

The Phenomenological Approach of Structural Transformation Paradigms in the Accounting Profession: The Consequence Based on Accounting Profession Legitimacy¹

Mehdi Gharaeepour², Mohammad Reza Abdoli³,
Maryam Shahri⁴, Hasan Valiyan⁵

Received: 2024/06/27

Accepted: 2024/11/03

Research Paper

Abstract

Transformation in any field of business is considered as an integral part of structural functions that can lead to the effectiveness of business enterprises' dealings with stakeholders. Since the accounting profession in business plays an important role in communicating with stakeholders, it seems that focusing on structural transformation creates the opportunity for companies to reflect more reliable information to financial decision makers. The purpose of this study is to expand the phenomenological approach of structural transformation paradigms in the accounting profession based on the promotion of the accounting profession legitimacy. In this study, following the approach of Husserl (1970), an attempt was made to present a phenomenological model of structural transformation paradigms in the accounting profession through five analytical steps. For this purpose, through interviews with experts and open coding, an attempt was made to determine the propositional themes of the phenomenon under investigation. Then, by forming a focus group to discuss and exchange opinions for the cognitive separation of each of the propositions in the form of a component, the Q-method checklist was used to score each of the propositions in the range of +6 to -6 and to identify paradigmatic clusters. The phenomenon under investigation should be taken. The results in the qualitative part during 16 interviews revealed the number of 388 open codes that after removing the excesses and repeating similar open codes 50 propositional themes were determined in order to determine conceptual clustering in the framework of paradigmatic phenomenology by relying on the steps of implementing Husserl's (1970) approach. The results of the study considered the formation of structural transformation in the accounting profession based on causal, intervening, contextual conditions, strategies and consequences, which can be effective in promoting the accounting profession legitimacy in the context of capital market companies.

Keyword: Structural Transformation, Phenomenology, Accounting Legitimacy.

JEL Classification: M19, G40.

1. doi: 10.22051/JERA.2024.47598.3266

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (Mehdi.gharaeepour@gmail.com).

3. Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (Corresponding Author). (Email: Mrab830@yahoo.com).

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

5. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (Hasan.valiyan@yahoo.com)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

رویکرد پدیدارشناسی پارادایم‌های تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری: برآیندی از مشروعیت حرفه حسابداری^۱

مهدی قرائی‌پور^۲، محمدرضا عبدلی^۳، مریم شهری^۴، حسن ولیان^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۱۳

مقاله پژوهشی

چکیده

از آنجاییکه حرفه حسابداری در تجارت نقش مهمی در ارتباط با ذینفعان دارد، بنظر می‌رسد، تمرکز بر تحول‌گرایی ساختاری این فرصت را برای شرکت‌ها ایجاد می‌کند تا اطلاعات قابل اتکاءتری را به تصمیم‌گیرندگان مالی منعکس نماید. هدف این مطالعه بسط رویکرد پدیدارشناسانه پارادایم‌های تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری مبنی بر ارتقاء مشروعیت حرفه حسابداری می‌باشد. در این مطالعه با الگوبرداری از رویکرد هاسرل (۱۹۷۰) تلاش شد تا طی پنج گام تحلیلی، نسبت به ارائه الگوی پدیدارشناسی پارادایم‌های تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری بر مبنای کیفی و کمی بودن جمع‌آوری داده‌ها، اقدام شود. برای این منظور ابتدا در بخش کیفی از طریق مصاحبه با خبرگان و کدگذاری باز، تلاش شد تا مضامین گزراه‌ای پدیدهای مورد بررسی، مشخص شود. سپس در بخش کمی با تشکیل گروه کانونی جهت بحث و تبادل نظر برای تفکیک شناختی هر یک از گزاره‌ها در قالب یک مولفه، از چک‌لیست ارزیابی کیو بهره‌برده شد تا هر یک از گزاره‌ها در حد فاصل ۶+ تا ۶- امتیازبندی شوند و نسبت به شناسایی خوشه‌بندی‌های پارادایمی پدیدهای مورد بررسی اقدام لازم صورت گیرد. مشارکت کنندگان این مطالعه در بخش کیفی، ۱۶ نفر از خبرگان دانشگاهی در حوزه حسابداری بودند و در بخش کمی این مطالعه نیز ۵۰ نفر از مدیران مالی و رؤسای حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه مشارکت داشتند. نتایج در بخش کیفی طی ۱۶ مصاحبه انجام شده، تعداد ۳۸۸ کد باز را مشخص ساخت که پس از حذف زوائد و تکرار کدهای باز مشابه، ۵۰ مضمون گزاره‌ای تعیین شدند تا با اتکاء گام‌های پیاده‌سازی رویکرد هاسرل (۱۹۷۰)، خوشه‌بندی مفهومی در قالب چارچوب پدیدارشناسی پارادایمی تعیین شود. نتایج مطالعه شکل‌گیری تحول‌گرایی ساختاری را در حرفه حسابداری مبتنی بر شرایط علی، مداخله‌گر، زمینه‌ای، استراتژی‌ها و پیامدها تلقی نمود که می‌تواند در ارتقاء مشروعیت حرفه حسابداری در بستر شرکت‌های بازار سرمایه مؤثر باشد.

واژه‌های کلیدی: تحول‌گرایی ساختاری، پدیدارشناسی پارادایمی، مشروعیت حسابداری.

طبقه‌بندی موضوعی: M19, G40

10.22051/JERA.2024.47598.3266.doi .1

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (Mehdi.gharaeepour@gmail.com)

۳. استاد، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (نویسنده مسئول). (Mrab830@yahoo.com)

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

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

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

در عمیق‌ترین بینش‌های کلاسیک در دانش حسابداری، بنای معرفتی آن بر استانداردها و ارائه‌ی گزارش‌ها بنا نهاده شده است و کمترین تمرکز بر نیاز به همسان‌سازی با دنیای واقعی مورد توجه و عنایت قرار گرفته است (عزیزنوال‌ایسلام^۱، ۲۰۱۷). این رویکرد با آغاز قرن جاری به طور جدی با نقدهای فراوانی مبنی بر تمرکز صرف حسابداری در کمیت‌ها مواجه شد و منتقدان در یک نقطه نظر مشترک حسابداری را نیازمند تغییر از درون همین باورها اذعان نمودند (یگیتاباسیگولو و همکاران^۲، ۲۰۲۲). تغییری که به حسابداری این ظرفیت را می‌دهد تا با خود کنترلی، نیازمندی‌های خود را به نهادهای تدوین‌کننده‌ی استانداردها اعلام نماید تا بتواند از طریق پُر نمودن خلاءهای موجود نسبت به کسب مشروعیت بیشتر برای بنگاه‌های تجاری اقدام لازم را بکار گیرند (آگوستینو و همکاران^۳، ۲۰۲۲). ارائه‌ی چنین تعابیری در خصوص نقش حسابداری در ایجاد تحول در عصری که به شکل پیچیده‌ای با سیستم‌های اطلاعاتی عجین شده است، سبب به وجود آمدن رویکردی تحول‌گرای ساختاری در حسابداری گردیده است که می‌تواند مبنایی برای اعتماد بیشتر اجتماع و در نهایت ارتقاء مشروعیت فراگیر تلقی شود (پیتروف^۴، ۲۰۲۱).

در واقع این مفهوم نوعی واکنش سریع به منظور پاسخگویی به انتظارات در حال تغییر بیرونی است که از فرآیندی مستمر جهت دستیابی به ظرفیت‌های استراتژیک بنگاه تجاری پدید آمده است (نوریس و همکاران^۵، ۲۰۲۴). در این دیدگاه به ویژه در دنیای پُر از چالش امروز، تکنولوژی و توسعه زیرساخت‌های فناورانه به عنوان هسته‌ی مرکزی این پدیده در دانش حسابداری محسوب می‌شوند که می‌تواند به سرعت واکنش سریع‌تر نسبت به تغییرات و انعطاف‌پذیری بیشتر در برابر چالش‌ها و انتظارات ذینفعان منتج گردد (بانگ و همکاران^۶، ۲۰۲۴). زیرا در سال‌های اخیر، پیشرفت فناوری هوش مصنوعی^۷ (AI)، داده‌های بزرگ^۸ و سیستمی‌های ابری^۹ به هسته اصلی عصر چهارم صنعت پس از

1. Azizul Islam
2. Yigitbasioglu et al
3. Agostino et al
4. Pittroff
5. Norris et al
6. Yang et al
7. Artificial Intelligence
8. Big Data
9. Cloud Systems

انقلاب صنعتی در سراسر جهان تبدیل شده است که حسابداری نیز از این روند جدید بی‌بهره نبوده است و بسیاری از تغییرات ایجاد شده، در حال حاضر به شکل تکنولوژی به دانش حسابداری کمک می‌نمایند تا نسبت به جلوگیری منسجم بسیاری از تقلب‌ها و تحریف‌های مالی، واکنش مناسب نشان دهد (فورنلافترچاکورن و نا-کالسندهو^۱، ۲۰۲۲).

علاوه بر این تحول‌گرایی ساختاری در حسابداری، به اندیشیدن تمهیدات لازم فرآیندی، قبل از وقوع یک تخلف با اتکاء به سیستم‌های تکنولوژیک اشاره می‌نماید و تلاش دارد تا حسابداری کلاسیک را در پذیرش چنین فرآیندهایی آماده‌سازی نماید (یون^۲، ۲۰۲۰). اگرچه در اوایل قرن جاری حوزه‌ی فناوری صرفاً تمرکز بر توسعه شفافیت‌ها و پس از ارائه‌ی فرآیندهای حسابداری را مثل زبان گزارشگری توسعه‌پذیر در بر می‌گرفت، اما تمرکز بر متحول ساختن رویه‌های حسابداری به عنوان یک ضرورت قبل از توجه به دیگر شکل‌های فناورانه‌ی این حرفه، این ظرفیت را ایجاد می‌کند تا با تغییر دیدگاه‌ها و پذیرش قابلیت‌های اثرگذار نوظهور در حسابداری همچون توسعه هوش مصنوعی، الگوریتم‌هایی را برنامه‌ریزی نماید تا ضمن جلوگیری از احتمال وقوع تقلب و یا تحریف در افشای اطلاعات، رفتارهای فرصت طلبانه‌ای، که از حسابداری به عنوان ابزاری برای بروز چنین رخدادهایی استفاده می‌نمایند، را کاهش دهند و به ایجاد برابری و تقارن اطلاعات کمک نمایند (هوگیاانتو^۳، ۲۰۲۳). بسیاری از نظریه‌پردازان همچون میلان و همکاران^۴ (۲۰۱۹)؛ آرنولد و همکاران^۵ (۲۰۱۹) و ریکاردسون و یگیتباسیگولو^۶ (۲۰۱۸) بر اهمیت پذیرش تغییرات تکنولوژیک بر دانش حسابداری صحه گذاشته اند و با تمرکز بر ظهور عرصه‌های جدیدی همچون حسابداری استارت‌آپی^۷ یا حسابداری اکوسیستمی^۸، لازمه‌ی دستیابی به مشروعیت‌طلبی حسابداری را، پذیرش پارادایم‌های تحول‌گرایانه در این عرصه تلقی می‌نمایند.

تحت چنین دگردیسی، پیامد محتملی که می‌توان از پیاده‌سازی چنین تحولاتی در حسابداری انتظار داشت، ارتقاء سطح مسئولیت‌پذیری حرفه‌ی حسابداری به عنوان یک مکانیزم مشروع

1. Phornlaphatrachakorn & Na Kalasindhu

2. Yoon

3. Hogianto

4. Milian et al

5. Arundel et al

6. Rikhardsson and Yigitbasioglu

7. Startup Accounting

8. Ecosystem Accounting

برای اقناع نیازهای اطلاعاتی ذینفعان در فضای رقابتی می‌باشد (دی‌ویلرز و همکاران^۱، ۲۰۲۲). اگرچه وجود الزامات در افشاء معمولاً به یکنواختی در ارائه اطلاعات به ذینفعان نقش مهمی را دارد، اما در یک بازار رقابتی، شرکت‌هایی که از ظرفیت‌های پایین‌تری جهت دستیابی به چنین تحولاتی در حسابداری به عنوان یک ابزار تعاملی با ذینفعان برخوردار هستند، نمی‌توانند در بلندمدت از طریق ایجاد مشروعیت اطلاعاتی، به مزیت رقابتی دستیابند و سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص دهند (میکائویی و همکاران^۲، ۲۰۲۲). این تفاوت‌ها معمولاً به واسطه‌ی نوع شناخت و اهمیت ساختار شرکت از نیازهای اطلاعاتی برآمده از بسترهای محیط بازار و محیط اجتماعی، امکان دستیابی به مشروعیت بخشی به بنگاه تجاری را تسهیل می‌نماید (مصطفایی و حسینی، ۱۴۰۰). لذا با توجه به بیان مباحث مطرح در خصوص اهمیت توجه در حرکت به سمت تحولات ساختاری در حسابداری مبنی بر ارتقاء مشروعیت، انجام این مطالعه را می‌توان از دو منظر زیر یعنی رویکرد دانش‌افزایی نظری و رویکرد کاربردی، دارای ضرورت تلقی نمود.

اولاً اینکه این پژوهش نخستین مطالعه‌ای است، که به توسعه مفهوم تحول‌گرایی در دانش حسابداری، براساس یک فرآیند پدیدارشناسانه‌ی پارادایمیک می‌پردازد و سپس باهدف تبیین آن در سطح بازار سرمایه تلاش دارد تا آینده این بخش از تغییرات در دانش حسابداری را به منظور مشروعیت‌های حرفه‌ای گونه‌شناسی نماید. حوزه‌ای که برای بسط پدیدارشناسی یک مفهوم در عرصه‌های کاربردی یک حرفه جهت شناخت بیشتر، می‌تواند از اهمیت فراوانی به لحاظ دانش‌افزایی برخوردار باشد. لذا باتوجه به اینکه غالب پژوهش‌های انجام شده در این حوزه همچون، یون (۲۰۲۰) و اشمیتز و لیثونی^۳ (۲۰۱۹) صرفاً به صورت مطالعه‌ی موردی بوده است، این مطالعه می‌تواند در بسط نظری و توسعه‌ی ادبیات تئوریک در دانش حسابداری پیش قدم تلقی شود و مبنایی را برای توسعه‌ی استراتژی و ارزیابی پیامدهای این حرفه مهیا نماید.

ثانیاً باتوجه 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 راهبردهای تحولی در حرفه حسابداری و سنخ‌شناسی آن به افزایش کارکردهای این پدیده در بستر حرفه‌ی حسابداری کمک نماید و ظرفیت‌های نهادی در این عرصه را چه به صورت هنجاری و چه

1. De Villiers et al

2. Mekaoui et al

3. Schmitz & Leoni

به صورت الزامات قانونی، توسعه بخشد. به عبارت دیگر این مطالعه می‌تواند به سیاستگذاران کمک نماید تا براساس پدیدارشناسی پارادایمی حسابداری متحول گرایانه، سیاست‌های تشویقی لازم برای هنجارسازی ارزش‌های اطلاعاتی توسعه داده شود و بنگاه‌های تجاری تحریک شوند تا نسبت به تغییر کارکردهای حسابداری صرفاً کلاسیک، اقدامات لازم را بکار گیرند. برای رسیدن به چنین دستاوردی در یک مطالعه‌ی علمی، ترکیبی از ابزارهای تحلیل مبتنی بر رویکرد پدیدارشناسی پارادایمی شامل مصاحبه و چک‌لیست‌های سلسله‌مراتبی به کار گرفته می‌شود تا در نهایت، الگوی نهایی پدیده‌ی مورد بررسی ارائه گردد.

مبانی نظری پژوهش

ریشه کلمه پارادایم از واژه یونانی «παράδειγμα» گرفته شده است که ترکیبی از معنای پهلوی به پهلوی «παρά» و نشان دادن «δείκνυμι» می‌باشد که می‌توان آن را به معنی نمونه و الگو در توسعه یک مفهوم از دانشی همچون دانش حسابداری تعبیر نمود. در لغت نامه مریام-وبستر؛ پارادایم «یک چارچوبی فلسفی و نظری از یک رشته یا مکتب علمی در کنار نظریه‌ها؛ قوانین؛ کلیات و تجربیات به دست آمده می‌باشد که مبنای قاعده‌مندی در توسعه یک دانش تلقی می‌شود» تعریف می‌شود (هان‌باس^۱، ۱۹۹۸). توریا هوکایو^۲ (۲۰۲۱) هر پارادایم در سه بخش چارچوب زیر مبنایی برای شکل‌گیری تلقی می‌گردد.



شکل ۱. مبنای شکل‌گیری پارادایم (منبع: توریا هوکایو، ۲۰۲۱)

1. Hannabuss
2. Turyahikayo

در واقع، پارادایم دسته‌ای از غالب^۱ یک مفهوم با ریشه وابسته به یک دانش تلقی می‌گردد که براساس شرایط دستور زبانی خاص ایجاد می‌شوند (کریستال^۲، ۱۹۹۷). به عبارت دیگر مجموعه قواعد و مناسبات جانشینی^۳ که یک واحد زبانی می‌تواند با سایر واحدها در محتوایی^۴ خاص برقرار نماید تعبیر می‌شود (پین^۵، ۱۹۹۷). این کاربرد پارادایم و برجسته کردن روابط جانشینی در برابر، روابط همنشینی^۶ در اندیشه کوهن^۷ (۱۹۸۲) هم پررنگ است.

مبنای دیگر شکل‌گیری پارادایم، کسب و کار است که اشاره به مجموعه‌ای از قواعد با مرزبندی‌های مشخص دارد و نشان دهنده‌ی چگونگی حل مسائل و کامیابی جهت ارائه‌ی رفتار متناسب با آن تلقی می‌گردد. بارکر^۸ (۱۹۹۳) با الهام از تاریخ‌نگاری علم، مفهوم تغییر پارادایم‌ها را پیشنهاد کرد. با تغییر پارادایم، بازگشت به نقطه صفر روی می‌دهد و همه‌ی توانمندی‌های یک دانش که در قواعد گذشته و پارادایم کهنه ریشه داشته، از میان می‌رود و همه ارکان آن دانش باید بازی را از نو آغاز کنند.

پارادایم در علم جنبه‌های بهنجار خود را به نمایش می‌گذارد که در برگیرنده اجدول‌های کلی نظری، قوانین و فنون کاربرد آن‌هاست. پژوهشگران بر پایه پارادایم، علم بهنجار را پی می‌گیرند و خطاهای مشاهده شده به پژوهشگر و نه پارادایم، نسبت داده می‌شود. با گسترش علم بهنجار، بی‌هنجاری‌ها نیز بیشتر می‌شوند و با ناکامی پارادایم در پاسخگویی آن‌ها، بحران پدید می‌آورد و زمینه را برای توسعه‌ی پارادایمی دیگر ایجاد می‌کند و این فرآیند بارها و بارها تکرار می‌شود (رید و فان^۹، ۲۰۲۰). در اندیشه کوهن (۱۹۹۶)، علم را یک پارادایم غالب راهبری می‌کند که می‌تواند مبنایی برای ایجاد تغییرات ساختاری در آن تلقی گردد. کوهن (۱۹۹۶) پارادایم را از منظر شکل‌دهی به فلسفه علمی، پیچیده توصیف می‌نماید که الزاماً نمی‌توان تعریفی ساده و سرراست از آن ارائه نمود. وگل^{۱۰} (۲۰۰۹) با بررسی رویکردهای کوهن، سه رده کلی

1. Forms
2. Crystal
3. Paradigmatic Relations
4. Context
5. Payne
6. Syntagmatic Relations
7. Kuhn
8. Barker
9. Reed & Faan
10. Vogel

از پارادایم‌ها را ارائه نمود که از مبنای تحول گرایانه‌ای برای تغییر دیدگاه‌های ساختاری در یک عرصه علمی بهره‌مند بود.



شکل ۲. دسته‌بندی کلی پارادایم (منبع: وگل، ۲۰۰۹)

در این دسته‌بندی‌ها، پارادایم‌های متافیزیکی یا فراپارادایم مجموعه‌ای از باورها؛ اسطوره‌ها؛ دیدگاه‌های متافیزیکی را در بر می‌گیرد که شیوه جدیدی از نگرش و آنچه که ادراک را در مسیر معنا قرار می‌دهد، ایجاد می‌کند. از طرف دیگر، پارادایم برساخته یا بشرساخته^۱ به ابزارهای ویژه در توسعه یک دانش جهت استفاده از بیان مفهومی برای داشتن نگرش واحد به جهان تعریف می‌گردد. در نهایت پارادایم بازآرایی مفهومی به دستاوردهایی که در معناگشایی بر بسترسازی مشروع چشم‌اندازهای آتی یک دانش نقش مؤثری ایفا می‌نمایند، گفته می‌شود. لذا براساس این رویکردها و با اتکاء ماهیت پارادایم، گذار از مفاهیم کلاسیک در دانش حسابداری می‌تواند به واسطه‌ی پارادایم مبتنی بر بازآرایی مفهومی را مبنایی برای توسعه چشم‌اندازهای مشروع آتی تلقی نمود.

طی سه دهه‌ی گذشته و در سال‌های ابتدایی قرن بیست و یکم، اکثر کشورهای توسعه‌یافته و نهادهای جهانی از جمله استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۲ (IFRS)، به این نتیجه رسیده‌اند که تحول در نظام حرفه‌ای حسابداری مبنی بر حرکت از رویکردهای صرفاً کمی‌گرایانه به سمت رویکردهای کیفی مبتنی بر مشروعیت حرفه‌ای، جزء تغییرات غیرقابل اجتنابی است که می‌تواند امکان پاسخگویی حسابداری به نیازهای اطلاعاتی را توسعه بخشد (توروشانی و همکاران^۳، ۲۰۱۸). چراکه باتوجه به نقش و اهمیت حرفه حسابداری در افشاء

1. Construct or Artifact Paradigms

2. International Financial Reporting Standards (IFRS)

3. Troshani et al

اطلاعات فراگیر به عنوان ابزاری برای پاسخگویی مسئولانه، نیاز به تحولات بنیادی، مطابق با استانداردهای پذیرفته‌شده گزارشگری مالی می‌تواند، نقش درخور ملاحظه‌ای در ارائه‌ی صحیح اطلاعات به ذینفعان داشته باشد و از این طریق مشروعیت حرفه‌ی حسابداری را توسعه بخشد (باباجانی و مددی، ۱۳۸۸). لذا یکی از تئوری‌های وام گرفته شده از دانش بین رشته در حرفه حسابداری، رویکرد ساختاری تحول‌گرایانه مطابق با رویکرد وگل^۱ (۲۰۰۹) می‌باشد که در یک تعریف مشخص به مهندسی مجدد شیوه‌ها و روش‌های پیاده‌سازی حرفه حسابداری اشاره دارد که امکان تغییرات اساسی از رویکردها تا فرآیندها در بستر تعامل‌گرایی با ذینفعان را ممکن می‌سازد (فگالی و همکاران^۲، ۲۰۲۲). به عبارت دیگر، این رویکرد، نوعی معماری حرفه‌ای در حسابداری تلقی می‌شود که از طریق دگردیسی در نقشه راه استراتژیک، می‌تواند ظرفیت‌های مشروعیت‌گرایی حرفه‌ای در حسابداری را مطابق با انتظارات اجتماعی و حرفه‌ای تغییر دهد (پیتروف^۳، ۲۰۲۱). در این رویکرد معمولاً صاحب‌نظران با برگزاری جلساتی تلاش می‌نمایند تا جنبه‌هایی که در اجرای حرفه‌ای روش‌ها و پیاده‌سازی رویه‌های حسابداری مؤثر است را هم از منظر فنی و هم از منظر تعاملی مورد کنکاش قرار دهند تا به واسطه‌ی آن فناوریهای نوظهور و کاربست آن در این حرفه، مبنایی برای بازسازی مجدد استراتژیک تلقی گردد (تیرون-تودر و همکاران^۴، ۲۰۲۲).

کوسومانینگتیاس^۵ (۲۰۱۸) برای درک بهتر ارجاع حسابداری به سمت تغییرات پارادایمی، در حد فاصل ذهنیت‌گرایی و عینیت‌گرایی، چارچوبی را برای مقایسه ارائه می‌دهد که می‌تواند وجهی انتقادگرایی در حرفه حسابداری را به سمت عملکردهای اثربخش هدایت کند. در این راستا باکر و پیرسون^۶ (۲۰۲۱) با ارائه شکل (۳) تبارشناسی را از طریق دو مبنای ذهنیت‌گرایی و عینیت‌گرایی ایجاد می‌کند تا از طریق معیارهای مرجع توسعه مکاتب علوم انسانی، کارکردهای رویکرد اثبات‌گرایی را به عنوان دیدگاه غالب در این دانش، ارزیابی انتقادی نماید.

1. Vogel

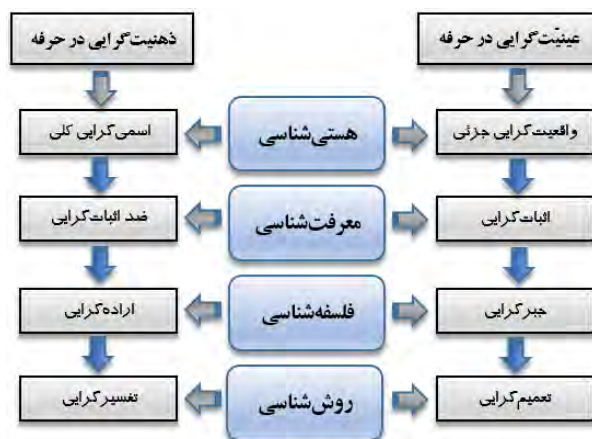
2. Feghali et al

3. Pittroff

4. Tiron-Tudor et al

5. Kusumaningtias

6. Baker and Persson



شکل ۳. حد فاصل ذهنیت‌گرایی و عینیت‌گرایی به عنوان مبنای پارادایم‌های حسابداری

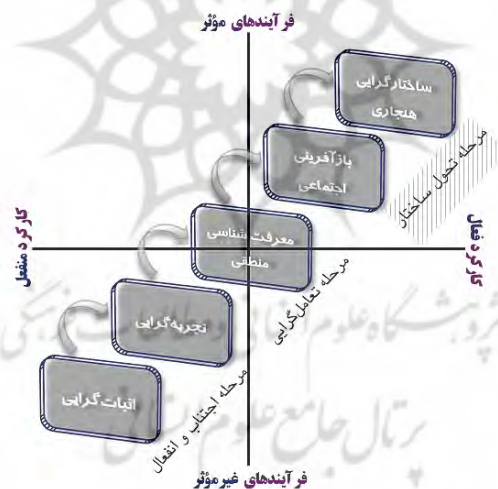
طبق شکل (۱) باکر و پیرسون^۱ (۲۰۲۱) بیان می‌کند، غالباً ذهنیت‌گرایان معتقد هستند، هستی‌شناسی حسابداری در بیان تأثیرگذاری این حرفه بر ذینفعان، می‌بایست به زبانی برای بیان واقعیت‌ها تعبیر شود، در حالیکه، عینیت‌گرایان معتقد به واقعیت‌انزایی حسابداری هستند و تنها راه ارتباط با ذینفعان را، افشاء جزئیات مقداری و کمی از طریق صورت‌های مالی تلقی می‌کنند. از نظر معرفت‌شناسی، ذهنیت‌گرایان ضد دیدگاه اثباتی هستند، که از دیرباز در حسابداری رایج بوده است، در حالیکه، عینیت‌گرایان حسابداری را علم کمیت‌ها معرفی می‌کنند و عملکردهای کیفی را در حرفه حسابداری نادیده می‌انگارند. از نظر مبنای فلسفه‌شناسی، حسابداری ذهنیت‌گرایانه، معتقد به تحریک انگیزه‌ی پذیرش متصدیان حرفه‌ای برای تغییر می‌باشد، در حالیکه عینیت‌گرایان تا زمانی که اجبار و الزام به تغییر نداشته باشند، از حرکت به سمت آن سر باز می‌زنند. در نهایت از نظر روش‌شناسی، ذهنیت‌گرایان تفاسیر در حسابداری را عامل توسعه تلقی می‌کنند، در حالیکه عینیت‌گرایان، تعمیم‌پذیری از طریق کمیت‌های ابزاری حسابداری را به عنوان روش تغییر بر می‌گزینند.

در یکی از معدود پژوهش‌های مرتبط با اهمیت بازسازی مجدد سیستم حسابداری، جنسن^۲ (۱۹۹۸) براساس دو محور عمودی (فرآیندهای مؤثر/غیرمؤثر برای تغییر) و محور افقی (کارکردهای فعال/منفعل) اقدام به ارائه‌ی ماتریس نقطه‌ی استراتژیک به عنوان یک تکنیک پدیدارشناسی در علوم انسانی نمودند که در آن تلاش شد تا مراحل تحولات بنیادی در حسابداری به عنوان یک ضرورت،

1. Baker and Persson

2. Jensen

مورد کنکاش قرار گیرد. لذا همانطور که در شکل (۱) مشاهده می‌شود، هستی‌شناسی حسابداری به واسطه‌ی شکل‌گیری این حرفه براساس مکتب پوزیتیویسم در تقاطع ماتریسی کارکردهای منفعل در محور افقی و فرآیندهای غیرمؤثر در محور عمودی قرار دارد. در این منطقه حسابداری اساساً متکی به رویه‌های حسابداری اثبات‌گرایانه‌ای است که مبنای اصلی آن وجود شواهد و مستندات قابل دفاع، برای تصمیم‌گیری در یک سیستم تلقی می‌شود و نهایتاً تجربه‌گرایی می‌تواند مبنایی برای انجام برخی از تغییرات به دلیل نیازهای اجتماعی ذینفعان مدنظر قرار گیرد. در این نقطه حرفه حسابداری دلیلی برای تغییرات بنیادی احساس نمی‌کند و با اجتناب از پذیرش تغییرات ضروری و اجتماعی، صرفاً کلیاتی را تغییر می‌دهد که به مبنای اصلی حسابداری در افشاء اطلاعات مقدراری حسابداری گزندی وارد نشود. چراکه اساساً طرفداران مکتب اثبات‌گرایی بر پایه‌ی تفکر «اصول منطقی» اقدام به پیاده‌سازی رویه‌های حسابداری می‌نمایند (فوگارتی^۱، ۲۰۱۴)، که معتقدند شاخصه‌ی چنین فرآیندی، ثبات و ارائه‌ی کمیت‌های قابل اندازه‌گیری براساس شواهد می‌باشد. اما به تدریج که ظهور دیدگاه‌های انتقادی به حرفه حسابداری به دلیل نیازمندی‌های اطلاعاتی ذینفعان شروع به شکل‌گیری گرفت، حرفه حسابداری با ارجاع به معرفت‌شناسی فلسفی جهت ایجاد یک توازن اطلاعاتی، تلاش می‌کند تا از پله‌ی سختی که اثبات‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری ایجاد نموده است، فاصله به گیرد و به سمت کارایی افشاء اطلاعات حرکت نماید تا بتواند تعامل‌پذیری بالاتری با ذینفعان داشته باشد (لوکلین^۲، ۱۹۹۹).



شکل ۴. مکانیزم اقتباسی از تحولات بنیادی در مکاتب حسابداری

1. Fogarty
2. Laughlin

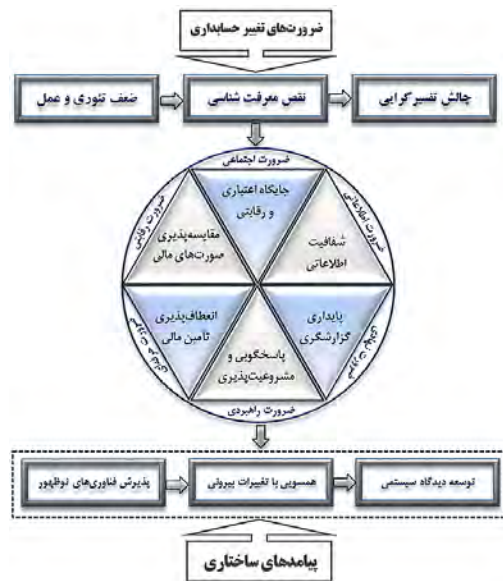
اما نقطه‌ی ثقل این دیدگاه استراتژیک، از تقاطع کارکردهای فعال با فرآیندهای مؤثر تغییر در حسابداری ایجاد می‌شود که مبتنی بر رویکرد مکتب ساختارگرایی اجتماعی است. در این فرآیند معرفت‌شناسی حرفه‌ای با پذیرش تغییرات، ابتدا نسبت به بازآفرینی ارزش‌های اجتماعی حسابداری به عنوان یک مبنای مکمل در کمیت‌گرایی اقدام می‌کند تا بتواند هنجارهایی را در این حرفه ترویج دهد که امکان تحول‌گرایی ساختاری را با مقاومت کمتر در برابر تغییر، ممکن سازد. لذا دیگر حسابداری صرفاً ابزاری کمی و اثباتی برای ارائه‌ی اطلاعات فراگیرتر به ذینفعان تلقی نمی‌شود و از طریق ارجاع و بازبینی سازه‌هایی که باورهای متعصبانه را در حرفه‌ی حسابداری توسعه داده است، تلاش می‌کند تا بازسازی مداومی را به صورت یک سیکل سیستمی در حرفه به طور دوره‌ای ایجاد نماید (راتیانن و اسکیننس^۱، ۲۰۱۳). به عبارت دیگر، در این فرآیند حسابداری به عنوان یک سیستم مبتنی بر داده؛ فرآیند و ستاده، تلاش می‌کند تا سطح فراگیری از انتظارات ذینفعان را در راستای کسب مشروعیت بالاتر، اقناع نماید.

همچنین در همین راستا، چائو^۲ (۲۰۱۹) در مطالعه‌ی خود با عنوان «تحولات بنیادین در تفکر حسابداری» الگوی مبتنی بر ضروریات، فرآیندها و پیامدهای ساختاری تحول حسابداری ارائه نمودند که به مسئله‌ی این مطالعه مرتبط می‌باشد. چائو (۲۰۱۹) با بررسی مکاتبی همچون جریان اصلی/عینیت‌گرایی، تفسیرگرایی، و رویکرد انتقادی، به اذعان این مسئله می‌پردازد که حسابداری برای مواجهه با دنیای دائماً در حال تغییر امروز از یک سو و وجود شکاف بین تئوری تا عمل؛ نقض معرفت‌شناسی اجتماعی و چالش‌های تفسیرگرایی حرفه‌ای از سویی دیگر، نیازمند پذیرش تحولات بنیادی در حسابداری است (فוגارتی و جوناس^۳، ۲۰۱۰). این الگو؛ در وهله‌ی اول شش ضرورت را مطرح می‌کند که می‌تواند پیامدهای درونی و بیرونی ناشی از ایجاد تحولات بنیادی در حسابداری تلقی شود. این ضرورت‌ها به دلایل مختلفی از اجتماعی تا نهادی و رقابتی به حرفه‌ی حسابداری این فرصت را می‌دهد تا بتواند ظرفیت‌های مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی؛ جایگاه‌پذیری رقابتی؛ شفافیت اطلاعاتی؛ تأمین مالی منعطف؛ مشروعیت و پایداری را برای بنگاه‌های تجاری به همراه داشته باشد.

1. Rautiainen and Scapens

2. Chua

3. Fogarty and G. Jonas



شکل ۵. تحولات بنیادین حرفه حسابداری

در نهایت نیز ترکیب اعمال ضرورت‌ها با تحولات بنیادی در حسابداری امکان دستیابی به پیمادهای ساختاری را تحت وجود یک دیدگاه سیستمی برای پذیرش فناوری‌های نوظهور در دانش حسابداری ممکن می‌سازد تا از این طریق شرکت‌ها بتوانند، همسو با تغییرات بیرونی، از ظرفیت‌های بالاتری برای اثربخشی و تعامل با ذینفعان برخوردار باشند. با ارائه مبانی نظری مطرح درباره مطالعه‌ی حاضر، می‌توان سوال‌های پژوهش را به ترتیب زیر ارائه نمود:

سوال اول پژوهش گزاره‌های پارادایمی تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری کدامند؟

سوال دوم پژوهش خوشه‌بندی شناختی مضامین گزاره‌ای تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری کدامند؟

پیشینه پژوهش

یانگ و همکاران (۲۰۲۴) مطالعه‌ای با عنوان «تحولات دیجیتال و مقایسه‌پذیری اطلاعات حسابداری» انجام دادند. جامعه هدف مطالعه شرکت‌های فعال در بازار بورس کشور چین می‌باشد. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که تمرکز بر تحول دیجیتال به عنوان یک راهبرد ساختاری

می‌تواند به طور قابل توجهی قابلیت مقایسه پذیری صورت‌های مالی شرکت را افزایش دهد. تجزیه و تحلیل حساسیت نیز نشان می‌دهد، که تأثیر تحول دیجیتال در ارتقای مقایسه‌پذیری اطلاعات شرکت‌های غیردولتی با شرکت‌های دولتی تفاوت قابل توجهی دارد. همچنین این مطالعه اشاره می‌کند که دیجیتالی شدن فرصت‌های جدیدی برای بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری، می‌بایست به عنوان یک ضرورت بنیادی توسط نهادهای تنظیم کننده استاندارد همواره مورد توجه قرار گیرد، چراکه تغییرات بیرونی قابل کنترل نمی‌باشند. فگالی و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «تحول در حسابداری و حرکت به سمت دیجیتالی شدن در طول پاندمی کوید ۱۹: در منطقه اقتصادی منا» انجام دادند. در این مطالعه، ۵۶۸ حسابداری متخصص و شاغل در شرکت‌های خصوصی در بازه زمانی یکساله مشارکت داشتند و برای آزمون فرضیه پژوهش از تحلیل حداقل مربعات جزئی بهره برده شد. نتایج نشان داد که تغییرات ناشی از پاندمی کرونا بر رفتار حسابداری از نظر نگرش؛ تلاش؛ انتظار؛ سازگاری تأثیر منفی دارد. از طرف دیگر مشخص شد، سطح دیجیتالی شدن، موقعیت اشغال شده توسط حسابداری و اندازه شرکت تأثیر مثبتی بر رفتار حسابداری در منطقه منا دارد. گنسالوز و همکاران^۱ (۲۰۲۱) مطالعه‌ای با عنوان «آینده پژوهشی حسابداری: ارزیابی تحول دیجیتال بر اثربخشی افشاء اطلاعات» انجام داد. در واقع این مطالعه، با پیروی از رویکرد کیفی و اکتشافی در سه مطالعه موردی با استفاده از مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته صورت پذیرفت. این مطالعه نشان می‌دهد که اگرچه تحول دیجیتال در شرکت‌های خدمات حسابداری کوچک و متوسط پرتغالی تازه شروع شده است، اما هنوز با دستیابی به عرصه‌های فناوری‌های عصر چهارم پس از انقلاب صنعتی، شامل تشخیص کاراکتر نوری^۲ (OCR)، هوش مصنوعی^۳ (AI)، رباتیک و برنامه‌ریزی منابع سازمانی^۴ (ERP) در فضای ابری فاصله‌ی زیادی وجود دارد که شاید مهمترین دلیل و موانع آن مقاومت در برابر تغییر، فرهنگ سازمانی و قیمت تحول دیجیتال در حسابداری باشد. یارپنکو و همکاران^۵ (۲۰۱۶) مطالعه‌ای با عنوان «پارادایم‌های حسابداری و گزارشگری مالی» انجام دادند. این مطالعه مبتنی بر تجزیه و تحلیل رویکردهای موجود برای شکل‌گیری پارادایم حسابداری و گزارشگری مالی

1. Gonçalves et al

2. Optical Character Recognition

3. Artificial Intelligence

4. Enterprise Resource Planning

5. Yaremko et al

است. لذا در این مطالعه بر توسعه پارادایم جدید در دانش حسابداری بر مفهوم نگهداری سرمایه فکری و مفاد نظری اقتصاد فیزیکی تمرکز شده است تا ناهنجاری‌ها و بحران‌های پارادایم موجود در حسابداری تعیین گردد. نتایج نشان می‌دهد عدم نمایش کامل پتانسیل فکری توسط سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در کنار فرآیندهای اندازه‌گیری اقتصادی اقلام مالی، باعث گردیده تا این دانش از ظرفیت‌های قابل اتکایی برای پایداری برخوردار نباشد. لذا در نظر گرفتن جنبه‌های اجتماعی، زیست‌محیطی و اخلاقی براساس اصول فنی دانش حسابداری و گزارشگری مالی، می‌تواند به ارتقاء ادراک شناخته‌تر شده‌ی ذینفعان از فرآیندهای عملکردی شرکت‌ها منجر گردد. مسلمی و نیک‌سیرت^۱ (۲۰۱۳) مطالعه‌ای با عنوان «بررسی تأثیر پارادایم در توسعه علمی حسابداری» انجام دادند. این مطالعه که مبتنی بر روش‌شناسی موردی است، از طریق مرور ادبیات نظری مشابه، نقش تغییر پارادایم‌های مکاتب علوم انسانی در توسعه حرفه‌ای حسابداری را مورد بررسی قرار داد و اذعان نمود که محدودیت قابل توجه توسعه علمی حسابداری امروز، به دلیل عدم واکاوی مفاهیم جدید قابل بسط به دانش حسابداری به عنوان یک رویکرد سیستمی باز جهت ارتباط متعامل‌تر با محیط و برآورده‌سازی انتظارات ذینفعان می‌باشد. به همین دلیل بحث‌های پارادایم به منظور تقویت باز بودن چند بُعدی و دانش واقعی در تحقیقات حسابداری مدیریت بیش از گذشته می‌بایست توسعه یابد. برزگر و همکاران (۱۴۰۲) مطالعه‌ای با هدف شناسایی پیشران‌های تحول در حسابداری انجام دادند. این پژوهش از طریق مرور سیستماتیک به دنبال ارزیابی مقالات منتخب، مفاهیم تشکیل دهنده، ابعاد و مولفه‌های تأثیرگذار مطالعه بود تا با انجام مصاحبه با خبرگان، اهداف مطالعه را تأمین نماید. نتایج حکایت از شناسایی فناوری تولید، فناوری اطلاعات، سامانه‌های مجازی، هوش مصنوعی، نوآوری پویا، ساختار سازمانی، سازه و کارهای نظارتی، جهانی سازی و تحولات فرهنگی از پیشران‌های تحول هستند. نتایج نشان دهنده‌ی این موضوع است که تحول در حسابداری مدیریت از طریق معیارهای یاد شده می‌تواند به تعدیل بسیاری از موقعیت‌های استراتژیک رقابتی منجر شود و چالش‌هایی را برای حسابداری مدیریت در آینده ایجاد مینماید را مرتفع نماید. همایونی‌راد و همکاران (۱۳۹۹) مطالعه‌ای با عنوان «جامعه‌شناسی حسابداری، دیدگاه‌ها و چالش‌ها: از منظر پارادایم‌های غالب» انجام دادند. این مطالعه با بهره‌گیری از تخصص تعدادی از خبرگان، پرسشنامه‌ای در راستای

دیدگاه مطالعه تنظیم نمود که نمونه‌ای متشکل از ۱۷۰ نفر از اساتید برجسته رشته حسابداری کشور در تکمیل آن مشارکت داشتند. فرضیه‌ها با استفاده از روش تی تک نمونه‌ای آزمون گردید و از تحلیل محتوا جهت تحلیل پدیده‌های مرتبط با موضوع بهره گرفته شد. نتایج حاکی از وجود رابطه معنادار و مؤثر بین حسابداری و جامعه‌شناسی است. بررسی پارادایم‌ها نشان می‌دهد که جهت حرکت پارادایم‌های حسابداری و جامعه‌شناسی به سمت رویکردهای جمع‌گرایانه می‌باشد.

مرور پیشینه‌های پژوهش می‌تواند مؤید این موضوع باشد، که مسئله تحولگرایی ساختاری در حرفه حسابداری، اگر به صورت جزیره‌ای و نامتقارن در مطالعه‌های گذشته صرفاً با تمرکز بر فناوری‌های اطلاعات در حوزه‌ی حسابداری صورت گرفته است، اما نتوانسته در اقتناع مفهوم نظریه تحول‌گرایی حرفه‌ای به ایجاد شناخت جامع‌تر از محتوای تغییرات مورد نیاز در حرفه حسابداری مؤثر باشد. لذا این مطالعه تلاش دارد تا در زنجیره روش‌شناسی پدیدارشناسی پارادایمی، نسبت به ارائه‌ی یک مدل فراگیر با هدف پوشش تمامی جنبه‌های معنایی و کاربردی این پدیده اقدام نماید.

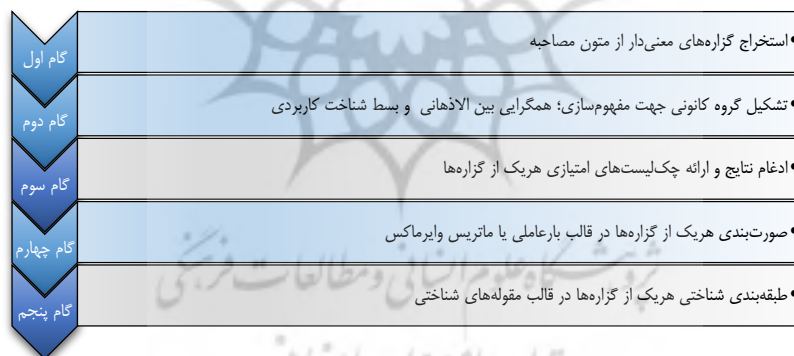
روش‌شناسی

جنبه‌های مختلفی در روش‌شناسی وجود دارد که به ماهیت یک پدیده می‌تواند معنابخشی در بستر مطالعه نماید. یکی از این جنبه‌ها پدیدارشناسی است که هدف آن پیوند بین جنبه‌های تئوریک و با جنبه‌های کاربردی یک پدیده در بستر مطالعه می‌باشد (اسپینلی^۱، ۲۰۰۵). لذا ماهیت پیاده‌سازی این مطالعه بدلیل فراگیری مفهوم مورد بررسی، نیاز به دسته‌بندی پارادایمی دارد. براین منظور با الگوبرداری از رویکرد پدیدارشناسانه‌ی هاسرل^۲ (۱۹۷۰) طی مصاحبه با خبرگان، کدهای باز مرتبط با مفهوم تحولگرایی ساختاری در حرفه حسابداری ایجاد می‌شود. در این فرآیند، کدگذاری ناشی از هر مصاحبه به صورت دسته‌بندی مفاهیم مشابه و حذف زوائد صورت می‌گیرد تا مضامین گزاره‌ای نهایی به عنوان مبنای ارزیابی پدیده‌ی مطالعه تعیین شوند. در این فرآیند براساس تکرار مشابهت کدهای ایجاد شده در هر مصاحبه، یکپارچه کردن معنایی مضامین گزارایی مبنایی برای تدوین چک لیست‌های امتیازی کیو تلقی می‌شود. لذا با توزیع چک لیست‌های کیو در بین اعضای پانل، اقدام به مقوله بندی مضامین

1. Spinelli

2. Husserl

گزاره‌ای ایجاد شده در بخش کیفی می‌گردد. لذا در گام بعدی، با تشکیل گروه کانونی، گزاره‌های شناسایی شده می‌بایست به منظور قرار گرفتن هریک از گزاره‌ها در خوشه‌های مشخص براساس ساختار معنایی مدل پارادایمی، از طریق چک لیست تحلیل «Q» مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. این چک لیست‌ها به تعداد گزاره‌های تعیین شده و با امتیازهای متوازن مشخص، آماده می‌شوند تا در اختیار اعضای پانل قرار گیرند. تشکیل جلسات گروه کانونی، طی سه مرحله با هدف مفهوم‌سازی؛ همگرایی بین الادهانی و بسط شناخت کاربردی صورت می‌گیرد تا امکان اختصاص امتیاز هریک از مشارکت‌کنندگان به گزاره‌ها وجود داشته باشد. داده‌های جمع‌آوری شده از چک لیست‌های امتیازی، براساس فرآیند چرخش وایرماکس مورد بررسی قرار می‌گیرد تا مشخص شود، چند طبقه براساس گزاره‌های ایجاد شده وجود دارد که در تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری می‌تواند مؤثر باشد. لذا این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه‌ای تلقی می‌شود و به لحاظ هدف براساس ماهیت انجام مصاحبه جهت شناسایی گزاره‌های پدیدهای مورد بررسی، اکتشافی است. از نظر نوع داده نیز، ماهیت این مطالعه ترکیبی محسوب می‌شود به طوریکه در بخش کیفی جهت شناسایی گزاره‌های مضمونی پدیدهای مورد بررسی از مصاحبه با خبرگان نسبت به جمع‌آوری داده‌ها اقدام می‌شود و در بخش کمی از طریق مشارکت اعضای پانل در قالب گروه‌های کانونی، خوشه‌بندی مفهومی انجام می‌شود. لذا طبق الگوی هاسرل (۱۹۷۰) در ادامه مراحل پیاده‌سازی مطالعه در شکل (۶) ارائه می‌شود.



شکل ۶. مراحل پیاده‌سازی اقدام پژوهی

براساس شکل (۶) در گام اول، پیاده‌سازی مصاحبه‌ها براساس فرآیند مطالعه‌ی 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 یادداشت‌برداری، امکان تقویت شناسایی مضامین معنادار را ممکن می‌سازد. سپس استخراج گزاره‌های معنی‌دار از طریق معانی نهفته در پروتکل اصلی (یعنی آنچه مصاحبه شونده بیان نموده است) کشف می‌شود. در گام دوم، تشکیل گروه کانونی جهت درک محتوایی، تبادل نظر و بسط شناخت کاربردی طی چند جلسه ایجاد می‌شود. در گام سوم، هدف، ادغام نتایج و ارائه چک‌لیست‌های امتیازی هریک از گزاره‌ها به گروه کانونی صورت می‌گیرد تا از طریق مقیاس کیو، نسبت به قراردادن هریک از گزاره‌ها در یک خانه امتیازی اقدام شود. در گام چهارم، گزاره‌ها براساس بالاترین توزیع فراوانی گروه کانونی، از طریق فرآیند چرخش وایرماکس، تفکیک می‌شوند تا در گام پنجم، این ابعاد به لحاظ تفکیک شناختی در مقوله‌های مرتبط جایگزاری شوند.

اعتباریابی ابزار پژوهش

به دلیل فقدان ابزار استاندارد مبنی بر سنجش تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری، در پژوهش‌های گذشته، جهت سنجش اعتبار ابزار مطالعه در بخش کیفی که براساس مصاحبه با خبرگان انجام گرفت، از روش مثلث‌سازی استفاده می‌شود. در این فرآیند ۴ مبنای اعتبارسنجی ابزاری در بخش کیفی وجود دارد که به ترتیب زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

اعتبار از نظر منابع داده‌ها

در این معیار مثلث‌سازی، سطح متناسبی از ارتباط بین مولفه‌های محوری شناسایی شده با پدیده مورد بررسی در پژوهش‌های علمی مشابه مدنظر قرار می‌گیرد. لذا از آنجائیکه تحلیل مورد استفاده در بخش کیفی، طی فرآیند کدگذاری باز با ارجاع به پژوهش‌های نظری گذشته اقدام به حذف زوائد و سنجش تناسب محتوایی برای دستیابی به مضامین گزاره‌ای نموده است، می‌توان تناسب مثلث‌سازی منابع داده‌ها در این بخش را تأیید نمود.

اعتبار از نظر همکاران محقق

هدف این معیار مثلث‌سازی، ارزیابی کدهای ایجاد شده از نظر گروه‌های هم‌تا می‌باشد. در این مطالعه پس از پیاده‌سازی فرآیند تحلیلی بخش کیفی، طی مسیر تحلیلی مجدداً توسط چند پژوهشگر مورد بررسی قرار گرفت تا مراحل شناسایی و کدگذاری برای رسیدن به مفاهیم مشخص هریک از پدیده‌ها مورد ارزیابی قرار گیرد. لذا از این افراد خواسته شد تا برداشت خود

را از سیر تحلیل‌های بخش کیفی اذعان نمایند تا براساس نزدیکی دیدگاه‌های تحلیلی، پشته‌ونه علمی و ابزارهای مورد استفاده، تقویت گردد. لذا اظهارنظرهای مطرح در این معیار، حکایت از تأیید، معیارهای شناسایی شده دارد.

اعتبار از نظر روش پیاده‌سازی

هدف این معیار مثلث‌سازی، چگونگی رسیدن به حد اجماع نظری در شناسایی مقوله‌های تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری می‌باشد. لذا مثلث‌سازی مبتنی بر روش پیاده‌سازی در این مطالعه به دلیل اینکه پس از اتمام هر مصاحبه کدگذاری باز صورت می‌گرفت تا با دسته‌بندی مفاهیم پدیدار شده به مضامین گزاره‌ای برای انجام مقوله‌بندی ممکن باشد، از اعتبار دارای پشته‌ونه روش‌شناسی برخوردار است.

اعتبار از نظر نظریه

هدف این معیار مثلث‌سازی، یکپارچه‌سازی معیارهای شناسایی شده در قالب یک چارچوب نظری می‌باشد تا با ایجاد یک مفهوم مشترک مبنایی برای تبیین معیارهای شناسایی شده به بستر مطالعه تلقی گردد. لذا براساس اینکه در پایان فرآیند تحلیلی، یک چارچوب نظری پارادایمی ارائه شده است، اعتبار ابزاری این مطالعه بر مبنای نظریه مورد تأیید می‌باشد. در این مطالعه، سپس به منظور تأیید پایایی معیارهای شناسایی شده مبنی بر امکان تبیین آن به بستر مطالعه از مقیاس‌بندی امتیازی طبق چک‌لیست سلسله‌مراتبی جدول (۵) بهره برده شد، تا با تشکیل گروه کانونی، امکان تبیین مضامین گزاره‌ای در بستر شرکت‌های مورد بررسی در قالب مقوله‌ها مهیا گردد.

مشارکت‌کنندگان و نحوه‌ی تعیین

مشارکت‌کنندگان این مطالعه براساس ماهیت ترکیبی بودن جمع‌آوری داده‌ها، دو گروه می‌باشند، اولین گروه خبرگان حسابداری هستند که با انجام مصاحبه با آنان تلاش می‌شود تا جنبه‌های مختلف تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری شناسایی گردد. در این فرآیند دستیابی به کفایت خبرگی مصاحبه‌شوندگان، یکی از مهمترین بخش‌های جمع‌آوری داده‌های کیفی محسوب می‌شود، چراکه به دلیل عدم انسجام ماهیت پدیده‌ی مطالعه به لحاظ جنبه‌های شناختی، 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 می‌توانند نقش مشرثرتری را داشته باشند. لذا برخی از پرتکرارترین سوالات مصاحبه به ترتیب زیر می‌شود:

۱. چه مضامین به لحاظ معرفت‌شناسی پارادایمی، می‌تواند مبنای تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری تلقی گردد؟
۲. چه مضامینی باهدف پوشش ضعف‌های فنی، می‌تواند مبنای تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری تلقی گردد؟
۳. چه مضامینی از فرآیندهای آموزشی می‌تواند در توسعه تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری مدنظر قرار گیرد؟
۴. مضامین ساختاری نظارت در توسعه تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری کدامند؟
۵. مضامینی که می‌تواند به ارتقاء ساختارهای حاکمیتی در توسعه تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری کمک نمایند، کدام است؟
۶. چه مضامینی می‌تواند با توسعه هنجارهای گزارشگری به ارتقاء تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری کمک نماید؟

برای این منظور از ماهیت کفایت خبرگی در پژوهش هنوود و پیدگن^۱ (۱۹۹۲) بهره برده شد که بر معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب، قدرت افتراق، آگاهی از زمینه پژوهشی و به طور خاص تفسیر تشریحی تأکید دارد. برای رسیدن به این هدف، لازم بود، قبل از رسیدن به تعداد نفقات مصاحبه شونده، از طریق معیار اهمیت تناسب، تعداد بیشتری باتوجه به سوابق آموزشی و پژوهشی در حوزه‌ی مربوطه انتخاب می‌شدند. لذا طی این فرآیند از ۲۱ نفر جهت انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر محققان از تناسب بهتری به لحاظ شناخت از خبرگان، برخوردار بودند. از مجموع ۲۱ نفر، ۱۸ نفر پاسخ مثبت دادند. در ادامه بر مبنای حساسیت به زمینه‌ی مورد مطالعه، ۱۸ نفر اولیه انتخاب شده، مجدداً غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق؛ آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، مورد بررسی قرار گیرد، تا در نهایت باتوجه به جنبه‌هایی از زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۶ نفر به عنوان مشارکت‌کنندگان بخش اول پژوهش انتخاب شدند که از سطح انگیزه و آگاهی لازم برای

1. Henwood & Pigeon

مشارکت در رابطه با پدیده‌ی مورد بررسی برخوردار بودند. از طرف دیگر باید بیان شود، تفاوت فرآیند مصاحبه در پدیدارشناسی با سایر شیوه‌های کیفی همچون گردند تئوری، در نقطه اتمام مصاحبه‌ها به عنوان معرف تعداد مصاحبه‌شوندگان می‌باشد. در واقع در این فرآیند، انتخاب تعداد مشارکت‌کنندگان، طبق نظر دیپراز^۱ (۲۰۲۰) که بر روی الگوی پدیدارشناسی هاسرل (۱۹۷۰) تمرکز نموده است، به بیش پژوهشگر نیز مرتبط می‌باشد و حد مطلوب برای انتخاب بین ۱۲ تا ۲۰ نفر مشارکت‌کننده تعیین شده است (بک^۲، ۲۰۱۹). براساس توضیح‌های داده شده، اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی خبرگان حسابداری

مشارکت‌کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
نفر اول	مرد	۴۸ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه کردستان
نفر دوم	مرد	۴۶ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه سیستان و بلوچستان
نفر سوم	مرد	۴۵ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه سیستان و بلوچستان
نفر چهارم	مرد	۵۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه فردوسی مشهد
نفر پنجم	مرد	۶۵ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه ممفیس آمریکا
نفر ششم	زن	۴۹ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه الزهرا
نفر هفتم	زن	۴۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد دامغان
نفر هشتم	مرد	۴۰ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز
نفر نهم	زن	۴۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه امام رضا (ع)
نفر دهم	مرد	۵۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه مازندران
نفر یازدهم	مرد	۴۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه علامه طباطبائی
نفر دوازدهم	مرد	۴۰ سال	دکتری	حسابداری	پردیس فارابی دانشگاه تهران
نفر سیزدهم	زن	۴۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز
نفر چهاردهم	مرد	۴۳ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه رشت
نفر پانزدهم	مرد	۵۳ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین
نفر شانزدهم	مرد	۵۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه مازنداران

1. Depraz

2. Beck

در بخش دوم مطالعه، ۵۰ نفر از مدیران مالی و رؤسای حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه ایران خواسته شد تا از طریق چک‌لیست‌های تحلیل کیو که یک ابزار امتیازی لایه‌ای است، امتیازهای خود را به هر گزاره بدهند. این افراد در گروه‌های کانونی ابتدا به عنوان اعضای پانل در رابطه با گزاره‌های شناسایی شده بحث و تبادل نظر می‌کردند و سپس هر یک از آنان امتیاز لازم را در قالب چک لیست امتیازی ارائه می‌داد. در این روش پیاده‌سازی، لازم نیست نمونه آماری به شکل تصادفی از جامعه آماری انتخاب شود؛ بلکه افراد، به دلیل داشتن یک نظر خاص درباره موضوع پژوهش، به شکلی کاملاً آگاهانه از جانب محققان این پژوهش انتخاب می‌شوند تا در قالب گروه کانونی، نسبت به طبقه‌بندی شناختی پدیده مورد بررسی مشارکت نمایند. اندازه نمونه نیز در این شیوه تحلیل کوچک است و هدف، تجزیه و تحلیل عمیق دیدگاه‌های تجربی و دانشی است که به طبقه‌بندی مفهوم در بستر پدیده و مطالعه‌ی مورد نظر کمک می‌نماید. در واقع، مرحله انتخاب مجموعه 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 (گاتیر، ۲۰۲۰). براساس این توضیحات، می‌توان طبق جدول (۲) اطلاعات جمعیت‌شناختی هر دو مشارکت‌کنندگان این مطالعه را ارائه نمود.

جدول ۱.۲. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان مطالعه

متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۲	۵۸٫۳۴٪	مرد	۳۶	۷۰٪
	زن	۴	۴۱٫۶۶٪	زن	۱۴	۳۰٪
	جمع	۱۶	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪
سن	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۲	۵۰٪	کمتر از ۴۰ سال	۵	۱۰٪
	بیشتر از ۵۰ سال	۴	۵۰٪	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۳۸	۷۶٪
	جمع	۱۶	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪
سابقه کاری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۵	۵۰٪	کمتر از ۲۰ سال	۳۴	۶۸٪
	۱۵ سال به بالا	۱۱	۵۰٪	بیشتر از ۲۰ سال	۱۶	۳۲٪
	جمع	۱۶	۱۰۰٪	جمع	۵۰	۱۰۰٪

یافته‌های پژوهش

در این بخش همانطور که در روش شناسی بیان گردید، ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان، تلاش می‌شود تا در بخش کیفی، گزاره‌ها (مضامین مفهومی) مرتبط با ماهیت تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری 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 طبق الگوی هاسرل (۱۹۷۰) که در روش شناسی به صورت طرح کلی مطرح شد، شناسایی گزاره‌ها انجام می‌گیرد. همانطور که گفته شد، جهت پیاده‌سازی مصاحبه‌ها باهدف شناخت عوامل مؤثر بر تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری، مجموعاً ۳۸۸ کد باز طی ۱۶ مصاحبه ایجاد شد که براساس حذف زوائد و تکرار کدهای باز مشابه، ۵۰ مضمون مفهومی طی جداول (۱) و (۲) شناسایی شدند. این دسته‌بندی براساس گام‌های اول و دوم الگوی هاسرل (۱۹۷۰) انجام گرفت. لذا ابتدا جدول (۱) تفکیک گزاره‌ها براساس 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. به منظور یکپارچه سازی نیز، از همین ابتدا، هریک از مضامین گزاره‌ای از M1 تا M50 کدگذاری شدند.

جدول ۳. خلاصه‌ی گزاره‌های تفکیک شده از مرحله‌ی کدگذاری باز ۱۶ مصاحبه انجام شده

کدها	کد مفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
M1	اختصاص پاداش‌های مالی جهت مشارکت تیمی در اجرای تحولات ساختاری حسابداری	QP01; QP02; QP05; QP07; QP09; QP11; QP12
M2	ارزیابی‌های دوره‌ای متصدیان حرفه‌ای پس از گذراندن دوره‌های آموزش حرفه‌ای	QP02; QP04; QP05; QP08; QP10; QP12
M3	افشاء هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت	QP01; QP04; QP05; QP07; QP09; QP10; QP13
M4	ارائه‌ی رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار از طریق گزارش‌های همراه	QP02; QP05; QP06; QP08; QP11; QP12; QP16
M5	ارائه‌ی منظم گزارش‌های تفسیری مدیریت	QP03; QP05; QP09; QP11; QP12; QP14; QP16
M6	عدم انتصاب متصدیان عرصه حسابداری براساس صلاحیت فنی	QP02; QP03; QP06; QP09; QP10; QP12; QP16

کدها	کدمفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
M7	تشکیل واحدهای منتورینگ مبنی بر نظارت تحولات ساختاری واحد حسابداری	QP03; QP06; QP08; QP09; QP12; QP14; QP15
M8	اختصاص منابع برای مهندسی مجدد زیرساخت‌های فناوری‌های مالی/حسابداری	QP03; QP04; QP06; QP10; QP11; QP13; QP15
M9	ارائه اطلاعات مشتریان عمده شرکت	QP02; QP06- QP08; QP10; QP11; QP15
M10	تمرکز بیش‌ازحد بر استدلال منطقی در معرفت‌شناسی حسابداری	QP01; QP03; QP05; QP08; QP10; QP15; QP16
M11	استفاده از ظرفیت‌های توکن غیرقابل تعویض (NFT) جهت پیاده‌سازی خدمات مالی فناورانه	QP02; QP03; QP05; QP09; QP11; QP12
M12	افراط‌گرایی بیش از اندازه متصدیان حرفه حسابداری در پایبندی به استدلال منطقی	QP02; QP03; QP05; QP09; QP11; QP12; QP15
M13	افشاء اختیاری سودهای پیش‌بینی شده مدیران	QP01; QP06; QP07; QP10; QP11; QP12; QP14
M14	افشاء ارزش برند شرکت	QP01; QP03; QP04; QP07; QP09; QP10; QP14
M15	افشاء اعاده‌ی دادرسی پرونده‌های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	QP02; QP04; QP08; QP10; QP11; QP13; QP15
M16	استفاده از اسکیل‌آپ‌های مالی/حسابداری به عنوان چرخه‌ی ارزیابی درونی اجرای تحولات حسابداری	QP01; QP06; QP07; QP10; QP11; QP12; QP13
M17	امکان‌سنجی ظرفیت‌های بلاک‌چین جهت تناسب عملیات مالی با کارکردهای سیستم اطلاعات	QP02; QP03; QP06; QP09; QP11; QP14; QP15
M18	انعکاس جزئیات ریسک‌های مالی به ذینفعان	QP01; QP02; QP05; QP07; QP09; QP11; QP16
M19	انعکاس نتایج ارزیابی سهم بازار شرکت به ذینفعان	QP01; QP02; QP04; QP05; QP08; QP10; QP12
M20	تناسب‌سازی توانمندی‌های حسابداران با قابلیت‌های سیستم حسابداری تکنولوژیک	QP01; QP03; QP05; QP09; QP10; QP13
M21	ایجاد انگیزه‌های فردی مبنی بر جایگزینی ارائه‌ی خدمات مالی/حسابداری فناورانه با ارائه خدمات سنتی	QP04; QP06; QP09; QP10; QP11; QP12; QP14
M22	آماده‌سازی متصدیان حرفه‌ی حسابداری مبنی بر مشارکت در کار تیمی	QP03; QP06; QP07; QP09; QP11; QP12
M23	بکارگیری فناوری‌های پردازش ابری در عرصه‌های مالی/حسابداری	QP01; QP04; QP05; QP07; QP09; QP10; QP13
M24	پایبندی به رعایت انحصار و حقوق کپی رایت در خرید نرم افزارهای حسابداری	QP03; QP06; QP08; QP11; QP12; QP13; QP15
M25	پشتوانه سازی حاکمیت شرکتی منسجم در اعمال تحولات ساختاری واحد حسابداری	QP02; QP03; QP05; QP07; QP10; QP13

کدها	کدمفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
M26	ارتقاء توانمندی‌های حسابداران در استفاده از سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری	QP03; QP06; QP08; QP09; QP12; QP14; QP15
M27	تغییر ماهیت تأثیرگذاری حسابداری از نظر مقایسه‌پذیر بودن صورت‌های مالی	QP03; QP06; QP08; QP11; QP12; QP13; QP15
M28	تقویت شتاب‌دهنده‌های زیست‌بوم مالی در پیاده‌سازی با کیفیت‌تر حسابداری	QP04; QP06; QP09; QP10; QP11; QP12; QP16
M29	تمرکز بر روی انکوباتور زیست‌بوم مالی در پیاده‌سازی با کیفیت‌تر حسابداری	QP03; QP04; QP07; QP08; QP09; QP11; QP13
M30	استفاده از تکنولوژی دیفای و بسترسازی امور مالی غیرمتمرکز	QP04; QP06; QP09; QP10; QP11; QP12; QP16
M31	ایجاد اکوسیستم‌های مالی جهت افشاء با کیفیت‌تر اطلاعات به ذینفعان	QP03; QP04; QP07; QP10; QP11; QP12; QP14
M32	تناسب‌سازی توانمندی‌های حسابداران با ویژگی‌های تحولات ساختاری در حسابداری	QP03; QP06; QP07; QP10; QP12; QP13; QP16
M33	توسعه‌ی سرورهای شرکت در تقویت زیرساخت‌های شبکه‌ی اطلاعات حسابداری	QP03; QP05; QP08; QP09; QP11; QP13; QP14
M34	حمایت ادراک شده از متصدیان حرفه‌ای مبنی بر استفاده از تغییرات فناورانه در حسابداری	QP01; QP03; QP07; QP09; QP11; QP13; QP15
M35	خرید پلتفرم‌هایی مانند Decentraland و Sandbox، Roblox جهت اشتراک‌گذاری خدمات مالی سریع‌تر به ذینفعان	QP04; QP05; QP09; QP12; QP13; QP14; QP16
M36	دخیل نمودن حسابداران در جریان فرآیند تحولات ساختاری در واحد حسابداری	QP04; QP05; QP06; QP07; QP10; QP13; QP15
M37	سرمایه‌گذاری بر استارت آپ‌های مالی جهت بازآفرینی فرآیندهای سیستم مالی	QP01; QP03; QP05; QP07; QP09; QP11; QP12; QP14; QP16
M38	همسوسازی خدمات قابل ارائه حسابداری با نیازهای اطلاعاتی بیرون از شرکت	QP01; QP02; QP05; QP11; QP13; QP15
M39	عدم استقلال واحد حسابداری به دلیل سیطره نفوذ مدیریت	QP01; QP03; QP04; QP08; QP10; QP14; QP16
M40	ارائه‌ی آموزش‌های فناورانه و بروز هوش مصنوعی به متصدیان حرفه‌ای حسابداری	QP02; QP03; QP05; QP07; QP09; QP11; QP14
M41	عینیت‌گرایی شکل‌گرفته در رویکرد متصدیان حرفه‌ای حسابداری	QP04; QP06; QP08; QP09; QP10; QP13
M42	فقدان ارزیابی حسابداران طبق معیارهای مبتنی بر تخصص و شایستگی	QP04; QP06; QP09; QP10; QP11; QP13; QP16
M43	کاهش اضطراب و استرس‌های فردی حسابداران مبنی بر پذیرش تحولات ساختاری در حسابداری	QP02; QP04; QP06; QP09; QP10; QP12; QP15

کدها	کدمفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
M44	مکانیزم فین‌تک‌های مالی جهت تناسب با ظرفیت‌های اثربخش اطلاعات سیستمی	QP03; QP06; QP08; QP09; QP10; QP11; QP14
M45	منعکس نمودن سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت	QP03; QP05; QP06; QP09; QP10; QP15
M46	منفعل بودن حرفه حسابداری در برابر تغییر نیازهای ذینفعان	QP01; QP02; QP04; QP09; QP10; QP12
M47	نبود ظرفیت‌های درونی توسعه‌ی حسابداری براساس اصل فن‌سالاری	QP02; QP03; QP05; QP09; QP11; QP12
M48	نیازسنجی ساختاری واحد حسابداری از منظر توسعه توانمندی‌های تخصصی	QP03; QP05; QP08; QP09; QP13
M49	وجود رویکرد صرف اثبات‌گرایانه در حسابداری	QP01; QP04; QP06; QP08; QP09; QP14
M50	شکاف تئوری‌های حسابداری تا عمل و پیاده‌سازی حرفه‌ای	QP05; QP08; QP09; QP10; QP12

همانطور که مشاهده می‌شود، سطح پراکندگی گزاره‌های یکپارچه شده پس از حذف تکرارها، متوازن است و تفاوت زیادی بین تعداد فراوانی گزاره‌ها از نظر تکرار در هر مصاحبه وجود ندارد. لذا براساس این فرآیند می‌بایست طبق جدول (۴) نتیجه‌ی گزارش ادغام گزاره‌های ایجاد شده به ترتیب زیر ارائه شود.

جدول ۴. توزیع فراوانی گزاره‌های نهایی شناسایی شده برحسب تکرار در کدگذاری بازار

مصاحبه‌ها					
کدها	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها	کدها	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها
M1	۷	۰/۰۱۸	M26	۸	۰/۰۲۰
M2	۸	۰/۰۲۰	M27	۹	۰/۰۲۳
M3	۷	۰/۰۱۸	M28	۷	۰/۰۱۸
M4	۷	۰/۰۱۸	M29	۸	۰/۰۲۰
M5	۷	۰/۰۱۸	M30	۹	۰/۰۲۳
M6	۹	۰/۰۲۳	M31	۷	۰/۰۱۸
M7	۸	۰/۰۲۰	M32	۸	۰/۰۲۰
M8	۷	۰/۰۱۸	M33	۶	۰/۰۱۵
M9	۸	۰/۰۲۰	M34	۸	۰/۰۲۰
M10	۸	۰/۰۲۰	M35	۷	۰/۰۱۸
M11	۶	۰/۰۱۵	M36	۹	۰/۰۲۳
M12	۸	۰/۰۲۰	M37	۸	۰/۰۲۰
M13	۸	۰/۰۲۰	M38	۸	۰/۰۲۰

توزیع فراوانی	تکرار گزاره‌ها در	کدها	توزیع فراوانی	تکرار گزاره‌ها در	کدها
تکرار گزاره‌ها	مصاحبه‌ها		تکرار گزاره‌ها	مصاحبه‌ها	
۰/۰۱۸	۷	M39	۰/۰۱۸	۷	M14
۰/۰۲۰	۸	M40	۰/۰۲۰	۸	M15
۰/۰۲۰	۸	M41	۰/۰۱۸	۷	M16
۰/۰۲۳	۹	M42	۰/۰۱۸	۷	M17
۰/۰۲۳	۹	M43	۰/۰۲۰	۸	M18
۰/۰۲۰	۸	M44	۰/۰۲۰	۸	M19
۰/۰۲۰	۸	M45	۰/۰۲۳	۹	M20
۰/۰۲۳	۹	M46	۰/۰۲۰	۸	M21
۰/۰۱۸	۷	M47	۰/۰۱۵	۶	M22
۰/۰۲۰	۸	M48	۰/۰۲۰	۸	M23
۰/۰۲۳	۹	M49	۰/۰۱۵	۶	M24
۰/۰۲۰	۸	M50	۰/۰۲۰	۸	M25
۱۰۰/۰۰	۳۸۸	جمع کلیه گزاره‌ها	۱۰۰/۰۰	۳۸۸	جمع کلیه گزاره‌ها

براساس این جدول می‌توان دریافت از مجموع ۳۸۸ کدباز ناشی از ۱۶ مصاحبه انجام شده، مجموعاً ۵۰ گزاره ایجاد شده‌اند که برحسب تکرار هر گزاره در مصاحبه‌ها، نسبت به درصد توزیع فراوانی اقدام شد.

ب) یافته‌های بخش کمی

در ادامه همسو با یکپارچه‌کردن معنایی مضامین گزاره‌ای به لحاظ تعداد تکرار در مصاحبه‌های انجام شده، با تشکیل گروه کانونی، مطالعه به دنبال مفهوم‌سازی؛ همگرایی بین الازدهانی و بسط شناخت کاربردی می‌باشد. این مرحله که بخش مهمی از پیاده‌سازی تحلیل در بخش کمی جهت جمع‌آوری داده‌ها تلقی می‌شود، جلسات گروه کانونی با هدف افزایش سطح آگاهی مفهومی مشارکت‌کنندگان برگزار گردید. لازم بود این مرحله با آگاهی اجرا شود، چراکه روش پدیدار شناسانه، نیازمند مشارکت حداکثری شناختی در بستر واقعیت‌های عملکردی در بستر شرکت‌های بازار بود. نکته حائز اهمیت این است که در جلسه سوم، در مورد فرآیند امتیازدهی طبق پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو توضیح لازم داده شد. نمونه‌ی چک‌لیست امتیازبندی گزاره‌های کیو در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو (Q)

A horizontal scale with 7 points labeled -6, -5, -4, -3, -2, -1, 0, +1, +2, +3, +4, +5, +6. Below the scale, the text 'very disagree' is aligned with the -6 point and 'very agree' is aligned with the +6 point. A double-headed arrow is positioned below the scale, spanning from the -2 point to the +2 point.

برای این منظور از مشارکت کنندگان در این بخش از تحلیل خواسته شد تا هریک از ۵۰ گزاره تأیید شده از مرحله‌ی دوم الگوی هاسرل (۱۹۷۰) را براساس چک‌لیست امتیازی ارزیابی کیو، مورد بررسی قرار دهند. پس از این مرحله می‌بایست با در نظر گرفتن بالاترین امتیاز توزیع فراوانی و شاخص مد، در چک‌لیست امتیازی، هریک از گزاره‌هایی که در سمت مثبت قرار گرفتند را به عنوان گزاره‌های طبقه‌بندی شناختی در نظر گرفت. لذا پس از انجام تفکیک هریک از امتیازها، مجموعه گزاره‌های منطقه مثبت؛ منفی و خنثی می‌بایست براساس تحلیل عاملی مورد آزمون قرار گیرد. برای این منظور از روش وایرماکس یا ماتریس چرخش یافته استفاده می‌شود. در واقع این روش به منظور تشخیص ساختار ساده متغیرها برای تحلیل عاملی استفاده می‌شود از قابلیت پایایی بسیار مطلوبی برخوردار است (شهبازی و همکاران، ۱۳۹۵). در روش شناسی کیو مشارکت کنندگانی که میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها در اولویت‌بندی گزاره‌های کیو به هم 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 و پراکندگی، خروجی‌های تحلیل عاملی مشخص گردند.

جدول ۶. بارعاملی هریک از تفاسیر ایجاد شده‌ی مربوط به گزاره‌های پژوهش

مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی		مقادیر خاص آغازین			
تجمعی	وایزه	درصد واریانس	درصد واریانس	مقدار وایزه	تفسیر
۱۳/۳۵۲	۴/۱۴۱	۱۲/۲۶۷	۱۲/۲۶۷	۴/۷۲۷	۱
۲۶/۴۰۳	۳/۸۸۸	۲۴/۲۷۲	۱۲/۰۰۵	۴/۱۸۵	۲
۳۸/۴۷۷	۳/۱۸۱	۳۶/۱۵۲	۱۱/۸۸۷	۳/۳۹۱	۳
۴۹/۰۲۱	۲/۹۷۸	۴۷/۵۳۳	۱۰/۳۸۱	۳/۱۱۴	۴
۵۸/۴۴۰	۲/۴۱۷	۵۶/۷۸۷	۹/۲۵۴	۲/۵۸۷	۵

مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی			مقادیر خاص آغازین			
تجمعی	واریانس	ویژه	درصد واریانس تجمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	تفسیر
۶۷/۲۵۵	۸/۸۱۵	۲/۲۱۳	۶۵/۵۰۴	۸/۷۱۷	۲/۴۳۳	۶
۷۳/۵۴۵	۶/۲۹۰	۲/۱۸۴	۷۱/۷۲۶	۶/۲۲۲	۲/۲۶۵	۷
۷۸/۷۲۹	۵/۱۸۴	۲/۰۹۹	۷۶/۸۳۲	۵/۱۰۶	۲/۱۱۸	۸
۸۳/۰۳۰	۴/۳۰۱	۱/۷۵۵	۸۱/۰۸۷	۴/۲۵۵	۱/۸۹۵	۹
۸۶/۲۳۲	۳/۲۰۲	۱/۵۷۱	۸۴/۲۷۹	۳/۱۹۲	۱/۶۰۳	۱۰
			۸۷/۰۰۱	۲/۷۲۲	۰/۹۹۹	۱۱
			۸۹/۶۹۰	۲/۶۸۹	۰/۹۷۶	۱۲
			۹۲/۱۱۹	۲/۴۲۹	۰/۹۵۴	۱۳
			۹۴/۱۲۰	۲/۰۰۱	۰/۹۲۱	۱۴
			۹۵/۹۴۷	۱/۸۲۷	۰/۸۹۱	۱۵
			۹۷/۴۵۹	۱/۵۱۲	۰/۸۵۴	۱۶
			۹۸/۴۷۴	۱/۰۱۵	۰/۷۲۶	۱۷
			۹۹/۳۴۷	۰/۸۷۳	۰/۵۵۴	۱۸
			۱۰۰/۰۰	۰/۶۵۳	۰/۳۲۳	۱۹

باتوجه به مقدار ویژه مربوط به ۱۰ نوع تفکر ذهنی مشارکت‌کنندگان در مورد فرآیند گونه‌شناسی تحول‌گرایی ساختاری حسابداری، صرفاً الگوهای ذهنی که از مقادیر ویژه بالاتر از ۱ برخوردار باشند، به عنوان مبنای طبقه‌بندی مفهومی محسوب می‌شود. لذا براساس ۵۰ مضمون مرتبط با پدیده‌ی مورد بررسی، مجموعاً ده الگوی تفکری ذهنی مشارکت‌کنندگان تعیین شده است. لذا باتوجه به طیف مقادیر کسب شده در الگوی تفسیری اول (مقدار ویژه ۴/۷۲۷ و درصد واریانس تجمعی ۱۲/۲۶۷) تا الگوی تفسیری دهم (مقدار ویژه ۱/۶۰۳ و درصد واریانس تجمعی ۸۴/۲۷۹) در ادامه‌ی الگوی هاسرل (۱۹۷۰) می‌بایست نسبت به تعیین معناداری بارعاملی اقدام می‌شود تا مشخص شود هر کدام از مشارکت‌کنندگان در کدام الگوی تفسیری قرار می‌گیرند. به منظور مشخص نمودن معناداری بارعاملی هر یک 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:

$$\text{Sign} = \left| \frac{1/96}{\sqrt{50}} \right| = 0/274$$

باتوجه به اینکه سطح معنی‌داری بارعاملی محاسبه شده براساس تعداد گزاره‌های کیو ۰/۲۷۴ بدست آمده است، لذا می‌بایست جهت تعیین قرارگرفتن مشارکت‌کنندگان در هریک از الگوهای تفسیری، بارعاملی آن‌ها مساوی یا بیشتر از ۰/۲۷۴ باشد. همانطور که در متادولوژی مطرح شد، تعداد ۵۰ شرکت‌کننده (با کد EP) در این مطالعه در قالب گروه‌های پانل براساس امتیازهای بارعاملی، در یکی از ده طبقه ایجاد شده قرار می‌گیرند که نتایج آن در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول ۷. ماتریس چرخش یافته الگوهای ذهنی

مشارکت‌کنندگان	طبقه اول	طبقه دوم	طبقه سوم	طبقه چهارم	طبقه پنجم	طبقه ششم	طبقه هفتم	طبقه هشتم	طبقه نهم	طبقه دهم
EP – 1	۰/۲۶۱	۰/۴۸۷	۰/۱۵۶	۰/۱۸۳	۰/۰۸۸	۰/۰۹۱	۰/۲۵۹	۰/۱۰۹	۰/۰۸۱	۰/۰۹۲
EP – 2	۰/۱۹۲	۰/۱۲۱	۰/۵۳۲	۰/۰۱۸	۰/۱۷۶	۰/۱۰۱	۰/۱۸۹	۰/۲۵۷	۰/۰۷۳	۰/۰۵۵
EP – 3	۰/۰۱۷	۰/۲۳۴	۰/۱۸۸	۰/۲۰۲	۰/۴۶۴	۰/۰۱۷	۰/۲۵۲	۰/۱۵۹	۰/۱۰۸	۰/۱۹۶
EP – 4	۰/۳۱۶	۰/۱۲۷	۰/۲۰۵	۰/۱۵۷	۰/۱۲۵	۰/۲۴۴	۰/۰۸۳	۰/۱۴۹	۰/۱۰۳	۰/۰۲۹
EP – 5	۰/۰۲۷	۰/۰۹۰	۰/۲۱۶	۰/۲۶۳	۰/۴۸۵	۰/۱۰۹	۰/۰۹۷	۰/۱۷۸	۰/۱۶۱	۰/۱۵۸
EP – 6	۰/۱۹۲	۰/۲۲۲	۰/۴۶۳	۰/۲۱۳	۰/۱۷۷	۰/۱۰۴	۰/۲۳۶	۰/۱۰۰	۰/۲۶۲	۰/۰۲۳
EP – 7	۰/۱۴۲	۰/۳۶۲	۰/۲۰۴	۰/۱۵۴	۰/۱۰۳	۰/۳۹۱	۰/۲۶۳	۰/۰۵۷	۰/۰۲۹	۰/۲۱۵
EP – 8	۰/۰۷۸	۰/۱۲۵	۰/۲۱۸	۰/۰۲۵	۰/۲۵۶	۰/۲۷۴	۰/۱۰۴	۰/۲۳۱	۰/۲۷۲	۰/۰۱۹
EP – 9	۰/۲۲۹	۰/۴۸۳	۰/۱۷۲	۰/۰۹۹	۰/۰۴۱	۰/۱۲۴	۰/۲۶۵	۰/۰۸۹	۰/۲۳۳	۰/۱۲۸
EP – 10	۰/۱۷۲	۰/۲۵۱	۰/۴۸۶	۰/۲۱۹	۰/۱۱۱	۰/۱۳۳	۰/۱۴۸	۰/۲۴۹	۰/۲۷۳	۰/۱۵۰
EP – 11	۰/۵۸۲	۰/۲۳۵	۰/۳۲۷	۰/۰۹۴	۰/۳۶۳	۰/۰۷۱	۰/۱۰۸	۰/۰۹۱	۰/۲۶۰	۰/۲۴۹
EP – 12	۰/۳۳۳	۰/۰۲۳	۰/۲۴۸	۰/۱۳۲	۰/۰۴۱	۰/۰۸۱	۰/۲۸۱	۰/۱۴۶	۰/۱۵۳	۰/۲۰۲
EP – 13	۰/۱۹۲	۰/۱۴۷	۰/۲۱۱	۰/۳۷۵	۰/۱۶۹	۰/۳۱۷	۰/۱۴۱	۰/۲۶۸	۰/۲۱۹	۰/۱۹۲
EP – 14	۰/۱۵۷	۰/۱۲۹	۰/۲۱۲	۰/۲۱۹	۰/۴۸۲	۰/۲۱۱	۰/۱۳۵	۰/۱۸۲	۰/۱۸۰	۰/۰۴۸
EP – 15	۰/۰۹۴	۰/۱۱۹	۰/۱۲۱	۰/۲۹۰	۰/۴۳۹	۰/۰۴۱	۰/۱۷۵	۰/۱۴۴	۰/۰۴۲	۰/۰۷۷
EP – 16	۰/۲۲۹	۰/۰۸۳	۰/۰۹۸	۰/۳۷۷	۰/۰۵۵	۰/۱۰۶	۰/۲۵۸	۰/۲۲۶	۰/۰۲۷	۰/۰۶۲
EP – 17	۰/۱۰۲	۰/۰۶۵	۰/۱۱۹	۰/۴۷۱	۰/۲۱۵	۰/۱۳۷	۰/۳۷۳	۰/۰۷۰	۰/۲۶۹	۰/۰۶۹
EP – 18	۰/۰۹۳	۰/۱۹۱	۰/۰۳۸	۰/۰۳۷	۰/۲۵۹	۰/۳۲۶	۰/۱۱۸	۰/۰۷۱	۰/۰۴۲	۰/۱۳۵
EP – 19	۰/۰۵۴	۰/۲۰۹	۰/۰۴۹	۰/۲۸۳	۰/۲۱۹	۰/۲۱۴	۰/۲۲۰	۰/۲۱۳	۰/۰۲۵	۰/۰۹۱
EP – 20	۰/۴۷۴	۰/۱۸۲	۰/۰۹۲	۰/۰۶۲	۰/۱۳۱	۰/۱۰۳	۰/۱۶۸	۰/۱۹۴	۰/۱۶۴	۰/۱۵۴
EP – 21	۰/۱۱۹	۰/۰۹۲	۰/۱۱۳	۰/۱۱۲	۰/۱۶۹	۰/۴۳۲	۰/۲۰۹	۰/۱۲۶	۰/۲۰۸	۰/۰۷۴
EP – 22	۰/۲۰۱	۰/۰۴۳	۰/۱۰۱	۰/۰۲۶	۰/۲۱۸	۰/۰۹۳	۰/۳۱۵	۰/۲۴۳	۰/۲۳۷	۰/۱۲۵
EP – 23	۰/۰۳۸	۰/۰۳۲	۰/۰۲۹	۰/۰۱۴	۰/۰۶۱	۰/۱۷۱	۰/۱۱۹	۰/۳۵۳	۰/۲۶۶	۰/۰۹۳

مشارکت‌کنندگان	طبقه اول	طبقه دوم	طبقه سوم	طبقه چهارم	طبقه پنجم	طبقه ششم	طبقه هفتم	طبقه هشتم	طبقه نهم	طبقه دهم
EP - 24	۰/۱۱۱	۰/۱۱	۰/۵۱	۰/۹۳	۰/۸۸	۰/۱۰۶	۰/۱۳۸	۰/۳۴۴	۰/۱۴۲	۰/۸۷
EP - 25	۰/۵۰۵	۰/۰۸	۰/۷۴	۰/۱۱۸	۰/۱۳۸	۰/۱۶	۰/۲۱۸	۰/۰۴۶	۰/۱۰۵	۰/۲۲۸
EP - 26	۰/۱۱۳	۰/۰۸۴	۰/۰۶۳	۰/۰۹۴	۰/۱۸۵	۰/۱۴۱	۰/۳۰۲	۰/۲۶۸	۰/۰۸۲	۰/۱۳۹
EP - 27	۰/۲۰۵	۰/۰۸۶	۰/۰۳۵	۰/۱۰۲	۰/۴۲۱	۰/۱۳۹	۰/۲۴۶	۰/۲۲۱	۰/۱۲۸	۰/۱۰۷
EP - 28	۰/۱۶۳	۰/۰۲۹	۰/۰۹۳	۰/۱۷۶	۰/۰۲۶	۰/۱۲۷	۰/۲۴۸	۰/۲۵۸	۰/۳۸/۰	۰/۴۱۴
EP - 29	۰/۰۴۳	۰/۰۷۲	۰/۰۶۰۲	۰/۱۵۷	۰/۱۱۶	۰/۰۳۵	۰/۱۲۸	۰/۱۳۱	۰/۱۵۲	۰/۲۸۵
EP - 30	۰/۱۱۶	۰/۱۰۱	۰/۱۲۸	۰/۰۲۱	۰/۱۳۵	۰/۴۵۳	۰/۱۳۷	۰/۰۶۴	۰/۱۶۹	۰/۲۲۴
EP - 31	۰/۰۹۲	۰/۱۰۵	۰/۱۳۶	۱۲۷/۰	۰/۰۸۶	۰/۱۵۳	۰/۳۴۲	۰/۲۶۲	۰/۲۲۶	۰/۲۱۶
EP - 32	۰/۱۷۳	۰/۱۰۱	۰/۱۴۴	۰/۴۷۹	۰/۲۰۸	۰/۰۷۱	۰/۲۱۹	۰/۰۹۹	۰/۵۱۳	۰/۲۰۲
EP - 33	۰/۲۶۳	۰/۱۰۴	۰/۱۵۱۸	۰/۲۱۴	۰/۱۱۸	۰/۰۶	۰/۱۲۸	۰/۲۹۳	۰/۱۹۱	۰/۰۳۶
EP - 34	۰/۰۳۲	۰/۱۰۷	۰/۱۳۲	۰/۲۱۱	۰/۱۰۱	۰/۱۶۸	۰/۱۱۶	۰/۳۶۹	۰/۲۵۳	۰/۲۴۴
EP - 35	۰/۲۱۹	۰/۱۲۳	۰/۱۴۳	۰/۲۰۹	۰/۰۲۱	۰/۱۷۴	۰/۰۶۶	۰/۱۲۷	۰/۲۵۴	۰/۲۰۶
EP - 36	۰/۲۰۱	۰/۱۲۶	۰/۰۲۴	۰/۱۷۱	۰/۰۶۴	۰/۰۷۷	۰/۲۳۳	۰/۰۶۱	۰/۰۹۱	۰/۶۹۱
EP - 37	۰/۰۶۳	۰/۱۳۱	۰/۱۸۵	۰/۱۵۲	۰/۲۴۱	۰/۲۲۹	۰/۱۱۲	۰/۲۵۶	۰/۰۲۶	۰/۴۵۷
EP - 38	۰/۰۸۱	۰/۱۳۵	۰/۱۸۶	۰/۰۳۹	۰/۲۴۳	۰/۱۰۵	۰/۱۲۷	۰/۴۰۵	۰/۰۳۴	۰/۱۱۵
EP - 39	۰/۱۸۴	۰/۱۰۲	۰/۴۸۳	۰/۲۱۹	۰/۲۱۶	۰/۱۰۲	۰/۰۴۳	۰/۱۰۴	۰/۲۷۱	۰/۰۹۳
EP - 40	۰/۱۴۳	۰/۴۶۹	۰/۱۴۸	۰/۲۱۵	۰/۲۱۵	۰/۰۳۷	۰/۲۰۶	۰/۱۶۹	۰/۱۰۱	۰/۰۴۵
EP - 41	۰/۲۰۰	۰/۱۴۵	۰/۰۳۷	۰/۱۸۱	۰/۰۳۴	۰/۰۳۳	۰/۰۴۶	۰/۱۷۲	۰/۶۳۲	۰/۲۱۲
EP - 42	۰/۱۱۳	۰/۱۸۸	۰/۰۸۸	۰/۵۱۸	۰/۰۵۳	۰/۲۵۴	۰/۰۸۹	۰/۲۰۴	۰/۰۱۶	۰/۲۵۱
EP - 43	۰/۲۰۵	۰/۱۳۱	۰/۱۹۲	۰/۱۴۳	۰/۰۲۶	۰/۱۴۸	۰/۰۳۷	۰/۲۵۳	۰/۵۸۵	۰/۰۳۲
EP - 44	۰/۳۴۱	۰/۱۷۴	۰/۲۱۲	۰/۰۵۴	۰/۰۲۲	۰/۲۰۹	۰/۲۵۵	۰/۰۴۴	۰/۰۲۲	۰/۰۳۹
EP - 45	۰/۰۷۸	۰/۱۱۷	۰/۰۲۶	۰/۱۲۳	۰/۲۱۶	۰/۰۹۲	۰/۲۱۳	۰/۰۹۲	۰/۵۵۴	۰/۰۹۵
EP - 46	۰/۰۵۱	۰/۱۰۶	۰/۰۱۴	۰/۰۸۶	۰/۰۱۱	۰/۱۶۶	۰/۱۸۶	۰/۰۸۴	۰/۴۶۳	۰/۲۳۱
EP - 47	۰/۰۹۴	۰/۱۰۳	۰/۰۹۳	۰/۱۶۷	۰/۰۸۵	۰/۰۶۷	۰/۱۰۷	۰/۰۳۷	۰/۱۸۲	۰/۳۸۸
EP - 48	۰/۱۴۳	۰/۴۹۱	۰/۱۰۸	۰/۱۳۱	۰/۰۶۱	۰/۰۷۸	۰/۱۴۹	۰/۲۱۱	۰/۱۱۹	۰/۱۵۱
EP - 49	۰/۲۳۴	۰/۲۰۱	۰/۰۷۳	۰/۲۰۹	۰/۱۱۵	۰/۱۳۲	۰/۱۳۵	۰/۲۴۳	۰/۲۹۳	۰/۲۳۹
EP - 50	۰/۲۱۷	۰/۱۸۲	۰/۰۹۵	۰/۳۵۵	۰/۲۰۵	۰/۰۵۵	۰/۱۸۵	۰/۰۹۷	۰/۳۹۵	۰/۲۳۴

براساس نتایج بدست آمده مشخص گردید، مشارکت‌کننده سوم؛ پنجم؛ هفتم و یازدهم در گونه‌ی تفسیری اول و مشارکت‌کننده اول؛ نهم؛ دوازدهم؛ چهاردهم و شانزدهم به عنوان مشارکت‌کننده در گونه‌ی تفسیری دوم؛ مشارکت‌کننده دوم؛ ششم؛ دهم؛ سیزدهم و در گونه

تفسیری سوم و در نهایت مشارکت‌کننده چهارم؛ هشتم؛ پانزدهم و هفدهم در گونه تفسیری چهارم قرار گرفتند.

جدول ۸. تفکیک مشارکت‌کنندگان در طبقه‌بندی‌های شناختی

طبقه‌بندی مولفه‌ها	شماره مشارکت‌کننده
طبقه اول	[EP - 4 III- EP - 11 III- EP - 20 III- EP - 25 III- EP - 44]
طبقه دوم	[EP - 1 III- EP - 7 III- EP - 9 III- EP - 40 III- EP - 48]
طبقه سوم	[EP - 2 III- EP - 6 III- EP - 10 III- EP - 29 III- EP - 39]
طبقه چهارم	[EP - 16 III- EP - 19 III- EP - 32 III- EP - 42 III- EP - 50]
طبقه پنجم	[EP - 3 III- EP - 5 III- EP - 14 III- EP - 15 III- EP - 27]
طبقه ششم	[EP - 8 III- EP - 13 III- EP - 18 III- EP - 21 III- EP - 30]
طبقه هفتم	[EP - 12 III- EP - 17 III- EP - 22 III- EP - 26 III- EP - 31]
طبقه هشتم	[EP - 23 III- EP - 24 III- EP - 33 III- EP - 34 III- EP - 38]
طبقه نهم	[EP - 41 III- EP - 43 III- EP - 45 III- EP - 46 III- EP - 49]
طبقه دهم	[EP - 28 III- EP - 29 III- EP - 36 III- EP - 37 III- EP - 47]

همانطور که مشخص شده است، در هر طبقه از مولفه‌های مبتنی بر امتیازهای بدست آمده از درصد ویژه واریانس تجمعی، ۵ مشارکت‌کننده قرار دارد که نشان دهنده سطح پایایی و توازن بین ابعاد شناسایی شده در بسترسازی پدیده‌ی مورد بررسی می‌باشد. لذا در ادامه می‌بایست اقدام به تعیین هریک از مولفه‌ها با هدف ماهیت شناختی تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری نمود.

خوشه‌بندی جنبه‌های تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری

باتوجه به شناسایی ده طبقه از ماهیت شناختی جنبه‌های تحول‌گرایی ساختاری حرفه حسابداری، می‌بایست نسبت به مشخص نمودن، هریک از گزاره‌ها در طبقه‌های شناختی اقدام نمود.

طبقه اول قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

برای بررسی امتیازهای عاملی طبقه اول گزاره‌های کدگذاری شده، براساس تحلیل اطلاعات جداول کیو و جدول مربوط به بار عاملی، نسبت به محاسبه امتیازهای عاملی و رتبه‌بندی هریک

از مضامین پژوهش براساس نحوه‌ی چیدن کارت‌ها توسط مشارکت‌کنندگان در این بخش اقدام می‌گردد.

$$\sigma(s) = \sum_{n=1}^k \frac{x}{N} \quad \text{معادله (۱)}$$

در این معادله، $\sigma(s)$ نشان دهنده‌ی تعداد گزاره‌های هر مولفه است. k برابر با تعداد طبقه‌های ایجاد شده از نظر ماهیت شناختی یک پدیده است. n نشان دهنده‌ی قرار گرفتن هر یک گزاره در یک مولفه است. N تعداد مولفه‌های شناسایی شده از طریق طبقه‌بندی یا گونه شناسی تفسیری است. x تعداد کل گزاره‌های تأیید شده از گام‌های قبلی است. لذا می‌توان از طریق معادله (۲) تعداد هر گزاره که به طور متوسط می‌تواند در هر مولفه قرار گیرد را مشخص نمود.

$$\sigma(s) = \sum_{n=1}^k \frac{50}{10} = 5 \quad \text{معادله (۲)}$$

لذا همانطور که مشاهده می‌شود، به طور میانگین در هر مولفه، ۵ گزاره مبنای تأیید است که خانه‌های «+4 to +6» را در هر مرحله‌ی ارزیابی شامل می‌شود. لذا براساس جدول (۹) هریک از گزاره‌های عاملی گونه‌ی تفسیری اول تعیین گردید.

جدول ۹. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه اول

-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M44	M9	M35	M21	M7	M30	M38	M27	M17	M6	M50	M41	M49
	M3	M19	M31	M13	M11	M45	M32	M40	M39	M10	M46	
		M28	M18	M26	M29	M22	M8	M15	M12	M42		
			M16	M33	M5	M24	M1	M23	M47			
				M36	M4	M37	M34	M25				
					M20	M2	M43					
						M48	M14					

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کننده‌ی «[EP - 4 III EP - 11 III EP - 20 III EP - 25 III EP - 44]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه اول این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۱۰) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۱۰. گزاره‌های طبقه اول تحولات ساختاری در حرفه حسابداری

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M49	وجود رویکرد صرف اثبات گرایانه در حسابداری	معرفت‌شناسی حرفه‌ای
M41	عینیت‌گرایی شکل گرفته در رویکرد متصدیان حرفه‌ای حسابداری	
M46	منفعل بودن حرفه حسابداری در برابر تغییر نیازهای ذینفعان	
M50	شکاف تئوری‌های حسابداری تا عمل و پیاده‌سازی حرفه‌ای	
M10	تمرکز بیش از حد بر استدلال منطقی در معرفت‌شناسی حسابداری	

بنابراین ۵ گزاره‌ای که در مقوله‌ی اول قرار گرفته‌اند، حاوی مفاهیمی برآمده از دسته‌بندی مضامین گزاره‌ای تلقی می‌شوند که می‌تواند نشان دهنده‌ی علل کارکردی فرآیندهای هستی‌شناسی حرفه‌ی حسابداری باشد که نیاز به تحولات بنیادی را در این حرفه تقویت می‌کند. لذا برای یکپارچگی مضامین دسته‌بندی شده، از عنوان مقوله‌ی «معرفت‌شناسی حرفه‌ای» استفاده می‌شود.

طبقه دوم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه اول، براساس جدول (۱۱) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه دوم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۱. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه دوم

	-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M37	M28	M13	M36	M7	M27	M4	M16	M10	M41	M12	M6	M42	
	M34	M24	M48	M8	M45	M29	M14	M20	M50	M47	M39		
		M35	M11	M32	M33	M9	M38	M18	M46	M49			
			M30	M19	M2	M22	M26	M23	M44				
				M5	M3	M31	M15	M25					
					M40	M17	M1						
						M43	M21						

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP - 1 III EP - 7 III EP - 9 III EP - 40 III EP - 48]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه دوم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۱۲) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۱۲. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری دوم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M42	فقدان ارزیابی حسابداران طبق معیارهای مبتنی بر تخصص و شایستگی	تکنوکراسی حرفه‌ای
M6	عدم انتصاب متصدیان عرصه حسابداری براساس صلاحیت فنی	
M39	عدم استقلال واحد حسابداری به دلیل سیطره نفوذ مدیریت	
M12	افراط‌گرایی بیش از اندازه متصدیان حرفه حسابداری در پابندی به استدلال منطقی	
M47	نبود ظرفیت‌های درونی توسعه‌ی حسابداری براساس اصل فن‌سالاری	

نتایج بدست آمده نشان می‌دهند، ۵ گزاره‌ای که در مولفه‌ی دوم قرار گرفتند، بیان‌کننده‌ی مفاهیم برآمده از نیاز به ظرفیت‌های تخصص‌گرایی حرفه‌ای در حسابداری می‌باشد که می‌توان عنوان انتخابی «تکنوکراسی حرفه‌ای» را انتخاب نمود که نشان‌دهنده‌ی عوامل علی‌باشند که نیاز به تحولات ساختاری در حرفه حسابداری را ایجاد می‌کند.

طبقه سوم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

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

جدول ۱۳. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه سوم

-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M12	M25	M4	M47	M28	M7	M33	M17	M11	M37	M22	M2	M48
	M19	M13	M32	M9	M31	M14	M41	M18	M38	M40	M26	
		M42	M5	M1	M21	M6	M10	M20	M27	M8		
			M49	M30	M34	M24	M36	M43	M3			
				M44	M39	M15	M16	M35				
					M50	M45	M23					
						M29	M46					

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP – 2 III EP – 6 III EP – 10 III EP – 29 III EP – 39]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه سوم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۱۴) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۱۴. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری سوم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M48	نیازسنجی ساختاری واحد حسابداری از منظر توسعه توانمندی‌های تخصصی	آموزش‌های حرفه‌ای
M2	ارزیابی‌های دوره‌ای متصدیان حرفه‌ای پس از گذراندن دوره‌های آموزش حرفه‌ای	
M26	ارتقاء توانمندی‌های حسابداران در استفاده از سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری	
M22	آماده‌سازی متصدیان حرفه‌ی حسابداری مبنی بر مشارکت در کار تیمی	
M40	ارائه‌ی آموزش‌های فناورانه و بروز هوش مصنوعی به متصدیان حرفه‌ای حسابداری	

نتیجه جدول (۱۴) مبنی بر کنار هم قراردادن پنج گزاره اشاره شده به عنوان مضامین گزاره‌ای مولفه‌ی سوم مطالعه، می‌تواند براساس ماهیت محتوایی نشان دهنده‌ی فرآیندهای مهارتی و توانمندی‌سازی حسابداران، به عنوان پیش مقدمه‌ای برای تسهیل تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری تلقی گردد که براین اساس می‌توان این مولفه را با عنوان «آموزش‌های حرفه‌ای» معرفی نمود.

طبقه چهارم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۱۵) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه چهارم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۵. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه چهارم

-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M44	M11	M43	M25	M9	M42	M13	M41	M4	M22	M20	M37	M8
	M46	M21	M29	M18	M23	M39	M32	M30	M26	M27	M38	
		M24	M16	M5	M35	M15	M17	M12	M2	M48		
			M31	M19	M49	M47	M34	M3	M40			
				M7	M50	M10	M45	M1				
					M28	M33	M14					
					M6		M36					

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP – 50] – EP – 42 – EP – 32 – EP – 19 – EP – 16]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه چهارم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۱۶) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۱۶. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری چهارم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M8	اختصاص منابع برای مهندسی مجدد زیرساخت‌های فناوری‌های مالی/حسابداری	سیاستگذاری حرفه‌ای
M37	سرمایه‌گذاری بر استارت آپ‌های مالی جهت بازآفرینی فرآیندهای سیستم مالی	
M38	همسوسازی خدمات قابل ارائه حسابداری با نیازهای اطلاعاتی بیرون از شرکت	
M20	تناسب‌سازی توانمندی‌های حسابداران با قابلیت‌های سیستم حسابداری تکنولوژیک	
M27	تغییر ماهیت تأثیرگذاری حسابداری از نظر مقایسه‌پذیری بودن صورت‌های مالی	

قرار گرفتن پنج گزاره تفکیک شده در جدول (۱۶) به عنوان مبنای شناسایی مولفه‌ی چهارم، به لحاظ محتوایی می‌تواند نشان‌دهنده‌ی سطح تصمیم‌های شرکت برای توسعه فناوری‌های مالی از طریق تحولات ساختاری در حرفه حسابداری باشد که با عنوان مولفه‌ی محوری «سیاستگذاری حرفه‌ای» می‌تواند معرفی شود.

طبقه پنجم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۱۷) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه پنجم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۷. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه پنجم

-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M15	M23	M41	M38	M4	M8	M30	M48	M27	M24	M20	M34	M21
	M2	M49	M39	M14	M6	M47	M22	M31	M7	M36	M43	
		M26	M19	M40	M10	M32	M18	M9	M25	M16		
			M50	M3	M11	M44	M17	M12	M1			
				M45	M28	M46	M42	M35				
					M5	M37	M29					
						M33	M13					

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP – 3 III EP – 5 III EP – 14 III EP – 15 III EP – 27]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه پنجم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۱۸) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۱۸. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری پنجم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M21	ایجاد انگیزه‌های فردی مبنی بر جایگزینی خدمات مالی فناوریانه با ارائه خدمات سنتی	پذیرش متصدیان حرفه‌ای
M34	حمایت ادراک شده از متصدیان حرفه‌ای مبنی بر تغییرات فناوریانه در حسابداری	
M43	کاهش اضطراب فردی حسابداران مبنی بر پذیرش تحولات ساختاری در حسابداری	
M20	تناسب‌سازی توانمندی‌های حسابداران با ویژگی‌های تحولات ساختاری در حسابداری	
M36	دخیل نمودن حسابداران در جریان فرآیند تحولات ساختاری در واحد حسابداری	

بنابراین ۵ گزاره در مولفه‌ی پنجم قرار گرفتند که مفاهیم برآمده در این طبقه نشان دهنده‌ی ماهیت حمایت ادراک شده متصدیان حرفه‌ای از تحولات ساختاری در حرفه حسابداری می‌باشد که می‌توان گزاره‌های مضمونی قرار گرفته در این طبقه را با عنوان مولفه‌ی فرعی «پذیرش متصدیان حرفه‌ای» معرفی نمود.

طبقه ششم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۱۹) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه ششم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۹. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه ششم

-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M8	M23	M41	M33	M4	M22	M30	M48	M27	M34	M25	M24	M16
	M12	M49	M15	M14	M6	M47	M39	M31	M43	M1	M7	
		M13	M19	M40	M10	M32	M18	M9	M20	M21		
			M46	M3	M11	M44	M17	M2	M36			
				M45	M28	M50	M42	M35				
					M5	M37	M29					
						M38	M26					

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP - 30] EP - 21 EP - 18 EP - 13 EP - 8 EP - 3]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه ششم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۲۰) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۲۰. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری ششم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M16	استفاده از اسکیل آپ‌های مالی به عنوان چرخه‌ی ارزیابی درونی اجرای تحولات حسابداری	نظارت‌های ساختار حرفه‌ای
M24	پابندی به رعایت انحصار و حقوق کپی رایت در خرید نرم افزارهای حسابداری	
M7	تشکیل واحدهای متورینگ مبنی بر نظارت تحولات ساختاری واحد حسابداری	
M25	پشتوانه سازی حاکمیت شرکتی منسجم در اعمال تحولات ساختاری واحد حسابداری	
M1	اختصاص پاداش‌های مالی جهت مشارکت تیمی در اجرای تحولات ساختاری حسابداری	

طبق نتیجه‌ی کسب شده‌ی جدول (۲۰)، پنج گزاره‌ی قرار گرفته در دسته‌بندی مولفه‌ی ششم، نشان دهنده‌ی مکانیزم‌های نظارتی است که شرکت‌ها می‌بایست در فرآیند تحولات ساختاری حرفه حسابداری مدنظر قرار دهند. به همین منظور از عنوان «نظارت‌های ساختار حرفه‌ای» برای معرفی این مولفه استفاده شده است.

طبقه هفتم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۲۱) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه هفتم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۲۱. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه هفتم

-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M14	M34	M25	M5	M13	M46	M4	M9	M36	M35	M30	M23	M33
	M27	M38	M19	M42	M37	M47	M1	M48	M28	M44	M17	
		M2	M6	M45	M18	M49	M22	M8	M11	M31		
			M50	M16	M39	M7	M43	M26	M29			
				M21	M20	M3	M40	M32				
					M41	M10	M24					
					M15		M12					

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP – 12 III EP – 17 III EP – 22 III EP – 26 III EP – 31]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه هفتم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۲۲) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۲۲. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری هفتم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M33	توسعه‌ی سرورهای شرکت در تقویت زیرساخت‌های شبکه‌ی اطلاعات حسابداری	استراتژی زیرساخت فناوری حرفه‌ای
M23	بکارگیری فناوری‌های پردازش ابری در عرصه‌های مالی/حسابداری	
M17	امکان‌سنجی ظرفیت‌های بلاک‌چین جهت تناسب عملیات مالی با کارکردهای سیستمی	
M30	استفاده از تکنولوژی دیفای و بسترسازی امور مالی غیرمتمرکز	
M44	مکانیزم فین‌تک‌های مالی جهت تناسب با ظرفیت‌های اثربخش اطلاعات سیستمی	

نتایج بدست آمده از جدول (۲۲) نشان می‌دهد، ۵ مضمون گزاره‌ای قرار گرفته در مولفه‌ی هفتم، می‌تواند اذعان‌کننده‌ی استراتژی‌های شرکت‌ها در مواجهه با تحولات ساختاری در حرفه‌ی حسابداری تلقی شود که براین اساس می‌توان از عنوان «استراتژی زیرساخت فناوری حرفه‌ای» برای توصیف مجموع گزاره‌های این مولفه استفاده نمود.

طبقه هشتم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۲۳) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه هشتم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۲۳. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه هشتم

	-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M26	M3	M12	M5	M13	M46	M4	M27	M36	M23	M11	M35	M31	
	M9	M38	M37	M42	M19	M47	M1	M48	M17	M29	M28		
		M18	M6	M45	M2	M49	M22	M8	M30	M33			
			M50	M32	M39	M7	M43	M14	M44				
				M21	M20	M34	M40	M16					
					M41	M10	M24						
					M15		M25						

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP – 23 III EP – 24 III EP – 33 III EP – 34 III EP – 38]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه هشتم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۲۴) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۲۴. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری هشتم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M31	ایجاد اکوسیستم‌های مالی جهت افشاء با کیفیت تر اطلاعات به ذینفعان	استراتژی اکوسیستم ساختار حرفه‌ای
M35	خرید پلتفرم‌هایی مانند Roblox، Sandbox و Decentraland جهت اشتراک گذاری خدمات مالی	
M28	تقویت شتاب‌دهنده‌های زیست‌بوم مالی در پیاده‌سازی با کیفیت تر حسابداری	
M11	استفاده از ظرفیت‌های توکن غیرقابل تعویض (NFT) جهت پیاده‌سازی خدمات مالی فناورانه	
M29	تمرکز بر روی انکوباتور زیست بوم مالی در پیاده‌سازی با کیفیت تر حسابداری	

قرار گرفتن ۵ مضمون گزاره‌ای جدول (۲۴) می‌تواند نشان دهنده‌ی کاربست‌های فناورانه‌ای می‌باشد که شرکت‌ها می‌بایست در تحولات ساختاری حرفه حسابداری طی استراتژی‌های اثربخشی مدنظر قرار دهد. لذا از عنوان، «استراتژی اکوسیستم ساختار حرفه‌ای» برای معرفی این مولفه استفاده می‌شود.

طبقه نهم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۲۵) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه نهم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۲۵. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه نهم

-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M40	M17	M22	M6	M39	M27	M30	M12	M43	M14	M15	M5	M13
	M42	M35	M10	M16	M29	M1	M33	M34	M45	M3	M18	
		M24	M38	M26	M25	M8	M11	M48	M9	M4		
			M2	M44	M46	M23	M36	M20	M19			
				M50	M7	M28	M31	M37				
					M32	M47	M49					
					M21	M41						

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP – 41 III EP – 43 III EP – 45 III EP – 46 III EP – 49]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه نهم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۲۶) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۲۶. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری نهم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M13	افشاء اختیاری سودهای پیش‌بینی شده مدیران	تحریک هنجارهای گزارشگری حرفه‌ای
M5	ارائه‌ی منظم گزارش‌های تفسیری مدیریت	
M18	انعکاس جزئیات ریسک‌های مالی به ذینفعان	
M15	افشاء اعاده‌ی دادرسی پرونده‌های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	
M3	افشاء هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت	

طبق نتیجه جدول (۲۶) مبنی بر تفکیک مضامین گزاره‌ای در گونه نهم، مشخص شد، ۵ مضمون گزاره‌ای که مبنای تحولات پیامدی در گزارشگری رویه‌های حسابداری را نشان می‌دهد می‌تواند با عنوان «تحریک هنجارهای گزارشگری حرفه‌ای» در این بخش از مطالعه معرفی شود.

طبقه دهم قرار گرفتن گزاره‌های شناسایی شده

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه‌های قبلی، براساس جدول (۲۷) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه دهم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۲۷. تفکیک گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری در طبقه دهم

	-6	-5	-4	-3	-2	-1	0	+1	+2	+3	+4	+5	+6
M46	M12	M22	M34	M39	M27	M42	M17	M38	M5	M9	M14	M4	
		M30	M35	M10	M16	M29	M44	M21	M6	M18	M19	M45	
			M24	M43	M26	M25	M8	M11	M48	M15	M13		
				M28	M1	M41	M23	M36	M20	M3			
					M50	M7	M2	M31	M37				
						M32	M47	M40					
							M33	M49					

براساس نتیجه‌ی کسب شده‌ی ماتریس چرخش یافته و امتیازهای مشارکت‌کنندگان «[EP - 28 III EP - 29 III EP - 36 III EP - 37 III EP - 47]» که در ترکیب گزاره‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری جهت قرار گرفتن در طبقه دهم این پدیده دارای امتیازهای مشترک بودند، جدول (۲۸) به عنوان معرفی این مولفه ارائه شده است.

جدول ۲۸. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری دهم

کدها	گزاره‌های طبقه اول	مولفه نهایی
M4	ارائه‌ی رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار از طریق گزارش‌های همراه	تحریک رقابت‌پذیری گزارشگری حرفه‌ای
M14	افشاء ارزش برند شرکت	
M45	منعکس نمودن سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت	
M9	ارائه اطلاعات مشتریان عمده شرکت	
M19	انعکاس نتایج ارزیابی سهم بازار شرکت به ذینفعان	

در دسته‌بندی مضامین گزاره‌ای گونه‌ی دهم مشخص شد، ۵ مضمون گزاره‌ای که به جنبه‌های افشاء اطلاعات فراگیرتر تجاری پس از انجام تحولات ساختاری در رویه‌های پیاده‌سازی حسابداری اشاره دارند را می‌توان با عنوان «تحریک رقابت‌پذیری گزارشگری حرفه‌ای» معرفی نمود.

با اتمام، مرحله‌ی خوشه‌بندی مولفه‌های پژوهش می‌توان براساس مفاهیم هریک از طبقه‌بندی‌های ارائه شده، ماهیت پارادایمی تحولات ساختاری در حرفه حسابداری، را در جدول (۲۹) ابتدا ارائه نمود.

جدول ۲۹. ماهیت پارادایمی تحولات ساختاری در حرفه حسابداری

سازه‌های نظری	فرآیند کدگذاری	
	مقوله‌های انتخابی	مولفه‌های محوری
شرایط علی تحولات ساختاری در حسابداری	محرک‌های نیاز به تحولات ساختاری در حسابداری	مضامین مفهومی
		وجود رویکرد صرف اثبات‌گرایانه در حسابداری
		عینیت‌گرایی شکل گرفته در رویکرد متصدیان حرفه‌ای حسابداری
		منفعل بودن حرفه حسابداری در برابر تغییر نیازهای ذینفعان
		شکاف تنوری‌های حسابداری تا عمل و پیاده‌سازی حرفه‌ای
		تمرکز بیش‌ازحد بر استدلال منطقی در معرفت‌شناسی حسابداری
		فقدان ارزیابی حسابداران طبق معیارهای مبتنی بر تخصص و شایستگی

فرآیند کدگذاری			سازه‌های نظری
مضماین مفهومی	مؤلفه‌های محوری	مقوله‌های انتخابی	
عدم انتصاب متصدیان عرصه حسابداری براساس صلاحیت فنی	تکنوکراسی حرفه‌ای		
عدم استقلال واحد حسابداری به دلیل سیطره نفوذ مدیریت			
افراط‌گرایی بیش از اندازه متصدیان حرفه حسابداری در پابندی به استدلال منطقی			
نبود ظرفیت‌های درونی توسعه‌ی حسابداری براساس اصل فن‌سالاری			
نیازسنجی ساختاری واحد حسابداری از منظر توسعه توانمندی‌های تخصصی	آموزش‌های حرفه‌ای	مکانیزم‌های اداری تحولات ساختاری حسابداری	شرایط مداخله‌گر تحولات ساختاری حسابداری
ارزیابی‌های دوره‌ای متصدیان حرفه‌ای پس از گذراندن دوره‌های آموزش حرفه‌ای			
ارتقاء توانمندی‌های حسابداران در استفاده از سیستم‌های اطلاعات مالی/حسابداری			
آماده‌سازی متصدیان حرفه‌ی حسابداری مبنی بر مشارکت در کار تیمی			
ارائه‌ی آموزش‌های فناورانه و بروز هوش مصنوعی به متصدیان حرفه‌ای حسابداری	سیاستگذاری حرفه‌ای		
اختصاص منابع برای مهندسی مجدد زیرساخت‌های فناوری‌های مالی/حسابداری			
سرمایه‌گذاری بر استارت آپ‌های مالی جهت بازآفرینی فرآیندهای سیستم مالی			
همسوسازی خدمات قابل ارائه حسابداری با نیازهای اطلاعاتی بیرون از شرکت			
تناسب‌سازی توانمندی‌های حسابداران با قابلیت‌های سیستم حسابداری تکنولوژیک			
تغییر ماهیت تأثیرگذاری حسابداری از نظر مقایسه‌پذیر بودن صورت‌های مالی	پذیرش متصدیان حرفه‌ای		
ایجاد انگیزه‌های فردی مبنی بر جایگزینی ارائه‌ی خدمات مالی/حسابداری فناورانه با ارائه خدمات سنتی			
حمایت ادراک شده از متصدیان حرفه‌ای مبنی بر استفاده از تغییرات فناورانه در حسابداری			
کاهش اضطراب و استرس‌های فردی حسابداران مبنی بر پذیرش تحولات ساختاری در حسابداری			
تناسب‌سازی توانمندی‌های حسابداران با ویژگی‌های تحولات ساختاری در حسابداری			

سازه‌های نظری	فرآیند کدگذاری		
	مقوله‌های انتخابی	مولفه‌های محوری	مضامین مفهومی
سازه‌های نظری		نظارت‌های ساختار حرفه‌ای	دخیل نمودن حسابداران در جریان فرآیند تحولات ساختاری در واحد حسابداری
			استفاده از اسکیل آپ‌های مالی/حسابداری به عنوان چرخه‌ی ارزیابی درونی اجرای تحولات حسابداری
			پایبندی به رعایت انحصار و حقوق کپی رایت در خرید نرم افزارهای حسابداری
			تشکیل واحدهای منتورینگ مبنی بر نظارت تحولات ساختاری واحد حسابداری
			پشتوانه سازی حاکمیت شرکتی منسجم در اعمال تحولات ساختاری واحد حسابداری
			اختصاص پاداش‌های مالی جهت مشارکت تیمی در اجرای تحولات ساختاری حسابداری
استراتژی‌های تحولات ساختاری حسابداری	کارست فناوری‌های تحولات ساختاری حسابداری	استراتژی زیرساخت فناوری حرفه‌ای	توسعه‌ی سروهای شرکت در تقویت زیرساخت‌های شبکه‌ی اطلاعات حسابداری
			بکارگیری فناوری‌های پردازش ابری در عرصه‌های مالی/حسابداری
			امکان‌سنجی ظرفیت‌های بلاک چین جهت تناسب عملیات مالی با کارکردهای سیستم اطلاعات
			استفاده از تکنولوژی دیفای و بسترسازی امور مالی غیرمتمرکز
			مکانیزم فین‌تک‌های مالی جهت تناسب با ظرفیت‌های اثربخش اطلاعات سیستمی
	استراتژی اکوسیستم ساختار حرفه‌ای		ایجاد اکوسیستم‌های مالی جهت افشاء با کیفیت‌تر اطلاعات به ذینفعان
			خرید پلتفرم‌هایی مانند Roblox، Sandbox و Decentraland جهت اشتراک گذاری خدمات مالی سریع‌تر به ذینفعان
			تقویت شتاب‌دهنده‌های زیست‌بوم مالی در پیاده‌سازی با کیفیت‌تر حسابداری
			استفاده از ظرفیت‌های توکن غیرقابل تعویض (NFT) جهت پیاده‌سازی خدمات مالی فناورانه
			تمرکز بر روی انکوباتور زیست بوم مالی در پیاده‌سازی با کیفیت‌تر حسابداری
تولدهای تحولات	آزمایشی گراشگری	تحریک هنجارهای	افشاء اختیاری سودهای پیش‌بینی شده مدیران
			ارائه‌ی منظم گزارش‌های تفسیری مدیریت
			انعکاس جزئیات ریسک‌های مالی به ذینفعان

فرآیند کد گذاری			سازه‌های نظری
مضامین مفهومی	مولفه‌های محوری	مقوله‌های انتخابی	
افشاء اعاده‌ی دادرسی پرونده‌های مالی شرکت در مراجع حقوقی و قضایی	گزارشگری حرفه‌ای		
افشاء هزینه‌های تحقیق و توسعه شرکت			
ارائه‌ی رویکردهای معاملاتی شرکت در بازار از طریق گزارش‌های همراه	تحریک رقابت‌پذیری گزارشگری حرفه‌ای		
افشاء ارزش برند شرکت			
منعکس نمودن سود تحصیل شده براساس هر سهم شرکت			
ارائه اطلاعات مشتریان عمده شرکت			
انعکاس نتایج ارزیابی سهم بازار شرکت به ذینفعان			

همانطور که مشاهده می‌شود، ماهیت پدیدار شناسی مطالعه به لحاظ پیاده‌سازی پارادایمی، شاکله‌ای مبتنی بر ۵ سازه‌ی ساختاری دارد، که از طریق ترکیب مفاهیم نظری/کاربردی با کدهای باز ایجاد شده از مصاحبه با خبرگان، می‌توان در شکل (۷) چارچوب نهایی پدیدارشناسانه‌ی تحولات ساختاری در حرفه حسابداری را به ترتیب زیر ترسیم نمود.



شکل ۷. چارچوب پدیدار شناسی ماهیت تحولات ساختاری در حرفه حسابداری

لذا در این چارچوب، ماهیت پدیدار شناسی تحولات ساختاری در حرفه حسابداری براساس ۵ بخش به صورت پارادایمی ارائه شده است تا بتواند در شناخت بهتر دلایل ایجاد این پدیده،

زمینه‌ها و عوامل مؤثر بر تسهیل شکل‌گیری آن کمک نماید. همچنین استراتژی‌های مالی شرکت‌ها در جهت ظهور پیامدهای مطلوب ناشی از اجرای تحولات ساختاری در حرفه حسابداری نیز می‌تواند محتمل باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش استفاده از رویکرد پدیدارشناسی پارادایم‌های تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری مبنی بر ارتقاء مشروعیت حرفه حسابداری بود. همانطور که طی فرآیند انجام پژوهش مشخص شد، ابتدا از طریق مصاحبه و فرآیند کدگذاری باز، گزاره‌های مرتبط با زمینه‌های تحولات ساختاری در حرفه حسابداری شناسایی شدند. سپس با تشکیل گروه کانونی جهت تعیین طبقه‌های شناختی مفهوم مورد بررسی، براساس چهار جلسه با اعضای پانل کانونی و استفاده از یک چک‌لیست ارزیابی کیو از ۶+ تا ۶-، تلاش شد تا ۵۰ گزاره‌ی مضمونی بدست آمده از مصاحبه‌های باز، امتیازبندی گردند. به عبارت دیگر، از مشارکت‌کنندگان خواسته شد تا گزاره‌های شناسایی شده را که در یکی از ۵۰ خانه چک‌لیست ارزیابی کیو قرار دهند. سپس از طریق ماتریس وایرماکس، اقدام به خوشه‌بندی مضامین گزاره‌ای در یکی از وجه‌های الگوی پارادایمی گردید. همانطور که نتایج در الگوی نهایی و جدول خوشه‌بندی مضامین گزاره‌ای در فرآیند تحلیلی الگوی هاسرل (۱۹۷۰) مشخص ساخت، هر ۵ مضمون گزاره‌ای در بخش‌های مختلف چارچوب پارادایمی دسته‌بندی شدند.

در تحلیل الگوی نهایی می‌توان اذعان نمود، شرایط علی تحولات ساختاری در حسابداری براساس دو محرک معرفت‌شناسی و تکنوکراسی حرفه‌ای اشاره به نیازمندی‌های حسابداری جهت تغییر هستی‌شناسی کلاسیک یا رویکرد اثبات‌گرایانه به سمت ساختارگرایانه دارد. به عبارت دیگر حرفه حسابداری به دلیل قرار گرفتن در قید و بندهای مکتب اثبات‌گرایی، نتوانسته حتی با توسعه حوزه‌های مختلف تکنولوژی و محرک‌های اجتماعی، به هنجارهایی دست یابد تا با پذیرش چنین تحولاتی، بتواند سطح پاسخگویی به نیازهای ذینفعان را به طور مؤثرتری از جانب حسابداری و ارکان اداره‌ی آن در درون شرکت‌ها تقویت نمایند. از سویی دیگر، فقدان ارزیابی‌های مبتنی بر دانش و اصل تخصص‌گرایی حرفه‌ای در حسابداری سبب افراط‌گرایی بیش از حد متصدیان حرفه‌ای به اصول و مبانی شده است که حتی در مواجهه با سطح دانش روز

و فناورانه‌ای که می‌تواند به شناخت اثربخش‌تر حسابداران کمک نماید، مقاومت نشان می‌دهد و این مسئله در درون مرزهای واحدهای حسابداری شرکت‌ها می‌تواند حکایت از پذیرش نیازمندی به تغییر تحولات بنیادی در ساختارهای عملکردی و فرآیندی حسابداری به حساب آید. از طرف دیگر، دو مولفه‌ی آموزش و سیاست‌گذاری‌های حرفه‌ای به عنوان مکانیزم‌های ادراهی تحولات ساختاری به عنوان شرایط مداخله‌گر تلقی می‌شوند که می‌توانند در تدوین استراتژی‌های مرتبط با مهندسی مجدد فرآیندهای عملکردی رویه‌های حسابداری بسیار مؤثر عمل نمایند. در این راستا اگر سطح آموزش‌های حرفه‌ای در درون واحدهای حسابداری و براساس نیازسنجی‌های متصدیان، برنامه‌ریزی شود، می‌توان انتظار داشت با ارزیابی‌های مناسب دوره‌ای، حسابداران را آماده مواجه با تغییرات فناورانه و توسعه یافته‌تر نمایند، این مسئله امکان اثربخشی تحولات ساختاری در حسابداری را ممکن می‌سازد. از سویی دیگر، شرکت‌ها و علی‌الخصوص واحدهای حسابداری می‌توانند از طریق اختصاص منابع برای اعمال تغییرات و تناسب‌سازی توانمندی‌های حسابداران با قابلیت‌های سیستمی، کارایی عملیاتی رویه‌های حسابداری به عنوان صورت‌های مالی مقایسه‌پذیر، ارتقاء بخشند.

در این الگو، شرایط زمینه‌ای یکی از پایه‌های الگوی پارادایمی ارائه شده در شکل (۷) می‌باشد که، نوعی مکانیزم تسهیل‌گر پیامدهای قابل انتظاری است که می‌تواند از طریق پذیرش متصدیان و نظارت‌های ساختار حرفه‌ای در جهت اعمال تحولات بنیادی مؤثر عمل نماید. از منظر زمینه‌ی پذیرش متصدیان حسابداری، می‌بایست به این موضوع اشاره نمود که تحریک انگیزه‌های فردی حسابداران تحت حمایت ادراک شده‌ی بخش‌های بالادستی، می‌تواند اینرسی احتمالی مقاومت در برابر اعمال تحولات ساختاری بر حرفه، را کاهش دهد و توانمندی‌های آنان را در مسیر اجرای با صلابت‌تر تحولات مدنظر، بکار گیرد. در زمینه‌ی نظارت‌های ساختاری نیز، معمولاً تشکیل واحدهای متورینک در کنار اسکیل‌آپ‌های مالی تشکیل شده برای ارزیابی پیاده‌سازی تحولات، نگاهی واقع بینانه‌تر به اجرای تغییرات ضروری در حرفه حسابداری می‌دهد و کمک می‌کند تا این تغییرات بتواند به پشتوانه‌سازی حاکمیت شرکتی در نظارت و اختصاص منابع بیشتر کمک نماید. در ادامه جهت تفسیر استراتژی‌های تحولات ساختاری حسابداری، می‌بایست اذعان نمود از مجموع دو شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر شناسایی شده، استراتژی‌های زیرساخت

فناوری و اکوسیستم حرفه‌ای می‌تواند به ایجاد دگردیسی‌های اساسی در حسابداری کمک نماید تا با شناخت شرایط علی تعیین شده، این حرفه را به سمت پویایی بیشتر جهت رسیدن به پیامدهای پارادایمی هدایت نماید. لذا استراتژی‌های زیرساخت فناوری حرفه‌ای اشاره به آماده‌سازی بسترهای تکنولوژیک شرکت‌ها در ارائه‌ی رویه‌های با کیفیت‌تر حسابداری دارد که می‌تواند از فناوری‌های پردازش ابری تا توسعه‌ی بلاکچین‌های مالی را شامل شود و از این طریق ظرفیت‌های استفاده از فین‌تک‌ها مالی جهت تناسب‌سازی با اثربخشی سیستم‌های اطلاعاتی را برای ذینفعان مقدور نماید. از طرف دیگر استراتژی اکوسیستم ساختاری نیز به جریان‌سازی اطلاعات و ظهور استارت‌آپ‌های مالی اشاره دارد که برای بهره‌مندی بیشتر منافع حاصل از تغییر رویه‌های سنتی حسابداری به رویه‌های فناورانه، می‌تواند از انکوباتور زیست‌بوم مالی به عنوان یک شبکه از اطلاعات استفاده نماید تا عملکردهای مالی شرکت را به طور شفاف‌تری در اختیار ذینفعان قرار دهد. در نهایت نیز الگوی پارادایمی تحولات ساختاری در حرفه حسابداری از وجود دو پیامد تحریک هنجاری و رقابت‌پذیری گزارشگری حرفه‌ای حکایت دارد که می‌تواند جنبه‌های گسترده‌تری از عملکردهای حسابداری را فراتر از الزامات نهادی و استاندارد، به صورت اختیاری به ذینفعان منعکس نماید و از این طریق مشروعیت بالاتری را برای حرفه حسابداری در سطح بازار سرمایه ایجاد کند. به طوریکه تحریک هنجاری گزارشگری حرفه‌ای سطحی از افشاء اختیاری اطلاعات را شامل می‌شود که با ارائه‌ی جزئیات ریسک و پرونده‌های شرکت در مراجع حقوقی و قضایی، به تصمیم‌گیرندگان مالی این فرصت را می‌دهد تا چشم‌انداز مشخص‌تری از آینده‌ی شرکت‌ها داشته باشند. همچنین تحریک رقابت‌پذیری گزارشگری حرفه‌ای نیز جنبه‌های از مرز و تبادلات شرکت با مشتریان عمده و ارزش‌برند را نشان می‌دهد که تا قبل رویه‌های حسابداری کلاسیک تمایل چندانی در افشاء آن نداشتند و این پیامدها می‌تواند نشان‌دهنده‌ی تأثیرات مثبت اجرای تحولات ساختاری در حرفه حسابداری مبنی بر اکتساب مشروعیت بالاتر برای ذینفعان تلقی گردد. همانطور که فرآیندهای طی شده این مطالعه به لحاظ ماهیت روش‌های پیاده‌سازی مشخص می‌سازد، پژوهشی که براساس پدیدارشناسی پارادایمی، به مسئله‌ی این مطالعه مبنی بر تحول‌گرایی ساختاری دانش حسابداری پرداخته باشد، در گذشته انجام نشده است تا بتواند مبنای تطبیق با نتایج این مطالعه قرار گیرد. اما لحاظ مفهومی می‌توان همراهی

محتوایی این مطالعه را با پژوهش‌هایی همچون یارپنکو و همکاران (۲۰۱۶)؛ مسلمی و نیک‌سیرت (۲۰۱۳) و همایونی‌راد و همکاران (۱۳۹۹) را تأیید نمود.

در این مطالعه براساس ماهیت و مسئله‌ی مورد بررسی می‌بایست به سیاستگذاران و توسعه دهندگان حرفه حسابداری در غالب کمیته‌ها و سازمان‌های مرتبط با این حوزه توصیه نمود، چشم‌اندازهای تحول این حرفه و زمینه‌های مرتبط به آن را در قالب یک سند با مبانی مشخص، تدوین به واحدهای حسابداری ابلاغ نمایند تا بتوانند، عرصه‌های تأثیرگذاری حسابداری بر انتظارات ذینفعان را به گونه‌ای ارتقاء بخشند که بتواند مشروعیت این حرفه را فراگیرتر نماید. به عنوان مثال سیاستگذاران با حمایت از طرح‌های پژوهشی و یا انجام مطالعه‌های عمیق نیازسنجی امروز حرفه‌ی حسابداری، آگاهی شناختی لازم از تحولات ساختاری در این حوزه را ارتقاء دهند و با مشارکت دانشگاهیان و حسابداران رسمی، نسبت به تناسب شرایط امروز بازار سرمایه با انتظارات و شکاف‌های عملکردی حسابداری اقدام نمایند. از طرف دیگر کمیته‌های ارزیابی طرح‌های توسعه حرفه حسابداری با هدف پیاده‌سازی فناوری‌های رویه‌های عملکردی قابل افشاء به ذینفعان در بستر پلتفرم‌های بروز شده، ایجاد شوند تا با در نظر گرفتن امتیازهایی برای شرکت‌ها همچون مزایای صادراتی و یا تخصیص منابع با هزینه بهره‌ی پایین، نسبت به تحریک پذیرش تحولات فناوری‌ها در واحدهای حسابداری اقدام نمایند. در نهایت نیز توصیه می‌شود با هدف رقابت‌پذیری افشاء اطلاعات در بین واحدهای حسابداری با ذینفعان، نسبت به رتبه‌بندی عملکردی این واحدها به طور سالیانه اقدام شود تا براین اساس حرفه‌ی حسابداری به عنوان مهمترین منابع اطلاعاتی قابل افشاء اولاً به جریان‌سازی چرخه‌ی عملکردهای مالی شرکت‌ها در بازار سرمایه اقدام نمایند و ثانیاً سطح مشروعیت ناشی از اعتماد به شرکت‌ها را در بازار سرمایه بازآفرینی نمایند.

یکی از مهمترین بخش‌های پژوهش‌هایی با ماهیت پدیدارشناسی، اذعان محدودیت ابزاری است که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مدنظر قرار گیرد. یکی از محدودیت‌های ابزاری این مطالعه، مسئله‌ی فراگیر بودن پدیده‌ی مورد بررسی از نظر ابزار مصاحبه می‌باشد. به این معنا که جنبه‌های زیادی از تحول‌گرایی ساختاری در حرفه حسابداری ممکن است وجود داشته باشد، که در این مطالعه از طریق مصاحبه، الزاماً به طور کامل پوشش داده نشده باشد. لذا می‌توان برای

حل چنین محدودیتی در پژوهش‌های آتی، تمرکز بر شیوه‌های مصاحبه‌ی ترکیبی به صورت باز و نیمه باز را در دو گروه خبرگان و تجربه‌گرایان به صورت همزمان به اجرا درآورد تا به شناخت بهتر محقق از پدیده‌ی مورد بررسی، کمک نماید و جنبه‌های نوظهور و متفاوت‌تری را در ارزیابی پدیده ایجاد گردد.

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.
مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.
تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ گونه تعارض منافی وجود ندارد.
تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده‌است.



منابع

- باباجانی، جعفر، مددی، آرزو. (۱۳۸۸). امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶(۲): ۳-۲۰.
- برزگر، مرتضی، کردستانی، غلامرضا، قائمی، محمدحسین، بیات، روح‌الله. (۱۴۰۲). شناسایی پیشران‌های تحول در حسابداری مدیریت، مجله حسابداری مدیریت، ۱۶(۵۹): ۱۴۵-۱۶۷.
- 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 براساس تحلیل سرفصل‌ها و نیازهای بازار کار، پژوهشنامه پردازش و مدیریت دانش اطلاعات، ۲(۴): ۴۸۳-۵۱۱.
- همایونی‌راد، راحله، رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم، نوابخش، مهرداد. (۱۳۹۹). جامعه شناسی حسابداری، دیدگاه‌ها و چالش‌ها: از منظر پارادایم‌های غالب، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹(۳۳): ۹-۲۴.
- مصطفایی، پرستو، حسینی، سیدعلی. (۱۴۰۰). تحلیل محتوای کیفی گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با تأکید بر ذینفعان اجتماعی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۳): ۷۹-۱۱۲.

References

- Agostino, D; Bracci, E. & Steccolini, I. (2022). Accounting and accountability for the digital transformation of public services, *Financial Accountability & Management*, 38(2): 145-151.
- Arundel, A.; Bloch, C. & Ferguson, B. (2019). Advancing innovation in the public sector: Aligning innovation measurement with policy goals. *Res. Policy*, 48, 789-798.
- Azizul Islam, M. (2017). Future of Accounting Profession: Three Major Changes and Implications for Teaching and Research, *International Federation of Accountants (IFAC)*, 11(1): 34-65.
- Babajani, J; & Madadi, A. (2009). Evaluation of the Possibility of Reform in the Financial Accounting and Reporting System of the Iranian Governmental Universities. *Accounting and Auditing Review*, 16(2): 3-20. (In Persian).
- Baker, C.R. & Persson, M.E. (2021). A Genealogy of Positivist and Critical Accounting Research, Baker, C.R. and Persson, M.E. (Ed.) *Historical Developments in the Accountancy Profession, Financial Reporting, and Accounting Theory (Studies in the Development of Accounting Thought, Vol. 25)*, Emerald Publishing Limited, Leeds, pp. 83-99.
- Barker, J. A. (1993). *Paradigms: The Business of Discovering the Future*. New York: Harper Business.
- Barzegar, M; Kurdestani, Gh, R; Ghaemi, M, H. & Bayat, R. (2023). Identifying the drivers of transformation in management accounting, *Journal of Management Accounting*, 16(59): 145-167. (In Persian).
- Beck, C. T. (2019). *Introduction to phenomenology: Focus on methodology*. Sage Publications

- Chua, W, F. (2019). Radical Developments in Accounting Thought? Reflections on Positivism, the Impact of Rankings and Research Diversity, *Behavioral Research in Accounting*, 31(1): 3-20.
- Crystal, D. (1997). A dictionary of linguistics and phonetics (4th Editioned). Cambridge: MA: Blackwell.
- De Villiers, C; Hsiao, P.-C.K; Zambon, S. & Magnaghi, E. (2022). Sustainability, Non-Financial, Integrated, and Value Reporting (Extended External Reporting): A conceptual framework and an agenda for future research, *Meditari Accountancy Research*.
- Depraz, N. (2020). Husserlian phenomenology in the light of microphenomenology in Husserl, Kant and transcendental phenomenology. eds. I. Apostolu and C. Serban (Berlin: De Gruyter).
- Feghali, Kh, A; Matta, J. & Moussa, S. (2022). Digital Transformation of Accounting Practices and Behavior during COVID-19: MENA Evidence, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Faculty of Accounting and Management Information Systems, *the Bucharest University of Economic Studies*, 21(2): 236-269.
- Fogarty, T. J. (2014). A dream deferred: Interdisciplinary accounting in the U.S. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27(8): 1265–1270.
- Fogarty, T. J; & Jonas, G. (2010). The hand that rocks the cradle: Disciplinary socialization at the American Accounting Association's Doctoral Consortium. *Critical Perspectives on Accounting* 21 (4): 303–317.
- Gauttier, S. (2020). Q-method as a tool to facilitate meaningful public engagement with science, *Qualitative Research Journal*, 20(1): 86-102.
- Gonçalves, M, J, A; da Silva, A, C, F. & Ferreira, C, G. (2022). The Future of Accounting: How Will Digital Transformation Impact the Sector? *Informatics*, 9(1): 19-37.
- Hannabuss, S. (1988). Knowledge Paradigms and Change, *International Journal of Sociology and Social Policy*, 8(1): 23-31.
- Henwood, K. L. & Pigeon, N, R. (1992). Qualitative research and psychological theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(1): 97-112.
- Hogianto, M. (2023). The Role of Technology in Transforming Traditional Accounting into Digital Accounting, 3(1): 1-21.
- Homayouni rad, R; rahnamay Roodposhty, F; Nikoomaram, H; & navabakhsh, M. (2020). Accounting Sociology, viewpoints and Challenges: From the perspective of the dominant paradigms. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(33): 9-24. (In Persian).
- Husserl E. (1970). The crisis of European sciences and transcendental phenomenology: An introduction to phenomenological philosophy. Northwestern University Press.
- Jenson, R. L. (1998). Reengineering as a Framework for Accounting Systems Study. *Review of Business Information Systems (RBIS)*, 2(4): 1–8.
- Kuhn, T. S. (1982). Commensurability, Comparability, Communicability. PSA: Proceedings of the Biennial Meeting of the Philosophy of Science Association, 22(13): 669-688.
- Kuhn, T. S. (1996). The Structure of scientific revolutions (3th Edition ed). Chicago: The University of Chicago Press.

- Kusumaningtias, R. (2018). Sociological Multiperspectives in Accounting: A Preliminary Study. *Accruals: Journal of Accounting*, 157-167. <https://doi.org/10.1111/auar.12371>
- Laughlin, R. (1999). Critical accounting: nature, progress and prognosis, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12(1): 73-78.
- Mekaoui, S; Brahem, E. & Moalla, H. (2022). The impact of the Tunisian Revolution and internal governance mechanisms on the extent of voluntary information disclosure, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(1): 97-126.
- Milian, E.Z.; Spinola, M.D.M. & De Carvalho, M.M. (2019). Fintechs: A literature review and research agenda. *Electron. Commer. Res. Appl*, 34, 100-133.
- Moslemi, S, A. & Nikseresh, M. (2013). The effect of paradigm in accounting scientific development, *Advances in Environmental Biology*, 7(10): 2920-2925.
- Mostafaei, P; & Hosseini, S. A. (2021). Qualitative Content Analysis of Corporate Social Responsibility Reports with Emphasis on Social Stakeholders. *Empirical Research in Accounting*, 11(3): 79-112. (In Persian).
- Norris, E; Kutubi, S; Greenland, S. & Wallace, R. (2024). Counter-accounting and social transformation: Yanangu way, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 37(4): 957-983.
- Payne, T. E. (1997). Describing morphosyntax: A guide for field linguists. Cambridge; New York: Cambridge University Press.
- Phornlaphatrachakorn, K. & Na Kalasindhu, K. (2022). Digital Accounting, Financial Reporting Quality and Digital Transformation: Evidence from Thai Listed Firms. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(8): 409-419.
- Pittroff, E. (2021). The legitimacy of global accounting rules: a note on the challenges from path-dependence theory. *Journal of Management and Governance*, 25(1): 379-396.
- Pittroff, E. (2021). The legitimacy of global accounting rules: a note on the challenges from path-dependence theory, *Journal of Management and Governance*, 25(2): 379-396
- Rautiainen, A. & Scapens, R.W. (2013). Path-dependencies, constrained transformations and dynamic agency: An accounting case study informed by both ANT and NIS, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 10(2): 100-126.
- Reed, P, G. & Faan, R, N. (2020). Moving On: From Metaparadigm to Midparadigm for Knowledge Development, *Nursing Science Quarterly*, 33(1): 222-246.
- Rikhardsson, P. & Yigitbasioglu, O. (2019). Business intelligence & analytics in management accounting research: Status and future focus. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 29(2): 37-58
- Schmitz, J. & Leoni, G. (2019). Accounting and auditing at the time of blockchain technology: A research agenda, *Aust. Account. Rev*, 29, 331-342
- Shahbazi, R; Fahimnia, F; & Hakimzadeh, R. (2016). Confirmatory Factor Analysis of IT-based Competency Questionnaire in Information Science &

- Knowledge Studies, Based on Job Market Analysis. *Iranian Journal of Information Processing and Management*, 31(2): 483-511. (In Persian).
- Spinelli, E. (2005). *The Interpreted World: An Introduction to Phenomenological Psychology*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Ltd.
- Tiron-Tudor, A; Donțu, A, N. & Bresfelean, V, P. (2022). Emerging Technologies' Contribution to the Digital Transformation in Accountancy Firms, 11(22): 18-38.
- Troshani, I; Locke, J. & Rowbottom, N. (2019). Transformation of accounting through digital standardisation: Tracing the construction of the IFRS Taxonomy, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1): 133-162.
- Turyahikayo, E. (2021). Philosophical paradigms as the bases for knowledge management research and practice, *Knowledge Management and E-Learning*, 13(2): 98-125.
- Vogel, R. (2009). Paradigm shifts as ideological changes: A Kuhnian view of endogenous institutional disruption, Meyer, R.E; Sahlin, K; Ventresca, M.J. and Walgenbach, P. (Ed.) *Institutions and Ideology (Research in the Sociology of Organizations, Vol. 27)*, Emerald Group Publishing Limited, Leeds, pp. 85-113.
- Yang, J; Ying, L. & Xu, X. (2024). Digital transformation and accounting information comparability, *Finance Research Letters*, 61(2): 56-89.
- Yaremko, I, J; Pylypenko, L, M. & Tyvonchuk, O, I. (2016). The Paradigms of Accounting and Financial Reporting, *Pobrane z czasopisma International Journal of Synergy and Research*, 5(1): 135-146.
- Yigitbasioglu, O; Green, P. & Cheung, M.-Y.D. (2022). Digital transformation and accountants as advisors, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*,
- Yoon, S. (2020). A Study on the Transformation of Accounting Based on New Technologies: Evidence from Korea, *Sustainability*, 12(2): 86-112.

COPYRIGHTS



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

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی