

(مقاله پژوهشی)

## تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری

دکتر محمد نمازی<sup>1\*</sup>، حسین رجب‌دُری<sup>2</sup>، اعظم روستامیمندی<sup>3</sup>

1. بخش حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، ایران

2. گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

3. گروه حسابداری، واحد زاهدشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدشهر، ایران

(تاریخ دریافت: 95/10/22، تاریخ پذیرش: 95/12/21)

### چکیده

**زمینه:** وجود اخلاق حرفه‌ای در حسابداری از موارد ضروری است، زیرا حسابداران نقش اثرگذاری در فرایندهای اجتماعی و اقتصادی جامعه دارند که بدون پایبندی به آن خسارت‌های جبران‌ناپذیری را به جامعه وارد خواهند آورد. برای افزایش اثرگذاری در اخلاق حرفه‌ای وجود الگوهای مطابق با فرهنگ جامعه ضروری است. با توجه به اینکه در این زمینه تاکنون فعالیت چشم‌گیر و اثرگذاری در ایران صورت نگرفته است، این پژوهش با هدف تدوین الگوی جامع اخلاق حرفه‌ای حسابداری، صورت پذیرفته است.

**روش:** در این مطالعه ابتدا با استفاده از «روش آرشیوی»، کل مقاله‌های منتشرشده در زمینه اخلاق حرفه‌ای در بازه زمانی 1384-1394، در نشریه‌های ایرانی و پایان‌نامه‌های مرتبط با اخلاق حسابداری، به عنوان جامعه آماری، جمع‌آوری شد و برای افزایش دقت، نمونه‌گیری به عمل نیامد. سپس با استفاده از «تحلیل محتوا» مدل نوینی تحت عنوان «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» تدوین گردید. در نهایت، با استفاده از تکنیک دلفی و کسب نظر 15 نفر از متخصصان اخلاق حرفه‌ای حسابداری، اولویت آماری اجزای هر یک از سازه‌های این مدل، با استفاده از فن آماری کای دو، نیز تعیین شد.

**یافته‌ها:** یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که در دوره مطالعه، 104 مقاله در زمینه اخلاق در نشریه‌های حسابداری منتشر شده که تفاوت معناداری از نظر آماری بین تعداد آنها در نشریه‌های مختلف وجود دارد. الگوی تهیه شده که مبتنی بر محتوای مقاله‌ها است، از 4 سازه و 69 عامل تشکیل شده که اولویت هر یک از سازه‌ها عبارت از سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی - سازمانی و سازه زیست‌محیطی است. **نتیجه‌گیری:** الگوی تدوین شده کاربردی بوده و اهمیت اخلاق حرفه‌ای، سازه‌ها و زیرمجموعه‌های مهم آن را نشان می‌دهد.

**کلیدواژگان:** اخلاق حسابداری، الگوی اخلاق حرفه‌ای، سازه‌های اخلاق حسابداری، توسعه پایدار

### سر آغاز

را فراهم می‌کند که یک جامعه متمدن و متعالی فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می‌شود، زیرا بدون این زیربنا، جامعه متمدن از هم پاشیده و فرو می‌ریزد (3). در مجموع چنانچه در یک حرفه اخلاق حرفه‌ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد و گرنه باید منتظر نابودی آن بود (4). بنابراین امروز در تجزیه و تحلیل رفتار سازمان‌ها، پرداختن به اخلاق و ارزش‌های اخلاقی یکی از الزام‌ها است. نماد بیرونی سازمان‌ها را رفتارهای اخلاقی آنها تشکیل می‌دهد که خود حاصل جمع ارزش‌های گوناگون اخلاقی است که در آن سازمان‌ها، ظهور و بروز یافته است (5). حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای حیاتی

اخلاق می‌تواند به عنوان شاخه‌ای از فلسفه به‌میزان نگرانی در مورد رفتار انسان در خصوص درست و بدون خطا بودن کارها، نیکی و بدی، نیت و عواقب چنین اقدام‌هایی تعریف شود (1). دامنه اخلاق در حد رفتارهای فردی تلقی می‌شود، اما رفتارهای فردی هنگامی که در سطح جامعه یا نهادهای اجتماعی تسری پیدا می‌کند، به‌نوعی به اخلاق جمعی تبدیل می‌شود که ریشه در فرهنگ جامعه می‌دواند و خود نوعی وجه غالب می‌یابد که جامعه را با آن می‌توان شناخت (2). ارزش‌های اخلاقی، زیربنایی

\* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: Mnamazi @ rose.shirazu.ac.ir

است، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد (6). هنگامی که موضوع‌های مهمی مانند اخلاق و حسابداری ادغام می‌گردند، نیاز به توجه و دقتی دوچندان می‌یابند، زیرا در شرایط کنونی که رعایت‌نشدن برخی معیارهای اخلاقی موجب ایجاد فسادهای مالی شده و نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به‌وجود آورده است، توجه به اخلاق راه نجات اصلی از این بحران است. لذا ضروری است که یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های مدیران در سطوح مختلف، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عامل‌های انسانی شاغل در حرفه باشد، تا افراد با حس مسئولیت و تعهد کامل به‌کار بپردازند و اصول اخلاقی را رعایت کنند (7).

برخی پژوهشگران در ایران دریافته‌اند که ارتباط مثبت و معناداری بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر اخلاقی، نیت اخلاقی و تمایل اخلاقی وجود دارد (8). پژوهشگران دیگری نیز گزارش داده‌اند که ارزش‌های اخلاقی شامل عدالت‌توزیعی، عدالت‌رویه‌ای و عدالت‌تعاملی است که هر سه مولفه بر رضایت‌شغلی و تعهدسازمانی موثر بوده و موجب رفتار اخلاقی در سازمان می‌گردند (9). یافته‌های دیگر صاحب‌نظران نشان داد که متغیرهای عدالت‌سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دینداری و شدت اخلاقی تاثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب دارند (10). در پژوهش دیگری نیز مشاهده شد که کل مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری منتشرشده در نشریه‌های مختلف ایران تا پایان شهریور 1394 برابر با 110 مقاله است که با توجه به اهمیت موضوع و مقایسه با حجم مقاله‌های منتشرشده رقم بسیار کوچکی است. همچنین تحلیل محتوا نیز نشان داد که «مفاهیم اخلاقی<sup>1</sup>» بیشترین و «اخلاق در حسابداری مدیریت<sup>2</sup>» کمترین تعداد مقاله‌ها را به‌خود اختصاص داده‌اند (11).

در مطالعات خارجی نیز پژوهشگرانی الگوی اخلاق تجاری را ارائه نموده‌اند که متشکل از سه مولفه اصلی انتظارها، ادراک و ارزیابی است و شامل پنج زیرمجموعه انتظارجامعه، ارزش‌های سازمانی، هنجارها و اعتقادات، ارزیابی جامعه و اتصال مجدد است (12). پژوهشگران دیگری نیز دریافته‌اند که الگوی رفتار اخلاقی افراد تحت تاثیر دو گروه عامل است. گروه اول را

می‌توان در قالب ویژگی‌های فردی در نظر گرفت که بر قضاوت اخلاقی، به‌عنوان گروه دوم، تاثیرگذار است و در نهایت قضاوت اخلاقی، منفعت‌گرایی، درجه خودخواهی و عدالت به‌گونه مستقیم بر رفتار اخلاقی تاثیرگذار می‌باشند (13). صاحب‌نظران دیگری نیز با بررسی عامل‌های موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران الگویی را ارائه داده‌اند که بر اساس آن، عامل‌های محیطی، عامل‌های سازمانی و عامل‌های جمعیت شناختی در تصمیم‌گیری اخلاقی موثر است (14). در پژوهش دیگری نیز به بررسی الگوی تاثیر جنسیت بر قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک‌شده و قصد گزارش توسط حسابداران پرداخته شد. یافته‌ها نشان داد که تفاوت معناداری در قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک‌شده و قصد گزارشگری حسابداران حرفه‌ای زن و مرد وجود ندارد (15).

متأسفانه با وجود کوشش‌های فوق در ایران تاکنون در زمینه مهم اخلاق حرفه‌ای حسابداری، فعالیت عملی اثرگذار و چشم‌گیری صورت‌نگرفته است (11). این عدم توجه شامل منشورهای اخلاقی و کدهای اخلاق حرفه‌ای نیز می‌گردد که در این زمینه تاکنون منشور اخلاقی جامع حرفه‌ای بومی و متناسب با فرهنگ اسلامی و ایرانی، وجود ندارد و عموم کدهای اخلاقی (مانند کد اخلاقی جامعه حسابداران رسمی ایران) با اقتباس از نمونه‌های خارجی بوده است. این کدها اگرچه مفید و موثرند، اما خالی از ایراد نیستند. زیرا به‌کارگیری آنها بدون تطبیق با وضعیت اسلامی، فرهنگی، اجتماعی و ملی کشورمان، می‌تواند مشکل‌ساز باشد. لذا شایسته است که در زمینه شناسایی عامل‌های اخلاقی موثر در حرفه تلاش شود، تا کدهایی همسو با وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی تدوین گردد. در صورتی که این مهم محقق گردد، اثرهای قابل توجه آن غیرقابل‌انکار خواهد بود. همچنین بررسی کدهای اخلاقی تجویزشده توسط انجمن‌های بین‌المللی (مانند کد اخلاقی حسابداران مستقل و حسابداران مدیریت آمریکا) نیز بیانگر آن است که این کدها از جامعیت برخوردار نبوده و به‌گونه عمومی به موارد سازمانی اشاره کرده‌اند. توجه به این موضوع ضرورت غیرقابل‌انکار شناسایی سایر بعدها و عامل‌های موثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداری و

در نشریه‌ها پرداخته و در این حوزه دارای تجربه بوده‌اند) تعیین شد. تکنیک دلفی، روشی برای استفاده از نظر متخصصان در یک موضوع خاص است که نهایت استفاده از نظرهای گروهی را به عمل آورده و مخالفت و ناسازگاری‌ها را به کمترین حد می‌رساند (18). اگرچه این قضاوت جمعی متخصص‌ها ذهنی به نظر می‌رسد، اما معتبرتر از اظهار نظرهای فردی است، چون نتایج عینی‌تری به بار می‌آورد (19). همچنین برای بررسی وجود تفاوت معنادار در گروه‌های مورد بررسی از آزمون کای‌دو ( $\chi^2$ ) استفاده شد.

### یافته‌ها

در این مطالعه در مجموع 553 مقاله مرتبط با اخلاق حرفه‌ای و بیش از 30 پایان‌نامه مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری از مقطع‌های تحصیلات تکمیلی سراسر کشور شناسایی و از مقاله‌هایی که یکی از متغیرهای اصلی آن اخلاق بوده و در عنوان آن کلمه "اخلاق" به کار رفته است، استفاده شد. در ادامه با مراجعه به دفترچه تحصیلات تکمیلی سازمان سنجش و مرکز آزمون دانشگاه آزاد اسلامی، با یافتن رایانامه و ارسال نامه الکترونیکی به مدیران گروه‌های آموزشی که در آنها رشته‌های حسابداری، حسابداری و حسابرسی و حسابداری مدیریت دایر است، درخواست شد اطلاعات پایان‌نامه‌های مرتبط با اخلاق حسابداری خود (اصل پایان‌نامه، چکیده پایان‌نامه و یا اصل یا آدرس مقاله‌های استخراج شده از آن) را در اختیار پژوهشگران قرار دهند. در نهایت دسترسی به اطلاعات 21 پایان‌نامه جدید میسر گردید که در این میان 5 پایان‌نامه دارای مقاله منتشر شده بودند و برای جلوگیری از تداخل و تکرار، از شمار منابع مورد بررسی خارج گردید. لذا 16 پایان‌نامه در لیست منابع مورد بررسی لحاظ شد. سپس مقاله‌های یافته‌شده در هفت گروه نشریه‌های حسابداری، نشریه‌های اسلامی، نشریه‌های اجتماعی و فرهنگی، نشریه‌های اقتصادی - بازرگانی، نشریه‌های پزشکی، نشریه‌های سازمان و مدیریت و سایر نشریه‌ها دسته‌بندی شدند.

در ادامه روند بررسی، تعداد 569 مقاله و پایان‌نامه که در ارتباط با اخلاق حرفه‌ای و سازمانی بودند، استخراج شد. لازم به ذکر است که جهت افزایش روایی پژوهش، هیچ‌گونه نمونه‌گیری

ایجاد الگویی بر اساس وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی کشورمان را ایجاد می‌کند.

هدف اصلی این پژوهش دستیابی به الگوی جامع اخلاق حرفه‌ای حسابداری متناسب با وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی ایران است، که به وسیله آن بتوان موجب گسترش مرزهای دانش در این زمینه گردید. در این راستا در ادامه روش پژوهش بیان شده و سپس یافته‌ها شرح داده می‌شود. در انتها نیز بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

### روش

این پژوهش از طرح تحقیق پس‌رویدادی استفاده می‌کند (16) و براساس روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا انجام گرفته است. جامعه پژوهش، مقاله‌های منتشر شده و پایان‌نامه‌ها در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابداری در بازه زمانی ده‌ساله 1384 تا 1394 در ایران است. جمع‌آوری پژوهش‌های انجام شده، با جستجوی گسترده در منابع اطلاعاتی مختلف از جمله سایت مگیران، سایت ایران‌داک، سایت جهاد دانشگاهی، سایت‌های نشریه‌ها و انجمن‌های مرتبط، سایت پایان‌نامه‌های دانشگاه‌ها، Elsevier، Scimedirect و موتور جستجوگر گوگل صورت گرفت. لازم به ذکر است که جهت افزایش دقت، هیچ‌گونه نمونه‌گیری به عمل نیامده است. همچنین یافته‌ها با تحلیل محتوا مورد بررسی و تحلیل قرار گرفتند. تحلیل محتوا تکنیکی علمی است که به منظور استنباط تکرارپذیر و معتبر از داده‌ها در مورد متن آنها به کار می‌رود و هدف آن فراهم‌آوردن شناخت، بینشی نو، تصویر واقعیت و راهنمای عمل است (17). در این پژوهش از مراحل مشخص شده تحلیل محتوا به صورت زیر استفاده شد. که شامل 1- تعیین محتوا و علت انتخاب آن، 2- تصمیم‌گیری در مورد مفهوم‌سازی، 3- تعیین واحد گردآوری داده‌ها، 4- کدگذاری توسط دو کدگذار، 5- بررسی پایایی و 6- تهیه جدول و الگوی نهایی طرح است.

همچنین به منظور عملیاتی نمودن الگوی تهیه شده، اولویت‌های مولفه‌ها با استفاده از روش دلفی و کسب نظر 15 نفر از متخصصان حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابداری (افراد دانشگاهی و حرفه‌ای که به انتشار مقاله در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابداری

مقاله‌ها، مربوط به مواردی هستند که در حرفه‌های دیگر مانند اخلاق اسلامی، پزشکی، مهندسی و... به بررسی وضعیت اخلاقی یا ارایه راه‌کار پرداخته‌اند. جدول‌های 1 و 2 به ترتیب اطلاعات کلی و ریز تعداد منابع مورد بررسی را برحسب فراوانی نشان می‌دهد.

به عمل نیامد. در این زمینه دودسته از مقاله‌ها که شامل مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری و سایر مقاله‌ها بودند، جمع‌آوری گردید. مقاله‌های مرتبط با اخلاق حسابداری مقاله‌هایی هستند که متغیرهای اصلی آنها مربوط به سنجش یا ارایه راه‌کار برای محیط حسابداری یا حسابداران است. سایر

جدول 1. تعداد کلی منابع یافت‌شده مرتبط با اخلاق حرفه‌ای

ردیف	گروه	تعداد	درصد
1	مقاله‌ها	553	97/1
2	پایان‌نامه	16	2/9
	جمع	569	100

جدول 2. تعداد کلی مقاله‌های یافت‌شده مرتبط با اخلاق حرفه‌ای

ردیف	گروه	تعداد	درصد	معناداری
1	نشریه‌های اسلامی	215	38/87	0/000
2	نشریه‌های حسابداری	104	18/80	0/014
3	نشریه‌های پزشکی	68	12/29	0/000
4	نشریه‌های سازمان و مدیریت	46	8/31	0/001
5	نشریه‌های اجتماعی و فرهنگی	16	2/89	0/003
6	نشریه‌های اقتصادی - بازرگانی	10	1/80	0/002
7	سایر نشریه‌ها	94	16/99	0/000
	جمع	553	100	-

جدول‌های 3 تعداد مقاله‌های هر یک از طبقه‌های هفت‌گانه ذکر شده و تعداد مقاله‌های تفصیلی هر طبقه را نشان می‌دهد.

همچنین نتایج آزمون کای دو ( $\chi^2$ ) برای طبقه‌های هفت‌گانه ذکر شده مبین آن است که بین فراوانی گروه‌های مختلف طبقه‌ها، تفاوت معنادار در سطح اطمینان 5 درصد وجود دارد.

جدول 3. مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای در نشریه‌های مختلف

ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
1	دوماهنامه خلق	116	95/53	10	اخلاق در نهج‌البلاغه	1	0/47
2	فصلنامه پژوهش‌نامه اخلاق	35	28/16	11	دوفصلنامه تربیت اسلامی	1	0/47
3	فصلنامه اخلاق	22	23/10	12	دوماهنامه بشارت	1	0/47
4	فصلنامه پژوهش‌های اخلاقی	13	6/50	13	فصلنامه آفاق دین	1	0/47
5	دوفصلنامه مدیریت اسلامی	7	3/26	14	فصلنامه دین و اقتصاد	1	0/47
6	فصلنامه معرفت اخلاقی	6	2/79	15	فصلنامه رشد آموزش معارف اسلامی	1	0/47
7	دوفصلنامه پژوهش‌نامه علوی	3	1/40	16	فصلنامه قیاسات	1	0/47
8	دوفصلنامه اسلام و مدیریت	2	0/93	17	ماهنامه کتاب‌ماه دین	1	0/47
9	فصلنامه اقتصاد اسلامی	2	0/93	18	ماهنامه معرفت	1	0/47
	جمع کل					215	100
1	حسابدار	22	21/15	11	پژوهش حسابداری	2	1/92
2	حسابرس	20	19/23	12	نظریه نوین حسابداری	2	1/92
3	اخلاق در علوم و فناوری (مقاله‌های حسابداری منتشر شده)	17	16/34	13	دانش و پژوهش حسابداری	2	1/92
4	حسابدار رسمی	13	12/5	14	پژوهش‌های مدیریت و حسابداری	2	1/92
5	حسابداری مدیریت	6	5/76	15	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	1	0/96

فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره 4، 1396

0/96	1	دانش حسابداری مالی	16	2/88	3	دانش حسابداری	6
0/96	1	تحقیقات مالی	17	2/88	3	حسابداری مالی	7
0/96	1	تحقیقات حسابداری و حسابداری	18	1/92	2	پژوهش‌های تجربی حسابداری	8
0/96	1	حسابرسی: نظریه و عمل	19	1/92	2	حسابداری سلامت	9
0/96	1	International Journal of Management, Accounting and Economics	20	1/92	2	دانش حسابداری	10

100 104 جمع کل

ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
1	مجله ایرانی اخلاق و تاریخ پزشکی	24	35/29	11	فصلنامه علوم پزشکی صدرا	1	1/47
2	فصلنامه اخلاق پزشکی	16	23/53	12	فصلنامه مدیریت پرستاری	1	1/47
3	مجله آموزش و پرورش و اخلاق در پرستاری	8	11/76	13	فصلنامه مراقبت‌های نوین	1	1/47
4	نشریه پرستاری ایران	4	5/88	14	ماهنامه ارمغان دانش	1	1/47
5	مجله پزشکی قانونی	2	2/94	15	مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی	1	1/47
6	دوماهنامه مدیریت اطلاعات سلامت	1	1/47	16	مجله پزشکی هرمزگان	1	1/47
7	دوماهنامه راهبردهای آموزش در علوم پزشکی	1	1/47	17	مجله سازمان نظام پزشکی	1	1/47
8	فصلنامه اخلاق زیستی	1	1/47	18	مجله گام‌های توسعه در آموزش پزشکی	1	1/47
9	فصلنامه پرستاری و مامایی	1	1/47	19	مجله مرکز مطالعات و توسعه آموزش پزشکی	1	1/47
10	فصلنامه تاریخ پزشکی	1	1/47				

نشریه‌های پزشکی

100 68 جمع کل

ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
1	پژوهش‌های مدیریت عمومی	2	4/35	14	فصلنامه مدیریت ورزشی	3	6/52
2	دوفصلنامه مدیریت فردا	3	6/52	15	فصلنامه مشاوره شغلی و سازمانی	1	2/17
3	دوفصلنامه مطالعات مدیریت بهبود و تحول	1	2/17	16	فصلنامه مطالعات رفتار سازمانی	5	10/87
4	فرهنگ مدیریت	4	8/70	17	فصلنامه مطالعات کمی در مدیریت	1	2/17
5	فصلنامه پژوهش‌های مدیریت ایران	1	2/17	18	فصلنامه مطالعات مدیریت	1	2/17
6	فصلنامه پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی	1	2/17	19	فصلنامه مطالعات مدیریت راهبردی	1	2/17
7	فصلنامه دانش مدیریت	2	4/35	20	ماهنامه تدبیر	3	6/52
8	فصلنامه رهبری و مدیریت آموزش	1	2/17	21	ماهنامه توسعه مدیریت	1	2/17
9	فصلنامه رهیافتی نو در مدیریت آموزشی	2	4/35	22	ماهنامه مهندسی مدیریت	1	2/17
10	فصلنامه علوم مدیریت ایران	1	2/17	23	مجله مدیریت فرهنگی	2	4/35
11	فصلنامه مدیریت سازمان‌های دولتی	1	2/17	24	نشریه مدیریت	2	4/35
12	فصلنامه مدیریت فرهنگ سازمانی	3	6/52	25	نشریه منابع انسانی	2	4/35
13	فصلنامه مدیریت منابع انسانی در صنعت نفت	1	2/17				

نشریه‌های سازمان و مدیریت

100 46 جمع کل

ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
1	دوماهنامه توسعه انسانی پلیس	4	25	7	فصلنامه راهبرد اجتماعی فرهنگی	1	6/25
2	فصلنامه مهندسی فرهنگی	3	18/75	8	فصلنامه راهبرد فرهنگ	1	6/25
3	دوفصلنامه جامعه‌شناسی تاریخی	1	6/25	9	فصلنامه رشد آموزش علوم اجتماعی	1	6/25
4	دوفصلنامه روانشناسی و علوم تربیتی	1	6/25	10	ماهنامه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی	1	6/25
5	فصلنامه انتظام اجتماعی	1	6/25	11	مجله جامعه‌شناسی ایران	1	6/25
6	فصلنامه جامعه‌شناسی کاربردی	1	6/25				

نشریه‌های فرهنگی و اجتماعی

100 16 جمع کل

ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
1	پژوهش‌های مالی اسلامی	2	20	6	ماهنامه بانک و اقتصاد	1	10
2	دانش و توسعه	1	10	7	ماهنامه صنعت و کارآفرینی	1	10
3	دوفصلنامه برنامه و بودجه	1	10	8	ماهنامه کار و جامعه	1	10
4	دوفصلنامه جستارهای اقتصادی	1	10	9	پژوهشنامه بازرگانی	1	10
5	فصلنامه چشم‌انداز مدیریت بازرگانی	1	10	10			

نشریه‌های اقتصادی - بازرگانی

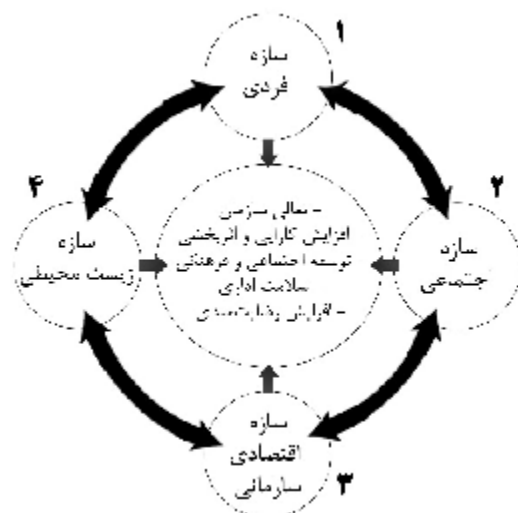
		جمع کل					
ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
1	اخلاق در علوم و فناوری	56	59/57	18	فصلنامه پژوهش‌نامه انقلاب اسلامی	1	1/06
2	فصلنامه رسانه	3	3/19	19	فصلنامه پژوهش‌های ارتباطی	1	1/06
3	پژوهش‌های برنامه‌های درسی	2	2/13	20	فصلنامه تازه‌ها و پژوهش‌های مشاوره	1	1/06
4	فصلنامه پژوهش‌های فلسفی	2	2/13	21	فصلنامه تحقیقات اطلاع‌رسانی و کتابخانه‌های عمومی	1	1/06
5	فصلنامه دانش‌شناسی	2	2/13	22	فصلنامه راهبرد	1	1/06
6	ماهنامه تربیت	2	2/13	23	فصلنامه علوم سیاسی	1	1/06
7	نشریه اندیشه	1	1/06	24	فصلنامه کانون وکلا	1	1/06
8	پژوهش‌نامه انتقادی علوم انسانی	1	1/06	25	فصلنامه مطالعات رسانه‌ای	1	1/06
9	نشریه دانش و پژوهش	1	1/06	26	فلسفه خردنامه	1	1/06
10	دوفصلنامه فلسفی شناخت	1	1/06	27	ماهنامه انجمن روابط عمومی ایران	1	1/06
11	دوفصلنامه گوهر گویا	1	1/06	28	ماهنامه رادیو	1	1/06
12	دوفصلنامه متافیزیک	1	1/06	29	ماهنامه روابط عمومی	1	1/06
13	فصلنامه اندیشه و رفتار	1	1/06	30	ماهنامه سوره	1	1/06
14	فصلنامه آموزش تربیت بدنی	1	1/06	31	ماهنامه صدای جمهوری اسلامی	1	1/06
15	فصلنامه آموزشی مهندسی ایران	1	1/06	32	ماهنامه کانون	1	1/06
16	فصلنامه پژوهش‌های ادبی	1	1/06	33	مجله ایران شناسی	1	1/06
17	فصلنامه پژوهش زنان	1	1/06				
		جمع کل					
		94	100				

نشریه‌ها

الگوی ارایه شده شامل چهار سازه است: 1- سازه فردی<sup>3</sup>، 2- سازه اجتماعی<sup>4</sup>، 3- سازه اقتصادی - سازمانی<sup>5</sup> و 4- سازه زیست‌محیطی<sup>6</sup>.

سازه فردی بیانگر ویژگی‌هایی است که برای رسیدن به نقطه مطلوب در سازمان، وجود آن در روحیه‌های فردی و شخصیت یک حسابدار ضروری است. به بیان دیگر اخلاق فردی، مسئولیت‌پذیری شخصی است، در برابر رفتار فردی که یک حسابدار از خود نشان می‌دهد. سازه اجتماعی به مواردی اشاره دارد که وجود آن برای ارتباط اجتماعی مطلوب حسابدار در راستای اهداف سازمان، در روحیه‌ها و اعمال وی ضروری است. سازه اقتصادی - سازمانی به‌گونه عمومی شامل موارد مرتبط با موضوع‌های مالی و اقتصادی است و ویژگی‌های منحصر به فرد یک حسابدار را در سازمان تشریح می‌نماید. سازه زیست‌محیطی بیانگر مواردی است که برای حفظ محیط پیرامونی و توسعه پایدار، رعایت آن در سازمان ضرورت دارد و حسابدار نیز به‌عنوان یک عنصر مهم در سازمان، می‌تواند در راستای رسیدن به آن اهداف گام بردارد. دلیل اصلی توجه به عامل‌های زیست‌محیطی اهمیت تئوری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و توجه به محیط

با توجه به محتوای مقاله‌های فوق، و فن تحلیل محتوا «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» ارایه شد. نگاره 1 اجزای اصلی این الگو را نشان می‌دهد.



نگاره 1. الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری

## جدول 4. سازه فردی موثر در اخلاق حرفه‌ای حسابداران

امتیاز	آماره کای دو	زیر گروه‌ها		
1/81		ایمان و توکل به خدا	عامل‌های عمومی (1/44)	
2/54		حسن تدبیر		
3/18		وفای به عهد (وقت‌شناسی)		
3/63	0/000	قاطعیت		
5/27		کنترل خشم (خونسردی)		
5/63		فروتنی (پرهیز از خودکامگی)		
6/81		پرهیز از تجمل		
7/12		پرهیز از حسادت		
1/88		پرهیز از شتاب / کاهلی بی‌مورد		اعتدال و میانروی (1/55)
2/11	0/000	تعادل در خوش‌بینی و بدبینی		
2/55		پرهیز از جانبداری		
3/55		پرهیز از اسراف و تبذیر		

انجام گرفته در نرم‌افزار SPSS، 0/788 بود. با توجه به اینکه میزان توافق بین 0/61 تا 0/80 قرار دارد، با استناد به درجه‌بندی لاندریس و کخ می‌توان نتیجه گرفت که میزان توافق به‌دست‌آمده قابل قبول است (21).

در ادامه با پرسشنامه‌ای از 15 نفر از متخصصان حوزه اخلاق حرفه‌ای درخواست شد که ابتدا اولویت هر سازه و سپس اولویت اجزای آن را مشخص نموده و پس از تعیین میانگین امتیازهای هر سازه و مولفه، امتیاز نهایی هر یک محاسبه و از بیشترین تا کمترین عدد ردیف شدند.

جدول 4 سازه فردی لازم برای یک حسابدار و زیرمجموعه آن را به ترتیب اولویت عامل‌ها نشان می‌دهد. لازم به ذکر است با توجه به اینکه از پاسخ‌دهندگان درخواست شد تا اولویت هر مولفه را از شماره یک تا انتها مشخص نمایند، لذا کوچکترین امتیاز، مهم‌ترین اولویت را نشان می‌دهد. آماره کای دو نیز تفاوت معنادار اولویت‌ها در سطح اطمینان 5 درصد را نشان می‌دهد.

جدول 5 سازه اجتماعی مربوط به اخلاق حسابداری را نشان می‌دهد. آماره کای دو نیز تفاوت معنادار اولویت‌ها در سطح اطمینان 5 درصد را تایید می‌کند.

پیرامونی و مباحث روز حسابداری است. واژه مسؤلیت اجتماعی شرکت‌ها به ظهور یک جنبش اشاره دارد که به دنبال وارد کردن عامل‌های محیطی و اجتماعی در تصمیم‌های تجاری شرکت‌ها و استراتژی‌های تجاری و حسابداری با هدف افزایش عملکرد اجتماعی و محیطی در کنار بعدهای اقتصادی است، به گونه‌ای که برای واحد تجاری، جامعه و محیط مفید و سودمند باشد (20).

به منظور بررسی و طبقه‌بندی موضوع‌ها، به سازه‌های فردی، اجتماعی و سازمانی - اقتصادی و زیست‌محیطی بر اساس گام‌های تحلیل محتوا مجموعه مقاله‌های فوق مرور شد و سپس برحسب مشابهت موضوع‌ها و محتوای آنها در طبقه‌های همگن قرار گرفت. در ادامه مقاله‌ها توسط دو پژوهشگر مستقل مورد مطالعه قرار گرفت. برای این منظور ابتدا با مرور تک تک مقاله‌ها توسط هر یک از پژوهشگران به طور مستقل، کدهای اخلاقی موثر در اخلاق حرفه‌ای سازمانی از متن مقاله‌ها خارج شد و تعداد کدهای هر مقاله خارج شده توسط هر پژوهشگر مورد مقایسه قرار گرفت. برای بررسی پایایی و توافق دو پژوهشگر، از ضریب توافق کاپای کوهن استفاده شد (21). پایایی بررسی

## جدول 5. سازه اجتماعی مؤثر در اخلاق حرفه‌ای حسابداران

اماره کای دو	امتیاز	زیر گروهها	
	1/88	وجدان کاری (وظیفه‌شناسی)	
	3/33	پاسخگویی	
	3/66	استفاده از مشورت	
	4/55	اعتماد آفرینی	
0/000	5/11	حفظ حریم خصوصی افراد	مسئولیت اجتماعی (1/44)
	5/88	عمل به‌نظام شایسته‌سالاری	
	6/44	سازگاری (انعطاف‌پذیری)	
	6/55	تفویض اختیار (فرهنگ مشارکتی)	
	8/12	ترویج رقابت سالم	
	2/88	حق‌طلبی	
	4/22	احترام متقابل <sup>۷</sup>	
	4/44	صبر <sup>۸</sup> و حوصله	
	4/88	توجه به کرامت و شان انسانی	
0/000	5/77	حسن خلق و خوشرویی	
	7/22	صراحت در بیان	
	7/33	پرهیز از آزار دیگران	
	7/44	پرهیز از تجسس در رفتار دیگران	
	7/55	از خود گذشتگی	
	2/77	پشتکار و جدیت	
	3/55	خودباوری <sup>۹</sup>	
	3/66	هدف‌گرایی	
	5/11	انتقادپذیری	
0/000	5/22	علاقه به کار	عوامل‌های انفرادی (2/77)
	6/55	قدرشناسی	
	6/66	تلاش برای جبران اشتباه‌ها	
	7/11	آراستگی ظاهری	
	7/22	همدلی و همزبانی	
	7/77	نوع‌دوستی <sup>۱۰</sup>	

جدول 6 سازه اقتصادی - سازمانی لازم برای اخلاق حرفه‌ای حسابداران را نشان می‌دهد. اماره کای دو نیز تفاوت معنادار اولویت‌ها در سطح اطمینان 5 درصد را نشان می‌دهد.



جدول 6. سازه اقتصادی - سازمانی مؤثر در اخلاق حرفه‌ای حسابداران

آماره کای دو	امتیاز	زیر گروه‌ها	
0/000	1/77	تلاش برای ارتقای دانش و مهارت حرفه‌ای	صلاحیت حرفه‌ای (2/33)
	2/22	تسلط به قوانین و مقررات مرتبط	
	2/77	استفاده از تجربه و انتقال آن	
0/000	3/22	ارایه اطلاعات به موقع	رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای (2/77)
	1/55	نظم و برنامه‌ریزی	
	2/33	هماهنگی با اهداف سازمان	
	2/77	مشارکت در تصمیم‌گیری‌های سازمان	
0/000	3/33	احتیاط و دور اندیشی	درستکاری (2/88)
	1/44	پرهیز از سوءاستفاده از اموال و اطلاعات سازمان	
	2/11	شفافیت در ارایه اطلاعات	
0/000	2/44	تلاش برای کاهش تضاد منافع	تعهد <sup>11</sup> حرفه‌ای و سازمانی (3/44)
	1/33	تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای	
0/000	1/66	کیفیت‌گرایی (ارایه خدمات در بالاترین سطح ممکن)	صفت‌های عمومی (3/66)
	2/22	صدقت <sup>۱۲</sup>	
	2/77	استقلال <sup>۱۳</sup>	
	3/88	امانت‌داری	
	4/44	رازداری	
	4/55	بی‌طرفی <sup>۱۴</sup>	
	4/66	واقع‌بینی	
5/44	حفظ حیثیت حرفه‌ای		

جدول 7 سازه زیست‌محیطی را نشان می‌دهد. آماره کای دو نیز تفاوت معنادار اولویت‌ها در سطح اطمینان 5 درصد را تایید می‌کند.

جدول 7. سازه زیست‌محیطی مؤثر در اخلاق حرفه‌ای حسابداران

آماره کای دو	امتیاز	زیر گروه‌ها	
0/000	2/66	مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط‌زیست	عامل‌های زیست‌محیطی <sup>15</sup>
	3/55	توجه به حقوق نسل‌های آینده در استفاده از منابع	
	4/11	جلوگیری از تخریب محیط‌زیست و انتشار آلاینده‌های زیست‌محیطی	
	4/66	ترویج فرهنگ حفاظت از محیط‌زیست	
	4/77	بهبود مستمر عملکرد زیست‌محیطی	
	5/55	تلاش برای کاهش تلفات و ضایعات در تولید	
	5/77	گزارشگری اطلاعات عملکرد زیست‌محیطی	
	6/77	استفاده از تکنولوژی برای تهیه محصولات سازگار با محیط‌زیست (صنایع سبز)	
	7/88	عضویت در تشکلهای حامی محیط‌زیست	

## بحث

زیرمجموعه هر یک از چهار سازه اصلی آن نیز به ترتیب اولویت مشخص و از نظر آماری تعیین گردید. بنابراین، این الگو از مبانی نظری قوی و پشتوانه‌های علمی فراگیر در تمام علمی که به اهمیت اخلاق در ایران پرداخته‌اند، برخوردار است. همچنین، این الگو بومی بوده و قابلیت عملیاتی شدن در سازمان‌ها و شرکت‌های مختلف را نیز دارد.

اگرچه نقش عامل‌های فردی، نقش مسلط اخلاقی است، اما سایر عامل‌های الگوی توسعه پایدار اخلاق نیز می‌توانند بر اخلاق حرفه‌ای اثرگذار بوده و باعث ارتقای عامل‌های فردی نیز گردند. در نتیجه بعدها الگوی ارائه شده به صورت سیستمی عمل می‌نمایند و با یکدیگر مرتبط هستند و نمی‌توان در سازمان به تقویت یک بعد از الگوی اخلاقی پرداخت و از سایر بعدها غافل شد. لذا برنامه اخلاقی مناسب، برنامه‌ای است که تمام بعدها الگوی ارائه شده را در بر گیرد تا با توجه به تک تک اجزای الگوی اخلاقی بتواند مجموعه‌ای کامل و مطلوب را به وجود آورد. همچنین الگوی ارائه شده از یک فرایند تعاملی پیروی می‌کند و اجزای آن دایم در حال تغییر هستند و می‌توانند بر روی یکدیگر اثر بگذارند.

## ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانتداری علمی رعایت شده است.

## واژه نامه

1. Moral concept	مفاهیم اخلاقی
2. Management accounting	حسابداری مدیریت
3. Individual structures	سازه فردی
4. Social structures	سازه اجتماعی
5. Economic- organization structures	سازه اقتصادی - سازمانی

اخلاق موضوع مهمی در حسابداری است که تاکنون توجه لازم به آن صورت نگرفته است. امروز جامعه حسابداری کشور بیش از پیش به مباحث اخلاقی و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای نیازمند است. در این پژوهش تلاش شد که با تحلیل محتوا و تکنیک دلفی، الگویی بومی و متناسب با وضعیت فرهنگی - اسلامی کشور تهیه شود. یافته‌های این مطالعه از نظر تاکید بر اصول اخلاقی و اهمیت آن در حسابداری با پژوهش‌های (8)، (10)، (11)، (14) و (15) همسویی دارد. مهمترین محدودیت مطالعه شامل نبود الگوی مدون و علمی در زمینه سازه‌های مربوط به اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و زیر مجموعه‌های آن در ایران بود. پیشنهاد می‌گردد که پژوهشگران آینده با تبدیل الگوی ارائه شده به پرسشنامه و با استفاده از نظر دانشگاہیان و حرفه‌ای‌ها، به تهیه و استخراج الگوی نهایی و کاربردی اخلاق حسابداری در ایران بپردازند. همچنین با تعیین اولویت هر یک از ویژگی‌ها و تعریف کاربردی و عملیاتی هر یک از مولفه‌ها، مسیر حرکت موسسه‌ها و شرکت‌ها به سمت اندازه‌گیری و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای را نیز مشخص نمایند. به انجمن‌ها و سازمان‌های مربوط به حسابداری نیز توصیه می‌شود که با استفاده از یافته‌های این مطالعه، نسبت به تدوین استانداردهای دقیق تر، عملی تر و گسترده تر اقدام نمایند.

## نتیجه گیری

این پژوهش برای اولین بار در ایران بر مبنای روش علمی «تحلیل محتوا» و با استفاده از مقاله‌های چاپ شده در نشریه‌های مختلف ایران و پایان‌نامه‌های مرتبط با حسابداری بین سال‌های 1384 تا 1394 اقدام به شناسایی سازه‌های موثری که می‌توانند بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران تاثیر بگذارند، نمود. سپس، بر مبنای یافته‌های پژوهش‌ها و استفاده از تئوری‌های مدون مربوط در این زمینه، به معرفی الگوی نوینی تحت عنوان «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» پرداخت. به منظور عملیاتی نمودن سازه‌های این الگو، از روش دلفی استفاده شد و مهم‌ترین

10. Namazi M, Ebrahimi F. (2016). Modeling and identifying effective factors affecting the intention of reporting financial fraudulent by accountant. *Empirical Studies of Financial Accounting*; 14(19): 1-28. (In Persian).
11. Namazi M, Rajabdari H, Roosta Maymandy A. (2016). Investigation of the frequency and content analysis of the articles relating to accounting professional ethics in Iran. *Journal of Accounting Advances*. (In Persian).
12. Svensson G, Wood G. (2008). A model of business ethics. *Journal of Business Ethics*; 77: 303-322.
13. Yoon C. (2011). Ethical decision-making in the internet context: Development and test of an initial model based on moral philosophy. *Journal Computers in Human Behavior*; 27(6): 2401-240.
14. Liyanapathirana N, Samkin G. (2014). Towards an integrated ethical decision making model for the accounting profession: Sri Lanka: Auckland Region Accounting Programme.
15. Shawver TJ, Clements LH. (2015). Are there gender differences when professional accountants evaluate moral intensity for earnings management. *Journal of Business Ethics*; 131: 557-556.
16. Abdel Khalik Rashad A, Ajinkia BB. (1979). Empirical research in accounting: Methodological perspective. Translated by: Namazi M. (2010). Shiraz: Shiraz University Press. (In Persian).
17. Krippendorff K. (1980), Content analysis. Translated by: Nayeb H. (1999). Tehran, Ravesh Publisher. (In Persian).
18. Loo R. (2002). The Delphi method: A powerful tool for strategic management. *International Journal of Polics Strategies & Management*; 25(4): 762-769.
19. Pashaeizad H. (2008). An overview of the Delphi method. *The Paym Noor Journal (Humanities)*; 6 (2): 79 -63. (In Persian).
20. McKinley A. (2008). The drivers and performance of corporate environment and social responsibility in the Canadian mining industry. [PhD Thesis]. Canada: Geography Department and Center for Environment, University of Toronto.
21. Landis RJ, Koch GG. (1997). The measurement of observer agreement for categorical data. *Biometrics*; 33(1): 159-74.

- |                             |                 |
|-----------------------------|-----------------|
| 6. Environmental structures | سازه زیست محیطی |
| 7. Mutual respect           | احترام متقابل   |
| 8. Patience                 | صبر             |
| 9. Self-esteem              | خودباوری        |
| 10. Altruism                | نوع دوستی       |
| 11. Commitment              | تعهد            |
| 12. Honesty                 | صداقت           |
| 13. Independence            | استقلال         |
| 14. Impartiality            | بی طرفی         |
| 15. Environmental           | زیست محیطی      |

## References

1. Smith M, Lee H. (2009). Aspects of accounting code of ethics in Canada, Egypt, and Japan. *Internal Auditing*; 24(6): 26-34.
2. Bahraini N. (2010). Research ethics as a science: Search on the sides and identity knowledge of research ethics. *Strategy Culture*; 8 (9): 39-58. (In Persian).
3. Smith M. (2003). A fresh look at accounting ethics. *Accounting Horizon*; 17(1): 47-49.
4. Eskandari H. (2012). Ethics in accounting. *Journal of World Economics*; 6: 8-15. (In Persian).
5. Tavalae R. (2009). Factors affecting ethical behavior of employees in organizations. *Academic Bimonthly Human-Promote the Development of the Police*; 25: 45-64. (In Persian).
6. Sarlak N. (2008). Accounting ethics. *Ethics in Science and Technology*; 3(1,2): 71-82. (In Persian).
7. Beekzaad J, Housain Poor Sonboli AR, Sadeghi M. (2010). Business ethics. *Monthly Work and Society*; (125, 126): 4-10. (In Persian).
8. Dazeh N, Garkaz M. (2015). Relationship between moral reasoning, moral thinking, moral intention and moral inclination among independent accountants. *Ethics in Science and Technology*; 10(1):115-140. (In Persian).
9. Khoddami S, Osanloo B. (2015). Designing ethical behavior model of employees with emphasis on the role of ethical values of organization. *Ethics in Science and Technology*; (10) 1: 96-104. (In Persian).