

ارزیابی ماتریسی مضامین شکل دهنده‌ی چارچوب حسابداری روایتی

علی اصغر دانش پژوه

گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران
a.daneshpajoo@iau.ac.ir

آذر مسلمی

گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران (نویسنده مسئول)
azarmoslemi@iau.ir

مهدی صفری گرایلی

گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران
safari83@iau.ac.ir

مصطفی ایزدپور

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران
m.ezadpour@qom.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۱/۱۶

چکیده

با تغییر ماهیت انتظارات اجتماعی و توسعه کارکردهای نظری دانش حسابداری، شرکت‌ها همچون گذشته نمی‌توانند از طریق تحریف اطلاعات نسبت با اقلان فرصت‌طلبانه‌ی ذینفعان، منافع خود را پوشش دهند. لذا با تغییرات پارادایمی دانش حسابداری و پذیرش رویکردهای ساختارگرایی اجتماعی در این عرصه امروزه ماهیت حسابداری از ارجاع صرفاً کمی گزارش‌های مالی در حال حرکت به سمت پوشش جنبه‌های کیفی افشاء اطلاعات می‌باشد. هدف این مطالعه ارزیابی ماتریسی مضامین شکل دهنده‌ی چارچوب حسابداری روایتی می‌باشد. روش شناسی این مطالعه توسعه‌ای است، زیرا ضمن ارائه‌ی یک چارچوب اکتشافی از زمینه‌های پیاده‌سازی حسابداری روایتی، مبنی بر ایجاد یک انسجام شناختی از فراگیری اطلاعات، به دنبال ارزیابی ماتریسی مضامین شناسایی شده در بستر مطالعه می‌باشد. ابزار پژوهش در بخش کیفی، مصاحبه و تمرکز بر فرآیند تحلیل مضمون جهت ارائه‌ی یک مدل چندبُعدی در خصوص شناخت حسابداری روایتی می‌باشد تا براساس سنجش پایایی ابعاد شناسایی شده، در بخش کمی مطالعه اقدام به انجام تحلیل ماتریسی گردد. نتایج در بخش کیفی طی ۱۲ مصاحبه حکایت از شناسایی ۳ مضمون فراگیر، ۶ مضمون سازمان دهنده و ۴۰ مضمون پایه دارد که با انجام دو مرحله تحلیل دلفی و حذف ۸ مضمون، نسبت به ارائه‌ی چارچوب نظری اقدام شد. نتایج در بخش کمی نیز نشان داد، مضمون سازمان دهنده‌ی افشاء اطلاعات دارای‌های ارتباطی و دارای‌های فکری، مهمترین بُعدهای ابزاری حسابداری روایتی تلقی می‌شوند که می‌تواند به عنوان مبنایی برای ارتقاء سطح شناخت ذینفعان از اطلاعات افشاء شده تلقی گردد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری روایتی، تحلیل مضمون، حقوق ذینفعان.

۱- مقدمه

هستند که در جهت منافع صاحبان قدرت، صرفاً اقدام به افشاء اطلاعاتی می‌نمایند (نخعی و همکاران، ۱۴۰۵)، که تحریک‌کننده‌ی انگیزه‌ی سهامداران به لحاظ کسب بازده بالاتر باشد و معمولاً شرکت‌ها تمایلی به انعکاس اخبار منفی به آنان را ندارند (خوش‌خلق و طالب‌نیا، ۱۴۰۰). لذا به دلیل اینکه در گذشته، گزارشگری مالی به عنوان ابزاری تحت اختیار شرکت‌ها تلقی می‌شد تا به صورت گزینشی و براساس انحصار اطلاعاتی، صرفاً حفاظت‌کنندگان منافع صاحبان قدرت باشند، نیاز به حسابداری روایتی به عنوان عاملی برای افشاء فراگیرتر اطلاعات ضروری بنظر می‌رسد (ساعی و همکاران، ۱۳۹۶). چراکه به دلیل ضعف در حاکمیت شرکتی و عدم تمایل حرکت دانش حسابداری به سمت رویه‌های پست مدرن، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت با سهامداران شکاف هزینه‌های نمایندگی را عمیق‌تر نموده است. براین اساس نیاز به تغییر هنجارهای گزارشگری فراتر از الزامات و استانداردهای تدوین شده و ایجاد مبنایی از حسابداری به عنوان ابزار روایتگری، در سطح بازارهای سرمایه امروز غیرقابل اجتناب بنظر می‌رسد. در این شرایط، تغییر رویکرد افشاء اطلاعات و رویه‌های حسابداری، ضرورتی غیرقابل کتمان در چارچوب نظریه‌های نوین دانش حسابداری تلقی می‌گردد تا از طریق تناسب منسجم‌تر بین کارکردهای افشاء با انتظارات اجتماعی بتوانند، ظرفیت‌های پاسخگویی و مشروعیت حرفه‌ای در این عرصه را افزایش دهد (لاند و همکاران^۹، ۲۰۲۴). لذا این سطح از حسابداری از طریق تمرکز بر افشاء واقعیت‌ها بر بستر سطحی از ادراک متوازن تلاش دارد تا با توسعه عرصه حسابداری، نسبت به تقویت اعتماد ذینفعان مؤثر باشد (وانیاک-مایکلاک و مایکلاک^{۱۰}، ۲۰۲۴).

در باب چرایی توسعه‌ی حسابداری روایتی، کافی است تا به این مسئله توجه شود که تحولات اجتماعی باعث شده تا حسابداری فراتر از نقشی که برای آن ترسیم شده بود، امروزه به زبانی برای تعامل و ارزش در بازار رقابتی تبدیل شود (عارفی و همکاران، ۱۴۰۳) و توسعه‌ی آن به شکل روایتگری بتواند به انعکاس قابل‌تأمل‌تر اطلاعات به استفاده‌کنندگان از آن کمک نماید (رهنمای‌رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱). بوجوکولو^{۱۱} (۲۰۰۶) حسابداری روایتی را مجموعه‌ی فرآیندهای مبتنی بر لحن و زبان گزارشگری تعریف می‌نماید که هدف آن توسعه‌ی

با رشد جوامع و توسعه دانش، زمینه‌های تعاملی حسابداری نیز همانند بسیاری از رشته‌های دیگر علوم انسانی تغییرات قابل توجهی یافت (مهدوی و سرمدی‌نیا، ۱۳۹۷). امروزه حسابداری فراتر از رویکردهای صرفاً عینیت‌گرایانه به سمت رویکردهای رفتارگرایانه در حرکت می‌باشد و به نوعی کاستی‌های اثبات‌گرایی در پارادایم‌های کلاسیک این دانش را پوشش می‌دهد (نورکلیت و همکاران^۱، ۲۰۱۰). سرآغاز این تغییرات به دهه ۱۹۸۰ بر می‌گردد که حسابداری از مبانی اثبات‌گرایانه و عینیت‌گرایانه به سمت مبانی رفتارگرایانه تغییر جهت تدریجی را شروع می‌نماید که احتمالاً سرمنشأ چنین تغییرات پارادایمی به عقیده‌ی محققان مختلفی همچون هاروی^۲ (۲۰۰۷) و استگر و روی^۳ (۲۰۱۰)، حرکت از مدیریت عمومی سنتی^۴ (PM) به دلیل بهره‌وری پایین سیستم‌های پاسخگویی و شفافیت به سمت مدیریت عمومی نوین^۵ (NPM) بوده است که به دلیل ظهور مفاهیمی همچون حقوق شهروندی به جای واژه‌هایی همانند ارباب رجوع در نظریه سنتی و یا مشتری در نظریه‌های مدرن، پارادایم‌های کلاسیک حسابداری نیز به تدریج نیاز به تغییر را در خود نهادینه ساخت (بون و همکاران^۶، ۲۰۲۴).

به عبارت دیگر، ظهور این رویکردها که از مدیریت بازرگانی وام گرفته شده بود، باعث تقویت و توسعه‌ی مکانیزم‌های مدیریت حقوق ذینفعان در مدیریت مالی در دهه‌ی اخیر شده است و مدیریت مالی عمومی سنتی^۷ (PFM) را به مدیریت مالی عمومی نوین^۸ (NPFM) تغییر داده است. رویکردی که توجه از نهاده‌ها و ورودی‌ها را به برون‌داده‌ها و دستاوردها متحول نموده و حسابداری روایتگری^۹ را به عنوان مبنای این مطالعه، را می‌توان حاصل چنین تغییری تلقی نمود (جرج و همکاران^{۱۰}، ۲۰۲۰). این سطح از حسابداری از طریق تمرکز بر افشاء واقعیت‌ها بر بستر سطحی از ادراک متوازن تلاش دارد تا با توسعه عرصه حسابداری، نسبت به تقویت اعتماد ذینفعان مؤثر باشد (هاروی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۴). در واقع از آنجاییکه کیفیت اطلاعات در افشاء صورت‌های مالی به پاشنه آشیل عملکردهای شفاف بازار سرمایه بدل شده است، حسابداری روایتگری می‌تواند به تقویت یکپارچگی اطلاعات در این عرصه کمک نماید (بیتی^{۱۲}، ۲۰۱۴). چراکه عرصه‌های گزارشگری مالی همواره با این پیش‌فرض روبرو

9. Narrative Accounting

10. Jorge et al

11. Harvey et al

12. Beattie

13. Lundh et al

14. Waniak-Michalak and Michalak

15. Bjurklo

1. Nørreklit et al

2. Harvey

3. Steger and Roy

4. Public Management

5. New Public Management

6. Boone et al

7. Public Financial Management

8. New Public Financial Management

ارائه می‌گردد تا مبانی اجرایی مطالعه براساس پیاده‌سازی تحلیلی به پژوهش در تفهیم بهتر ماهیت مطالعه کمک نماید. در بخش چهارم یافته‌های پژوهش ارائه می‌گردد تا در نهایت در بخش آخر، بحث و نتیجه‌گیری مطالعه ارائه گردد تا مشخص شود، مسیر طی شده برای دستیابی به سوال‌های تدوین شده توانسته است پیشنهاد‌های کاربردی منسجمی را ارائه دهد.

مبانی نظری

در هر محیط اجتماعی ارتباط، به عنوان مسیری برای گریز از انزو تلقی می‌شود که این مسئله، تشریک تعامل‌های مبتنی بر اطلاعات را در بین افراد یک جامعه تقویت می‌نماید. از این رو، استفاده از ابزارهای کلامی همواره بهترین راه‌حل برای گستره‌سازی ارتباطات اجتماعی تلقی می‌شود (دی و استریت^۴، ۲۰۱۰). روایت به عنوان یکی از ابزارهای زبانی، زایده‌ی مهمترین حوزه‌های نظریه‌های ادبی-اجتماعی تلقی می‌شود که امروزه سیطره‌ی آن سایر شاخه‌های علوم انسانی را نیز تحت تأثیر قرار داده است. یکی از نظریه‌پردازان در این حوزه است که با الهام از ادبیات سینما، روایتگرایی را ابزاری مبتنی بر بسط اصطلاحات، مفاهیم و تحلیل معرفی می‌کند تا از طریق آن، امکان بازنمایی رسانه‌ای کارکردهای یک پدیده در عرصه‌های دیگر ممکن باشد، گوآلا^۵ (۲۰۰۹) می‌باشد. این محقق، ریشه تعبیر تقابلی برآمده از رویکردهای داستان‌سرایی در این ابزار، را از طریق انتقال کلامی واقعیت‌ها بر ذهنیت تفسیرگرایانه‌ی استفاده‌کنندگان از اطلاعات، توسعه می‌دهد تا به ادراک ماهیت یک پدیده، هویت متفاوتی از ادراک‌های ناهمگون گذشته اعطاء نماید (راینی و گوآجون^۶، ۲۰۱۱). اگرچه ماهیت روایتگرایی در نظریه‌های ادبی، موضوعی فراگیر در حوزه‌های باستان تلقی می‌شود، اما نمی‌توان از تأثیر کنشگرایانه‌ی این ابزار در عرصه‌های دیگر علوم انسانی چشم‌پوشی نمود. علم حسابداری همانند دیگر علوم اجتماعی، از ظرفیت‌های لازم برای توسعه‌ی کارکرد روایتگرایی برخوردار است. اما مسئله‌ی که وجود دارد این است که پارادایم‌های فلسفی این دانش، به اندازه‌ی کافی توسعه یافته تلقی نمی‌شود (عالم و همکاران^۷، ۲۰۲۱). به عبارت دیگر، در به کارگیری مفهوم روایتگری تحت وجود پارادایم‌های حاضر در توسعه دانش حسابداری وحدت نظر وجود ندارد، برخی از دانشمندان از جمله نیومن این مفهوم را تحت عنوان روش‌شناسی و برخی دیگر همانند بوریل و مورگان آن را چشم‌اندازی نظری یا کلیت فکری

سطح تعاملات بین استفاده‌کنندگان بیرونی از اطلاعات با واحد حسابداری و شرکت می‌باشد تا از این طریق سطح اعتماد عمومی تقویت گردد. از طرف دیگر دیتولیو و همکاران^۱ (۲۰۲۲) حسابداری روایتی را ویتترین عملکردهای مالی و استراتژیک شرکت‌ها تعریف می‌کنند که می‌تواند در انعکاس واقعیت‌ها با زبانی شفاف و قابل درک عمل نماید. نکته قابل توجه این است اگرچه گستردگی کارکرد فرآیند روایتگری در دانش علوم انسانی به ویژه در فرهنگ و مدیریت، ابزاری برای عینیت بخشی به واقعیت‌ها محسوب می‌شود، اما فقدان کاربرد این مفهوم در حسابداری باعث گردیده است تا این دانش حتی با تغییر انتظارات و شرایط اجتماعی، نتواند به ساختاری از زبان متقابلی بین شرکت با ذینفعان بیرونی تبدیل شود و پیامدهای مثبتی برای متوازن‌سازی بازار از نظر تقارن اطلاعاتی داشته باشد (سینن و همکاران^۲، ۲۰۲۲).

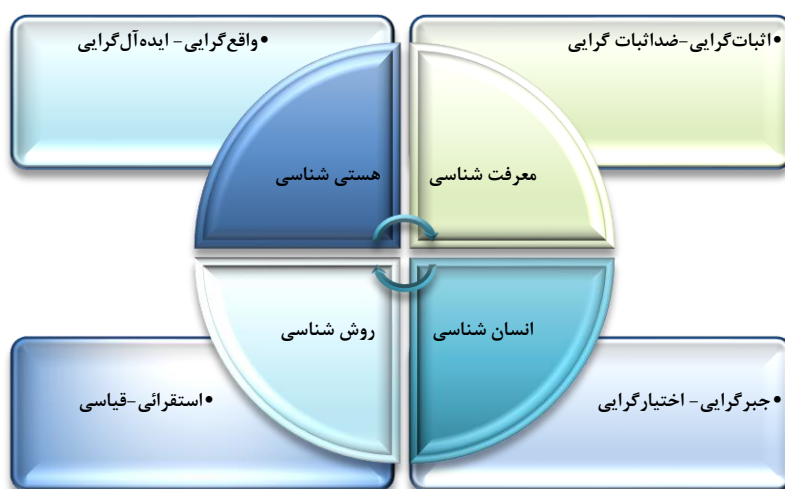
لذا این مطالعه با درک اهمیت این موضوع مبنی بر نوآوری پژوهش بایستی بیان گردد، نخست اینکه این مطالعه در زمره نخستین تحقیقاتی است که با ارائه چارچوبی برای حسابداری روایتی در پی کاهش شکاف بین واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها با ارزش‌ها و انتظارات اجتماعی ذینفعان می‌باشد تا ضمن شناسایی جنبه‌های نوظهور این پدیده، نسبت به ارزیابی ماتریس آن به عنوان یک نقشه راه استراتژیک در بستر شرکت‌های بازار سرمایه اقدام نماید. موضوعی که در پژوهش‌های گذشته مورد توجه قرار نگرفته است و این مطالعه می‌تواند ظرفیت‌های دانش‌افزایی مطالعه حاضر را توسعه بخشد. دوم اینکه، نتایج این مطالعه می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قانون‌گذاران بازار سرمایه کمک نماید تا با شناخت ناشی از شناسایی ابعاد روایتگری در حسابداری، نسبت به تقویت کارکردهای اخلاقی؛ اجتماعی و فرهنگی جهت تعامل پویاتر با ذینفعان و بسترهای اجتماعی اقدام لازم را انجام دهند و براساس آن سیاست‌های تشویقی لازم برای هنجارسازی ارزش‌های رفتاری و کیفی حسابداری جهت افشاء با کیفیت‌تر اطلاعات را اتخاذ نمایند. مسئله‌ای که می‌تواند کارکردهای گزارشگری مالی شرکت‌ها را توسعه بخشد و در ادراک ناشی از تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مؤثر عمل نمایند. با تشریح دانش‌افزایی مطالعه مبنی بر ماهیت نظری و کاربردی، در بخش دوم مقاله حاضر، اقدام به ارائه مبانی نظری مطالعه می‌شود تا سطح پشتوانه نظری برای توجیه تمرکز بر پدیده محوری تقویت گردد. سپس در بخش سوم روش‌شناسی مطالعه

4. Gola
5. Rainey and Goujon
6. Alam et al

1. Di Tullio et al
2. Senn et al
3. Dey and Steyaert

نقض می‌نمود، به طوریکه با تغییر عرصه‌های اجتماعی، انتظارات ذینفعان، به تغییر کارکردهای حسابداری در این عرصه منجر شده است. بال و مورگان (۱۹۷۹) جایگزین اصلی پارادایم اثباتی یا کارکردگرایی (که دنبال ارائه توضیحات منطقی و پیش‌بینی در مورد پدیده‌ها براساس عینت‌گرایی است) پارادایم تفسیری و انتقادی را معرفی می‌کنند که در آن چشم اندازه‌های روایتگری در حسابداری نهفته می‌باشد (ترچانی‌نارنج‌بن و همکاران، ۱۴۰۳). زیرا دانش حسابداری را مبتنی بر سیستم معانی مشترک تلقی می‌کنند که واقعیت اجتماعی را مبنای ذهنی و تفسیری در این حرفه تشریح می‌نمایند (لی^۴، ۲۰۲۲).

به کار می‌برند. به صورت کلی فارنهام-دیگوری^۱ (۱۹۹۴) براساس تکیه بر کار بوریل و مورگان^۲ (۱۹۷۹) پارادایم‌های دانش حسابداری را برای ارزیابی روایتگری مورد بررسی قرار داده‌اند. براساس این أسلوب، ۴ عنصر هستی‌شناسی (واقع‌گرایی-ایده‌آل گرایی)؛ معرفت‌شناسی (اثبات‌گرایی-ضداثبات‌گرایی)؛ ماهیت انسان‌گرایی (جبرگرایی-اختیارگرایی) و روش‌شناسی (استقرائی-قیاسی) مبنای اصلی پارادایم توسعه دانش حسابداری را تشکیل می‌دهند. یعنی ایجاد پارادایم علمی می‌بایست از منظر هر ۴ عنصر مدنظر قرار گیرد. مالی و جرا^۳ (۲۰۱۴) اذعان نمودند، حسابداری پارادایمی مبتنی بر روایتگرایی ابزاری را در گذشته



شکل (۱) عناصر پارادایمی توسعه دانش (منبع: فارنهام-دیگوری، ۱۹۹۴)

(میچلیتون و همکاران^۵، ۲۰۲۲). از طرف دیگر فیشر و همکاران^۶ (۲۰۱۹) در این رابطه بیان می‌نمایند، روایتگری در حسابداری شامل شرح شفاهی دستاوردهای شرکت و نتایج حسابداری مرتبط در دوره مورد بررسی، از طریق افشاء اطلاعات اختیاری برای ذینفعان می‌باشد. در واقع حسابداری روایتی ابزاری مدیریتی است که با ایجاد چارچوب منسجمی از افشاء اطلاعات، تلاش می‌کند تا رویدادها و عملکردهای شرکت را آنطور که مورد انتظار است پاسخ دهد (رهنمای‌رودپشتی و بیات، ۱۳۹۱). لذا با اتکاء به مبانی نظری مطرح شده می‌توان سوال‌های پژوهش را به ترتیب زیر ارائه نمود:

- سوال اول پژوهش (مضامین تشکیل دهنده‌ی چارچوب حسابداری روایتی کدامند؟)

ایرتز (۲۰۱۵) به عنوان یکی از اولین بسط‌دهندگان حسابداری روایتی در تعریف این مفهوم، به نقش حسابداری در روایت جنبه‌هایی از افشاء اطلاعات که الزامی برای آن در انعکاس به ذینفعان وجود ندارد، اشاره می‌کند و در دنیای امروز، چنین رویکردی از کارکردهای حسابداری را بخشی جدایی‌ناپذیر هر شرکتی توصیف می‌کند که سهامداران و سایر ذینفعان در یک بازار رقابتی برایشان مهم است. این دست از شرکت‌ها با ترکیب ماهیت مقداری (کمی) حسابداری با ماهیت کیفی، به دنبال تسخیر ذهنیت سهامداران و سرمایه‌گذاران از نظر اعتماد به عملکرد شرکت‌ها می‌باشد. فراتر از آن حسابداری روایتی، توسعه دهنده‌ی ارزش‌های اجتماعی است که در سایه انتظارات اجتماعی ایجاد می‌شود و شرکت‌ها قادر هستند تا از طریق پیگیری چنین کارکردهایی به مزیت رقابتی دستیابند

4. Lee
5. Michelon et al
6. Fisher et al

1. Farnham-Diggory
2. Burrell & Morgan
3. Maali & Jaara

- سوال دوم پژوهش) تأثیرگذارترین مضمون سازمان دهنده‌ی چارچوب حسابداری روایتی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه کدامند؟

پیشینه پژوهش

آنگوتی و همکاران (۲۰۲۴) مطالعه‌ای با عنوان «بسط یک رویکرد روایتی برای گزارش اثرات حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی در بخش معدن» انجام دادند. در این مطالعه جهت شناسایی روایت‌های متضاد در مورد فرآیندهای اثرات حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی، ۵۲ مصاحبه انجام شد تا فرآیند پیاده‌سازی گزارشگری روایتی توسعه یابد. در واقع این مطالعه به دنبال شناخت تجربیات جمعی مصاحبه‌شوندگان از طریق روایت‌های تجربی بود که می‌تواند به زمینه‌سازی شیوه‌ی گزارشگری روایتی کمک نماید. نتایج نشان داد، برخلاف تصور محققان مبنی بر اثرگذاری شیوه‌ی گزارشگری اجتماعی بر ایجاد اعتماد در ذینفعان، روایت‌های ایجاد شده نشان دهنده‌ی اهمیت مصداقی کارکردهای شرکت‌ها در افشاء اطلاعات قابل درکی است که می‌تواند به صورت مقادیر کمی مبنای تصمیم‌گیری آنان تلقی شود. تران و همکاران^۱ (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «افشای روایتی گزارش سالانه، عدم تقارن اطلاعات و عملکرد شرکت در آینده: شواهدی از ویتنام» انجام دادند. در این مطالعه به منظور جمع‌آوری رویدادهای افشاء روایتی گزارشگری شرکت‌ها به منظور ارزیابی عدم تقارن اطلاعاتی و عملکرد شرکت‌ها از دو روش کدگذاری دستی و الگوریتم بیزی‌ساده استفاده شد تا لحن گزارش سالانه به عنوان مبنای سنجش افشاء روایتی مورد بررسی قرار گیرد. نتایج مطالعه نشان داد که لحن گزارشگری می‌تواند عملکرد شرکت را برای یک سال آینده پیش‌بینی کند. در واقع قابلیت پیش‌بینی لحن برای شرکت‌هایی که درجه بالایی از عدم تقارن اطلاعاتی دارند، از اثربخشی بالایی برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات برخوردار می‌باشد. علاوه بر این، گستردگی نظارت نهادی بالادستی در مورد افشای شرکت‌ها، می‌تواند به ارتقاء قابلیت پیش‌بینی لحن شرکت‌ها برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات کمک نماید. دیتولیو و همکاران^۲ (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «ارزیابی نقش حسابداری روایتی جهت توسعه اطلاعات مدل کسب و کار در گزارشگری شرکتی» انجام دادند. این مطالعه ابتدا از تحلیل محتوا برای کدگذاری داده‌ها اقدام نمود و سپس این مطالعه از یک مدل معادله ساختاری حداقل مربعات جزئی استفاده می‌کند تا بررسی کند که چگونه حسابداری بر نحوه گزارش شرکت‌ها اطلاعات مدل کسب‌وکار

خود تأثیر می‌گذارد. این مطالعه نشان می‌دهد که حسابداری و یک پارادایم منطقی نحوه ارائه اطلاعات در مورد مدل کسب و کار خود را در گزارش‌های مالی و غیر مالی خود شکل می‌دهد. در واقع نتیجه کسب شده گویایی این موضوع است که تسلط معیارهای کمی در حسابداری حتی بر ارائه اطلاعات مبتنی بر روایت تأثیر می‌گذارد. علیرغم تغییر بسیار تبلیغ شده به سمت گزارش‌دهی کیفی، این مطالعه استدلال می‌کند که شرکت‌ها برای کنار گذاشتن ذهنیت سنتی مبتنی بر اعداد مشکل دارند. گیلانی و همکاران (۱۴۰۱) مطالعه‌ای با عنوان «طراحی مدل کارکرد استعاره حسابداری گفتمان: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM)» انجام دادند. نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله، ۶ مؤلفه و ۳۶ کد مفهومی حکایت دارد که کارکرد استعاره گفتمان در حسابداری را در قالب یک مدل پیکارچه ۶ ضلعی بسترسازی نموده است. همچنین نتایج در بخش کمی از اولویت‌بندی مؤلفه‌های حسابداری گفتمان در ۵ سطح از مدل ماتریسی حکایت دارد که سطح پنجم تأثیرگذارترین مؤلفه و در سطح اول کم اثرگذارترین مؤلفه‌های مرتبط با هریک از مقوله‌های پژوهش تفکیک شدند. این پژوهش نشان داد، مؤلفه کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری به عنوان معیار مقوله‌ی سازوکار فرهنگی حسابداری گفتمان به استفاده‌کنندگان تأثیرگذارترین مؤلفه‌ی حسابداری گفتمان است. رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۱) مطالعه‌ای با عنوان «ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری» انجام دادند. پژوهش حاضر نیز در راستای تکامل و ادامه این پژوهش‌ها، رویکرد جدیدی را ارائه کرده و نشان می‌دهد که (۱) عینی بودن زبان شرط اصلی برای صراحت آن نیست، (۲) افزایش صراحت زبان (بدون در نظر گرفتن ساخت و لحن) آن تأثیر معناداری بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران دارد؛ (۳) در صورتی که اطلاعات عینی به صورت غیر صریح ارائه شده باشد، تأثیر معنی‌داری (بدون توجه به لحن آن) بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران نخواهد داشت؛ و در نهایت، افزایش عملکرد جلب توجه کنندگی در اطلاعات صریح، دارای ارتباط معناداری با تصمیمات سرمایه‌گذاری افراد است. همچنین این پژوهش، موضوع تأثیر رویکردهای زبان‌شناسی در گزارشگری غیرعددی حسابداری را برای اولین بار در ادبیات حسابداری و مالی ایران مطرح کرده و نوآوری‌هایی نیز از لحاظ روش‌شناسی داشته است.

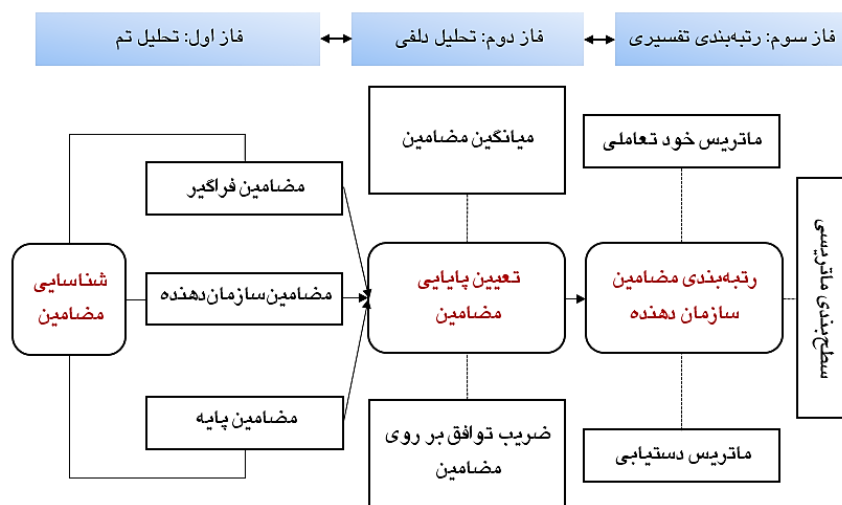
مرور پیشینه‌های تجربی از منظر نوآوری نشان می‌دهد، موضوع حسابداری روایتی به عنوان یک مبنای نوظهور در دانش

یک مدل یکپارچه از طریق تحلیل مضمون می‌باشد. از سویی دیگر به لحاظ نوع هدف روش شناسی، می‌بایست این مطالعه را اکتشافی تلقی نمود، چراکه به دلیل نوظهور بودن پدیده‌ی مورد بررسی، تلاش می‌شود تا از طریق ابزار مصاحبه، نسبت به شناخت معیارهای مؤثر در بسط زمینه‌های پیاده‌سازی حسابداری روایتی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه اقدام شود. در نهایت نیز بایستی بیان نمود، رویکرد این مطالعه به لحاظ نوع داده، ترکیبی است. به طوریکه در بخش کیفی، طی سه مرحله کدگذاری، اقدام به شناسایی مضامین فراگیر؛ سازمان‌دهنده و پایه می‌شود و با انجام تحلیل دلفی، نسبت به تأیید پایایی محورهای شناسایی شده براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق اقدام می‌گردد. در نهایت در بخش کمی نیز با توجه به ایجاد چک‌لیست‌های ماتریسی، از طریق فرآیند رتبه‌بندی تفسیری، اقدام به تعیین اثرگذارترین مضمون سازمان‌دهنده‌ی حسابداری روایتی در بستر مطالعه می‌گردد. لذا می‌توان چارچوب‌های فرآیندی پیاده‌سازی تحلیل‌های این مطالعه را در قالب شکل (۲) ارائه نمود.

حسابداری تلقی می‌شود که در پژوهش‌های گذشته اولاً کارکردهای این پدیده مستقیماً در بستر حرفه حسابداری، مورد توجه قرار نگرفته است و ثانیاً نسبت به ارائه‌ی یک الگوی ماتریسی برای رتبه‌بندی ابعاد اصلی شناسایی شده این پدیده در بستر مطالعه، تحلیل‌های علمی انجام نشده است. لذا انجام این مطالعه می‌تواند ضمن اینکه به جامعه‌ی علمی کمک کند، به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی کمک نماید تا شکاف نمایندگی شرکت‌ها را براساس هنجارسازی مسئولانه‌ی شرکت‌ها در افشاء واقع‌بینانه‌ی اطلاعات، تاحد زیادی پوشش دهند.

روش شناسی

مطالعه‌ی حاضر، به لحاظ نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود، چراکه تعیین زمینه‌های پیاده‌سازی حسابداری روایتی به لحاظ تعیین یک چارچوب نظری منسجم توسط پژوهش‌های گذشته مورد توجه قرار نگرفته است و این پژوهش از منظر توسعه‌ای به دنبال تعیین و توسعه‌ی ابعاد آن براساس



شکل (۲) چارچوب فرآیندی تحلیل‌های پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

مشارکت‌کنندگان

در این پژوهش با توجه به محتوا، ماهیت و فرم تحلیل در بخش کیفی، از خبرگان به عنوان اعضای پانل در بخش تحلیل کیفی استفاده شده است. در این پژوهش براساس ماهیت شیوه‌ی انجام مصاحبه و رسیدن به مضامین پدیده‌ی مورد بررسی، ابتدا تلاش گردید تا رسیدن به جامعه هدف دارای اصالت، معیارهای در خصوص انجام مصاحبه شوندگان تدوین گردد. این معیارهای عبارتند از:

- (۱) دارابودن شناخت مفهومی در حوزه‌های نظری دانش حسابداری
- (۲) احاطه کامل به شیوه‌های پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری و تحقیق‌های مرتبط با توسعه دانش حسابداری
- (۳) آشنایی با استانداردهای و فرآیندهای گزارشگری مالی براساس سه معیار فوق جستجو برای رسیدن به افراد مطلع و متمایل به انجام مصاحبه آغاز گردید. لذا با تعیین این معیارها، شیوه‌ی انتخاب مصاحبه‌شوندگان و مشارکت‌کنندگان به منظور

شامل موقعیت‌های واقعی بودند که مصاحبه شونده‌ها برحسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند که برخی از این سوالات مصاحبه عبارت بودند از:

- ۱) چه زمینه‌های از افشاء اطلاعات در بخش دارایی‌های نامشهود می‌تواند وجود داشته باشد که به پیاده‌سازی حسابداری روایتی کمک نماید؟
 - ۲) حوزه‌هایی که در پیاده‌سازی حسابداری روایتی از نظر افشاء اطلاعات دارایی‌های فکری شرکت‌ها می‌توانند کمک نمایند را توضیح دهید؟
 - ۳) چه زمینه‌های از افشاء اطلاعات استراتژیک می‌تواند وجود داشته باشد که به پیاده‌سازی حسابداری روایتی کمک نماید؟
 - ۴) رویکردهایی از افشاء اطلاعات اختیاری که به پیاده‌سازی حسابداری روایتی کمک می‌نمایند را تفسیر نمایید؟
 - ۵) بخش‌هایی از حوزه‌های توسعه‌گرایی شرکت‌ها که قابلیت تبدیل شدن به دارایی‌های سرمایه‌ای جهت افشاء در رویه‌های حسابداری روایتی دارند را تشریح نمایید.
 - ۶) چه زمینه‌های از افشاء اطلاعات اجتماعی می‌تواند وجود داشته باشد که به پیاده‌سازی حسابداری روایتی کمک نماید؟
 - ۷) مکانیزم‌های تجاری شرکت‌ها از منظر قابلیت‌های پیاده‌سازی حسابداری روایتی را تفسیر نمایید؟
 - ۸) کارکردهایی افشاء اطلاعات زیست‌محیطی که می‌تواند از منظر قابلیت‌های پیاده‌سازی حسابداری روایتی تفسیر شوند را توضیح دهید؟
- در تشریح پروتکل مصاحبه بایستی بیان گردد، در آغاز فرآیند جمع‌آوری داده‌های بخش کیفی، عموماً بدون ساختار انجام گرفت، چراکه این موضوع به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت در مورد موضوع پژوهش به محقق کمک می‌نمود، اما در مراحل بعدی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی، بدلیل معنا پیدا کردن مفاهیم، مصاحبه‌ها به سمت نیمه‌عمیق یا اصطلاحاً نیمه ساختاریافته هدایت شد، تا چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تأثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات تحقیق در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی نماید. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل‌های کیفی همچون تحلیل مضمون،

تأمین مبنای خبرگی، مبتنی بر رویکرد هنوود و پیدگن^۱ (۱۹۹۲) بود. در این فرآیند لازم بود تا افرادی انتخاب شوند که از آگاهی و دانش شناختی لازم در راستای پدیده‌ی مورد بررسی و معیارهای مشخص شده، برخوردار باشند. از آنجاییکه پدیده‌ی مورد بررسی، جزء مفاهیم نوظهور دانش حسابداری بود، می‌بایست خبرگانی از طریق نمونه‌گیری نظری انتخاب می‌شدند که با تشریح موضوع توسط مصاحبه‌کنندگان، ریشه‌های شناختی این پدیده را می‌توانستند، بسط دهند. برای این منظور معیارهایی همچون انجام پژوهش‌های مشابه و تدریس دروس مرتبط با ماهیت این مطالعه، مدنظر قرار گرفت. لذا از طریق یک انتخاب اولیه، تلاش شد تا مصاحبه شونده‌ها نهایی به لحاظ انگیزه‌ی مشارکت و ارائه‌ی مفاهیم نوظهور در این عرصه جهت دستیابی به مدل، انتخاب گردند. لذا براساس مبنای نقطه‌ی اشباع تئوریک، در نهایت ۱۲ نفر به عنوان مصاحبه شونده در این مطالعه مشارکت نمودند. از طرف دیگر، جهت تعیین مضامین فراگیر از مقالات و کتاب‌هایی که در تارگه‌های همچون جهاد دانشگاهی (SID) در ایران؛ پایگاه نشریات کشور (MAGIRAN) ایران؛ مرکز پژوهش‌های علوم رایانه‌ای اسلامی (NOORSOFR) ایران؛ مرجع بین‌المللی مقالات روز دنیا (Sciencedirect)؛ مرجع امرالد (Emeraldinsight) و مرجع (OnlineLierary) استفاده شد.

سپس در بخش کمی تعداد ۲۷ نفر به عنوان مشارکت‌کننده از میان مدیران مالی و روسای حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه در قالب تجربه‌گران بستر مطالعه، به واسطه‌ی شیوه‌ی نمونه‌گیری هدفمند و در دسترس انتخاب شدند. علت معدود بودن مشارکت‌کنندگان در این بخش نیز، دستورالعمل اجرای ماتریسی فرآیند رتبه‌بندی تفسیری، به لحاظ تعداد فرآیندهای مشارکت و پیچیدگی آن می‌باشد. لذا با اتکاء به پژوهش‌های ساهو و تاکر^۲ (۲۰۲۳)؛ جان‌ویلیام و همکاران^۳ (۲۰۲۳) و ولتمیر و محمد^۴ (۲۰۱۷) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه ۱۵ تا ۳۰ نفر تعیین شدند که در این مطالعه نیز تعداد نمونه‌ی ۲۷ نفری مورد توجه قرار گرفت.

ابزار گردآوری داده‌ها

در بخش کیفی پژوهش که از طریق تحلیل مضمون و مصاحبه نسبت به جمع‌آوری داده‌ها بهره برده شده است. براین اساس ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و سپس از مصاحبه‌های نیمه‌عمیق با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سوالات مصاحبه‌ها

3. John William et al
4. Veltmeyer and Mohamed

1. Henwood & Pigeon
2. Sahoo and Thakur

رتبه‌بندی تفسیری، طی ایجاد یک چک‌لیست ماتریسی، ابتدا از طریق مقایسه‌ی زوجی در سطر «i» و ستون «j»، چهار حالت «تأثیرگذاری سطر بر ستون z → i»؛ «تأثیرگذاری سطر بر سطر z ← i»؛ «تأثیرگذاری متقابل ستون بر سطر و بالعکس z ↔ i» و «عدم وجود تأثیر بین سطر و ستون z ≠ i» به عنوان مبنای ایجاد ماتریس دستیابی تلقی می‌شود و در ادامه براساس ماتریس تفسیری و ماتریس متقارن، تأثیرگذارترین مضمون سازمان‌دهنده به عنوان محور حسابداری روایتی تعیین می‌گردد.

یافته‌های پژوهش

با توجه به مبنای جمع‌آوری داده‌ها براساس دو بخش کیفی و کمی، در ادامه یافته‌های مطالعه به تفکیک ارائه می‌شود.

یافته‌های تحلیل مضمون

فقدان چارچوب مفهومی منسجم در رابطه با موضوع حسابداری روایتی، باعث گردید تا در این مطالعه از طریق شیوه‌ی تحلیل مضمون، نسبت به شناسایی ابعاد مورد نظر اقدام گردد. این تحلیل به عنوان فرآیندی تلقی می‌شود که با مرور مبنای و مفاهیم پدیده مورد بررسی در مطالعه‌های مشابه و انجام مصاحبه، تلاش می‌شود تا چارچوب نظری قابل اتکایی ارائه شود. لذا براساس نوع شناسی تحلیل مضمون در رویکرد، آترید-استرلینگ^۲ (۲۰۰۱) که از ساختار سه مضمون فراگیر؛ سازمان‌دهنده و پایه تشکیل می‌شود، پژوهش بدنیال شناسایی مضامین قابل سنجش حسابداری روایتی می‌باشد. لذا همانطور که در شکل (۳) مشخص است، ماهیت ارتباط بین مضامین به ترتیب مبتنی بر داده‌های مصاحبه و محتوا می‌باشد.

اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله‌ی کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. چراکه استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی‌درپی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود (واستل^۱، ۲۰۰۱). در واقع در مرحله‌ی کدگذاری محوری، محقق هرگونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله‌ی کدگذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. سپس براساس تدوین چک لیست هفت گزینه‌ای لیکرت از مشارکت‌کنندگان خواسته شد تا نظر خود را درباره میزان مربوط و مناسب بودن هر گزاره بر روی طیفی بین ۱ تا ۷ مشخص می‌نمود. در هنگام توزیع پرسشنامه‌ها، موارد لازم در مورد اهداف تحقیق و چگونگی تکمیل پرسشنامه‌ها و زمان جمع‌آوری آن‌ها تلاش گردید از طریق یادداشت همراه پرسشنامه توضیح داده شد. با توجه به برنامه‌ریزی‌های صورت گرفته طی سه ماه، پرسشنامه‌ها جمع‌آوری گردید. در صورتی که فرد یا افرادی پرسشنامه ارسال شده مرحله اول و دوم را عودت ندادند و یا بصورت ناقص تکمیل نمودند، برنامه‌ریزی‌هایی برای تماس با این افراد برای عودت پرسشنامه و در صورت لزوم ارسال مجدد پرسشنامه انجام گرفت. در نهایت براساس ماهیت تحلیل



شکل (۳) ساختار تحلیل مضمون (منبع: آترید-استرلینگ، ۲۰۰۱)

با پیروی از این روش، مضمون پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آن‌ها، مضمون سازمان‌دهنده ایجاد می‌شود. مضمون سازمان‌دهنده واسط مضامین فراگیر و پایه شبکه است و مضمون فراگیر در کانون شبکه مضامین قرار می‌گیرد. لذا در این مرحله برای مصاحبه از تحلیل تم استفاده شد تا مشخص شود، مضامین پایه و سازمان‌دهنده‌ی حسابداری روایتی به عنوان

مضامین فراگیر کدامند. لذا در این مرحله به تشریح خلاصه‌ی فرآیندهای طی شده از مصاحبه تا کدگذاری برای ارائه‌ی چارچوب نظری طبق جدول (۱) پرداخته می‌شود. در ادامه نیز با هدف ارائه چارچوب نظری مرتبط با مضامین شناسایی‌شده، طبق شکل (۴) ابعاد حسابداری روایتی ارائه می‌شود.

جدول (۱) فرآیند شناسایی مضامین پایه و سازمان‌دهنده (منبع: یافته‌های پژوهش)

فرآیند	تشریح
مرحله کدگذاری	جهت ایجاد کدهای اولیه (باز) در مرحله اول، برای تسهیل شکل استقراء در تحلیل مضمون، ابتدا از فرآیند سیستماتیک ارزیابی انتقادی برای شناسایی مضامین فراگیر حسابداری روایتی استفاده شد. در این پژوهش باتوجه به مرور ادبیات موجود و با استفاده از مضامین فراگیر که معرف موضوع مورد مطالعه هستند از تعریف عملیاتی استخراج شدند؛ و در ماتریس مقوله‌بندی ساخت یافته در سه سطح افشاء اطلاعاتِ دارایی‌های نامشهود؛ افشاء اطلاعاتِ استراتژیک و افشاء اطلاعاتِ اجتماعی برای شناخت پدیده‌ی مورد مطالعه بهره برده می‌شود. در مرحله دوم و باتوجه به شناسایی شدن ابعاد اصلی که در بالا توضیح داده شد؛ سؤال‌هایی در راستای هدف پژوهش تنظیم و قبل از اجرای مصاحبه، برای اطمینان از روایی یافته‌ها و دقیق بودن سؤال‌ها با اساتید راهنما و مشاور مورد بررسی و بازبینی قرار گرفت و سپس با برنامه‌ریزی‌های انجام‌شده و تعیین وقت قبلی، این سؤال‌ها در مصاحبه‌های انفرادی با مصاحبه‌شوندگان مطرح و صحبت‌های آن‌ها، ضبط و همچنین یادداشت‌برداری شد.
مرحله مضمون‌بایی	این مرحله، شامل جستجو و شناسایی مضامین است که مضامین پس از تطبیق کدها با مضامین بالقوه از بخش کدگذاری شده متن استخراج می‌شود. به عبارت دیگر مرتبط کردن کدها با مضامین اصلی و دسته‌بندی آن‌ها در این مرحله صورت پذیرفت. در واقع در این مرحله، مضامین سازمان‌دهنده ایجاد می‌شوند. مضامین سازمان‌دهنده شامل مضامین حاصل از ترکیب و تلخیص مضامین پایه‌ای است که براساس کدهای باز و از طریق مصاحبه‌ها ایجاد شده‌اند. براساس مرور مفاهیم مشابه در کدهای پایه زمینه‌ی تشخیص و تخصیص مضامین هم مفهوم به یک مفهوم مشترک در یک کد مشخص، این مرحله به سرانجام می‌رسد.
مرحله تفکیک مضامین	مضامین فراگیر شامل مجموعه مضامین سازمان‌دهنده و پایه‌ای هستند که براساس تطبیق با محتوای پژوهش‌های مورد بررسی می‌تواند به یکپارچگی یک پدیده کمک نمایند. در واقع کلیه ابعاد مضامین سازمان‌دهنده به واحدی بزرگتر در قالب مضامین فراگیر تفکیک می‌شوند و انتخاب نام آن‌ها براساس ابعاد نظری یا استدلال‌های کاربردی مرتبط با پدیده‌ی مورد بررسی ملموس می‌گردد. شیوه‌ی انجام کدگذاری براین اساس است که هرچه از کدگذاری پایه به سمت کدگذاری فراگیر حرکت می‌شود، داده‌ها براساس شباهت‌ها و تفاوت‌های کیفی در مقولات گسترده‌تر دسته‌بندی می‌شوند و مضامین بدست آمد در هر مرحله از کدگذاری؛ انتزاعی‌تر از مضامین قبلی می‌گردند. به این معنا که در هر مرحله از کدگذاری از حجم داده‌ها کم و بر محتوای آن افزوده می‌گردد.

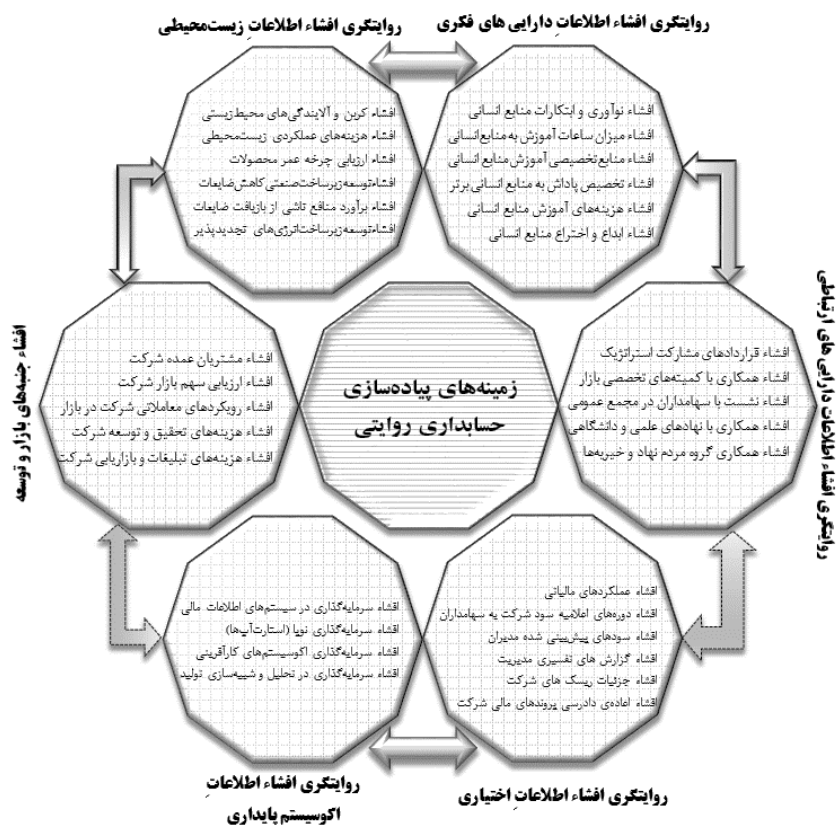
با تشریح فرآیند تحلیل مضمون، طبق جدول (۲) نسبت به ارائه‌ی مضامین پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر اقدام می‌شود تا سطح شناخت محتوایی از پدیده‌ی حسابداری روایتی تقویت گردد.

جدول (۲) شناسایی مضامین پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر مرتبط با پدیده‌ی حسابداری روایتی (منبع: یافته‌های پژوهش)

کدگذاری تماتیک	مجموع کدهای ایجاد شده		
	تفکیک مضامین سازمان‌دهنده	تفکیک مضامین پایه	کدهای ناشی از مصاحبه‌های باز
پدیده پژوهش	مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
زمینه‌های پیداسازی حسابداری روایتی	زمینه‌های افشاء اطلاعاتِ دارایی‌های نامشهود	روایتگری افشاء اطلاعاتِ دارایی‌های فکری	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی
			افشاء نسبت حضور منابع انسانی حرفه‌ای به سایر منابع انسانی
			افشاء میزان ساعات آموزش به منابع انسانی
			افشاء منابع تخصیصی به آموزش منابع انسانی

کد گذاری تماتیک	مجموع کدهای ایجاد شده			
	تفکیک مضامین سازمان دهنده	تفکیک مضامین پایه	کدهای ناشی از مصاحبه‌های باز	
پدیده پژوهش	مضامین فراگیر	مضامین سازمان دهنده	مضامین پایه	
		روایتگری افشاء اطلاعات دارایی‌های ارتباطی	افشاء تخصیص پاداش به منابع انسانی برتر	
			افشاء میزان هزینه‌های آموزش منابع انسانی	
			افشاء ابداع و اختراع منابع انسانی	
			افشاء انعقاد قراردادهای مشارکت با رقبای استراتژیک	
			افشاء میزان همکاری با کمیته‌ها و نهادهای تخصصی بازار	
			افشاء سامانه‌های خدمات آنلاین به ذینفعان	
			افشاء ساعات نشست با سهامداران در مجمع عمومی	
			افشاء همکاری با نهادهای علمی و دانشگاهی	
			افشاء همکاری با گروه‌های مردم نهاد و خیریه‌ها	
			روایتگری افشاء اطلاعات اختیاری	افشاء عملکردهای مالیاتی
				افشاء دوره‌های اعلامیه سود شرکت به سهامداران
				افشاء سودهای پیش‌بینی شده مدیران
				افشاء گزارش‌های تفسیری مدیریت
				افشاء جزئیات ریسک‌های شرکت
	افشاء نوآوری و ابتکارات شرکت براساس رعایت حقوق مؤلفین			
	زمینه‌های افشاء اطلاعات استراتژیک	روایتگری افشاء اطلاعات اکوسیستم پایداری	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری	
			افشاء سرمایه‌گذاری‌های نوپا(استارت‌آپ‌ها) در بستر فناوری اطلاعات	
			افشاء سرمایه‌گذاری اکوسیستم‌های کارآفرینی فناورانه	
			افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های نرم‌افزاری مالی	
			افشاء سرمایه‌گذاری بر اینترنت در تبادلات اطلاعات مالی درون سیستمی	
			افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های تحلیل و شبیه‌سازی تولید فناورانه	
			افشاء سرمایه‌گذاری در حسابداری ابری	
			زمینه‌های افشاء اطلاعات اجتماعی	روایتگری افشاء اطلاعات رقابت تجاری
	افشاء ارزیابی سهم بازار شرکت			
	افشاء رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار			
	افشاء هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت			
	افشاء ارزش برند شرکت			
افشاء هزینه‌های تبلیغات و بازاریابی شرکت				
روایتگری افشاء اطلاعات زیست‌محیطی	افشاء سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت			
	افشاء کربن و آلاینده‌های محیط‌زیستی			
	افشاء محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی			
	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات			

کد گذاری تماتیک	مجموع کدهای ایجاد شده		
	تفکیک مضامین سازمان دهنده	تفکیک مضامین پایه	کدهای ناشی از مصاحبه‌های باز
پدیده پژوهش	مضامین فراگیر	مضامین سازمان دهنده	مضامین پایه
			افشاء توسعه‌ی زیرساخت‌های صنعتی در کاهش ضایعات
			افشاء برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات
			افشاء توسعه‌ی زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر
			افشاء تغییر شیوه‌های انبارداری جهت کاهش تولید گازهای آلاینده



شکل (۴) چارچوب نظری ابعاد حسابداری روایتی (منبع: یافته‌های پژوهش)

یافته‌های تحلیل دلفی

فرایند دلفی، به صورت یک فرآیند تکرار شونده به دنبال بررسی و ارزیابی سطح توافق خبرگان جهت رسیدن به اجتماع قابل قبول درباره یک موضوع پیچیده است، به طوریکه مشارکت کنندگان ضمن دوسویه ناشناس بودن، بدون هیچ ذهنیت سوگیرانه‌ای، صرفاً به تطبیق پدیده مورد نظر از منظر تخصصی بپردازند. در این بخش به منظور تأیید/حذف مولفه‌های پژوهش، با استفاده از مشارکت متخصصان (اعضای پانل) براساس دو مقیاس میانگین و ضریب توافق، مولفه‌های ناشی از تحلیل مضمون که در جدول (۴) آورده شده‌اند، مورد بررسی قرار می‌گیرد.

براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق در چک لیست ۷ گزینه‌ای که طبق دستورالعمل ضریب توافق که باید در حد استاندارد ۰/۵ قرار بگیرد تا تأیید شود و میانگین باتوجه به ۷ گزینه‌ای بودن، امتیاز ۵ (Mean = 5) در آن استاندارد می‌باشد، باید بیان نمود، از مجموع ۴۱ مضمون مرتبط به ابعاد شناسایی شده‌ی حسابداری روایتی، ۸ مضمون پایه که میانگین زیر ۵ (باتوجه به مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای) و ضریب توافق زیر ۰/۵ داشته‌اند، حذف شدند.

جدول (۴) تحلیل دو مرحله‌ای دلفی (منبع: یافته‌های پژوهش)

مولفه‌ها	مضامین	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
		میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	
فکری روایتگری افشاء اطلاعات دارای‌های	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	۶/۰۰	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۴	تأیید
	افشاء نسبت حضور منابع انسانی حرفه‌ای به سایر منابع انسانی	۳/۵۰	۰/۳۵		حذف	
	افشاء میزان ساعات آموزش به منابع انسانی	۵/۱۵	۰/۵۸	۵/۳۵	۰/۶۸	تأیید
	افشاء منابع تخصیصی به آموزش منابع انسانی	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۴۵	۰/۶۸	تأیید
	افشاء تخصیص پاداش به منابع انسانی برتر	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۵۰	۰/۷۰	تأیید
	افشاء میزان هزینه‌های آموزش منابع انسانی	۶/۰۰	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۴	تأیید
ارتباطی روایتگری افشاء اطلاعات دارای‌های ارتباطی	افشاء ابداع و اختراع منابع انسانی	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۴۵	۰/۶۸	تأیید
	افشاء انعقاد قراردادهای مشارکت با رقبای استراتژیک	۵/۵۰	۰/۷۰	۶/۰۰	۰/۸۰	تأیید
	افشاء میزان همکاری با کمیته‌ها و نهادهای تخصصی بازار	۵/۵۰	۰/۷۰	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	افشاء سامانه‌های خدمات آنلاین به ذینفعان	۲/۰۰	۰/۲۰		حذف	
	افشاء ساعات نشست با سهامداران در مجمع عمومی	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۳۵	۰/۶۸	تأیید
	افشاء همکاری با نهادهای علمی و دانشگاهی	۶/۱۰	۰/۸۲	۶/۳۰	۰/۸۵	تأیید
انتخابی روایتگری افشاء اطلاعات انتخابی	افشاء همکاری با گروه‌های مردم نهاد و خیریه‌ها	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۴۵	۰/۶۸	تأیید
	افشاء عملکردهای مالیاتی	۵/۵۰	۰/۷۰	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	افشاء دوره‌های اعلامیه سود شرکت به سهامداران	۶/۱۰	۰/۸۲	۶/۳۰	۰/۸۵	تأیید
	افشاء سوده‌های پیش‌بینی شده مدیران	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۵۰	۰/۷۰	تأیید
	افشاء گزارش‌های تفسیری مدیریت	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۵۰	۰/۷۰	تأیید
	افشاء جزئیات ریسک‌های شرکت	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۴۵	۰/۶۸	تأیید
روایتگری افشاء اطلاعات اکوسیستم پایداری	افشاء اعاده‌ی دادرسی پرونده‌های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۴۵	۰/۶۸	تأیید
	افشاء نوآوری و ابتکارات شرکت براساس رعایت حقوق مؤلفین	۴/۰۰	۰/۴۰		حذف	
	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری	۶/۰۰	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۴	تأیید
	افشاء سرمایه‌گذاری‌های نوپا (استارت‌آپ‌ها) در بستر فناوری اطلاعات	۶/۱۰	۰/۸۲	۶/۳۰	۰/۸۵	تأیید
	افشاء سرمایه‌گذاری اکوسیستم‌های کارآفرینی فناورانه	۵/۵۰	۰/۷۰	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های نرم‌افزاری مالی	۳/۵۰	۰/۳۵		حذف	
توسعه افشاء جنبه‌های بازار و توسعه	افشاء سرمایه‌گذاری در تبادلات اطلاعات مالی درون سیستمی	۳/۵۰	۰/۳۵		حذف	
	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های تحلیل و شبیه‌سازی تولید فناورانه	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
	افشاء سرمایه‌گذاری در حسابداری ابری	۶/۰۰	۰/۸۰	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	افشاء مشتریان عمده شرکت	۶/۲۰	۰/۸۵	۶/۳۰	۰/۸۸	تأیید
	افشاء ارزیابی سهم بازار شرکت	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
	افشاء رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار	۶/۲۰	۰/۸۵	۶/۳۰	۰/۸۸	تأیید
افشاء هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۴۵	۰/۶۸	تأیید	
افشاء ارزش برند شرکت	۳/۵۰	۰/۳۵		حذف		

نتیجه تحلیل دلفی

مولفه‌ها	مضامین	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
		ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین	
روایتگری افشاء اطلاعات زیست‌محیطی	افشاء هزینه‌های تبلیغات و بازاریابی شرکت	۵/۰۰	۵/۰۰	۰/۶۰	۵/۲۰	تأیید
	افشاء سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت	۴/۵۰	۴/۵۰	۰/۴۵	حذف	
	افشاء کربن و آلاینده‌های محیط‌زیستی	۵/۲۰	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۳۵	تأیید
	افشاء محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	۵/۲۰	۵/۲۰	۰/۶۲	۵/۳۰	تأیید
	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	۵/۴۵	۵/۴۵	۰/۶۸	۵/۶۵	تأیید
	افشاء توسعه‌ی زیرساخت‌های صنعتی در کاهش ضایعات	۶/۲۰	۶/۲۰	۰/۸۵	۶/۳۰	تأیید
	افشاء برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	۵/۲۵	۵/۲۵	۰/۶۵	۵/۵۰	تأیید
	افشاء توسعه‌ی زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	۶/۱۰	۶/۱۰	۰/۸۲	۶/۳۰	تأیید
	افشاء تغییر شیوه‌های انبارداری جهت کاهش تولید گازهای آلاینده	۴/۵۰	۴/۵۰	۰/۴۵	حذف	

یافته‌های ناشی از تحلیل ماتریسی

در ادامه می‌بایست براساس کسب اختصار «A» و «X» در تقاطع مقایسه‌ی زوجی سطر «i» و ستون «j» نسبت به ارائه‌ی ماتریس تفسیری اقدام نمود. در واقع در این بخش ارتباطات غیرمستقیمی که می‌تواند در ارزیابی کلی روابط ماتریسی مؤثر باشد، ارائه می‌گردد تا در جمع بندی نهایی، مؤثرترین مولفه‌ی محوری در بستر مطالعه مشخص شود. نتایج این بخش از تفاسیر ماتریسی در جدول (۷) ارائه شده است.

سپس براساس نمادهای اختصاری ارائه شده توسط مشارکت کنندگان در جدول (۶) می‌بایست اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی نمود. برای این منظور لازم است تا طبق جدول (۸) فرآیندهای تبدیل نمادهای اختصاری مورد توجه قرار گیرد.

در این بخش فرآیند ارزیابی تأثیرگذاری سطر «i» بر ستون «j» و یا برعکس و یا متقابل، تلاش می‌شود تا مضامین سازمان‌دهنده‌ی مورد تأیید در فرآیند دلفی، از نظر اولویت‌بندی در بستر مطالعه مورد ارزیابی قرار گیرند. لذا با اتکاء به تشریح روابط امتیاز ماتریسی در جدول (۵)، مرحله‌ی اول ایجاد ماتریس‌های تعاملی مدنظر قرار می‌گیرد.

در تشریح این جدول باید اذعان شود، هر یک از نمادهای اختصاری «V»، «A»، «X» و «O» براساس ۴ نوع از اثرگذاری سطری «i» و ستونی «j»، اقدام به ایجاد ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) طبق جدول (۶) می‌شود.

جدول (۵) روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری (منبع: یافته‌های پژوهش)

اختصارات تعریف شده				
O	X	A	V	
$i \nleftrightarrow j$	$i \leftrightarrow j$	$i \leftarrow j$	$i \Rightarrow j$	تشریح ریاضی
عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون	تشریح تفسیری

جدول (۶) ماتریس خودتعاملی مضامین سازمان‌دهنده (منبع: یافته‌های پژوهش)

مضامین سازمان‌دهنده‌ی شناسایی شده	N	N1	N2	N3	N4	N5	N6
روایتگری افشاء اطلاعات دارایی‌های فکری	N1	■	X	X	O	V	O
روایتگری افشاء اطلاعات دارایی‌های ارتباطی	N2		■	X	O	V	O
روایتگری افشاء اطلاعات اختیاری	N3			■	A	V	A
روایتگری افشاء اطلاعات اکوسیستم‌پایداری	N4				■	X	V
روایتگری افشاء جنبه‌های بازار و توسعه	N5					■	O
روایتگری افشاء اطلاعات زیست‌محیطی	N6						■

جدول (۷) تحلیل تفسیری ماتریس قطبی (منبع: یافته‌های پژوهش)

N6	N5	N4	N3	N2	N1	
			روایتگری افشاء دارایی‌های فکری مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات اختیاری	روایتگری افشاء دارایی‌های فکری مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات دارایی‌های ارتباطی	☐	N1
			روایتگری افشاء دارایی‌های ارتباطی مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات اختیاری	☐	روایتگری افشاء دارایی‌های ارتباطی مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات دارایی‌های فکری	N2
			☐	روایتگری افشاء اطلاعات اختیاری مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات دارایی‌های ارتباطی	روایتگری افشاء اطلاعات اختیاری مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات دارایی‌های فکری	N3
	روایتگری افشاء اطلاعات اکوسیستم پایداری مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات بازار و توسعه	☐	روایتگری افشاء اطلاعات اکوسیستم پایداری مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات اختیاری			N4
	☐	روایتگری افشاء اطلاعات بازار و توسعه مبنای تأثیرگذاری بر افشاء اطلاعات اکوسیستم پایداری				N5
☐			روایتگری افشاء اطلاعات زیست‌محیطی مبنای تأثیرگذار بر افشاء اطلاعات اختیاری			N6

مولفه‌های مستقر سطر «f»

مولفه‌های مستقر ستون «f»

جدول (۸) فرآیند تبدیل نمادهای اختصاری به ۰ و ۱ (منبع: یافته‌های پژوهش)

تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی		
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	V	نماد مفهومی
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	A	
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	X	
خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	O	

آن است که تأثیر مولفه‌ی اول بر مولفه‌ی دوم به صورت قطبی است و با نماد « 1^* » می‌بایست در ماتریس دستیابی نهایی مشخص گردد. با توجه به مشخص شدن، سطح تأثیرگذاری مستقیم؛ غیر مستقیم و قطبی مولفه‌های محوری، در گام بعد اقدام به تعیین درصدهای امتیاز مجموع سطح تأثیرگذاری‌ها می‌شود که این نتایج در قالب جدول (۱۱) ارائه شده است. براساس درصد تأثیرگذاری هر یک از فرآیندهای ماتریسی مشخص شد، مضمون سازمان دهنده‌ی افشاء اطلاعات دارای‌های ارتباطی، مهمترین بعد ابزاری حسابداری روایتی تلقی می‌شود که می‌تواند به عنوان مبنایی برای ارتقاء سطح شناخت ذینفعان از اطلاعات افشاء شده تلقی گردد.

در واقع جدول (۸) نشان می‌دهد، قرار گرفتن هر یک از نمادهای اختصاری در جدول (۶)، چه نقشی در تشکیل ماتریس دستیابی اولیه طبق جدول (۹) دارد که در بخش زیر ارائه شده است. با تبدیل نمادهای اختصاری ماتریس خود تعاملی به ۰ و ۱ در جدول (۹) می‌بایست نسبت به تعیین ماتریس دستیابی نهایی طبق جدول (۱۰) اقدام نمود. در این ماتریس روابط قطری که توجیه کننده‌ی دلایل اثرگذاری غیرمستقیم سه مولفه‌ی محوری می‌باشند با نماد « 1^* » مشخص شوند. در این فرآیند تقاطع دو مولفه در سطر « i » و ستون « j » زمانی که عدد «۰» گرفته است، می‌بایست بررسی گردد آیا تقاطع مولفه‌ی سوم و دوم، از اثرگذاری مستقیم و عدد «۱» برخوردار است یا خیر. اگر عدد «۱» گرفته است این به معنای

جدول (۹) ماتریس دستیابی اولیه مضامین سازمان دهنده (منبع: یافته‌های پژوهش)

مضمین سازمان دهنده‌ی شناسایی شده	N	N1	N2	N3	N4	N5	N6
روایتگری افشاء اطلاعات دارای‌های فکری	N1	<u>1</u>	۱	۱	۰	۱	۰
روایتگری افشاء اطلاعات دارای‌های ارتباطی	N2	۱	<u>1</u>	۱	۰	۱	۰
روایتگری افشاء اطلاعات اختیاری	N3	۱	۱	<u>1</u>	۰	۱	۰
روایتگری افشاء اطلاعات اکوسیستم پایداری	N4	۰	۰	۱	<u>1</u>	۱	۱
روایتگری افشاء جنبه‌های بازار و توسعه	N5	۰	۰	۰	۱	<u>1</u>	۰
روایتگری افشاء اطلاعات زیست محیطی	N6	۰	۰	۱	۰	۰	<u>1</u>

جدول (۱۰) ماتریس دستیابی نهایی مضامین سازمان دهنده (منبع: یافته‌های پژوهش)

مضمین سازمان دهنده‌ی شناسایی شده	N	N1	N2	N3	N4	N5	N6
روایتگری افشاء اطلاعات دارای‌های فکری	N1	<u>1</u>	۱	۱	<u>1*</u>	۱	۰
روایتگری افشاء اطلاعات دارای‌های ارتباطی	N2	۱	<u>1</u>	۱	<u>1*</u>	۱	<u>1*</u>
روایتگری افشاء اطلاعات اختیاری	N3	۱	۱	<u>1</u>	۰	۱	۰
روایتگری افشاء اطلاعات اکوسیستم پایداری	N4	۰	۰	۱	<u>1</u>	۱	۱
روایتگری افشاء جنبه‌های بازار و توسعه	N5	۰	۰	۰	۱	<u>1</u>	۰
روایتگری افشاء اطلاعات زیست محیطی	N6	۰	۰	۱	۰	۰	<u>1</u>

جدول (۱۱) ماتریس امتیازی نهایی مولفه‌های محوری (منبع: یافته‌های پژوهش)

مؤلفه‌های محوری	N	تأثیرگذاری مستقیم	تأثیرگذاری قطبی	تأثیرگذاری تفسیری	تأثیرگذاری کلی	درصد تأثیرگذاری جامع	Rank
N1		۴	۱	۲	۷	۲۱٪/۸۷۵	دوم
N2		۴	۲	۲	۸	۲۵٪	اول*
N3		۴	۰	۲	۶	۱۸٪/۷۵	سوم
N4		۴	۰	۱	۵	۱۵٪/۶۲۵	چهارم
N5		۲	۰	۱	۳	۹٪/۳۷۵	پنجم
N6		۲	۰	۱	۳	۹٪/۳۷۵	پنجم
مجموع		۲۰	۳	۹	۳۲		
درصد		۶۲٪/۵	۹٪/۳۷	۲۸٪/۱۳			

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه، ارزیابی ماتریسی مضامین شکل دهنده‌ی چارچوب حسابداری روایتی می‌باشد. در این مطالعه به دلیل نوظهور بودن ماهیت روایتگری در دانش حسابداری، از فرآیند تحلیل مضمون برای شناسایی مضامین شکل دهنده به این پدیده بهره برده شد. لذا تلاش شد تا با انجام ۱۲ مصاحبه با خبرگان حسابداری به دلیل نقطه اشباع تئوریک، مدل چند بعدی و تماتیک این مفهوم ارائه شود. لذا طی ۲۶۱ مضمون اولیه ایجاد شده از مصاحبه‌ها، مجموعاً ۴۰ مضمون پایه؛ ۶ مضمون سازمان دهنده و سه مضمون فراگیر شناسایی شدند. توزیع فراوانی چنین دسته بندی را می‌توان در جدول (۱۲) مشاهده نمود.

طبق این دسته بندی و در بازه زمانی حدوداً ۱۲ ساعت مصاحبه با خبرگان، اضلاع چند بعدی چارچوب حسابداری روایتی ارائه شدند. سپس باهدف اجماع نظری خبرگان مبنی بر تعمیم مضامین شناسایی شده به بستر مطالعه برای انجام تحلیل‌های بخش کمی از تحلیل دلفی بهره برده شد و از مجموع ۴۱ مضمون مرتبط به ابعاد شناسایی شده‌ی حسابداری روایتی، ۸ مضمون پایه حذف شدند. لذا ۶ مضمون سازمان دهنده وارد فرآیند تحلیل ماتریسی شدند که براساس نتایج این تحلیل همسو با سوال دوم مطالعه، مشخص شد. مضمون سازمان دهنده‌ی افشاء اطلاعات دارایی‌های ارتباطی و دارایی فکری، مهمترین بُعدهای ابزاری حسابداری روایتی تلقی می‌شوند که می‌تواند به عنوان مبنایی برای ارتقاء سطح شناخت ذینفعان از اطلاعات افشاء شده تلقی گردد.

در تحلیل نتیجه کسب شده بایستی بیان شود، یکی از مضامین فراگیری که در پیاده‌سازی حسابداری روایتی از اهمیت زیادی برخوردار است و به عنوان یکی از پایه‌های چارچوب نظری پژوهش در این مطالعه مطرح می‌باشد، افشاء اطلاعات مرتبط با دارایی‌های نامشهود است که بیان کننده‌ی انعکاس بخش پنهانی از ظرفیت‌های اثرگذار یک شرکت از نظر عملکردی به استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌باشد که معمولاً به دلیل اینکه استاندارد مشخصی برای آن وجود ندارد، نادیده انگاشته می‌شوند. در واقع طبق مفهوم حسابداری روایتی که چارچوبی از جنبه‌های قابل استدلال‌تر عملکردهای شرکت برای ذینفعان تلقی می‌شود، افشاء چنین اطلاعاتی می‌تواند قابلیت‌های پاسخگویی و مشروعیت شرکت‌ها را ارتقاء بخشد. این مضمون فراگیر، از دو سازه‌ی افشاء اطلاعات دارایی‌های فکری و افشاء اطلاعات دارایی‌های ارتباطی تشکیل شده است. افشاء اطلاعات دارایی‌های فکری رویکردهای شرکت‌ها را از نظر توسعه و تعامل با منابع انسانی جهت ارتقاء نوآوری‌ها و توانمندی‌های پایدار

شامل می‌شود که می‌تواند ماهیت کارکردی شرکت‌ها از نظر آموزش؛ پاداش؛ منابع قابل تخصیص تا سطح حرفه ای‌گرایی کارکنان را شامل شود و از این طریق نشان دهد یک شرکت از منابع انسانی با کیفیتی برای تصمیم‌گیری و مشارکت در کار تیمی برخوردار می‌باشد. سازه‌ی دیگری که در این مضمون فراگیر شناسایی شد، مضمون سازمان دهنده‌ی روایتگری افشاء اطلاعات دارایی‌های ارتباطی می‌باشد که این مفهوم بر ویژگی‌هایی از افشاء عملکرد شرکت‌ها متمرکز می‌باشد که ارتباطات شرکت را به عنوان یک سرمایه قابل اتکاء و دارای بازده‌های آتی تلقی می‌کند و افشاء آن به عنوان یک مکانیزم نامشهود می‌تواند سطح قابل اتکاءتری از اطلاعات را مبنی بر شناخت بهتر تصمیم‌گیرندگان مالی از شرکت ایجاد نماید. هر دو مضمون در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی، قابل روایت برای استفاده‌کنندگان اطلاعات می‌باشد، چراکه افشاء چنین اطلاعاتی اگرچه به لحاظ کارکردهای تکنیکال در تصمیم‌گیری ممکن است چندان اثرگذار نباشد، اما به لحاظ رویکردهای کیفی و شناختی در تصمیم‌گیری‌های مالی برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌تواند بسیار مهم و قابل اتکاء باشد و جایگاه قابل اعتمادتری را به واحد حسابداری و شرکت‌ها در بین ذینفعان ببخشد. در تطبیق نتیجه کسب شده با سایر مطالعه‌های مشابه در گذشته، نکته‌ی قابل ذکر این است که به دلیل عدم انجام پژوهش‌های مشابهی در گذشته، امکان تطبیق مصداقی نتایج کسب شده وجود ندارد. اما به لحاظ محتوایی و مبنایی نظری مطرح شده در یک ادراک منسجم از دلایل پیاده سازی حسابداری مدیریت شش سیگما، می‌توان این مطالعه را با پژوهش‌هایی همچون تران و همکاران (۲۰۲۳)؛ دیتولیو و همکاران (۲۰۲۲) و رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۱) تاحدی مشابه تلقی نمود.

باتوجه به اهمیت مسئله‌ی این مطالعه، مبنی بر بسترسازی زمینه‌های حسابداری روایتی، به نظریه‌پردازان عرصه حسابداری مدیریت توصیه می‌شود تا زمینه‌های دانش‌افزایی و پیاده‌سازی این پدیده را به لحاظ محتوایی و شناختی، توسعه دهند تا ضمن فاصله‌گرفتن از عینیت‌گرایی صرف حسابداری به سمت ساختارگرایی اجتماعی، امکان ارتقاء افشاء حجم بیشتر اطلاعات را برای ذینفعان ممکن سازند. برای این منظور لازم است تا با نگاه فراگیرتر به دانش حسابداری، سطح آموزش‌های دانشگاهی و اضافه کردن سرفصل‌های جدیدتری از این حوزه به کتب درسی به گونه‌ای سیاستگذاری شود، تا دانش حسابداری از یک بستر صرفاً کمی‌گرایانه به سمت رویکردهای اثرگذار حسابداری در بستر اجتماعی حرکت نماید. از طرف دیگر به لحاظ کاربردی مبنی بر پیاده‌سازی حسابداری روایتی به عنوان یک هنجار

اطلاعات، به طور منسجم‌تری توسعه یابد و شرکت‌ها مسئولانه در پی ترویج چنین ارزش‌هایی در توسعه و پایداری حرفه حسابداری باشند و مشروعیت بالاتری را به عنوان یک پیامد بلندمدت‌تر دنبال نمایند.

عملکردی، به متصدیان حرفه‌ای در این حوزه توصیه می‌شود تا در جلسات شرکت نسبت به سطح اهمیت این رویکرد استراتژیک در افشاء اطلاعات بحث و تبادل نظر نمایند تا بتوان ماهیت کارکردهای کیفی حسابداری از نظر افشاء اطلاعات، ارزش و جایگاه بالاتر در تصمیم‌گیری‌های مالی استفاده‌کنندگان از

جدول (۱۲) مضمون سازی مفاهیم شکل گرفته در حسابداری روایتی (منبع: یافته‌های پژوهش)

مضامین فراگیر	مضامین سازمان دهنده	تعداد کدهای باز	توزیع فراوانی
زمینه‌های افشاء اطلاعاتِ دارایی‌های نامشهود	روایتگری افشاء اطلاعاتِ دارایی‌های فکری	۴۳	۱۶.۴۷۵%
	روایتگری افشاء اطلاعاتِ دارایی‌های ارتباطی	۳۶	۱۳.۷۹۳%
زمینه‌های افشاء اطلاعاتِ استراتژیک	روایتگری افشاء اطلاعاتِ اختیاری	۴۱	۱۵.۷۰۸%
	روایتگری افشاء اطلاعاتِ اکوسیستم پایداری	۴۳	۱۶.۴۷۵%
زمینه‌های افشاء اطلاعاتِ اجتماعی	روایتگری افشاء اطلاعاتِ رقابت تجاری	۴۹	۱۸.۷۷۴%
	روایتگری افشاء اطلاعاتِ زیست‌محیطی	۴۹	۱۸.۷۷۴%
مجموع ستونی	شش مضمون سازمان دهنده	۲۶۱	۱۰۰%

فهرست منابع

بانک‌ها با رویکرد رشد بدون تورم، دانش حسابداری و

حسابرسی مدیریت، ۱۵(۵۹): ۶۳-۸۰.

گیلانی، آتنا، صفری‌گرایی، مهدی، رضائی، جواد و رمضان رضائیان. (۱۴۰۱). طراحی مدل کارکرد استعاره حسابداری گفتمان: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM)، مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، شماره ۳، صص ۱۹۵-۲۲۷.

مهدوی، غلامحسین و عبدالمجید سرمدی‌نیا. (۱۳۹۷). بررسی میزان تعامل رشته حسابداری با سایر علوم و رشته‌های دانشگاهی از بعد پژوهشی، فصلنامه دانش حسابداری مالی، دوره پنجم، شماره ۳، صص ۲۵-۴۴.

نخعی، حاجی‌ابراهیم، رنجبر، محمدحسین، مومنی، علیرضا و بدیعی، حسین. (۱۴۰۳). تبیین الگوی ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۵(۵۷): ۸۵-۱۰۴.

Alam, S., Ranasinghe, S.B. and Wickramasinghe, D. (2021). Another development challenge: gaining emancipation from a functional hegemony in accounting and management control research, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(2): 27-48. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2019-0039>.

Angotti, M., Ferreira, A.C.d.S., Eugénio, T. and Branco, M.C. (2024). A narrative approach for reporting social and environmental accounting impacts in the mining sector: giving marginalized communities a voice, *Meditari Accountancy Research*, 32(1): 42-63. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-11-2021-1513>.

ترچانی‌نارنجین، علی، رضایی، فرزین و بشکوه، مهدی. (۱۴۰۳). تبیین ارتباط میان ارزیابی تهدید امنیت، ترس و انگیزه حفاظت از سیستم های اطلاعاتی حسابداری: آزمون نظریه روانشناسی مثبت‌گرا، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۵(۵۸): ۵۳۷-۵۴۷.

خوش‌خلق، ایرج و قدرت‌الله طالب‌نیا. (۱۴۰۰). تبیین اثر مفاهیم گزارشگری مالی بر سطح افشای ریسک در گزارشگری مالی سالانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش سرمایه‌گذاری، دوره دهم، شماره ۳۸، صص ۴۵۵-۴۷۳.

رهنمای‌رودپشتی، فریدون و بابک نژادتولمی. (۱۳۹۵). هستی‌شناسی حسابداری مدیریت در بستر پست مدرنیته، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، دوره نهم، شماره ۲۹، صص ۱-۱۳.

ساعی، محمدجواد، لاری دشت‌بیاض، محمود و امین رستمی. (۱۳۹۶). بررسی دیدگاه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در خصوص پذیرش و بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره نهم، شماره ۳۶، صص ۵۱-۷۸.

عارفی، داوود، فرساد امان‌الهی، غلامرضا، کیقبادی، امیررضا و اسماعیل‌زاده مقری، علی. (۱۴۰۳). چالش‌ها و راهکارهای به‌کارگیری حسابداری ارزش منصفانه در

- Lee, T. A. (2022). Larson and socio-economic closures in public accountancy professionalization", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(2): 300-324. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4728>.
- Lundh, S., Seger, K., Frostenson, M. and Helin, S. (2024). Accounting as a means to legitimacy: the case of internally generated intangibles, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 21(2): 77-104. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2021-0075>.
- Maali, B., Jaara, O. (2014). Reality and Accounting: The Case for Interpretive Accounting Research. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(1): 2162-3082.
- Michelon, G., Trojanowski, G., Sealy, R. (2022). Narrative Reporting: State of the Art and Future Challenges, *Accounting in Europe*, 19(1): 7-47. <https://doi.org/10.1080/17449480.2021.1900582>.
- Rainey, S. and Goujon, P. (2011). Toward a normative ethics for technology development, *Journal of Information, Communication and Ethics in Society*, 9(3): 157-179. <https://doi.org/10.1108/14779961111167649>.
- Sahoo, P.S.B.B. and Thakur, V. (2023). Blockchainembedded supply chain finance solutions for Indian MSMEs: a TISM and MICMAC approach, *Journal of Business & Industrial Marketing*, <https://doi.org/10.1108/JBIM-06-2022-0264>.
- Senn, J., Luque-Vílchez, M. and Larrinaga, C. (2022). The role of accounting in the assessment of knowledge production from a multi-stakeholder's perspective, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(5): 1033-1059. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-10-2021-0437>.
- Steger, M.B. and Roy, R.K. (2010). *Neoliberalism: A Very Short Introduction*, Oxford University Press, Oxford.
- Tran, L.T.H., Tu, T.T.K., Nguyen, T.T.H., Nguyen, H.T.L. and Vo, X.V. (2023), "Annual report narrative disclosures, information asymmetry and future firm performance: evidence from Vietnam", *International Journal of Emerging Markets*, Vol. 18 No. 2, pp. 351-375. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-08-2020-0925>.
- Tran, L.T.H., Tu, T.T.K., Nguyen, T.T.H., Nguyen, H.T.L. and Vo, X.V. (2023), "Annual report narrative disclosures, information asymmetry and future firm performance: evidence from Vietnam", *International Journal of Emerging Markets*, Vol. 18 No. 2, pp. 351-375. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-08-2020-0925>.
- Veltmeyer, J. and Mohamed, S. (2017). Investigation into the hierarchical nature of TQM variables using structural modelling, *International Journal of Quality & Reliability Management*, 34(4): 462-477. <https://doi.org/10.1108/IJORM-04-2015-0052>.
- Waniak-Michalak, H. and Michalak, J. (2024). Does reaction to controversy in corporate narratives depend on its significance for various stakeholders?, *Central European Management*
- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research *Journal*, 1(3): 34-66. <https://doi.org/10.1177/146879410100100307>.
- Beattie, V. (2014). Accounting narratives and the narrative turn in accounting research: Issues, theory, methodology, methods and a research framework, *The British Accounting Review*, 46(2): 111-134. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.05.001>.
- Bjurklo, M. (2006). Narrative accounting for competence creation, *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 10(1): 34-47. <https://doi.org/10.1108/14013380610672666>.
- Boone, J., Hao, J., Linthicum, Ch. and Pham, V. (2024). Impression management strategy: The relationship between accounting narrative thematic bias and financial graph distortion, *The British Accounting Review*, 56(4): 1-23. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2024.101389>.
- Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological paradigms and organisational analysis*, Heinemann, London.
- Dey, P. and Steyaert, C. (2010). The politics of narrating social entrepreneurship, *Journal of Enterprising Communities: People and Places in the Global Economy*, 4(1): 85-108. <https://doi.org/10.1108/17506201011029528>.
- Di Tullio, P., La Torre, M., Dumay, J. and Rea, M.A. (2022). Accountingisation and the narrative (re)turn of business model information in corporate reporting, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 18(4): 592-615. <https://doi.org/10.1108/JAOC-09-2020-0144>.
- Farnham-Diggory, S. (1994). Paradigms of Knowledge and Instruction, *Review of Education Research*, 64(3): 1-29. <https://doi.org/10.3102/00346543064003463>.
- Fisher, R. T., Van Staden, C., Richards, G. (2019). *Tone and the Accounting Narrative*. University of Hawaii, Honolulu, Hawaii: Hawaii Accounting Research Conference.
- Gola, G. (2009). Informal learning of social workers: a method of narrative inquiry, *Journal of Workplace Learning*, 21(4): 334-346. <https://doi.org/10.1108/13665620910954229>.
- Harvey, A., Spicer-Cain, H., Botting, N., Ryan, G. and Henry, L. (2024). Assessing 'coherence' in the spoken narrative accounts of autistic people: A systematic scoping review, *Research in Autism Spectrum Disorders*, 102(1): 87-105. <https://doi.org/10.1016/j.rasd.2023.102108>.
- Harvey, D. (2007). *A Brief History of Neoliberalism*, Oxford University Press, Oxford.
- John William, A., Suresh, M. and Subramanian, N. (2023). Examining the causal relationships among factors influencing SMEs' competitive advantage: a TISM-neutrosophic MICMAC approach, *Benchmarking: An International Journal*, <https://doi.org/10.1108/BIJ-08-2022-0529>.
- Jorge, S., Nogueira, S.P. and Ribeiro, N. (2020). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2019-0125>.

Journal, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
<https://doi.org/10.1108/CEMJ-05-2023-0230>.

Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems & Information Technology*, 5(2): 21–35.



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 16/ No. 61/ Autumn 2027

Matrix Evaluation of The Themes Forming The Narrative Accounting Framework

Ali Asghar Daneshpajoo

Department of Accounting, Khom.C., Islamic Azad University, Khomein, Iran
a.daneshpajoo@iau.ac.ir

Azar Moslemi

Department of accounting, Khom.C., Islamic Azad University, Khomein, Iran
(Corresponding Author)
azarmoslemi@iau.ac.ir

Mehdi Safari Gerayli

Department of Accounting, BG.C., Islamic Azad University, Bandargaz, Iran
safari83@iau.ac.ir

Mostafa Ezadpour

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic and Administrative Sciences, Qom University, Qom, Iran
m.ezadpour@qom.ac.ir

Abstract

With the change in the nature of social expectations and the development of the theoretical functions of accounting knowledge, companies cannot cover their interests by distorting information in relation to the opportunistic persuasion of stakeholders, as in the past. Therefore, with the paradigm changes of accounting knowledge and the acceptance of social structuralism approaches in this field, today the nature of accounting is moving from merely referring quantitative financial reports to covering the qualitative aspects of information disclosure. The purpose of this research Matrix evaluation of the themes forming the narrative accounting framework. The methodology of this study is developmental, because while providing an exploratory framework of the implementation of narrative accounting, based on creating a cognitive coherence of information acquisition, it seeks to evaluate the matrix of themes identified in the context of the study. The research tool in the qualitative part is interview and focusing on the process of thematic analysis to present a multidimensional model regarding the recognition of narrative accounting, so that based on the reliability measurement of the identified dimensions, in the quantitative part of the study, a matrix analysis will be performed. The results in the qualitative part during 12 interviews indicate the identification of 3 categories, 6 components, and 40 conceptual themes, which were attempted to provide a theoretical framework by performing two stages of Delphi analysis and removing 8 themes. The results in the quantitative section also showed that the organizing theme of information disclosure of communication assets and intellectual property are considered the most important instrumental dimensions of narrative accounting, which can be considered as a basis for improving the level of knowledge of the beneficiaries of the disclosed information.

Keywords: Narrative Accounting, Thematic Process, Stakeholders Rights