

## Designing a Model for Civil Accounting: Systematic Representation Modeling<sup>1</sup>

Mohammad Ali Parvishi<sup>2</sup>, Meysam Arabzadeh<sup>3</sup>, Mehdi Safari Gerayli<sup>4</sup>,  
Hassan Ghodrati<sup>5</sup>

Received: 2023/03/06

Accepted: 2023/10/09

Research Paper

### Abstract

**Objective:** The purpose of this research is Contextual Dimensions Exploratory of civil accounting development a systematic evaluation of the internal links of the dimensions.

**Method:** The methodology of the present study was exploratory from the perspective of developmental results and based on the type of objective. The participants in the qualitative part were academic experts and in the quantitative part, managers of brokerage companies and experts from the vice-chancellors of different capital market sectors.

**Findings:** Therefore, first through three stages of coding, the dimensions of the model were identified, and based on the fuzzy Delphi analysis, the reliability level was determined through the average between the first round and the second round of Delphi.

**Conclusion:** Conclusion that the infrastructure of the accounting information system helps to transmit the flexibility capacities of the accounting unit regarding the change of social expectations and generally the changes of the financial and accounting field outside the company through communication channels to the inside of the company.

**Knowledge Acquisition:** Contribution, With the aim of creating legitimacy in civil accounting, the compilers of regulations at the level of capital market companies should help the formation of professional accounting through the formation of committees with the aim of promoting equality and justice in order to prevent the violation of the rights of minorities due to the possessive practices of the accounting unit of companies.

**Keywords:** Civil Accounting; Systematic Representation Modeling, Accounting legitimacy.

**JEL Classification:** M41.

1. DOI: 10.22051/JAACSI.2023.43010.1759

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (mpoldking@gmail.com).

3. Assistant Prof Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (Corresponding Author). (Meysam.Arabzadeh@iau.ac.ir).

4. Associate Professor Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. (Mehdi.safari83@yahoo.com).

5. Associate Professor Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (Dr.ghodrati42@Gmail.com).



## طراحی الگوی حسابداری مدنی: فرآیند بازنمایی سیستمی<sup>۱</sup>

محمدعلی پرویشی<sup>۲</sup>، میثم عربزاده<sup>۳</sup>، مهدی صفری گرایلی<sup>۴</sup>، حسن قدرتی<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۱۷

مقاله پژوهشی

### چکیده

**هدف:** این مطالعه به بسط اکتشافی ابعاد زمینه‌ای توسعه حسابداری مدنی و ارزیابی سیستماتیک پیوندهای درونی این ابعاد می‌پردازد. هدف این پژوهش کمک به افزایش اثرگذاری ظرفیت‌های نظریه در کارکردهای اخلاقانه‌ی رعایت حقوق ذی‌نفعان و بهبود مشروعیت حسابداری در برابر ذی‌نفعان است.

**روش شناسی:** مطالعه حاضر از منظر نتیجه توسعه‌ای و براساس نوع هدف اکتشافی است. در بخش اول، رویکرد انجام پژوهش کیفی و با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد است و در بخش دوم، پس از ارائه الگو و سنجش پایایی ابعاد از طریق تحلیل دلفی، با رویکردی کمی و از طریق فرآیند بازنمایی سیستمی، محرک‌ها و پیامدهای ابعاد حسابداری مدنی شناسایی شده است.

**یافته‌ها:** مبتنی بر روش نظریه داده بنیاد، سه مرحله کدگذاری نسبت به شناسایی ابعاد مدل انجام شد و براساس تحلیل دلفی فازی از طریق میانگین بین مرحله اول و مرحله دوم دلفی برای تعیین سطح پایایی اقدام گردید. در نهایت از طریق ارزیابی سیستماتیک نسبت به شناسایی محرک‌ها و پیامدهای مدل اقدام گردید.

**نتیجه‌گیری:** زیرساخت‌های سیستم اطلاعات حسابداری کمک می‌کنند تا ظرفیت‌های انعطاف‌پذیری واحد حسابداری در خصوص تغییر انتظارات اجتماعی و به‌طور کلی تغییرات حوزه مالی و حسابداری در بیرون شرکت، از طریق کانال‌های ارتباطی به داخل شرکت مخابره شوند.

**ارزش آفرینی:** باهدف مشروعیت‌زایی در حسابداری مدنی، تدوین‌کنندگان آیین‌نامه‌ها در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌بایست از طریق تشکیل کمیته‌ها با هدف ترویج برابری و عدالت، به شکل‌گیری حسابداری صنفی کمک نمایند تا مانع از تضییع منافع حقوق اقلیت‌ها به دلیل عملکردهای تملک‌طلبانه واحد حسابداری شرکت‌ها گردند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری مدنی، فرآیند بازنمایی سیستمی، مشروعیت حسابداری، انتظارات اجتماعی.  
طبقه بندی موضوعی: M41.

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43010.1759

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (mpoldking@gmail.com).

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (نویسنده مسئول). (Meysam.Arabzadeh@iau.ac.ir).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. (Mehdi.safari83@yahoo.com).

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (Dr.ghodrati42@Gmail.com).

## مقدمه

حسابداری مدنی به عنوان یکی از مبانی نظری در حرفه حسابداری از اواخر قرن گذشته و اوایل قرن جاری به طور جدی در محافل علمی مورد بحث قرار گرفته است تا آنجا که بسیاری از نهادهای بین‌المللی در سیاستگذاری‌های خود به دلیل توسعه ادبیات نظری این مفهوم، مجبور به بررسی آن بوده‌اند. در واقع به دلیل حضور سرمایه‌گذاران از اقشار مختلف جامعه در سطح بازارهای سرمایه بین‌المللی، این موضوع امروزه فراتر از مباحث نظری و علمی مورد توجه قرار گرفته است و بسیاری از نهادهای اجتماعی در تلاش برای قانونی نمودن آن در ساختارهای مالی کشورها و شرکت‌های مالی دنیا هستند. به عنوان مثال، به موجب قانونی که در سال ۱۹۸۶ در معاملات بازار سرمایه کشور انگلستان باهدف توسعه برابر سرمایه‌گذاری تصویب گردید، نیازی به ارزیابی اهلیت سرمایه‌گذاران نیست (نوال و مرزوقی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸: ۹۸). موضوعی که در سال ۲۰۱۲ و باهدف کاهش محدودیت‌های سرمایه‌گذاری و جذب سرمایه‌گذاران خارجی، ورود به بازار سرمایه و بورس لندن را به عنوان یکی از راه‌های اخذ شهروندی کشورهای اتحادیه اروپا مصوب نمودند (پیترزمن<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹: ۴). نکته قابل اهمیت این است که امروزه تجارت در بسیاری از موارد با حقوق مدنی مرتبط است. بدین معنا که نهادهای تجاری ممکن است در جهت دستیابی به اهداف‌شان اخلاقیات؛ محیط و اجتماع را نادیده بگیرند و در درازمدت اثرات این موضوع گسترده بوده و به دلیل تناقض پیش آمده، ثبات از نظر اعتمادزایی را مورد خدشه قرار دهد (چاتر‌جی و ان اس<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲: ۱۱۵).

بی‌شک دوران رشد سرمایه‌داری که با ادغام و ترکیب شرکت‌های بزرگ همراه بود، اختلاس و تقلب را به عنوان یک عامل کاهنده‌ی اعتماد در بین ذی‌نفعان توسعه داده است که در جریان این پدیده‌ها، حسابداری هم مرتباً خود را روزآمد می‌کرد تا بتواند با این پدیده‌های شوم که از یک سو، منافع شهروندان را مورد تضییع قرار می‌داد و از سویی دیگر، مانع مشروعیت حسابداری جهت پاسخگویی به ذی‌نفعان در ارتقای شفافیت‌های مالی می‌شد، مقابله کند (گادارد<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱: ۱۰۷). به عبارت دیگر، از آنجا که مسئولیت حسابداری در سه حوزه حرفه‌ای، قانونی و اجتماعی قابل

---

1. Newell & Marzuki  
 2. Petersmann  
 3. Chatterjee & N.S.  
 4. Goddard

بازنگری است، شاید به جرأت بتوان گفت که مسئولیت‌های اجتماعی این حرفه بسی فراتر از سایر حوزه‌های مسئولیتی آن می‌باشد، زیرا به توسعه اهداف مدنظر در حوزه شفافیت اطلاعاتی کمک می‌نماید و زمینه را برای پاسخگویی به ذی‌نفعان مهیا می‌کند (تران و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲: ۲۰۴).

در واقع، ارائه منافع اجتماعی<sup>۲</sup> به ذی‌نفعان به‌عنوان یک هدف فراگیر در حسابداری مدنی می‌تواند تلقی شود که می‌تواند هزینه‌های ناشی از ریسک سرمایه‌گذاری در سطح بازار سرمایه را برای آنان کاهش دهد. بنابراین، با توجه به درخواست ذی‌نفعان از حسابداری مبنی بر ارتقای سطح شفافیت و بهبود کیفیت اطلاعات مالی، حسابداری مدنی امروزه به تقویت نقش این حرفه در پاسخگویی به انتظارات کمک نموده است و باعث شده تا مسئولیت اجتماعی از سطح پایدارتری برخوردار باشد (بنایی قدیم و واعظ، ۱۴۰۰: ۶). حسابداری مدنی فرآیندی فراتر از الزامات قانونی است که به صورت داوطلبانه می‌تواند به ارتقای سطح مشروعیت عمومی این حرفه کمک نماید. این نوع از حسابداری، منافع بلندمدت پایدارتری برای اجتماع و ذی‌نفعان ایجاد می‌کند و براساس کارکردهای استراتژیک به شرکت‌ها در بهبود جایگاه رقابتی و افزایش بازده و سودآوری بلندمدت‌تر کمک می‌نماید. حسابداری مدنی، مجموعه‌ای از رویه‌های حسابداری در حوزه‌های اجتماعی، تخصصی و معرفت‌شناسی است که هدف آن ایجاد توازن و عدالت در بین ذی‌نفعان می‌باشد. از سوی دیگر، گری و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) حسابداری مدنی را کارکردی از افشاء صادقانه، به‌موقع و قابل‌اتکا برای کلیت ذی‌نفعانی تلقی می‌کند که فارغ از فرصت‌طلبی صاحب‌منصبان قدرت، تلاش می‌کند تا از حقوق اقلیت‌ها دفاع نماید و در ارائه گزارش صورت‌های مالی به اعتدال رفتار نماید.

بسترسازی این مفهوم در بازار سرمایه ایران، می‌تواند به مراتب حائز اهمیت‌تر تلقی گردد، زیرا به دلیل سیر مهاجرت غیرقانونی چند کشور همسایه به ایران، باعث گردیده تا مسئله سرمایه‌گذاری و انجام تجارت این افراد، با مشکلات متعددی مواجه باشد. به‌عبارتی، عملاً بازار سرمایه نمی‌تواند مانع از عدم تبعیض در سرمایه‌گذاری مهاجران یا حتی اقلیت‌های مذهبی و قومیتی گردد که این مسئله نشان دهنده شکاف بین حقوق مدنی افراد بدون در نظر گرفتن قانون یا الزامات اهلیت

1. Tran et al  
2. Social benefit  
3. Gray et al

برای سرمایه‌گذاری است که متأسفانه خلاء این رویکرد در قوانین تجاری کشور و استانداردهای حسابداری احساس می‌شود. از سوی دیگر، عدم توازن و عدالت در آزمون‌های حرفه‌ای حسابداری و یا جذب متقاضیان با حقوق مدنی برابر در این حرفه، همگی می‌تواند از جمله دلایلی برای اهمیت انجام این مطالعه به لحاظ شناختی و توسعه چشم‌اندازهای آینده‌نگرانه در این حوزه باشد. بنابراین، با عنایت به توضیح‌های مطرح شده، ضرورت انجام این پژوهش از دو منظر مورد بررسی قرار گرفت.

اولاً اینکه این نخستین پژوهشی است که اقدام به ارائه الگوی حسابداری مدنی و ارزیابی سیستمی آن جهت تعیین محرک‌ها و پیامدهای آن در بازار سرمایه می‌نماید. حوزه‌ایی که قبلاً باتمركز بر این متغیر در سطح پژوهش‌های داخلی و بین‌المللی مورد توجه قرار نگرفته است و انجام این پژوهش می‌تواند از یک سو، به افزایش اثرگذاری ظرفیت‌های نظریه در کارکردهای اخلاقانه‌ی رعایت حقوق ذی‌نفعان منجر شود و از سوی دیگر، به بهبود مشروعیت حسابداری در برابر ذی‌نفعان کمک نماید. بنابراین، گریزی به پژوهش‌های گذشته همچون ریتولازا و سن‌خوزه<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) که به بررسی «درک حسابداری اجتماعی»، لازکانو و برازا<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) «حسابداری اجتماعی برای پایداری» و کیلیان و اریگان<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) «حسابداری اجتماعی و خلق مشروعیت» پرداخته‌اند، حاکی از تایید این ادعا است که اگرچه موضوع حسابداری اجتماعی و مشروعیت مورد توجه بوده است، اما ارائه الگوی حسابداری مدنی و ارزیابی آن موضوعی است که مورد توجه قرار نگرفته است. ثانیاً انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاوردهایی برای قانونگذاران بازار سرمایه، به‌ویژه سازمان بورس و اوراق بهادار و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری داشته باشد و این نهادها، با شناخت بهتر و درک بیشتر از مولفه‌های موثر بر حسابداری مدنی، در راستای بهبود پاسخگویی به ذی‌نفعان و ایجاد مشروعیت بیشتر در سطح مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها در قبال سهامداران گام بردارند. باتوجه به موارد مطرح شده، هدف این مطالعه در بخش کیفی، ارائه الگوی و در بخش کمی ارزیابی سیستمی آن جهت تعیین محرک‌ها و پیامدهای آن در عرصه بازار سرمایه می‌باشد.

1. Retolaza & San-Jose

2. Lazkano & Beraza

3. Killian & O'Regan

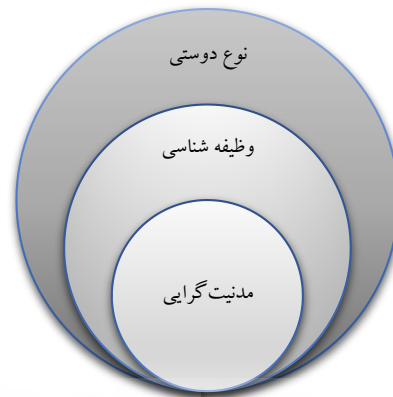
باتوجه به بیان هدف این مطالعه، در ادامه نسبت به ارائه ساختار مطالعه اقدام می‌شود. براین اساس در بخش دوم مبانی نظری پژوهش ارائه می‌گردد و در بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش و در بخش چهارم نسبت به ارائه یافته‌های پژوهش اقدام شده است تا اهداف پژوهش تحقق یابد. در نهایت نیز در بخش آخر، اقدام به ارائه تفسیر نتایج و پیشنهادهای کاربردی پژوهش شده است.

### مبانی نظری پژوهش

شروع گسترش رویکرد مدنی در علوم انسانی به دیدگاه‌های کنتز<sup>۱</sup> (۱۹۶۴) بر می‌گردد که بعدها اسمیت و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۸۳)، بسط این مفهوم در رشته‌های علوم انسانی از مدیریت تا روانشناسی را گسترش دادند. در واقع هدف از این مفهوم اثرگذاری احساس جمعی گرایانه در گروهی از افراد برای ارتقاء احساس مسئولیت می‌باشد تا درکی فراتر از آنچه که جنبه‌های رسمی و یا صرفاً تخصصی از آن‌ها انتظار دارد، برای ذی‌نفعان ایجاد گردد (چالرز<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱: ۱۵). در واقع مدنیت نگاه صرف افراد از عملکردهای ساختاری را به سمت انگیزه‌های فراساختاری سوق داد و کمک نمود تا اخلاق‌گرایی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی در کنار مسئولیت‌های تخصصی و رسمی، مورد توجه قرار گیرد و به تدریج نگاه یک طرفه و غالب ساختاری و اصطلاحاً بورکوراتیک به نگاه تعامل، برابری انسانی و سپس به پاسخگویی شهروندی تغییر یابد (ارشدی و هاشمی شیخ‌شبنانی، ۱۳۸۸: ۲۲۳). ورود این مفهوم به عرصه‌های بازرگانی شاید سرآغاز شکل‌گیری این مفاهیم در قامت حسابداری مدنی بوده است، زیرا قبل از ورود مدنیت به حوزه بازرگانی، این مفهوم در دانش سازمانی پدید آمده بود (والش و ماگلی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰: ۲۱۶۷). در واقع مدیریت بازرگانی ماهیت صرفاً سود را به ماهیت رفتارهای شهروندی تغییر داد و این موضوع زمینه‌ساز تغییر در نظریه‌های کلاسیک گردید. بنابراین، بسیاری از نظریه‌های حوزه حسابداری مدیریت با تلاش برای ایجاد مشروعیت شرکت‌ها، آگاهانه یا سهواً تلاش

1. Katz
2. Smith et al
3. Charles
4. Walsh & Magley

نمودند تا به مدنی‌سازی در حسابداری کمک نمایند (لی پیستو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰: ۴۳۹). بر این اساس، مدنیت در این دانش به دو منظر نوع دوستی<sup>۲</sup> و وظیفه‌شناسی<sup>۳</sup> وابسته است.



شکل ۱. هسته‌ی بنای مفهومی مدنیت در دانش حسابداری (منبع: لی پیستو و همکاران، ۲۰۲۰)

در واقع همانطور که شکل (۱) نشان می‌دهد، مدنیت‌گرایی براساس نوع‌دوستی، احساس مسئولیت در برابر دیگران و بر مبنای وظیفه‌شناسی، تعهد و اخلاق‌گرایی در قبال قبول مسئولیت‌ها را بیان می‌کند. مسئله حسابداری مدنی، فراتر از شکل عاطفی به دیگران و پایبندی به استانداردها تلقی می‌شود (اقدام‌مزرعه و همکاران، ۱۳۹۸: ۳۰). به عبارت دیگر، مسئله حسابداری، حرکت بر مداری از رعایت حقوق تمامی افرادی است که مستقیم و غیرمستقیم با مسئله برابری و عدالت مواجه هستند، زیرا ذات حسابداری ایجاد مسئولیت در برابر منافع همه افرادی است که حتی در سایه تملک‌طلبی صاحب منصبان قدرت می‌تواند به عدالت کمک نمایند (بلکویی<sup>۴</sup>، ۱۹۸۳: ۲۱۱). با گریزی به قانون تجارت می‌توان به اهمیت نقش حسابداری در حفظ حقوق مدنی پی برد؛ موضوعی که در الگوی سیستم‌های اجتماعی، جامعه مدنی را نوعاً ارائه‌دهنده ارزش‌ها و نظریه‌های حاکمیت تلقی می‌کند که

1. Lepistö et al  
2. Philanthropy  
3. conscientiousness  
4. Belkaoui

تلاش می‌کنند از حسابداری، به‌عنوان ابزاری جهت حفاظت از منافع اقلیت‌ها در برابر فرصت‌طلبی دیگران، بهره‌برد. یکی دیگر از پیوندهای بین حسابداری با رویکرد مدنیت، به‌کنش‌های ارتباطی لافین<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) در خصوص توسعه حسابداری دموکراتیک بر می‌گردد که رویکردی دو سویه و چرخشی میان این دو را بیان می‌کند.



شکل ۲. بسط رویکرد دموکراسی به حسابداری مدنی

همانطور که شکل (۲) نشان می‌دهد، نهادگرایان شامل سیاستگذاران و ارکان حاکمیت شرکتی، جهت دستیابی به سطحی از برابری مدنی، به تقویت اصول راهبری مناسب و هماهنگ با جامعه اقدام می‌نمایند. براساس این دیدگاه، دموکراسی اساساً با نهادینه کردن قدرت در حاکمیت شرکتی، به دنبال اجرای ابلاغیه‌های تدوین شده توسط نهادهای بالادستی از یک سو، و جلوگیری از منفعت‌طلبی اداره‌کنندگان شرکت‌ها، از سوی دیگر هستند تا مانع از تضییع حقوق اقلیت‌ها در بسترهایی همچون بازار سرمایه گردند (دلگادو<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱: ۱۱۶). بنابراین، با ایجاد چرخه تعاملی مستمر بین نهادگراها با حاکمیت شرکتی، فرایند آزادی‌های مدنی و اندیشه‌های اجتماعی، به‌عنوان ارزش در حسابداری نهادینه می‌شود، زیرا حسابداری به‌عنوان اهرم اجرای تصمیم‌های نهادی می‌تواند به رعایت حقوق مدنی کمک نماید. به‌عبارتی، جامعه در راستای آزادی‌های مدنی خویش با فشار بر ارکان تصمیم‌گیر، به دنبال تدوین

1. Laughlin

2. Delgado



الگوی‌های تصمیم مناسب در سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌باشند تا حقوق آنان تضییع نگردد (ارهاردت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲: ۹۱). نکته حائز اهمیت این است، که با تغییرات اساسی در ۲۵ سال گذشته، پژوهش‌های حسابداری به‌طور با اهمیتی بر گستره‌ای از مسئولیت‌پذیری اجتماعی بنا شده‌اند که مدنیت‌گرایی می‌تواند در شرایط بحرانی جوامع و اقتصادهای ناپایدار، دارای مشروعیت تلقی گردد که به ایجاد اعتماد ذی‌نفعان کمک می‌نماید (گری و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳: ۴۹).

از سوی دیگر، مرور پیشینه‌های تجربی انجام شده نشان می‌دهد، موضوع حسابداری مدنی به‌عنوان یک پژوهش مستقل در مطالعه‌های گذشته مورد توجه نبوده است و تنها به‌عنوان بخشی از فرآیندهای مطالعه در مسئولیت‌پذیری اجتماعی مورد عنایت قرار گرفته است و انجام این مطالعه می‌تواند به تقویت ادبیات این حوزه در حسابداری مدنی کمک نماید. به‌عنوان مثال، لثونی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «نقش فراگیر حسابداری و پاسخگویی در شرایط اضطراری کووید ۱۹ به ذی‌نفعان» انجام دادند. نتایج از وجود دو مبنای اصلی در حسابداری و پاسخگویی حکایت داشت. اول اینکه تغییرات و خطرات شیوه‌های حسابداری و پاسخگویی در طور فراگیری کرونا نیازمند تغییر است، و دوم اینکه از طریق افشای اطلاعات به شیوه‌های بلاغتی و گزارشگری به‌موقع نسبت به تغییر پاسخگویی به ذی‌نفعان در پسا کرونا، می‌بایست توجه لازم صورت گیرد. همچنین، زنیلاتو و تریئون-تودر<sup>۴</sup> (۲۰۲۲) در این رابطه بیان می‌نمایند قبل از تغییرات مربوط به دستورالعمل‌های تمرکز بر ابعاد غیرمالی در گزارشگری شرکت‌های دولتی اروپایی، حکایت از این داشت که هیچ یک از ابعاد فرهنگی هافستد، نتوانست نقشی در ارتقای سطوح افشای اطلاعات مالی براساس انتظارات اجتماعی داشته باشد. همچنین، سیرسواردهانس و یاپا<sup>۵</sup> (۲۰۲۱) در پژوهش خود با عنوان «حقوق مدنی از دیدگاه حسابداری اجتماعی در یک محیط پس از جنگ: مورد مطالعه سریلانکا» نتیجه‌گیری نمود وجود تضاد مدنی مانع از موازی‌بودن حسابداران با مشروعیت مفاهیم حسابداری اجتماعی که توسط دنیای غرب در افشای حقوق مدنی اتخاذ شده، نگردیده است. همچنین، مشخص شد در سطح پاسخ

1. Erhardt

2. Gray

3. Leoni et al

4. Zanellato & Tiron-Tudor

5. Siriwardhane & Yapa

فردی، آن‌ها درک می‌کنند که رشته حسابداری به‌عنوان عاملی برای ترویج افشای حقوق مدنی در واحدهای تجاری هستند که در بسترهای اجتماعی عمل می‌نمایند. در ایران نیز مسئله حسابداری مدنی در حال شکل‌گیری است. به‌عنوان مثال، مرور پژوهش صفرزاده‌بندری و جودکی‌چگنی (۱۴۰۰) نشان می‌دهد که به دلیل کاستی‌ها و خلا پژوهشی در این زمینه، هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با ایجاد تفکر جدیدی، از این فرصت برای بهبود مجموعه استانداردهای خود استفاده کرده و استاندارد منافع اجتماعی را در سال ۲۰۱۹ منتشر کرد. کرمی و همکاران (۱۴۰۰) نیز بیان نمودند افزایش مسئولیت پاسخگویی مدیران، اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، آموزش و کنترل کیفیت، اظهارنظر بر اساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها، اعمال دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادها بر اساس تعرفه مصوب، افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حرفه‌ای، بکارگیری مدیران مالی متعهد و متخصص، و... در راستای بهبود کیفیت حسابداری به‌عنوان راه کارهای اعتماد اجتماعی شناسایی می‌شوند. همانطور که مشاهده می‌شود، مرور مطالعه‌های انجام شده نشان می‌دهد، موضوع حسابداری مدنی مورد توجه پژوهش‌های گذشته قرار نگرفته و این مطالعه باهدف تدوین یک چارچوب نظری نسبت به بسط آن در بازار سرمایه اقدام می‌نماید. با عنایت به مفهوم حاضر در این مطالعه و بیان کلیات نظری در این خصوص، می‌توان نسبت به تدوین سوال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام نمود:

۱. مضامین حسابداری مدنی کدامند؟
۲. مولفه‌های حسابداری مدنی کدامند؟
۳. مقوله‌های حسابداری مدنی کدامند؟
۴. محرک‌ها و پیامدهای مولفه‌های حسابداری مدنی جهت توسعه در عرصه بازار سرمایه کدامند؟

همانطور که از فرآیند تحلیل و مبتنی بر نوع سوال‌های تدوین شده مشخص است، سه سوال اول مربوط به فرآیند ایجاد الگوی از طریق نظریه داده بنیاد می‌باشد و سوال آخر مطالعه حاضر، بخش کمی مطالعه و انجام تحلیل بازنمایی سیستمی را در بر می‌گیرد.

### روش شناسی پژوهش

جهت طراحی الگو، همواره فرآیندی از نظر شیوه اجرا می‌بایست مدنظر قرار گیرد، که پدیده مورد بررسی از نظر محتوایی، از چارچوب یکپارچه و هماهنگی حداقل در سطح جامعه هدف مدنظر پژوهش، برخوردار نباشد. از آنجاییکه مفهوم حسابداری مدنی با توجه به مباحث مطرح شده در مبانی نظری و مقدمه همراستا با حسابداری پایداری، از انسجام نظری لازم در سطح شرکت‌های بازار سرمایه برخوردار نمی‌باشد، این پژوهش از نظر نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکاء به یک مطالعه‌ی اکتشافی و ماتریس ارزیابی سیستماتیک پیوندهای درونی ابعاد به دنبال تعیین محرک‌ها و پیامدهای مولفه‌های شناسایی شده در سطح شرکت‌های بازار سرمایه از نظر اثربخشی می‌باشد. رویکرد پژوهشی مطالعه حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است، زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه نظری حسابداری وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. بنابراین، ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد الگوی حسابداری مدنی در قالب یک الگوی چند بُعدی ارائه شود. برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلیرر<sup>۱</sup> (۱۹۹۲) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، الگوی حسابداری مدنی تدوین شود. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، براساس راهبرد نظریه پردازی داده بنیاد ظاهرشونده، تحلیل داده‌ها همزمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان مقدم و همکاران، ۱۳۹۹: ۹۳). پس از ارائه الگو و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی از طریق فرآیند بازنمایی سیستمی، پژوهش به دنبال تعیین محرک‌ها و پیامدهای ابعاد حسابداری مدنی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها،

1. Glaser

نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب نظران نظریه داده بنیاد همچون فرناندز<sup>۱</sup> (۲۰۰۴)؛ گلنیزر و هالتون<sup>۲</sup> (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) نمونه گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری، به‌عنوان صاحب نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در این فرآیند سطح شناخت خبرگان از پدیده مورد بررسی و داشتن شناخت از حوزه‌ی پژوهش‌های کیفی به منظور فرآیند رفت و برگشت سوالات در جریان مصاحبه، مبنای انتخاب صاحب نظران قرار گرفت. از طرف دیگر ذکر این نکته مهم است که فرآیند مصاحبه و مشارکت با خبرگان، اساساً براساس یک پروتکل از قبل تدوین شده صورت گرفت تا در حین مصاحبه درک مشخصی در خصوص پدیده مورد بررسی ایجاد گردد. به‌عنوان مثال، بروشورهایی برای شناخت از جنبه‌های مفهومی قبل از آغاز مصاحبه‌ها ایجاد شد و در اختیار مصاحبه شونده‌گان قرار گرفت تا در حین مصاحبه کدهای باز بیشتری ایجاد گردد.

در گام دوم افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه شونده‌گان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۴ نفر با توجه به نقطه اشباع نظری، به‌عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش، مشارکت داشتند.

در بخش کمی پس از طراحی الگوی از طریق انتخاب جامعه هدف در بین مدیران شرکت‌های کارگزاری و کارشناسان معاونت‌های بخش‌های مختلف بازار سرمایه براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۵ نفر به‌عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. باید توجه داشت، از آنجاییکه تحلیل فوق، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت کنندگان می‌باشد و

---

1. Fernández

2. Glaser & Holton

3. Charmaz

می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت کنندگان صورت پذیرد، از نظر حجم نمونه محدود است که پژوهش پلنت و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) و نرث کات و مک کوی<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) تاییدی بر این ادعا است. نرث کات و مک کوی (۲۰۰۴) در تحلیل‌های تعاملی، جامعه آماری را به دلیل کارکردهای تحلیلی، کوچک معرفی می‌نمایند و حد مطلوب را ۱۵ تا ۲۵ نفر معرفی می‌نمایند که این پژوهش نیز حداکثر مطلوب را انتخاب نمود. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، جدول (۲) اطلاعات جمعیت شناختی را نشان می‌دهد.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۹	۶۴٫۲۸٪	مرد	۱۹	۷۶٪
	زن	۵	۳۵٫۷۲٪	زن	۶	۲۴٪
	جمع	۱۴	۱۰۰٪	جمع	۲۵	۱۰۰٪
سن	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۷	۵۰٪	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۲۱	۸۴٪
	بیشتر از ۵۰ سال	۷	۵۰٪	بیشتر از ۵۰ سال	۴	۱۶٪
	جمع	۱۴	۱۰۰٪	جمع	۲۵	۱۰۰٪
سابقه کاری	زیر ۱۴ سال	۶	۴۲٫۸۵٪	کمتر از ۲۰ سال	۱۵	۶۰٪
	بیشتر از ۱۴ سال	۸	۵۷٫۱۵٪	بیشتر از ۲۰ سال	۱۰	۴۰٪
	جمع	۱۴	۱۰۰٪	جمع	۲۵	۱۰۰٪

در ادامه نسبت به شیوه جمع‌آوری داده‌ها اقدام می‌شود. براساس ماهیت روش‌شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم حسابداری مدنی از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و طی فرآیندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حسابداری

1. Plant et al

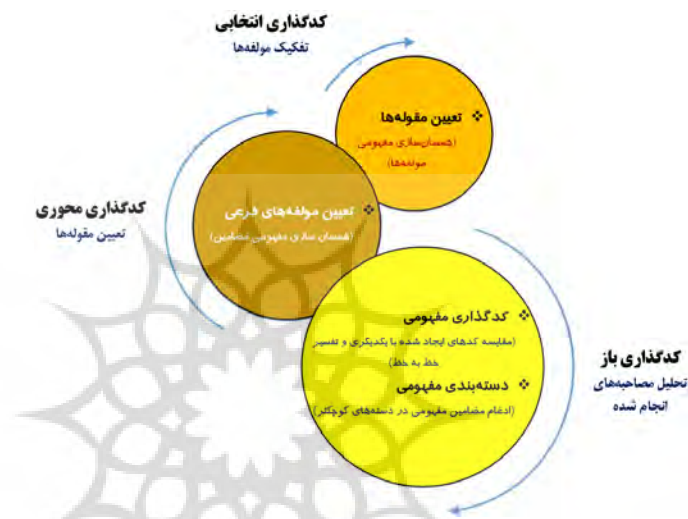
2. Northcutt & McCoy

اجتماعی اقدام شود. پس از ظاهر شدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به‌طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه شونده‌گان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. برخی از سوالات پُر تکرار در فرآیند مصاحبه به ترتیب زیر بود:

۱. چه حوزه‌هایی از تعامل اجتماعی شرکت‌ها با بسترهای اجتماعی وجود دارد که می‌تواند مرتبط با حسابداری مدنی تلقی شود؟
۲. چه حوزه‌هایی از رعایت حقوق ذی‌نفعان در هزینه‌ی نمایندگی وجود دارد که می‌تواند توسعه‌دهنده حسابداری مدنی باشد؟
۳. آیا مهارت‌های دانشگاهی می‌تواند به توسعه سطح آگاهی متصدیان در حسابداری مدنی کمک نماید؟
۴. چه ارزش‌هایی در حسابداری وجود دارد که می‌تواند به ترویج زمینه‌های حسابداری مدنی کمک نماید؟
۵. اساساً حسابداری براساس ماهیتی که دارد می‌تواند به مشروعیت مدنی دست یابد؟
۶. چشم‌انداز آینده حسابداری مدنی به چه تغییراتی در این عرصه وابسته است؟
۷. چه اصولی می‌تواند به افزایش تعهد رفتاری و عملکردی حسابداران در مشارکت مدنی منجر شود؟

یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به‌عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار گرفت. با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد

تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. بنابراین، با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه پنجم، تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه ششم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، نمودار فرآیند نظریه بنیاد به ترتیب زیر ارائه شد.



شکل ۳. فرآیند کدگذاری سه مرحله‌ای گردنده نظریه

سپس در بخش کمی، باتوجه به ارائه‌ی چارچوب نظری پژوهش، مشخصاً مولفه‌های حسابداری مدنی بنا شده در چارچوب نظری، از طریق تحلیل دلفی مورد بررسی قرار گرفت تا اشتراک نظری تعیین‌کننده سطح پایایی مولفه‌های پژوهش باشد. از طریق تحلیل دلفی فازی، حد فاصل میانگین فازی نظرات مشارکت‌کنندگان مشخص گردید تا نشان دهد آیا ابعاد شناسایی شده دقیقاً مفهوم حسابداری مدنی را مورد سنجش قرار داده‌اند یا خیر. در واقع این تحلیل، پراکندگی مفهومی ناشی از کدگذاری‌های مرحله نظریه بنیاد را یکپارچه می‌نماید و امکان ایجاد انسجام ادراکی را در رابطه

با حسابداری مدنی فراهم می‌آورد. در نهایت، برای رسیدن به محرک‌ها و پیامدهای سیستمی از تحلیل بازنمایی سیستمی مولفه‌های پژوهش، استفاده شد. در این فرآیند گروه کانونی (متشکل از گروهی از متخصصان بازار سرمایه و مدیران شرکت‌های کارگزاری دارای تجربه)، عوامل شناسایی شده مرتبط با حسابداری مدنی مورد بحث قرار گرفت تا نسبت به تعیین بالاترین توزیع فراوانی در خصوص ارتباط سطری « $\dot{I}$ » و ستونی « $\dot{J}$ » در هر یک از مولفه‌های شناسایی شده براساس شاخص «مد» اقدام گردد. سپس، مباحثه با محوریت تعیین محرک‌ها و پیامدهای مربوط به مؤلفه‌های مؤثر شناسایی شده<sup>۱</sup> (پیوندهای درونی<sup>۲</sup>) ادامه یافت تا براساس خروجی و ورودی‌های مربوط به تحلیل ماتریسی، مشخص گردد، هر یک از ابعاد شناسایی شده، محرک هستند یا در دسته پیامدهای بازنمایی سیستمی قرار می‌گیرند. در واقع در این مرحله شش بُعد پیوند درونی توسعه حسابداری مدنی، براساس روابط پیوندهای درونی (ART) و بازنمایی سیستم (SID) در قالب نمودارهای خطی، جزء محرک‌های سیستمی و پیامدهای سیستمی، قرار می‌گیرند. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌دهیم. برای این منظور بر اساس تحلیل جهت فلش‌ها عمل می‌نماییم. در نمودار فوق، فلش‌های سمت ورودی‌های سیستم و فلش‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم، خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم، دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مؤلفه را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به‌سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.

1. Affinities

۲. در روند «IQA» اجزاء معنای یک پدیدار، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند.



در نهایت، در رابطه با اعتبار پژوهش باید بیان شود، در پژوهش‌هایی با ماهیت کیفی به ویژه در تحلیل‌های نظریه داده بنیاد، اساساً روایی و پایایی چندان قابل استناد نیست و می‌بایست از مفهوم اعتبار برای ارزیابی تناسب محتوایی پژوهش با فرآیندهای ناشی از جمع‌آوری داده‌ها استفاده نمود (خانکی و همکاران، ۱۴۰۱: ۵۶۴). در این پژوهش قابلیت اطمینان به داده‌ها توسط روش‌های نظامند نظریه پردازی داده بنیاد در گردآوری، ثبت، تحلیل و تفسیر داده‌ها مورد ملاحظه قرار گرفت. معیار اعتبار‌پذیری و قابلیت انتقال با انجام کامل پژوهش تا اشباع داده‌ها، ارائه داده‌ها توسط خبرگان و فرآیند کدگذاری داده‌های ناشی از مصاحبه‌ها را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (اسپیزیال و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی<sup>۲</sup> در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع مورد سنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی<sup>۳</sup>» دچار نشده است (جانسون و جان<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹: ۱۲۹). در این مطالعه برای محقق شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

#### جدول ۲. اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث‌سازی	تشریح
مثلث‌سازی منابع داده‌ها <sup>۵</sup>	در این بعد هدف ارزیابی تناسب نظری یا همراستایی مفهومی مضامین با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. با توجه به اینکه در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل، مولفه‌ها و مضامین از طریق تطبیق با مطالعه‌های گذشته مورد بررسی قرار گرفت تا مقوله‌ها در مرحله کدگذاری انتخابی مشخص شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد، زیرا همراستایی مقوله‌ها با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.

1. Speziale et al
2. Validation Triangulation
3. Intrinsic Bias
4. Jonsen and Jehn
5. Data Source Triangulation

ابعاد مثلث سازی	تشریح
مثلث سازی همکاران محقق ۱	در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع، تفاسیر ذهنی مشارکت کننده در کدگذاری و طراحی سوالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه با توجه به مشارکت چندین محقق در کنار هم، ضمن نزدیک نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها مورد بحث قرار می‌گرفت.
مثلث سازی روش ۲	در این بعد هدف روش جمع آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال، نحوه رسیدن به نقطه اشباع نظری از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. براساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به نقطه اشباع نظری بهره برده شد، بنابراین، می‌توان بیان نمود روش جمع آوری داده‌ها از تک بعدی بودن خارج و براساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.
مثلث سازی نظریه ۳	در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث سازی منابع می‌باشد، هدف برقراری ارتباط مولفه‌ها و مقوله‌ها از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. با توجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی نظری برای مولفه‌ها براساس نظریه‌های وابسته در سایر دانش بین رشته‌ای همچون مدیریت منابع انسانی صورت گرفت، از منظر مثلث سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.

در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول (۲) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

### یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی الگوی ارائه می‌شود و سپس، تحلیل ماتریس رتبه‌بندی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

1. Investigator Triangulation
2. Method Triangulation
3. Theory Triangulation

## یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کد گذاری باز، کد گذاری انتخابی و کد گذاری محوری تلاش دارد تا مفهوم حسابداری منابع انسانی را براساس یک چارچوب نظری مورد بررسی قرار دهد. براساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجمی در خصوص این مفهوم در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. همچنین، براساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول (۳) که نشان دهنده فرآیند سه مرحله‌ای کد گذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود.

جدول ۳. ابعاد زمینه‌ای حسابداری مدنی

کد گذاری نظریه	کد گذاری‌های اصلی	
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مولفه‌های اصلی
		ارتقاء سطح شناخت متقاضیان ورود به حرفه در خصوص مدنیت حسابداری
		ایجاد دروس دانشگاهی در خصوص توسعه حسابداری مدنی
		الزام به گذراندن دوره‌های کارآموزی در خصوص مسئولیت اجتماعی حسابداری
		ارتقاء سطح آموزش‌های انتقادی در حرفه حسابداری
		برگزاری جلسات هم‌اندیشی در توسعه حسابداری مدنی
		ضرورت ارتقاء دروس مدنی‌اندیشی در حسابداری
		تزویق انگیزه‌های برابری در جذب متصدیان حرفه‌ای
		ایجاد فرصت‌های شغلی برابر فارغ التحصیلان حسابداری
		ارتقاء سطح مشارکت‌های مدنی
		شکستن چارچوب‌های متعصبانه جهت مشارکت‌های مدنی

ابعاد حسابداری مدنی

هوزه‌ی مهارتی در حسابداری مدنی

کد گذاری اصلی		کد گذاری اصلی	
کد گذاری نظریه	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه بندی اصلی	مقوله ها	مولفه های اصلی	مضامین مفهومی
		تقویت رویکرد منطق گرایی مدنی در فرد حتی در ابزار گرایی	
		تقویت رویکرد تعامل گرایی در برابر نافرمانی مدنی حاکمیت	
		آزادی عمل و فرصت مشارکت در تصمیم گیری ها	
		تقویت زیرساخت های سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری	
		تقویت بانک اطلاعاتی شرکت ها از انتظارات مدنی	
		تقویت سیستم های پشتیبانی تصمیم مدنی	
		تقویت گزارش تخلف مالی جهت پویایی حسابداری مدنی	
		تقویت زبان گزارشگری توسعه پذیر در رعایت حقوق مدنی	
		راهبردهای حفاظت از حقوق ذی نفعان در برنامه های شرکت	
		ارائه منشور اخلاقی جهت صیانت از منافع اقلیت ها	
		تدوین خط مشی عادلانه جهت حداکثر سازی ثروت سهامداران	
		تدوین برنامه های عملیاتی در حفظ حقوق نسلی انسان ها	
		ارائه گزارش های مدون از عملکردهای حسابداری به جامعه	
		حفظ ارزش های تکثر گرایانه حسابداری در برابر رجحان بازار	
		تمرکز بر افشاء ابعاد مسئولیت اجتماعی	
		امکان تشکیل حسابداری صنفی جهت الزام به پاسخگویی	
		کارکردهای بسط مشروعیت مدنی	

حوزهی ساختاری در حسابداری مدنی

حوزهی اجتماعی

در حسابداری

مدنی

کد گذاری های اصلی			
کد گذاری نظریه	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه بندی اصلی	مقوله ها	مولفه های اصلی	مضامین مفهومی
تشکیل کمیته رعایت حقوق اجتماعی			
تقویت رویکرد کنشگری اجتماعی حسابداری خیریه			
اخلاق گرای مبنای تعهد در حسابداری مدنی			
تغییر معیارهای ارزیابی عملکردهای افشاء حسابداری			
اجتماعی			
تغییر معرفت شناسی از اثبات گرایی به رفتارگرایی			
حسابداری			
گزارشگری شهروند شرکتی در تقویت چشم اندازها			
کارکردهای بسط آینده نگری مدنی			
ترویج ارزش های دموکراتیک در دانش حسابداری			
ارزش های حسابداری جهت بروندهای سرمایه			
اجتماعی			
توسعه شکل نهادهای حرفه ای در حسابداری			

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کد گذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده بنیاد، در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه های صورت گرفته، هریک از مولفه های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می گیرند و سپس در سایه تحقیقات انجام شده نسبت به پیدایش و توسعه مولفه های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه بندی های مفهومی توضیح های لازم داده می شود. همانطور که در جدول (۴) مشاهده می شود، سه طبقه بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از حوزه ی آموزش در حسابداری مدنی، حوزه ی ساختاری در حسابداری مدنی و حوزه ی اجتماعی در حسابداری مدنی که در قالب جدول (۴)، تعریف هر کدام از طبقه بندی های فرعی ارائه شده است. متغیرها در مولفه های تشکیل دهنده حسابداری مدنی با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

## جدول ۴. تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
<p>حوزه مهارتی در حسابداری مدنی، به مرحله‌ی قبل از اجراء در کاربردی بودن حرفه حسابداری اشاره دارد که نشان‌دهنده سطح وابستگی اجتماعی، اقتصادی و صنعتی این دانش با واقعیت‌های عملکردی حسابداری در دنیای امروز می‌باشد. براساس این مقوله، می‌بایست اولاً سطح شناخت حوزه‌های مدنی در حسابداری ارتقاء یابد و ثانیاً زمینه‌های مشارکت در عرصه حسابداری مدنی توسط متصدیان این حرفه تقویت یابد. در حوزه‌ی شناخت، تمرکز می‌بایست بر حوزه‌های دانشگاهی در آموزش متقاضیان ورود به این عرصه باشد تا نسل آینده حسابداری، از نگاه صرف اثباتی به سمت حوزه رفتارگرایی در حرفه حسابداری حرکت نماید. در حوزه مشارکت مدنی نیز با تغییر باورهای تبعیض‌گرایانه در حرفه حسابداری، می‌بایست فرصت‌های مشارکت توسط نهادهای مرتبط با ترویج ارزش‌های حسابداری مدنی به‌طور عادلانه به احساس مسئولیت مدنی در متصدیان این حرفه بدل شود.</p>	حوزه‌ی مهارتی در حسابداری مدنی
<p>حوزه‌ی ساختاری در حسابداری مدنی، به مرحله‌ی اجراء در کاربردی بودن حرفه حسابداری در بسترهای رقابتی بازار مرتبط می‌باشد و سطحی از عملکردهای حسابداری را در بر می‌گیرد که می‌تواند از یک سو، براساس سیستم‌های اطلاعاتی درک منسجم‌تری از انتظارات برآمده از محیط بیرون داشته باشد و از سوی دیگر، استراتژی‌های تعامل‌گرایانه‌ای حسابداری برای پاسخ به انتظارات مطرح در بازار به کار گرفته شود. سیستم‌های اطلاعاتی به پویاتر شدن حسابداری مدنی کمک می‌کنند، زیرا انتظارات گروه‌های مختلف به‌عنوان داده وارد سیستم می‌شوند و طی فرآیندهای عملیاتی، به صورت ستاده به بسترهای اجتماعی بازتاب می‌گردد. از سوی دیگر، واحد حسابداری با دسته‌بندی اطلاعات غربال‌شده از محیط بیرونی و ویژگی‌های درونی سیستم، تلاش می‌کند تا از طریق تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های مدنی، به انتظارات ناملموس‌تر حوزه‌های مدنی که الزاماً ممکن است برای آن قوانین وجود نداشته باشد، پاسخ داده شود.</p>	حوزه‌ی ساختاری در حسابداری مدنی
<p>حوزه‌ی ساختاری در حسابداری مدنی، بر آینده حرفه حسابداری در بسترهای اجتماعی متمرکز است و هدف آن مشروعیت حرفه حسابداری و آینده‌نگری در خصوص تغییر هستی‌شناسی دانش حسابداری از عینیت‌گرایی به سمت عرصه‌های رفتارگرایی و مدنیت‌گرایی اجتماعی است. از نگاه مشروعیت، حسابداری مکلف به انجام وظیفه در عرصه‌هایی از استانداردها و نظارت‌های نهادی است که می‌تواند به افزایش اعتماد به حرفه حسابداری کمک نماید و حسابداری با اتکاء به اخلاق‌گرایی همواره می‌بایست از طریق مشروعیت‌طلبی، حفاظت از منافع ذی‌نفعان را مهمترین بعد عملکردی خود قرار دهد. از نگاه آینده‌نگری نیز، حسابداری مدنی، حوزه‌ی نوظهوری از کارکردهای مسئولیت اجتماعی است که به دلیل گستردگی ارتباط بین حسابداری با ذی‌نفعان، نیازمند تغییر پارادایم‌های کلاسیک به پارادایم‌های مدرنی می‌باشد که به دانش حسابداری روح تازه‌ای می‌بخشد و حسابداری را ابزاری برای بیان آزادی‌های فردی همچون حمایت از حقوق اقلیت‌ها بدل می‌نماید. حقوقی که در سایه استعمار، حسابداری ابزاری، معمولاً به تضییع ارزش‌های مدنی منتج می‌شود.</p>	حوزه‌ی اجتماعی در حسابداری مدنی

براساس مضامین کدگذاری شده جهت رسیدن به مولفه‌ها و سپس مقوله‌های پژوهش و با توجه به بیان مباحث تطبیق در کدهای شناسایی شده در این بخش می‌بایست نسبت به ارائه چارچوب نظری اقدام نمود. با توجه به ماهیت تحلیل گلنیزر (۱۹۹۲) در نظریه داده بنیاد اقدام به ارائه چارچوب نظری پژوهش می‌باشد. همانطور که در روش شناسی به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی گلنیزر (۱۹۹۲) در تفاوت با رویکرد تحلیلی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) در چارچوب ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مولفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. با اتکاء به این مفهوم چارچوب نظری پژوهش ارائه می‌شود:



شکل ۴. چارچوب نظری حسابداری مدنی

باتوجه چارچوب نظری مطالعه حاضر که نشان دهنده ۶ مولفه می‌باشد، می‌بایست نسبت به انجام تحلیل دلفی جهت آماده نمودن ابعاد شناسایی شده در بستر مطالعاتی، اقدام نمود. در ادامه از تحلیل دلفی استفاده می‌گردد. تحلیل دلفی به‌عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، زیرا از طریق ارزیابی پایایی ابعاد الگوی طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های الگوی را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این مطالعه جهت برازش پایایی مولفه‌های اصلی الگوی ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. این تحلیل براساس حد فاصل دو میانگین فازی، نسبت به ارزیابی ابعاد الگوی اقدام می‌نماید. این تحلیل پنج مقیاس زبان فازی را پوشش می‌دهد و از خبرگان خواسته شده تا به هر یک از مولفه‌ها براساس مقوله‌ی آن امتیاز داده شود.

جدول ۵. تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

نتیجه	اختلاف میانگین	میانگین غیر فازی	Min	Max	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	ارزش زبانی
					۱	۳	۵	۷	۹	ارزش عددی
					(۰، ۱، ۳)	(۱، ۳، ۵)	(۳، ۵، ۷)	(۵، ۷، ۹)	(۹، ۷، ۱۰)	زیرمعیارها/ ارزش فازی
تأیید	۰،۱۹	۸،۰۱	۶،۱۰	۹،۵۵	۰	۰	۵	۸	۱۲	شناخت حسابداری مدنی
تأیید	۰،۱۸	۸،۰۱	۶،۱۰	۹،۵۵	۰	۰	۶	۹	۱۰	مشارکت حسابداری مدنی
تأیید	۰،۰۹	۸،۱۹	۶،۳۰	۹،۶۵	۰	۰	۰	۱۰	۱۵	سیستم اطلاعات حسابداری مدنی
تأیید	۰،۱۹	۸،۱۸	۶،۳۰	۹،۶	۰	۰	۵	۷	۱۳	استراتژی‌های حسابداری مدنی
تأیید	۰،۰۹	۸،۱۰	۶،۲۰	۹،۶	۰	۰	۳	۷	۱۵	مشروعیت حسابداری مدنی
تأیید	۰،۱۰	۸،۰۹	۶،۲۰	۹،۵۵	۰	۰	۴	۱۲	۹	آینده‌نگری حسابداری مدنی

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج این مرحله، در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه ۰/۲ باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. همانگونه که جدول (۵) مشاهده می‌شود، مشخص گردید، تمامی مولفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی مورد تأیید می‌باشد و اجماع نظری حاصل شده است.



پس از انجام تحلیل دلفی جهت پاسخ به سوال آخر از تحلیل بازنمایی سیستمی استفاده می‌شود. در روند تحلیل بازنمایی سیستمی، اجزا معنایی مولفه‌های حسابداری مدنی، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند که همانند تک پاره‌های سیستمی و یا مولفه‌های رفتاری و ساختاری به عنوان معیارهای حسابداری مدنی هستند که سیستم را ایجاد می‌کنند. پیوندهای درونی اجزایی هستند که در نقشه‌های ذهنی مورد استفاده قرار می‌گیرند که خود نمایش سیستم تصویری از ترکیب تجربیات زندگی است. تجربیاتی که در قالب مولفه‌های حسابداری مدنی می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. می‌توان گفت که پیوندهای درونی در واقع دسته‌بندی معنایی هر سیستم و یا مجموعه سیستم‌ها را نشان می‌دهد که خود تجربیات گروه‌ها (متخصصان بازار سرمایه و مدیران کارگزاری بازار سرمایه) از یک پدیدار (همچون حسابداری مدنی) است. پس از مشخص کردن پیوندهای درونی، گام بعدی کدگذاری نظری روابط بین پیوندهای درونی است که پس از طرح در چک لیست‌های امتیازی می‌توان به ترسیم نمودار روابط درونی و توصیف دیداری روابط پیوندهای درونی، اقدام نمود. نرت کات و مک کوی<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) به عنوان نظریه پرداز در این روش، در دو مرحله جداگانه روابط پیوندهای درونی و روابط دورنی سیستمی را برای تحلیل اعضای گروه کانونی و تحلیل محققان براساس جهت پیکان‌ها ارائه دادند. به عبارت دیگر، روابط پیوندهای درونی بر اساس تعیین جهت تاثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر و براساس چک لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط دورنی سیستمی، محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ، استفاده می‌نماید. از دو علامت پیکان به سمت رو به بالا و رو به چپ به عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌شود. بر این اساس، دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۶) ارائه شده است:

#### جدول ۶. تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط دورنی پیوندها

تشریح جهت	جهت پیکان
جهت پیکان در سمت رو به بالا نشان‌دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان‌کننده سطر عامل و دلالت‌کننده بر ستون می‌باشد.	↑ جهت پیکان رو به بالا
جهت پیکان در سمت چپ نشان‌دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت‌کننده بر سطر می‌باشد.	← جهت پیکان رو به سمت چپ

لذا با توجه به پرسشنامه ارائه شده در جدول (۷) می‌بایست نسبت به سنجش روابط پیوندهای درونی معیارهای شناسایی شده اقدام نمود.

جدول ۷. چک لیست ماتریسی روابط هر یک از ابعاد پژوهش

نماد	B1	B2	B3	B4	B5	B6
B1	شناخت حسابداری مدنی					
B2	مشارکت حسابداری مدنی					
B3	سیستم اطلاعات حسابداری مدنی					
B4	استراتژی‌های حسابداری مدنی					
B5	مشروعیت حسابداری مدنی					
B6	آینده‌نگری حسابداری مدنی					

بر اساس چک لیست طراحی شده، از هر یک از مشارکت کنندگان خواسته شد تا بر اساس فرآیند تحلیلی ارتباط مولفه‌ی سطر «i» با مولفه‌ی ستون «j» را بر اساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»؛ «۲»؛ «۳» امتیاز بندی نمایند. عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر «i» بر ستون «j» می‌باشد؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون «j» بر سطر «i» می‌باشد و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر «i» و ستون «j» با یکدیگر می‌باشد. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هر یک از مولفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند؛ به طوری که اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش «←» استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش «→» استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مولفه‌ای عدد «۳» بود از علامت «∅» استفاده می‌شود. با عنایت به توضیح‌های ارائه شده، در این مرحله می‌بایست به شناسایی پیوندهای درونی اقدام نمود و نیز جدول (۸) تأثیر گذاری‌های سیستمی را ارائه می‌دهد. کد گذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. در این بخش بر اساس توضیح‌های داده شده و با استناد به مولفه‌های حسابداری مدنی اقدام به انجام تحلیل روابط پیوندهای درونی جهت مشخص نمودن محرک‌ترین و پیامدترین مولفه‌ها می‌شود.

## جدول ۸. روابط پیوندهای درونی بین مولفه‌های حسابداری مدنی

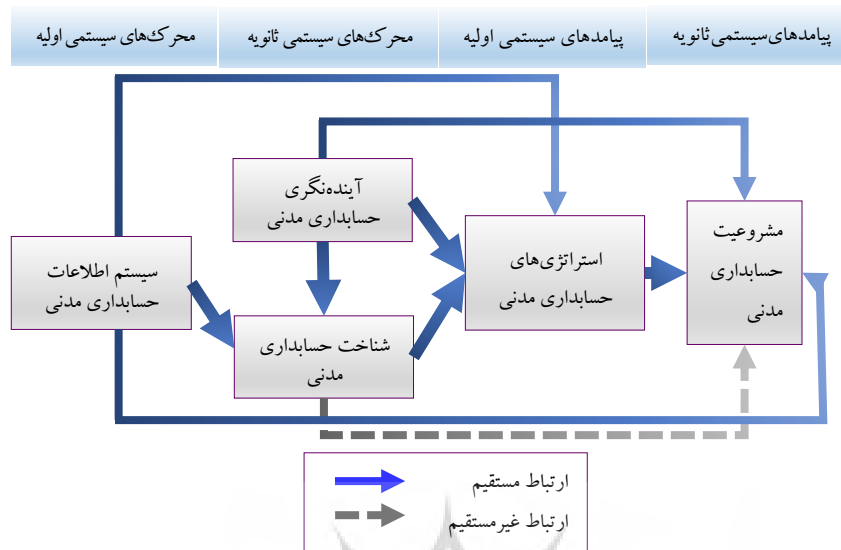
رابطه بین پیوند بین مولفه‌های دارای پایایی					
■ سطح اول/تحلیل پیوند شناخت حسابداری مدنی					
فرآوانی	شاخص سطر	سطر بر ستون	ستون بر سطر	بدون ارتباط	شاخص ستون
		←	→	⊖	
۱۷	شناخت حسابداری مدنی	←	-	-	مشارکت حسابداری مدنی
۱۹	شناخت حسابداری مدنی	-	→	-	سیستم اطلاعات حسابداری
۱۶	شناخت حسابداری مدنی	←	-	-	استراتژی حسابداری مدنی
۱۵	شناخت حسابداری مدنی	←	-	-	مشروعیت حسابداری مدنی
۱۷	شناخت حسابداری مدنی	-	→	-	آینده حسابداری مدنی
■ سطح دوم/تحلیل پیوند مشارکت حسابداری مدنی					
۱۶	مشارکت حسابداری مدنی	-	→	-	سیستم اطلاعات حسابداری
۱۵	مشارکت حسابداری مدنی	←	-	-	استراتژی حسابداری مدنی
۱۸	مشارکت حسابداری مدنی	←	-	-	مشروعیت حسابداری مدنی
۱۶	مشارکت حسابداری مدنی	-	-	⊖	آینده حسابداری مدنی
■ سطح سوم/تحلیل پیوند سیستم اطلاعات حسابداری مدنی					
۱۵	سیستم اطلاعات حسابداری	←	-	-	استراتژی حسابداری مدنی
۱۶	سیستم اطلاعات حسابداری	←	-	-	مشروعیت حسابداری مدنی
۱۸	سیستم اطلاعات حسابداری	-	-	⊖	آینده حسابداری مدنی
■ سطح چهارم/تحلیل پیوند استراتژی‌های حسابداری مدنی					
۲۰	استراتژی حسابداری مدنی	←	-	-	مشروعیت حسابداری مدنی
۱۷	استراتژی حسابداری مدنی	-	→	-	آینده حسابداری مدنی
■ سطح پنجم/تحلیل پیوند مشروعیت حسابداری مدنی					
۱۵	مشروعیت حسابداری مدنی	→	-	-	آینده حسابداری مدنی

باتوجه به ارتباط درونی بین مولفه‌های حسابداری مدنی، اقدام به ایجاد روابط پیوند درونی براساس اختصاص کدهایی از B1 تا B6 می‌شود تا براساس آن پیامدها و محرک‌ها مشخص گردد.

جدول ۹. روابط پیوند درونی مولفه‌های حسابداری مدنی

	مبین	دلتا	ورودی	خروجی	B6	B5	B4	B3	B2	B1	
محرك	۱	۲	۳	←	↑	↑	←	↑	↑	•	B1
خنتی	۰	۲	۲	-	↑	↑	←	•	←	←	B2
محرك	۴	۰	۴	-	↑	↑	•	↑	↑	↑	B3
پیامد	-۳	۴	۱	←	↑	•	←	←	←	←	B4
پیامد	-۵	۵	۰	←	•	←	←	←	←	←	B5
محرك	۳	۰	۳	•	↑	↑	-	-	↑	↑	B6

در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل داده‌های تحلیل گروه کانونی مولفه‌های حسابداری مدنی، نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار ترسیم می‌شود. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌گیرند. برای این منظور براساس تحلیل جهت پیکان‌ها عمل می‌شود. در جدول (۹) پیکان‌های سمت ورودی‌های سیستم و پیکان‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مضامین را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به‌سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینه مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.



شکل ۵. الگوی بازنمایی سیستمی تاثیرگذاری حسابداری مدنی

بر اساس الگوی بازنمایی سیستمی فوق، مشخص شد، جهت توسعه حسابداری مدنی در عرصه‌های بازار سرمایه، مهمترین محرک سیستم‌های اطلاعاتی است که به حسابداری کمک می‌نماید تا انتظارات اجتماعی گروه‌های مختلف را به شکل یک ارزش، وارد سیستم نماید تا شناخت نسبت به کمبودهای حسابداری به‌عنوان یک کارکرد مدنی در سیستم‌های حسابداری توسعه یابد. همچنین، به واحدهای حسابداری کمک نماید تا با اتخاذ استراتژی‌های عملیاتی، شکل ارتباط بین حسابداری با ذی‌نفعان را متعادل‌تر نماید و از این طریق، با ایجاد اعتماد به حسابداری، زمینه‌ی ارتقاء مشروعیت‌های مدنی را به‌عنوان وجهی از کارکردهای حرفه‌ای حسابداری در سطح بازار سرمایه توسعه بخشند. این الگوی سیستمی نشان می‌دهد، اگرچه آینده‌نگری در حسابداری مدنی محرک ثانویه است، اما به دلیل، عدم لینک مشخص بین این بعد با سیستم اطلاعات حسابداری، می‌توان اینطور استنباط نمود، مفهوم حسابداری مدنی به‌عنوان یکی از مفاهیم نوظهور تلقی می‌شود که پارادایم‌های اولیه آن در حال شکل‌گیری و تقابل با پارادایم‌های کلاسیک در دانش حسابداری است و در حال حاضر چندان ارزش‌های مشخص و ملموسی برای آن نمی‌توان متصور بود. این الگوی در یک سو، سیستم اطلاعاتی را به‌عنوان نقش غربالگری واحد حسابداری در ارتقاء شناخت از مدنیت قرار می‌دهد و در سویی دیگر، مشروعیت را به‌عنوان یک التزام مدنی در حرفه حسابداری در بسترهای اجتماعی قلمداد می‌کند که می‌تواند در تعهد فراگیر حسابداری نسبت به رعایت حقوق حداکثری ذی‌نفعان مؤثر باشد و مانع از تضییع حقوق اقلیت‌ها و ایجاد تبعیض‌های جنسیتی گردد.

## بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه بسط اکتشافی ابعاد زمینه‌ای توسعه حسابداری مدنی و ارزیابی سیستماتیک پیوندهای درونی ابعاد آن می‌باشد. در این مطالعه از تحلیل نظریه داده بنیاد برای شناسایی ابعاد زمینه‌ای حسابداری مدنی بهره برده شد و طی ۱۴ مصاحبه انجام شده براساس سه مرحله کدگذاری، مجموعاً ۳ مقوله؛ ۶ مولفه و ۳۴ مضمون مفهومی شناسایی شدند. سپس باهدف پاسخ به سوال چهارم مطالعه‌ی حاضر، ابتدا پایایی مولفه‌ها از طریق تحلیل دلفی فازی تأیید و سپس ۶ مولفه به صورت بازنمایی سیستمی مورد ارزیابی ماتریسی قرار گرفتند. نتیجه نشان داد، محرک اولیه توسعه حسابداری مدنی در بازار سرمایه، به زیرساخت‌های سیستم اطلاعات حسابداری مرتبط می‌باشد که به واحدهای حسابداری کمک می‌کند تا شناخت فراگیرتری از بازار و تغییرات آن داشته باشند. این سیستم‌ها کمک می‌کنند تا ظرفیت‌های انعطاف‌پذیری واحد حسابداری در خصوص تغییر انتظارات اجتماعی و به‌طور کلی تغییرات حوزه مالی و حسابداری در بیرون شرکت، تقویت شود و از طریق کانال‌های ارتباطی به داخل شرکت مخابره شوند تا سیستم با اعمال سیاست‌ها و اتخاذ عملیات مناسب جهت پاسخ به آن‌ها، سریعاً تصمیم‌گیری نماید و در قالب گزارشگری و افشاء اطلاعات به‌موقع، به تقویت تعامل‌پذیری خود با ذی‌نفعان هویت تازه‌ای بیخشد. به‌عبارت دیگر، سیستم‌های اطلاعات مالی در سطوح مختلف عملیاتی تا استراتژیک، براساس غربالگری متداوم محیط به لحاظ شناسایی انتظارات مدنی در تلاش هستند تا بهترین تصمیم را در سریع‌ترین زمان ممکن به ذی‌نفعان انعکاس دهند. وجود پایگاه اطلاعات ایجاد شده به‌عنوان منبع اصلی چنین تغییراتی کمک می‌کند تا حرفه حسابداری از ظرفیت بالاتری برای شناخت نیازهای مدنی ذی‌نفعان برخوردار باشد و از این طریق سطح تعامل‌گری خود با ذی‌نفعان را در لایه اول تقویت نمایند و در لایه بعد به ماهیت اعتماد در حرفه حسابداری هویت تازه‌ای بیخشد. این هویت در واقع ارزش‌های مدنی است که حسابداری از طریق پاسخگویی به‌موقع، ترویج اخلاق‌گرایی و کنشگری اجتماعی در پی مشروعیت بخشیدن به آن می‌باشد تا بتواند عرصه‌های بازار سرمایه در یک جامعه، کم‌خطرترین راه سرمایه‌گذاری قلمداد نماید، زیرا مشروعیت در حسابداری مدنی طلیعه‌دار رعایت حقوق شهروندی، رعایت حقوق اقلیت‌ها، برابری و عدالت در تقارن اطلاعات و برداشتن تبعیض‌های دینی و مذهبی در سطح تصمیم‌گیری‌های بازار سرمایه می‌باشد. اگرچه مطالعه‌ای در گذشته به‌طور تجربی حسابداری مدنی را مورد بررسی قرار نداده است، اما مرور مطالعه‌های موردی همچون گری و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۶)؛ گرین‌هال و هاردین<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) و هال و اُدیر<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) می‌تواند مبنایی برای

1. Gray et al  
2. Greenhalgh & Harradine  
3. Hall & O'Dwyer

تطبیق با نتایج این مطالعه باشد، زیرا نقطه‌ی اشتراک تمامی این عرصه‌ها ایجاد مشروعیت برای حسابداری در کارکردهای مدنی است تا بتواند به افزایش عدالت و برابر در جوامع کمک نماید.

با عنایت به اهمیت موضوع حسابداری مدنی به سیاستگذاران توصیه می‌شود تا با هدف توسعه‌ی بازار سرمایه جهت فراگیری حقوق همه‌ی ذی‌نفعان، نسبت به یکپارچگی ساختار سیستم اطلاعات حسابداری تصمیم‌های اساسی اتخاذ شود تا تحت وجود الزامات نهادی، مدیران شرکت‌ها، سیستم‌های اطلاعات مالی را به‌طور جدی‌تری در سطح واحدهای حسابداری توسعه دهند و کمک نمایند تا ظرفیت‌های ناشی از ایجاد چرخه‌ی اطلاعاتی با سرعت بیشتری بتواند به انتظارات حاکم بر بازار سرمایه واکنش نشان دهند. از طرف دیگر باهدف مشروعیت‌زائی در حسابداری مدنی، تدوین کنندگان آیین‌نامه‌ها در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌بایست از طریق تشکیل کمیته‌های باهدف ترویج برابر و عدالت، به شکل‌گیری حسابداری صنفی کمک نمایند تا مانع از تضییع منافع حقوق اقلیت‌ها به دلیل عملکردهای تملک‌طلبانه واحد حسابداری شرکت‌ها گردند. همچنین، باهدف مشروعیت‌افزایی به عملکردهای حسابداری، نهادهای نظارتی می‌بایست تلاش نمایند تا هنجارهای اجتماعی در خصوص رفتارهای کسب‌وکاری همچون خیره‌ها، کمک به ساخت مدارس، بیمارستان‌ها و کلیه اموری که به ایجاد اعتماد در جامعه منجر می‌شود، را ترویج دهند.

باتوجه به فرآیندهای طی شده، محدودیت قابل‌ذکر در این پژوهش، پیوند بین رویکردهای درونی مشارکت‌کنندگان پژوهش با ابزارهای قابل‌سنجش در بخش کمی بود، که همچون تمامی پژوهش‌های علوم انسانی این پژوهش نیز با این محدودیت مواجه بود. به عبارت دیگر، از آنجاییکه پژوهش براساس استفاده از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به دنبال پیوندزدن بخش محتوایی و نظری با بخش و ادراک‌های واقعی مشارکت‌کنندگان پژوهش بود، می‌توان ضمن اینکه به سطح قابل‌توجهی از پیوند بین نظریه‌ها با واقعیت‌های کاربردی اشاره نمود، در عین حال به عدم پوشش تمامی ابعاد حسابداری مدنی در عمل نیز اذعان کرد، زیرا کارکردهای رفتاری و عملکردی بی‌شماری ممکن است در توسعه حسابداری مدنی وجود داشته باشد که نقش ارزش‌آفرینی در مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها واحدهای تجاری ایفا نماید. برای پژوهش‌های آتی می‌توان استفاده از تحلیل‌های سناریو و تحلیل‌های مبتنی بر ماتریس‌های چندگانه‌ی تصمیم را برای توسعه نظری و کاربردی حسابداری مدنی پیشنهاد نمود. استفاده از ماتریس‌های ارزیابی و تحلیل سناریو به دلیل بحث و بررسی متمادی در جریان جمع‌آوری داده‌های پژوهش می‌تواند تا حد زیادی مشکل مربوط به پیوند درونی مشارکت‌کنندگان با واقعیت‌های کاربردی را حل نماید.

## منابع

- ارشدی، نسرین؛ هاشمی شیخ شبانی، سیداسماعیل. (۱۳۸۸). رابطه عدالت سازمانی ادراک شده و انگیزه‌های رفتار مدنی سازمانی با رفتار مدنی سازمانی در یک سازمان صنعتی، *دست آوردهای روان شناختی*، ۱۶(۲): ۲۱۹-۲۳۶.
- اقدام‌مزرعه، یعقوب؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رود پستی، فریدون؛ بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۸). آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱(۴۳): ۲۷-۴۸.
- بنابی قدیم، رحیم؛ واعظ، سیدعلی. (۱۴۰۰). بررسی رابطه شاخص مسئولیت‌پذیری اجتماعی با قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری در مراحل چرخه عمر شرکت، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱): ۱-۳۰.
- خانکی، علی‌محمد؛ فرزین‌فر، علی‌اکبر، صفری‌گرایلی، مهدی؛ عرب‌زاده، میثم. (۱۴۰۱). طراحی مدل حسابداری دادگاهی: تحلیل داده‌بنیاد و فرآیند رتبه‌بندی تفسیری، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۳): ۵۴۶-۵۸۵.
- صفرزاده‌بندری، محمدحسین؛ جودکی‌چگنی، زهرا. (۱۴۰۰). حسابداری منافع اجتماعی در بخش عمومی، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۲): ۱۰۳-۱۲۵.
- کریمی، اصغر؛ غلامی‌جمکرانی، رضا؛ تقی‌پوریان، یوسف؛ حاجیها، زهره. (۱۴۰۰). ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان به روش فازی ذوزنقه‌ای، *حسابداری مدیریت*، ۱۴(۴۸): ۱۰۳-۱۲۸.
- کلایان‌مقدم، هما؛ مهارتی، یعقوب؛ اشرفی، مجید؛ خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلگیری)، *علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد*، ۱۷(۱): ۸۷-۱۴۱.

## References

- Arshadi, N; & Hashemi Sheykhshabani, S. (2009). The relationship between perceived organizational justice and motives for organizational citizenship behaviors with organizational citizenship behaviors in an industrial organization. *Psychological Achievements*, 16(2): 219-236. (In Persian)
- Belkaoui, A, (1983). Economic Political and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy Empirical Investigation, *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(2): 207-219.
- Bonabi Ghadim, R; & Vaez, S. A. (2021). Investigating the Relationship between Social Responsibility Index and Financial Statement Comparability in the



- Company Life Cycle Stages. *Accounting and Auditing Review*, 28(1): 1-30. (In Persian)
- Charles, K, D. (2001). Organizational civility: Issues, problems and solutions to creating environments of civility in the workplace, *advancing Oklahoma scholarship, research and institutional memory*, <https://hdl.handle.net/11244/337>
- Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.
- Chatterjee, S. and N.S; S. (2022). Artificial intelligence and human rights: a comprehensive study from Indian legal and policy perspective, *International Journal of Law and Management*, 64(1): 110-134. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-02-2021-0049>
- Delgado, L, E. (2021). Accounting for Democracy: Excessive Subjects in a State of Consensus. *Boundary*, 48(3): 115-144. <https://doi.org/10.1215/01903659-9155761>
- Eghdam Mazraeh, Y; Nikoomaram, H; Rahnamayroodposhti, F; Banimahd, B. (2019). Civil liberties and accounting development, *financial accounting and auditing research*, 11(43): 27-48. (In Persian)
- Erhardt, J; Freitag, M; Filsinger, M. (2022). Leaving democracy? Pandemic threat, emotional accounts and regime support in comparative perspective, <https://doi.org/10.1080/01402382.2022.2097409>
- Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. *In Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing*, 1(1): 43-59.
- Glaser, B. G. (1992). *Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
- Glaser, B. G; & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/Historische Sozialforschung. Supplement*, 19(32): 47-68.
- Goddard, A. (2021). Accountability and accounting in the NGO field comprising the UK and Africa – A Bordieusian analysis, *Critical Perspectives on Accounting*, 78(2): 105-134. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102200>
- Gray, R; Andrew, B; Jeff, M. (2013). New accounts: Towards a reframing of social accounting, *Accounting Forum*, 3(4): 45-67.
- Gray, R; Bebbington, J. and Collison, D. (2006). NGOs, civil society and accountability: making the people accountable to capital, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3): 319-348. <https://doi.org/10.1108/09513570610670325>
- Greenhalgh, K; Harradine, D. (2014). Civil society commissioning: the accounting contribution to strategy, *Public Money & Management*, 34(1): 19-26. <https://doi.org/10.1080/09540962.2014.865928>
- Hall, M; O'Dwyer, B. (2017). Accounting, non-governmental organizations and civil society: The importance of nonprofit organizations to understanding accounting, organizations and society, *Accounting, Organizations and Society*, 63(4): 1-5. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.11.001>

- Jonsen, K. and Jehn, K.A. (2009). Using triangulation to validate themes in qualitative studies, *Qualitative Research in Organizations and Management*, 4(2): 123-150. <https://doi.org/10.1108/17465640910978391>
- Kalamiyan Moghadam, H; Maharati, Y; Ashrafi, M; Khorakiyan, A. (2020). Identifying factors affecting the recognition of opportunities to create social value in Iran: data base theorizing with an emergent approach (Glaisari), *Social Sciences, Ferdowsi University of Mashhad*, 17(1): 87-141. (In Persian)
- Karami, A; Gholami Jamkarani, R; Taghipouryan, Y; & Hajiha, Z. (2021). Promoting Social Confidence by Identifying and Ranking Audit Quality Improvement Strategies from the Stakeholder Perspective by Trapezoidal Fuzzy Method. *Management Accounting*, 14(48): 103-128. (In Persian)
- Katz, D. (1964). The motivational basis of organizational behavior, *Behavioral Science*, 9(2): 131-146
- Laughlin, R, C. (2007). Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting, *The British Accounting Review*, 39(4): 271-289. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.08.004>
- Leoni, G; Lai, A; Stacchezzini, R; Steccolini, I; Brammer, S; Linnenluecke, M. and Demirag, I. (2022). The pervasive role of accounting and accountability during the COVID-19 emergency, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(1): 1-19. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2021-5493>
- Lepistö, S; Dobroszek, J; Lepistö, L. and Zarzycka, E. (2020). Controlling outsourced management accounting to build legitimacy, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 17(3): 435-463. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2019-0062>
- Newell, G; & Marzuki, M. J. B. (2018), "The significance and performance of property companies on the AIM stock market, *Journal of European Real Estate Research*, 11(1), 96-129.
- Northcutt, N; McCoy, D. (2004). *Interactive Qualitative Analysis: A Systems Method for Qualitative Research*, US: Sage.
- Petersmann, E. U. (2019), *Constitutional functions and constitutional problems of international economic law*, Routledge.
- Plant, K; K. Barac, and H. De Jager. (2017). Developing early career professional auditors at work: what are the Determinants of success?, *Meditari Accountancy Research*, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>
- Safarzadeh, M. H; & Joudaki Chegeni, Z. (2021). Accounting for Social Benefits in the Public Sector. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(2): 103-125. (In Persian)
- Siriwardhane, P; Yapa, P, W, S. (2021). Human Rights from a Social Accounting Perspective in a Postconflict Environment: The Case of Sri Lanka, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(4): 93-120.
- Smith, C. A; Organ, D. W; & Near, J. P. (1983). Organizational citizenship behavior: Its nature and antecedents. *Journal of Applied Psychology*, 68(4): 653-663

- Speziale, HS, Streubert, HJ, & Carpenter, DR. (2011). Qualitative research in nursing: *Advancing the humanistic imperative*. Lippincott Williams & Wilkins.
- Tran, V, T; Ly, Ph, C; Ngo, N, N, Th; Tran, P, H; Nguyen, V, Ch. (2022). Factor affecting the implementation of responsibility accounting on firm performance – Empirical analysis of listed textile firms, *Cogent Business & Management*, 9(1): 203-226. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2032912>
- Walsh, B, M; Magley, V. (2020). Workplace civility training: understanding drivers of motivation to learn, *The International Journal of Human Resource Management*, 21(17): 2165-2187. <https://doi.org/10.1080/09585192.2018.1441164>
- Zanellato, G. and Tiron-Tudor, A. (2022). How cultural dimensions are shaping social expectations: the case of European state-owned enterprises' nonfinancial reporting, *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1): 99-121. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0116>

#### COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی