

مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز
دوره‌ی نهم، شماره‌ی اول، بهار و تابستان ۱۳۹۶، پیاپی ۷۲/۳، صفحه‌های ۱۹۳-۲۲۶
(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران

دکتر محمد نمازی*
دانشگاه شیراز

حسین رجب‌دُری**
دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرعباس

اعظم روستا میمندی***
دانشگاه آزاد اسلامی واحد زاهدشهر

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های منتشرشده‌ی اخلاق حسابداری و مشخص کردن اولویت پژوهشی در ایران زیرمجموعه‌های آن در ایران است. پس از بررسی کمی و دسته‌بندی مقاله‌های منتشرشده، از رویکرد آرشیوی و تحلیل محتوا استفاده شد. یافته‌ها نشان می‌دهد که تعداد مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری منتشرشده در نشریه‌ها 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 (در نشریه‌های حسابداری و مالی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری تنها ۰/۰۵۲۷ و در سایر نشریه‌های حسابداری ۰/۰۱۶۳). یافته‌های آزمون T مستقل جهت مقایسه‌ی تعداد مقاله‌های اخلاق منتشرشده در نشریه‌های پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری با سایر نشریه‌های حسابداری و نشریه‌های غیرحسابداری و مالی، نشان از کمتر بودن تعداد مقاله‌های اخلاق منتشرشده در نشریه‌های وزارت علوم، تحقیقات و فناوری دارد. بررسی محورهای محتوایی مقاله‌های اخلاق حسابداری با آزمون کای‌دو نیز نشان‌دهنده‌ی تفاوت معنادار در محورهای مختلف است. تحلیل محتوا نشان می‌دهد که «مفاهیم اخلاقی» بیشترین و «اخلاق در حسابداری مدیریت» کمترین تعداد مقاله‌ها را به خود اختصاص داده‌اند. همچنین در بین مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی مفاهیم اخلاقی، ۷۱/۴ درصد مربوط به اخلاق هنجاری و ۲۸/۶ درصد مربوط به اخلاق کاربردی است. این یافته‌ها نشان می‌دهند که در ایران تاکنون به پژوهش‌های اخلاق حسابداری بسیار اندک توجه شده است و در آینده باید این عقب‌افتادگی جبران شود.

کلیدواژه‌ها: اخلاق هنجاری حسابداری، اخلاق کاربردی حسابداری، تحلیل محتوا، مقاله‌های اخلاق حسابداری، نشریه‌های حسابداری.

* استاد حسابداری (نویسنده مسئول). Mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

** دانشجوی دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس

*** گروه حسابداری، واحد زاهدشهر

۱. مقدمه

تعداد انتشارات علمی و مقاله‌ها، مهم‌ترین شاخص کمی تولید علم محسوب می‌شود. فعالیت علمی با تولید انتشارات علمی اندازه‌گیری می‌شود و انتشار مقاله‌ها، در واقع محصولی اساسی از کار علمی است. در این میان، تحلیل انتشار مقاله‌ها و کتاب‌های علمی معمول‌ترین شیوه‌ی ارزیابی میزان پژوهش‌های علمی به شمار می‌آید (پاریاد و ملکی، ۱۳۸۷). در هر حوزه‌ای در علوم تخصصی تا موضوعی پژوهش و بررسی نشود، نمی‌توان انتظار گسترش آن را داشت. اخلاق حرفه‌ای حسابداری نیز از این قاعده مستثنا نیست. از طریق انجام پژوهش‌های علمی و انتشار این پژوهش‌ها است که اخلاق در حسابداری ارتقا می‌یابد و دانش علمی گسترده‌تر و عمیق‌تر می‌شود. بدون شک پیشرفت امر اخلاق بدون انتشار یافته‌های تحقیقاتی به دست نمی‌آید. مقاله‌های علمی اخلاق، در حقیقت آخرین یافته‌های علمی و سهم دانشمندان را در پیشرفت دانش نشان می‌دهند و مبنایی را فراهم می‌سازند تا بتوان پیشرفت اخلاق را در زمینه‌های مختلف حسابداری ارزیابی کرد. برای درک میزان و نوع پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه‌ی اخلاق حسابداری نیاز به طبقه‌بندی و تحلیل محتوای عناوین آن‌ها است. تحلیل محتوای تولیدات علمی، طبقه‌بندی موضوعی آن‌ها و شناخت نوع مطالب منتشرشده در نشریه‌های تخصصی برای دسترسی سریع و آسان به اطلاعات، ضروری است (ساعی و همکاران، ۱۳۹۴).

با وجود اهمیت انتشار مقاله‌های علمی، تاکنون مطالعه‌ای در زمینه‌ی محتوای مقاله‌های انتشار یافته‌ی اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران انجام نشده است. لذا پرسش‌های اساسی در این خصوص عبارت‌اند از: پژوهشگران حسابداری در چه حوزه‌هایی از اخلاق حرفه‌ای بیشترین و کمترین تعداد مقاله را ارائه کرده‌اند؟ پیام اصلی پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص اخلاق حرفه‌ای حسابداری چه بوده است و در چه حوزه‌هایی نیاز بیشتری به پژوهش احساس می‌شود؟ هدف اصلی این پژوهش بررسی کمی آرشیوی مطالعات انجام گرفته در حوزه‌ی اخلاق حسابداری و پاسخ به پرسش‌های ذکر شده است تا گرایش‌های پژوهشی پژوهشگران و محتوای مقاله‌های آن‌ها در حوزه‌های مختلف اخلاق حرفه‌ای حسابداری روشن شود و یافته‌های مهم و کاربردهای آن‌ها در حسابداری نیز افشا شود. لذا در مرحله‌ی اول به جمع‌آوری، آرشیو و

شمارش مقاله‌ها پرداخته می‌شود و سپس از تجزیه و تحلیل محتوا برای بررسی یافته‌های مقاله‌ها استفاده می‌شود.

ساختار مقاله به این شرح است: بخش ۲ به مبانی نظری اخلاق حرفه‌ای حسابداری و بخش ۳ به پیشینه‌ی پژوهش داخلی و خارجی در این زمینه اختصاص دارد. بخش ۴ روش پژوهش، تحلیل محتوا و گام‌های آن را توصیف می‌کند و بخش ۵ به ارائه‌ی فرضیه‌ها و بخش ۵ یافته‌های پژوهش را در زیرمجموعه‌های حسابداری گزارش می‌کند. در بخش ۷ نتیجه‌گیری و در بخش ۸ نیز پیشنهادها و محدودیت‌ها بیان شده است.

۲. مبانی نظری پژوهش

اخلاق حرفه‌ای در تفکر سنتی، کم‌وبیش بر نظام ارسطویی استوار بوده است. اخلاق ارسطویی به‌طور کلی به فضیلت یا داشتن رفتار یا عادات خوب و مناسب می‌پردازد. هدف دستیابی به فضیلت هم شاد زیستن است. در واقع، اخلاق همان مطالعه‌ی نظام‌مند نحوه‌ی زیست به بهترین صورت است. امروز پارادایم‌های دیگری نیز کانون توجه است. در حال حاضر بیشتر از پنج نظام عمده‌ی اخلاقی در بیان اخلاق حرفه‌ای استفاده می‌شود. ملاک مقبولیت این پنج پارادایم در میان ده‌ها نظریه و نظام اخلاقی، توانایی آن‌ها در بیان سامانمند فضایل و ردایل اخلاقی، ارائه‌ی نظام سازگار، فراگیر و کاراست. این پنج پارادایم اخلاقی عبارت‌اند از: فایده‌گرایی^۱، وظیفه‌گرایی^۲، عدالت فراگیر^۳، آزادی‌گرایی^۴ و خیرگرایی^۵. چهار پارادایم نخست در واقع اصول راه‌بردی اخلاق را ملاک نهایی می‌انگارند؛ اما در پارادایم پنجم خداوند متعال برترین زیبایی و مشخص‌کننده‌ی ملاک نهایی اخلاق است (امیری و همکاران، ۱۳۸۹).

فایده‌گرایی منطبق با تعریفی از اخلاق است که بر یافته‌ها و فرضیه‌های فردی متمرکز است. بر این اساس اخلاقی بودن یک رفتار بر اساس میزان مطلوبیت آن بیان می‌شود؛ یعنی وقتی منافع یک عمل برای جامعه بیشتر از ضررهای آن باشد، آن عمل اخلاقی است. وظیفه‌گرایی نیز در مقابل منفعت‌گرایی است. بر اساس این دیدگاه هر عمل به نتیجه‌ی آن بستگی نداشته و به نیت شخص تصمیم‌گیرنده، بستگی دارد. در عدالت فراگیر نیز پیشنهاد شده عملی را که موجب افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود، می‌توان درست و عادلانه و

مناسب و بنابراین اخلاقی نامید. در این دیدگاه، همکاری اجتماعی اساس منافع اجتماعی و اقتصادی را فراهم می‌آورد و تلاش فردی کم‌اهمیت و در مواردی نادیده گرفته می‌شود. آزادی‌گرایی نیز بیان می‌دارد که آزادی نخستین نیاز جامعه است. بر این اساس هر عملی که آزادی فردی را نقض کند، غیراخلاقی است، حتی اگر منافع و رفاه بیشتری برای دیگران ایجاد کند (رفیعی و کوشا، ۱۳۸۶: ۶). در پارادایم خیرگرایی اخلاقی که روشنی‌بخش دیگر پارادایم‌های اخلاقی است، تقرب به خدا و کسب رضایت او آرمان اخلاق است و دستیابی به عدالت فراگیر اجتماعی، آزادی، حرمت انسان و بیشترین سود برای بیشترین کسان نیز از اهداف زندگی اجتماعی در چهار ساحت فردی، شغلی، سازمان و جامعه است^۶ (فرامرزی قراملکی، ۱۳۸۴).

هنگامی که موضوع‌های مهمی مانند اخلاق و حسابداری در کنار هم قرار می‌گیرند، نیاز به توجه و دقتی دوچندان می‌یابند. حسابداری در دنیای پیشرفته‌ی اقتصادی امروز حرفه‌ای حیاتی است؛ زیرا سامانه‌ی اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند وجود داشته باشد. یکی از مهم‌ترین نقش‌های حسابداری به‌عنوان رشته‌ای از دانش بشری، ارائه‌ی اطلاعات سودمند مالی و غیرمالی به استفاده‌کنندگان و فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباشران سازمان‌ها و بنگاه‌های عمومی به اشخاص ذی‌نفع است. از این‌رو اطلاعات ارائه‌شده توسط حسابداران باید به گونه‌ی قابل توجهی دارای کیفیت لازم بوده و کارآمد، قابل اتکا، واقعی، بی‌غرضانه و مربوط باشد. برای رسیدن به این هدف حسابداران علاوه بر داشتن مهارت، تجربه و آموزش مستمر، باید از فضیلت‌های اخلاقی مانند درستکاری، واقع‌بینی و صداقت نیز برخوردار بوده و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای انجام دهند (سرلک، ۱۳۸۷). با توجه به ماهیت این رشته و نیاز به اعتماد عمومی، اخلاق در حسابداری ضرورتی غیرقابل انکار است؛ زیرا هر رفتار غیراخلاقی در حسابداران منجر به زیان در نظام‌های اقتصادی می‌شود؛ بنابراین انجمن‌ها و گروه‌های مختلف حسابداری سعی می‌کنند برنامه‌ای از کدها و اخلاق حسابداری برای راهنمایی حسابداران طراحی کنند تا هنگامی که آن‌ها با قضاوت اخلاقی روبه‌رو می‌شوند، بتوانند راه‌کار درست را تشخیص دهند (مله^۷، ۲۰۰۵).

از سوی دیگر، موج رسوایی‌های اخیر حسابداری و مالی شرکت‌های بزرگ دنیا از جمله

انرون^۸ و وردکام^۹، به اعتبار این حرفه صدمه وارد کرد و باعث شد جوامع تجاری بارها خواستار بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه‌ی حسابداری شوند. به دنبال این مشکل‌های بزرگ، شرکت‌ها نیز خواستار به‌کارگیری اخلاق در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی و آموزش اخلاق در دوره‌ی تحصیلات حسابداری شده‌اند (ویزبورد^{۱۰}، ۲۰۰۹). نقش محیط دانشگاهی در ایجاد باورهای اخلاقی در دانشجویان حسابداری نیز نقشی غیرقابل‌انکار است. براکندر^{۱۱} عضو انجمن حسابداران مدیریت آمریکا معتقد است: «دانشگاه‌ها مسئول تأکید بیشتر بر آموزش اخلاق در تصمیم‌گیری هستند؛ اما اغلب آموزش این ارزش‌ها را نادیده می‌گیرند» (به نقل از ثقفی و همکاران، ۱۳۸۹). از این رو اخلاق حسابداری جزء جدایی‌ناپذیر این حرفه محسوب می‌شود که نادیده گرفتن آن زیان‌های غیرقابل‌انکاری را در بر خواهد داشت. در حرفه‌ی حسابداری با توجه به روبه‌رو بودن حسابداران با مسائل مالی، در صورت تخلف و عدم رعایت اخلاق می‌توانند منافع گسترده‌ای کسب کنند که به زیان نظام‌های اقتصادی خواهد بود. نظر به اینکه در هر حرفه متناسب با وظایف و مأموریت‌های محوله انتظارات اخلاقی متفاوتی وجود دارد، در حسابداری نیز کدهای اخلاقی خاص حسابداران، اثبات این مدعا است. لذا انتظارات اخلاقی از یک پزشک، نمی‌تواند الزاماً مشابه انتظارات اخلاقی از یک حسابدار باشد.

۳. پیشینه‌ی پژوهش

حسابداران ایران از دیرباز تحت تأثیر اخلاق فرهنگی و مذهبی بوده‌اند؛ اما اقدام آن‌ها در زمینه‌ی انتشارات علمی و مدون اخلاق حسابداری، در سال‌های اخیر بیشتر صورت پذیرفته است که به‌طور فشرده به شرح آن می‌پردازیم. لازم است بگوییم که پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه‌ی اخلاق حسابداری برخلاف ایران، در سطح بین‌المللی بسیار گسترده و موردتوجه پژوهشگران است و لذا در پیشینه صرفاً به مواردی برای نمونه اشاره شده و سعی شده است که از زمینه‌های مختلف حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، حسابرسی و مدیریت مالی یک پژوهش انتخاب شود و درعین حال هریک از پژوهش‌ها مربوط به سال‌های اخیر باشد.

مدرس و رفیعی (۱۳۸۷) پژوهشی در رابطه با دیدگاه عمومی درباره‌ی رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌سازان و ضمانت اجرایی آن در ایران انجام داده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که

از دیدگاه عموم، حسابرسان نسبتاً به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند هستند، اما با وجود نیاز به اقدامات انضباطی برای جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای، نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی برای آیین رفتار حرفه‌ای وجود ندارد.

اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸) در پژوهشی دریافتند که دیدگاه اخلاقی مدیران مالی و آرمان‌گرایی، بر کیفیت گزارش‌های مالی مؤثر است.

حساس‌یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) به بررسی رابطه‌ی بین حساسیت و قضاوت اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان پرداخته‌اند. داده‌های پژوهش با طرح سناریو و توزیع پرسشنامه بین ۱۵۰ نفر از حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران گردآوری و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش تجزیه و تحلیل واریانس و آزمون مقایسه میانگین بررسی شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهند که حسابرسان ماهر، حساسیت اخلاقی بیشتری نسبت به منافع افراد ذی‌نفع به‌ویژه مدیران دارند و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و نحوه‌ی تعیین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان نیمه ماهر تأثیر دارد.

نیکومرام و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد مؤثر است. در بین ابعاد اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت، ابتدا شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابداران مدیریت، سپس عینیت و بی‌طرفی تأثیر بسزایی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت دارند.

دازه و گرکز (۱۳۹۴) نیز در پژوهشی با عنوان «رابطه‌ی بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی» دریافتند که ارتباط مثبت و معناداری بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر اخلاقی، نیت اخلاقی و تمایل اخلاقی وجود دارد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در مدل بندی تأثیر شدت اخلاقی در گزارشگری موارد درون سازمانی تقلب نیز دریافتند که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیر عینی را تعدیل خواهد کرد، اما تأثیر سازه‌ی دین‌داری را تعدیل نخواهد کرد.

جین سنوک و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۳) در پژوهش خود به دنبال بررسی اثر اخلاق شرکتی بر عملکرد مالی شرکت‌ها بودند. یافته‌ها نشان می‌دهد که اخلاق شرکت از طریق متغیرهای میانجی تعهدات جمعی سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی اثر معناداری بر عملکرد مالی شرکت داشته و افزایش میزان اخلاق شرکتی موجب افزایش عملکرد مالی شرکت می‌شود. شولتز و تران^{۱۳} (۲۰۱۵) نیز در پژوهشی به بررسی ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و سرمایه‌های فکری پرداخته‌اند. جامعه‌ی موردبررسی آنان ۶۴ نفر از حساب‌برسان کشور سوئد بوده‌اند. یافته‌ها نشان‌دهنده رابطه‌ی مثبت و معنادار بین اخلاق حرفه‌ای و سرمایه‌ی فکری است. اسوانبرگ و اوهمان^{۱۴} (۲۰۱۶) در پژوهشی دریافتند حساب‌برسان در مؤسسه‌های برخورداری از فرهنگ‌های اخلاقی قوی‌تر، تصمیم‌های واقعی‌تری را از لحاظ عدم پذیرش مواضع و جایگاه‌های ترجیحی حسابداری در میان مراجعان می‌گیرند در مقایسه با آنچه حساب‌برسان در مؤسسه‌های حسابداری با فرهنگ‌های اخلاقی ضعیف‌تر انجام می‌دهند. اگرچه این مطالعات اطلاعات ما را در برخی از موارد خاص مربوط به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری ایران ارتقا بخشیده‌اند، اما مطالب آن‌ها به‌صورت پراکنده بوده و اطلاعات مربوط به اخلاق حرفه‌ای حسابداری ایران به‌صورت کلان، گسترده و یک‌جا بررسی نشده است. افزون بر این تاکنون هیچ‌گونه پژوهش تجربی همه‌جانبه‌ی مربوط به تعداد و محتوای مقاله‌های مربوط به اخلاق حسابداری منتشرشده در مجلات صورت نگرفته و لذا سهم نشریه‌های پژوهشی کشور و موضوع‌های مهم در گسترش و توسعه‌ی اخلاق حرفه‌ای حسابداری نیز مشخص نشده است؛ لذا هدف اصلی این پژوهش بررسی جایگاه، محتوا و اخلاق حرفه‌ای حسابداری از منظر اولویت‌های پژوهشی پژوهشگران است.

۴. روش پژوهش

این پژوهش به بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران می‌پردازد؛ بنابراین از نظر استفاده از یافته‌ها، کاربردی و از نظر نوع روش پژوهش، ترکیبی از روش کیفی و کمی است. این مطالعه ابتدا از روش تحلیل محتوا استفاده

می‌کند تا با استفاده از منابع آرشیوی داده‌های لازم برای اجرای مطالعه‌ی توصیفی را فراهم سازد؛ سپس مبانی پژوهش کمی و آزمون فرضیه‌ها را دنبال می‌کند.

برای اینکه جایگاه اخلاق حرفه‌ای حسابداری در اولویت‌های پژوهشی پژوهشگران، بررسی شود به دنبال پژوهش‌های نمازی و ناظمی (۱۳۸۴) و ساعی و همکاران (۱۳۹۴) از روش تحلیل محتوای کمی استفاده شد و تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق حسابداری از ابتدای زمان انتشار هر نشریه، نسبت به کل مقاله‌های منتشره تا پایان شهریور ۱۳۹۴ مقایسه شد. برای این منظور به سایت تک‌تک نشریه‌های حسابداری و مالی به منظور بررسی و شناسایی مقاله‌هایی که بتوان آن‌ها را در گروه مقاله‌های اخلاقی برشمرد، مراجعه شد و مقاله‌های منتشرشده‌ای که در طول سال‌های انتشار نشریه‌ها در عنوان آن‌ها از کلمه‌ی «اخلاق» استفاده‌شده، در لیست مقاله‌های اخلاقی آن نشریه گنجانده شد. دلیل اصلی این امر آن است که عنوان مقاله، مفهوم و مسیر اصلی مقاله را نشان می‌دهد و باید به‌طور خلاصه، مضمون اصلی پژوهش را نیز نشان دهد. عنوان مقاله باید کوتاه و گویا و تنها بیانگر متغیرهای اصلی پژوهش باشد (سیف، ۱۳۷۵، ص ۱۲). باین وجود، با مراجعه به سایت نشریه‌های تخصصی حسابداری، تنها مقاله‌هایی انتخاب شدند که در عنوان آن‌ها از کلمه‌ی «اخلاق» استفاده‌شده و به بررسی اخلاق حرفه‌ای حسابداری پرداخته‌اند و اخلاق جزو متغیرهای اصلی پژوهش بوده است. مقاله‌هایی که تنها در بخشی از آن به بررسی اخلاق حرفه‌ای پرداخته‌شده است در تعداد مقاله‌های اخلاقی آن نشریه بررسی نشد؛ زیرا این پژوهش صرفاً به بررسی مقاله‌هایی می‌پردازد که اخلاق حرفه‌ای حسابداری را به‌عنوان متغیرهای اصلی در نظر گرفته‌اند و هدف اصلی آن اخلاق حرفه‌ای حسابداری بوده. افزون بر این، استخراج ضمنی مطالب منتشرشده در زمینه‌ی اخلاق دشوار بوده و تا حدی حالت ذهنی و غیرقابل‌دفاع پیدا می‌کند. در ادامه برای بررسی، نشریه‌ها به سه دسته تقسیم شدند. دسته‌ی اول نشریه‌های حسابداری که اسامی آن‌ها در لیست منتشرشده‌ی سایت نشریات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری^{۱۵} دیده می‌شود و دسته‌ی دوم سایر نشریه‌های حسابداری (دارای مجوز از وزارت ارشاد و غیره) که به انتشار مقاله‌های حرفه‌ای حسابداری پرداخته‌اند. دسته‌ی سوم سایر نشریه‌های غیر حسابداری که به انتشار مقاله‌ی مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری پرداخته‌اند. مقاله‌های این دسته با جستجو در سایت‌هایی نظیر موتور

جستجوگر گوگل^{۱۶}، انسانی^{۱۷}، جهاد دانشگاهی^{۱۸} و نورمگز^{۱۹} یافت شده‌اند.

پس از بررسی کمی تعداد مقاله‌ها از رویکرد تحلیل محتوای کیفی برای بررسی عناوین آن‌ها استفاده شد. کریپندورف^{۲۰} تحلیل محتوا را تکنیکی پژوهشی معرفی می‌کند که به‌منظور استنباط تکرارپذیر و معتبر از داده‌ها در مورد متن آن‌ها به کار می‌رود. او هدف این تحلیل را همانند سایر تکنیک‌های پژوهشی فراهم آوردن شناخت، بینش نو، تصویر واقعیت و راهنمای عمل می‌داند (کریپندورف، ۱۳۷۸: ۲۵). هنگامی که موضوع کار از اطلاعات ارزشمندی تهیه شده باشد، روش تحلیل محتوا بهتر از هر روش پژوهش دیگری اجازه می‌دهد دقت عمل روش شناختی و ژرف‌نگری که آسان به دست نمی‌آید، به شیوه‌ی هماهنگی برآورد شود (رضوانی، ۱۳۸۹).

در این پژوهش با پیروی از مراحل مشخص‌شده‌ی تحلیل محتوا توسط نئوندورف^{۲۱}

(۲۰۰۲)، گام‌های زیر دنبال شد:

۱. تعیین محتوا و علت انتخاب آن: در این مرحله با توجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و عدم وجود طبقه‌بندی و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با آن، هدف طبقه‌بندی و تحلیل محتوای پژوهش‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در نظر گرفته شد؛
۲. تصمیم‌گیری در مورد مفهوم‌سازی: این پژوهش باهدف طبقه‌بندی و تحلیل محتوای مقاله‌های انتشاریافته مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری ایران صورت پذیرفت؛
۳. تعیین واحد گردآوری داده‌ها، سطح اندازه‌گیری و نمونه‌گیری: گردآوری اطلاعات از مقاله‌های منتشرشده مرتبط با اخلاق حرفه‌ای در نشریه‌های حسابداری و مالی منتشرشده از ابتدای انتشار هر نشریه تا پایان شهریور ۱۳۹۴ صورت گرفت. همچنین برای افزایش دقت، قابلیت اتکا و اعتماد بیشتر به یافته‌های حاصل از پژوهش و کاهش خطر نمونه‌گیری، تمام شماره‌های نشریه‌های حسابداری و مالی بررسی شد؛ بنابراین هیچ‌گونه نمونه‌گیری به عمل نیامد؛
۴. کدگذاری توسط دو کدگذار: در این مرحله مقاله‌های مرتبط با حسابداری و مالی که در عنوان آن از کلمه‌ی «اخلاق» استفاده شده است، توسط دو نفر کدگذاری شد و به‌صورت مستقل تحلیل شد تا روایی پژوهش افزایش‌یافته و تحلیل محتوای مقاله‌ها تنها مبتنی بر

قضایات‌های یک فرد نباشد؛

۵. تهیه‌ی نگاره و الگوی نهایی طرح: پس از استخراج مقاله‌های مرتبط با اخلاق حسابداری و مالی توسط دو نفر کدگذار، برای استفاده‌ی بهینه از نتایج، یافته‌ها به صورت نگاره ارائه شد.

۵. فرضیه‌ها

با توجه به مطالب مطرح‌شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شوند:

فرضیه‌ی اول: میانگین تعداد مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی اخلاق حسابداری در مجلات «علمی پژوهشی» وزارت علوم تحقیقات و فناوری، کمتر از میانگین تعداد مقاله‌های منتشرشده در سایر نشریه‌های حسابداری و مالی است؛

فرضیه‌ی دوم: میانگین تعداد مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی اخلاق حسابداری در مجلات «علمی پژوهشی» وزارت علوم تحقیقات و فناوری، کمتر از میانگین تعداد مقاله‌های منتشرشده در سایر نشریه‌های غیر حسابداری و مالی است؛

فرضیه‌ی سوم: بین تعداد مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌های مختلف محتوای اخلاق حسابداری، تفاوت معناداری وجود دارد.

۶. یافته‌ها

نشریه‌های حسابداری و مالی موجود در سایت نشریات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری

نگاره ۱ تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در نشریه‌های علمی پژوهشی و همچنین علمی ترویجی مورد تأیید وزارت علوم، تحقیقات و فناوری تا انتهای شهریور ۱۳۹۴ را به ترتیب بیشترین فراوانی انتشار نشان می‌دهد.

نگاره ۱. تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای در نشریه‌های مورد تأیید وزارت علوم،

تحقیقات و فناوری به ترتیب تعداد انتشار مقاله‌ها

ردیف	عنوان نشریه	صاحب امتیاز	رتبه‌ی نشریه	سال شروع به کار	تعداد شماره‌های منتشر شده	تعداد مقاله‌های منتشر شده	تعداد مقاله‌های اخلاقی منتشر شده	درصد تشکیل دهنده‌ی مقاله‌های اخلاق
۱	حسابداری مدیریت ^{۲۲}	دانشگاه آزاد اسلامی	پژوهشی	۱۳۸۷	۲۷	۲۰۱	۶	۰/۰۲۹
۲	دانش حسابداری ^{۲۳}	دیوان محاسبات کشور	پژوهشی	۱۳۸۰	۴۹	۳۷۳	۳	۰/۰۰۸۰
۳	حسابداری مالی ^{۲۴}	دانشگاه آزاد اسلامی	پژوهشی	۱۳۸۸	۲۵	۱۵۱	۳	۰/۰۱۹
۴	دانش حسابداری ^{۲۵}	دانشگاه باهنر کرمان	پژوهشی	۱۳۸۹	۲۱	۱۵۴	۲	۰/۰۱۲
۵	پژوهش‌های تجربی حسابداری ^{۲۶}	دانشگاه الزهرا (س)	پژوهشی	۱۳۹۰	۱۳	۱۱۲	۲	۰/۰۱۷
۶	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ^{۲۷}	دانشگاه تهران	پژوهشی	۱۳۷۱	۶۵	۳۲۶	۱	۰/۰۰۳۰
۷	تحقیقات مالی ^{۲۸}	دانشگاه تهران	پژوهشی	۱۳۷۲	۳۸	۲۶۶	۱	۰/۰۰۳۷
۸	تحقیقات حسابداری و حسابرسی ^{۲۹}	انجمن حسابداری ایران	پژوهشی	۱۳۸۸	۲۶	۲۳۶	۱	۰/۰۰۴۲
۹	دانش حسابداری مالی ^{۳۰}	دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)	پژوهشی	۱۳۹۰	۱۱	۷۷	۱	۰/۰۱۲
۱۰	مطالعات تجربی حسابداری مالی ^{۳۱}	دانشگاه علامه طباطبایی (ره)	پژوهشی	۱۳۸۲	۴۴	۲۵۳	۰	۰
۱۱	بورس اوراق بهادار ^{۳۲}	سازمان بورس اوراق بهادار تهران	پژوهشی	۱۳۸۷	۲۹	۲۲۱	۰	۰
۱۲	دانش مالی تحلیل اوراق بهادار ^{۳۳}	دانشگاه آزاد اسلامی	پژوهشی	۱۳۸۷	۲۶	۲۱۱	۰	۰
۱۳	پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ^{۳۴}	دانشگاه آزاد اسلامی	پژوهشی	۱۳۸۸	۲۶	۲۰۷	۰	۰

ردیف	عنوان نشریه	صاحب امتیاز	رتبه‌ی نشریه	سال شروع به کار	تعداد شماره‌های منتشر شده	تعداد مقاله‌های منتشر شده	تعداد مقاله‌های اخلاقی منتشر شده	درصد تشکیل دهنده‌ی مقاله‌های اخلاق
۱۴	پژوهش‌های حسابداری مالی ^{۳۵}	دانشگاه اصفهان	پژوهشی	۱۳۸۸	۲۲	۱۸۱	۰	۰
۱۵	پیشرفت‌های حسابداری ^{۳۶}	دانشگاه شیراز	پژوهشی	۱۳۸۸	۱۲+۲ ^{۳۷}	۱۲۵	۰	۰
۱۶	مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار ^{۳۸}	دانشگاه آزاد اسلامی	پژوهشی	۱۳۸۹	۲۳	۱۷۰	۰	۰
۱۷	چشم‌انداز مدیریت مالی و حسابداری ^{۳۹}	دانشگاه شهید بهشتی	پژوهشی	۱۳۹۰	۷	۴۸	۰	۰
۱۸	تحقیقات مالی اسلامی ^{۴۰}	دانشگاه امام صادق (ع)	پژوهشی	۱۳۹۰	۷	۴۵	۰	۰
۱۹	دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت ^{۴۱}	انجمن حسابداری مدیریت	پژوهشی	۱۳۹۱	۱۴	۱۳۲	۰	۰
۲۰	مطالعات حسابداری و حسابرسی ^{۴۲}	انجمن حسابداری ایران	ترویجی	۱۳۹۱	۱۴	۱۰۰	۰	۰
۲۱	دانش سرمایه‌گذاری ^{۴۳}	انجمن مهندسی مالی ایران	پژوهشی	۱۳۹۱	۱۴	۱۴۶	۰	۰
۲۲	مدیریت دارایی و تأمین مالی ^{۴۴}	دانشگاه اصفهان	پژوهشی	۱۳۹۲	۸	۵۹	۰	۰
جمع کل					۵۲۳	۳۷۹۴	۲۰	۰/۰۰۵۲۷

طبق مشاهدات فوق، تنها ۰/۰۰۵۲۷ از مقاله‌های منتشر شده در نشریه‌های حسابداری و مالی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری به اخلاق حرفه‌ای اختصاص داشته است.

سایر نشریه‌های حسابداری و مالی^{۴۵}

نگاره ۲ تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری و مالی را در سایر نشریه‌ها تا انتهای شهریور ۱۳۹۴ به ترتیب فراوانی انتشار نشان می‌دهد.

نگاره ۲. تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در سایر نشریه‌های حسابداری و مالی

ردیف	عنوان نشریه	صاحب امتیاز	رتبه‌ی نشریه	سال شروع به کار	تعداد شماره‌های منتشر شده	تعداد مقاله‌های منتشر شده	درصد تشکیل دهنده‌ی مقاله‌های اخلاق
۱	حسابدار	انجمن حسابداران خبره ایران	-	۱۳۶۳	۲۸۱	۱۶۷۱	۲۲
۲	حسابرس	سازمان حسابرسی	-	۱۳۷۸	۷۷	۴۶۱۰۱۴	۲۰
۳	حسابدار رسمی	جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران	-	۱۳۸۳	۴۱	۵۳۳	۱۴
۴	دانش و پژوهش حسابداری	انجمن حسابداری ایران	-	۱۳۸۴	۴۱	۲۲۹	۲
۵	پژوهش حسابداری ^{۴۷}	دانشگاه الزهرا	-	۱۳۹۰	۱۴	۱۲۱	۲
۶	نظریه نوین حسابداری ^{۴۸}	مرکز آموزش عالی رجا قزوین	-	۱۳۹۰	۱۳	۸۱	۲
۷	حسابداری سلامت ^{۴۹}	دانشگاه علوم پزشکی شیراز	پژوهشی	۱۳۹۱	۱۱	۶۱	۲
۸	پژوهش‌های مدیریت و حسابداری ^{۵۰}	علی خوزین	-	۱۳۹۳	۱۰	۴۰	۲
۹	حسابرسی: نظریه و عمل ^{۵۱} (الکترونیکی)	انجمن حسابرسان داخلی ایران	-	۱۳۹۳	۲	۱۶	۱
۱۰	International Journal of Management, Accounting and Economics (الکترونیکی)	بهزاد حسن‌نژاد کاشانی	-	۲۰۱۴	۱۳	۱۱۲	۱
۱۲	پژوهش‌های پولی بانکی ^{۵۲}	بانک مرکزی	پژوهشی	۱۳۸۸	۲۱	۱۴۲	۰
۱۴	پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی ^{۵۳}	سازمان حسابرسی	-	۱۳۹۱	۳	۲۱	۰
۱۵	حسابرسان داخلی ^{۵۴} (الکترونیکی)	انجمن حسابرسان داخلی ایران	-	۱۳۹۳	۷	۶۲	۰

ردیف	عنوان نشریه	صاحب امتیاز	رتبه‌ی نشریه	سال شروع به کار	تعداد شماره‌های منتشر شده	تعداد مقاله‌های منتشر شده	تعداد مقاله‌های اخلاقی منتشر شده	درصد تشکیل دهنده‌ی مقاله‌های اخلاقی
۱۶	پژوهش‌های نوین در حسابداری ^{۵۵}	دانشگاه پیام نور	ترویجی	۱۳۹۳	۲	۱۲	۰	۰
۱۷	حسابداری و حسابرسی دولتی ^{۵۶}	دانشگاه پیام نور	-	۱۳۹۳	۲	۷	۰	۰
۱۸	حسابرسی فناوری اطلاعات	سید محسن هاشمی	-	۱۳۹۳	۲	۶	۰	۰
۱۹	بررسی‌های حسابداری ^{۵۷}	دانشگاه شهید چمران اهواز	-	۱۳۹۳	۳	۱۹	۰	۰
۲۰	مطالعات مالی و بانکداری اسلامی	موسسه آموزش عالی بانکداری	-	۱۳۹۴	۱	۷	۰	۰
۲۱	چشم‌انداز حسابداری و حسابرسی ^{۵۸}	دانشگاه سیستان و بلوچستان	-	۰	۰	۰	۰	۰
۲۲	سیستم اطلاعاتی حسابداری ^{۵۹}	دانشگاه فردوسی مشهد	-	۰	۰	۰	۰	۰
۲۳	دستاوردهای حسابداری ارزشی و رفتاری ^{۶۱}	دانشگاه خوارزمی	-	۰	۰	۰	۰	۰
۲۴	مطالعات مدیریت و حسابداری	نادر رضایی	-	۰	۰	۰	۰	۰
جمع کل								
۰/۰۱۶۳	۶۸	۴۱۶۰	۵۳۰					

بر اساس مشاهدات بالا، تنها ۰/۰۱۶۳ از مقاله‌های منتشر شده در سایر نشریه‌های حسابداری، به اخلاق حرفه‌ای حسابداری اختصاص دارد. البته باید یادآوری کرد که نشریه‌های ردیف ۲۱ تا ۲۴ در دوره‌ی زمانی پژوهش هیچ شماره‌ای منتشر نکرده‌اند.

مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری و مالی در نشریه‌های غیر حسابداری و مالی

بررسی مطالعه نشان داد که نشریه‌ی «اخلاق در علوم و فناوری» وابسته به انجمن ایرانی اخلاق در علوم و فناوری که با رتبه‌ی پژوهشی منتشر می‌شود و به انتشار مقاله‌های تخصصی اخلاق حرفه‌ای می‌پردازد، به انتشار ۱۷ مقاله‌ی مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری و مالی پرداخته است. دو مقاله نیز در نشریه‌ی مدیریت فرهنگی، یک مقاله در ماهنامه‌ی تدبیر، یک

مقاله در نشریه‌ی علوم مدیریت ایران و یک مقاله نیز در نشریه‌ی منابع انسانی منتشر شده است. با وجود این می‌توان دریافت که تعداد مقاله‌های منتشر شده در زمینه‌ی اخلاق حسابداری ۱۱۰ است. نگاره ۳ تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری و مالی منتشر شده در نشریه‌ها را به ترتیب فراوانی نشان می‌دهد.

نگاره ۳. تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری و مالی منتشر شده در کل

نشریه‌ها

ردیف	عنوان نشریه‌ها	تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق	درصد تشکیل‌دهنده‌ی هر گروه
۱	نشریه‌های موجود در بخش حسابداری و مالی سایت نشریات وزارت علوم، تحقیقات و فناوری	۲۰	۰/۱۸۱۸
۲	سایر نشریه‌های حسابداری و مالی	۶۸	۰/۶۱۸۲
۳	نشریه‌های غیر حسابداری و مالی	۲۲	۰/۲۰
	جمع کل	۱۱۰	۱۰۰

آزمون فرضیه‌ها: برای انجام آزمون فرضیه‌ها ابتدا باید نرمال بودن داده‌ها سنجیده شود. برای این منظور با توجه به کم بودن تعداد داده‌ها از آزمون کلموگوروف-اسمیرنوف^{۶۲} استفاده شد.

نگاره ۴. بررسی نرمال بودن میزان مقاله‌های منتشر شده اخلاق در هر گروه از نشریه‌ها

معناداری	Z	انحراف معیار	میانگین	یافته‌ها
۰/۹۵۶	۰/۴۹۸	۰/۰۸۵۹	۰/۰۱۲۰	نشریه‌های پژوهشی وزارت علوم
۰/۸۱۲	۰/۶۳۷	۰/۰۱۷۷۹	۰/۰۲۶۱	سایر نشریه‌های حسابداری و مالی
۰/۳۶۲	۰/۹۲۳	۰/۰۲۶۴۰	۰/۰۱۷۱	نشریه‌های غیر حسابداری و مالی
۰	۰	۰	۰	نشریه‌های ترویجی وزارت علوم
۰/۷۵۴	۰/۶۷۴	۰/۱۶۵۶۹	۰/۱۹۳۹	محتوای مقاله‌ها

نگاره ۴ نشان می‌دهد که معناداری متغیرهای نشریه‌های پژوهشی وزارت علوم، سایر نشریه‌ها، نشریه‌های غیر حسابداری و مالی و محتوای مقاله‌ها (در رابطه با محتوای مقاله‌ها در

بخش ۶-۵ و نگاره ۷ به تفصیل مطالب لازم بیان شده است) بالاتر از ۰/۰۵ است و بنابراین دارای توزیع نرمال هستند و لذا می‌توان از آزمون‌های پارامتریک برای آن‌ها استفاده کرد. همچنین با توجه به اینکه تنها نشریه حسابداری و مالی علمی ترویجی مورد تأیید وزارت علوم، تحقیقات و فناوری به انتشار مقاله‌ی مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری پرداخته است؛ لذا ستون مربوط به آن صفر است.

فرضیه ی اول: برای آزمون فرضیه ی اول پژوهش از آزمون **T** مستقل استفاده شد که یافته‌های آن در نگاره ۵ قابل مشاهده است.

نگاره ۵. یافته‌های آزمون T مستقل فرضیه‌ی اول پژوهش

متغیر	آزمون لئون		t	معناداری	انحراف معیار	فاصله‌ی اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف	
	F	معناداری				کمینه	بیشینه
واریانس برابر	۲/۸۶۳	۰/۱۰۹	-۲/۱۵۴	۰/۰۴۶	۰/۰۰۶۵۳	-۰/۰۲۸۷۶	-۰/۰۰۰۲۹
واریانس نابرابر	-	-	-۲/۲۲۹	۰/۰۴۴	۰/۰۰۶۳۱	-۰/۰۲۷۶۸	-۰/۰۰۰۴۶

همان‌طور که در نگاره ۵ مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون لئون معادل ۰/۱۰۹ است که از مقدار خطای ۰/۰۵ بزرگ‌تر است؛ لذا فرضیه‌ی پژوهش باید بر اساس یافته‌های سطر اول نتیجه‌گیری شود، زیرا اگر مقدار آزمون لئون نشان دهد که دو گروه دارای واریانس غیرمساوی هستند (مقدار احتمال کمتر از ۰/۰۵ باشد) در این صورت باید مقدار t را برای واریانس‌های غیربرابر استفاده کرد و از یافته‌های سطر دوم بهره‌برداری نمود (کلانتری، ۱۳۸۵). همچنین سطح معناداری نشان داد که با توجه به کمتر بودن آن از ۰/۰۵، فرضیه‌ی پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار در تعداد مقاله‌های اخلاق در نشریه‌های پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و سایر نشریه‌ها تأیید می‌شود.

یافته‌های نگاره ۵، تفاوت معنادار بین تعداد دو گروه را تأیید می‌کند. یافته‌های نگاره ۴ نیز نشان می‌دهد که میانگین تعداد مقاله‌های اخلاق منتشر شده در نشریه‌های پژوهشی وزارت

علوم، تحقیقات و فناوری کمتر از سایر نشریه‌ها است؛ لذا فرضیه‌ی اول تأیید نمی‌شود.
فرضیه‌ی دوم: برای آزمون فرضیه‌ی دوم پژوهش نیز از آزمون T مستقل استفاده شد که یافته‌های آن در نگاره ۶ مشاهده می‌شود.

نگاره ۶. یافته‌های آزمون T مستقل فرضیه‌ی دوم پژوهش

متغیر	آزمون یون		t	معناداری	انحراف معیار	فاصله‌ی اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف	
	F	معناداری				کمینه	بیشینه
واریانس برابر	۴/۶۶۰	۰/۰۵۲	-۱/۹۴۲	۰/۰۰۸	۰/۰۰۹۳۶	-۰/۰۲۵۴۶	-۰/۰۱۵۳۲
واریانس نابرابر	-	-	-۱/۷۱۷	۰/۰۲۳	۰/۰۱۲۱۵	-۰/۰۳۷۴۴	-۰/۰۲۷۲۹

همان‌طور که در نگاره ۶ مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون یون معادل ۰/۰۵۲ است که از مقدار خطای ۰/۰۵ بزرگ‌تر است؛ لذا فرضیه‌ی پژوهش باید بر اساس یافته‌های سطر اول نتیجه‌گیری شود. همچنین سطح معناداری نشان داد که با توجه به کمتر بودن آن از ۰/۰۵، فرضیه‌ی پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار در تعداد مقاله‌های اخلاق در نشریه‌های پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و سایر نشریه‌های حسابداری و مالی تأیید می‌شود. یافته‌های نگاره ۴ نیز نشان می‌دهد که میانگین تعداد مقاله‌های اخلاق منتشرشده در نشریه‌های پژوهشی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری کمتر از سایر نشریه‌های حسابداری و مالی است؛ لذا فرضیه‌ی دوم نیز تأیید می‌شود.

تحلیل محتوای مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری و مالی

برای بررسی پیام‌های اصلی پژوهش‌ها، با توجه به چارچوب «تحلیل محتوا» (کریپندروف، ۱۳۷۸) و بر اساس رویکرد توصیفی، مطالعه‌های مربوط برحسب مشابهت موضوع‌ها و محتوای آن‌ها در طبقات همگن قرار گرفته و به ۶ دسته‌ی عمده طبقه‌بندی شد. برای این منظور به روش تحلیل‌شده‌ی نمازی و ناظمی (۱۳۸۴) و ساعی و همکاران (۱۳۹۴) نیز توجه شده و از آن

استفاده شد. با توجه به موارد ذکر شده، مقاله‌های مورد بررسی در شش طبقه به صورت زیر کدبندی و دسته‌بندی شدند:

۱. ضرورت و اهمیت اخلاق؛ ۲. آموزش اخلاق؛ ۳. اخلاق در حسابداری؛ ۴. اخلاق در حسابداری مالی؛ ۵. اخلاق در مدیریت مالی و ۶. اخلاق در حسابداری مدیریت. نگاره ۷ تعداد و درصد تشکیل دهنده‌ی محورهای محتوایی مقاله‌های اخلاق در حسابداری و مالی را برحسب فراوانی به ترتیب نشان می‌دهد.

نگاره ۷. تعداد و درصد تشکیل دهنده محورهای محتوایی مقاله‌های اخلاق در حسابداری

ردیف	محور مقاله‌ها	تعداد مقاله منتشره	درصد
۱	مفاهیم اخلاقی	۵۶	۰/۵۰۹۰
۲	اخلاق در حسابداری	۲۴	۰/۲۱۸۱
۳	آموزش اخلاق	۱۲	۰/۱۰۹۰
۴	اخلاق در مدیریت مالی	۱۰	۰/۰۹۰۹
۵	اخلاق در حسابداری مالی	۶	۰/۰۵۴۵
۶	اخلاق در حسابداری مدیریت	۲	۰/۱۸۱۸
	جمع کل	۱۱۰	٪۱۰۰

آزمون فرضیه‌ی سوم: برای آزمون فرضیه‌ی سوم پژوهش، از آزمون کای دو (χ^2)

استفاده شد که یافته‌های آن در نگاره ۸ مشاهده می‌شود.

نگاره ۸. یافته‌های آزمون کای دو فرضیه‌ی سوم پژوهش

یافته‌ها	محتوای مقاله‌های اخلاق حسابداری
کای اسکوئر	۴۹/۰۰۰
درجه آزادی	۵
P	۰/۰۲۱

نگاره شماره ۸، نشان می‌دهد که سطح معناداری آزمون معادل ۰/۰۰۲۱ است که از مقدار خطای ۰/۰۵ کوچک تر است؛ لذا فرض صفر مبنی بر اینکه بین تعداد مقاله‌های منتشر شده

درزمینه‌ی محورهای محتوایی مقاله‌های اخلاق در حسابداری تفاوت معناداری وجود ندارد، رد شده و فرضیه‌ی مقابل مبنی بر وجود تفاوت معنادار پذیرفته می‌شود. در ادامه نیز هر یک از گروه‌های شش‌گانه‌ی محورهای مختلف اخلاق حسابداری، تشریح می‌شود.

مفاهیم اخلاقی: بیشترین مقاله‌های منتشرشده مربوط به اخلاق حسابداری، درزمینه‌ی «مفاهیم اخلاقی» است. در گروه مفاهیم اخلاقی مقاله‌هایی قرار دارند که درباره‌ی موضوع‌هایی مانند ضرورت و اهمیت اخلاق، بررسی وضعیت اخلاق در جامعه‌ی حسابداری و مالی و ارائه‌ی راه‌کارهای تئوری و عملی درباره‌ی گسترش اخلاق و موارد مشابه است. در این میان می‌توان به مقاله‌هایی مانند «سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری» (جباری و رحمانی، ۱۳۸۹)، «اخلاق حرفه‌ای: آیین رفتار حرفه‌ای: زیربنای شکل‌های حرفه‌ای» (بستانیان، ۱۳۹۰)، «پایبندی به اخلاق حرفه‌ای ضامن پایداری حرفه حسابداری» (پوریان‌سب، ۱۳۹۱) اشاره کرد. گروه مفاهیم اخلاقی به دو زیرمجموعه‌ی «اخلاق هنجاری» و «اخلاق کاربردی» تقسیم می‌شود. معیارهای ارزش اخلاقی، توسط اخلاق هنجاری ارائه می‌شوند. همچنین اخلاق کاربردی، به معنای کاربرد مبنای و معیارهای اخلاقی است. وظیفه‌ی اخلاق کاربردی این است که مبنای و معیارهای اخلاق هنجاری را در عمل به کار گیرد (شریفی، ۱۳۹۰). در قسمت اخلاق هنجاری مقاله‌هایی وجود دارد که بیشتر به جنبه‌ی نظری و هنجاری اخلاق پرداخته‌اند. در گروه اخلاق کاربردی عموماً مقاله‌هایی وجود دارند که به نحوی تلاش کرده‌اند از فضای نظریه‌پردازی خارج‌شده، وضعیت موجود را بررسی کرده و به ارائه‌ی راه‌کار بپردازند و در کل به سمت کاربردی و عملی کردن نظریه‌ها گام بردارند. برای نمونه می‌توان به تلاش‌هایی برای افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای در حسابداری اشاره کرد. در گروه مفاهیم اخلاقی، اهمیت و ضرورت کدهایی مانند صداقت و درستکاری که برای یک حسابدار لازم است، ذکرشده و در گروه اخلاق کاربردی، راه‌کارهای عملی افزایش سطح اخلاق هنجاری (برای نمونه صداقت و درستکاری) بیان شده است. نگاره ۹ تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌ی مرتبط با مفاهیم اخلاقی را به ترتیب فراوانی نشان می‌دهد.

نگاره ۹. تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده مقاله‌ی مرتبط با مفاهیم اخلاقی

ردیف	زیرمجموعه	محتوای اصلی	تعداد کل مقاله‌های منتشرشده	نشریه‌ی منتشرکننده	تعداد مقاله
۱	اخلاق هنجاری	کدهای اخلاقی لازم‌الاجرا توسط حسابداران مانند صداقت، درستکاری، بی‌طرفی و ...	۴۰	حسابدار	۱۴
				حسابدار رسمی	۹
				حسابرس	۹
				دانش و پژوهش حسابداری	۲
				حسابداری مدیریت	۱
				دانش حسابداری	۱
				پژوهش حسابداری	۱
				اخلاق در علوم و فناوری	۱
				منابع انسانی	۱
				تدبیر	۱
				International Journal of Management, Accounting and Economics	۱
۲	اخلاق کاربردی	چگونگی اجرایی کردن کدهای اخلاقی لازم‌الاجرا توسط حسابداران	۱۶	حسابرس	۴
				اخلاق در علوم و فناوری	۳
				حسابدار	۲
				حسابدار رسمی	۲
				پژوهش‌های مدیریت و حسابداری	۲
				حسابداری مدیریت	۱
				دانش حسابداری	۱
				تحقیقات مالی	۱
				جمع کل	

اخلاق در حسابداری: دومین فراوانی مربوط به تعداد مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی

اخلاق در حسابداری است. در این مورد نیز مقاله‌هایی مانند «تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل» (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲)، «بررسی گزیده‌ی عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران» (سلطان پناه و طالب نیا، ۱۳۹۲) و «عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران» (فروغی و همکاران، ۱۳۹۳)

انتشار یافته است. این مقاله‌ها بر وظایف حسابرسان در زمینه‌ی اعتباربخشی صورت‌های مالی تأکید کرده‌اند. با توجه به اینکه حسابرسان وظیفه‌ی اعتباربخشی به صورت‌های مالی را بر عهده دارند، وجود اخلاق در این موضوع اهمیت فوق‌العاده‌ای دارد؛ زیرا اگر حسابرسان به وظایف خود عمل نکنند و اعتماد عمومی به صورت‌های مالی در جامعه از بین برود، سیستم‌هایی از قبیل، بورس اوراق بهادار، نظام‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی به شدت آسیب خواهند دید. لذا مقاله‌های اخلاق در حسابرسی بیشتر به بررسی ضرورت و اهمیت اخلاق برای جلب اعتماد عمومی و افزایش کیفیت کار حسابرسی پرداخته‌اند. این مقاله‌ها نیز مانند مفاهیم اخلاقی، به دو زیرگروه اخلاق هنجاری و اخلاق کاربردی تقسیم شده است. اخلاق هنجاری در حسابرسی شامل موضوع‌هایی مانند استقلال و درستکاری است که وجود آن برای حسابرس لازم است. اخلاق کاربردی برای نمونه به مواردی مانند رعایت اخلاق در عمل از قبیل راه کارهای افزایش استقلال و جلوگیری از کاهش سطح استقلال حسابرس، اشاره دارد. نگاره ۱۰ تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌ی مرتبط با مفاهیم اخلاق در حسابرسی را به ترتیب فراوانی نشان می‌دهد. در اینجا برخلاف مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی مفاهیم اخلاقی، مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی اخلاق کاربردی در حدود سه برابر مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی اخلاق هنجاری است که این امر می‌تواند ناشی از ماهیت کاربردی حسابرسی باشد.

نگاره ۱۰. تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌ی مرتبط با اخلاق در حسابداری

ردیف	زیرمجموعه	محتوای اصلی	تعداد کل مقاله‌های منتشرشده	نشریه‌ی منتشرکننده	تعداد مقاله
۱	اخلاق کاربردی	چگونگی اجرایی کردن کدهای اخلاقی لازم‌الاجرا توسط حساب‌رسان	۱۸	اخلاق در علوم و فناوری	۴
				حسابداری مدیریت	۲
				دانش حسابداری	۲
				حسابداری مالی	۲
				حسابدار رسمی	۱
				حسابداری سلامت	۱
				بررسی‌های حسابداری و حسابداری	۱
				پژوهش‌های تجربی حسابداری	۱
				حسابداری نظریه و عمل	۱
				مدیریت فرهنگی	۱
				علوم مدیریت ایران	۱
دانش حسابداری	۱				
۲	اخلاق هنجاری	کدهای اخلاقی لازم‌الاجرا توسط حساب‌رسان مانند رازداری، استقلال، عدم سوءاستفاده از اموال و ... امکانات صاحب‌کار و ...	۶	حسابداری	۳
				حسابدار	۲
				حسابدار رسمی	۱
جمع کل					۲۴

آموزش اخلاق: سومین فراوانی مربوط به مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی آموزش اخلاق

حسابداری است. در این مورد می‌توان به مقاله‌هایی مانند «آموزش اخلاق حسابداری در دوره‌ی کارشناسی» (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۹)، «نقش اخلاق در حسابداری و چالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی» (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۹۳) و «بررسی و شناسایی نگرش حاکم بر آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها» (همتی و همکاران، ۱۳۹۳) اشاره کرد. این گروه از مقاله‌ها به این نکته تأکید کرده‌اند که اخلاق در رشته‌ی حسابداری و مالی اهمیت زیادی دارد و طبیعتاً عدم وجود آن می‌تواند زیان‌هایی را به نظام‌های اقتصادی وارد آورد؛ لذا باید به آموزش اخلاق که مسیر توسعه، گسترش و نهادینه کردن اخلاق است نیز توجه شود. محتوای این مقاله‌ها نیز

به اخلاق هنجاری و کاربردی تقسیم می‌شود. اخلاق هنجاری به ضرورت آموزش اخلاق برای حسابداران و حسابرسان و اخلاق کاربردی به روش‌های آموزش، ارزیابی اثربخشی آموزش‌های اخلاق و موارد مشابه اشاره دارد. برای نمونه در این زمینه می‌توان به افزودن عنوان درسی اخلاق در حسابداری و برگزاری دوره‌های آموزشی اخلاق برای حسابداران اشاره کرد. نگاره ۱۱ تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌ی مرتبط با آموزش اخلاق را نشان می‌دهد. بر اساس این نگاره فراوانی مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی اخلاق هنجاری بیشتر از اخلاق کاربردی است.

نگاره ۱۱. تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌ی مرتبط با آموزش اخلاق

ردیف	زیرمجموعه	محتوای اصلی	تعداد کل مقاله‌های منتشرشده	نشریه‌ی منتشرکننده	تعداد مقاله
۱	اخلاق هنجاری	بررسی لزوم توجه و اهمیت آموزش اخلاق در حسابداری و حسابرسی	۷	حسابرس	۳
				اخلاق در علوم و فناوری	۱
				پژوهش حسابداری	۱
				حسابداری مدیریت	۱
				حسابدار	۱
۲	اخلاق کاربردی	روش‌های عملی و اجرایی مرتبط با آموزش اخلاق	۵	تحقیقات حسابداری و حسابرسی	۱
				پژوهش‌های تجربی حسابداری	۱
				نظریه نوین حسابداری	۱
				اخلاق در علوم و فناوری	۱
				مدیریت فرهنگی	۱
جمع کل					۱۲

اخلاق در مدیریت مالی: چهارمین فراوانی مربوط به مقاله‌های منتشرشده در زمینه‌ی اخلاق در مدیریت مالی است. در این موضوع نیز مقاله‌هایی مانند «بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود» (اعتمادی و رحمانی، ۱۳۸۸)، «تأثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود

شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» (دیانتی دیلمی و طیبی، ۱۳۹۰)، «مسئله‌ی اخلاقی ادغام مسئولیت‌های مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره» (مشایخی و اسکندر، ۱۳۹۰) و «بررسی رابطه‌ی بین جهت‌گیری‌های اخلاقی، تعهدات حرفه‌ای و منافع فردی با محافظه‌کاری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» (جبارزاده کنگرلویی و بایزیدی، ۱۳۹۰) قرار دارند. این بخش به اهمیت و کاربرد اخلاق به موضوعاتی مانند ساختار مالی شرکت‌ها، هموارسازی سود، کیفیت سود، راهبردهای شرکتی، بازار و موضوع‌های مشابه می‌پردازد. برای نمونه اهمیت اخلاق در افزایش کیفیت سود به‌عنوان یک بحث هنجاری و چگونگی اجرایی کردن آن به‌عنوان یک موضوع کاربردی مطرح شده است. نگاره ۱۲ تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌های مرتبط با اخلاق در مدیریت مالی را نشان می‌دهد.

نگاره ۱۲. تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌ی مرتبط با اخلاق در مدیریت مالی

ردیف	زیرمجموعه	محتوای اصلی	تعداد کل مقاله‌های منتشرشده	نشریه‌ی منتشرکننده	تعداد مقاله
۱	اخلاق کاربردی	کدهای اخلاقی لازم‌الاجرا در شرکت‌ها و مباحث مرتبط با راهبرد شرکتی	۷	اخلاق در علوم و فناوری	۳
				حسابداری مالی	۱
				حسابداری سلامت	۱
				دانش حسابداری مالی	۱
۲	اخلاق هنجاری	چگونگی اجرایی کردن کدهای اخلاقی لازم‌الاجرا در شرکت‌ها و مباحث مرتبط با راهبردهای شرکتی	۳	نظریه نوین حسابداری	۱
				حسابدار	۲
				حسابرس	۱
جمع کل					۱۰

اخلاق در حسابداری مالی: بخش اخلاق در حسابداری مالی به اهمیت و کاربرد اخلاق

در موضوع‌هایی مانند تصمیم‌گیری و گزارشگری مالی، صورت‌های مالی، مالیات و موضوع‌های

مشابه اشاره دارد. در این زمینه نیز مقاله‌هایی مانند «تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها» (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸) و «تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکا صورت‌های مالی» (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱) نگارش یافته است. این موضوع نیز به اخلاق هنجاری و کاربردی تقسیم شد؛ که اخلاق هنجاری ضرورت و اهمیت اخلاق را تبیین می‌کند و اخلاق کاربردی شیوه‌های اجرایی کردن آن را بیان می‌دارد. به‌طور کلی، این مقاله‌ها تأکید می‌کنند که وجود اخلاق در یک شرکت می‌تواند اعتماد سرمایه‌گذاران را به گزارش‌های منتشرشده بیشتر جلب کند. لذا اهمیت اخلاق در یک شرکت می‌تواند به‌عنوان اخلاق هنجاری و روش‌های افزایش سطح اعتماد سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان به‌عنوان اخلاق کاربردی مطرح شود. نگاره ۱۳ تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده مقاله‌ی مرتبط با اخلاق در حسابداری مالی را نشان می‌دهد.

نگاره ۱۳. تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده مقاله‌ی مرتبط با اخلاق در حسابداری

مالی

ردیف	زیرمجموعه	محتوای اصلی	تعداد کل مقاله‌های منتشرشده	نشریه‌ی منتشرکننده	تعداد مقاله
۱	اخلاق کاربردی	چگونگی اجرایی کردن اخلاق در مباحث حسابداری مالی	۴	اخلاق در علوم و فناوری دانش حسابداری	۳
۲	اخلاق هنجاری	اهمیت و ضرورت اخلاق در مباحث حسابداری مالی	۲	حسابدار رسمی اخلاق در علوم و فناوری	۱
جمع کل					۶

اخلاق در حسابداری مدیریت: بخش اخلاق در حسابداری مدیریت به اهمیت و کاربرد اخلاق در موضوع‌های مرتبط با حسابداری مدیریت اشاره دارد. در این گروه مقاله‌های «تواندیشی در حسابداری مدیریت» (فخاریان، ۱۳۸۱) و «ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی-فازی)» (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۳) قرار دارد.^{۶۳} این موضوع نیز به اخلاق هنجاری و

کاربردی تقسیم شد. اخلاق هنجاری به بایدهای اخلاقی یک حسابدار مدیریت مانند صلاحیت، رازداری و بی طرفی اشاره دارد و اخلاق کاربردی به اجرایی و عملیاتی کردن آن در حیطه‌های عملی موضوع می‌پردازد. بدین معنا که برای نمونه چگونه باید صلاحیت، رازداری، بی طرفی و دیگر کدهای اخلاقی را در بین حسابداران مدیریت به صورت کاربردی و عملی به اجرا درآورد. نگاره ۱۴ تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌ی مرتبط با اخلاق در حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد. تعداد کم مقاله‌های این حوزه در مقابل اهمیت فوق‌العاده آن، ضرورت پژوهش بیشتر در این زمینه را اثبات می‌کند.

نگاره ۱۴. تعداد مقاله‌ها و نشریه‌های منتشرکننده‌ی مقاله‌ی مرتبط با اخلاق در حسابداری

مدیریت

ردیف	زیرمجموعه	تعداد کل مقاله‌های منتشرشده	نشریه‌ی منتشرکننده	تعداد مقاله
۱	اخلاق هنجاری	اهمیت و ضرورت اخلاق در حسابداری مدیریت	حسابدار	۱
۲	اخلاق کاربردی	روش‌های اجرایی کردن اخلاق در حسابداری مدیریت	حسابداری مدیریت	۱
۲	جمع کل			۲

بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش بررسی تجربی تعداد و محتوای مقاله‌های منتشرشده در هر حوزه از حسابداری و تحلیل محتوای آن‌ها در زمینه‌ی اخلاق بود. یافته‌های این مطالعه نشان داد که تعداد مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری منتشرشده در نشریه‌های حسابداری و غیرحسابداری 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. این رقم در نشریه‌های حسابداری و مالی مورد تأیید وزارت علوم (۲۲ مقاله در نشریه‌های علمی پژوهشی و صفر مقاله در نشریه‌های علمی ترویجی) نسبت به کل مقاله‌های منتشرشده برابر با ۲۲ مقاله یا ۰/۰۰۵۲۷/۰ است.

و در سایر نشریه‌های حسابداری و مالی نسبت به کل مقاله‌های منتشرشده ۶۸ مقاله و برابر ۰/۰۱۶۳ است. همچنین حجم مقاله‌های منتشرشده در نشریه‌های مورد تأیید وزارت علوم، بسیار کمتر از سایر نشریه‌ها است. این یافته‌ها نشان می‌دهند که پژوهشگران حسابداری، به‌طور کلی توجه اندکی به بحث اخلاق، چه در زمینه‌ی اخلاق کاربردی و چه در زمینه‌ی اخلاق هنجاری کرده‌اند. در برخی از زمینه‌های حسابداری مانند حسابداری مدیریت، این کمبود بیشتر مشهود است. افزون بر این، اخلاق حسابداری در ایران هنوز به‌عنوان پژوهشی اصیل و مبتنی بر اصول روش علمی، چندان مطالعه نشده و در نتیجه در مجلات علمی - پژوهشی حسابداری ایران انعکاس نیافته است. اگرچه برخی از نشریه‌های غیر حسابداری نیز اقدام به انتشار مقاله‌های پژوهشی در زمینه‌ی اخلاق حسابداری کرده‌اند، اما هنوز هم کمبود مطالعه‌ی مباحث علمی - پژوهشی اخلاق در حسابداری همچنان چشم‌گیر است.

نظر به اینکه تاکنون چنین پژوهشی در زمینه‌ی این مطالعه انجام نشده، یافته‌های آن با یافته‌های سایر مطالعات قابل مقایسه نیست؛ اما نتیجه‌ی نهایی این مطالعه که دال بر توجه بیشتر به اخلاق حرفه‌ای در حسابداری است با مطالعات متعدد انجام‌گرفته در زمینه‌ی بررسی اهمیت اخلاق در حسابداری مانند حساس‌یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲)، نیکوکران و همکاران (۱۳۹۳)، دازه و گرکز (۱۳۹۴)، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵)، جین سنوک و همکاران (۲۰۱۳)، شولتز و تران (۲۰۱۵) و اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶) همسو است. از جهتی از آنجاکه نشریه‌های تخصصی حسابداری بیشتر در اختیار دانشجویان و استادان حسابداری قرار می‌گیرد، شایسته است که مقاله‌های اخلاق حسابداری تا حد ممکن در نشریه‌های تخصصی حسابداری چاپ شود تا در اختیار افراد بیشتری از جامعه‌ی حرفه‌ای و دانشگاهی قرار گیرد تا به گونه‌ی تخصصی اهمیت موضوع درک شده و تأثیر آن بیشتر شود.

تحلیل عناوین مقاله‌ها نیز نشان‌دهنده‌ی این است که در تمام موارد ذکرشده به‌ویژه موضوع‌هایی مانند اخلاق در حسابداری مدیریت، اخلاق در حسابداری مالی و مدیریت مالی و آموزش اخلاق توجه بیشتری لازم است؛ زیرا در مجموع تعداد قابل توجهی مقاله‌ی مرتبط با اخلاق حسابداری در این زمینه‌ها منتشر نشده است و نیاز جامعه به موارد اخلاقی این موضوع‌ها فراوان است.

باوجود تلاش‌های متعدد پژوهشگران حسابداری ایران، تأثیر اخلاق در حسابداری هنوز در عملیات حرفه‌ای و دانشگاهی به گونه بارز پدیدار نشده و اخلاق در دروس و آموزش حسابداری به طور جدی نیز گنجانیده نشده است. انجمن اخلاق در حسابداری نیز در ایران وجود ندارد و لذا پیشرفت اخلاق در حسابداری، باوجود اهمیت بسزای آن، به کندی و به صورت نامحسوس صورت می‌گیرد. در نتیجه توجه و حساسیت نسبت به رعایت اخلاق حرفه‌ای در زمینه‌ی حسابداری ملموس نیست و تحت تأثیر موارد فنی حسابداری قرار گرفته است. در صورتی که اخلاق حرفه‌ای در زمینه‌های عملی بررسی، کنکاش و پژوهش نشود و معایب و ایرادات آن پس از شناسایی و برنامه‌ریزی رفع نشود، نمی‌توان انتظار برطرف شدن مشکل‌های فعلی مانند فساد اقتصادی و اداری و رسیدن به جامعه‌ای آرمانی و اخلاقی را در حسابداری داشت. لذا استادان، دانشجویان، دانش‌پژوهان و انجمن‌های حسابداری باید به اهمیت و ضرورت اخلاق بیش‌ازپیش توجه کنند تا اخلاق در حرفه‌ی حسابداری نهادینه شود. از این‌رو انجام پژوهش‌های کاربردی و ارائه‌ی راه‌کارهای عملی و منطبق با واقعیت در حوزه‌ی اخلاق، نیاز فعلی جامعه‌ی حسابداری است. در پایان ذکر این نکته نیز ضروری است که برای گسترش اخلاق حرفه‌ای علاوه بر توجه استادان و پژوهشگران، به همکاری دستگاه‌های قانون‌گذار، نهادهای حرفه‌ای و دانشگاه‌ها نیاز است و صرفاً با تلاش یک‌طرفه‌ی استادان و دانشگاهیان نتیجه‌ای حاصل نمی‌شود؛ اما اگر استادان و پژوهشگران به عنوان قشر دانشگاهی در این مسیر پیش‌قدم باشند، می‌توانند با حرکت خود سایر دستگاه‌ها را هدایت کنند که رسیدن به این هدف نیازمند توجه بیشتر به اخلاق حرفه‌ای و طبعاً پژوهش بیشتر و در نتیجه انتشار بیشتر مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری است.

پیشنهادها و محدودیت‌ها

در این رابطه با توجه به محدودیت حیطةی مطالعه و عدم وجود یک الگوی کلی برای دسته‌بندی مقاله‌های اخلاق، مقاله‌ها صرفاً به گروه‌های هنجاری و کاربردی تقسیم‌شده‌اند. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی با توجه بیشتر به جزئیات و دسته‌بندی دقیق‌تر، بتوان وضعیت مقاله‌های منتشرشده را بهتر درک کرد. همچنین می‌توان ارائه‌ی عنوان درس «اخلاق

در حسابداری» در سرفصل درسی مقاطع تحصیلی را پیشنهاد داد. گفتنی است که این عنوان درسی در دانشگاه‌های مختلف از جمله تگزاس^{۶۴}، هنگ‌کنگ^{۶۵}، لیبرتی^{۶۶}، نیویورک^{۶۷} و ویرجینا^{۶۸} تدریس می‌شود.

افزون بر آن پیشنهاد می‌شود گرایشی تحت عنوان «اخلاق حسابداری» ایجاد شود و همچنین انجمن اخلاق در حسابداری تأسیس شود. آموزش عملی اخلاق و پایبندی حرفه به اصول اخلاقی نیز می‌تواند گام مؤثری در این راستا باشد. به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود با توجه به اهمیت موضوع در پژوهش‌های آینده به بررسی علمی ارتباط و تأثیر پایبندی به اخلاق حرفه‌ای و راه‌بردهای مالی و شرکتی در کسب بازدهی و مقبولیت اجتماعی شرکت‌ها و سایر موضوع‌های مشابه در حسابداری، حسابرسی و حسابداری مدیریت بپردازند. در این صورت می‌توان انتظار داشت که با مطالعه‌ی تأثیر اخلاق در مدیریت، بازدهی و عملکرد شرکت‌ها، علاوه بر ترویج و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای و متمایل شدن جامعه‌ی حرفه‌ای و شرکت‌ها به اخلاقی بودن، روند استاندارد گذاری و تصویب قانون‌های لازم در این زمینه با سرعت و سهولت بیشتری دنبال شود.

یادداشت‌ها

- | | |
|---------------------|-------------------|
| 1. Utilitarianism | 4. Libertarianism |
| 2. Deontology | 5. Teleological |
| 3. Justice Oriented | |

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

- | | |
|--------------------|----------------------|
| 7. Mele | 14. Svanberg & Öhman |
| 8. Enron | 15. Journals.msrt.ir |
| 9. WorldCom | 16. Google.com |
| 10. Weisbrod | 17. Ensani.ir |
| 11. Brackner | 18. Sid.ir |
| 12. Jinseok et al. | 19. Noormags.ir |
| 13. Schultz & Tran | 20. Krippendorff |

- | | |
|------------------------|------------------------------|
| 21. Neuendorf | 29. Iranianaa.com |
| 22. Jma.srbiau.ac.ir | 30. Jfak.journals.ikiu.ac.ir |
| 23. Danesh.dmk.ir | 31. Qjma.atu.ac.ir |
| 24. Qfaj.ir | 32. Journal.seo.ir |
| 25. Jak.uk.ac.ir | 33. Jfksa.srbiau.ac.ir |
| 26. Jera.alzahra.ac.ir | 34. Faar.iauctb.ac.ir |
| 27. Acctgrev.ut.ac.ir | 35. Uijjs.ui.ac.ir |
| 28. Jfr.ut.ac.ir | 36. Jaa.shirazu.ac.ir |

۳۷. این نشریه در ۵۴ شماره‌ی اول بنام مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز منتشر شد که انتشار این مجله از سال ۸۷ متوقف و پس از آن به چهار مجله‌ی بوستان ادب، پیشرفت‌های حسابداری، آموزش مهارت‌های زبان و آموزش و یادگیری تفکیک شده است. طبق مقاله‌ی «بررسی مقاله‌های مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز» که در شماره‌ی ۲۴ منتشر شده است، در شماره‌های گذشته‌ی آن ۶ مقاله مرتبط با حسابداری منتشر شده است. از شماره‌ی ۲۴ تا ۳۷ هم ۳ مقاله‌ی مرتبط با حسابداری منتشر شده است. همچنین از شماره‌ی ۳۸ تا ۵۴ نیز دو ویژه‌نامه‌ی حسابداری منتشر شده که ۲۳ مقاله منتشر کرده است.

- | | |
|------------------------------------------------------------|------------------------|
| 38. Fej.iauctb.ac.ir | 41. Jmaak.srbiau.ac.ir |
| 39. Scj.sbu.ac.ir/index.php/FinancialManagementPerspective | 42. Iranianaa.com |
| 40. Ifr.journals.isu.ac.ir | 43. Jik.srbiau.ac.ir |
| | 44. Uijjs.ui.ac.ir |

۴۵. منظور از سایر نشریه‌ها، نشریه‌هایی است که اسامی آن‌ها در بخش حسابداری و مالی سایت

نشریات وزارت علوم وجود ندارد.

۴۶. بررسی تعداد مقاله‌های شماره‌ی ۱ تا ۲۱ از مقاله‌ی «فهرست مقالات منتشر شده در فصلنامه‌ی حسابداری از شماره‌ی ۱ تا ۲۱» استخراج شد که در شماره‌ی ۲۲ حسابداری منتشر شده است. همچنین تعداد مقاله‌های شماره‌های ۳۲ تا ۷۱ از بایگانی سایت نشریه‌ی حسابداری گرفته شد. تعداد مقاله‌های سایر شماره‌های نشریه نیز از سایت مگیران گرفته شده است.

- | | |
|---------------------------------|----------------------------|
| 47. Journals.alzahra.ac.ir/ijar | 54. Hesabrasandakheli.ir |
| 48. Mtha.raja.ac.ir | 55. Nra.journals.pnu.ac.ir |
| 49. Jha.sums.ac.ir | 56. Gaa.journals.pnu.ac.ir |
| 50. Iranjoman.org | 57. Jiar.scu.ac.ir |
| 51. Hesabrinazarieh-amal.ir | 58. Jacc.usb.ac.ir |
| 52. Jmbr.mbri.ac.ir | 59. Jais.um.ac.ir |
| 53. Arfr.ir | |

۶۰. گفتنی است که از این نشریه در هنگام تهیه‌ی داده‌های پژوهش شماره‌ای منتشر نشده بود، اما در اولین شماره‌ی آن که در بهار و تابستان ۱۳۹۵ منتشر شده، مقاله‌های اخلاقی وجود دارد.
61. aapc.khu.ac.ir 62. Kolmogorov-Smirnov
۶۳. علاقه‌مندان برای کسب اطلاعات بیشتر می‌توانند به فصل بیستم از جلد دوم کتاب «حسابداری مدیریت استراتژیک: از تئوری تا عمل» نوشته‌ی دکتر محمد نمازی و گروه علمی تحت عنوان «کدهای اخلاقی حسابداران مدیریت» مراجعه کنند.
64. TEXAS 67. New York
65. Hong Kong 68. Virginia
66. Liberty

منابع

الف. فارسی

- اعتمادی، حسین و رحمانی، حلیمه (۱۳۸۸). بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود. اخلاق در علوم و فناوری، ۴ (۳-۴)، ۷۹-۸۹.
- اعتمادی، حسین و خلیل‌پور، مهدی و تقی‌پوریان، یوسف (۱۳۹۱). تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکا صورت‌های مالی. اخلاق در علوم و فناوری ۷ (۳)، ۱-۸.
- اعتمادی، حسین و دیان‌تی دیلمی زهرا (۱۳۸۸). تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها. اخلاق در علوم و فناوری، ۴ (۲-۱) بهار و تابستان، ۱۱-۲۰.
- امیری، علی‌نقی؛ همتی، محمد و مبینی، مهدی (۱۳۸۹). اخلاق حرفه‌ای: ضرورتی برای سازمان. معرفت اخلاقی، ۱ (۴): ۱۳۷-۱۵۹.
- بستانیان، جواد (۱۳۹۰). اخلاق حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای: زیربنای شکل‌های حرفه‌ای. حسابدار، تیر، (۲۳۲)، ۵۰-۵۱.
- پاریاد، رحمان و ملکی، بهزاد (۱۳۸۷). جایگاه کشورهای جهان سوم در انتشار تولیدات علمی جهان (مطالعه‌ی موردی: کشور جمهوری اسلامی ایران). تهران، کنگره‌ی ملی علوم انسانی، مرکز مطالعات فرهنگی و علوم انسانی.

- پوریان‌سب، امیر (۱۳۹۱). پایبندی به اخلاق حرفه‌ای ضامن پایبندی حرفه‌ای حسابداری. حسابدار، مرداد، (۲۴۵)، ۳-۲.
- ثقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه و رفیعی، افسا. (۱۳۸۹). آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی. اخلاق در علوم و فناوری، ۵ (بهار و تابستان) (۱ و ۲)، ۷-۱۸.
- جبارزاده کنگرلویی، سعید و بایزیدی، انور (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جهت‌گیری‌های اخلاقی، تعهدات حرفه‌ای و منافع فردی با محافظه‌کاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مالی، ۳ (۱۰)، ۱۰۳-۱۲۲.
- جباری، حسین و رحمانی، حلیمه (۱۳۸۹). سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری. اخلاق در علوم و فناوری، ۵ (۳ و ۴)، ۴۷-۵۶.
- حساس‌یگانه، یحیی و کاظم‌پور، احسان (۱۳۹۲). رابطه‌ی سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳ (۱۰): ۵۳-۷۰.
- دازه، نوشین و گرکز، منصور (۱۳۹۴). رابطه‌ی بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۰ (۱)، ۱۱۵-۱۴۰.
- دیانتی دیلمی، زهرا و طیبی، وحید (۱۳۹۰). تأثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۳)، پاییز، ۱۳-۱۹.
- رضوانی، روح اله (۱۳۸۹). تحلیل محتوا. عیار پژوهش در علوم انسانی، شماره‌ی ۳: ۱۳۷-۱۵۶.
- رفیعی، محمود و کوشا، مرتضی (۱۳۸۶). پیامدهای مدیریت اخلاق‌مدار در توفیق سازمان‌های عصر اطلاعات. پنجمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، تهران، گروه پژوهشی آریانا، ۲۶ و ۲۷ آذر.
- ساعی، محمدجواد؛ لاری‌دشت بیاض، محمود و فاتح‌گوش، حسین (۱۳۹۴). بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی- پژوهشی حسابرسی در دو دهه‌ی اخیر. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، تابستان، شماره‌ی ۸۰، صص ۲۰۳-۲۲۰.
- سلمان‌پناه، نجمه و طالب‌نیا، قدرت‌اله (۱۳۹۲). بررسی گزیده‌ی عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران. حسابداری مدیریت، پاییز، شماره‌ی ۱۸، ۸۷-۹۶.

سیف، علی‌اکبر (۱۳۷۵). روش تهیه‌ی پژوهشنامه در روان‌شناسی و علوم تربیتی. تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن.

شریفی، احمدحسین (۱۳۹۰). چپستی اخلاق کاربردی. معرفت اخلاقی، ۲ (۳): ۸۳-۹۶.

فخاریان، ابوالقاسم (۱۳۸۱). نواندیشی در حسابداری مدیریت. حسابدار، ۱۵۱، ۴۲-۴۵.

فرامرزی قراملکی، احد (۱۳۸۴). جامعه‌ی دینی، جامعه‌های هماهنگ. اندیشه‌ی حوزه، ۵۶: ۳۸-۲۹.

فروغی، میثم؛ جعفری، علیرضا و نادری‌بنی، رحمت‌اله (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر قضاوت‌های

اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. حسابداری مالی، ۶ (۲۲)، تابستان، ۱۱۴-

۱۳۳.

کرپیندورف، کلوس (۱۳۷۸). تحلیل محتوا. ترجمه‌ی هوشنگ نایب، تهران: انتشارات روش.

کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۵). آئین رفتار حرفه‌ای. تهران: انتشارات سازمان

حسابرسی.

مجتهدزاده، ویدا؛ اثنا عشری، حمیده و رباط‌میلی، مژگان (۱۳۹۳). نقش اخلاق در حسابداری و

چالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی. پژوهش حسابداری، ۱۳ (تابستان) ۱۵۷-۱۷۹.

مدرس، احمد و رفیعی، افسانه (۱۳۸۷). بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه-

ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. دانش حسابرسی، ۲۵ و ۲۶، ۴-۲۰.

مشایخی، بیبا و اسکندر، هدی (۱۳۹۰). مسئله‌ی اخلاقی ادغام مسئولیت‌های مدیرعامل و

رئیس هیئت‌مدیره. حسابدار، ۲۳۵، (مهر)، ۶۴-۶۷.

مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار

حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰ (۳۲)، ۴۳-۶۱.

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد

گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳ (۴۹)، ۱-۱۰

۲۸.

نمازی، محمد و ناظمی، امین (۱۳۸۷). مروری بر پژوهش‌های حسابداری انجام‌شده در بورس

اوراق بهادار تهران. تحقیقات مالی، ۱۹: ۱۳۵-۱۶۶.

نیک‌کار، جواد و نوروزی، فرزانه (۱۳۹۴). اخلاق حسابرسان و تأثیر آن بر اعتماد عمومی.

دوماهنامه‌ی حسابرس، ۷۶، ۷۰-۷۶.

نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ طلوعی‌اشلوقی، عباس و تقی‌پوریان، یوسف (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی-فازی). حسابداری مدیریت، ۷(۲۰)، بهار، ۴۹-۶۶.

همتی، حسن؛ پرتوی، ناصر و ابراهیمی رومنجان، مجتبی (۱۳۹۳). بررسی و شناسایی نگرش حاکم بر آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها (دیدگاه سنتی یا دیدگاه اخلاقی). تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۶(۲۳)، ۵۶-۶۹.

ب. انگلیسی

- Chun, J. S., Shin, Y., Choi, J. N., & Kim, M. S. (2013). How does corporate ethics contribute to firm financial performance? The mediating role of collective organizational commitment and organizational citizenship behavior. *Journal of Management* 39(4), 853- 877.
- Kalantari, K. (2006). *Processing and Analysis of Data on Socio-Economic Research*. Tehran: Sharif.
- Mele, D. (2005). Ethical education in accounting: Integrating rules, values and virtues. *Journal of Business Ethics*, 5(1), 97-109.
- Schultz, O., & Tran, D. (2015). Business Ethics and the Influence on the Development of Intellectual Capital: A Study of the Auditing Profession. Master Thesis, Kristianstad University.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
- Weisbrod, E. (2009). The role of affect and tolerance of ambiguity in ethical decision making. *Journal of Advances in Accounting, incorporating Advances International Accounting*, 25(1), 57-63.