

مجله حسابداری سلامت، سال دهم، شماره اول، پیاپی ۲۵، بهار و تابستان ۱۴۰۰، صص ۱۳۶-۱۱۵.

شناسایی مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری برای تبیین مسئولیت‌های اخلاقی حسابداران با رویکرد آمیخته (تحلیل محتوای کیفی و غربالگری فازی)

ملیحه میرحسینی^۱، دکتر محمود معین‌الدین^۲، دکتر فروغ حیرانی^۳ و دکتر سیدحسن حاتمی‌نسب^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۵/۲۳ تاریخ اصلاح نهایی: ۱۴۰۰/۰۴/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۳۰

چکیده

مقدمه: اخلاق حرفه‌ای یکی از الزامات حرفه حسابداری است. خدمات حسابداران بدون در نظر گرفتن اعتماد استفاده‌کنندگان، کاری بیهوده است. اعتماد به خدمات حسابداران نیز پیرو متعهد بودن حسابداری به اصول اخلاقی است. برای افزایش تأثیر اخلاق حرفه‌ای، وجود الگوهای منطبق با فرهنگ جامعه لازم است و با شناخت معیارها می‌توان ابعاد مسئولیت‌های اخلاقی حسابداران را بررسی کرد.

روش پژوهش: این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر نوع، توصیفی-پیمایشی است. در این پژوهش معیارهای تأثیرگذار پژوهش‌های پیشین، شناسایی و تعداد ۶۲ مؤلفه با ۵ شاخص انتخاب شد؛ سپس مهم‌ترین معیارها به روش غربالگری فازی با استفاده از پرسش‌نامه‌ای پژوهشگر ساخته تعیین شد.

یافته‌ها: از نظر خبرگان، مؤلفه‌های حرفه‌ای گرای و زیست‌محیطی در مقایسه با سایر مؤلفه‌ها اهمیت بیشتری داشته و بر توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بوده و مؤلفه‌های فردی، اجتماعی و سازمانی اهمیت کمتری داشته است.

نتیجه‌گیری: با توجه به اینکه مؤلفه‌های شناسایی شده از پشتوانه‌های علمی مناسب برخوردار است و قابلیت عملیاتی شدن دارد می‌توان با تعیین اولویت و تعریف عملیاتی هر یک از مؤلفه‌ها، میزان موفقیت مؤسسات در زمینه اندازه‌گیری و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای را مشخص کرد.

واژه‌های کلیدی: اخلاق حرفه‌ای حسابداری، رویکرد آمیخته، مسئولیت اخلاقی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد، یزد، ایران (رایانامه: malihemirhoseini4@gmail.com).

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد، یزد، ایران (نویسنده مسئول؛ رایانامه: mahmoudmoein@iauyazd.ac.ir؛ دورنگار: ۰۳۵-۳۸۲۱۵۰۳۴).

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد، یزد، ایران (رایانامه: heyrani@iauyazd.ac.ir).

۴. استادیار گروه مدیریت بازرگانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد، یزد، ایران (رایانامه: hataminasab@iauyazd.ac.ir).

مقدمه

ورشکستگی و سقوط شرکت‌های بزرگ مانند انرون و وردکام ثابت کرد که پابندی حسابداران به استانداردهای فنی و مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای آن‌ها به‌تنهایی کافی نیست بلکه حسابداران باید ضوابط اخلاق حرفه‌ای را نیز رعایت کنند (۴). در پژوهشی که در سال ۲۰۰۸ میلادی در کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا در مورد شفافیت بین‌المللی انجام شد، کشورهای ایران و عراق از نظر فساد مالی پایین‌ترین و بدترین رتبه را داشتند (۷). پژوهش‌های پیشین فقط به بررسی متغیرهای مختلف نظیر استدلال اخلاقی، طرز تفکر اخلاقی، نیت اخلاقی و تمایل اخلاقی (۸)، جنسیت و سن مدیران (۹)، ویژگی اخلاقی و مشاوره (۲) و تأثیر آموزش اخلاق (۱۰) بر اخلاق حرفه‌ای پرداخته‌اند. پژوهشگران دیگری نیز گزارش داده‌اند که ارزش‌های اخلاقی شامل عدالت توزیعی، عدالت رویه‌ای و عدالت تعاملی است که هر سه مؤلفه بر رضایت شغلی و تعهد سازمانی اثرگذار است و موجب رفتار اخلاقی در سازمان می‌شود (۱۱). متأسفانه با همه کوشش‌های بالا، در ایران تاکنون در زمینه شناسایی مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری تلاش چشمگیری انجام نشده است. با توجه به اهمیت زیاد اخلاق حرفه‌ای حسابدار، تأثیر چشمگیر رهبری اخلاقی بر فعالیت‌ها، نتایج حرفه، عملکرد فردی و گروهی، شکاف میان نظریه‌های موجود در زمینه اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای در عمل، پژوهش حاضر در پی آن است که به شناسایی مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای بپردازد. این مؤلفه‌ها از تحلیل محتوای مقاله‌ها و مبانی نظری درباره رویدادها یا

برطبق نظر آلبرت اینشتین، دلیل خطرناک بودن دنیا وجود افراد شرور نیست بلکه افرادی است که شرارت را می‌بینند و کاری برای رفع آن انجام نمی‌دهند (۱). نیروی انسانی باارزش‌ترین دارایی هر سازمان و حرفه‌ای است (۲). هنگامی که شخصیت افراد بی‌ثبات می‌شود، جامعه به طرز فجیعی آسیب‌پذیر می‌شود. پابندی ملت به فرهنگ به این بستگی دارد که جامعه به ساده‌ترین و بنیادی‌ترین ویژگی‌های اخلاقی (نظیر دلاوری، نوع‌دوستی، احترام به دیگران و قانونمندی) پایبند باشد (۳). درحقیقت می‌توان چنین استدلال کرد که یکی از ویژگی‌های موفقیت هر سازمانی رعایت اخلاق است (۴). اخلاق به دلایل زیر در جهان اهمیت زیادی دارد:

۱. نقش اثرگذار رفتار اخلاقی در حفظ و بقای جامعه
۲. وجود نمونه‌های زیادی از رفتار غیراخلاقی (۵). از آنجا که فعالیت‌های مالی برای دوام جهان کنونی لازم است، حسابداری نیز به‌عنوان حرفه‌ای مفید تلقی می‌شود. به‌علت نقش اساسی حسابداری در تأمین و ارائه اطلاعات مالی به مدیران و تسهیل فعالیت‌های مالی، حرفه حسابداری به حرفه خدماتی حساس و ارزشمندی تبدیل شده است که همانند دیگر حرفه‌ها دارای شیوه‌نامه اخلاقی است. می‌توان گفت در شرایط کنونی که رعایت‌نکردن برخی قوانین اخلاقی سبب بروز فسادهای مالی و نابسامانی‌های زیادی در بخش‌های دولتی و غیردولتی شده است، رعایت اصول اخلاقی راه نجات اصلی از این بحران است (۶). در این خصوص، فسادهای ناشی از تقلب‌های مالی،

رفتارهای اخلاقی حاصل می‌شود. در این باره، مراجعه به پیشینه‌ای که در مورد مسائل اخلاق حرفه‌ای منتشر شده است، می‌تواند پایگاه اطلاعاتی مناسبی برای پژوهش‌های این حوزه باشد. ضرورت این بررسی و چارچوب‌های احتمالی اخلاق حرفه‌ای حسابداری که برای سامان‌بخشیدن به گزارش‌های اخلاقی حسابداران ایجاد خواهد شد، با هم ارتباط دارد. به این ترتیب، برای سرعت بیشتر در گسترش اخلاق و بهبود کارایی و اثربخشی آن، لازم است متغیرهای اثرگذار بر اخلاق را شناسایی و در مرحله‌های بعدی مدیریت شود. در این ارتباط، پرسش اصلی پژوهش به این صورت مطرح می‌شود که مهم‌ترین مؤلفه‌های سنجش اخلاق حرفه‌ای حسابدار کدام است؟ برای پاسخ به این پرسش از تحلیل محتوای کیفی و غربالگری فازی استفاده می‌شود. در نهایت، این بررسی تحلیلی، ماهیتی تقاضامحور به چارچوب‌های احتمالی اخلاق حرفه‌ای خواهد بخشید. بررسی نکردن گزارش‌ها، مقاله‌ها و آیین‌نامه‌های اخلاق حرفه‌ای دستیابی به هرگونه الگو را دشوار خواهد کرد و در صورت دستیابی نیز خام، سطحی و غیرکاربردی خواهد بود. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش دستیابی به مؤلفه‌های جامع اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ابعاد مختلف، متناسب با وضعیت اسلامی، فرهنگی، اجتماعی و ملی ایران و تعیین مهم‌ترین معیارهای اخلاق حرفه‌ای حسابدار است که به‌وسیله آن‌ها می‌توان مرزهای دانش در این زمینه را نیز گسترش داد. با تقویت ابعاد اخلاقی و اجرای برنامه‌های اخلاقی و آموزشی مناسب بر اساس مهم‌ترین مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، نیز می‌توان

مجموعه‌ای کامل و مطلوب از معیارهای اخلاقی را به وجود آورد. در واقع، برای اینکه بتوان در گسترش اخلاق سرعت بیشتری ایجاد کرد و کارایی و اثربخشی آن را بهبود بخشید، لازم است متغیرهای اثرگذار بر اخلاق، شناسایی و در مرحله‌های بعدی سازماندهی کرد. با توجه به هدف پژوهش، سؤال‌های پژوهش به شرح زیر طراحی و تدوین شد:

۱. مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابدار چیست؟

۲. کدام‌یک از مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابدار از اهمیت بیشتری برخوردار است؟

در ادامه، ابتدا به مرور مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته خواهد شد. سپس، روش پژوهش بیان می‌شود. سرانجام، یافته‌ها و نتیجه پژوهش ارائه و تفسیر خواهد شد.

مبانی نظری

علم اخلاق، شاخه‌ای از فلسفه است که موضوع آن رفتار انسان، شناخت ارزش‌ها و بیان‌کننده کسب فضائل، ترک رذائل و پیامدهای آن است (۱۲). اخلاق حرفه‌ای در برگیرنده مجموعه‌ای از احکام ارزشی درباره رفتار است که چگونگی رفتار اشخاص حقیقی و حقوقی را مشخص می‌کند. در واقع، اخلاق حرفه‌ای فرایندهای مبتنی بر فکر و جهت‌یابی است که چگونگی رفتار سازمانی را تعیین می‌کند (۱۳). فرایند اخلاق حرفه‌ای در ایران باستان بیان‌کننده این مطلب است که اخلاق در دو موضوع پاسداشت زندگی و جدال با شر خلاصه شده بوده است. بنابراین، شغل در آن زمان، ارزش اخلاقی به شمار می‌رفته است (۱۴). نهادینه‌شدن

دانش اخلاق حرفه‌ای در کشورهای پیشرفته طی ۱۵۰ سال گذشته، نشان می‌دهد که در شکل‌گیری اخلاق سازمانی عوامل متعددی نظیر عوامل فردی، سازمانی و فراسازمانی اثر دارد. از جمله عوامل فردی می‌توان به اخلاق شخصی، خودشناسی و خودکنترلی اشاره کرد. عوامل سازمانی اثرگذار بر اخلاق حرفه‌ای شامل قوانین و مقررات سازمانی، فرهنگ سازمانی و ساختار سازمانی است. عوامل فراسازمانی شامل دولت، محیط‌های کاری و بین‌المللی و شرایط اقتصادی است و طی ۴ دهه گذشته پژوهش‌های مختلفی در این زمینه انجام شده است. پژوهشگران به این نتیجه رسیده‌اند که اخلاق به‌عنوان مسئله‌ای اساسی در سازمان‌های مختلف و در سطح بین‌الملل است (۱۵). بنابراین، برای ایجاد ارزش اخلاقی در جامعه و توسعه آن، همه حرفه‌ها ملزم‌اند که اخلاق را رعایت کنند. این مسئله، به‌ویژه مربوط به حرفه حسابداری است؛ چراکه تعداد استفاده‌کنندگان از خدمات آن بسیار گسترده است. برای رعایت اخلاق در حرفه حسابداری ضروری است که حسابداران مهارت‌های حرفه‌ای لازم برای انجام مسئولیت‌های خود را به کار ببندند تا بتوانند خدمات مؤثری را به مشتریان و کارفرمایان ارائه دهند (۱۶). به‌عبارت دیگر، حسابداران همانند افراد شاغل در سایر حرفه‌ها، مسئولیت‌های اخلاقی ویژه‌ای دارند. لازم است حسابداران افزون بر مهارت‌های فنی، قوانین اخلاقی حرفه حسابداری را نیز رعایت کنند؛ اما متأسفانه فعالیت‌های اخیر مربوط به حرفه حسابداری در سطح بین‌الملل و بررسی فرایند گزارشگری مالی در ایران و سایر کشورها نشان‌دهنده سهل‌انگاری در این

زمینه است (۱۷). آموزش پیاپی استانداردهای اخلاقی به حسابداران ارزش‌های جامعه را تقویت می‌کند؛ همچنین برای کارکرد بازارهای سرمایه اهمیت زیادی دارد (۱۸). مؤلفه‌های اخلاقی، ارزش‌های اخلاقی ریشه‌داری است که مؤسسات با تبیین آن‌ها، روش خود را مشخص می‌کنند. مؤلفه‌های اخلاقی مجموعه‌ای از قانون‌های کتبی مربوط به حسابداران است تا با عمل به آن‌ها در راستای ارزش‌های اخلاقی حرفه فعالیت کنند. در پژوهش‌های گذشته، تعدادی شاخصه‌های اخلاقی مانند: اعتماد، انصاف، راستگویی، درستکاری، ارائه اطلاعات مالی به‌صورت شفاف، مسئولیت‌پذیری، هدف‌گیری، رعایت آزادی حقوق نسل‌های مختلف، پایبند بودن به تعهدات، در نظر گرفتن ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی شناسایی شده است. برطبق این مطلب، در حرفه حسابداری باید کنش‌های اخلاقی وجود داشته باشد؛ چراکه به این کنش‌ها به‌منظور اعتماد در زمینه خدمات حسابداری نیاز است و این اعتماد نیازمند راستگویی و عینیت در گزارش‌های مالی است (۱۹). پژوهش‌ها درباره عوامل سقوط شرکت انرون و عملکرد حسابرسان این شرکت (مؤسسه حسابرسی آرتور اندرسون)، نشان داد که علت اصلی فروپاشی شرکت انرون، نداشتن استانداردهای حسابداری سودمند نبوده است بلکه رعایت نکردن اخلاق حرفه‌ای بوده است. صلاحیت تخصصی حسابداران و پایبندی آن‌ها به قوانین حسابداری و اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت خدمات آن‌ها تأثیر مثبت می‌گذارد. در این راستا شاخص‌هایی مانند راستگویی، درستکاری، استقلال، رازداری، عینیت، مراقبت

حرفه‌ای و در نظر گرفتن بازده کاری به عنوان اصول اساسی رفتار حرفه‌ای شناخته شده است (۲۰). این مؤلفه‌های اخلاقی مفید است؛ اما خالی از ایراد نیست. در واقع، به کارگیری آن‌ها مطابق با وضعیت اسلامی، فرهنگی، اجتماعی و ملی کشور می‌تواند اثرگذار باشد. بنابراین، لازم است در زمینه شناسایی مؤلفه‌های اخلاقی اثرگذار در حرفه حسابداری تلاش شود تا مؤلفه‌هایی همسو با وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی کشور ایران تدوین شود. بررسی مؤلفه‌های اخلاقی انجمن‌های بین‌المللی نشان می‌دهد که این مؤلفه‌ها جامع نبوده و به گونه عمومی به موارد سازمانی اشاره کرده است (۲۱). توجه به این نکته ضرورت انکارنشده‌ی شناسایی سایر ابعاد و مؤلفه‌های اثرگذار بر اخلاق حرفه‌ای حسابداری در کشور را ایجاب می‌کند. مؤلفه‌هایی همچون مؤلفه‌های فردی، مؤلفه‌های اجتماعی، مؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی، مؤلفه‌های سازمانی و مؤلفه‌های زیست‌محیطی.

مؤلفه‌های فردی بیان‌کننده خصوصیت‌هایی است که برای حسابداری ضروری به نظر می‌رسد و نشان‌دهنده مسئولیت حسابداری در برابر خود است (۱ و ۹). مؤلفه‌های اجتماعی نشان‌دهنده ویژگی‌هایی است که هر حسابداری برای کسب مهارت‌های اجتماعی به آن‌ها نیاز دارد (۹). مؤلفه‌های سازمانی به مؤلفه‌هایی اطلاق می‌شود که لازم است هر حسابداری در سازمان یا مؤسسه محل خدمت، آن‌ها را رعایت کند (۴). مؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی بیشتر شامل معیارهایی است که حسابداری در زمینه فعالیت حرفه‌ای خود در سازمان باید رعایت کند و نشان‌دهنده مسئولیت حسابداری در مقابل حرفه

است (۱۴). مؤلفه‌های زیست‌محیطی بیان‌کننده ویژگی‌هایی است که برای حفظ منابع طبیعی و توسعه پایدار آن باید رعایت شود (۲۱).

پیشینه پژوهش

مطالعات انجام شده در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابداری اغلب بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابداری و سایر متغیرها متمرکز شده است. برای مثال، بیرجندی و همکاران به بررسی اثرگذاری اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس پرداخته‌اند. آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که مؤلفه‌های اصول و ضوابط حرفه‌ای مانند استقلال و بی‌طرفی، رازداری، درستکاری و صداقت و صلاحیت حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد (۲۲). پژوهش خلیل‌پور و همکاران در زمینه کارسازی رویکردهای اخلاقی حسابداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری نشان داد که متغیر اخلاق به‌طور مستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری اثرگذار است (۲۳). همچنین، پیش‌بینی پاسخ‌گویی در بین حسابداریان رسمی ایران بر مبنای اخلاق حرفه‌ای را طالب‌نیا و همکاران بررسی کردند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که سطح اخلاق حرفه‌ای با پاسخ‌گویی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد و با افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای، پاسخ‌گویی افزایش خواهد یافت (۲۴). دریایی و عزیزری رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌کننده تردید حرفه‌ای بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد متغیر شک و تردید حرفه‌ای متغیری تعدیل‌گر و تأثیرگذار بر رابطه اخلاق، تجربه و

معنی‌داری بر درک اصول اخلاقی آن‌ها ندارد (۹). مهدوی و ابراهیمی به بررسی ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که فلسفه اخلاق شخصی تأثیری ضعیف و منفی بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دارد (۳۳). مهدوی و ابراهیمی اثربخشی خلق‌وخوی حسابداران بر پایبندی شغلی و حرفه‌ای آن‌ها را در دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات درمانی بررسی کردند. در این پژوهش، تأثیر مثبت برخی ابعاد ویژگی اخلاقی و فرهنگ اخلاقی بر پذیرش عاطفی سازمانی حسابداران و کشمکش بین حرفه و سازمان مشخص شد (۳۴).

بیشتر پژوهش‌های خارجی نیز به بررسی ثمربخشی سویه‌های مختلف اخلاق حرفه‌ای بر سازه‌های گوناگون متمرکز شده است. آنا باگی او کوگ بو و همکاران، یک طرح شبه‌آزمایشی با دو گروه آزمایش و گواه را از طریق پیش‌آزمون و پس‌آزمون اجرا کردند. آن‌ها در این طرح، تأثیر یک برنامه درسی اخلاق‌مدار بر آگاهی اخلاقی دانشجویان مقطع کارشناسی حسابداری را بررسی کردند. این طرح در پنج دانشگاه خصوصی با دیدگاه مذهبی در نیجریه برای شناسایی تغییرات در آگاهی اخلاقی اجرا شد و آن‌ها تفاوت معنی‌داری در آگاهی اخلاقی دانشجویان گروه درمانی در مقایسه با گروه کنترل مشاهده کردند. این پژوهشگران دریافتند که برنامه درسی اخلاق‌مدار اثر مثبتی بر آگاهی اخلاقی دانشجویان دارد و می‌تواند آگاهی دانشجویان را نیز در مورد مسائل اخلاقی مربوط

صلاحیت حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی است (۲۵). در پژوهش دارابی و همکاران جایگاه اخلاق در اجرای استانداردهای بین‌المللی حسابداری بررسی شده است (۲۶). میرقادری نیز در مقاله‌ای با عنوان بررسی نقش اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و مدیریت مالی با تأکید بر جایگاه آموزش اخلاق حسابداری به اهمیت مفهوم اخلاق حرفه‌ای، ابعاد گوناگون آن و نیاز جوامع امروز به اخلاق اشاره می‌کند (۲۷). همین‌طور، پژوهشی در مورد رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابداران با موضوعاتی، همچون عملکرد حسابرسان مستقل را درخشان‌مهر و همکاران انجام داده‌اند (۲۸). همچنین، موضوع جنسیت و تمکین مالیاتی را کر مشاهی و اعظمی بررسی کرده‌اند (۲۹). حیدری‌پور و رجب‌دری به بررسی ویژگی‌های شخصیتی بین سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار پرداخته‌اند (۳۰). رحمانی و همکاران نیز سطح افشای اطلاعات مربوط به مسئولیت‌پذیری اجتماعی را بررسی کرده‌اند (۳۱) و توان تصمیم‌گیری و رفتار مدیران را حاجیها و راشکی گز مه مورد مطالعه قرار داده‌اند (۳۲). نمازی و همکاران نیز الگویی را برای توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری ارائه کرده‌اند (۲۱). برخی پژوهشگران دیگر نظیر دازه و گرکز دریافتند که بین طرز تفکر اخلاقی، نیت اخلاقی و تمایل اخلاقی با استدلال اخلاقی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد (۸). همچنین، ستایش و همکاران به بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر درک اصول اخلاقی مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که سازه‌های فردی جنسیت و سن مدیران تأثیر

به محل کار افزایش دهد (۳۵). دونالد و همکاران در پژوهشی با موضوع ادراک دانشجویان حسابداری از رهبری اخلاقی و مهارت سیاسی دریافتند که این دو مفهوم با هم ارتباط بسیار نزدیکی دارد. همچنین، نتیجه گرفتند که درک رهبری اخلاقی و مهارت سیاسی با افزایش سن و تجربه به میزان چشمگیری کاهش می‌یابد. یافته‌های این پژوهش نشان داد که آموزش ندادن اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری باعث کاهش حساسیت اخلاقی آن‌ها می‌شود. در نتیجه، ممکن است در صورت نداشتن حساسیت اخلاقی کافی در بازار کار زمینه اشتباه در انجام مسئولیت‌های آن‌ها فراهم شود (۳۶). بیکر با بررسی قانون در مقابل اخلاق در حسابداری بیان می‌کند که قانون و اخلاق از لحاظ تاریخی با هم ارتباط دارند. مفاهیم اخلاقی در قانون نفوذ کرده و قوانین برحسب اصول اخلاقی و دینی بنا شده است. در نتیجه، درک رابطه قانون و اخلاق برای دانشجویان حسابداری و حسابداران حرفه‌ای با اهمیت است. او همچنین دریافت که اصول اخلاقی استقلال، یکپارچگی و عینیت مربوط به جامعه حسابداران رسمی آمریکا از قانون ارسطویی گرفته شده و پیرو اجرای عملی زندگی خوب از طریق عقلانیت انسانی است (۳۷). لاجنچاک و مورفی در پژوهشی با عنوان نقش اخلاق بازاریابی هنجاری، اهمیت تفکر هنجاری در اخلاق بازاریابی را بررسی کردند و راه‌هایی را برای پژوهش‌های آینده ارائه دادند. در این پژوهش چهار نوع نظریه اخلاقی هنجاری ارائه شده است: اخلاق مبتنی بر نتیجه، اخلاق مبتنی بر وظیفه، اخلاق مبتنی بر قرارداد و اخلاق مبتنی بر فضیلت (۳۸). کرتاراجاسا و

همکاران به بررسی اثر صلاحیت، تجربه، استقلال، مراقبت حرفه‌ای، شایستگی و صداقت حسابرس بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. آن‌ها در این بررسی اخلاق حسابرس را به عنوان متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته‌اند (۳۹). پژوهش وست و باک‌بی، با عنوان آموزش اخلاق حرفه‌ای به حسابداران حرفه‌ای در استرالیا و نیوزیلند اجرا شده است. در پژوهش آن‌ها، ویژگی اخلاق در روند صلاحیت برای حسابداران حرفه‌ای آینده مطالعه شده است. این پژوهش با بررسی ساختار فرایندهای صلاحیت، تجزیه و تحلیل اهداف یادگیری و خلاصه مطالب برای دوره‌های اخلاقی انجام شده است. پژوهش وست و باک‌بی مربوط به حسابداران آینده‌نگر دانشگاه است که در آن، جامعه حسابداران رسمی استرالیا و نیوزیلند برنامه‌های تحصیلی را ارائه می‌دهند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تغییرات در حرفه حسابداری بدون توجه به آموزش اصول اخلاقی از سوی حرفه حسابداری امکان‌پذیر نیست (۴۰). هانت نیز به بررسی موضوعی با عنوان اخلاق نام تجاری می‌پردازد. او از نظریه اخلاق هانت ویتل استفاده می‌کند تا چارچوبی برای توضیح مؤلفه‌های اخلاقی شخصی ارائه کند که به ما در درک منافع اخلاقی در مورد نام تجاری کمک کند (۴۱).

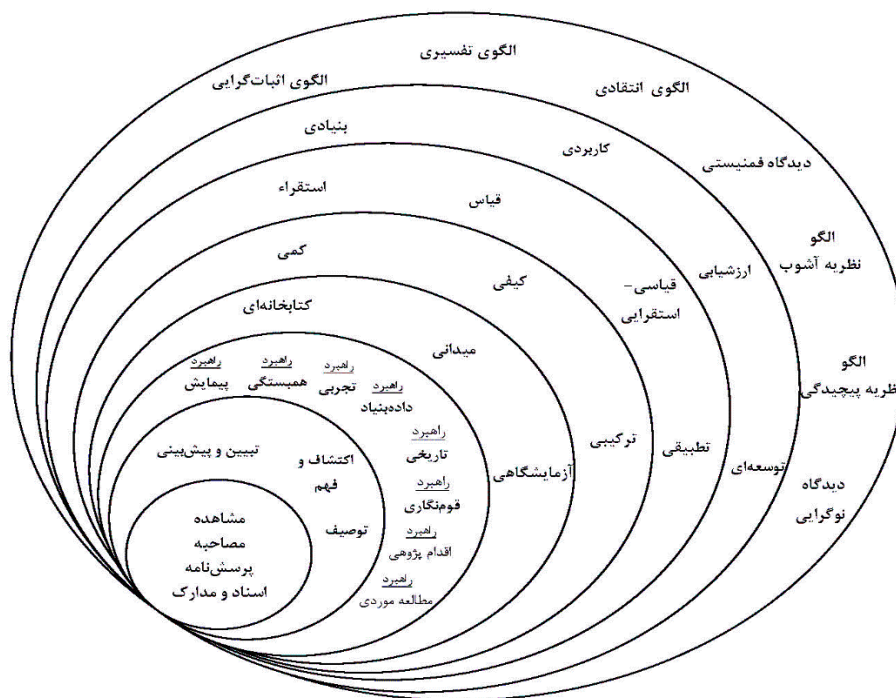
روش پژوهش

این پژوهش در حوزه مطالعات کیفی و به منظور بررسی یکی از پیامدهای اجتماعی توسعه اقتصادی است. قریب به یقین، ظرفیت حسابداری به اعداد و حساب‌ها

است که در مقطع خاصی انجام می‌شود و محیط پژوهش، میدانی است. پیشینه پژوهش با توجه به محتوای مبانی نظری مربوط به اخلاق حرفه‌ای حسابدار شامل کتاب‌ها، مقاله‌ها و آیین‌نامه‌ها است. در این پژوهش با استفاده از روش اسنادی، مقاله‌ها و متن‌های منتشر شده در ایران در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابداری در بازه زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۰ به‌عنوان جامعه آماری گردآوری شد که به‌منظور دقت بیشتر، نمونه‌گیری انجام نشد. خبرگان پژوهش نیز متخصصانی بودند که از نظر علمی و هم از نظر تجربی و حرفه‌ای با موضوع آشنایی داشتند. آن‌ها برطبق روش نمونه‌گیری گلوله برفی، گزینش شدند. این خبرگان، استادان و پژوهشگرانی بودند که طی سال‌های گذشته پژوهش‌هایی در رابطه با اخلاق

محدود نمی‌شود و همانند سایر علوم با پویایی و واکاوی در خود، اطلاعات جدیدی را برطبق موقعیت به نمایش می‌گذارد.

روش پژوهش حاضر بر اساس شکل شماره ۱ و مبتنی بر الگوی تفسیری بوده است. این پژوهش از نظر جهت‌گیری، از یک‌سو بنیادی است؛ زیرا به دنبال یافتن شاخص‌ها و مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای در حوزه حسابداری است و از سوی دیگر، کاربردی است؛ زیرا می‌توان با به‌کارگیری نتایج پژوهش، آینده مطلوب حرفه حسابداری را از طریق پایبندی آن‌ها به این مؤلفه‌ها پیش‌بینی کرد. رویکرد پژوهش، استقرایی است؛ زیرا از جزء به کل می‌رسد و نوع آن کیفی است. هدف از این پژوهش، کشف مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابدار



شکل ۱: پیاز فرایند پژوهش

حرفه‌ای حسابداری داشته‌اند. آن‌ها با حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت مؤثر در زمینه حسابداری، مدرک دکتری حسابداری نیز داشتند.

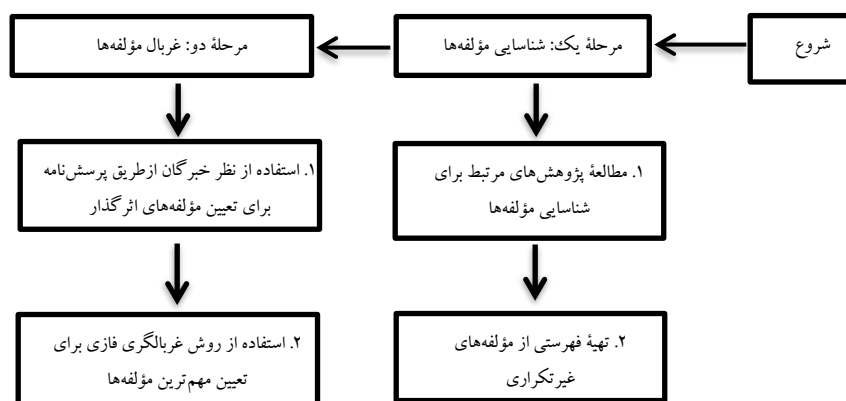
حین کار و... است. پس از آن، از روش غربالگری فازی برای تعیین مهم‌ترین مؤلفه‌ها استفاده شده است.

فرایند تحلیل محتوا

به منظور اجرای روش تحلیل محتوا از نرم‌افزار ان‌وی‌و نسخه ۱۲ استفاده شده است. محیط این نرم‌افزار یکپارچه است و در آن قسمت‌های مربوط به اسناد و مؤلفه‌ها جداسازی شده که ابزاری مناسب برای ذخیره‌سازی، مدیریت و تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها است. البته، در این نرم‌افزار همه کدگذاری‌ها و انتخاب دسته‌ها برعهده پژوهشگران است. هدف از کدگذاری در پژوهش، کم کردن حجم متن‌ها با طبقه‌بندی کمتر برای بررسی و دستیابی به الگویی برای تبیین متن‌ها است. در این پژوهش از منطق استقرار در تحلیل محتوای کیفی استفاده شده که از آن با نام تحلیل محتوای عرفی یاد می‌شود. در روش تحلیل محتوای عرفی، پژوهشگر ترتیبی می‌دهد که دسته‌ها از داده‌ها ناشی شود. در این حالت، پژوهشگران داده‌ها را بررسی می‌کنند تا

الگوی مفهومی پژوهش

مطابق شکل شماره ۲، فرایند این پژوهش شامل دو مرحله است: ۱. شناسایی مؤلفه‌ها: در این مرحله، مؤلفه‌ها با مطالعه پیشینه پژوهش‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری گردآوری شده است. به این منظور، برای تهیه فهرستی از مؤلفه‌ها ابتدا مؤلفه‌های غیرتکراری جمع‌آوری شده است. سپس، از میان مؤلفه‌هایی که عیناً در پژوهش‌ها تکرار شده یا از لحاظ مفهومی کاملاً یکسان است، یک نمونه در فهرست ذکر شده است. ۲. غربال مؤلفه‌ها: در این مرحله، ابتدا خبرگان حسابداری از طریق پرسش‌نامه میزان اثرگذاری مؤلفه‌های مرحله اول را برحسب معیارهای مختلفی مشخص کردند. این معیارها از قبیل درجه اهمیت، قابلیت اجرا، امکان بهبود از طریق کسب تجربه



شکل ۲: روش پژوهش

شناختی کامل از آن‌ها ایجاد شود. برای استخراج کدها، با بزرگ‌نمایی کلمه‌های معینی از متن، که مفهوم اصلی را شامل می‌شود، داده‌ها کلمه به کلمه خوانده می‌شود. سپس، مؤلفه‌ها بر اساس چگونگی ارتباط انواع مختلف آن با یکدیگر دسته‌بندی می‌شود. این دسته‌ها برای نظم‌دادن و رده‌بندی کدها به شاخه‌های معین و معنی‌دار به کار می‌رود.

فرایند غربالگری فازی

در فرایندهای تصمیم‌گیری چندمعیاره لازم است تا گزینه‌ها و معیارها ارزش‌گذاری شود و با توجه به معیارهای کیفی، گزینه‌های برتر از بین گزینه‌های برگزیده انتخاب شود. برای اجرای این فرایند، یا اگر روشی را ارائه داده است که مطابق آن، می‌توان با در نظر گرفتن کمترین میزان اطلاعات، جمع‌بندی لازم را انجام داد (۴۲). برای اجرای این راهکار، کافی است اطلاعات برگزیده به صورت زبانی و با مقیاس ترتیبی باشد؛ به عبارت دیگر، هر فرد خبره نظر خود را در مورد میزان اهمیت هر شاخص بیان می‌کند. این ارزیابی بر طبق مقیاس کیفی انجام می‌شود و در این حالت، هر خبره مجموعه‌ای از چندین ارزش را برای هر شاخص

تعیین می‌کند.

غربالگری فازی یک فرایند تصمیم‌گیری دو مرحله‌ای و شامل سه قسمت است: قسمت اول، شامل گزینه‌های تصمیم‌گیری است که از میان آن‌ها زیرمجموعه‌ای برای تحلیل‌های بیشتر انتخاب می‌شود: $A = \{A_1, A_2, \dots, A_m\}$ ، قسمت دوم، گروهی از شاخص‌ها و معیارها است که برای ارزیابی استفاده می‌شود: $C = \{C_1, C_2, C_3, \dots, C_n\}$ و بخش سوم، تعدادی از خبرگان هستند که نظرهای آن‌ها در زمینه غربالگری تعیین‌کننده است: $E = \{E_1, E_2, E_3, \dots, E_r\}$. در مرحله اول، از خبرگان درخواست می‌شود تا هر گزینه را ارزیابی و وزن معیارهای ارزیابی گوناگون را با توجه به متغیرهای کلامی مشخص کنند. هر فرد خبره باید بیان کند که هر گزینه تا چه اندازه معیارهای ارزیابی مختلف را اقناع می‌کند. برای ارزیابی میزان اقناع معیارهای این پژوهش از طیف لیکرت پنج درجه‌ای فازی استفاده شده است (جدول شماره ۱). استفاده از چنین مقیاسی، نشان‌دهنده میزان ارزیابی خبرگان در مورد معیارها است. در مرحله دوم از فرایند غربالگری فازی، به تلفیق ارزیابی‌های خبرگان برای ارزیابی‌های هر گزینه پرداخته می‌شود. سپس، بر حسب

جدول ۱: طیف لیکرت پنج درجه‌ای فازی

نماد	متغیر کلامی
Very High (VH)	خیلی زیاد
High (H)	زیاد
Medium (M)	متوسط
Low (L)	کم
Very Low (VL)	خیلی کم

ارزیابی‌های پرسش‌نامه، تابع اجماع با استفاده از جدول مقیاس کلامی تهیه می‌شود و برای اجماع نظر خبرگان می‌توان از روش میانگین‌گیری وزنی مرتب شده استفاده کرد (۴۲).

مراحل اجرای غربالگری فازی

در این مطالعه مقاله‌ها، پایان‌نامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و کتاب‌های مربوط به اخلاق حرفه‌ای شناسایی شد و از مقاله‌هایی استفاده شده که یکی از متغیرهای اصلی آن‌ها اخلاق حرفه‌ای حسابداری بوده است. تحلیل محتوای کیفی طرح برطبق روش پژوهش پس‌رویدادی و کتابخانه‌ای بوده است. ابتدا مقاله‌های مربوط به اخلاق حرفه‌ای در نشریات داخلی با جست‌وجوی گسترده در منابع اطلاعاتی مختلف مشخص شد (جدول شماره ۲). بازه زمانی این مقاله‌ها از ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ و منابع آن‌ها از جمله تارنمای مگیران، تارنماهای نشریه‌ها و انجمن‌های مرتبط و موتور جست‌وجوگر

گوگل بوده است. پس از آن مقاله‌های مربوط به هفت گروه نشریه‌های اسلامی، اقتصادی-بازرگانی، پزشکی، حسابداری، سازمان و مدیریت، فرهنگی و اجتماعی و سایر نشریه‌ها دسته‌بندی شد.

در ادامه، با توجه به اینکه این پژوهش به دنبال تعیین مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری بوده است فقط از مقاله‌هایی استفاده شد که در نشریه‌های حسابداری در این زمینه به چاپ رسیده بود. با توجه به بررسی‌ها، ۱۰۱ معیار و ۵ مؤلفه از پژوهش‌های مرتبط استخراج شد که چند نمونه از آن‌ها در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

در مرحله بعد، مؤلفه‌ها با توجه به محتوای مقاله‌ها، سایر منابع و روش تحلیل محتوا در پنج گروه مؤلفه‌های فردی، اجتماعی، حرفه‌ای‌گرایی، سازمانی و زیست‌محیطی طبقه‌بندی شد. سپس، مجموعه منابع مربوط مرور شد و برحسب شباهت موضوع‌ها و محتوای آن‌ها در طبقه‌های همگن قرار گرفت که در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

جدول ۲: تعداد کلی مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای

ردیف	گروه	تعداد	درصد
۱	نشریه‌های اسلامی	۲۲۰	۳۷/۹۳
۶	نشریه‌های اقتصادی-بازرگانی	۱۴	۲/۴۱
۳	نشریه‌های پزشکی	۶۹	۱۱/۹۰
۲	نشریه‌های حسابداری	۱۱۲	۱۹/۳۱
۴	نشریه‌های سازمان و مدیریت	۴۸	۸/۲۸
۵	نشریه‌های فرهنگی و اجتماعی	۲۱	۳/۶۲
۷	سایر نشریه‌ها	۹۶	۱۶/۵۵
	جمع	۵۸۰	۱۰۰

جدول ۳: نتایج کدگذاری باز

منابع	مؤلفه‌های استخراجی
نمازی و همکاران (۲۱)، فرمehنی فراهانی و همکاران (۴۳)، طباطبایی (۴۴)، درخشان‌مهر و همکاران (۴۵) و ارباب‌سلیمانی (۴۶)	آراستگی ظاهری
رویایی و محمدی (۴۷)، محمدی و گل‌وردی (۴۸) و کریمی و همکاران (۴۹)	آگاهی مستمر و درک پیشرفت‌های فنی
نمازی و همکاران (۲۱)، فرمehنی فراهانی و همکاران (۴۳)، محمدی و گل‌وردی (۴۸)، کریمی و همکاران (۴۹)، رحیمی کاکلیکی و همکاران (۵۰)، نمازی و همکاران (۵۱) و نمازی و همکاران (۵۲)	احترام متقابل

جدول ۴: مؤلفه‌های مورد بررسی

شاخص‌های اصلی	شاخص‌های فرعی
اخلاص	پرهیز از حسادت
اعتقاد و امید به خدا	پرهیز از تعلل‌ورزی
پرهیز از جانب‌داری	پرهیز از دروغ و تهمت
تعصب نداشتن	اراده
اجتناب از اسراف	دوراندیشی
اجتناب از زیاده‌خواهی	یگانگی شخصیت
آراستگی ظاهری	سعه‌صدر
احترام متقابل	جوابگو بودن
ایثار	مردم‌داری بودن
عمل به نظام شایسته‌سالاری	کنج‌کاوی نکردن در رفتار دیگران
اعتماد آفرینی	مشارکت سازنده
بردباری	
شایستگی خدمات	سوء استفاده نکردن از اموال و اطلاعات
انتقال تجربیات	شایستگی و تبحر اداری
آگاهی مستمر و درک پیشرفت‌های فنی	دقت
ارائه اطلاعات به‌صورت منصفانه	پرهیز از افشای اطلاعات محرمانه
اطمینان‌دهی	اعتباربخشی
ارتقای مهارت حرفه‌ای	رعایت رفتار و آداب حرفه‌ای
اعمال روش‌های غیرسوگیرانه	رعایت قوانین و مقررات حرفه
افشا و ارائه به‌موقع اطلاعات	رعایت الزامات اخلاقی حرفه
بهبود مستمر عملکرد زیست‌محیطی	گزارشگری عملکرد زیست‌محیطی
پاسخ‌گویی در برابر محیط زیست	
مؤلفه‌های حرفه‌ای گرای	حفظ و رعایت جوانب کار
منفعت‌گرایی	حفظ و رعایت جوانب کار
خودداری از رشوه‌دادن	خودداری از رشوه‌دادن
وفاداری	وفاداری
تردید حرفه‌ای	تردید حرفه‌ای
جلوگیری از تخریب منابع طبیعی	جلوگیری از تخریب منابع طبیعی
نشر فرهنگ حفاظت از محیط زیست	نشر فرهنگ حفاظت از محیط زیست
توجه به عدالت اجتماعی	توجه به عدالت اجتماعی
بین‌نسلی	بین‌نسلی

$$k=3 \rightarrow b(3) = \text{Int}[3.00] = 3 \rightarrow Q_A(3) = S_3 \sim M$$

$$k=4 \rightarrow b(4) = \text{Int}[3.67] = 3 \rightarrow Q_A(4) = S_4 \sim M$$

$$k=5 \rightarrow b(5) = \text{Int}[4.33] = 4 \rightarrow Q_A(5) = S_5 \sim H H$$

ارزیابی پرسش‌نامه به صورت زیر است. در این قسمت، فقط پنج عامل ذکر شده است و نتایج تحلیل داده‌ها در جدول شماره ۶ آمده است.

$$\max \{VL \cap VH, L \cap VH, M \cap VH, M \cap VH, H \cap H, VH \cap H\} = H$$

$$\max \{VL \cap VH, L \cap VH, M \cap VH, M \cap VH, H \cap VH, VH \cap VH\} = VH$$

$$\max \{VL \cap VH, L \cap VH, M \cap VH, M \cap H, M \cap H, H \cap H, VH \cap H\} = H$$

$$\max \{VL \cap VH, L \cap VH, M \cap H, M \cap H, H \cap M, VH \cap M\} = M$$

$$\max \{VL \cap VH, L \cap VH, M \cap H, M \cap H, H \cap M, VH \cap M\} = M$$

در این مرحله اگر سؤال‌ها گروه‌بندی شود، فرد به طور ناخواسته درجه اهمیت هر شاخص یا معیار را مطابق اهمیت گروه می‌سنجد؛ بنابراین برای اینکه هنگام ارزیابی هر معیار، درجه اهمیت گروه در ارزیابی پاسخ‌گو اثری نگذارد و هر کدام از شاخص‌ها مفهوم خود را به صورت شفاف نشان بدهد، گروه‌بندی انجام نشده است.

در ادامه، با استفاده از روش غربالگری فازی اهمیت هریک از معیارها محاسبه شد. در این مرحله، ۶ نفر از متخصصان به پرسش‌نامه‌های غربالگری فازی پاسخ دادند. خبرگان شامل استادان دانشگاه و متخصصان با تجربه و مدیران مرتبط با حرفه حسابداری بودند. جواب‌های پرسش‌نامه غربالگری فازی برای هر معیار باید به صورت نزولی مرتب شود که به علت محدودیت‌های مقاله فقط تعدادی از پاسخ‌ها در اینجا ذکر می‌شود:

$$U_1 = \{H, H, VH, VH, VH, VH\}$$

$$U_2 = \{VH, VH, VH, VH, VH, VH\}$$

به خدا

$$U_3 = \{H, H, H, H, VH, VH\}$$

$$U_4 = \{M, M, H, H, VH, VH\}$$

$$U_5 = \{M, M, H, H, H, H\}$$

سپس تابع اجماع نظر به صورت زیر تعریف شد:

$$Q_A(k) = S_b(k)$$

$$B(k) = \text{Int} \left[1 + \left(k \frac{q-1}{r} \right) \right]$$

$$k=1, 2, \dots, r$$

با توجه به اینکه از طیف ۵ گزینه‌ای استفاده شده، به جای q عدد ۵ قرار می‌گیرد. در این عبارت، به این دلیل که ۶ نفر به پرسش‌نامه پاسخ داده‌اند، به جای r عدد ۶ جایگزین می‌شود. آن‌گاه:

$$B(k) = \text{Int} \left[1 + \left(\frac{2}{3} k \right) \right]$$

تابع اجماع نظر به صورت زیر است:

$$k=1 \rightarrow b(1) = \text{Int}[1.67] = 1 \rightarrow Q_A(1) =$$

$$S_1 \sim VL$$

$$k=2 \rightarrow b(2) = \text{Int}[2.33] = 2 \rightarrow Q_A(2) =$$

$$S_2 \sim L$$

سپس برحسب اطلاعات پرسش‌نامه، درجه اهمیت هر یک از مؤلفه‌ها مشخص شد. مبنای روش غربالگری فازی این است که این روش درجه اهمیت هر شاخص را در نظر می‌گیرد. به این ترتیب، شاخصی که درجه بالاتری داشته باشد، در فرایند ارزیابی می‌تواند در مجموعه شاخص‌ها باقی بماند و شاخصی که درجه اهمیت پایین‌تری به دست بیاورد حذف می‌شود. به عبارت دیگر، امتیازی که در فرایند محاسبات به یک شاخص داده می‌شود، در مقایسه با امتیاز بقیه شاخص‌ها

یکسان‌سازی و تعدیل می‌شود. می‌توان گفت امتیاز شاخص باقی‌مانده در غربالگری فازی نسبت به امتیاز سایر شاخص‌ها بالاتر است و اهمیت نسبی آن در فرایند پژوهش محاسبه می‌شود. در جدول شماره ۵ میزان اهمیت هر مؤلفه از نظر خبرگان و کارشناسان در مقابل هر مؤلفه مشخص شده است. پس از آن با توجه به میزان اهمیت مؤلفه‌ها، عواملی که اهمیت متوسط داشت حذف و عوامل بااهمیت زیاد و خیلی زیاد به عنوان ۶۷ عامل خروجی غربالگری فازی انتخاب شد.

جدول ۵: میزان اهمیت مؤلفه‌ها بر اساس روش غربالگری فازی

میزان اهمیت	مؤلفه	میزان اهمیت	مؤلفه‌های فرعی	مؤلفه‌های اصلی
متوسط	پاک‌دامنی	زیاد	اخلاص	مؤلفه‌های فردی
خیلی زیاد	درستکاری	خیلی زیاد	اعتقاد و امید به خدا	
متوسط	ساده‌زیستی	زیاد	پرهیز از جانب‌داری	
متوسط	شجاعت	متوسط	تعصب نداشتن	
زیاد	تفکر اندیشمندانه	متوسط	اجتناب از اسراف	
زیاد	دادورزی	متوسط	اجتناب از زیاده‌خواهی	
متوسط	گذشت	متوسط	پرهیز از حسادت	
متوسط	فروتنی	متوسط	پرهیز از تعلل‌ورزی	
متوسط	قاطع بودن	متوسط	پرهیز از دروغ و تهمت	
خیلی زیاد	راستگویی	متوسط	اراده	
زیاد	رازداری	متوسط	دوراندیشی	
متوسط	خودکنترلی	متوسط	یگانگی شخصیت	
متوسط	وقار و پایداری	متوسط	پرهیز از بیهوده‌گویی	
زیاد	مدیریت زمان	متوسط	تعادل در خوش‌بینی و بدبینی	
متوسط	پشتیبانی از اهداف	زیاد	اندیشه‌ورزی	
زیاد	گشاده‌رویی	زیاد	آراستگی ظاهری	مؤلفه‌های اجتماعی
زیاد	حفظ حریم خصوصی افراد	متوسط	احترام متقابل	
زیاد	حق‌طلبی	متوسط	اِثار	
متوسط	اعتماد به نفس	زیاد	عمل به نظام شایسته‌سالاری	
متوسط	انعطاف‌پذیری	متوسط	اعتمادآفرینی	
متوسط	مدارا کردن	زیاد	بردباری	
متوسط	پرهیز از بی‌تعهدی اخلاقی	متوسط	سعه‌صدر	

جدول ۵: (ادامه)

میزان اهمیت	مؤلفه	میزان اهمیت	مؤلفه‌های فرعی	مؤلفه‌های اصلی
خیلی زیاد	مسئولیت‌پذیری	زیاد	جوابگوبودن	مؤلفه‌های اجتماعی
متوسط	خدمتگزاری	متوسط	مردم‌داربودن	
متوسط	قدرشناسی	متوسط	کنجکاوی نکردن در رفتار دیگران	
متوسط	مشورت کردن	متوسط	مشارکت سازنده	
خیلی زیاد	اشتیاق کاری	متوسط	وجدان اخلاقی	
متوسط	شفافیت کلام	زیاد	احترام به ارزش‌های انسانی	
خیلی زیاد	شفافیت در ارائه اطلاعات	خیلی زیاد	شایستگی خدمات	مؤلفه‌های سازمانی
خیلی زیاد	نظم و برنامه‌ریزی	متوسط	انتقال تجربیات	
خیلی زیاد	خودراهبری در تصمیم‌ها	خیلی زیاد	سوء استفاده نکردن از اموال و اطلاعات سازمان	
خیلی زیاد	بی‌طرفی	خیلی زیاد	شایستگی و تبحر اداری	
خیلی زیاد	امانت‌داری	متوسط	توسعه اخلاق حرفه‌ای در سازمان	
خیلی زیاد	خودداری از رشوه دادن و رشوه گرفتن	خیلی زیاد	آگاهی مستمر و درک پیشرفت‌های فنی	مؤلفه‌های حرفه‌ای گرای
زیاد	وفاداری	خیلی زیاد	ارائه اطلاعات به‌صورت منصفانه	
خیلی زیاد	تردید حرفه‌ای	خیلی زیاد	اطمینان‌دهی	
زیاد	پرهیز از قبول هر نوع هدیه و احسان	خیلی زیاد	ارتقای مهارت حرفه‌ای	
خیلی زیاد	پرهیز از فساد	خیلی زیاد	اعمال روش‌های غیرسوگیرانه	
خیلی زیاد	انصاف در عمل	خیلی زیاد	افشا و ارائه به‌موقع اطلاعات	
خیلی زیاد	پرهیز از دست کاری و حذف اطلاعات	خیلی زیاد	دقت	
زیاد	اجتناب از خودبینی و پیش‌داوری	خیلی زیاد	پرهیز از افشای اطلاعات محرمانه	
خیلی زیاد	حفظ حیثیت حرفه	خیلی زیاد	اعتباربخشی	
خیلی زیاد	حفظ استقلال حرفه‌ای	خیلی زیاد	رعایت رفتار و آداب حرفه‌ای	
زیاد	اعتدال و میانه‌روی	خیلی زیاد	رعایت قوانین و مقررات حرفه	
زیاد	وحدت رویه	خیلی زیاد	رعایت الزامات اخلاقی حرفه	
متوسط	حسن سابقه در سنوات خدمتی	متوسط	ژرف‌اندیشی	مؤلفه‌های زیست‌محیطی
زیاد	پرهیز از نفوذ نابجای دیگران	زیاد	حفظ و رعایت جوانب کار	
خیلی زیاد	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	زیاد	منفعت‌گرایی	
خیلی زیاد	جلوگیری از تخریب منابع طبیعی	زیاد	بهبود مستمر عملکرد زیست‌محیطی	
زیاد	نشر فرهنگ حفاظت از محیط زیست	زیاد	پاسخ‌گویی در برابر محیط زیست	
خیلی زیاد	توجه به عدالت اجتماعی بین نسلی	خیلی زیاد	گزارشگری عملکرد زیست‌محیطی	

یافته‌ها

مؤلفه‌هایی را شناسایی کرد که می‌تواند بر اخلاق

حرفه‌ای حسابداران تأثیر بگذارد. ۱۰۱ مؤلفه در این

مرحله شناسایی شد. سپس، مؤلفه‌ها بر اساس مفهوم و

این پژوهش بر مبنای روش علمی تحلیل محتوا

شبهات محتوایی طبقه‌بندی شد و معیارهای همگن در هریک از پنج طبقه مربوط به مؤلفه‌های فردی، اجتماعی، حرفه‌ای‌گرایی، سازمانی و زیست‌محیطی قرار گرفت.

به‌منظور عملیاتی کردن مؤلفه‌ها، با استفاده از روش غربالگری فازی بااهمیت‌ترین آن‌ها مشخص شد. با مشخص شدن درجه اهمیت هریک از معیارها، عواملی که اهمیت متوسط داشت، حذف و عوامل بااهمیت زیاد و خیلی زیاد به‌عنوان ۶۲ عامل خروجی غربالگری فازی انتخاب شد. بااهمیت‌ترین معیارهای هر یک از مؤلفه‌ها عبارت بودند از:

الف: مؤلفه‌های فردی: اخلاص، اعتقاد و امید به خدا، پرهیز از جانب‌داری، درستکاری، تفکر اندیشمندانه، داورزی، راستگویی، رازداری و مدیریت زمان.

ب: مؤلفه‌های اجتماعی: آراستگی ظاهری، عمل به نظام شایسته‌سالاری، بردباری، جوابگو بودن، احترام به ارزش‌های انسانی، گشاده‌رویی، حفظ حریم خصوصی افراد، حق‌طلبی، مسئولیت‌پذیری و اشتیاق کاری.

پ: مؤلفه‌های سازمانی: شایستگی خدمات، سوء استفاده نکردن از اموال و اطلاعات سازمان، شایستگی و تبحر اداری، شفافیت در ارائه اطلاعات، نظم و برنامه‌ریزی، خودراهبری در تصمیم‌ها، بی‌طرفی و امانت‌داری.

ت: مؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی: آگاهی مستمر و درک پیشرفت‌های فنی، ارائه اطلاعات به‌صورت منصفانه، اطمینان‌دهی، ارتقای مهارت حرفه‌ای، اعمال روش‌های غیرسوگیرانه، افشا و ارائه به‌موقع اطلاعات،

دقت، پرهیز از افشای اطلاعات محرمانه، اعتباربخشی، رعایت رفتار و آداب حرفه‌ای، رعایت قوانین و مقررات حرفه، رعایت الزامات اخلاقی حرفه، حفظ و رعایت جوانب کار، منفعت‌گرایی، خودداری از رشوه‌دادن و رشوه‌گرفتن، وفاداری، تردید حرفه‌ای، پرهیز از قبول هر نوع هدیه و احسان، پرهیز از فساد، انصاف در عمل، پرهیز از دست‌کاری و حذف اطلاعات، اجتناب از خودبینی و پیش‌داوری، حفظ حیثیت حرفه، حفظ استقلال حرفه‌ای، اعتدال و میانه‌روی، وحدت رویه، پرهیز از نفوذ نابجای دیگران و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای.

ج: مؤلفه‌های زیست‌محیطی: بهبود مستمر عملکرد زیست‌محیطی، پاسخ‌گویی در برابر محیط زیست، گزارشگری عملکرد زیست‌محیطی، جلوگیری از تخریب منابع طبیعی، نشر فرهنگ حفاظت از محیط زیست، توجه به عدالت اجتماعی بین نسلی.

نتایج مندرج در جدول شماره ۵ نشان می‌دهد که مؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی و زیست‌محیطی بیشتر از سایر مؤلفه‌ها بر گسترش اخلاق حرفه‌ای حسابدار اثرگذار است و باعث ارتقای مؤلفه‌های فردی، اجتماعی و سازمانی نیز می‌شود. در نتیجه، مؤلفه‌های هریک از این بُعدها با یکدیگر در تعامل است و نمی‌توان تنها به تقویت یک ویژگی از مؤلفه‌ها پرداخت. می‌توان بیان کرد که حسابداران در راستای رعایت اخلاق حرفه‌ای باید به این موارد اهمیت بیشتری دهند. در این پژوهش، تلاش شد تا با تحلیل محتوای کیفی و روش غربالگری فازی، مؤلفه‌های بومی متناسب با وضعیت فرهنگی اسلامی کشور تهیه شود. مؤلفه‌های پژوهش مبانی نظری قوی،

پشتوانه‌های علمی مناسب و قابلیت عملیاتی‌شدن در مؤسسات مختلف را دارد. با تعیین اولویت هریک از ویژگی‌ها و تعریف کاربردی و عملیاتی مؤلفه‌ها می‌توان میزان موفقیت مؤسسات برای اندازه‌گیری و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای را مشخص کرد.

نتیجه‌گیری

بسیاری از اندیشمندان بر این باورند که پیشرفت جوامع فقط به علم، فن و توسعه اقتصادی وابسته نیست بلکه از عوامل مهم ترقی ملت‌ها، رعایت اصول اخلاقی است (۴۳). یکی از مشکلاتی که موجودیت حرفه حسابداری را به خطر انداخته و حسابداران را در سراسر دنیا نگران اعتبار و حیثیت حرفه کرده است، بحث وقوع فسادهای مالی و ضعف در رعایت اخلاق حرفه‌ای است. توجه به اخلاق در حرفه حسابداری تنها راه نجات از این بحران است. چرا که، اخلاق فراتر از قانون است و به ویژگی‌های فردی، مذهبی، اجتماعی، سازمانی و فرهنگی حسابداران مربوط می‌شود و برگرفته از باورهای قلبی و واقعی حسابداران است (۵۲). بنابراین، لازم است مدیران برای ایجاد زمینه مناسب به منظور رعایت اصول اخلاق کوشش کرده تا اشخاص به طرز مسئولانه‌ای فعالیت کنند. با توجه به نتایج این پژوهش در بخش تحلیل محتوا، مؤلفه‌های این پژوهش با محتوای پژوهش‌های گذشته مانند سعیدی و همکاران (۱)، ستایش و همکاران (۹)، خدای و اصائلو (۱۱)، نمازی و همکاران (۲۱)، حیدرپور و رجب‌دردی (۲۹)، طباطبایی (۴۴)، ارباب سلیمانی (۴۶)، محمدی و گل‌وردی (۴۸)، نمازی و همکاران (۵۱) و نمازی و

همکاران (۵۲) همسو است اما جامع‌بودن محتوا در هیچ‌کدام از آن‌ها وجود ندارد. به طوری که بُعد حرفه‌ای‌گرایی در پژوهش‌های پیشین بررسی نشده است. در پژوهش حاضر با بررسی پژوهش‌های انجام شده در زمینه اخلاق حرفه‌ای در بازه زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۰ در متون نظری داخلی مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری ۵ مؤلفه اصلی و ۱۰۱ زیرمؤلفه اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از تحلیل محتوا شناسایی، کدگذاری و طبقه‌بندی شد. در مرحله بعد با استفاده از فن غربالگری فازی و کسب نظر ۶ نفر از متخصصان اخلاق حرفه‌ای حسابداری، از خیرگان خواسته شد تا مؤلفه‌ها را مطابق ۷ معیار غربال کنند. این معیارها عبارت‌اند از: درجه اهمیت، قابلیت اجرا، سهولت اجرا، امکان بهبود از طریق روش‌های تحصیل (دانشگاهی)، کسب تجربه حین کار، آموزش حرفه (غیردانشگاهی) و ایجاد انگیزش در حسابداران. بر مبنای این معیارها، هر خبره‌ای باید بیان کند که هر گزینه تا چه میزان معیارهای مختلف را اقماع می‌کند. از مهم‌ترین معیارها، قابلیت اجرا و سهولت اجرا بود. با توجه به اینکه مؤلفه‌های این پژوهش با بازنگری در پژوهش‌های مختلف به دست آمده است و نیازمند بومی‌سازی خواهد بود، میزان سازگاری هر کدام از این مؤلفه‌ها (قابلیت اجرا) و امکان اجرای سریع و مؤثر (سهولت اجرا) آن‌ها مشخص شد. در این زمینه برای مثال، معیار اهمیت مؤلفه اخلاص چنین مطرح شد: چقدر مؤلفه اخلاص برای حسابداری اخلاقی در ایران ضرورت دارد و قابل اجرا است (قابلیت) و تا چه میزان می‌توان آن را به سهولت نهادینه کرد (سهولت). در نهایت، ۶۶ زیرمؤلفه به عنوان مهم‌ترین زیرمؤلفه‌های

اخلاق حرفه‌ای تعیین شد که تأثیرگذاری مؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی و زیست‌محیطی بیشتر از سایر مؤلفه‌ها بر گسترش اخلاق حرفه‌ای حسابدار است که با تقویت این دو شاخص و زیر مؤلفه‌های آن‌ها می‌توان افزایش رعایت اخلاق حرفه‌ای را شاهد بود. در این پژوهش تلاش شد که با تحلیل محتوای کیفی و فن‌غریبالگری فازی، مؤلفه‌های بومی و متناسب با وضعیت فرهنگی اسلامی کشور تهیه شود.

پیشنهادها و محدودیت‌ها

با توجه به اینکه نتایج پژوهش نشان داد که مؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی بر توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابدار اثرگذار است، برای نهادینه کردن مؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی در حسابداران می‌توان از آموزش اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری برای رعایت اخلاق در کسب و کار بهره گرفت که این یکی از راهبردهای دولت برای توسعه پایدار سرمایه انسانی است. بنابراین، بهترین فرصت برای یادگیری اصول اخلاق حرفه‌ای، دوره دانشجویی است. این دوره دربرگیرنده برقراری ارتباط حرفه‌ای با ذی‌نفعان و هم‌پیشگان است و ارزش‌های اخلاقی دانشجویان نیز به‌گونه‌ای در خور توجهی از زمان ورود آن‌ها به دانشگاه شکل می‌گیرد. پیشنهاد آموزش اخلاق حرفه‌ای در رشته حسابداری و ایجاد واحد درسی مستقل برای آن می‌تواند گام مؤثری در این زمینه باشد. همچنین، برای کاربردی کردن هرچه بیشتر اخلاق حرفه‌ای، تعیین مؤلفه‌های اخلاقی مربوط به حسابرسی توصیه می‌شود. با توجه به نتایج این پژوهش، برای پژوهش‌های

- بیشتر در این زمینه پیشنهادها زیر ارائه می‌شود:
۱. شناسایی عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابداران به منظور افزایش صداقت آن‌ها؛
 ۲. شناسایی معیارهای اخلاقی اثرگذار بر وظیفه‌شناسی مدیران ارشد مالی در ایران؛
 ۳. شناسایی عوامل تأثیرگذار بر توسعه رفتار اخلاقی حسابداران؛
 ۴. رتبه‌بندی مؤلفه‌های اثرگذار بر اخلاق حرفه‌ای حسابدار در این پژوهش با استفاده از روش‌هایی مانند ویکورفازی، تاپسیس فازی، دیمتل، فرایند سلسله‌مراتبی و فرایند تحلیل شبکه؛ و
 ۵. بررسی مؤلفه‌های اخلاق در حوزه‌های مختلف حسابداری از جمله حسابداری مدیریت، حسابرسی و حسابداری مالی برای ارائه گزارش‌های مالی به استفاده‌کنندگان.

یکی از محدودیت‌های اساسی این پژوهش، طبقه‌بندی مؤلفه‌ها در پنج شاخص اصلی است که ممکن است با اجرای پژوهش‌های موشکافانه‌تر بتوان معیارهای اصلی مربوط به اخلاق حرفه‌ای حسابدار را توسعه داد. محدودیت‌های ذاتی مربوط به تحلیل محتوا و تعداد کم خبرگان در مرحله غریبالگری فازی از دیگر محدودیت‌های این پژوهش به شمار می‌رود.

تضاد منافع

هیچ گونه تضاد منافی برای نویسندگان این مقاله وجود ندارد.

Reference

- 1 Saeedi F, Jamshidi Navid B, Taherabadi AA, Ghanbari M. The effect of individual characteristics on the disclosure tendencies of independent auditors. *Journal of Health Accounting*. 2018;7(2):42-66. Persian.
- 2 Shahriyari M, Barzegar E. The Relationship of ethical atmosphere and consultation with professional and organizational commitment among public sector accountants. *Journal of Health Accounting*. 2017;5(2):47-70. Persian.
- 3 Sarlak N. Ethics in accounting. *The Journal of Ethics in Science and Technology*. 2008;13(1-2):71-82. Persian.
- 4 Kafash L, Imani H. The effect of organizational commitment and ethical values on whistleblowing intentions among public sector accountants. *Journal of Health Accounting*. 2017;6(2):87-105. Persian.
- 5 Hajipour F, Barzegar E. The importance of ethics and ethical leadership in public sector accountants. *Journal of Health Accounting*. 2020;9(1):1-20. Persian.
- 6 Beekzaad J, Housain Poor Sonboli AR, Sadeghi M. Business ethics. *Monthly Work and and Society*. 2010;(125-126):4-10. Persian.
- 7 Naqshbandi N, Habib Talab F. The impact of ethical orientation on auditors' ethical decision-making process. *Quarterly Journal of Management and Accounting Studies*. 2018;4(3):26-44. Persian.
- 8 Dazeh N, Garkaz M. Relationship between moral reasoning, moral thinking, moral intention, and moral inclination among certified public accountants. *Ethics in Science and Technology*. 2015;10(1):115-140. Persian.
- 9 Setayesh MH, Maher MH, Abolhallaj M. The effect of personal and social characteristics on the perception of moral principles among finance and budget directors in Iranian universities of medical sciences. *Journal of Health Accounting*. 2012;1(1):17-32. Persian.
- 10 Arfouei F, Ayadi SD, Ghram F, Bouchekoua A. Ethics education and accounting student's level of moral development: Experimental design in tunisian audit context. *Journal of Business Ethics*. 2016;138(1):161-173.
- 11 Khoddami S, Osanloo B. Designing an ethical behavior model for employees with emphasis on the role of organization's ethical values. *Ethics in Science and Technology*. 2015;10(1):96-104. Persian.
- 12 Smith MK, Lee HH. Aspects of accounting code of ethics in Canada, Egypt and Japan. *Internal Auditing*. 2009;24(6):26-34.
- 13 Faramrz Ghara Maleki A. Professional ethics. Tehran: Cultural Institute of Contemporary Knowledge and Thought;2003. Persian.
- 14 Frivar M. Ethics of professionalism in ancient Iran. National Conference on Professional Ethics in Iranian and Islamic Civilization. Faculty of Theology and Islamic Studies, University of Tehran;2008. Persian.
- 15 Cardy R, Slevarjan T. Assessing ethical behavior: The impact of outcomes on judgments bias. *Journal*

- of Managerial Psychology. 2006;1(2): 52-72.
- 16 Bakhtiari M, Abolfathi M. Accounting ethics. The first international conference on management, economics, accounting, and educational science. Sari:2015:36-42. Persian.
 - 17 Etemadi H, Dianati Deilami Z. The impact of financial managers' ethical perspective on the quality of corporate financial reporting. The Journal of Ethics in Science and Technology. 2010;4(1):11-22. Persian.
 - 18 Walumbwa FO, Hartnell CA, Misati E. Does ethical leadership enhance group learning behavior? Examining the Mediating influence of group ethical conduct, justice climate, and peer justice. Journal of Business Research. 2017;72:14-23.
 - 19 Salehi T. The relationship between auditor professional ethics and audit quality. Ethics in Science and Technology Quarterly. 2016;11(3):77-86. Persian.
 - 20 Pflugrath G, Martinov-Bennie N, Chen L. The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. Managerial Auditing Journal. 2007;22(6):566-589.
 - 21 Namazi M, Rajab Dori H, Rusta Mimandi A. Developing a model for sustainable development of accounting professional ethics. Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology. 2017;12(4):73-83. Persian.
 - 22 Birjandi H, Khodamipour A, Pourheidari O. Study of the effect of professional ethics on professional skepticism. Journal of Management Accounting. 2019;(42):15-26. Persian.
 - 23 Khalilpour M, Kamyabi Y, Nabavi Chashmi SA. The effect of accountants' ethical approaches on the quality of accounting information with the role of moderating the size and financial leverage of the company. Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing Research. 2019;(43):91-117. Persian.
 - 24 Talibnia Gh, Rajab Dori H, Khani Zalan AR. Predicting accountability in certified public accountants based on professional ethics. Ethics in Science and Technology Quarterly. 2019;14(1):103-107. Persian.
 - 25 Daryae AA, Azizi A. Relationship between the ethics, experience, and professional competence of auditors and audit quality (Based on the moderating role of professional skepticism). Financial Accounting Knowledge Quarterly. 2018;5(1):79-99. Persian.
 - 26 Darabi R, Makhmalbaf A, Hadi Nia F. The place of ethics in the implementation of international accounting standards. Quarterly Journal of New Applied Studies in Management, Economics and Accounting. 2018;(1):49-62. Persian.
 - 27 Mirqaderi SM. Study of the role of professional ethics in accounting and financial management with emphasis on the position of accounting ethics education. Quarterly Journal of New Research in Management and Accounting. 2018;(36):15-38. Persian.
 - 28 Derakhshanmehr A, Jabbarzadeh Kangarloo S, Bahri Sales J. Analysis of the relationship between the ethical leadership and performance of independent auditors and the moderating role of professional ethics. Quarterly Journal of Management of Government Organizations. 2018;(22):149-158. Persian.
 - 29 Karamshahi B, Azami Z. The relationship between the individual

- and professional ethics of accountants, gender, and tax compliance. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*. 2018;13(1):91-99. Persian.
- 30 Haidarpour F, Rajab Dori H. The relationship between professional ethics and the personality traits of stock exchange investors. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*. 2017;12(2):161-164. Persian.
- 31 Rahmani H, Rajab Dori H, Rasouli A. The relationship of the professional ethics of managers with the level of information disclosure and social responsibility. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*. 2018;13(3):101-107. Persian.
- 32 Hajiha Z, Rashki Gozmeh A. The relationship of accounting ethics with managers' decision-making power and behavior. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*. 2017;12(2):155-160. Persian.
- 33 Mahdavi Gh, Ebrahimi F. Professional values and ethical perceptions of internal auditors in Iranian universities of medical sciences. *Journal of Health Accounting*. 2013;2(3):54-67. Persian.
- 34 Mahdavi Gh, Ebrahimi F. The effect of ethics on the professional and organizational commitment of accountants (A case study: The universities of medical sciences). *Journal of Health Accountings*. 2015;4(2):87-103. Persian.
- 35 Onuwabagbe Okougbo P, Ngozi Okike E, Alao A. Accounting ethics education and the ethical awareness of undergraduates: An experimental study. *Accounting Education*. Published online; 2021.
- 36 Donald L, Ariail Khayati A, Shawver T. Perceptions by employed accounting students of ethical leadership and political skill: Evidence for including political skill in ethics pedagogy. *Journal of Accounting Education*. 2021; 55.
- 37 Baker CR. Law versus ethics in accounting. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. 2020;23: 105-119.
- 38 Laczniak GR, Murphy PE. The role of normative marketing ethics. *Journal of Business Research*. 2019:401-407.
- 39 Kertarajasa AY, Marwa T, Wahyudi T. The effect of competence, experience, independence, due professional care, and auditor integrity on audit quality with auditor ethics as moderating variable. *Journal of Accounting Finance and Audity*. 2019;30(2):80-99.
- 40 West A, Buckby S. Ethics education in the qualification of professional accountants. Insights from Australia and New Zealand. *Journal of Business Ethics*. 2018:1-20.
- 41 Hunt SD. The ethics of branding, customer-brand relationships, brand-equity strategy, and branding as a societal institution. *Journal of Business Research*. 2019;95:408-416.
- 42 Azar A, Faraji H. *Fuzzy management science*. Tehran: Mehraban Nashr; 2010. Persian.
- 43 Farmahini Farahani M, Rahnama A, Behnam Jam L. Components of professional ethics in faculty members and its prioritization. *Letter of Higher Education*. 2013;6(22):41-62. Persian.
- 44 Tabatabai A. *Ethics, behavior, and attributes of a believer from the perspective of the Qur'an and Atrat*. Tehran: Behrad; 2002. Persian.
- 45 Derakhshanmehr A, Jabbarzadeh Kongerloui S, Bahri Sales J, Qalavandi H. Analyzing the relationship of the

- components of professional ethics, ethical leadership, and social responsibilities with the performance of independent auditors. *Auditing Knowledge Quarterly*. 2009; 19(3):195-230. Persian.
- 46 Arbab Soleimani A. Code of professional conduct for professional accountants. International Board of Professional Standards for Professional Conduct. Tehran: Yas city; 2014. Persian.
- 47 Royae RA, Mohammadi M. Ethics and professionalism in accounting: Basic concepts, ethical systems, analytical framework, and case studies. Tehran: Farhang Library Publications; 2015. Persian.
- 48 Mohammadi M, Golverdi M. Components of professional ethics in the organization modeled on religious principles. *Journal of Islam and Management*. 2014;2(3):161. Persian.
- 49 Karimi F, Shaykhs F, Shah Talebi B. Pathology of professional ethics in faculty members. *Journal of Ethical Research*. 2019;9(3):237-257. Persian.
- 50 Rahimi Kakalki M, Bani Talebi Dehkordi B, Peak Falak J. Factors affecting the observance of professional ethics in accountants. *Ethics in Science and Technology Quarterly*. 2017;12(1):75-87. Persian.
- 51 Namazi M, Rajab Dori H, Rustamimandi A. Count and content analysis of articles related to accounting professional ethics in Iran. *Journal of Accounting Advances*. 2017;9(1):192-226. Persian.
- 52 Namazi M, Rajab Dori H, Rustamimandi A. Investigating the interaction of the structures of sustainable development models of accounting professional ethics using the DEMATEL technique. *Quarterly Journal of Financial Accounting Research*. 2017; 9(2):71-90. Persian.