

تدوین مدل چالش‌های اخلاقی حسابداری

بی‌تا مشایخی

استاد گروه حسابداری، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)
mashaykhi@ut.ac.ir

زهرا طاهری

استادیار دانشکده گردشگری، دانشکده‌گان مدیریت، دانشگاه تهران
zahrataheri@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۱/۱۶ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۱/۳۰

چکیده

امروزه به دفعات خبرهایی در رابطه با تقلب و سوءرفتارهای مدیریتی و کارکنان شرکت‌ها به گوش می‌رسد که بسیاری از آن‌ها انتظار می‌رفت که توسط حسابداران و حسابرسان کشف و گزارش می‌شد. بسیاری از حسابداران و حسابرسان همه روز با چالش‌های اخلاقی متفاوتی در جریان امور حرفه‌ای خود مواجه می‌شوند. با وجود این‌که آئین رفتار حرفه‌ای در رابطه با برخورد حسابداران و حسابرسان با مسائل و چالش‌های اخلاقی تدوین و ابلاغ شده است، اما شواهد موجود بیانگر عدم موفقیت این آئین‌نامه‌ها و اصول اخلاقی است. در این راستا، پژوهش حاضر به دنبال تدوین مدلی به منظور شناسایی مهم‌ترین چالش‌های اخلاقی پیش‌روی حسابداران و هم‌چنین عوامل ایجادکننده آنها می‌باشد. طرح پژوهشی نظریه‌پردازی داده‌بنیاد در این مطالعه به کار گرفته شده است. نتایج حاصل از این پژوهش حاکی از شرایط علی ایجاد تخلفات و دوراهی‌های اخلاقی در دو گروه شرایط فردی و سازمانی می‌باشد. هم‌چنین، چالش‌های اخلاقی بر دو بستر جوامع حرفه‌ای و جوامع اجتماعی و فرهنگی ایجاد می‌شوند و محدودیت‌های اقتصادی و حرفه‌ای به عنوان شرایط مداخله‌گر، به تسریع یا تحدید وقوع چالش‌های اخلاقی منجر می‌شوند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که چالش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری شامل تخلف‌هایی است که می‌توانند در راستای منافع سازمان، منافع عموم یا منافع فردی باشند.

واژه‌های کلیدی: چالش‌های اخلاقی، اخلاق حرفه‌ای، نظریه‌پردازی داده‌بنیاد.

۱- مقدمه

عصر اطلاعات و دنیای کسب‌وکار امروزی، حرفه حسابداری را ملزم به ارائه گزارش‌های مالی صحیح و شفاف می‌سازد و حسابداری که در برابر دقت، صحت و صادقانه بودن اطلاعات مسئول هستند، باید بالاترین استانداردهای مسئولیت اخلاقی را در این زمینه به کار گیرند (جایجایرام^۱، ۲۰۱۷). این امر به آن دلیل است که بسیاری از تصمیمات بر اساس اطلاعات حاصل از صورت‌های مالی اتخاذ می‌شود (قاسمی و رحمانی، ۱۳۹۱). از این رو هدف اصلی حسابداری، فراهم آوردن اطلاعات سودمند جهت اخذ تصمیمات اقتصادی توسط مدیران، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان می‌باشد (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۹۳). و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به صحت، منصفانه بودن و صادقانه بودن صورت‌های مالی و نظرات و اعتقادات حسابرسان در این رابطه اتکا می‌کنند. به همین دلیل حسابداران به عنوان گزارش‌کنندگان و واسطه مالی میان شرکت و بازار سرمایه، دارای مسئولیت مهمی در برابر جامعه هستند. حسابداران و حسابرسان که در برابر کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی مسئول هستند می‌توانند از دانش خود هنگام مواجهه با مسائل اخلاقی استفاده کنند (جایجایرام، ۲۰۱۷). اعمال غیراخلاقی حسابداران و حسابرسان، ضمن مخدوش نمودن اعتماد مردم، در عملکرد کارای بازارهای سرمایه نیز اختلال ایجاد می‌کند (ویلیام و السون^۲، ۲۰۱۰). بنابراین می‌توان گفت که برجستگی متمایزکننده حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است و جامعه انتظارات فراوانی از این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند (سرلک، ۱۳۸۷). این شرایط، مسئولیت بالایی را بر دوش حسابداران قرار می‌دهد و هرگونه رفتار غیراخلاقی از سوی آن‌ها منجر به عدم اعتماد به حرفه می‌شود (ژاتکین^۳، ۲۰۱۷). به حسابداری زبان کسب‌وکار نیز گفته می‌شود و به دلیل فراگیر بودن آن، زندگی افراد در تمام بخش‌های جامعه را تحت تاثیر قرار می‌دهد (آرمسترانگ^۴، ۲۰۱۷). حرفه حسابداری یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهد باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵). امروزه رعایت اخلاق در حسابداری از موضوعات مهم جهت مطالعه است و می‌توان گفت این حرفه با بحران‌ها و چالش‌های اخلاقی

گونگونگی روبه‌رو است و حساب‌سازی و طمع شرکت‌ها، در دهه‌های اخیر به آرامی در حال افزایش است (ودیعی و متحدین، ۱۳۹۱).

بسیاری از حسابداران و حسابرسان هر روزه با تضادهای چالش‌هایی روبه‌رو هستند که باید در خصوص اخلاقی بودن یا نبودن آن‌ها تصمیم‌گیری نمایند. هرچند آئین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران و حسابرسان تدوین و ابلاغ شده است، ولی شواهد موجود حاکی از عدم موفقیت این آئین‌نامه‌ها و اصول اخلاقی در عمل می‌باشد. از طریق انجام پژوهش‌های علمی و انتشار این پژوهش‌ها است که اخلاق در حسابداری ارتقاء می‌یابد و دانش در این حوزه، گسترده‌تر و عمیق‌تر می‌شود (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶). پژوهشگران بر این باور هستند که رعایت اصول اخلاقی می‌تواند حسابداران را به افرادی حرفه‌ای تبدیل نماید. لذا یک راه برای باری رساندن به حسابداران برای تبدیل شدن به افراد حرفه‌ای، تقویت اصول اخلاقی در آنان می‌باشد، اصولی که بر رعایت استانداردهای رفتاری تاکید دارد. اصول اخلاقی مناسب می‌تواند رابطه میان حرفه و جامعه را بهبود بخشد (ژاتکین، ۲۰۱۷).

شناخت مهم‌ترین مشکلات و چالش‌های اخلاقی پیش‌روی حسابداران و حسابرسان، شناخت علل ناتوانی در اتخاذ تصمیمات اخلاقی در شرایط حساس، و ارائه راه‌کارهایی جهت رعایت هر چه بیشتر اخلاق با توجه به شرایط داخلی و مذهبی ایران، از مهم‌ترین علل انجام پژوهش‌هایی در زمینه چالش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری در بازار سرمایه ایران می‌باشد. بدون شک با شفاف‌سازی شرایط چالش‌ساز اخلاقی، و ارائه راه‌کارهایی مناسب، حسابداران و حسابرسان و نهادهای ناظر بر بازار حسابداری شاهد تصمیم‌گیری‌های اخلاقی‌تر توسط حسابداران خواهند بود. با این وجود، پژوهش‌های مرتبط با موضوع اخلاق در حسابداری در ایران محدود می‌باشند. باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) مدلی برای آموزش صلاحیت و شایستگی‌های اخلاقی در رشته حسابداری تدوین و ارائه نموده‌اند. آقایی و حصارزاده (۱۳۹۱) به روش کتابخانه‌ای، الگوی مفهومی اخلاق در حسابداری را طراحی نموده‌اند. هرچند تا کنون مطالعه مشخصی در رابطه با تدوین یک مدل اخلاقی برای حسابداری از دیدگاه ذینفعان این حرفه انجام نشده است. بنابراین، پژوهش حاضر با هدف پوشش این شکاف، به دنبال شناسایی مهم‌ترین چالش‌های اخلاقی در حسابداری و همچنین مهم‌ترین عوامل ایجادکننده این چالش‌ها با استفاده از روش پژوهش

۲۰۱۱). ادبیات تعاریف مختلفی برای اخلاق کسب‌وکار فراهم می‌آورد.

اخلاق حسابداری بر به کارگیری ارزش‌های اخلاقی تاکید دارد (جایجایرام، ۲۰۱۷). کاترین و بلک^۵ (۱۹۹۸) اخلاق حسابداری را در دو سطح محدود و گسترده تعریف کرده‌اند. تعریف محدود اخلاق حسابداری به عنوان دیدگاهی است که از آئین رفتار حرفه‌ای مجامع حرفه‌ای برگرفته شده است، در حالی که تعریف گسترده اخلاق حسابداری فراتر از آئین رفتار حرفه‌ای بوده و دامنه گسترده‌ای از تصمیم‌های اخلاقی و تصمیم‌گیری‌های مربوط به انتخاب روش‌ها و سیاست‌گذاری-ها در حسابداری را شامل می‌شود. اخلاق حسابداری را می‌توان به عنوان آئینی که راهنمای رفتار حرفه‌ای حسابداران می‌باشد، تعریف نمود. آئین‌های رفتاری و استانداردهای اخلاقی، رهنمودهای لازم برای حسابداران به منظور تصمیم‌گیری اخلاقی را فراهم می‌آورند. مسئولیت‌پذیری اخلاقی باید به رفتار اخلاقی منتج شود (ادوین و تروی^۶، ۲۰۰۶). آهادایت و مکی^۷ (۱۹۹۳) برای اخلاق حسابداری ویژگی‌هایی به شرح زیر بیان کرده‌اند:

- ✓ صداقت و قابلیت اعتماد ایجاد می‌نماید.
- ✓ وظایف حرفه‌ای را در انطباق با مقررات شرکت و استانداردهای اخلاقی هدایت می‌کند.
- ✓ وظایف حرفه‌ای را در انطباق با قوانین هدایت می‌کند.
- ✓ از اطلاعات محرمانه محافظت می‌کند.
- ✓ به منافع و اعتماد مردم احترام می‌گذارد.
- ✓ محدودیت‌های حرفه‌ای و محدودیت در قضاوت‌های صورت گرفته را شناسایی می‌کند.
- ✓ برای حرفه حسابداری اعتبار ایجاد می‌نماید.
- ✓ از تضاد منافع اجتناب می‌نماید.
- ✓ تعهد و وفاداری نسبت به سازمان ایجاد می‌کند.
- ✓ از اینکه معاملات بر طبق مجوزها صورت گرفته و به طور کامل مستند می‌شوند، اطمینان می‌دهد.
- ✓ باعث عدم انجام فعالیت‌هایی می‌شود که به منافع عمومی آسیب می‌رساند.
- ✓ مانع گرفتن رشوه و هدایا می‌شود.
- ✓ مانع استفاده از اموال و دارایی‌های شرکت برای مقاصد شخصی می‌شود.

نظریه‌پردازی داده‌بنیاد می‌باشد. بر این اساس، سؤالات این پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

- مهم‌ترین چالش‌های اخلاقی پیش روی حسابداری چه هستند؟
- علل ایجادکننده چالش‌های اخلاقی فوق‌الذکر کدامند؟

به منظور یافتن پاسخ به سؤالات بالا، از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد استفاده شده است. داده‌های مورد استفاده جهت انجام این پژوهش از طریق مصاحبه‌های ساختارنیافته عمیق با خبرگان و آگاهان حوزه اخلاق در حسابداری جمع‌آوری شده است.

علاوه بر اینکه این پژوهش برای اولین بار با روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد انجام می‌شود، نوآوری اصلی این پژوهش به گسترش مفهوم چالش اخلاقی حسابداری در ادبیات موجود مربوط می‌شود. همچنین، نتایج این پژوهش می‌تواند برای توسعه نظریه‌های اخلاقی بومی در آینده بسیار مفید باشد. به همراه سایر پژوهشگران، سیاست‌گذاران و متولیان حرفه حسابداری شامل جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، و سازمان بورس و اوراق بهادار مخاطبان اصلی این پژوهش و نتایج آن محسوب می‌شوند.

ساختار این پژوهش در ادامه به این صورت است: در بخش دوم، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. بخش سون به روش شناسی پژوهش اختصاص دارد. بخش چهارم حاوی یافته‌های پژوهش بوده و در نهایت، بخش پنجم به بحث و نتیجه‌گیری اختصاص دارد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

واژه اخلاق از کلمه یونانی ethos به معنای عادت و رسم نشأت می‌گیرد و به زمینه‌ای از علم اشاره دارد که به بررسی فعالیت‌های درست یا نادرست می‌پردازد. اخلاق درصدد کمک به انسان‌ها در شناسایی رفتارهای درست از نادرست می‌باشد. جک و کلارک^۱ (۲۰۰۷) اخلاق را تمایز بین درستی و نادرستی تعریف می‌کنند. ایرهارد و همکاران^۲ (۲۰۰۹) اخلاق را از منظر اجتماعی تعریف نموده و اخلاق را عبارت از استانداردهای پذیرفته شده عمومی^۳ می‌دانند که جامعه آن‌ها را مطلوب و مورد پسند می‌پندارد. به عبارت دیگر، اخلاق مجموعه‌ای از معیارهای اخلاقی برای بررسی و تعیین درستی و نادرستی مسائل می‌باشد (دوسکا و همکاران^۴،

⁵ Catherine and Blake

⁶ Edwin and Troy

⁷ Ahadiat and Mackie

¹ Jack and Clarke

² Erhard et al.

³ generally accepted standards

⁴ Duska et al.

اصول و کدهای رفتاری، دستورالعمل‌ها و رهنمودها، نقش بسیار پررنگی در رفتار و تصمیمات اخلاقی افراد شاغل در حرفه حسابداری دارند، هر چند که تضمین کننده آن نیست.

نجیب^۵ (۲۰۱۶) به بررسی تفاوت درک حسابداران و حسابرسان از اخلاق حسابداری در میان کشورهای آسیایی پرداخت و نشان داد که تفاوت معناداری میان درک اعضای نمونه مورد بررسی از اصول اخلاقی بی‌طرفی و صداقت وجود دارد. او پیشنهاد داد که می‌توان با فراهم آوردن اطلاعات سودمند در مورد اخلاق حسابداری برای حسابداران و حسابرسان، زمینه را برای درک بهتر اخلاق حسابداری و در نتیجه عمل به آن مهیا ساخت.

وکیلی فرد و حسین پور (۱۳۹۶) شدت نگرش مذهبی حسابداران بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که حسابداران با گرایش‌های مذهبی بیشتر، دیدگاه‌های متفاوتی نسبت به حسابداران با گرایش‌های مذهبی کمتر دارند، به علاوه اینکه حسابدارانی که مذهبی شناخته شدند (با توجه به شدت نگرش مذهبی) به مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌ها اهمیت بیشتری می‌دهند و تمایل بیشتری به رعایت اصول مسئولیت‌پذیری اجتماعی و رویه‌های آن در شرکت‌ها دارند.

رحمانی نیا و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) به بررسی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند و نشان دادند که سن، عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران، و جنسیت حسابرس داخلی، و همچنین، محیط اخلاقی و فرهنگ سازمانی می‌توانند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تاثیر قرار دهند. علاوه بر این، آن دسته از حسابرس‌های داخلی که میزان عاقبت اندیشی در آن‌ها بیشتر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آتی ناشی از اتخاذ تصمیم‌های خود توجه می‌کنند، افراد اخلاق مدارتری هستند و هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیشتر (محدودیت کمتری) برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیشتری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی، بیشتر توجه خواهند نمود.

صیادی و عزیز (۱۳۹۶) به شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه اسلام پرداختند و نتیجه گرفتند که از دیدگاه خبرگان حسابرسی، استقلال مهم‌ترین ارزش در حرفه حسابرسی است و در صورت نادیده گرفتن استقلال، دیگر ارزش‌ها نیز بی‌معنا می‌شوند. همچنین، بر

وجود حس مسئولیت‌پذیری حسابداران نه تنها برای خود آن‌ها منافی در پی دارد، بلکه منافی برای کل جامعه نیز دربرخواهد داشت (شریف^۱، ۲۰۱۵). گاهی ملاحظات اخلاقی در حسابداری پیچیده می‌شود، زیرا ذینفعان مختلفی از نتیجه کار حسابداری استفاده می‌کنند. این گستردگی ذینفعان و پراکندگی اهداف آن‌ها در رابطه با استفاده از صورت‌های مالی، بعضاً شرایط را برای حسابداران در زمینه مسائل اخلاقی دشوار می‌سازد (آرمسترانگ، ۲۰۱۷). به منظور حل مسائل اخلاقی به وجود آمده، مراجعه به اصول اخلاقی می‌تواند بهترین راه باشد (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۱).

بر اساس شواهد موجود، پژوهش‌های گوناگونی در زمینه اخلاق حسابداری صورت گرفته است. بارانکو و مارسل^۲ (۲۰۱۸) تاثیر فرهنگ اخلاق سازمانی را بر رفتار حسابرسان و تصمیم‌گیری‌های اخلاقی آن‌ها را با استفاده از روش مدلسازی معادلات ساختاری مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که فرهنگ اخلاق سازمانی بر تعهد حسابرسان نسبت به منافع عمومی تاثیرگذار است و هر چه این فرهنگ در سطح بالاتری قرار داشته باشد، رفتار و تصمیمات حسابرسان اخلاقی‌تر می‌شود. این پژوهشگران بیان می‌کنند که شناخت الگوهای رفتاری و تصمیم‌گیری می‌تواند در پیاده‌سازی سازوکارهایی که رفتار اخلاقی را بهبود می‌دهند، سودمند باشد.

یونیتا و سوهایزا^۳ (۲۰۱۸) به بررسی عوامل تعیین کننده تمایل حسابداران شاغل در بخش بانکداری کشور مالزی به گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند و نشان دادند که نگرش، نرْم-های ذهنی و قضاوت اخلاقی از عوامل معنادار تاثیرگذار بر تمایل حسابداران به گزارشگری مالی متقلبانه می‌باشد.

احمد و همکاران^۴ (۲۰۱۷) با این باور که رعایت اصول اخلاقی اسلامی باعث رفتار اخلاقی از سوی حسابداران می‌شود، به بررسی تاثیر اصول اخلاقی اسلامی بر بهبود کیفیت رویه‌های حسابداری و همچنین به بررسی اهمیت تدریس اصول اخلاقی اسلامی به دانشجویان حسابداری پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که اصول اخلاقی اسلامی رابطه مثبت و معناداری با بهبود کیفیت رویه‌های حسابداری دارد و آموزش این اصول در دانشگاه‌ها، باعث بهبود رفتار اخلاقی دانشجویان حسابداری می‌گردد.

جایجیرام (۲۰۱۷) به بررسی نقش نهادهای حرفه‌ای حسابداری در بهبود و ارتقای رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری پرداخت و نشان داد که نهادهای حرفه‌ای حسابداری با بیان

⁴ Ahmad et al.

⁵ Najeb

¹ Sheriff

² Barrainkua and Marcela

³ Yunita and Suhaiza

هم‌هنگی»، «روشن ساختن نتیجه عمل»، «تسهیل کار مدیریت» و «قابل مشاهده ساختن رفتار مدیران» از کارکردهای اخلاقی حسابداری می‌باشند.

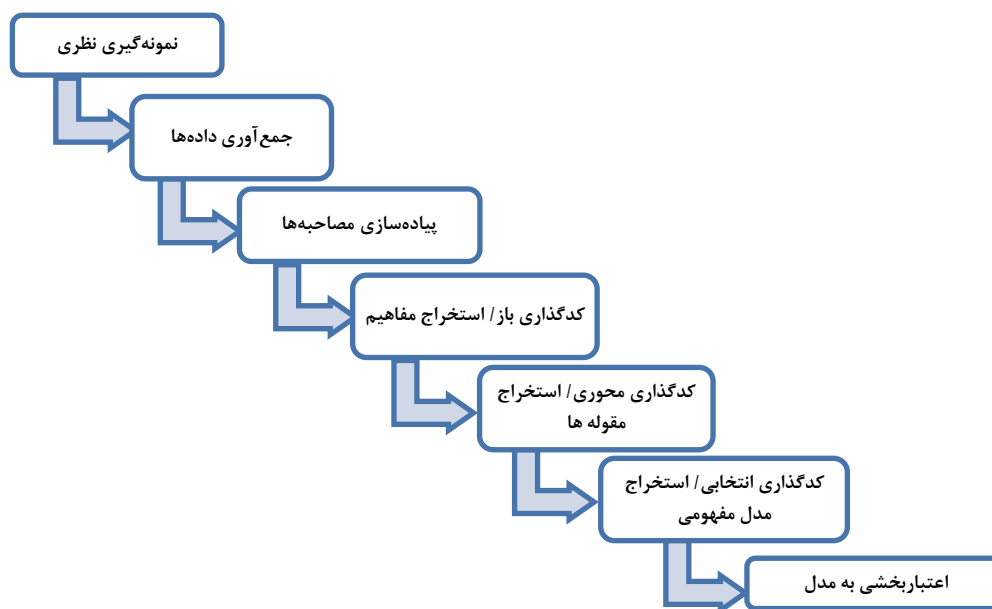
با عنایت به اینکه در هیچ یک از مطالعاتی که در این حوزه صورت گرفته، چالش‌های اخلاقی حسابداران مورد توجه نبوده است، پژوهش حاضر به شناسایی مهم‌ترین چالش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری و همچنین مهم‌ترین عوامل ایجادکننده این چالش‌ها می‌پردازد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پارادایم این پژوهش، تفسیری است و در آن از استدلال استقرایی بهره گرفته می‌شود. این پژوهش، که رویکرد آن کیفی است و طرح آن، از نوع نظریه‌پردازی داده‌بنیاد می‌باشد، به دنبال شناسایی مهم‌ترین چالش‌های اخلاقی و وضعیت اخلاق در حسابداری از ابعاد گوناگون است. مشابه پژوهش حسن زاده و مشایخی (۱۳۹۸)، الگوی به کار گرفته شده در این پژوهش، رویکرد نظام مند استراوس و کوربین (۱۹۹۱)، مبتنی بر تحلیل داده‌ها با استفاده از کدگذاری باز، محوری و انتخابی می‌باشد. مراحل انجام این پژوهش در شکل (۱) نشان داده شده است.

اساس نتایج این پژوهش، پس از استقلال، بی‌طرفی، صداقت، عینیت‌گرایی و حقیقت‌طلبی بیشترین اهمیت را دارند؛ و رعایت ارزش‌های اخلاقی اسلام در حسابرسی، موجب موفقیت در حرفه حسابرسی می‌شود.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) مدلی برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری ارائه دادند که در این مدل، «شناسایی صلاحیت‌های اخلاقی»، «شیوه آموزش»، و «دسته درسی» به عنوان ابعاد مدل در نظر گرفته شدند. بر اساس نتایج این پژوهش، مورد نیاز برای آموزش در رشته حسابداری، یازده صلاحیت اخلاقی شناسایی گردید، همچنین، آموزش به روش تلفیقی برای آموزش و تدریس جداگانه صلاحیت‌های اخلاقی مورد تأیید مشارکت‌کنندگان در این پژوهش قرار گرفت. آقای و حصارزاده (۱۳۹۱) به روش کتابخانه‌ای، یک الگوی مفهومی برای اخلاق در حسابداری طراحی نموده و در آن نشان دادند که حداقل هفت الگوی مفهومی برای اخلاق در حسابداری قابل ارائه می‌باشد که هر یک از الگوهای مذکور، معیارها و کارکردهای متفاوت اخلاقی برای حسابداری قابل می‌شوند. بر اساس پیمایش آنها در خصوص دیدگاه حسابداران در رابطه با موضوعات اخلاقی در حسابداری، تنها معیار «فراتر بودن از ترجیحات فردی» معیاری اخلاقی بوده و «ایجاد



شکل (۱): گام‌های انجام پژوهش

آگاه، فرد واجد صلاحیت برای مصاحبه بعدی توسط مصاحبه شونده معرفی می‌شود (روش نمونه‌گیری گلوله برفی)، و این فرآیند تا زمانی تکرار می‌شود که پژوهشگر به اشباع نظری در

گام اول در این پژوهش «نمونه‌گیری نظری» می‌باشد. در این مرحله، خبرگان و آگاهان حوزه اخلاق کسب‌وکار و به خصوص حسابداری انتخاب می‌شوند. سپس با مراجعه به هر فرد خبره و

«شرایط علی»، مقوله‌ها یا شرایطی هستند که مقوله اصلی را تحت تاثیر قرار می‌دهند و به وقوع و گسترش پدیده موردنظر می‌انجامند. در این پژوهش شرایط علی شرایطی هستند که مقدم به چالش اخلاقی حسابداری هستند و می‌توانند منجر به ایجاد چالش اخلاقی حسابداری گردند. این شرایط باعث ایجاد کنش و واکنش‌های متفاوتی در افراد حرفه می‌گردد و در نتیجه این کنش‌ها و واکنش‌ها چالش اخلاقی ایجاد می‌شوند. در این پژوهش شرایط علی در دو سطح فرد و سازمان دسته‌بندی شده است. «زمینه یا بستر» مجموعه ویژگی‌هایی است که به پدیده موردنظر دلالت می‌کند. در مصاحبه‌های صورت گرفته، زمینه یا بستر مربوط به ویژگی‌های محیطی است که به پدیده چالش اخلاقی دلالت می‌نماید. ویژگی‌های محیطی نیز در این پژوهش در سطح جوامع حرفه‌ای و سطح اجتماعی و فرهنگی جامعه طبقه‌بندی و ارائه شده است. «مقوله اصلی» همان پدیده اصلی یا هسته مورد مطالعه می‌باشد. مقوله اصلی در این پژوهش که همان چالش اخلاقی است در سه دسته تخلف در راستای منافع سازمان، تخلف در راستای منافع عموم و تخلف در راستای منافع فردی تقسیم‌بندی می‌شود. «راهبردها» مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده موردنظر هستند. در این پژوهش راهبردها یا همان راه‌حل‌های برخورد با چالش در سطوح مختلفی شناسایی شده‌اند. برخی از راه‌کارهای برخورد با چالش اخلاقی، راه‌کارهایی است که مربوط به شرکت می‌باشد. برخی از راه‌کارهای ارائه شده نیز مختص یک شرکت نیست و به صورت عام قابل به کارگیری در همه شرکت‌هاست، یعنی راه‌کارهایی که توسط حرفه حسابداری به کار گرفته می‌شود. برخی از راه‌کارهای ارائه شده نیز در سطح آموزش به کار می‌رود. به عبارت دیگر، افراد پیش از ورود به حرفه، در رابطه با چالش‌های اخلاقی و راه‌کارهای مقابله با آن آموزش می‌بینند. در نهایت برخی از راه‌کارها مختص فرد می‌باشند و الزاماً ذاتی نیستند، یعنی فرد مشغول به کار در این حرفه می‌تواند این راه‌کارها را از طریق مطالعه یا مشورت و یا سایر راه‌ها کسب نماید (اکتسابی) و بدین ترتیب در مواجهه با چالش‌های اخلاقی حسابداری در محیط کار به خوبی عمل نماید.

همواره «شرایط مداخله‌گری» نیز حضور دارند که راهبردها را تسهیل نموده یا آن‌ها را محدود می‌سازند. در این پژوهش شرایط مداخله‌گر به محدودیت‌های اقتصادی و حرفه‌ای اطلاق می‌گردد. در نهایت «پیامدها» به نتایجی که در اثر راهبردها پدیدار می‌شوند، اطلاق می‌گردد. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. در مورد چالش‌های اخلاقی نیز باید گفت پیامدها الزاماً منفی نیستند و این مورد می‌تواند پیامد مثبتی برای فرد یا حرفه داشته باشد. به عبارت دیگر، آگاهی در رابطه

استخراج مفاهیم دست یابد. گام دوم «جمع‌آوری داده‌ها» می‌باشد که از طریق مصاحبه ساختارنیافته عمیق با خبرگان انجام می‌شود. هدف از انجام آن، شناخت چالش‌های موجود در رابطه با اخلاق حرفه‌ای حسابداری و علل این چالش‌ها از دیدگاه مصاحبه شونده‌گان می‌باشد. در این مرحله، با اطلاع قبلی مصاحبه شونده‌گان، صحبت‌های آنها ضبط می‌شود. در این مرحله، با ۱۸ نفر از خبرگان مصاحبه عمیق صورت گرفت و به تشخیص پژوهشگران در این مطالعه، اشباع نظری با هجدهمین مصاحبه تحقق یافت. مشخصات مصاحبه شونده‌گان در جدول شماره (۱) نشان داده شده است.

گام سوم، «پایاده‌سازی مصاحبه‌ها» یا همان نسخه‌برداری از سخنان ضبط شده مصاحبه شونده‌گان می‌باشد. گام چهارم «کدگذاری باز» می‌باشد که در آن مفاهیم استخراج می‌شوند. در گام پنجم «کدگذاری محوری» انجام می‌شود که طی آن مقوله‌ها مشخص می‌گردند. در نهایت در گام ششم «کدگذاری انتخابی» اجرا می‌شود از این طریق، ابعاد مدل مفهومی شناسایی می‌گردد. در این گام، گزاره‌های به دست آمده یکپارچه‌سازی می‌شوند و در کنار هم قرار می‌گیرند و در نهایت مدلی برای چالش‌های اخلاقی حسابداری ارائه می‌گردد. این همان مدل مفهومی یا نظریه خلق شده پژوهش با استفاده از داده‌های گردآوری شده می‌باشد که در بخش بعدی این مقاله ارائه شده است. گام هفتم و آخر، «اعتباربخشی به مدل» و نتایج پژوهش است.

جدول (۱): مشخصات مصاحبه شونده‌گان

تعداد	سمت / موقعیت شغلی
۴	متخصصان و صاحب نظران دانشگاهی
۸	مدیران مالی
۶	حسابرسان مستقل
۱۸	جمع

۴- یافته‌های پژوهش

همانطور که پیش از این بیان شد، در این پژوهش، رویکرد نظام مند استراوس و کوربین به کار گرفته شد که در آن داده‌ها با استفاده از کدگذاری باز، محوری و انتخابی مورد تحلیل قرار می‌گیرند. در مرحله کدگذاری باز داده‌ها از هم تفکیک می‌شوند، اما در مرحله کدگذاری محوری، مقوله‌های قبلی با روش‌های مفهومی متفاوتی در کنار هم قرار می‌گیرند تا میان مقوله‌های اساسی محصول کدگذاری باز، ارتباطات درونی برقرار شود. در این پژوهش از طریق کدگذاری محوری، ارتباط میان مقوله‌ها برقرار شد و شرایط علی، مقوله محوری، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها شناسایی شدند.

مقوله‌ها و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌های عمیق صورت گرفته در این پژوهش، در جدول شماره (۲) ارائه شده‌اند. با توجه به کدگذاری و تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها مدل چالش اخلاقی حسابداری را می‌توان در قالب شکل شماره (۲) ارائه نمود.

با امکان وجود چالش‌های اخلاقی می‌تواند منجر به مواردی شود که از وقوع چالش‌های اخلاقی جلوگیری و یا احتمال وقوع آن را محدود سازد. در این پژوهش پس از بررسی و مطالعه مصاحبه‌های انجام شده پیامدها در سه سطح دانشگاه، شرکت‌ها و مدیران و در نهایت جامعه دسته‌بندی شدند.

جدول (۲): مقوله و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها

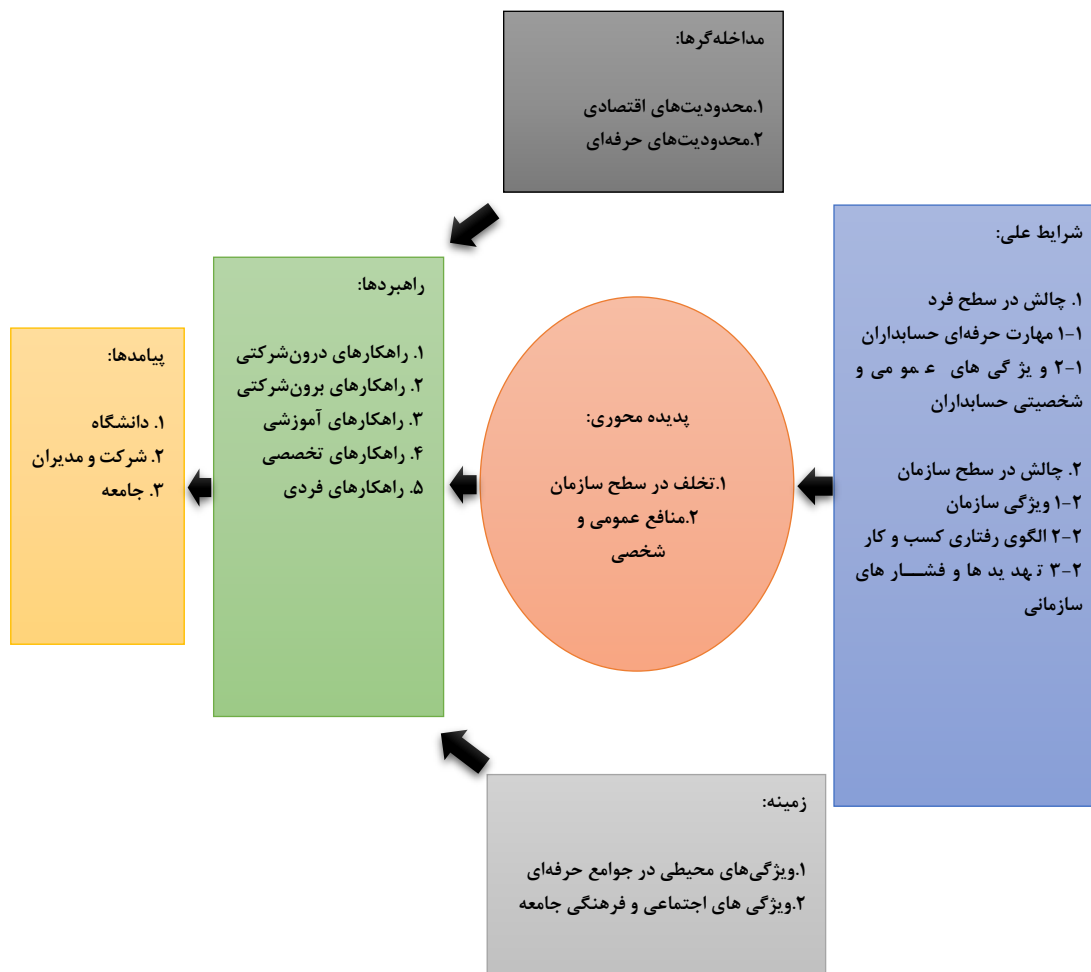
مفاهیم	نوع / سطح مقوله
<p>اختیار عمل حسابداران در ثبت و انتخاب روش حسابداری</p> <p>ثبت رویدادها توسط حسابداران با اهداف خاص و تأمین منافع گروه خاص</p> <p>میزان تجربه حسابداران و سابقه کار حسابداران، در برخورد متفاوت با چالش‌های اخلاقی</p> <p>عدم استقلال حسابداران</p> <p>سن حسابداران</p> <p>سطح دانش حسابداران</p> <p>سطح ثروت حسابداران</p> <p>اعتقادات مذهبی حسابداران</p> <p>میزان تحصیلات حسابداران</p> <p>اهمیت جایگاه شغلی حسابداران</p> <p>نوع دانشگاه محل تحصیل حسابداران</p> <p>نقش جنسیت در برخورد با چالش‌های اخلاقی در محیط کسب و کار</p> <p>ویژگی‌های بی اخلاقی از جمله طمع و زیاده خواهی حسابداران</p> <p>مشکلات تربیتی و شخصیتی و اجتماعی حسابداران</p> <p>میزان رضایت حسابداران از وضعیت مالی و شغلی</p> <p>مشورت با افراد غیر حرفه ای در برخورد با چالش</p> <p>برخورد با چالش بر اساس دیدگاه نتیجه گرا و وظیفه گرا</p> <p>عدم تأثیر حسابداران در جلوگیری از چالش‌های غیر اخلاقی سازمان</p> <p>چالش‌های در حین انجام کار عامل فشار بر تصمیم‌گیری حسابداران</p> <p>درجات و جایگاه شغلی حسابداران در سازمان به دلیل دسترسی به سطوح مختلف اطلاعاتی</p> <p>به خطر افتادن موقعیت شغلی حسابداران و نگرانی‌های ناشی از بیکاری</p> <p>پیچیدگی شغلی حسابداران و ایجاد چالش‌های مختلف در شرایط مختلف</p> <p>پاسخگویی حسابداران به سازمان و مدیر عامل</p> <p>عادت کردن کارکنان شرکت به چالش‌های غیر اخلاقی در گذر زمان</p>	<p>شرایط علی / چالش در سطح فرد / مهارت حرفه‌ای حسابداران</p> <p>شرایط علی / چالش در سطح فرد / ویژگی‌های عمومی و شخصیتی حسابداران</p>
<p>اختلاف نظر حسابداران و مقامات ارشد سازمان در برخورد با چالش اخلاقی</p> <p>تضاد منافع در بین گروه‌های ذی‌نفع، شرکت، مدیرعامل، حسابداران، سهامداران، جامعه</p> <p>وجود فشار و تهدید و تحمیل از طرف سازمان و مدیر عامل بر حسابداران</p> <p>دسترسی بی رویه به وجه نقد در سازمان</p> <p>فرهنگ سازمانی متفاوت در شرکت‌های مختلف در انجام امور اخلاقی و غیر اخلاقی</p> <p>نوع مالکیت و ساختار سرمایه سازمان</p>	<p>شرایط علی / چالش در سطح سازمان / ویژگی سازمان</p>
<p>وابستگی مالی حسابداران به سازمان</p> <p>قضاوت نادرست در مورد عدم توانایی حسابداری در صورت عدم انجام اندازه و میزان پیچیدگی ساختارهای سازمان</p>	<p>شرایط علی / چالش در سطح سازمان / الگوی رفتاری کسب و کار</p>

مفاهیم	نوع / سطح مقوله
<p>تفاوت بین دیدگاه حسابداران و دیدگاه سازمانی</p> <p>میزان خوشنامی سازمان و مدیر عامل و سهامداران</p> <p>دیدگاه سازمان درباره انجام تصمیم‌های غیر اصولی جهت بقا شرکت</p> <p>نوع سازمان دولتی یا خصوصی بودن</p> <p>میزان قدرت و اختیار عمل مدیر عامل</p> <p>تلاش مدیران رده بالا جهت حفظ جایگاه قدرت</p> <p>میزان کنترل‌های داخلی در سطوح مدیریتی سازمان</p> <p>میزان کیفیت سیستم‌های کنترل داخلی در سازمان</p> <p>وجود فشار از طریق قدرت‌های بالا دست مانند بورس و سهامداران عمده بر سازمان</p> <p>قدرت بالای مدیر عامل در اجرای تصمیمات شرکت</p> <p>تاثیر الگوهای نامناسب محیط سازمانی بر تازه واردان به بازار کار</p> <p>عدم تعیین و تعریف معیارهای معین جهت انجام وظایف در سازمان</p> <p>عدم ایجاد باور در کارکنان به رعایت اخلاق حرفه‌ای در محیط کار</p> <p>عدم شفافیت مقررات کاری سازمان در سطوح مختلف شغلی</p> <p>عدم وجود قوانین سیستماتیک و اجرایی در سطح سازمان</p> <p>مستعد بودن چارچوب اخلاق حرفه‌ای سازمان به ایجاد چالش</p> <p>میزان اعتماد بر صداقت حسابداران در شرکتها</p>	<p>شرایط علی / چالش در سطح سازمان / تهدیدها و فشارهای سازمانی</p>
<p>عدم وجود نهادهای رسمی مشاوره جهت برخورد با چالش</p> <p>عدم تعیین میزان وظایف حسابداران و حسابرسان در مقابل جامعه</p> <p>عدم تدوین برنامه‌های نظارتی از سوی جوامع حرفه‌ای</p> <p>عدم تدوین مقررات شفاف و جامع در حوزه کار و حرفه</p> <p>نوع آموزش اخلاق حرفه‌ای در محیط‌های آموزشی</p> <p>ترویج اخلاق رفتار حرفه‌ای از سوی نهادهای حرفه و قانونی</p> <p>عدم وجود جرایم قانونی و کیفری سنگین متناسب با تخلف</p> <p>عدم وجود قانون حمایتی از حسابدار در زمان برخورد با چالش</p> <p>دستوری نبودن رعایت اخلاق در حرفه</p> <p>عدم شفافیت و پاسخگویی جوامع حرفه‌ای</p> <p>عدم رعایت اصول حرفه‌ای توسط اعضای جوامع حرفه‌ای حسابداری</p> <p>فضا و فرهنگ کلی حاکم بر حرفه جهت رعایت و عدم رعایت اصول اخلاقی</p> <p>خطر و نگرانی‌های ناشی از دست دادن شغل در شرایط بحران بیکاری کشور</p> <p>عدم شفافیت قانونی و چند دستگی قانونی و ایجاد فرصت تخلف</p> <p>تغییر الگوی رفتاری در سطوح مختلف جامعه</p> <p>قوانین سخت مالیاتی برای واحدهای کوچک و زیان‌ده</p> <p>انتشار اخبار منفی و رشد رسانه و تکنولوژی</p> <p>عدم آموزش اخلاق عمومی و حرفه‌ای در دانشگاه</p> <p>مشکلات کشور در حوزه قانون‌گذاری، اجرا، نظارت</p> <p>تاثیر عوامل سیاسی بر استانداردهای حسابداری</p> <p>عدم وجود زیر ساخت‌های فرهنگی و اخلاقی در کشور</p> <p>تغییر چارچوب‌های ارزشی و اخلاقی افراد</p> <p>تغییرات سطح انتظار افراد در طول زمان و تمایل به سمت بی‌اخلاقی</p>	<p>بستر / ویژگی‌های محیطی / در سطح جوامع حرفه‌ای</p> <p>بستر / ویژگی‌های محیطی / در سطح اجتماعی و فرهنگی جامعه</p>
<p>دخالت بی‌رویه دولت در اقتصاد</p> <p>اقتصاد دولتی و شرایط نامساعد اقتصادی</p>	<p>مداخله‌گرها / محدودیت‌های اقتصادی</p>

مفاهیم	نوع / سطح مقوله
<p>رکود و تورم اقتصادی وجود و افزایش فساد در سطوح مختلف جامعه منتشر شدن اخبار فسادهای مالی افراد رده بالای کشوری و سازمانی وجود تحریم‌های اقتصادی و درگیری شرکت‌ها و ایجاد چالش طرح دعوی حقوقی علیه حسابداران متخلف میزان ریسک کار پیشنهادی در پذیرش یا رد کار بی‌طرفی حسابداران در برخورد با رویداد مالی توجه حسابداران به صداقت در ارائه اطلاعات میزان رازدار بودن کارمندان بخش مالی محرمانه بودن اطلاعات مالی شرکت‌ها عاملی جهت جلوگیری از مشورت با نهادهای حرفه‌ای پیش‌کسوتی و سرشناس بودن به عنوان یک عامل بازدارنده پیشرفته شدن سیستم‌های تقلب در طول سال‌های اخیر</p>	<p>مداخله‌گرها/ محدودیت‌های حرفه‌ای</p>
<p>وجود و ثبت رویدادهای ثوری و بدون اسناد مثبت در سازمان تغییر گزارشات مالی و دفاتر با مستندسازی عدم پرداخت مالیات توسط سازمان عدم پرداخت بیمه کارکنان دست‌کاری سود بیش‌نمایی دارایی‌ها و جابه‌جایی ثروت ادغام فاکتورهای شخصی و سازمانی به نفع سازمان تحریف واقعیت رویدادهای مالی شناسایی مطالبات قابل وصول به عنوان مطالبات سوخت شده سند سازی جهت کاهش هزینه‌های گمرکی</p>	<p>پدیده محوری/ تخلف در راستای منافع سازمان</p>
<p>پرداخت وجهی که احتمال وصول آن وجود ندارد استخدام فردی بدون شایستگی و اخراج فردی با شایستگی تقسیم سود نامتعارف نپرداختن حق دولت و سایر ذینفعان مختلف مدیریت سود</p>	<p>پدیده محوری/ تخلف در راستای منافع عموم</p>
<p>دستکاری استانداردها و قوانین و مقررات صدور گواهی نادرست دریافت وام با جمع‌آوری مدارک ثوری پرداخت و عدم پرداخت حقوق و پاداش‌های نامتعارف</p>	<p>پدیده محوری/ تخلف در راستای منافع فردی</p>
<p>شناسایی دقیق نوع چالش حسابدار ایجاد دستورالعمل‌های اجرایی جهت یکپارچه‌سازی اخلاق در سطوح مختلف سازمانی برقراری سیستم کنترل داخلی جهت بررسی چالش‌ها و محدودیت‌ها در بخش مالی شرکت پاسخگو بودن حسابداران در مقابل وظایف محول شده انجام سلسله مراتب تدوین چارچوب، آموزش، اجرا، کنترل و نظارت در سازمان انتخاب افراد براساس صلاحیت حرفه‌ای برقراری سیستم شبکه در سازمان انجام تست‌های روانشناسی قبل از به کارگیری نیروی کار حمایت افراد از طرف مجامع حرفه‌ای در صورت برخورد با چالش از طریق ایجاد قوانین حمایتی طرح‌ها و برنامه‌های بلندمدت برای رفع چالش اخلاق از طرف انجمن‌های حرفه‌ای</p>	<p>راهبردها/ راهکارهای درون شرکتی</p>

مفاهیم	نوع / سطح مقوله
<p>راه اندازی همایش‌های اخلاق از طرف بزرگان و اساتید مطرح در حرفه ایجاد راهکارهای موثر جهت بهبود شرایط مالی فعالان حرفه حسابداری تدوین قوانین برای یکپارچه‌سازی اخلاق سازمانی در سطح نهادهای حرفه‌ای راه اندازی یک نهاد حمایتی از درون افراد حرفه همانند حسابرسی راه‌اندازی مجلات تخصصی اخلاق حرفه‌ای راه‌اندازی نهاد مشورتی جهت انتخاب محیط کار مناسب ایجاد ساز و کاری جهت تأیید صلاحیت حرفه‌ای حسابداران معرفی و تشویق افراد خوشنام و سرشناس حرفه آماده‌سازی بستر جامعه در همه ابعاد آموزشی، اقتصادی، تربیتی، جهت پذیرش و اجرای اخلاق حرفه‌ای ایجاد اهرم‌ها فشار بر سازمان و حسابدار توسط جوامع حرفه‌ای حسابداری جهت ایجاد اخلاق حرفه‌ای الزام ارسال گزارشات دوره‌ای به هیات مدیره یا نهادهای ناظر به صورت دوره‌ای برقراری شبکه کلیه سیستم‌های اداری کشور تعلیق افراد متخلف و ذکر دلایل تعلیق و جرائم‌های مربوطه</p>	<p>راهبردها/ راهکارهای برون شرکتی</p>
<p>تاثیر مثبت آموزش از طریق استادان (اسوه فردی) حرفه بر شکل‌گیری اخلاق حرفه‌ای در دانشجویان به کارگیری مشاوران و روانشناسان کار جهت آموزش و بررسی چالش‌ها نهادینه کردن فرهنگ اخلاق جهت کم شدن چالش‌های اخلاقی حسابداران از طریق آموزش افزایش مهارت و تخصص افراد در حرفه آموزش موردی چالش‌های رخ داده در شرکت‌ها در قالب کارگاه‌های آموزشی هشدار به فارغ التحصیلان از چالش‌های پیش رو در بازار کار</p>	<p>راهبردها/ راهکارهای آموزشی</p>
<p>به کارگیری اثر تورم بر صورت‌های مالی که اثر چالش را کمتر می‌کند محدود کردن استانداردهای حسابداری برای جلوگیری از حق انتخاب روش‌های اندازه‌گیری طرح دعوی حقوقی علیه مدیر عامل و سازمان در صورت اجبار به انجام چالش حضور فعال حسابرسان در سازمان‌ها جهت ایجاد اهرم فشار به عنوان یک اقدام پیشگیرانه ایجاد شفافیت اطلاعاتی در سطوح مختلف سازمان و جامعه تهیه صورت‌های مالی بر اساس ویژگی قابلیت اتکا و بی‌طرف بودن محدود کردن استانداردها در انتخاب روش جهت جلوگیری از اهرم فشار مدیر عامل</p>	<p>راهبردها/ راهکارهای تخصصی</p>
<p>داشتن ویژگی محافظه‌کاری جهت پذیرش یا رد شغل برای تازه واردان به حرفه افزایش سطح اخلاقیات فردی از طریق مطالعه و خودآگاهی خود شخص مطالعه حسابداران و انجام پژوهش در زمینه اخلاق حرفه‌ای روحیه فساد ستیزی در بین افراد حسابدار رعایت حقوق خود و دیگران در شرایط برخورد با چالش مشورت حسابدار با همکاران و استادان در صورت وجود چالش</p>	<p>راهبردها/ راهکارهای فردی</p>
<p>توجه به ابعاد چالش برانگیز اخلاقی برای حسابداران و تمرکز بر آن‌ها در بعد آموزشی و پیش از ورود به حرفه. کمک به دانشجویان حسابداری و حسابرسی در درک بهتر چالش‌های اخلاقی در حسابداری. توجه بیشتر به ابعاد چالش بر انگیز برای افراد بخش حسابداری و حسابرسی مجموعه و توجه به پیامدهای منفی از دست رفتن اخلاق در جامعه. کمک به حسابداران در مواجهه با چالش‌های اخلاقی بر اساس راه‌کارهای حاصل از این پژوهش</p>	<p>پیامد/ در سطح دانشگاه</p> <p>پیامد/ در سطح شرکت‌ها و مدیران</p>

مفاهیم	نوع / سطح مقوله
<p>ارائه اطلاعات شفاف‌تر باشد که منجر به کمتر شدن چالش اخلاقی می‌گردد ارائه گزارشات بر اساس واقعیت که قابلیت اتکای بیشتری دارد و در نتیجه دارای چالش کمتری است</p> <p>ایجاد چارچوبی پیشنهادی جهت فرهنگ‌سازی اخلاق حرفه‌ای و خود آگاهی در جامعه حسابداران</p> <p>صورت‌های مالی شفاف‌تر و تخصیص بهینه منابع</p> <p>کمک به استانداردها گذاران حسابداری در زمینه مدیریت و رفع چالش‌های اخلاقی حرفه حسابداری</p>	پیامد / در سطح جامعه



شکل (۱) مدل چالش اخلاق حسابداری

از منابع چندگانه داده‌ها اشاره دارد، مانند گردآوری داده‌ها از گروه‌ها، محیط‌ها و در زمان‌های گوناگون، که در این صورت داده‌های کامل‌تری به دست می‌آید. در این پژوهش نیز جهت تدوین مدل چالش اخلاقی حسابداری از گروه‌های مختلفی مصاحبه به عمل آمده است. در روش کنترل اعضا، پژوهش‌گر مفروضات خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی، کنترل می‌نماید. این رویکرد به آن دلیل استفاده می‌شود که تفسیرهای صورت گرفته از مصاحبه‌ها، تأیید گردند. در این

پژوهش‌ها، اعم از این که کمی باشند یا کیفی، بدون وجود دقت علمی، فاقد مطلوبیت هستند. دست‌یابی و توضیح کیفیت پژوهش‌های کیفی به هدف انجام پژوهش و روش پژوهش مورد استفاده بستگی دارد. معیارهای متفاوتی در پژوهش‌های گوناگون برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی ارائه شده است. در این پژوهش به منظور اعتباربخشی به مدل ارائه شده و نتایج به دست آمده از «جماع (زاویه‌بندی/ مثلث‌سازی) داده‌ها»، «کنترل اعضا»، و «مقبولیت» استفاده می‌شود. اجماع داده‌ها به استفاده

نوع ارائه شده است. به عنوان مثال می‌توان به «پیش‌کسوتی و سرشناس بودن به عنوان یک عامل بازدارنده» اشاره نمود. (۸) بدعت: این معیار به این سؤال مربوط می‌شود که آیا یافته‌ها به صورت خلّاقانه بازنمایی شده‌اند؟ این پژوهش نخستین پژوهشی است که به صورت جامع و کامل تمامی موارد مربوط به چالش اخلاقی حسابداری را در نظر می‌گیرد و مدلی را در این رابطه ارائه می‌دهد.

(۹) حساسیت: در این معیار این سؤال مورد توجه قرار می‌گیرد که آیا پژوهش‌گر نسبت به موضوع پژوهش، مصاحبه-شوندگان و یافته‌ها حساس بوده است؟ در این رابطه پژوهش‌گران تلاش کرده‌اند تا موضوع مورد مطالعه را با اهمیت تلقی نموده و پیش از شروع کار، از پدیده مورد نظر شناخت کسب نمایند، تا بدین ترتیب از پیش‌فرض‌های اولیه خود جلوگیری کنند.

(۱۰) استناد به متن پیاده سازی شده مصاحبه‌ها: اینجا این دغدغه مطرح است که آیا به مصاحبه‌های پیاده سازی شده اشاره شده است یا خیر؟ در این پژوهش سعی شده است که از یادداشت‌ها در فرآیند روایت پدیده موردنظر در خصوص هر یک از مقوله‌ها استناد گردد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هرچند آئین رفتار حرفه‌ای توسط سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی منتشر شده است و در آن اصول اخلاقی و حرفه‌ای مورد تاکید قرار گرفته است، اما در عمل همچنان حسابداران با چالش‌هایی مواجه هستند که با توجه به کشف تخلفات گسترده، احتمالاً حسابداران یا راه حل اخلاقی را نمی‌توانند تشخیص دهند یا آن را انتخاب نمی‌کنند. در همین راستا، هدف این پژوهش، شناسایی مهم‌ترین حوزه‌های چالش‌های اخلاقی حسابداری و هم‌چنین علل ایجاد این چالش‌ها بوده و به دنبال راه‌کارهای ممکن جهت رفع این چالش‌های اخلاقی می‌باشد. پژوهش حاضر با استفاده از طرح پژوهشی نظریه‌پردازی داده‌بنیاد و با به کارگیری داده‌های حاصل از مصاحبه‌های عمیق با خبرگان و آگاهان حوزه اخلاق در حسابداری، به تدوین مدلی برای چالش‌های اخلاقی حسابداری می‌پردازد. حسابداران، حسابرسان، سازمان‌ها و نهادهای حرفه‌ای می‌توانند با استفاده از عوامل شناسایی شده و راهبردهای جلوگیری از چالش‌های اخلاقی ارائه شده در این مدل، تمهیدات لازم جهت ارتقای وضعیت این حرفه را فراهم نمایند.

نتایج حاصل از تحلیل مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش نشان داد که شرایط علی ایجاد تخلفات و دوراهی‌های اخلاقی به دو دسته شرایط فردی و سازمانی دسته‌بندی می‌شوند.

پژوهش کدها، متغیرها و مدل استخراج شده به ۵ نفر از خبرگان شامل ۳ نفر از مصاحبه‌شوندگان ارائه شد و بازنگری‌ها و اصلاحات لازم بر روی آن‌ها صورت گرفت. مقبولیت از نظر استراوس و کوربین (۱۹۹۰) به آن معنی است که یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجربه‌های مشارکت‌کنندگان، پژوهش‌گر و خواننده در ارتباط با پدیده محوری باورپذیر است. به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد و دیگر پژوهش‌های کیفی، استراوس و کوربین (۱۹۹۰)، ۱۰ شاخص شرح زیر معرفی کرده‌اند:

(۱) تناسب: در این معیار این سؤال مورد توجه قرار می‌گیرد که آیا یافته‌های پژوهش با تجارب افراد حرفه‌ای و متخصص در حوزه مورد مطالعه و همچنین مشارکت‌کنندگان آن سازگاری و همخوانی دارد؟ در پژوهش حاضر، به منظور تحقق این معیار، مدل کدگذاری محوری و انتخابی به ۵ نفر از خبرگان، شامل ۳ نفر از مشارکت‌کنندگان ارائه شد و پس از بحث و بررسی، نظرات تکمیلی آنان دریافت و اعمال گردید. (۲) کاربردی بودن یافته‌ها: این شاخص به دنبال پاسخ به این سؤالات است که آیا یافته‌ها به تبیین یا بینش جدیدی ختم شده‌اند؟ آیا این یافته‌ها کاربردی هستند؟ و آیا نتایج حاصل از پژوهش قابل به کارگیری در تدوین سیاست و اقدامات اجرایی هستند؟ در این پژوهش جهت پاسخ به این سؤالات، کاربرد و یافته‌های پژوهش از بعد عملی و نظری در ادامه مقاله بیان شده است.

(۳) مفاهیم: در اینجا این سؤال مطرح می‌شود که مفاهیم چگونه ساختار یافته‌اند؟ در این پژوهش سعی شده است که مفاهیم و مقوله‌ها تا حد امکان مشخص شوند تا در نهایت بتوان مدل نهایی و یافته‌های پژوهش را پیرامون آن سازمان‌دهی نمود. (۴) زمینه مفاهیم: بدون در نظر گرفتن زمینه مفاهیم، یافته‌ها کامل نخواهند بود. به همین دلیل در پژوهش حاضر با در نظر داشتن زمینه و بستر چالش اخلاقی حسابداری، مفاهیم و مقوله‌ها به وجود آمده‌اند و در مدل ارائه شده‌اند.

(۵) منطقی: این سؤال در اینجا مطرح می‌شود که آیا یافته‌ها معنادار هستند و آیا جریان منطقی در مدل وجود دارد؟ در این پژوهش سعی بر آن بوده است که ارتباط بین مفاهیم و مقوله‌ها و مدل نهایی به صورت تفصیلی بیان شود.

(۶) عمق: تشریح مفصل به غنی‌سازی یافته‌های پژوهش کمک شایانی می‌کند. در این پژوهش نیز یافته‌ها در فرآیند روایت نظریه ارائه شده‌اند.

(۷) انحراف: در اینجا سؤال می‌شود که آیا نمونه‌هایی وجود دارد که با مدل ارائه شده هم‌خوانی نداشته باشند؟ در این پژوهش در بخش شرایط مداخله‌گر و بستر مواردی از این

نواقص و ضعف‌های موجود در تدوین مقررات، برنامه‌های نظارتی، قوانین حمایتی از حسابداران، میزان وظایف حسابداران در مقابل جامعه و نیز عدم وجود نهادهای رسمی جهت مشاوره حسابداران اشاره می‌کند. بستر در سطح اجتماعی و فرهنگی جامعه به چندگانگی قوانین جامعه، قوانین سخت در برابر سازمان‌های کوچک و زیان‌ده، عدم آموزش اخلاق عمومی و حرفه‌ای، مشکلات کشور در حوزه قانون‌گذاری، عدم وجود زیرساخت‌های فرهنگی و اخلاقی در کشور و تغییر چارچوب‌های ارزشی و اخلاقی افراد در جامعه اشاره می‌کند. به طور خلاصه می‌توان گفت که هرچه در سطح حرفه و جامعه قوانین، چارچوب‌های ارزشی و نهادهای رسمی ذی‌ربط دارای ضعف باشند زمینه را برای ایجاد چالش اخلاقی مهیا می‌سازند.

در این میان شرایط مداخله‌گری نیز وجود دارند که به تسریع یا تحدید وقوع چالش‌های اخلاقی می‌انجامند. محدودیت‌های اقتصادی که به شرایط اقتصادی کشور دلالت دارد در بسیاری از موارد وقوع چالش اخلاقی حسابداری را تسهیل می‌سازند. برای مثال در دوران رکود یا تورم و یا وجود فسادهای مالی در بین افراد رده‌بالای کشوری سازمان‌ها تخلفاتی در جهت منافع سازمانی خود مرتکب می‌شوند. محدودیت‌های حرفه‌ای در برخی از موارد به تسهیل و در برخی از موارد به تحدید وقوع چالش اخلاقی حسابداری می‌انجامد. برای مثال، محرمانه بودن اطلاعات مالی شرکت‌ها از مشورت با نهادهای حرفه‌ای جلوگیری می‌کند و عاملی جهت تسریع چالش اخلاقی است. در صورتی که میزان ریسک بالا در پذیرش کار غیراخلاقی از عوامل بازدارنده وقوع چالش اخلاقی در حرفه حسابداری محسوب می‌گردد.

شرایط علی، بستر و مداخله‌گرها در نهایت به وقوع چالش‌های اخلاقی حسابداری می‌انجامند. چالش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری در این پژوهش به تخلف‌هایی اشاره دارد که ممکن است در راستای منافع سازمان، منافع عموم و منافع فردی باشند. تخلفات در راستای منافع سازمان به تمامی مواردی اشاره دارند که وضعیت سازمان را بهتر نشان می‌دهند و یا از پرداخت هزینه‌هایی مانند مالیات و بیمه جلوگیری به عمل می‌آورند. تخلف در راستای منافع عموم به تخلفاتی اشاره دارد که در جهت منافع گروه‌هایی خاص است، برای مثال استخدام افراد فاقد صلاحیت و یا تقسیم سود نامتعارف. تخلف در راستای منافع شخصی نیز به تخلفاتی اشاره دارد که در نهایت در راستای منافع شخص خاطی است، برای مثال پرداخت پاداش‌های نامتعارف یا دریافت وام با گردآوری مدارک جعلی در سازمان.

پس از بحث در رابطه با مقوله اصلی نوبت به ارائه راه‌کارهای مطرح شده توسط مصاحبه‌شوندگان می‌رسد. راه‌کارهای ارائه

شرایط علی در سطح فردی نیز به دو دسته مهارت حرفه‌ای حسابداران و ویژگی‌های عمومی و شخصیتی حسابداران دسته‌بندی می‌شوند. مهارت‌های حرفه‌ای حسابداران به اختیار عمل حسابداران در ثبت رویدادها و انتخاب روش‌های حسابداری که به تامین منافع گروه خاصی منجر می‌شود اشاره دارد. در رابطه با ویژگی‌های شخصیتی نیز می‌توان گفت نظر به این که هرچه سن افراد بیشتر باشد با چالش‌های اخلاقی بهتر روبه‌رو می‌شوند، تجربه فرد در رابطه با چالش‌های اخلاقی نیز در تصمیم‌گیری بهتر به فرد کمک می‌کند. اعتقادات مذهبی، سطح دانش، میزان تحصیلات، نوع دانشگاه فرد، ویژگی‌های اخلاقی مانند طمع و مشکلات تربیتی فرد نیز در این رابطه تاثیر بسزایی دارد. در رابطه با ویژگی‌های عمومی حسابداران نیز می‌توان گفت عدم استقلال حسابداران، فشارهای وارد شده بر آن‌ها از طرف مدیران ارشد، ترس از بیکاری، عادی شدن چالش‌های اخلاقی، جایگاه شغلی حسابداران و دسترسی به سطوح مختلف اطلاعاتی باعث ایجاد چالش‌هایی در سطح فردی می‌گردد و در نهایت منجر به تخلفاتی از سوی حسابداران می‌گردد. چالش‌های در سطح سازمانی نیز در سه دسته ویژگی سازمان، الگوی رفتاری کسب‌وکار و تهدیدها و فشارهای سازمانی قرار می‌گیرد. ویژگی سازمان به مواردی مانند اختلاف نظر حسابداران و مقامات ارشد در برخورد با چالش‌های اخلاقی، تضاد منافع میان گروه‌های ذی‌نفع، دسترسی بی‌رویه به وجه نقد در سازمان، نوع مالکیت و ساختار سرمایه و در نهایت فرهنگ سازمانی موجود اشاره دارد. در رابطه با الگوی رفتاری کسب‌وکار نیز می‌توان گفت وابستگی مالی حسابداران یکی از شرایط علی ارتکاب تخلف است، گاهی حسابداران به دلیل عدم انجام تخلف به عدم توانایی در سازمان متهم می‌شوند. هم‌چنین اندازه و میزان پیچیدگی ساختارهای سازمانی و تفاوت دیدگاه حسابداران و دیدگاه سازمانی به ایجاد برخی چالش‌های اخلاقی منجر می‌شود. تهدیدها و فشارهای سازمانی نیز به مواردی در رابطه با سازمان اشاره می‌کند که منجر به چالش‌های اخلاقی در این حرفه می‌گردد، برای مثال هرچه کیفیت سیستم‌های کنترل‌های داخلی ضعیف باشد، احتمال تخطی از قوانین و اخلاق از آن بالاتر است. هم‌چنین، میزان قدرت و اختیار مدیرعامل، کنترل‌های داخلی در سطح مدیریتی، عدم شفافیت مقررات کاری در سطوح مختلف سازمانی و مواردی از این دست از شرایط علی ارتکاب به تخلف می‌باشد. به طور کلی می‌توان گفت که وجود چالش‌های فردی و سازمانی، به ایجاد چالش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری منجر می‌گردد. در این پژوهش شرایط به وجود آورنده بستر وقوع چالش‌های اخلاقی در دو سطح جوامع حرفه‌ای و اجتماعی و فرهنگی جامعه طبقه‌بندی می‌شوند. بستر در سطح جوامع حرفه‌ای به

از محدودیت‌هایی برخوردار است، که با اهمیت‌ترین آن به روش پژوهش کیفی بر می‌گردد که نتایج آن با محدودیت تعمیم داده مواجه می‌سازد. این محدودیت به این معناست که لزوماً نتایج به دست آمده در این پژوهش برای سایر محیط‌ها مناسب نیست. در این مطالعه سعی شده است که مدلی در رابطه با چالش‌های اخلاقی حسابداری مطابق با محیط موجود در کشور ایران ارائه گردد. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به این موارد پرداخته شود: انجام پژوهشی جداگانه با استفاده از روش‌های کمی جهت آزمون این مدل و برطرف ساختن محدودیت تعمیم-پذیری آن؛ بررسی تاثیر ویژگی‌های فردی در برخورد با چالش اخلاقی حسابداری به صورت آزمایشگاهی؛ کمی‌سازی ویژگی-های سازمان و بررسی تاثیر آن بر پدیده چالش اخلاقی حسابداری؛ و کمی‌سازی مداخله‌گرهای مطرح شده در پژوهش حاضر و بررسی میزان و نحوه تأثیر آن‌ها بر پدیده چالش‌های اخلاقی حسابداری.

مهم‌ترین کاربرد عملی نتایج این پژوهش برای سیاست-گذاران و متولیان حرفه حسابداری از جمله جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، و سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد که می‌توانند با ملاحظه شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه-ای موجود سعی در رفع این موارد نمایند تا با بهبود چالش‌های اخلاقی حسابداری باعث اعتلای جایگاه حرفه حسابداری شوند. سایر کاربردهای عملی نتایج حاصل شده برای سازمان‌ها و نهادهای گوناگون را می‌توان به این شرح برشمرد: بررسی و تعیین چالش‌های اخلاقی موجود در سازمان و یافتن راه‌حلی جهت جلوگیری و رفع چالش‌های اخلاقی حسابداری در سازمان‌ها؛ تصحیح فرآیند استخدام و جذب نیروی انسانی به منظور جذب نیروهای صالح؛ ایجاد نهادی برای ارائه خدمات مشاوره به افراد به هنگام رویارویی با چالش اخلاقی حسابداری؛ و لحاظ نمودن دروس اخلاق حرفه‌ای در برنامه تحصیلی دانشجویان در دانشگاه‌ها.

فهرست منابع

- * استراوس، آنسلم؛ کوربین، جولیت (۱۹۹۰). مبانی پژوهش کیفی. (حسن افشار، مترجم). تهران: نشر نی.
- آقایی محمد علی، حصارزاده رضا. (۱۳۹۱). الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران. اخلاق در علوم و فناوری. ۷ (۳): ۵۳-۶۴
- * باباجانی جعفر، ثقفی علی، رستگار مقدم هیوا. (۱۳۹۹). مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری. عنوان نشریه. ۵ (۱۰): ۲۸-۱

شده به چند دسته تقسیم می‌شوند و همگی در راستای جلوگیری از وقوع چالش‌های اخلاقی حسابداری می‌باشد. راه-کارهای درون‌شرکتی به راه‌کارهایی اشاره می‌کند که مختص هر سازمان است. به عنوان مثال، برقراری سیستم کنترل داخلی در بخش مالی و انتخاب بر اساس صلاحیت حرفه‌ای افراد، راه-کارهای درون‌شرکتی محسوب می‌شوند. راه‌کارهای برون‌شرکتی به موارد عام اشاره دارد و مختص یک سازمان نیست. برای مثال حمایت از افراد در صورت برخورد با چالش، تدوین قوانین جهت یکپارچه‌سازی اخلاق سازمانی در سطح نهادهای حرفه‌ای، و معرفی و تشویق افراد خوش‌نام، از جمله راه‌کارهای برون‌شرکتی می‌باشند. راه‌کارهای آموزشی به راه‌حل‌های مرتبط با آموزش افراد در رابطه با نهادینه‌سازی فرهنگ اخلاق، افزایش مهارت و تخصص افراد در حرفه و هشدار به فارغ‌التحصیلان از چالش‌های پیش‌رو در بازار کار اشاره دارد. راه‌کارهای تخصصی به استانداردها و قوانین موجود در حسابداری اشاره می‌کند و با مطرح ساختن موارد تخصصی مانند به کارگیری اثر تورم بر صورت‌های مالی، محدودسازی استانداردهای حسابداری و تهیه صورت‌های مالی بر اساس ویژگی قابلیت اتکا و بی‌طرف بودن به عنوان اقدام پیشگیرانه، سعی در کاهش چالش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری دارد. در نهایت راه‌کارهای فردی که به مواردی مانند مطالعه و افزایش سطح آگاهی، افزایش روحیه محافظه-کاری و فسادستیزی و رعایت حقوق خود و دیگران اشاره می‌کند. در مدل چالش اخلاقی حسابداری ارائه شده در این پژوهش پیامدها در سه سطح دانشگاه، شرکت‌ها و مدیران و جامعه طبق-بندی شده‌اند. پیامدها در سطح دانشگاه به ابعاد آموزشی چالش اخلاقی حسابداری و کمک به دانشجویان جهت درک بهتر این چالش‌ها اشاره دارد. پیامدها در سطح شرکت و مدیران شامل ارائه اطلاعات شفاف‌تر در راستای کاهش چالش‌های اخلاقی، توجه بیشتر به پرسنل مالی و کمک به حسابداران در مواجهه با چالش‌های اخلاقی اشاره می‌باشد. در نهایت پیامدها در سطح جامعه، بیانگر ایجاد چارچوبی جهت فرهنگ‌سازی اخلاق حرفه-ای، ارائه صورت‌های مالی شفاف جهت تخصیص بهینه منابع و کمک به استانداردگذاران در راستای رفع چالش‌های اخلاقی حسابداری می‌باشند.

نوآوری این پژوهش از بُعد نظری آن، گسترش مفهوم چالش اخلاقی حسابداری در ادبیات موجود می‌باشد. مهم‌ترین ویژگی این مدل، شناخت عوامل مؤثر بر چالش اخلاقی حسابداری در محیط بومی ایران بر اساس دیدگاه‌های افراد خبره در این زمینه می‌باشد. همچنین، این پژوهش به دلیل استفاده از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد برای توسعه تئوری‌های بومی بسیار مفید خواهد بود. با این حال، این مطالعه نیز همانند سایر پژوهش‌ها

- * Ahmed, N, Ahmed, H, Mustaffa, W. (2017). The Significant of Islamic Ethics to Quality Accounting Practice. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*. 7(10): 693- 703
- * Armstrong, M. B, J. Edward ketz, D. owsen. (2003). "Ethic education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behaviour, *Journal of Accounting Education* 21: 1-16.
- * Barrainkua, I. Marcela E. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behavior. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. 21. 17- 52
- * Chaterin, G. Black, J. (1998). *Ethical Issues in Accounting*. Routledge, New York
- * Duska, R. Duska, B. Ragats, J. (۲۰۱۱). *Accounting Ethics*. Maiden, MA: Blackwell Publishing.
- * Edwin, M, Troy, C. (2006) Business Ethics-Deontologically Reviseted. *Journal of Business Ethics*. 72: 17-25
- * Erhard, W, Jensen, M, Zafrron, S. (2009). A Positive Model that Incorporates the Normative Phenomena of Morality, Ethics, and Legality. Harvard Business School, working Paper NO. 10-061
- * Jack, F, Clarke, K. (2007). Beyond a Code of professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision-Making for Accountants. *ABACUS*. 43(4): 488-518
- * Jaijairam P. (2017). [Ethics in Accounting](#). *Journal of finance and accountancy*, 1-13
- * Najeb, M. (2016). Towards a Strong Ethics Codes for Professional Accounting and Auditing. *Journal of Business and Management*. 18 (11). 89-96
- * Sheriff, I. (2015). Towards the Integration of Islamic Ethics in to the Accounting and Auditing Environments. *International Journal of Social Science and Humanities Research*. 3(2): 324- 330
- * Williams, J, R. J. Elson. (2010). The Challenges and Opportunities of Incorporating Accounting Ethics into the Accounting Curriculum, *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues* 13. 1: 105-115.
- * Yunita, A, Suhaiza, I. (2018). Determinants of financial reporting fraud intention among accounting practitioners in the banking sector: Malaysian evidence. *International Journal of Ethics and Systems*. 34(1) – 32- 54
- * Zhaktin, Y. (2017). Addressing Ethical Matters in Accounting Practice: Evidence from Ukraine, Bachelor's thesis.
- * حسن‌زاده شادی، مشایخی بی‌تاب. (۱۳۹۸). تبیین الگوی مفهومی چرایی و چگونگی مدیریت سود بانک‌ها؛ رویکرد نظریه زمینه‌ای. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۳۷۱-۳۹۳
- * رحمانی‌نیا احسان، یعقوب‌نژاد احمد. (۱۳۹۶). عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌رسان داخلی. فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ۶. شماره ۲۴. صص ۱۶۵-۱۴۵
- * سرلک نرگس. (۱۳۸۷). اخلاق حسابداری. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال ۳. شماره ۱ و ۲. صص ۸۲-۷۱
- * صیادی تورانلو حسین، عزیزی پدram. (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه‌بندی ارزش‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه اسلام با رویکرد TOPSIS فازی. فصلنامه علمی- ترویجی در حوزه اخلاق. سال ۷. شماره ۴۸ صص ۲۰۸-۱۷۹
- * قاسمی زهرا، رحمانی علی. (۱۳۹۱). رعایت و کفایت استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی شرکت‌های لی‌زینگ ایران. دهمین همایش ملی حسابداری ایران. صص ۸۳-۱۰۶
- * کمیته فنی سازمان حسابرسی. آئین رفتار حرفه‌ای چاپ ششم. انتشارات سازمان حسابرسی. ۱۳۸۵. صص ۳۵-۱
- * مجتهدزاده ویدا، اثنی‌عشری حمیده، رباط میلی مژگان. (۱۳۹۳). نقش اخلاق در حسابداری و چالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی. پژوهش حسابداری. دوره ۴. شماره ۱۳.
- * مسعودی جواد. (۱۳۹۶) ارائه مدل جامع آموزش اخلاقیات در حسابداری. رساله دکتری
- * نمازی محمد، رجب‌دردی حسین، روستا اعظم. (۱۳۹۶). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران. پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز. شماره ۱. دوره ۹. صص ۲۲۶-۱۹۳
- * ودیعی محمدحسین، متحدین امیر، حسینی سید محمد. (۱۳۹۱). تاثیر عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران. دهمین همایش ملی حسابداری ایران. صص ۱۵۵-۱۴۱
- * وکیلی‌فرد حمیدرضا. حسین‌پور فاطمه. (۱۳۹۶). بررسی اثر شدت نگرش مذهبی حسابداران بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال ۲. شماره ۳. صص ۲۱۴-۱۸۵
- * Ahadiat, N, Mackie, J. (1993). Ethics Education in Accounting: An Investigation of the Importance of Ethics as a Factors in the Recruiting Decisions of Public Accounting Firms. *Journal of Accounting Education*. 11. 243- 257



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 13/ No. 50/ Summer 2024

A Model for the Accounting Ethical Issues

Bitā Mashayekhi

Professor of Accounting, Faculty of Accounting, College of Management, Tehran University, Tehran, Iran
Corresponding Author
mashaykhi@ut.ac.ir

Zahra Taheri

Assistant professor, Faculty of Tourism, College of Management, Tehran University, Tehran, Iran
zahrataheri@ut.ac.ir

Abstract

Today, the news is often heard about fraud and misbehavior of management and employees of companies, many of which were expected to be discovered and reported by accountants and auditors. Many accountants and auditors face different ethical challenges daily in their professional affairs. Although the professional code of conducts related to accountants and auditors dealing with ethical issues and challenges has been formulated and communicated, the available evidence shows the failure of these codes and ethical principles. The current research seeks to formulate a model to identify the most critical ethical challenges accountants face and the factors that create them. The grounded theory design has been employed in this study. The results indicate the causal conditions for creating violations and ethical dilemmas in two groups of individual and organizational conditions. Also, ethical challenges are created on the ground of professional societies and social and cultural societies; economic and professional restrictions as intervening conditions lead to accelerating or limiting ethical challenges. In addition, the results show that ethical challenges in the accounting profession include violations that can align with the organization's, public, or individual interests.

Keywords: Accounting Ethical Issues; professional Code of Conduct; Grounded Theory