

## **Studying the Interaction of Constructs of the Model of Sustainable Development Professional Accounting Ethics Via DEMATEL Technique**

**\* Mohammad Namazi**

Accounting Professor of Shiraz University, Shiraz, Iran

**Hossin Rajab Dorri**

Ph.D. student, Islamic Azad University, Bandar Abbas Branch, Bandar Abbas, Iran

### **Abstract**

The aim of this study is to determine the extent of influence and interactions of 69 constituents and subsections of the “Model of Sustainable Development Professional Accounting Ethics”, which was proposed by Namazi et al. (2017). In effect the present study is a qualitative research that has been conducted by means of DEMATEL technique. Accordingly, 15 professional accounting and researchers were asked to fill questionnaires regarding various ethical constructs in 2016. The research findings demonstrated that the most influential factors of the sustainable development professional accounting ethic’s model consist of: 1. individual construct- faith and belief in God, optimism and avoiding partiality; 2. social construct- confidence building, work ethics, work interest, struggling for covering the mistakes, respecting human dignity and mutual respect; 3. Economic- organizational construct- preserving work status, struggling for reducing conflict of interests, taking part in different decisions and harmony with organizational objectives, having a dependable knowledge of laws and rules, struggle for the spread of work ethics and promotion of quality, and 4. Environmental constituent- prevention from environmental destruction and dissemination of pollution and responsibility before the environment. The most important finding of this research is that the proposed model is an interactive process in the sense that its components display reciprocal influence. Thus, to enhance work ethics of accounting, all aspects of the model have to be taken into account so as to maintain a coherent development that harmonizes all elements and results of the model.

**Keywords:** Professional Ethics of Accounting, Sustainable Development Model, DEMATEL Technique, Construct of Accounting Ethics.

پژوهش‌های حسابداری مالی  
سال نهم، شماره اول، پیاپی (۳۱)، بهار ۱۳۹۶  
تاریخ وصول: ۱۳۹۵/۱۰/۲۹  
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۵/۱۷  
صص: ۷۱-۹۰

## بررسی تعامل سازه‌های الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از فن دیمتل

محمد نمازی<sup>\*</sup>، حسین رجب دری<sup>\*\*</sup>

<sup>\*</sup> استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

[mnamazi@rose.shirazu.ac.ir](mailto:mnamazi@rose.shirazu.ac.ir)

<sup>\*\*</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس، بندرعباس، ایران

[hosrado@gmail.com](mailto:hosrado@gmail.com)

### چکیده

هدف این مطالعه بررسی میزان تأثیر و تعامل سازه‌ها و زیرمجموعه‌های «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» است که نمازی و همکاران [۲۶] ارائه کرده‌اند؛ بنابراین، مطالعه پیش‌رو از نوع پژوهش‌های ترکیبی کیفی و کمی است که با استفاده از «فن دیمتل» انجام می‌شود. بررسی موضوع در سال ۱۳۹۵ از طریق روش دیمتل و ارسال پرسشنامه به ۱۵ نفر از افراد متخصص و باتجربه دانشگاهی و حرفه‌ای در حوزه اخلاق حسابداری صورت گرفت. یافته‌ها نشان داد مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار در الگوی توسعه پایدار اخلاق حسابداری، شامل این موارد است: سازه فردی: ایمان و توکل به خدا، خوش‌بینی و پرهیز از جانبداری. سازه اجتماعی: اعتمادآفرینی، وجدان کاری، علاقه به کار، تلاش برای جبران اشتباه‌ها، توجه به کرامت انسانی و احترام متقابل. سازه اقتصادی- سازمانی: حفظ حیثیت حرفه‌ای، تلاش برای کاهش تضاد منافع، مشارکت در تصمیم‌گیری‌های مختلف و هماهنگی با اهداف سازمان، تسلط به قوانین و مقررات، تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای و کیفیت‌گرایی. سازه زیست‌محیطی: جلوگیری از تخریب محیط‌زیست و انتشار آلاینده‌های زیست‌محیطی و مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط‌زیست. مهم‌ترین یافته این پژوهش این است که الگوی ارائه‌شده «فرآیند تعاملی» است، یعنی اجزای آن بر روی یکدیگر تأثیر دارد و با هم تعامل دارند. در نتیجه، برای افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای حسابداری، همه ابعاد الگو اهمیت دارد تا در افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای حسابداری، توازن حفظ شود و همه مؤلفه‌ها در راستای هم تقویت شوند و بتوان بهترین بازدهی را از آن دریافت کرد.

**واژه‌های کلیدی:** اخلاق حرفه‌ای حسابداری، الگوی توسعه پایدار، فن دیمتل، سازه‌های اخلاق حسابداری

## مقدمه

در حال حاضر، حسابداری با مشکل‌های عدیده فنی و حرفه‌ای از قبیل تعیین ارزش منصفانه، نحوه گزارشگری مالی داخلی و خارجی، تأثیر تورم بر صورت‌های مالی و تعیین ارزش جاری دست به گریبان است. یکی از مشکل‌هایی 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 اخلاق حرفه‌ای است [۳۲]. اگرچه با وضع استانداردها و قوانین مالی، مانند قانون ساربنز-آکسلی<sup>۱</sup> در آمریکا، تا حدی از وقوع فساد مالی جلوگیری می‌شود، اما توجه به اخلاق در حسابداری، راه نجات اصلی از این بحران است؛ زیرا اخلاق فراتر از قانون و دستورالعمل‌های مدون پیش می‌رود و به ویژگی‌های فردی، مذهبی و اجتماعی، سازمانی و فرهنگی حسابداران مربوط می‌شود و برگرفته از اعتقادهای قلبی و باورهای واقعی حسابداران است؛ بنابراین، ضروری است مدیران و حسابداران در سطوح مختلف، بسترهای اخلاقی را در سازمان‌ها فراهم کنند تا اصول اخلاقی رعایت شود.

متأسفانه، در ایران تاکنون مجامع حسابداری در زمینه مهم جلوگیری از فساد مالی و تدوین کدهای اخلاق حرفه‌ای حسابداری، فعالیت عملی اثرگذار و چشمگیری انجام نداده‌اند. این بی‌توجهی شامل تصویب منشورهای اخلاقی و کدهای اخلاق حرفه‌ای نیز می‌شود. در نتیجه، تاکنون منشور اخلاقی جامع حرفه‌ای بومی و متناسب با فرهنگ اسلامی و ایرانی، وجود ندارد و عموم کدهای اخلاقی ارائه‌شده با اقتباس از نمونه‌های خارجی بوده است [۲۶]. تدوین

این کدها اگرچه تا حدی مفید و مؤثر هستند، اما برای نهادینه کردن اخلاق حرفه‌ای در ایران کافی و خالی از ایراد نیستند؛ زیرا از کدهای اخلاق حرفه‌ای خارجی اقتباس شده است و بر وضعیت اسلامی، فرهنگی، اجتماعی و ملی کشورمان منطبق نیست. شایسته است در زمینه شناسایی عوامل اخلاقی مؤثر در حرفه تلاش شود، تا کدهایی همسو با وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی به وجود آید.

در این پژوهش به پیروی از «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» که نمازی و همکاران [۲۶] تهیه کرده‌اند، میزان تعامل اجزای اخلاقی حسابداران ایران با استفاده از فن دیمتل بررسی می‌شود. در حقیقت هدف اصلی این پژوهش، بررسی تعامل اجزای «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» است. اهمیت پژوهش این است که با استفاده از یافته‌ها، می‌توان میزان ارتباط و تعامل هر مؤلفه اخلاق را شناسایی کرد و به این ترتیب راهکارهای علمی، عملی و اجرایی را برای حرکت به سمت شناسایی اجزای الگوی بومی و اخلاقی شدن جامعه حرفه‌ای فراهم کرد.

در ادامه، ابتدا مبانی نظری و ادبیات موضوع تشریح و سپس پیشینه پژوهش آمده است. به دنبال آن، روش پژوهش و یافته‌های مربوط به متغیرهای پژوهش و در انتها بحث و نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش بیان می‌شود.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اخلاق به معنی «خلق و خوی» و علم اخلاق به معنی «دانش بد و نیکخویی‌ها» تعریف شده است [۱۱]. اخلاق شاخه‌ای از فلسفه تعریف می‌شود که ارزش را با توجه به رفتار انسان در ارتباط با درستی

<sup>۱</sup> Sarbanes-Oxley

فلسوف‌ها، نهادهای مذهبی و سایر گروه‌ها اصول و ارزش‌های اخلاقی ایده‌آل را به شیوه‌های مختلف نیز تعریف کرده‌اند. نمونه‌هایی از اصول یا ارزش‌های اخلاقی تعیین شده در سطح اجرایی عبارت‌اند از: قوانین و مقررات، تعالیم مذهبی، مجموعه قوانین اصول اخلاقی در تجارت برای گروه‌های حرفه‌ای یا صنعتی و آیین‌های اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها [۲۹]. در گذشته، اخلاق حرفه‌ای بیشتر بر نظام ارسطویی تکیه داشته است، اما اکنون پنج نظام اخلاقی اهمیت می‌یابد که شامل فایده‌گرایی<sup>۴</sup>، وظیفه‌گرایی<sup>۵</sup>، عدالت فراگیر<sup>۶</sup>، آزادی‌گرایی<sup>۷</sup> و خیرگرایی<sup>۸</sup> است. در چهار نظریه اول، اصول راهبردی اخلاق، ملاک نهایی ارزیابی است، در حالی که، بنا به نظریه خیرگرایی، خداوند متعال برترین زیبایی و مشخص‌کننده ملاک نهایی اخلاق است [۷]. در نظام خیرگرایی اخلاقی، تقرب به خداوند هدف نهایی اخلاق است و دستیابی به عدالت فراگیر اجتماعی، آزادی، حرمت انسان و بیشترین سود نیز از اهداف زندگی اجتماعی در چهار ساحت فردی، شغلی، سازمان و جامعه است [۱۳]. در فایده‌گرایی بر نتیجه اقدام‌های شخص و فرضیه‌های فردی تمرکز می‌شود و اخلاقی بودن یک رفتار بر اساس میزان مطلوبیت و بررسی هزینه و فایده آن اقدام‌ها بیان می‌شود. بدین معنا که وقتی منافع کارها بیشتر از ضرر آن برای جامعه باشد، آن

یا نادرستی اقدام‌ها و خوبی یا بدی نیت و پیامدهای اقدام‌ها بررسی می‌کند. به عبارت دیگر، اخلاق مجموعه‌ای از معیارهای اخلاقی برای بررسی درستی یا نادرستی یک موضوع است. اصطلاح اخلاق در مورد نظریه‌ها و مبانی اخلاقی نیز کاربرد دارد و به گونه کلی به سه حوزه اخلاق تحلیلی یا فرااخلاق<sup>۱</sup>، اخلاق هنجاری<sup>۲</sup> یا دستوری و اخلاق کاربردی<sup>۳</sup> تقسیم می‌شود. شایان ذکر است، مرز روشنی بین این سه شاخه وجود ندارند [۴]. فرااخلاق، انتزاعی‌ترین شاخه از فلسفه اخلاق است. در فرااخلاق، روش‌های کسب شناخت نسبت به گزاره‌های اخلاقی و تعیین حد و مرزهای معانی مفاهیم اخلاقی از قبیل استقلال، عینیت و بی‌طرفی بررسی می‌شود. همچنین، به بررسی توصیف فلسفی از ماهیت، توجیه، معقولیت، شرایط صدق و منزلت نظام‌ها، معیارها، احکام و اصول اخلاقی، صرف‌نظر از محتوای خاص آنها پرداخته می‌شود. اخلاق هنجاری ضوابط و معیارهای چگونه زندگی کردن، خوب و بد، درست یا نادرست و مانند آن را تعریف و چگونگی انتخاب بین آنها و راه درست عمل کردن را بر اساس قواعد معین بیان می‌کند [۲۲]. اخلاق کاربردی به بحث در مورد چگونگی به‌کارگیری نظریه‌های اخلاق هنجاری در موارد گوناگون می‌پردازد. این شاخه از اخلاق بر موارد عینی و جزئی تمرکز و برای حل معضله‌های اخلاقی تلاش می‌کند. در این حوزه، بر حسب آنکه چه رویکردی در اخلاق هنجاری به کار گرفته شده است، در باب خوب یا بد بودن موارد عینی و عملی داوری می‌شود [۱۰].

<sup>4</sup> Utilitarianism

<sup>5</sup> Deontology

<sup>6</sup> Justice Oriented

<sup>7</sup> Libertarianism

<sup>8</sup> Teleological

۹. به دلیل محدودیت در صفحات و دور شدن از فضای اصلی پژوهش، صرفاً به مباحث مرتبط با فلسفه اخلاق اشاره شد. علاقه‌مندان برای کسب اطلاعات بیشتر می‌توانند به منابع مرتبط با فلسفه اخلاق مراجعه کنند.

<sup>1</sup> Meta Ethics

<sup>2</sup> Normative Ethics

<sup>3</sup> Applied Ethics

عمل اخلاقی به حساب می‌آید. در مقابل، وظیفه-گرایان معتقدند اعمال ارزش ذاتی و فی‌نفسه دارند و ارزش آنها به نتایج و یا لوازمی که در بر یا در پی دارند، منوط و متکی نیست؛ در نتیجه، شخص باید فقط به وظیفه خود عمل کند و به نتایج ناشی از اقدام‌های خود نیندیشد. همچنین، نظام عدالت فراگیر، عملی را که موجب افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود، اخلاقی می‌داند. در این دیدگاه به همکاری اجتماعی توجه ویژه‌ای می‌شود. آزادی‌گرایی بیان می‌کند نخستین نیازمندی جامعه، آزادی است. بر این اساس، هر عمل که آزادی فردی را نقض کند، غیراخلاقی است [۲۷].

هنگامی که بحث اخلاق در حسابداری مطرح می‌شود، اهمیتی دوچندان می‌یابد، زیرا حسابداری نیز در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای حیاتی است و نظام اقتصادی به آن نیازمند است. اصولاً فلسفه حسابداری مبتنی بر انگاره‌های مثبت، به‌ویژه عدالت است. فلسفه افشای کافی اطلاعات سازمان، تسهیم دقیق هزینه‌های دوایر خدماتی به تولیدی و ارائه روش‌های مختلف تسهیم (روش یک‌طرفه، دوطرفه و متقابل) پیدایش سیستم‌های نوین بهای تمام‌شده مانند «سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت»، منظورکردن درآمدهای یک دوره در مقابل هزینه‌های یک دوره، روش‌های مختلف تعیین موجودی کالا، روش‌های مختلف محاسبه استهلاک، حذف هرگونه سود یا زیان بین دوایر در صورت‌های مالی تلفیقی و حسابرسی، نمونه‌هایی از تجلی اصول اخلاقی و انگاره‌های مثبت در حسابداری هستند تا اعتماد عمومی را نسبت به صورت‌ها و اطلاعات مالی افزایش دهند و این اطمینان را به استفاده‌کنندگان بدهند که اطلاعات مالی سازمان‌ها بر اساس اصول و

استانداردهای حسابداری و حسابرسی تهیه شده و قابل اعتماد است. به‌طور کلی، حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که اطلاعات مالی و غیرمالی سازمان را به استفاده‌کنندگان مختلف داخلی و خارجی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی فراهم می‌سازد [۳]. این اطلاعات به‌ویژه مورد استفاده دولت، سرمایه‌گذاران، بدهکاران، بستانکاران، بانک‌ها و مؤسسه‌های اعتباری، بازار بورس، کارکنان و مدیران سازمان‌ها و جامعه قرار می‌گیرد و می‌تواند برای پاسخگویی، ارزیابی عملیات، تغییر رفتار افراد حقیقی و حقوقی و تخصیص بهینه منابع کمیاب سازمان نیز به‌کار رود. برای اینکه این اطلاعات نافع باشد، باید افزون بر رعایت موارد فنی و کمی حسابداری، موارد کیفی آن نیز در نظر گرفته شود. اگرچه برخی استانداردها و دستورالعمل‌ها و چارچوب نظری در این زمینه را انجمن‌های حسابداری از قبیل انجمن حسابداران رسمی آمریکا، فدراسیون بین‌المللی حسابداران و انجمن حسابرسان داخلی تدوین کرده‌اند، اما این انتشارات نتوانسته‌اند به‌طور کامل در ایفای نقش حسابداری مؤثر باشند و از این رو برای توسعه کمی و کیفی حسابداری، توسعه اخلاق در حسابداری ضروری است.

مقاله‌های انتشاریافته در زمینه اخلاق حسابداری در مقایسه با سایر موضوع‌های مهم حسابداری ناچیز است. نمازی و همکاران [۲۵] گزارش می‌دهند که تعداد کل مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری منتشرشده در نشریه‌های مختلف ایران تا پایان شهریور ۱۳۹۴ برابر با ۱۱۰ مقاله است که با توجه به اهمیت موضوع و مقایسه با حجم مقاله‌های منتشرشده، رقم بسیار کوچکی است. تحلیل محتوا نیز نشان داد «مفاهیم اخلاقی» بیشترین و «اخلاق در

با عنصر زمان اشاره دارد، ۲. فرهنگ: که به تحولات اخلاق تجاری در بازار در رابطه با عنصر فرهنگ مربوط می‌شود، ۳. دیدگاه شرکت‌ها در مقابل دیدگاه جامعه: که به دوگانگی و ادراکی بودن پدیده اخلاق در خلال زمان و فرهنگ اشاره دارد و بر اساس آن، با گذشت زمان این مسأله روشن‌تر می‌شود و ۴. قابل-قبول یا غیرقابل قبول بودن اخلاق تجاری: که مجدداً دوگانگی و ادراکی بودن این پدیده را در گذر زمان و فرهنگ بیان می‌کند. آنچه قابل قبول ارزیابی شود، عملی اخلاقی محسوب می‌شود و در غیر این صورت، فعل غیراخلاقی تلقی می‌شود. شایان ذکر است چهار عامل ذکر شده، وابستگی‌های متقابل دارند. برای نمونه زمان و فرهنگ بر دو عامل دیگر اثر می‌گذارند، در حالی که فرهنگ نیز به زمان وابسته است.

در خارج از ایران، هابستره و همکاران [۱۴] با توجه به نام تجاری و حوزه شرکت، با ایجاد الگویی پیشنهاد می‌دهند که مصرف‌کنندگان قضاوت‌های اخلاقی خود را در مورد شرکت‌هایی لحاظ کنند که عملکرد غیراخلاقی دارند. این الگو در شرایط فرهنگی مختلف قابل تعدیل است و مواردی مانند اثر محیط خارجی و اعتبار زیست‌محیطی را نیز در خود جای می‌دهد.

مرزوکسی و همکاران [۱۸] به تدوین الگوی خودکارآمدی در آموزش حسابداری پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد رابطه مثبت و معناداری بین متغیرهای نگرش، حمایت همکاران، حمایت مدیران و خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری وجود دارد. همچنین، یافته‌ها رابطه مثبتی را بین خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری و گسترش آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری نشان داد.

حسابداری مدیریت «کمترین تعداد مقاله‌ها را به خود اختصاص داده‌اند. در این میان، پژوهش‌های اندکی به تدوین الگوی اخلاقی حسابداری پرداخته‌اند و یافته‌های محدودی نیز در این زمینه وجود دارد. برای نمونه، نمازی و ابراهیمی [۲۴] در الگوبندی تأثیر شدت اخلاقی در گزارشگری موارد درون‌سازمانی تقلب دریافتند که شدت اخلاقی ادراک‌شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی را تعدیل خواهد کرد، اما تأثیر سازه دینداری را تعدیل نخواهد کرد.

اعتمادی و همکاران [۱۲] اثر الگوی اخلاق کسب‌وکار و مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها در کسب مشروعیت اجتماعی و مزیت رقابتی را برای ۵۰ مدیر مالی شرکت‌های تولیدی و غیرتولیدی بررسی کردند. یافته‌های مطالعه آنها نشان داد سازمان‌هایی که اخلاق در کسب وکار را رعایت می‌کنند، مزیت رقابتی و مشروعیت اجتماعی کسب می‌کنند.

آقایی و حصارزاده [۱] به الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری پرداخته‌اند و دیدگاه حسابداران را نسبت به این الگوها از طریق پیمایشی گزارش کردند. یافته‌های این مطالعه بیانگر وجود هفت الگوی اخلاق در حسابداری بود که شامل: الگوی ترویج وظیفه‌گرایی، الگوی نتیجه‌گرایی، الگوی هماهنگی، الگوی قراردادی، الگوی ایجاد قدرت، الگوی خطر اخلاقی و الگوی ترویج دیگرگرایی است. همچنین، یافته‌های مطالعه نشان داد هر یک از الگوهای مزبور، معیار و کارکردهای اخلاقی متفاوتی برای حسابداری تبیین می‌کند.

امینی [۶] نیز به ارائه الگویی در زمینه اخلاق تجاری می‌پردازد که به چهار عامل وابسته است: ۱. زمان: که به تحولات اخلاق تجاری در بازار در رابطه

برای اخلاق حسابداران، به رهنمودهای اساسی در زمینه مباحث اقتصادی و مالی سازمانی پرداخته‌اند و از سایر ابعاد فردی و اجتماعی چشم‌پوشی کرده‌اند. افزون بر این، تاکنون پژوهشی در زمینه بررسی تعامل و میزان تأثیر و تأثر ابعاد مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداری ایران صورت نگرفته است. قابل ذکر است، تفاوت اصلی پژوهش نمازی و همکاران [۲۶] با مقاله حاضر در این است که آنها فقط به ارائه الگوی مفهومی اکتفا کرده‌اند، اما این پژوهش روابط درونی متغیرها و زیرمجموعه‌های الگو را به گونه کمی و مستند بررسی می‌کند، تا تأثیر و تأثر هر سازه در الگوی اخلاق حسابداری به گونه کمی و روشن نمایان شود؛ بنابراین، هدف اساسی این پژوهش گسترش الگوهای اخیر و ادبیات موضوع، رفع کاستی الگوهای اخیر و همچنین ارائه یک الگوی تعاملی اخلاق حسابداری در ایران است.

### روش پژوهش

این پژوهش از نوع روش‌های کمی و توصیفی-همبستگی است و با تبدیل سازه‌های «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» که نمازی و همکاران [۲۶] تهیه کردند، به پرسشنامه دیمتل<sup>۱</sup> تبدیل و بررسی شد. شکل (۱) اجزای اصلی این الگو را نشان می‌دهد. این الگو از ۶۹ مؤلفه در چهار زیرگروه ۱- سازه فردی، ۲- سازه اجتماعی، ۳- سازه اقتصادی- سازمانی و ۴- سازه زیست‌محیطی تشکیل شده است.

آلین و همکاران [۵] در پژوهشی به ارائه الگوی مفهومی قصد گزارش موارد تقلب حسابرسان مستقل پرداختند. در این الگو، عوامل فردی (مانند نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هزینه‌های شخصی گزارشگری)، اثر مثبتی بر قصد گزارشگری اعمال تقلب دارد و این تأثیر به وسیله عواملی مرتبط با مسئله، مانند درک شدت تقلب اخلاقی تعدیل می‌شود.

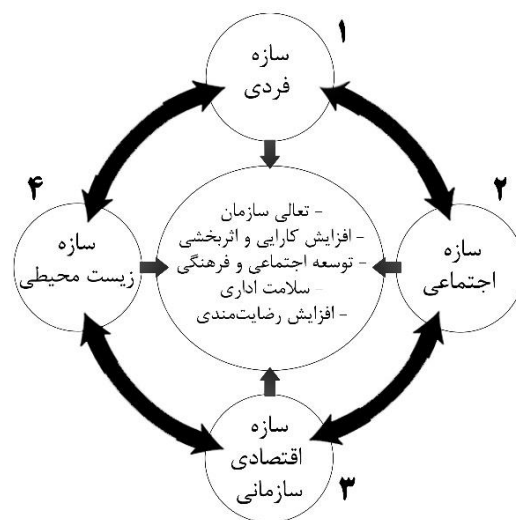
سونسون و وود [۳۰] در پژوهشی به تهیه یک چارچوب مفهومی از سازمان و اخلاق کسب و کار پرداختند که پایه‌ای برای توسعه و پالایش ارتباط‌های اخلاقی در سازمان فراهم می‌آورد و باعث همکاری و اتحاد در ارتباط‌های اخلاقی می‌شود.

مالهوترا و جینا [۱۷] با ارائه الگوی اخلاق بازاریابی، ابتدا برای تصمیم‌گیری اخلاقی «آگاهی» را تعریف کردند و بیان می‌کنند که با آگاهی از شرایط می‌توان درک درستی از مشکل‌ها داشت و بر اساس درک ایجادشده به قضاوت اخلاقی پرداخت. سپس بر اساس قضاوت، مسیر اخلاقی را انتخاب و اجرا کرد. این موضوع بر تصمیم‌گیری اخلاقی نیز اثرگذار است و بر آن تأثیر می‌گذارد. همچنین، تصمیم‌گیری اخلاقی و اخلاق بازاریابی از فرهنگ، سطح پاسخگویی، مشتری و سایر عوامل نیز تأثیر می‌پذیرند.

به طور کلی، بررسی پژوهش‌های موجود در زمینه اخلاق نشان می‌دهد اگرچه پژوهش‌هایی در این زمینه انجام گرفته و به نتیجه‌های بالا منجر شده است، اما تاکنون الگوی اخلاق مرتبط با حسابداری ارائه نشده است که متناسب با فرهنگ اسلامی و ملی ایران باشد. در این زمینه حتی پژوهش‌های خارجی نیز الگوهای جامع و مبسوطی را ارائه نکرده‌اند. همچنین، عموم توصیه‌ها و موضوع‌های ارائه‌شده

<sup>۱</sup> Decision Making Trial And Evaluation (DEMATEL)

ایرانی و پایان‌نامه‌های مرتبط با اخلاق حسابداری به‌عنوان جامعه آماری جمع‌آوری شد و برای افزایش دقت، نمونه‌گیری نشد. سپس با استفاده از «تحلیل محتوا» الگوی نوینی با عنوان «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» تدوین شد. در این الگو سازه فردی مواردی هستند که به شخص و شخصیت حسابداران مربوط است. سازه اجتماعی عواملی هستند که در رابطه با محیط اجتماعی و پیرامونی باشند. سازه اقتصادی- سازمانی به سازمان و فعالیت‌های اقتصادی سازمان مرتبط است. سازه زیست‌محیطی به اهمیت، حفاظت، نگهداری و اخلاق محیط‌زیست اشاره دارد [۲۶].



منبع: نمازی و همکاران [۲۶]

نگاره (۱) اجزای این الگو را نشان می‌دهد. برای تهیه الگوی ذکرشده، ابتدا با استفاده از «روش آرشیوی»، کل مقاله‌های منتشرشده در زمینه اخلاق حرفه‌ای در بازه زمانی ۱۳۸۴-۱۳۹۴، در نشریه‌های

#### نگاره ۱. سازه‌ها و زیرمجموعه‌های الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری

##### سازه فردی مؤثر در اخلاق حرفه‌ای حسابداران

###### زیرگروه‌ها

ایمان و توکل به خدا	عامل‌های عمومی
حسن تدبیر	
وفای به عهد (وقت‌شناسی)	
قاطعیت	
مهار خشم (خونسردی)	اعتدال و میانه‌روی
فروتنی (پرهیز از خودکامگی)	
پرهیز از تجمل	
پرهیز از حسادت	
پرهیز از شتاب/ کاهلی بی‌مورد	اعتدال و میانه‌روی
خوش‌بینی (پرهیز از بدگمانی)	
پرهیز از جانبداری	
پرهیز از اسراف و تبذیر	

##### سازه اجتماعی مؤثر در اخلاق حرفه‌ای حسابداران

###### زیرگروه‌ها

وجدان کاری (وظیفه‌شناسی)	مسئولیت اجتماعی
پاسخگویی	
استفاده از مشورت	
اعتمادآفرینی	



حفظ حریم خصوصی افراد	
عمل به نظام شایسته‌سالاری	
سازگاری (انعطاف‌پذیری)	
تفویض اختیار (فرهنگ مشارکتی)	
ترویج رقابت سالم	
حق طلبی	
احترام متقابل	
صبر و حوصله	
توجه به کرامت و شأن انسانی	
حسن خلق و خوش‌رویی	تعامل مؤثر
صراحت در بیان	
پرهیز از آزار دیگران	
پرهیز از تجسس در رفتار دیگران	
از خودگذشتگی	
پشتکار و جدیت	
خودباوری	
هدف‌گرایی	
انتقادپذیری	
علاقه به کار	عامل‌های انفرادی
قدرشناسی	
تلاش برای جبران اشتباه‌ها	
آراستگی ظاهری	
همدلی و هم‌بانی	
نوع‌دوستی	

### سازة زیست‌محیطی

#### زیرگروه‌ها

مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط‌زیست	
توجه به حقوق نسل‌های آینده در استفاده از منابع	
جلوگیری از تخریب محیط‌زیست و انتشار	
آلاینده‌های زیست‌محیطی	
ترویج فرهنگ حفاظت از محیط‌زیست	عامل‌های
بهبود مستمر عملکرد زیست‌محیطی	زیست‌محیطی
تلاش برای کاهش تلفات و ضایعات در تولید	
گزارشگری اطلاعات عملکرد زیست‌محیطی	
استفاده از فناوری برای تهیه محصولات سازگار با	
محیط‌زیست (صنایع سبز)	
عضویت در تشکلهای حامی محیط‌زیست	

همکاران [۲۸] و لانا و ژونگب [۱۶]، از فن دیمتل استفاده شد. دیمتل از انواع روش‌های تصمیم‌گیری بر اساس مقایسه‌های زوجی است. در این روش با بهره‌مندی از قضاوت خبرگان در استخراج عوامل یک سیستم و ساختاردهی نظام مند به آنها، با به‌کارگیری اصول نظریه گراف‌ها، ساختاری سلسله‌مراتبی از عوامل موجود در سیستم همراه با روابط تأثیر متقابل ارائه می‌دهد، به‌گونه‌ای که شدت اثر روابط مذکور را به‌صورت امتیاز عددی معین می‌کند [۱۵]. در این شرایط، متخصصان قادرند با تسلط بیشتری به بیان نظرات خود در رابطه با جهت و شدت اثرهای میان عوامل بپردازند. این شیوه مسائل پیچیده مربوط به وابستگی را نیز حل می‌کند و از طریق ساختار سلسله‌مراتبی آن، به ارائه برنامه‌های عملی می‌پردازد [۳۱]. لازم به‌ذکر است، ماتریس به‌دست آمده از شیوه دیمتل (ماتریس ارتباطات داخلی)، افزون بر تبیین رابطه علی و معلولی بین عوامل، اثرپذیری و اثرگذاری بین متغیرها را نیز نمایش می‌دهد و این موضوع مزیت این روش نسبت به سایر روش‌ها را نشان می‌دهد. از برتری‌های دیگر روش دیمتل نسبت به سایر روش‌های تصمیم‌گیری بر پایه مقایسه‌های زوجی، پذیرش بازخورد روابط است، زیرا عناصر موجود در سیستم ممکن است مستقل از یکدیگر نباشند. اهمیت و وزن هر عامل در سیستم نیز، تنها به عامل‌های بالادست یا پایین‌دست مربوط نیست، بلکه به‌وسیله همه عوامل موجود در سیستم، یعنی کل مدل تعیین می‌شود [۷].

در حسابداری از این روش در پژوهش‌های متعددی از جمله مرادی و همکاران [۲۳]، برزیده [۹]، محمدپور و میرزاپورباباجان [۲۱]، کاردان [۱۵]،

## جامعه آماری، نمونه پژوهش و جمع‌آوری اطلاعات

نمونه آماری اغلب مطالعات مبتنی بر روش دیمتل، شامل ۱۰ تا ۱۲ خبره منتخب است [۱۳-۱۴-۱۶]؛ زیرا در این روش عامل بسیار مهم، کیفیت نظر خبرگان است. کسب نظر خبرگان در روش دلفی، از طریق مصاحبه شفاهی و یا مصاحبه کتبی (پرسشنامه) فراهم می‌شود [۲]. در پژوهش پیش‌رو، در سال ۱۳۹۵ پرسشنامه مربوط به سازه‌های اخلاقی بالا به ۵۰ نفر از متخصصان حوزه اخلاق حسابداری که در این زمینه صاحب‌نظر و یا دارای آثار پژوهشی مربوط به اخلاق بودند، ارسال و از آنان درخواست شد که در صورت امکان به سایر متخصصان حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابداری نیز ارسال کنند که در نهایت ۱۵ پاسخ کامل و قابل استفاده دریافت شد. در این پرسشنامه از پاسخ‌دهندگان درخواست شد بر مبنای روش دیمتل تأثیر عناصر هر سطر را بر عناصر مندرج در ستون مشخص کنند. لازم به ذکر است، در این پرسشنامه اگر تأثیر عامل A بر B زیاد باشد، لزوماً تأثیر عامل B بر A معکوس نیست؛ بلکه می‌تواند زیاد، اندک یا متوسط باشد و هیچ ارتباطی به تأثیرپذیری قبلی ندارد. برای نمونه، دو گزاره ممکن است هر دو برهم تأثیر داشته باشند، یا اصلاً تأثیر نداشته باشند. شیوه امتیازدهی نیز از صفر تا ۴، از بدون تأثیر تا تأثیر خیلی زیاد است. روایی پرسشنامه نیز با استفاده از «روایی صوری» دنبال شد و متخصصان حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابداری آن را تأیید کردند.

## فن دیمتل

در این پژوهش برای انعکاس روابط درونی میان معیارهای اصلی هر سازه، به پیروی از سلیم و

## یافته‌های پژوهش

### ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

در این مطالعه، میانگین سن پاسخ‌دهندگان ۳۲/۴۷ با انحراف معیار ۸/۱۳ و میانگین سابقه کار پاسخ‌دهندگان ۹/۲۹ با انحراف معیار ۶/۳۲ است. از پاسخ‌دهندگان ۵ نفر دارای مدرک دکتری، ۶ نفر دانشجوی دکتری، ۴ نفر دارای مدرک کارشناسی‌ارشد بوده‌اند. پاسخ‌دهندگان همه از افراد با سابقه در حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابداری هستند، افزون بر آن، اطلاعات جمعیت‌شناختی نیز نشان می‌دهد جامعه آماری این مطالعه از شرایط مناسبی برخوردار و واجد شرایط بوده‌اند. در نتیجه یافته‌ها، تا آنجا که به ویژگی جامعه‌شناختی ارتباط پیدا می‌کند، دارای ویژگی کیفی لازم، از جمله در زمینه‌ی روایی داخلی پژوهش است.

### سازه اخلاق فردی

#### عوامل عمومی

در این مطالعه، بر اساس مبانی و گام‌های روش دیمتل، با استفاده از رابطه ۴، ابتدا جمع تمامی سطرها و ستون‌های ماتریس ارتباط مستقیم محاسبه شد و سپس تمامی مقادیر نگاره بر معکوس بزرگ‌ترین عدد از ماتریس ارتباط مستقیم (۲۵/۲۵) ضرب شد تا ماتریس نرمال شود [۱۵]؛ بنابراین داریم:

$$k = \frac{1}{\max \sum_{j=1}^n a_{ij}} = \frac{1}{25.25} = 0.040 \quad \text{رابطه (۴)}$$

$$\Rightarrow N = 0.040 * M \quad \text{رابطه (۵)}$$

نگاره (۲) ماتریس نرمال‌شده را نشان می‌دهد.

محمدی و همکاران [۲۰]، سلیم و همکاران [۲۸] و لانا و ژونگب [۱۶] نیز استفاده شده است.

گام‌های روش دیمتل استفاده‌شده در این پژوهش به شرح زیر است [۱۹]:

۱- تهیه ماتریس ارتباط مستقیم (M) که با استفاده از میانگین حسابی ساده پاسخ‌های جمع-آوری‌شده از خبرگان صورت گرفت.

۲- تهیه ماتریس نرمال‌شده (N) که در این خصوص، جمع سطری درایه‌های ماتریس مستقیم محاسبه و معکوس بیشترین آن با استفاده از رابطه ۱ تعیین شد و سپس با استفاده از رابطه ۲ در درایه‌های ماتریس مستقیم ضرب شد.

$$k = \frac{1}{\max \sum_{j=1}^n a_{ij}} \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$N = k * M \quad \text{رابطه (۲)}$$

۳- محاسبه ماتریس ارتباط کامل (T) که نشان‌دهنده شدت نسبی روابط مستقیم و غیرمستقیم در بین رویکردها، معیارها و زیرمعیارها بوده است و با توجه به رابطه ۳ محاسبه شد. در این رابطه ماتریس واحد (I) منهای ماتریس نرمال‌شده و معکوس شد، سپس در ماتریس نرمال ضرب شد.

$$T = N \times (I - N)^{-1} \quad \text{رابطه (۳)}$$

۴- با توجه به ماتریس ارائه‌شده، ماتریس ارتباط کامل (T) در سطح رویکردها، معیارها و زیرمعیارها محاسبه و تجزیه و تحلیل شد.

نگاره ۲. ماتریس نرمال شده (N) عوامل عمومی

N	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
۱	۰	۰/۰۹۹	۰/۰۵۹	۰/۰۷۹	۰/۱۲۹	۰/۱۱۹	۰/۰۵۰	۰/۰۷۹
۲	۰/۰۷۹	۰	۰/۱۰۹	۰/۱۰۹	۰/۱۲۹	۰/۱۰۹	۰/۰۸۹	۰/۰۷۹
۳	۰/۰۵۹	۰/۱۱۹	۰	۰/۰۵۹	۰/۱۲۹	۰/۰۹۹	۰/۰۵۰	۰/۰۵۹
۴	۰/۰۹۹	۰/۱۰۹	۰/۰۶۹	۰	۰/۱۵۸	۰/۰۹۹	۰/۰۷۹	۰/۰۵۰
۵	۰/۱۲۹	۰/۱۳۹	۰/۱۳۹	۰/۱۴۹	۰	۰/۱۵۸	۰/۱۴۹	۰/۱۳۹
۶	۰/۱۱۹	۰/۰۷۹	۰/۰۹۹	۰/۰۹۹	۰/۱۴۹	۰	۰/۰۶۹	۰/۱۱۹
۷	۰/۰۶۹	۰/۱۰۹	۰/۰۸۹	۰/۱۱۹	۰/۱۱۹	۰/۰۶۹	۰	۰/۰۵۰
۸	۰/۱۲۹	۰/۰۷۹	۰/۰۶۹	۰/۰۷۹	۰/۱۴۹	۰/۰۷۹	۰/۰۴۰	۰

منبع: یافته‌های پژوهش

معکوس شد. در نهایت، ماتریس نرمال در ماتریس معکوس ضرب شد [۱۹]. نگاره (۳) ماتریس ارتباط کامل را نشان می‌دهد.

در ادامه برای محاسبه ماتریس ارتباط کامل (T)، ابتدا ماتریس واحد (I) تشکیل شد. سپس ماتریس واحد، منهای ماتریس نرمال شد و ماتریس حاصل

نگاره ۳- ماتریس ارتباط کامل (T) عوامل عمومی

T	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
۱	۰/۱۹۷	۰/۲۹۶	۰/۲۴۱	۰/۲۷۳	۰/۳۷۵	۰/۳۱۸	۰/۲۰۷	۰/۲۴۶
۲	۰/۲۹۱	۰/۲۳۱	۰/۳۰۴	۰/۳۲۰	۰/۴۰۵	۰/۳۳۳	۰/۲۵۸	۰/۲۶۳
۳	۰/۲۴۱	۰/۳۰۲	۰/۱۷۵	۰/۲۴۵	۰/۳۵۹	۰/۲۹۰	۰/۱۹۸	۰/۲۱۹
۴	۰/۳۰۱	۰/۳۲۲	۰/۲۶۵	۰/۲۱۶	۰/۴۱۸	۰/۳۱۹	۰/۲۴۷	۰/۲۳۳
۵	۰/۴۰۷	۰/۴۳۳	۰/۳۹۸	۰/۴۲۸	۰/۳۹۴	۰/۴۵۳	۰/۳۶۶	۰/۳۷۷
۶	۰/۳۳۵	۰/۳۱۴	۰/۳۰۳	۰/۳۲۰	۰/۴۳۳	۰/۲۴۵	۰/۲۴۸	۰/۳۰۵
۷	۰/۲۵۹	۰/۳۰۷	۰/۲۶۷	۰/۳۰۷	۰/۳۶۷	۰/۲۷۷	۰/۱۶۰	۰/۲۱۷
۸	۰/۳۱۵	۰/۲۸۳	۰/۲۵۱	۰/۲۷۵	۰/۳۹۴	۰/۲۹۰	۰/۲۰۰	۰/۱۷۵

منبع: یافته‌های پژوهش

کافی است که میانگین مقادیر ماتریس T محاسبه شود. بعد از آنکه شدت آستانه تعیین شد، تمامی مقادیر ماتریس T، که کوچک‌تر از آستانه باشد، صفر می‌شود و رابطه علی در نظر گرفته نمی‌شود. در این بخش، ارزش آستانه برابر ۰/۲۹۷ به دست آمد. نگاره (۴) الگوی روابط معنادار را نشان می‌دهد.

در ادامه، برای تعیین نقشه روابط شبکه (NRM)، باید ارزش آستانه<sup>۱</sup> محاسبه شود. با این روش می‌توان از روابط جزئی صرف‌نظر و شبکه روابط قابل اعتنا<sup>۲</sup> را ترسیم کرد. تنها روابطی که مقادیر آنها در ماتریس T از مقدار آستانه بزرگ‌تر باشد، در NRM نمایش داده خواهد شد. برای محاسبه مقدار آستانه روابط،

<sup>۱</sup> Threshold Value

<sup>۲</sup> Reliable Connections

نگاره ۴. الگوی روابط معنادار معیارهای عوامل عمومی

۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	NRM
*	*	۰/۳۱۸	۰/۳۷۵	*	*	*	*	۱
*	*	۰/۳۳۳	۰/۴۰۵	۰/۳۲۰	۰/۳۰۴	*	*	۲
*	*	*	۰/۳۵۹	*	*	۰/۳۰۲	*	۳
*	*	۰/۳۱۹	۰/۴۱۸	*	*	۰/۳۲۲	۰/۳۰۱	۴
۰/۳۷۷	۰/۳۶۶	۰/۴۵۳	۰/۳۹۴	۰/۴۲۸	۰/۳۹۸	۰/۴۳۳	۰/۴۰۷	۵
۰/۳۰۵	*	*	۰/۴۳۳	۰/۳۲۰	۰/۳۰۳	۰/۳۱۴	۰/۳۳۵	۶
*	*	*	۰/۳۶۷	۰/۳۰۷	*	۰/۳۰۷	*	۷
*	*	*	۰/۳۹۴	*	*	*	۰/۳۱۵	۸

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره (۵) نمودار علی را نشان می‌دهد.

نگاره ۵. الگوی روابط علی معیارهای عوامل عمومی

D-R	D+R	R	D	عوامل عمومی
- ۰/۱۹۲	۴/۴۹۷	۲/۳۴۵	۲/۱۵۳	پرهیز از تجمل
- ۰/۰۸۴	۴/۸۹۳	۲/۴۸۹	۲/۴۰۴	حسن تدبیر
- ۰/۱۷۵	۴/۲۳۳	۲/۲۰۴	۲/۰۲۹	مهار خشم (خونسردی)
- ۰/۰۶۱	۴/۷۰۵	۲/۳۸۳	۲/۳۲۲	وفای به عهد (وقت‌شناسی)
۰/۱۱۱	۶/۴۰۱	۳/۱۴۵	۳/۲۵۶	ایمان و توکل به خدا
- ۰/۰۲۴	۵/۰۲۹	۲/۵۲۶	۲/۵۰۲	فروتنی (پرهیز از خودکامگی)
۰/۲۷۷	۴/۰۴۳	۱/۸۸۳	۲/۱۶۰	قاطعیت
۰/۱۴۸	۴/۲۱۸	۲/۰۳۵	۲/۱۸۳	پرهیز از حسادت

منبع: یافته‌های پژوهش

به عبارت دیگر، هر چه مقدار D+R بیشتر باشد، آن عامل تعامل بیشتری با سایر عوامل دارد. بر این اساس، «ایمان و توکل به خدا» از بیشترین تعامل (۶/۴۰۱) برخوردار است. بردار عمودی (D-R) نیز قدرت تأثیرگذاری هر عامل را نشان می‌دهد. به‌طور کلی، اگر D-R مثبت باشد، متغیر، یک متغیر علی و اگر منفی باشد، یک متغیر معلول محسوب می‌شود. برای نمونه، «پرهیز از تجمل» یک متغیر معلول و «ایمان و توکل به خدا» یک متغیر علی است.

جمع عناصر هر سطر (D) نشان‌دهنده میزان تأثیرگذاری آن عامل بر سایر عامل‌هاست. بر این اساس «ایمان و توکل به خدا» از بیشترین تأثیرگذاری (۳/۲۵۶) برخوردار است. همچنین، جمع عناصر ستون (R) برای هر عامل بیانگر میزان تأثیرپذیری آن عامل از سایر عوامل است. بر این اساس، معیار «ایمان و توکل به خدا»، از بیشترین میزان تأثیرپذیری (۳/۱۴۵) برخوردار است. بردار افقی (D+R) نیز نشان‌دهنده میزان تأثیر و تأثر عامل مورد نظر است.

اعتدال و میانه‌روی  
 نگاره (۶) با پیروی از گام‌های ارائه‌شده در  
 مراحل قبل، نمودار علی معیار اعتدال و میانه‌روی  
 را نشان می‌دهد.

نگاره ۶. الگوی روابط علی معیارهای اعتدال و میانه‌روی

D-R	D+R	R	D	اعتدال و میانه‌روی
۰/۹۱۳	۱۴/۷۸۴	۶/۹۳۶	۷/۸۴۸	خوش‌بینی (پرهیز از بدگمانی)
- ۰/۴۹۴	۱۲/۲۵۰	۶/۳۷۲	۵/۸۷۸	پرهیز از اسراف و تبذیر
۰/۱۱۳	۱۵/۱۴۸	۷/۵۱۸	۷/۶۳۱	پرهیز از جانبداری
- ۰/۵۳۲	۱۳/۶۷۱	۷/۱۰۱	۶/۵۷۰	پرهیز از شتاب/ کاهلی بی‌مورد

منبع: یافته‌های پژوهش

سازه اخلاق اجتماعی  
 مسئولیت اجتماعی  
 نگاره (۷) با پیروی از مراحل ذکرشده قبل،  
 نمودار علی را نشان می‌دهد.

بر اساس این یافته‌ها، «خوش‌بینی» از بیشترین  
 تأثیرگذاری (۷/۸۴۸) و «پرهیز از جانبداری» از  
 بیشترین میزان تأثیرپذیری (۷/۵۱۸) و تأثیر و تأثر  
 (۱۵/۱۴۸) برخوردار است.

نگاره ۷. الگوی روابط علی معیارهای مسئولیت اجتماعی

D-R	D+R	R	D	مسئولیت اجتماعی
- ۰/۱۸۳	۹/۵۲۹	۴/۸۵۶	۴/۶۷۳	وجدان کاری (وظیفه‌شناسی)
- ۰/۱۶۶	۷/۶۶۴	۳/۹۱۵	۳/۷۴۹	پاسخگویی
- ۰/۳۴۷	۷/۸۶۴	۴/۱۰۶	۳/۷۵۸	استفاده از مشورت
۰/۸۶۴	۸/۵۷۲	۳/۸۵۴	۴/۷۱۸	اعتمادآفرینی
- ۰/۶۷۰	۶/۶۱۸	۳/۶۴۴	۲/۹۷۴	حفظ حریم خصوصی افراد
- ۰/۳۶۰	۶/۸۸۷	۳/۶۲۳	۳/۲۶۴	سازگاری (انعطاف‌پذیری)
۰/۵۳۸	۸/۳۷۱	۳/۹۱۷	۴/۴۵۴	تفویض اختیار (فرهنگ مشارکتی)
- ۰/۱۶۲	۸/۵۵۹	۴/۳۶۰	۴/۱۹۹	عمل به نظام شایسته‌سالاری
۰/۴۸۶	۷/۷۳۴	۳/۴۷۴	۳/۹۶۰	ترویج رقابت سالم

منبع: یافته‌های پژوهش

متغیر علی و «وجدان کاری (وظیفه‌شناسی)» یک  
 متغیر معلول است.

عوامل انفرادی  
 نگاره (۸) با پیروی از مراحل ذکرشده، نمودار  
 علی را نشان می‌دهد.

بر اساس یافته‌های پژوهش، «اعتمادآفرینی» از  
 بیشترین میزان تأثیرگذاری (۴/۷۱۸) برخوردار است.  
 همچنین، معیار «وجدان کاری» از بیشترین میزان  
 تأثیرپذیری (۴/۸۵۶) و تعامل (۹/۵۲۹) برخوردار  
 است. همچنین، برای نمونه، «ترویج رقابت سالم» یک

نگاره ۸. الگوی روابط علی معیارهای عوامل انفرادی

D-R	D+R	R	D	عوامل انفرادی
۰/۰۱	۸/۹۵	۴/۴۷	۴/۴۸	هدف‌گرایی
۰/۲۷	۷/۶۸	۳/۷۰	۳/۹۷	نوع دوستی
- ۰/۴۳	۸/۵۸	۴/۵۱	۴/۰۷	تلاش برای جبران اشتباه‌ها
- ۰/۰۳	۷/۱۰	۳/۵۷	۳/۵۴	قدرشناسی
- ۰/۳۱	۷/۴۲	۳/۸۷	۳/۵۵	همدلی و همزبانی
- ۰/۳۷	۵/۷۷	۳/۰۷	۲/۷۰	آراستگی ظاهری
۰/۵۴	۹/۲۸	۴/۳۷	۴/۹۱	علاقه به کار
۰/۴۷	۹/۱۹	۴/۳۶	۴/۸۳	پشتکار و جدیت
۰/۰۹	۷/۴۷	۳/۷۸	۳/۶۹	خودباوری
- ۰/۰۶	۷/۵۶	۳/۸۱	۳/۷۵	انتقادپذیری

منبع: یافته‌های پژوهش

تعامل مؤثر

نگاره (۹) با دنبال کردن مراحل قبلی، نمودار علی را نشان می‌دهد.

بر اساس این یافته‌ها، «علاقه به کار» از بیشترین تأثیرگذاری (۴/۹۱) و تعامل (۴/۳۷) برخوردار است. همچنین، معیار «تلاش برای جبران اشتباه‌ها» از بیشترین میزان تأثیرپذیری (۸/۵۸) برخوردار است.

نگاره ۹. الگوی روابط علی معیارهای تعامل مؤثر

D-R	D+R	R	D	تعامل مؤثر
- ۰/۱۰۴	۴/۹۵۶	۲/۵۳۰	۲/۴۲۶	از خود گذشتگی
۰/۸۱۲	۶/۱۰۳	۲/۶۴۵	۳/۴۵۸	توجه به کرامت و شأن انسانی
- ۰/۰۲۲	۵/۷۳۶	۲/۸۷۹	۲/۸۵۷	پرهیز از آزار دیگران
- ۰/۳۳۳	۵/۴۸۳	۲/۹۰۸	۲/۵۷۵	احترام متقابل
- ۰/۳۶۴	۴/۲۷۵	۲/۳۱۹	۱/۹۵۶	صراحت در بیان
- ۰/۰۸۴	۵/۵۳۸	۲/۸۱۱	۲/۷۲۷	حسن خلق و خوش‌رویی
۰/۲۱۵	۴/۲۱۵	۲/۰۰۰	۲/۲۱۵	صبر و حوصله
۰/۰۴۸	۴/۴۲۰	۲/۱۸۶	۲/۲۳۴	حق‌طلبی
- ۰/۱۶۹	۵/۰۳۱	۲/۶۰۰	۲/۴۳۱	پرهیز از تجسس در رفتار دیگران

منبع: یافته‌های پژوهش

سازه اخلاق اقتصادی - سازمانی

صفات عمومی

نگاره (۱۰) با پیروی از مراحل ذکرشده، نمودار علی را نشان می‌دهد.

یافته‌ها نشان می‌دهد «توجه به کرامت و شأن انسانی» از بیشترین تأثیرگذاری (۳/۴۵۸) و تأثیر و تأثر (۶/۱۰۳) برخوردار است و معیار «احترام متقابل» نیز بیشترین میزان تأثیرپذیری (۲/۹۰۸) را داراست. برای نمونه نیز «توجه به کرامت و شأن انسانی» یک متغیر علی و سایر متغیرها معلول هستند.

نگاره ۱۰. الگوی روابط علی معیارهای صفات عمومی

D-R	D+R	R	D	صفات عمومی
- ۰/۳۰۷	۱۸/۱۲۹	۹/۲۱۸	۸/۹۱۱	صداقت
۰/۱۱۰	۱۸/۰۱۱	۸/۹۵۰	۹/۰۶۰	رازداری
- ۰/۳۰۴	۱۷/۴۳۵	۸/۸۶۹	۸/۵۶۶	امانت‌داری
- ۰/۱۵۸	۱۵/۲۴۱	۷/۶۹۹	۷/۵۴۱	واقع‌بینی
- ۰/۴۱۰	۱۷/۴۷۱	۸/۹۴۱	۸/۵۳۱	استقلال
۰/۱۳۴	۱۹/۱۸۰	۹/۵۲۳	۹/۶۵۷	حفظ حیثیت حرفه‌ای
۱/۰۰۴	۱۷/۲۲۰	۸/۱۰۸	۹/۱۱۲	بی‌طرفی

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس یافته‌های پژوهش «حفظ حیثیت حرفه‌ای» از بیشترین تأثیرگذاری (۹/۶۵۷)، تأثیرپذیری (۹/۵۲۳) و بیشترین میزان تأثیر و تأثر و تعامل (۱۹/۱۸۰) برخوردار است.

**درستکاری**

نگاره (۱۱) براساس مراحل بیان‌شده، نمودار علی را نشان می‌دهد.

نگاره ۱۱. الگوی روابط علی معیارهای درستکاری

D-R	D+R	R	D	درستکاری
- ۰/۲۸۹	۲۴/۲۹۱	۱۲/۲۹۰	۱۲/۰۰۱	تلاش برای کاهش تضاد منافع
۰/۲۸۹	۲۲/۵۵۶	۱۱/۱۳۳	۱۱/۴۲۳	شفافیت در ارائه اطلاعات
۰/۰۰۰	۲۲/۸۳۷	۱۱/۴۳۹	۱۱/۴۳۷	پرهیز از سوءاستفاده از اموال و اطلاعات سازمان

منبع: یافته‌های پژوهش

طبق یافته‌های نگاره (۱۱) «تلاش برای کاهش تضاد منافع» از بیشترین تأثیرگذاری (۱۲/۰۰۱)، تأثیرپذیری (۱۲/۲۹۰) و میزان تعامل یا تأثیر و تأثر (۲۴/۲۹۱) برخوردار است.

یافته‌ها نشان می‌دهد «مشارکت در تصمیم‌گیری‌های سازمان» از بیشترین تأثیرگذاری (۱۵/۳۴۶) و معیار «همانگی با اهداف سازمان» از بیشترین میزان تأثیرپذیری (۱۵/۳۱۴) و تعامل (۳۰/۶۶۰) برخوردار است.

**اصول و ضوابط حرفه‌ای**

نگاره (۱۲) با توجه مرحله‌های بیان‌شده، نمودار علی را نشان می‌دهد.

نگاره ۱۲. الگوی روابط علی معیارهای رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای

D-R	D+R	R	D	رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای
۰/۰۳۳	۳۰/۶۶۰	۱۵/۳۱۴	۱۵/۳۴۶	مشارکت در تصمیم‌گیری‌های سازمان
- ۰/۶۲۰	۳۰/۷۰۸	۱۵/۶۶۴	۱۵/۰۴۴	همانگی با اهداف سازمان
۰/۵۷۲	۲۸/۱۹۵	۱۳/۸۱۱	۱۴/۳۸۴	احتیاط و دوراندیشی
۰/۰۱۵	۲۹/۴۲۴	۱۴/۷۰۴	۱۴/۷۱۹	نظم و برنامه‌ریزی

منبع: یافته‌های پژوهش



**صلاحیت حرفه‌ای**  
 نگاره (۱۳) با توجه به موارد قبل، نمودار علی را نشان می‌دهد.  
 یافته‌ها نشان می‌دهد «تسلط به قوانین و مقررات مرتبط» از بیشترین میزان تأثیرگذاری (۱۱/۶۷۵)، تأثیرپذیری (۱۲/۱۳۵) و تأثیر و تأثر یا تعامل (۲۳/۸۱۱) برخوردار است

نگاره ۱۳. الگوی روابط علی معیارهای صلاحیت حرفه‌ای

D-R	D+R	R	D	صلاحیت حرفه‌ای
۰/۵۴۰	۲۲/۴۱۳	۱۰/۹۳۶	۱۱/۴۷۶	تلاش برای ارتقای دانش و مهارت حرفه‌ای
- ۰/۴۶۰	۲۳/۸۱۱	۱۲/۱۳۵	۱۱/۶۷۵	تسلط به قوانین و مقررات مرتبط
- ۱/۲۸۲	۲۲/۵۹۶	۱۱/۹۳۹	۱۰/۶۷۵	ارائه اطلاعات به موقع
۱/۲۰۳	۲۲/۰۸۸	۱۰/۴۴۳	۱۱/۶۴۵	استفاده از تجربه و انتقال آن

منبع: یافته‌های پژوهش

**تعهد حرفه‌ای**  
 نگاره (۱۴) با توجه یافته‌های مراحل ذکر شده، نمودار علی را نشان می‌دهد.  
 یافته‌ها نشان می‌دهد «تسلط به قوانین و مقررات مرتبط» از بیشترین میزان تأثیرگذاری (۱۱/۶۷۵)، تأثیرپذیری (۱۲/۱۳۵) و تأثیر و تأثر یا تعامل (۲۳/۸۱۱) برخوردار است.

نگاره ۱۴. الگوی روابط علی معیارهای تعهد حرفه‌ای

D-R	D+R	R	D	تعهد حرفه‌ای
- ۱/۰۰۰	۱۰۹/۰۰۰	۵۴/۰۰۰	۵۴/۰۰۰	کیفیت‌گرایی (ارائه خدمات در بالاترین سطح ممکن)
۱/۰۰۰	۱۰۹/۰۰۰	۵۴/۰۰۰	۵۵/۰۰۰	تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای

منبع: یافته‌های پژوهش

دو عامل «تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای» و «کیفیت‌گرایی» نیز برابر است.  
**سازۀ اخلاق زیست‌محیطی**  
 نگاره (۱۵) با توجه به یافته‌های این بخش، نمودار علی را نشان می‌دهد.  
 بر اساس یافته‌های نگاره (۱۴) «تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای» از بیشترین تأثیرگذاری (۵۵/۰۰۰) برخوردار بوده و سطح تأثیرپذیری «کیفیت‌گرایی» و «تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای» نیز به یک میزان است. همچنین سطح تعامل و تأثیر و تأثر هر

نگاره ۱۵. الگوی روابط علی معیارهای زیست‌محیطی

D-R	D+R	R	D	معیارهای زیست‌محیطی
۰/۲۶۱	۱۹/۸۴۸	۹/۷۹۳	۱۰/۰۵۴	ترویج فرهنگ حفاظت از محیط‌زیست
۱/۶۰۸	۱۸/۷۲۲	۸/۵۵۷	۱۰/۱۶۵	جلوگیری از تخریب محیط‌زیست و انتشار آلاینده‌های زیست‌محیطی
- ۰/۳۲۹	۱۸/۷۶۰	۹/۵۴۴	۹/۲۱۶	توجه به حقوق نسل‌های آینده در استفاده از منابع
- ۱/۳۰۲	۱۸/۶۴۴	۹/۹۷۳	۸/۶۷۱	تلاش برای کاهش تلفات و ضایعات در تولید
- ۰/۲۴۴	۲۰/۳۷۸	۱۰/۲۶۱	۱۰/۰۱۷	مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط‌زیست
- ۲/۰۹۲	۱۷/۳۰۴	۹/۶۹۸	۷/۶۰۶	گزارشگری اطلاعات عملکرد زیست‌محیطی
۱/۹۸۵	۱۵/۵۴۸	۶/۷۸۱	۸/۷۶۷	عضویت در تشکل‌های حامی محیط‌زیست
- ۰/۲۲۳	۱۹/۸۱۱	۱۰/۰۱۷	۹/۷۹۴	استفاده از فناوری برای تهیه محصولات سازگار با محیط‌زیست (صنایع سبز)
۰/۳۳۵	۱۹/۲۲۴	۹/۴۴۵	۹/۷۸۰	بهبود مستمر عملکرد زیست‌محیطی

منبع: یافته‌های پژوهش

مؤلفه اعتدال و میانه‌روی «خوش‌بینی» بیشترین تأثیرگذاری و «پرهیز از جانب‌داری» بیشترین میزان تأثیرپذیری و تأثیر و تأثر را داراست.

یافته‌های سازه اجتماعی نشان می‌دهد در این مؤلفه، «اعتمادآفرینی» از بیشترین میزان تأثیرگذاری و «وجدان کاری» از بیشترین میزان تأثیرپذیری و تعامل برخوردار است. بررسی مؤلفه عوامل انفرادی نیز نشان داد «علاقه به کار» از بیشترین تأثیرگذاری و تعامل و «تلاش برای جبران اشتباه‌ها» از بیشترین میزان تأثیرپذیری برخوردار است. در تعامل مؤثر نیز «توجه به کرامت و شأن انسانی» از بیشترین تأثیر و تأثر برخوردار است و معیار «احترام متقابل» بیشترین میزان تأثیرپذیری را داراست.

بررسی یافته‌های سازه اقتصادی- سازمانی نشان داد در مؤلفه صفات عمومی، «حفظ حیثیت حرفه‌ای» از بیشترین تأثیرگذاری، تأثیرپذیری و تأثیر و تأثر و تعامل برخوردار است. در مؤلفه درستکاری نیز «تلاش برای کاهش تضاد منافع» از بیشترین تأثیرگذاری، تأثیرپذیری و میزان تعامل یا تأثیر و تأثر برخوردار است. در اصول و ضوابط حرفه‌ای نیز «مشارکت در تصمیم‌گیری‌های سازمان» از بیشترین تأثیرگذاری و معیار «هماهنگی با اهداف سازمان» از بیشترین میزان تأثیرپذیری و تعامل برخوردار است. همچنین، در صلاحیت حرفه‌ای «تسلط به قوانین و مقررات مرتبط» از بیشترین میزان تأثیرگذاری، تأثیرپذیری و تأثیر و تأثر یا تعامل برخوردار است. در تعهد حرفه‌ای نیز «تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای» از بیشترین تأثیرگذاری برخوردار بوده و سطح تأثیرپذیری «کیفیت‌گرایی» و «تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای» نیز به یک میزان است. همچنین، سطح تعامل و تأثیر و تأثر هر دو عامل «تلاش برای

بر اساس یافته‌ها، «جلوگیری از تخریب محیط- زیست و انتشار آلاینده‌های زیست‌محیطی»، بیشترین میزان تأثیرگذاری (۱۰/۱۶۵) را داراست و «مسئولیت- پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط‌زیست» از بیشترین میزان تأثیرپذیری (۱۰/۲۶۱) و تعامل (۲۰/۳۷۸) برخوردار است. در این سازه نیز متغیر «ترویج فرهنگ حفاظت از محیط‌زیست» یک متغیر علی و متغیر «توجه به حقوق نسل‌های آینده در استفاده از منابع» یک متغیر معلول است.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش بررسی میزان تعامل و تأثیر و تأثر مؤلفه‌های اخلاقی حسابداری به‌گونه کمی بود. در این راستا، از «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» استفاده شد که نمازی و همکاران [۲۶] ارائه کردند و میزان تعامل هر گروه از مؤلفه‌های آن (سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی- سازمانی و سازه زیست‌محیطی) با استفاده از «فن دیمتل» تعیین شد. جامعه پژوهش مورد نظر، کلیه افراد متخصص و با سابقه در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران بود که اطلاعات مربوط به وسیله ۱۵ پرسشنامه از جامعه آماری بالا جمع‌آوری شد. بررسی تعامل و تأثیر عوامل الگو برای رسیدن به کارایی بیشتر ضروری است و لازم است در این مورد، به همه ابعاد الگو توجه شود. برای نمونه، اگر در سازمان تنها به اخلاق سازمانی توجه شود و سایر ابعاد نادیده گرفته شود، به همان اندازه که توجه به اخلاق سازمانی مفید است، چشم‌پوشی از سایر ابعاد ممکن است برای گسترش اخلاق مخرب باشد.

یافته‌های پژوهش در سازه فردی «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» نشان داد در عوامل عمومی، «ایمان و توکل به خدا» از بیشترین تأثیرگذاری، تأثیرپذیری و تعامل برخوردار است. در

موضوع دلالت بر تأکید مجدد اهمیت اخلاق در حسابداری دارد.

گسترش اخلاق حرفه‌ای و «کیفیت‌گرایی» نیز برابر است.

### محدودیت‌های پژوهش

اجرای این پژوهش با محدودیت‌هایی نیز روبه‌رو بوده است. در این مطالعه، فقط از «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» استفاده شد و سازه‌های مطالعه بر مبنای ۶۹ متغیری قرار داشت که در مطالعه‌ی نمازی و همکاران [۲۶] شناسایی شده بود. اگرچه این الگو و متغیرهای آن جامع و در برگیرنده سازه‌های فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و حتی زیست‌محیطی است؛ اما به هر حال محدود به ۶۹ متغیر شناسایی شده است. همچنین، محدودیت‌های فن‌دیمیتل را نباید از نظر دور داشت.

### پیشنهاد‌های پژوهش

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده، به بررسی راهکارهای عملی ترویج و اجرایی‌کردن الگوی حاضر در میدان‌های عملی و حرفه‌ای برای نمونه در صنایع مختلف بپردازند تا افزون بر ترویج اخلاق حرفه‌ای حسابداری، روند استانداردگذاری و تصویب قانون‌های لازم در این زمینه با سرعت و سهولت بیشتری دنبال شود. به مجامع حرفه‌ای مانند جامعه حسابداران رسمی و دیوان محاسبات نیز پیشنهاد می‌شود با بررسی پژوهش‌های انجام‌گرفته در این حوزه و ترغیب اعضا برای فعالیت در این زمینه، اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های آموزشی و تربیتی خود لحاظ کنند. با توجه به اهمیت موضوع، به مدیران و حسابداران پیشنهاد می‌شود به مقوله اخلاق، به‌ویژه به متغیرهای شناسایی شده در این پژوهش، توجه ویژه بیشتری داشته باشند؛ زیرا امروز جامعه

یافته‌های سازه زیست‌محیطی نشان داد «جلوگیری از تخریب محیط زیست و انتشار آلاینده‌های زیست-محیطی» بیشترین میزان تأثیرگذاری را داراست و «مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی نسبت به محیط زیست» نیز از بیشترین میزان تأثیرپذیری و تعامل برخوردار است؛ بنابراین، لازم است به متغیرهای شناسایی شده این پژوهش در اخلاق حرفه‌ای ایران، توجه ویژه مبذول شود.

مهم‌ترین دست‌آورد پژوهش این است که اهمیت هر یک از سازه‌های فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی و همچنین زیرمجموعه‌های آن را به‌گونه تجربی و علمی نشان داد. افزون بر این، یافته‌ها نشان داد الگوی که نمازی و همکاران [۲۶] ارائه دادند، یک «فرآیند تعاملی» است، یعنی اجزای آن دایم در حال تغییر هستند و بر روی یکدیگر اثر می‌گذارند. برای نمونه، مذهب، اخلاق، رفتارهای اجتماعی، تدوین استانداردهای حسابداری و سایر قوانین مربوط، در توسعه مدل اثرگذار هستند.

نظر به اینکه تاکنون چنین پژوهشی در این زمینه انجام نشده، یافته‌های آن با یافته‌های سایر مطالعات قابل مقایسه نیست. اما نتیجه نهایی این مطالعه که بر توجه بیشتر به مؤلفه‌های مهم اخلاق حرفه‌ای در حسابداری دلالت دارد، با مطالعات متعدد انجام‌گرفته در زمینه بررسی اهمیت اخلاق در حسابداری مانند آقایی و حصارزاده [۱]، نمازی و ابراهیمی [۲۴]، اعتمادی و همکاران [۱۲]، نمازی و همکاران [۲۵]، [۲۶]، مالهورترا و جینا [۱۷]، سونسون و وود [۳۰]، آلین و همکاران [۵]، مرزوقی و همکاران [۱۸] و هابستره و همکاران [۱۴] همسوست که این

11. Dehkhoda, A. (1998). *Dehkhoda Dictionary*. Tehran: Tehran University Press. (In Persian).
  12. Etemadi, H., Sepasi, S., and Beshagh, M. (2016). Business ethics, corporate responsibility, and Corporate Performance. *Journal of Ethics in Science and Technology*, Vol. 3, No. 11. Pp. 107- 115. (In Persian).
  13. Faramarz Gharamalki, A. (2005). The religious community of the harmonious community. *Thought of Howzeh*, No. 56, Pp. 29- 38. (In Persian).
  14. Haberstroh, K., Orth, U., Hoffmann, S. (2017). Consumer response to unethical corporate behavior: A re-examination and extension of the moral decoupling model. *Journal of Business Ethics*, Vol. 140, issue 1, Pp 161-173.
  15. Kardan, B., and Simabi, S. (2014). An Analysis of the Factors Affecting the Audit Risk Model using DEMATEL Meth. Proceedings of Thirteenth National Accounting Conference of Iran. Tehran. University of Tehran. 30 and 31 Ordibehesht. (In Persian).
  16. Lana, S., and Zhongb, R. (2016). An evaluation model for financial reporting supply chain using DEMATEL-ANP. The 9th International Conference on Digital Enterprise Technology- Intelligent Manufacturing in the Knowledge Economy Era. Vol. 56, Pp. 516-519.
  17. Malhotra, N., and Gina, L. (1998). An integrated model for ethical decisions in marketing research. *Journal of Business Ethics*, Vol. 17, Pp. 263-280.
  18. Marzuki, M., Subramaniam, N., Cooper, B., and Dellaportas, S. (2017). Accounting academics' teaching self-efficacy - and ethics integration in accounting courses: A Malaysian study , *Asian Review of Accounting*, Vol. 25 Iss. 1 pp. 1-39.
  19. Masoumi, H., Ghoreagh Zandi, H., Pagvand, M., and Qarishian, H. (2016). Explaining the factors affecting the risk of the exclusion of the olympic games from the games and providing solutions (application of the decommissioning decision method). *Journal of Sport Management and Motor Behavior*, Vol. 12, No. 24, Pp. 255-270. (In Persian).
  20. Mohammadi, A., Khalife, M., and Moini, M. (2016). Stock selection using Fuzzy DEMATEL technique and applying the Markov chain process to predict future stock positions. *Financial Engineering and Securities Management*, Vol. 7, No. 26, Pp. 123-142. (In Persian).
- حسابداری کشور به مباحث اخلاقی و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای به شدت نیازمند است. به پژوهشگران نیز توصیه می‌شود برای ترویج اخلاق در محیط حرفه‌ای و دانشگاهی، به تدوین الگوی اخلاق حرفه‌ای خاص در زمینه‌های مختلف حسابداری از جمله حسابداری مدیریت، حسابرسی و حسابرسی داخلی بپردازند.
- منابع**
1. Aghaei, M., and Hesarzadeh, R. (2012). Conceptual modeling of ethics in accounting and auditing of accountants. *Ethics in Science and Technology*, Vol. 7, No. 3, Pp. 52-61. (In Persian).
  2. Ahmadi, N. (2009). Introducing and Criticizing Delphi. Book of the Month, 22: 100- 108. (In Persian).
  3. Alivar, A. (1998). Basic Financial Statements. Tehran: Audit Organization Company Publications. (In Persian).
  4. Alimadad, M. (2010). *Ethics and Ethics of Professional Accountants*. Tehran: Publications of the Audit Organization. (In Persian).
  5. Alleyne, P., Hudaib, M. and Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, Vol. 45, No. 1, Pp 10-23.
  6. Amini, A. (2008). The dynamics of business ethics: A function of culture and time (examples and patterns). *Ethics in Science and Technology*, Vol 3, No. 3-4, Pp. 97-105. (In Persian).
  7. Amiri, A., Hemati, M., and Mobini, M. (2010). Professional ethics; necessity for the organization. *Moral Knowledge*, Vol. 4, Pp. 137-159. (In Persian).
  8. Asgharpour, M. (2010). Group Decision and Game Theory with the Attitude of Research into Operations. Tehran: Tehran University Press. (In Persian).
  9. Barzideh, F., Taghavi Fard, M., and Zamanian, F. (2013). Portfolio selection by DEMATEL and analytic network Process. *Empirical Studies of Financial Accounting*, Vol. 11, No. 39, Pp. 105- 124. (In Persian).
  10. Dabagh, S. (2007). Universalism and particularism in metaethics. *Quarterly Journal of Religious Thought*, 22: Pp. 1 – 20. (In Persian).

- Ethics in Science and Technology*, Accepted and waiting for publication. (In Persian).
27. Rafiee, M., and Kosha, M. (2007). The Consequences of Ethical Management in the Success of Information Age Organizations, Fifth International Management Conference, Tehran, Ariana Research Group. (In Persian).
  28. Seleem, S., El-Awady, A., and El-Assal, A. (2016). Managing performance improvement initiatives using DEMATEL method with application case study. *Production Planning & Control*, Vol. 27, No. 7-8, Pp. 637-649.
  29. Smith, LM. (2003). A fresh look at accounting ethics. *Accounting Horizons*, 17: 47-49.
  30. Svensson, G., Wood, G. (2008). A model of business ethics. *Journal of Business Ethics*, Vol. 77, Pp. 303-322.
  31. Tzeng, G., Chiang, C., and Li, C. (2007). Evaluating intertwined effects in e-learning programs: A novel hybrid MCDM model based on factor analysis and DEMATEL. *Expert Systems with Applications*, Vol. 32, No. 4, Pp. 1028-1044.
  32. 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.
  21. Mohammadpour, A., and Mirzapurbabajan, A. (2014). Analysis of portfolio selection criteria using DEMATEL technique. *Financial Engineering and Securities Management*, No. 23, Pp. 119-132. (In Persian).
  22. Mojtahedzadeh, V., Asnaashari, H., and Robatmeyli, M. (2014). The role of ethics in accounting and accounting education challenges. *Accounting Research*, Vol 4, No. 1, Pp. 157-179. (In Persian).
  23. Moradi, M., Shafie Sardasht, M., and Rahmani, H. (2012). A DEMATLE method for identifying effective factors on investor decisions in acquisition of stocks (Case study: brokers at Mashhad city). *Accounting and Auditing Reviews*, Vol. 20, No. 2, Pp. 87- 108. (In Persian).
  24. Namazi, M., and Ebrahimi, F. (2016). Modeling and identifying effective factors affecting the intention of reporting financial fraudulent by accountant. *Empirical Studies of Financial Accounting*, Vol. 14, No. 19, Pp 1-28. (In Persian).
  25. Namazi, M., Rajabdori, H., and Roosta Maymandy, A. (2017). Investigation of the frequency and content analysis of the articles relating to accounting professional ethics in Iran. *Journal of Accounting Advances*, Vol 9, No. 1, Pp. 157-179. (In Persian).
  26. Namazi, M., Rajabdorri, H., and Rosta Meymandi, A. (2017). Codifying sustainable development pattern of accounting professional ethics. *Journal of*