

طراحی مدل فراترکیب عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران

مهرداد گلیجانی^۱

رضیه علی خانی^۲

مهدی مران جوری^۳

رضا فلاح^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۱/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۲۴

چکیده

هدف از اجرای این تحقیق شناسایی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری با تکنیک فرا ترکیب از انواع روش‌های فرا مطالعه است. در پژوهش حاضر با بکارگیری رویکرد مرور سیستماتیک و فراترکیب کیفی، به تحلیل نتایج و یافته‌های محققین قبلی پرداخته و با انجام گام‌های هفت‌گانه روش ساندلوسکی و باروسو، مدل مفهومی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری دسته‌بندی شده است. بر اساس کدگذاری سه مرحله‌ای در نرم‌افزار MAXQDA این عوامل در ۴ مقوله اصلی و ۳۰ کد محوری تحلیل و دسته‌بندی شدند. به منظور سنجش پایایی و کنترل کیفیت مطالعه حاضر از روش کاپا استفاده شد. ضریب کاپا محاسبه شده به وسیله نرم‌افزار SPSS برابر با ۰/۸۹۶ بوده که در سطح توافق عالی قرار گرفته است. نتایج نشان دادند عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری شامل؛ عامل اقتصادی، عامل محیطی، عامل حرفه‌ای و عامل سازمانی بودند. نتایج این پژوهش می‌تواند برای متولیان و تصمیم‌گیران کلان حرفه حسابداری مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: توسعه حسابداری، واکاوی، فرا ترکیب.

۱- گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

۲- گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. نویسنده مسئول. Alikhani_r2@yahoo.com

۳- گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

۴- گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

۱- مقدمه

"توسعه حسابداری" همان گونه که از نام آن پیداست، ابزاری است برای استفاده از اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری سیاستگذاران، برنامه‌ریزان و مدیران داخل سازمان (مدرکیان، ۱۳۹۲، ۷۴). برای آنکه اطلاعات ارائه شده توسط این سیستم اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مفید و مربوط باشد می‌بایست منعکس‌کننده شرایط مختلف فرهنگی، سیاسی، اقتصادی و اجتماعی محیط خود باشند (لورنس و همکاران^۱، ۲۰۱۶، ۲۶۳).

در مورد توسعه حسابداری در بین جوامع و نظام‌های اقتصادی شرقی و غربی، چهار نوع نگرش وجود دارد. مفاهیمی که این نگرش‌ها را برجسته می‌کند، در طبقه‌بندی‌های جهانی نظام‌های حسابداری، به ۴ الگو تقسیم می‌شود: ۱. الگوی اقتصاد کلان، ۲. الگوی اقتصاد خرد، ۳. الگوی نظام مستقل و ۴. الگوی حسابداری متحدالشکل (علی پور و همکاران، ۱۳۹۶). حسابداری در هر یک از الگوهای بالا دارای کارکردهای متفاوتی است. بر این اساس در الگوی اقتصاد کلان رویه‌های مورد عمل حسابداری در شرکت‌ها، به منظور ارتقاء و نیل به هدف‌های کلان در سطح ملی توسعه می‌یابد (هاشمی و همکاران، ۱۳۹۶، ۱۷۴). در الگوی اقتصاد خرد، حسابداری با تبعیت از اصول اقتصاد خرد توسعه می‌یابد و در تمام گزارش‌های حسابداری بر جنبه‌های مدیریتی آن تأکید می‌شود. در رویکرد الگوی نظام مستقل، حسابداری به عنوان خدمتی در نظر گرفته می‌شود که مفاهیم و اصول خود را از چرخه تجاری اخذ می‌کند که در آن بکار گرفته شده است نه از یک رشته علمی مانند اقتصاد. در نتیجه، حسابداری به فراخور پیچیدگی‌های مستمر در محیط تجاری و با تکیه بر تجربه و عمل در شرایط گوناگون توسعه می‌یابد (محمد رضایی و یعقوب نژاد، ۱۳۹۶، ۸۲). حسابداری در الگوی متحدالشکل به صورت استاندارد درآمده و دولت از آن به عنوان ابزاری برای کنترل اداری استفاده می‌کند؛ به عبارت دیگر، دولت نقش قدرتمندی در برنامه‌ریزی اقتصاد دارد و از حسابداری برای ارزیابی عملکرد، تخصیص منابع، وصول مالیات و کنترل قیمت‌ها استفاده می‌کند (راهنمای رودپشتی، ۱۳۹۳). رابرتز و همکاران در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که قوانین و شیوه‌های حسابداری، تحت تأثیر تعداد زیادی از عوامل کاملاً متفاوت است که در آن مواردی از جمله نظام‌های سیاسی و اقتصادی، نظام مالیاتی، نظام تأمین مالی شرکت‌ها و حرفه حسابداری به طور خاص اهمیت دارد (روبرت و همکاران^۲، ۲۰۱۵).

مدرنیته که از آن به عنوان تجدد یاد می‌شود و نیز پست‌مدرنیته که از لحاظ لغوی به معنی یافته‌ای است که بعد از مدرن و مدرنیته شدن می‌آید، یکی از مهمترین عوامل تأثیرگذار بر توسعه حسابداری است. مطالعات انجام شده در مورد تاریخ حسابداری بیانگر آن است که ظهور مدرنیته باعث ایجاد تکنیک‌های جدید و در نتیجه رشد و پیشرفت این رشته شده است. این مطالعات ادعا

دارند تغییرات پیوسته‌ای که در محیط کسب‌وکار و فعالیت‌های تجاری در دهه‌های اخیر شاهد آن بوده‌ایم برخاسته از مفاهیم بنیادی مدرنیته است (کروکر و داوید، ۲۰۱۷). در همین راستا حسابداری به شقوق مختلف تقسیم شد. در ابتدا حسابداری صنعتی به وجود آمد که وظیفه تهیه روش‌های استاندارد و استانداردهای تولیدی را بر عهده داشت که در این جا نشانه‌های مدرنیسم آشکار می‌شود و به تدریج رشد سریع محیط پیرامون حسابداری صنعتی جای خود را به حسابداری مدیریت یا حسابداری مدرن واگذار کرد که وظیفه آن کنترل و مدیریت سازمان است که این تغییرات اساسی از سال ۱۹۵۰ آغاز شد و اولین بارقه‌های آن، هزینه‌یابی مستقیم بود و بعد در ادامه مسیر بعضی از مفاهیم آن شامل حسابداری سنتی و بعضی شامل مفاهیم مدرنیسم و بعضی دیگر شامل مفاهیم پست مدرنیسم می‌باشد (برایر، ۲۰۱۶، ۳۷). پژوهشگران معتقدند سیستم‌ها و رویه‌های بکار گرفته شده حسابداری در بیشتر کشورهای در حال توسعه، برگرفته از سیستم‌ها و رویه‌های شکل گرفته در کشورهای توسعه‌یافته و منطبق با نیازهای استفاده‌کنندگان و رعایت اولویت‌های اطلاعاتی آن‌هاست. آنها بیان می‌کنند که توسعه حسابداری در کشورهای در حال توسعه جدا از عوامل اقتصادی - اجتماعی نمی‌تواند بررسی شود (نمازی، ۱۳۹۵، ۲۶).

پرداختن به موضوع توسعه حسابداری، مستلزم نگاه درونی و بیرونی به این حرفه است که حسابداری را از ابعاد مختلف مورد بررسی قرار دهد. ادبیات حسابداری مؤید این است که وقتی محیط تجاری تغییر می‌کند نیاز و تقاضا برای تغییر در اطلاعات مالی ارائه شده به وسیله نظام حسابداری، منجر به توسعه حسابداری می‌شود. در این ارتباط، بلکویی و ماسکی عنوان می‌کنند که جست‌وجو برای یافتن رابطه بین شاخص‌های حسابداری و شاخص‌های توسعه اقتصادی و اجتماعی مستلزم ارائه یک نظریه اقتضایی برای حسابداری بین‌المللی است» (بارنی و همکاران، ۲۰۱۸، ۶۳۱). از نظر بلکویی (۱۹۸۳) حسابداری در خلاء توسعه نمی‌یابد بلکه گویای محیط ویژه‌ای است که در حال توسعه است. این توسعه در نظام‌های حسابداری و رویه‌های گزارشگری و افساء با توجه به ویژگی‌های خاص هر کشور متفاوت از کشور دیگری است. همچنین، وی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری را به متغیرهای محیط سیاسی، محیط اقتصادی و محیط جغرافیایی طبقه‌بندی می‌کند (اقدام مزرعه و همکاران، ۱۳۹۸، ۷۶)؛ بنابراین، الگوسازی توسعه حسابداری فرآیندی بسیار پویا و چند بعدی است که تا حد زیادی از محیط اقتصادی تأثیر می‌پذیرد (برایر، ۲۰۱۶، ۴۰). این مطلب بیانگر آن است که متغیر زمان و موقعیت اقتصادی و اجتماعی هر کشور (عوامل اقتضایی)، عوامل بسیار مهمی است که در بررسی توسعه حسابداری هر کشور باید همواره مدنظر قرار گیرد. برداشت‌های مختلفی از سوی جامعه به واسطه این عوامل و مسئولیت‌های مورد قبول یک بنگاه

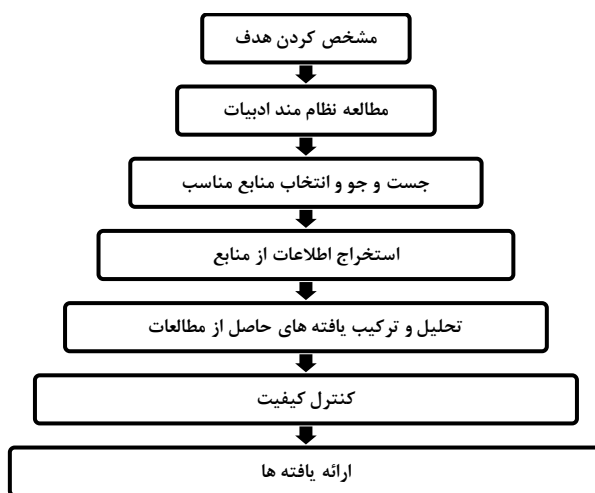
اقتصادی می‌شود که بر موضوع انشاء در نظام اطلاعات حسابداری و نیز بر مواردی که باید گزارش شود تأثیرگذار است (خواجوی و اعتمادی جوریابی، ۱۳۹۶، ۱۱۹)؛ به عبارت دیگر، نظام اطلاعاتی حسابداری در قرن جدید با مسائلی از قبیل مبارزه با فساد، تشویق شفافیت و پاسخ‌گویی، حفاظت از محیط‌زیست، توسعه اقتصادی و غیره سروکار دارد (باقریپورولاشانی و همکاران، ۱۳۹۵، ۲۳) که انعطاف‌پذیری نظام اطلاعاتی، استانداردهای روش‌های حسابداری، توجه به مقوله آموزش، مشارکت کاربران این نظام اطلاعاتی و برخورداری از دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی بر آن تأثیرگذار است و باعث رشد و اعتلای جایگاه واقعی این حرفه در جامعه می‌شود (محمدیان، ۱۳۹۲، ۸۵)؛ بنابراین، باید بررسی شود که حسابداری در زمان رکود و رونق اقتصادی، توسعه‌یافتگی یا توسعه‌نیافتگی بازار سرمایه، محیط مالیاتی، کیفیت حرفه حسابرسی و محیط آموزشی و سایر عوامل حاکم بر این حرفه چگونه عمل می‌کند؟

۲- روش‌شناسی پژوهش

هدف‌گذاری، انتخاب یک روش مناسب و رعایت اصول علمی تحقیق نقش بسیار مهمی در کیفیت یک پژوهش علمی دارند. روش مطالعه در پژوهش حاضر کیفی و از نوع فراترکیب می‌باشد. فرا ترکیب یکی از اقسام روش‌های فرا مطالعه است. به طور کلی می‌توان گفت که فرا مطالعه شامل چهار قسمت اصلی است که این چهار قسمت عبارتند از فرا تحلیل^۷ (تحلیل کمی محتوای مطالعات اولیه)، فرا روش^۸ (تحلیل روش‌شناسی مطالعات اولیه)، فرا نظری^۹ (تحلیل نظریه‌های مطالعات اولیه)، فرا ترکیب^{۱۰} (تحلیل کیفی محتوای مطالعات اولیه) (سهرابی و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۳).

برای شناسایی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری از روش فرا ترکیب که روشی مناسب برای به دست آوردن ترکیب جامعی از این موضوع بر پایه یافته‌های مقالات داخلی و خارجی می‌باشد استفاده شده است. ساندلوسکی و باروسو^{۱۱} بر این باورند که اقتدار و پایداری به اصول فوق پژوهشگران و فراترکیب گران مطالعه کیفی را در موقعیتی قرار می‌دهد که از ماهیت، بینش و ویژگی‌های خاص پژوهش‌های کیفی از جمله بینش بازاندیشی و انتقادی این پژوهش‌ها و ماهیت پیوسته پدیداری طرح‌های آن صیانت کنند و بتوانند از ارائه تفاسیر غلط و غیر واقعی از نتایج پژوهش و تجارب زیسته مشارکت‌کنندگان در آن اجتناب کنند (ساندلوسکی و باروسو^{۱۲}، ۲۰۰۷). در این مرحله کفایت تئوریک، ملاک اندازه نمونه آماری است. بدین معنی که با بررسی منابع بیشتر، شاخص و معیار جدیدی به مجموعه شاخص‌ها و معیارهای قبلی اضافه می‌شود؛ بنابراین اشباع نظری ملاک کفایت نمونه است (قاسمی و رعیت پیشه، ۱۳۹۴: ۹۷). با توجه به اینکه روش ساندلوسکی و باروسو یکی از برجسته‌ترین روش‌ها برای انجام فرا ترکیب است و نتایج بهتری ارائه

می‌کند (تانگ و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۷: ۳۵۰)، به همین دلیل در این تحقیق از این روش هفت مرحله‌ای استفاده شده است.



شکل ۱: مراحل و روش کلی فرا ترکیب (تانگ و همکاران، ۲۰۰۷: ۳۵۱).

۲-۱- مرحله اول: تنظیم سؤال تحقیق

اولین گام در هر پژوهشی اقدام به طرح یک سؤال یا یک هدف است. برای تنظیم این سؤال یا هدف، ابتدا بایستی «چه چیزی» مشخص گردد. در این مقاله شناسایی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری مورد بررسی قرار می‌گیرد. در گام بعدی بایستی پرسش «چه کسی» جامعه مورد بررسی را مشخص نمود که در این پژوهش پایگاه‌های داده و مجلات مورد بررسی قرار می‌گیرد. در مرحله بعد پرسش «چه وقت؟» چارچوب زمانی مقالات بررسی شده را مشخص می‌سازد. در این تحقیق مطالعات داخلی در بازه زمانی ۱۳۸۹ شمسی الی ۱۳۹۸ و مطالعات خارجی در بازه زمانی ۲۰۱۰ میلادی الی ۲۰۱۹ (یک دوره ده ساله)، مورد بررسی قرار می‌گیرند. سؤال آخر پرسش «چگونه؟» است که بیانگر روشی است که برای گردآوری داده‌های تحقیق مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای گردآوری داده‌ها از پژوهش‌های صورت گرفته با روش‌های علمی (کیفی، کمی و آمیخته) در حوزه حسابداری استفاده شده است. با توجه به ذکر موارد فوق، سؤال تحقیق برای طی گام‌های بعدی فرا ترکیب به شرح زیر می‌باشد:

عوامل اثرگذار بر توسعه حسابداری در دوره ده ساله (۱۳۸۹ الی ۱۳۹۸) سال ۲۰۱۰ میلادی تا ۲۰۱۹ چیست؟ چگونه می‌توان این عوامل را گروه‌بندی نمود؟

۲-۲- مرحله دوم: جستجوی نظام‌مند منابع

در مطالعات مرور نظام‌مند و فرا ترکیب با ترکیب کردن نتایج مطالعات قبلی به یک نتیجه جامع در مورد یک موضوع مورد بررسی می‌رسند. علت اجرای مطالعات مرور نظام‌مند و فرا ترکیب که از طریق آنها نتایج قاطع‌تری به دست می‌آید این است که مطالعات موردی انجام شده هر یک ممکن است در موضوع بررسی نتایجی را به دست داده باشند که با هم تناقض دارند و بنابراین از طریق نظام‌مند و فرا ترکیب با ترکیب اطلاعات همه آن مطالعات با هر نتیجه‌ای که داشته‌اند نتیجه کلی و قابل اعتمادتری به دست می‌آید. در این مقاله در فرآیند اجرای مرور نظام‌مند و فرا ترکیب که روند یکسان و مشخصی دارد با مشخص کردن بازه زمانی ۲۰۱۰ الی ۲۰۱۹ که در مطالعات در آن انتخاب شده‌اند، به منظور جستجوی نظام‌مند بر مقالات منتشر شده در نشریات، ژورنال‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی مختلف، واژگان کلیدی مرتبط را باید تعریف نمود. حال به منظور پاسخ‌دهی به سؤالات مرحله اول، واژه‌های زیر مورد بررسی قرار خواهند گرفت. در این تحقیق ۵ پایگاه داده به زبان انگلیسی و ۵ پایگاه داده فارسی در مجموع ۱۰ پایگاه، با کلمات کلیدی تعریف شده بین سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۹ مورد جستجو قرار گرفت.

جدول ۱: پایگاه‌های اطلاعاتی مورد جستجو

داخلی	خارجی
www.sid.ir	www.sciencedirect.com
www.Magiran.com	www.emeraldinsight.com
www.Noormags.com	www.springer.com
www.ensani.ir	google.com.www.Scholar
www.civilica.com	com.www.tandfonline

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۳- مرحله سوم: جستجو و انتخاب متون مناسب

در این گام پس از چندین مرتبه بازبینی و پالایش مقالات علمی پژوهشی و پایان‌نامه‌ها، تعدادی از منابع رد می‌شوند و در فرآیند فراترکیب مورد بررسی قرار نمی‌گیرند.

• چارچوب نمونه‌گیری (انتخاب مطالعات)

متداول‌ترین روش در روش‌های کیفی نمونه‌گیری هدفمند است، به این معنا که نمونه‌هایی انتخاب می‌شوند که از نظر مسئله و اهداف پژوهش غنی و متخصص باشند. هر چند گاهی محقق در رویکرد کیفی می‌تواند عامدانه از نمونه‌های متنوعی برای عمل بخشیدن به درک پدیده مورد مطالعه بهره‌گیرد (تانگ و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۷: ۳۵۲). روش نمونه‌گیری در این پژوهش نمونه‌گیری هدفمند است و برای انتخاب متون مناسب از دو معیار ملاک‌های ورود^{۱۵} و ملاک‌های خروج^{۱۶} (مندرج در جدول ۱) استفاده شده است. برای تعیین دقت، اعتبار و اهمیت و نیز به منظور ارزیابی و گزینش دقیق‌تر پژوهش‌های مورد بررسی، از ملاک‌های ورود و خروج استفاده شده است. در این مرحله پس از ۴ مرحله پالایش (مطابق شکل ۱)، از میان ۲۶۴ مطالعه، ۲۳۸ مورد حذف و ۲۶ پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات انتخاب گردید.

• ملاک‌های ورود

در تحقیق حاضر، معیارهای ورود به معیارهایی گفته می‌شود که بر اساس آن پژوهش مورد نظر وارد مطالعه می‌شود. تنظیم معیارها طبق اصول و موازین علمی و بر اساس نظر محققین و متخصصین انجام می‌گیرد.

• ملاک‌های خروج

فیلتر یا صافی دوم در انتخاب مطالعات مناسب ملاک‌های خروج هستند.

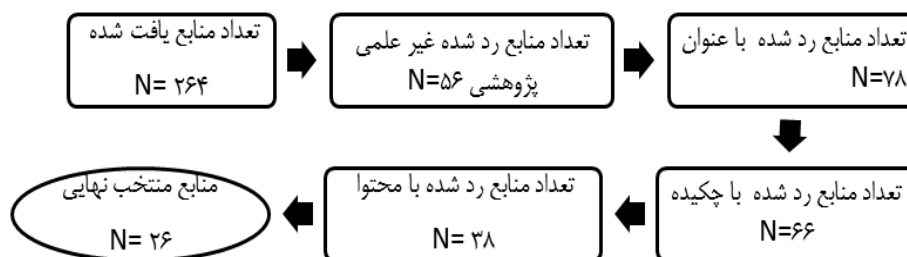
جدول ۲: ملاک‌های ورود و خروج منابع به مطالعه حاضر

ملاک‌های خروج	ملاک‌های ورود
مقالات علمی پژوهشی چاپ شده و پایان‌نامه‌های مندرج در پایگاه ایران داک در حوزه مورد نظر در پایگاه ایران داک در حوزه مورد نظر تحقیق گزارش نداده بودند.	مقالات علمی پژوهشی چاپ شده و پایان‌نامه‌های مندرج در پایگاه ایران داک در حوزه مورد نظر
مقالات و پژوهش‌هایی که با روش‌هایی که با عناوین و اهداف یکسان انجام شده کمی، کیفی و ترکیبی انجام شده باشد. بودند	مقالات و پژوهش‌هایی که با روش‌های علمی پژوهشی ترکیبی انجام شده باشد.
تحقیقات بایستی داده‌ها و اطلاعات کافی را در ارتباط با اهداف پژوهش، گزارش کرده باشد. پژوهش‌هایی که فاقد الگوی روش شناختی مناسب بودند.	تحقیقات بایستی داده‌ها و اطلاعات کافی را در ارتباط با اهداف پژوهش، گزارش کرده باشد.
تحقیقاتی که فرآیند بررسی تخصصی را زیر نظر داوران متخصص طی کرده باشند و به صورت مقاله کامل از طریق برخط یا به طور کامل چاپ شده باشد. پژوهش‌هایی که فاقد کیفیت لازم علمی بودند از آنجا که در مجلات بی‌کیفیت منتشر شده بودند.	تحقیقاتی که فرآیند بررسی تخصصی را زیر نظر داوران متخصص طی کرده باشند و به صورت مقاله کامل از طریق برخط یا به طور کامل چاپ شده باشد.
مقالات و پژوهش‌های چاپ شده در حوزه مورد نظر در بین سال‌های ۲۰۱۰ الی ۲۰۱۹.	مقالات و پژوهش‌هایی که با روش‌های علمی به بررسی مطالعات قبل از سال ۲۰۱۰ میلادی و ۱۳۸۹ شمسی

ملاک‌های ورود	ملاک‌های خروج
موضوع مورد نظر و عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری پرداخته‌اند.	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

فرآیند پالایش و بازبینی با توجه به ملاک‌های ورود و خروج مذکور به طور اجمالی در شکل ۲ آورده شده است.



شکل ۲: مراحل انتخاب چک لیست پژوهش‌های مورد مطالعه از پایگاه‌های اطلاعاتی منتخب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۴- گام چهارم: استخراج اطلاعات متون

استخراج یافته‌های تحقیق، اطلاعات مقاله‌ها بر اساس مرجع مربوط به هر مقاله شامل نام و نام خانوادگی محقق یا محققین، سال انتشار و اجزای هماهنگی بیان شده در هر مقاله طبقه‌بندی می‌شود. در این مرحله، مقاله‌های نهایی به روش تحلیل محتوا مطالعه شدند. سندلوسکی^{۱۷} تحلیل محتوا را یکی از روش‌های تجزیه و تحلیل مطالعات کیفی می‌داند که به وسیله آن داده‌ها خلاصه، توصیف و تفسیر می‌شوند (سندلوسکی^{۱۸}، ۱۹۹۵: ۱۸۰). نتایج به دست آمده از این مرحله در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول ۳: عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری استخراج شده از منابع منتخب

شماره	محقق / محققان	سال	عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری
۱	خدای پور و طالبی	۱۳۸۹	توسعه پایدار، رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری، محیط خارجی (اشخاص ذینفع)، تکنیک‌های نگهداری حساب‌ها و دفاتر، آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و روش‌های حسابداری
۲	مشایخی و نوروش	۱۳۸۹	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، محیط خارجی (اشخاص ذینفع)، تهیه‌کنندگان و ذینفعان اطلاعات حسابداری، ارتقاء کیفیت افشا اطلاعات
۳	بهرام فر و همکاران	۱۳۹۰	نظام سرمایه‌داری، فن‌آوری و تکنولوژی، کاربرد مفاهیم عدالت، برابری، انصاف، شفافیت در حسابداری، ورود اعضای حرفه حسابداری به نهادهای قانون‌گذار (مجلس)
۴	توکلی محمدی	۱۳۹۱	توسعه پایدار، منابع مالی، محیط مدرن، نفوذ مفاهیم مکتب اقتصادی در ساختار تئوری حسابداری، تخصیص درست و منطقی قیمت‌گذاری، آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و روش‌های حسابداری
۵	محمدیان	۱۳۹۲	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، نظام سرمایه‌داری، رسمی سازی، متمرکز شدن و تخصصی شدن امور، ارتقاء کیفیت افشا اطلاعات
۶	رهنمای رود پستی	۱۳۹۳	رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری، فن‌آوری و تکنولوژی، منابع مالی، وجود تئوری‌ها و دیدگاه‌های متفاوت، ارائه به موقع اطلاعات توسط سیستم‌های حسابداری، تقویت حاکمیت شرکتی، اندازه سازمانی، آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و روش‌های حسابداری
۷	مقدس پور و ابراهیمی کردلر	۱۳۹۴	توسعه پایدار، رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری، محیط پست مدرن، محیط خارجی (اشخاص ذینفع)، نفوذ مفاهیم مکتب اقتصادی در ساختار تئوری حسابداری، تکنیک‌های نگهداری حساب‌ها و دفاتر، تهیه‌کنندگان و ذینفعان اطلاعات حسابداری
۸	رضایی	۱۳۹۵	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، بهبود روش‌های تولید (دستی به مکانیزه)، تخصیص درست و منطقی قیمت‌گذاری، ورود اعضای حرفه حسابداری به نهادهای قانون‌گذار (مجلس)، تقویت حاکمیت شرکتی
۹	اقدام مزرعه	۱۳۹۶	نظام سرمایه‌داری، محیط مدرن، محیط پست مدرن، قدرت گرفتن نهادهای حرفه‌ای حسابداری، ورود اعضای حرفه حسابداری به نهادهای قانون‌گذار (مجلس)، تقویت حاکمیت شرکتی، ساختار سازمانی، اندازه سازمانی
۱۰	دستگیر و عرب یارمحمدی	۱۳۹۷	بهبود روش‌های تولید (دستی به مکانیزه)، منابع مالی، رسمی سازی، متمرکز شدن و تخصصی شدن امور، ارائه به موقع اطلاعات توسط سیستم‌های حسابداری، آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و روش‌های حسابداری
۱۱	خاندوالا ^{۱۹}	۲۰۱۰	بهبود روش‌های تولید (دستی به مکانیزه)، محیط مدرن، کاربرد مفاهیم عدالت، برابری، انصاف، شفافیت در حسابداری، روش تعهدی به‌عنوان یگانه چارچوب تهیه صورت‌های مالی
۱۲	هنری ^{۲۰}	۲۰۱۱	نظام سرمایه‌داری، فن‌آوری و تکنولوژی، محیط پست مدرن، تکنیک‌های نگهداری حساب‌ها و دفاتر، تقویت اصول اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای
۱۳	اسمیت ^{۲۱}	۲۰۱۱	توسعه پایدار، رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری، منابع مالی، کاربرد مفاهیم عدالت، برابری، انصاف،

شماره	محقق / محققان	سال	عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری
			شفافیت در حسابداری، ارتقاء کیفیت افشا اطلاعات، ساختار سازمانی، حمایت مدیران ارشد
۱۴	امانوتل و همکاران ^{۲۲}	۲۰۱۲	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، محیط مدرن، وجود تئوری‌ها و دیدگاه‌های متفاوت
۱۵	جرون و والاس ^{۲۳}	۲۰۱۳	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، منابع مالی، محیط خارجی (اشخاص ذینفع)، تهیه‌کنندگان و ذینفعان اطلاعات حسابداری، نفوذ، قدرت و حمایت تشکلهای حرفه‌ای،
۱۶	مکارتور ^{۲۴}	۲۰۱۳	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، نظام سرمایه‌داری، وجود تئوری‌ها و دیدگاه‌های متفاوت، روش تعهدی به‌عنوان یگانه چارچوب تهیه صورت‌های مالی، تقویت حاکمیت شرکتی، اندازه سازمانی
۱۷	چانگ ^{۲۵}	۲۰۱۴	نظام سرمایه‌داری، فن‌آوری و تکنولوژی، منابع مالی، رسمی سازی، متمرکز شدن و تخصصی شدن امور، ارائه به موقع اطلاعات توسط سیستم‌های حسابداری، نفوذ، قدرت و حمایت تشکلهای حرفه‌ای، تقویت اصول اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای
۱۸	جولی و آدری ^{۲۶}	۲۰۱۴	توسعه پایدار، رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری، محیط خارجی (اشخاص ذینفع)، قدرت گرفتن نهادهای حرفه‌ای حسابداری، ساختار سازمانی، حمایت مدیران ارشد
۱۹	چن هال ^{۲۷}	۲۰۱۵	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، نظام سرمایه‌داری، محیط پست مدرن، قدرت گرفتن نهادهای حرفه‌ای حسابداری، تخصیص درست و منطقی قیمت‌گذاری
۲۰	عبدالقادر و لوتر ^{۲۸}	۲۰۱۵	بهبود روش‌های تولید (دستی به مکانیزه)، منابع مالی، تکنیک‌های نگهداری حساب‌ها و دفاتر، کسب قدرت قانونی برای حرفه، نفوذ، قدرت و حمایت تشکلهای حرفه‌ای
۲۱	اشتون ^{۲۹}	۲۰۱۶	نظام سرمایه‌داری، فن‌آوری و تکنولوژی، نفوذ مفاهیم مکتب اقتصادی در ساختار تئوری حسابداری، روش تعهدی به‌عنوان یگانه چارچوب تهیه صورت‌های مالی، ساختار سازمانی
۲۲	ایزا ^{۳۰}	۲۰۱۶	توسعه پایدار، رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری، رسمی سازی، متمرکز شدن و تخصصی شدن امور، تهیه‌کنندگان و ذینفعان اطلاعات حسابداری، نفوذ، قدرت و حمایت تشکلهای حرفه‌ای، تقویت اصول اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای، تقویت حاکمیت شرکتی
۲۳	وربیتن ^{۳۱}	۲۰۱۷	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، منابع مالی، محیط مدرن، محیط پست مدرن، ارتقاء کیفیت افشا اطلاعات
۲۴	گوسلین ^{۳۲}	۲۰۱۷	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، نظام سرمایه‌داری، وجود تئوری‌ها و دیدگاه‌های متفاوت، روش تعهدی به‌عنوان یگانه چارچوب تهیه صورت‌های مالی، حمایت مدیران ارشد
۲۵	بارنی و همکاران ^{۳۳}	۲۰۱۸	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، منابع مالی، نفوذ مفاهیم مکتب اقتصادی در ساختار تئوری حسابداری، کسب قدرت قانونی برای حرفه
۲۶	ونترو و همکاران ^{۳۴}	۲۰۱۸	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، فن‌آوری و تکنولوژی، محیط خارجی (اشخاص ذینفع)، تخصیص درست و منطقی قیمت‌گذاری، کسب قدرت قانونی برای حرفه، تقویت حاکمیت شرکتی، حمایت مدیران ارشد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۵- گام پنجم: تحلیل و ترکیب یافته‌ها

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل و تلفیق یافته‌های کیفی؛ از روش کدگذاری باز استفاده شده است.

بدین منظور، ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعات، کد باز در نظر گرفته شده است. سپس با در نظر گرفتن معنای هر یک از کدهای مذکور، در یک مفهوم مشابه، دسته‌بندی شده است. به این ترتیب مفاهیم (تم‌های)، پژوهش شکل گرفته است. در جدول ۴، عوامل به طور خلاصه درج شده است.

جدول ۴: کدها و منابع اطلاعاتی

عوامل	منابع	فراوانی
اقتصادی	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی (۲، ۵، ۸، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۹، ۲۳، ۲۴، ۲۵، ۲۶)، نظام سرمایه‌گذاری (۳، ۵، ۹، ۱۲، ۱۶، ۱۷، ۱۹، ۲۱، ۲۴)، توسعه پایدار (۱، ۴، ۷، ۱۳، ۱۸، ۲۲)، بهبود روش‌های تولید (دستی به مکانیزه) (۸، ۱۰، ۱۱، ۲۰)، رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری (۱، ۶، ۷، ۱۳، ۱۸، ۲۲)	۵
محیطی	فن‌آوری و تکنولوژی (۳، ۶، ۱۲، ۱۷، ۲۱، ۲۶)، منابع مالی (۴، ۶، ۱۰، ۱۲، ۱۵، ۱۷، ۲۰، ۲۳، ۲۵)، محیط مدرن (۴، ۹، ۱۱، ۱۴، ۲۳)، محیط پست مدرن (۷، ۹، ۱۲، ۱۹، ۲۳)، محیط خارجی (اشخاص ذینفع) (۱، ۲، ۷، ۱۵، ۱۸، ۲۶)، نفوذ مفاهیم مکتب اقتصادی در ساختار تئوری حسابداری (۴، ۷، ۲۱، ۲۵)، رسمی سازی، متمرکز شدن و تخصصی شدن امور (۵، ۱۰، ۱۷، ۲۲)	۷
حرفه‌ای	وجود تئوری‌ها و دیدگاه‌های متفاوت (۶، ۱۴، ۱۶، ۲۴)، کاربرد مفاهیم عدالت، برابری، انصاف، شفافیت در حسابداری (۳، ۱۱، ۱۳)، تکنیک‌های نگهداری حساب‌ها و دفاتر (۱، ۷، ۱۲، ۱۹)، قدرت گرفتن نهادهای حرفه‌ای حسابداری (۹، ۱۸، ۱۹)، تخصیص درست و منطقی قیمت‌گذاری (۴، ۸، ۱۹، ۲۶)، تهیه‌کنندگان و ذینفعان اطلاعات حسابداری (۲، ۷، ۱۵، ۲۲)، ارائه به موقع اطلاعات توسط سیستم‌های حسابداری (۶، ۱۰، ۱۷)، ورود اعضای حرفه حسابداری به نهادهای قانون‌گذار (مجلس) (۳، ۸، ۹)، روش تعهدی به‌عنوان یگانه چارچوب تهیه صورت‌های مالی (۱۱، ۱۶، ۲۱، ۲۴)، کسب قدرت قانونی برای حرفه (۲۰، ۲۵، ۲۶)، نفوذ، قدرت و حمایت تشکل‌های حرفه‌ای (۱۵، ۱۷، ۲۰، ۲۲)، تقویت اصول اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای (۱۲، ۱۷، ۲۲)، ارتقاء کیفیت افشا اطلاعات (۲، ۵، ۱۳، ۲۳)	۱۳
سازمانی	تقویت حاکمیت شرکتی (۶، ۸، ۹، ۱۶، ۲۲، ۲۶)، ساختار سازمانی (۹، ۱۳، ۱۸، ۲۱)، اندازه سازمانی (۶، ۹، ۱۶)، حمایت مدیران ارشد (۱۳، ۱۸، ۲۴، ۲۶)، آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و روش‌های حسابداری (۱، ۴، ۶، ۱۰)	۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۶- گام ششم: کنترل کیفیت

در این تحقیق سعی بر آن شده است تا از منابع معتبر علمی استفاده شود و منابعی که با توجه به ملاک‌های ورود و خروجی ارائه شده در گام دوم، اعتبار علمی ناکافی داشتند در فرآیند فراترکیب از چرخه مطالعه خارج شدند. در این مرحله جهت اعتباردهی فرایند کدگذاری و کنترل کیفیت آن از شاخص کاپای کوهن استفاده شده است. جهت محاسبه شاخص کاپا از یک فرد خبره در امر موضوع خواسته می‌شود بدون اطلاع از کدگذاری محقق، نسبت به کدگذاری و دسته‌بندی مفاهیم اقدام نماید. سپس با استفاده از نرم‌افزار اس‌پی‌اس‌اس، مفاهیم ارائه شده توسط پژوهشگر با مفاهیم ارائه شده توسط فرد خبره مقایسه شده است. چنانچه کدهای این دو محقق نزدیک به هم باشند نشان‌دهنده‌ی توافق بالا بین این دو کدگذار و بیان‌کننده پایایی است. همان‌طور که در ادامه نشان داده شده است مقدار شاخص کاپا $k = \frac{pr(a) - pr(e)}{1 - pr(e)}$ برابر با ۰/۸۹۶ محاسبه شده که با توجه به جدول ۵ در سطح توافق عالی قرار گرفته است.

جدول ۵: وضعیت شاخص کاپا و نتایج آماره ضریب توافق کاپای کوهن

وضعیت توافق	مقدار عددی شاخص کاپا	نتایج آماره (ضریب توافق کاپای کوهن)	
ضعیف	کمتر از ۰	۰/۸۹۶	ارزش
بی‌اهمیت	۰ - ۰/۲	۳۰	تعداد نمونه‌ها
متوسط	۰/۲۱ - ۰/۴	۰/۰۰۰۱	معنی‌داری
مناسب	۰/۴۱ - ۰/۶		
معتبر	۰/۶۱ - ۰/۸		
عالی	۰/۸۱ - ۱		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۷- گام هفتم: ارائه نتایج

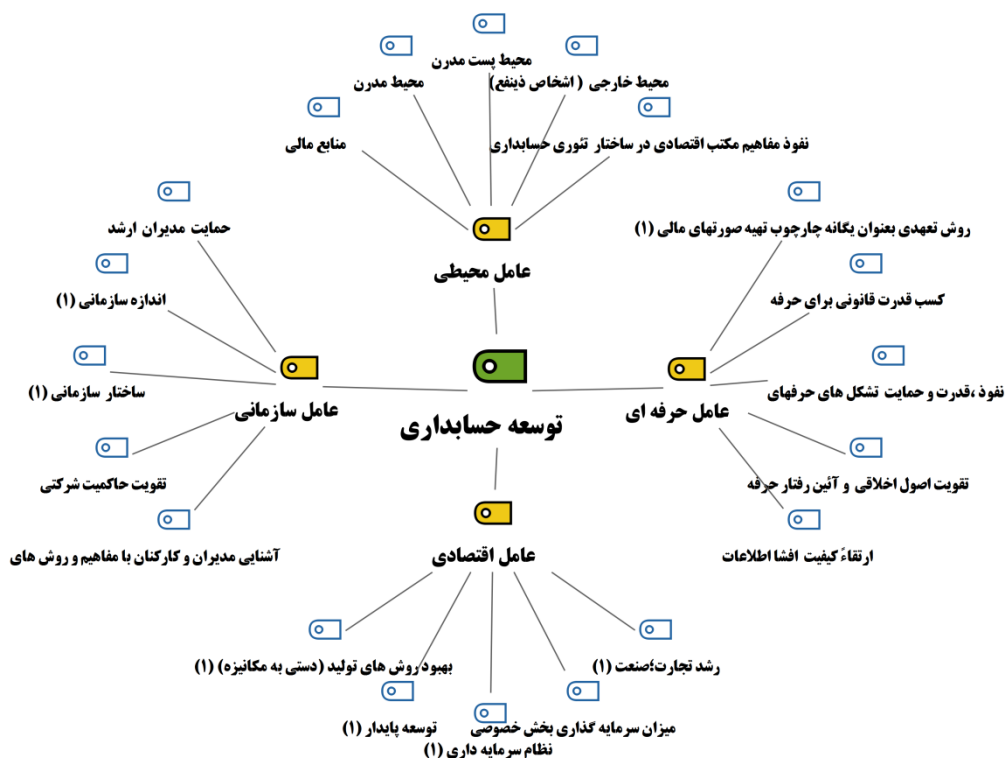
پس از انجام مراحل فراترکیب، مدل مفهومی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری، مشتمل بر دو لایه (معیارها و عوامل) حاصل گردید. مدل به دست آمده در جدول ۶، قابل مشاهده است.

جدول ۶: شناسایی معیارها و دسته‌بندی

عوامل	معیارها
اقتصادی	میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، نظام سرمایه‌داری، توسعه پایدار، بهبود روش‌های تولید (دستی به مکانیزه)، رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری.
محیطی	فن‌آوری و تکنولوژی، منابع مالی، محیط مدرن، محیط پست مدرن، محیط خارجی (اشخاص ذینفع)، نفوذ مفاهیم مکتب اقتصادی در ساختار تئوری حسابداری، رسمی سازی، متمرکز شدن و تخصصی شدن امور.
حرفه‌ای	وجود تئوری‌ها و دیدگاه‌های متفاوت، کاربرد مفاهیم عدالت، برابری، انصاف، شفافیت در حسابداری، تکنیک‌های نگهداری حساب‌ها و دفاتر، قدرت گرفتن نهادهای حرفه‌ای حسابداری، تخصیص درست و منطقی قیمت‌گذاری، تهیه‌کنندگان و ذینفعان اطلاعات حسابداری، ارائه به موقع اطلاعات توسط سیستم‌های حسابداری، ورود اعضای حرفه حسابداری به نهادهای قانون‌گذار (مجلس)، روش تعهدی به عنوان یگانه چارچوب تهیه صورت‌های مالی، کسب قدرت قانونی برای حرفه، نفوذ، قدرت و حمایت تشکل‌های حرفه‌ای، تقویت اصول اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای، ارتقاء کیفیت افشا اطلاعات.
سازمانی	تقویت حاکمیت شرکتی، ساختار سازمانی، اندازه سازمانی، حمایت مدیران ارشد، آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و روش‌های حسابداری.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در انتها پس از انجام مراحل فراترکیب، داده‌های کدگذاری شده مندرج در جدول ۶، برای تجزیه تحلیل و دسته‌بندی به نرم‌افزار مکس کیو دی ای^{۳۵} منتقل و مدل مفهومی عوامل مؤثر توسعه حسابداری مشتمل بر دو لایه شامل (سنجه‌ها و عوامل) به دست آمد. چارچوب به دست آمده در شکل ۳ قابل مشاهده است.



شکل ۳: دسته‌بندی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری با استفاده از نرم‌افزار Maxqda

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳- بحث و نتیجه‌گیری

این مطالعه به دنبال یافتن این سؤال بود: «عوامل تأثیرگذار بر توسعه حسابداری کدامند؟» برای این منظور از روش فرا ترکیب که روشی مناسب برای به دست آوردن ترکیب جامعی از یک موضوع بر پایه یافته‌های مقالات داخلی و خارجی می‌باشد استفاده شده است. در این مقاله در فرآیند اجرای مرور نظام‌مند و فرا ترکیب که روند یکسان و مشخصی دارد با مشخص کردن بازه زمانی و مطالعات در آن انتخاب شده‌اند، به منظور جست‌وجوی نظام‌مند بر مقالات منتشر شده در نشریات، ژورنال‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی مختلف، واژگان کلیدی بررسی شدند. در این تحقیق ۵ پایگاه داده به زبان انگلیسی (بین سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۹) و ۵ پایگاه داده فارسی (بین سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸) در مجموع ۱۰ پایگاه، با کلمات کلیدی تعریف شده مورد جست‌جو قرار گرفت. برای تعیین دقت، اعتبار و اهمیت و نیز به منظور ارزیابی و گزینش دقیق‌تر پژوهش‌های مورد بررسی، از

ملاک‌های ورود و خروج استفاده شده است. در این مرحله پس از ۴ مرحله پالایش از میان ۲۶۴ مطالعه، ۲۳۸ مطالعه، حذف و ۲۶ پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات انتخاب گردید. برای تجزیه و تحلیل و تلفیق یافته‌های کیفی؛ از روش کدگذاری باز استفاده شده است. بدین منظور، ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعات، کد باز در نظر گرفته شده است. سپس با در نظر گرفتن معنای هر یک از کدهای مذکور، در یک مفهوم مشابه، دسته‌بندی شده است. به این ترتیب مفاهیم (تم‌های)، پژوهش شکل گرفته است. همچنین سعی بر آن شده است تا از منابع معتبر علمی استفاده شود و منابعی که با توجه به ملاک‌های ورود و خروجی ارائه شده اعتبار علمی ناکافی داشتند در فرآیند فرا ترکیب از چرخه مطالعه خارج شوند. در این مرحله جهت اعتباردهی فرایند کدگذاری و کنترل کیفیت آن از شاخص کاپای کوهن استفاده شده است. مقدار شاخص کاپا برابر با ۰/۸۹۶ محاسبه شده که این مقدار در سطح توافق عالی قرار گرفته است. پس از انجام مراحل فراترکیب، مدل مفهومی عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری، مشتمل بر ۴ عامل و ۳۰ معیار حاصل گردید:

عامل اقتصادی شامل: میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، نظام سرمایه‌داری، توسعه پایدار، بهبود روش‌های تولید (دستی به مکانیزه)، رشد تجارت؛ صنعت و بانکداری.

عامل محیطی شامل: فن‌آوری و تکنولوژی، منابع مالی، محیط مدرن، محیط پست مدرن، محیط خارجی (اشخاص ذینفع)، نفوذ مفاهیم مکتب اقتصادی در ساختار تئوری حسابداری، رسمی سازی، متمرکز شدن و تخصصی شدن امور.

عامل حرفه‌ای شامل: وجود تئوری‌ها و دیدگاه‌های متفاوت، کاربرد مفاهیم عدالت، برابری، انصاف، شفافیت در حسابداری، تکنیک‌های نگهداری حساب‌ها و دفاتر، قدرت گرفتن نهادهای حرفه‌ای حسابداری، تخصیص درست و منطقی قیمت‌گذاری، تهیه‌کنندگان و ذینفعان اطلاعات حسابداری، ارائه به موقع اطلاعات توسط سیستم‌های حسابداری، ورود اعضای حرفه حسابداری به نهادهای قانون‌گذار (مجلس)، روش تعهدی به‌عنوان یگانه چارچوب تهیه صورت‌های مالی، کسب قدرت قانونی برای حرفه، نفوذ، قدرت و حمایت تشکل‌های حرفه‌ای، تقویت اصول اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای، ارتقاء کیفیت افشا اطلاعات.

عامل سازمانی شامل: تقویت حاکمیت شرکتی، ساختار سازمانی، اندازه سازمانی، حمایت مدیران ارشد، آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و روش‌های حسابداری.

با رشد بازرگانی، صنعت و بانکداری در قرون سیزدهم و چهاردهم در تکنیک‌های نگهداری حساب و دفاتر در حسابداری پیشرفت‌های مهمی حاصل شد. بهبود روش‌های تولید (دستی به مکانیزه)، تقویت میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی، توسعه پایدار و گسترش نظام سرمایه‌داری

همراه با افزایش روزافزون رقابت در بازارهای جهانی، مدیران واحدهای اقتصادی را ناگزیر از تولید محصولاتی با کیفیت بالا و در عین حال با کمترین بهای تمام شده نموده و این انتظارات الزامات بیشتری را از جنبه ارتقاء کیفیت افساء اطلاعات برای سیستم‌های حسابداری ایجاد نموده و در نتیجه منجر به توسعه حسابداری شده است. در گذر از تاریخ باستان و دوره رنسانس به دوره انقلاب صنعتی، حسابداری در مسیر توسعه قرار گرفت به‌گونه‌ای که در مدرنیته به بلوغ رسیده و در پست مدرن به تکامل تدریجی خود ادامه خواهد داد. با گسست از مدرنیته، نهادهای حرفه‌ای حسابداری از بی‌سامانی در حوزه‌های قدرت استفاده نموده و ضمن تقویت سازوکار حرفه‌ای و نیز تقویت اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای به کسب قدرت قانونی برای حرفه اقدام که سهم بسزایی در توسعه حسابداری داشته است. به موازات گسترش فعالیت‌های تجاری، ساختار و اندازه سازمانی جدیدی در بنگاه‌ها شکل گرفته که منجر به تقویت حاکمیت شرکتی و در نتیجه نیاز به سیستم‌های جدید حسابداری را روزافزون نموده است. با حمایت مدیران ارشد میزان آشنایی مدیران و کارکنان با مفاهیم و روش‌های حسابداری افزایش و در نتیجه توسعه حسابداری شتاب بیشتری یافته است. همچنین نفوذ مفاهیم مکتب اقتصادی در ساختار تئوری‌های حسابداری، زمینه‌ساز رویکردهای اجتماعی در نظریه‌های حسابداری و توسعه حسابداری شده است. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که عوامل اقتصادی، محیطی، حرفه‌ای و سازمانی از عوامل مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران بوده و این عوامل نقش مؤثری در توسعه حسابداری در ایران ایفا می‌کنند. دسترسی به تحقیقات انجام شده در این حوزه در همه کشورهای دیگر به دلیل فقدان سیستم‌های اطلاعاتی جامع و واحد فراهم نبوده است. ویژگی‌ها و شرایط اقتصادی، محیطی، سازمانی و حرفه‌ای کشورهای مختلف، متفاوت از هم است.

فهرست منابع

- ۱) اقدام مزرعه، یعقوب، هاشم نیکومرام و بهمن بنی مهد، (۱۳۹۶)، "دموکراسی و توسعه حسابداری"، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۳۲، صص ۷۱-۸۰.
- ۲) اقدام مزرعه، یعقوب، هاشم نیکومرام، فریدون رهنمای رودپشتی و بهمن بنی مهد، (۱۳۹۸)، "آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۳، صص ۲۷-۴۸.
- ۳) باقرپور ولاشانی، محمدعلی، مصطفی جهانبانی و سمیه ظفرزاده، (۱۳۹۵)، "بررسی دیدگاه‌های گزارش‌های مالی کاربران در مورد چارچوب و محتوای گزارش اجتماعی"، فصلنامه حسابداری سلامت، دوره ۳، شماره ۲ - شماره پیاپی ۸، صص ۱۶-۴۰.
- ۴) بهرام فر، نقی، شکرالله خواجوی و امین ناظمی، (۱۳۹۰)، "شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه توسعه و سرمایه، شماره ۱، صص ۹۳-۱۱۷.
- ۵) توکلی محمدی، محمد، (۱۳۹۱)، "ارائه مدل اقتضایی برای عوامل محیطی مؤثر بر توسعه حسابداری در ایران"، رساله دکتری، دانشگاه تربیت مدرس.
- ۶) خدای پور، احمد و رقیه طالبی، (۱۳۸۹)، "بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۳۹.
- ۷) خواجوی، شکرالله و مصطفی اعتمادی جوریابی، (۱۳۹۶)، "مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و گزارشگری آن"، فصلنامه حسابداری سلامت، سال ۴، شماره ۲، شماره پیاپی (۱۲)، صص ۱۰۴-۱۲۳.
- ۸) دستگیر، محسن و جواد عرب یارمحمدی، (۱۳۹۷)، "بررسی موانع سیستم هزینه‌یابی هدف در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۹، صص ۶۳-۷۵.
- ۹) رضایی، محمد، (۱۳۹۵)، "تبیین الگویی برای توسعه حرفه حسابداری در ایران"، پایان‌نامه ارشد در حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران.
- ۱۰) رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۳)، "مکاتب و تئوری‌های مالی و حسابداری مشتمل بر نظریات، مدل‌ها، تکنیک‌ها"، تهران، انتشارات دانشگاه آزاد واحد تهران مرکزی.

- ۱۱) سهرابی، بابک، امیر اعظمی و حمیدرضا یزدانی، (۱۳۹۰)، "آسیب شناسی پژوهش‌های انجام شده در زمینه مدیریت اسلامی با رویکرد فرا ترکیب"، نشریه چشم‌انداز مدیریت دولتی، دوره ۲، شماره ۶، صص ۹-۲۴.
- ۱۲) علی پور، سعید، سحر سیفی و مریم طالب العلم، (۱۳۹۶)، "چارچوبی برای تحقیقات حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی"، سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت و مهندسی صنایع، تهران، دانشگاه مقدس اردبیلی.
- ۱۳) قاسمی، احمدرضا و محمدعلی رعیت پیشه، (۱۳۹۴)، "ارائه مدلی برای ارزیابی پایداری زنجیره تأمین با رویکرد فراترکیب"، پژوهشنامه مدیریت اجرایی، دوره ۷، شماره ۱۴، صص ۹۱-۱۲.
- ۱۴) محمد رضایی، فخرالدین و احمد یعقوب نژاد، (۱۳۹۶)، "اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۴، صص ۶۰-۳۱.
- ۱۵) محمدیان، محمد، (۱۳۹۲)، "توسعه دانش حسابداری: حسابداری به عنوان یک رشته علمی در دانشگاه"، نشریه دانش حسابرسی، دوره ۱۱ شماره ۴، صص ۷۴-۹۹.
- ۱۶) مدرکیان، حسن، (۱۳۹۲)، "حسابداری مدیریت معاصر"، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، صص ۶۰-۹۳.
- ۱۷) مشایخی، بیتا و ایرج نوروش، (۱۳۸۹)، "نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۱، صص ۱۳۳-۱۶۱.
- ۱۸) مقدس پور، هنگامه و علی ابراهیمی کردلر، (۱۳۹۴)، "تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران"، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۵، شماره ۱۳، صص ۷۳-۱۰۶.
- ۱۹) نمازی، محمد، (۱۳۹۵)، "آینده حسابداری مدیریت"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶، صص ۳-۳۴.
- ۲۰) هاشمی، سید عباس، هادی امیری و زهرا تیموری، (۱۳۹۶)، "تأثیر متغیرهای کلان اقتصادی بر سود آتی حسابداری"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۴، صص ۱۶۳-۱۹۰.
- 21) Abdel-Kader, M., and Luther, R., (2015), "The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-Based Empirical Analysis", *British Accounting Review*, 40 (1), PP. 2-27.

- 22) Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R., (2016), "The Changing Nature of Issues in Management Accounting", *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, Hertfordshire.
- 23) Barney, J., Wright, M., Ketchen, D. J., (2018), "The Resource – Based View of the Firm: Ten Years after 2009", *Journal of Management* 27(6), PP. 625- 641.
- 24) Bryer, R., (2016), "Americanism and Financial Accounting Theory – Part 2: The 'Modern Business Enterprise', America's Transition to Capitalism, and the Genesis of Management Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, Issue 4, PP. 1-44.
- 25) Chenhall, R. H., (2015), "Management Control Systems Design within its Organisational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future.Accounting", *Organisations and Society*, 28, 2 – 3, PP. 127-168.
- 26) Chong, V., (2014), "Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: a Research Note", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 21, No. 5, PP. 415- 421
- 27) Emmanuel, C., Otley, D., and Merchant, K., (2012), "Accounting for Management Control", Second Edition, Chapman & Hall.
- 28) Gernon, H., and Wallace, R.S.O., (2009), "International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies", *Journal of Accounting Literature*, Vol.14, PP.54-106.
- 29) Gosselin, M., (2017), "The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based Costing", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, PP.105-122.
- 30) Henri, J.F., (2011), "Organizational Culture and Performance Measurement Systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.31, PP.77-103.
- 31) Isa CR., (2016), "Management Accounting Change among Local and Foreign Manufacturing Firms in Malaysia", *World Journal of Management*.Vol.1, No.1, PP.1-12.
- 32) Julie, L., and Audrey, T., (2014), "Environmental Consideration in Product Mix Decisions Using ABC and TOC", *Management Accounting Quarterly*, Vol.9, No.1, PP. 13-25.
- 33) Khandwalla, P.N., (2010), "The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Controls", *Journal of Accounting Research*, Vol.10, issues 2, PP. 275-285.
- 34) Kroker, A. & David C., (2017), "The Postmodern Scene: Excremental Cultural and Hyper-Aesthetics", London: Macmillan
- 35) Lawrence, A.; Minutti-Meza, M.; and P. Zhang., (2016), "Can Big 4 Versus Non-Big 4 Difference in Audit-Quality Proxies be Attributed to Client Characteristics?", *The Accounting Review*, Vol. 86, No. 1, PP. 259-286.
- 36) Macarthur, J., (2013), "Cultural Influences on German versus U.S. Management Accounting Practices", *Management Accounting Quarterly*, winter Vol.7, No.2.
- 37) Roberts, C.; Weetman, P.; Gordon, P., (2015), "International Financial Reporting, a Comparative Approach", 3rd Edition, London: Prentice-Hall.
- 38) Sandelowski, M., (1995), "Focus on Qualitative Methods Sample Size in Qualitative Research", *Research in Nursing & Health*. 18, PP. 179-183.

- 39) Sandelowski, M. Barroso, J., (2007), "Handbook for Synthesizing Qualitative Research", New York: Springer
- 40) Smith, G. M., (2011), "Management Accounting and Organizational Change: An Exploratory Study in Malaysian Manufacturing Firms", Journal of Applied Management Accounting Research, Vol.8, No.2, PP. 51-80.
- 41) Tong, A. Sainsbury, P. Craig, J., (2007), "Consolidated Criteria for Reporting Qualitative Research (COREQ) a 32-item Checklist for Interviews and Focus Groups", The International Journal for Quality in Health Care, Vol. 19, PP. 349-357.
- 42) Venter, E. R.; Gordon, E. A.; and D. L. Street., (2018), "The Role of Accounting and the Accountancy Profession in Economic Development: A Research Agenda", Journal of International Financial Management & Accounting, Vol. 29, No. 2, PP. 195-218.
- 43) Verbeeten, F., (2017), "The Impact of Business Unit Strategy, Structure and Technical Innovativeness on Change in Management Accounting and control Systems at the Business Unit Level: An Empirical Analysis", International Journal of Management .Vol.27, No.1, PP.123-143.

یادداشت‌ها

- ¹ - Lawrence et al
- ² - Roberts et al
- ³ - Kroker & David
- ⁴ - Bryer
- ⁵ - Barney et al
- ⁶ - Bryer
- ⁷ - Meta-Analysis
- ⁸ - Meta-Method
- ⁹ - Meta-Theory
- ¹⁰ - Meta-Synthesis
- ¹¹ - Sandelowski and Barroso
- ¹² - Sandelowski & Barroso
- ¹³ - Tong et al
- ¹⁴ - Tong et al
- ¹⁵ - Inclusion criterion
- ¹⁶ - Exclusion criterion
- ¹⁷ - Sandelowski
- ¹⁸ - Sandelowski
- ¹⁹ - Khandwalla
- ²⁰ - Henri
- ²¹ - Smith
- ²² - Emmanuel
- ²³ - Gernon & Wallace
- ²⁴ - Macarthur
- ²⁵ - Chong
- ²⁶ - Julie & Audrey
- ²⁷ - Chenhall

²⁸. Abdel-Kader & Luther

²⁹. Ashton

³⁰. Isa

³¹. Verbeeten

³². Gosselin

³³. Barney et al

³⁴. Venter et al

³⁵. MAQDA