



## آزمون "الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری" با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی

محمد نمازی<sup>۱</sup>

حسین رجب‌دُری<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۶/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۰۲

### چکیده

اخلاق موضوع مهمی در حسابداری است و برای سازمان‌دهی آن، داشتن الگویی متناسب با شرایط فرهنگی و اسلامی ایران ضروری است. هدف این مطالعه آزمون و بررسی اهمیت اجزای «الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» است؛ بنابراین، مطالعه پیش رو از نوع پژوهش‌های کمی است. داده‌های لازم جهت آزمون الگو از طریق جمع‌آوری پرسشنامه و نمونه‌گیری تصادفی ساده از ۲۱۷ نفر از فعالان دانشگاهی و حرفه‌ای صورت گرفت و سپس از تحلیل عاملی تأییدی مرحله دوم توسط نرم‌افزار Lisrel استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که کلیه عوامل الگو شامل سازه‌های فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی دارای برازش مناسب بوده و به ترتیب سازه‌های اجتماعی، فردی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی دارای بیشترین میزان برازش هستند. همچنین، بررسی بار عاملی سازه فردی نشان داد که ابتدا مؤلفه «اعتدال و میانه‌روی» و سپس «عوامل عمومی» قرار دارد. در سازه اجتماعی نیز ترتیب بار عاملی به عوامل «انفرادی»، «مسئولیت اجتماعی» و «تعامل مؤثر» اختصاص دارد. در سنجش سازه اقتصادی-سازمانی نیز به ترتیب عوامل «تعهد حرفه‌ای و سازمانی»، «صفات عمومی»، «رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای»، «درستکاری» و «صلاحیت» دارای بیشترین بار عاملی هستند. افزون بر

۱- استاد گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (نویسنده اصلی و عهده‌دار مکاتبات) Mnamazi@rose.shirazu.ac.ir  
۲- دانشجوی دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

۲ آزمون "الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری" با استفاده از تحلیل عاملی تائیدی

این، یافته‌ها نشان می‌دهند که علاوه بر سازه اقتصادی- سازمانی، عوامل دیگری مانند ویژگی‌های فردی، اجتماعی و زیست‌محیطی توسعه پایدار در اخلاق حرفه‌ای حسابداری مؤثر بوده که این ویژگی‌ها نیز با هم دارای ارتباط‌های متقابل تعاملی هستند. به گونه کلی، ویژگی‌های اجتماعی مهم‌ترین عامل الگو و به گونه جزئی «پرهیز از سوءاستفاده از اموال و اطلاعات سازمان» که جزو عامل درستکاری از ویژگی‌های اقتصادی- سازمانی است، دارای بیشترین بار عاملی هستند.

**واژه‌های کلیدی:** اخلاق حرفه‌ای حسابداری، الگوی توسعه پایدار اخلاق حسابداری، تحلیل محتوا، تحلیل عاملی تائیدی.

## ۱- مقدمه

استمرار یک نوع رفتار خاص، دلیل بر آن است که این رفتار یک ریشه درونی و باطنی در عمق جان و روح فرد یافته است که آن ریشه را «خلق و اخلاق» می‌نامند (بیک‌زاد و همکاران، ۱۳۸۹). حرفه حسابداری مانند سایر حرفه‌های فعال در جامعه، ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای است، زیرا عدم رعایت آن، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه، تضعیف حرفه حسابداری شود (فرقاندوست‌حقیقی و همکاران، ۱۳۹۳). در شرایط کنونی که رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی موجب ایجاد فسادهای مالی در سطح ملی و بین‌المللی شده و نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است، توجه به اخلاق راه نجات اصلی از این بحران است؛ لذا ضروری است که یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های مدیران و حسابداران در سطوح مختلف، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی شاغل در حرفه باشد تا افراد با حس مسئولیت و تعهد کامل به کار بپردازند و اصول اخلاقی را رعایت کنند. در عصر حاضر ضررها و آسیب‌هایی که به دلیل بی‌توجهی به اخلاق نیروی کار بر انگیزش، بهره‌وری و کیفیت خدمات وارد آمده است نیز ایجاب می‌کند که به‌کارگیری قواعد و مقررات مدیریت و حسابداری و متناسب کردن آن با خلیات انسان در هدایت او مطرح شود.

یکی از راه‌های گسترش اخلاق در حسابداری، تدوین کدهای اخلاقی توسط انجمن‌ها و جوامع بین‌المللی حسابداری بوده است؛ اما بررسی کدهای اخلاقی تجویز شده توسط انجمن‌های بین‌المللی بیان‌گر آن است که این کدها از جامعیت برخوردار نبوده و به گونه عمومی به موارد سازمانی اشاره کرده‌اند. برای نمونه کدهای اخلاقی انجمن حسابداران مدیریت آمریکا<sup>۱</sup> شامل صلاحیت، رازداری، درست‌ی و واقعیت است (ورچور<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۳</sup> نیز اصول رفتار حرفه‌ای، قوانین، استقلال، اصول و استانداردهای عمومی حسابداری، مسئولیت در قبال مشتریان، مسئولیت نسبت به همکاران و سایر مسئولیت‌ها و رویه‌ها و روش‌ها را جزء کدهای اخلاقی بیان کرده است (به نقل از رحیمیان و آخوندزاده، ۱۳۹۳: ص ۹۹). فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۴</sup> نیز به ارائه کدهای اخلاق لازم‌الاجرا پرداخته است که این مبحث توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در قالب آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای منتشر شده است و شامل کلیات و اصول، درستکاری، واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار و آداب حرفه‌ای است (جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۳). اگرچه تدوین این کدهای اخلاقی می‌تواند گامی در راستای عنایت به اخلاق حرفه‌ای در حسابداری محسوب شود، اما گامی ناچیز بوده و کدهای اخلاقی سازه‌های گوناگون فردی و اجتماعی را در بر نمی‌گیرند و به‌صورت سیستمی ارائه نشده‌اند. توجه به

این موضوع ضرورت غیرقابل انکار شناسایی سایر ابعاد و عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداری و ایجاد الگویی بر اساس وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی کشورمان را ایجاب می‌کند. متأسفانه در ایران تاکنون در زمینه مهم اخلاق حرفه‌ای حسابداری، فعالیت عملی اثرگذار و چشم‌گیری صورت نگرفته است. این عدم توجه شامل منشورهای اخلاقی و کدهای اخلاق حرفه‌ای نیز می‌شود که در این زمینه در حال حاضر تاکنون منشور اخلاقی جامع حرفه‌ای بومی و متناسب با فرهنگ اسلامی و ایرانی، وجود ندارد و عموم کدهای اخلاقی با اقتباس از نمونه‌های خارجی بوده است. این کدها اگرچه مفید و مؤثر هستند، اما خالی از ایراد نیستند؛ زیرا به کارگیری آن‌ها بدون تطبیق با وضعیت اسلامی، فرهنگی، اجتماعی و ملی کشورمان، می‌تواند مشکل‌ساز باشد. لذا شایسته است که با بهره‌گیری از آن‌ها، در زمینه شناسایی عوامل اخلاقی مؤثر در حرفه تلاش شود تا کدهایی همسو با وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی بومی به وجود آید. در صورتی که این مهم محقق شود، اثرهای قابل توجه آن در پیشرفت اخلاق حرفه‌ای حسابداری غیرقابل انکار خواهد بود. هدف این پژوهش آزمون «الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» است که اخیراً توسط نمازی و همکاران (۱۳۹۶) ارائه شده است تا با استفاده از تحلیل محتوا و تحلیل عاملی تائیدی و بررسی تأثیر اهمیت مؤلفه‌های آن بتوان مشکل‌های فعلی کدهای اخلاقی حسابداری در ایران را مرتفع نمود. همچنین، با استفاده از یافته‌ها می‌توان میزان اهمیت هر عامل را شناسایی کرد که این موضوع نیز می‌تواند راه کارهای عملی پیاده‌سازی و اجرایی را برای حرکت به سمت اخلاقی شدن جامعه حرفه‌ای ارائه کند.

در ادامه ابتدا مبانی نظری و ادبیات موضوع تشریح شده و سپس، پیشینه پژوهش داخلی و خارجی ارائه می‌شود. به دنبال آن روش پژوهش بیان شده و در انتها بحث و نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری

اخلاق حرفه‌ای در تفکر سنتی، کم‌وبیش بر نظام ارسطویی استوار بوده است. اخلاق ارسطویی به گونه عمده به فضیلت یا داشتن رفتار یا عادات خوب و مناسب می‌پردازد. هدف دستیابی به فضیلت هم شاد زیستن است. در واقع، اخلاق همان مطالعه نظام‌مند نحوه زیست به بهترین صورت است (وود<sup>۵</sup>، ۱۳۹۱). امروزه نظام‌های دیگری نیز کانون توجه است. در حال حاضر، بیشتر از پنج نظام عمده اخلاقی وجود دارد که عبارتند از: فایده‌گرایی<sup>۶</sup>، وظیفه‌گرایی<sup>۷</sup>، عدالت فراگیر<sup>۸</sup>، آزادی‌گرایی<sup>۹</sup> و خیر‌گرایی<sup>۱۰</sup>. چهار نظریه نخست در واقع اصول راهبردی اخلاق را ملاک نهایی می‌انگارند، اما در نظریه پنجم، خداوند متعال، برترین زیبایی و مشخص‌کننده ملاک نهایی اخلاق

است (امیری و همکاران، ۱۳۸۹). فایده‌گرایی منطبق با تعریفی از اخلاق است که بر نتایج و فرضیه‌های فردی متمرکز است. بر این اساس اخلاقی بودن یک رفتار بر اساس میزان مطلوبیت آن بیان می‌شود؛ یعنی وقتی منافع یک عمل برای جامعه بیشتر از ضررهای آن باشد، آن عمل اخلاقی است. وظیفه‌گرایی نیز در مقابل منفعت‌گرایی است. بر اساس این دیدگاه هر عمل به نتیجه آن بستگی نداشته و به نیت شخص تصمیم‌گیرنده بستگی دارد. در عدالت فراگیر عملی را که موجب افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود، می‌توان درست و عادلانه و مناسب و بنابراین، اخلاقی نامید. در این دیدگاه، همکاری اجتماعی، اساس منافع اجتماعی و اقتصادی را فراهم می‌آورد و تلاش فردی کم‌اهمیت و در مواردی نادیده گرفته می‌شود. آزادی‌گرایی نیز بیان می‌دارد که آزادی نخستین نیاز جامعه است. بر این اساس هر عملی که آزادی فردی را نقض کند، غیراخلاقی است، حتی اگر منافع و رفاه بیشتری برای دیگران ایجاد کند (رفیعی و کوشا، ۱۳۸۶: ۶). در پارادایم خیر‌گرایی اخلاقی که روشنی‌بخش دیگر پارادایم‌های اخلاقی است، تقرب به خدا و کسب رضایت او آرمان اخلاق است و دستیابی به عدالت فراگیر اجتماعی، آزادی، حرمت انسان و بیشترین سود برای بیشترین کسان نیز از اهداف زندگی اجتماعی در چهار ساحت فردی، شغلی، سازمان و جامعه است (فرامرز قراملکی، ۱۳۸۴).

امروزه در تجزیه و تحلیل رفتار سازمان‌ها پرداختن به اخلاق و ارزش‌های اخلاقی یکی از الزامات است. نماد بیرونی سازمان‌ها را رفتارهای اخلاقی آن‌ها تشکیل می‌دهد که خود این مسئله مبتنی بر ارزش‌های درونی سازمان‌ها است (قراملکی، ۱۳۸۹). همچنین، حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای حیاتی است زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد. یکی از مهم‌ترین نقش‌های حسابداری به‌عنوان رشته‌ای از دانش بشری، فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباحثان سازمان‌ها و بنگاه‌های عمومی به اشخاص ذینفع داخلی و خارجی است. از این رو، اطلاعات ارائه‌شده توسط حسابداران باید به‌طور قابل‌توجهی کارآمد، قابل‌اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشد. جهت نیل به این هدف حسابداران افزون بر داشتن مهارت، تجربه و آموزش مستمر، باید از فضیلت‌های اخلاقی نظیر درستکاری، واقع‌بینی و صداقت برخوردار بوده و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای انجام دهند (سرلک، ۱۳۸۷). حسابداران حرفه‌ای، به‌عنوان نمایندگان اخلاقی جامعه جهت ایفای نقش خود، ملزم به فراگیری و رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای هستند، از این رو، نهادینه کردن اخلاق در حسابداری باید به یک اصل و نه یک انتظار تبدیل شود. در واقع حسابداران حرفه‌ای جهت تأمین رفاه عمومی، نیازمند کسب مهارت نسبت به قضاوت‌های اخلاقی می‌باشند (محقق‌نیا و ناصری، ۱۳۹۲). با توجه به ماهیت این رشته و نیاز به اعتماد عمومی، اخلاق در حسابداری ضرورتی غیرقابل‌انکار دارد، زیرا انجام رفتارهای

غیرحرفه‌ای می‌تواند اعتماد عمومی را از بین برده و به حیثیت حرفه لطمه وارد کند (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). همچنین، هر رفتار غیراخلاقی در حسابداران منجر به زیان در نظام‌های اقتصادی می‌شود؛ بنابراین، انجمن‌ها و گروه‌های مختلف حسابداری سعی می‌کنند برنامه‌ای از اخلاق حسابداری برای راهنمایی حسابداران طراحی کنند تا هنگامی که آن‌ها با قضاوت اخلاقی روبه‌رو می‌شوند، بتوانند راه کار درست را تشخیص دهند.

برای اینکه اخلاق حسابداری نهادینه شود لازم است: ۱- سازه‌های فردی و اجتماعی و سایر سازه‌های مربوط به گونه دقیق برای هر سازمان تعریف و مشخص گردند، ۲- بتوان سازه‌های شناسایی شده را به گونه سیستمی در نظر گرفت و روابط بین آن‌ها را تعیین کرد، ۳- اهمیت هر یک از سازه‌ها را به گونه کمی و عملیاتی تعیین نمود و ۴- الگوی مربوط را برای سازمان به کار گرفت.

### ۳- پیشینه پژوهش

بررسی پیشینه خارجی نشان که برای نمونه، بر اساس الگوی ووتن<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۱) چنانچه پژوهشگر درصد انجام پژوهش در حوزه اخلاق (اخلاق فردی، اخلاق سازمانی و اخلاق حرفه‌ای) باشد، باید این تحقیقات را در زمینه دو بستر، اجرا نماید. بستر اول مسائل مربوط به مدیریت منابع انسانی از قبیل کارمند یابی، آموزش، روابط کارکنان و سایر مسائل مدیریت منابع انسانی است. بستر دوم بستری است که خود، مدیریت منابع انسانی را نیز در برمی‌گیرد و شامل چهار عامل جو اقتصادی، روندهای دموگرافیک، روندهای اجتماعی و فضای قوانین و مقررات است. همچنین، سونسون و وود<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۱) در پژوهشی با هدف تهیه یک چارچوب مفهومی از سازمان و اخلاق کسب‌وکار، به ارائه چارچوبی پرداختند که پایه‌ای برای توسعه و پالایش ارتباط‌های اخلاقی در سازمان فراهم می‌آورد و می‌تواند باعث همکاری و اتحاد در ارتباط‌های اخلاقی شود؛ بنابراین، اجرای چارچوب ارائه‌شده، باعث اصلاح ساختارها و فرآیندهای سازمان شده و موجب می‌شود که توانایی‌ها افزایش یافته و عملکرد سازمانی نیز ارتقا یابد.

جین سئوک و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۳) در پژوهش خود به دنبال مدل بندی اثر اخلاق شرکتی بر عملکرد مالی شرکت‌ها بودند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که اخلاق شرکتی از طریق متغیرهای میانجی تعهدات جمعی سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی اثر معناداری بر عملکرد مالی شرکت داشته و افزایش میزان اخلاق شرکتی موجب افزایش عملکرد مالی شرکت می‌شود. لییاناپاتھییرانا و سمکین<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۴) نیز با بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران کشور سریلانکا الگویی ارائه داده‌اند که بر اساس آن عوامل محیطی، عوامل سازمانی از قبیل فرهنگ سازمانی و

عوامل جمعیت شناختی مثل سن و جنس و سابقه و تحصیلات و دین در تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر است. در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی آگاهی از قانون و نیت فرد نیز مؤثر است. همچنین، معضلات اخلاقی می‌تواند بر تصمیم‌گیری فرد اثر نامطلوب داشته باشد. افزون بر آن، شاور و کلمنتس<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر جنسیت بر قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک‌شده و قصد گزارش یک روش مدیریت سود پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تفاوت معناداری در قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک‌شده و قصد گزارشگری حسابداران حرفه‌ای زن و مرد وجود ندارد. مارزوکی و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۷) نیز در پژوهشی دریافتند که نگرش، حمایت و پشتیبانی مسئولان و برنامه‌ریزان تأثیر مستقیمی بر گسترش آموزش اخلاق حسابداری در برنامه درسی دانشگاهی حسابداری دارد.

بررسی پیشینه داخلی نیز نشان داد که برای نمونه، مصباحی و عباس‌زاده (۱۳۹۲) به ایجاد الگوی سیستمی اخلاق حرفه‌ای در آموزش، پرداخته‌اند که با بهره‌گیری الگوی سیستمی، رابطه بین متغیرهای ارائه‌شده در نظام آموزش عالی را نشان می‌دهد. یافته‌های این مطالعه مؤید وجود ۱۷ درون‌مایه فرعی و ۵ درون‌مایه اصلی است که شامل: ۱- عوامل اخلاق فردی (استانداردهای اخلاق فردی، اعتقاد قلبی، خودکنترلی و وجدان)، ۲- عوامل مدیریتی (نقش الگویی مدیران، رفتار خیرخواهانه و مشارکت در تصمیم‌گیری)، ۳- عوامل سازمانی (گزینش و به‌کارگیری، برنامه‌های راهبردی اخلاق و فرهنگ‌سازمانی)، ۴- عوامل اخلاق شغلی (اخلاق آموزشی، اخلاق پژوهشی و اخلاق ارتباطی) و ۵- عوامل فراسازمانی (فرهنگ، شرایط سیاسی، اعتماد عمومی و شرایط اقتصادی) می‌شود. در پایان روابط بین متغیرها از طریق الگوی سیستمی که فرایند اخلاق حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار می‌دهد، نشان داده‌شده است. خدای و اصانلو (۱۳۹۴) نیز اقدام به طراحی الگوی رفتار اخلاقی کارکنان با تأکید بر نقش ارزش‌های اخلاقی سازمان نمودند. مطالعه آن‌ها نشان داد که ارزش‌های اخلاقی بر رضایت شغلی و تعهد سازمانی مؤثر بوده و موجب رفتار اخلاقی در سازمان می‌گردند. پس از بررسی و آزمون همبستگی، نیز مشخص گردید که ارزش‌های اخلاقی با عدالت سازمانی رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در مدل بندی تأثیر شدت اخلاقی در گزارشگری موارد درون‌سازمانی تقلب نیز دریافتند که شدت اخلاقی ادراک‌شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیر عینی را تعدیل خواهد کرد، اما تأثیر سازه دین‌داری را تعدیل نخواهد کرد. افزون بر آن، جبارزاده‌کنگربویی و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند که بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عدم تقارن اطلاعات رابطه وجود ندارد. همچنین، در بین مؤلفه‌های ایدئولوژی اخلاقی، نسبی‌گرایی و عدم تقارن اطلاعات رابطه مثبت و معناداری با هم دارند، ولی ایده‌آل‌گرایی رابطه‌ای با عدم تقارن

اطلاعات ندارد. در پژوهشی دیگر، نمازی و همکاران (۱۳۹۶) با استفاده از تحلیل محتوا و مطالعه ۵۶۹ مقاله و پایان‌نامه اخلاق حسابداری منتشرشده در سال‌های ۱۳۸۴-۱۳۹۴، الگوی متشکل از ۴ مؤلفه سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی- سازمانی و سازه زیست‌محیطی، تحت عنوان «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» را ارائه کرده و اولویت آن‌ها را نیز با استفاده از فن دلفی و کسب نظر از متخصصان اخلاق حرفه‌ای حسابداری مشخص نمودند.

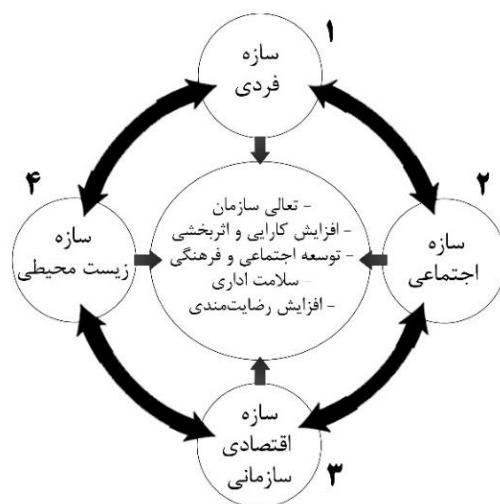
بررسی پژوهش‌های موجود در زمینه اخلاق، نشان می‌دهد که اگرچه پژوهش‌هایی در این زمینه انجام گرفته و به نتیجه‌های مفیدی نیز انجامیده، اما عموم پژوهشگران تنها به موارد هنجاری اخلاق حسابداران و ارائه رهنمودها و مطالعه برخی از متغیرهای درون‌سازمانی در زمینه مباحث اخلاق حسابداری پرداخته‌اند و از سایر ابعاد فردی و اجتماعی و سازه‌های مربوط به توسعه پایدار چشم‌پوشی کرده‌اند. افزون بر این، اخلاق حرفه‌ای حسابداری به صورت سیستمی و کمی مورد مطالعه قرار نگرفته است. در این پژوهش با توجه عدم ورود پژوهشگران به عملیاتی کردن الگوی بومی اخلاق حسابداری در پژوهش‌های پیشین، تلاش می‌شود با استفاده از «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری»، سازه‌های الگوی جامع اخلاق حرفه‌ای حسابداری متناسب با فرهنگ اسلامی و ملی ایران بر اساس نظر فعالان حرفه‌ای و دانشگاهی ارائه شود تا بتوان در انتها منشور جامع و الگوی عملی و کاربردی اخلاق حسابداری متناسب با وضعیت فرهنگ بومی را ارائه داد و اهمیت هر یک از مؤلفه‌های اخلاقی را در ایران بر اساس مستندات تجربی تعیین نمود.

#### ۴- روش پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کمی و از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها نیز توصیفی و مبتنی بر الگوسازی است. در این پژوهش از «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» که توسط نمازی و همکاران (۱۳۹۶) ارائه شده استفاده شد. این الگو مبتنی بر چهار سازه کلی و اصلی است: ۱- سازه فردی، ۲- سازه اجتماعی، ۳- سازه اقتصادی- سازمانی و ۴- سازه زیست‌محیطی. در این الگو عوامل فردی مواردی هستند که به شخص و شخصیت حسابداری مرتبط‌اند. عوامل اجتماعی، عواملی هستند که در رابطه با محیط اجتماعی و پیرامونی حسابداری باشند. عوامل اقتصادی- سازمانی به سازمان و فعالیت‌های اقتصادی سازمان مرتبط است. عوامل زیست‌محیطی نیز به اهمیت، حفاظت، نگهداری و اخلاق محیط‌زیست توسط حسابداری توجه دارد. شکل ۱ اجزای این الگو را نشان می‌دهد. دلیل استفاده از این الگو جامعیت و همچنین، توجه الگو به موارد توسعه پایدار و عوامل زیست‌محیطی است که اهمیت آن اخیراً در حسابداری در پژوهش‌هایی مانند کلک<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۶) و تهمیناخان<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۶) مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.



دلیل مهم دیگر این است که نمازی و همکاران (۱۳۹۶) اقدام به بررسی ۵۶۹ مقاله و پایان‌نامه اخلاقی که بین سال‌های ۱۳۸۴-۱۳۹۴ در ایران منتشر شده بود نمودند که به‌وسیله «روش تحلیل محتوا» و «فن دلفی» و کسب نظر ۱۵ نفر از استادان دانشگاه که در حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابداری دارای تجربه و سابقه بودند الگوی نهایی تهیه شد، لذا این اطلاعات نیز می‌تواند در این مطالعه مورد استفاده قرار گیرد.



شکل ۱- الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این مطالعه، جهت تعیین اهمیت هر یک از سازه‌های «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» و همچنین، رده‌بندی اهمیت هر یک از مؤلفه‌ها، از پرسشنامه طیف لیکرت و گزینه‌های «بسیار مهم»، «مهم»، «خنثی»، «بی‌اهمیت» و «بسیار بی‌اهمیت» استفاده شد و از پاسخگویان درخواست گردید که میزان اهمیت هر عامل را برای یک حسابدار یا حسابرس حرفه‌ای تعیین نمایند.

#### ۴-۱- جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه پژوهش مورد نظر کلیه فعالان حرفه‌ای و دانشگاهی حسابداری و سایر رشته‌های وابسته (حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابدار مالی، حسابدار مالیاتی و...) است. با توجه به اینکه

دسترسی به کل افراد ذکرشده با پراکندگی‌های مختلف، سخت و تا حدودی غیرممکن است و آمار رسمی از تعداد آن‌ها نیز وجود ندارد، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شد؛ بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از رابطه ۲ استفاده شد.  $\delta$  انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از رابطه ۱ برابر با ۰/۶۶۷ است (مؤمنی و فعال‌قیومی، ۱۳۸۹: ۲۱۹). با توجه به رابطه ۲ حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر به دست می‌آید.

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5-1}{6} = 0/667 \quad (1)$$

$$n = \frac{z_{\alpha/2}^2 \delta^2}{\varepsilon^2} = \frac{(1/96)^2 (0/667)^2}{(0/1)^2} = 170 \quad (2)$$

#### ۲-۴- جمع‌آوری داده‌ها

برای بررسی روایی پرسشنامه از نظرهای کارشناسی استادان دانشگاهی و صاحب‌نظران مختلف و برای بررسی پایایی از روش آلفای کرونباخ<sup>۱۹</sup> استفاده شد. روایی توسط صاحب‌نظران مختلف تأیید و نتیجه بررسی ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه در نرم‌افزار SPSS<sup>۲۰</sup>، نسخه ۲۲ نیز معادل ۰/۹۴ است که با توجه به اینکه رقم حاصل از آلفای کرونباخ در سطح بالایی قرار دارد، پایایی پرسشنامه پژوهش تأیید شد.

جمع‌آوری اطلاعات مربوط به دو شیوه حضوری و مجازی صورت گرفت. در شیوه حضوری با مراجعه به استادان دانشگاه، دانشجویان و فعالان حسابداری در دسترس ۵۴ پرسشنامه تکمیل شد که همه آن‌ها قابل‌استفاده بود. در شیوه مجازی نیز پس از طراحی پرسشنامه در محیط فرم‌نگار گوگل<sup>۲۱</sup>، دعوت‌نامه تکمیل و برای افراد ذکرشده ارسال و همچنین، از آن‌ها درخواست شد تا جهت پاسخگویی دقیق‌تر آن را به سایر استادان، دانشجویان و فعالان حرفه‌ای حسابداری ارسال نمایند که در این شیوه نیز ۱۶۳ پرسشنامه قابل‌استفاده دریافت و لذا در مجموع تعداد ۲۱۷ پرسشنامه جمع‌آوری شد.

#### ۳-۴- تحلیل عاملی تأییدی

در این مطالعه، به‌منظور عملیاتی نمودن «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» از تحلیل عاملی مرتبه دوم استفاده شد هدف تحلیل عاملی تأییدی مرتبه دوم<sup>۲۲</sup>، آزمون فرضیه‌ها در

زمینه تعداد عوامل زیربنایی موجود در مجموعه‌ای از متغیرها، روابط عامل‌ها با نشانگرها و برازش مدل اندازه‌گیری است، اما برخلاف تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول زمانی به کار می‌رود که عوامل مکنون موجود در یک مجموعه از متغیرها دارای چند سطح باشند، به طوری که عامل‌های مکنون خود ناشی از عوامل مکنون دیگر باشند؛ بنابراین، جهت اطمینان از اینکه داده‌ها درست اندازه‌گیری شده‌اند، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده می‌شود. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است؛ که اگر کمتر از  $0/2$  باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. بار عاملی بین  $0/2$  تا  $0/6$  قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از  $0/6$  باشد، بسیار مطلوب است. (کلاین<sup>۲۳</sup>، ۱۹۹۸) حداقل بار عاملی قابل قبول در برخی منابع و مراجع  $0/2$  نیز ذکر شده است، اما معیار اصلی برای قضاوت آماره  $t$  است. چنانچه آماره آزمون یعنی آماره  $t$  بزرگ‌تر از مقدار بحرانی  $t_{0.05}$  یعنی  $1/96$  باشد، بار عاملی مشاهده شده معنادار است (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۳).

## ۵- یافته‌های پژوهش

### ۵-۱- آمار توصیفی

میانگین سن پاسخ‌دهندگان  $31/24$  با انحراف معیار  $7/24$  و میانگین سابقه کار پاسخ‌دهندگان  $8/12$  با انحراف معیار  $7/18$  است. از پاسخ‌دهندگان  $19$  نفر دارای مدرک دکتری،  $59$  نفر دانشجوی دکتری،  $67$  نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد،  $46$  نفر دانشجوی کارشناسی ارشد و  $26$  نفر نیز دارای مدرک کارشناسی بوده‌اند. بدین معنا که  $8/7$  درصد دارای مدرک دکتری،  $27/2$  درصد دانشجوی دکتری،  $30/9$  درصد کارشناسی ارشد،  $21/2$  درصد دانشجوی کارشناسی ارشد و  $11/9$  درصد دارای مدرک کارشناسی بوده‌اند. این اطلاعات نشان می‌دهند که جامعه آماری این مطالعه از شرایط مناسبی برخوردار بوده و واجد شرایط بوده‌اند. در نتیجه یافته‌ها تا آنجا که به ویژگی جامعه‌شناختی ارتباط پیدا می‌کند، دارای ویژگی کیفی لازم، از جمله در زمینه روایی داخلی تحقیق هستند.

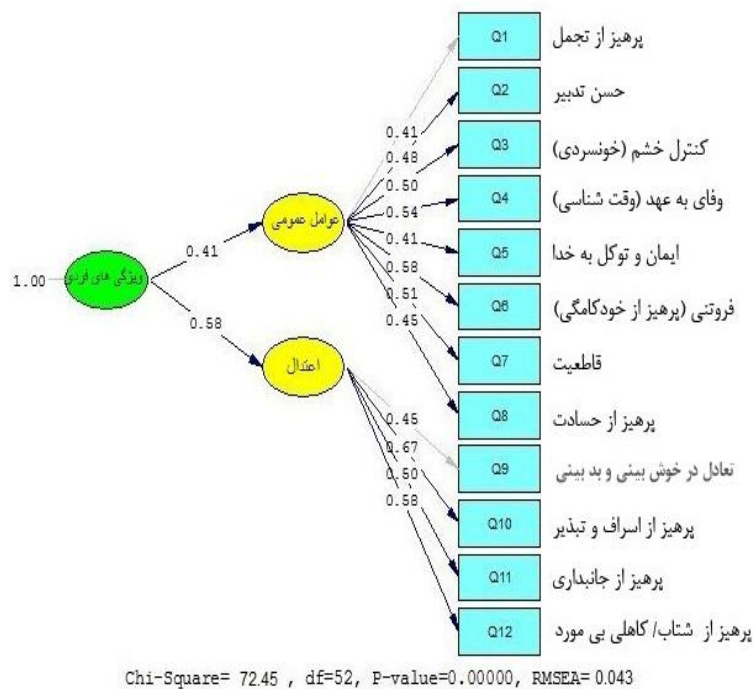
### ۵-۲- تحلیل عاملی تأییدی سازه فردی

یافته‌های تحلیل عاملی سازه فردی شامل عواملی عمومی و اعتدال در شکل ۱ ارائه شده است. عوامل عمومی نشان‌دهنده موارد زمینه‌ای و مرتبط با شخصیت فردی یک حسابدار است و اعتدال و میانه‌روی به استفاده بهینه و در حد لازم از متغیرهای ذکر شده و بدون افراط و تفریط اشاره دارد. برای سنجش سازه فردی از  $2$  عامل اصلی (متغیر پنهان) و  $12$  پرسش (متغیر قابل مشاهده)

۱۲ آزمون "الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری" با استفاده از تحلیل عاملی تائیدی

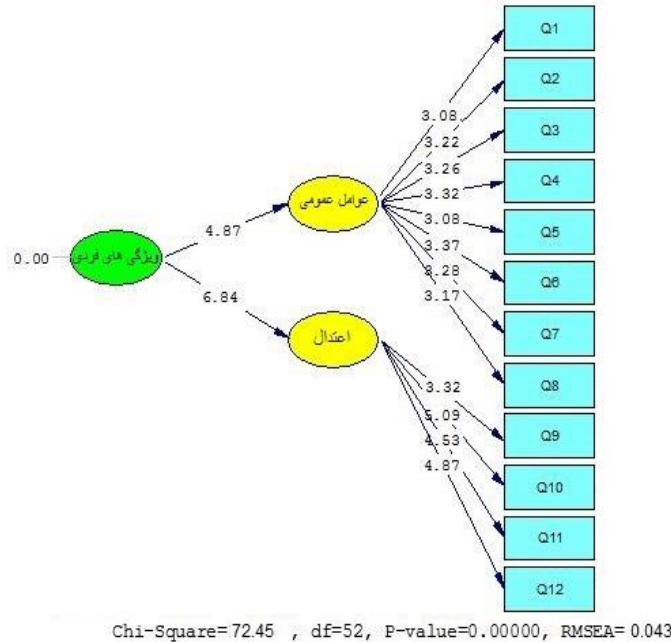
استفاده شد. هریک از این متغیرها با اندیس  $Q_{01}$  تا  $Q_{12}$  نمایش داده شده است. بار عاملی مشاهده در تمامی موارد مقداری بزرگتر از  $0/3$  است که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرهای پنهان (ابعاد هر یک از سازه‌های اصلی) با متغیرهای قابل مشاهده، قابل قبول است. پس از اینکه همبستگی متغیرها شناسایی شد، آزمون معناداری صورت گرفت.

جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها، از آماره t-value استفاده شد. چون معناداری در سطح خطای  $0/05$  بررسی می‌شود، اگر آماره آزمون t-value از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگتر باشد، رابطه معنادار است. بر اساس یافته‌های جدول ۲، مقدار آماره t-value شاخص‌های سنجش هر یک از مقیاس‌های مورد استفاده در سطح اطمینان  $5\%$  بزرگتر از  $1/96$  است که می‌توان دریافت همبستگی‌های مشاهده شده معنادار است.



شکل ۱- بار عاملی استاندارد آزمون سازه فردی

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۲- آماره T-value آزمون سازه فردی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

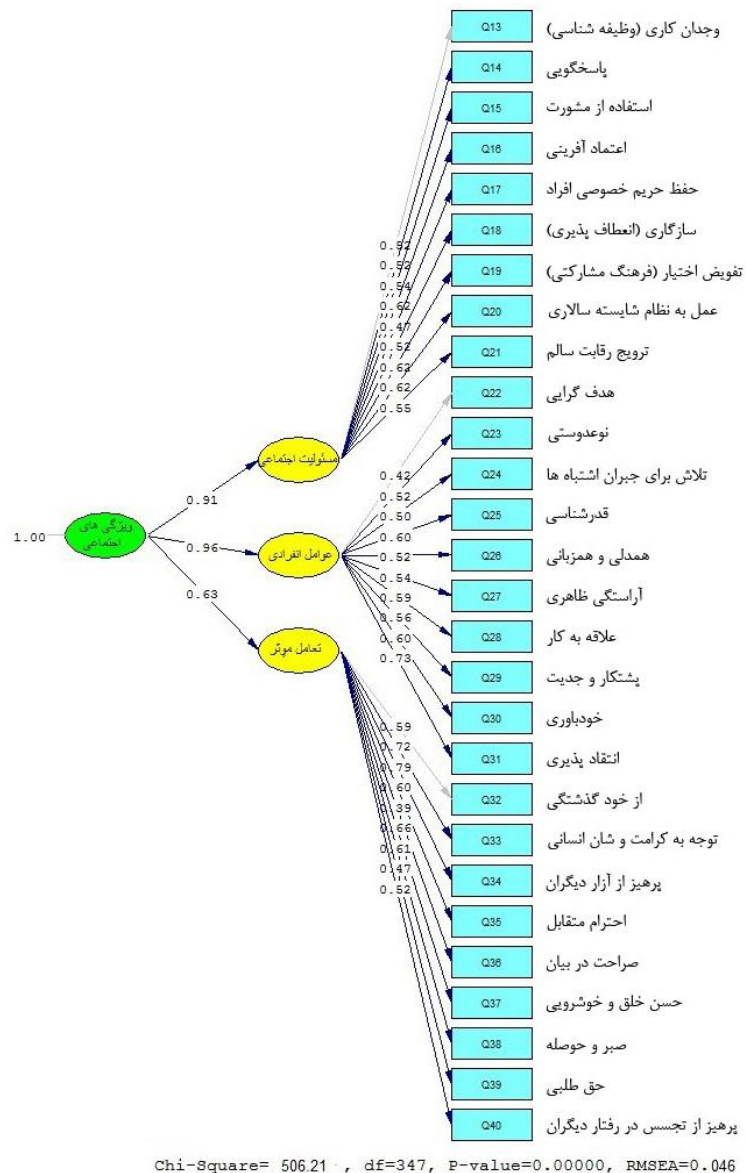
گام بعدی بررسی نیکویی برازش مدل است. یکی از شاخص‌های عمومی برای تعیین پارامترهای آزاد در محاسبه شاخص‌های برازش شاخص کای دو بهنجار است که از تقسیم ساده کای دو بر درجه آزادی مدل محاسبه می‌شود. چنانچه این مقدار بین ۱ تا ۵ باشد، این شاخص مطلوب است (قاسمی، ۱۳۸۹: ۱۶۲). در این پژوهش کای دو بهنجار برابر با ۱/۳۹۳ و لذا نتیجه مطلوب است. همچنین، شاخص RMSEA در بیشتر تحلیل‌های عاملی تأییدی و مدل‌های معادلات ساختاری به‌عنوان یک شاخص برازش اصلی استفاده می‌شود. اگر این شاخص کوچک‌تر از ۰/۰۵ باشد نتیجه مطلوب است. در مدل حاضر این شاخص برابر با ۰/۰۴۳ است که نشان می‌دهد برازش مدل نیز مطلوب است.

### ۵-۳- تحلیل عاملی تأییدی سازه اجتماعی

یافته‌های تحلیل عاملی سازه اجتماعی شامل مسئولیت اجتماعی، عوامل انفرادی و تعامل مؤثر در شکل ۳ ارائه شده است. اگرچه تعیین مرز بین سازه‌های فردی و اجتماعی دشوار است، اما تفاوت

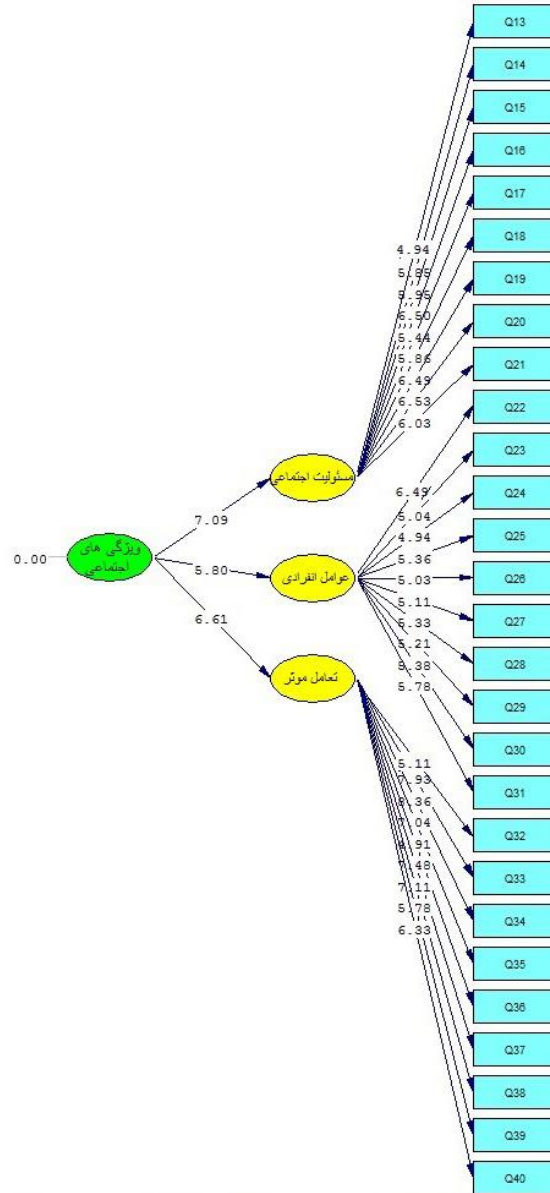
اصلی آن‌ها را می‌توان در این دانست که سازه فردی به شخصیت فردی یک حسابدار و سازه اجتماعی به شخصیت اجتماعی یک حسابدار اشاره دارد. در این زمینه مسئولیت اجتماعی نشان‌دهنده تعهدهای یک حسابدار در قبال جامعه نسبت به وظایف و مسئولیت‌های خود و عوامل انفرادی نیز بیانگر ویژگی‌های فردی یک حسابدار در ارتباط‌های اجتماعی است. تعامل مؤثر نیز به افزایش بازدهی در ارتباط‌های اجتماعی یک حسابدار اشاره دارد. برای سنجش ویژگی‌های اجتماعی از ۳ عامل اصلی (متغیر پنهان) و ۲۸ پرسش (متغیر قابل مشاهده) استفاده شد. هریک از این متغیرها با اندیس  $Q_{13}$  تا  $Q_{40}$  نمایش داده شد. بار عاملی مشاهده در تمامی موارد دارای مقداری بزرگ‌تر از  $0/3$  بوده که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرهای پنهان (ابعاد هر یک از سازه‌های اصلی) با متغیرهای قابل مشاهده، قابل قبول است. پس‌ازاینکه همبستگی متغیرها شناسایی گردید، لازم است آزمون معناداری صورت گیرد. برای این منظور از آماره t-value استفاده شد. چون معناداری در سطح خطای  $0/05$  بررسی می‌شود؛ بنابراین، اگر آماره آزمون t-value از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگ‌تر باشد، رابطه معنادار است. بر اساس یافته‌های شکل ۴ مقدار آماره t-value شاخص‌های سنجش هر یک از مقیاس‌های مورداستفاده در سطح اطمینان  $5\%$  بزرگ‌تر از  $1/96$  است که نشان می‌دهد همبستگی‌های مشاهده‌شده معنادار است.

برای بررسی نیکویی برازش مدل کای‌دو به‌نجا برابر با  $1/458$  به دست آمد. همچنین، شاخص RMSEA نیز برابر  $0/046$  است که نشان‌دهنده مطلوب بودن برازش مدل است.



شکل ۳- بار عاملی استاندارد آزمون سازه اجتماعی

منبع: یافته‌های پژوهشگر



Chi-Square= 506.21 , df=347, P-value=0.00000, RMSEA= 0.046

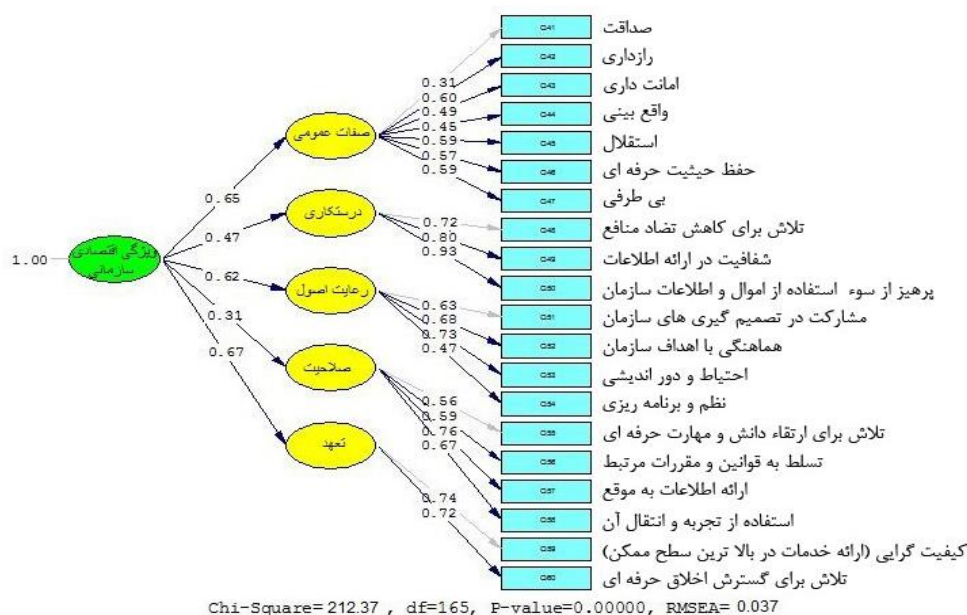
شکل ۴- آماره T-value آزمون سازه اجتماعی

منبع: یافته‌های پژوهشگر



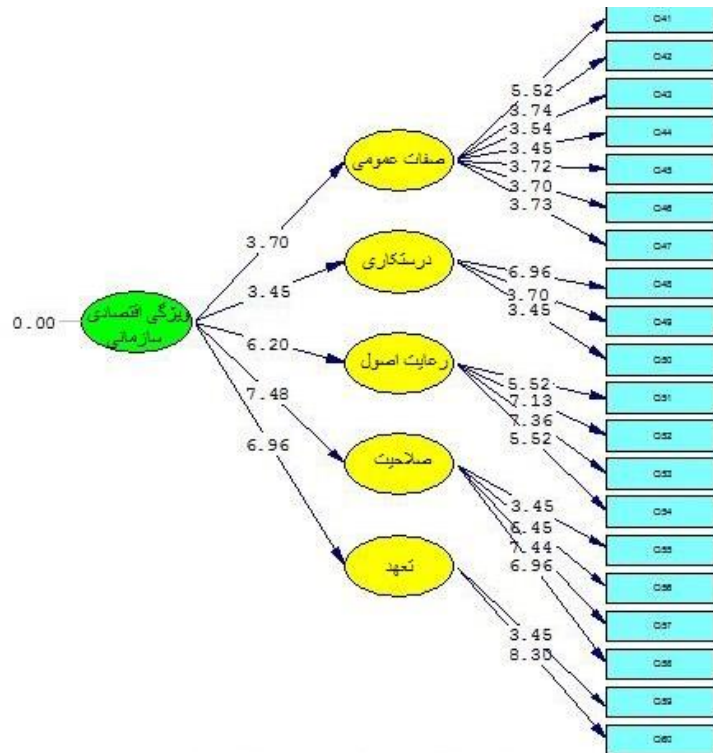
#### ۵-۴- تحلیل عاملی تأییدی سازه اقتصادی- سازمانی

یافته‌های تحلیل عاملی سازه اقتصادی- سازمانی شامل صفات عمومی، درستکاری، رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، صلاحیت و تعهد در شکل ۵ ارائه شده است. صفات عمومی شامل ویژگی‌های زمینه‌ای و عمومی لازم برای یک حسابدار است. درستکاری به صحت انجام کار و درست انجام دادن کار توسط یک حسابدار اشاره دارد. رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای نشان‌دهنده اجرای مقررات، قوانین و دستورالعمل‌ها در کار حسابداری توسط حسابداران است، صلاحیت به صلاحیت حرفه‌ای یک حسابدار و تعهد به اجرای تعهدات یک حسابدار در اجرای وظایف حرفه‌ای خود اشاره دارد. برای سنجش سازه اقتصادی- سازمانی از ۵ عامل اصلی (متغیر پنهان) و ۱۹ پرسش (متغیر قابل مشاهده) استفاده شد. هریک از این متغیرها با اندیس  $Q_{41}$  تا  $Q_{60}$  نمایش داده شده است. بار عاملی مشاهده در تمامی موارد مقداری بزرگ‌تر از  $0/3$  دارد که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرهای پنهان (ابعاد هر یک از سازه‌های اصلی) با متغیرهای قابل مشاهده، قابل قبول است. جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره t-value شد که با توجه به یافته‌های شکل ۶ آماره آزمون از مقدار بحرانی  $1/96$  بزرگ‌تر است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که همبستگی‌های مشاهده شده معنادار است.



شکل ۵- بار عاملی استاندارد آزمون سازه اقتصادی- سازمانی

منبع: یافته‌های پژوهشگر



Chi-Square= 212.37 , df=165, P-value=0.00000, RMSEA= 0.037

شکل ۶- آماره T-value آزمون سازه اقتصادی - سازمانی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در بررسی نیکویی برازش مدل نیز کای دو بهنجار ۱/۲۸۷ به دست آمد. همچنین، شاخص RMSEA نیز برابر ۰/۰۳۷ است که نشان‌دهنده مطلوب بودن برازش مدل است.

### ۵-۵- تحلیل عاملی تأییدی سازه زیست‌محیطی

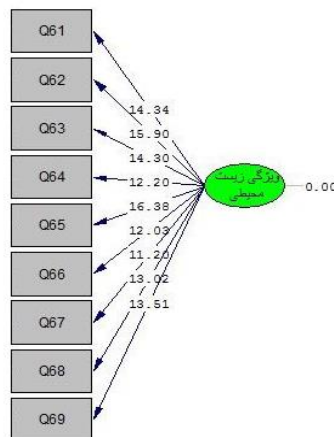
یافته‌های تحلیل عاملی سازه زیست‌محیطی در شکل ۷ ارائه شده است. برای سنجش سازه زیست‌محیطی از ۱۱ پرسش (متغیر قابل مشاهده) استفاده شد. هر یک از این متغیرها با اندیس  $Q_{61}$  تا  $Q_{69}$  نمایش داده شده است. بار عاملی مشاهده در تمامی موارد (به جز سؤال‌های ۶۲ و ۶۵) مقداری بزرگ‌تر از ۰/۳ دارد که نشان می‌دهد همبستگی بین متغیرهای پنهان (ابعاد هر یک از سازه‌های اصلی) با متغیرهای قابل مشاهده قابل قبول است. جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها نیز

از آماره t-value استفاده شد که بر اساس یافته‌های شکل ۸ مقدار آماره t-value شاخص‌های سنجش هر یک از مقیاس‌های مورد استفاده در سطح اطمینان ۵٪ بزرگ‌تر از ۱/۹۶ و نشان می‌دهد که همبستگی‌های مشاهده‌شده، معنادار است.



شکل ۷- بار عاملی استاندارد آزمون سازه زیست محیطی

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۸- آماره T-value آزمون سازه زیست محیطی

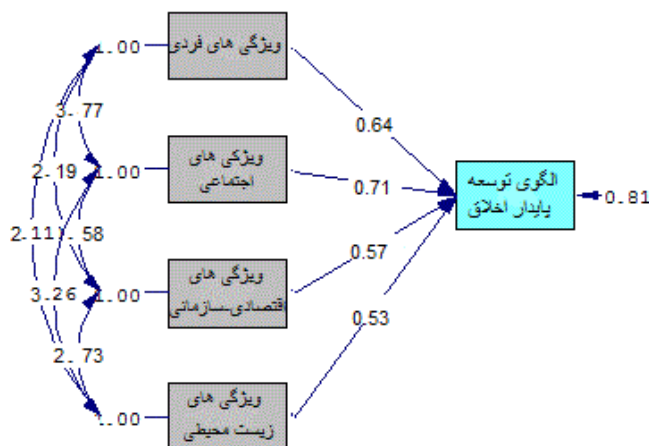
منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲۰ آزمون "الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری" با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی

در بررسی نیکویی برازش مدل نیز کای دو بهنجار ۱/۳۶۹ به دست آمده است. همچنین، شاخص RMSEA نیز برابر ۰/۰۴۱ است که نشان می‌دهد برازش مدل مطلوب است.

#### ۵-۶- بررسی برازش کلی سازه‌های الگو

یافته‌های تحلیل عاملی کلیه ویژگی‌های «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» به صورت مجزا در شکل ۹ ارائه شد. بر اساس یافته‌ها به ترتیب بیشترین بار عاملی کلی به سازه اجتماعی، سپس فردی و به دنبال آن عوامل اقتصادی-سازمانی و در آخر به عوامل زیست‌محیطی اختصاص دارد. در نتیجه، ضمن مطالعه اهمیت کلیه عوامل می‌توان دریافت که برای پویایی و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای حسابداری باید توجه ویژه‌ای به «سازه اجتماعی» شود.



Chi-Square=13.26, df=8, P-value=0.00000, RMSEA= 0.038

شکل ۹- بررسی برازش کلی الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش تعیین میزان اهمیت مؤلفه‌های اخلاقی حسابداری به گونه کمی و تجربی بود. در این راستا، از «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» استفاده شد و اهمیت چهار سازه اصلی آن (سازه‌های فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی) با استفاده از «روش تحلیل عاملی تأییدی درجه دوم» تعیین شد. جامعه پژوهش مورد نظر کلیه فعالان حرفه‌ای

و دانشگاهی حسابداری و سایر رشته‌های وابسته (حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابدار مالی، حسابدار مالیاتی و...) بود. اطلاعات مربوط به وسیله توزیع ۲۱۷ پرسشنامه در بین جامعه آماری بالا جمع‌آوری شد. یافته‌های پژوهش نشان داد کلیه عوامل الگوی توسعه پایدار حسابداری دارای برازش مناسب هستند که در این زمینه به ترتیب سازه‌های اجتماعی، فردی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی دارای بیشترین میزان برازش هستند. لذا می‌توان دریافت برای حرکت به سمت اخلاقی‌تر شدن، باید انرژی بیشتری صرف مواردی که اهمیت بیشتری دارند، شود، در عین حال مواردی را که تا کنون به آن کمتر توجه شده نباید از نظر دور داشت. در عموم پژوهش‌های صورت گرفته قبلی به عوامل اقتصادی-سازمانی توجه شده است، اما یافته‌های این پژوهش اهمیت سایر سازه‌های الگوی توسعه پایدار، از جمله توجه به متغیرهای زیست‌محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را نیز مورد تأیید قرار می‌دهد. همچنین، بررسی جزئیات ویژگی‌های فردی نشان می‌دهد که مؤلفه «اعتدال و میانه‌روی» با بار عاملی ۰/۵۸ دارای ضریب تأثیر بالاتری نسبت به مؤلفه عوامل عمومی است. افزون بر این، در عوامل عمومی فروتنی و در اعتدال و میانه‌روی، پرهیز از اسراف و تبذیر بیشترین بار عاملی را دارند.

تحلیل عاملی سازه اجتماعی از ۳ عامل مسئولیت اجتماعی، عوامل انفرادی و تعامل مؤثر تشکیل شده است و یافته‌ها نشان داد که عوامل انفرادی با بار عاملی ۰/۹۶ و مسئولیت اجتماعی با بار عاملی ۰/۹۱ ضریب تأثیر بالاتری نسبت به تعامل مؤثر با بار عاملی ۰/۶۳ دارند. در این میان در عوامل انفرادی، انتقادپذیری، در مسئولیت اجتماعی، وجدان کاری و در تعامل مؤثر، پرهیز از آزار دیگران دارای بیشترین بار عاملی هستند و میزان اهمیت بیشتری نسبت به سایر عوامل دارند. برای سنجش سازه اقتصادی-سازمانی از پنج عامل اصلی استفاده شد. بر اساس یافته‌های به دست آمده از تحلیل عاملی تأییدی مؤلفه تعهد حرفه‌ای و سازمانی، صفات عمومی، رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، درستکاری و صلاحیت حرفه‌ای و سازمانی به ترتیب دارای بالاترین ضریب تأثیر هستند. در این زمینه رازداری از صفات عمومی، پرهیز از سوءاستفاده از اموال و اطلاعات سازمان از درستکاری، احتیاط و دوراندیشی از رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، ارائه اطلاعات به موقع از صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت گرایی از تعهد حرفه‌ای و سازمانی دارای بیشترین بار عاملی و اهمیت هستند.

همچنین، برای سنجش ویژگی‌های زیست‌محیطی نیز از ۹ پرسش (متغیر قابل مشاهده) استفاده شد که شاخص مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط‌زیست، دارای بار عاملی ۰/۸۹ بیشترین ضریب تأثیر را دارد.

یافته‌های این مطالعه اهمیت، اولویت و جایگاه هر یک از عوامل مهم مؤلفه‌های اخلاقی را در حرفه حسابداری به گونه تجربی نشان می‌دهد؛ بنابراین، می‌تواند به‌عنوان نقشه راه آینده اخلاق حسابداری ایران قرار گیرد. نظر به اینکه تاکنون چنین پژوهشی در این زمینه انجام نشده، یافته‌های آن با یافته‌های سایر مطالعات قابل‌مقایسه نیست، اما نتیجه نهایی این مطالعه که دال بر توجه بیشتر به مؤلفه‌های مهم اخلاق حرفه‌ای در حسابداری است، با مطالعات متعدد انجام‌گرفته در زمینه بررسی اهمیت اخلاق در حسابداری مانند نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵)، جبارزاده‌کنگرلویی و همکاران (۱۳۹۵)، نمازی و همکاران (۱۳۹۶)، ووتن (۲۰۰۱)، سونسون و وود (۲۰۱۱)، جین‌ستوک و همکاران (۲۰۱۳)، لییاناپاتھییرانا و سمکین (۲۰۱۴)، شاور و کلمنتس (۲۰۱۵) و مارزوکی و همکاران (۲۰۱۷) همسو است که این موضوع دلالت بر تأکید مجدد اهمیت اخلاق در حسابداری دارد.

با توجه به اهمیت موضوع به مدیران، حسابداران و مجامع حرفه‌ای حسابداری پیشنهاد می‌شود که به مقوله اخلاق توجه ویژه بیشتری داشته باشند، زیرا امروز جامعه حسابداری کشور شدیداً به مباحث اخلاقی و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای نیازمند است. به مجامع حرفه‌ای نیز می‌توان پیشنهاد داد که با بررسی پژوهش‌های انجام‌گرفته در این حوزه و ترغیب اعضا جهت فعالیت در این زمینه، اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های خود لحاظ نمایند. همچنین، برای افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها با توجه به میزان اهمیت هر عامل می‌توان برنامه‌های اخلاقی را به‌گونه‌ای تنظیم نمود که به ترتیب اهمیت مسیر برنامه‌ریزی و اجرایی کردن امور فعالیت‌های مهم سازمان را روشن نموده و گسترش دهد.

### فهرست منابع

- ۱) آذر، عادل و منصور مؤمنی، (۱۳۸۳)، "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، چاپ سوم، تهران، انتشارات سمت.
- ۲) آقایبی، محمدعلی و رضا حصارزاده، (۱۳۹۱)، "الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران"، اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۳، صص ۵۲-۶۱.
- ۳) الوانی، سیدمهدی و محمدحسین رحمتی، (۱۳۸۶)، "فرایند تدوین منشور اخلاقی برای سازمان"، فرهنگ مدیریت، سال پنجم، شماره پانزدهم، صص ۴۳-۷۰.
- ۴) امیری، علی‌نقی، محمد همتی و مهدی مبینی، (۱۳۸۹)، "اخلاق حرفه‌ای؛ ضرورتی برای سازمان"، معرفت اخلاقی، شماره ۴، صص ۱۳۷-۱۵۹.

- (۵) بنی‌مهد، بهمن و امیر نجاتی، (۱۳۹۵)، "رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و تعهد کاری حساب‌برسان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۰، صص ۱۱۹-۱۳۷.
- (۶) بیک‌زاد، جعفر، علیرضا حسین‌پورسنبللی و محمد صادقی، (۱۳۸۹)، "اخلاق حرفه‌ای"، کار و جامعه، شماره ۱۲۵ و ۱۲۶، صص ۴-۱۰.
- (۷) جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۹۳)، "آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای هیئت بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای"، مترجم عباس ارباب‌سلیمانی، تهران، انتشارات شهر یاس.
- (۸) جبارزاده‌کنگرلویی، سعید، سمیه فاتحی و مرتضی متوسل، (۱۳۹۵)، "ایدئولوژی‌های اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌ها"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۱، صص ۲۲-۴۰.
- (۹) خدای، سهیلا و بهاره اصانلو، (۱۳۹۴)، "طراحی مدل رفتار اخلاقی کارکنان با تأکید بر نقش ارزش‌های اخلاقی سازمان"، اخلاق در علوم و فناوری، سال دهم، شماره ۱، صص ۹۶-۱۰۴.
- (۱۰) رحیمیان، نظام‌الدین و میثم آخوندزاده، (۱۳۹۳)، "مفاهیم اساسی و موضوعات جاری سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری"، چاپ دوم، تهران، انتشارات کیومرث.
- (۱۱) رفیعی، محمود و مرتضی کوشا، (۱۳۸۶)، "پیامدهای مدیریت اخلاق‌مدار در توفیق سازمان‌های عصر اطلاعات"، پنجمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، تهران، گروه پژوهشی آریانا.
- (۱۲) سرلک، نرگس، (۱۳۸۷)، "اخلاق حسابداری"، اخلاق در علوم و فناوری، شماره‌های ۱ و ۲، صص ۷۱-۸۲.
- (۱۳) فرامرز قراملکی، احد، (۱۳۸۹) "درآمدی بر اخلاق حرفه‌ای"، چاپ سوم، تهران، انتشارات سرآمد.
- (۱۴) فرامرز قراملکی، احد، (۱۳۸۴)، "جامعه دینی جامعه‌ای هماهنگ"، اندیشه حوزه، شماره ۵۶، صص ۳۸-۲۹.
- (۱۵) فرقاندوست حقیقی، کامبیز و بهمن بنی‌مهد و حیدر ولی‌لر، (۱۳۹۳)، "پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی"، دوره ۶، شماره ۲۳، صص ۴۱-۵۳.
- (۱۶) کرپیندورف، کلوس، (۱۳۷۸)، "تحلیل محتوا"، ترجمه هوشنگ نایی، تهران، انتشارات روش.
- (۱۷) محقق‌نیا، محمدجواد و کامران ناصری، (۱۳۹۲)، "اخلاق حسابداری با تأکید بر دیدگاه اسلامی"، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.

- (۱۸) مصباحی، مریم و عباس عباس‌زاده، (۱۳۹۲)، "الگوی سیستمی اخلاق حرفه‌ای در آموزش عالی (تحقیق کیفی)"، اخلاق زیستی، سال سوم، شماره دهم، صص ۱۱-۳۴.
- (۱۹) مؤمنی، منصور و علی فعال‌قیومی، (۱۳۸۹)، "تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS"، چاپ دوم، تهران: انتشارات کتاب نو.
- (۲۰) نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی، (۱۳۹۵)، "مدل بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۴۹، صص ۱-۲۸.
- (۲۱) نمازی، محمد، حسین رجب‌دردی و اعظم روستامیمندی، (۱۳۹۶)، "تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری"، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۲، شماره ۴، صص ۷۰-۸۰.
- (۲۲) وود، آلن، (۱۳۹۱)، "اخلاق کانتی نسبت به اخلاق ارسطویی برای دوران ما مناسب‌تر است"، گفتگو با خبرگزاری مهر، در تاریخ سه‌شنبه ۱۲ دی، شناسه خبر: ۱۷۸۱۱۶۲.
- 23) Ahadiat N., & J.J. Mackie, (1993), "Ethics Education in Accounting: An Investigation of the Importance of Ethics as a Factor in the Recruiting Decisions of Public Accounting Firms", *Journal of Accounting Education*, 11(2), PP. 243-257.
- 24) Grant Samkin, (2014), "Towards an Integrated Ethical Decision Making Model for the Accounting Profession", A Developing Country, Sri Lanka.
- 25) Jinseok S. Chun, Yuhyung Shin, Jin Nam Choi and Min Soo Kim, (2013), "How Does Corporate Ethics Contribute to Firm Financial Performance? The Mediating Role of Collective Organizational Commitment and Organizational Citizenship Behaviour", *Journal of Management*, Vol. 39, No. 4, PP. 853-877.
- 26) Kline, R. B, (1998), "Principles and Practice of Structural Equation Modeling", New York, Guilford Press.
- 27) Kontz, Harold, Weihrich, Hein Z, (1993), "Management: A Global Perspective", Chapter 2, *Management and Society: Social (Responsibility and Ethics)*. Mc Graw-Hill Inc. International. Tenth Edition.
- 28) Marzuki, Marzlin and Nava Subramaniam, Barry J. Cooper, Steven Dellaportas, (2017), "Accounting Academics' Teaching Self-efficacy and Ethics Integration in Accounting Courses: A Malaysian Study", *Asian Review of Accounting*, Vol. 25, Issue. 1, PP. 148-170.
- 29) Neuendorf, K, (2002), "The Content Analysis Guidebook", Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- 30) Shawver, T.J. and Clements, L.H, (2015), "Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral Intensity for Earnings Management?", *Journal of Business Ethics*, Vol. 131, PP. 557-556.
- 31) Svensson, G, Wood, G, (2008), "A Model of Business Ethics", *Journal of Business Ethics*, Vol. 77, PP. 303-322.
- 32) Verschoor, C, (2005), "Do the Right Thing: IMA Issues New Ethics Guidance", *Strategic Finance*, Vol. 87, PP. 42-47.



- 33) Weisbrod, E, (2009), "The Role of Affect and Tolerance of Ambiguity in Ethical Decision Making", *Journal of Advances in Accounting, Incorporating Advances International Accounting*, Vol. 25, pp. 57-63.
- 34) Wooten, K. C, (2001), "Ethical Dilemmas in Management: An Application of a Multidimensional Framework", a Unifying Taxonomy, and Human Resource Applicable Codes, *Human Resource Management Review*, Vol. 11, PP. 159 – 175.

#### یادداشت‌ها

<sup>1</sup> Ethics Codes of the institute of Management Accountants

<sup>2</sup> Verschoor

<sup>3</sup> AICPA

<sup>4</sup> IFAC

<sup>5</sup> Wood

<sup>6</sup> Utilitarianism

<sup>7</sup> Deontology

<sup>8</sup> Justice Oriented

<sup>9</sup> Libertarianism

<sup>10</sup> Teleological

<sup>11</sup> Wooten

<sup>12</sup> Swenson & Wood

<sup>13</sup> Jinseok et al.

<sup>14</sup> Liyanapathirana & Samkin

<sup>15</sup> Shawver & Clements

<sup>16</sup> Marzuki & al.

<sup>17</sup> Kolk

<sup>18</sup> Tehmina Khan

<sup>19</sup> Cronbach's Alpha

<sup>20</sup> Statistical Package for the Social Science

<sup>21</sup> Google Forms

<sup>22</sup> 2<sup>nd</sup> Order CFA

<sup>23</sup> Kline