



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۶ / شماره ۲ (پیاپی ۶۲) / تابستان ۱۴۰۶
صفحه ۴۲۹ تا ۴۴۲

ارایه مدل جایگاه نظام اخلاق اسلامی در تدوین استانداردهای حسابداری ایران

مهدی باقری

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران
bagheri.m@tci.ir

علی محمدی

استادیار، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران، (نویسنده مسئول)
mohammdiali135311@gmail.com

عطاءاله محمدی ملقرنی

استادیار، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران
ata.mm@iausdj.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۱۲

چکیده

حسابداری به عنوان یک نظام اطلاعاتی، مبتنی بر پردازش و تحلیل اطلاعات مالی است و هر نظام تحلیلی لازم است بر یک سلسله از قواعد و اصول مشخص استوار باشد. رعایت اصول، ارزش‌ها و هنجارهای اخلاقی در تمامی مراحل پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، امری ضروری است که می‌توان آن را از طریق آموزش‌های اخلاقی تئوری و حرفه‌ای، نهادینه نمود. در این پژوهش از روش پژوهش کیفی تحلیل مضمون استقرایی استفاده شده است. جامعه پژوهش (آماري) شامل: متخصصان و کارشناسان و خبرگان مالی و حسابداری و اعضای کمیته تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری می‌باشند. روش نمونه‌گیری در پژوهش حاضر، روش هدفمند (قضاوتی) بوده و افرادی به عنوان نمونه پژوهش انتخاب گردیده‌اند که دارای دانش و تخصص لازم در رابطه با موضوع مورد مطالعه بودند. حجم نمونه هم در بخش تحلیل مضمون با توجه به قاعده اشباع نظری به تعداد ۲۱ نفر انتخاب شدند. به منظور جمع‌آوری داده‌ها از روش‌های منابع کتابخانه‌ای و اطلاعات و دانش متخصصین استفاده شده است. در بخش تحلیل مضمون پس از مصاحبه با خبرگان، داده‌ها در قالب مقوله‌های اولیه و مقوله‌های ثانویه کدگذاری گردیدند و سرانجام با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا در مرحله کدگذاری محوری، مقوله‌های فرعی در قالب چهارگروه اخلاق اجتماعی، اخلاق فردی، اخلاق حرفه‌ای و ضرورت‌های اخلاقی طبقه‌بندی شدند.

واژه‌های کلیدی: اخلاق اجتماعی؛ اخلاق فردی؛ اخلاق حرفه‌ای؛ ضرورت‌های اخلاقی؛ استانداردهای حسابداری.

۱- بیان مساله

ارزش‌های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه بر آن بنا می‌شود. اخلاق سامان‌دهنده رفتار ارتباطی در مقیاس فرد، سازمان، جامعه و روابط جهانی است و غفلت از آن صدمات جبران‌ناپذیر زیادی را به دنبال دارد. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهم‌ترین خط‌مشی‌های آن را مشخص می‌کند. این خط-مشی‌ها، مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و در نهایت روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را دربر می‌گیرد. با افزایش رسوایی‌های مالی مشخص شد که حسابداران باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز متعهد باشند (خواجوی؛ اعتمادی‌عیدگاهی قدیریان‌آرانی، ۱۳۹۹، ص ۱). عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود. اخلاق حرفه‌ای حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه است که بر چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های اعضای آن حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاصی که از خدمات شاغلین آن حرفه استفاده می‌کنند، نظارت دارد (فرقاندوست حقیقی؛ بنی‌مهد و ولی‌لر، ۱۳۹۳، ص ۴۲).

اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد و حرفه حسابداری باید اصول اخلاقی و قوانینی را تدوین کند که اعضای آن را ملزم نماید از سطحی از خویشتن‌داری برخوردار شوند که ماورای الزامات قوانینی و مقررات است (محمدی؛ شفیعی و مهاجر، ص ۳۵). تمرکز واحدهای تجاری بر کسب حداکثر سود، چالش‌های رقابتی، تاکید بر نتایج کوتاه‌مدت و توقع آنان به دریافت خدمات متنوع حسابداری، حسابداران را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده که منجر به پیامدهای غیراخلاقی برای آن‌ها گردیده است. حرفه حسابداری نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابداری کم و بیش با معضلات اخلاقی روبه‌رو بوده است. دو اصل اخلاقی استقلال و بی‌طرفی و نیز درستکاری که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند و بدین‌وسیله، کیفیت این خدمات را افزایش دهند در بازار کنونی، دچار خدشه شده است. مساله اخلاق باتوجه به جایگاه علمی آن در معارف دینی، همواره مورد توجه علمای دین بوده است. همچنین هر مکتبی داعیه‌دار مباحث اخلاقی هست و در این‌باره سخنی به میان می‌آورد چرا که اخلاق ریشه در فطرت انسان دارد. در روش اخلاقی اسلام، تحسین و تقبیح مردم در رسیدن به بهشت و دوری از جهنم، اهداف اصلی نیست، بلکه هدف اصلی رضایت خداوند است (محمدی‌گیلانی، ۱۴۰۳، ص ۴۳-۴۴)

حسابداری به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی، مبتنی بر پردازش و تحلیل اطلاعات مالی است و هر نظام تحلیلی لازم است بر یک سلسله از قواعد و اصول مشخص استوار باشد. اصول حسابداری برخلاف اصول علوم پایه و طبیعی که از قوانین طبیعت ناشی شده و منتج از مشاهده و تجربه قابل تکرار و سنجش هستند، عمدتاً برخاسته از میثاق‌ها، قواعد و رویه‌هایی است که مورد قبول و پذیرش بیشتر حسابداران و مجامع حرفه‌ای حسابداری قرار گرفته‌اند (حجازی و میهمی، ۱۳۹۶، ص ۱۳۱). استانداردهای حسابداری برگرفته از اصول و مفاهیم اولیه حسابداری هستند و تاحدی می‌توان گفت جلوه‌های عملی اصول و مفاهیم اولیه حسابداری در این استانداردها دیده می‌شود. برای نمونه تنها پذیرش اصل بهای تمام شده ضامن کاربرد آن اصل در حرفه حسابداری نیست بلکه وجود استانداردهای ساده، عملی و لازم‌الاجرا که در تدوین آن‌ها اصل بهای تمام شده مورد پذیرش قرار گرفته است و همچنین انجام عملیاتی مانند حسابرسی که کاربرد استانداردها در تهیه صورت‌های مالی را تأیید می‌کند برای رسیدن به اطمینانی منطقی از کاربرد اصل بهای تمام شده توسط حسابداران ضروری است (نیکومرام و فتحی، ۱۳۹۰، ص ۳۳). ازسویی، تاریخچه مرتبط با فساد و ضرورت مبارزه با آن به هزاران سال پیش بازمی‌گردد (ابراهیمی و صفایی‌آتشگاه، ۱۳۹۴، ص ۸). تقلب و فساد از جمله معضلات مهم اقتصادی است که قدمت آن در جوامع بشری به بیش از دو هزار سال پیش می‌رسد. در پیشگیری از فساد مالی، اخلاق به-عنوان موضوعی فراگیر که تمامی جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد و به‌عنوان یک عامل اصلی شناخته شده است. از این جهت در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی می‌باید خدمات با رعایت ضوابط، به‌گونه‌ای ارائه شود که تداوم این خدمات با کیفیتی مطلوب را ضمانت نماید. شواهد مطالعات چه در سطح بین‌المللی و چه در سطح ملی نشان‌دهنده این مهم می‌باشد که اخلاق در حرفه‌ای علوم مالی، شاخص اندازه‌گیری رفتار مناسب و ابزاری برای تعیین روابط درست و نادرست می‌باشد. رعایت اصول، ارزش‌ها و هنجارهای اخلاقی در تمامی مراحل پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری، امری ضروری است که می‌توان آن را از طریق آموزش‌های اخلاقی تئوری و حرفه‌ای، نهادینه نمود (دارابی؛ مخمل‌باف و هادی‌نیا، ۱۳۹۷، ص ۵۰). به‌طورکلی، آموزش اخلاق در حسابداری توانایی افراد را در تدوین قضاوت اخلاقی افزایش می‌دهد و نقش مهمی در برجسته‌سازی اهمیت معیارهای بالای اخلاقی ایفا می‌کند. باتوجه به ماهیت این رشته و نیاز به اعتماد عمومی، اخلاق در حسابداری ضرورتی غیرقابل انکار دارد، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند اعتماد عمومی را از بین برده و به حیثیت

حرفه لطمه وارد کند (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵، ص ۱۲۰). همچنین، هر رفتار غیراخلاقی در حسابداران منجر به زیان در نظام‌های اقتصادی می‌شود. بنابراین، انجمن‌ها و گروه‌های مختلف حسابداری سعی می‌کنند برنامه‌ای از اخلاق حسابداری برای راهنمایی حسابداران طراحی کنند تا هنگامی که آن‌ها با قضاوت اخلاقی روبه‌رو می‌شوند، بتوانند راه کار درست را تشخیص دهند (نمازی و رجب‌دردی، ۱۳۹۸، ص ۳). با ملاحظه استانداردهای تدوین شده در ایران مشخص می‌گردد که وضع استانداردهای حسابداری صرفاً در طول سالیان گذشته براساس چارچوب نظری و در مشابهت با استانداردهای بین‌المللی است و با مذاقه در متن استانداردهای حسابداری، اثر و نشانه‌ای از چارچوب اخلاق اسلامی مشاهده نمی‌شود. با عنایت به این‌که در کشور جمهوری اسلامی ایران، اساس حاکمیت و حکومت بر پایه دین مبین اسلام است، لذا نگاه کمیته تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری به مبانی اخلاق اسلامی از ضرورت‌های کار به‌شمار می‌آید. بدین ترتیب سوال اصلی پژوهش عبارت است از: جایگاه اخلاق اسلامی در تدوین استانداردهای حسابداری ایران چگونه است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اخلاق در حسابداری

اخلاق سامان‌دهنده رفتار ارتباطی در مقیاس فرد، سازمان، جامعه و روابط جهانی است و غفلت از آن صدمات جبران‌ناپذیر زیادی را به‌دنبال دارد. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهم‌ترین خط‌مشی‌های آن را مشخص می‌کند. این خط‌مشی‌ها، مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و در نهایت روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را دربرمیگیرد. با افزایش رسوایی‌های مالی مشخص شد که حسابداران باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز متعهد باشند (خواجوی، ۱۳۹۹).

توجه به آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی، موسسه‌های حسابرسی را ملزم به ارائه واکنش در برابر فعالیت‌های غیرقانونی افرادی می‌کند که اعمال و رفتارشان آثار سوئی بر رفتار دیگران دارد. همچنین این موسسات باید برای حفظ شهرت و اعتبار، به تعهدهای قانونی خود پایبند باشند. پژوهشات انجام شده در زمینه آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و حساب‌رسان، بر افزایش فهم‌پذیری و پذیرش اصول اخلاقی حرفه‌ای پذیرفته شده متمرکز شده است (Duska & Duska, 2018, p.29).

اخلاق در اصطلاح اندیشمندان هرگونه صفت نفسانی است که موجب پیدایش کارهای خوب یا بد می‌شود؛ چه آن صورت نفسانی به‌صورت پایدار و راسخ باشد و چه به‌صورت ناپایدار و غیرراسخ و چه از روی تامل و اندیشه صادر شود یا بدون تفکر و تامل (ابن‌مسکویه، ۱۴۰۳، ص ۴۸). «لوی برول» جامعه‌شناس معروف فرانسوی در کتابش می‌گوید: اخلاق نظری نه وجود دارد و نه می‌تواند وجود داشته باشد. در مقابل «ژرژ گورویچ» می‌گوید: نه‌تنها چنین اخلاقی وجود دارد که باید هم وجود داشته باشد و نتایج چنین نظریه‌ای را بررسی کرده است (گورویچ، ۱۳۹۵، ص ۲۱). عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود. اخلاق حرفه‌ای حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه است که بر چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های اعضای آن حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاصی که از خدمات شاغلین آن حرفه استفاده می‌کنند، نظارت دارد (فرقان‌دوست‌حقیقی؛ بنی‌مهد و ولی‌لر، ۱۳۹۳، ص ۴۳). در نتیجه، رفتار حساب‌رسان شاغل در یک موسسه حسابرسی یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است. همچنین، رفتار آن‌ها تحت‌تأثیر فرهنگ سازمانی آن موسسه قرار دارد و فرهنگ سازمانی نیز از شیوه مدیریت یک موسسه تأثیر می‌پذیرد (خواجوی؛ سرمدی‌نیا و پورگودرزی، ۱۳۹۹). بدین ترتیب، حرفه حسابداری مانند سایر حرفه‌های فعال در جامعه، ملزم به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای است، زیرا عدم رعایت آن، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه، تضعیف حرفه حسابداری شود (فرقان‌دوست‌حقیقی؛ بنی‌مهد و ولی‌لر، ۱۳۹۳، ص ۴۲).

عوامل تاثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

بررسی عوامل تاثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای در زمینه حسابداری نشان می‌دهد که این موضوع تحت تاثیر عوامل و جنبه‌های گوناگونی به شرح ذیل می‌باشد:

الف. جنبه فردی: یعنی ویژگی‌ها و خصوصیات فردی، ارزش‌های مذهبی، ملاک‌های شخصی، عوامل خانوادگی، باورها و اعتقادات و شخصیت از جمله عوامل تأثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای از جنبه فردی هستند. مسلماً فردی که فاقد صلاحیت‌های اخلاقی شایسته از لحاظ فردی باشد، از معیارهای اخلاق حرفه‌ای متناسبی نیز برخوردار نخواهد بود.

ب. جنبه سازمانی: عواملی مثل رهبری، مدیریت، ارتباط با همکاران، ارتباط با زبردستان و فرادستان، نظام تشویق و تنبیه،

مرتبط با موضوع شناسائی، جمع‌آوری و بررسی می‌شود. نتیجه این مرحله ارائه گزارش‌های مطالعاتی می‌باشد.

- **تصمیم‌گیری در مورد لزوم تدوین استاندارد:** پس از مشخص شدن موضوع با توجه به ارزیابی مقدماتی، کمیته تدوین استانداردها در خصوص لزوم تدوین استاندارد در رابطه با موضوع مطرح شده تصمیم‌گیری می‌نماید.

- **تهیه پیش‌نویس مقدماتی:** چنانچه تدوین استاندارد توسط کمیته تدوین استانداردهای حسابداری لازم تشخیص داده شود، گروه‌های کارشناسی با توجه به گزارش‌های مطالعاتی تهیه شده و مطالعات میدانی و تشکیل جلسات با صاحب‌نظران مرتبط با موضوع، اقدام به تهیه پیش‌نویس مقدماتی می‌نماید. یکی از سیاست‌های اصلی تدوین استاندارد هماهنگی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری است. بنابراین در رابطه با موضوعاتی که استاندارد بین‌المللی وجود دارد، این استانداردها به‌عنوان پایه اصلی تدوین استاندارد مورد استفاده قرار می‌گیرد. نتیجه کار این مرحله پیش‌نویس مقدماتی استاندارد خواهد بود.

- **تدوین پیش‌نویس استاندارد:** در این مرحله کمیته تدوین استانداردهای حسابداری با توجه به «پیش‌نویس مقدماتی استاندارد» ارائه شده توسط گروه‌های کارشناسی بررسی‌های گسترده و عمیق خود را انجام می‌دهد و پس از انجام اصلاحات «پیش‌نویس استاندارد» را نهائی می‌کند. براینکه این مرحله پیش‌نویس استاندارد می‌باشد.

- **نظرخواهی عمومی:** برای نظرخواهی عمومی، پیش‌نویس هر استاندارد از طریق کانال‌های مختلف نظیر چاپ در مجلات تخصصی، اینترنت (سایت سازمان) و نظایر آن در دسترس عموم قرار می‌گیرد. همچنین با توجه به ماهیت موضوع پیش‌نویس استاندارد برای بعضی از اشخاص صاحب‌نظر به‌صورت مجزا فرستاده می‌شود. نظرات دریافتی درخصوص پیش‌نویس استاندارد توسط مدیریت تدوین استانداردها جمع‌بندی و به کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ارائه می‌شود. این کمیته در صورت لزوم پیش‌نویس استاندارد را اصلاح می‌کند و پیش‌نویس تجدیدنظر شده پس از تصویب کمیته فنی به هیئت عامل سازمان ارائه می‌گردد.

- **تصویب نهائی:** بیانیه نهائی زمانی منتشر می‌شود که متن نهائی استاندارد به تصویب هیئت عامل و مجمع عمومی سازمان رسیده باشد. پس از دریافت متن استاندارد هیئت عامل استانداردهای حسابداری را بررسی و پس از انجام اصلاحات احتمالی آن‌ها را تصویب و به مجمع عمومی سازمان جهت تصویب نهائی ارسال می‌نماید. پس از تصویب مجمع عمومی

انتظارات همکاران، قوانین و مقررات و رویه‌ها، جو و فرهنگ سازمانی در این حیطه قرار می‌گیرند. بدیهی است که نامطلوب بودن عوامل مزبور، عامل تهدیدکننده اخلاق حرفه‌ای خواهد بود و بالعکس.

ج. جنبه محیطی: این بخش از عوامل شامل: عوامل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی و همچنین دیگر سازمان‌ها و عوامل رقابتی بین آن‌ها، از جمله عوامل تأثیرگذار بر اخلاق حرفه‌ای است (امیری؛ همتی و مبینی، ۱۴۰۱، ص ۱۳۸).

استانداردهای حسابداری

استانداردهای حسابداری برگرفته از اصول و مفاهیم اولیه حسابداری هستند و تاحدی جلوه‌های عملی اصول و مفاهیم اولیه حسابداری در این استانداردها دیده می‌شود. در واقع این استانداردها خطمشی اعضای حرفه را مشخص کرده و رهنمودهایی را برای مواجهه با مشکلات ارائه می‌دهند (حجازی و میهمی، ۱۳۹۶). این استانداردها مجموعه‌ای از اصولی است که برای برقرار کردن نظم در گزارشگری مالی و قواعد حسابداری به‌منظور سازگار شدن در سراسر جهان منتشر شده است. ویژگی‌های اطلاعات مالی که ناشی از رعایت استانداردهای حسابداری می‌باشد، شامل موارد زیر است:

- مربوط بودن؛
- قابل اتکار بودن شامل: ۱. بیان صادقانه؛ ۲. برتری محتوا بر شکل؛ ۳. بی‌طرفی و ۴. کامل بودن؛
- قابل مقایسه بودن؛
- ثبات رویه و
- قابل فهم بودن (مجتهدزاده و مددی‌نعمتی، ۱۳۸۴).

فرایند تدوین استانداردهای حسابداری

فرایند تدوین استانداردهای حسابداری به‌شرح زیر می‌باشد:

- **تشخیص موضوع جهت انجام پژوهشات:** کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بر مبنای مسائل و موضوعات مطرح شده از سوی مدیریت تدوین استانداردها، اعضای کمیته و کمیته فنی، استانداردهای مورد نیاز جهت تدوین یا تجدیدنظر در آن‌ها را مشخص و به مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری اعلام می‌نماید.

- **بررسی‌های مقدماتی:** پس از تشخیص موضوع، کارهای مطالعاتی و پژوهشاتی لازم از طریق کارشناسان مدیریت تدوین استانداردها صورت می‌گیرد. در این مرحله، استانداردهای سایر کشورها و استانداردهای بین‌المللی، پژوهشات انجام شده در رابطه با موضوع، روش‌های متداول در ایران و مسائل قانون

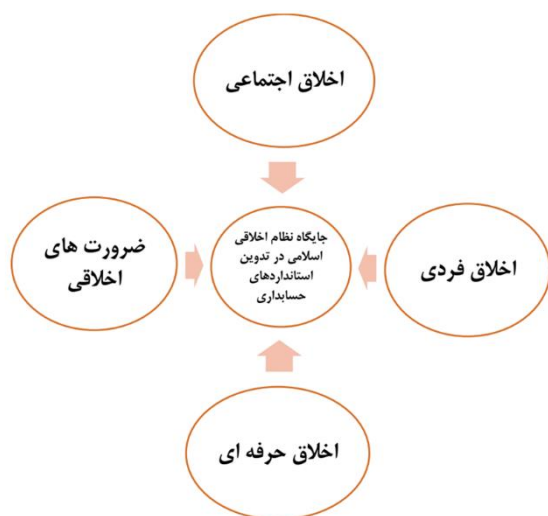
مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور این سازمان است. در نتیجه مرجع اصلی تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری در ایران سازمان حسابرسی می‌باشد و به این ترتیب، جامعه حسابداران رسمی ایران، هیچ‌گونه نقشی در فرآیند تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری ندارد و گروه تخصصی استانداردهای حسابداری و حسابرسی مندرج در ماده ۱۴ اساسنامه تنها می‌تواند در زمینه توضیح نحوه به‌کارگیری استانداردها فعالیت کند (تحریری و پیری‌سقرلو، ۱۳۹۹، ص ۱۴۰).

پیشینه‌های پژوهش

باتوجه به مطالعات صورت گرفته درخصوص ادبیات تجربی (پیشینه‌های داخلی و خارجی پژوهش)، مولفه‌هایی مطابق با موضوع این مقاله مدنظر قرار گرفته و مورد استفاده قرار گرفت که در جدول ۱ نشان داده شده است.

ترسیم مدل نظری پژوهش

باتوجه به مبانی نظری و بررسی پیشینه‌های پژوهش، چارچوب نظری به شکل شماره ۱ زیر ترسیم می‌گردد.



شکل ۱. مدل نظری پژوهش

سازمان، متن نهائی استاندارد حسابداری منتشر و لازم‌الاجرا می‌گردد (جعفری‌پور و دیگران، ۱۳۹۳، ص ۵).

مشکلات اخلاقی حسابداری در اقتصاد امروز

الف) بازار رقابتی خدمات حسابداری: بازار رقابتی دنیای اقتصادی امروز علاوه بر فواید و مزایایی که برای مشتریان در جهت استفاده از محصولات باکیفیت بهتر و قیمت پایینتر داشته، پیامدهای غیراخلاقی زیادی نیز برای رقابت عرضه‌کنندگان کالا و خدمات در پی داشته است. حرفه حسابداری نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابداری کم و بیش با چنین معضلاتی مواجه است. دو اصل استقلال و بیطرفی و درستکاری که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند، در بازار کنونی دچار خدشه شده است (محمدی؛ شفیعی و مهاجر، ۱۴۰۳، ص ۳۶).

ب) تمرکز واحدهای تجاری در به حداکثر رساندن سود: حرفه حسابداری یک حرفه مفید و شرافتمند است که در سالهای اخیر تحت تأثیر فشارهای محیطی خاص قرار گرفته است. چنین تقلب‌هایی تضعیف کسب و کار را در پی داشته است (آقائی و حصارزاده، ۱۳۹۱).

ج) تنوع خدمات حسابداری: درحالی‌که نقش اصلی حسابداران تهیه تصویری از وضعیت و عملکرد مالی یک واحد تجاری است، آنها نقش‌های دیگری مانند حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابداری مالیاتی، برنامه ریزی مالی و مشاوره مالی را ایفا می‌کنند. ایفای همه این نقش‌ها موجب گردید تا حرفه حسابداری از یک حرفه سنتی که بیشتر نقش گزارشگری را بر عهده داشت، به حرفه‌ای گسترده تبدیل شود. این دگرگونی منجر به ایجاد بحران برای حسابداران شده است و خلأهای اخلاقی را هم به دنبال داشته است (محمدی، ۱۴۰۳، ص ۴۰).

نقش جامعه حسابداران رسمی ایران در تدوین

استانداردهای ملی حسابداری

طبق بند «ب» ماده ۲ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، هدف از تشکیل جامعه عبارت است از: تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی در کشور و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی از طریق بهبود و گسترش خدمات حرفه‌ای از طریق کمک در تهیه، تدوین اشاعه و ارتقای اصول و استانداردهای حسابداری، حسابرسی، خدمات مالی و آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای است؛ اما از آنجایی که طبق بند ۴ تبصره ۲ ماده واحده قانون تشکیل سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۲/۱۰/۸ تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابرسی در شمار وظایف سازمان حسابرسی آمده و این سازمان طبق بند «ز» ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان مزبور مصوب ۱۳۶۶/۶/۱۷

جدول ۱. پیشینه‌های پژوهش

محققان / سال نشر	عنوان پژوهش	نتایج پژوهش
«صهبایی اجلالی» (۱۴۰۱)		بین محل زندگی حسابداران با رعایت اخلاق حرفه‌ای رابطه وجود دارد. همچنین با افزایش میزان تحصیلات شاغلین حسابداری، تحصیلات والدین آن‌ها و میزان سن آن‌ها، میزان رعایت آیین رفتار حرفه‌ای افزایش می‌یابد.
«حکیمی رکن‌آبادی» (۱۴۰۱)	تاثیر اخلاق در حسابداری	رعایت اخلاق در حسابداری، به کاهش انگیزه‌های تقلب و رفتارهای غیرحرفه‌ای منجر می‌شود. در این مطالعه همچنین، نقش نهادهای حسابداری حرفه‌ای در ترویج و ارتقای اخلاق در این حرفه اشاره گردیده است.
«فرهادتوسکی» (۱۴۰۱)	اخلاق در حسابداری	در ارایه اطلاعات سعی گردد تا اطلاعاتی واقعی، قابل اعتماد، صادقانه و بی‌طرفانه ارایه گردد و رعایت این اصول باعث کاهش رسوایی‌های مالی و تحریف‌ها و کلاهبرداری‌های مالی می‌شود.
«صدیقیان؛ جعفریان- باقی‌آباد و فاطمی- نسب» (۱۴۰۱)	اهمیت اخلاق و تاثیر آن در حرفه حسابداری	عدم رعایت اخلاق موجبات گسترش فسادها و کجروی‌های مالی را به دنبال خواهد داشت.
«وفایی پور؛ قاسمی و محسنی» (۱۴۰۰)	مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مولفه های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت بندی شاخص ها در موسسات حسابداری و حسابرسی	مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای، مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقابلانه، ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه، مدیریت لحن و افشای مسئولیت اجتماعی، به ترتیب به‌عنوان مهمترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای می‌باشند
«کریمان» (۱۴۰۰)	حرفه‌گرایی و اخلاق در گزارشگری مالی	اطلاعات و داده‌های ارائه‌شده به‌وسیله حسابدارها باید: مهم، دارای کارایی، معتمد، اصلی و بی‌طرفانه باشد و شاغلین در این حرفه نباید تنها فقط واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از میزان صداقت و درستکاری بالایی نیز برخوردار باشند و آبرو و حیثیت شغلی از اساسی‌ترین اموال آن‌ها باشد.
«چائو زانگ و همکاران» ^۱ (۲۰۲۳)	تاثیر اخلاقی هوش مصنوعی در حسابداری مدیریت	امنیت داده‌ها، دسترسی به حریم خصوصی و سوء استفاده، از رایج‌ترین خطرات اخلاقی در توسعه و استفاده از هوش مصنوعی در حسابداری مدیریت است.
«بنکرایم و همکاران» ^۲ (۲۰۲۱)	رفتار اخلاقی، قدرت حسابرسی و فرار مالیاتی	الف. سیاست‌ها باید رفتار اخلاقی شرکت‌ها (یک موسسه غیررسمی) را تشویق کند؛ ب. استانداردهای حسابرسی (یک نهاد رسمی) باید تقویت گردد تا فرار مالیاتی کمتر اتفاق بیافتد.
«هاردیستیا و آگوستین» ^۳ (۲۰۱۹)	تاثیر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی	استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.
«لییاناپاتھیرانا و سمکین» ^۴ (۲۰۱۸)	بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران کشور سریلانکا	عوامل محیطی، عوامل سازمانی از قبیل: فرهنگ سازمانی و عوامل جمعیت‌شناختی مثل: سن و جنس و سابقه و تحصیلات و دین در تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر است. در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی آگاهی از قانون و نیت فرد نیز مؤثر است.
«مارزوکوی و همکاران» ^۵ (۲۰۱۷)	آموزش خودکارآمدی دانشگاهیان حسابداری و ادغام اخلاق در دوره‌های حسابداری	نگرش، حمایت و پشتیبانی مسئولان و برنامه‌ریزان تأثیر مستقیمی بر گسترش آموزش اخلاق حسابداری در برنامه درسی دانشگاهی حسابداری دارد.

1 Chao Zhang & et al
 2 Benkraiem & et al
 3 Haeridistia & Agustin
 4 Liyanapathirana & Samkin
 5 Marzuki & et al

روش پژوهش

کدگذار (که باید ۰/۶ یا بیشتر باشد) در مورد یک مصاحبه (کنترل تحلیل) نیز روشی برای پایایی تحلیل است. در پژوهش حاضر از پایایی بازآزمون و روش توافق درون موضوعی برای محاسبه پایایی مصاحبه‌های انجام گرفته استفاده شد که ضریب پایایی بین کدگذاری‌های انجام شده ۰/۸۳ درصد به دست آمد که بیانگر قابل قبول بودن آن است.

یافته‌ها و بحث

داده‌های حاصل از مصاحبه با متخصصان و کارشناسان و خبرگان مالی و حسابداری؛ اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها در انواع رشته‌های حسابداری؛ مالی؛ مدیریت؛ علوم دینی؛ حقوق و جامعه‌شناسی، درخصوص سوال اصلی پژوهش مبنی بر جایگاه نظام اخلاقی اسلامی در تدوین استانداردهای حسابداری ایران چگونه می‌باشد؟؛ بعد از مقوله‌بندی و کدگذاری، تحلیل مضمون شده و یافته‌ها انجام گردید. کدگذاری محوری، مرحله آخر در تحلیل مضامین استخراج شده از مصاحبه‌ها می‌باشد. هدف از این مرحله، برقراری رابطه بین طبقه‌های تولیدشده (در مرحله کدگذاری اولیه و ثانویه) است. در این مرحله از کدگذاری، مقوله‌های ثانویه استخراج شده به مقوله‌ها (تم‌های) اصلی تبدیل شده‌اند. در ادامه، نتایج مربوط به استخراج مقوله‌های اصلی مربوط به موضوع «جایگاه نظام اخلاقی در تدوین استانداردهای حسابداری» به شرح جدول ۳ ارایه می‌گردد. شکل ۲ شمایی از کدگذاری انجام شده در نرم‌افزار مکس کیودا را نشان می‌دهد.

باتوجه به جدول شماره ۳ مربوطه به مقوله‌بندی، کدگذاری و تحلیل مضمون، کلیه داده‌های حاصل از مصاحبه، با تکنیک کدگذاری تحلیل و مفاهیم اولیه احصاء و پس از استخراج تم‌های فرعی، در مرحله بعد این تم‌ها (فرعی) از نظر مفهوم مشترک و رابطه درونی مفاهیم باهم ترکیب و تبدیل به مفاهیم یا تم‌های اصلی شده و در قالب شکل زیر تبدیل به چهار (۴) تم اصلی شدند؛ که این تم‌ها برای ساخت شبکه مضامین به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفت:

در مطالعه حاضر از روش پژوهش کیفی تحلیل مضمون استقرایی (جهت کشف مولفه‌های مربوط به جایگاه نظام اخلاق اسلامی در تدوین استانداردهای حسابداری ایران) استفاده شده است. جامعه پژوهش شامل: متخصصان و کارشناسان و خبرگان مالی و حسابداری؛ اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها در انواع رشته‌های حسابداری؛ مالی؛ مدیریت؛ علوم دینی؛ حقوق و جامعه‌شناسی می‌باشند که با روش نمونه‌گیری قضاوتی (هدفمند) که یک روش نمونه‌گیری غیراحتمالی است، انتخاب شدند و این روش برای مواقعی است که واحدهای مورد مطالعه به راحتی قابل شناسایی نباشند. حجم نمونه از طریق استفاده از قاعده اشباع نظری انتخاب شدند و بعد از مصاحبه با ۲۱ نفر، اشباع نظری حاصل شد. جامعه آماری و توزیع نمونه‌ها به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۲. وضعیت جامعه و نمونه پژوهش

حجم نمونه	تعداد	واحد مطالعه
۸	۲۱	اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها در انواع رشته‌های مالی و حسابداری
۶	۱۹	اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها در رشته‌های علوم دینی
۷	۲۰	متخصصان، کارشناسان و خبرگان در حوزه‌های مالی و حسابداری
	۶۰	جمع کل

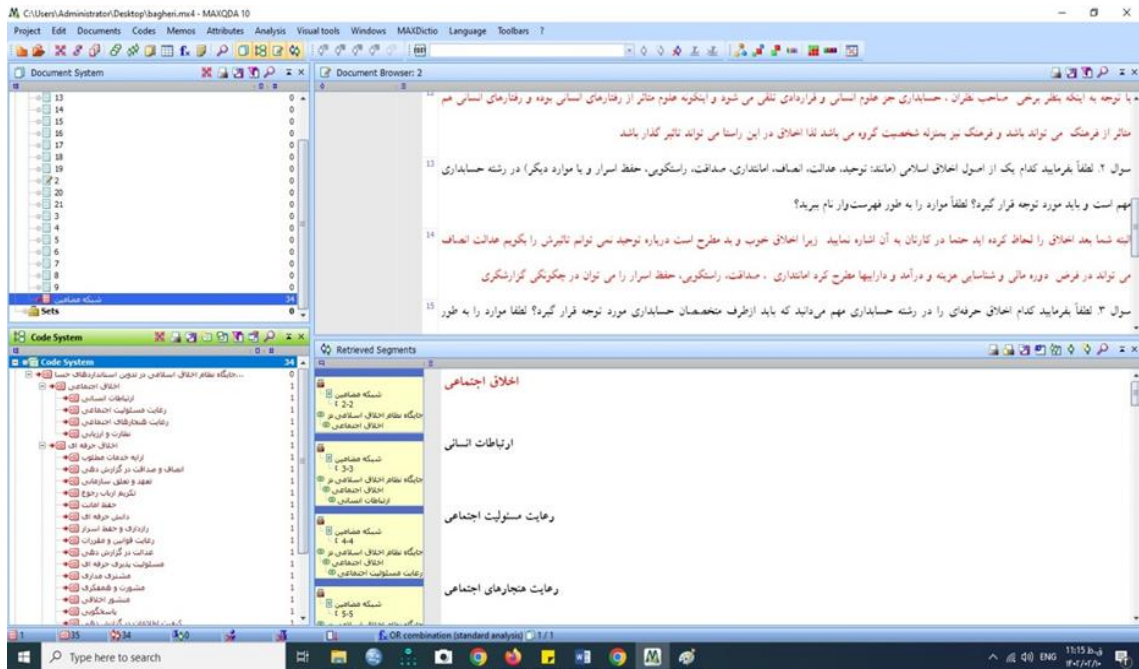
گردآوری داده‌ها با استفاده از روش مصاحبه و ابزار پرسشنامه ساختاریافته می‌باشد. برای حصول اطمینان از روایی ابزار به منظور اطمینان خاطر از دقیق بودن یافته‌ها از دیدگاه محققین، از نظرات ارزشمند اساتید آشنا با این حوزه و متخصصان که در این حوزه خیره و مطلع بودند استفاده شد. هم‌چنین به‌طور هم‌زمان از مشارکت‌کنندگان در تحلیل و تفسیر داده‌ها کمک گرفته شد. در طول کدگذاری مصاحبه‌ها از دو نفر کدگذار استفاده شد. میزان (درصد) توافق درون موضوعی دو

جدول ۳. مقوله‌بندی، کدگذاری و استخراج مولفه‌های مربوط به «نظام اخلاق اسلامی در تدوین استانداردهای حسابداری»

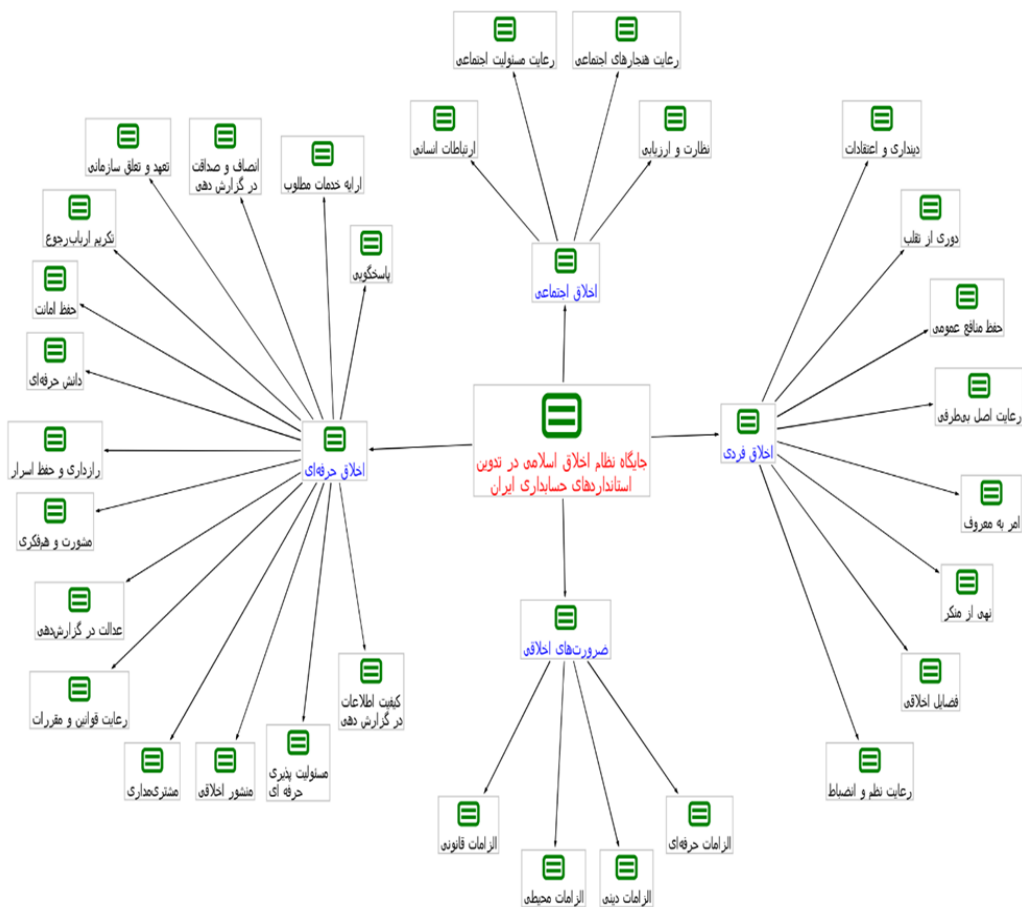
مقوله اصلی	مقوله‌های (تم‌های) ثانویه	مقوله‌های (تم‌های) اولیه
اخلاق	ارتباطات انسانی	ایجاد اعتماد متقابل؛ برخورد انسانی؛ برخورد شایسته؛ بی طرفی در ارتباطات؛ تحکیم روابط بین افراد؛ رابطه مناسب با دیگران
اجتماعی	رعایت مسئولیت اجتماعی	احساس مسئولیت اجتماعی؛ توجه به محیط زیست؛ داشتن وجدان کاری؛ رعایت نظافت محیط کاری؛ متعهد به مسئولیت‌های اجتماعی

مقوله اصلی	مقوله های (تم های) ثانویه	مقوله های (تم های) اولیه
	رعایت هنجارهای اجتماعی	احترام به ارزش های اجتماعی؛ احترام به عقاید دیگران؛ احترام به هنجارهای اجتماعی؛ پرهیز از ناپهنجاری اخلاقی؛ توجه به رفاه اجتماعی؛ رعایت آراستگی
	نظارت و ارزیابی	ارزیابی عملکرد کارکنان؛ اندازه گیری درست؛ اندازی گیری منصفانه؛ تامین رفاه کارکنان؛ توجه به رضایت مالی؛ دقت در استخدام حسابداران؛ رسیدگی به شکایت مردم؛ شنیدن مشکلات ارباب رجوع؛ نظارت بر فعالیت خدمت رسانی؛ نظارت حرفه ای بر کار کارکنان
	امر به معروف	اخلاص در کار؛ الگوگیری از معصومین (ع)؛ درستکاری؛ دلبستگی تام نداشتن به مادیات؛ دنیوی نبودن بیش از حد؛ رعایت استانداردهای اخلاقی؛ رعایت اصل امر به معروف؛ رعایت حق النفس؛ رعایت شئون اسلامی؛ صرفه جویی کردن؛ عدم دلبستگی به مادیات دنیوی؛ عمل به دستورات اسلامی؛ عمل به فرایض دینی؛ قناعت داشتن؛ کنترل نفس
	رعایت نظم و انضباط	رعایت هنجارهای اجتماعی
	حفظ منافع عمومی	تضاد منافع؛ تضییع نکردن منافع عمومی؛ توجه به انصاف در منافع عمومی؛ توجه به حقوق افراد؛ توجه به حقوق اقلیت ها؛ توجه به حقوق مردم؛ توجه به منافع اکثریت؛ توزیع ثروت عادلانه؛ جلوگیری از ضرر و زیان به دیگران؛ حفظ بیت المال؛ حفظ منافع عمومی؛ رعایت بی طرفی در منافع عمومی؛ رعایت حق الناس؛ رعایت حقوق اقلیت ها؛ رعایت مصلحت عمومی؛ رعایت منافع عمومی؛ عدم جانبداری از منافع گروه خاص
اخلاق فردی	دوری از تقلب	پرهیز از باندبازی؛ پرهیز از تقلب؛ پرهیز از رشوه؛ پرهیز از سواستفاده؛ پرهیز از فامیل بازی؛ پرهیز از کلک زدن؛ پولشویی نکردن؛ توجیه نکردن تقلب؛ جلوگیری از فرار مالیاتی؛ دوری از رفتارهای متقلبانه؛ رانت بازی نکردن؛ کاهش انگیزه تقلب؛ وجود بستر تقلب
	دینداری و اعتقادات	اعتقاد به ناظر بودن خداوند؛ ایمان به آخرت؛ آخرت گرایی؛ پاسخگویی به خدا؛ توجه به مبانی اسلام؛ توحید؛ دینداری؛ کسب رضای خداوند؛ یکتاپرستی
	رعایت اصل بی طرفی	دوری از جانبداری؛ حضور به موقع سر کار؛ رعایت انضباط کاری؛ رعایت مبانی اخلاق اداری؛ نظم و انضباط؛ وقت شناسی
	فضایل اخلاقی	اخلاق حسنه؛ اخلاق مدار بودن؛ انصاف؛ برخورداری از وجدان؛ تواضع؛ توکل؛ حقیقت محور بودن؛ خوش اخلاقی؛ خیرخواهی؛ داشتن تربیت اخلاقی؛ داشتن تربیت انسانی؛ داشتن متانت؛ راستگویی؛ سعه صدر؛ شجاعت؛ صبور بودن؛ صداقت؛ صرفه جویی کردن؛ طمعکار نبودن؛ عدالت؛ قناعت؛ کمال طلبی؛ واقع بینی
	نهی از منکر	اسراف نکردن؛ بهتان نزدن؛ پرهیز از بدرفتاری؛ پرهیز از شایعه؛ پرهیز از طمع؛ تهمت نزدن؛ حریص نبودن؛ خبرچینی نکردن؛ خیانت نکردن؛ دوری از انتقام جویی؛ دوری از طمعکاری؛ دوری از کبر و غرور؛ دوری از گناه؛ دوری از نفاق و دورویی؛ رعایت اصل نهی از منکر؛ غیبت نکردن
	ارایه خدمات مطلوب	ارایه خدمات سریع؛ تعیین حدود خدمات؛ توجه به کیفیت خدمات؛ خلاقیت و نوآوری در خدمات؛ رعایت حدود خدمات
	انصاف و صداقت در گزارش دهی	ارائه منصفانه گزارشگری؛ امانتداری در گزارش دهی؛ انصاف در گزارشگری؛ توزیع منصفانه اطلاعات؛ دقیق بودن گزارشات؛ شفاف بودن گزارشات؛ صداقت در گزارشگری؛ گزارشگری صادقانه
اخلاق حرفه ای	تعهد و تعلق سازمانی	احساس تعلق سازمانی؛ ایجاد انگیزه سازمانی؛ ایجاد تعلق سازمانی؛ ایجاد وفاداری سازمانی؛ پایبندی به تعهد سازمانی؛ تعهد داشتن؛ تقویت انگیزه حسابداران؛ حفظ اعتبار سازمانی؛ متعهد به اهداف سازمانی؛ متعهد به چشم انداز سازمانی؛ متعهد به منشور سامانی؛ وفاداری به آرمان های سازمان؛ وفاداری به مسئولیت حرفه ای
	پاسخگویی	احساس مسئولیت پاسخگویی؛ اشاعه فرهنگ پاسخگویی؛ پاسخگویی به ذینفعان
	تکریم ارباب رجوع	احترام به انسان؛ احترام و تکریم ارباب رجوع؛ احترام و تکریم دیگران؛ احترام و تکریم ذینفعان؛ خدمت به ذینفعان؛ خدمت به مشتریان؛ کسب رضایت مردم
	حفظ امانت	امانتداری؛ حفظ اموال
	دانش حرفه ای	استانداردهای مربوط به موجودی ها؛ افزایش آگاهی؛ اندازه گیری جریان های نقدی؛ اندازه گیری عملکرد؛ آموزش کارکنان؛ بومی نمودن استانداردها؛ تسلط به دانش تخصصی؛ تسلط به قوانین و مقررات موضوعه؛ توانمندسازی کارکنان؛ دانش افزایشی؛ رعایت قواعد حرفه ای در افزایش گزارشگری؛ رفتار حرفه ای؛ صلاحیت حرفه ای؛ مستندسازی جلسات؛ واقع بینی

مقوله اصلی	مقوله های (تم‌های) ثانویه	مقوله‌های (تم‌های) اولیه
	رازداری و حفظ اسرار	حفظ اسرار کاری؛ حفظ اطلاعات مشتریان؛ رازداری؛ عدم افشای اطلاعات محرمانه؛ عدم افشای تصمیمات محرمانه؛ عدم فروش اطلاعات محرمانه؛ محافظت از اطلاعات محرمانه
	عدالت در گزارش دهی	اجتناب از تضاد منافع؛ عدالت در گزارش دهی؛ بی طرفی در گزارش دهی
	کیفیت اطلاعات در گزارش دهی	توضیح اطلاعات در گزارشگری؛ سادگی در گزارش های مالی؛ نظم و ترتیب گزارش های حسابداری
	مسئولیت پذیری حرفه‌ای	نظارت حرفه ای
	مشتری مداری	جلب رضایت مشتریان؛ کسب اعتماد ذینفعان؛ مشتری مداری
	مشورت و هم فکری	اتخاذ تصمیمات معقولانه؛ ادراک صحیح؛ استفاده از تجارب دیگران؛ استقلال در تصمیم گیری؛ ایجاد محیط مشورتی؛ آزادی در تصمیم گیری؛ بی طرفی در تصمیم گیری؛ پرهیز از تصمیم گیری احساسی و شخصی؛ حسن تدبیر؛ دادن فرصت برای مشارکت دیگران؛ قدرت پاسخگویی به تصمیمات؛ مدیریت مشارکتی؛ واقع بینی در تصمیمات
	منشور اخلاقی	اصلاح فرایندهای اداری؛ اصول و ضوابط حرفه ای؛ اطلاع رسانی فرایندهای کاری؛ آگاهی مردم از قوانین؛ تدوین فرایندهای کاری؛ توجه به کار و مسئولیت؛ رعایت منشور اخلاقی؛ رقابت سالم؛ صداقت در کار؛ عینیت و بی طرفی در امور؛ ندوین منشور اخلاقی؛ نقدپذیری؛ وظیفه شناسی
رعایت قوانین و مقررات	احترام به قانون؛ اطلاع رسانی قوانین؛ انجام امور منطبق با قوانین؛ آشنایی کارکنان با قوانین تخلفات اداری؛ پایبندی به قوانین و مقررات؛ دوری از رفتارهای غیرقانونی؛ رعایت قوانین اداری؛ رعایت قوانین و مقررات؛ عمل به چارچوب قانون؛ قانونمندی	
ضرورت‌های اخلاقی	الزامات حرفه ای	ارایه صورت های مالی صحیح؛ ارایه صورت های مالی منصفانه؛ ارتقای بهره وری؛ ارتقای حرفه حسابداری؛ افزایش راندمان؛ پاسخگویی به مدیران؛ تصمیم گیری از طریق صورت های مالی؛ تعدیل خواسته های شخصی؛ توجه به اهداف و وظایف حسابداری؛ حسابداری تحت تاثیر تجارب افراد؛ رعایت اخلاق برای حل مشکلات؛ رعایت اصل اخلاق در روابط کاری؛ رعایت آیین اخلاق حرفه ای
	الزامات دینی	؛ اخلاقی بودن دین اسلام؛ پرورش و تقویت بعد معنوی؛ تاثیر دینداری بر کاهش تقلب؛ حاکم بودن اخلاق اسلامی در ایران؛ حسابداری تحت تاثیر نظام اسلامی؛ حفظ ایمان با استانداردهای اخلاقی؛ لزوم رعایت موازین اخلاقی در روابط کاری؛ نظام اخلاقی ضامن سلامتی سازمان
	الزامات قانونی	؛ اخلاق ضامن اجرای قوانین؛ انطباق با قوانین و مقررات ایران؛ ایران کشوری اسلامی؛ جلب اعتماد عمومی؛ حسابداری تحت تاثیر حکومت ها
	الزامات محیطی	تاثیر رفتارهای انسانی بر حسابداری؛ تاثیر فرهنگ روی عملکرد حسابداری؛ توجه به هدف خدمت؛ جلوگیری از تقلب و خطا؛ حسابداری به عنوان پدیده ای اجتماعی؛ حسابداری به عنوان پدیده ای اقتصادی؛ حسابداری به عنوان پدیده ای فرهنگی؛ حسابداری تحت تاثیر تجارب تاریخی؛ حسابداری تحت تاثیر خرده فرهنگ ها؛ حسابداری تحت تاثیر نظام اقتصادی بازار؛ حسابداری تحت تاثیر نظام رادیکالیستی؛ حسابداری تحت تاثیر نظام مارکسیستی؛ رعایت نشدن اخلاق در روابط بین افراد؛ وجود تفاوت های فرهنگی و اخلاقی در کشورها؛ وجود مشکلات اخلاقی در جامعه



شکل ۲. شمای کلی از نحوه کدگذاری مصاحبه‌ها در نرم‌افزار مکس کیودا



شکل ۳. ترسیم شبکه مقولات و مفاهیم براساس نتایج تحلیل مضمون

نتیجه‌گیری

همواره حسابداری در پیشرفت اقتصادی کشور تاثیر و اهمیت بسیاری داشته است چرا که حسابداری با ارائه اطلاعات صحیح، قابل اتکاء و به‌موقع در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات بالاخص سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نقش موثری دارد. با افزایش پیچیدگی موضوعات اقتصادی، استفاده از اطلاعات و گزارشات استخراج شده از سیستم اطلاعاتی حسابداری نیز صد چندان می‌شود. بمنظور جلوگیری از اتلاف منابع کمیاب و بسیار ارزشمند چه در سطح اقتصاد کلان کشور و چه در سطح شرکت و سازمان و ارگانها، تصمیم‌گیری آگاهانه مبتنی بر اطلاعات شفاف، غیرمغرضانه و بیطرفانه امری اجتناب‌ناپذیر است. حسابداری به عنوان یک حرفه شناخته شده است و یکی از مهمترین ویژگی‌های حرفه، زیربنای ارزش اخلاقی است. حرفه حسابداری شامل خدمات حسابداری، حسابرسی و سایر خدمات مربوطه از مشکلترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیا است و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهد از اعتبار و اعتماد خاصی نیز برخوردار است و بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان، ارائه خدمات از سوی حسابداران امری بیهوده است. تاوأم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پابندی فکری و عملی حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. ظهور رسوایی‌های مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگ در سطح بین‌المللی طی سالهای اخیر موجب از بین رفتن منابع مالی و اقتصادی و سلب اعتماد عمومی به بازارهای سرمایه می‌گردد. بنابراین ارائه خدمات از سوی حرفه حسابداری مستلزم جلب اعتماد عمومی و حفظ آن می‌باشد این موضوع با رفتار اخلاقی در بلندمدت حاصل می‌شود. در حرفه حسابداری اهمیت توجه و رعایت اصول اخلاقی اگر بیشتر از توجه به موضوعات علمی و تخصصی این رشته نباشد، کمتر از آن نیست.

استانداردهای حسابداری که برگرفته از اصول و مفاهیم حسابداری هستند بعنوان دستورالعمل حسابداران در شناسایی، ثبت و افشاء اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی می‌باشد. مربوط بودن، قابل اتکاء بودن، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی، ثبات رویه و قابل فهم بودن اطلاعات از جمله ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی می‌باشد که به سبب رعایت استانداردهای حسابداری بدست می‌آید. تدوین و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری همانند سایر قوانین، پیامدهایی را برای اقتصاد و جامعه به دنبال دارد. پیامدهای اقتصادی استانداردهای حسابداری یعنی تاثیری که گزارش‌های حسابداری بر تصمیم‌گیری ثروت واحد تجاری، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و جامعه می‌گذارد.

رعایت اصول اخلاقی موضوعی است که در تمام امور فردی، اجتماعی، فرهنگی مطرح می‌باشد و لازم است در مباحث اقتصادی و مالی نیز مورد توجه قرار گیرد.

امروزه در کشورهای اسلامی به دلیل تفاوت‌های بنیادی محیطی با غرب، موضوع حسابداری اسلامی مطرح گردیده و مباحث مرتبط با حسابداری اسلامی در بین ملل اسلامی رواج یافته است. همچنین سازمان‌هایی منجمله سازمان حسابداری و حسابرسی نهادهای مالی اسلامی، هیئت استانداردهای حسابداری مالزی، گروه تدوین استاندارد آسیا-اقیانوسیه و مرکز دانش مالیه اسلامی دلویت با هدف تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری مربوط به فعالیت نهادهای مالی اسلامی تاسیس گردیده‌اند. هیچ یک از سازمان‌ها و نهادهای مذکور، در حل جهانی مشکلات حسابداری اسلامی از طریق گنجاندن آن در استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی و یا تدوین مجموعه‌ای باکیفیت و مورد پذیرش جهانی از استانداردهای حسابداری اسلامی موفق نبوده‌اند. با توجه به اینکه در کشور جمهوری اسلامی ایران، اساس حاکمیت و حکومت برپایه دین اسلام می‌باشد و عدم وجود کمیته‌ای در سازمان حسابرسی بمنظور رعایت و نظارت بر مباحث اخلاقی در تدوین استانداردهای حسابداری، ضرورت نگاه کمیته تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری به مبانی اخلاق اسلامی احساس می‌گردد. در این رابطه، پژوهش حاضر براساس روش تحلیل مضمون با کمک جامعه آماری متخصصین در حوزه حسابداری اقدام به تدوین و تبیین شاخص‌های حسابداری براساس اخلاق اسلامی نموده است. در این زمینه با استفاده از کدگذاری انتخابی، و مفهوم درونی‌کدها، محقق اقدام به شناسایی و تعیین ۴ مفهوم (متغیر) در قالب کدهای انتخابی به شرح زیر نمود:

۱. ارتباطات اجتماعی شامل مولفه‌های: ۱. ارتباطات انسانی؛ ۲. رعایت مسئولیت اجتماعی؛ ۳. رعایت هنجارهای اجتماعی و ۴. نظارت و ارزیابی.

۲. متغیر اخلاق فردی شامل مولفه‌های: ۱. امر به معروف؛ ۲. حفظ منافع عمومی؛ ۳. دوری از تقلب؛ ۴. دینداری و اعتقادات؛ ۵. رعایت اصل بی‌طرفی؛ ۶. رعایت نظم و انضباط؛ ۷. فضایل اخلاقی و ۸. نهي از منکر.

۳. متغیر اخلاق حرفه‌ای شامل مولفه‌های: ۱. ارایه خدمات مطلوب؛ ۲. انصاف و صداقت در گزارش‌دهی؛ ۳. تعهد و تعلق سازمانی؛ ۴. تکریم ارباب‌رجوع؛ ۵. حفظ امانت؛ ۶. دانش حرفه‌ای؛ ۷. رازداری و حفظ اسرار؛ ۸. رعایت قوانین و مقررات؛ ۹. عدالت در گزارش‌دهی؛ ۱۰. مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای؛ ۱۱. مشتری-مداری؛ ۱۲. مشورت و هم‌فکری؛ ۱۳. منشور اخلاقی؛ ۱۴. پاسخگویی و ۱۵. کیفیت اطلاعات در گزارش‌دهی.

نظام اداری و مقابله با فساد». دوفصلنامه پژوهشنامه حقوق کیفری. ۶ (۲). ۳۱-۷.

ابن مسکویه، احمد بن محمد. (۱۴۰۳). تهذیب الاخلاق و تطهیر الاعراق: حکمت عملی. ترجمه مهدی نجفی افرا. قم: انتشارات بیدار.

امیری، علی نقی؛ همتی، محمد و مبینی، مهدی. (۱۴۰۱). «اخلاق حرفه‌ای؛ ضرورتی برای سازمان». معرفت اخلاقی. ۲ (۴)، ۱۳۷-۱۵۹.

بنی‌مهد، بهمن و نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). «رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حساب‌برسان». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۸ (۳۰). ۱۱۹-۱۳۷.

تحریری، آرش و پیری‌سقرلو، مهدی. (۱۳۹۹). «استقلال حسابرس: تحلیلی مقایسه‌ای از نگرش حساب‌برسان و مدیران مالی ایرانی». پژوهش‌های تجربی حسابداری. ۱۰ (۲). ۱۶۲-۱۳۹.

جعفری‌پور، میثم؛ رحمان‌کوشکی، عبدالرسول. (۱۳۹۳). «استانداردگذاری در حسابداری و فرایند تدوین استانداردهای حسابداری در کشورهای مختلف». آرایه شده در: اولین کنفرانس ملی جایگاه مدیریت و حسابداری در دنیای نوین کسب و کار، اقتصاد و فرهنگ. علی‌آباد.

حجازی، رضوان و میهمی، شیدا. (۱۳۹۶). «بررسی دیدگاه‌های متفاوت در تأثیر پذیرش استاندارد حسابداری ارزش منصفانه بر سود حسابداری». پژوهش‌های تجربی حسابداری. ۶ (۴). ۱۲۷-۱۵۰.

حکیمی‌رکن‌آبادی، محمدعلی. (۱۴۰۱). «تأثیر اخلاق در حسابداری». دستاوردهای نوین در مطالعات علوم انسانی. ۵ (۵۲). ۱۲۶-۱۳۲.

خواجوی، شکرالله؛ اعتمادی‌عیدگاهی، سارا و قدیریان‌آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۹). «اصول اخلاق اسلامی: چارچوبی برای تدوین آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری». نشریه حسابداری و منافع اجتماعی. ۳ (۳۸). ۱-۲۹.

خواجوی، شکرالله؛ سرمدی‌نیا، عبدالمجید و پورگودرزی، علیرضا. (۱۳۹۹). «چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی». دانش حسابداری مالی. ۱ (۲۴). ۲۵-۴۴.

دارابی، رویا؛ مخمل‌باف، احمد و هادی‌نیا، فریبا. (۱۳۹۷). «جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری». فصلنامه مطالعات نوین کاربردی در مدیریت، اقتصاد و حسابداری. ۱ (۱). ۴۹-۶۲.

- متغیر ضرورت‌های اخلاقی شامل مولفه‌های: ۱. الزامات حرفه‌ای؛ ۲. الزامات دینی؛ ۳. الزامات قانونی و ۴. الزامات محیطی.

باتوجه به یافته‌ها و نتایج پژوهش پیشنهادهای زیرارایه می‌گردد:

« سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌تواند با استفاده از نتایج پژوهش حاضر و سایر پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه اخلاق و استانداردهای حسابداری و حسابرسی، بدنبال جمع‌آوری اطلاعات و مولفه‌های اخلاقی مطابق با مبانی دینی و شرعی حاکم در کشور جمهوری اسلامی ایران بمنظور تدوین دستورالعملی مدون برای رعایت موارد اخلاقی در وضع این استانداردها اقدام نماید.

« به‌منظور اعمال مولفه‌های دینی و اخلاقی در تدوین استانداردهای حسابداری، تشکیل کمیته فقهی در سازمان حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. همانگونه که تشکیل کمیته فقهی در سازمان بورس و اوراق بهادار در خور تحسین می‌باشد، جا دارد کمیته فقهی در سازمان حسابرسی نیز تاسیس و تشکیل شود. از این رو وجود کمیته فقهی در کنار کمیته تدوین به منظور ارزیابی موضوعات نو و جدید برای تدوین استانداردهای حسابداری از دیدگاه فقهی، اخلاقی و شرعی و همچنین بررسی شبهات اخلاقی در مورد استانداردهای حسابداری موجود و ارائه راه حل‌ها و راهکارهای مناسب ضروری به نظر می‌آید.

« سازمان حسابرسی علاوه بر تدوین استانداردهای حسابداری طی چند سال گذشته به تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیز مبادرت می‌نماید. اگرچه تفاوتی در اصول و مفاهیم حسابداری بخش عمومی وجود دارد ولی رعایت مباحث اخلاقی در حسابداری بخش عمومی و امور مرتبط با آن نیز ضروری به نظر می‌رسد بنابراین بافته‌های حاصل از این تحقیق می‌تواند در تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران نیز مثمر ثمر واقع شود.

فهرست منابع

آقایی، محمدعلی و همکاران (۱۳۹۱). «رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری براساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتبی». مطالعات تجربی حسابداری مالی. ۱۰ (۳۸). ۱-۲۷.

ابراهیمی، شهرام و صفائی‌آتشگاه، حامد. (۱۳۹۴). «رویکرد قانونگذار به پیشگیری از جرم در قانون ارتقاء سلامت

- وفایی پور، روح‌اله؛ قاسمی، مصطفی و محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۰). «مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مولفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در موسسات حسابداری و حسابرسی». پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۱ (۳). ۹۸-۱۲۷.
- Benkraiem, R. & et-al (2021). "Ethical behavior, auditing strength, and tax evasion: A worldwide perspective". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 43.
- Chao, Z. & et-al (2023). "Ethical impact of artificial intelligence in managerial accounting". *International Journal of Accounting Information Systems*. 49.
- Duska, R. & Duska, B.S. (2018). *Accounting Ethics (Foundations of Business Ethics)*. Oxford: Basil Blackwell.
- Haeridistia, N. & Agustin, A. (2019). "The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality". *International Journal of Scientific and Technology Research*. 8 (2). 24-27.
- Liyanapathirana, N. & Samkin, G. (2018). "Towards the development of an integrated ethical decision-making framework for Sri Lankan accountants: A developing country context". Thesis, Doctor of Philosophy (PhD). The University of Waikato, Hamilton, New Zealand.
- Marzuki, M. & et-al (2017). "Accounting Academics' Teaching Self-efficacy and Ethics Integration in Accounting Courses: A Malaysian Study". *Asian Review of Accounting*. 25 (1). 148-170.
- صدیقین، محمدجواد؛ جعفریان باقی آباد، مسعود و فاطمی‌نسب، سسده حسین. (۱۴۰۱). «اهمیت اخلاق و تاثیر آن در حرفه حسابداری». چشم‌انداز حسابداری و مدیریت. ۵ (۶۵). ۲۰-۱۳.
- صهبایی اجلاالی، محمد. (۱۴۰۱). «بررسی عوامل موثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای در بین شاغلین حسابداری». پایان‌نامه کارشناسی ارشد. کرمان: دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- فرقاندوست‌حقیقی، کامبیز؛ بنی‌مهد، بهمن و ولی‌لر، حیدر. (۱۳۹۳). «بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۶ (۲۳). ۴۱-۵۳.
- فرهادتوسکی، امید. (۱۴۰۱). «اخلاق در حسابداری». چشم‌انداز حسابداری و مدیریت. ۵ (۷۱). ۳۴-۴۰.
- کریمیان، محدثه. (۱۴۰۰). «حرفه‌ای‌گرایی و اخلاق حسابداری در گزارشگری مالی». پایان‌نامه کارشناسی ارشد. تهران: موسسه آموزش عالی پرندک. گورویج، ژرژ. (۱۳۹۵). اخلاق نظری و علم آداب: امکانات و شرایط. ترجمه حسن حبیبی. تهران: شرکت انتشارات قلم.
- مجتهدزاده، ویدا و مددی‌نعمتی، فاطمه. (۱۳۸۴). «بررسی میزان اهمیت و اثر بخشی استانداردهای حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل». مجله علمی و پژوهشی پیشرفت‌های حسابداری. ۴ (۲)، ۱-۱۹.
- محمدی، حمید؛ شفیعی، میلاد و مهاجر، عبدالرضا. (۱۴۰۳). بیت‌المال در کلام و سیره امام علی (ع). تهران: مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- محمدی، علی. (۱۴۰۳). «جایگاه نظام اخلاق اسلامی در تدوین استانداردهای حسابداری ایران». رساله دکترای حسابداری. سندج: دانشگاه آزاد اسلامی واحد سندج. محمدی‌گیلانی، محمد. (۱۴۰۳). درس‌های اخلاق اسلامی. تهران: انتشارات سایه.
- نمازی، محمد و رجب‌دری، حسین. (۱۳۹۸). «الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۱ (۴۳). ۱-۲۵.
- نیکومرام، هاشم. و فتحی، زاده. (۱۳۹۰). «تاثیر استانداردهای ملی حسابداری ایران بر کیفیت گزارشگری مالی با تاکید بر پایداری سود در بورس اوراق بهادار تهران». حسابداری مدیریت. ۴ (۸). ۳۱-۴۵.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 16/ No. 62/ Summer 2027

Presenting a model of the position of the Islamic ethical system in the Iranian accounting standards setting

Mehdi Bagheri

PhD Student in Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran
bagheri.m@tci.ir

Ali Mohammadi

Assistant professor, Department of Accounting, Zanjan Branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran
(Corresponding author)
mohammdiali135311@gmail.com

Ataollah Mohammadi Molgharni

Assistant professor, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran
ata.mm@iausdj.ac.ir

Abstract

Accounting as an information system is based on the processing and analysis of financial information, and every analytical system must be based on a series of specific rules and principles. Adherence to principles, values, and ethical norms in all stages of implementing accounting standards is essential and can be institutionalized through theoretical and professional ethical training. In this study, the qualitative research method of inductive content analysis was used. The research community (statistics) includes: specialists, experts, financial and accounting experts, and members of the committee that develops accounting standards. The sampling method in the present study is a purposive (judgmental) method, and individuals who have the necessary knowledge and expertise in relation to the subject under study were selected as research samples. The sample size in the content analysis section was selected as 21 people according to the theoretical saturation rule. In order to collect data, library resource methods and information and knowledge of experts were used. In the thematic analysis section, after interviewing experts, the data were coded into primary and secondary categories, and finally, using MaxQuda software in the axial coding stage, the subcategories were classified into four groups: social ethics, personal ethics, professional ethics, and ethical imperatives.

Keywords: ethics, Islamic ethics, accounting standards