

## اولویت‌بندی و اعتباربخشی مدل جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نظریه حسابداری فرهنگی

الهام منصوری نیا

دانش‌آموخته دوره دکتری حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران  
elham\_man\_23@yahoo.com

خسرو فغانی ماکرانی

دانشیار گروه حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران (نویسنده مسئول)  
Kh.makrani@chmail.ir

قربانعلی آقااحمدی

استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران  
Ahmadyali33@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۲۶ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۲/۱۱

### چکیده

هدف از مطالعه‌ی حاضر، تبیین مدل جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نظریه حسابداری فرهنگی و بررسی اولویت‌بندی و اعتباربخشی آن است. براساس نظریه پارسونز، مقوله‌های عام‌گرایی و خاص‌گرایی در نظریه حسابداری فرهنگی به عنوان یکی از انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در محیط حسابداری به حساب می‌آید. روش مطالعه از نوع آمیخته بوده که از نظریه زمینه‌ای برای روش کیفی و روش پیمایشی برای جمع‌آوری داده‌های کمی و در قالب طرح اکتشافی انجام شده است. برای تحلیل داده‌ها از کدگذاری سه مرحله‌ای باز، محوری و انتخابی و نرم‌افزار MaxQDA<sub>10</sub> استفاده شد. داده‌ها پس از تجزیه و ترکیب در قالب ۲ مقوله، ۱۳ مولفه و ۶۸ شاخص دسته‌بندی شدند و مدل کاربردی طراحی گردید. روش نمونه‌گیری در بخش کیفی از نوع هدفمند بوده و در آن از سوال‌های مناسب مصاحبه نیمه ساختاریافته و عمیق استفاده شده است. یافته‌های حاصل از پژوهش حاضر نشان می‌دهد که مقوله عام‌گرایی به ترتیب از مولفه امور جاری سازمانی با بیشترین وزن و مولفه پاسخگویی حرفه‌ای با کمترین وزن تشکیل شده است. همچنین مولفه قومیت‌گرایی با بیشترین وزن و مولفه منطقه‌گرایی با کمترین وزن مقوله خاص‌گرایی را تشکیل می‌دهند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مدل جهت‌گیری انتخاب‌های کنشگران نشان می‌دهد که عموماً خاص‌گرایی و مولفه‌های آن در مقایسه با عام‌گرایی، از توجه بیشتری برخوردار بوده و جایگاه مهمتری در محیط حسابداری با توجه به رویکرد حسابداری فرهنگی دارا می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: عام‌گرایی، خاص‌گرایی، حسابداری فرهنگی، انتخاب‌های ممکن، کنشگر.

## ۱- مقدمه

زندگی پیچیده و مسائل چندبعدی ناشی از آن، ضرورت استفاده از علوم مختلف و بین‌رشته‌ای را افزایش داده است. به طوری که امروزه مرزبندی صریح میان حوزه‌های دانش کنار گذاشته شده و رویکردهای میان‌رشته‌ای و چندرشته‌ای بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. دانش‌های میان‌رشته‌ای<sup>۱</sup> به تناسب نیازهای جدید و تخصص‌های نوظهور، از درون مرزهای سنتی میان رشته‌های دانشگاهی یا مکاتب فکری ظهور پیدا می‌کنند.

بنابراین فعالیت‌های علمی میان‌رشته‌ای زمانی معنا پیدا می‌کنند که شناخت و فهم علمی و دقیق از ظرفیت دانش یک رشته یا تخصص خارج باشد. در سال‌های اخیر با توجه به فعالیت‌های میان‌رشته‌ای و اشاعه رویکردهای میان‌رشته‌ای در نهادهای تولید علم و اندیشه، اکنون می‌توان ادعا کرد میان‌رشته‌ای در اجتماع و ساختارهای آکادمیک از جایگاه و اعتبار قابل‌اعتنایی برخوردار است (خورسندی، ۱۳۸۸: ۵۷-۵۸). در نیم قرن اخیر، فعالیت‌های میان‌رشته‌ای در کشورهای صنعتی دارای دستاوردها و نتایج مناسبی برای نظام آموزش عالی، صنعت و جامعه بوده است. به طوری که روند رو به رشد فضاهای فرهنگی و تعامل‌های اجتماعی در جهان، مطالبه‌ی علوم جدید بین‌رشته‌ای را در آینده تشدید خواهد کرد. بنابراین برای پاسخگویی به این مطالبه، نظریه‌های جدیدی ضرورت می‌یابد تا همگان را به سوی راهکارهای عملی و راهبردی جدید هدایت کند.

عملیات حسابداری که به عنوان یک فعالیت اجتماعی-حرفه‌ای تلقی می‌گردد، شامل منابع انسانی و غیرانسانی است که بین آن‌ها واکنش‌های متقابلی وجود دارد. با توجه به این رویکرد، حسابداری در حوزه فرهنگ نیز نفوذ پیدا کرده است (حاجبها و سلطانی، ۱۳۹۳: ۸۴). بنابراین حسابداری نیز، ماهیتاً علمی بین رشته‌ای است و با توجه به طبقه بندی آن در حوزه علوم انسانی، امکان تحلیل تمامی ابعاد آن، بدون در نظر گرفتن دامنه ارزشی که بیانگر انسان، رفتار و ویژگی‌های فردی و اجتماعیش می‌باشد، وجود ندارد (خواجه‌وی و اعتمادی، ۱۳۹۲: ۲).

تأکید این تعریف بر «ارزش» به این دلیل است که میزان موفقیت در به کارگیری شیوه‌های تصمیم‌گیری، تحت تأثیر ارزش‌های حاکم بر جامعه قرار دارد. بنابراین باید برای «حسابداری» و «فرهنگ» ارتباط متقابل قائل شد.

حسابداری ← فرهنگ  
→

حسابداری به واسطه شرایط و امکاناتی که برای فعالیت‌های فرهنگی پدید می‌آورد، آن را متأثر می‌سازد و عرصه جدیدی برای آن می‌گشاید؛ فرهنگ نیز به واسطه چارچوب‌هایی که تعیین می‌کند و تغییراتی که در عناصر رخ می‌دهد، دائماً حرفه حسابداری را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد.

در واقع محیط حسابداری متأثر از کلیه تغییرات اقتصادی و اجتماعی و سیاسی است و هر روز مسائل جدید مطرح و محققین و متفکران دانشگاهی و انجمن‌های حرفه‌ای به دنبال یافتن پاسخ برای آن‌ها هستند (ثقفی، ۱۳۹۲: ۷۳).

با این رویکرد در پی انجام تحقیق‌های فرهنگی در حوزه حسابداری، واژه «حسابداری فرهنگی»<sup>۲</sup> برای اولین بار توسط کول<sup>۳</sup> (۱۹۹۱) مطرح شد. وی حسابداری فرهنگی را رویکردی مشتق شده از حسابداری اجتماعی می‌داند. با این رویکرد حسابداری فرهنگی بسط و گسترش نوآورانه هسته‌ای به هم پیوسته از ایده‌ها، روش‌ها و دستورالعمل‌های فرهنگی در محیط حسابداری است.

کول (۲۰۰۶) معتقد است که علیرغم همگون‌سازی فرهنگی در اکثر جوامع، ارتباطی مهم و پایدار میان مقیاس‌های فرهنگی، رفاه اقتصادی، وضعیت اجتماعی و قدرت سیاسی برقرار است. هر زمانی که این نکته مدنظر باشد ماتریس فرهنگی تبدیل به توصیفی قابل استناد از ساختار جوامع چندفرهنگی و ابزاری ارزشمند و بالقوه جهت فهم این توصیف می‌شود (Cole, 2006 : 122). بلکویی<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) معتقد است که هیچ بافت سازمانی بدون فرهنگ وجود ندارد، زیرا فرهنگ با استفاده از روش‌های متداول و غافلگیرانه و تقریباً غیرمعمول، با تجارب در سیاست‌های تجاری، مالی، کار، روابط صنعتی، آموزش و پرورش و بسیاری از عوامل دیگر، وارد سازمان می‌شود (Belkauei, 1995 : 6-7).

پارسونز<sup>۵</sup> فرهنگ را نیروی عمده‌ای می‌انگاشت که عناصر گوناگون نظام اجتماعی را به همدیگر پیوند می‌دهد. فرهنگ میانجی کنش متقابل میان کنشگران است و شخصیت و نظام اجتماعی را با هم ترکیب می‌کند. فرهنگ این خاصیت را دارد که کم و بیش بخشی از نظام‌های دیگر گردد (Ritzer, 1385 : 138).

فرهنگ متغیر مهمی است که بر محیط حسابداری یک کشور تأثیر می‌گذارد. عدم اجماع در میان کشورهای مختلف درباره آنچه که «روش‌های حسابداری» خوانده می‌شود، به دلیل این است که هدف حسابداری، فرهنگی است نه فنی (Belkauei, 1995 : 9). این استدلال نشان‌دهنده پذیرش یک جبرگرایی فرهنگی در حسابداری است که در آن فرهنگ یک کشور معین، انتخاب تکنیک‌های حسابداری و درک

ممکن پیش‌روی کنشگران در محیط حسابداری کارایی دارد. این جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن را می‌توان با دو مقوله عام‌گرایی و خاص‌گرایی<sup>۱۱</sup> از هم تفکیک کرد. در واقع عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی، یکی از انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نحوه‌ی سوگیری نسبت به اعیان مختلف اجتماعی، فرهنگی و فیزیکی است (رضادوست و همکاران، ۱۳۹۳: ۳۵).

الگزندر<sup>۱۲</sup>، در نظریه خود درباره‌ی جامعه مدنی، چنین جامعه‌ای را نمادی از انسجام می‌داند که در آن عام‌گرایی محض و برداشت‌های خاص‌گرایانه از اجتماع شدیداً در هم تنیده شده‌اند (Alexander, 2001: 4). «توانایی‌های مفهومی<sup>۱۳</sup>» به عنوان مهارت‌هایی که به عنوان هوش<sup>۱۴</sup> شناخته می‌شوند، مورد استفاده قرار می‌گیرد، به طوری که اعضای فرهنگ‌های غربی و اروپایی به طور خاص فکر می‌کنند (Belkaei, 1995: 13). بنابراین مدیران نیازمند هوش فرهنگی<sup>۱۵</sup> یعنی توانایی جهت انطباق با ارزش‌ها، سنت‌ها و آداب و رسوم متفاوت از آنچه به آن‌ها عادت کرده‌اند و کار کردن در یک محیط متفاوت فرهنگی، که منبع بالقوه‌ای برای ایجاد مزیت رقابتی است، می‌باشند (احدیان‌پور، ۱۳۹۳: ۴۸). سازمان‌ها و مدیرانی که ارزش استراتژیک هوش فرهنگی را درک کنند، می‌توانند از تفاوت‌ها و تنوع فرهنگی در جهت ایجاد مزیت رقابتی و برتری در بازار جهانی استفاده کنند. سازمان‌های دارای این نگرش قادرند اثر قابل توجهی بر استراتژی‌های بازاریابی و توسعه محصول برای گروه‌های مشتریان در کشورهای مختلف داشته باشند (احدیان‌پور، ۱۳۹۳: ۳۶).

بنابراین مطالعه و پژوهش حاضر توانسته است با طرحی اکتشافی و با استفاده از روش کیفی و همچنین با استفاده از نظر نخبگان، فضای مفهومی «نظریه حسابداری فرهنگی» را در مسیر انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران، مشخص نماید و زمینه ساخت و شناسایی ابزارهای سنجش این حوزه را فراهم آورده و شکاف نظری مربوط به عملکرد فنی حسابداری و نظریه حسابداری فرهنگی را تاحدی مرتفع سازد.

بدین ترتیب نیاز به پیشرفت، افراد را به سمت برگزیدن اهدافی برای دستیابی به شایستگی نسبت به همتایان سوق می‌دهد. با توجه به متغیرهای الگویی پارسونز، جهت‌گیری‌های ارزشی متفاوتی برای افراد، با توجه به جامعه‌ای که در آن زندگی می‌کنند، وجود دارد. در دنیای پرتلاطم و سرشار از رقابت کنونی، وجود رهیافتی مطمئن برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت در سازمان‌ها و شرکت‌ها، می‌تواند سازمان یا شرکت را در مسیر تکامل و رشد همراهی کند و به جایگاه مطلوب برساند. بنابراین مساله اصلی پژوهش حاضر،

پدیده‌های مختلف حسابداری را تعیین می‌کند. بنابراین فرض می‌شود که حسابداران از گروه‌های فرهنگی مختلف، درک متفاوتی از پدیده‌های حسابداری دارند (Belkaei, 1995: 39). بنابراین مطالعات بیشتر در راستای شناسایی ابعاد و مولفه‌های فرهنگی بر روی متغیرهای حسابداری می‌تواند بر پیشرفت حسابداری به عنوان بخشی از عملکرد تجاری موثر واقع گردد (حاجیها و سلطانی، ۱۳۹۳: ۱۰۴). از این رو اهمیت تحقیق حاضر، بیشتر در این جهت است که نشان دهد که کنشگران در نظریه حسابداری فرهنگی به گونه‌ای معرفی می‌گردند که برای انتخاب رویه‌ها و روش‌های اجرایی فعالیت‌های حسابداری و حسابرسی، جهت‌گیری‌های بسیار متفاوتی برای انتخاب دارند. لذا تعدد راه‌ها و جهت‌گیری‌های انتخاب‌های ممکن در تحقیق حاضر، با استفاده از ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های مختلف این نظریه فراهم گردیده است.

براین اساس تحقیق حاضر درصدد است که با استفاده از واژه کنش و کنشگری که بیانگر آگاهی و جهت‌گیری‌های ارزشی و عقلانیت افراد، گروه‌ها و سازمان‌ها می‌باشد، انتخاب‌های عملی که فراروی نظریه حسابداری فرهنگی قابل پیش‌بینی است را مهیا سازد.

از سوی دیگر امروزه در علوم اجتماعی، مطالعه‌ی رفتار روزمره افراد و کنش‌های متقابل آنها در وضعیت‌هایی که روزانه با آن رو در رو می‌شوند، اهمیت بیشتری یافته است. جامعه‌شناسی خرد، می‌تواند به درک بیشتر ما از نهادها و نظام‌های اجتماعی بزرگ، کمک کند و به واسطه‌ی آن که قسمت بیشتر فعالیت‌های اجتماعی را تشکیل می‌دهد، از اهمیت ذاتی برخوردار می‌باشد (گیدنز<sup>۱۶</sup>، ۱۳۸۲). به نظر کلمن<sup>۱۷</sup>، جامعه، مجموعه‌ای از افراد است که کنش عقلانی دارند و در شرایط گوناگون به دنبال افزایش سود خود هستند و از این رو دست به انتخاب‌هایی می‌زنند که متضمن سود و منفعت بیشتری برایشان باشد (بودون<sup>۱۸</sup>، ۱۳۷۰).

با توجه به محدودیت شناخت، حافظه و توانایی‌های انسان، می‌توان گفت عقلانیت، یک مقوله‌ی نسبی است. به همین دلیل با وجود دقت‌نظر و مطالعه و تدبیر، گاهی انسان‌ها رفتارهایی انجام می‌دهند که با منافع بلندمدت آن‌ها هماهنگی ندارد یا آن‌ها را به نتیجه‌ی مطلوب نمی‌رساند. از این رو هربرت سیمون<sup>۱۹</sup> از اصطلاح "عقلانیت محدود"<sup>۲۰</sup> استفاده می‌کند. همچنین در عقلانیت راهبردی یا استراتژیک، تصمیم فرد مبتنی بر تصمیم‌های کنشگران و بازیگران دیگر است که هم بر رفتار دیگران تأثیر می‌گذارد، هم باید دیگران و رفتار آن‌ها را در تصمیم‌گیری‌های خود لحاظ کنند (نواح و همکاران، ۱۳۹۳: ۱۲۱-۱۲۳). این شق از عقلانیت، در جهت‌گیری انتخاب‌های

Perera, ۱۹۸۹, ۱۹۹۵, Doupink & Salter, ۱۹۹۶, Zarzeski).

ارزش‌های اجتماعی<sup>۱۹</sup> پدیده‌هایی ذهنی است که تحت تاثیر شرایط و موقعیت‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی متفاوت تغییر می‌کنند. می‌توان با استفاده از تفاوت فرهنگی، اختلاف میان شیوه‌های عملی حسابداری در هر جامعه را تشریح کرده و حتی با نهادینه کردن خرده ارزش‌های فرهنگی جدید بین افراد، جامعه و شرکت‌ها، استفاده از شیوه‌های حسابداری جدید را پایه‌گذاری نمود (حاجیها و سلطانی، ۱۳۹۳: ۱۰۴).

با این رویکرد کول، «حسابداری فرهنگی» را مطرح می‌کند. وی بر این باور است که حسابداری فرهنگی رویکردی مشتق شده از حسابداری اجتماعی است و در جوامع چندفرهنگی و خرده فرهنگ‌ها کاربرد دارد (Cole, 2006: 121). کول از واژه «ماتریس فرهنگی<sup>۲۰</sup>» که در توصیف الگوی روابط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی در تعیین و عملکرد هویت قومی کاربرد دارد، استفاده می‌کند. وی معتقد است که چنین واژه‌ای انبوهی از سوالات را در تعریف گوناگون برمی‌انگیزد، اما براساس نظر لی و همکاران<sup>۲۱</sup> (۱۹۸۴) ماتریس فرهنگی موجب همپوشانی شکاف‌های نژادی، فرهنگی، طبقه‌ای و قدرتی می‌شود. از سویی دیگر، هر چند فرهنگ‌ها ثابت نیستند و مرز بین آن‌ها در طول نسل‌ها و قرون مختلف همواره تغییر می‌کند، اما ثبات ملموس کوتاه‌مدت و متوسطی را برای سیاست‌ها و راهکارهای اجتماعی و اقتصادی از خود نشان می‌دهند (Cole, 2006: 122).

در این زمینه تعدادی از محققین، ابعاد و مولفه‌های فرهنگی متفاوتی که دارای همپوشانی فراوانی بودند، مطرح کردند (به عنوان مثال، Parsons, ۱۹۶۴, Hofstede, ۱۹۸۰, Turner & Gray, ۱۹۸۸, Schwartz, ۱۹۹۲, ۱۹۹۳). یکی از متغیرهای فرهنگی که به عنوان مولفه‌های از ابعاد حسابداری فرهنگی شناخته شده است، جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران با ابعاد عام‌گرایی-خاص‌گرایی در قالب ارائه نظریه متغیرهای الگویی تالکوت پارسونز است.

به طوری که مهمترین متغیر الگویی پارسونز نیز، عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی است (رضادوست و همکاران، ۱۳۹۳: ۳۵). بنابراین پیچیدگی ابعاد و مولفه‌های نظریه حسابداری فرهنگی به همراه نقش کنشگران آن در هر سیستم به‌ویژه توجه به نحوه ارتباط موثر بین کنشگران و اجزای تشکیل‌دهنده هر سیستم (بنی‌طالبی دهکردی و همکاران،

شناسایی، اولویت‌بندی و اعتباربخشی و ارزیابی متغیرهای "عام‌گرایی" و "خاص‌گرایی" در قالب مدل جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در حسابداری فرهنگی می‌باشد.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

رشته حسابداری که به منظور پاسخگویی به بخشی از نیازهای انسان به وجود آمده است، به مرور زمان و با گسترش فعالیت‌های اقتصادی و افزایش پیچیدگی آن، درصدد است که هدف‌ها و روش‌های حسابداری را برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی افراد، توسعه دهد. حسابداری به عنوان یک نظام پردازش اطلاعات، در سیر تحول خود از فن<sup>۱۶</sup> به سوی علم<sup>۱۷</sup> حرکت کرده است؛ بنابراین نظریه‌ها و رویه‌های حسابداری با توجه به ساختار اقتصادی و اجتماعی حاکم بر جامعه شکل گرفته و هدف‌های حسابداری نیز ناشی از اوضاع حاکم بر محیط حسابداری تعیین شده است. محیط حسابداری به عنوان یک سیستم فرعی از کل سیستم اقتصادی، به گونه‌ای است که علاوه بر حرفه تخصصی حسابداری، همواره با واحدهای اقتصادی، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و حرفه حسابداری در تعامل است.

برخی معتقدند، تمام پیشرفت‌های رشته حسابداری به دلیل تغییر نگرش به آن از یک رشته کاربردی، به یک رشته علمی دارای نظریه است. این تحول و باور تنها با آموزش نظریه‌های حسابداری حاصل آمده که راهی بی‌پایان است و نظریه‌پردازی با رونق ادامه خواهد یافت (ثقفی، ۱۳۹۲: ۱۱).

براین اساس به وجود آمدن نظریه‌ها در حسابداری به ویژه نظریه‌های رفتاری، سبب شکل‌گیری ابعاد و رشته‌های مختلفی از حسابداری از جمله؛ حسابداری منابع انسانی، حسابداری اجتماعی، حسابداری محیط زیست و غیره شده است. مثلاً حسابداری اجتماعی، محققین را به سمت بررسی اثرات ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی و تاثیر آن بر ارزش‌های حسابداری سوق داد. به طوری که ژاکی<sup>۱۸</sup> (۱۹۷۵) با استفاده مباحث حسابداری اجتماعی، نخستین کسی بود که بحث نظری درباره تاثیر فرهنگ بر حسابداری را مطرح کرد. وی معتقد است که محیط‌های فرهنگی یک کشور تأثیر مهمی بر افشای مالی توسط شرکت‌های آن کشور خواهند داشت (Jaggi & Yee Low, 2000: 497).

با این رویکرد، مطالعات و تحقیقات بسیاری طی سال‌های اخیر در زمینه تأثیر محیط فرهنگی بر استانداردها و شیوه‌های حسابداری، انجام گرفته است (به عنوان مثال، Gray, ۱۹۸۸).

۱۳۹۴: ۱۲۰) نشان می‌دهد که فضای مفهومی کنش از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

براین اساس، کنش به رفتار انسانی اطلاق می‌شود که انگیزه و راهنمای آن «معانی و نمادها» باشند؛ معانی و نمادهایی که کنشگر آن را در دنیای خارج و محیط پیرامون خود می‌یابد و نسبت به آن حساسیت نشان می‌دهد. پس تنها ذهنیت کنشگر مهم نیست، بلکه وضعیت آن نیز مهم و اساسی است؛ زیرا کنشگر مجموعه نشانه‌ها را از محیط دریافت کرده و به آن پاسخ می‌دهد و بر مبنای این دریافت، واقعیت را می‌سازد. پس در واقع دو چیز است که کنش و کنشگر را احاطه کرده است: شرایط محیطی و مادی (اعم از اشیا و کنشگران) و شرایط فرهنگی نمادی. براین اساس این شرایط نمادی می‌تواند اهداف، وسائل، اولویت‌ها، حدود کنش و صورت‌های کنش را تعیین و مشخص نماید (شفق، ۱۳۸۹: ۱۵۶). بنابراین هر کنش از مجموعه‌ای از واحدهای کنشی ساخته می‌شود. هر کنشی از حالت‌ها و گفتارها تشکیل می‌شود که مجموعه‌ی بازسازی شده‌ی آن یک نقش اجتماعی یا برهه‌ای کم و بیش طولانی از کنش متقابل اجتماعی را پدید می‌آورد (روشه، ۱۳۷۶: ۶۰).

براین اساس کنش اجتماعی در درون روابط هماهنگ نظام و محیط، تحت عنوان سازگاری و تعیین هدف نظام در قالب دستیابی به هدف و حفظ هماهنگی اجزای نظام در راستای هماهنگی و ایجاد انگیزش از طریق حفظ الگوهای فرهنگی فراهم می‌گردد (ریترز، ۱۳۸۵: ۱۳۱).

پارسونز از مفهوم «متغیرهای الگویی»<sup>۲۲</sup> برای اشاره به الگوهای ارزشی-رفتاری متفاوت در گونه‌های مختلف جوامع با رویکردهای فرهنگی مختلف استفاده می‌کند. این متغیرها نشانگر الگوهای عام عمل هستند و از جامعه‌ای به جامعه‌ی دیگر، براساس پیچیدگی روابط نهادی در جامعه، تغییر می‌کنند. براین اساس، جهت‌گیری‌های ارزشی متفاوتی برای افراد، با توجه به جامعه‌ای که در آن زندگی می‌کنند، وجود دارد. پارسونز متغیرهای الگویی را به پنج دسته تقسیم می‌کند که هر یک، دو گزینه یا دو راه را در هنگام کنش، در اختیار کنش‌گر قرار می‌دهد. این پنج دسته عبارتند از:

- ۱) عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی.
- ۲) اکتساب در برابر انتساب یا دستاورد در برابر ماهیت.
- ۳) عاطفه در برابر بی‌طرفی عاطفی.
- ۴) محدودیت و تشخیص در برابر وسعت و نبود تشخیص.
- ۵) جهت‌گیری شخصی در برابر جهت‌گیری جمعی (ساروخانی، ۱۳۷۰: ۸۴۹).

یکی از مهمترین عناصری که زمینه‌ساز تمایل به سوگیری عام‌گرایانه تلقی می‌شود، اعتماد تعمیم‌یافته است. اعتماد تعمیم‌یافته که در فرآیند توسعه‌ی اجتماعی و بسط روابط میان گروهی شکل می‌گیرد، زمینه ساز احساس مسئولیت، تعادل اجتماعی و بسط عام‌گرایی است و برعکس ضعف تمایلات میان‌گروهی، تحدید عواطف، اعتماد، احساس مسئولیت و در پی آن روابط خاص‌گرایانه، پیامدهای زیانباری چون بی‌نظمی و از هم‌پاشیدگی سازمان اجتماعی را به دنبال خواهد داشت (رضادوست و همکاران، ۱۳۹۳: ۳۵).

انتظار این است که کنش‌گران به هنگام کنش در هر نظام اجتماعی، یا وجوه مثبت متغیرها (غیرعاطفی، ویژگی، عام‌گرایی و دستاورد) و یا وجوه منفی متغیرها (عاطفی، پخش، خاص‌گرایی و ماهیت) را برگزینند و یا اینکه گزینش، از وجه مثبت برخی متغیرها و وجه منفی برخی متغیرهای دیگر انجام نپذیرد، تا نظام ارزشی، ساختی یک دست و منطقی داشته باشد. تصور پارسونز این بود که وجوه مثبت متغیرها، عناصر ساخت نظام ارزشی را در جوامع توسعه یافته، تشکیل می‌دهد و وجوه منفی آن‌ها در جوامع کمتر توسعه یافته، نقش غالب در ساخت نظام ارزشی ایفا می‌نمایند (روناسی و احمدی، ۱۳۸۷: ۹۱).

عام‌گرایی بیانگر تمایل جوامع به تدوین و اجرای قوانین، نظام نامه‌ها، رویه‌ها و توجه به امور عادی است که باعث سامان یافتن عملیات سازمان‌ها در جهت کسب ثروت می‌شود. در مقابل، خاص‌گرایی نشان دهنده تمایل جوامع برای توجه و حمایت از موارد استثنایی با توجه به استحقاق و شایستگی آن‌ها (صرفنظر از قانون) است (Turner & Trampner, ۱۹۹۳). نظم اجتماعی به معنای اطاعت تمامی اعضا از هنجارها، ارزش‌ها و قوانین است. اما از آنجایی که اصولاً همه افراد پایبند قوانین و مقررات نیستند، سازمان‌ها می‌توانند با تنظیم قوانین و مقررات، ایجاد انگیزه‌های مادی مناسب، بهبود شرایط، جبر و زور (نظارت) و آموزش، باعث تقویت وجدان کاری و در نتیجه سازماندهی بهتر سازمان‌ها و شرکت‌ها شوند (آسترکی، ۱۳۸۸: ۷۳).

عام‌گرایی از یک نظر درک، احترام و پشتیبانی از رفاه تمام مردم و احترام و پشتیبانی از طبیعت است (Schwartz, 1992) (5-12). در واقع عام‌گرایی، ارزش‌های "روشن فکری، عدالت اجتماعی، کیفیت، صلح جهانی، جهان زیبا، پیوند با طبیعت، حکمت و معرفت" و "حفظ محیط زیست" را ایجاد می‌نماید. در زمینه رویه حسابداری، هدف انگیزه‌ی عام‌گرایی، از رابطه نزدیکی با پاسخگویی حرفه‌ای درباره نحوه عملکرد در راستای خواست عمومی برخوردار است (Schwartz, 1992: 12).

خلاصه‌ای از تحقیقاتی که در خارج و داخل کشور، تا حدی مرتبط با موضوع انجام شده است، جهت بررسی و مقایسه بهتر در نتیجه پژوهش و همچنین مشخص شدن سطح اهمیت و لزوم انجام چنین پژوهشی، به شرح زیر می‌باشد:

کول (۲۰۰۶) در مقاله‌ای با عنوان "حسابداری فرهنگی در اقتصادهای کوچک" روشی برای توصیف بخش فرهنگی کار در جوامع چندفرهنگی و تجزیه و تحلیل مفاهیم آن ارائه می‌کند. مقاله با توضیح ایده‌ای از رویکرد حسابداری فرهنگی به عنوان رویکردی مشتق شده از حسابداری اجتماعی آغاز می‌شود. این رویکرد سپس برای جزیره کارائیب کوچک اعمال می‌شود. در توصیف ماتریس حساب فرهنگی آن، این مقاله تلاش کرده تا ویژگی‌های کافی برای ارائه یک تحلیل قابل قبول برای آن جزیره و همچنین به عنوان نشان دادن ارزش رویکردی برای جزایر دیگر چندفرهنگی و جوامع کوچک ارائه کند. یافته‌های کول نشان می‌دهد، موسسات مختلف دارای رفتارهای خرید متضادی برای تقاضاها و خدمات به مشتریان مختلف می‌باشند. همچنین وی به نحوه متفاوت مصرف افراد در گروه‌های مختلف فرهنگی اشاره می‌کند.

نائور و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۰) در مقاله‌ای تحت عنوان "جهانی‌سازی عملیات در کشورهای شرقی و غربی: گشودن رابطه بین فرهنگ ملی و سازمانی و تاثیر آن بر عملکرد تولید" به بررسی تاثیر هشت بعد فرهنگ ملی و سازمانی (براساس چارچوب موسسه گلوب<sup>۲۵</sup>) بر روی عملکرد تولید پرداختند. تجزیه و تحلیل مدل خطی سلسله مراتبی نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی بیش از فرهنگ ملی بر عملکرد تولید تاثیر می‌گذارد.

اوربج<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۰) در مقاله‌ای تحت عنوان "افشای اطلاعات اجتماعی شرکت در زمینه فرهنگ ملی و نظریه ذینفعان" رابطه ارزش‌های فرهنگی و افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی را در ۲۲ کشور مورد مطالعه قرار داد. نتیجه پژوهش او بیانگر آن بود که رابطه‌ای معنی‌دار و مستقیم بین افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی و ارزش‌های فرهنگی وجود دارد.

گونکل و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۱۶) در مقاله‌ای تحت عنوان «ارزش‌های فرهنگی، هوش هیجانی و شیوه‌های کنترل تعارض: یک مطالعه جهانی» براساس مجموعه داده‌های چندملیتی از جمله ۱۵۲۷ نفر از ۱۰ خوشه فرهنگی مختلف را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که این مطالعه به درک جامع‌تر و یکپارچه‌ای از تحقیقات قبلی در مورد نقش فرهنگ و هوش هیجانی در برخورد با مدیریت تعارض کمک می‌کند.

عام‌گرایی، اساس تخصیص کارآمد منابع و کار را تشکیل می‌دهد. به نظر هوزلیترز<sup>۲۸</sup>، در جوامع سنتی در توزیع نقش‌های اقتصادی، خاص‌گرایی حاکم است و از مشخصه‌های وظایف اقتصادی، خاص بودن یا تفکیک نقش‌ها است (میرفردی و همکاران، ۱۳۸۹: ۲۰۲). در یک فرهنگ عام‌گرا، افراد بر این باورند که قواعد و ارزش‌های جامعه مهمتر و پایدارتر از منافع و خواسته‌های آنان، بستگان و دوستانشان می‌باشند (میرفردی، ۱۳۸۸: ۱۱۴). اما نگرش‌های خاص‌گرایانه‌ی مبتنی بر خانواده‌گرایی و طایفه‌گرایی، پارتی‌بازی، ضعف نهادهای قانونی، قانون‌گریزی و... مصداق‌های عینی جامعه‌ای در حال گذار و نشان از فقدان روح جمعی در این جوامع است (رضادوست و همکاران، ۱۳۹۳: ۳۱). با این حال، در سایه جهانی شدن، فرهنگی عام و جهانی پدید می‌آید که معطوف به اصول و ارزش‌ها و معیارهایی است که به علایق و تعلقات محلی، قومی، زبانی، نژادی و دینی افراد بستگی ندارد و فقط به انسان (به خودی خود)، نظر دارد (سپهرنیا، ۱۳۹۰: ۵).

فرایند جهانی شدن نه تنها نوعی همگونی و ادغام فرهنگی دارد، بلکه اسباب تنوع، واگرایی و رستاخیز فرهنگی را هم فراهم می‌کند. می‌توان خاص‌گرایی فرهنگی را توسل به عناصر هویت بخش فرهنگی خاص دانست که در آن بر بی‌همتایی شیوه‌ها، اعمال و ایده‌های یک گروه یا جماعت معین تاکید می‌شود. عام‌گرایان فرهنگی، دیدی انتقادی نسبت به وضع موجود دارند در عین حال که فرصت‌ها و امکان‌های فرهنگی ناشی از فرایند جهانی شدن را هم به فال نیک می‌گیرند (سپهرنیا، ۱۳۹۰: ۹).

به این ترتیب باید گفت که گزاره‌های نظری برآمده از نظریه‌های اندیشمندان نشان می‌دهد که در مناسبات انسانی و اجتماعی، تفکر و تعقل و اندیشه انسانی جایگاه ویژه‌ای یافته و کنشگری انسان را موجب شده است. به طوری که در محیط حسابداری تصمیم فرد مبتنی بر تصمیم‌های کنشگران و بازیگران دیگر است که هم بر رفتار دیگران تأثیر می‌گذارد، هم باید دیگران و رفتار آن‌ها را در تصمیم‌گیری‌های خود لحاظ کنند. لذا جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در محیط حسابداری بسیار حائز اهمیت است.

### ۳- پیشینه پژوهش

بازنگری ادبیات تحقیقات مالی و حسابداری نشان می‌دهد، موضوع، اهداف مورد نظر و روش‌های تحلیلی انتخاب شده این پژوهش جهت اولویت بندی و اعتباربخشی مدل جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نظریه حسابداری فرهنگی، کاملاً جدید بوده و برای اولین بار انجام می‌شود. اما

متغیرهای دسترسی به اطلاعات، گروه‌های مرجع و جایگاه سازمانی با اعتماد عام‌گرایانه مشاهده نمی‌شود.

#### ۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش آمیخته بوده که از نظریه زمینه‌ای برای روش کیفی و روش پیمایشی برای جمع‌آوری داده‌های کمی و در قالب طرح اکتشافی انجام شده است. در ابتدا داده‌ها به روش مصاحبه ژرفانگر و به صورت هدایت شده و نیمه ساختار یافته جمع‌آوری گردید. مصاحبه شونده‌گان پژوهش حاضر، اساتید دانشگاه و کارشناسان خبره شرکت‌ها و موسسات در رشته‌های حسابداری، مدیریت و علوم اجتماعی بودند. تعداد مشارکت‌کنندگان بر اساس نمونه‌گیری نظری ۱۷ نفر تعیین گردیدند که به روش گلوله برفی انتخاب و با آن‌ها مصاحبه شد. مصاحبه‌ها در محیط آرام به مدت ۴۵ الی ۶۰ دقیقه انجام گردیده است. در ابتدا در هر مصاحبه اهداف تحقیق برای مشارکت‌کنندگان به‌طور کامل توضیح داده شده است. کدگذاری داده‌ها در ۳ مرحله به روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام شده است که به اختصار به آنها اشاره می‌شود.

مرحله کدگذاری باز: بازنویسی متن مصاحبه‌ها و مطالعه دقیق تک‌تک موارد استنادی مربوط به مصاحبه‌ها با نرم‌افزار MaxQDA<sub>10</sub> برچسب می‌شوند. از پژوهش اولیه در مصاحبه‌ها، ۱۴۲ کد اولیه استخراج شد.

در مرحله بعدی، کدگذاری محوری دسته‌بندی و مقایسه متون مصاحبه شونده‌ها در قالب کدهای اولیه مربوط به کدگذاری باز که در این پژوهش ۱۳ مولفه شناسایی و دسته‌بندی شد.

در مرحله نهایی، کدگذاری انتخابی انجام گردید و برای مقوله عام‌گرایی ۸ مولفه و برای مقوله خاص‌گرایی ۵ مولفه تعیین شد. در مطالعه کیفی ۴ معیار اعتبار، قابلیت اطمینان، انتقال‌پذیری و تأییدپذیری جهت سنجش روایی و پایایی استفاده می‌گردد. در ضمن در این بخش با رویکرد تفسیرگرایی سازمانی، چگونگی درک، تفسیر و ارزیابی خبرگان مورد سوال قرار گرفته است که از طریق فنون مصاحبه عمیق به دست آمده است.

در قسمت کمی پژوهش، مساله به صورت کمی طرح شد و با استفاده از نظریه حسابداری فرهنگی، جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن کنشگران در دو مقوله عام‌گرایی و خاص‌گرایی با این فرضیه مطرح شد که قانون‌مداری، رویکرد امور جاری سازمان، تفکر انتقادی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، محیط زیست‌گرایی، پاسخگویی حرفه‌ای، استانداردهای

بروکر<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۷) در مقاله‌ای تحت عنوان «روسیه و اوکراین: مقایسه گرایش‌های حسابداری فرهنگی» با استفاده از داده‌های در دسترس هافستد مربوط به شش بعد فرهنگی اوکراین، به مقایسه‌ی روسیه و اوکراین از لحاظ ابعاد ارزش فرهنگی و نیز مقایسه‌ی پروفایل‌های فرهنگی حسابداری برای دو کشور پرداخت. با توجه به یافته‌ها، وی بر آرایه آموزش حرفه‌ای سطح بالا به دانشجویان و حسابداران موجود با تکیه قوی بر حرفه‌ای‌گرایی و استانداردهای اخلاقی بالا تأکید دارد.

بلندو و همکاران<sup>۲۹</sup> (۲۰۱۸) در مقاله‌ای تحت عنوان «بهبود کار بازسازی میراث فرهنگی پایدار از طریق مدل مبتنی بر ارزیابی چرخه عمر» به تعریف و ساخت یک چارچوب کلی از جمله تمام شاخص‌های تاثیر مربوط به فرآیندهای کار بازسازی تجربی و همه ابعاد ارزیابی پایداری در بخش میراث فرهنگی، پرداختند. با توجه به اینکه روند بازسازی پایدار یکی از بزرگترین چالش‌ها برای تصمیم‌گیرندگان دولتی و خصوصی در بخش میراث فرهنگی است، محققین معتقدند روش‌های ارزیابی پایداری، ابزارهای خوبی برای سنجش اثرات زیست‌محیطی، اقتصادی و اجتماعی محصولات یا خدمات در کل زنجیره ارزش هستند. محققین، استاندارد ISO14040 را تحت رهنمودهای منتشر شده توسط ابتکار چرخه عمر UNEP/SETAC به عنوان ابزار ارزیابی مورد استفاده قرار دادند. با توجه به یافته‌ها، رویکرد چرخه عمر می‌تواند، یک روش موثر برای بهبود شیوه‌های نوین مدیریتی نسبت به پایداری، حفظ و بازسازی میراث فرهنگی با ارزیابی تاثیرات محیط‌زیست، اجرا و امکان‌سنجی مالی و اقتصادی یک استراتژی تعاملی برای دینفعان مطرح شود.

عظیمی هاشمی<sup>۱۳۷۳</sup> (۱۳۷۳) در پایان‌نامه خود با عنوان عوامل موثر بر عام‌گرایی، ۲۱۲ نفر از مناطق سه‌گانه ۳، ۶، ۱۶ شهر تهران که به صورت نمونه‌گیری چند مرحله‌ای انتخاب شده‌اند را مورد بررسی قرار داد. یافته‌های تحقیق بیانگر آن است که احساس مسئولیت و تعهد تعمیم یافته بیشترین تاثیر را در میزان عام‌گرایی دارد.

محمودی میمند و همکاران<sup>۱۳۹۲</sup> (۱۳۹۲) در مقاله‌ای تحت عنوان شناسایی عوامل موثر بر اعتماد عام‌گرایانه در سازمان‌ها به بررسی عوامل موثر بر آن در سازمان‌های دولتی و عمومی کاشان می‌پردازد. نتایج این تحقیق که حاصل جمع‌آوری اطلاعات از یک نمونه ۳۶۳ نفری است، نشان می‌دهد در جامعه مورد بررسی بین اعتماد عام‌گرایانه با رضایت شغلی، احساس امنیت، خوش بینی، مشارکت، اعتماد به مدیریت و بده بستان ارتباط معنی‌دار وجود دارد، ولی رابطه معنی‌داری بین

تصمیم‌گیری نخبگان در مؤسسات مالی و شرکت‌ها را مورد اشاره قرار می‌دهد.

### مصاحبه شونده شماره ۳:

عام‌گرایی: مفهوم نظری حسابداری فرهنگی در بعد عام-گرایی را می‌توان با توجه به مسئولیت‌پذیری اجتماعی در قالب اعمال قراردادهای و تعهدات بیان نمود.

خاص‌گرایی: از دیدگاه حسابداری فرهنگی ریشه خانواده‌گرایی یا طایفه‌گرایی برای ایجاد سرمایه‌گذاری و قدرت روابط خانوادگی و اجتماعی در تداوم و پیوند مستحکم برای گسترش سرمایه‌گذاری و حفظ سوددهی شرکت‌ها، گرایش به خاص‌گرایی است.

### مصاحبه شونده شماره ۴:

عام‌گرایی: در مفهوم حسابداری فرهنگی می‌توان به کیفیت حسابرسی، توجه به نظم اقتصادی و اجتماعی در شرکت‌ها اشاره نمود.

خاص‌گرایی: از دیدگاه مصاحبه‌شونده شماره ۴، قالب شکل-گیری مؤسسات مالی و شرکت‌ها از بعد اقتصادی و اجتماعی، انعطاف‌پذیری اعضای سازمان در جهت انطباق با ارزش‌های متفاوت از آنچه که به آن عادت کرده‌اند، در راستای رشد اقتصادی و اجتماعی است.

### مصاحبه شونده شماره ۵:

عام‌گرایی: توجه به بیداری اجتماعی و نظارت مناسب در پاسخگویی می‌تواند عامل شکل‌گیری حسابداری فرهنگی به معنی عام باشد.

خاص‌گرایی: توجه به شایستگی، توانمندی و تخصص افراد در جهت ایجاد یک تعادل اجتماعی در محیط حسابداری.

### مصاحبه شونده شماره ۶:

عام‌گرایی: توجه بیشتر به مقوله پشتیبانی و حفاظت اجتماعی، زیستی در محیط کار می‌باشد.

خاص‌گرایی: حمایت از اخلاق حرفه‌ای در انتخاب افراد شایسته در راستای ارتقای مزیت رقابتی در ابعاد وسیع اقتصادی می‌باشد.

### مصاحبه شونده شماره ۷:

عام‌گرایی: در ابعاد شکل‌گیری حسابداری فرهنگی می‌توان به مقوله فرهنگ پذیرش مسئولیت و نگاه اقتصادی با دیدگاه معقولانه و منطقی محور به وضع موجود و روابط بین کسب و کار اشاره کرد.

خاص‌گرایی: حمایت و اصلاح دستورالعمل‌ها توسط مدیران در راستای منافع عده‌ای خاص، نشان‌دهنده گرایش به خاص‌گرایی در نظریه حسابداری فرهنگی است.

کیفیت و جامعه‌پذیری شغلی، موجب شکل‌گیری ساختار عام‌گرایی می‌شود و در ضمن، منطقه‌محوری، شایسته‌سالاری، انطباق‌گرایی، قوم‌گرایی و ویژه‌پروری به عنوان عناصر تشکیل‌دهنده خاص‌گرایی شناخته شده است.

از طریق تکنیک مصاحبه عمیق و کدگذاری داده‌ها و یافتن مولفه‌ها و شاخص‌های متغیرهای تحقیق، پرسشنامه پژوهش آماده گردید و پاسخ‌دهندگان نگرش‌ها و ارزیابی‌های خود را در باب هر یک از شاخص اعلام کردند و در بخش پایانی داده‌های برآمده از داده‌های کیفی و کمی با هم ترکیب شده و نتایج بدست آمده در قالب اولویت‌بندی و اعتباربخشی یافته‌ها ارائه گردیده است.

### ۵- یافته‌های پژوهش

این پژوهش به منظور طراحی اعتباربخشی مدل جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نظریه حسابداری فرهنگی می‌باشد که به منظور شناسایی مؤلفه‌ها، شاخص‌ها انجام گردیده است. با استخراج کدها، مدل به روش نظریه زمینه‌ای در قالب ۶۸ کدگذاری محوری، ۱۳ مولفه که شامل ۸ مولفه در مرحله کدگذاری انتخابی برای عام‌گرایی و ۵ مولفه برای خاص‌گرایی می‌باشند، طراحی شده است.

### الف- جدول خلاصه عوامل زمینه‌ای؛

از طریق مطالعه و بازنگری در متن مصاحبه‌های انجام شده، محققین توانستند برای هر یک از آنان مفاهیم و عبارات خاصی را استخراج نمایند. از این رو با تکیه بر مراحل کدگذاری نظریه زمینه‌ای فرصت ساخت مولفه‌ها نیز فراهم گردید. بنابراین در ذیل مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌های افراد به تفکیک جهت آماده‌سازی مولفه‌بندی ارائه می‌گردد.

### مصاحبه شونده شماره ۱:

عام‌گرایی: مطمئناً توجه به تدوین مناسب قوانین و استانداردهای و توجه به کیفیت محصولات می‌تواند اهرم مناسبی در تدوین حسابداری فرهنگی به معنای عام باشد. خاص‌گرایی: توجه به رفتارها و عملکردهای مبتنی بر شایسته‌سالاری و توجه به موارد استثنایی علاوه بر قوانین موجود.

### مصاحبه شونده شماره ۲:

عام‌گرایی: به‌منظور توجه به مؤلفه‌های حسابداری فرهنگی - سازماندهی عملیات مالی و سرمایه‌گذاری مناسب و معقول با توجه به وضعیت اقتصادی حائز اهمیت است. خاص‌گرایی: توجه به شایسته‌سالاری و تجربه‌گرایی در کلیه‌ی بخش‌ها و استحقاق پایه‌ها و ستون‌های تشکیل‌دهنده



#### مصاحبه شونده شماره ۸:

عملکردهای مناسب و نامناسب و شایسته سالاری در اجرای قوانین اشاره کرد.

عام‌گرایی: در ابعاد شکل‌گیری حسابداری فرهنگی به آموزش انضباط شغلی و پاسخگویی با اخلاق حرفه‌ای در راستای جامعه‌پذیری شغلی اشاره نمود.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۴:

عام‌گرایی: بعد حسابداری فرهنگی می‌تواند توجه به شفافیت گزارشات مالی و غیرمالی و انطباق اقتصادی- فرهنگی تولید و سرمایه‌گذاری‌ها در راستای توجه به محیط زیست باشد.

خاص‌گرایی: نگرش خاص به مقوله عملکردها بر پایه اولویت‌بندی شرایط بازار هدف و ارتباط آنها با سوددهی شرکت‌ها، اشاره کرد.

#### مصاحبه شونده شماره ۹:

خاص‌گرایی: داشتن دستورالعمل‌های لازم برای انجام عملیات در شرایط خاص و بحرانی می‌تواند بعد خاص‌گرایی حسابداری فرهنگی باشد.

عام‌گرایی: توجه به اجرای دقیق قوانین در شرکت‌ها از جمله اجرای کامل قوانین پولشویی می‌باشد.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۵:

عام‌گرایی: پیگیری مداوم و نظام بررسی مناسب فرآیند سیاست‌گذاری مالی و سرمایه‌گذاری بر پایه قوانین موجود می‌تواند حسابداری فرهنگی به معنی عام را دنبال کند.

خاص‌گرایی: شایستگی افراد، تحقق تعالی شغلی و حفظ و نگرش ثابت داشتن به انتخاب منطقی و معقولانه شایستگان در شرکت‌ها و سازمان‌ها می‌باشد.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۰:

خاص‌گرایی: شایستگی رفتار و تجربه گرانبها در تصمیم‌گیری شغلی بر پایه آگاهی از وضع موجود می‌تواند بُعد خاص‌گرایی حسابداری فرهنگی باشد.

عام‌گرایی: بعد حسابداری فرهنگی در عام‌گرایی می‌تواند داشتن فضای مناسب برای حفظ مستندات مالی و ارزیابی مناسب از سنج‌های مالی و دفاع از حقوق کلی شرکت باشد.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۶:

عام‌گرایی: انتخاب یک راهکار مناسب برای قوانین و رفتارها و ارزیابی مناسب عملکرد شغلی، سازمانی و مالی با تفکر انتقادی نسبت به شرایط موجود سازمان و جامعه از ابعاد حسابداری فرهنگی می‌باشد.

خاص‌گرایی: از دیدگاه خاص‌گرایی فرهنگی بر بی‌همتایی روش‌ها، اعمال و ایده‌های یک گروه یا جماعت معین تاکید می‌شود.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۱:

خاص‌گرایی: توجه به قومیت، سازگاری فرهنگی، انطباقات اجتماعی و ارتباطات سازنده اجتماعی در بسط گسترش تولید و سرمایه‌گذاری و افزایش کیفیت توانمندی اجتماعی از ابعاد حسابداری فرهنگی به معنی خاص می‌باشد.

عام‌گرایی: توجه به محیط حقوقی شرکت با رعایت منافع کلیه گروه‌های ذینفع و افزایش پاسخگویی و ظرفیت‌های الکترونیکی در شرکت‌ها اشاره نمود.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۷:

عام‌گرایی: به ارزش‌گذاری اخلاقی حفظ صیانت شغلی و توجه به کیفیت تولید در راستای مشتری‌مداری و جلب اعتماد مصرف‌کننده اشاره دارد.

خاص‌گرایی: در نگاه خاص‌گرایی حسابداری فرهنگی می‌توان به تنظیم و اصلاح دستورالعمل‌ها براساس منافع عده‌ای خاص اشاره نمود.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۲:

خاص‌گرایی: نگاه به آینده با شناخت کامل از وضع موجود بازار و تطابق فرهنگی در بازار هدف با تفکر راهبردی بر افزایش منزلت اجتماعی جامعه می‌تواند از ابعاد حسابداری فرهنگی به معنی خاص باشد.

عام‌گرایی: به الگوبرداری مناسب از کشورهای پیشرفته در احساس مسئولیت و تعادل اجتماعی و روحیه فرهنگی در پاسخگویی اشاره نمود.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۳:

بنابراین از ترکیب عبارت‌های بکار رفته در مصاحبه افراد می‌توان کدها، شاخص‌ها و مولفه‌ها را به صورت جدول ۱ استخراج نمود.

خاص‌گرایی: کسب اطلاعات و آگاهی از وضع موجود جهت تصمیم‌گیری در راستای انطباق فرهنگی در تولید محصولات و تحلیل و اولویت‌بندی عملکردها و راندمان مالی بر پایه رفتارهای معقولانه اقتصادی هر یک از افراد بیان نمود.

#### مصاحبه شونده شماره ۱۴:

عام‌گرایی: در ابعاد حسابداری فرهنگی می‌توان به کیفیت و نظم قوانین و سیاست‌های مربوط به سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها اشاره نمود.

خاص‌گرایی: تلاش برای تداوم رفتارهای انفرادی و سیاست‌های متفاوت در تصمیم‌گیری‌ها در برخورد با

جدول ۱- مؤلفه‌ها و شاخص‌های استخراج شده از جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن

مفهوم	مقوله‌ها	مؤلفه‌ها	کدها/شاخص‌ها
جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران	عام‌گرایی	قانون‌مداری (تاکید بر اجرای قانون)	<p>۱. تدوین و اجرای برنامه مصوب ماهانه، فصلی یا سالانه</p> <p>۲. دفاع از حقوق شرکت به صورت عام</p> <p>۳. رعایت کامل قوانین پولشویی</p> <p>۴. توجه به محیط حقوقی عام و کلی شرکت (از نظر تعداد قوانین مانند قانون تجارت، قانون کار، قانون مالیات، قانون محیط زیست...)</p>
	عام‌گرایی	امور جاری سازمانی	<p>۱. کنترل هزینه‌ای تولید (دقت در توقفات تولید به منظور کاهش هزینه)</p> <p>۲. کنترل زمانی تولید (دقت در توقفات تولید به منظور کاهش زمان تولید)</p> <p>۳. توجه به تجاری سازی محصول</p> <p>۴. توجه به کاهش هزینه سرانه ضایعات مواد و قطعات تولید</p> <p>۵. توجه به کاهش هزینه سربار تولید</p> <p>۶. سازماندهی و افزایش سرمایه‌گذاری از محل مطالبات، آورده نقدی و تجدید ارزیابی دارایی‌ها</p>
	عام‌گرایی	تفکر انتقادی	<p>۱. نقدی به وضع موجود فروش خالص (افزایش فروش)</p> <p>۲. توجه و حساسیت نسبت به روند کاهش هزینه خواب سرمایه</p> <p>۳. تلاش و بکارگیری روش‌های افزایش جذب تعهدات و مطالبات</p> <p>۴. تلاش در جهت کیفی‌سازی محصول (به منظور کاهش استرداد محصولات)</p> <p>۵. اشکال به روند ثبت سفارش به منظور کاهش دادن مانده تعهدات فاکتور نخورده</p> <p>۶. تلاش در جهت تغییر روند کاهش هزینه تمام شده محصولات</p> <p>۷. شناخت بازار به منظور تغییر یا تقویت وضع موجود (شناخت کمی و کیفی کالاهای تولید شده در بازار)</p>
	عام‌گرایی	مسئولیت‌پذیری اجتماعی	<p>۱. بازدید از مراکز طرف قرارداد جهت بهبود کیفیت مواد اولیه</p> <p>۲. تعهد در ارسال به موقع سفارش‌ها</p> <p>۳. تعیین تکلیف اقلام راکد و زائد</p> <p>۴. دقت و توجه به خرید مواد اولیه (با توجه به ضرورت و نقطه سفارش بحرانی)</p> <p>۵. توجه به کاهش ضایعات</p> <p>۶. مسئولیت‌پذیری در قالب تعهدات</p>
	عام‌گرایی	محیط زیست‌گرایی	<p>۱. رعایت استانداردهای زیست محیطی و خدمات اجتماعی</p> <p>۲. اجرا یا تدوین برنامه جامع مدیریت زیست محیطی</p> <p>۳. بهینه سازی در مصرف انرژی</p> <p>۴. به روز رسانی و ارتقا سیستم مدیریت ایمنی، بهداشت شغلی و زیست محیطی (اقدامات HSE)</p> <p>۵. دریافت استاندارد سیستم مدیریت انرژی ISO50004</p> <p>۶. اندازه‌گیری عوامل زیان‌آور محیط کار و پایش‌های زیست محیطی</p> <p>۷. ارائه و اجرا برنامه جداسازی و تفکیک ضایعات قابل بازیافت</p> <p>۸. همکاری با سازمان محیط زیست جهت ارسال آب تصفیه شده پس‌پساب جهت مصارف فضای سبز</p> <p>۹. دریافت گواهینامه مدیریت سبز (اخذ تندیس صنعت سبز)</p>
	عام‌گرایی	پاسخگویی حرفه‌ای	<p>۱. رعایت ضوابط و مقررات ارائه اطلاعات عملکرد و صورتهای مالی میان دوره‌ای</p> <p>۲. توجه به تشکیل جلسات منظم هیات مدیره</p> <p>۳. اعلام معامله با اشخاص وابسته</p> <p>۴. اعلام رقم حقوق و پاداش اعضای هیات مدیره و مدیرعامل</p>
	عام‌گرایی	استانداردسازی کیفیت	<p>۱. توجه به کنترل کیفیت محصولات و کاهش بازخورد</p>

مفهوم	مقوله‌ها	مولفه‌ها	کدها/شاخص‌ها
			۲. اجرای پروژه های بهینه سازی
			۳. افزایش بهره‌وری خطوط تولید و پشتیبانی
			۴. اجرا یا ارتقای سیستم مدیریت ارتباط با مشتری (CRM)
			۵. توجه به خدمات پس از فروش در راستای جلب رضایت مشتری
			۶. توجه به حقوق مصرف‌کنندگان (دریافت گواهینامه رعایت حقوق مصرف‌کنندگان)
	عام‌گرایی	جامعه‌پذیری شغلی	۱. آموزش استفاده صحیح از ابزار تولید جهت کاهش مصرف بی‌رویه
			۲. شرکت کارکنان در کارگاه‌های آموزشی ضمن خدمت (راه‌اندازی کارگاه مهارت جهت کاهش هزینه‌ها)
			۳. آموزش شاخص‌های کیفی، ایمنی و ... در جهت افزایش سطح کیفی دانش پرسنل (افزایش مستمر مهارت‌ها)
			۴. راه‌اندازی و ارتقای نظام آموزش از راه دور
			۵. افزایش مستمر مهارت‌های مدیریتی
جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران	خاص‌گرایی	منطقه‌گرایی	۱. رفع گلوگاه‌های موجود در خطوط تولید با توجه به شرایط بازار محیطی و هدف
			۲. ترویج فرهنگ استفاده از مواد مصرفی با توجه به فرهنگ منطقه
			۳. اصلاح فرآیند تصمیم‌گیری در زمینه فروش و ارتباط با مشتریان (با توجه به بازار هدف)
			۴. تصحیح رویکردها از عامل محوری به فروش مستقیم جهت دریافت بازخوردهای لازم منطقه‌ای
			۵. ایجاد دستورالعمل‌های لازم برای انجام عملیات در شرایط خاص (مانند تغییرات آب و هوایی و اقلیمی)
			۶. توجه به سلیقه و فرهنگ بومی و مناطق جغرافیایی کشور
	خاص‌گرایی	شایسته‌سالاری	۱. توجه به قراردادهای مستقیم از طریق توجه به کیفیت سهم فروش نمایندگی‌ها
			۲. ارزش‌دهی به حجم فروش از طریق توجه به جایگاه بالای شرکت و کارکنان
			۳. معتبر دانستن تکنولوژی تولید از طریق توجه ویژه به ساختار صنعت
			۴. پرداخت و افزایش نرخ جایزه صادراتی به شرکت‌های مشمول افزایش صادرات
	خاص‌گرایی	انطباق‌گرایی	۱. بروز رسانی آیین‌نامه‌ها و عملکردهای اداره تشریفات و امور بین‌الملل براساس شرایط سازمان به منظور تمرکز بر روی بازار هدف
			۲. تنظیم تولید محصولات براساس نیازهای بازارهای هدف
			۳. تغییر در بسته‌بندی محصولات صادراتی منطبق با فرهنگ بازارهای هدف
			۴. منحصر به فرد بودن محصولات از نظر کیفیت و بسته‌بندی در بین تولیدکنندگان داخلی
	خاص‌گرایی	قومیت‌گرایی	۱. حضور افراد وابسته خانوادگی و قومیتی در ترکیب هیئت مدیره
			۲. حضور افراد وابسته در ترکیب سهامداران عمده
			۳. تاکید بر عضویت افراد خودی (نماینده شرکت‌های حقوقی) در بین اعضای هیئت مدیره
	خاص‌گرایی	ویژه‌پروری	۱. اصلاح دستورالعمل‌ها و فرم قراردادهای در راستای خواست عده‌ای خاص
			۲. استانداردسازی رویه‌های اجرایی (بازنگری آیین‌نامه) بر مبنای اولویت افراد و گروه‌های خاص سازمان
			۳. ورود آسان رقبای خارجی در بازارهای داخلی در راستای منافع عده‌ای خاص
			۴. تنظیم و دستکاری دستورالعمل‌ها براساس ویژگی‌های اعضای هیئت مدیره

وزن نهایی مولفه‌ها، نشان داده شود. از این رو به دلیل محدودیت فضای مقاله، صرفاً وزن‌های نهایی کل مولفه‌ها در قالب جداول زیر نشان داده می‌شود.

همانطور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، وزن‌های آنتروپی محاسبه شده مربوط به مولفه‌های عام‌گرایی مشخص گردیده است. در این جدول بیشترین وزن شاخص‌های مولفه قانون مداری به رعایت کامل قوانین پولشویی با ۰,۳۰۴ و کمترین وزن به توجه به محیط حقوقی عام و کلی شرکت با ۰,۰۷۸ اختصاص یافته است. در مولفه امور جاری سازمانی، بیشترین وزن شاخص‌ها مربوط به شاخص توجه به کاهش هزینه سربار تولید با ۰,۲۶۹ و کمترین هم توجه به کاهش هزینه سرانه ضایعات مواد و قطعات تولید با ۰,۱۴۷ مربوط است. در مولفه تفکر انتقادی، شاخص شناخت بازار به منظور تغییر یا تقویت وضع موجود با ۰,۳۲۹ بیشترین و شاخص نقدی به وضع موجود فروش خالص (افزایش فروش) با ۰,۰۱۸ کمترین وزن آنتروپی را به خود اختصاص داده است. با توجه به جدول فوق، بیشترین وزن شاخص‌های مولفه مسئولیت‌پذیری اجتماعی به شاخص توجه به کاهش ضایعات با ۰,۲۹۱ و کمترین وزن به مسئولیت‌پذیری در قالب تعهدات اختصاص یافته است. همچنین بیشترین وزن آنتروپی در مولفه محیط زیست‌گرایی مربوط به شاخص اندازه‌گیری عوامل زیان‌آور محیط کار با ۰,۳۱۸ و کمترین وزن به دریافت استاندارد سیستم مدیریت انرژی ISO ۵۰۰۰۴ با ۰,۰۱۱ اختصاص یافته است. در جدول فوق، بیشترین وزن شاخص‌های مولفه پاسخگویی حرفه‌ای به شاخص توجه به تشکیل جلسات منظم هیات مدیره با ۰,۱۰۹ و کمترین وزن به شاخص اعلام رقم حقوق و پاداش اعضای هیات مدیره و مدیرعامل با ۰,۰۱۴ مربوط است. همچنین بیشترین وزن آنتروپی در مولفه استانداردسازی کیفیت به شاخص توجه به خدمات پس از فروش در راستای جلب رضایت مشتری با ۰,۴۴ و کمترین به اجرا یا ارتقای سیستم مدیریت ارتباط با مشتری (CRM) با ۰,۰۱۶ اختصاص یافته است. در نهایت مولفه آخر که مولفه جامعه‌پذیری شغلی می‌باشد، شاخص افزایش مهارت‌های مدیریتی با ۰,۴۰۶ بیشترین و شاخص‌های آموزش استفاده صحیح از ابزار تولید جهت کاهش مصرف بی‌رویه و راه‌اندازی و ارتقای نظام آموزش از راه دور با ۰,۰۶۶ کمترین وزن آنتروپی را به خود اختصاص داده‌اند.

### ب- روش آنتروپی برای اعتباربخشی و اولویت‌بندی

ابتدا با استفاده از نظر نخبگان، جدولی همانند جدول شماره ۲، برای نشان دادن وزن هر یک از شاخص‌های مربوط به مولفه‌ها تنظیم شده است. در این جدول منظور از اعداد ۱ تا ۴ در سطر، همان شاخص‌های بکار رفته در جدول شماره ۱ برای مولفه قانون مداری می‌باشد که با فرمول زیر به دست آمده است. با استفاده از مجموع نمرات مولفه‌های قانون مداری می‌توانیم ستون  $P_i = \frac{x_i}{\sum x_i}$  (تقسیم تک‌تک مشاهدات متغیرها به مجموع ستونی هر کدامشان شاخص اولیه آنتروپی محاسبه می‌گردد) بدست آوریم.

جدول ۲- یافته‌های PI مربوط به مؤلفه‌های قانون مداری (تاکید بر اجرای قانون)

شاخص‌ها	۱	۲	۳	۴
نخبه ۱	۰,۱۴۳	۰,۱۶۷	۰,۲۵	۰,۲
نخبه ۲	۰,۲۱۴	۰,۳۳۳	۰,۲۵	۰,۲
نخبه ۳	۰,۲۸۶	۰,۱۶۷	۰,۱۲۵	۰,۱۵
نخبه ۴	۰,۱۴۳	۰,۱۶۷	۰,۱۲۵	۰,۲
نخبه ۵	۰,۲۱۴	۰,۱۶۷	۰,۲۵	۰,۲۵

سپس با استفاده از ساختار فرمول آنتروپی، وزن آن‌ها را به صورت زیر محاسبه می‌نماییم.

$$E_1 = -k \sum_{i=1}^n P_{i-timsazi} \times L_n (P_{i-timsazi})$$

جدول ۳- یافته‌های EI مربوط به آنتروپی قانون مداری

شاخص‌ها	۱	۲	۳	۴
وزن	۰,۹۷۸	۰,۹۷	۰,۹۶۹	۰,۹۹۲

سپس برای آماده‌سازی تعیین وزن نهایی مولفه‌ها، وزن‌های ثانویه مولفه‌ها را مانند مولفه جدول شماره ۴ مشخص می‌نماییم. در نهایت با توجه به گام نهایی آنتروپی وزن نهایی مولفه‌ها به شرح جدول شماره ۵ و ۶ محاسبه می‌گردد.

جدول ۴- وزن‌های ثانویه قانون مداری

۱	۲	۳	۴
۰,۰۲۲	۰,۰۳	۰,۰۳۱	۰,۰۰۸

همانطوری که مشخص است بایستی برای هر یک از مولفه‌ها، جداول فوق به تفکیک آورده شود، تا فهم محاسبه

جدول ۵- وزن‌های نهایی مؤلفه‌های عام‌گرایی

مؤلفه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹
قانون‌مداری	۰,۲۱۶	۰,۲۹۴	۰,۳۰۴	۰,۰۷۸					
امور جاری سازمان	۰,۲۵۰	۰,۲۳۷	۰,۲۱۹	۰,۱۴۷	۰,۲۶۹	۰,۲۴			
تفکر انتقادی	۰,۰۱۸	۰,۰۳۷	۰,۲۵	۰,۱۲۲	۰,۰۶۹	۰,۲۶۶	۰,۳۲۹		
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰,۱۵۳	۰,۱۱۷	۰,۰۲۶	۰,۲۵	۰,۲۹۱	۰,۰۲۱			
محیط زیست‌گرایی	۰,۰۱۵	۰,۰۹۶	۰,۰۴۱	۰,۰۶۷	۰,۰۱۱	۰,۳۱۸	۰,۳۰۳	۰,۱۵	۰,۱۲
پاسخگویی حرفه‌ای	۰,۰۱۶	۰,۱۰۹	۰,۰۳۷	۰,۰۱۴					
استانداردسازی کیفیت	۰,۱۴۳	۰,۲۴	۰,۰۷۱	۰,۰۱۶	۰,۴۴	۰,۰۹۱			
جامعه‌پذیری شغلی	۰,۰۶۶	۰,۱۰۶	۰,۳۵۶	۰,۰۶۶	۰,۴۰۶				

جدول ۶- وزن‌های نهایی مؤلفه‌های خاص‌گرایی

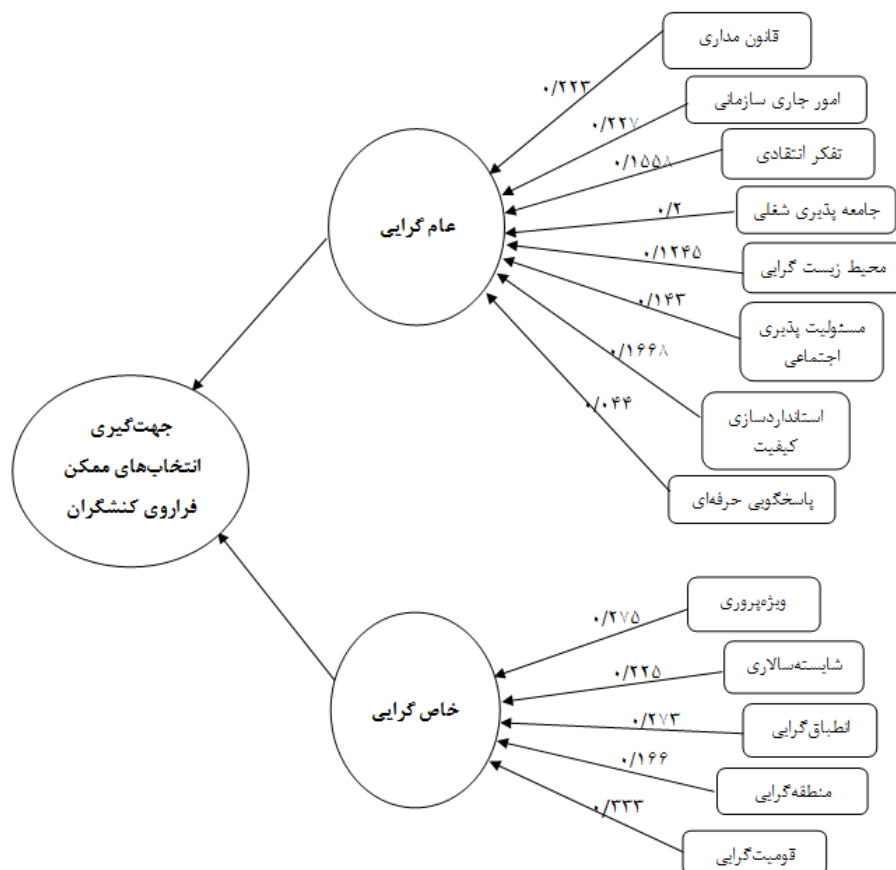
مؤلفه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶
منطقه‌گرایی	۰,۰۵	۰,۰۵۸	۰,۳۹	۰,۲۲۵	۰,۲۲	۰,۰۵۸
شایسته‌سالاری	۰,۰۰۸	۰,۱۷۳	۰,۳۷۵	۰,۳۴۴		
انطباق‌گرایی	۰,۲۶۶	۰,۳۰۶	۰,۳۵۶	۰,۱۶۶		
قومیت‌گرایی	۰,۴۹۵	۰,۲۹۹	۰,۲۰۶			
ویژه‌پروری	۰,۲۵۰	۰,۱۰۹	۰,۳۶۸	۰,۳۷۴		

می‌باشد. در مؤلفه ویژه‌پروری، شاخص تنظیم و دستکاری دستورالعمل‌ها براساس ویژگی‌های اعضای هیات مدیره با بیشترین و شاخص استانداردسازی رویه‌های اجرایی (بازنگری آیین‌نامه) بر مبنای اولویت افراد و گروه‌های خاص سازمان با ۰,۱۰۹ کمترین وزن آنتروپی را به خود اختصاص داده است.

با توجه به مؤلفه‌ها و شاخص‌ها، مدل ترسیمی ارائه شده برای اعتباربخشی جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نظریه حسابداری فرهنگی به صورت شکل ۱ ارائه می‌گردد.

یافته‌های تحقیق حاضر در مجموع نشان می‌دهد که به ترتیب بیشترین وزن مؤلفه‌ها شامل مؤلفه امور جاری سازمانی، قانون‌مداری، جامعه‌پذیری شغلی، استانداردسازی کیفیت، تفکر انتقادی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، محیط زیست‌گرایی و پاسخگویی حرفه‌ای از مقوله عام‌گرایی را به خود اختصاص می‌دهد. همچنین شاخص‌های قومیت‌گرایی، ویژه‌پروری، انطباق‌گرایی، شایسته‌سالاری و منطقه‌گرایی به ترتیب بیشترین وزن مقوله خاص‌گرایی را تشکیل می‌دهند.

همانطور که در جدول ۶ نشان داده شده است، وزن‌های آنتروپی مربوط به مؤلفه‌های مربوط به خاص‌گرایی مشخص شده است. در این جدول بیشترین وزن مؤلفه منطقه‌گرایی مربوط به شاخص اصلاح فرایند تصمیم‌گیری در زمینه فروش و ارتباط با مشتریان با ۰,۳۹ و کمترین وزن رفع گلوگاه‌های موجود در خطوط تولید با توجه به شرایط بازار محیطی و هدف با ۰,۰۵ می‌باشد. در مؤلفه شایسته‌سالاری، بیشترین وزن شاخص‌ها مربوط به شاخص معتبر دانستن تکنولوژی تولید از طریق توجه ویژه به ساختار صنعت با ۰,۳۷۵ و کمترین هم توجه به قراردادهای مستقیم از طریق توجه به کیفیت سهم فروش نمایندگی‌ها با ۰,۰۰۸ مربوط است. بیشترین وزن آنتروپی در مؤلفه انطباق‌گرایی به شاخص تغییر در بسته‌بندی محصولات صادراتی منطبق با فرهنگ بازارهای هدف با ۰,۳۵۶ و کمترین وزن به شاخص منحصر به فرد بودن محصولات از نظر کیفیت و بسته‌بندی در بین تولیدکنندگان داخلی با ۰,۱۶۶ اختصاص یافته است. با توجه به جدول فوق، بیشترین وزن آنتروپی در مؤلفه قومیت‌گرایی به شاخص حضور افراد وابسته در ترکیب هیئت مدیره و ترکیب سهامداران عمده با ۰,۴۹۵ و کمترین نیز تاکید بر عضویت افراد خودی(نماینده شرکت‌های حقوقی) در بین اعضای هیئت‌مدیره با ۰,۲۰۶



شکل ۱- مدل اعتباربخشی جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نظریه حسابداری فرهنگی

#### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری فرهنگی که کنش متقابل اجتماعی و فرهنگی میان کنشگران، نهادها و حوزه‌های مختلف در محیط حسابداری را مورد توجه قرار می‌دهد، ابزاری در جهت شناخت دقیق و منطقی محیط حسابداری، فراهم می‌آورد. در این پژوهش که هدف آن اولویت‌بندی و اعتباربخشی مدل جهت‌گیری انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در حسابداری فرهنگی بود، مقوله‌های عام‌گرایی و خاص‌گرایی در حسابداری فرهنگی را به عنوان یکی از انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در محیط حسابداری مورد مطالعه قرار داده است. در فرایند اعتباربخشی آن در حسابداری فرهنگی، سیزده مولفه کلی به دست آمد. شامل ۸ مولفه برای مقوله عام‌گرایی و ۵ مولفه برای مقوله خاص‌گرایی که هر یک از این مولفه‌ها خود از شاخص‌های دیگری تشکیل شده‌اند که توجه به همه آن‌ها در رسیدن به محیط حسابداری مناسب، حائز اهمیت است. امروزه به دلیل گسترش ارتباطات و توسعه کنش متقابل میان افراد و گروه‌ها، ضرورت توجه به علوم اجتماعی را بیش از

پیش مهیا نموده است. در مناسبات انسانی و اجتماعی، تفکر و تعقل و اندیشه انسانی جایگاه ویژه‌ای یافته و کنشگری انسان را موجب شده است. بنابراین قابلیت کنش اجتماعی و فرهنگی انسان، فضایی را فراهم می‌کند که در سایه آن از میان راه‌ها و اهداف مختلف، انسان‌ها می‌توانند موارد و مصداق‌های خاص را انتخاب نمایند و با محاسبه سود و زیان، مطلوب‌ترین و کم هزینه‌ترین راه و هدف را انتخاب می‌نمایند. بنابراین در محیط حسابداری، تصمیم فرد مبتنی بر تصمیم‌های کنشگران و بازیگران دیگر است که هم بر رفتار دیگران تأثیر می‌گذارد، هم باید دیگران و رفتار آن‌ها را در تصمیم‌گیری‌های خود لحاظ کنند. عام‌گرایی در برابر خاص‌گرایی، یکی از انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نحوه‌ی سوگیری نسبت به حوزه‌های مختلف اجتماعی و فرهنگی است. در این مطالعه با توجه به مبانی نظری، واکاوی اسناد و مدارک و مصاحبه با خبرگان، مولفه‌های عام‌گرایی و خاص‌گرایی و شاخص‌های آن‌ها به عنوان اهداف و راه‌های ممکن و احتمالی فراروی کنشگران تعیین گردید.

بنابراین کنش و کنشگر در یک شرایط محیطی مناسب مادی و فرهنگی شرایط نمادین را فراهم می‌کند تا اهداف، وسایل، اولویت‌ها و محدوده کنش، جهت انتخاب ممکن در حوزه‌های عام‌گرایی و خاص‌گرایی تعیین گردد، زیرا در قالب آن، بازنمایی نقش اجتماعی کنشگر در راستای جلب رضایت مشتریان و رعایت استانداردهای خدمات اجتماعی امکان اجرایی می‌یابد.

با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر در مجموع، شاخص توجه به خدمات پس از فروش در راستای جلب رضایت مشتری از مولفه استانداردسازی کیفیت و شاخص افزایش مستمر مهارت‌های مدیریتی از مولفه جامعه‌پذیری شغلی، بیشترین وزن و شاخص‌های رعایت استانداردهای زیست‌محیطی و خدمات اجتماعی و دریافت استاندارد سیستم مدیریت انرژی ISO 50004 از مولفه محیط زیست‌گرایی و شاخص اعلام رقم حقوق و پاداش اعضای هیات مدیره و مدیرعامل از مولفه پاسخگویی حرفه‌ای، کمترین وزن آنتروپی در مقوله عام‌گرایی را به خود اختصاص داده‌اند.

در مقوله خاص‌گرایی، شاخص معتبر دانستن تکنولوژی تولید از طریق توجه ویژه به ساختار صنعت از مولفه شایسته‌سالاری، شاخص حضور افراد وابسته در ترکیب هیئت‌مدیره و ترکیب سهامداران عمده از مولفه قومیت‌گرایی و شاخص تنظیم و دستکاری دستورالعمل‌ها براساس ویژگی‌های اعضای هیئت‌مدیره از مولفه ویژه‌پروری با بیشترین وزن و شاخص توجه به قراردادهای مستقیم از طریق توجه به کیفیت سهم فروش نمایندگی‌ها از مولفه شایسته‌سالاری و شاخص رفع گلوگاه‌های موجود در خطوط تولید با توجه به شرایط بازار محیطی و هدف از مولفه منطقه‌گرایی، کمترین وزن آنتروپی را به خود اختصاص داده‌اند.

بدین ترتیب کنشگران در نظام اجتماعی با رعایت هنجارها و ارزش‌های سازمانی و دقت در هنجارها و متغیرهای ساختی، کیفیت نیازهای سازمانی را با تغییرات محیطی به منظور اصلاح فرآیند سیستمی فراهم می‌سازند.

بنابراین یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در شرایط فعلی، شرکت‌ها به افزایش سطح کیفی و کمی محصولات از طریق ارتقا سطح تکنولوژی تولید و افزایش مهارت‌ها و راهکارهای مدیریتی به منظور حفظ بازار و مشتری‌گرایی بیشتری دارند. همچنین تمایل و گرایش کنشگران در محیط حسابداری، نگرش‌های خاص‌گرایانه مبتنی بر خانواده‌گرایی، و پارتی‌بازی و تنظیم راهکارهای پشتیبانی و حمایت از رفاه عده‌ای خاص (اعضای هیئت مدیره و سهامداران عمده) است. بنابراین شناسایی ساز و کارهایی که بتواند به ایجاد معیارهای

با قابلیت اتکا و کاهش تضاد منافع موجود بین ذینفعان کمک نماید، بسیار حایز اهمیت خواهد بود. همچنین یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که سوگیری شرکت‌ها به سمت تنظیم قراردادهای با توجه به شایستگی عملکرد نمایندگی‌ها و توجه به تنظیم میزان تولید با توجه به شرایط بازار هدف و شرایط محیطی، کمتر است. بنابراین شایسته‌سالاری و شناخت بیشتر مشتریان و بازارهای هدف می‌تواند در شرایط موجود، به عملکرد بهتر شرکت‌ها کمک کند. یافته‌ها بیانگر آن است که تمایل بکارگیری شاخص‌های رعایت استانداردهای زیست‌محیطی و خدمات اجتماعی و دریافت استاندارد سیستم مدیریت انرژی بسیار پایین است، این امر احتمالاً به دلایل مختلف از جمله سخت‌گیری‌های کمتر سازمان‌های ذی‌ربط، ایجاد هزینه‌های زیست‌محیطی بالا برای شرکت‌ها، تمایل شرکت‌ها به سودآوری بیشتر و عدم توجه به منافع عمومی می‌باشد. در نهایت یافته‌ها نشان می‌دهد که گرایش به پاسخگویی حرفه‌ای در شرکت‌ها بسیار پایین است، بنابراین تنظیم قوانین شفاف‌سازی در این زمینه می‌تواند راه‌گشا باشد.

با توجه به مقایسه تحقیق حاضر با سایر تحقیق‌ها، مولفه امور جاری سازمانی، شامل شاخص‌های کنترل هزینه‌ای تولید (دقت در توقفات تولید به منظور کاهش هزینه)، کنترل زمانی تولید (دقت در توقفات تولید به منظور کاهش زمان تولید)، توجه به تجاری‌سازی محصول، توجه به کاهش هزینه سرانه ضایعات مواد و قطعات تولید، توجه به کاهش هزینه سربار تولید و سایر شاخص‌ها، موجب عملکرد بهتر تولید و در نهایت باعث سامان یافتن عملیات سازمان‌ها در جهت کسب ثروت می‌شود که نائور و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیق خود به آن دست یافته‌اند. لذا از این جهت بین این دو تحقیق یافته‌های همسویی نشان داده شده است.

مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها در محیط حسابداری، در قالب تعهدات، بهبود کیفیت محصولات، ارسال به موقع سفارش‌ها، توجه به ضرورت خرید مواد اولیه و کاهش ضایعات به عنوان یکی از مولفه‌های عام‌گرایی از جمله مواردی است که با توجه به مسئولیت و رعایت حقوق تمامی افراد ذینفع در محیط حسابداری، موجب سامان یافتن شرکت‌ها و رضایت سهامداران و مشتریان می‌شود، که عظیمی هاشمی (۱۳۷۳) در پایان‌نامه خود بیانگر آن است که احساس مسئولیت و تعهد تعمیم‌یافته بیشترین وزن را در متغیر عام‌گرایی دارد.

یکی دیگر از مولفه‌های عام‌گرایی توجه به محیط‌زیست توسط شرکت‌ها از طریق شاخص‌های اندازه‌گیری عوامل زیان‌آور محیط کار، اجرای برنامه جداسازی و تفکیک ضایعات قابل بازیافت، همکاری با سازمان محیط زیست جهت ارسال

نظریه شبکه کنشگران (ANT) در حسابداری از منظر دانش» فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۴، شماره ۱۶، صص ۱۳۰-۱۱۹.

\* بودون، ریمون، (۱۳۷۰). منطق اجتماعی، ترجمه‌ی عبدالحسین نیک گهر، تهران، جاوید.

\* ثقفی، علی، (۱۳۹۲). نظریه‌های حسابداری، ویرایش اول، انجمن حسابداری ایران با همکاری انتشارات ترمه، تهران، ایران، ۲۰۰ صفحه.

\* حاجیها، زهره، سلطانی، مریم، (۱۳۹۳). «نگرشی بر ابعاد فرهنگی حسابداری» فصلنامه پژوهش‌های حسابداری، سال ۴، شماره ۱۵، صص ۸۳-۱۰۷.

\* خواجهی، شکراله، اعتمادی جوریایی، مصطفی، (۱۳۹۲). «رابطه فرهنگ و حسابداری» دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۳۲، صص ۴۱-۲۲.

\* خورسندی طاسکوه، علی، (۱۳۸۸). «تنوع گونه شناختی در آموزش و پژوهش میان رشته‌ای» مطالعات میان رشته‌ای در علوم انسانی، شماره ۴، صص ۸۳-۵۷.

\* رضادوست، کریم، حسین زاده، علی حسین، کهنسال، احسان، (۱۳۹۳). «جهت‌گیری‌های عام‌گرایانه و عوامل اجتماعی-فرهنگی مؤثر بر آن (مورد مطالعه: جامعه‌ی شهری دهدشت)» فصلنامه‌ی مطالعات توسعه‌ی اجتماعی-فرهنگی، دوره‌ی سوم، شماره‌ی ۲، صص ۲۹-۵۰.

\* روناسی، حمیدرضا و احمدی، اکبر، (۱۳۸۷). «بررسی سوگیری‌های ارزشی دانشجویان دانشگاه‌های آزاد اسلامی منطقه چهار» فصلنامه علمی و پژوهشی علوم اجتماعی، سال چهارم، شماره ۱۸، صص ۸۳-۱۱۳.

\* ریتزر، جورج، (۱۳۸۵). نظریه جامعه‌شناسی در دوران معاصر، محسن ثلاثی، تهران، علمی، صص ۳۷۷.

\* زارعی متین، حسن و حسن‌زاده، حسن، (۱۳۸۳). «اعتماد درون سازمانی و بررسی وضعیت موجود سازمان‌های اجرایی کشور» فرهنگ مدیریت، دوره ۲، شماره ۷، صص ۷۹-۱۲۶.

\* ساروخانی، باقر، (۱۳۷۰). دایره‌المعارف علوم اجتماعی. تهران، انتشارات تبیان.

\* سپهرنیا، رزیتا، (۱۳۹۰). «بررسی نقش جهانی شدن در شکل‌گیری خاص‌گرایی‌های فرهنگی» فصلنامه مطالعات راهبردی سیاستگذاری عمومی، دوره ۲، شماره ۵، صص ۱۴۴-۱۲۱.

\* شفق، غلامرضا، (۱۳۸۹). «نقد و بررسی پیش‌فرض‌ها و زمینه‌های اجتماعی نظریه کنش اجتماعی تالکوت

تصفیه‌ی پساب... و دریافت گواهینامه از جمله گواهینامه مدیریت سبز، احترام و پشتیبانی از رفاه تمامی مردم و احترام و پشتیبانی از طبیعت است، اورپج (۲۰۱۰) و بلندو و همکاران (۲۰۱۸) در مقاله‌ی خود به آن اشاره نموده‌اند.

بروکر (۲۰۱۷) در مقاله خود به آموزش حرفه‌ای سطح بالا اشاره دارد. تحقیق وی نشان می‌دهد که در قالب مولفه جامعه‌پذیری شغلی به آموزش شاخص‌های کیفی، ایمنی و... در جهت افزایش سطح کیفی دانش پرسنل، افزایش مهارت‌های مدیریتی و شرکت کارکنان در کارگاه‌های آموزشی ضمن خدمت و شاخص‌هایی از این قبیل اشاره دارد.

ارزش‌دهی به حجم فروش از طریق توجه به جایگاه بالای شرکت و کارکنان از جمله شاخص‌های شایسته‌سالاری در مقوله خاص‌گرایی می‌باشد. کول (۲۰۰۶) به اندازه‌های استاندارد تکنولوژی و حجم فروش موسسات مختلف اشاره نموده است. یافته‌های کول نشان می‌دهد، موسسات مختلف دارای رفتارهای خرید متضادی برای تقاضاها و خدمات به مشتریان مختلف می‌باشند. همچنین مولفه دیگر خاص‌گرایی که در تحقیق کول به آن اشاره شده است، منطقه‌گرایی است. ترویج فرهنگ استفاده از مواد مصرفی با توجه به فرهنگ منطقه، یکی از شاخص‌های منطقه‌گرایی می‌باشد که در یافته‌های کول (۲۰۰۶) دیده می‌شود وی به نحوه متفاوت مصرف افراد در گروه‌های مختلف فرهنگی اشاره می‌کند که یافته‌های تحقیق حاضر نیز آن را تایید می‌کند.

بدین ترتیب با توجه به یافته‌های پژوهش، از آنجایی که عام‌گرایی و خاص‌گرایی، یکی از انتخاب‌های ممکن فراروی کنشگران در نحوه‌ی سوگیری و در نهایت تصمیم‌گیری در محیط حسابداری محسوب می‌شود، توجه به مولفه‌ها و شاخص‌های استخراج شده در پژوهش حاضر، می‌تواند موجب سامان یافتن عملکرد شرکت‌ها، رفاه و پشتیبانی و در نهایت رضایت تمامی گروه‌های ذینفع در محیط حسابداری گردد.

#### فهرست منابع

\* احدیان‌پور پروین، دنیا، (۱۳۹۳). «نسبیت فرهنگی مبتنی بر رویکرد رفتاری با تاکید بر نقش حسابداران مدیریت برای تصمیم‌گیری مدیریت» فصلنامه حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۹، صص ۳۳-۵۱.

\* آسترکی، مرضیه، (۱۳۸۸). «چگونگی شکل‌گیری وجدان کاری و تداوم آن» ماهنامه مهندسی فرهنگی. سال ۳، شماره ۳۱ و ۳۲، صص ۷۰-۷۷.

\* بنی‌طالبی دهکردی، بهاره، رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم، طالب نیا، قدرت اله (۱۳۹۴). «تبیین



- \* Cole, S(2006). "Cultural Accounting in Small Economies", *Regional Studies*, Vol 27.2, pp 121-136.
- \* Doupink, T. S., and Salter, S. B. (1995). "External Environment, Culture an Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International Accounting Development". *The International Journal of Accounting Education and Research*, Vol. 30, pp. 189-200.
- \* Gray, S.J(1998). "Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", *ABACUS*, Vol 24,NO 1, pp 1-15.
- \* Gunkel, M., Schlaegel, C., and Taras, V. (2016). "Cultural values, emotional intelligence, and conflict handling styles: A global study". *Journal of World Business*, Vol. 51, pp. 568-585.
- \* Hofstede, G. (1980). "Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values". Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- \* Jaggi, B. and P.Y. Low. (2000). "Impact of culture, market forces, and legal system on financial disclosures". *The International Journal of Accounting*, Vol. 35: 495-519.
- \* Noar, M., and Linderman, K., and Schroeder, R., (2010). "The globalization of operations in Eastern and Western countries: Unpacking the relationship between national and organizational culture and its impact on manufacturing performance", *Journal of operations management*, Vol 28 No .3 ,pp 194-205.
- \* Parsons, Talcott , (1959). "Toward a General Theory of Action" , New York , Mcgraw-Hill.
- \* Orij, R., (2010). "Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory", *Emerald* 23, PP.1-15.
- \* Schwartz, S.H. (1992). "A Theory of Cultural Values and Some Implications for Work", *Applied Psychology: An International Review*, vol. 48, no. 1, pp. 7-47.
- \* Turner, B.A., and Trampners, (1993). "Sociological Aspects of Organizational Symbolism", *Organization Studies* 7, pp.101-15.
- \* Perera, M.H.B.(1989). "Towards A Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting", *The International Journal of Accounting*, vol. 24, pp. 42-56.
- \* Zarzeski, M.T. (1996). "Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices". *Accounting Horizons*. Vol. 10: 18-37
- پارسونز «مجله معرفت فرهنگی اجتماعی، سال ۲، شماره ۱، صص ۱۸۴-۱۵۳.
- \* گیدنز، آنتونی، (۱۳۸۲). *جامعه شناسی، ترجمه ی منوچهر صبوری کاشانی، تهران. نشر نی.*
- \* گی روشه، (۱۳۷۶). *جامعه شناسی تالکوت پارسونز، ترجمه عبدالحسین نیک گهر، تهران، موسسه فرهنگی انتشاراتی تبیان.*
- \* عظیمی هاشمی، مژگان، (۱۳۷۳). *عوامل موثر بر عام گرای. پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی. ۱۶۹ صفحه.*
- \* غریبی، حمید رضا، (۱۳۹۰). «بررسی رابطه بین اعتماد اجتماعی و گرایش به نوسازی در بین دانشجویان دانشگاه پیام نور شیراز» پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه پیام نور شیراز.
- \* محمودی میمند، محمد، شیره پزآرانی، علی اصغر، (۱۳۹۲). «شناسایی عوامل موثر بر اعتماد عام گرایانه در سازمان ها (مطالعه موردی : سازمان های دولتی و عمومی شهرستان کاشان)» پژوهش نامه مدیریت تحول، سال پنجم، شماره ۹، صص ۱۷۲-۱۹۵.
- \* میرفردی، اصغر، (۱۳۸۸). «عام گرایی و زمینه های تاثیرگذار بر آن در مناطق در حال توسعه: مورد مطالعه شهر یاسوج» پژوهش نامه ی علوم اجتماعی، سال نهم، شماره ی ۱، ۱۱۳-۱۴۰.
- \* میرفردی، اصغر، احمدی، سیروس، رفیعی بلداجی، زهره، (۱۳۸۹). «جهت‌گیری ارزشی توسعه محور معلمان و عوامل اجتماعی و اقتصادی تاثیر گذار بر آن (مورد مطالعه معلمان شهرستان بروجن)» نامه پژوهش فرهنگی، سال یازدهم، شماره ی ۱۱، ۱۹۷-۲۲۷.
- \* نواح، عبدالرضا، نبوی، عبدالحسین، بقراط، لادن، (۱۳۹۳). «عوامل اجتماعی- فرهنگی موثر بر رفتار همیارانه- غیر همیارانه افراد در موقعیت‌های متعارض میان منافع فردی و منافع جمعی» فصلنامه توسعه اجتماعی، دوره هشتم، شماره ی ۱، ۱۱۵-۱۵۰.
- \* Belkauei, R, A.(1995). "The cultural shaping of accounting", Greenwood Publishing Group, Printed in the United States of America: 157 Pages.
- \* Blundo, S, D., Ferrari, M, A., Hoyo, F, A., Riccardi, P, M., Muina, G.E, F., (2018). "Improving sustainable cultural heritage restoration work through life cycle assessment based model". *Journal of Cultural Heritage*, Vol. 32, pp. 221-231.
- \* Borker, R, D., (2017). "Russia and Ukraine: A comparison of cultural accounting orientation". *The Business and Management Review*, Vol. 8, No.4, pp. 269-279.

## یادداشت‌ها

1. Interdisciplinary
2. Cultural Accounting
3. cole
4. Belkauei
5. Parsons
6. Giddens
7. Coleman
8. Boudon
9. Herbert Simon
10. bounded rationality
11. Generalism & Specialism
12. Alexander
13. Conceptual Abilities
14. Intelligence
15. Cultural Intelligence
16. Technique
17. Science
18. Jaggi
19. social values
20. cultural matrix
21. Ley et al
22. Pattern Variables
23. <sup>1</sup>Hoselitz
24. Noar et al
25. Global Leadership and organizational Behavioral Effectiveness(GLOBE)
26. Orij
27. Gunkel et al
28. Borker
29. Blundo et al