(مقالۀ پژوهشی)

تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری

دکتر محمد نمازی[*1]، حسین رجب‌دُری[2]، اعظم روستامیمندی[3]

1. بخش حسابداری، دانشگده اقتصاد، مدیریت وعلوم 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 جبران ناپذیری را به جامعه وارد خواهند آورد. برای افزایش اثرگذاری در اخلاق حرفه‌ای وجود الگوهایی 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 به‌عمل نیامد. سپس با استفاده از «تحلیل‌محتوا» مدل نوینی تحت عنوان «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» تدوین گردید. در نهایت، با استفاده از تکنیک‌دلفی 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 آن‌را نشان می‌دهد.

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

سرآغاز

اخلاق می‌تواند به‌عنوان 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 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 حرفه ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد وگرنه 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

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

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

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 حس‌مسئولیت و تعهد کامل به‌کار بپردازند و اصول اخلاقی را رعایت کنند (7).

برخی پژوهشگران در ایران دریافته‌اند که ارتباط مثبت و معناداری بین استدلال‌اخلاقی، طرز تفکراخلاقی، نیت‌اخلاقی و تمایل‌اخلاقی 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 عدالت سازمانی، 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 تحلیل‌محتوا نیز نشان داد که «مفاهیم اخلاقی[1]» بیشترین و «اخلاق در حسابداری‌مدیریت[2]» کمترین تعداد مقاله‌ها را به‌خود اختصاص داده‌اند (11).

در مطالعات خارجی نیز پژوهشگرانی الگوی اخلاق تجاری را ارایه نموده‌اند که متشکل از سه مولفه اصلی انتظارها، ادراک و ارزیابی است و شامل پنج زیرمجموعه انتظارجامعه، ارزش‌های سازمانی، هنجارها و اعتقادها، ارزیابی جامعه و اتصال مجدد است (12). پژوهشگران دیگری نیز دریافتند 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 ارایه 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، شدت‌اخلاقی ادراک‌شده و قصد گزارش توسط حسابداران پرداخته شد. یافته‌ها نشان داد که تفاوت معناداری در قضاوت اخلاقی، شدت‌اخلاقی ادراک‌شده و قصد گزارشگری حسابداران حرفه‌ای زن و مرد وجود ندارد (15).

متاسفانه 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 حسابداران‌رسمی 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 قابل‌توجه آن غیرقابل‌انکار خواهد بود. همچنین بررسی کدهای اخلاقی تجویزشده توسط انجمن‌های بین‌المللی (مانند کد اخلاقی حسابداران‌مستقل و حسابداران‌مدیریت 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

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

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

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

روش

این پژوهش از طرح تحقیق پس‌رویدادی استفاده می‌کند (16) و براساس روش کتابخانه‌ای و تحلیل‌محتوا انجام‌گرفته است. جامعه پژوهش، مقاله‌های منتشرشده و پایان نامه ها در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابداری در بازه زمانی ده‌ساله 1384 تا 1394در 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، Sciencedirect، Elsevier و موتور جستجوگر گوگل صورت گرفت. لازم به ذکر است که جهت افزایش دقت، هیچ‌گونه نمونه‌گیری به‌عمل نیامده است. همچنین یافته‌ها با تحلیل‌محتوا مورد بررسی و تحلیل قرار گرفتند. تحلیل‌محتوا تکنیکی علمی است که به‌منظور استنباط تکرارپذیر و معتبر از داده‌ها در مورد متن آنها به‌کار می‌رود و هدف آن فراهم‌آوردن شناخت، بینشی نو، تصویر واقعیت و راهنمای عمل است (17). در این پژوهش از مراحل مشخص شده تحلیل‌محتوا به صورت زیر استفاده شد. که شامل 1- تعیین‌محتوا 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 به‌منظور 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 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 به‌عمل‌آورده و مخالفت و ناسازگاری‌ها را به کمترین حد می‌رساند (18). اگرچه این قضاوت جمعیِ متخصص‌ها ذهنی به‌نظر می‌رسد، اما معتبرتر از اظهار نظرهای فردی است، چون نتایج عینی‌تری به‌بار 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 تحصیلات‌تکمیلی سراسر کشور شناسایی و از مقاله‌هایی که یکی از متغیرهای اصلی آن اخلاق بوده و در عنوان آن کلمه "اخلاق" به‌کار رفته است، استفاده شد. در ادامه با مراجعه به دفترچه تحصیلات‌تکمیلی سازمان سنجش و مرکز آزمون دانشگاه آزاد اسلامی، با یافتن رایانامه و ارسال نامه الکترونیکی به مدیران‌گروه‌های آموزشی که در آنها رشته‌های حسابداری، حسابرسی و حسابداری‌مدیریت 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 منتشرشده 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 به‌ذکر است که جهت افزایش روایی پژوهش، هیچ‌گونه نمونه‌گیری

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

به‌عمل 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 هستندکه متغیرهای اصلی آنها مربوط به سنجش یا ارایه راه‌کار برای محیط حسابداری یا حسابداران است. سایر مقاله‌ها، مربوط به مواردی هستندکه در حرفه‌های دیگر مانند اخلاق اسلامی، پزشکی، مهندسی و... به بررسی وضعیت اخلاقی یا ارایه راه‌کار پرداخته‌اند. جدول‌های 1 و 2 به‌ترتیب اطلاعات کلی و ریز تعداد منابع مورد بررسی را برحسب فراوانی نشان می‌دهد.

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	-

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

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

جدول 3. مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای در نشریه‌های مختلف

	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
نشریه‌های اسلامی	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 قبسات	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				

	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
نشریه‌های حسابداری	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

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

6	دانش حسابرسی	3	2/88	16	دانش حسابداری مالی	1	0/96
7	حسابداری مالی	3	2/88	17	تحقیقات مالی	1	0/96
8	پژوهش‌های تجربی حسابداری	2	1/92	18	تحقیقات حسابداری و حسابرسی	1	0/96
9	حسابداری سلامت	2	1/92	19	حسابرسی: نظریه و عمل	1	0/96
10	دانش حسابداری	2	1/92	20	International Journal of Management, Accounting and Economics	1	0/96
		104	100		جمع کل		

نشریه‌های پزشکی

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				
	جمع کل	68	100				

نشریه‌های سازمان و مدیریت

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				
	جمع کل	46	100				

نشریه‌های فرهنگی و اجتماعی

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 جامعه شناسی ایران	1	6/25
6	فصلنامه جامعه شناسی کاربردی	1	6/25				
	جمع کل	16	100				

نشریه‌های اقتصادی - بازرگانی

ردیف	نام مجله	نعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
1	پژوهش‌های مالیه 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			

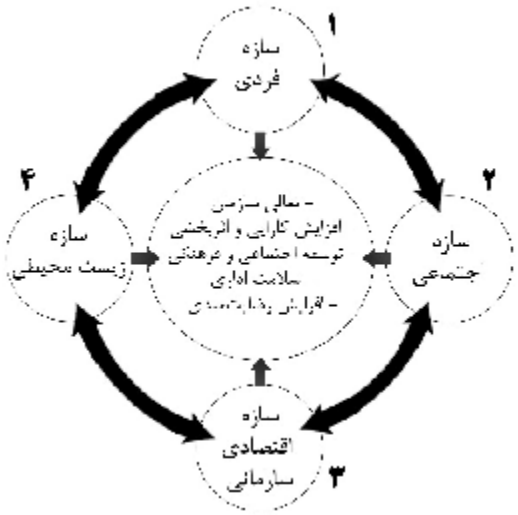
[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

ردیف	نام مجله	تعداد	درصد	ردیف	نام مجله	تعداد	درصد
	جمع کل					10	100
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 دانش شناسی	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

سایر نشریه‌ها

با توجه به محتوای مقاله‌های فوق، و فن تحلیل‌محتوا «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

الگوی ارایه شده شامل چهار سازه است: 1- سازه فردی[3]، 2- سازه اجتماعی[4]، 3- سازه اقتصادی- سازمانی[5] و 4- سازه زیست‌محیطی[6].

سازه فردی بیانگر ویژگی‌هایی است که برای رسیدن به‌نقطه 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 مسولیت اجتماعی شرکت‌ها و توجه به محیط

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

جدول4. سازه فردی موثر در اخلاق حرفه‌ای حسابداران

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

پیرامونی و مباحث روز حسابداری است. واژه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به ظهور یک جنبش اشاره دارد که به‌دنبال 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، به‌گونه‌ای که برای واحد تجاری، جامعه و محیط مفید و سودمند باشد (20).

به‌منظور بررسی و طبقه‌بندی موضوع‌ها، به سازه‌های فردی، اجتماعی و سازمانی- اقتصادی و زیست‌محیطی بر اساس گام‌های تحلیل‌محتوا 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 این‌منظور ابتدا با مرور تک‌تک مقاله‌ها توسط هر یک از پژوهشگران به‌طور مستقل، کدهای اخلاقی موثر در اخلاق حرفه‌ای سازمانی از متن مقاله‌ها خارج شد و تعداد کدهای هر مقاله خارج‌شده توسط هر پژوهشگر مورد مقایسه قرار گرفت. برای بررسی پایایی و توافق دو پژوهشگر، از ضریب توافق کاپای‌کوهن استفاده شد (21). پایایی بررسی انجام‌گرفته در نرم‌افزار SPSS، 0/788 بود. با توجه به‌اینکه میزان توافق بین 0/61 تا 0/80 قرار دارد، با استناد به درجه‌بندی لاندیس و کخ می‌توان نتیجه گرفت که میزان توافق به‌دست‌آمده قابل‌قبول 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 مشخص‌نموده 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 به‌ترتیب 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 کای‌دو نیز تفاوت معنادار اولویت‌ها در سطح اطمینان 5 درصد را نشان می‌دهد.

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

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

جدول 5. سازه اجتماعی مؤثر در اخلاق حرفه‌ای حسابداران

	زیر گروه‌ها	امتیاز	آماره کای‌دو
مسئولیت‌اجتماعی (1/44)	وجدان‌کاری (وظیفه‌شناسی)	1/88	0/000
	پاسخگویی	3/33	
	استفاده از مشورت	3/66	
	اعتمادآفرینی	4/55	
	حفظ حریم خصوصی افراد	5/11	
	عمل به‌نظام شایسته‌سالاری	5/88	
	سازگاری (انعطاف‌پذیری)	6/44	
	تفویض اختیار (فرهنگ مشارکتی)	6/55	
	ترویج رقابت سالم	8/12	
تعامل مؤثر (1/77)	حق‌طلبی	2/88	0/000
	احترام متقابل[۷]	4/22	
	صبر[۸] و حوصله	4/44	
	توجه به کرامت و شان انسانی	4/88	
	حسن‌خلق و خوشرویی	5/77	
	صراحت در بیان	7/22	
	پرهیز از آزار دیگران	7/33	
	پرهیز از تجسس در رفتار دیگران	7/44	
	از خود گذشتگی	7/55	
	پشتکار و جدیت	2/77	
عامل‌های انفرادی (2/77)	خودباوری[۹]	3/55	0/000
	هدف‌گرایی	3/66	
	انتقادپذیری	5/11	
	علاقه به‌کار	5/22	
	قدرشناسی	6/55	
	تلاش برای جبران اشتباه‌ها	6/66	
	آراستگی ظاهری	7/11	
	همدلی و همزبانی	7/22	
	نوعدوستی[۱۰]	7/77	

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

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

جدول6. سازه اقتصادی- سازمانی مؤثر دراخلاق حرفه‌ای حسابداران

	زیر گروه‌ها	امتیاز	آماره کای‌دو
صلاحیت حرفه‌ای (2/33)	تلاش برای ارتقای دانش و مهارت حرفه‌ای	1/77	0/000
	تسلط به قوانین و مقررات مرتبط	2/22	
	استفاده از تجربه و انتقال آن	2/77	
	ارایه اطلاعات به‌موقع	3/22	
رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای (2/77)	نظم و برنامه‌ریزی	1/55	0/000
	هماهنگی با اهداف سازمان	2/33	
	مشارکت در تصمیم‌گیری‌های سازمان	2/77	
	احتیاط و دور اندیشی	3/33	
درستکاری (2/88)	پرهیز از سوءاستفاده از اموال و اطلاعات سازمان	1/44	0/000
	شفافیت در ارایه اطلاعات	2/11	
	تلاش برای کاهش تضاد منافع	2/44	
تعهد[11] حرفه‌ای و سازمانی (3/44)	تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای	1/33	0/000
	کیفیت‌گرایی (ارایه خدمات در بالاترین سطح ممکن)	1/66	
صفت‌های عمومی (3/66)	صداقت[۱۲]	2/22	0/000
	استقلال[۱۳]	2/77	
	امانت‌داری	3/88	
	رازداری	4/44	
	بی‌طرفی[۱٤]	4/55	
	واقع‌بینی	4/66	
	حفظ حیثیت حرفه‌ای	5/44	

جدول 7 سازه زیست‌محیطی را نشان می‌دهد. آماره کای‌دو نیـز تفاوت معنادار اولویـت‌هـا در سـطح اطمینـان 5 درصـد را تاییـد می‌کند.

جدول7. سازه زیست‌محیطی موثر در اخلاق حرفه ای حسابداران

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

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

بحث

اخلاق موضوع مهمی در حسابداری است که تاکنون توجه لازم به آن صورت‌نگرفته 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 تحلیل‌محتوا 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 ارایه‌شده به پرسشنامه و با استفاده از نظر دانشگاهیان 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 دقیق‌تر، عملی‌تر و گسترده‌تر اقدام نمایند.

نتیجه‌گیری

این پژوهش برای اولین بار در ایران بر مبنای روش علمی «تحلیل‌محتوا» و با استفاده از مقاله‌های چاپ‌شده 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. به‌منظور عملیاتی نمودن سازه‌های این الگو، از روش دلفی استفاده شد و مهم‌ترین زیرمجموعه هر یک از چهار سازه اصلی آن نیز به‌ترتیب اولویت مشخص و از نظر آماری تعیین گردید. بنابراین، این الگو از مبانی نظری قوی و پشتوانه‌های علمی فراگیر در تمام علومی که به اهمیت اخلاق در ایران پرداخته‌اند، برخوردار است. همچنین، این الگو بومی بوده و قابلیت عملیاتی‌شدن 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 بعدهای الگوی ارایه شده به‌صورت 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 بعدهای الگوی ارایه شده را در بر گیرد تا با توجه به تک‌تک اجزای الگوی اخلاقی بتواند مجموعه‌ای کامل و مطلوب را به‌وجود آورد. همچنین الگوی ارایه 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

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

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]

6. Environmental structures	سازه زیست‌محیطی
7. Mutual respect	احترام متقابل
8. Patience	صبر
9. Self-esteem	خودباوری
10. Altruism	نوعدوستی
11. Commitment	تعهد
12. Honesty	صداقت
13. Independence	استقلال
14. Impartiality	بی‌طرفی
15. Environmental	زیست‌محیطی

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. Tavalaee 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 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).
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, Rajabdori 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 responsibilityin 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.

[Downloaded from www.ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.4.8.9]