

Designing a Metaphor Functional Model of Dialogic Accounting: by Grounded Theory and Fuzzy Interpretive Matrix Analysis

*Atena Gilani**

*Mehdi Safari Gerayli***

*Javad Ramezani****

*Ramezan Rezaeyan*****

Abstract

Objective: Today's field of accounting knowledge, due to social changes, is an area that needs to be transformed in terms of promoting a focus on interaction with stakeholders. In fact, achieving a coherent and interactive understanding between the pillars of the accounting profession and stakeholders is always considered a futuristic perspective of the social context in this area that should be considered. Due to such support, the accounting profession has sought to develop accounting metaphors in recent years, inspired by critical analysis or pragmatism analysis. In a simple definition, metaphor can be considered as a process of connecting the knowledge-enhancing functions of an interdisciplinary field in the humanities, which helps to establish a concept in the form of a scientific paradigm in that field. The purpose of this research is designing a metaphor functional model of dialogic accounting by grounded theory and fuzzy interpretive matrix analysis.

Method: The methodology of this research was mixed and used in the qualitative part of the grounded theory analysis based on Glaser's approach to formulate the model and in the quantitative part of the fuzzy structural interpretive analysis. In fact, the purpose of the analysis in the qualitative part was to present the model and in the quantitative part was to determine the most influential component identified in the data analysis of the foundation. The target population in the quality department was 12 academic specialists who were considered experts, both scientifically and empirically. The process of selecting individuals was a theoretical sampling method based on empirical knowledge in the auditing profession. However, the target population in the quantitative section was 25 managers of the accounting department of capital market companies who were selected based on work experience and the level of technical and specialized knowledge through improbable sampling. This number of participants was approved because of the nature of the fuzzy interpretive matrix analysis, which emphasizes the limited number of participants in the research.

Result: The results of the research in the qualitative part indicate the existence of 3 categories, 6 components and 36 conceptual codes that have laid the foundation for the metaphorical function of dialogic in accounting in the form of an integrated hexagonal model. Then, with the aim of determining the reliability of the research dimensions, Delphi 6analysis was used, which based on the two criteria

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 3, pp. 195-227.

* Ph.D.Candidate of Accounting, Nour Branch, Islamic Azad University, Nour, Iran. **Email:** atena_g_67@yahoo.com

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

*** Assistant Professor of Accounting, Nour Branch, Islamic Azad University, Nour, Iran. **Email:** javad.ramezani58@gmail.com

**** Assistant Professor of Statistic and finance Mathematics, Nour Branch, Islamic Azad University, Nour, Iran.

Email: r_rezaeyan@iaunour.ac.ir

Submitted: 23 October 2021 **Revised:** 17 December 2021 **Accepted:** 26 December 2021 **Published:** 18 October 2022

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

DOI: 10.22103/jak.2021.18394.3603

©The Authors.



Abstract

of average and agreement coefficient, all 6 main components determined in the research model based on the agreement coefficient; the mean and standard deviation are confirmed. In other words, considering that the average of the main components was 5 and above 5, and on the other hand, because the agreement coefficient obtained is more than 0/5 and the standard deviation was below 1, it should be stated that all the main components of the research were approved. Also, the results in a small part of prioritizing the components of dialogic accounting in 5 levels of the matrix model indicate that the fifth level was the most influential component and the first level was the least effective component related to each of the research categories. Therefore, it was found that the component of the standardization normalizing trust in accounting knowledge "X1" as a criterion of the category of cultural mechanism of discourse accounting to users is the most influential component of dialogic accounting.

Conclusion: Accounting knowledge, which has an institutionalized existential philosophy towards a society and its stakeholders, is considered to have an effective role in creating trust and can lead to an effective system of accountability and responsibility for legitimacy among stakeholders. Since dialogic accounting, in its essence, requires symbolic approaches to reach arguable norms and common knowledge between itself and the stakeholders, trust is a consequence that can occur in the presence of this metaphor or allegory (dialogic) in accounting. In fact, dialogic accounting, in its structured norm form, contributes to common understandings in accounting perception and causes the nature of dialogic accounting of symmetric information capacities to be promoted in decision-making for users. Also, social integration, due to the formed norms based on trust in accounting, is able to create mutual perceptible capacities for the operators of this profession, i.e. accountants, in terms of understanding the needs of users with social realities and changes, and the ground for the modification of financial reporting standards as a set of functions. Provide accounting. On the other hand, the norm of trust in accounting based on the cultural content of dialogic accounting helps to strengthen the reasoning symbols in the form of a common language and causes justice in the use of information based on its procedural dimension in accounting to take a more coherent form and causes the proportionality of the functions of this knowledge with the needs and expectations of stakeholders. It was also found that the value-oriented functions of future accounting, as another component of the cultural mechanism of dialogic accounting, is ranked second in terms of influence from the metaphor of dialogic accounting, which will lead to the development of future perspectives of accounting knowledge based on interaction with stakeholders in social contexts. Therefore, in line with the theoretical framework of [Litteljohen and Fosse \(2011\)](#), future accounting values depend on the dynamics of the company's interaction cycle with stakeholders through financial instruments and information feedback.

Keywords: *Dialogic Accounting Metaphor, Normalizing Trust in Accounting Knowledge, Fuzzy Interpretive Matrix Analysis.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: 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 [In Persian].

طراحی مدل کارکرد استعاره حسابداری گفتمان: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری

فازی (FISM)

آتنا گیلانی*

مهدی صفری گرایلی**

جواد رضانی***

رمضان رضائیان****

چکیده

هدف: هدف پژوهش طراحی مدل کارکرد استعاره حسابداری گفتمان براساس نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی بود.

روش: روش شناسی این پژوهش آمیخته بود که در بخش کیفی از تحلیل گروند تئوری براساس رویکرد گلبرگ جهت تدوین مدل و در بخش کمی از تحلیل تفسیری ساختاری فازی استفاده شد. در واقع هدف از انجام تحلیل در بخش کیفی ارائه ی مدل و در بخش کمی، تعیین تأثیرگذارترین مؤلفه ی شناسایی شده در تحلیل داده بنیاد بود. جامعه هدف در بخش کیفی ۱۲ نفر از متخصصان دانشگاهی بودند که چه به لحاظ علمی و چه به لحاظ تجربی، خبره تلقی می شدند. فرآیند انتخاب افراد شیوه نمونه گیری نظری براساس دانش تجربی در حرفه حسابرسی بود. اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۵ نفر از مدیران بخش حسابداری شرکت های بازار سرمایه بودند که براساس تجربه های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی از طریق نمونه گیری غیراحتمال انتخاب شدند. با توجه به ماهیت تحلیل ماتریس تفسیری فازی که بر تعداد مشارکت کنندگان محدود در انجام پژوهش تاکید دارد، این تعداد از مشارکت کنندگان مورد تأیید بود.

یافته ها: 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 پکیارچه 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 هریک از مقوله های پژوهش تفکیک شدند.

نتیجه گیری: لذا مشخص شد، مؤلفه کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری «X1» به عنوان معیار مقوله ی سازوکار فرهنگی حسابداری گفتمان به استفاده کنندگان تأثیرگذارترین مؤلفه ی حسابداری گفتمان است.

واژه های کلیدی: استعاره حسابداری گفتمان؛ کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری؛ تحلیل ماتریس تفسیری فازی.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: گیلانی، آتنا؛ صفری گرایلی، مهدی؛ رضانی، جواد و رضائیان، رمضان (۱۴۰۱). طراحی مدل کارکرد استعاره حسابداری گفتمان: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM). *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۳)، ۱۹۵-۲۲۷.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۳، صص. ۱۹۵-۲۲۷.

* دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران. **رایانامه:** atena_g_67@yahoo.com

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

*** استادیار گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران. **رایانامه:** javad.ramezani58@gmail.com

**** استادیار گروه ریاضیات مالی و آمار، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران. **رایانامه:** r_rezaeyan@iaunour.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۸/۱ **تاریخ بازنگری:** ۱۴۰۰/۹/۲۶ **تاریخ پذیرش:** ۱۴۰۰/۱۰/۵ **تاریخ انتشار برخط:** ۱۴۰۱/۷/۲۶

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

©The Authors.

مقدمه

یکی از تکنیک‌های جاری سازی مفاهیم در هر حوزه‌ای، استعاره سازی آن مفهوم به واسطه‌ی مضامین تشابه و ریشه‌های مفهومی مشابه در آن حوزه است. استعاره سازی در حسابداری عمر زیادی ندارد، اما در مدیریت و سایر علوم وابسته به آن همچون جامعه‌شناسی و روانشناسی به عنوان کارکردی از راهبردهای دانش علوم انسانی در جهت پیشبرد یک هدف و جا نهادن آن مفهوم در یک رشته است (ولیان و همکاران، ۱۳۹۹). به واسطه‌ی چنین پشتوانه‌ای، حرفه حسابداری نیز در طی سال‌های اخیر با الهام از تحلیل‌های انتقادی یا تحلیل پراگماتیسم‌گرایی به دنبال توسعه استعاره‌های حسابداری بوده است. در یک تعریف ساده استعاره را می‌توان فرآیندی جهت پیوند دادن کارکردهای دانش افزای بین رشته‌ای از یک حوزه در علوم انسانی تلقی نمود که به بنیان‌سازی یک مفهوم در قالب پارادایم علمی در آن حوزه کمک می‌نماید (برگمن، ۱۹۷۹). در این پژوهش از آنجاییکه پیوند حوزه گفتمان با کارکردهای حسابداری مدنظر است، تمرکز بر استعاره‌پردازی می‌تواند به شناخت این مفهوم کمک بیشتری نماید. در واقع گفتمان از رویکردهای انتقادی در حوزه علم‌شناسی بر می‌آید که در هر عرصه از علوم انسانی قابلیت بسط تحلیلی دارد. از طرف دیگر پیوند آن با حسابداری می‌تواند به ایجاد کارکردهای مبتنی بر دانش تعاملی به حسابداران در ارائه بهترین نقش خود کمک نماید (کینگستون^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). استعاره حسابداری گفتمان بیان‌کننده ماهیت نقد‌پردازانه‌ی دانش حسابداری به واسطه استفاده از تشابه و مضامین مرتبط با واقعیت‌های اثربخش حسابداری بر آن است (سامی و همکاران، ۱۴۰۰)، زیرا حسابداری فراتر از نقشی که برای آن ترسیم شده بود، امروزه به زبانی برای تعامل و گفتگو در بازار رقابتی بدل شده است و توسعه آن به شکل گفتمان می‌تواند به انعکاس اطلاعات قابل تأمل‌تر به استفاده‌کنندگان از اطلاعات کمک نماید.

بخش مهمی از اثرگذاری حسابداری مربوط به بازار سرمایه است، که به دلیل وجود تضاد منافع بین ذینفعان، توسعه حسابداری گفتمان می‌تواند به ایجاد تعادل در بازار و واقعیت‌ها براساس تصمیم‌گیری کمک نماید. این مفهوم اگرچه دارای گستردگی معنایی می‌تواند باشد، اما در شکل یک مبنای حرفه‌ای، ساختارهای زبانی متقابلی بین شرکت با ذینفعان بیرونی ایجاد می‌کند که پیامدهای مثبتی می‌تواند چه برای اقتصاد و چه برای اجتماع داشته باشد. پژوهشگرانی همچون والترز-یورک^۳ (۱۹۹۶)؛ مک‌گوآنن و همکاران^۴ (۲۰۰۷) و آمرنیک و کرایگ^۵ (۲۰۰۹) الگوهای متفاوت، اما دارای کارکردهای مشابه از منظر برابری و تقارن اطلاعاتی را، برای حسابداری گفتمان مطرح نمودند که نقطه‌ی اشتراک تمامی این الگوها، تمرکز بر استعاره‌هایی از رویه‌های حسابداری مثل گزارشگری مالی؛ تعدیل صورت‌های مالی و ... است.

به عنوان مثال کوریگان^۶ (۲۰۱۸) در تعریف حسابداری گفتمان آن را دانشی مبتنی بر زبان‌شناسی تعبیر می‌کند که حوزه‌هایی همچون جامعه‌شناسی؛ فلسفه؛ روانشناسی؛ مدیریت و اقتصاد را در بر می‌گیرد. از سویی دیگر بوردت^۷ (۲۰۱۸) حسابداری گفتمان را نوعی زبان‌شناسی انتقادی تعریف می‌کند که براساس اطلاعات مضمونی و لحن پنهان در رویه‌های حسابداری یک گزارش مالی، به تحلیلگران کمک می‌کند با بهره‌گیری از تکنیک‌ها و تمهیدات موجود در دانش

1 Bergmann et al

2 Kingston

3 Melissa Walters-York

4 Mcgoun et al

5 Amernic & Craig

6 Corrigan

7 Bordt

سرمایه‌گذاری، سیمای بیرونی عملکرد شرکت‌ها را به زبانی قابل استدلال تبدیل نماید تا از آنچه در پس واژگان؛ جمله‌ها و به طور کلی متن زبانی گزارشگری مالی پنهان گردیده است را به یک تصمیم قابل فهم بدل نماید تا عایدات بیشتری برای ذینفعان ایجاد کند. لذا، همانطور که مشخص است، مفهوم حسابداری گفتمان مفهومی متکی بر توسعه یک زبان مشترک و دارای ارزش‌های نهادینه‌شده در پس زمینه‌های گزارشگری مالی است که می‌تواند به افزایش اثربخشی حسابداری در انعکاس واقعیت‌های اطلاعاتی کمک نماید. لذا، انجام این پژوهش از دو منظر دارای اهمیت است:

اول اینکه این پژوهش به دلیل اینکه حاوی مفهومی جدید در حوزه حسابداری است، دارای ظرفیت‌های بسط نظری و ادبیات پژوهشی است. در واقع نبود یک چارچوب نظری درباره‌ی این مفهوم باعث می‌شود تا این پژوهش به واسطه‌ی تحلیل نظریه داده بنیاد، نسبت به ایجاد یک مدل دارای مقوله‌ها و مضامین مشخص اقدام نماید. مبنایی که به دلیل فقدان پژوهش‌های مرتبط با مفهوم حسابداری گفتمان، می‌تواند به لحاظ اهمیتی که برای افزایش کیفیت زبان گزارشگری و دانش‌افزایی مالی و حسابداری دارد، به توسعه ادبیات نظری کمک نماید. مرور پژوهش‌های پیشین همچون برون^۱ (۲۰۰۹) که به بررسی «فناوری‌های مرتبط با حسابداری گفتمان در توسعه پایداری»؛ گداسکی و همکاران^۲ (۲۰۲۱) که به بررسی «چشم‌اندازهای آتی حسابداری گفتمان در کمک به حسابداری دولتی»؛ بلوچی و همکاران (۲۰۱۹) که به بررسی «نقش حسابداری گفتمان در توسعه مشارکت ذینفعان» و گروسی و همکاران^۳ (۲۰۲۱) که به بررسی «حسابداری گفتمان بر بسترهای فناوری اطلاعات» پرداخته‌اند، حکایت از تصدیق این ادعا دارد که اگرچه موضوع‌های مشابه با گفتمان حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است، اما این موضوع چه به لحاظ ساختار تحلیل و چه به لحاظ معنایی ضمن اینکه دارای نوآوری در سطح حرفه‌ی حسابداری محسوب می‌شود و می‌تواند با ایجاد ابعاد این مدل به افزایش کیفیت محیط اطلاعاتی بین ذینفعان کمک نماید، اما به لحاظ ساختار نظری بدلیل فقدان چارچوب تئوریک، کمتر مورد توجه قرار گرفته است.

دوم اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای بالادستی در حرفه حسابداری ایران همچون انجمن‌های علمی و حرفه‌ای حسابداری در بخش خصوصی و کمیته‌های تدوین استانداردهای حسابداری در بخش دولتی کمک نماید تا درک منسجم‌تری نسبت به اهمیت حسابداری گفتمان پیدا کنند و بر این اساس به ایجاد هنجارسازی و توسعه فرهنگ تعامل و گفتمان در حسابداری کمک نمایند. اثربخشی حسابداری گفتمان از نظر کاربردی، همچنین به سایر ذینفعان بازار سرمایه همچون سرمایه‌گذاران؛ سهامداران؛ تحلیلگران بازار نیز کمک می‌نماید تا نسبت به عملکردهای افشاء‌شده به واسطه‌ی وجود کارکردهای حسابداری گفتمان، تصمیم‌گیری‌های با ریسک کنترل شده‌تری را اتخاذ نمایند.

لذا، این پژوهش در قالب پشتوانه نظری و تجربی یادشده با استناد به پژوهش‌های مرتبط با توسعه مفهوم پژوهش به دنبال توسعه کارکردهای واقع‌گرایانه و کاربردی در سطح بازار سرمایه است تا خلاء استانداردها و الزامات ساختاری در رابطه با موضوع پژوهش را پوشش دهد. زیرا مفهوم استعاره حسابداری گفتمان، متشکل از مضامین ادراکی است که الزاماً ممکن است در چارچوب‌های مشهود و قابل لمس از اطلاعات افشاء‌شده در گزارشگری مالی ننگجند و نیازمند شناخت فراگیری از نقد‌گرایی زبان‌شناختی در حرفه حسابداری باشد. لذا هدف این پژوهش در گام اول، طراحی مدل حسابداری

¹ Brown

³ Grossi et al

² Godowski et al

گفتمان براساس استعاره‌سازی مضامین از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد است و در گام دوم براساس تحلیل ماتریس تفسیری ساختاری فازی به دنبال تعیین اولویت‌بندی هریک از مؤلفه‌های حسابداری گفتمان است.

مبانی نظری

جریان واقع‌گرا به عنوان یک مکتب فلسفی در برابر مکتب ذهنیت‌گرا در علوم انسانی، بر واقعیت‌ها به طور عینی متمرکز هستند و مستقل از محرک‌های ذهنی بر کمیت‌ها در مقابل کیفیت‌ها تأکید دارد. بنیان دانش کلاسیک حسابداری به واسطه‌ی ماهیت این حرفه براساس رویکردهای مکتب واقع‌گرایی بنا نهاده شده است و بنیانگذاران این مکتب مفاهیم کلی را بازآرای واقعیت‌هایی قابل‌سنجش عنوان نمودند و وجود کیفیت و معنا را در این حوزه تاحد زیادی نفی کردند. اگرچه مکتب ذهنیت‌گرا معتقد است که علوم انسانی بیش از هرچیز با برداشت انسان از آنچه رخ می‌دهد، سر و کار دارد و حتی دانش حسابداری را نیازمند کارکردهای تعاملی براساس شناخت انسان تلقی می‌نمایند، اما بنیان‌های اولیه این دانش بر واقعیت‌ها جهت تصمیم‌گیری تأکید داشت.

تقابل رویکردهای این دو مکتب تقاضا، همچون عرصه‌های دیگر علوم انسانی، به تدریج زمینه‌های تغییر فلسفه‌ی علم حسابداری را ایجاد نمود. **ملیساوالترز-یورک (۱۹۹۶)** به عنوان پیشگام عرصه‌ی تغییر رویکردهای صرفاً کمی به رویکردهای ذهنی در دانش حسابداری، وجود تقاضای اطلاعاتی و عرضه‌ی آن از جانب حرفه حسابداری را مبنایی برای حرکت به سمت دانش حسابداری مدرن را فراهم نمودند. این محقق با توصیف «استعاره حسابداری گفتمان» تلاش نمودند، با فاصله گرفتن از کارکردهای صرفاً کمی در حسابداری، به کارکردهای تعاملی و تقویت سازوکارهای جذب و اشتراک دانش بیرونی حسابداری به داخل این عرصه، پارادایم جدیدی از زبان حسابداری در قالب گزارشگری مالی را بنا نمایند. پیامدهای این تغییر به مرور و با توسعه دانش محققانی همچون **رشفورد^۱ (۲۰۰۲)**؛ **جونز و ویلیز^۲ (۲۰۰۳)**؛ **مالتوس و فولور^۳ (۲۰۰۹)**؛ **ین و همکاران^۴ (۲۰۱۷)**؛ **آلی و همکاران^۵ (۲۰۱۸)** به ایجاد گرایش‌های علمی جدیدی همچون روایتگری حسابداری؛ زبان گزارشگری؛ ادراک حسابداری و لحن گزارشگری مالی و منجر شد.

در واقع استعاره حسابداری گفتمان، دربرگیرنده مجموعه‌ای از رویکردهای جدیدی دانش حسابداری است که هدف آن افزایش تعامل در توسعه دانش حسابداری است. **لینتلیجوهن و فوسز^۶ (۲۰۱۱)** استعاره حسابداری را یک مفهومی مبتنی بر سیکل سیستمی معرفی نمودند و چرخه این حوزه از دانش حسابداری را به صورت یک مدل سیستماتیک ارائه دادند.

¹ Rutherford

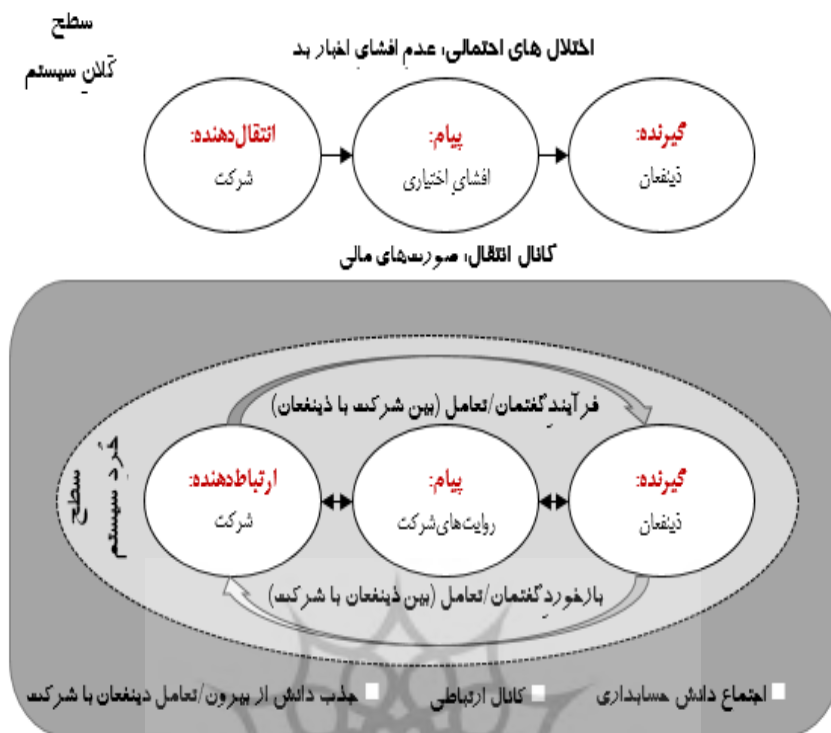
² Jones & Willis

³ Malthus & Fowler

⁴ Yen et al

⁵ Aly et al

⁶ Littlejohn & Foss



شکل ۱. مدل استعاره حسابداری گفت‌وگو

همانطور که در این چارچوب مشخص است، استعاره حسابداری گفت‌وگو رویکرد متکی به چرخه سیستمی در دو سطح کلان و خرد است که از کارکردهای شرکت در انتقال اطلاعات تا جذب دانش به ذینفعان را در بر می‌گیرد و بستر مربوط به شکل‌گیری استعاره یا تمثیل گفت‌وگو در حسابداری را ایجاد می‌کند. در سطح کلان، کارکردهای تعامل شرکت، فرآیند شکل‌دهی به ارتباطات پویا به صورت سیستمی است که شرکت پیام را از طریق کانال‌های ارتباطی حسابداری همچون صورت‌های مالی و سایر گزارشات همراه به گیرندگان یعنی ذینفعان بیرونی انتقال می‌دهد (دورسی و همکاران، ۲۰۱۷). همچون هر فرآیند ارتباطی اختلال در انتقال پیام که در این سیستم مبتنی بر رویکرد ساختاری ارتباط، یعنی مدیران است، می‌تواند باعث کاهش اثربخشی ارتباط گردد. در سطح خرد اما فرآیند شکل‌پویاتری به خود می‌گیرد، چراکه بستر گفت‌وگو به صورت فرآیند و گردش اطلاعات از طریق بازخورد به طور رفت و برگشت دائماً سیستم را ارزیابی و در نهایت اصلاح می‌نماید. به عبارت دیگر شرکت ارتباط را با ذینفعان بیرونی ایجاد می‌نماید و سپس روایت‌های واقع‌گرایانه خود براساس کیفیت و کمیت عملکردهای مالی شرکت را به آنان مخابره می‌کند و ذینفعان با دریافت اطلاعات، سطح انتظارات خود را به سیستم باز می‌گردانند. در این شرایط شکل ارتباط به صورت دوسویه حادث می‌شود و زمینه را برای اجتماع دانش در حسابداری که ثمره‌ی جذب دانش؛ انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان است، محقق می‌نماید و در این صورت حسابداری گفت‌وگو به صورت یک هنجار اجتماعی به تقویت ارتباط بین شرکت با ذینفعان منجر خواهد شد (گروسی و همکاران، ۲۰۲۱). از طرف دیگر کریگ^۲ (۱۹۹۹) با ارائه‌ی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک تلاش نمود، راهبردهای تعاملی دانش حسابداری را توسعه بخشد.

¹ Doris et al

² Corrigan

همانطور که مشخص است، سؤال اول و دوم پژوهش از طریق تحلیل گزند تئوری و سؤال سوم پژوهش از طریق تحلیل ماتریس تفسیری فازی پاسخ داده می‌شود.

پیشینه پژوهش

باتوجه به اینکه قالب پژوهش‌های انجام شده در این حوزه به صورت مروری بودند، که دلیل انجام این پژوهش به صورت یک تحلیل اکتشافی در سطح ایران نیز همین بود، تلاش گردید تا پشتوانه‌ی تطبیقی لازم ارائه شود. **گادوسکی و همکاران^۱ (۲۰۲۱)** پژوهشی تحت عنوان «حرکت به سوی حسابداری گفتمانی: 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 گفتمان 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.

گروسی و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «حسابداری گفتمان از طریق گزارش‌های رایج و بسترهای دیجیتالی» انجام دادند. نتایج این پژوهش علی‌رغم توسعه ادبیات نظری در خصوص مسئولیت‌پذیری و مشروعیت عمومی همراستا با تئوری‌های مدیریت دولتی نوین، ابزارهای حسابداری گفتمان را به عنوان اهرم و وسیله‌ی پاسخگویی اثربخش‌تر به انتظارات اجتماعی ذینفعان توسعه بخشید. **الکساندرو و همکاران^۲ (۲۰۱۹)** پژوهشی تحت عنوان «بودجه‌بندی عملیاتی تحت مبنای حسابداری گفتمان در روسیه: نهادها و بازیگران» انجام دادند. این پژوهش که به صورت کیفی در قالب یک مطالعه موردی انجام گرفت، در بازه زمانی ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۶ شهرداری‌های روسیه را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش نشان داد بیانیه‌های سالانه در قالب گزارش به نهادهای رسمی و نظارتی توسعه واحدهای بخش عمومی می‌تواند ضمن به تعادل رساندن نهادها و بازیگران اجرایی در قالب شرکت‌های بخش عمومی همچون شهرداری‌ها، می‌تواند براساس استدلال‌های شناختی از عملکردهای گذشته‌ی شهرداری‌ها، در قالب سناریوهای احتمالی، سناریوهای بودجه‌ریزی عملیاتی را شبیه‌سازی نمایند. در حوزه‌ی پژوهش‌های داخل ایران، موضوع حسابداری گفتمان، چندان در قالب تئوری‌های مرتبط با این حوزه، از نظر ادبیات نظری قابل دفاع نیست، چراکه کمتر پژوهشی با رویکرد یک مدل مفهومی سعی در تبیین آن در سطح حرفه حسابداری نموده است.

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی «گفتمان مالی‌سازی مستتر در روش‌های حسابداری ایران» را مورد بررسی قرار دادند که این پژوهش نیز همچون پژوهش‌های همتای خود در سطح جهان، مبتنی بر مطالعه‌ی موردی بود. در این پژوهش بیان شده است، حسابداران در تمامی جهان امروزه آموزه‌های حسابداری را با این تصور به کار می‌گیرند و در اختیار دیگران قرار می‌دهند، که آنچه ارایه می‌دهند چیزی جز یک اندازه‌گیری خنثی و بیطرفانه از رویدادهای اقتصادی نیست. اما در واقع، این اعداد بر مبنای استانداردها و رویه‌هایی ایجاد شده است که یک گفتمان مشخص را با خود همراه دارد. در این پژوهش به تدقیق این گفتمان پرداخته شد تا مشخص کند چه چیزی با این اعداد به ظاهر خنثی به مخاطبان

¹ Godowski et al

² Aleksandrov et al

حسابداری منتقل می‌شود و از این طریق کدام مراقبه جایگزین کدام تنبیه شده است. برای این منظور «مفاهیم نظری گزارشگری مالی» که به عنوان اصول نگرش حسابداری شناخته می‌شود و مبنای تدوین استانداردهای حسابداری است، را مورد تحلیل گفتمان و محتوا قرار داد. نتایج نشان داد، حسابداران با انتقال گفتمان این بیانیه، در عملکرد خود مروج اندیشه‌ای ناگفته و نانوشته هستند که کشور را رو به تباهی می‌برد؛ غیبت‌گرایی و نامسئولیتی را ترویج می‌دهند.

باگیزی به پژوهش‌های تجربی مشخص می‌شود، علی‌رغم اهمیت اجتماعی و نیاز روزافزون به توسعه استعاره حسابداری گفتمان، اما هنوز مبنای چارچوبی مستدلی در رابطه با موضوع پژوهش ارائه نشده است و انجام این پژوهش می‌تواند تاحدی به تبیین ابعاد فراگیر این مفهوم در حسابداری کمک نماید.

روش تحقیق

روش‌شناسی این پژوهش از نظر نتیجه در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد، زیرا عدم‌انجام تئوریک در باب مفاهیم و ابعاد استعاره حسابداری گفتمان باعث گردیده است تا این پژوهش به دنبال ایجاد یک مدل حسابداری گفتمان براساس استعاره‌های مصاحبه‌ای باشد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکاء به یک مطالعه‌ی اکتشافی و ماتریس تفسیری فازی انجام شد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع استقرائی-قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های نظری حسابداری در سطح کارکردهای بازار سرمایه وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به عبارت دیگر از طریق رویکرد استقرایی تلاش می‌شود، الگوی مناسبی طراحی گردد. بدین منظور با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد و رویکرد نوخاسته یا ظاهرشونده گلنزر^۱ (۱۹۹۲) تلاش شد از طریق مصاحبه با متخصصان امر، ابعاد حسابداری گفتمان مشخص و دسته‌بندی شود. این رویکرد به محقق اجازه می‌دهد تا از طریق مصاحبه با متخصصان، ابتدا براساس مرحله‌ی اول کدگذاری، یعنی کدگذاری باز، سؤالات را از مصاحبه‌شوندگان که عموماً در مراحل اول به صورت باز است، بپرسد و سپس براساس کدگذاری محوری، مفاهیم زیاد ایجادشده را مختصر و در مسیر پژوهش هدایت کند و در نهایت براساس کدگذاری انتخابی، مدل پژوهش را به منظور نظریه‌پردازی ارائه دهد. پس از ارائه مدل و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی براساس رویکرد قیاسی، تلاش می‌شود ابعاد مدل شناسایی شده در جامعه هدف (جامعه هدف بخش کمی) از طریق تحلیل ماتریس تفسیری فازی تبیین گردد تا ضمن ایجاد درک منسجم‌تر از ماهیت چارچوب نظری تدوین‌شده، تأثیرگذارترین مؤلفه گفتمان حسابداری از نظر کارکردهای این حرفه در سطح بازار سرمایه مشخص شود.

جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش در بخش کیفی، براساس اعتقاد اشتراوس و کوربین^۲ (۱۹۹۸)، برای پابندی به اصول نظریه برخاسته از داده‌ها از نمونه‌گیری نظری با رویکرد هدفمند «برای حداکثر کردن فرصت‌های مقایسه رویدادها، وقایع، یا اتفاقات» استفاده شد تا از این طریق به تعیین نحوه تغییر یک مقوله براساس ویژگی‌ها و ابعاد آن دست یافته شود. بر این مبنای ابتدا محققان، براساس فهرست نمودن معیارهایی، سعی در انتخاب افراد آگاه نمودند تا از انحراف و تلف شدن زمان در جریان مصاحبه‌ها جلوگیری شود. این معیارهای عبارتند از:

¹ Glaser

² Strauss & Corbin

۱. داشتن دانش نظری در حرفه حسابداری و شناخت ابعاد صورت‌های مالی به لحاظ منطق استدلالی افشاء اقلام مالی
۲. احاطه به پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری آن.

براساس دو معیار فوق‌ابتدا لیستی از محققان حیطه‌های تخصصی در حرفه‌ی حسابداری که در دسترس بودند، مشخص گردید که این کار از طریق جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشور انجام شد. سپس از طریق ایمیل و توضیحات مرتبط با اهداف پژوهش، ایمیل‌هایی برای حداقل ۲۷ نفر ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه محیا گردد. از مجموع ایمیل‌های ارسال شده، ۲۰ ایمیل پاسخ داده شد، که از این میان ۱۲ نفر نهایتاً به عنوان مصاحبه‌شونده انتخاب شدند. در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه هدف در بین مدیران بخش حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۵ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. اندازه جامعه در تحلیل‌های ماتریس تفسیری فازی به دلیل ماهیت تحلیلی و جلوگیری از انحراف و جمع‌دهی پژوهش معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۰ تا ۲۵ نفر است (اسماعیل‌پور و همکاران، ۱۳۹۶) که با اتکا به این موضوع تعداد ۲۵ نفر در بخش تحلیل ماتریس تفسیری فازی مشارکت داشتند.

گردآوری و تجزیه و تحلیل

براساس ماهیت روش شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم حسابداری گفتمان از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و براساس طی فرآیندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حرفه حسابداری اقدام شود. پس از ظاهر شدن مضامین اولیه، برای تفکیک مؤلفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه‌ی اشباع نظری کمک نماید. سؤالات مصاحبه براساس تکنیک استعاره و با تمرکز بر تشابه ادبی و کارکردی حسابداری با سایر حرفه‌های شغلی دیگر بودند که شرکت‌کنندگان برحسب تجربه و یا تحصیلات درک کامل‌تری نسبت به آن داشتند. برخی از این سؤالات مصاحبه عبارت بودند از:

۱. تاچه اندازه در حسابداری، گفتمان و تعامل همچون حوزه‌های بازاریابی می‌تواند به ایجاد اعتماد به این حرفه منجر شود؟
۲. تاچه اندازه ارزش‌های اجتماعی در حسابداری همانند ارزش‌های اجتماعی در مشاغل دیگر با ماهیت مشابه می‌تواند به آینده‌ی این حرفه کمک نماید؟
۳. آیا حسابداری به لحاظ بسترهای اطلاعاتی جهت ارتقای جایگاه رقابتی با حوزه‌هایی همچون فناوری اطلاعات در سیستم‌های مشابه، قابل مطابقت است؟

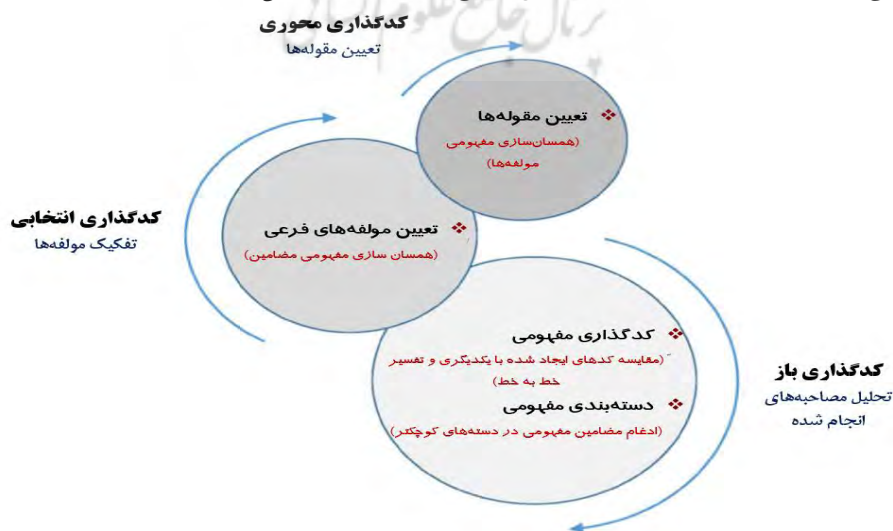
یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها است، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری

انتخابی می نمودند تا مفاهیم و اشتراکاتشان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجاد شده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می گرفتند. روند انجام مصاحبه‌ها بر این مبنا بود که از مصاحبه اول تا مصاحبه ۶ تقریباً ابعاد چارچوب نظری رفته بود، چرا که بعد از هر مصاحبه محققان شروع به تحلیل مصاحبه‌ها بر مبنای کدگذاری باز و محوری می نمودند. از مصاحبه ۶ تا مصاحبه ۱۲ برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع مصاحبه‌ها ادامه یافت و اغلب کدها در مصاحبه‌ها تکرار می شدند و بر این مبنا در مصاحبه ۱۲، پایان فرآیندهای جمع آوری اطلاعات اعلام گردید. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان به ترتیب زیر ارائه شده است:

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان

مشارکت کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
نفر اول	مرد	۵۳ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین
نفر دوم	مرد	۵۰ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود
نفر سوم	مرد	۴۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه شهید بهشتی
نفر چهارم	زن	۴۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه الزهرا
نفر پنجم	مرد	۶۵ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه ممفیس آمریکا
نفر ششم	زن	۴۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه الزهرا
نفر هفتم	مرد	۳۹ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه رشت
نفر هشتم	مرد	۵۸ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه سالفورد منچستر انگلستان
نفر نهم	زن	۴۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه تربیت مدرس
نفر دهم	زن	۴۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه الزهرا
نفر یازدهم	مرد	۴۵ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه علامه طباطبائی
نفر دوازدهم	زن	۴۳ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه خوارزمی

سپس در بخش کمی، با توجه به ارائه‌ی چارچوب نظری پژوهش، ابعاد مدل بستر سازی توسعه حسابداری گفتمان ابتدا از طریق تحلیل دلفی تلاش گردید تا نسبت به ارزیابی سطح پایایی مؤلفه‌های پژوهش، اقدام‌های لازم بر اساس سه معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار صورت گیرد، که نتایج در این بخش از تأیید هر ۶ مؤلفه‌ی اصلی پژوهش حکایت داشت. فرآیند طی شده در گردآوری داده‌های بخش کیفی به صورت زیر قابل مشاهده است:



شکل ۳. مراحل تحلیل در گرداند تئوری

سپس باهدف تعیین تأثیرگذارترین مؤلفه‌ی حسابداری گفتمان از طریق طراحی پرسشنامه ماتریسی تلاش شد تا فرآیند انجام تحلیل ماتریس تفسیری فازی با مشارکت ۲۵ نفر از مدیران بخش حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه جهت ارزیابی تأثیرگذاری بسترهای توسعه حسابداری گفتمان صورت پذیرد. در این راستا تلاش گردید تا پرسشنامه با هماهنگی‌های قبلی برای مشارکت کنندگان جامعه هدف در بخش کمی ارسال گردد.

اعتبار تحقیق

مفهوم اعتبار در پژوهش‌هایی با ماهیت تحلیل نظریه داده بنیاد از منظرهای مختلفی معمولاً می‌تواند صورت پذیرد. اما سطح این مفاهیم جهت سنجش اعتبار پژوهش معمولاً واحد نیست، بلکه مفهومی پیچیده؛ فراگیر و همه جانبه است، چراکه براساس مشارکت مصاحبه‌شوندگان در بخش کیفی از منظر رویکردهای تخصصی صورت می‌پذیرد. به عبارت دیگر، از آنجاییکه در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج قابل تعمیم هستند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فونونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش سه سوسازی برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق شدن سه سوسازی در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

۱. **بازگشت اعتباری:** در این بُعد، هدف بررسی صحت یافته‌های پژوهش توسط مصاحبه‌شوندگان به منظور تعیین

آنکه آیا این پژوهش به شکل صحیح دیدگاه‌های آنان را درباره موضوع پژوهش تحت پوشش قرار می‌دهد یا نه؟ برای پژوهش این روش با ۸ نفر از مجموع ۱۵ مصاحبه‌شوندگان پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت دیدگاه‌هایشان با مصاحبه‌شوندگان مجدداً به آنان بازگشت شد تا حد اعتبار یافته‌ها بررسی شود. نتیجه نشان داد، در بیشتر کدهای مفهومی ایجاد شده، محققان این پژوهش توانسته بودند درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌کنندگان داشته است، این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره‌ی موضوع پژوهش باشد.

۲. **مرور هم‌تا:** با استفاده از این راهبرد، پژوهشگری انجام پژوهش، به منظور فراهم کردن نقدی، درباره شیوه‌های

به کار گرفته شده و بررسی نتایج و صحت آن‌ها، از سایر محققان کمک گرفت؛ از آنها خواست تا به بررسی یادداشت‌ها، مقوله‌بندی انجام شده با استفاده از فهرست مقوله‌ها و تحلیل‌هایی که در حین پژوهش انجام شده است، بپردازند. به دلیل محدودیت‌های موجود کمک گرفتن از سایر محققان در این تحقیق امکان‌پذیر نبود اما برای تحقق این روش، تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه‌شوندگان پس از دو هفته مجدداً انجام گرفت و درک مفاهیم مربوط به مصاحبه در دو زمان، اختلاف قابل ملاحظه‌ای وجود نداشت.

۳. **توضیح شیوه یادداشت‌برداری و انجام پژوهش:** در این مرحله پروتکل و فرآیند انجام مصاحبه‌ها در

اختیار ۷ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تأیید نمایند، آیا نحوه‌ی تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.

۴. **تهیه گزارش مفصل نتایج:** در تحلیل گلنزر، باتوجه به این اصل که «معناها برخاسته از موقعیت هستند»، هریک از نتایج باید همراه با موقعیت، به طور کامل در نظر گرفته شود و خواننده پژوهش توجهی خاص به موقعیت داشته باشد. بر این مبنا مصاحبه‌ها، یادداشت‌برداری و گزارش‌دهی مرتب نتایج، منجر به فراهم نمودن داده‌های معتبر گردید که این موضوع مورد تأیید قرار گرفت.

اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی باتوجه به دو معیار میانگین؛ ضریب توافقی و انحراف معیار استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول (۳) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریس تفسیری وزنی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

هیچ لیست از قبل تعیین شده و قطعی درباره حسابداری گفتمان، و هیچ احتمال قطعی برای شناسایی و محدود ساختن تمامی ویژگی‌های مرتبط با کارکردهای نظری در اینباره در یک مجموعه مشخص از ویژگی‌ها با مرزبندی‌های شفاف و متمایزکننده وجود ندارد. با وجود این، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه توانسته‌اند موارد مهم و قابل توجه در حرفه حسابداری را شناسایی نمایند و به ایجاد مدل پژوهش کمک نمایند. لذا با عنایت به سؤال اول و دوم پژوهش، که به ترتیب زیر ارائه شده است،

❖ سؤال اول پژوهش) مؤلفه‌های کارکرد استعاره حسابداری گفتمان کدامند؟

❖ سؤال دوم پژوهش) مقوله‌های کارکرد استعاره حسابداری گفتمان کدامند؟

نتایج حاصل از طی سه مرحله کدگذاری به ترتیب زیر در جدول (۲) ارائه شده است:

جدول ۲. ابعاد مدل حسابداری گفتمان براساس مضامین؛ مؤلفه‌ها و مقوله‌ها

کد گذاری تئوری	کد گذاری‌های اصلی		
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مؤلفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
طراحی مدل استعاره حسابداری گفتمان	سازو کارهای حسابداری گفتمان	کارکرد تقویت افشای اختیاری	کاهش هزینه مالکانه افشای اطلاعات
			کاهش هزینه ریسک دعوای حقوقی
			کاهش هزینه ریسک اعتباری
			کاهش هزینه‌های نمایندگی
			افزایش آستانه‌ی افشای اطلاعات
			کاهش هزینه‌های ریسک نکول

	افزایش شفافیت اطلاعاتی
	اثربخشی لحن گزارشگری در شناخت عملکردهای افشاء شده
	تقارن و برابری اطلاعات افشاء شده
	تغییرپذیری بازده سهام
کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی	اثربخشی خطای پیش‌بینی سود
	اثربخشی پایداری سود
	اثربخشی بیان صادقانه سود در بلندمدت
	اثربخشی قابلیت اتکاء اطلاعات
	اثربخشی قابلیت به موقع بودن افشاء اطلاعات
	بسترسازی شبکه کشگر اطلاعات بین شرکت با ذینفعان
	افزایش سطح دانش مالی به واسطه‌ی تنوع جایگزین‌های استراتژیک
کارکرد سایبرنتیک اطلاعات	ارتقای سیستم‌های پیش‌بینی تصمیم‌های مالی (DSS)
	ارتقای سیستم‌های اطلاعات مدیریت مالی (FMIS)
	ارتقای سیستم‌های استراتژیک اطلاعات مالی (FEIS)
	ارتقای سیستم‌های سطح عملیاتی اطلاعات مالی (FTPS)
	شهرت اجتماعی شرکت در سطح بازار رقابتی
کارکرد توسعه حسابداری برند	ارتقای ارزش منصفانه بازار اقلام در ترازنامه
	ارتقای ارزش افزوده بازار معیارهای حسابداری
	ارتقای ارزش سهام شرکت
	ارتقای جایگاه رقابتی به دلیل سرعت رشد سهام شرکت
	یکپارچگی اجتماعی استانداردهای حسابداری با هنجارهای بازار رقابتی
	تقویت رویکرد هنجاری جهت بسط ارزش‌های مبتنی بر اعتماد
کارکرد هنجارسازی اعتماد اجتماعی	توسعه طرز تلقی‌های ادراک منسجم حسابداری جهت جلوگیری از سوگیری‌های تصمیم‌گیری
	بسط نمادهای استدلال محاوره‌سازی حسابداری جهت استدلال شفاف
	توسعه زبان مشترک حسابداری بر مبنای فرهنگ اجتماعی
کارکرد ارزش‌مدارانه حسابداری آینده	توسعه حوزه معرفتی علم حسابداری با اتکاء به تئوری‌های فلسفی بنیان‌سازی تئوری جامع با هدف ارتقای شناخت نظری و عملی

سازوکار ساختاری حسابداری گنتمان

سازوکار فرهنگی حسابداری گنتمان

تقویت کارکردهای سناریوپردازی جهت تبیین چشم‌اندازهای

حسابداری

پارادایم‌سازی حسابداری دیالکتیکی

تقویت رویکرد اثباتی دانش حسابداری بر مبنای ماهیت واقعی

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کدگذاری طبق رویکرد گلریز در تحلیل داده بنیاد، در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه‌های صورت گرفته، هریک از مؤلفه‌های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه تحقیقات انجام شده نسبت به پیدایش و توسعه مؤلفه‌های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده می‌شود. همانطور که از جدول (۱) مشاهده شد: سه طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از:

سازوکار حرفه‌ای حسابداری گفتمان؛ سازوکار ساختاری حسابداری گفتمان؛ سازوکار فرهنگی حسابداری گفتمان که در قالب جدول (۳)، تعریف هر کدام از طبقه‌بندی‌های فرعی ارائه شده است. متغیرها در مؤلفه‌های تشکیل دهنده حسابداری گفتمان با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

جدول ۳. تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
در این طبقه‌بندی فرعی، سازوکار حرفه‌ای حسابداری گفتمان رویکردهای اثرگذار حسابداری از نظر کیفیت افشاء و اثربخشی محیط اطلاعاتی را مورد اشاره قرار می‌دهد که در بستر گفتمان‌سازی متعامل بین شرکت‌ها با ذینفعان حادث می‌شود. در واقع بسترهای گفتمان حسابداری به ایجاد کارکردهای افشاء اطلاعات به زبان قابل ادراک به ذینفعان منجر خواهد شد و این موضوع می‌تواند زمینه‌ی تعامل پویاتر بین شرکت براساس شکل دادن به یک زبان مشترک با ذینفعان را منجر گردد.	سازوکار حرفه‌ای حسابداری گفتمان
در این طبقه‌بندی فرعی، سازوکار ساختاری حسابداری گفتمان به رویه‌های فرآیند تسهیل اطلاعات اشاره می‌نماید که براساس سیستم‌های فناوری اطلاعات در تصمیم‌گیری ضمن ارائه‌ی کارکردهای اثربخش درون سازمانی به مدیران جهت ارزیابی اطلاعات و اتخاذ بهترین تصمیم، در عین حال می‌تواند به برندسازی حرفه حسابداری در کنار سایر بخش‌های عملیاتی یک سازمان کمک نماید. در واقع برندسازی حرفه حسابداری، ارتقای ارزش‌هایی مالی و رقابتی برند است و ظرفیت‌های استراتژیکی را می‌تواند به همراه داشته باشد.	سازوکار ساختاری حسابداری گفتمان
در این طبقه‌بندی فرعی، سازوکارهای فرهنگی حسابداری، مجموع کارکردهای هنجاری حسابداری تعاملی با شرایط اجتماعی و محیط بیرونی یک شرکت را در بر می‌گیرد که به واسطه‌ی تغییرات سریع و با سرعت فزآینده می‌تواند به افزایش ارزش‌های قابل توسعه حرفه حسابداری در آینده منجر شود و با ارائه‌ی پاسخ‌های متناسب با تغییرات محیطی، زمینه‌ی ارتقای اعتماد عمومی ذینفعان را نسبت به شرکت به همراه داشته باشد.	سازوکار فرهنگی حسابداری گفتمان

لازم به توضیح است باتوجه به محدودیت صفحات مقاله در این بخش صرفاً به بیان خلاصه‌ای از نتایج بسنده می‌شود.

سازوکار حرفه‌ای حسابداری گفتمان

استعاره‌های حرفه‌ای حسابداری گفتمان، مجموع مضامینی از حیطه‌های حرفه‌ای حسابداری است که می‌تواند به دلیل تمرکز بر یک زبان مشترک بین شرکت با ذینفعان به شفافیت‌های محیط اطلاعاتی و کیفیت اطلاعات افشاء شده منجر شود. در این مقوله، آگاهی‌بخشی به عنوان بخش مهمی از فلسفه‌ی وجودی این حرفه تلاش دارد تا با کاستن از عمق فاصله‌ی اطلاعاتی بین شرکت با آنان، زمینه را برای کاهش هزینه نمایندگی در سطح کارکردهای حسابداری در بازار سرمایه مهیا نماید. لذا، گفتمان حسابداری در نقش کارکردهای حرفه‌ای خود در تلاش است تا واقعیت‌های عملکردی

شرکت‌ها در قبال سهامداران؛ سرمایه‌گذاران و به طور کلی بازار سرمایه را براساس یک رویکرد مسئولانه که در پس زمینه مفهومی حسابداری گفتمان، مشارکت توأم بین شرکت و ارکان اجرایی حسابداری با ذینفعان بیرونی را در بر دارد، افشاء نمایندند. لذا، براساس این مقوله، دو مؤلفه اصلی کارکرد تقویت افشای اختیاری و کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی در این رابطه ظهور یافته‌اند که در زیر نمونه‌ای از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در مورد دو مؤلفه‌ی اصلی شناسایی شده، ارائه می‌گردد.

الف) کارکرد تقویت افشای اختیاری

یکی از بسترهای مهم در حسابداری گفتمان، کارکرد تقویت افشای اختیاری است. در واقع گزارشگری مالی در قالب یک زبان تعاملی با ذینفعان، ظرفیت‌های انتقال اثربخش اطلاعات را به افراد درون و بیرون شرکت در خود دارد. ابزاری که اگر باتمركز بر بخش‌هایی از افشاء عملکردهای مالی باشد که در آن بخش، الزامی به افشاء نباشد و توسط شرکت به ذینفعان منعکس شود، می‌تواند در ایجاد مزیت رقابتی و افزایش رضایت بیشتر برای سهامداران موثر باشد. چراکه براساس تعریف **آلمکوئیست و همکاران^۱ (۲۰۱۳)** حسابداری گفتمان زبانی متکی بر اهداف صورت‌های مالی برای طیف گسترده‌ای از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است که می‌تواند به تعامل بیشتر بین شرکت با آنان منجر شود. در این بخش نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان که در رابطه با ایجاد بستر حسابداری گفتمان به نقش کارکرد تقویت افشای اختیاری، اشاره نموده است، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

«حسابداری، بدون بستر گفتمان، در افشای اطلاعات نوعی مونولوگ یا اصطلاحاً زبان گفتمان یک‌طرفه از شرکت به سوی استفاده‌کنندگان بیرونی است. در این شکل، اساساً حسابداری کارکرد لازم را نخواهد داشت و سطح هزینه‌هایی همچون هزینه مالکانه در افشای اطلاعات افزایش می‌یابد.»

در این رابطه باید بیان نمود، اثربخشی تأثیرگذاری حسابداری گفتمان بر هزینه‌های افشای ریسک همچون هزینه مالکانه، به حدی است که یک شرکت به دلیل افشای اطلاعات محرمانه و بخشی از عملکردهای خود که هیچ الزامی برای آن تعیین نشده است، می‌تواند به اعتماد بیشتر در بین استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی دست یابد. از طرف دیگر مصاحبه‌شونده‌ای به نقش بسترسازی حسابداری گفتمان بر مضمون هزینه‌های نمایندگی اشاره نمود:

«فلسفه حسابداری انعکاس واقعیت‌ها به دور از هرگونه رانت و دسترسی به نهادهای قدرت در یک ساختار است. لذا، به عنوان یک فرآیند در توسعه گزارشگری شهروند شرکتی، پویایی گفتمان حسابداری می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد، زیرا حسابداری در نقش حرفه‌ای خود در تلاش است تا سطح ادراک فعال‌تری از عملکردهای خود در ذهن سهامداران و مخاطبان‌ش ایجاد کند و هدف از آن دسترسی به منابع نقدی بیشتر از طریق اعتماد به حرفه حسابداری است.»

وجود چنین مضامینی در کارکردهای افشای اختیاری که به واسطه‌ی بسترسازی ادراکی حسابداری گفتمان شکل می‌گیرد، می‌تواند ضمن افزایش شفافیت اطلاعاتی و بالا بردن آستانه‌ی افشاء اطلاعات به کاهش هزینه‌های شرکت در

محیط بیرونی و تعامل با بازار منجر شود. نتیجه این بخش با پژوهش‌های پیتروویسکی و همکاران^۱ (۲۰۱۹)؛ زامبو و بلترچی^۲ (۲۰۱۶) و یوسف و جوردن^۳ (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

ب) کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی

جریان اطلاعات در محیط بازار به واسطه‌ی ایفای نقش حرفه‌ای حسابداری، رفتار فعالان بازار را تحت تأثیر قرار می‌دهد. تغییرات محیطی شرايطی را ایجاد می‌کند که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، برحسب توانمندی‌هایی که دارند، سهم برابری از گردش اطلاعات داشته باشند. اطلاعاتی که منجر به تأثیرپذیری رفتار آنان از ادراک اطلاعاتی می‌شود و زمینه‌ی ایجاد تعامل دوطرفه بین شرکت با بازار را مهیا می‌کند. حسابداری گفتمان با تمرکز بر اهمیت چنین تعامل متقابلی در سطح بازار، تلاش می‌کند تا نسبت به تقویت ارکان محیط اطلاعاتی به صورت یک زبان مشترک و قابل فهم بین خود با ذینفعان اقدام نماید. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«همواره به دلیل اینکه مضامین استعاره‌ای متناسبی در حرفه حسابداری وجود ندارد، محیط اطلاعاتی که سرمایه‌گذاران در آن داد و ستد می‌کنند، پیوسته با انتشار اطلاعات نامتقارن درهم آمیخته می‌شود. این تغییر در جریان اطلاعات، ریسک گزینش نادرست برای سرمایه‌گذاران را افزایش می‌دهد و با توجه به اینکه اغلب تصمیمات مالی در حالت عدم اطمینان اتخاذ می‌شود، خطای پیش‌بینی سود از جانب استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی افزایش می‌یابد و قابلیت‌های تحلیلی بازار را دچار اختلال می‌نماید [...] بنظر می‌رسد زبان تعاملی در حسابداری که به واسطه تمرکز بر افزایش ارزش‌های جذب دانش ذینفعان بیرونی به داخل شرکت ایجاد می‌شود می‌تواند به کیفیت محیط اطلاعاتی کمک نماید.»

زبان مورد تأکید در حسابداری گفتمان از دو منظر قابلیت اتکاء به محتوای اطلاعات در زمان و موقعیت افشای اطلاعات و همچنین لحن واقع بینانه‌ی گزارشگری مالی شرکت قابل تفکیک است که می‌تواند به تسهیل اثربخشی پایداری سود به صورت متداوم به ذینفعان در اتخاذ تصمیم‌های مطلوب کمک نماید (میرزائی و همکاران، ۱۳۹۹). در این باره یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«اساساً کارکرد حسابداری گفتمان به عنوان بخشی از زبان گزارشگری مالی به صورت رویه‌های پنهان در متون گزارش‌های افشاء شده مستدل می‌گردد و نیازی به بیان جزئیات در آن نیست، چراکه آزادسازی جریان اطلاعات را مختل می‌نماید. حوزه‌ایی که اگر با استراتژی‌های رقابتی شرکت‌ها در هم آمیخته شود، معتقد هستم می‌تواند به محیط اطلاعاتی هدفمند و با کیفیت کمک نماید. یعنی اینکه صرفاً لحن در ارائه‌ی گزارش‌ها بدبینانه باشد به دلیل اینکه بخواهیم سطح انتظارات ذینفعان بیرونی را با واقعیت‌های عملکردی شرکت همراستا نماییم اگرچه می‌تواند در وجهی بیرونی شرکت موثر باشد، اما به دلیل کاهش اطمینان سهامداران دارای رویکرد سفته بازی در بازار سرمایه، ممکن است شرکت با شوک فروش سهام و کاهش نقدینگی مواجه گردد.»

¹ Piotrowski et al

³ Yusuf & Jordan

² Zambo & Beltrachi

لذا، مشخصاً اثربخشی حسابداری گفتمان، به عنوان بخش مهمی از افشای اطلاعات را برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی ایجاد می‌کند و هر کدام از استفاده کنندگان به واسطه‌ی دانش و سطح شناخت بازار قادر هستند تا با پویایی محیط اطلاعاتی ایجاد شده بهترین تصمیم را اتخاذ نمایند. نتیجه بدست آمده در این بخش با پژوهش‌های **آورسانون و همکاران^۱** (۲۰۱۹) و **بینگتون و همکاران^۲** (۲۰۰۷) مطابقت دارد.

سازوکار ساختاری حسابداری گفتمان

حسابداری گفتمان در بستر ساختار خود، سازوکارهای اطلاعاتی و ارزش گذاری حسابداری در بازار را در بر می‌گیرد. در واقع حرفه حسابداری از چرخه‌ای سیستمی تشکیل شده است که با جمع‌آوری اطلاعات و تغییر در آن به صورت یک فرآیند، اطلاعات را به بیرون مخابره می‌نماید. چرخه‌ی سیستمی فناوری اطلاعات ضمن اثربخشی بر تصمیم‌گیری‌های مدیران در شرکت می‌تواند به تبعات بیرونی و کسب مزیت رقابتی در حوزه‌ی حسابداری برسد. سطحی از حسابداری که با عملکردهای استراتژیک مالی می‌تواند زمینه افزایش ارزش بازار و ارتقای جایگاه رقابتی ساختاری که در آن فعالیت می‌کند، را ایجاد نماید. کارکرد سایبرنتیک اطلاعات و کارکرد توسعه حسابداری برند شناسایی شدند.

الف) کارکرد سایبرنتیک اطلاعات

سایبرنتیک به عنوان یک سیکل سیستمی اشاره به ایجاد ارتباط بیشتر بین انسان با محیط براساس طبقه‌بندی و سازمان‌دهی اطلاعات دارد. مهمترین مزیت سایبرنتیک در حسابداری، دانش متکی به فناوری اطلاعات است که می‌تواند نقش حسابداری را به عنوان یک سیستم اطلاعاتی در تصمیم‌گیری‌های ساختاری شرکت و رقابتی در بازار، ارتقاء بخشد. لذا، نقش گفتمان حسابداری در بستر دانش اطلاعات می‌تواند ساختارهای دو طرفه‌ای از شناخت تغییرات و پاسخگویی به آنان را ایجاد نماید و تنوع کارکردهای استراتژیک و جایگزین را در برنامه‌های آتی رقابتی توسعه بخشد. یکی از مصاحبه‌شوندگان درباره‌ی این نوع مؤلفه بیان نمود:

«وقتی صحبت از تأثیر گذاری حسابداری مدرن با اجتناب از ریشه‌های کلاسیک حسابداری همچون گزارشگری مالی صرف در قالب ترازنامه یا صورت‌های مالی می‌شود، نقش فناوری اطلاعات بیش از پیش، نمایان می‌شود و به تقویت رقابتی تر شدن کارکردهای شرکت در برابر ذینفعان منجر می‌گردد. بخشی که اگر در درون ساختارهای شرکت نهادینه شود می‌تواند به ایجاد سیستم‌های اطلاعات مالی منسجم‌تری در بازار رقابتی منجر شود.»

سیستم‌های اطلاعاتی در حسابداری مشابه سیستم‌های بازاریابی به عنوان استعاره حسابداری گفتمان، چرخه‌ی از گردش اطلاعات را ایجاد می‌نمایند، که براساس آن هم ساختار تصمیم‌گیرنده‌ی شرکت قادر است از مزیت ایجاد شده استفاده نماید و هم استفاده کنندگان از صورت‌های مالی قادر هستند تا بهره‌ی لازم را از اثربخشی اطلاعاتی بیرونی ایجاد شده برای خودشان، ببرند.

«مهمترین دلیل برای حرکت به سمت تکنولوژی در حسابداری همچون سایر علوم، نیاز و دانش تحلیل در این عرصه است. مدنظر قرار بدید اگر در یک حرفه همچون کنترل ترافیک پرواز، محاسبات

دقیق نباشد، چه فاجعه‌ای رخ خواهد داد؟ حال اگر حسابداری به عنوان خط مقدم حفاظت از منافع سهامداران از چنین ظرفیتی برخوردار نباشد چه اتفاق می‌افتد. بله نیاز و انتظارات زمینه توسعه تکنولوژی در هر عرصه‌ای را مهیا می‌کند. حسابداری نیز از این قاعده مستثنی نیست و تقویت سازوکارهای تصمیم‌گیری‌های اطلاعاتی بخش مهمی از کارکردهای حسابداری گفتمان است».

در تصریح این کد باید بیان نمود، استفاده از تشبیه در مضامین حرفه‌ی حسابداری با سایر عرصه‌های حرفه‌ای مثل کنترلرهای پرواز، بخشی از ماهیت مهم توسعه پایداری دانش در این عرصه است. چراکه حسابداری یک سیستم کنشگر اطلاعات در تعامل با محیط بیرون خود محسوب می‌شود و قادر است تا به تنوع جایگزین‌های استراتژیک در برنامه‌های مالی شرکت کمک نماید. توجه به این نکته مهم است که سیستم‌های پشتیبان از پایین‌ترین سطح یعنی سیستم‌های سطح عملیاتی اطلاعات مالی تا بالاترین سطح یعنی سیستم‌های استراتژیک اطلاعات مالی، زمانی می‌تواند به پویایی تعامل شرکت با ذینفعان بیرونی از طریق حسابداری گفتمان منجر شوند که یکپارچگی فرآیندهای اجرا از تدوین تا ارزیابی و بازخورد به شکلی منسجم مبتنی بر تغییرات بیرونی بسترسازی شده باشد. نتیجه‌ی بدست آمده در این بخش با پژوهش‌های پیترویسکی و همکاران (۲۰۱۹) و زامبو و بلتراجی (۲۰۱۶) مطابقت وجود دارد.

ب) کارکرد توسعه حسابداری برند

با روند جاری پیشرفت‌های دانش حسابداری و تغییرات فزاینده‌ی محیطی، دارایی‌های نامشهود نظیر سرمایه‌های فکری؛ سیستم دانش؛ حق امتیازها، طرح‌های به ثبت رسیده، دارایی‌های برند و نام‌های تجاری در حال تبدیل به محرک‌های اصلی تجارت محسوب می‌شود. حسابداری برند، در واقع بخشی از زوایایی پنهان کارکردهای حسابداری است که می‌تواند شهرت اجتماعی شرکت را به واسطه ارتقای سطح زبان مشترک حسابداری به همراه داشته باشد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این باره بیان نمود:

«یکی از مزایای حسابداری گفتمان، شهرت شرکت در بازار رقابتی است. در واقع تمثیل شهرت اجتماعی، از اهرم زبان حسابداری شکل می‌گیرد و اعتماد سهامداران و سرمایه‌گذاران را در این عرصه به همراه دارد».

در واقع در تشریح این مؤلفه باید بیان نمود، اگر حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی خاص، به جز آنچه که در صورت‌های مالی ارائه یا افشاشده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، براساس مسئولیت‌های حسابرس، سودمند است و منع قانونی یا مقرراتی هم وجود ندارد باید با درج بندی در گزارش حسابرس با عنوان «سایر بندهای توضیحی» یا عنوان مناسب دیگری، این موضوع را به ذینفعان اطلاع دهد. همچنین طبق جزء (ب) بند ۵ استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۶، بند توضیحی پس از بند اظهارنظر که به موضوعی به جز موضوعات ارائه یا افشا شده در صورت‌های مالی اشاره دارد و به قضاوت حسابرس، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرس یا گزارش حسابرس کمک می‌کند، می‌بایست در قالب توضیحی مستدل در اینجا ارائه گردد که سبب تعدیل اظهارنظر حسابرس می‌شود. به عبارت دیگر این موارد در صورت دارا بودن اثر با اهمیت یا اساسی بر مجموعه صورت‌های مالی می‌بایست به عنوان بند شرط آورده شوند که موجب تعدیل گزارش حسابرسی (مشروط، مردود یا عدم اظهارنظر) خواهند شد.

«فکر می‌کنم استاندارد شماره ۴۵۰ حسابرسی است که به نقش ارزیابی تحریف‌های صورت‌های مالی توسط حسابرس مستقل می‌پردازد. خوب این استاندارد کاملاً مشخص می‌کند که براساس رویه‌های قانونی، حسابرس ملزم است در نتیجه‌گیری خود، اثر تحریف‌های اصلاح نشده، در صورت وجود، بر صورت‌های مالی را مورد ارزیابی قرار دهد. از طرف دیگر یک حسابرس متعهد در قبال اشتباه برآوری ارزیابی خود نیز می‌بایست متعهدانه رفتار نماید و در بند توضیحی دلیل تعدیل اظهارنظر خود را مطرح کند.»

نکته قابل توجه این است، استاندارد ۳۲۰ حسابرسی که اشاره به این دارد، که حسابرس راجع به اینکه آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت به نحو مطلوب ارائه شده یا خیر، می‌بایست اظهارنظر کند، مکمل استاندارد حسابرسی شماره ۴۵۰ است که هدف آن بررسی اثر تحریف‌های شناسایی شده بر حسابرسی و اثر تحریف‌های اصلاح نشده بر صورت‌های مالی است که هر دو این موارد سبب می‌گردد حسابرس با درج در بندهای توضیحی تلاش نماید تا اقدام به تعدیل اظهارنظر حسابرس نماید. همچنین باید توجه نمود، تحریف‌ها شامل آن دسته از تعدیلات در مبالغ؛ نحوه طبقه‌بندی و ارائه یا موارد افشا است که بنا به قضاوت حسابرس، اعمال آن برای ارائه مطلوب صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت، ضروری است. لذا، نتیجه این بخش با پژوهش **گلداوسکی و همکاران (۲۰۲۱)** که نتیجه این بخش را تأیید می‌نمایند، مطابقت دارد.

سازوکار فرهنگی حسابداری گفتمان

یکی از مهمترین کارکردهای هر حوزه علمی، بخش فرهنگ اجتماعی و ارزش‌های قابل بسط به آن حوزه است. زیرا بسترهای علمی نمی‌توانند از متن اجتماعی و ارزش‌های احاطه شده آن در تضاد باشند. حسابداری گفتمان در متن اجتماعی و از استعاره تعامل و گفتگو است که شکل می‌گیرد. لذا حسابداری گفتمان متکی بر هنجارهایی می‌بایست باشد که ضمن تقویت فلسفه‌ی وجودی این حرفه بر جامعه بتواند چشم‌اندازهای آتی این حوزه را برای جامعه‌ی علمی ترسیم نماید. در واقع تمرکز بر رویکردهای فلسفی و نقش آن در ساختارهای اجتماعی حسابداری، حوزه‌ی قابل ادراکی است که استعاره حسابداری گفتمان در بُعد فرهنگی خود به دنبال آن است. در این مقوله دو مؤلفه اصلی کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری و کارکرد ارزش‌مدارانه‌ی حسابداری آینده براساس تحلیل کدهای ناشی از مصاحبه‌ها ایجاد گردید.

الف) کارکرد هنجارسازی اعتماد اجتماعی

هنجار اجتماعی در بطن علم و دانش عبارت از قواعد؛ الگوها و شیوه‌های تثبیت‌شده‌ی مبتنی بر ادراک اجتماعی در حوزه‌های مختلف از جمله حوزه‌های علمی است که نقش مهمی در تنظیم روابط اجتماعی از طریق آن حوزه‌ی علمی دارد. لذا، هنجارسازی اجتماعی با درک انتظارات و مسائل موجود در متن جامعه، تلاش دارد تا شاکله‌ی ساختاری حوزه علمی را مستدل‌تر بنا نماید. بسط ماهیت هنجار به دانش حسابداری، از جمله عللی است که می‌تواند ظرفیت‌های قابل ادراک متقابلی برای متصدیان این حرفه از نظر درک نیازهای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های خود ایجاد کند. به عبارت دیگر، حسابداری گفتمان در قالب یک هنجار اجتماعی می‌تواند به توسعه طرز تلقی‌های منسجم‌تر از کارکردهای حسابداری کمک نماید. در این رابطه یکی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمود:

«اینکه گفته شود حسابداری زبان ارتباط بین شرکت با سهامداران است، اگرچه مهم است، اما بدون وجود چارچوب‌های هنجاری نمی‌تواند اثربخشی لازم را داشته باشد [...] بنظر بایستی حوزه‌ی گفتمان حسابداری، حوزه گسترده‌تری از الگوهای اجتماعی باشد. یعنی نمادهای اجتماعی مانند حفاظت از منافع سهامداران؛ رعایت اعتدال و اعتماد و ... در حرفه‌ی حسابداری نهادینه شود تا براساس بسترهای گفتمان حسابداری شکل منسجم‌تری به خود بگیرد».

نمادهای هنجاری در حسابداری گفتمان می‌تواند به شکل استدلال‌های قیاسی یا استقرایی به افزایش همیت و یکپارچگی بین استانداردهای حسابداری با هنجارهای بازار رقابتی منجر شود. لذا نمی‌توان الزاماً با تمرکز بر یک استدلال، به هنجارسازی حسابداری در جامعه کمک نمود، بلکه به همان میزان که استدلال قیاسی متکی بر کمیت‌ها لازم است، استدلال استقرایی برای توصیف واقعیت‌های اجتماعی در حرفه حسابداری مهم و قابل توجه است. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«باید اذعان نمود، حسابداری از نظر منطق استدلالی که متکی بر وحدت رویه از نظر انسجام باشد، برخوردار نیست و علت آن تمرکز صرف بر توسعه استدلال قیاسی در این حوزه بوده است که این موضوع باعث گردیده تا مبنای استقرایی یعنی بخش‌هایی از دانش حسابداری که متکی بر تعامل و جذب دانش بیرونی بوده است، خنثی باقی بماند. استعاره حسابداری گفتمان به عنوان چنین نقشی از متن جامعه می‌تواند زبان مشترک حسابداری براساس واقعیت‌های فرهنگی و اجتماعی را بیشتر به استدلال‌های استقرایی جهت توسعه حرفه حسابداری نزدیک نماید».

در تکمیل این بخش باید بیان نمود، همانطور که مطرح شد، الزاماً دانش حسابداری یک علم عینی صرف نیست و تمرکز بر جنبه‌های ذهنی در دانش حسابداری که به شناخت بهتر انتظارات اجتماعی و ارزش‌های مورد توجه در این بخش وجود دارد، منجر خواهد شد. چراکه زبان حسابداری یک زبان متکی بر ادراک استفاده‌کنندگان است که ممکن است با تغییر شرایط اجتماعی؛ سیاسی؛ اقتصادی، نیاز به تغییر داشته باشد. لذا نتیجه این بخش با پژوهش‌های **وینگتون^۱ (۱۹۸۷)**؛ **گری و همکاران^۲ (۲۰۱۴)** که نتیجه این بخش را تأیید می‌نمایند، مطابقت دارد.

ب) کارکرد ارزش‌مدارانه‌ی حسابداری آینده

چشم‌اندازهای آتی حسابداری همچون هر دانش دیگری به بسترهای اجتماعی و فلسفی گره خورده است. در واقع آینده‌نگری در حسابداری منوط به بنیان‌های جامع یا اصطلاحاً پارادایمی است که می‌تواند شکل دیالکتیکی به تعامل کنندگان در چرخه‌ی حسابداری بدهد. به عبارت دیگر حسابداری در قالب یک چرخه‌ی سیستمی از ارزش‌هایی بیرونی در خارج از دایره‌ی صرف کارکردهای حسابداری آغاز می‌شود و با اعمال فرآیندهای تخصصی در قالب گزارش‌های مالی، مجدداً به استفاده‌کنندگان باز می‌گردد و بازخورد فرآیندهای اعمال شده‌ی حسابداری بر استفاده‌کنندگان، ورودی داده‌ای جدیدی به این چرخه تلقی می‌شود و این سیکل دائماً در حال پویایی است. با این مبنا می‌توان دریافت که حسابداری گفتمان پارادایمی متکی بر دیالکتیک است که گفتمان را براساس ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی بیرونی در

¹ Whittington

² Gray et al

حسابداری به عنوان یک نیاز به تغییر به سیستم ارائه می‌دهد و سیستم براساس این نیازها به آن پاسخ می‌دهد. یکی از مصاحبه‌شوندگان در این رابطه بیان نمود:

«همانطور که هگل به عنوان یک نظریه‌پرداز در زمینه دیالکتیک، تعامل را شاکله‌ی جامعه معرفی نمود و **مهرانی و ناظمی (۱۳۸۶)** از آن الگو گرفتند تا همسان‌سازی استانداردهای حسابداری را به واسطه ارزیابی اجتماعی صورت دهد، باید بیان نمود، استعاره حسابداری گفتمان، دیالکتیکی مبتنی بر تئوری فرهنگ آزاد است. یعنی تمامی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیازهای متنوع اما در چارچوب ارزش‌های حسابداری دارند که نیاز به تعامل برای تغییر در حوزه‌ی سنتی حسابداری و همسان‌سازی با نیازهای اجتماعی را بیش از پیش لازم و ضروری نموده است».

از طرف دیگر، حوزه‌ی فلسفی حرفه حسابداری نیازمند بنیان‌نهادن کارکرهای معرفتی در دانش رو به توسعه و موردنیاز اجتماعی امروز است. در واقع معرفت‌شناسی همان شناخت‌شناسی است که برگرفته از فلسفه است و به بررسی باورهای موجود در یک دانش همچون حسابداری می‌پردازد. توجه به این نکته مهم است که رویکرد نظری هر حوزه معرفتی، جدای از روش‌های عملی آن است. البته، یک چارچوب نظری سودمند و دارای ارزش‌های آینده‌مدارانه، چارچوبی است که با الهام از روش‌های عملی (رویکرد قیاسی)، نیازهای آتی جامعه را درک نموده باشد و به شناخت معرفتی لازم در آینده‌ی دانش حسابداری دست یابد. چارچوب نظری و روش‌های عملی هر حوزه معرفتی دو روی یک سکه هستند که با همسان‌سازی مبتنی بر ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی می‌تواند اثربخشی بیشتری در پاسخگویی به تغییرات داشته باشد. نتیجه این بخش با پژوهش‌های **رمضان‌احمدی (۱۳۸۸)** و **مهرانی و ناظمی (۱۳۸۶)** که نتیجه این بخش را تأیید می‌نمایند، مطابقت دارد.

چارچوب تئوریک

با شناسایی مقوله‌ها و مؤلفه‌های پژوهش که براساس کدهای ایجاد شده‌ی ناشی از تحلیل مصاحبه‌ها تشریح شد، در این بخش با توجه به ماهیت تحلیل **گلیر (۱۹۹۲)** در نظریه داده‌بنیاد اقدام به ارائه چارچوب تئوریک پژوهش است. همانطور که در روش‌شناسی به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی **گلیر (۱۹۹۲)** در تفاوت با رویکرد تحلیلی **اشتراوس و کورین (۱۹۹۸)** در چارچوب ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مؤلفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. لذا، با اتکاء به این مفهوم چارچوب تئوریک پژوهش ارائه می‌شود:

جدول ۴. تحلیل دلفی مؤلفه‌های اصلی پژوهش

مؤلفه‌ها	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
	میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	
سازوکارهای حرفه‌ای	۶	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۵	تأیید
در حسابداری گفتمان	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
سازوکارهای ساختاری	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
در حسابداری گفتمان	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
سازوکار فرهنگی	۵/۱۰	۰/۵۵	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
حسابداری گفتمان	۵/۵۰	۰/۷۵	۶/۱۰	۰/۸۰	تأیید

نتایج ناشی از این تحلیل نشان می‌دهد، هر ۶ مؤلفه اصلی تعیین شده در مدل پژوهش براساس ضریب توافق؛ میانگین و انحراف معیار مورد تأیید است. به عبارت دیگر با توجه به اینکه میانگین مؤلفه‌های اصلی ۵ و از ۵ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق بدست آمده بیش از ۰/۵ است و انحراف معیار نیز زیر ۱ بود، باید بیان نمود، تمامی مؤلفه‌های اصلی پژوهش مورد تأیید قرار گرفت. بامشخص شدن تأیید مؤلفه‌های اصلی پژوهش، حال باهدف انتخاب تأثیرگذارترین مؤلفه حسابداری گفتمان، اقدام به انجام تحلیل تفسیری ساختاری فازی (FISM) می‌شود.

تحلیل تفسیری ساختاری فازی (FISM)

در این بخش با عنایت به سؤال سون پژوهش که بیان می‌کند:

❖ سؤال سوم پژوهش) تأثیرگذارترین مؤلفه‌ی کارکرد استعاره حسابداری گفتمان کدامند؟

از تحلیل تفسیری ساختاری فازی استفاده می‌شود. این تحلیل پس از شناسایی مؤلفه‌های اصلی پژوهش ابتدا از طریق تشکیل ماتریس مقایسه‌های زوجی به واسطه حضور مشارکت کنندگان در بخش کمی پژوهش از طریق کدهای «O»؛ «X»؛ «A»؛ «V» به دنبال تشکیل ماتریس خودتعاملی است. این عبارات نشان‌دهنده انواع ارتباطات ممکن بین مؤلفه‌های پژوهش است. همچنین میزان شدت تأثیرگذاری دو مؤلفه را به کمک عبارات کلامی در ۵ طیف: بدون تأثیر، تأثیر کم، تأثیر متوسط، تأثیر زیاد و تأثیر خیلی زیاد بیان می‌شود:

۱. V: متغیر i بر متغیر j تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

۲. A: متغیر j بر متغیر i تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

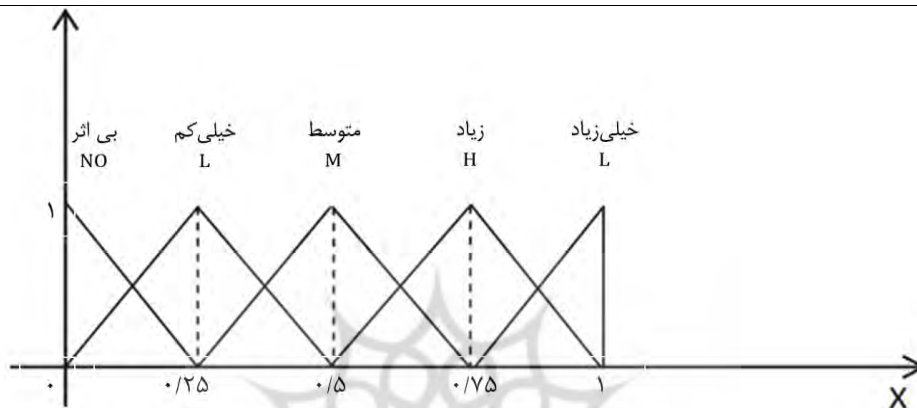
۳. X: متغیر j و i بر هم تأثیر می‌گذارد (کم، متوسط، زیاد، خیلی زیاد)

۴. O: عامل i و عامل j بی‌ارتباط هستند.

لذا، می‌بایست فرآیندی طراحی می‌شد تا در تعیین سطح تأثیرگذاری به صورت کم؛ متوسط؛ زیاد و خیلی زیاد، امتیازها قابل فهم باشند. لذا از عبارت کلامی زیر استفاده شد.

جدول ۵. عبارات کلامی، کدهای مربوط به آن‌ها، اعداد فازی و نحوه نمایش شدت تأثیر گذاری

عدد فازی مثلثی	کد	عبارت کلامی	عدد طیف لیکرت
(۰, ۰, ۰/۲۵)	NO	بدون تأثیر	۰
(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)	L	تأثیر کم	۱
(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)	M	تأثیر متوسط	۲
(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)	H	تأثیر زیاد	۳
(۰/۷۵, ۱, ۱)	VH	تأثیر خیلی زیاد	۴



شکل ۵. نمایش عبارات کلامی و کدهای مربوط به اعداد فازی

باتوجه به نمادهای مفهومی در روش معادلات ساختاری تفسیری نیمه دیگر ماتریس مقایسات زوجی خبرگان به شرح

ذیل تکمیل می‌شود:

جدول ۶. نحوه تکمیل ماتریس به کمک نمادهای مفهومی و اعداد کمی فازی

نماد مفهومی	پاسخ خبرگان	نماد مفهومی (i, j)	نماد فازی (i, j)	نماد مفهومی (j, i)	نماد فازی (j, i)
V	V(VH): متغیر i بر j تأثیر خیلی زیادی دارد.	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(H): متغیر i بر j تأثیر زیادی دارد.	H	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(M): متغیر i بر j تأثیر متوسطی دارد.	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
	V(L): متغیر i بر j تأثیر کمی دارد.	L	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)
A	A(VH): متغیر j بر i تأثیر خیلی زیادی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)
	A(H): متغیر j بر i تأثیر زیادی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	H	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)
	A(M): متغیر j بر i تأثیر متوسطی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)
	A(L): متغیر j بر i تأثیر کمی دارد.	NO	(۰, ۰, ۰/۲۵)	L	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)
X	X(VH)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)	VH	(۰/۷۵, ۱, ۱)
	X(H)	H	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)	H	(۰/۵, ۰/۷۵, ۱)
	X(M)	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)	M	(۰/۲۵, ۰/۵, ۰/۷۵)
	X(L)	L	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)	L	(۰, ۰/۲۵, ۰/۵)

(۰/۵، ۰/۷۵)	M	(۰/۷۵، ۱/۱)	VH	X(VH, M) *
(۰/۲۵)				
(۰/۰۰، ۰/۲۵)	NO	(۰/۰۰، ۰/۲۵)	NO	O(NO)
				O

متغیرهایی که رابطه آن‌ها به شکل دوطرفه است، می‌تواند ۲ رابطه به شکل متفاوتی تأثیرگذار باشند. در این صورت نماد اول برای تأثیر عامل i بر z و نماد دوم مربوط به تأثیر z بر i است که میزان تأثیرگذاری باتوجه به نظر خبره عیناً در سطر و ستون متناظر نوشته می‌شود. بدین ترتیب ماتریس مقایسات زوجی به ماتریس $n \times n$ به شکل زیر خواهد بود:

$$[D_{ij}]_{n \times n} = \begin{bmatrix} p_1 & p_2 & \dots & p_n \\ p_1 & - & \tilde{d}_{12} & \dots & \tilde{d}_{1n} \\ p_2 & \tilde{d}_{21} & - & \dots & \tilde{d}_{2n} \\ \vdots & \vdots & \vdots & - & \vdots \\ p_n & \tilde{d}_{n1} & \tilde{d}_{n2} & \dots & - \end{bmatrix}$$

با توجه به اینکه این نوع پرسشنامه‌ها در تحقیقات کمتر مورد استفاده قرار می‌گیرد و به دلیل عدم آشنایی خبرگان با این مدل از پرسشنامه‌ها، این پرسشنامه به صورت حضوری در اختیاران خبرگان قرار گرفته شد و توضیحات لازم در اختیارشان قرار گرفته است. در ماتریس فوق p_i بیانگر معیار i ام، $\tilde{d}_{ij} = (l_{ij}, m_{ij}, u_{ij})$ نشانگر میزان تأثیر معیار i ام بر معیار j ام و l_{ij} حد پایین، m_{ij} حد وسط، u_{ij} حد بالای عدد فازی مثلثی \tilde{d}_{ij} است. نکته قابل توجه این است با رندوم نمودن مؤلفه‌های حسابداری گفتمان، از انحراف مفهومی مفاهیم مؤلفه‌ها جلوگیری می‌شود. در نهایت پاسخ‌دهندگان چرایی وجود این تأثیرگذاری را نیز بیان می‌کنند. لذا، براساس این کدها، ماتریس خودتعاملی اولیه در قالب جدول (۷) ارائه شده است.

جدول ۷. ماتریس خودتعاملی ساختاری

X1	X2	X3	X4	X5	X6	X
1	V(VH)	A(H)	V(VH)	V(M)	V(VH)	X1 کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری
	1	A(VH)	O(NO)	O(NO)	V(L)	X2 کارکرد ارزش‌مدارانه‌ی حسابداری آینده
		1	O(NO)	O(NO)	A(VH)	X3 کارکرد سایبرنتیک اطلاعات
			1	A(H)	V(VH)	X4 کارکرد توسعه حسابداری برند
				1	X(VH, M)	X5 کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی
					1	X6 کارکرد تقویت افشای اختیاری

پس از تعیین روابط مفهومی براساس گزاره مد، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

جدول ۸. تشکیل ماتریس مقایسات زوجی

X6	X5	X4	X3	X2	X1	X
(0.75, 1, 1)	(0.25, 0.5, 0.75)	(0.75, 1, 1)	(0, 0, 0.25)	(0.75, 1, 1)	(000)	X1 کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری
(0, 0.25, 0.5)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	(000)	(0, 0, 0.25)	X2 کارکرد ارزش‌مدارانه حسابداری آینده
(0.75, 1, 1)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	(000)	(0.75, 1, 1)	(0.5, 0.75, 1)	X3 کارکرد سایبرنتیک اطلاعات

(0.75, 1, 1)	(0, 0, 0.25)	(000)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	X4	کارکرد توسعه حسابداری برند
(0.75, 1, 1)	(000)	(0.5, 0.75, 1)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	X5	کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی
(000)	(0.25, 0.5, 0.75)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	(0, 0, 0.25)	X6	کارکرد تقویت افشای اختیاری

سپس به منظور انجام عملیات در معادلات تفسیری ساختاری نیاز به ادغام نظرات خبرگان است. در این راستا به کمک میانگین هندسی نظرات خبرگان در عنصر ij مربوطه (زولکیفلی و عبدالله، ۲۰۱۵) که براساس رابطه زیر محاسبه می شود، ماتریس تجمیع نظرات محاسبه می شود.

$$\tilde{g}_{ij} = \sqrt[k]{\tilde{a}_{ij}^1, \tilde{a}_{ij}^2, \dots, \tilde{a}_{ij}^k}$$

در این رابطه، k تعداد خبرگان است.

$$[G_{ij}]_{n \times n} = \begin{bmatrix} - & \tilde{g}_{12} & \dots & \tilde{g}_{1n} \\ \tilde{g}_{21} & - & \dots & \dots \\ \vdots & \vdots & - & \dots \\ \tilde{g}_{n1} & \dots & \dots & - \end{bmatrix}$$

پس از آن می بایست اقدام به ایجاد ماتریس نرمالایز شده (N) نمود. برای محاسبه ماتریس نرمالایز شده از ماتریس قضاوت و مقدار گاما (γ) که به کمک معادله زیر محاسبه می شود، استفاده می شود:

$$\gamma = \max_{1 \leq i \leq n} \sum_{j=1}^n u_{ij}$$

در این رابطه u_{ij} بیانگر حد بالای اعداد فازی در ماتریس قضاوت است. بدین ترتیب برای نرمالایز کردن کافی است تمام اعداد ماتریس قضاوت بر عدد γ تقسیم شوند. سپس می بایست اقدام به دیفازی کردن ماتریس نرمالایز شده (BNP) نمود. برای تبدیل ماتریس فازی به ماتریس دیفازی با اعداد قطعی از رابطه زیر استفاده می شود (آکوز و کلیک، ۲۰۱۵):

$$BNP_{ij} = \frac{u_{ij} - l_{ij} + m_{ij} - l_{ij}}{3} + l_{ij}$$

بدین ترتیب ماتریس دیفازی شده در قالب جدول زیر ارائه می شود.

جدول ۹. ماتریس دیفازی شده

X6	X5	X4	X3	X2	X1	X	
0.044	0.05	0.0166	0.0143	0.026	0	X1	کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری
0.019	0.028	0.016	0.015	0	0.017	X2	کارکرد ارزش مدارانه‌ی حسابداری آینده
0.014	0.039	0.033	0	0.017	0.025	X3	کارکرد سایبرنتیک اطلاعات
0.025	0.016	0	0.035	0.015	0.016	X4	کارکرد توسعه حسابداری برند
0.042	0	0.051	0.031	0.016	0.025	X5	کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی
0	0.014	0.036	0.037	0.021	0.03	X6	کارکرد تقویت افشای اختیاری

سپس باتوجه به رابطه آجمرا و جین^۳ (۲۰۲۰) مقدار حد آستانه را در قالب رابطه زیر محاسبه نمود:

$$C = \frac{\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n a_{ij}}{n^2} = 0.037$$

¹ Zulkifli & Abdullah

³ Ajmera & Jain

² Akyuz & Celik

در رابطه فوق، a_{ij} مقادیر اعداد دیفازی شده در ماتریس می‌باشند و n ، تعداد عوامل را نشان می‌دهد. پس از تعیین مقدار حد آستانه که برابر است با 0.37 تمامی اعداد دیفازی شده ماتریس یک‌به‌یک با حد آستانه مقایسه شده است. عناصری که با حد آستانه برابر و یا از حد آستانه بزرگ‌تر هستند را برابر ۱ و مقادیری که از حد آستانه کوچک‌تر هستند را صفر قرار داده شده است. بدین ترتیب ماتریس دسترسی اولیه به شکل زیر خواهد بود:

جدول ۱۰. ماتریس اولیه

X6	X5	X4	X3	X2	X1	X	
1	1	1	0	1	1	X1	کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری
1	0	0	0	1	0	X2	کارکرد ارزش‌مدارانه‌ی حسابداری آینده
0	0	0	1	1	1	X3	کارکرد سایبرنتیک اطلاعات
1	0	1	0	0	0	X4	کارکرد توسعه حسابداری برند
1	1	1	0	0	0	X5	کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی
1	1	1	1	0	0	X6	کارکرد تقویت افشای اختیاری

پس از آنکه ماتریس دسترسی اولیه به دست آمد، با وارد کردن انتقال‌پذیری در روابط متغیرها ماتریس دسترسی نهایی به دست می‌آید. این عملیات به کمک برنامه متلب نوشته شده و اجرا شده است.

جدول ۱۱. ماتریس دسترسی نهایی

X6	X5	X4	X3	X2	X1	X	
1	1	1	0	1	1	X1	کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری
1	0	0	0	1	0	X2	کارکرد ارزش‌مدارانه‌ی حسابداری آینده
0	0	1*	1	1	1	X3	کارکرد سایبرنتیک اطلاعات
1	1*	1	0	0	0	X4	کارکرد توسعه حسابداری برند
1	1	1	0	0	0	X5	کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی
1	1	1	1	0	0	X6	کارکرد تقویت افشای اختیاری

در ماتریس دسترسی نهایی، روابط که در ماتریس دسترسی اولیه در نظرسنجی خبرگان لحاظ نشده بودند، ولی در ماتریس دسترسی نهایی رابطه‌شان تأیید شده و عدد برابر یک دارند روابط انتقالی هستند و به شکل ستاره‌دار مشخص شده‌اند. همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و $1 \times$ با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

جدول ۱۲. تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

X1	X2	X3	X4	X5	X6	معیارها
۵	۲	۴	۳	۳	۴	قدرت نفوذ
۲	۳	۲	۵	۴	۵	قدرت وابستگی

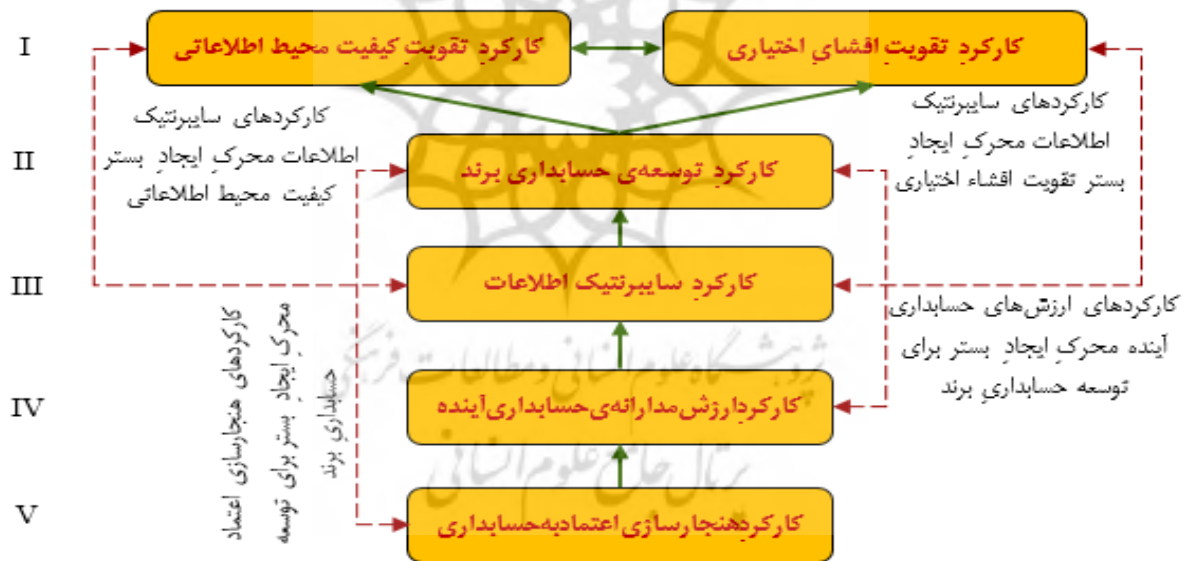
در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، گزاره‌ی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و کم‌اثرترین مؤلفه‌ی حسابداری گفتمان تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی

کم‌اثرترین مؤلفه‌های حسابداری گفتمان، آن مؤلفه را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی مؤلفه‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم، و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند.

جدول ۱۳. مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک مؤلفه‌های پژوهش

	عناصر مشترک	گزاره ورودی	گزاره خروجی		
سطح‌بندی اثر مؤلفه‌ها	V	1	1,2,4,5,6	X1	کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری
	IV	2	2,6	X2	کارکرد ارزش‌مدارانه‌ی حسابداری آینده
	III	3	1,2,3,4	X3	کارکرد سایبرنتیک اطلاعات
	II	4,5	4,5,6	X4	کارکرد توسعه حسابداری برند
	I	4,5,6	4,5,6	X5	کارکرد تقویت کیفیت محیط اطلاعاتی
	I	4,5,6	3,4,5,6	X6	کارکرد تقویت افشای اختیاری

براساس مقایسه عناصر مشترک و گزاره‌های خروجی مشخص گردید، مؤلفه کارکرد هنجارسازی اعتماد به دانش حسابداری «X1» به عنوان معیار مقوله‌ی سازوکار فرهنگی حسابداری گفتمان به استفاده کنندگان تأثیرگذارترین مؤلفه‌ی حسابداری گفتمان است. براساس نتایج کسب شده، شکل زیر قابل ارائه است.



شکل ۶. مدل تفسیری ساختاری فازی

این مدل اولویت‌بندی مؤلفه‌های حسابداری گفتمان را در ۵ سطح نشان می‌دهد که سطح پنجم تأثیرگذارترین مؤلفه و در سطح اول کم‌اثرگذارترین مؤلفه‌های مرتبط با هر یک از مقوله‌های پژوهش تفکیک شدند.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش طراحی مدل کارکرد استعاره حسابداری گفتمان براساس نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM) بود. در بخش اول پژوهش همسو با سؤال‌های اول و دوم مطرح شده در ادبیات نظری، تلاش شد تا از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد نسبت به تعیین مضامین، مؤلفه‌ها و مقوله‌های استعاره حسابداری گفتمان اقدام گردد. در بخش اول پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی، ۳ مقوله؛ ۶ مؤلفه و ۳۱ مضمون مفهومی در قالب یک مدل ۶

بُعدی ارائه شدند. مقوله‌های استعاره حسابداری گفتمان در بستر اصلی شامل سه سازوکار حرفه‌ای؛ ساختاری و فرهنگی حسابداری گفتمان بود. سازوکار حرفه‌ای استعاره حسابداری گفتمان به اثرگذار حسابداری از نظر کیفیت افشاء و اثربخشی محیط اطلاعاتی که در بستر گفتمان‌سازی متعامل بین شرکت‌ها با ذینفعان حادث می‌شود، اشاره دارد. در واقع بسترهای گفتمان حسابداری به ایجاد کارکردهای افشاء اطلاعات به زبان قابل ادراک به ذینفعان منجر خواهد شد و این موضوع می‌تواند زمینه‌ی تعامل پویاتر بین شرکت براساس شکل دادن به یک زبان مشترک با ذینفعان را منجر گردد. از طرف دیگر، سازوکار ساختاری حسابداری گفتمان به رویه‌های فرآیند تسهیل اطلاعات اشاره می‌نماید که براساس سیستم‌های فناوری اطلاعات در تصمیم‌گیری، ضمن ارائه‌ی کارکردهای اثربخش درون سازمانی، به مدیران جهت ارزیابی اطلاعات و اتخاذ بهترین تصمیم کمک می‌کند و بستر برند حرفه حسابداری در کنار سایر بخش‌های عملیاتی یک شرکت را تحقق می‌بخشد. در نهایت، سازوکار فرهنگی حسابداری، مجموع کارکردهای هنجاری حسابداری تعاملی با شرایط اجتماعی و محیط بیرونی یک شرکت را در بر می‌گیرد که به واسطه تغییرات سریع و با سرعت فرآینده می‌تواند به افزایش ارزش‌های قابل توسعه حرفه حسابداری در آینده منجر شود و با ارائه‌ی پاسخ‌های متناسب با تغییرات محیطی، زمینه‌ی ارتقای اعتماد عمومی ذینفعان را نسبت به شرکت به همراه داشته باشد.

پس از شناخت مفاهیم و ابعاد این مدل استعاره حسابداری گفتمان و پس از تعیین پایایی مؤلفه‌ها در بستر مقوله‌های شناسایی شده از طریق تحلیل دلفی، همسو با سؤال سوم پژوهش، تلاش گردید تا اثربخش‌ترین بُعد استعاره حسابداری گفتمان مشخص گردد. بر اساس نتیجه مشخص شد، کارکرد توسعه هنجار اعتماد به حسابداری، مهمترین مؤلفه‌ی گفتمان در این حوزه است. به عبارت دیگر دانش حسابداری که به دلیل فلسفه‌ی وجودی نهادینه‌شده در خود، که در برابر یک جامعه و ذینفعان آن دارد، دارای نقش اثرگذاری بر ایجاد اعتماد تلقی می‌شود و می‌تواند به یک سیستم اثربخش در پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری، جهت مشروعیت در بین ذینفعان منجر شود. از آنجایی که حسابداری گفتمان، در بطن خود نیازمند رویکردهای نمادین برای رسیدن به هنجارهای قابل استدلال و شناخت مشترک بین خود با ذینفعان است، اعتماد پیامدی است که در صورت وجود این استعاره یا تمثیل (گفتمان) در حسابداری می‌تواند رُخ دهد. در واقع حسابداری گفتمان در شکل هنجار ساختاریافته‌ی خود، به طرز تلقی‌های مشترک در ادراک حسابداری کمک می‌نماید و سبب گردد تا ماهیت افشاء حسابداری ظرفیت‌های اطلاعاتی متقارن، در تصمیم‌گیری برای استفاده‌کنندگان را ارتقاء بخشد. همچنین یکپارچگی اجتماعی به دلیل هنجارهای شکل گرفته‌ی مبتنی بر اعتماد در حسابداری، قادر است تا ظرفیت‌های قابل ادراک متقابلی برای متصدیان این حرفه یعنی حسابداران از نظر درک نیازهای استفاده‌کنندگان با واقعیت‌ها و تغییرات اجتماعی را ایجاد نماید و زمینه را برای اصلاح استانداردهای گزارشگری مالی به عنوان ستاده‌ی کارکردهای حسابداری، مهیا کند. از طرف دیگر هنجار اعتماد به حسابداری مبتنی بر محتوای فرهنگی حسابداری گفتمان به تقویت نمادهای استدلالی در قالب یک زبان مشترک کمک می‌کند و باعث می‌گردد تا عدالت در استفاده از اطلاعات براساس بُعد رویه‌ای آن در حسابداری، شکل منسجم‌تری به خود بگیرد و باعث تناسب عملکردهای این دانش با نیازها و انتظارات ذینفعان گردد.

همچنین مشخص شد، کارکردهای ارزش‌مدارانه‌ی حسابداری آینده به عنوان مؤلفه‌ی دیگر مقوله سازوکار فرهنگی حسابداری گفتمان در رتبه‌ی دوم تأثیرپذیری از استعاره حسابداری گفتمان قرار دارد که به توسعه چشم‌اندازهای آتی

دانش حسابداری براساس تعامل با ذینفعان در بسترهای اجتماعی منجر خواهد شد. لذا همسو با چارچوب نظری لیتلجوهن و فوسز^۱ (۲۰۱۱)، ارزش‌های آتی حسابداری، منوط به پویایی چرخه‌ی تعامل شرکت با ذینفعان از طریق ابزارهای مالی و بازخورد اطلاعات است. به عبارت دیگر حسابداری در قالب یک چرخه سیستمی از ارزش‌های بیرونی در خارج از دایره‌ی صرف کارکردهای حسابداری آغاز می‌شود و با اعمال فرآیندهای تخصصی در قالب گزارش‌های مالی، مجدداً به استفاده کنندگان باز می‌گردد و بازخورد فرآیندهای اعمال شده‌ی حسابداری بر استفاده کنندگان، ورودی داده‌ای جدیدی به این چرخه تلقی می‌شود و این سیکل دائماً در حال پویایی است. با این مبنا می‌توان دریافت که حسابداری گفتمان پارادایمی متکی بر دیالکتیک است که گفتمان را براساس ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی بیرونی در حسابداری به عنوان یک نیاز به تغییر به سیستم ارائه می‌دهد و سیستم براساس این نیازها به آن پاسخ می‌دهد. اگرچه پژوهشی مشابه با چنین ماهیت تحلیلی و محتوایی انجام نشده است، اما مرور پژوهش‌هایی همچون لیتلجوهن و فوسز (۲۰۱۱)؛ وبر (۲۰۰۶)؛ گادوسکی و همکاران (۲۰۲۱) و گروسی و همکاران (۲۰۲۱) نشان می‌دهد، تمرکز بر هنجارهای اجتماعی در حسابداری گفتمان می‌تواند سنگ بنای تعامل اثربخش با استفاده کنندگان از اطلاعات ارائه شده حسابداری را ایجاد نمایند، رویکردی که به لحاظ محتوایی با نتایج کسب شده دارای تطبیق است.

براساس نتایج کسب شده اولاً پیشنهاد می‌شود همچون توسعه هر حوزه‌ای از دانش علوم انسانی، حسابداری نیز می‌بایست براساس تمرکز بر شناخت نیازهای حال و آینده استفاده کنندگان از صورت‌های مالی، نسبت به تدوین سناریوهایی برای تقویت چشم‌اندازهای استعاره حسابداری گفتمان، از طریق برگزاری همایش‌های علمی با مشارکت جمعی از تحلیلگران حوزه‌ی بازار و حسابداری، به یکپارچگی بیشتر این پارادایم در علم حسابداری کمک نمایند و زمینه را برای آگاه‌سازی و نهادینه‌ساختن ارزش‌های اجتماعی این حوزه در ساختارها و نگرش‌های مدیریتی مهیا نمایند.

ثانیاً دانش حسابداری می‌بایست از رویکردهای صرفاً قیاسی یعنی تمرکز صرف بر کمیت‌ها، فاصله بگیرد و براساس تئوری‌های انتقادی در بسترهای پدیدارشناسی اجتماعی، نسبت به ادراک انتظارات از آن و تقویت تعامل اثربخش با ذینفعان، مجدداً بازآرایی مفهومی شود. در این مسیر فرهنگ‌سازی و تقویت ارزش‌های کارکردی حسابداری به واسطه‌ی ابزارهای رسانه‌های جمعی و شبکه‌های اجتماعی می‌تواند ضمن ارتقای مسئولیت‌پذیری این حرفه در قالب ابعاد مدیریت بازرگانی، مشروعیت بیشتری برای خود کسب نمایند و تخصص‌ها در دانش حسابداری به کمک اخلاق، مانع از تحریف و یا دستکاری در سود، باهدف انتقال شفاف‌تر اطلاعات به ذینفعان شود. در واقع نوعی خودرهبی دانش‌افزا براساس باورهای تقویت شده در حرفه حسابداری است که مضامین گفتمان می‌تواند در آن نقش بسزایی را ایفا نماید.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز بخاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می‌آید.

منابع

- اسماعیل پور، رضا؛ آذر، عادل و شاه محمدی، محمد (۱۳۹۶). ارائه مدل ساختاری تفسیری از شاخص های انتخاب تأمین کننده مبتنی بر مسئولیت اجتماعی شرکت، *مطالعات مدیریت صنعتی*، ۱۵(۴۷)، ۴۵-۷۰.
- اعتمادی، حسین؛ معروفی، احمدرضا و محمدی شاد، زهره (۱۳۹۹). گفتمان مالی سازی مستتر در روش های حسابداری ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۷)، ۲۷-۵۶.
- رمضان احمدی، محمد (۱۳۸۸). مقایسه تحلیلی کاربرد رویکرد دستوری و رویکرد اثباتی در فرآیند نظریه پردازی در حوزه معرفتی حسابداری. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱(۱)، ۷۱-۸۸.
- سامی، سیامک؛ خسروی پور، نگار و لشگری، زهرا (۱۴۰۰). تأثیر کاربرد استعاره دیالکتیکی بر فرآیند بلوغ مذاکره حسابرسان. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۱۲۱-۱۳۹.
- مهرانی، ساسان و ناظمی، امین (۱۳۸۶). بررسی هماهنگ سازی حسابداری در سطح بین المللی با استفاده از دیدگاه های دیالکتیک هگل، هم ریختی و دانش. *مجله حسابدار*، ۱۸۷(۲)، ۳۵-۴۴.
- میرزائی، سعیده؛ عبدلی، محمدرضا و کوشکی جهرمی، علیرضا (۱۳۹۹). بررسی تأثیر لحن بدبینانه گزارشگری مالی بر گزارشگری مالی متهورانه: حفاظت از حقوق سهامداران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۵)، ۱۰۹-۱۳۸.
- ولیان، حسن؛ کوشکی جهرمی، علیرضا و بودلانی، حسن (۱۳۹۹). استعاره ها و کاربردهای جدید در مدیریت، انتشارات اندیشه احسان، تألیف دیوید برکس، تهران.

References

- Adger, W.N. & Whitby, M.C. (1993). Natural-resource accounting in the land-use sector: Theory and practice. *European Review of Agricultural Economics*, 20(1), 77-97.
- Ahmadpour, A., & Ghahramani, H. (2010). Study of accounting information's reliability qualitative characteristic in earning quality measures of Companies. *Accounting and Auditing Review*, 16(4), 44-63 [In Persian].
- Ajmera, P., & Jain, V. (2020). A fuzzy interpretive structural modeling approach for evaluating the factors affecting lean implementation in Indian healthcare industry, *International Journal of Lean Six Sigma*, 11(2), 376-397.
- Akyuz, E., & Celik, E. (2015). A Fuzzy DEMATEL method to evaluate critical operational hazards during gas freeing in crude oil tankers. *Journal of Loss Prevention in the Process Industries*, 38(2), 243-253.
- Aleksandrov, E., Bourmistrov, A., & Grossi, G. (2019). Participatory budgeting as a form of dialogic accounting in Russia: Actors' institutional work and reflexivity trap, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(4), 1098-1123.
- Almqvist, R., Grossi, G., Van Helden, G.J., & Reichard, C. (2013). Public sector governance and accountability. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7/8), 479-487.
- Aly, D., El-Halaby, S., & Hussainey, K. (2018). Tone disclosure and financial performance: Evidence from Egypt. *Accounting Research Journal*, 31(1), 63-74.
- Amernic, J., & Craig, R. (2009). Understanding accounting through conceptual metaphor: Accounting is an Instrument? *Critical Perspectives on Accounting*, 20(8), 875-883.
- Aversano, N., Polcini, P.T., Sannino, G., & Agliata, F. (2019). Integrated popular reporting as a tool for citizen involvement in financial sustainability decisions, in Caruana, J., Brusca, I., Caperchione, E., Chen, S. and Manes Rossi, F. (Eds). *Financial Sustainability of Public Sector Entities*, Palgrave Macmillan, Cham, Switzerland, 185-205.
- Bebbington, J., Brown, J., Frame, B., & Thomson, I. (2007). Theorizing engagement: The potential of a critical dialogic approach. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(3), 356-381.

- Bellucci, M., Simoni, L., Acuti, D., & Manetti, G. (2019). Stakeholder engagement and dialogic accounting: Empirical evidence in sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(5), 1467-1499.
- Bergmann, M. (1979). Metaphor and formal semantic theory. *Poetics*, 8(1/2), 213-230.
- Bordt, M. (2018). Discourses in ecosystem accounting: A survey of the expert community. *Ecological Economics*, 144(3), 82-99.
- Brown, J. (2009). Democracy, sustainability and dialogic accounting technologies: Taking pluralism seriously. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(3), 313-342.
- Corrigan, L.T. (2018). Budget making: the theatrical presentation of accounting discourse. *Critical Perspectives on Accounting*, 55(4), 12-32.
- Craig, R.T. (1999). Communication theory as a field. *Communication Theory*, 9(2), 119-161.
- Craig, R.T. (2008). Communication as a field and discipline, in Donsbach, W. (Ed.), *The International Encyclopedia of Communication*, Wiley-Blackwell, Malden MA, 2(2), 675-688.
- Doris, M., Merkl-Davies N., & Brennan, M. (2017). A theoretical framework of external accounting communication: research perspectives, traditions, and theories. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2), 1-56.
- Esmailpour, R., Azar, A., & ShahMohammadi, M. (2017). An interpretative structural model on effective factors of the suppliers' selection based on CSR. *Industrial Management Studies*, 15(47), 45-70 [In Persina]
- Etemadi, H., Maroufi, A., & Mohammadi shad, Z. (2020). The subtle financialization discourse in Iranian accounting procedures. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67), 27-56 [In Persian].
- Glaser, B.G. (1992). *Theoretical sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
- 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.
- Gray, R., Brennan, A., & Malpas, J. (2014). New accounts: Towards a reframing of social accounting. *Accounting Forum*, 38(4), 258-273.
- Grossi, G., Biancone, P.P., Secinaro, S., & Brescia, V. (2021). Dialogic accounting through popular reporting and digital platforms. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 75-93.
- Jones, A., & Willis, M. (2003). The challenge of XBRL: business reporting for the investor. *Balance Sheet*, 11(3), 29-37.
- Kingston, K.L., Furneaux, C., De Zwaan, L., & Alderman, L. (2020). From monologist to dialogic: Accountability of nonprofit organizations on beneficiaries' terms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2), 447-471.
- Littlejohn, S.W., & Foss, K.A. (2011). *Theories of human communication*. Tenth edition, Waveland Press, Long Grove IL.
- Malthus, S., & Fowler, C. (2009). Perceptions of accounting: A qualitative New Zealand study. *Pacific Accounting Review*, 21(1), 26-47.
- McGoun, E.G., Bettner, M.S., & Coyne, M.P. (2007). Pedagogic metaphors and the nature of accounting signification. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(2), 213-230.
- Mehrani, S., & Nazemi, A. (2007). Investigating international accounting synchronization using Hegel's dialectical perspectives on coherence and knowledge. *Journal of Accounting*, 187(2), 44-35 [In Persian].
- Walters York, M.L. (1996). Metaphor in accounting discourse. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(5), 45-70.
- Mirzayee, S., Abdoli, M., & Koushki Jahromi, A. (2020). Financial reporting language bad on aggressive financial reporting investor protection. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(65), 109-138 [In Persian].
- Piotrowski, S., Grimmelhuijsen, S., & Deat, F. (2019). Numbers over narratives? How government message strategies affect citizens' attitudes. *Public Performance and Management Review*, 42(5), 1005-1028.

- Ramezan Ahmadi, M. (2009). Applying normative approach vs. positive approach in theorizing process in accounting: an analytical comparison. *Journal of Financial Accounting Research*, 1(1), 71-88 [In Persian].
- Rutherford, B.A. (2002). The production of narrative accounting statements: An exploratory study of the operating and financial review. *Journal of Applied Accounting Research*, 6(3), 25-56.
- Sami, S., Khosravipour, N., & Lashgari, Z. (2021). Effect of dialectical metaphor of auditors' negotiation maturity process. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 121-139 [In Persian].
- Strauss, A.L., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Grounded theory: Procedures and Technique*. (2nd Edition); Sage, Newbury Park, London.
- Valiyan, H., Koushki Jahromi, A., & Boudlayee, H. (2020). *New metaphors and applications in management*, andisheh ehsan publications, by David Brex, Tehran [In Persian].
- Webber, B. (2006). *Accounting for discourse relations: Constituency and dependency*, Variations on Themes by Ronald M. Kaplan, CSLI Publications.
- Whittington, G. (1987). Positive accounting: A review article. *Accounting and Business Research*, 2(2), 327-336.
- 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.
- Yusuf, J.E.W., & Jordan, M.M. (2012). Effective popular financial reports: the citizen perspective. *Journal of Government Financial Management*, 61(4), 44-49.
- Zambo, F., & Beltrachi, G. (2016). *City of Turin's (Italy) popular financial Reporting is credit positive*. Moody's Public Sector Europe.
- Zulkifli, N., & Abdullah, L. (2015). Integration of fuzzy AHP and interval type-2 fuzzy DEMATEL: An application to human resource management. *Expert Systems with Applications*, 42(9), 4397-4409.