



Vol. 1
Autumn 2024
P.P: 135-172

Research Paper

Received:
30 June 2023
Accepted:
14 March 2024



Journal of Motaher auditing studies

Analyzing the Reasons for Promoting the Hegemony of the Culture of Professional Ethics in Auditing Based on the Comprehensive Interpretative and Structural Model Approach

Milad Taghjizadeh^{*} | Masoud Safari²

Abstract

The aim of the current research is to analyze the content of the reasons for promoting the hegemony of the culture of professional ethics in auditing based on the analysis of the comprehensive interpretive and structural model. In this research, in the first step of analysis based on meta-composite analysis, similar researches were screened so that based on critical evaluation analysis, among the selected researches, the main components and propositions of the research were selected in the form of 7-option scoring checklists. Then, in order to reach the theoretical adequacy, Delphi analysis was used and it was determined that 4 propositions were selected from the total of 21 propositions, and a total of 17 propositions entered the analysis phase of the interpretive and structured comprehensive model for the underlying reasons of promoting the hegemony of the culture of professional ethics in auditing. (ISM). The results of this research showed that the proposition of approving the program, budget and reward for auditors is the most effective factor in promoting the hegemony of the culture of professional ethics in auditing and the least effective proposition of promoting the hegemony of the culture of professional ethics in auditing is the proposition of strengthening the level of learning in audit functions through It is free circulation of information.

Keywords: professional ethics, hegemony, auditing culture

1. Corresponding Author:PhD in Accounting, Faculty of Accounting, Noor Branch, Islamic Azad University, Mazandaran, Iran.
Miladtz_work@yahoo.com

2. PhD in Financial Economics, Management, Arak Branch, Islamic Azad University, Arak, Iran.

Publisher: Imam Hussein University

© Authors



This article is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License (CC BY 4.0).

واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی بر اساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

میلاد تقی‌زاده^{۱*} | مسعود صفری^۲

چکیده

هدف پژوهش حاضر واکاوی محتوایی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی بر اساس تحلیل مدل جامع تفسیری و ساختاری می‌باشد. روش‌شناسی این پژوهش از نظر نوع داده، ترکیبی مبتنی بر رویکرد استقرائی - قیاسی می‌باشد. در این پژوهش در گام اول تحلیل‌ها بر اساس تحلیل فراترکیب اقدام به غربالگری پژوهش‌های مشابه گردید تا بر مبنای تحلیل ارزیابی انتقادی، از بین پژوهش‌های انتخاب شده، مولفه‌های اصلی و گزاره‌های پژوهش در قالب چک‌لیست‌های امتیازی ۷ گزینه‌ای انتخاب شوند. سپس بهمنظور رسیدن به حد کفايت نظری از تحلیل دلفی استفاده شد و مشخص گردید از مجموع ۲۱ گزاره انتخاب شده، ۴ گزاره حذف شود و مجموعاً ۱۷ گزاره برای علل زمینه‌ای ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی وارد فاز تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه (ISM) گردد. یافته‌های این پژوهش منجر به کاهش شکاف نظریه‌ها و کاربردهای واقعی در حرفه حسابرسی و در عین حال از عمق شکاف انتظارات حسابرسی بین حسابسان با ذی‌نفعان به دلیل همگن‌سازی ارزش‌های متقابل اجتماعی با ارزش‌های حرفه‌ای، منجر گردیده است. نتایج در این پژوهش نشان داد، گزاره تصویب برنامه، بودجه و پاداش برای حسابسان مؤثرترین عامل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و کم‌اثرترین گزاره ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی، گزاره تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی از طریق گردش آزاد اطلاعات می‌باشد.

کلیدواژه‌ها: اخلاق حرفه‌ای، هژمونی، فرهنگ حسابرسی

۱. نویسنده مسئول: دکتری حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، مازندران، ایران.

Miladtz_work@yahoo.com

۲. دکتری اقتصاد مالی، مدیریت، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی، اراک، ایران.



مقدمه و بیان مسئله

فرهنگ به عنوان یک بعد از معیارهای محتوایی ساختار هر حرفه‌ای بسته به نوع رویکردهای هنجاری، نمادین و ارزشی شکل گرفته از گذشته تا به امروز، می‌تواند بر کارکردهای آن حرفه تأثیرگذار باشد و سبب شکل‌گیری رفتارها و منش‌های فردی متصدیان آن حرفه در ارائه خدمات به ذی‌نفعان گردد (آدیسا، اُرو و آکانجی^۱، ۲۰۲۰). فرهنگ اخلاقی‌مداری^۲، به عنوان یکی از مضماین رویکردهای فرهنگی، مجموعه‌ای از اعمال؛ اعتقادات و معیارهای درست و نادرست مربوط به آن حرفه و مسئولیت‌های آن در برابر دیگران را در بر می‌گیرد و از عناصری نظری نظام‌های تشویق، رفتارهای ارزشمند، سیاست‌های ارتقا، نظام‌های سنجش عملکرد و رفتارهای مدیریت به عنوان مبنایی برای واکاوی اثرات مثبت آن استفاده می‌شود (هارگریوس و اکونر^۳، ۲۰۱۷) به عبارت ساده‌تر فرهنگ اخلاقی بر ارزش‌ها و محورهایی از اخلاق بنا می‌شود که باعث می‌شود، فعالیت‌های حرفه‌ای افراد را در مسیر منش‌های اجتماعی و متعهدانه قرار دهد؛ لذا این ارزش‌ها بر حسب ماهیت عملکردی و نقش اجتماعی هر حرفه، متفاوت است (سوئنی، آرنولد و پیرس^۴، ۲۰۱۰). مقام معظم رهبری در مورد ارزش‌های اصلی جامعه نیز می‌فرمایند: برخورداری از ارزش‌های اخلاقی اسلام بدین معنی است که روح فضیلت و پرهیزکاری و وارستگی و بردبازی و اجتناب از شهوت‌منوع و دوری از حرصن و آز و دنیاطلبی و حق‌کشی و نامردمی و مال‌اندوزی و روی‌آوردن به خلوص و پاکی و پارسایی و دیگر خصلت‌های اخلاقی در جامعه رواج یابد و به صورت ارزش‌های اصلی به حساب آید. بر این چهارستون اصلی است که جامعه روبه‌رشد اسلامی شکل می‌گیرد و قوام و استحکام می‌یابد و استعدادها شکوفا و سرچشم‌های نیکی و بهروزی جوشان می‌شود و جامعه اسلامی الگوی جذابی برای همه ملت‌ها می‌گردد (حدیث ولایت (۱)، ص ۳۰۴). پیامبر صلی الله علیه و آله: (ان العبد لیبلغ بحسن خلقه عظیم درجات الآخره و شرف المنازل و انه لضعف العباده)، در این حدیث می‌فرماید که خداوند متعال در قیامت بالاترین درجات بهشت و سعادت و شرف منازل را که بالاترین مقام است، به انسان می‌دهد. در حالی که همین فرد ممکن است از جهت تبع و عبادت ضعیف باشد. پیامبر نمی‌خواهد عبادت را تضعیف کند، بلکه می‌داند که عبادت هم اگر بالاخلاق نباشد، نمی‌تواند مشمر ثمر

-
1. Adisa, Oruh & Akanji
 2. Ethical culture
 3. Hargreves & O'Connor
 4. Sweeney, Arnold & Pierce

باشد. پس می‌توان گفت که اخلاق حتی‌ضامن مسائل فقهی و حرفه‌ای مردم هم هست. (المعجم الكبير: ۷۵۴/۲۶۰). گسترش جرائم اقتصادی شرکت‌ها، افزایش سوءاستفاده‌های مالی و فساد و رشوه‌خواری گستردۀ در ایران و البته سراسر جهان به احساس شک و بی‌اعتمادی نسبت به شیوه کار بازارها و روش حسابداران حرفه‌ای در پشتیبانی از بازار دامن زده است. اعتماد کلید نیک‌نامی حرفه حسابداری است. حسابداران به صورت فردی و جمیع باید به عنوان افراد قابل‌اتکا، شایسته، منصف و صادق شناخته شوند، تا جایگاهی قابل‌اعتماد در اقتصاد کشور داشته باشند، حتی تعداد انگشت‌شمار اعضا با رفتار نادرست ممکن است کل حرفه را بدnam سازد. مراجع حسابداری کشور مسئولیتی یگانه در تحقق کامل همه اصول و ضوابط آئین رفتار حرفه‌ای دارند؛ موضوعی که به احتمال زیاد به آن اندازه که جامعه طلب می‌کند، در توجه قرار نگرفته است... (دو ماهانه تحلیلی سازمان حسابرسی اسفند ۹۸ شماره ۱۰۵ صفحه ۱). یکی از اولین دروس آموزشی همکاران سازمان حسابرسی در بدو ورود آئین رفتار حرفه‌ای است. پاییندی به آئین رفتار حرفه‌ای در سازمان از حساسیت خاصی برخوردار است و رعایت‌نکردن آن می‌تواند منجر به پیامدهایی تا حد اخراج از سازمان منجر شود. اعتبار حرفه‌ای همکاران و سازمان خط‌قمز ماست. رعایت اصول بنیادی درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای در ایران با خطر بیشتری روپرورست که ازین این اصول بی‌طرفی و صلاحیت حرفه‌ای بیشتر در معرض خطر هستند. (موسی بزرگ اصل، نشریه شماره ۱۰۵ سازمان حسابرسی، صفحه ۲۱ و ۲۲). یکی از مهم‌ترین نقش‌های حرفه حسابداری، فراهم‌ساختن امکان پاسخگویی مدیران سازمان‌ها، بنگاه‌های عمومی و خصوصی به اشخاص ذی حق، ذی نفع و ذی علاقه است. این نقش توسط حسابداران حرفه‌ای و در قالب گزارش‌های مختلف مالی (حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بررسی اجمالی و...) ایفا می‌شود؛ حسابدارانی که چنین خدماتی را ارائه می‌دهند در صورتی نتایج کارشان قابلیت اعتماد و اتکا خواهد داشت که علاوه بر دانش، مهارت، تجربه و آموزش مستمر از ارزش‌های اخلاقی چون درستکاری، واقع‌بینی، صداقت، استقلال و بی‌طرفی و حفظ منافع عمومی بی‌نصیب نباشد و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت آئین رفتار پذیرفته شده و تحت مراقبت حرفه‌ای انجام دهنند. سازمان حسابرسی همواره با تکیه بر اصول و ارزش‌های اخلاق اسلامی و حرفه‌ای به دنبال ارزش‌آفرینی برای ذی نفعان خود بوده و می‌باشد. براین اساس منشور اخلاقی و آئین نامه رفتاری این سازمان، خط‌مشی و

رویه‌ای را ترسیم می‌نماید که علاوه بر ایجاد محیط سازمانی توأم با درستکاری و ارزش‌های اخلاقی و رفتاری، معیاری مناسب برای ارزیابی عملکرد کلیه کارکنان خود محسوب و از طرفی سرلوحه ارائه خدمات سازمانی صادقانه، یکپارچه و منسجم توأم با مراقبت حرفه‌ای در جهت جلب و افزایش اعتماد و اطمینان کلیه بهره‌برداران و ذی‌نفعان قرار گردد.

ضرورت و اهمیت پژوهش

یکی از خلاصهای رشته حسابرسی در زمینه فرهنگ و اخلاق حرفه‌ای می‌باشد که متأسفانه در کشور ما اهمیت ویژه‌ای به آن اختصاص نیافته است (بستانی، فلاخ، رمضانی و خلیل پور، ۱۴۰۱). در واقع اگرچه ممکن است حسابرسان تا حدی به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند باشند، اما عدم نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان از یک سو و وجود تفاوت‌های رفتاری و ادراکی در ویژگی‌های درونی حسابرسان از سویی دیگر، تا حد زیادی توسعه پایدار این حرفه را در جامعه امروز که نیاز شدیدی به شفافیت جهت تصمیم‌گیری‌های دارای بازده بیشتر دارد، به تعویق انداخته است (حساب رسانی و مقصودی، ۱۳۹۰)، لذا اهمیت انجام این پژوهش را می‌توان از دو منظر مورد بررسی قرار داد:

۱. پژوهش‌های گذشته جو فرهنگی و اخلاقی موسسات حسابرسی (آندولیا و همکاران، ۲۰۲۰؛ بنی مهد و گل محمدی، ۱۳۹۶)؛ روندها و تحولات اخیر در فرهنگ موسسات حسابرسی و جهت گیری‌های ارزشی حسابرسان (آلبرتی و همکاران، ۲۰۲۰؛ کدخدایی الیادرانی و بنی مهد، ۱۴۰۰) و اهمیت فرهنگ و هویت در حرفه حسابرسی (کوپرث وايس، ۲۰۱۰؛ مشایخی، نوروش، حجازی و مومنی یانسری، ۱۳۹۸) را مورد مطالعه قرار داده اند، اما واکاوی مفهوم هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته است و لذا انجام این پژوهش می‌تواند به توسعه ادبیات نظری جهت کاهش شکاف انتظارات فرهنگی در حرفه حسابرسی مفید باشد و سطح شناخت نظری در باب اثربخشی هژمونی فرهنگی در حسابرسی را بر حسب ادراک تفاوت‌های فرهنگی در جوامع و بازارهای سرمایه مختلف، گسترش ده تر نماید.

۲. نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی همچون سیاست گذاران و تدوین کنندگان استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای در حسابرسی کمک کند تا با ارتقای سطح شناخت نسبت به نیازمندی‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی، برنامه‌ها و راهبردهای مناسب تری از نظر تطبیق فرهنگ

اخلاق در حسابرسی با ابعاد فرهنگی هر جامعه همسو با استانداردهای الزام آور تدوین کنند و از این طریق نظام یکپارچه تری از رفتارهای حسابرسی را در جامعه هدف محقق سازند. در واقع همواره این دغدغه از جانب تئورسین ها در این حوزه وجود دارد، که تناقض محتوایی بین ارزش های رفتاری و استانداردهای حسابرسی به دلیل فقدان وجود یک فرهنگ دارای ثبات و هژمونیک، باعث گردیده است تا سطح تأثیرگذاری حسابرسان در یک اقتصاد نامتوازن همچون اقتصاد کشور ما کمنگ باشد و شاهد بروز تقلب و اختلال های مالی و مالیاتی در سطح شرکت ها باشیم.

مسئله اصلی پژوهش

در واقع هژمونی فرهنگی مفهومی است که برای اولین بار توسط محقق و فعال ایتالیایی، آنتونیو گرامسی^۱ (۱۹۷۵) مطرح گردید. این مفهوم اشاره به ثبات حاصل از ایدئولوژی فرهنگی دارد که نشان دهنده توسعه رویکردهای دارای ارزش در یک جامعه بر اساس إلمان‌ها، نمادها و ریشه‌هایی از آداب و سنت می‌باشد که مسیر انتظارات و رویکردهای اجتماعی افراد را معین می‌نمایند (عالی، دهقانی و حجی زواره‌ای، ۱۳۹۵). ایگلتون^۲ (۱۹۹۱) هژمونی فرهنگی را یک مبنای ارزشی در هر جامعه‌ای توصیف می‌کند که نقش دهنده ارزش‌های اخلاقی در آن حرفه می‌تواند محسوب شود (افضلي، زهدی گهر و ولی زاده، ۱۳۹۶). با توجه به موارد ذکر شده می‌توان گفت که در حرفه حسابرسی ایجاد هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای به ما کمک می‌کند که طیف قابل پیش‌بینی تری از عملکردهای رفتاری حسابرسان را در ک کرده و تشخیص دهیم.

اهداف و سؤالات پژوهش

چگونه می‌توان به تداوم ایجاد ارزش‌های اخلاقی بر اساس توسعه ابعاد فرهنگی در حرفه حسابرسی امیدوار بود؟ تا چه اندازه تغییرات اجتماعی به عنوان یک عامل اختلالی می‌تواند ارزش‌های اخلاقی حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد؟ وجود این دست از سؤالات همواره در حرفه حسابرسی در بین نظریه‌پردازان این حرفه مطرح بوده است، چراکه به دلیل درونی بودن بخش زیادی از ارزش‌ها در فرد به عنوان حسابرس، الزاماً وجود قوانین و آیین‌نامه‌های نظارتی، شاید چندان تأثیر شگرفی

1. Antonio Gramsci

2. Eagleton

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

در این رابطه نداشته باشد و توسعه هژمونی فرهنگی به عنوان یک ابزار ایجاد ثبات در ارزش‌های حرفه‌ای بتواند به افزایش اخلاق‌گرایی و پایندی به مولفه‌های تأثیرگذار این حرفه همچون تردید و بی‌طرفی در قضاوت‌های حرفه‌ای کمک نماید (Mantzari & Georgiou¹, ۲۰۱۸). لذا سؤال اصلی این پژوهش را می‌توان این‌گونه بیان کرد:

۱. مهم‌ترین مولفه‌های اصلی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی مرتبط با ارتقای کیفیت در حسابرسی کدام است؟
۲. تأثیرگذارترین گزاره مرتبط با ارتقای کیفیت در حسابرسی کدام است؟
۳. کم‌اثر گذارترین گزاره مرتبط با ارتقای کیفیت در حسابرسی کدام است؟

با توجه به موارد ذکر شده می‌توان هدف پژوهش حاضر را واکاوی محتوایی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی بر اساس تحلیل مدل جامع تفسیری و ساختاری جهت ارتقای کیفیت در حسابرسی دانست.

مبانی نظری پژوهش

ادبیات نظری کیفیت حسابرسی: حسابرسی به واحد اقتصادی کمک می‌کند تا سازمان با استفاده از رویکردهای سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی متابع، به اهدافش برسد. یکی از اهداف حسابرسی از طریق ایجاد بینش‌ها و پیشنهادها بر مبنای تجزیه و تحلیل و برآورد داده‌ها و فرایند کسب و کار مانند یک پژوهش برای سازمان عمل می‌کند (Pitt, ۲۰۱۳). حسابرسی یکی از پویاترین فرصت‌های شغلی است که امروزه وجود دارد. حرفه حسابرسی در بسیاری از موارد پاسخگوی نیازهای بالاترین رده‌های مدیریت شرکت‌ها، دولت و موسسات است. بطور مثال مدیران و هیات مدیره این‌گونه سازمان‌ها بدنیال اطلاعات درست درباره فعالیت‌های سازمان‌شان، به ویژه کنترل فعالیت‌ها و کارآیی و اثربخشی آن فعالیت‌ها می‌باشند (Deygantoo², ۲۰۱۹). در نتیجه حسابرسان در گیر عملیات اساسی سازمان نیز می‌باشند و اطلاعات گرانبهای و مهمی را برای استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی فراهم می‌کنند. با تعهد مسئولیت و صداقت در کار، حسابرسی برای هیات مدیره به عنوان

1. Mantzari & Georgiou

2. Pitt

3. Deygantoo

مشاور مستقل نیز ایجاد ارزش می‌کند. همچنین حسابرسی اغلب درگیر ارزیابی این است که آیا اهداف واحد اقتصادی مطابق با خط مشی‌ها و رویه‌های واحد اقتصادی است. با این حال حسابرسان مسؤول اجرای فعالیت‌های سازمانی نیستند. عملکرد موثر حسابرسی، با کمک به مدیریت و اعضای هیات مدیره برای ارزیابی و بهبود کارایی مدیریت ریسک، کنترل داخلی و فرایندهای حاکمیت شرکتی، ارزش افزوده ای را برای یک سازمان ایجاد می‌کند (بوسکو¹ و همکاران، ۲۰۱۹).

ادبیات نظری هژمونی فرهنگی²: هژمونی برای توصیف روابطی مبتنی بر ارزش‌ها و نمادهایی در یک جامعه می‌باشد که به صورت ثابت استفاده می‌شود، اگرچه نامشهود است و الزاماً همراه باقدرت قهریه نیست، اما حامل تسلط رویکردهایی است که در قالب نقش حاکمیتی، سبب شکل‌گیری نمادهایی از اخلاق و رفتار می‌شود. هژمونی فرهنگی، فرایندی است که در آن طبقه حاکمه، جامعه را به شیوه‌ای مطابق با ارزش‌ها و هنجارهایی که صلاح می‌داند، هدایت می‌کند که درین‌بین ترویج دهنده خواسته‌های اقلیتی می‌باشد که الزاماً ممکن است مبنی بر وجود رویکرد کثرتگرایانه بنا نشده باشد. این مفهوم اشاره به ثبات حاصل از ایدئولوژی فرهنگی دارد که نشان‌دهنده توسعه رویکردهای دارای ارزش در یک جامعه بر اساس ایمان‌ها، نمادها و ریشه‌هایی از آداب و سنت می‌باشد که مسیر انتظارات و رویکردهای اجتماعی افراد را معین می‌نمایند (عالی و همکاران، ۱۳۹۵).

ادبیات نظری ارزش‌های اخلاق‌گرایی: علامه علی‌اکبر دهخدا، اخلاق را جمع «خلق و خوی‌ها» و علم اخلاق را «دانش بد و نیک‌خوبی‌ها» تعریف کرده است و آن را یکی از «سه بخش فلسفه یا حکمت عملیه» می‌داند که عبارت است از «تدبیر انسان نفس خود را یا یک تن خاص را» (لغت‌نامه دهخدا، ۱۳۷۳: ۹۸). اخلاق، واژه‌ای عربی از جمع **خُلُق** و **خُلُق** است که در لغت به معنای سرشناس، خوی، طبیعت و امثال این معانی نیز به کار می‌رود و به معنای صورت درونی و باطنی و ناپیدای آدمی می‌باشد که با بصیرت درک می‌شود و در مقابل خلق قرار دارد که به صورت ظاهر قابل رویت با چشم است. (الزیدی، ۱۴۱۶: ج ۶، ۳۳۷) بسیاری از فلاسفه و حکماء اسلامی نیز در تعریف اصطلاحی اخلاق با توجه به همان معنای لغوی آن تعریفی ارائه کرده‌اند. حکماء گذشته منشأ هر گونه رفتار ظاهری و عمل آدمی را به روح و نفس غیرمادی انسان و اصل در اخلاق را توجه به

1. Boskou

2. Cultural Hegemony

صفات نفسانی انسان می‌دانستند که ثمرة اصلاح نفس و درون در رفتارها و اعمال بیرونی به سرعت آشکار می‌شود. از این‌رو، عموماً اندیشمندان اسلامی نیز که به اصل وجود نفس اعتقاد داشتند، اخلاق را به گونه متناسب با همین مسئله تعریف نموده‌اند. در دائرةالمعارف بریتانیکا^۱ گفته شده است اصطلاح اخلاق^۲، در مورد تصوری‌ها و سیستم‌های ارزش‌های اخلاقی نیز کاربرد دارد. در این دائرةالمعارف، اخلاق به سه شاخه یا رشته تقسیم شده: اخلاق نظری، اخلاق هنجاری و اخلاق کاربردی (دانشنامه بریتانیکا^۳، ۱۷۶۸).

۱. اخلاق نظری یا فرا اخلاق^۴: به موضوعات مرتبط با ماهیت مفاهیم و قضاوتهای اخلاقی می‌پردازد.

۲. اخلاق هنجاری یا دستوری^۵: ضوابط و معیارهایی برای چگونه زندگی کردن فراهم می‌آورد و در آن، خوب و بد، درست و نادرست و نظایر آن تعریف و چگونگی انتخاب بین آنها و راه درست عمل کردن را بر اساس قواعد معین بیان می‌کند.

۳. اخلاق کاربردی^۶: در واقع ادامه اخلاق هنجاری است که در آن کاربرد تئوریهای اخلاق هنجاری در اخلاقیاتی نظیر حقوق بشر، برابری نژادی و جنسیتی، عدالت و مسائل مشابه مورد بحث واقع می‌شود.

برخی از ابتدا قلمرو اخلاق و مسائل اخلاقی را به حیطه‌های خاصی محدود کرده‌اند. به عنوان مثال عده‌ای اخلاق فردی را نفی کرده و مدعی‌اند که بستر شکل‌گیری اخلاق در اجتماع است که در این صورت اخلاق تماماً در اخلاق اجتماعی خلاصه می‌شود. افراد دیگری نیز برای اخلاق دامنه گسترده‌تری را تعریف کرده و از انواع اخلاق فردی، اجتماعی، بندگی و اخلاق خانواده سخن گفته‌اند. (جمعی از نویسندهای پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی، ۱۳۸۵). معمولاً منظور ما از اخلاق حرفه‌ای یا شغلی پاییند بودن کنشگر اجتماعی به اهداف و رسالت‌های تعیین شده برای یک شغل و در درجه نخست قرار دادن گفتمانی است که از لحاظ اجتماعی برای این شغل در نظر گرفته شده است و هر اندازه کنشگر اجتماعی در یک حرفه از آن دورتر شود نه فقط به آن شغل ضربه

1. Ethics

2. Encyclopaedia Britannica

3. Metaethics

4. Normative Ethics

5. Applied Ethics

خواهد خورد و اعتبار اجتماعی اش را از دست خواهد داد، بلکه خود نیز به دنبال این جریان آسیب خورده و در رده‌بندی اجتماعی پایین تر خواهد رفت، هرچند ممکن است گروهی از امتیازات مالی و غیره را حفظ کند. در سال‌های اخیر رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. کپلن^۱ (۲۰۰۵) در این رابطه معتقد است گرچه ممکن است تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی حسابرسان کم باشد، ولی این مسئله فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش دارایی سهامداران می‌شود. بنابراین رعایت اصول رفتار حرفه‌ای و موازین اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، هیئت‌های مقررات گذاری و صاحب‌کاران ضروری به نظر می‌رسد. با توجه به اینکه بی‌طرفی از ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان مانند ارزش‌های اخلاقی منبعث می‌شود، تمرکز بر تقویت و بکارگیری آن در این حرفه برای بررسی‌های صورت‌های مالی ضروری به نظر می‌رسد. در واقع معیارهای ارزشی در حرفه حسابرسی در قالب فرهنگ اخلاقی در این حرفه معنا می‌یابد. فرهنگ اخلاقی یکی از مهم‌ترین عوامل بازدارنده رفتار غیراخلاقی در مقابل رفتار اخلاقی محسوب می‌شود (داگلاس، دیویدسون و شوارتز^۲، ۲۰۰۱). این واقعیت شناخته شده است که ما در محیط پویا و پر از خواسته‌های نامحدود، زندگی می‌کنیم (یک‌زاده، رزمجو و رحمتی، ۱۴۰۰). اخلاق کاری در سالیان اخیر، در پی شکست شرکت‌های بزرگ و بحران‌های غرب، اهمیت بسیاری پیدا کرده است (یاوری گوهری، منصوری موید و مرادی، ۱۳۹۹). علی‌رغم توجه برخی از مطالعات به تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی همچون پژوهش اسوانبرگ و اوهمن^۳ (۲۰۱۳)، سوینی و همکاران^۴ (۲۰۱۰) و ویندسور و آشکاناسی^۵ (۱۹۹۶) کماکان این ذهنیت وجود دارد، به چه اندازه از می‌توان انتظار داشت یک حسابرس در عملکردهای حرفه‌ای خود به آن پاییند باشد، یا تا چه اندازه از ارزش‌های اخلاقی برای افزایش کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی استفاده می‌نماید. پژوهش‌های

1. Kaplan

2. Douglas, Deyvidson & Showartz

3. Svanberg & Ohman

4. Sweeney et al

5. Windsor & Ashkanasy

صورت گرفته پیرامون تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی حسابرس بیشتر توجه خود را معطوف به رابطه بین عوامل شخصی و اجتماعی تأثیرگذار بر رفتار اخلاقی نموده‌اند.

باتوجه به مبانی نظری مطرح شده و مبنای تحلیلی این سؤال مطرح می‌شود که الگوی هژمونی فرهنگ اخلاق در حرفه حسابرسی چیست و همچنین مهم‌ترین عامل، گزاره‌های آن و تأثیرگذارترین گزاره کدام است. توجه به شرایط دائمًا در حال تغییر اجتماعی امروز، اهمیت رابطه فرهنگ و هژمونی را بیشتر از قبل نمایان ساخته است، چرا که در نتیجه تحولات گسترده و جریان‌ساز در بسترهای مختلف سیاسی؛ اقتصادی و علمی، بی‌شك ایجاد الزام‌های نهادی می‌تواند به تناسب هنجاری در ساختارهای نظام اجتماعی مثل مشاغل و بنگاه‌های اقتصادی در جهت یک انسجام نمادین، منجر شود (ماگلاراس^۱، ۲۰۱۳). نظریه هژمونی فرهنگی که توسط آنتونیو گرامشی (۱۹۹۶) مطرح شد، این مفهوم را تفوق فرهنگی یک نظام بالادستی در هر حوزه‌ای تعریف می‌کند که فارغ از هر نوع اعمال محدودیت و فشاری، به تدریج به هنجارهای خودمداری در رفتار اجتماعی بدل می‌شود که می‌تواند به تحکیم مسیر مشخصی از اخلاق‌گرایی منجر شود؛ لذا براین اساس می‌توان هژمونی را در فرهنگ، پیامدی قابل کنترل از بسترهای ارزشی در محیط اجتماعی تلقی نمود که به واسطه هنجارهای رفتاری پدید می‌آیند و نقش تعیین‌کننده‌ای در کارکردهای هر حرفه‌ای همچون حرفه حسابرسی خواهند داشت. کاراسیر، گوهر، آیگون و سائین^۲ (۲۰۰۹) پایداری ارزش‌های فرهنگی در حرفه حسابرسی را بر اساس مجموعه‌ای از ارزش‌ها و تفاهمنهای مشترک تعریف می‌کند که از شیوه‌های انجام‌دادن و تفکر در مورد خط‌مشی اجتماعی حاکم بر نظام بازار و انتظارات اجتماعی ذی‌نفعان مشتق می‌شود و سبب کاهش شکاف انتظارات در حسابرسی می‌گردد. از طرف دیگر بیگونی^۳ (۲۰۲۱) در بسط مفهوم هژمونی فرهنگ اخلاقی در حسابداری به عنوان یکی از ارکان اجتماعی، مثلث هژمونی فرهنگی را ارائه داد.

1. Maglaras

2. Karacaer, Gohar, Aygun & Sayin

3. Bigoni



شکل ۱. مثلث هژمونی فرهنگی در توسعه ارزش‌های حسابداری

در واقع در مدل بالا (شکل ۱) روابط متقابل تناسب قدرت با لایه‌های فرهنگی^۱ در ساختارهای اجتماعی، زمینه پذیرش قدرت نهادی را در حسابداری ایجاد می‌نماید که بر اساس آن ارزش‌های حرفه‌ای زمینه ساز شکل گیری اخلاق‌گرایی می‌شود. همچنین بر اساس یک سیکل سیستماتیک، ارزش‌های حرفه‌ای به عنوان بستر مدل هژمونی فرهنگی، زمینه ایجاد نماهای اخلاقی^۲ و در نتیجه هنجرهای اجتماعی حرفه حسابداری را مهیا می‌کند تا اشتراک منافع اجتماعی ذی‌نفعان با حرفه حسابداری بیش از پیش بتواند به ارزش‌های اجتماعی جامعه شکل منسجم تری را بدهد. سامیانا، هندریان، جایاسینگه و ویجیتیلاکا^۳ (۲۰۲۱) در تشریح اثر بخشی هژمونی در کارکردهای حسابرسی بخش عمومی چارچوب سیستمی زیر را ارائه نمود. در این چارچوب مشخص است که هژمونی فرهنگی دارای رویکرد متکی به چرخه سیستمی در دو سطح کلان و خرد است که از کارکردهای نهادی در انتقال ارزش‌های درونی حرفه حسابرسی تا جذب ارزش ذی‌نفعان به حرفه حسابرسی را در بر می‌گیرد و بستر مربوط به شکل گیری پیامدهای هژمونی فرهنگی^۴ در حسابرسی بخش عمومی را ایجاد می‌کند. در سطح کلان، کارکردهای نهادی به عنوان ساختار نظارتی، فرایند شکل دهی به ارتباطات پویا به صورت سیستمی محسوب می‌شود که پیام را از طریق کانال‌های ارتباطی همچون رسانه‌های فرآگیر مثل گزارش‌های هیئت‌های مختلف حسابداری و حسابرسی به گیرندگان یعنی

1. Cultural Layers

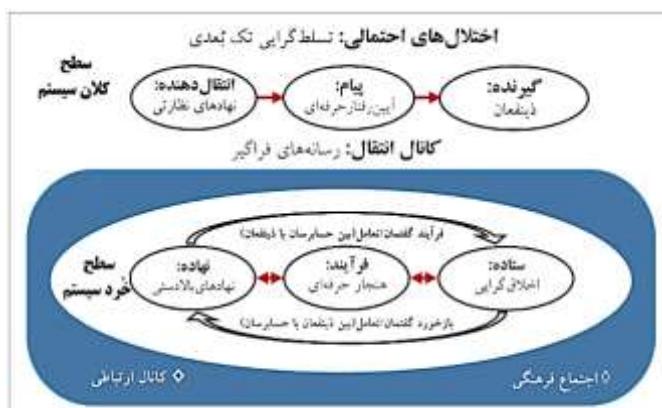
2. Ethical Symbols

3. Sumiyana, Hendrian, Jayasinghe & Wijiethilaka

4. Consequences of cultural hegemony

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

ذی نفعان انتقال می‌دهد (کوپر، ۱۹۹۵). همچون هر فرایند ارتباطی، اختلال در انتقال پیام که در این سیستم مبتنی بر تسلط گرایی تک بعدی به عنوان ضعف هژمونی در توسعه نابرابر قدرت در یک نظام اجتماعی باشد، می‌تواند باعث کاهش اثربخشی ارتباط سیستمی در شکل‌گیری پیامدهای فراگیر استیلای فرهنگی در حسابرسی شود (مانزاری و همکاران، ۲۰۱۸).



شکل ۲. اثربخشی هژمونی فرهنگی در کارکردهای حسابرسی بخش عمومی

در سطح خرد؛ اما فرایند شکل پویاتری به خود می‌گیرد، چرا که بستر گفتمان به صورت فرایند و گردش اطلاعات از طریق بازخورد به طور رفت و برگشت دائمًا سیستم را ارزیابی و در نهایت اصلاح می‌نماید. به عبارت دیگر نهادهای بالادستی ارتباط بین حسابرسی با ذی نفعان را جهت می‌دهد و با تزریق ارزش‌های حرفه‌ای برگرفته از متن جامعه و الزامات حسابرسی، طی فرایند سیستمی، سبب شکل‌گیری هنجارهای حرفه‌ای می‌گردد و اخلاق‌گرایی به عنوان ستاده سیستم، سبب کاهش شکاف انتظارات می‌گردد. طی فرایند چرخه سیستماتیک، به دلیل تغییر انتظارات، سیستم به واسطه بازخورد گفتمان بین ذی نفعان با حسابرسان، اطلاعات را به نهادهای بالادستی برگشت می‌دهند و مجددًا سیستم اقدام به تغییر و بازسازی فرایندها یعنی هنجارهای حرفه‌ای می‌نماید تا مجددًا اخلاق‌گرایی به عنوان ستاده هژمونی فرهنگ تقویت شود. در این شرایط شکل ارتباط به صورت دوسویه حادث می‌شود و زمینه را برای اجتماع فرهنگی که ثمره جذب ارزش؛ انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذی نفعان می‌باشد، محقق می‌نماید و در این صورت هژمونی فرهنگی در کارکردهای حسابرسی به صورت یک هنجار اجتماعی به تقویت ارتباط بین حسابرسان با ذی نفعان منجر خواهد شد (سامیانا و همکاران، ۲۰۲۱).

پیشینهٔ پژوهش

جدول ۱. پیشنهٔ های پژوهش

ردیف	نویسنده / نویسنده‌گان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	روش‌شناسی پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
۱	باری، جمکرانی، محمدرضائی و فرجی (۱۴۰۰)	تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی، نوع مؤسسه حسابرسی و تأثیر در گزارش حسابرسی: واکاوی نظریه‌ها		بین آینه‌نامه حق الزحمه حسابرسی و تأثیر در گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود ندارد لیکن نوع مؤسسه حسابرسی رابطه مزبور را تعديل می‌کند و بر کیفیت گزارش حسابرسی تأثیرگذار است.
۲	رخشی، آذین فر و چاشمی (۱۴۰۰)	فشارها و مضلات اخلاقی موجود در تضاد بها بر کیفیت حسابرسی		رابطه معنی‌دار راه حل‌های تضاد منافع و همچنین ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (مضلات) با فشار دریافتی از جانب صاحب‌کار و فشار دریافتی مؤسسه حسابرسی از دیگر نتایج این مطالعه است.
۳	یزدی فرو سه ران (۱۴۰۰)	نقش و اهمیت کمیته‌های حسابرسی، پاداش و معرفی در هیئت مدیره		تشکیل کمیته‌های هیئت مدیره مزایای بسیار زیادی از جمله مسئولیت‌پذیری، دانش تخصصی، پاسخگویی، تعديل قدرت مدیر عامل، کاهش پیچیدگی فعالیت‌های تجاری، کاهش مشکلات هماهنگی و ارتباطات، اتخاذ تصمیمات کارآمدتر دارد
۴	شاهعلی زاده، نیکومرام و حیدرپور (۱۴۰۰)	نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفاً و هویت‌سازمانی بر قصد هشداردهی خط‌کاران حسابرسان مستقل		رهبری اخلاقی به عنوان نمایش رفتار مناسب هنجاری از طریق فعالیت‌های فردی و ارتباط بین فردی و ترویج این رفتارها بین پیروان و همچنین هویت حرفای و سازمانی می‌توانند بر قصد هشداردهی حسابرسان به عنوان سازوکاری جهت جلوگیری و کشف رفتارهای غیراخلاقی و خط‌کاری در حرفه حسابرسی مؤثر باشند

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش	روش‌شناسی پژوهش	عنوان پژوهش	نویسنده / نویسنده‌گان (سال پژوهش)	ردیف
<p>در بیانات ایشان شاخص راهبردی هویت ایرانی با فراوانی ۹۸۸ (۵۷/۹ درصد)، شاخص هدف زبان و ادبیات فارسی با تعداد ۴۱۹ (۴۲/۴ درصد) بیشترین و میراث فرهنگی با تعداد ۹۹ (۱۰ درصد) کمترین فراوانی را داشته است. شاخص راهبردی هویت اسلامی با فراوانی ۷۱۹ (۴۲/۱ درصد)، شاخص هدف هویت رفتاری با تعداد ۲۵۲ (۳۵ درصد) بیشترین و هویت اعتقادی با تعداد ۹۱ (۱۲/۷) کمترین فراوانی را داشته است.</p>	<p>در این پژوهش از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، کلیه بیانات مقام معظم رهبری درخصوص هویت ایرانی اسلامی از زمان رهبری معظم‌له بر جامعه اسلامی است.</p>	<p>مؤلفه‌های هویت ایرانی - اسلامی در منظمه فکری مقام معظم رهبری</p>	<p>اکبری (۱۳۹۹)</p>	۵
<p>نتایج تحقیق حاکی از یک ارزش بنیادین، ۱۳ ارزش اساسی و ۲۵ ارزش کارکردنی است. بدین‌منظور خدامحوری در کار به عنوان یک ارزش بنیادین و ارزش‌های اساسی ذیل آن از قبیل تقوایشگی، مردم گرایی، مسئولیت‌پذیری، جهاد کاری، انضباط کاری، امانت داری، صداقت، تعهد و مسئولیت، کارآمدی، عدالت محوری، امنیت بخشی، انقلابی گری و وحدت و یکپارچگی به عنوان یافته‌های اصلی پژوهش محسوب می‌گرددند.</p>	<p>از مزیت تحلیلی استراتژی نظریه‌پردازی داده‌بینای استفاده گردید و بیانات مقام معظم رهبری مدل‌الله‌العالی در خصوص کار مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.</p>	<p>واکاوی ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای (منشور اخلاق کار) مبنی بر اندیشه مقام معظم رهبری مدل‌الله‌العالی</p>	<p>خان محمدی و خاشعی (۱۳۹۵)</p>	۶
<p>سعادت بشر در این جهان و جهان آخرت در گرو عمل به برنامه‌های اسلامی و قوانین نجات‌بخش اسلام هست، در این پژوهش علاوه بر تبیین جایگاه اخلاق در قرآن و حدیث به استنباط شاخصه‌های اخلاق حرفه‌ای و آثار رعایت اصول آن در قرآن و حدیث پرداخته است. از مهم‌ترین شاخصه‌های مطرح شده در پژوهش:</p>	<p>این پژوهش کتابخانه‌ای، توصیفی، تحلیلی است و از نوع اهداف بنیادی می‌باشد با مراجعه به کتابخانه‌ها و نرم‌افزارهای مرتبط با موضوع به فیش‌برداری از منابع و</p>	<p>بررسی اخلاق حرفه‌ای از دیدگاه قرآن و حدیث</p>	<p>مهدوی، یعقوبی و شکری‌بیگی (۱۳۹۴)</p>	۷

ردیف	نویسنده / نویسنده‌گان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	روش‌شناسی پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
				برنامه‌ریزی، انگیزش، تضمیم‌گیری، خدمت به خلق، وجودان کاری و ... می‌باشد. مهم‌ترین آثار بیان شده شامل عزت نفس و اعتمادآفرینی، رشد و شکوفایی اقتصادی جامعه، رضایت خدا و خلق و ... می‌باشد.
۸	اکبری و رضائی (۱۳۹۳)	واکاوی شاخصه‌های تمدن نوین اسلامی در اندیشه مقام معظم رهبری (مدله)		از دیدگاه مقام معظم رهبری گسترش و ترقی تمدن نوین اسلامی به همت و خرد دسته‌جمعی نیاز دارد که در سایه اخلاق، کار و تلاش، ایمان به خدا، عقلانیت، توانایی علمی، اقتصاد شکوفا، برخورداری از رسانه‌های قوی و روابط بین‌الملل به وجود می‌آید.
۹	خان محدی و کشاورزیان (۱۳۹۳)	الگوی اسلامی - ایرانی اخلاق کارگزاران مبتنی بر اندیشه مقام معظم رهبری		هدف از رعایت این بایسته‌ها و پرهیزهای اخلاقی، خدمتگزاری به مردم در جهت کسب رضایت الهی است؛ به طوری که کارگزاران همواره بایستی مردم را در محوریت امور قرار دهند. این امر دستاوردهایی چون اعتماد مردم به مسئولین، مشارکت حداثتی مردم، عزت و سربلندی جامعه اسلامی را به دنبال خواهد داشت.

روش‌شناسی پژوهش

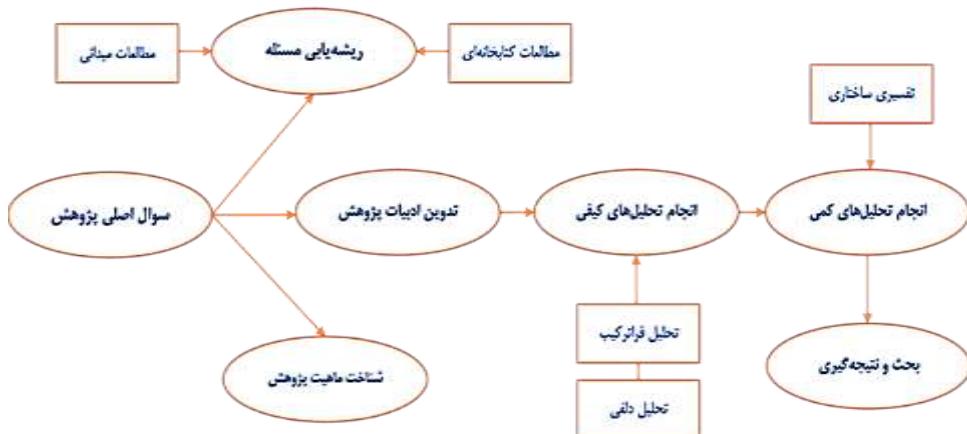
بر مبنای رویه‌های بسط یافته روش‌شناسی طی دهه‌های گذشته، هر پژوهش از سه منظر نتیجه؛

نوع هدف و نوع داده تفکیک می‌شود؛ لذا با استناد به این موضوع بیان می‌گردد، این پژوهش از منظر نتیجه، از جمله پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود. چرا که چارچوب نظری منسجمی در رابطه با ارائه الگوی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی وجود ندارد و این پژوهش می‌تواند به بسط نظری و تئوریک پژوهش کمک نماید. از منظر هدف نیز باید بیان نمود این پژوهش، در زمرة

پژوهش‌های توصیفی است، چراکه هدف آن واکاوی در محتوا و غربالگری نظری جهت ارائه الگوی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی است، حوزه‌ای که با استناد به پژوهش‌های انجام شده بیان‌کننده این موضوع است کمتر به آن توجه شده است، اما بسیار مهم و قابل توجه می‌باشد و بهبود آن می‌تواند به ارتقای درک رفتاری از حرفه حسابرسی مطابق ابعاد فرهنگی هر جامعه‌ای منجر شود. در نهایت باید بیان نمود، از منظر نوع داده، این پژوهش ترکیبی است، چرا که بر مبنای استقراء – قیاسی بودن این پژوهش، در بخش کیفی ابتدا با انکا به رویکرد استقرائي و با استفاده از مبانی تئوريك، پژوهش‌های مشابه را مورد واکاوی قرار می‌دهد و سپس بر مبنای قیاسی اقدام به تبيين مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسايي شده در جامعه هدف يعني حسابداران و حسابسان می‌نماید. در اين پژوهش که يك پژوهش ترکیبی است، در بخش کيفی از فراتحليل استفاده می‌شود. فراتحليل شامل گام‌هایي برای رسیدن به مؤلفه‌ها و گزاره‌هایي می‌باشد که شايد مهم‌ترین اين گام‌ها، مراحل فرایندی سندلوسکي و باروس^۱ (۲۰۰۸) باشد، طيفی از شناخت ريشه اصلی مسئله در قالب تدوين سؤال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص بر اساس شناسايي مؤلفه‌ها و گزاره‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته به واسطه مشارکت اعضای پانل را در بر می‌گيرد. سپس در بخش کمي از طريق مدل جامع تفسيرگرایانه و ساختارمندانه، تأثيرگذارترین گزاره‌های شناسايي شده در قالب يك مدل سلسه‌مراتبی تعين می‌گردد. سپس بر اساس تحليل دلفي بهمنظور تعين حد كفايت نظری باتوجه به دو معivar ميانگين و ضريب توافق تلاش می‌شود تا گزاره‌ها مورد واکاوی رفت و برگشتی بين متخصصان قرار گيرد و در نهايit در بخش کمي از طريق تحليل مدل جامع تفسيرگرایانه و ساختارمندانه، لاييه‌های شناسايي شده، در قالب الگوي اولويت‌بندی و از منظر ميزان نفوذ و تأثيرگذاري تبيين می‌شوند. در جامعه آماري و روش نمونه و حجم نمونه بر اساس تفكيك بخش کيفي و کمي ارائه می‌شود. در بخش کيفي جامعه هدف شامل پژوهش‌های موردنظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۶ نفر از متخصصان حسابداري و مدريت مالي در سطح دانشگاهی هستند که بر اساس فرایند فراتحرکيب، ارزیابي انتقادی و تحليل دلفي در تحليل و شناسايي گزاره‌های محتوايي مشارکت دارند. بهمنظور انتخاب اين افراد از شيوه نمونه‌گيري کيفي همگن در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در اين روش نمونه‌گيري، محقق نمونه‌های خود را باهدف کسب دانش عميق، متمرکر و با جزئيات زياد

1. Sandelowski

از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند. جامعه هدف در بخش کمی ۲۰ نفر از حسابداران رسمی و حسابرسان بودند که با توجه به الزام تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد. در واقع از آنجایی که روش مزبور، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست بر اساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت کنندگان صورت پذیرد که به دلیل عدم ایجاد انبوهی و کنت^۱ (۲۰۱۱)؛ مالون^۲ (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران^۳ (۲۰۰۸) و آتری و همکاران^۴ (۲۰۱۳) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه بین ۱۵ تا ۲۵ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس با توجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.



شکل (۳). فرایند تحلیل پژوهش

1. Singh & Kant
2. Malone
3. Ramesh et al
4. Attri et al

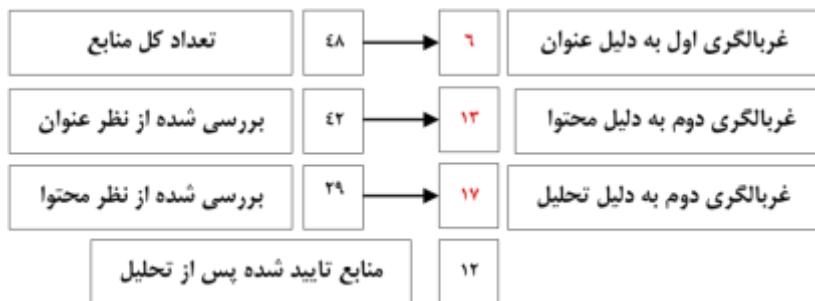
یافته‌های پژوهش

یافته‌های کیفی: به منظور انجام فراتحلیل ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی استفاده شده است. بدین منظور و با اتکا به فرایند تحلیل فراترکیب و دلفی، این پژوهش در این بخش به دنبال واکاوی مؤلفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با گزاره‌های هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی می‌باشد. براین اساس ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعات و مراجع پژوهشی زیر اقدام به استخراج پژوهش‌های مشابه در رابطه با موضوع پژوهش می‌شود. از پاسخ‌های نامفهوم، از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت می‌گیرد. محققانی همچون سینگه تعدادی پژوهش‌های معتبر و قابل اتکا در بازه زمانی ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۱ و ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ طبق پروتکل و فرایند ارزیابی فراترکیب مشخص شدند.

جدول (۲) پایگاه‌های بانک اطلاعات و مراجع رسمی پژوهشی

بانک‌های اطلاعات خارجی	بانک‌های اطلاعات داخلی
Sciedencedirect	MAGRAN
Emeraldinsight	SID
OnlineLierary	کلیه نشریات علمی و پژوهشی مرتبط
Aaajournals	

به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق (جدول ۱)، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد.



شکل (۴) فرایند تحلیل غربالگری پژوهش‌های متناسب با هدف پژوهش جهت شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌ها

بر اساس غربالگری پژوهش‌ها مطابق شکل (۴) از سه حیث عنوان، محتوا و تحلیل، مشخص شد، تعداد ۱۲ پژوهش می‌تواند به عنوان مبنای ارزیابی جهت تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. پس از این مرحله، در گام بعدی با اتکا به رویکرد استرلینگ^۱ (۲۰۰۱) اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب مؤلفه‌ها و گزاره‌های ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی می‌شود. بر اساس این روش مطابق جدول (۲) ابتدا ۱۲ پژوهش تأیید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع آوری داده‌ها، انکاس پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک ۱۶ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برآش قرار می‌گیرند.

جدول (۲) فرایند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده جهت تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های پژوهش

پژوهش‌های داخلی					پژوهش‌های خارجی										پژوهش‌ها
۱۲	۱۱	۱۰	۹		۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱			
کاربری و همکاران (۲۰۰۰)	کاربری و همکاران (۱۴۰۰)	کاربری و همکاران (۱۴۰۰)	کاربری و همکاران (۱۴۰۰)	(۱)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	همکاران (۲۰۰۰)	معیارهای ارزیابی انتقادی
۲	۳	۴	۴	۳	۳	۲	۴	۳	۳	۳	۵	۲			هدف پژوهش
۳	۲	۵	۴	۴	۳	۲	۴	۳	۴	۴	۴	۲			منطق روش پژوهش
۲	۲	۴	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۲			طرح پژوهش
۲	۲	۴	۴	۳	۴	۲	۴	۲	۲	۳	۳	۳			روش نمونه‌گیری
۲	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۴	۴	۲			نحوه جمع آوری
۳	۳	۴	۳	۳	۴	۲	۳	۲	۴	۵	۲				تعیین یافته‌ها

1. Stirling

2. Bae et al

3. Endrawes, Feng, Lu & Shan

4. Dharmasiri, Phang, Prasad & Webster

5. Adisa et al

6. Kaleemullah Abbasi, Alam & Borhan Uddin

7. Eulerich et al

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

پژوهش‌های خارجی												پژوهش‌ها
۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
کارشناسی و همکاران (۴۰۰)	یاری و همکاران (۱۴۰)	بنیتی و همکاران (۱۴۰)	آبراهامی و همکاران (۱۴۰)	آلبرتی و همکاران (۱۴۰)	استینویلیک و یاری (۱۴۰)	کاریم و دینی (۱۴۰)	الله عباسی، اعلم، و یزدان	آدیسا و همکاران (۱۴۰)	هربرت بیرک، پیرسون (۱۴۰)	فیلیپ میلر و شیمان (۱۴۰)	بیو و همکاران (۱۴۰)	معیارهای ارزیابی انتقادی
۳	۴	۴	۳	۴	۳	۴	۴	۲	۳	۴	۲	اخلاقی
۲	۲	۳	۳	۳	۲	۲	۴	۳	۴	۴	۲	نحوه تحلیل آماری
۴	۳	۴	۴	۴	۲	۳	۴	۴	۴	۴	۲	قابلیت تئوریک
۲	۳	۵	۴	۳	۴	۳	۴	۳	۴	۵	۳	ارزش پژوهش
۲۵	۲۶	۴۱	۳۷	۳۲	۲۵	۲	۲۷	۲۸	۳۵	۴۱	۲۲	جمع

بر اساس نتایج این تحلیل مشخص شد، از مجموع ۱۲ پژوهش پررسی شده، مجموعاً شماره‌های پژوهش ۱۱؛ ۱۲؛ ۱۰؛ ۹؛ ۸؛ ۷؛ ۶؛ ۵؛ ۴؛ ۳؛ ۲؛ ۱؛ ۰۰۱ اولریچ و همکاران (۲۰۱۹)؛ یاری و همکاران (۱۴۰۰) و کدخدایی و همکاران (۱۴۰۰) امتیاز لازم را کسب نکردند و به همین دلیل از دور بررسی خارج شدند. در ادامه با استفاده از روش استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به استخراج مضماین پژوهش می‌شود. براین اساس به منظور تعیین گزاره‌های هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «» درج می‌شود، سپس امتیازهای هر در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

جدول (۳) واکاوی مؤلفه اصلی هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی

ردیف	آبراهامی	بازاری	بلندی	برادران	مکنی	چشم	ساختگی	محققان	نام
۱	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	آندروز و همکاران (۲۰۲۱)	۴.۱
۲	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	دهرمزیری و همکاران (۲۰۲۱)	
۳	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	موکندر و همکاران (۲۰۲۱)	
۴	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	اسپینوساپیک و بارانیکاشو (۲۰۲۰)	
۵	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	آلبرتی و همکاران (۲۰۲۰)	
۶	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	چادگانی و همکاران (۱۴۰۰)	
۷	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	رخشی و همکاران (۱۴۰۰)	
جمع	۲	۵	۲	۶	۲	۵	۳		

مطابق جدول (۳) بر اساس این تحلیل مشخص شد، سه مؤلفه عوامل فرهنگی و اجتماعی؛

عوامل راهبری و عوامل فرایندی دارای بیشترین فراوانی از مجموع ۷ پژوهش تأیید شده، هستند و براین مبنای در این پژوهش به عنوان معیارهای اصلی برای تعیین گزاره‌های هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرند. در این بخش پس از واکاوی در مبانی نظری پژوهش‌های تأیید شده، اقدام به تعیین گزاره‌های موردنظر طبق جدول (۴) شده است.

جدول (۴) مؤلفه‌ها و گزاره‌های هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی

ردیف	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	گزاره‌ها	مؤلفه‌های اصلی
۱								تناسب ادراک هیئت‌مدیره با مدیرعامل در حمایت از کارکردهای حسابرسی	۴.۲
۲								تدوین دستورالعمل‌هایی با رویکرد حفظ استقلال حسابرسان	
۳								تقویت پویایی کمیته‌های حسابرسی در آزادی عمل در نظارت‌های اثربخش	
۴								کاهش محدودیت‌ها در دسترسی حسابرسان به اسناد و مدارک	
۵								تصویب برنامه، بودجه و پاداش برای حسابرسان	

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	گزاره‌ها	مولفه‌های اصلی
							دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی	
							کاهش شکاف انتظارات	
							تعویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت	۱. تقویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت
							تعویت برنامه‌های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حسابرسان	۲. تقویت برنامه‌های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حسابرسان
							کنترل تعارضات شغلی حسابرسان	۳. کنترل تعارضات شغلی حسابرسان
							تناسب‌سازی استراتژی‌ها و اهداف مالی با استانداردهای مدون در حسابرسی	۴. تناسب‌سازی استراتژی‌ها و اهداف مالی با استانداردهای رفتاری و اخلاقی حسابرسی
							ایجاد مشور فرهنگی فعالیت‌های حسابرسی	۵. ایجاد مشور فرهنگی فعالیت‌های حسابرسی
							تعویت انطباق بین رگه‌های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتاری و اخلاقی حرفه‌ای حسابرسی	۶. تعویت انطباق بین رگه‌های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتاری و اخلاقی حرفه‌ای حسابرسی
							انتصاب حسابرسان با تجربه و دارای دانش فنی	۷. انتصاب حسابرسان با تجربه و دارای دانش فنی
							ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان	۸. ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان
							تمدید دوره‌ای برنامه‌های آموزشی و گواهینامه‌های حسابرسان	۹. تمدید دوره‌ای برنامه‌های آموزشی و گواهینامه‌های حسابرسان
							استفاده از تیم تخصصی مرتبط با صنعت در حسابرسان	۱۰. استفاده از تیم تخصصی مرتبط با صنعت در حسابرسان
							تعویت توانمندی‌های رفتاری و تصمیم‌گیری حسابرسان از طریق آموزش‌های ساختار یافته	۱۱. تعویت توانمندی‌های رفتاری و تصمیم‌گیری حسابرسان از طریق آموزش‌های ساختار یافته
							تعویت فرایندهای اثربخشی فناوری اطلاعات در توسعه کیفیت کارکردهای حسابرسی	۱۲. تعویت فرایندهای اثربخشی فناوری اطلاعات در توسعه کیفیت کارکردهای حسابرسی
							ایجاد تناسب بین مهارت‌های رفتاری با مهارت‌های عملکردی در حسابرسان	۱۳. ایجاد تناسب بین مهارت‌های رفتاری با مهارت‌های عملکردی در حسابرسان
							تعویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی از طریق گردش آزاد اطلاعات	۱۴. تعویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی از طریق گردش آزاد اطلاعات

سپس به منظور اطمینان از مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده از تحلیل دلفی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک استفاده گردید. بدین منظور این گزاره‌ها برای نظرسنجی در قالب یک چک‌لیست ۷ گزینه‌ای در اختیار متخصصان قرار گرفت که جدول (۵) نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

جدول (۵) فرایند تحلیل دلفی در راند اول

نتیجه	حذف	حذف	تأیید	ضریب توافق	میانگین	گزاره‌ها	مولفه‌های اصلی
	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>				
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۶۵	۵	تناسب ادراک هیئت‌مدیره با مدیر عامل در حمایت از کارکردهای حسابرسی	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	تدوین دستورالعمل‌های با رویکرد حفظ استقلال حسابرسان	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت پویایی کمیته‌های حسابرسی در آزادی عمل در نظرات‌های اثربخش	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
حذف	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۴۰	۴	کاهش محدودیت‌ها در دسترسی واحد حسابرسی به اسناد و مدارک	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۶۵	۵	تصویب برنامه، بودجه و پاداش برای حسابرسان	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	دارابودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۶۵	۵	کاهش شکاف انتظارات	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	تقویت برنامه‌های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حسابرسان	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	کنترل تعارضات شغلی حسابرسان	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
حذف	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۲۰	۲/۵۰	تناسب‌سازی استراتژی‌ها و اهداف مالی با استانداردهای مدنون در حسابرسی	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۵۵	۵	ایجاد منشور فرهنگی فعالیت‌های حسابرسی	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	تقویت انطباق بین رگه‌های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتایی و اخلاق حرفه‌ای حسابرسی	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۲	۵/۲۰	انتصاف حسابرسان با تجربه و دارای دانش فنی	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۵۵	۵	تمدید دوره‌ای برنامه‌های آموزشی و گواهینامه‌های حسابرسان	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰
حذف	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۴۰	۴	استفاده از تیم تخصصی مرتبط با صنعت در حسابرسان	۱-۲-۳-۴-۵-۶-۷-۸-۹-۱۰

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

نتیجه	حذف	تأیید	ضریب توافق	میانگین	گزاره‌ها	مؤلفه‌های اصلی
	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>				
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	تعویت توانمندی‌های رفتاری و تصمیم‌گیری حسابرسان از طریق آموزش‌های ساختاریافته	
حذف	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۰/۲۸	۳	تعویت فرایندهای اثربخشی فناوری اطلاعات در توسعه کیفیت کارکردهای حسابرسی	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	ایجاد تناسب بین مهارت‌های رفتاری با مهارت‌های عملکردی در حسابرسان	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۳۰	تعویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی از طریق گردش آزاد اطلاعات	

بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق در چک لیست ۷ گزینه‌ای که طبق دستورالعمل ضریب توافق که باید در حد استاندارد ۰/۵ قرار بگیرد تا تأیید شود و میانگین با توجه به ۷ گزینه‌ای بودن، امتیاز ۵ در آن استاندارد می‌باشد، باید بیان نمود، از مجموع ۲۱ گزاره مرتبط به هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی، ۴ گزاره که میانگین زیر ۵ (باتوجه به مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای) و ضریب توافق زیر ۰/۵ داشته‌اند، حذف شدند. این مبنای حذف شدن طبق فرایند تحلیل دلفی تعیین شده است (جمالی و همکاران، ۱۳۹۳). این گزاره‌های حذف شده عبارت‌اند از:

جدول (۶) فرایند تحلیل حیاتی پژوهش‌های غریال شده

گزاره‌ها	مؤلفه‌های اصلی
کاهش محدودیت‌ها در دسترسی واحد حسابرسی به استناد و مدارک	عوامل راهبری
تناسب‌سازی استراتژی‌ها و اهداف مالی با استانداردهای مدون در حسابرسی	عوامل فرهنگی و اجتماعی
استفاده از تیم تخصصی مرتبط با صنعت در حسابرسان	عوامل فرایندی و آموزش فردی
تعویت فرایندهای اثربخشی فناوری اطلاعات در توسعه کیفیت کارکردهای حسابرسی	

باتوجه به مشخص شدن گزاره‌های حذف شده جدول (۶) برای رسیدن به کفایت نظری اقدام به انجام دور دوم تحلیل دلفی طبق جدول (۷) می‌شود. در این دور مجدداً چک لیست‌های امتیازی با حذف گزاره‌های موردنظر از تحلیل دور اول، برای مشارکت کنندگان بخش کیفی پژوهش ارسال می‌شود تا گزاره‌های پژوهش به حد کفایت نظری از منظر خبرگان پژوهش برسد.

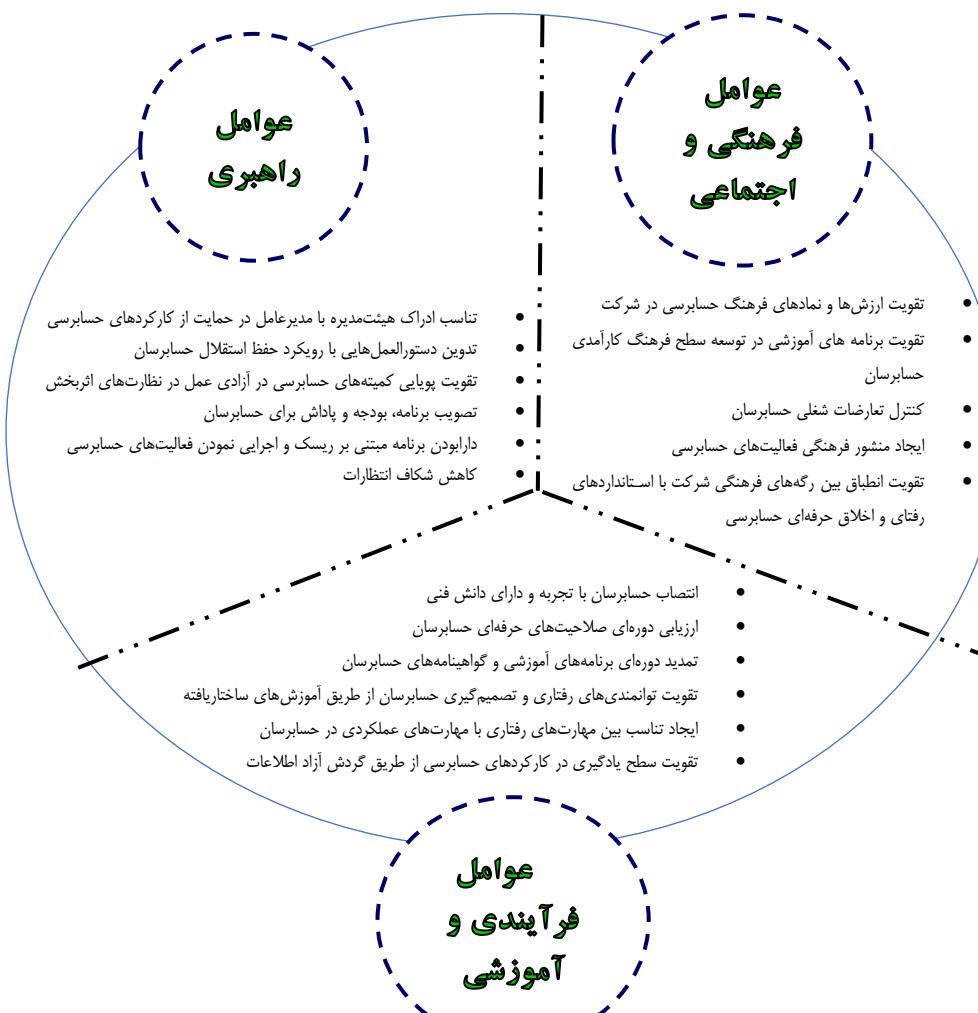
جدول (۷) فرایند تحلیل دلفی در راند دوم

نتیجه	حذف	تأیید	ضریب توافق	میانگین	گزاره‌ها	مولفه‌های اصلی
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۶۵	۵	تناسب ادراک هیئت مدیره با مدیر عامل در حمایت از کارکردهای حسابرسی	۱- چیزی که نیاز به آن نیست
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	تدوین دستورالعمل‌هایی با رویکرد حفظ استقلال حسابرسان	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت پویایی کمیته‌های حسابرسی در آزادی عمل در نظرات‌های اثربخش	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۶۵	۵	تصویب برنامه، بودجه و پاداش برای حسابرسان	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	دارابودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۶۵	۵	کاهش شکاف انتظارات	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت	۲- اینها را ایجاد کنیم
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۰	۵/۲۰	تقویت برنامه‌های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حسابرسان	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	کنترل تعاضات شغلی حسابرسان	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۵۵	۵	ایجاد منشور فرهنگی فعالیت‌های حسابرسی	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۹۰	۶	تقویت انطباق بین رگه‌های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتای و اخلاق حرفه‌ای حسابرسی	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۲	۵/۲۰	انتصاب حسابرسان با تجربه و دارای دانش فنی	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان	۳- اینها را تقویت کنیم
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۵۵	۵	تمدید دوره‌ای برنامه‌های آموزشی و گواهینامه‌های حسابرسان	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت توانمندی‌های رفتاری و تصمیم‌گیری حسابرسان از طریق آموزش‌های ساختاریافته	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	ایجاد تناسب بین مهارت‌های رفتاری با مهارت‌های عملکردی در حسابرسان	
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۸۵	۵/۳۰	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی از طریق گردش آزاد اطلاعات	

همانطور که مشاهده می‌شود، تمامی گزاره‌های مرتبط با هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی در راند دوم تحلیل دلفی هم از نظر میانگین و هم از نظر ضریب توافق مورد تأیید قرار

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

گرفتند و اصطلاحاً به حدِ کفايت نظری رسیدند. بر اساس مؤلفه‌ها و گزاره‌های تعیین شده، چارچوب مفهومی علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:



شکل ۵. چارچوب نظری پژوهش پس از شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌های پژوهش

یافه‌های تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه

پس از رسیدن به حد کفایت نظری گزاره‌های هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی پس از تایید دور دوم دلفی، به منظور انجام تحلیل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه پژوهش، از اعضای پانل خواسته می‌شود تا براساس توضیحات این تحلیل، پرسش‌نامه‌های ماتریسی را مورد تحلیل قرار دهند. ابتدا به منظور شروع این تحلیل، گزاره‌های تایید شده از مرحله‌ی تحلیل دلفی از E1 تا E2 اکدگذاری شدند. در این مرحله ابتدا نظر ۲۰ نفر از حسابداران رسمی درباره‌ی رابطه بین گزاره‌ها، مورد مقایسه قرار می‌گیرد. بدین منظور از گزاره (مد) استفاده می‌شود به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین گزاره‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر متخصصان داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان بر اساس تکنیک‌های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود (سنگه‌وهمکاران، ۲۰۱۳). برای تعیین نوع رابطه میتوان از نمادهای مندرج در جدول (۸) استفاده کرد:

جدول (۸) روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

O	X	A	V	نماد
رابطه معتبری وجود ندارد.	رابطه دو طرفه A و Z وجود دارد.	Z منجر به A می‌شود. (ستون منجر به سطر)	A منجر به Z می‌شود. (سطر منجر به ستون)	تعاریف

سپس اقدام به تدوین ماتریس خود تعاملی ساختاری نهایی به شکل ذیل می‌شود:

جدول ۹. ماتریس خود تعاملی ساختاری نهایی

E1v	E1x	E1a	E1f	E1z	E1t	E1s	E1r	E1	EAv	EV	EEx	EAx	EAs	EAr	ErV	ErX	ErA	ErF	ErZ	ErT	ErS	ErR	Er
E1	V	0	0	0	0	0	0	0	0	0	A	0	0	0	0	0	V	V	V	V	V	V	V
Er	V	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Er	V	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Er	0	0	0	0	V	0	0	V	0	V	0	0	0	0	0	0	V	V	V	V	V	V	V
Ea	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	V	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Er	0	0	V	V	A	0	V	0	0	0	0	0	0	0	0	0	A	A	A	A	A	A	A
Ev	0	0	V	V	A	V	V	0	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V
Ea	0	V	0	0	0	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
Er	0	0	0	0	0	0	0	V	0	0	0	0	0	0	0	0	V	V	V	V	V	V	V
E1+	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E11	0	0	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
E12	0	0	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A	A
E13	0	0	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V	V
E14	0	0	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
E15	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
E16	V	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
E17	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس رویکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

جدول ۱۰. نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

V	نماد
	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	نماد
	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	نماد
	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	نماد
	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول

زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد:

حال، برای مقایسه های زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1) \times n$ تا $n \times n$ مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله (Y) یا خیر (N) داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر (N) باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت کنندگان باید اظهارنظر نمایند. برای مقایسه های زوجی i امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i+1) \times n$ تا $n \times n$ مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله (Y) یا خیر (N) داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بdst می‌آید.

جدول ۱۱. ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال پذیری ارتباط بین گزاره ها

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	E12	E13	E14	E15	E16	E17
E1	1	1	1	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	1
E2	+	1	1	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	1
E3	+	+	1	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	1
E4	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
E5	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E6	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E7	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E8	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E9	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E10	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E11	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E12	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E13	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E14	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E15	1	1	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1	+	1
E16	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	1
E17	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	1

همانطور که در جدول ۱۱ فوق مشاهده میشود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس *گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و *۱ با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش نیاز برای هر متغیر تعیین میشود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی میشود که از طریق این متغیر میتوان به آنها رسید و مجموعه پیش نیاز شامل متغیرهایی میشود که بر طبق آنها میتوان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش نیاز همه عوامل تعیین میشود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته میشود. سطح اشاره به لایه های طراحی شده مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی

■ واکاوی در علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس روبکرد مدل جامع تفسیری و ساختاری

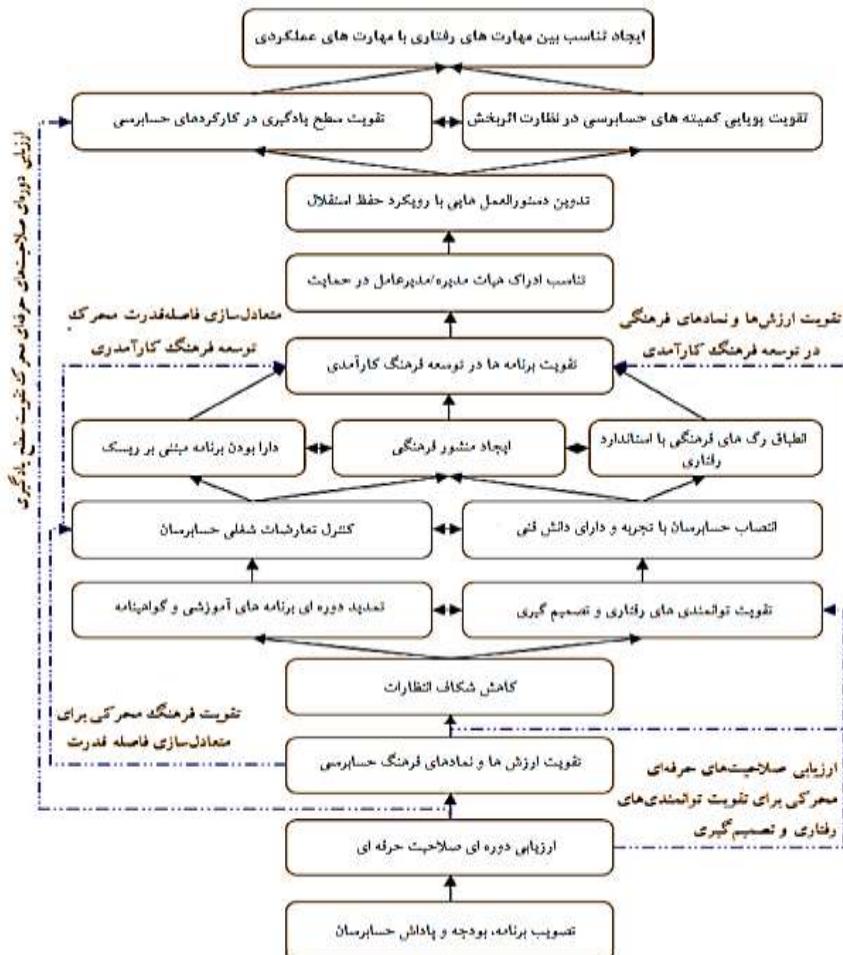
نامیده میشود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید.

جدول (۱۲) مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

سطح	عناصر مشترک	گزاره ورودی	گزاره خروجی	اختصار
سطح چهارم	۱	۱۰, ۱۴, ۱۵, ۱۷, ۱۸, ۱۹, ۲۰, ۲۱, ۲۲, ۱۳, ۱۶, ۱۷, ۱۸, ۱۹, ۲۰, ۲۱, ۲۲	۱۷, ۲۰, ۲, ۱	E1
سطح سوم	۲	۱۰, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	۱۷, ۲۰, ۲	E2
سطح دوم	۳	۱۰, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	۱۷, ۲	E3
سطح دوازدهم	۴		۱۰, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱ ۱۷, ۱۶, ۱۵, ۱۴, ۱۳, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E4
سطح ششم	۵	۵, ۴	۱۷, ۱۶, ۸, ۷, ۳, ۲, ۱	E5
سطح نهم	۶	۱۳, ۱۷, ۷, ۶, ۴	۱۷, ۱۶, ۱۶, ۱۵, ۱۴, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E6
سطح دهم	۷	۱۳, ۱۷, ۷	۱۰, ۱۵, ۱۴, ۱۳, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E7
سطح پنجم	۸	۱۰, ۱۴, ۱۳, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	۱۷, ۱۶, ۸, ۷, ۳, ۲, ۱	E8
سطح هشتم	۹	۱۳, ۹, ۷, ۶, ۴	۱۷, ۱۶, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E9
سطح ششم	۱۰	۱۰, ۴	۱۷, ۱۶, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E10
سطح ششم	۱۱	۱۰, ۱۵, ۱۴, ۱۳, ۱۲, ۱۱, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	۱۷, ۱۶, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E11
سطح هشتم	۱۲	۱۰, ۱۵, ۱۴, ۱۳, ۱۲, ۱۱, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	۱۷, ۱۶, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E12
سطح یازدهم	۱۳	۱۳, ۹	۱۰, ۱۵, ۱۴, ۱۳, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱ ۱۷, ۱۶, ۱۵	E13
سطح هشتم	۱۵, ۱۴	۱۵, ۱۳, ۱۴, ۷, ۶, ۴	۱۷, ۱۶, ۱۵, ۱۴, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E14
سطح هشتم	۱۵, ۱۴	۱۵, ۱۳, ۱۴, ۷, ۶, ۵, ۴	۱۷, ۱۶, ۱۵, ۱۴, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱	E15
سطح دوم	۱۶	۱۰, ۱۴, ۱۳, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱ ۱۶, ۱۵	۱۷, ۱۶	E16
سطح اول	۱۷	۱۰, ۱۲, ۱۱, ۱۰, ۹, ۸, ۷, ۶, ۵, ۴, ۳, ۲, ۱ ۱۷, ۱۶, ۱۵, ۱۴, ۱۳	۱۷	E17

همانطور که در جدول (۱۲) مشاهده میشود، گزاره تصویب برنامه، بودجه و پاداش حسابرسان

(E4) بر اساس مشترک بودن گزاره خروجی و عناصر برابر، به عنوان گزاره سطح دوازدهم یعنی اثر گذارترین گزاره ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی تعیین گردید و گزاره تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی از طریق گردش آزاد اطلاعات (E17) به عنوان سطح اول و کم اثرترین گزاره ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی انتخاب شدند.



شکل (۲) مدل علل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی

نتیجه گیری

هدف این پژوهش واکاوی محتوایی در علل زمینه‌ای ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی براساس تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه می‌باشد. لذا در این پژوهش که از روش شناسی ترکیبی در جمع آوری داده‌ها پیروی می‌کند، ابتدا در بخش تحلیل کیفی و مشخصه تحلیل فراترکیب از میان ۴۸ پژوهش اولیه، ۱۲ پژوهش مرتبط با موضوع پژوهش در بازه زمانی ۲۰۱۶

تا ۲۰۲۱ در مورد پژوهش‌های بین‌المللی و ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ در مورد پژوهش‌های داخلی تأیید شدند. تا بر اساس روش ارزیابی انتقادی پس از دو مرحله مشارکت اعضا، پانل سه مولفه اصلی عوامل فرهنگی و اجتماعی؛ عوامل راهبری و عوامل فرآیندی در قالب ۲۱ گزاره اولیه غربالگری شدند. سپس به منظور رسیدن به حد کفايت نظری، از تحلیل دلفی طی دو مرحله استفاده شد که نتایج نشان داد از مجموع ۲۱ گزاره، ۴ گزاره حذف شدند و ۱۷ گزاره مورد قبول واقع شدند. سپس در بخش تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه مشخص گردید، ۱۲ سطح از ۱۷ گزاره شناسایی شده، طیفی از تاثیرگذارترین تا کم‌اثرترین گزاره‌های مرتبط با ارتقای کیفیت کارکردهای حسابرسی را تشکیل دادند. بر اساس این نتایج مشخص گردید، تصویب برنامه بودجه و پاداش حسابرسان مهمترین عامل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی محسوب می‌شود که به عنوان گزاره مولفه‌ی عوامل راهبری در سطح کلان شرکت‌ها محسوب می‌شود. جاییکه مدیران تصمیم‌های لازم در خصوص ارتقای سطح انگیزه‌ی حسابرسان را مد نظر قرار دهند و با تخصیص بودجه مناسب در مورد کارکردهای عملکردی آنان به افزایش سطح تاثیرگذاری حسابرسان در ارتقای عملکردهای آنان کمک نمایند تا از این طریق بتواند به سطح اعتماد اجتماعی دست یابند. در واقع باید با تخصیص مناسب بودجه به برنامه‌های حسابرسان تلاش گردد تا سطح ریسک‌های ارزیابی نیز کاهش یابد و از طریق تدوین پاداش‌های مشخصی از بروز رفتارهای تسهیلگرایانه در سطح این حرفه جلوگیری به عمل آید. از طرف دیگر مشخص شد، ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان به عنوان گزاره مولفه‌ی عوامل فرایندی و آموزش فردی، معیار مهم دیگری محسوب می‌شود که نقش تاثیرگذاری در ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی ایفا می‌نمایند. در واقع سیاست‌های فرآیندی شرکت‌ها باید باهدف توسعه سطح ثبات در عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان در بلندمدت تدوین گردد و از طریق برنامه‌های آموزشی و ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان تلاش گردد تا عملکردهای رفتاری و تخصصی حسابرسان به مرور زمان با افت مواجه نشود و این موضوع به سطح گزارشگری مالی لطمہ وارد نکند.

بر اساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، براساس تغییر اساسنامه‌هایی که الزاماً نیاز به نظارت‌های نهادی دارد، می‌بایست ترکیب اعضا، مدیران به گونه‌ای تشکیل شوند که در کم‌منسجم‌تری از حسابرسان به منظور ارتقای سطح حمایت از کارکردهای حرفه‌ای آنان، به وجود بیاید، چرا که

برای ایجاد پویایی بیشتر در کارکردهای کیفی حسابرسان، لازم است هم اولاً جایگاه شغلی مناسبی برای آنان تعریف شود و ارتقاء بر اساس پروتکول های مدیریت عادلانه صورت گیرد و حقوق و مزایای متناسبی با جایگاه شغلی داشته باشد و از طرف دیگر سیاست ها و برنامه های انگیزشی در دستور کار قرار گیرد. همچین این نظارتها می بایست مدیران را ملزم نمایند تا در تعیین و تخصیص منابع، به کارکردهای عملکردی و رفتاری حسابرسان توجه لازم صورت گیرد. همچنین پیشنهاد میشود، ساختارهای فرآیندی شرکت در جهت توسعه کارکردهای فرهنگی اولاً تلاش نمایند تا ارزشها و نمادهای این حرفه در درون ساختارهای شرکت از طریق برنامه های توسعه فرهنگی نهادینه شود و حسابرسان به نمادی از نظارت بر عملکردهای مالی شرکتها بدل شوند و دسترسی آنان در کسب اطلاعات محدود نشود. همچنین به منظور توسعه کارکرده ای حرفه ای آنان میبایست ارزیابی های دوره ای افزایش یابد، تا صلاحیت های رفتاری و دانشی حسابرسان بر اساس سینزی به کمک شرکت در یک بازار رقبایی باید و باعث افزایش مزیت های رقابتی شرکت گردد. در واقع این ارزیابی ها می بایست با مشارکت متخصصان و افرادی با سطح دانش و تجربه بالاتر صورت گیرد تا از انحراف در اهداف و سیاست های مرتبط با این بخش اجتناب گردد. نیاز سنگی آموزشی به عنوان اولین گام در ارزیابی، نیازمند شناخت تمامی انتظارات و خواسته های آنان و همسو نمودن با اهداف و اولویت های شرکت می باشد، تا با ایجاد خط مشخصی از وجود اشتراکات، به ارتقای سطح صلاحیت های حرفه ای به طور متدامن کمک شایان توجیهی گردد.

ضرورت توجه به اخلاق از دیدگاه مقام معظم رهبری دام ظله

ایشان تخلق به اخلاق الهی را هدف اصلی و کارهای دیگر را مقدمه برای آن میدانند و چنین میفرمایند:

فایده اساسی و هدف اصلی این است که انسانها متخلق به اخلاق الله بشونند. تخلق به اخلاق الله مقدمه برای کار دیگر نیست، کارهای دیگر، مقدمه برای تخلق به اخلاق الله است. عدل مقدمه تخلق به اخلاق الله و نورانی شدن انسانهاست. حکومت اسلامی و حاکمیت پیامبران، برای همین است؛ إنما بُعْثَتْ لِأَتَّمِّ مَكَارِمَ الْأَخْلَاقِ.

برای رسیدن به جامعه مطلوب و آرمانی لازم است موانع و آسیبها را شناخت و برای رفع آنها راهکارهایی ارائه نمود. بشر امروزه بحرانهایی را در جامعه نظاره‌گر است و گاه در تحلیل اشتباہ خود عوامل آن را در مسائلی جستجو میکند، غافل از اینکه ریشه نابسامانیها را باید جای دیگری جست و برای آن چاره جویی کرد. رهبر فرزانه انقلاب علت اصلی مشکلات را غفلت از امور معنوی و ارزش‌های اخلاقی میدانند و می‌فرمایند: امروز علت اصلی بسیاری از مشکلات بشری در نظام‌های مختلف، ناشی از غفلت از معنویت و گرایش به سوی مادیگری و مادی پرستی است. بحران اخلاقی معاصر نابودی بشریت را به همراه خواهد داشت و باید اندیشمندان جهان و دلسوزان بشریت برای احیای ارزش‌های اخلاقی قیام جدی نمایند. گاهی افراد تمام سعی و تلاش خود را صرف تحصیل دانش نموده و به اخلاق بی توجه یا کم توجه هستند، غافل از اینکه علم بدون اخلاق آفت جامعه است و زمانی دانش می‌تواند مفید باشد که در حوزه‌های گوناگون اعم از فردی و اجتماعی اخلاق حاکم باشد. رهبر انقلاب اسلامی در این زمینه می‌فرمایند: «اگر انسانها از نظر سواد و دانش و سیاست بحرالعلوم هم باشند؛ ولی اخلاق نداشته باشند کوچکترین نفعی برای جامعه نخواهند داشت. تواضع، اخلاص، مهربانی در رابطه با بندگان خدا، صلابت در مقابل دشمنان، فداکاری و اصالت ندادن به مال و جاه و مقام و از جان و فرزندان و آسایش و سلامتی خود، خیلی راحت برای رضا خدا گذشتن، از اساسی ترین جوهرها و بالاترین ارزشی است که برای آن باید خود را به زحمت بیندازیم و تلاش کنیم و در آموزش‌های خود و در عمل آن را به کار گیریم».

References

- Adisa, T.A., E. S. Oruh, & B. Akanji. 2020. A Critical discourse analysis of the link between professional culture and organizational culture, *Employee Relations*, 42(3):698-716.
- Adili, Mojtaba; Khodamipour, Ahmed and Pourheidari, Omid. (2019). Investigating the effect of the ethical culture of the auditing institute and auditors' personality types on the auditor's objectivity, *Accounting and Auditing Research*, 12(46): 5-20. [in persian]
- Alberti, C. Th., Bedard, O. B., Bike, & A. Vanstralen. 2020. Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in the Literature, *European Accounting Review*.
- Aali, morbid; Dehghani, Marzieh and Hajizavarai, Rahela. (2015). A Comparative Analysis of Cultural Hegemony in the Hidden Curriculum of International English Language Teaching Texts, *Curriculum Studies*, 11(43): 21-46. [in persian]
- Andoiola, L, M., Downey, D, H., Westermann, K, D. (2020). Examining Climate and Culture in Audit Firms: Insights, Practice Implications, and Future Research Directions, *AUDITING: A Journal of Practice*, 13(1): 19-107. <https://doi.org/10.2308/AJPT-19-107>
- Afzali, Rasool; Zahdighar, Mohammad and Walizadeh, Akbar. (2016). A review of the book Hegemony: A New Form of Global Power, *Critical Research Journal of Humanities Texts and Programs*, 17(8): 47-66. [in persian]
- Aghaei Chadgani, Arzoo and Ebrahimi Kohrizsangi, Khadijah. (1400). Auditors' behavioral intention: the interaction of individual factors, audit firm and audit team. *Iranian Auditing Journal* 4(1):55-80. [in persian]
- Babai Khalili, Javad; Abdoli, Mohammad Reza and Walian, Hassan. (2018). Analyzing the content and link of ethical values in the impartiality of the auditing profession, accounting knowledge and management auditing, 8(31): 133-154. [in persian]
- Barrainkua, I., Espinosa-Pike, B. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behaviour, in Cynthia Jefrey (ed.) *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Volume 21)* Emerald Publishing Limited, 17 – 52.
- Bastami, Reza; Fallah, Ali; Ramezani, Javad; Khailpour, Mehdi. (1401). Competence of internal auditors with mediating role of personality profile and extra-role behaviors in NAJA audit staff with data base approach, *Journal of Management Development and Human Resources and Support*, 5(2): 197-220. [in persian]
- Bankipour, Amirhossein and Knavchi, Ahmed. (1380). Education and training from the perspective of the Supreme Leader of Tehran, *Islamic Education*, 1, 132-140. [in persian]
- Banimahd, Bahman and Nejati, Amir. (2015). Investigating the relationship between organizational culture and auditors' work commitment, *Financial Accounting and Audit Research*, 8(30): 119-137. [in persian]
- Bauer, T. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1): 95–114.
- Beykzadeh, Jafar; Razmjo, Maryam and Rahmati, Maryam. (1400). Modeling the effect of jihadist management and political behavior on human resource productivity with the mediating role of organizational virtue. *Management development and human resources and support chapter*. 60(2). 27-57 . [in persian]
- Bik, O., Hooghiemstra, R. (2018). Cultural Differences in Auditors' Compliance with Audit Firm Policy on Fraud Risk Assessment Procedures, *AUDITING: A Journal of Practice*, 37(4): 25–48. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51998>

- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A. M. (2008). Form versus Substance: The Implications for Auditing Practice and Research of Alternative Perspectives on Corporate Governance, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2): 181-198. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2008.27.2.181>
- Copeland, J. (2005). Ethics as Imperative. *Accounting Horizons*, 19(1): 35-43.
- Dharmasiri, P., S.Y. Phang, A. Prasad, And J. Webster. 2021. Consequences of Ethical and Audit Violations: Evidence From the PCAOB Settled Disciplinary Orders, *Juornal of Business Ethics*.
- Donaldson, W. (2005). Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission. Retrieved from http://www.sec.gov/news/speech/spch_040105whd.htm. [04/10/2011].
- Eagleton, T. (1991). Ideology: An introduction. London: Verso.
- Evinita, L., and .Ph.Kamby. 2021. Mediating effects of governance on audit culture, internal control and audit quality in Indonesia: Basis for model, *Studies of applied economics*, 39(12):1-27
- Espinosa-Pike, M., Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Spanish Accounting Review*, 19(7): 10-20.
- Flynn, S. 2020. Revisiting hegemony: A Gramscian analysis for contemporary social work, *Irish Journal of Sociology*, 29(1): 19-37
- Gramsci, A. 1966d. Cultura i Literatura, translated into Catalan by Jordi Solé-Tura, Barcelona: Edicions 62.
- Goddard, F., Schmidt, M. (2020). Attributes Influencing Clients' Auditor Choices: The Expectation Gaps between Auditors and Board Members, *Current Issues in Auditing*, <https://doi.org/10.2308/ciia-19-026>
- Hajiha, Venus and Khodamrudi, the goddess. (2014). The role of ethical culture in auditors' performance, *Ethical Quarterly in Science and Technology*, 11(3): 125-130. [in persian]
- Hasas Yeganeh, Yahya and Maqsodi, Omid. (1390). Ethical values in auditor's professional judgment, *Ethics in Science and Technology*, 6 (1): 63-74. [in persian]
- Holtbrügge, D., Baron, A., & Friedmann, C. B. (2017). Personal Attributes, Organizational Conditions, and Ethical Attitudes: A social cognitive approach. *BusinessEthics: A European Review*, 24(3), 264-281
- Johari, R.J., M. M. Alam, & J. Said. 2021. Investigating factors that influence Malaysian auditors' ethical sensitivity, *International Journal of Ethics and Systems*, 37(3): 406-421
- Kavossi, Ismail; Abdoli, Mohammadreza and Valian, Hossein. (2019). The effect of ethical culture themes on auditor impartiality: an analysis on the perception of transformational leadership, *Scientific Journal of Organizational Cultural Management*, No. 4, pp. 659-635. [in persian]
- Khelif, H. (2016). Hofstede's cultural dimensions in accounting research: a review, *Meditari Accountancy Research*, 24(4): 545-573. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2016-0041>
- Mantzari, E., Georgiou, O. (2018). Ideological hegemony and consent to IFRS: Insights from practitioners in Greece, *Critical Perspectives on Accounting*, 11(2): 1-24. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2018.06.003>
- Makrami, Yadullah. (2017, March). Analytical Monthly of Audit Organization, (No. 105) Page 1. [in persian]
- Moshashaei, Seyyed Mohammad; Hashemi, Seyyed Abbas and Foroughi, Dariush. (2017). The effect of auditors' individual differences on their professional commitment: Investigating the mediating role of ethical climate compatibility, *Quarterly Journal of Accounting and Auditing*, 25(3), 415-432. . [in persian]

- Parlee, C. E., Wiber, M. G. (2015). Whose audit is it? Harnessing the power of audit culture in conditions of legal pluralism, *The Journal of Legal Pluralism and Unofficial Law*, 47(1): 96-111. <http://dx.doi.org/10.1080/07329113.2014.990808>
- Ramadan Ahmadi, Mohammad; Ahangari, Abdul Majid and Salehinia, Mohsen. (2018). Modeling the structures affecting the professional ethics of auditing by using structural modeling - an interpretation from the point of view of professional experts, *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 4(8): 317-281 . [in persian]
- Salimi, Ali Akbar; Safrigraili, Mehdi and Valian, Hassan. (2019). Investigating the effect of self-efficacy propositions on audit quality: an analysis on the understanding of individualism culture, *Scientific Journal of Organizational Culture Management*, 18(2): 297-324. [in persian]
- Sama, L. and Shoaf, V. (2008). Ethical Leadership for the Professions: Fostering a Moral Community, *Journal of Business Ethics*, 78(1): 39-46.
- Shahalizadeh, Ramin; Niko Maram, Hashem and Heydarpour, Farzaneh. (1400). The role of ethical leadership, professional identity and professional identity on the intention to warn of malpractice of independent auditors, *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, Year 6, Number 12. [in persian]
- Smyth, S., Whotfield, D. (2017). Maintaining market principles: Government auditors, PPPequity sales and hegemony, *Accounting Forum*, 41(3): 44-56. <http://dx.doi.org/10.1016/j.accfor.2016.06.003>
- Sayadi-Toranlou, Hossein and Azizi, Pedram. (2016). Identification and ranking of ethical values in auditing from the perspective of Islam with fuzzy TOPSIS approach, *Akhlaq Scientific-Promotional Quarterly*, 13(48): 179-209. [in persian]
- Tysiak, K. (2013). Europe takes step toward mandatory audit firm rotation. *Journal of Accountancy*. Retrieved from <http://www.journalofaccountancy.com/news/20137862.htm>
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting Professionalism—They Just Don't Get It!. *Accounting Horizons*, 18(1): 45-53. <https://doi.org/10.2308/acch.2004.18.1.45>
- Yavari Gohar, Fatemeh; Mansouri Movid, Fereshte and Moradi, Mohammad. (2019). The effect of psychological role pressures on job satisfaction by considering Islamic work ethics and organizational commitment. *Quarterly Journal of Development of Human Resource Management and Support*. 55(4), 130-155. . [in persian]