



## The Accountants' and Auditors' Professional Ethics Pattern and Investigating its Relation with the Readability of the Financial Reporting (Theme Analysis & SEM Approaches)

Rohollah Vafaei poor<sup>1</sup>

Received: 2024/07/13

Accepted: 2024/09/15

Research Paper

### Extended abstract

**Background and Purpose:** To assess the desirability of the presented financial information, accountants must employ various appropriate mechanisms and safeguard themselves against audit and financial risks. In this regard, the compliance with ethics, rules, and professional care aids in achieving this objective. Therefore, a combination of professional ethics and qualitative financial reporting features should be utilized. Enhancing professional ethics in accounting leads to improved readability of financial reports and positively impacts organizational desirability and related goals. Considering the importance of the stated content, this study attempts to answer the following question and two hypotheses:

Research Question: How can a qualitative model of professional ethics be presented using a thematic analysis approach?

Research Hypotheses:

H1: The qualitative model of professional ethics has the necessary fit.

H2: Professional ethics have a positive and significant impact on the readability and transparency of financial reporting.

**Methodology:** Regarding the nature of the research, this study falls under the category of exploratory research. In terms of purpose, it is applied, and regarding the nature of the research data, it employs an exploratory sequential design (qualitative-quantitative). In the qualitative part, the qualitative model has been presented using theme analysis techniques, while in the quantitative part; the proposed model's fitness has been examined using confirmatory factor analysis techniques (Lisrel software). Additionally, in this part, the impact of professional ethics on the readability of financial reporting has been investigated. The statistical population of this study in the qualitative part consists of the members of the Public Accountants' Society in Tehran and Shiraz. In this section, we refrain from presenting the size of the population and the statistical sample because the criterion is to achieve theoretical data saturation and general agreement on the investigated phenomenon. For this purpose, in this phase of the research, 20 semi-structured interviews were conducted with experts from the statistical community (12 with doctoral degrees and 8 with master's degrees) to reach theoretical saturation. The statistical population of the research's quantitative part comprises members of the Tehran and Shiraz Certified Accountants Society, including certified accountants, self-employed auditors, auditors, senior auditors, supervisors, senior supervisors,

---

1. Postdoctoral Researcher, Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Iran (Corresponding Author) (r.vafaei231@gmail.com)



managers, and partners of auditing institutions, and members of the Certified Accountants Society.

**Findings:** In this study, first, a professional ethics model was developed by employing theme analysis and considering the opinions of a statistical sample consisting of 20 experts. Consequently, 30 basic themes, 3 organizing themes, and one overarching theme were identified. Subsequently, the confirmatory factor analysis was employed to validate and test the fit of the model developed in the qualitative section. The results indicated that in all confirmatory factor analysis models, factor loadings of basic and organizing themes were higher than 0.5 and significant. Additionally, the average values of extracted variance were higher than 0.4. Thus, construct-convergent validity was confirmed based on factor loadings, t-statistics, and average variance extracted. Composite reliability was also confirmed as the composite reliability values were above 0.7. Lastly, the probability value of the chi-square statistic greater than 0.05 demonstrated that all three models were suitable at the 95% confidence level. The goodness-of-fit index (GFI), smoothed goodness-of-fit index (NFI), comparative goodness-of-fit indices (CFI), and incremental goodness-of-fit index (IFI) values were also greater than 0.90, which are considered acceptable for confirming the model's suitability. Additionally, the root mean square residual index (RMSEA) was less than 0.08, indicating a good model fit. The Chi-square to the degree of freedom (Chi<sup>2</sup>/df) value was less than 3, further confirming the appropriate fit of all confirmatory factor analysis models. Moreover, the structural equation modeling technique results showed that compliance with professional ethics has a significant effect on the readability of financial reporting. The findings of this research align with the research of [Nikumram et al. \(2013\)](#), [Salehi \(2015\)](#), [Atim et al. \(2021\)](#), [Mabil \(2019\)](#), and [Ctium \(2020\)](#).

**Discussion:** Accounting is a crucial and necessary profession in today's advanced economic world, and people should have confidence and trust in the quality of services provided by the accounting profession. Therefore, accountants must provide significantly efficient, reliable, factual, and unbiased information. Consequently, accountants should not only possess professional qualifications but also a high degree of honesty, professional integrity, and reputation. Their professional reputation is one of their most important assets. Thus, professional accounting ethics are essential for professional accountants and those who rely on accounting services.

**Keywords:** Professional Ethics, Financial Reporting Readability, Reporting Transparency, Content Analysis, Structural Equations.

**JEL Classification:** C59, C14



## الگوی اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان و بررسی رابطه آن با خوانایی گزارشگری مالی (رهیافت تحلیل مضمون و SEM)

روح‌اله وفائی‌پور<sup>۱</sup>

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۴/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۵

### چکیده

حسابداران و حسابرسان برای بررسی سطح مطلوبیت اطلاعات مالی ارائه‌شده، لازم است از سازوکارهای مختلف و مناسبی استفاده کنند و خود را در مقابل ریسک‌های حسابرسی و مالی مصون سازند که در این راستا رعایت اخلاق، ضوابط و مراقبت‌های حرفه‌ای کمک شایانی به این مسئله می‌نماید، از این رو باید ترکیبی از اخلاق حرفه‌ای و ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی استفاده گردد. در همین راستا، مطالعه حاضر با هدف ارائه الگوی اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان و بررسی رابطه آن با خوانایی و شفافیت گزارشگری مالی صورت پذیرفته است. این مطالعه پژوهشی آمیخته اکتشافی است که در بخش کیفی با استفاده از تکنیک تحلیل مضمون و بر مبنای مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با ۲۰ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی در تهران و شیراز، به ارائه مدل کیفی اخلاق حرفه‌ای پرداخته شده است؛ در بخش کمی نیز از تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از پرسش‌نامه محقق‌ساخته ۳۰ سؤالی، به منظور بررسی اعتبار مدل کیفی پیشنهادی استفاده گردید. در بخش تحلیل مضمون، ۳۰ مضمون پایه، ۳ مضمون سازمان‌دهنده و یک مضمون فراگیر، شناسایی گردید. همچنین نتایج تکنیک تحلیل عاملی تأییدی نیز برآزش هر سه مدل (مضامین فراگیر) پیشنهادی را تأیید کرد. علاوه بر این، نتیجه تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان داد که اخلاق حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری بر خوانایی گزارشگری مالی دارد. اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان و خوانایی گزارشگری مالی یکی از مهم‌ترین موضوعات پژوهش‌های حسابداری است که از دو جنبه آکادمیک و تجربی ارزیابی می‌شود. توسعه اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، منجر به ارتقای خوانایی گزارشگری مالی و ثمرات آن بر مطلوبیت سازمانی و اهداف مربوط به آن می‌شود.

**کلید واژه‌ها:** اخلاق حرفه‌ای، خوانایی گزارشگری مالی، شفافیت گزارشگری، تحلیل مضمون، معادلات ساختاری.

**طبقه‌بندی موضوعی:** C14 , C59

۱. پژوهشگر پسادکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، ایران (نویسنده مسئول).

(r.vafaei231@gmail.com)



## مقدمه

اخلاق<sup>۱</sup>، اصول و ارزش‌های اخلاقی، ضرورت و لازمهٔ جامعه‌ای سالم است و پیش‌شرط حرکت در مسیر تعالی جامعه می‌باشد و همچنین اخلاق اصل اساسی عمل براساس شرایط و برحسب احترام به حقوق خود و دیگران و رعایت اصل عدالت و انسان دوستی است، بر همین مبنا یکی از عوامل اثرگذار در اخلاقی‌گرایی، وجود اخلاق حرفه‌ای<sup>۲</sup> در افراد مرتبط با هر فرد و به‌عبارت دقیق‌تر جامعهٔ شغلی شخص است. (وای دینانی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰)

تحولات دنیای کنونی نیاز به رویکرد اخلاق در حرفه‌های مختلف از جمله حسابداری را تبدیل به ضرورتی انکارناپذیر کرده است و مسئولیت مهم حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای در قبال ذی‌نفعان ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حرفه‌ای را رعایت کنند و به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند باشند تا مورد اعتماد و احترام قرار گیرند (بصیر و نظری، ۱۳۹۱). از همین رو این پژوهش به بررسی اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان که گروهی مهم در امور مالی هر سازمان است با رویکردی مبتنی بر تحلیل مضمون<sup>۴</sup> مورد نظر توجه دارد تا با مطالعه در این زمینه، باعث روشنگری و ارائهٔ مفاهیم عملیاتی در این زمینه شود. حسابداری فن و عملی است که برای کمک به افراد در ردیابی آثار معاملات اقتصادی آن‌ها تدوین گردیده است و از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای<sup>۵</sup>، اهداف حرفهٔ حسابداری عبارت است از دست یافتن به بهترین اصول و معیارهای حرفه‌ای، اجرای عملیات حسابداری در بالاترین مرتبهٔ ممکن براساس اصول و معیارهای ذکر شده و به‌طور کلی تأمین منافع عمومی است (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۹۷) حال این پرسش مطرح است که چرا اخلاق برای حرفهٔ حسابداری دارای اهمیت است؟ در همین راستا چند دلیل ذکر می‌گردد:

۱. حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای باید مسئول منافع عموم باشند و با رعایت اصل تضاد منافع، حافظ اعتبار حرفهٔ حسابداری باشند.
۲. حسابداران و حسابرسان با طیف وسیعی از مسائل مرتبط با صاحبکار سروکار دارند. آن‌ها به‌طور معمول به داده‌های مهم و محرمانه دسترسی دارند و براساس آیین رفتار حرفه‌ای باید اظهارنظرهای مستقل ارائه دهند.
۳. حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای خود را مطابق با استانداردها، مهارت و مراقبت حرفه‌ای انجام دهند به‌نحوی که بی طرف و درستکار بوده و در خصوص حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای لازم است مستقل و سازگار رفتار کنند. (صالح مهدی الجعیفری، ۱۳۹۶).
۴. حرفهٔ حسابداری و حسابرسی همواره در معرض پیامدهای خطرناک خطاکاری سازمان صاحبکار خود قرار دارد. بروز چنین رویدادی اعتبار و حیثیت این حرفه را نزد جامعه مخدوش می‌کند. برای اجتناب از چنین رخدادی حسابداران و حسابرسان لازم است به این آگاهی دست پیدا کنند که مسئولیت آنان فراتر از آیین رفتار حرفه‌ای و سازمانی بوده و در راستای حفظ منافع عموم جامع قرار دارد (طالب نیا و همکاران، ۱۳۹۷). در این راستا، اخلاق، اساس تصمیم‌های صحیح بر مبنای رعایت اصول صحیح تدوین شده قانونی و انسانی و اصلی اساسی است که رفتار مناسب و مبتنی بر شرایط را در جامعه موجب می‌شود (هیجال و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷).

---

1. Ethics  
 2. Professional ethics  
 3. Widyani et al.  
 4. Theme analysis  
 5. Code of professional conduct  
 6. Hija et al.

۵. مهم‌ترین نگرانی‌های مدیران کارآمد در همه سطوح، ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی مؤثر سازمان است به نحوی که آنان بتوانند با احساس مسئولیت و تعهد کامل به موضوعات حرفه‌ای خود بپردازند و اصول اخلاقی حاکم بر شغل خود را رعایت کنند (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷) یکی از متغیرهایی که امروزه بیش‌ازپیش مطرح است و حوزه وسیعی از مطالعات معطوف به ارتباط آن با اخلاق حرفه‌ای گردیده است، بحث خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌ها است (گرکز و حقدادی، ۱۴۰۰). گزارش‌های مالی مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای سهام‌داران، قانون‌گذاران، تحلیلگران و سایر ذی‌نفعان به‌شمار می‌آیند و خوانایی و شفافیت گزارش‌های مالی می‌تواند به درک بهتر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی کمک نماید و می‌تواند تصمیم‌های سریع‌تر و مفیدتر سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان را به‌همراه داشته و در نتیجه منجر به تصمیم‌های مناسب‌تر استفاده‌کنندگان و سرمایه‌گذاران می‌شود (بشیری‌منش و صمیمی، ۱۴۰۰) و پیچیدگی متن یادداشت‌های توضیحی، صورت‌های مالی منجر به ابهام مطالب و عدم درک آن برای سرمایه‌گذاران می‌شود و از طرفی می‌توان به‌عنوان رویکردی برای پنهان‌سازی اطلاعات استفاده شود، اگر بازار به اطلاعات مبهم، دشوار، پیچیده و طولانی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها واکنش ناقصی نشان دهد، مدیران انگیزه پیدا می‌کنند تا در شرایط دشوار، گزارش‌های خود را به همین شکل ارائه دهند (ابراهیمی، ۱۳۹۱). بر همین مبنا رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در گزارش‌های مالی از طریق انتشار اطلاعات مستند، مرتبط، قابل اعتماد، قابل مقایسه و قابل فهم حائز اهمیت است (کاماروزمن و همکاران، ۲۰۰۹). همچنین با توجه به اینکه موضوع گزارشگری مالی می‌تواند بر ارزیابی ریسک کشوری (اقتصادی، نرخ مبادله ارز و ریسک سیاسی)، شاخص‌های ریسک پول‌شویی (ریسک‌های شخصی، شغلی و بانکی)، اعتبار صورت‌های مالی بنگاه‌ها و پیامدهای مربوط از جمله هزینه سرمایه، تأمین مالی و سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها تأثیر شگرفی بگذارد بنابراین یکی از انتظاراتی که جامعه و ذی‌نفعان بنگاه‌های اقتصادی از حرفه حسابداری دارند، رعایت اخلاق حرفه‌ای در تمام جوانب مرتبط با حسابداری از جمله خوانایی گزارشگری مالی می‌باشد (سهرابیانی، ۱۳۹۴). رسوایی‌های مالی که از گذشته تاکنون به وقوع پیوسته، اعتبار اصول اخلاق حرفه‌ای در پیشگیری از چنین رسوایی‌هایی را در جهت حمایت از منافع ذی‌نفعان شرکت، زیر سؤال برده‌است. شکست آشکار اصول اخلاق حرفه‌ای در واحدهای گزارشگر در زمان تهیه صورت‌های مالی را می‌توان در حوزه حسابداری رفتاری جستجو کرد (سادات کابلی و همکاران، ۱۳۹۹). در همین راستا اصول اخلاق حرفه‌ای در حوزه حسابداری الزام می‌دارد که مدیران باید، صورت‌های مالی را شفاف و با رعایت استانداردهای حسابداری و عاری از هرگونه تقلب و حساب‌آرایی منتشر کنند؛ بنابراین بدیهی است که حرفه حسابداری برای بازپس‌گیری جایگاه مناسب خود و اعاده حیثیت مجدد باید اعتماد عمومی جامعه را از طریق رعایت هرچه بیشتر اصول اخلاق حرفه‌ای در تمامی سطوح سازمان، جلب کند (آقازاده، ۱۳۹۶)؛ لذا حسابداران و حسابرسان برای بررسی سطح مطلوبیت اطلاعات مالی ارائه‌شده لازم است از سازوکارهای مناسبی استفاده کنند و خود را در مقابل افزایش ریسک‌های حسابرسی مصون سازند که در این زمینه رعایت اخلاق، ضوابط و مراقبت‌های حرفه‌ای کمک شایانی به این مسئله می‌نماید (بشیری‌منش و صمیمی، ۱۴۰۰)؛ بنابراین اخلاق حرفه‌ای می‌تواند بر خوانایی گزارشگری مالی مؤثر باشد، در سال‌های اخیر، پیشرفت‌های شگرفی در توسعه توانایی فنی حسابداران مطرح شده است، اما کم‌اکنون در زمینه اصول حرفه‌ای اخلاقی، این حرفه با چالش‌های زیادی روبه‌رو بوده است (آقازاده، ۱۳۹۶) و با توجه به اینکه اخلاق حرفه‌ای از جمله عواملی است که علی‌رغم اینکه بر خوانایی گزارشگری مالی تأثیر دارد، کمتر مورد توجه قرار گرفته

است (وفایی‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). از این رو انتظار می‌رود تا نتایج پژوهش حاضر دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد.

اول، براساس مرور پیشینه تحقیق، مطالعه‌ای که دقیقاً به بررسی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای با خوانایی گزارشگری مالی پرداخته باشد، یافت نشد؛ اما در برخی مطالعات به بررسی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای با سایر جنبه‌های گزارشگری مالی از جمله کیفیت گزارشگری مالی پرداخته شده است. بنابراین یافته‌های این پژوهش می‌تواند به بسط مبانی نظری پژوهش در این خصوص و شناسایی بیشتر پژوهش‌های مالی رفتاری و درک بهتر آن کمک کند.

دوم، در این پژوهش سعی می‌گردد با تکیه بر مصاحبه با جامعه حسابداران رسمی که متخصصان بازار سرمایه و خبرگان دانشگاهی حوزه مالی می‌باشند نسبت به شناسایی شاخص‌های مهم اخلاق حرفه‌ای در تحلیل مسئله و شناخت ابعاد مختلف موضوع پژوهش و تأثیر پیامدهای آن بر خوانایی گزارشگری مالی اقدام گردد تا بر این اساس اطلاعات سودمندی را در اختیار تحلیلگران مالی، سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و مدیران جهت رسیدن به اهداف خود قرار دهد.

سوم، مطالعه حاضر به صورت رویکردی جدید در قالب پژوهش ترکیبی (کیفی و کمی) ابتدا از طریق تحلیل مضمون (تم) به ارائه الگوی اکتشافی پیرامون شاخص‌های مهم اخلاق حرفه‌ای پرداخته و سپس برای برطرف کردن شکاف مطالعاتی و روابط علی بین الگوی پیشنهادی و خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، در بخش کمی پرداخته شده که از این منظر پژوهش حاضر دارای نوآوری موضوعی می‌باشد.

چهارم، نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌ای بدیع و جدیدی برای پژوهش‌های آتی با رویکرد کیفی از نظر جامعیت شاخص‌ها مهم و اثرگذار در حوزه اخلاق حرفه‌ای و مالی رفتاری و حرفه حسابداری و همچنین تکنیک‌های مورد استفاده به خوانندگان آن ارائه نماید؛ لذا پژوهش حاضر سعی دارد مطالب را در قالب الگوی اکتشافی ارائه و به سؤالات زیر پاسخ دهد:

شاخص‌های مهم اخلاق حرفه‌ای در الگوی کیفی با رویکرد تحلیل مضمون، کدامند؟ آیا بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد؟

در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری و پیشینه اخلاق حرفه‌ای، خوانایی گزارشگری مالی مرور می‌شوند؛ پس از آن به روش‌شناسی پژوهش پرداخته می‌شود؛ در بخش یافته‌های پژوهش به ارائه الگوی کیفی اخلاق حرفه‌ای، بررسی برآزش الگوی پیشنهادی و تعیین رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی و در بخش پایانی پژوهش به بررسی و تحلیل نتایج می‌پردازیم.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اخلاق مجموعه‌ای از اصول یا ارزش‌های اخلاقی است و به‌عنوان مطالعه نظام‌مند رفتار براساس اصول اخلاقی، انتخاب‌های تأملی و معیارهای رفتار درست و نادرست تعریف می‌شود و در فرهنگ لغت به معنی «تحلیل فلسفی اخلاق و رفتار انسان» بیان شده است (فرهادتوسکی، ۱۴۰۱) در این راستا استانداردهای اخلاقی به‌عنوان ویژگی مهم حرفه حسابداری شناخته شده‌اند (متحدین، ۱۳۹۰). اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان شاخه‌ای از دانش اخلاق به بررسی تکالیف اخلاقی در یک حرفه و مسائل اخلاقی آن می‌پردازد و درصدد ارائه شیوه‌ها و دستورالعمل‌هایی است که این تکالیف را برای افراد و گروه‌های حرفه‌ای تعیین می‌نماید (احدی القناب، ۱۳۹۶) و یکی از انتظاراتی که جامعه و ذی‌نفعان بنگاه‌های اقتصادی از حرفه حسابداری دارند، پایبندی کمال و تمام حسابداران و حساب‌برسان، به اخلاق حرفه‌ای

می‌باشد (سهرابیانی، ۱۳۹۴) و امروزه اخلاق حرفه‌ای شامل فایده‌گرایی، وظیفه‌گرایی، عدالت فراگیر، آزادی‌گرایی و خیرگرایی است. حرفه حسابداری به دلیل ماهیت شغلی آن، در معرض تقلب و فساد مالی است، بنابراین اخلاق حرفه‌ای در حسابداری می‌تواند مشابه یک سد محکم، به‌عنوان یک عامل اصلی در پیشگیری از جرائم مالی احتمالی قرار بگیرد. بنابراین رعایت ارزش‌های اخلاقی در حسابداری بر متغیرهای گوناگونی از قبیل رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق، فرهنگ سازمانی، عدالت و دیدگاه افراد به گزارش‌های مالی سازمان تأثیر چشمگیری دارد که این عوامل در پیشگیری از تقلب و فساد مالی در سازمان‌ها نقش مهمی دارند (حسین‌زاده، ۱۳۹۶). به‌طور کلی ضوابط رفتاری و اخلاقی در این حرفه، آیین رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شود (امینی‌خواه، ۱۳۹۱) که اصول اخلاقی حرفه حسابداری براساس آیین رفتار حرفه‌ای به شرح زیر بیان می‌شود (مینز و واهلن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶)، درستکاری، صلاحیت، مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال، تضاد منافع و... که بر همین مبنا رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در گزارش‌های مالی از طریق انتشار اطلاعات مستند، مرتبط، قابل اعتماد، قابل مقایسه و قابل فهم جهت اعتبار و اطمینان حرفه، کیفیت خدمات و تحقق اهداف حرفه حسابداری حائز اهمیت است (کاماروزمن و همکاران، ۲۰۰۹). امروزه بحث و نگرانی‌هایی در خصوص پیچیدگی و ابهام گزارشگری مالی در کل دنیا اهمیت چشمگیری یافته است. محتوا، زمانبندی و نحوه ارائه اطلاعات منتشرشده از سوی سازمان با میزان مطلوبیت خوانایی و قابلیت فهم گزارش‌های مالی ارتباط دارد. براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی خوانایی نشان‌دهنده میزان سهولت خواندن و فهمیدن متن است، بنابراین گزارش‌های مالی منتشرشده از سوی سازمان‌ها هنگامی از درجه مطلوبیت برخوردار است که به آسانی برای خوانندگان حرفه‌ای و حتی غیرحرفه‌ای درک‌پذیر باشد، بنابراین براساس آیین رفتار حرفه‌ای و همچنین ارزش‌های اخلاقی در حسابداری، تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی باید نسبت به ارائه اطلاعات مالی مفید و قابل فهم در تهیه صورت‌های مالی خواناتر اقدام نمایند. (وفایی‌پور و همکاران، ۱۴۰۰). در ادامه به برخی پژوهش‌های انجام‌شده در این حوزه اشاره می‌شود:

یولیانتی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای و تعهد به اخلاق بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی پرداختند و نتایج یافته‌های آن‌ها نشان داد که تعهد حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب و تعهد به اخلاق اثر منفی بر کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی دارد.

میفسد و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۳)، در مطالعه‌ای با عنوان "رفتار اخلاقی و رعایت منشور اخلاقی در میان حسابرسان داخلی مالی"، نشان دادند که حسابرسان برون‌سپاری با چالش‌های متمایز در حفظ محرمانگی مواجه هستند. در تمام گروه‌ها، خطر آشنایی بیش از حد به‌عنوان یک خطر اساسی برای یکپارچگی و هماهنگی اخلاقی شناسایی شد و حسابرسان دولتی علاوه بر این ارباب را به عنوان یک نگرانی مهم معرفی کردند.

گوکلاس و منورونگ<sup>۴</sup> (۲۰۲۲) در مطالعه خود استدلال می‌کنند که منشور اخلاقی در حرفه حسابداری حائز اهمیت است. در این راستا این مطالعه اهمیت اخلاق حرفه‌ای حسابداری در پیشگیری از تقلب را با مرور پیشینه پژوهش، مورد بحث قرار می‌دهد. نتایج نشان داد که ارزش‌های اخلاقی از آن جهت حائز اهمیت است که می‌تواند ارزش‌ها و آرمان‌های حرفه‌ای را در خود جای دهد و اعتماد عمومی را افزایش دهد.

نتایج یافته‌های مطالعه **اتیم و همکاران**<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) نشان داد که صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی حرفه‌ای و انصاف حرفه‌ای حسابداران تأثیر مثبت و قابل ملاحظه‌ای بر گزارشگری مالی دارد. بر این اساس در این مطالعه پیشنهاد شده است که مؤسسات غیردولتی باید تلاش کنند تا روند استخدام خود را با استانداردهای اخلاقی بیشتر توسعه دهند. **سیتیوم**<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) در مطالعه خود به بررسی رابطه اخلاق و مهارت‌های حرفه‌ای و کیفیت گزارشگری مالی در تایلند پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد توسعه مداوم، اخلاق و مهارت‌های حرفه‌ای حسابداران تایلندی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارش مالی دارند. متغیرهای مستقل قادر هستند ۵۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را پیش‌بینی کنند.

نتایج پژوهش **مابیل**<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) نشان داد شایستگی، استقلال، عینیت و صداقت حسابداران و حسابرسان تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی آن در سودان دارند. بر این اساس نویسندگان پیشنهاد کردند که مدیریت بانک‌های تجاری باید بخش‌های حسابداری، با اطمینان از شایستگی استخدام و فرصت‌های آموزشی شغلی، شایستگی را افزایش دهند و خود را به درجه برتر حرفه ارتقای دهند.

**لیاناپاسیرانا**<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) در مطالعه خود به بررسی توسعه چارچوب تصمیم‌گیری اخلاق یکپارچه در میان حسابداران سریلانکا به‌عنوان کشور در حال توسعه پرداخت. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تصمیم‌گیری اخلاقی در کشور سریلانکا به‌عنوان یک مسئله معیوب شناخته شده که باعث فراگیری فساد مالی می‌شود.

**دی فرانکو و همکاران**<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) با به‌کارگیری سه شاخص فوگ، فلش کینگ کید و سهولت خوانایی فلش برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش‌های تحلیلگران مالی با نمونه آماری ۳۵۴۶۶۳ سال شرکت طی سال ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۹ به ارتباط بین خوانایی گزارش‌های تحلیلگران و حجم معاملات سهام شرکت‌ها در بازار سرمایه آمریکا پی بردند.

**لهاوی و همکاران**<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) با انتخاب نمونه‌ای متشکل از ۳۳۷۰۴ سال - شرکت مشاهده، تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر صحت پیش‌بینی سود تحلیلگران را در بازار سرمایه آمریکا بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که بین گزارش‌های مالی با خوانایی کمتر و پراکندگی و صحت پیش‌بینی سود تحلیلگران رابطه معکوس و معناداری وجود دارد.

**سالاری و همکاران** (۱۴۰۳)، در مطالعه خود به بررسی اثر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی در ایران پرداختند و نتایج نشان داد برقراری رابطه موثر، مثبت و قوی بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل می‌تواند نقش مهمی در تقویت و افزایش تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی داشته باشد و به بهبود فرایند حسابرسی و افزایش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها کمک کند.

**روزبخش و همکاران** (۱۴۰۲)، در مطالعه خود به ارائه الگوی عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در ایران پرداختند و یافته‌های پژوهش آن‌ها مبین عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در ایران است که ناشی از برخی شرایط علی بوده و حسابرسان در مواجهه با این پدیده اقدام به اتخاذ دو راهبرد یعنی مقابله دفاعی یا مقابله ناسازگارانه می‌نمایند؛ همچنین نارسایی در قوانین و مقررات، ضعف‌های موجود در نظام آموزش و پرورش و فرهنگ سازمانی، شرایط اقتصادی و ساختار حرفه از شرایط مداخله‌گر مؤثر بر عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای حسابرسان هستند که عدم بلوغ اخلاق حرفه‌ای را تشدید می‌کنند.

---

1. Etim et al.  
2. Sittioum  
3. Mabil  
4. Liyanapathirana  
5. De Franco et al.  
6. Lehavy et al.



براساس مطالعه **نوش‌فر و همکاران (۱۴۰۱)**، هجده متغیر "سازه فردی، شرایط اجتماعی، شرایط اقتصادی، شرایط محیط کار، سن، عضویت رسمی، جنسیت، فرهنگ سازمانی، تجربه، هویت، مهارت کار، آرمان اخلاقی، نسبی‌گرایی، رهبری اخلاقی، قوانین و مقررات، ویژگی کار، تحصیلات و ویژگی شخصیتی" به‌عنوان عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی شناخته شدند. شاخص‌های یاد شده می‌توانند راهگشایی مناسب برای رویکرد تصمیم‌گیری مناسب حسابداران و حساب‌برسان باشد.

**گلپایگانی و همکاران (۱۴۰۰)** در مقاله خود به بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتارشان پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که از ویژگی‌های شخصیتی وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبیت‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند.

**وفایی‌پور و همکاران (۱۴۰۰)** در مطالعه خود به ارائه الگوی کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی با متکی بر تحلیل عامل اکتشافی و توزیع دو جمله‌ای براساس الگوی کیفی به ۳ سازه اصلی افشای مسئولیت اجتماعی (شامل ۹ شاخص)، اخلاق حرفه‌ای (شامل ۹ شاخص) و مدیریت لحن (شامل ۹ شاخص) دست یافتند.

**میرحسینی و همکاران (۱۴۰۰)** در مطالعه خود با استفاده از پرسش‌نامه محقق‌ساخته معیارهای مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران را براساس پژوهش‌های پیشین شناسایی و در نهایت تعداد ۲۵ زیرمؤلفه را در قالب ۵ شاخص به عنوان با اهمیت‌ترین عوامل اخلاق حرفه‌ای حسابدار تعیین کردند. نتایج نشان داد از نظر خبرگان، زیرمؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی و سازمانی نسبت به سایر معیارها اهمیت بیشتری داشته و بر توسعه پایدار رفتار ایمن و اخلاق حرفه‌ای حسابدار اثرگذار می‌باشد.

یافته‌های پژوهش **سادات کابلی و همکاران (۱۳۹۹)** نشان داد، ارزش‌های انگیزشی مدیران هم به‌صورت مستقیم و هم با واسطه‌گری پایبندی به اخلاق حرفه‌ای، پیش‌بینی کننده رفتار متقلبانة مدیران واحد گزارشگر است. نتایج پژوهش پیشرو می‌تواند برای رفع نگرانی کلیه ذی‌نفعان واحد گزارشگر، مراجع استانداردگذار و قانون‌گذار از انتشار صورت‌های مالی متقلبانه، سودمند باشد.

**بانی و همکاران (۱۳۹۸)** در مطالعه خود به بررسی تأثیر تعهد و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار اخلاقی حساب‌برسان شرکت‌های دولتی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که تعهد و ایدئولوژی اخلاقی، بر کیفیت حسابرسی و رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد و همچنین نقش میانجی‌گری رفتار اخلاقی حساب‌برسان شرکت‌های دولتی نیز در این ارتباط تأیید شد.

نتیجه مطالعه **الجعيفری (۱۳۹۶)** حاکی از آن است که تأثیر عوامل دموگرافی (سن، جنسیت، سطح تحصیلات و درآمد و سابقه کاری) بر رعایت استانداردهای اخلاقی در تصمیم‌گیری حسابداران عراق مؤثر می‌باشد. همچنین، عامل مذهب با سایر رویکردهای اخلاقی در تصمیم‌گیری‌ها از تفاوت معنی‌داری برخوردار است و حائز اهمیت بسیاری است. محقق در پایان استدلال کرد که هر چه حسابداران رسمی محیط سازمانشان را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای اخلاقی‌تر عمل می‌کنند. همچنین می‌توان گفت در صورت کم‌رنگ شدن مفاهیم اخلاق در سطح جامعه و به‌تبع آن در سازمان‌ها نمی‌توان منتظر عملکرد اخلاقی در حرفه حسابداری بود حتی در صورتی که تلاش‌های لازم برای تنظیم یک آیین رفتار حرفه‌ای مؤثر صورت گرفته باشد.

صالحی (۱۳۹۵) در مطالعه خود به بررسی رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداختند و نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال و بی‌طرفی حرفه‌ای او و همچنین رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی و رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد.

نتیجه مطالعه نیکومرام و همکاران (۱۳۹۱) نشان داد اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در ابعاد گوناگون مؤثر است و شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابداران مدیریت و عینیت و بی‌طرفی تأثیر قابل توجهی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت دارد که این موضوع نشان‌دهنده اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و مالی است.

### روش‌شناسی پژوهش

مطالعه حاضر به لحاظ ماهیت پژوهش در زمره پژوهش‌های اکتشافی، به لحاظ هدف، کاربردی و از نظر ماهیت داده‌های پژوهش از نوع طرح متوالی اکتشافی (کیفی-کمی) می‌باشد. در بخش کیفی، الگوی کیفی با استفاده از تکنیک تحلیل مضمون (تم) ارائه شده است و در بخش کمی با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی تأییدی (نرم‌افزار لیزرل) به بررسی برازش الگوی پیشنهادی و تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر خوانایی گزارشگری مالی نیز پرداخته شده است. جامعه آماری این مطالعه در بخش کیفی را اعضای جامعه حسابداران رسمی در تهران و شیراز تشکیل می‌دهند. در این قسمت از ارائه حجم جامعه و نیز نمونه آماری خودداری می‌شود؛ چرا که ملاک، دستیابی به اشباع نظری داده‌ها و توافق کلی پدیده مورد بررسی می‌باشد. بدین‌منظور، در این فاز از پژوهش، با ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان جامعه آماری (۱۲ نفر دارای مدرک دکتری، ۸ نفر کارشناسی‌ارشد و سوابق کار حداقل ۱۰ سال)، داده‌ها به اشباع نظری رسید. جامعه آماری بخش کمی پژوهش را اعضای جامعه حسابداران رسمی تهران و شیراز شامل حسابداران رسمی، حسابرسان شاغل انفرادی، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک مؤسسه‌های حسابرسی، عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی جامعه این پژوهش در دسترس نیست، می‌توان تعداد جامعه آماری را نامحدود فرض کرد. بر اساس فرمول انتخاب حجم نمونه در جامعه نامحدود حداقل حجم نمونه برابر با ۱۹۶ نفر تعیین شد: رابطه (۱):

$$n = \frac{Z^2 \cdot \frac{1-a}{2} \times p \times q}{E^2} = \frac{5/0 \times 5/0 \times 2 (96/1)}{2 (0.7/0)} = 196$$

n = حجم نمونه؛

E = دقت برآورد یا میزان خطای حدی است (در این پژوهش ۰/۰۷ در نظر گرفته شده است)

P, q = نسبت افرادی که در رد / تأیید فرضیه‌ها نظر می‌دهند؛

Z a/2 = عدد بحرانی توزیع سطح ۹۵ درصد اطمینان (۰/۰۵ a).

روش نمونه‌گیری در بخش کیفی و کمی به ترتیب شیوه نمونه‌گیری هدفمند و در دسترس می‌باشد.

با توجه به احتمال غیرقابل استفاده بودن برخی پرسش‌نامه‌ها، ۲۹۰ پرسش‌نامه توزیع شد که از بین آن‌ها، ۲۶۰

پرسش‌نامه به شرح جدول (۱) قابل استفاده بود.

جدول (۱). اطلاعات جمعیت‌شناختی

درصد فراوانی	شاخص آماری		طبقه
	فراوانی	درصد فراوانی	
۲۲/۳	۵۸	زن	جنسیت
۷۷/۷	۲۰۲	مرد	
۱۰۰	۲۶۰	مجموع	
۹/۲	۲۴	زیر ۳۰ سال	سن
۲۳/۸	۶۲	۳۰-۴۰ سال	
۴۶/۹	۱۲۲	۴۱-۵۰ سال	
۲۰	۵۲	بالای ۵۰ سال	
۱۰۰	۲۶۰	مجموع	تحصیلات
۵۶/۱	۱۴۶	کارشناسی ارشد	
۴۳/۹	۱۱۴	دکتری	
۱۰۰	۲۶۰	مجموع	سابقه کار
۲۳/۱	۶۰	کمتر از ۱۰ سال	
۴۷/۳	۱۲۳	۱۰-۲۰ سال	
۲۹/۶	۷۷	بیشتر از ۲۰ سال	
۱۰۰	۲۶۰	مجموع	

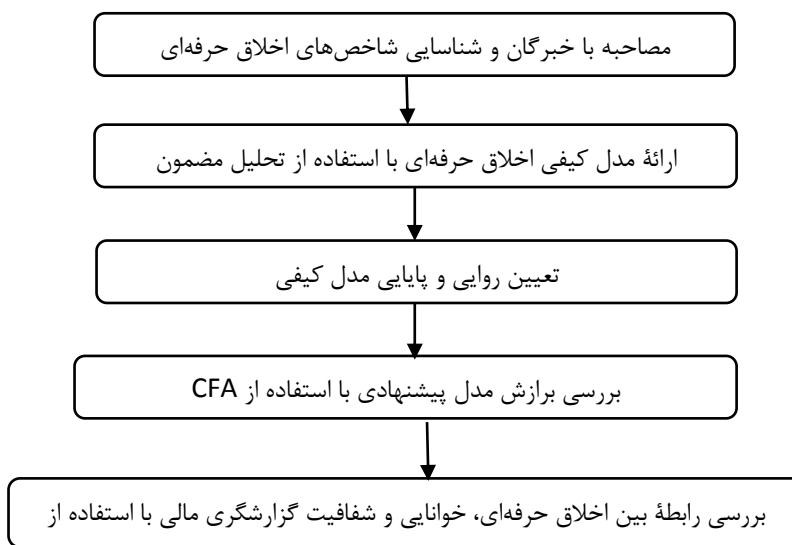
دلیل انتخاب جامعه آماری مذکور این است که اطلاعات نسبتاً جامعی در خصوص وضعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و روند عملکرد اقتصادی آن‌ها در اختیار دارند و همچنین می‌توان گفت که تنها منبع اطلاعاتی است که با استفاده از آن می‌توان به منابع اطلاعات مالی شرکت‌ها دسترسی داشته و الگوی پژوهش حاضر را مورد آزمون و مطالعه قرار داد.

ابزار گردآوری در بخش کمی، پرسش‌نامه محقق‌ساخته می‌باشد. در بخش کیفی، روایی بر اساس تکنیک‌های خود اصلاحی داده‌ها و روش ممیزی کردن را دو داور تأیید کردند. پایایی الگوی کیفی نیز با استفاده از تکنیک‌های پایایی بازآزمون و کدگذاری به صورت دستی، تأیید شد.

جدول (۲). ابزار گردآوری داده‌ها

بخش	ابزار	میدانی / کتابخانه‌ای	تعداد سؤال	نمونه آماری	هدف (کاربرد)
کیفی	مصاحبه و ادبیات تحقیقات پیشین	میدانی و کتابخانه‌ای	--	۲۰ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی در تهران و شیراز	شناسایی شاخص‌های الگوی کیفی اخلاق حرفه‌ای (نرم‌افزار MAXQDA)
کمی	پرسش‌نامه محقق‌ساخته اخلاق حرفه‌ای	میدانی	۳۰ سؤال	۲۶۰ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی در تهران و شیراز	مورد استفاده در تحلیل عاملی تأییدی (نرم‌افزار لیزرل) جهت سنجش اعتبار الگوی طراحی‌شده و مدل‌سازی معادلات ساختاری (نرم‌افزار Smart PLS)
	پرسش‌نامه خوانایی گزارشگری مالی وفائی‌پور و همکاران (۱۴۰۱)	میدانی	۵ سؤال	۲۶۰ نفر از اعضای جامعه حسابداران و رسمی در تهران و شیراز	مورد استفاده در مدل‌سازی معادلات ساختاری (نرم‌افزار Smart PLS)

شکل (۱) مراحل انجام پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل (۱). فلوچارت مراحل انجام پژوهش

### یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش به تفکیک در دو بخش الگوی کیفی اخلاق حرفه‌ای براساس تکنیک تحلیل مضمون و بررسی برازش الگو با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی و نیز مدل‌سازی معادلات ساختاری، ارائه می‌گردند. در این بخش پاسخ به سؤال پژوهش پرداخته می‌شود:

ارائه الگوی کیفی اخلاق حرفه‌ای با رویکرد تحلیل مضمون، چگونه است؟

در این پژوهش به منظور ارائه الگوی کیفی، از تکنیک تحلیل مضمون براساس مدل براون و کلارک<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) شامل پنج مرحله "آشنایی با داده‌ها، ایجاد کدهای اولیه، جستجوی مضامین، بازیابی مضامین و تعریف و نام‌گذاری مضامین" استفاده شده است. بر این اساس ۳۰ مضمون پایه، ۳ مضمون سازمان‌دهنده و یک مضمون فراگیر شناسایی گردید. جدول (۳) کدهای توصیفی (مفاهیم) برگرفته از مصاحبه با خبرگان و مضامین پایه مربوط به هر کدام را نشان می‌دهد:

جدول (۳). کدهای توصیفی (مفاهیم) و مضامین پایه

مفاهیم پایه	نمونه کدهای توصیفی (مفاهیم)
درستکاری و صداقت	اصل درستکاری همه حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه‌ای و تجاری ملزم می‌کند.
پرهیز از تضاد منافع	یک حسابدار حرفه‌ای نباید اجازه دهد تضاد منافع، قضاوت حرفه‌ای، تجاری و واقع‌بینی وی را خدشه‌دار کند.
پرهیز از اخطار، تهدید و تنبیه	حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای نباید در اخذ اطلاعات واقعی جهت تهیه گزارش حسابرسی متکی به تهدید اخلاقی و اخطار باشد.
صبر و شکیبایی	حسابدار حرفه‌ای باید در راستای حفظ منافع عمومی با صبر و شکیبایی نسبت به تهیه اطلاعات اقدام نماید.

اصل صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان رسمی را به کسب و حفظ دانش جهت و بهره‌مندی از خدمات حرفه‌ای کارآمد ملزم می‌کند.	صلاحیت و مراقبت و ضوابط حرفه‌ای
حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای با رعایت موازین اخلاق حرفه‌ای نیاز به کسب اعتماد عموم جامعه می‌باشد.	اعتماد آفرینی
حسابرس مستقل باید تعهد انضباطی در انجمن‌های رسمی حسابداران و حسابرسان را بپذیرد.	عضویت در تشکل‌های حرفه‌ای
هر عضو شاغل در حرفه حسابداری و حسابرسی باید در اجرای خدمات خود مستقل باشد.	استقلال
حسابدار و حسابرس باید با شناخت و معرفت، رویدادها را از مبتدی تا نتیجه تجزیه و تحلیل نماید.	تعقل و تدبیر و خود فهمی در حرفه
حسابداران و حسابرسان باید با واقع‌گرایی و خودآگاهی نسبت به تهیه گزارش‌های اقدام نمایند.	عینیت‌گرایی
حسابداران و حسابرسان برای ورود به حرفه ملزم به رعایت قوانین و استانداردها هستند.	احترام به قانون و استانداردها
اعضای حرفه حسابداری در تهیه گزارش‌های مالی با اطلاعات و رویدادهای درست و واقعی اقدام کنند.	اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه
حسابدار رسمی باید اطلاعاتی را که در طی ارائه خدمات حرفه‌ای به دست می‌آورد محرمانه تلقی و بدون مجوز افشا نکند.	رازداری
حسابداران و حسابرسان در انجام مزایده‌ها و مناقصات و معاملات اموال منقول و غیرمنقول با اشخاص وابسته تردید حرفه‌ای داشته باشد.	ارتباطات شفاف
صاحب‌کار ممکن است به حسابدار رسمی شاغل یا اعضای خانواده یا بستگان او پیشنهاد هدیه یا پذیرایی دهد. وی باید اهمیت هر خطر را ارزیابی کرده و این‌گونه پیشنهادهای را نپذیرد.	پرهیز از دریافت هدایا
اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی باید از هرگونه دعاوی که بر استقلال حرفه اثر گذارد خودداری کنند.	پرهیز از اصطکاک حرفه‌ای و شغلی
اعضای حرفه نباید در تهیه صورت‌های مالی و گزارش‌ها از پیچیدگی کلمات و طول متن استفاده کنند.	پرهیز از اطلاعات گمراه کننده و نادرست
حسابداران نباید در گزارش سود حسابداری و اخذ پاداش نسبت به همکار خود در سایر شرکت‌ها حس رقابت‌طلبی داشته باشد.	پرهیز از رقابت طلبی
اعضای حرفه در کمیسیون‌های مختلف از جمله: معاملات سازمان‌ها جهت حفظ خریداران و فروشنده‌گان باید موازین حرفه‌ای انصاف و عدالت را رعایت کنند.	عدالت، انصاف و وفاداری
مهم‌ترین نقش حسابداران و حسابرسان، نقش اعتباردهی در جامعه است و عموم جامعه بزرگ‌ترین استفاده‌کننده خدمات حسابرسی هستند.	ایفای مسئولیت در قبال جامعه
قضاوت‌های اخلاقی در قبال صاحبکار در اجرای مسئولیت‌های اعضای حرفه حسابداران را به کار بندند.	ایفای مسئولیت در قبال صاحبکار
استانداردهای فردی حرفه برای بهبود کیفیت و قابلیت اعتماد خدمات اعضای شاغل در حرفه حسابرسی را رعایت کنند.	ایفای مسئولیت در قبال خود فرد حرفه‌ای
خدماتی را که به دانش و مهارت حسابداری نیاز دارد کسب کنند (این خدمات را حسابداران رسمی ارائه می‌دهند).	کسب مهارت و دانش حرفه‌ای
گزارشگری حرفه‌ای توسط اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی جهت بهبود کیفیت و قابلیت اعتماد خدمات رعایت گردد.	گزارشگری حرفه‌ای
حسابداران و حسابرسان باید رویدادها و صورت‌های مالی را بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه نمایند.	ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط و استانداردها
اعضای حرفه در قبال جامعه و صاحبکار و مدیریت در قبال ارائه صورت‌های مالی مسئولیت قانونی	پاسخ‌گویی

	و پاسخ‌گویی دارد.
حفظ منافع فردی	اعضای حرفه به حفظ منافع جامعه و فرد با پذیرش آیین رفتار حرفه‌ای متعهدند.
ارتقا سطح اطلاعات حسابداری	مهارت و آموزش لازم را برای ورود به حرفه از طریق ارتقا سطح اطلاعات حسابداری و شغلی ببینند.
پرهیز از برتری‌جویی	حسابداران و حسابرسان از خودشیفتگی و انجام اقداماتی که بر تصمیم‌های آن‌ها در سطوح مختلف اثر بگذارد خودداری کنند.
بی‌طرفی	هر عضو حسابرسی نباید آگاهانه حقایق را نادرست ارائه دهد و قضاوت دیگران را به خود محول سازد.

جدول (۴) مضامین پایه، سازمان‌دهنده و فراگیر اخلاق حرفه‌ای را نشان می‌دهد:

جدول (۴). الگوی کیفی اخلاق حرفه‌ای بر اساس تحلیل مضمون (شامل مضامین پایه، سازمان‌دهنده و فراگیر)

مضمون فراگیر	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه
	اخلاق تحلیلی (فرا اخلاق)	استقلال
		تعقل و تدبیر و خودفهمی در حرفه
		عینیت‌گرایی
		بی‌طرفی
		احترام به قانون و استانداردها
		درستکاری و صداقت
		ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه
		رازداری
اخلاق حرفه‌ای	اخلاق هنجاری (دستوری)	پرهیز از دریافت و اعطای هدایا
		پرهیز از اصطکاک شغلی و حرفه‌ای
		پرهیز از تضاد منافع
		پرهیز از انتشار اطلاعات گمراه‌کننده و نادرست
		پرهیز از رقابت‌طلبی
		پرهیز از برتری‌جویی
		پرهیز از تهدیدهای اخلاقی، اخطار، تنبیه و انحراف
		داشتن صبر و شکیبایی
اخلاق کاربردی	اخلاق کاربردی	صلاحیت، مراقبت، رفتار و اصول و ضوابط حرفه‌ای
		ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه
		ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال صاحبکار
		ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال خود فرد حرفه‌ای در حسابداری
		کسب مهارت و دانش حرفه‌ای
		تبلیغات و گزارشگری حرفه‌ای
		مشاوره و اعتمادآفرینی در حرفه

	ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط و استانداردهای مربوط
	پاسخ‌گویی
	عضویت در تشکل‌های حرفه‌ای
	حفظ منافع حرفه‌ای
	ارتقای سطح کیفی اطلاعات حسابداری

نتایج تحلیل مضمون که به‌منظور ارائه الگوی کیفی اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان انجام شده است نشان می‌دهد که سازه اخلاق حرفه‌ای از ۳۰ شاخص (مضمون پایه) تشکیل شده است.

استقلال: هر عضو شاغل در حسابداری و حسابرسی باید در اجرای خدمات خود مستقل باشد و مواردی از جمله داشتن منافع مالی غیرمستقیم در واحد مورد رسیدگی و یا امین و وسیع و یا سرمایه‌گذاری مشترک در واحد مورد رسیدگی که بر تصمیم‌گیری وی مؤثر باشد، خودداری کند. (ماینس و واهلن، ۲۰۰۶؛ هندریکسن و ون بردا، ۱۳۹۰).

تعقل و تدبیر و خودفهمی در حرفه: حسابدار و حسابرس باید با شناخت و آشنایی کامل به اطلاعات حسابداری و ماهیت حساب‌ها نسبت به تجزیه و تحلیل رویدادها از مبتدی تا حصول نتیجه آگاهی داشته باشد (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

عینیت‌گرایی: رشته حسابداری ادعا می‌کند که اقدامات حسابداری عینی است. بنابراین رشتل حسابداری تمایل به تشویق روش‌های اندازه‌گیری حسابداری ذهنی دارد با این فرض که بی‌طرفانه خواهند بود (جودکی چگنی، ۱۴۰۰). قضاوت و تصمیم‌گیری یکی از عناصر اصلی حسابرسی است و زمانی حسابرسی می‌تواند نقش مؤثری در راستای حفظ منافع جامعه داشته باشد که حسابرسان دارای عینیت باشند (بادپا، ۱۳۹۸).

بی‌طرفی: حسابدار رسمی نباید اجازه دهد که جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ نابجای دیگران، بر قضاوت حرفه‌ای یا کار او تأثیر بگذارد (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

احترام به قانون و استانداردها: حسابدار رسمی باید قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری را رعایت نماید و از انجام اعمالی بپرهیزد که حرفه را بی‌اعتبار می‌کند (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷). درستکاری و صداقت: حسابدار رسمی باید در کسب و کار و مسئولیت خود، صادق و صریح باشد و درستکاری و صداقت را همواره مدنظر قرار دهد (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه: حسابداران رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان اغلب به تهیه و گزارش اطلاعاتی می‌پردازند که یا برای عموم منتشر می‌شود یا مورد استفاده اشخاصی در درون یا برون سازمان قرار می‌گیرد. چنین اطلاعاتی می‌تواند مالی یا مدیریتی باشد و از جمله برآوردها و بودجه، صورت‌های مالی، دیدگاه‌ها و تحلیل مدیریت و تأییدیه مدیران به حسابرسان در جریان حسابرسی صورت‌های مالی آن بنگاه را شامل شود. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/ سازمان باید چنین اطلاعاتی را به گونه‌ای مطلوب، با صداقت و طبق استانداردهای حرفه‌ای مربوط، چنان تهیه یا ارائه کند که محتوای گزارش، قابل درک باشد (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

راز داری: حسابدار رسمی باید اطلاعاتی را که در جریان خدمات حرفه‌ای یا روابط کسب و کار به دست می‌آورد، محرمانه و سری تلقی کند و بدون مجوز مدیریت صاحبکار یا کارفرما و سهام‌داران چنین اطلاعاتی را افشا نکند، مگر آن که بنا بر حق یا تکلیف قانونی یا حرفه‌ای، ملزم به افشای آن اطلاعات باشد. حسابدار رسمی نباید از این اطلاعات

محرمانه در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث، استفاده کند (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

ارتباطات شفاف: امروزه رفتار حرفه‌ای در تمام فعالیت‌هایی که با منافع عمومی سروکار دارند موضوعیت یافته و اطلاعات حسابداری باید به‌گونه‌ای تهیه و ارائه شود که منافع عده‌ای خاص بر منافع عده‌ای دیگر ترجیح داده نشود و ارتباط تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی براساس آیین رفتار حرفه‌ای شفاف باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).

پرهیز از دریافت و اعطای هدایا: از پاداش و دریافت غیرنقدی یا رشوه که آگاهانه حقایق را نادرست ارائه دهد و منجر به دعاوی حقوقی بین صاحب کار و حسابرس که بر استقلال و بی‌طرفی اثر گذارد و نقض اصول و ضوابط حرفه‌ای گردد خودداری شود. (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

پرهیز از اصطکاک شغلی و حرفه‌ای: رعایت اخلاق حرفه‌ای در سازمان امری لازم و ضروری می‌باشد و در برگزیده اخلاق فردی و شغلی می‌باشد و هرگونه معضلات اخلاقی که تصمیم‌گیری، گزارشگری حرفه‌ای و واقع‌بینی اعضا را تحت‌الشعاع قرار دهد پرهیز گردد.

پرهیز از تضاد منافع: اعضای حرفه باید از هرگونه منافع مالی مستقیم و غیرمستقیم که تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای اعضا را تحت‌تأثیر قرار دهد و منجر به نقض استقلال اعضای حرفه گردد خودداری کند. (ماینس و واهلن، ۲۰۰۶؛ هندریکسن و ون بردا، ۱۳۹۰).

پرهیز از انتشار اطلاعات گمراه‌کننده و نادرست: براساس بیانیه شمارل ۲ مفاهیم حسابداری مالی کیفیت اطلاعات اطمینان‌بخش، مبنی بر اینکه اطلاعات به صورت معقول و بدون تعصب و اشتباه در بیان آنچه ابراز می‌نماید صداقت دارد و همچنین قابل اتکا بودن اطلاعات از ویژگی‌های مهم تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای می‌باشد. (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

پرهیز از رقابت‌طلبی: اعضای حرفه در تمام موارد سعی می‌کنند ممتاز باشند و به مهارت بیشتری در حرفه دست پیدا کنند و از طریق شایسته در حرفه ارتقا یابند و سعی ندارند به هر طریقی با مخفی کردن اطلاعات بنیادی حسابداری و گزارشگری متقابلانه و مدیریت سود در رقابت برنده شوند و باید از رذایل حرفه‌ای خودداری کنند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).

پرهیز از برتری‌جویی: حسابداران و حسابرسان از انجام اقداماتی مانند برتری‌جویی مخرب که بر تصمیم‌های آن‌ها در سطوح مختلف اثر بگذارد، خودداری کنند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).

پرهیز از تهدیدهای اخلاقی، اخطار و تنبیه و انحراف: اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی در اخذ اطلاعات واقعی جهت تهیه صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی نباید متکی به قضاوت‌های غیرحرفه‌ای و غیراخلاقی اخطار و تهدید باشد و باید با شکیبایی اقدام به انجام آزمون‌های محتوا و کنترل مطابق با اصول و ضوابط حرفه‌ای نماید (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).

داشتن صبر و شکیبایی: حسابداران باید از توانایی صبر و تحمل استرس‌های ناشی از شرایط کاری و شرایط محیطی برخوردار باشند (بهشتی زواره و همکاران، ۱۳۹۷).

داشتن انصاف و عدالت و وفاداری به حرفه: هر عضو حرفه به مسئولیت‌های حرفه‌ای خود متعهد است و به دنبال اعتباردهی می‌باشد و در قضاوت حرفه‌ای تعصب ندارد لازمه این‌ها داشتن صداقت، درستکاری، انصاف، اعتماد و وفاداری به حرفه می‌باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).



صلاحیت، مراقبت، رفتار و اصول و ضوابط حرفه‌ای: این اصل مقرر می‌دارد که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/سازمان کارهای عمده را تنها در صورتی بپذیرد که دانش و تخصص یا تجربه خاص و کافی برای انجام آن را داشته باشد یا بتواند به‌دست آورد. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/سازمان نباید درباره میزان تخصص یا تجربیاتی که دارد کارفرمای خود را همراه کند و در کسب نظر تخصصی و یاری گرفتن از متخصصان، در صورت لزوم، کوتاهی ورزد (آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه: حسابداران موظف به حفظ منافع جامعه هستند و همچنین اعتبار حسابرسی را بر عهده دارند که نباید دستیابی به منافع شخصی این وظایف را تحت تأثیر خود قرار دهد (اسمیت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال صاحبکار: هر حسابدار عمومی باید هم به نیازهای صاحبکار اهمیت دهد و هم وظیفه اعتباردهی به صورت‌های مالی را به بهترین نحو انجام دهد از آنجایی که حسابداران عمومی موظف به اظهار نظر در مورد صورت‌های مالی هستند به اطلاعاتی حساس و محرمانه دسترسی خواهند داشت (اسمیت و همکاران، ۲۰۰۹).

ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال خود فرد حرفه‌ای در حسابداری: حسابداران عمومی حرفه‌ای باید وظایف خود را مطابق با استانداردهای حرفه‌ای حسابداری انجام دهند و به اجرای دقیق و ماهرانه مطابق با معیارهای از پیش تعیین شده از جمله بی‌طرفی، صداقت و استقلال بپردازند که لازم است برای رعایت این‌گونه معیارها یک حسابدار رسمی حرفه‌ای با استانداردهای حرفه‌ای و تکنیکی آشنایی کافی داشته باشد (اسمیت و همکاران، ۲۰۰۹).

کسب مهارت و دانش حرفه‌ای: اصل بنیادی صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای مقرر می‌دارد که حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/سازمان کارهای عمده را تنها در صورتی بپذیرد که دانش و تخصص یا تجربه خاص و کافی برای انجام آن را داشته باشد یا بتواند به‌دست آورد. حسابدار رسمی شاغل در بنگاه/سازمان نباید درباره میزان تخصص یا تجربیاتی که دارد کارفرمای خود را همراه کند و در کسب نظر تخصصی و یاری گرفتن از متخصصان در صورت لزوم، کوتاهی ورزد (آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

تبلیغات و گزارشگری حرفه‌ای: حسابرس مجاز به استفاده از تبلیغات نادرست که از نظر حرفه‌ای نامناسب و در برگیرنده فریب و نیرنگ باشد نیست و باید از هرگونه تبلیغی که موجب آسیب به حرفه‌ای و دیگران می‌شود اجتناب کند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).

مشاوره و اعتمادآفرینی در حرفه: حسابداران حرفه‌ای نقش بااهمیتی در بهبود وضعیت اقتصادی جامعه ایفا می‌کنند؛ برای مثال استفاده‌کنندگان، در زمینه‌های حسابداری و گزارشگری مالی، مدیریت مالی و مشاوره‌های حرفه‌ای مناسب و قابل قبول درباره بسیاری از موضوعات تجاری و مالیاتی، به خدمات حسابداران حرفه‌ای اتکا می‌کنند. همچنین حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه‌ای خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد؛ از این رو خدمات حسابداری حرفه‌ای باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات با کیفیت مناسب را تضمین کند (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط و استانداردهای مربوط: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و درخواست‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام

دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و درمورد حسابداران حرفه‌ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و رهنمودهای مربوط است (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

پاسخ‌گویی: اعضای حرفه مسئولیت پاسخ‌گویی به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، بانک‌ها، بستانکاران و انجمن‌ها و مؤسسات برابر با اصول و ضوابط و اخلاق حرفه‌ای می‌باشند که منجر به اعتبار حرفه حسابداری در جامعه می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).

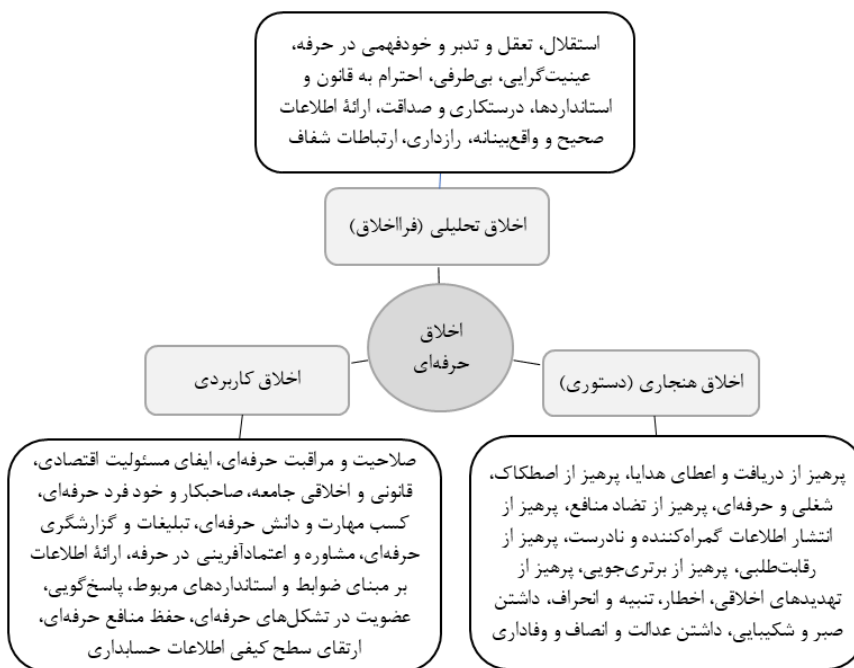
عضویت در تشکلهای حرفه‌ای: اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی برای اعتمادآفرینی در جامعه و افزایش دانش و تخصص و تعهد انضباطی و ارزیابی پیامدهای حرفه نیازمند حضور در تشکلهای حرفه‌ای و انجمن‌های رسمی حسابداران می‌باشد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).

حفظ منافع حرفه‌ای: حسابداران باید در راستای حفظ منافع حرفه‌ای کوشا باشند. در این راستا اعضای حرفه باید متعهد به حفظ منافع جامعه و فردی با پذیرش اصول حسابرسی مستقل باشند (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۸).

ارتقای سطح کیفی اطلاعات حسابداری: حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی توصیف می‌شود که توسط شرکت‌ها برای تصمیم‌گیری‌های مختلف اقتصادی استفاده می‌شود ارائه اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاران مختلف در امر تصمیم‌گیری هدف اصلی صورت‌های مالی است. از این رو باید به اطلاعات حسابداری و ارتقای ویژگی‌های کیفی آن به دقت توجه کرد (آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران، ۱۳۹۷).

۳۰ مضمون پایه در سه دسته کلی اخلاق تحلیلی (فرا اخلاق)، اخلاق هنجاری (دستوری) و اخلاق کاربردی جای گرفتند. در رابطه با ارتباط نتایج بخش کیفی (مضامین سازمان‌دهنده) با مبانی نظری و پیشینه تجربی باید گفت که مضامین سازمان‌دهنده با مطالعه نمازی و رجب دری (۱۳۹۷) مطابقت دارد.

مضامین فراگیر و سازمان‌دهنده به شرح شکل (۲) به دست آمد:



شکل (۱). الگوی کیفی اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان

معیارهای متفاوتی به‌عنوان شاخص اعتبار پژوهش کیفی مطرح شده است، اما از آنجا که نظریه تحلیل مضمون ماهیتاً فرایندی رفت و برگشتی است، روایی داده‌ها در حین کدگذاری‌ها و تحلیل‌ها و مورد تأکید قرار گرفتن در مصاحبه‌ها و مشاهدات بعدی و قبلی تأیید می‌شود. ابزار روایی را همین رفت و برگشتی بودن خود فرایند تشکیل می‌دهد و بهترین قاضی برای تأیید روایی داده‌ها، تأیید گزاره‌ها، مفاهیم و مقوله‌ها توسط مصاحبه‌شوندگان و در حین انجام مصاحبه‌ها است (قربانخانی و همکاران، ۱۴۰۰). بنابراین در پژوهش حاضر نیز به‌دلیل فرایند رفت و برگشتی و تحلیل تک‌به‌تک مصاحبه‌ها قبل از انجام مصاحبه‌های بعدی، خوداصلاحی بودن داده‌ها، بهترین شاخص تعیین روایی داده‌های حاصل از پژوهش بوده است. ارزشیابی الگوی استخراجی، با استفاده از دو شاخص تناسب و کاربردی بودن که یکی از روش‌های ارزیابی اعتبار پژوهش کیفی است و همچنین، نظردهی در مورد پایه‌های تجربی پژوهش به تأیید رسید. علاوه بر موارد مذکور، مشارکت‌کنندگان، نظر خویش را درباره گزارش پژوهش، فرایند تحلیل و مقوله‌ها عرضه کردند و مطابق نظرهای آن‌ها نتایج بازبینی و اصلاح شد. همچنین برای سنجش روایی از روش ممیزی کردن توسط دو داور مورد تأیید قرار گرفت. در این روش، محقق با توضیح در مورد چگونگی جمع‌آوری داده‌ها، چگونگی مشتق شدن مقوله‌ها و چگونگی اخذ تصمیم در طول پژوهش برای ممیزی و تأیید آن به‌دست داور، قابلیت اطمینان نتایج پژوهش را افزایش می‌دهد که در پژوهش پیش رو این کار توسط خبرگان انجام پذیرفت. برای سنجش پایایی در این پژوهش، از روش پایایی بازآزمون استفاده شد؛ این شاخص را می‌توان زمانی محاسبه کرد که کدگذار یک متن را در دو زمان متفاوت کدگذاری کرده باشد. برای محاسبه پایایی بازآزمون، از میان مصاحبه‌های انجام‌گرفته، چند مصاحبه برای نمونه انتخاب شد و هر یک از آن‌ها در فاصله زمانی چهارده روزه دوباره کدگذاری شدند. پس از مقایسه کدهای مشخص‌شده در دو فاصله زمانی برای هر یک از مصاحبه‌ها، از طریق میزان زیاد توافقات موجود در دو مرحله کدگذاری، پایایی پژوهش احصا شد. در کنار آن، برای محاسبه پایایی، کدگذاری به‌صورت دستی صورت گرفت و بعد از اتمام کدگذاری نتایج دو کدگذاری با یکدیگر مقایسه و از روش هولستی برای محاسبه پایایی استفاده شد:

$$PAO = 2M / (n1 + n2) \quad \text{رابطه (۲):}$$

PAO به معنی درصد توافق مشاهده‌شده (ضریب پایایی)؛

M تعداد توافق در دو مرحله کدگذاری.

n تعداد واحدهای کدگذاشته در مرحله اول.

n2 تعداد واحدهای کدگذاشته در مرحله اول و دوم است، این رقم بین صفر (هیچ توافق) تا یک (توافق کامل)

متغیر است. پاسخ نتیجه محاسبه برای پژوهش حاضر برابر با ۰/۷۹ محاسبه شد که نشان می‌دهد مضامین از پایایی فراوانی برخوردار است.

### یافته‌های بخش کمی:

در بخش اول از یافته‌های بخش کمی، به بررسی برازش الگوی پیشنهادی پرداخته شده است.

در ادامه به‌منظور اعتباریابی الگوی ارائه‌شده از تحلیل عاملی تأییدی از نرم‌افزار لیزرل استفاده شده است. همان‌گونه که در جدول (۵) مشخص است همه بارهای عاملی در حالت تخمین استاندارد بیشتر از ۰/۵ هستند (همچنین بر اساس مقادیر آماره تی، می‌توان گفت از آنجا که مقادیر آماره تی همه بارهای عاملی در خارج از بازه ۱/۹۶- و ۱/۹۶+ قرار دارند، می‌توان نتیجه گرفت بارهای عاملی در سطح اطمینان ۵ صدم، معنادار هستند).

جدول (۵) بارهای عاملی را نشان می‌دهد:

جدول (۵). بارهای عاملی مضامین پایه و سازمان‌دهنده

مضمون فراگیر	مضامین سازمان دهنده	بار عاملی	مضامین پایه	بار عاملی	توضیح
اخلاق حرفه‌ای	اخلاق تحلیلی (فرااخلاق)	۰/۸۵	استقلال	۰/۵۷	آماره تی همهی مضامین پایه و سازمان‌دهنده در خارج از بازه‌ی ۱/۹۶ - و ۱/۹۶ + قرار دارد؛ بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت همهی آن‌ها معنادار هستند.
			تعقل و تدبر و خود فهمی در حرفه	۰/۷۹	
			عینیت‌گرایی	۰/۷۲	
			بی‌طرفی	۰/۷۴	
			احترام به قانون و استانداردها	۰/۷۵	
			درستکاری و صداقت	۰/۷۴	
			ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه	۰/۷۷	
			رازداری	۰/۸۱	
			ارتباطات شفاف	۰/۷۸	
	اخلاق هنجاری (دستوری)	۰/۹۰	پرهیز از دریافت و اعطای هدایا	۰/۸۵	
			پرهیز از اصطکاک شغلی و حرفه‌ای	۰/۸۳	
			پرهیز از تضاد منافع	۰/۸۵	
			پرهیز از انتشار اطلاعات گمراه‌کننده و نادرست	۰/۸۲	
			پرهیز از رقابت‌طلبی	۰/۸۲	
			پرهیز از برتری‌جویی	۰/۸۱	
			پرهیز از تهدیدهای اخلاقی، اخطار، تنبیه و انحراف	۰/۸۰	
	داشتن صبر و شکیبایی	۰/۷۴			
	اخلاق کاربردی	۰/۸۶	داشتن عدالت و انصاف و وفاداری	۰/۴۳	
			صلاحیت، مراقبت، رفتار و اصول و ضوابط حرفه‌ای	۰/۷۴	
			مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه	۰/۵۴	
			مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال صاحبکار	۰/۶۳	
			مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال خود فرد حرفه‌ای در حسابداری	۰/۵۸	
			کسب مهارت و دانش حرفه‌ای	۰/۷۳	
			تبلیغات و گزارشگری حرفه‌ای	۰/۶۷	
			مشاوره و اعتماد آفرینی در حرفه	۰/۶۱	
			ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط و استانداردهای مربوط	۰/۵۰	
			پاسخ‌گویی	۰/۶۳	
			عضویت در تشکل‌های حرفه‌ای	۰/۶۸	
			حفظ منافع حرفه‌ای	۰/۶۸	
			ارتقای سطح کیفی اطلاعات حسابداری	۰/۵۹	

جدول (۶) پایایی مرکب، میانگین واریانس استخراج‌شده و نتایج بررسی روایی سازه - همگرایی مربوط به مضامین سازمان‌دهنده و فراگیر را نشان می‌دهد:

جدول (۶). مقادیر CR، AVE و روایی سازه-همگرایی مضامین سازمان‌دهنده و فراگیر

مضامین فراگیر / سازمان‌دهنده	پایایی مرکب	واریانس استخراج‌شده	روایی سازه- همگرا
اخلاق حرفه‌ای	۰/۹۰۳	۰/۷۵۷	تأیید
اخلاق تحلیلی (فرااخلاق)	۰/۹۱۷	۰/۵۵۴	تأیید
اخلاق هنجاری (دستوری)	۰/۹۳۳	۰/۶۱۲	تأیید
اخلاق کاربردی	۰/۸۸۹	۰/۴۰۴	تأیید

همان‌گونه که در جدول (۶) مشخص است، مقادیر پایایی مرکب و میانگین واریانس استخراج‌شده الگوی به‌ترتیب بیشتر از ۰/۷ و ۰/۴ به‌دست آمده است. براساس مقادیر بارهای عاملی و میانگین واریانس استخراج‌شده، روایی الگوی پیشنهادی به تأیید می‌رسد.

جدول (۷) نیز شاخص‌های برازش مربوط به الگوی مضامین فراگیر را نشان می‌دهد:

جدول (۷). شاخص‌های برازش الگوی‌های تحلیل عاملی تأییدی

الگوی مضامین فراگیر	GFI	NFI	IFI	CFI	RMSEA	Chi2/df
اخلاق حرفه‌ای	۱	۱	۱	۱	۰/۰۰۰	۰/۲
اخلاق تحلیلی (فرا اخلاق)	۰/۹۵	۰/۹۸	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۰۴۸	۱/۳۲
اخلاق هنجاری (دستوری)	۰/۹۶	۰/۹۸	۱	۱	۰/۰۳۴	۱/۱۶
اخلاق کاربردی	۰/۹۳	۰/۹۶	۰/۹۹	۰/۹۹	۰/۰۴۹	۱/۳۴
مقدار قابل قبول	>=۹۰	>=۹۰	>=۹۰	>=۹۰	<۰/۰۸	<۳

نتایج تحلیل عاملی تأییدی برازش الگوی اخلاق حرفه‌ای را مورد تأیید قرار می‌دهد. براساس نتایج تحلیل عاملی تأییدی می‌توان گفت که روایی و پایایی الگوی اخلاق حرفه‌ای، مورد تأیید قرار گرفته است. مقادیر پایایی مرکب الگوی بیشتر از ۰/۷ به‌دست آمده است که نشان‌دهنده پایایی مناسب الگوی پیشنهادی است؛ همچنین براساس بارهای عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ و معناداری آن‌ها (مندرج در جدول ۵) و همچنین مقادیر بزرگ‌تر از ۰/۴ شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده مهر تأییدی بر روایی سازه همگرا برای همه مضامین فراگیر / سازمان‌دهنده الگوی پیشنهادی می‌زند. از سوی دیگر شاخص‌های مقادیر ۶ شاخص برازش الگوی که در جدول ۶ قابل مشاهده است در مقایسه با مقادیر استاندارد آن‌ها، وضعیت مطلوبی دارد؛ بنابراین می‌توان گفت الگوی پیشنهادی به‌صورت کلی دارای برازش مطلوبی می‌باشد. به‌عبارت دیگر می‌توان گفت شاخص‌ها (مضامین پایه) معرف خوبی برای سه مؤلفه اخلاق حرفه‌ای الگوی پیشنهادی یعنی مؤلفه‌های "اخلاق تحلیلی (فرا اخلاق)، اخلاق هنجاری (دستوری) و اخلاق کاربردی" می‌باشند؛ و این سه مؤلفه معرف مناسبی برای سازه اصلی الگوی یعنی اخلاق حرفه‌ای می‌باشند.

#### مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM)

در این بخش از پژوهش، به‌منظور بررسی رابطه علی بین اخلاق حرفه‌ای (الگوی پیشنهادی) و خوانایی گزارشگری مالی، تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی، مورد استفاده قرار گرفته است. جدول (۸) شاخص‌های برازش بخش اندازه‌گیری، بخش ساختاری و بخش کلی مدل را نشان می‌دهد:

جدول (۸). شاخص‌های برازش الگوی

خلاصه بررسی برازش الگوی اندازه‌گیری

سازه	گویه	بار عاملی	آماره t	آماره p	CR	AVE	آلفای کرونباخ	همبستگی بین سازه‌ها
خوانایی گزارشگری مالی	پایداری سود	۰/۸۵۶	همه بارهای عاملی بزرگتر از ۱/۹۶ هستند	همه سطوح معناداری زیر ۰/۰۵ هستند	۰/۹۳۹	۰/۷۵۴	۰/۹۱۸	۰/۴۳۶
	صحت پیش‌بینی‌های مدیریت	۰/۸۶۸						
	کاهش ریسک سقوط قیمت سهام	۰/۸۹۰						
	اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری	۰/۸۱۳						
	ارزیابی و قابلیت مقایسه واحدهای اقتصادی	۰/۹۱۲						
اخلاق حرفه‌ای	اخلاق تحلیلی و فرااخلاق	۰/۹۲۰	همه بارهای عاملی بزرگتر از ۱/۹۶ هستند	همه سطوح معناداری زیر ۰/۰۵ هستند	۰/۹۳۳	۰/۸۲۴	۰/۸۹۳	۰/۴۳۶
	اخلاق هنجاری	۰/۸۹۶						
	اخلاق کاربردی	۰/۹۰۷						
خلاصه بررسی برازش الگوی ساختاری								
سازه	R2	Q2						
خوانایی گزارشگری مالی	۰/۱۹۰	۰/۱۳۱						
بررسی برازش الگوی کلی								
GoF	R <sup>2</sup>	Communalities						
۰/۳۸۷	۰/۱۹۰	۰/۷۸۹						

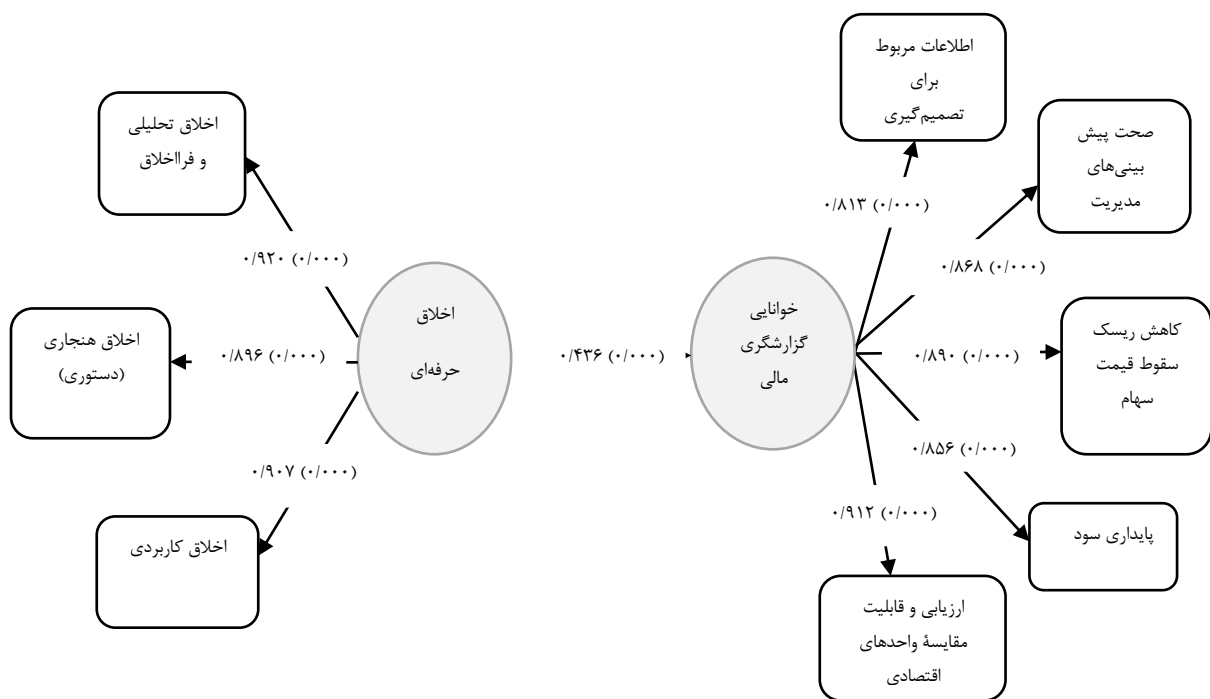
برازش الگوی اندازه‌گیری تحقیق به‌وسیله بررسی بارهای عاملی، میانگین واریانس استخراج‌شده، پایایی مرکب و روایی تشخیصی (فورنل لارکر) مورد بررسی قرار می‌گیرد. همان‌طور که در جدول (۸) مشخص است تمامی بارهای عاملی مولفه‌های خوانایی گزارشگری مالی و اخلاق حرفه‌ای، بیشتر از ۰/۸ هستند و نیازی به حذف هیچ‌کدام نیست (در شکل ۳ و ۴ مشخص است که همه بارهای عاملی معنادار هستند). همچنین مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر ۰/۵ است و مقادیر و پایایی مرکب و آلفا کرونباخ متغیرهای الگوی بیشتر ۰/۷ به‌دست آمده‌اند که نشان‌دهنده این موضوع است که هر دو سازه از این لحاظ در سطح مطلوبی قرار دارند. علاوه بر این، جذر AVE اخلاق حرفه‌ای (۰/۹۰۸) و خوانایی گزارشگری مالی (۰/۸۶۸) بزرگ‌تر از میزان همبستگی بین دو متغیر (۰/۴۳۶) می‌باشد؛ بر این اساس روایی تشخیصی برای هر دو سازه تأیید می‌گردد.

برازش الگوی ساختاری نیز به‌وسیله شاخص‌های R2 و Q2 انجام می‌شود. چین<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R2 معرفی می‌کند. براساس جدول (۷) مقدار R2 خوانایی گزارشگری مالی برابر با ۰/۱۹۰ به‌دست آمده است که نشان می‌دهد شاخص ضریب تعیین خوانایی گزارشگری مالی در سطح ضعیف قرار دارد. شاخص Q2 نیز قدرت پیش‌بینی الگوی را مشخص می‌سازد. مقادیر

۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی الگوی در مورد سازه درون‌زا را دارد. مقدار این شاخص برای سازه خوانایی گزارشگری مالی برابر با ۰/۱۳۱ به دست آمده است که نشان می‌دهد شاخص استون گایسلر خوانایی گزارشگری مالی در سطح نسبتاً متوسط قرار دارد. برای بررسی برازش الگوی کلی که هر دو بخش الگوی اندازه‌گیری و ساختاری را کنترل می‌کند، از معیار GoF استفاده می‌گردد:

$$\text{GoF} = \sqrt{\overline{\text{Communalities}} \times R^2} \quad \text{رابطه ۳:}$$

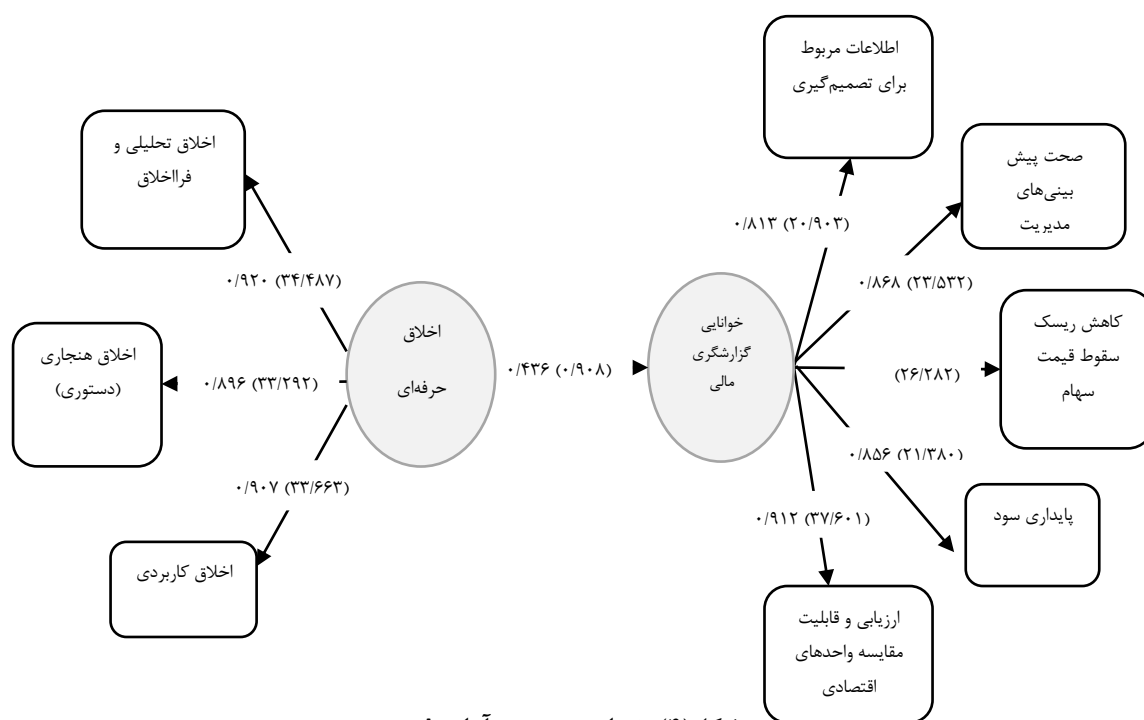
$\overline{\text{Communalities}}$  از میانگین مقادیر اشتراکی شاخص‌ها یا سؤال‌های تحقیق به دست می‌آید. وتزلس و همکاران (۲۰۰۹، ص ۱۸۷) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی GoF معرفی می‌کند. بنابراین حاصل شدن مقدار GoF برابر با ۰/۳۸۷ نشان از برازش کلی قوی الگوی دارد. شکل (۳) مقدار ضریب مسیر (میزان اثر مستقیم) متغیر مستقل بر وابسته را نشان می‌دهد. در این شکل، مقادیر p نیز قابل مشاهده است:



شکل (۳). ضرایب مسیر و آماره p

با توجه به اینکه سطح معناداری مربوط به تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر خوانایی گزارشگری مالی، کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که این تأثیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد، معنادار است.

در شکل (۴) نیز ضریب مسیر و مقدار آماره t قابل مشاهده هستند.



شکل (۴). ضرایب مسیر و آماره t

براساس خروجی نرم‌افزار، نتیجه بررسی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی در جدول (۹) آورده شده است:

جدول (۹). نتیجه بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر خوانایی گزارشگری مالی

متغیر مستقل	متغیر وابسته	ضریب مسیر	t value	p value	نتیجه
اخلاق حرفه‌ای	خوانایی گزارشگری مالی	۰/۴۳۶	۴/۹۰۸	۰/۰۰۰	تأیید H1

براساس جدول (۹) می‌توان گفت که میزان تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر خوانایی گزارشگری مالی برابر با ۰/۴۳۶ به دست آمده است. با توجه به اینکه سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ و همچنین مقدار آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ شده است، می‌توان با اطمینان ۹۵ درصد گفت تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر خوانایی گزارشگری مالی، تأثیری مثبت، مستقیم و معنادار است.

### بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای حرفه‌ای مهم و ضروری است و مردم باید به کیفیت خدمات ارائه‌شده توسط حرفه حسابداری اطمینان و اعتماد داشته باشند. از این رو اطلاعات ارائه‌شده توسط حسابداران و حسابرسان باید به‌طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشد، پس حسابداران و حسابرسان نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آن‌ها باشد. در نتیجه اخلاق حرفه‌ای حسابداری برای حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد. با وجود این به نظر می‌رسد در



ایران، از لحاظ نظری، به این مهم پرداخته نشده است. بر این اساس مطالعه حاضر به ارائه الگوی کیفی اخلاق حرفه‌ای و ارتباط آن با گزارشگری مالی پرداخته‌است. در این مطالعه ابتدا با استفاده از تحلیل مضمون و براساس نظرهای ۲۰ نفر از خبرگان (نمونه آماری)، به ارائه الگوی اخلاق حرفه‌ای پرداخته شد. بر این اساس ۳۰ مضمون پایه، ۳ مضمون سازمان‌دهنده و یک مضمون فراگیر، شناسایی شد.

در ادامه از تحلیل عاملی تأییدی برای اعتبارسنجی و برازش الگوی ارائه‌شده در بخش کیفی استفاده شد. نتایج به‌دست‌آمده نشان داد که در همه الگوی تحلیل عاملی تأییدی، بارهای عاملی مضامین پایه و سازمان‌دهنده، بیشتر از ۰/۵ و معنادار بودند. علاوه بر این، مقادیر میانگین واریانس استخراج‌شده نیز بیشتر از ۰/۴ به‌دست آمد. بنابراین براساس مقادیر بارهای عاملی، آماره  $t$  و نیز میانگین واریانس استخراج‌شده، وجود روایی سازه - همگرا به تأیید رسید. همچنین با توجه به مقادیر پایایی مرکب که بیشتر از ۰/۷ به‌دست آمد، پایایی مرکب نیز تأیید شد. مقدار احتمال آماره کای دو بزرگ‌تر از ۰/۰۵ نیز نشان داد که هر سه الگوی در سطح ۹۵ درصد اطمینان مناسب است. مقادیر شاخص‌های برازندگی (GFI)، شاخص نرم‌شده برازندگی (NFI)، شاخص‌های برازندگی تطبیقی (CFI) و شاخص برازش افزایشی (IFI) نیز بزرگ‌تر از ۰/۹۰ به‌دست آمد؛ که مقداری قابل‌قبول برای تأیید برازندگی الگوی پیشنهادی محسوب می‌شوند. همچنین شاخص جذر میانگین مجذور باقیمانده‌ها (RMSEA) نیز کمتر از ۰/۰۸ به دست آمد که از این حیث الگوها نیز برازندگی مناسبی دارند و سرانجام مقدار کای دو به درجه آزادی (Chi2/df) نیز کمتر از ۳ به‌دست آمد که نشان از برازش مناسب همه الگوهای تحلیل عاملی تأییدی دارد. نتیجه تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان داد که اخلاق حرفه‌ای تأثیر معناداری بر خوانایی گزارشگری مالی دارد. در خصوص همسویی نتیجه رابطه بین اخلاق حرفه‌ای با خوانایی گزارشگری مالی، می‌توان گفت براساس مرور پیشینه تحقیق، مطالعه‌ای که دقیقاً به بررسی رابطه بین این دو متغیر پرداخته باشد، یافت نشد؛ اما در برخی مطالعات نظیر پژوهش‌های نیکومرام و همکاران (۱۳۹۲)، صالحی (۱۳۹۵)، اتیم و همکاران (۲۰۲۱)، سیتیوم (۲۰۲۰) و مایل (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای با سایر جنبه‌های گزارشگری مالی از جمله کیفیت گزارشگری مالی پرداخته شده است. در مطالعات یادشده وجود رابطه مثبت بین اخلاق حرفه‌ای با کیفیت گزارشگری مالی به تأیید رسیده است. همچنین درباره ارتباط نتایج بخش کیفی (مضامین سازمان‌دهنده) با مبانی نظری و پیشینه تجربی باید گفت که مضامین سازمان‌دهنده با مطالعه نمازی و رجب‌دری (۱۳۹۷) مطابقت دارد.

بیان اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای در نشریات، تدوین و تصویب ضوابط و آیین‌نامه‌ها اگر چه اقداماتی لازم و مفید است اما بدون تدوین و اجرای برنامه‌های بلندمدت برای افزایش میزان آگاهی‌های حسابداران و حسابرسان در این زمینه و گسترش فرهنگ رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند تأثیر چندانی داشته باشد. تدوین و اجرای برنامه‌های آموزشی نیز اگرچه از الزامات است اما به خودی خود نمی‌تواند موجب سامان یافتن امور را فراهم کند؛ در این راستا پیشنهادهای کاربردی به شرح ذیل مطرح می‌شوند:

۱- حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای به‌عنوان نمایندگان اخلاقی جامع حسابداری جهت ایفای نقش خود؛ نیاز به فراگیری و رعایت مستمر اصول اخلاق حرفه‌ای هستند، نهادینه کردن اخلاق در فرایند گزارشگری صورت‌های مالی باید به‌عنوان یک اصل زیربنای به‌منظور پایداری روابط تجاری مورد توجه قرار گیرد، در خصوص پیامدهای بی‌صدقتی در گزارشگری مالی که کنشی غیراخلاقی است، منطقی است که نقش سازه‌های اخلاقی را در بین اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی کنکاش و در نظر گرفته شود.

۲- به مدیران گروه‌های آموزشی رشته حسابداری در دانشگاه‌ها پیشنهاد می‌شود به‌منظور کاهش تدریجی چالش‌های اخلاق حرفه‌ای و جلب اعتماد افکار سهام‌داران و سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به منظور کارایی و اثربخشی فعالیت‌های حرفه‌ای خود به دانشجویان علوم مالی و حسابداری که در آینده مدیران مالی و خبرگان خواهند بود با تدوین واحدهای درسی، آموزش اخلاق حرفه‌ای برابر آیین رفتار حرفه‌ای جهت حرکت به سمت پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و جلوگیری از فساد مالی اقدام گردد.

۳- حسابداری رسمی شاغل در بنگاه‌ها و سازمان هنگام شناسایی وجود تضاد منافع یا احتمال پدید آمدن آن باید اقداماتی منطقی برای تعیین نوع و ماهیت منافع و روابط مربوط بین طرف‌های درگیر و نوع و ماهیت فعالیت و اثر آن بر طرف‌های مربوط را به عمل آورد و برای شناسایی وضعیت‌های احتمالی پدیدآورنده تضاد منافع باید همواره نسبت به این تغییرات هوشیار باشند، چنانچه موردی از تضاد منافع، شناسایی شود، حسابداری رسمی شاغل در بنگاه یا سازمان باید میزان اهمیت منافع یا روابط مربوط و میزان اهمیت مخاطرات ناشی از پذیرش فعالیت با فعالیت‌های حرفه‌ای را ارزیابی کند.

۴- اصل رفتار و آداب حرفه‌ای، همه حسابداران رسمی را به رعایت قوانین و مقررات و پرهیز از اعمالی ملزم می‌نماید که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه‌دار کند. حسابداران رسمی در بازاریابی برای کار و معرفی خود نباید به شهرت و اعتبار حرفه، خدشه وارد کنند و باید در تشریح نوع خدمات، تجارب علمی و معرفی خود و مدارک تحصیلی صداقت و اصول اخلاق حرفه‌ای آموزش داده شود و رعایت کنند.

۵- حسابداران رسمی باید از افشای اطلاعات محرمانه به‌دست آمده در نتیجه روابط حرفه‌ای و روابط کسب‌وکار خود، بدون مجوز صریح یا وجود حق یا تکلیف قانونی یا حرفه‌ای برای افشای آن، در خارج از مؤسسه یا سازمان کارفرما و یا در جهت حفظ منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث پرهیز کند و اصل رازداری رعایت شود.

۶- حسابداری رسمی شاغل هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای باید خطر نقض اصل واقع‌بینی را در اثر داشتن منافع در بنگاه صاحبکار یا رابطه با صاحبکار، اعضای هیئت‌مدیره، مدیران اجرایی و یا کارکنان آن مورد توجه قرار دهد و اهمیت هر خطر را ارزیابی کند و تدابیر ایمن‌ساز مناسب از قبیل کناره‌گیری از کار، استفاده از روش‌های نظارتی، پایان بخشیدن به روابط مالی با تجاری ایجادکننده خطر، گفتگو درباره موضوع با رده‌های بالاتر مدیریت مؤسسه یا گفتگو درباره موضوع با راهبران بنگاه صاحبکار در صورت لزوم، برای رفع یا کاهش آن به سطحی پذیرفتنی، به کار گیرند.

۷- پذیرش و اعطای هدایا می‌تواند به‌دلیل توجه به منافع شخصی یا قرابت، خطر نقض اصل واقع‌بینی را پدید آورد که باید با آموزش اصول و قواعد اخلاق حرفه‌ای به حسابداران و حسابرسان در سازمان‌ها و مؤسسه‌ها اقدام کاربردی صورت گیرد.

در نهایت به پژوهشگران نیز توصیه می‌شود برای ترویج اخلاق در محیط حرفه‌ای و دانشگاهی، به تدوین الگوی اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان با استفاده از تکنیک نظریه داده‌بنیاد، ارائه الگوی اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان با استفاده از تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیر، و فراتحلیل تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان بر عملکرد آن‌ها بپردازند و همچنین مطالعات رفتاری حسابداری در حوزه واکاوی اخلاق‌شکنی مدیران در واحدهای گزارشگر بسیار محدود صورت گرفته است و مشارکت جامعه دانشگاهی در این حوزه ارزشمند تلقی می‌شود.

## References

- Aghazadeh, H. (2017). *Investigating the impact of professional ethics and social responsibility on the performance of independent accountants*. Master's thesis. Islamic Azad University. Maku Branch. (In Persian)
- AhadiAl-Qanab, M. (2017). *The Relationship Between Professional Ethics, Professional Commitment and Counterproductive Behaviors in the Tax Rate of Ardabil Province*. Master's Thesis. Islamic Azad University. Germe Branch. (In Persian)
- Akhgar, M. O., & Karami, A. (2014). Firm Characteristics and Financial Reporting Quality of Quoted Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Iranian Accounting Review*, 1(4), 1-22. (In Persian)
- Al-Jaifari, M.S.M. (2017). *Investigating the Factors Affecting the Ethical Decision-Making of Accountants in Iraq*. Master's thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)
- Alimadad, M. (2016). *Ethics and Code of Conduct for Professional Accountants*. Tehran: Auditing Organization. (In Persian)
- Aminikhah, M. (2012). Professional Ethics in Accounting, *First Regional Conference on New Approaches to Accounting and Auditing, Bandargaz*. (In Persian)
- Audit standards development committee. (2018). *principles and rules of accounting and auditing: auditing standards, other assurance services and related services*. Tehran. (In Persian)
- Badpa, B. (2020). Factors affecting the auditor objectivity. Tehran: *Proceedings of the First International Conference on Modern Management Tricks*. (In Persian)
- Bani, M., faghani makrani, K., & zabihi, A. (2020). The Impact of Professional Commitment and Ethical Ideology on Audit Quality by Mediating the Ethical Behavior of Governmental Firms Auditors in Structural Equation Modeling. *Governmental Accounting*, 6(1), 81-96. (In Persian)
- Bashirimanesh, N., & Samimi, A. (2021). Readability of Financial Statements and Auditor Strategies to deal with Audit Risk. *Empirical Research in Accounting*, 11(1), 137-169. (In Persian)
- Basir, S. & Nazari, R. (2012). Professional Ethics in Accounting. Bandargaz: *Proceedings of the First Regional Conference on New Approaches to Accounting and Auditing*. (In Persian)
- Beheshti Zavareh, F., Soltani, I., & Nilipour Tabatabaie, S. (2018). Designing a Competency Model for Managers for Organizational Profitability, Case study: Tehran railway. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(28), 149-166. (In Persian)
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2), 77-101.
- Code of ethics and professional behavior of accountants. (2017), *Tehran: Professional Accounting and Auditing Education and Research Center; Society of Official Accountants of Iran*. (In Persian)
- De Franco, G., Hope, O. K., Vyas, D., & Zhou, Y. (2015). Analyst report readability. *Contemporary Accounting Research*, 32(1), 76-104.
- Ebrahimi, S. (2012). *Investigating the Effect of Financial Reporting Complexity on Investors' Trading Behavior in the Iranian Capital Market*. Master's thesis. Qom University. (In Persian)
- Etim, N. C., Odey, O. E., & Oluwatominiyi, O.T. (2021). Professional Ethics and Monetary Reportage of Non-Governmental Establishments. *UIJRT*, 2, 52-57.
- Farhad Touski, O. (2023). Ethics in Accounting. *Journal of Accounting and Management Vision*, 5(71), 34-40. (In Persian)
- Fazlullahi, S., & Maleki Tawana, M. (2011). Methodology of Content Analysis with an Approach to Techniques for Readability Assessment and Coefficient of Text Engagement, *Journal of Research in Islamic Sciences*, 2(3), 71.
- Garkaz, M., & Haghdaei, M. (2021). Corporate Social Responsibility and Financial Statements Readability. *Empirical Research in Accounting*, 11(2), 47-70. (In Persian)
- Goklas, A., & Manurung, A. H. (2022). The Importance of the Code of Ethics in Preventing Fraud for the Professional Accountant. *Jurnal Economic Resource*, 5(1), 51-56.
- Golpaygani, A., & Rahmaninia, E. (2021). Investigating the Effect of Personality and Behavioral Traits on the Ethical Decision-Making Process of Professional Accountants. *Professional Auditing Research*, 1(2), 56-83. (In Persian)

- Goldoost, M., Talebnia, G., Esmaelzadeh mogharri, A., Rahnamaye roodposhti, F., & Royaeae, R. (2019). Analysis of the Relationship between Ethical Awareness and the Ethical Judgment of the Professionals in the public accounting profession to the Whistle-blowing of Financial Violations (Case Study of Guilan Province). *Governmental Accounting*, 5(1), 85-98. (In Persian)
- Ghorbankhani, S., Rahimi Nik, A; & Aligholi M. (2021). Presenting the Model of Attracting Medical Tourists in Medical Sciences Hospitals in Tehran. *Nursing Management Quarterly*, 10, (10). 36-49. (In Persian)
- yousefnezhad, S. & Heidarpoor, F. (2024). Explaining the Pattern for Measuring Companies' Environmental Uncertainty and Its Effect on the Volatility of the Qualitative Characteristics of Companies' Financial Information. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 11(40), 135-152. (In Persian)
- Hijal-Moghrabi, I., Sabharwal, M., & Berman, E. M. (2017). The importance of ethical environment to organizational performance in employment at will states. *Administration & Society*, 49(9), 1346-1374.
- Hosseinzadeh, H. (2017). *The Effect of Organizational Psychological Climate on Reporting Misconduct in the Accounting Profession*. Master's Thesis. Alborz University. (In Persian)
- Hosseini, M. M., Moinuddin, M., Hirani, F., & Nasab, S. H. (2021). Analyzing the Most Effective Indicators of Accountant Professional Ethics: The Inevitable Necessity for Assessing the Safe Behavior of Accountants. *Occupational Medicine Quarterly Journal*, 13(1), 62-80. (In Persian).
- Jodaki Chegni, Z. (2022). Objectivity in accounting. *Accounting and Management Perspectives*, 4 (48), 112-98. (In Persian).
- Kamaruzaman, A. J., Mazlifa, M. D. & Maisarah, A. R. (2009). The Association between Firm Characteristics and Financial Statements Transparency: The Case of Egypt. *International Journal of Accounting*, 18(2), 211-223.
- Lehavy, R., Li, F., & Merkley, K. (2011). The effect of annual report readability on analyst following and the properties of their earnings forecasts. *The Accounting Review*, 86(3), 1087–1115.
- Liyanapathirana, N. S. (2018). Towards the development of an integrated ethical decision-making framework for Sri Lankan accountants: A developing country context (*Doctoral dissertation, The University of Waikato*).
- Mabil, A. N. (2019). Investigating effects of accounting ethics on quality of financial reporting of an organization: case of selected commercial banks in South Sudan. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 10(1), 177-177.
- Maines, L. A., & Wahlen, J. M. (2006). The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research. *Accounting Horizons*, 20(4): 399–425.
- Mifsud, M., Calleja, C., Baldacchino, P. J., Tabone, N., Ellul, L., & Grima, S. (2023). Ethical Conduct and Code of Ethics Compliance Among Maltese Internal Auditors: An Analytical Perspective. *Journal of Corporate Governance, Insurance, and Risk Management*, 10(2), 208-228. (In Persian).
- Mohaddin, A. (2011). *The Effect of Factors on Ethical Decision Making of Accountants in Iran*. Master's Thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)
- MousviSirjani, S., & Mansouri, M. (2016). Sanai and Professional Ethics. *Journal of mytho-mystic literature*, 12(42), 257-300. (In Persian)
- Namazi, M., & Rajabdoory, H. (2018). Professional Ethics of Auditing in Iran: Content Analysis. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 15(59), 1-34. (In Persian)
- Nikoomaram, H., Rahnamaye, R. F., Toloie, E. A., & Taghipouryan, Y. (2014). Evaluating impact of management accountants professional Ethics on Management accounting information quality characteristics (by using Entropy-Fuzzy). *Management Accounting*, 7(20), 49-66. (In Persian)
- Noshfar, A., Mohseni, A., & Ghasemi, M. (2022). Meta-Analysis of Factors Affecting Ethical Decision Making in the Accounting and Auditing Profession. *Journal of Governmental Accounting*, 8(2), 143-166. (In Persian)

- Furiady, O., & Kurnia, R. (2015). The Effect of Work Experiences, Competency, Motivation, Accountability and Objectivity Towards Audit Quality. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 328-335.
- Parviz Kourandeh, Z. (2016). *Investigating the Relationship between Earnings Management and Readability of Annual Financial Reports*. Master's Thesis. Koshiyar Institute of Higher Education.
- Rouzbakhsh, N., Gorganli Davaji, J., Khozein, A., & Bokharaeian Khorasani, M. (2023). The Pattern of Auditors' Professional Ethics Immaturity in Iran Base on Grounded Theory. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 7(14), 121-168. (In Persian)
- Kaboli, M. S., Rahmani, A., Nikoomaram, H. & RahnamayRoodposhti, F. (2020). Effectiveness of Schwartz's Motivational Values and Accounting Code of Ethics on Fraudulent Financial Reporting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66), 27-50. (In Persian)
- Salari, H., Raeisi, L., & Gholami Aavam Abadi, A. (2024). Investigating the Effect of the Working Relationship Between Internal Auditors and Independent Auditors on the Ethical Commitment of Internal Auditors in Iran. *Studies of ethics and behavior in accounting and auditing*, 2(4), 93-114. (In Persian)
- Safari Gerayli, M., & Rezaei Pitenoiei, Y. (2018). The Ability to Manage and Read Financial Reporting: A mark-up Theory Test. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(2), 191-218. (In Persian)
- Salehi, T. (2017). Relationship between Auditor Professional Ethics and Audit Quality. *Ethics in science and Technology*. 11 (3), 77-86. (In Persian)
- Sittioum, R. (2020). The Causal Impacts Influencing Quality of Financial Reporting of Thai Accountants. *WMS Journal of Management*, 9(3), 65-78.
- Smith, M., Charoensukmongk, P. P., Elkassabgi, A., & Lee, K. H. H. (2009). Aspects of accounting codes of ethics in Canada, Egypt, and Japan. *Internal Auditing*, 24(6), 26-34.
- Sohrabiani, H. (2015). *Investigating the Expectation Gap Between Accountants and Users of Financial Statements Regarding the Principles of Professional Accounting Ethics*. Master's Thesis. Yazd University. (In Persian)
- Talebniya, G., Metanat, M. (2018). The Investigation of Information Asymmetry's Moderating Effect on the Relationship between Dividend Payments and Future Stock Price Crash Risk of Firms Listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 25(4), 537-554. (In Persian)
- Vafaei poor, R., Ghasemi, M., & Mohseni, A. (2021). Providing qualitative model of financial reporting based on the components of ethics, social responsibility and tone management and prioritization of indicators in accounting and auditing firms. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(3), 98-127. (In Persian)
- Vafaei poor, R., Ghasemi, M., & Mohseni, A. (2022). Development of a Financial Reporting Readability Model based on the Disclosure of Social Responsibility, Professional Ethics, and Tone Management (Reporting Tone). *Financial Accounting Research*, 13(4), 115-138. (In Persian)
- Dwi Widayani, A. A., Landra, N., Sudja, N., Ximenes, M., & Sarmawa, I. W. G. (2020). The Role of Ethical Behavior and Entrepreneurial Leadership to Improve Organizational Performance. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1747827.
- Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2024). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 15(3), 385-401