

## Presenting an Integrated Themes Framework of Rhetorical Accounting in the Development of Corporate Legitimacy: Expanding the Values of Social Interaction<sup>1</sup>

Farid Azizi<sup>2</sup>, Asgar Pakmaram<sup>3</sup>, Afshin Nokhbe Fallah<sup>4</sup>,  
Sayeed Anvar Khatibi<sup>5</sup>

Received: 2023/09/05  
Accepted: 2024/02/22

Research Paper

### Abstract

**Objective:** This study, through the use of thematic analysis, seeks to identify the theme related to the rhetorical accounting issue to combine it with the corporate legitimacy dimensions of Suchman's (1995) theoretical framework to provide an evaluation of the gray VIKOR. The purpose of this research is to present an integrated themes framework of rhetorical accounting in the development of corporate legitimacy based on expanding the values of social interaction by the Gray VIKOR.

**Methods:** This study is considered to be a developmental one in terms of the method of data collection and terms of the results. For this purpose, first, during interviews with experts as participants of the qualitative section, three basic, organizing, and inclusive themes were identified and the reliability of the identified themes was confirmed by two stages of Delphi analysis. Then, in the quantitative part and through the participation of 25 managers of capital market companies, it was determined the most influential theme of the organizer of rhetorical accounting in corporate legitimacy, and the process was carried out through the gray VIKOR matrix.

**Results:** The results showed that the information system in accounting knowledge (A6) is the most strategic accounting factor in the development of achieving social legitimacy in the functions of capital market companies.

**Conclusion:** The obtained results indicate that the selection of the theme of strengthening the information system of accounting knowledge as the most effective driver regarding the accounting function means that increasing the communication channels between the accounting unit and the social platforms can strengthen and develop the knowledge of expectations and information needs. Stakeholders should be helped by accounting units and systematically, accounting processes can provide more data that are reliable to stakeholders for decision-making.

**Keywords:** Corporate Legitimacy, Rhetorical Accounting, Gray VIKOR.

**JEL Classification:** M42.

- 
1. DOI: 10.22051/JAACSI.2024.44892.1801
  2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran. (farid\_azizi54@yahoo.com).
  3. Associate Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. Corresponding Author. (pakamram@gmail.com).
  4. Assistant Professor, Department of Accounting, Parand Branch, Islamic Azad University, Parand, Iran. (afshin\_nf20@yahoo.com).
  5. Assistant Professor, Department of Accounting, Ilkhchi Branch, Islamic Azad University, Ilkhchi, Iran. (anvarkhatibi1980@gmail.com).

[jaacsi.alzahra.ac.ir](http://jaacsi.alzahra.ac.ir)



## ارائه الگوی مضامین یکپارچه حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکتی: بسط ارزش‌های تعامل اجتماعی<sup>۱</sup>

فرید عزیززی<sup>۲</sup>، عسگر پاک‌مرام<sup>۳</sup>، افشین نخبه فلاح<sup>۴</sup>، سعید انور خطیبی<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۰۳

مقاله پژوهشی

### چکیده

**هدف:** این مطالعه از طریق استفاده از تحلیل مضمون به دنبال شناسایی تم مرتبط با موضوع حسابداری بلاغت می‌باشد تا با ترکیب با ابعاد مشروعیت شرکی چارچوب نظری ساچمن (۱۹۹۵) نسبت به ارائه ارزیابی آزمون ویکور خاکستری اقدام شود. لذا هدف این پژوهش ارائه الگوی مضامین یکپارچه حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکی باهدف بسط ارزش‌های تعامل اجتماعی طبق آزمون ویکور خاکستری بود.

**روش:** این مطالعه به لحاظ روش جمع‌آوری داده ترکیبی و به لحاظ نتیجه توسعه‌ای محسوب می‌شود. برای این منظور ابتدا طی مصاحبه با خبرگان به عنوان مشارکت‌کنندگان بخش کیفی، سه مضمون پایه، سازمان دهنده و فراگیر مشخص شد و با دو مرحله انجام تحلیل دلفی پایایی مضامین شناسایی شده مورد تأیید قرار گرفت. سپس در بخش کمی و از طریق مشارکت ۲۵ نفر از مدیران شرکت‌های بازار سرمایه، نسبت به تعیین تأثیرگذارترین مضمون سازمان‌دهنده حسابداری بلاغت در مشروعیت شرکی اقدام شد و فرآیند انجام از طریق ماتریس ویکور خاکستری صورت پذیرفت.

**یافته‌ها:** نتایج نشان داد، سیستم اطلاعات در دانش حسابداری ( $A_p$ ) به عنوان استراتژیکی ترین عامل حسابداری بلاغت در توسعه دستیابی به مشروعیت اجتماعی در کارکردهای شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

**نتیجه‌گیری:** نتیجه کسب‌شده گویایی این موضوع است که انتخاب مضمون تقویت سیستم اطلاعات دانش حسابداری به عنوان اثرگذارترین عامل حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکت‌های بازار سرمایه، به این معناست که افزایش کانال‌های ارتباط بین واحد حسابداری با بسترهای اجتماعی می‌تواند به تقویت و توسعه شناخت انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان توسط واحدهای حسابداری کمک نماید و به‌طور سیستمی به فرآیندهای حسابداری کمک کند تا ستاده‌های قابل‌انگازتری را در اختیار ذینفعان برای تصمیم‌گیری قرار دهند.

**واژه‌های کلیدی:** مشروعیت شرکی، حسابداری بلاغت، ویکور خاکستری.

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI : 10.22051/JAASCI.2024.44892.1801

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. (farid\_azizi54@yahoo.com)

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. نویسنده مسئول. (pakamram@gmail.com)

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد پرنده، پرنده، ایران. (afshin\_nf20@yahoo.com)

۵. گروه حسابداری، واحد ایلخچی، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلخچی، ایران. (anvarkhatibi1980@gmail.com)

### مقدمه

با تحول هنجارهای اجتماعی و گسترده‌گی سرعت انتقال اطلاعات از بازار به ذینفعان در دنیای امروز، فرآیندهای افشاء اطلاعات نیز تغییر یافته است، به طوری که نیازهای اطلاعاتی ذینفعان که برآمده از متن جامعه می‌باشد، راهبردهای گزارشگری مالی را در سطح بازار سرمایه مشخص می‌کند (خیمنز آگیلرا و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱: ۱۵۳). در واقع افشاء اطلاعات به عنوان بخشی از مراددهی شرکت با ذینفعان تلقی می‌شود که زمینه‌ساز کسب مزیت رقابتی می‌گردد و امکان ایجاد تفاوت بین شرکت‌ها را برای ذینفعان ممکن می‌سازد (تفتیان و همکاران، ۱۴۰۰: ۹۴). این تفاوت‌ها از نوع شناخت و اهمیت شرکت در خصوص نیازهای اطلاعاتی ذینفعان نشأت می‌گیرد و می‌تواند از طریق ارتقاء مشروعیت شرکتی، امکان دستیابی به توسعه پایدارتر شرکت در برابر ذینفعان را تسهیل نماید. حسابداری بلاغتی شیوهایی از ادراک مجموعه صورت‌های مالی و گزارش‌های همراه می‌باشد که ضمن تقویت سطح شناخت شرکت‌ها از نیازهای اطلاعاتی ذینفعان بیرونی، مبنای تحلیلی قابل استدلال‌تری را برای تصمیم‌گیری‌ها به ذینفعان درونی ارائه می‌دهد (پرایس و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸: ۱۵۴۳).

در این شیوه، واحد حسابداری از طریق کاربست‌های سیستمی تلاش می‌کند، تا با ارزیابی مستمر در بسترهای اجتماعی از نظر انتظارات ذینفعان بیرونی اعم از سهامداران؛ سرمایه‌گذاران؛ تحلیلگران؛ قانون‌گذاران و غیره، فرآیندهای عملیاتی خود را برای انعکاس هرچه شفاف‌تر اطلاعات، بر اساس یک ادراک مشترک به لحاظ زبانی و محتوایی به کارگیرند و از این طریق به نیازهای اطلاعاتی، پاسخ قابل توجه‌تری جهت حفظ تعامل بلندمدت بین شرکت با ذینفعان داده شود (وانگ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳: ۲۱). اگرچه این مفهوم به لحاظ کارکردی، ریشه در مفاهیم مشابهی همچون لحن؛ زبان گزارشگری و حسابداری دیالوگ می‌تواند داشته باشد، اما بلاغت در حسابداری شیوهایی از گزارشگری مالی قلمداد شود، که با پابندی به فرائض فلسفی دانش حسابداری، ضمن پوشش مفاهیم

1. Jiménez-Angueira et al

2. Price et al

3. Wang et al

فوق، به دنبال اقناع نیازهای اطلاعاتی از طریق چرخه افشاء به موقع و قابل اتکاء اخبار و عملکردها بین شرکت با ذینفعان می‌باشد تا از این طریق سطح مشروعیت شرکت‌ها تقویت گردد (نواگبارا و بیلال<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹: ۲۳۹۶). در واقع توسعه این رویکرد در واحد حسابداری، تعامل پویاتر بین شرکت با ذینفعان را ممکن می‌سازد و سبب خواهد شد تا دانش از بسترهای اطلاعاتی و مبتنی بر ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی به کارکردهای شرکت انتقال یابد که تحت چنین مزیتی شرکت‌ها با اجتناب از فرآیندهای تحمیلی و صرفاً یک سوویه، به دنبال ایجاد اثربخشی بیشتر بین کارکردهای شرکت از طریق گزارشگری مالی با نیازهای واقعی و برآمده از انتظارات اجتماعی باشد (کوآین و سان<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱: ۴).

به عبارت دیگر، حسابداری بلاغت، مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی را پیگیری می‌کند، که به تفاوت مشروعیت پذیری شرکت‌ها در حفاظت از منافع سهامداران کمک می‌نماید. در واقع مشروعیت شرکتی در یک تعریف ساده، موردپذیرش و اعتماد واقع شدن از جانب ذینفعان می‌تواند شناخته شود (برزگری خانقاه و جعفری تراجی، ۱۳۹۵: ۱۰۲). زیرا شرکت‌هایی که مشروعیت کافی نداشته باشند، ضمن عدم پذیرش توسط ذینفعان، از جانب گروه‌های اجتماعی نیز به دلیل اینکه به ارزش‌های فراگیر پایبند نیستند، طرد خواهند شد (ایلروپ نیلسون و توماسن<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸: ۴۹۵). این مسئله در سطح بازارهای مالی به لحاظ مزیت استراتژیک خیلی مهم است که شرکت‌ها راه‌های دستیابی به ایجاد و تقویت مشروعیت را درک نمایند و با بکارگیری ابزارهایی همچون حسابداری، مسئولیت و تعهد خود نسبت به اجتماع را به منصفه ظهور برسانند (مرتنز و بوآی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳: ۴). در واقع حسابداری بلاغت را به دلیل کارکردهای هنجاری که در ارتباط فلسفی با اقناع نیازهای اطلاعاتی ذینفعان انجام می‌دهد، می‌تواند ابزاری برای رسیدن به مشروعیت تلقی نمود. لذا برای درک بهتر مسئله این پژوهش می‌بایست این سؤال مطرح شود، اساساً نقش حسابداری بلاغت در دستیابی به مشروعیت شرکتی چیست؟

- 
1. Nwagbara and Belal
  2. Qian & Sun
  3. Ellerup Nielsen and Thomsen
  4. Martens and Bui

پاسخ به این سؤال می‌تواند نقش مهمی در ضرورت انجام این پژوهش داشته باشد، زیرا اگرچه پژوهش‌های گذشته این حوزه از علم حسابداری را به‌طور مشخص مورد بررسی قرار نداده‌اند، اما می‌توان استنباط نمود که به‌کارگیری حسابداری بلاغت 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>۱</sup>، ۲۰۲۲: ۱۶۴). به‌عبارت‌دیگر، این مفهوم کمک می‌نماید تا شرکت‌ها علیرغم افشاء اطلاعات الزام شده در استانداردهای گزارشگری مالی، به افشاء اطلاعاتی بپردازند و یا رویه‌هایی از افشاء را در پیش بگیرند که به تقویت مکانیزم‌های ادراکی سرمایه‌گذاران می‌تواند کمک نماید (آلاواتیج و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲: ۷) زیرا سر مقصد تمرکز بر چنین رویه‌هایی از اجرای حسابداری می‌تواند مشروعیت‌پذیری بالاتر شرکت را در بین ذینفعان به همراه داشته باشد. لذا تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های انجام‌شده در گذشته همچون چاریری<sup>۳</sup> (۲۰۱۰)؛ گل‌مینی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) و جایاسینگه و اُدین<sup>۵</sup> (۲۰۱۹)، ضمن اینکه می‌تواند به انتقال نظریه‌ی بلاغت از فلسفه به حسابداری منجر شود، در عین حال باعث می‌گردد تا رویه‌های همسان‌تری از گزارشگری مالی محتوایی به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک نماید، تا با کنترل ریسک، بازده بالاتری برای آنان به همراه داشته باشد. اگرچه این مفهوم در مراحل اولیه توسعه خود در دانش حسابداری قرار دارد، اما می‌تواند در ایجاد مفاهیم ساختاری و شناختی جهت شکل‌گیری ادراک محتوایی منسجم در ذینفعان بسیار مؤثر باشد. لذا هدف این مطالعه، ارائه الگوی مضامین یکپارچه حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکتی می‌باشد. به‌طوری‌که در بخش طراحی مدل از طریق تحلیل تماتیک، تلاش می‌گردد تا سه مضمون فراگیر؛ سازمان‌دهنده و پایه‌شناسایی و پس از تأیید پایایی مضامین بر اساس تحلیل دلفی، از طریق فرآیند ویکور خاکستری، با ترکیب کارکردهای حسابداری بلاغت و نوع مشروعیت شرکتی، سطحی ارزش‌های تعامل اجتماعی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه توسعه یابند که به تقویت اعتمادپذیری در ذینفعان نسبت به عملکردهای شرکت‌های بازار سرمایه منجر شود.

- 
1. Hoque et al
  2. Alawattage et al
  3. Chariri
  4. Gelmini et al
  5. Jayasinghe & Uddin

## مبانی نظری

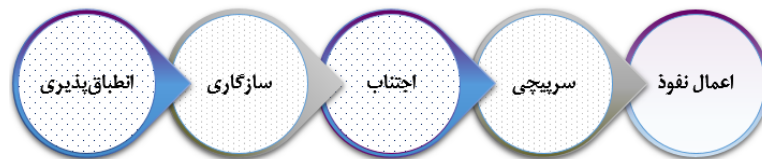
### مشروعیت شرکتی

مشروعیت به فرآیندی از عملکردهای یک شرکت در محیطی تجاری اشاره دارد که زمینه‌ساز ایجاد اعتماد در مخاطبان می‌گردد. دی‌ماگیو و پووال<sup>۱</sup> (۱۹۸۳) به‌منظور تشریح مشروعیت نقش‌های فعالانه و منفعلانه سازمان‌ها را از یکدیگر تفکیک می‌کنند و بیان می‌نمایند، سازمان‌هایی که تحت تأثیر فشارهای بیرونی، به دنبال شکل دادن به هنجارهای منسجم و یکپارچه برای پاسخگویی به آن می‌باشند، در دسته نقش‌های فعال اجتماعی قرار می‌گیرند و نسبت به نقش‌های منفعلانه که بیان‌کننده بی‌تفاوتی نسبت به ارزش‌های اجتماعی است، بیشتر مورد پذیرش قرار می‌گیرند (آویس و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸: ۱۱۸). لذا مشروعیت شرکتی، مجموعه ارزش‌هایی است که در محیط اجتماعی می‌تواند برای یک شرکت کسب اعتبار نماید. ژینو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۰) هستی‌شناسی مشروعیت شرکتی را از دو منظر ذهنی و عینی مورد توجه قرار می‌دهند.

در دیدگاه ذهنی، تأکید بر این است که مشروعیت در زمینه‌ها و ارزش‌های ضمنی شرکت، جنبه‌هایی از شیوه‌ها و سیاست‌های شرکت را در برمی‌گیرد که از طریق فرهنگ سازمانی می‌تواند موقعیت یک شرکت را از نظر باورها، ارزش‌ها و هنجارها به تصویر بکشد. اما در مقابل دیدگاه عینی، مشروعیت را نوعی ارزیابی عملکردهای شرکت‌ها از نظر ذینفعان تعریف می‌کند. ساچمن<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) در تفسیر این دیدگاه، بایان معیارهایی مثل پاسخگویی، سهم بازار و یا فروش، نسبت به ارزیابی عملکرد شرکت‌ها از نظر مشروعیت اقدام نمود و وجود معیارهایی در رضایت شهروندان را در بخش عمومی و مشتریان را در بخش خصوصی، به‌عنوان کارکرد مشروعیت عینی تعریف می‌نماید. از طرف دیگر هوآنگک و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۳) ارزش مشروعیت را در شیوه‌های سازمانی ابعاد نهادی تشریح می‌نمایند و از آن به‌عنوان نوعی همگرایی هنجاری یاد می‌شود. در واقع نهاد یک واحد ناظر بر عملکردهای سازمانی است که می‌تواند مسیر و جهت حرکت سازمان‌ها را

- 
1. DiMaggio and Powell
  2. Awis et al
  3. Xiu et al
  4. Suchmann
  5. Hung et al

مشخص نماید. تحت این مفهوم، همگرایی هنجاری نشان‌دهنده‌ی منطق‌های اجتماعی سازمان‌هایی است که از سیاست‌های نهادی پیروی می‌کنند و به ایجاد مرزهای مشخصی از رعایت استانداردها با ارزش‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی کمک می‌نماید (لاک و چولز-نایی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹: ۵). لذا هر سازمانی که بتواند در این فرآیند هنجاری، رفتارهایی فراتر از مسئولیت‌های قانونی به نمایش بگذارند، ضمن افزایش مشروعیت برای خود، مسیر جدیدی از هنجارگرایی اجتماعی را برای سایر سازمان‌ها ایجاد می‌نمایند (گوکی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱: ۳۸۷). الیور<sup>۳</sup> (۱۹۹۷) یک گونه‌شناسی از شیوه‌های واکنش استراتژیک شرکت‌ها جهت رسیدن به مشروعیت را ارائه داد که در قالب شکل (۱) ارائه شده است.



شکل ۱. شیوه‌های واکنش استراتژیک شرکت‌ها برای کسب مشروعیت

طبق این الگو، اولین واکنش، سطحی از انطباق‌پذیری<sup>۴</sup> شرکت در برابر هنجارهای اجتماعی تکلیفی است که شرکت به‌منظور همگرایی بیشتر، خود را با فشارهای وارده همسو می‌نماید تا از ایجاد تعارض جلوگیری نماید. در حوزه‌ی واکنش سازگاری<sup>۵</sup>، مسئله باور به هنجارهای اجتماعی است که از طریق فشارهای بیرونی به شرکت وارد می‌شود و این مسئله استراتژی‌های پذیرش و تقویت را از جانب شرکت به همراه دارد تا مشروعیت فراگیرتری ایجاد نماید (ولیرو و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۸: ۶۲۳). در واکنش اجتناب<sup>۷</sup>، شرکت با عدم پذیرش هنجارهای اجتماعی که بیشتر شکل تکلیفی دارد، تلاش می‌کند تا بدون هزینه از پابندی به آن اجتناب نماید تا ضمن حفظ وضع موجود، نوع نافرمانی اجتماعی خود را نشان دهد. در واکنش سرپیچی<sup>۸</sup>، تضادهای شرکت با هنجارهای تکلیفی به

1. Lock and Schulz-Knappe  
2. Göcke et al  
3. Oliver  
4. Acquiesce  
5. Compromise  
6. Voller et al  
7. Avoidance  
8. Defiance

یک میدان تقابل بین دیدگاه‌ها منجر می‌شود و شرکت بخشی از استراتژی‌های خود را در حمایت از هنجارهای نادیده گرفته شده نهادی، توسعه می‌بخشد. در نهایت در واکنش اعمال نفوذ<sup>۱</sup> یا تغییر خودخواسته، شرکت‌ها خود پیشرو در ایجاد هنجارهای اجتماعی می‌شوند که به عنوان نمادی برای مشروعیت پذیری می‌تواند اعتماد اجتماعی بالاتری را به عنوان یک مرجع برای شرکت به همراه داشته باشد (عبداله و عبدالعزیز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳: ۳۴۹).

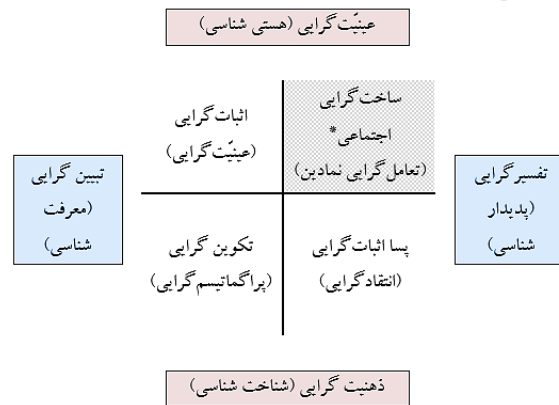
### حسابداری بلاغت

«بلاغت به عنوان یکی از مبانی فصاحت کلام، اشاره به راه‌های ارتباطی به منظور تقویت اعتماد عمومی بین مردم با نهادها و سازمان دارد و سرآغاز آن به قرن‌های گذشته و نظرات فلاسفه در خصوص نحوه درک حکام از نیازهای مردم برمی‌گردد. لذا در یک تعریف ساده، بلاغت را می‌توان صراحت لهجه و تطبیق بین گفتار با واقعیت‌ها تلقی نمود که متکلم در این فرآیند، یعنی نهاد یا افرادی هستند که شناخت جامع‌تری از زیردستان و یا به اصطلاح ذینفعان دارند» (دهقانی فیروزآبادی، ۱۳۹۱: ۲۴). ترکیب بلاغت و تعامل، سرآغازی در رویکردهای ارسطو دارد که سه عنصر اساسی وجود ارتباط یعنی پیام‌دهنده؛ نوع پیام و پیام‌گیرنده را شامل می‌شود. لذا بلاغت را می‌توان مبنایی برای نشان دادن سطح اثربخش ترکیب عناصر اساسی ارتباط، قلمداد نمود (جانستون و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳: ۷۶). شاید در نگاه اول، بسط چنین مضمونی از فلسفه علم به دانش حسابداری، چندان جذاب به نظر نرسد، اما آگاهانه یا ناآگاهانه، ورود بلاغت به این عرصه را شاید بتوان به تغییرات اساسی دهه ۱۹۸۰ میلادی منتسب نمود. جایی که بسیاری از مفسران و تئوری پردازان دانش حسابداری تلاش نمودند، حسابداری را از پارادایم‌های صرفاً کلاسیک رهایی بخشند و به سمت ارزش‌گرایی رفتاری این حرفه برای ذینفعان سوق دهند (کریشناکومار و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲: ۱۲۶). در ابتدا یکی از چالش‌های مهم این تغییر، ارتقاء سطح شناخت متصدیان این عرصه برای پذیرش تغییر ماهیت کارکردهای حسابداری از طریق کارکردهای معرفت‌شناسی این دانش بود. به تدریج حسابداری تلاش نمود تا با ایفای نقش اثرگذارتر در تصمیم‌های ذینفعان، از قیدوبندهای عینیت‌گرایی عملی و پوزیتیویسم فلسفی خارج شود و تلاش نماید تا در جهت اعتمادزائی بیشتر به سمت تعامل‌گرایی نمادین<sup>۵</sup> حرکت نماید (رهنمای‌رودپشتی و نژادتولمی، ۱۳۹۵: ۵). آمیوآی<sup>۶</sup> (۲۰۲۱) در این راستا

1. Manipulation  
2. Abdullah and Abdul Aziz  
3. Johnston et al  
4. Krishnakumar et al  
5. Symbolic Interactionism  
6. Amuui



پیشنهاد می‌کند که این رویکرد می‌تواند بینش‌های ارزشمندی در مورد تأثیر اجتماعی و اقتصادی آدرس‌های عمومی رهبران کسب‌وکار ارائه دهد. استفاده از نظریه‌های استدلال بلاغی در ارتباطات تجاری، همان‌طور که توسط لاک و چولز-نابی (۲۰۱۹) برجسته شده است، اهمیت این رویکرد در متقاعدسازی و گفت‌وگو را بیشتر نشان می‌دهد. با این حال، سوگیری بالقوه و سکوت انتخابی در حسابداری مدرن، همان‌طور که توسط همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) مورد بحث قرار گرفت، سؤالاتی را در مورد بی‌طرفی گزارشگری مالی ایجاد می‌کند. رونزانی و گاتزویلر<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) این بحث را به زمینه آموزش حقوقی گسترش می‌دهد و استفاده از یک نمونه کار بلاغی را برای افزایش شایستگی‌های حرفه‌ای دانش آموزان پیشنهاد می‌کند. این مطالعات در مجموع بر نیاز به یک رویکرد انتقادی و اخلاقی برای ارتباطات تجاری و حسابداری تأکید می‌کند. 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 (۲) قابل مشاهده می‌باشد.



شکل (۲) پارادایم‌های عرصه علمی در علوم انسانی

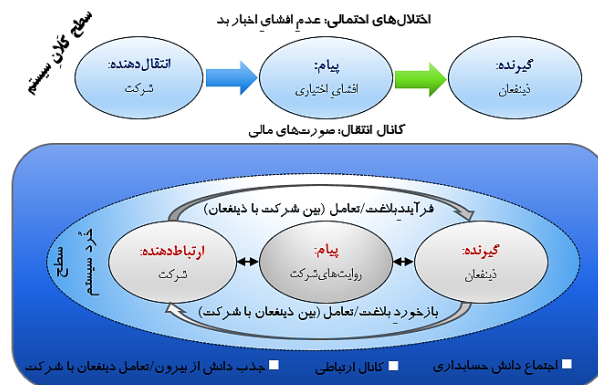
لذا بر اساس ماتریس پارادایم‌های عرصه علمی در علوم انسانی، می‌توان توسعه‌ی بلاغت در حسابداری را نوعی تغییر از اثبات‌گرایی به سمت ساخت‌گرایی اجتماعی تلقی نمود که در آن

1. Yan et al

2. Ronzani & Gatzweiler

حسابداری فراتر از نقش عینیت‌گرایی به دنبال تقویت و توسعه اعتماد اجتماعی می‌باشد. لذا بر اساس این ماتریس، حسابداری بلاغت، فرآیندی سیستماتیک از شناخت و اثربخشی راه‌های چگونگی تأثیر متقابل کارکردهای خود بر محیط اجتماعی تلقی می‌شود و می‌تواند به اثربخشی ارتباطات بین شرکت با ذینفعان کمک نماید. ملیساوالترز-یورک<sup>۱</sup> (۱۹۹۶) به‌عنوان یکی از پیشگامان عرصه‌ی تغییر رویکردهای صرفاً کمی به رویکردهای تعاملی در دانش حسابداری، وجود تقاضای اطلاعاتی و عرضه آن از جانب حرفه حسابداری را مبنایی برای حرکت به سمت دانش حسابداری مدرن تعریف نمود. این محقق با توصیف «حسابداری بلاغت»<sup>۲</sup> تلاش کرد تا بافاصله گرفتن از کارکردهای صرفاً کمی در حسابداری، به کارکردهای تعاملی و تقویت مکانیزم‌های جذب و اشتراک دانش بیرونی حسابداری به داخل این عرصه، پارادایم جدیدی از زبان حسابداری در قالب گزارشگری مالی را بنا نماید. پیامدهای این تغییر به‌مرور و با توسعه دانش محققانی همچون رشفورد<sup>۳</sup> (۲۰۰۲)؛ جونز و ویلیز<sup>۴</sup> (۲۰۰۳)؛ مالتوس و فولور<sup>۵</sup> (۲۰۰۹)؛ ین و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۷)؛ آلی و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) به ایجاد گرایش‌های علمی جدیدی همچون روایتگری حسابداری<sup>۸</sup>؛ زبان گزارشگری<sup>۹</sup>؛ ادراک حسابداری<sup>۱۰</sup> و لحن گزارشگری مالی<sup>۱۱</sup> منجر شد. در واقع حسابداری بلاغت، دربرگیرنده‌ی مجموعه‌ای از رویکردهای جدید دانش حسابداری می‌باشد که هدف آن افزایش تعامل حسابداری و گزارشگری مالی با ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنان می‌باشد. لیتلجوهن و فوسز<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۱) حسابداری را به‌عنوان یک مفهومی مبتنی بر سیکل سیستمی معرفی نمودند و چرخه‌ی این حوزه از دانش حسابداری را به‌صورت یک مدل سیستماتیک ارائه دادند.

- 
1. Melissa Walters-York
  2. Rhetorical Accounting
  3. Rutherford
  4. Jones and Willis
  5. Malthus and Fowler
  6. Yen et al
  7. Aly et al
  8. Accounting Narrative
  9. Financial Reporting Language
  10. Perceptions of Accounting
  11. Tone Disclosure
  12. Littlejohn and Foss



شکل ۳. کارکرد سیستماتیک حسابداری جهت ارتباطات اثربخش

بر اساس شکل (۳) باید بیان نمود، حسابداری رویکرد متکی به چرخه‌ی سیستمی در دو سطح کلان و خرد است که از کارکردهای شرکت در انتقال اطلاعات تا جذب دانش به ذینفعان را در برمی‌گیرد. 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، ۱، ۲۰۱۷: ۲۱). همچون هر فرآیند ارتباطی اختلال در انتقال پیام که در این سیستم مبتنی بر رویکرد ساختاری ارتباط، یعنی مدیران می‌باشد، می‌تواند باعث کاهش اثربخشی ارتباط گردد. در سطح خرد اما فرآیند شکل‌پویاتری به خود می‌گیرد، چراکه بستر تعامل به صورت فرآیند و گردش اطلاعات از طریق بازخورد به‌طور رفت‌وبرگشت دائماً سیستم را ارزیابی و درنهایت اصلاح می‌نماید. به عبارت دیگر شرکت ارتباط را با ذینفعان بیرونی ایجاد می‌نماید و سپس روایت‌های واقع‌گرایانه خود بر اساس کیفیت و کمیت عملکردهای مالی شرکت را به آنان مخابره می‌کند و ذینفعان با دریافت اطلاعات، سطح انتظارات خود را به سیستم بازمی‌گردانند. در این شرایط شکل ارتباط به صورت دوسویه حادث می‌شود و زمینه را برای اجتماع مشارکت در حسابداری که ثمره جذب دانش؛ انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان می‌باشد، ممکن می‌سازد و در این صورت

حسابداری بلاغت به صورت یک هنجار اجتماعی به تقویت ارتباط بین شرکت با ذینفعان منجر خواهد شد (گروسی و همکاران، ۲۰۲۱: ۲۲). از طرف دیگر گرین<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) به عنوان یکی از پیشگامان بسط نظریه بلاغی به حسابداری، رویکردهای تصمیم‌گیری مدیران را مبنی بر استدلال دلایل تصمیم در انعکاس به ذینفعان توضیح می‌دهد. مفهوم «بلاغت» به گفتار متقاعدکننده و اقناعی با استفاده از زبان یا نمادهای مورد هدف در یک موضوع بین دو نفر یا دو گروه اشاره دارد ابزارهای بلاغی باهدف قرار دادن عواطف؛ حس منطق یا ادراک مخاطبان به دنبال منافع کارا یا منافع فرصت طلبانه خود می‌باشد (هاک و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۲: ۱۷۰). با تشبیه به مضمون بلاغت در ساختار ارتباط شرکت با ذینفعان، علی‌الخصوص سهامداران، می‌توان دریافت که مدیران شرکت‌ها از طریق ابزاری همچون حسابداری، قادر خواهند بود تا نیازهای اطلاعاتی آنان را برطرف نمایند و از این طریق به سر مقصد مشروعیت که وجه تسمیه بلاغت می‌باشد، در ارتباط با ذینفعان دست یابند (کرایگ و آمرنیک<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴: ۴۴). مسلماً تمرکز بر رویکرد بلاغت‌مندی در رویه‌های حسابداری می‌تواند شکاف ناشی از تضاد منافع بین شرکت با ذینفعان را کاهش دهد. در این رابطه گرین (۲۰۰۴) پیشنهاد می‌کند که به کارگیری دیدگاه بلاغی در رویه‌های حسابداری، می‌تواند رویکردهای تصمیم‌گیری مدیران را در برابر سهامداران از طریق زبان گفتمان به سمت خردمند و عقلانیت هدایت نماید که گرین (۲۰۰۴) از آن به عنوان «عقلانی کردن»، عملکردهای رفتاری و اخلاقی مدیران در برابر انتظارات ذینفعان، یاد کرده است. نهادینه کردن چنین ارزش‌هایی صرفاً از طریق عینیت بخشیدن به انتظارات اطلاعاتی ذینفعان ممکن می‌باشد تا از این طریق شکاف هزینه‌های نمایندگی کاهش یابد. لذا با اتکا به مبانی نظری مطرح در این حوزه، می‌توان سؤال‌های مطالعه حاضر را به تفکیک زیر ارائه نمود:

سؤال اول پژوهش) مضامین کارکردی حسابداری بلاغت در توسعه ارزش‌های اجتماعی کدام‌اند؟

سؤال دوم پژوهش) ابعاد مشروعیت شرکتی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟

سؤال سوم پژوهش) مطلوب‌ترین کارکرد حسابداری بلاغت در ارتقاء مشروعیت شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟

لازم به توضیح است که سؤال اول و دوم پژوهش مرتبط به فرآیندهای تحلیلی در بخش کیفی است و سؤال سوم پژوهش در بخش کمی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

1. Green  
2. Hoque et al  
3. Craig & Amernic

### روش‌شناسی

این مطالعه به لحاظ ماهیت هدف، با توجه به اینکه جهت شناسایی مضامین زمینه‌های توسعه حسابداری بلاغت از مصاحبه استفاده می‌کند تا با ترکیب با ابعاد ساچمن (۱۹۹۵) اقدام به ارزیابی ویکور خاکستری نماید، اکتشافی تلقی می‌گردد. به عبارت دیگر به دلیل فقدان جنبه‌های قابل‌اتکا مفهوم حسابداری بلاغت در یک چارچوب نظری منسجم، این مطالعه در بخش کیفی و با استفاده از روش تحلیل محتوایی سیستماتیک به دنبال مشخص نمودن ابعاد مرتبط با این پدیده می‌باشد. از طرف دیگر به لحاظ نتیجه می‌بایست این مطالعه را توسعه‌ای قلمداد نمود، زیرا هر دو معیار موردنظر یعنی حسابداری بلاغت و مشروعیت شرکتی به لحاظ کارکردهای شناختی در سطح پژوهش‌های حسابداری و حوزه‌های مرتبط، کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند و ترکیب آن‌ها باهم می‌تواند، حوزه‌ی نوپهوری از دانش حسابداری را شامل شود که در این مطالعه مورد بسط قرار می‌گیرد تا زوایایی جدیدی از مفاهیم موردبررسی در بستر مطالعه‌های حاضر ایجاد گردند. درنهایت به لحاظ نوع جمع‌آوری داده‌ها، این مطالعه ترکیبی محسوب می‌شود، زیرا ابتدا در بخش کیفی نسبت به ارائه‌ی الگوی حسابداری بلاغت اقدام می‌شود و سطح پایایی آن از طریق فرآیند تحلیل دلفی موردبررسی قرار می‌گیرد و در بخش کمی از طریق مجموعه‌ای از فرآیندهای اوزان ماتریسی و میانگین هندسی، نسبت به ارزیابی اثرگذاری ابعاد هر یک از معیارهای این مطالعه بر یکدیگر، اقدام لازم صورت می‌گیرد.

### جامعه آماری

ترکیبی بودن جامعه آماری مبنای تفکیک نوع مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی و کمی می‌باشد. این مطالعه در بخش کیفی از حضور ۱۲ نفر از خبرگان حسابداری در سطح دانشگاهی برای شناسایی مضامین حسابداری بلاغت بهره می‌برد. با توجه به اینکه در بخش شناسایی زیر عوامل، از مصاحبه استفاده می‌شود، مبنای انتخاب مشارکت‌کنندگان، روش گلوله برفی بر اساس نمونه‌گیری نظری بود تا افرادی که به لحاظ شناختی از آگاهی لازم برخوردار بودند، در این بخش مشارکت نمایند. نکته‌ی حائز اهمیت در فرآیند انتخاب مشارکت‌کنندگان مبنای خبرگی بود، که باهدف جلوگیری از انحراف ماهیت جمع‌آوری داده و نزدیک شدن نسبی به ماهیت موضوع موردبررسی انجام می‌شود. بنابراین برای تعریف خبرگی مشارکت‌کنندگان در

این مطالعه به پیروی از پژوهش هنوود و پیدگن<sup>۱</sup> (۱۹۹۲) تلاش شد تا اهمیت تناسب<sup>۲</sup> قبل از شروع فرآیند مصاحبه مورد تأیید قرار گیرد. برای این منظور با انتخاب ۲۳ نفر از خبرگان و مکاتبه جهت انجام مصاحبه، این فرآیند آغاز گردید. برای رسیدن به این مبنای انتخاب اولیه مصاحبه‌شوندگان بر اساس سه معیار تعریف‌شده از میان خبرگان علمی و دانشگاهی که سابقه تدریس و پژوهش در زمینه‌های مشابه با موضوع حاضر مثل نظریه پردازی حسابداری؛ فلسفه در حسابداری؛ حوزه‌های اجتماعی در حسابداری داشتند، انتخاب شدند که از طریق راه‌های برقراری ارتباط مثل ایمیل؛ تماس تلفنی یا استفاده از افراد مطلع و نزدیک به خبرگان، تلاش شد تا سطح تمایل و انگیزه‌ی آنان برای مشارکت بررسی شود که از مجموع تماس‌ها تنها ۱۷ نفر به ارتباط برقرار شده پاسخ دادند که مجموع ارزیابی‌ها به انتخاب ۱۲ نفر با توجه به نقطه اشباع تئوریک، منجر گردید. همچنین از طریق معیارهایی همچون قدرت افتراق<sup>۳</sup>؛ آگاهی از زمینه پژوهشی<sup>۴</sup> و به‌طور خاص تفسیر تشریحی<sup>۵</sup>، تلاش شد تا افرادی ابتدا در مصاحبه استفاده شوند که به لحاظ معیارهای فوق، درک منسجم‌تری بر اساس پروتکل پیاده شده مصاحبه در آنان ایجاد شده بود. در بخش کمی مطالعه حاضر، ۲۵ نفر از مدیران شرکت‌های بازار سرمایه در سال ۱۴۰۰-۱۴۰۱ مشارکت داشتند. اولاً باید بیان نمود، این افراد از طریق نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند و به‌واسطه رویکردهای آنان و طی چندین جلسه‌ی گروه کانونی به‌صورت مشترک یا فردی، تلاش شد تا سطح اثربخش‌تری از مشارکت چه به لحاظ محتوایی و چه به لحاظ پیاده‌سازی تحلیلی ایجاد شود. ثانیاً علت معدود بودن مشارکت‌کنندگان در این بخش نیز، دستورالعمل اجرای آن به لحاظ تعداد فرآیندهای مشارکت و پیچیدگی آن می‌باشد. لذا با اتکا به پژوهش ژانگ و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۶)؛ شینگ و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۷)؛ پاولاک<sup>۸</sup> (۲۰۰۵)؛ ولیان و همکاران (۱۳۹۷) و حسن‌پور و همکاران (۱۳۹۹) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه ۱۵ تا ۲۵ نفر تعیین شدند که در این مطالعه نیز حداکثر نمونه مورد توجه قرار گرفت.

- 
1. Henwood & Pigeon
  2. The Importance of Fit Context goals
  3. Differentiating Power
  4. Knowledge of the Research Field
  5. Descriptive Interpretation
  6. Zhang et al
  7. Shyng et al
  8. Pawlak

## فرآیند گردآوری داده‌های پژوهش

در جمع‌آوری داده‌های مصاحبه مرتبط با شناسایی مضامین حسابداری بلاغت، در ابتدا از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سؤالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که مصاحبه‌شوندگان بر حسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند. در آغاز فرآیند این مطالعه، مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد، چراکه عدم وجود ابعاد منسجم و یکپارچه در خصوص موضوع مورد بررسی، به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت جهت رسیدن به نقطه اشباع تئوریک کمک می‌نمود تا در ادامه مصاحبه‌ها و با شکل گرفتن مضامین پایه، به دلیل معنا یافتن مفهوم بلاغت در حسابداری، به صورت نیمه ساختاریافته هدایت شود و از این طریق چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش تر در دانش حسابداری بنا گردد. این کار می‌تواند به کاهش تأثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات مطالعه در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی نماید. یکی از مهم‌ترین بخش‌های تحلیل‌های کیفی همچون تحلیل تماتیک، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به‌عنوان یک فرآیند و استراتژی می‌تواند هدف آن محسوب شود. لذا برای این منظور محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکاتشان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. چراکه استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل بی‌دری مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود. در واقع در مرحله کدگذاری محوری، محقق هرگونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله کدگذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. سپس در بخش کمی پس از مشخص شده تم‌های حسابداری بلاغت و با استفاده از ابعاد مشروعیت شرکتی ساچمن (۱۹۹۵)، نسبت به تدوین پرسشنامه‌های ماتریسی جهت مقایسه زوجی سطر «ن» و ستون «ز» اقدام می‌شود تا مطلوب‌ترین مضمون سازمان دهنده حسابداری بلاغت در دستیابی به مشروعیت شرکتی اثربخش تعیین شود.

## فرآیند اعتبار یابی جمع‌آوری داده‌ها

در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی<sup>۱</sup> در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در

پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع موردسنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجادشده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی<sup>۱</sup>» دچار نشده است (جانسون و جان<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹: ۷۶). لذا در این مطالعه برای محقق شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

#### جدول ۱. اعتبارسنجی مثلث سازی ابعاد شناسایی شده

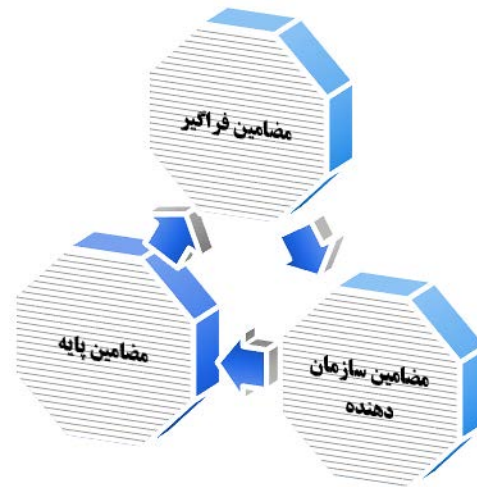
ابعاد مثلث سازی	تشریح
مثلث سازی منابع داده‌ها <sup>۳</sup>	در این بعد هدف ارزیابی تناسب تئوریک یا هم‌راستایی مفهومی مضامین فراگیر با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. لذا با توجه به اینکه در این مطالعه بر اساس ماهیت تحلیل، مضامین فراگیر از دل پژوهش‌های قبلی استخراج می‌شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. زیرا هم‌راستایی مضامین فراگیر با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.
مثلث سازی همکاران محقق <sup>۴</sup>	در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع تفاسیر ذهنی مشارکت‌کننده در کدگذاری و طراحی سؤالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه با توجه به مشارکت چندین محقق در کنار هم، ضمن نزدیک نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها موردبحث قرار می‌گرفت.
مثلث سازی روش <sup>۵</sup>	در این بعد هدف روش جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال نحوه رسیدن به نقطه اشباع تئوریک از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. لذا بر اساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه‌باز (عمیق) و نیمه‌باز برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بهره برده شد، لذا می‌توان بیان نمود روش جمع‌آوری داده‌ها از تک‌بعدهی بودن خارج و بر اساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.
مثلث سازی نظریه <sup>۶</sup>	در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث سازی منابع می‌باشد، هدف لینک نمودن مضامین سازمان دهنده و مضامین فراگیر از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. لذا با توجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی تئوریک برای مضامین سازمان دهنده بر اساس تئوری‌های وابسته در سایر دانش بین رشت‌هایی همچون مدیریت صورت گرفت، لذا از منظر مثلث سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

1. Intrinsic Bias
2. Jonsen and Jehn
3. Data Source Triangulation
4. Investigator Triangulation
5. Method Triangulation
6. Theory Triangulation



همسو با ماهیت پژوهش در بخش کیفی از تحلیل تماتیک استفاده شده است. این تحلیل به عنوان فرآیند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع حاضر از طریق واکاوی محتوایی هم زمان در مطالعات مشابه و انجام مصاحبه برای تعیین ابعاد آن می نماید. تفکر بنیادی تحلیل محتوا، قرار دادن اجزاء محتوای پژوهش های گذشته بر اساس تحلیل مضمون می باشد. تم (مضمون) الگویی است که در داده ها یافت می شود و حداقل به توصیف و سازمان دهی مشاهدات و حداکثر به تفسیر جنبه هایی از پدیده می پردازد (بویاتزیس<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸: ۱۰). در این پژوهش از نوع شناسی تحلیل مضمون بر اساس سبک آترید-استرلینگ<sup>۲</sup> (۲۰۰۱) بهره برده می شود. ساختار این تحلیل شامل سه بُعد مورد تأکید زیر به عنوان مبانی تحلیل می باشد.



شکل ۴. ساختار تحلیل مضمون آترید-استرلینگ (۲۰۰۱)

با پیروی از این روش، مضمون پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آن ها، مضمون سازمان دهنده ایجاد می شود. مضمون سازمان دهنده واسط مضامین فراگیر و پایه شبکه است و مضمون فراگیر در کانون شبکه مضامین قرار می گیرد. نکته حائز اهمیت این است برای رسیدن به پیشران های

1. Boyatzis  
2. Attride- stirling

حسابداری بلاغت، می‌بایست از رویکرد استقرایی در تحلیل محتوا استفاده شود. لذا زمانی که پژوهش قصد آزمون یا بررسی صحت نظریه؛ چارچوب ایجادشده یا فرضیاتی را دارد، از روش تحلیل محتوای قیاسی استفاده می‌کند، و زمانی که پژوهش به دنبال کشف حوزه‌های جدید جهت رسیدن به فهمی تازه در خصوص معیاری است که تا قبل از این چارچوب نظری در مورد آن وجود ندارد، از تحلیل محتوایی از نوع استقرایی استفاده می‌کند. بر این اساس با توجه به اینکه مفهوم حسابداری بلاغت در سطح شرکت‌های بازار سرمایه بر اساس ایجاد یک مدل منسجم و یکپارچه مورد بررسی قرار نگرفته است، پژوهش مجوز استفاده از مبنای استقرایی در تحلیل مضامین را خواهد داشت. لذا با ایجاد نقشه راه مطالعاتی بر اساس پژوهش براون و کلارک<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) نسبت به شروع انجام پژوهش اقدام می‌گردد.



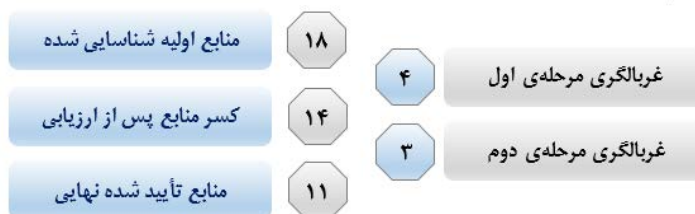
شکل ۵. نقشه راه تحلیل مضمون

با شناخت فرآیندهای قابل اجرا در این تحلیل، در ادامه بخش به بخش تلاش می‌شود تا ابعاد پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت مورد بررسی قرار گیرد.

1. Braun & Clarke

### مرور پژوهش‌ها

در این بخش ابتدا می‌بایست از طریق واکاوی در پژوهش‌های مشابه ابتدا مضامین فراگیر پیشران‌های حسابداری بلاغت را مشخص نمود، تا تعیین شود تم‌های اصلی مورد تأکید در این مدل، در پژوهش‌های مشابه کدام‌اند. برای این منظور ابتدا طی سه مرحله اولیه ارزیابی عنوان، محتوایی و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش‌های مشابه در بازه زمانی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۳ اقدام شد. بر این اساس به‌منظور یافتن پژوهش‌های مشابه از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی معتبر، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط باهدف پژوهش شد.



شکل ۶. فرآیند غربالگری پژوهش‌های مشابه

بر اساس غربالگری پژوهش‌ها از سه حیث عنوان، محتوا و تحلیل، مشخص شد، تعداد ۱۱ پژوهش می‌تواند به‌عنوان مبنای ارزیابی جهت تعیین مضامین پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت مورد استفاده قرار گیرد. پس‌ازاین مرحله، در گام بعدی اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین از پایه به سازمان دهنده می‌شود. بر اساس این روش ابتدا ۱۱ پژوهش تأییدشده از طریق ده معیار روش ارزیابی انتقادی شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه‌وتحلیل، بیان تنوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک ۱۱ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برآزش قرار می‌گیرند. حالا بر اساس شناخت بهتر فرآیند انجام تحلیل در این گام، با مشارکت خبرگان پژوهش، ۱۱ پژوهش اولیه تأییدشده، مورد واکاوی امتیازی بر اساس تحلیل ارزیابی انتقادی قرار می‌گیرد.

جدول ۲. فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده جهت تعیین مؤلفه‌های پژوهش

پژوهش‌های تأیید شده	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱
اپورسکو-پاسکوفی <sup>۱</sup> (۲۰۱۱)	۵	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
جیوانونی و ناپیر <sup>۲</sup> (۲۰۱۲)	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
مکلید و همکاران <sup>۳</sup> (۲۰۱۲)	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
هاگ و همکاران <sup>۴</sup> (۲۰۱۲)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
گلمنی و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۱۱)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
سمن و اسلام <sup>۴</sup> (۲۰۱۱)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
پاگام و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۱۱)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
جالیسیگه و آندین <sup>۵</sup> (۲۰۱۹)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
فتیان و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۲۰)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
کوزه‌گر و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۲۰)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
رهمانی و رزقپوشی و آزادپوشی <sup>۵</sup> (۲۰۲۵)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
هدف	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
روش	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
طرح	۳	۱	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
نمونه‌گیری	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
جمع‌آوری	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
تعمیم	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
اخلاقی	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
تحلیل	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
توریک	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
ارزش	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
جمع	۳۷	۲۶	۲۷	۲۴	۳۷	۳۰	۳۳	۲۷	۳۲	۳۵	۳۵

بر اساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۳ پژوهش که امتیاز لازم (بیشتر از ۳۰ امتیاز) را کسب نکردند، از دور بررسی خارج شدند. در ادامه به منظور تعیین مضامین مرتبط با پیشران‌های حسابداری بلاغت از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهشگر از معیارهای فرعی نوشته شده

1. Epurescu-Pascovici
2. Giovannoni & Napier
3. McLeod et al
4. Semeen & Islam
5. Paugam et al

در ستون جدول، علامت «» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر «» در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام‌شده، به‌عنوان مؤلفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

جدول ۳. واکاوی مؤلفه‌های پژوهش

شماره	محققان مؤلفه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	جمع
		ایورسکو-پاسکویچی (۲۰۲۲)	هاک و همکاران (۲۰۲۲)	گلینی و همکاران (۲۰۲۱)	پاتوگام و همکاران (۲۰۲۱)	جانیسیگ و آدین (۲۰۱۹)	تفتیان و همکاران (۱۴۰۰)	کوزگر و همکاران (۱۴۰۰)	رهسای‌رویشی و نژادتولعی (۱۳۹۵)	
۱	توسعه فرهنگ در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۲
۲	توسعه سیاست در حسابداری	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	۳
۳	توسعه معرفت‌شناسی در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۵
۴	توسعه استانداردها در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	۲
۵	توسعه سیستمی در حسابداری	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۵
۶	توسعه نهادی در حسابداری	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۳
۷	توسعه رفتاری در حسابداری	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۳
۸	توسعه مهارتی در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۵
۹	توسعه ساختاری در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	۲

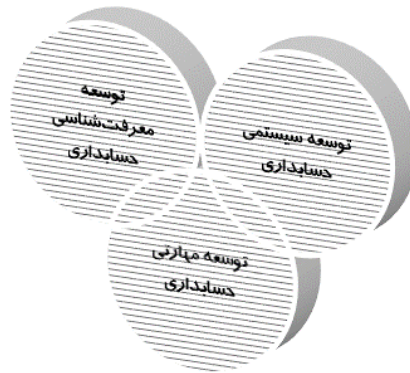
با توجه به تأیید ۸ پژوهش در فرآیند غربالگری جهت تعیین فراگیر، مؤلفه‌هایی که بیش از نصف پژوهش‌های تأییدشده را کسب نمودند، در این بخش در قالب جدول (۴) تعریف تئوریک می‌شوند.

#### جدول ۴. تعاریف مؤلفه‌های انتخاب شده

مؤلفه‌ها	تعاریف
توسعه معرفت‌شناسی در حسابداری	اولین مضمون به‌عنوان تم اصلی در پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت، مرتبط با تقویت معرفت‌شناسی دانش حسابداری است. طبق این مضمون، هر حرفه و یا دانش در هسته وجودی خود، شامل مجموعه‌ای از ارزش‌های شناختی و اخلاقی می‌باشد که مبنای عملکردی آن حرفه را مشخص می‌نماید. لذا از آنجایی که رویکردهای اولیه در حرفه حسابداری بر اساس رویکرد عینیت‌گرایی صرف بناشده است، می‌توان بیان نمود، کارکردهای عملکردی این حرفه از مجموعه ابزارهای کمی تشکیل شده است، که برای حرکت به سمت مضامین بلاغت در حرفه حسابداری لازم است تا هسته فلسفی این دانش از کارکردهای صرفاً عینیت‌گرایانه به سمت رویکردهای رفتاری و ارزش‌گرایانه تغییر جهت دهد تا بتواند در بطن خود عملکردهای حرفه‌ای در حسابداری را بر اساس ارتقاء سطح تعامل و مرادوات کارکردی حسابداری با ذینفعان بر اساس یک‌زبان قابل فهم توسعه بخشد.
توسعه سیستمی در حسابداری	دومین مضمون به‌عنوان تم اصلی در پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت، مرتبط با اثربخشی کارکردهای سیستمی در حرفه حسابداری است که همسو با مفهوم بلاغت به‌عنوان مبنایی برای تعامل‌پذیری حسابداری با انتظارات ذینفعان، قلمداد می‌شود. در این سطح معمولاً کارکردهای حسابداری کلاسیک سنتی و بر اساس خط افشاء اطلاعات از طریق صورت‌های مالی انجام می‌گرفت، درحالی‌که توسعه سیستمی در حسابداری امروز به‌عنوان یک مجموعه شبکه از بسترهای اجتماعی اطلاعات را به سیستم حسابداری انتقال می‌دهد و سیستم بر اساس فرآیندهای اثربخش به‌منظور تأمین نیازهای اطلاعاتی، در قالب خروجی سیستمی به ذینفعان مخابره می‌کند تا با گردش اطلاعات سطح رضایتمندی از عملکردهای واحد حسابداری تقویت شود.
توسعه مهارتی در حسابداری	سومین مضمون به‌عنوان تم اصلی در پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت، مرتبط با سطح آگاهی‌های فردی از نحوه‌ی تعامل و ارتباطات بین حسابداری با ذینفعان می‌باشد. در این مضمون هدف از تقویت آموزش و ارتقاء سطح ادراک در حرفه حسابداری، فرآیندهای پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری واحدهای حسابداری در برابر نیازها و انتظارات ذینفعان می‌باشد. هدف این مضمون تغییر شیوه‌ی ارتباطات حسابداری با ذینفعان از رویکردهای کلاسیک به رویکردهای تعامل‌گرایانه است. در این مسیر به‌کارگیری تکنولوژی‌ها و استفاده از هوش مصنوعی در پیش‌بینی و برآورد فرآیندهای افشاء اطلاعات می‌تواند تا حد زیادی مانع از بروز رفتارهای هیجانی و توده‌واری رفتار در تصمیم‌گیری‌های سهامداران گردد.

با عنایت به محدوده زمانی تعیین شده ۲۰۲۳ تا ۲۰۱۹ در بخش پژوهش‌های خارجی و ۱۴۰۰ تا ۱۳۹۵ در بخش پژوهش‌های داخلی، همان‌طور که مشخص شد، ۳ مضمون فراگیر از طریق غربالگری

نظری پژوهش‌های تأییدشده به‌عنوان مبانی اصلی پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت انتخاب شدند که می‌توان در قالب شکل (۷) ارائه شود.



شکل ۷. تم‌های اصلی پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت

با اتکا به مضامین فراگیر در تحلیل مضمون، در گام بعدی مطابق با نقشه راه فرآیند تحلیل در شکل (۷) می‌بایست نسبت به ایجاد کدگذاری اولیه اقدام نمود.

### کدگذاری اولیه

جهت ایجاد کدهای اولیه (باز) در مرحله اول، برای تسهیل شکل استقراء در تحلیل مضمون، ابتدا از فرآیند سیستماتیک ارزیابی انتقادی برای شناسایی مضامین فراگیر مدل پیشران‌های حسابداری بلاغت استفاده شد. در این پژوهش با توجه به مرور ادبیات موجود و با استفاده از مقولات اصلی که معرف موضوع مورد مطالعه هستند از تعریف عملیاتی استخراج شدند؛ و در ماتریس مقوله‌بندی ساخت یافته در سه سطح توسعه معرفت‌شناسی؛ توسعه مهارتی و توسعه سیستمی حسابداری برای شناخت پدیده مورد مطالعه بهره برده می‌شود. در مرحله دوم و با توجه به شناسایی ابعاد اصلی که در بالا توضیح داده شد؛ سؤال‌هایی در راستای هدف پژوهش تنظیم و قبل از اجرای مصاحبه، برای اطمینان از روایی یافته‌ها و دقتی بودن سؤال‌ها با اساتید راهنما و مشاور مورد بررسی و بازبینی قرار گرفت؛ و سپس با برنامه‌ریزی‌های انجام‌شده و تعیین وقت قبلی، این سؤال‌ها در مصاحبه‌های انفرادی

با مصاحبه‌شوندگان مطرح و صحبت‌های آن‌ها، ضبط و همچنین یادداشت‌برداری شد. مصاحبه‌شوندگان ابتدا با شناسایی خبرگان پژوهش در حوزه مورد مطالعه، انتظارات آن‌ها را از این حوزه توصیف نمودند و همچنین با رعایت پروتکل مصاحبه مبنی بر رفت‌وبرگشت سؤالات و پاسخ مصاحبه‌شوندگان، نسبت به ایجاد انحراف در مصاحبه تلاش نمودند کنترل لازم صورت گیرد. مدت‌زمان اجرای مصاحبه‌ها تقریباً ۱۲/۵ ساعت بود. لازم به توضیح است، برای افزایش اطمینان در فرآیند کدگذاری باز مفاهیم ایجادشده، تلاش شد تا سؤالات در مصاحبه‌ها تا حد ممکن مجدداً پرسیده شود تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد. به عبارت دیگر، در انجام فرآیند کدگذاری باز، با طراحی پروتکلی مبتنی بر ایجاد فضای باز در سؤالات اولیه، تلاش گردید تا رسیدن به کدهای تفکیک‌شده، سؤالات به صورت رفت‌وبرگشت مطرح گردد تا با جلورفتن مصاحبه‌ها، دست محققان این پژوهش برای تخصیص کدهای تعیین‌شده به مضامین پایه و سپس مضامین سازنده باز باشد و در ادامه نسبت به طرح سؤالات نیمه ساختاریافته برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک اقدام لازم صورت پذیرد. منظور از رفت و برگشتی در کدگذاری باز، بدین معنا است که با استخراج کدهای مفهومی مشترک و با پالایش و حذف موارد تکراری، با بهره‌گیری از مبانی نظری و تطبیق آن‌ها، عمل کاهش این مفاهیم در قالب مقوله‌های فرعی، سازمان‌دهی شود. لذا بر اساس این پروتکل، در زمان مصاحبه و طرح سؤالات، اگر نکته مبهمی در بیان پاسخ مصاحبه‌شوندگان بود، آن مبحث آن‌قدر ادامه می‌یافت تا سؤال‌های بعدی از دل آن شکل گیرد. به طوری که این نکات مبهم، خود ایجادکننده سوا لاتی در همان مصاحبه یا مصاحبه‌های بعدی محسوب قلمداد می‌شدند. لذا این فرآیند آن‌قدر ادامه یافت تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد و پس از آنکه اطمینان حاصل می‌شد، مصاحبه‌ها کد جدیدی ایجاد نمی‌کنند، پایان مصاحبه اعلام گردید.

### جستجوی مضامین مشابه و بازبینی مضامین

این مرحله، شامل جستجو و شناسایی مضامین است که مضامین پس از تطبیق کدها با مضامین بالقوه از بخش کدگذاری شده متن استخراج می‌شود. به عبارت دیگر مرتبط کردن کدها با مضامین اصلی و دسته‌بندی آن‌ها در این مرحله صورت پذیرفت. در واقع در این مرحله، مضامین سازمان‌دهنده ایجاد می‌شوند. مضامین سازمان‌دهنده شامل مضامین حاصل از ترکیب و تلخیص مضامین پایه‌ای



است که بر اساس کدهای باز و از طریق مصاحبه‌ها ایجاد شده‌اند. بر اساس مرور مفاهیم مشابه در کدهای پایه زمینه تشخیص و تخصیص مضامین هم مفهوم به یک مفهوم مشترک در یک کد مشخص، این مرحله به سرانجام می‌رسد. لذا طبق جداول ایجاد شده، نسبت به تخصیص هر یک از مضامین پایه به یک مضمون سازمان‌دهنده اقدام گردید.

### نام‌گذاری توکیبی مضامین/مضامین فراگیر

مضامین فراگیر شامل مضامین عالی دربرگیرنده حاکم بر متن به‌مثابه کل است. در واقع کلیه ابعاد مضامین سازمان‌دهنده به واحدی بزرگ‌تر در قالب مضامین فراگیر تفکیک می‌شوند و انتخاب نام آن‌ها بر اساس ابعاد نظری یا استانداردهای مرتبط با پدیده مورد بررسی ملموس می‌گردد. شیوه انجام کدگذاری بر این اساس است که هرچه از کدگذاری پایه به سمت کدگذاری فراگیر حرکت می‌شود، داده‌ها بر اساس شباهت‌ها و تفاوت‌های کیفی در مقولات گسترده‌تر دسته‌بندی می‌شوند و مضامین به دست آمد در هر مرحله از کدگذاری؛ انتزاعی‌تر از مضامین قبلی می‌گردند. به این معنا که در هر مرحله از کدگذاری از حجم داده‌ها کم و بر محتوای آن افزوده می‌گردد. لذا با عنایت به توضیح‌های داده‌شده در این مطالعه طی ۱۲ مصاحبه انجام شده، ۲۴۱ کدباز، ۳۰ مضمون پایه؛ ۶ مضمون سازمان‌دهنده و ۳ مضمون فراگیر در قالب یک چارچوب نظری، ایجاد گردید. لذا در یک دسته‌بندی کلی می‌توان مجموع مضامین پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر را در قالب جدول (۵) و شکل (۸) به ترتیب زیر ارائه نمود.

### جدول ۵. تم‌های توسعه پیش‌ران‌های حسابداری بلاغت

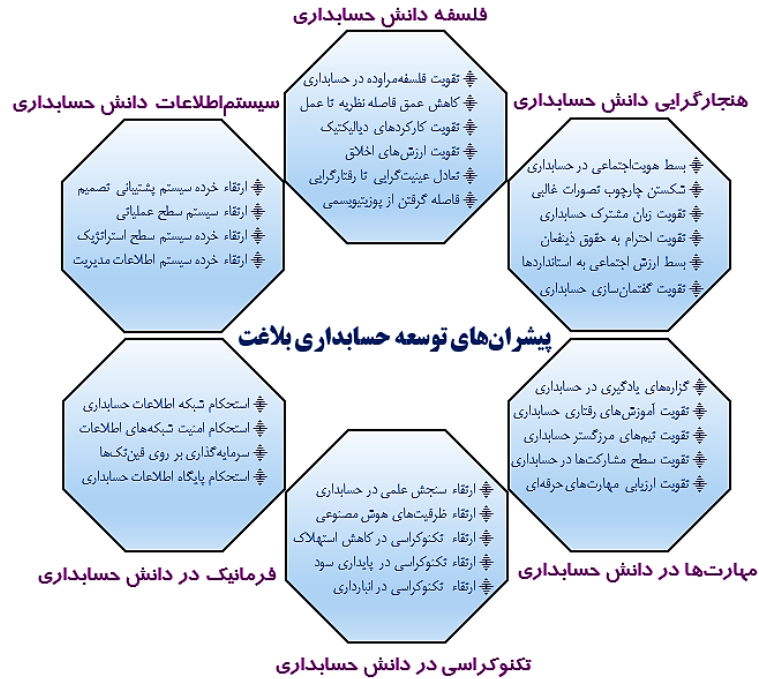
مضامین پایه	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین فراگیر
وام گرفتن از گزاره‌های فلسفی مراوده حسابداری با ذینفعان		زیرساخت معرفت‌شناسی در حسابداری
کاهش عمق فاصله نظریه تا عمل در کارکردهای حسابداری	تقویت فلسفه دانش	
تقویت کارکردهای دیالکتیک در دانش حسابداری	حسابداری	
تقویت ارزش‌های اخلاق مبتنی بر معرفت‌شناسی در دانش حسابداری		
رعایت حدفاصل عینیت‌گرایی تا رفتارگرایی در دانش حسابداری		

مضامین فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
		فاصله گرفتن از نظریه‌های پوزیتیویسمی صرف و تمرکز بر خردگرایی در دانش حسابداری
		بسط هویت اجتماعی در دانش حسابداری
		شکستن چارچوب ارزش‌های تصورات غالبی از دانش کلاسیک حسابداری
	تقویت هنجارگرایی	تقویت زبان مشترک حسابداری بر اساس نمادهای اجتماعی
	دانش حسابداری	تقویت احترام به حقوق ذینفعان
		تقویت گفتمان سازی حسابداری با بسترهای اجتماعی
		بسط ارزش‌های اجتماعی به اصلاح یا تغییر استانداردهای حسابداری
		تمرکز بر گزاره‌های یادگیری در حرفه حسابداری
		تقویت آموزش‌های رفتاری در حرفه حسابداری
	تقویت مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری	تقویت تیم‌های مرز گستر حسابداری جهت شناخت انتظارات ذینفعان
		تقویت ارزیابی دوره‌ای مهارت‌های حرفه‌ای حسابداران
		تقویت سطح مشارکت‌ها در کارکردهای حسابداری
		ارتقاء محاسبات علمی و نرم‌افزاری در گزارش‌های حسابداری
		ارتقاء ظرفیت‌های اثرگذار هوش مصنوعی در دانش حسابداری
	تقویت تکنوکراسی در دانش حسابداری	ارتقاء ظرفیت‌های تکنوکراسی در کاهش استهلاک ماشین‌آلات
		ارتقاء ظرفیت‌های تکنوکراسی در پیش‌بینی پایداری سود
		ارتقاء ظرفیت‌های تکنوکراسی در انبارداری موجودی کالا
	تقویت زیرساخت فرماتیک در دانش حسابداری	استحکام شبکه اطلاعات حسابداری با نیازهای ذینفعان
		استحکام سطح امنیت شبکه‌های اطلاعات حسابداری
		استحکام سرمایه‌گذاری بر روی فین تک‌ها در حسابداری
		استحکام پایگاه اطلاعات حسابداری
		ارتقاء خرده سیستم پشتیبانی تصمیم در واحد حسابداری
	تقویت سیستم اطلاعات در دانش حسابداری	ارتقاء سیستم سطح عملیاتی در واحد حسابداری
		ارتقاء خرده سیستم سطح استراتژیک در واحد حسابداری
		ارتقاء خرده سیستم اطلاعات مدیریت در واحد حسابداری

زیرساخت مهارت‌های حسابداری

زیرساخت افشاء اطلاعات سیستمی

همچنین بر اساس مضامین شناسایی شده، در این بخش می‌توان طبق شکل (۸) نسبت به ارائه چارچوب تئوریک اقدام نمود.



شکل ۸. چارچوب تئوریک مدل پیشران‌های حسابداری بلاغت

پس از انجام تحلیل مضمون و شناسایی پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت، می‌بایست نسبت به تدوین چک‌لیست ۷ گزینه‌ای لیکرت برای انجام تحلیل دلفی توسط اعضای پانل اقدام شد. با توجه به چک‌لیست توزیع شده بین اعضای پانل برای رسیدن به اجماع نظری، طی دو دور تحلیل دلفی بر اساس میانگین و ضریب توافق، تلاش شده تا مضامین سازمان دهنده به‌عنوان مبنای تحلیل در بخش رتبه‌بندی تفسیری، هم‌راستا با واقعیت‌های شرکت‌های بازار سرمایه، مورد ارزیابی قرار گیرد.

جدول ۶. فرآیند گام اول و دوم تحلیل دلفی

نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		مضامین سازمان دهنده	مضامین فراگیر
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین		
تأیید	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تقویت فلسفه دانش حسابداری	زیرساخت معرفت‌شناسی در حسابداری
تأیید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶	تقویت هنجارگرایی دانش حسابداری	حسابداری
تأیید	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تقویت مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری	زیرساخت مهارت‌های حسابداری
تأیید	۰/۸۸	۶/۳۰	۰/۷۰	۵/۴۰	تقویت تکنوکراسی در دانش حسابداری	حسابداری
تأیید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	تقویت زیرساخت فرمابیک در دانش حسابداری	زیرساخت افشاء اطلاعات
تأیید	۰/۵۵	۵/۱۰	۰/۵۰	۵	تقویت سیستم اطلاعات در دانش حسابداری	سیستمی

بر اساس تحلیل دلفی طی دو راند مشخص شد، ۶ تم سازمان دهنده مرتبط با پیشران‌های حسابداری بلاغت، مورد تأیید قرار گرفتند و همسو با سؤال آخر مطالعه، ابعاد شناسایی شده وارد فرآیند آزمون ویکور خاکستری می‌شود.

این فرآیند آزمون به لحاظ پیاده‌سازی دوسطحی می‌باشد که در قالب معیارهای سطری و ستونی در تحلیل‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. گروهی از این معیارها که در سطر می‌آیند مرجع تحلیل و گروهی از معیارها که در ستون می‌آیند قانون تحلیل تعریف می‌شوند. لذا دو سطح «A» و «Z» در تحلیل به‌عنوان معرف معیارها تلقی می‌شوند. با توجه به تعیین مضامین حسابداری بلاغت در تحلیلم، می‌بایست مضامین سازمان دهنده این متغیر به‌عنوان مرجع تحلیل و با کد «A» نام‌گذاری شوند. اما برای تعیین معیارهای قانون، از ابعاد مشروعیت شرکتی ساچمن (۱۹۹۵) که تعاریف آن در جدول (۷) ارائه شده است، استفاده گردید.

## جدول ۷. ابعاد مشروعیت بخش عمومی

ابعاد مشروعیت	تشریح هر بعد
مشروعیت عملی	این مشروعیت، بر اساس نظریه انتخاب عمومی، در مقابل حفظ منافع ذینفعان، مشروعیت شرکت توسعه می‌یابد.
مشروعیت اخلاقی	این مشروعیت، به‌عنوان ارزیابی هنجاری مثبت ذینفعان از رعایت اصول اخلاقی و تعهد فراگیر شرکت به ذینفعان از طریق پاسخگویی تعریف می‌شود.
مشروعیت اجتماعی	این مشروعیت، بیانگر همگرایی عملکردی شرکت با سطح انتظارات اجتماعی همچون محیط زیست می‌باشد که می‌تواند به ارتقاء هویت اجتماعی و مسئولیت‌پذیری بیشتر شرکت منجر شود.
مشروعیت حمایتی	این مشروعیت نشان‌دهنده پایداری شرکت در ایجاد ارزش برای ذینفعان می‌باشد که می‌تواند در سخت‌ترین شرایط حمایت و وفاداری متعهدانه ذینفعان را به همراه داشته باشد.

لذا با شناخت نظری این ابعاد، به ۴ بعد این معیار نیز کد «Z» اختصاص داده شد. در این مرحله نسبت به تعیین اوزان هر یک از ابعاد به‌عنوان مبنای تحلیل محورهای «A» و «Z» از طریق فرآیند تحلیل سلسله مراتبی خاکستری استفاده می‌شود. نکته حائز اهمیت این است که چنانچه مقدار ناسازگاری مقایسه زوجی سطر «A» و ستون «Z» بر اساس استاندارد این تحلیل کمتر از ۰/۱ باشد، با تأیید ابعاد تحلیل، پژوهش وارد گام بعدی می‌شود.

## جدول ۸. نتایج فرایند تحلیل سلسله مراتبی خاکستری

معیارهای تحلیل راف	اوزان معیار		اوزان ابعاد		معیارهای سنجش
	حد پایین (L)	حد بالا (U)	حد پایین (L)	حد بالا (U)	
مضامین سازمان دهنده حسابداری بلاغت	۰/۲۵۵	۰/۳۶۵	۰/۴۰۲	۰/۴۲۳	تقویت فلسفه دانش حسابداری
			۰/۳۱۱	۰/۳۳۴	تقویت هنجارگرایی دانش حسابداری
			۰/۲۶۳	۰/۲۸۷	تقویت مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری
			۰/۴۱۲	۰/۴۵۶	تقویت تکنوکراسی در دانش حسابداری
			۰/۲۷۷	۰/۳۱۳	تقویت زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری

اوزان نهایی ابعاد		اوزان ابعاد		اوزان معیار		
۰/۳۸۱	۰/۳۱۹	۰/۳۸۱	۰/۳۴۶			
تقویت سیستم اطلاعات در دانش حسابداری						
۰/۵۴۷	۰/۴۹۶	۰/۵۴۷	۰/۵۱۲			
مشروعیت عملی						
۰/۴۲۹	۰/۳۷۵	۰/۴۲۹	۰/۴۰۱	۰/۴۲۹	۰/۳۴۲	ابعاد مشروعیت شرکی
مشروعیت اخلاقی						
۰/۳۸۵	۰/۳۲۹	۰/۳۸۵	۰/۳۵۴			
مشروعیت اجتماعی						
۰/۲۷۸	۰/۲۲۳	۰/۲۷۸	۰/۲۴۸			
مشروعیت حمایتی						

با تأیید، میزان سازگاری هریک از معیارهای سنجش در این مطالعه، می‌بایست ضرایب سلسله مراتبی خاکستری به اعداد فاصله‌ای تغییر یابد که از طریق میانگین هندسی این فرآیند انجام می‌شود تا ماتریس تصمیم مسئله ایجاد شود. لذا با ایجاد ماتریس سطری «L» در ستونی «R» نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم اقدام می‌شود. نکته قابل توجه این است که بایستی متغیرهای زبانی برای تبدیل اعداد فاصله‌ای در میانگین هندسی مورد استفاده قرار گیرد.

جدول ۹. مقیاس زبانی جهت ایجاد میانگین هندسی

اعداد خاکستری متناظر	متغیرهای زبانی
(۱، ۲)	خیلی ضعیف (VP)
(۲، ۳)	کمی تا نسبتاً ضعیف (S)
(۳، ۴)	ضعیف (P)
(۴، ۵)	کمی ضعیف (MP)
(۵، ۶)	متوسط (P)
(۶، ۷)	کمی خوب (MG)
(۷، ۸)	کمی تا نسبتاً خوب (EG)
(۸، ۹)	خوب (G)
(۹، ۱۰)	خیلی خوب (VG)

در ادامه با تشکیل ماتریس گفته شده، متغیرهای زبانی طبق جدول (۹) مبنای تغییر ضرایب سلسله مراتبی خاکستری تلقی می شود تا با تناظر سازی سطر و ستون، نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم مسئله اقدام می شد.

جدول ۱۰. نظر خبرگان درباره هر یک از گزینه ها بر اساس هر معیار

مشارکت کننده اول					
مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم	مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم	مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم
مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم	مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم	مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم
مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم	مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم	مشارکت کننده اول	مشارکت کننده دوم
Z <sub>4</sub>	Z <sub>3</sub>	Z <sub>2</sub>	Z <sub>1</sub>	محورها ←	مضامین سازمان دهنده ↓
(۳،۴)	(۵،۶)	(۲،۳)	(۲،۳)	A <sub>1</sub>	فلسفه دانش حسابداری
(۶،۷)	(۷،۸)	(۵،۶)	(۳،۴)	A <sub>2</sub>	هنجار گزایی دانش حسابداری
(۴،۵)	(۶،۷)	(۳،۴)	(۲،۳)	A <sub>3</sub>	مهارت های حرفه ای دانش حسابداری
(۳،۴)	(۵،۶)	(۱،۲)	(۱،۲)	A <sub>4</sub>	تکو کراسی در دانش حسابداری
(۶،۷)	(۸،۹)	(۳،۴)	(۳،۴)	A <sub>5</sub>	زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری
(۷،۸)	(۹،۱۰)	(۴،۵)	(۳،۴)	A <sub>6</sub>	سیستم اطلاعات در دانش حسابداری
Z <sub>4</sub>	Z <sub>3</sub>	Z <sub>2</sub>	Z <sub>1</sub>	محورها ←	مؤلفه های پژوهش ↓
(۳،۴)	(۵،۶)	(۲،۳)	(۱،۲)	A <sub>1</sub>	فلسفه دانش حسابداری
(۵،۶)	(۶،۷)	(۳،۴)	(۳،۴)	A <sub>2</sub>	هنجار گزایی دانش حسابداری
(۳،۴)	(۵،۶)	(۳،۴)	(۲،۳)	A <sub>3</sub>	مهارت های حرفه ای دانش حسابداری
(۳،۴)	(۴،۵)	(۲،۳)	(۱،۲)	A <sub>4</sub>	تکو کراسی در دانش حسابداری
(۵،۶)	(۸،۹)	(۴،۵)	(۳،۴)	A <sub>5</sub>	زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری
(۷،۸)	(۷،۸)	(۵،۶)	(۴،۵)	A <sub>6</sub>	سیستم اطلاعات در دانش حسابداری

\*نکته: با توجه به محدودیت صفحات مقاله تنها، پاسخ سه مشارکت کننده ارائه شده است.

در ادامه طبق تشکیل ماتریس تصمیم مبنی بر تبدیل اوزان سلسله مراتب خاکستری به اعداد فاصله ای، تلاش می شود تا با تعیین حد بالا (L) و حد پایین (U) مقایسه زوجی سطری و ستونی،

امکان تعیین ایده آل‌های مثبت و منفی در این فرآیند مشخص شود. جدول (۱۱) مقادیر حد بالا و پایین را از هر مقیاس سطری و ستونی نشان می‌دهد.

جدول ۱۱. ماتریس‌های تعیین حد بالا و پایین در حل مسئله

مشروعیت عملی	مشروعیت اخلاقی		مشروعیت اجتماعی		مشروعیت حمایتی		محورها ←	مضامین سازمان دهنده ↓
	Z <sub>2</sub>		Z <sub>3</sub>		Z <sub>4</sub>			
	ف	ف	ف	ف	ف	ف		
۲۴/۶۳	۲۳/۵۴	۲۴/۸۶	۲۲/۱۲	۲۵/۳۱	۲۲/۶۵	۲۵/۰۲	A <sub>1</sub>	فلسفه دانش حسابداری
۲۳/۳۹	۲۲/۶۳	۲۶/۴۱	۲۰/۳۸	۲۷/۲۴	۲۱/۰۹	۲۶/۸۷	A <sub>2</sub>	هنجارگرایی دانش حسابداری
۲۶/۰۱	۲۳/۱۷	۲۶/۰۹	۲۱/۰۶	۲۷/۱۶	۲۱/۲۹	۲۶/۵۴	A <sub>3</sub>	مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری
۲۳/۹۱	۲۳/۷۱	۲۴/۰۹	۲۲/۶۳	۲۴/۰۵	۲۳/۴۱	۲۴/۱۲	A <sub>4</sub>	تکنوکراسی در دانش حسابداری
۲۷/۳۴	۲۱/۰۲	۲۷/۶۵	۱۸/۸۸	۲۸/۷۵	۱۹/۹۰	۲۸/۳۵	A <sub>5</sub>	زیرساخت فرماینک دانش حسابداری
۲۹/۸۳	۱۸/۶۵	۲۹/۳۷	۱۷/۸۷	۳۱/۰۹	۱۸/۹۲	۳۰/۲۱	A <sub>6</sub>	سیستم اطلاعات در دانش حسابداری

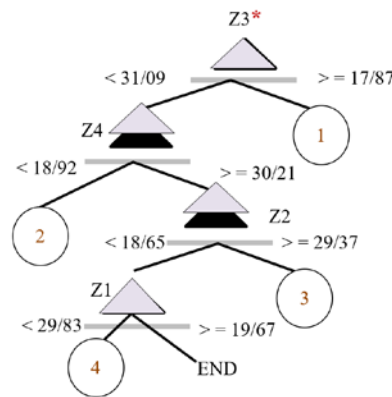
تحلیل این فرآیند بر اساس حد پایین «L» و حد بالا «U» نشان‌دهنده این موضوع است که هر میزان فاصله بیشتری در ارزیابی سطری و ستونی در مورد متغیرها انجام شود، می‌تواند به‌عنوان نقطه تلاقی اثرگذاری بالاتر متغیر مرجع یعنی حسابداری بلاغت بر معیار قانون یعنی مشروعیت تلقی شود. لذا آن‌طور که می‌توان از بالاترین سطح حد پایین و بالا مشخص نمود، تلاقی «A<sub>6</sub>» یعنی سیستم اطلاعات در دانش حسابداری، می‌تواند مشروعیت اجتماعی «Z<sub>3</sub>» بالاتری را به همراه داشته باشد. لذا در ادامه با تعیین مطلوبیت ایدئال مثبت و منفی می‌توان امکان انتخاب استراتژیک در ویکور خاکستری را برای رسیدن به پاسخ سؤال آخر پژوهش (در بخش کمی) انجام داد. لذا ابتدا باید محوری‌ترین نوع مشروعیت مدنظر در شرکت‌های بازار سرمایه انتخاب شود تا تأیید گردد، تلاقی ماتریسی می‌تواند به اقدام استراتژیک کمک نماید.



## جدول ۱۲. تعیین ایده آل‌های مثبت و منفی

گزاره‌ها ←	مشروعیت عملی	مشروعیت اخلاقی	مشروعیت اجتماعی	مشروعیت حمایتی
	$Z_1$	$Z_2$	$Z_3$	$Z_4$
ایده آل مثبت ( $f_j^*$ )	۲۹/۸۳	۲۹/۳۷	۳۱/۰۹	۳۰/۲۱
ایده آل منفی ( $f_j^-$ )	۱۹/۶۷	۱۸/۶۵	۱۷/۸۷	۱۸/۹۲

بر اساس حدفاصل ایده آل مثبت ( $f_j^*$ ) و ایده آل منفی ( $f_j^-$ )، مشخص شد که مشروعیت اجتماعی، مهم‌ترین پارامتر مشروعیت شرکتی تلقی می‌شود، چرا که حد فاصله ایده آل مثبت و منفی نسبت به سایر گزاره‌های مورد بررسی در حد بالاتر (ایده آل مثبت [ $f_j^*$ ]) و در حد پایین‌تر (ایده آل منفی [ $f_j^-$ ]) قرار دارد. لذا می‌توان درخت تصمیم مربوط به محورهای مشروعیت شرکتی را به ترتیب زیر تدوین نمود.



شکل ۹. درخت تصمیم برای تعیین مهم‌ترین بعد مشروعیت شرکتی

طبق شکل (۸) بالاترین معیار در این فرآیند « $Z_3$ » مشروعیت اجتماعی است که بایستی دقت و میزان هر یک از قوانین تصمیم را مرتب نمود تا بر اساس مقدار STAC به‌عنوان مبنای پوشش قوانین و یکور، رتبه هر یک از محورهای مشروعیت شرکت مشخص گردد.

جدول ۱۳. مشتق هریک از قوانین فرآیند ویکور خاکستری برای ارزیابی جهت انتخاب مطلوبترین  
مضمون سازمان دهنده

درصد توافق	قوانین تصمیم گیری
۰/۸۶	Z3 (مشروعیت اجتماعی) برابر با سطح اهمیت ۰/۴۰۵ می باشد <math>\leq</math> بر این اساس مؤثرترین عامل در رتبه اول مشروعیت شرکتي قرار می گیرد.
۰/۶۹	Z4 (مشروعیت حمایتی) برابر با سطح اهمیت ۰/۳۶۸ می باشد <math>\leq</math> بر این اساس مؤثرترین عامل، در رتبه دوم مشروعیت شرکتي قرار می گیرد.
۰/۵۸	Z2 (مشروعیت اخلاقی) برابر با سطح اهمیت ۰/۳۱۸ می باشد <math>\leq</math> بر این اساس مؤثرترین عامل، در رتبه سوم مشروعیت شرکتي قرار می گیرد.
۰/۵۳	Z1 (مشروعیت عملی) برابر با سطح اهمیت ۰/۲۸۹ می باشد <math>\leq</math> بر این اساس مؤثرترین عامل، در رتبه چهارم مشروعیت شرکتي قرار می گیرد.

نکته: با توجه به اینکه (Z3) مشروعیت اجتماعی، به عنوان مهم ترین عامل مشروعیت شرکتي تلقی می شود، بهترین مقدار را در بین سایر محورهای مشروعیت شرکتي، کسب نموده است، لذا سایر قوانین تصمیم گیری را از مقدار (Z3) را می بایست مشتق گرفت تا بر اساس کران های به دست آمده از سطح بالا و پایین در فرآیند تحلیل ویکور خاکستری، مطلوب ترین مشروعیت، وزن هندسی اش مشخص شود تا بتواند، در انتخاب مطلوب ترین مضمون حسابداری بلاغت مورد استفاده قرار گیرد. بر این اساس از تابع ایجاد شده شامل انتگرال حد بالا و پایین، مشتق گرفته می شود، که باید از قاعده زیر استفاده شود و مستقیماً فرمول

محاسبه مشتق انتگرال را به ما می دهد. مشتق انتگرال  $\int_{n(x)}^{m(x)} h(t) dt$  برابر است با

$$\left( \int_{n(x)}^{m(x)} h(t) dt \right)' = m'(x) \cdot h(m(x)) - n'(x) \cdot h(n(x))$$

یعنی مشتق تابعی که شامل انتگرالی با یک تابع تک متغیره مانند  $h(t)$  و کران هایی بر حسب  $x$  مانند  $m(x)$  (کران بالا) و  $n(x)$  (کران پایین) باشد، برابر است با مشتق کران بالا، ضربدر تابع داخل انتگرال که کران بالا به جای متغیر آن جایگزین شده است، منهای مشتق کران پایین، ضربدر تابع داخل انتگرال که کران پایین به جای متغیر آن جایگزین شده باشد.

با تعیین وزن اهمیت ۰/۴۰۸ در خصوص مشروعیت اجتماعی، حال می بایست از طریق رابطه زیر، مشخص نمود، کدام مضمون مطلوب تر است.

$$pa = P(J) + a|J| \Leftrightarrow a = Pa - P(J)/|J| \quad \text{رابطه (۱)}$$

در رابطه (۱)؛  $P(J)$  خطای محاسبه شده جانشینی مجدد است که برای یک CARD خطای طبقه بندی اشتباه نام دارد.  $|J|$  اندازه درخت فرعی و  $a$  ضریب تعیین اثر گذاری است. لذا با فرآیند مشتق هریک از مضامین بر اساس مضمون (Z3) مشخص می گردد که ضریب تعیین اثر گذاری  $a$  مقادیری را بین ۰ و ۱ تعیین می کند که

هر چه از ۰/۵ بالاتر باشد، ضمن حفظ توالی تصمیم، می‌تواند به معیار اثرگذاری در ابعاد حسابداری بلاغت تبدیل گردد. در نهایت، آخرین مرحله، انتخاب اندازه بهینه درخت است. اندازه بهینه درخت برابر با کوچک‌ترین خطای پیش‌بینی برای نمونه‌های جدید است. برآورد خطای پیش‌بینی معمولاً به صورت یکی از دو روش زیر صورت می‌گیرد: مجموعه آزمون مستقل و اعتبارسنجی متقابل. زمانی که مجموعه داده اصلی به اندازه‌های بزرگ باشد که بتوان آن را دو مجموعه آزمون و مجموعه تمرین تقسیم کرد، می‌توان از روش مجموعه آزمون مستقل استفاده نمود. زمانی که مجموعه داده اصلی به اندازه کافی بزرگ نباشد، بالاجبار باید از روش اعتبارسنجی متقابل  $V - fold$  استفاده نمود. خطای نهایی پیش‌بینی، برابر با نرخ کل طبقه‌بندی اشتباه برای درخت با هر اندازه است. سپس، درخت بهینه به عنوان ساده‌ترین درختی است که دارای خطای اعتبارسنجی متقابل در خطای استاندارد خطای حداقل اعتبارسنجی متقابل قرار دارد (بیرمن و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۸۴). لذا بر اساس رابطه (۱) در نهایت برای تعیین مهم‌ترین بعد حسابداری بلاغت، می‌بایست نسبت به تعیین  $S_i^L$ ،  $S_i^U$ ،  $R_i^L$ ،  $R_i^U$  اقدام نمود تا بر اساس آن معیار اصلی ویکور خاکستری، یعنی  $Q$  تعیین شود.

#### جدول ۱۴. تحلیل گزاره‌های روش ویکور خاکستری

معیارهای ارزیابی ویکور								
	$Q_i^L$	$Q_i^U$	$R_i^L$	$R_i^U$	$S_i^L$	$S_i^U$	کد	مضامین سازمان دهنده
5st	۰/۶۹۳۸۱۴	۰/۵۲۶۸۰۹	۰/۸۸۹۳۳۷	۰/۴۹۸۷۰۲	۲/۲۲۸۹۶	۱/۸۷۹۲۸۸	$A_1$	فلسفه دانش حسابداری
3st	۰/۵۲۷۰۸۲	۰/۴۳۲۰۸۲	۰/۶۸۵۵۴۷	۰/۳۹۱۷۵۱	۱/۶۳۱۸۵۷	۱/۵۹۳۱۱۳	$A_2$	هنجارگرایی دانش حسابداری
4st	۰/۶۲۶۹۸۶	۰/۵۰۳۰۲۶	۰/۸۳۶۱۹۶	۰/۴۳۷۱۹۷	۲/۰۹۱۷۵۲	۱/۸۸۳۶۱۶	$A_3$	مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری
6st	۰/۸۱۵۰۰۹	۰/۵۳۱۱۱۷	۰/۸۹۳۷۰۲	۰/۵۱۸۷۹۹	۲/۲۹۳۸۷۳	۱/۸۹۷۳۲۱	$A_4$	تکوین‌گرایی در دانش حسابداری
2st	۰/۴۵۷۷۸۴	۰/۳۳۳۲۶۷	۰/۵۴۲۷۱۷	۰/۳۵۰۶۳۳	۱/۵۸۰۰۱۲	۱/۴۳۸۲۹۹	$A_5$	زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری
1st	۰/۴۰۰۰۲۱	۰/۲۹۳۲۷۱	۰/۵۱۹۸۰۹	۰/۳۲۰۸۷۵	۱/۵۶۹۹۷۳	۱/۳۳۱۷۶۲	$A_6$	سیستم اطلاعات در دانش حسابداری
	$R^-$	$R^+$	$S^-$	$S^+$	گزاره‌ها			
	۱	۰/۵۵۷۲۷۹	۴/۱۱۲۷۳	۰/۸۲۳۶۵۴	مقدار گزاره‌ها			

با توجه به مبنای، پایین‌ترین میزان معیار « $Q_1^L$ » در فرآیند تحلیل و یکور خاکستری، مشخص گردید، سیستم اطلاعات در دانش حسابداری ( $A_p$ ) به‌عنوان استراتژیک‌ترین عامل حسابداری بلاغت در توسعه دستیابی به مشروعیت اجتماعی در کارکردهای شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

### بحث و نتیجه‌گیری

این مطالعه از طریق استفاده از تحلیل تماتیک به دنبال شناسایی مضامین مرتبط با موضوع حسابداری بلاغت بوده است. با شناسایی سه مضمون فراگیر، ۶ مضمون سازمان‌دهنده و ۳۰ مضمون پایه، چارچوب نظری پژوهش ارائه شد و طی دو مرحله تحلیل دلفی، سطح پایایی ابعاد نیز مورد تأیید قرار گرفت. سپس با ترکیب ۶ مضمون سازمان‌دهنده شناسایی‌شده در بخش کیفی و ۴ معیار مشروعیتی شرکتی ساچمن (۱۹۹۵)، تلاش شد تا به این پرسش پاسخ داده شود که مطلوب‌ترین کارکرد حسابداری بلاغت در ارتقاء مشروعیت شرکت‌های بازار سرمایه کدام است. لذا نتایج به ترتیب نشان داد، سیستم اطلاعات در دانش حسابداری ( $A_p$ ) استراتژیک‌ترین عامل حسابداری بلاغت است که می‌تواند دستیابی به مشروعیت اجتماعی را در سطح شرکت‌های بازار سرمایه تشریح نماید. در تحلیل نتیجه این مطالعه بایستی بیان نمود، از آنجایی که حسابداری بلاغت از ماهیتی مفهومی به‌عنوان ارتقاء سطح تعامل‌پذیری حسابداری با ذینفعان و اقناع انتظارات آنان در جهت درک بهتر اطلاعات افشاء شده برخوردار می‌باشد، انتخاب مضمون تقویت سیستم اطلاعات دانش حسابداری به‌عنوان اثرگذارترین پیشران در خصوص کارکرد حسابداری بلاغت به این معناست که افزایش کانال‌های ارتباط بین واحد حسابداری با بسترهای اجتماعی می‌تواند به تقویت و توسعه شناخت انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان توسط واحدهای حسابداری کمک نماید و به‌طور سیستمی فرآیندهای حسابداری بتواند ستاده‌های قابل‌اتکاتری را در اختیار ذینفعان برای تصمیم‌گیری قرار دهند تا از این طریق سطح مشروعیت کارکردهای شرکت‌ها از منظر اجتماعی، اخلاقی، عملی و حمایتی تقویت گردد. زیرا هدف حسابداری بلاغت افزایش شفافیت و سطح ارتباط متقابل حسابداری با ذینفعان می‌باشد و تقویت سیستم‌های اطلاعاتی این امکان را برای واحد حسابداری مهیا می‌کند تا بتواند از یک‌سو با جذب دانش بیرونی مبتنی بر خواسته و نیازهای ذینفعان و از سوی دیگر

با تغییر آن بر اساس استراتژی‌ها و فرآیندهای عملیاتی خود، گزارشگری مالی قابل اتکا و به موقع، را در اختیار آنان قرار دهد تا از این طریق پاسخ قابل توجه‌تری به عنوان خروجی سیستم به آنان ارائه شود. از طرف دیگر باید بیان نمود، توسعه سیستم‌های اطلاعات در سطوح مختلف عملیاتی تا استراتژیک در واحد حسابداری، بر اساس غربالگری متداوم محیط به لحاظ شناسایی چنین انتظاراتی، کمک می‌کند تا بهترین تصمیم را در سریع‌ترین زمان ممکن به ذینفعان انعکاس داده شود و از این طریق سطح مشروعیت اجتماعی در اقناع نیازهای افشاء اطلاعات اختیاری در ذینفعان تقویت گردد. به عبارت دیگر وجود پایگاه اطلاعات ایجاد شده به عنوان منبع اصلی چنین تغییراتی، کمک می‌کند تا حرفه حسابداری از ظرفیت بالاتری برای انعکاس تقویت شده اخبار و اطلاعات جهت اقناع نیازهای اطلاعاتی ذینفعان برخوردار باشد و از سویی دیگر با تعامل بیشتر با ذینفعان به کاهش هزینه‌های نمایندگی کمک نمایند. با توجه به توضیح ارائه شده می‌توان نتیجه کسب شده را با پژوهش‌هایی همچون هاگ و همکاران (۲۰۲۲)؛ گل‌مینی و همکاران (۲۰۲۱)؛ جایاسینگه و اُدین (۲۰۱۹)؛ تفتیان و همکاران (۱۴۰۰) و رهنمای‌رودپشتی و نژادتولمی (۱۳۹۵) دارای تطبیق تلقی نمود. زیرا در این پژوهش‌ها نیز از اهمیت سیستم‌های اطلاعات به عنوان راهی برای ارتقاء تعامل‌پذیری حسابداری با ذینفعان یاد شده است.

لذا به نهادهای نظارت‌کننده بر بازار سرمایه توصیه می‌شود تا با ایجاد انگیزه در مدیران شرکت‌ها، سیستم‌های اطلاعات حسابداری را به طور جدی‌تری در سطح واحدهای حسابداری توسعه دهند و کمک نمایند تا ظرفیت‌های ناشی از ایجاد چرخه اطلاعاتی با سرعت بیشتری بتوانند به انتظارات حاکم بر بازار سرمایه واکنش نشان دهند و از این طریق ضمن کاهش شکاف هزینه نمایندگی نسبت به توسعه و تقویت کارکردهای بلاغت در حسابداری جهت پویایی ارتباط متداوم با بسترهای اجتماعی کمک نمایند و از این طریق مشروعیت شرکت‌ها ارتقاء یابد. از طرف دیگر نیز به سیاست‌گذاران مرتبط با عرصه بازار سرمایه توصیه می‌شود تا آموزش به واحدهای حسابداری در سطح کلان و آموزش به متصدیان حسابداری در سطح خرد را در قالب برنامه‌های زمان‌بندی شده به اجرا درآورند تا نسبت به توسعه دانش حسابداری از منظرهای گفتمان؛ شنیدار و تعامل‌گرایانه با ذینفعان فارغ از اثبات‌گرایی محض اقدامات لازم صورت پذیرد. در نهایت نیز به گروه‌های غیررسمی به عنوان ابزار

نظارت بخش نهادی توصیه می‌شود تا در قالب تشکیل کمیته‌ها و اصناف با شرکت‌ها مبنی بر انعکاس انتظارات بازار و ذینفعان به آنان انتقال دهند تا بتوانند از این طریق در یک سیکل رفت و برگشتی اطلاعات ارائه‌شده به شرکت بتواند زمینه‌های حرکت به سمت پایداری و کسب مشروعیت‌های اجتماعی بیشتر را ممکن سازد.

با توجه به فرآیندهای طی شده، محدودیت قابل ذکر در این پژوهش، پیوند بین رویکردهای درونی مشارکت‌کنندگان پژوهش با ابزارهای قابل‌سنجش در بخش کمی بود، که همچون تمامی پژوهش‌های علوم انسانی این پژوهش نیز با این محدودیت مواجه بود. به‌عبارت‌دیگر، از آنجایی که پژوهش بر اساس استفاده از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به دنبال پیوند زدن 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، درعین حال به عدم پوشش تمامی ابعاد حسابداری بلاغت در عمل نیز اذعان کرد، چراکه کارکردهای رفتاری و اقناعی بی‌شماری ممکن است در توسعهٔ حسابداری بلاغت وجود داشته باشد که نقش ارزش‌آفرینی در افشای اطلاعات واحدهای تجاری و ایجاد ارتباطات اثربخش با ذینفعان ایفا نماید. لذا برای پژوهش‌های آتی می‌توان استفاده از تحلیل‌های سناریو و تحلیل‌های مبتنی بر گروه‌های کانونی را برای توسعه نظری و کاربردی حسابداری بلاغت پیشنهاد نمود. زیرا استفاده از گروه‌های کانونی و تحلیل سناریو به دلیل بحث و بررسی متمادی در جریان جمع‌آوری داده‌های پژوهش می‌تواند تا حد زیادی مشکل مربوط به پیوند درونی مشارکت‌کنندگان با واقعیت‌های کاربردی را حل نماید.

## منابع

- برزگری خانقاه، جمال؛ جعفری تراجی، قاسم. (۱۳۹۵). بررسی نقش ویژگی‌های شرکت و حاکمیت شرکتی در مشروعیت سازمانی، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۳): ۱۰۱-۱۲۰.
- تفتیان، اکرم؛ ناظمی اردکانی، مهدی؛ فتوحی خانکهدانی، محبوبه. (۱۴۰۰). ارزیابی تأثیر مقوله‌های الگوی افشای اطلاعات آینده‌نگر، دانش حسابداری مالی، ۸(۱): ۶۵-۹۲.
- حسن پور، داود؛ ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی؛ طهماسبی زاده، رضا. (۱۳۹۹). بکارگیری مدل‌های تئوری راف توسعه‌یافته (ERST) و تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) و درخت تصمیم (CART) برای کمک به حساب‌رسان جهت شناخت تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران، دانش سرمایه‌گذاری، ۹(۳۳): ۱۷۹-۲۰۸.
- دهقانی فیروزآبادی، حامد. (۱۳۹۲). رویکرد عقل‌گرایانه به دانش بلاغت، پیامدها و بازتاب‌ها، پژوهشنامه نقد ادبی و بلاغت، ۱(۲): ۲۱-۳۴.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نژادتولمی، بابک. (۱۳۹۵). هستی‌شناسی حسابداری مدیریت در بستر پست مدرنیته (اجراگری، کنشگر- شبکه و کاربردها)، مجله حسابداری مدیریت، ۹(۲۹): ۱-۱۳.
- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ اروئی، مهران. (۱۳۹۷). تعدیل شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری، حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۹): ۱۱۵-۱۳۷.

## References

- Abdullah, Z. and Abdul Aziz, Y. (2013). Institutionalizing corporate social responsibility: effects on corporate reputation, culture, and legitimacy in Malaysia, *Social Responsibility Journal*, 9(3): 344-361. <https://doi.org/10.1108/SRJ-05-2011-0110>
- Alawattage, Ch; Jayathileka, Ch; Hitibandara, R; Withanage, S. (2022). Moral economy, performative materialism, and political rhetorics of sustainability accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102507>
- Aly, D; El-Halaby, S. and Hussainey, K. (2018). Tone disclosure and financial performance: evidence from Egypt, *Accounting Research Journal*, 31(1): 63-74. <https://doi.org/10.1108/ARJ-09-2016-0123>
- Amuai, W. (2019). Analyses of Rhetorical Moves and Linguistic Realizations in Accounting Research Article Abstracts Published in International and Thai-Based Journals, 2(2): 23-40. <https://doi.org/10.1177/2158244018822384>

- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research, *Qualitative Research*, 1(3): 385-405. <https://doi.org/10.1177/146879410100100307>
- Awis, M.L; Abdullah, H.S.V; Lokman, N. and Said, R. (2018). Striving for Corporate Legitimacy through Corporate Social Responsibility (CSR): Insights from NGO's Perspectives, Stakeholders, *Governance and Responsibility* (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Vol. 14), Emerald Publishing Limited, Bingley, 115-139. <https://doi.org/10.1108/S2043-052320180000014006>
- Bierman KL, Furman W.( 1984). The effects of social skills training and peer involvement on the social adjustment of preadolescents. *Child development*. 55(1): 151-162.
- 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>
- Boyatzis, R. (1998). Transforming qualitative information: Thematic analysis and code development. *Thousand Oaks, CA: Sage*.
- Braun, V, Clarke, V (2006). Using thematic analysis in psychology, *Journals, Qualitative Research in Psychology*, 3(2): 77-101
- Chariri, A. (2011). Rhetorics in Financial Reporting: An Interpretive Case Study, *Journal Akuntansi dan Keuangan*, 12(2): 43-61.
- Craig, R. & Amernic, J. (2004). The deployment of accounting-related rhetoric in the prelude to a privatization, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(1): 41-58. <https://doi.org/10.1108/09513570410525201>
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, 48(2): 147 -160.
- 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. <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2039>
- Ellerup Nielsen, A. and Thomsen, C. (2018). Reviewing corporate social responsibility communication: a legitimacy perspective, *Corporate Communications: An International Journal*, 23(4): 492-511. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-04-2018-0042>
- Epurescu-Pascovici, I. (2023). Medieval accountability: normativity, numeracy, and rhetoric from the institutional to the domestic sphere, *The calendar for the humanities and social sciences*, <https://calenda.org/1014940>
- Gelmini, L, Minutiello, V, Tettamanzi, P; and 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>
- Giovannoni, E; Napier, Ch, J. (2022). Multimodality and the Messy Object: Exploring how rhetoric and materiality engage, *Organization Studies*, 1(1): 1-18. <https://doi.org/10.1177/01708406221089598>



- Göcke, L; Hülsebusch, K; Menter, M. (2021). The legitimacy of corporate entrepreneurship: a structured literature review, *Management Review Quarterly*, 72(3): 385-416. <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00246-5>
- Green, S.E. (2004). A rhetorical theory of diffusion, *Academy of Management Review*, 29(4): 653-669.
- Grossi, G; Biancone, P.P; Secinaro, S. and Brescia, V. (2021). Dialogic accounting through popular reporting and digital platforms, *Meditari Accountancy Research*, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2021-1163>
- Hoque, Z; Mai, K. and 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>
- Hung, K; Tse, D.K. and Chan, T.H. (2023). Gaining legitimacy and host market acceptance: a CRM analysis for foreign subsidiaries in China, *International Marketing Review*, 40(1): 80-101. <https://doi.org/10.1108/IMR-07-2021-0212>
- Jayasinghe, K. and 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>
- Jayasinghe, K. and 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>
- Jiménez-Angueira, C.E; Nwaeze, E. and Park, S.-J. (2021). The effect of conservative financial reporting and tax aggressiveness on the market valuation of unrecognized tax benefits, *Asian Review of Accounting*, 29(2): 150-172. <https://doi.org/10.1108/ARA-07-2020-0111>
- Johnston, A; Di Gangi, P, M; Bélanger, F; Crossler, R, E; Siponen, M; Warkentin, M; Singh, T. (2023). Seeking rhetorical validity in fear appeal research: An application of rhetorical theory, *Computers & Security*, 125(2): 73-90. <https://doi.org/10.1016/j.cose.2022.103020>
- Jones, A. and Willis, M. (2003). The challenge of XBRL: business reporting for the investor, *Balance Sheet*, 11(3): 29-37. <https://doi.org/10.1108/09657960310491172>
- Jonsen, K. and Jehn, K.A. (2009). Using triangulation to validate themes in qualitative studies, *Qualitative Research in Organizations and Management*, 4(2): 123-150. <https://doi.org/10.1108/17465640910978391>
- 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>
- Littlejohn, S.W. and Foss, K.A. (2011). *Theories of Human Communication*. Tenth Edition, Waveland Press, Long Grove IL.

- Lock, I. and Schulz-Knappe, C. (2019). Credible corporate social responsibility (CSR) communication predicts legitimacy: Evidence from an experimental study, *Corporate Communications: An International Journal*, 24(1): 2-20. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-07-2018-0071>
- Malthus, S. and Fowler, C. (2009). Perceptions of accounting: a qualitative New Zealand study, *Pacific Accounting Review*, 21(1): 26-47. <https://doi.org/10.1108/01140580910956849>
- Martens, W. and Bui, C.N.M. (2023) An Exploration of Legitimacy Theory in Accounting Literature. *Open Access Library Journal*, 10(2): 1-20. <https://doi.org/10.4236/oalib.1109713>
- McLeod, M, S; Sears, J, B; Chandler, G, N; Payne, G, T; Brigham, K, H. (2022). Rhetoric, Risk, and Investment: Letting the Numbers Speak for Themselves, *Journal of Management Studies*, 59(7): 1657-1687. <https://doi.org/10.1111/joms.12812>
- Melissa Walters-York, L. (1996). Metaphor in accounting discourse, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(5): 45-70. <https://doi.org/10.1108/09513579610367242>
- Nwagbara, U. and Belal, A. (2019). Persuasive language of responsible organisation? A critical discourse analysis of corporate social responsibility (CSR) reports of Nigerian oil companies, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8): 2395-2420. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2016-2485>
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views, *Strategic Management Journal*, 18(9): 697-713.
- Paugam, L; Stolowy, H; Gendron, Y. (2021). Deploying Narrative Economics to Understand Financial Market Dynamics: An Analysis of Activist Short Sellers' Rhetoric, *Contemporary Accounting Research*, 38(3): 1809-1848. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12660>
- Pawlak, Z. (2005). Rough sets and flow graphs, *Rough Sets, Fuzzy Sets, Data Mining and Granular Computing*, 36(41): 1-11.
- Price, M; Harvey, C; Maclean, M. and Campbell, D. (2018). From Cadbury to Kay: discourse, intertextuality and the evolution of UK corporate governance, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5): 1542-1562. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1955>
- Qian, Y; Sun, Y. (2021). Bibliometric analysis of literature on narrative discourse in corporate annual reports (1990–2019), *Quality & Quantity*, <https://doi.org/10.1007/s11135-021-01135-5>
- Ronzani, M. & Gatzweiler, M. K. (2021). The lure of the visual: Multimodality, simplification, and performance measurement visualizations in a megaproject. *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101296>
- 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. <https://doi.org/10.1108/96754260280001031>

- Semeen, H; & Islam, M. (2021). Social impact disclosure and symbolic power: Evidence from UK Fair Trade Organizations, *Critical Perspectives on Accounting*, 79(1): 76-98. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102182>
- Shyng J, Y; Tzeng G, H; Wang F, K. (2007). Rough set theory in analyzing the attributes of combination values for insurance market, *Expert System with Applications*, 32(1): 56-64.
- Suchmann, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, 20(3): 571-610.
- Vollero, A; Palazzo, M; Siano, A. and Sardanelli, D. (2018). Managing CSR communication: A study of legitimacy-seeking strategies adopted by service and product companies, *The TQM Journal*, 30(5): 621-637. <https://doi.org/10.1108/TQM-11-2017-0131>
- Wang, W; Zhao, Y; Wu, Y, J; Goh, M. (2023). Does endorsement rhetoric matter in citizen science? *International Journal of Science Education, Part B*, <https://doi.org/10.1080/21548455.2022.2152295>
- Xiu, L; Lu, F. and Liang, X. (2020). Legitimized identity vs identifiable legitimacy: Toward a theoretical framework of the relationship between organizational identity and organizational legitimacy, *Nankai Business Review International*, 11(1): 102-120. <https://doi.org/10.1108/NBRI-03-2019-0009>
- Yan, B; Aerts, W; & Thewissen, J. (2019). The informativeness of impression management: Financial analysts and rhetorical style of CEO letters, *Pacific Accounting Review*, 31(3), 462-496. <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2017-0063>
- Zhang, Q; Xie, Q; Wang, G. (2016). A survey on rough set theory and its applications, *CAAI Transactions on Intelligence Technology*, 1(4): 323-333.

## COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.