



Challenges, Limitations, and Strategies for Advancing Critical Accounting and Social Benefit Quality: A Grounded Theory Approach

Seyyed Hossein Noorhosseini Niyaki 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. E-mail: s.h.nouhosseini@gmail.com

Mehdi Meshki Miavaghi * 

*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Finance, Payame Noor University, Tehran, Iran. E-mail: m_meshki@pnu.ac.ir

Soghra Barari Nokashti 

Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. E-mail: sbarari@iau.ac.ir

Abstract

Objective

This study aimed to identify and rank the challenges, key limitations, and maturity strategies of critical accounting and the quality of social benefits using a grounded theory approach. Accounting maintains a high level of accuracy and correctness in its professional services, and its ethical decision-making is necessary to obtain a fair, efficient capital market and optimal allocation of resources (Sepehri & Pak Maram, 2015). In the last twenty years, due to the phenomenon of globalization, the ever-increasing evolution of customer needs, and technological changes, the accounting literature has become highly specialized, and sometimes different parts of it have overlapped with each other, leading to the emergence of new concepts such as critical accounting (Ferri et al., 2016). Critical theory in accounting and its development in the modern era face numerous challenges and complexities. The fact that accountants have an inherent duty to respond to the general public is an inevitable issue and is one of the main principles of impartiality (Riahi-Belkaoui, 2002). In addition, the continuation of the life of any profession and the employment of its members depend on the quality of services, trust, accreditation level, and social and moral capital, each of which is

Citation: Noorhosseini Niyaki, Seyyed Hossein; Meshki Miavaghi, Mehdi & Barari Nokashti, Soghra (2025). Challenges, Limitations, and Strategies for Advancing Critical Accounting and Social Benefit Quality: A Grounded Theory Approach. *Accounting and Auditing Review*, 32(3), 591-623. (in Persian)



essential to maintain (Rouzbakhsh et al., 2023). The maturity of critical accounting, while evolving democratic processes and institutions, encourages them to promote justice in areas related to the economy, society, and the environment through the focused development of accounting practices and equal accountability to all users of accounting (Sepasi & Ramzani, 2020). In the institutional sense, accounting is usually seen in the exclusive financial accounts of companies or the total national accounts of the government (Perkiss et al., 2022). Providing social benefits is the main goal of most governments and organizations, and the quality of social benefits is one of the most important dilemmas of human society (Safarzadeh Bandari & Jodaki Chegini, 2021). Accounting information may not be easily thought of as a natural tool for social movements. Critical theory in accounting can best provide an understanding of individuals, organizations, and societies, so it is important to accept a critical perspective in accounting (Baker & Bettner, 1997). Based on this view, the practice of accounting tends to support the economic, social, and political structure, as well as reduce the unequal distribution of power and wealth in society. Scholars question the critical view of the objectivity or neutrality of accounting information, arguing that accounting serves to create or legitimize certain social structures (Mohseni et al., 2018). On the other hand, one of the main goals of financial reporting is to provide useful information for decision-making by stakeholders. For this purpose, it is very important to provide appropriate financial information and solve problems related to the relationship between costs and social benefits (Vafaeipour et al., 2021). Determining the factors affecting the maturity of critical theory in accounting and the quality of social benefits, considering the business environment of companies and their relations with the government and society, is very necessary and important to achieve an effective accounting system for the consolidation of power and wealth in society. Based on this, the current research was conducted to identify and rank the challenges, key limitations, and maturity strategies of critical accounting and the quality of social benefits.

Methods

The grounded theory method was used to provide a model in line with the maturity of critical theory in accounting and the quality of social benefits through interviews with experts, which included 33 participants. Causal conditions and background conditions were presented after evaluation and screening with the fuzzy Delphi method. The present research was conducted in 2023–2024 (*corresponding to 1402–1403 in the Iranian calendar*). The statistical population of this research comprised experts and specialists who had sufficient expertise and experience in the field related to this research. In this study, the purposeful sampling method was used to select the study subjects. Then, in-depth interviews were conducted in a semi-structured format. The sampling of experts in this study continued until the discovery and analysis process reached the point of theoretical saturation. The data collection tool in this study was an open-ended questionnaire in the form of a semi-structured interview with experts. To extract interview items, three coding processes—including open coding, axial coding, and selective coding—were used, following the paradigm model of Strauss and Corbin (1998). In the quantitative stage, triangular fuzzy numbers were used to fuzzify the experts' points of view. The survey of experts was based on the fuzzy Delphi method and employed a seven-point Likert scale to validate and screen the dimensions and indicators identified in the qualitative stage. In addition, through the grounded theory method, the data were analyzed to screen and obtain assurance of the importance of the identified indicators, and the fuzzy Delphi method was used to select the final indicators.

Results

Based on this, according to the analyses and coding of the conducted interviews, two categories, five main components, and forty conceptual codes were obtained from the analysis process of the interviews in the open coding stage. Then, the central codes were ranked using factor analysis. The results of this study showed that among the categories related to key challenges and limitations, the components related to higher education issues, with a factor loading of 0.896, and accounting system challenges, with a factor loading of 0.892, are in the first and second places in terms of importance, respectively. Also, among the categories related to research strategies, the results showed that the factor loading of the components related to knowledge enhancement (0.874), legal reforms (0.857), and reform of the accounting system (0.641) ranked first to third in order of importance. These indicators, in estimating the validity of the model presented in the research, had acceptable validity, and the results of other researchers were consistent concerning critical thinking. As Khajavi and Neamatollahi (2020) used the critical approach and its role in accounting to discover the underlying structures and layers of social inequality, and reported that accounting and auditing standards should be reviewed. Ghasemi and Raeeszadeh (2020), with a critical view in accounting, stated that accounting transparency promotes social progress and prosperity. Samimi (2023), with an emphasis on critical theory and using the grounded theory method, examined the effective and underlying factors of monopoly in auditing and the negative characteristics of auditors, including cultural, environmental, and social factors, structural and technical weaknesses, political governance, and legal inhibiting factors, and addressed issues of supervision. Mohseni et al. (2018) stated that critical accounting refers to an approach in accounting that raises a question beyond the use of a specific method in accounting. In general, each of the conducted studies separately examined the issues of critical theory in accounting and the quality of social benefits and identified and presented various variables in this connection.

Conclusion

Based on the obtained results, it is suggested to focus on identifying the current and future needs and goals of social stakeholders concerning reforming the accounting system in scientific and knowledge-raising affairs, improving the transparency and quality of financial reporting, and reforming accounting standards and certain legal provisions to ensure conformity with international accounting standards. These reforms should be implemented, and the necessary groundwork for the institutionalization of social benefits should be provided. Also, providing accounting standards under critical theory to improve the quality of social benefits in this field can be effective. At the same time, it is suggested that in providing accounting standards, in addition to a critical view of social benefits, the benefits of the accounting system, as well as the benefits of information that are practical and useful for addressing social issues, should be considered. Furthermore, the development of accounting standards that address the needs of critical stakeholders should be prioritized, and special attention should be paid to this matter.

Keywords: Critical accounting theory, Quality of social benefits, Accounting standards reform, Financial reporting transparency, Stakeholder needs.



شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌ها، محدودیت‌های محوری و راهبردهای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با رویکرد نظریه داده‌بنیاد

سید حسین نورحسینی نیاکی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. رایانامه: s.h.nouhosseini@gmail.com

مهدی مشکی میاوقی*

* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه مالی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. رایانامه: m_meshki@pnu.ac.ir

صغری براری نوکاشتی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. رایانامه: sbarari@iaui.ac.ir

چکیده

هدف: این مطالعه با هدف شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌ها و محدودیت‌های کلیدی و راهبردهای مرتبط با بلوغ حسابداری انتقادی و بهبود کیفیت منافع اجتماعی انجام شد. یافته‌های این پژوهش به غنای ادبیات علمی در این حوزه کمک کرده است و در گسترش کیفیت منافع اجتماعی در نظام حسابداری نقش دارد. نتایج این پژوهش می‌تواند در اختیار دولت، پژوهشگران، شرکت‌ها، حسابداران و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری قرار گیرد و به‌عنوان مبنایی برای تدوین و بهبود گزارشگری پایدار استفاده شود.

روش: در این پژوهش، از روش نظریه داده‌بنیاد برای ارائه الگویی در راستای بلوغ نظریه انتقادی در حسابداری و ارتقای کیفیت منافع اجتماعی استفاده شده است. داده‌ها از طریق مصاحبه با ۳۳ نفر از خبرگان گردآوری شدند. شرایط علی و زمینه‌ای پس از ارزیابی و غربالگری، با استفاده از روش دلفی فازی ارائه شدند. این پژوهش در سال‌های ۱۴۰۲ تا ۱۴۰۳ انجام شد. خبرگان و متخصصانی که در حوزه مرتبط با موضوع پژوهش، تخصص و تجربه کافی داشتند، برای جامعه آماری مدنظر قرار گرفتند. نمونه‌گیری به روش هدفمند انجام شد و مصاحبه‌ها به صورت عمیق و نیمه‌ساختاریافته صورت گرفت. فرایند نمونه‌گیری تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. ابزار گردآوری اطلاعات، پرسش‌نامه‌ای باز، در قالب مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بود. برای استخراج گویه‌های مصاحبه، سه فرایند کدگذاری، شامل کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی، براساس مدل پارادایمی استراوس و کوربین (۱۹۹۸) به کار گرفته شد. در مرحله کمی، برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شد. نظرسنجی از خبرگان براساس روش دلفی فازی و در قالب مقیاس لیکرت هفت‌درجه‌ای، به منظور صحت‌گذاری و غربال‌سازی ابعاد و شاخص‌های شناسایی شده در مرحله کیفی انجام گرفت. علاوه‌براین، تحلیل داده‌ها نیز براساس نظریه داده‌بنیاد برای غربالگری و اطمینان از اهمیت شاخص‌های شناسایی شده صورت پذیرفت و برای انتخاب شاخص‌های نهایی، از روش دلفی فازی استفاده شد.

استناد: نورحسینی نیاکی، سید حسین؛ مشکی میاوقی، مهدی و براری نوکاشتی، صغری (۱۴۰۴). شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌ها، محدودیت‌های محوری و راهبردهای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با رویکرد نظریه داده‌بنیاد. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۲(۳)، ۵۹۱-۶۲۳.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۱۶

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۴/۰۲/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۲/۱۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۰۵/۰۱

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2025.386568.1009052>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۴، دوره ۳۲، شماره ۳، صص. ۵۹۱-۶۲۳

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

یافته‌ها: نتایج این مطالعه نشان داد که مؤلفه‌های مربوط به مسائل آموزش عالی با بار عاملی ۰/۸۹۶ و چالش‌های نظام حسابداری با بار عاملی ۰/۸۹۲، به‌ترتیب در رده‌های اول و دوم از نظر اهمیت قرار دارند. همچنین، در بین مقوله‌های مرتبط با راهبردهای پژوهش، مؤلفه‌های مربوط به دانش‌افزایی با بار عاملی ۰/۸۷۴، اصلاحات قانونی با بار عاملی ۰/۸۵۷ و اصلاح نظام حسابداری با بار عاملی ۰/۶۴۱، از نظر اهمیت، به‌ترتیب در جایگاه‌های اول تا سوم قرار دارند.

نتیجه‌گیری: حسابداری انتقادی می‌تواند سیستم‌های اجتماعی را از طریق فرایندهای اجتماعی به‌سمت اهداف مشخص هدایت کند. در کشورهای در حال توسعه، از جمله ایران، گسترش و توسعه حسابداری، بخش مهمی از زیرساخت‌های لازم برای دستیابی به اهداف توسعه اقتصادی و ارتقای کیفیت منافع اجتماعی در دولتهاست که این امر، به گسترش شاخص‌های منافع اطلاعاتی، نظام حسابداری و اجتماعی بستگی دارد. براساس نتایج به‌دست‌آمده، پیشنهاد می‌شود که تمرکز بر شناسایی نیازها و اهداف کنونی و آینده‌ی نفعان اجتماعی، به‌ویژه در راستای اصلاح نظام حسابداری در امور علمی و دانش‌افزایی، بهبود شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی و اصلاح استانداردهای حسابداری و برخی مفاد قانونی و هم‌راستایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری صورت گیرد. این اقدامات می‌تواند زمینه‌ساز نهادینه‌سازی منافع اجتماعی شود. همچنین، ارائه استانداردهای حسابداری منطبق با تئوری انتقادی به‌منظور بهبود کیفیت منافع اجتماعی در این حوزه می‌تواند مؤثر باشد. علاوه‌براین، پیشنهاد می‌شود که در تدوین استانداردهای حسابداری، علاوه بر رویکرد انتقادی به منافع اجتماعی، منافع نظام حسابداری و همچنین، منافع اطلاعاتی که در بهبود مسائل اجتماعی کاربردی و مفیدند، مدنظر قرار گیرد. همچنین، تدوین استانداردهای حسابداری که توجه ویژه‌ای به ذی‌نفعان انتقادی دارد، باید در دستور کار قرار گیرد و توجه خاصی به آن معطوف شود.

کلیدواژه‌ها: چالش‌ها، محدودیت‌های محوری، راهبردها، بلوغ، حسابداری انتقادی، کیفیت منافع اجتماعی.

مقدمه

در راستای پُر کردن خلأهای نظری در حوزه حسابداری انتقادی، این پژوهش به معرفی و تبیین مفهومی نوین تحت عنوان «بلوغ حسابداری انتقادی» می‌پردازد. با توجه به فقدان چارچوب نظری مدون برای تحلیل توسعه‌یافتگی رویکردهای انتقادی در حسابداری، شناسایی مؤلفه‌های بلوغ، راهبردهای تسهیلگر و موانع آن، می‌تواند به غنای ادبیات نظری این حوزه کمک کند. به این مفهوم در ادبیات پیشین کمتر توجه شده است و تحلیل‌های انتقادی، اغلب فاقد معیارهایی برای ارزیابی رشد و اثرگذاری اجتماعی این رویکردها بوده‌اند (گرای^۱، ۲۰۰۲؛ لافلین^۲، ۱۹۸۷)؛ بنابراین پژوهش حاضر با هدف طراحی و اعتبارسنجی یک الگوی بومی‌شده از بلوغ حسابداری انتقادی در نظام آموزش و سیاست‌گذاری مالی ایران انجام شده است.

حسابداری نیازمند رعایت اصول اخلاقی و صحت در خدمات حرفه‌ای است تا به تخصیص بهینه منابع و کسب بازار سرمایه منصفانه کمک کند (سپهری و پاک‌مرام، ۱۳۹۴). با پدیده جهانی‌شدن و تغییرات فناوری در دو دهه اخیر، مفاهیم جدیدی همچون حسابداری انتقادی ایجاد شده است (فری، لوسیانی و پارشی^۳، ۲۰۱۶). حسابداری انتقادی به عنوان شاخه‌ای از تئوری حسابداری، در حل تضادها میان شرکت‌ها و مشارکت‌کنندگان اجتماعی آن‌ها نقش مهمی ایفا می‌کند (ریاحی بلکوئی، ۱۳۸۱؛ آزادی و ابراهیمی، ۱۳۹۲). این رویکرد با توجه به اهمیت حسابداری در شرکت‌ها، انتظار دارد که حسابداری به بلوغ برسد و متناسب با ویژگی‌های سازمان‌ها به تحول و رشد بپردازد (گیلانی، صفری گرایلی، رضایی، ۱۴۰۱).

مفهوم بلوغ در اینجا به معنای رسیدگی و تکامل است و می‌تواند فرایندهایی برای بهبود کارکردهای حسابداری و گزارشگری مالی ارائه دهد (لیدوف^۴، ۲۰۱۹؛ رای، واتاناساکداکو و اون^۵، ۲۰۱۰). حسابداری انتقادی به تحلیل و ارزیابی ویژگی‌های عینیت و بی‌طرفی اطلاعات حسابداری می‌پردازد و هدف آن، ایجاد آگاهی اجتماعی از اثرهای فعالیت‌های تجاری است (محسنی، قربانی و علی بابایی، ۱۳۹۷). این رویکرد بر اهمیت نیازهای اجتماعی و اقتصادی در فرایندهای حسابداری و ضرورت توجه به ذی‌نفعان و هزینه‌های اجتماعی تأکید دارد (حجتی فرد و سعادت‌ی مشتقین، ۱۳۹۲).

پژوهشگران حسابداری انتقادی، به دنبال جلب توجه به نقاطی هستند که به سبب روزمرگی مشروعیت یافته‌اند و می‌خواهند تحولاتی در نظام حسابداری ایجاد کنند تا آن را با نیازهای اجتماعی هم‌سو سازند (محسنی و همکاران، ۱۳۹۸). از این رو، بلوغ حسابداری انتقادی باید هم‌زمان با نیازهای اجتماعی و اهداف سازمان‌ها به تکامل برسد (آندرس^۶، ۲۰۲۲). این تحقیق به شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌ها و راهبردهای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی^۷ پرداخته و درصدد ارائه راه‌کارهایی برای رفع مشکلات موجود در سیاست‌گذاری، آموزشی و قانونی است.

در نهایت، این پژوهش با تبیین بلوغ حسابداری انتقادی و نقش آن در ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی اجتماعی،

1. Gray
2. Laughlin
3. Ferri, Lusiani & Pareschi
4. Lebedev
5. Rai, Vatanasakdaku & Aoun
6. Anders
7. Social benefit

می‌تواند به نهادهای ذی‌ربط در توسعه ساختارهای حسابداری و اقتصادی کمک کند. این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که چگونه می‌توان از طریق بلوغ حسابداری انتقادی، کیفیت منافع اجتماعی را بهبود بخشید و توسعه پایدار را ارتقا داد؟

مبانی نظری

مبانی نظری پژوهش در این بخش به تشریح مفاهیم و دیدگاه‌های مختلف در مورد حسابداری انتقادی، بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی می‌پردازد. ابتدا به بررسی مفاهیم اصلی و تعاریف مرتبط با این دو موضوع خواهیم پرداخت و سپس دیدگاه‌های مختلف محققان در این حوزه‌ها را بررسی خواهیم کرد.

تئوری انتقادی در حسابداری

تئوری انتقادی در حسابداری، از دهه ۱۹۷۰ به عنوان رویکردی بین‌رشته‌ای در پژوهش‌های حسابداری شکل گرفت که هدف آن ترکیب نظریه‌های غیراقتصادی و روش‌های غیراثباتی برای تحلیل جنبه‌های اجتماعی و سازمانی حسابداری است (ریچاردستون^۱، ۲۰۱۵). حسابداری انتقادی از همان ابتدا به عنوان یک پاسخ به محدودیت‌های تئوری‌های متعارف حسابداری، به‌ویژه در زمینه تحلیل پویایی‌های اجتماعی و اقتصادی جوامع مطرح شد. برخلاف رویکردهای سنتی که به صورت عمده بر ابعاد فنی و اقتصادی تمرکز داشتند، حسابداری انتقادی به دنبال بررسی نقش حسابداری در بازتولید ساختارهای قدرت و نابرابری‌های اجتماعی بود. به این ترتیب، حسابداری انتقادی نه تنها به ابزارهای حسابداری موجود می‌پردازد، بلکه چگونگی تأثیر آن‌ها بر تصمیم‌گیری‌های اجتماعی و اقتصادی را نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد (گرای، ۲۰۰۲).

پژوهشگران این تئوری به‌طور فزاینده‌ای به دنبال اشاعه مفاهیم انتقادی در حسابداری هستند و تمایل دارند این مفاهیم در جامعه حسابداران گسترش یابد. با این حال، مجله‌های تخصصی در این زمینه، از انتشار مقاله‌های حسابداری انتقادی، حمایت مناسبی نمی‌کنند (هابر^۲، ۲۰۱۵).

این رویکرد به‌ویژه بر نقد مفاهیم «عینیت» و «بی‌طرفی» در حسابداری تأکید دارد. به‌طور سنتی، بی‌طرفی در حسابداری به عنوان اصل اخلاقی در نظر گرفته می‌شود، اما پژوهشگران انتقادی مانند تینکر^۳ (۱۹۸۵) نشان داده‌اند که این مفهوم در حقیقت در خدمت منافع گروه‌های خاص قرار دارد. بنابراین، بی‌طرفی در حسابداری نه تنها غیرممکن است، بلکه می‌تواند منافع خاصی را تقویت کند.

حسابداری از منظر انتقادی نه تنها یک سیستم فنی، بلکه فرایندی اجتماعی است که تحت تأثیر نیروهای اقتصادی و سیاسی قرار دارد (هاپوود^۴، ۱۹۸۷). پژوهشگران این حوزه معتقدند که حسابداری در جوامع سرمایه‌داری با استفاده از ابزارهایی مانند سرمایه، سود و دستمزد به حفظ ساختارهای اقتصادی موجود کمک می‌کند (لافلین، ۱۹۹۹). این رویکرد

1. Richardson
2. Huber
3. Tinker
4. Hopwood

بر اساس نظریه‌های اجتماعی - انتقادی مدرسه فرانکفورت، به تحلیل نابرابری‌ها و تضادهای ساختاری در جوامع سرمایه‌داری و نقد نهادهای موجود می‌پردازد (هابرماس^۱، ۱۹۷۱). یکی دیگر از مهم‌ترین آثار که در آن به حسابداری به‌عنوان علمی اجتماعی - انتقادی نگریسته شده است، کار دیلارد^۲ (۱۹۹۱) است.

در این راستا، حسابداری انتقادی به‌ویژه بر حفظ موقعیت‌های اجتماعی و اقتصادی طبقات ممتاز تأکید دارد و معتقد است که حسابداران در حفظ موقعیت سرمایه‌داران نقش دارند (محسنی و همکاران، ۱۳۹۷). در نهایت، لافلین (۱۹۸۷) حسابداری انتقادی را به‌عنوان فرایندی می‌داند که درک انتقادی از نقش حسابداری در جامعه و سازمان‌ها فراهم می‌آورد و به‌دنبال تغییرات اجتماعی و اقتصادی است. ریچاردستون (۲۰۱۵) بر ضرورت ادغام نظریه‌های غیراقتصادی و روش‌های غیراثباتی، به‌منظور بررسی ابعاد اجتماعی و رفتاری سازمان در حسابداری تأکید می‌کند (ریچاردستون، ۲۰۱۵).

مرزبندی راهبردها و محدودیت‌های بلوغ حسابداری انتقادی، اجتماعی و پایدار

حسابداری انتقادی به‌عنوان یک رویکرد تحلیلی، بر نقد و بازنگری در نقش حسابداری در ساختارهای اجتماعی تأکید دارد. این تئوری که ابتدا توسط مکتب فرانکفورت مطرح شد، به چالش کشیدن ساختارهای اجتماعی - اقتصادی موجود و ارتقای آگاهی انتقادی در جامعه را هدف قرار می‌دهد (هورخیمر^۳، ۱۹۷۲). در حوزه حسابداری، این رویکرد به‌جای تمرکز بر عملیات و فنون، بر تحلیل ساختارهای اجتماعی و اقتصادی حاکم بر این حرفه تأکید دارد و نشان می‌دهد که حسابداری نه تنها ابزاری بی‌طرف، بلکه عاملی فعال در تولید و بازتولید روابط قدرت است (لافلین، ۱۹۸۷).

یکی از محدودیت‌های عمده حسابداری انتقادی، عدم پذیرش گسترده آن در میان حرفه‌ای‌ها و کمبود منابع علمی نظام‌مند است. بسیاری از پژوهشگران بر این باورند که این رویکرد هنوز جایگاه خود را در محافل علمی تثبیت نکرده است و نیاز به مدل‌ها و ابزارهای ارزیابی کارآمدتری برای توسعه آن وجود دارد (هابرماس، ۲۰۱۵).

بلوغ حسابداری انتقادی به‌معنای دستیابی به شایستگی، تسلط و رشد مستمر در این حوزه است. این مفهوم شامل ارزیابی و توسعه مؤلفه‌های نظری و عملی است تا سازمان‌ها بتوانند با تغییرات اجتماعی، اقتصادی و سیاسی همگام شوند. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که بلوغ حسابداری انتقادی به‌عنوان یک فرایند تکاملی، سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا در برابر پیچیدگی‌های اجتماعی و اقتصادی انعطاف‌پذیر شوند (پیرا و سرانو^۴، ۲۰۲۰).

راهبردهای بلوغ حسابداری انتقادی بر طراحی و به‌کارگیری مدل‌های بلوغ استوارند که وضعیت کنونی توانمندی‌های سازمان را ارزیابی و مسیر توسعه مهارت‌ها و ساختارهای لازم برای استقرار رویکرد انتقادی را ترسیم می‌کنند. این مدل‌ها باید به‌منظور تضمین تداوم یادگیری و بهبود مستمر، ابعاد اجتماعی و انتقادی حسابداری را در سازمان نهادینه کنند. برای مثال، مدل بلوغ ارائه‌شده توسط دسیمون و همکاران^۵ (۲۰۱۹) به سازمان‌ها کمک می‌کند تا مبانی اجتماعی - انتقادی حسابداری را تقویت کرده و راه‌کارهایی برای اصلاح ساختارها و فرایندها پیشنهاد دهند.

1. Habermas

2. Dillard

3. Horkheimer

4. Pereira & Serrano

5. DeSimone et al.

حسابداری اجتماعی به بررسی تأثیرهای اجتماعی فعالیت‌های حسابداری و گزارشگری مالی بر گروه‌ها و جامعه می‌پردازد و با تأکید بر مسئولیت‌های اجتماعی و اخلاقی سازمان‌ها، شفافیت و پاسخ‌گویی در گزارشگری مالی را برجسته می‌سازد (گرای، ۲۰۰۲). در این راستا، چهار فرض اساسی در سیستم حسابداری مسئولیت اجتماعی به‌منظور افزایش کیفیت منافع عمومی عبارت‌اند از: تعهدات سازمان‌ها نسبت به جامعه، تخصیص بهینه منابع، مسئولیت در برابر بهره‌برداری از منابع طبیعی، و شفافیت در گزارشگری مالی (احمدی آستانه و عسگری، ۱۳۹۳).

منافع اجتماعی به مجموعه فواید جمعی اطلاق می‌شود که برای اعضای یک جامعه فراهم می‌آید و شامل ارتقای کیفیت زندگی، کاهش نابرابری‌ها، حفظ منابع طبیعی و تقویت عدالت اجتماعی است (اورگان^۱، ۲۰۱۰). کیفیت این منافع به میزان تأثیر آن‌ها بر رفاه عمومی و سطح رضایت جامعه بستگی دارد. در این میان، آگاهی و مشارکت جامعه در فرایندهای تصمیم‌گیری نقشی کلیدی ایفا می‌کند (پرکسیس، لوئیس و لال^۲، ۲۰۲۲).

رابطه میان منافع اجتماعی و حسابداری به‌ویژه در چارچوب مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اهمیت یافته است. حسابداری اجتماعی، به‌عنوان ابزاری برای ارزیابی تأثیرهای اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی فعالیت‌های تجاری، در راستای تحقق منافع اجتماعی نقش نظارتی و شفاف‌سازی عملکرد شرکت‌ها را ایفا می‌کند (ریچاردستون، ۲۰۱۵). پژوهش‌های حسابداری انتقادی نیز بر ضرورت درک تأثیرهای اجتماعی، اقتصادی و سیاسی فرایندهای حسابداری تأکید دارند و به‌دنبال ایجاد تحول در حرفه حسابداری هستند تا این حرفه در اهداف اجتماعی و اقتصادی بلندمدت جوامع سهیم باشد.

حسابداری پایدار، با تمرکز بر تأثیرات اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی سازمان‌ها در مسیر دستیابی به پایداری و توسعه پایدار، به‌عنوان یک حوزه مهم در حسابداری شناخته می‌شود (شالتگر و بوریت^۳، ۲۰۱۰).

در جمع‌بندی، حسابداری انتقادی، اجتماعی و پایدار از نظر هدف، دامنه و جهت‌گیری فلسفی تفاوت‌هایی دارند. حسابداری اجتماعی بر پاسخ‌گویی به جامعه تمرکز دارد، حسابداری پایدار بر پایداری زیست‌محیطی، اقتصادی و اجتماعی تأکید می‌کند و حسابداری انتقادی به‌دنبال نقد ساختارهای سلطه در نظام‌های حسابداری است (بینگتون و همکاران^۴، ۲۰۱۴؛ گرای، ۲۰۰۷؛ لافلین، ۱۹۸۷). همچنین، بلوغ حسابداری انتقادی به‌معنای توسعه مفهومی، نهادینه‌سازی و پیاده‌سازی این رویکرد است تا حسابداری بتواند نقادانه و مستقل نسبت به مسائل اجتماعی و قدرت‌های نهادی عمل کند.

حسابداری انتقادی، در نظریه انتقادی مکتب فرانکفورت ریشه دارد و به‌دنبال افشای ساختارهای سلطه در نظام‌های حسابداری و مالی است (تینکر، ۱۹۹۱)؛ در حالی که حسابداری اجتماعی، بر افشای آثار اجتماعی و محیط‌زیستی عملکرد سازمان تمرکز بیشتری دارد (گرای، ۲۰۰۲). حسابداری پایدار نیز مبتنی بر تئوری‌های توسعه پایدار، در پی توازن بین اهداف اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی سازمان‌هاست (شالتگر و بوریت، ۲۰۱۰).

1. O'Regan

2. Perksis, Lewis & Lal

3. Schaltegger & Burritt

4. Bebbington et al.

پیشینه تجربی پژوهش

صمیمی (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «الگوی محدودسازی انحصارگرایی و ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حساب‌رسان در پرتو تئوری انتقادی» نشان داد که عوامل فرهنگی، محیطی و ضعف‌های ساختاری و فنی در انحصارطلبی حساب‌رسانی و ویژگی‌های ماکیاولیسم حساب‌رسان مؤثرند.

اعتماد فروقی، قنبری، شاهویسی و عارفی (۱۴۰۰) در مطالعه‌ای با عنوان «طراحی مدل تفکر انتقادی برای اعضای هیئت علمی حسابداری به منظور ارتقای آموزش»، به کمک روش دلفی، مدل تفکر انتقادی را تدوین کردند که شامل ۱۲ بُعد اصلی (حقیقت‌جویی، تحلیل‌گری، تجزیه و تحلیل، گشودگی ذهن، کنجکاوی، قاعده‌مندی، اعتمادبه‌نفس، کمال، تفسیر، ارزشیابی، توضیح و خودتنظیمی) و ۴۵ مؤلفه فرعی بود.

نورحسینی نیاکی و شعبانی صمغ آبادی (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «اخلاق در حسابداری و بررسی تفکر انتقادی و رئالیسم انتقادی در اخلاق و حسابداری»، نتیجه گرفتند که آموزش اخلاق، آینده حرفه حسابداری را تضمین می‌کند و نهادهای سازای اخلاق اسلامی در برنامه‌های آموزشی، نیاز جامعه به حسابداران حرفه‌ای و حل مسائل پیچیده را مرتفع می‌سازد.

فروغی و رهروی دستجردی (۱۳۹۸) در پژوهش خود با عنوان «معرفی جایگزین‌هایی برای شیوه تفکر در حسابداری (رویکرد انتقادی و تفکر بینابینی)»، ضمن مرور اجمالی رویکردهای هنجاری و اثباتی، به تشریح تفکر بینابینی و نظریه انتقاد و جایگاه آن‌ها در پژوهش‌های تجربی حسابداری پرداختند.

عابد نظری، رهنمای رودپشتی، نیکومرام و پورزمانی (۱۳۹۷) در مقاله‌ای با عنوان «ارائه الگوی اصول یکپارچه (جهانی) حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی» نشان دادند که وضعیت کنونی حسابداری مدیریت در نظریه و عمل، به اصول یکپارچه‌ای نیازمند است که رشد و توسعه این رشته را در تمامی ابعاد ساختاری و کاربردی تضمین کند.

رهنمای رودپشتی و گودرزی (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان «حسابداری مدیریت انتقادی با تبیین مفاهیم حسابداری مدیریت انتقادی»، اثبات کردند که این رویکرد با تمرکز بر روابط اجتماعی، سیاسی و اقتصادی و نقش قدرت و درک سیستم‌ها، زمینه‌ساز تغییر بنیادین در رویکردهای حسابداری مدیریت است.

پیزا و اسوتلوا^۱ (۲۰۲۳) سازمان‌های غیرانتفاعی را از منظر پاسخ‌گویی عمومی و حسابداری انتقادی بررسی و تأکید کردند که ادغام آموزش حسابداری انتقادی در این سازمان‌ها، می‌تواند پاسخ‌گویی آن‌ها را تقویت کند.

تامپسون و اسمیت^۲ (۲۰۲۰) بر نقش کلیدی سیاست‌گذاری‌ها و قوانین در تضمین شفافیت گزارشگری مالی تأکید کردند. پیسی و پیسی^۳ (۲۰۲۰) با استناد به نظریه منافع عمومی، بررسی کردند که چگونه ادعاهای حرفه حسابداری در خدمت به منافع عمومی از طریق پیامدهای سیاست‌ها تعریف و محدود می‌شوند.

گای^۴ (۲۰۱۹) نشان داد که حسابداری انتقادی می‌تواند برای ارتقای پاسخ‌گویی و کاهش نابرابری اجتماعی ابزاری مؤثر باشد.

1. Pazzi & Svetlova

2. Thompson & Smith

3. Paisey & Paisey

4. Guy

باکستر و چوا^۱ (۲۰۱۹) در استفاده از رئالیسم انتقادی در پژوهش‌های حسابداری انتقادی - تفسیری، نشان دادند که هرچند رئالیسم انتقادی افزوده‌ای ارزشمند برای این حوزه است با چالش‌هایی در بازنمایی و گذرای دانش مواجه است. ایوانز^۲ (۲۰۱۸) با توجه به نظریه انتقادی، ترجمه صرف نظریه‌های حسابداری را مردود دانست و بیان کرد که ترجمه فعالیت است که به زمینه‌های فرهنگی نگارنده و مترجم نیاز دارد؛ بنابراین اگر ترجمه استانداردها و نظریه‌های حسابداری با استفاده از رویکردهای معمول و بدون توجه به زمینه‌های فرهنگی صورت گیرد، عاری از اشکال نیست و می‌تواند مشکلات اساسی را در پی داشته باشد.

براون، ورث و بویلان^۳ (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی راه‌های ارتقای مهارت‌های تفکر انتقادی پرداختند. یافته‌های مطالعه آنان حاکی از این است که «سؤال‌های چالشی در آزمون‌های خودآموزی دانشجویی» یک روش آموزشی است که مهارت‌های تفکر انتقادی را با اجازه دادن به دانش‌آموزان، از طریق بحث‌های کلاس درس افزایش می‌دهد. بحث و مشارکت، هم‌زمان محتوای آموزشی را تقویت می‌کند و مورد علاقه دانش‌آموزانی بود که مورد بررسی قرار گرفتند. چیاپلو^۴ (۲۰۱۷) در پژوهش خود به بررسی نقش نئولیبرالیسم (به‌عنوان گفتمان و حکومت) در حسابداری انتقادی پرداخت و چارچوبی برای درک تأثیر آن بر تغییرات اقتصادی و اجتماعی ارائه کرد.

کچپول و اسمیت^۵ (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «حسابداری و جنبش‌های اجتماعی: کاوشی در عمل حسابداری انتقادی»، به بررسی ماهیت طبقاتی اطلاعات حسابداری پرداخته‌اند. آن‌ها به پیامدهای عملکرد و عاملیت حسابداری، همراه با مفاهیم اجتماعی توجه کرده‌اند و از آن‌ها درکی نظری را ارائه داده‌اند که می‌تواند روند پژوهش‌های حسابداری انتقادی را هدایت کند.

بوسبا^۶ (۲۰۱۵) در پژوهشی با در نظر گرفتن دیدگاه انتقادی، به بررسی تأثیر گسترش شرکت‌های بین‌المللی خدمات حرفه‌ای (مانند شرکت‌های بین‌المللی حسابرسی) بر امپریالیسم اقدام کرد. وی بیان کرد که گسترش این شرکت‌ها، به‌نوعی با گسترش سلطه کشورهای قدرتمند بر کشورهای ضعیف همراه است.

بر اساس آنچه بیان شد، پژوهش حاضر تلاش می‌کند تا به سؤال‌های زیر پاسخ دهد:

۱. مهم‌ترین چالش‌ها و محدودیت‌های محوری در بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی کدام‌اند؟
۲. مهم‌ترین راهبردها برای ارتقای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی کدام‌اند؟

روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق با استفاده از رویکرد ترکیبی (کیفی - کمی) و طرح آمیخته اکتشافی^۷ انجام شده است. در بخش نخست، برای استخراج مفاهیم اولیه، از روش نظریه داده‌بنیاد بهره برده شد و داده‌ها، از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۳۳ نفر

1. Baxter & Chua

2. Evans

3. Brown, Worth & Boylan

4. Chiapello

5. Catchpowle & Smyth

6. Boussebaa

7. Exploratory Sequential Mixed Methods

از خبرگان حوزه‌های حسابداری و سیاست‌گذاری آموزشی جمع‌آوری شد. معیار انتخاب خبرگان، تجربه تخصصی در آموزش عالی مالی و سابقه پژوهشی در حوزه‌های حسابداری انتقادی و اجتماعی بوده است. در این مرحله، اشیاع نظری از بیست‌وششمین مصاحبه به بعد حاصل شد.

در این تحقیق، ابتدا با استفاده از تحلیل کیفی، مفاهیم و مؤلفه‌ها استخراج شدند و در مرحله بعد، این مفاهیم به گویه‌های پرسش‌نامه‌ای تبدیل شدند. در مرحله کمی، داده‌ها با استفاده از روش‌های آماری مانند دلفی فازی و تحلیل عاملی، اعتبارسنجی و اولویت‌بندی شدند.

تحلیل عاملی تأییدی روی داده‌های مصاحبه‌ای انجام نشد، بلکه روی پرسش‌نامه‌های حاصل از مرحله کیفی انجام شد. داده‌های کمی، مبنای تحلیل عاملی و روش دلفی فازی قرار گرفتند. این رویکرد ترکیبی، بر مبنای پارادایم عمل‌گرایی^۱ است که بر انتخاب ابزارها و روش‌ها بر اساس تناسب با مسئله پژوهش تأکید دارد. در این رویکرد، پژوهشگر از روش‌های مختلف برای پاسخ به سؤال‌های پیچیده استفاده می‌کند.

در این پژوهش از ابزارهایی مانند دلفی فازی و نظریه داده‌بنیاد برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. در مرحله کیفی، از فرایندهای کدگذاری باز، محوری و گزینشی بر اساس مدل پارادایمی استراوس و کوربین^۲ (۱۹۹۸) استفاده شد. نمونه‌گیری هدفمند از خبرگان ادامه یافت تا زمانی که به اشیاع نظری رسید. در مرحله کمی، دیدگاه خبرگان با استفاده از اعداد فازی مثلثی و توابع عضویت میانگین وزنی جمع‌آوری شد. گویه‌ها با استفاده از معیار پذیرش ۰/۷ ارزیابی و تحلیل شدند. یعنی آستانه پذیرش گویه‌ها برابر با مقدار دی‌فازی‌سازی شده بیشتر از ۰/۷ بوده که در منابع مشابه (لی و همکاران^۳، ۲۰۰۸) نیز به کار رفته است.

در نهایت، پژوهش با هدف گسترش دانش موجود و کشف ماهیت پدیده‌ها، به طراحی چارچوب مفهومی‌ای برای بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی پرداخته است. این تحقیق به عنوان مطالعه‌ای بنیادی، به شناخت دقیق‌تر و ارائه مدل‌های نظری برای بهبود فرایندهای حسابداری و اجتماعی پرداخته است.

جدول ۱. مقیاس هفت درجه فازی برای ارزش‌گذاری مؤلفه‌ها

عدد فازی	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
متغیر زبانی	کاملاً بی‌اهمیت	خیلی بی‌اهمیت	بی‌اهمیت	متوسط	با اهمیت	خیلی با اهمیت	کاملاً با اهمیت
مقیاس عدد فازی	۰،۰،۰/۱	۰،۰/۱،۰/۳	۰/۱،۰/۳،۰/۵	۰/۳،۰/۵،۰/۷۵	۰/۵،۰/۷۵،۰/۹	۰/۷۵،۰/۹،۰/۱	۱،۱،۰/۹

در این بخش نظرسنجی از خبرگان، مبتنی بر روش دلفی فازی^۴ و در قالب مقیاس لیکرت هفت‌گانه انجام شد. این نظرسنجی به منظور صحت‌گذاری و غربال‌سازی ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی بود که به کمک روش نظریه داده‌بنیاد انجام شد. روش تحلیل داده‌ها در این بخش، به منظور غربالگری و کسب اطمینان از اهمیت مؤلفه‌های

1. Pragmatism

2. Strauss & Corbin

3. Li et al.

4. Fuzzy Delphy

شناسایی شده و انتخاب مؤلفه‌های نهایی روش دلفی فازی بود. بر این اساس پرسش‌نامه‌ای با سؤال‌های بازپاسخ بر مبنای سؤال‌ها و اهداف اصلی پژوهش، در اختیار تک‌تک خبرگان قرار گرفت تا هر یک، نظرهای خود را در خصوص مؤلفه‌های الگوی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی بیان کند و پس از اتمام هر مصاحبه، متن آن توسط پژوهشگر تحلیل شد. به همین منوال، مصاحبه‌ها به دلیل به اشباع رسیدن تا نفر سی‌وسوم ادامه یافت (هسو، لی و کنگ^۱، ۲۰۱۰؛ وو و فانگ^۲، ۲۰۱۱؛ هسو و چن^۳، ۲۰۰۷).

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی جامعه نمونه در بخش کیفی بدین صورت است. مردها ۵۷/۶ درصد و زن‌ها ۴۲/۴ درصد از صاحب‌نظران این تحقیق را تشکیل دادند. بیشتر افراد مدنظر، میان‌سال و رده سنی ۳۶ تا ۴۵ بودند (۵۷/۶ درصد). حدود ۶۰ درصد از کارشناس این پژوهش مدرک کارشناسی ارشد و ۴۰ درصد مدرک دکتری داشتند. پژوهش حاضر از روش نمونه‌گیری هدفمند^۴ استفاده کرده است که در تحقیقات کیفی رایج و پذیرفته شده است. معیارهای ورود به شرح زیر بوده است:

۱. حداقل مدرک کارشناسی ارشد در رشته‌های حسابداری، مدیریت، اقتصاد یا علوم اجتماعی؛
۲. حداقل ۵ سال سابقه تدریس، پژوهش مرتبط یا مدیریت مرتبط با نظام حسابداری کشور؛
۳. آشنایی با مفاهیم عدالت اجتماعی، حسابداری مسئولانه یا تفکر انتقادی و انجام تحقیقات در این زمینه‌ها.

تجزیه و تحلیل فازی الگوی پژوهش^۵

در این پژوهش، به منظور سنجش روایی، ارزیابی مفاهیم و کدهای استخراج‌شده و غربالگری شاخص‌ها جهت اطمینان از اهمیت و انتخاب شاخص‌های نهایی، از روش دلفی فازی استفاده شده است. روش دلفی یک روش پیمایشی مبتنی بر نظرهای خبرگان و متخصصان است که سه ویژگی اصلی دارد: ۱. پاسخ بی‌نام؛ ۲. تکرار و بازخورد کنترل‌شده؛ ۳. تولید پاسخ گروهی آماری. این تکنیک، روشی نظام‌مند برای جمع‌آوری و هماهنگی قضاوت‌های آگاهانه گروهی از خبرگان درباره یک سؤال یا موضوع خاص به شمار می‌رود. استفاده از این روش با هدف دسترسی به توافق مطمئن‌تر و علمی‌تر میان خبرگان در خصوص موضوع مورد مطالعه بوده است.

روش دلفی در فرایندهای تصمیم‌سازی و پیش‌بینی کاربرد گسترده‌ای یافته است. کافمن و گوپتا^۶ (۱۹۸۸) اولین گام‌ها را در ترکیب روش دلفی با منطق فازی برداشتند؛ سپس ایشیکاوا و همکاران^۷ (۱۹۹۳) با بهره‌گیری از ساختار

1. Hsu, Lee & Kreng

2. Wu & Fang

3. Hsu & Chen

4. Purposeful Sampling

5. Fuzzy Delphi

6. Kaufmann & Gupta

7. Ishikawa et al.

عددی فازی مثلثی، مسیر توسعه آن را ادامه داد. با گذر زمان، تکنیک دلفی فازی به دلیل انعطاف‌پذیری و توانایی در مدیریت عدم قطعیت، به‌طور گسترده‌ای توسعه یافت. با این حال، هنوز اجماع کاملی دربارهٔ چارچوب اجرای آن وجود ندارد؛ به‌ویژه در مواردی مانند طراحی طیف‌های فازی، ادغام نظرات، فازی‌زدایی، و سازوکار اجماع.

کاربرد تکنیک دلفی برای پیش‌بینی

با توجه به نوع هدف پژوهش، دو رویکرد متمایز در به‌کارگیری روش دلفی وجود دارد: ۱. اکتشاف و شناسایی عوامل بنیادین (استخراج مؤلفه‌های کلیدی یک پدیده)؛ ۲. پیش‌بینی روندهای آتی (تحلیل وضعیت‌های آینده). در این پژوهش، الگوریتم دلفی فازی متناسب با هدف اکتشافی طراحی شده است و مزیت اصلی آن، امکان غربالگری شاخص‌ها تنها در یک راند است که کارایی تحلیل را به‌طور شایان توجهی افزایش می‌دهد. مراحل اجرای الگوریتم دلفی فازی عبارت است از: ۱. طراحی طیف فازی؛ انتخاب ساختار مناسب برای فازی‌سازی نظرهای خبرگان (با اعداد فازی مثلثی)؛ ۲. گردآوری و ثبت نظرهای فازی خبرگان؛ ۳. تجمیع داده‌های فازی.

در صورتی که نظر هر کارشناس به‌صورت عدد فازی مثلثی (l, m, u) نمایش داده شود، ساده‌ترین روش برای تلفیق دیدگاه‌ها، میانگین‌گیری از اعداد فازی ارائه‌شده است:

$$F_{AVE} = \frac{\sum l}{n}, \frac{\sum m}{n}, \frac{\sum u}{n} \quad (\text{رابطه ۱})$$

گزینه‌های متنوع دیگری نیز برای تجمیع داده‌های فازی وجود دارد. این روش‌ها عمدتاً رویکردهایی تجربی هستند که توسط محققان مختلف طراحی و استفاده شده‌اند.

روش پیشنهادی هسو و همکاران (۲۰۱۰) از طریق حداقل (l) ، میانگین (m) و حداکثر (u) محاسبه می‌شود. این روش با هدف حفظ ساختار فازی و در عین حال ساده‌سازی تجمیع داده‌ها طراحی شده است و در بسیاری از مطالعات بعدی نیز مورد استفاده قرار گرفته است.

$$F_{AGR} = \left(\min\{l\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \max\{u\} \right) \quad (\text{رابطه ۲})$$

همچنین در برخی منابع پژوهشی، از میانگین هندسی بهره گرفته شده است. این رویکرد تلاش می‌کند تا تأثیر مقادیر افراطی (بسیار بالا یا بسیار پایین) در تجمیع نظرها را کاهش دهد و بر مقدار مرکزی واقع‌بینانه‌تری تأکید کند. برای نمونه، وو و فانگ (۲۰۱۱) و همچنین هسو و چن (۲۰۰۷) از میانگین هندسی برای کاهش اثر داده‌های پرت و افزایش دقت نتایج نهایی استفاده کردند.

$$F_{AGR} = \left(\min\{l\}, \prod \{m\}, \max\{u\} \right) \quad (\text{رابطه ۳})$$

در فرایند تجمیع نظرهای فازی، می‌توان با تحلیل مقادیر حدی اعداد فازی نظرهای کارشناسان، گرایش آن‌ها را ارزیابی کرد. برای مثال، اگر مقدار بیشینه (u_i) یک خبره کمتر از میانگین مقادیر کمینه سایر کارشناسان $(\frac{\sum l}{n})$ باشد، آن فرد، کارشناسی با رویکرد بدبینانه در نظر گرفته می‌شود. در مقابل، چنانچه مقدار کمینه (l_i) از میانگین مقادیر بیشینه دیگران $(\frac{\sum u}{n})$ بالاتر باشد، وی در دسته خوش‌بین‌ها قرار می‌گیرد.

برای افزایش دقت تحلیل، برخی مطالعات توصیه می‌کنند که نظرهای بسیار خوش‌بین یا بدبین حذف شود. پس از تجمیع داده‌ها، باید مقادیر فازی به یک عدد قطعی تبدیل شوند که این فرایند را فازی‌زدایی می‌نامند. هدف فازی‌زدایی، ارائه یک مقدار مشخص و تفسیرپذیر، به جای داده‌های فازی است. معمولاً این کار با محاسبه نوعی میانگین انجام می‌شود. یکی از روش‌های ساده برای فازی‌زدایی اعداد فازی مثلثی (l, m, u) ، استفاده از میانگین وزنی سه مؤلفه است.

$$F_{ave} = (L, M, U) \quad \text{رابطه ۴}$$

$$x_m^1 = \frac{L + M + U}{3}$$

$$x_m^2 = \frac{L + 2M + U}{4} \quad \text{رابطه ۵}$$

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

$$\text{Crisp number} = Z^* = \max(x_{max}^1, x_{max}^2, x_{max}^3) \quad \text{رابطه ۶}$$

در بسیاری از موارد، مقادیر حاصل از بیشینه فازی‌زدایی شده که با نماد x_{max}^i نمایش داده می‌شوند، اختلاف ناچیزی با یکدیگر دارند و معمولاً عددی نزدیک به مقدار M هستند. منظور از M ، میانگین حاصل از مؤلفه‌های میانی m در مجموعه‌ای از اعداد فازی مثلثی تجمیع شده است. با وجود نزدیکی مقادیر، در برخی منابع از جمله بوجادزف و بوجادزف^۱ (۲۰۰۷)، بزرگ‌ترین مقدار محاسبه شده برای x_{max}^i به عنوان نماینده عدد قطعی نهایی در نظر گرفته می‌شود.

افزون بر این، روش‌های مختلفی برای فازی‌زدایی اعداد فازی پیشنهاد شده است که هر یک مزیت‌ها و محدودیت‌های خاص خود را دارد. از جمله این روش‌ها می‌توان به مرکز ثقل^۲، مرکز سطح^۳ و میانگین بیشینه^۴ اشاره کرد. در همین راستا، تنگ و تنگ^۵ (۱۹۹۳) روشی نسبتاً ساده و قابل پیاده‌سازی را برای فازی‌زدایی اعداد فازی مثلثی، بر پایه رویکرد مرکز سطح، معرفی کرده‌اند. در ادامه، وو و فنگ (۲۰۱۱) نسخه تعدیل شده‌ای از این روش را پیشنهاد دادند که به‌ویژه برای تحلیل داده‌های حاصل از تکنیک دلفی فازی مناسب است. فرمول این روش برای فازی‌زدایی یک عدد فازی مثلثی (l, m, u) به شرح زیر است:

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij} \quad \text{رابطه ۷}$$

در این پژوهش، بر اساس کدهای استخراج شده، پرسش‌نامه‌ای با ۴۱ گویه طراحی و در اختیار پانل دلفی خبرگان دانشگاهی قرار گرفت. برای سنجش اجماع نظرها، از روش دلفی فازی (وو و فانگ، ۲۰۱۱؛ هسو و چن، ۲۰۰۷) استفاده شد. پس از فازی‌سازی، فازی‌زدایی و تحلیل داده‌ها، شاخص‌هایی که مقدار قطعی آن‌ها برابر یا بالاتر از آستانه ۰/۷ بود،

1. Boujadzef & Boujadzef
2. Centroid Method
3. Center of Area
4. Mean of Maximum
5. Tzeng & Teng

تأیید و بقیه حذف شدند. تنها یک گویه مربوط به «عدم انتخاب شورای عالی در بستر انتخابات آزاد» حذف شد و ۴۰ گویه دیگر تأیید شد. در بخش کیفی نیز، پس از تحلیل مصاحبه‌ها و کدگذاری باز، ۲ مقوله، ۵ مؤلفه اصلی و ۴۰ کد مفهومی استخراج شد.

در پژوهش حاضر، برای استخراج مقوله‌ها و مفاهیم کلیدی، از روش نظریه داده‌بنیاد و فرایند سیستماتیک کدگذاری استفاده شد که شامل چهار مرحله اصلی است:

۱. کدگذاری باز: بررسی خطبه‌خط داده‌های مصاحبه، استخراج ۴۰ مفهوم اولیه، و دسته‌بندی آن‌ها بر اساس شباهت‌های معنایی.

۲. کدگذاری محوری: شناسایی روابط بین کدهای اولیه، گروه‌بندی مفاهیم مرتبط، و استخراج مقوله‌های اصلی.

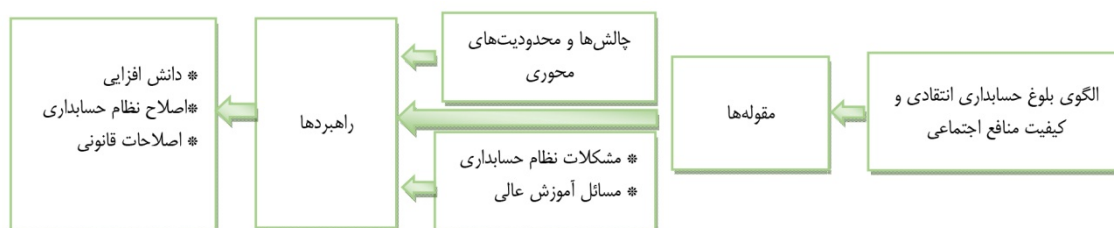
۳. کدگذاری گزینشی (انتخابی): انتخاب مقوله‌های کلیدی که با پدیده پژوهش ارتباط مستقیمی دارند و تدوین چارچوب نظری اصلی.

۴. اشباع نظری: زمانی که داده‌های جدید اطلاعات شایان توجهی اضافه نکرده‌اند و تمامی مقوله‌ها و مفهوم‌های اصلی شناسایی و تحلیل شده‌اند.

این مراحل به شناسایی عوامل تأثیرگذار بر بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی کمک کردند و چارچوب نظری پژوهش را شکل دادند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

جدول ۲. تفکیک کدهای نهایی الگوی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی

کدهای انتخابی (مقوله‌ها)	کد محوری (مؤلفه اصلی)	تعداد کدهای باز نهایی (مضامین مفهومی)
چالش‌ها و محدودیت‌های محوری	چالش‌های نظام حسابداری	۱۶
	مسائل آموزش عالی	۸
راهبردها	دانش‌افزایی	۶
	اصلاح نظام حسابداری	۵
	اصلاحات قانونی	۵
مجموع کل شاخص‌ها		۴۰



شکل ۱. الگوی فرایندی مطالعه در قالب پارادایم کدگذاری استخراج شده از گرند تئوری

ارزیابی کیفیت بیرونی الگوی پژوهش

برای ارزیابی الگوی بیرونی پژوهش، روابط بین متغیرهای مدل از طریق سه معیار آلفای کرونباخ، p دیلون گلد اشتاین (پایایی ترکیبی)^۱ و میانگین واریانس استخراج‌شده^۲ استفاده شده است:

- جهت تعیین پایایی از معیار ضریب آلفای کرونباخ بر طبق نظر فارل و لارکر^۳ (۱۹۸۱) استفاده شد. میزان قابل قبول برای آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ است.
 - جهت بررسی ضریب اطمینان ساختاری از معیار پایایی ترکیبی استفاده شده است. میزان قابل قبول برای این ضریب بیشتر از ۰/۷ و مقادیر کمتر از ۰/۶ نامطلوب ارزیابی است.
 - روایی همگرا نشان می‌دهد که یک متغیر پنهان تا چه حد قادر است واریانس ابعاد خود را به‌طور متوسط توضیح دهد. مقدار ۴/۰ به بالا را برای این معیار کافی دانسته‌اند.
- خلاصه نتایج بررسی ارزیابی مدل بیرونی پژوهش در جدول ۳ آمده است.

جدول ۳. ارزیابی کیفیت درونی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی

متغیرهای اصلی مدل	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج شده
	$\alpha(>0/7)$	$\rho(>0/7)$	AVE ($>0/5$)
چالش‌ها و محدودیت‌های محوری	۰/۷۴۹	۰/۸۸۸	۰/۷۹۹
راهبردها	۰/۷۰۵	۰/۸۳۸	۰/۶۳۶

با توجه به جدول ۳، مقدار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای مدل اندازه‌گیری بیشتر از ۰/۷ است که نشان‌دهنده آن است که الگوی ارائه شده در این پژوهش از پایایی مناسب لازم برخوردار است. همچنین با توجه به مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده که بالاتر از ۰/۴ است، می‌توان گفت که گویه‌ها می‌توانند به اندازه کافی واریانس متغیرهای اصلی مدل پژوهش را تشریح کنند؛ بنابراین مدل ارائه شده در این پژوهش، کیفیت بیرونی مناسبی دارد. همچنین رابطه $(CR > AVE)$ که نشان‌دهنده شرط روایی و اگر است، نیز برقرار است.

در ادامه، به بررسی دقیق تأثیر مؤلفه‌ها و اولویت‌بندی الگوی عوامل اصلی و پیامدی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی با توجه به بارهای عاملی پرداخته شده است.

برای انجام تحلیل عاملی تأییدی از آزمون کفایت نمونه‌برداری^۴ برای بررسی کفایت نمونه استفاده شده است. همچنین، برای آنکه مشخص شود هم‌بستگی بین متغیرها در جامعه برابر صفر نیست، از آزمون کرویت بارتلت^۵ استفاده شده است.

1. Composite Reliability (CR)

2. Average Variance Extracted (AVE)

3. Fornell & Larcker

4. Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (KMO)

5. Bartlett's Test of Sphericity

جدول ۴. نتایج آزمون کیسر - میر - اولکین و کرویت بارتلت

آزمون کرویت بارتلت			مقیاس کفایت نمونه‌گیری کیسر - میر - الکین (MKO)
سطح معناداری	درجه آزادی	مجذور کای	
۰/۰۰۰	۱۵۳	۵۹۷/۷۲۳	۰/۷۵۸

همان طور که در جدول ۴ مشخص است، وجود مفروضه‌های زیر تأیید می‌شود:

- مناسب بودن داده‌ها: در پاسخ برای اطمینان از مناسب بودن داده‌ها و کفایت نمونه‌برداری از آماره (KMO) استفاده شد. این آماره بین صفر تا یک است. اگر مقدار آن حداقل ۰/۷۰ باشد، کفایت داده‌ها را نشان می‌دهد و می‌توان تحلیل عاملی را انجام داد (هومن، ۱۳۸۰). در این پژوهش مقدار آماره (KMO) برابر ۰/۷۵۸ به دست آمد که حاکی از کفایت داده‌هاست. به‌رغم تعداد نمونه نسبتاً محدود، ساختار بارهای عاملی با مقادیر بالاتر از ۰/۶ قابل قبول است (تابچینک و فیدل^۱، ۲۰۱۳).
- هم‌بسته بودن متغیرها: این پیش فرض با استفاده از آماره بارتلت بررسی می‌شود و مقدار این آماره باید معنادار باشد (هومن، ۱۳۸۰). در این پژوهش مقدار آماری آزمون کرویت بارتلت (χ^2) برابر با ۵۹۷/۷۲۳ با سطح معناداری (۰/۰۰۰) به دست آمد که کمتر از ۰/۰۵ است؛ بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت که اجرای تحلیل عاملی بر اساس ماتریس هم‌بستگی حاصل در گروه نمونه مورد مطالعه توجیه می‌شود.

اولویت‌بندی چالش‌ها و محدودیت‌های محوری پژوهش

در این پژوهش آستانه پذیرش بارهای عاملی ۰/۷ در نظر گرفته شده است. با توجه به جدول ۵، بارهای عاملی و مقادیر^۲، معناداری مربوط به عوامل محوری مدل نشان می‌دهد که بار عاملی مؤلفه‌های مربوط به مسائل آموزش عالی و چالش‌های نظام حسابداری به ترتیب با مقادیر ۰/۸۹۶ و ۰/۸۹۲ در جایگاه‌های اول و دوم میزان اهمیت قرار دارند. اهمیت بسیار مؤلفه آموزش عالی با بار عاملی ۰/۸۹۶ نشان‌دهنده تأثیر عمیق سیاست‌گذاری‌های آموزشی در تقویت یا تضعیف رویکردهای انتقادی در آموزش حسابداری است. این یافته با مطالعاتی نظیر بیبینگتون و همکاران^۲ (۲۰۰۷) هم‌راستاست. آن‌ها نیز آموزش انتقادی را بستر شکل‌گیری حسابداران آگاه اجتماعی می‌دانند.

جدول ۵. بارهای عاملی و مقادیر آماره تی مربوط به مؤلفه‌های محوری

مؤلفه‌ها	بار عاملی	آماره t
مسائل آموزش عالی	۰/۸۹۶	۲۵/۴۲۱
چالش‌های نظام حسابداری	۰/۸۹۲	۱۶/۳۰۹

1. Tabachnick & Fidell

2. Bebbington et al.

روابط شاخص‌های نهایی این پژوهش برای مؤلفه «مسائل آموزش عالی» با استفاده از نتایج خروجی نرم‌افزار پی‌ال‌اس، به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول ۶ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که به‌ترتیب، عوامل عدم افزایش دانش عملی فارغ‌التحصیلان دانشگاهی با بارعاملی ۰/۲۳۴، عدم ایجاد انگیزه برای افراد نخبه حسابداری و حسابرسی با بارعاملی ۰/۲۰۳ و عدم استفاده از جوانان با استعداد با بارعاملی ۰/۱۶۶، در صدر شاخص‌های بااهمیت مؤلفه مسائل آموزش عالی قرار دارند. بنابراین با ارائه راهبردهایی برای رفع این مسائل و موانع، می‌توان به گسترش و توسعه بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی کمک کرد.

جدول ۶. بررسی تأثیر شاخص‌های نهایی شناسایی شده بر مؤلفه مسائل آموزش عالی

تأثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معناداری (P)
نبود ارتباط و پیوند صنعت حسابداری و حسابرسی با دانشگاه‌ها ← مسائل آموزش عالی	۰/۱۶۲	۰/۰۲۱	۷/۸۶۰	۰/۰۰۰
عدم افزایش دانش عملی فارغ‌التحصیلان دانشگاهی ← مسائل آموزش عالی	۰/۲۳۴	۰/۰۳۴	۶/۸۱۰	۰/۰۰۰
نبود سرفصل‌های درسی در قالب مسائل دانشگاهی ← مسائل آموزش عالی	۰/۱۶۳	۰/۰۱۲	۱۳/۶۳۰	۰/۰۰۰
کم بودن سطح دانش و مهارت ← مسائل آموزش عالی	۰/۱۴۹	۰/۰۲۰	۷/۳۹۹	۰/۰۰۰
عدم تربیت نیروهای متخصص دانشگاهی ← مسائل آموزش عالی	۰/۱۶۳	۰/۰۱۵	۱۰/۵۸۰	۰/۰۰۰
عدم تخصیص بودجه‌های تحقیقاتی در سیستم‌های مالی نوین ← مسائل آموزش عالی	۰/۱۶۰	۰/۰۱۳	۱۲/۷۰۵	۰/۰۰۰
عدم استفاده از جوانان با استعداد ← مسائل آموزش عالی	۰/۱۶۶	۰/۰۱۵	۱۱/۱۴۳	۰/۰۰۰
عدم ایجاد انگیزه برای افراد نخبه حسابداری و حسابرسی ← مسائل آموزش عالی	۰/۲۰۳	۰/۰۴۲	۴/۸۸۰	۰/۰۰۰

روابط شاخص‌های نهایی این پژوهش برای مؤلفه «چالش‌های نظام حسابداری» با استفاده از نتایج خروجی نرم‌افزار پی‌ال‌اس، به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول ۷ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که به‌ترتیب، عوامل عدم نخبه پروری در حسابداری و حسابرسی با بارعاملی ۰/۱۱۳، عدم استقلال، نبود شفافیت مالی در سیستم‌های مالی و نبود انگیزه افشای داوطلبانه نسبت به گزارش‌های مالی با بارعاملی ۰/۰۹۸ و عدم توجه ویژه و الزام‌آور به آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری با بارعاملی ۰/۰۹۲ در صدر شاخص‌های مهم مؤلفه «چالش‌های نظام حسابداری» قرار دارند. بنابراین با ارائه راهبردهایی برای رفع این چالش‌ها و موانع، می‌توان به گسترش و توسعه بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی کمک کرد.

جدول ۷. بررسی تأثیر شاخص‌های نهایی شناسایی شده بر مؤلفه چالش‌های نظام حسابداری

تأثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معناداری (P)
عدم استقلال، نبود شفافیت مالی در سیستم‌های مالی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۹۸	۰/۰۱۲	۷/۹۸۲	۰/۰۰۰
نبود واحدهای نظارت، کنترل و ارزیابی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۱	۰/۰۰۹	۹/۳۷۶	۰/۰۰۰
وجود فساد در سیستم‌های مالی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۱	۰/۰۱۲	۶/۷۴۵	۰/۰۰۰
عدم وجود جوان‌گرایی حرفه‌ای ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۸	۰/۰۰۹	۱۰/۰۴۱	۰/۰۰۰
عدم نخبه‌پروری در حسابداری و حسابرسی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۱۱۳	۰/۰۱۱	۱۰/۱۲۲	۰/۰۰۰
نبود مفاد قانونی و قانون‌گذاری در حسابداری و حسابرسی مرتبط با کسب منفعت اجتماع ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۳	۰/۰۰۹	۹/۶۵۳	۰/۰۰۰
نبود نظام راهبری و ارکان رهبری ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۸	۰/۰۰۹	۱۰/۱۲۰	۰/۰۰۰
عدم مشارکت با مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۱	۰/۰۱۰	۷/۹۴۳	۰/۰۰۰
عدم توجه ویژه و الزام‌آور به آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۹۲	۰/۰۰۹	۱۰/۳۹۸	۰/۰۰۰
نیاز به تغییر استانداردها و اصول حسابداری ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۴	۰/۰۱۲	۷/۳۲۳	۰/۰۰۰
عدم تقارن اطلاعاتی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۹۰	۰/۰۱۳	۷/۲۰۲	۰/۰۰۰
تضاد منافع بین مدیران و سهام‌داران ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۰	۰/۰۱۰	۷/۶۸۲	۰/۰۰۰
هزینه‌های افشا در کیفیت منافع اجتماعی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۸	۰/۰۰۷	۱۲/۱۵۳	۰/۰۰۰
هزینه‌های راه اندازی سیستم‌های مالی مبتنی بر بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۳	۰/۰۰۷	۱۱/۸۵۶	۰/۰۰۰
نبود انگیزه افشای داوطلبانه نسبت به گزارش‌های مالی ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۹۸	۰/۰۰۹	۱۱/۱۲۱	۰/۰۰۰
نبود منافع برای سهام‌داران و مدیران ← چالش‌های نظام حسابداری	۰/۰۸۴	۰/۰۰۷	۱۱/۵۶۹	۰/۰۰۰

اولویت‌بندی مؤلفه‌های راهبردی پژوهش

با توجه به جدول ۸، بارهای عاملی و مقادیر t معناداری مربوط به عوامل راهبردی مدل نشان می‌دهد که بار عاملی مؤلفه‌های مربوط به دانش‌افزایی، اصلاحات قانونی و اصلاح نظام حسابداری، به‌ترتیب با مقادیر ۰/۸۷۴، ۰/۸۵۷ و ۰/۶۴۱ در جایگاه اول تا سوم میزان اهمیت قرار دارند.

جدول ۸. بارهای عاملی و مقادیر آماره تی مربوط به مؤلفه‌های عوامل راهبردی

مؤلفه‌ها	بار عاملی	آماره t
دانش‌افزایی	۰/۸۷۴	۲۴/۷۸۱
اصلاحات قانونی	۰/۸۵۷	۱۵/۷۹۹
اصلاح نظام حسابداری	۰/۶۴۱	۴/۸۷۵

روابط شاخص‌های نهایی این پژوهش برای مؤلفه «دانش‌افزایی» با استفاده از نتایج خروجی نرم‌افزار پی‌ال‌اس، به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول ۹ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که به ترتیب، عوامل تربیت نیروهای متخصص دانشگاهی با بارعاملی ۰/۲۶۴، پیوند صنعت حسابداری و حسابرسی با دانشگاه‌ها با بارعاملی ۰/۲۲۰ و افزایش دانش عملی فارغ‌التحصیلان دانشگاهی با بارعاملی ۰/۲۲۰، در صدر شاخص‌های بااهمیت مؤلفه دانش‌افزایی قرار دارند؛ بنابراین توجه به گسترش و توسعه این عوامل ضروری است.

جدول ۹. بررسی تأثیر شاخص‌های نهایی شناسایی شده بر مؤلفه دانش‌افزایی

تأثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معناداری (P)
پیوند صنعت حسابداری و حسابرسی با دانشگاه‌ها ← دانش‌افزایی	۰/۲۲۰	۰/۰۳۸	۵/۷۴۰	۰/۰۰۰
اصلاح برخی از سرفصل‌های درسی ← دانش‌افزایی	۰/۱۷۴	۰/۰۱۷	۹/۹۶۶	۰/۰۰۰
افزایش دانش عملی اساتید دانشگاهی ← دانش‌افزایی	۰/۱۸۷	۰/۰۱۳	۱۳/۹۰۳	۰/۰۰۰
ارتقای سطح دانش و مهارت و درک استفاده‌کنندگان ← دانش‌افزایی	۰/۱۹۹	۰/۰۱۶	۱۲/۷۲۸	۰/۰۰۰
تربیت نیروهای متخصص دانشگاهی ← دانش‌افزایی	۰/۲۶۴	۰/۰۴۹	۵/۳۶۴	۰/۰۰۰
افزایش دانش عملی فارغ‌التحصیلان دانشگاهی ← دانش‌افزایی	۰/۲۱۸	۰/۰۱۹	۱۱/۷۱۷	۰/۰۰۰

روابط شاخص‌های نهایی این پژوهش برای مؤلفه «اصلاح نظام حسابداری» با استفاده از نتایج خروجی نرم‌افزار پی‌ال‌اس، به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول ۱۰ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که به ترتیب، عوامل تشکیل شورای عالی مستقل از بدنه دولت با بارعاملی ۰/۳۲۸، ارتقای سطح دانش و مهارت و درک استفاده‌کنندگان با بارعاملی ۰/۲۹۲ و امکان مشارکت مؤسسه‌های حسابرسی ایرانی با مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی با بارعاملی ۰/۲۳۷، در صدر شاخص‌های بااهمیت مؤلفه اصلاح نظام حسابداری قرار دارند؛ بنابراین توجه به گسترش و توسعه این عوامل ضروری است.

جدول ۱۰. بررسی تأثیر شاخص‌های نهایی شناسایی شده بر مؤلفه اصلاح نظام حسابداری

تأثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معناداری (P)
ارتقای سطح دانش و مهارت و درک استفاده‌کنندگان ← اصلاح نظام حسابداری	۰/۲۹۲	۰/۰۴۰	۷/۳۲۱	۰/۰۰۰
تشکیل شورای عالی مستقل از بدنه دولت ← اصلاح نظام حسابداری	۰/۳۲۸	۰/۰۳۶	۹/۱۳۳	۰/۰۰۰
توجه ویژه و الزام‌آور به آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حسابداری و حسابرسی ← اصلاح نظام حسابداری	۰/۲۱۵	۰/۰۲۳	۹/۳۴۹	۰/۰۰۰
امکان مشارکت مؤسسه‌های حسابرسی ایرانی با مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی ← اصلاح نظام حسابداری	۰/۲۳۷	۰/۰۳۷	۶/۴۲۹	۰/۰۰۰
ایجاد انگیزه برای جوانان با استعداد و نخبه حسابداری و حسابرسی ← اصلاح نظام حسابداری	۰/۲۰۷	۰/۰۲۳	۹/۰۵۶	۰/۰۰۰

روابط شاخص‌های نهایی این پژوهش برای مؤلفه «اصلاحات قانونی» با استفاده از نتایج خروجی نرم‌افزار پی‌ال‌اس، به همراه ضرایب مسیر و آماره آزمون t در جدول ۱۱ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که به ترتیب، عوامل خارج کردن دست جناح‌های مختلف از سیاست‌گذاری با بارعاملی ۰/۲۸۴، انتخاب شورای عالی در بستر انتخابات آزاد و احکام لازم‌الاجرا در خصوص رعایت بهتر آیین رفتار حرفه‌ای با بارعاملی ۰/۲۵۳ و الزام کردن نهادها و شرکت‌ها به گزارشگری مالی مرتبط با کیفیت منافع اجتماعی با بارعاملی ۰/۲۰۵، در صدر شاخص‌های بااهمیت مؤلفه اصلاح نظام حسابداری قرار دارند؛ بنابراین توجه به گسترش و توسعه این عوامل ضروری است.

جدول ۱۱. بررسی تأثیر شاخص‌های نهایی شناسایی شده بر مؤلفه اصلاحات قانونی

تأثیر	بار عاملی (β)	خطای معیار (SE)	آماره تی (T)	سطح معناداری (P)
اصلاح برخی از مفاد قانونی در خصوص قانون‌گذاری منطبق با استاندارد حسابداری ← اصلاحات قانونی	۰/۱۸۳	۰/۰۱۳	۱۴/۶۰۳	۰/۰۰۰
الزام نمودن نهادها و شرکت‌ها به گزارشگری مالی مرتبط با کیفیت منافع اجتماعی ← اصلاحات قانونی	۰/۲۰۵	۰/۰۱۳	۱۶/۱۰۹	۰/۰۰۰
انتخاب شورای عالی در بستر انتخابات آزاد ← اصلاحات قانونی	۰/۲۵۳	۰/۰۳۱	۸/۱۴۹	۰/۰۰۰
خارج نمودن دست جناح‌های مختلف از سیاست‌گذاری ← اصلاحات قانونی	۰/۲۸۴	۰/۰۲۳	۱۲/۳۰۹	۰/۰۰۰
احکام لازم‌الاجرا در خصوص رعایت بهتر آیین رفتار حرفه‌ای ← اصلاحات قانونی	۰/۲۵۳	۰/۰۲۱	۱۲/۰۳۹	۰/۰۰۰

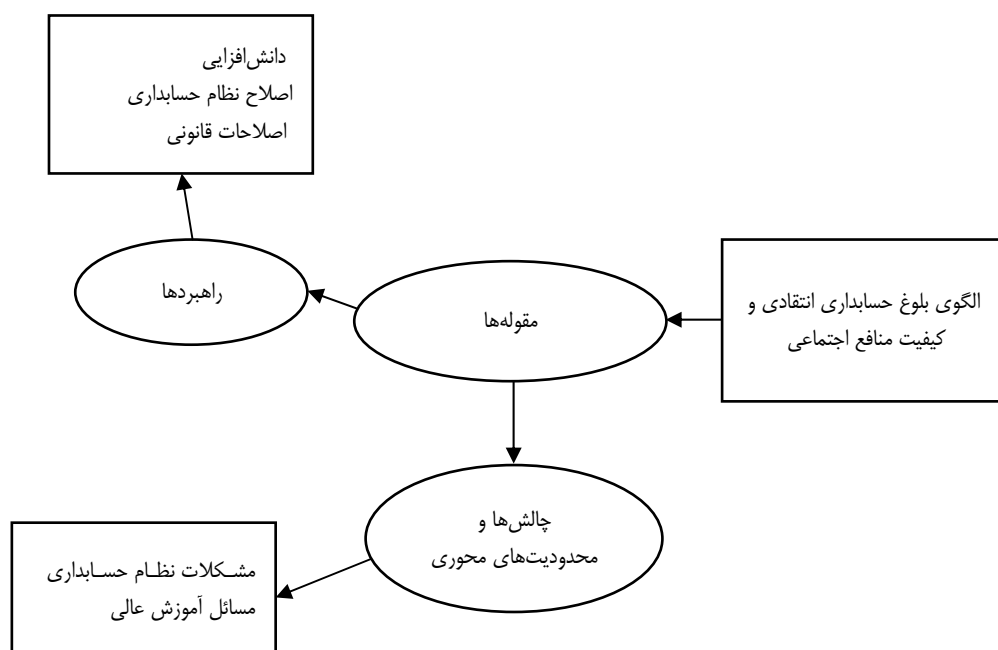
بر اساس نتایج به دست آمده از تحلیل عاملی تأییدی، مسائل آموزش عالی با بار عاملی ۰/۸۹۶ و چالش‌های نظام حسابداری با بار عاملی ۰/۸۹۲ در جایگاه اول و دوم از نظر اهمیت در بلوغ حسابداری انتقادی و ارتقای منافع اجتماعی قرار گرفته‌اند. این موضوع نشان می‌دهد که تقویت نظام آموزش حسابداری و بازنگری در سیاست‌های علمی دانشگاه‌ها برای پرورش رویکرد انتقادی و تربیت حسابداران آگاه و مسئولیت‌پذیر، بیش از هر عامل دیگری برای تحقق اهداف حسابداری انتقادی ضروری است. همچنین، اصلاح ساختارهای سنتی و ناکارآمد نظام حسابداری کشور، به عنوان بستری برای اجرای این نوع حسابداری نقش تعیین‌کننده‌ای دارد.

از سوی دیگر، در دسته‌بندی عوامل تأثیرگذار، مؤلفه‌های دانش‌افزایی با بار عاملی ۰/۸۷۴، اصلاحات قانونی با بار عاملی ۰/۸۵۷ و اصلاح نظام حسابداری با بار عاملی ۰/۶۴۱ به عنوان مهم‌ترین عوامل مکمل شناسایی شدند. این نتایج تأکید می‌کند که بدون تقویت دانش نظری و عملی متخصصان حسابداری، ایجاد بسترهای حقوقی و مقرراتی متناسب و بازنگری در روش‌ها و فرایندهای اجرایی حسابداری، دستیابی به بلوغ حسابداری انتقادی و منافع اجتماعی ممکن نخواهد بود. این یافته‌ها با پژوهش‌های پیشین هم‌سو است؛ برای نمونه، گرای (۲۰۰۲) بر لزوم دانش‌افزایی مستمر و بازانديشی در آموزش حسابداری برای ایجاد تغییرات اجتماعی تأکید دارد. لافلین (۱۹۸۷) نیز ضعف چارچوب‌های قانونی و سازمانی را یکی از موانع جدی تحقق حسابداری انتقادی می‌داند. همچنین، شالتگر و بوریت (۲۰۱۰) نقش اصلاح ساختارهای

عملیاتی حسابداری را برای پایداری اجتماعی و اقتصادی انکارناپذیر می‌دانند. بدین ترتیب، بارهای عاملی به‌دست‌آمده، تأیید نظری و تجربی اهمیت این مؤلفه‌ها و توالی منطقی تأثیرگذاری آن‌ها را نشان می‌دهد و به‌خوبی گویای جهت‌گیری پژوهش در پُرکردن خلأهای علمی و عملی حوزه حسابداری انتقادی است.

جدول ۱۲. مقایسه ضرایب عاملی مؤلفه‌ها با پژوهش‌های مشابه

توضیحات	بار عاملی گزارش شده	مؤلفه مورد بررسی	نام پژوهشگر
تمرکز بر عدالت اجتماعی در آموزش حسابداری	۰/۷۵	آموزش انتقادی حسابداری	گرای (۲۰۰۲)
تحلیل تغییرات سیستمی و پایداری در حسابداری	۰/۶۵ – ۰/۸۵	چالش‌های نهادی حسابداری	لافلین (۱۹۸۷)
بررسی ارتباط حسابداری و توسعه پایدار	۰/۷۰ – ۰/۸۰	چالش‌های سیستم حسابداری پایدار	شالتگر و بوریت (۲۰۱۰)
بالاترین میزان تأثیر در بین مؤلفه‌های شناسایی شده	۰/۸۹۶	آموزش عالی	پژوهش حاضر
دومین عامل مهم تأثیرگذار در مدل پژوهش	۰/۸۹۲	چالش‌های نظام حسابداری	پژوهش حاضر



شکل ۲. الگوی نهایی بلوغ حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج پژوهش نشان داد که چالش‌ها و محدودیت‌های مربوط به آموزش عالی و نظام حسابداری، بیشترین اهمیت را دارند. در میان راهبردهای پیشنهادی، دانش‌افزایی، اصلاحات قانونی و اصلاح ساختار نظام حسابداری، در اولویت خبرگان

قرار گرفتند. طبق الگوی مفهومی مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد، مقوله محوری پژوهش تحت تأثیر چالش‌های نظام حسابداری و آموزش عالی شکل گرفته است. مهم‌ترین موانع شناسایی شده عبارت‌اند از: عدم استقلال مالی، ضعف نظارت، فساد ساختاری، نقص قوانین، نبود نظام راهبری حرفه‌ای، ضعف در همکاری‌های بین‌المللی، عدم تقارن اطلاعاتی، نیاز به بازنگری استانداردها، هزینه‌های بالای افشا و بی‌توجهی به جذب نخبگان. در حوزه آموزش عالی نیز، عدم ارتباط مؤثر با صنعت، ضعف دانش و مهارت فارغ‌التحصیلان، کمبود نیروی انسانی متخصص، کمبود منابع پژوهشی و کاهش انگیزه نخبگان، موانع توسعه کیفی حسابداری و نقش آن در تحقق منافع اجتماعی شناخته شدند.

تحلیل مبانی نظری و یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در کشورهای در حال توسعه، به‌ویژه ایران، نظام حسابداری برای ایفای نقش مؤثر در سیاست‌گذاری عمومی و تخصیص منابع با چالش‌های اساسی روبه‌رو است. رویکرد انتقادی در حسابداری، فرصتی برای ارزیابی ابعاد اجتماعی عملکرد حسابداری فراهم می‌کند. همچنین، ارتقای آموزش عالی در تربیت حسابداران کارآمد نقشی کلیدی دارد. نظام حسابداری باید اطلاعات مالی دقیق و به‌موقعی را برای تصمیم‌گیری‌های کلان ارائه کند؛ اما موانع ساختاری و نهادی، این مأموریت را دشوار ساخته است.

در این پژوهش، راهبردهای بلوغ حسابداری انتقادی و ارتقای کیفیت منافع اجتماعی در سه سطح «اصلاح نظام حسابداری»، «اصلاحات قانونی» و «دانش‌افزایی» تعریف شده است. راهبردهای پیشنهادی شامل افزایش شفافیت مالی، تشکیل شورای عالی مستقل، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، همکاری با نهادهای بین‌المللی، جذب نخبگان، پیوند صنعت و دانشگاه، ارتقای مهارت‌های تخصصی و اصلاح قوانین مرتبط با گزارشگری مالی است.

الگوی بلوغ حسابداری انتقادی ارائه‌شده در این پژوهش با تأکید بر ارزیابی کیفیت منافع اجتماعی، به توسعه نظریه حسابداری کمک می‌کند و از نظر عملی، می‌تواند در تغییر عملکرد حسابداری با دیدگاه انتقادی و حمایت از اهداف کلان مانند اقتصاد مقاومتی مؤثر باشد.

هدف اصلی پژوهش، شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌ها، محدودیت‌ها و راهبردهای بلوغ حسابداری انتقادی با رویکرد داده‌بنیاد بود. مرور مطالعات داخلی نیز نشان داد که تفکر انتقادی در حسابداری، پیش‌تر در کانون توجه بوده است؛ برای نمونه، خواجه‌ای و نعمت‌الهی (۱۳۹۹) و قاسمی و رئیس‌زاده (۱۳۹۹) بر ضرورت بازبینی استانداردهای حسابداری و نقش شفافیت در ارتقای رفاه اجتماعی تأکید کرده‌اند. صمیمی (۱۴۰۲) با استفاده از تئوری انتقادی و روش زمینه‌بنیان، عوامل مؤثر بر انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان را شناسایی کرد که شامل عوامل فرهنگی، محیطی، اجتماعی، ضعف‌های ساختاری و فنی، حکمرانی سیاسی و محدودیت‌های قانونی و نظارتی بود. محسنی و همکاران (۱۳۹۷) نیز به گستردگی پرسش‌های مطرح‌شده در حسابداری انتقادی فراتر از روش‌های سنتی اشاره کردند. بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که هر یک به‌طور مستقل به جنبه‌هایی از حسابداری انتقادی و کیفیت منافع اجتماعی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش حاضر در مقایسه با مطالعات قبلی، ضمن تأیید برخی یافته‌ها، تفاوت‌هایی نیز نشان می‌دهد. برخلاف صمیمی (۱۴۰۲) که بر موانع قانونی و نظارتی تأکید کرده است، این پژوهش بر چالش‌های آموزشی، به‌ویژه در زمینه‌های نظریه نمایندگی و ذی‌نفعان، تمرکز بیشتری دارد. همچنین، در مقایسه با پائول^۱ (۲۰۲۰) که بر

شفافیت و مسئولیت‌پذیری در کشورهای توسعه‌یافته تأکید کرده بود، این پژوهش مشکلات ساختاری و آموزشی را به‌عنوان موانع اصلی در کشورهای در حال توسعه، از جمله ایران، معرفی می‌کند.

در جدول ۱۳، تحقیق حاضر که به‌صورت بومی و برای ایران انجام شده با تحقیقات بین‌المللی مقایسه شده است.

جدول ۱۳. مقایسه تطبیقی یافته‌های پژوهش با مطالعات پیشین

مقایسه محور	یافته‌های مقاله حاضر	لافلین (۱۹۸۷)	گرای (۲۰۰۲)	کوپر ^۱ (۱۹۹۲)	تینکر (۱۹۸۵)
هدف انتقادی حسابداری	ارائه الگوی بومی بلوغ حسابداری انتقادی برای ارتقای منافع اجتماعی در ایران	نقد ساختارهای سلطه در حسابداری و بازسازی سیستم‌های حسابداری در جهت عدالت اجتماعی	تأکید بر مشارکت اجتماعی و مسئولیت‌پذیری سازمان‌ها در قبال جامعه	تحلیل حسابداری به‌عنوان ابزار قدرت و کنترل اجتماعی	افشای نقش حسابداری در بازتولید ایدئولوژی‌های سرمایه‌داری
رویکرد غالب	ترکیب نظریه داده‌بنیاد با تحلیل خبرگان داخلی و بومی‌سازی مدل	بهره‌گیری از نظریه انتقادی هابرماس و تمرکز بر تغییر ساختارهای نهادی	تأکید بر تعامل با ذی‌نفعان و ارائه گزارش‌های اجتماعی معنادار	تمرکز بر تأثیر حسابداری در منافع طبقاتی و بازتولید نابرابری‌های اجتماعی	تحلیل انتقادی از محتوای ایدئولوژیک گزارشگری مالی
چالش‌های مطرح‌شده	فقدان چارچوب بومی، کمبود حمایت قانونی از حسابداری اجتماعی و ضعف فرهنگ پاسخ‌گویی	مقاومت سازمانی و پایداری وضعیت موجود	مقاومت مدیران و منافع شخصی در برابر شفاف‌سازی اجتماعی	تعارض منافع ذی‌نفعان و تضعیف تلاش‌های عدالت‌خواهانه در حسابداری	سلطه منافع سرمایه‌داری و محدودیت‌های تغییر ساختار حسابداری
محدودیت‌های حسابداری انتقادی	احتمال تبدیل حسابداری انتقادی به ابزار نمادین بدون اثر واقعی بر منافع اجتماعی	دشواری تحقق تغییرات عمیق در ساختارهای قدرت و بوروکراسی سازمانی	خطر تبدیل گزارش‌های اجتماعی به یک اقدام صوری (Symbolic)	آسیب‌پذیری رویکردهای انتقادی در مقابل فشارهای نهادی و سیاسی	محدودیت تأثیرگذاری در بستر سرمایه‌داری جهانی
نقدهای مقاله حاضر	ارائه مدل بومی بلوغ حسابداری انتقادی با تأکید بر نقش دولت و خبرگان محلی در ارتقای منافع اجتماعی	ارائه مدل چهار مرحله‌ای تغییر سیستمی در حسابداری از منظر انتقادی	پیشنهاد تعامل انتقادی با ذی‌نفعان برای تغییر تدریجی ساختار گزارشگری اجتماعی	نقد کارکرد حسابداری در تثبیت نابرابری‌های اجتماعی و اقتصادی	برجسته‌سازی کارکرد ایدئولوژیک حسابداری در بازتولید سرمایه‌داری

پیشنهادهای سیاستی مبتنی بر یافته‌های پژوهش (به تفکیک نهادهای مسئول)

با توجه به مؤلفه‌های شناسایی‌شده در زمینه بلوغ حسابداری انتقادی و نقش آن در ارتقای کیفیت منافع اجتماعی، پیشنهادها زیر به تفکیک نهادهای مسئول ارائه می‌شود:

- دولت و نهادهای قانون‌گذار (مانند مجلس شورای اسلامی، وزارت امور اقتصادی و دارایی): بازنگری و اصلاح قوانین مالی و نظارتی با هدف افزایش شفافیت، پاسخ‌گویی و عدالت اجتماعی؛ طراحی و تصویب مقررات

الزام‌آور برای افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی توسط نهادهای عمومی و شرکت‌های دولتی؛ ایجاد شورای عالی حسابداری مستقل از دولت برای نظارت بر تدوین و اجرای استانداردهای حسابداری و تضمین رعایت اصول اخلاقی؛ تدوین راهبردهای نظارتی برای کاهش تضاد منافع میان مدیران و سهام‌داران و ارتقای پاسخ‌گویی؛ بازطراحی مدل‌های ارزیابی عملکرد مالی سازمان‌های دولتی بر پایه شاخص‌های غیرمالی، عدالت بین‌نسلی و منافع بلندمدت اجتماعی.

۲. وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و دانشگاه‌ها: ایجاد پیوند مؤثر میان دانشگاه و صنعت حسابداری برای تربیت نیروی انسانی متخصص و به‌روز؛ افزودن دروس حسابداری اجتماعی، انتقادی و پایداری به سرفصل‌های تحصیلی در مقاطع تحصیلات تکمیلی؛ توسعه پروژه‌های تحقیقاتی مشترک میان دانشگاه‌ها و نهادهای اجرایی در حوزه حسابداری اجتماعی و شفافیت گزارشگری مالی؛ حمایت از پایان‌نامه‌ها و طرح‌های پژوهشی با محوریت عدالت اجتماعی، توسعه پایدار و مسئولیت‌پذیری مالی؛ جذب و به‌کارگیری اساتید مجرب و نخبگان علمی در حوزه‌های مرتبط با حسابداری اجتماعی و انتقادی؛ بهبود کیفیت آموزش عالی حسابداری با در نظر گرفتن نیازهای جامعه و صنایع.

۳. انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری (مانند انجمن حسابداران خبره ایران): تدوین استانداردهای صلاحیت حرفه‌ای در حوزه مسئولیت اجتماعی به ویژه برای ناظران مالی و حساب‌رسان؛ طراحی و برگزاری دوره‌ها و کارگاه‌های تخصصی در زمینه حسابداری انتقادی، حسابداری اجتماعی و تحلیل آثار اجتماعی گزارشگری مالی؛ ترویج فرهنگ حرفه‌ای مبتنی بر اخلاق اجتماعی و شفافیت مالی در بین اعضا.

۴. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری: بازنگری در استانداردهای حسابداری با هدف ادغام شاخص‌های عدالت اجتماعی، توسعه پایدار و مسئولیت‌پذیری اجتماعی؛ تدوین راهنماهای افشای اطلاعات غیرمالی با تمرکز بر ارزش‌های اخلاقی، انسانی و محیط‌زیستی؛ همکاری فعال در مجامع بین‌المللی برای تدوین و بهبود استانداردهای جهانی با توجه به معیارهای عدالت اجتماعی و توسعه پایدار.

۵. دیوان محاسبات کشور و سازمان برنامه و بودجه: استفاده از شاخص‌های اجتماعی و زیست‌محیطی در ارزیابی عملکرد مالی سازمان‌های دولتی؛ توسعه ابزارهای سنجش کیفی در ارزیابی‌های مالی به منظور ارتقای شفافیت و عدالت اجتماعی؛ ایجاد واحدهای نظارت و ارزیابی داخلی در سازمان‌های دولتی برای کاهش فساد و افزایش اعتماد عمومی.

۶. سایر اقدامات کلان پیشنهادی: توسعه بانک اطلاعاتی ملی برای داده‌های پژوهشی حسابداری به منظور تسهیل دسترسی پژوهشگران و نهادهای تصمیم‌گیر؛ تخصیص منابع مالی به پژوهش‌های کاربردی مرتبط با بلوغ حسابداری انتقادی، توسعه پایدار و عدالت اجتماعی؛ ترویج فرهنگ تحقیق و نوآوری در حوزه حسابداری اجتماعی از طریق حمایت از پروژه‌های بین‌رشته‌ای.

نتیجه‌گیری

اجرای این پیشنهادها می‌تواند در ارتقای کیفیت منافع اجتماعی، بهبود شفافیت مالی، ارتقای اعتماد عمومی، کاهش فساد مالی و دستیابی به توسعه پایدار، نقش مؤثری ایفا کند. الگوی ارائه‌شده در این پژوهش، به‌عنوان چارچوبی مفهومی برای شناسایی چالش‌های نظام حسابداری و ارائه راه‌کارهای مناسب و کاربردی برای بهبود سیستم‌های مالی پیشنهاد می‌شود.

پیشنهادهای علمی پژوهشی برای تحقیقات آتی

۱. تحلیل تأثیر عوامل اقتصادی، اجتماعی و آموزشی بر بلوغ حسابداری انتقادی و منافع اجتماعی؛
۲. مطالعه تطبیقی استانداردهای حسابداری ایران و بین‌المللی برای بهبود کیفیت گزارشگری؛
۳. طراحی برنامه‌های آموزشی حسابداری انتقادی برای ارتقای شفافیت و پاسخ‌گویی؛
۴. کاربرد فناوری‌های نوین (مانند هوش مصنوعی) در بهبود شفافیت مالی؛
۵. تحلیل تأثیر شفافیت گزارشگری مالی بر اعتماد عمومی؛
۶. بررسی نقش حسابداری انتقادی در کاهش فساد مالی؛
۷. توسعه مدل جامع شفافیت و پاسخ‌گویی مالی در تعامل دولت، جامعه و صنعت حسابداری.

محدودیت‌های پژوهش

۱. ابزار گردآوری داده‌ها: مصاحبه و پرسش‌نامه وقت‌گیر و امکان مصاحبه با نمونه‌های متعدد محدود بود. همچنین، برخی افراد از پاسخ‌گویی به پرسش‌نامه خودداری کردند.
۲. محدودیت زمان: محدودیت زمانی بر دقت و حجم داده‌ها تأثیر گذاشت.
۳. سوگیری‌های پژوهشگر: سوگیری‌های احتمالی پژوهشگر در تحلیل داده‌ها وجود داشت که تلاش شد با تکنیک‌های اعتبارسنجی کاهش یابد.

ملاحظات اخلاقی

این مقاله مستخرج از رساله دکتری سید حسین نورحسینی نیاکی (نویسنده اول) به راهنمایی آقای دکتر مهدی مشکی میاوقی و مشاوره خانم دکتر صغری براری نوکاشتی در دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت است؛ از این طریق از تمامی عوامل و عزیزانی که در این زمینه حمایت و راهنمایی کرده‌اند تقدیر و تشکر می‌شود.

منابع

آزادی، کیهان و ابراهیمی، مریم (۱۳۹۲). تحقیقات انتقادی در حسابداری (با تأکید بر نظریه‌های هابرماس). دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، گرگان، اسفند.

احمدی آستانه، رسول و عسکری، آزیتا (۱۳۹۳). حسابداری مسئولیت اجتماعی، *اولین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و فرهنگ ایرانی/اسلامی*، مؤسسه پیشگامان فرهیختگان فرهنگ و اندیشه ولیعصر با همکاری اداره کل فرهنگ و ارشاد اسلامی استان اردبیل، ۲۸ آبان ۱۳۹۳ اردبیل، ایران.

اعتماد فروقی، پژمان؛ قنبری، مهرداد؛ شاهویسی، فرهاد و عارفی، مختار (۱۴۰۰). طراحی مدل تفکر انتقادی برای اعضای هیئت علمی حسابداری به‌منظور ارتقای آموزش. *فصلنامه علمی پژوهشی توسعه آموزش جندی شاپور*، ۱۲(۲)، ۳۷۴-۳۸۶.

بوجادزیف، جرج و بوجادزیف، ماریا (۱۳۸۱). *منطق فازی و کاربرد آن در مدیریت* (سید محمد حسینی، مترجم) (چاپ اول)، تهران: انتشارات ایشیق.

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

خواجوی، شکرالله و نعمت‌الهی، زعیمه (۱۳۹۹). رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری. *نشریه علمی حسابداری مدیریت*، ۱۳(۴۴)، ۷۳-۸۳.

رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت انتقادی. *مجله دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۵(۵)، ۱-۱۴.

ریاحی بلکوئی، احمد (۱۳۸۱). *تئوری حسابداری* (علی پارسائیان، علی، مترجم) (چاپ اول)، تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی. سپهری، یگانه و پاک مرام، عسگر (۱۳۹۴). تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابرسی و حسابداری. *دومین همایش بین‌المللی مدیریت و حسابداری/ایران*.

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

عابد نظری، مونا؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم و پورزمانی زهرا (۱۳۹۷). ارائه الگوی اصول یکپارچه (جهانی) حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی. *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۹)، ۶۷-۸۱.

فروغی، داریوش و رهروی دستجردی، علیرضا (۱۳۹۸). معرفی جایگزین‌هایی برای شیوه تفکر در حسابداری (رویکرد انتقادی و تفکر بینابینی). *مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۳۲، ۲۹-۴۴.

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

گیلانی، آتنا؛ صفری گرایلی، مهدی؛ رضانی، جواد و رضاییان، رمضان (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حسابداری گفتمان بر توسعه بلوغ حرفه‌ای حسابداری. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۱(۱)، ۳۲۹-۳۶۵.

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

محسنی، عبدالرضا؛ قربانی، داریوش و علی بابایی، غزل (۱۳۹۸). مطالعات انتقادی در حسابداری با رویکرد تحلیلی. *دستاوردهای نوین در مطالعات علوم انسانی*، ۲(۱۴)، ۲۰۷-۲۲۴.

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

نورحسینی نیاکی، سید حسین و شعبانی صمغ آبادی، مریم (۱۴۰۰). اخلاق در حسابداری و بررسی تفکری انتقادی و رئالیسم انتقادی در اخلاق و حسابداری. اولین کنفرانس بین‌المللی جهش علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری.

هومن، حیدرعلی (۱۳۸۰). آمار کاربردی برای رشته‌های مدیریت و علوم اجتماعی (چاپ دوم). تهران: نشر علوم رایانه‌ای.

References

- Abednazari, M., Rahnamay Roodroshti, F., Nikoomaram, H. & Poorzamani, Z. (2018). Presenting Pattern of Global Management Accounting Based on Critical Thinking, *Management Accounting*, 11(39), 67- 81. (in Persian)
- Ahmadi Astaneh, R. & Askari, A. (2014). Accounting for Social Responsibility, *First National Conference on Iranian Islamic Economy, Management and Culture, Institute of the Pioneers of Culture and Thought of Valiasr in cooperation with the General Directorate of Culture and Islamic Guidance of Ardabil Province*, 19 November 2014, Ardabil, Iran. (in Persian)
- Anders, S.B. (2022). B corporation resources. *The CPA Journal* (July/August, 2022), 76–77.
- Azadi, K. & Ebrahimi, M. (2013). Critical Research in Accounting (with Emphasis on Habermas' Theories). The second national accounting, financial management and investment conference. Gorgan, March 2012. 13 p. (in Persian)
- Baker, C.R. & Battner, M.S. (1997). Interpretive and Critical Research in Accounting: A Commentary on Its Absence from Mainstream Accounting Research. *Critical Perspectives on Accounting*, 8, 293-310.
- Baxter, J. & Chua, W.F. (2019). Using critical realism in critical accounting research – a commentary by two ANTs. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(3), 655-665.
- Bebbington, J., Brown, J. & Frame, B. (2007). Accounting technologies and sustainability assessment models. *Ecological Economics*, 61(2-3), 224–236. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2006.02.012>
- Bebbington, J., Larrinaga, C. & Gray, R. (2014). Accounting and sustainable development: An exploration. *Accounting, Organizations and Society*, 39(6), 395–413. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.01.003>
- Boujadzef, G. & Boujadzef, M. (2002). *Fuzzy Logic and Its Application in Management* (Seyyed Mohammad Hosseini, Translator) (First Edition), Tehran: Isheegh Publications. first edition (in Persian)
- Boussebaa, M. (2015). Professional service firms, globalization and the new imperialism. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(8), 1217-1233.
- Brown, M. Worth, M. & Boylan, D. (2017). Improving critical thinking skills: Augmented feedback and post-exam debate. *Business Education & Accreditation*, 9(1), 55-63.

- Catchpowle, L. & Smyth, S. (2016, September). Accounting and social movements: An exploration of critical accounting praxis. In *Accounting Forum* (Vol. 40, No. 3, pp. 220-234). No longer published by Elsevier.
- Chiapello, E. (2017). Critical accounting research and neoliberalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 47-64.
- Cooper, C. (1992). The non and nom of accounting for (m)other nature. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(3), 16-39. <https://doi.org/10.1108/09513579210018329>
- Corbin, J. & Strauss, A. (2015). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory* (4th ed.). SAGE Publications.
- De Simone, L. M., Moseley, J. L. & Wong, L. (2019). Developing a comprehensive maturity model for critical accounting practices: A multidimensional approach. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 15(4), 483-502.
- Dillard, J.F. (1991). Accounting as a Critical Social Science. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 4(1), 8-28.
- Etemad Foroughi, P., Ghanbari, M., Shahveisi, F. & Arefi, M. (2021). Designing a Critical Thinking Model in Accounting Faculty Members with the Aim of Promoting Education. *Jundishapur Education Development Journal*, 12(2), 374-386. doi: 10.22118/edc.2020.257489.1603 (in Persian)
- Evans, L. (2018). Language, translation and accounting: towards a critical research agenda (Forthcoming). *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(2), 1844-1873.
- Ferri, P., Lusiani, M. & Pareschi, L. (2016). Accountng for accountng history: An exploratory study through topic modeling approach. Department of Management, *Università Ca'Foscari Venezia Working Paper*.
- Fornell, C. & Larcker, D. F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 328-388.
- Foroghi, D. & Rahrovi Dastjerdi, A. (2020). Introducing Alternatives to Thinking in Accounting: "Critical Approach" and "Middle Range Thinking". *Accounting and Auditing Studies*, 8(32), 29-44. doi: 10.22034/iaas.2019.102282 (in Persian)
- Gallhofer, S. & Haslam, J. (1997). *Accounting and the environment: Towards a new research agenda*. *The British Accounting Review*, 29(1), 13-43.
- Gallhofer, S. & Haslam, J. (2003). *Accounting and emancipation: Some critical interventions*. Routledge.
- Gallhofer, S. & Haslam, J. (2019). *Accounting and emancipation: Some critical interventions*. Routledge.
- Ghasemi, M. & Raeiszadeh, A. (2019). Critical Theory in Accounting Based on Jeremy Bethenham's Perspective. *Journal of Islamic Humanities Studies*, 6(21), 76-88. (in Persian)

- Ghilani, A., Safari Graili, M., Ramazani, J. & Rezaeian, R. (2022). Effect of Dialogic Accounting on the Accounting Professional Maturity. *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, 11(1), 329-365. (in Persian)
- Gray, R. (2002). The social accounting project and Accounting Organizations and Society Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique?. *Accounting, Organizations and Society*, 27(7), 687-708. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00003-9](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00003-9)
- Guy, S. (2019). Critical Accounting and Its Role in Enhancing Accountability and Reducing Social Inequality. *Journal of Critical Accounting Research*, 8(1), 12-30.
- Habermas, J. (1971). *Knowledge and Human Interests*. Beacon Press.
- Hojjati Fard, H. & Saadati Masthardin, F. (2013). Social Accounting as a Guarantee of the Survival of today's Accounting. *11th National Accounting Conference of Iran*. (in Persian)
- Hopwood, A. G. (1987). The archaeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207-234.
- Horkheimer, M. (1972). *Critical theory: Selected essays* (M. O'Connell & Others, Trans.). New York: Continuum Publishing.
- Hsu, P. F. & Chen, B. Y. (2007). "Developing and implementing a selection model for bedding chain retail store franchisee using Delphi and fuzzy AHP". *Quality & Quantity*, 41(2), 275-290.
- Hsu, Y. L., Lee, C. H. & Kreng, V. B. (2010). The application of Fuzzy Delphi Method and Fuzzy AHP in lubricant regenerative technology selection. *Expert systems with Applications*, 37(1), 419-425.
- Huber, W. D. (2015). The research– publication complex and the construct shift in accounting research. *International Journal of Critical Accounting*, 7(1), 1-48.
- Ishikawa, A., Amagasa, M., Shiga, T., Tomizawa, G., Tatsuta, R. & Mieno, H. (1993). The max-min Delphi method and fuzzy Delphi method via fuzzy integration. *Fuzzy sets and systems*, 55(3), 241-253.
- Kaufmann, A. & Gupta, M.M. (1988). *Fuzzy Mathematical Models in Engineering and Management Science*. Elsevier Science Pub-lishers, North-Holland, Amsterdam, N.Y.
- Khajavi, Sh. & Neamatollahi, Z. (2020). Critical Theory and its Role in Accounting. *Management Accounting*, 13(44), 73-86. (in Persian)
- Laughlin, R. C. (1987). Accounting systems in organisational contexts: A case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 479-502. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90026-5](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90026-5)
- Laughlin, R.C. (1999). Critical accounting: Nature, progress and prognosis. *Accounting Auditing & Accountability*, 12 (1), 73-78.
- Lebedev, P. (2019). Management Accounting Maturity Levels Continuum Model: a Conceptual Framework. *European Journal of Economics and Business Studies*, 5(1), 24-37.

- Li, R., Liu, H. & Wang, S. (2008). A method of multi-criteria decision-making based on fuzzy weighted average. *Expert Systems with Applications*, 35(1-2), 633-641. <https://doi.org/10.1016/j.eswa.2007.07.031>
- Loughlin, M. (1999). Critical accounting theory: A radical approach to accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 10(1), 1-28.
- Mohammadi Nafchi, A. & Alikhani, Sh. (2020). Ethics and Culture in Accounting. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 4(49), 49-64. (in Persian)
- Mohseni, A., Ghorbani, D. & Ali Babaei, Gh. (2018). Critical Studies in Accounting with an Analytical Approach. *3rd scientific conference of modern approaches in the humanities of Iran*, 9 p. (in Persian)
- Mohseni, A., Ghorbani, D. & Ali Babaei, Gh. (2019). Critical Studies in Accounting with an Analytical Approach. *Journal of New Achievements in Humanities Studies*, 2(14), 207-224. (in Persian)
- Noorhosseini Niaki, S.H. & Shabani Samghabadi, M. (2017). Ethics in Accounting and a Review of Critical Thinking and Critical Realism in Ethics and Accounting. *The First International Conference on the Advancement of Management, Economics and Accounting Sciences*. (in Persian)
- O'Regan, P. (2010). Regulation, the public interest and the establishment of an accounting supervisory body. *Journal of Management Governance*, 14(2), 297-312.
- Paisey, C. & Paisey, N.J. (2020). Protecting the public interest? Continuing professional development policies and role-profession conflict in accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*, (68), 1-22.
- Paul, J. (2020). Financial transparency and social benefits: A comparative study of developing countries. *Journal of Global Accounting*, 15(4), 250-265. <https://doi.org/10.1016/j.jogac.2020.03.003>
- Pazzi, S. & Svetlova, E. (2023). NGOs, public accountability, and critical accounting education: Making data speak. *Critical Perspectives on Accounting*, 92, 102362.
- Pereira, R. & Serrano, J. (2020). A review of methods used on IT maturity models development: A systematic literature review and a critical analysis. *Journal of Information Technology*, 35(2), 161-178.
- Perksis, S., Lewis, A. & Lal, K. (2022). Can critical accounting perspectives contribute to the development of ocean accounting and ocean governance? *Marine Policy*, 136(3), 104901.
- Rahnamay Roodposhty, F. & Goudarzi, A. (2013). Critical Thinking in Accounting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 2(5), 1-14. (in Persian)
- Rai, P., Vatanasakdaku, S., Aoun, Ch. (2010). Exploring perception of IT skills among Australian accountants: An alignment between importance and knowledge, *Americas Conference on Information Systems (AMCIS)*.
- Richardson, A. J. (2015). Quantitative research and the critical accounting project. *Critical Perspectives on Accounting*, 32, 67-77.

- Samimi, S. (2023). The Pattern Restricting Monopolism and Negative Machiavellian Property of Auditors with emphasis on Critical Theory. *Financial Accounting Knowledge*, 10(2), 185-215. doi: 10.30479/jfak.2023.19028.3107 (in Persian)
- Schaltegger, S. & Burritt, R. (2010). Sustainability accounting for companies: Catchphrase or decision support for business leaders?. *Journal of World Business*, 45(4), 375-384. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2009.08.002>
- Sepehri, Y. & Pakmaram, A. (2015). Ethical Decision Making in Auditing and Accounting. *Second International Conference on Management and Accounting of Iran*. (in Persian)
- Strauss, A. & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research techniques*. (2th ed.). Sage, Newbury Park, London.
- Tabachnick, B. G. & Fidell, L. S. (2013). *Using multivariate statistics* (6th ed.). Pearson Education.
- Thompson, J. & Smith, R. (2020). Policy and Governance Impacts on Financial Reporting Transparency. *International Journal of Accounting and Policy Research*, 22(3), 50-65.
- Tinker, T. (1985). Theories of accounting: A historical and critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 1-18.
- Tzeng, G.H. & Teng, J.Y. (1993). Transportation investment project selection, with fuzzy multiobjectives. *Transportat Plann Technol*, 17(2), 91-112. doi: 10.1080/03081069308717504
- Wu, C. H. & Fang, W. C. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers. *Quality & Quantity*, 45(4), 751-768.