

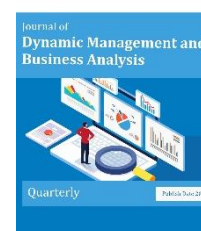


Journal Website

Article history:
Received 23 December 2024
Revised 13 February 2025
Accepted 25 February 2025
Published online 20 Dec. 2025

Dynamic Management and Business Analysis

Volume 4, Issue 3, pp 1-19



E-ISSN: 3041-8933

A Multilevel Analysis of Causal Factors in the Identity of Public Sector Accountants

Farough. Karimi¹, Asgar. Pakmaram^{2*}, Adel. Shahvalizadeh³, Ghader Babaei⁴

1. PhD student, Accounting Department, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.
2. Associate Professor, Accounting Department, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.
3. Assistant Professor, Accounting Department, Ardabil Branch, Islamic Azad University, Ardabil, Iran.
4. Assistant Professor, Accounting Department, Azarshahr Branch, Islamic Azad University, Azarshahr, Iran.

* Corresponding author email address: pakmaram@iau.ir

Article Info

Article type:

Original Research

How to cite this article:

Karimi, F., Pakmaram, A., Shahvalizadeh, A., Babaei, Gh. (2025). A Multilevel Analysis of Causal Factors in the Identity of Public Sector Accountants. *Dynamic Management and Business Analysis*, 4(3), 1-19.

<https://doi.org/10.22034/dmbaj.2025.2053408.1260>



© 2024 the author(s). Published by Knowledge Management Scientific Association. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0) License.

ABSTRACT

Objective: The present study aimed to provide a multilevel analysis of causal factors in the identity of public sector accountants.

Methodology: In terms of its objective, this research is classified as fundamental, and in terms of methodology, it is a mixed-methods study. Data collection tools included interviews, content analysis of articles, and questionnaires. The statistical population consisted of accounting experts, with theoretical saturation achieved through purposive sampling in interviews with 13 experts. MAXQDA and Excel software were used for data analysis. After completing initial and axial coding of interviews and extracting the model, the Fuzzy Delphi method was employed for the final screening of codes obtained from the interviews. For this purpose, a questionnaire containing 14 indicators of public sector accountants' identity extracted from the interviews was distributed to the expert panel members. The Fuzzy Delphi results were approved and agreed upon by the experts, indicating that the identified indicators can explain the identity of public sector accountants. Subsequently, the Interpretive Structural Modeling (ISM) method was used to depict the mutual relationships and level structuring of the variables.

Findings: According to the results, level six was identified as the most influential level. Level one was selected as the most influenced level, containing four indicators. Additionally, the indicators within the same level were found to have mutual and pairwise influence on each other.

Conclusion: The identity of public sector accountants is influenced by multilevel factors, and the mutual interaction among these factors can provide a more comprehensive understanding of professional identity and its development in this field.

Keywords: Accountants' Identity, Personal Identity, Social Identity, Collective Identity, Professional Identity, Organizational Identity, Ethical Identity

EXTENDED ABSTRACT

Introduction

Identity, as one of the most significant components in the humanities and social sciences, has garnered considerable attention from scholars in recent decades. It serves as a psychological and social construct encompassing an individual's thoughts, beliefs, and their relationships with others. The term "identity" originates from the Latin *Identitas* and *Idem*, meaning "same" and "identical," reflecting both uniqueness that differentiates an individual from others and a sense of belonging to groups through shared characteristics such as ethnicity and culture (Zhang, 2024). Identity is thus defined as the scientific determination and recognition of societal groups and their complex and multifaceted interactions governed by social norms and values. Accounting, essential for providing useful information to various stakeholders like managers, investors, and creditors through data collection, analysis, and reporting, requires an understanding of accountants' professional identity for a comprehensive grasp of the profession (Karimabadi et al., 2024; Zhang et al., 2023). Accountants develop professional identity through shared responsibilities and tasks, anchoring themselves within their organizations and broader social systems (Han et al., 2023; Kamyabi et al., 2023). This identity manifests in advanced cognitive skills, emotional intelligence, and social competencies related to accounting activities, making the formation of a unified professional identity challenging due to the profession's diverse roles (Ott, 2022). Professional identity formation is influenced by social changes from globalization, corporate scandals, and competitive pressures, necessitating research into its development process (Brouard et al., 2017). Accountants often define their professional identity by distinguishing themselves from other professions, fostering competition and adherence to ethical standards (Arefmanesh & Mousavi, 2022; Ott, 2022). Ott (2022) found that structured job advertisements reflect professional identity by highlighting required cognitive, emotional, and social competencies (Ott, 2022). Xu et al. (2021) demonstrated that ethical leadership and professional identity prominence influence accountants' ethical decisions (Xu et al., 2021). Arefmanesh and Mousavi (2022) emphasized the moderating role of auditors' professional identity on self-efficacy in client negotiations and neutrality (Arefmanesh & Mousavi, 2022). Professional identity provides purpose and aids in decision-making, problem-solving, and adaptation to new environments (Berzonsky & Kuk, 2005), encompassing occupational interests, abilities, values, and ethical standards, with public sector accountants embodying integrity and public service commitment (Xu et al., 2021). This study aims to address the gap in accounting literature regarding public sector accountants' identity by designing a comprehensive model that enhances theoretical foundations, informs policymakers, and aids accounting educators and students in understanding professional identity formation, contributing to future research on the subject.

Methodology

This fundamental research adopts a mixed-methods approach, integrating qualitative and quantitative methodologies for a comprehensive exploration of the research problem. The sequential exploratory design aligns with pragmatism, emphasizing practical solutions through inductive and deductive reasoning. Data collection involved both library research and fieldwork, utilizing interviews for

qualitative data and surveys for quantitative validation. The study population comprised public sector accounting experts, including university faculty, financial managers, and senior accountants, selected through purposive sampling. Thirteen experts participated, meeting criteria such as a minimum of ten years of public sector accounting experience or university faculty membership. Data collection tools included semi-structured interviews and a structured questionnaire developed from interview findings. Thematic analysis was conducted using MAXQDA software for initial and axial coding, extracting key concepts and categories. A total of 50 open codes were identified, categorized into 14 themes. To ensure reliability, the Kappa coefficient was calculated, yielding a value of 0.758, indicating substantial agreement among coders. The Fuzzy Delphi method was employed for expert validation, using triangular fuzzy numbers to aggregate expert opinions. Two Delphi rounds confirmed all 14 indicators, with defuzzified scores exceeding the acceptance threshold. Finally, Interpretive Structural Modeling (ISM) was applied to determine hierarchical relationships among the indicators, forming a multilevel structure that highlights causal interdependencies and levels of influence.

Findings

The thematic analysis identified 14 indicators influencing the identity of public sector accountants, categorized into organizational identity, cognitive factors, socioeconomic status, social networks, culture, workplace spirituality, public interest, regulatory compliance, societal culture, organizational ethics, economic policies, accounting profession conditions, organizational characteristics, and education and research. Organizational identity encompassed a sense of belonging, commitment to organizational success, and consideration of organizational consequences in decision-making. Cognitive factors included intellectual abilities and conceptual understanding. Socioeconomic status covered income, occupation, education, and living conditions. Social networks highlighted relationships with colleagues, relatives, and community participation. Cultural aspects emphasized adherence to societal values and spirituality at work. Public interest focused on aligning organizational decisions with societal welfare. Regulatory compliance involved adherence to legal standards and awareness of regulatory requirements. Societal culture underscored transparency, meritocracy, and social interaction. Organizational ethics reflected employee commitment to ethical conduct and social responsibility. Economic policies addressed economic instability, foreign investment, capital market development, and oil dependency. Accounting profession conditions included professional associations, national standing, work environment, and educational standards. Organizational characteristics considered operations, size, management philosophy, and accounting systems. Education and research highlighted academic and professional training, research initiatives, and effective reward systems. Fuzzy Delphi analysis validated all 14 indicators with defuzzified scores above 7, confirming expert consensus. ISM identified level six as the most influential, with organizational culture and economic policies as key drivers. Level one, the most influenced, included organizational identity, cognitive factors, socioeconomic status, and social networks. Intermediate levels encompassed public interest, regulatory compliance, societal culture, organizational ethics, accounting profession conditions, and organizational characteristics. The ISM matrix revealed mutual influences within levels, indicating interdependencies. The final model depicted a hierarchical structure with six levels, emphasizing the multidimensionality of public sector accountants' identity and the complex interplay among influencing factors.

Discussion and Conclusion

The study's multilevel analysis demonstrated that the identity of public sector accountants is shaped by various interrelated factors spanning individual, organizational, and environmental dimensions. Organizational culture and economic policies emerged as fundamental drivers, shaping the broader context within which accountants operate. Public interest and regulatory compliance acted as mediators, bridging macro-level influences with micro-level identity formation. Socioeconomic status, cognitive abilities, and social networks were directly impacted by higher-level factors, highlighting the layered nature of identity construction. The ISM model's hierarchical structure illustrated the cascading effects of economic and cultural factors on individual and organizational identities, emphasizing the need for holistic approaches in addressing identity-related challenges in public sector accounting. The findings align with previous studies that underscore the importance of organizational culture and economic stability in professional identity development. The study contributes to the literature by offering a comprehensive model that integrates diverse factors influencing public sector accountants' identity, providing a framework for future research and practical interventions. Limitations include the study's focus on a specific geographic region and reliance on expert opinions, which may limit generalizability. Future research could explore additional regions, incorporate larger samples, and employ longitudinal designs to capture identity evolution over time. Practical implications include developing policies that foster positive organizational culture, enhancing economic stability, and providing continuous professional development to strengthen accountants' identity and performance.



تحلیل چند سطحی از عوامل علی هویت حسابداران بخش عمومی

فاروق کریمی^۱، عسگر پاک مرام^۲، عادل شاه ولی زاده^۳، قادر بابایی^۴

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.
۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران (نویسنده مسئول).
۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی، اردبیل، ایران.
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد آذرشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، آذرشهر، ایران.

*ایمیل نویسنده مسئول: pakmaram@iau.ir

اطلاعات مقاله

چکیده

نوع مقاله

پژوهشی/اصیل

نحوه استناد به این مقاله:

کریمی ف، پاک مرام ع، شاه ولی زاده ع، بابایی ق. (۱۴۰۴). تحلیل چند سطحی از عوامل علی هویت حسابداران بخش عمومی. مدیریت پویا و تحلیل کسب و کار، ۴(۳)، ۱۹-۱.



© ۱۴۰۳ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده(گان) است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY 4.0) صورت گرفته است.

هدف: پژوهش حاضر با هدف ارائه یک تحلیل چند سطحی از عوامل علی هویت حسابداران بخش عمومی انجام شد که از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات بنیادی و از نظر نوع روش، روش تحقیق آمیخته محسوب می‌گردد. **روش:** ابزار جمع‌آوری داده‌ها شامل مصاحبه و تحلیل محتوای مقالات و پرسشنامه بود. جامعه آماری پژوهش حاضر، خبرگان حوزه حسابداری بودند که از روش نمونه‌گیری هدفمند در مصاحبه ۱۳ اشباع نظری حاصل شد. برای تحلیل داده‌ها از نرم افزار Max QDA و Excel استفاده شده است. پس از اتمام مصاحبه‌ها و کدگذاری‌های ابتدایی و محوری و استخراج مدل از روش دلفی فازی برای غربالگری نهایی کدها مستخرج از مصاحبه استفاده شد. به همین منظور پرسشنامه‌ای شامل ۱۴ شاخص هویت حسابداران بخش عمومی مستخرج از مصاحبه‌ها، در اختیار اعضای گروه خبره قرار گرفت. نتایج دلفی فازی، مورد تأیید و اجماع خبرگان قرار داد که می‌توانند تبیین کننده هویت حسابداران بخش عمومی، باشند. در ادامه از مدل ساختاری - تفسیری برای ترسیم ارتباط متقابل و سطح بندی متغیرها استفاده شد. **یافته‌ها:** با توجه به نتایج، سطح شش به عنوان تأثیرگذارترین سطح می‌باشد. سطح یک نیز به عنوان تأثیرپذیرترین سطح انتخاب می‌شود که چهار شاخص در آن است. همچنین شاخص‌هایی که در یک سطح هستند بر روی یکدیگر تأثیر متقابل و دویه دو دارند. **نتیجه‌گیری:** هویت حسابداران بخش عمومی تحت تأثیر عوامل چندسطحی قرار دارد که تعامل متقابل میان این عوامل می‌تواند درک جامع‌تری از هویت حرفه‌ای و توسعه آن در این حوزه فراهم کند. **کلیدواژگان:** هویت حسابداران، هویت شخصی، هویت اجتماعی، هویت جمعی، هویت حرفه‌ای، هویت سازمانی، هویت اخلاقی.

هویت^۱ از مهمترین مؤلفه‌های کلیدی علوم انسانی و اجتماعی است که صاحب‌نظران و دانشمندان در دهه‌های اخیر به آن توجه کرده‌اند، هویت همچون ساختار روانی- اجتماعی که هم شامل طرز فکرها و عقایدی می‌شود که معرف فرد است و هم نحوه‌ی ارتباط فرد با دیگران را نشان می‌دهد، واژه‌ی هویت یا Identity ریشه در زبان لاتین دارد و از Identitas و Idem به معنی «مشابه و یکسان» ریشه می‌گیرد. این واژه در یک معنا به ویژگی یکتایی و فردیت، یعنی تفاوت‌های اصلی که یک شخص را از همه‌ی کسان دیگر به واسطه‌ی هویت «خودش» متمایز می‌کند، اشاره دارد و در معنای دیگر به ویژگی همسانی که در آن اشخاص می‌توانند به هم پیوسته باشند یا از طریق گروه یا سایر مقولات براساس صور مشترک برجسته‌ای نظیر ویژگی‌های قومی و...، به دیگران بپیوندند، دلالت دارد (Zhang, 2024). بنابراین، هویت عبارت است از: «تعیین و شناخت علمی گروه‌های تشکیل‌دهنده‌ی جامعه در رابطه‌های پیچیده و متعدد و متنوع و تعامل و تبادل همه‌جانبه‌ی آن‌ها با یکدیگر، با توجه به ارزش‌ها و قواعد و قوانین حاکم بر رفتارهای اجتماعی»، هویت از آغاز تمدن بشری ذهن انسان را به خود مشغول داشته و اکنون نیز یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های انسان معاصر است؛ به طوری که در حال حاضر محور اصلی بسیاری از نظریه‌ها و پژوهش‌های جامعه‌شناسی و روان‌شناسی اجتماعی است، روند تغییرات اجتماعی چنان سرعت و عمق یافته که اصیل‌ترین عرصه‌ی حیات بشری (فرهنگ) را نیز درنوردیده و انسان‌ها را در یک دگرگونی جدی فرهنگی قرار داده است؛ به گونه‌ای که فرهنگ آموخته شده‌ی پیشین در شرف اضمحلال می‌باشد، هویت فرآیندی است که نه تنها یگانه نیست، بلکه هر فردی چندین هویت دارد (Haghighi et al., 2022).

حسابداری به ارائه اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری به ذینفعان مختلف سازمان یعنی مدیریت، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، از طریق جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها و تهیه گزارش‌ها می‌پردازد، برای درک حسابداری، درک هویت حرفه‌ای^۲ کسانی که فعالیت‌های حسابداری را انجام می‌دهند؛ یعنی حسابداران، حیاتی است (Karimabadi et al., 2024; Zhang et al., 2023)؛ هنگام انجام کارکردهای خاص، به عهده گرفتن مسئولیت‌های خاص و کار بر روی موضوعات مشابه، متخصصان احساس همسانی با حرفه خود را ایجاد می‌کنند (Han et al., 2023; Kamyabi et al., 2023). از این طریق متخصصان خود را در سیستم اجتماعی سازمان خود و فراتر از آن لنگر می‌اندازند؛ هویت حرفه‌ای در ویژگی‌هایی مانند صلاحیت‌های پیشرفته شناختی، هوش هیجانی و اجتماعی مرتبط با فعالیت‌های حرفه‌ای ظاهر می‌شود، با توجه به تنوع فعالیت‌های حرفه‌ای حسابداران، تصور مجموعه‌ای از شایستگی‌ها و در نتیجه یک هویت حرفه‌ای یکپارچه برای حسابداران دشوار به نظر می‌رسد. مطالعات قبلی ظهور هویت حرفه‌ای حسابداران را در زمینه‌های تخصصی مختلف، مستند می‌کند، تغییر در دامنه فعالیت‌های ناشی از تغییر موقعیت در طول زندگی حرفه‌ای ممکن است مستلزم تعدیل هویت حرفه‌ای باشد (Ott, 2022).

هویت حرفه‌ای در یک زمینه اجتماعی ایجاد می‌شود، تغییرات در بافت اجتماعی ناشی از جهانی شدن، بحران‌ها، رسوایی‌های شرکت‌ها، رقابت‌ها و تغییرات حاکمیتی در حرفه حسابداری فرصتی برای تأمل در شکل‌گیری و تحول هویت حسابداران حرفه‌ای ارائه می‌دهد؛ در حالی که یک توافق کلی وجود دارد که حسابداران درک مشترکی از معنای حرفه‌ای بودن ایجاد می‌کنند و این هویت حرفه‌ای مستقیماً بر رفتارها و خودپنداره‌های آن‌ها تأثیر می‌گذارد، فرآیندی که طی آن هویت حرفه‌ای حسابداران شکل می‌گیرد و تغییر می‌کند، هنوز توضیح داده نشده است، این یک حوزه مهم برای پژوهش و توسعه تئوری است، زیرا اقدامات حسابداران حرفه‌ای اثرات قابل توجهی بر جامعه دارد، به ویژه، در مواقع عدم اطمینان یا زمانی که با دوراهی‌هایی مواجه می‌شوند که دارای یک جزء اخلاقی هستند (Brouard et al., 2017).

^۱ Identity^۲ Professional identity

حسابداران می‌توانند با مقایسه خود با سایر حرفه‌ای‌ها متوجه شوند که چه کسی هستند، امپسون (۲۰۰۴) استدلال کرد که هویت حرفه‌ای حسابدار در جایی شکل می‌گیرد که حسابداران «متمایز از اعضای سایر مشاغل به طور کلی و سایر حرفه‌ها به طور خاص می‌دانند»، استدلال او نشان می‌دهد که حسابدار هویت حرفه‌ای می‌تواند شکل بگیرد و دوباره شکل بگیرد، زیرا حسابداران متوجه می‌شوند که با دیگر متخصصان یک سازمان متفاوت هستند، این شناخت تفاوت می‌تواند منجر به رقابت حرفه‌ای شود (Arefmanesh & Mousavi, 2022; Ott, 2022). حسابدارانی که هویت حرفه‌ای دارند، تلاش می‌کنند تا از استانداردها، اصول و قواعد و اخلاق حرفه‌ای پیروی نمایند تا خدمات با کیفیتی را عرضه نمایند، از این رو، حسابداران به عنوان افرادی که نقش بسیار مهمی در جامعه بر عهده دارند، باید نسبت به مسئولیت‌هایی که جامعه از آنان انتظار دارد به گونه‌ای عمل کنند که خدمات خود را در بالاترین سطح ارائه دهند، همچنین، احساس هویت به یک حرفه، نیاز به استمرار حضور در آن حرفه و احساس مسئولیت بالا نسبت به آن دارد، افرادی که تلاش‌های بیشتری برای کسب شایستگی‌های حرفه‌ای انجام می‌دهند، به میزان بیشتری موفقیت در حرفه خود را تجربه می‌کنند (Rezaei et al., 2018).

اوت (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان «هویت حرفه‌ای حسابداران-تحلیل تجربی آگهی‌های شغلی»، بررسی کردند که هویت حرفه‌ای حسابداران، که در مجموعه‌ای از شایستگی‌های هوشی پیشرفته شناختی، عاطفی و اجتماعی مرتبط با فعالیت‌های حرفه‌ای آن‌ها آشکار می‌شود، تا چه اندازه با موقعیت حسابداری مربوطه متفاوت است، به نظر آن‌ها آگهی‌های شغلی که به طور منظم توسعه یافته و ساختار رسمی مشخصی برای موقعیت‌های حسابداری دارند، نشان‌دهنده محتوای صاحبان موقعیت آگهی شده ارائه بوده و بنابراین به آشکار کردن هویت حرفه‌ای کمک می‌کنند (Ott, 2022). خو و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان «تاثیر برجستگی هویت حرفه‌ای و جو رهبری بر تصمیمات اخلاقی حسابداران»، تاثیر عوامل زمینه‌ای در سازمان‌ها بر تصمیمات اخلاقی حسابداران را بررسی نمودند، به طور خاص، آن‌ها بررسی کردند که آیا برجستگی هویت حرفه‌ای و جو رهبری اخلاقی بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران و قصد آن‌ها برای رفتار اخلاقی‌تر تاثیر می‌گذارد یا خیر. نتایج نشان داد که جو اخلاقی خوب ایجاد شده از طریق شیوه‌های مدیریت، به طور بالقوه شرط لازم برای تأثیرگذاری بر رفتار اخلاقی کارکنان بوده است (Xu et al., 2021). عارف‌منش و موسوی (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان «تاثیر هویت حرفه‌ای حسابرس بر رابطه‌ی خودکارآمدی مذاکرات حسابرس و صاحبکار با بی‌طرفی»، بررسی رابطه‌ی خودکارآمدی مذاکرات حسابرس با صاحبکار بر بی‌طرفی حسابرس پرداختند و سپس، نقش تعدیل‌کننده‌ی هویت حرفه‌ای حسابرس در رابطه‌ی خودکارآمدی مذاکرات حسابرس با صاحبکار و بی‌طرفی حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. به نظر آن‌ها، توجه به خودکارآمدی حسابرس به منزله یک برنامه توسعه محور در حرفه حسابرسی و همینطور توجه به عوامل فردی و سازمانی مؤثر بر هویت حرفه‌ای حسابرس، ازجمله مواردی است که می‌تواند با توجه به یافته‌های پژوهش مدنظر قرار گیرد (Arefmanesh & Mousavi, 2022).

ساختار هویتی خوب شکل گرفته و منسجم، به فرد احساس هدفمندی می‌دهد که در تصمیم‌گیری، حل مسئله، مقابله‌ی مؤثر با الزامات زندگی روزمره و سازگاری با محیط‌های جدید کمک می‌کند (Berzonsky & Kuk, 2005). هویت حرفه‌ای به عنوان عنصر اصلی هویت در نظر گرفته می‌شود و به معنای درک فرد از علایق شغلی، توانایی‌ها و ارزش‌ها است، هویت حرفه‌ای به ویژگی‌ها، انگیزه‌ها، اهداف، ارزش‌ها، باورها، هنجارهای درونی، سبک‌های تعامل، یادگیری و تجربه حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی تاکید دارد، حسابدارانی که درگیر حرفه‌ی خود هستند، حرفه‌ی حسابداری را بخش مهمی از هویت شخصی خود می‌شناسند، این هویت میزان تخصص، دانش، مهارت و گرایش فرد به شغل خود است، هویت حرفه‌ای حسابداران بر پایه‌ی اعضای این حرفه است که با «بالاترین حس درستکاری» در جهت منافع عمومی عمل می‌کنند، انتظار می‌رود که در صورت بروز تعارض، این ویژگی بر میل به هر گونه منافع شخصی غلبه کند، به این ترتیب، شالوده‌ی اخلاقی

^۱ Highest sense of integrity

حرفه‌ی حسابداری بر یک طرح‌واره‌ی اخلاقی و منشور اخلاقی استوار است که به عنوان راهنمای رفتار حرفه‌ای عمل می‌کند، برجستگی هویت حرفه‌ای تاثیر قابل توجهی بر قضاوت اخلاقی حسابداران هنگامی که با یک معضل اخلاقی مواجه می‌شوند، دارد (Xu et al., 2021). بررسی شکل‌گیری هویت حسابداران حرفه‌ای و نقش‌هایی که مخاطبان مختلف در جامعه، انجمن‌های حسابداری و شرکت‌های حسابداری در شکل‌دهی هویت حسابداران حرفه‌ای ایفا می‌کنند، از موضوعات بسیار مهم می‌باشد، با توجه به شکاف مطالعاتی، هدف اصلی این پژوهش تبیین مفهوم هویت حسابداران، ارائه‌ی دیدگاه‌های جدید در این زمینه و در نهایت طراحی و ارائه‌ی مدل مفهومی هویت حسابداران بخش عمومی است.

با توجه به اینکه در متون حسابداری، موضوع هویت حسابداران بخش عمومی کمتر مورد توجه قرار گرفته است، لذا می‌توان گفت این پژوهش ضمن پر کردن خلاء بزرگ موجود در ادبیات درباره‌ی هویت حسابداران بخش عمومی و تأثیر آن در مباحث حسابداری و مالی بخش عمومی در ایران، یک مدل جامع طراحی و ارائه دهد که به علت نوآوری آن می‌تواند برای پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی کشور مفید واقع شود، همچنین، این پژوهش می‌تواند موجب بسط و بهبود مبانی نظری در ارتباط با هویت حسابداران بخش عمومی گردد، این موضوع به عنوان دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران و ذینفعان در حرفه‌ی حسابداری بخش عمومی قرار دهد، به علاوه، این پژوهش می‌تواند درک بهتری از سطح هویت در حرفه‌ی حسابداری به دانشجویان و استادان رشته‌ی حسابداری، مالی و حسابرسی ارائه نمایند، در نهایت، نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی درباره‌ی هویت حسابداران بخش عمومی پیشنهاد دهد.

روش پژوهش

تحقیق حاضر از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات بنیادی و از نظر نوع روش، روش تحقیق آمیخته^۱ محسوب می‌گردد. پژوهش‌های آمیخته یا روش‌های پژوهش ترکیبی، پژوهش‌هایی هستند که با استفاده از ترکیب دو مجموعه روش‌های تحقیق کمی و کیفی به انجام می‌رسند. در روش‌های تحقیق آمیخته، برای بررسی یک مسئله پژوهشی، پژوهشگر با به کار بردن مجموعه روش‌هایی که اساس آن‌ها پارادایم‌های گوناگون است، بررسی موقعیت نامعین را میسر کند و فرایند آن را تسهیل می‌نماید (بازرگان، ۱۳۸۷). روش تحقیق پژوهش حاضر، روش پژوهش ترکیبی از نوع طرح متوالی-اکتشافی است. اولین لایه مدل پیاز پژوهش مبانی فلسفی پژوهش می‌باشد. این پژوهش از نوع پراگماتیسم می‌باشد. دومین لایه این پژوهش از بعد جهت‌گیری از نوع "کاربردی" می‌باشد. سومین لایه سوم فرایند پیاز پژوهش از نوع استقراء-قیاس می‌باشد در این پژوهش چون در بخش کیفی از روش تحلیل تم استفاده گردیده است از نوع استقراء بوده و در بخش کمی وانجام کارهای آماری و تعیین شاخص‌ها در ارتباط با مقایسه داده‌های آماری از نوع قیاسی می‌باشد. چهارمین لایه این پژوهش از نوع (ترکیبی) می‌باشد. پنجمین لایه از نوع کتابخانه‌ای و میدانی می‌باشد. ششمین لایه این پژوهش از نوع "پیمایشی" می‌باشد. هفتمین لایه این پژوهش از نوع "اکتشافی" می‌باشد. هشتمین لایه ابزار تحقیق در این پژوهش در قسمت کیفی "مصاحبه" و در قسمت کمی استفاده از پرسشنامه می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل خبرگان و متخصصین و صاحب‌نظران در زمینه حسابداری بخش عمومی (اعضای هیئت علمی دانشگاه در رشته‌های مرتبط، معاونین و مدیران مالی) بوده که از طریق نمونه‌گیری هدفمند، ۱۳ نفر انتخاب شدند، ملاک انتخاب خبرگان، داشتن حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت در حسابداری بخش عمومی و یا عضویت هیات علمی دانشگاه است.

^۱ Mixed Methods Research

یافته‌ها

ابتدا مصاحبه‌های انجام شده، با دقت بررسی گردید و پس از وارد کردن آن‌ها در جداول، و جدا کردن جملات معنادار آن‌ها در سطرهای مختلف، مفاهیم متنوع مورد استفاده در این تحقیق استخراج شدند. این مفاهیم با توجه به محتوای ظاهری، در دسته‌های مفهومی که در واقع نشان‌گر یک مفهوم مستقل می‌باشند، در ادامه کدگذاری شده است.

جدول ۱

نتایج کدگذاری

مقوله	مفاهیم	شماره مصاحبه
هویت سازمانی	تعلق داشتن به سازمان	مصاحبه شماره ۲ - مصاحبه شماره ۷ - مصاحبه شماره ۸ -
	توصیف خود به عنوان عضوی از سازمان	مصاحبه شماره ۵
	تلاش بیشتر برای موفقیت سازمان	مصاحبه شماره ۱
	تصمیم‌گیری با توجه به پیامدهای آن برای سازمان	مصاحبه شماره ۱
عوامل شناختی	اهمیت دادن به سرنوشت سازمان	مصاحبه شماره ۶
	توانایی‌های ذهنی فرد	مصاحبه شماره ۳ - مصاحبه شماره ۱۲
	توانایی استنباط و درک مفاهیم از موقعیت‌های کلی	مصاحبه شماره ۳ - مصاحبه شماره ۵ - مصاحبه شماره ۱۲
	پایگاه اقتصادی - اجتماعی فرد	مصاحبه شماره ۱ - مصاحبه شماره ۲ - مصاحبه شماره ۳ - مصاحبه شماره ۷ - مصاحبه شماره ۸
گستره ارتباطی	شغل فرد	مصاحبه شماره ۱۳
	تحصیلات فرد	مصاحبه شماره ۹
	وضعیت مسکن و امکانات رفاهی فرد	مصاحبه شماره ۹
	ارتباط با همکاران و دوستان	مصاحبه شماره ۲ - مصاحبه شماره ۷ - مصاحبه شماره ۸ - مصاحبه شماره ۱۱ - مصاحبه شماره ۱۲
فرهنگ و جامعه	ارتباط با بستگان و همسایگان	مصاحبه شماره ۱۳
	شرکت در مراسم‌های مختلف	مصاحبه شماره ۱۰ - مصاحبه شماره ۱۲
	عضویت در انجمن‌های گوناگون	مصاحبه شماره ۲ - مصاحبه شماره ۱۱
	توجه به ارزش‌های فرهنگی	مصاحبه شماره ۲ - مصاحبه شماره ۱۳
تقویت معنویت در محیط کار	در نظر گرفتن ارزش‌های جامعه	مصاحبه شماره ۳ - مصاحبه شماره ۳
	انجام کارهای محوله به بهترین وجه و به طور دقیق و کامل	مصاحبه شماره ۱ - مصاحبه شماره ۸ - مصاحبه شماره ۸ - مصاحبه شماره ۸
	تمایل به رعایت قوانین، مقررات و استانداردهای سازمان	مصاحبه شماره ۱ - مصاحبه شماره ۲ - مصاحبه شماره ۴ - مصاحبه شماره ۷ - مصاحبه شماره ۹ - مصاحبه شماره ۱۱
	متعهد بودن به انجام رفتارهای معطوف به هدف سازمان	مصاحبه شماره ۶ - مصاحبه شماره ۷ - مصاحبه شماره ۸ - مصاحبه شماره ۹ -
توجه به عمومی	همگرا ساختن افکار و سلیقه‌های متفاوت، برای شکل‌دهی یک رفتار سازنده	مصاحبه شماره ۱
	مسئول بودن سازمان در قبال منفعت جامعه	مصاحبه شماره ۱
	در راستای منفعت جامعه بودن تصمیمات و اقدامات سازمان	مصاحبه شماره ۲



توسط سازمان در تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات اجرایی	در نظر گرفتن نفع عموم در تدوین و ارائه گزارش‌ها	مصاحبه شماره ۴-مصاحبه شماره ۶-مصاحبه شماره ۷-مصاحبه شماره ۸-مصاحبه شماره ۹-مصاحبه شماره ۱۰
در نظر گرفتن الزامات نهادهای حاکمیتی توسط سازمان در تصمیم- گیری‌ها و اقدامات اجرایی	تعهد سازمان به رعایت الزامات قانونی نهادهای قانون‌گذار آگاهی مدیران و کارکنان از الزامات قانونی نهادهای بالادستی تعهد سازمان به دفاع و صیانت از قانون	مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره ۷-مصاحبه شماره ۸ مصاحبه شماره ۱۰ مصاحبه شماره ۱۰
شرایط حاکم بر فرهنگ جامعه	وجود فرهنگ پاسخ‌خواهی افشاگری در مورد تقلب‌ها و اختلاس‌ها وجود فرهنگ شایسته‌سالاری	مصاحبه شماره ۲ مصاحبه شماره ۵ مصاحبه شماره ۳
فرهنگ اخلاقی حاکم بر سازمان	تعامل اجتماعی افراد با موقعیت‌های مختلف در سازمان‌ها تمایل کارکنان و مدیران به رعایت اخلاق تأکید بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی	مصاحبه شماره ۳-مصاحبه شماره ۶ مصاحبه شماره ۳-مصاحبه شماره ۷ مصاحبه شماره ۵-مصاحبه شماره ۶-مصاحبه شماره ۷
سیاست‌ها و ساختار اقتصادی کشور	وضعیت تحریم‌ها و عدم ثبات اقتصادی میزان سرمایه‌گذاری خارجی در کشور	مصاحبه شماره ۱۲ مصاحبه شماره ۶-مصاحبه شماره ۱۰-مصاحبه شماره ۱۱-مصاحبه شماره ۱۳ مصاحبه شماره ۵ مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره ۴
شرایط حاکم بر حرفه حسابداری	توسعه یافتگی بازارهای سرمایه وجود شرکت‌های دولتی وابستگی اقتصاد کشور به نفت عملکرد مجامع حرفه‌ای جایگاه حرفه در کشور	مصاحبه شماره ۱۰-مصاحبه شماره ۳ مصاحبه شماره ۴-مصاحبه شماره ۵-مصاحبه شماره ۱۰-مصاحبه شماره ۱۲-مصاحبه شماره ۱۳ مصاحبه شماره ۷ مصاحبه شماره ۱۳ مصاحبه شماره ۱۰ مصاحبه شماره ۲-مصاحبه شماره ۲
ویژگی‌های خاص سازمان	محیط حسابداری وضعیت آموزش و پژوهش نوع عملیات سازمان اندازه سازمان	مصاحبه شماره ۱۱ مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره ۳ مصاحبه شماره ۲ مصاحبه شماره ۱۱ مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره ۳ مصاحبه شماره ۲
آموزش و پژوهش	طرز تفکر مدیریت سازمان سیستم حسابداری سازمان آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای برگزاری دوره‌های آموزشی توسط سازمان انجام پژوهش در زمینه هویت توسط سازمان	مصاحبه شماره ۷-مصاحبه شماره ۱۰-مصاحبه شماره ۱۱ مصاحبه شماره ۳-مصاحبه شماره ۴-مصاحبه شماره ۵-مصاحبه شماره ۶-مصاحبه شماره ۷ مصاحبه شماره ۶-مصاحبه شماره ۸-مصاحبه شماره ۱۲
تدوین آئین نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش		

نتایج حاصل از کدگذاری محوری در **جدول ۱** نشان داده شده است. مشاهده می‌گردد ۵۰ کد اولیه در قالب ۱۴ مقوله دسته‌بندی شده‌اند. در ادامه به منظور سنجش پایایی مقوله، از شاخص کاپا استفاده شده است. بدین طریق که، شخص دیگری (از نخبگان این رشته) بدون اطلاع از نحوه ادغام کدها و مفاهیم ایجاد شده توسط محقق، اقدام به دسته‌بندی کدها در مفاهیم کرده است. سپس مفاهیم ارائه شده

توسط محقق با مفاهیم ارائه شده توسط این فرد مقایسه شده است. در نهایت با توجه به تعداد مفاهیم ایجاد شده مشابه و مفاهیم ایجاد شده متفاوت، شاخص کاپا محاسبه شده است.

جدول ۲

ضریب کاپا

Si g	T ^b	خطای استاندارد	ارزش	کاپا	معیار توافق
...	۲۱۹.۷	۱۰۵.۰	۷۵۸.۰		تعداد کد
			۱۴		

همانطور که دیده می شود مقدار شاخص کاپا برابر با ۰/۷۵۸ محاسبه شد که با توجه به **جدول ۲** در سطح توافق مناسب قرار گرفته است.

برای غربال شاخص ها و شناسایی شاخص های نهایی از رویکرد دلفی فازی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان در زمینه میزان اهمیت شاخص ها گردآوری شده است. در این مطالعه نیز برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. در گام بعدی باید میانگین فازی میانگین های فازی نمرات افراد حساب شود. برای محاسبه میانگین نظرات n پاسخ دهنده، میانگین فازی بصورت زیر محاسبه خواهد شد:

هر عدد فازی مثلثی برای هر یک از شاخص ها به صورت زیرنمایش داده شده است:

رابطه ۱

$$\begin{aligned}\tau_j &= (L_j, M_j, U_j) \\ L_j &= \min(X_{ij}) \\ M_j &= \sqrt[n]{\prod_{i=1}^n X_{ij}} \\ U_j &= \max(X_{ij})\end{aligned}$$

اندیس i به فرد خبره اشاره دارد. به طوری که

- τ_j : میانگین فازی معیار j ام
- X_{ij} : مقدار ارزیابی خبره i ام از معیار j ام
- L_j : حداقل مقدار ارزیابی ها برای معیار j ام
- M_j : میانگین هندسی مقدار ارزیابی خبرگان از عملکرد معیار j ام
- U_j : حداکثر مقدار ارزیابی ها برای معیار j ام

در واقع این روش های تجمیع، روش هایی تجربی هستند که توسط پژوهشگران مختلف ارائه شده اند. برای نمونه یک روش مرسوم برای تجمیع مجموعه ای از اعداد فازی مثلثی را کمینه l و میانگین m و بیشینه u در نظر گرفته اند.

رابطه ۲:

$$F_{AGR} = \left(\min\{l\}, \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\}, \max\{u\} \right)$$

در این مطالعه ما از روش میانگین فازی استفاده کرده‌ایم. میانگین فازی n عدد فازی مثلثی با رابطه ۳ محاسبه خواهد شد:

رابطه ۳:

$$\tilde{F}_{AVE} = (L, M, U) = \left(\frac{\sum l_i^k}{n}, \frac{\sum m_i^k}{n}, \frac{\sum u_i^k}{n} \right)$$

که در این رابطه عدد فازی مثلثی $\tilde{f}_i = (l_i^k, m_i^k, u_i^k)$ معادل فازی دیدگاه خبره k ام پیرامون معیار i ام است. میانگین فازی دیدگاه

پنل خبرگان برای هر یک از شاخص‌های تحقیق در جدول آمده است.

فازی زدایی مقادیر: برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح به صورت زیر استفاده می‌شود:

رابطه ۴:

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij}-l_{ij})+(m_{ij}-l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

راند یک: مقدار فازی زدائی شده بزرگتر از $0/7$ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر $0/7$ داشته باشد رد می‌شود. تمامی

مواردی امتیازی بیشتر از 7 کسب کرده‌اند و در دلفی باقی ماندند و برای بررسی توافق به راند دوم منتقل شدند.

راند دو: تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی مانده در راند دوم ادامه پیدا کرد. نتایج حاصل از فازی‌زدایی عناصر در راند دوم

در جدول ۳ گزارش شده است:

جدول ۳

میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها (راند دو) و فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

۲R	L	M	U	mean	Crisp	Result	اختلاف	نتیجه
۱C	۰.۸.۷	۰.۸.۸	۷۵.۸	(۰.۸.۷, ۰.۸.۸, ۷۵.۸)	۵۷.۷	پذیرش	۱.۰	توافق
۲C	۴۲.۶	۴۲.۷	۳۳.۸	(۴۲.۶, ۴۲.۷, ۳۳.۸)	۳۹.۷	پذیرش	۰.۳۰-	توافق
۳C	۶۷.۶	۶۷.۷	۵۸.۸	(۶۷.۶, ۶۷.۷, ۵۸.۸)	۵۴.۷	پذیرش	۱۲.۰	توافق
۴C	۸۳.۶	۸۳.۷	۵۰.۸	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۵۰.۸)	۳۲.۷	پذیرش	۰.۴۰-	توافق
۵C	۲۵.۷	۲۵.۸	۷۵.۸	(۲۵.۷, ۲۵.۸, ۷۵.۸)	۳۸.۷	پذیرش	۰.۴۰	توافق
۶C	۰.۸.۷	۰.۸.۸	۷۵.۸	(۰.۸.۷, ۰.۸.۸, ۷۵.۸)	۲۷.۷	پذیرش	۰.۱۰-	توافق
۷C	۷۵.۶	۷۵.۷	۴۲.۸	(۷۵.۶, ۷۵.۷, ۴۲.۸)	۲۴.۷	پذیرش	۰.۷۰	توافق
۸C	۷۵.۶	۷۵.۷	۵۰.۸	(۷۵.۶, ۷۵.۷, ۵۰.۸)	۶۷.۷	پذیرش	۰.۸۰-	توافق
۹C	۸۳.۶	۸۳.۷	۶۷.۸	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۶۷.۸)	۲۸.۷	پذیرش	۰.۸۰-	توافق
۱۰C	۰.۸.۷	۰.۸.۸	۷۵.۸	(۰.۸.۷, ۰.۸.۸, ۷۵.۸)	۲۷.۷	پذیرش	۰.۹۰-	توافق
۱۱C	۸۳.۶	۸۳.۷	۵۸.۸	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۵۸.۸)	۱۵.۷	پذیرش	۰.۷۰-	توافق
۱۲C	۲۵.۷	۲۵.۸	۸۳.۸	(۲۵.۷, ۲۵.۸, ۸۳.۸)	۱۱.۷	پذیرش	۰.۵۰	توافق
۱۳C	۵۸.۶	۵۸.۷	۵۰.۸	(۵۸.۶, ۵۸.۷, ۵۰.۸)	۵۵.۷	پذیرش	۴۷.۰	توافق
۱۴C	۸۳.۶	۸۳.۷	۵۰.۸	(۸۳.۶, ۸۳.۷, ۵۰.۸)	۸۴.۷	پذیرش	۱۵.۰	توافق

پایان راندهای تکنیک دلفی: در دور دوم هیچ شاخصی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. بطور کلی

یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سوالات راند اول و راند دوم باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله

از حد آستانه خیلی کم ($0/8$) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود.

مدل سازی ساختاری - تفسیری (ISM)

در این پژوهش عوامل علی هویت حسابداران بخش عمومی با استفاده از مدل سازی ساختاری - تفسیری (ISM) سطح بندی شدند. مدل سازی ساختاری - تفسیری که به وسیله وارفیلد^۱ مطرح شد، یک متدولوژی برای ایجاد و فهم روابط میان عناصر یک سیستم پیچیده است. این سیستم مدل سازی، تکنیکی مناسب برای تحلیل تأثیر یک عنصر بر دیگر عناصر است. این روش بر ترتیب و جهت روابط پیچیده میان عناصر یک سیستم تمرکز می کند.

مرحله ۱) تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM)^۲: عوامل شناسایی شده وارد ماتریس خودتعاملی ساختاری می شوند.

این ماتریس یک ماتریس، به ابعاد عوامل می باشد که در سطر و ستون اول آن عوامل به ترتیب ذکر می شود. در این پژوهش روابط میان ۱۴ عامل با استفاده از پرسشنامه ماتریسی ISM از متخصصان رسانه پرسش شده است. برای نشان دادن ارتباطات بین آن ها از چهار نماد زیر استفاده می شود:

- حرف V: عامل سطر i می تواند زمینه ساز رسیدن به عامل ستون j باشد (ارتباط یکطرفه از i به j)؛
- حرف A: عامل ستون j می تواند زمینه ساز رسیدن به عامل سطر i باشد (ارتباط یکطرفه از j به i)؛
- حرف X: ارتباط دوجانبه بین عامل سطر i و عامل ستون j وجود دارد. به عبارتی هر دو می توانند زمینه ساز رسیدن به همدیگر شوند (ارتباط دوطرفه از i به j و برعکس)؛
- حرف O: هیچ ارتباطی بین دو عنصر (i, j) وجود ندارد.

جدول ۴

ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM)

۱C	۲C	۳C	۴C	۵C	۶C	۷C	۸C	۹C	۱۰C	۱۱C	۱۲C	۱۳C	۱۴C
۱C	V	V	V	A	V	V	V	V	V	V	V	V	V
۲C		X	V	A	V	V	V	V	V	V	V	V	V
۳C			V	A	V	V	V	V	V	V	V	V	V
۴C				A	V	V	V	V	V	V	V	V	V
۵C					V	V	V	V	V	V	V	V	V
۶C						X	X	X	X	X	X	X	X
۷C							X	X	X	X	X	X	X
۸C								X	X	X	X	X	X
۹C									X	X	X	X	X
۱۰C										V	V	V	V
۱۱C											X	X	X
۱۲C												X	X
۱۳C													X
۱۴C													

^۱ Warfield

^۲ Structural Self-Interaction Matrix (SSIM)

مرحله ۲) تشکیل ماتریس دستیابی اولیه (RM): با تبدیل نمادهای روابط ماتریس SSIM به اعداد صفر و یک می‌توان به

ماتریس دستیابی رسید. با پیروی از این قوانین، ماتریس دستیابی اولیه آماده می‌شود. این قواعد به صورت زیر است:

چنانچه (i,j) در ماتریس SSIM به صورت V باشد، بنابراین، در ماتریس دستیابی (i,j) تبدیل به یک و (j,i) تبدیل به صفر می‌شود. چنانچه (i,j) در ماتریس SSIM به صورت A باشد در ماتریس دستیابی (i,j) تبدیل به صفر می‌شود و (j,i) تبدیل به یک می‌شود. چنانچه (j,i) به صورت X وارد شود. بنابراین (j,i) در ماتریس دستیابی به یک و (i,j) نیز به یک تبدیل می‌شود. چنانچه (i,j) به صورت O وارد شود، بنابراین (j,i) و (i,i) صفر می‌شود.

مرحله ۳) تشکیل ماتریس دستیابی نهایی: با در نظر گرفتن رابطه تعدی بین عناصر لازم است ماتریس دستیابی اولیه سازگار

شود. به عنوان نمونه اگر عامل یک منجر به عامل دو شود و عامل دو هم منجر به عامل سه شود، باید عامل یک نیز منجر به عامل سه شود و اگر در ماتریس دستیابی این حالت برقرار نبود، باید ماتریس اصلاح شده و روابطی که از قلم افتاده جایگزین شوند. بدین منظور باید ماتریس اولیه را به توان $K+1$ رساند $(K \geq 1)$ ؛ به طوری که حالت پایدار برقرار شود $(M^K = M^{K+1})$. البته عملیات به توان رساندن ماتریس باید طبق قاعده بولن باشد. طبق این قاعده $1 \times 1 = 1$ و $1 + 1 = 1$ می‌باشد. بدین ترتیب برخی عناصر صفر تبدیل به یک خواهد شد که به صورت (1^*) نشان داده می‌شود.

جدول ۵

ماتریس دستیابی نهایی

نقوذ	۱۴C	۱۳C	۱۲C	۱۱C	۱۰C	۹C	۸C	۷C	۶C	۵C	۴C	۳C	۲C	۱C	
۱۳	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱C
۱۲	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۲C
۱۲	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۳C
۱۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۴C
۱۴	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۵C
۹	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۶C
۹	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۷C
۹	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۸C
۹	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۹C
۹	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱۰C
۴	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱۱C
۴	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱۲C
۴	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱۳C
۴	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱۴C
	۱۴	۱۴	۱۴	۱۴	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱۰	۱	۵	۴	۴	۲	وابستگی

مرحله ۴) تعیین سطح و اولویت متغیرها: در این مرحله با استفاده از ماتریس دستیابی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای

هر متغیر به دست می‌آید. برای تعیین سطح و اولویت متغیرها، مجموعه دستیابی^۲ (خروجی) و مجموعه پیشنیاز^۳ (ورودی) برای هر متغیر

^۱ Reachability Matrix (RM)

^۲ Reachability set

^۳ Antecedent set



تعیین می‌شود. مجموعه‌ی خروجی یک متغیر شامل اجزایی از سیستم است که از آن جزء نشأت می‌گیرد. برای تعیین مجموعه‌ی خروجی مربوط به هر جزء، سطر مربوط به آن را باید بررسی کرد. تعداد «۱»‌های این سطر، نشان‌دهنده خطوط جهت‌داری است که از آن جزء خارج می‌شود. مجموعه‌ی ورودی یک متغیر شامل اجزایی از سیستم است که به آن جزء منتهی می‌شود. برای تعیین مجموعه‌ی متقدم، ستون مربوط به آن بررسی می‌شود تعداد «۱»‌های این ستون، نشان‌دهنده خطوط جهت‌داری است که به آن جزء وارد می‌شود.

جدول ۶

تعیین سطوح متغیرها

عوامل	مجموعه ورودی	مجموعه خروجی	مجموعه مشترک	سطح
تکرار اول				
۱	(۱,۵)	(۱,۲,۳,۴,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱)	
۲	(۱,۲,۳,۵)	(۲,۳,۴,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۲,۳)	
۳	(۱,۲,۳,۵)	(۲,۳,۴,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۲,۳)	
۴	(۱,۲,۳,۴,۵)	(۴,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۴)	
۵	(۱)	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱)	
۶	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	
۷	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	
۸	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	
۹	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	
۱۰	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	
۱۱	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	۱
۱۲	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	۱
۱۳	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	۱
۱۴	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰,۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	(۱۱,۱۲,۱۳,۱۴)	۱
تکرار دوم				
۱	(۱,۵)	(۱,۲,۳,۴,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۱)	
۲	(۱,۲,۳,۵)	(۲,۳,۴,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۲,۳)	
۳	(۱,۲,۳,۵)	(۲,۳,۴,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۲,۳)	
۴	(۱,۲,۳,۴,۵)	(۴,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۴)	
۵	(۱)	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۱)	
۶	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	۲
۷	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	۲
۸	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	۲
۹	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	۲
۱۰	(۱,۲,۳,۴,۵,۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	(۶,۷,۸,۹,۱۰)	۲
تکرار سوم				
۱	(۱,۵)	(۱,۲,۳,۴)	(۱)	
۲	(۱,۲,۳,۵)	(۲,۳,۴)	(۲,۳)	
۳	(۱,۲,۳,۵)	(۲,۳,۴)	(۲,۳)	
۴	(۱,۲,۳,۴,۵)	(۴)	(۴)	۳
۵	(۱)	(۱,۲,۳,۴,۵)	(۱)	
تکرار چهارم				
۱	(۱,۵)	(۱,۲,۳)	(۱)	

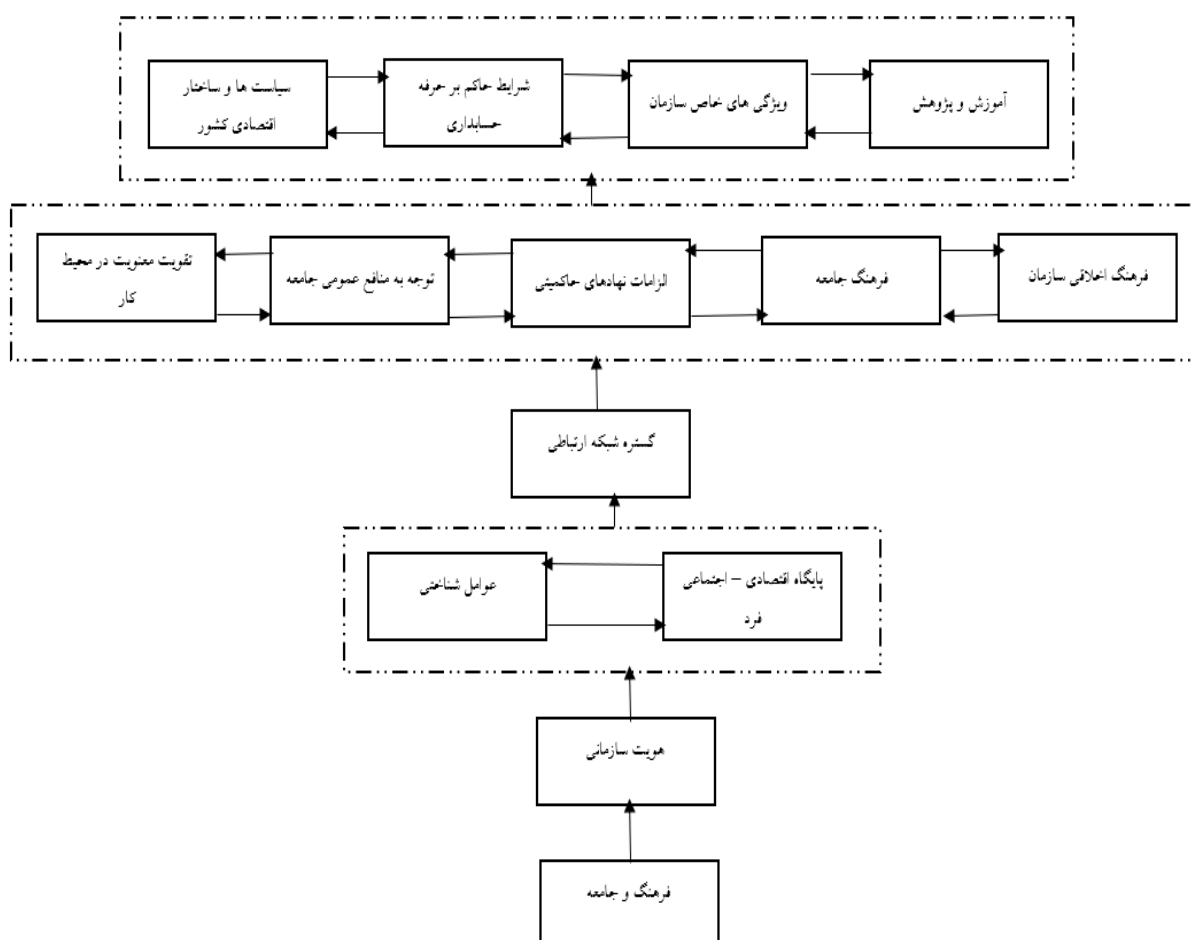
۴	(۲,۳)	(۲,۳)	(۱,۲,۳,۵)	۲
۴	(۲,۳)	(۲,۳)	(۱,۲,۳,۵)	۳
	(۱)	(۱,۲,۳,۵)	(۱)	۵
تکرار پنجم				
۵	(۱)	(۱)	(۱,۵)	۱
	(۱)	(۱,۵)	(۱)	۵
تکرار ششم				
۶	(۱)	(۱)	(۱)	۵

مرحله ۵) ترسیم مدل ساختاری - تفسیری: براساس سطوح تعیین شده و ماتریس دستیابی نهایی، مدل ترسیم می‌شود. پس از

تعیین روابط و سطح متغیرها می‌توان آن‌ها را به شکل مدلی ترسیم کرد. به همین منظور ابتدا متغیرها، برحسب سطح آن‌ها به ترتیب از بالا به پایین تنظیم می‌شوند. در پژوهش حاضر عوامل در شش سطح قرار گرفته‌اند.

شکل ۱

شبکه مضامین پژوهش



بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف ارائه یک مدل چند سطحی عوامل علی هویت حسابداران بخش عمومی، انجام گرفت. به این منظور از روش پژوهش آمیخته برای این منظور استفاده شد. در بخش کیفی پژوهش با بهره‌گیری از تحلیل مضمون مدل اولیه پژوهش بدست آمد. بر اساس نتایج حاصل از کدگذاری باز داده‌های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، تعداد ۵۰ کد باز از میان مفاهیم موجود در مصاحبه‌ها شناسایی شده که در قالب ۱۴ مقوله دسته بندی شده‌اند. به منظور سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا استفاده شد. مقدار شاخص کاپا برابر با ۰/۷۵۸ محاسبه شد که در سطح توافق عالی قرار گرفته است. در ادامه برای غربال شاخص‌ها و شناسایی شاخص‌های نهایی از رویکرد دلفی فازی استفاده شد. در این مطالعه نیز برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. به همین منظور پرسشنامه‌ای شامل ۱۴ شاخص مستخرج از مصاحبه‌ها، در اختیار اعضای گروه خبره قرار گرفت و از آن‌ها درخواست شد نظرشان را درباره هر معیار در قالب متغیرهای کلامی مندرج در پرسشنامه بیان کنند. نتایج دلفی فازی، ۱۴ شاخص را مورد تأیید و اجماع خبرگان قرار داد که می‌توانند تبیین کننده مدل، باشند. نهایتاً تجزیه و تحلیل داده‌ها از طریق مدل ساختاری تفسیری نشان می‌دهد که در پژوهش حاضر مدل چند سطحی عوامل علی هویت حسابداران بخش عمومی در شش سطح تشکیل شد.

درسال‌های اخیر نیاز به وقوع تحولات متنوعی در سیستم‌های مالی جهانی احساس شده است (Tomo, 2022)، مشکلات جدی نظام حسابداری بخش عمومی، وجود ضعف‌های بسیار در ارائه خدمات عمومی، فقدان هرگونه فرآیند ارزیابی عملکرد و نهایتاً عزم دولت‌ها برای ارتقای شفافیت در بخش عمومی، از دلایل اصلی نیاز به بهبود مدیریت مالی بخش عمومی و تصمیم‌گیری دولت‌ها است (Ebrahimzadeh et al., 2020; Valian et al., 2021)، یکی از مهمترین جنبه‌ها، تمایل به تحول در سیستم‌های اطلاعات مالی است (کریستیانز و همپژوهان، ۲۰۱۳). عطف به نتایج حاصل از این پژوهش با توجه به حساسیت بالای شرایط علی بر هویت حسابداران بخش عمومی در رشد و تکامل اجتماعی، روانی آن‌ها، پژوهشگران باید بر آن شوند، که در تصمیم‌گیری‌های کلان عوامل مؤثر بر هویت حسابداران بخش عمومی را شناسایی تا بر اساس آن بتوانند مداخلات علی ثمربخش را جهت ارتقای هویت حسابداران بخش عمومی انجام دهند.

عدم توجه کافی به پذیرش تحولات از سوی کارکنان و نهایتاً اثرات منفی آن بر هویت آنان و با تأکید بر این نکته که تحولات حسابداری بخش عمومی ایران محدود به استقرار حسابداری تعهدی نیست، بلکه این تغییر سرآغازی بر تحولات گسترده دیگر نظیر، استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده، بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد و غیره خواهد بود، بر این اساس لزوم توجه به نیروی انسانی دو چندان می‌باشد.

، باید اذعان نمود که کشورهای در حال توسعه برای دستیابی به اهداف بلند پروازانه اجتماعی اقتصادی، نیازمند ارتقای ظرفیت سازمانی با هدف اجرا و پیاده‌سازی سیاست‌ها و رویه‌های عمومی هستند، که این به نوبه خود تحولات حسابداری بخش عمومی را ضروری می‌نماید، بر این اساس، تأکید بر یکپارچگی مالی و حرکت به سمت حسابداری تعهدی، می‌تواند بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی را سودمندتر سازد، اما توجه به این نکته حائز اهمیت است که اجرای تحولات مذکور و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فعالیت ساده و آسان نیست، چالش‌ها و موانع عمده‌ای در این راستا وجود خواهد داشت، که لازمه غلبه بر این موانع، توجه به راه کارهای پیشگیرانه در جهت کاهش و از بین بردن چالش‌های موجود و تسهیل اجرای تحولات است. به عنوان پیشنهادی برای پژوهشگران آینده، می‌توان نام‌گذاری و دسته‌بندی شاخص‌ها با استفاده از روش‌های پیمایشی و کمی مانند روش تحلیل خوشه‌ای و دیگر روش‌هایی که بدین منظور طراحی شده‌اند، انجام پذیرد.

با توجه به اینکه، بنابر سنت رویکرد کیفی از نمونه هدفمند برای انجام پژوهش استفاده شد، از این رو برای تعمیم یافته‌ها، بایستی با احتیاط و با در نظر گرفتن جوانب امر عمل شود. جامعه آماری این پژوهش کارکنان بخش‌های حسابداری و مالی شهرداری‌های استان آذربایجان غربی بود، در صورتی که جامعه آماری گسترده‌تر در نظر گرفته می‌شد، ممکن بود که نتایج تحت‌الشعاع قرار می‌گرفت. با توجه به



اینکه محقق خود به طور مستقیم در کار پژوهش درگیر مسائل هویت حسابداران بخش عمومی است، احتمال سوگیری محقق خصوصاً هویت حسابداران بخش عمومی در کدگذاری داده‌ها وجود دارد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافع وجود ندارد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

References

- Arefmanesh, Z., & Mousavi, M. (2022). The Impact of Auditor's Professional Identity on the Relationship Between Auditor-Client Negotiation Self-Efficacy and Neutrality. *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*, 1(3), 1-24. <https://sanad.iau.ir/en/Journal/jdaa/Article/693171?jid=693171>
- Berzonsky, M. D., & Kuk, L. S. (2005). Identity Styles, Psychological Maturity, and Academic Performance. https://www.researchgate.net/publication/247166833_Identity_Style_Psychosocial_Maturity_and_Academic_Performance
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & Neilson, L. C. (2017). Professional Accountants' Identity Formation: An Integrative Framework. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 225-238. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3157-z>
- Ebrahimzadeh, T., Norollahzadeh, N., & Khosravipour, N. (2021). Examining the Joint Effects of Social Identity and Institutional Pressures on Audit Quality. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 361-379. https://www.jmaak.ir/article_17590.html?lang=en
- Haghighin, P., Azadi, K., Pourali Laklaya, M., & Samadi Largani, M. (2022). The Impact of Social Identity and Flexibility on Audit Quality with an Emphasis on the Role of Stress. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(53), 191-222. <https://www.sid.ir/paper/958410/en>
- Han, H., Shiwakoti, R. K., Jarvis, R., Mordi, C., & Botchie, D. (2023). Accounting and auditing with blockchain technology and artificial Intelligence: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 48, 100598. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100598>
- Kamyabi, Y., Malekian, E., & Javady Nia, A. (2023). Investigating the Role of Professional Experience and Skepticism in Reducing the Effect of Information Presentation on the Quality of Auditors' Judgment: A Experimental Study of Auditors' Behavior. *Financial Accounting Knowledge*, 10(2), 1-37. <https://doi.org/10.30479/jfak.2022.17268.3009>
- Karimabadi, M., Hajiha, Z., Jahangirnia, H., & Gholami Jamkarani, R. (2024). Model of the Code of Professional Conduct for Independent Auditors Based on a Critical Perspective. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 3(9), 105-124.

- Ott, C. (2022). The Professional Identity of Accountants: An Empirical Analysis of Job Advertisements. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2021-5389>
- Rezaei, N., Bani-Mahd, B., & Hosseini, S. H. (2018). The Impact of Organizational and Professional Identity on the Professional Skepticism of Independent Auditors. *Audit Knowledge*, 18(71), 175-199. <https://www.sid.ir/paper/512855/fa>
- Tomo, A. (2022). 'Angry Accountants': Making Sense of Professional Identity Crisis on Online Communities. *Critical Perspectives on Accounting*. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102483>
- Valian, H., Safari Geraeli, M., & Hassanpour, D. (2020). Professional and Organizational Identity of Auditors and Commercialization in Audit Firms. *Audit Knowledge*, 20(78), 356-391. <https://www.sid.ir/paper/526299/fa>
- Xu, Y., Wang, K. J., & Ziegenfuss, D. (2021). The Effect of Professional Identity Salience and Leadership Climate on Accountants' Ethical Decisions. *Journal of Leadership and Management*, 1(18), 25-36. https://digitalcommons.odu.edu/accounting_pubs/11/
- Zhang, C., Zhu, W., Dai, J., Wu, Y., & Chen, X. (2023). Ethical impact of artificial intelligence in managerial accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 49, 100619. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100619>
- Zhang, W. (2024). Regulatory Focus as a Mediator in the Relationship Between Nurses' Organizational Silence and Professional Identity. *Journal of Advanced Nursing*, 80(9), 3625-3636. <https://doi.org/10.1111/jan.16113>