

The Achievement of International Financial Reporting Standards (IFRS) Achieve the Ethical Goals in the Ethics and Professional Conduct of Certified Public Accountants in Iran, from the Perspective of Ethical Schools (Structuralist and Poststructuralist)

Received: 2021/12/25

Approved: 2022/02/23

Research Paper

Abstract

The growing pace of change, technology, knowledge, insight, etc. have created various laws and regulations that inevitably affect human action and reaction. The collapse of large corporations, the enactment of new laws, the emergence of slogans of transparency, sustainability, accountability, etc. have all had a profound effect on the scope of the etiquette and professional behavior of accountants. The aim of the present study is to investigate The achievement of International Financial Reporting Standards (IFRS) achieve the ethical goals in the ethics and professional conduct of certified public accountants in Iran, from the perspective of ethical schools (structuralist and poststructuralist). To do so, a number of accounting experts, professors and members of the Iranian Society of Certified Public Accountants (N=23) participated in the research. A Likert-scale questionnaire was applied for the collection of data. Then, SPSS software was employed for summarizing and analyzing the collected data and Matlab software was used to analyze the fuzzy logic. Findings of the present action research reveal that the compilers of international financial reporting standards have a clear tendency to exert the structuralism schools perspectives; moreover, the goals of structuralism ethical perspective are more prominent in the context of ethics and professional conduct of developing international financial reporting standards. Finally, the results of the study indicate that The influence of the thoughts and way of thinking of the compilers of ethics and professional conduct of certified public accountants in Iran is more inclined towards structuralist ethical schools and this leads to greater correlation with the ethical goals of International Financial Reporting Standards.

Key Words: International Financial Reporting Standards (IFRS), Ethics and professional behavior of official accounting in Iran, Structuralism, Post-structuralism, Professional Ethics.

 10.22034/JPAR.2022.549126.1079

-
1. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran ft.tt.ba@gmail.com
 2. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) zahra.poorzamani@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب اخلاقی (ساختارگرا و پسا ساختارگرا)

فرزاد تارپوری^۱، زهرا پورزamani^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

آهنگ رو به رشد تغییرات، تکنولوژی، دانش، بینش و ... قوانین و مقررات گوناگونی را پدید آورده‌اند که خواه‌ناخواه بر کنش و واکنش انسان‌ها اثر دارد. فروپاشی بنگاه‌های بزرگ، وضع قوانین جدید، پیدایش شعارهای شفافیت، پایداری، پاسخگویی و ... همه و همه بر گستره‌ی آئین و رفتار حرفه‌ای حسابداران اثر فراوان گذاشته است. در این راستا هدف اصلی این تحقیق بررسی میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران، از دیدگاه مکاتب اخلاقی ساختارگرا و پسا ساختارگرا است. جامعه‌ی آماری، شامل خبرگان حوزه‌ی حسابداری، استادان و اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. ابزار گردآوری داده‌ها در این تحقیق، پرسشنامه و بر مبنای طیف لیکرت است که بر مبنای داده‌های جمع‌آوری و تلخیص شده‌ی آماری توصیفی با نرم‌افزار SPSS و تحلیل منطبق فازی با استفاده از نرم‌افزار Matlab مورد بررسی قرار گرفته است. آزمون فرضیات نشان داد تأثیر افکار و طرز تفکر تدوین‌کنندگان آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بیش‌تر به سمت مکاتب اخلاقی ساختارگرا تمایل داشته و این امر موجب همبستگی بیش‌تر با اهداف و اخلاق استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی می‌شود.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداری رسمی ایران، ساختارگرایی، پسا ساختارگرایی، اخلاق حرفه‌ای.

doi 10.22034/JPAR.2022.549126.1079

ft.tt.ba@gmail.com

zahra.poorzamani@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۱. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
 ۲. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

۱- مقدمه

اخلاق حسابداری برای کنترل دشوار به نظر می‌رسد درحالی‌که حسابداران و حسابرسان باید منافع عموم مردم را در نظر بگیرند. باید در نظر بگیرند که چگونه به بهترین نحو استانداردهای حسابداری را به کار ببرند حتی زمانی که با مسائلی روبرو شده‌اند که می‌تواند باعث شود یک شرکت شکست قابل توجهی را متحمل یا حتی منحل گردد. از دهه ۱۹۸۰ تاکنون رسوایی‌های متعدد حسابداری وجود داشته‌اند که به صورت گسترده توسط رسانه‌ها گزارش شده‌اند و اتهامات تقلب، درخواست‌های حمایت از ورشکستگی، و بسته شدن شرکت‌ها و نیز شرکت‌های حسابداری را به وجود آورده‌اند. رسوایی‌ها نتیجه‌ی حسابداری خلاق، تحلیل مالی گمراه‌کننده، و همچنین رشوه‌خواری بودند. شرکت‌های متعدد مسائلی در رابطه با کلاهبرداری در حسابرسی داشته‌اند، از جمله WorldCom، Phar-Mor، Nugan Hand Bank، و AIG. یکی از گسترده‌ترین نقص‌های اخلاق حسابداری دربرگیرنده Enron بود، یک شرکت چندملیتی، که برای چندین سال یک دیدگاه درست یا عادلانه در خصوص صورت‌های مالی خود نشان نداده بود.

ماهیت کار انجام‌شده توسط حسابداران و حسابرسان نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد. با توجه به وقایع اتفاق افتاده در دنیای حسابداری که پایه عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای دارد بحث اخلاق با در نظر گرفتن جهانی‌شدن و استانداردهای لازم‌الاجرا می‌تواند بحث مهمی در این زمینه باشد. نکته مهم دیگر این موضوع است که تدوین‌کنندگان آئین‌نامه‌های اخلاقی و رفتار حرفه‌ای کشورها تحت تأثیر کدام مکاتب اخلاقی بوده و آیا استانداردهای تعیین‌شده با اهداف گزارش‌گری بین‌الملل همخوانی دارد؟ در این پژوهش به منظور آشنایی بیشتر با اهداف سیستم گزارش‌گری مالی بین‌الملل و اهداف اخلاقی آن و میزان دستیابی به این اهداف در ایران از دیدگاه مکاتب مختلف اخلاقی آشنا می‌شویم. این بحث بیش‌تر بر اساس و پایه آئین‌نامه تدوینی اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بحث قرار می‌گیرد.

استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS)، به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری گفته می‌شود که توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) تدوین شده‌اند. هدف این استانداردها، تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد جهانی است. با پذیرش IFRS، یک شرکت می‌تواند صورت‌های مالی خود را با اصول مشابه شرکت‌های رقیب خارجی ارائه کند. در نتیجه قابلیت مقایسه بین اطلاعات این شرکت‌ها وجود داشته و علاوه بر آن شرکت‌های مادری که شرکت‌های تابعه‌ی آن‌ها در سایر کشورهایی وجود دارند که IFRS را پذیرفته‌اند، قادر خواهند بود تا یک زبان مشترک حسابداری داشته باشند. همچنین به‌کارگیری IFRS می‌تواند برای شرکت‌هایی که قصد افزایش سرمایه‌گذاری خارجی دارند، سودمند باشد.

تدوین آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی با پیدایش و گسترش تشکلهای حرفه‌ای حسابداران رسمی در پهنه‌ی جهان قرین بوده است. در مواردی نیز مراجع دولتی یا عمومی، رأساً آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین و یا آیین رفتار تهیه‌شده توسط تشکلهای حرفه‌ای را تأیید یا تصویب نموده‌اند. این امر، در مورد ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی در

خصوص حسابرسی اطلاعات و صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته‌شده در سازمان بورس و اوراق بهادار، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. رفتار حرفه‌ای قاعداً در شاخه اخلاق کاربردی قرار می‌گیرد و حاوی یک نظام ارزشی است که بر اساس آن، بد و خوب، و درست و نادرست رفتار صاحبان یک حرفه تعریف و بیان می‌شود.

ساختارگرایی یکی از اندیشه‌های رایج در علوم اجتماعی است. بر پایه این طرز فکر تعدادی ساختار باطنی و ناملموس، چارچوب اصلی در پشت پدیده‌های ظاهری اجتماع را تشکیل می‌دهند. ساختارگرایی به دنبال راهی است برای شرح و گزارش پیوند در دنیایی که از طریق آن معنایی در یک فرهنگ ساخته می‌شود. کاربرد دوم آن که به‌تازگی دیده شده است در فلسفه ریاضی است. بر پایه اندیشه ساختارگرا معنا در یک فرهنگ از راه پدیده‌ها و کارکردهای گوناگونی که سامانه‌ی معنایی را می‌سازند، بارها پدیدار می‌شود. ساختارگرایی می‌تواند به پژوهش در ساختارهای نشانه‌مندی مانند آیین‌های پرستش، بازی‌ها، نوشتارهای ادبی و غیرادبی، رسانه‌ها و هر چه که در آن معنایی از درون فرهنگی به دست آید، بپردازد و ساختار آن را بررسی نماید.

پس‌ساختارگرایی به مجموعه‌ای از افکار روشنفکرانه‌ی فیلسوفان اروپای غربی و جامعه‌شناسانی گفته می‌شود که با گرایش‌های فرانسوی، مطلب نوشته‌اند. تعریف دقیق این حرکت و تلخیص آن کار دشواری است ولی به شکل عمومی می‌توان گفت که افکار این دانشمندان، توسعه و پاسخ به ساختارگرایی بوده است و به همین دلیل پیشوند «پسا» را به آن اضافه کرده‌اند. پس‌ساختارگرایی و پسامدرنیسم بعضاً به‌جای یکدیگر به کار می‌روند.

اخلاق حرفه‌ای یکی از شعبه‌های جدید اخلاق است که می‌کوشد به مسائل اخلاقی حرفه‌های گوناگون پاسخ داده و برای آن اصولی خاص متصور است (هارتوگ، ۲۰۰۷). مقصود از اخلاق حرفه‌ای مجموعه قواعدی است که باید افراد داوطلبانه و بر اساس ندای وجدان و فطرت خویش در انجام کار حرفه‌ای رعایت کنند، بدون آن‌که الزام خارجی داشته باشند یا در صورت تخلف، به مجازات‌های قانونی دچار شوند.

۲- مبانی نظری پژوهش

مبانی نظری گزارش‌گری مالی به‌عنوان یک منشور اهداف و مقاصد گزارش‌گری مالی، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و معیارهای شناخت و اندازه‌گیری در گزارش‌های مالی را تعیین می‌کند و به‌عنوان راهنمای تدوین استانداردهای حسابداری و گزارش‌گری مالی محسوب می‌شود. زیرا تدوین استانداردهای حسابداری بدون بهره‌مندی از مبانی نظری، در محیط پیچیده و چالش‌برانگیز امروز، بی‌محتوا، سلیقه‌ای، متناقض و غیرقابل دفاع خواهد بود (نیکومرام، بادآورنهنندی، ۱۳۸۸). نقش اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه اساسی و غیرقابل انکار است. موفقیت بازار سرمایه، تحت تأثیر کیفیت افشای اطلاعات و گزارش‌گری مالی است و هرچه گزارش‌گری مالی و افشای اطلاعات شرکت‌ها مبتنی بر استانداردها و مقررات باکیفیت باشد، اعتماد سرمایه‌گذاران و دیگر مشارکت‌کنندگان بازار به قابلیت اتکای اطلاعات مالی افزایش خواهد

یافت. انتشار عمومی اطلاعات مهم از سوی مدیریت در صورتی که به‌هنگام و قابل‌انکا باشد، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و دیگر استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌شود و بر اساس مطالعه‌های تجربی و نظری، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی به‌نوبه‌ی خود به کاهش هزینه‌ی سرمایه و کاهش ریسک اطلاعاتی منجر می‌شود که این موارد از جمله مهم‌ترین کارکردهای بازار سرمایه هستند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴). انتشار عمومی اطلاعات مهم از سوی مدیریت در صورتی که به‌هنگام و قابل‌انکا باشد، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و دیگر استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌شود و بر اساس مطالعه‌های تجربی و نظری، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی به‌نوبه‌ی خود به کاهش هزینه و کاهش ریسک اطلاعاتی منجر می‌شود که این موارد از جمله مهم‌ترین کارکردهای بازار سرمایه هستند (بیدل و همکاران، ۲۰۰۹).

از آنجایی که شرکت‌ها در سراسر جهان به دنبال افزایش سرمایه در کشورهای خارجی هستند، برای افزایش اثربخش سرمایه در بازار خارجی نیز صورت‌های مالی واحد تجاری چندملیتی باید برای سرمایه‌گذاران خارجی قابل‌درک باشد، استفاده از یک مجموعه‌ی واحد استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی برای واحدهای تجاری چندملیتی، فرصت پذیرش اوراق بهادار آن‌ها در بورس‌های مختلف جهان، استفاده از فعالیت‌های تأمین مالی گسترده‌تر و تأمین نیازهای بالقوه اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران، صرف‌نظر از محل اقامت آن‌ها را فراهم می‌سازد. همسان‌سازی استانداردهای بین‌المللی در اقتصاد جهانی ضروری است. حداقل از جنبه‌ی نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه‌ی واحدی از استانداردهای باکیفیت بالا، منافع سرمایه‌گذاران را تأمین می‌کند و هزینه‌های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان را کاهش می‌دهد. حسابداری زبانی مشترک است و جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی به‌طور فزاینده‌ای نیازمند استفاده از این زبان مشترک است. استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، همان زبان مشترک برای جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی است. ضمن این‌که همسان‌سازی بین‌المللی بر راهبری شرکت‌ها، حسابرسی، استانداردهای اخلاقی و سازوکارهای نظارتی نیز تأثیرگذار است (سازمان بورس بهادار ایران، ۱۳۹۵). می‌توان مزایای زیر را برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، برشمرد:

۱- افزایش شفافیت: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، باعث افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت صورت‌های مالی می‌شوند و به سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان بازار در اتخاذ تصمیمات آگاهانه‌ی اقتصادی کمک می‌کنند.

۲- تقویت پاسخگویی: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، با کاهش شکاف اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، موجب تقویت پاسخگویی می‌شوند. استانداردهای مذکور، به‌عنوان منبع اطلاعات قابل‌مقایسه‌ی جهانی برای قانون‌گذاران نیز اهمیت ویژه‌ای دارند.

۳- مشارکت در کارایی اقتصاد: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، با کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سرتاسر جهان، موجب

تخصیص بهینه‌ی منابع می‌شوند. برای شرکت‌ها نیز، استفاده از یک زبان حسابداری قابل اعتماد، هزینه‌ی سرمایه و هزینه‌های گزارش‌گری بین‌المللی را کاهش می‌دهد (سازمان بورس بهادار ایران، ۱۳۹۵).

از دیدگاه حرفه‌ی حسابداری، منافع عمومی عبارت است از سعادت و رفاه جمعی اشخاص و مؤسساتی که حسابداران حرفه‌ای به آن‌ها خدمت می‌کنند و به‌طور مشخص، صاحب‌کاران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت، کارکنان، کارفرمایان، جوامع و نهادهای تجاری و مالی و سایر اشخاصی را دربر می‌گیرد که به درست‌کاری و بی‌طرفی حسابداران حرفه‌ای در انجام خدمت و فراهم کردن زمینه کارکرد منظم عملیات تجاری اتکا می‌کنند. به‌این‌ترتیب، مسئولیت حسابداران حرفه‌ای به تأمین نیازهای یک صاحب‌کار یا کارفرما منحصر نمی‌شود (کمیتة اخلاق، ۱۹۹۶). در نتیجه، در تدوین استانداردهای حسابداری، منافع عمومی به‌شدت لحاظ می‌شود.

اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، در بند ۳ ماده‌ی ۸، تدوین و تصویب «آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای» حسابداران رسمی را از جمله وظایف شورای عالی مقرر کرده است. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در اجرای وظایفی که طبق اساسنامه‌ی قانونی خود به عهده دارد، به‌منظور ارتقای اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابداری و بهبود رفتار حسابداران رسمی، آیین رفتار و اخلاق حرفه‌ای را بر اساس متن مصوب هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای (نشر سال ۲۰۱۶)، با اجازه‌ی رسمی فدراسیون بین‌المللی حسابداران و با نگرش به فرهنگ، قوانین و مقررات، عرف، آداب و سنن ایران تدوین کرده است (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷).

اخلاق حرفه‌ای به بررسی چالش‌های اخلاقی که توسط شاغلین حرفه‌های مختلف تجربه می‌شوند پرداخته و به دنبال مطالعه و درک مبانی ارزش‌ها و الزامات حرفه‌ای است. بر این اساس می‌توان این‌طور بیان نمود که اخلاق حرفه‌ای، مجموعه‌ای از اصول و استانداردهای سلوک بشری است که رفتار افراد و گروه‌ها را تعیین می‌کند. در حقیقت اخلاق حرفه‌ای، یک فرآیند تفکر عقلانی است که هدف آن محقق ساختن این امر است که در سازمان چه ارزش‌هایی را چه موقع باید حفظ و اشاعه نمود (بهرامی، میرطاهری، بی‌تا).

مبانی اخلاق حرفه‌ای و انتظارات اجتماعی عبارت‌اند از: صداقت و راست‌گویی، انصاف و برابری، امانت‌داری، وفاداری و احساس مسئولیت اجتماعی. ویژگی اخلاق حرفه‌ای در مفهوم امروزی آن عبارت است از: دارای هویت علم و دانش بودن، داشتن نقشی کاربردی، ارائه‌ی صیغه‌ای حرفه‌ای، بومی و وابسته بودن به فرهنگ، وابستگی به یک نظام اخلاقی، ارائه‌ی دانش انسانی دارای زبان روشن انگیزشی، ارائه روی آوردی میان‌رشته‌ای (قراملکی، ۱۳۸۲).

نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه‌ی جنبه‌ها رعایت و به آیین رفتار حرفه‌ای مدون و منسجمی پای‌بند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه‌ی فعالیت در هر حرفه‌ی تخصصی است، به دست آورند (علی مدد، ۱۳۸۳). هرچند که

آیین اخلاق حرفه‌ای ممکن است ذهن حسابداران را به مشکلات و مسائل اخلاقی معطوف نماید ولی چیزی که حرفه‌ی حسابداری بیش‌ازپیش به آن نیازمند است، کسب شاخصه‌ی اخلاقی و برخورداری از استدلال اخلاقی خواهد بود.

ماهیت کار انجام‌شده توسط حسابداران و حساب‌برسان نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد. سهام‌داران، سهام‌داران بالقوه، و دیگر کاربران از اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری آگاهانه در مورد سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند. شناخت اخلاق می‌تواند حسابداران و حساب‌برسان را برای غلبه بر معضلات اخلاقی کمک کند. همچنین به آن‌ها برای انتخاب صحیح کمک می‌کند، اگرچه ممکن است به نفع شرکت نباشد اما برای سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعانی که از این اطلاعات استفاده می‌کنند، مفید است (سارویی و همکاران، ۱۳۹۵).

اخلاق حسابداری یا اخلاق حرفه‌ای در حسابداری در درجه‌ی اول یک زمینه‌ای از اخلاق کاربردی، مطالعه‌ی ارزش‌های اخلاقی و قضاوت است که در حسابداری و حسابرسی اعمال می‌شود. این یک نمونه از اخلاق حرفه‌ای است.

با توجه به طیف وسیعی از خدمات حسابداری و فروپاشی و ورشکستگی اخیر شرکت‌های بزرگ، توجه به استانداردهای اخلاقی در حرفه حسابداری پذیرفته‌شده است. این فروپاشی و ورشکستگی در نتیجه‌ی بی‌توجهی گسترده به شهرت حرفه‌ی حسابداری بوده است. برای مبارزه با انتقاد و جلوگیری از کلاهبرداری در حسابرسی‌ها، سازمان‌های حسابداری مختلف و دولت‌ها مقررات و راه‌حلی را برای بهبود اخلاق در حرفه‌ی حسابداری وضع کرده‌اند (قاسم‌پور، ۱۳۹۷). از آنجاکه استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به‌منظور ایجاد وحدت رویه در کشورهای مختلف و برای یکسان‌سازی نحوه‌ی برخورد حسابداران و ارائه اطلاعات یکسان به بازارهای سرمایه‌ای بین‌الملل تدوین گردیده گاهی بر اساس فرهنگ و سایر عوامل دخیل در نحوه‌ی استاندارد‌گذاری داخلی کشورها نبوده و این موضوع باعث ایجاد نوعی دوگانگی در نحوه‌ی برخورد و تأمین اهداف اخلاقی گزارش‌های مالی می‌گردد. لذا به جهت یکسان‌سازی و مطابقت اهداف اخلاقی بایستی عواملی چون فرهنگ و تأثیر آن بر جوامع، نوع اقتصاد و حاکمیت مالی کشورها با سطح فرهنگی و اخلاقی و موقعیت جغرافیایی کشورهای تطبیق داده شود تا امکان ایجاد بستری برای مقایسه‌ی اطلاعات مالی شرکت‌های مختلف در کشورهای متفاوت گردد.

در ایران بر اساس آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای به جهت ایجاد وحدت رویه و تعیین اصول و ضوابط حرفه‌ای به‌منظور دستیابی به اهداف اخلاقی مشخص شده نسبت به تهیه و تدوین آیین‌نامه اخلاق و رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی اقدام نموده‌اند که در این پژوهش به میزان دستیابی اهداف اخلاقی این آیین‌نامه و تطابق آن با اهداف اخلاقی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌الملل پرداخته و مشخص گردیده است که بر اساس نوع نگرش مکاتب اخلاقی آیین‌نامه‌ی اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایران با کدام مکاتب اخلاقی اعم از ساختارگرا و پساساختارگرا نزدیک‌تر و دیدگاه تدوین‌کنندگان آن به کدام محور اخلاقی سوق داشته است. دیدگاه ساختارگرایانه به‌قدری عام و فرانگر است که نمی‌توان از آن به‌سادگی مرکزیت‌زدایی

کرد. همین‌عام و فراتر بودن است که ساختارگرایی را از حد و اندازه‌ی یک نظریه خارج و آن را به‌مثابه‌ی پارادایم مطرح می‌کند؛ پارادایمی که دیدگاهی کلی برای چارچوب بخشیدن به نظریات علمی فراهم می‌کند و مفروضات و مفاهیم خاص خود را دارد و مانند سایر پارادایم‌ها در درون خود، نظریه‌های گوناگونی را از رشته‌های مختلف علمی می‌دهد. پارادایم‌ها، به‌گفته‌ی کوهن، با روابطی که میان اجزای آن‌ها وجود دارد کلیت همبسته‌ای را شکل می‌دهند؛ درست مانند آنچه سوسور خودارجاعی نظام زبان می‌خواند. لذا پژوهش فوق بر اساس دیدگاه مکاتب و استفاده از دیدگاه خبرگان مالی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی موردبررسی قرار گرفته است.

۳- پیشینه‌ی پژوهش

در رابطه با موضوع اصلی پژوهش، مطالعات چندانی صورت نگرفته است. وفایی پور و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «مدل کیفی خوانایی گزارش‌گری مالی مبتنی بر مؤلفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی» به این نتیجه دست یافتند که پای‌بند نبودن به اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری، می‌تواند منجر به دست‌کاری گزارش‌های مالی و ارائه‌ی اطلاعات غیرواقعی شود. واضح است که صرف تدوین قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری شرط لازم است اما کافی نیست. این استانداردهای حسابداری هنگامی که با اخلاق حرفه‌ای همراه شوند، می‌تواند به بهبود خوانایی گزارش‌گری مالی منجر شود. مدیریت لحن گزارش‌گری مالی (نوع نوشتار در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن در جلسات در هنگام ارائه‌ی گزارش‌ها)، به‌صورت خوش‌بینانه یا بدبینانه می‌تواند منجر به گمراه شدن ذی‌نفعان شود. مدیریت لحن گزارش‌گری مالی، ابزار قدرتمندی در دستان مدیران شرکت‌ها است که با به‌کارگیری آن می‌توانند بر خوانایی گزارش‌گری مالی تأثیر عامدانه و آگاهانه‌ای به نفع اهداف موردنظر خود بگذارند. همچنین یکی از مهم‌ترین وظایف شرکت‌ها که در قالب مسئولیت اجتماعی محقق می‌گردد، کمک به بهبود وضعیت اقتصادی و رفاه جامعه است. از سوی دیگر گزارش‌گری مالی نیز با هدف ارائه‌ی اطلاعات صحیح برای تصمیم‌گیری درست مالی ذی‌نفعان و در نتیجه رشد اقتصادی انجام می‌شود. به نظر می‌رسد که عمل کردن شرکت‌ها در حوزه‌ی مسئولیت اجتماعی می‌تواند ابزاری مهم و کارگشا در راستای بهبود خوانایی گزارش‌های مالی آن‌ها باشد (وفایی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

یافته‌های حاصل از پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان» که توسط رحمانی نیا و همکاران (۱۴۰۰) صورت گرفته نشان می‌دهد که ویژگی‌های شخصیتی، وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبت‌گرایی اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر منفی و معنادار دارد. این شواهد حاکی از آن است که تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها قرار می‌گیرد. همچنین ویژگی‌های رفتاری، نتیجه‌ی تصمیم غیراخلاقی و اجماع اجتماعی برای یک تصمیم غیراخلاقی

بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر همین اساس مشخص می‌شود که ویژگی‌های رفتاری از جمله سهیم دانستن افراد در تصمیم غیراخلاقی و اجماع اجتماعی برای یک تصمیم غیراخلاقی نیز از جمله مؤلفه‌هایی است که فرد در صورت مواجه شدن با آن پشیمان شده و سعی می‌کند دیگر در فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی دقت بیشتری داشته و به دنبال چارچوب تصمیم‌گیری مثبت باشد (رحمانی نیا و همکاران، ۱۴۰۰).

شکر اله خواجویی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی، چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارش‌گری مالی با تأکید بر چارچوب مفهومی فعلی مورد استفاده نهادهای استانداردگذار بر منافع گروه‌های معدودی از استفاده‌کنندگان و ضرورت توجه به تأثیر مطلوب ارزش‌های اخلاق بر حسابداری و گزارش‌گری مالی ارائه‌ی یک چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارش‌گری مالی مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی را مدنظر قرار داده‌اند. نتیجه بیانگر این است که مبنا قرار دادن ارزش‌های اخلاقی در حسابداری و گزارش‌گری مالی می‌تواند منجر به ایفای نقش اصلی حسابداری، یعنی شفاف‌سازی شود (خواجویی و همکاران، ۱۳۹۹).

جهانشاد و واحدی (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان «بررسی آثار به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی طبق دستورالعمل بانک مرکزی بر شاخص‌های مالی و مدیریت سود در بانک‌ها با بررسی میزان تأثیرگذاری استانداردهای گزارش‌گری بر کیفیت شاخص‌های بانکی» به این نتیجه دست یافته‌اند که با توجه به اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، حرکت بانک‌ها به سمت اجرای این استانداردها ضروری است. زیرا این مورد از منظر مالی منجر به شفاف‌سازی صورت‌های مالی، افزایش اعتبار در سطح بین‌المللی، کاهش هزینه‌ی حضور در بازارهای مالی و تسهیل ارتباطات بین‌المللی می‌شود.

مهدی خلیل پور (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت» به این نتیجه دست یافته است که به‌طور کلی در شرکت‌های کوچک‌تر، اخلاق فردی و شرکتی اثر مستقیمی بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد اما در شرکت‌های بزرگ‌تر این اثرگذاری کمتر شده و یا این‌که در برخی مواقع منفی می‌شود. همچنین به‌طور کلی، در شرکت‌های با اهرم پایین‌تر نیز اخلاق، اثر مستقیمی بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد اما در شرکت‌های با اهرم بالاتر این اثرگذاری کمتر شده و یا این‌که در برخی مواقع منفی می‌شود. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده مشخص است که اندازه شرکت و اهرم از مهم‌ترین پارامترهای تعدیل‌گر روابط بین اخلاق فردی و شرکتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری محسوب می‌گردد. بنابراین لازم است مدیران شرکت‌ها و نیز مؤسسات تأمین سرمایه این مقوله را با تدوین و ارزیابی به‌روزتر و جامع‌تری مدنظر قرار دهند.

فرزانه حیدرپور و همکارانش (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «بررسی امکان ارائه‌ی چارچوب نظری گزارش‌گری مالی اسلامی بر پایه‌ی منصفانه بودن؛ همگرا با استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS)» امکان تعدیل چارچوب فعلی گزارش‌گری متناسب با اهداف حسابداری اسلامی و انطباق فرآیند شناخت و گزارش رویدادهای مالی با شریعت را مورد مطالعه قرار داده‌اند

که برخی از مؤلفه‌های چهارچوب نظری گزارش‌گری مالی بین‌الملل در دو بخش فقهی و تخصصی راجع به استفاده از ارزش‌های منصفانه به‌جای ارزش‌های تاریخی و کنارگذاشتن روش‌های محافظه‌کارانه و بیان صادقانه‌ی وضعیت مالی اجماع و اتفاق نظر وجود دارد.

محسن دهمرده قلعه نو و همکارانش (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «مروری بر شواهد تأثیرگذاری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر حرفه‌ی حسابرسی با بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر حسابرسی» به این نتیجه دست یافته است که از یک‌طرف استانداردهای پیش‌گفته موجب پیچیده‌تر شدن گزارش‌گری مالی شده است و همین موضوع منجر به تشدید ریسک حسابرسی و متعاقباً افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شده است. اما از طرف دیگر بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی موجب کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. رؤیا دارابی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان «جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری با بررسی جایگاه اخلاق در استانداردهای گزارش‌گری مالی» به این نتیجه دست یافتند که اخلاق در تمامی مراحل پیاده‌سازی دخیل است و می‌توان در نوشتاری کوتاه اهمیت جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی را چنین بیان کرد: رعایت اصول، ارزش‌ها و هنجارهای اخلاقی در تمامی مراحل پیاده‌سازی این استانداردها امری ضروری است و می‌توان آن را از طریق آموزش‌های اخلاقی تئوری و حرفه‌ای نهادینه نمود.

اونوما، سیمپسون و وارتنگ (۲۰۲۱) تأثیر آموزش اخلاق در برنامه‌های حسابداری و نقش تعدیل‌کننده‌ی عوامل جمعیت شناختی بر نگرش‌های اخلاقی حسابداران را در غنا بررسی نمودند. نتایج نشان داد که گنجاندن دوره‌های مرتبط با اخلاق، روش‌های آموزش اخلاق، روش‌های ارزیابی اخلاق و روش‌های اخلاقی تأثیرات مثبت و معناداری بر اخلاق حسابداران حرفه‌ای دارد. افزون بر این، عوامل جمعیت شناختی مانند تجربه و سن رابطه‌ی مثبت بین آموزش اخلاق و نگرش اخلاقی را تعدیل می‌کنند.

کیم برلی و جینگ (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان «IFRS و کیفیت حسابداری: شواهد تکمیلی از کره» با بررسی کیفیت حسابداری در کره جنوبی پس از تغییر استانداردهای حسابداری کشور در سال ۲۰۱۱ از استانداردهای حسابداری داخلی به استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS) به این نتیجه دست‌یافته‌اند که تأیید و گسترش تحقیقات اولیه نشان می‌دهد که IFRS اثرات مثبتی بر بازارهای سرمایه کره و محیط حسابرسی آن داشته است.

الحلالی و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی با موضوع «نظریه انتشار فساد ملی و پذیرش IFRS در سراسر جهان»، استانداردهای بین‌المللی گزارش‌دهی مالی (IFRS) را به‌طور گسترده در سراسر جهان مورد استفاده قرار داده‌اند. باین‌حال، درحالی‌که شواهد زیادی در مورد پیامدهای اقتصادی اتخاذ IFRS وجود دارد (به‌عنوان‌مثال، سرمایه‌گذاری‌های مستقیم خارجی، توسعه‌ی بازارهای مالی، کیفیت حسابداری مالی، دسترسی به سرمایه و نقدینگی بازار سهام) به‌ویژه در سطح شرکت، مطالعات کمی عوامل ملی را بررسی می‌کنند که ممکن است مانع یا تسهیل‌پذیر IFRS در سطح کشور شوند. در این مقاله با بررسی تأثیر فساد ملی بر (i) سرعت و (ii)

میزان پذیرش IFRS در سراسر جهان، به دنبال ایجاد دو مشارکت جدید در ادبیات حسابداری بین‌المللی موجود است. با استناد به نظریه‌ی راجرز (۱۹۶۲) در مورد انتشار نوآوری (به‌عنوان مثال: پذیرندگان اولیه، اکثریت اولیه، اکثریت آخر، و لاجر) که از داده‌های مربوط به ۸۹ کشور عضو اتحادیه‌ی غیراروپایی در دوره‌ی ۲۰۰۳-۲۰۱۴ استفاده می‌کند. پیشنهاد ما مبتنی بر شواهد نظری و تجربی است که نشان می‌دهد تصمیمات اتخاذ IFRS در سطح کشور، تابعی از محیط نهادی یک کشور، از جمله سطح فساد است. یافته‌ها نشان می‌دهند که سطح (کنترل) فساد به‌طور منفی (مثبت) با سرعت (i) کشور و (ii) میزان پذیرش IFRS در ارتباط است.

رومن چیچیلو و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان «پیچیدگی گزارش‌دهی مالی و تخصص حسابداری» این موضوع را مورد بررسی قرار می‌دهند که آیا شرکت‌ها به دنبال کاهش اثرات نامطلوب پیچیدگی گزارش‌دهی مالی (FRC) با سرمایه‌گذاری در تخصص حسابداری هستند. آن‌ها دریافته‌اند که FRC به‌طور مثبت با تخصص حسابداری اعضای هیئت‌مدیره شرکت و کمیته‌ی حسابرسی مرتبط است. همچنین دریافته‌اند که تخصص حسابداری رابطه‌ی بین FRC و نتایج منفی گزارش را کاهش می‌دهد. به‌طور خلاصه این مطالعه درک ما از فعالیت‌های شرکت‌ها برای کاهش پیامدهای منفی FRC و نقش تخصص حسابداری در این زمینه را افزایش می‌دهد. فرانچسکو مازی و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیق دیگری با عنوان «فساد در سطح کشور و انتخاب حسابداری تحقیق در مورد توسعه سرمایه‌گذاری تحت IFRS» با طرح این موضوع که استاندارد ۳۸ حسابداری بین‌المللی دارایی‌های نامشهود بیان می‌کند که هزینه‌های توسعه باید در صورتی که شرایط خاصی در استاندارد مشخص شده باشد، سرمایه‌گذاری شوند. با این وجود، این مورد نیاز به تصمیم‌گیری مدیریتی دارد و از این رو ممکن است به فرصت‌طلبی منجر شود. فساد یک ویژگی حکومت غیررسمی نفوذپذیر است که در رفتارهای شرکت‌ها نفوذ می‌کند و سوء رفتارهای سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. ما گمان می‌کنیم محیطی با فساد زیاد، مدیریت را در توجیه مجموع معیارهای سرمایه‌گذاری دارایی‌هایی که باید هزینه شوند (کامل یا بخشی)، تسهیل می‌کند. این دارایی‌های سرمایه‌ای مزایای اقتصادی آتی را که از طریق به رسمیت شناختن آن‌ها به‌طور ضمنی انتقال می‌یابد ایجاد نخواهد کرد. با این حال، این به رسمیت شناختن، سیگنال‌های بازاری مثبت (حتی تحریف‌شده) را برای درآمدهای آینده ارسال می‌کند و درآمد گزارش‌شده در سال جاری را افزایش می‌دهد. آن‌ها دریافته‌اند که بین فساد در سطح کشور و میزان هزینه‌های توسعه که در یک سال معین سرمایه‌گذاری شده، رابطه مثبت وجود دارد. علاوه بر این، بالاتر از سطح فساد کشور، سهم هزینه‌های توسعه‌ای سرمایه‌گذاری شده در یک سال معین نسبت به سودآوری آینده پایین‌تر است. در نهایت، این ارتباط توسط سطوح بین‌المللی سازی شرکت‌ها تعدیل می‌شود.

مارک دیفایند و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی با «موضوع پذیرش IFRS در چین و سرمایه‌گذاری‌های نهادی خارجی» اثربخشی اتخاذ IFRS چین را از دیدگاه مجموعه‌ی مهمی از کاربران گزارش مالی، سرمایه‌گذاران نهادی خارجی بررسی کردند. آن‌ها دریافته‌اند که سرمایه‌گذاری نهادی خارجی بعد از اتخاذ IFRS چین افزایش نمی‌یابد، و شواهدی وجود دارد که در واقع کاهش

نیز می‌یابد به‌ویژه در شرکت‌هایی که انگیزه‌های ضعیف‌تری برای اجرای استانداردهای IFRS دارند یا توانایی بیش‌تری برای دست‌کاری در قوانین ارزش منصفانه‌ی IFRS‌ها دارند. همچنین دریافتند که پس از اتخاذ IFRS رابطه‌ی بین درآمد و بازده هم‌زمان با کاهش کیفیت درآمد به‌طور کلی کاهش می‌یابد. علاوه بر این دریافتند که بازده سرمایه‌گذاران نهادی خارجی پس از اتخاذ قوانین IFRS چین کاهش می‌یابد. در نهایت، کاهش سرمایه‌گذاری نهادی خارجی در میان سرمایه‌گذاران کشورهای دارای نهادهای ضعیف که IFRS را نیز پذیرفته‌اند، بیش‌تر است. روی هم رفته، شواهد نشان می‌دهد که زیرساخت‌های سازمانی ضعیف در اقتصاد در حال تغییر چین، اهداف مشخص IFRS را در راستای جذب سرمایه‌گذاری‌های نهادی از طریق بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی کاهش می‌دهد. علاوه بر این، نهادهای داخلی استفاده‌کننده از اطلاعات مالی و تجربه‌ی پذیرش IFRS کارایی اتخاذ IFRS را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

۴- فرضیه‌های پژوهش

به‌منظور دستیابی به اهداف پژوهش و بر مبنای پیشینه‌های نظری و تجربی ارائه‌شده، دو فرضیه‌ی اصلی و سه فرضیه‌ی فرعی به‌صورت زیر تدوین شده است:

۴-۱- فرضیه‌ی اصلی اول: اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با اهداف آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد.

فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه‌ی اصلی اول

۱- هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد.

۲- هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد.

۳- هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد.

۴-۲- فرضیه‌ی اصلی دوم: دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) در ایران از منظر مکاتب اخلاقی (ساختارگرا و پساساختارگرا) با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران رابطه‌ی معناداری دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به هدف تحقیق در بررسی میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران، از دیدگاه مکاتب اخلاقی (ساختارگرا و پساساختارگرا)، این تحقیق مبتنی بر استدلال‌ها و تحلیل‌های منطقی اقدام به ارائه الگوی نوین از ویژگی‌های اخلاقی در آئین رفتار حرفه‌ای نموده که به مجموعه دانش

در این حوزه می‌افزاید. پس می‌توان آن را از حیث روش دارای متدولوژی توسعه دانست و از حیث اجرا از نوع تحقیق عملی یا مدل‌سازی پیمایشی. همچنین از لحاظ روش گردآوری داده‌ها از نوع پیمایشی و از نظر زمانی جزو تحقیقات پیمایشی طولی و از نظر نوع تحقیق، بنیادی نظری است. در این تحقیق سؤالات از نوع چند ارزشی (طیف لیکرت) است. در گردآوری اطلاعات از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. در روش میدانی پس از بررسی روش‌های مختلف و جمع‌آوری نظر استادان، ابزار پرسشنامه مناسب‌ترین روش تشخیص داده شد. اطلاعات این پژوهش به دلیل شیوع پاندمی COVID19 از طریق پرسشنامه‌ی الکترونیکی آماده و توزیع شده است. پرسشنامه‌ی مذکور، دربرگیرنده شاخص‌هایی مربوط به ارزیابی اخلاق حرفه‌ای و تأثیرپذیری آئین رفتار حرفه‌ای از مکاتب اخلاقی است.

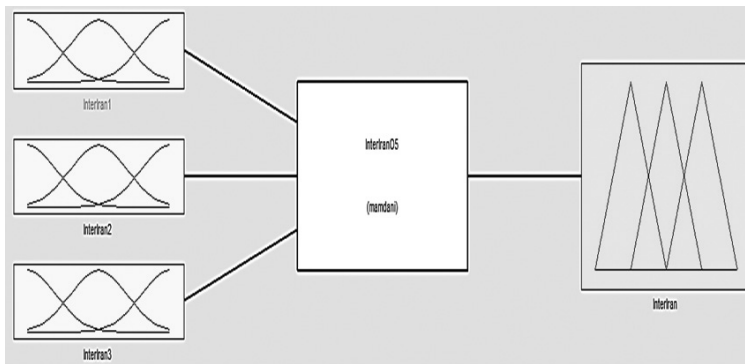
به‌منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات به‌دست‌آمده، برای آزمون فرضیه‌ی اصلی اول و فرضیه‌های فرعی آن از سیستم استنتاج فازی (FIS) بر مبنای منطق دلفی - فازی با کمک نرم‌افزار Matlab و برای آزمون فرضیه‌ی اصلی دوم از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. جامعه‌ی آماری این تحقیق در فرآیند استخراج مدل مفهومی، اعتبارسنجی آن و همچنین طراحی سیستم استنتاج فازی شامل ۲۳ نفر از خبرگان در حوزه‌ی حسابداری و اعضای جامعه رسمی حسابداران می‌باشد.

با عنایت به این‌که حداقل ضریب پایایی با استفاده از روش آلفای کرونباخ حداقل ۰/۷ است، در تحقیق حاضر ضریب آلفای به‌دست‌آمده برای تک‌تک متغیرها بیش‌تر از ۰/۷ است و این نشان‌دهنده این است که همسانی درونی بالایی بین پرسش‌ها (پایایی مطلوب) وجود دارد.

۶- یافته‌های پژوهش

استنتاج فازی (FIS) میزان سازگاری اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
 FIS سازگاری اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارای ۳ ورودی است که در جدول ۱ به آن‌ها اشاره شده است. جدول (۱) ورودی‌های سازگاری اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

ورودی‌ها	کد
میزان سازگاری هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	InterIran1
میزان سازگاری هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	InterIran2
میزان سازگاری هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	InterIran3



شکل (۱) نمای FIS: اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

در جدول ۲ مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نشان داده شده است. جدول (۲) مقادیر ورودی و خروجی اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

خروجی قطعی	ورودی‌ها			اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
InterIran05	InterIran3	InterIran2	InterIran1	
۳	۳.۶۵	۳.۳۵	۳.۴۳	

خروجی دیفازی شده اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران برابر با ۳ (از عدد ۵) است و از آنجایی که این عدد از مرز قابل قبول در این پژوهش (۰.۶ درصد نمره طیف ۳) بیش‌تر است، فرضیه‌ی اصلی اول تأیید می‌شود. این بدان معناست که ادعای محقق مبنی بر این‌که اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد، تأیید می‌گردد.

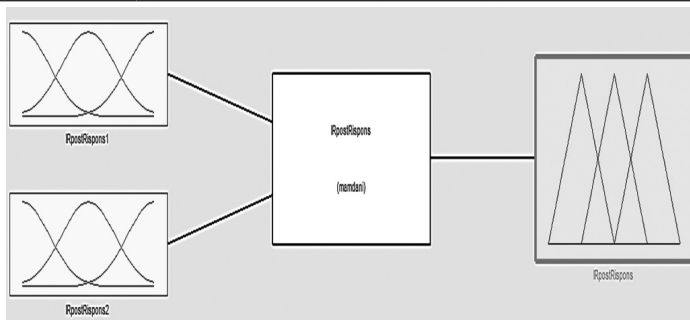
جدول (۳) نتایج آزمون اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

نتیجه	معیار	عدد خروجی مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	عدد خروجی مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
تأیید فرضیه	۰.۶	۳	۳

استنتاج فازی (FIS) میزان هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری

مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران: FIS هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارای ۲ ورودی است که در جدول ۴ آورده شده است. جدول (۴) ورودی‌های هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

کد	ورودی‌ها
IRpostRispons 1	آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بر صراحت در افشاء اطلاعات و روابط حرفه‌ای تأکید می‌نماید.
IRpostRispons 2	در آئین رفتار حرفه‌ای نحوه طبقه‌بندی و گزارش‌گری مالی براساس مشخصه‌های اخلاقی و فرهنگی جامعه تدوین گردیده است.



شکل (۲) نمای FIS: هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران در جدول ۵ مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نشان داده شده است.

جدول (۵) مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

خروجی قطعی	ورودی‌ها		پاسخگویی در حسابداران رسمی ایران با دیدگاه مکاتب پس‌اساختارگرا
	IRpostRispons 2	IRpostRispons 1	
۳.۰۸	۳.۲۶	۳.۶۱	

خروجی دیفازی شده هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران برابر با ۳.۰۸ (از عدد ۵) است و از آنجایی که این عدد از مرز قابل قبول در این پژوهش (۰.۶ درصد نمره طیف ۳) بیش‌تر است، لذا فرضیه‌ی فرعی اول از فرضیه‌ی اصلی اول تأیید می‌شود. این بدان معناست که ادعای محقق مبنی بر

این که هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران تا حدودی رعایت می‌شود، تأیید می‌گردد.

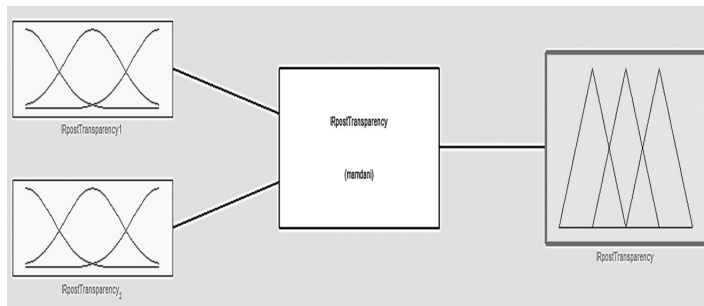
جدول (۶) نتایج هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

نتیجه	معیار	عدد خروجی (از ۵)	هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای عدد خروجی (از ۵)
تأیید فرضیه	۰.۶	۳.۰۸	بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

استنتاج فازی (FIS) هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران: FIS هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارای ۲ ورودی است که در جدول ۷ آورده شده است.

جدول (۷) ورودی‌های هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

کد	ورودی‌ها
IRpostTransparency 1	ایجاد قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات ارائه‌شده در بازارهای مالی بر اساس اهداف اخلاقی موردبررسی قرار می‌گیرد.
IRpostTransparency 2	استانداردهای اخلاقی راهکارهای مناسب جهت تعیین سطوح اقتصادی بین‌الملل و تعاملات مالی جهانی را تبیین می‌نماید.



شکل (۳) نمای FIS: هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

در جدول ۸ مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های شفافیت حسابداران رسمی ایران با دیدگاه مکاتب پساساختارگرا هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین

اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نشان داده شده است.

جدول (۸) مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

خروجی قطعی	ورودی‌ها		هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
	IRpostTransparency 2	IRpostTransparency 1	
۳	۳.۳۹	۳.۳۵	

خروجی دیفازی شده هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران برابر با ۳ (از عدد ۵) است و از آنجایی که این عدد از مرز قابل قبول در این پژوهش (۰.۶ درصد نمره طیف ۳) بیش‌تر است، لذا فرضیه‌ی فرعی دوم از فرضیه‌ی اصلی اول تأیید می‌شود. این بدان معناست که ادعای محقق مبنی بر این که هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران تا حدودی رعایت می‌شود، تأیید می‌گردد.

جدول (۹) نتایج آزمون هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

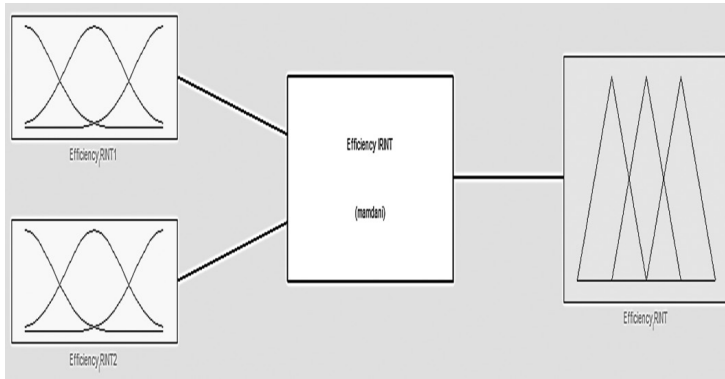
نتیجه	معیار	عدد خروجی (از ۵)	هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
تأیید فرضیه	۰.۶	۳	

استنتاج فازی (FIS) هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران:

FIS هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارای ۲ ورودی است که عبارت‌اند از:

جدول (۱۰) ورودی‌های هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

کد	ورودی‌ها
Efficiency IRINT 1	استانداردهای اخلاقی بستری مناسب جهت انتخاب و تصمیم‌گیری در خصوص نحوه سرمایه‌گذاری در بازارهای مالی را فراهم می‌آورد.
Efficiency IRINT 1	استانداردهای اخلاقی می‌تواند موجب حضور در بازارهای بین‌الملل و امکان دستیابی به اهداف فراملیتی شرکت‌ها گردد.



شکل (۴) نمای FIS: هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران در جدول ۱۱ مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نشان داده شده است.

جدول (۱۱) مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

خروجی قطعی	ورودی‌ها		هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
	Efficiency IRINT 2	Efficiency IRINT 1	
۳.۱۳	۳.۷	۳.۶۱	

خروجی دیفازی شده هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران برابر با ۳.۱۳ (از عدد ۵) است و از آنجایی که این عدد از مرز قابل قبول در این پژوهش (۰.۶ درصد نمره طیف ۳) بیش‌تر است، لذا فرضیه‌ی فرعی سوم از فرضیه‌ی اصلی اول تأیید می‌شود. این بدان معناست که ادعای محقق مبنی بر این‌که هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد، تأیید می‌گردد.

جدول (۱۲) نتایج آزمون هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

نتیجه	معیار	عدد خروجی (از ۵)	هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
تأیید فرضیه	۰.۶	۳	

۱-۶- نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ی اول

همان‌گونه که در بالا اشاره گردید اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی مشتمل بر پاسخگویی، شفافیت و کارایی است و از طرفی این اهداف به طرق و یا عناوین دیگر در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی گنجانده شده است. با توجه به تحلیل‌های آماری صورت گرفته مشخص گردید تمامی اهداف اخلاقی مدنظر در استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایران لحاظ شده و این آئین‌نامه تمامی اهداف را پوشش می‌دهد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل‌های آماری می‌توان نشان داد میزان پوشش این اهداف برای حضور در عرصه‌های بین‌الملل کافی نبوده و نیاز به اصلاح و تطبیق با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارد.

۲-۶- آزمون فرضیه‌ی اصلی دوم

بین اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از منظر مکاتب ساختارگرا و پساساختارگرا با اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از منظر مکاتب ساختارگرا و پساساختارگرای رابطه وجود دارد.

به‌منظور آزمون فرضیه‌ی اصلی دوم از ضریب همبستگی پیرسون استفاده می‌شود. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد ضریب همبستگی بین اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا و همچنین اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از دیدگاه مکاتب ساختارگرا برابر با ۰.۷۷۲ است که این ضریب در سطح احتمال ۰.۰۱ معنادار است و نشان می‌دهد که بین اهداف اخلاقی این دو مکتب در اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) همبستگی مثبتی وجود دارد و نشان از تکامل و تغییر رویکرد این اهداف به سمت پساساختارگرایی دارد. همچنین ضرایب به‌دست‌آمده نشان داد که بین ضریب همبستگی بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب ساختارگرا در اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا برابر با ۰.۶۵۵ است که در سطح احتمال ۰.۰۱ معنادار است. لذا می‌توان این‌گونه تحلیل کرد که آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایران در حال به‌روزرسانی و سیر تکاملی است.

نتایج نشان داد که بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب ساختارگرا و اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) در دیدگاه مکاتب ساختارگرا ضریب همبستگی برابر با ۰.۵۴۹ و بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب ساختارگرا با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) با دیدگاه مکاتب پساساختارگرا ضریب همبستگی برابر با ۰.۶۴ است که هر دو ضریب در سطح احتمال ۰.۰۱ معنادار هستند. از طرفی نتایج نشان داد

که بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) با دیدگاه مکاتب ساختارگرا ضریب همبستگی برابر با ۰.۳۵ است که در سطح احتمال ۰.۰۵ معنادار نیست و لذا بین این دو متغیر رابطه‌ای وجود ندارد ولی بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا ضریب همبستگی برابر با ۰.۵۶۴ است که هر دو ضریب در سطح احتمال ۰.۰۱ معنادار هستند.

جدول (۱۳) نتایج ضریب همبستگی بین متغیرهای پژوهش

اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی بین‌المللی	اهداف اخلاقی حسابداری آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران پساساختارگرا	اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران کاتب ساختارگرا	اهداف اخلاقی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی مکاتب پساساختارگرا	اهداف اخلاقی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی مکاتب ساختارگرا	متغیرها
			۱	۰,۷۷۲**	اهداف اخلاقی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی مکاتب پساساختارگرا ضریب همبستگی
		۱	۰,۶۴۰**	۰,۵۴۹**	اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران مکاتب ساختارگرا ضریب همبستگی
	۱	۰,۶۵۵**	۰,۵۶۴**	۰,۳۵۰	اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران مکاتب پساساختارگرا ضریب همبستگی
۱	۰,۴۸۷*	۰,۶۳۳**	۰,۹۴۱**	۰,۹۴۱**	اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی بین‌المللی ضریب همبستگی
۰,۶۱۵**	۰,۹۱۴**	۰,۹۰۵**	۰,۶۶۳**	۰,۴۹۱**	اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران ضریب همبستگی

در مجموع می‌توان با توجه به آزمون‌های صورت گرفته به این نتیجه دست یافت که اهداف اخلاقی که در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران مورد تأکید است، از اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) اقتباس شده است. به بیان دیگر مابین اهداف اخلاقی که در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران با اهداف اخلاقی

استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) همبستگی وجود دارد، این همبستگی بر اساس آزمون ضریب همبستگی پیرسون ۰.۶۱۵ است که نشان از همبستگی متناسبی در میان این اهداف اخلاقی است.

اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از منظر مکاتب ساختارگرا با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از منظر مکاتب ساختارگرا نیز دارای رابطه‌ی معنادار و ضریب همبستگی آن ۰.۵۴۹ دارای همبستگی متوسطی است.

درنهایت با تفسیر نتایج به‌دست‌آمده مشخص گردید که اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از منظر دیدگاه مکاتب ساختارگرا با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) رابطه‌ی معنادار داشته و متأثر از دیدگاه‌های مکاتب اخلاقی ساختارگرا است.

حال با در نظر گرفتن دیدگاه‌های ساختارگرا و اهداف آن‌ها (پاسخگویی، شفافیت، رازداری و واقع‌بینی) می‌توان استدلال کرد که تدوین‌کنندگان آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران تمایلی مشخص به استفاده از دیدگاه‌های مکاتب ساختارگرا داشته و اهداف آن دیدگاه اخلاقی در پس‌زمینه تدوین آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران پررنگ‌تر است.

۷- نتیجه‌گیری

درنهایت خروجی حاصل از تحلیل‌های آماری و ضرایب همبستگی پیرسون و اعداد فازی دو بخش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران با مکاتب اخلاقی ساختارگرا و پس‌اساختارگرا نشان داد تأثیر افکار و طرز تفکر تدوین‌کنندگان آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بیش‌تر به سمت مکاتب اخلاقی ساختارگرا تمایل داشته و این امر موجب همبستگی بیش‌تر با اهداف اخلاق استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارد. قابل‌ذکر است با توجه به این‌که در برخی از آیتم‌های اخلاقی میزان این رابطه در سطح پائینی قرار دارد و این امر نشان‌دهنده شکستگی این آئین اخلاقی بوده می‌بایست نسبت به تحقق حداکثری اهداف اخلاقی و رعایت آن در حسابداران رسمی بیش‌تر مدنظر قرار گرفته و یا با ایجاد تغییراتی در مؤلفه‌های اخلاقی آن حداکثر تلاش در راستای دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی هم‌زمان با توسعه کارکرد آن در حسابداری ایران را شاهد باشیم.

۸- پیشنهادهای پژوهش

نتایج حاصله در این پژوهش، نکات مهمی برای جامعه‌ی حسابداران رسمی و کمیته‌های تدوین آئین‌نامه‌های اخلاقی حرفه به همراه دارد. اولاً این پژوهش تأکیدی بر همگرایی ایران در پذیرش و استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارد، چراکه با توجه به حساسیت‌های و

سیاسی و اقتصادی در این برهه از زمان برای کشور به‌منظور جذب حداکثری سرمایه‌های خارجی و توسعه اقتصاد کلان نیاز به ایجاد بسترهای مناسب به لحاظ هماهنگی با نحوه گزارش‌گری و ایجاد قابلیت مقایسه و شفاف‌سازی و استفاده از زبان مشترک در گزارش‌گری نسبت به دوره‌های قبلی مستلزم توجه و رسیدگی بیش‌تری است. ثانیاً طبق نتایج به‌دست‌آمده، توصیه می‌گردد به لحاظ ایجاد بستری مناسب جهت پذیرش و استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی نسبت به آموزش این استانداردها در دانشگاه‌ها و مجامع حرفه‌ای حسابداری اقدام گردد؛ چراکه با آموزش و شناخت بیش‌تر این استانداردها امکان تسری آن به بخش‌های دیگر وجود دارد. لذا با آموزش‌های مستمر و حضور در مجامع بین‌المللی و حرفه‌ای و ایجاد بستر مناسب جهت حضور در بازارهای مالی بین‌الملل و استفاده از منابع آن‌ها موجبات تقویت بازارهای مالی داخلی فراهم و گام‌های نخست در ایجاد بازار مالی بین‌الملل برداشته خواهد شد. ثالثاً طبق نتایج حاصله و بررسی شرایط موجود اقتصادی به دلیل عدم همگرایی کشور با مجامع معتبر بین‌المللی امکان استفاده از فرصت‌های بالقوه خارجی فراهم نگردیده و این امر موجبات سکون و عدم رشد و هماهنگی با آخرین استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی را دارد. چراکه در صورت ورود به بازارهای بین‌المللی و الزام به رعایت استانداردهای یکپارچه موجبات رشد و توسعه و به‌روز شدن دیدگاه‌های اقتصادی را فراهم می‌آورد. از طرف دیگر به دلیل پایین بودن سطح مبادلات خارجی این امکان فراهم نگردیده است. درواقع دستیابی به منابع خارجی مستلزم رعایت استانداردهای اخلاقی در تهیه اطلاعات مالی و رعایت نکات مشتمل بر درستکاری، شفافیت، کارایی و واقع‌بینی است. از طرفی با توجه به فرهنگ و اعتقادات و باورهای اخلاقی آئین رفتار حرفه‌ای باید بر مبنای اهداف اخلاقی مدنظر در استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی باشد. به‌بیان‌دیگر همپوشانی اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی می‌تواند اولین گام در پذیرش و اجرای کامل استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی باشد. این امر با تهیه آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی شروع گردیده است. این گام نخست بایستی طوری برداشته شود که حداقل‌های اهداف اخلاقی موردنظر در استانداردهای موردبحث را رعایت نماید. حال با عنایت به این طرز تفکر لازم به نظر می‌رسد در بخشی از مؤلفه‌ی اخلاقی تغییراتی ایجاد گردد. رابعاً با توجه به نفوذ برخی شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در حوزه اقتصاد و هزینه‌بر بودن اجرای این استانداردها برایشان موجبات تعلل در پذیرش و اجرای این استانداردهای بین‌المللی را فراهم آورده است. چراکه با توجه به هدف اخلاقی شفافیت در استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و آثار اجرای آن بر صورت‌های مالی و ایجاد هزینه‌های سنگین برای این دسته از مؤسسات با اصول اخلاقی حرفه منافات داشته و موجبات ایجاد تردید در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌گردد. به‌طور واضح با توجه به نحوه‌ی گزارش‌گری مالی مؤسسات مالی و شرکت‌های بزرگ و تغییر روش‌ها در استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی امکان تغییر وضعیت یک مؤسسه از حالت سوددهی به زیان‌دهی را داشته که این امر موجب ایجاد شک و تردید در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌گردد. لذا با توجه به پیشنهاد فوق مبنی بر آموزش مستمر تهیه‌کنندگان

و نفوذ از در لایه‌های استفاده‌کننده از صورت‌های مالی امکان‌پذیرش و تغییر در دیدگاه افراد را دارد. از طرفی با توجه به کارایی و مینا قرار دادن صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری‌ها، در صورت عدم رعایت مؤلفه‌های اخلاقی باعث ایجاد شک و تصمیم‌گیری نامناسب و در نهایت ایجاد زیان برای استفاده‌کنندگان می‌گردد که می‌تواند موجب از بین رفتن ماهیت یک مؤسسه گردد. پیشنهاد می‌شود که در مرحله اول مؤسسات مالی به‌عنوان یکی از بزرگ‌ترین و کلیدی‌ترین اهرم‌های اقتصادی کشور با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، در افزایش شفافیت گزارشگری مالی خود قدم بردارند.

پیشنهاد می‌شود نهادهای قانون‌گذار، تلاش حداکثری در راستای ایجاد بستر مناسب و هماهنگ جوامع مالی بین‌الملل فراهم نمایند که این امر موجب می‌شود فعالیت‌ها و رویه‌های مالی و عملیاتی به‌صورت شفاف‌تری افشا کنند، تا اطلاعاتی مفید و قابل‌اتکا برای استفاده‌کنندگان داخلی و بین‌المللی صورت‌های مالی فراهم شود.

با توجه به نتایج بیان شده، به نظر می‌رسد دقت نظر و اعمال کنترل‌های اضافی و تغییراتی اساسی در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای بر اساس مبانی اخلاقی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌الملل می‌تواند زمینه‌ساز پذیرش و انتقال از استانداردهای ملی به سمت استانداردهای بین‌الملل باشد. بنابراین، مسئولین بازار سرمایه باید با وضع قوانین و مقررات سخت‌گیرانه‌تری در جهت بهبود کیفیت گزارش‌های مالی گام بردارند. افزون بر این، مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند همگام با ایجاد تغییر در استانداردهای گزارش‌گری مالی نسبت به آموزش و افزایش توان کنترل و نظارت به جهت دستیابی به اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی گام بردارند. باید در نظر گرفت که نتایج حاصل از این پژوهش در خصوص آئین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و به بررسی عوامل اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی بین‌الملل با توجه به نظر خبرگان شاغل در رده‌ی کارشناسی ارشد به بالا، پرداخته شده است. بررسی دیدگاه‌های مؤثر بر نحوه‌ی تهیه و تدوین استانداردهای اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی و تأثیر آن بر اطمینان گزارش‌گری مالی می‌تواند موضوع پژوهش‌های آتی در این خصوص قرار گیرد.

منابع

بهرامی، حسین، میرطاهری، لیلا. (۱۳۹۸). اخلاق حرفه‌ای، تهران: انتشارات ادیبان روز.
جهانشاد، آریتا، واحدی، مجید. (۱۳۹۹). بررسی آثار به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی طبق دستورالعمل بانک مرکزی بر شاخص‌های مالی و مدیریت سود در بانک‌ها، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۴).

حیدرپور، فرزانه، حسینی‌الاصل، محسن، تاری وردی، یدالله. (۱۳۹۸). بررسی امکان ارائه‌ی چارچوب نظری گزارش‌گری مالی اسلامی بر پایه‌ی منصفانه بودن همگرا با استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS)، *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۷(۴)، ۳۴۳-۳۸۰.
خلیل پور، مهدی، کامیابی، یحیی، نبوی چاشمی، سید علی. (۱۳۹۸). تأثیر رویکردهای اخلاقی

حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیلکنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۳)، ۹۱-۱۱۷.

خواجهی، شکرالله، سرمدی نیا، عبدالمجید، پورگودرزی، علیرضا. (۱۳۹۹). چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارش‌گری مالی، دانش حسابداری مالی، ۷(۱) پیاپی ۲۴، ۲۵-۴۴.

دارایی، رؤیا، مخمل باف، احمد، هادی نیا، فریبا. (۱۳۹۷). جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مطالعات نوین کاربردی در مدیریت اقتصاد و حسابداری، ۱(۱)، ۴۹-۶۲.

دهمده قلعه نو، محسن، صفری سرچاه، فاطمه، زارعی، حمید. (۱۳۹۸). مروری بر شواهد تأثیرگذاری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر حرفه‌ی حسابرس، پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، ۹(۲).

رحمانی نیا، احسان، پورزمانی، زهرا، گلپایگانی، آیدا. (۱۴۰۰). بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان، پژوهش‌های حسابرسی، ۱(۲)، ۵۷-۸۵.

رحیمیان، نظام‌الدین، مجدی اوغولبیک، محمود، ملکی، علیرضا. (۱۳۹۴). ضرورت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن، حسابرس، ۸۰. سارویی، سمیه، محمد اصغری، مژده، طهماسبی، مریم. (۱۳۹۵). اخلاق در حسابداری و گزارش‌گری اجتماعی شرکت‌ها CSR، هفتمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و چهارمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران. سازمان بورس بهادار ایران. (۱۳۹۵). استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS) چیست؟

علی مدد، مصطفی. (۱۳۸۳). درآمدی بر اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای، حسابرس، ۲۷-۳۷، ۱۱(۲۷).

قاسم پور، الهام. (۱۳۹۷). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، دومین کنفرانس ملی توسعه پایدار در علوم مدیریت و حسابداری ایران، تهران. قراملکی، احد فرامرز. (۱۳۸۲). اخلاق حرفه‌ای، تهران: مجنون، چ سوم. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای. (۱۳۹۷). آئین رفتار حرفه‌ای، تهران: جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران.

نیکومرام، هاشم، بادآور نهنندی، یونس. (۱۳۸۸). تبیین و ارائه‌ی الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل مؤثر بر انتخاب کیفیت گزارش‌گری مالی در ایران، رساله‌ی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران.

وفایی پور، روح‌الله، قاسمی، مصطفی، محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۰). مدل کیفی خوانایی گزارش‌گری مالی مبتنی بر مؤلفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی

شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی، ۱(۳)، ۹۹-۱۲۷.

Ali Madad, Mustafa (2005). An Introduction to the Ethics and Conduct of Professional Accountants. Auditor - No. 27 (11 pages - from 27 to 37). (In persian)

Bahrani, Hussein Mir Taheri. Leila. (Undated). Ethics. Adiban Rooz Publications. ISBN: 978-600-8190-09-7. (In Persian).

Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? Journal of accounting and economics. 48 (2) , 112-131.

Darabi, Roya., Makhmal Baf, Ahmad., Hadi Nia, Fariba. (2019). The place of ethics in the implementation of international accounting standards. New Applied Studies in Economics and Accounting Management, 1 (1), pp.49-62. (In persian)

Dehmardeh Ghaleh No, Mohsen. Safari Sarchah, Fatemeh. Zarei, Hamid (2020). A review of the evidence for the impact of International Financial Reporting Standards on the auditing profession. Accounting and auditing research. Ninth Volume No. 2 (33 consecutive). (In persian)

El-Helaly. Moataz, (2020). Collins G. Ntim, Manar Al-Gazzar., Diffusion theory, national corruption and IFRS adoption around the world. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.

Ethics committee, (1996). international federation of accountant, Code of Ethics for professional Accountants. IFAC. Revised 1998 – 2001.

Francesco Mazzi, Richard Slack, Ioannis Tsalavoutas, Fanis Tsoligkas, (2019). Country-level corruption and accounting choice: Research & development capitalization under IFRS. The British Accounting Review 51

Gharamaleki, Ahmad Faramarz, (2002). Professional ethics, Tehran, (In persian).

Haidarpour, Farzaneh., Hosseini Al-Asl, Mohsen., Tari Verdi, Yadollah. (2020). Examining the possibility of providing a theoretical framework for Islamic financial reporting based on fairness; Converged with International Financial Reporting Standards (IFRS). Journal of Value and Behavioral Accounting. number 7. (In Persian).

Hartog, mary and Winstanley, Diana, (2007). Ethics and Human Resource, "Management: Professional Development and Practice", Journal of Business & Professional Ethics, V21, N2,

Iran Stock Exchange Organization, (2017). What are International Financial Reporting Standards (IFRS). (In persian)

Jahanshad, Azita. Vahedi, Majid. (2021). Investigating the effects of applying international financial reporting standards according to central bank instructions on financial indicators and earnings management in banks. Accounting and auditing studies. Ninth Year No. 34. (In Persian)

Khajavi, Shakraleh., Sarmadina, Abdolmajid., Pourgoodarzi, Alireza. (2021). Ethical conceptual framework for financial accounting and reporting. Knowledge of Financial Accounting, 7 (1 (consecutive 24) pp.25-44. (In persian)

Khalilpour, Mehdi., Kamyabi, Yahya., Nabavi Chashmi, Seyed Ali. (2020). The effect of accountants' ethical approaches on the quality of accounting information with the role of moderating the size and financial leverage of the company. Financial accounting and auditing research. Journal of Financial Accounting and Auditing. 11 (43), pp.91-117. (In persian).

Kimberly G. Key., Jeong Youn Kim, (2020). IFRS and accounting quality: Additional evidence from Korea. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 39

Mark DeFond, Xinzi Gao, Oliver Zhen Li, Lijun Xia., (2019). IFRS adoption in China and foreign institutional investments. *China Journal of Accounting Research* 12 - 1–32

Nikomram, Hashem and Younes Badavar Nahandi. (2010). Explain and present a model for determining and evaluating the factors affecting the selection of financial reporting quality in Iran, PhD thesis, Accounting, Islamic Azad University, Tehran Science and Research Branch. (In persian)

Onumah, R. M., Simpson, S. N. Y., & Kwarteng, A. (2021). The effects of ethics education interventions on ethical attitudes of professional accountants: evidence from Ghana. *Accounting Education*, 1-25.

Professional Accounting and Auditing Training and Research Center, (2019). Ritual of professional behavior. Publication: Iranian Society of Certified Public Accountants. (In persian)

Qasempour, Elham, (2019). Professional Ethics in Accounting and Auditing, The Second National Conference on Sustainable Development in Management and Accounting Sciences of Iran, Tehran. (In persian)

Rahimian, Nizamuddin Majdi Oghulbek, Mahmoud. Maleki, Alireza (2016). The need to apply international financial reporting standards in Iran and its positive aspects. *Auditor Journal*, No. 80. (In persian)

Rahmaninia, Ehsan., And Pourzamani, Zahra., And Golpayegani, Aida. (2022). Investigating the effectiveness of professional accountants' ethical decisions on their personality and behavioral characteristics. *Audit Research*, 1 (2), 57-85. (In persian)

Roman Chychyła, Andrew J. Leone*, Miguel Minutti-Meza. (2019). Complexity of financial reporting standards and accounting expertise. *Journal of Accounting and Economics* 67 (2019) 226–253.

Saroei, Somayeh and Mohammad Asghari, Mojdeh and Tahmasebi, Maryam, (2017). Ethics in Corporate Accounting and Social Reporting CSR, 7th International Conference on Accounting and Management and 4th Conference on Entrepreneurship and Open Innovation, Tehran, (In Persian).

Vafaiepour, Ruhollah., And Ghasemi, Mustafa., And Mohseni, Abdolreza. (2022). Qualitative model of financial reporting based on the components of ethics, social responsibility and tone management and prioritization of indicators in accounting and auditing firms. *Audit Research*, 1 (3), 99-127. (In persian)