

بررسی نقش اخلاق حرفه ای حسابداران در پیشگیری از تقلب و ارائه نادرست صورت های مالی

دکتر جعفر شیخیان عزیزی

گروه مالی و حسابداری، موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).
jsheykhian@gmail.com

نگار رحیمی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران.
Negar.rahimi8998@gmail.com

شماره ۱۱۱ / زمستان ۱۴۰۴ (جلد سوم) / صص ۱۰۲-۱۱۹
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره هشتم)

چکیده

اخلاق حرفه‌ای یکی از ارکان بلندمدت در حوزه حسابداری به شمار می‌رود که به حفظ اعتماد عمومی، شفافیت در گزارشگری مالی و جلوگیری از تقلب تأثیر مستقیمی دارد. با توجه به افزایش موارد تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی در سال‌های اخیر و تأثیرات اقتصادی و اجتماعی آن، بررسی نقش اخلاق حرفه‌ای حسابداران در کاهش این پدیده حائز اهمیت است. هدف این پژوهش، ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر پیشگیری از تقلب و نقایص در صورت‌های مالی و شناسایی عوامل مؤثر بر پایبندی حسابداران به اصول اخلاقی است. این مطالعه به شیوه توصیفی-پیمایشی و با رویکرد کمی صورت گرفته است. داده‌ها از طریق یک پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله محقق، با استفاده از مقیاس پنج‌درجه‌ای لیکرت گردآوری شد. جامعه مورد مطالعه شامل حسابداران، حسابرسان و مدیران مالی شاغل در سازمان‌های ایرانی بوده و نمونه‌ای متشکل از ۵۰ نفر از طریق روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب گردید. برای تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی شامل فراوانی، درصد و میانگین بهره‌گیری شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بر اساس دیدگاه پاسخ‌دهندگان، رعایت اخلاق حرفه‌ای تأثیر معناداری در کاهش احتمال وقوع تقلب مالی، جلوگیری از تغییر عمدی ارقام و افزایش قابلیت اتکای صورت‌های مالی دارد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که هرچند باور به اصول بنیادین اخلاقی مانند صداقت و بی‌طرفی در سطح بالایی وجود دارد، اما در برخی اصول عملیاتی مانند رازداری و تبعیت کامل از استانداردها، چالش‌هایی وجود دارد. به‌طور کلی، این پژوهش تأکید می‌کند که تقویت اخلاق حرفه‌ای حسابداران، به همراه بهبود سازوکارهای سازمانی و نظارتی، می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی، پیشگیری مؤثر از تقلب و افزایش اعتماد ذی‌نفعان کمک کند.

واژه‌های کلیدی: اخلاق حرفه‌ای حسابداران، تقلب مالی، ارائه نادرست صورت‌های مالی، کیفیت گزارشگری مالی، حاکمیت شرکتی

مقدمه

اخلاق در زندگی انسان از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است، زیرا انسانیت در فرد زمانی شکل می‌گیرد که ارزش‌های اخلاقی در وجود او تجلی یابد. هر انسانی را بر اساس میزان ظهور این ارزش‌ها در افکار، گفتار و رفتارش ارزیابی می‌کنند.

نخستین چیزی که از یک فرد در جامعه نمایان می‌شود، اخلاق اوست. اخلاق در حرفه‌ها نیز نفوذ می‌کند و یکی از مهم‌ترین مسائل در حسابداری و حسابرسی به شمار می‌رود. در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز، حرفه حسابداری و حسابرسی نقشی حیاتی دارد؛ زیرا نظام اقتصادی جاری بدون آنها نمی‌تواند دوام آورد. به دلیل ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهند، این حرفه‌ها نیازمند اعتبار و اعتماد ویژه‌ای هستند (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۵).

حرفه حسابداری یکی از منظم‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های جهان است و به دلیل ماهیت خدماتی که ارائه می‌دهد، نیازمند اعتبار و اعتماد ویژه‌ای است. تداوم این اعتبار و اعتماد، وابسته به تعهد فکری و عملی اعضای این حرفه به اصول رفتاری و اخلاقی آن است (کمیتة حسابرسی، ۱۳۸۵)؛ لوکا پاچیولی، که به‌عنوان «پدر حسابداری و حسابرسی» شناخته می‌شود، در اولین کتاب خود به نام «جمع، حساب، هندسه، نسبت‌ها و تناسب‌ها» که در سال ۱۴۹۴ منتشر شد، به اخلاق حسابداری پرداخته است. از آن زمان به بعد، استانداردهای اخلاقی توسط گروه‌های دولتی، سازمان‌های حرفه‌ای و شرکت‌های مستقل توسعه یافته است. نتایج تلاش‌های این گروه‌ها منجر به تدوین کدهای اخلاقی شده است. حسابداران موظفند منشور اخلاقی انجمن حرفه‌ای که عضو آن هستند را رعایت کنند (محمدی نافچی و همکاران، ۱۳۹۹).

استانداردها و اصول اخلاقی برای هر حرفه‌ای که می‌خواهد مهارت‌های حرفه‌ای خود را ارتقا دهد و کارایی کلی کسب‌وکار را بهبود بخشد، ضروری است. در حقیقت، حسابداری حرفه‌ای است که کاملاً به قضاوت حرفه‌ای افراد وابسته است و این اصول شامل عینیت، استقلال، محرمانگی، صلاحیت، صداقت و رفتار حرفه‌ای می‌شود (نامبو کارا و همکاران، ۲۰۲۰).

ماهیت کار حسابداران و حسابرسان، نیازمند سطح بالایی از اخلاق است. سهام‌داران، سرمایه‌گذاران بالقوه و سایر کاربران از اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری آگاهانه در سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند. آگاهی از اخلاق به حسابداران و حسابرسان کمک می‌کند تا بر چالش‌ها و مشکلات اخلاقی غلبه کنند و تصمیم‌های درست بگیرند؛ حتی اگر به نفع شرکت نباشد، اما برای سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعانی که از این اطلاعات بهره می‌برند، مفید باشد (زاهد بابلان و همکاران، ۱۳۹۹).

اما متأسفانه، رویدادهای اخیر حسابداری در جهان و بررسی روند گزارشگری مالی در ایران و سایر کشورها، حاکی از قصورها و تقلب‌هایی در این حرفه است. با بروز بحران‌های مالی در شرکت‌هایی مانند انرون، گلوبال کراسینگ و ورلدکام، مسئله تقلب در گزارشگری مالی تأثیر عمیقی بر اقتصاد، سیاست، سرمایه‌گذاری‌ها و بازارهای مالی گذاشته است (راینسون و همکاران، ۲۰۱۲).

سقوط انرون، ورلدکام و دیگران نگرانی‌های قابل‌توجهی در مورد اثربخشی حاکمیت شرکتی، کیفیت گزارش مالی و قابلیت اطمینان حسابرسی را برجسته کرد و شکاف انتظارات گزارشگری مالی را برجسته کرد و مسئولیت‌پذیری مدیران و اثربخشی کلی ساختارهای حاکمیتی را زیر سؤال برد (اندرو دلبیو. هیگسون، ۲۰۱۳).

دست‌کاری صورت‌های مالی باعث ایجاد نگرانی در مورد اثربخشی حاکمیت شرکتی، صداقت مدیران ارشد، کفایت کنترل داخلی، قابلیت اطمینان گزارش مالی، کیفیت حسابرسی و صحت بازار سهام می‌شود، زیرا این شیوه‌های غیراخلاقی اعتماد را از بین می‌برد و به رسوایی‌های شرکتی و بی‌ثباتی اقتصادی کمک می‌کند (آدتونجی پاول آدجومو و چینونسو پیتر اوگبری، ۲۰۲۵).

وجود ضعف در کنترل‌های اعمال شده بر مدیریت ارشد شرکت (مانند محیط کنترلی)، شرایطی را ایجاد می‌کند که به تقلب در صورت‌های مالی منجر می‌شود؛ از این‌رو، دانشگاهیان، قانون‌گذاران و دست‌اندرکاران حرفه معتقدند

سازوکارهای حاکمیت شرکتی، ظرفیت اثرگذاری بر وقوع تقلب در صورت‌های مالی را دارند. پژوهش‌های نظری و تجربی اخیر نیز نشان می‌دهد برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر تقلب در صورت‌های مالی تأثیر دارند (اکبر، ۲۰۱۷). اخلاق حرفه‌ای حسابداران در ایجاد شفافیت و اعتماد در گزارشگری مالی نقش حیاتی دارد. در شرایطی که فعالیت‌های اقتصادی گسترده‌تر و پیچیده‌تر شده‌اند و فشارهای مالی بر سازمان‌ها افزایش یافته‌اند، بی‌توجهی به اصول اخلاقی می‌تواند منجر به تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی شود. این رفتارها علاوه بر اینکه به‌عنوان یک خطای حرفه‌ای تلقی می‌شوند، بلکه قادرند اعتماد سرمایه‌گذاران، مدیران و سایر ذی‌نفعان را به‌شدت کاهش دهند و پیامدهای اقتصادی و اجتماعی قابل توجهی به بار آورند.

حسابداران به واسطه دسترسی مستقیم به اطلاعات مالی و نقش کلیدی‌شان در تهیه و ارائه صورت‌های مالی، مسئولیتی سنگین در حفظ صداقت و شفافیت اطلاعات دارند. تصمیمات و قضاوت‌های اخلاقی آنان می‌تواند مانع بروز بسیاری از تقلب‌ها و تحریف‌های مالی شود. بنابراین، بررسی و توجه به موضوع ارتباط اخلاق حرفه‌ای حسابداران در پیشگیری از تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی می‌تواند به تقویت مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای، افزایش اعتماد ذی‌نفعان و بهبود کیفیت گزارشگری مالی کمک کند.

نقش حسابداران در تهیه به‌موقع و دقیق گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، مدیران و سایر مقامات ارشد سازمان، از اهمیت بسزایی برخوردار است. پایبندی به اصول اخلاقی در حسابداری همچنین به تضمین انطباق سیستم‌های کنترل داخلی با استانداردها کمک می‌کند؛ بنابراین، حسابداران می‌توانند با شناسایی و اندازه‌گیری اتلاف منابع، تحقیق و انجام وظایفی که منجر به بهبود سیاست‌گذاری و کشف تقلب در سازمان می‌شود، نقش مهمی ایفا کنند (جایجیرام، ۲۰۱۷).

امروزه، مجامع قانون‌گذار، حرفه حسابداری و مدیران، توجه ویژه‌ای به علل ایجاد تقلب و راهکارهای موجود برای جلوگیری از رفتارهای متقلبانه در گزارشگری مالی معطوف کرده‌اند (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری نقش مهمی در جلوگیری از تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی ایفا می‌کند. اصول اخلاقی مانند صداقت، عینی بودن و صلاحیت حرفه‌ای پایه‌ای برای حفظ اعتماد و اعتبار در گزارشگری مالی هستند. نقض این اصول می‌تواند منجر به رسوایی‌ها و زیان‌های مالی قابل توجهی شود، همان‌طور که مطالعات موردی مختلف و بررسی ادبیات نشان می‌دهد. اجرای استانداردهای اخلاقی قوی و مکانیسم‌های نظارت برای کاهش این خطرات و حفظ یکپارچگی حرفه حسابداری ضروری است. بخش‌های زیر جنبه‌های کلیدی اخلاق حرفه‌ای حسابداران در پیشگیری از تقلب را بررسی می‌کنند.

با توجه به مبانی نظری پژوهش، فرضیه‌های زیر مطرح می‌گردد:

- ✓ فرضیه ۱: وضعیت اخلاق حرفه‌ای میان حسابداران در سطح قابل قبولی قرار دارد.
 - ✓ فرضیه ۲: بین رعایت اخلاق حرفه‌ای و جلوگیری از تقلب مالی ارتباط مستقیمی وجود دارد.
 - ✓ فرضیه ۳: بین رعایت اخلاق حرفه‌ای و جلوگیری از ارائه نادرست صورت‌های مالی ارتباطی وجود دارد.
- در مجموع هدف نهایی این تحقیق، بررسی وضعیت اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تأثیر آن بر جلوگیری از تقلب و بهبود کیفیت اطلاعات مالی است.

این پژوهش به شیوه توصیفی-پیمایشی و با رویکرد کمی انجام شده است. داده‌ها از ۵۰ نفر شامل حسابداران، حسابرسان، مدیران مالی و متخصصان مرتبط با استفاده از پرسش‌نامه‌ای که توسط محقق طراحی شده و مبتنی بر مقیاس لیکرت است، جمع‌آوری شده‌اند. تحلیل داده‌ها به‌صورت توصیفی و از طریق شمارش و گزارش پاسخ‌ها انجام گرفته است.

مبانی نظری و ادبیات پژوهش

پیشینه پژوهش

موضوع اخلاق و پایبندی به اخلاق حرفه‌ای، یکی از مسائل جدی و کلیدی در حوزه حسابداری به شمار می‌رود. منظور از این بحث آن است که علاوه بر منافع و انگیزه‌های شخصی - که بخشی طبیعی از زندگی انسانی است و گاهی می‌تواند به پیشرفت جامعه نیز کمک کند - توجه به ارزش‌های اخلاقی، حداکثرسازی سود اجتماعی (که در نهایت به نفع کل جامعه تمام می‌شود) و رعایت اصول و هنجارهای انسانی و اجتماعی، می‌تواند به بهبود وضعیت جامعه، شکوفایی بیشتر آن و ساخت کشوری پیشرفته‌تر و متمدن‌تر یاری رساند.

اخلاق حرفه‌ای حسابداران، رعایت اصول اخلاقی، حسابدار حرفه‌ای

یکی از موضوعاتی که در هر حرفه‌ای بسیار مهم و حائز اهمیت است اخلاق مداری است. در حرفه حسابداری با توجه به اینکه با مباحث مالی مرتبط است اخلاقیات بیشتر نمود پیدا می‌کند. تا جایی که اگر به این مهم توجه نشود زیان‌های جبران ناپذیری در اقتصاد و جامعه خواهد داشت. اخلاق در حسابرسی یک نیاز اساسی و بسیار مهم در این شغل محسوب می‌شود که نبود آن با هیچ امتیاز دیگری قابل جبران نیست. یک وجه تمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت آن است که در جهت منافع عمومی عمل می‌کند. در صورت اقدام به نفع عموم، یک حسابدار حرفه‌ای باید الزامات اخلاقی این قانون را رعایت کند. یک حسابدار حرفه‌ای ملزم به رعایت اصول اساسی حسابداری و حسابرسی است که اولین پیش شرط آن داشتن صداقت کاری است (مارابی، ۱۴۰۲).

تقلب مالی و ارائه نادرست صورت‌های مالی

در سال‌های اخیر، موضوع تقلب در صورت‌های مالی توجه زیادی را به خود جلب کرده است و تقلب در گزارش‌های مالی رو به افزایش است. تقلب صورت‌های مالی با عناوینی همچون تقلب حسابداری، تقلب مدیریتی یا گزارش مالی تحریف شده شناخته می‌شود. این پدیده زمانی رخ می‌دهد که صورت‌های مالی حاوی اطلاعات نادرست باشند یا عمداً حقایق مالی (میزان، افشا یا شواهد) را نادیده بگیرند تا کاربران را فریب دهند (گول و جانگولی، ۲۰۲۰). صورت‌های مالی متقلبانه اثرات منفی زیادی بر اقتصاد جهان داشته و به خسارات قابل توجهی برای افراد و شرکت‌ها منجر شده است. شواهد نشان می‌دهد که در حال حاضر تقلب در صورت‌های مالی وجود دارد و این تقلب‌ها برای دنیای کسب و کار بسیار پرهزینه است (یانگ و پنگ، ۲۰۱۹؛ بوی و آمریکا، ۲۰۱۵). اشکال مختلف تقلب در حوزه‌های مالی، بر اساس گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب، عبارت‌اند از: فساد مالی، سوءاستفاده از دارایی‌ها و تقلب در گزارشگری مالی. از سوی دیگر، تقلب در صورت‌های مالی تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر مالیات شرکت‌ها نسبت به سایر تقلب‌ها دارد (روکسز، ۲۰۱۹). بنابراین، تقلب پیامدهای ویرانگری برای آینده شرکت، مدیران، کارکنان، حسابرسان، سرمایه‌گذاران و کل جامعه در پی خواهد داشت. تقلب‌های بزرگ موجب ورشکستگی واحدهای اقتصادی یا شرکت‌ها شده و زیان‌های قابل ملاحظه‌ای را برای سرمایه‌گذاران به همراه دارد. همچنین هزینه‌های حقوقی قابل توجهی را تحمیل می‌کند و می‌تواند اعتماد در بازار سرمایه را از بین ببرد. در نهایت، هزینه تقلب در قالب افزایش قیمت کالا یا ارائه خدمات، بر تمام اعضای جامعه تأثیر خواهد گذاشت (آلینا و آمریکا، ۲۰۱۷).

حاکمیت شرکتی

در سال‌های اخیر، مفهوم حاکمیت شرکتی به یکی از جنبه‌های اصلی و پویا در دنیای تجارت تبدیل شده است و مشاهده‌گر پیشرفت‌های زیادی در زمینه نحوه اجرای حاکمیت شرکتی در سطح جهانی هستیم. به‌عنوان مثال، سازمان توسعه اقتصادی که یک نهاد بین‌المللی است، استانداردهای بین‌المللی قابل قبولی را در این زمینه ارائه می‌دهد. امروزه هر کشور دارای مجموعه‌ای از قوانین خاص حاکمیت شرکتی برای شرکت‌های بزرگ خود است. روند توسعه این قوانین

ابتدا در کشورهای توسعه یافته آغاز شده و به تدریج در کشورهای در حال توسعه نیز به تصویب رسیده است (محمودی و نجفی، ۱۳۹۷).

حاکمیت شرکتی یک سازمان برای سرمایه‌گذاران مهم است، زیرا این امر جهت و یکپارچگی شرکت را نشان می‌دهد. حاکمیت شرکتی خوب به شرکت‌ها کمک می‌کند تا اعتماد خود را با سرمایه‌گذاران و جامعه جلب کنند. در نتیجه، حاکمیت شرکتی با ایجاد یک فرصت سرمایه‌گذاری بلند مدت برای فعالان بازار به ارتقا و دوام مالی کمک می‌کند (مجید موسوی، ۱۴۰۴).

اخلاق حرفه‌ای یکی از مباحث کلیدی در حوزه حسابداری است که به طور مستقیم بر صداقت و توانایی حسابداران در جلب اعتماد عمومی تأثیر دارد. به ویژه اینکه عدم آموزش مناسب و اصولی در این زمینه می‌تواند به فعالیت‌های تقلبی منجر شود (اندریس و همکاران، ۲۰۱۷).

زمانی که موضوعات مهمی مانند اخلاق و حسابداری کنار هم قرار می‌گیرند، نیاز به دقت و توجه ویژه‌ای پیدا می‌کنند. حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز، یک حرفه حیاتی است؛ زیرا سیستم اقتصادی فعلی بدون آن نمی‌تواند وجود داشته باشد. یکی از مهم‌ترین نقش‌های حسابداری، ارائه اطلاعات سودمند مالی و غیرمالی به کاربران و فراهم کردن امکان پاسخ‌گویی مدیران و مباحثان سازمان‌ها و بنگاه‌های عمومی به ذی‌نفعان است.

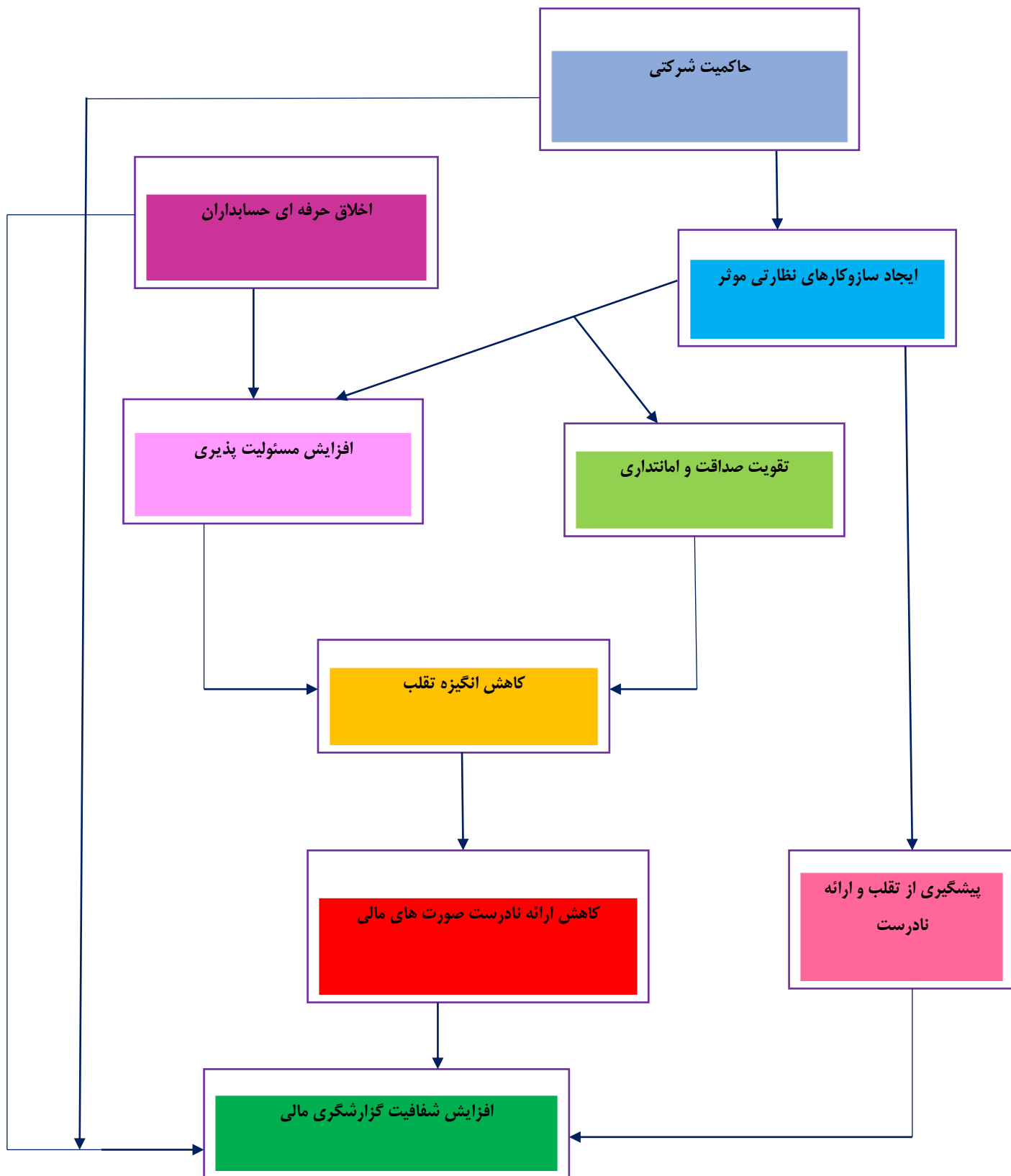
به همین دلیل، اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید از کیفیت لازم برخوردار بوده، کارآمد، قابل اعتماد، صادقانه، و مربوط به موضوع باشد. برای دستیابی به این هدف، حسابداران علاوه بر داشتن مهارت‌ها و آموزش‌های مستمر، باید از فضائل اخلاقی مانند درستکاری، واقع‌بینی و صداقت نیز برخوردار باشند و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای ارائه دهند (سرلک، ۱۳۸۷).

ارتباط مفهومی متغیرهای پژوهش

مدل مفهومی این پژوهش شکل (۱-۲) رابطه بین متغیرهای کلیدی را به تصویر می‌کشد. بر این اساس، اخلاق حرفه‌ای حسابداران به عنوان متغیر محوری، از دو طریق به پیشگیری از تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی کمک می‌کند. اول، از طریق مسیر مستقیم کنترل درونی، التزام به اصول اخلاقی، وجدان حرفه‌ای و حس مسئولیت‌پذیری را تقویت کرده و امکان «توجیه» ارتکاب تخلف را از بین می‌برد.

دوم، از طریق تقویت نهادهای نظارتی به صورت غیر مستقیم، رفتار اخلاق مدار حسابداران موجب بهبود سازوکارهای نظارتی مؤثر می‌شود که این امر به نوبه خود فرصت و انگیزه برای تقلب را محدود می‌سازد و باعث افزایش کیفیت گزارشگری می‌شود.

به این ترتیب این فرآیند، چرخه‌ای فضیلت محور ایجاد می‌کند که به افزایش کیفیت اطلاعات مالی و اعتماد ذی‌نفعان منجر می‌شود. این چارچوب، اساس آزمون فرضیه‌های تحقیق کنونی را تشکیل می‌دهد.



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

پیشینه پژوهش

مرور نظام مند تحقیقات پیشین نشان می دهد که رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و تقلب مالی از زوایای مختلفی مورد بررسی قرار گرفته است. (نپ، ۲۰۱۵)، در پژوهش خود بر این نکته تأکید دارد که رعایت قانون رفتار حرفه‌ای، به ویژه اصل صداقت، برای حسابداران به دلیل قرار گرفتن در معرض تضاد منافع میان مدیران و کاربران اطلاعات مالی، با معضلات اخلاقی پیچیده‌ای مواجه هستند و صداقت، کلید غلبه بر این چالش هاست.

مطالعه ساریداواتی و همکاران (۲۰۲۵)، نیز نشان می دهد که نقض اصول اخلاقی حسابداری، مانند صداقت و بی طرفی، به طور معناداری به دست کاری صورت‌های مالی کمک می کند. این تحقیق با استناد به نظریه مثلث تقلب، فشار مالی، کنترل‌های داخلی ضعیف و توجه پذیری مدیریت را به عنوان عوامل کلیدی در تخلفات مالی برمی شمارد و بر تقویت همزمان اخلاق حرفه‌ای و سیستم‌های کنترل داخلی برای جلوگیری از تقلب تأکید می ورزد.

از منظر دیگر، استابوس (۲۰۰۵)، شکست‌های اخلاقی در گزارشگری مالی را ناشی از تضاد منافع ذاتی بین مدیریت و سرمایه‌گذاران می داند. به باور وی، حسابرسان گاهی روابط با مشتری را بر تعهدات اخلاقی مقدم می دارند و این امر می تواند استقلال حرفه‌ای آنان را خدشه دار کند. نکته حائز اهمیت در تحلیل وی این است که سیستم حاکمیت شرکتی گاهی مدیریت را به ارائه اطلاعات مالی مطلوب (و نه لزوماً واقعی) تشویق می کند و این خود می تواند یکپارچگی گزارش‌های مالی را تضعیف نماید.

در مطالعه ای انجام شده در کشور ترکیه، پهلوان و کوچ (۱۴۰۰)، رابطه منفی و معناداری را بین سطح پایبندی به ارزش‌های اخلاقی و تمایل به رفتار متقلبانه در میان حسابداران نشان داده است. یافته‌های آنان حاکی از آن است که التزام به استانداردهای اخلاقی می تواند به عنوان مانعی در برابر ارائه نادرست اطلاعات مالی عمل کند.

بررسی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی نیز در کانون توجه محققان بوده است. لیل و همکاران (۲۰۱۷)، بر نقش «هویت حرفه‌ای» به عنوان یک عامل فردی تأکید دارند و استدلال می کنند که هویت حرفه‌ای قوی، انگیزه اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای را افزایش می دهد. از سوی دیگر، آدجومو و اوگیری (۲۰۲۵)، نقش محیط نظارتی و عوامل بیرونی مانند رعایت چارچوب‌های استاندارد (مثل IFRS¹ و GAAP²) را در شکل دهی به رفتار اخلاقی و جلوگیری از تقلب برجسته ساخته‌اند.

در نهایت، پژوهش ایندرا رولاندو سیناگا و همکاران (۲۰۲۴)، نشان می دهد که سطوح بالاتر اخلاق حرفه‌ای، در کنار عواملی مانند استقلال و رفتار حرفه‌ای، به صورت مثبت بر پیشگیری از تقلب تأثیر می گذارد و حتی می تواند اثر سایر عوامل را تعدیل نماید.

تحلیل و شکاف پژوهشی

با وجود مطالعات فراوان در حوزه اخلاق حرفه‌ای و تقلب مالی، بیشتر پژوهش‌های گذشته به طور جداگانه به بررسی این موضوعات پرداخته اند و بررسی هم زمان دیدگاه‌های حسابداران، حسابرسان و مدیران مالی در بستر ایران کمتر مورد توجه قرار گرفته است. بنابراین، نیاز به پژوهشی که به طور جامع وضعیت اخلاق حرفه‌ای و تأثیر آن بر پیشگیری از تقلب و جلوگیری از ارائه نادرست صورت‌های مالی در حرفه‌های مالی ایران را مورد بررسی قرار دهد، به وضوح احساس می شود. این پژوهش با هدف پر کردن این خلأ طراحی شده است.

¹ International Financial Reporting Standards

² Generally Accepted Accounting Principles

تشریح کامل روش تحقیق

این پژوهش از نوع تحقیقات توصیفی-پیمایشی و از نظر رویکرد گردآوری و تحلیل داده‌ها، کمی است. در ادامه، اجزای روش تحقیق به طور کامل تشریح می‌شود.

الف) جامعه آماری، روش نمونه برداری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابداران، حسابرسان و مدیران مالی شاغل در سازمان‌ها و شرکت‌های فعال در ایران است. با توجه به گستردگی جامعه آماری، پراکندگی جغرافیایی و نبود چارچوب نمونه برداری کامل، از روش نمونه‌گیری غیر احتمالی در دسترس استفاده شد. این روش با هدف پژوهش که بررسی و شناسایی اولیه دیدگاه‌ها و گرایش‌هاست، تناسب دارد. به منظور افزایش فراگیری نسبی نتایج، تلاش شد نمونه‌ای متنوع از نظر سمت شغلی، سابقه کاری و نوع سازمان انتخاب شود. در نهایت، ۵۰ نفر از افراد واجد شرایط که امکان دسترسی و همکاری با پژوهشگر را داشتند، به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. اطلاعات جمعیت شناختی نمونه در جدول (۳-۱) ارائه شده است.

جدول (۳-۱): توزیع فراوانی مشخصات جمعیت شناختی نمونه تحقیق

مشخصه	دسته بندی	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۲۰	۴۰٪
	مرد	۳۰	۶۰٪
سن	از ۳۰ الی ۴۰	۳۶	۷۲٪
	از ۴۱ الی ۵۱	۱۴	۲۸٪
تحصیلات	کارشناسی	۳۳	۶۶٪
	کارشناسی ارشد	۱۵	۳۰٪
	دکتری	۲	۴٪
سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۱۲	۲۴٪
	۵ تا ۱۰ سال	۱۴	۲۸٪
	بیش از ۱۰ سال	۲۴	۴۸٪
سمت شغلی	حسابدار	۲۹	۵۸٪
	سرپرست حسابداری	۴	۸٪
	مدیر مالی	۱۰	۲۰٪
	حسابرس	۴	۸٪
	سایر	۳	۶٪

ب) ابزار گردآوری داده‌ها

اصلی‌ترین منبع گردآوری داده‌ها در این پژوهش، پرسش‌نامه محقق ساخته بود (نسخه کامل پرسش‌نامه در بخش ضمیمه پیوست شده است). این پرسش‌نامه بر اساس مطالعه مبانی نظری و پیشینه تحقیق، با هدف سنجش متغیرهای پژوهش طراحی شده است. پرسش‌نامه نهایی در چهار بخش و به صورت مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت (از کاملاً مخالفم=۱ تا کاملاً موافقم=۵) تنظیم گردیده است.

۱. اطلاعات جمعیت شناختی (شامل سمت شغلی و سابقه کاری)

۲. سؤالات مربوط به اخلاق حرفه‌ای حسابداران (۵ سؤال)

۳. سؤالات مربوط به پیشگیری از تقلب مالی (۴ سؤال)

۴. سؤالات مربوط به جلوگیری از ارائه نادرست صورت‌های مالی (۴ سؤال)

ج) روایی و پایایی ابزار پژوهش

به منظور اطمینان از روایی محتوایی پرسش‌نامه مربوط به سنجش ابعاد اخلاق حرفه‌ای حسابداران و نقش آن در پیشگیری از تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی، از روش قضاوت متخصصان بهره گرفته شد. برای این منظور، پرسش‌نامه طراحی شده به پنج نفر از اساتید دانشگاهی متخصص در حوزه‌های حسابداری، اخلاق حرفه‌ای و روش تحقیق ارائه شد و نظرات آن‌ها درباره میزان تناسب، وضوح و ارتباط سؤالات با اهداف پژوهش جمع‌آوری گردید بر اساس دیدگاه‌های آنان، اصلاحات لازم صورت گرفت و نسخه نهایی پرسش‌نامه تدوین شد. به‌منظور ارزیابی پایایی ابزار تحقیق و تضمین ثبات و قابلیت اعتماد پرسش‌نامه، از ضریب آلفای کرونباخ بهره‌برداری شد. در این راستا، ضریب آلفای کرونباخ با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از نمونه اصلی تحقیق شامل ۵۰ نفر از پاسخ دهندگان محاسبه گردید. نتایج نشان داد که مقدار آلفای کرونباخ برای کل پرسش‌نامه به ۰/۸۷ می‌رسد. با توجه به اینکه این مقدار بالاتر از حداقل قابل قبول (۰/۷) است، می‌توان به همسانی درونی مطلوب گویه‌ها اطمینان پیدا کرد. از این رو، نتایج نشان دهنده پایایی مناسب و قابل قبول ابزار پژوهش می‌باشند.

(د) روش اجرا و تحلیل داده‌ها

پس از تأمین اطمینان از روایی و پایایی، پرسش‌نامه‌ها به‌صورت الکترونیکی و حضوری به نمونه ۵۰ نفری ارائه شد. پس از جمع‌آوری و استخراج داده‌ها، تحلیل اطلاعات با توجه به هدف توصیفی پژوهش و ماهیت سؤالات در دو سطح انجام گرفت. در سطح اول، آمار توصیفی شامل جداول توزیع فراوانی، درصد فراوانی، میانه و نما برای خلاصه‌سازی و ارائه تصویری کلی از داده‌های جمعیت شناختی و پاسخ‌ها به هر سؤال مورد استفاده قرار گرفت. در سطح دوم، برای ارائه نتیجه‌گیری کلی از هر بخش پرسش‌نامه (مانند میانگین نمره اخلاق حرفه‌ای یا عوامل مؤثر)، میانگین حساب تمامی محاسبات با استفاده از نرم افزار Excel انجام گردید. این چارچوب روش شناختی امکان توصیف نظام مند وضعیت متغیرهای پژوهش و پاسخگویی به سؤالات تحقیق را فراهم نموده است. یافته‌های حاصل از این تحلیل در فصل بعد ارائه خواهد شد.

محتوا

این فصل به تحلیل داده‌های گردآوری شده از ۵۰ پرسش‌نامه معتبر می‌پردازد و سه محور اصلی را مد نظر قرار می‌دهد: (۱) وضعیت اخلاق حرفه‌ای از دیدگاه پاسخ دهندگان، (۲) نقش درک شده اخلاق حرفه‌ای در جلوگیری از تقلب مالی و (۳) تأثیر این درک بر کیفیت گزارشگری مالی. در انتها نیز چالش‌های کلیدی شناسایی شده از طریق مصاحبه‌های تکمیلی مطرح خواهد شد.

تولید داده‌ها و تحلیل آنها

الف) داده‌های کمی: یافته‌های پرسش‌نامه

داده‌های کمی به‌دست‌آمده از پرسش‌نامه در سه دسته کلی و به‌صورت جداول (۱) تا (۳) ارائه شده است. برای ایجاد تصویری واضح از گرایش کلی پاسخ‌ها، توزیع فراوانی کل پاسخ‌های مربوط به هر دسته در نمودار (۱) نمایش داده شده است.

جدول (۱): توزیع فراوانی پاسخ‌ها به سؤالات سنجش وضعیت اخلاق حرفه‌ای

سؤال (محتوا)	تعداد کاملاً موافقم (۵)	تعداد موافقم (۴)	تعداد نظری ندارم (۳)	تعداد مخالفم (۲)	تعداد کاملاً مخالفم (۱)	موافقین
۳. رعایت صداقت و بی طرفی	۲۲	۲۳	۳	۲	۰	۴۵ (%۹۰)
۴. مقاومت در برابر فشار برای دست کاری	۱۸	۲۰	۱۲	۰	۰	۳۸ (%۷۶)
۵. رعایت رازداری و محرمانگی	۱۹	۱۸	۱۳	۰	۰	۳۷ (%۷۴)
۶. رعایت استانداردها و مقررات	۱۷	۱۸	۱۳	۲	۰	۳۵ (%۷۰)
۷. اجتناب از تضاد منافع	۲۰	۲۰	۷	۳	۰	۴۰ (%۸۰)

همان‌طور که در جدول (۱) نشان داده شده است، باور به رعایت اصول اخلاقی نظیر صداقت (۹۰٪) و اجتناب از تضاد منافع (۸۰٪) در سطح بالایی قرار دارد. این موضوع حاکی از درک عمیق و نهادینه شده از اصول حرفه‌ای در جامعه مورد مطالعه است و با تأکید پژوهش‌هایی همچون نپ (۲۰۱۵)، در رابطه با اهمیت اصل صداقت هم راستا است. با این حال، نرخ موافقت با رعایت اصول عملیاتی‌تر و چالش برانگیزتری نظیر رازداری (۷۴٪) و تبعیت کامل از استانداردها (۷۰٪) تا حدودی کمتر است. این شکاف نسبی بین «باور آرمانی» و «عملکرد واقعی» می‌تواند به وجود موانع سازمانی ساختاری، فشارهای اقتصادی یا تعارض‌های نقش اشاره داشته باشد که اجرای کامل این اصول را در محیط کار واقعی دچار چالش می‌کند. به عنوان مثال، اصل رازداری ممکن است با درخواست‌های شفاف سازی از سوی مدیریت ارشد یا نهادهای نظارتی در تضاد قرار گیرد و حسابدار را در موقعیت سختی قرار دهد. این یافته، نتایج پژوهش پهلوان و کوچ (۱۴۰۰)، را که به رابطه منفی کلی اخلاق و تقلب اشاره داشتند، تکمیل می‌کند و نشان می‌دهد که حتی افراد با باور اخلاقی قوی نیز ممکن است تحت تأثیر فشارهای زمینه‌ای از اجرای تمام اصول باز بمانند. فرضیه اول تأیید شد.

جدول (۲): توزیع فراوانی پاسخ‌ها به سؤالات نقش اخلاق در پیشگیری از تقلب

سؤال (محتوا)	تعداد کاملاً موافقم (۵)	تعداد موافقم (۴)	تعداد نظری ندارم (۳)	تعداد مخالفم (۲)	تعداد کاملاً مخالفم (۱)	موافقین
۸. کاهش احتمال بروز تقلب مالی	۳۰	۱۵	۵	۰	۰	۴۵ (%۹۰)
۹. کاهش دست کاری عمدی در ارقام	۳۹	۹	۱	۱	۰	۴۸ (%۹۶)
۱۰. افزایش پاسخگویی مالی در سازمان	۲۰	۲۴	۵	۱	۰	۴۴ (%۸۸)

۴۶ (%۹۲)	۰	۰	۴	۱۶	۳۰	۱۱. شناسایی سریع تر انحرافات مالی
----------	---	---	---	----	----	--------------------------------------

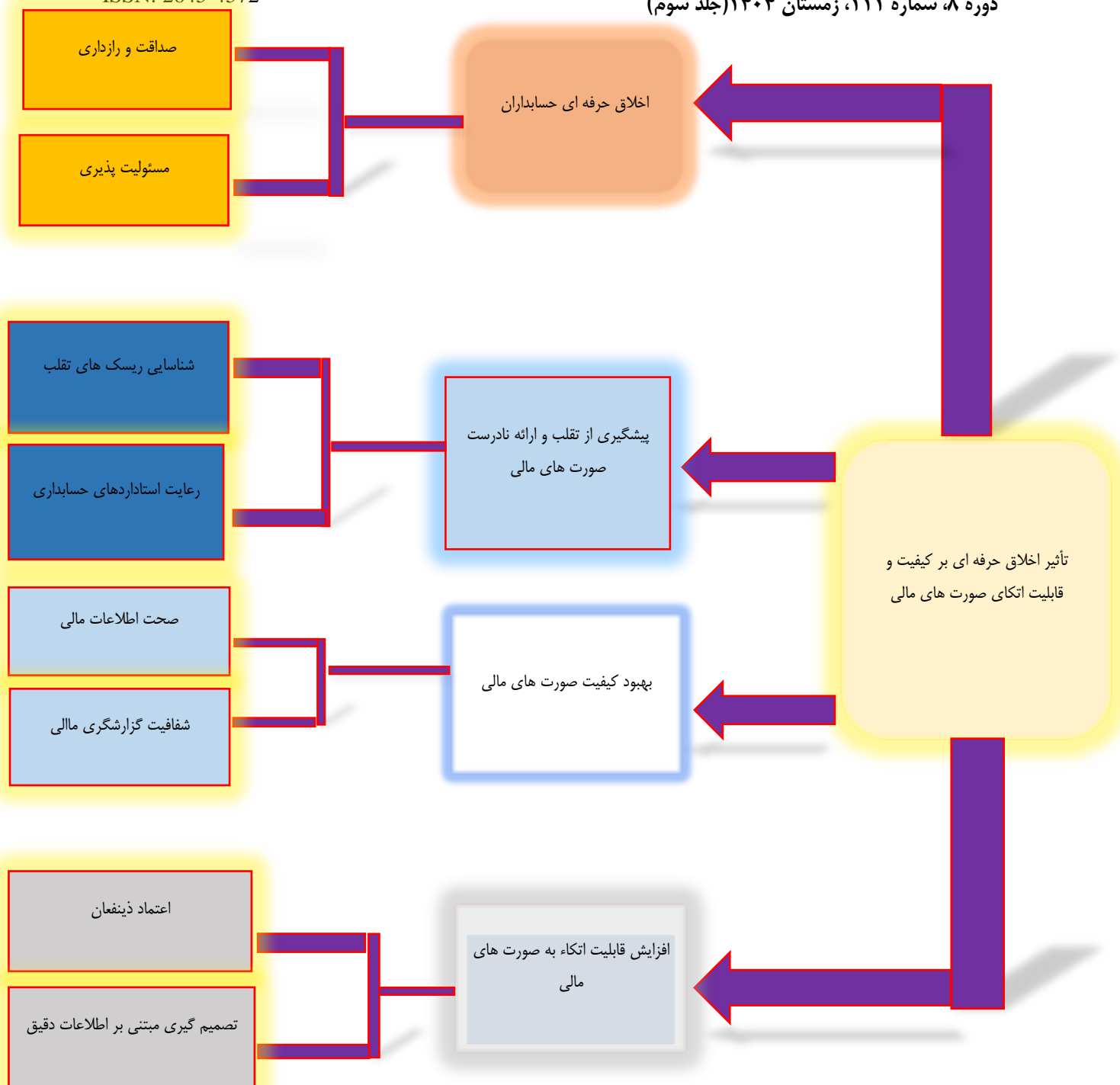
داده‌های جدول (۲) نشان دهنده توافق قوی و همگرا در میان متخصصان است که اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک عامل بازدارنده موثر در جلوگیری از تقلب مالی شناخته می‌شود. این نگرش به ویژه در زمینه جلوگیری از دستکاری عمدی (۹۶٪) و تسهیل کشف انحرافات (۹۲٪) مشهود است. از منظر نظریه مثلث تقلب، به نظر می‌رسد پاسخ دهندگان، التزام اخلاقی را عاملی می‌دانند که به طور همزمان بر سه ضلع این مثلث تأثیر می‌گذارد: کاهش فرصت‌ها از طریق افزایش حسابرسی داخلی و مسئولیت پذیری؛ خنثی سازی توجیه پذیری شخصی با تقویت هویت حرفه‌ای و وجدان کاری؛ و حتی کاهش فشار ناشی از دستورات غیر اخلاقی مدیریت با ایجاد مکانیزم‌های مقاومت اخلاقی. این یافته تجربی نه تنها با نتایج تحقیقاتی همچون ساریدواتی و همکاران (۲۰۲۵)، همخوانی دارد، بلکه با تشریح مکانیزم اثرگذاری (تأثیر بر مثلث تقلب)، به درک نظری رابطه بین اخلاق و تقلب کمک می‌کند. فرضیه دوم تأیید شد.

جدول (۳-۴): توزیع فراوانی پاسخ‌ها به سؤالات نقش اخلاق در کیفیت گزارشگری

سؤال (محتوا)	تعداد کاملاً موافقم (۵)	تعداد موافقم (۴)	تعداد نظری ندارم (۳)	تعداد مخالفم (۲)	تعداد کاملاً مخالفم (۱)	موافقین
۱۲. افزایش کیفیت صورت‌های مالی	۲۳	۲۳	۲	۲	۰	۴۶ (%۹۲)
۱۳. جلوگیری از ارائه اطلاعات غلط	۲۲	۲۲	۴	۲	۰	۴۴ (%۸۸)
۱۴. کاهش تحریف درآمد و هزینه	۲۱	۲۵	۴	۰	۰	۴۶ (%۹۲)
۱۵. بهبود قابلیت اتکای صورت‌های مالی	۲۵	۲۴	۱	۰	۰	۴۹ (%۹۸)

پاسخ‌ها در این بخش نشان‌دهنده یک ارتباط قوی، مستقیم و تقریباً اجماعی بین اخلاق حرفه‌ای و گزارشگری مالی از دیدگاه پاسخ دهندگان است. تقریباً تمامی شرکت کنندگان (۹۸٪) بر این باورند که اخلاق، بهبود قابلیت اتکاء، که بنیادی‌ترین ویژگی کیفی اطلاعات مالی است را فراهم می‌کند. این نتیجه، اخلاق را نه به عنوان یک عنصر فردی مکمل، بلکه به عنوان پایه و زیربنای اعتمادپذیری و سودمندی اطلاعات مالی مطرح می‌کند. این درک به خوبی با فلسفه استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و مباحث مطرح شده از سوی مراجعی مانند فدراسیون بین‌المللی همخوانی دارد. مقایسه این نتایج با مطالعه آدجومو و اوگبری (۲۰۲۵)، جالب است؛ آنان بر رابطه (IFAC) حسابداران و کیفیت گزارشگری تأکید کرده‌اند. پژوهش حاضر این دیدگاه مثبت را بین چارچوب‌های نظارتی قوی تکمیل می‌کند و نشان می‌دهد که حتی با وجود چارچوب‌های نظارتی، عملکرد اخلاقی حسابداران به عنوان عامل انسانی اجرا کننده، نقش تقویت کننده و تعدیل کننده نهایی را ایفا می‌کند. فرضیه سوم تأیید شد.

به عبارتی دیگر، استانداردهای دقیق بدون تعهد اخلاقی اجراکنندگان خود ممکن است به طور کامل عملی نشوند. برای درک بهتر روابط علی و چندسطحی میان اخلاق حرفه‌ای و بهبود کیفیت گزارشگری مالی که در داده‌های فوق منعکس شده، شکل (۱) طراحی شده است.



شکل (۲): درختواره تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت و قابلیت اتکای صورت‌های مالی (منبع یافته‌های پژوهشگر)

(ب) داده‌های کیفی: شناسایی چالش‌ها و موانع

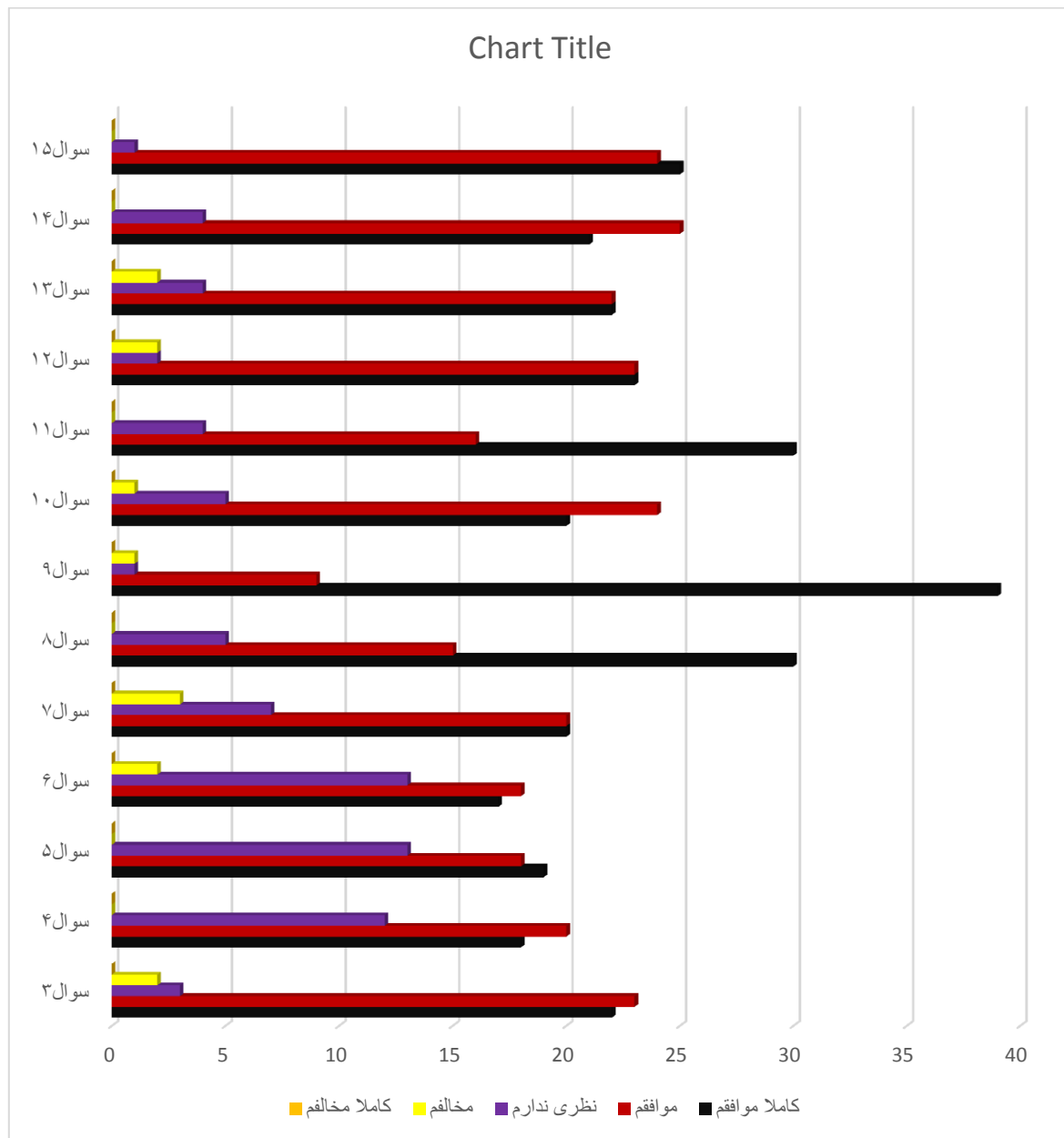
علاوه بر پرسش نامه ساختاریافته، گفتگو با مشارکت کنندگان نشان دهنده شش چالش کلیدی در راستای رشد و تعمیق اخلاق حرفه‌ای در محیط‌های حسابداری ایران بود. این چالش‌ها نه تنها شکاف موجود در داده‌های کمی را توضیح می‌دهند، بلکه بر پیچیدگی موضوع در عمل تأکید دارند:

۱. نگرش ابزاری و کوتاه مدت: در بسیاری از سازمان‌ها، اخلاق به عنوان یک «محدودیت هزینه زا» تلقی می‌شود تا یک «سرمایه بلند مدت» برای ایجاد اعتماد. این دیدگاه باعث می‌شود در شرایط فشار به سودآوری کوتاه مدت، اصول اخلاقی نادیده گرفته شوند.

۲. فشار مشتری مداری افراطی: به ویژه برای حسابرسان و مشاوران مالی، ترس از دست دادن «مشتری» یا «دستور کار» می‌تواند بر استقلال و بی طرفی غلبه کند. شواهد نشان می‌دهند که گاهی اوقات مدیریت به طور مستقیم درخواست‌هایی برای «نرم کردن» گزارش‌ها دارد.
۳. ضعف سیستم‌های انگیزشی: در بسیاری از موارد، رفتارهای اخلاقی فاقد پاداش شناخته شده هستند، در حالی که تخلفات ممکن است با تایید مدیریت همراه شوند. این موضوع منجر به احساس بی ارزشی و کاهش انگیزه داخلی برای رعایت اصول اخلاقی می‌شود.
۴. تعارض نقش و سردرگمی اخلاقی: حسابداران اغلب خود را در میانه‌ای پیچیده بین دستورات مدیریت، قوانین و استانداردهای حرفه‌ای و مسئولیت‌های اجتماعی می‌یابند. این تعارض، در غیاب راهنمایی مشخص، به سردرگمی و در نهایت به تصمیم‌گیری‌های محافظه کارانه یا غیراخلاقی منجر می‌شوند.
۵. فشار روانی محیط کار: استرس مزمن ناشی از حجم کار زیاد، ضرب الاجل‌های فشرده و فضای رقابتی، توانایی شناختی و اخلاقی افراد را برای تفکر در تصمیمات پیچیده اخلاقی کاهش می‌دهد.
۶. سبک رهبری ناکارآمد: رهبری اقتدارگرا یا غیر شفاف که خود نمونه‌ای از اخلاقیات مناسب نیست، فضایی از ترس یا عدم اعتماد ایجاد می‌کند که در آن بیان دغدغه‌های اخلاقی یا مقاومت در برابر دستورات غیراخلاقی بسیار دشوار می‌گردد.
- برای نمایش ارتباط سیستماتیک و چرخه‌ای میان چالش‌های شناسایی شده و تأثیر متقابل آن‌ها بر یکدیگر، شکل ۳-۴ تهیه شده است همان طور که در این شکل مشاهده می‌شود، عواملی چون «فشار شغلی و احساس بی ارزشی»، «تعارض نقش و سردرگمی اخلاقی» و «سبک رهبری مدیران» نه تنها به طور مستقل عمل نمی‌کنند، بلکه در یک چرخه تقویت کننده، زمینه را برای تضعیف اخلاق حرفه‌ای در محیط‌های حسابداری ایران فراهم می‌آورند. این چرخه عمق موانع و ضرورت مداخله همزمان در چند بخش را برای ارتقای فرهنگ اخلاقی توضیح می‌دهد.



شکل (۳): چرخه چالش‌ها و موانع رشد اخلاق در حسابداری
برای ارائه تصویری کلی از توزیع پاسخ‌ها در سه حوزه اصلی پژوهش، نمودار (۱) ارائه شده است.



نمودار (۱): توزیع کلی پاسخ‌های پرسش‌نامه در سه حوزه اصلی پژوهش

جمع‌بندی

این پژوهش به منظور بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران در جلوگیری از تقلب و ارائه نادرست صورت‌های مالی با روش توصیفی - پیمایشی انجام شده است. نتایج به دست آمده از پرسش‌نامه‌های پر شده توسط ۵۰ نفر از متخصصان حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی، به همراه مصاحبه‌های تکمیلی، تصویری جامع ارائه می‌دهد. یافته‌های کمی نشان می‌دهد که از منظر جامعه حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای نه تنها به عنوان یک عامل بازدارنده قوی در برابر تقلب مالی عمل می‌کند بلکه به عنوان بنیاد بهبود کیفیت و قابلیت اعتماد به گزارشگری مالی نیز شناخته می‌شود. با این حال، شکاف قابل توجهی میان سطح باور به اصول بنیادین (مانند صداقت با ۹۰٪ موافقت) و میزان رعایت اصول عملی (مانند رازداری با ۷۴٪ موافقت) شناسایی گردید. این شکاف که کمتر به آن در ادبیات قبلی پرداخته شده بود، محور اصلی تحلیل این پژوهش قرار گرفت. داده‌های کیفی شش چالش عمده سازمانی و محیطی شامل نگرش کوتاه مدت، فشار مشتری مداری

افراطی، ضعف سیستم‌های انگیزشی، تعارض نقش، فشار روانی و سبک رهبری ناکارآمد را به عنوان ریشه‌های این شکاف معرفی کردند. در مجموع، این پژوهش تاکید می‌کند که اخلاق حرفه‌ای یک سرمایه حیاتی برای حرفه حسابداری و نظام مالی است، اما برای دستیابی به ظرفیت کامل آن نیاز به غلبه بر چالش‌های ساختاری و رفتاری در محیط‌های کاری ایران وجود دارد. همچنین لازم به ذکر است که این پژوهش با محدودیت‌هایی مانند حجم نمونه محدود و روش نمونه‌گیری دسترسی مواجه بوده که تعمیم‌پذیری نتایج را با احتیاط مواجه می‌سازد. علاوه بر این استفاده از خود اظهاری در پرسش نامه ممکن است تحت تاثیر تمایل به ارائه تصویر اجتماعی مطلوب قرار گیرد.

نوآوری

- نوآوری این پژوهش را می‌توان در چهار محور اصلی که به طور مستقیم از یافته‌های آن استخراج شده‌اند، خلاصه کرد:
۱. شناسایی و تحلیل الگوی خاص «شکاف اخلاقی»: این تحقیق نشان می‌دهد که در محیط حسابداری ایران، شکاف بین باور و عمل به طور یکنواخت وجود ندارد. بلکه یک الگوی خاص حاکم است که در آن اصول انتزاعی‌تر (مانند صداقت) با سطح پذیرش بالاتری نسبت به اصول عملیاتی و چالش برانگیز (مانند رازداری و پیروی از استانداردها) مواجه‌اند. این یافته، چارچوبی نو برای تحلیل مسائل اخلاقی فراهم می‌آورد.
 ۲. ترکیب نقش دوگانه اخلاق: این پژوهش ضمن تاکید بر نقش بازدارنده اخلاق در برابر تقلب، با ارائه شواهد قانع‌کننده (مانند ۹۸٪ موافقت با بهبود قابلیت اتکاء)، نقش سازنده و کیفیت بخش اخلاق حرفه‌ای را نیز بارزتر کرده است. این رویکرد، اخلاق را از حاشیه (به عنوان یک کنترل منفی) به مرکز (به عنوانی عاملی برای ایجاد ارزش و اعتماد) منتقل می‌کند.
 ۳. بومی سازی و عمق بخشی به چالش‌های اخلاقی: چالش‌های شش گانه شناسایی شده (مانند تعارض نقش و مشتری مداری افراطی) تنها ترجمه ادبیات جهانی نیستند؛ بلکه از دل مصاحبه‌ها با متخصصان ایرانی استخراج شده و نمایان‌گر شرایط خاص کسب و کار، روابط سازمانی و فشارهای محیطی در ایران هستند. این چارچوب بومی برای طراحی راهکارهای مؤثر ضروری است.
 ۴. تلفیق تحلیل کمی و کیفی برای درک چندسطحی: این پژوهش با جمع‌آوری همزمان داده‌های کمی (پرسشنامه) و کیفی (مصاحبه)، توانسته است هم دامنه نگرش‌ها را اندازه‌گیری کند و هم به عمق و ریشه مسائل بپردازد. این رویکرد ترکیبی، درک جامع‌تری از پیچیدگی‌های موضوع اخلاق در عمل را ارائه می‌دهد.

پیشنهادها

- باتوجه به یافته‌ها و محدودیت‌های این پژوهش، موارد زیر برای تحقیقات آینده در این حوزه پیشنهاد می‌شود:
۱. بررسی عمیق بین باور و عمل: انجام پژوهش‌های کیفی (مانند مطالعه موردی یا نظریه داده بنیاد) به منظور کشف دقیق‌تر دلایل وجود شکاف بین باور قوی به اصول آرمانی اخلاقی (مانند صداقت) و عملکرد ضعیف‌تر در زمینه‌های عملیاتی (مانند رازداری و رعایت کامل استانداردها) در محیط‌های کاری ایران.
 ۲. سنجش تأثیر مداخلات: بررسی تجربی (آزمایشی یا نیمه آزمایشی) تأثیر برنامه‌های آموزشی مبتنی بر اخلاق عملی یا استقرار سازوکارهای تقویت شده حاکمیت شرکتی بر کاهش این شکاف و ارتقاء رفتارهای اخلاقی در عمل.
 ۳. توسعه و آزمایش مدل علی: انجام تحقیقی با نمونه بزرگ‌تر و تصادفی و استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری برای تحلیل دقیق از روابط علت و معلولی و تأثیر هر یک از عوامل فردی (مانند هویت حرفه‌ای)، سازمانی (مانند فرهنگ

اخلاق و سیستم پاداش) و محیطی (مانند قوانین و نظارت) بر سطوح مختلف پابندی به اخلاق حرفه‌ای و پیامدهای آن مثل کیفیت گزارشگری.

۴. مقایسه تطبیقی بین بخش‌ها: بررسی تطبیقی شدت و نوع چالش‌های شناسایی شده در این پژوهش (مانند تعارض نقش، فشار مشتری مداری و سبک رهبری) بین حسابداران شاغل در بخش‌های مختلف اقتصادی (دولتی، خصوصی، موسسات حسابرسی) به منظور تدوین راهکارهای سیاست گذاری دقیق‌تر و بخش محور.

۵. تحقیق در مورد نقش فناوری‌های نوین: کاوش در این موضوع که چگونه فناوری‌های پیشرفته مانند هوش مصنوعی، تحلیل کلان داده و بلاکچین می‌توانند در طراحی سیستم‌های نظارتی و کنترلی هوشمند به کار روند تا فشارهای اخلاقی بر حسابداران را کاهش داده و فضای تعارض نقش را تعدیل کنند.

منابع

- ✓ حسابرسی، ک، ف، (۱۳۸۵)، آئین رفتار حرفه‌ای، تهران: سازمان حسابرسی.
- ✓ زاهد بابلان، ع، قلعه‌ای، ع، دیوبند، ا، کاظمی، س، (۱۳۹۹)، نقش میانجی از انگیزه شغلی در رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری سازمانی. اخلاق در علم و صنعت، دوره ۱۵، شماره ۱، صص ۱۲۳-۱۲۹.
- ✓ سرلک، ن، (۱۳۹۹)، اخلاق حسابداری، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۳، شماره ۲-۳، صص ۹۲-۱۱۳.
- ✓ کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۵)، آیین رفتار حرفه‌ای (چاپ ششم)، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- ✓ مارابی، ک، (۱۴۰۲)، اهمیت و نقش اخلاق در حسابداری، تهران: انتشارات قانون‌یار.
- ✓ محمودی، ا، نجفی، س، (۱۳۹۳)، تأثیر عمر شرکت بر رابطه میان حاکمیت شرکتی و تصمیمات ساختار سرمایه، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۱، شماره ۲، صص ۱-۲۲.
- ✓ نمازی، م، ابراهیمی، ف، (۱۳۹۵)، مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۲، شماره ۴۹، صص ۱-۲۸.
- ✓ Akbar, T. (2017). The determination of fraudulent financial reporting causes by using pentagon theory on manufacturing companies in Indonesia. *International Journal of Business, Economics and Law*, 14(5), 106-133.
- ✓ Alleyne, B., & Amaria, P. (2013). The effectiveness of corporate culture, auditor education, and legislation in identifying, preventing, and eliminating corporate fraud. *International Journal of Business, Accounting, & Finance*, 7(1), 34-62.
- ✓ Amiram, D., Bozanic, Z., & Roen, E. (2015). Financial statement errors: Evidence from the distributional properties of financial statement numbers. *Review of Accounting Studies*, 20(4), 1540-1593.
- ✓ Knapp, C. M. (2015). *Accounting Ethics* (2nd ed.).
- ✓ Lail, B. E., MacGregor, J., Marcum, J. A., & Stuebs, M. (2017). Virtuous professionalism in accountants to avoid fraud and to restore financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 140(4), 687-704
- ✓ Goel, S., & Gangolly, J. (2016). Beyond the numbers: Mining the annual reports for hidden cues indicative of financial statement fraud. *Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management*, 19(2), 75-89. <https://doi.org/10.1002/isaf.1326>
- ✓ Higson, A. (2013). The potential implications of the financial reporting expectations gap for the development of corporate governance. *International Journal of Disclosure and Governance*, 10, 234-245. <https://doi.org/10.1057/JDG.2013.25>
- ✓ Staubus, G. J. (2005). Ethics failures in corporate financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 5-15. <https://doi.org/10.1007/s10551-004-3811-8>
- ✓ Jajjairam, P. (2017). Ethics in accounting. *Journal of Finance and Accountancy*, 23, 1-13.

- ✓ Nambukara-Gamage, B., & Rahman, S. (2020). Ethics in accounting practices and its influence on business performance. *PEOPLE: International Journal of Social Sciences*, 6(1), 331-348.
- ✓ Adejumo, A. P., & Ogburie, C. P. (2025). Financial statement manipulation: Ethical and regulatory perspectives. *GSC Advanced Research and Reviews*, 22(3), 252-264. <https://doi.org/10.30574/gscarr.2025.22.3.0087>
- ✓ Pehlivan, A., & Koç, T. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının etik yaklaşımları ile hileye yönelme eğilimleri arasındaki ilişkiye yönelik bir araştırma: Ankara örneği. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(4), 1067-1088. <https://doi.org/10.32709/AKUSOSBIL.777761>
- ✓ Robinson, S. N. (2012). The effects of contextual and wrongdoing attributes on organizational employees' whistleblowing intentions following fraud. *Journal of Business Ethics*, 106, 213-227.
- ✓ Sinaga, I. R., Sondakh, J. J., & Warongan, J. (2024). The influence of independence, integrity, professionalism, and objectivity on fraud prevention in auditors with auditor ethics as a moderating variable: Empirical study at the Representative Office of the Supreme Audit Agency in North Sulawesi Province. *The Contrarian: Finance, Accounting, and Business Research*, 3(1).
- ✓ Roxas, M. L. (2011). Financial statement fraud detection using ratio and digital analysis. *Journal of Leadership, Accountability & Ethics*, 8(4), 56-66.
- ✓ Saridawati, S., Agustin, L., Aprilia, R., Amanda, R., & Gaduh Kharisma, S. (2025). Analisis pelanggaran etika profesi akuntansi. *Asosiasi Riset Ekonomi dan Akuntansi Indonesia*, 2(2), 36-45
- ✓ Young, S., & Peng, E. (2013). An analysis of accounting frauds and the timing of analyst coverage decisions and recommendation revisions: Evidence from the US. *Journal of Business Finance & Accounting*, 40(3), 399-437. <https://doi.org/10.1111/jbfa.12020>