

To Present a Model of Critical Realism of Accounting Ethics and Culture with an Emphasis on the Role of Agency Theory

Mehdi Fallah Doust 

Ph.D. Student, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University,
Rasht, Iran, mehdigilani61@gmail.com

Mehdi Meshki Miavaghi 

Associate Prof., Finance, Payame Noor University, Tehran, Iran m_meshki@pnu.ac.ir.

Soghra Barari Nokashti 

Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht,
Iran, Barari@iaurasht.ac.ir

Abstract

Purpose: A model of critical realism in accounting ethics and culture was presented, emphasizing the role of agency theory.

Method: This study was conducted in two ways: qualitative and quantitative in terms of its purpose, which was fundamental and exploratory in nature. In the qualitative part, based on the Grand Theory method, data were collected from experts through in-depth and semi-structured non-probability and targeted interviews, in the form of snowballs, and the categories obtained were coded using the Stroudus and Corbin method. In the quantitative part, a questionnaire was used through a 7-point Likert scale, and in the data analysis part, it was measured using confirmatory factor analysis and T-statistics.

Findings: The final findings were compiled and presented in the form of 6 constructs and 19 components.

Conclusion: The use of critical realistic ideas can be fruitful in presenting new accounting approaches and comparing them with positive approaches and formulating standards, financial and accounting laws.

Contribution: Using realistic critical ideas can be fruitful in presenting new accounting approaches and comparing them with positive approaches and formulating standards, financial and accounting laws.

Keywords: Accounting Ethics and Culture, Agency Theory, Critical Realism.

Research Article

Cite this article: Fallah Doust, Meshki Miavaghi & Barari Nokashti (2025) To Present A Model of Critical Realism of Accounting Ethics and Culture With an Emphasis on the Role of Agency Theory, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.12, NO.1, Spring, 33-57.

DOI: 10.30479/jfak.2025.20658.3223

Received on 24 July, 2024 Accepted on 26 January, 2025

© The Author(s). 

Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Mehdi Meshki Miavaghi (Barari@iaurasht.ac.ir)

ارایه الگوی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی

مهدی فلاح دوست 

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت،

mehdigilani61@gmail.com، ایران

مهدی مشکی میاوقی 

دانشیار گروه مالی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، m_meshki@pnu.ac.ir

صغری براری نوکاشتی 

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران، barari@iaurasht.ac.ir

چکیده

هدف: ارایه الگویی از رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی انجام شد. **روش:** این مطالعه از نظر هدف از نوع بنیادی و از لحاظ ماهیت اکتشافی به دو طریق کیفی و کمی انجام پذیرفت. در بخش کیفی بر اساس روش گرند تئوری به جمع آوری داده ها با نظر خبرگان از طریق مصاحبه عمیق و نیمه ساختار یافته غیر احتمالی و هدفمند، بصورت گلوله برفی اقدام و مقوله های بدست آمده به روش اشتراک و کوربین کد گذاری شدند. در بخش کمی با استفاده از پرسشنامه از طریق طیف لیکرت ۷ گانه اقدام و در بخش تحلیل داده ها با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و آماره T مورد سنجش قرار گرفت.

یافته ها: یافته ها نهایی در قالب ۶ سازه و ۱۹ مولفه تدوین و ارایه گردید.

نتیجه گیری: الگوی نهایی این تحقیق در قالب شرایط علی (عوامل فردی، عوامل درون سازمانی، عوامل برون سازمانی، منافع تصمیم گیری حسابداران و چارچوبهای اخلاقی و فرهنگی)، شرایط زمینه ای (استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، اخلاق و فرهنگ حسابداری، بسترهای سازمانی و بسترهای جامعه)، شرایط مداخله گر (سطح نمایندگی، سطح رفتار اخلاقی و چالش ها)، عوامل محوری (تفکر انتقادی)، راهبردها (بازنگری سیاست های اخلاقی، راهکارهای سازمانی و آموزشی و ترویج فرهنگ و اخلاق حسابداری) و پیامدها (پیامدهای اخلاقی و فرهنگی، پیامدهای عمومی و ارزش آفرینی) ارایه شد.

دانش افزایی: استفاده از ایده های واقع گرایانه انتقادی می تواند در ارائه رویکرد ها نوین حسابداری و مقایسه با رویکرد های اثباتی و تدوین استاندارد ها، قوانین مالی و حسابداری، مثر ثمر باشد.

واژگان کلیدی: اخلاق و فرهنگ حسابداری، تئوری نمایندگی، رئالیسم انتقادی.

مقاله پژوهشی

استناد: فلاح دوست، مشکی میاوقی و براری نوکاشتی (۱۴۰۴)؛ ارایه الگوی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۲، شماره ۱، پیاپی ۴۴، بهار ۱۴۰۴، ۳۳-۵۷.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۵/۳ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۳/۱۱/۷

ناشر: دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان



۱- مقدمه

از زمان ظهور واقع گرایی انتقادی، در اواخر دهه ۱۹۷۰، تحقیقات حسابداری انتقادی به حوزه ای پر جنب و جوش تبدیل شده و به طور قابل توجهی از ترکیب بسیاری از رویکردهای فلسفی و نظری بهره برده است. گهگاهی نیز این موضوع بحث های داغی را در مورد مناسب بودن و کارایی رویکردهای خاص برای پیشبرد دانش انتقادی ایجاد کرده است. در طول دهه گذشته، تعداد رو به رشدی از تحقیقات حسابداری که به صراحت به واقع گرایی انتقادی، اشاره داشته اند، شروع به ظهور کرده و برای کارهای تحقیقاتی مختلف به کار گرفته شده اند. اگرچه اکثر این تحقیقات به وضوح فاقد اهداف آشکاری بوده است، با این وجود چندین محقق اخیراً واقع گرایی انتقادی را به عنوان راهی امیدوارکننده برای تحقیقات حسابداری انتقادی معرفی کرده اند (مودل^۱)، ۲۰۱۷: ۲۵). با توجه به این که حرفه حسابداری یک حرفه منظم و سازمان یافته است، ماهیت کار حسابداری نیازمند سطوح اخلاقی بالا می باشد و حسابداران مسائل اخلاقی را در جهت حفظ و بهبود جایگاه حرفه و افزایش ثروت سهامداران مورد توجه قرار می دهند (محمدیگی و همکاران، ۲۰۱۴: ۷). با سقوط تدریجی اصول اخلاقی که شرکت های بزرگی همچون انرون^۲، اندرسون^۳، ورلدکام^۴، آدلفیا^۵، گلوبال کراسینگ^۶ و ... را گرفتار کرده، خسارات زیادی به جامعه تجاری وارد ساخته است که از آن جمله ورشکستگی شرکت ها و از بین رفتن ثروت سهامداران، بیکاری کارکنان، کاهش اطمینان نسبت به صورت های مالی^۷ منتشر شده و به عدم اطمینان در مورد بازارهای سرمایه می توان اشاره نمود (عسگری و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۱۰).

مطلع بودن و در اختیار داشتن تمامی اطلاعات مالی شرکت که بعضاً محرمانه است، باعث شده حسابداران به عنوان عضو کلیدی شرکت ها و موسسات شناخته شوند و دارای این توانایی باشند که هر اقدام آنها بر بهبود و درک استفاده کنندگان از اطلاعات مالی شرکت تاثیرگذار باشد. بنابراین رعایت اصول اخلاقی در این حرفه از اهمیت ویژه ای برخوردار است. البته رعایت اصول اخلاق حرفه ای در حین حسابرسی نیز الزامی است. در صورت عدم رعایت الزامات اخلاقی توسط حسابرس، بهتر است فعالیت حسابرسی متوقف شود. اخلاق و رفتار اخلاقی به اصول کلی مانند صداقت، درستکاری و... اشاره دارد بر همین اساس آن را علم معاشرت با مردم نیز تعریف کرده اند (فنویک و همکاران^۸، ۲۰۱۷). امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحران های اخلاقی بیگانه نمی باشد. و این موضوع که رعایت اخلاق و فرهنگ در جامعه حسابداری به نوعی منجر به سعادت و رفاه ذینفعان، اعتباردهندگان و سرمایه گذاران است، به خوبی روشن می باشد و آن مورد نیاز تمام جوامع، شرکت ها، سازمان ها و حرفه ها است (محمدی نافچی، ۱۳۹۹: ۵۰). یک مرجع حرفه ای حسابداری مهم درباره اخلاق حسابداری باید اعضای خود را تشویق کند تا درباره مسایل مربوط به اخلاق فکر کنند. اخلاق به عنوان یک متغیر مستقل با تمامی ابعاد آن (تیم کاری،

مسئولیت، محرمانگی، قوانین و رویه های عملکردی) مطرح است (جیاد مطرود، ۲۰۲۲). هر کسب و کاری نیازمند به حسابداری بوده چرا که حسابداری شامل پیگیری و درک اطلاعات مالی برای کمک به تصمیم گیری می شود. با این وجود، اعتبار اطلاعات مالی به شدت به رفتار اخلاقی حسابداران بستگی دارد. حرفه حسابداری به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می کند، از اعتبار خاصی برخوردار بوده و باعث جلب اعتماد عمومی به خود شده است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (صادقیان و همکاران^۹، ۲۰۲۲).

از سوی دیگر فرهنگ سازمانی^{۱۰} یکی از موثرترین عواملی است که می تواند عملکرد یک نهاد را به طور مثبت یا منفی تحت تاثیر قرار دهد و نقش ستون فقرات را در موفقیت سازمان های امروزی ایفا کند (حدیب و مرت،^{۱۱} ۲۰۲۱: ۵۱۸). شاید در نگاه اجمالی به نظر رسد که فرهنگ و حسابداری، ارتباط چندان محکمی با هم نداشته باشند، اما حسابداری ساختارهای فرهنگی لازم را به جامعه می دهد (ترابلسی^{۱۲}، ۲۰۱۶: ۱۰). از سوی دیگر فرهنگ حسابداری، بر تصمیم گیری اخلاقی مؤثر است. بنابراین برای بهبود تصمیم گیری اخلاقی، حسابداران رسمی به اصلاح شاخص های فرهنگ کمک خواهند کرد (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۶: ۳۵).

نقد های وارده به پارادایم های گذشته منجر به پارادایم نو ظهور رئالیسم انتقادی گردید، این رویکرد ابتدا توسط روی باسکار در سال ۱۹۴۴ مطرح گردید. رویکرد مزبور بخشی از فلسفه علم عمومی (واقع گرایی استعلایی) را با بخشی از فلسفه علوم اجتماعی (طبیعت گرایی انتقادی) ترکیب می کند. مبانی نظری فلسفه رئالیسم انتقادی و مفروضات مربوط به هستی شناختی و معرفت شناختی آن در جهت ایجاد مفهوم حقیقت و اعتبار معیارهای اساسی این نوع از پارادایم ها می باشد (وطن پرست، ۱۳۹۴: ۴۹). ورود رئالیسم انتقادی به حسابداری و اعمال آن در پژوهش های حسابداری با چالش هایی روبرو بوده است. رئالیسم انتقادی تاثیر فزاینده ای بر حوزه های علمی مشابهی مانند مطالعات سازمان و مدیریت اعمال کرده است (بکر و مودل،^{۱۳} ۲۰۱۹).

تئوری انتقادی جنبشی فکری-فلسفی است که به نقد جامعه و فرهنگ در سرتاسر علوم اجتماعی و انسانی می پردازد. این تئوری دارای دو معنای کاملاً مختلف با ریشه های متفاوت است، یکی ریشه در جامعه شناسی و دیگری ریشه در نقد ادبی دارد. در بخش جامعه شناسی، تئوری نگاهی انتقاد آمیز به استفاده ابزاری از علم و فلسفه دارد و پیشرفت های علمی را وسیله ای برای رهایی انسان می داند و در بخش نقد ادبی دیدگاهی به آینده پژوهی و آینده نگری دارد (قاسمی، ۱۳۹۹: ۸۲).

در حال حاضر، نیاز به مطالعات انتقادی در حسابداری، نسبت به زمانی که برای اولین بار پروژه حسابداری میان رشته ای و انتقادی^{۱۴} ظهور کرد، بیشتر آشکار است. پروژه آکادمیک که

به عنوان دیدگاه های بین رشته ای و انتقادی در حسابداری شناخته شد. اکنون وارد دهه پنجم خود شده است (باکستر و همکاران^{۱۵}، ۲۰۲۱: ۶۶۲). در رئالیسم انتقادی^{۱۶}، برداشتها و تعصبات ادراکی حسابداران، مدیران، تصمیم گیران، سایر ذینفعان و همچنین نحوه واکنش آنها نسبت به اطلاعات حسابداری و پیامدهای اقتصادی نیز مورد تفحص قرار می گیرد. به بیان دیگر، ترکیبی از رویکردهای کیفی و کمی تحقیق می تواند با کمک رئالیسم انتقادی همراه با مبانی نظری اقتصادی و غیر اقتصادی در پاسخگویی به پرسش های پژوهشگران حسابداری اقدام نماید (وطن پرست، ۱۳۹۵: ۴۸). از سوی دیگر تئوری نمایندگی، با مطرح کردن رابطه فی مابین کارگزار و کار گمار، پایه های نظری بسیار مهمی در حسابداری، مدیریت، مطالعات اقتصاد، و سیستم های اطلاعاتی فراهم می کند. این نظریه بیشترین تأثیر را بر تحقیقات اساسی در زمینه حاکمیت شرکتی و سیستم های کنترل مدیریت در جهان غرب داشته است (اکانیاکه^{۱۷}، ۲۰۰۴).

در راستای دانش افزایی این مقاله می توان عرض کرد که پس از شناسایی متغیر ها و مولفه ها، استفاده از ایده های واقع گرایانه انتقادی می تواند در ارائه رویکرد ها نوین و همچنین تدوین استاندارد ها، قوانین مالی و حسابداری مناسب با نیاز ها و پاسخ ها، دست یافت. این مطالعه با هدف پاسخگویی به این سوال انجام شد که چه متغیر و مولفه هایی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با توجه به نقش تئوری نمایندگی کدام است؟ تا بدین ترتیب بتوان الگوی مناسب آن را ارایه نمود.

۲- مبانی نظری

رئالیسم انتقادی

حسابداری جزئی از علوم اجتماعی می باشد و از جمله اهداف اولیه آن توجه به منافع گروه های ذینفع و علاقه مند است. دستیابی به مطلوبیت پارتو یکی از اهداف و مفاهیم اولیه حسابداری بوده که اصول و استانداردهای حسابداری باید بتواند به آن منجر گردد (خواجوی و نعمت الهی، ۱۳۹۹: ۷۵). از سوی دیگر حسابداری پدیده ای است که در بستر اجتماعی رخ می دهد و هرگز از مسائل اجتماعی منفک نبوده و نخواهد بود. با وجود آنکه در رویکرد اثباتی این موضوع مورد غفلت قرار گرفته است، غفلت از این بستر در انجام تحقیقات حسابداری ممکن است مشکلات جبران ناپذیری ایجاد کند. رویکرد انتقادی، رویکرد اثبات گرایی را دیدگاهی محدود، ضد دموکراسی، و غیر انسانی تلقی می کند، رویکرد انتقادی^{۱۸} به عنوان یکی از رویکردهای مطابق با هستی شناسی در دوره پست مدرن، آن را مورد توجه قرار داد. (نیومن^{۱۹}، ۲۰۱۰). از منظر انسان شناسی، این نظریه معتقد است که انسانها توانایی فراوانی در سازگاری و خلاقیت مخصوصا در مواجهه با محدودیت ها دارند (عبدی و همکاران، ۱۴۰۰: ۲۱۴). نظریه پردازان انتقادی شکل اصلاح شده ای از ایده آلیسم را می پذیرند. در روش تحقیق نظریه پردازی انتقادی،

مدل سازی ریاضی و آماری، که مورد علاقه پوزیتیویست ها است، چندان مورد استقبال قرار نگرفته و استفاده از روش های کمی به حداقل می رسد، در مقابل در این نوع نگرش، تاکید زیادی بر توضیحات تاریخی انجام می شود. پیروان این نظریه به دنبال جذب مزایا و نقاط مثبت دو پارادایم اثبات گرایی و تفسیر گرایی و از بین بردن نقاط منفی آن ها هستند. رئالیسم تعبیر فلسفی دیرپایی است که معنای آن اعتقاد به واقعیت اندیشه ها ست. رئالیسم انتقادی به عنوان پایه ای فلسفی برای علوم اجتماعی مبتنی بر هستی شناسی است که نسخه ای معتدل از رئالیسم را با نسخه ای متوسط از ساخت گرایی اجتماعی ترکیب می کند. به این ترتیب، به طور گسترده ای به عنوان یک راه امیدوارکننده برای فراتر رفتن از شکاف بین عینیت گرایی و ذهنیت گرایی مورد تجلیل قرار گرفته است (مدل، ۲۰۱۷).

رئالیسم انتقادی از بینش های دیگر مکاتب فکری در فلسفه علم، به ویژه پساپوزیتیویسم، ساخت گرایی اجتماعی، عمل گرایی، و نظریه انتقادی استفاده می کند. این رویکرد، در راستای پساپوزیتیویسم، تأیید می کند که واقعیتی وجود دارد که باید به آن احاطه پیدا کرد، هرچند ناقص، و ایده های ما درباره واقعیت با آزمایش آن ایده ها در برابر مشاهدات و داده ها بهبود می یابد. در راستای عمل گرایی، دانش از تعامل ایده ها و عمل ناشی می شود و زمانی ارزشمند است که برای حل مشکلات مفید باشد مطابق با بینش های تغییر اجتماعی و الزامات نظریه انتقادی، واقع گرایی انتقادی تأکید می کند که دانش علوم اجتماعی این قدرت را دارد که امکاناتی را برای دگرگونی اجتماعی آشکار کند، قدرتی که تعهد اخلاقی را برای استفاده از آن دانش برای خیر اجتماعی ایجاد می کند (برانسون و همکاران^{۲۰}، ۲۰۲۳: ۱۸).

رئالیسم انتقادی با انتقاد از وضع اجتماعی، سیاسی، و فرهنگی موجود در پی یافتن راهی برای کاهش و رفع کاستیها و مشکلات جامعه می باشد (اکبرزاده و کریمی، ۱۴۰۰: ۴۱).

رئالیسم انتقادی در تحقیقات حسابداری با هدف تبیین و نقد مفاهیم حسابداری در تضادها و سیستم های سلطه ای است که از توسعه کامل استعدادها و آرزوهای انسانی جلوگیری می کند. در تعریف حسابداری انتقادی، لاف لین^{۲۱} (۱۹۹۹) بیان می دارد که درک انتقادی نقش فرایندها، روش ها و حرفه حسابداری در کارکرد جامعه و سازمان به منظور استفاده از آن جهت بکارگیری این فرایندها، روش ها و حرفه در حال تغییر است (خواجوی و نعمت الهی، ۱۳۹۹: ۷۶). رئالیسم انتقادی معتقد است که یک جهان واقعی مستقل از دانش و تجربه انسانی وجود دارد و این واقعیت قابل شناخت است، هرچند به طور جزئی و ناقص. (دانرمارک و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۹). ماهیت خاص حسابداری و پدیده های مرتبط دلیل خوبی برای استفاده از این رویکرد در تحقیقات حسابداری است و رئالیسم انتقادی را می توان به عنوان یک الگوی جایگزین در تحقیقات حسابداری در نظر گرفت. حسابداری و مفاهیم مرتبط با آن توسط انسان ها ساخته شده و فرآیند تصمیم گیری، به عنوان بخش جدا نشدنی بازخورد اطلاعات حسابداری، ارتباط نزدیکی با جنبه

های انسان شناختی، به ویژه در زمینه حسابداری رفتاری مانند حسابرسی، حسابداری، مدیریت و غیره دارد.

اخلاق و فرهنگ حسابداری

اخلاق بر گرفته از کلمه یونانی به معنای خصیصه و خلوق خوی مطرح می شود. امروزه اخلاق و فرهنگ در رشته حسابداری توجه بسیاری را در سراسر جامعه به خود معطوف کرده، چرا که حرفه حسابداری با بحرانهای اخلاقی بیگانه نبوده و وجود تعداد پرشمار از رفتارهای ضد اخلاقی در این حرفه دلیلی است از نقش مهم و پرمعنای رفتار اخلاقی در حفظ و بقای یک جامعه مدنی (محمدی نافچی و علیخانی، ۱۳۹۹: ۶۳). اخلاق موضوع جامعی است که تمام جنبه های زندگی انسان را پوشش می دهد. نیازهای جدید از طریق رشد روز افزون جوامع انسانی و پیچیده تر شدن روابط اجتماعی، ایجاد می شود. برای پاسخ به این نیازها مشاغل جدید و مختلف ظهور کرده اند که با گذر زمان و تغییر شرایط شکل می گیرند و به تدریج مسیر توسعه و تکامل را دنبال می کنند (احمدی لنگری و گرکز، ۱۴۰۲: ۱۴). اخلاق، سنگ بنای حسابداری است که همه جنبه های حسابداری از نحوه اجرای استانداردها و قوانین گرفته تا تصمیمات روزانه را در بر می گیرد. به همین دلیل است که هیئت ها و ادبیات حرفه ای حسابداری، از همان ابتدای ورود به حسابداری، بر رفتار اخلاقی مناسب تاکید زیادی داشته اند. عناصر اصلی حرفه حسابداری صداقت و حقیقت می باشند که اخلاق از این جهت در حسابداری ضرورت یافته است و برای توجیه وضعیت و امتیازات این حرفه که خدمت به مردم است (یانگ^{۲۳}، ۲۰۱۳).

مجموعه اصول و قواعد اخلاقی حاکم بر حرفه حسابداری چیزی را تشکیل می دهد که معمولاً «اخلاق حسابداری»^{۲۴} نامیده می شود. در حسابداری برای جلب اعتماد استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، باید گزارشهای مالی به صورت صادقانه و دقیق و کامل ارائه شوند، در همین راستا برای دستیابی به صورتهای مالی با این ویژگی، حسابداران باید اخلاق مدار باشند. اخلاق و فرهنگ^{۲۵} نقش مهمی در حسابداری دارند زیرا تعیین کننده استانداردهای رفتار و تصمیم گیری اند. اخلاق چارچوبی را برای تصمیم گیری در راستای اصول و ارزش های اخلاقی فراهم می کند، در حالی که فرهنگ، باورها، هنجارها، نگرش ها و ارزش هایی را تعریف می کند که یک سازمان از آن تشکیل شده اند. هدف غایی اخلاق و فرهنگ حسابداری، سوق دادن انسان به کمال و سعادت واقعی خود، یعنی تقرب به خداست که هدف اصلی خلقت جهان و انسان است (عمرانی و همکاران، ۱۴۰۲).

فرهنگ، مفهومی است که از دیرباز مورد تحقیق، مطالعه و بحث قرار گرفته است. این امر بر هر جنبه ای از جامعه بسیار فراتر از آنچه که معمولاً شناخته شده است تأثیر می گذارد. (محمدی نافچی و علیخانی، ۱۳۹۹: ۶۹). یک مطالعه عمیق اخیر و بسیار شناخته شده درباره فرهنگ توسط هوفستد^{۲۶} در اوایل دهه ۱۹۸۰ انجام شد. بر اساس نتایجی که او در تحقیقات خود به آن

رسیده است، کاوشی برای درک چگونگی تأثیر فرهنگ بر حسابداری آغاز شد. یکی از نتایج قابل توجه مطالعه هوفستد (۱۹۸۴) درک خود فرهنگ بود. او فرهنگ را به عنوان «برنامه ریزی جمعی ذهن که اعضای یک گروه یا جامعه را از گروه دیگر متمایز می کند» تعریف کرد و فرهنگ یک گروه را چیزی دانست که آنها را منحصر به فرد می کند. هوفستد برای درک تأثیر فرهنگ بر حسابداری به چهار ویژگی (۱- فردگرایی در مقابل جمع گرایی، ۲- فاصله قدرت بزرگ در مقابل کوچک، ۳- اجتناب از عدم قطعیت قوی در مقابل ضعیف و ۴- نقش های اجتماعی مبتنی بر جنسیت) توجه کرده است (یانگ، ۲۰۱۳).

اخلاق انتقادی با حسابداری انتقادی رابطه مستقیمی دارد چون اخلاق و رفتار در این حوزه اهمیت زیادی دارد. اگر حسابداری، اخلاق انتقادی نداشته باشد نمی تواند منفعت همه گروه ها را در نظر بگیرد به همین دلیل محاسبات به خوبی صورت نمی گیرد. حسابداری انتقادی به یک نقش منفعل و پویا تبدیل شده که در تحلیل صورت های مالی هم نقش بسزایی دارد. جای اخلاق در برخی شاخه های حسابداری از جمله انتقادی خالی است به همین دلیل امروزه این موضوع اهمیت زیادی پیدا کرده است (کپلند^{۲۷}، ۲۰۱۵). بر این اساس حسابداری انتقادی یک شاخه مهم از علم حسابداری بوده که در آن تفکر انتقادی نقش مهمی دارد. در این سیستم حسابداری در حل تضادهای بین شرکت و مشارکت کنندگان اجتماعی موثر خواهد بود. دیگان (۲۰۰۵)، بیان می کند که با بکارگیری تئوری انتقادی در حسابداری، حسابداری انتقادی بوجود آمده است. حسابداری انتقادی به رویکردی در حسابداری اشاره دارد، که پرسشی فراتر از بکارگیری روش خاص در حسابداری را مطرح می سازد (آقایی و حصارزاده، ۱۳۹۱: ۵).

تئوری نمایندگی

در نگاه کلی به تئوری ای که روابط بین کارگماران و کارگزاران را در تجارت توضیح می دهد، تئوری نمایندگی اطلاق می شود. به طور خاص در بازار سرمایه، رابطه بین سهامداران و مدیران شرکت رابطه نمایندگی است. در این رابطه احتمال تضاد بین سهامداران و مدیران وجود دارد که این تضاد، توسط تئوری نمایندگی تبیین و تحلیل می شود. در تئوری نمایندگی فرض بر آن است که مالکان از تأیید صحت انجام کار توسط مدیران ناتوان هستند. رابطه نمایندگی نخستین بار به صورت جدی توسط جنسن و مکلینگ^{۲۸} (۱۹۷۶) مورد توجه قرار گرفت. این تئوری به اجرای مناسب مکانیزمهای حاکمیت شرکتی در راستای کنترل فعالیت های مدیران (نمایندگان) کمک می نماید. امروزه، پیشرفت نظریه نمایندگی باعث رشد در زمینه های نظری و تعیین قراردادهای استخدامی بهینه و ایجاد انگیزه بوده است، همچنین یک مبنای علمی برای استفاده از تکنیک های مهم حسابداری مدیریت، مانند ارزیابی عملیات مدیران، اعطای پاداش، بودجه بندی و تضاد منافع، و مشارکت در آن ریسک را فراهم کرده است (غلامی و نظام پور، ۱۴۰۱).

ارتباط فرهنگ و اخلاق با تئوری نمایندگی

بیشتر انتقادات از نظریه نمایندگی بر مفروض های انسانی ناسازگار با اخلاقیات این نظریه متمرکز است. در دیدگاه نمایندگی، بین عقلانیت منفعت شخصی و اخلاقیات محدودیتهای همکاری در بیشینه سازی شخصی، فاصله و ناسازگاری زیادی وجود دارد. مفروض های نظریه نمایندگی از نظر روش شناسی، فردگرایی را تأیید کرده و درباره انسان با اقتصاد نئوکلاسیک اشتراک دارد. در هر تلاش فردی کارگزاران در جستجوی منافع و ارضای نیازهای خود هستند. به عبارتی فقط به دنبال پیشبرد منافع شخصی می باشند. قراردادی نیز برای انسان اقتصادی عقلانیت جنبه ابزاری دارد. کارگزاران هیچ هنجار اخلاقی را بر نمی تابند و در صورت وجود شرایط، آنان مشتاقانه به هر رفتار غیر اخلاقی دست خواهند زد. رفتار اخلاقی در صورتی معقول است که انگیزه اقتصادی بر حسب مطلوبیت و لذت شخصی را در پی داشته باشد. از سوی دیگر مفروض های نظریه نمایندگی، صرفاً از دیدگاه اقتصادی و بدون توجه به تأثیر فرهنگ محیطی مطرح شده اند، اما تأثیر فرهنگ محیط بر آن غیر قابل اغماض است و برای بررسی آن در هر کشور باید به فرهنگ حاکم بر آن کشور توجه ویژه ای شود. با توجه به اینکه منافع افراد در میان فرهنگ ها متفاوت می باشد، تجمیع اهداف همه انسانها با عقاید و فرهنگهای گوناگون در قالب منافع شخصی فرضی بسیار دور از واقع است و از سوی دیگر در مراحل رفتار عقلانی نیز نباید همه آنها را یکسان در نظر گرفت (هاشمی و سلیمانی، ۱۳۹۴: ۴۰).

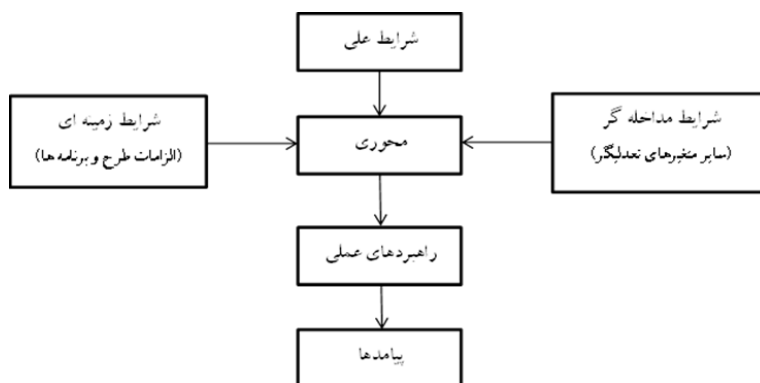
کاماردخی و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی بیان داشتند که اخلاق سازمانی بر قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری دارد. اما فرهنگ سازمانی تأثیر معناداری بر قضاوت حسابرسان نشان نمی دهد. همچنین یافته ها نشان داد که فرهنگ سازمانی بر اخلاق سازمانی تأثیر معناداری دارد. بیکر و مودل (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان «بازاندیشی عملکرد: یک تحلیل واقع گرایانه انتقادی از حسابداری برای مسئولیت اجتماعی شرکت» بیان داشت که برخلاف اکثر تحقیقات حسابداری، نویسندگان درکی ساختارگرایانه از عملکرد را پیش می برند که توجه نظام مندتری به روابط علی که زیربنای گرایش های اجرایی است، در آن دیده می شود. کوهن و همکاران^{۲۹} (۲۰۰۵) در پژوهشی به پیش بینی تفاوت های بین المللی در رفتار اخلاقی برای شرکت های حسابداری چند ملیتی پرداختند. محمودی راد و همکاران (۱۴۰۳) تحقیقی با عنوان ارائه مدل حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی با استفاده از نظریه داده بنیاد انجام دادند. نتایج تحقیق در قالب مدل ارایه شده دارای سه مقوله شرایط علی شامل اجتماعی سازی، رهبری و تفکر سیستمی، فرهنگ سازی به عنوان مقوله شرایط زمینه ای، شرایط محیطی به عنوان شرایط مداخله گر، تدوین الزامات و تقویت عوامل مدیریتی به عنوان راهبردها و پیامدها شناسایی شدند. احمدی لنگری و گرکز (۱۴۰۲) در تحقیق خود به این نتیجه دست یافتند که آیین نامه رفتار حرفه ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا و هیئت استانداردهای اخلاق بین المللی حسابداران،

در چارچوب‌های اخلاقی چندگانه حسابداری، تاثیر معناداری دارد. صدیقیان و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان : اهمیت اخلاق و تاثیر آن در حرفه حسابداری با هدف تبیین جایگاه و نقش دین اسلام و لزوم رعایت اصول اخلاقی در رفع مشکلات حرفه حسابداری و رعایت آیین اخلاق حرفه ای حسابداری به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه ای در حسابداری دارای یک نظام ارزشی است که بر اساس آن درست یا نادرست بودن رفتار صاحبان این حرفه مشخص میشود. همچنین یکی از مفاهیم مهمی است که طبق آن هر فردی که با حسابداری مرتبط است دستورالعمل های تعیین شده توسط حاکم که قدرت تنظیم آن را دارند پیروی کنند زیرا جایگاه و بقای این حرفه در گرو به اعتماد جامعه به این حرفه بوده و این امر گرچه ظاهراً ارزشمند است ولی به همراه خود مسئولیت هایی می آورد که رعایت آن برای هر شخصی که در بخشی از این حرفه مشغول به فعالیت می باشد لازم است. با تدوین دستورالعمل و قوانین برای اعضا توسط متولیان امر مسئولیت حقوقی کاهش می یابد و جامعه جای بهتری برای زندگی می شود. درویش و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان : ارزیابی باورهای اخلاقی حسابداران در مقایسه با غیر حسابداران که جامعه آماری آن را حسابداران متخصص و غیره حسابداران تشکیل و یافته های پژوهش نشان می دهد که با افزایش میزان تخصص حسابداری افراد، باورهای اخلاقی در آنها کاهش می یابد و همچنین یافته های پژوهش گویای این مطلب نیز می باشد که متخصصان غیر حسابداران نسبت به متخصصان حسابداران باورهای اخلاقی بیشتری دارند. عبدی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با روش کیفی و اکتشافی با رویکرد داده بنیاد به این نتیجه دست یافتند که سیستم های مدیریت و تصمیم گیری اخلاقی در حوزه حسابداری تحت تاثیر یکسری شرایط علی (شرایط اقتصادی و اجتماعی، تورش های ذهنی و شناختی، تحصیلات دانشگاهی، خصوصیات فردی و اجتماعی و فرهنگ سازمانی) قرار دارد و به واسطه راهبردهایی می تواند منجر به ایجاد افزایش اعتماد اجتماعی، رعایت اصول اخلاق حرفه ای در محیط کار و رشد و توسعه مالی شود. در این جریان مولفه های زمینه ای (اخلاقی جامعه و محیط حسابداری) و برخی متغیرهای مداخله گر (ویژگی های جمعیت شناختی و نوع سازمان) نقش ایفا می کند. جعفری و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان : ارائه یک مدل منشور اخلاقی کاربردی برای تصمیم گیری در حرفه حسابداری به این نتیجه دست یافتند که با توجه به رابطه اخلاق حسابداری و بهبود تصمیم گیری رفتار مدیران، ضروری است که نهاد های حرفه ای به فراهم کردن منشور اخلاقی که ضمن جامع بودن از ضمانت اجرایی مناسب برخوردار باشد تا بدینوسیله بتوان از وقوع رسوایی های مالی و کم شدن اعتبار حرفه پیشگیری کرد. پاک مرام و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان : ارائه مدلی برای مدیریت تضاد و تعارض در محیط حسابداری با تاکید بر مولفه های اخلاق حرفه ای در چارچوب رویکرد کیفی و با بکارگیری روش داده بنیاد با به کارگیری روش نمونه گیری هدفمند و با ابزار جمع آوری داده ها از طریق

مصاحبه عمیق و تجزیه و تحلیل داده ها در سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و انتخابی، به این نتیجه دست یافتند که سازمان‌ها می‌توانند با بررسی علل تعارض و ایجاد و تقویت رفتارهای اخلاقی و رفتار شهروندی سازمانی به حل تعارض و تضادهای موجود و برقراری جوی آرام و دوستانه دست یابند و بدین ترتیب در ارائه خدمات بهتر و در نتیجه بهبود عملکرد سازمانی موفق شوند. محمدی نافچی و علیخانی (۱۳۹۹) تحقیقی را با عنوان: اخلاق و فرهنگ در حسابداری انجام دادند. نتایج نشان داد از آنجایی که اساس و پایه حرفه حسابداری مبتنی بر اصول اخلاقی و فرهنگی حسابداری است و حسابداران دارای مسئولیت اجتماعی هستند، لذا ملزم به رعایت قوانین اخلاقی و فرهنگی می‌باشند تا بتوانند مهارت‌های تصمیم‌گیری و رفتار حرفه‌ای خود را تقویت نمایند و ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی در حسابداری را اشاعه دهند. وطن پرست (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان «بررسی تحلیلی اثبات‌گرایی و رئالیسم انتقادی در پژوهش‌های حسابداری» به مرور فلسفه اثبات‌گرایی و رئالیسم انتقادی پرداخته و بیان داشت چنین رویکردی می‌تواند درک شفاف‌تری از تاثیر اطلاعات حسابداری در حوزه‌های مختلف سیاسی، اجتماعی، قانون‌گذاری، اقتصادی، فرهنگی و ... به افراد ذینفع ارائه نماید.

۳- روش‌شناسی

با توجه به اینکه مسأله اصلی پژوهش، الگو سازی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی می‌باشد، اساس پژوهش حاضر، استفاده از نظریه داده بنیاد مبتنی بر دستور العمل پیشنهادی استراوس و کوربین (۱۹۸۹) می‌باشد و از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها) از نوع آمیخته^{۳۰} ترکیبی (کیفی- کمی) است. این پژوهش از منظر نتیجه اجرا، از نوع بنیادی^{۳۱} است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و گسترش دانش موجود انجام می‌شود. همچنین از لحاظ ماهیت اکتشافی بوده و به شناسایی متغیر و مولفه‌ها می‌پردازد. از منظر منطق اجرا (نوع استدلال)، استقرایی بوده زیرا مصاحبه شونده‌ها با توجه به تجربیات خود در مورد پدیده‌ها و متغیرهای عوامل اخلاق، فرهنگ حسابداری و رئالیسم انتقادی را مطرح می‌کنند و پژوهشگر از طریق بررسی روابط بین متغیرهای مورد ارزیابی پژوهش و متغیر تعدیل‌گر تئوری نمایندگی به تدوین الگوی مفهومی می‌پردازد. در این نوع پژوهش، یافته‌های حاصل از دو فاز کیفی و کمی در مرحله تفسیر یافته‌ها با یکدیگر ترکیب شدند. در بخش کیفی از نظریه داده بنیاد استفاده شده است. بر اساس نظر کوربین و اشتراوس (۱۹۸۹)، روش نظریه‌ی داده بنیاد روشی مناسب برای کشف داده‌های جدید که کمبود اطلاعاتی در رابطه با آنها در پایگاه‌های دانشی و علمی وجود دارد، می‌باشد و در نهایت نسبت به الگوسازی بر اساس مقوله‌های نظریه داده بنیاد به صورت نمودار (۱) دسته‌بندی می‌شود:



نمودار ۱ چارچوب مرحله کیفی پژوهش بر اساس مدل نظریه داده بنیاد

جامعه آماری شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی، موسسات حسابرسی، مدیران مالی، اعضای هیات علمی دانشگاه، کارشناسان رسمی دادگستری، که دارای حداقل یک مقاله علمی پژوهشی یا همایش معتبر در زمینه موضوع پژوهش داشته باشند، تشکیل می گردد. در این مرحله، برای تجزیه و تحلیل داده ها، با توجه به رویکرد داده بنیاد، از سه فرآیند کدگذاری شامل: کدگذاری باز^{۳۲}، کدگذاری محوری^{۳۳} و کدگذاری گزینشی^{۳۴} استفاده شد. در این پژوهش از طریق مصاحبه نیمه ساختاریافته در مرحله کیفی و پرسشنامه در مرحله کمی به جمع آوری اطلاعات پرداخته شده است. در مرحله کیفی، با استفاده از نظرسنجی از خبرگان و شناسایی و کدگذاری مولفه ها و سپس دسته بندی شاخص ها پرداخته و در ادامه در قالب طیف لیکرت ۷ درجه فازی منطبق با جدول (۱) به منظور ارزش گذاری، صحه گذاری و غربالسازی ابعاد و مولفه های شناسایی شده در مرحله ی کیفی اقدام شد.

جدول ۱ اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه ای

عدد قطعی	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
متغیر زبانی	کاملاً بی اهمیت	خیلی بی اهمیت	بی اهمیت	متوسط	با اهمیت	خیلی با اهمیت	کاملاً با اهمیت
عدد فازی	۰،۰۰/۱	۰،۰۰/۱۰/۳	۰/۱۰/۳۰/۵	۰/۳۰/۵۰/۷۵	۰/۵۰/۷۵/۹۰	۰/۷۵/۹۰/۱۰۰	۱۰۰/۹۰/۷۵

در بخش کمی برای غربالگری و بدست آوردن اطمینان از اهمیت شاخص های شناسایی شده و انتخاب شاخص های نهایی از روش تحلیل عاملی تأییدی و همچنین روش دلفی فازی (به کمک نرم افزارهای آماری SPSS و AMOS) استفاده شده است.

۴- یافته ها

داده های این پژوهش از طریق مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی کشور، مدیران ارشد و مالی موسسات حسابرسی و اعضای هیات علمی دانشگاه ها در حوزه حسابداری که به شیوه نمونه گیری هدفمند با تکنیک گلوله برفی انتخاب شدند، تا حصول به اشباع نظری انجام گردید. بدین صورت که در فرآیند انجام مصاحبه این پژوهش، از مصاحبه دوازدهم به بعد تکرار در مصاحبه ها به وضوح مشاهده گردید به هر حال جهت اطمینان از

رسیدن به نقطه اشباع نظری مراحل اجرای مصاحبه ها تا نمونه پانزدهم ادامه یافت. وضعیت جمعیت شناختی خبرگان در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲ ویژگی های جمعیت شناختی مشارکت کنندگان (خبرگان)

ویژگی	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مذکر	۱۱
	مؤنث	۴
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۳
	بین ۴۱ تا ۵۰ سال	۴
	بین ۵۱ تا ۶۰ سال	۳
	بالای ۶۰ سال	۴
	لیسانس	۴
میزان تحصیلات	فوق لیسانس	۶
	دکتر	۵
	کمتر از ۱۰ سال	۳
سابقه مرتبط	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۴
	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۲
	بالای ۲۰ سال	۶

فرآیند تحلیل داده های حاصل از مصاحبه ها در این پژوهش، بر اساس نرم افزار آموس شناسایی و انتخاب و سپس از طریق کدگذاری بر اساس روش اشتراوس و کوربین شامل سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی قرار گرفتند. بدین صورت که در ابتدای کدگذاری تلاش شد تا مقوله های از طریق کدگذاری باز مشخص و طی کدگذاری محوری، مقوله ها به یکدیگر مرتبط شوند. بعد از این که ارتباط بین مقوله ها طی کدگذاری باز و محوری شناسایی شدند، از طریق کدگذاری انتخابی، مقوله ها، مقوله های فرعی و ارتباط آنها یکپارچه تا مدل نظری توسعه یابد. روش کار در مرحله کدگذاری باز به صورت تحلیل مقایسه ای بود که محتوای هر مصاحبه با مصاحبه های بعدی مقایسه و نکات مشترک استخراج گردید. این فرآیند تا مرحله اشباع صورت گرفت که نهایتاً به ۱۹۷ کد اولیه شناسایی گردید که پس از بررسی و پایش مجدد کدهای اولیه با حذف کدهای مشترک در ۱۷۲ کد ثانویه، ۱۲۲ مقوله متناسب در قالب ۱۹ مفهوم پایه مستخرج و دسته بندی شدند.

در این بخش برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص های شناسایی شده و انتخاب شاخص های نهایی از روش دلفی فازی در دو راند استفاده گردید. برای فازی سازی دیدگاه و نظرات خبرگان از اعداد مثلثی استفاده شده و دیدگاه این متخصصان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است.

در این پژوهش پس از جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده ها مقدار محتمل زیرمعیارها با عدد آستانه ۰/۷ مقایسه شد. نتایج حاصل از غربالگری شاخص ها در راند نخست نشان داد که با توجه به مقدار قطعی به دست آمده برای هر یک از زیر مقوله ها ۱۰۸ مقوله تایید و تعداد ۱۴

کد حذف شده است. نتایج حاصل از غربالگری شاخص ها در راند دوم دال بر تایید مقدار قطعی حاصل در هر یک از مقوله ها در راند دوم بوده و هیچ کدی حذف نگردید. جدول (۳) نتایج نتایج حاصل از راند مقایسه فواصل مقدار قطعی راندهای انجام شده دلفی فازی را نشان می دهد.

جدول ۳ فاصله مقادیر قطعی راند نخست و راند دوم

شاخص ها	زیر معیارها	نتیجه راند ۱	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
عامل فردی	بروز رفتارهای گوناگون	۰,۷۴	۰,۸۳	۰,۰۹	توافق
	خانواده، تربیت، عقاید و اعتقادات متفاوت	۰,۷۹	۰,۸۹	۰,۱۰	توافق
	ارزش های اعتقادی و بینش ها	۰,۷۰	۰,۷۳	۰,۰۳	توافق
	تحصیلات و تجربه کاری	۰,۸۶	۰,۸۱	۰,۰۴	توافق
عامل درون سازمانی	فقدان درک صحیح و قضاوت اشتباه	۰,۷۰	۰,۸۳	۰,۱۳	توافق
	منابع سازمانی پایدار	۰,۷۶	۰,۷۳	۰,۰۳	توافق
	تخصص و تجربه کارکنان و آموزش	۰,۸۵	۰,۸۴	۰,۰۱	توافق
	مستولیت ها و استقلال کاری	۰,۸۶	۰,۸۵	۰,۰۱	توافق
عامل برون سازمانی	ارزیابی اخلاقی کارکنان	۰,۷۸	۰,۸۵	۰,۰۷	توافق
	نقص در ساختار سازمانی	۰,۷۷	۰,۸۳	۰,۰۶	توافق
	استراتژی های همکاری	۰,۷۳	۰,۸۰	۰,۰۷	توافق
	ارزش ها و باورهای حاکم بر جوامع	۰,۷۱	۰,۷۲	۰,۰۲	توافق
عوامل پدیدار	ساختارهای اجتماعی و اقتصادی	۰,۷۸	۰,۸۰	۰,۰۳	توافق
	اقتصاد سیاسی	۰,۷۳	۰,۸۱	۰,۰۸	توافق
	بروز عدالت اجتماعی	۰,۷۸	۰,۸۴	۰,۰۶	توافق
	کاهش نابرابری ها در جامعه و سازمان ها	۰,۷۵	۰,۸۳	۰,۰۷	توافق
عوامل نهادی	رعایت ابعاد اخلاقی در فرآیند تصمیم گیری	۰,۷۹	۰,۸۳	۰,۰۵	توافق
	نقض اخلاقیات در تصمیمات	۰,۸۴	۰,۸۱	۰,۰۳	توافق
	اخذ تصمیمات اخلاقی پایدار	۰,۸۰	۰,۸۲	۰,۰۲	توافق
	گسترش ارزش های حسابداری	۰,۷۹	۰,۸۵	۰,۰۶	توافق
عوامل فرهنگی	کاهش تضاد منافع	۰,۷۸	۰,۸۲	۰,۰۴	توافق
	نقد سیستم های اجتماعی و اقتصادی	۰,۷۸	۰,۷۷	۰,۰۲	توافق
	توسعه محیط اخلاقی	۰,۷۸	۰,۷۸	۰,۰۱	توافق
	بهبود شرایط اخلاقیات حسابداری	۰,۷۴	۰,۸۳	۰,۰۹	توافق
استانداردهای حسابداری	سازگاری فرهنگ و اخلاقی حسابداران	۰,۷۳	۰,۸۶	۰,۱۳	توافق
	استانداردهای حسابداری معتبر	۰,۸۱	۰,۸۵	۰,۰۳	توافق
	رعایت اصول اخلاقی و استانداردهای مشخص	۰,۸۴	۰,۸۲	۰,۰۲	توافق
	بخشنامه ها و دستورالعمل ها قوانین و مقررات	۰,۷۸	۰,۷۵	۰,۰۳	توافق
عوامل فرهنگی	سیاست ها و رهنمودهای واضح	۰,۷۰	۰,۷۲	۰,۰۲	توافق
	نظارت و ارزیابی بر فعالیت های مالی و اطلاعات حسابداری	۰,۷۶	۰,۸۴	۰,۰۷	توافق
	عملکرد اخلاقی و شفافیت اطلاعات حسابداری	۰,۸۶	۰,۸۶	۰,۰۰	توافق
	حفظ اصول اخلاقی	۰,۷۸	۰,۸۵	۰,۰۷	توافق
عوامل فرهنگی	ارایه تصویر مثبت از سازمان	۰,۷۸	۰,۷۱	۰,۰۶	توافق
	افزایش اعتبار و ساختن روابط	۰,۷۵	۰,۸۲	۰,۰۷	توافق
	حفظ شفافیت عدالت و اعتماد در عرصه حسابداری	۰,۸۶	۰,۸۶	۰,۰۱	توافق
	فرهنگ و ارزش فردی و سازمانی	۰,۷۷	۰,۸۳	۰,۰۶	توافق
عوامل فرهنگی	ویژگی های ساختاری	۰,۷۲	۰,۸۱	۰,۰۹	توافق
	تربیت و آموزش اعضای سازمان ها	۰,۷۹	۰,۸۲	۰,۰۴	توافق
	وضوح وظایف شغلی	۰,۷۴	۰,۹۲	۰,۱۸	توافق
	وجود تعارضات منافع	۰,۷۵	۰,۷۹	۰,۰۴	توافق

دانش و تجربه و آگاهی افراد	۰,۷۹	۰,۸۸	۰,۰۹	توافق
بکارگیری نیروهای علمی و شیوه‌های عملی	۰,۸۰	۰,۸۶	۰,۰۶	توافق
پدیده‌های اجتماعی	۰,۷۰	۰,۷۴	۰,۰۳	توافق
شرایط اقتصادی	۰,۸۳	۰,۸۶	۰,۰۳	توافق
فشارهای مالی	۰,۸۲	۰,۸۸	۰,۰۶	توافق
رقابت بازار	۰,۸۲	۰,۷۹	۰,۰۴	توافق
انتظارات سهامداران	۰,۷۱	۰,۷۳	۰,۰۲	توافق
شناسایی تضادها و منافع موجود	۰,۸۰	۰,۷۷	۰,۰۴	توافق
تعیین مسئولیت‌های نمایندگان	۰,۷۲	۰,۸۰	۰,۰۸	توافق
تاثیر گذاری نمایندگان در فرایند تصمیم‌گیری	۰,۷۸	۰,۷۸	۰,۰۰	توافق
توسعه مکانیزم‌های بازرسی و کنترل نمایندگان	۰,۷۳	۰,۷۹	۰,۰۶	توافق
مفاهیم عدالت و توازن نیروها از طریق نمایندگان	۰,۷۰	۰,۷۶	۰,۰۶	توافق
پشتیبانی از تمامیت‌های اخلاقی	۰,۷۱	۰,۷۳	۰,۰۳	توافق
ارتقای شفافیت و انتقاد از رفتارهای غیر اخلاقی	۰,۷۶	۰,۷۸	۰,۰۲	توافق
پایبندی به ارزش‌ها و رفتارهای اخلاقی	۰,۷۵	۰,۷۵	۰,۰۰	توافق
رعایت ارزش‌های اخلاقی و ترویج رفتارهای اخلاقی	۰,۷۶	۰,۷۸	۰,۰۲	توافق
تضمین انطباق عملکرد با اصول اخلاقی	۰,۷۹	۰,۸۲	۰,۰۳	توافق
پیچیدگی در امور سازمانی	۰,۷۲	۰,۷۴	۰,۰۲	توافق
ناهنجاری‌های اخلاقی و تضاد منافع در سازمان‌ها	۰,۷۹	۰,۷۵	۰,۰۴	توافق
نیاز به هماهنگی و همکاری	۰,۷۱	۰,۸۱	۰,۰۹	توافق
نبود حمایت و تعهد رهبران سازمانی	۰,۷۷	۰,۷۵	۰,۰۲	توافق
نیاز به برنامه‌ریزی دقیق و پایدار	۰,۸۲	۰,۸۵	۰,۰۳	توافق
فقدان قانون و قوانین مدون	۰,۷۳	۰,۷۸	۰,۰۵	توافق
تاکید بر توانمند سازی	۰,۷۳	۰,۷۱	۰,۰۲	توافق
اندازه‌گیری عملکرد اخلاقی	۰,۷۰	۰,۷۶	۰,۰۵	توافق
توجه به فشارهای فرهنگی و اجتماعی	۰,۷۱	۰,۷۰	۰,۰۱	توافق
توجه به دیدگاه‌های مختلف	۰,۷۵	۰,۷۶	۰,۰۱	توافق
آزادی فردی	۰,۸۶	۰,۸۷	۰,۰۱	توافق
پیشرفت مستمر و تفکر کوتاه مدت و بلند مدت	۰,۷۵	۰,۷۲	۰,۰۳	توافق
برشگرایی اخلاقی	۰,۷۲	۰,۷۱	۰,۰۲	توافق
اصلاح و بهبود سیاست‌های اخلاقی	۰,۷۸	۰,۷۷	۰,۰۱	توافق
ایجاد و توسعه استانداردها و رهنمودها و قوانین	۰,۷۵	۰,۸۲	۰,۰۶	توافق
مقابله با تضادها و تعارض‌ها	۰,۷۴	۰,۷۶	۰,۰۲	توافق
رفع اختیارات دارای ابهام در محیط حسابداری	۰,۷۶	۰,۸۳	۰,۰۷	توافق
همسو نمودن جوامع حسابداری	۰,۷۶	۰,۸۱	۰,۰۴	توافق
استفاده از الگوهای مبتنی بر اهداف سازمان	۰,۷۹	۰,۸۰	۰,۰۱	توافق
شناسایی نواقص سیستمی	۰,۸۱	۰,۸۱	۰,۰۰	توافق
برطرف نمودن پیچیدگی‌های سازمان	۰,۷۹	۰,۷۵	۰,۰۴	توافق
منسجم نمودن افراد نسبت به اهداف سازمانی	۰,۷۳	۰,۷۸	۰,۰۵	توافق
آموزش‌های اخلاقی بر پایه فرهنگ اخلاقی	۰,۷۱	۰,۷۶	۰,۰۵	توافق
برگزاری کارگاه‌های آموزشی	۰,۷۷	۰,۸۶	۰,۰۹	توافق
تشویق افراد به انسجام اخلاقی پایدار	۰,۸۰	۰,۷۶	۰,۰۴	توافق
احترام به نظرات و سلیق ارزشی افراد	۰,۷۷	۰,۸۰	۰,۰۴	توافق
ایجاد فضای سالم و صمیمی	۰,۸۳	۰,۸۳	۰,۰۱	توافق
شناسایی مخالفان گسترش اخلاق و فرهنگ حسابداری	۰,۷۱	۰,۷۷	۰,۰۶	توافق
ایجاد تغییر در روابط دارای تعرض	۰,۷۱	۰,۷۷	۰,۰۶	توافق
هم افزایی از طریق پیاده‌سازی اخلاق و فرهنگ حسابداری	۰,۷۶	۰,۸۰	۰,۰۴	توافق
کاهش افراط گرایی	۰,۷۳	۰,۸۱	۰,۰۹	توافق
اصلاح و ترویج فرهنگ اخلاقی	۰,۷۶	۰,۷۶	۰,۰۰	توافق
حفظ کرامت انسانی	۰,۷۷	۰,۸۰	۰,۰۳	توافق

کاهش تضاد منافع	۰.۷۶	۰.۷۴	۰.۰۱	توافق
تقویت اعتماد عمومی	۰.۷۵	۰.۸۱	۰.۰۶	توافق
تقویت نظارت و کنترل داخلی	۰.۷۷	۰.۷۹	۰.۰۲	توافق
ترویج پایداری به توازن منافع	۰.۷۴	۰.۷۲	۰.۰۲	توافق
رشد اقتصادی و تخصیص بهینه منابع	۰.۸۰	۰.۸۵	۰.۰۵	توافق
ایجاد قدرت و امنیت	۰.۷۸	۰.۸۰	۰.۰۲	توافق
حفظ و ارتقاء رفاه	۰.۸۲	۰.۸۹	۰.۰۷	توافق
افزایش کارایی و بهره‌وری	۰.۸۶	۰.۸۲	۰.۰۵	توافق
رشد و توسعه بازارهای سرمایه	۰.۷۵	۰.۸۵	۰.۱۰	توافق
ایمنی هماهنگی و ثبات اجتماعی	۰.۷۳	۰.۸۲	۰.۰۹	توافق
تقویت ارزش‌ها و اصول اخلاقی	۰.۷۹	۰.۷۷	۰.۰۳	توافق
ترویج اصول دموکراتیک پایدار	۰.۸۲	۰.۸۱	۰.۰۱	توافق
افزایش اعتماد اجتماعی	۰.۸۰	۰.۸۳	۰.۰۲	توافق
تعهد افراد در یادگیری و آموزش اخلاق	۰.۷۸	۰.۸۲	۰.۰۴	توافق
هماهنگی و ثبات در ارزش‌های پایدار	۰.۸۱	۰.۷۹	۰.۰۲	توافق
عملکرد مطلوب محیط حسابداری	۰.۸۱	۰.۸۳	۰.۰۲	توافق
افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و مالی	۰.۸۵	۰.۸۴	۰.۰۱	توافق
افزایش اصالت نفس و وظیفه شناسی	۰.۸۰	۰.۷۸	۰.۰۳	توافق

بر این اساس، کلیه نتایج این مقایسات کمتر از ۰/۲ بوده، بنابراین فرآیند نظرسنجی متوقف شده و نتایج حاصل حاکی از تایید فواصل اختلاف و توافق در مورد شاخص‌ها بین دو راند است. مرحله دوم تجزیه و تحلیل در نظریه پردازی داده بنیاد، کدگذاری محوری است. هدف از این مرحله تعیین رابطه بین مقوله‌های ایجاد شده در مرحله کدگذاری باز است. شاخص‌های الگوی پارادایمی برای تدوین الگوی نهایی این پژوهش در قالب شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، محوری، راهبردی و پیامدها در ادامه ارائه گردید:

● شرایط علی، شامل ۵ مفهوم (عوامل فردی، عوامل درون سازمانی، عوامل برون سازمانی، منافع تصمیم‌گیری حسابداران و چارچوبهای اخلاقی و فرهنگی) و ۲۵ کد نهایی مستخرج از مصاحبه‌های انجام شده، می‌باشد.

● شرایط زمینه‌ای، شامل ۴ مفهوم (استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، اخلاق و فرهنگ حسابداری، بسترهای سازمانی و بسترهای جامعه) و ۲۲ کد نهایی مستخرج از مصاحبه‌های انجام شده، می‌باشد.

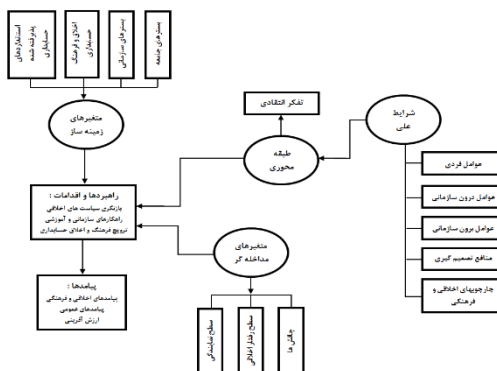
● شرایط مداخله‌گر، شامل ۳ مفهوم (سطح نمایندگی، سطح رفتار اخلاقی و چالش‌ها) و ۱۶ کد نهایی مستخرج از مصاحبه‌های انجام شده، می‌باشد.

● مقوله محوری، شامل یک مفهوم (تفکر انتقادی) و ۷ کد نهایی مستخرج از مصاحبه‌های انجام شده، می‌باشد.

● راهبردها و اقدامات، شامل ۳ مفهوم (بازنگری سیاست‌های اخلاقی، راهکارهای سازمانی و آموزشی و ترویج فرهنگ و اخلاق حسابداری) و ۱۷ کد نهایی مستخرج از مصاحبه‌های انجام شده، می‌باشد.

● پیامدها، شامل ۳ مفهوم (پیامدهای اخلاقی و فرهنگی، پیامدهای عمومی و ارزش آفرینی) و ۱۷ کد نهایی مستخرج از مصاحبه های انجام شده، می باشد.

کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه پردازی است که بر اساس نتایج دو مرحله قبل، به تولید نظریه می پردازد. در این مرحله پس از ارائه شش دسته شرایط علی شامل (عوامل فردی، عوامل درون سازمانی، عوامل برون سازمانی، منافع تصمیم گیری حسابداران و چارچوبهای اخلاقی و فرهنگی)، پدیده محوری شامل (تفکر انتقادی)، بستر و زمینه ای شامل (استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، اخلاق و فرهنگ حسابداری، بسترهای سازمانی و بسترهای جامعه)، شرایط مداخله گر شامل (سطح نمایندگی و سطح رفتار اخلاقی و چالش ها)، راهبردها شامل (بازنگری سیاست های اخلاقی، راهکارهای سازمانی و آموزشی و ترویج فرهنگ و اخلاق حسابداری) و پیامدها شامل (پیامدهای اخلاقی و فرهنگی، پیامدهای عمومی و ارزش آفرینی) که زیر مقوله های هر یک و همچنین ارتباط بین این مقوله ها در نمودار (۲) نشان داده شده است.



نمودار ۲ الگوی نهایی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی

در این بخش از تحقیق با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی، هر یک از اجزای مدل پارادایم مورد بررسی و تایید قرار گرفت. نتایج مربوط به تحلیل عاملی تاییدی شرایط علی، زمینه ای، مداخله گر، محوری، راهبردی و پیامدی مدل نشان داد که تمامی بارهای عاملی بیشتر از ۰/۳ و نسبت های بحرانی نیز بیشتر از ۱/۹۶ بدست آمدند، مقدار کای اسکور و (نسبت مجذور کای به درجه آزادی) به ترتیب برابر با ۶۴۱/۶۱۵ و (۲/۴۲۱)، ۴۹۸/۱۲۵ و (۲/۴۵۴)، ۲۴۵/۶۹۴ و (۲/۴۳۳)، ۱۳/۸۷۱ و (۰/۹۹۱)، ۲۹۸/۴۵۷ و (۲/۵۷۳)، ۵۵۶/۵۴۲ و (۲/۹۹۲) به دست آمد.

۵- بحث و نتیجه گیری

یکی از روش های مفهوم سازی، تعیین نقش ساختارهای اجتماعی در ایجاد رویدادها و گرایش های خاص، بهره گیری از رئالیسم انتقادی می باشد. در این راستا، تصور از جهان اجتماعی که توسط حلقه های هنجارهای متعددی تشکیل شده است، ما را قادر می سازد تا مفاهیم

عملکردی را که توجه زیادی را در تحقیقات حسابداری به خود جلب کرده است، در راستای خطوط واقع‌گرایانه انتقادی بازنگری کنیم. در این راستا این تحقیق با هدف الگو سازی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی انجام و با استفاده از نظریه پردازی داده بنیاد که برای توسعه تئوری های بومی مفید است و بکارگیری داده های حاصل از مصاحبه های عمیق با خبرگان و آگاهان در این حوزه مدلی ارایه شد.

نتایج این تحقیق نشان داد که شرایط علی الگوی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی را می توان به به پنج شاخص شامل عوامل فردی، عوامل درون سازمانی، عوامل برون سازمانی، منافع تصمیم گیری حسابداران و چارچوبهای اخلاقی و فرهنگی دسته بندی نمود. عوامل فردی که نشأت گرفته از بروز رفتارهای گوناگون، خانواده، تربیت، عقاید و ارزش های اعتقادی و بینش ها، همچنین میزان تحصیلات و تجربه کاری، وضعیت درک پذیری و نوع قضاوت افراد است، در حوزه حسابداری تاثیر بسزایی دارد. در رابطه با عوامل درون سازمانی می توان عنوان نمود وضعیت پایداری در منابع، تخصص و تجربه کارکنان و استراتژی های همکاری، همچنین استقلال کاری و ارزیابی اخلاقی در سازمان به عنوان شرایط علی از نگاه انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری محسوب می شود. ساختارهای برون سازمانی از جمله باورهای حاکم بر جامعه، ساختارهای اجتماعی، اقتصادی و سیاسی حاکم بر جامعه و بروز نابرابری های اجتماعی و کاهش عدالت اجتماعی در ایجاد برخی چالشهای اخلاقی در حسابداری موثر می باشد. منافع تصمیم گیری حسابداران نیز به مواردی در رابطه با حسابداران اشاره دارد، تصمیم گیری بطور کل متأثر از شخصیت و فرهنگ است و می تواند منجر به بروز رفتارهای غیر اخلاقی در این حرفه گردد. یکی دیگر از شرایط علی در این تحقیق چارچوبهای اخلاقی و فرهنگی است که لازمه دستیابی به اهداف حسابداری توسط حسابداران حرفه ای پایبندی به همین اصول اخلاقی و فرهنگی حسابداری، توسعه محیط اخلاقی و بهبود شرایط اخلاقی در حسابداری و سازگاری فرهنگ و اخلاق در حرفه حسابداری می باشد.

شرایط زمینه ای الگوی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی به چهار شاخص شامل استانداردهای پذیرفته شده حسابداری، اخلاق و فرهنگ حسابداری و بسترهای سازمانی دسته بندی گردید. استانداردهای حسابداری، مجموعه از اصول و رویه های مشترک است که اساس سیاست های حسابداری بوده و مقررات حاکم بر چگونگی انجام امور در حرفه حسابداری را تعیین می کند. ماهیت حرفه حسابداری نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد و شناخت اخلاق می تواند حسابداران را برای غلبه بر معضلات اخلاقی یاری نماید. در رابطه با بسترهای سازمانی نیز می توان گفت هر چقدر ویژگی های ساختاری در سازمان منسجم تر، وظایف شغلی واضح تر، دانش و آگاهی و همچنین آموزش اعضا و بکارگیری شیوه های علمی بیشتر و کاربردی تر و تعارضات منافع کمتر باشد، زمینه بروز اخلاق و فرهنگ

حسابداری فراهم و کمتر چالش های اخلاقی در این حوزه بوجود خواهد آمد. از سوی دیگر بسترهای جامعه نیز می تواند از طریق بروز پدیده های جمعی، شرایط اقتصادی و فشار مالی، رقابت بازار و انتظارات سهامداران زمینه ساز مسایل فرهنگی و اخلاقی در حوزه حسابداری باشد. بسترهای اجتماعی در راستای ارتباطات اجتماعی مطلوب حسابداری در راستای اهداف سازمانی، در روحیه ها و اعمال حرفه ای وی ضروری است.

در این تحقیق شرایط محوری ارایه شده در الگوی رئالیسم انتقادی، اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی تفکر انتقادی بوده است. تفکر انتقادی در حسابداری با تمرکز بر تضادها و ناسازگارها، بر تقویت حسابداری تاکید دارد و بر همین اساس لازمه اولیه تفکر انتقادی در حسابداری، اخلاق انتقادی می باشد. در این مدل به شرایط مداخله گری نیز اشاره شد که به عنوان عامل تسریع دهنده و یا کاهنده در بروز رفتارهای ناشی از اخلاق و فرهنگ در حوزه حسابداری انتقادی عنوان شده اند. سطوح نمایندگی و توسعه مکانیزم های بازرسی که می تواند به تعیین مسئولیت های نمایندگان منجر شود و در فرآیند تصمیم گیری آنان موثر باشد، همچنین برقراری عدالت و توازن بین نیروهای نمایندگی و تضاد منافع ناشی از مسایل نمایندگی می تواند بر رعایت ارزش های اخلاقی و ترویج رفتارهای اخلاقی و نیز ارتقای میزان شفافیت و انتقاد از رفتارهای غیر اخلاقی در فعالان حرفه حسابداری، موثر واقع شود. پیچیدگی های سازمانی که به شرایط حاکم بر سازمان دلالت دارند، در بسیاری از موارد وقوع اینگونه رفتارها در حوزه حسابداری را تسهیل می کند. در این تحقیق راهبردها در الگوی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی به چند دسته تقسیم گردید که شامل بازنگری در سیاست های اخلاقی، ارایه راهکارهای سازمانی و آموزشی و ترویج فرهنگ و اخلاق حسابداری بودند که همگی در راستای توسعه و رعایت اخلاق و فرهنگ در حوزه حسابداری می باشند. بازنگری در سیاست های اخلاقی، از طریق اصلاح و بهبود آن، مقابله با تضادها و تعارض ها و توسعه استانداردها و رهنمودها و قوانین و همسوسازی جامعه حسابداری، صورت می گیرد. ارایه راهکارهای سازمانی و آموزشی ضمن توجه به اهداف سازمانی و منسجم سازی نسبت به آن، با شناسایی نواقص موجود در سازمان به رفع پیچیدگی های سازمانی کمک خواهد کرد. از سوی دیگر آموزش های اخلاقی و فرهنگی در حوزه حسابداری به عنوان راهکاری در این حوزه مدنظر قرار گرفته است. ترویج فرهنگ و اخلاق حسابداری نیز از طریق ایجاد فضای سالم و تشویق به بروز رفتارهای اخلاقی و پیاده سازی شرایط پیش نیاز به هم افزایی اخلاق و فرهنگ حسابداری منجر خواهد شد. در مدل رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تاکید بر نقش تئوری نمایندگی پیامدها در سه سطح ارایه گردید. پیامدهای اخلاقی و فرهنگی شامل کاهش افراطی گرایی، اصلاح و ترویج فرهنگ اخلاقی و حفظ کرامت انسانی. پیامدهای عمومی شامل: کمک به کاهش تضاد منافع، تقویت

اعتماد عمومی از طریق نظارت و کنترل داخلی، کمک به ترویج پایبندی نسبت به توازن منافع، رشد اقتصادی و تخصیص بهینه منابع و ایجاد قدرت و امنیت و رفاه، افزایش کارایی و بهره‌وری، هماهنگی و ثبات اجتماعی و در نهایت رشد و توسعه بازارهای سرمایه می باشد. ارزش آفرینی به عنوان یکی دیگر از این پیامدهای مدل ارایه شده شامل: تقویت ارزش‌ها و اصول اخلاقی و ترویج اصول دموکراتیک پایدار، افزایش اعتماد اجتماعی از طریق تعهد، وظیفه شناسی و هماهنگی و ثبات در ارزش‌های پایدار، همچنین بهبود عملکرد محیط حسابداری و در نهایت افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می باشد.

این تحقیق نشان داد رئالیسم انتقادی به عنوان روشی برای ترمیم شکافهای پارادایمی در حوزه حسابداری می تواند فرصت‌هایی برای بازبینی شیوه‌های رایج ارایه و درک آشکاری در این حرفه به افراد ذینفع ارائه دهد. به رئالیسم انتقادی با تشخیص این نکته که واقعیت‌های رفتارهای اخلاقی در حسابداری می توانند در واکنش به دانش علمی دستخوش تغییرات قابل توجهی شوند، راه میانه‌ای بین مواضع هستی‌شناختی ایجاد می کند، اما چنین فرآیندهای تغییری همیشه مشروط به واقعیت‌های از پیش موجود است. در این تحقیق با اتخاذ یک دیدگاه واقع‌گرایانه انتقادی، تأکید بر این شد که ایجاد شرایط مرزی که تحت آن ادعاهای دانش علمی تبدیل به اجرایی می شوند، مستلزم درجه بالایی از حساسیت در حوزه‌های اجرایی می باشند. بطور کل دیدگاه انتقادی می تواند به عنوان روشی جایگزین برای جهان بینی اثباتی در حوزه تحقیقات حسابداری بیشتر مورد توجه قرار گیرد و از آن به عنوان مکملی برای اثبات‌گرایی و ترمیم شکاف‌های تحقیقاتی در حوزه حسابداری و بازبینی شیوه‌ها مورد استفاده در حرفه حسابداری متمرکز قرار گیرد. ایده‌های واقع‌گرایانه انتقادی می تواند سهم ارزشمندی در تحقیق حسابداری داشته باشد و محققان و فعالان در حوزه حسابداری را قادر سازد تا محدوده وسیعتری از متغیرها را که تاکنون مورد توجه قرار نگرفته است شناسایی کنند. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده، پیشنهاد می گردد، با به روز رسانی شیوه‌های حسابداری با کمک مدل ارایه شده، اقدامات لازم جهت ارتقای اخلاق و فرهنگ حسابداری صورت گیرد تا حسابداران تابع منشورهای اخلاقی و رعایت استانداردهای حسابداری شوند. همچنین پیشنهاد می گردد با افزایش انگیزه در حسابداران، و برانگیختن احساس مسئولیت و همکاری بین آنان که بر قضاوت حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران موثر است، زمینه‌های بروز رفتارهای اخلاقی در حسابداران را فراهم سازند. در اجرای این پژوهش، محدودیت‌هایی نیز وجود داشته است. فقدان الگویی مدون و علمی در زمینه سازهای فرهنگ و اخلاق در حوزه حسابداری یکی از محدودیت‌های اصلی بوده است. دیگر محدودیت این بود که به جهت کیفی بودن دارای محدودیت تعمیم داده می باشد. همچنین تعمیم‌پذیری الگوی ارایه شده در این تحقیق محدود به حوزه حسابداری در کشور ایران بوده و قابل تعمیم به سایر حرفه‌ها نخواهد بود.

یادداشت‌ها

1. Modell
2. Enron
3. Anderson
4. World Com
5. Adelphia
6. Global Crossing
7. Financial Statements
8. Fenwick Et Al
9. Sedighian Et Al
10. Organizational Culture
11. Hudaib & Mert
12. Trabelsi
13. Baker & Modell
14. Interdisciplinary And Critical Perspectives On Accounting (ICPA)
15. Baxter Et Al
16. Critical Realist Ideas
17. Ekanayake
18. Critical Approach
19. Newman
20. Brunson Et Al
21. Laughlin
22. Danermark Et Al
23. Young
24. Accounting Ethics
25. Culture
26. Hofstede
27. Copeland
28. Jensen & Meckling
29. Cohen Et Al
30. Mixed Method
31. Fundamental
32. Open Coding
33. Axial Coding
34. Selective Coding

کتابنامه

- احمدی لنگری، حسین، گرکز، منصور (۱۴۰۲). تاثیر اخلاق حسابداری بر چارچوبهای اخلاقی چندگانه، مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسي، ۳(۳): ۷-۳۳.
- آقایي، محمدعای، حصارزاده، رضا (۱۳۹۱). الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۷(۳): ۱-۱۲.
- اکبرزاده، ناهید، کریمی، جان اله (۱۴۰۰). نقد و بررسی مکتب ادبی رئالیسم انتقادی در ایران، پژوهشنامه انتقادی متون و برنامه های علوم انسانی، ۲۱(۱۰): ۲۹-۵۱
- باکستر، جین، فونگ چو، وای، (۲۰۱۹). استفاده از واقع گرایی انتقادی در تحقیقات حسابداری انتقادی - تفسیری، مجله حسابداری و حسابرسي، ۳۳(۳): ۶۵۵-۶۶۵.
- باود، سلینو بریوت، ماریون، (۲۰۲۱). اخلاق حسابداری و تقسیم ارزش، مجله اخلاق کسب و کار، ۲(۱۶۸)، ۳۶۸-۳۷۳.
- خواجوی، شکرالله، نعمت الهی، زعیمه (۱۳۹۹). رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری، نشریه علمی حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴): ۷۳-۸۶

صادقیان، رحمت اله، اسدزاده، حمید، حسین پور، امیرحسین (۱۳۹۶). تاثیر فرهنگ حسابداری بر بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات حسابداری، نشریه تحلیل مالی، ۱۱(۱): ۲۵-۶۱.

عبدی گلزار، بهمن، بادآورندهی، یونس، زینالی، مهدی، (۱۴۰۰). ارائه مدلی برای سنجش خطر اخلاقی مدیران بر مبنای داده های مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۲ (۴۲): ۲۱۱-۲۳۶.

عسگری، سعید، رهنمای رودپشتی، فریدون، گودرزی، احمد (۱۳۹۰). اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی، مجله حسابداری مدیریت، ۴(۸)، ۱۲۳-۱۳۴.

عمرانی، سحر، پورعلی لاکلاهی، محمدرضا، (۱۴۰۲). عوامل موثر بر فرهنگ اخلاق حرفه ای حسابداری با محوریت ارزشها آن، هشتمین همایش ملی پژوهش های نوین در علوم انسانی، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران.

قاسمی، مصطفی، رئیس زاده، آمنه، (۱۳۹۹). تئوری انتقادی در حسابداری براساس دیدگاه جرمی بنتهام، مجله علمی علوم اسلامی انسانی، ۶(۲۱): ۷۶-۸۸.

محمدیگی، عرفان، عارف منش، زهره، دهقانی، محمد مهدی (۱۴۰۲). فرهنگ و مولفه های تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی: نقش میانجی تمایل به ریسک پذیری فردی، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۰)، ۱-۲۸.

محمدی نافچی، آرش، علیخانی، شهناز، (۱۳۹۹). اخلاق و فرهنگ حسابداری، فصلنامه علمی تخصصی رویکرد های پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۴(۴۹): ۴۹-۹۴.

محمودی راد، فرشته، مقدم، کریم، امیری، هوشنگ (۱۴۰۳). ارائه مدل حسابداری مدیریت مبتنی بر تفکر انتقادی با استفاده از نظریه داده بنیاد، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۱): ۲۸۱-۲۹۶.

هاشمی سیدعباس، سلیمانی مارشک مجتبی (۱۳۹۴). نظریه نمایندگی از دیدگاه اخلاق. پژوهشنامه اخلاق، ۸ (۲۷): ۲۷-۴۸.

وطن پرست، محمد رضا (۱۳۹۴). بررسی تحلیلی اثبات گرایی و رئالیسم انتقادی در پژوهش های حسابداری، فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۶(۲): ۴۱-۵۴.

ولک، رنه (۱۳۹۶). تاریخ نقد جدید، ترجمه سعید اربا شیرینی، تهران: نیلوفر.

References

- Abdolgazar, B., Badavar nahandi, Y., & zeinali, M. (2021). A Model for Measuring Moral Hazard of Managers Based on Financial Data. *Empirical Research in Accounting*, 11(4), 181-200. (In Persian).
- Aghaei, M. Hesarzadeh, R. (2012). Conceptual Modeling of Accounting Ethics and Survey of Accountants Viewpoints. *Ethics in Science and Technology*. 7(3), 53-64. (In Persian).

- Ahmadi Langari, S. (2023). The Effect of Accounting Ethics on Multiple Ethical Frameworks. *Studiws of ethics and behavior in accaounting and auditing*. 3(3), 7-33. (In Persian).
- Akbarzadeh, N., Karimi Motahhar, J. (2021). A Critique of the Literary School of Critical Realism in Iran (Based on the Stories of “Farsi Shekar Ast/Persian is Sugar” and “Gileh Mard”). *Critical Studies in Texts & Programs of Human Sciences*, 21(10), 27-51. (In Persian).
- Askari, S Rahmanai Rudpashti, F, Guderzai, A (2011). Critical ethics as bedrock of Critical Accounting. *Management Accounting*. 4(8), 123-134. (In Persian).
- Baud, Celino Berriot, Marion, (2021). Accounting ethics and value allocation, *Journal of Business Ethics*, 2(168), 373-368. (In Persian).
- Baxter, J., Fong Chua, W. (2021). Using critical realism in critical accounting research – a commentary by two ANTs. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*,, 33(3), 655-665. (In Persian).
- Brunson, L., Lauzier-Jobin, F., Olson, B., & Côté, L.-P. (2023). Seven key insights from critical realism and their implications for ecological thinking and action in community psychology. *Journal of Community Psychology*, 1–21.
- Cohen,J, Pant,L,Sharp,D. (2005). The role of structure and agency in management accounting control change of a family owned firm: A Greek case study. *Critical Perspectives on Accounting*. 24(1), 62-73.
- Copeland, K. (2015). The Importance of Ethics and Ethical Leadership in the Accounting Profession: Evidence from Iran. *Science road Journal*, 1 (3):129-139.
- Danermark, B., Ekström, M., & Karlsson, J. C. (2019). Explaining society: Critical realism in the social sciences (2nd edition). Routledge.
- Ekanayake, S(2004). Agency Theory, National Culture and Management Control Systems. *Journal of the American Academy of Business*. (4):49-54.
- Fenwick,H, Denise, H. Patterson,M(2017), *Ethics in Accounting*, journal of Business Ethics.
- ghasemi,M.,Raies zadeh,A. (2011). Critical theory in accounting is based on the mass view of Jeremy Bentham. *Journal of Humanities Islamic Sciences*. 6(21), 76-88. (In Persian).
- Gómez, V. M., Larrinaga, L. (2023). A critical accounting project for Latin America? Objects of knowledge or ways of knowing. *Critical Perspectives on Accounting*, (93), 10-25.
- Hashemi,S., Soleimani Marshek,M. (2014). Theory of representation from the point of view of ethics. *Research Journal of Ethics*. 8 (27), 27-48. (in Persian).
- Hudaib,A, Mert,I. (2021). The IMPACT of Accounting Ethics and Organizational Culture on Organizational Performance. *International Journal of Management and Commerce Innovations*. 9(1), 516-529.
- Kamamardakhi, S. S., Azadi, K., & Vatanparast, M. (2023). The Impact of Organizational Ethics and Culture on the Auditor's Professional Judgment with respect to Corporate Social Responsibility Using Structural Equation

- Modeling. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 8(30), 259-274.
- KHAJAVI, S., Neamatollahi, Z. (2020). Critical Theory and its Role in Accounting. *MANAGEMENT ACCOUNTING*, 13(44), 73-86. (In Persian).
- Mahmoudi Rad, F., Moghaddam, A., & Amiri, H. (2024). Presenting a Management Accounting Model Based on Critical Thinking Using Grounded Theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(51), 281-296. (in Persian).
- Modell, S. (2017). Critical realist accounting research: In search of its emancipator potential. *Critical Perspectives on Accounting*, 42, 20-35.
- Modell, S. (2017). In defence of triangulation: A critical realist approach to mixed methods research in management accounting. *Management Accounting Research*. (42), 20–35.
- Mohammad beigi, E., Aref MAnesh,Z., Dehghani,M. (2021). Culture and Ethical Decision-Making Components of Certified Public Accountants: The Mediating Role of Individual Risk-Taking. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(50), 1-28. (In Persian).
- Mohammadi Nafchi, A., & Alikhani, S. (2021). Ethics and culture in accounting, *Quarterly journal of new research approaches in management and accounting*, 4(49), 49-64. (in Persian).
- Newman, W. L. (2010). Social research methods: Qualitative and quantitative approaches. Allyn and Bacon.
- Omran, S., Pourali Lakalaye, M. (2023). Factors affecting the accountant's professional ethics culture centered on its values, *8th National Conference of Modern Researches in Human Sciences, Economics and Accounting of Iran*, Tehran.
- Sadeghian, R., Asadzadeh, H., Hosseinpour, A(2016). The impact of accounting culture on the application of international financial reporting standards and the quality of accounting information, *Journal of Financial Analysis*, 1(1), 25-61. (In Persian).
- sedighian, M., jafarian baghi abad, M., & fateminasab, S. H. (2022). The importance of ethics and its impact on the accounting profession. *Journal of Accounting and Management Vision*, 5(65), 13-20.
- Smyth,S., Uddin,S., Lee,B. (2022). Subject, method and praxis – Conducting critical studies in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*. (86), 10-24.
- Trabelsi, R. (2016). Are IFRS Harder to Implement for Emerging Economies Compared to Developed Countries? A Literature Review. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, , 12(1), 1-16.
- Vatanparast, M. (2016). An Analytic Review to Positivism and Critical Realism in Accounting Research. *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(2): 41-54. (in Persian).

Young, M. (2013). Cultural Influences on Accounting and Its Practices, Senior Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for graduation in the Honors Program, Liberty University.