



Professional Accounting Ethics in Iran: Adoption and Key Influencing Factors

Sasan Khademi^{1✉}

1. Ph.D, Lecturer of Accounting and Economics Department, Faculty of Command and Management, Imam Ali Officers' University, Tehran, Iran. E-mail: s.khademi@shirazu.ac.ir

Article Info	ABSTRACT
Article type: Research Article	Objective: Professional ethics plays a fundamental role in improving the quality of accounting services and enhancing trust in financial reporting. However, evidence indicates that Iranian accountants' adherence to professional ethical principles faces several challenges. The objective of this study is to assess the level of acceptance of professional ethics among professional accountants and to identify the factors influencing compliance or non-compliance with these principles.
Article history: Received 1404/07/16 Received in revised form 1404/09/09 Accepted 1404/09/23 Published online 1404/11/11	Methodology: This study is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of method. Data were collected through a questionnaire based on a five-point Likert scale using convenience sampling among auditors who are members of the Iranian Association of Certified Public Accountants and accountants employed in companies listed on the Tehran Stock Exchange and the Iran Fara Bourse. In total, 152 valid questionnaires were analyzed using descriptive statistics and the chi-square test.
Keywords: <i>Professional Accounting Ethics, Ethics Adoption, Professional Accountants, Influencing Factors, Iran</i>	Findings: The results show that approximately 42% of respondents believe that professional ethics is observed, while about 49% hold a negative view. The chi-square test indicates that the level of acceptance of professional ethics is not statistically significant and does not reach a desirable level. Moreover, "personal interest," "weak social values," and "pressure from employers or clients" had the greatest impact on reducing ethical compliance.
	Originality: The findings highlight the need to strengthen professional bodies, revise ethical regulations, provide continuous ethics education, and reduce conflicts of interest in order to improve professional ethics within the Iranian accounting community.

Cite this article: Khademi, Sasan; (2025). Professional Accounting Ethics in Iran: Adoption and Key Influencing Factors. Quarterly Futures Studies of Modern Interdisciplinary Studies, 1 (3), 82-98.



Publisher: AJA Imam Ali Military University

DOI: <http://doi.org/00000000000000000000>

مقدمه

حرفه حسابداری به عنوان یکی از ارکان اصلی نظام پاسخگویی و شفافیت اقتصادی، نقش بنیادی در عملکرد بازارهای سرمایه، حفاظت از منافع ذی‌نفعان و تخصیص بهینه منابع ایفا می‌کند (Scott, 2015). اتکای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، کارفرمایان، نهادهای دولتی و عموم مردم به حسابداری و گزارشگری مالی قابل‌اتکا، مدیریت کارآمد منابع مالی و خدمات مشاوره‌ای، جایگاه این حرفه را در ساختار اقتصادی کشور برجسته می‌سازد. اسیسیما تأکید می‌کند که حسابداری حرفه‌ای در دوران رونق، کمبود و ثبات اقتصادی نقش مهمی دارد و نشان‌دهنده مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای است. از این رو، تعهد به اصول اخلاق حرفه‌ای شرط لازم برای حفظ اعتبار و اعتماد عمومی است؛ زیرا تنها در صورت رفتار حرفه‌ای مبتنی بر مسئولیت‌پذیری می‌توان اعتماد مشتریان، جامعه حرفه‌ای و عموم مردم را جلب کرد (Osisioma, 1988).

اخلاق حرفه‌ای حسابداری چارچوبی از بایدها و نبایدهای رفتاری است که خروجی حرفه را به استانداردهای فراتر از الزامات قانونی می‌رساند. به گفته اسمیت^۱ (۱۹۹۹)، این اصول وظایف حرفه‌ای را تقویت می‌کند و حسابداران را در مواجهه با پیچیدگی‌های حرفه‌ای توانمند می‌سازد. این اصول به مشتریان این اطمینان را می‌دهد که ارائه‌دهندگان خدمات حسابداری نه فقط به دنبال سود مالی هستند، بلکه به منافع بلندمدت جامعه حرفه‌ای و عمومی اهمیت می‌دهند. رعایت اخلاق حرفه‌ای همچنین به نهادهای نظارتی اطمینان می‌دهد که حسابداران دارای مهارت، شایستگی و صداقت لازم هستند و به این ترتیب منافع عمومی حفظ می‌شود و اعتبار حرفه افزایش می‌یابد (Nwagboso, 2008).

در سطح بین‌المللی نیز نهادهای حرفه‌ای توجه ویژه‌ای به ارتباط بین تقلب شغلی و اخلاق حرفه‌ای دارند. یکی از معتبرترین منابع پژوهشی در این زمینه، گزارش «تقلب شغلی: گزارش به ملت‌ها» است که توسط انجمن بازرسان تقلب منتشر می‌شود (ACFE, 2025). این گزارش که جدیدترین داده‌های آن بر پایه بیش از ۱۹۲۱ مورد واقعی تقلب از ۱۳۸ کشور است، نشان می‌دهد که به‌طور میانگین سازمان‌ها سالانه حدود ۵ درصد از درآمد خود را به دلیل تقلب از دست می‌دهند و مجموع این زیان‌ها بیش از ۳/۱ میلیارد دلار است. بدین ترتیب، سنت گزارشگری، کنترل‌های داخلی مؤثر و فرهنگ سازمانی

مبتنی بر صداقت و رازداری می‌تواند یکی از مهم‌ترین سازوکارهای پیشگیری از تقلب باشد.

فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱ (۲۰۰۶) نیز اصولی همچون صداقت، عینیت، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال، رفتار حرفه‌ای، پایبندی به استانداردهای فنی و رعایت منافع عمومی را به‌عنوان بنیان اخلاق حرفه‌ای حسابداری معرفی کرده است. دستورالعمل‌هایی درباره حق‌الزحمه، تعارض منافع، اشتغال حرفه‌ای، خدمات حسابداری و مالیاتی و مسئولیت نسبت به سایر اعضای حرفه نیز این مجموعه را کامل می‌کند. همان‌گونه که نیگام^۲ (۲۰۰۸) اشاره می‌کند، کیفیت رفتار حسابداران در ارائه خدمات حسابداری، حسابرسی و مالیات نقش مستقیمی بر سلامت اقتصادی کشور دارد. با این حال مشاهده نمونه‌هایی از قراردادهای متورم دولتی، جعل اسناد مالی، اختلاس، کلاهبرداری و مشکلات بانکی، نشان‌دهنده ضعف در پایبندی به اصول اخلاقی و ضرورت بررسی دقیق‌تر وضعیت اخلاق حرفه‌ای در ایران است.

با توجه به چالش‌های اخلاقی مشاهده‌شده در سطوح مختلف اقتصادی کشور و اهمیت حیاتی اخلاق حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی در پیشگیری از فساد و ارتقای اعتماد عمومی، این پژوهش برای نخستین بار در ایران به بررسی میزان پذیرش اخلاق حرفه‌ای حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای و عوامل مؤثر بر پذیرش این اصول می‌پردازد. در ادامه، ادبیات و پیشینه پژوهش، پرسش‌های پژوهش، روش‌شناسی، تحلیل یافته‌ها و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها کاربردی ارائه می‌شود.

ادبیات و پیشینه پژوهش

طبق نظر نواگبوسو^۳ (۲۰۰۸)، اخلاق مربوط به هنجارها، اصول یا قواعد رفتاری و اعمالی است که توسط گروهی از مردم، جامعه یا حرفه انجام می‌شود. همچنین حرفه شغلی است که نیاز به آموزش یا آموزش‌های خاص دارد. کسی که حرفه‌ای را عهده‌دار است، وظیفه‌اش این است که به گونه‌ای عمل کند که در خدمت منافع عمومی باشد. این چیزی است که یک حرفه را از یک شغل متفاوت می‌کند. به عنوان مثال، مکانیکی که در بزرگراه با خودروی خرابی روبرو می‌شود، هیچ تعهد اخلاقی برای تعمیر آن وسیله نقلیه ندارد.

1. International Federation of Accountants (IFAC)

2. Nigam

3. Nwagboso

اما پزشکی که با قربانی تصادفی مواجه می شود که بیهوش است و شدیداً به مراقبت های پزشکی فوری نیاز دارد، موظف است که طبق اخلاقی حرفه پزشکی سریعاً به او رسیدگی کند. همچنین از یک حسابدار حرفه ای نیز انتظار می رود که به نفع عموم مردم عمل کند، بنابراین ارائه خدمات حسابداری نیازمند رعایت اخلاق حرفه ای حسابداری است. کامرر^۱ (۱۹۹۶) اظهار داشت که اخلاق حرفه ای، ایده ها و مسئولیت های حرفه را تعیین می کند، دستورالعمل هایی را در مورد رفتار قابل قبول ارائه می دهد، مشخصات حرفه را بهبود می بخشد، از مشتریان و اعضای حرفه محافظت می کند، کیفیت و ثبات را بهبود می بخشد، و به اعضای حرفه انگیزه و الهام می بخشد.

بررسی ادبیات موجود مانند آکنبور و اونوها^۲ (۲۰۱۳)، فدراسیون بین المللی حسابداران (۲۰۰۶)، رابرت^۳ (۲۰۰۵)، اوبادان^۴ (۲۰۰۱) و هربرت^۵ (۲۰۰۱)، نشان می دهد که اخلاق حرفه ای حسابداری بر استقلال، صداقت، عینیت، شایستگی، انصاف، محرمانه بودن، وفاداری، مسئولیت در قبال سایر اعضا و غیره متمرکز است. استقلال به میزان آزادی ای اشاره دارد که حسابدار حرفه ای (حسابرس) با آن اجازه دارد یا قادر است به بررسی سوابق و مستندات مشتریان و اظهار نظر در مورد آن ها بدون اعمال نفوذ ناروا از هر طرف مرتبط با سازمان مورد بررسی بپردازد. مدسن و سافریتزی^۶ (۱۹۹۹) اظهار داشتند که اگر گزارش حسابرس به صورت های مالی اعتبار بخشد، استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری باید حسابرس را منصفانه و بی طرف بدانند. در ایران مفهوم استقلال در استانداردهای حسابرسی، مهم ترین شرط حسابرسی است که نداشتن آن حسابرسان را از اظهار نظر نسبت به صورت های مالی منع می کند (عبدلی و همکاران، ۱۴۰۲).

حسابداران حرفه ای نباید آگاهانه حقایق را نادرست بیان کنند. ویلیامز^۷ (۲۰۰۵) اظهار داشت که حقایق ممکن است نشان داده نشوند حتی اگر خود حقایق به درستی گزارش شوند: برای مثال، اگر سند حسابداری حاوی اطلاعات کافی لازم برای تفسیر صحیح آن حقایق نباشد، حقایق ممکن است ارائه نشوند. این بدان معنی است که حسابدار حرفه ای

1. Camerer

2. Akenbor and Onuoha

3. Robert

4. Obadan

5. Herbert

6. Madsen and Safritzi

7. Williams

باید از صداقت و عینیت حرفه حمایت کند. برای کمک به حفظ صداقت و عینیت، پیشنهاد شده است که حسابداران حرفه‌ای از دریافت هدایا و مهمان نوازی بی مورد مشتریان خود اجتناب کنند. با این حال، یک حسابدار حرفه‌ای باید نسبت به مشتریان خود منصف، صادق و شفاف باشد تا از منافع آنها حفاظت کند و در حد توان حرفه‌ای خود به آنها خدمت کند.

یک حسابدار حرفه‌ای باید از نظر فنی واجدالشرایط بوده و صلاحیت کافی را داشته باشد. او باید در تمام موضوعات مربوط به اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی کاملاً مسلط باشد. او باید دارای سطحی از شایستگی لازم برای انجام خدمات باشد و دانش، مهارت و تجربه او در انجام وظایفش به کار گرفته شود. از آنجایی که حسابدار حرفه‌ای این اختیار را دارد که تمام اطلاعات لازم را به منظور ارائه خدمات حسابداری، مالیاتی و حسابرسی به دست آورد، بنابراین از او انتظار می‌رود که محرمانه بودن این اطلاعات را که بدون هرگونه افشای ناروا به دست آورده است رعایت کند، مگر اینکه الزام قانونی یا وظیفه حرفه‌ای یا حقی برای افشای چنین چیزی وجود داشته باشد (Nwagboso, 2008).

حسابداران حرفه‌ای در استخدام، وظایف قانونی خاصی در قبال کارفرمایان خود دارند. در واقع، آنها وظیفه وفاداری دارند که از آنها می‌خواهد کاملاً متعهد به پیشبرد منافع قانونی کارفرمای خود باشند. آکواک و لپ^۱ (۲۰۱۰) بیان کردند که در حالی که وظیفه وفاداری در طول دوره کار برای یک سازمان ادامه دارد، زمانی که اعضا بخواهند شغل خود را تغییر دهند نیز اعمال می‌شود. این وظیفه مانع از آن می‌شود که کارمند از مهارت‌های کسب شده در حین کار برای یک کارفرمای سابق در ایفای نقش جدید در سازمانی متفاوت استفاده کند. علاوه بر این، از یک حسابدار حرفه‌ای انتظار می‌رود که به گونه‌ای رفتار کند که روابط خوب با سایر اعضای حرفه‌ای را ارتقا دهد. او باید از آگهی و تبلیغات بی مورد پرهیز کند، با حسابرسان جدید همکاری کند و زمانی که احساس می‌کند یکی از همکاران با او ناعادلانه رفتار کرده است، به دنبال داوری از طریق موسسه مربوطه باشد (Camerer, 1996).

این که بگوییم کل جهان شاهد فرسایش جدی در ارزش‌های اخلاقی است، صحیح نیست. حتی افراد صادق‌تر مانند مومنان و افراد مذهبی ممکن است در برخی موقعیت

1. Aquack and Lipe

ها برایشان سخت باشد که به شیوه ای اخلاقی عمل کنند. حسابداران حرفه‌ای با چالش‌هایی روبرو هستند که باعث می‌شود رفتار غیراخلاقی داشته باشند. نواگبوسو^۱ (۲۰۰۸) ادعا کرد که تمایل جامعه به مادی‌گرایی علت اصلی رفتارهای غیراخلاقی در بخش دولتی و موسسات مالی است. مرور ادبیات دلایل زیر را برای رفتار غیراخلاقی حسابداران حرفه‌ای پیشنهاد می‌کند.

۱. **منفعت شخصی:** اکثر حسابداران حرفه‌ای معتقدند که جایگاه و موقعیت یک حسابدار جایگاه و موقعیتی ثروت آفرین است. از این رو به منظور دستیابی به علایق خودخواهانه خود، از اصول اخلاق حرفه‌ای خود سوء استفاده می‌کنند، به ویژه زمانی که فرصت اعمال قضاوت حرفه‌ای را دارند (Frenchman, 1998). رسوایی شرکت حسابداری و حسابرسی آرتور و آندرسون در سقوط سهام شرکت انرون که موجب کاهش اعتماد عمومی به بازار اوراق بهادار و حرفه حسابداری و حسابرسی گردید را می‌توان در این رابطه نام برد (بزرگ اصل، ۱۳۸۲). از طرف دیگر، برخی از حسابداران حرفه‌ای نه تنها دفاتر مشتریان خود را حسابرسی می‌کنند، بلکه در تهیه چنین حساب‌هایی نیز کمک می‌کنند و قابلیت‌های مشاوره‌ای متفاوتی نیز پیدا کرده‌اند. این موضوع نه تنها کیفیت استقلال را به خطر می‌اندازد، بلکه بحران‌های موجود اعتماد در حرفه نجیب حسابداری را نیز تشدید می‌کند (Nigam, 2008).

۲. **فشارهای کارفرمایان/ مشتریان:** هدف هر کسب و کاری حداکثر کردن سود به منظور افزایش قیمت سهام شرکت است. اما افزایش رقابت در دنیای تجارت، هدف شرکت را از بین برده است. بنابراین فشار برای موفقیت و باقی ماندن در رأس، مسئول تغییرات در شیوه‌های تجاری معاصر است که به موجب آن استانداردهای رفتاری مورد انتظار از اعضای حرفه مورد سوء استفاده قرار می‌گیرد (Aquaok & Life, 2010). این امر باعث شده است که مدیران اجرایی شرکت‌ها حسابداران حرفه‌ای را تحت فشار قرار دهند تا داده‌های حسابداری را از طریق انحراف قوانین و حفره‌هایی که به دنبال ترسیم تصویری زیبا از سازمان‌های در حال غرق شدن هستند، دستکاری کنند. از آنجایی که حسابدار مدیریت درآمد خود را از شرکت (کارفرما) به دست می‌آورد، چاره‌ای جز سوء استفاده از مفاهیم اخلاقی حرفه اصیل خود ندارد. به گونه‌ای مشابه، چون حسابرس حق الزحمه خود را از مشتری خود دریافت می‌کند و ممکن است بخواهد مشتری خود را حفظ و

¹. Nwagboso

نگهداری کند، به همان اندازه به درخواست مشتری خود تسلیم می‌شود. آیا این کار درستی است؟ آئین نامه رفتار حرفه‌ای تصریح می‌کند که حسابدار حرفه‌ای در صورت مواجهه با چنین معضل اخلاقی باید از انتصاب یا کار خود استعفا دهد (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۹۷). دونالدسون^۱ (۱۹۹۶) فشار از سوی کارفرمایان و مشتریان را به عنوان رایج ترین عامل مؤثر بر پذیرش اخلاق حرفه‌ای حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای شناسایی کرد.

۳. **هزینه حفظ رفتار اخلاقی:** ممکن است کسی فکر کند که حسابداران حرفه‌ای بدون توجه به میزان فداکاری شخصی، کار درست را انجام خواهند داد. اما گفتن این کار آسان تر از انجام آن است. در نشان دادن رفتار اخلاقی، حسابداران حرفه‌ای اغلب با مشتریان و یا کارفرمایان خود در تعارض قرار می‌گیرند. این به این دلیل است که آنچه مشتری یا کارفرما از حسابدار می‌خواهد انجام دهد ممکن است برخلاف آیین نامه رفتار حرفه‌ای او باشد. حسابدار با آگاهی کامل از این که استعفا بهایی است برای تعارض رفتار اخلاقی او با مشتری و کارفرما، چاره‌ای جز سوء استفاده از مفاهیم اخلاقی و باقی ماندن در شغل خود ندارد (Freemchman, 1998). حسابداران حرفه‌ای در ایران به دلیل رفتارهای اخلاقی از دست دادن شغل فعلی خود می‌ترسند زیرا از یافتن شغل جدیدی در جای دیگر مطمئن نیستند. اما در کشورهای توسعه‌یافته که نرخ بیکاری بسیار پایین است، یک حسابدار حرفه‌ای می‌تواند از شغل یا شغلی که با اصول رفتار حرفه‌ای او مغایرت دارد استعفا دهد و در مدت کوتاهی شغل یا شغل جدیدی داشته باشد. بهای از دست دادن شغل او باعث می‌شود حسابداران حرفه‌ای در کشورهای در حال توسعه رفتارهای غیراخلاقی از خود نشان دهند.

۴. **ارزش‌های اجتماعی ضعیف:** هر حسابدار حرفه‌ای از جامعه‌ای خاص با هنجارها و استانداردهای متنوع می‌آید. چنگ^۲ (۲۰۱۲) عقیده داشت که نوع ارزش‌های اجتماعی که حسابدار در اوایل کودکی به دست می‌آورد، بیش از آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای بر او تأثیر می‌گذارد. بنابراین، حسابداران حرفه‌ای به ارزش‌های جامعه (خوب یا بد) اجازه می‌دهند تا در قضاوت حرفه‌ای گزارشگری مالی آنها دخالت کند. به عنوان مثال، مطالعه‌ای که توسط ممود^۳ (۱۹۹۹) در مورد "انتخاب شغل" انجام شد، نشان داد که والدین ترجیح

1. Donaldson

2. Cheng

3. Mamud

می دهند فرزندان آن ها در رشته حسابداری تحصیل کنند؛ زیرا معتقدند حسابداران افراد ثروتمندی هستند. با این ارزش اجتماعی که بر روی کودک ساخته شده است، همانطور که او یک حسابدار حرفه ای می شود، مجبور است اخلاق حسابداری را زیر پا بگذارد تا ثروتمند شود.

۵. **دسترسی ناکافی به اطلاعات:** یک حسابدار حرفه ای ممکن است نسبت به غیراخلاقی بودن فعالیت هایی که از او خواسته می شود در آن شرکت کند است، شک داشته باشد؛ اما اطلاعات کاملی از معاملات نداشته است. به عنوان مثال حسابداران ممکن است نسبت به اخلاقی بودن پرداخت هایی که مدیر شرکت از او درخواست دارد و ماهیت آن ها کاملاً مشخص نیست شک داشته باشد. در بیشتر مواقع، حسابداران نه مسئولیت دارند و نه حق تحقیق از کارفرمایان یا مشتریان خود را دارند. اگر بررسی بیشتر حقایق مستقیماً به مسئولیت های حرفه ای حسابدار مرتبط نباشد، حسابدار ممکن است هرگز اطلاعات کافی برای رسیدن به یک تصمیم غیررسمی در مورد اخلاقی بودن یا نبودن فعالیت های خاص نداشته باشد (Frenchman, 1998).

۶. **فقدان آیین اخلاق حرفه ای روشن:** هیچ آیین اخلاقی نمی تواند به طور کامل همه موقعیتی هایی که ممکن است پیش آید را رسیدگی کند. هر «معضل اخلاقی» با ویژگی های منحصر به فرد که واقعیت ها و شرایط خاص خود را دارد، هم مرز است (Robert, 2005). با این حال، در بسیاری از شرایط، مسیر اخلاقی عمل به روشنی مشخص نیست. فرض کنید یک حسابدار حرفه ای در حال حسابرسی صورت های مالی یک شرکت است. طی این حسابرسی، شرکت توسط شرکت دیگری خریداری شد. مدیر عامل شرکت خریداری شده برادر حسابدار (حسابرسان) است. آیا استقلال حسابدار در رابطه با حسابرسی شرکت مختل شده است؟ آیا حسابرس باید از کار کناره گیری کند؟ این مورد نشان می دهد که معضلات اخلاقی همیشه پاسخ روشنی ندارند. این مورد به قضاوت شخصی بستگی دارد، از جمله نزدیک بودن رابطه "بین حسابدار و مدیر اجرایی (برادر)" و آنچه که به "ظاهر" استقلال آسیب می رساند. بنابراین، حتی با وجود تمام حقایق در دست، کارشناسان احتمالاً در مورد پاسخ به این مورد اختلاف نظر دارند. آیین های اخلاقی، از جمله «تفسیرهای رسمی» معمولاً به چنین سؤالات خاصی نمی پردازند. بنابراین، اغلب نمی توان به سادگی راه حل یک مشکل اخلاقی را «جستجو» کرد. در تصمیم گیری در مورد زمانی که یک مشکل اخلاقی وجود دارد، و در تعیین اینکه چه چیزی رفتار اخلاقی

را تشکیل می دهد، فرد اغلب باید در درجه اول به قضاوت حرفه ای خود تکیه کند (Cheng, 2012).

در ارزیابی بازده رفتارهای غیراخلاقی حسابداران حرفه‌ای، رابین^۱ (۱۹۸۹) تأیید کرد که هیچ مدرک مشخص و قاطعی وجود ندارد که نشان دهد شرکت هایی که در آن حسابداران رفتارهای اخلاقی از خود نشان می دهند سودآورتر هستند. با این حال، سولومون^۲ (۲۰۰۲) گزارش داد که در بلندمدت رفتار اخلاقی تأثیر مثبتی بر سودآوری دارد، حتی اگر در شرایط خاص، به ویژه در کوتاه مدت، عملکرد غیراخلاقی سود بیشتری به همراه داشته باشد.

پرسش‌های پژوهش

با توجه به اینکه هدف این پژوهش بررسی میزان پذیرش اخلاق حرفه‌ای حسابداری از دیدگاه حسابداران حرفه ای و همچنین تعیین عوامل مؤثر بر آن و میزان اهمیت آن‌ها از دیدگاه آن‌ها است، از این رو با در نظر گرفتن ادبیات و پیشینه پژوهش، دو پرسش اساسی زیر مطرح می شود:

۱. آیا به اعتقاد حسابداران حرفه ای، اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران رعایت می‌شود؟

۲. طبق دیدگاه حسابداران حرفه‌ای، ترتیب اهمیت عوامل مؤثر در پذیرش اخلاق حرفه‌ای حسابداری در بین شش عامل اثرگذار (شامل: منفعت شخصی؛ فشار کارفرمایان/مشتریان؛ هزینه حفظ رفتار اخلاقی؛ ارزش‌های اجتماعی ضعیف، دسترسی ناکافی به اطلاعات؛ و فقدان آیین رفتار حرفه‌ای روشن) چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی-پیمایشی است. گردآوری داده‌ها از دو طریق مطالعات کتابخانه‌ای و پرسشنامه‌ای انجام شد. در مرحله نخست، به‌منظور تدوین مبانی نظری و استخراج پرسش‌های پژوهش، از منابع کتابخانه‌ای شامل

1. Robin

2. Solomon

مقالات علمی، اسناد تخصصی و گزارش‌های معتبر استفاده شد. در مرحله دوم، داده‌های کمی پژوهش از طریق پرسشنامه استاندارد شده مبتنی بر مقیاس پنج‌گزینه‌ای لیکرت (کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) و به صورت آنلاین از طریق سامانه «پرس‌لاین» گردآوری گردید.

به منظور تقویت روایی محتوایی ابزار، پرسشنامه برای گروهی از خبرگان حسابداری شامل اعضای هیئت علمی و حساب‌رسان باتجربه ارسال و نظرات اصلاحی آنان در تدوین نهایی گویه‌ها اعمال شد. همچنین برای اطمینان از پایایی ابزار اندازه‌گیری، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که مقدار به دست آمده آن، بیانگر پایایی قابل قبول پرسشنامه بود. افزون بر این، در قالب یک پرسش عمومی، از پاسخ‌دهندگان خواسته شد دیدگاه کلی خود را نسبت به میزان رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران ابراز کنند و سپس مهم‌ترین عامل اثرگذار بر پذیرش اخلاق حرفه‌ای را از میان شش عامل تعیین شده انتخاب نمایند.

جامعه آماری شامل دو گروه بود:

۱. حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۲. حسابداران شاغل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران

با توجه به محدودیت‌های دسترسی و عدم امکان استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی، از نمونه‌گیری غیراحتمالی در دسترس بهره گرفته شد (خواجوی و قدیریان آرانی، ۱۳۹۷). بدین منظور حدود ۴۰۰ پرسشنامه آنلاین از طریق پیام‌رسان‌های واتس‌آپ، تلگرام، ایتا و سروش و نیز از طریق ایمیل برای افراد جامعه آماری ارسال شد که از این تعداد ۱۵۲ پرسشنامه تکمیل و بازگردانده شد.

برای تحلیل داده‌ها، ضمن استفاده از شاخص‌های توصیفی شامل فراوانی و درصد فراوانی، به منظور پاسخ‌دهی دقیق‌تر به سؤال نخست پژوهش، از آزمون کای اسکوئر (χ^2)، χ^2 (square test) جهت بررسی معناداری تفاوت‌ها در انتخاب عوامل اثرگذار استفاده شد. تمامی تحلیل‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای آماری معتبر انجام شده و مفروضات لازم برای انجام آزمون‌ها مورد بررسی قرار گرفت.

تجزیه و تحلیل و یافته‌های پژوهش

در این بخش، یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده ارائه می‌شود. مطابق داده‌های گردآوری شده، مجموعاً ۱۵۲ پرسشنامه معتبر مورد تحلیل قرار گرفت که از این میان، ۸۹ پرسشنامه توسط حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی و ۶۳ پرسشنامه توسط حسابداران شاغل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تکمیل شده است.

۱- وضعیت پذیرش اخلاق حرفه‌ای حسابداری

نتایج جدول شماره ۱ نشان می‌دهد که دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به میزان رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران، توزیعی نامتقارن و متمایل به عدم پذیرش دارد.

جدول ۱. میزان موافقت حسابداران حرفه‌ای با رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران

میزان موافقت پاسخ دهنده	حسابرس عضو جامعه حسابداران رسمی	حسابدار شرکت‌های عضو بورس یا فرابورس	تعداد کل	درصد کل
کاملاً موافق	۱۴	۱۱	۲۵	۱۶/۴٪
موافق	۲۵	۱۴	۳۹	۲۵/۷٪
بدون نظر	۹	۴	۱۳	۸/۵٪
مخالف	۲۶	۲۲	۴۸	۳۱/۶٪
کاملاً مخالف	۱۵	۱۲	۲۷	۱۷/۸٪
مجموع	۸۹	۶۳	۱۵۲	۱۰۰٪

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر اساس یافته‌ها:

- ۱۶/۴ درصد کاملاً موافق
- ۲۵/۷ درصد موافق
- ۸/۵ درصد بدون نظر
- ۳۱/۶ درصد مخالف
- ۱۷/۸ درصد کاملاً مخالف

هستند. این الگوی توزیع بیانگر آن است تنها حدود ۴۲ درصد از پاسخ‌دهندگان معتقد به رعایت اخلاق حرفه‌ای در ایران هستند، در حالی که اکثریت (حدود ۴۹ درصد) نسبت به رعایت اخلاق حرفه‌ای دیدگاه منفی دارند. این یافته حاکی از سطح پایین پذیرش و ادراک حرفه‌ای از رعایت استانداردهای اخلاقی در ایران است.

۲- آزمون کای-اسکوئر برای ارزیابی معناداری ادراک پاسخ‌دهندگان

به منظور بررسی دقیق تر سؤال نخست پژوهش - مبنی بر این که آیا می توان رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداری را در ایران در سطح بالا تلقی کرد یا خیر - آزمون کای-اسکوئر انجام شد. بر اساس اطلاعات جدول شماره ۲:

- مقدار آماره آزمون: ۱/۶۱
- مقدار بحرانی در سطح معناداری ۰.۰۵ و درجه آزادی ۴: ۲/۷۶

جدول ۲. نتایج آزمون کای اسکوئر

مقادیر مشاهدات (Oi)	مقادیر مورد انتظار (Ei)	O _i - E _i	(O _i - E _i) ²	(O _i - E _i) ² / E _i
۱۴	۱۴/۶	-۰/۶	۰/۳۶	۰/۰۲
۲۵	۲۲/۸	۲/۲	۴/۸۴	۰/۲۱
۹	۷/۶	۱/۴	۱/۹۶	۰/۲۵
۲۶	۲۸/۱	-۲/۱	۴/۴۱	۰/۱۵
۱۵	۱۵/۸	-۰/۸	۰/۶۴	۰/۰۴
۱۱	۱۰/۳	۰/۷	۰/۴۹	۰/۰۴
۱۴	۱۶/۱	-۲/۱	۴/۴۱	۰/۲۷
۴	۵/۴	-۱/۴	۱/۹۶	۰/۳۶
۲۲	۱۹/۹	۲/۱	۴/۴۱	۰/۲۲
۱۲	۱۱/۲	۰/۸	۰/۶۴	۰/۰۵
$\sum (O_i - E_i)^2 / E_i = (\chi^2)$ آماره کای اسکوئر				۱/۶۱

منبع: محاسبات پژوهشگر

از آنجا که مقدار محاسبه شده کمتر از مقدار بحرانی است، نتیجه آزمون نشان می دهد که توافق معناداری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای وجود ندارد. به عبارت دیگر، نمی توان ادعا کرد که سطح رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران حرفه‌ای

بالا یا قابل قبول است. این نتیجه با تحلیل توصیفی نیز همسو بوده و بر ادراک انتقادی نسبت به وضعیت موجود اخلاق حرفه‌ای تأکید دارد.

۳. عوامل مؤثر بر پذیرش اخلاق حرفه‌ای حسابداری

به‌منظور شناسایی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر پذیرش اخلاق حرفه‌ای، از پاسخ‌دهندگان خواسته شد یکی از شش عامل کلیدی را به‌عنوان عاملی با بیشترین تأثیر انتخاب کنند.

نتایج جدول شماره ۳ نشان می‌دهد:

- منفعت شخصی: ۵۳ نفر (۳۵٪)
- ارزش‌های اجتماعی ضعیف: ۳۰ نفر (۲۰٪)
- فشارهای کارفرمایان/مشتریان: ۲۸ نفر (۱۸٪)
- دسترسی ناکافی به اطلاعات: ۱۹ نفر (۱۲٪)
- هزینه حفظ رفتار اخلاقی: ۱۵ نفر (۱۰٪)
- فقدان آیین اخلاق حرفه‌ای روشن: ۷ نفر (۵٪)

جدول ۳. مهم‌ترین عامل مؤثر بر پذیرش اخلاق حرفه‌ای حسابداری طبق دیدگاه حسابداران حرفه‌ای در ایران

عوامل مؤثر بر پذیرش اخلاق حرفه‌ای حسابداری	حسابرس عضو جامعه حسابداران رسمی	حسابدار شرکت های عضو بورس یا فرابورس	تعداد کل	درصد کل	میزان اهمیت
منفعت شخصی	۳۲	۲۱	۵۳	۳۴/۹٪	اول
فشارهای کارفرمایان/مشتریان	۱۸	۱۰	۲۸	۱۸/۴٪	سوم
هزینه حفظ رفتار اخلاقی	۹	۶	۱۵	۹/۹٪	پنجم
ارزش‌های اجتماعی ضعیف	۱۷	۱۳	۳۰	۱۹/۷٪	دوم
دسترسی ناکافی به اطلاعات	۸	۱۱	۱۹	۱۲/۵٪	چهارم
فقدان آیین اخلاق حرفه‌ای روشن	۵	۲	۷	۴/۶٪	ششم
مجموع	۸۹	۶۳	۱۵۲	۱۰۰٪	---

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بر این اساس، منفعت شخصی از نظر پاسخ‌دهندگان مهم‌ترین مانع در مسیر پذیرش و رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداری است. این یافته با ادبیات جهانی نیز همخوانی دارد که انگیزه‌های فردی را یکی از کلیدی‌ترین عوامل بروز رفتارهای غیراخلاقی معرفی می‌کنند. در مقابل، فقدان آیین اخلاقی روشن کمترین نقش را در این میان داشته است که می‌تواند بیانگر آگاهی نسبی جامعه حرفه‌ای از آیین‌نامه‌های موجود یا اولویت داشتن عوامل ساختاری و فرهنگی باشد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که میزان پذیرش و ادراک رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران از دیدگاه حسابداران حرفه‌ای در سطح مطلوب قرار ندارد. بخش قابل توجهی از پاسخ‌دهندگان معتقدند که استانداردهای اخلاقی در عمل به‌صورت کامل رعایت نمی‌شوند و این امر می‌تواند پیامدهای جدی برای اعتبار حرفه، کیفیت گزارشگری مالی و اعتماد عمومی داشته باشد. نتایج بیانگر آن است که منفعت شخصی مهم‌ترین عامل بازدارنده رعایت اخلاق حرفه‌ای به شمار می‌آید و پس از آن ارزش‌های اجتماعی ضعیف و فشارهای کارفرمایان/مشتریان قرار دارند. در مقابل، فقدان آیین‌نامه اخلاقی روشن کمترین نقش را داشته است. این نتیجه می‌تواند نشان‌دهنده وجود زیرساخت‌های رسمی مناسب اما ضعف در فرهنگ حرفه‌ای، انگیزه‌های فردی و فشارهای محیطی باشد.

بر مبنای یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای کاربردی زیر ارائه می‌شود:

- **تقویت سازوکارهای نظارتی و انضباطی:** نهادهای حرفه‌ای مانند سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمن حسابداران خبره می‌توانند با ایجاد یک «شورای تنظیم‌گری اخلاق حرفه‌ای»، سازوکاری مؤثر برای رسیدگی به تخلفات اخلاقی فراهم کنند. محرومیت از عضویت حرفه‌ای یا ابطال مجوز فعالیت می‌تواند بازدارندگی مؤثری ایجاد کند.
- **الزام سازمان‌ها به استقرار آیین اخلاقی داخلی:** شرکت‌ها به‌ویژه شرکت‌های بورسی باید ملزم به تدوین، آموزش و اجرای آیین‌نامه‌های اخلاقی درون‌سازمانی باشند.

- ارتقای فرهنگ اخلاق حرفه‌ای در سطح جامعه: با توجه به نقش ارزش‌های اجتماعی در یافته‌ها، توصیه می‌شود برنامه‌های آموزشی گسترده در سطح دانشگاه‌ها، انجمن‌های حرفه‌ای و رسانه‌ها برای ترویج ارزش‌های اخلاقی و رفتاری اجرا شود.
- کاهش فشارهای محیط کاری: نهادهای حرفه‌ای باید دستورالعمل‌هایی تدوین کنند که حسابداران در مواجهه با فشارهای کارفرمایان یا مشتریان بتوانند به‌طور رسمی و قانونی از خود حمایت کنند.
- شفافیت بیشتر در گزارشگری و افشای تخلفات: ایجاد سامانه‌های محرمانه گزارش تخلفات^۱ مانند سامانه سوت زنی قوه قضائیه^۲ و اطلاع رسانی و آموزش مناسب در مورد آن می‌تواند نقش مؤثری در جلوگیری از بی‌اخلاقی‌های حرفه‌ای داشته باشد.

موارد زیر مهم‌ترین محدودیت‌های این پژوهش هستند که لازم در بهره‌گیری و تعمیم نتایج پژوهش مدنظر قرار گیرند:

- کمبود پژوهش‌های مشابه داخلی: یکی از محدودیت‌های اصلی، نبود مطالعات داخلی قابل مقایسه در حوزه اخلاق حرفه‌ای بود که امکان تحلیل تطبیقی گسترده را محدود ساخت.
- نمونه‌گیری در دسترس: به دلیل عدم امکان نمونه‌گیری تصادفی، نتایج باید با احتیاط به کل جامعه حسابداران حرفه‌ای تعمیم داده شود.
- پاسخ‌های مبتنی بر خوداظهاری: پرسشنامه‌ها ممکن است تحت تأثیر تمایل پاسخ‌دهنده به ارائه تصویر مطلوب از خود قرار گرفته باشد.
- نبود اطلاعات تفصیلی از سازمان‌ها: پژوهش تنها بر ادراک فردی حسابداران تمرکز داشت و رفتار واقعی سازمان‌ها مورد تحلیل مستقیم قرار نگرفت.

1. whistleblowing systems

2. <https://sootzan.com/>

منابع

- بزرگ اصل، موسی (۱۳۸۲). پشت صحنه سقوط انرون و پیامدهای آن برای حرفه حسابداری. *حسابرس*، ۲۰، ۸-۱.
- جامعه حسابداران رسمی (۱۳۹۷). *آیین/اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی*. مندرج در آدرس اینترنتی <https://www.iacpa.ir/Portals>
- خواجوی، شکرالله و قدیریان آرانی، محمدحسین (۱۳۹۷). *روش شناسی پژوهش‌های حسابداری*. انتشارات دانشگاه تهران.
- عبدلی، مجتبی؛ عارف منش، زهره و بشیری منش، زهره (۱۴۰۲). آسیب شناسی استقلال حسابرس و راهکارهای رفع آن. *دانش حسابرسی*، ۲۳(۳)، ۲۳۱-۲۵۷.
- Akenbor, C. O. and Onuoha T. E. (2013). Ethical concept and professional judgment in corporate financial reporting—Empirical evidence from Nigeria. *The Business and Management Review*, 4(2), 78-90.
- Aquack, T. A. and Lipe, R. T. (2010). Re-examining the accounting ethic. *Journal of Business Ethics*, 18(2), 114-128.
- Association of Certified Fraud Examiners. (2025). *Occupational fraud: A report to the nations 2025*. ACFE. <https://www.acfe.com>
- Camerer, L. (1996). Ethics and the profession-blowing the whistle on crime. *African Security Review*, 2(1), 199-211.
- Cheng, V. R. (2012). *Why We Are Unethical In Accounting Practices*. Finland, University of Turku Press.
- Donaldson, T. (1996). *Issues in Moral Philosophy*. New York; McGraw-Hills.
- Frenchman, E. R. (1998). *Corporate Strategy and the Search for Ethics*. Englewood Cliffs; New Jersey; Prentice-Hall.
- Herbert, W. E. (2001). *Pragmatism versus ethical conduct-the acid test of true professionalism*, a paper presented at the ANAN-MCPD Lectures.
- International Federation of Accountants. (2006). *Handbook of International Auditing Assurance, and Ethics Pronouncement*, IFAC.
- Madsen, P. and Safritzi, J. M. (1999). *Essentials of Business Ethics*. New York; Penguin Books.
- Nigam, R. (2008). The relationship between professional ethics and corporate profitability. *International Journal of Business Studies*, 13(1), 217-229.
- Nwagboso, J. (2008). *Professional Ethics, Skills and Standards*, Bukuru- Jos; Inspirations Media Konzult.
- Obadan, M. (2001). *Towards an ethical framework for corporate executives, public services, and accounting practitioners*, in: The ANAN-MCP Lectures.

- Osisioma, B. C. (2000). *Ethics of public financial management: The challenge for corporate executives, public servants and the professional accountant*, in: The ANAN-MCPD Lectures, Enugu, May 23.
- Robert, D. (2005). Professional ethics. *Accounting Society*, 11(1), 141-157.
- Robin, D. P. (1989). *Business Ethics: Where Profits Meet Value System*. Englewood Cliffs; New Jersey; Prentice Hall.
- Scott, W. R. (2015). *Financial accounting theory (7th ed.)*. Pearson Prentice Hall.
- Smith, F. A. (1999). *Advanced Financial Reporting for Professionals*. New York: Irwin publishers.
- Solomon, R. C. (2002). *Ethics and Excellence*. New York; Oxford University Press.
- William B. (1995). *Ethics and the Limit of Philosophy*. Boston; Harvard University Press.