



Elaboration of the Matrix of Strategic Reference Points in Terms of The Cultural Responsibility Accounting Ontology

Marzieh Jamdar¹, Meysam Arabzadeh², Mehdi Safari Gerayli³ and Hosein Panahiyan⁴

1. Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. **Email:** marziehjamdar@gmail.com
2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. **Email:** m.arabzadeh@iau.ac.ir
3. Department of Accounting, BG.C., Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. **Email:** mehdi.safari83@yahoo.com
4. Department of Accounting, Kas.C., Islamic Azad University, Kashan, Iran. **Email:** h.panahian@iau.ac.ir

Article Info

A B S T R A C T

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 1 November 2024

Received in revised form: 26 February 2025

Accepted: 12 April 2025

Available online: 28 May 2026

Keywords:

Cultural Responsibility Accounting,
Ontology,
Strategic Reference Points Framework.

JEL Classification:

M14, M40.

Objective: The essence of accounting knowledge, in terms of epistemological principles, is to meet the information needs of users, which has gradually become part of companies' social accountability mechanisms. Cultural responsibility, as an emerging foundation in this field, can transform accounting knowledge into a range of effective informational functions at the level of financial markets and gradually strengthen the existential philosophy of the accounting profession. The purpose of this research is to elaborate the matrix of strategic reference points in terms of the ontology of cultural responsibility accounting.

Method: This study, through two phases consisting of phenomenological and fuzzy network analysis processes, sought first to develop a matrix of strategic reference points for the ontology of the accounting concept of cultural responsibility and, second, to evaluate the identified propositional categories and themes in the context of capital market companies. Therefore, in terms of methodology, this study is considered exploratory, developmental, and mixed-methods in nature. The data collection process in the first phase involved interviews with experts and experienced individuals who possessed adequate knowledge of the phenomenon under investigation. In the second phase, due to the focus on the fuzzy network process, the panel group method was employed. Accordingly, seven groups of four participants were formed from experienced accountants working in companies with a higher level of adherence to the Sustainable Development Goals (SDGs), based on reports published by the Stock Exchange Organization.

Results: The results of the first phase of the study indicate the formation of a strategic reference matrix consisting of four quadrants: "procedures related to carbon disclosure," "procedures related to management accounting disclosure," "procedures related to the disclosure of social functions," and "procedures related to the disclosure of legal functions." In the second phase of the study, it was determined that among the four categories of the strategic reference matrix of cultural responsibility accounting, the fourth category, titled "procedures related to the disclosure of legal functions," demonstrates a more comprehensive role in the implementation of cultural responsibility accounting in the context of capital market companies.

Conclusion: The obtained results indicate that, under the category of procedures related to the disclosure of legal functions, a cycle of information flow is created through which legal inspectors can gain a more comprehensive understanding of the invisible functions of companies. Focusing on this category can provide auditors with detailed information regarding functions such as executive compensation, board composition, potential risks, granting of awards, or related-party transactions in interpretive reports, thereby enhancing their level of adherence to expected institutional and social values.

Cite this article: Jamdar, M., Arabzadeh, M., Safari Gerayli, M., & Panahiyan, H. (2026). Elaboration of the matrix of strategic reference points in terms of the cultural responsibility accounting ontology. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(2), 107-132. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24301.4114>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

© The Author(s).

Introduction

In the world of developing perspectives from the infinite sea of knowledge in the human sciences, scholars in this field have consistently attempted to analyze phenomena from different perspectives in order to achieve the semantic ontology of those phenomena (Desul et al., 2023). This process is highly dependent on the type of context in which the phenomenon appears, and scholars need to refer to similar examples to assign meaning to it (Thompson, 2022). Cultural responsibility is recognized as an emerging phenomenon in the field of accounting knowledge and can be defined as a framework for semantic development within the functions of this profession (Kim et al., 2019). In other words, although accounting knowledge has previously expanded the capacities of social responsibility and provided meaning to it within the structural functions of companies, its integration with cultural contexts is considered an emerging area of knowledge in accounting (Shi et al., 2022). One of the most practical methods for comprehensively conceptualizing phenomena in the human sciences is the Strategic Reference Points Matrix, which possesses strong capabilities in semantic epistemology due to the incorporation of alternating theoretical dimensions and expert interpretations in describing an emerging phenomenon (Blettner & Gollisch, 2022). In addition, this theoretical method can be considered a structural model for understanding unknown dimensions of a phenomenon, thereby helping to increase comprehensive theoretical awareness within the context of a study (María García-Pérez et al., 2014).

Method

Unlike other conventional methodological approaches in accounting research, this study attempts to benefit from several integrated dimensions to achieve its objectives based on the ontology of the accounting concept of cultural responsibility. Therefore, in terms of the nature of the phenomenological process, this study is exploratory. In this process, in addition to theoretical knowledge, the empirical dimensions of the phenomenon under investigation are explored through expert insights in order to contribute to the cognitive development of the accounting concept of cultural responsibility.

Accordingly, in terms of purpose, this study is exploratory because interviews constitute the primary data collection tool used to develop the matrix of strategic reference points. In terms of outcomes, this study should be considered developmental because it contributes to the coherence of the ontology of an emerging phenomenon in accounting knowledge—an issue that has not been sufficiently addressed in previous research using an inductive approach. Finally, in terms of data collection, this study should be considered mixed-methods research.

In the first phase, based on Seidman's (2006) phenomenological interview technique, the study identified dimensions related to the primary strategic reference matrix while exploring the ontology of the investigated phenomenon through a set of interview questions. Subsequently, to integrate the identified dimensions, the focus group technique was employed for comparative discussion of the extracted themes, enabling the categorization of themes emerging from the interviews within the final strategic reference matrix. In this stage, focus groups participated in the fuzzy network analysis process. In fact, this analytical process was selected with the aim of determining the most influential categories and themes addressed in the third research question.

Results

As noted in the methodology section, during the first phase of the study and throughout several stages of the phenomenological process, an attempt was made to enhance cognitive understanding of the emerging phenomenon of cultural responsibility accounting by conducting combined interviews with academic experts and experienced practitioners. Since the interview-based data collection process showed no semantic overlap with the concepts of social accounting and corporate social responsibility, a reference framework was developed in

the form of a two-axis matrix (vertical and horizontal) through theoretical and empirical content screening. This framework generated four quadrants to strengthen the knowledge domain of the investigated phenomenon.

Accordingly, based on the two main axes of the matrix—learner constructivism and normative moralism—four quadrants were identified: “procedures related to carbon disclosure,” “procedures related to management accounting disclosure,” “procedures related to the disclosure of social practices,” and “procedures related to the disclosure of legal practices.” These quadrants were derived from 13 interviews, 268 primary open codes, and 24 propositional themes, which together formed the main foundation of the strategic reference points matrix.

Subsequently, in order to achieve semantic consistency through measuring the Content Validity Index (CVI) and to generalize the findings to the study context using Delphi analysis, the semantic alignment between the identified propositional themes and the categories was examined. The results led to the elimination of two themes and the confirmation of 22 propositions, which were then incorporated into the second phase of the study.

Furthermore, in the second phase of the study, it was determined that among the four categories of the strategic reference matrix of cultural responsibility accounting, the fourth category, namely “procedures related to the disclosure of legal practices,” demonstrated the most comprehensive role in implementing cultural responsibility accounting within the context of capital market companies.

Conclusions

Through two phases consisting of phenomenological analysis and fuzzy network analysis, this study first developed a matrix of strategic reference points for the ontology of the accounting concept of cultural responsibility and then evaluated the identified propositional categories and themes within the context of capital market companies.

In interpreting the results, it should be acknowledged that, in traditional accounting procedures, due to the absence of sufficient standards and institutional requirements, disclosure obligations in this area remain limited. Within this category, accounting procedures create a cycle of information flow that enables legal inspectors to achieve a more comprehensive understanding of the hidden functions of companies. For example, accounting can provide auditors with detailed information regarding executive compensation, board composition, potential risks, awards, or related-party transactions through interpretive reports, thereby enhancing their adherence to expected institutional and social values.

4/ Elaboration of the matrix of strategic reference points in terms of the cultural responsibility...

Author Contributions

Meysam Arabzadeh: Conceptualization, methodology, supervision, project administration, writing—review and editing. **Mehdi Safari Gerayli and Hosein Panahiyan:** Validation, manuscript consultation. **Marzieh Jamdar:** Resources, data curation, software, formal analysis, investigation, visualization, writing—original draft preparation, writing—review and editing.

Data Availability Statement

Due to confidentiality considerations, the raw data of this study cannot be made publicly available. However, all aggregated results and statistical analyses have been fully reported in the article and constitute the basis of the study's conclusions.

Acknowledgements

We would like to thank all those who contributed to the design and completion of the questionnaire by providing advice and participation.

Ethical Considerations

The study was approved by the Ethics Committee of the University of ABCD (Ethical code: IR.UT.RES.2024.500). The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

تدوین ماتریس نقاط مرجع استراتژیک از منظر هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی

مرضیه جمع‌دار^۱، میثم عرب‌زاده^۲، مهدی صفری گرایلی^۳ و حسین پناهیان^۴

۱. گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. marziehjamdar@gmail.com

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. m.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

۳. گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. mehdi.safari83@yahoo.com

۴. گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. h.panahian@iaukashan.ac.ir

چکیده

اطلاعات مقاله

هدف: هدف این مطالعه تدوین ماتریس نقاط مرجع استراتژیک از منظر هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی است.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

روش: این مطالعه طی دو فاز از فرآیندهای تحلیل‌پذیر شناسی و فازی شبکه‌ای تلاش نمود تا اولاً نسبت به تدوین ماتریس نقاط مرجع استراتژیک جهت هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی اقدام نماید، ثانیاً به دنبال ارزیابی مقوله‌ها و مضامین گزاره‌ای شناسایی شده، در بستر شرکت‌های بازار سرمایه بود. لذا به لحاظ روش شناسی این مطالعه اکتشافی، توسعه‌ای و ترکیبی محسوب می‌شود. ماهیت جمع‌آوری داده‌ها در این مطالعه در فاز اول مصاحبه با خبرگان و افراد باتجربه است که از آگاهی متناسبی از پدیده مورد بررسی برخوردار بودند. در فاز دوم نیز به واسطه تمرکز بر فرآیند فازی شبکه‌ای از فرایند گروه پائل استفاده شد. به طوری که ۷ گروه ۴ نفره از حسابداران با تجربه شرکت‌هایی که سطح پایبندی بالاتری از نظر اهداف توسعه پایدار طبق گزارش‌های سازمان بورس اوراق بهادار دارند، تشکیل شد.

تاریخ‌ها:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۸/۱۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۲/۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱/۲۳

تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۵/۳/۷

یافته‌ها: نتایج در فاز اول مطالعه حکایت از تشکیل ماتریس مرجع استراتژیک با چهار ربع «رویه‌های مرتبط با افشاء کربن»؛ «رویه‌های مرتبط با افشاء حسابداری مدیریت»؛ «رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای اجتماعی» و «رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی» دارد. همچنین در فاز دوم مطالعه مشخص شد، از بین ۴ مقوله ماتریس مرجع استراتژیک حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، مقوله چهارم با عنوان رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی، کارکرد فراگیرتری در پیاده‌سازی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه دارد.

واژه‌های کلیدی:

حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، هستی‌شناسی، چارچوب مرجع استراتژیک.

نتیجه‌گیری: نتایج کسب شده نشان دهنده این مزیت هستند که تحت مقوله رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی، چرخه‌ای از جریان اطلاعاتی به وجود می‌آید تا بازرسان قانونی بتوانند، شناخت جامع‌تری از کارکردهای نامشهود شرکت‌ها داشته باشند. تمرکز بر این مقوله می‌تواند جزئیاتی از عملکردهایی مثل پاداش مدیران، ترکیب هیئت مدیره، ریسک‌های احتمالی، اهدا جوایز و یا معاملات با اشخاص وابسته را در گزارش‌های تفسیری به بازرسان ارائه دهند تا سطح پایبندی خود

طبقه‌بندی JEL:

M14, M40. به ارزش‌های مورد انتظار نهادی و اجتماعی را توسعه بخشند.

استاد: جمع‌دار، مرضیه؛ عرب‌زاده، میثم؛ صفری گرایلی، مهدی و پناهیان، حسین (۱۴۰۵). تدوین ماتریس نقاط مرجع استراتژیک از منظر هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۷(۲)، ۱۰۷-۱۳۲. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24301.4114>



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© نویسنده/ نویسندگان.

۱- مقدمه

در عالم توسعه یک منظر از دریای بیکران دانش علوم انسانی، همواره اندیشمندان این عرصه تلاش نموده‌اند تا به انحاء مختلف یک پدیده را به گونه‌ای مورد واکاوی قرار دهند تا به هستی‌شناسی معنایی آن پدیده، دست یافته شود (دی‌سئول و همکاران^۱، ۲۰۲۳). این فرآیند بسته به نوع بستری که پدیده در آن ظهور می‌یابد، تاحد زیادی وابسته است و نیازمند ارجاع به مصادیق مشابهی برای معنا بخشیدن به آن هستند (تامسون^۲، ۲۰۲۲). مسئولیت‌پذیری فرهنگی به عنوان یک پدیده نوظهور در عرصه دانش حسابداری شناخته می‌شود که در زمره توصیف یک مبنا از توسعه معنایی در بستر کارکردهای این حرفه، می‌تواند تعریف گردد (کیم و همکاران^۳، ۲۰۱۹). به عبارت دیگر، دانش حسابداری اگرچه در گذشته ظرفیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی را بسط و در حوزه‌ای از کارکردهای ساختاری شرکت‌ها به آن معنابخشی نموده است، اما ترکیب آن با زمینه‌های فرهنگی، به عنوان یک دانش نوظهور در عرصه حسابداری تلقی می‌شود (شای و همکاران^۴، ۲۰۲۲). یکی از کاربردی‌ترین روش‌های زایش فراگیر پدیده در بستر علوم انسانی، ماتریس نقاط مرجع استراتژیک^۵ تلقی می‌شود که به دلیل در بر گیرندگی جنبه‌های متناوبی از نظریه‌ها و تفاسیر خبرگان در توصیف یک پدیده نوظهور، از قابلیت‌های بالایی در معرفت‌شناسی معنایی برخوردار است (بلتنر و گولیش^۶، ۲۰۲۲). به علاوه این روش نظری را می‌توان یک الگوی ساختاری در ادراک زمینه‌های ناشناخته‌ای از یک پدیده تلقی نمود که به افزایش آگاهی فراگیر نظری در بستر یک مطالعه کمک می‌نماید (ماریا گارسیا-پرز و همکاران^۷، ۲۰۱۴).

لذا باتوجه به مفهوم تازه ظهور یافته حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی^۸، این مطالعه تلاش دارد تا از طریق کاربست ماتریس نقاط مرجع استراتژیک به آن هویت معنایی تازه‌ای ببخشد. برای این منظور شناخت اولیه از تعاریف نظریه پردازان معدود در این عرصه برای ادراک بهتر ماهیت این مفهوم می‌تواند تاحد زیادی مؤثر باشد. بزداک^۹ (۲۰۲۲) مسئولیت‌پذیری فرهنگی را در کارکردهای تجاری از سه منظر طراحی، استراتژی و اجرا، مدنظر قرار می‌دهد و اذعان می‌نماید، این پدیده به جریان‌سازی فرآیندهای مسئولانه و متعهدانه شرکت‌ها از نظر مجموعه ارزش‌های تازه شکل گرفته و پایدار کمک می‌نماید. از طرف دیگر سان و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۳) مسئولیت‌پذیری فرهنگی را هنجارهایی در ایفای نقش عملکردی شرکت‌ها در توسعه ارزش‌هایی تلقی می‌نمایند که می‌تواند ظرفیت‌های اعتمادزائی اجتماعی را ارتقاء بخشد. همچنین باگدان و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۹) در تعریف مسئولیت‌پذیری فرهنگی با اتکاء به الگوی هافستد^{۱۲} (۲۰۰۱) این مفهوم را کارکردی از شناخت فراگیر ابزاری در زمینه‌های تعاملات اجتماعی بین یک حوزه همچون حرفه حسابداری با ذینفعان آن حوزه تعریف می‌نمایند که می‌تواند این حرفه را به اهرمی برای تغییر زاویه نگاه جریان‌سازی اجتماعی در تعاملات بین شرکت‌ها با انتظارات برآمده از آن بستر، تلقی نمود.

توجه به تعاریف ارائه شده، موضوعی را که به ذهن خوانندگان متبادر می‌نماید این است که، مبنایی از یک نگرش کلی در ارائه تعاریف مرتبط با پدیده مورد بررسی در مطالعه‌های محدود صورت گرفته وجود دارد. به عبارت دیگر این تعاریف صرفاً با هدف ایجاد یک شناخت اولیه برای حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی ایجاد شده است و چندان به

¹ Desul² Thompson³ Kim⁴ Shi⁵ Strategic Reference Points Matrix⁶ Blettner and Gollisch⁷ María García-Pérez⁸ Accounting Cultural Responsibility⁹ Bzdak¹⁰ Sun¹¹ Bogdan¹² Hofstede

مصادیقی از حرفه حسابداری پرداخته است. بروز چنین شکاف نظری از فرآیندها تا کاربردهای مفهومی این پدیده، حکایت از این مسئله دارد که انسجام نظری برای به کارگیری ترکیبی از مصادیق دانش حسابداری در معرفت‌شناسی این پدیده مغفول مانده است و این مطالعه تلاش دارد تا با ارائه یک چارچوب نقاط مرجع استراتژیک به آن هویت تازه‌ای در حرفه حسابداری ببخشد. لذا این مطالعه را می‌بایست در زمره مطالعه‌های دانش‌افزایی قرار داد که می‌تواند ظرفیت‌های دانش حسابداری را در آینده از منظر کارکردهای مسئولیت‌پذیری فرهنگی ارتقاء بخشد. حوزه‌ای که به دلیل فقدان معیارهای مشخص، در بسترسازی محتوایی آن باعث شده در ابتدای راه قرار گیرد و این مطالعه تلاش دارد تا با ترکیب غربالگری نظری و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان این حوزه، به ایجاد یک چارچوب چندبعدی کمک نماید. در واقع چارچوب اکتشافی قابل حصول در این مطالعه، بر مبنای ظهور مضامین محوری حاصل از فرآیند کدگذاری‌های ترکیبی معنا می‌یابد که به واسطه پراکندگی ادبیات نظری در این عرصه باعث شده تا غالب دیدگاه‌های مرتبط با مسئله مسئولیت‌پذیری اجتماعی با ارزش‌های فرهنگی از مرز خاکستری مشخصی برخوردار نباشد. در حالی که تفکیک این دو مبنای نظری به لحاظ استدلالی در دانش حسابداری، ضمن ملموس‌تر نمودن زمینه‌های کارکردی این حرفه در افشاء فراگیرتر اطلاعات، می‌تواند مبنایی برای شناخت قابل اتکاء تر ذینفعان از عملکردهای مسئولانه شرکت‌ها تلقی گردد. از طرف دیگر، مسئولیت‌پذیری به عنوان یک راهبرد استراتژیک امروزه در چشم‌اندازهای توسعه پایدار شرکت‌ها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، اما وجود گستردگی کارکردهای قابل افشاء در این عرصه بدون تعیین معیارهای قابل تفکیک با جنبه‌های فرهنگی، باعث شده تا غالب چک‌لیست‌های امتیازی اهداف توسعه پایدار^۱ تفاوت فاحشی بین عملکردهای شرکت‌ها را در ارزیابی نشان ندهند. لذا تدوین چارچوب نظری مبتنی بر ابعاد قابل اکتشاف در این مطالعه، می‌تواند ضمن توسعه ادبیات دانش حسابداری، به ظرفیت‌های سیاستگذاری‌های اهداف توسعه پایدار در آینده کمک نماید.

از طرف دیگر، پیامدهای توسعه چنین رویکردی در بسترسازی مفهومی پدیده مورد بررسی می‌تواند به افزایش اهمیت این مطالعه کمک نماید. به عنوان مثال نتایج این مطالعه می‌تواند به جهت‌دهندگان دانش حسابداری از منظر هنجارسازی‌های ابزاری کمک نماید تا با تدوین یک سلسله از الزامات نهادی، شرکت‌ها را در مسیر تعامل بیشتر با محیط اجتماعی قرار دهد. به عبارت دیگر، قدرت ابزاری حرفه حسابداری است که می‌تواند به ملموس‌نمودن تفاوت بین شرکت‌ها به لحاظ افشاء فراگیرتر اطلاعات حسابداری در زمینه‌های فرهنگی و اجتماعی کمک نماید. در امتداد چنین رهیافتی، قابل استدلال است که توسعه مبنای منفک شده مسئولیت‌پذیری فرهنگی از مسئولیت‌پذیری اجتماعی، به عنوان یک جریان تأثیرگذار در سیاستگذاری‌های آتی اهداف توسعه پایدار، این فرصت برای نظام‌های اقتصادی کشورها ایجاد می‌شود تا بر مبنای افشاء داده‌های اطلاعات فراگیرتر شرکت‌ها، ارزیابی‌های منسجم‌تر از افشاء داده‌های اختیاری همچون جنبه‌های زیست‌محیطی؛ قانونی و اجتماعی به عمل آید تا مبنایی برای توزیع عادلانه‌تر منابع به صنایع در مسیر پایداری قلمداد گردد. بنابراین هدف این مطالعه به کارگیری فرآیندهای پیاده‌سازی تدوین ماتریس نقاط مرجع استراتژیک از منظر شناخت پدیده حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی است. با ارائه مباحث مطرح شده در خصوص ماهیت مطالعه، در ادامه این پژوهش، در بخش دوم اقدام به ارائه مبنای نظری و مرور ادبیات پژوهشی مشابه برای تعیین محورهای زمینه‌ای الگوی مرجع استراتژیک اولیه می‌شود. سپس در بخش سوم پژوهش، روش‌شناسی مطالعه به پشتوانه ماهیت پدیدارشناسانه مورد

^۱ Sustainable Development Goals (SDG)

کنکاش قرار می‌گیرد تا در بخش چهارم این مطالعه اقدام به ارائه یافته‌های تحلیلی در دو فاز کیفی و کمی گردد. در نهایت در بخش آخر مطالعه نیز یافته‌های پژوهش به لحاظ استدلال نظری مورد تفسیر قرار می‌گیرد و پیشنهادها می‌تواند در مسیر اهداف مطالعه ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری

مسئولیت‌پذیری فرهنگی به عنوان جزیی بنیادی از حرفه‌ای‌گرایی در حوزه‌های متناوبی از علوم انسانی دارای کاربرد است که به دلیل به دلیل تنوع فرهنگی بازیگران عرصه‌های اجتماعی می‌تواند از جایگاه منحصر بفردی در بستری همچون حرفه حسابداری دارای کاربرد باشد (وکیلی‌فرد و حسین‌پور، ۱۳۹۶). این پدیده به ارزش‌ها، نگرش‌ها، باورها، آداب و رسوم در فرهنگ‌هایی با خرده مضامین ادراک تفاوت‌های اجتماعی اشاره دارد که می‌تواند به ایجاد تعاملات منسجم بین فردی در حوزه‌های مختلف کمک نماید (اردلان و بهشتی، ۱۳۹۵). یکی از مهمترین فرآیندهای مرتبط با توصیف این پدیده به سطحی از شناخت مبتنی بر یادگیری اجتماعی^۱ اشاره دارد که در آن دانش، نگرش و رفتارهای مناسب می‌تواند، به تسلسل و توالی ارزش‌های فراگیر اجتماعی کمک نماید (فلچر^۲، ۲۰۲۲). نظریه یادگیری به عنوان پایه ادراکات اجتماعی، به این موضوع می‌پردازد که جریان‌های فکری در بین بازیگران مختلف یک جامعه چگونه به وجود می‌آید و کمک می‌کند تا تعاملات به گونه‌ای شکل بگیرد که سینرژی ارزش‌های برآمده بتواند به یک رویه از ارتباطات اجتماعی منجر شود (زاخاروی و بوندارنکو^۳، ۲۰۲۱). پیوند بین نظریه یادگیری و حوزه‌های فرهنگی در آغاز دهه ۹۰ میلادی و با هدف مکانیزمی از هنجارسازی الگوهای ذهنی تئورسین‌های علوم انسانی و اجتماعی شکل گرفت و نتیجه آن ظهور نظریه‌هایی مثل بسط نظریه بازی به عرصه‌های اجتماعی-فرهنگی گردید (پاهل - وستل و همکاران^۴، ۲۰۰۸). ماتریس دو گانه ویگوتسکی^۵ (۱۹۷۸) و پیازه^۶ (۱۹۷۶) یکی از نظریه‌های اجتماعی است که برآمده از نظریه بازی است. طبق این نظریه که تفاوت بین دیدگاه‌های دو محقق را نشان می‌دهد، می‌توان به درک جامع‌تری از ترکیب مسئولیت‌اجتماعی و فرهنگی در غالب جدول ۱ دست یافت.

جدول ۱. ماتریس دوگانه ویگوتسکی و پیازه

ویگوتسکی	پیاژه	زمینه‌های اثرگذاری اجتماعی
الگوسازی نهادی ارزش‌ها	کنکاش‌های تعامل در ارزش‌سازی	شکل‌گیری ارزش
زبان غالب در بیان رویکردها مبنای ایجاد یک تفکر مشترک	تفکر غالب مبنای ایجاد یک زبان مشترک	همسانی زبان و تفکر
شکل‌گیری فرهنگ غالب از بستر معرفت‌شناسی ادراکی از الزامات و قوانین	شکل‌گیری فرهنگ غالب از ادراک تفاوت‌های بین فردی	شناخت‌شناسی فرهنگی
هنجارسازی ادراکی از واقعیت‌های عملگرایانه اجتماعی	ترویج کارکردهای اجتماعی از طری نظریه‌های علوم انسانی	توسعه رشد اجتماعی

همانطور که از مبانی این دو دیدگاه بر می‌آید، پیازه در شکل‌گیری ارزش، معتقد به کنکاش‌پذیری در ظهور ارزش‌های مشترک بود، در حالیکه، ویگوتسکی، شکل‌گیری ارزش را الگویی نهادی تلقی می‌کرد که می‌بایست توسط جهت‌دهندگان ارزش‌ها در رأس هرم یک اجتماع تدوین گردد. از طرف دیگر پیازه در همسانی زبان و تفکر به عنوان زمینه دیگر اثرگذاری اجتماعی، اعتقاد به غالب‌سازی یک زبان مشترک براساس نمادهای اجتماعی دارد، در حالیکه ویگوتسکی با اولویت دادن زبان به تفکر، اعتقاد به ترویج ارزش‌های فرهنگی در یک جامعه دارد. از سویی دیگر پیازه شناخت‌شناسی فرهنگی را ناشی از درک تفاوت‌های فردی در بستر اجتماعی قلمداد می‌کند، در حالیکه ویگوتسکی به

¹ Social Learning

² Fitcher

³ Zakharov and Bondarenko

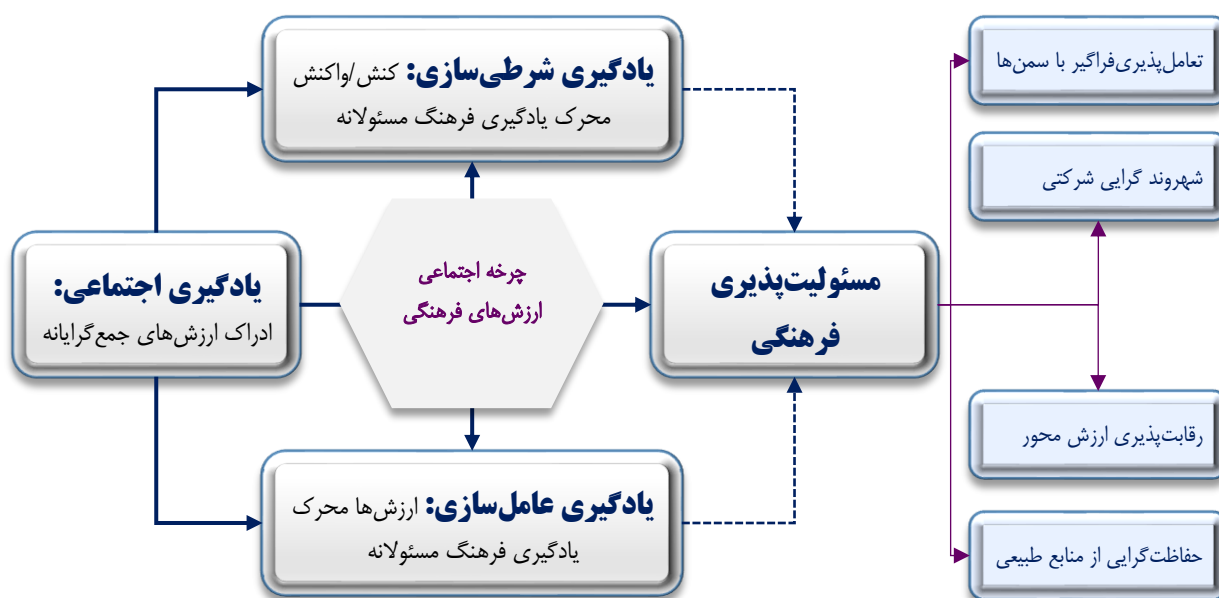
⁴ Pahl-Wostl

⁵ Vygotsky

⁶ Piaget

معرفت‌شناسی برآمده از الزامات و قوانین اعتقاد دارد. در نهایت نیز از منظر توسعه رشد اجتماعی، پیازه به کارگیری علوم انسانی در ترویج کارکردهای اجتماعی را مدنظر قرار می‌دهد، در حالیکه ویگوتسکی، هنجارسازی ادراکی را مبنایی برای توسعه رشد اجتماعی از طریق واقعیت‌های عملگرایانه توصیف می‌کند (سلکاک و همکاران^۱، ۲۰۲۲).

ارجاع به چنین دسته‌بندی‌هایی می‌تواند در معنابخشی ماهیت حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی مؤثر باشد. به طوریکه با اتکاء به این نظریه‌ها می‌توان به مسیر معنابخشی این پدیده کمک نمود. یکی از نظریه‌پردازان این حوزه که مسئولیت‌پذیری فرهنگی را از منظر تجاری مورد واکاوی قرار داده است، بزداک^۲ (۲۰۲۲) است. این نظریه‌پرداز، با الهام از دو بعد یادگیری اجتماعی که توسط بندورا^۳ (۱۹۷۸) مطرح شد، تلاش نمود تا پیامدهای مسئولیت‌پذیری فرهنگی را توسعه بخشد.



شکل ۱. چرخه اجتماعی ارزش‌های فرهنگی از منظر توسعه تبادلات تجاری

طبق شکل ۱ یادگیری اجتماعی که به تأثیرپذیری مشاهده رفتار جمع در انطباق با رفتارهای یکپارچه در عرصه اجتماعی اشاره دارد، از دو منظر شرطی‌سازی و عامل‌سازی^۴، منبع تغذیه مسئولیت‌پذیری فرهنگی محسوب می‌شوند. به لحاظ شرطی‌سازی، کنش‌ها مبنای واکنش‌ها در یادگیری جنبه‌های فرهنگی در بستر اجتماعی تلقی می‌شوند و مهمترین نظریه‌پرداز در این عرصه پاولف^۴ (۱۹۲۷) است. براساس این فرآیند افراد در قبال دریافت پاداش کمی یا ساختاری، پیرنگ‌های جدیدی از فرهنگ همچون مسئولیت‌پذیری را می‌پذیرند. اما این حوزه معمولاً سطحی است و در پایداری رفتار فردی نقش چندانی ندارد (مبارکی و همکاران، ۱۴۰۳). در حالی که در یادگیری مبتنی بر عامل‌سازی، ارزش‌های متناظر مبنای شکل‌دهی به پیرنگ‌های جدیدی از فرهنگ همچون مسئولیت‌پذیری هستند. در این فرآیند الزاماً نبود پاداش‌های مادی نمی‌تواند دلیلی برای عدم ایجاد اخلاق‌گرایی و پایبندی به ارزش‌های فرهنگی گردد (بابایی و همکاران، ۱۴۰۰). لذا این نوع از یادگیری می‌تواند از تداوم بالاتری در رفتار فردی برخوردار باشد (کامنز و گری^۵، ۲۰۱۶). از تناسب این دو بخش از محرک‌های یادگیری، طبق نظر بزداک^۲ (۲۰۲۲)، مسئولیت‌پذیری فرهنگی می‌تواند از ۴ پیامد تعامل‌پذیری با سمن‌ها؛ شهروندگرایی، رقابت‌پذیری ارزش محور و حفاظت‌گرایی از منابع طبیعی برخوردار باشد. از طرف دیگر

^۱ Selcuk

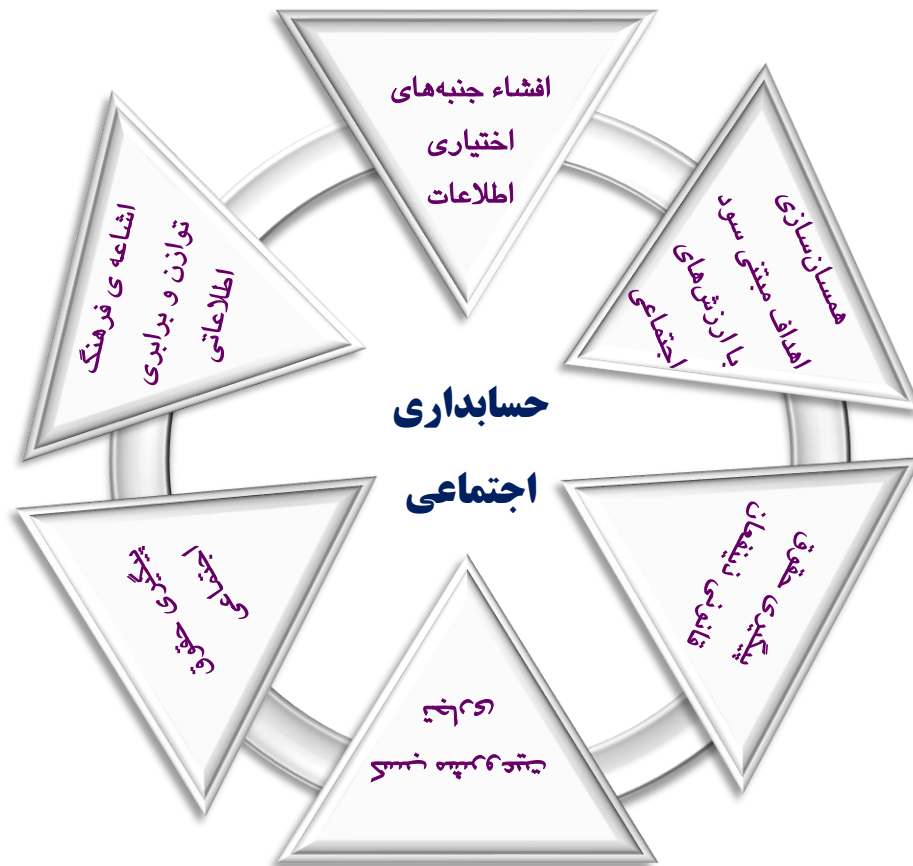
^۲ Bandura

^۳ Conditioning and factorization

^۴ Pavlov

^۵ Commons & Giri

ارجاع به پژوهش نوریس و همکاران^۱ (۲۰۲۴) برای درک مفهوم فرهنگ مسئولیت‌پذیری در حسابداری، می‌تواند مثرثمر باشد. ابعاد این پژوهش که در شکل ۲ ارائه شده است، فرآیند حسابداری اجتماعی را مبتنی بر ۶ اصل تلقی می‌کند.



شکل ۲. فرآیندهای منتج از کارکردهای حسابداری اجتماعی

همانطور که در نمای شکل ۲ مشخص شده است، حسابداری در کارکرد اجتماعی، به دنبال سطح فراگیری از افشاء اختیاری اطلاعات است تا با همسان‌سازی اهداف سود با ارزش‌های اجتماعی، ضمن اینکه نسبت به پابندی به حقوق قانونی سهامداران پیگیری لازم را خواهد داشت، در عین حال به دنبال پیگیری حقوق اجتماعی سایر ذینفعان نیز خواهد بود تا از این طریق بتواند به مشروعیت بالاتری در حوزه تجاری دستیابد (رضائی پیتنه‌نوئی و همکاران، ۱۴۰۰). رعایت این اصول از طریق حسابداری، می‌تواند سطح اشاعه فرهنگ توازن و برابری اطلاعاتی را تا حد زیادی تقویت نماید (اچانوی-فرانکو و همکاران^۲، ۲۰۲۴). در ادامه و براساس ماهیت روش تحلیل مبنی بر هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، می‌بایست با دسته‌بندی پژوهش‌های صورت گرفته، معیارهای مؤثر در محورهای عمودی و افقی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک را شناسایی نمود تا براساس آن زمینه‌های مفهومی که در ارتقاء شناخت پدیده مورد بررسی را توسعه می‌بخشند، تعیین گردد. برای این منظور از فرآیند غربالگری سیستماتیک بهره برده می‌شود که نتایج آن در جدول ۲ مشخص شده است.

^۱ Norris

^۲ Echanove-Franco

جدول ۲. شناسایی مبانی مؤثر بر توسعه هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی

ردیف	زمینه‌های حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی	فراوانی											
		۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲
۱	ارزش‌گرایی اجتماعی	✓	-	✓	-	-	✓	-	-	-	-	✓	-
۲	ساخت‌گرایی یادگیرنده	-	✓	-	✓	✓	✓	✓	-	-	✓	-	-
۳	نهادگرایی اجتماعی	✓	-	-	-	-	-	-	-	✓	-	✓	۳
۴	فلسفه‌گرایی اجتماعی	-	-	✓	-	-	-	✓	-	-	-	✓	۳
۵	فراگیری فرهنگ ساختاری	-	✓	-	-	✓	-	-	-	-	-	-	۲
۶	اخلاق‌گرایی هنجاری	-	✓	✓	✓	-	-	✓	-	-	✓	✓	۸
۷	سیستماتیک‌گرایی ساختاری	-	✓	-	✓	-	-	-	-	✓	-	-	۴
۸	آموزش‌گرایی اجتماعی	-	-	-	✓	✓	-	-	-	-	-	-	۳
۹	منشورگرایی رفتاری	✓	-	✓	-	-	-	-	-	-	✓	-	۳
	جمع	۳	۴	۴	۴	۴	۲	۲	۲	۲	۳	۳	۳۷

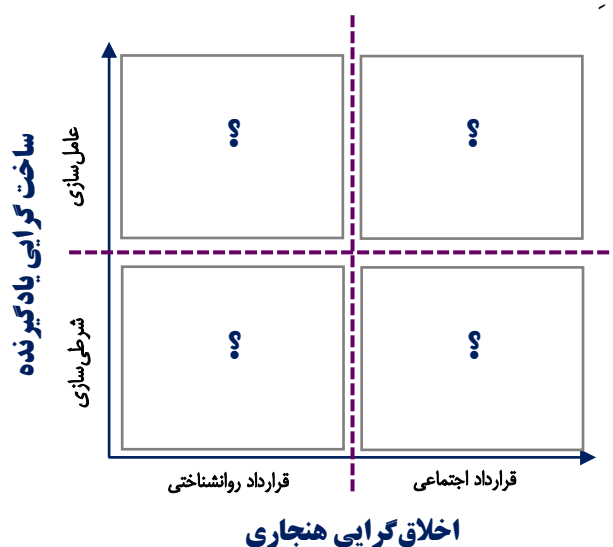
براساس نتیجه غربالگری محتوایی، مشخص گردید از مجموع ۱۲ پژوهش شناسایی شده، مجموعاً ۹ مضمون بر تکرار که در توسعه مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، بیشترین مشابهت با ادبیات نظری ارائه شده را داشتند، تعیین گردیدند که برحسب تکرار و فراوانی هریک از معیارهای اولیه، ساخت‌گرایی یادگیرنده و اخلاق‌گرایی هنجاری به عنوان مهمترین عناصر تشکیل ماتریس نقاط مرجع استراتژیک تلقی می‌شوند که به ترتیب با توزیع فراوانی ۱۸/۹۱٪ و ۲۱/۶۲٪ بالاترین تکرار را در بیش از نیمی از ۱۲ پژوهش مورد غربال داشتند. لذا در ادامه می‌بایست با تفکیک تعاریف هریک از این عناصر محوری در ماتریس نقاط مرجع استراتژیک نسبت به تشکیل اولیه این ماتریس اقدام شود.

❖ **ساخت‌گرایی یادگیرنده:** این عنصر اثرگذار بر پدیده حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی که بر پایه نظریه یادگیری اجتماعی بنا نهاده شده است اشاره به مکانیزم‌های یادگیری از دو منظر شرطی‌سازی و عامل‌سازی دارد. به عبارت دیگر ساخت‌گرایی یادگیرنده، به حرفه حسابداری کمک می‌کند تا براساس ارتقاء سطح شناخت نهادینه شده از آموزه‌های رفتار اجتماعی، حسابداری را در چگونگی تعامل با محیط اطراف خود، به سمت پویایی بیشتر هدایت نماید. به لحاظ شرطی‌سازی در نظریه یادگیری، حسابداری می‌بایست فرآیندهایی که بیشتر مبتنی بر یک سلسله از رفتارهای فنی و قابل پیش‌بینی است را مبنای بروز رفتارهای اجتماعی قرار دهد. از طرف دیگر به لحاظ عامل‌سازی در نظریه یادگیری، حسابداری تلاش می‌کند تا فراتر از تخصص‌ها و انگیزه‌های کمی متصدیان خود، براساس مجموع ارزش‌های عملگرایانه و مسئولانه، نسبت به محیط اطراف خود واکنش نشان دهد.

❖ **اخلاق‌گرایی هنجاری:** دومین عنصر اثرگذار بر هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، اشاره به جنبه‌های فراگیری از اخلاق حرفه‌ای در حسابداری دارد که نیازمند هنجارهای شناختی در بستر این حرفه است.

¹ To and Leung² Svanberg³ Saleem⁴ Twyford⁵ Jayasinghe⁶ Roth⁷ Sithole and Pereira⁸ Aleksandrov

اخلاق‌گرایی هنجاری براساس دو مکانیزم، قراردادهای اجتماعی و قراردادهای روانشناختی در دانش حسابداری شناخته می‌شوند. به طوریکه براساس قراردادهای اجتماعی، این حرفه براساس اصل شایستگی تلاش می‌کند تا جنبه‌های فراگیرتری از عملکردهای مالی خود را به سمع و نظر ذینفعان انتقال دهند. در حالی که براساس قراردادهای روانشناختی، حرفه حسابداری منعکس‌کننده سطحی از کارکردهای درون ساختاری خود هستند که می‌تواند به واسطه عملکردهای فراگیرتر متصدیان حرفه‌ای، از ارزش‌های غیرمستقیمی در بستر اجتماعی نیز برخوردار باشد. لذا براساس تعریف اولیه از عناصر مؤثر بر هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، در ادامه می‌بایست ماتریس نقاط مرجع استراتژیک پایه را ارائه نمود که برای تکمیل شدن نیازمند اجرای فرآیندهای روش‌شناسی از منظر مصاحبه به لحاظ پدیدارشناسی دارد.



شکل ۳. ماتریس پایه نقاط مرجع استراتژیک براساس دو محور ساخت‌گرایی و اخلاق‌گرایی

لذا براساس طی فرآیند غربالگری نظری محتوایی و مرور ادبیات مبنی بر ارائه چارچوب پایه ماتریس نقاط مرجع استراتژیک جهت شناسایی زمینه‌های هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، سوالات پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۱. مضامین مرتبط با توسعه هستی‌شناسی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی کدامند؟
۲. مضامین مرتبط با توسعه هستی‌شناسی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی در کدام ماتریس مرجع استراتژیک جایگذاری می‌شوند؟
۳. اثرگذارترین مقوله و مضامین توسعه هستی‌شناسی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه کدامند؟

۳- روش‌شناسی

این مطالعه در تفاوت با سایر شیوه‌های مرسوم روش‌شناسی در دانش حسابداری، تلاش نموده تا از جنبه‌های ترکیبی متعددی برای پیاده‌سازی اهداف خود مبنی بر هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی بهره‌برد. لذا به لحاظ ماهیت فرآیند پدیدارشناسی این مطالعه مورد کنکاش قرار می‌گیرد. در این فرآیند تلاش می‌شود تا علاوه بر دانش نظری، زمینه‌های تجربی پدیده مورد بررسی توسط افراد صاحب نظر مورد کنکاش قرار گیرد تا بتواند به توسعه شناختی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی کمک نماید. لذا به لحاظ هدف این مطالعه اکتشافی است، چراکه ابزار اولیه جمع‌آوری داده‌ها برای

تکمیل ماتریس نقاط مرجع استراتژیک پایه، مصاحبه است. به لحاظ نتیجه نیز این مطالعه را می‌بایست توسعه‌ای قلمداد کرد، زیرا به انسجام هستی‌شناسی پدیده‌ای نوظهور در دانش حسابداری کمک می‌کند، موضوعی که در پژوهش‌های قبلی به عنوان یک رویکرد استقرائی مورد توجه قرار نگرفته است. در نهایت به لحاظ نوع جمع‌آوری داده‌ها نیز، این مطالعه را می‌بایست ترکیبی قلمداد نمود. زیرا در فاز اول و براساس تکنیک مصاحبه پدیدارشناسی سیدمن^۱ (۲۰۰۶) ضمن شناسایی زمینه‌های مرتبط با ماتریس مرجع استراتژیک اولیه، مطالعه به دنبال با هستی‌شناسی پدیده مورد بررسی از طریق طرح مجموعه‌ای از سوالات مصاحبه است. به عبارت دیگر، در این مطالعه با هدف واکاوی تجربه‌های زیستی، باورها و دیدگاه‌های جامعه هدف، یک طرح پدیدارشناسانه براساس ماتریس نقاط مرجع استراتژیک ایجاد می‌شود تا با عجین نمودن ابعاد مرتبط با محورهای عمودی و افقی این ماتریس با تجربه‌های زیستی افراد، پدیده مورد بررسی در بستر مطالعه، تبیین گردد و مشخص شود، چه زمینه‌هایی بر اساس الگوی اولیه ماتریسی ایجاد شده از مرور ادبیات نظری می‌تواند در بازنمایی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی نقش ایفا نماید. سپس باهدف بسترسازی ابعاد شناسایی شده، تکنیک گروه کانونی برای بحث و مباحثه قیاسی مضامین شناسایی شده صورت می‌گیرد تا امکان مقوله‌بندی مضامین برآمده از مصاحبه در ماتریس نهایی مرجع استراتژیک ممکن باشد. در این بخش گروه‌های کانونی در فرآیند فازی شبکه‌ای مشارکت می‌نمایند. در واقع انتخاب این فرآیند تحلیل باهدف تعیین مقوله مؤثر و مضمون مؤثر در سوال سوم مطالعه صورت می‌گیرد. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، به منظور پیاده‌سازی مطالعه حاضر باید طبق الگوی فرآیندهای گام به گام مطالعه ارائه شده است.



شکل ۴. گام‌های روش‌شناسی مبتنی بر فرآیند پدیدارشناسی

همانطور که مشاهده می‌شود، در قالب شکل ۴ فرآیندهای پدیدارشناسی رسیدن به الگوی نهایی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک و ارزیابی کانونی آن در بستر مطالعه مشخص شده است. به طوریکه پس از تعیین محورهای اصلی سازه اولیه الگوی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک در شکل ۳ به عنوان پایه‌های اصلی تدوین سوالات مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با

^۱ Seidman

کنشگران تجربی به عنوان مشارکت‌کنندگان در فاز کیفی مطالعه، تلاش شد تا نسبت به تعیین کدهای باز اولیه اقدام شود. سپس باهدف استنتاج گزاره‌های معنادار از مصاحبه‌های انجام شده در گام دوم روش پدیدارشناسی در این مطالعه، نسبت به حذف زوائد و یکدست نمودن کدهای باز پدیدار شده اقدام شد تا مضامین گزاره‌ای هم معنا برای ساخت الگوی نهایی ماتریس مرجع استراتژیک ایجاد شوند. به عبارت دیگر، در این مرحله مضامین گزاره‌ای که هم معنا بودند در یک مقوله جاگذاری شدند تا مقوله‌های نهایی برای قرار گرفتن در الگوی نهایی ماتریس مرجع استراتژیک تعیین گردند. سپس در گام سوم و چهارم باهدف سنجش روایی و پایایی مضامین گزاره‌ای قرار گرفته در الگوی نهایی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک، از دو روش روایی سازه (CVI) و دلفی بهره برده شد تا مشخص گردد، امکان تبیین مقوله‌ها و مضامین مرتبط به آن در بستر مطالعه یعنی شرکت‌های بازار سرمایه مقدور است. سپس آن دسته از مضامین گزاره‌ای که مورد تأیید قرار گرفتند در گام پنجم، برای ارزیابی شبکه‌ای از طریق فازی، هریک از مضامین گزاره‌ای دارای صورت‌بندی معنایی کدگذاری می‌شوند تا با ارزیابی ماتریس مقایسه زوجی در سطر «i» و ستون «j» در گام آخر از طریق طی فرآیندهای فازی، اولویت‌بندی گردند تا مشخص شوند، محوری‌ترین مضمون گزاره‌ای و مقوله ساختاری تبیین شده در الگوی نهایی ماتریس مرجع نقاط استراتژیک کدامند.

۳-۱- مشارکت‌کنندگان پژوهش

در این مطالعه در بخش کیفی مشارکت‌کنندگان مطالعه شامل ترکیبی از خبرگان دانش حسابداری و سیاستگذاران نهادی در نهادهای بالادستی دانش حسابداری هستند که به جهت‌دهی مفاهیم نوظهور در حرفه حسابداری چه به لحاظ تدوین استراتژی‌های آموزشی و چه به لحاظ استانداردگذاری کمک می‌نمایند. این افراد از طریق فرآیند نمونه‌گیری نظری و گلوله برفی انتخاب شدند. برای این منظور از دو معیار تعیین کفایت خبرگی همچون سطح تحصیلات عالی در دانش حسابداری، سوابق آموزشی و تجربی مصاحبه‌شوندگان مدنظر قرار گرفت. لذا با اتکاء به معرفی مصاحبه‌شوندگان اولیه توسط اساتید صاحب‌نظر در رابطه با انجام هماهنگی جهت مصاحبه، محققان تلاش نمودند تا به تدریج پروتکل‌های مصاحبه را آماده نمایند و قبل از شروع انجام مصاحبه، آگاهی محتوایی از فرآیند مصاحبه و ماهیت مطالعه را به اطلاع مصاحبه‌شوندگان برسانند. براین اساس تعداد ۱۳ نفر در این بخش مورد مصاحبه قرار گرفتند. اما در بخش کمی براساس ماهیت تشکیل گروه کانونی، می‌بایست از مشارکت افرادی استفاده می‌شد که در گذشته از تجارب کافی برای توسعه حسابداری اجتماعی برخوردار بوده باشند تا بتوانند در دسته‌بندی مضامین گزاره‌ای مبنی بر هستی‌شناسی مفهومی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی ابراز نظر نمایند. برای این منظور باتوجه به محدودیت انجام تحلیل شبکه‌ای در بخش کمی از نظر تعدد مشارکت‌کنندگان، تلاش شد تا حسابداران با تجربه‌ای که در فرآیندهای پیاده‌سازی رویه‌های عملکرد اجتماعی شرکت‌ها از آگاهی بالاتری برخوردار هستند، استفاده شود. تعداد مشارکت‌کنندگان در این نوع از فرآیندهای تحلیلی که براساس مقایسه زوجی به صورت دو دویی انجام می‌شود، محدود است و مطلوب‌ترین تعداد مشارکت‌کنندگان نیز در تحلیل‌های فازی در حالت استاندارد ۲۰ تا ۳۰ نفر است (دینسر و همکاران^۱، ۲۰۲۰ و چندرا و کومار^۲، ۲۰۲۰). لذا تلاش شد تا حسابداران با تجربه شرکت‌هایی که از نظر اهداف توسعه پایدار از پابندی بالاتری طبق گزارش‌های سازمان بورس اوراق بهادار برخوردار هستند، انتخاب شوند. لذا باهدف ایجاد گروه‌های کانونی، تعداد ۲۸ نفر از حسابداران این

^۱ Dinçer

^۲ Chandra and Kumar

دست از شرکت‌ها انتخاب شوند و در ۷ گروه ۴ نفره تفکیک گردند تا نسبت به مشارکت در بخش کمی مطالعه و نمودن پرسشنامه‌های فازی شبکه‌ای اقدام نمایند. نحوه انتخاب مشارکت کنندگان در این بخش از مطالعه به صورت هدفمند و بر مبنای همگن بودن دیدگاه‌های مرتبط با پدیده محوری انجام گرفت. چراکه تشکیل گروه‌های کانونی اولاً، می‌بایست بر مبنای شناخت مشارکت کننده و ثانیاً، باهدف ایجاد سینرژی مشارکت، صورت گیرد. لذا بایستی افرادی انتخاب می شدند که به طور هدفمند از همگن بودن دیدگاه‌های شناختی کافی برخوردار باشند.

۴- یافته‌های پژوهش

براساس فرآیند تشریح شده، در فاز اول پژوهش می‌بایست از طریق مصاحبه ترکیبی با خبرگان و صاحب‌نظران عرصه سیاستگذاری نهادی دانش حسابداری، نسبت به شناسایی مضامین گزاره‌ای طی دو مرحله کدگذاری باز و محوری اقدام نمود تا براساس آن بتوان نسبت به شناسایی ارکان چارچوب مرجع استراتژیک هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری اجتماعی اقدام نمود. برای این منظور با انجام مصاحبه با ۱۳ نفر از افراد دارای صلاحیت طبق معیارهای کفایت خبرگی، مجموعاً ۲۶۸ کد باز ایجاد شد. سپس براساس فرآیند کدگذاری انتخابی با تخصیص مضامین مشابه برآمده از مرحله کدگذاری باز، هریک از مقوله‌های مرتبط با مجموع مضامین شناسایی شده اولیه، تعیین شدند که طبق جدول ۳ می‌توان دسته‌بندی پدیدارشناسی را از مصاحبه‌های صورت گرفته در فاز اول پژوهش مورد توجه قرار داد.

جدول ۳. خلاصه فرآیند پیاده‌سازی پدیدارشناسی

مضامین	کدهای اختصاصی	فراوانی تکرارهای مضامین در کدگذاری باز	درصد فراوانی تکرار مضامین در کدگذاری باز
افشاء احداث تأسیسات در مناطق کم بهره	D1	۱۰	٪۳۷/۳۱
افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر حجم تولید	D2	۱۴	٪۵۲/۲۳
افشاء آلاینده‌های کربنی مستقیم و غیرمستقیم	D3	۱۰	٪۳۷/۳۱
افشاء امور خیره	D4	۱۲	٪۴۴/۷۷
افشاء اندازه‌گیری دی‌اکسید نیتروژن و گوگرد	D5	۱۱	٪۴۱/۰۴
افشاء انرژی‌های مصرفی تجدیدناپذیر از انرژی‌های تجدیدپذیر	D6	۹	٪۳۳/۵۸
افشاء انعقاد قراردادهای مالی با معامله با اشخاص وابسته	D7	۱۰	٪۳۷/۳۱
افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر عملکرد رقبا	D8	۱۲	٪۴۴/۷۷
افشاء پرونده‌های قضایی/مالیاتی	D9	۱۲	٪۴۴/۷۷
افشاء فعالیت‌های سمن‌ها	D10	۱۱	٪۴۱/۰۴
افشاء ت فعالیت‌های ورزشی	D11	۱۰	٪۳۷/۳۱
افشاء حمایت از امور فرهنگی	D12	۹	٪۳۳/۵۸
افشاء حمایت مالی از شرکت‌های نوپا	D13	۱۳	٪۴۸/۵۰
افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر چرخه عمر محصولات	D14	۱۰	٪۳۷/۳۱
افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر زنجیره ارزش	D15	۱۲	٪۴۴/۷۷
افشاء گازهای آلاینده صنعتی در مراحل مختلف تولید	D16	۱۲	٪۴۴/۷۷
افشاء گواهینامه‌های کاهش گازهای گلخانه‌ای	D17	۱۰	٪۳۷/۳۱
افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر اهداف	D18	۱۰	٪۳۷/۳۱
افشاء ریسک‌های مالی و حقوقی	D19	۱۴	٪۵۲/۲۳
افشاء اختصاص هدایایی به اشخاص مختلف	D20	۱۱	٪۴۱/۰۴
افشاء ضایعات غیرقابل بازیافت از ضایعات قابل بازآوری	D21	۸	٪۲۹/۸۵
افشاء پاداش مدیران	D22	۱۵	٪۵۵/۹۷
افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت	D23	۱۰	٪۳۷/۳۱
افشاء وابستگی سیاسی در ترکیب هیئت‌مدیره	D24	۱۳	٪۴۸/۵۰
مجموع ستونی		۲۶۸	٪۱۰۰

براساس ۲۶۸ کدباز ایجاد شده طی ۱۳ مصاحبه انجام شده، تعداد ۲۴ مضمون گزاره‌ای شناسایی شده طبق جدول ۳ می‌بایست از نظر تناسب معنایی در فرآیند کدگذاری محوری، در مقوله‌های مشخصی تفکیک می‌شدند که با تشابه‌سازی مضامین گزاره‌ای نتایج این فرآیند از پیاده‌سازی پدیدار شناسانه در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. مقوله‌ها و مضامین در فرآیند کدگذاری محوری

مقوله‌های مستخرج از مضامین	مضامین گزاره‌ای برآمده از کدگذاری باز	کدهای اختصاصی
رویه‌های مرتبط با افشاء کربن	افشاء آلاینده‌های کربنی مستقیم و غیرمستقیم از فعالیت‌های صنعتی	D3
	افشاء تفکیک شده انرژی‌های مصرفی تجدیدناپذیر از انرژی‌های تجدیدپذیر	D6
	افشاء گازهای آلاینده صنعتی در مراحل مختلف تولید	D16
	افشاء اندازه‌گیری دی‌اکسید نیتروژن و گوگرد در طبقه‌بندی‌های تولید	D5
	افشاء تفکیک شده ضایع غیر قابل بازیافت از ضایعات قابل بازآوری	D21
	افشاء گواهی‌نامه‌های کاهش گازهای گلخانه‌ای	D17
رویه‌های مرتبط با افشاء حسابداری مدیریت	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	D23
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر اهداف در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	D18
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر چرخه عمر محصولات در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	D14
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر حجم تولید در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	D2
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر زنجیره ارزش در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	D15
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر عملکرد رقبا در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	D8
رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای اجتماعی	افشاء اختصاص منابع جهت امور خیریه	D4
	افشاء اختصاص منابع جهت حمایت مالی از شرکت‌های نوپا	D13
	افشاء اختصاص منابع جهت حمایت از امور فرهنگی	D12
	افشاء اختصاص منابع جهت توسعه فعالیت‌های سمن‌ها	D10
	افشاء اختصاص منابع جهت توسعه فعالیت‌های ورزشی	D11
	افشاء اختصاص منابع جهت احداث تأسیسات در مناطق کم بهره	D1
رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی	افشاء جزئیات پاداش مدیران	D22
	افشاء جزئیات ریسک‌های مالی و حقوقی	D19
	افشاء جزئیات پرونده‌های قضایی/مالیاتی	D9
	افشاء جزئیات وابستگی سیاسی در ترکیب هیئت‌مدیره	D24
	افشاء جزئیات انعقاد قراردادهای مالی با معامله با اشخاص وابسته	D7
	افشاء جزئیات اختصاص هدایایی به اشخاص مختلف	D20

در این مرحله مضامین باز ایجاد شده در جدول ۳ طبق جدول ۴ به منظور تناسب‌سازی معنایی به شکل ساختاریافته‌تری از نظر محتوایی در درون هر مقوله جایگذاری شدند. با شناخت رویه‌های معنایی استخراج گزاره‌ها در ادامه فرآیند پیاده‌سازی، مضامین پدید آمده از مصاحبه‌های صورت گرفته، نسبت به اعتبارسنجی مضامین گزاره‌ای ایجاد شده از طریق روایی سازه (CVI) و پایایی دلفی اقدام می‌شود. جهت سنجش نسبت روایی سازه (CVI) می‌بایست مضامین گزاره‌ای شناسایی شده از مصاحبه‌های بخش کیفی، مطابق جدول ۵ مجدداً در اختیار خبرگان قرار گیرد تا با توجه به هدف پژوهش، براساس سه شاخص مرتبط بودن؛ واضح بودن و ساده بودن، نسبت به ارزیابی محورهای شناسایی شده اقدام نمایند.

روش ارزیابی هریک از ابعاد شناسایی شده در بخش کیفی، به این صورت سازمان‌دهی می‌شود که به صورت جداگانه درصدهای «کاملاً مرتبط، کاملاً واضح و کاملاً قابل فهم» محاسبه می‌شود. بر این اساس، چنانچه هر بعد از معیارهای شناسایی شده، امتیاز بالای ۷۰ درصد را اخذ نماید، روایی سازه آن مورد تأیید قرار می‌گیرد و در غیر این صورت پس از بازبینی و اصلاحات لازم، ارزیابی مجدد انجام می‌شود تا درصد قابل قبول را به دست آورد تا تأیید شود یا در نهایت ادغام

یا تغییر صورت گیرد. به این ترتیب که پس از شرح اهداف و تعاریف محورهای شناسایی شده از خبرگان خواسته می شود تا هریک از آن ها را بر مبنای طیف سه قسمتی «ضروری؛ مفید اما غیر ضروری و غیر ضروری» ارزیابی نمایند. همچنین شیوه محاسبه داده ها برای این روایی طبق رابطه (۱) ارائه شده است:

$$CVI = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}} \quad (1)$$

جدول ۵. تعیین روایی سازه

محورهای شناسایی شده	مرتبط بودن محور				واضح بودن محور				ساده بودن محور			
	نامرتبط بودن	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً مرتبط	بسیار	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً واضح	غیر قابل فهم	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً قابل فهم

در این رابطه n_e تعداد متخصصانی است که به گزینه «ضروری» پاسخ داده اند؛ N تعداد کل متخصصان مشارکت کننده در این روایی است. براساس رابطه (۲) چنانچه کمتر از ۵۰ درصد خبرگان برای هر محور، گزینه ضروری را انتخاب کرده باشند، مقدار «CVI» منفی می شود و زمانی که ۵۰ درصد خبرگان گزینه ضروری را انتخاب نموده باشند و ۵۰ درصد دیگر نیز سایر گزینه ها انتخاب کنند، مقدار «CVI» صفر می شود. به همین ترتیب در شرایطی که کلیه خبرگان گزینه ضروری را انتخاب کنند، مقدار «CVI» با یک برابر می شود. همچنین اگر تعداد خبرگانی که گزینه ضروری را انتخاب کنند بیشتر از ۵۰ درصد کل بوده باشد و همه خبرگان را شامل نشود، مقدار «CVI» بین صفر و یک تعیین می شوند. براین اساس جدول ۶ نتیجه مرتبط با ارزیابی نسبت روایی سازه را ارائه داده است.

جدول ۶. نسبت روایی سازه

خوشه ها	مضامین	مرتبط بودن محور				واضح بودن محور				ساده بودن محور				نتیجه
		نامرتبط بودن	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً مرتبط	بسیار	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً واضح	غیر قابل فهم	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً قابل فهم	
رویه های مرتبط با افشاء کربن	D3			☒					☒				☒	تأیید
	D6				☒				☒				☒	تأیید
	D16				☒				☒				☒	تأیید
	D5				☒				☒				☒	تأیید
	D21				☒				☒				☒	تأیید
	D17	☒				☒				☒				حذف
رویه های مرتبط با افشاء حسابداری مدیریت	D23				☒				☒				☒	تأیید
	D18				☒				☒				☒	تأیید
	D14				☒				☒				☒	تأیید
	D2				☒				☒				☒	تأیید
	D15				☒				☒				☒	تأیید
	D8				☒				☒				☒	تأیید
رویه های مرتبط با	D4				☒				☒				☒	تأیید
	D13			☒					☒				☒	تأیید
	D12				☒				☒				☒	تأیید

خوشه‌ها	مضامین	مرتبط بودن محور				واضح بودن محور				ساده بودن محور				نتیجه
		نامرتبط بودن	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً مرتبط	مفهم	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً واضح	غیر قابل فهم	نیاز به تغییر زیاد	نیاز به تغییر کم	کاملاً قابل فهم	
	D10	☒				☒				☒				حذف
	D11		☒						☒				☒	تأیید
	D1				☒				☒				☒	تأیید
رویه‌های مرتبط با افشاء صمکردهای قانونی	D22		☒						☒				☒	تأیید
	D19	☒							☒				☒	تأیید
	D9		☒						☒				☒	تأیید
	D24	☒							☒				☒	تأیید
	D7	☒							☒				☒	تأیید
	D20	☒							☒				☒	تأیید

براساس ارزیابی نسبت روایی سازه (CVI) دو مضمون گزاره‌ای افشاء گواهینامه‌های کاهش گازهای گلخانه‌ای «D17» و افشاء اختصاص منابع جهت توسعه فعالیت‌های سمن‌ها «D10» به دلیل اینکه از مقادیر ارزیابی امتیاز لازم را توسط خبرگان کسب نمودند، حذف شدند و تعداد ۲۲ مضمون گزاره‌ای برای تعیین حد اجماع نظری وارد فرآیند تحلیل دلفی می‌شوند. لذا برای انجام این بخش باتوجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، اقدام به انجام تحلیل دلفی می‌شود.

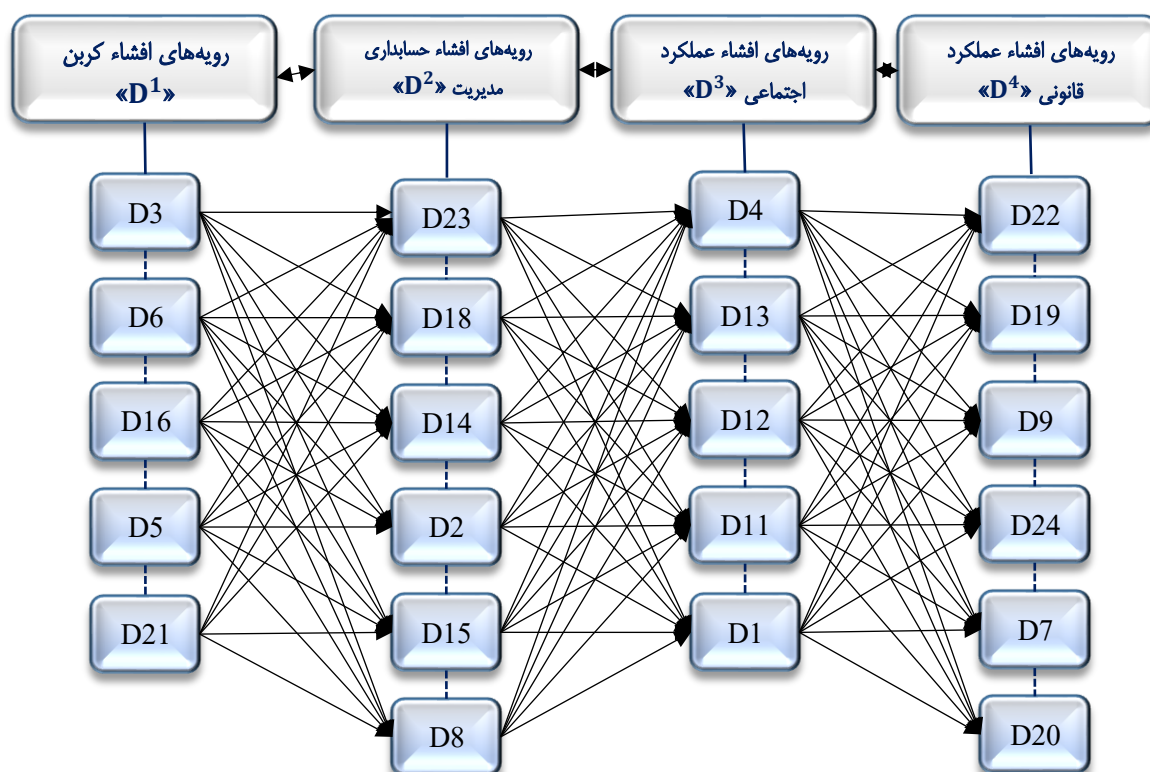
جدول ۷. فرآیند تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

مؤلفه‌ها	مضامین گزاره‌ای	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه
		میانگین	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	
رویه‌های مرتبط با کرن افشاء	افشاء آلاینده‌های کربنی مستقیم و غیرمستقیم از فعالیت‌های صنعتی	۵/۵۰	۰/۷۵	۶	۰/۸۰	تأیید
	افشاء تفکیک شده انرژی‌های مصرفی تجدیدپذیر از انرژی‌های تجدیدپذیر	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
	افشاء گازهای آلاینده صنعتی در مراحل مختلف تولید	۵/۵۰	۰/۷۸	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	افشاء اندازه‌گیری دی‌اکسید نیتروژن و گوگرد در طبقه‌بندی‌های تولید	۵/۴۰	۰/۷۵	۵/۵۵	۰/۷۸	تأیید
	افشاء تفکیک شده ضایعات غیرقابل بازیافت از ضایعات قابل بازیافت	۶/۱۰	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۵	تأیید
رویه‌های مرتبط با افشاء حسابداری مدیریت	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۳۰	۰/۶۵	تأیید
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر اهداف در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر چرخه عمر محصولات در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	۵/۵۰	۰/۷۵	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر حجم تولید در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۲۰	۰/۶۲	تأیید
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر زنجیره ارزش در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	۵	۰/۵۰	۵/۱۰	۰/۵۵	تأیید
	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر عملکرد رقیب در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
رویه‌های مرتبط با افشاء صمکردهای	افشاء اختصاص منابع جهت امور خیر	۵/۵۰	۰/۷۵	۶	۰/۸۰	تأیید
	افشاء اختصاص منابع جهت حمایت مالی از شرکت‌های نوپا	۵/۲۰	۰/۶۰	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
	افشاء اختصاص منابع جهت حمایت از امور فرهنگی	۵/۱۰	۰/۵۵	۵/۱۰	۰/۵۸	تأیید
	افشاء اختصاص منابع جهت توسعه فعالیت‌های ورزشی	۵/۵۰	۰/۷۵	۶/۱۰	۰/۸۲	تأیید
	افشاء اختصاص منابع جهت احداث تأسیسات در مناطق کم بهره	۵	۰/۵۰	۵/۲۰	۰/۶۰	تأیید
رویه‌های مرتبط با افشاء صمکردهای قانونی	افشاء جزئیات پاداش مدیران	۵/۵۰	۰/۷۵	۶	۰/۸۰	تأیید
	افشاء جزئیات ریسک‌های مالی و حقوقی	۶/۱۰	۰/۸۰	۶/۲۰	۰/۸۵	تأیید
	افشاء جزئیات پرونده‌های قضایی/مالیاتی	۵/۳۰	۰/۶۵	۵/۴۰	۰/۷۵	تأیید
	افشاء جزئیات وابستگی سیاسی در ترکیب هیئت‌مدیره	۵/۱۰	۰/۵۵	۵/۵۰	۰/۷۵	تأیید
	افشاء جزئیات انعقاد قراردادهای مالی با معامله با اشخاص وابسته	۵	۰/۵۲	۵/۱۰	۰/۵۵	تأیید
	افشاء جزئیات اختصاص هدایایی به اشخاص مختلف	۵	۰/۵۲	۵/۱۰	۰/۵۵	تأیید

نتایج پس از دو دور تحلیل در گام دلفی نشان داد، تمامی ۲۲ مضمون قرار گرفته در ۴ مقوله به‌دست آمده از کدگذاری محوری در فرآیند پدیدار شناسی مورد تأیید قرار گرفتند. لذا می‌توان ماتریس نقاط مرجع استراتژیک از نظر پایایی را مورد تأیید قرار داد و نسبت به تدوین چارچوب‌بندی نهایی آن در طی یک فرآیند پدیدار شناسانه اقدام نمود که در شکل ۵ ارائه شده است.



شکل ۵. ماتریس نهایی نقاط مرجع استراتژیک هستی‌شناسی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی



شکل ۶. ساختار شبکه‌ای ارزیابی مضامین گزاره‌ای حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی

لذا ماتریس نقاط مرجع استراتژیک نهایی ارائه شده، براساس دو محور ساخت گرایي یادگیرنده (محور عمودی) و اخلاق گرایي هنجاری (محور افقی) حکایت از وجود ۴ محور «رویه‌های مرتبط با افشاء کربن»؛ «رویه‌های مرتبط با افشاء

حسابداری مدیریت؛ «رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای اجتماعی» و «رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی» دارد که در فاز دوم پژوهش، تلاش می‌شود تا براساس سؤال سوم پژوهش، از فرآیند تحلیل فازی شبکه‌ای بهره‌برده شود. ارتباط شبکه‌ای بین عناصر ایجاد شده در شکل ۶، از طریق مقایسه زوجی با سطح حداکثر اجماع بر مبنای شاخص مُد، مورد بررسی قرار می‌گیرد. لذا برای این منظور می‌بایست ماتریسی برای تشکیل قضاوت و تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان طبق جدول ۸ ایجاد نمود.

جدول ۸. ماتریس روابط متقابل مقوله‌ها و مضامین

		مقوله‌های اصلی					مضامین مرتبط با مقوله افشاء کربن					...	مضامین مرتبط با مقوله افشاء عملکردهای قانونی					
		D	D ¹	D ²	D ³	D ⁴	D3	D6	D16	D5	D21		D22	D19	D9	D24	D7	D20
مقوله‌های اصلی	D ¹											⋮						
	D ²											⋮						
	D ³											⋮						
	D ⁴											⋮						
مقوله افشاء کربن	D3											⋮						
	D6											⋮						
	D16											⋮						
	D5											⋮						
	D21											⋮						
	⋮	...	...	...	...	...	...	...	...	...	...	⋮	...	...	...	...	...	...
مقوله افشاء قانونی	D22											⋮						
	D19											⋮						
	D9											⋮						
	D24											⋮						
	D7											⋮						
	D20											⋮						

لذا با ایجاد چک لیست ماتریس روابط متقابل مقوله‌ها و مضامین، می‌بایست در ادامه از طریق مقایسه زوجی و طبق متغیرهای زبانی در جدول ۹، میزان سازگاری هریک از مقادیر مورد ارزیابی قرار گیرد، تا از طریق ابر ماتریس موزون اولاً مهمترین مقوله و ثانیاً مهمترین مضمون برآمده از فرآیند پدیدارشناسی مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور ابتدا می‌بایست از طریق مقایسه زوجی مقوله‌ها با نماد (W_{ij}) بررسی شوند.

جدول ۹. مقیاس‌های زبانی برای بیان درجه اهمیت

مقیاس زبانی برای درجه اهمیت	اعداد مثلثی فازی	معکوس اعداد مثلثی فازی
اهمیت یکسان	(۱، ۱، ۱)	(۱، ۱، ۱)
نسبتاً مهمتر	(۱، ۳، ۵)	(۱/۵، ۱/۳، ۱)
مهمتر	(۳، ۵، ۷)	(۱/۷، ۱/۵، ۱/۳)
خیلی مهمتر	(۵، ۷، ۹)	(۱/۹، ۱/۷، ۱/۵)
کاملاً مهمتر	(۷، ۹، ۹)	(۱/۹، ۱/۹، ۱/۷)

لذا طی مقیاس ۹ کمیتی ساعتی و به همان ترتیبی که در فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) مورد توجه است، مقایسه زوجی انجام می‌شود. در این مرحله بیشتر تکرار اثرگذاری بین مقوله‌ها با مقوله‌ها و مضامین در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. ماتریس مقایسه زوجی ماتریس متقابل

		مقوله‌های اصلی				مضامین مرتبط با مقوله افشاء کربن					...	مضامین مرتبط با مقوله افشاء عملکردهای قانونی						
		D	D ¹	D ²	D ³	D ⁴	D3	D6	D16	D5	D21		D22	D19	D9	D24	D7	D20
مقوله‌های اصلی	اصلی	D ¹		*	*	*						⋮						
		D ²	*		*	*						⋮						
		D ³	*	*			*					⋮						
		D ⁴	*	*	*							⋮						
													⋮					
مقوله افشاء کربن		D3	*						*			⋮	*					
		D6	*							*		⋮	*					
		D16				*		*				⋮		*				
		D5			*				*			⋮	*					
		D21	*					*				⋮				*		
		⋮	...	...	...	...	...	...	...	...	⋮	...	...	...	...	...	...	...
مقوله افشاء قانونی		D22		*						*		⋮				*		
		D19				*			*		⋮						*	
		D9	*					*			⋮					*		
		D24				*			*		⋮	*						
		D7					*		*		⋮		*					
		D20		*					*		⋮						*	

جدول ۱۰ با انجام مقایسه زوجی در سطر «I» و ستون «J» نشان دهنده بالاترین اثر مقایسه در بین مقوله‌ها با مقوله‌ها و مقوله‌ها با مضامین است. نحوه محاسبه ضریب اهمیت هریک از مقوله‌ها و مضامین مرتبط به آن‌ها، براساس اثرمستقیم به عنوان مبنای ارتباط متقابل از طریق بالاترین مقیاس زبانی مدنظر قرار می‌گیرد. لذا نتایج تشکیل ماتریس متقابل برای تعیین نرخ سازگاری، طبق رابطه (۲) محاسبه می‌شود.

$$CR = \frac{CI}{RI} \quad CR < 0/1$$

(۲)

در این رابطه؛ CR نرخ سازگاری؛ CI شاخص سازگاری؛ RI شاخص تصادفی است. لذا طبق جدول ۱۱ به تفکیک هر مقوله در سطر «I» و ستون «J» می‌بایست نرخ سازگاری را مشخص نمود.

جدول ۱۱. نرخ سازگاری مقوله‌ها براساس ماتریس مقایسه زوجی

ضرایب مقوله‌ها براساس نماد «D»	D ¹	D ²	D ³	D ⁴	وزن	رتبه	$\sum_{j=1}^m M_{i,j}$
D ¹	(۱، ۱)	(۰/۸۷، ۱/۲۸، ۱/۴۸)	(۱/۲۰، ۱/۷۲، ۲/۱۰)	(۱/۲۵، ۱/۸۱، ۲/۲۵)	(۰/۲۶۷)	دوم	(۴/۷۱، ۵/۰۵، ۵/۸۲)
D ²	(۰/۵۶، ۰/۷۵، ۱/۱۰)	(۱، ۱)	(۱/۰۵، ۱/۳۸، ۱/۶۶)	(۱/۱۵، ۱/۶۵، ۱/۹۹)	(۰/۱۷۷)	چهارم	(۳/۲۱، ۴/۱۰، ۴/۹۵)
D ³	(۰/۴۴، ۰/۵۸، ۰/۸۱)	(۰/۵۱، ۰/۷۴، ۰/۸۳)	(۱، ۱)	(۰/۷۵، ۰/۸۷، ۱/۶۱)	(۰/۱۹۲)	سوم	(۳/۴۲، ۴/۱۸، ۵/۰۲)
D ⁴	(۰/۶۹، ۰/۷۲، ۰/۹۸)	(۰/۶۳، ۰/۶۹، ۰/۹۰)	(۰/۸۴، ۱/۱۰، ۱/۳۲)	(۱، ۱)	(۰/۲۹۴)	*اول	(۴/۸۶، ۵/۱۰، ۶/۱۲)

با تعیین شاخ سازگاری و شاخص تصادفی، طبق ماتریس «4 × 4» ایجاد شده، می‌بایست نرخ نهایی سازگاری هریک از مقوله‌های شناسایی شده را تعیین نمود.

جدول ۱۲. نرخ سازگاری نهایی مقوله‌های شناسایی شده

$$W_{ij} = \begin{matrix} D^1 \\ D^2 \\ D^3 \\ D^4 \end{matrix} \begin{bmatrix} 0.000 & 0.414 & 0.277 & 0.478 \\ 0.310 & 0.000 & 0.401 & 0.262 \\ 0.228 & 0.194 & 0.000 & 0.441 \\ 0.264 & 0.288 & 0.279 & 0.000 \end{bmatrix} \Rightarrow CR = 0.032$$

باتوجه به اوزان مقوله‌های مشخص شده در جدول ۱۲، مشخص می‌شود، مهمترین مقوله حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی از اجرای مدل در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، مربوط به مقوله رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی «» است

که با ضریب «۰/۲۹۴» نسبت به سایر مقوله‌های ارزیابی شده بالاتر است. همچنین باید بیان نمود، نرخ ناسازگاری این ماتریس مورد تأیید قرار گرفت که این به معنای تأیید مقوله‌های شناسایی شده در رابطه با پدیده مورد بررسی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه است. در ادامه برای سنجش مقایسه زوجی مضامین مرتبط با هر مقوله جهت اولویت‌بندی آن‌ها در بستر مطالعه، اقدام به تشکیل ابرماتریس ناموزون نمود. به عبارت دیگر، با توجه به آن که کلیه ماتریس‌های مقایسه‌ای موجود در ساختار ابرماتریس ناموزون محاسبه گردیده و سازگاری آن‌ها کنترل شده است، می‌توان با جایگزین کردن این ماتریس‌ها در ابرماتریس اولیه، ابرماتریس ناموزون را طبق جدول ۱۳ محاسبه نمود تا امکان محاسبه ابرماتریس موزون^۱ ممکن شود.

جدول ۱۳. ابرماتریس ناموزون مضامین مرتبط با هریک از مقوله‌های شناسایی شده

		مقوله‌های اصلی					مضامین مرتبط با مقوله افشاء کربن					...	مضامین مرتبط با مقوله افشاء عملکردهای قانونی					
		D	D ¹	D ²	D ³	D ⁴	D3	D6	D16	D5	D21		D22	D19	D9	D24	D7	D20
مقوله‌های اصلی	D ¹		۰/۰۰	۰/۳۹	۰/۵۳	۰/۶۱	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D ²		۰/۲۷	۰/۰۰	۰/۴۹	۰/۵۵	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D ³		۰/۳۴	۰/۲۷	۰/۰۰	۰/۵۸	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D ⁴		۰/۵۲	۰/۴۹	۰/۴۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
مقوله افشاء کربن	D3		۰/۲۸	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۵۱	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۶۶	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D6		۰/۴۹	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۴۳	۰/۰۰	:	۰/۶۱	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D16		۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۳۱	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۱۸	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۲۹	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D5		۰/۰۰	۰/۲۲	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۲۸	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۳۷	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D21		۰/۴۹	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۳۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۴۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	:		...	...	...	...	...	...	...	...	...	:	...	...	...	...	...	...
مقوله افشاء قانونی	D22		۰/۰۰	۰/۲۵	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۶۳	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۳۸	۰/۰۰	۰/۰۰
	D19		۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۱۹	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۴۷	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۲۴	۰/۰۰
	D9		۰/۵۷	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۳۵	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۶۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D24		۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۶۳		۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۳۶	۰/۰۰	:	۰/۵۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D7		۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۲۱	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۲۹	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۵۲	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
	D20		۰/۰۰	۰/۲۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۱۷	۰/۰۰	۰/۰۰	:	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۵۶	۰/۰۰

برای تبدیل ابرماتریس ناموزون به ابرماتریس موزون باید ابرماتریس ناموزون را در ماتریس خوشه‌ای^۲ ضرب کرد. ماتریس خوشه‌ای میزان تأثیرگذاری هریک از خوشه‌ها برای دستیابی به رتبه‌بندی فازی را نشان می‌دهد. ماتریس خوشه‌ای از مقایسه زوجی خوشه‌ها در چارچوب ساختار ابرماتریس اولیه (ناموزون) حاصل می‌شود. لذا برای به‌دست آوردن اهمیت نسبی خوشه‌ها در ابرماتریس اولیه (ناموزون) لازم است ماتریس خوشه‌ای به گونه‌ای محاسبه شود که خوشه‌های ستونی آن به عنوان عناصر کنترلی در نظر گرفته شوند (ساعتی^۳، ۱۹۹۹). با توجه به ساختار ابرماتریس اولیه در جدول ۱۴ خوشه ستونی مربوط به «مضامین گزاره‌ای» با خوشه «مقوله‌های شناسایی شده» مورد مقایسه قرار می‌گیرد. در نتیجه، ماتریس خوشه‌ای نیز در جدول ۱۵ حاصل می‌شود:

جدول ۱۴. مقایسه زوجی خوشه‌های ایجاد شده

خوشه‌ها	مقوله‌های اصلی	مضامین گزاره‌ای	بُردار ویژه (W _{ij})
مقوله‌های اصلی	۱/۰۰۰	(۰/۸۹، ۱/۳۵، ۱/۶۹)	۰/۵۸۸
مضامین گزاره‌ای	(۰/۷۱، ۰/۹۳، ۱/۱۲)	۱/۰۰۰	۰/۳۷۲

^۱ ماتریسی که ساعتی آن را ماتریس تصادفی می‌نامد و جمع اجزاء ستون آن ۱ است.^۲ Cluster Matrix^۳ Saaty

جدول ۱۵. نرخ سازگاری ماتریس خوشه‌ای ناشی از مقایسه زوجی

مضامین گزاره‌ای	مقوله‌های اصلی	قطر ماتریس	هدف ماتریس
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	مقوله‌های اصلی
۰/۰۰۰	۰/۵۸۸	۰/۰۰۰	=
۱/۰۰۰	۰/۳۷۲	۰/۰۰۰	مضامین گزاره‌ای

همانطور که قدر مطلق نرخ سازگاری نشان می‌دهد، تناسب بین مضامین گزاره‌ای با مقوله‌های اصلی مطالعه مورد تأیید است و امکان انجام ضرب عناصر خوشه‌های ستونی ابرماتریس ناموزون در بردار اهمیت نسبی آن خوشه (از ماتریس خوشه‌ای) مهیا شده است. لذا ابرماتریس موزون به دست آمده تصادفی/احتمالی که جمع عناصر ستونی آن برابر یک است که هدف از آن به حد رساندن ابرماتریس موزون است که تأثیر نسبی درازمدت هر یک از مضامین گزاره بر یکدیگر را مشخص می‌نماید. برای واگرایی ضریب اهمیت هر یک از مضامین گزاره‌ای ماتریس موزون، لازم است آن‌ها را به توان K که یک عدد اختیاری بزرگ است، رساند. در این حالت همه مضامین گزاره‌ای ابرماتریس همانند هم (با هم برابر) خواهند شد. با تکرار این کار، ابرماتریس حد به دست خواهد آمد. در این مطالعه در توان (22×22) ابرماتریس موزون، ابرماتریس حد به دست آمده است که تمامی مضامین گزاره‌ای آن با یکدیگر تقریباً برابر شده‌اند. لازم به ذکر است، عناصر ابرماتریس حد باید نرمال شوند تا حالت تصادفی/احتمالی به دست آید (جمع عناصر ستونی آن یک شود). نکته قابل ذکر این است که با توجه تعداد مضامین گزاره‌ای، جدول به صورت خلاصه ارائه شده است.

جدول ۱۶. ماتریس اولویت‌بندی مضامین گزاره‌های مرتبط با هر مقوله

مقوله‌های اصلی	D	مقوله‌های اصلی				مضامین مرتبط با مقوله افشاء کربن					...	مضامین مرتبط با مقوله افشاء عملکردهای قانونی						
		D ¹	D ²	D ³	D ⁴	D3	D6	D16	D5	D21		D22	D19	D9	D24	D7	D20	
		D ¹	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰		/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰
		D ²	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰		/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰
		D ³	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰		/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰
		D ⁴	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰		/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰	/۰۰۰
مقوله افشاء کربن	D3	/۰۱۹۷	/۰۴۸۴	/۰۵۵۵	/۰۳۶۷	/۰۵۷۳	/۰۵۵۵	/۰۴۱۷	/۰۴۸۷	/۰۳۶۴	...	/۰۵۱۲	/۰۵۲۳	/۰۳۳۵	/۰۶۰۳	/۰۲۹۹	/۰۱۹۲	
	D6	/۰۴۸۲	/۰۱۹۴	/۰۴۱۵	/۰۵۳۹	/۰۴۶۳	/۰۳۳۳	/۰۰۹۳	/۰۱۷۲	/۰۳۳۵	...	/۰۱۹۵	/۰۵۹۷	/۰۵۱	/۰۴۱۴	/۰۰۹۶	/۰۵۵۷	
	D16	/۰۲۷۹	/۰۴۸	/۰۵۳	/۰۳۸	/۰۵۹	/۰۵۸۲	/۰۵۹۴	/۰۵۳۲	/۰۱۵۸	...	/۰۱۸۸	/۰۵۶۴	/۰۲۰۹	/۰۳۶۶	/۰۳۴۴	/۰۴۱۵	
	D5	/۰۲۹۴	/۰۲۸۹	/۰۱۲۸	/۰۶۲۸	/۰۵۴	/۰۶۰۷	/۰۱۴۳	/۰۵۵۴	/۰۳۹۶	...	/۰۵۷۵	/۰۱۳۸	/۰۴۸۳	/۰۱۰۱	/۰۰۸۳	/۰۵۵۱	
	D21	/۰۵۹۹	/۰۲۵۸	/۰۲۰۸	/۰۳۵	/۰۴۱۴	/۰۴۵۳	/۰۵۶	/۰۱۸۲	/۰۳۴۴	...	/۰۴۸۹	/۰۴۸	/۰۵۸۲	/۰۲۵۴	/۰۳۸۵	/۰۳۰۷	
	...	:	:	:	:	:	:	:	:	:	...	:	:	:	:	:	:	
مقوله افشاء قانونی	D22	/۰۵۰۶	/۰۲۱۷	/۰۰۴۳	/۰۴۹۶	/۰۳۶۸	/۰۴۱۴	/۰۲۶۹	/۰۵۵۸	/۰۵۶۳	...	/۰۳۶۱	/۰۳۴۱	/۰۱۸۴	/۰۲۶۳	/۰۳۳۷	/۰۵۷۳	
	D19	/۰۴۱۹	/۰۴۰۵	/۰۵۸۶	/۰۱۲۷	/۰۱۵	/۰۴۵۱	/۰۱۵	/۰۵۲۱	/۰۳۳۸	...	/۰۴۴۹	/۰۴۹۲	/۰۱۴	/۰۲۵۱	/۰۶۱۳	/۰۵۵۴	
	D9	/۰۲۳۶	/۰۲۵۵	/۰۳۶۳	/۰۶۳۸	/۰۲۶۷	/۰۲۶۹	/۰۴۷۲	/۰۳۹	/۰۱۵۸	...	/۰۴۳۲	/۰۵۱۷	/۰۳۵۶	/۰۴۴	/۰۲۰۲	/۰۴۳	

D	مقوله‌های اصلی				مضامین مرتبط با مقوله افشاء کربن					...	مضامین مرتبط با مقوله افشاء عملکردهای قانونی					
	D ¹	D ²	D ³	D ⁴	D3	D6	D16	D5	D21		D22	D19	D9	D24	D7	D20
D24	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	...	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
D7	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	...	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
D20	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	...	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

باتوجه به تناسب مضامین گزاره‌ای با مقوله‌های اصلی به لحاظ ماتریسی، ضرایب هریک از اوزان طبق جدول ۱۷ برای اولویت‌بندی زیرمعیارهای اصلی ارائه شده است.

جدول ۱۷. اولویت‌بندی مضامین گزاره‌ای مرتبط با مقوله‌های اصلی

رتبه (اولویت)	وزن نهایی	اختصار	مضامین گزاره‌ای	مقوله‌های اصلی
سوم	۰/۱۴۹	D3	افشاء آلاینده‌های کربنی مستقیم و غیرمستقیم از فعالیت‌های صنعتی	رویه‌های مرتبط با افشاء کربن
یازدهم	۰/۰۷۹	D6	افشاء تفکیک شده انرژی‌های مصرفی تجدیدپذیر از انرژی‌های تجدیدپذیر	
چهارم	۰/۱۲۶	D16	افشاء گازهای آلاینده صنعتی در مراحل مختلف تولید	
سیزدهم	۰/۰۶۴	D5	افشاء اندازه‌گیری دی‌اکسید نیتروژن و گوگرد در طبقه‌بندی‌های تولید	
هفتم	۰/۱۰۱	D21	افشاء تفکیک شده ضایع غیرقابل بازیافت از ضایعات قابل بازآوری	
چهاردهم	۰/۰۵۷	D23	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	رویه‌های مرتبط با افشاء حسابداری مدیریت
هجدهم	۰/۳۶	D18	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر اهداف در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	
بیست و دوم	۰/۰۱۹	D14	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر چرخه عمر محصولات در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	
بیست و یکم	۰/۰۲۵	D2	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر حجم تولید در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	
شانزدهم	۰/۰۴۶	D15	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر زنجیره ارزش در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	
نوزدهم	۰/۳۳	D8	افشاء هزینه‌یابی مبتنی بر عملکرد رقبا در گزارش‌های همراه صورت‌های مالی	رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای اجتماعی
هشتم	۰/۰۹۸	D4	افشاء اختصاص منابع جهت امور خیریه	
هفدهم	۰/۰۴۱	D13	افشاء اختصاص منابع جهت حمایت مالی از شرکت‌های نوپا	
پانزدهم	۰/۰۵۰	D12	افشاء اختصاص منابع جهت حمایت از امور فرهنگی	
بیستم	۰/۰۳۱	D11	افشاء اختصاص منابع جهت توسعه فعالیت‌های ورزشی	
دهم	۰/۰۸۵	D1	افشاء اختصاص منابع جهت احداث تأسیسات در مناطق کم بهره	رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی
پنجم	۰/۱۱۸	D22	افشاء جزئیات پاداش مدیران	
اول	۰/۱۶۵	D19	افشاء جزئیات ریسک‌های مالی و حقوقی	
نهم	۰/۰۹۲	D9	افشاء جزئیات پرونده‌های قضایی/مالیاتی	
دوازدهم	۰/۰۶۹	D24	افشاء جزئیات وابستگی سیاسی در ترکیب هیئت‌مدیره	
دوم	۰/۱۵۴	D7	افشاء جزئیات انعقاد قراردادهای مالی با معامله با اشخاص وابسته	افشاء جزئیات اختصاص هدایایی به اشخاص مختلف
ششم	۰/۱۰۷	D20	افشاء جزئیات اختصاص هدایایی به اشخاص مختلف	

همانطور که از وزن نهایی هریک از مضامین گزاره‌ای بر می‌آید، بیشترین اولویت در مجموع ضرایب اوزان مضامین گزاره‌ای به ترتیب مرتبط با مقوله‌های «رویه‌های مرتبط با افشاء عملکرد قانونی»؛ «رویه‌های مرتبط با افشاء کربن»؛ «رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای اجتماعی» و «رویه‌های مرتبط با افشاء حسابداری مدیریت» است که در این بین اثرگذارترین مضمون گزاره‌ای مرتبط با مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری اجتماعی، افشاء جزئیات ریسک‌های مالی و حقوقی با نماد اختصاری «D19» است که نشان دهنده این مسئله است که شرکت‌ها می‌بایست فرهنگ مسئولانه افشاء

جزئیات عملکردی که می‌تواند چه به لحاظ جایگاه قانونی، برای شرکت اعتبار ایجاد کنند و چه به لحاظ حمایت از حقوق ذینفعان، اعتماد زائی ساختاری داشته باشد، مضمون گزاره‌ای افشاء جزئیات ریسک‌های مالی و حقوقی است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این مطالعه طی دو فاز از فرآیندهای تحلیل پدیدارشناسی و فازی شبکه‌ای تلاش نمود تا اولاً نسبت به تدوین ماتریس نقاط مرجع استراتژیک جهت هستی‌شناسی مفهوم حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی اقدام نماید، ثانیاً به دنبال ارزیابی مقوله‌ها و مضامین گزاره‌ای شناسایی شده، در بستر شرکت‌های بازار سرمایه بود. برای این منظور در فاز اول طی چندین مرحله از اجرای فرآیند پدیدارشناسی تلاش شد تا با انجام مصاحبه ترکیبی با خبرگان دانشگاهی و افراد با تجربه، سطح آگاهی شناختی از پدیده نوظهور حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی توسعه داده شود. برای این منظور به دلیل اینکه در فرآیند جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه، همپوشانی معنایی با ماهیت حسابداری اجتماعی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت ایجاد نشود، تلاش شد تا با غربالگری محتوایی نظری و تجربی، چارچوبی مرجع به عنوان ماتریس دو محور (عمودی و افقی) با چهار ربع ایجاد گردد که زمینه شناخت از پدیده مورد بررسی را تقویت کند. لذا براساس دو محور اصلی تشکیل دهنده این ماتریس تحت عناوین ساخت‌گرایی یادگیرنده و اخلاق‌گرایی هنجاری، ۴ ربع «رویه‌های مرتبط با افشاء کربن»، «رویه‌های مرتبط با افشاء حسابداری مدیریت»، «رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای اجتماعی» و «رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی» از مجموع ۱۳ مصاحبه، ۲۶۸ کد باز اولیه و ۲۴ مضمون گزاره‌ای، پایه اصلی ماتریس نقاط مرجع استراتژیک را بنا نمودند. سپس باهدف تناسب‌سازی معنایی از منظر سنجش نسبت روایی سازه (CVI) و تعمیم آن به بستر مطالعه از طریق تحلیل دلفی، تلاش شد تا همراستای معنایی مضامین گزاره‌ای شناسایی شده با مقوله‌ها مورد بررسی قرار گیرد که نتایج از حذف ۲ مضمون و تأیید ۲۲ گزاره دیگر برای ورود به فاز دوم مطالعه حکایت دارد. لذا چارچوب نهایی ماتریس هستی‌شناسی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی در شکل ۷ ارائه شده است.

این چارچوب نشان می‌دهد تحت تغییر رویکرد شرکت‌ها در فرآیندهای تعاملی، آرکان اجرایی / ابزاری بنگاه‌های تجاری همچون حسابداری، ارتباطش با محیط اجتماعی، می‌تواند به ۴ حالت امکان توسعه مسئولیت‌پذیری فرهنگی را ممکن نماید. در وهله اول، شرکت‌هایی که ساخت‌گرایی یادگیرنده خود مبنی بر شناخت از انتظارات محیطی را براساس مکانیزم عامل‌سازی ایجاد می‌نمایند، تحت دو مبنای قرارداد اجتماعی و روانشناختی به عنوان محورهای اخلاق‌گرایی هنجاری، اولاً مسئولانه‌تر اقدام به افشاء اطلاعات کربن می‌نمایند. ثانیاً به توسعه فرآیندهای حسابداری مدیریت مبنی بر ارتقاء سطح ارزیابی‌های سرمایه‌گذاران در سیاست‌های مالی شرکت‌ها کمک می‌نمایند. در این بخش نظریه‌های قالبی برای شناخت عرصه‌های اخلاق‌گرایی هنجاری در عملکردهای مسئولانه حسابداران وجود ندارد و ارجاع به نظریه‌های دیگر در دانش‌های بین رشته‌ای مثل مدیریت و رفتار سازمانی نشان دهنده این مسئله است که بروز سطحی از قراردادهای روانشناختی به عنوان یک بُعد درون فردی و قرارداد اجتماعی به عنوان یک بُعد برون فردی، عرصه‌های عملکردی اخلاق‌گرایانه حرفه‌ای را برای دستیابی به گستردگی افشاء اطلاعات را می‌تواند به عنوان یک هنجارگرایی اخلاقی مورد توجه قرار دهد. متقابلاً تحت وجود شرطی‌سازی به عنوان مکانیزم ساخت‌گرایی یادگیرنده، شرکت‌ها تعاملات ابزاری خود مثل حرفه حسابداری با محیط اجتماعی را بیشتر براساس کمیّت‌ها بنا می‌کنند که در این صورت براساس دو زمینه قرارداد اجتماعی و روانشناختی به عنوان محورهای اخلاق‌گرایی هنجاری، احتمالاً به ترتیب رویه‌های افشاء اجتماعی در وهله اول و رویه‌های افشاء عملکرد قانونی

در وهله دوم را هدف قرار می‌دهند. لذا در راستای نظریه‌های عرصه رفتارهای سازمانی، دستیابی به دو مبنای قرارداد روانشناختی و اجتماعی همسو با مطالعه‌های همچون تو و لیانگ (۲۰۲۴)؛ اسوانبرگ و همکاران (۲۰۲۳)؛ سالم و همکاران (۲۰۲۲)؛ توی‌فورد و همکاران (۲۰۲۲)؛ الکساندرو و همکاران (۲۰۱۸) و روث و همکاران (۲۰۲۰) که مسئولیت‌پذیری فرهنگی را مبنایی از هنجارگرایی اخلاقی در نظر می‌گیرند، نتیجه این بخش از یافته‌های پژوهش را توجیه نمود.



شکل ۷. ماتریس هستی‌شناسی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی

در تفسیر نتایج بخش دوم این مطالعه، مشخص شد، از بین ۴ مقوله ماتریس مرجع استراتژیک حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، مقوله چهارم با عنوان رویه‌های مرتبط با افشاء عملکردهای قانونی، کارکرد فراگیرتری در پیاده‌سازی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه دارد. در واقع این مقوله مجموعه‌ای از گزاره‌های مضمونی در توصیف این پدیده را در بر می‌گیرد، که اساساً در رویه‌های کلاسیک حسابداری به دلیل فقدان استانداردها و الزامات نهادی کافی، اجباری برای افشاء آن وجود ندارد. تحت این مقوله رویه‌های حسابداری، چرخه‌ای از جریان اطلاعاتی را به وجود می‌آورد تا بازرسان قانونی بتوانند، شناخت جامع‌تری از کارکردهای نامشهود شرکت‌ها داشته باشند. به عنوان مثال حسابداری می‌تواند جزئیاتی از عملکردهایی مثل پاداش مدیران، ترکیب هیئت مدیره، ریسک‌های احتمالی، اهدا جوایز و یا معاملات با اشخاص وابسته را در گزارش‌های تفسیری به بازرسان ارائه دهند تا سطح پابندی

خود به ارزش‌های مورد انتظار نهادی و اجتماعی را توسعه بخشند. همچنین طبق ارزیابی‌های شبکه‌ای فازی مشخص شد، دو مضمون افشاء جزئیات ریسک‌های مالی و حقوقی «D19» و افشاء جزئیات انعقاد قراردادهای مالی با معامله با اشخاص وابسته «D7» نسبت به سایر مضامین گزاره‌ای دیگر، حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی را به سمت پایداری بیشتر هدایت می‌نماید. چراکه هنجارهای اخلاقی ایجاد شده در واحد حسابداری می‌تواند براساس معیارهای اولیه‌ای همچون شرطی‌سازی کلاسیک و قراردادهای روانشناختی، شرکت‌ها را به سمت پویایی بیشتر در تعامل با محیط اجتماعی هدایت نمایند. موضعی که به دلیل نوظهور بودن پدیده مورد بررسی، در ابتدای راه قرار دارد و به تدریج و با هنجارسازی‌های متداوم می‌تواند سطحی از سینرژی‌های اطلاعاتی را برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات به نحوی ایجاد کند که به یک فرهنگ مسئولانه و اخلاقی، بدل گردد. نتایج به‌دست آمده به دلیل اینکه موضوعی از دانش حسابداری را شامل می‌شود که در پژوهش‌های گذشته به آن توجهی نشده است، امکان مقایسه با دیگر مطالعه‌های مشابه را ندارد.

لذا براساس نتایج کسب شده، اولاً به سیاستگذاران توصیه می‌شود که فراتر از کارکردهای فنی و تخصصی، به عرصه‌های فرآیندی در دانش حسابداری برای ارتقاء یادگیری شناختی جهت آگاهی از انتظارات اجتماعی اقدام نمایند. برای این منظور برگزاری کنفرانس‌ها و کارگاه‌های آموزشی باهدف مشروعیت بالاتر حرفه حسابداری در بین ذینفعان می‌تواند محرکی برای تغییر از شیوه‌های اخلاق‌گرایی هنجاری گذشته تلقی شود. این فرآیندها مسلماً با برنامه‌ریزی‌های آموزشی می‌تواند به یک ارزش نهادینه شده در کارکردهای اجتماعی متصدیان حرفه‌ای حسابداری در آینده تبدیل گردد. ثانیاً با تأیید رویه‌های عملکرد قانونی به عنوان مبنایی برای پیاده‌سازی حسابداری مسئولیت‌پذیری فرهنگی، به مدیران شرکت‌ها توصیه می‌شود، تا در انتصاب ارکان واحد حسابداری جدای از توانمندی‌های تخصصی، سطح تناسب شناختی با محیط بازار سرمایه و انتظارات ذینفعان را مدنظر قرار دهند. پیوستگی چنین مکانیزم‌هایی می‌تواند به تعامل‌پذیری بالاتر واحد حسابداری با تغییرات محیط اجتماعی بازارها کمک شایان توجه‌تری را نماید.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

جمع‌آوری داده‌ها: مرضیه جمع‌دار؛ تهیه گزارش پژوهش: مرضیه جمع‌دار و دکتر میثم عرب‌زاده؛ تحلیل داده‌ها: مرضیه جمع‌دار و دکتر میثم عرب‌زاده؛ بازبینی و مشاوره علمی: دکتر مهدی صفری گرایلی و دکتر حسین پناهیان. این مقاله برگرفته از رساله دکتری مرضیه جمع‌دار در رشته حسابداری به راهنمایی دکتر میثم عرب‌زاده و مشاوره دکتر مهدی صفری گرایلی و دکتر حسین پناهیان در دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان است.

نویسنده اول: تهیه و آماده‌سازی نمونه‌ها، گردآوری داده‌ها، انجام محاسبات، تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها، تحلیل و تفسیر نتایج، نگارش پیش‌نویس اولیه مقاله.

نویسنده دوم: استاد راهنمای رساله دکتری، طراحی و مفهوم‌سازی پژوهش، روش‌شناسی، نظارت بر مراحل انجام پژوهش، بررسی و کنترل نتایج، اصلاح، بازبینی و نهایی‌سازی مقاله.

نویسنده سوم: استاد مشاور رساله دکتری، مشارکت در اعتبارسنجی یافته‌ها، مشاوره علمی در فرآیند پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله.

نویسنده چهارم: استاد مشاور رساله دکتری، مشارکت در اعتبارسنجی یافته‌ها، مشاوره علمی در فرآیند پژوهش، مطالعه و بازبینی مقاله.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم تحقیقات و فناوری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان و بندرگز به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر سپاسگزاری می‌شود. همچنین از کلیه افرادی که جهت همکاری در این تحقیق مشارکت نمودند، تشکر و قدردانی می‌شود.

منابع

- اردلان، محمد رضا و بهشتی، رقیه (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سرمایه فرهنگی و سرمایه فکری بر بهره‌وری نیروی انسانی با نقش میانجیگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی. *نشریه مدیریت بر آموزش سازمان‌ها*، ۱۴(۱)، ۷۳-۱۰۲. <https://journalicaa.ir/article-1-30-fa.html>
- بابایی، قادری، پاک‌مرام، عسگر؛ بادآورنده، یونس و رضایی، نادر (۱۴۰۰). ارتباط مسئولیت‌پذیری اجتماعی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش سهام‌داران نهادی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۴)، ۶۶-۴۳. https://jak.uk.ac.ir/article_2942.html
- بهرام‌زهی، رحمن‌بخش؛ حاجیه، زهره و ستوده، رضا (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی تأثیر حسابداری بر عوامل اجتماعی. *نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۵(۵۹)، ۵۴-۲۹. <https://sanad.iau.ir/Journal/faar/Article/1073632>
- رضائی پشته‌نوئی، یاسر؛ غلامرضا پور، محمد؛ امیرنیا، نرجس و کاظمی، سیدپوریا (۱۴۰۰). راهبرد تجاری و افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۲)، ۸۶-۶۷. https://jak.uk.ac.ir/article_2888.html
- شاکری‌بستان‌آباد، رضا؛ انصاری، وحیده؛ سلامی، حبیب‌الله و حسینی، سیدصفدر (۱۴۰۲). تبیین جایگاه ماتریس حسابداری اجتماعی مالی در تحلیل‌های اقتصادی. *پژوهش‌های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)*، ۳(۳)، ۱۸۹-۲۲۷. https://egdr.journals.pnu.ac.ir/article_5596.html
- مبارکی، اکرم؛ تمیمی، محمد و صالحی، اله کرم (۱۴۰۳). بسط تئوری راف جهت تعیین مطلوبیت مصادیق گزارشگری پایدار تحت راهبردهای رویکرد شهروند شرکتی سبز. *مجله دانش حسابداری*، ۱۵(۳)، ۱۶۰-۱۳۳. https://jak.uk.ac.ir/article_3634.html
- وکیلی‌فرد، حمیدرضا و حسین‌پور، فاطمه (۱۳۹۶). بررسی اثر شدت نگرش مذهبی حسابداران بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت. *نشریه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳)، ۲۱۴-۱۸۵. <https://aapc.khu.ac.ir/article-1-267-fa.html>

References

- Aleksandrov, E., Bourmistrov, A., & Grossi, G. (2018). Participatory budgeting as a form of dialogic accounting in Russia: Actors' institutional work and reflexivity trap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(4), 1098-1123. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2016-2435>
- Ardalan, M., & Behshti, R. (2016). Investigation of the effect of cultural capital and intellectual capital on labor productivity with mediating role of social responsibility. *Journal of Management on Organizational Education*, 4(1), 73-102. <https://journalicaa.ir/article-1-30-fa.html> [In Persian].
- Babaei, G., Pakmaram, A., Badavar Nahandi, Y., & Rezaei, N. (2021). The relationship between corporate social responsibility and financial statements comparability with an emphasis on the role of institutional ownership. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(4), 43-66. https://jak.uk.ac.ir/article_2942.html [In Persian].

- Bahramzahi, R., Hajiha, Z., & Sutoodeh, R. (2023). Identifying and ranking the impact of accounting on social factors. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 15(59), 29-54. sanad.iau.ir/Journal/faar/Article/1073632 [In Persian].
- Bandura, A. (1978). Social learning theory of aggression. *Journal of Communication*, 28(3), 12-29. <https://doi.org/10.1111/j.1460-2466.1978.tb01621.x>
- Blettner, D. P., & Gollisch, S. (2022). The role of reference points and organizational identity in strategic adaptation to performance feedback. *Management Research Review*, 45(9), 1205-1228. [10.1108/MRR-11-2021-0807](https://doi.org/10.1108/MRR-11-2021-0807)
- Bogdan, D., Cristea, D., & Maria, S. (2009). A discussion on new cultural and accounting variables and IFRSs' implementation: Empirical study on a sample of Central and Eastern European countries. *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, 11(2), 249-275. <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/27165/>
- Bzdak, M. (2022). *Corporate cultural responsibility: how business can support art, design, and culture*, Routledge: Taylor & Francis group, 1-190. <https://www.researchgate.net/publication/361171439>
- Chandra, D., & Kumar, D. (2020). Prioritizing the vaccine supply chain issues of developing countries using an integrated ISM-fuzzy ANP framework. *Journal of Modelling in Management*, 15(1), 112-165. <https://doi.org/10.1108/JM2-08-2018-0111>
- Commons, M. L., & Giri, S. (2016). Account of operant conditioning based on coordinating three procedural steps of respondent conditioning processes. *Behavioral Development Bulletin*, 21(1), 14-32. [10.1037/bdb0000017](https://doi.org/10.1037/bdb0000017)
- Desul, S., Mahapatra, R. K., Patra, R. K., Sethy, M., & Pandey, N. (2023). Semantic technology for cultural heritage: a bibliometric-based review. *Global Knowledge, Memory and Communication*, ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/GKMC-04-2023-0125>
- Dinçer, H., Bozaykut-Buk, T., Emir, Ş., Yuksel, S., & Ashill, N. (2020). Using the fuzzy multicriteria decision making approach to evaluate brand equity: A study of privatized firms. *Journal of Product & Brand Management*, 29(3), 335-354. <https://doi.org/10.1108/JPBM-09-2018-2037>
- Echanove-Franco, A., San-Jose, L., & Retolaza, J. L. (2024). Design of a protocol model for the integration of social value in strategic management through social accounting. *Social Responsibility Journal*, 20(1), 108-127. <https://doi.org/10.1108/SRJ-12-2022-0551>
- Fletcher, E. (2022). Sail training: Using acculturation to activate a socio-cultural or natural pedagogy. *Pedagogy, Culture & Society*, 29(3), 341-357. <https://doi.org/10.1080/14681366.2020.1735495>
- Hofstede, G. (2001). *Cultures consequences: Comparing values, behaviors, institutions and organizations across nations*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications. <https://www.scirp.org/referencespapers?2103805>
- Jayasinghe, K. (2021). Constructing constructivism in management accounting education: reflections from a teaching cycle with innovative learning elements. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 18(2), 282-309. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2020-0067>
- Kim, M., White, C., & Kim, C. (2019). Examining relationships among cultural factors and expectations of CSR. *Journal of Communication Management*, 23(4), 427-443. <https://doi.org/10.1108/JCOM-01-2019-0009>
- María García-Pérez, A., Yanes-Estévez, V., Ramón Oreja-Rodríguez, J., & González-Dávila, E. (2014). Strategic positioning and strategic types of small firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 21(3), 431-449. <https://doi.org/10.1108/JSBED-04-2014-0056>
- Mobaraki, A., Tamiimi, M., & Salehi, A. K. (2024). Expanding the rough set process to evaluate sustainable reporting functions under the strategies of the green corporate citizen approach. *Journal of Accounting Knowledge*, 15(3), 133-160. https://jak.uk.ac.ir/article_3634.html [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. [10.1108/AAAJ-10-2022-6107](https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2022-6107)
- Pahl-Wostl, C., Tàbara, D., Bouwen, R., Craps, M., Dewulf, A., Mostert, E., Ridder, D., & Taillieu, T. (2008). The importance of social learning and culture for sustainable water management. *Ecological Economics*, 64(3), 484-495. <https://doi.org/10.1016/j.ecolecon.2007.08.007>
- Pavlov, I. P. (1927). *Conditioned reflexes: An investigation of the physiological activity of the cerebral cortex*. Oxford Univ. Press.
- Piaget, J. (1976). Cognitive development in children: development and learning. *Journal of Research in Science Teaching*, 2(2), 176-186. [http://dx.doi.org/10.1002/tea.3660020306](https://dx.doi.org/10.1002/tea.3660020306)

- Rezaei Pitenoei, Y., Gholamrezapoor, M., Amirnia, N., & Kazemi, S. P. (2021). Business strategy and corporate social responsibility disclosure. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 67-86. jak.uk.ac.ir/article_2888 [In Persian].
- Roth, S., Valentinov, V., & Clausen, L. (2020). Dissecting the empirical-normative divide in business ethics: The contribution of systems theory. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(4), 679-694. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-03-2019-0107>
- Saaty, T. L. (1999). *Fundamentals of the Analytic Network Process*. Proceedings of ISAHP, Kobe, Japan. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=80939>
- Saleem, A., Kausar, H., & Deebea, F. (2022). Social constructivism: A new paradigm in teaching and learning environment. *Perennial Journal of History*, 2(2), 403-421. <https://doi.org/10.52700/pjh.v2i2.86>
- Seidman, I. (2006). *Interviewing as qualitative research: A guide for researchers in education and the social sciences*. Third Edition, Teachers College, Columbia University New York and London. <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=3582620>
- Selcuk, B., Gonultas, S., & Ekerim-Akbulut, M. (2022). Development and use of theory of mind in social and cultural context. *Child Development Perspectives*, 17(1), 39-45. <https://doi.org/10.1111/cdep.12473>
- Shakeri Bostanabad, R., Ansari, V., Salami, H., Hossieni, S. S. (2023). Explaining the position of the social financial accounting matrix in economic analyses. *Economic Research (Sustainable Growth and Development)*, 23(3), 189-227. https://egdr.journals.pnu.ac.ir/article_5596.html [In Persian].
- Shi, H., Liu, H., & Wu, Y. (2022). Are socially responsible firms responsible to accounting? A meta-analysis of the relationship between corporate social responsibility and earnings management. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-06-2021-0171>
- Sithole, B. S., & Pereira, L. (2019). Towards constructivist learning and teaching in accounting education. *Journal of Emerging Trends in Educational Research and Policy Studies*, 10(1), 53-78. hdl.handle.net/10520/EJC-149b24258d
- Sun, G., Guo, Ch., Li, B. & Li, H. (2023). Cultural inclusivity and corporate social responsibility in China. *Humanities and Social Sciences Communications*, 10(2), 670-705. [10.1057/s41599-023-02193-w](https://doi.org/10.1057/s41599-023-02193-w)
- Svanberg, J., Ardeshiri, T., Samsten, I., Öhman, P., Neidermeyer, P. E., Rana, T., Maisano, F., & Danielson, M. (2023). Must social performance ratings be idiosyncratic? An exploration of social performance ratings with predictive validity. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 14(7), 313-348. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-03-2022-0127>
- Thompson, M. J. (2022). The ontology of the social as a theory of social forms, Halley, J.A., & Dahms, H.F. (Ed.) the centrality of sociality (Current perspectives in social theory, Vol. 39). Emerald Publishing Limited, Leeds, pp. 149-173. <https://doi.org/10.1108/S0278-120420220000039008>
- To, W. M., & Leung, V. W. S. (2024). Training orientation, organizational support and training satisfaction: the mediating role of perceived value of training. *Journal of Workplace Learning*, 36(1), 1-26. [10.1108/JWL-05-2023-0091](https://doi.org/10.1108/JWL-05-2023-0091)
- Twyford, E. J., Tanima, F. A., & George, S. (2022). Critical race theory, counter-accounting, and the emancipatory potential of counter-stories. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 330-358. [10.1108/AAAJ-12-2020-5035](https://doi.org/10.1108/AAAJ-12-2020-5035)
- Vakilifard, H. R., Hossienpour, F. (2017). Investigating the effect of accountants' religious attitude intensity on corporate social responsibility. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 2(3), 185-214. <https://aapc.khu.ac.ir/article-1-267-fa.html> [In Persian].
- Vygotsky, L. S. (1978). *Mind in society: The development of higher psychological Processes*. Cambridge, MA: Harvard University Press. <https://www.jstor.org/stable/j.ctvjf9vz4>
- Zakharov, A., & Bondarenko, O. (2021). Social status and social learning. *Journal of Behavioral and Experimental Economics*, 90(2), 101-129. <https://doi.org/10.1016/j.socec.2020.101647>