



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۶ / شماره ۴ (پیاپی ۶۴) / زمستان ۱۴۰۶
صفحه ۳۳ تا ۵۰

شناسایی و رتبه بندی عوامل علی، زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با رویکرد داده بنیاد

مهدی فلاح دوست

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران
mehdigilani61@gmail.com

مهدی مشکی میاوقی

دانشیار، گروه مالی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
m_meshki@pnu.ac.ir

صغری برای نوکاشتی

استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران
Barari@iaurasht.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۶/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۲۸

چکیده

در چند دهه اخیر، تحقیقات در حوزه حسابداری بر پایه رئالیسم انتقادی، رشد قابل توجهی یافته است. از سوی دیگر اخلاق و فرهنگ نقش مهمی در حسابداری دارند زیرا استانداردهای رفتار و تصمیم گیری در این حرفه را تعیین می کنند. بر این اساس هدف از انجام این پژوهش شناسایی و رتبه بندی عوامل علی، زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری بوده است. این پژوهش از نوع آمیخته و با تکیه بر رویکرد نظریه داده بنیاد انجام گردید. جمع آوری داده ها در این پژوهش، از طریق مصاحبه ساختاریافته عمیق با خبرگان تا حصول به اشباع نظری تا نفر پانزدهم انجام گردید. تجزیه و تحلیل داده ها بر اساس کدگذاری بر پایه رهیافت نظام مند استراوس و کوربین (۱۹۹۸) و اعتبار سنجی مدل ارائه شده با استفاده از تحلیل عاملی صورت گرفت. نتایج نشان داد مولفه های فردی، درون سازمانی، برون سازمانی، منافع تصمیم گیری و مولفه های اخلاقی و فرهنگی به عنوان عوامل علی، مولفه های استانداردهای پذیرفته شده، اخلاق و فرهنگ، سازمانی و اجتماعی به عنوان عوامل زمینه ای و مولفه های تفکر انتقادی به عنوان عوامل محوری در مدل ارائه شده می باشند.

واژه های کلیدی: عوامل علی، عوامل زمینه ای، عوامل محوری، رئالیسم انتقادی، اخلاق و فرهنگ حسابداری.

۱- مقدمه

امروزه، سیستم های حسابداری در چارچوب سازمان، به جای اینکه پدیده های فنی باشند، ریشه در پدیده های اجتماعی دارند و باید از این طریق درک شوند. برای درک سیستم های حسابداری به عنوان یک پدیده اجتماعی، باید تحول بزرگی در رویکردها و دیدگاه هایی که تاکنون مورد استفاده قرار گرفته اند، رخ دهد. یکی از رویکردهای مورد استفاده برای درک این پدیده در زمینه اجتماعی، رویکرد رئالیسم انتقادی^۱ (واقع گرایی انتقادی) است (خواجوی و نعمت الهی، ۱۳۹۹). رئالیسم انتقادی با ردیابی منشأ خود به آثار پیشگام باسکار (۱۹۷۹) تأثیر فزاینده ای بر حوزه های علمی مشابهی مانند مطالعات سازمان و مدیریت اعمال کرده است (Bhaskar, ۱۹۷۹). با این حال تأثیر آن بر ادبیات حسابداری طولانی مدت نسبتاً گذرا بوده است و تنها در دهه گذشته بود که محققان حسابداری از آن برای بحث در مورد موضوعات پارادایماتیک و روش شناختی استفاده گسترده تر و واضح تری کرده اند (Ashraf & Uddin, ۲۰۱۵). صورت های مالی منبع اطلاعاتی مهم برای انعکاس وضعیت مالی، نتایج عملکرد و جریان های نقدی واحدهای تجاری شناخته شده است و به همین دلیل تهیه آن از اهمیت بالایی برخوردار است. مهم ترین منبعی که به جهت تصمیم گیری در اختیار استفاده کنندگان قرار داده می شود، گزارشاتی می باشد که از آنها به عنوان گزارشگری مالی^۲ نام برده می شود، که شامل آن دسته از گزارش های حسابداری می باشد که با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می گیرد (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۶). حسابداری باید سطح بالایی از صحت و درستی را در خدمات حرفه ای خود رعایت کند و تصمیم گیری اخلاقی آنان برای کسب بازار سرمایه کارا و منصفانه و تخصیص بهینه منابع ضروری می باشد. اخلاق و فرهنگ در رشته حسابداری توجه زیادی را در سراسر جامعه به خود معطوف کرده، زیرا حرفه حسابداری با بحرانهای اخلاقی بیگانه نیست و دلیل این عامل عبارت است از نقش مهم و پرمعنای رفتار اخلاقی در حفظ و بقای یک جامعه مدنی و وجود تعداد پرشمار از رفتارهای ضد اخلاقی در حرفه (محمدی نافیچی و علیخانی، ۱۳۹۹). اخلاق موضوع جامعی است که تمام جنبه های زندگی انسان را پوشش می دهد. رشد روز افزون جوامع انسانی و پیچیده تر شدن روابط اجتماعی، نیازهای جدیدی را ایجاد می کند. ظهور مشاغل مختلف نتیجه تلاش برای پاسخ به این نیازها است 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). رعایت اخلاق در حسابداری^۳، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحران های اخلاقی بیگانه نیست. رعایت اخلاق و فرهنگ در جامعه حسابداری به نوعی منجر به سعادت و رفاه ذینفعان، اعتباردهندگان سرمایه گذاران است و موضوع مورد نیاز تمام جوامع سازمان ها، حرفه ها و شرکت ها می باشد. اخلاق حسابداری موضوع مهمی است، چرا که حسابداری، پرسنلی کلیدی می باشد که به اطلاعات مالی افراد و واحدها دسترسی دارد. اخلاق مهم است زیرا دقت، گشودگی، مسئولیت پذیری و حرفه ای بودن را ارتقا می دهد. وقتی صحبت از حسابداری به میان می آید، شرکت هایی که اخلاق را در اولویت قرار می دهند، به احتمال زیاد با ذینفعان خود اعتماد ایجاد می کنند، از ضررهای مالی جلوگیری می کنند و در بلندمدت موفق می شوند (Uddin et al, ۲۰۱۳). بر این اساس، به دنبال بسیاری از طوفان ها و رسوایی های بزرگ حسابداری، شرکت های سهامی بسیاری خواستار یه کارگیری اخلاق در حرفه حسابداری و همینطور آموزش اخلاق در دوره تحصیلات کلاسیک حسابداری شده اند. در خصوص اهمیت تصمیم گیری اخلاقی حسابداران در ارتقای اعتبار حرفه، این موضوع مطرح می گردد که چه عواملی باعث می شود تا ارزش های اخلاقی حسابداران ارتقا یابد (سیاسی، ۱۳۹۰). در ارتباط با فرهنگ زارزسکی (۱۹۹۶) مشاهدات عمیقی از نحوه استخراج شیوه های حسابداری متفاوت بین فرهنگ ها ارائه داد و بیان داشت که استانداردهای حسابداری، قوانین مکتوب حسابداری، توسط شیوه های حسابداری، قوانین ضمنی حسابداری که در یک فرهنگ خاص اجرا می شوند، شکل می گیرند (Zarzeski, ۱۹۹۶). این قوانین ضمنی به دلیل شیوه ای که در آن روابط تجاری در فرهنگ های مختلف تکامل می یابد، به طور متفاوتی توسعه می یابند. روابط تجاری به دلیل محیط یا فرهنگی که در آن رابطه شکل می گیرد، از جمله عوامل خارجی مانند قوانین متفاوت، وضعیت اقتصادی و جو سیاسی متفاوت است. بنابراین، اگر استانداردهای حسابداری از رویه های حسابداری ناشی می شوند و رویه های حسابداری از طریق روابط تجاری توسعه یافته و تحت تأثیر فرهنگ قرار می گیرند، حسابداری به شدت تحت تأثیر فرهنگی است که در آن اعمال می شود (Young, ۲۰۱۳). اخلاق و فرهنگ حسابداری برای حسابداران حرفه ای و افراد متکی به خدمات حسابداری جایگاه خاصی دارد. رعایت اخلاق و فرهنگ در جامعه

³ Accounting Ethics¹ Critical Realism (CR)² Financial Reporting

در رفتار سازمان های دولتی و شرکت های تجاری خصوصی محسوب می شوند (Lee et al, 2016).

هدف اصلی حسابداری ارائه اطلاعات مفید برای استفاده کنندگان صورت های مالی جهت تصمیم گیری های مالی می باشد، در واقع یکی از اطلاعات مورد نیاز برای فرایند تصمیم گیری های اقتصادی، اطلاعات مالی می اشد که وظیفه تهیه آن بر عهده سیستم حسابداری است (حاتمیان و همکاران، ۱۳۹۷). در رابطه با هدف گزارشگری مالی اعتقاد بر این است که یک سیستم کنترل داخلی قوی، قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری که مبنای اخذ تصمیمات مدیران است را ارتقاء داده و خطرات تحریف با اهمیت را کاهش می دهد (غلامرضایی و مافی، ۱۳۹۴). طی سال ها، رسوایی های حسابداری جهانی متعددی رخ داده است که موجب ضرر میلیاردها دلاری سرمایه گذاران و سهامداران شده است. شرکت های حسابداری با جعل اطلاعات یا ارائه نادرست آن، از اقدامات غیراخلاقی استفاده کرده اند. بحران های تجاری انگلستان (۱۹۲۹-۱۹۳۳)، بحران مکزیک (۱۹۹۴)، بحران آسیا (۱۹۹۷)، بحران روسیه (۱۹۹۸)، بحران شرکت های آمریکایی (۲۰۰۱-۲۰۰۲) و بحران اقتصادی جهانی (۲۰۰۸) از این دسته می باشند. در این راستا، سقوط شرکت های انرون، ورلد کام و پارمالات همراه با تقلب باعث بی اعتبار شدن یکی از بزرگ ترین موسسات حسابرسی جهان (آرتور اندرسن) و سقوط آن شد. مروری بر کلاهبرداری های گسترده در بازار جهانی، گسترش فساد و کلاهبرداری در مدیریت بنگاه های اقتصادی را نشان می دهد. از آنجا که اعتبارسنجی گزارش های مالی بنگاه های اقتصادی توسط حسابرسان مستقل انجام می شود، نقش و مسئولیت حسابرسان در چند سال اخیر موضوع اصلی بازار سرمایه بوده است (داوودی نصر و همکاران، ۱۳۹۷).

رئالیسم انتقادی

کلمه رئال به معنای حقیقی و واقعی و ریشه در کلمه (res) به معنای چیز می باشد. رئالیسم، اصطلاحی در فلسفه، هنر، و ادبیات است. تعابیر مختلفی برای تعریف رئالیسم بیان گردیده است. به گفته انگلس، رئالیسم به تصویر کشیدن شخصیت های معمولی در شرایط معمولی در عین وفاداری به جزئیات است. در آثار واقع گرایانه تعامل شخصیت و محیط ضروری است که انگیزه رشد و شکل گیری آن است (اکبرزاده و کریمی، ۱۴۰۰). تاکنون انواع مختلفی از رئالیسم نظیر رئالیسم سطحی^۲، رئالیسم

حسابداری، به نوعی منجر به سعادت و رفاه ذینفعان، اعتباردهندگان، سرمایه گذاران است (محمدی نافچی، ۱۳۹۹). یکی از رویکردهایی که محققان مطابق با هستی شناسی دوره پسامدرن به آن توجه کرده اند، رویکرد انتقادی در تحقیقات علوم اجتماعی است (خواجه و نعمت الهی، ۱۳۹۹). رئالیسم تعبیر فلسفی دیرپایی است که معنای آن اعتقاد به واقعیت اندیشه ها بود و در برابر مشرب اصالت وجود اسمی قرار داشت که پیروانش اندیشه ها را جزء نام یا امری انتزاعی تلقی نمی کردند (ولک، ۱۳۹۶). 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 (Modell, 2017). در حال حاضر، نیاز به مطالعات انتقادی در حسابداری، نسبت به زمانی که برای نخستین بار پروژه حسابداری میان رشته ای و انتقادی ظهور کرد، آشکار است. پروژه آکادمیک که به عنوان دیدگاه های بین رشته ای و انتقادی در حسابداری^۱ شناخته شد. اکنون وارد دهه پنجم خود شده است. در این دهه ها شاهد شکوفایی جامعه جهانی بوده ایم که توسط طیف وسیعی از کنفرانس های بین المللی در جوامع تحقیقاتی، حفظ و تداوم یافته است (Smyth et al, 2022).

این تحقیق با هدف شناسایی و رتبه بندی عوامل علی و زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری انجام شده است. دانش افزایی این پژوه علاوه بر تقویت نتایج این پژوهش با نظر به دیدگاه رئالیسم انتقادی علاوه بر تمرکز بر اخلاق و فرهنگ حسابداری، می تواند راهکاری برای رفع کاستی ها و مشکلات سیاسی، اجتماعی و فرهنگی موجود و حاکم بر حوزه حسابداری ارائه نماید.

چارچوب نظری

حرفه حسابداری

نیاز به حرفه حسابرسی و حسابداری به عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری مالی و اطلاع دهی روز به روز در حال افزایش می باشد (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴). قضاوت دقیق حسابرسان برای اطمینان از استفاده اقتصادی و کارآمد از منابع مالی مورد نیاز است. بنابراین حسابرسان عامل مهمی برای دولت و بخش خصوصی در تضمین درک خوب و همچنین اعتبار خوب

² Real

³ Shallow Realism

¹ Interdisciplinary and Critical Perspectives on Accounting (ICPA)

انتقادی احتمالات اجرایی را تشخیص می دهند در حالی که اصرار دارند که اثرات اجرایی همیشه مشروط به واقعیت های موجود مانند واقعیت هایی هستند که در ساختارهای اجتماعی دیرپای خود را نشان می دهند (Baker & Modell, 2019).

واقع گرایان انتقادی ضمن شناخت پتانسیل تغییر اجتماعی، تأکید می کنند که ساختارهای موجود اغلب تأثیر مهم و تثبیت کننده ای بر توسعه اجتماعی می گذارند، زیرا حداقل برخی از قدرتهای علی دارای ویژگی های نسبتاً پایداری هستند و بنابراین رویدادها را با درجه خاصی از ثبات و منظم تحت تأثیر قرار می دهند. رئالیسم انتقادی تأکید دارد عناصر کلی یک واقعیت شامل ساختارها و سازوکارها، به طور مستقل وجود دارند و دانش ما نسبت به آنها محدود است. در همین راستا باسکار (1975) دو بعد متمایز از هستارها و دانش معرفی میکند. هستارهای لازم یا ناگذرا یا غیر ترجمانی⁵ که مستقل از انسان و توانایی وی برای درک و فهم هستند و هستارهای متعددی یا گذرا یا ترجمانی⁶ که وابسته به شناخت و برداشت انسان هستند. به گمان وی، شناخت هستارهای غیرترجمانی که همان ساختارها هستند، از طریق فعالیت اجتماعی، که همان نظریه پردازی است، یا بعد ترجمانی معرفت صورت می گیرد (پورکریمی و همکاران، 1393). در رویکرد رئالیستی، اعتقاد به رابطه عینی، ذهنی به جای رابطه ذهنی، ذهنی (دیدگاه متعلق به آرمانگرایی) به عنوان یک اصل اساسی مورد پذیرش می باشد (Smyth 2022, et al.). یکی از پیشرفت های مهم رئالیسم انتقادی، کمک آن به تمرکز بر ماهیت واقعیت و بینش آن است که ما می توانیم دانش مفیدی در مورد دنیای واقعی ایجاد کنیم، در حالی که خطاپذیری ادعاهای دانشی را که در مورد آن انجام می دهیم، تشخیص می دهیم (Brunson et al, 2023).

رئالیسم انتقادی در حسابداری

امروزه رویکرد انتقادی در حسابداری، مانند علوم اجتماعی دیگر جایگاه خود را پیدا نموده است، نظریه های متعارف حسابداری تا دهه 1970 در این رشته غالب بودند ولی در این دهه، بحران اجتماعی و اقتصادی باعث گردید که جایگاه خود را از دست بدهد. در این زمان اجتماعات دانشگاهی فروپاشی پارادایم موجود را پذیرفتند و شروع به توسعه ابعاد سیاسی و اجتماعی حسابداری نمودند. از آن پس در پیشینه پژوهش، نام حسابداری انتقادی⁷ به چشم میخورد (Oguri, 2002). حسابداری انتقادی موضوعی

مفهومی¹، رئالیسم محتاط²، رئالیسم دقیق³ و رئالیسم ژرفانگر⁴ یا انتقادی معرفی شده اند. رئالیسم انتقادی رویکردی نسبتاً جدید به فلسفه علم است که از کار روی باسکار (1975) سرچشمه گرفته و 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 دانست، هرچند ناقص، و ایده های ما درباره واقعیت با آزمایش آن ایده ها در برابر مشاهدات و داده ها بهبود می یابد. در راستای سازه انگاری اجتماعی، معنا و نیت را برای درک کنش انسان و زندگی اجتماعی ضروری می داند و ماهیت وابسته، ناقص و خطاپذیر دانش را می شناسد. 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 (Brunson et al, 2023).

ادعاهای روشنگرانه رئالیسم انتقادی در تحقیقات و توانایی آن در درک بهتر پدیده ها باعث شده است که محققان بیشتری در مقایسه با انواع دیگر از این نوع رئالیسم طرفداری کنند. واقع گرایی انتقادی بر هستی شناسی استوار است که یک موضع نسبتاً واقع گرایانه و یک موضع سازه گرایانه اجتماعی متوسط را ترکیب می کند و تأثیر پایدار ساختارهای اجتماعی را در مرکز صحنه قرار می دهد. واقع گرایان انتقادی می پذیرند که عوامل انسانی در خلأ ساختاری عمل نمی کنند و ساختارهای اجتماعی موجود معمولاً تأثیر قوی، اما فقط تا حدی قابل مشاهده بر تمایل به تغییر اجتماعی دارند. آنها همچنین تمایز دقیقی بین ساختارهای اجتماعی که مقدم بر اعمال اختیار انسانی هستند و از آن ناشی می شوند، قائل می شوند. ساختارهای اجتماعی موجود اغلب عمیقاً ریشه دار و آغشته به قدرت های علی یا پتانسیل ایجاد رویدادهای خاص با درجه خاصی از نظم هستند. همانطور که انسان ها با چنین ساختارهایی درگیر می شوند، برخی از قدرت های علی آنها فعال می شود و این قدرت ها متعاقباً یکدیگر را تقویت یا مقابله می کنند و فرآیندهای پیچیده بازتولید یا دگرگونی ساختاری را ایجاد می کنند. واقع گرایان

⁵ Intransitive

⁶ Transitive

⁷ Critical accounting

¹ Conceptual Realism

² Cautious Realism

³ Subtle Realism

⁴ Depth Realism

است. اخلاق را از دیدگاه مدیریتی، به عنوان مقررات و اصولی که اشاره بر درست یا نادرست بودن رفتار و عملکرد کارکنان یا مردم دارد، تعریف شده است. اگرچه امکان دارد رعایت اصول اخلاقی در کوتاه مدت بر عملکرد شرکت اثرات نامطلوب بگذارد، ولی در بلندمدت سودآور خواهد بود (پارساییان و اعرابی، ۱۴۰۱). اخلاق موضوعی رایج و مورد نیاز در تمام حرفه های فعال در جهان است زیرا اگر اخلاق حرفه ای در یک حرفه وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد، در غیر این صورت باید منتظر نابودی آن حرفه باشیم (باباجانی و همکاران، ۱۴۰۰).

سنگ بنای حسابداری، اخلاق است که همه جنبه های حسابداری از نحوه اجرای قوانین و استانداردها گرفته تا تصمیماتی که به صورت روزانه گرفته می شود را در بر می گیرد (Young, ۲۰۱۳). اخلاق در حسابداری و مدیریت و سایر شرکا در فرآیند گزارشگری مالی برای سرمایه گذاران و استفاده کنندگان از صورت های مالی اهمیت بالایی برخوردار است. به عبارت دیگر فرهنگ اخلاقی یک شرکت می تواند از بروز جرایم مالی جلوگیری کند (William, ۲۰۱۵).

اخلاق انتقادی با حسابداری انتقادی رابطه مستقیمی دارد چون اخلاق و رفتار در این حوزه اهمیت زیادی دارد. اگر حسابدار اخلاق انتقادی نداشته باشد نمی تواند منفعت همه گروه ها را در نظر بگیرد به همین دلیل محاسبات به خوبی صورت نمی گیرد. اخلاق انتقادی بر اصول اخلاقی مبتنی است که تضاد میان سیستم و مشارکت کنندگان را برطرف می سازد. محققین این حوزه برای حل بحران های اخلاقی از ابزار کنش ارتباطی کمک می گیرند که از یک زبان مشترک نشأت می گیرد. با این روش بستری مناسب برای ایجاد حسابداری انتقادی فراهم می شود. این سیستم به سمتی جذب شده که وقایع آن به دلیل تکرار و روزمرگی مشروع جلوه می کنند. حسابداری انتقادی به یک نقش منفعل و پویا تبدیل شده که در تحلیل صورت های مالی هم نقش بسزایی دارد. جای اخلاق دربرخی شاخه های حسابداری از جمله انتقادی خالی است به همین دلیل امروزه این موضوع اهمیت زیادی پیدا کرده است (Copeland, ۲۰۱۵).

فرهنگ نیز اغلب به عنوان یکی از مهمترین و قدرتمندترین عوامل محیطی مؤثر بر سیستم حسابداری کشور در نظر گرفته می شود. در جوامع بشری به طور کلی تعامل بین منابع انسانی و غیر انسانی وجود دارد. اکنون با توجه به اینکه فرهنگ بر منابع انسانی تأثیر می گذارد و حسابداری یک فعالیت اجتماعی است که منابع انسانی و غیر انسانی را به هم پیوند می دهد و در بر می گیرد، می توان ادعا کرد که فرهنگ بر حسابداری و رویه ها، روش ها و استانداردهای آن تأثیر می گذارد. اخلاق و فرهنگ حسابداری یا اخلاق حرفه ای در حسابداری در درجه اول رشته

است که پتانسیل زیادی برای توسعه دارد. با این حال، ارائه تعریف دقیقی از حسابداری انتقادی بسیار دشوار است. مفهوم حسابداری انتقادی از رویکردهای میان رشته ای در تحقیقات حسابداری در دهه ۱۹۷۰ ظهور کرد و به دنبال ترکیب نظریه های غیراقتصادی و روش های غیر شاهدی به منظور کشف مولفه های رفتاری، سازمانی و اجتماعی حسابداری بود (Richardson, ۲۰۱۵). در حسابداری انتقادی، آموزش مهارت های اخلاقی بسیار مهم است و اگر حسابدار به این مهارت های مهم توجه کند، می تواند سیستم حسابداری را به بهترین شکل ممکن مدیریت کند. مدیریت زمان، رعایت اخلاق و درستکاری و داشتن تفکر انتقادی، سرعت و دقت محاسبات در سیستم حسابداری انتقادی از ویژگی های حسابداری انتقادی است. مهارت های مورد نیاز حسابداری انتقادی شامل (تسلط بر نرم افزارهای حسابداری، تسلط بر قوانین مالیاتی و قانون کار و مهارت های ارتباطی) بیان شده است (حاجی پور و برزگر، ۱۳۹۹).

از آنجا که واقع گرایی انتقادی تلاش می کند خود را به عنوان یک نظریه خنثی بین رویکرد تفسیری و ایجابی نشان دهد، به عنوان یک چارچوب مطالعاتی جدید در فرآیند تحقیقات حسابداری، صرف نظر از اینکه به کدام یک از جنبه های پارادایمی بیشتر مربوط است، مورد استفاده قرار می گیرد. باید توجه داشت که هیچ دلیلی وجود ندارد که بتوان از آن برای تایید ناتوانی مدل واقع گرایی انتقادی، حتی در پاسخ به سوالات صرفاً مثبت در زمینه تحقیقات حسابداری استفاده کرد. توانایی واقع گرایی انتقادی در استفاده از روش تحقیق کمی و کیفی و قابلیت بالقوه آن در پاسخ به سوالات تحقیق می تواند راه حل بسیاری از انتقادات وارده به تئوریهای اثباتی باشد (وطن پرست، ۱۳۹۵). 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. همچنین قصد دارد تحولاتی را در نهادهای سوسیال دموکراتیک پیشنهاد کند که از بازار فراتر می رود (و رهایی را تسهیل می کند) (Gómez & Larrinaga, ۲۰۲۳).

اخلاق و فرهنگ حسابداری

در جوامع گوناگون، اخلاق در مدیریت و به خصوص در سازمان ها و شرکت ها اهمیت ویژه ای داشته است، زیرا بر رفتار و عملکرد کارکنان تأثیر می گذارد. هنگامی که از مسئولیت اجتماعی سخن به میان می آید، عملاً ویژگی های اخلاقی حاکم بر آن نیز مدنظر است. اندیشه پاسخگویی اجتماعی، بر اصل درستی و رعایت اصول اخلاقی و ضوابط حاکم در سازمان استوار

ای از اخلاق کاربردی است، مطالعه ارزش های اخلاقی و قضاوت که در خدمات حسابداری و خدمات حسابرسی به کار می رود. هافستد 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. گری (۱۹۸۸) تصمیم گرفت این رابطه را با استخراج چهار ارزش حسابداری از ادبیات حسابداری مختلف و ارتباط آنها با ابعاد فرهنگی هافستد (۱۹۸۴) بررسی کند. ارزش های همبسته هافستد (۱۹۸۴) و گری (۱۹۸۸) اکثریت بنیاد را در تحقیقات فرهنگی و حسابداری انجام می دهند که امروزه انجام می شود (Young, ۲۰۱۳).

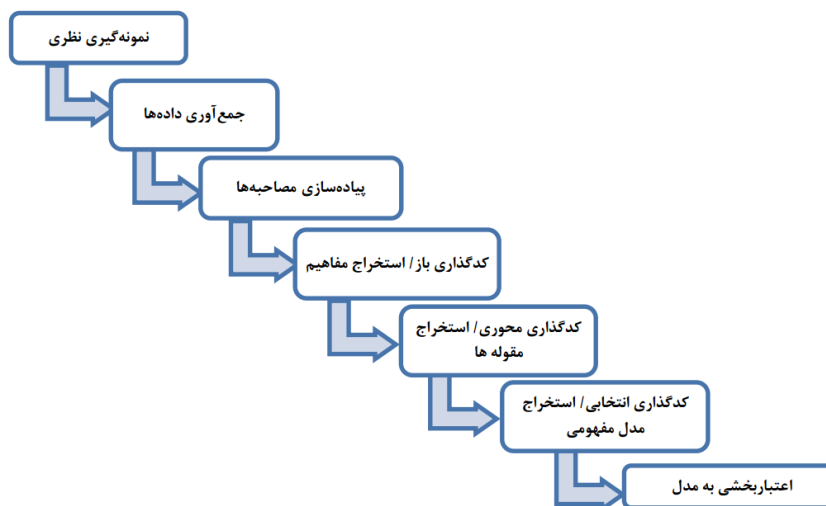
پیشینه تجربی پژوهش

محمدبیگی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی نشان دادند رابطه منفی و معنادار بین فرهنگ و آگاهی اخلاقی حسابداران رسمی ایران وجود دارد، همچنین یافته‌ها حاکی از رابطه مثبت و معنادار بین فرهنگ و تمایل به ریسک‌پذیری فردی، رابطه مثبت و معنادار بین تمایل به ریسک‌پذیری فردی و آگاهی اخلاقی، رابطه مثبت و معنادار بین آگاهی اخلاقی و قضاوت اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی میباشد. نوش فر و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی نشان دادند مولفه های سازه فردی، شرایط اجتماعی، شرایط اقتصادی، شرایط محیط کار، سن، عضویت رسمی، جنسیت، فرهنگ سازمانی، تجربه، هویت، مهارت کار، آرمان اخلاقی، نسبی گرایی، رهبری اخلاقی، قوانین و مقررات، ویژگی کار، تحصیلات و ویژگی شخصیتی از عوامل اثرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری هستند. 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 تصمیم‌گیری اخلاقی در حوزه حسابداری تحت تأثیر 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. نمازی و رجب دری (۱۳۹۸) در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که کلیه عوامل الگو شامل سازه های فردی، اجتماعی، اقتصادی- سازمانی و زیست محیطی دارای برآزش مناسب بوده و به ترتیب سازه های اجتماعی، فردی،

اقتصادی- سازمانی و زیست محیطی دارای بیشترین میزان برآزش هستند. همچنین، بررسی بار عاملی سازه فردی نشان داد که ابتدا مؤلفه «اعتدال و میانه روی» و سپس «عوامل عمومی» قرار دارد. در سازه اجتماعی نیز ترتیب بار عاملی به عوامل «انفرادی»، «مسئولیت اجتماعی» و «تعامل مؤثر» اختصاص دارد. در سنجش سازه اقتصادی- سازمانی نیز به ترتیب عوامل «تعهد حرفه ای و سازمانی»، «صفات عمومی»، «رعایت اصول و ضوابط حرفه ای»، «درستکاری» و «صلاحیت» دارای بیشترین بار عاملی هستند. افزون بر این، یافته‌ها نشان می‌دهند که علاوه بر سازه اقتصادی- سازمانی، عوامل دیگری مانند ویژگی های فردی، اجتماعی و زیست محیطی توسعه پایدار در اخلاق حرفه ای حسابداری مؤثر بوده که این ویژگی ها نیز با هم دارای ارتباط های متقابل تعاملی هستند. عبدلی و ابراهیمی (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر نگرش و شناخت اخلاق حسابداری به این نتیجه رسیدند که جنسیت تأثیری بر نگرش اخلاق حسابداری ندارد و بین حسابداران مرد و زن از نظر نگرش اخلاقی تفاوتی دیده نمی شود. همچنین تجربه حرفه ای و سن بر نگرش اخلاق حسابداری مؤثر است و شیوه های آموزشی نوآورانه در مقایسه با شیوه های آموزشی سنتی تأثیر معنادارتری بر میزان شناخت و نگرش اخلاق حسابداری دارد. که نگوین و دلاپورتاس (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان تأثیر فرهنگ سازمانی بر قضاوت اخلاقی حسابداران و قصد اخلاقی به این نتیجه دست یافتند که سه فرهنگ بررسی شده شامل خانواده محور، سلسله مراتب (قانون مدار) و بازار به ترتیب، فرهنگ خانواده محور تأثیر معنا دار و مثبتی بر قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی حسابداران دارد، فرهنگ بازار، نگرش آرام تری نسبت به سناریو های غیر اخلاقی نشان می دهند در حالی که حسابداران با نگرش سلسله مراتب (قانون مدار) دارای بالاترین نگرش اخلاقی می باشند (۲۰۲۲). Dellaportas & Nguyen (۲۰۲۱). سلین باود و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان : اخلاق حسابداری و تقسیم ارزش به این نتیجه دست یافتند که شش دسته از توجیهات غالب شامل تعهدات خصوصی، سودمندی، اهداف کمال گریانه، وظایف عمومی و تعهدات خاص بعلاوه منافع شخصی بیشترین استفاده را دارند (Celine Bode et al, ۲۰۲۱). سامنا و بندولار (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان اخلاق در شیوه های حسابداری و تأثیر آن بر عملکرد تجاری به این نتیجه دست یافتند که چگونه متغیرهای جمعیتی مختلف، به ویژه تمرکز بر فرهنگ، جنسیت و مذهب بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی یک فرد تأثیر می‌گذارد و فرهنگ لزوماً بر رفتار اخلاقی و تصمیم‌گیری تأثیر نمی‌گذارد، برعکس، بین باورهای دینی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی همبستگی مثبتی مشاهده شده است (Samena & Bandula, ۲۰۲۰).

روش شناسایی پژوهش

پژوهش حاضر، با استفاده از نظریه داده بنیاد مبتنی بر دستور العمل پیشنهادی استراوس و کوربین^۱ می باشد که از منظر فرایند اجرا (نوع داده ها) از نوع آمیخته و یا ترکیبی (کیفی- کمی) است. در این نوع پژوهش، یافته‌های حاصل از دو فاز کیفی و کمی در مرحله تفسیر یافته‌ها با یکدیگر ترکیب شدند. این پژوهش از لحاظ قطعیت اطلاعات از نوع پژوهش‌های اکتشافی و از نظر هدف در حیطه پژوهش‌های کاربردی قرار دارد. در مرحله اول این پژوهش که بخش کیفی می باشد، شناسایی عوامل علی و زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تکیه بر نظریه داده بنیاد استفاده شده است. به طور کلی نظریه پردازی داده بنیاد رهیافتی برای بررسی نظام مند داده های کیفی (نظیر مصاحبه ای انجام شده و پروتکل های مشاهده ها) با هدف تولید نظریه است. در نظریه داده بنیاد، فرآیند تحلیل داده ها با کدگذاری آغاز می‌شود، کدگذاری رویه ای نظام مند است که توسط استراوس و کوربین (۱۹۹۸) جهت کشف مقوله ها، مشخصه ها و ابعاد داده ها توسعه داده شده است. کدگذاری داده ها در این پژوهش شامل سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی می باشد. مراحل انجام پژوهش در شکل (۱) نشان داده شده است :



شکل ۱. مراحل انجام پژوهش

حسابرسی و اعضای هیات علمی دانشگاه ها در رشته حسابداری بودند انتخاب شدند. سپس با مراجعه به هر فرد خبره و آگاه، فرد واجد صلاحیت جهت افزایش غنای پژوهش، برای مصاحبه بعدی

فرناندیتیا و موسلیچاه (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان تاثیر کنترل داخلی، عوامل فردی و ارزش اخلاقی بر گرایش به تقلب حسابداری به این نتیجه دست یافتند که کنترل های داخلی تاثیر منفی معناداری بر گرایش به تقلب حسابداری دارد و افزایش اخلاق فردی که با رعایت اصول اخلاقی صحیح در فعالیت های روزمره قابل انجام باشد از انجام رفتارهای متقلبانه جلوگیری می کند. علاوه بر این، ارزش اخلاقی نیز تأثیر منفی معناداری بر تمایل به تقلب حسابداری دارد. کدهای اخلاق حرفه ای مناسب، ارزش اخلاقی را در حرفه ای بودن افراد افزایش می دهد که باعث به حداقل رساندن رفتار متقلبانه می شود (۲۰۲۰) ، *Fernandhytia & M Muslichah*. بیکر و مودل (۲۰۱۹) در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که واقع گرایی انتقادی در حالیکه افزود ای جالب به پروژة تحقیقاتی حسابداری انتقادی ارائه می کند، با چالش هایی مواجه است که اشکال ناگذر و گذرا ی دانش را از هم جدا میکند (۲۰۱۹) ، *Baker & Modell*.

سوال پژوهش

مولفه های اساسی و رتبه بندی شاخص های عوامل علی و زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری چیست؟

گام نخست در این پژوهش «نمونه گیری نظری» بوده است. در این مرحله، خبرگان و آگاهان حوزه حسابداری که شامل اعضای جامعه حسابداری رسمی کشور، مدیران ارشد و مالی موسسات

¹ Strauss & Corbin

استفاده از آزمون فریدمن و نرم افزار اس.پی.اس.اس رتبه بندی گردید.

یافته های پژوهش

مطابق با یافته های بخش کیفی، با تجمیع عوامل شناسایی شده از مصاحبه با خبرگان، اساسی ترین مولفه های عوامل علی و زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری، طی فرآیند کدگذاری داده ها در این بخش، استخراج و دسته بندی شدند. نگاره (۲) نتایج کدگذاری باز بر اساس کد ثانویه و کدهای مفهومی را ارائه کرده است. لازم به ذکر است اعتبار این عوامل (معیار تأیید روایی و پایایی در پژوهش های کیفی) بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت (استراوس و کوربین ۲۰۰۸) و کنترل اعضا برای ارزشیابی تأیید شد.

بر اساس نگاره (۲) عوامل علی شامل ۵ مفهوم (مولفه های فردی، درون سازمانی، برون سازمانی، منافع تصمیم گیری و اخلاق و فرهنگ حسابداری) و ۲۵ کد نهایی مستخرج از مصاحبه های انجام شده، می باشد. نتایج مربوط به بارهای عاملی استاندارد شده و مقادیر t متناظر جهت بررسی معنی داری بارهای عاملی عوامل علی در نگاره (۳) ارائه شده است.

نتایج مربوط به تحلیل عاملی تاییدی عوامل علی مدل پژوهش در نگاره (۳) نشان داد که تمامی بارهای عاملی بیشتر از ۰/۳ و نسبت های بحرانی نیز بیشتر از ۱/۹۶ بدست آمدند که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری بوده است، همچنین مقدار کای اسکوتر (مجذور کای) برابر با ۶۴۱/۶۱۵ با درجه آزادی ۲۶۵ و نسبت مجذور کای به درجه آزادی ۲/۴۲۱ به دست آمد. بر این اساس مدل تاییدی عوامل علی نگاره (۳-۱) مناسب بوده است. بر اساس نگاره (۲) عوامل زمینه ای شامل ۴ مفهوم (استانداردهای پذیرفته شده، اخلاق و فرهنگ، مولفه های سازمانی و اجتماعی) و ۲۲ کد نهایی مستخرج از مصاحبه های انجام شده، می باشد. نتایج مربوط به بارهای عاملی استاندارد شده و مقادیر t متناظر جهت بررسی معنی داری بارهای عاملی عوامل زمینه ای در نگاره (۴) ارائه شده است.

نتایج مربوط به تحلیل عاملی تاییدی عوامل زمینه ای مدل پژوهش در نگاره (۴) نشان داد که تمامی بارهای عاملی بیشتر از ۰/۳ و نسبت های بحرانی نیز بیشتر از ۱/۹۶ بدست آمدند که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری بوده است، همچنین مقدار کای اسکوتر برابر با برابر با ۴۹۸/۱۲۵ با درجه آزادی ۲۰۳ و نسبت مجذور کای به درجه آزادی ۲/۴۵۴ به دست آمد. بر این اساس مدل تاییدی عوامل زمینه ای نگاره (۴-۱) مناسب بوده است.

توسط مصاحبه شونده معرفی گردید (روش نمونه گیری گلوله برفی) و این فرآیند تا زمانی تکرار شد که پژوهشگر به اشباع نظری در استخراج مفاهیم دست یافت. گام دوم «جمع آوری داده ها» بود باشد که از طریق مصاحبه ساختارنیافته عمیق با خبرگان انجام گردید. هدف از انجام آن، شناسایی عوامل علی و زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری از دیدگاه خبرگان بوده است. مصاحبه عمیق با خبرگان تا حصول به اشباع نظری انجام شد. بدین صورت که 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 این به شرح نگاره (۱) می باشد:

نگاره ۱: ویژگی های جمعیت شناختی خبرگان

| ویژگی | | فراوانی | درصد فراوانی |
|---------------|------------------|---------|--------------|
| جنسیت | مذکر | ۱۱ | ۷۳/۳ |
| | مونث | ۴ | ۲۶/۷ |
| سن | کمتر از ۳۰ سال | ۱ | ۶/۷ |
| | بین ۳۰ تا ۴۰ سال | ۳ | ۲۰ |
| | بین ۴۱ تا ۵۰ سال | ۴ | ۲۶/۷ |
| | بین ۵۱ تا ۶۰ سال | ۳ | ۲۰ |
| میزان تحصیلات | بالای ۶۰ سال | ۴ | ۲۶/۷ |
| | لیسانس | ۴ | ۲۶/۷ |
| | فوق لیسانس | ۶ | ۴۰ |
| سابقه مرتبط | دکترا | ۵ | ۳۳/۳ |
| | کمتر از ۱۰ سال | ۳ | ۲۰ |
| | بین ۱۰ تا ۱۵ سال | ۴ | ۲۶/۷ |
| | بین ۱۶ تا ۲۰ سال | ۲ | ۱۳/۳ |
| | بالای ۲۰ سال | ۶ | ۴۰ |

گام بعدی، «پایه سازی مصاحبه ها» یا همان نسخه برداری از سخنان ضبط شده خبرگان بود. گام چهارم «کدگذاری باز» بود که در آن مفاهیم استخراج شدند. در گام پنجم «کدگذاری محوری» انجام شد که طی آن مقوله ها مشخص میگردند. در نهایت در گام ششم «کدگذاری انتخابی» اجرا شد که از این طریق، ابعاد مدل مفهومی شناسایی میگردد. در این گام، گزاره های حاصل یکپارچه سازی شده و در کنار هم قرار گرفتند و در نهایت مدلی ارائه شد. گام هفتم «اعتباربخشی به مدل» و نتایج پژوهش با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و با کمک نرم افزار آموس است. در بخش کمی نیز پس از تعیین و شناسایی عوامل علی و زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با تکیه به نظر خبرگان، مولفه های پیشنهادی، با

نگاره ۲: مقوله ها و مفاهیم شناسایی شده بر اساس کدگذاری باز

| مقوله کلی | کد محوری | مضامین مفهومی |
|---------------------------|---------------------------------|---|
| عوامل علی | مولفه های فردی | بروز رفتارهای گوناگون |
| | | خانواده، تربیت، عقاید و اعتقادات متفاوت |
| | | ارزش های اعتقادی و بینش ها |
| | | تحصیلات و تجربه کاری |
| | | فقدان درک صحیح و قضاوت اشتباه |
| | مولفه های درون سازمانی | منابع سازمانی پایدار |
| | | تخصص و تجربه کارکنان و آموزش |
| | | مسئولیت ها و استقلال کاری |
| | | ارزیابی اخلاقی کارکنان |
| | | نقص در ساختار سازمانی |
| | مولفه های برون سازمانی | استراتژی های همکاری |
| | | ارزش ها و باورهای حاکم بر جوامع |
| | | ساختارهای اجتماعی و اقتصادی |
| | | اقتصاد سیاسی |
| | | بروز عدالت اجتماعی |
| | منافع تصمیم گیری | کاهش نابرابری ها در جامعه و سازمان ها |
| | | رعایت ابعاد اخلاقی در فرآیند تصمیم گیری |
| | | نقض اخلاقیات در تصمیمات |
| اخذ تصمیمات اخلاقی پایدار | | |
| گسترش ارزش های حسابداری | | |
| اخلاق و فرهنگ حسابداری | کاهش تضاد منافع | |
| | نقد سیستم های اجتماعی و اقتصادی | |
| | توسعه محیط اخلاقی | |
| | بهبود شرایط اخلاقیات حسابداری | |
| | سازگاری فرهنگ و اخلاق حسابداران | |
| عوامل زمینه ای | استانداردهای پذیرفته شده | استانداردهای حسابداری معتبر |
| | | رعایت اصول اخلاقی و استانداردهای مشخص |
| | | بخشنامه ها، دستورالعمل ها و قوانین |
| | | سیاست ها و رهنمودهای واضح |
| | | نظارت و ارزیابی بر فعالیت های حسابداری |
| | مولفه های اخلاقی و فرهنگی | عملکرد اخلاقی و شفافیت اطلاعات |
| | | حفظ اصول اخلاقی |
| | | ارایه تصویر مثبت از سازمان |
| | | افزایش اعتبار و ساختن روابط |
| | | حفظ شفافیت، عدالت و اعتماد |
| مولفه های سازمانی | فرهنگ و ارزش فردی و سازمانی | |
| | ویژگی های ساختاری | |
| | تربیت و آموزش اعضای سازمان ها | |
| | وضوح وظایف شغلی | |
| | وجود تعارضات منافع | |
| مولفه های اجتماعی | دانش و تجربه و آگاهی افراد | |
| | بکارگیری شیوه های عملی | |
| | پدیده های اجتماعی | |
| | شرایط اقتصادی | |
| | فشارهای مالی | |
| رقابت بازار | | |

| مقوله کلی | کد محوری | مضامین مفهومی |
|-------------|------------------------|--|
| عوامل محوری | مولفه های تفکر انتقادی | انتظارات سهامداران |
| | | تاکید بر توانمند سازی |
| | | اندازه گیری عملکرد اخلاقی |
| | | توجه به فشارهای فرهنگی و اجتماعی |
| | | توجه به دیدگاه های مختلف |
| | | آزادی فردی |
| | | پیشرفت مستمر و تفکر کوتاه مدت و بلند مدت |
| | | برشگرایی اخلاقی |

نگاره ۳: معنی داری بارهای عاملی مدل تاییدی عوامل علی

| مسیر | مقدار استاندارد نشده | مقدار استاندارد شده | خطای معیار | نسبت بحرانی | سطح معنی داری |
|--|----------------------|---------------------|------------|-------------|---------------|
| بروز رفتارهای گوناگون ← مولفه های فردی | ۱/۰۰۰ | ۰/۸۰۶ | | | |
| خانواده، تربیت، عقاید و اعتقادات متفاوت ← مولفه های فردی | ۱/۰۳۸ | ۰/۸۰۵ | ۰/۲۱۵ | ۴/۸۳۷ | ۰/۰۰۰ |
| ارزش های اعتقادی و بینش ها ← مولفه های فردی | ۱/۰۷۸ | ۰/۶۸۳ | ۰/۲۷۵ | ۳/۹۲۱ | ۰/۰۰۰ |
| تحصیلات و تجربه کاری ← مولفه های فردی | ۰/۶۱۲ | ۰/۵۸۰ | ۰/۱۹۰ | ۳/۲۲۱ | ۰/۰۱ |
| فقدان درک صحیح و قضاوت اشتباه ← مولفه های فردی | ۰/۷۱۱ | ۰/۴۲۶ | ۰/۳۱۱ | ۲/۲۸۴ | ۰/۰۲۲ |
| منابع سازمانی پایدار ← مولفه های درون سازمانی | ۱/۰۰۰ | ۰/۸۰۴ | | | |
| تخصص و تجربه کارکنان و آموزش ← مولفه های درون سازمانی | ۰/۸۲۰ | ۰/۸۶۶ | ۰/۱۵۰ | ۵/۴۶۲ | ۰/۰۰۰ |
| مسئولیت ها و استقلال کاری ← مولفه های درون سازمانی | ۰/۸۱۷ | ۰/۷۴۱ | ۰/۱۸۵ | ۴/۴۱۱ | ۰/۰۰۰ |
| ارزبایی اخلاقی کارکنان ← مولفه های درون سازمانی | ۰/۴۱۰ | ۰/۳۷۷ | ۰/۲۰۲ | ۴/۸۹۲ | ۰/۰۰۰ |
| نقص در ساختار سازمانی ← مولفه های درون سازمانی | ۰/۹۸۳ | ۰/۸۰۰ | ۰/۲۰۱ | ۲/۰۲۷ | ۰/۰۴۳ |
| استراتژی های همکاری ← مولفه های درون سازمانی | ۰/۹۱۷ | ۰/۸۷۳ | ۰/۱۶۶ | ۵/۵۲۷ | ۰/۰۰۰ |
| ارزش ها و باورهای حاکم بر جوامع ← مولفه های برون سازمانی | ۱/۰۰۰ | ۰/۶۹۲ | | | |
| ساختارهای اجتماعی و اقتصادی ← مولفه های برون سازمانی | ۰/۸۸۶ | ۰/۸۱۴ | ۰/۲۱۴ | ۵/۱۳۷ | ۰/۰۰۰ |
| اقتصاد سیاسی ← مولفه های برون سازمانی | ۰/۹۵۷ | ۰/۵۶۹ | ۰/۳۲۶ | ۴/۹۳۸ | ۰/۰۰۳ |
| بروز عدالت اجتماعی ← مولفه های برون سازمانی | ۱/۱۲۰ | ۰/۸۸۰ | ۰/۲۵۲ | ۴/۴۵۱ | ۰/۰۰۰ |
| کاهش نابرابری ها در جامعه و سازمان ها ← مولفه های برون سازمانی | ۱/۳۶۸ | ۰/۸۹۵ | ۰/۳۰۳ | ۴/۵۱۹ | ۰/۰۰۰ |
| رعایت ابعاد اخلاقی در فرآیند تصمیم گیری ← منافع تصمیم گیری | ۱/۰۰۰ | ۰/۹۱۰ | | | |
| نقض اخلاقیات در تصمیمات ← منافع تصمیم گیری | ۰/۷۲۳ | ۰/۶۹۵ | ۰/۱۵۴ | ۴/۶۸۱ | ۰/۰۰۰ |
| اخذ تصمیمات اخلاقی پایدار ← منافع تصمیم گیری | ۰/۷۶۴ | ۰/۷۰۱ | ۰/۱۶۱ | ۴/۷۴۴ | ۰/۰۰۰ |
| گسترش ارزش های حسابداری ← منافع تصمیم گیری | ۰/۹۹۰ | ۰/۷۸۸ | ۰/۱۶۹ | ۵/۸۵۲ | ۰/۰۰۰ |
| کاهش تضاد منافع ← منافع تصمیم گیری | ۰/۹۴۰ | ۰/۸۰۸ | ۰/۱۵۳ | ۶/۱۵۰ | ۰/۰۰۰ |
| نقد سیستم های اجتماعی و اقتصادی ← اخلاق و فرهنگ حسابداری | ۱/۰۰۰ | ۰/۵۷۷ | | | |
| توسعه محیط اخلاقی ← اخلاق و فرهنگ حسابداری | ۱/۰۵۲ | ۰/۷۹۶ | ۰/۳۲۸ | ۳/۲۰۶ | ۰/۰۰۱ |
| بهبود شرایط اخلاقیات حسابداری ← اخلاق و فرهنگ حسابداری | ۱/۶۴۹ | ۰/۹۲۲ | ۰/۴۷۶ | ۳/۴۶۲ | ۰/۰۰۰ |
| سازگاری فرهنگ و اخلاق حسابداران ← اخلاق و فرهنگ حسابداری | ۱/۳۳۹ | ۰/۸۵۴ | ۰/۴۰۱ | ۳/۳۳۹ | ۰/۰۰۰ |

نگاره ۱-۳: معنی داری بارهای عاملی مدل تاییدی عوامل علی

| Model | NPAR | CMIN | DF | P | CMIN/DF |
|--------------------|------|----------|-----|------|---------|
| Default model | 60 | 641.615 | 265 | .000 | 2.421 |
| Saturated model | 325 | .000 | 0 | | |
| Independence model | 25 | 1128.638 | 300 | .000 | 3.762 |

نگاره ۴: معنی داری بارهای عاملی مدل تاییدی عوامل زمینه ای

| مسیر | مقدار استاندارد نشده | مقدار استاندارد شده | خطای معیار | نسبت بحرانی | سطح معنی داری |
|--|----------------------|---------------------|------------|-------------|---------------|
| استانداردهای حسابداری معتبر ← استانداردهای پذیرفته شده | ۱/۰۰۰ | ۰/۷۱۹ | | | |
| رعایت اصول اخلاقی و استانداردها ← استانداردهای پذیرفته شده | ۱/۰۰۴ | ۰/۷۶۸ | ۰/۲۲۳ | ۴/۵۰۶ | ۰/۰۰۰ |
| بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها، قوانین ← استانداردی پذیرفته شده | ۰/۷۳۷ | ۰/۴۶۴ | ۰/۲۶۹ | ۲/۷۳۸ | ۰/۰۰۶ |
| سیاست‌ها و رهنمودهای واضح ← استانداردهای پذیرفته شده | ۰/۹۲۲ | ۰/۶۳۴ | ۰/۲۴۸ | ۳/۷۲۴ | ۰/۰۰۰ |
| نظارت و ارزیابی بر فعالیت‌های حسابداری ← اخلاق و فرهنگ | ۱/۰۰۰ | ۰/۶۶۰ | | | |
| عملکرد اخلاقی و شفافیت اطلاعات ← اخلاق و فرهنگ | ۱/۰۰۷ | ۰/۸۰۸ | ۰/۲۵۶ | ۳/۹۳۲ | ۰/۰۰۰ |
| حفظ اصول اخلاقی ← اخلاق و فرهنگ | ۰/۸۸۳ | ۰/۷۰۲ | ۰/۲۵۳ | ۳/۴۸۶ | ۰/۰۰۰ |
| ارایه تصویر مثبت از سازمان ← اخلاق و فرهنگ | ۱/۰۳۳ | ۰/۷۲۶ | ۰/۲۸۸ | ۳/۵۸۶ | ۰/۰۰۰ |
| افزایش اعتبار و ساختن روابط ← اخلاق و فرهنگ | ۱/۰۳۲ | ۰/۶۸۴ | ۰/۳۰۳ | ۳/۴۰۷ | ۰/۰۰۰ |
| حفظ شفافیت، عدالت و اعتماد ← اخلاق و فرهنگ | ۰/۸۵۳ | ۰/۷۹۴ | ۰/۲۲۰ | ۳/۸۷۲ | ۰/۰۰۰ |
| فرهنگ و ارزش فردی و سازمانی ← اخلاق و فرهنگ | ۰/۹۳۹ | ۰/۶۸۱ | ۰/۱۶۶ | ۳/۳۹۳ | ۰/۰۰۰ |
| ویژگی‌های ساختاری ← مولفه‌های سازمانی | ۱/۰۰۰ | ۰/۸۹۳ | | | |
| تربیت و آموزش اعضای سازمان‌ها ← مولفه‌های سازمانی | ۰/۷۹۹ | ۰/۷۴۸ | ۰/۱۵۶ | ۵/۱۲۱ | ۰/۰۰۰ |
| وضوح وظایف شغلی ← مولفه‌های سازمانی | ۰/۸۰۸ | ۰/۷۵۶ | ۰/۱۵۵ | ۵/۲۱۱ | ۰/۰۰۰ |
| وجود تعارضات منافع ← مولفه‌های سازمانی | ۰/۹۶۱ | ۰/۸۲۴ | ۰/۱۵۷ | ۶/۱۰۲ | ۰/۰۰۰ |
| دانش و تجربه و آگاهی افراد ← مولفه‌های سازمانی | ۱/۰۰۰ | ۰/۸۵۳ | ۰/۱۵۳ | ۶/۵۵۲ | ۰/۰۰۰ |
| بکارگیری شیوه‌های عملی ← مولفه‌های سازمانی | ۰/۹۵۳ | ۰/۸۷۵ | ۰/۱۳۷ | ۶/۹۳۳ | ۰/۰۰۰ |
| پدیده‌های اجتماعی ← مولفه‌های اجتماعی | ۱/۰۰۰ | ۰/۷۱۵ | | | |
| شرایط اقتصادی ← مولفه‌های اجتماعی | ۱/۳۵۷ | ۰/۹۲۸ | ۰/۲۷۱ | ۵/۰۰۸ | ۰/۰۰۰ |
| فشارهای مالی ← مولفه‌های اجتماعی | ۱/۲۰۶ | ۰/۹۷۶ | ۰/۲۳۰ | ۵/۲۵۲ | ۰/۰۰۰ |
| رقابت بازار ← مولفه‌های اجتماعی | ۰/۹۷۳ | ۰/۶۵۳ | ۰/۲۷۸ | ۳/۴۹۵ | ۰/۰۰۰ |
| انتظارات سهامداران ← مولفه‌های جامعه | ۱/۵۵۷ | ۰/۸۱۹ | ۰/۳۵۴ | ۴/۴۰۲ | ۰/۰۰۰ |

نگاره ۴-۱: معنی داری بارهای عاملی مدل تاییدی عوامل زمینه ای

| Model | NPAR | CMIN | DF | P | CMIN/DF |
|--------------------|------|---------|-----|------|---------|
| Default model | 50 | 498.125 | 203 | .000 | 2.454 |
| Saturated model | 253 | .000 | 0 | | |
| Independence model | 22 | 987.797 | 231 | .000 | 4.276 |

در ادامه به بررسی اولویت اهمیت مولفه‌های مورد بررسی پرداخته شده برای دستیابی به نتایج دقیق تر، به رتبه بندی مولفه‌های علی، زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با استفاده از آزمون فریدمن پرداخته شده است که در نگاره (۶) به بیان نتایج آن اشاره شده است.

همانطور که مشاهده می شود، سطح معناداری کوچکتر از میزان سطح خطای ۵ درصد و سطح اطمینان ۹۵ درصد است، که نشان دهنده وجود تفاوت بین میانگین‌های مولفه‌های مورد بررسی می باشد. همانطور که ملاحظه می شود، در بین مولفه‌های پژوهش مولفه‌های اخلاق و فرهنگ، مولفه‌های سازمانی، منافع تصمیم‌گیری بیشترین اولویت‌ها را دارند.

بر اساس نگاره (۲) عوامل محوری شامل ۱ مفهوم (مولفه‌های تفکر انتقادی) و ۷ کد نهایی مستخرج از مصاحبه‌های انجام شده، می باشد. نتایج مربوط به بارهای عاملی استاندارد شده و مقادیر t متناظر جهت بررسی معنی داری بارهای عاملی عوامل محوری در نگاره (۵) ارائه شده است.

نتایج مربوط به تحلیل عاملی تاییدی عوامل محوری مدل پژوهش در نگاره (۵) نشان داد که تمامی بارهای عاملی بیشتر از ۰/۳ و نسبت‌های بحرانی نیز بیشتر از ۱/۹۶ بدست آمدند که در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری بوده است. همچنین مقدار کای اسکور برابر با ۱۳/۸۷۱ با درجه آزادی ۱۴ و نسبت مجذور کای به درجه آزادی ۰/۹۹۱ به دست آمد. بر این اساس مدل تاییدی عوامل محوری نگاره (۵-۱) نیز مناسب بوده است.

نگاره ۵: معنی داری بارهای عاملی مدل تاییدی عوامل محوری

| مسیر | مقدار استاندارد نشده | مقدار استاندارد شده | خطای معیار | نسبت بحرانی | سطح معنی داری |
|---|----------------------|---------------------|------------|-------------|---------------|
| تاکید بر توانمند سازی ← تفکر انتقادی | ۱/۰۰۰ | ۰/۸۰۲ | | | |
| اندازه‌گیری عملکرد اخلاقی ← تفکر انتقادی | ۰/۹۲۸ | ۰/۷۰۳ | ۰/۲۲۹ | ۴/۰۵۷ | ۰/۰۰۰ |
| توجه به فشارهای فرهنگی و اجتماعی ← تفکر انتقادی | ۰/۷۵۴ | ۰/۶۹۳ | ۰/۱۸۹ | ۳/۹۸۶ | ۰/۰۰۰ |
| توجه به دیدگاه‌های مختلف ← تفکر انتقادی | ۰/۹۳۹ | ۰/۶۵۱ | ۰/۲۵۴ | ۳/۶۹۲ | ۰/۰۰۰ |
| آزادی فردی ← تفکر انتقادی | ۰/۴۳۹ | ۰/۴۸۵ | ۰/۱۶۷ | ۲/۶۳۱ | ۰/۰۰۹ |
| پیشرفت مستمر و تفکر کوتاه مدت و بلند مدت ← تفکر انتقادی | ۱/۱۰۴ | ۰/۸۷۱ | ۰/۲۰۶ | ۵/۳۶۶ | ۰/۰۰۰ |
| برشگرایی اخلاقی ← تفکر انتقادی | ۱/۰۲۳ | ۰/۸۸۲ | ۰/۱۸۸ | ۵/۴۵۷ | ۰/۰۰۰ |

نگاره ۵-۱: معنی داری بارهای عاملی مدل تاییدی عوامل محوری

| Model | NPAR | CMIN | DF | P | CMIN/DF |
|--------------------|------|---------|----|------|---------|
| Default model | 14 | 13.871 | 14 | .459 | .991 |
| Saturated model | 28 | .000 | 0 | | |
| Independence model | 7 | 117.989 | 21 | .000 | 5.619 |

نگاره ۶: آزمون فریدمن مولفه های علی، زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری

| میانگین رتبه ها | مولفه ها |
|-----------------|---------------------------|
| ۶/۵۹ | مولفه های اخلاقی و فرهنگی |
| ۶/۵۷ | مولفه های سازمانی |
| ۶/۳۳ | منافع تصمیم گیری |
| ۶/۰۳ | مولفه های اجتماعی |
| ۶/۰۰ | مولفه های درون سازمانی |
| ۵/۳۲ | اخلاق و فرهنگ حسابداری |
| ۵/۱۰ | استانداردهای پذیرفته شده |
| ۴/۹۵ | مولفه های برون سازمانی |
| ۴/۵۲ | مولفه های فردی |
| ۳/۶۲ | مولفه های تفکر انتقادی |
| (۰/۰۰۰)۳۰/۲۱۶ | آماره خی دو(سطح معناداری) |

بحث و نتیجه گیری

این پژوهش به دنبال شناسایی و رتبه بندی عوامل علی، زمینه ای و محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری با استفاده از نظریه داده بنیاده بوده و نتایج نشان می دهد که مولفه های فردی، درون سازمانی، برون سازمانی، منافع تصمیم گیری، مولفه های اخلاقی و فرهنگی به عنوان عوامل علی، مولفه های استانداردهای پذیرفته شده، اخلاق و فرهنگ، سازمانی و اجتماعی به عنوان عوامل زمینه ای و مولفه های تفکر انتقادی به عنوان عوامل محوری در رتبه بندی و اولیت قرار دارند. بر این اساس که مولفه های علی رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری شامل عوامل فردی، درون سازمانی، برون سازمانی،

منافع تصمیم گیری و مولفه های اخلاقی و فرهنگی دسته بندی شده اند. مولفه های 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 که در رابطه با اخلاق و فرهنگ در حوزه حسابداری تاثیر بسزایی دارد. عوامل فردی، بیانگر ویژگی های ای است که جهت دستیابی به نقطه مطلوب در سازمان، وجود آن در روحیه های فردی و شخصی حسابداران ضروری است. در رابطه با مولفه های درون سازمانی می توان گفت وضعیت پایداری در منابع، تخصص و تجربه کارکنان و استراتژی های همکاری، همچنین استقلال کاری و ارزیابی

اجتماعی 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 پژوهش مولفه تفکر انتقادی به عنوان عامل محوری رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری بیان گردید. رئالیسم انتقادی با تقابلی نرم میان مثبت گرایی در حسابداری (حسابداری اثباتی) در پی بیان مولفه های مورد نیاز جهت بهتر، کامل شدن فعالیت ها و حرفه ها در سطح واقعی و ارتقا آن به سطح عالی می باشد. واقع گرایی انتقادی بر هستی شناسی استوار است که یک موضع نسبتاً واقع گرایانه و یک موضع سازه گرایانه اجتماعی متوسط را ترکیب می کند و تأثیر پایدار ساختارهای اجتماعی را در مرکز صحنه قرار می دهد. لذا در واقع توانایی تفکر انتقادی به عنوان یکی از اهداف اصلی آموزش در حوزه های مختلف شناخته شده است. بنابراین نمی توان انکار کرد که مهارت های تفکر انتقادی در حسابداری از جایگاه بالایی برخوردار است. تفکر انتقادی در حسابداری با تمرکز بر تضادها و ناسازگارهای بر تقویت حسابداری تأکید دارد و بر همین اساس لازمه اولیه تفکر انتقادی در حسابداری، اخلاق انتقادی می باشد.

با نظر به اینکه اخلاق و فرهنگ حسابداری پیش نیاز با اهمیت در دستیابی به کیفیت حسابداری است، لازم است موسسات حسابداری، همواره نسبت به بسترهای رعایت اخلاق، فرهنگ و مولفه های حاکم بر سازمان جهت اجرای استانداردهای حسابداری اهتمام داشته باشند. در این راستا پیشنهاد می گردد شرکت ها قوانین و مقررات لازم جهت ایجاد کمیته اخلاق و فرهنگ حسابداری را در دستور کار خود قرار دهند. با توجه به ماهیت چندلایه مفاهیم اخلاق و فرهنگ در حسابداری به برنامه ریزان و سیاستگذاران حوزه حسابداری پیشنهاد می گردد که با در نظر داشتن پیچیدگی های اخلاقی و فرهنگی در حسابداری و توجه به سطوح فردی، درون سازمانی و برون سازمانی در پی طرح ریزی صحیح چارچوبهای اخلاق و فرهنگی و افزایش رعایت اصول اخلاقی باشند. همچنین پیشنهاد می گردد که اصول و استاندارد های نوین اخلاقی با نگرش اصلاح و بهبود وضعیت موجود و تعیین سیاست های نوین اخلاقی با تفکر انتقادی در کتاب ها، دروس دانشگاهی و سازمان های مهم مرتبط با رشته حسابداری، حسابرسی، مدیریت و سایر رشته ها، آموزش، توسعه و نشر پیدا نمایند. یکی از محدودیت های این پژوهش عدم دسترسی به خبرگان و طولانی شدن فرآیند مصاحبه بوده است. همچنین نبود مطالعات پیشین مشابه با

اخلاقی در سازمان به عنوان شرایط علی از نگاه انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری است، گاهی حسابداران به دلیل عدم وجود منابع و نداشتن تخصص و تجربه لازم و همچنین فقدان روحیه مشارکت در انجام امور حرفه ای خود دچار چالش می گردند. همچنین مولفه های 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 نیز به مواردی در رابطه با حسابداران اشاره می کند، تصمیم گیری بطور کل متأثر از شخصیت و فرهنگ است و می تواند منجر به بروز رفتارهای غیر اخلاقی در این حرفه گردد، مواردی از جمله تضاد منافع و نقض اخلاقیات در تصمیمات بدون توجه به ارزش های حسابداری. یکی دیگر از مولفه های علی در این تحقیق مولفه های اخلاقی و فرهنگی است که لازمه دستیابی به اهداف حسابداری توسط حسابداران حرفه ای پابندی 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. مولفه های زمینه ای، رئالیسم انتقادی اخلاق و فرهنگ حسابداری شامل استانداردهای پذیرفته شده، اخلاق و فرهنگ حسابداری و مولفه های سازمانی و اجتماعی دسته بندی شدند. استانداردهای پذیرفته شده حسابداری شامل استانداردهای معتبر حسابداری، رعایت اصول اخلاقی در این استانداردها، همچنین بخشنامه ها و دستورالعمل های قانونی و مقرراتی و سیاست ها و رهنمودهای واضح اشاره شده در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری می باشد. 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. اخلاق و فرهنگ حسابداری به عملکرد اخلاقی و حفظ اصول اخلاقی و فرهنگی حسابداران، رعایت اصول فرهنگی و ارزش های فردی و سازمانی و شفافیت و رعایت عدالت و ایجاد اعتماد در عرصه حسابداری و نظارت و ارزیابی بر فعالیت های حسابداران، اشاره دارد. 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 مولفه های 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 مولفه های

معادلات ساختاری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵)، ۱۲۲-۹۹.

رابینز، استیون پی. (۱۴۰۱). مبانی رفتار سازمانی، ترجمه علی پارسایان، سیدمحمد اعرابی، تهران: دفتر پژوهشهای فرهنگی.

سپاسی، سحر، مهران، ساسان، ثقفی، علی، موسی خانی، محمد. (۱۳۹۰). عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۶(۳)، ۱۲-۲.

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

عبدی گلزار، بهمن، بادآورنهندي، یونس وزینالی، 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)، ۲۳۶-۲۱۱.

غلامرضایی، محسن و مافی، منصور. (۱۳۹۴). راهنمای ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، تهران: ترمه.

محمدبیگی، عرفان، عارف منش، زهره و 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)، ۲۸-۱.

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

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

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

Abdigolzar, 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].

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].

موضوع این پژوهش نیز از کاستی هایی بود که در انجام این پژوهش با آن روبه رو بوده است. پیشنهاد می شود برای افزایش تعمیم پذیری نتایج این پژوهش، تحقیقات مشابهی، مولفه های علی، زمینه ای و محوری ارایه شده در این پژوهش را در سایر حرفه ها و همچنین موسسات و سازمان های دولتی و خصوصی کشور مورد بررسی قرار دهند.

فهرست منابع

احمدی لنگری، حسین و گرکز، منصور. (۱۴۰۲). تاثیر اخلاق حسابداری بر چارچوبهای اخلاقی چندگانه، مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی، ۳(۳)، ۳۳-۷.

اکبرزاده، ناهید و کریمی، جان اله. (۱۴۰۰). نقد و بررسی مکتب ادبی رئالیسم انتقادی در ایران، پژوهشنامه انتقادی متون و برنامه های علوم انسانی، ۲۱(۱۰)، ۵۱-۲۹.

باباجانی، جعفر، ثقفی، علی، قربانی زاده، وجخ اله و رستگار، هیوا. (۱۴۰۰). اعتبارسنجی مدل سه بعدی آموزش صلاحیت های اخلاقی در رشته حسابداری. فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۷)، ۲۵-۱.

پورکریمی، مجتبی، صادقرزاده قمصری، علیرضا، مهر باقری نوعپرست، خسرو و محمدی، محمود (۱۳۹۳). تبیین فروضات هستی شناسی رئالیسم انتقادی باسکار و دلالت های آن بر پژوهش میان رشته ای، مطالعات میان رشتهای در علوم انسانی، ۲۳(۲۳)، ۱۷۲-۱۳۷.

حاتمیان، وحید، بابازاده، مریم و خاتم نژاد، نوید (۱۳۹۷). بررسی تاثیر قابلیت مقایسه صورتهای مالی بر ضریب واکنش سود حسابداری با تأکید بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۴)، ۱۶-۱.

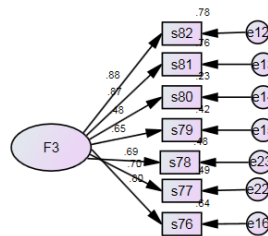
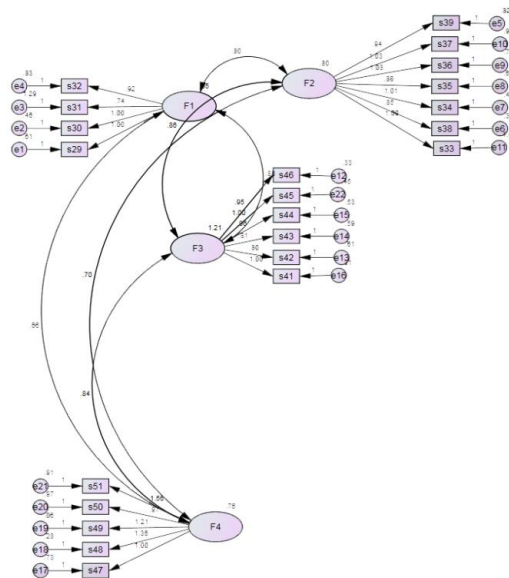
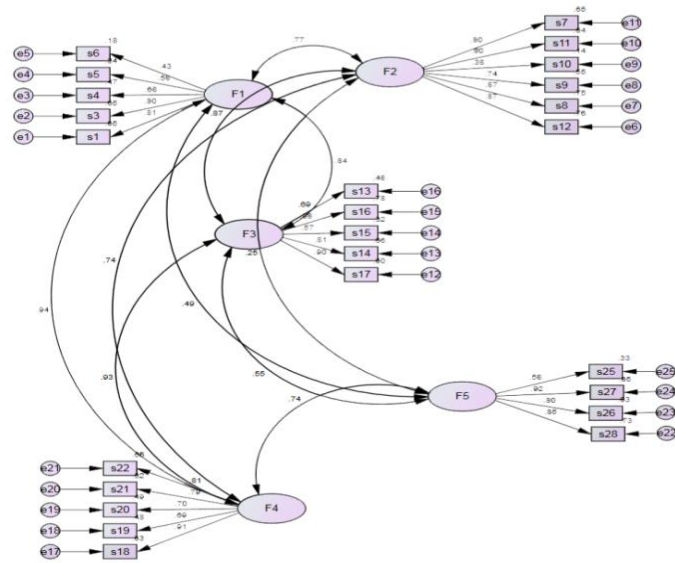
حاجی پور، فاطمه، برزگر، دکتر الهه. (۱۳۹۹). اهمیت اخلاق و رهبری اخلاقی حسابداران بخش عمومی. حسابداری سلامت، ۹(۱)، ۱-۲۰.

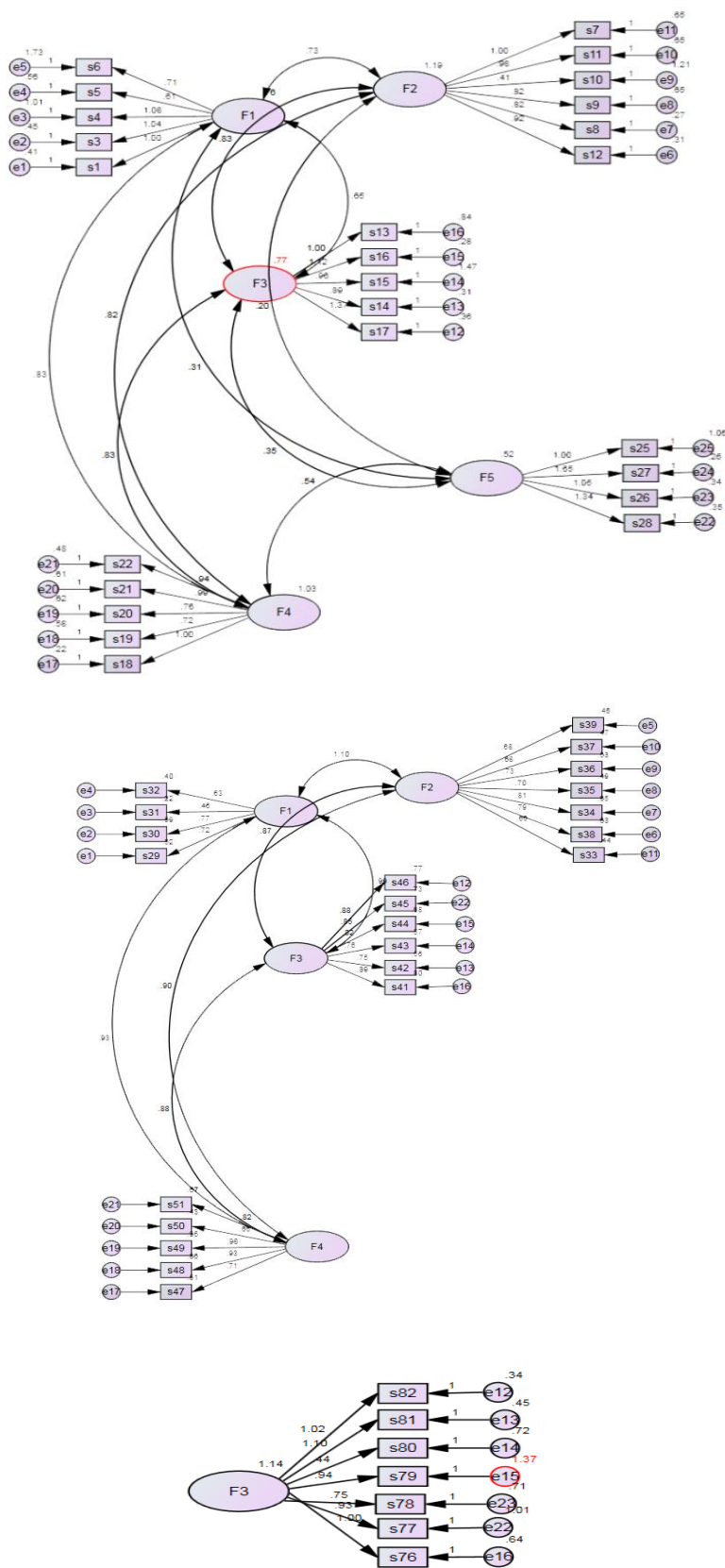
خواجوی، شکرالله و نعمت الهی، زعیمه. (۱۳۹۹). رویکرد انتقادی و نقش آن در حسابداری، نشریه علمی حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴)، ۸۶-۷۳.

داوودی نصر، مجید، طالب نیا، قدرت اله، رویایی، رضاعلی و صالحی امیری، سیدرضا. (۱۳۹۷). تبیین الگوی مناسب حسابرسی مسئولیت اجتماعی (اخلاق اجتماعی) شرکت ها از دیدگاه حقوق بشر و ارزش های اجتماعی با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل سازی

- 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].
- Pourkarim, M., SadiqZade Ghamsari, A., Bagheri Noeparast, K., & Mehrmohammadi, M. (2014). The Explanation of the Bhaskar's Critical Realism Ontological Assumptions and their Applications on Interdisciplinary Research. *Interdisciplinary Studies in the Humanities*, 6(3), 131-137. [In Persian].
- Richardson, A. J. (2015). *Quantitative research and the critical accounting project*. Critical Perspectives on Accounting.
- 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].
- Sepasi, S., Mehrani, S., Saghafi, A (2011). Factors Affecting Iranian Certified Public Accountant's Ethical Decision Making, *Ethics in Science and Technology*, 6(3), 6-12. [In Persian].
- Smyth, S., Uddin, S., Lee, B. (2022). Subject, method and praxis – Conducting critical studies in accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, (86), 10-24.
- Uddin, S., Ashraf, J., Stergiou, K. (2013). 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.
- Vatanparast, M. (2016). An Analytic Review to Positivism and Critical Realism in Accounting Research. *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(2): 41-54
- William E. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*; (126), 43–60.
- 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.
- Zarzeski, M. (1996). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *Accounting Horizons*, 10(1), 18-38.
- 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”). *Pizhuhish nāmah-i intiqādī-i mutūn va barnāmah hā-yi ulūm-i insāni* (Critical Studies in Texts & Programs of Human Sciences), 21(10), 27-51. [In Persian].
- Ashraf, J., Uddin, S. (2015). Military, ‘managers’ and hegemonies of management accounting controls: A critical realist interpretation. *Management Accounting Research*, (29), 13-26.
- Babajani, J., Saghafi, A., Gorbazadeh, V., & Rastegar Moghadam, H. (2021). Validating Three-dimensional Model of Ethical Competencies’ Education in Accounting Program. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(70), 1-25. [In Persian].
- Baker, M., Modell, S. (2019). Rethinking performativity: A critical realist analysis of accounting for corporate social responsibility. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 1-32.
- Bhaskar, R. (2008). *A realist theory of science*, Leeds Books, Leeds.
- 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.
- Davoudi Nasr, M., Talebnia, G., Royayi, R. A., & Salehi Amiri, S. R. (2018). Determining the Appropriate Model of Corporate Social Responsibility Auditing (Corporate Ethics) from the Perspective of Human Rights and Their Social Values Using Exploratory Factor Analysis and Structural Equation Modeling. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(25), 99-122. [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.
- Hajipoor, F., & Barzegar (Ph. D.), E. (2020). The Importance of Ethics and Ethical Leadership in Public Sector Accountants. *Journal of Health Accounting*, 9(1), 1-20. [In Persian].
- Hatamian, V., BABAZADHE, M., & Khatmanjhad, N. (2018). Investigating the Effect of Comparison of Financial Statements Reaction coefficient of accounting profit With an emphasis on audit quality In the companies accepted in the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*, 1(4), 87-101. [In Persian].
- KHAJAVI, S., Neamatollahi, Z. (2020). Critical Theory and its Role in Accounting. *MANAGEMENT ACCOUNTING*, 13(44), 73-86. [In Persian].
- Lee, S. C., Su, J. M., Tsai, S. B., Lu, T. L., & Dong, W. (2016). A comprehensive survey of government auditors’ self-efficacy and professional Development for improving audit quality. *SpringerPlus*, 5(1), 1263.

خروجی های آماری:







Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 16/ No. 64/ Winter 2027

Identifying and ranking the causal, contextual and central factors of critical realism of ethics and accounting culture with the foundation's data approach

Mehdi Fallah doust

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

Mehdi Meshki Miavaghi

Associate Professor. Finance, Payame Noor University, Tehran Iran.(Corresponding Author)
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

In the last few decades, research in the field of accounting based on critical realism has grown significantly. On the other hand, ethics and culture play an important role in accounting because they determine the standards of behavior and decision making in this profession. Based on this, the purpose of this research was to identify and rank the causal, contextual and central factors of critical realism of accounting ethics and culture. This research was of a mixed type based on the foundation's data theory approach. The data collection in this research was done through in-depth structured interviews with experts until reaching theoretical saturation up to the 15th person. Data analysis was done based on coding based on the systematic approach of Strauss and Corbin (1998) and validation of the presented model using factor analysis. The results showed individual, intra-organizational, extra-organizational components, decision-making interests and ethical and cultural components as causal factors, accepted standards, ethics and culture, organizational and social components as contextual factors and critical thinking components. They are presented as central factors in the model.

Keywords: Causal factors, Grounded factors, Central factors, Critical realism, Accounting ethics and culture.