باید نه صرفاً بر اساس الگوهای بین‌المللی، بلکه با در نظر گرفتن نیازها و ویژگی‌های خاص اقتصاد ایران تدوین و اجرا شوند. الزام به اجرای این استانداردها، همراه با تقویت سیستم‌های نظارتی و ایجاد مشوق‌هایی برای شفافیت در گزارش‌دهی مالی، می‌تواند به بهبود کیفیت گزارش‌های مالی و جذب سرمایه‌گذاران داخلی و خارجی کمک کند.

به دولت پیشنهاد می‌شود که تعاملات بین‌المللی را گسترش دهد و موانع ایزوله بودن اقتصادی را برطرف کند. برای توسعه حسابداری، گسترش تعاملات بین‌المللی در حوزه اقتصاد و سیاست ضروری است. بازنگری در سیاست‌های خارجی به‌منظور ایجاد ارتباطات مؤثر با نهادهای مالی و اقتصادی جهانی، نه تنها امکان انتقال دانش و تجربه را فراهم می‌کند، بلکه می‌تواند بستر لازم برای جذب سرمایه‌گذاری خارجی و بهره‌مندی از استانداردهای بین‌المللی حسابداری را نیز مهیا سازد. به نهادهای حرفه‌ای حسابداری پیشنهاد می‌شود که نقش خود را در بازنگری و تقویت ساختارها و رویه‌های حرفه‌ای ایفا کنند. نهادهای حسابداری باید با بازرحای ساختارهای خود، نقش مؤثرتری در تربیت حسابداران حرفه‌ای و تقویت جایگاه حسابداری در اقتصاد ایفا کنند. این نهادها می‌توانند با توسعه دوره‌های آموزشی کاربردی، تقویت سازوکارهای حاکمیت شرکتی، و برقراری ارتباط مؤثر بین دانشگاه و صنعت حسابداری، به ایجاد یک محیط حرفه‌ای پویا و مبتنی بر استانداردهای روز کمک کنند.

همچنین برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود که محققان به بررسی تأثیر سیاست‌های دولتی، مانند قوانین مالیاتی، مقررات مالی و برنامه‌های توسعه اقتصادی، بر سطح شفافیت و حسابداری در سازمان‌های دولتی و خصوصی بپردازند. این تحقیق می‌تواند نقش دولت را در تسهیل یا محدود کردن توسعه حسابداری و ارتقای شفافیت مالی روشن‌تر کند.

تحقیقات آتی می‌توانند به بررسی تأثیر تغییرات اقتصادی و نوسانات نرخ ارز، تورم و سیاست‌های مالیاتی جدید بر سیستم‌های حسابداری مدیریت در ایران بپردازند. این تحقیق می‌تواند راهکارهایی برای بهینه‌سازی فرآیندهای تصمیم‌گیری مالی و افزایش کارایی حسابداری مدیریت در شرایط اقتصادی پیچیده ارائه دهد. همچنین، تحقیقات آتی می‌توانند به بررسی اثرات اصلاحات اقتصادی در کشور بر توسعه حرفه حسابداری بپردازند. به‌ویژه، مطالعه چگونگی تأثیر اصلاحات اقتصادی، مانند کاهش مداخلات دولتی، خصوصی‌سازی و بهبود بازارهای مالی، بر شفافیت گزارش‌های مالی و ارتقای پاسخگویی می‌تواند نتایج مفیدی برای بهبود عملکرد حسابداری در ایران داشته باشد.

پژوهش حاضر، علی‌رغم دستاوردهای ارزشمند، با محدودیت‌هایی نیز همراه بوده است که جز لاینفک هر پژوهشی است و توجه به آن‌ها می‌تواند به شفاف‌تر شدن نتایج و ارتقای کیفیت پژوهش‌های آتی کمک کند. در تبیین محدودیت پژوهش حاضر می‌توان به فقدان پیشینه اشاره

کرد. یکی دیگر از محدودیت‌های این پژوهش، به چالش‌های مرتبط با جمع‌آوری داده‌های کیفی بازمی‌گردد. از آنجایی که مصاحبه‌ها یکی از ابزارهای اصلی این پژوهش بوده‌اند، امکان سوءگیری ناشی از علایق و سلاقی شخصی مصاحبه‌شوندگان وجود داشته است. گرچه این مسئله نمی‌تواند به صورت مستقیم به تمامیت نتایج پژوهش آسیب بزند، اما ممکن است برخی نکات خاص را بیش از حد برجسته کرده یا بر اولویت‌بندی نتایج اثر بگذارد. تلاش پژوهشگر برای کاهش این تأثیر، از طریق استفاده از روش‌های معتبر تحلیل داده و تطبیق اطلاعات، تا حد زیادی موفق بوده است، اما تأثیر احتمالی سوءگیری‌ها به طور کامل حذف‌شدنی نیست.

علاوه بر این، بررسی و تحلیل عوامل اجتماعی و فرهنگی به‌ویژه در محیط‌هایی با محدودیت‌های گفت‌وگو و شفافیت می‌تواند چالش‌برانگیز باشد. ممکن است برخی از افراد مصاحبه‌شونده به دلایل اجتماعی، حرفه‌ای یا فرهنگی نظرات کامل یا دقیقی ارائه نداده باشند. همچنین، با توجه به ناپایداری اقتصادی و تغییرات مداوم در سیاست‌ها و قوانین در ایران، ممکن است برخی از عوامل یا پیشنهادات ارائه‌شده به سرعت تحت تأثیر شرایط جدید قرار گیرند و کارایی خود را از دست بدهند.

یادداشت‌ها

- 1.Limperg
- 2.Belkaoui
- 3.Kroker, A. & David C
- 4.Bryer and et.al
- 5.Taylor, G and et.al
6. Block-chain
7. Huxley, Z., & Brivot, M
8. Da Costa RC, Bourgeois JC
9. Frank WG
10. Nair RDN, Frank WG
11. Douppnik, T. S., & Salter, S. B
12. Gernon, H. & Meek, G
13. Nobes C & Parker RH
14. Nobes C
- 15.Arpan, J. S., & L. H. Radebaugh
16. Ali, M. J., & Ahmed, K
17. Gray SJ
18. Mueller, G. G
19. Douppnik TS, Perera MHB
20. Al-Akra, M and et.al
21. Radebaugh LH, Gray SJ, Black EL
22. Oladutire, O.E
23. Williams, S. M., & Tower, G
24. Winjum, James Ole
25. Ashraf, J., & Ghani, W. I
26. Mensah, S and et.al
27. Mashayekhi, B., & Mashayekh, S
28. Zhang, Y
29. Adhikari, A., & Tondkar, R. H.
30. Adhikari, A., & Tondkar, R. H.
31. IFRS
32. Berdiyarovich, B.S
33. Bathla, S, Sharma . A, Kandpal , V
34. Alharasis, E E and et.al
35. Jejenywa, T.O and et.al
36. Lamb M and et.al
37. Alley C, James S
38. KPMG
39. Association of Chartered Certified Accountants
40. Hofstede, G
41. Gray S. J
42. Olubusola, O and et.al
43. Payne, D.M and et.al
44. Catchpole, Lesley and Smyth, Stewart
45. Habib, A and et.al
46. Preuss, S., & K\"onigsgruber, R.
47. Zeff, S. A.
48. Venter, E. R and et.al
49. Carnegie G.D and et.al
50. Maxqda
51. SPSS
52. Smart pls
53. Cronbachs Alpha
54. Rho_A
55. CR
56. AVE
57. CFA

کتابنامه

- اعتمادی، حسین؛ توکلی محمدی، محمد ، (۱۳۸۴)، عوامل محیطی موثر بر توسعه حسابداری، دوماهنامه علمی پژوهشی دانشگاه شاهد، ۱۲(۱۴)، ۲۱-۳۴
- پیری سقرلو، مهدی؛ تحریری، آرش؛ حجازی، رضوان؛ صمدی لرگانی، محمود؛ (۱۴۰۰)، تاثیر عناصر آموزش بر توسعه حسابداری در دانشگاه های ایران: تاریخ شفاهی، دانش حسابداری مالی، ۸(۱۲)، ۶۹-۱۰۴
- کرمی قلعه سیدی، مریم، صالحی، اله کرم، (۱۳۹۷)، اثرات تغییرات اجتماعی بر توسعه حسابداری، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۸)، ۷۹-۹۲
- جمعه پور، رضا ، (۱۳۹۵)، نقش حسابداری و گزارشگری مالی در توسعه بازار سرمایه، سایت سازمان www.tamin.ir . تامین اجتماعی
- مهدوی، تیله نوئی؛ علی ذبیحی؛ مهدی علی نژاد ساروکلائی، (۱۴۰۰)، ارائه الگویی کارا برای توسعه حسابداری ایران از طریق تکنیک مدلسازی معادلات ساختاری، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۵۲)، ۱۶۷-۱۸۴
- اقدام مزرعه، یعقوب، نیکومرام، هاشم، رهنمای رودپشتی، فریدون، بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۸)، آزادی های مدنی و توسعه حسابداری، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۳۴)، ۳۲-۷۲

References

- ACCA. (2024). "Emerging Issues in Accounting Education and Practice." Association of Chartered Certified Accountants Reports .Available at: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/FARSI/G/PI-FARSIG-2024.pdf : 1-28
- Adhikari, A., & Tondkar, R. H. (1992). Environmental factors influencing accounting disclosure requirements of global stock exchanges. Journal of International Financial Management and Accounting, 2(4): 75-105
- Aghdam Mazraeh, Yaghoub; Nikoomaram, Hashem; Rahnama Roudposhti, Fereydoun; Bani Mahd, Bahman (2019). Civil Liberties and Accounting Development. Financial Accounting and Auditing Research, 11(34), 32-72. [in persian]
- Alharasis, E E, Prokofieva, M , Clark, C, Haddad, H & Alramahi, N, (2024), The development of international accounting and auditing standards for fair value accounting in the Arab Middle East, Jordan: a systematic review, Cogent Business & Management 1(11): 22-39
- Al-Akra, M., Ali, M. J., & Marashdeh, O. (2009). Development of accounting regulation in Jordan. The International Journal of Accounting, 2(44): 163-186.

- Ali, M. J., & Ahmed, K. (2007). The legal and institutional framework for corporate financial reporting practices in South Asia. *Research in Accounting Regulation*, 19(102): 175–205.
- Arpan, J. S., and L. H. Radebaugh, *International Accounting and Multinational Enterprises*, Wiley. 1985.
- Barrett, M. E., 'Financial Reporting Practices: Disclosure and Comprehensiveness in an International Setting', *Journal of Accounting Research*, Spring 1976: 30-63
- Ashraf, J., & Ghani, W. I. (2005). Accounting development in Pakistan. *The International Journal of Accounting*, 2(40): 175–201.
- Alley C, James S (2005). The Interface between financial accounting and tax accounting: A Summary of Current Research, Working Paper, The University of Waikato, New Zealand. Available at: <https://researchcommons.waikato.ac.nz/handle/10289/1681>, 29-46
- Bathla, S., Sharma, A., Kandpal, V., 2024, Stakeholders' Response to IFRS adoption/ convergence on accounting quality and disclosures: A bibliometric review of Scopus database, *Heliyon*, 3 (10): 56-67
- Belkaoui, R. A. (1983). Economic, political and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: Empirical investigation. *Journal of Accounting and Public Policy*, 207–219
- Belkaoui, A. and M. Masky (1985). *International Accounting: Issues and Solutions*, 3rd Edition, America, West Port Connecticut: Querum Books , 143-169
- Berdiyarovich, B. S., 2024, the impact of international standards on accounting and auditing, *Economy and Innovation*, 4(46): 42-63
- Bryer, A. R. (2011). Accounting as learnt social practice: The case of the empresas recuperadas in Argentina. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 478–493.
- Carnegie, Garry D, Gomes, D, Parker, L. D, McBride, K, Tsahuridu, E, (2024), How accounting can shape a better world: framework, analysis and research agenda, *Meditari Accountancy Research*, 5(32): 1529-1555
- Catchpole, Lesley and Smyth, Stewart (2016) *Accounting and social movements: An exploration of critical accounting praxis*. *Accounting Forum*, 9(40): 220-234.
- Da Costa RC, Bourgeois JC, Lawson WM (1978). A Classification of International Financial Accounting Practices. *International Journal of Accounting Education and Research* 2(13):73-85.
- Doupnik, T. S. and Perera, M. H. B (2007), *International accounting*, McGraw-Hill .book company Boston USA, 406-432
- Doupnik, T. S., & Salter, S. B. (1995). External environment, culture, and accounting practice: A preliminary test of a general model of international accounting development. *The International Journal of Accounting*, 2(30): 189–207.

- Etemadi, Hossein; Tavakoli Mohammadi, Mohammad (2005). Environmental Factors Affecting Accounting Development. Shahed University Scientific-Research Bimonthly Journal, 12(14), 21-34. (in Persian)
- Frank WG (1979). An Empirical Analysis of International Accounting Practices. Journal of Accounting Research 2(17):593-605.
- Gernon, H. & Meek, G. (2001). Accounting: An International Perspective (5 Ed.). MA: McGraw-Hill, Boston, 106-123
- Gray SJ (1988). Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. Abacus 5(24): 1-15.
- Habib, A., Ranasinghe, D., Muhammadi, A. H., & Islam, A. (2018). Political connections, financial reporting and auditing: Survey of the empirical literature. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 31, 37-51.
- Hofstede, G., Hofstede, G. J. (2007). *Kultury i organizacje. Zaprogramowanie umysłu*. Warszawa: Warszawa.
- Hofstede, G. (1980). *Culture's Consequences* (Vol. Sage): Beverly Hills, CA, 36-52
- Huxley, Z., & Brivot, M. (2025). On professional destabilization and accounting self-regulation. *The British Accounting Review*, 57: 1-19
- Jejenywa, T.O., Mhlongo, N.Z., Jejenywa, T.O., (2024), social impact of automated accounting systems: A review: analyzing the Societal and employment implications of the rapid digitization in the accounting industry, *Finance & Accounting Research Journal*, 4(6): 684-706
- Jomeh Pour, Reza (2016). The Role of Accounting and Financial Reporting in the Development of the Capital Market. Social Security Organization Website. www.tamin.ir, (in Persian)
- Karami Ghal'e seyedi, Maryam; Salehi, Allahkaram (2018). The Effects of Social Changes on Accounting Development. *Management Accounting Research Quarterly*, 11(38), 79-92. (in Persian)
- KPMG. (2023). "Regulatory Changes and Accounting Practices." KPMG Reports.
- Kroker, A. & David C., (2017), "The Postmodern Scene: Excremental Cultural and Hyper-Aesthetics", London: Macmillan, 84-105
- Lamb M, Nobes CW, Roberts AD (1995). The Influence of Taxation on Accounting: International Variations, Discussion Paper, University of Reading, UK.
- Limperg, T. (1985). The social responsibility of the auditor. Limperg Institute, 1-46
- Mahdavi, Tileh Nouei; Ali Zabihi; Mehdi Ali Nejad Saroukalaei (2021). Presenting an Efficient Model for the Development of Accounting in Iran through Structural Equation Modeling Technique. *Accounting and Auditing Research*, 13(52), 167-184. (in Persian)
- Mashayekhi, B., & Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting*, 6(43): 66-86

- Mensah, S., Aboagye, K., Addo, E., & Buatsi, S. (2003). Corporate governance and corruption in Ghana. A report prepared for IDRC CRDI ACMF CIPE, October, 112-142
- Mueller, G., Gernon, H., Meek, G. K. (1994). Accounting: An International Perspective: a Supplement to Introductory Accounting Textbooks. Illinois, Boston, Massachusetts Sydney, Australia: IRWIN Burr Ridge, 168-176
- Mueller, G. G. (1968). Accounting principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere. *The International Journal of Accounting*, 2(14):91-103.
- Nair RDN, Frank WG (1980). The Impact of Disclosure and Management Practices on International Accounting Classification. *The Accounting Review* ,5(22): 426-450.
- Nobes, C. W., 'A Judgemental International Classification of Financial Reporting Practices', *Journal of business finance and accounting*, spring, 1983
- Nobes C, (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus* 2(34):162-187.
- Nobes C, Parker RH (1995). *Comparative International Accounting*. 4th ed. London: Prentice Hall, 131-148
- Oladutire, O.E, Ayodele Ol and Shittu M, 2023, International Accounting Development: Adoption, Challenges and Benefits, *International journal of Advance Research in multi diciplinary* , 1(2):52-58
- Olubusola, O, Daraojimba, O.H, Ajayi-Nifise, A.O, Falaiye, T, & Mhlongo, N.Z, 2024, Ethical Challenges in accountinf: A review of case Studies From the USA AND Africa, *Finance & Accounting Research Journal*, 2(6): 146-158
- Payne, D.M., Corey, C., Raiborn, C., & Zingoni, M. (2020). An applied code of ethics model for decision-making in the accounting profession. *Management Research Review*, 9(43): 1117-1134.
- Piri Sagarlou, Mehdi; Tahriri, Arash; Hejazi, Rezvan; Samadi Largani, Mahmoud (2021). The Impact of Educational Elements on Accounting Development in Iranian Universities: Oral History. *Financial Accounting Knowledge*, 8(12), 69-104 (in Persian).
- Preuss, S., & Königgruber, R. (2021). How do corporate political connections influence financial reporting? A synthesis of the literature. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), Article 106802.
- Radebaugh LH, Gray SJ, Black EL (2006). *International accounting and multinational enterprises*. John Wiley and Sons, 43-59
- Taylor, G., Cumming, D., Li, D., & Shi, J. (2025). The role of legal, regulatory and political reforms and institutions in influencing accounting and financial outcomes. *The British Accounting Review*, 57(3):1-10
- Venter, E. R.; Gordon, E. A.; and D. L. Street (2018). "The Role of Accounting and the Accountancy Profession in Economic Development: A Research Agenda", *Journal of International Financial Management & Accounting*, 2(29) : 195-218.

- Williams, S. M., & Tower, G. (1998). Voluntary disclosure practice: An empirical investigation of the impact of societal variables. Proceedings of the Eighth Annual Conference of Accounting Academics, Hong Kong Society of Accountants, Hong Kong, 156-189.
- Winjum, James Ole (1970), The Role of Accounting in The Economic Development of England: 1500-1750
- Zeff, S. A. (2002). Political lobbying on accounting standards: National and international experience. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2), 125-170.
- Zhang, Y,(2024), Capital market liberalization and accounting quality: Evidence from China, *Finance Research Letters*, 7(64) : 22-33