



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۳/ شماره ۳ (پیاپی ۵) / پائیز ۱۴۰۳  
صفحه ۲۸۱ تا ۲۹۶

## ارائه مدل حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی با استفاده از نظریه داده بنیاد

فرشته محمودی راد

گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران.  
Fmahmoudirad@yahoo.com

عبدالکریم مقدم

گروه حسابداری، واحد گرمسار، دانشگاه پیام نور، گرمسار، ایران (نویسنده مسئول).  
A\_moghad@pnu.ac.ir

هوشنگ امیری

گروه حسابداری، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران.  
Dr.H.amiri.@iauabadan.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۳۱

### چکیده

موفقیت هر سازمان در رسیدن به اهداف خود به نحو قابل توجهی به تصمیمات مدیران بستگی دارد. موفقیت حسابداری مدیریت نیز بستگی به این دارد که بتواند با ارائه اطلاعات مفید، تصمیم‌گیری مدیران را بهبود بخشد. اما مسأله اصلی در حسابداری مدیریت، عدم استفاده از چارچوب نظری و تئوری‌های حسابداری است. در راستای توسعه مفهومی و تکوینی حسابداری مدیریت در سطوح راهبردی سازمان با رویکرد حسابداری انتقادی جهت ایفای نقش مؤثر مدیریتی، محقق ضمن توصیف، تبیین و الگوسازی حسابداری مدیریت با رویکرد تفکر انتقادی، به دنبال شناسایی شاخص‌ها و مؤلفه‌هایی است که نقش حسابداری مدیریت را در توسعه‌ی نگرش و باورها و اقدامات مدیریتی تعیین نماید. به این منظور در مقاله حاضر، محقق با استفاده از روش نظریه داده بنیاد به ارائه مدل مفومی در راستای حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی از طریق مصاحبه با خبرگان در شرکت‌های دانش‌بنیان پرداخت. سپس نتایج تحقیق در قالب مدل ارائه شده دارای سه مقوله شرایط علی، شامل اجتماعی سازی، رهبری و تفکر سیستمی، فرهنگ سازی به عنوان مقوله شرایط زمینه‌ای، شرایط محیطی به عنوان شرایط مداخله‌گر، تدوین الزامات و تقویت عوامل مدیریتی به عنوان راهبردها و پیامدها شناسایی شدند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، تفکر انتقادی، نظریه داده بنیاد.

## ۱- مقدمه

اولین قدم در توسعه‌ی هر علمی، تدوین چارچوب نظری و مبانی تئوریک برای آن می‌باشد. حسابداری مدیریت نیز، از تئوری‌های ساختار یافته و ساختار نیافته برخوردار است که هر کدام از این تئوری‌ها مجموعه‌ای از اصول را دارند. در حسابداری مدیریت جهت شناسایی هر چه بهتر این اصول، از سه پارادایم غالب اثبات‌گرایی<sup>۱</sup>، تفسیرگرایی<sup>۲</sup> و انتقادی<sup>۳</sup> استفاده شده است. در این بین تفکر انتقادی، به طور مستقل نظریه‌ای مانند دو پارادایم دیگر ندارد، بلکه سراسر آن انتقاد دو تفکر قبلی است. از این رو، پارادایم انتقادی دیدگاهی گسترده‌تر از دو پارادایم اثبات‌گرایی و تفسیری دارد (رودپشتی و مازویی، ۱۳۹۵). با این تفاسیر، حسابداری مدیریت انتقادی یک نظام حاکمیتی است که در سطوح کلان ملی و بین‌المللی، سطوح خرد سازمانی و پارامترهای حسابداری عمل می‌کند (نظری و همکاران، ۱۳۹۷). در نتیجه، با توجه به این‌که حسابداری مدیریت از پارادایم‌های اساسی به خصوص پارادایم انتقادی برخوردار است، می‌تواند دارای یک سری اصول یکپارچه جهانی باشد. بدین منظور، انجمن حسابداران مدیریت خبره و حسابداران رسمی آمریکا مجموعه اصول حسابداری مدیریت یکپارچه را ارائه و درصدد تصویب آن می‌باشند (رضایپور، ۱۳۹۳). بوکارو<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) پیچیدگی‌های فرآیندهای حسابداری را دلیل اصلی اتخاذ رویکردهای انتقادی می‌داند. طرفداران تفکر انتقادی معتقدند اکنون که مسلم گشته است این ساختارهای تعدیل یافته به شکل نادرستی به عنوان واقعیت‌های مطلق تلقی می‌شوند، وظیفه‌ی اصلی تعیین چگونگی تغییرات این ساختارها است و این که راهکارهای مؤثر در برانگیختن کنش‌های ضروری برای ایجاد تغییر، اندیشیده شود (دیلارد و ویناری<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶). خواجه‌ی و نعمت‌الهی (۱۳۹۹) به نقل از اسمیت<sup>۶</sup> می‌گویند که از ویژگی‌های مهم تفکر انتقادی مواردی چون استدلال و به دنبال عمل بودن، ارزیابی علت‌ها و در نهایت رسیدن به یک نوع خودآگاهی است. تفکر انتقادی در حسابداری را می‌توان در ظهور ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مانند بی‌طرفی، عینیت و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارش‌گری مالی اکثر کشورها وجود دارد، بیان کرد (خواجه‌ی و نعمت‌الهی، ۱۳۹۹). با توجه به تفکر انتقادی، شرایط موجود مطابق با آن‌چه در حال حاضر حسابداران به آن باور دارند و عمل می‌کنند نیست و تمامی تعابیر، تصاویر

و تعاریف فوق مورد انتقاد قرار می‌گیرد. حاصل این انتقادات به وجود آمدن نظریه‌ای است که حسابداری را از منظر توسعه مسئولیت‌های اجتماعی و توجه به حقوق شهروندی نظاره می‌کند (گندرون<sup>۷</sup>، ۲۰۱۸). بنابراین در این دیدگاه به نقش حسابداری در جامعه توجه می‌شود. هافمن و زولخ<sup>۸</sup> (۲۰۱۴) به نقل از تینکر<sup>۹</sup> (۲۰۰۵) یکی از بنیانگذاران حسابداری انتقادی می‌گویند که تمامی اشکال فعالیت‌های اجتماعی با هدف ایجاد تغییرات سریع در مفاهیم، روش‌ها و حوزه‌های سیاسی حسابداری باید قابل ارزیابی باشد. حسابداری انتقادی سعی دارد که سیستم‌های اجتماعی را در قالب فرایندهای دموکراتیک و اجتماعی به سمت اهداف معین سوق دهد تا تمامی اعضای سیستم در ارزیابی پیامدها تأثیرگذار باشند. تحقیقات حسابداری انتقادی ایجاد این فرآیندها را تسهیل می‌کند (دیلارد و ویناری<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۶). حسابداری مدیریت انتقادی، تلاشی جهت درک رویه‌های حسابداری مدیریت در سطح خرد و تسری آن به سطح کلان اجتماعی و سیاسی است. به عبارت دیگر از منظر حسابداری استراتژیک، هدایت و راهبرد سیستم‌های اجتماعی و آحاد جامعه، مسیر مشخص و هدفمندی دارد. در این رویکرد تأثیر جامعه و نهادها با تضادها و تقابل‌ها در روابط اجتماعی بر حسابداری مدیریت مورد بحث قرار می‌گیرد (نظری و همکاران، ۱۳۹۷). از آن‌جا که آلودگی‌های شهری، زیان‌ها و اثرات مخرب زیست محیطی، بی‌اعتنایی به بهداشت عمومی، بی‌توجهی به سلامت آحاد جامعه، مصرف بی‌رویه انرژی و... از جمله مسائلی است که امروزه گریبان‌گیر آحاد جامعه شده است؛ پاسخ به نسل‌های بعدی در خصوص مصرف بی‌رویه‌ی فعلی، ضرورت توجه به مسئولیت‌های اجتماعی را در بین سازمان‌ها به عنوان یک هدف راهبردی تقویت و گسترش داده است. سؤالاتی در عرصه‌ی حسابداری مدیریت در مواجهه با این پیامدهای مخرب وجود دارد. مسئله‌ی اصلی این است که آن‌چه در واقعیت از نقش و مسئولیت کنونی حسابداری باقی مانده است، با شرایط موجود مطابقت ندارد و نیاز است تا نقش حسابداری با شرایط موجود وفق داده شود. برای مثال، یکی از وظایف اصلی حسابداری، پاسخگویی توأم با عدل، انصاف و شفافیت در گزارشگری در قبال تمامی ذینفعان از جمله آحاد جامعه است (هوبر<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۵). اما این سؤال انتقادی مطرح است که در حال حاضر تا چه حد این هدف توسط حسابداران با رویکرد انتقادی تأمین می‌شود؟ به

7- Abreu

8 Hoffmann and Zulch

9- Tinker

10- Dillard and Vinnari

11- Huber

1 Positivism

2 Interpretiveness

3 Criticism

4- Bukaro

5- Dillard and Vinnari

6- Smith

جدول (۱): برخی مفروضات نئوتجربه‌گرایی

فرضیات هستی‌شناسانه	فرضیات معرفت‌شناسانه
همواره یک واقعیت عینی خارجی وجود دارد.	مشاهدات جدا از تئوری‌ها باید تأیید یا رد شوند.
رفتار انسان‌ها هدفمند است.	همواره رابطه علت و معلولی وجود دارد.
نظم اجتماعی قابل کنترل است (از طریق شناسایی عوامل مؤثر بر آن)	نظم اجتماعی قابل کنترل نیست.

ادبیات حرفه حسابداری تمایل دارد به هر تحقیق اثبات‌گرا<sup>۴</sup>، عنوان پژوهش‌های انتقادی<sup>۵</sup> اطلاق گردد. متأسفانه این مسئله در مورد بسیاری از تحقیقات صورت گرفته در علوم اجتماعی صحیح است و این عنوان می‌تواند به دامنه‌ای از نظریات و تحقیقاتی که نگاهی انتقادی به جامعه و فرایندهای اجتماعی دارند اطلاق گردد. با این دیدگاه این اصطلاح به طور نسبتاً صحیحی به کار رفته و معنای وسیعی دارد. اما این موضوع در برخی مواقع نادرست است چرا که تئوری انتقادی (متدولوژی تحقیق انتقادی) اشاره به کار گروهی از نظریه پردازان و فلاسفه اجتماعی دارد که در اوایل قرن بیستم می‌زیسته‌اند و به آن‌ها مکتب فرانکفورت<sup>۶</sup> می‌گویند (هاینس، ۲۰۱۷). تئوری انتقادی در ابتدا به شدت تحت تأثیر مارکسیسم بوده است، اما در تضاد با مادی‌گرایی، جبرگرایی صرف و مارکسیسم علمی که پس از آن در اتحادیه اروپا مشهور<sup>۵</sup> شد، توسعه پیدا کرد. توسعه این نظام بر اساس مارکسیسم غربی بوده و علی‌رغم امتناع هابرماس از پذیرفتن و دنباله‌روی از برنامه‌های تجربه‌گرا که به اعتقاد وی تنها یک شیوه از روش‌های مختلف کسب دانش بود، بعدها با ایده مدرنیسم به هم آمیخت و باعث شد این رویکرد علیرغم ارزشمند بودن به پروژه‌ای ناتمام تبدیل شود (مهدتی و همکاران، ۱۳۹۴). دیلارد و ویناری (۲۰۱۶) نشان می‌دهند که لافلین چه کارهایی که به تنهایی انجام داد و چه آن‌هایی را که با برودبنت انجام داد حسابداری و مسئولیت‌پذیری در بخش عمومی را تحت یک سیستم مدیریت اجتماعی جدید معطوف نمود. کار وی با برودبنت، به کارگیری تئوری انتقادی را تا حدی بسط داد که کارهای بعدی هابرماس در مورد امور قانونی و فعالیت‌های ارتباطی را نیز در بر می‌گرفت (دیلارد و ویناری، ۲۰۱۶). تئوری انتقادی نظام پژوهش و تحقیق در بسیاری از کشورها را تحت تأثیر قرار داده است. در سال ۲۰۰۲ شماره ویژه‌ای از نشریه «رویکردهای انتقادی در حسابداری» به

عبارتی دیگر، در فرآیندهای حسابداری مدیریت چه ساز و کارهایی باید در راستای توجه به مسئولیت‌های اجتماعی با رویکرد انتقادی دیده شود؟ با تکیه بر تفکر انتقادی نسبت به نقش حسابداری مدیریت در واحدهای تجاری، سازمان‌ها و شرکت‌ها، انتظارات آحاد جامعه در رابطه با دغدغه‌ها و چالش‌های موجود پاسخ داده می‌شود. با توجه به توضیحات، سؤال اصلی محقق این است که الگوی مطلوب راهبردی سازمان با رویکرد حسابداری انتقادی جهت ایفای مؤثر نقش مسئولیت‌های اجتماعی چگونه است؟ به عبارت دیگر، محقق ضمن توصیف، تبیین و الگوسازی حسابداری مدیریت راهبردی در مواجهه با مسئولیت‌های اجتماعی، به دنبال شناسایی شاخص‌ها و مؤلفه‌هایی است که نقش حسابداری مدیریت را در توسعه‌ی نگرش مسئولیت‌های اجتماعی تعیین کند.

### مبانی نظری و پیشینه تحقیق

#### تئوری متمرکز بر ماهیت نقدکننده حسابداری

روش علمی ریشه در دیدگاه‌های تجربه‌گرایی<sup>۱</sup> داشته و روش اصلی انجام تحقیق در علوم طبیعی است. اقتصاددانان نئوکلاسیک یا همان بنیان‌گذاران مکتب شیکاگو استفاده از این روش در تحقیقات اقتصاد و به تبع آن حسابداری را بنیان نهاده و آن را بسط و توسعه دادند. هر روش تحقیق و پژوهش دارای فلسفه و پشتوانه فکری است که به تشریح مواضع هستی‌شناسی، معرفت‌شناسی و روش‌شناسی آن پرداخته و دیدگاه‌های آن روش را توجیه می‌نماید. به طور خلاصه، هستی‌شناسی عبارت است از نظریه‌ای عام درباره‌ی این که "چه چیزها یا جوهرهایی در جهان وجود دارد". هستی‌شناسی پژوهشی، به عنوان شاخه‌ای از هستی‌شناسی عام، بازتاب نگرش پژوهشگر درباره‌ی سرشت جهان اجتماعی است (مهدتی و همکاران، ۱۳۹۴). معرفت‌شناسی عبارت است از "مطالعه این که چگونه و چه چیزی را می‌توان شناخت" یا به عبارتی دیگر مطالعه‌ی ماهیت شناخت و توجیه آن است. و در نهایت روش‌شناسی عبارت است از "نظریه و تحلیل درباره‌ی نحوه‌ی اجرای پژوهش" (مهدتی و همکاران، ۱۳۹۴). روش علمی نیز این قاعده مستثنی نیست و دارای مفروضات خاص خود است. این مفروضات در جدول (۱) نشان داده شده است:

<sup>۴</sup> -Frankfurter

<sup>۵</sup> -Orthodox

<sup>۶</sup> -Dillard and Vinari

<sup>۱</sup> . positivist

<sup>۲</sup> nonpositivist

<sup>۳</sup> -Critical theory research

### تحقیقات حسابداری انتقادی

تحلیل مقالات، پنج موضوع یا دسته‌ی کلی مربوط به مسائل بررسی شده را شناسایی کرد: حسابداری و منافع عمومی<sup>۶</sup>، ایدئولوژی‌های برتر<sup>۵</sup>، انتقاد آکادمی حسابداری<sup>۷</sup>، گروه‌های نمایش داده نشده، تحت ظلم و استثمار شده<sup>۸</sup> و مسئولیت جمعی<sup>۹</sup>. جزئیات هر موضوع با دقت شرح داده خواهد شد. تا دو یا سه زیر دسته شناسایی شد که موضوع کلی را ایجاد کرده و مقالات نمونه‌ی بارز به صورت نمونه‌ی تحقیقات حسابداری فرونتیک<sup>۱۰</sup> خلاصه شده‌اند که توصیه‌هایی برای کنش اجتماعی و یا سیاسی ارائه می‌دهند. در جدول (۲)، ویژگی‌های هر یک از ده مطالعه‌ی نمونه ارائه شده است. موضوعات دسته‌ها، نتیجه‌ی تحلیل مقالات مورد نقد و بررسی هستند و نشان می‌دهد که بسیاری از آن‌ها می‌توانند توسعه یافته و به طور مفیدی به کار گرفته شوند (بوکارو، ۲۰۱۹).

### نظریه حسابداری انتقادی

تعریف دیدگاه انتقادی ساده نیست، اما می‌توان گفت حسابداری انتقادی شاخه‌ای از تئوری حسابداری است که در آن به نقش محوری حسابداری در قضاوت بین شرکت‌های مختلف و حوزه‌های اجتماعی مثل مصرف‌کنندگان و عموم مردم تأکید می‌گردد (نیمارک و تینکر، ۱۹۸۶)؛ بنابراین در این دیدگاه به نقش حسابداری در جامعه توجه می‌شود. همچنین هافمن و زولخ به نقل از تینکر تعریف زیر را ارائه می‌دهند (هافمن و زولخ، ۲۰۱۴):

"... تمامی اشکال اعمال اجتماعی که با هدف به وجود آوردن تغییرات سریع در مفاهیم، روش‌ها و حوزه‌های سیاسی حسابداری، قابل ارزیابی باشد". در تعریف فوق مفهوم "عمل اجتماعی" یک عامل مهم است. در عمل اجتماعی، عالم، علم، ارزش و واقعیت بهم آمیخته شده و جداسازی آن‌ها به آسانی میسر نیست. به عبارت دیگر، عمل اجتماعی، واقعیت و ارزش را با هم در بر می‌گیرد. عمل اجتماعی در حسابداری انتقادی شامل ارتباط تئوری‌ها و عمل مالی است که بر اساس آن تئوری بر عمل تأثیر دارد و همین طور عمل بر تئوری؛ و عمل آن است که

موضوع «حسابداری انتقادی در سطوح مختلف ملی» اختصاص داده شد. در این شماره برودبنت (۲۰۰۲)<sup>۱</sup> می‌پرسد «چرا ما به حسابداری انتقادی نیاز داریم» و پاسخ می‌دهد در جهانی که بر تصمیم‌گیری در مورد تخصیص منابع محدود مالی متمرکز است، باید اطمینان یافت در راستای دستیابی به منافع اقلیتی خاص، آحاد جامعه دچار هزینه‌های اجتماعی نشوند؛ و همچنین ساختار اطلاعات حسابداری و تفسیرهای ارائه شده توسط این اطلاعات به عنوان ابزاری کنترلی، همسویی و یکسانی اطلاعات بین تمامی آحاد جامعه را در پی داشته باشد و تمامی مدیران، ذینفعان، سهامداران، سرمایه‌گذاران و عموم مردم به صورت عادلانه از منشأ اطلاعات بهره‌مند شوند. از این رو حسابداری انتقادی به دنبال آشکارسازی منافع «اغلب پنهان» افرادی است که به دنبال تخصیص ناعادلانه منابع محدود اقتصادی هستند؛ تا به واسطه این عمل کل جامعه سود ببرد. درماندگی مالی و ورشکستگی شرکت‌های سهامی و تقلب‌هایی که در ابتدای قرن حاضر دیده شد و حتی موارد پیش از آن نشان داد که در چنین منافی ناسازگاری وجود دارد.

### تفکر انتقادی

تفکر انتقادی عبارت است از استدلال خردمندانه درباره‌ی آنچه که افراد به آن باور دارند و آنچه که انجام می‌دهند (هاینس، ۲۰۱۷). تفکر انتقادی، به‌عنوان محفوظات ذهنی محسوب نمی‌شود بلکه یک مهارت است و ابعاد مختلفی را اعم از یادگیری، آموزش و عمل بهتر در بر می‌گیرد. مدافعان آن بر این عقیده‌اند که تفکر انتقادی می‌تواند تأثیر عام ویژگی‌های انسانی را بر طبقات و گروه‌های اجتماعی افزایش دهد. تفکر انتقادی مجموعه‌ای از مهارت‌های فنی است که اعمال آن‌ها برای دستیابی به اهدافی خاص انجام می‌شود (شاپیلو، ۲۰۱۷). از دیدگاه متفکران انتقادی، افراد عادی توانایی تحلیل دلایل زندگی خود را ندارند و از آزمون فرضیه‌ها ناتوانند. ریچارد پل (۱۹۹۰) معتقد است که افراد نیاز به یادگیری کاربرد منطق در فعالیت‌های اجتماعی، شغلی و شهروندی دارند. ابزار بنیادین تفکر انتقادی شامل مهارت‌های منطقی، تحلیل مفهومی و شناخت شناسی است. بیلین و سیگل<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) معتقدند که آرمان اساسی تفکر انتقادی پرورش روحیه‌ی خوداتکایی است. تفکر انتقادی در شکل وسیع خود به دنبال آموزش قوانین منطقی یا چگونگی ارزیابی شواهد مدارک می‌باشد.

6 -Critique of the accounting academy

7 -Underrepresented, oppressed and exploited groups

8 -Corporate responsibility

9 Forensic

10 Hofman & Zolch

<sup>1</sup> -Broadbent

2 Chiapello

3 Sigel

4 -Accounting and the public interest

5 -Hegemonic ideologies

وقتی موقعیت‌های اجتماعی تغییر می‌کنند، تئوری‌ها بر مبنای این موقعیت‌ها نیاز به تغییر دارند (بوکارو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). ارتباط بین تئوری و عمل، به محققان حسابداری برای تقسیم‌بندی وسیله و هدف کمک می‌کند؛ یعنی حسابداران باید تنها به مشاهداتی که جهت نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیرنده اکثراً کارا و اثربخش می‌باشد، توجه کنند و وارد مقولات قضاوت

اخلاقی درباره نیازها یا اهداف تصمیم‌گیرنده نشوند (هاینس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). توسعه دیدگاه‌های نظری می‌تواند تغییراتی را در عمل و ساختار اجتماعی مثل توزیع قدرت و ثروت در بر داشته باشد. بنابراین حسابداری اغلب به عنوان ابزاری جهت توجیه یا مشروعیت بخشیدن به ساختارهای اجتماعی دیده می‌شود (موسینگهام<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷).

جدول (۲): اهم تحقیقات حسابداری انتقادی (بوکارو، ۲۰۱۹)

توصیه‌هایی برای کنش	گروه حوزه‌ی انتخابی کانونی برای بی‌عدالتی (روابط قدرت)	ارزش‌ها و منافع وابسته به بی-عدالتی	بی‌عدالتی (مساله یا خطر) ویژه‌ی شناسایی شده
تقویت مسئولیت نفع عمومی این حرفه از طریق مشروعیت و افزایش مقررات	صنعت حسابرسی انگلیس و متحدانش سعی دارند قدرت خود نسبت به زبان جامعه را خوب اداره کنند	افزایش شرکت‌گرایی در مقابل منافع عمومی	حرفه‌ی حسابداری سعی دارد مسئولیت منافع عمومی خود را در انگلستان به حداقل برساند
افزایش افشای قابل درک به کارمندان.	حسابداری و ساختارهای حقوقی، قدرت را برای اتمام برنامه‌های سلامت بدون اخطار پیشین به کارمندان، اعطا می‌کنند	منافع بستانکاران و سرمایه گذاران در مقابل منابع کارگران	استاندارد حسابداری که هزینه‌های برنامه‌های سلامت بازنشستگان را نمایان می‌سازد که منجر به اتمام طرح‌ها می‌شود
توسعه و محک زدن یک نمونه‌ی مالی جدید	برتری متداول در تحقیقات مالی، که تحقیقات رفتاری برای اثری که جامعه نمی‌تواند بازارها را تعدیل نماید را در درجه‌ی دوم اهمیت قرار می‌دهد	فرضیات نئوکلاسیک؛ فرضیات رفتاری	نظریه‌های مالی اصلی مرسوم که به مشاهدات کارشناس مربوط نیستند
فاش‌سازی حسابرسی شده‌ی اجباری پرداخت‌های مالیاتی سالانه‌ی MNC؛ فعال‌سازی بررسی دقیق عمومی حساب‌ها	چندملیتی‌ها قدرت را بر روی دوئل ملی به ویژه دوئل در حال توسعه به خوبی اداره می‌کنند.	جهانی شدن؛ مسئولیت اجتماعی سازمانی؛ منافع عمومی	شیوه‌های خودداری / گریز مالیاتی / موسسات بازرگانی چند ملیتی /
فسخ مضرترین عناصر اصلاح حسابداری؛ متعهد نمودن کارشناسان حسابداری به اجرای ارزیابی‌های چنین اصلاحاتی	رژیم‌های حسابداری جدید و کارشناسانی که آن‌ها را طراحی کردند نیازهای اطلاعات شهروندان در زمینه‌ی کیفیت خدمات را نادیده می‌گیرند	نئولیبرالیسم در شکل مدیریت عمومی جدید؛ شفافیت؛ منافع عمومی	پیامدهای پیش‌بینی نشده‌ی تخصیص ارزش پولی برای دارایی‌های موروثی
پژوهش‌های دولتی بیشتر برای دکترهای تمام وقت؛ مقاومت ضد برتری سطح خرد	بخش بازرگانی سعی دارد آموزش حسابداری را از جهت-گیری منافع عمومی خود دور کند	مدیریت در مقابل منافع عمومی	تلاش‌های بخش سازمانی برای همکاری پذیرفتن تجارت و آموزش حسابداری در ایالات متحده
ارزیابی عملکرد دانشگاه در استخدام دانشجویان اسپانیولی؛ افزایش شناخت فرهنگی	مدارس بازرگانی به اتحاد فرهنگی متعهد نیستند؛ اسپانیولی‌ها توان بالقوه‌ی خود را نمی‌شناسند	مدیرگرایی؛ کاپیتالیسم؛ تشریک مساعی؛ محافظه کاری آزادی دانشگاهی؛ پایداری اجتماعی؛ رقابت	استثمار نیروی کار دانشگاهی سال سوم در مدارس بازرگانی استرالیا

<sup>3</sup> Massingham

<sup>1</sup> Bucaro

<sup>2</sup> Hynes

توصیه‌هایی برای کنش	گروه حوزه‌ی انتخابی کانونی برای بی‌عدالتی (روابط قدرت)	ارزش‌ها و منافع وابسته به بی-عدالتی	بی‌عدالتی (مساله یا خطر) ویژه‌ی شناسایی شده
دانشگاهیان به کشمکش‌های اجتماعی با توسعه‌ی حساب‌های اجتماعی آگاهانه‌ی نظری کمک می‌کنند	دولت اسکاتلند سعی دارد شهریه‌ها را به دانشجویان تحمیل کند؛ حساب اجتماعی مولفین برای سختی دانشجویان، از چنین طرح‌هایی پیشگیری کرد	نئولیبرالیسم در شکل مدیریت عمومی جدید؛ کاپیتالیسم؛ تحقیق سفارش شده	شهریه‌ها و استخدام دانشجویی در اسکاتلند؛ عدم مشارکت دانشگاهیان در کشمکش‌های اجتماعی
مراجع کنترل‌کننده برای مشاهده‌ی جلسات کمیته حسابرسی	مقاومت اعضای AC در برابر مقررات نظارت سازمانی از منافع عمومی تجاوز می‌کند	نفع شخصی اعضای کمیته حسابرسی (AC) در مقابل نفع عمومی	ناتوانی ظاهری مقررات نظارت سازمانی برای جلوگیری از انحراف سازمانی

این است که کمیته‌های حسابرسی را به طور مستقیم مسئول انتصاب، پاداش‌دهی و نظارت کار صورت گرفته توسط یک موسسه حسابرسی می‌سازد. با در نظر گرفتن چنین توصیه‌هایی که با تفسیر از سوی موارد مفروض برای تصویب آن‌ها مواجه می‌شوند، گندرون<sup>۸</sup> (۲۰۱۸) بررسی می‌کند که چطور اعضای کمیته‌ی حسابرسی کانادا مقررات جدید را شناختند و بر اساس آن‌ها عمل کردند و رهنمودهای بهترین شیوه‌ی حرفه‌ای برای ارتقاء نقش کمیته‌های حسابرسی طراحی شد.

### حسابداری مدیریت از منظر نقد فرونتیک

اهداف یک پروژه‌ی حسابداری انتقادی عملی با تولید و تبادل ایده‌ها، به‌طور موثر برای تسهیل بحث و مذاکره آغاز می‌شود. نتیجه‌ی پیش‌بینی شده بستری ارائه می‌دهد که در آن ایده‌ها و تفاسیر جایگزین و به‌طور امیدوارانه‌ای بهتر پدید می‌آیند، که امکانات و فرصت‌های دموکراسی را با ارتقاء امکانات برای برنامه‌ها و عملکردهای پیشرونده گسترش می‌دهند (بارشل و کلاب<sup>۱۰</sup>، ۱۹۸۰).

وسیله‌ای که حسابداری انتقادی فرونتیک این اهداف را با آن بررسی می‌کند، بستر مفیدی را در شناخت و بررسی امکانات برای حوزه‌های انتخابی، ارائه می‌دهد. تحقیقات حسابداری انتقادی فرونتیک در جستجوی تصریح شیوه‌ای است که واقعیت کنونی می‌توانست بدون آن از نظر انتقادی شرایط تاریخی و شیوه‌های کنونی را بررسی کند. شناسایی و توضیح مسائل و خطرات و به رسمیت‌شناسی مرکز قدرت، مالکیت و کاربرد آن در شکل‌گیری و حفظ نظام‌های اجتماعی امکان تغییر<sup>۹</sup> در دانش کاملی که ما نمی‌توانیم جواب‌های نهایی را بیابیم<sup>۱۰</sup> یا "حتی یک

### حسابداری مدیریت از منظر رویکرد انتقادی

برخی از مطالعات مربوط به حسابداری مدیریت بر ابعاد فنی حسابداری اجتماعی و محیطی (مدل<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷) و گزارش وابسته (مورالس و اسپانیوم<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷) تمرکز دارند؛ در حالی که بقیه عوامل وابسته به افشا (عدم افشاء) عملکرد اجتماعی و محیطی سازمانی را تحلیل کرده‌اند (ریچاردسون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). با این وجود بقیه اشکال حسابداری را تحلیل و پیشنهاد کرده که جابجایی و اقدام به سوی جوامع اجتماعی‌تر و اکولوژیک‌تر را تسهیل خواهد کرد (منتزری<sup>۴</sup>، ۲۰۱۴). مطالعاتی که به صورت وابسته به نظارت سازمانی در یک مفهوم وسیع دیده می‌شود، به‌طور صریح به این موضوع اشاره دارند (بارل و مورگان<sup>۵</sup>، ۱۹۷۹). برخی مطالعات نیز نمونه‌هایی از شیوه‌ای را ارائه می‌دهند که حسابداری در شیوه‌های مضر به لحاظ محیطی، کیفی، غیراخلاقی مشمول می‌شود و کسانی که موضوعات پدید آمده را بررسی می‌کنند همانند حقوق بشر (چابراک<sup>۶</sup>، ۲۰۱۲).

محققینی نظیر براون (۲۰۰۹)، بریکر و پرویتس (۱۹۹۰)، بویر (۱۹۹۹) و بک (۱۹۹۲) از این دید به مسائل حسابداری انتقادی توجه دارند. مساله‌ی اجتماعی تحریک‌کننده‌ی مطالعه‌ی آن‌ها، ظاهراً ماجرای نامحدود کار خلاف قانون سازمانی با مقررات محکمی است که با رسوایی دیگری دنبال می‌شود. در امریکای شمالی پس از اینرون<sup>۷</sup>، حساب‌رسان و کمیته‌های حسابرسی به عنوان مسئول انحراف سازمانی با به رسمیت نشناختن به موقع آن مورد اشاره قرار گرفتند. در نتیجه، مقررات تازه ایجاد شده همانند قانون ساربنز - آکسلی<sup>۸</sup> (SOX) و مقررات کانادایی متناظر، صریحاً شیوه‌های نظارت مناسب مربوط به حسابرسی و کنترل داخلی، واگذاری مسئولیت‌های ویژه به کمیته‌های حسابرسی را معرفی کردند. یک توصیه مهم در SOX

<sup>6</sup> -Chabrak

<sup>7</sup> -Enron

<sup>8</sup> -Sarbanes

<sup>9</sup> Gendrom

<sup>10</sup> Burchell & Clubb

<sup>1</sup> Modell

<sup>2</sup> Morales & Sponem

<sup>3</sup> Richardson

<sup>4</sup> Mantzari

<sup>5</sup> Burrell & Morgan

دیلارد و ویناری<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) در مقاله خود نشان دادند که عموماً مطالعات انتقادی مجموعه‌ای از بی‌عدالتی‌های اقتصادی، اجتماعی و یا زیست محیطی که توسط حوزه‌های انتخابی مختلف تجربه می‌شود را تا حدودی متمرکز و برجسته و مناسب تشخیص می‌دهد؛ و این مطالعات زمینه و شرایطی را در نظر می‌گیرد که موجب نابرابری و بی‌عدالتی می‌شود. با این حال با رشد این حوزه، نیاز به توسعه قوی‌تر پیامدهای اجتماعی و سیاسی تحقیقات حسابداری انتقادی و بیان ایده‌ها و پیامدهای برنامه‌های عملی وجود دارد. علاوه بر این، بررسی‌ها نشان می‌دهد که چندین حوزه انتخابی مرتبط مانند حیوانات، کودکان، نسل‌های آینده، کشورهای در حال توسعه، و اقلیت‌های جنسی و جنسیتی در ادبیات فعلی سهم کمی داشته‌اند. توپیدی<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) در مقاله خود به بررسی نظریه انتقادی در حسابداری پرداخت و استدلال نمود که تئوری انتقادی آکسل هنته می‌تواند تحقیقات مهم حسابداری را به ویژه در سنت مکتب فرانکفورت پیش ببرد. همان طور که محققان حسابداری قبلی نشان داده‌اند، تئوری انتقادی دانشکده فرانکفورت قصد دارد هنجارهای عقلانی یا "مهم" در انجام کارهای اجتماعی دیرینه که می‌تواند بر تحولات اجتماعی رهایی تأثیر بگذارد، را به صورت توأمان بکار برد. در حالی که تئوری انتقادی قبلی بر یورگن هابرماس متمرکز است، هنته جایگزین امیدوارکننده‌ای ارائه می‌دهد. حسابداری انتقادی هابرماسی هنجارهای مهم را از پیش‌شرط‌های عقلانی گفتمان اجتماعی خودمختار ناشی می‌داند. هنته مجموعه گسترده‌تری از هنجارها را از دو منبع جایگزین بسیج می‌کند: (الف) یک انسان‌شناسی فلسفی از توسعه خودشناختی و (ب) بازسازی‌های جامعه‌شناختی پیش‌شرط‌های هنجاری نهاد‌های خاص یا شیوه‌های اجتماعی. نظریه انتقادی هنته می‌تواند بی‌عدالتی‌ها و آسیب‌شناسی‌هایی را که در آن حسابداری متعهد است، روشن کند، اما خارج از لنزهای گفتمان-رویه‌ای هابرماس قرار دارد. مقاله توپیدی (۲۰۱۸) این امکانات را در سطوح مختلف تحقیق حسابداری مهم نشان می‌دهد. در درون سازمان‌ها، انسان‌شناسی فلسفی شناخت هنته می‌تواند پدیدارشناسی غنی‌تری از چگونگی عملکرد حسابداری یا سیستم‌ها در روابط بین افراد ایجاد کند. جامعه‌شناسی هنجاری هنته برخی از راهکارهای با سابقه کمتر و منطقی‌تر را نیز برای انتقاد از مؤسسات حسابداری و چارچوب‌هایی که نقض وعده‌ها یا هنجارهای توانمند خود هستند، پیشنهاد می‌کند. لارسن<sup>۵</sup> در مطالعه‌ی خود نشان داد که فهم و ادراک تفکر انتقادی و

نسخه‌ی واحد از این که این سوالات چیست" را تایید می‌کند (فلای برگ، ۲۰۰۱).

چطور می‌توان چشم‌اندازهای انتقادی در زمینه‌ی حسابداری مدیریت را به عنوان یک علم اجتماعی فرونتیک تصور کرد؟ به این صورت که سطح دسترسی به اطلاعات از طریق بسترسازی و زمینه‌سازی مناسب تسهیل و تسریع شود و تمامی آحاد جامعه به صورت عادلانه در یک پلتفرم شفاف، به اطلاعات دسترسی یابند. یک حسابداری انتقادی فرونتیک مستلزم این است که کلیه ذینفعان بتوانند درک کنند و درک بشوند؛ نقطه نظرات جایگزین به رسمیت شناخته و تشویق شوند و تعارضات حل نشده و غیرقابل حل شناسایی شده و حتی مورد تأکید قرار گیرند و نامتوازن بودن سهم قدرت تصدیق شده و مورد بررسی قرار گیرد. در حسابداری انتقادی فرونتیک دلایل و شرایطی توسعه می‌یابد که در آن فضای استدلالی خلق شود که حوزه‌های انتخابی مختلف بتوانند در آن فعال باشند و به طور مداوم و فعال در گفتگو و مذاکره در زمینه‌ی این مسائل و بحث‌هایی که بر آن‌ها اثر می‌گذارند دخیل باشند. اهداف، ضرورتاً در زمینه‌ی اتفاق نظر چشم‌انداز یا نظر متدولوژی یا ایدئولوژی آورده نمی‌شوند. برای ارائه درون‌داد برای گفتمان و مذاکره‌ی اجتماعی است که به عنوان فعال‌کننده و تسهیل‌کننده‌ی عملکردی عمل می‌کند که منجر به تغییر تدریجی در آکادمی بازرگانی و حسابداری و جامعه‌ی حسابداری و بازرگانی و به طور گسترده تر در اجتماع و اعضای متنوع و گوناگون آن می‌شود. گافکین و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله‌ی تئوری‌های انتقادی حسابداری را از منظر دسته‌های مختلف اجتماعی مورد بحث و بررسی مفهومی و تکوینی قرار داده‌اند.

### پیشینه تحقیق

والکات و سارگنت (۲۰۲۱) به بررسی تفکر انتقادی در آموزش حسابداری پرداخته و نشان دادند که رشد شناختی فراگیران و پژوهشگران عرصه‌ی حسابداری می‌تواند در توسعه‌ی تفکر انتقادی مؤثر باشد. کالما و باپرد (۲۰۲۱) نشان دادند که تفکر انتقادی در کسب و کارها دارای عوامل و راهکارهای مؤثری است، از جمله ۱- شناسایی گرایش‌ها و توانایی افراد، ۲- توسعه‌ی علوم حرفه‌ای و تخصصی و ۳- غنی‌سازی اطلاعاتی. لطیف و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) نشان دادند که هدف تفکر انتقادی ترویج تفکر مستقل و قضاوت مستدل در فکر و عمل است که مستلزم ملاحظه‌ی دو بُعد می‌شود: توانایی استدلال خوب و تمایل به انجام این کار.

<sup>4</sup>-Tueedi

<sup>5</sup> Larsson

<sup>1</sup> Wolcott & Sargent

<sup>2</sup> Latif et al

<sup>3</sup>-Dillard and Vinari

مشابه و مشترک در قالب مقوله‌ای واحد قرار می‌گیرد؛ بنابراین انبوه داده‌ها (کدها - مفاهیم) به تعداد مشخص و محدودی از مقوله‌های عمده کاهش می‌یابد. سپس این مقوله‌ها در کنار یکدیگر قرار گرفته و به هم ارتباط می‌یابند (محمدپور، ۱۳۹۲). در کدگذاری محوری، نظریه پرداز داده بنیاد، یک مقوله مرحله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است قرار می‌دهد (به‌عنوان پدیده مرکزی) و سپس، دیگر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد. این مقوله‌های دیگر عبارت‌اند از: «شرایط علی»، «راهبردها»، «شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر» و «پیامدها».

در مرحله کدگذاری محوری، توضیح و بیان منطقی مقوله‌ها امری حیاتی است. این کار از طریق خط داستان صورت می‌گیرد. خط داستان عبارت است از توضیح مفصل و جزء‌به‌جزء مقوله‌های عمده با ارجاع به یادداشت‌ها، خلاصه‌ها، استناد به نقل‌قول‌های افراد مورد مطالعه. (محمدپور، ۱۳۹۲) در کدگذاری گزینشی بر اساس مدل مرحله قبل، گزاره‌ها یا توضیحاتی ارائه داده می‌شود که طبقات مدل را به یکدیگر مرتبط ساخته یا داستانی را شکل می‌دهد که طبقات مدل را به یکدیگر مرتبط می‌سازد. (کرسول، ۱۳۹۱). در حوزه نظریه داده بنیاد باید توجه داشت که مرور پیشینه نه گویای مفاهیم عمده و نه ارائه دهنده فرضیه‌هاست. مشخصات افراد مصاحبه‌شونده به صورت جدول (۳) می‌باشد:

جدول (۳): مشخصات افراد مصاحبه‌شونده

ردیف	مسئولیت	سازمان
۱	هیأت علمی	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک
۲	مدیر مالی	شرکت دانش بنیان تجهیزات پزشکی
۳	مدیر روابط عمومی	شرکت دانش نانو
۴	مدیر مالی	شرکت دانش بنیان فناوری نرم
۵	عضو هیأت علمی	دانشگاه آزاد اسلامی واحد بومهن
۶	عضو هیأت علمی	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج
۷	عضو هیأت علمی	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تنکابن
۸	عضو هیأت علمی	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک
۹	مدیر امور نخبگان	معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری
۱۰	عضو هیأت علمی	دانشگاه جامع امام حسین(ع)
۱۱	عضو هیأت علمی	دانشگاه جامع امام حسین(ع)
۱۲	عضو هیأت علمی	دانشگاه پیام نور واحد تهران
۱۳	کارشناس	معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری
۱۴	مدیر	معاونت علمی و فناوری ریاست جمهوری

یادگیری آن نیاز به حس همزادپنداری، رویکرد عادلانه و استقلال رفتاری در مواجهه با ذینفعان در عرصه‌ی مالی دارد (لارسن، ۲۰۱۷).

### روش‌شناسی تحقیق

در این پژوهش از بین روش‌های تحقیق کیفی از روش نظریه داده‌بنیاد استفاده شد. برخی از دلایل استفاده از این استراتژی پژوهشی در ادامه شرح داده شده است:

### علل استفاده از استراتژی نظریه داده بنیاد در پژوهش حاضر

بنا بر نظریه کوربین و استراس که در سال ۱۹۹۸ ارائه شد زمانی استفاده از نظریه داده بنیاد به عنوان روش پژوهش کیفی پیشنهاد می‌شود که هدف پژوهش شناخت بهتر یک پدیده نو باشد. نظریه داده‌بنیاد یک راهبرد پژوهشی عام، استقرایی و تفسیری است که در سال ۱۹۶۷ توسط گلاسر و استراس<sup>۱</sup> بوجود آمد (دانایی‌فرد و امامی، ۱۳۸۶). این راهبرد بهترین نمونه رویکرد استقرایی است که از طریق آن نظریه بر مبنای مفاهیم اصلی حاصل از داده‌ها شکل می‌گیرد (دانایی‌فرد و دیگران، ۱۳۸۶). این خلق نظریه بر اساس داده‌های مشارکت‌کنندگان که فرآیندی را تجربه کرده‌اند ایجاد می‌شود (کرسول<sup>۲</sup>، ۱۳۹۱).

سه رهیافت مسلط در نظریه‌پردازی داده بنیاد، مطرح هستند: رهیافت نظام‌مند که با اثر استراس و کوربین شناخته می‌شود. رهیافت ظاهرشونده که مربوط به اثر گلاسر است؛ رهیافت ساخت‌گرایانه که توسط چارماز پشتیبانی می‌شود. این راهبرد بر سه عنصر: «مفاهیم»، «مقوله‌ها» و «قضیه‌ها» استوار است. مقوله‌ها را می‌توان به‌طور خلاصه طبقه‌ای از مفاهیم تعریف نمود. یعنی ترکیب یا کنار هم قرار گرفتن چند مفهوم تشکیل یک مقوله یا طبقه را می‌دهد. مقوله‌ها شالوده‌های تدوین نظریه‌اند. سومین عنصر نیز «قضیه‌ها» هستند که بیانگر روابط تعمیم‌یافته بین یک مقوله و مفاهیم آن و بین مقوله‌های معین است (دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۸۶). در فرایند تحلیل نظریه داده‌های مصاحبه‌ای و متنی کدبندی می‌شوند. کدبندی اطلاعات شامل سه مرحله است: کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی یا انتخابی. کدبندی باز در دو مرحله کدبندی اولیه و کدبندی ثانویه صورت می‌گیرد. کدبندی اولیه می‌تواند با کدگذاری سطر به سطر، عبارت به عبارت یا پاراگراف به پاراگراف داده‌ها انجام شود. به هر کدام از آن‌ها یک مفهوم یا کد الصاق می‌شود. در کدگذاری ثانویه با مقایسه مفاهیم، موارد

<sup>2</sup> Cersol

<sup>1</sup> Glaser & Strause



**یافته‌ها**

از طریق کدگذاری باز ۱۳۰ مفهوم بدست آمد که با طبقه‌بندی این مفاهیم ۲۵ مقوله فرعی شکل گرفت و در مرحله کدگذاری محوری، حول ۶ مقوله اصلی و ۳ مقوله کلان طبقه‌بندی شدند. بر این اساس، روابط بین مقوله‌های اصلی و مدل پارادایمی حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد انتقادی شکل گرفت. نهایتاً مقوله‌های آشکار شده در قالب ابعاد ۶ گانه مدل پارادایمی، با روابطی که بین آن‌ها وجود دارد به صورت شکل علی (۳ مقوله)، مقوله محوری (حسابداری مدیریت)، راهبرد (۱ مقوله)، شرایط زمینه‌ای (۱ مقوله)، شرایط زمینه‌ای (۱ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۱ مقوله)، پیامدها (۲ مقوله) جای گرفتند. در ادامه در پاسخ به سؤال اول ارائه می‌شوند.

**سؤال (۱) از دیدگاه خبرگان مؤلفه‌های حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی کدام هستند؟**

برای پاسخ به این سؤال، داده‌های جمع‌آوری شده از طریق مصاحبه و بر اساس روند نظریه داده بنیاد تجزیه و تحلیل شدند. الف) کدگذاری باز: فرآیند تحلیل و نام‌گذاری مفاهیم، طبقه‌بندی و کشف ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها در داده‌ها از طریق

انجام مقایسه‌ای مداوم است (استراس و کوربین، ۱۳۹۳). در این پژوهش مصاحبه‌ها با استفاده از تحلیل محتوا سطر به سطر بررسی، مفهوم مشخص شدند که در نهایت ۱۳۰ مفهوم استخراج شد. در پاسخ به سؤال اول پژوهش، مقوله‌های مربوط به شرایط علی، پدیده محوری، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای مربوط به ارائه شده است.

شرایط علی: این شرایط باعث ایجاد و شکل‌گیری پدیده یا طبقه هسته‌ای می‌شود (استراس و کوربین، ۱۳۹۳). کدهای مربوط به آن‌ها به شرح جدول (۴) است.

مقوله محوری: حادثه یا اتفاق اصلی که یک سلسله کنش-های متقابل برای کنترل یا اداره آن وجود دارد و به آن مربوط می‌شود (استراس و کوربین، ۱۳۹۳). مقوله محوری این تحقیق حسابداری مدیریت با رویکرد انتقادی است که مشخصات آن به شرح جدول (۵) می‌باشد.

شرایط زمینه‌ای: نشان‌دهنده یک سری خصوصیات ویژه است که به پدیده دلالت می‌کند. به عبارتی، محل حوادث یا وقایع مرتبط با پدیده در طول یک بعد است که در آن کنش متقابل برای کنترل، اداره و پاسخ به پدیده صورت می‌گیرد (استراس و کوربین، ۱۳۹۳). مشخصات آن به شرح جدول (۶) است.

**جدول (۴): کدهای باز و مقوله‌های مربوط به شرایط علی**

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
برقراری ارتباط با ذینفعان، گفتمان‌سازی، افکارسنجی، کیفیت گزارشات، شبکه‌های ذینفعان، مکانیزم‌های ارتباطی، اجتماعات حسابداری، شبکه‌های اجتماعی، کنش ارتباطی	شبکه‌سازی	اجتماعی-سازی	شرایط علی
استقرار سیستم‌های یکپارچه، سیستم‌های اطلاعات مدیریت، سامانه‌های ارتباطی	کانال‌های ارتباطی		
رفع تعارضات، گزارش‌دهی، شفاف‌سازی، مشتری‌مداری، مردمی‌سازی، نفوذ ذینفعان	مدیریت ذینفعان	رهبری	
نفوذ بر افکار، مدیریت باورها، ارزش‌مداری، ایدئولوژی، خودآگاهی، رفتارشناسی	نفوذ		
مدیریت اعضای تیم، تیم مالی، تیم مدیریتی، ارتباطات تیمی، اهداف مشترک تیمی، هم‌راستایی اعضای تیم در مسیر اهداف	تیم‌سازی		
برنامه‌ریزی، کنترل منابع مالی، کنترل استراتژیک، اندازه‌گیری، شناسایی بازخوردهای مالی	سازماندهی	تفکرسیستمی	
ثبت اطلاعات، انتقال اطلاعات، اشتراک داده‌ها، گزارشات مدیریتی	بازتاب اطلاعات		
تئوری سیستم‌ها، تفکر نظام‌مند، نظام‌سازی، حکمرانی مالی، دستورالعمل‌های مدیریتی، نقشه راه، استراتژی‌ها، مضامین راهبردی مدیران	رویکرد سیستماتیک		

**جدول (۵): کدهای باز و مقوله‌های مربوط به مقوله محوری**

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	مقوله محوری
تصمیم‌گیری، نگاه راهبردی، ثبات در تصمیمات، اراده در تصمیمات، استقلال در تصمیم، پایبندی به تصمیمات	ثبات رویه	مشخصه‌های حسابداری مدیریت	حسابداری مدیریت با رویکرد انتقادی
گزارش بهنگام، ارسال به موقع گزارشات، اعتبار گزارشات، تاریخ گزارشات	بهنگام بودن		
شفاف‌سازی اطلاعات، دسترسی یکسان به اطلاعات، کاهش شکاف آگاهی در بین ذینفعان، شفافیت توأم با آگاه-سازی	شفافیت		
قابل انکا بودن، مستند بودن اطلاعات، اسناد پشتیبان اطلاعات، مقایسه اطلاعات	موثق بودن اطلاعات		
دسترسی مدیران به اطلاعات، متناسب سازی اطلاعات، گزارشات مدیریتی	در دسترس بودن اطلاعات		
نفوذ بر افکار، مدیریت باورها، ارزش‌مداری، ایدئولوژی، خودآگاهی، رفتارشناسی	نفوذ	رهبری	

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	مقوله محوری
مدیریت اعضای تیم، تیم مالی، تیم مدیریتی، ارتباطات تیمی، اهداف مشترک تیمی، همراستایی اعضای تیم در مسیر اهداف	تیم سازی		
برنامه ریزی، کنترل منابع مالی، کنترل استراتژیک، اندازه گیری، شناسایی بازخوردهای مالی	سازماندهی		
ثبت اطلاعات، انتقال اطلاعات، اشتراک داده ها، گزارشات مدیریتی	بازتاب اطلاعات		
تئوری سیستم ها، تفکر نظام مند، نظام سازی، حکمرانی مالی، دستورالعمل های مدیریتی، نقشه راه، استراتژی ها، مضامین راهبردی مدیران	رویکرد سیستماتیک	تفکر سیستمی	

جدول (۶): کدهای باز و مقوله های مربوط به شرایط زمینه ای

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
تبیین تئوری حسابداری مدیریت، تبیین نظریات اجتماعی، مسئولیت های اجتماعی، ایجاد فهم و ادراک	گفتمان سازی	فرهنگ - سازی	شرایط زمینه ای
ارایه مفاهیم مدیریتی، ساخت مفاهیم، توجه به تاریخ اجتماعی، توجه به تضادها و تفاوت ها، در نظر گرفتن مفاهیم اقتضائی	مفهوم سازی		
نظریه سازی، ارتباط بین نظریه ها، بسط نظریات حسابداری، جلوگیری از تحریف،	تئوریزه کردن		

سؤال ۲) مدل مفهومی مناسب برای حسابداری مدیریت با رویکرد انتقادی چیست؟

در پاسخ به سؤال مذکور، پس از مطالعه مبانی نظری و تحلیل مصاحبه ها، مقوله های اصلی و فرعی به صورت شکل (۱) تدوین شد.

ب) کدگذاری محوری: سلسله رویه هایی که از طریق پیوند بین مقوله و مقوله های فرعی داده ها را با یکدیگر ارتباط می دهد. کدگذاری محوری فرآیند شکل دهی مقوله ها است که با استفاده از پارادایم انجام می شود تا روابط بین موارد فوق را نشان دهد. در شکل (۲) مدل مفهومی مستخرج از کدهای محوری نشان داده شده است:

شرایط مداخله گر: شرایط کلی که بر چگونگی فرآیندها و راهبردها تأثیر می گذارد. شرایطی که باعث تشدید یا تضعیف پدیده ها می شوند (استراس و کوربین، ۱۳۹۳). این شرایط به شرح جدول (۷) می باشد:

راهبردها و پیامدها: راهبردها به ارائه راه حل هایی برای مواجهه با پدیده اشاره دارد که هدف آن اداره پدیده مورد مطالعه، برخورد با آن و حساسیت در برابر آن است و پیامدها نتیجه کنش و واکنش شرایطی است که در خصوص پدیده وجود دارد (استراس و کوربین، ۱۳۹۳). در جدول (۸)، راهبردها و پیامدها ارائه شده است.

جدول (۷): کدهای باز و مقوله های مربوط به شرایط مداخله گر

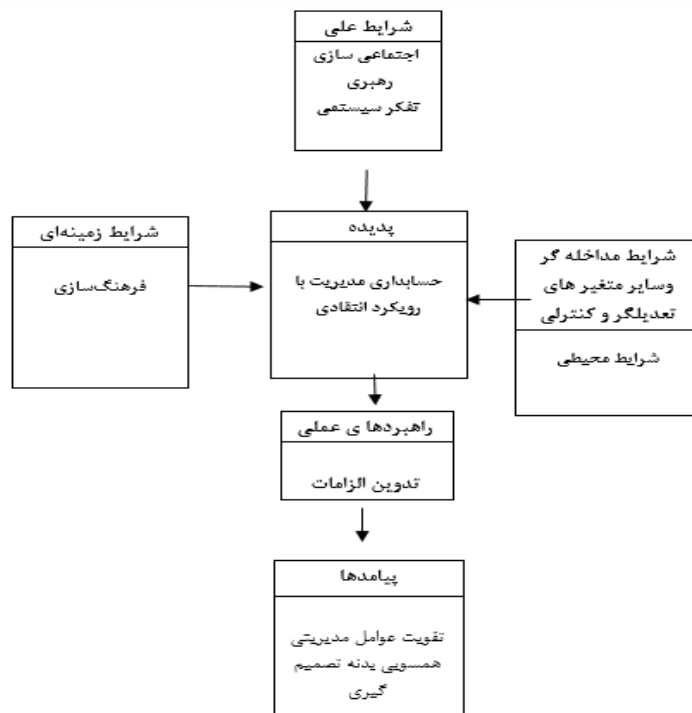
مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
قدرت دولت، نفوذ ارکان حاکمیتی در شرکت های دانش بنیان، وضعیت شرکت ها، محدودیت ها، ضعف قوانین، عدم یکپارچگی قوانین	قوانین	شرایط محیطی	شرایط مداخله گر
عدم ثبات اقتصادی، انعطاف پذیری در بازار سرمایه، انعطاف پذیری در سازمان ها، سوداگری	ساختار اقتصادی		
تکنولوژی، مصرف گرایی، رشد دانش، تأثیر تغییرات محیطی، علمی سازی، عقلانی سازی، سرعت پیشران - های محیطی	تغییرات محیطی		

جدول (۸): کدهای باز و مقوله های مربوط به راهبردها و پیامدها

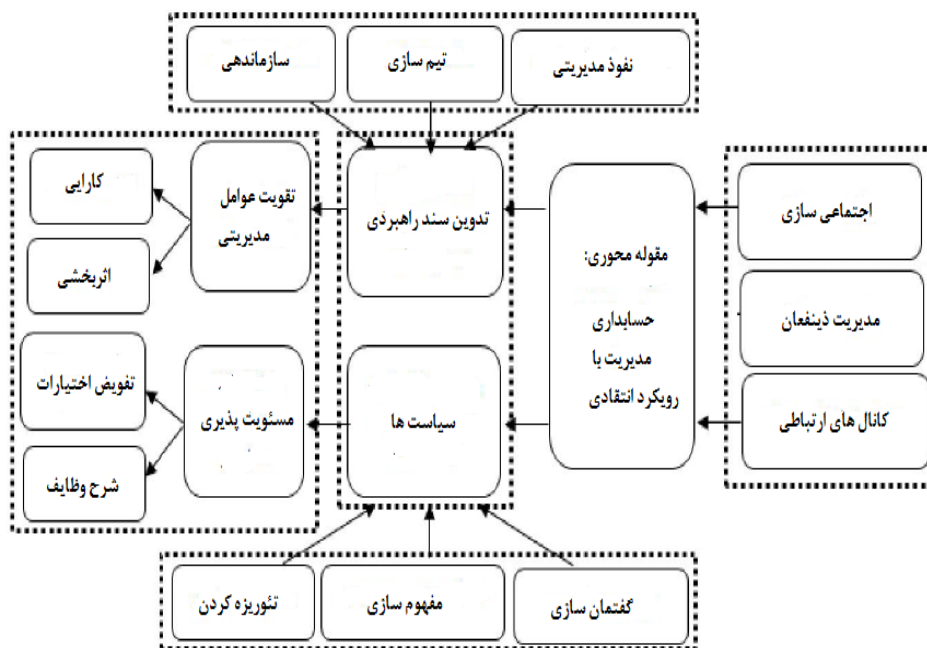
مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
شرح الزامات، نقشه راه مالی، تعیین مسئولیت ها، تعیین محدودیت ها، مدیریت منابع، تعیین اهداف کمی، محدودسازی	تدوین سند راهبردی	تدوین الزامات	راهبردها
تدوین برنامه های کلان، ابلاغ سیاست ها، خط مشی گذاری، لزوم توجه به ابلاغیات، همسوسازی، جهت دهی، همراستایی الزامات	سیاست ها		

ارائه مدل حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی با استفاده از نظریه داده بنیاد / فرشته محمودی راد و همکاران

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی	
نظارت اثربخش بر حسن اجرای فرآیندهای حسابداری مدیریت، شفاف سازی، افزایش بهره وری، ارتقای سیستم حسابداری، شناسایی تحریفات	بهبود کارایی و اثربخشی	تقویت عوامل	پیامدها
مسئولیت در قبال آحاد جامعه، مدیریت بهینه ذینفعان، پشتیبانی از فعالیت‌ها	مسئولیت‌پذیری	مدیریتی	



شکل (۱): کدگذاری محوری الگوی حسابداری مدیریت با رویکرد انتقادی



شکل (۲): مدل مفهومی تحقیق

## بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری انتقادی سعی دارد سیستم‌های اجتماعی را در قالب فرایندهای دموکراتیک و اجتماعی به سمت اهداف معین سوق دهد تا تمامی اعضای سیستم در ارزیابی پیامدها تأثیرگذار باشند. تحقیقات حسابداری انتقادی ایجاد این فرآیندها را تسهیل می‌نماید و رویکرد تفکر انتقادی در حوزه حسابداری مدیریت نیز اشاعه یافته است. همچنین حسابداری انتقادی، در پی آگاه‌سازی حسابدار از نتایج اقتصادی، سیاسی و اجتماعی است و با اتخاذ ساز و کارهایی در پی بهبود آن می‌باشد. هدف حسابداری انتقادی جلب توجه و تمرکز بر نقاطی است که به سبب روزمرگی و تکرار، مشروع جلوه داده می‌شوند. به علاوه آنان عینیت و بی‌طرفی حسابداران را زیر سؤال برده و معتقدند که تاکنون حسابداری از نظام‌های اجتماعی تحت کنترل دولت حمایت نموده است. به همین منظور محقق به دنبال توسعه‌ی مدل مفهومی و تکوینی حسابداری مدیریت در سطوح راهبردی سازمان با رویکرد حسابداری انتقادی جهت ایفای نقش مؤثر مدیریتی با توصیف، تبیین و الگوسازی حسابداری مدیریت با رویکرد تفکر انتقادی بود. محقق در این راستا، در پی شناسایی شاخص‌ها و مؤلفه‌هایی بود که نقش حسابداری مدیریت را در توسعه‌ی نگرش و باورها و اقدامات مدیریتی تعیین نماید. متدولوژی تحقیق به دلیل ضعف نظری موجود در زمینه‌ی تحقیقات حسابداری با استفاده از نظریه‌ی داده‌بنیاد انجام شد که در نتیجه منتج به ارائه‌ی مدل مفهومی حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی گردید. به منظور شناسایی ابعاد و اجزای تأثیرگذار بر حسابداری مدیریتی مبتنی بر تفکر انتقادی مبتنی بر نظریه‌ی داده‌بنیاد، از طریق مصاحبه با خبرگان و مطالعه مقالات مرتبط ۱۳۰ مفهوم به وسیله‌ی کدگذاری باز بدست آمد که با طبقه‌بندی این مفاهیم ۲۵ مقوله فرعی شکل گرفت و در مرحله کدگذاری محوری، حول ۶ مقوله اصلی و ۳ مقوله کلان طبقه‌بندی شدند. بر این اساس، روابط بین مقوله‌های اصلی و مدل پارادایمی، حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد انتقادی شکل گرفت. در نهایت مقوله‌های آشکار شده در قالب ابعاد ۶ گانه مدل پارادایمی، با روابطی که بین آن‌ها وجود دارد به صورت شکل علی (۳ مقوله)، مقوله محوری (حسابداری مدیریت)، راهبرد (۱ مقوله)، شرایط زمینه‌ای (۱ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۱ مقوله)، پیامدها (۲ مقوله) جای گرفتند. مقوله‌های علی شامل ساز و کارهای اجتماعی‌سازی ناظر بر روند ایجاد ارتباطات اجتماعی بین ذینفعان و بدنه‌ی تصمیم‌گیری سازمان است، رهبری که ناظر بر ساز و کارهای مدیریت و رفتار مدیریتی در سازمان می‌شود و همچنین تفکر سیستمی که ناظر بر نظام‌مند نمودن روند تصمیمات در سطح کلان سازمان در عرصه‌ی مالی

و حسابداری می‌شود. مقوله‌های مداخله‌گر شامل شرایط محیطی حاکم بر سازمان و ذینفعان است. مقوله‌های زمینه‌ای به فرهنگ-ساز و گفتمان‌سازی در راستای تفکر انتقادی در حسابداری اشاره دارد و در نهایت مقوله‌های علی تدوین الزامات و مقوله‌های پیامد مرتبط با حوزه‌ی تقویت عوامل مدیریتی و همسویی بدنه‌ی تصمیم‌گیری در سازمان می‌شود. با توجه به یافته‌ها و نتایج تحقیق، پیشنهادات کاربردی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

- با در نظر گرفتن نقش با اهمیت دیدگاه انتقادی، ساختارها و لایه‌های زیرین نابرابری اجتماعی و به عبارتی دیگر توجه به همه‌ی ذینفعان در دستور کار شرکت‌های دانش‌بنیان قرار گیرد؛
- در حسابداری مدیریت باید موضوعات زیست محیطی، حسابداری بر مبنای احقاق حق کارکنان و جامعه به صورت کلی مورد توجه قرار گیرد؛
- از دید عملی، استانداردهایی که موجب توجه به ذینفعان انتقادی قرار گیرد، می‌بایست تدوین و در دستور کار قرار گیرد؛
- در نظر گرفتن یک واقعیت یکسان هنگام انجام تحقیقات انتقادی، تحقیق را به یک تحقیق اثبات-گرایی تبدیل می‌کند. بنابراین هنگام انجام تحقیق حسابداری انتقادی، واقعیت نباید یکسان فرض شود؛
- پیشنهاد می‌شود پژوهشگر حسابداری انتقادی، به دنبال کشف لایه‌های زیرین حقیقت باشد تا بتواند موجب تغییر و بهبود وضعیت جامعه گردد؛
- در بُعد عملی، برای نمونه هنگام انجام حسابرسی، در نظر گرفتن واقعیت به صورت دیالکتیک مورد توجه قرار گیرد؛
- از آن‌جا که در دیدگاه انتقادی، انسان موجودی خلاق، مختار و منتقد است، پژوهش حسابداری انتقادی بایستی همین نگاه را به انسان‌ها داشته باشد و استانداردهای حسابداری و حسابرسی نیز بر همین اساس نگاشته شوند؛
- آرایه‌ی استانداردهای حسابداری و حسابرسی، منطبق با تئوری انتقادی که می‌تواند در بهبود مسائل اجتماعی کاربرد داشته باشد.

## فهرست منابع

- \* استراس. آ و کوربین. ج. (۱۳۹۳) اصول روش تحقیق کیفی: نظریه مبنایی، رویه‌ها و شیوه‌ها. مترجم: محمدی، بیوک. پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی. تهران

- \* Broadbent, J. (2002). Critical Accounting Research: A View from England. *Critical Perspectives on Accounting* 13(4):433-449.
- \* Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313-342.
- \* Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. and Nahapiet, J. (1980). The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5-27.
- \* Burrell, G. and Morgan, G. (1979). Sociological paradigms and organizational analysis. Aldershot, England: Ashgate Publishing.
- \* Calma, A., Baird, V.C., (2021). Assessing critical thinking in business education: Key issues and practical solutions. *The International Journal of Management Education*, Volume 19.
- \* Chabrak, N. (2012). Money talks: The language of the Rochester School. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 25(3), 452-485.
- \* Chalmers, A.F. (2013). What is this thing called Science? (4th ed.). Indianapolis, IN: Hackett Publishing Company.
- \* Chiapello, E. (2017). Critical accounting research and neoliberalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 47-64.
- \* Dillard, J. and Vinari, E. (2016). A case study of critique: critical perspectives on critical accounting. *Journal of Critical Perspectives on Accounting*, 43, 88-109.
- \* Flyvbjerg, B. (2001). Social science that matters: Why social inquiry fails and how it can succeed again. Cambridge: Cambridge University Press
- \* Gendron, Y. (2018). On the elusive of critical (Accounting) research. *Journal of Critical Perspectives on Accounting*, 50, 1-12
- \* Gendron, Y. (2017). Beyond conventional boundaries: Corporate governance as inspiration for critical accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*. 1-11.
- \* Hoffmann, S. and Zulch, H. (2014). Lobbying on accounting standard setting in the parliamentary environment of Germany. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 709-723.
- \* Huber, W.D. (2015). The research-publication complex and the construct shift in accounting research. *International Journal of Critical Accounting*, 7(1), 1-48.
- \* Haynes, K. (2017). Accounting as gendering and gendered: A review of 25 years of critical accounting research on gender. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 110-124.
- \* Larsson, K. (2017). Understanding and teaching critical thinking- A new approach. *International Journal Of Educational Research*, 84:32-42
- \* Latif, N.E., Yusuf, F. (2018). The Application of Critical Thinking in Accounting Education: A Literature Review. *International Journal of Higher Education* 8(3):57.
- \* Mantzari, E. (2014). Critical Accounting Histories: Exposing Contradictions in Social Reality—Review of Critical Histories of Accounting: Sinister Inscriptions in the Modern Era by RK Fleischman, W. خواجوی، شکراله و نعمت الهی، زعیمه. (۱۳۹۹). رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴)، ۷۳-۸۶.
- \* دانایی فرد، حسن و امامی، مجتبی. (۱۳۸۶). روش تحقیق کیفی. انتشارات آدینه. تهران
- \* رضایپور، نرگس. (۱۳۹۳). آموزش انتقادی حسابداری در خدمت توسعه پایدار. دانش و پژوهش حسابداری، ۳۸، ۶۳-۹۱.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون و رستمی مازویی، نعمت. (۱۳۹۵). مروری بر تئوری‌های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت. حسابداری مدیریت، ۸(۲۶)، ۱-۲۰.
- \* ویکی پلانو، ک، کرسول، ج (۱۳۹۰). روش های پژوهش ترکیبی. مترجمان: سرایی، جاوید و کیامنش، علیرضا. نشر آبیژ، تهران.
- \* گافکین، میکائیل؛ مهدی، اعظم و اصغری، ایرج. (۱۳۹۴). مروری بر تئوری های انتقادی حسابداری. فصلنامه حسابداری، ۵(۲)، ۷۸-۵۹.
- \* مهدی، اعظم؛ حجازی، رضوان؛ حسینی، سیدعلی و مومنی، منصور. (۱۳۹۷). به کارگیری تکنیک تحلیل مؤلفه های اصلی در داده کاهی متغیرهای مؤثر بر بازده مالی مبتنی بر رویکرد مالی رفتاری. فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ۵۲-۲۵.
- \* محمدپور، احمد. (۱۳۹۲). روش تحقیق کیفی ضد روش- جلد اول. نشر جامعه شناسان، تهران
- \* نظری، مونا؛ رهنمای رودپشتی، فریدونی؛ نیکومرام، هاشم و پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۷). ارائه الگوی اصول یکپارچه حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی. حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۹)، ۶۷-۸۱.
- \* Bailin, S. Siegel, H. (2003). Critical Thinking. In Blake, N., Smeyers, P., Smith, R., Standish, P. *The Blackwell Guide to the Philosophy of Education*, pp 181-193. Oxford: Blackwell
- \* Beck, U. (1992). Risk society: Towards a new modernity. London, England: Sage Publications.
- \* Bevir, M. (1999). Foucault, power and institutions. *Political Studies*, 47(2), 345-359.
- \* Bucaro, A. (2019). Enhancing auditors critical thinking in audits of complex estimates. *Journal of Accounting Organization and Society*, 73, 35-49.
- \* Bricker, R.J. and Previts, G.J. (1990). The sociology of accountancy: A study of academic and practice community schisms. *Accounting Horizons*, 4(1), 1-14.
- \* Brown, J. and Dillard, J. (2013). Agonizing over engagement: SEA and the death of environmentalism debates. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(1), 1-18.

- Funnell and SP Walker. *International Critical Thought*, 4(1), 98-107.
- \* Massingham, R.K. (2017). The Role of accounting in legitimizing the culture of the Australian construction industry. Doctorate dissertation, University of wollongong.
  - \* Modell, S. (2017). Critical realist accounting research: In search of its emancipatory potential. *Critical Perspectives on Accounting*, 42, 20-35.
  - \* Morales, J. and Sponem, S. (2017). You too can have a critical perspective! 25 years of Critical Perspectives on Accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 149-166.
  - \* Neimark & Tinker. (1986), The Social Construction of Management Control System, Accounting, Organization & Society. Vol 5(1), pp. 87-108
  - \* Paul, R. (1990). Critical Thinking: What Every Person Needs to Survey in a Rapidly Changing World (Rohnert Park, CA: Center for Critical Thinking and Moral Critiques)
  - \* Richardson, A.J. (2015). Quantitative research and the critical accounting project. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 67-77.
  - \* Tueedi.H. (2018). Critical thinking in accounting. *Critical Perspectives on Accounting*
  - \* Wolcott,S.K. Sargent,M. (2021). Critical thinking in accounting education: Status and call to action. *Journal of Accounting Education*, Volume 56.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 51/ Autumn 2024

## **Presenting a Management Accounting Model Based on Critical Thinking Using Grounded Theory**

**Fereshteh Mahmoudi Rad**

Department of Accounting, Khoramshahr International Branch, Islamic Azad University, Khoramshahr, Iran.  
Fmahmoudirad@yahoo.com

**Abdul Karim Moghadam**

Department of Accounting, Garmsar Branch, Payam Noor University, Garmsar, Iran  
(corresponding author).  
A\_moghad@pnu.ac.ir

**Houshang Amiri**

Department of Accounting, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran.  
Dr.H.amiri.@iauabadan.ac.ir

### **Abstract**

The success of any organization in achieving its goals depends significantly on the decisions of managers. The success of management accounting also depends on being able to improve managers' decisions by providing useful information. But the main problem in management accounting is not using the theoretical framework and theories of accounting. In order to develop the conceptual and developmental management accounting at strategic levels of the organization with a critical accounting approach to play an effective managerial role, the researcher, while describing, explaining and modeling management accounting with a critical thinking approach, seeks to identify indicators and components. To determine the role of management accounting in the development of management attitudes, beliefs and actions. For this purpose, in the present article, the researcher, using the data theory method of the foundation, presented a conceptual model for management accounting based on critical thinking through interviews with experts in knowledge-based companies. The results of the research in the presented model have three categories of causal conditions such as socialization, leadership and systemic thinking, culture building as a category of contextual conditions, environmental conditions as intervening conditions, formulation of requirements and strengthening of management factors as strategies and Consequences were identified.

**Keywords:** Critical Thinking, Grounded Theory, Management Accounting.

