

Action Research of Shadow Accounting to Typology of Compliance with Capital Market Companies Social Values¹

Mostafa Majidi Yazdi², Hasan Valiyan³, Maryam Shahri⁴,
Mohammadreza Abdoli⁵

Received: 2023/08/12

Accepted: 2023/12/07

Research Paper

Abstract

Objective: Shadow accounting, as a parallel process with classical accounting procedures, is trying to reflect a higher level of discretionary functions of companies to give a new identity to social values. Therefore, this emerging function in accounting is a kind of normative compliance of the expected values of the stakeholders in receiving broader aspects of the performance information of the companies.

Methods: The purpose of this research is an action research of shadow accounting to functional typology of compliance with capital market companies' social values. In terms of methodology, this study has used Colaizzi's model (1978) to implement action research steps. Therefore, based on this model, first, through interviews with experts and open coding, an effort was made to identify n Effective drivers for the implementation of shadow accounting in capital market companies. Then, through the Q evaluation checklist, each statement was scored between +5 and -5, and finally, a 4-level matrix was created to create a foundation of effective drivers in the implementation of shadow accounting.

Results: The results in the qualitative section, based on 12 interviews conducted, indicated the existence of 289 open codes, based on which 26 areas related to the implementation of shadow accounting were identified. On the other hand, it was determined in the quantitative section, that the 26 identified criteria were separated into 4 categories creating the shadow accounting typology framework of capital market companies.

Conclusion: The results show that the functional development of shadow accounting in the context of capital market companies creates the opportunity for companies to gain higher trust by more widely disclosing the company's functional processes in terms of respecting the rights of shareholders; environmental rights; Judicial rights and human resources rights get information from users.

Keywords: Action Research, Shadow Accounting, Observing Social Rights.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.44653.1794

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (mostafa_majidi_1980@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. Corresponding Author. (hasan.valiyan@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (shahri_rh17@yahoo.com).

5. Associate Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (mra830@yahoo.com).



اقدام پژوهی حسابداری سایه به منظور گونه شناسی رعایت ارزش‌های اجتماعی شرکت‌های بازار سرمایه^۱

مصطفی مجیدی یزدی^۲، حسن ولیان^۳، مریم شهری^۴، محمدرضا عبدلی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۶

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: حسابداری سایه به عنوان یک فرآیند موازی با رویه‌های حسابداری کلاسیک، در تلاش برای انعکاس سطح بالاتری از عملکردهای اختیاری شرکت‌ها می‌باشد تا از این طریق بتواند به ارزش‌های اجتماعی هویت تازه‌تری اعطا نماید. هدف این مطالعه، اقدام پژوهی حسابداری سایه به منظور گونه شناسی رعایت ارزش‌های اجتماعی شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

روش: در این مطالعه با پیروی از الگوی کلایزی (۱۹۷۸)، تلاش شد تا به منظور ارتقاء سطح شناخت ماهیت حسابداری سایه، از گام‌های اقدام پژوهی برای بسترسازی این مفهوم بهره برده شود. بر این اساس این الگو، ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان و کدگذاری باز، تلاش گردید تا زمینه‌های کارکردی حسابداری سایه، مشخص شوند. سپس به منظور روایی‌سازی گزاره‌ها، از طریق ارزیابی انتقادی نسبت به تطبیق گزاره‌ها با پژوهش‌های مشابه اقدام گردید تا امکان ورود گزاره‌ها به مرحله تشکیل گروه کانونی جهت بحث و تبادل نظر برای تفکیک شناختی هر یک از گزاره‌ها در قالب یک مقوله مهیا شود. در ادامه از طریق چک‌لیست ارزیابی کیو، هر یک از گزاره‌ها در حدها ۵+ تا ۵- امتیازبندی شدند.

یافته‌ها: نتایج در بخش کیفی بر اساس ۱۲ مصاحبه انجام شده از وجود ۲۸۹ کدباز ایجاد شده حکایت داشت که ۲۶ زمینه مرتبط با پیاده‌سازی حسابداری سایه بر اساس آن شناسایی شد. از طرف دیگر در بخش کمی مشخص شد، ۲۶ معیار شناسایی شده در ۴ مقوله ایجادکننده چارچوب گونه‌شناسی حسابداری سایه شرکت‌های بازار سرمایه، تفکیک شدند.

نتیجه‌گیری: نتایج نشان می‌دهد، توسعه کارکردی حسابداری سایه در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، این فرصت را برای شرکت‌ها ایجاد می‌کند تا با افشاء گسترده‌تری از فرآیندهای عملکردی شرکت، اعتماد بالاتری را به لحاظ رعایت حقوق ذینفعان؛ حقوق زیست‌محیطی؛ حقوق قضایی و حقوق منابع انسانی از جانب استفاده‌کنندگان از اطلاعات کسب نمایند.

واژه‌های کلیدی: اقدام پژوهی؛ حسابداری سایه؛ رعایت حقوق اجتماعی.

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.44653.1794

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (mostafa_majidi_1980@yahoo.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. نویسنده مسئول. (Hasan.valiyan@yahoo.com)

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (shahri_rh17@yahoo.com)

۵. دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (Mrab830@yahoo.com)

مقدمه

با تغییر زمینه‌های اجتماعی در توسعه تجارت و کسب و کارها، شکل و ماهیت عملکردی حسابداری نیز تغییر یافته است (کرمی قلعه‌سیدی و صالحی، ۱۳۹۷: ۸۰). به طوری که امروزه شکل موازی از رویه‌های حسابداری برای دستیابی به همگن بودن و شفافیت بیشتر، تحت عنوان حسابداری سایه^۱ معرفی شده است (آندرو و بیکر^۲، ۲۰۲۰: ۶۸). در واقع حسابداری سایه به عنوان یکی از مفاهیم نوظهور در راستای توسعه تعامل دانش حسابداری با زمینه‌های اجتماعی و مکانیزی برای پاسخگویی به جنبش‌های اجتماعی شکل گرفته در جوامع محسوب می‌شود که سعی در توسعه زوایای پنهان کارکردهای حسابداری به منظور افزایش پاسخگویی اجتماعی دارد (مانتی و همکاران^۳، ۲۰۲۱: ۲۵۱). در واقع این شیوه از حسابداری بخشی از هنجارهای عملکردی از افشاء اطلاعات به ویژه افشاء اختیاری اطلاعات را در بستر شرکت‌های بازار سرمایه نشان می‌دهد که معمولاً به دلیل گستردگی فرآیندهای رویه‌ای حسابداری کلاسیک، مسکوت می‌ماند و باعث می‌شود تا ارزش‌های اجتماعی در این فرآیند تحت تأثیر قرار گیرد (مداحی و همکاران، ۱۴۰۲: ۲۱۰).

دی و همکاران^۴ (۲۰۱۵) در بسط این مفهوم بیان نمودند؛ حسابداری سایه کارکردی از نظارت‌های اجتماعی و گروه‌های مردم نهادی است که باهدف احیاء حقوق اجتماعی ذینفعان، به شرکت‌ها و واحدهای حسابداری فشار وارد می‌نمایند تا نسبت به تبیین نیازهای برآمده از بسترهای اجتماعی در افشاء اطلاعات از طریق این سبک از حسابداری اقدام گردد. از طرف دیگر محققانی همچون بینگتون و توماس^۵ (۲۰۰۹)؛ گالاهافر و همکاران^۶ (۲۰۰۶) و شینکین و کونلسون^۷ (۲۰۰۷) در راستای توسعه تغییر پارادایمی حسابداری سنتی به سمت حسابداری مدرن و اجتماعی، عنوان نمودند که حسابداری سایه به عنوان یک سیکل سیستماتیک اطلاعات عمل می‌نماید که با وارده نمودن نیازهای اطلاعاتی؛ اجتماعی و اعمال فرآیندهای تخصصی بر روی آن، تلاش می‌نمایند تا پاسخگویی لازم را از طریق ارائه گزارش‌های

-
1. Shadow Accounting
 2. Andrew & Baker
 3. Manetti et al.
 4. Dey et al.
 5. Bebbington and Thomson
 6. Gallhoffer et al.
 7. Shenkin and Coulson

مالی مطلوب به ذینفعان در قالب ستاده سیستم، تقویت نمایند و از این طریق به مشروعیت شرکت در بازار رقابتی هویت تازه‌ای ببخشند. در واقع مسئله که باعث گردیده تا این مطالعه حول آن شکل بگیرد، بر اساس یک رویکرد کلی، مجموعه ارزش‌های اجتماعی است که حسابداری می‌تواند در قالب یک فرآیند موازی، رویه‌های تخصصی همسو با ارزش‌های مورد انتظار از جمله محیط‌زیست، را بکار گیرد تا از این طریق به مشروعیت بالاتری برای پاسخگویی به ذینفعان اقدام نماید. حلقه مفقوده‌ای از کارکردهای حسابداری که، عموماً از گذشته تا به امروز به دلیل تمرکز صرف این حرفه بر رویکردهای کمیته گرایانه، باعث گردیده تا آن‌طور که باید و شاید، نتواند کارکردهای اجتماعی را از طریق ترکیب رویه‌های فنی و ارزش‌های مورد انتظار ذینفعان، به اجرا بگذارد.

بنابراین چنان‌که از ماهیت این حوزه از دانش حسابداری برمی‌آید، حسابداری سایه از کارکردی اجتماعی در شیوه تعامل با ذینفعان برخوردار می‌باشد. اما به‌طور جزئی‌تر و البته محدود، پژوهشگرانی همچون مک دونالد-کر^۱ (۲۰۱۸) حسابداری سایه را نوع عملکرد حسابداری ثانویه تعریف می‌نماید که در بطن خود مجموعه‌ای از ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی را دارا می‌باشد و تلاش می‌کند تا با کاهش شکاف نمایندگی نسبت به آینده‌نگری در حوزه محیط‌زیست؛ رعایت حقوق سهامداران خرد؛ کاهش پرونده‌های حقوقی و بسیاری از جنبه‌های دیگر ایجادکننده یکپارچگی اجتماعی پیش‌قدم باشد و بتواند حسابداری را به یک دانش مرادده‌ای با انتظارات اجتماعی تبدیل نماید. از طرف دیگر گری و همکاران^۲ (۲۰۱۴) حسابداری سایه را نوعی بازسازی واحدهای تجاری در بسترهای اجتماعی تعریف می‌کند که فراتر از نهاد اقتصادی، در پی حل تعارض‌های ناشی از منافع فراگیر در ارتباط بین شرکت‌ها با ذینفعان می‌باشد. همچنین ترکیدگا و همکاران^۳ (۲۰۱۳) حسابداری سایه را برآوردی منطقی از میزان شفافیت و اعتماد عنوان نمودند و این حوزه از رویه‌های حسابداری در گزارشگری مالی را نوعی مزیت در تصمیم‌گیری ذینفعان بیرونی تشریح می‌کنند که باعث می‌شوند تا نسبت به واقعیت‌های عملکردی، آگاهی بیشتری کسب نمایند. لذا با توجه به این توضیح‌ها می‌بایست بیان نمود، به دلیل فقدان شناخت نظری منسجم در رابطه با این پدیده، مطالعه حاضر به دنبال گونه شناسی محتوایی این مفهوم در بستر دانش حسابداری می‌باشد. با توجه به این هدف، لازم است تا از دو منظر زیر، ضرورت انجام این پژوهش مورد بررسی قرار گیرد.

1. McDonald-Kerr

2. Gray et al.

3. Tregidga et al.

اولاً اینکه این پژوهش نخستین مطالعه‌ای است که به توسعه این مفهوم در دانش حسابداری بر اساس یک فرآیند تحلیل گونه‌شناسی می‌پردازد. حوزه‌ای که برای بسط یک مفهوم نظری در عرصه‌های کاربردی یک دانش و حرفه جهت شناخت بیشتر دارای اهمیت می‌باشد. بنابراین با توجه به اینکه غالب پژوهش‌های انجام‌شده در این حوزه همچون، دی (۲۰۰۳؛ ۲۰۰۷)؛ روفینگ^۱ (۲۰۰۷) و گیسون و همکاران^۲ (۲۰۱۵) صرفاً به صورت مطالعه موردی بوده است، لذا این پژوهش می‌تواند در ایجاد گونه‌شناسی این مفهوم در دانش حسابداری پیش‌قدم تلقی شود.

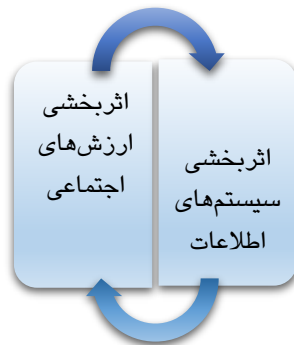
ثانیاً با توجه به اهمیت موضوع این مطالعه، نتایج حاصل می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قانون‌گذاران بازار سرمایه کمک نماید تا با شناخت ناشی از شناسایی ابعاد حسابداری سایه، نسبت به تقویت کارکردهای اخلاقی؛ اجتماعی و فرهنگی حسابداری جهت تعامل پویاتر با ذینفعان و بسترهای اجتماعی اقدام نماید و بر اساس آن سیاست‌های تشویقی لازم برای هنجارسازی ارزش‌های رفتاری و کیفی حسابداری جهت افشای باکیفیت‌تر اطلاعات را اتخاذ نمایند. با عنایت به اهمیت مباحث مطرح‌شده باید بیان نمود، هدف این پژوهش توسعه گونه‌شناسانه و بسط نظریه حسابداری سایه در کارکردهای شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. در ادامه این مطالعه ابتدا مبانی نظری باهدف تقویت شناخت ماهیت مسئله حاضر ارائه می‌شود تا در بخش سوم، روش‌شناسی با اتکا به شکاف نظری، دلایل خود برای تمرکز بر این پدیده را بیان نمود. سپس در بخش چهارم اقدام به پیاده‌سازی فرآیندهای تحلیلی در بخش کیفی و کمی می‌شود و در نهایت در بخش آخر این مطالعه، یافته‌های پژوهش موردبحث و تفسیر قرار می‌گیرد.

مبانی نظری

با توسعه فراگیر دانش زمینه‌ای علوم انسانی، حرکت رشته‌های این حوزه، همچون حسابداری در پیوند با علوم اجتماعی و سایر علوم وابسته ایجاد شد (زین‌الدین و همکاران، ۱۳۹۶: ۵۳). پلاگر^۳ (۲۰۰۴) اگرچه معتقد به اثربخشی ترکیب علوم انسانی با علوم اجتماعی بود، اما مهم‌ترین مانع در این حوزه را فقدان ارتباط بین سیستم‌ها و کارکردهای آن تلقی می‌نمود. اما بویسی^۴ (۲۰۰۶) با استقبال از پیوند حسابداری با زمینه‌های علوم اجتماعی بیان نمود، ممکن

1. Ruffing
2. Gibson et al.
3. Plogner
4. Boyce

است در ظاهر سیستم‌های مالی و عملکردی با سیستم‌های اقتصادی که مبتنی بر منفعت بیشتر نسبت به هزینه‌ها هستند، مطابقت نداشته باشد، اما جریان آزاد اطلاعات، مبنایی برای ایجاد پیوند بین سیستم‌های حسابداری با سایر سیستم‌های اجتماعی به تدریج خواهد شد (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷: ۲۴). حسابداری در طی سال‌های اخیر بر اساس مفاهیم همچون حسابداری هنجاری^۱ (کبیر^۲، ۲۰۰۵)؛ حسابداری متقابل^۳ (بویسی^۴، ۲۰۱۵)؛ حسابداری ضد اجتماعی^۵ (اسپنس^۶، ۲۰۰۹) حسابداری حقوق ذینفعان (روردیگوئر^۷، ۲۰۱۵) به دنبال توسعه ارزش‌های اجتماعی در کارکردهای این حرفه بوده است. تحت جنبش اجتماعی در دانش حسابداری، حسابداری سایه که مفهوم فراگیر و مبتنی بر حوزه‌های اخلاقی؛ اجتماعی؛ زیست‌محیطی و حتی فرهنگی می‌باشد، از پیوند دانش حسابداری با عرصه‌های علوم اجتماعی و ساختاری حادث گردید (زارعی و همکاران^۸، ۲۰۲۱: ۲۴۱). در واقع این اصطلاح برای نشان دادن طیفی از ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی است که تحت تأثیر انتظارات و تغییرات جوامع؛ گویایی سطحی از مسئولیت اخلاقی و پایداری متعهدانه حسابداری به بسترهای اجتماعی می‌باشد (شاهولی زاده و همکاران، ۱۴۰۱: ۴۱) که می‌تواند به واسطه اثربخشی سیستم‌های اطلاعاتی به ذینفعان در قالب شکل (۱) منعکس گردد.



شکل ۱. شکل‌گیری مفهوم حسابداری سایه

1. Normative Accounting
2. Kabir
3. Counter-Accounting
4. Boyce
5. Anti-Social Accounting
6. Spence
7. Rodrigue
8. Zarei et al.

علاوه بر این، دای^۱ (۲۰۰۹) حسابداری سایه را به عنوان یک سیستم اطلاعات مدیریت تلقی می کند که انتظارات و تغییرات برآمده از نیازهای اجتماعی، را در سیستم نهادینه می کند و از طریق شیوه های تصمیم گیری استراتژیک، عرصه های اجتماعی مورد مناقشه با عملکردهای شرکت ها را بهبود می بخشد. به علاوه دی و همکاران^۲ (۲۰۱۱) حسابداری سایه را به ۷ پیوند تفکیک می کنند که در قالب شکل (۲) می توان این پیوندها را مشاهده نمود.



شکل ۲. پیوندهای ناشی از حسابداری سایه (منبع: دی و همکاران، ۲۰۱۱)

به عنوان مثال، حسابداری سایه در پیوند با محیط زیست، به دنبال کاهش آلاینده گی ها از طریق تقویت ارزش های اخلاقی در حرفه حسابداری است تا اینکه از طریق الزامات در حرفه حسابداری بخواهد به دنبال این موضوع باشد. یا حسابداری سایه در پیوند با هنجارها، بر اهمیت یکپارچگی کارکردهای اجتماعی حسابداری از منظر اخلاق گرایی؛ فرهنگ؛ مسئولیت اجتماعی و سایر جنبه های ابداعی اشاره دارد که می تواند تعارضات ناشی از تفاوت های اجتماعی را کنترل نماید. از طرف دیگر حسابداری سایه، منبع انتظارات اجتماعی را در گرو تعامل با گروه های اجتماعی تلقی می نماید که می تواند تعمیم دهنده نیازهای بازار به درون شرکت و حتی صنایع باشد تا از این طریق توسعه پایدار محتمل گردد (لیسوسکی و مینیز^۳، ۲۰۲۰: ۴). همچنین حسابداری سایه در ارتباط با ذینفعان، توازن اطلاعات و حفظ

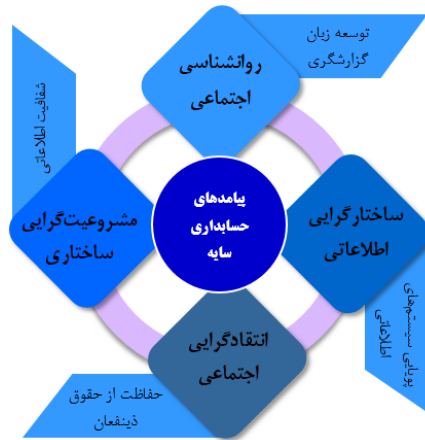
1. Dai

2. Dey et al.

3. Lisowsky & Minnis

برابری در دستیابی به منافع را مبتنی بر الگوی بازار آزاد در یک نظام اقتصادی دارای سازوکار کارآمد تلقی می‌کند و حفاظت از منافع آنان را به عنوان یک مسئولیت اجتماعی تلقی می‌نماید. علاوه بر این حسابداری سایه به نهادهای نظارتی و سایر سازمان‌های تدوین‌کننده سیاست‌های بازار سرمایه کمک می‌کند تا معیارهای عملکرد اخلاق‌گرایانه و مسئولانه شرکت‌ها را در تفکیک شرکت‌ها از یکدیگر مدنظر قرار دهند (لیو و همکاران^۱، ۲۰۲۲: ۴). در نهایت حسابداری سایه همچون یک سیستم اطلاعاتی عمل می‌کند که جریان داده‌ها را به عنوان نهاده وارد سیستم می‌کند و با استفاده از ظرفیت‌های تخصصی، فرآیندهای اجتماعی فراگیر حسابداری را در پاسخ به تغییرات بسیج می‌نماید تا خروجی سیستم، رضایت اجتماعی را تقویت نماید (پلگرینی و همکاران^۲، ۲۰۲۲: ۶).

از طرف دیگر، اسپنس (۲۰۰۹) حسابداری سایه را نوعی توسعه منش مدنی/ اجتماعی در افشاء اطلاعات تعریف می‌کند که می‌تواند در مهندسی مجدد این دانش در مواجهه با تغییرات مهم در محیط اجتماعی جوامع مؤثر باشد. اسپنس (۲۰۰۹) در ادامه چشم‌اندازهای پیامدی حسابداری سایه را در قالب شکل (۳) ارائه می‌دهد.



شکل ۳. پیامدهای حسابداری سایه (منبع: اسپنس، ۲۰۰۹)

1. Liu et al.

2. Pellegrini et al.

لذا همان‌طور که در شکل (۳) مشخص است، اولین پیامد حسابداری سایه، حوزه روانشناسی اجتماعی است. در این کارکرد حسابداری سایه در پیوند با علوم انسانی و علوم اجتماعی، نسبت به تغییر ماهیت کارکردی خود از اثبات‌گرایی به رفتارگرایی از طریق توسعه زبان گزارشگری به‌عنوان یک اهرم اقدام می‌کند. در طیف دیگر ساختار اجتماعی حسابداری سایه، پیامد انتقادگرایی اجتماعی قرار دارد که با تقویت مکانیزم‌های نظارتی در خود، به دنبال حفاظت از منافع ذینفعان می‌باشد (ایونس و همکاران^۱، ۲۰۲۲: ۳۳۷). اما در درون ساختارهای شرکت، پیامد ساختارگرایی اطلاعات از طریق حسابداری سایه محتمل می‌باشد. زیرا همان‌طور که دی و همکاران مطرح نمودند، حسابداری سایه، سیستم پویا در چرخش اطلاعات از بیرون به درون شرکت و بالعکس بر اساس کارکردهای سیستم اطلاعات حسابداری می‌باشد. درنهایت، پیامد آخر حسابداری سایه، سطح مشروعیت‌گرایی ساختاری است که نشان‌دهنده عملکرد شرکت در شفافیت اطلاعاتی می‌باشد. از طرف دیگر، گیسون و همکاران (۲۰۱۱) برجسته کردن نقش هنجارها در شکل‌گیری حسابداری سایه را مطرح نمودند و بیان کردند، حسابداری سایه نوعی از ماهیت رفتاری حسابداری است که حتی در شرایط اینرسی کامل می‌تواند به دلیل فشارهای بیرونی، حسابداری را وادار به مسئولیت‌پذیری اجتماعی در برابر انتظاراتی همچون محیط‌زیست؛ سهامداران؛ گروه‌های مردم‌نهاد یا اصطلاحاً آن‌جی‌اوها نماید. با توجه به مبانی نظری مطرح شده نسبت به ارائه سؤال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام می‌شود:

- ❖ سؤال اول پژوهش) گزاره‌های زمینه‌ای حسابداری سایه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟
- ❖ سؤال دوم پژوهش) طبقه‌بندی شناختی جهت بسترسازی زمینه‌های پیاده‌سازی حسابداری سایه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟

لازم به ذکر است پاسخ به سؤال‌های پژوهش بر اساس الگوی کلایزی^۲ (۱۹۷۸) در اقدام پژوهی دنبال می‌شود و از طریق دو فرآیند کیفی و کمی، ضمن شناسایی گزاره‌های زمینه‌ای حسابداری سایه، از طریق تشکیل گروه کانونی و ارزیابی کیو، نسبت به بسترسازی این پدیده در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام می‌شود.

1. Evans et al.

2. Colaizzi

روش‌شناسی

یکی از مهم‌ترین لایه‌های روش‌شناسی در علوم اجتماعی، شیوه پردازش و تحلیل جنبه‌های کاربردی پدیده موردبررسی در بستر انجام یک مطالعه می‌باشد. به این فرآیند روش‌شناختی، اقدام پژوهی گفته می‌شود که با پیوند بین جنبه‌های کیفی شناسایی گزاره‌های مرتبط با پدیده موردبررسی، به دنبال دسته‌بندی شناختی آن جهت پیاده‌سازی می‌باشد. در این شیوه که نوع عمل‌گرایی تحلیلی نیز نامیده می‌شود، محققان به منظور شناسایی گزاره‌ها، صرفاً به انجام مصاحبه و کدگذاری باز می‌پردازند تا در این بخش جنبه‌های مختلف مفهوم حسابداری سایه، پدیدارشناسی گردد. در این فرآیند، پس از انجام هر مصاحبه نسبت به کدگذاری مفاهیم برآمده از نظرات تخصصی مطرح‌شده اقدام می‌گردید. این فرآیند می‌بایست آن‌قدر ادامه می‌یافت تا امکان دستیابی به نقطه اشباع تئوریک مقدور گردد، نقطه‌ای که انجام مصاحبه‌های بیشتر به ظهور مفاهیم جدید منتج نشود. برای این منظور به دلیل اینکه از ابتدا، پیش‌فرض‌های منسجمی در مورد مسئله موردبررسی وجود نداشت، صرفاً به واسطه ادبیات نظری گسسته، اقدام به انجام مصاحبه به صورت عمیق و نیمه عمیق برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک، گردید. لازم به توضیح است که در طول انجام مصاحبه، سؤالات برحسب شرایط مصاحبه و رویکردهای خبرگان، به‌طور مداوم تعدیل می‌شد تا فرآیند کدگذاری داده‌ها از مسیر جریان اصلی پدیده موردبررسی خارج نگردد. در این مسیر طبق پرتکل‌های مصاحبه، سؤالات باز به صورت رفت و برگشتی از خبرگان پرسیده شد و با کدگذاری در پایان هر مصاحبه تلاش می‌شد، تا کدهای مفهوم حسابداری سایه ایجاد گردند. بر این اساس با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون‌ساختار و نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا کدهای مفهومی قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزارشده، به دست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود.

در بخش کمی به‌عنوان فرآیند طبقه‌بندی شناختی، پژوهش با تشکیل گروه کانونی، گزاره‌های شناسایی‌شده را بسترسازی و تفکیک می‌نمایند و مشخص می‌کنند که هر یک از گزاره‌ها در کدام دسته از مقوله مرتبط با پدیده حسابداری سایه می‌تواند قرار گیرد. لذا برای طی مسیر تحلیل در این پژوهش،

لازم است تا پرسشنامه‌های امتیازبندی شده‌ای ایجاد شود تا از طریق تکنیک وایرماکس، مشخص گردد، تجربه و دانش گروه کانونی، هر گزاره را در کدام دسته جایگذاری می‌کند. تشکیل جلسات گروه کانونی، طی سه مرحله مفهوم‌سازی، تبادل‌سازی و شناخت‌سازی محتوایی صورت می‌گیرد تا امکان اختصاص امتیاز هر یک از مشارکت‌کنندگان به گزاره‌ها برای طبقه‌بندی مفهوم حسابداری سایه ایجاد شود. بنابراین این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه‌ای تلقی می‌شود و به لحاظ هدف بر اساس ماهیت انجام مصاحبه جهت شناسایی گزاره‌های نوظهور حسابداری سایه، اکتشافی است. از نظر ترکیبی بودن ماهیت جمع‌آوری داده‌ها نیز همان‌طور که مطرح گردید، این مطالعه ترکیبی محسوب می‌شود به طوری که در بخش کیفی جهت مفهوم‌سازی پدیده مورد بررسی از مصاحبه با خبرگان نسبت به جمع‌آوری داده‌ها اقدام می‌شود و در بخش کمی از طریق داده‌های امتیازی پرسشنامه کیو و تحلیل وایرماکس، مشخص می‌گردد گزاره‌ها در کدام دسته طبقه‌بندی می‌شوند. به منظور فرآیند پیاده‌سازی مطالعه حاضر، طبق شکل (۴)، مراحل اجرای تحلیل مطابق با الگوی کلازی (۱۹۷۸) توضیح داده می‌شود.



شکل ۴. مراحل پیاده‌سازی اقدام پژوهی (منبع: کلازی، ۱۹۸۷)

در **گام اول**، پیاده‌سازی مصاحبه‌ها بر اساس فرآیند مطالعه متون صورت گرفته، انجام می‌شود و پژوهشگر قبل از شروع تجزیه و تحلیل، متن هریک از مصاحبه‌های پیاده شده را چندین بار مطالعه می‌کند و در طول مصاحبه با انجام یادداشت برداری، امکان تقویت شناسایی مضامین معنادار را ممکن می‌سازد. سپس استخراج گزاره‌های معنی‌دار^۱ از طریق معانی نهفته در پروتکل اصلی (یعنی آنچه مصاحبه‌شونده بیان نموده است) کشف می‌شود. در **گام دوم**، یکپارچه کردن معنایی یا اصطلاحاً صورت‌بندی معانی^۲ برای گزاره‌های شناسایی شده انجام می‌شود تا حرکت از آنچه در مصاحبه بیان شده با محتوای نظری از تناسب لازم برخوردار باشد که تا حد زیادی طبق نظر اسپینلی^۳ (۲۰۰۵) به بینش خلاق پژوهشگر نیز وابسته می‌باشد. در واقع این مرحله به دنبال بیرون کشیدن معنای نهفته و ضمنی از مصاحبه صورت گرفته می‌باشد. در **گام سوم**، تشکیل گروه کانونی جهت درک محتوایی، تبادل نظر و بسط شناخت کاربردی طی چند جلسه ایجاد می‌شود. در **گام چهارم**، هدف، ادغام نتایج و ارائه چک‌لیست‌های امتیازی هریک از گزاره‌ها به گروه کانونی صورت می‌گیرد تا از طریق مقیاس کیو، نسبت به قرار دادن هریک از گزاره‌ها در یک‌خانه امتیازی اقدام شود. در **گام پنجم**، گزاره‌ها بر اساس بالاترین توزیع فراوانی گروه کانونی، از طریق تحلیل ماتریس چرخش یافته یا اصطلاحاً وایرماکس، تفکیک می‌شوند تا در **گام ششم**، این ابعاد به لحاظ تفکیک شناختی در مقوله‌های مرتبط جایگذاری شوند.

مشارکت کنندگان و نحوه تعیین

مشارکت کنندگان این مطالعه بر اساس ماهیت ترکیبی بودن جمع‌آوری داده‌ها، دو گروه می‌باشند، اولین گروه خبرگان حسابداری هستند که با انجام مصاحبه با آنان تلاش می‌شود تا جنبه‌های مختلف مرتبط با پدیده حسابداری سایه شناسایی گردد. مبنای انتخاب این افراد بر اساس همسو با فرآیند نمونه‌گیری نظری در تحلیل‌های کیفی صورت گرفت که جهت پیاده‌سازی این فرآیند برای رسیدن به کفایت خبرگی بر اساس پژوهش هنوود و پیدگن^۴ (۱۹۹۲) اقدام شد. در این فرآیند دستیابی به کفایت خبرگی مصاحبه‌شوندگان، یکی از مهم‌ترین بخش‌های جمع‌آوری داده‌های کیفی محسوب

1. Meaningful Statements

2. Formulating Meaning

3. Spinelli

4. Henwood & Pigeon

می‌شود، چراکه به دلیل نوظهور بودن پدیده موردبررسی، لازم بود تا با طراحی پروتکل‌های مصاحبه، ابتدا زمینه‌سازی مفهومی و شناختی از ماهیت مطالعه ایجاد می‌شد تا در ادامه با انجام مصاحبه مشخص گردد، چه افرادی می‌تواند نقش متمرث‌تری را داشته باشند. برای این منظور از ماهیت کفایت خبرگی پژوهش‌هنوود و پیدگن (۱۹۹۲) بهره برده شد که بر معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب^۱، قدرت افتراق^۲، آگاهی از زمینه پژوهشی^۳ و به‌طور خاص تفسیر تشریحی^۴ تأکید نمود. برای رسیدن به این هدف، لازم بود، قبل از رسیدن به تعداد نفرات مصاحبه‌شونده، از طریق معیار اهمیت تناسب، تعداد بیشتری با توجه به تجربه‌های آموزش تخصصی در زمینه تئوری‌های حسابداری و انجام پژوهش‌های حسابداری انتخاب می‌شد که طی این فرآیند از ۲۱ نفر جهت انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر محققان از تناسب بهتری به لحاظ شناخت از خبرگان، برخوردار بودند. از مجموع ۲۱ نفر، ۱۸ نفر پاسخ مثبت دادند. در ادامه بر مبنای حساسیت به زمینه مورد مطالعه^۵، ۱۸ نفر اولیه انتخاب‌شده، مجدداً غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق؛ آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، موردبررسی قرار گیرد، تا در نهایت با توجه به جنبه‌هایی از زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۲ نفر به‌عنوان مشارکت‌کنندگان بخش کیفی انتخاب شدند که از سطح انگیزه و آگاهی لازم برای مشارکت در رابطه با پدیده موردبررسی برخوردار بودند. از طرف دیگر باید بیان شود، تفاوت فرآیند مصاحبه در پدیدارشناسی با سایر شیوه‌های کیفی همچون گرنند تئوری، در نقطه اتمام مصاحبه‌ها به‌عنوان معرف تعداد مصاحبه‌شوندگان می‌باشد.

درواقع در این فرآیند، انتخاب تعداد مشارکت‌کنندگان، طبق نظر کلایزی (۱۹۷۸) علیرغم طی کفایت نظری، به بینش پژوهشگر نیز مرتبط می‌باشد و حد مطلوب برای انتخاب بین ۸ تا ۱۲ نفر مشارکت‌کننده تعیین شده است (بک^۶، ۲۰۱۹).

در بخش کمی مطالعه حاضر، ۱۷ نفر از مدیران مالی و رؤسای حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه نسبت به پر نمودن چک‌لیست‌های تحلیل کیو به‌عنوان یک ابزار امتیاز لایه‌ای مشارکت نمودند و

-
1. The Importance of Fit Context goals
 2. Differentiating Power
 3. Knowledge of the Research Field
 4. Descriptive Interpretation
 5. Sensitivity to the Facts Under Study
 6. Beck

امتیازهای خود را پس از مفهوم‌سازی، تبادلسازی و شناخت‌سازی محتوایی به‌عنوان مبنای انجام مشارکت در قالب گروه کانونی، بسترسازی نمودند. مبنای انتخاب این افراد، شیوه نمونه‌گیری همگن و هدفمند بود. در این روش پیاده‌سازی، لازم نیست نمونه آماری به شکل تصادفی از جامعه آماری انتخاب شود؛ بلکه افراد، به دلیل داشتن شناخت از ماهیت یک مسئله تخصصی باهم همگن هستند و این مسئله مانع از انحراف جمع‌آوری داده‌ها از مسیر تحلیل خواسته‌شده می‌گردد. در واقع انتخاب این افراد به شکلی کاملاً آگاهانه از جانب محققان این پژوهش می‌بایست صورت می‌گرفت، تا در قالب گروه کانونی، نسبت به طبقه‌بندی شناختی پدیده مورد بررسی مشارکت نمایند. لذا برای طی صحیح این فرآیند، از مشارکت‌کنندگانی استفاده شده که به لحاظ سطح تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر داشتند و به لحاظ تجربه نیز سابقه‌ای بیش از ۸ سال را دارا بودند. اندازه نمونه نیز در این شیوه تحلیل کوچک است و هدف، تجزیه و تحلیل عمیق دیدگاه‌های تجربی و دانشی است که به طبقه‌بندی مفهوم در بستر پدیده و مطالعه مورد نظر کمک می‌نماید. در واقع، مرحله انتخاب مجموعه مشارکت‌کنندگان در انجام روش امتیازبندی کیو، معادل انتخاب نمونه آماری در پژوهش‌های کمی است که این امر، به صورت هدفمند و غیر احتمالی صورت می‌گیرد (شاه‌حسینی و همکاران، ۱۳۹۴: ۹۴). با ارائه این توضیح‌ها در ادامه طی جدول (۱) آمار جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان ارائه می‌شود:

جدول ۱. آمار جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان

متغیر	بخش کیفی		بخش کمی	
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها
جنسیت	مرد	۸	۶۶/۶۶٪	مرد
	زن	۴	۴۴/۴۴٪	زن
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع
سن	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۵	۴۱/۶۶٪	کمتر از ۴۰ سال
	بیشتر از ۵۰ سال	۷	۵۸/۳۴٪	بین ۴۰ تا ۵۰ سال
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع
سابقه کاری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۵	۴۱/۶۶٪	کمتر از ۱۵ سال
	۱۵ سال به بالا	۷	۵۸/۳۴٪	بیشتر از ۱۵ سال
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع

یافته‌های پژوهش

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

الف) یافته‌های بخش کیفی

در این بخش به‌طور خلاصه طبق الگوی کلایزی (۱۹۷۸) که در روش‌شناسی به صورت طرح کلی^۱ مطرح شد، شناسایی گزاره‌های انجام می‌گیرد. همان‌طور که گفته شد، جهت پیاده‌سازی مصاحبه‌ها باهدف مفهوم‌سازی حسابداری سایه، ۱۲ مصاحبه انجام شد و مجموعاً ۲۸۹ گزاره به صورت معنایی صورت‌بندی گردید. سپس ۲۸۹ گزاره شناسایی شده بر اساس مشابهت معنایی و تکرار یکپارچه شدند تا بر اساس گام‌های اول و دوم مشخص شود، تعداد نهایی ۲۶ گزاره حسابداری سایه تعیین شد و ثانیاً از طریق انجام غربالگری سیستماتیک مشخص گردید که کدام پژوهش‌بیشترین مشابهت با گزاره‌های شناسایی شده را دارند. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، ابتدا جدول (۲) تفکیک گزاره‌ها بر اساس هر مصاحبه را نشان می‌دهد. لازم به ذکر است به هر مصاحبه کد «QP» داده شد تا مشخص گردد، گزاره‌های نهایی در کدام مصاحبه‌ها تکرار شده‌اند.

جدول ۲. خلاصه گزاره‌های تفکیک شده از مرحله کدگذاری باز

ردیف	کد مفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
۱	افشاء مشارکت تیمی منابع انسانی	QP-01; QP-03; QP-05; QP-07; QP-09; QP-11; QP-12
۲	اهتمام به تفکر انتقادی در اجرای حسابداری	QP-02; QP-04; QP-08; QP-10; QP-11; QP-12
۳	ارائه اطلاعات همراه در خصوص نسبت مدیران موظف به غیرموظف در هیئت‌مدیره	QP-04; QP-06; QP-09; QP-10; QP-11
۴	ارزیابی چرخه عمر محصولات	QP-03; QP-06; QP-08; QP-12
۵	افشاء اختراعات منابع انسانی	QP-04; QP-06; QP-09; QP-10; QP-11
۶	افشاء اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته	QP-02; QP-04; QP-05; QP-08; QP-10; QP-12

1. Outline

ردیف	کد مفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
۷	برآورد و محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست محیطی	QP-01; QP-04; QP-05; QP-07; QP-09
۸	افشاء تعداد و نتایج پرونده‌های دعاوی حقوقی شرکت	QP-03; QP-06; QP-08; QP-11; QP-12
۹	تقویت خودکنترلی رفتاری در حسابداران	QP-01; QP-06; QP-07; QP-10; QP-11
۱۰	افشاء شفاف پاداش به مشارکت منابع انسانی	QP-03; QP-06; QP-09
۱۱	افشاء شفاف حقوق و دستمزد منابع انسانی	QP-01; QP-02; QP-05; QP-11
۱۲	افشاء کربن و آلایندگی‌های محیط‌زیستی	QP-04; QP-06; QP-09
۱۳	افشاء گزارش‌های تخلف مالی	QP-03; QP-06; QP-07; QP-09; QP-11; QP-12
۱۴	ارائه اطلاعات درصد سهام شناور آزاد	QP-02; QP-04; QP-05; QP-08; QP-10; QP-12
۱۵	افشاء مقایسه دوره‌ای اطلاعات مالی	QP-01; QP-02; QP-05; QP-07; QP-09; QP-11; QP-12
۱۶	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی	QP-03; QP-05; QP-08; QP-10; QP-11
۱۷	توسعه دانش حقوقی در رویه‌های حسابداری	QP-05; QP-08; QP-12
۱۸	افشاء هزینه‌های آموزش منابع انسانی	QP-01; QP-09; QP-10; QP-12
۱۹	انعکاس سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	QP-02; QP-03; QP-05; QP-09; QP-11; QP-12
۲۰	ارائه اطلاعات درصد مالکیت مدیریتی	QP-01; QP-04; QP-06; QP-08; QP-09; QP-11
۲۱	برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	QP-03; QP-05; QP-08; QP-09; QP-10
۲۲	افشاء پاداش مدیران	QP-02; QP-06- QP-08; QP-10; QP-11; QP-12
۲۳	افشاء سرمایه‌گذاری در کاهش ضایعات	QP-02; QP-03; QP-05; QP-07; QP-10; QP-12
۲۴	توسعه ارزیابی ریسک‌های حقوقی	QP-03; QP-05; QP-06; QP-09; QP-10
۲۵	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	QP-02; QP-03; QP-05; QP-09; QP-11; QP-12
۲۶	رعایت موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی در افزایش عملکردهای حقوقی	QP-01; QP-03; QP-05; QP-08; QP-10

همان‌طور که مشاهده می‌شود، سطح پراکنندگی گزاره‌های یکپارچه‌شده پس از حذف تکرارها، متوازن است و تفاوت زیادی بین تعداد فراوانی گزاره‌ها وجود ندارد. بر اساس این فرآیند می‌بایست طبق جدول (۳) نتیجه گزارش ادغام گزاره‌های ایجادشده به ترتیب زیر ارائه شود.

جدول ۳. توزیع فراوانی گزاره‌های نهایی شناسایی‌شده برحسب تکرار در کدگذاری

ردیف	گزاره‌های یکپارچه‌شده	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها
۱	افشاء مشارکت تیمی منابع انسانی	۱۴	۰/۰۴۸۴
۲	اهتمام به تفکر انتقادی در اجرای حسابداری	۱۳	۰/۰۴۴۹
۳	ارائه اطلاعات همراه در خصوص نسبت مدیران	۱۲	۰/۰۴۱۵
۴	ارزیابی چرخه عمر محصولات	۱۰	۰/۰۳۴۶
۵	افشاء اختراعات منابع انسانی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۶	افشاء اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته	۹	۰/۰۳۱۱
۷	برآورد هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۸	افشاء تعداد پرونده‌های دعاوی حقوقی شرکت	۱۰	۰/۰۳۴۶
۹	تقویت خودکنترلی رفتاری در حسابداران	۱۲	۰/۰۴۱۵
۱۰	افشاء شفاف پاداش به مشارکت منابع انسانی	۸	۰/۰۲۷۶
۱۱	افشاء شفاف حقوق و دستمزد منابع انسانی	۹	۰/۰۳۱۱
۱۲	افشاء کربن و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	۱۲	۰/۰۴۱۵
۱۳	افشاء گزارش‌های تخلف مالی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۱۴	ارائه اطلاعات درصد سهام شناور آزاد	۱۱	۰/۰۳۸۰
۱۵	افشاء مقایسه دوره‌ای اطلاعات مالی	۱۲	۰/۰۴۱۵
۱۶	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی	۱۰	۰/۰۳۴۶
۱۷	توسعه دانش حقوقی در رویه‌های حسابداری	۹	۰/۰۳۱۱
۱۸	افشاء هزینه‌های آموزش منابع انسانی	۱۲	۰/۰۴۱۵
۱۹	انعکاس سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های انرژی	۱۴	۰/۰۴۸۴
۲۰	ارائه اطلاعات درصد مالکیت مدیریتی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۲۱	برآورد منافع ناشی از بازایافت ضایعات	۱۲	۰/۰۴۱۵
۲۲	افشاء پاداش مدیران	۱۰	۰/۰۳۴۶
۲۳	افشاء سرمایه‌گذاری در کاهش ضایعات	۹	۰/۰۳۱۱
۲۴	توسعه ارزیابی ریسک‌های حقوقی	۱۲	۰/۰۴۱۵
۲۵	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۲۶	رعایت موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی	۱۴	۰/۰۴۸۴
	جمع کلیه گزاره‌ها	۲۸۹	۱۰۰/۰۰

بر اساس این جدول می توان دریافت از مجموع ۲۸۹ کدباز ناشی از ۱۲ مصاحبه انجام شده، مجموعاً ۲۶ گزاره ایجاد شده اند که برحسب تکرار هر گزاره در مصاحبه ها، نسبت به درصد توزیع فراوانی اقدام شد. در ادامه همسو با یکپارچه کردن معنایی با پژوهش های مشابه به لحاظ روایی در گام دوم الگوی پیاده سازی کلایزی (۱۹۷۸)، از طریق غربالگری محتوایی پژوهش ها، نسبت به ارجاع هر گزاره در پژوهش های انتخاب شده اقدام می شود. برای این منظور در بازه زمانی ۱۲ سال پژوهش هایی با زمینه الگوسازی حسابداری سایه طبق جدول (۴) از طریق ارزیابی انتقادی مورد بررسی قرار گرفتند. در واقع این ده معیار، مبنای ارزیابی کدهای مفهومی از تحلیل برنامه مهارت های ارزیابی انتقادی (CASP) می باشد تا مشخص نماید، این مفاهیم تا چه اندازه به طور پراکنده در پژوهش های مشابه تکرار شده است تا بتواند مبنای این تحلیل برای گونه شناسی قرار گیرد. بر این اساس طبق دستور العمل امتیازی ۱۰-۵۰ فرآیند ارزیابی انتقادی، خلاصه ای از پژوهش های مشابه بر اساس این فرآیند گردآوری شد و در اختیار خبرگان قرار گرفت تا بر اساس شکل (۵) چک لیست زیر نسبت به امتیازدهی به آن اقدام نمایند.

مفروضه پژوهش	روش پژوهش	مفروضه پژوهش	نمونه گیری	جمع آوری داده ها	تفسیر یافته ها	تحلیل آماری پژوهش	فایده های پژوهش	ارزیابی پژوهش
مطالعه موردی کاربردی	کلی	کمی	همسانی غیرصاحبی	مصاحبه داده های ثانویه	سند نظریات تئوریک مطابق نظریه	تفسیر به پژوهش های زیاده حق نظری محققان	چند بعدی گرای دربررسی نگاه بندی گرای دربررسی	۱۰ سپس
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

شکل ۵. چک لیست ارزیابی انتقادی

سپس از مشارکت کنندگان خواسته شد تا به هریک از ۱۰ پژوهش انتخاب شده در بازه زمانی تعیین شده، امتیاز لازم داده شود.

جدول ۴. غربالگری محتوایی پژوهش‌های مرتبط با حسابداری سایه

۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
دای (۲۰۰۹)	اسپنس (۲۰۰۹)	دی و همکاران (۲۰۱۱)	گیسون و همکاران (۲۰۱۱)	دای و همکاران (۲۰۱۵)	لیوسکی و مینیز (۲۰۲۰)	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)	زارعی و همکاران (۲۰۲۱)	پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)	لیو و همکاران (۲۰۲۲)	پژوهش‌های تأیید شده
۳	۳	۵	۴	۳	۲	۲	۲	۴	۴	هدف
۴	۴	۴	۳	۴	۱	۴	۱	۴	۳	روش
۵	۳	۳	۳	۵	۳	۳	۲	۳	۵	طرح
۵	۴	۳	۴	۴	۳	۵	۳	۴	۴	نمونه‌گیری
۴	۴	۴	۳	۳	۲	۴	۲	۴	۳	جمع‌آوری
۵	۵	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۴	۳	تعمیم
۳	۴	۳	۴	۴	۳	۲	۲	۳	۴	اخلاقی
۳	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۳	تحلیل
۴	۳	۳	۳	۴	۲	۳	۳	۵	۳	تئوریک
۳	۴	۳	۳	۴	۳	۴	۳	۳	۳	ارزش
۳۹	۳۵	۳۵	۲۳	۳۷	۲۴	۳۳	۲۴	۳۸	۳۵	جمع

معیارهای ارزیابی انتقادی

همان‌طور که فرآیند طی شده در جدول (۴) نشان داد، از طریق ده معیار ارزیابی انتقادی، پژوهش‌هایی که بیشترین مشابهت با موضوع حسابداری سایه را داشتند تعیین شدند تا بر اساس آن مشخص شود، روایی هر گزاره در متون پژوهش مورد تأیید است یا خیر. با توجه به حد کفایت تأیید در امتیاز ۳۰، مشخص شد، ۲ پژوهش حذف شدند. در ادامه با ارجاع هر گزاره به لحاظ مشابهت محتوایی با مفاهیم شناسایی شده از مصاحبه‌ها تلاش می‌شود تا یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی توسعه یابد.

جدول ۵. یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی

ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی	ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی
۱	افشاء مشارکت تیمی منابع انسانی	پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)؛ دای (۲۰۰۹)	۱۴	ارائه اطلاعات درصد سهام شناور آزاد	لیو و همکاران (۲۰۲۲)؛ دای (۲۰۰۹)
۲	اهتمام به تفکر انتقادی در اجرای حسابداری	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)؛ دای (۲۰۰۹)	۱۵	افشاء مقایسه دوره‌ای اطلاعات مالی	دی و همکاران (۲۰۱۱)؛ اسپنس (۲۰۰۹)
۳	ارائه اطلاعات همراه در خصوص نسبت مدیران موظف به غیرموظف در هیئت‌مدیره	لیو و همکاران (۲۰۲۲)؛ اسپنس (۲۰۰۹)	۱۶	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی	پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)؛ گیبسون و همکاران (۲۰۱۱)
۴	ارزیابی چرخه عمر محصولات	گیبسون و همکاران (۲۰۱۱)	۱۷	توسعه دانش حقوقی در رویه‌های حسابداری	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)
۵	افشاء اختراعات منابع انسانی	دای و همکاران (۲۰۱۵)	۱۸	افشاء هزینه‌های آموزش منابع انسانی	دای (۲۰۰۹)
۶	افشاء اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)	۱۹	انعکاس سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	دای و همکاران (۲۰۱۵)
۷	برآورد و محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	دای (۲۰۰۹)	۲۰	ارائه اطلاعات درصد مالکیت مدیریتی	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)
۸	افشاء تعداد و نتایج پرونده‌های دعاوی حقوقی شرکت	پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)	۲۱	برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	لیو و همکاران (۲۰۲۲)؛ دای و همکاران (۲۰۱۵)
۹	تقویت خودکنترلی رفتاری در حسابداران	اسپنس (۲۰۰۹)	۲۲	افشاء پاداش مدیران	دای و همکاران (۲۰۱۵)
۱۰	افشاء شفاف پاداش به مشارکت منابع انسانی	دی و همکاران (۲۰۱۱)	۲۳	افشاء سرمایه‌گذاری در کاهش ضایعات	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)

ارجاعات محتوایی	گزاره‌ها	ردیف	ارجاعات محتوایی	گزاره‌ها	ردیف
پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)	توسعه ارزیابی ریسک‌های حقوقی	۲۴	لیو و همکاران (۲۰۲۲)	افشاء شفاف حقوق و دستمزد منابع انسانی	۱۱
گیسون و همکاران (۲۰۱۱)؛ اسپنس (۲۰۰۹)	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	۲۵	دای و همکاران (۲۰۱۵)	افشاء کربن و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	۱۲
دی و همکاران (۲۰۱۱)	رعایت موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی در افزایش عملکردهای حقوقی	۲۶	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)	افشاء گزارش‌های تخلف مالی	۱۳

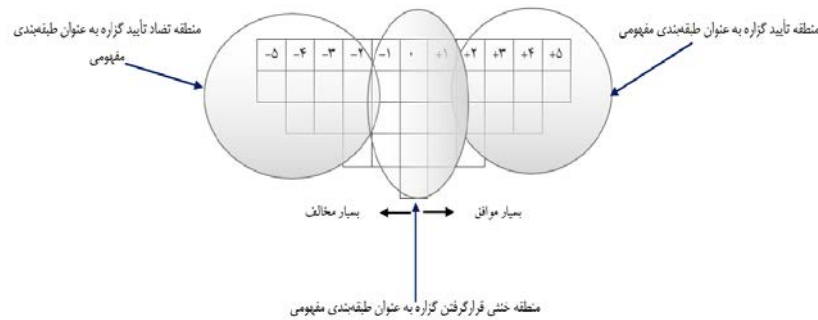
با تأیید تعداد تکرار هر گزاره حداقل در یکی از ارجاع‌های تأیید شده از مرحله ارزیابی انتقادی، مطالعه وارد گام سوم جهت تشکیل گروه کانونی باهدف مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی می‌شود. این مرحله که بخش مهمی از پیاده‌سازی تحلیل در بخش کمی جهت جمع‌آوری داده‌ها تلقی می‌شود، جلسات گروه کانونی باهدف افزایش سطح آگاهی مفهومی مشارکت‌کنندگان برگزار شد. لازم بود این مرحله با آگاهی اجرا شود، چراکه ماهیت روش‌شناسی اقدام پژوهی، نیازمند مشارکت حداکثری بر اساس مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی در بستر واقعیت‌های عملکردی شرکت‌های بازار سرمایه بود. نکته حائز اهمیت این است که در جلسه سوم، در مورد فرآیند امتیازدهی طبق پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو توضیح لازم داده شد. نمونه چک‌لیست امتیازبندی گزاره‌های کیو در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول ۶. پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو (Q)

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵

بسیار مخالف ← → بسیار موافق

برای این منظور از مشارکت کنندگان در این بخش از تحلیل خواسته شد تا هریک از ۲۶ گزاره تأیید شده از مرحله سوم الگوی کلایزی (۱۹۷۸) را بر اساس چک لیست امتیازی ارزیابی کیو، مورد بررسی قرار دهند. پس از این مرحله می‌بایست با در نظر گرفتن بالاترین امتیاز توزیع فراوانی و شاخص مد، در چک لیست امتیازی، هریک از گزاره‌هایی که در سمت مثبت قرار گرفتند را به عنوان گزاره‌های طبقه‌بندی شناختی جهت پیاده‌سازی حسابداری سایه در نظر گرفت که در شکل (۶) مشخص شده است.



شکل ۶. نحوه تفکیک چک لیست امتیازی از نظر تأثیرگذاری گزاره‌ها در طبقه‌بندی مفهومی

پس از انجام تفکیک هریک از امتیازها، مجموعه گزاره‌های منطقه مثبت؛ منفی و خنثی می‌بایست بر اساس تحلیل عاملی مورد آزمون قرار گیرد. برای این منظور از روش وایرماکس یا ماتریس چرخش یافته استفاده می‌شود. در واقع این روش به منظور تشخیص ساختار ساده یک پدیده در تحلیل عاملی مورد استفاده قرار می‌گیرد و از قابلیت پایایی بسیار مطلوبی برخوردار است (شهبازی و همکاران، ۱۳۹۵: ۴۸۶). در روش شناسی کیو مشارکت کنندگانی که میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها در اولویت‌بندی گزاره‌های کیو به هم نزدیک‌تر باشد، دارای ذهنیت مشابهی خواهند بود. در نتیجه در این روش با توجه به نزدیکی ذهنیت افراد دسته‌بندی و تحلیل‌های آماری صورت می‌گیرد. به منظور مشخص نمودن الگوهای ذهنی ابتدا لازم است بر اساس دو معیار مقدار ویژه^۱ و پراکندگی^۲، خروجی‌های تحلیل عاملی مشخص گردند.

1. Eigenvalue
2. Communality

جدول ۷. بار عاملی هریک از تفاسیر ایجاد شده مربوط به گزاره‌های پژوهش

مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی			مقادیر خاص آغازین			الگوی تفسیری
درصد واریانس جمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	درصد واریانس جمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	
۳۲/۳۷۳	۳۲/۳۷۳	۲/۵۶۲	۳۱/۲۶۷	۳۱/۲۶۷	۲/۷۲۷	۱
۵۶/۰۲۴	۲۳/۶۵۱	۱/۸۸۸	۵۳/۹۷۲	۲۲/۷۰۵	۲/۱۸۵	۲
۷۵/۳۵۱	۱۹/۳۲۷	۱/۳۴۱	۷۲/۸۵۹	۱۸/۸۸۷	۱/۴۸۲	۳
۸۷/۸۹۵	۱۲/۵۴۴	۱/۱۰۲	۸۵/۰۴	۱۲/۱۸۱	۱/۱۱۴	۴
			۹۳/۲۹۴	۸/۲۵۴	۰/۷۶۳	۵
			۹۸/۲۱۱	۴/۹۱۷	۰/۵۹۲	۶
			۹۹/۲۶۷	۱/۰۵۶	۰/۲۶۵	۷
			۱۰۰/۰۰۰	۰/۷۳۳	۰/۰۶۹	۸

با توجه به مقدار ویژه مربوط به ۸ نوع تفکر ذهنی مشارکت کنندگان در مورد مضامین حسابداری سایه، صرفاً الگوهای ذهنی که از مقادیر ویژه بالاتر از ۱ برخوردار باشند، به عنوان مبنای گونه شناسی محسوب می‌شود. بر اساس ۲۶ مضمون مرتبط با حسابداری سایه، چهار الگوی تفکری ذهنی مشارکت کنندگان تعیین شده است. با توجه به اینکه الگوی تفسیری اول مقدار ویژه ۲/۷۲۷ و درصد واریانس جمعی ۳۱/۲۶۷؛ الگوی تفسیری دوم از مقدار ویژه ۲/۱۸۵ و درصد واریانس جمعی ۵۳/۹۷۲؛ الگوی تفسیری سوم نیز از مقدار ویژه ۱/۴۸۲ و درصد واریانس جمعی ۷۲/۸۵۹ و الگوی تفسیری چهارم نیز از مقدار ویژه ۱/۱۱۴ و درصد واریانس جمعی ۸۵/۰۴ برخوردار بوده است، در ادامه نسبت به تعیین معناداری بار عاملی اقدام می‌شود تا مشخص شود هر کدام از مشارکت کنندگان در کدام الگوی تفسیری قرار می‌گیرند. به منظور مشخص نمودن معناداری بار عاملی هریک از الگوهای ذهنی می‌بایست از قدر مطلق $\left| \frac{1/96}{\sqrt{n}} \right|$ استفاده نمود. در واقع \sqrt{n} اشاره به گزاره‌های شناسایی شده کیو دارد. بر این اساس محاسبه زیر انجام می‌شود:

$$\text{Sign} = \left| \frac{1/96}{\sqrt{26}} \right| = 0/384$$

با توجه به اینکه سطح معنی داری بار عاملی محاسبه شده بر اساس تعداد گزاره‌های کیو ۰/۳۸۴ به دست آمده است، بنابراین می‌بایست جهت تعیین قرار گرفته مشارکت کنندگان در هر یک از الگوهای تفسیری، بار عاملی آن‌ها بیشتر از ۰/۳۸۴ باشد.

جدول ۸. ماتریس چرخش یافته الگوهای ذهنی

مشارکت کنندگان	گونه اول	گونه دوم	گونه سوم	گونه چهارم
مشارکت کننده اول	۰/۲۶۱	۰/۴۸۷	۰/۱۵۶	۰/۱۸۳
مشارکت کننده دوم	۰/۱۹۲	۰/۳۰۲	۰/۵۳۲	۰/۳۵۵
مشارکت کننده سوم	۰/۴۷۴	۰/۲۳۴	۰/۱۸۸	۰/۲۰۲
مشارکت کننده چهارم	۰/۳۱۶	۰/۱۲۷	۰/۲۰۵	۰/۴۷۹
مشارکت کننده پنجم	۰/۵۰۵	۰/۰۹۰	۰/۲۱۶	۰/۲۶۳
مشارکت کننده ششم	۰/۱۹۲	۰/۲۲۲	۰/۴۶۳	۰/۲۱۳
مشارکت کننده هفتم	۰/۵۴۲	۰/۳۶۲	۰/۲۰۴	۰/۱۵۴
مشارکت کننده هشتم	۰/۰۷۸	۰/۱۲۵	۰/۲۱۸	۰/۵۱۵
مشارکت کننده نهم	۰/۲۲۹	۰/۴۸۳	۰/۱۷۲	۰/۳۰۹
مشارکت کننده دهم	۰/۳۴۱	۰/۲۵۱	۰/۴۸۶	۰/۲۱۹
مشارکت کننده یازدهم	۰/۵۸۲	۰/۲۳۵	۰/۳۲۷	۰/۰۹۴
مشارکت کننده دوازدهم	۰/۳۳۳	۰/۴۶۹	۰/۲۴۸	۰/۱۳۲
مشارکت کننده سیزدهم	۰/۱۹۲	۰/۱۴۷	۰/۶۰۲	۰/۳۷۵
مشارکت کننده چهاردهم	۰/۱۵۷	۰/۵۲۳	۰/۲۹۷	۰/۲۱۹
مشارکت کننده پانزدهم	۰/۰۹۴	۰/۱۱۹	۰/۳۳۱	۰/۵۱۸
مشارکت کننده شانزدهم	۰/۲۲۹	۰/۴۹۱	۰/۰۹۸	۰/۰۷۷
مشارکت کننده هفدهم	۰/۳۹۲	۰/۰۶۵	۰/۱۱۹	۰/۴۷۱

بر اساس نتایج به دست آمده مشخص گردید، مشارکت کننده سوم؛ پنجم؛ هفتم و یازدهم در گونه تفسیری اول و مشارکت کننده اول؛ نهم؛ دوازدهم؛ چهاردهم و شانزدهم به عنوان مشارکت کننده در گونه تفسیری دوم؛ مشارکت کننده دوم؛ ششم؛ دهم؛ سیزدهم و در گونه تفسیری سوم و در نهایت مشارکت کننده چهارم؛ هشتم؛ پانزدهم و هفدهم در گونه تفسیری چهارم قرار گرفتند.

ارائه الگوی بسترسازی شده حسابداری سایه

با توجه به شناسایی چهار طبقه از مفهوم حسابداری سایه در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، می‌بایست نسبت به مشخص نمودن، هر یک از گزاره‌ها در طبقه‌های شناختی اقدام نمود. لازم به توضیح است که هر یک از ۲۶ گزاره تأییدشده، برای شناخت بهتر در قالب X1 تا X26 کدگذاری شدند تا نتایج به‌طور دقیق‌تر تعیین شود.

❖ طبقه اول قرار گرفتن گزاره‌های حسابداری سایه

برای بررسی امتیازهای عاملی طبقه اول گزاره‌های حسابداری سایه، بر اساس تحلیل اطلاعات جداول کیو و جدول مربوط به بار عاملی، نسبت به محاسبه امتیازهای عاملی و رتبه‌بندی هر یک از مضامین پژوهش بر اساس نحوه چین کارت‌ها توسط مشارکت کنندگان در این بخش اقدام می‌گردد. بنابراین همان‌طور که مشاهده می‌شود، بر اساس جدول (۹) هر یک از گزاره‌های عاملی گونه تفسیری اول تعیین گردید.

جدول ۹. تفکیک گزاره‌های حسابداری سایه در طبقه اول

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
X26	X13	X2	X12	X4	X5	X11	X20	X3	X22	X16
	X24	X9	X15	X7	X19	X10	X25	X14	X6	
			X17	X8	X21	X19	X1			
					X23	گزاره های طبقه اول در منطقه اول				

بر اساس نتیجه کسب‌شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کننده سوم؛ پنجم؛ هفتم؛ و یازدهم که در شناسایی طبقه اول حسابداری سایه دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۰) می‌باشد.

جدول ۱۰. گزاره‌های مرتبط با پیاده‌سازی حسابداری سایه

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره‌های طبقه اول	کد اختصاص یافته
رعایت حقوق ذینفعان در پیاده‌سازی حسابداری سایه	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی	X16
	افشاء پاداش مدیران	X22
	افشاء اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته	X6
	ارائه اطلاعات همراه در خصوص نسبت مدیران	X3
	ارائه اطلاعات درصد سهام شناور آزاد	X14
	ارائه اطلاعات درصد مالکیت مدیریتی	X20

بنابراین بر اساس مشخص شدن ۶ گزاره طبقه اول، می توان نسبت به انتخاب مقوله ای با عنوان «رعایت حقوق ذینفعان در پیاده سازی حسابداری سایه» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت های بازار سرمایه را نشان می دهد.

❖ طبقه دوم قرار گرفتن گزاره های حسابداری سایه

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه اول، بر اساس جدول (۱۱) هریک از گزاره های عاملی مرتبط با طبقه دوم ترتیب زیر تفکیک می شوند.

جدول ۱۱. تفکیک گزاره های حسابداری سایه در طبقه دوم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
X14	X5	X10	X12	X7	X3	X17	X9	X26	X8	X24
	X1	X11	X26	X20	X15	X23	X13	X2	X17	
			X19	X24	X21	X6	X15			
					X4	گزاره های طبقه دوم در منطقه اول				

بر اساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت کننده اول؛ نهم؛ دوازدهم؛ چهاردهم و شانزدهم که در شناسایی طبقه دوم حسابداری سایه دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۲) می باشد.

جدول ۱۲. گزاره های مربوط به گونه تفسیری دوم

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره های طبقه دوم	کد اختصاص یافته
رعایت حقوق قضایی در پیاده سازی حسابداری سایه	توسعه ارزیابی ریسک های حقوقی	X24
	افشاء تعداد و نتایج پرونده های دعاوی حقوقی شرکت	X8
	توسعه دانش حقوقی در رویه های حسابداری	X17
	رعایت موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی	X26
	اهتمام به تفکر انتقادی در اجرای حسابداری	X2
	تقویت خودکنترلی رفتاری در حسابداران	X9
	افشاء گزارش های تخلف مالی	X13
	افشاء مقایسه دوره ای اطلاعات مالی	X16

بنابراین بر اساس مشخص شدن ۸ گزاره طبقه دوم، می‌توان نسبت به انتخاب مقوله‌ای با عنوان «رعایت حقوق قضایی در پیاده‌سازی حسابداری سایه» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به‌عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه را نشان می‌دهد.

❖ طبقه سوم قرار گرفتن گزاره‌های حسابداری سایه

طبق فرآیند توضیح داده‌شده در طبقه‌های قبلی، بر اساس جدول (۱۳) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه سوم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۳. تفکیک گزاره‌های حسابداری سایه در طبقه سوم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
X24	X3	X20	X15	X6	X18	X10	X19	X23	X7	X12
	X13	X26	X17	X8	X22	X11	X1	X21	X4	
			X16	X14	X9	X25	X5			
					X2	گزاره های طبقه سوم در منطقه اول				

بر اساس نتیجه کسب‌شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کننده دوم؛ ششم؛ دهم؛ سیزدهم که در شناسایی طبقه سوم حسابداری سایه دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۴) می‌باشد.

جدول ۱۴. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری سوم

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره‌های طبقه سوم	کد اختصاص یافته
رعایت حقوق زیست‌محیطی در پیاده‌سازی حسابداری سایه	افشاء کربن و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	X12
	برآورد و محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	X7
	ارزیابی چرخه عمر محصولات	X4
	افشاء سرمایه‌گذاری در کاهش ضایعات	X23
	برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	X21
	افشاء سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	X19

بنابراین بر اساس مشخص شدن ۶ گزاره طبقه سوم، می توان نسبت به انتخاب مقوله ای با عنوان «رعایت حقوق زیست محیطی در پیاده سازی حسابداری سایه» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت های بازار سرمایه را نشان می دهد.

❖ طبقه چهارم قرار گرفتن گزاره های حسابداری سایه

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه های قبلی، بر اساس جدول (۱۵) هریک از گزاره های عاملی مرتبط با طبقه چهارم ترتیب زیر تفکیک می شوند.

جدول ۱۵. تفکیک گزاره های حسابداری سایه در طبقه چهارم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
X26	X13	X9	X8	X21	X12	X6	X10	X18	X25	X5
	X20	X15	X17	X19	X7	X3	X16	X1	X11	
			X2	X24	X4	X14	X22			
					X23	گزاره های طبقه چهارم در منطقه اول				

بر اساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت کننده چهارم؛ هشتم؛ پانزدهم و هفدهم که در شناسایی طبقه چهارم حسابداری سایه دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۶) می باشد.

جدول ۱۶. گزاره های مربوط به گونه تفسیری چهارم

کد اختصاص یافته	گزاره های طبقه چهارم	مقوله نهایی شناسایی شده
Z14	افشاء اختراعات منابع انسانی	رعایت حقوق منابع انسانی در پیاده سازی حسابداری سایه
Z24	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	
Z2	افشاء شفاف حقوق و دستمزد منابع انسانی	
Z7	افشاء هزینه های آموزش منابع انسانی	
Z5	افشاء مشارکت تیمی منابع انسانی	
Z8	افشاء شفاف پاداش به مشارکت منابع انسانی	

بنابراین بر اساس مشخص شدن ۷ گزاره طبقه چهارم، می‌توان نسبت به انتخاب مقوله‌ای با عنوان «رعایت حقوق منابع انسانی در پیاده‌سازی حسابداری سایه» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به‌عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه را نشان می‌دهد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش اقدام پژوهی حسابداری سایه به‌منظور گونه‌شناسی رعایت ارزش‌های اجتماعی شرکت‌های بازار سرمایه بود. همان‌طور که طی فرآیند انجام پژوهش مشخص شد، ابتدا از طریق مصاحبه و فرآیند کدگذاری باز، شناسایی گزاره‌های حسابداری سایه صورت پذیرفت. سپس باهدف دستیابی به روایی، تطبیق بین پژوهش‌های مشابه صورت گرفت تا امکان ورود گزاره‌های شناسایی شده در الگوی تحلیل کیو برای طبقه‌بندی شناختی پدیده در بستر شرکت‌های بازار سرمایه مهیا شود. در ادامه با تشکیل گروه کانونی جهت تعیین طبقه‌های شناختی مفهوم موردبررسی، طی چهار جلسه و با ایجاد یک چک‌لیست ارزیابی کیو از +۵ تا -۵ طی ۲۶ خانه متناسب با گزاره‌های شناسایی شده اقدام لازم صورت گرفت و با درک مسئله از آنان خواسته شد تا نسبت به قرار دادن هر گزاره در یکی از ۲۶ خانه چک‌لیست ارزیابی کیو اقدام نمایند. سپس از طریق ماتریس وایرماکس نسبت به تعیین طبقه‌های شناختی در خصوص تفکیک گزاره‌های حسابداری سایه اقدام شد و نتایج از وجود ۴ طبقه شناختی در خصوص بستر سازی حسابداری سایه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه حکایت داشت. لذا طبق یافته‌های ارزیابی، می‌توان ماتریس حسابداری سایه را در قالب شکل (۷) ارائه نمود.



شکل ۷. طبقه‌بندی شناختی حسابداری سایه در بستر شرکت‌های بازار سرمایه

بر اساس این ماتریس مشخص شد، ۴ طبقه در بسترسازی حسابداری سایه به عنوان یک فرآیند اقدام پژوهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌تواند وجود داشته باشد. همان‌طور که مشخص شده است، در گونه شناسی اول، رعایت حقوق ذینفعان به عنوان اولین کارکرد گونه حسابداری سایه تعیین گردیده است. همان‌طور که محققانی همچون دی و همکاران (۲۰۱۱) و اسپنس (۲۰۰۹) در تشریح اثرگذاری حسابداری سایه مطرح نمودند، پابندی به ارزش‌ها در یک جامعه مدنی یکی از رویکردهای حسابداری سایه است که تلاش می‌نماید تا خود را در برابر انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان پاسخگو بداند. در واقع حسابداری سایه هم‌راستا با ارزش‌های مورد انتظار ذینفعان از طریق افشاء اطلاعات مرتبط با منافع سهامداران؛ سرمایه‌گذاران؛ تحلیلگران و قانون‌گذاران در پی ایجاد تقارن اطلاعاتی می‌باشند. به عبارت دیگر حسابداری سایه با اعمال نظارت بر رویه‌های حسابداری کلاسیک از طریق توسعه ارزش‌های اخلاقی تلاش می‌نماید ضمن افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی و پاداش مدیران، شکاف ناشی از هزینه نمایندگی را کاهش دهند و از این طریق حمایت خود از منافع فراگیر سهامداران خرد و کلان را به آنان انتقال دهند. در این کارکرد، حسابداری سایه بخش‌هایی از اطلاعات مربوط به تسریع ادراک عملکردهای شرکت برای ذینفعان را همچون سهام‌شناور آزاد؛ معاملات با اشخاص وابسته و درصد مالکیت مدیریتی را نیز افشاء می‌نماید تا از این طریق حسابداری بتواند نقش سازنده‌تری در تصمیم‌گیری‌های ذینفعان ایفا کند. در واقع حسابداری سایه، به رعایت حقوق ذینفعان کمک می‌کند تا بر این مبنا با پابندی به ارزش‌های اخلاقی، همبستگی خود با ارزش‌های اجتماعی را نیز به تصویر بکشد.

گونه شناسی دوم حسابداری سایه، کارکرد رعایت حقوق قضایی است که می‌تواند به رویه‌های مالی شرکت اعتبار قابل توجهی در بین ذینفعان عطا نماید. به عبارت دیگر حسابداری سایه از طریق تقویت مکانیزم‌های تفکر انتقادی در عملکردهای قانونی و حقوقی، در تلاش است تا مانع از تحریف در گام اول و سپس تقلب یا اهرم‌های مربوط به آن همچون پول‌شویی در گام دوم گردد. کارکرد رعایت حقوق قضایی، با توسعه دانش حقوقی سطحی از تفکر حسابداری را ایجاد می‌کند که می‌تواند همسو با فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی باشد که نسبت به توسعه عملکردهای حقوقی توصیه‌های لازم را می‌نماید تا از این طریق ریسک دعوای حقوقی شرکت‌ها در آینده کاهش یابد.

از طرف دیگر به دلیل ارزش‌های نهادینه‌شده در حسابداری سایه، خودکنترلی در حرفه حسابداری توسعه می‌یابد و باعث می‌گردد تا از طریق تعهد رفتاری و اخلاقی، پیشگیری‌های لازم در خصوص رعایت حقوق قضایی توسط حسابداری صورت پذیرد.

گونه شناسی سوم حسابداری سایه، کارکرد رعایت حقوق محیط‌زیست می‌باشد. احتمالاً این گونه نزدیک‌ترین مبنا در ادبیات نظری مورد تأکید محققانی همچون بویسی (۲۰۰۶)؛ دی و همکاران (۲۰۱۱) و لیسوسکی و مینیز (۲۰۲۰) می‌باشد که نقش پررنگ‌تری برای توسعه عملکردهای اجتماعی توسط حسابداری سایه قائل بودند. در این گونه حسابداری سایه تلاش می‌کند تا از طریق تقویت ارزش‌های مسئولیت اجتماعی در شرکت، سطح حفاظت از منابع طبیعی و کاهش تخریب محیط‌زیست را پیگیری نمایند. در همین راستا حسابداری سایه باعث می‌شود تا ارزش‌های محرک در سطح عملکردهای مالی شرکت باعث شود تا افشاء اطلاعات اختیاری همچون کربن؛ ارزیابی چرخه عمر محصولات؛ انرژی‌های تجدیدپذیر و بازیافت ضایعات تقویت گردد و بر این اساس اعتماد اجتماعی به حسابداری و سپس شرکت در بازار رقابتی تقویت شود.

در گونه شناسی آخر ماتریس ایجادشده، مقوله‌ای با عنوان رعایت حقوق منابع انسانی ایجادشده است. در واقع رعایت حقوق منابع انسانی به‌عنوان یک بعد از مجموع افشاء اطلاعات مرتبط با منابع انسانی به‌عنوان مقوله تعریف شده است که اشاره به کارکردهای از منابع انسانی در درون شرکت‌های بازار سرمایه دارد که از طریق رعایت افشاء اطلاعات آن می‌توان نسبت به ایجاد تفاوت بین شرکت‌ها از منظر مزیت رقابتی تفاوت قائل شد. از طریق دیگر به دلیل توجه به انگیزه‌های فردی و تیمی منابع انسانی می‌تواند به توسعه شرکت در بین رقبا بیشتر امیدوار بود. زیرا جنبه‌های عملکردی منابع انسانی شرکت‌ها معمولاً در صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های همراه افشاء نمی‌شود و حسابداری سایه این ظرفیت را برای شرکت‌های بازار سرمایه ایجاد می‌کند که ضمن ارتقاء سطح اعتماد درون‌سازمانی می‌تواند با انعکاس به موقع اطلاعات بیشتری از ماهیت عملکردی منابع انسانی، به ذینفعان امکان اعتمادزایی برون‌سازمانی را توسعه بخشد و فرصت دستیابی به منابع مالی بالاتر به دلیل جذب نقدینگی را تقویت نماید.

نتایج این پژوهش ظرفیت‌های بالقوه ارزش‌های اجتماعی را در ارتباط بین شرکت با ذینفعان از طریق حسابداری سایه توسعه می‌بخشد و باعث می‌گردد تا سطح ادراک ذینفعان به‌ویژه سهامداران

و سرمایه‌گذاران از عملکردهای شرکت‌ها تقویت گردد و خط مشخصی از زبان گزارشگری واقع‌گرایانه در بین آنان انعکاس یابد. لذا به استاندارد‌گذاران و قانون‌گذاران توصیه می‌شود تا از طریق توسعه هنجارهای رفتاری و ارزش‌های اخلاقی، نسبت به تقویت اثربخشی حسابداری سایه به‌عنوان مکمل حسابداری کلاسیک توجه ویژه‌ای نمایند و از طریق آموزش و برنامه‌های فرهنگ‌سازی، سطح پابندی حرفه حسابداری به ارزش‌های اجتماعی ارتقاء یابد.

در بیان محدودیت این پژوهش باید بیان نمود، در این مطالعه بررسی احتمالی اثرات حسابداری سایه از طریق شیوه‌های تحلیلی مرتبط، موردبازنگری قرار نگرفته است و مطابق با رویکردی و همکاران (۲۰۱۱) که مطرح نمودند، به دلیل نامشهود بودن حسابداری سایه و بنا شدن این مفهوم بر ارزش‌های اخلاقی، سطح مشروعیت آن موردتردید ممکن است باشد، لازم است جهت بررسی‌های بیشتر در پژوهش‌های آینده، گونه‌های شناسایی‌شده از طریق ابزار پرسشنامه محقق‌ساخت و تحلیل معادلات ساختاری در بستر شرکت‌های بازار سرمایه موردبررسی قرار گیرد تا واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها در این حوزه بیشتر موردکنکاش قرار گیرد.

منابع

- امیر آزاد، میرحافظ؛ برادران حسن زاده، رسول؛ محمدی، احمد؛ تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، پژوهش های حسابداری مالی، ۱۰(۴): ۲۱-۴۲.
- زین الدین، میمند؛ فاطمه، مخمل باف، احمد؛ ابراهیمی رومنجان، مجتبی. (۱۳۹۶). حسابداری اجتماعی، دانش محیط زیست و رفتار مسئولیت پذیرانه حسابداران، دو فصلنامه حقوق محیط زیست، ۲(۱): ۵۰-۵۷.
- شاه ولی زاده، عادل؛ رضائی، نادر؛ پاک مرام، عسگر؛ قالیباف اصل، حسن. (۱۴۰۱). نقش ساختار مالکیت در مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری با تأکید بر ویژگی های شرکت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۳): ۳۷-۴۹.
- شاه حسینی، محمدعلی؛ نارنجی ثانی، فاطمه؛ فلاح کریمی، صفورا. (۱۳۹۴). شناسایی و دسته بندی موانع و چالش های پیاده سازی برنامه راهبردی منابع انسانی در شرکت برق منطقه ای خراسان به روش کیو، فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت دولتی، ۷(۱): ۸۹-۱۰۹.
- شهبازی، رحیم؛ فهیم نیا، فاطمه؛ حکیم زاده، رضوان. (۱۳۹۵). تحلیل عاملی اکتشافی پرسشنامه تدوین مدل شایستگی آموزش علم اطلاعات و دانش شناسی مبتنی بر فناوری اطلاعات بر اساس تحلیل سرفصل ها و نیازهای بازار کار، پژوهشنامه پردازش و مدیریت دانش اطلاعات، ۲(۴): ۴۸۳-۵۱۱.
- کریمی قلعه سیدی، مریم؛ صالحی، اله کرم. (۱۳۹۷). اثرات تغییرات اجتماعی بر توسعه حسابداری، حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۸): ۷۹-۹۲.
- مداحی، زهرا؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ زنجیردار، مجید؛ خیری، حسن. (۱۴۰۲). تحلیل جامعه شناختی تئوری های حسابداری، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۸): ۲۰۹-۲۳۶.

References

- Andrew, J; Baker, M. (2020). The radical potential of leaks in the shadow accounting project: The case of US oil interests in Nigeria, *Accounting, Organizations and Society*, 82(1): 65-78. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.101101>
- Bebbington, J. and Thomson, I. (2009). Social and environmental accounting, auditing and reporting: a potential source of organizational risk governance? *Environment and Planning*, 25(1): 38-55
- Beck, C. T. (2019). *Introduction to phenomenology: Focus on methodology*. Sage Publications

- Boyce, G. (2015). Professionalism, the public interest, and social accounting, in Mintz, S. (Ed.), *Accounting for the Public Interest: Perspectives on Accountability, Professionalism and Role in Society*, Springer, 115-139.
- Colaizzi, P.F. (1978) Psychological research as a phenomenologist views it. In: Valle, R.S. and King, M; Eds; *Existential-Phenomenological Alternatives for Psychology*, Oxford University Press, New York, 48-71.
- Dai, B. (2009). Investigating the impacts of silent/shadow reports on the social and environmental reports of their target corporation”, master’s thesis, Auckland University of Technology, Auckland.
- Dey, C. (2003). Corporate ‘silent’ and ‘shadow’ social accounting, social and Environmental, *Accountability Journal*, 23(2): 6-9.
- Dey, C. (2007^a). Developing silent and shadow accounts”, in Unerman, J; Bebbington, J. and O’Dwyer, B. (Eds), *Sustainability Accounting and Accountability*, 1st ed; Routledge, London, 307-326.
- Dey, C; Russell, S. and Thomson, I. (2011). Exploring the potential of shadow accounts in problematizing institutional conduct”, in Ball, A. and Osbourne, S. (Eds), *Social Accounting and Public Management: Accountability for the Common Good*, Routledge, London, 64-75.
- Dey, C; Russell, S. and Thomson, I. (2015). Exploring the potential of shadow accounts in problematizing institutional conduct, in Ball, A. and Osbourne, S. (Eds), *Social Accounting and Public Management: Accountability for the Common Good*, Routledge, London, 64-75.
- Evans, G; Lusher, J. and Day, S. (2022). Completeness of the qualitative characteristics using Foucauldian critical discourse analysis and content analysis paradigms: towards a revised conceptual framework, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(2): 334-351. <https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2020-0313>
- Gallhoffer, S; Haslam, J; Monk, E. and Roberts, C. (2006). The emancipatory potential of online reporting: the case of counter accounting, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(5): 681-718
- Gibson, K; Gray, R; Laing, Y. and Dey, C. (2015). The silent accounts project: draft silent account for HSBC 1999-2000, available at: www.st-andrews.ac.uk/csear/approaches/silent-and-shadow/ (accessed 24 December 2015).
- Gray, R; Adams, C.A. and Owen, D. (2014^a). *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*, Pearson, London.
- Henwood, K. L. & Pigeon, N, R. (1992). Qualitative research and psychological theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(1): 97-112.
- Kabir, H. (2005). Normative Accounting Theories. *Dhaka University Journal of Business Studies*, 13(1): 87-123. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.765984>
- Lisowsky, P; Minnis, M. (2020). The Silent Majority: Private U.S. Firms and Financial Reporting Choices, *Journal of Accounting Research*, 12(2): 1-42

- Liu, A; Liu, J; Shim, I. (2022). Shadow Accounting and Regulatory Arbitrage: Evidence from China, BIS Working Papers.
- Manetti, G; Bellucci, M. and Oliva, S. (2021). Unpacking dialogic accounting: a systematic literature review and research agenda, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(9): 250-283. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4736>
- McDonald-Kerr, L. (2017). Using silent accounting to examine accountability for a desalination project, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8(1): 43-76. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-12-2015-0116>
- Pellegrini, C, B; Cincinelli, P; Meoli, M; Urga, G. (2022). The role of shadow banking in systemic risk in the European financial system, *Journal of Banking & Finance*, 138(2): 78-115. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2022.106422>
- Plogner, A, C. (2004) Företaget och miljön. IN Samuelson, L. A. (Ed.) *Controllerhandboken*. 8, [rev.] utg. ed. Stockholm, Teknikföretagen: Industrilitteratur.
- Rodrigue, M. (2015). Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder released information, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(1): 119-149.
- Ruffing, L. (2007). Silent vs shadow reports: what can we learn from BP's sustainability report versus the financial times? *Social and Environmental Accountability Journal*, 27(1): 9-16.
- Shenkin, M. and Coulson, A. (2007). Accounting through activism: learning through Bourdieu, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(2): 297-317.
- Spence, C. (2009). Social accounting's emancipatory potential: a Gramscian critique, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2): 205-227.
- Tregidga, H; Milne, M. and Kearins, K. (2013). (Re) presenting sustainable organizations, *Accounting, Organizations and Society*, 39(6): 477-494.
- Zarei, M; Esfandiari, M; Mirjalili, S, H. (2021). The Impact of Shadow Banking on the Financial Stability: Evidence from G20 Countries, *Journal of Money and Economy, Monetary and Banking Research Institute, Central Bank of the Islamic Republic of Iran*, 16(2): 237-252

COPYRIGHTS



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