Quarterly Financial Accounting
E-ISSN: 2783-4417
Vol. 16, Issue 4, No. 64, Winter 2024, p 46-68
Received: 31.12.2024 Accepted: 03.08.2025

Research Paper

Presentation of Heritage Accounting Framework and Matrix-based evaluation of Its Functions in Family Ownership

Fatemeh Jalali Gorgani
Department of Accounting, Sha.C., Islamic Azad University, Shahrood, Iran.
f.jalaligorgani@iau.ac.ir

Mohammadreza Abdoli *
Department of Accounting, Sha.C., Islamic Azad University, Shahrood, Iran.
mr.abdoli@iau.ac.ir

Hasan Valiyan
Department of Accounting, Sha.C., Islamic Azad University, Shahrood, Iran.
hassan.valian@iau.ac.ir

Mehdi Safari Gerayli
Department of accounting, BG.C., Islamic Azad University, Bandargaz, Iran.
safari83@iau.ac.ir

Mohammad Mehdi Hosseini
Department of Computer Engineering, Sha.C., Islamic Azad University, Shahrood, Iran.
Hosseini_mm@iau.ac.ir

Abstract
The ownership share of a part of the capital market companies is owned by “family owners, who usually seek to appoint” the supervisory and executive bodies of the company in such a way as to get maximize returns by focusing on financial performance due to the priority of their interests. The existence of such an approach in the ownership structure of companies usually causes the rights of other stakeholders to be violated by using accounting as a tool to realize their interests. Therefore, the purpose of this study is to present the Heritage Accounting framework and matrix-based evaluation of its functions in family ownership. This study is exploratory from the objective point of view and it is considered mixed based on the nature of data collection. Therefore, based on the nature of such a process, first, through interviews with experts, we aimed to identify the factors affecting the formation of Heritage Accounting in the context of family-owned companies through three stages of coding and based on the Delphi analysis, the reliability of the main axes should be examined in order to determine the most effective field of identification in the formation of Heritage Accounting in family-owned companies with the possibility of generalizing it to the study context in the quantitative section. The results of the study in the qualitative part, based on 12 interviews, indicate the identification of 4 categories, 8 components and 39 themes in the form of a multidimensional model. Also, in the quantitative part, the results showed that the most important field in strengthening the formation of Heritage Accounting in the context of the functions of family-owned companies is the central component of governance opportunism. These results are indicative of the fact that the opportunistic functions of governance consider accounting as a tool to fulfill their wishes and the disclosure of selective information provides the interests of family members who are directly or indirectly on the board of directors. Therefore, Heritage Accounting is a creation of thinking, selection and type of appointments in the structure of family-owned companies while trying to avoid any legal violations, by confiscating the company's elements in the implementation of events and financial events, they merely reflect news to other stakeholders so that the interests of the main owners of the company are not harmed.

Keywords: Heritage Accounting, Matrix-based evaluation, Family Ownership.

* Corresponding author
Jalali Gorgani, F., Abdoli, M.R., Valiyan, H., Safari Gerayli, M., Hosseini, M.M. (2024). Presentation of Heritage Accounting Framework and Matrix-based evaluation of Its Functions in Family Ownership. *Quarterly Financial Accounting*, 16(64): 46-68.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

Introduction

Ownership in the capital market can be considered one of the most important functional characteristics in evaluating and selecting company stocks for investment, along with other financial and performance factors. In fact, the type of ownership, due to the assumptions it has on the mindset of capital market investments, makes it effective, along with other factors, as a qualitative assessment criterion in the decision-making of analysts and investors. Family ownership is one of the topics that affects investment assumptions, which has always been discussed and argued from the past to the present. In fact, family ownership, which is widely observed today in markets with a representative nature such as the capital market, has always been based on the assumption that prioritizing the interests of the company's founder has created a conflict of interest among stakeholders, especially the shareholders of these companies, and its function has caused the corporate hegemony of company owners to prevent the symmetry and equality of information in companies' decision-making.

Method and Data

This study is considered exploratory in terms of its methodological purpose, because it uses grounded theory analysis based on Glaser's approach to identify the areas that influence the formation of Heritage Accounting in the context of family-owned companies. In terms of its results, this study is developmental, because the phenomena examined in this study do not have theoretical coherence and a unified content framework in the context of the study. In terms of the type of data, this study should be considered a hybrid study, because in the qualitative part, through grounded theory and interviews, key areas that influence the formation of Heritage Accounting are first identified in the form of a theoretical framework, so that the reliability of the identified dimensions is explored based on Delphi analysis. In the quantitative part of this study, through the Interpretive Ranking Process (IRP), an attempt is made to identify the most central area that influences the formation of Heritage Accounting in the context of family-owned companies by comparing the criteria in row "i" and column "j" in pairs.

Findings

In this study, the effective contexts in the formation of Heritage Accounting in the context of the functions of family-owned companies, due to the lack of a coherent theoretical framework, an attempt was made to create a theoretical framework for the phenomenon under study in the context of the study through the process of grand theory. In this process, through 12 interviews with experts and determining the theoretical saturation point with 279 open codes, which were presented in the findings section according to Table (2), a total of 4 categories, 8 components, and 39 conceptual themes were identified. Then, through the use of the fuzzy Delphi analysis process, an attempt was made to examine the reliability of the pivotal components as the basis for the interpretive ranking analysis, and the results of this section also indicate the confirmation of all 8 pivotal components or effective contexts on the formation of Heritage Accounting in the context of family-owned companies. Then, through matrix processes, it was determined that the most important effective context in the context of the study is governance opportunism, which can play a more central role in the formation of Heritage Accounting in the context of family-owned companies, based on matrix interpretations.

Conclusion and discussion

The aim of this study is to present a Heritage Accounting framework and a matrix-based evaluation of its functions in family ownership. In analyzing the results obtained, it should be acknowledged that family-owned companies usually dictate their acquisitive interests through corporate governance mechanisms to the company's management structure, including the accounting unit, in such a way that they can instrumentally use accounting as a family legacy, due to the management appointments they have at the board level.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]
[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

فصلنامه حسابداری مالی
سال شانزدهم، شماره ۶۴، زمستان ۱۴۰۳، ص ۶۸-۴۶
تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۱۲

مقاله پژوهشی

ارائه چارچوب حسابداری میراثی و ارزیابی ماتریسی کارکردهای آن در مالکیت خانوادگی

فاطمه جلالی گرگانی
گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.
f.jalaligorgani@iau.ac.ir

محمدرضا عبدلی*
گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.
mr.abdoli@iau.ac.ir

حسن ولیان
گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.
hassan.valian@iau.ac.ir

مهدی صفری گرایلی
گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران.
safari83@iau.ac.ir

محمدمهدی حسینی
گروه مهندسی کامپیوتر، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران.
Hosseini_mm@iau.ac.ir

چکیده:
هدف این مطالعه، ارائه چارچوب حسابداری میراثی و ارزیابی ماتریسی کارکردهای آن در مالکیت خانوادگی می‌باشد. این مطالعه از منظر هدف در روش‌شناسی اکتشافی است و بر اساس ماهیت جمع‌آوری داده‌ها ترکیبی تلقی می‌شود. لذا بر اساس ماهیت چنین فرآیندی، ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان تلاش شد تا زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی از طریق سه مرحله کدگذاری شناسایی شود و بر اساس تحلیل دلفی پایایی محورهای اصلی مورد بررسی قرار گیرد تا با تعمیم آن به بستر مطالعه در بخش کمّی، مؤثرترین زمینه‌ی شناسایی مشخص گردد. نتایج مطالعه در بخش کیفی حکایت از شناسایی ۴ مقوله و ۸ مؤلفه و ۳۹ مضمون در قالب یک مدل چندبعدی دارد. همچنین در بخش کمی نتایج نشان داد، مهم‌ترین زمینه در تقویت شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر کارکردهای شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، مؤلفه‌ی محوری فرصت‌طلبی حاکمیتی می‌باشد. این نتایج گویایی این مسئله است که کارکردهای فرصت‌طلبانه‌ی حاکمیتی، از حسابداری به‌عنوان اَبزاری برای تحقق خواسته‌هایشان بهره می‌برد تا با افشاء گزینشی اطلاعات، منافع اعضای خانواده که مستقیم یا غیرمستقیم در هیئت‌مدیره هستند را تأمین نماید.

واژه‌های کلیدی: حسابداری میراثی، ارزیابی ماتریسی، مالکیت خانوادگی.

---

* نویسنده مسئول

جلالی گرگانی، فاطمه، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن، صفری گرایلی، مهدی، حسینی، محمدمهدی. (۱۴۰۳). ارائه چارچوب حسابداری میراثی و ارزیابی ماتریسی کارکردهای آن در مالکیت خانوادگی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۶(۶۴): ۶۸-۴۶.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

مقدمه

در بازار سرمایه نوع مالکیت‌ها یکی از مهم‌ترین ویژگی‌های کارکردی در ارزیابی و انتخاب سهام شرکت‌ها برای سرمایه‌گذاری تلقی می‌شود که کنار سایر فاکتورهای مالی و عملکردی، می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای در ادراک‌های تصمیم‌گیرندگان مالی داشته باشد (یانگ، شانگ، لی و لان[۱]، ۲۰۲۲). در واقع نوع مالکیت‌ها به دلیل پیش‌فرض‌هایی که بر ذهنیتِ سرمایه‌گذاری‌های بازار سرمایه دارد، باعث می‌شود تا در کنار سایر عوامل به‌عنوان معیار ارزیابی کیفی در تصمیم‌گیری‌های تحلیلگران و سرمایه‌گذاران، نقش مؤثری را ایفا نماید (پاسوچی، دومینچلی، پروفو و گریگوری[۲]، ۲۰۲۱). مالکیت‌های خانوادگی به‌عنوان یکی از مباحث اثرگذار بر پیش‌فرض‌های سرمایه‌گذاری است که از گذشته تا به امروز همواره مورد بحث و استدلال بوده است (محمدی، ۱۳۹۹). در واقع مالکیت خانوادگی که امروزه به شکل گسترده‌ای در بازارهایی با ماهیت نمایندگی همچون بازار سرمایه مشاهده می‌شود، همواره بر این پیش‌فرض استوار است که اولویت بخشیدن به منافع بنیان‌گذاران شرکت‌ها، به ایجادِ تعارض منافع در ذینفعان به‌ویژه سهامداران شده است. کارکردی که مانع از تقارن و برابری اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های بازار سرمایه به دلیل سلطهٔ حاکمیتی صاحبان چنین شرکت‌هایی می‌شود (چیو و فریئل[۳]، ۲۰۲۰). برای درک بهتر ماهیت این دست از شرکت‌ها می‌توان به ویژگی‌هایی از عضویت اعضای خانواده در هیئت‌مدیره؛ درصد مالکیتِ عمدهٔ سهامِ شرکت، تحت تملکِ اعضای خانواده و یا نفوذ قابل ملاحظهٔ افراد نزدیک به بنیان‌گذار یا مالک شرکت در اتخاذ تصمیم‌های استراتژیک اشاره نمود (کمیل و اوزما[۴]، ۲۰۲۴)؛ اما عمده تمرکز مبنایی جهت سنجش مالکیت خانوادگی، عضویت اعضای خانواده در هیئت‌مدیره و یا درصد مالکیت سهام آنان در یک شرکت؛ می‌باشد؛ که البته درصد مالکیت در تعاریف مختلف از حداقل پنج درصد تا حداکثر، بیش از پنجاه درصد سهم را از سوی اعضای خانواده مدنظر می‌باشد (ژئو[۵]، ۲۰۱۴؛ بایک، چو و فازیو[۶]، ۲۰۱۶؛ گائو، لی و هوآنگ[۷]، ۲۰۱۷؛ ژیئو، ژانگ، هان و هوآنگ[۸]، ۲۰۱۸). پژوهش‌های دیگری همچون مهرانی و پروائی (۱۳۹۳) در تعریف مالکیت خانوادگی، به داشتن حداقل ۲۰٪ سهام یک شرکت تحت اختیار اعضای خانواده اشاره می‌کنند. به‌طور مشابه نمازی و اکبری قورقچی (۱۳۹۱) معتقدند شرکت‌های خانوادگی به شرکت‌هایی اطلاق می‌شوند که دست کم ۲۰ درصد از سهام آنها به‌صورت فردی یا گروهی در اختیار اعضای خانواده باشد. نکتهٔ قابل‌توجه در تعریف مالکیت خانوادگی این است که این شاخص‌ها بسته به دستورالعمل‌های متفاوت در کشورها می‌تواند از جنبه‌های دیگری نیز برخوردار باشد. به‌عنوان‌مثال در سال ۲۰۱۰ مرکز تحلیلگران و انتشاردهندگان داده‌های مالی بورس آلمان شاخص‌های خانوادگی دکس پلاس را برای تعریف ماهیتِ شرکت‌های خانوادگی ارائه نمود که پژوهشی همچون مهرآذین (۱۳۹۰) نیز آن را تأیید کرده است. به این صورت که درصد سهام عادی تحت تملک اعضای خانواده مؤسس حداقل ۲۹٪ باشد و حضور یکی از اعضای خانواده در هیئت‌مدیره با حداقل ۹٪ سهام تأیید شده باشد (حیدرپور و صحت برمچه، ۱۳۹۶). مبنایی که در تفاوت با شاخص دکس پلاس، معطوفی و گلچوبی (۱۳۹۶) در تعریف خود از مالکیت خانوادگی طبق اساسنامه‌های سازمان بورس و سایر سازمان‌های بالادستی به عضویتِ یکی از اعضای نسبی یا سببی خانواده در ایفای نقش‌هایی مثل عضو هیئت‌مدیره؛ مدیر اجرایی یا مالک حداقل ۵ درصد از سهام شرکت به‌صورت فردی یا گروهی اشاره می‌نمایند. اما مسئله‌ی این پژوهش صرفاً ارزیابی مالکیت خانوادگی نمی‌باشد، بلکه تمرکز بر رسیدن به ابعاد مدل حسابداری میراثی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های در اختیار صاحبان قدرت در این نوع از شرکت‌ها برای تقویت تملک مالکیتی خود و استفاده از منافع بیشتر نسبت به سایر سهامداران، می‌باشد. اگرچه مفهوم حسابداری میراثی مفهومی بسط یافته از رویکردهای هیئت استانداردهای

[1] Yang, Shang, Li & Lan
[2] Pascucci, Domenichelli. Peruffo & Gregori
[3] Qiu & Freel
[4] Kaimal and Uzma
[5] Zhou
[6] Baek, Cho, & Fazio
[7] Gao, Li & Huang
[8] Zhu, Zhang, Han & Huang

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

بین‌المللی حسابداری بخش عمومی[1] (IPSAB) و هیئت مستقل تدوین‌کننده‌ی استاندارد در فدراسیون بین‌المللی حسابداران[2] (IFAC) در خصوص شیوه‌ی افشاء اطلاعات دارایی‌های شرکت‌های خانوادگی قلمداد می‌شود که در مطالعه‌ی موردی در فوریه (۲۰۰۶) به انتشار رسید، اما چندان پژوهش‌های گذشته به این حوزه ورود نکرده‌اند (ولف و آورسانو[3]، ۲۰۲۰). لذا حسابداری میراثی مجموعه کارکردهای مالی و افشاء اطلاعات تحت اختیار شرکت‌های دارای قدرت انحصاری می‌تواند تعریف شود که یک شرکت به دلیل اهمیت میراث خانوادگی یا حفاظت از منافع صاحبان قدرت به‌عنوان پوششی برای نگهداری از دارایی‌ها از این سطح از حسابداری استفاده می‌کند (آریاسی و جیزی[4]، ۲۰۲۴). از طرف دیگر، ویلد[5] (۲۰۱۵) بیان می‌نماید، اگرچه حسابداری میراثی احتمالاً از حدود قوانین و مقررات عدول نمی‌کند، اما همواره در خدمت منافع صاحبان قدرتی است که در تلاش برای حفاظت از میراث خانوادگی خود می‌باشند. از طرف دیگر ویدودو، هوآنان و وئلانداری[6] (۲۰۲۰) در تشریح این نوع از حسابداری، بر تحت کنترل داشتن منابع یک واحد تجاری جهت کسب منافع آتی اقتصادی یا کسب منافع ویژه برای صاحبان قدرت واحد تجاری اشاره می‌نماید. در مجموع با برداشت از این تعاریف، می‌توان حسابداری میراثی را مجموعه‌ای از رویه‌های مالی توصیف نمود که بر اساس آن شرکت‌های خانوادگی تلاش می‌کنند تا از طریق افشای گزینشی اطلاعات یا دستکاری غیرمستقیم صورت‌های مالی، منافع مالکانهٔ خود را حفظ نمایند.

لذا این رویکرد در ساختار شرکت‌های بازار سرمایه همچون شرکت‌های بورسی، در سطح تصمیم‌گیری‌های حاکمیتی برای پیشبرد اهداف یک شرکت در بازار رقابتی می‌تواند بسط داده شود (طاهری و امینی، ۱۳۹۹). جایی که وجود رویکردهای گروهی از افراد به‌عنوان مالکان، مسیر حرکت آتی شرکت را مشخص می‌نماید و این رویکرد به‌تدریج تبدیل به سایه فرهنگی در رویه‌های حسابداری جهت پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی و منفعت سهامداران خواهد شد که به عمیق‌تر شدن شکاف هزینه‌های نمایندگی منجر می‌گردد و باعثِ ایجاد تعارض در منافع سهامداران می‌شود (لی[7]، ۲۰۲۲). اگرچه در پژوهش‌های گذشته رویکردهای مختلفی برای تحلیل ذینفعان توسعه داده شده است، اما به‌طورکلی، به دلیل تبعیض ناشی از افشای اطلاعات در درون ساختارهای عملکرد مالی شرکت‌ها، غالباً منافع ذینفعان دچار تبعیض تصمیم‌گیری یا فرصت‌طلبی‌هایی می‌گردد که در عین اینکه باعثِ تحمیل ضرر و زیان به سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌گردد، در عین حال از افزایش جذابیت‌های بازار سرمایه می‌تواند بکاهد (عرب‌کیاسری و عبدی، ۱۳۹۴).

لذا در بیان ضرورت انجام این پژوهش در وهله‌ی اول می‌بایست به عدم پشتوانه‌ی نظری در رابطه با حسابداری میراثی و نقش آن در تقویت ساختار شرکت‌هایی با مالکیت خانوادگی در نظام بازار سرمایه ایران اشاره نمود. چراکه مرور ادبیات نظری در این عرصه نشان می‌دهد، این پژوهش برای اولین بار در حوزه‌ی طراحی مدل حسابداری میراثی و تأثیر آن بر نوع مالکیت خانوادگی انجام می‌شود که به مفهوم تناقض ساختار مالکیت در ایجادِ تعارض منافع بین شرکت با ذینفعان می‌پردازد و توسعه‌ی آن از طریق وام گرفتن نظری بر اساس تحلیل نظری داده بنیاد برای مفهوم حسابداری میراثی می‌تواند به شفافیت و افزایش اثربخشی نظارت‌های پویا بر کارکردهای شرکت‌ها خانوادگی کمک نماید.

از طرف دیگر، چرایی انجام این پژوهش از منظر کاربردی می‌تواند مبنایی برای ضرورت انجام این پژوهش تلقی شود؛ زیرا کنترل این دست از تعارضاتِ بین شرکت با ذینفعان طبق لایحه‌ی اصلاح قسمتی از قانون تجارت ۱۳۴۷ و قانون تجارت ۱۳۱۱ باهدفِ کارا بودن شرکت و حفظ تعادل مورد تأکید قرار گرفته است. از طرف دیگر بر اساس ماده ۲۶۷ و ۲۷۷ لایحه قانون تجارت، حفاظت از منافع سهامداران به‌عنوان یک اولویت می‌بایست در دستور کار شرکت‌ها قرار گیرد و سهولت طرح دعوی توسط اقلیت را برای حفاظت از حقوق مادی و معنوی سرمایه‌گذاران مجاز تلقی نموده است (صادقیان ندوشن و باقری، ۱۳۹۵). بر این اساس

[1] The International Public Sector Accounting Standards Board
[2] International Federation of Accountants
[3] Wolf & Aversano
[4] Arayssi & Jizi
[5] Wild
[6] Widodo, Hanun & Wulandari
[7] Lee

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

با عنایت به موارد مطرح شده، این پژوهش به ارائه مدل حسابداری میراثی جهت ارزیابی تأثیر آن بر تقویت مالکیت خانوادگی می‌باشد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری بنا به ذات خود افشاء وقایع مالی را می‌بایست عهده‌دار باشد و با افشاء رویه‌های مالی امکان تصمیم‌گیری را به ذینفعان بدهد؛ اما زمانی که حسابداری از بستر فلسفی خود باهدف تأمین اهداف یا منافع گروه خاصی جدا می‌شود، می‌تواند تا حد بسیار زیادی تعارض برانگیز باشد (پورتر و پنتز[1]، ۲۰۱۳). حسابداری میراثی استعاره‌ای از کارکردهای همین نوع از حسابداری فرصت‌طلبانه‌ای است که با هدف تأمین منافع افراد دارای قدرت در ساختار مالکیت یک شرکت، افشاء اطلاعات را بر اساس خلأهای قانونی تحریف می‌نماید. حسابداری میراثی ارتباط تنگاتنگی با طبقهٔ خانوادگی افراد دارد که می‌تواند منجر به این موضوع گردد که گردانندگان این نوع از کسب و کار، با تکیه بر پشتوانهٔ مادی (سرمایهٔ مالی و املاک) و معنوی (نام و اعتبار خانواده) خانوادگی خود، تداوم فعالیت اقتصادی خود را تا حد زیادی تضمین کنند و به پایداری در بازار رقابتی دست یابند (آورسانو، کریستیانسز، تارتاگلیو پولیسینی و سانیو[2]، ۲۰۲۰). در این شیوه از حسابداری معمولاً از آنجا که اکثر پست‌های مدیریتی را اعضای یک خانواده تشکیل می‌دهند، نظارت سهامداران اقلیت به‌عنوان سهامداران عمومی بر رویه‌های افشاء اطلاعات به‌راحتی امکان‌پذیر نمی‌باشد (هپ[3]، ۲۰۱۵).

از طرف دیگر، حسابداری میراثی باهدف تأمین منافع سهم اکثریت مالکان خانوادگی، از طریق افزایش هزینه‌ی سهامداران اقلیت، چه به لحاظ پولی و چه به لحاظ ارزش سهام، کسب منفعت می‌نماید (ویلد، ۲۰۱۵). در واقع اولویت بخشیدن به حفاظت از منافع اعضای خانواده در ساختار مالکیتِ خانوادگی از طریق رویه‌های حسابداری فرصت‌طلبانه، می‌تواند به عمیق‌تر شدن تعارضِ منافع بین مالکان کنترل‌کننده شرکت (مالکان خانوادگی) با سهامداران بیرونی گردد (آماتو، بورسکاردو و تنئوسی[4]، ۲۰۲۴). این تضاد منافع در رویه‌های حسابداری میراثی از طرق مختلف همچون فروش محصولات شرکت با قیمت کمتر به افراد وابسته؛ استخدام افراد فاقد صلاحیت خانواده در شرکت؛ افزایش حقوق و مزایای اعضای خانواده و یا افزایش پرداخت مالیات خود را نشان دهد. به‌عنوان‌مثال غالباً شرکت‌ها به دنبال به حداقل رساندن مالیات‌ها می‌باشند، اما برخی از مطالعه‌ها بر اساس رویه‌های حسابداری شرکت‌های مالکیت خانوادگی نشان از افزایش پرداخت مالیات‌ها دارند (ژیا، کائو و چان[5]، ۲۰۱۷)؛ زیرا این دست از شرکت‌ها باهدف پوشش کارکردهای مالی خود در به دنبال افزایش شهرت خود از طریق ارتقاء مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌باشند؛ به عبارت دیگر، از آنجایی که اجتناب مالیاتی با پیامدهای منفی برای وجهه‌ی شرکت‌ها همراه است، شرکت‌های دارای رویکرد حسابداری میراثی تلاش می‌نمایند تا از طریق ارتقاء مسئولیت‌پذیری اجتماعی، وجهه‌ی خود را در بین سهامداران جزء تقویت نمایند تا جایگاه رقابتی خود را از دست ندهند (دیر و ویتن[6]، ۲۰۰۶). گیمئنو[7] (۲۰۱۰) با هدف بسط حسابداری میراثی مدل‌های خانواده کنشگر اقتصادی را طبق شکل (۱) تشریح نمود.

[1] Porter & Pentz
[2] Aversano, Christiaens, Tartaglia Polcini & Sannino
[3] Hope
[4] Amato, Broccardo, & Tenucci
[5] Xia, Cao & Chan
[6] Dyer & Whetten
[7] Gimeno

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]



شکل (۱): تئوری‌های کنشگر اقتصادی در بسط حسابداری میراثی (منبع: گیمئنو، ۲۰۱۰)

بر اساس این ابعاد می‌بایست بیان نمود، طبق رویکرد کاپیتانی، یک عضو قابل‌اعتماد در خانواده با هدایت اهداف مالی مورد انتظار خود، به دنبال گسترش مالکیت خانواده بر تمامی امور شرکت به‌ویژه منافع مالی است (هینو، تئومینن و جوسیلا[1]، ۲۰۲۰). در این رویکرد، معمولاً نسل اول خانواده امکان بهره‌مندی از رویه حسابداری میراثی را خواهد داشت، اما در گذار به نسل دوم این رویکرد چندان نمی‌تواند سودمند باشد. در رویکرد امپراطوری، سیطره‌ی تمرکز بر حسابداری به‌منظور افشاء گزینشی اطلاعات، صرفاً باهدف تقویت و استحکام تملک‌گرایی صورت می‌پذیرد (بانگ[2]، ۲۰۲۳). در رویکرد تیمی، به دلیل تنوع و تفاوت انتظارات اعضای خانواده و پراکندگی قدرت، معمولاً حسابداری میراثی صرفاً بر روی کلیات و تقسیم سود موردتوجه قرار می‌گیرد؛ به عبارت دیگر واحد حسابداری، به‌صورت تخصصی کلیه مسیرهایی که می‌تواند به لحاظ قانونی نفع بیشتری برای مالکیت شرکت به همراه داشته باشد را دنبال می‌نماید (لینی[3]، ۲۰۰۴). در رویکرد حرفه‌ای، اساساً حسابداری میراثی از طریق رویه‌های شفاف و قابل‌اعتماد به دنبال حداکثر کردن ارزش شرکت می‌باشد تا از طریق تضمین منافع خود، منافع سایر سهامداران نیز اقناع گردد. در رویکرد مشارکتی، اعضای خانواده با سپردن امور اداره‌ی شرکت به تکنوکرات‌ها[4] در تلاش برای افزایش ارزش سهام خود در سایه حاکمیت شرکتی می‌باشند. در این رویکرد معمولاً مالکیت به‌طور پیوسته نحوه‌ی اداره امور مالی را دنبال می‌نمایند و صرفاً در چشم‌اندازهای آتی شرکت مشارکت می‌کنند و باقی امور توسط متخصصان هدایت می‌شود. در رویکرد کادیلو که یک کلمه اسپانیولی است و به مرد قدرتمند مشهور است، مالک قدرتمند به‌عنوان عضوی قابل‌اعتماد اعضای خانواده، با چیدمان افراد مورد اعتماد در ساختار شرکت، در تلاش برای تسخیر دیکتاتور مآبانه‌ی عملکردهای مالی به نفع خود و خانواده می‌باشد و معمولاً با تغییر زودهنگام افراد نزدیک خود در پست‌های شرکت مثل واحد حسابداری، مانع از درج اطلاعات و اهداف آن به بیرون از شرکت می‌شوند (درلئوگئوین و ایرلی[5]، ۲۰۱۰). لذا با عنایت به مبانی نظری مطرح شده، سؤال‌های پژوهش به ترتیب زیر مطرح می‌شود:

سؤال اول پژوهش: مضامین مفهومی حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کدامند؟

سؤال دوم پژوهش: مؤلفه‌های محوری حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کدامند؟

سؤال سوم پژوهش: مقوله‌های سازه‌ای حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کدامند؟

[1] Heino, Tuominen & Jussila
[2] Bong
[3] Lane
[4] تکنوکرات‌ها افراد متخصصی هستند که از صلاحیت فنی بالاتری در خصوص اجرای سیاست‌ها و الزامات تخصصی نهادی برخوردار هستند.
[5] Derluguian & Earle

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

سؤال چهارم پژوهش: تأثیرگذارترین مؤلفه‌های محوری حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کدامند؟

بر اساس سؤال‌های مطرح شده می‌بایست اذعان نمود که بر اساس فرآیند تحلیل نظریه داده بنیاد[1]، سه سؤال اول پژوهش پاسخ داده می‌شود و سؤال چهارم پژوهش بر اساس فرآیند رتبه‌بندی تفسیری[2] (IRP) پاسخ داده می‌شود.

پیشینه پژوهش

رحمان و ژئو[3] (۲۰۲۴) مطالعه‌ای با عنوان «کشف تقلب حسابداری در شرکت‌های خانوادگی: شواهدی از رویکردهای یادگیری ماشینی» انجام دادند. در این مطالعه داده‌های ۹۱ شرکت با مالکیت خانوادگی در کشور مالزی مورد کنکاش قرار گرفته است و نتایج آن نشان می‌دهد که مدل‌های یادگیری ماشینی در مقایسه با رویکرد رگرسیون لجستیک، اثربخشی بالاتری را در شناسایی تقلب حسابداری در سطح شرکت‌های مالکیت خانوادگی دارد. از طرف دیگر مشخص شد، مهم‌ترین محرکِ شکل‌گیری تقلب‌های حسابداری در بستر این شرکت‌ها، نوع تفکر منفعت‌طلبانهٔ اعضای خانواده می‌باشد که باعث می‌گردد با دخالت در جزئی‌ترین امور، منافع شرکت را به سمت قدرت خانوادگی مصادره نمایند و این مسئله به بروز تقلب‌های حسابداری می‌تواند منتج شود. موتیلسکا-کوزیما، سزیمانسکا و سافین[4] (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «نفوذ خانواده و استراتژی‌های جانشینی و انتصاب در ساختارهای مالی شرکت: مقایسه بین شرکت‌های خانوادگی و شرکت‌های بنیان‌گذار» انجام دادند. این مطالعه ابتدا از طریق مصاحبه با مدیران شرکت‌های دارای دو نوع مالکیت متفاوت شاملِ مالکیت خانوادگی و مالکیت بنیان‌گذاری، تلاش نمود تا جنبه‌های نفوذ و استراتژی‌های دخالت در انتصاب و جانشینی مشاغل مالی را مورد بررسی قرار دهند، سپس از طریق پرسشنامه محقق ساخته، داده‌های ۳۹۰ شرکت خصوصی در کشور لهستان را مورد بررسی قرار دادند تا بر اساس تحلیل واریانس نسبت به آزمون فرضیه پژوهش اقدام نمایند. نتایج نشان داد افزایش نفوذ اعضای خانواده در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی، لزوماً منجر به دخالت در انتصاب افراد نمی‌شود، اما در شرکت‌هایی با مالکیت بنیان‌گذاری، نفوذ اعضای خانواده نقش مؤثری در انتصاب افراد دارد. لذا این نتیجه گویایی این مسئله است که قدرت ساختاری شکل گرفته در این نوع مالکیت، به شکل فزاینده‌ای تملک‌طلبانه و تمامیت‌خواهانه می‌باشد. نتاری و دلیو[5] (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «نفوذ اختیارات نسبی بر اعضای خانواده نسل جدید در مالکیت خانوادگی: مطالعه‌ی موردی شرکت‌های متعلق به سیاه‌پوستان آفریقای جنوبی» انجام دادند. این مطالعه با توزیع یک پرسشنامه ساختاریافته بین پاسخ‌دهندگان آفریقای جنوبی که صاحب کسب و کارهای خانوادگی بودند، تأثیر نفوذ قدرت مالکان در تصمیم‌های اثرگذار بر سایر ذینفعان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که سبک فرهنگ بومی و خانوادگی به‌طور قابل‌توجهی بر کارکردهای انتصابی اعضای هیئت‌مدیره‌ی این شرکت‌ها مؤثر است و این مسئله باعث می‌شود تا شیوه‌ی افشاء اطلاعات این شرکت‌ها بیشتر با ماهیت گزینشی صورت پذیرد. ولف و آورسانو[6] (۲۰۲۳) پژوهشی تحت عنوان «دارایی‌های موروثی در روند قانونی هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی (IPSASB)» انجام دادند. این پژوهش به لحاظ روش‌شناسی مروری و تطبیقی بود و از غربالگری سیستماتیک برای بررسی مباحث مربوط به قوانین و دستورالعمل‌های تدوین شده در مورد شناختِ بهتر از مسئلهٔ پژوهش استفاده کرده است. در واقع این پژوهش به دنبال تعیین تفاوت رویکردهای پژوهشی با رویکردهای استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی در نحوه‌ی مواجه با دارایی‌های موروثی بوده است. در این مطالعه مطرح گردید، استانداردهای حسابداری بین‌المللی بخش عمومی (IPSASB) پیشنهاد می‌کند که دارایی‌های ثابتِ دارای قدمت در صورت‌های مالی، می‌بایست در قسمت دارایی‌های ثابت مشهود طبقه‌بندی شوند، در حالی که ادبیات دانشگاهی گزارش‌دهی، اذعان می‌کند که این قلم از دارایی‌ها باید از طریق یادداشت‌های همراه افشاء گردد. لذا این مطالعه با درک چنین تفاوتی، عدم ساختاریافتگی در رابطه با بکارگیری رویه‌های حسابداری میراثی را مورد تأکید قرار داد. دی‌ایستون و کارابلی[7] (۲۰۲۲) پژوهشی

[1] Grounded Theory
[2] Interpretive Ranking Process
[3] Rahman & Zhu
[4] Motylska-Kuzma, Szymanska & Safin
[5] Ntari & Deliwe
[6] Wolf & Aversano
[7] D'Este & Carabelli

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

تحت عنوان «مالکیت خانواده، مدیریت خانواده و چند ملیتی: شواهدی از هند» انجام دادند. در این مطالعه نمونه‌ای از ۹۰ شرکت ایتالیایی تحت ۵۴۰ مشاهدات برای آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است. این مطالعه شواهدی از ارتباط مثبت بین مالکیت خانوادگی و ریسکی که شرکت‌های نمونه با آن مواجه هستند، ارائه می‌کند. همچنین نشان می‌دهد که تعداد مدیران داخلی با ریسک‌پذیری شرکت‌ها از همبستگی منفی برخوردار است. نورانی (۱۴۰۲) مطالعه‌ای با عنوان «عکس‌العمل بازار به تجدید ارائه و تحریف اطلاعات مالی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی» انجام دادند. در این مطالعه ۱۱۰ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۷-۱۴۰۰ بررسی شدند. به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز، از تحلیل آماری رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد مالکیت خانوادگی باعث کاهش وقوع تحریف اطلاعات مالی می‌شود، چراکه محققان این مطالعه استنباط نمودند که اعضای خانواده در این مالکیت، برای جلوگیری از کاهشِ شهرت شرکت، تلاش می‌نمایند تا با افشاء به موقع و قابل‌اتکا اطلاعات، مانع از فشارهای بیرونی گردند. با این وجود، نتایج نشان می‌دهد در مقایسه با تجدید ارائه در شرکت‌های غیر خانوادگی، سطح صورت‌های مالی سنواتی شرکت‌های خانوادگی در بازه زمانی پژوهش بیشتر است. کیان و فقیه (۱۴۰۲) مطالعه‌ای با عنوان «تأثیر مشکل نمایندگی بر قدرت پیش‌بینی کنندگی سود در شرکت‌های خانوادگی: نقش میانجی مدیریت سود» انجام دادند. بر این اساس، این مطالعه با ارزیابی ۳۴۰ مشاهده مربوط به شرکت خانوادگی در طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰، نتیجه‌گیری کردند که مشکل نمایندگی بر مدیریت سود و قدرت پیش‌بینی کنندگی سود به ترتیب تأثیر مثبت و منفیِ معناداری دارد. همچنین نتایج بیانگر تأثیر میانجی مدیریت سود بر ارتباط بین مشکل نمایندگی و قدرت پیش‌بینی کنندگی سود در شرکت‌های خانوادگی می‌باشد. به بیان دیگر، مشکل نمایندگی هم به‌صورت مستقیم و هم به‌صورت غیرمستقیم و از طریق مدیریت سود (میانجی کامل) بر قدرت پیش‌بینی کنندگی سود تأثیرگذار است.

با مرور پیشینه‌های پژوهش ارائه شده می‌توان دریافت که موضوع مطالعه‌ی حاضر، مبنی بر توسعه مفهوم حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، پدیده‌ای نوظهور در دانش حسابداری تلقی می‌شود که می‌تواند با ارائه‌ی چارچوب نظری از طریق تحلیل نظریه داده بنیاد و ارزیابی آن به‌صورت ماتریسی، اولاً به شناخت محتوایی چنین مفاهیمِ برآمده‌ای از رویکردهای نظریه‌های اجتماعی در دانش حسابداری کمک نماید، ثانیاً شناختِ واقع‌گرایانه‌تری از کارکردهای خانوادگی را در اداره امور شرکت‌ها جهت حفاظت از حقوق ذینفعان ایجاد نماید.

روش پژوهش

این مطالعه به لحاظ نوع هدف در روش‌شناسی، اکتشافی محسوب می‌شود، زیرا برای شناسایی زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، از تحلیل نظریه داده بنیاد بر اساس رویکرد گلیزر بهره برده است. به لحاظ نتیجه این مطالعه توسعه‌ای است، زیرا پدیده‌ی مورد بررسی در این مطالعه، از انسجام نظری و چارچوب محتوایی یکپارچه در بستر مطالعه برخوردار نمی‌باشند. به لحاظ نوع داده می‌بایست این مطالعه را ترکیبی تلقی نمود، چراکه در بخش کیفی از طریق نظریه داده بنیاد و انجام مصاحبه ابتدا زمینه‌های کلیدی مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در قالب یک چارچوب نظری شناسایی می‌شود تا بر اساس تحلیل دلفی پایایی ابعاد شناسایی شده، مورد کنکاش قرار گیرد.

در بخش کمی این مطالعه نیز از طریق فرآیند ماتریس رتبه‌بندی تفسیری[1] (IRP)، تلاش می‌شود تا با مقایسه زوجی معیارها در سطر «*i*» و ستون «*j*»، محوری‌ترین زمینه‌ی مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی شناسایی گردد.

جامعه آماری

بر اساس ماهیت جمع‌آوری داده‌های این مطالعه به‌صورت ترکیبی، در بخش کیفی خبرگان حسابداری به‌عنوان مصاحبه‌شوندگان برای شناسایی زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی حضور داشتند.

[1] Interpretive Ranking Process

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

شیوه‌ی انتخاب مصاحبه‌شوندگان، به‌منظور تأمین مبنای خبرگی، از طریق پژوهش هنوود و پیدگن[1] (۱۹۹۲) برمبنای معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب[2]، قدرت افتراق[3]، آگاهی از زمینه پژوهشی[4] و به‌طور خاص تفسیر تشریحی[5] صورت پذیرفت. برای رسیدن به این هدف، لازم بود، قبل از رسیدن به تعداد نفرات مصاحبه‌شونده، از طریق معیار اهمیت تناسب، تعداد بیشتری با توجه به تجربه‌های پژوهشی در مورد مفاهیم مشابه با موضوع مورد بررسی به دلیل نوظهور بودن مفهوم حسابداری میراثی و مالکیت خانوادگی انتخاب می‌شد که طی این فرآیند از ۲۴ نفر جهت انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر نویسندگان این مطالعه از تناسب بهتری به لحاظ شناخت خبرگی، برخوردار بودند. سپس از مجموع ۲۴ نفر، ۱۷ نفر پاسخ مثبت به مشارکت در این مطالعه دادند. در ادامه برمبنای حساسیت به زمینه‌ی مورد مطالعه[6]، ۱۷ نفر اولیه انتخاب شده، مجدداً غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق؛ آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، مورد بررسی قرار گیرد تا در نهایت با بررسی‌های به عمل آمده و توجه به جنبه‌هایی مثل زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۲ نفر به‌عنوان مصاحبه‌شوندهٔ، بخش کیفی انتخاب شدند که از سطح انگیزه و آگاهی لازم برای مشارکت در رابطه با پدیده‌ی مورد بررسی برخوردار بودند. معیارهای موردنظر در این فرآیند، از یک سو دارا بودن مرتبه استادیاری و بالاتر از آن و از سویی دیگر شناخت از در مورد مفهوم حسابداری میراثی بود. روش نمونه‌گیری در این بخش، استفاده از مبنای نمونه‌گیری نظری بود تا امکان دستیابی به نقطه اشباع تئوریک حاصل گردد. مطابق با صاحب‌نظران نظریهٔ داده بنیاد، همچون فرناندز[7] (۲۰۰۴)؛ گلیزر و هالتون[8] (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز[9] (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد.

سپس در بخش کمی پس از طراحی مدل باهدف تبیین محورهای زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، به پیروی از تعریف نمازی و محمدی (۱۳۸۹)، مدیران و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌هایی به‌عنوان مالکیت خانوادگی در این مطالعه به‌صورت مقایسه زوجی مشارکت می‌نمایند که یا حداقل بیست درصد از سهام آن شرکت‌ها به‌صورت فردی یا گروهی در دست اعضای خانواده باشد، حداقل یکی از اعضای نسبی یا سببی خانواده عضو هیئت‌مدیره و مدیر اجرایی باشد و یا حداقل دو نسل از خانواده در کنترل شرکت نقش داشته باشند. لذا با اتکا به گزارش‌های هیئت‌مدیره و گزارش‌های محرمانه‌ی حسابرسان مستقل تعداد ۲۲ نفر به‌عنوان مشارکت‌کننده در این مطالعه حضور داشتند که بر اساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. علّت معدود بودن مشارکت‌کنندگان در این بخش نیز، دستورالعمل اجرای ماتریس رتبه‌بندی تفسیری به لحاظ تعداد فرآیندهای مشارکت و پیچیدگی آن می‌باشد. لذا با اتکا به پژوهش‌های ساهو و تاکر[10] (۲۰۲۳)؛ جان‌ویلیام، سورِش و سابرامانیان[11] (۲۰۲۳) و ولتمیر و محمّد[12] (۲۰۱۷) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه ۱۵ تا ۳۰ نفر تعیین شدند که در این مطالعه نیز تعداد نمونه‌ی ۲۲ نفری موردتوجه قرار گرفت.

شیوه‌ی جمع‌آوری داده‌های مطالعه

باتوجه به ترکیبی بودن شیوه‌ی گردآوری داده‌ها و دو مبنایی بودن پدیده‌ی مورد بررسی در این مطالعه، جمع‌آوری داده‌ها در هر بخش به تفکیک تشریح می‌شود.

[1] Henwood & Pigeon
[2] The Importance of Fit Context goals
[3] Differentiating Power
[4] Knowledge of the Research Field
[5] Descriptive Interpretation
[6] Sensitivity to the Facts Under Study
[7] Fernández
[8] Glaser & Holton
[9] Charmaz
[10] Sahoo & Thakur
[11] John William, Suresh & Subramanian
[12] Veltmeyer & Mohamed

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

شیوه‌ی جمع‌آوری داده‌های مطالعه/شناسایی زمینه‌های شکل‌گیری حسابداری میراثی

بر اساس توضیح‌های روش‌شناسی، به دلیل عدم وجود ابعاد منسجم و یکپارچه در خصوص این پدیده، از نظریه داده بنیاد و اَبزار مصاحبه با خبرگان بهره برده شد. در این فرآیند، رویکرد نوخاسته یا ظاهرشونده گلیزر[1] (۱۹۹۲) در تحلیل نظریه داده بنیاد، مبنای جمع‌آوری داده‌ها در نظر گرفته شد. به طوری که پس از انجام هر مصاحبه به ترتیب نسبت به کدگذاری باز؛ کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی اقدام گردید. در این رویکرد، نظریه از درون پدیده‌ی مورد بررسی ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا، پیش‌فرض‌های منسجمی در مورد مسئله‌ی مورد مصاحبه ندارند و صرفاً به‌واسطه‌ی ادبیات نظری گسسته، اقدام به انجام مصاحبه به‌صورت عمیق و نیمه عمیق برای رسیدن به نقطه‌ی اشباع تئوریک، می‌نمایند. نکته قابل‌توجه بر اساس راهبرد نظریه‌پردازی داده بنیاد ظاهرشونده، تحلیل داده‌ها بر اساس کدگذاری هم‌زمان با انجام مصاحبه‌ها می‌باشد (کلالیان‌مقدم، مهارتی، اشرفی و خوراکیان، ۱۳۹۹).

در این فرآیند، پس از ظاهر شدن مضامین اولیه از کدگذاری باز، برای تفکیک مؤلفه‌ها در قالب مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به‌صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته، ادامه یافت تا نحوه‌ی دستیابی به نقطه‌ی اشباع نظری مشخص گردد. لازم به توضیح است که در طول انجام مصاحبه، سؤالات برحسب شرایط مصاحبه و رویکردهای خبرگان، به‌طور مداوم تعدیل می‌شد تا فرآیند کدگذاری داده‌ها از مسیر جریان اصلی پدیده‌ی مورد بررسی خارج نگردد. در این مسیر طبق پروتکل مصاحبه، سؤالات باز به‌صورت رفت و برگشتی از خبرگان پرسیده شد و با کدگذاری در پایان هر مصاحبه تلاش شد تا در لایه اول دسته‌بندی، کدهای باز مشابه در یک مؤلفه قرار گیرند. سپس طی کدگذاری محوری، مؤلفه‌های مشابه به یک مقوله اختصاص یافتند. حائز اهمیت بود که در این فرآیند، زمان اتمام مصاحبه‌ها به شیوه‌ی علمی موردتوجه قرار می‌گرفت. برای این منظور، از فرآیند نقطه‌ی اشباع نظری بهره برده شد. به این صورت که پس از هر مصاحبه، کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری محوری انجام می‌گرفت تا با مشخص شدن مفاهیم و اشتراکات مفهومی، دسته‌بندی مؤلفه‌ها و مقوله‌ها در قالب یک چارچوب نظری، هویدا گردد. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل شیوه‌های مصاحبهٔ اشاره شده، تلاش شد تا با یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام هر مصاحبه بتوان، مضامین قابل استنادتری را شناسایی نمود، چراکه به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری می‌شد. با ارائه‌ی این توضیح‌ها، طی ۱۲ مصاحبه‌ی انجام شده، دسته‌بندی کدها مبنای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک تلقی گردید، به‌طوری‌که تقریباً تا مصاحبه‌ی نهم، با شناسایی نیمی از کدهای باز، سازهٔ نظری جنبه‌های پدیدهٔ محوری شناسایی شده بود. پس از مصاحبهٔ نهم، تمرکز مطالعه بر روی دستیابی به توازن کدها از طریق ادامهٔ مصاحبه‌ها به شکل نیمه عمیق، ادامه یافت تا در مصاحبه‌ی دوازدهم، مشخص گردید، مفهوم جدید و متفاوتی نسبت به مفاهیم قبلی پدیدار نمی‌شود و در این نقطه با اتمام مصاحبه‌ها، فرآیند کدگذاریِ محوری و انتخابی آغاز شد تا بتوان داده‌های برآمده از جریان مصاحبه را وارد فاز تحلیل دلفی نمود.

شیوه‌ی جمع‌آوری داده‌های مطالعه بر اساس تحلیل دلفی

با مشخص شدن زمینه‌های کلیدی مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، از طریق تحلیل دلفی فازی، اقدام به سنجش پایایی اَبعاد شناسایی شده در بخش کیفی شد. لازم به ذکر است که بر اساس نوع تحلیل بخش کمّی که ماتریسی است، جهت سنجش پایایی، انجام فرآیند دلفی فازی، از کارکرد مطلوب‌تری برخوردار بود؛ به عبارت دیگر، این فرآیند به دلیل اتکا به مقیاس‌های زبانی فازی، از اعتبار بالاتری برای تعمیم معیارهای شناسایی شده به بستر مطالعه برخوردار می‌باشد. لذا باتوجه به‌احتمال پراکندگیِ نظریِ ابعاد شناسایی در فرآیند کیفی، تحلیل فازی برای تعیین پایایی مورد استفاده قرار گرفت. در این تحلیل از مقیاس اعداد فازی مثلثی[2] (TFN) که شامل معیار زبانی هستند، بهره برده شد. به این

[1] Glaser
[2] Triangular Fuzzy Number

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

صورت که با ایجاد چک‌لیستی مبتنی بر مقیاس‌های زبانی فازی، هریک از مؤلفه‌های محوری شناسایی شده، مجدداً توسط مشارکت‌کنندگان بخش کیفی مورد بررسی قرار گرفت تا با اختصاص امتیازهای مشخص به مقیاس‌های زبانی فازی شاملِ «خیلی زیاد»؛ «زیاد»؛ «متوسط»؛ «کم» و «خیلی کم»، بتوان میزان تطبیق معیارهای محوری شناسایی شده با کارکردهای حسابداری میراثی در شرکت‌های خانوادگی را مورد بررسی قرار داد.

شیوه‌ی جمع‌آوری داده‌های مطالعه بر اساس تحلیل فرآیند رتبه‌بندی تفسیری

پس از تأیید پایایی ابعاد از طریق تحلیل دلفی فازی، با اختصاص کدهای مشخص به هریک از محورهای اصلی مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی، در گام اول از طریق تحلیل ماتریس متقارن اثرگذاری محورهای اصلی در چهار جهت «تأثیرگذاری سطر بر ستون $i \rightarrow j$»؛ «تأثیرگذاری ستون بر سطر $i \leftarrow j$»؛ «تأثیرگذاری متقابل ستون بر سطر و بالعکس $i \leftrightarrow j$» و «عدم وجود تأثیر بین سطر و ستون $i \neq j$» مشخص می‌شود تا نسبت به تعیین روابط درونی بین محورهای مورد ارزیابی در سطر «*i*» و ستون «*j*» اقدام شود. پس در گام بعدی از طریق ۴ حالتِ «V» تأثیر مستقیم؛ «A» تأثیر معکوس؛ «X» تأثیر متقابل و «O» بدون تأثیر نسبت به تشکیل ماتریس خود تعاملی، متقارن و دستیابی اقدام می‌شود تا از طریق تبدیل هریک از این معیارها به «۰» و «۱» بتوان، نسبت به تعیین درصد امتیازهای ماتریسی برای تعیین محوری‌ترین مؤلفه‌ی مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی اقدام نمود. بر اساس تجمیع توضیح‌های ارائه شده، می‌توان فرآیندهای گام‌به‌گام اجرای این تحلیل را در شکل (۲) مشاهده نمود.



شکل (۲): فرآیندهای اجرایی تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (مأخذ: یافته‌های پژوهش)

یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریسی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمّی ارائه می‌گردد. این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش نمود تا مفهوم توسعه حسابداری میراثی را بر اساس یک چارچوب نظری، مورد بررسی قرار دهد. لذا بر اساس عدم مشخص بودن اَبعاد منسجم در خصوص زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش ارائه شود. ازاین‌رو بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول (۱) نشان‌دهنده‌ی فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری برای معنابخشی به پدیدهٔ مورد بررسی در مطالعهٔ حاضر قلمداد می‌شود.

جدول (۱): زمینه‌های شکل‌گیری مؤثر بر حسابداری میراثی در شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

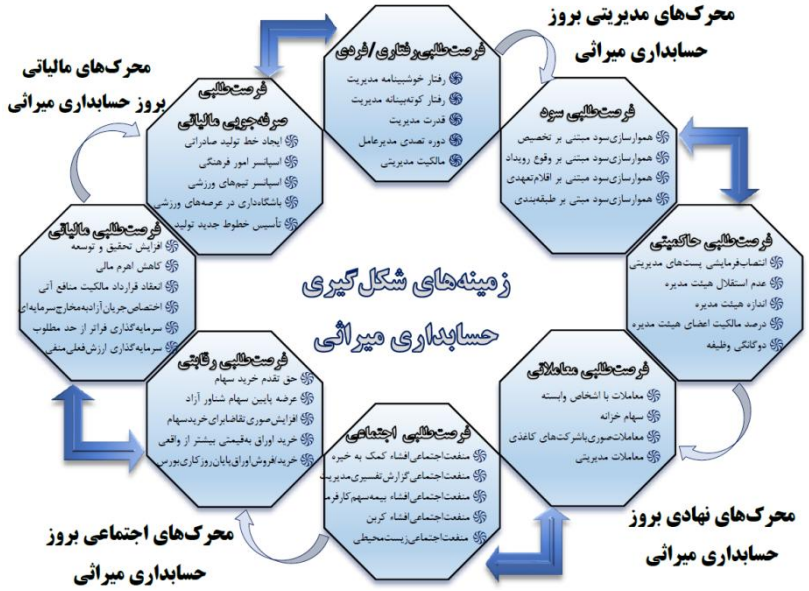
کدگذاری‌های اصلی			کدگذاری تئوری
کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی	
مضامین مفهومی	مؤلفه‌های اصلی	مقوله‌ها	طبقه‌بندی اصلی
رفتار خوش‌بینانه مدیریت	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	محرک‌های مدیریتی بروز حسابداری میراثی	پیشران‌های حسابداری نسلی در شرکت‌های خانوادگی
رفتار کوته‌بینانه مدیریت			
قدرت مدیریت			
دوره تصدی مدیرعامل			
مالکیت مدیریتی			
هموارسازی سود از طریق تخصیص	فرصت‌طلبی سود		
هموارسازی سود از طریق وقوع رویداد			
هموارسازی سود از طریق اقلام تعهدی			
هموارسازی سود از طریق طبقه‌بندی			
انتصاب فرمایشی پست‌های مدیریتی	فرصت‌طلبی حاکمیتی	محرک‌های نهادی بروز حسابداری میراثی	
عدم استقلال هیئت‌مدیره			
اندازه هیئت‌مدیره			
درصد مالکیت اعضای هیئت‌مدیره			
دوگانگی وظیفه			
معاملات با اشخاص وابسته	فرصت‌طلبی معاملاتی		
سهام خزانه			
معاملات صوری با شرکت‌های کاغذی			
معاملات مدیریتی			
پوشش منفعت‌طلبی اجتماعی از طریق افشاء کمک‌های مرتبط با امور خیره	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	محرک‌های اجتماعی بروز حسابداری میراثی	
پوشش منفعت‌طلبی اجتماعی از طریق افشاء گزارش‌های تفسیری مدیریت			
پوشش منفعت‌طلبی اجتماعی از طریق افشاء بیمه سهم کارفرما			
پوشش منفعت‌طلبی اجتماعی از طریق افشاء کربن			
پوشش منفعت‌طلبی اجتماعی از طریق افشاء کارکردهای زیست‌محیطی			
حق تقدم خرید سهام	فرصت‌طلبی رقابتی		
عرضه پایین سهام شناور آزاد			
افزایش صوری تقاضا برای خرید سهام			
خرید اوراق بهادار به قیمتی بیش از قیمت واقعی			
خرید یا فروش اوراق بهادار در پایان روز کاری بورس			
افزایش هزینه‌های تحقیق و توسعه	فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	محرک‌های مالیاتی بروز حسابداری میراثی	
کاهش اهرم مالی			
انعقاد قرارداد مالکیت منافع آتی			
اختصاص جریان‌های نقد آزاد در مخارج سرمایه‌ای			
سرمایه‌گذاری فراتر از حد مطلوب در پروژه‌های نافرجام			
استفاده از جریان‌های نقد آزاد در پروژه‌های با ارزش فعلی خالص منفی			
ایجاد خط تولید صادراتی	فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی (استفاده از صرفه‌جویی مالیاتی)		
اسپانسر امور فرهنگی			
حمایت مالی از تیم‌های ورزشی			
باشگاه‌داری در عرصه‌های ورزشی			
تأسیس خطوط جدید تولید باهدف ایجاد اشتغال بیشتر			

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز (۱۹۹۲) در تحلیل داده بنیاد، می‌توان طبق شکل (۳) نسبت به ارائه‌ای چارچوب نظری مرتبط با زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی اقدام نمود.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]



شکل (۳): چارچوب نظری زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی (مأخذ: یافته‌های پژوهش)

باتوجه چارچوب نظری پژوهش همان‌طور که مشخص است، در واقع این مدل در قالب ۴ مقوله و ۸ مؤلفه و ۳۹ مضمون مفهومی تفکیک نموده است که طبق جدول (۲) می‌توان نحوه تفکیک و درصد فراوانی سه مرحله کدگذاری نیز مشخص شود.

جدول (۲): تفکیک کدهای ایجاد شده از مصاحبه‌های انجام شده

مقوله‌های شناسایی شده	مؤلفه‌های شناسایی شده	مضامین شناسایی شده	مجموع سطری	درصد فراوانی
محرک‌های مدیریتی بروز حسابداری میراثی	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	۵	۹	۲۳٪/۰۷
	فرصت‌طلبی سود	۴		
محرک‌های نهادی بروز حسابداری میراثی	فرصت‌طلبی حاکمیتی	۵	۹	۲۳٪/۰۷
	فرصت‌طلبی معاملاتی	۴		
محرک‌های اجتماعی بروز حسابداری میراثی	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۵	۱۰	۲۵٪/۶۴
	فرصت‌طلبی رقابتی	۵		
محرک‌های مالیاتی بروز حسابداری میراثی	فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	۶	۱۱	۲۸٪/۲۲
	فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	۵		
مجموع ستونی	شش مؤلفه‌ی شناسایی شده	۳۹	۱۰۰٪	

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

با شناخت زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی از طریق فرآیند تحلیل نظریه داده بنیاد، ادامه می‌بایست از طریق تحلیل دلفی فازی، سطح پایایی محورهای زمینه‌ای شناسایی شده مورد کنکاش قرار گیرد. در واقع تحلیل دلفی به‌عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مؤلفه‌های مدل را در قالب ابزارهای موردنظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این مطالعه جهت برازش پایایی مؤلفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. برای انجام تحلیل دلفی فازی می‌بایست از مقیاس اعداد فازی مثلثی (TFN) که شامل معیار زبانی ۵ بخشی طبق جدول (۳) است، استفاده شود.

جدول (۳): مقیاس اعداد فازی مثلثی

مقیاس زبانی	عبارات زبانی	اعداد فازی		
		U	M	L
۱	خیلی زیاد	۱۰	۷	۹
۳	زیاد	۹	۷	۵

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

۵	متوسط	۷	۵	۳
۷	کم	۵	۳	۱
۹	خیلی کم	۳	۱	۰

سپس با توسعه طیف فازی مناسب، دیدگاه خبرگان گردآوری می‌شود و به‌صورت فازی ثبت و مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در این روش معمولاً خبرگان نظرات خود را در قالب حداقل مقدار؛ ممکن‌ترین مقدار و حداکثر مقدار (اعدا فازی مثلثی) ارائه می‌دهند. در گام بعدی نسبت به تجمیع نظرات خبرگان اقدام می‌شود. لذا برای تجمیع نظرات خبرگان از روش میانگین فازی استفاده شده است. میانگین فازی n عدد فازی مثلثی (تجمیع دیدگاه n خبره) از طریق رابطه (۱) محاسبه می‌شود:

رابطه (۱):
$$F_{AVE} = \left(\frac{\sum l}{n}, \frac{\sum m}{n}, \frac{\sum u}{n}\right)$$

سپس از طریق تجمیع فازی دیدگاه خبرگان، می‌بایست اقدام به فازی‌زدایی کردن مقادیر نمود که برای هر شاخص قابل‌محاسبه می‌باشد؛ به عبارت دیگر، باید مقدار قطعی نظرات فازی خبرگان را مشخص نمود. برای این منظور از رابطه (۲) به ترتیب زیر استفاده می‌شود:

رابطه (۲):
$$DF_{ij} = \frac{\left[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})\right]}{3} l_{ij}$$

طبق رابطه (۲)؛ i اشاره به تعداد خبرگان؛ j اشاره به تعداد معیارهای ارزیابی دارد. همچنین u_{ij}؛ m_{ij} و l_{ij} اشاره به حداکثر؛ محتمل و حداقل‌ترین مقادیر ارزیابی برای معیار jام دارد. در آخرین مرحله نیز به‌منظور غربالگری شاخص‌های اثرگذار باید یک آستانه تحمل که در این مطالعه ۰/۷ تعیین شده است، در نظر گرفته شود. نکته قابل‌توجه این است که تعیین آستانه تحمل می‌تواند بسته به ماهیت تحلیلی و دیدگاه محققان، از پژوهشی به پژوهش دیگر متفاوت باشد. لذا در این مطالعه با پیروی از پژوهش بولو، برزیده و الهیاری ابهری (۱۳۹۹) آستانه تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شده است؛ بنابراین تعیین مقدار آستانه تحمل ۰/۷ و بزرگ‌تر از آن، مبنایی تأیید ابعاد شناسایی شده در این مطالعه تلقی می‌شود؛ به عبارت دیگر مقدار فازی‌زدایی شده بزرگ‌تر از ۰/۷ موردقبول و امتیاز زیر ۰/۷ مبنای رد محسوب می‌شود.

جدول (۴): پایایی به‌دست‌آمده از تحلیل دلفی فازی

			میانگین فازی				
	مؤلفه‌ها	اختصار	u	m	l	مقدار قطعی ناشی از میانگین غیر فازی	نتیجه
محورهای مؤثر بر حسابداری میراثی	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	A1	۰/۸۹	۰/۷۹	۰/۶۸	۰/۷۵	تأیید
	فرصت‌طلبی سود	A2	۰/۹۷	۰/۹۱	۰/۸۲	۰/۸۸	تأیید
	فرصت‌طلبی حاکمیتی	A3	۰/۷۳	۰/۵۹	۰/۵۱	۰/۵۶	تأیید
	فرصت‌طلبی معاملاتی	A4	۰/۹۲	۰/۸۵	۰/۷۹	۰/۸۳	تأیید
	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A5	۰/۸۸	۰/۷۶	۰/۶۹	۰/۷۴	تأیید
	فرصت‌طلبی رقابتی	A6	۰/۹۰	۰/۸۳	۰/۷۵	۰/۸۱	تأیید
	فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	A7	۰/۷۷	۰/۶۵	۰/۵۶	۰/۷۳	تأیید
	فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	A8	۰/۸۴	۰/۷۱	۰/۶۵	۰/۷۹	تأیید

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

با توجه به میانگین مقطعی غیر فازی شده هریک از ابعاد شناسایی شده‌ی مبانی پژوهش که بالاتر از حد آستانه ۰/۷می‌باشند، مشخص گردید، تمام ابعاد شناسایی شده‌ی بخش کیفی، از پایایی لازم برخوردار می‌باشند و می‌تواند در فرآیند ماتریسی مورد تحلیل قرار گیرد. با تأیید پایایی محورهای زمینه‌ای ایجاد حسابداری میراثی، در ادامه، مطالعه وارد فرآیند تحلیل رتبه‌بندی تفسیری می‌شود تا نسبت به تعیین محوری‌ترین زمینه‌ای شکل‌گیری توسعه حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی اقدام نماید. در این بخش می‌بایست با اختصاص کدهای قابل‌تعریف به هریک از محورهای زمینه‌ای تأیید شده‌ی حسابداری میراثی در گام اول اقدام به انجام متقارن‌سازی ماتریسی محورهای قرار گرفته در سطر «i» با ستون «j» نمود.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

لذا از اختصار «A» برای بسط محورهای زمینه‌ای پدیده مورد بررسی به بستر مطالعه استفاده می‌شود. در گام اول جهت انجام فرآیندِ ارزیابی تأثیرگذاری سطر «*i*» بر ستون «*j*» و یا برعکس و یا متقابل، می‌بایست ماتریس تعاملی را ایجاد نمود. به‌منظور ایجاد این ماتریس می‌بایست اثر مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم هریک از کدهای اختصاص داده را مشخص نمود. برای این منظور نیاز به تعریف روابط اختصاصی این تحلیل در قالب جدول (۵) می‌باشد.

جدول (۵): اختصاص دستور اجرا برای روابط سطری و ستونی

اختصاص نمادها تحلیل تفسیری	تعیین روابط سطری «*i*» و ستونی «*j*»		تشریح تفسیری نمادهای اختصاصی
V	$i \Rightarrow j$		اثر مستقیم سطر بر ستون
A	$i \Leftarrow j$		اثر مستقیم ستون بر سطر
X	$i \Leftrightarrow j$		اثر متقابل سطر و ستون
O	$i \Nleftrightarrow j$		عدم وجود اثر سطر و ستون

بر اساس این روابط، در ادامه نسبت به تشکیلِ ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) اقدام می‌شود.

جدول (۶): تشکیل ماتریس خودتعاملی

زمینه‌های شکل‌گیری حسابداری میراثی	A	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	A1	V	V	A	V	X	O	O	O
فرصت‌طلبی سود	A2		V	A	V	V	A	V	V
فرصت‌طلبی حاکمیتی	A3			V	V	V	V	V	V
فرصت‌طلبی معاملاتی	A4				V	O	A	O	O
فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A5					V	A	V	V
فرصت‌طلبی رقابتی	A6						V	V	V
فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	A7							V	X
فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	A8								V

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

در این بخش می‌بایست نسبت به تعیینِ ماتریس تفسیری بر اساس مقایسه سطر «*i*» و ستون «*j*» و شاخصِ مُد به ترتیب زیر اقدام شود.

جدول (۷): تفاسیر ماتریسی زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی

A8	A7	A6	A5	A4	A3	A2	A1	

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

A1	V			فرصت‌طلبی رفتاری/فردی مبنای بروز فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی				
A2		V						
A3	فرصت‌طلبی حاکمیتی مبنای بروز فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	فرصت‌طلبی حاکمیتی مبنای بروز فرصت‌طلبی سود	V					
A4			V					
A5	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی مبنای بروز فرصت‌طلبی رفتاری/فردی			V				
A6		فرصت‌طلبی رقابتی مبنای بروز فرصت‌طلبی سود		فرصت‌طلبی رقابتی مبنای بروز فرصت‌طلبی معاملاتی	فرصت‌طلبی رقابتی مبنای بروز فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	V		
A7						V	فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی مبنای بروز فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	
A8						فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی مبنای بروز فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	V	

مؤلفه‌های مستقر ستون «*j*»

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

در ادامه می‌بایست بر اساس تبدیل اختصارهای تعریف شده برای ماتریس خودتعاملی به ۰ و ۱ تبدیل شوند تا امکان تشکیل ماتریس دستیابی ایجاد شود. لذا جدول (۸) دستورهای مربوط به این اختصار را نشان می‌دهد.

جدول (۸): دستور اختصار هریک از نمادهای تعریف شده

اختصار	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

ماتریس دستیابی در واقع تبدیل اختصار ارائه شده برای مقایسه زوجی سطری «*i*» و ستونی «*j*» است که مبنای اولویت‌بندی در گام آخر را بر اساس روابط مستقیم نشان می‌دهد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

جدول (۹): تشکیل ماتریس دستیابی زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی

زمینه‌های شکل‌گیری حسابداری میراثی	A	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	A1	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰
فرصت‌طلبی سود	A2	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱
فرصت‌طلبی حاکمیتی	A3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
فرصت‌طلبی معاملاتی	A4	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰
فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A5	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱
فرصت‌طلبی رقابتی	A6	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱
فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	A7	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	A8	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

در ادامه‌ی تحلیل جهتِ تعیین ارتباطِ غیرمستقیم بین زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، مقایسه‌ی زوجی i امین مؤلفه به‌صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i + 1)$ ام تا n ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد. لذا بر اساس اجرای دستور بولین پروداکت[1] در نرم‌افزار متلب[2] روابط متقارن سطری «i» و ستونی «j» ماتریس دستیابی نهایی در جدول (۱۰) ارائه می‌شوند.

جدول (۱۱): تشکیل ماتریس دستیابی نهایی زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی

زمینه‌های شکل‌گیری حسابداری میراثی	A	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	A1	۱	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۰
فرصت‌طلبی سود	A2	۰	۱	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱
فرصت‌طلبی حاکمیتی	A3	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
فرصت‌طلبی معاملاتی	A4	۰	۰	۰	۱	۰	۱*	۱*	۰
فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A5	۱	۰	۰	۰	۱	۱*	۱	۱
فرصت‌طلبی رقابتی	A6	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱
فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	A7	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	A8	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

در نهایت در آخرین فرآیند ماتریسی، می‌بایست نسبت به تعیین درصدهای تأثیرگذاری هریک از زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی اقدام می‌شود.

جدول (۱۲): درصد امتیازهای زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی

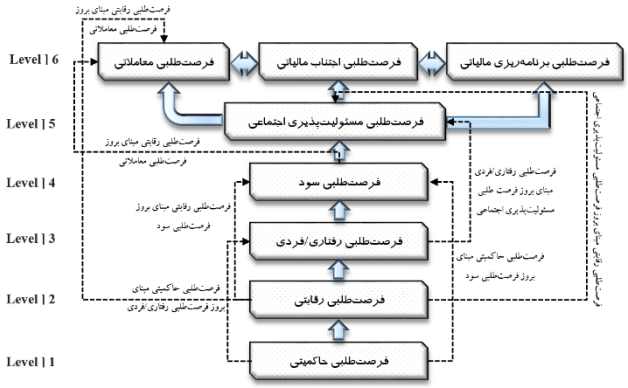
A	تأثیرگذاری مستقیم	تأثیرگذاری انتقال‌پذیر	تأثیرگذاری تفسیری	تأثیرگذاری کلی	درصد تأثیرگذاری جامع	رتبه‌بندی
A1	۴	۳	۱	۸	۱۶.۳۲٪	3rd
A2	۵	۲	۰	۷	۱۴.۲۸٪	4th
A3	۸	۰	۲	۱۰	۲۰.۴۰٪	1st
A4	۱	۲	۰	۳	۶.۱۲٪	6th
A5	۴	۱	۱	۶	۱۲.۲۴٪	5th
A6	۶	۰	۳	۹	۱۸.۳۶٪	2nd
A7	۲	۰	۱	۳	۶.۱۲٪	6th
A8	۲	۰	۱	۳	۶.۱۲٪	6th
مجموع	۳۲	۸	۹	۴۹		
درصد	۵۸.۵۳٪	۲۱.۹۵٪	۱۹.۵۲٪			

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

[1] Boolean Product
[2] MATLAB

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

درصد تأثیرگذاری جامع هریک از زمینه‌های مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌ها با مالکیت خانوادگی نشان داد، بالاترین ضریب تأثیر مربوط به معیار «A3» یعنی زمینه‌ی فرصت‌طلبی حاکمیتی در شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های با مالکیت خانوادگی می‌باشد. لذا با اتکا به نتایج کسب شده نسبت به ارائه‌ی مدل تفسیری رتبه‌بندی شده در قالب شکل (۴) اقدام می‌گردد.



شکل (۴): مدل رتبه‌بندی تفسیری (مأخذ: یافته‌های پژوهش)

همان‌طور که در شکل (۳) مشخص گردیده است، مهم‌ترین محور در تقویت شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر کارکردهای شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، زمینه‌ی فرصت‌طلبی حاکمیتی می‌باشد. این مدل بر اساس ۶ سطر، زمینه‌های مؤثر را در ارزیابی ماتریسی در خود جای داده است که اثرگذارترین محور در سطح اول (پایین) و کم اثرترین محور در سطح ششم (بالا) جایگذاری شده‌اند که می‌تواند مبنای تفسیر استراتژیک در رابطه با پدیده‌ی مورد بررسی تلقی شود.

لذا بر اساس همسویی بالاتر بین سؤالات طرح شدهٔ پژوهش با یافته‌های کسب شده می‌توان جدول (۱۳) را ارائه نمود.

جدول (۱۳): ارائه خلاصه یافته‌ها بر اساس طرح سؤال‌های پژوهش

ردیف	طرح سؤال‌های پژوهش	یافته‌های کسب شده
۱	سؤال اول پژوهش) مضامین مفهومی حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کدامند؟	شناسایی [۳۹] مضمون مفهومی
۲	سؤال دوم پژوهش) مؤلفه‌های محوری حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کدامند؟	شناسایی [۸] مؤلفه محوری
۳	سؤال سوم پژوهش) مقوله‌های سازه‌ای حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کدامند؟	شناسایی [۴] مقولهٔ سازه‌ای
۴	سؤال چهارم پژوهش) تأثیرگذارترین مؤلفه‌های محوری حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی کدامند؟	شناسایی مؤلفه فرصت‌طلبی حاکمیتی

(مأخذ: یافته‌های پژوهش)

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه ارائه چارچوب حسابداری میراثی و ارزیابی ماتریسی کارکردهای آن در مالکیت خانوادگی می‌باشد. در این مطالعه زمینه‌های مؤثر در شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر کارکردهای شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی به دلیل اینکه از چارچوب نظری منسجمی برخوردار نبود، طی فرآیند نظریه داده بنیاد تلاش شد تا چارچوب نظری پدیده مورد بررسی در بستر مطالعه ایجاد گردد. در این فرآیند طی ۱۲ مصاحبه‌ی انجام شده با خبرگان و تعیین نقطه اشباع تئوریک با ۲۷۹ کد باز که طبق جدول (۲) در بخش یافته‌ها ارائه شد، مجموعاً ۴ مقوله و ۸ مؤلفه و ۳۹ مضمون مفهومی شناسایی شدند. سپس از طریق استفاده از فرآیند تحلیل دلفی فازی، تلاش شد تا پایایی مؤلفه‌های محوری به‌عنوان پایه‌ی تحلیل رتبه‌بندی تفسیری مورد بررسی قرار گیرد که نتایج این بخش نیز از تأیید هر ۸ مؤلفه‌ی محوری یا زمینه‌ی مؤثر بر شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های با مالکیت خانوادگی حکایت دارد. سپس از طریق فرآیندهای ماتریسی مشخص شد، مهم‌ترین زمینه‌ی مؤثر در بستر مطالعه، فرصت‌طلبی حاکمیتی می‌باشد که در شکل‌گیری حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های با مالکیت خانوادگی، نقش محوری‌تری را می‌تواند بر اساس تفسیرهای ماتریسی داشته باشد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

در تحلیل نتیجه کسب شده می‌بایست اذعان نمود که شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی معمولاً به دلیل انتصاب‌های مدیریتی که در سطح هیئت‌مدیره دارند، منافع تملک‌طلبانه‌ی خود را از طریق مکانیزم‌های راهبری شرکت به ساختاری اداره‌ی شرکت از جمله واحد حسابداری به‌گونه‌ای دیکته می‌نمایند تا بتوانند از حسابداری به‌عنوان یک میراث خانوادگی استفاده‌ی ابزاری ببرند؛ به عبارت دیگر، تعیین زمینه‌ی فرصت‌طلبی حاکمیتی در شکل‌گیری حسابداری میراثی، نشان‌دهنده‌ی سطح دخالت اعضای خانواده در ساختارهای نظارتی شرکت از طریق انتخاب افرادی است که در جهت حفظ منافع آنان عمل می‌نمایند و تلاشی برای پایبندی به حفظ منافع سایر ذینفعان ندارند. در این شرکت‌ها معمولاً انتصاب در پست‌های مدیریتی با نظارت دقیق مالکان صورت می‌گیرد و استقلال هیئت‌مدیره تحت تأثیر اولویت‌های تعیین شده‌ی صاحبان شرکت، کاهش می‌یابد. از طرف دیگر بخش زیادی از سهام بین هیئت‌مدیره و اعضای خانواده، تقسیم می‌شود تا قدرت تصمیم‌گیری به‌صورت متمرکز در لایه‌های خانوادگی باقی بماند و اکثریت سهامداران جزء، نقشی در بیان دیدگاه‌های و رویکردهای مورد انتظار خود نداشته باشند. تحت چنین کارکردهای حاکمیتی، حسابداری عملاً ابزار تحت اختیار صاحبان قدرت تلقی می‌شود تا با افشاء اطلاعات گزینشی، منافع اعضای خانواده که مستقیم یا غیرمستقیم در هیئت‌مدیره هستند، تأمین گردد. از طرف دیگر در سطح پنجم مشخص شد، فرصت‌طلبی رقابتی، زمینه‌ی مؤثر دیگری از مجموعه زمینه‌های شناسایی شده‌ی حسابداری میراثی در بستر شرکت‌های خانوادگی می‌باشد که معمولاً از طریق تصمیم‌های استراتژیک، رویه‌های حسابداری در سطح بازار سرمایه را مثل حق تقدم خرید سهام؛ عرضه پایین سهام شناور آزاد؛ خرید اوراق بهادار به قیمتی بیش از قیمت واقعی و خرید یا فروش اوراق بهادار در پایان روز کاری بورس به‌گونه‌ای پیاده‌سازی می‌نمایند تا ضمن اینکه خللی از نظر استانداردها و قوانین نظارتی وجود نداشته باشد، در عین حال منافع مالکان شرکت را نیز تأمین نمایند. از آنجایی که این مطالعه برای اولین بار انجام شده است، امکان انجام تطبیق نتایج کسب شده با پژوهش‌های مشابه وجود ندارد، اما به لحاظ نزدیک بودن مفهوم رویکرد تملک‌طلبانه‌ی شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی با ماهیت مطالعه‌ی حاضر می‌توان نتایج کسب شده را پژوهش‌هایی همچون رحمان و ژئو (۲۰۲۴)؛ موتیلسکا-کوزیما، سزیمانسکا و سافین (۲۰۲۳) و نتاری و دلیو (۲۰۲۳) تطبیق داد. مطالعه‌های مطرح شده با گزینشی نمودن افشاء اطلاعات، سعی در حفظ اولویت منافع خود دارند و از این منظر می‌توان نتایج کسب شده در این مطالعه را با آن‌ها مشابه تلقی نمود.

بر اساس نتیجه کسب شده، پیشنهاد می‌شود، نهادهای نظارتی با تغییر رویه‌های صرف بر اَرکان شرکت، به‌طور ویژه‌تر نسبت به ارزیابی دوره‌ای شیوه‌ی گزارشگری مالی و ارائه‌ی صورت‌های مالی مبتنی بر واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها اقدام نمایند تا انتظارات ابزاری حاکمیتی یا مالکان شرکت‌ها از حسابداری منجر به پنهان نمودن اخبار منفی و تضییع حقوق ذینفعان نگردد. از طرف دیگر به دلیل فقدان مصوبه‌هایی مبنی بر نحوه انتصاب مدیرعامل در شرکت‌ها، توصیه می‌شود تا سیاست‌گذاران و کمیته‌های راهبری بازار سرمایه، الزامات نظارتی بیشتری مبنی بر انتصاب و تصدی آنان بر شرکت اعمال نمایند تا بازار از یکپارچگی بیشتری برخوردار باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود، نهادهای نظارتی بر ساختار مالکیت در بازار سرمایه، با تشکیل کمیته ویژه‌ای در خصوص ماهیت اجرایی عملکردهای شرکت‌ها با مالکیت خانوادگی، ضمن برطرف نمودن پیش‌فرض‌های احتمالی منفعت‌طلبی خانوادگی، امکان شفافیت بیشتر این دست از شرکت‌ها باهدف کاهش شکاف هزینه نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی را برای سهامداران ممکن نمایند.

منابع

بولو، قاسم؛ فرخ برزیده و حمید الهیاری ابهری. (۱۳۹۹). الگویی برای ارزیابی خطر تقلب در حسابرسی صورت‌های مالی. **مجله دانش حسابداری** ۱۱(۴): ۴۵-۲۵.

حیدرپور، فرزانه؛ و اعظم صحت برمچه. (۱۳۹۶). تأثیر کنترل خانوادگی و سرمایه‌گذاران نهادی بر جبران خدمات مدیرعامل. **نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۹(۳۵): ۱۵۶-۱۳۵.

صادقیان‌ندوشن، مهرداد؛ و محمود باقری. (۱۳۹۵). تعارض منافع ذی‌نفعان شرکت‌ها و راهکارهای حل آن. **پژوهش‌های حقوق تطبیقی** ۲۰(۳): ۱۶۳-۱۳۶.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

طاهری، ماندانا؛ و یاسین امینی. (۱۳۹۹). نقش حاکمیت شرکتی و رعایت حقوق ذی‌نفعان در بانکداری اسلامی. **تحقیقات مالی اسلامی** ۱۰(۱): ۳۸-۱.

عرب‌کیاسری، محسن؛ و سامان عبدی. (۱۳۹۴). طراحی و تحلیل بازی استراتژیک مدیر سهامدار: به‌کارگیری نظریه‌های بازی، مدیریت سود و حاکمیت شرکتی **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۲(۲): ۲۴۲-۲۲۱.

کلالیان‌مقدم، هما؛ یعقوب مهارتی؛ مجید اشرفی و علیرضا خوراکیان. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلیزری). **علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد** ۱۷(۱): ۱۴۱-۸۷.

کیان، علیرضا؛ و محسن فقیه. (۱۴۰۲). تأثیر مشکل نمایندگی بر قدرت پیش‌بینی کنندگی سود در شرکت‌های خانوادگی: نقش میانجی مدیریت سود. **کاوش‌های نوین در علوم محاسباتی و مدیریت رفتاری** ۱(۱): ۲۰-۱.

محمدی، محمد. (۱۳۹۹). کیفیت گزارش مالی، مالکیت خانوادگی و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادر تهران. **حسابداری و منافع اجتماعی** ۱۰(۳): ۱۸۴-۱۵۷.

معطوفی، علیرضا؛ و محمد گلچوبی. (۱۳۹۶). بررسی رابطهٔ مالکیت خانوادگی و سرعت تعدیل در میزان نگهداشت وجه نقد: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. **نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی** ۹(۴): ۸۲-۶۱.

مهرانی، کاوه؛ و اکبر پروائی. (۱۳۹۳). کیفیت افشا در شرکت‌های خانوادگی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۱(۴): ۵۴۰-۵۲۷.

مهرآزین، محمد. (۱۳۹۰). **بررسی رابطه بین سرمایه‌گذاران نهادی و کیفیت سود**. پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

نمازی، محمد؛ و جلال اکبری قورقچی. (۱۳۹۱). بررسی عملکرد شرکت‌های خانوادگی و غیر خانوادگی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۴(۱۳): ۴۳-۱۶.

نمازی؛ محمد؛ و محمد محمدی. (۱۳۸۹). بررسی کیفیت سود و بازده شرکت‌های خانوادگی و غیر خانوادگی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **مجله پیشرفت‌های حسابداری** ۲(۱): ۱۹۴-۱۵۹.

نورانی، حسین. (۱۴۰۲). عکس‌العمل بازار به تجدید ارائه و تحریف اطلاعات مالی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی. **پژوهش‌های تجربی حسابداری** ۱۳(۳): ۹۸-۵۷.

Amato, S., L. Broccardo & A. Tenucci. (2024). Family firms, management control and digitalization effect. **Management Decision** 2(4): 47-68. https://doi.org/10.1108/MD-03-2023-0347

Arayssi, M., & M. Jizi. (2024). Royal family board directors and the level of ESG disclosures in GCC listed firms. **Journal of Accounting & Organizational Change** 20(1): 58-83. https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2022-0123

Aversano, N., J. Christiaens, P. Tartaglia Polcini & G. Sannino. (2020). Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. **International Journal of Public Sector Management** 33(2/3): 307-322. https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0275

Baek, H.Y., D.D. Cho & P. Fazio (2016). Family ownership, control and corporate capital structure: An examination of small capitalization public firms. **Journal of Family Business Management** 6(2): 169-185. https://doi.org/10.1108/JFBM-02-2015-0006

Bong, S. (2023). Facets of Family Constitutions: Conceptual Origins, Practical Approaches, and Legal Implications, Fleischer, H. and Prigge, S. (Ed.) **Family Firms and Family Constitution (Law and Management of Family Firms)**, Emerald Publishing Limited, Leeds, pp. 179-193. https://doi.org/10.1108/978-1-83797-200-520231012

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. **The Sage Handbook of Qualitative Research** 4(3): 359-380.

Derluguian, G., & T. Earle. (2010). Strong chieftaincies out of weak states, or elemental power unbound, Berg Harpviken, K. (Ed.) Troubled Regions and Failing States: The Clustering and Contagion of Armed Conflicts (Comparative Social Research, Vol. 27). **Emerald Group Publishing Limited, Bingley** 51-76. https://doi.org/10.1108/S0195-6310(2010)0000027006

D'Este, C., & M. Carabelli. (2022). Family ownership and risk: the role of family managers. **Corporate Governance** 22(6): 1161-1177. https://doi.org/10.1108/CG-09-2021-0338

Dyer, G.W., & D. Whetten. (2006). Corporate Social Responsibility and Family Business in Spain. **Journal of Business Ethics** 56(1): 27–41.

Fernández, W.D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. **In Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing** 1(1): 43-59.

Gao, W., W. Li & Z. Huang. (2017). Do family CEOs benefit investment efficiency when they face uncertainty? Evidence from Chinese family firms. **Chinese Management Studies** 11(2): 248-269. https://doi.org/10.1108/CMS-03-2016-0052

Gimeno, R. (2010). The euro as a reserve currency for global investors, **Working Papers: Banco de España**. 2(2): 1-12.

Glaser, B.G. (1992). T**heoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory**. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.

Glaser, B.G., & J. Holton. (2005). Staying open: The use of theoretical codes in grounded theory. **The Grounded Theory Review** 5(1): 1-20.

Glaser, B.G., & J. Holton. (2007). Remodeling grounded theory, Historical Social Research/Historische Sozialforschung. **Supplement** 19(32): 47-68.

Heino, N., P. Tuominen & I. Jussila. (2020). Listed Family Firm Stakeholder Orientations: The Critical Role of Value-creating Family Factors. **Journal of Family Business Strategy** 11(4): 35-55. https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2020.100376

Henwood, K., & N. Pidgeon. (1992). Qualitative Research and Psychological Theorizing. **British Journal of Psychology** 83(3): 97-111. http://dx.doi.org/10.1111/j.2044-8295.1992.tb02426.x

Hope, O.K. (2015). Large shareholders and accounting research. **China Journal of Accounting Research** 6(1): 3-20. https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.12.002

John William, A., M. Suresh & N. Subramanian. (2023). Examining the causal relationships among factors influencing SMEs' competitive advantage: a TISM-neutrosophic MICMAC approach, **Benchmarking: An International Journal** https://doi.org/10.1108/BIJ-08-2022-0529

Kaimal, A., & S. Uzma. (2024). Corporate social responsibility expenditure and financial performance: the moderating role of family ownership. **Corporate Governance** 24(1): 101-118. https://doi.org/10.1108/CG-03-2022-0128

Lane, S.H. (2004). An Organizational Development Team-Building Approach to Consultation with Family Business. **Family Business Review** 2(1): 5-16. https://doi.org/10.1111/j.1741-6248.1989.00005.x

Lee, Y. (2022). The Impact of Corporate Governance Mechanisms on the Commitment of Managers in an IPO Setting: Evidence from Korean Small and Venture Firms. **Sustainability** 14(1): 730-764. https://doi.org/10.3390/su14020730

Motylska-Kuzma, A., I. Szymanska & K. Safin. (2023). Family influence and succession strategies in private businesses at the cusp of leadership change: comparison between family firms and lone founder enterprises. **Journal of Family Business Management** 13(4): 955-989. https://doi.org/10.1108/JFBM-04-2022-0056

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

Ntari, L., & A.P. Deliwe. (2023). Parental influence on next-generation family members in South African Black-owned family businesses. **Journal of Family Business Management** 3(1): 58-79. https://doi.org/10.1108/JFBM-06-2023-0076

Pascucci, F., O. Domenichelli, E. Peruffo & G.L. Gregori. (2022), Family ownership and the export performance of SMEs: the moderating role of financial constraints and flexibility. **Journal of Small Business and Enterprise Development** 29(4): 602-626. https://doi.org/10.1108/JSBED-03-2021-0113

Porter, S., & M. Pentz. (2013). Accounting and conflict resolution in Ireland. **Journal of International Education in Business** 6(2): 122-135. https://doi.org/10.1108/JIEB-05-2013-0023

Qiu, H., & Freel, M. (2019). Managing Family-Related Conflicts in Family Businesses: A Review and Research Agenda. **Family Business Review**, 33(1): 90-113. https://doi.org/10.1177/0894486519893223

Rahman, M.J., & H. Zhu. (2024). Detecting accounting fraud in family firms: Evidence from machine learning approaches. **Advances in Accounting** 64(1): 1-19. https://doi.org/10.1016/j.adiac.2023.100722

Sahoo, P.S.B.B., & V. Thakur. (2023). Blockchainembedded supply chain finance solutions for Indian MSMEs: a TISM and MICMAC approach. **Journal of Business & Industrial Marketing** 4(3): 89-104. https://doi.org/10.1108/JBIM-06-2022-0264

Veltmeyer, J., & S. Mohamed. (2017). Investigation into the hierarchical nature of TQM variables using structural modeling. **International Journal of Quality & Reliability Management** 34(4): 462-477. https://doi.org/10.1108/IJQRM-04-2015-0052

Widodo, H., N.R. Hanun & R. Wulandari. (2020). Accounting Treatment for Heritage Assets: A Case Study on Management of Pari Temple. **Journal of Accounting and Investment** 21(1): 74-89. https://doi.org/10.18196/jai.2101138

Wild, S. (2015). Accounting for Heritage, Cultural and Community Assets: Alternative Metrics from a New Zealand Māori Educational Institution, Australasian Accounting. **Business and Finance Journal** 7(1): 3-22. https://doi.org/10.14453/aabfj.v7i1.2

Wolf, Ch., & N. Aversano. (2020). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). **Public Money & Management** 4(1): 100-121. https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114

Wolf, J.Ch., & N. Aversano. (2023). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). **Public Money & Management** https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114

Xia, C., C. Cao & K.C. Chan. (2017). Social Trust Environment and Firm Tax Avoidance: Evidence from China. **The North American Journal of Economics and Finance** 42(2): 374-392.

Yang, X., H. Shang, W. Li & H. Lan. (2022). How does family ownership and management influence green innovation of family firms: evidence from China. **European Journal of Innovation Management** 27(1): 170–192. https://doi.org/10.1108/EJIM-01-2022-0033

Zhou, L. (2014). Social responsibility and employees' organizational identification in Chinese family firms: Influence of family ownership and family commitment. **Chinese Management Studies** 8(4): 683-703. https://doi.org/10.1108/CMS-11-2012-0159

Zhu, H., P. Zhang, X. Han & T. Huang. (2018). Family involvement in management in private businesses and the effect on professional managers' psychological ownership: A new explanation of the sense of "us". **Nankai Business Review International** 9(2): 225-243. https://doi.org/10.1108/NBRI-08-2017-0043

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

پیوست

در این بخش بر اساس ماهیت آمیخته مطالعه نسبت به ارائه پُر تکرارترین سؤالات مصاحبه و چک‌لیست‌های دلفی و فرآیند رتبه‌بندی تفسیری اقدام می‌شود.

الف) سؤالات مصاحبه

در بخش زیر برخی از پُر تکرارترین سؤال‌های اولیه که در جریان کدگذاری باز مطرح شد، طبق جدول (۱۴) ارائه گردیده است تا درک منسجم‌تری از فرآیند انجام مصاحبه ایجاد گردد.

جدول (۱۴): خلاصه‌ای از سؤالات انجام مصاحبه تا رسیدن به نقطه اشباع

ردیف	سؤالات	شماره مصاحبه
۱	چه زمینه‌های از رویه‌های پیاده‌سازی حسابداری محتمل‌ترین کارکردهای انحصارگرایی ساختاری را برای شرکت‌ها به همراه خواهد داشت؟	شماره ۴، ۱۱، ۱۲
۲	اساساً سازوکارهای رفتاری مؤثر بر توسعه حسابداری به شکل میراثی در ساختارهای مالکیت خانوادگی از چه ویژگی‌هایی برخوردار هستند؟	شماره ۳، ۵، ۶
۳	چه سازوکارهایی از تمرکز بر سود می‌تواند ساختارهای مالکیت خانوادگی شرکت‌های بازار سرمایه را به سمت میراثی شدن حسابداری هدایت نماید؟	شماره ۲، ۳، ۷
۴	چه زمینه‌هایی از حاکمیت‌گرایی ساختاری شرکت‌ها به ایجاد فرصت‌طلبی‌های خانوادگی از طریق حسابداری می‌تواند منتج گردد؟	شماره ۱، ۱۰، ۱۱
۵	چه سازوکارهایی از معامله گری‌های شرکت‌های خانوادگی می‌تواند تأمین کننده‌ی اهداف حسابداری میراثی تلقی گردد؟	شماره ۳، ۵، ۸
۶	چه حوزه‌هایی از کارکردهای اجتماعی پوشش دهنده انگیزه‌های منفعت‌طلبانه شرکت‌های خانوادگی از طریق حسابداری میراثی می‌توانند تلقی گردند؟	شماره ۴، ۶، ۹
۷	جنبه‌هایی که از طریق تغییر شرایط عرضه سهام می‌تواند تأمین کننده اهداف منفعت‌طلبانه مالکیت خانوادگی باشند از چه ویژگی‌هایی برخوردار هستند؟	شماره ۱، ۵، ۸
۸	چه جنبه‌هایی در حوزه مالیاتی وجود دارد که می‌تواند پوشش دهنده‌ی خواستگاه‌های اعضای خانواده از طریق حسابداری میراثی تلقی گردد؟	شماره ۳، ۴، ۹

این سوال‌ها در زمان انجام مصاحبه جزء مهم‌ترین سؤال های پدیدار شدن کدهای باز تلقی می شود. نکته‌ی قابل‌توجه این است که بدلیل اینکه در حین انجام مصاحبه سؤالات به‌صورت رفت و برگشتی بود، سؤالات جزئی‌تری بر اساس مباحث تعاملی در زمان انجام مصاحبه مطرح گردید که محتوی آن‌ها به‌صورت کدگذاری باز ارائه شد.

ب) چک‌لیست دلفی

بر اساس رویکرد فازی در سنجش مؤلفه‌های محوری، می‌توان نسبت به ارائه چک‌لیست دلفی طبق جدول (۱۵) اقدام نمود.

جدول (۱۵): چک‌لیست دلفی فازیِ مؤلفه‌های محوری

			مقیاس فازی				
	مؤلفه‌ها	اختصار	خیلی زیاد [۱]	زیاد [۳]	متوسط [۵]	کم [۷]	خیلی کم [۹]
محورهای مؤثر بر حسابداری	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	A1	۰/۸۹	۰/۷۹	۰/۶۸		
	فرصت‌طلبی سود	A2	۰/۹۷	۰/۹۱	۰/۸۲		
	فرصت‌طلبی حاکمیتی	A3	۰/۷۳	۰/۵۹	۰/۵۱		
	فرصت‌طلبی معاملاتی	A4	۰/۹۲	۰/۸۵	۰/۷۹		
	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A5	۰/۸۸	۰/۷۶	۰/۶۹		
	فرصت‌طلبی رقابتی	A6	۰/۹۰	۰/۸۳	۰/۷۵		
	فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	A7	۰/۷۷	۰/۶۵	۰/۵۶		

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]

	فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	A8	۰/۸۴	۰/۷۱	۰/۶۵		

ج) چک‌لیست رتبه‌بندی تفسیری

بر اساس ماتریس مقایسهٔ زوجی در اجرای فرآیندِ رتبه‌بندی تفسیری می‌توان نسبت به ارائه این چک‌لیست ماتریسی طبق جدول (۱۶) اقدام نمود.

جدول (۱۶): چک‌لیست دلفی فازیِ مؤلفه‌های محوری

زمینه‌های شکل‌گیری حسابداری میراثی	A	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	A1	✓							
فرصت‌طلبی سود	A2		✓						
فرصت‌طلبی حاکمیتی	A3			✓					
فرصت‌طلبی معاملاتی	A4				✓				
فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A5					✓			
فرصت‌طلبی رقابتی	A6						✓		
فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	A7							✓	
فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	A8								✓

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1403.16.64.3.9]