



## 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 Taghijzadeh<sup>\*1</sup> | Masoud Safari<sup>2</sup>

### 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 interpretative 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 interpretative 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](mailto:Miladtz_work@yahoo.com)

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



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

میلاد تقی‌زاده<sup>۱\*</sup> | مسعود صفری<sup>۲</sup>

### 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 به منظور رسیدن به حد کفایت 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 تفسیرگرایانه و ساختارمندانه (ISM) گردد. یافته‌های این پژوهش منجر به کاهش شکاف نظریه‌ها و کاربردهای واقعی در حرفه حسابرسی و درعین حال از عمق شکاف انتظارات حسابرسی بین حسابرسان 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 حسابرسان 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

سال دوم  
بهار ۱۴۰۳  
صص: ۱۷۲-۱۳۵

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:  
۱۴۰۲/۰۴/۰۹  
تاریخ پذیرش:  
۱۴۰۲/۱۲/۲۴



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

Miladzt\_work@yahoo.com

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

## مقدمه و بیان مسئله

فرهنگ به‌عنوان 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 (آدیس، اُرو و آکانجی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). فرهنگ اخلاق‌مداری<sup>۲</sup>، به‌عنوان یکی از مضامین رویکردهای فرهنگی، مجموعه‌ای از اعمال، اعتقادات و معیارهای درست و نادرست مربوط به آن حرفه و مسئولیت‌های آن در برابر دیگران را در برمی‌گیرد و از عناصری نظیر نظام‌های تشویق، رفتارهای ارزشمند، سیاست‌های ارتقا، نظام‌های سنجش عملکرد و رفتارهای مدیریت به‌عنوان مبنایی برای واکاوی اثرات مثبت آن استفاده می‌شود (هارگریوس و اُکونر<sup>۳</sup>، 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 (سوئی، آرنولد و پیرس<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰). مقام معظم رهبری در مورد ارزش‌های اصلی جامعه نیز می‌فرماید: برخورداری از ارزش‌های اخلاقی اسلام بدین معنی است که روح فضیلت و پرهیزکاری و وارستگی و بردباری و اجتناب از شهوات ممنوع و دوری از حرص و آز و دنیاطلبی و حق‌کشی و نامردمی و مال‌اندوزی و روی آوردن به خلوص و پاکی و پارسایی و دیگر خصلت‌های اخلاقی در جامعه رواج یابد و به‌صورت 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 سرچشمه‌های نیکی و بهروزی جوشان می‌شود و جامعه اسلامی الگوی جذابی برای همه ملت‌ها می‌گردد (حدیث ولایت (۱)، ص ۳۰۴). پیامبر صلی‌الله‌علیه‌وآله: (ان العبد لیبلغ بحسن خلقه عظیم درجات الاخره و شرف المنازل و انه لضعیف 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. درحالی‌که همین فرد ممکن است از جهت تعبد و عبادت ضعیف باشد. پیامبر نمی‌خواهد عبادت را تضعیف کند، بلکه می‌داند که عبادت هم اگر با اخلاق نباشد، نمی‌تواند مثمر‌تر

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

باشد. پس می‌توان گفت که اخلاق حتی ضامن مسائل فقهی و حرفه‌ای مردم هم هست. (المعجم الکبیر: ۱/۲۶۰/۷۵۴). گسترش جرائم اقتصادی شرکت‌ها، افزایش سوءاستفاده‌های مالی و فساد و رشوه‌خواری گسترده 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 جمعی باید به‌عنوان 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 بدنام سازد. مراجع حسابداری کشور مسئولیتی یگانه در تحقق کامل همه اصول و ضوابط آئین رفتار حرفه‌ای دارند؛ موضوعی که به‌احتمال 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. پایبندی به آئین رفتار حرفه‌ای در سازمان از حساسیت خاصی برخوردار است و رعایت نکردن آن می‌تواند منجر به پیامدهایی تا حد اخراج از سازمان منجر شود. اعتبار حرفه‌ای همکاران و سازمان خط‌قرمز ماست. رعایت اصول بنیادی درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای در ایران با خطر بیشتری روبروست که از بین 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، فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران سازمان‌ها، بنگاه‌های عمومی و خصوصی به اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه 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 آیین رفتار پذیرفته شده و تحت مراقبت حرفه‌ای انجام دهند. سازمان حسابرسی همواره باتکیه بر اصول و ارزش‌های اخلاق اسلامی و حرفه‌ای به دنبال ارزش‌آفرینی برای ذی‌نفعان خود بوده و می‌باشد. براین اساس منشور اخلاقی و آیین‌نامه 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 خلأهای رشته حسابرسی در زمینه فرهنگ و اخلاق حرفه‌ای می‌باشد که متأسفانه در کشور ما اهمیت ویژه‌ای به آن اختصاص نیافته است (بستامی، فلاح، رضانی و خلیل پور، ۱۴۰۱). در واقع اگرچه ممکن است حساب‌برسان تا حدی به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند باشند، اما عدم نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حساب‌برسان از یک سو و وجود تفاوت‌های رفتاری و ادراکی در ویژگی‌های درونی حساب‌برسان 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 (حساس یگانه 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 جهت‌گیری‌های ارزشی حساب‌برسان (آلبرتی و همکاران، ۲۰۲۰؛ کدخدایی الیادرانی و بنی مهد، ۱۴۰۰) و اهمیت فرهنگ و هویت در حرفه حسابرسی (کوپرث و ایس، ۲۰۱۰؛ مشایخی، نوروش، حجازی و مومنی یانسری، ۱۳۹۸) را مورد مطالعه قرار داده‌اند، 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، گسترده تر نماید.

۲. نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی همچون سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان 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 کم رنگ 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 گرامشی<sup>۱</sup> (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 ایمانها، نمادها و ریشه‌هایی از آداب و سنن می باشد که مسیر انتظارات و رویکردهای اجتماعی افراد را معین می نمایند (عالی، دهقانی و حجی زواره‌ای، ۱۳۹۵). ایگلتن<sup>۲</sup> (۱۹۹۱) هژمونی فرهنگی را یک مبنای ارزشی در هر جامعه‌ای توصیف می کند که نقش دهنده ارزش های اخلاقی در آن حرفه می تواند محسوب شود (افضلی، زهدی گهر و ولی زاده، ۱۳۹۶). با توجه به موارد ذکر شده می توان گفت که در حرفه حسابرسی ایجاد هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای به ما کمک می کند که طیف قابل پیش بینی تری از عملکردهای رفتاری حسابرسان را درک کرده و تشخیص دهیم.

### اهداف و سؤالات پژوهش

چگونه می توان به تداوم ایجاد ارزش های اخلاقی بر اساس توسعه ابعاد فرهنگی در حرفه حسابرسی امیدوار بود؟ تا چه اندازه تغییرات اجتماعی به عنوان یک عامل اختلالی می تواند ارزش های اخلاقی حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد؟ وجود این دست از سؤالات همواره در حرفه حسابرسی در بین نظریه پردازان این حرفه مطرح بوده است، چراکه به دلیل درونی بودن بخش زیادی از ارزش ها در فرد به عنوان حسابرس، الزاماً وجود قوانین و آیین نامه های نظارتی، شاید چندان تأثیر شگرفی

1. Antonio Gramsci

2. Eagleton

در این رابطه نداشته باشد و توسعه هژمونی فرهنگی به عنوان یک ابزار ایجاد ثبات در ارزش‌های حرفه‌ای بتواند به افزایش اخلاق‌گرایی و پایداری به مولفه‌های تأثیرگذار این حرفه همچون تردید و بی‌طرفی در قضاوت‌های حرفه‌ای کمک نماید (مانتازری و جورجیو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). لذا سؤال اصلی این پژوهش را می‌توان این گونه 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. کم‌اثرگذارترین گزاره مرتبط با ارتقای کیفیت در حسابرسی کدام است؟

باتوجه 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 منابع، به اهدافش برسد. یکی از اهداف حسابرسی از طریق ایجاد بینش‌ها و پیشنهادهای بر مبنای تجزیه و تحلیل و برآورد داده‌ها و فرایند کسب و کار مانند یک پزشک برای سازمان عمل می‌کند (پیت<sup>۲</sup>، 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 بدنبال اطلاعات درست درباره فعالیت‌های سازمان‌شان، به ویژه کنترل فعالیت‌ها و کارآیی و اثربخشی آن فعالیت‌ها می‌باشند (دیگانتو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). در نتیجه حسابرسان درگیر عملیات اساسی سازمان نیز می‌باشند و اطلاعات گرانبها 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. Deyganto



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 مسؤل 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 افزوده‌ای را برای یک سازمان ایجاد می‌کند (بوسکو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۹).

**ادبیات نظری هژمونی فرهنگی:** 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 با قدرت 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 در این بین ترویج‌دهنده خواسته‌های اقلیتی می‌باشد که الزاماً ممکن است مبتنی 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 اِلمان‌ها، نمادها و ریشه‌هایی از آداب و سنن 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 نیک‌خویی‌ها» 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 سرشت، 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 خُلُق قرار دارد که به صورت ظاهر قابل رؤیت با چشم است. (الزبیدی، ۱۴۱۶: ج ۶، ۳۳۷) بسیاری از فلاسفه و حکمای اسلامی نیز در تعریف اصطلاحی اخلاق با توجه به همان معنای لغوی آن تعریفی ارائه کرده‌اند. حکمای گذشته منشأ هرگونه 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 ثمره اصلاح نفس و درون در رفتارها و اعمال بیرونی به سرعت آشکار می‌شود. از این رو، عموماً اندیشمندان اسلامی نیز که به اصل وجود نفس اعتقاد داشتند، اخلاق را به گونه‌ی متناسب با همین مسئله تعریف نموده‌اند. در دائرةالمعارف بریتانیکا گفته شده است اصطلاح اخلاق<sup>۱</sup>، در مورد تئوری‌ها 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<sup>۲</sup>، ۱۷۶۸).

۱. اخلاق نظری یا فرا اخلاق<sup>۳</sup>: به موضوعات مرتبط با ماهیت مفاهیم و قضاوت‌های اخلاقی می‌پردازد.

۲. اخلاق هنجاری یا دستوری<sup>۴</sup>: 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<sup>۵</sup>: 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. به‌عنوان 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 نویسندگان پژوهشگاه علوم و فرهنگ اسلامی، ۱۳۸۵). معمولاً منظور ما از اخلاق حرفه‌ای یا شغلی پایبند 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 رده بندی اجتماعی پایین تر خواهد رفت، هر چند ممکن است گروهی از امتیازات مالی و غیره را حفظ کند. در سال های اخیر رعایت نکردن ارزش های اخلاقی منجر به وقوع چندین رسوایی مالی شده است. کپلن<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) در این رابطه معتقد است گرچه ممکن است تأثیر رفتارهای غیر حرفه ای و لغزش های اخلاقی حسابرسان کم باشد، ولی این مسئله فروپاشی بزرگ ترین شرکت های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش دارایی سهامداران می شود. بنابراین رعایت اصول رفتار حرفه ای و موازین اخلاقی از سوی حسابرسان، افراد تحصیل کرده، هیئت های نظارتی، هیئت های مقررات گذاری و صاحب کاران ضروری به نظر می رسد. باتوجه به اینکه بی طرفی از ویژگی های شخصیتی حسابرسان مانند ارزش های اخلاقی منبث می شود، تمرکز بر تقویت و بکارگیری آن در این حرفه برای بررسی های صورت های مالی ضروری به نظر می رسد. در واقع معیارهای ارزشی در حرفه حسابرسی در قالب فرهنگ اخلاقی در این حرفه معنا می یابد. فرهنگ اخلاقی یکی از مهم ترین عوامل بازدارنده رفتار غیر اخلاقی در مقابل رفتار اخلاقی محسوب می شود (داگلاس، دیویدسون و شوارتز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱). این واقعیت شناخته شده است که ما در محیط پویا و پر از خواسته های نامحدود، زندگی می کنیم (بیک زاده، رزمجو و رحمتی، ۱۴۰۰). اخلاق کاری در سالیان اخیر، در پی شکست شرکت های بزرگ و بحران های غرب، اهمیت بسیاری پیدا کرده است (یاوری گوهری، منصوری موید و مرادی، ۱۳۹۹). علی رغم توجه برخی از مطالعات به تأثیر فرهنگ اخلاقی بر رفتارهای اخلاقی همچون پژوهش اسوانبرگ و اوهمن<sup>۳</sup> (۲۰۱۳)؛ سویی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) و ویندسور و آشکاناسی<sup>۵</sup> (۱۹۹۶) کماکان این ذهنیت وجود دارد، به چه میزان می توان انتظار داشت یک حسابرسان در عملکردهای حرفه ای خود به آن پایبند باشد، یا تا چه اندازه از ارزش های اخلاقی برای افزایش کیفیت بررسی های صورت های مالی استفاده می نماید. پژوهش های

- 
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. با توجه 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 دائماً 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، بی‌شک ایجاد الزام‌های نهادی می‌تواند به تناسب هنجاری در ساختارهای نظام اجتماعی مثل مشاغل و بنگاه‌های اقتصادی در جهت یک انسجام نمادین، منجر شود (ماگلاراس<sup>۱</sup>، 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<sup>۲</sup> (۲۰۰۹) پایداری ارزش‌های فرهنگی در حرفه حسابرسی را بر اساس مجموعه‌ای از ارزش‌ها و تفاهم‌های 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<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) در بسط مفهوم هژمونی فرهنگی در حسابداری به عنوان یکی از ارکان اجتماعی، مثلث هژمونی فرهنگی را ارائه داد.

1. Maglaras

2. Karacaer, Gohar, Aygun & Sayin

3. Bigoni

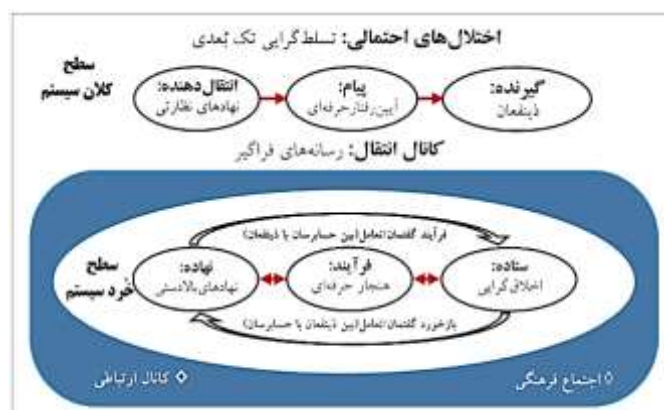


شکل ۱. مثلث هژمونی فرهنگی در توسعه ارزش‌های حسابداری

در واقع در مدل بالا (شکل ۱) روابط متقابل تناسب قدرت با لایه‌های فرهنگی<sup>۱</sup> در ساختارهای اجتماعی، زمینه پذیرش قدرت نهادی را در حسابداری ایجاد می‌نماید که بر اساس آن ارزش‌های حرفه‌ای زمینه ساز شکل‌گیری اخلاق‌گرایی می‌شود. همچنین بر اساس یک سیکل سیستماتیک، ارزش‌های حرفه‌ای به‌عنوان بستر مدل هژمونی فرهنگی، زمینه ایجاد نمادهای اخلاقی<sup>۲</sup> و در نتیجه هنجارهای اجتماعی حرفه حسابداری را مهیا می‌کند تا اشتراک منافع اجتماعی ذی‌نفعان با حرفه حسابداری بیش از پیش بتواند به ارزش‌های اجتماعی جامعه شکل منسجم‌تری را بدهد. سامیانا، هندریان، جایاسینگه و ویجیتیلاکا<sup>۳</sup> (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 برمی‌گیرد و بستر مربوط به شکل‌گیری پیامدهای هژمونی فرهنگی<sup>۴</sup> در حسابرسی بخش عمومی را ایجاد می‌کند. در سطح کلان، کارکردهای نهادی به‌عنوان ساختار نظارتی، فرایند شکل‌دهی به ارتباطات پویا به‌صورت سیستمی محسوب می‌شود که پیام را از طریق کانال‌های ارتباطی همچون رسانه‌های فراگیر مثل گزارش‌های هیئت‌های مختلف حسابداری و حسابرسی به گیرندگان یعنی

1. Cultural Layers
2. Ethical Symbols
3. Sumiyana, Hendrian, Jayasinghe & Wijethilaka
4. Consequences of cultural hegemony

ذی نفعان انتقال می دهد (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، می تواند باعث کاهش اثربخشی ارتباط سیستمی در شکل گیری پیامدهای فراگیر استیلای فرهنگی در حسابرسی شود (مانتازری و همکاران، ۲۰۱۸).



شکل ۲. اثربخشی هژمونی فرهنگی در کارکردهای حسابرسی بخش عمومی

در سطح خرد؛ اما فرایند شکل پویاتری به خود می گیرد، چرا که بستر گفتمان به صورت فرایند و گردش اطلاعات از طریق بازخورد به طور رفت و برگشت دائماً سیستم را ارزیابی و در نهایت اصلاح می نماید. به عبارت دیگر نهادهای بالادستی ارتباط بین حسابرسی با ذی نفعان را جهت می دهد و با تزریق ارزش های حرفه ای برگرفته از متن جامعه و الزامات حسابرسی، طی فرایند سیستمی، سبب شکل گیری هنجارهای حرفه ای می گردند و اخلاق گرایی به عنوان ستاده سیستم، سبب کاهش شکاف انتظارات می گردد. طی فرایند چرخه سیستماتیک، به دلیل تغییر انتظارات، سیستم به واسطه بازخورد گفتمان بین ذی نفعان با حسابرسان، اطلاعات را به نهادهای بالادستی برگشت می دهند و مجدداً سیستم اقدام به تغییر و بازسازی فرایندها یعنی هنجارهای حرفه ای می نماید تا مجدداً اخلاق گرایی به عنوان ستاده هژمونی فرهنگ تقویت شود. در این شرایط شکل ارتباط به صورت دوسویه حادث می شود و زمینه را برای اجتماع فرهنگی که ثمره جذب ارزش؛ انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذی نفعان می باشد، محقق می نماید 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).

## پیشینه پژوهش

جدول ۱. پیشینه های پژوهش

ردیف	نویسنده/ نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	روش‌شناسی پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
۱	یاری، جمکرانی، محمدرضائی و فرجی (۱۴۰۰)	تعیین حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، نوع مؤسسه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی: واکاوی نظریه‌ها		بین آیین‌نامه حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه معناداری وجود ندارد لیکن نوع مؤسسه حسابرسی رابطه مزبور را تعدیل می‌کند و بر کیفیت گزارش حسابرسی تأثیرگذار است.
۲	رخشی، آذین فر و چاشمی (۱۴۰۰)	فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها بر کیفیت حسابرسی		رابطه معنی‌دار راه‌حل‌های تضاد منافع و همچنین ارزیابی اخلاقی دوراهی‌ها (معضلات) با فشار دریافتی از جانب صاحب‌کار و فشار دریافتی مؤسسه حسابرسی از دیگر نتایج این مطالعه است.
۳	یزدی فر و سه ران (۱۴۰۰)	نقش و اهمیت کمیته‌های حسابرسی، پاداش و معرفی در هیئت‌مدیره		تشکیل کمیته‌های هیئت‌مدیره مزایای بسیار زیادی از جمله مسئولیت‌پذیری، دانش تخصصی، پاسخگویی، تعدیل قدرت مدیرعامل، کاهش پیچیدگی فعالیت‌های تجاری، کاهش مشکلات هماهنگی و ارتباطات، اتخاذ تصمیمات کارآمدتر دارد
۴	شاهعلی زاده، نیکومرام و حیدرپور (۱۴۰۰)	نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت‌سازمانی بر قصد هشداردهی خطاکاران حسابرسان مستقل		رهبری اخلاقی به‌عنوان نمایش رفتار مناسب هنجاری از طریق فعالیت‌های فردی و ارتباط بین‌فردی و ترویج این رفتارها بین پیروان و همچنین هویت حرفه‌ای و سازمانی می‌توانند بر قصد هشداردهی حسابرسان به‌عنوان سازوکاری جهت جلوگیری و کشف رفتارهای غیراخلاقی و خطاکاری در حرفه حسابرسی مؤثر باشند

ردیف	نویسنده / نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	روش‌شناسی پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
۵	اکبری (۱۳۹۹)	مؤلفه‌های هویت ایرانی - اسلامی در منظومه فکری مقام معظم رهبری	در این پژوهش از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، کلیه بیانات مقام معظم رهبری در خصوص هویت ایرانی اسلامی از زمان رهبری معظم‌له بر جامعه اسلامی است.	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.
۶	خان‌محمدی و خاشعی (۱۳۹۵)	واکاوی ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای (منشور اخلاق کار) مبتنی بر اندیشه مقام معظم رهبری مدظله‌العالی	از مزیت تحلیلی استراتژی نظریه‌پردازی داده‌بنیاد استفاده گردید و بیانات مقام معظم رهبری مدظله‌العالی در خصوص کار مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.	نتایج تحقیق حاکی از یک ارزش بنیادین، ۱۳ ارزش اساسی و ۲۵ ارزش کارکردی است. بدین منظور خدامحوری در کار به‌عنوان یک ارزش بنیادین و ارزش‌های اساسی ذیل آن از قبیل تقوایی، مردم‌گرایی، مسئولیت‌پذیری، جهاد کاری، انضباط کاری، امانت‌داری، صداقت، تعهد و مسئولیت، کارآمدی، عدالت محوری، امنیت بخشی، انقلابی‌گری و وحدت و یکپارچگی به‌عنوان یافته‌های اصلی پژوهش محسوب می‌گردند.
۷	مهدوی، یعقوبی و شکرپیگی (۱۳۹۴)	بررسی اخلاق حرفه‌ای از دیدگاه قرآن و حدیث	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	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:



ردیف	نویسنده/ نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	روش‌شناسی پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
			مشاوره با اساتید گردآوری شده می‌باشد.	برنامه‌ریزی، انگیزش، تصمیم‌گیری، خدمت به خلق، وجدان کاری و... می‌باشد. مهم‌ترین آثار بیان شده شامل عزت‌نفس 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 (مدظله)		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 کشاورزبان (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 حداکثری مردم، عزت و سربلندی جامعه اسلامی را به دنبال خواهد داشت.

## روش‌شناسی پژوهش

بر مبنای رویه‌های بسط‌یافته 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 زمره

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 اتکا به رویکرد استقرائی و با استفاده از مبانی تئوریک، پژوهش‌های مشابه را مورد واکاوی قرار می‌دهد و سپس بر مبنای قیاسی اقدام به تبیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده در جامعه هدف یعنی حسابداران و حسابرسان می‌نماید. در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی است، در بخش کیفی از فراتحلیل استفاده می‌شود. فراتحلیل شامل گام‌هایی برای رسیدن به مؤلفه‌ها و گزاره‌هایی می‌باشد که شاید مهم‌ترین این گام‌ها، مراحل فرایندی سندلوسکی و باروس<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) باشد، طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سؤال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص بر اساس شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته به واسطه مشارکت اعضای پانل را در بر می‌گیرد. سپس در بخش کمی از طریق مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، تأثیرگذارترین گزاره‌های شناسایی شده در قالب یک مدل سلسله‌مراتبی تعیین می‌گردد. سپس بر اساس تحلیل دلفی به منظور تعیین حد کفایت نظری باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق تلاش می‌شود تا گزاره‌ها مورد واکاوی رفت و برگشتی بین متخصصان قرار گیرد و در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی و از منظر میزان نفوذ و تأثیرگذاری تبیین می‌شوند. جامعه آماری و روش نمونه و حجم نمونه بر اساس تفکیک بخش کیفی و کمی ارائه می‌شود. در بخش کیفی جامعه هدف شامل پژوهش‌های موردنظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند که بر اساس فرایند فراترکیب، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی در تحلیل و شناسایی گزاره‌های محتوایی مشارکت دارند. به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری کیفی همگن در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را باهدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد

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 تفسیر گرایانه و ساختارمندانه، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد. در واقع از آنجای 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 مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد که به دلیل عدم ایجاد انبوهی و گنت<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)؛ مالون<sup>۲</sup> (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) و آتری و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۳) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه 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 داخلی	بانک‌های اطلاعات خارجی
MAGRAN	Sciencedirect
SID	Emeraldinsight
کلیه نشریات علمی و پژوهشی مرتبط	OnlineLierary
	Aajournals

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 به‌عنوان 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<sup>۱</sup> (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، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، 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 برازش قرار می‌گیرند.

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

پژوهش‌ها	پژوهش‌های خارجی											پژوهش‌های داخلی		
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲		
معیارهای ارزیابی انتقادی	بنی و همکاران <sup>۱</sup> (۲۰۲۰)	آندروز، فنگ، لو و شان <sup>۲</sup> (۲۰۲۱)	دھرماسیری، فانگ، پراساد و وبستر <sup>۴</sup> (۲۰۲۱)	آدیسا و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۲۰)	کالم الله عباسی، اعلم، و برهان و دین <sup>۶</sup> (۲۰۲۰)	الریح و همکاران <sup>۷</sup> (۲۰۱۹)	اسپینوسلیک و بارانیکانو <sup>۸</sup> (۲۰۲۰)	آلبرتی و همکاران <sup>۹</sup> (۲۰۲۰)	چادگان و ابراهیمی <sup>۱۰</sup> (۱۴۰۰)	رخشی و همکاران <sup>۱۱</sup> (۱۴۰۰)	بازی و همکاران <sup>۱۲</sup> (۱۴۰۰)	کلنجایی و همکاران <sup>۱۳</sup> (۱۴۰۰)		
هدف پژوهش	۲	۵	۳	۲	۴	۲	۲	۲	۴	۴	۳	۲		
منطق روش پژوهش	۲	۴	۴	۲	۴	۲	۲	۴	۴	۵	۲	۴		
طرح پژوهش	۲	۳	۳	۳	۲	۳	۲	۳	۴	۴	۲	۲		
روش نمونه‌گیری	۳	۳	۳	۲	۴	۲	۴	۳	۴	۴	۲	۲		
نحوه جمع‌آوری	۲	۴	۳	۳	۴	۳	۲	۳	۲	۴	۳	۲		
تعمیم یافته‌ها	۲	۵	۴	۲	۳	۲	۴	۳	۳	۴	۳	۳		

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

پژوهش‌ها	پژوهش‌های خارجی											پژوهش‌های داخلی		
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲		
معیارهای ارزیابی انتقادی	بی و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۲۰)	آندروز، فنگ، لو و شان <sup>۳</sup> (۲۰۲۱)	دهرمزبیری، فالگ، پراساد و ویستز <sup>۴</sup> (۲۰۲۱)	آدیسا و همکاران <sup>۵</sup> (۲۰۲۰)	کلیم الله عباسی، اطمم و برهان و دین <sup>۶</sup> (۲۰۲۰)	آلریچ و همکاران <sup>۷</sup> (۲۰۱۹)	استینوسایک و بارانیکانو <sup>۸</sup> (۲۰۲۰)	آلرتی و همکاران <sup>۹</sup> (۲۰۲۰)	چادگانی و ابراهیمی <sup>۱۰</sup> (۱۴۰۰)	رختی و همکاران <sup>۱۱</sup> (۱۴۰۰)	یاری و همکاران <sup>۱۲</sup> (۱۴۰۰)	کدخدایی و همکاران <sup>۱۳</sup> (۱۴۰۰)		
اخلاقی	۲	۴	۳	۲	۴	۲	۴	۳	۴	۴	۲	۲		
نحوه تحلیل آماری	۲	۴	۴	۳	۴	۲	۳	۳	۴	۳	۲	۲		
قابلیت تئوریک	۲	۴	۴	۴	۳	۲	۴	۴	۴	۴	۳	۴		
ارزش پژوهش	۳	۵	۴	۳	۴	۳	۴	۳	۴	۵	۳	۲		
جمع	۲۲	۴۱	۳۵	۲۸	۳۷	۲	۳۵	۳۲	۳۷	۴۱	۲۶	۲۵		

بر اساس نتایج این تحلیل مشخص شد، از مجموع ۱۲ پژوهش بررسی شده، مجموعاً شماره‌های پژوهش ۱؛ ۴؛ ۶؛ ۱۱ و ۱۲ شامل پژوهش‌های بی و همکاران (۲۰۲۰)؛ آدیسا و همکاران (۲۰۲۰)؛ 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 مضامین پژوهش می‌شود. براین اساس به‌منظور 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 پژوهش‌گر 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، به‌عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

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

مکان پژوهش	محققان	عوامل ساختاری	عوامل فرهنگی	عوامل مدیریتی	عوامل راهبری	عوامل نظارتی	عوامل فرایندی	عوامل قانونی
خارجی	آندروز و همکاران (۲۰۲۱)	✓	-	✓	✓	-	✓	✓
	دهرمزیری و همکاران (۲۰۲۱)	-	✓	-	✓	✓	-	-
	موکندر و همکاران (۲۰۲۱)	-	✓	-	✓	-	✓	-
	اسپینوساپیک و بارانیکائو (۲۰۲۰)	✓	-	-	-	✓	✓	-
داخلی	آلبرتی و همکاران (۲۰۲۰)	-	✓	✓	✓	-	✓	✓
	چادگانی و همکاران (۱۴۰۰)	-	✓	-	✓	-	-	-
	رخشی و همکاران (۱۴۰۰)	✓	✓	-	✓	-	✓	-
	جمع	۳	۵	۲	۶	۲	۵	۲

مطابق جدول (۳) بر اساس این تحلیل مشخص شد، سه مولفه 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 مورد نظر طبق جدول (۴) شده است.

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

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

مؤلفه های اصلی	گزاره ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
	دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت های حسابرسی							
	کاهش شکاف انتظارات							
عوامل فرهنگی و اجتماعی	تقویت ارزش ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت							
	تقویت برنامه های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حسابرسان							
	کنترل تعارضات شغلی حسابرسان							
	تناسب سازی استراتژی ها و اهداف مالی با استانداردهای مدون در حسابرسی							
	ایجاد منشور فرهنگی فعالیت های حسابرسی							
	تقویت انطباق بین رگه های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتاری و اخلاق حرفه ای حسابرسی							
عوامل فرایندی و آموزشی فردی	انتصاب حسابرسان باتجربه و دارای دانش فنی							
	ارزیابی دوره های صلاحیت های حرفه ای حسابرسان							
	تمدید دوره های برنامه های آموزشی و گواهینامه های حسابرسان							
	استفاده از تیم تخصصی مرتبط با صنعت در حسابرسان							
	تقویت توانمندی های رفتاری و تصمیم گیری حسابرسان از طریق آموزش های ساختار یافته							
	تقویت فرایندهای اثربخشی فناوری اطلاعات در توسعه کیفیت کارکردهای حسابرسی							
	ایجاد تناسب بین مهارت های رفتاری با مهارت های عملکردی در حسابرسان							
	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی از طریق گردش آزاد اطلاعات							

سپس به منظور اطمینان از مؤلفه ها و گزاره های شناسایی شده از تحلیل دلفی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک استفاده گردید. بدین منظور این گزاره ها برای نظرسنجی در قالب یک چک لیست ۷ گزینه ای در اختیار متخصصان قرار گرفت که جدول (۵) نتایج تحلیل دلفی را نشان می دهد.



جدول (۵) فرایند تحلیل دلفی در راند اول

مؤلفه‌های اصلی	گزاره‌ها	میانگین	ضریب توافق	تأیید	حذف	نتیجه
				<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
عوامل راهبری	تناسب ادراک هیئت‌مدیره با مدیرعامل در حمایت از کارکردهای حسابرسی	۵	۰/۶۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	تدوین دستورالعمل‌هایی با رویکرد حفظ استقلال حساب‌برسان	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	تقویت پویایی کمیته‌های حسابرسی در آزادی عمل در نظارت‌های اثربخش	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	کاهش محدودیت‌ها در دسترسی واحد حسابرسی به اسناد و مدارک	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	تصویب برنامه، بودجه و پاداش برای حساب‌برسان	۵	۰/۶۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	کاهش شکاف انتظارات	۵	۰/۶۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
عوامل فرهنگی و اجتماعی	تقویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	تقویت برنامه‌های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حساب‌برسان	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	کنترل تعارضات شغلی حساب‌برسان	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	تناسب‌سازی استراتژی‌ها و اهداف مالی با استانداردهای مدون در حسابرسی	۲/۵۰	۰/۲۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	ایجاد منشور فرهنگی فعالیت‌های حسابرسی	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	تقویت انطباق بین رگه‌های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتاری و اخلاق حرفه‌ای حسابرسی	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
عوامل فردی و آموزشی	انتصاب حساب‌برسان با تجربه و دارای دانش فنی	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	تمدید دوره‌ای برنامه‌های آموزشی و گواهینامه‌های حساب‌برسان	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	استفاده از تیم تخصصی مرتبط با صنعت در حساب‌برسان	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف

نتیجه	حذف	تأیید	ضریب توافق	میانگین	گزاره‌ها	مولفه‌های اصلی
	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>				
تأیید	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت توانمندی‌های رفتاری و تصمیم‌گیری حسابرسان از طریق آموزش‌های ساختاریافته	
حذف	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۰/۲۸	۳	تقویت 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	تقویت 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 باتوجه 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 ۰/۵ (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 غربال شده

گزاره‌ها	مولفه‌های اصلی
کاهش محدودیت‌ها در دسترسی واحد حسابرسی به اسناد 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
تقویت فرایندهای اثربخشی فناوری اطلاعات در توسعه کیفیت کارکردهای حسابرسی	

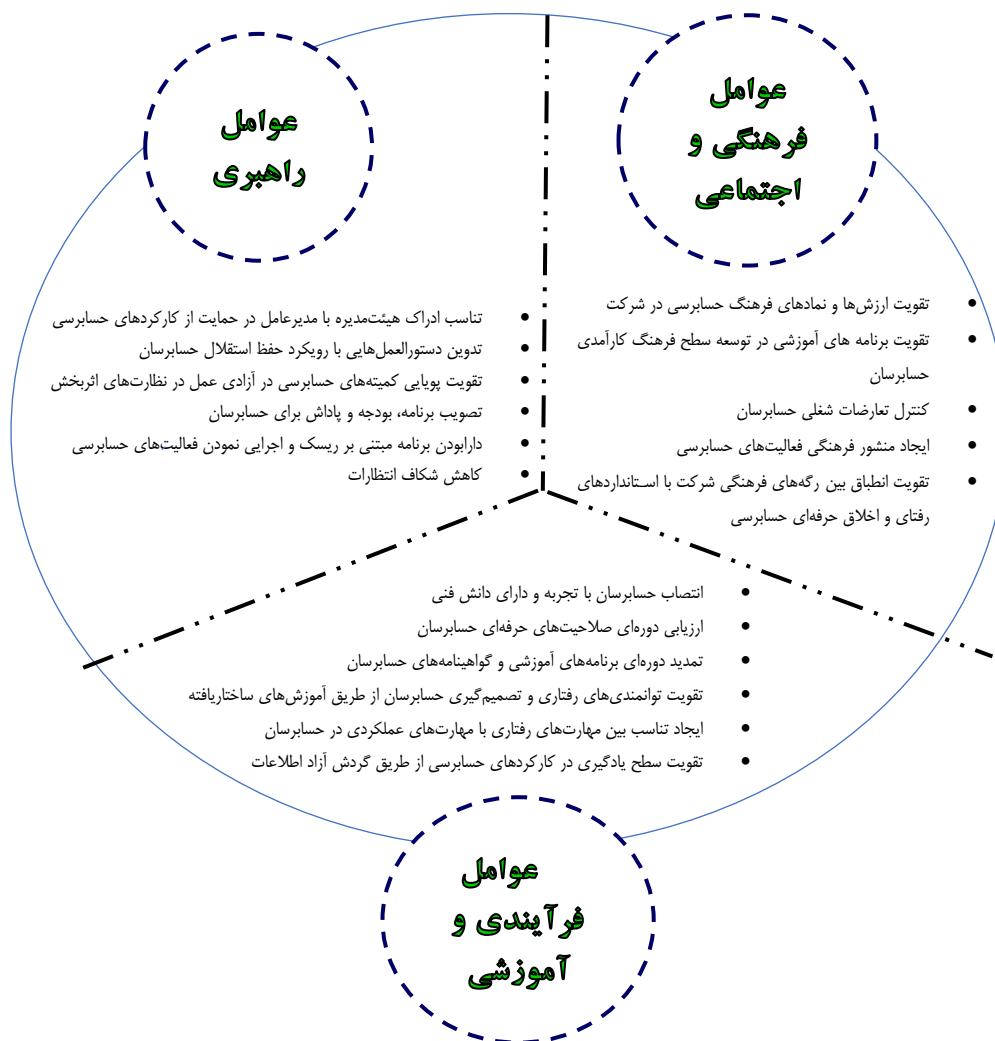
باتوجه به مشخص شدن گزاره‌های حذف شده جدول (۶) برای رسیدن به کفایت نظری اقدام به انجام دور دوم تحلیل دلفی طبق جدول (۷) می‌شود. در این دور مجدداً چک لیست‌های امتیازی با حذف گزاره‌های موردنظر از تحلیل دور اول، برای مشارکت کنندگان بخش کیفی پژوهش ارسال می‌شود تا گزاره‌های پژوهش به حد کفایت نظری از منظر خبرگان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

جدول (۷) فرایند تحلیل دلفی در راند دوم

نتیجه	حذف	تأیید	ضریب توافق	میانگین	گزاره‌ها	مؤلفه‌های اصلی
	☒	☑				
تأیید	-	☑	۰/۶۵	۵	تناسب ادراک هیئت‌مدیره با مدیرعامل در حمایت از کارکردهای حسابرسی	عوامل راهبردی
تأیید	-	☑	۰/۹۰	۶	تدوین دستورالعمل‌هایی با رویکرد حفظ استقلال حسابرسان	
تأیید	-	☑	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت پویایی کمیته‌های حسابرسی در آزادی عمل در نظارت‌های اثربخش	
تأیید	-	☑	۰/۶۵	۵	تصویب برنامه، بودجه و پاداش برای حسابرسان	
تأیید	-	☑	۰/۸۰	۵/۲۰	دارابودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی	
تأیید	-	☑	۰/۶۵	۵	کاهش شکاف انتظارات	
تأیید	-	☑	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت	عوامل فرهنگی و اجتماعی
تأیید	-	☑	۰/۸۰	۵/۲۰	تقویت برنامه‌های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حسابرسان	
تأیید	-	☑	۰/۷۵	۵/۱۰	کنترل تعارضات شغلی حسابرسان	
تأیید	-	☑	۰/۵۵	۵	ایجاد منشور فرهنگی فعالیت‌های حسابرسی	
تأیید	-	☑	۰/۹۰	۶	تقویت انطباق بین رگه‌های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتاری و اخلاق حرفه‌ای حسابرسی	
تأیید	-	☑	۰/۸۲	۵/۲۰	انتصاب حسابرسان با تجربه و دارای دانش فنی	عوامل فرایندی و آموزشی
تأیید	-	☑	۰/۷۵	۵/۱۰	ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان	
تأیید	-	☑	۰/۵۵	۵	تمدید دوره‌ای برنامه‌های آموزشی و گواهینامه‌های حسابرسان	
تأیید	-	☑	۰/۷۵	۵/۱۰	تقویت توانمندی‌های رفتاری و تصمیم‌گیری حسابرسان از طریق آموزش‌های ساختاریافته	
تأیید	-	☑	۰/۷۵	۵/۱۰	ایجاد تناسب بین مهارت‌های رفتاری با مهارت‌های عملکردی در حسابرسان	
تأیید	-	☑	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

گرفتند و اصطلاحاً به حد کفایت 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

### یافته‌های تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه

پس از رسیدن به حد کفایت نظری گزاره های 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، پرسش نامه های ماتریسی را مورد تحلیل قرار دهند. ابتدا به منظور شروع این تحلیل، گزاره های تایید شده از مرحله ی تحلیل دلفی از E1 تا E2 کد گذاری شدند. در این مرحله ابتدا نظر ۲۰ نفر از حسابداران رسمی درباره ی رابطه بین گزاره ها، مورد مقایسه قرار میگردد. بدین منظور از گزاره (مد) استفاده میشود به گونه ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین گزاره ها، رابطه ای 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 تکنیک های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود (سینگه و همکاران، ۲۰۱۳). برای تعیین نوع رابطه میتوان از نمادهای مندرج در جدول (۸) استفاده کرد:

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

نماد	V	A	X	O
تعاریف	۱ منجر به ۱ می شود. (سطر منجر به ستون)	۱ منجر به ۱ می شود. (ستون منجر به سطر)	رابطه دو طرفه ۱ و ۱ وجود دارد.	رابطه معتبری وجود ندارد.

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

جدول ۹. ماتریس خود تعاملی ساختاری نهایی

	E1v	E1a	E1x	E1o	E2v	E2a	E2x	E2o	E3v	E3a	E3x	E3o	E4v	E4a	E4x	E4o	E5v	E5a	E5x	E5o	E6v	E6a	E6x	E6o	E7v	E7a	E7x	E7o	
E1	V	O	O	O	O	O	O	O	O	A	O	O	O	O	V	V	۱												
E2	V	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	V	V	۱												
E3	V	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	O	V	V	۱												
E4	O	O	O	O	V	O	O	V	O	V	O	O	V	۱															
E5	O	O	O	O	O	O	O	O	O	V	O	O	۱																
E6	O	O	V	V	A	O	V	O	O	O	A	۱																	
E7	O	O	V	V	A	V	V	O	V	V	۱																		
E8	O	V	O	O	O	A	A	A	A	۱																			
E9	O	O	O	O	O	O	V	O	۱																				
E10	O	O	O	O	O	O	O	۱																					
E11	O	O	A	A	O	A	۱																						
E12	O	O	A	A	O	۱																							
E13	O	O	V	V	۱																								
E14	O	O	X	۱																									
E15	O	O	۱																										
E16	V	۱																											
E17	۱																												

جدول ۱۰. نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

V	نماد
	خانهای مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانهای قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	نماد
	خانهای مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانهای قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	نماد
	خانهای مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانهای قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	نماد
	خانهای مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانهای 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 مقایسه‌های زوجی  $i$  امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i+1)$  ام تا  $n$  ام 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 اظهار نظر نمایند. برای مقایسه‌های زوجی  $i$  امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i+1)$  ام تا  $n$  ام 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 بدست 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	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
E2	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
E3	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
E4	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
E5	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
E6	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱
E7	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱
E8	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
E9	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱
E10	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
E11	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۱
E12	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱
E13	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
E14	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
E15	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
E16	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
E17	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱

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 گزاره‌ها 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 ی 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

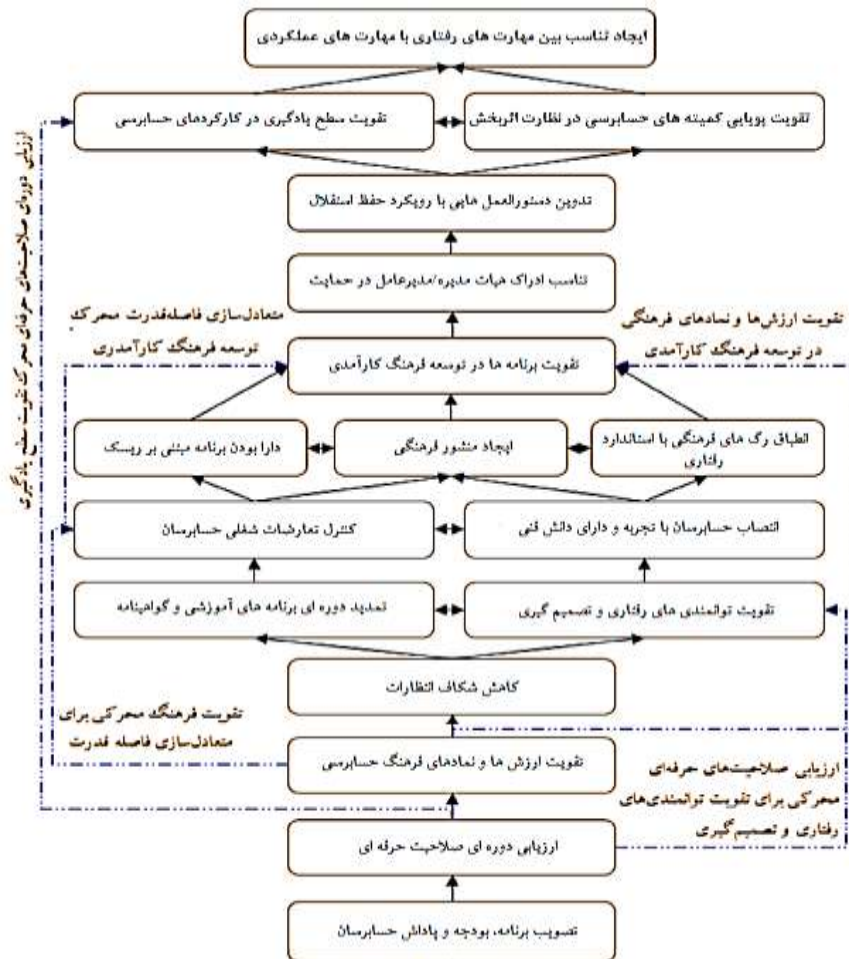
نامیده میشود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می آید.

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

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

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 اثرگذارترین گزاره ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه ای 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 حرفه ای در حسابرسی انتخاب شدند.





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

## نتیجه گیری

هدف این پژوهش واکاوی محتوایی در علل زمینه ای ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه ای در حسابرسی براساس تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه می باشد. لذا در این پژوهش که از روش شناسی ترکیبی در جمع آوری داده ها 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 اعضای 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 کفایت 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 حساب‌برسان مهمترین عامل ارتقای هژمونی فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی محسوب می‌شود که به عنوان گزاره مولفه‌ی عوامل راهبری در سطح کلان شرکت‌ها محسوب می‌شود. جایکه مدیران تصمیم‌های لازم در خصوص ارتقای سطح انگیزه‌ی حساب‌برسان را مد نظر قرار دهند و با تخصیص بودجه مناسب در مورد کارکردهای عملکردی آنان به افزایش سطح تاثیرگذاری حساب‌برسان 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 حساب‌برسان 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 حساب‌برسان به عنوان گزاره مولفه‌ی عوامل فرآیندی 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 حساب‌برسان در بلندمدت تدوین گردد و از طریق برنامه‌های آموزشی و ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان تلاش گردد تا عملکردهای رفتاری و تخصصی حساب‌برسان به مرور زمان بافت مواجه نشود و این موضوع به سطح گزارشگری مالی لطمه وارد نکند.

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

برای ایجاد پویایی بیشتر در کارکردهای کیفی حساب‌برسان، لازم است هم‌اولا جایگاه شغلی مناسبی برای آنان تعریف شود و ارتقاء بر اساس پروتکول‌های مدیریت عادلانه صورت گیرد و حقوق و مزایای متناسبی با جایگاه شغلی داشته باشند و از طرف دیگر سیاست‌ها و برنامه‌های انگیزشی در دستور کار قرار گیرد. همچنین این نظارت‌ها می‌بایست مدیران را ملزم نماید تا در تعیین و تخصیص منابع، به کارکردهای عملکردی و رفتاری حساب‌برسان 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 برنامه‌های توسعه فرهنگی نهادینه شود و حساب‌برسان به نمادی از نظارت بر عملکردهای مالی شرکتها بدل شوند و دسترسی آنان در کسب اطلاعات محدود نشود. همچنین به منظور توسعه کارکردهای حرفه‌ای آنان میبایست ارزیابی‌های دوره‌ای افزایش یابد، تا صلاحیت‌های رفتاری و دانشی حساب‌برسان بر اساس سینی‌ری به کمک شرکت در یک بازار رقابتی بیاید و باعث افزایش مزیت‌های رقابتی شرکت گردد. در واقع این ارزیابی‌ها می‌بایست با مشارکت متخصصان و افرادی با سطح دانش و تجربه بالاتر صورت گیرد تا از انحراف در اهداف و سیاست‌های مرتبط با این بخش اجتناب گردد. نیازسنجی آموزشی به عنوان اولین گام در ارزیابی، نیازمند شناخت تمامی انتظارات و خواسته‌های آنان و همسو نمودن با اهداف اولویت‌های شرکت می‌باشد، تا با ایجاد خط مشخصی از وجود اشتراکات، به ارتقای سطح صلاحیت‌های حرفه‌ای به طور متداوم کمک‌شایان توجهی گردد.

### ضرورت توجه به اخلاق از دیدگاه مقام معظم رهبری دام‌ظله

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

میفرمایند:

فایده‌آسانی و هدف اصلی این است که انسانها متخلق به اخلاق الله بشوند. 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؛ إِنَّمَا بُعِثْتُ لِأَتَمِّمَ 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 اشتباه 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 ارزش های اخلاقی میدانند و می فرمایند: امروز علت اصلی بسیاری از مشکلات بشری در نظام های 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 ارزش های 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 می تواند مفید باشد که در حوزه های 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 آموزش های 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 Kohrzsangi, 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 Jeffrey (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 Knavechi, 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.
- Beyzadeh, 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. R., 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, *Journal 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](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 Khodamradi, 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 Maqsoodi, Omid. (1390). Ethical values in auditor's professional judgement, *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. *Business Ethics: 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]
- Khlif, 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]
- Tysiac, 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]