

مطالعه تطبیقی مفاهیم مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی

علی خوزین*

جمال محمدی**

چکیده

پژوهش حاضر به دنبال سنجش میزان همسویی درک و انتظار گروه‌های تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی در مورد اصول اخلاقی آیین رفتار حرفه‌ای مربوط به حسابداران است. این اصول شامل درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای می‌باشد. داده‌های پژوهش ابتدا با استفاده از فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی اولویت‌بندی و سپس با استفاده از آزمون فرض فریدمن، پردازش و اقدام به آزمون فرضیات گردید. در نتیجه این پژوهش مشخص شده که این دو گروه در مورد اصول بی‌طرفی، رازداری و اصول و ضوابط حرفه‌ای و رفتار حرفه‌ای دارای دیدگاه مشابه و در مورد اصول درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، تفاوت‌هایی میان دیدگاه‌ها و انتظارات این دو گروه وجود دارد. نتایج پژوهش کمک زیادی به درک بهتر دیدگاه گروه‌های مختلف مرتبط با گزارشات مالی و نیز تفاهم بیشتر این گروه‌ها پیرامون اصول اخلاقی حسابداران می‌نماید. آنچه که اهمیت دارد این است که می‌بایست در مورد اصول آیین رفتار حرفه‌ای برداشتها و انتظارات یکسانی میان گروه‌های مختلف وجود داشته باشد و در غیر این صورت تدابیری برای ایجاد نزدیکی و یکسان‌سازی برداشتها از این اصول به عمل آید.

واژگان کلیدی: آیین رفتار حرفه‌ای، تهیه‌کنندگان، استفاده‌کنندگان، گزارش‌های مالی، اخلاق

۱- مقدمه

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. حرفه حسابداری نیز یکی از متشکلاترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست که به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. (سرلک، ۱۳۸۷) همچنین تدوین و انتشار آیین رفتار حرفه‌ای موجب می‌شود تا اولاً استفاده‌کنندگان خدمات حرفه‌ای بدانند که زمان خرید این خدمات چه حقوقی دارند، دوماً اعضای حرفه بدانند که چه رفتاری قابل قبول است و سرانجام حرفه با استفاده از آن بر اعمال اعضای حرفه نظارت کند. (جعفری، ۱۳۸۹) به هر حال همه حرفه‌ها به دنبال توسعه آیین رفتار حرفه‌ای برای اعضای خود بوده‌اند. چنین آیین رفتار حرفه‌ای خطوط راهنمایی برای اعضای حرفه فراهم می‌کند و حالت حرفه‌ای بودن را در آنها افزایش می‌دهد. (Murphy, ۲۰۰۹). یکی از خصوصیات متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت فعالیتها در قبال منافع عمومی و تعداد زیادی ذی‌نفع می‌باشد. مسئولیت حسابدار تنها به تامین نیازهای صاحبکار و یا کارفرما محدود نمی‌شود و رفع نیازهای طیف وسیعی از اشخاص را در بر می‌گیرد. به همین دلیل استانداردهای حرفه‌ای به نحو چشمگیری تحت تاثیر ملاحظات منافع عمومی تدوین می‌شود (APESB, ۲۰۰۶). در آیین رفتار حرفه‌ای ایران نیز بیان شده که لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به شش اصل بنیادی شامل درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای است. (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸) در حسابداری رفتار اخلاقی، یگ نگرش ذهنی (و نه یک مجموعه‌ای از قواعد) و شامل کلیه جنبه‌های رفتار درست در مقابل رفتار نادرست می‌باشد.

در اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، «تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی» به عنوان بخشی از وظایف کمیته فنی سازمان حسابرسی تعیین شده است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و رهنمودهای مربوط است. احکام آیین رفتار حرفه‌ای در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای به یک میزان معتبر است، مگر در مواردی که خلاف آن تصریح شده باشد. در این آیین نامه نیز از حسابداری به عنوان یک حرفه یاد شده است. در متن این آیین نامه عنوان شده که ویژگیهای هر حرفه عبارت است از پذیرش وظیفه خدمت به جامعه، وجود حداقل شرایط از پیش تعیین شده برای ورود به حرفه از جمله مهارت‌های تخصصی لازم که از طریق آموزش و تجربه بدست می‌آید و پایبندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزش‌های مربوط در آن حرفه. (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸) به دلیل فرهنگ‌های متفاوت در بین کشورها، ارزش‌های اخلاقی آنها نیز متفاوت است و هیچ نوع آیین اخلاقی پذیرفته شده‌ای به صورت جامع وجود ندارد. با این حال اصول اخلاقی اساسی که

در حد بین‌المللی باشد وجود دارد (Oddo, 2007) و آیین نامه اصول اخلاقی کشور ما نیز تا حد بسیار زیادی مشابه اصول اخلاقی بین‌المللی است. به عنوان مثال قواعد اخلاقی ایفک تاکید دارد که حسابداران باید اصول بنیادی امانتداری، صلاحیت حرفه‌ای، صداقت، بی‌طرفی، مراقبت کافی، رازداری و رفتار حرفه‌ای را رعایت نمایند. آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) نیز بوسیله رأی‌گیری از اعضا در نوامبر ۱۹۸۷ تجدید ساختار شد و آیین رفتار حرفه‌ای طراحی شد که چارچوبی برای گسترش دادن خدمات حرفه‌ای فراهم کند و به تغییرات دیگر در حرفه مانند تغییرات محیط رقابتی پاسخ دهد. (Meigs & Meigs, 1989)

از سوی دیگر گروه‌های مختلف و انواع بسیار متعددی از استفاده‌کنندگان برای انواع خدمات حسابداری قابل‌شمارش است. هر یک از این گروه‌ها با توجه به نوع کارکرد و انتظاراتشان، ممکن دیدگاه‌ها و برداشت‌های متفاوتی از اصول کلی اخلاقی که برای حسابدار حرفه‌ای تحت‌استخدام، داشته باشند و البته هر چه همگرایی بیشتری در مورد مفاهیم این اصول وجود داشته باشد، تناقضات و مناقشات کمتری میان این گروه‌ها پدیدار می‌گردد. هدف این پژوهش نیز بررسی میزان اتفاق نظر میان گروه‌های مختلفی است که با گزارشگری مالی و حسابداری سر و کار دارند. گروه‌های مورد مطالعه شامل تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی هستند. در این مطالعه خواهیم دید که تا چه میزان این گروه‌ها دیدگاه مشابهی در مورد اصول بنیادین آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای تحت‌استخدام دارند. حسابدار حرفه‌ای تحت‌استخدام، حسابدار حرفه‌ای است که برای ارائه خدمات حرفه‌ای خود، به عنوان یک شخص حقیقی در استخدام یک کارفرما (با استثنای موسسات حرفه‌ای) است. در سراسر مقاله نیز منظور از حسابدار حرفه‌ای همان حسابدار حرفه‌ای تحت‌استخدام است.

۲- ادبیات نظری

از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای ایران، اهداف حرفه‌ی حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، براساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی است. حسابدار حرفه‌ای تحت‌استخدام علاوه بر داشتن تعهد اخلاقی درقبال کارفرما، نسبت به اصول حرفه‌ای خود نیز پایبند است. گاه ممکن است بین این دو، تضاد ایجاد شود. اگرچه اولویت عادی یک کارمند، حمایت از اهداف مشروع سازمان متبوع و مقررات و دستورات عملیاتی پشتوانه آن است، اما از حسابدار حرفه‌ای تحت‌استخدام انتظار نمی‌رود به بهانه حمایت از اهداف سازمان خود، قوانین و مقررات را و یا اصول و ضوابط حرفه‌ای را نقض کند. آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران، خطوط راهنمایی جهت انجام رفتار صحیح برای حسابداران ترسیم می‌کند. در آیین رفتار حرفه‌ای دو بخش اصول و احکام وجود دارد. اصول آیین رفتار حرفه‌ای که موضوع این پژوهش است، چارچوبی را برای احکام ارائه می‌نماید. در این اصول اخلاقی مربوط به حسابداران

حرفه ای شامل درستکاری، بیطرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای اصول و ضوابط حرفه‌ای است که در ادامه در مورد هر یک از این موارد توضیح داده خواهد شد.

۱-۲- درستکاری

اولین اصل از اصول آیین رفتار حرفه ای «درستکاری» است. حسابدار رسمی باید در انجام خدمات حرفه ای خود درستکار باشد. درستکاری به معنای رعایت صداقت در انجام خدمات حرفه ای حسابداری است. حسابدار باید در تمامی کارهای حرفه ای خود بالاترین حس درستکاری را مدنظر قرار دهد. البته درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست، بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می‌شود (جعفری، ۱۳۸۹). کرتز (James R. Kurtz، ۱۹۹۹) در پژوهشی با عنوان «مفهوم درستکاری معیاری برای استفاده حسابداران و حرفه حسابداری» که در امریکا انجام داد درستکاری را به عنوان رکن اساسی شهرت و سربلندی حرفه در میان جامعه، دولت و صاحبکاران حرفه تعیین کرد. درستکاری ارزش اصلی در حسابداری است که هر حسابدار آرزو دارد به آن برسد و آن را حفظ کند. جامعه حسابداران رسمی ایالت کالیفرنیا (CaliCPA، ۲۰۱۰) «درستکاری» را این چنین تعریف کرده‌اند که «درستکاری یک جز اساسی حسابدار برای شناسایی حرفه ای بودن او است. درستکاری در اصطلاح به عنوان چیزی که درست و واقعیت است، سنجش می‌شود. درستکاری برای یک حسابدار لازم است؛ زیرا به استانداردهای اخلاقی و فنی روح می‌دهد». درستکاری باید اعتماد عمومی و خدمات حرفه ای را پوشش بدهد. نه اینکه تحت تأثیر سود و مزایای شخصی قرار گیرد.

۲-۲- بیطرفی

دومین اصل از اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای «بی طرفی» است. بی طرفی یک مفهوم ذهنی است. به طور کلی حسابدار باید منصف باشد و نباید اجازه دهد پیش داوری، جانبداری و تضاد منافع یا نفوذ دیگران انجام خدمات حرفه ای او را مخدوش سازد. حسابدار باید بیطرف باشد یک عضو حرفه باید استقلال ظاهری و باطنی داشته باشد. استقلال و بی طرفی باطنی بخش ذهنی کار است که باید مورد توجه حسابداران رسمی قرار گیرد. بی طرفی بدان معنی است که نباید اطلاعات را به صورتی درآورد که رفتار خاصی در جهتی خاص تقویت شود و این یکی از ویژگیهای اصلی تدوین-کنندگان استانداردها است. (هندریکسن، ۱۹۹۲) بی طرفی از طرف جامعه حسابداران رسمی ایالت کالیفرنیا (CaliCPA، ۲۰۱۰) این چنین پنداشته شده است که «یک عضو حرفه ای باید آزاد از تضاد منافع باشد و در انجام خدمات حرفه ای خود در ظاهر و باطن مستقل باشد برای سنجش بی طرفی یک عضو باید روابط عضو با صاحبکار و پاسخگویی عمومی او را مورد ارزیابی مداوم قرار داد.»

۲-۳- صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

«صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای» به عنوان سومین اصل بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای به این صورت تعریف شده است: «حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونهای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه میشود.» (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸) در فرهنگ وبستر مراقبت حرفه‌ای به این صورت تعریف شده است: «موردی که توسط مسئولان امور و یا عرف و یا توافق عمومی به صورت یک مدل یا الگو و سرمشق برای پیروی برقرار شده است».

این تعریف بیانگر قوانین جامع و عمومی تصویب شده و پذیرفته شده‌های برای راهنمای عمل است. اساساً مراقبتی را که افراد حرفه‌ای منطقی در موقعیت‌های یکسان اعمال میکنند در واژه «مراقبت حرفه‌ای» شرح داده میشود. معنای اجزای عبارت «مراقبت حرفه‌ای» به این شرح است که «مراقبت» یعنی توجه جدی همراه با احتیاط، هشیاری، علاقه و مسئولیت شخصی و «حرفه‌ای» به معنی فردی است که پیشه‌اش نیاز به دانش تخصصی و اغلب دانشگاهی دارد، به استانداردهای سطح بالایی برای پیشرفت و رفتار بایند است، متعهد به مطالعه مداوم است و نوعی از کار است که ارائه خدمات عمومی جزء هدف اولیه اش می باشد. (Ecton et al, ۱۹۹۶) اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداران خبره فدراسیون بین‌المللی حسابداری (IFAC, ۲۰۱۰)، هیات بین‌المللی استانداردهای اخلاقی حسابداری (IESBA, ۲۰۰۹) و اصول اخلاقی حسابداران خبره هیات استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای حسابداری (APESB, ۲۰۰۸)، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای را در سومین اصل بنیادی آیین رفتار اخلاقی خود ذکر کرده‌اند. در بخش دانش و مهارت حرفه‌ای حسابدار و تطابق خدمات حرفه‌ای با استانداردهای حرفه‌ای و تکنیکی تصریح میشود، خدمات حرفه‌ای شایسته، نیازمند اعمال قضاوت منطقی با توجه به کاربرد دانش و مهارت حرفه‌ای در انجام خدمات است. صلاحیت حرفه‌ای به دو بخش کسب صلاحیت حرفه‌ای و نگهداری صلاحیت حرفه‌ای تقسیم میشود. آنها در قسمتی اشاره میکنند که «اصل بنیادی شایستگی و مراقبت حرفه‌ای الزام دارد که اعضا در تجارت و بازرگانی فقط باید وظایف مهم را که آموزش و تجربه کافی درباره آن دارند، به عهده گیرند».

۲-۴- رازداری

بر مبنای آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی، «رازداری» به این معناست که حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود به دست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما استفاده و یا افشا کند، مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرایند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو میشوند. مسئولیت‌های حسابداران حرفه‌ای گاه با انتظارات درون و برون سازمانی در

تضاد است. ارائه یا انتشار اطلاعات گمراه‌کننده‌ای که ممکن است در جهت منافع صاحبکار یا کارفرما باشد از مصادیق مفهوم تضاد منافع است، صرفنظر از اینکه ارائه یا انتشار چنین اطلاعاتی در جهت منافع حسابدار حرفه‌ای باشد یا نباشد. از این رو حسابداران حرفه‌ای باید اطلاعاتی را که دربارهٔ امور صاحبکار یا کارفرما به دست می‌آورند محرمانه تلقی کنند. این امر حتی پس از خاتمه ارتباط با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می‌یابد. حسابداران حرفه‌ای باید اطمینان یابند که کارکنان تحت نظر آنان و اشخاصی که از آنها مشاوره و یا خدمات دریافت می‌کنند نیز اصل رازداری را رعایت می‌کنند. اصل رازداری تنها به عدم افشای اطلاعات محدود نمی‌شود، بلکه حسابدار حرفه‌ای را ملزم می‌کند که از اطلاعات گردآوری شده به نحوی مناسب حفاظت کند، اطلاعات مزبور را در جهت منافع خود یا اشخاص ثالث استفاده نکند و چنان نیز رفتار نمایند که گویی از این اطلاعات استفاده می‌کنند (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). به عقیدهٔ هیات استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای حسابداری (APESB، ۲۰۰۸)، اصل رازداری تعهدی را به اعضای حرفه‌ای اجتناب از موارد زیر تحمیل می‌کند: الف) افشای اطلاعات محرمانه به خارج از شرکت و یا سازمان به عنوان نتیجهٔ رابطهٔ حرفه‌ای و تجاری بدون حق و قدرت مناسب و خاص از مشتری و یا کارفرما، مگر اینکه وظیفهٔ قانونی برای افشا وجود داشته باشد.

ب) استفاده از اطلاعات محرمانه کسب شده به عنوان نتیجهٔ رابطهٔ حرفه‌ای و تجاری برای منافع شخصی و یا منافع اشخاص وابسته.

در بیانیه فدراسیون بین‌المللی حسابداری (IFAC، ۲۰۰۵) متذکر شده است که یک عضو باید رازداری را حتی در محیط اجتماعی نگه دارد و باید نسبت به احتمال افشای غیر عمدی (ناشی از بی-دقتی) هوشیار باشد، به طور خاص در وضعیت مالی شامل همکاری بلندمدت با یک شریک تجاری یا نزدیک و نزدیکترین اعضاء خانواده. اصل رازداری حتی بعد از پایان رابطهٔ یک عضو با مشتری و یا صاحبکار ادامه می‌یابد مگر اینکه توافق دیگری وجود داشته باشد. اعضای حرفه‌ای همچنین باید رازداری از اطلاعات افشاء شده توسط مشتری یا کارفرمای احتمالی را نگه دارند. جائیکه افشاء از لحاظ قانونی الزامی ندارد، اما به عضو اجازه داده می‌شود تا اطلاعات محرمانه را افشاء کند اعضا باید مراقب منافع کسانی که ممکن است تحت تاثیر افشاء صدمه ببینند، باشند و توجه کنند که آیا همه اطلاعات مربوط شناسایی و به اثبات رسیده است. زمانی که اطلاعات شامل حقایق اثبات نشده، اطلاعات ناقص و یا نتایج اثبات نشده می‌باشد، قضاوت حرفه‌ای باید در تعیین نوع افشاء استفاده شود.

۵-۲- رفتار حرفه‌ای

در آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی کشورمان، «رفتار حرفه‌ای» یعنی حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه‌ای را خدشه دار کند. همین‌طور اشاره به این موضوع دارد که حسابدار حرفه‌ای باید از پذیرش فعالیت‌هایی خودداری کند که با ارائه خدمات حرفه‌ای

ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بیطرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه ای او لطمه وارد کند (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸) IAESB (۲۰۱۱) در استاندارد شماره ۴ بیان میکنند که رفتار حرفه ای باید مطابق با استانداردهای تکنیکی باشد. فدراسیون بین المللی حسابداری (IFAC, ۲۰۰۵) بیان میدارد که اصل رفتار حرفه ای تعهدی را به اعضا تحمیل میکند تا قوانین و مقررات مربوط را بپذیرند و از هر نوع عمل و فعالیتی که ممکن است حرفه را بیاعتبار کند اجتناب کنند. اعضاء در بازاریابی و تبلیغ خودشان و کارشان نباید حرفه را به بیاعتباری بکشند. اعضای حرفه باید صادق و درستکار باشند و نباید برای خدماتی که ارائه می کنند و شرایطی که بیان می کنند و یا تجربهای که آنها بدست آوردهاند غلو کنند. نباید با استناد به منابع بیارزش و اثبات نشده شباهت به کار دیگران را بیان کنند. به عقیده هیات استانداردهای اخلاقی و حرفه ای حسابداری (APESB, ۲۰۰۸) حرفه ای به این صورت تعریف می شود که با تکنیک یا اصول استانداردهای اخلاقی یک حرفه شکل میگیرد و دارای شخصیت شود.

۲-۶- اصول و ضوابط حرفه‌ای

در آیین رفتار حرفه ای سازمان حسابرسی، «اصول و ضوابط حرفه‌ای» به عنوان اصل بنیادی ششم آیین رفتار حرفه ای حسابدار حرفه ای اینگونه تعریف شده است که حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی طرفی و درمورد حسابداران حرفه‌ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸). همانطور که از این تعریف بر می آید، این اصل به عنوان ششمین اصل بنیادی، به طور ضمنی موجب تکمیل سایر اصول بنیادی شده و از سایر اصول جامعتر و به گونه ای آنها را نیز در بر می‌گیرد. به عقیده انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA, ۲۰۰۰) منافع جامعه الزام می کند تا حسابداران رسمی (CPA) خدمات حرفه ای خود بر اساس رفتار حرفه ای ارائه کنند. همه اصول دیگر می بایست توسط حسابداران حرفه ای به کار گرفته شود تا مشخص شود که آیا رفتاری حرفه ای است یا خیر. انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۰۰)، معتقد است قوانین سخت و محکم نمی تواند به اعضاء برای رسیدن به قضاوت در مورد این اصول کمک کند، اما قوانین باید رضایت خاطری برای دستیابی به روح اصول فراهم آورند.

جهت اطمینان از رعایت اصول اخلاقی، اعضاء باید در موسساتی فعالیت نمایند که رویه های کنترل داخلی مناسبی در آنها وجود داشته باشد تا از ارائه کامل و سرپرستی کافی خدمات اطمینان کسب شود. همچنین حسابداران حرفه ای باید در قضاوت شخصی خود تعیین کنند که آیا اصول و ضوابط حرفه ای، تضاد منافع حسابدار و کارفرما را از بین میبرند یا خیر. از سوی دیگر اعضاء باید در مورد میزان تطابق فعالیت های خود با قوانین، به عنوان یک حرفه ای قضاوت کنند. روبرت کولسان

(۲۰۰۴) اظهار می کند که از آنجاییکه پنج اصل اول آیین رفتار حرفه ای برای حسابداری رسمی و بدون توجه به استخدام آنها به کار گرفته میشود؛ اصل ششم بر روی شرایط خاص فعالیت های جامعه و منافع عمومی تمرکز دارد. در واقع با رعایت اصل بنیادی «اصول و ضوابط حرفه ای» چرخه رفتار حرفه ای حسابداران تکمیل میگردد. مجامع و مراکز قانونگذاری زیادی در مورد اصول اخلاق حرفه ای در حسابداری اقدام به تدوین استاندارد نموده اند. به عنوان نمونه فدراسیون بین المللی حسابداری (IFAC, ۲۰۱۰) و هیات بین المللی استانداردهای اخلاقی حسابداری در استاندارد تجدید نظر شده خود در سال ۲۰۰۹ (IESBA) از اصول و ضوابط حرفه ای تحت عنوان رفتار حرفه ای یاد کرده است. بر این اساس منظور از رفتار حرفه ای، انجام امور بر اساس قوانین و آیین نامه ها و اجتناب از هر عملی است که باعث بدنامی حرفه گردد.

۳- پیشینه پژوهش

لندر و دیگران در سال ۱۹۹۰ دریافتند که حسابداران مدیریت و سایر افراد حرفه ای حسابداری علاوه بر حسابرسان در معرض افزایش تعهدات قانونی هستند و آنها باید از روش های بسیاری جهت کاهش تماسهای قانونی بهره گیرند یعنی درک روشنی از مسؤلیتهای حرفه ایشان داشته باشند. حسابداران مدیریت بایستی علاوه بر استانداردهای رفتار اخلاقی IMA از آیین رفتار حرفه ای AICPA نیز به منظور تبعیت با استاندارد مراقبت حرفه ای پیروی نمایند. اسپالدینگ و رین استین در سال ۱۹۹۲، تذکر دادند که دفترداران و سایر حسابداران داخلی باید برای کاهش تعهدات بالقوهشان به افراد ثالث، مراقبت حرفه ای را اعمال نمایند مخصوصاً اگر صورت های مالی در دسترس عموم قرار میگیرد.

در سال ۲۰۰۶ پژوهشی با عنوان «درستکاری، بی طرفی و استقلال؛ اجزای اصلی آیین اخلاق حرفه جامعه حسابداران رسمی آمریکا» توسط جان هانگ (Jane zhang) و گراس (Debra M.Grace) در کالیفرنیا آمریکا انجام شد در این پژوهش مشخص شد درستکاری با ویژگی درونی شخص رابطه دارد. افرادی درستکار در نظر گرفته میشوند که ۱- از آیین اخلاقی و معنوی خود تبعیت کنند، ۲- صادق، شریف و خوب باشند، ۳- مسؤلیت پذیر باشند، ۴- در همه زمانها اعمال خوب انجام دهند و ۵- حقیقت گو باشند. در این پژوهش لازمه درستکاری حفظ اعتماد عمومی جامعه بیان شد. همچنین در این پژوهش بی طرفی بعنوان قضاوت عادلانه بدون متأثر شدن از تبعیضهای شخصی و هیجانی تعریف شده و افرادی بیطرف در نظر گرفته میشوند که ۱- منصف، بیاتر و خنثی رفتار کنند، ۲- بدون تعصب باشند، ۳- به دنبال درستی باشند، ۴- راستگو و صادق باشند و ۵- روشنفکر باشند. در این پژوهش لازمه بی طرفی انجام خدمات حرفه ای بدون داشتن تضاد منافع بیان شد. در سال ۲۰۰۷ پژوهشی توسط رادلف (S.Radloff) و ماری (Kw.Maree) در آفریقای جنوبی انجام شد در این پژوهش عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران در آفریقای جنوبی بررسی شد

و نتایج تحقیق با نتایج تحقیق مشابه که در آمریکا و ترکیه انجام شده مقایسه گردید. نتیجه این تحقیقات نشان داد که رابطه معنادار قوی بین توجه حسابداران به آیین رفتار حرفه ای و قضاوت اخلاقی حسابداران وجود دارد.

در تحلیلی که توسط کلمنتس و همکاران درباره آیین رفتار حرفه ای بین المللی حسابداران در سال ۲۰۰۹ انجام شده است، اشاره شده که از ۱۵۸ عضو فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) (تعداد ۴۲ عضو از جمله ایران آیین رفتار حرفه ای تجدید نظر شده اخیر را بدون تغییر پذیرفته اند که در ایران نهاد متولی این امر «انجمن حسابداران خبره ایران» است. جان نیل و همکاران (۲۰۰۵) بر اساس تحلیل خود عنوان نمودند، آیین رفتار حرفه ای حسابداران خبره آمریکا صرفاً به حفظ منافع عمومی محدود شده است. مخصوصاً این آیین رفتار حرفه ای فقط ورودی مدار است و هیچ شخص ثالثی میزان پیروی از آن را تأیید نمی کند و هیچ گزارش عمومی از پیروی یا عدم پیروی از آن در مؤسسات حسابداری وجود ندارد. آنها پیشنهاد کرده اند که آیین رفتار حرفه ای فعلی به سمت خروجی مدار و سنجش عملکرد متوجه شود.

اسمیت و همکاران (۲۰۰۹) طی تحقیقی به مقایسه آیین رفتار حرفه ای در کانادا، یونان و ژاپن پرداختند. با توجه به بررسی آنها منظور از رازداری در آیین رفتار حرفه ای کانادا این است که حسابدار حرفه ای نباید اطلاعات محرمانه را افشاء کند و یا از آن سوء استفاده نماید. در آیین رفتار حرفه ای یونان منظور از رازداری این است که نباید افشاء اطلاعات محرمانه به اشخاص ثالث بدون حق و قدرت مناسب و خاص از مشتری و یا کار فرما صورت گیرد، مگر اینکه وظیفه قانونی برای افشاء وجود داشته باشد. در آیین رفتار حرفه ای ژاپن منظور از رازداری این است که یک حسابدار حرفه ای نباید اطلاعات محرمانه را افشاء کند و یا از آن استفاده نماید؛ در موارد خاص که از لحاظ قانونی ملزم است افشاء اطلاعات مجاز می باشد. همینطور در مورد رفتار حرفه ای در کانادا منظور این است که حسابداران باید در سطح استانداردهای بالایی از کیفیت عمل نمایند.

در یونان منظور از رفتار حرفه ای این است که حسابداران سازگار با قوانین و مقررات عمل کنند و از هر عملی که موجب بیاعتباری حرفه می شود اجتناب کنند. در ژاپن منظور از رفتار حرفه ای این است که حسابداران سازگار با قوانین و مقررات عمل کنند و از هر عملی که ممکن است اعتبارشان را به خطر اندازد اجتناب کنند. در آیین رفتار حرفه ای کانادا منظور از درستکاری این است که باید افراد حرفه اصول و ضوابط حرفه و درستکاری را در تمام زمینها درک کنند و رعایت نمایند. در یونان منظور از درستکاری این است که افراد حرفه باید در تمام روابط حرفه ای و تجاری صادق باشند. در ژاپن منظور این است که افراد باید صادق باشند و درستکار عمل کنند. بی طرفی نیز در کانادا یعنی اینکه افراد باید اصول و قوانین استقلال را درک کنند. آنها باید دلیل اجتناب از تضاد منافع را درک کنند. منظور از بی طرفی در یونان یعنی به حسابداران اجازه داده نمی شود که تعصب و سوگیری و تضاد منافع داشته باشند و یا بیجا تحت تاثیر دیگران باشند تا اینکه نسبت به قضاوت حرفه ای و تجاری بیاعتنا باشند. در ژاپن بی طرفی را مشابه یونان تعریف می کنند. از سوی دیگر در آیین

رفتاری کانادا مراقبت حرفه‌ای یعنی حسابداران باید اطمینان حاصل کنند که منافع عموم، مشتری و کارفرما قبل از منافع شخصی آنها قرار می‌گیرد. در یونان منظور این است که حسابداران زمانیکه خدمات حرفه‌ای را ارائه می‌کنند، باید به صورت کوشا و منطبق با استانداردهای حرفه‌ای و تکنیکی قابل اجرا عمل کنند. طبق آیین رفتار حرفه‌ای ژاپن نیز منظور از مراقبت حرفه‌ای این است که یک حسابدار باید منطبق با استانداردها و الزامات حرفه‌ای عمل کند.

پژوهشی در کشور یمن توسط الحسن الایدارس (۲۰۱۱) انجام شده در پی پاسخ دادن به این سؤال است که چه مواردی آیین رفتار اخلاقی حسابداران خبره یمن را تشکیل می‌دهند. در این پژوهش از ۳۸۶ استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری در ۴ شهر بزرگ یمن درباره مواردی که باید در آیین رفتار اخلاقی حسابداران خبره یمن گنجانده شود، نظر سنجی شد که نتایج حاصل از تحلیل عاملی نشان داد که آیین رفتار اخلاقی از هفت جزء شامل عملکرد مسئولانه، احترام به اعتماد عمومی، با درستکاری عمل کردن، حفظ بی‌طرفی و استقلال، اعمال مراقبت حرفه‌ای، اصول و ضوابط حرفه‌ای و پیروی از اصول اسلامی تشکیل می‌شود.

۴- اهداف پژوهش و فرضیات

پژوهش حاضر با این هدف تدوین شده است که در پایان دریافت شود که هر یک از دو گروه مرتبط با گزارشات مالی شامل تهیه‌کنندگان گزارشها و صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی در مورد کدامیک اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام، دارای دیدگاه و برداشت یکسان دارند. بنابراین هدف آرمانی این پژوهش ایجاد تفاهم و ایجاد دیدگاه مشترک و مطلوب در مورد مفهوم و انتظارات گروه‌های مختلف پیرامون اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام کشور ایران می‌باشد. این هدف از طریق مقایسه این گروهها با یکدیگر و یافتن نقاط اشتراک و افتراق میان هر یک از آنها انجام می‌گردد. مقایسات در مورد هر یک از اصول ششگانه درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای و میان این دو گروه مرتبط با گزارشات و اطلاعات مالی و حسابداری شرکتها انجام گردیده است.

هدف دیگر پژوهش کمک به تدوین کنندگان اصول و احکام آیین رفتار حرفه‌ای است تا با دانستن انتظارات و درک هر یک از گروهها در مورد اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام، احکام و استانداردهایی که مطلوب و برآورده‌کننده انتظارات این گروهها باشد را تدوین و منتشر نمایند. جهت تحقق این اهداف شش فرضیه تدوین و مورد آزمون قرار گرفت. فرضیات پژوهش حاضر به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد درستکاری حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

فرضیه دوم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد بی طرفی حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

فرضیه سوم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

فرضیه چهارم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد رازداری حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

فرضیه پنجم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد رفتار حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

فرضیه ششم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد اصول و ضوابط حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

۵- روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ نتایج، کاربردی است و نتایج آن در راستای شناسایی و درک بهتر دیدگاه گروه‌های مختلف مرتبط با گزارش‌های مالی و کمک به تفاهم بیشتر این گروه‌ها پیرامون اصول اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام می‌باشد. از نظر فرایند اجرا، این پژوهش کمی بوده و داده‌های آن در مرحله اول با استفاده از فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی اولویت‌بندی (رتبه‌گذاری) و در مرحله دوم با استفاده از روش آزمون فرض فریدمن که جزء روش‌های آمار ناپارامتریک است، پردازش و اقدام به آزمون فرضیات تدوین شده شده است. همچنین این پژوهش از لحاظ هدف، از نوع موردی به همراه مطالعه تطبیقی دیدگاه‌های گروه‌های مختلف در مورد اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام است. از لحاظ منطق اجرا نیز، پژوهش حاضر با تکیه بر روش استقرایی انجام خواهد شد. داده‌های پژوهش با استفاده از پرسشنامه و مصاحبه تدوین شده، جمع‌آوری گردیده است.

۵-۱- فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی

فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) در سال ۱۹۸۰ توسط ساعتی، ابداع و ارائه گردید (Khalili, ۲۰۰۲). این روش یکی از تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند معیاره (MADM) است که به منظور تصمیم‌گیری و انتخاب یک گزینه از میان گزینه‌های متعدد، با توجه به شاخص‌هایی که تصمیم‌گیرنده تعیین می‌کند، به کار می‌رود. فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی، ساختار و چارچوبی جهت همکاری و مشارکت گروهی در تصمیم‌گیری‌ها یا حل مشکلات مهیا می‌کند (Kurttila et al., ۲۰۰۰). علاوه بر آن، نیاز به مقایسات زوجی در AHP یکی از مزایای این روش به حساب می‌آید، چرا که تصمیم‌گیرنده را مجبور می‌سازد تا در مورد وزنهای عوامل، بیشتر فکر کند و موقعیت

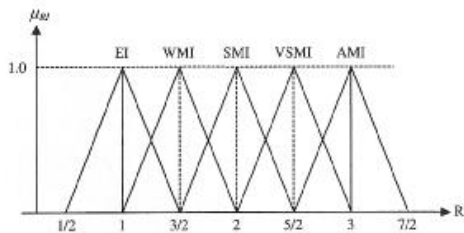
1- Multi Attribute Decision Making (MADM)

را به صورت بیشتر و عمیق‌تری تجزیه و تحلیل نماید (Shrestha et al, ۲۰۰۴). به علاوه، مزیت دیگر AHP در توانایی آن برای اندازه‌گیری موضوعات کمی و کیفی است، به طوری که ترجیحات ذهنی، دانش خبره و اطلاعات عینی همگی در AHP موجود است و به کار می‌رود (Shrestha et al, ۲۰۰۴).

با توجه به موارد فوق، بایستی به این نکته توجه داشت که، اگر چه افراد خبره از شایستگی و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌نمایند، با این وجود AHP امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را به طور کامل ندارد (Chang, ۱۹۹۶). لذا، استفاده از مجموعه‌های فازی سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی^۱ و بعضاً مبهم انسانی داشته و به کارگیری آنها برای پیش‌بینی‌های بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی بهتر به نظر می‌رسد. از آنجاییکه که اعداد مورد استفاده در این روش اعداد مثلثی فازی (TFN)^۲ هستند، لذا مقیاس‌های فازی مورد استفاده در روش فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی در جدول ۱ و نمودار ۱، نشان داده شده‌اند (Kahraman, ۲۰۰۶).

جدول ۱: مقیاس‌های زبانی برای بیان درجه اهمیت (Kahraman, 2006)

مقیاس زبانی برای درجه اهمیت	اعداد فازی مثلثی	معکوس اعداد فازی مثلثی
Just equal	عیناً یکسان	(1,1,1)
Weakly more important	نسبتاً مهم‌تر	(2/3, 1, 3/2)
Strongly more important	مهم‌تر	(1, 3/2, 2)
Very strongly more important	خیلی مهم‌تر	(2/5, 1/2, 2/3)
Absolutely more important	بینهایت (کاملاً) مهم‌تر	(2/7, 1/3, 2/5)

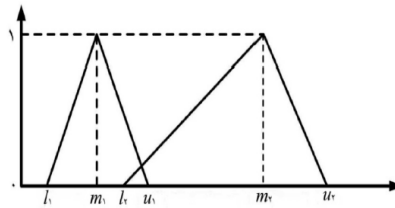


نمودار ۱- مقیاس‌های زبانی برای بیان درجه اهمیت (Kahraman, 2006)

در سال ۱۹۹۶ روش دیگری تحت عنوان روش تحلیل توسعه‌های (EA)^۳ توسط یک محقق چینی

- 1- Linguistic
- 2- Triangular Fuzzy Numbers(TFN)
- 3- Extent Analysis Method(EA)

به نام چانگ ارائه گردید. اعداد مورد استفاده در این روش، اعداد مثلثی فازی هستند (آذر و فرجی، ۱۳۸۶). مفاهیم و تعاریف فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی براساس روش تحلیل توسعه‌های تشریح می‌گردد. دو عدد مثلثی $M_1 = (l_1, m_1, u_1)$ و $M_2 = (l_2, m_2, u_2)$ که در نمودار ۲، رسم شده اند را در نظر بگیرید.



نمودار ۲- اعداد مثلثی M_1 و M_2 (آذر و فرجی، ۱۳۸۶)

عملگرهای ریاضی آن به صورت روابط ۱، ۲ و ۳ تعریف میشود.

$$M_1 + M_2 = (l_1 + l_2, m_1 + m_2, u_1 + u_2) \quad (1)$$

$$M_1 * M_2 = (l_1 * l_2, m_1 * m_2, u_1 * u_2) \quad (2)$$

$$M_1^{-1} = \left(\frac{1}{u_1}, \frac{1}{m_1}, \frac{1}{l_1} \right), \quad M_2^{-1} = \left(\frac{1}{u_2}, \frac{1}{m_2}, \frac{1}{l_2} \right) \quad (3)$$

باید توجه داشت که حاصلضرب دو عدد فازی مثلثی یا معکوس یک عدد فازی مثلثی، دیگر یک عدد فازی مثلثی نیست. این روابط، فقط تقریبی از حاصلضرب واقعی دو عدد فازی مثلثی را بیان میکنند. در روش تحلیل توسعه‌های، برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسات زوجی، مقدار S_k ، که خود یک عدد مثلثی است، به صورت رابطه ۴، محاسبه میشود:

(۴)

$$S_k = \sum_{j=1}^n M_{jk} * \left[\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n M_j \right]^{-1}$$

که k بیانگر شماره سطر j و o_j به ترتیب نشان‌دهنده گزینه‌ها و شاخص‌ها هستند. در روش تحلیل توسعه‌های، پس از محاسبه S_k ها، باید درجه بزرگی آنها را نسبت به هم به دست آورد. به

طور کلی اگر M_1 و M_2 دو عدد فازی مثلثی باشند، درجه بزرگی M_1 بر M_2 ، که با $V(M_1 \geq M_2)$ نشان داده می‌شود، به صورت رابطه ۵، تعریف می‌شود:

$$\begin{cases} V(M_1 \geq M_2) & f \quad m_1 \geq m_2 \\ V(M_1 \geq M_2) = hgt(M_1 \cap M_2) & otherwise \end{cases} \quad (5)$$

همچنین داریم: $hgt(M_1 \cap M_2) = \frac{u_1 - l_2}{(u_1 - l_2) + (m_2 - m_1)}$ میزان بزرگی یک عدد فازی مثلثی از k عدد فازی مثلثی دیگر نیز از رابطه ۶ به دست می‌آید:

$$V(M_1 \geq M_2, \dots, M_k) = V(M_1 \geq M_2), \dots, V(M_1 \geq M_k) \quad (6)$$

برای محاسبه وزن شاخص‌ها در ماتریس مقایسات زوجی به صورت رابطه ۷ عمل می‌شود:

$$W'(x_i) = \text{Min}\{V(S_i \geq S_k)\}, \quad k = 1, 2, \dots, n, \quad k \neq i \quad (7)$$

بنابراین، بردار وزن 1 شاخص‌ها به صورت رابطه (۸) خواهد بود:

$$W'(x_i) = [W'(c_1), W'(c_2), \dots, W'(c_n)]^T \quad (8)$$

که همان بردار ضرایب غیر بهنجار فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی است. به کمک رابطه ۹ نتایج غیر بهنجار دست آمده از رابطه ۸ بهنجار^۲ می‌شود. نتایج بهنجار شده حاصل از رابطه ۹، W نامیده می‌شود.

$$W_i = \frac{w'_i}{\sum w'_i} \quad (9)$$

رابطه ۹ آخرین مرحله از فرآیند اولویت بندی گزینه‌ها در فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی است. این مراحل باید به طور جداگانه برای هر یک از شش اصل بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران تحت استخدام و از دید چهار گروه شامل تدوین‌کنندگان استاندارد، تهیه‌کنندگان گزارشات مالی، تاییدکنندگان گزارشات مالی و استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی به انجام برسد. بنابراین نتایج اولویت بندی در ۵ جدول به نمایش گذاشته خواهد شد.

۲-۵- روش آزمون فریدمن: آزمون فرض فریدمن جزء روش‌های آزمون فرض ناپارامتریک بوده و فرض خاصی مانند نرمال بودن جوامع برای استفاده از این آزمون وجود ندارد. در هنگام استفاده از این آزمون تمامی k تیمار به گونه‌های تصادفی به n بلوک تخصیص می‌یابند. بعد از آنکه

1- Weight vector
2- Normalized

مشاهدات برای هر ترکیب تیمار-بلوک ثبت شدند، داده‌ها در جدول دو بعدی که در آن هر سطر بیانگر یک بلوک و هر ستون بیانگر یک تیمار است، نمایش داده می‌شوند. بنابراین جدول داده‌ها متشکل از n سطر و k ستون است. در هر سطر (بلوک) داده‌ها رتبه بندی می‌شوند. فرض صفری که آزمون فریدمن به دنبال آزمون آن است عبارت است از (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۵):

$$H_0: \text{توزیع رتبه‌های } k \text{ تیمار مشابه است:}$$

$$H_1: \text{توزیع رتبه‌های } k \text{ تیمار یکسان نیست:}$$

در این وضعیت آزمون فریدمن به دنبال تحلیل مجموع رتبه‌های ستونها (تیمارها) است. آماره آزمون فریدمن به این صورت است:

$$\chi^2 = \frac{12}{k(k+1)} \sum_{j=1}^k R_j^2 - 3n(k+1)$$

که در k تعداد تیمارها، n تعداد بلوکها و R_j مجموع رتبه‌های j امین ستون (تیمار) است. آماره χ^2 دارای توزیع χ^2 با $(k-1)$ درجه آزادی است. χ^2 محاسبه شده با مقدار بحرانی χ^2 مقایسه می‌گردد. در سطح معنی داری ۹۵ درصد با $(k-1)$ درجه آزادی، چنانچه مقدار P-Value از ۵ درصد کوچکتر باشد فرض H_0 رد می‌گردد یعنی رتبه دو گروه یکسان است و اگر مقدار P-Value از ۵ درصد بزرگتر باشد فرض H_0 قبول می‌گردد یعنی نمی‌توان تایید کرد که رتبه دو گروه یکسان است.

۶- جامعه و نمونه پژوهش

جامعه هدف این پژوهش تهیه‌کنندگان گزارشات مالی و استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی است. تهیه‌کنندگان گزارشات مالی، به عنوان یکی از گروه‌های مورد مطالعه شامل مدیران مالی، معاونین مالی و یا رؤسای حسابداری شرکت‌هایی هستند که از لحاظ اعتبار در سطح قابل قبولی بوده‌اند. استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی نیز شامل سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه، مدیران و کارکنان ارشد بانک‌ها و اساتید حسابداری دانشگاه‌ها می‌باشند. نمونه این تحقیق به تعداد ۶۰ نفر شامل گروه نخبگانی است که توسط گروه پژوهش از میان نخبگان جوامع هدف گزیده شده‌اند.

۷- نتایج و تحلیل داده‌های اولویت بندی (رتبه‌گذاری)

در مرحله اول پژوهش، به منظور اولویت بندی دیدگاه‌های تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، تهیه‌کنندگان، تاییدکنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی از مفاهیم مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از روش فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی (FAHP) استفاده شده است که مراحل انجام کار به شرح زیر می‌باشد:

۱- مشخص کردن هدف و معیارها

۲- تعیین درجه اهمیت معیارها و مشخص ساختن اهمیت نسبی آنها نسبت به یکدیگر.

از هر یک از اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای ایران چهار تعریف تا حدودی متفاوت برگرفته از مطالعات کتابخانه‌ای و ادبیات موضوعی موجود و براساس مفهوم AHP، در قالب جدول ۲ شناسایی شده است. سپس با تشکیل تیم خبره برای هر یک از گروه‌های تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی برای تعیین درجه اولویت (رتبه) تعاریف از پرسشنامه خاص AHP فازی از مقیاسهای زبانی در شکل ۱ و جدول ۱، استفاده کرده و سپس نظرات آنها به صورت اعداد فازی بیان شد. که گامهایی که در طی آنها محاسبات انجام شده برای اصل درستکاری هر یک از دو گروه برای نمونه در مقاله درج شده و برای صرفه جویی در حجم مقاله از درج محاسبات سایر اصول خودداری شده است. نتایج محاسبات مربوط به اولویت بندی رتبه گذاری) به شرح جدول ۵ نمایش داده شده است. لازم به ذکر است که برای اعتبار بخشی بیشتر به پژوهش نظرات تعداد مناسبی خبره به جای روش دلفی (که استفاده از آن برای این پژوهش امکانپذیر نیز نبود)، به طور جداگانه دریافت و سپس با استفاده از روش میانگین هندسی نظرات این افراد با یکدیگر ادغام گردید.

جدول ۲- سلسله مراتب مفهومی اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای

هدف	معیارها	زیر معیارها
سلسله مراتب مفاهیم مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای	11- درستکاری	11-1- حسابدار حرفه‌ای در کلیه امورات معنوی، شخصی و حرفه‌ای خود باید درستکار باشد تا الزامات این اصل رعایت گردد.
		11-2- حسابدار حرفه‌ای در کلیه امورات ظاهری و حرفه‌ای خود باید درستکار باشد تا ضمن جلب اعتماد جامعه، الزامات این اصل رعایت گردد.
		11-3- حسابدار حرفه‌ای در کلیه امورات حرفه‌ای خود باید درستکار و قصد زیان رساندن به ذینفعان را نداشته باشد، تا الزامات این اصل رعایت گردد.
		11-4- حسابدار حرفه‌ای، صادقانه به بیان واقعیات بپردازد حتی اگر منافع ذینفعان حفظ نگردد.
بی طرفی	12-	12-1- حسابدار حرفه‌ای (ضمن رعایت سایر اصول) در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید نسبت به کلیه افراد ذیحقی، ذینفع و ذیعلاقه بی طرف باشد.
		12-2- حسابدار حرفه‌ای (ضمن رعایت سایر اصول) در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید نسبت به کلیه افراد ذیحقی و ذینفع بی طرف باشد.
		12-3- حسابدار حرفه‌ای (ضمن رعایت سایر اصول) در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید نسبت به کلیه افراد ذینفع بی طرف باشد.
		12-4- حسابدار حرفه‌ای (ضمن رعایت سایر اصول) در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید نسبت به مدیران و سهامداران بی طرف باشد.
13- صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	13-	13-1- حسابدار حرفه‌ای می‌بایست ضمن دارا بودن مدرک تحصیلی مرتبط و معتبر، در کلیه زمینه‌های مالی و حسابداری از نظر علمی، عملی و نیز قوانین و مقررات، به روز و دارای دانش و مهارت باشد.
		13-2- حسابدار حرفه‌ای می‌بایست در کلیه زمینه‌های مالی و حسابداری از نظر علمی، عملی و نیز قوانین و مقررات، به روز و دارای دانش و مهارت باشد.
		13-3- حسابدار حرفه‌ای می‌بایست در زمینه کاری خود و سایر موضوعات مرتبط مالی و حسابداری مربوط به سازمان مطبوع خود از نظر علمی، عملی و نیز قوانین و مقررات، به روز و دارای دانش و مهارت باشد.
		13-4- حسابدار حرفه‌ای می‌بایست در زمینه کاری خود از نظر علمی، عملی و نیز قوانین و مقررات، به روز و دارای دانش و مهارت باشد.

<p>14-1- حسابدار حرفه‌ای می‌بایست نسبت به کلیه اطلاعات و داده‌های سازمان که در گزارشات مالی درج نشده‌اند، نسبت به اشخاص برون و درون سازمانی اصل رازداری را رعایت نماید.</p> <p>14-2- حسابدار حرفه‌ای می‌بایست نسبت به کلیه اطلاعات و داده‌های سازمان که در گزارشات مالی درج نشده‌اند، نسبت به اشخاص برون سازمانی اصل رازداری را رعایت نماید.</p> <p>14-3- حسابدار حرفه‌ای می‌بایست نسبت به اطلاعات محرمانه و نسبت به اشخاص برون و درون سازمانی اصل رازداری را رعایت نماید.</p> <p>14-4- حسابدار حرفه‌ای می‌بایست نسبت به اطلاعات محرمانه و نسبت به اشخاص برون سازمانی اصل رازداری را رعایت نماید.</p>	<p>14 رازداری</p>
<p>15-1- حسابدار حرفه‌ای باید از هرگونه رفتاری که باعث بدنامی وی و حرفه گردد، پرهیز نماید.</p> <p>15-2- حسابدار حرفه‌ای باید از هرگونه رفتاری که باعث بدنامی حرفه گردد پرهیز نماید.</p> <p>15-3- حسابدار حرفه‌ای باید بر اساس اصول اخلاقی، مذهبی و حرفه‌ای رفتار نماید.</p> <p>15-4- حسابدار حرفه‌ای باید اصول، قوانین، مقررات و احکام مقرر شده برای حرفه را رعایت کند.</p>	<p>15 رفتار حرفه‌ای</p>
<p>16-1- حسابدار حرفه‌ای باید کلیه اصول و ضوابط حرفه‌ای، قوانین و مقررات حاکم بر محیط تجاری، استانداردهای حسابداری، آیین‌نامه‌های داخلی سازمانی و آموخته‌های دانشگاهی را رعایت نماید.</p> <p>16-2- حسابدار حرفه‌ای باید کلیه اصول و ضوابط حرفه‌ای را رعایت نماید و درخواست‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد.</p> <p>16-3- حسابدار حرفه‌ای باید کلیه اصول و ضوابط حرفه‌ای و اخلاقی را رعایت نماید.</p> <p>16-4- حسابدار حرفه‌ای باید کلیه اصول و ضوابط حرفه‌ای و الزامات درستکاری، بیطرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای در مورد حسابداران حرفه‌ای را رعایت نماید.</p>	<p>16 اصول و ضوابط حرفه‌ای</p>

۸- دیدگاه تهیه کنندگان و استفاه‌کنندگان در مورد اصول آیین رفتار حرفه‌ای

برای اولیت‌بندی یا رتبه‌گذاری تعاریف ارائه شده برای اصل درستکاری مربوط به گروه تهیه کنندگان صورت‌های مالی گامها و محاسبات زیر انجام گردید. این مراحل به طور نمونه برای تعریف درستکاری از دیدگاه تهیه کنندگان صورت‌های مالی انجام شده است.

گام اول- برای هر یک از سطرهای ماتریس مقایسات زوجی، ارزش S_i که خود یک عدد فازی مثلثی است از طریق رابطه ۴ به صورت جدول ۳ محاسبه میشود.

جدول ۳- میانگین هندسی نتایج حاصل از مفهوم درستکاری از دیدگاه تهیه کنندگان گزارشات مالی

I1-4			I1-3			I1-2			I1-1			درستکاری
1.32	0.94	0.78	1.63	1.19	0.84	0.94	0.81	0.60	1	1	1	I1-1
1.48	1.20	0.89	1.61	1.32	1.06	1	1	1	1.77	1.22	1.11	I1-2
1.05	0.93	0.49	1	1	1	0.92	0.72	0.68	1.12	0.88	0.62	I1-3
1	1	1	1.82	1.37	0.89	1.05	0.86	0.71	1.34	1.08	0.84	I1-4

لازم به ذکر است، مقایسه‌های فازی ذکر شده در جدول ۳ پس از مصالحه بین تیم خبره مشخص شده است.

$$\left[\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n M_{ij} \right]^{-1} = (0, 0.763, 0, 0.598, 0, 0.497) = {}^1(19, 86, 16, 21, 13, 42) = S_1$$

$$(0, 3989, 0, 704, 0, 1708) = (0, 0.763, 0, 0.598, 0, 0.497) \otimes (4, 39, 5, 33, 3, 55) = S_2$$

$$(0, 2998, 0, 1897, 0, 15898) = (0, 0.763, 0, 0.598, 0, 0.497) \otimes (3, 36, 4, 28, 2, 82) = S_3$$

$$(0, 3763, 0, 2623, 0, 1812) = (0, 0.763, 0, 0.598, 0, 0.497) \otimes (5, 11, 4, 17, 3, 32) = S_4$$

$$(0, 3929, 0, 2641, 0, 1912) = (0, 0.763, 0, 0.598, 0, 0.497) \otimes (4, 26, 5, 31, 3, 53) = S_5$$

گام دوم- پس از محاسبه S_1 ها باید درجه بزرگی هر یک از عناصر بر دیگر عناصر با استفاده از رابطه ۵ و ۶ محاسبه کرد که نتایج به صورت زیر نشان داده شده است.

$V(S_1 \succ S_2) = 1.0000$	$V(S_2 \succ S_1) = 0.6654$	$V(S_3 \succ S_1) = 0.9313$	$V(S_4 \succ S_1) = 0.9932$
$V(S_1 \succ S_3) = 1.0000$	$V(S_2 \succ S_3) = 0.7432$	$V(S_3 \succ S_2) = 1.0000$	$V(S_4 \succ S_2) = 1.0000$
$V(S_1 \succ S_4) = 1.0000$	$V(S_2 \succ S_4) = 0.6987$	$V(S_3 \succ S_4) = 0.9435$	$V(S_4 \succ S_3) = 1.0000$

گام سوم- برای محاسبه وزن شاخص‌ها در ماتریس مقایسات زوجی بر اساس رابطه ۷ به صورت زیر داریم:

$$1 = (1, 1, 1) \text{ Min} = (S_f, S_p, S_r \leq \text{Min } V(S_f, S_p, S_r))$$

$$0, 9128 = (0, 6987, 0, 7432, 0, 6654) \text{ Min} = (S_f, S_p, S_1 \leq \text{Min } V(S_f, S_p, S_1))$$

$$0, 5989 = (0, 9435, 1, 0, 9313) \text{ Min} = (S_f, S_p, S_3 \leq \text{Min } V(S_f, S_p, S_3))$$

$$0, 9789 = (1, 1, 0, 9932) \text{ Min} = (S_p, S_r, S_4 \leq \text{Min } V(S_p, S_r, S_4))$$

بنابراین بردار وزن غیربهنجار بصورت زیر خواهد شد:

$$T[0, 9789, 0, 5989, 0, 128, 1] = {}^4W$$

گام چهارم- حال براساس رابطه ۹، مقدار اوزان به‌هنگار شده معیارهای اصلی بدست می‌آیند.

$$W = (W_1, W_2, W_3, W_4) = (0.273, 0.196, 0.262, 0.269)$$

بر اساس نتایج حاصله و همانطور که از جدول ۴ قابل استنباط است، دیدگاه تهیه کنندگان صورت‌های مالی از درستکاری همخوانی بیشتری (با وزن ۰,۲۷۳) با تعریف اول دارد. یعنی به عقیده تهیه کنندگان صورت‌های مالی «حسابدار حرفه‌ای در کلیه امورات معنوی، شخصی و حرفه‌ای خود باید درستکار باشد تا الزامات این اصل رعایت گردد.» این تعریف در مقایسه با سایر تعاریف بالاترین حد درستکاری است.

جدول ۴- اولویت مفهوم درستکاری از دیدگاه تهیه کنندگان گزارشات مالی

وزنها	I1-4			I1-3			I1-2			I1-1			درستکاری
0.273	1.32	0.94	0.78	1.63	1.19	0.84	0.94	0.81	0.60	1	1	1	I1-1
0.196	1.48	1.20	0.89	1.61	1.32	1.06	1	1	1	1.77	1.22	1.11	I1-2
0.263	1.05	0.93	0.49	1	1	1	0.92	0.72	0.68	1.12	0.88	0.62	I1-3
0.269	1	1	1	1.82	1.37	0.89	1.05	0.86	0.71	1.34	1.08	0.84	I1-4

برای خلاصه نویسی و جلوگیری از حجیم شدن مقاله، از درج محاسبات مربوط به سایر موارد دو گروه خودداری شده و خلاصه نتایج و اولویتها در جدول ۵ درج گردیده است.

جدول ۵ - خلاصه اولویت بندی (رتبه گذاری) دیدگاه هر یک از دو گروه مورد بررسی در مورد شش اصل بنیادی

استفاده کنندگان		تهیه کنندگان		تعاریف	
رتبه	وزن	رتبه	وزن		
۲	۰,۲۵۵	۱	۰,۲۷۳	۱-۱	درستکاری
۴	۰,۲۰۲	۴	۰,۱۹۶	۲-۱	
۱	۰,۳۱۸	۳	۰,۲۶۲	۳-۱	
۳	۰,۲۲۶	۲	۰,۲۶۹	۴-۱	
۱	۰,۳۱۴	۱	۰,۳۵۸	۱-۲	بی طرفی
۲	۰,۲۹۹	۲	۰,۳۱۵	۲-۲	
۳	۰,۲۲۳	۳	۰,۲۲۰	۳-۲	
۴	۰,۱۶۴	۴	۰,۱۰۷	۴-۲	
۴	۰,۲۱۵	۳	۰,۲۲۰	۱-۳	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای
۲	۰,۲۴۰	۱	۰,۲۹۴	۲-۳	
۳	۰,۲۲۸	۴	۰,۲۱۱	۳-۳	
۱	۰,۳۱۷	۲	۰,۲۷۵	۴-۳	

۴	۰,۲۲۱	۴	۰,۱۸۰	۱-۴	رازداری
۲	۰,۲۶۰	۲	۰,۳۰۰	۱۲-۴	
۳	۰,۲۴۱	۳	۰,۲۰۹	۱۳-۴	
۱	۰,۲۷۷	۱	۰,۳۰۸	۱۴-۴	
۱	۰,۲۸۰	۱	۰,۲۹۰	۱-۵	رفتار حرفه ای
۳	۰,۲۵۵	۳	۰,۲۲۹	۱۲-۵	
۴	۰,۲۱۰	۴	۰,۲۱۰	۱۳-۵	
۲	۰,۲۵۴	۲	۰,۲۷۰	۱۴-۵	
۳	۰,۱۹۰	۳	۰,۲۳۹	۱-۶	اصول و ضوابط حرفه ای
۱	۰,۳۴۰	۱	۰,۳۲۰	۱۲-۶	
۴	۰,۱۷۵	۴	۰,۱۷۸	۱۳-۶	
۲	۰,۲۹۵	۲	۰,۲۶۲	۱۴-۶	

۹- نتایج آزمونها و بحث

پس از پایان مرحله اول پژوهش که همان اولویت بندی (رتبه گذاری) تعاریف مربوط به هر یک از اصول بنیادین بود، اقدام به انجام آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از روش آزمون فرض فریدمن استفاده می‌گردد. مزیت این روش آمار استنباطی که جزء روش های آزمون فرض ناپارامتریک می باشد این است نیازی به در نظر گرفتن که فرض خاصی مانند نرمال بودن جوامع برای استفاده از این آزمون وجود ندارد. در ادامه نتایج آزمون هر یک از فرضیات ارائه و تحلیل می‌گردد.

فرضیه اول: اولویت دیدگاه تهیه کنندگان و استفاده کنندگان گزارشات مالی در مورد درستکاری حسابدار حرفه ای یکسان نیست.

همانطور که از جدول ۶ قابل استنباط است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد و با $(k-1)$ ۳ درجه آزادی و مقدار P-Value برابر با ۰,۰۸۶ که نشان از قبول این فرضیه است. به عبارتی می توان تأیید کرد که دیدگاه تهیه کنندگان استانداردها و استفاده کنندگان گزارشات مالی در مورد درستکاری حسابدار حرفه ای یکسان نیست و این دو گروه در مورد این اصل دیدگاه و برداشتی متفاوت دارند. بر اساس جداول ۵، تهیه کنندگان صورت های مالی با همان حسابداران تحت استخدام سطح بالایی از درستکاری را برای خود در نظر دارند زیرا معتقدند «حسابدار حرفه ای در کلیه امورات معنوی، شخصی و حرفه ای خود باید درستکار باشد تا الزامات این اصل رعایت گردد» در حالیکه استفاده کنندگان میگویند «حسابدار حرفه ای در کلیه امورات حرفه ای خود باید درستکار و قصد زیان رساندن به ذی نفعان را نداشته باشد، تا الزامات این اصل رعایت گردد». به بیان دیگر استفاده کنندگان از گزارشات حسابداری، درستکاری حسابدار تحت استخدام را تنها در انجام امور حرفه ای کافی میدانند که با درستکاری در تمامی جنبه های شخصی و حرفه ای که مدنظر حسابداران تحت استخدام است، متفاوت است. عقیده استفاده کنندگان از گزارشات حسابداری اینگونه توجیه میشود که اگر حسابدار تحت استخدام تنها در امور حرفه ای و شغلی، اصل درستکاری را رعایت نماید، گزارشات مالی به

نحوه مطلوبی بر اساس استانداردهای موجود تهیه شده و نیازهای اطلاعاتی آنها را برطرف می‌نماید.

فرضیه دوم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد بی طرفی حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

همانطور که از جدول ۶ برمی آید است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد و با $(k-1)$ ۳ درجه آزادی و مقدار P-Value برابر با ۰,۰۲۹ (صفر) است. بنابراین این فرضیه رد می‌گردد به عبارتی نمی‌توان تأیید کرد که دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد بی طرفی حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست بلکه این دو گروه در مورد بی طرفی دیدگاه و برداشت مشابهی دارند و بر اساس جدول ۵، هر دو معتقدند که «حسابدار حرفه‌ای (ضمن رعایت سایر اصول) در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید نسبت به کلیه افراد ذیحق، ذی نفع و ذیعلاقه بیطرف باشد».

فرضیه سوم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

همانطور که از جدول ۶ قابل استنباط است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد و با $(k-1)$ ۳ درجه آزادی و مقدار P-Value برابر با ۰,۰۶۰ (صفر) است. بنابراین این فرضیه رد نمی‌گردد به عبارتی می‌توان تأیید کرد که دیدگاه تهیه‌کنندگان گزارشات مالی و استفاده‌کنندگان در مورد صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست و این دو گروه در مورد این اصل دیدگاه و برداشت متفاوتی دارند. بر اساس جدول ۵، تهیه‌کنندگان گزارشات مالی معتقدند که «حسابدار حرفه‌ای می‌بایست در کلیه زمینه‌های مالی و حسابداری از نظر علمی، عملی و نیز قوانین و مقررات، به روز و دارای دانش و مهارت باشد» و از سوی استفاده‌کنندگان گزارشات مالی و حسابداری با نظری که دارای کمی تفاوت است، معتقدند «حسابدار حرفه‌ای می‌بایست در زمینه کاری خود از نظر علمی، عملی و نیز قوانین و مقررات، به روز و دارای دانش و مهارت باشد». به بیان دیگر اگر حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام تنها در زمینه کاری خودش و نه در تمامی زمینه‌های حسابداری دارای دانش و مهارت باشد، الزامات این اصل از لحاظ استفاده‌کنندگان رعایت شده است.

فرضیه چهارم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد رازداری حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

همانطور که از جدول ۶ بر می آید است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد و با $(k-1)$ ۳ درجه آزادی و مقدار P-Value برابر با ۰,۰۲۹ است. بنابراین این فرضیه رد می‌گردد به عبارتی نمی‌توان تأیید کرد که دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد رازداری حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست بلکه این دو گروه در مورد رازداری دیدگاه و برداشت مشابهی دارند. بر اساس جدول ۵،

هر دو معتقدند که «حسابدار حرفه‌ای می‌بایست نسبت به اطلاعات محرمانه و نسبت به اشخاص برون سازمانی اصل رازداری را رعایت نماید.»

فرضیه پنجم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد رفتار حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

همانطور که از جدول ۶ قابل استنباط است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد و با $(k-1)$ ۳ درجه آزادی و مقدار P-Value برابر با ۰,۰۲۹ است. بنابراین این فرضیه رد می‌گردد به عبارتی نمی‌توان تأیید کرد که دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد رفتار حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست بلکه این دو گروه در مورد رفتار حرفه‌ای دیدگاه و برداشت مشابهی دارند و بر اساس جدول ۵، هر دو معتقدند که «حسابدار حرفه‌ای باید از هرگونه رفتاری که باعث بدنامی وی و حرفه گردد، پرهیز نماید».

فرضیه ششم: اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد اصول و ضوابط حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست.

همانطور که از جدول ۶ قابل استنباط است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد و با $(k-1)$ ۳ درجه آزادی و مقدار P-Value برابر با ۰,۰۲۹ است. بنابراین این فرضیه رد می‌گردد به عبارتی نمی‌توان تأیید کرد که دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در مورد اصول و ضوابط حرفه‌ای حسابدار حرفه‌ای یکسان نیست بلکه این دو گروه در مورد اصول و ضوابط حرفه‌ای دیدگاه و برداشت مشابهی دارند و بر اساس جدول ۵، هر دو معتقدند که «حسابدار حرفه‌ای باید کلیه اصول و ضوابط حرفه‌ای را رعایت نماید و درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به‌گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد».

جدول ۶- خلاصه نتایج آزمون فرضیات پژوهش

شماره فرضیه	P-Value	نتیجه آزمون فرض
فرضیه ۱۳	۰,۰۸۶	قبول
فرضیه ۱۴	۰,۰۲۹	رد
فرضیه ۱۵	۰,۰۶۰	قبول
فرضیه ۱۶	۰,۰۲۹	رد
فرضیه ۱۷	۰,۰۲۹	رد
فرضیه ۱۸	۰,۰۲۹	رد

۱۰ - نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در آیین رفتار حرفه‌ای ایران آمده است که اهداف حرفه حسابداری عبارت است از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، براساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی. هر چند که در آیین رفتار حرفه‌ای ایران، اعضاء به اجرا بهترینها و رعایت بالاترین حد اصول آیین رفتار حرفه‌ای ملزم شده‌اند ولی چنین الزاماتی با استفاده از واژه بهترین یا بالاترین به نظر گنگ رسیده و برداشتهای متفاوتی از برخی اصول آن به عمل می‌آید. رعایت سطح مناسبی از اصول اخلاقی که مورد قبول گروه‌های مختلف درگیر با گزارشات مالی باشد می‌تواند تاثیر بسیار زیادی بر اثربخشی تدوین قوانین و استانداردها و افزایش بار اطلاعاتی گزارشات و قابلیت اعتماد و اتکا بر آنها را به همراه داشته باشد. در آیین رفتار حرفه‌ای دو بخش اصول و احکام وجود دارد. اصول بنیادین آیین رفتار حرفه‌ای کشورمان شامل درستکاری، بیطرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای اصول و ضوابط حرفه‌ای است که این پژوهش پیرامون آنها شکل گرفته است.

پژوهش حاضر به دنبال سنجش میزان همسویی درک و انتظار گروه‌های مختلف در مورد اصول اخلاقی آیین رفتار حرفه‌ای مربوط به حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام ایران بود. گروه‌هایی که در این پژوهش مورد توجه قرار گرفتند نیز شامل تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی هستند. این گروه‌ها تا حد بسیار زیادی با گزارشات مالی سروکار داشته و در نتیجه تحت تاثیر عواقب میزان رعایت اصول اخلاقی آیین رفتار حرفه‌ای هستند. در نتیجه این پژوهش مشخص شده که این دو گروه در مورد اصول بی طرفی، اصول و ضوابط حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای دارای دیدگاه مشابه و در مورد اصول درستکاری و صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای تفاوت‌هایی میان دیدگاهها و انتظارات چهار گروه مورد مطالعه وجود دارد. نتایج این پژوهش کمک زیادی به شناسایی و درک بهتر دیدگاه گروه‌های مختلف مرتبط با گزارشات مالی و نیز تفاهم بیشتر این گروه‌ها پیرامون اصول اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام می‌نماید. آنچه که اهمیت دارد این است که می‌بایست در مورد اصول آیین رفتار حرفه‌ای برداشتهای و انتظارات یکسانی میان گروه‌های مختلف وجود داشته باشد و در غیر این صورت تدابیری برای ایجاد نزدیکی و یکسان سازی برداشتهای از این اصول به عمل آید.

۱. آذر، عادل و فرجی، حجت، «علم مدیریت فازی»، چاپ اول، تهران: انتشارات مهربان ۱۳۸۶.
۲. آذر، عادل و مؤمنی، منصور، «آمار و کاربرد آن در مدیریت»، جلد دوم، انتشارات سمت، چاپ نهم، ۱۳۸۵.
۳. جعفری، علی، «اصول حسابرسی»، تهران: انتشارات کیومرث، ۱۳۸۹.
۴. سرلک، نرگس. «خلاق حسابداری» فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲، ۱۳۸۷.
۵. کمیته فنی سازمان حسابرسی، «آیین رفتار حرفه‌ای»، نشریه شماره ۱۲۳، انتشارات سازمان حسابرسی چاپ هشتم، سال ۱۳۸۸.
1. Accounting Professional And Ethical Standards Board , Code Of Ethics For Professional Accountants" , APES 110 , February 2008 .
2. AL Khalili, Mohammed I., "Selecting the appropriate project delivery method using AHD", International journal of project management 20, 2002.
3. Allen, Catherin, "Comparing the Ethics Codes: AICPA and IFAC", Journal of Accountancy; 210, 4, Oct 2010, pg. 24.
4. Al-Aidaros, Al-Hasan, Kamil Md. Idris, Faridahwati Mohd. Shamsudin , "The Accountants' Ethical Code Of Conduct From An Islamic Perspective : Case In Yemen" , 2nd International Conference On Business And Economic Research, Proceeding 2nd ICBER 2011.
5. American Institute of Certified Public Accounting, "Scope and Nature of Services" ET Section 57 - Article VI. Revised May 15, 2000.
6. Chang, D.Y., "Application of the extent analysis method on fuzzy AHP", European Journal of operational Research 95, 1996, 649-655.
7. Clements , Curtis . , Neill , John D. , Stovall O. Scott , "An Analysis of International Accounting Codes of Conduct " , Journal of Business Ethics (2009) 87:173-183.
8. Colson, Robert H., (a) "CPA Code of Conduct: Scope and Nature of Services", the CPA Journal, Sunday, August 1, 2004.
9. Colson, Robert H., (b) "Professional Responsibilities: Due Care", the CPA Journal; Jul 2004; 74, 7; pg. 88.
10. Ecton, W.W., Houston, Melvin, Reinstein, Alan., "Improving the due professional care standard" , Managerial Auditing Journal ; Bradford, Vol 11, Iss 1; 1996, pg.7.
11. International Ethics Standards Board for Accountants, "Adoption of the Code of Ethics for Professional Accountants Developed in the Public Interest", IESBA released the Revised Code which Strengthens the Principle Professional Independence, 2009.
12. International Federation of Accountants, "International Ethics Standards Board for Accountants", Leading Development of the Worldwide Accounting Profession, November 2010.
13. Kahraman, C., Ertay, T., & Büyükzkan, "GA fuzzy optimization model for QFD planning process using analytic network approach", European Journal of Operational Research, 171, 2006. 390-411.

14. Kurttila, Mikko , Pesonen, Mauno, Kangas, Jyrki and Kajanus, Miika ‘‘Utilizing the Analytic Hierarchy Process (AHP) in SWOT Analysis - a Hybrid Method and Its Application to a Forest – Certification Case ‘’, Forest Policy Economics, 1Aprial, 2000.
15. Lander, G.H., Cronin, M.T. and Reinstein, A. ‘‘In defense of the management accountant’’, Management Accounting, May 1990, pp. 54-7.
16. Love, Vincent, J., ‘‘When Rules May Weaken Principles’’, The CPA Journal ; Mar 2010 ; 80 , 3 ; pg.63
17. Mautz, R.K. and Sharaf, H., ‘‘The Philosophy of Auditing’’, American Accounting Association, Sarasota, FL, 1961.
18. Meigs, Walter. Meigs, Robert. Pany, kurt.whittington, O., ‘‘Principles of Auditing’’, Boston: IRWIN, 1992
19. Neill, John D., Stovall O. Scott, Jinkerson, Darryl L., ‘‘A Critical Analysis of the Accounting Industry’s Voluntary Code of Conduct’’, Journal of Business Ethics, 2005, 59: 101–108
20. Oddo, Alfonso R., ‘‘Approaches to Teaching Ethics in Accounting Education’’, Annual 2nd conference of the Business Research Consortium of Western New York, 20-21, St. Bonaventure University, New York, 2007.
21. Shrestha, Ram k., Alavalapati, Janaki R.R. and kalambacher, Robert S., ‘‘Exploring the Potential for Silvopasture Adoption in South - Central Florida: an Application of SWOT - AHP Method’’, Agricultural Systems, 15-1, September, 2004.
22. Smith, L. Murphy ‘‘Luca Pacioli: The Father of Accounting’’. Texas A&M University. (October 1, 2008), Retrieved April 7, 2009.
23. Smith, L.Morphy, Peereyuth Pete charoensukmongkol, Ahmed Elkassabgi, And KUO-Hao Howard LEE, Internal Auditing, 2009.
24. Spalding, A. and Reinstein, A., ‘‘Legal liability of the employee-bookkeeper or employee-accountant’’, The Journal of Professional Bookkeeping and Management, summer 1992, pp. 35-45.
25. Taicu, Marian, ‘‘Ethics in Management Accounting’’, Journal of Accounting, Statistics and Financial Analysis, Scientific Bulletin – Economic Sciences, Vol. 9 (15), 2007.
26. The International Accounting Education Standards Board, ‘‘International Education Standard No. 4’’, (IES 4), 2011.
27. www.cimaglobal.com/en-gb/Professional-ethics/CIMA-code-of-ethics-for-professional-accountants , October 2010.
28. www.apesb.org.au