

## Presenting a Model for Narrative Accounting: An Action Research Approach

*Ali Asghar Daneshpajooh*<sup>††</sup>

*Mehdi Safari Gerayli*<sup>†††</sup>

*Azar Moslemi*<sup>††††</sup>

*Mostafa Ezadpour*<sup>†††††</sup>

### Abstract

**Objective:** With the paradigmatic changes in accounting knowledge in the last century and the acceptance of social structuralism approaches in this field, today's nature of accounting is moving from the mere quantitative reference of financial reports to the qualitative aspects of information disclosure. Narrative accounting is considered a strategic approach in the new paradigms of accounting knowledge, which aims to strengthen the functions of comprehensive financial information disclosure functions for stakeholders. Narrative accounting is considered one of the most emanating paradigm changes in accounting knowledge, which was a reaction to the vacuum caused by the positivist approach in classical accounting with the perceptual realities of external decision makers. Therefore, since the accounting philosophy based on the classical and objectivist approach was only looking for quantitative reporting, the narrative process in this field to link theory and practice emerged to provide a more attention-worthy answer to the expectations arising from social contexts. In other words, narrative accounting creates a more interactive environment for accounting with stakeholders and can greatly reduce the conflict of interest between companies and stakeholders. Narrative accounting can be considered a level of representation of interactive knowledge and accounting relations with stakeholders, which have arisen by changing the accounting paradigm from classic to modern approaches in this profession and seeking to create value for stakeholders. This research examines narrative accounting based on action research for cognitive classification in capital market companies. The noteworthy point is that although the scope of the function of the narrative process in the knowledge of humanities, especially in culture and management, is considered a tool to objectify the realities. Still, the lack of application of this concept in accounting has caused this knowledge to change even with the change in social expectations and conditions. , cannot become a structure of mutual language between the company and external stakeholders and have positive consequences for balancing the market regarding information symmetry.

**Method:** This methodological process is called action research, which seeks to cognitively categorize it for implementation by connecting the qualitative aspects of identifying propositions related to the phenomenon under investigation. In this method, also called the type of analytical pragmatism,

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 15, No. 2, pp. 35-58

\* Ph.D. Candidate in Accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran. **Email:** ali\_danesh\_p@yahoo.com

\* **Corresponding Author**, Associate Professor of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. **Email:** mehdi.safari83@yahoo.com

\* Assistant Professor of Accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran.

**Email:** azar.moslemi.kh@gmail.com

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

**Submitted:** 31 January 2024 **Revised:** 3 March 2024 **Accepted:** 11 March 2024 **Published:** 30 July 2024

**Publisher:** Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

**DOI:** 10.22103/jak.2024.22889.4011

©The Author(s)



## Abstract

---

researchers conduct interviews and open coding to identify propositions so that different aspects of narrative accounting can be phenomenologically studied in this section. In the quantitative part, as a cognitive classification process, the research, by forming a focus group, contextualizes and separates the identified propositions and determines in which category each of the propositions can be placed in the category related to the phenomenon of narrative accounting. Therefore, to follow the path of analysis in this research, it is necessary to create scored questionnaires to determine in which category the experience and knowledge of the focal group place each proposition through the wiremax technique. The formation of the focus group meetings takes place during three stages of conceptualization, exchange, and content recognition so that it is possible to assign the points of each participant to the propositions for the classification of the concept of narrative accounting. Therefore, this study is considered developmental in terms of results and exploratory in terms of purpose, based on the nature of conducting interviews to identify emerging propositions of narrative accounting. In terms of the mixed nature of data collection, as mentioned, this study is considered a mixed study, so in the qualitative part, to conceptualize the phenomenon under investigation, data is collected from interviews with experts, and in the quantitative part, through Q questionnaire score data and analysis. Wiremax determines which category the propositions are classified into.

**Results:** To achieve validity, similar research was matched to provide the possibility of entering the statements identified in the Q analysis model for the cognitive classification of this phenomenon in the context of capital market companies. In the following, by forming a focus group to determine the cognitive categories of the examined concept during four sessions and by creating a Q evaluation checklist from +5 to -5 in 28 houses according to the identified propositions, the necessary action was taken, and they were asked to understand the problem to place each proposition in one of the 28 houses of Q's evaluation checklist. Then, through the Wiremax matrix, cognitive classes were determined regarding the separation of narrative accounting propositions, and the results indicated the existence of 4 cognitive classes regarding the foundation of narrative accounting at the level of capital market companies.

**Conclusion:** Based on 4 levels in the foundation of narrative accounting as an action research process at the level of capital market companies, it is possible to get a more comprehensive understanding of this phenomenon. Therefore, based on these 4 categories, the categories assigned to each statement will be expanded. The first category as a research measure for the implementation of narrative accounting in the context of capital market companies is the orientation of the reporting language in the narrative of transparent information to the stakeholders to improve the level of cognitive awareness and judgment of investors and other users of external information. In this category, the accounting unit focuses on announcing a set of reports that are optional for investors, trying to use the capacities of a negative tone to advance their financial strategies in the capital market.

**Conclusion:** The results showed that narrative accounting, as an emerging part of accounting knowledge, can bring strategic capacities and competitive capabilities of companies in gaining the trust of stakeholders for companies.

**Keywords:** *Narrative Accounting, Action Research, Focus Group.*

**Paper Type:** *Research Paper.*

**Citation:** Daneshpajoo, A.A., Safari Gerayli, M., Moslemi, A., & Ezadpour, M. (2024). Presenting a model for narrative accounting: An action research approach. *Journal of Accounting Knowledge*, 15(2), 35-58 [In Persian].

## کاربست رویکرد اقدام پژوهی در ارائه چارچوبی برای حسابداری روایتی

علی اصغر دانش پژوه\*<sup>۱</sup>

مهدی صفری گرایلی\*\*<sup>۲</sup>

آذر مسلمی\*\*\*<sup>۳</sup>

مصطفی ایزدپور<sup>۴</sup>

### چکیده

هدف: مطالعه بسترسازی حسابداری روایتی از طریق اقدام پژوهی به منظور طبقه‌بندی شناختی در شرکت‌های بازار سرمایه. روش: این مطالعه به لحاظ روش شناسی از الگوی کلابزی (۱۹۷۸) برای پیاده‌سازی گام‌های اقدام پژوهی بهره برده است. لذا، براساس این الگو، ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان و کدگذاری باز، تلاش گردید تا گزاره‌های حسابداری روایتی در بستر عملکردهای واقعی شرکت‌ها مشخص شوند. سپس به منظور روایی‌سازی گزاره‌ها، از طریق ارزیابی انتقادی نسبت به تطبیق گزاره‌ها با پژوهش‌های مشابه اقدام گردید تا امکان ورود گزاره‌ها به مرحله تشکیل گروه کانونی جهت بحث و تبادل نظر برای تفکیک شناختی هریک از گزاره‌ها در قالب یک مقوله مهیا شود. سپس از طریق چک‌لیست ارزیابی کیو، هریک از گزاره‌ها در حد فاصل +۵ تا -۵ امتیازبندی شدند و در نهایت ماتریس ۴ طبقه‌ای باهدف بسترسازی زمینه‌های پیاده‌سازی حسابداری روایتی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه ایجاد گردید.

یافته‌ها: نتایج نشان داد، از مجموع ۱۲ مصاحبه و ۲۷۵ کد باز ایجاد شده، مجموعاً ۲۸ گزاره شناسایی شدند. از طرف دیگر در بخش کمی مشخص شد، ۲۸ معیار شناسایی شده حسابداری روایتی در ۴ مقوله با ۷ گزاره در چارچوب یک ماتریس چهارربعی حاصل گردید.

نتیجه‌گیری: در واقع نتیجه کسب شده در این مطالعه نشان می‌دهد حسابداری روایتی به عنوان یک بخش نوظهور در دانش حسابداری، می‌تواند ظرفیت‌های استراتژیک و قابلیت‌های رقابتی شرکت‌ها در جلب اعتماد ذینفعان را برای شرکت‌ها به همراه داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری روایتی، اقدام پژوهی، گروه کانونی.

نوع مقاله: پژوهشی

استناد: دانش پژوه، علی اصغر؛ صفری گرایلی، مهدی؛ مسلمی، آذر و ایزدپور، مصطفی. (۱۴۰۳). کاربرد رویکرد اقدام پژوهی در ارائه چارچوبی برای حسابداری روایتی. مجله دانش حسابداری، ۱۵(۲)، ۳۵-۵۸.

مجله دانش حسابداری، دوره پانزدهم، ش ۲، صص. ۳۵-۵۸

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. رایانامه: ali\_danesh\_p@yahoo.com

نویسنده مسئول، دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. رایانامه: mehdi.safari83@yahoo.com

\* استادیار گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. رایانامه: azar.moslemi.kh@gmail.com

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۱۱ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۱۲/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۱ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۳/۵/۹

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

## مقدمه

تحولات اجتماعی و تغییر استانداردهای حسابداری، باعث گردیده تا حسابداری از نقش صرفاً اثبات‌گرایانه‌ی خود خارج شود و در مسیر توسعه‌ی هنجاری برای تقویت یکپارچگی بیشتر حرکت نماید (رادفورد<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). براین اساس، ظهور نظریه‌های جدید در این عرصه باهدف تقویت توسعه رفتارگرایی در حرفه حسابداری از آغاز دهه ۱۹۸۰ به طور جدی‌تری پیگیری گردید (تایبی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). حسابداری روایتی به عنوان یکی از منبع‌ترین تغییرات پارادایمی در دانش حسابداری تلقی می‌شود که در واقع، واکنشی به خلاء ناشی از رویکرد اثبات‌گرایی در حسابداری کلاسیک با واقعیت‌های ادراکی تصمیم‌گیرندگان بیرونی بود (رادفورد، ۲۰۲۰). براین اساس از آنجایی که فلسفه حسابداری براساس رویکرد کلاسیک و عینیت‌گرایانه، صرفاً به دنبال گزارشگری کمی بود، استفاده از فرآیند روایتگری در این حوزه با هدف پیوند نظریه و عمل، ظهور یافت تا به انتظارات برآمده از بسترهای اجتماعی پاسخ در خور توجه‌تری ارائه دهد. به عبارت دیگر، حسابداری روایتگرایی فضای متعامل‌تری برای حسابداری با ذینفعان ایجاد می‌نماید و تضاد منافع بین شرکت‌ها با ذینفعان را می‌تواند تا حد زیادی تقلیل دهد.

در واقع حسابداری روایتگری را می‌توان سطحی از بازنمایی دانش تعامل‌گرایانه و مراددهای حسابداری با ذینفعان تلقی نمود که با تغییر پارادایم حسابداری از کلاسیک به رویکردهای نوین در این حرفه، به وجود آمده و به دنبال خلق ارزش برای ذینفعان می‌باشند (ایرتز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). زیرا حسابداری فراتر از نقشی که برای آن ترسیم شده بود، امروزه به زبانی برای تعامل و ارزش در بازار رقابتی تبدیل شده است و توسعه‌ی آن به شکل روایتگری می‌تواند به انعکاس قابل‌تأمل‌تر اطلاعات به استفاده‌کنندگان از آن کمک نماید (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱). بوجو کولو<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) حسابداری روایتی را مجموعه از فرآیندهای مبتنی بر لحن و زبان گزارشگری تعریف می‌نماید که هدف آن توسعه‌ی سطح تعاملات بین استفاده‌کنندگان بیرونی از اطلاعات با واحد حسابداری و شرکت است تا از این طریق سطح اعتماد عمومی تقویت گردد. از طرف دیگر دیتولیو و همکاران<sup>۵</sup> (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 عینیت‌بخشی به واقعیت‌ها محسوب می‌شود، اما فقدان کاربست این مفهوم در حسابداری باعث گردیده است تا این دانش حتی با تغییر انتظارات و شرایط اجتماعی، نتواند به ساختاری از زبان متقابل بین شرکت با ذینفعان بیرونی تبدیل شود و پیامدهای مثبتی برای متوازن‌سازی بازار از نظر تقارن اطلاعاتی داشته باشد (سینن و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲). اما سؤال اینجاست دستاورد چنین کارکردی از دانش حسابداری در شرکت‌های بازار سرمایه چیست؟

پاسخ به این سؤال می‌تواند نقش مهمی در ضرورت انجام این پژوهش داشته باشد، زیرا اگرچه پژوهش‌های گذشته این حوزه از علم حسابداری را به طور مشخص مورد بررسی قرار نداده‌اند، اما می‌توان استنباط نمود که بکارگیری حسابداری روایتی از پیامدهای فراگیری همچون حفظ ارزش‌های اطلاعاتی؛ کاهش هزینه‌های نمایندگی؛ تقارن اطلاعاتی و کاهش هزینه پردازش اطلاعات، را برای ذینفعان و شرکت‌ها به همراه داشته باشد (هاک و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۲۲). به عبارت دیگر، این مفهوم کمک می‌نماید تا شرکت‌ها علیرغم افشاء اطلاعات الزام شده در استانداردهای گزارشگری مالی، به افشاء اطلاعاتی پردازند و یا

<sup>1</sup> Rutherford

<sup>2</sup> Taïbi

<sup>3</sup> Aerts

<sup>4</sup> Bjurklo

<sup>5</sup> Di Tullio

<sup>6</sup> Senn

<sup>7</sup> Hoque

رویه‌هایی از افشاء را در پیش بگیرند که به تقویت مکانیزم‌های ادراکی سرمایه‌گذاران می‌تواند کمک نماید (آلاواتیج و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). لذا، تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های انجام شده در گذشته همچون چاریری<sup>۲</sup> (۲۰۱۰)؛ گلمینی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) و جایاسینگه و اددین<sup>۴</sup> (۲۰۱۹)، در این است که حسابداری روایتی می‌تواند رویه‌های همسان‌تری از محتوایی اطلاعاتی در گزارشگری مالی به سرمایه‌گذاران انعکاس دهد و از طریق کنترل ریسک، بازده بالاتری برای آنان به همراه داشته باشد. در واقع تفاوت این مطالعه با پژوهش‌های یاد شده در این است که غالب آن مسئله‌ی روایتگری در حسابداری را به صورت موردی بررسی نمودند و کمتر پژوهشی از طریق مدل‌سازی بخشی کیفی نسبت به ارائه‌ی یک مدل انتزاعی در بستر دانش حسابداری در رابطه با این پدیده اقدام کرده است. از طرف دیگر باید بیان نمود، اگرچه این مفهوم در مراحل اولیه توسعه‌ی خود در دانش حسابداری قرار دارد، اما می‌تواند در ایجاد مفاهیم ساختاری و شناختی جهت شکل‌گیری ادراک محتوایی منسجم در ذینفعان بسیار موثر باشد. با توجه به بیان رویکردهای مفهومی نسبت به شناخت حسابداری روایتی در این مطالعه، می‌بایست از دو مبنای نظری و کاربردی نسبت به ارائه‌ی اهمیت و ضرورت این مطالعه اقدام نمود.

اولاً از منظر نظری، انجام چنین پژوهشی می‌تواند ضمن گسترده نمودن دایره‌ی شناخت مضمونی و استعاره‌ای حسابداری روایتی، به گسترش زبان گزارشگری مالی و استدلال محتوایی در آن به پژوهشگران کمک نماید تا پیوند متناسب‌تری، از ادبیات و مدیریت فرهنگی در چارچوب نمادها؛ ارزش‌ها؛ هنجارها با زبان مالی و مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایجاد گردد. به عبارت دیگر همانطور که ماریتو و مک‌گوآئن<sup>۵</sup> (۲۰۱۸) اشاره می‌نمایند، استعاره‌سازی در حسابداری به عنوان یک کارکرد استراتژیک مفهومی، متأسفانه در این حوزه مغفول مانده، در حالی که استعاره‌هایی همچون حسابداری روایتی، به دلیل دارا بودن پیرنگ‌هایی از تشبیه و مصورسازی شناختی می‌تواند در تقویت ارتباطات اثربخش شرکت با ذینفعان نقش موثری را ایفا کند.

ثانیاً از منظر کاربردی در بیان اهمیت انجام این مطالعه، استناد به فقدان یک همشکلی در رویه‌های حسابداری به خصوص در گزارشگری مالی باعث گردیده تا عملاً بخش افشاء اختیاری اطلاعات نتواند براساس یک هنجار حرفه‌ای به توسعه‌ی دانش حسابداری در تصمیم‌گیری‌های مالی و کاهش تضاد منافع بین شرکت‌ها با ذینفعان کمک نماید. در بازارهای سرمایه‌ناکارآمد به لحاظ زیرساختی، همچون بازار سرمایه کشور ما به دلیل درهم‌تنیدگی و نبود سازوکارهای منسجم در افشاء اطلاعات برابر، عملاً شفافیت‌های مالی کاهش می‌یابد و این موضوع تعامل‌پذیری زبان حسابداری را بین شرکت با ذینفعان بیرونی عملاً دچار چالش می‌نماید. لذا، تمرکز بر بسترسازی حسابداری روایتی چه از منظر تئوریک و چه از منظر کاربردی قادر خواهد بود تا شکل منسجم‌تری از ادراک تصمیم‌گیرندگان مالی در بازار سرمایه را ایجاد کند. همچنین حسابداری روایتی ابزاری مدیریتی برای تقویت ارتباط و تعامل اثربخش بین شرکت با ذینفعان است که می‌تواند شکاف هزینه‌های نمایندگی را در سطح بازار سرمایه کاهش دهد.

### مبانی نظری پژوهش

با آغاز دهه ۸۰ میلادی در قرن گذشته، کلیت دانش علوم انسانی تحت تأثیر قرار گرفت و حسابداری به عنوان زیرمجموعه‌ی این دانش نیز روند تغییر از عینیت‌گرایی به سمت رفتارگرایی و سپس ساختارگرایی اجتماعی را آغاز نمود. به عبارت دیگر، بسیاری از مفسران و تئوری‌پردازان دانش حسابداری همراستا با این تغییرات تلاش نمودند، حسابداری را از پارادایم‌های صرفاً

<sup>1</sup> Alawattage

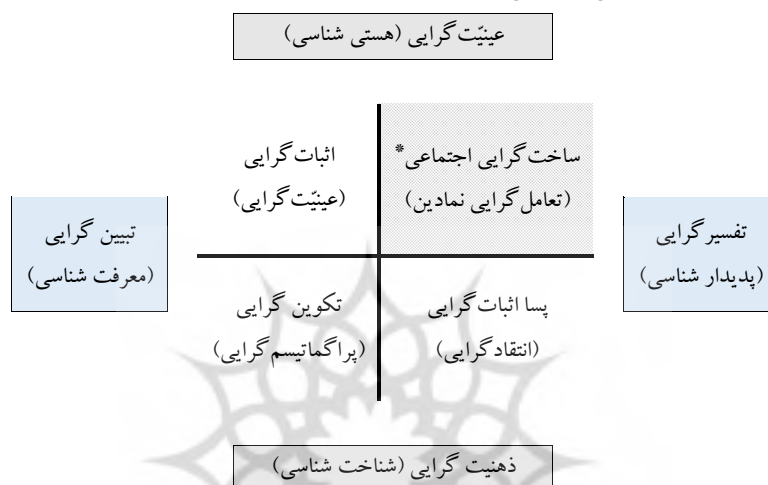
<sup>2</sup> Chariri

<sup>3</sup> Gelmini

<sup>4</sup> Jayasinghe & Uddin

<sup>5</sup> Marriott & Mcguigan

کلاسیک‌رهایی بخشند و به سمت ارزش‌گرایی رفتاری این حرفه برای ذینفعان سوق دهند (کریشناکومار<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲). در ابتدا یکی از چالش‌های مهم این تغییر، ارتقاء سطح شناخت متصدیان این عرصه برای پذیرش تغییر ماهیت حسابداری از طریق کارکردهای معرفت‌شناسی این دانش بود. به تدریج حسابداری تلاش نمود تا با ایفای نقش اثرگذارتر در تصمیم‌های ذینفعان، از قید و بندهای عینیت‌گرایی عملی و پوزیتیویسم فلسفی خارج شود و با هدف اعتمادزایی اجتماعی در مسیر تعامل‌گرایی نمادین<sup>۲</sup> به عنوان یک مکتب نوظهور در علوم انسانی حرکت نماید (رهنمای رودپشتی و نژادتولمی، ۱۳۹۵). **بورديو** (۲۰۱۶) در قالب ماتریس مبتنی بر دو بعد محور عمودی و دو بعد محور افقی نسبت به تفکیک پارادایم در عرصه‌های علوم انسانی اقدام نموده است که در قالب شکل (۱) قابل مشاهده است.



شکل ۱. پارادایم‌های عرصه علمی در علوم انسانی

لذا، می‌توان تغییرات پارادایمی و ظهور مفاهیمی همچون حسابداری روایتی را حاصل تقاطع عینیت‌گرایی و تفسیر‌گرایی تلقی نمود که به منظور رسیدن به اعتماد اجتماعی، تلاش می‌شود تا نقش حسابداری فراتر از عینیت‌گرایی بتواند به زمینه‌های ساختارگرایی اجتماعی نیز پاسخ مثبت ارائه دهد. **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 است. 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 (**میچلیتون و همکاران**،<sup>۳</sup> ۲۰۲۲). از طرف دیگر **فیشر و همکاران**<sup>۴</sup> (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 است. 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 (**رهنمای رودپشتی و بیات**، ۱۳۹۱). از طرف دیگر، **بک**<sup>۵</sup>

<sup>1</sup> Krishnakumar

<sup>2</sup> Symbolic Interactionism

<sup>3</sup> Michelon

<sup>4</sup> Fisher

<sup>5</sup> Bak

(۲۰۱۹) در بسط کارکردهای این مفهوم بیان می‌کند که روایتگری در رویه‌های حسابداری، به ذینفعان این امکان را می‌دهد تا به شناخت کیفی در مورد عملکرد شرکت‌ها دستیابند. در واقع حسابداری روایتی زمینه‌های عملکردی نامشهود همچون ظرفیت‌های نوآوری، قابلیت‌های تکنولوژیک و دارایی‌های سرمایه‌ای را به انحاء مختلف به اطلاع ذینفعان می‌رساند (ایرتز، ۱۹۹۴). این روایت‌ها برای نشان دادن برداشت مدیریت از رویدادهای شرکتی گرفته می‌شوند و به این ترتیب، اعتقاد بر این است که گرایش‌های اطلاعاتی و افشاء اختیاری را منعکس می‌کنند (دی‌آنتی، ۲۰۱۹). از طرف دیگر باید بیان شود، حسابداری روایتی در واقع، پاسخی به نقد رویکرد تک‌بعدی و عینیت‌گرایانه‌ی حسابداری است که صرفاً براساس الزامات نهادی اقدام به افشاء اطلاعات می‌نمایند و چندان جنبه‌های داوطلبانه را در این رابطه مدنظر قرار نمی‌دهد. در سال ۲۰۱۰، هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی<sup>۲</sup> (IASB) بیانیه‌ای را با عنوان «تفسیر مدیریت<sup>۳</sup>» منتشر کرد که چارچوبی گسترده و غیرالزام‌آور برای ارائه این نوع گزارش‌دهی ارائه می‌کرد. تفسیر مدیریت به عنوان یک رویه از حسابداری روایتی، در نظر گرفته می‌شود که زمینه‌ای را برای تفسیر عملکرد، موقعیت و پیشرفت شرکت به ذینفعان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات انعکاس می‌دهد. لذا، حسابداری روایتی با ارجاع راهبردهای تجاری و توسعه ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی همچون محیط زیست، به دنبال این موضوع است تا به کاربران در درک بهتر عملکردهای مالی شرکت‌ها کمک نماید و اهداف و استراتژی‌های مدیریت را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند (کانلی و آلپویرجی، ۲۰۰۶). باتوجه به مبانی نظری مطرح شده نسبت به ارائه سؤال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام می‌شود:

❖ سؤال اول پژوهش) گزاره‌های زمینه‌ای حسابداری روایتی در سطح بازار سرمایه کدامند؟

❖ سؤال دوم پژوهش) طبقه‌بندی شناختی جهت بسترسازی زمینه‌های اجرای حسابداری روایتی در سطح بازار سرمایه کدامند؟

لازم به ذکر است پاسخ به سؤال‌های پژوهش براساس الگوی کلایزی<sup>۵</sup> (۱۹۷۸) در اقدام پژوهی دنبال می‌شود و از طریق دو فرآیند کیفی و کمی، ضمن شناسایی گزاره‌های زمینه‌ای حسابداری روایتی، از طریق تشکیل گروه کانونی و ارزیابی کیو، نسبت به بسترسازی این پدیده در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام می‌شود.

### پیشینه پژوهش

تران و همکاران<sup>۶</sup> (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 ییزی ساده استفاده شد تا لحن گزارش سالانه به عنوان مبنای سنجش افشاء روایتی مورد بررسی قرار گیرد. نتایج مطالعه نشان داد 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 است. علاوه بر این، گستردگی نظارت نهادهای بالادستی در مورد افشای شرکت‌ها، می‌تواند به ارتقاء قابلیت پیش‌بینی لحن شرکت‌ها برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات کمک نماید. آنگوتی و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۲۲) مطالعه‌ای با عنوان «بسط یک رویکرد روایتی برای گزارش اثرات

<sup>1</sup> Diyanty

<sup>2</sup> International Accounting Standards Board

<sup>3</sup> Management Commentary

<sup>4</sup> Connolly & Alpa Virji

<sup>5</sup> Colaizzi

<sup>6</sup> Tran

<sup>7</sup> Angotti

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.

**دیتولیو و همکاران<sup>۱</sup> (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 کسب و کار 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. **گادوسکی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۱)** پژوهشی تحت عنوان «حرکت به سوی حسابداری گفتگومانی: ابزارها و شواهد» انجام دادند. جامعه‌ی آماری این پژوهش آموختگان حسابداری در بخش عمومی بودند و ابزار پژوهش تحلیل محتوا بود. نتایج پژوهش نشان داد، تمرکز بر کارکردهای حسابداری گفتگومان به خصوص در بخش عمومی، زمینه‌هایی از فرهنگ و هنجارهای اجتماعی را در بر می‌گیرد که نیازمند آگاهی‌سازی آکادمیک دارد. در واقع این پژوهش به بخشی از ارزش‌های حرفه حسابداری پرداخته است که الزاماً برای آن استاندارد مشخصی وجود ندارد و نیازمند ادراک‌سازی مفهومی در شناخت رگه‌های پیوند بین مسائل اجتماعی با گزارشگری مالی شرکت‌ها به منظور ارتقای قابلیت‌های تعاملی با ذینفعان است. ابزار این بخش طبق نتایج پژوهش استفاده از شیوه‌های گفتگومحوری در گروه‌های کانونی است که قادر خواهد بود تا زمینه را برای انسجام ادراکی بیشتر به عنوان پیامد این رویکرد نظری ایجاد کند.

**تفقی و همکاران (۱۴۰۱)** مطالعه‌ای با عنوان «کیفیت گزارشگری مالی، مدیریت لحن گزارش‌های سالانه و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی» انجام دادند. در این پژوهش داده‌های ۱۱۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران طی دوره‌ای ۶ ساله (سال ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۷) مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این پژوهش مطابق با دیدگاه فرصت‌طلبانه، تئوری‌های نمایندگی و فشارحق‌الزحمه حسابرسی بوده و بیان می‌دارد کیفیت پایین گزارشگری مالی انگیزه مدیران را برای استفاده از لحن مثبت در گزارش‌های سالانه افزایش می‌دهد. از طرفی لحن گزارش‌های توضیحی می‌تواند بر حق‌الزحمه غیرعادی حساب‌رسان تأثیر داشته و نقشی میانجی بر ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی ایفا نماید و در نهایت نتایج بیان داشتند که مدیران نمی‌توانند از حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی به عنوان ابزاری در جهت پوشش کیفیت پایین گزارشگری مالی استفاده نمایند. **گیلانی و همکاران (۱۴۰۱)** مطالعه‌ای با عنوان «طراحی مدل کارکرد استعاره حسابداری گفتگومان: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM)» انجام دادند. نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله، ۶ مؤلفه

<sup>1</sup> Di Tullio

<sup>2</sup> Godowski



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 اولویت بندی مؤلفه های حسابداری گفتمان در ۵ سطح از مدل ماتریسی حکایت دارد که سطح پنجم تأثیرگذارترین مؤلفه و در سطح اول کم اثرگذارترین مؤلفه های مرتبط با هر یک از مقوله های پژوهش تفکیک شدند. این پژوهش نشان داد، مؤلفه کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری به عنوان معیار مقوله ی سازوکار فرهنگی حسابداری گفتمان به استفاده کنندگان تأثیرگذارترین مؤلفه حسابداری گفتمان است.

**موسوی نژاد و نمازی (۱۳۹۵)** پژوهشی با عنوان «بررسی کاربرد پژوهش های اقدامی در حسابداری» انجام دادند. با استفاده از «روش آرشویی» و تکنیک «تحلیل محتوا» و بررسی پایگاه های اطلاعاتی در دسترس خارجی، سه حوزه اصلی حسابداری مدیریت، سیستم های اطلاعاتی و آموزش در حسابداری شناسایی شد که در آن ها از پژوهش اقدامی استفاده به عمل آمده است. جستجو در این منابع برای سایر حوزه های حسابداری مانند حسابرسی و حسابداری مالی نتیجه ای در بر نداشت. در این میان حسابداری مدیریت با توجه به ماهیت میدانی آن، بیش از ۵۹٪ پژوهش های اقدامی را به خود اختصاص داده است. **رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۱)** مطالعه ای با عنوان «ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش های توضیحی حسابداری» انجام دادند. پژوهش حاضر نیز در راستای تکامل و ادامه این پژوهش ها، رویکرد جدیدی را ارائه کرده و نشان می دهد 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 سرمایه گذاران دارد؛ (۳) در صورتی که اطلاعات عینی به صورت غیر صریح ارائه شده باشد، تأثیر معناداری (بدون توجه به لحن آن) بر قضاوت های سرمایه گذاران نخواهد داشت؛ و در نهایت، افزایش عملکرد جلب توجه کنندگی در اطلاعات صریح، دارای ارتباط معناداری با تصمیمات سرمایه گذاری افراد است. همچنین این پژوهش، موضوع تأثیر رویکردهای زبان شناسی در گزارشگری غیر عددی حسابداری را برای اولین بار در ادبیات حسابداری و مالی ایران مطرح کرده و نوآوری هایی نیز از لحاظ روش شناسی داشته است.

مرور پیشینه های تجربی نشان می دهد، موضوع حسابداری روایتی به عنوان یک مبنای نوظهور در دانش حسابداری تلقی می شود که در پژوهش های گذشته مستقیماً کارکردهای این پدیده در بستر حرفه حسابداری را مورد توجه قرار نداده اند و این مطالعه از طریق فرآیند اقدام پژوهی به دنبال توسعه زمینه های شناختی در سطح شرکت های بازار سرمایه است.

### روش شناسی تحقیق

یکی از مهمترین لایه های روش شناسی در علوم اجتماعی، شیوه پردازش و تحلیل جنبه های کاربردی پدیده مورد بررسی در بستر انجام یک مطالعه است. به این فرآیند روش شناختی، اقدام پژوهی گفته می شود که با پیوند بین جنبه های کیفی شناسایی گزاره های مرتبط با پدیده ی مورد بررسی، به دنبال دسته بندی شناختی آن جهت پیاده سازی است. در این شیوه که نوع عملگرایی تحلیلی نیز نامیده می شود، محققان به منظور شناسایی گزاره ها، صرفاً به انجام مصاحبه و کدگذاری باز می پردازند تا در این بخش جنبه های مختلف مفهوم حسابداری روایتی، پدیدار شناسی گردد. در بخش کمی به عنوان فرآیند طبقه بندی شناختی، پژوهش با تشکیل گروه کانونی، گزاره های شناسایی شده را بستر سازی و تفکیک می نمایند و مشخص می کنند که هر یک از گزاره ها در کدام دسته از مقوله ی مرتبط با پدیده ی حسابداری روایتی می تواند قرار گیرد. لذا، برای طی مسیر تحلیل در این پژوهش، لازم است تا پرسشنامه های امتیاز بندی شده ای ایجاد شود تا از طریق تکنیک وایرماکس، مشخص گردد، تجربه و دانش گروه کانونی، هر گزاره را در کدام دسته جایگزاری می کند. تشکیل جلسات

گروه کانونی، طی سه مرحله مفهومی سازی، تبادلی سازی و شناخت سازی محتوایی صورت می گیرد تا امکان اختصاص امتیاز هر یک از مشارکت کنندگان به گزاره‌ها برای طبقه بندی مفهوم حسابداری روایتی ایجاد شود. لذا، این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه ای تلقی می شود و به لحاظ هدف براساس ماهیت انجام مصاحبه جهت شناسایی گزاره‌های نوظهور حسابداری روایتی، اکتشافی است. از نظر ترکیبی بودن ماهیت جمع آوری داده‌ها نیز همانطور که مطرح گردید، این مطالعه ترکیبی محسوب می شود به طوریکه در بخش کیفی جهت مفهومی سازی پدیده مورد بررسی از مصاحبه با خبرگان نسبت به جمع آوری داده‌ها اقدام می شود و در بخش کمی از طریق داده‌های امتیازی پرسشنامه کیو و تحلیل وایرماکس، مشخص می گردد گزاره‌ها در کدام دسته طبقه بندی می شوند. لذا، به منظور بهتر فرآیند پیاده سازی مطالعه حاضر، طبق ساختار خلاصه‌ی زیر مراحل اجرای تحلیل مطابق با الگوی کلازی (۱۹۷۸) توضیح داده می شود.



شکل ۲. مراحل پیاده سازی اقدام پژوهی

در **گام اول**، پیاده سازی مصاحبه‌ها براساس فرآیند مطالعه‌ی متون صورت گرفته، انجام می شود و پژوهشگر قبل از شروع تجزیه و تحلیل، متن هر یک از مصاحبه‌های پیاده شده را چندین بار مطالعه می کند و در طول مصاحبه با انجام یادداشت برداری، امکان تقویت شناسایی مضامین معنادار را ممکن می سازد. سپس استخراج گزاره‌های معنادار<sup>۱</sup> از طریق معانی نهفته در پروتکل اصلی (یعنی آنچه مصاحبه شونده بیان نموده است) کشف می شود. در **گام دوم**، یکپارچه کردن معنایی یا اصطلاحاً صورت بندی معانی<sup>۲</sup> برای گزاره‌های شناسایی شده انجام می شود تا حرکت از آنچه در مصاحبه بیان شده با محتوای نظری از تناسب لازم برخوردار باشد که تا حد زیادی به بینش خلاق پژوهشگر نیز وابسته است. در واقع این مرحله به دنبال بیرون کشیدن معنای نهفته و ضمنی از مصاحبه‌ی صورت گرفته است. در **گام سوم**، تشکیل گروه کانونی جهت درک محتوایی، تبادلی نظر و بسط شناخت کاربردی طی چند جلسه ایجاد می شود. در **گام چهارم**، هدف، ادغام نتایج و ارائه چک‌لیست‌های امتیازی هر یک از گزاره‌ها به گروه کانونی صورت می گیرد تا از طریق مقیاس کیو، نسبت به قراردادن هر یک از گزاره‌ها در یک خانه امتیازی اقدام شود. در **گام پنجم**، گزاره‌ها براساس بالاترین توزیع فراوانی گروه کانونی، از طریق تحلیل ماتریس چرخش یافته یا اصطلاحاً وایرماکس، تفکیک می شوند تا در **گام ششم**، این ابعاد به لحاظ تفکیک شناختی در مقوله‌های مرتبط جایگزاری شوند.

<sup>۱</sup> Meaningful Statements

<sup>۲</sup> Formulating Meaning

## مشارکت کنندگان و نحوه تعیین

مشارکت کنندگان این مطالعه براساس ماهیت ترکیبی بودن جمع آوری داده‌ها، دو گروه می‌باشند، اولین گروه خبرگان حسابداری هستند که با انجام مصاحبه با آنان تلاش می‌شود تا جنبه‌های مختلف مرتبط با پدیده حسابداری روایتی شناسایی گردد. در این فرآیند دستیابی به کفایت خبرگی مصاحبه شوندگان، یکی از مهمترین بخش‌های جمع آوری داده‌های کیفی محسوب می‌شود، چراکه به دلیل نوظهور بودن پدیده مورد بررسی، لازم بود تا با طراحی پروتکل‌های مصاحبه، ابتدا زمینه سازی مفهومی و شناختی از ماهیت مطالعه ایجاد می‌شد تا در ادامه با انجام مصاحبه مشخص گردد، چه افرادی می‌تواند نقش مثرمتری را داشته باشند. برای این منظور از ماهیت کفایت خبرگی پژوهش **هنوود و پیدگن<sup>۱</sup> (۱۹۹۲)** بهره برده شد که بر معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب<sup>۲</sup>، قدرت افتراق<sup>۳</sup>، آگاهی از زمینه پژوهشی<sup>۴</sup> و به طور خاص تفسیر تشریحی<sup>۵</sup> تأکید نمود. برای رسیدن به این هدف، لازم بود، قبل از رسیدن به تعداد نفرات مصاحبه شونده، از طریق معیار اهمیت تناسب، تعداد بیشتری با توجه به تجربه‌های آموزش تخصصی در زمینه‌ی تئوری‌های حسابداری و انجام پژوهش‌های حسابداری انتخاب می‌شد که طی این فرآیند از ۲۱ نفر جهت انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر محققان از تناسب بهتری به لحاظ شناخت از خبرگان، برخوردار بودند. از مجموع ۲۱ نفر، ۱۸ نفر پاسخ مثبت دادند. در ادامه بر مبنای حساسیت به زمینه‌ی مورد مطالعه<sup>۶</sup>، ۱۸ نفر اولیه انتخاب شده، مجدداً غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق؛ آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، مورد بررسی قرار گیرد، تا در نهایت با توجه به جنبه‌هایی از زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۲ نفر به عنوان مشارکت کنندگان بخش کمی انتخاب شدند که از سطح انگیزه و آگاهی لازم برای مشارکت در رابطه با پدیده مورد بررسی برخوردار بودند. از طرف دیگر باید بیان شود، تفاوت فرآیند مصاحبه در پدیدار شناسی با سایر شیوه‌های کیفی همچون گزند تئوری، در نقطه اتمام مصاحبه‌ها به عنوان معرف تعداد مصاحبه‌شوندگان است. در واقع در این فرآیند، انتخاب تعداد مشارکت کنندگان، طبق **نظر کلایزی (۱۹۷۸)** علی‌رغم طی کفایت نظری، به بیش پژوهشگر نیز مرتبط است و حد مطلوب برای انتخاب بین ۸ تا ۱۲ نفر مشارکت کننده تعیین شده است (**بک<sup>۷</sup>، ۲۰۱۹**).

در بخش کمی مطالعه‌ی حاضر از ۲۴ نفر از مدیران مالی و روسای حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه خواسته شد تا از طریق چک‌لیست‌های تحلیل کیو که یک ابزار امتیازی لایه‌ای است، امتیازهای خود را پس از مفهوم‌سازی، تبادل‌سازی و شناخت‌سازی محتوایی به عنوان مبنای انجام مشارکت در قالب گروه کانونی، بستر سازی نمایند. در این روش پیاده‌سازی، لازم نیست نمونه آماری به شکل تصادفی از جامعه آماری انتخاب شود؛ بلکه افراد، به دلیل داشتن رویکردی همگن درباره موضوع پژوهش، به شکلی کاملاً آگاهانه از جانب محققان این پژوهش انتخاب می‌شوند تا در قالب گروه کانونی، نسبت به طبقه‌بندی شناختی پدیده مورد بررسی مشارکت نمایند. اندازه نمونه نیز در این شیوه تحلیل کوچک است و هدف، تجزیه و تحلیل عمیق دیدگاه‌های تجربی و دانشی است که به طبقه‌بندی مفهوم در بستر پدیده و مطالعه‌ی مورد نظر کمک می‌نماید. در واقع، مرحله انتخاب مجموعه مشارکت کنندگان در انجام روش امتیازبندی کیو، معادل انتخاب نمونه آماری در پژوهش‌های کمی است که این امر، به صورت هدفمند و غیر احتمالی صورت می‌گیرد (**شاه‌حسینی و همکاران، ۱۳۹۴**).

<sup>1</sup> Henwood & Pigeon

<sup>2</sup> The Importance of Fit Context goals

<sup>3</sup> Differentiating Power

<sup>4</sup> Knowledge of the Research Field

<sup>5</sup> Descriptive Interpretation

<sup>6</sup> Sensitivity to the Facts Under Study

<sup>7</sup> Beck

## یافته‌های پژوهش

در این بخش همانطور که بیان گردید، ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان حسابداری، تلاش می‌شود تا در بخش کیفی، گزاره‌های مرتبط با موضوع حسابداری روایتی مشخص شوند تا در بخش کمی از طریق تشکیل گروه کانونی، نسبت به تفکیک و دسته بندی خوشه‌های این پدیده، بسترسازی مناسبی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه ایجاد شود.

## الف) یافته‌های بخش کیفی

در این بخش به طور خلاصه طبق الگوی کلازی (۱۹۷۸) که در روش شناسی به صورت طرح کلی<sup>۱</sup> مطرح شد، شناسایی گزاره‌های انجام می‌گیرد. همانطور که گفته شد، جهت پیاده‌سازی مصاحبه‌ها باهدف مفهوم‌سازی حسابداری روایتی، ۱۲ مصاحبه انجام شد و مجموعاً ۲۷۷ گزاره به صورت معنایی صورت‌بندی گردید. سپس ۲۷۵ گزاره شناسایی شده براساس مشابهت معنایی و تکرار یکپارچه شدند تا براساس گام‌های اول و دوم مشخص شود، تعداد نهایی ۲۸ گزاره‌ی حسابداری روایتی تعیین شد و ثانیاً از طریق انجام غربالگری سیستماتیک مشخص گردید کدام پژوهش بیشترین مشابهت با گزاره‌های شناسایی شده را دارند. لذا، ابتدا جدول (۱) تفکیک گزاره‌ها براساس هر مصاحبه را نشان می‌دهد. لازم به ذکر است به هر مصاحبه کد «NP» داده شد تا مشخص گردد، گزاره‌های نهایی در کدام مصاحبه‌ها تکرار شده‌اند.

جدول ۱. خلاصه گزاره‌های تفکیک شده از مرحله‌ی کدگذاری باز ۱۲ مصاحبه انجام شده

ردیف	کد مفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
۱	افشاء ارزش برند شرکت	NP-03; NP-05; NP-08; NP-10; NP-11
۲	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	NP-01; NP-04; NP-05; NP-07; NP-09
۳	افشاء ارزیابی سهم بازار شرکت	NP-02; NP-04; NP-05; NP-08; NP-10; NP-12
۴	افشاء اعاده‌ی دادرسی پرونده‌های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	NP-04; NP-06; NP-09; NP-10; NP-11
۵	افشاء برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	NP-01; NP-03; NP-05; NP-07; NP-09; NP-11; NP-12
۶	افشاء تغییر شیوه‌های انبارداری جهت کاهش تولید گازهای آلاینده	NP-02; NP-04; NP-08; NP-10; NP-11; NP-12
۷	افشاء توسعه‌ی زیرساخت‌های صنعتی در کاهش ضایعات	NP-03; NP-05; NP-06; NP-09; NP-10
۸	افشاء توسعه‌ی زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	NP-03; NP-06; NP-08; NP-11; NP-12
۹	افشاء جزئیات ریسک‌های شرکت	NP-02; NP-03; NP-05; NP-09; NP-11; NP-12
۱۰	افشاء دوره‌های اعلامیه‌ی سود شرکت به سهامداران	NP-01; NP-03; NP-05; NP-08; NP-10
۱۱	افشاء رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار	NP-01; NP-04; NP-06; NP-08; NP-09; NP-11
۱۲	افشاء سرمایه‌گذاری اکوسیستم‌های کارآفرینی فناورانه	NP-02; NP-03; NP-05; NP-07; NP-10; NP-12
۱۳	افشاء سرمایه‌گذاری بر اینترنت در تبادلات اطلاعات مالی درون سیستمی	NP-03; NP-06; NP-07; NP-09; NP-11; NP-12
۱۴	افشاء سرمایه‌گذاری در حسابداری ابری	NP-01; NP-02; NP-05; NP-07; NP-09; NP-11; NP-12
۱۵	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری	NP-04; NP-06; NP-09
۱۶	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های تحلیل و شبیه‌سازی تولید فناورانه	NP-02; NP-06; NP-08; NP-10; NP-11; NP-12
۱۷	افشاء سرمایه‌گذاری‌های نوپا (استارت‌آپ‌ها) در بستر فناوری اطلاعات	NP-03; NP-06; NP-08; NP-12
۱۸	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های نرم‌افزاری مالی	NP-01; NP-06; NP-07; NP-10; NP-11
۱۹	افشاء سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت	NP-03; NP-05; NP-08; NP-09; NP-10
۲۰	افشاء سودهای پیش‌بینی شده مدیران	NP-02; NP-03; NP-05; NP-09; NP-11; NP-12
۲۱	افشاء عملکردهای مالیاتی	NP-04; NP-06; NP-09; NP-10; NP-11
۲۲	افشاء کربن و آلاینده‌های محیط‌زیستی	NP-05; NP-08; NP-12
۲۳	افشاء گزارش‌های تفسیری مدیریت	NP-01; NP-02; NP-05; NP-11
۲۴	افشاء محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	NP-01; NP-09; NP-10; NP-12
۲۵	افشاء مشتریان عمده شرکت	NP-02; NP-04; NP-05; NP-08; NP-10; NP-12
۲۶	افشاء نوآوری و ابتکارات شرکت براساس رعایت حقوق مؤلفین	NP-03; NP-06; NP-09
۲۷	افشاء هزینه‌های تبلیغات و بازاریابی شرکت	NP-02; NP-04; NP-05; NP-06; NP-09; NP-10
۲۸	افشاء هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت	NP-07; NP-09; NP-11; NP-12

<sup>۱</sup> Outline

همانطور که مشاهده می‌شود، سطح پراکندگی گزاره‌های یکپارچه شده پس از حذف تکرارها، متوازن است و تفاوت زیادی بین تعداد فراوانی گزاره‌ها وجود ندارد. لذا، براساس این فرآیند می‌بایست طبق جدول (۲) نتیجه‌ی گزارش ادغام گزاره‌های ایجاد شده به ترتیب زیر ارائه شود.

جدول ۲. توزیع فراوانی گزاره‌های نهایی شناسایی شده برحسب تکرار در کدگذاری بازار مصاحبه‌ها

ردیف	گزاره‌های یکپارچه شده	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها
۱	افشای ارزش برند شرکت	۱۰	۰/۰۳۶۳
۲	افشای ارزیابی چرخه عمر محصولات	۱۳	۰/۰۴۷۲
۳	افشای ارزیابی سهم بازار شرکت	۶	۰/۰۲۱۸
۴	افشای اعاده‌ی دادرسی پرونده‌های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	۱۲	۰/۰۴۳۶
۵	افشای برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	۱۰	۰/۰۳۶۳
۶	افشای سودهای پیش‌بینی شده مدیران	۸	۰/۰۲۹۰
۷	افشای توسعه‌ی زیرساخت‌های صنعتی در کاهش ضایعات	۶	۰/۰۲۱۸
۸	افشای توسعه‌ی زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	۸	۰/۰۲۹۰
۹	افشای جزئیات ریسک‌های شرکت	۱۳	۰/۰۴۷۲
۱۰	افشای دوره‌های اعلامیه‌ی سود شرکت به سهامداران	۱۲	۰/۰۴۳۶
۱۱	افشای رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار	۱۰	۰/۰۳۶۳
۱۲	افشای سرمایه‌گذاری اکوسیستم‌های کارآفرینی فناورانه	۱۱	۰/۰۴۰۰
۱۳	افشای سرمایه‌گذاری بر اینترنت در تبادلات اطلاعات مالی درون سیستمی	۸	۰/۰۲۹۰
۱۴	افشای کربن و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	۹	۰/۰۳۲۷
۱۵	افشای سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری	۱۳	۰/۰۴۷۲
۱۶	افشای سرمایه‌گذاری در سیستم‌های تحلیل و شبیه‌سازی تولید فناورانه	۹	۰/۰۳۲۷
۱۷	افشای مشتریان عمده شرکت	۱۱	۰/۰۴۰۰
۱۸	افشای سرمایه‌گذاری در سیستم‌های نرم‌افزاری مالی	۱۵	۰/۰۵۴۵
۱۹	افشای سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت	۱۲	۰/۰۴۳۶
۲۰	افشای تغییر شیوه‌های انبارداری جهت کاهش تولید گازهای آلاینده	۱۰	۰/۰۳۶۳
۲۱	افشای عملکردهای مالیاتی	۱۳	۰/۰۴۷۲
۲۲	افشای سرمایه‌گذاری در حسابداری ابری	۶	۰/۰۲۱۸
۲۳	افشای گزارش‌های تفسیری مدیریت	۸	۰/۰۲۹۰
۲۴	افشای محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	۱۴	۰/۰۵۰۹
۲۵	افشای سرمایه‌گذاری‌های نوپا (استارت‌آپ‌ها) در بستر فناوری اطلاعات	۶	۰/۰۲۱۸
۲۶	افشای نوآوری و ابتکارات شرکت براساس رعایت حقوق مؤلفین	۵	۰/۰۱۸۱
۲۷	افشای هزینه‌های تبلیغات و بازاریابی شرکت	۷	۰/۰۲۵۴
۲۸	افشای هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت	۱۰	۰/۰۳۶۳
	<b>جمع کلیه گزاره‌ها</b>	<b>۲۷۵</b>	<b>۱۰۰/۰۰</b>

براساس این جدول می‌توان دریافت از مجموع ۲۷۵ کد باز ناشی از ۱۲ مصاحبه انجام شده، مجموعاً ۲۸ گزاره ایجاد شده‌اند که برحسب تکرار هر گزاره در مصاحبه‌ها، نسبت به درصد توزیع فراوانی اقدام شد. در ادامه همسو با یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی در گام دوم الگوی پیاده‌سازی **کلایزی (۱۹۷۸)**، از طریق غربالگری محتوایی پژوهش‌ها، نسبت به ارجاع هر گزاره در پژوهش‌های انتخاب شده اقدام می‌شود. برای این منظور در بازه زمانی ده سال پژوهش‌هایی با زمینه‌ی الگوسازی حسابداری روایتی طبق جدول (۳) از طریق ارزیابی انتقادی مورد بررسی قرار گرفتند.

جدول ۳. غربالگری محتوایی پژوهش‌های مرتبط با حسابداری روایتی

۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	پژوهش‌های تأیید شده
بیتی <sup>۸</sup> (۲۰۱۴)	رادرفورد (۲۰۱۶)	ماسزتالرز <sup>۶</sup> (۲۰۱۶)	ین و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۱۷)	رادرفورد (۲۰۱۸)	دی‌سوزا و همکاران <sup>۱</sup> (۲۰۱۹)	رادرفورد (۲۰۲۰)	آلبرتینی و همکاران <sup>۳</sup> (۲۰۲۱)	اودر آمانوکو و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۲۱)	آنگوتی و همکاران (۲۰۲۲)	هاروی و همکاران <sup>۱</sup> (۲۰۲۳)	
۳	۲	۳	۳	۴	۳	۳	۵	۲	۴	۳	هدف
۳	۳	۲	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۲	روش
۴	۲	۱	۵	۳	۵	۳	۳	۳	۳	۲	طرح
۳	۳	۱	۵	۴	۴	۴	۳	۵	۴	۴	نمونه‌گیری
۲	۳	۱	۴	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۳	جمع‌آوری
۳	۱	۴	۵	۳	۳	۵	۳	۳	۴	۳	تعمیم
۴	۲	۳	۳	۴	۴	۴	۳	۲	۳	۳	اخلاقی
۵	۳	۱	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۴	۱	تحلیل
۳	۳	۴	۴	۳	۴	۳	۳	۳	۵	۲	تنوریک
۳	۳	۲	۳	۳	۴	۴	۳	۴	۳	۳	ارزش
۳۳	۲۵	۲۲	۳۹	۳۳	۳۷	۳۵	۳۵	۳۳	۳۸	۲۶	جمع

همانطور که فرآیند طی شده در جدول (۳) نشان داد، از طریق ده معیار ارزیابی انتقادی، پژوهش‌هایی که بیشترین مشابهت با موضوع حسابداری روایتی را داشتند تعیین شدند تا براساس آن مشخص شود، روایی هر گزاره در متون پژوهش مورد تأیید است یا خیر. لذا، طبق دستورالعمل امتیازی ۱۰-۵۰ فرآیند ارزیابی انتقادی، با توجه به حد کفایت تأیید در امتیاز ۳۰، مشخص شد، ۳ پژوهش حذف شدند. در ادامه با ارجاع هر گزاره به لحاظ مشابهت محتوایی با مفاهیم شناسایی شده از مصاحبه‌ها تلاش می‌شود تا یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی توسعه یابد.

جدول ۴. یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی

ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی	ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی
۱	افشاء ارزش برند شرکت	رادرفورد (۲۰۲۰)	۱۵	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری	رادرفورد (۲۰۱۸)
۲	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	آنگوتی و همکاران (۲۰۲۲)؛ بیتی (۲۰۱۴)	۱۶	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های تحلیل و شبیه‌سازی تولید فناورانه	اودر آمانوکو و همکاران (۲۰۲۱)؛ بیتی (۲۰۱۴)
۳	افشاء ارزیابی سهم بازار شرکت	آلبرتینی و همکاران (۲۰۲۱)	۱۷	افشاء سرمایه‌گذاری‌های نوپا (استارت‌آپ‌ها) در بستر فناوری اطلاعات	رادرفورد (۲۰۲۰)؛ رادرفورد (۲۰۱۸)
۴	افشاء اعاده‌ی دادرسی پرونده‌های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	آنگوتی و همکاران (۲۰۲۲)	۱۸	افشاء سرمایه‌گذاری در سیستم‌های نرم‌افزاری مالی	دی‌سوزا و همکاران (۲۰۱۹)
۵	افشاء برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	دی‌سوزا و همکاران (۲۰۱۹)	۱۹	افشاء سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت	اودر آمانوکو و همکاران (۲۰۲۱)
۶	افشاء تغییر شیوه‌های انبارداری جهت کاهش تولید گازهای آلاینده	رادرفورد (۲۰۲۰)	۲۰	افشاء سودهای پیش‌بینی شده مدیران	اودر آمانوکو و همکاران (۲۰۲۱)؛ ین و همکاران (۲۰۱۷)

<sup>1</sup> Harvey

<sup>2</sup> Oduro Amoako

<sup>3</sup> Albertini

<sup>4</sup> de Souza

<sup>5</sup> Yen

<sup>6</sup> Masztalerz

<sup>7</sup> Beattie

ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی	ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی
۷	افشای توسعه‌ی زیرساخت‌های صنعتی در کاهش ضایعات	آنگوتی و همکاران (۲۰۲۲)	۲۱	افشای عملکردهای مالیاتی	رادرفورد (۲۰۲۰)
۸	افشای توسعه‌ی زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	رادرفورد (۲۰۱۸)؛ ین و همکاران (۲۰۱۷)	۲۲	افشای کربن و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	بیتی (۲۰۱۴)
۹	افشای جزئیات ریسک‌های شرکت	دی‌سوزا و همکاران (۲۰۱۹)	۲۳	افشای گزارش‌های تفسیری مدیریت	دی‌سوزا و همکاران (۲۰۱۹)
۱۰	افشای دوره‌های اعلامیه‌ی سود شرکت به سهامداران	اودرآمانوکو و همکاران (۲۰۲۱)؛ رادرفورد (۲۰۲۰)	۲۴	افشای محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	آنگوتی و همکاران (۲۰۲۲)؛ اودرآمانوکو و همکاران (۲۰۲۱)
۱۱	افشای رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار	آلبرتینی و همکاران (۲۰۲۱)	۲۵	افشای مشتریان عمده شرکت	بیتی (۲۰۱۴)
۱۲	افشای سرمایه‌گذاری اکو سیستم‌های کارآفرینی فناورانه	آنگوتی و همکاران (۲۰۲۲)؛ ین و همکاران (۲۰۱۷)	۲۶	افشای نوآوری و ابتکارات شرکت براساس رعایت حقوق مؤلفین	دی‌سوزا و همکاران (۲۰۱۹)؛ بیتی (۲۰۱۴)
۱۳	افشای سرمایه‌گذاری بر اینترنت در تبادلات اطلاعات مالی درون سیستمی	آلبرتینی و همکاران (۲۰۲۱)؛ ین و همکاران (۲۰۱۷)	۲۷	افشای هزینه‌های تبلیغات و بازاریابی شرکت	رادرفورد (۲۰۲۰)
۱۴	افشای سرمایه‌گذاری در حسابداری ابری	بیتی (۲۰۱۴)	۲۸	افشای هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت	رادرفورد (۲۰۲۰)

لذا، با تأیید تعداد تکرار هر گزاره حداقل در یکی از ارجاع‌های تأیید شده از مرحله‌ی ارزیابی انتقادی، مطالعه وارد گام سوم جهت تشکیل گروه کانونی باهدف مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی می‌شود. این مرحله که بخش مهمی از پیاده‌سازی تحلیل در بخش کمی جهت جمع‌آوری داده‌ها تلقی می‌شود، جلسات گروه کانونی به ترتیب زیر صورت پذیرفت از ویژگی‌های زیر برخوردار بود.

#### جدول ۵. شرح تشکیل جلسات گروه کانونی مطالعه

تاریخ	مدت	تعداد افراد حاضر	فعالیت‌های گروه	کانال برگزاری
۱۴۰۱/۱۰/۱۸	۶۵ دقیقه	۱۳ نفر به علاوه دو نفر از محققان	تشریح موضوع حسابداری روایتی	آنلاین از طریق نرم‌افزار Adobe Connect
۱۴۰۱/۱۲/۷	۷۰ دقیقه	۱۸ نفر به علاوه محقق	تبادل نظر در خصوص عملگرایی گزاره‌ها	آنلاین از طریق نرم‌افزار Adobe Connect
۱۴۰۲/۱/۲۴	۷۵ دقیقه	تمامی مشارکت‌کنندگان	شناخت کاربردی گزاره‌ها جهت تفکیک و توضیح مرتبط با ابزار امتیازی کیو	آنلاین از طریق نرم‌افزار Adobe Connect
۱۴۰۲/۲/۳۱	۵۰ دقیقه	تمامی مشارکت‌کنندگان	توزیع و برگشت چک‌لیست‌های امتیازی	آنلاین از طریق نرم‌افزار Adobe Connect

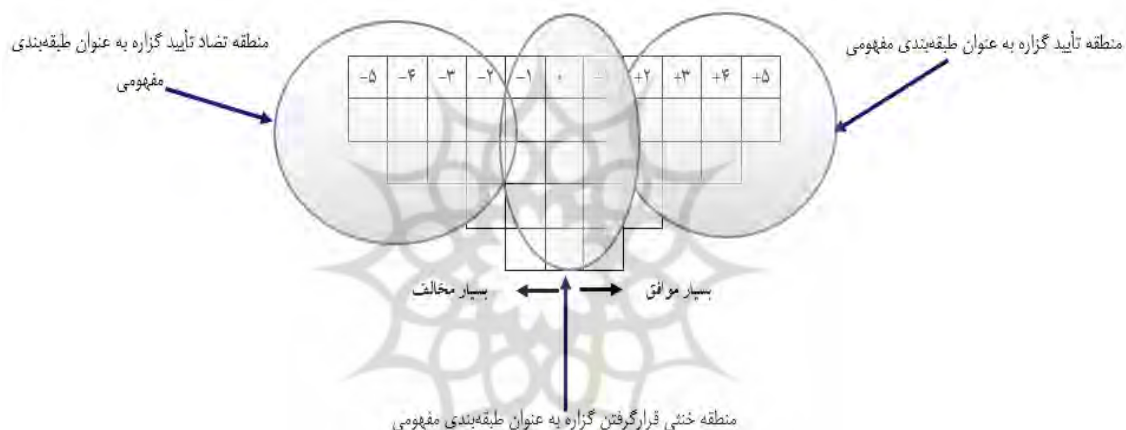
لازم به توضیح است، نرم‌افزار Adobe Connect برای برگزاری به صورت بحث و تبادل نظر بین مشارکت‌کنندگان مورد استفاده قرار گرفت. لازم بود این مرحله با آگاهی اجرا شود، چراکه ماهیت روش شناسی اقدام پژوهی، نیازمند مشارکت حداکثری براساس مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی در بستر واقعیت‌های عملکردی شرکت‌های بازار سرمایه بود. نکته حائز اهمیت این است که در جلسه سوم، در مورد فرآیند امتیازدهی طبق پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو توضیح لازم داده شد. نمونه‌ی چک‌لیست امتیازبندی گزاره‌های کیو در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول ۶. پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو (Q)

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵

بسیار مخالف ← → بسیار موافق

برای این منظور از مشارکت کنندگان در این بخش از تحلیل خواسته شد تا هریک از ۲۸ گزاره تأیید شده از مرحله سوم الگوی کلازی (۱۹۷۸) را براساس چک لیست امتیازی ارزیابی کیو، مورد بررسی قرار دهند. پس از این مرحله می‌بایست با در نظر گرفتن بالاترین امتیاز توزیع فراوانی و شاخص مد، در چک لیست امتیازی، هریک از گزاره‌هایی که در سمت مثبت قرار گرفتند را به عنوان گزاره‌های طبقه‌بندی شناختی جهت پیاده‌سازی حسابداری روایتی در نظر گرفت که شکل آن در زیر مشخص شده است.



شکل ۳. نحوه تفکیک چک لیست امتیازی از نظر تأثیر گذاری گزاره‌ها در طبقه‌بندی مفهومی

لذا، پس از انجام تفکیک هریک از امتیازها، مجموعه گزاره‌های منطقه مثبت؛ منفی و خنثی می‌بایست براساس تحلیل عاملی مورد آزمون قرار گیرد. برای این منظور از روش وایرماکس یا ماتریس چرخش یافته استفاده می‌شود. در واقع این روش به منظور تشخیص ساختار ساده متغیرها برای تحلیل عاملی استفاده می‌شود از قابلیت پایایی بسیار مطلوبی برخوردار است (شهبازی و همکاران، ۱۳۹۵). در روش شناسی کیو مشارکت کنندگانی که میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها در اولویت‌بندی گزاره‌های کیو به هم نزدیک تر باشد، دارای ذهنیت مشابهی خواهند بود. در نتیجه در این روش باتوجه به نزدیکی ذهنیت افراد دسته‌بندی و تحلیل‌های آماری صورت می‌گیرد. به منظور مشخص نمودن الگوهای ذهنی ابتدا لازم است بر اساس دو معیار مقدار ویژه<sup>۱</sup> و پراکندگی<sup>۲</sup>، خروجی‌های تحلیل عاملی مشخص گردند.

براساس نتیجه بار عاملی در جدول (۷)، مشخص شد، از مجموع ۱۰ ذهنیت تفسیری مشارکت کنندگان در خصوص اقدام به پیاده‌سازی حسابداری روایتی، ۴ نوع تفکر یا طبقه‌بندی می‌توان برای این پدیده در بستر مطالعه ایجاد نمود. فرآیند این تحلیل زمانی طبقه‌بندی قرار گرفتن گزاره‌ها را نشان می‌دهد که مقادیر ویژه یک و از یک بالاتر باشند. لذا همانطور که مشاهده می‌شود، در سطر چهارم، مقدار ویژه برابر است با ۱/۱۹۴ و در سطر بعدی عدد ۰/۸۳۲ کسب شده است. لذا، سطح اول تا چهارم مبنای طبقه‌بندی شناختی گزاره‌ها تلقی می‌شود. لذا، باتوجه به اینکه طبقه اول مقدار ویژه ۲/۱۵۶ و درصد واریانس تجمعی ۲۹/۱۱۶؛

<sup>۱</sup> Eigen value

<sup>۲</sup> Communality



طبقه دوم از مقدار ویژه ۲/۱۰۳ و درصد واریانس تجمعی ۵۲/۱۳۲؛ طبقه سوم نیز از مقدار ویژه ۱/۵۵۱ و درصد واریانس تجمعی ۷۲/۴۹۱ و در نهایت طبقه چهارم از مقدار ویژه ۱/۱۹۴ و درصد واریانس تجمعی ۸۶/۵۹۲ برخوردار بوده است، در ادامه می‌بایست نسبت به تعیین معناداری بارعاملی اقدام شود تا مشخص گردد هر کدام از ۲۴ شرکت کننده در کدام طبقه‌بندی گزاره‌های پیاده‌سازی حسابداری روایتی قرار می‌گیرند. به منظور مشخص نمودن معناداری بارعاملی هریک از تفسیرهای مشارکت کنندگان می‌بایست از قدر مطلق  $\left| \frac{1/96}{\sqrt{n}} \right|$  استفاده نمود. در واقع  $\sqrt{n}$  اشاره به گزاره‌های شناسایی شده دارد. بر این اساس محاسبه زیر انجام می‌شود:

$$\text{Sign} = \left| \frac{1/96}{\sqrt{28}} \right| = 0/370$$

باتوجه به اینکه سطح معناداری بارعاملی محاسبه شده براساس تعداد گزاره‌های کیو ۰/۳۷۰ به دست آمده است، لذا، می‌بایست جهت تعیین قرار گرفتن مشارکت کنندگان در هریک از الگوهای تفسیری، بارعاملی آن‌ها بیشتر از ۰/۳۷ باشد.

جدول ۷. بارعاملی هریک از تفسیر ایجاد شده‌ی مربوط به گزاره‌های پژوهش

الگوی تفسیری	مقادیر خاص آغازین			مجموع مجذور بارهای استخراجی			مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی		
	مقدار ویژه	درصد واریانس	درصد واریانس تجمعی	مقدار ویژه	درصد واریانس	درصد واریانس تجمعی	مقدار ویژه	درصد واریانس	درصد واریانس تجمعی
۱	۲/۱۵۶	۲۹/۱۱۶	۲۹/۱۱۶	۲/۱۵۶	۲۹/۱۱۶	۲۹/۱۱۶	۲/۱۲۷	۳۲/۱۲۷	۳۲/۱۲۷
۲	۲/۱۰۳	۲۳/۰۱۶	۵۲/۱۳۲	۲/۱۰۳	۲۳/۰۱۶	۵۲/۱۳۲	۲۵/۳۱۷	۵۷/۴۴۴	۵۷/۴۴۴
۳	۱/۵۵۱	۲۰/۳۵۹	۷۲/۴۹۱	۱/۵۵۱	۲۰/۳۵۹	۷۲/۴۹۱	۲۱/۷۷۳	۷۹/۲۱۷	۷۹/۲۱۷
۴	۱/۱۹۴	۱۴/۱۰۱	۸۶/۵۹۲	۱/۱۹۴	۱۴/۱۰۱	۸۶/۵۹۲	۱۵/۲۱۴	۹۴/۴۳۱	۹۴/۴۳۱
۵	۰/۸۳۲	۸/۰۰۶	۹۴/۵۹۸						
۶	۰/۶۵۴	۳/۳۳۲	۹۷/۹۳۰						
۷	۰/۴۱۶	۰/۹۱۶	۹۸/۸۴۶						
۸	۰/۱۷۶	۰/۶۴۵	۹۹/۴۹۱						
۹	۰/۰۸۴	۰/۳۰۷	۹۹/۷۹۸						
۱۰	۰/۰۳۱	۰/۲۰۲	۱۰۰/۰۰۰						

جدول ۸. ماتریس چرخش یافته الگوهای ذهنی

نفرات	ط-اول	ط-دوم	ط-سوم	ط-چهارم	نفرات	ط-اول	ط-دوم	ط-سوم	ط-چهارم
ن-اول	۰/۱۱۹	۰/۰۷۸	۰/۳۸۹	۰/۳۲۷	ن-سیزدهم	۰/۱۱۹	۰/۰۷۸	۰/۳۸۹	۰/۳۲۷
ن-دوم	۰/۰۶۹	۰/۴۳۹	۰/۱۲۵	۰/۱۳۸	ن-چهاردهم	۰/۰۶۹	۰/۴۳۹	۰/۱۲۵	۰/۱۳۸
ن-سوم	۰/۲۹۳	۰/۱۲۸	۰/۲۸۱	۰/۴۶۶	ن-پانزدهم	۰/۲۹۳	۰/۱۲۸	۰/۲۸۱	۰/۴۶۶
ن-چهارم	۰/۷۷۶	۰/۲۱۳	۰/۳۳۳	۰/۱۴۱	ن-شانزدهم	۰/۷۷۶	۰/۲۱۳	۰/۳۳۳	۰/۱۴۱
ن-پنجم	۰/۳۱۵	۰/۵۱۶	۰/۰۷۴	۰/۲۴۳	ن-هفدهم	۰/۳۱۵	۰/۵۱۶	۰/۰۷۴	۰/۲۴۳
ن-ششم	۰/۱۷۳	۰/۰۵۴	۰/۴۱۰	۰/۲۰۹	ن-هجدهم	۰/۱۷۳	۰/۰۵۴	۰/۴۱۰	۰/۲۰۹
ن-هفتم	۰/۳۸۷	۰/۰۷۶	۰/۱۷۳	۰/۳۲۱	ن-نوزدهم	۰/۳۸۷	۰/۰۷۶	۰/۱۷۳	۰/۳۲۱
ن-هشتم	۰/۱۰۷	۰/۱۵۳	۰/۵۹۳	۰/۰۴۷	ن-بیستم	۰/۱۰۷	۰/۱۵۳	۰/۵۹۳	۰/۰۴۷
ن-نهم	۰/۲۲۲	۰/۲۱۹	۰/۳۳۹	۰/۵۵۵	ن-بیست و یکم	۰/۲۲۲	۰/۲۱۹	۰/۳۳۹	۰/۵۵۵
ن-دهم	۰/۴۱۲	۰/۳۰۱	۰/۳۶۴	۰/۱۶۶	ن-بیست و دوم	۰/۴۱۲	۰/۳۰۱	۰/۳۶۴	۰/۱۶۶
ن-یازدهم	۰/۱۷۱	۰/۲۴۷	۰/۷۰۵	۰/۲۰۸	ن-بیست و سوم	۰/۱۷۱	۰/۲۴۷	۰/۷۰۵	۰/۲۰۸
ن-دوازدهم	۰/۳۰۴	۰/۶۵۹	۰/۲۵۴	۰/۳۶۷	ن-بیست و چهارم	۰/۳۰۴	۰/۶۵۹	۰/۲۵۴	۰/۳۶۷

طبق رنگ بندی‌های ارائه شده جهت تفکیک هریک از مشارکت کنندگان در طبقه‌بندی مربوط به پیاده‌سازی گزاره‌های حسابداری روایتی، رویکردهای افراد مشارکت کننده به عنوان ۴ طبقه ایجاد شده از مرحله وایر ماکس، طبق جدول (۷) مشخص شده است.

## ارائه الگوی بستر سازی شده حسابداری روایتی

باتوجه به شناسایی چهار طبقه از مفهوم حسابداری روایتی در بستر شرکت های بازار سرمایه، می بایست نسبت به مشخص نمودن، هریک از گزاره ها در طبقه های شناختی اقدام نمود. لازم به توضیح است که هریک از ۲۸ گزاره تأیید شده، برای شناخت بهتر در قالب Z1 تا Z28 کدگذاری شدند تا نتایج به طور دقیق تر تعیین شود.

## جدول ۹. قرار گرفتن مشارکت کنندگان در طبقه های ایجاد شده ی پیاده سازی حسابداری روایتی

نوع طبقه تفکیک شده	شماره مشارکت کنندگان
طبقه اول	مشارکت کننده چهارم؛ هفتم؛ دهم؛ هفدهم؛ نوزدهم و بیست و سوم
طبقه دوم	مشارکت کننده دوم؛ پنجم؛ دوازدهم؛ شانزدهم؛ بیستم و بیست و چهارم
طبقه سوم	مشارکت کننده اول؛ ششم؛ هشتم؛ یازدهم؛ چهاردهم؛ پانزدهم و هجدهم
طبقه چهارم	مشارکت کننده سوم؛ نهم؛ سیزدهم؛ بیست و یکم و بیست و دوم

## جدول ۱۰. کدگذاری گزاره های حسابداری روایتی

ردیف	گزاره ها	کد	ردیف	گزاره ها	کد
۱	افشاء ارزش برند شرکت	Z1	۱۵	افشاء سرمایه گذاری در سیستم های اطلاعات مالی / حسابداری	Z15
۲	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	Z2	۱۶	افشاء سرمایه گذاری در سیستم های تحلیل و شبیه سازی تولید فناوریانه	Z16
۳	افشاء ارزیابی سهم بازار شرکت	Z3	۱۷	افشاء مشتریان عمده شرکت	Z17
۴	افشاء اعاده ی دادرسی پرونده های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	Z4	۱۸	افشاء سرمایه گذاری در سیستم های نرم افزاری مالی	Z18
۵	افشاء برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	Z5	۱۹	افشاء سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت	Z19
۶	افشاء سودهای پیش بینی شده مدیران	Z6	۲۰	افشاء تغییر شیوه های انبارداری جهت کاهش تولید گازهای آلاینده	Z20
۷	افشاء توسعه ی زیرساخت های صنعتی در کاهش ضایعات	Z7	۲۱	افشاء عملکردهای مالیاتی	Z21
۸	افشاء توسعه ی زیرساخت های انرژی های تجدیدپذیر	Z8	۲۲	افشاء سرمایه گذاری در حسابداری ابری	Z22
۹	افشاء جزئیات ریسک های شرکت	Z9	۲۳	افشاء گزارش های تفسیری مدیریت	Z23
۱۰	افشاء دوره های اعلامیه ی سود شرکت به سهامداران	Z10	۲۴	افشاء محاسبه هزینه های عملکردی زیست محیطی	Z24
۱۱	افشاء رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار	Z11	۲۵	افشاء سرمایه گذاری های نوپا (استارت آپ ها) در بستر فناوری اطلاعات	Z25
۱۲	افشاء سرمایه گذاری اکوسیستم های کارآفرینی فناوریانه	Z12	۲۶	افشاء نوآوری و ابتکارات شرکت براساس رعایت حقوق مؤلفین	Z26
۱۳	افشاء سرمایه گذاری بر اینترنت در تبادلات اطلاعات مالی درون سیستمی	Z13	۲۷	افشاء هزینه های تبلیغات و بازاریابی شرکت	Z27
۱۴	افشاء کربن و آلاینده گی های محیط زیستی	Z14	۲۸	افشاء هزینه های تحقیق و توسعه شرکت	Z28

## ❖ طبقه اول قرار گرفتن گزاره های حسابداری روایتی

برای بررسی امتیازهای عاملی طبقه اول گزاره های حسابداری روایتی، براساس تحلیل اطلاعات جداول کیو و جدول مربوط به بار عاملی، نسبت به محاسبه امتیازهای عاملی و رتبه بندی هریک از مضامین پژوهش براساس نحوه ی چیدن کارت ها توسط مشارکت کنندگان در این بخش اقدام می گردد. لذا همانطور که مشاهده می شود، براساس جدول (۹) هریک از گزاره های عاملی گونه ی تفسیری اول تعیین گردید.

## جدول ۱۱. تفکیک گزاره های حسابداری روایتی در طبقه اول

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
Z3	Z28	Z24	Z17	Z7	Z13	Z25	Z4	Z6	Z10	Z21
	Z11	Z27	Z19	Z1	Z12	Z22	Z26	Z9	Z23	
			Z20	Z5	Z14	Z18	Z15			
			Z2	Z8	Z16					

گزاره های طبقه اول در منطقه اول

براساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت کننده چهارم؛ هفتم؛ دهم؛ هفدهم؛ نوزدهم و بیست سوم که در شناسایی طبقه اول حسابداری روایتی دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۰) است.

جدول ۱۲. گزاره‌های مرتبط با پیاده‌سازی حسابداری روایتی

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره‌های طبقه اول	کد اختصاص یافته
زمینه‌سازی جهت گیری‌های زبان گزارش در روایت اطلاعات	افشاء عملکردهای مالیاتی	Z21
	افشاء دوره‌های اعلامیه‌ی سود شرکت به سهامداران	Z10
	افشاء سودهای پیش‌بینی شده مدیران	Z6
	افشاء گزارش‌های تفسیری مدیریت	Z23
	افشاء جزئیات ریسک‌های شرکت	Z9
	افشاء اعاده‌ی دادرسی پرونده‌های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	Z4
	افشاء نوآوری و ابتکارات شرکت براساس رعایت حقوق مؤلفین	Z26

بنابراین، براساس مشخص شدن ۷ گزاره طبقه اول، می‌توان نسبت به انتخاب مقوله‌ای با عنوان «زمینه‌سازی جهت گیری‌های زبان گزارش در روایت اطلاعات» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه را نشان می‌دهد.

#### ❖ طبقه دوم قرار گرفتن گزاره‌های حسابداری روایتی

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه اول، براساس جدول (۱۳) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه دوم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۳. تفکیک گزاره‌های حسابداری روایتی در طبقه دوم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
Z4	Z9	Z6	Z11	Z2	Z19	Z20	Z16	Z18	Z25	Z15
	Z23	Z24	Z21	Z7	Z1	Z24	Z22	Z13	Z12	
			Z10	Z8	Z5	Z27	Z17			
				Z14	Z3	Z28				

#### گزاره‌های طبقه دوم در منطقه اول

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته، مشارکت کننده دوم؛ پنجم؛ دوازدهم؛ شانزدهم؛ بیستم و بیست و چهارم که در شناسایی طبقه دوم حسابداری روایتی دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۳) است.

جدول ۱۳. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری دوم

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره‌های طبقه دوم	کد اختصاص یافته
زمینه‌سازی جهت گیری‌های سرمایه گذاری شرکت در روایت اطلاعات	افشاء سرمایه گذاری در سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری	Z15
	افشاء سرمایه گذاری‌های نوپا (استارت آپ‌ها) در بستر فناوری اطلاعات	Z25
	افشاء سرمایه گذاری اکوسیستم‌های کارآفرینی فناورانه	Z12
	افشاء سرمایه گذاری در سیستم‌های نرم‌افزاری مالی	Z18
	افشاء سرمایه گذاری بر اینترنت در تبادلات اطلاعات مالی درون سیستمی	Z13
	افشاء سرمایه گذاری در سیستم‌های تحلیل و شبیه‌سازی تولید فناورانه	Z16
	افشاء سرمایه گذاری در حسابداری ابری	Z22

بنابراین، براساس مشخص شدن ۷ گزاره طبقه دوم، می‌توان نسبت به انتخاب مقوله‌ای با عنوان «زمینه‌سازی جهت گیری‌های سرمایه گذاری شرکت در روایت اطلاعات» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه را نشان می‌دهد.

### ❖ طبقه سوم قرار گرفتن گزاره‌های حسابداری روایتی

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۱۴) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه سوم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۴. تفکیک گزاره‌های حسابداری روایتی در طبقه سوم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
Z4	Z9	Z12	Z15	Z21	Z8	Z5	Z27	Z28	Z3	Z17
	Z10	Z26	Z16	Z22	Z13	Z24	Z19	Z1	Z11	
			Z18	Z23	Z14	Z6	Z20			
				Z25	Z7	Z2				

گزاره‌های طبقه سوم در منطقه اول

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته، مشارکت کننده اول؛ ششم؛ هشتم؛ یازدهم؛ چهاردهم؛ پانزدهم و هجدهم که در شناسایی طبقه سوم حسابداری روایتی دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۵) است.

جدول ۱۵. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری سوم

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره‌های طبقه سوم	کد اختصاص یافته
	افشاء مشتریان عمده شرکت	Z17
	افشاء ارزیابی سهم بازار شرکت	Z3
	افشاء رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار	Z11
زمینه‌سازی جهت‌گیری‌های تجاری در روایت اطلاعات	افشاء هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت	Z28
	افشاء ارزش برند شرکت	Z1
	افشاء هزینه‌های تبلیغات و بازاریابی شرکت	Z27
	افشاء سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت	Z19

بنابراین براساس مشخص شدن ۷ گزاره طبقه سوم، می‌توان نسبت به انتخاب مقوله‌ای با عنوان «زمینه‌سازی جهت‌گیری‌های تجاری در روایت اطلاعات» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه را نشان می‌دهد.

### ❖ طبقه چهارم قرار گرفتن گزاره‌های حسابداری روایتی

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۱۶) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه چهارم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۶. تفکیک گزاره‌های حسابداری روایتی در طبقه چهارم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
Z21	Z17	Z13	Z4	Z12	Z3	Z16	Z8	Z7	Z24	Z14
	Z19	Z15	Z6	Z22	Z18	Z23	Z20	Z5	Z2	
			Z11	Z26	Z27	Z25	Z1			
				Z28	Z10	Z9				

گزاره‌های طبقه چهارم در منطقه اول

براساس نتیجه کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته، مشارکت کننده سوم؛ نهم؛ سیزدهم؛ بیست و یکم و بیست و دوم که در شناسایی طبقه چهارم حسابداری روایتی دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۷) است.

بنابراین، براساس مشخص شدن ۷ گزاره طبقه چهارم، می‌توان نسبت به انتخاب مقوله‌ای با عنوان «زمینه‌سازی جهت‌گیری‌های زیست‌محیطی در روایت اطلاعات» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه را نشان می‌دهد.

جدول ۱۷. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری سوم

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره‌های طبقه چهارم	کد اختصاص یافته
زمینه‌سازی جهت‌گیری‌های زیست‌محیطی در روایت اطلاعات	افشاء کربن و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	Z14
	افشاء محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	Z24
	افشاء ارزیابی چرخه عمر محصولات	Z2
	افشاء توسعه‌ی زیرساخت‌های صنعتی در کاهش ضایعات	Z7
	افشاء برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	Z5
	افشاء توسعه‌ی زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	Z8
	افشاء تغییر شیوه‌های انبارداری جهت کاهش تولید گازهای آلاینده	Z20

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بسترسازی حسابداری روایتی از طریق اقدام پژوهی به منظور طبقه‌بندی شناختی در شرکت‌های بازار سرمایه بود. همانطور که طی فرآیند انجام پژوهش مشخص شد، ابتدا از طریق مصاحبه و فرآیند کدگذاری باز، شناسایی گزاره‌های حسابداری روایتی صورت پذیرفت. سپس باهدف دستیابی به روایی، تطبیق بین پژوهش‌های مشابه صورت گرفت تا امکان ورود گزاره‌های شناسایی شده در الگوی تحلیل کیو برای طبقه‌بندی شناختی این پدیده در بستر شرکت‌های بازار سرمایه مهیا شود. در ادامه با تشکیل گروه کانونی جهت تعیین طبقه‌های شناختی مفهوم مورد بررسی، طی چهار جلسه و با ایجاد یک چک‌لیست ارزیابی کیو از ۵+ تا ۵- طی ۲۸ خانه متناسب با گزاره‌های شناسایی شده اقدام لازم صورت گرفت و با درک مسئله از آنان خواسته شد تا نسبت به قراردادن هر گزاره در یکی از ۲۸ خانه چک‌لیست ارزیابی کیو اقدام نمایند. سپس از طریق ماتریس وایرماکس نسبت به تعیین طبقه‌های شناختی در خصوص تفکیک گزاره‌های حسابداری روایتی اقدام شد و نتایج از وجود ۴ طبقه‌ی شناختی در خصوص بسترسازی حسابداری روایتی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه حکایت داشت. لذا، طبق یافته‌های ارزیابی، می‌توان ماتریس حسابداری روایتی را به ترتیب زیر ارائه نمود.



شکل ۴. طبقه‌بندی شناختی حسابداری روایتی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه

براساس این ماتریس مشخص شد، ۴ طبقه در بسترسازی حسابداری روایتی به عنوان یک فرآیند اقدام پژوهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌تواند وجود داشته باشد که به افزایش شناخت مفهومی این پدیده کمک می‌نماید. لذا، براساس این ۴ طبقه در ادامه نسبت به بسط مقوله‌های اختصاص داده شده به هر گزاره اقدام می‌گردد. اولین مقوله به عنوان اقدام پژوهی پیاده‌سازی حسابداری روایتی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، جهت‌گیری‌های زبان گزارشگری در روایت اطلاعات شفاف به ذینفعان است تا بتواند سطح آگاهی شناختی و قضاوتی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات خارجی را ارتقاء بخشد. در این مقوله، واحد حسابداری با تمرکز بر اعلان مجموعه گزارش‌هایی که جنبه‌ی اختیاری برای سرمایه‌گذاران دارد، تلاش می‌کند تا از ظرفیت‌های لحن منفی برای پیشبرد استراتژی‌های مالی خود در بازار سرمایه استفاده نمایند. این سطح از روایتگری اطلاعات با انعکاس واقعیت‌های عملکردی شرکت، به اعتماد بیشتر ذینفعان کمک می‌کند و جزئیاتی از ریسک‌های شرکت یا مسائل حقوقی و ظرفیت‌های رو به توسعه‌ی شرکت‌ها را ارائه می‌دهند تا ضمن شفافیت بیشتر، از عمیق‌تر شدن شکاف بازده مورد انتظار با بازده واقعی جلوگیری نمایند. در مقوله‌ی دوم، بسترسازی حسابداری روایتی از طریق جهت‌گیری‌های سرمایه‌گذاری شرکت در روایت اطلاعات می‌تواند صورت گیرد و واحد حسابداری با افشای سرمایه‌گذاری‌های شرکت در زمینه‌های سیستم‌های اطلاعاتی؛ استارت‌آپ‌ها؛ نرم‌افزارهای مالی و حسابداری ابری تلاش می‌کند تا رویکردهای آینده‌نگرانه‌ی شرکت را به ذینفعان روایت نماید. این سطح از کارکردهای حسابداری روایتی کمک می‌کند تا سطح شناخت ذینفعان از شرکت در تفاوت با سایر شرکت‌های مشابه در یک صنعت، افزایش یابد و امکان مقایسه‌پذیری اطلاعات ممکن گردد. در مقوله‌ی سوم، بسترسازی حسابداری روایتی از طریق جهت‌گیری‌های تجاری شرکت در روایت اطلاعات می‌تواند صورت گیرد و از این طریق نسبت به افشای رویکردهای استراتژیک شرکت در بازار سرمایه اقدامات لازم را برای اقناع اطلاعاتی آنان به کار

گیرد. در این مقوله واحد حسابداری، زمینه‌های تجاری از جمله تمرکز بر مشتریان عمده؛ هزینه‌های تحقیق و توسعه؛ ارزش برند و سایر هزینه‌های بازاریابی شرکت را به اطلاعات ذینفعان می‌رسانند تا رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار بتواند به آنان در اتخاذ تصمیم‌گیری‌های با کیفیت بالاتر کمک نماید. در نهایت در قالب مقوله‌ی چهارم، حسابداری روایتی از طریق جهت‌گیری‌های زیست‌محیطی، انعکاس‌دهنده‌ی ارزش‌های اجتماعی است که شرکت به دنبال آن است. زیرا بخش مهمی از مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها در حفاظت از منابع طبیعی و گونه‌های زیستی و جانوری است که از این طریق، کارکردهای حسابداری در افشاء چنین اطلاعاتی به ذینفعان کمک می‌کند تا سطح شناخت بالاتری از رویکردهای شرکت در برابر محیط‌زیست داشته باشند. توسعه و پیگیری چنین فرآیندهایی از عملکردهای حسابداری همچنین به شرکت در کسب رتبه‌های بالاتر از نظر امتیازبندی نهادهای نظارتی کمک می‌کند تا جایگاه اعتباری شرکت در بین ذینفعان تقویت شود. از آنجاییکه مشابه فرآیندهای تحلیلی در این مطالعه، در گذشته مورد توجه نبوده است، الزاماً انجام مقایسه مصداقی بین نتایج این مطالعه با پژوهش‌های گذشته ناممکن است. اما به لحاظ اعتبار تناسبی مبتنی بر مفاهیم شناسایی شده، می‌توان ترکیب مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در مقوله‌ها را با پژوهش‌هایی همچون رادرفورد (۲۰۲۰)؛ اودرآمانو کو و همکاران (۲۰۲۱)؛ آلبرتینی و همکاران (۲۰۲۱)؛ دی‌سوزا و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت داد.

لذا، باتوجه به اهمیت مسئله‌ی این مطالعه، مبنی بر بسترسازی حسابداری روایتی، به نظریه‌پردازان عرصه حسابداری مدیریت توصیه می‌شود تا زمینه‌های دیگر مرتبط با این پدیده را به لحاظ محتوایی و کاربردی، توسعه دهند تا ضمن فاصله گرفتن از عینیت‌گرایی صرف حسابداری به سمت ساختارگرایی اجتماعی، امکان ارتقاء افشاء حجم بیشتر اطلاعات را برای ذینفعان ممکن سازند. از طرف دیگر به متصدیان حرفه‌ای در حسابداری توصیه می‌شود تا در جلسات شرکت نسبت به سطح اهمیت این رویکرد استراتژیک در افشاء اطلاعات بحث و تبادل نظر نمایند تا به ماهیت کارکردهای کیفی حسابداری از نظر افشاء اطلاعات، ارزش و جایگاه بالاتری در تصمیم‌گیری‌های شرکت بدهند. در نهایت به ناظران نهادی در بازار سرمایه توصیه می‌شود تا با توسعه‌ی هنجارهای عملکردهای اختیاری واحد حسابداری در افشاء اطلاعات، بسترهای اعتمادپذیری بالاتر ذینفعان به شرکت‌ها را تقویت نمایند. زیرا تقویت مکانیزم‌های حسابداری روایتی به ایجاد پیامدهای تبادلی شرکت با ذینفعان کمک می‌کند و امکان مقایسه‌پذیری اطلاعات را بین شرکت‌ها ممکن می‌سازد.

باتوجه به فرآیندهای طی شده، محدودیت قابل ذکر در این پژوهش، پیوند بین رویکردهای درونی مشارکت‌کنندگان پژوهش با ابزارهای قابل سنجش در بخش کمی و ابزارهای مقایسه‌ی کیفی بود، که همچون تمامی پژوهش‌های علوم انسانی این پژوهش نیز با این محدودیت مواجه بود. به عبارت دیگر، از آنجاییکه پژوهش براساس استفاده از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به دنبال پیوندزدن بخش محتوایی و نظری با بخش و ادراک‌های واقعی مشارکت‌کنندگان پژوهش بود، می‌توان ضمن اینکه به سطح قابل توجهی از پیوند بین تئوری‌ها با واقعیت‌های کاربردی اشاره نمود، در عین حال به عدم پوشش تمامی ابعاد حسابداری روایتی در عمل نیز اذعان کرد، چراکه معیارهای متعدد دیگری می‌تواند در توسعه‌ی این مفهوم وجود داشته باشد که در این مطالعه مورد پوشش قرار نگرفته است. لذا، برای پژوهش‌های آتی می‌توان استفاده از تحلیل‌های سناریو و معادلات ساختاری را باتوجه به مقوله‌بندی و گونه‌شناسی مفهوم حسابداری روایتی پیشنهاد نمود. زیرا این تحلیل‌ها به دلیل گستردگی مشارکت‌کنندگان به لحاظ فرآیندهای تحلیلی می‌تواند سطح تعمیم‌پذیری بالاتری به بستر مطالعه حاضر یعنی شرکت‌های بازار سرمایه داشته باشد.

## تقدیر و تشکر

از حمایت معنوی معاونت محترم دانشگاه آزاد اسلامی واحد خمین در اجرای این پژوهش سپاسگزاریم.

## منابع

- تقفی، مهدی؛ فغانی، مهدی؛ نونهال‌نهر، علی‌اکبر و بشیری‌منش، نازنین (۱۴۰۱). کیفیت گزارشگری مالی، مدیریت لحن گزارش‌های سالانه و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۱(۴۴)، ۱۵۹-۱۷۵. [https://www.jmaak.ir/article\\_18514.html](https://www.jmaak.ir/article_18514.html)
- رهنمای رودپشتی، فریدون و نژادتولمی، بابک (۱۳۹۵). هستی‌شناسی حسابداری مدیریت در بستر پست مدرنیته (اجراگری، کنشگر- شبکه و کاربردها). *مجله حسابداری مدیریت*، ۹(۲۹)، ۱-۱۳. [https://journals.srbiau.ac.ir/article\\_9215.html](https://journals.srbiau.ac.ir/article_9215.html)
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم و نونهال‌نهر، علی‌اکبر (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۹(۲)، ۴۷-۷۲. <https://www.sid.ir/paper/477075/fa>
- رهنمای رودپشتی، فریدون و بیات، علی (۱۳۹۱). تعامل سازمانی حسابداری مدیریت و حاکمیت شرکتی: تبیین یک روش نوین برای تفسیر مشکل نمایندگی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱(۱)، ۱-۱۸. [https://journals.srbiau.ac.ir/article\\_7306.html](https://journals.srbiau.ac.ir/article_7306.html)
- شاه‌حسینی، محمدعلی؛ نارنجی‌ثانی، فاطمه و فلاح‌کریمی، صفورا (۱۳۹۴). شناسایی و دسته‌بندی موانع و چالش‌های پیاده‌سازی برنامه راهبردی منابع انسانی در شرکت برق منطقه‌ای خراسان به روش کیو. *مدیریت دولتی*، ۱۷(۱)، ۸۹-۱۰۹. [https://jipa.ut.ac.ir/article\\_52514.html](https://jipa.ut.ac.ir/article_52514.html)
- شهبازی، رحیم؛ فهیم‌نیا، فاطمه و حکیم‌زاده، رضوان (۱۳۹۵). تحلیل عاملی اکتشافی پرسشنامه تدوین مدل شایستگی آموزش علم اطلاعات و دانش‌شناسی مبتنی بر فناوری اطلاعات براساس تحلیل سرفصل‌ها و نیازهای بازار کار. *پردازش و مدیریت دانش اطلاعات*، ۲(۴)، ۴۸۳-۵۱۱. [https://jipm.irandoc.ac.ir/article\\_699349.html](https://jipm.irandoc.ac.ir/article_699349.html)
- گیلاتی، آتنا؛ صفری‌گرایلی، مهدی؛ رضانی، جواد؛ رضائیان، رمضان (۱۴۰۱). طراحی مدل کارکرد استعاره حسابداری گفتمان: نظریه داده‌بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM). *مجله دانش حسابداری*، ۳(۳)، ۱۹۵-۲۲۷. DOI: 10.22103/jak.2021.18394.3603
- موسوی‌نژاد، سید روح‌اله و نمازی، محمد (۱۳۹۵). بررسی کاربرد پژوهش‌های اقدامی در حسابداری. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۵(۱۹)، ۴-۲۳. [https://www.iaaaas.com/article\\_98656.html](https://www.iaaaas.com/article_98656.html)

## References

- Aerts, W. (1994). On the use of accounting logic as an explanatory category in narrative accounting disclosures. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4/5), 337-353. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90001-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90001-9).
- Aerts, W. (2015). Narrative accounting disclosures. *Wiley Encyclopedia of Management*, <https://doi.org/10.1002/9781118785317.wcom010055>.
- Alawattage, Ch., Jayathileka, Ch., Hitibandara, R., Withanage, S. (2022). Moral economy, performative materialism, and political rhetorics of sustainability accounting. *Critical Perspectives on Accounting*, 95, 102507. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102507>.
- Albertini, E., Berger-Remy, F., Lefrancq, S., Morgana, L., Petković, M. and Walliser, E. (2021). Voluntary disclosure and intellectual capital: how CEOs mobilise discretionary accounting narratives to account for value creation stemming from intellectual capital. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(4), 687-705. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2020-0073>.
- Angotti, M., Ferreira, A.C.d.S., Eugénio, T., & Branco, M.C. (2022). 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>.
- Bak, M. (2019). Accounting narratives and disclosures in reporting the case of Letters from the Management Board Presidents of selected companies in the light of narrative economics. *Economics and Law*, 20(2), 213-238. <https://doi.org/10.12775/EiP.2021.013>.
- 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>.
- Beck, C.T. (2019). *Introduction to phenomenology: Focus on methodology*. Sage Publications. <https://www.amazon.com/Introduction-Phenomenology-Cheryl-Tatano-Beck/dp/154431955X>.



- Bjurklo, M. (2006). Narrative accounting for competence creation. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*, 10(1), 34-47 <https://doi.org/10.1108/14013380610672666>.
- Bourdieu, P. (2016). The specificity of the scientific field and the social conditions of the progress of reason. *Social Science Information*, 14(6), 18-31 <https://doi.org/10.1177/053901847501400602>.
- Chariri, A. (2010). Rhetorics in Financial Reporting: An Interpretive Case Study, *The Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 12(2), 84-103 <https://doi.org/10.9744/jak.12.2.pp.%2053-70>.
- Colaizzi, P.F. (1978) Psychological research as a phenomenologist views it. In: Valle, R.S. and King, M., Eds., *Existential-Phenomenological Alternatives for Psychology*, Oxford University Press, New York, 48-71 <https://philpapers.org/rec/COLPRA-5>.
- Connolly, C., & Alpa Virji, D. (2006). Accounting narratives: the reporting practices of British charities. Helmig, B., Hyndman, N., Jergers, M. and Lapsley, I., eds. *On the Challenges of Managing the Third Sector*, Sonderhefte ZögU, 34(2), 39-62 <https://orca.cardiff.ac.uk/id/eprint/38544>.
- De Souza, J.A.S., Rover, J.C.R.S., & Borba, J.A. (2019). The linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements: An analysis based on readability characteristics. *Research in International Business and Finance*, 48(3), 55-77. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2018.12.008>.
- Di Tullio, P., La Torre, M., Dumay, J., & 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>.
- Diyanty, V. (2019). Accounting information quality, board narrative disclosure, and the cost of debt, advances in economics. *Business and Management Research*, 2(2), 34-67 <https://doi.org/10.2991/apbec-18.2019.36>.
- Fisher, R.T., Van Staden, C., & Richards, G. (2019). Tone and the Accounting Narrative. University of Hawaii, Honolulu, Hawaii: *Hawaii Accounting Research Conference*.
- Gelmini, L., Minutiello, V., Tettamanzi, P., & Comoli, M. (2021). Rhetoric, accounting and accountability: COVID-19 and the case of Italy, *Sustainability*. 13(8), 41-69 <https://doi.org/10.3390/su13084100>.
- Gilani, A., Safari Gerayli, M., Ramezani, J., & Rezaeyan, R. (2022). Designing a metaphor functional model of dialogic accounting: By Grounded theory and fuzzy interpretive matrix analysis. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(3), 195-227 DOI: [10.22103/jak.2021.18394.3603](https://doi.org/10.22103/jak.2021.18394.3603) [In Persian].
- Godowski, Ch., Negre, E., & Verdier, M.A. (2021). Toward dialogic accounting? Public accountants' assistance to works councils – A tool between hope and illusion. *Critical Perspectives on Accounting*, 69(3), 124-149 <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102095>.
- Harvey, A., Spicer-Cain, H., Botting, N., Ryan, G., & Henry, L. (2023). Assessing 'coherence' in the spoken narrative accounts of autistic people: A systematic scoping review. *Research in Autism Spectrum Disorders*, 102(1), 81-104. <https://doi.org/10.1016/j.rasd.2023.102108>.
- Henwood, K.L. & Pigeon, N.R. (1992). Qualitative research and psychological theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(1), 97-111 <https://doi.org/10.1111/j.2044-8295.1992.tb02426.x>.
- Hoque, Z., Mai, K., & Ozdil, E. (2022). Accounting as rhetorical devices during the COVID-19 pandemic: evidence from Australian universities, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6), 168-192. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2021-0137>.
- Jayasinghe, K., & Uddin, S. (2019). Continuity and change in development discourses and the rhetoric role of accounting. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(3), 314-334 <https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2018-0011>.
- Krishnakumar, S., Berdanier, C., Lauff, C., McComb, Ch., & Menold, J. (2022). The story novice designers tell: How rhetorical structures and prototyping shape communication with external audiences. *Design Studies*, 82(1), 123-141 <https://doi.org/10.1016/j.destud.2022.101133>.
- Marriott, P., & Mcguigan, N. (2018). Visual metaphor and visual tools in accounting education. *Accounting Education*, 27(6), 549-551 <https://doi.org/10.1080/09639284.2018.1541520>.
- Masztalerz, M. (2016). Why narratives in accounting? *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, <https://doi.org/10.15611/pn.2016.434.10>.
- 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>

- Moosavi Nezhad, S.R., & Namzi, M. (2016). The Investigation of the action research applications in accounting. *Accounting and Auditing Studies*, 5(19), 4-23 [https://www.iaaaas.com/article\\_98656.html?lang=en](https://www.iaaaas.com/article_98656.html?lang=en) [In Persian].
- Oduro Amoako, K., Lord, B. R., Dixon, K. (2021). Narrative accounting for mining in Ghana: An old defence against a new threat? 74(4), 29-45. <https://doi.org/10.1016/j.resourpol.2021.102439>
- Rahnamay Roodposhti, F., & Bayat, A. (2012). Institutional relationship between management accounting and corporate governance: a new institutional method to interpret of agency problem. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 1(1), 1-18 [https://journals.srbiau.ac.ir/article\\_7306.html](https://journals.srbiau.ac.ir/article_7306.html) [In Persian].
- Rahnamay Roodposhti, F., & Nejad Toolami, B. (2016). Management accounting ontology in the context of postmodernity (performativity, actant-network and applications). *Management Accounting*, 9(29), 1-13 [https://journals.srbiau.ac.ir/article\\_9215.html](https://journals.srbiau.ac.ir/article_9215.html) [In Persian].
- Rahnamay Roodposhti, F., Nikoomaram, H., & Nonahal Nahr, A.A. (2012). Evaluating the effects of language judgmental and cognitive approaches in accounting narratives. *Accounting and Auditing Review*, 19(2), 47-72 <https://www.sid.ir/paper/477075/fa> [In Persian].
- Rutherford, B.A. (2016). The struggle to fabricate accounting narrative obfuscation: An actor-network-theoretic analysis of a failing project. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(1), 57-85 <https://doi.org/10.1108/QRAM-06-2015-0060>.
- Rutherford, B.A. (2018). Narrating the narrative turn in narrative accounting research: Scholarly knowledge development or flat science? *Meditari Accountancy Research*, 26(1), 13-43 <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2017-0139>.
- Rutherford, B.A. (2019). Metaphysics, methodology and theory in classical accounting thought. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 416-447 <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2018-0358>.
- Rutherford, B.A. (2020). Ironies of narrative accounting research and the case for professional accounting judgement in accounting scholarship. *Meditari Accountancy Research*, 28(2), 229-250 <https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2019-0512>.
- Saghafi, M., Faghani, M., Nonahal Nahr, A.A., & Bashiri Manesh, N. (2022). The financial reporting quality, managing the tone of annual reports and abnormal audit fee. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(44), 159-175 [https://www.jmaak.ir/article\\_18514.html?lang=en](https://www.jmaak.ir/article_18514.html?lang=en) [In Persian].
- Senn, J., Luque-Vílchez, M., & 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>.
- Shahbazi, R., Fahimnia, F., & Hakimzadeh, R. (2016). Confirmatory factor analysis of IT-based competency questionnaire in information science & knowledge studies, based on job market analysis. *Iranian Journal of Information Processing and Management*, 31(2), 483-511 [https://jipm.irandoc.ac.ir/article\\_699349.html](https://jipm.irandoc.ac.ir/article_699349.html) [In Persian].
- Shahhoseini, M.A., Narenji Sani, F., & Fallah Karimi, S. (2015). Recognizing and categorizing challenges for implementing human resources strategy in Khorasan regional electric company. *Journal of Public Administration*, 7(1), 89-109 [https://jjpa.ut.ac.ir/article\\_52514.html](https://jjpa.ut.ac.ir/article_52514.html) [In Persian].
- Taïbi, S., Antheaume, N., & Gibassier, D. (2020). Accounting for strong sustainability: an intervention-research based approach. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(7), 1213-1243 <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2017-0105>.
- Tran, L.T.H., Tu, T.T.K., Nguyen, T.T.H., Nguyen, H.T.L., & Vo, X.V. (2023). Annual report narrative disclosures, information asymmetry and future firm performance: Evidence from Vietnam. *International Journal of Emerging Markets*, 18(2), 351-375 <https://doi.org/10.1108/IJOEM-08-2020-0925>.
- Yen, A.C., Riley, T.J., & Liao, P. (2017). Chinese vs US investors' reactions to accounting narratives: An experiment. *Asian Review of Accounting*, 25(4), 526-548 <https://doi.org/10.1108/ARA-12-2016-0144>.