



Evaluation Matrix of Perspective on the Driving Forces of Legacy Accounting

Fatemeh Jalali Gorgani 

Ph.D. student, Accounting Department,
Shahrood Branch, Islamic Azad
University, Shahrood, Iran

Hasan Valiyan *

Assistant Professor, Accounting
Department, Shahrood Branch, Islamic
Azad University, Shahrood, Iran

Mohammadreza Abdoli 

Professor, Accounting Department,
Shahrood Branch, Islamic Azad
University, Shahrood, Iran

Mehdi Safari Gerayeli 

Associate Professor, Accounting
Department, Bandargaz Branch,
Islamic Azad University, Bandargaz,
Iran

Mohammad Mehdi Hossini 

Faculty of Technology and
Engineering, Shahrood Branch, Islamic
Azad University, Shahrood, Iran

Abstract

The purpose of this study is evaluation matrix of perspective on the driving forces of legacy accounting. In this study, in terms of the methodological goal, this study is exploratory and from the perspective of the result, it is placed in the category of applied research. The participants in the qualitative part include 12 academic experts and accounting professors who have professional experience in the field of accounting and financial reporting, and in the quantitative part 22 people from managers and board members of companies with the nature of family ownership in this study as a pairwise comparison they participated. The result of this study in the

* Corresponding Author: hassan.valian@iau-shahrood.ac.ir

How to Cite: Jalali Gorgani, F., Valiyan, H., Abdoli, M., Safari Gerayeli, M., Hossini, M. M. (2024). Evaluation Matrix of Perspective on the Driving Forces of Legacy Accounting, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(80), 165-213. DOI: 10.22054/qjma.2024.76823.2516

qualitative part indicated the existence of 3 categories, 8 components and 39 themes as drivers of legacy accounting in family ownership, which was confirmed based on Delphi analysis. Then, by choosing 2 factors out of 8 identified components as the basis of scenario creation, 10 themes identified as sub-factors of scenario creation were examined. The result of the acquisition in a quantitative part indicates the existence of 4 scenarios with a favorable situation, which shows that the scenario of the second quarter with the metaphorical title of "Governance Hegemony" was determined to be the most effective driver in the emergence of legacy accounting in family-owned companies.

Keywords: Evaluation Matrix, Driving Forces, Legacy Accounting¹.

1. Introduction

Family-owned companies always face the assumption of opportunism at the level of the capital market from the point of view of market theorists and analysts, the reason for which is the large number of board members affiliated with the company owner or holding management positions in the decision-making structure of this type of companies (Sun et al., 2023). Assuming the acceptance of such an approach, it can be concluded that the method of financial functions and information disclosure is also done with the aim of covering the priorities of those in power in such a structure. Under such conditions, the violation of the rights of the beneficiaries can be considered the most important consequence of investing in these companies (Rezayee Pitenoei et al., 2021). Legacy accounting, as a term in such a structure with family ownership, can be considered a kind of practice in the shadow or parallel to the main accounting method of companies, which is used by the management of these companies to satisfy their opportunistic needs (De Wolf et al., 2020). In fact, legacy accounting is considered to be the result of a method of information disclosure that systematically prioritizes the interests of those in power over the interests of other shareholders. This is done in order to stimulate new investors to invest in the company's shares on the one hand and maintain the loyalty of current shareholders on the other. Additionally, it is used to secure their interests by providing cash for the development of investment plans and projects (Lloyd et al., 1999).

2. Literature Review

Legacy accounting aims to secure the interests of the majority of family owners by increasing the cost of minority shareholders, both in terms of money and share value (Wild, 2015). In fact, the interests of the majority of the shares, by increasing the members of family ownership through opportunistic accounting procedures, can deepen the conflict of interest between the internal owners (family owners) who control the company and external shareholders. This conflict of interest in legacy accounting procedures manifests in various ways, such as selling the company's products at a lower price to related people, hiring unqualified family members in the company, increasing the salary and benefits of family members, or showing an increase in tax payment. For example, companies often seek to minimize taxes,

but some studies based on the accounting practices of family-owned companies show increased tax payments (Xia et al., 2017), as these companies aim to fulfill their financial obligations and seek to enhance their reputation by promoting social responsibility.

3. Methodology

When designing the model, it is crucial to consider the execution method, ensuring that the phenomenon under investigation lacks an integrated framework and coordination within the target society, at least in terms of content. Therefore, given the lack of necessary theoretical coherence of the concept of legacy accounting within family-owned companies, as discussed in the theoretical foundations and introduction, this research is categorized as developmental research in terms of the result. The research approach of the current study, in terms of data collection logic, is of a hybrid type. This is because it explores a phenomenon for which there is no comprehensive framework in the theoretical areas of legacy accounting at the level of capital market functions, or where consensus is lacking. Therefore, the analysis of the qualitative part and the reliance on the data theory method are used to present the dimensions of the legacy accounting model as a multidimensional model.

For this purpose, Glaser's (1992) emergent approach is used to develop the legacy accounting model through three stages of coding by using interviews with experts. In this approach, the theory emerges from the data, and researchers do not have presuppositions regarding the relationship between the data from the beginning. Additionally, based on the emergent foundation data theorizing strategy, data analysis begins simultaneously with the interviews (Kolayeanmoghadam et al., 2020). In terms of the purpose, this research falls within the category of exploratory studies conducted using both quantitative and qualitative models. The present study employs various research methods to address the formulated questions, tailoring each method to the specific needs of the respective department. Therefore, based on the nature of collection, this study can be classified as mixed research. Thus, different methods are employed for data collection and analysis at each stage of this study's analytical processes.

4. Result


This research, by undertaking through three main steps in the theoretical analysis of foundational data including open coding, selective coding, and core coding, seeks to explore the concept of heritage accounting development based on a theoretical framework. Through 12 interviews conducted across three stages of open coding, central coding, and selective coding, a total of three categories, eight components, and 39 conceptual themes were identified. These dimensions were determined after Delphi analysis to ensure reliability. Next, aiming to formulate future scenarios for evaluating the driving forces behind the development of legacy accounting in family ownership, the most effective axes for this evaluation were determined using the Micmac matrix by identifying the inputs and outputs of the matrix model. As a result, this section confirmed governance opportunism and behavioral opportunism as the primary driving factors influencing legacy accounting in family-owned companies. Subsequently, through the reciprocal matrix, scenarios describing the driving forces in the emergence of this accounting practice were determined.


5. Conclusion


The term hegemony means the dominance of a group of power holders over others. The extension of this concept to the mechanism of governance refers to the fact that a powerful person as an owner, in an effort to protect their interests, tries to make arbitrary appointments based on the level of loyalty to the person in power. Decisions should be made solely to achieve the goals and visions set by the powerful person. In this governance structure, while the size of the board of directors may adhere to rules and requirements, the absence of conflict of interest and diversity of views within the board compromises its ability to effectively monitor the company's operations, leading to decisions primarily aligned with the owner's objectives. In such structures, the board of directors often lacks the necessary independence to make decisions contrary to the opinions of those in power. Instead, they merely symbolically apply external supervision to maintain market stability. In general, the scenario of hegemonic governance shows the promotion of the dominant values and culture of the power holders in a company, which is a model of the pervasive


dominance of their ideas and opinions over the entire company. Additionally, this result indicates that legacy accounting within such a regulatory process serves as an instrumental approach, a lever to advance governance goals in family companies. By selectively disclosing news and information to stakeholders, it seeks to protect the interests of these individuals or the so-called powerful person.


ماتریس ارزیابی چشم‌انداز پیشران‌های محرک حسابداری میراثی

فاطمه جلالی گرگانی  دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

حسن ولیان  * استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

محمد رضا عبدلی  استاد، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

مهدی صفری گرایلی  دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

محمد مهدی حسینی  دانشکده فنی و مهندسی، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

چکیده

هدف این مطالعه ارائه ماتریس ارزیابی پیشران‌های محرک در بروز حسابداری میراثی می‌باشد تا از طریق تدوین سناریوهای آینده‌نگرانه نسبت به بسط چشم‌اندازهای حسابداری میراثی اقدام گردد. این مطالعه از منظر هدف در دسته‌بندی‌های روش‌شناسی، اکتشافی تلقی می‌شود و از منظر نتیجه در دسته پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. این مطالعه به دلیل تعدد شیوه‌های محاسبه در تحلیل سناریوپردازی، الزاماً نمی‌تواند از یک الگوی خاص تبعیت نماید و به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سؤال‌های تدوین شده بکار می‌برد. لذا می‌توان بر اساس ماهیت جمع‌آوری داده‌ها، این مطالعه را در دسته پژوهش‌های آمیخته قرار داد. مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی شامل ۱۲ نفر از خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی است و در بخش کمی ۲۲ نفر از مدیران و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها با ماهیت مالکیت خانوادگی در این مطالعه به صورت مقایسه زوجی مشارکت نمودند. نتیجه‌ی این مطالعه در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله؛ ۸ مؤلفه و ۳۹ مضمون به‌عنوان پیشران‌های محرک حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی حکایت داشت که بر اساس تحلیل

دلفی مورد تأیید قرار گرفت. سپس با انتخاب ۲ عامل از ۸ مؤلفه شناسایی شده به عنوان مبنای سناریوپرداری، ۱۰ مضمون شناسایی شده به عنوان زیر عوامل سناریوسازی مورد بررسی قرار گرفتند. نتیجه کسب شده در بخش کمی از وجود ۴ سناریو با وضعیت مطلوب حکایت دارد که نشان می‌دهد سناریو ربع دوم با عنوان استعاره‌ای «هژمونی حاکمیتی»، مؤثرترین محرک در بروز حسابداری میراثی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی تعیین گردید. در واقع نتیجه کسب شده در این مطالعه نشان می‌دهد، حسابداری به عنوان میراثی در ساختارهای با مالکیت خانوادگی به کار گرفته می‌شود تا بتواند پاسخگوی نیازهای فرد قدرتمند به عنوان صاحب نفوذ بر کارکردهای ساختاری شرکت‌ها باشد. لذا تحت وجود انتصاب‌های فرمایشی، عدم استقلال هیئت‌مدیره و کوچک بودن اندازه هیئت‌مدیره، هژمونی حاکمیتی از طریق ابزار حسابداری به دنبال منفعت‌طلبی حاکمیتی صاحبان قدرت منجر می‌گردد.

کلیدواژه‌ها: ماتریس ارزیابی، پیشران‌های محرک، حسابداری.

مقدمه

شرکت‌های با مالکیت خانوادگی، همواره در سطح بازار سرمایه با پیش‌فرض فرصت‌طلبی از منظر تئوری‌ها و تحلیلگران بازار ممکن است، روبرو باشند که علت آن تعدد اعضای هیئت‌مدیره وابسته به مالک شرکت یا تصدی پست‌های مدیریتی در ساختار تصمیم‌گیری این نوع از شرکت‌ها می‌باشد (Sun et al., 2023). با فرض پذیرش چنین رویکردی، می‌توان استنباط نمود که شیوه‌ی کارکردهای مالی و افشاء اطلاعات نیز باهدف پوشش اولویت‌های صاحبان قدرت در چنین ساختاری صورت می‌پذیرد و تحت چنین شرایطی، تضییع حقوق ذینفعان می‌تواند مهم‌ترین پیامد سرمایه‌گذاری در این شرکت‌ها تلقی شود (رضائی‌پشته‌نوئی و همکاران، ۱۴۰۰). حسابداری میراثی به‌عنوان اصطلاحی در چنین ساختاری با مالکیت خانوادگی، می‌تواند نوعی رویه در سایه و یا موازی با شیوه‌ی حسابداری اصلی شرکت‌ها تلقی شود که توسط مدیریت این شرکت‌ها به کار گرفته می‌شود تا بتواند نیازهای فرصت‌طلبانه‌ی آنان را اقناع نماید (De Wolf et al., 2020). در واقع حسابداری میراثی، زائیده‌ی شیوه‌ای از افشاء اطلاعات تلقی می‌شود که به‌صورت سیستمی منافع صاحبان قدرت را نسبت به منافع سایر سهامداران در اولویت قرار می‌دهد تا بتواند ضمن تحریک سرمایه‌گذاران جدید برای سرمایه‌گذاری بر روی سهام شرکت از یک سو و حفظ وفاداری سهامداران فعلی از سویی دیگر، منافع خود را از طریق تأمین وجه نقد برای توسعه طرح‌ها و پروژه‌های سرمایه‌گذاری تأمین نمایند (Lloyd et al., 1999). به‌عبارت‌دیگر اصطلاح حسابداری میراثی اشاره به موروثی بودن حسابداری برای خاندانی است که در قالب مالکیت خانوادگی توانسته‌اند در بازار شهرتی کسب نمایند و برای تحقق منافع خود از هر ظرفیت کارکرد حسابداری بهره‌برند (Buchanan et al., 2023). به‌علاوه صاحبان قدرت در یک صنعت یا یک حوزه از بازار، ساختاری از مالکیت فAMILIARY ایجاد می‌کنند تا از طریق احاطه بر عملکردهای مالی شرکت، حسابداری را به سمتی هدایت نمایند که باعث بروز بحران مالی برای شرکت یا تهییج سهامداران برای اتخاذ تصمیم‌های توده‌وار در بازار سرمایه نگردد (Quinn et al., 2019). این شیوه از

حسابداری همان‌طور که Vandenberg and Shewmake (2021) تعریف نمودند، رویه‌های مالی از جمع‌آوری تا مستندسازی و افشاء اطلاعات را شامل می‌شود که هدف آن حفظ منافع مالک شرکت می‌باشد. از طرف دیگر Ullah and Ali (2022) حسابداری در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی را میراثی تلقی می‌کنند که از طریق آن به دنبال پیشروی در عرصه‌ای از بازار برای سالیان متمادی هستند تا نسل‌ها اعضای خانواده بتوانند از چنین تشکیلاتی کسب منفعت نمایند. در واقع سیستم حسابداری در این ساختارها ممکن است مصادره شود و به گونه‌ای برنامه‌ریزی و هدایت گردند که صرفاً حافظ منافع مالکان شرکت باشد (Gupta & Bhatia, 2005). تحت چنین کارکردی، اساساً حسابداری از فلسفه‌ی وجودی خود مبنی بر ابزاری برای ارائه‌ی گزارش‌ها و صورت‌های مالی شفاف جهت دستیابی به تقارن اطلاعاتی خارج شده و با گزینشی عمل نمودن افشاء اطلاعات تلاش می‌کند تا ضمن اینکه مانع از سرخوردگی سهامداران نشود، در عین حال به گونه‌ای سبب تحریک سرمایه‌گذاران جدید شود تا مانعی برای توسعه‌ی طرح‌ها و پروژه‌های آتی شرکت ایجاد نشود.

گزینی به استانداردهای حسابداری ایران نشان می‌دهد، شرکت‌هایی مالکیت خانوادگی خوانده می‌شوند که حداقل ۲۰ درصد سهام شرکت را در اختیار داشته باشند؛ به عبارت دیگر، در ایران کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، در ذیل استاندارد شماره ۲۰ خود بیان می‌دارد، اگر واحد سرمایه‌گذار به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم (برای مثال، از طریق واحدهای تجاری فرعی) حداقل ۲۰ درصد از حق رأی واحد سرمایه‌پذیر را در اختیار داشته باشد، فرض می‌شود که از نفوذ قابل ملاحظه‌ای برخوردار است و این موضوع می‌تواند ساختار شرکت را به‌عنوان مالکیت خانوادگی تعریف نماید (محمدی، ۱۳۹۹). نباید منکر این واقعیت شد که بسیاری از شرکت‌های با مالکیت خانوادگی ممکن است از طرق مختلف که الزاماً قابل استنباط نمی‌باشد، سهام بیشتری از استاندارد تعیین‌شده برای خود اختیار نمایند که در این شرایط نیز به دلیل قدرت نفوذ، احتمال تسخیر کارکردهای حسابداری تحت اصطلاح میراثی می‌تواند بیشتر مورد توجه قرار گیرد. Vural (2018)

در این باره معتقد است که شرکت‌های خانوادگی که میزان زیادی از سهام آن‌ها غالباً در دست اعضای یک خانواده می‌باشد، می‌توانند با نفوذ در رویه‌های حسابداری، کنترل مسیر حرکت شرکت را در راستای اولویت‌های خانوادگی در اختیار بگیرند و این موضوع می‌تواند از طریق افشاء اخبار مثبت و پنهان‌سازی اخبار منفی در قالب کارکردهایی همچون گزارشگری خوش‌بینانه یا رویه‌های حسابداری غیرشرطی یا پیش‌رویدادی که منعکس‌کننده‌ی ارائه کمتر از واقع ارزش دفتری خالص دارایی‌هاست، صورت گیرد که ضمن اینکه نقض استانداردهای گزارشگری مالی نباشد، در عین حال نیز از فرصت‌های کسب منافع بیشتر بهره‌ی لازم را ببرند. با توجه به مباحث ارائه‌شده، انجام این مطالعه از دو منظر می‌تواند دارای اهمیت تلقی شود.

اولاً مطالعه حاضر، به لحاظ دانش‌افزایی اولین مطالعه‌ای است که نسبت به ارائه‌ی چارچوب نظری حسابداری میراثی اقدام می‌نماید که انجام آن می‌تواند ضمن توسعه ادبیات نظری، به ارتقاء سطح شناخت رویکردهای ساختار مالکیت خانوادگی و تملک ابزاری متصدیان اداره‌ی آن بر کارکردهای حسابداری کمک نماید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که مرور پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهد، مطالعه‌هایی گذشته در حوزه‌های حسابداری دارایی‌های میراثی همچون Widodo et al. (2020) و Hyytinen et al. (2019) انجام گرفته است که با اهداف این مطالعه فاصله دارد؛ زیرا طبق استاندارد شماره ۱۷ استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، شرکت‌ها موظف به اندازه‌گیری دارایی‌های موروثی هستند، در حالی که موضوع حسابداری میراثی در این مطالعه، رویکرد و شیوه‌های به‌کارگیری حسابداری برای ارتقاء منافع صاحبان شرکت‌های خانوادگی را مورد بررسی قرار می‌دهد.

ثانیاً این مطالعه به لحاظ کاربردی دارای اهمیت است، زیرا نتایج آن می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی کمک می‌نماید تا با تغییر لوایح و مصوبه‌های ابلاغی به شرکت‌ها، ضمن اینکه مانع از تشکیل هیئت‌مدیره صرفاً خانوادگی در رأس نظارت‌های راهبری شرکت‌ها می‌شوند امکان حفاظت از منافع

سهامداران را در ساختار شرکت‌های با مالکیت خانوادگی را ممکن می‌سازند.

مبانی نظری

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 (Porter & Pentz, 2013). حسابداری میراثی استعاره‌ای از کارکردهای همین نوع از حسابداری فرصت‌طلبانه‌ای است که باهدف تأمین منافع افراد دارای قدرت در ساختار مالکیت یک شرکت، افشاء اطلاعات را بر اساس خلأهای قانونی تحریف می‌نماید. حسابداری میراثی ارتباط تنگاتنگی با طبقه خانوادگی افراد دارد که می‌تواند منجر به این موضوع گردد که گردانندگان این نوع از کسب و کار، با تکیه بر پشتوانه مادی (سرمایه 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 (Aversano et al., 2020). 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 (Hope, 2015).

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 (Wild, 2015). در واقع منافع اکثریت سهام با افزایش اعضای مالکیت خانوادگی از طریق رویه‌های حسابداری فرصت‌طلبانه می‌تواند به ایجاد عمیق‌تر شدن تضاد منافع بین مالکان داخلی کنترل‌کننده شرکت (مالکان خانوادگی) و سهامداران بیرونی شود. 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 (Reddy & Wellalage, 2023). به‌عنوان مثال 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 (Xia et al., 2017)؛ زیرا این دست از شرکت‌ها باهدف پوشش کارکردهای مالی خود در به دنبال افزایش شهرت خود از طریق ارتقاء مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌باشند؛ به‌عبارت‌دیگر، 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 (Dyer & Whetten, 2006). Gimeno (2010) باهدف بسط حسابداری میراثی مدل‌های خانواده‌کنشگر اقتصادی را طبق شکل (۱) تشریح نمود.

شکل ۱. تئوری‌های کنشگر اقتصادی در بسط حسابداری میراثی



بر اساس این ابعاد می‌بایست بیان نمود، طبق رویکرد کاپیتانی، یک عضو قابل اعتماد در خانواده با هدایت اهداف مالی مورد انتظار خود، به دنبال گسترش مالکیت خانواده بر تمامی امور شرکت به‌ویژه منافع مالی است. 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 به منظور افشاء گزینشی اطلاعات، صرفاً باهدف تقویت و استحکام تملک‌گرایی صورت می‌پذیرد. در رویکرد تیمی، به دلیل تنوع و تفاوت انتظارات اعضای خانواده و پراکندگی قدرت، معمولاً حسابداری میراثی صرفاً بر روی کلیات و تقسیم سود مورد توجه 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 (Saurabh, 2023). در رویکرد حرفه‌ای، اساساً حسابداری میراثی از طریق رویه‌های شفاف و قابل اعتماد 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 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 قابل اعتماد 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 زود هنگام افراد نزدیک خود در پست‌های شرکت مثل واحد حسابداری، مانع از درج اطلاعات و اهداف آن به بیرون از شرکت می‌شوند (Derluguian & Earle, 2010). شرکت‌های خانوادگی را از جنبه‌های مختلف می‌توان تعریف نمود. Pascucci et al. (2021) در تعریف کلاسیک مالکیت خانوادگی به ابعاد زیر در شکل (۲) اشاره نمود.

شکل ۲. رویکردهای کلاسیک در تعریف مالکیت خانوادگی



درواقع عضویت در هیئت‌مدیره و درصد مالکیت سهام در بیشتر تعریف‌هایی که از شرکت‌های خانوادگی ارائه شده همچون Zhou (2014)؛ Setiawan et al. (2016) و Baek et al. (2016) بیان شده است. درمورد درصد مالکیت سهام، نظرات مختلفی همواره ارائه شده است. به‌عنوان مثال در تعریف‌های ارائه‌شده، مالکیت حداقل پنج درصد و حداکثر، بیش از پنجاه درصد سهم را از سوی اعضای خانواده، به‌عنوان شرط ذکر شده‌اند. در سال ۲۰۱۰ مرکز تحلیل‌گران و انتشاردهندگان داده‌های بورس آلمان، شاخص خانوادگی دکس پلاس را برای شرکت‌های خانوادگی ارائه نمود که طبق آن شرکتی به‌عنوان خانوادگی معرفی می‌شود که یکی از دو شرط زیر را دارا باشد:

خانواده مؤسس حداقل ۲۵ درصد سهام را در اختیار داشته باشد و یا یکی از اعضای خانواده در هیئت‌مدیره عضویت داشته و حداقل ۵ درصد از سهام عادی را در اختیار داشته باشد (Chi, 2023). همسو با این تغییرات، مطابق با قوانین و مقررات ایران، طبق بند ۸ استاندارد شماره ۲۰ حسابداری ایران، در تعریف مالکیت خانوادگی به این موضوع

می‌پردازد که «اعمال نفوذ قابل ملاحظه، اساساً بدون داربودن قدرت رأی کافی، بعید است و به همین دلیل، داشتن میزان خاصی از حق رأی در واحد سرمایه‌پذیر، به‌عنوان فرض نفوذ قابل ملاحظه تلقی می‌شود (باغومیان و همکاران، ۱۴۰۰). برای دستیابی به میزان معقولی از یکنواختی در عمل، فرض بر این است در غیاب شواهد نقض‌کننده، در مواردی که واحد سرمایه‌گذار (به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم از طریق واحدهای تجاری فرعی) حداقل ۲۰ درصد از قدرت رأی در واحد سرمایه‌پذیر را داشته باشد، دارای نفوذ قابل ملاحظه در واحد سرمایه‌پذیر است (عرب و همکاران، ۱۴۰۰). برعکس در مواردی که واحد سرمایه‌گذار کمتر از ۲۰ درصد قدرت رأی در واحد سرمایه‌پذیر را داشته باشد، چنین فرض می‌شود که سرمایه‌گذار نفوذ قابل ملاحظه ندارد، مگر این چنین نفوذی را بتوان به روشی اثبات نمود. بر اساس آخرین آمار مؤسسه بنگاه‌های خانوادگی، شرکت‌های خانوادگی دوسوم از تمام کسب‌وکارهای سراسر جهان را تشکیل می‌دهند و در حدود ۷۰ تا ۹۰ درصد از تولید ناخالص ملی سالانه را تولید کرده و در بیشتر کشورهای جهان در حدود ۵۰ تا ۸۰ درصد مشاغل را ایجاد می‌کنند (Wang et al., 2023). این آمار و ارقام از یکسو نشان‌دهنده اهمیت جایگاه بنگاه‌های اقتصادی خانوادگی در اقتصاد و از سوی دیگر نقشی است که می‌توانند در رشد و توسعه اقتصادی ایفا کنند (قادرزاده و علوی، ۱۴۰۰). اما در کنار نقش اثرگذار مالکیت خانوادگی، بسیاری از محققان همچون Astrachan et al. (2021)؛ Jong et al. (2018) و Chrbel et al. (2013) به واکاوی نقش مالکیت خانوادگی در بی‌ثباتی بازار و برهم‌زدن تعادل منافع در بین ذینفعان اشاره دارند و رشد این نوع از شرکت‌ها را به دلیل منفعت‌طلبی ساختاری، عاملی برای کاهش رعایت حقوق ذینفعان در بازار سرمایه تلقی می‌نمایند. لذا با توجه به مباحث مطرح‌شده در خصوص مبانی نظری، در این بخش می‌بایست نسبت به تدوین سؤال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام نمود:

- سؤال اول پژوهش) پیشران‌های حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟
- سؤال دوم پژوهش) سناریوهای آینده‌نگرانه حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی

شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟

با توجه به اینکه هیچ مرجع مشخصی، برای تفسیر حسابداری میراثی به‌عنوان یک چارچوب نظری وجود ندارد، در این مطالعه برای شناسایی علل پیشران‌های توسعه این مفهوم، ابتدا از طریق تحلیل داده بنیاد نسبت به شناسایی ابعاد این پدیده اقدام شده است و سپس از طریق فرآیند آینده‌پژوهی، سناریوهای محتمل در سطح شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی شناسایی شدند.

روش شناسی

جهت طراحی مدل، همواره فرآیندی از نظر شیوه اجرا می‌بایست مدنظر قرار گیرد که پدیده مورد بررسی از نظر محتوایی از چارچوب یکپارچه و هماهنگی حداقل در سطح جامعه هدف مدنظر پژوهش برخوردار نباشد. لذا از آنجایی که مفهوم حسابداری میراثی با توجه به مباحث مطرح شده در مبانی نظری و مقدمه، از انسجام نظری لازم در سطح شرکت‌های با مالکیت خانوادگی برخوردار نمی‌باشد، لذا این پژوهش را از نظر نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به‌لحاظ منطقی گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های نظری حسابداری میراثی در سطح کارکردهای بازار سرمایه وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. لذا ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکا به روش نظریه داده بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد مدل حسابداری میراثی در قالب یک مدل چند بُعدی ارائه شود. برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده Glaser (1992) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، مدل حسابداری میراثی تدوین شود. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، بر اساس راهبرد نظریه پردازی داده بنیاد ظاهرشونده، تحلیل داده‌ها هم‌زمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان مقدم و همکاران، ۱۳۹۹).

از نظر هدف، این پژوهش در دسته مطالعه‌های اکتشافی قرار می‌گیرد که با استفاده از

مدل‌های کمی و کیفی اجرا شده است. مطالعه حاضر از یک نوع روش تحقیق تبعیت نمی‌کند، بلکه به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سؤال‌های تدوین شده بکار می‌برد. لذا می‌توان بر اساس ماهیت جمع‌آوری، این مطالعه را در دسته پژوهش‌های آمیخته قرار داد. لذا به فراخور فرآیندهای تحلیلی در طی مسیر این مطالعه، در هر مرحله روش‌های متفاوتی برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ اما هدف اصلی این مطالعه آینده‌پژوهی توسعه حسابداری میراثی در سطح بازار سرمایه می‌باشد که بر این اساس می‌توان گام‌های زیر را برای بیان روش‌شناسی و پیاده‌سازی تحلیل عنوان نمود:

- **گام اول:** در بخش کیفی ابتدا از طریق مصاحبه نسبت به تعیین ابعاد پدیده مورد بررسی اقدام می‌گردد و سپس باهدف تعیین پایایی ابعاد شناسایی شده، از تحلیل دلفی بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده می‌شود.
- **گام دوم:** در ادامه بخش کیفی مطالعه حاضر، ابعاد شناسایی شده از طریق ماتریس پیوندی، نسبت تعیین ورودی و خروجی اقدام می‌کند تا بر اساس آن، اقدام به انجام تحلیل میک‌مک گردد. در واقع روابط پیوندهای درونی بر اساس تعیین جهت تأثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر بر اساس چک‌لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط درونی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت پیکان به سمت رو به بالا و رو به چپ به عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول ۱. تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

جهت پیکان	تشریح جهت
جهت پیکان رو به بالا	جهت پیکان در سمت رو به بالا نشان‌دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان‌کننده سطر عامل و دلالت‌کننده بر ستون می‌باشد.
جهت پیکان رو به سمت چپ	جهت پیکان در سمت چپ نشان‌دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت‌کننده بر سطر می‌باشد.

برای این منظور از چک‌لیست‌های ماتریسی از هریک از مشارکت‌کنندگان خواسته می‌شود تا بر اساس فرآیند تحلیلی ارتباط بعد سطر «i» با ابعاد ستون «j» را بر اساس ماهیت اعداد ترتیبی «۱»؛ «۲»؛ «۳» مورد بررسی قرار دهند. عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر «i» بر ستون «j» می‌باشد؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون «j» بر سطر «i» می‌باشد و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر «i» و ستون «j» با یکدیگر می‌باشد. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هریک از مؤلفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند. به طوری که اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مؤلفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش «←» استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مؤلفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش «→» استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مؤلفه‌ای عدد «۳» بود از علامت «∅» استفاده می‌شود.

• **گام سوم:** در این گام از طریق تحلیل میک‌مک نسبت به تعیین مؤثرترین مؤلفه توسعه‌ی حسابداری میراثی اقدام می‌شود. تحلیل میک‌مک بر اساس ورودی‌ها و خروجی‌های ناشی از ارزیابی ماتریس روابط پیوندهای درونی ابعاد شناسایی، انجام می‌شود تا مشخص گردید، هریک از ابعاد شناسایی شده در کدام ربع از ۴ ربع این تحلیل جایگذاری می‌شوند.

• **گام چهارم:** با تعیین عوامل مؤثر بر تشکیل سناریو در تحلیل میک‌مک، از طریق تحلیل مضمون تلاش می‌گردد تا زیر عوامل اصلی طی مصاحبه با خبرگان و کدگذاری تعیین شوند.

• **گام پنجم:** پس از مشخص شدن زیر عوامل اصلی، با کمک خبرگان نسبت به بیان وضعیت هریک از این عوامل، نظرخواهی می‌گردد تا پس از اعلام وضعیت این عوامل، از طریق ماتریس متقابل و نرم‌افزار سناریو ویزارد، نسبت به تعیین سناریوهای توسعه حسابداری میراثی در بازار سرمایه ایران اقدام شود.

• **گام ششم:** در این مرحله، بر اساس یک پرسشنامه عدم قطعیت، حالات مختلف مربوط به پیش‌ران‌های کلیدی بر یکدیگر از طریق مشارکت‌کنندگان بخش کمی،

موردبررسی قرار می‌گیرد. لذا از طریق نرم‌افزار سناریو ویزارد هر یک از وضعیت‌های ایجاد شده در قالب سناریو قوی؛ سناریو با سازگاری بالا و سناریو با احتمال ممکن (ضعیف) ایجاد می‌شوند تا مشخص شود، هر یک از زیر عوامل ارزیابی در کدام سناریو جایگذاری می‌شوند. نکته حائز اهمیت این است که سناریو با احتمال ضعیف به لحاظ ماهیت دارای پشتوانه علمی از بررسی سناریو خارج می‌گردد که در بخش مورد نظر توضیح داده می‌شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب نظران نظریه داده بنیاد همچون (2004) Fernández؛ (2007) Glaser and Holton و (2011) Charmaz نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که بر اساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری، به عنوان صاحب نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه‌شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۲ نفر با توجه به نقطه اشباع تئوریک به عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند.

در بخش کمی پس از طراحی مدل باهدف تبیین محورهای حسابداری میراثی در سطح شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، به پیروی از تعریف نمازی و محمدی (۱۳۸۹)، مدیران و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌هایی به عنوان مالکیت خانوادگی در این مطالعه به صورت مقایسه زوجی مشارکت می‌نمایند که یا حداقل بیست درصد از سهام آن

شرکت‌ها به صورت 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. باید توجه داشت، از آنجایی که تحلیل فوق، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت‌کنندگان می‌باشد و می‌بایست بر اساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، از نظر حجم نمونه محدود است که پژوهش Northcutt and McCoy (2004) تأییدی بر این ادعا است. Northcutt and McCoy (2004) در تحلیل‌های تعاملی، جامعه آماری را به دلیل کارکردهای تحلیلی، کوچک معرفی می‌نمایند و حد مطلوب را ۱۵ تا ۲۵ نفر معرفی می‌نمایند که این پژوهش نیز حداکثر مطلوب را انتخاب نمود.

یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریسی و سناریوپردازی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش دارد تا به مفهوم توسعه حسابداری میراثی را بر اساس یک چارچوب نظری موردبررسی قرار دهد. لذا بر اساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجم در خصوص توسعه حسابداری میراثی، در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. لذا بر اساس مصاحبه‌های

انجام شده، جدول (۲) که نشان‌دهنده فرآیند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول ۲. پیش‌ان‌های پس‌اندی حسابداری میراثی

کدگذاری تئوری	کدگذاری‌های اصلی		
	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
طبقه‌بندی اصلي	مقوله‌ها	مؤلفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
پیش‌ان‌های حسابداری نسلی در شرکت‌های خانوادگی	محرك‌های مدیریتی بروز حسابداری میراثی	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	رفتار خوشبینانه مدیریت
			رفتار کوتاه‌بینانه مدیریت
			قدرت مدیریت
			دوره تصدی مدیرعامل
		فرصت‌طلبی سود	مالکیت مدیریتی
			هموارسازی سود از طریق تخصیص
			هموارسازی سود از طریق وقوع رویداد
			هموارسازی سود از طریق ارقام تعهدی
	محرك‌های نهادی بروز حسابداری میراثی	فرصت‌طلبی حاکمیتی	هموارسازی سود از طریق طبقه‌بندی
			انتصاب فرمایشی پست‌های مدیریتی
			عدم استقلال هیئت‌مدیره
			اندازه هیئت‌مدیره
		فرصت‌طلبی معاملاتی	درصد مالکیت اعضای هیئت‌مدیره
			دوگانگی وظیفه
			معاملات با اشخاص وابسته
			سهام خزانه
	محرك‌های اجتماعی بروز حسابداری میراثی	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	معاملات صوری با شرکت‌های کاغذی
			معاملات مدیریتی
			پوشش منفعت‌طلبی اجتماعی از طریق افشاء کمک‌های مرتبط با امور خیره
			پوشش منفعت‌طلبی اجتماعی از طریق افشاء گزارش‌های تفسیری مدیریت
			پوشش منفعت‌طلبی اجتماعی از طریق افشاء

کد گذاری تئوری	کد گذاری های اصلی		
	کد گذاری انتخابی	کد گذاری محوری	کد گذاری باز
طبقه بندی اصلي	مقوله ها	مؤلفه های اصلی	مضامین مفهومی
			بیمه سهم کارفرما
			پوشش منفعت طلبی اجتماعی از طریق اقباء کربن
			پوشش منفعت طلبی اجتماعی از طریق اقباء کار کردهای زیست محیطی
		فرصت طلبی رقابتی	حق تقدم خرید سهام
			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
	محرک های مالیاتی بروز حسابداری میراثی	فرصت طلبی اجتناب مالیاتی	افزایش هزینه های تحقیق و توسعه
			کاهش اهرم مالی
			انعقاد قرارداد مالکیت منافع آتی
			اختصاص جریان های نقد آزاد در مخارج سرمایه ای
			سرمایه گذاری فراتر از حد مطلوب در پروژه های نافرجام
			استفاده از جریان های نقد آزاد در پروژه های با ارزش فعلی خالص منفی
		فرصت طلبی برنامه ریزی مالیاتی (استفاده از صرفه جویی مالیاتی)	ایجاد خط تولید صادراتی
			اسپانسر امور فرهنگی
			اسپانسر تیم های ورزشی
			باشگاه داری در عرصه های ورزشی
			تأسیس خطوط جدید تولید با هدف ایجاد اشتغال بیشتر

با توجه به مشخص شدن فرآیندهای کد گذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده بنیاد، در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه‌های صورت گرفته، هریک از مؤلفه‌های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه تحقیقات انجام شده نسبت به پیدایش و توسعه مؤلفه‌های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده می‌شود. در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن مؤلفه‌های پژوهش با مقوله‌های توسعه حسابداری میراثی در ایران، از تحلیل دلفی بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده می‌شود. لذا برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، طبق جدول (۳) نتایج تحلیل دلفی ارائه شده است.

جدول ۳. فرآیند تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

	دور اول دلفی		دور دوم دلفی		نتیجه	
	نماد	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق		میانگین
فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	A1	۰/۶۵	۵/۲۰	۰/۸۰	۵/۵۰	تأیید
فرصت‌طلبی سود	A2	۰/۷۰	۵/۴۰	۰/۸۵	۶/۰۰	تأیید
فرصت‌طلبی حاکمیتی	A3	۰/۶۸	۵/۳۰	۰/۸۰	۵/۵۰	تأیید
فرصت‌طلبی معاملاتی	A4	۰/۶۸	۵/۳۰	۰/۷۰	۵/۴۰	تأیید
فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	A5	۰/۸۵	۶/۰۰	۰/۹۰	۶/۲۰	تأیید
فرصت‌طلبی رقابتی	A6	۰/۸۰	۵/۵۰	۰/۸۸	۶/۱۰	تأیید
فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	A7	۰/۸۸	۶/۱۰	۰/۹۵	۶/۵۰	تأیید
فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	A8	۰/۵۵	۵/۱۰	۰/۸۲	۵/۵۵	تأیید

نتایج پس از دو دور تحلیل در گام دلفی نشان داد، تمامی مؤلفه‌های پژوهش بر اساس ضریب توافق و میانگین مورد تأیید قرار گرفتند. لذا مجموعاً ۸ مؤلفه به‌عنوان پیشران‌های پس‌اند حسابداری میراثی شناسایی شدند که برای تحلیل ماتریس میک‌مک، وارد فاز تحلیل روابط پیوندی بین ابعاد مورد مطالعه می‌شوند. در این مرحله از طریق ماتریس مقایسه

ماتریس ارزیابی چشم‌انداز پیشران‌های محرک حسابداری میراثی؛ جلالی گرگانی و همکاران | ۱۸۹

زوجی که ارتباط مؤلفه‌های سطر «I» با مؤلفه‌های ستون «J» را بربر اساس ماهیت اعداد ترتیبی «۱»؛ «۲»؛ «۳» مورد مقایسه قرار می‌دهد، تلاش می‌گردد تا خروجی و ورودی جهت تدوین تحلیل میک‌مک ایجاد شود.

جدول ۴. روابط پیوندی بین پیشران‌های پسایند حسابداری میراثی

سطح اول / فرصت‌طلبی رفتاری/فردی					
		بدون ارتباط	ستون بر سطر	سطر بر ستون	
فراوانی	شاخص ستون	⊖	→	←	شاخص سطر
۱۰	فرصت‌طلبی سود	-	-	←	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی
۸	فرصت‌طلبی حاکمیتی	-	→	-	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی
۹	فرصت‌طلبی معاملاتی	-	-	←	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی
۱۱	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	-	-	←	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی
۹	فرصت‌طلبی رقابتی	-	-	←	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی
۱۰	فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	-	-	←	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی
۹	فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	-	→	-	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی
سطح دوم / فرصت‌طلبی سود					
۸	فرصت‌طلبی حاکمیتی	-	→	-	فرصت‌طلبی سود
۱۱	فرصت‌طلبی معاملاتی	-	→	-	فرصت‌طلبی سود
۱۰	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	-	→	-	فرصت‌طلبی سود
۹	فرصت‌طلبی رقابتی	⊖	-	-	فرصت‌طلبی سود
۹	فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	-	-	←	فرصت‌طلبی سود
۱۰	فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی	⊖	-	-	فرصت‌طلبی سود
سطح سوم / فرصت‌طلبی حاکمیتی					
۹	فرصت‌طلبی معاملاتی	-	-	←	فرصت‌طلبی حاکمیتی
۱۱	فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی	⊖	-	-	فرصت‌طلبی حاکمیتی
۱۰	فرصت‌طلبی رقابتی	-	-	←	فرصت‌طلبی حاکمیتی
۸	فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی	-	→	-	فرصت‌طلبی حاکمیتی

سطح اول / فرصت طلبی رفتاری/فردی					
		بدون ارتباط	ستون بر سطر	سطر بر ستون	
فراوانی	شاخص ستون	⊙	→	←	شاخص سطر
۷	فرصت طلبی برنامه ریزی مالیاتی	-	-	←	فرصت طلبی حاکمیتی
سطح چهارم / فرصت طلبی معاملاتی					
۸	فرصت طلبی مسئولیت پذیری اجتماعی	⊙	-	-	فرصت طلبی معاملاتی
۷	فرصت طلبی رقابتی	-	-	←	فرصت طلبی معاملاتی
۸	فرصت طلبی اجتناب مالیاتی	-	→	-	فرصت طلبی معاملاتی
۱۰	فرصت طلبی برنامه ریزی مالیاتی	⊙	-	-	فرصت طلبی معاملاتی
سطح پنجم / فرصت طلبی مسئولیت پذیری اجتماعی					
۹	فرصت طلبی رقابتی	⊙	-	-	فرصت طلبی مسئولیت پذیری اجتماعی
۸	فرصت طلبی اجتناب مالیاتی	-	→	-	فرصت طلبی مسئولیت پذیری اجتماعی
۹	فرصت طلبی برنامه ریزی مالیاتی	-	-	←	فرصت طلبی مسئولیت پذیری اجتماعی
سطح ششم / فرصت طلبی رقابتی					
۱۰	فرصت طلبی اجتناب مالیاتی	-	-	←	فرصت طلبی رقابتی
۸	فرصت طلبی برنامه ریزی مالیاتی	-	→	-	فرصت طلبی رقابتی
سطح هفتم / فرصت طلبی اجتناب مالیاتی					
۹	فرصت طلبی برنامه ریزی مالیاتی	-	→	-	فرصت طلبی اجتناب مالیاتی

با توجه به ارتباط درونی بین عوامل کلیدی (پیشران) در ارزیابی محرک‌های بروز حسابداری میراثی تحت مالکیت خانوادگی، اقدام به ایجاد روابط پیوند درونی بر اساس اختصاص کدهایی از A1 تا A8 می‌شود تا بر اساس آن پیامدها و محرک‌ها مشخص گردد.

جدول ۵. روابط پیوند درونی مؤلفه‌های توسعه حسابداری میراثی

ورودی	خروجی	A8	A7	A6	A5	A4	A3	A2	A1	
۲	۵	←	↑	↑	↑	↑	←	↑	•	A1
۴	۱	-	↑	-	←	←	←	•	←	A2
۱	۴	-	←	↑	-	↑	•	↑	↑	A3
۳	۲	-	←	↑	-	•	←	↑	←	A4
۲	۲	↑	←	-	•	-	-	↑	←	A5
۴	۱	←	↑	•	-	←	←	-	←	A6
۴	۳	←	•	←	↑	↑	↑	←	←	A7
۱	۳	•	↑	↑	←	-	-	-	↑	A8

لذا بر اساس تعیین روابط پیوند درونی مربوط به محرک‌های حسابداری میراثی در شرکت‌های خانوادگی، جهت تعیین ماتریس میک‌مک، مقادیر خروجی تعیین‌کننده‌ی قدرت نفوذ ماتریس و مقادیر ورودی تعیین‌کننده‌ی قدرت وابستگی ماتریس قلمداد می‌شوند که بر اساس آن نسبت به تعیین قرار گرفتن هر یک از مؤلفه‌ها در محور ماتریس میک‌مک اقدام می‌شود.

نمودار ۱. (MICMAC) قرارگرفتن مؤلفه‌های پژوهش بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی

رُبع پیوندی	رُبع مستقل
-------------	------------

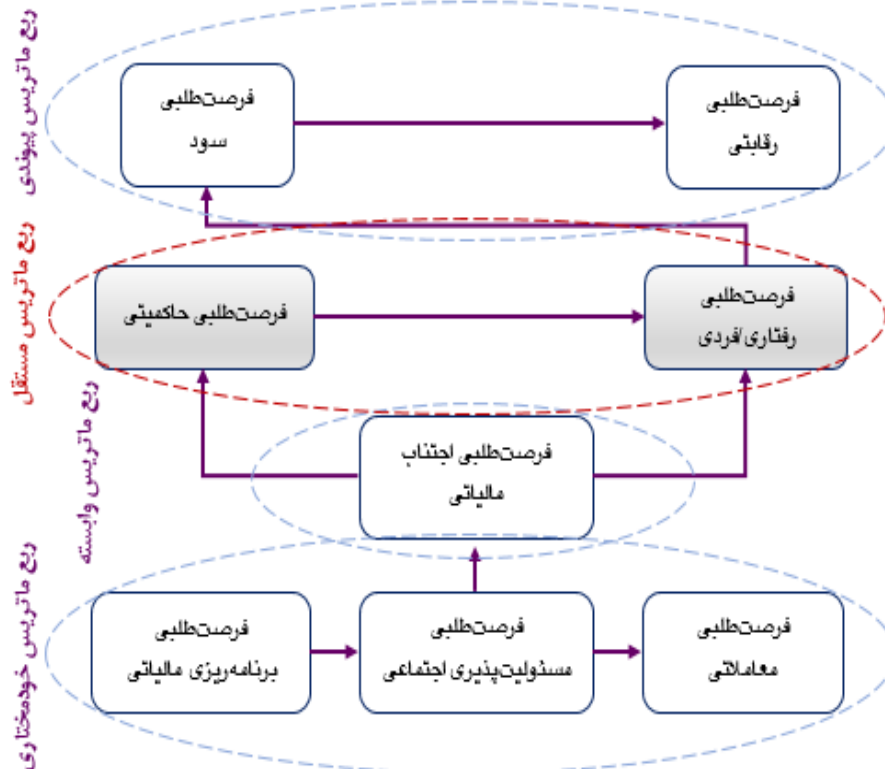
قدرت نفوذ						6
		[[A1]]			[[A2]]	5
		[[A3]]			[[A6]]	4
		[[A8]]			[[A7]]	3
		[[A5]]	[[A4]]			2
		1	2	3	4	5

رُبع وابسته	رُبع خودمختاری
-------------	----------------

قدرت وابستگی

بر اساس این نتیجه می‌بایست بیان نمود، محرک‌های بروز حسابداری میراثی تحت مالکیت خانوادگی، در هر چهار ربع ماتریس میک‌مک بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی پراکنده شده‌اند. به طوری که مشخص گردید، در ربع خودمختاری، سه محرک فرصت‌طلبی معاملاتی «A4»؛ فرصت‌طلبی مسئولیت‌پذیری اجتماعی «A5» و فرصت‌طلبی برنامه‌ریزی مالیاتی «A8» قرار گرفته‌اند که نشان‌دهنده‌ی وابستگی این محرک‌ها به سایر محرک‌های بروز حسابداری میراثی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی می‌باشد. در ربع وابسته نیز محرک فرصت‌طلبی اجتناب مالیاتی «A7» قرار گرفته است که نشان‌دهنده‌ی این موضوع است که اگرچه این محورها از قدرت نفوذ کمتر از حد متوسطی برخوردار هستند اما به لحاظ وابستگی جهت بروز حسابداری میراثی در مالکیت‌های خانوادگی جزء عامل با اهمیت تلقی می‌شود، اما چندان در رابطه با این پدیده از قدرت نفوذ برخوردار نمی‌باشد. از طرف دیگر در ربع مستقل دو محرک فرصت‌طلبی رفتاری/فردی «A1» و فرصت‌طلبی حاکمیتی «A3» بر اساس دو محور قدرت نفوذ و وابستگی قرار گرفتند که نشان‌دهنده‌ی این موضوع هستند که این دو محرک جزء عوامل مؤثر در بروز حسابداری میراثی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی تلقی می‌شوند. در نهایت مشخص گردید در ربع پیوندی دو محرک فرصت‌طلبی سود «A2» و فرصت‌طلبی رقابتی «A6» قرار دارند که می‌تواند به دلیل بالا بودن قدرت نفوذ و قدرت وابستگی، نشان‌دهنده‌ی پیامدهای بروز حسابداری میراثی در شرکت‌های مالکیت خانوادگی تلقی گردند. این نتایج می‌تواند در نمودار ماتریسی شکل (۳) نشان داده شوند.

شکل ۳. فرآیند ماتریسی قدرت نفوذ و وابستگی محرک‌های بروز حسابداری میراثی



طبق شکل (۳) مشخص گردید، در سطح سوم و بر اساس نتیجه ربع ماتریس مستقل، دو عامل فرصت‌طلبی حاکمیتی و فرصت‌طلبی رفتاری، محرک‌ترین ابعاد بروز حسابداری میراثی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی قلمداد می‌شوند که می‌بایست مبنای سناریوپردازی در تحلیل آینده‌پژوهی در بخش کمی قرار گیرند. چراکه برای ایجاد چشم‌اندازهای آتی محرک‌های بروز حسابداری میراثی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی، به اثرگذارترین عوامل (قدرت نفوذ) نیاز است تا بتوان احتمالات آینده را سناریوپردازی نمود. لذا با توجه به مشخص بودن، مضامین هر یک از دو مؤلفه تعیین شده، می‌بایست نسبت به تعیین وضعیت‌های مربوط به شبیه‌سازی اقدام نمود. لذا در این مرحله بر اساس مصاحبه‌های انجام‌شده، از مضامین شناسایی شده در بخش تحلیل کیفی استفاده

می شود.

جدول ۶. مضامین مربوط به سناریوپردازی پیشران‌های محرک حسابداری میراثی

مقوله اصلی	مقوله‌های فرعی (ریز عوامل ارزیابی)
فرصت‌طلبی رفتاری/فردی	رفتار خوشبینانه مدیریت
	رفتار کوتاه‌بینانه مدیریت
	قدرت مدیریت
	دوره تصدی مدیرعامل
	مالکیت مدیریتی
فرصت‌طلبی حاکمیتی	انتصاب فرمایشی پست‌های مدیریتی
	عدم استقلال هیئت‌مدیره
	اندازه هیئت‌مدیره
	درصد مالکیت اعضای هیئت‌مدیره
	دوگانگی وظیفه

در ادامه و پس از شناسایی عوامل کلیدی و زیر عوامل ارزیابی، می‌بایست وضعیت‌های هر یک از عوامل ارزیابی توسط خبرگان بازتعریف شوند تا وضعیت‌های احتمالی محرک بروز هر بعد حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی، امکان تدوین سناریوهای آتی (چشم‌اندازها) را ایجاد نمایند.

جدول ۷. وضعیت‌های محتمل مضامین توسعه حسابداری میراثی

نام وضعیت	وضعیت	مضامین پایه	سازمان‌دهنده
خوشبینانه بودن رفتار مدیریت مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{11}^1	رفتار خوشبینانه مدیریت « A_1^1 »	فرصت‌طلبی رفتاری/فردی « A^1 »
مقتضی بودن رفتار مدیریت حفظ ثبات رویه‌های حسابداری متقارن	A_{12}^1		
بدبینانه بودن رفتار مدیریت مبنای تقلیل احتمال بروز حسابداری میراثی	A_{13}^1		
رفتار کوتاه‌بینانه مدیریت مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{21}^1	رفتار کوتاه‌بینانه مدیریت « A_2^1 »	

نام وضعیت	وضعیت	مضامین پایه	سازمان دهنده
تفکر اقتضایی مبنای حفظ ثبات رویه‌های حسابداری متقارن	A_{22}^1		
رفتار بلندمدت‌نگری مدیرین مبنای تقلیل احتمال بروز حسابداری میراثی	A_{23}^1		
تملک قدرت مدیریت مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{31}^1		
توازن قدرت مدیریت مبنای توسعه‌ی رویه‌های حسابداری متقارن	A_{32}^1	قدرت مدیریت « A_3^1 »	
عدم تملک‌گرایی قدرت مدیریت مبنای تقلیل بروز حسابداری میراثی	A_{33}^1		
بلندمدت بودن دوره تصدی مدیرعامل مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{41}^1		
بلندمدت بودن دوره تصدی مدیرعامل مبنای حفظ ثبات شرکت	A_{42}^1	دوره تصدی مدیرعامل « A_4^1 »	
کوتاه‌بودن تصدی مدیرعامل مبنای تقلیل بروز حسابداری میراثی	A_{43}^1		
مالکیت مدیریتی مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{51}^1	مالکیت مدیریتی « A_5^1 »	
مالکیت مدیریتی مبنای حفظ ثبات شرکت	A_{52}^1		
عدم مالکیت مدیریتی مبنای تقلیل احتمال بروز حسابداری میراثی	A_{53}^1		
انتصاب فرمایشی پست‌های مدیریتی مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{11}^2	انتصاب فرمایشی پست‌های مدیریتی « A_1^2 »	فرصت‌طلبی حاکمیتی « A^2 »
عدم انتصاب فرمایشی پست‌های مدیریتی مبنای حفظ ثبات رویه‌های حسابداری متقارن	A_{12}^2		
انتصاب شایسته سالارانه‌ی مبنای تقلیل احتمال بروز حسابداری میراثی	A_{13}^2		
عدم استقلال هیئت‌مدیره مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{21}^2	عدم استقلال هیئت‌مدیره « A_2^2 »	
استقلال هیئت‌مدیره مبنای حفظ ثبات رویه‌های حسابداری متقارن	A_{22}^2		

نام وضعیت	وضعیت	مضامین پایه	سازمان دهنده
تداون استقلال هیئت مدیره مبنای تقلیل احتمال بروز حسابداری میراثی	A_{23}^2		
کوچک بودن اندازه هیئت مدیره مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{31}^2	اندازه هیئت مدیره « A_3^2 »	
مقتضی بودن اندازه هیئت مدیره مبنای حفظ ثبات شرکت	A_{32}^2		
بزرگ بودن هیئت مدیره مبنای تقلیل احتمال بروز حسابداری میراثی	A_{33}^2		
بالا بودن درصد مالکیت سهام هیئت مدیره	A_{41}^2	درصد مالکیت اعضای هیئت مدیره « A_4^2 »	
بالا بودن درصد مالکیت سهام هیئت مدیره مبنای حفظ ثبات شرکت	A_{42}^2		
پایین بودن درصد مالکیت مبنای تقلیل بروز حسابداری میراثی	A_{43}^2		
وجود دوگانگی وظیفه مبنای تقویت حسابداری میراثی	A_{51}^2	دوگانگی وظیفه « A_5^2 »	
دوگانگی وظیفه به طور مقتضی حفظ ثبات رویه‌های حسابداری متقارن	A_{52}^2		
عدم دوگانگی وظیفه مبنای تقلیل احتمال بروز حسابداری میراثی	A_{53}^2		

همان‌طور که مشخص شده است، بر اساس ۱۰ مضمون مرتبط با محرک‌های بروز حسابداری میراثی، ۳۰ وضعیت مختلف برای این ۱۰ مقوله فرعی ترسیم گردید و این سؤال برای تدوین سناریو مطرح می‌باشد که هریک از این ۳۰ وضعیت محرک‌های بروز حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی می‌تواند چه تأثیری بر آینده‌ی جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه داشته باشد؛ بنابراین از متخصصان خواسته شد جهت مشخص نمودن هریک از وضعیت‌ها بر اساس سه ویژگی «تقویت کننده»؛ «بی‌تأثیر» و «محدودیت‌ساز» با یکی از اعداد ۳ تا ۳- پرسشنامه ماتریسی ۳۰*۳۰ را تکمیل نمایند تا بر اساس نرم‌افزار سناریو ویزارد (GIB)، نسبت به تعیین سناریوهای محتمل اقدام لازم صورت

گیرد. در واقع این نرم‌افزار بر اساس ارائه‌ی سطح بهینه سناریوهای محتمل، نسبت به تدوین چشم‌اندازهای آتی در خصوص پدیده مورد بررسی اقدام می‌کند (Mehta et al., 2022). لذا با کمک این تکنیک تحلیلی در سناریو نگاری که مبتنی بر محاسبات پیچیده‌ای روابط ماتریسی بین پیشران‌ها شناسایی شده می‌باشد، امکان استخراج طیفی از سناریوهایی با احتمال قوی؛ سناریوهایی با احتمال ممکن و سناریوهایی با احتمال سازگاری بالا را ممکن می‌سازد. لذا بر اساس شاخص «مد» بالاترین امتیاز هریک از مشارکت کنندگان در بخش کمی به عنوان مبنای ارزیابی پیشران‌های محرک در حسابداری میراثی با مالکیت خانوادگی تلقی گردید تا بر اساس آن مجموعه‌ی داده‌های جمع‌آوری شده، به نرم‌افزار وارد شوند. با توجه به توضیح‌های داده‌شده و بر اساس ایجاد ماتریس 30×30 در بستر نرم‌افزار ویزارد (30 حالت در 4 وضعیت محتمل بتوان 120)، مجموعاً 1440 سناریوی ترکیبی ایجاد گردید. لذا با توجه به مجموع امتیازهای مربوط به ماتریس متقابل، 4 سناریوی مورد بررسی در ارزیابی پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی در شرکت‌های مالکیت خانوادگی تعیین گردیدند که بر اساس سه وضعیت مطلوب، ایستا و بحرانی مورد بررسی قرار گرفتند که می‌توان نتایج خروجی زیر را بر اساس تحلیل در جدول (8) ارائه داد.

جدول 8. وضعیت هریک از پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی

وضعیت	سناریوی اول	سناریوی دوم	سناریوی سوم	سناریوی چهارم
A_{11}^1		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{12}^1			وضعیت ایستا	
A_{13}^1	وضعیت مطلوب			
A_{21}^1		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{22}^1			وضعیت ایستا	
A_{23}^1	وضعیت مطلوب			
A_{31}^1		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{32}^1			وضعیت ایستا	
A_{33}^1	وضعیت مطلوب			

وضعیت	سناریوی اول	سناریوی دوم	سناریوی سوم	سناریوی چهارم
A_{41}^1		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{42}^1			وضعیت بحرانی	
A_{43}^1	وضعیت مطلوب			
A_{51}^1		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{52}^1			وضعیت بحرانی	
A_{53}^1	وضعیت مطلوب			
A_{11}^2		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{12}^2			وضعیت ایستا	
A_{13}^2	وضعیت مطلوب			
A_{21}^2		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{22}^2			وضعیت ایستا	
A_{23}^2	وضعیت مطلوب			
A_{31}^2		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{32}^2			وضعیت بحرانی	
A_{33}^2	وضعیت مطلوب			
A_{41}^2		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{42}^2			وضعیت بحرانی	
A_{43}^2	وضعیت مطلوب			
A_{51}^2		وضعیت بحرانی		وضعیت بحرانی
A_{52}^2			وضعیت ایستا	
A_{53}^2	وضعیت مطلوب			

در تحلیل سناریو، بنا به ماهیت پدیده مورد بررسی و مضامین شناسایی شده، نسبت به تمرکز بر سناریو با وضعیت مطلوب و بحرانی تمرکز می‌شود. از آنجایی که در این مطالعه پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی در شرکت‌های در مالکیت خانوادگی مدنظر می‌باشد، وضعیت بحرانی به‌عنوان عواملی که قدرت تحریک بالاتری دارند، مبنای سناریوپردازی احتمالی چشم‌اندازهای آتی بازار سرمایه قرار می‌گیرند. براین اساس سناریوی دوم و چهارم، به‌عنوان مهم‌ترین پیشران‌های محرک در حسابداری میراثی

شرکت‌های خانوادگی می‌بایست مدنظر قرار گیرد. نتایج نشان می‌دهد، از مجموع ۴۰ وضعیت حاکم بر صفحه سناریوهای ایجادشده در تکنیک تحلیلی سناریو ویزارد (CIB)، مشخص گردید، ۲۴ سناریو در وضعیت بحرانی؛ ۱۰ سناریو در وضعیت بحرانی و ۶ سناریو در وضعیت ایستا قرار دارند. لذا جهت تدوین سناریوهای آتی در خصوص پیشران‌های محرک حسابداری میراثی تحت مالکیت خانوادگی بر اساس دو وضعیت بحرانی اقدام به تشکیل یک ماتریس بر اساس دو بعد توسعه سطح کارکردهای قضائی و نظارتی و تعیین خالص پرداخت‌های انتقالی به بخش بازار به‌عنوان مبانی ارزیابی پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی می‌شود. براین اساس ۲۴ وضعیت مطلوب که مجموعاً ۶۶٫۶۷٪ درصد توزیع فراوانی سناریوها را شامل می‌شوند، مورد توجه قرار می‌گیرند. لذا بر اساس دو محور فرصت‌طلبی رفتاری/فردی و فرصت‌طلبی حاکمیتی به‌عنوان مبانی ارزیابی پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی، ۴ ماتریس بر اساس تکنیک محاسبات توابع در ریاضی ایجاد می‌شوند که ۱۴ عامل مرتبط به آن در یکی از وضعیت‌های ماتریس زیر قرار می‌گیرند. لذا برای این منظور، از مشارکت کنندگان بخش کمی خواسته شد تا بر اساس مقیاس ۱۰ امتیازی (۰ تا ۱۰) به پیشران‌های محرک در بروز حسابداری میراثی که در دو سناریوی با وضعیت بحرانی قرار گرفته بودند، امتیاز لازم داده شود تا از طریق امیدریاضی، مربوط به امتیاز ماتریسی هر یک از سناریوهای توابع ریاضی، بالاترین اولویت انتخاب شود. لذا بر اساس دو عامل ارزیابی بر اساس امتیازهای داده‌شده، احتمال هر یک از سناریوها در قالب ۴ معیار ماتریس روابط ریاضی در جدول (۹) ایجاد شده است. این جدول ۴ ماتریس همانی (بالا بودن هر دو امتیاز محور عمودی و افقی)، سینوسی (بالا بودن امتیاز محور عمودی نسبت به محور افقی)، براکتی (بالا بودن امتیاز محور افقی نسبت به محور عمودی) و لگاریتمی (پایین بودن امتیاز هر دو محور عمودی و افقی) به‌عنوان توابع ریاضی از طریق امید ریاضی محاسبه می‌کند و در قالب ویژگی‌های چشم‌انداز آینده بازار سرمایه نشان می‌دهد.

جدول ۹. ماتریس تعیین اثرگذارترین سناریو

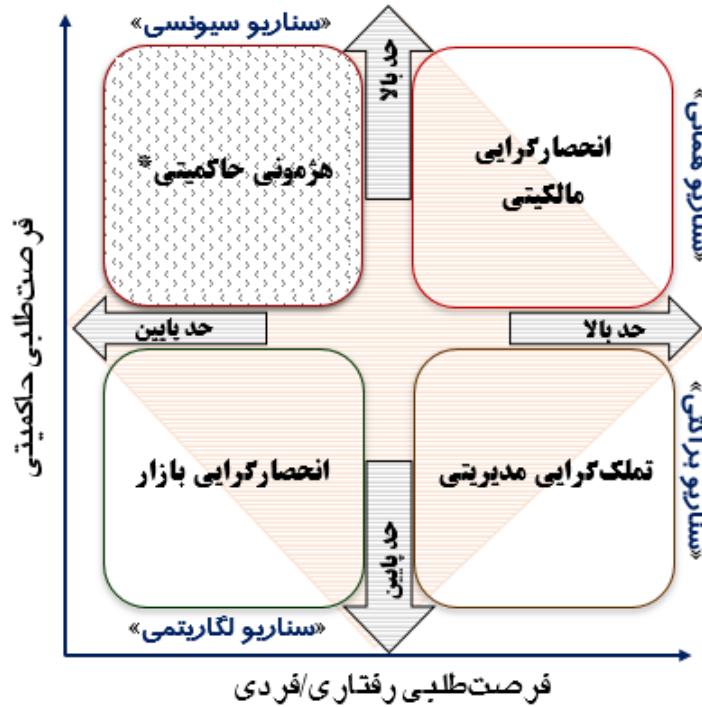
سناریو لگاریتمی	سناریو پراکتی	سناریو سینوسی	سناریو همانی	
۴/۴۵	۶/۱۵	۷/۳۵	۵/۱۷	امتیازها
۲/۷۹	۴/۰۷	۴/۳۹	۳/۱۲	امید ریاضی
4 rd	2 nd	1 st	3 th	اولویت‌بندی

امید ریاضی بر اساس نظریه احتمالات، حالات متغیر تصادفی را بر اساس مقدار میانگین تعداد دفعات مشاهده شده یک وضعیت مورد محاسبه قرار می‌دهد. لذا از مجموع امتیازهای داده شده مشارکت کنندگان به ماتریس راهبردها و سناریوها، نسبت به محاسبه‌ی امید ریاضی اقدام شده است. برای انجام آن از رابطه زیر بهره برده شد.

$$\mathbb{E}[X] = \left[\left(\frac{1}{4} \times 1 \right) + \left(\frac{1}{4} \times 2 \right) + \left(\frac{1}{4} \times 3 \right) + \left(\frac{1}{4} \times 4 \right) \right] = 2/5$$

همان‌طور که مشاهده می‌شود، تکرار هر سناریو در چهار حالت ممکن از ماتریس توابع ریاضی ایجاد شده، از طریق تکرار میانگین‌ها مورد بررسی قرار گرفت که میانگین امید ریاضی تعیین شده ۲/۵ می‌باشد. لذا بر اساس امتیازهای تعیین شده، مشخص گردید، لذا بر اساس امتیازهای تعیین شده، مشخص گردید، مهم‌ترین سناریو مرتبط با پیشران‌های پسایند حسابداری میراثی، سناریو پراکتی می‌باشد. همان‌طور که در جدول (۱۲) مشخص است، محتمل‌ترین سناریو در خصوص پیشران‌های محرک حسابداری میراثی در شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی، سناریو، سینوسی می‌باشد. لذا در ادامه باهدف قراردادن هر یک از پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی، مطالعه حاضر به دنبال ارائه یک ماتریس با چار ربع بر اساس معیارهای ماتریس مطلوب در دو محور فرصت‌طلبی حاکمیتی (محور عمودی) و فرصت‌طلبی رفتاری/فردی (محور افقی) می‌باشد.

شکل ۴. چارچوب سناریوهای ماتریسی توابع حسابداری میراثی



لذا بر اساس دو عامل ارزیابی که در محور عمودی (فرصت طلبی حاکمیتی) و افقی (فرصت طلبی رفتاری/فردی)، ۴ ماتریس توابع ریاضی با عبارات توضیحی ارائه شده است. در واقع پس از محاسبه توابع ماتریسی، نسبت به قرار دادن هریک از پیش‌ران‌های محرک حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی که در دو سناریوی با وضعیت مطلوب طبق تکنیک تحلیلی سناریو ویزارد (CIB) قرار گرفته بودند، طبق جدول (۱۰) اقدام می‌شود.

جدول ۱۰. تفکیک سناریوهای مطلوب ماتریس پساندهای حسابداری میراثی

عنوان سناریو	عبارت توضیحی	عوامل ارزیابی
تابع ریاضی همانی	انحصارگرایی مالکیتی	بالا بودن درصد مالکیت سهام هیئت‌مدیره مبنای تقویت حسابداری میراثی
		خوشبینانه بودن رفتار مدیریت مبنای تقویت حسابداری میراثی
		وجود دوگانگی وظیفه مبنای تقویت حسابداری میراثی

عنوان سناریو	عبارت توضیحی	عوامل ارزیابی
تابع ریاضی سینوسی	هژمونی حاکمیتی	انتصاب فرمایشی پست‌های مدیریتی مبنای تقویت حسابداری میراثی
		کوچک بودن اندازه هیئت‌مدیره مبنای تقویت حسابداری میراثی
		عدم استقلال هیئت‌مدیره مبنای تقویت حسابداری میراثی
تابع ریاضی براکتی	تملك گرایى مدیریتی	تملك قدرت مدیریت مبنای تقویت حسابداری میراثی
		بلندمدت بودن دوره تصدى مدیرعامل مبنای تقویت حسابداری میراثی
		مالکیت مدیریتی مبنای تقویت حسابداری میراثی
		رفتار کوتاه‌بینانه مدیریت مبنای تقویت حسابداری میراثی
تابع ریاضی لگاریتمی	انحصارگرایی بازار	بالا بودن درصد مالکیت سهام هیئت‌مدیره مبنای حفظ ثبات شرکت
		بلندمدت بودن دوره تصدى مدیرعامل مبنای حفظ ثبات شرکت
		مالکیت مدیریتی مبنای حفظ ثبات شرکت
		مقتضی بودن اندازه هیئت‌مدیره مبنای حفظ ثبات شرکت

بر اساس ماتریس‌های ایجادشده در ادامه نسبت به تشریح هر یک از این ماتریس‌ها در توسعه حسابداری میراثی اقدام می‌شود.

سناریوی انحصارگرایی مالکیتی

طبق این سناریو، بر اساس دو بعد محور عمودی (فرصت‌طلبی حاکمیتی) و افقی (فرصت‌طلبی رفتاری/فردی)، محتمل‌ترین پیشران محرک جهت بروز حسابداری میراثی در تقاطع دو محور فوق در بالاترین سطح، انحصارگرایی مالکیتی ایجاد می‌شود. طبق این سناریو، هر دو محور فرصت‌طلبی حاکمیتی و فرصت‌طلبی رفتاری/فردی باعث می‌شوند تا تحت وجود عدم توازن کنترل سهام شرکت در بین صاحبان قدرت با سهامداران عام، نوع انحصارگرایی مالکیتی ایجاد شود که احتمالاً به دلیل دوگانگی وظیفه، نقش نظارتی هیئت‌مدیره تحت تأثیر ویژگی‌های مدیریت و تصمیم‌های مدیرعامل قرار گیرد و این موضوع به دلیل برآوردهای خوشبینانه مدیریت، باعث گردد تا رویه‌های حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی به تداوم انحصارگرایی مالکیتی این شرکت‌ها منجر شود.

سناریوی هژمونی حاکمیتی

در این سناریو که از تقاطع بالا محور عمودی (فرصت‌طلبی حاکمیتی) و پایین محور افقی (فرصت‌طلبی رفتاری/فردی) ایجاد می‌شود، پیشران‌های محرک در بروز حسابداری میراثی اصطلاحاً به صورت هژمونی حاکمیتی ایجاد می‌شود. در این ماتریس، تسلط حاکمیت شرکتی به شکل هژمونی فراگیر با عدم استقلال هیئت‌مدیره شکل می‌گیرد و مالک شرکت به دلیل قدرتی که دارد، با کوچک کردن اندازه هیئت‌مدیره تلاش دارد تا افرادی را به سمت مدیریت شرکت انتصاب نماید که محافظ منافع فرد قدرتمند یا طبق نظریه کادیلو، محافظ منافع فرد قدرتمند باشد. در این سناریو، حاکمیت شرکتی سردمدار عقاید و نظرات مستقیم مالک ایجاد می‌شود و تحت چنین فرآیند نظارتی، حسابداری به شکل میراثی در پی تحقق اهداف فرد دارای قدرت عمل می‌کند و این موضوع سبب تضییع حقوق ذینفعان می‌گردد، چراکه سایر سهامداران به دلیل عدم نفوذ در مکانیزم راهبری شرکتی، تابع رویکردها و چشم‌اندازهای صاحبان قدرت قرار می‌گیرند.

سناریوی تملک‌گرایی مدیریتی

در این ربع از ماتریس ایجادشده که از تقاطع پایین محور عمودی (فرصت‌طلبی حاکمیتی) و بالا محور افقی (فرصت‌طلبی رفتاری/فردی) ایجاد می‌شود، پیشران‌های محرک در بروز حسابداری میراثی اصطلاحاً به صورت تملک‌گرایی مدیریتی ایجاد می‌گردد. طبق این سناریو، مالکیت خانوادگی از طریق تصدی بلندمدت یک مدیرعامل و سایر مدیران در ساختار این شرکت‌ها باعث می‌گردد تا به دلیل تحت تصدی بودن سهام زیاد شرکت برای یک فرد، تصمیم‌ها به صورت تک‌بعدی باهدف تضمین منافع غالب صاحب قدرت اتخاذ گردد و مدیریت جهت دهنده‌ی رویه‌های افشاء مالی در قالب سیاست‌ها و راهبردهای مالی باشد که عموماً مبتنی بر رویکردهای کوتاه‌بینانه اتخاذ می‌گردد. لذا در ساختار این نوع از مالکیت‌های خانوادگی، تصمیم‌های مدیریت باهدف فرصت‌طلبی برای تضمین منافع خود گرفته می‌شود و این موضوع می‌تواند به افزایش بروز احتمال حسابداری میراثی منجر گردد.

سناریوی انحصارگرایی بازار

در این ربع از ماتریس ایجاد شده که از تقاطع پایین هر دو محور عمودی (فرصت طلبی حاکمیتی) و محور افقی (فرصت طلبی رفتاری/فردی) ایجاد می‌شود، پیشران‌های محرک در بروز حسابداری میراثی اصطلاحاً به صورت انحصارگرایی بازار ایجاد می‌گردد. طبق این سناریو، شرایط بازار انحصاری است که احتمالاً به شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی اجازه می‌دهد تا با بالا بردن درصد مالکیت سهام هیئت‌مدیره، امکان تصدی بلندمدت مدیرعامل بر مسند تصمیم‌گیری شرکت مهیا شود و مالکیت مدیریتی باهدف اولویت بخشیدن به منافع خود، هم‌راستا با نیازهای مالکان شرکت اقدام به تصمیم‌گیری نمایند. از طرف دیگر اندازه هیئت‌مدیره نیز به شکل مقتضی تحت رویکرد منافع افراد قدرتمند ایجاد می‌شود و عملاً شرایط بازار انحصاری، ساختار مالکیت این شرکت‌ها را به سمت تقویت احتمال بروز حسابداری میراثی هدایت می‌کند تا با استفاده از ابزاری از حسابداری، صرفاً از آن به عنوان اهرمی برای تحقق اهداف خود استفاده گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه ترسیم چشم‌انداز پیشران‌های محرک حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی شرکت‌های بازار سرمایه بود. در این مطالعه با توجه به فقدان یک چارچوب نظری منسجم در خصوص پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی و نقش کارکردهای مالکیت خانوادگی در شکل‌گیری آن، از تحلیل نظریه داده بنیاد استفاده شده است؛ بنابراین طی ۱۲ مصاحبه انجام شده، طی سه مرحله کدگذاری باز؛ محوری و انتخابی، مجموعاً سه مقوله؛ هشت مؤلفه و ۳۹ مضمون مفهومی شناسایی شدند که پس از انجام تحلیل دلفی مشخص گردید، ابعاد شناسایی شده، دارای پایایی می‌باشند. سپس باهدف تدوین سناریوهای آتی در حوزه ارزیابی پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی در مالکیت خانوادگی ابتدا از طریق ماتریس پیوندی تلاش گردید تا با تعیین ورودی و خروجی‌های مدل ماتریسی، اثرگذارترین محورهای ارزیابی پیشران‌های محرک بروز حسابداری میراثی از طریق ماتریس میک‌مک مشخص شوند. لذا نتیجه این بخش از تأیید

دو عامل فرصت‌طلبی حاکمیتی و فرصت‌طلبی رفتاری به محرک‌ترین محورهای اثرگذار بر حسابداری میراثی در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی حکایت داشت تا از طریق ماتریس متقابل مشخص شود، کدامیک از سناریوها می‌تواند توصیف‌کننده‌ی پیشران‌های محرک در بروز این رویه از حسابداری باشد. براین اساس ۴ ماتریس برای ارزیابی ایجادشده که در قالب شکل (۹) ابعاد این ماتریس مشخص می‌باشد.

شکل ۹. ماتریس‌های ارزیابی پیشران‌های محرک در حسابداری میراثی



بر اساس نتیجه کسب‌شده، طبق ماتریس توابع ریاضی و بر اساس نتیجه‌ی ناشی از مقایسه متقابل هر یک از مضامین ارزیابی، مشخص شد، مطلوب‌ترین سناریوی پیشران‌های محرک حسابداری میراثی در شرکت‌هایی با مالکیت خانوادگی، سناریوی هژمونی حاکمیتی می‌باشد. واژه هژمونی، به معنای تسلط غالب گروهی از صاحبان قدرت بر سایرین می‌باشد که بسط این مفهوم به سازوکار حاکمیتی اشاره به این موضوع دارد که فرد قدرتمند به‌عنوان مالک، در تلاش برای حفاظت از منافع خود، تلاش می‌نماید تا با انتصاب فرمایشی و خودخواسته و بر اساس سطح وفاداری به فرد صاحب قدرت، تصمیم‌هایی صرفاً در جهت دستیابی به اهداف و چشم‌اندازهای تعیین‌شده فرد قدرتمند اتخاذ شود. در این ساختار حاکمیتی، اندازه هیئت‌مدیره به لحاظ شکلی اگرچه ممکن است مبتنی بر قوانین و الزامات شکل گرفته باشد، اما عدم وجود تضاد منافع و تنوع دیدگاه‌های هیئت‌مدیره باعث می‌شود، کارکردهای هیئت‌مدیره و مصوبه‌های نظارت بر عملکردهای شرکت، صرفاً در جهت برآورده ساختن مالک صورت گیرد. هیئت‌مدیره معمولاً در چنین ساختارهایی، از استقلال لازم برخوردار نیستند و معمولاً می‌بایست تصمیم‌های مطابق با خواست صاحبان قدرت را اتخاذ نمایند و یا صرفاً به‌طور نمادین، نظارت‌های ظاهری را اعمال نمایند تا مانع از بروز هیجانانگیز در بازار سرمایه گردند. به‌طور کلی سناریوی هژمونی حاکمیتی، نشان‌دهنده‌ی ترویج ارزش‌ها و فرهنگ غالب صاحبان قدرت در یک شرکت می‌باشد. همچنین این نتیجه نشان‌دهنده‌ی این موضوع است که حسابداری میراثی در چنین فرآیند نظارتی، صرفاً به‌عنوان یک رویکرد ابزاری، اهرمی برای پیشبرد اهداف حاکمیتی در شرکت‌ها خانوادگی شکل می‌گیرد، به‌طوری‌که با افشاء گزینشی اخبار و اطلاعات به ذینفعان، تلاش می‌گردد تا حفاظت از منافع این افراد یا اصطلاحاً فرد قدرتمند حفظ شود. تطبیق این نتیجه با پژوهش‌های مشابه به‌صورت مصداقی ممکن نیست، چراکه هیچ پژوهشی در گذشته نسبت به بسط و ارزیابی پیشران‌های محرک در بروز حسابداری میراثی تحت شرکت‌هایی با مالکیت خانوادگی انجام نشده است؛ اما به لحاظ محتوایی و مضمونی

مبنی بر تشابه بین این مطالعه با پژوهش‌های مالکیت خانوادگی می‌بایست بیان گردد، این پژوهش با مطالعه‌هایی همچون Vural (2018)؛ Wild (2015) و Quinn et al. (2020) مطابقت دارد.

بر اساس نتیجه کسب‌شده، پیشنهاد می‌شود، نهادهای نظارتی با تغییر رویه‌های رایج نظارت بر ارکان شرکت، به‌طور ویژه‌تر اقدام به ارزیابی دوره‌ای شیوه‌ی گزارشگری مالی و ارائه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌ها مبتنی بر واقعیت‌ها 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.

این مطالعه همچون پژوهش‌های دیگر به لحاظ شیوه‌ی پیاده‌سازی، با محدودیت‌های زیر مواجه می‌باشد. اولاً به دلیل نوظهور بودن مفهوم حسابداری میراثی، در این مطالعه تلاش شد تا از طریق مصاحبه اقدام به ارائه‌ی چارچوب نظری گردد، موضوعی که اگرچه به دنبال تفسیر درستی از ماهیت این پدیده در بستر دانش حسابداری بوده است، اما ممکن است جنبه‌هایی از این مفهوم وجود داشته باشد که در این مطالعه پوشش داده نشده باشد. برای رفع این محدودیت می‌توان در پژوهش‌های آتی از پدیدارشناسی برای تفسیر بهتر این موضوع استفاده نمود. ثانیاً پایین بودن تعداد مشارکت‌کنندگان به دلیل نوع تحلیل‌های مورد استفاده می‌تواند، محدودیت دیگر این مطالعه تلقی شود که می‌توان برای رفع این

محدودیت در پژوهش‌های آتی از سایر شیوه‌های تحلیلی همچون معادلات ساختاری، استفاده نمود.

تعارض منافع

نویسندگان هیچ‌گونه تعارض منافی ندارند.

ORCID

Fatemeh Jalali Gorgani	 http://orcid.org/0009-0009-1515-3767
Hasan Valiyan	 http://orcid.org/0000-0002-3365-1593
Mohammadreza Abdoli	 http://orcid.org/0000-0002-8927-1231
Mehdi Safari Gerayeli	 http://orcid.org/0000-0003-3431-7869
Mohammad Mehdi Hossini	 http://orcid.org/0000-0001-6699-9302

منابع

- باغومیان، رافیک، رجب‌دري، حسين، خانی‌ذلان، امیررضا. (۱۴۰۰). رابطه خوانایی گزارش‌های مالی و هم‌زمانی قیمت سهام با نقش تعدیل‌گر مالکیت نهادی و عدم تقارن اطلاعاتی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸(۷۱): ۵۷-۸۶. doi: 10.22054/qjma.2021.41277.1996
- رضائی‌بیته‌نوئی، یاسر، غلام‌رضا پور، محمد، کاظمی، سیدپوریا، امیرنیا، نرجس. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی: آزمون نظریه ثروت اجتماعی-عاطفی و نمایندگی، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۳(۱): ۴۵-۶۶. doi: 10.22108/far.2021.125092.1675
- عرب، روح‌اله، غلام‌رضا پور، محمد، امیرنیا، نرجس، کاظمی، سیدپوریا. (۱۴۰۰). قدرت مدیرعامل، مالکیت خانوادگی و حق‌الزحمه حسابرسی: واکاوی نظریه‌های همسویی و سنگربندی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸(۷۰): ۱۶۷-۱۹۳. doi: 10.22054/qjma.2021.52432.2154
- قادرزاده، کریم، علوی، سید مصطفی. (۱۴۰۰). اجتناب مالیاتی: مسئولیت اجتماعی و نقش تعدیل‌گر مالکیت خانوادگی، *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۳): ۱۱۱-۱۲۸. doi: 10.22103/jak.2021.16700.3359
- کلایان‌مقدم، هما، مهارتی، یعقوب، اشرفی، مجید، خوراکیان، علیرضا. (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): ۸۷-۱۴۱. doi: 10.22067/social.2021.29569
- محمدی، محمد. (۱۳۹۹). کیفیت گزارش مالی، مالکیت خانوادگی و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰(۳): ۱۵۷-۱۸۴. doi: 10.22051/ijar.2020.27947.1539
- نمازی، محمد، محمدی، محمد. (۱۳۸۹). بررسی کیفیت سود و بازده شرکت‌های خانوادگی و غیرخانوادگی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مجله پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۲(۱): ۱۵۹-۱۹۴. doi: 10.22099/jaa.2011.3412

References

- Astrachan, C.B., Astrachan, J. H., Kotlar, J., Michiels, A. (2021).

- Addressing the theory-practice divide in family business research: The case of shareholder agreements. *Journal of Family Business Strategy*, 12(1), 212-239. <https://doi.org/10.1016/j.jfbs.2020.100395>
- Aversano, N., Christiaens, J., Tartaglia Polcini, P., & Sannino, G. (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., Cho, D.D., & Fazio, P.L. (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>
- Buchanan, B., Martikainen, M., & Nikkinen, J. (2023). Family firm competitiveness and owner involvement. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(2), 260-281. <https://doi.org/10.1108/JAAR-11-2021-0317>
- Chi, Y-L. (2023). The agency costs of family ownership: Evidence from innovation performance. *Journal of Banking & Finance*, 148(2), 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2022.106737>
- Chrbel, S., Elie, B., & Georges, S. (2013). Impact of family involvement in ownership management and direction on financial performance of the Lebanese firms. *International Strategic Management Review*, 1(1/2), 30-41. <https://doi.org/10.1016/j.ism.2013.08.003>
- De Wolf, A., Christiaens, J., & Aversano, N. (2020). Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Public Money & Management*, 12(1), 1-12. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1727114>
- Derluigian, G. & Earle, T. (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](https://doi.org/10.1108/S0195-6310(2010)0000027006)
- Dyer, G. W., & Whetten, D, A. (2006). Corporate Social Responsibility and Family Business in Spain. *Journal of Business Ethics*, 56(1), 27-41.
- Gupta, M, P., & Bhatia, D. (2005). Reworking with a Legacy Financial Accounting System: Lessons from a Pharma Company. *Vikalpa: The Journal for Decision Makers*, 30(3), 111-134. <https://doi.org/10.1177/0256090920050307>
- 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>

- Hyytinen, A., Ilmakunnas, P., Johansson, E., & Toivanen, O. (2019). Heritability of lifetime earnings. *The Journal of Economic Inequality*, 17(2): 319-335. <https://doi.org/10.1007/s10888-019-09413-x>
- Jong, L., Ho, P. L., & Elliott, C. (2018). Inside the family firms: The impact of family and institutional ownership on executive remuneration. *Cogent Economics & Finance*, 6(1), 107-129. <https://doi.org/10.1080/23322039.2018.1432095>
- Lloyd, A. D., Dewar, R., & Pooley, R. (1999). Legacy Information Systems and Business Process Change: A Patterns Perspective, *Communications of the Association for Information Systems*, 2(24), 67-89.
- Mehta, N.K., Bhattacharyya, S.S., & Pandey, N. (2022). Empirical investigation regarding ethical decision making: a stakeholder cross-impact analysis (SCIA), *International Journal of Ethics and Systems*, 38(3), 444-464. <https://doi.org/10.1108/IJOES-07-2021-0149>
- Pascucci, F., Domenichelli, O., Peruffo, E. & Gregori, G.L. (2021). Family ownership and the export performance of SMEs: the moderating role of financial constraints and flexibility, *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 3(1), 91-114. <https://doi.org/10.1108/JSBED-03-2021-0113>
- Porter, S., & Pentz, M. (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>
- Quinn, M., Hiebl, M., Mazzotta, R., & Veltri, S. (2020). Accounting for family and business overlaps, *Journal of Management History*, 26(2), 249-276. <https://doi.org/10.1108/JMH-04-2019-0032>
- Reddy, K. & Wellalage, N. H. (2023). Effects of family ownership and family management on the performance of entrepreneurial firms. *Research in International Business and Finance*, 65(1), 1-21. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2023.101977>
- Saurabh, K. (2023). Sources of incentive and entrenchment effects in family firms: balancing self-dealings with operating efficiencies. *International Journal of Managerial Finance*, 10(2), 1-21. <https://doi.org/10.1108/IJMF-06-2022-0257>
- Setiawan, D., Bandi, B., Kee Phua, L., & Trinugroho, I. (2016). Ownership structure and dividend policy in Indonesia. *Journal of Asia Business Studies*, 10(3), 230-252. <https://doi.org/10.1108/JABS-05-2015-0053>
- Sun, J., Pellegrini, M.M., Dabić, M., Wang, K., & Wang, C. (2023). Family ownership and control as drivers for environmental, social, and governance in family firms. *Review of Managerial Science*, 4(1), 111-139. <https://doi.org/10.1007/s11846-023-00631-2>
- Ullah, I., & Ali, A. (2022). Government Accounting in Pakistan: transition

from a Legacy system to the New Accounting Model. *Accounting History Review*, 32(2/3), 173-199. <https://doi.org/10.1080/21552851.2022.2137536>

- Vandenbergh, M. P., & Shewmake, Sh. (2021). The Pandemic Legacy: Accounting for Working-From-Home Emissions, Vanderbilt Law Research Paper, *Ecology Law Quarterly*, Forthcoming, 2(2): 21-10. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3796327>
- Vural, D. (2018). Disclosure Practices by Family Firms: Evidence from Swedish Publicly Listed Firms. *Accounting in Europe*, 15(3), 347-373. <https://doi.org/10.1080/17449480.2018.1479531>
- Wang, F., Wang, X., Li, B., & Liu, Y, S. (2023). Ownership structure and eco-innovation: Evidence from Chinese family firms. *Pacific-Basin Finance Journal*, 82(1), 36-55. <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2023.102158>
- Widodo, H., Hanun, N. R., & Wulandari, R. (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>
- Xia, C., Cao, C., & Chan, K. C. (2017). Social Trust Environment and Firm Tax Avoidance: Evidence from China. *The North American Journal of Economics and Finance*, 42(2), 374-392.
- 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>

References [In Persian]

- Baghoomian, R., Rajabdorri, H., & Khanizolan, A. (2021). Relationship between Financial Report Readability and Stock Return Synchronicity with the Moderating role of Institutional Ownership and Information Asymmetry. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(71), 57-86. <https://doi.org/10.22054/qjma.2021.41277.1996> [In Persian]
- Rezaei Pitenoei, Y., Gholamrezapoor, M., Kazemi, S. P., & Amirniya, N. (2021). Investigating the Moderating Role of Family Ownership on the Relationship Between Corporate Social Responsibility and Tax Avoidance: Testing the Theory of Socioemotional Wealth and Agency Theory. *Financial Accounting Research*, 13(1), 45-66. <https://doi.org/10.22108/far.2021.125092.1675> [In Persian]

- Arab, R., Gholamrezapoor, M., Amirnia, N., & Kazemi, S. P. (2021). CEO Power, Family Ownership and Audit Fees: Analysis of Alignment and Entrenchment Theories. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(70), 167-193. <https://doi.org/10.22054/qjma.2021.52432.2154> [In Persian]
- Ghaderzadeh, S. K., & Alavi, S. M. (2021). Tax Avoidance: Social Responsibility and the Moderator Role of Family Ownership. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(3), 111-128. <https://doi.org/10.22103/jak.2021.16700.3359> [In Persian]
- Kalalian Moghadam, H., Maharti, Y., Ashrafi, M., & Khorakian, A. (2020). Identifying Effective Factors on the Recognition of Opportunities for Creating Social Value in Iran: Glaserian Grounded Theory. *Ferdowsi University of Mashhad Journal of Social Sciences*, 17(1), 141-87. <https://doi.org/10.22067/social.2021.29569> [In Persian]
- Mohamadi, M. (2020). Quality of Financial Reporting, Family Ownership, and Investment Performance in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(3), 157-184. <https://doi.org/10.22051/ijar.2020.27947.1539> [In Persian]
- Namazi, M., & Mohammadi, M. (2011). An Investigation of the Earnings Quality of Family Firms and Non-family Firms in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Advances*, 2(2), 159-194. <https://doi.org/10.22099/jaa.2011.3412> [In Persian]

استناد به این مقاله: جلالی گرگانی، فاطمه، ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، صفری گرایلی، مهدی، حسینی، محمد مهدی. (۱۴۰۲). ماتریس ارزیابی چشم‌انداز پیشران‌های محرک حسابداری میراثی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۸۰)، ۱۶۵-۲۱۳. DOI: 10.22054/qjma.2024.76823.2516



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

