

اخلاق حسابداری و بیانیه گام دوم انقلاب

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۱/۲۴

کد مقاله: ۲۱۰۶۹

یاسر صادقی^۱، رضا شمس^۲، حسین شبیهی^۳

چکیده

هدف: مسئولیت اخلاقی حسابداران از مسائل جدی در حرفه ی حسابداری می باشد لذا اصلی ترین هدف تحقیق حاضر، استخراج توصیه های مهم اخلاقی مقام معظم رهبری در بیانیه گام دوم انقلاب، تجزیه و تحلیل و طبقه بندی آن با هدف اغنای اخلاقی حرفه ی حسابداری می باشد.

روش شناسی پژوهش: در این پژوهش از روش کیفی و با استفاده از فن مقوله ای تحلیل محتوا که از نظر کاربرد بیشترین میزان استفاده را دارد بر پایه عملیات برش متن، جداسازی و طبقه بندی مقوله ها برای کشف محتوای اصلی استفاده شده است.

یافته های پژوهش: یافته های حاصله از بررسی های صورت گرفته در بیانات رهبر فرزانه انقلاب (بیانیه گام دوم انقلاب) با مضمون و محوریت اخلاقیات و مبانی مرتبط با آن با استفاده از تکنیک تحلیل محتوا مقوله بندی شده و شناخت جنبه های اخلاقی این بیانیه با پیروی از اهداف اصلی مقاله، موجب بسط و تسری اصول و مبانی اخلاقی توصیه شده در بیانیه گام دوم انقلاب، وادغام آن با توصیه های اخلاقی جامعه دانشگاهی و حرفه ای موجبات بهره مندی حسابداران و حسابرسان را فراهم می سازد. در نهایت مقوله های اصلی با محوریت اخلاق شامل: اخلاق فردی، اخلاق دینی و اخلاق اجتماعی طبقه بندی شد.

واژگان کلیدی: اخلاق، ارزش های اخلاقی، اخلاق حرفه ای، بیانیه، گام دوم انقلاب

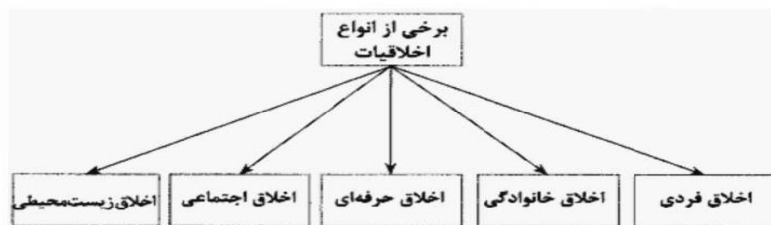
۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران (نویسنده مسئول)

Yasersadeghi0181@gmail.com

۲ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

۳ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران

اخلاق را بررسی و انتخاب صحیح از ناصحیح، عمل صحیح و جلوگیری از ناصحیح می گویند. اخلاق در لغت جمع خلق است و به معنای قوا، قدرت یا صفات درونی که در نهاد انسان نقش یافته باشد. به این معنی که این صفات در نفس درونی انسان شکل گرفته و همین شکل یافتن ساختار درونی، موجب می گردد تا کردار و رفتار و حتی شخصیت آدمی، رنگ و بوی درون را بیابد. اما در اصطلاح، تعاریف دیگری از اخلاق نیز بیان شده است و واژه هایی مانند فرهنگ، عشق و ... در معنای آن بکار برده می شود. اما کاربرد اصطلاحی اخلاق را دانشمندان اسلامی به این صورت بیان کرده اند که " صفات انسانی راسخ و پایداری که موجب می شوند افعالی متناسب با آن صفات به سهولت و بدون نیاز به تامل از آدمی صادر شود. " بنابراین اخلاق ریشه درونی دارد و رفتار برونی نمایانگر ساختار درونی انسان است. رفتار نیک، نمایانگر پاکی درون و رفتار بد، نمایانگر آلودگی باطن است و این صفت نفسانی، خود منشاء ذاتی دارد، به این معنی که از ساختار درونی انسان سرچشمه می گیرد و هرکاری که انسان انجام می دهد، نشان دهنده ی صفات درونی و ساختار باطنی وی است که نمایان می شود. اخلاق در هر شاخه از علم که باشد بر گرفته از یکسری معلومات شخصی است که فرد با رعایت آن به انجام امور حرفه ای خود می پردازد، اخلاق حرفه ای بر گرفته از دانش فردی و تجارب کسب شده در سنوات کاری است که برای نیل به اهداف، از کوتاه مدت تا بلند مدت حرفه ای و شغلی رعایت جامع موازین اخلاقی لازم و ملزوم است در شکل (۱) برخی از انواع اخلاق به نمایش درآمده است (بهادری نژاد، ۱۳۸۵).



شکل ۲- برخی از انواع اخلاقیات (نگارندگان)

اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه ای و افراد متکی به خدمات حسابداری به دلیل حضور پررنگ و نقشی که در فعالیت های ثبت و گزارشگری اقتصادی دارند از جایگاه خاصی برخوردار است که رعایت ارزش های اخلاقی در حسابداری بر آگاهی کارکنان، رفتار حرفه ای، آموزش اخلاق، فرهنگ سازمانی و کنترل محیط تاثیر قابل توجهی دارد که این عوامل نیز در پیشگیری از تقلب و فساد مالی در سازمان ها نقش تعیین کننده ای دارند و همچنین به دلیل نیاز افراد جامعه به یک مرجع قابل اعتماد که به دور از هرگونه تمایلات جانبدارانه ای بتواند صورتهای مالی ارائه شده توسط شرکت ها، را تایید نماید ضرورت توجه به اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند را دو چندان کرده است. اریک کوهلر (۱۹۵۲) در فرهنگ حسابداری، اخلاق را اینگونه تعریف می کند "قواعدی معنوی که کاربرد آن ها برای مسائل رفتاری مشخصی به ویژه مقررات حرفه ای که توسط نهاد حرفه ای دربار رفتار اعضاء تدوین یافته است. ریچارد و هارت ویک (۲۰۰۱) بیان می دارد که "اخلاق تعریفی فردی از مواردی که خوب یا راست بوده می باشد" و مایه ی اخلاق را به معنای رفتار درست و مطالعه آن می داند. ایجاد بسترهای مناسب اخلاقی که منجر به ارائه اطلاعات مالی مناسب تری برای مدیران می گردد، زمینه ارتقاء تصمیم گیری برای آنها را بهتر فراهم می سازد. به طوری که اخلاق حسابداری مستقیماً باعث بهبود تصمیم گیری و رفتار اخلاقی مدیران سازمان می شود (حاجبها و راشکی، ۱۳۹۶). حرفه حسابداری یکی از با نظم ترین حرفه های دنیا است و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می کند 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 (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴). در صورتی که رفتارهای غیراخلاقی در جامعه رونق یابد سبب شکست هایی هنگفت در جامعه می شود پس مهم ترین متغیر در موفقیت هر سازمان، اخلاق و رفتار حرفه ای است در نتیجه حرفه حسابداری علاوه بر جلب اعتماد مالکان در نحوه انجام کار، باید به دیدگاه اخلاق هم واکنشی مناسب داشته باشد. پیامد های رفتارهای غیر اخلاقی و غیر حرفه ای شرکت ها از جمله انزوی و وردکام باعث بروز مشکلات جهانی و بی اعتمادی افراد به موسسات حسابداری و حسابرسی شده است به طوری که حرفه حسابداری و حسابرسی به طور جدی آسیب دید و چنانچه مسائل اخلاقی توسط مجریان فعالیت های حسابداری و حسابرسی رعایت می شد قطعاً این چنین رسوایی هایی به بار نمی آمد و اعتبار و شهرت حرفه حفظ می شد. (ابدالی لرکی، ۱۳۹۵). آرمسترانگ و همکاران (۲۰۰۳) بیان می دارند که توجهات بیشتر به اخلاق در حسابداری ضروری است، و همچنین تذکر می دهند که "باید اخلاقیات بیشتری در آموزش حسابداری تعلیم داده شوند. از جمله علل و عواملی که حرفه حسابداری را به سمت توجه ویژه به اصول اخلاقی می کشاند می توان به عوامل زیر اشاره کرد: تقلب، سوءاستفاده از دارایی ها، نادیده گرفتن کنترل های داخلی به منظور سوء استفاده، وادار کردن زیر دستان به ثبت

نادرست معاملات، تبانی با حسابرس به منظور عدم افشاء تخلفات مالی، بکارگیری نادرست رویه های حسابداری، ندادن اطلاعات مربوط به معاملات و یا ارائه اطلاعات نادرست به حسابرس و مراجع ذیربط (ابدالی لرکی، ۱۳۹۵). بنیان حرفه حسابداری مبتنی بر اصول اخلاقی از جمله درستکاری، بی طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، رفتار حرفه ای و رازداری می باشد. وجود این حرفه یکی از ضروریات اقتصاد جامعه را تشکیل می دهد و شاغلین در این حرفه دارای مسئولیت اجتماعی هستند که لازمه آن توجه ویژه به قوانین اخلاقی است و مبانی اخلاقی ضروری است در وجود افراد نهادینه شود و افراد فعال در این حرفه، فرهنگ اخلاقی را درک کنند. مسائل و چالش های اخلاقی متعددی بواسطه نقش حسابداری در اقتصاد و اجتماع برای فعالین این حرفه بروز پیدا می کند که از جمله ی آنها می توان به تقلب، دستکاری، جعل یا تغییر اسناد و مدارک، ثبت معاملات بدون مدارک مثبت، ثبت دفاتر ناقص یا دوگانه، ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آنها از اسناد و مدارک، عدم رعایت قوانین مالی و مالیاتی و مقررات، سوءاستفاده از دارایی ها، نادیده گرفتن کنترل های داخلی به منظور سوء استفاده، اجبار زیر دستان به ثبت نادرست معاملات، تبانی با حسابرس به منظور عدم افشاء تخلفات مالی و دیگر موارد مشابه ذکر کرد. حل این چالش های اخلاقی برای حسابداران ممکن نخواهد شد مگر با افزایش آگاهی های اخلاقی، شناخت بهتر محیط های سازمانی، رعایت منشورهای اخلاقی حرفه و تعلیم اصول و مبانی اخلاقی که توسط بزرگان حوزه اخلاق چه در دانشگاه ها و چه روحانیون مرجع که پل ارتباطی بین اخلاقیات دین بزرگ اسلام و امورات دنیوی هستند. از اینرو محقق می کوشد در ابتدا به تحقیقات آکادمیک در مورد اخلاق، چالش ها و راه های تقویت اخلاق بپردازد و سپس با بهره مندی از بیانات گوهر بار رهبر فرزانه انقلاب که در بیانیه گام دوم انقلاب به عمده ترین مسائل جامعه که خطاب به عموم مردم بالاخص جوانان ایراد فرموده اند، توصیه های مهم اخلاقی را استخراج و در قالب تحقیق پیش رو در اختیار علاقه مندان این حوزه قرار دهد. انشاءالله که اخلاق در دلهایمان نهادینه شده و در امورات جاری حرفه ی حسابداری مورد استقبال قرار گیرد و تمامی تصمیمات حسابداری به پیوست اخلاقی مزین گردد. در نهایت، دستاوردهای علمی این مطالعه را می توان به شرح زیر بر شمرد: نخست آن که این مطالعه می تواند موجب بسط مبانی نظری تحقیقات گذشته در حوزه اخلاق در حسابداری شود. دوم آن که شواهد این مطالعه می تواند اطلاعات سودمندی در اختیار حرفه ی حسابداری و فعالین آن در باب مسائل اخلاقی، چالش ها و اهمیت روز افزون آن، با تاکید بر منویات رهبر معظم انقلاب در خصوص مسائل اخلاقی برگرفته از بیانیه گام دوم انقلاب قرار دهد. در نهایت، این پژوهش می تواند ایده های جدیدی به منظور انجام مطالعات آتی به دانشجویان، پژوهشگران و استادان رشته حسابداری و به خصوص مبحث اخلاقیات با محوریت رویکردهای دینی و اسلامی ارائه نماید. در ادامه ساختار مقاله به این شکل است: ابتدا مبانی نظری بهمراه پیشینه پژوهش های مرتبط با موضوع اخلاق ارائه می شود، سپس روش پژوهش تشریح و در ادامه با بهره گیری از تکنیک تحلیل محتوا یافته های پژوهش بیان و در انتها نیز بحث و نتیجه گیری خواهد شد، در بخش نهایی مقاله نیز پیشنهادهای تحقیق آتی با هدف جلب توجه سایر محققین و علاقه مندان اخلاقیات با تکیه بر یافته ها، ارائه می شود.

۲- مبانی نظری

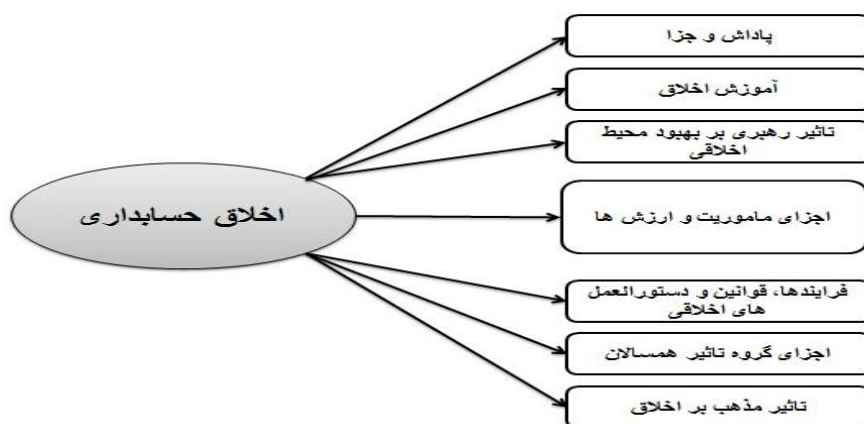
۲-۱- اخلاق

اخلاق از دیرباز یکی از دغدغه های بشر بوده است، علامه طباطبائی اخلاق را از جنس حکمت عملی می داند (عاشوری کیسمی و پرویزی، ۱۳۹۷). ریشه کلمه اخلاق از کلمه یونانی خلیقات می باشد که مفهوم آن خصایص و رفتار افراد می باشد (نورس، ۲۰۰۴). در تحقیق رویایی، رهنمای رودپشتی و جباری (۱۳۸۸) مبتنی بر پژوهش گوئرپ و بلاک (۱۹۹۸) یک تعریف محدود و یک تعریف گسترده از اخلاق حسابداری ارائه داده اند. تعریف محدود اخلاق حسابداری، بعنوان دیدگاهی است که از آیین رفتار حرفه ای مجامع حرفه ای برگرفته شده است و تعریف گسترده اخلاق حسابداری فراتر از آیین رفتار حرفه ای بوده و صرفاً به بایدها و نبایدهای خاصی اشاره نمی کند، بلکه دامنه گسترده ای از تصمیم گیری های اخلاقی و تصمیم گیری های مربوط به انتخاب روش ها و سیاست گذاری ها را در حسابداری شامل می شود. غایت حسابداری ارائه صورت ها و گزارشات مالی برای تصمیم گیری ذینفعان می باشد. اما واقعاً هدف نهایی حسابداری هم این است؟ مادامی که گزارشات مالی ارائه شده حسابداری دارای کیفیت نباشد نمی تواند غایت اخلاقی خود را که کارایی و افزایش ثروت سهامداران است را برآورده نماید بر همین اساس می توان غایت حسابداری را ایفای وظیفه مباشرت و پاسخگویی دانست (عسگری و همکاران، ۱۳۸۹). اخلاق را مجموعه ای از صفات روحی و باطنی انسان تعریف کرده اند که به صورت اعمال و رفتاری که از خلیقات درونی انسان ناشی می شود، بروز ظاهری پیدا می کند (سرلک، ۱۳۸۷). ارزش های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می کند که یک جامعه متمدن و متعالی فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می شود (فرامرزرقه ملکی، نوچه فلاح، ۱۳۸۶). اخلاق حسابداری نیز از این مقوله مستثنی نیست (حاجیهها و راشکی گزیه، ۱۳۹۶).

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می آفریند (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۴). امروزه در بسیاری از جوامع دنیا، سرعت پیشرفت علمی - صنعتی و اقتصادی از معیارهای مهم و اساسی در رده بندی کشورها است که در کشور ما ایران

با وجود هوش و استعداد فراوان و پیشینه علمی درخشان، فاقد توان رقابتی مناسب با کشورهای سرآمد در موضوعات کلیدی گونه گون همچون علوم انسانی، حسابداری اسلامی و نیز توسعه اخلاق در این حرفه هستیم که بخشی از جواب این مسئله را می توان در عقب ماندگی حوزه ی پرورش اخلاق حرفه ای یافت. ضروری به نظر می رسد که برای انجام امور حرفه ی حسابداری از روش های اخلاقی برگرفته از فرهنگ ایرانی-اسلامی به همراه مهارت آموزی آن، استفاده بهینه تر و موثرتر شود. موضوع اخلاق در حسابداری ناظر به موضوعاتی چون اصول و مبانی اخلاقی حاکم در حیطه ی فعالیت های حسابداران است که تلاش آن صرف تبیین بایدها و نبایدهای اخلاقی حسابداران می شود، جهان غرب توجه به مسائل اخلاقی را پس از رسوایی های مالی معروفی چون انرون و ورلد کام، بیشتر درک کرده و سپس با تصویب قانون ساربینز-اکسلی که قانونی با هدف پاسخگویی به مسائل آشکار شده در رسوایی های آن شرکت ها و ایجاد مجازات های جزائی در رابطه با مسئل اخلاقی منجمله تقلب، تبانی و هر گونه اخلاخل در تحقیق را تصویب و کنترل داخلی و رعایت مسائل اخلاقی در جریان مسائل اقتصادی را به اوج خود رسانید.

پیدایش رویکردهای گوناگون برای ایفای مسائل اخلاقی، زاینده تلاش در پاسخ به ایفای این وظایف اجتماعی در قبال جامعه دارد که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل جدیدی به خود گرفته و به تدریج سیر تحول و تکامل را می پیماید. این مسئولیت های اخلاقی به دلیل ضرورت حفظ اعتماد به حرفه ی حسابداری و حسابرسی توسط جامعه و افزایش آگاهی عمومی و گسترش فضای مجازی، روز به روز منسجم تر و کارآمدتر می شوند و نقش اصول اخلاقی در عمل به مسائل اخلاقی بی بدیل بوده و در جهت بهبود رضایت عمومی جامعه از حرفه و مضاف بر آن تداوم اعتبار و اعتمادی نسبت به آن می شود. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر فرد حرفه ای در شرایط پیچیده و رقابتی اقتصاد است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می کند که یکی از اهداف اصلی هر حرفه و پیشه ای، عمل به وظایف اخلاقی قرار گیرد. برخی از عوامل موثر بر محیط اخلاقی حسابداری شامل مواردی همچون تاثیر رهبر سازمان، تاثیر مذهب، تاثیر آموزش و ... می باشد که در ادامه و در شکل (۲) به نمایش درآمده است: (حاجیها و راشکی، ۱۳۹۶).



شکل ۲- برخی از عوامل موثر بر محیط اخلاقی حسابداری (نگارندگان)

۲-۲- مهمترین عوامل بروز مسائل اخلاقی در حرفه حسابداری

از جمله علل و عواملی که حرفه حسابداری را به سمت توجه ویژه به اصول اخلاقی می کشاند می توان به عوامل زیر اشاره کرد:

- تقلب: منظور از تقلب اقدام عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان و یا اشخاص ثالث است که به منظور ارئه صورت های مالی نادرست صورت می پذیرد و می تواند موارد زیر را شامل شود: دستکاری، جعل یا تغییر اسناد و مدارک، ثبت معاملات بدون مدارک مثبت، ثبت دفاتر ناقص یا دوگانه، ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آنها از اسناد و مدارک، عدم رعایت قوانین مالی و مالیاتی و مقررات

- سوء استفاده از دارایی ها
- نادیده گرفتن کنترل های داخلی به منظور سوء استفاده
- وادار کردن زیر دستان به ثبت نادرست معاملات
- تبانی با حسابرس به منظور عدم افشاء تخلفات مالی
- بکارگیری نادرست رویه های حسابداری
- ندادن اطلاعات مربوط به معاملات و یا ارائه اطلاعات نادرست به حسابرس و مراجع ذیربط (ابدالی لرکی، ۱۳۹۵).

زوال تدریجی اصول اخلاقی که گریبان شرکت های بزرگی همچون انرون^۱، اندرسون^۲، ورلدکام^۳، آدلفیا^۴، گلوبال کراسینگ^۵، کوئیست^۶ و غیره را گرفته، خسارات وحشتناکی به جامعه تجاری وارد ساخته است. که اهم آنها را می توان بشرح زیر دانست:

۱. نابودی برخی از شرکتهای بزرگ دنیا و در پی آن از بین رفتن ثروت سهامداران؛
۲. بیکاری ناگهانی صدها هزار مردم بدون اطلاع قبلی و بدون پرداخت پاداش پایان خدمت؛
۳. از دست رفتن اطمینان به اطلاعات مالی منتشر شده شرکتهای؛
۴. از دست رفتن اطمینان در مورد بازارهای سرمایه (کوپلند، ۲۰۰۵).

وقتی شکست های مالی و انسانی را در جامعه مورد بررسی قرار می دهیم و در جستجوی آن هستیم در می یابیم چه چیزی اشتباه بوده است، متوجه می شویم تنها وجه مشترک این شکست ها، رفتار غیر اخلاقی و نقض اخلاق بوده است (عسگری و همکاران، ۱۳۸۹).

۲-۳- اهداف آموزشی اخلاقیات

اخلاق فراتر از یک مفهوم جنبی می باشد چرا که موارد یاد شده خاص حسابداری نیست. اصول و مبانی حسابداری ریشه های اخلاقی دارند به طوری که تکنیک حسابداری از آن امری جدا ناشدنی است (لیتلتنون^۷، ۱۹۵۲)

کا^۸ در سال ۱۹۹۶، هدف از آموزش اخلاق به حسابداران را شامل موارد زیر می داند:

- ربط دادن آموزش حسابداری به مسائل اخلاقی
- به رسمیت شناختن مسائلی در حسابداری که دارای مفاهیم اخلاقی هستند
- توسعه دادن حس تعهد اخلاقی یا مسئولیت پذیری
- توسعه توانایی های مورد نیاز برای مقابله با درگیری های اخلاقی

با عنایت به اینکه حسابداری رشته ای اجتماعی است و پیوند نزدیکی با اجتماع و مفاهیمی همچون فرهنگ و مذهب نیز دارا است سبب گشته تا این مفاهیم مکمل یکدیگر و دارای پیوستگی محکم باشند.

یافته های حاصل از بررسی های صورت گرفته دیگری توسط نویسندگان پژوهش با مضمون اخلاقیات و مبانی مرتبط با آن در حوزه ی حسابداری اجتماعی نشان از اهمیت اخلاق در بین سازمان های مسئولیت پذیر نسبت به تعهدات اجتماعی آن سازمان ها دارد؛ مسائلی اخلاقی همچون موارد زیر:

- | | |
|-------------------------|--------------------------------------------------|
| - صداقت در گزارشگری | - عدالت اطلاعاتی (پیشگیری از عدم تقارن اطلاعاتی) |
| - اجتناب از خودشیفتگی | - انتخاب ناظر اصلاح |
| - بیان صادقانه در افشاء | - انتقاد پذیری |
| - تعهد به قوانین | - توجه به نسل آتی |

یافته های آنان، حاکی از آن است که شرکت ها نیز در مباحث اخلاقی مانند مسئولیت اجتماعی به تعهدات اجتماعی، زیست محیطی و توجه به نسل آتی مقید هستند و به موازات آن از مبانی اخلاقی برای اجراء فنون و روش های ایفای مسئولیت خود بهره می جویند، و در فرآیند عملیات تجاری جاری خود بکار می گیرند.

بطور کلی اهداف ورود مباحث اخلاقی در حرفه ی حسابداری را می توان در آشنایی دانشجویان و دانش آموختگان حرفه با اخلاق و اخلاق حرفه ای حسابداری؛ شناخت اخلاق سازمانی و اهمیت آن در حسابداری؛ بررسی موانع و مشکلات حسابداری در مواجهه با مسائل اخلاقی؛ ضرورت و اهمیت آموزش اخلاقی حسابداری بر شمرد.

۲-۴- آموزش اخلاقیات برای حسابداری در ایران

رحمانی و همکاران (۱۳۸۹) در تحقیق خود با تطبیق عنوان های درسی رشته حسابداری طبق برنامه مصوب شورای برنامه ریزی با برنامه درسی دانشگاههای معتبر جهان، مواردی را به عنوان مغایرت با برنامه درسی موجود در ایران در دوره کارشناسی مشخص کرده که با توجه به آن، اهمیت آموزش اخلاق در دانشگاه های معتبر جهان مشخص می شود. در واقع، عنوان های درسی "اخلاق حرفه ای" و "خدمات اعتباردهی و اطمینان بخشی" که جزو دروس دوره کارشناسی در این دانشگاه هاست، گویای نیاز جامعه حسابداری به فراگیری حرفه ای اخلاق و آموزش های لازم را دارد، بدون آموزش اصول اخلاقی، متخصصان مالی قادر

- 1 - Enron
- 2 - Anderson
- 3 - World com
- 4 - Adelphia
- 5 - Global crossing
- 6 - qwest
- 7 - Littelton
- 8 - Gaa

به انجام امور اخلاقی مربوطه در آینده شغلی خود نیستند و قادر نخواهند بود تا به نحو مناسبی نسبت به عموم جامعه مسئولیت پذیر باشند. لذا ضروری است تا نسبت به تجدید نظر در برنامه های آموزش موجود در ایران اقدام به عمل آید تا فراگیران حسابداری نیز آموزش های اخلاقی مناسب را دریافت و در عمل به کار گیرند که این مهم یعنی پذیرش مسئولیت نسبت به عموم جامعه وجه تمایز کننده این حرفه بوده و رعایت اصول حرفه ای در وظایف محول شده امر بسیار مهمی است.

بنیان حرفه حسابداری مبتنی بر اصول اخلاقی از جمله درستکاری، بی طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، رفتار حرفه ای و رازداری می باشد. وجود این حرفه یکی از ضروریات اقتصاد جامعه را تشکیل می دهد و شاغلین در این حرفه دارای مسئولیت اجتماعی هستند که لازمه آن توجه ویژه به قواعد اخلاقی است و این قواعد و مبانی اخلاقی ضروری است در وجود افراد نهادینه شود و افراد فعال در این حرفه، فرهنگ اخلاقی را درک کنند. دانش آموختگان حسابداری بدون آگاهی از اصول و مفاهیم اخلاق حرفه ای نمی توانند نقش موثری در جامعه ایفا کنند. بدیهی است با انجام آموزش های موثر و اصولی، این حقیقت پدیدار خواهد شد که در آینده، حرفه حسابداری بتواند به نقش خود در رشد عادلانه اقتصادی و مسئولیت پذیری نسبت به عموم و رفاه جامعه ادامه دهد.

۲-۵- نهاد بین المللی تدوین رفتار حرفه ای برای حسابداران

هیئت بین المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه ای برای حسابداران، آیین رفتار حرفه ای را جهت استفاده حسابداران سرتاسر گیتی تدوین و منتشر کرده است. آیین رفتار حرفه ای مشتمل بر سه قسمت است:

- قسمت الف: اصول بنیادی که اخلاق حرفه ای را برای حسابدار حرفه ای، تبیین و چارچوب نظری لازم را تعیین می کند. حسابدار حرفه ای در بکارگیری این چارچوب نظری باید از قضاوت حرفه ای استفاده کند. قسمت های ب و پ کاربرد چارچوب نظری را در برخی شرایط، توصیف می کنند.
- قسمت ب: مربوط به حسابداران حرفه ای شاغل در حرفه است.
- قسمت پ: مربوط به حسابداران حرفه ای شاغل در بنگاه ها / سازمان ها است.

براساس آیین رفتار حرفه ای، عضو فدراسیون بین المللی حسابداران یا موسسه نباید از استانداردهایی پایین تر از استانداردها مقرر در این آیین رفتار حرفه ای پیروی کند. اما چنانچه عضوی یا موسسه ای به دلیل منع قانونی یا مقرراتی نتواند بخش هایی از این آیین رفتار حرفه ای را رعایت کند می بایست سایر بخش های آن را رعایت نماید. الزامات و رهنمودهای برخی از قلمروها ممکن است تفاوت هایی با این آیین رفتار حرفه ای داشته باشد. حسابداران حرفه ای در این قلمروها باید از این تفاوت ها آگاه باشند و الزامات و رهنمودهای سخت تر را رعایت کنند، مگر آنکه قانون یا مقررات، آنان را منع کرده باشد. یکی از ویژگی های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. از این رو مسئولیت حسابدار حرفه ای، تنها به رضایتمندی صاحبکار یا کارفرما منحصر نمی شود. حسابدار حرفه ای در راستای حفظ منافع عموم باید به این آیین رفتار حرفه ای عمل کند. (ابدالی لرکی، ۱۳۹۵).

تاکید نقش بی بدلیل اخلاقیات حرفه ای اجتماعی حسابداری بر ضرورت اخلاقیات در سطح بین المللی کاملاً مشهود بوده و حفاظت از منافع عامه جامعه ارجحیت قابل وصفی در آئین رفتار حرفه ای نزد نهادهای بین المللی حرفه ای حسابداری دارد.

۲-۶- نقش دین در توسعه اخلاق

دین به طور کلی و اسلام بطور خاص از جمع سه عنصر عقیده، اخلاق و احکام تشکیل می شود، که بعد اخلاقی فراگیرترین و کارسازترین بخش آن می باشد. زیرا بخش عقیدتی، خود با فلسفه اخلاق ارتباط دارد و برای تربیت انسانهای اخلاقی، ارزش والایی قائل است. شاید به همین علت باشد که پیامبر اسلام (ص) تصریح می کند که من اصولاً برای پایداری مکارم اخلاقی مبعوث شده ام (انما بعثت لاتمم مکارم الاخلاق) و قرآن نیز تزکیه نفس را در جایگاه یکی از هدف های رسالت پیامبر اکرم ذکر فرموده است (قرآن، آل عمران، آیه ۳). یعنی بعثت که یکی از ارکان اعتقادات دینی است، خود ابزار تحقق اهداف اخلاقی واقع شده است. البته پیوند مستحکم عقاید دینی و اخلاق در متن فلسفه دین می باشد و طبق مطالعات حوزه فوق، دغدغه های عقیده به خداوند و قیامت نیز پیوند اخلاقی دارد. بدیهی است در صورتی که امور اخلاقی پشتوانه عقیدتی و دینی داشته باشند، نوعی مرکز انرژی زا برای کارآمد ساختن آنها حاصل خواهد شد. (محقق نیا و ناصری، ۱۳۹۲). پیامبر اسلام (ص) تصریح می نمایند که: "بیشترین درجه اسلامی بودن مربوط به کسی است که بیشترین اخلاق پسندیده را دارا باشد (خیرکم اسلاماً" احاسنکم اخلاقاً") (دادگر، ۱۳۸۵). التزام به یک عقیده خاص نوعی وظیفه و تعهد ایجاد می کند؛ لذا همراهی دین با اخلاق یک پتانسیل جدید به کارآمدی می افزاید. از این رو انتظار می رود که پیوند میان مبانی اسلامی و آیین اخلاق حرفه ای به ابزار مقابله با نواقص موجود در آیین اخلاق حرفه ای جاری که تنها مبتنی بر مفهوم عقل گرایی^۱، تبدیل شود. بنابراین، در صورتی که توسعه آیین اخلاق حرفه ای مطابق با

متن دین صورت پذیرد، آنگاه حسابداری هدفی جز تامین عقاید اصلی افراد که برآمده از ایمان دینی آنهاست، در بر نخواهد داشت (Gambling TE, Karim RAA, ۱۹۹۱).

طب روحانی یکی از سه دیدگاه مطرح در برخورد با مسائل اخلاقی در میان دانشمندان اخلاق اسلامی است. در این دیدگاه، روح انسان همانند جسم او، گرفتار انواع بیماری ها می شود و برای درمان آن باید از طبیب روحانی و داروهای معنوی بهره گرفت تا روحی سالم، پُر نشاط و ملکوتی پیدا کرد (هادی، اصغر، ۱۳۹۳). با عنایت به توضیحات مبسوط فوق و بیان مسائلی منجمله تعاریف اخلاق، اخلاق حرفه ای، نیازهای آموزشی اخلاق، چالش های اخلاقی برای شاغلین حرفه ی حسابداری و نقش دین اسلام در تقویت اخلاق و ...، ضرورت دارد تا برای رسیدن به سعادت اخلاقی از هیچ کوششی دریغ نوزیم، لذا بررسی ابعاد گوناگون موضوع اخلاق از دریچه نگاه طبیب روحانی (رهبر معظم انقلاب)، امری ضروری به نظر می رسد و پژوهش حاضر در تلاش برای رسیدن به این هدف است.

۲-۷- پیشینه پژوهش

فخری و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیق خود به این مهم دست یافتند که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار اطمینان محقق خواهد شد که در آتیه حرفه حسابداری بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت ها ادامه دهد.

نمازی و همکاران (۱۳۹۶) با تحلیل مقاله های انتشار یافته در زمینه اخلاق حسابداری نشان می دهند که در ایران تاکنون به پژوهش های اخلاق حسابداری بسیار اندک توجه شده است و در آینده باید این عقب افتادگی جبران شود.

ابدالی لرکی، (۱۳۹۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که رعایت ارزش های اخلاقی در حسابداری بر آگاهی کارکنان، رفتار حرفه ای، آموزش اخلاق، جو و فرهنگ سازمانی و کنترل محیط تاثیر قابل توجه ای دارد که این عوامل در پیشگیری از تقلب و فساد مالی در سازمان ها نقش تعیین کننده ای دارند همچنین به دلیل نیاز افراد جامعه به یک مرجع قابل اعتماد که به دور از هرگونه تمایلات جانبدارانه ای بتواند صورتهای مالی ارائه شده توسط شرکت ها، را تایید نماید ضرورت توجه به اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد و حرفه حسابداری باید اصول اخلاقی و قوانینی را تدوین نماید که اعضای آن را ملزم نماید تا به سطحی از خویشتن داری برسند که ماورای این الزامات قانونی و مقررات باشد و این اصول اخلاقی در آنها نهادینه شود.

نیکومرام و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت پرداخته اند. یافته ها نشان می دهد که اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد مؤثر است. در بین ابعاد اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت، ابتدا شایستگی و صلاحیت حرفه ای حسابداران مدیریت، سپس عینیت و بی طرفی تأثیر بسزایی بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت دارند.

ثقفی و همکاران، (۱۳۸۹) در تحقیق خود در خصوص لزوم گنجاندن درس اخلاق حسابداری در برنامه درسی رشته حسابداری دریافته اند که ارائه درس اخلاق حرفه ای در مقطع کارشناسی یک ضرورت است و مطالب آن از طریق سایر دروس حسابداری پوشش داده نمی شود.

اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸) در پژوهشی دریافته اند که دیدگاه اخلاقی مدیران مالی و آرمان گرایی، بر کیدیت گزارش های مالی مؤثر است.

یافته های پژوهش سرلک (۱۳۸۷) نشان می دهد که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. این رهبران باید کاروران و دانشجویان را به کمالات انسانی دعوت نمایند. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آینده، حرفه حسابداری میتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت ها ادامه دهد.

مسعود (۱۳۸۰) در پژوهشی به بررسی آرای فلسفی علامه طباطبایی در باب اخلاق می پردازد و آرای مذکور را تشریح و تبیین می نماید.

اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶) در پژوهشی دریافته اند حسابرسان در موسسه های برخوردار از فرهنگ های اخلاقی قوی تر، تصمیم های واقعی تری را از لحاظ عدم پذیرش مواضع و جایگاه های ترجیحی حسابداری در میان مراجعان می گیرند در مقایسه با آنچه حسابرسان در موسسه های حسابرسی با فرهنگ های اخلاقی ضعیف تر انجام می دهند.

شولتز و تران (۲۰۱۵) نیز در پژوهشی به بررسی ارتباط بین اخلاق حرفه ای و سرمایه ی فکری پرداخته اند. جامعه ی مورد بررسی آنان ۶۴ نفر از حسابرسان کشور سوئد بوده اند. یافته ها نشان دهنده رابطه ی مثبت و معنادار بین اخلاق حرفه ای و سرمایه ی فکری است.

۳- روش پژوهش

۱-۳- معرفی روش پژوهش حاضر

روش انجام پژوهش پیش رو، تحلیل محتوای کیفی است. تحلیل محتوا یکی از روش‌های مهم پژوهش است که در سال‌های اخیر بیشتر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. در این روش به جای مشاهده مستقیم رفتار افراد یا درخواست از آنان برای پاسخ دادن به مقیاس‌ها یا مصاحبه با آنان، پژوهشگر ارتباط‌هایی که افراد ایجاد کرده‌اند؛ انتخاب و سؤال‌هایش را در آن‌ها جستجو می‌کند. تحلیل محتوا از تکنیک‌های مربوط به روش اسنادی در علوم اجتماعی می‌باشد، روش اسنادی به کلیه متدهایی گفته می‌شود که در آن‌ها هدف پژوهش با مطالعه، تحلیل و بررسی اسناد و متون برآورده می‌شود (خنیفر، مسلمی، ۱۳۹۵). کریپندورف نیز تحلیل محتوا را تکنیکی پژوهشی معرفی می‌کند که به منظور استنباط تکرارپذیر و معتبر از داده‌ها در مورد متن آن‌ها بکار می‌رود، او هدف این تحلیل را همانند سایر تکنیک‌های پژوهشی فراهم آوردن شناخت، بیش‌تر، تصویر واقعیت و راهنمای عمل می‌داند (کریپندورف، ۱۳۷۸)^۱. هنگامی که موضوع کار از اطلاعات ارزشمندی تهیه شده باشد، روش تحلیل محتوا بهتر از هر روش پژوهش دیگری اجازه می‌دهد دقت عمل روش شناختی و ژرف‌نگری که آسان به دست نمی‌آید، به شیوه‌ی هماهنگی برآورده شود (رضوانی، ۱۳۸۹). در این پژوهش از مراحل زیر که از مراحل مشخص شده‌ی تحلیل محتوا توسط نونندورف^۲ (۲۰۰۲)، می‌باشد (نمازی، رجب‌داری، ۱۳۹۶)، برای تحلیل محتوای کیفی و نیل به اهداف پژوهش بهره‌برده شد:

۱. تعیین محتوا و علت انتخاب آن: از آنجائیکه مسئولیت اخلاقی حسابداران از مسائل جدی در حرفه‌ی حسابداری می‌باشد و بر مبنای دیدگاه طب روحانی که معتقد است روح انسان نیز همانند جسم او، گرفتار انواع بیماری‌ها می‌شود و برای درمان آن باید از طبیب روحانی و داروهای معنوی بهره‌گرفت تا روحی سالم، پر نشاط و ملکوتی پیدا کرد (هادی، ۱۳۹۳). لذا از رهنمودهای ارزشمند مقام معظم رهبری که در بیانیه گام دوم انقلاب آمده است، برای این مهم بهره‌برده شده است و تحلیل محتوای آن رهنمودها به عنوان هدف اصلی پژوهش مد نظر قرار گرفت.
۲. تصمیم‌گیری در مورد مفهوم سازی: این پژوهش با هدف احصاء، تجزیه و تحلیل رهنمودهای اخلاقی مستتر در بیانیه گام دوم انقلاب صورت پذیرفت.
۳. تعیین واحد گردآوری داده‌ها، سطح اندازه‌گیری و نمونه‌گیری: گردآوری داده‌های این پژوهش با استفاده از روش کتابخانه‌ای و با رجوع به بیانیه گام دوم انقلاب انجام شد و جهت کشف محتوای ابعاد مختلف مسائل اخلاقی مورد نیاز حسابداران و حسابرسان، با مطالعه‌ی عمیق بیانیه، نسبت به کشف مقوله‌های اصلی، فرعی و زیر مقوله‌ها اقدام بعمل آمد.
۴. کد گذاری داده‌ها: در این مرحله ابتدا به مطالعه عمیق بیانیه گام دوم انقلاب پرداخته شد و سپس با استفاده از فن مقوله‌ای تحلیل محتوا که از قدیمی‌ترین نوع تحلیل به شمار می‌رود و همچنین از نظر کاربرد بیشترین میزان استفاده را دارا می‌باشد بهره‌جسته و بر پایه عملیات برش متن، جداسازی و طبقه‌بندی مقوله‌ها در سه دسته‌ی مقوله‌های اصلی، مقوله‌های فرعی و زیر مقوله‌ها برای استخراج ابعاد مختلف توصیه‌های اخلاقی اقدام شد.
۵. تهیه جدول و الگوی نهایی طرح: در نهایت با تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته، در مجموع، ۶۳ مقوله فرعی پس از واکاوی استخراج شده و در در سه گروه رویکردهای اخلاق فردی، رویکردهای اخلاق اجتماعی و رویکردهای اخلاق دینی، دسته‌بندی و ارائه شد.

۲-۳- جامعه آماری

در پژوهش پیش رو، از بُعد نظری و با هدف شناخت بیشتر اخلاق و نقش اساسی آن در رشته حسابداری ضمن بررسی نشریات و مقالات معتبر علمی پیرامون موضوع مورد بحث، به تبعیت از رهنمودهای اخلاقی رهبر فرزانه انقلاب، آیت‌الله العظمی امام خامنه‌ای که طی بیانیه گام دوم انقلاب و خطاب به عموم مردم جامعه برای رسیدن به نقطه مطلوب انقلاب بیان شده، جهت تبیین الگوی اخلاقی- روحانی مورد نیاز رشته‌ی حسابداری استفاده شده است.

۳-۳- بازه زمانی تحقیق

در پژوهش پیش‌رو جهت احصاء ارزش‌های اخلاقی حرفه‌ی حسابداری که از درون مایه بیانیه گام دوم انقلاب، برداشت شده است، از بازه زمانی بصورت مقطعی سال (۱۳۹۷) استفاده شده است، لکن برای دریافت سایر منابع لازم برای بخش‌های نظری پژوهش و موضوعاتی همچون تعاریف اخلاق، موضوعات و چالش‌های اخلاقی حسابداری، از اطلاعات در دسترس، فارغ از محدوده‌ی زمانی استفاده شده است.

1 - Krippendorff, Jak.uk.ac.ir
2 - Neuendorf

۳-۴- گردآوری داده ها

گردآوری داده های این پژوهش با استفاده از روش کتابخانه ای و بررسی بیانیه مقام معظم رهبری با عنوان بیانیه گام دوم انقلاب و همچنین مقالات علمی منتشر شده در پایگاه های علمی معتبر رشته ی حسابداری صورت گرفته است و جهت کشف محتوای ابعاد مختلف اخلاقی مستتر در بیانیه گام دوم انقلاب و مقالات معتبر، تدقیق و مطالعه ی عمیق، نسبت به کشف مقوله های اصلی، فرعی و زیر مقوله ها اقدام بعمل آمده و در نمونه ی زیر (جدول ۱) که به روش تحلیل محتوا از یک پاراگراف استخراج شده است، شیوه ی استخراج محتوا به نمایش درآمده است.

جدول ۱- پاراگراف نمونه

پاراگراف منتخب	کد داده	مقوله های فرعی	زیر مقوله ها
معنویت به معنی برجسته کردن ارزش های معنوی از قبیل: <u>إخلاص</u> ، <u>ایمان</u> ، <u>توکل</u> ، <u>ایمان</u> در خود و در جامعه است، و اخلاق به معنی رعایت فضیلت هایی چون <u>خیرخواهی</u> ، گذشت، کمک به نیازمندان، <u>راستگویی</u> ، <u>شجاعت</u> ، <u>تواضع</u> ، <u>اعتماد به نفس</u> و دیگر خلقیات نیکو است. <u>معنویت</u> و اخلاق، جهت دهنده ی همه ی حرکت ها و فعالیت های فردی و اجتماعی و نیاز اصلی جامعه است؛ بودن آنها، محیط زندگی را حتی با کمبودهای مادی، بهشت می سازد و نبودن آن حتی با برخورداری مادی، جهنم می آفریند. <u>شعور</u> <u>معنوی</u> و وجدان اخلاقی در جامعه هرچه بیشتر رشد کند.	15	اخلاق دینی	اخلاص
	16	اخلاق اجتماعی	ایثار
	17	اخلاق دینی	توکل
	18	اخلاق دینی	ایمان
	19	اخلاق فردی	راستگویی
	20	اخلاق فردی	شجاعت
	21	اخلاق فردی	تواضع
	22	اخلاق فردی	اعتماد به نفس
	23	اخلاق اجتماعی	خیرخواهی
	24	اخلاق دینی	معنویت
	25	اخلاق دینی	شعور معنوی

۳-۵- روایی و پایایی تحقیق

گوبا^۱ و لینکلن^۲، (۱۹۸۵) مفهوم "قابلیت اعتماد" را به عنوان معیاری برای جایگزینی روایی و پایایی مطرح کردند تا به کمک آن دقت علمی را در پژوهش کیفی مورد ارزیابی قرار دهند. میتوان گفت که در جهت تأیید استحکام داده ها در پژوهش های کیفی بایستی به قابلیت اعتبار (مقبولیت)، قابلیت انتقال، قابلیت اتکا و قابلیت تأیید آنها توجه نمود (نمازی، رجب دُرّی، ۱۳۹۶). امروزه با ظهور مطالعات کیفی، سوالاتی در باب اعتبار و پایایی یافته های پژوهش های کیفی مطرح شده است. با توجه به تنوع دیدگاه ها و گوناگونی مباحث اعتبار و پایایی در پژوهش های کیفی، تعیین معیارهای اصلی اعتبار و پایایی پژوهش های کیفی از دیدگاه صاحب نظران مختلف بوده و تعدد تفاسیر و برداشت ها وجود دارد و شیوه های ارزیابی و کسب اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی به دیدگاه ها و بینش های تئوریک و برداشت های هستی شناسانه و معرفت شناسانه محققان وابسته است. در نتیجه هر محقق با توجه به وابستگی به مکتب یا دیدگاه فکری خاص از روشی جداگانه برای اعتبارسنجی یافته های خود استفاده خواهد کرد و اعتبار و پایایی پژوهش های کیفی به پرسش سوالات اساسی در مورد چیستی پژوهش، شناخت آن، منطق حاکم بر آن و اعتبار نتایج آن بستگی دارد (رضاپورنصرآباد، ۱۳۹۶). بدین منظور، محقق سعی در تحلیل دقیق، کامل و عمیق داده ها، کدگذاری های دقیق، کامل و متنوع و تکرار آنها نیز مد نظر قرار گرفت. در نهایت به منظور کنترل کیفیت یافته های پژوهش و کسب دقت لازم، یافته های نهایی که مشتمل بر مقوله های اصلی، مقوله های فرعی و زیر مقوله ها می باشد، در اختیار ۹ نفر از دانشجویان دوره دکتری حسابداری و مهندسی مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم قرار گرفت تا از طریق بررسی همتایی، مفاهیم احصاء شده را کنترل کرده و در خصوص روایی و پایایی آن ها از طریق بررسی همتایی، اظهار نظر نمایند (جدول ۲).

جدول ۲- مشخصات افراد شرکت کننده در فرآیند بررسی همتایی

دانشجویان دکتری رشته ی مهندسی مالی	دانشجویان دکتری رشته ی حسابداری
3	6

1 - Guba
2- Lincoln

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- محتوای تحلیل شده

با تدقیق و بررسی مفاد بیانیه گام دوم انقلاب و پس از انجام مراحل استاندارد شده ی تحلیل محتوا که در بخش روش پژوهش (بخش ۳) تشریح شده است، پیام اصلی و پیام‌های ویژه ی اخلاقی بیانیه فوق احصاء و در قالب سه مقوله اصلی و تعدادی مضمون فرعی، مقوله بندی شده اند که در نگاره (جدول ۳) آورده شده است.

جدول ۳- اخلاقیات مسسטר در بیانیه مقام معظم رهبری در خصوص ارزشهای اخلاقی گام دوم انقلاب

زیر مقوله‌ها				مقوله‌های فرعی	مقوله‌ی اصلی
داشتن منش اخلاقی	داشتن امید	شجاعت	اخلاق مداری	پاک دلی	اخلاقیات مسسטר در بیانیه گام دوم انقلاب
داشتن رفتار اخلاقی	اعتماد به نفس	اقتدار	استقلال	پاک دستی	
وسوسه نشدن در مقابل مال	خلاص	توجه به او تحقیق	ثبوت	مداقت	
وسوسه نشدن در مقابل مقام	تواضع	خیز از حوص	عقلانیت	وجدان	
ساده زیستی	وجدان اخلاقی	منبع الطبع	طهارت اقتصادی	رسانندگی	
خیز از لقمه ی حرام	تلاش	توجه به سبک زندگی	سراحت	دزوروزدزر	
عدالت	اعتماد به دیگران	روحه انقلابی	زادری	دفاع از مظلومان	رویکردهای اخلاقی اجتماعی
توجه به تحصیلات عالی	ایثار	خو خواهی	زادی	کمک به نیازمند	
داشتن نگاه خوشبینانه به آینده	جهاد	مبارزه فساد	ایستادگی در مقابل زورویگان	گنشت	
-	مقابله با آزارهای رسانه ایضد معنویت و اخلاق	عدالت	خوافردی	آرمن خواهی	
-	مبارز جا فلسد	داشتن ثبوت ملی	ثبوت	تلاش در جهت ترویج اخلاق	
مبارز جلیسد معنویت و اخلاق	معنویت	وجهسته کردن ارزش های معنوی	توکل	توجه به معنویت	رویکردهای اخلاقی دینی
ایمان	توجه به اودخته های اخلاقی	شعور معنوی	تلاش در جهت ترویج دین	توجه به اخلاق	

۴-۲- ابعاد اخلاقی بیانیه گام دوم انقلاب

انقلاب کبیر اسلامی ایران در حالی چهلمین سالگرد پیروزی خود را پشت سر گذاشت و قدم به دهه ی پنجم حیات خود نهاد که اگرچه دشمنان مستکبرش گمان‌های باطلی در سر داشتند اما دوستانش در سراسر جهان، امیدوارانه آن را در گذر از چالش‌ها و به دست آوردن پیشرفت‌های خیره‌کننده، همواره سربلند دیده‌اند. در چنین نقطه‌ی عطفی، رهبر حکیم انقلاب اسلامی با صدور این راه روشن، به تبیین دستاوردهای شگرف چهار دهه ی گذشته پرداخته و توصیه‌هایی اساسی به منظور "جهاد بزرگ برای ساختن ایران اسلامی بزرگ" ارائه فرموده‌اند بیانیه گام دوم انقلاب خطاب به ملت ایران و به ویژه جوانان که به مثابه منشوری برای دومین مرحله ی خودسازی، جامعه پردازی و تمدن‌سازی خواهد بود.

شناخت جنبه‌های اخلاقی این بیانیه با پیروی از اهداف اصلی مقاله که بسط و تسری اصول و مبانی اخلاقی توصیه شده در بیانیه گام دوم انقلاب است، به‌مراه توصیه‌های اخلاقی جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای برای حسابداران و حسابرسان، خواهد بود.

۴-۲-۱- نقش اخلاق در جامعه

- فطرت بشر در همه ی عصرها با آن سرشته است. آزادی، اخلاق، معنویت، عدالت، استقلال عزت، عقلانیت، برادری، هیچ یک به یک نسل و یک جامعه مربوط نیست تا در دوره‌های بدرخشد و در دوره‌های دیگر افول کند. هرگز نمی‌توان مردمی را تصور کرد که از این چشم‌اندازهای مبارک دلزده شوند. هرگاه دلزدگی پیش آمده، از رویگردانی مسئولان از این ارزشهای دینی بوده است و نه از پایبندی به آنها و کوشش برای تحقق آنها.

- بی شک فاصله‌ی میان بایدها و واقعیت‌ها، همواره وجدان‌های آرمان‌خواه را عذاب داده و می‌دهد، اما این، فاصله‌ای طی شدنی است.
- با صراحت و شجاعت در برابر زورگویان و گردن‌کشان ایستاده و از مظلومان و مستضعفان دفاع کرده است. این جوانمردی و مروّت انقلابی، این صداقت و صراحت و اقتدار، این دامنه‌ی عمل جهانی و منطقه‌ای در کنار مظلومان جهان، مایه‌ی سربلندی ایران و ایرانی است، و همواره چنین باد.
- رویکرد دینی و اخلاقی در جمهوری اسلامی، دل‌های مستعد و نورانی بویژه جوانان را مجذوب کرد و فضا به سود دین و اخلاق دگرگون شد.

۴-۲-۲- نیروی انسانی اخلاق مدار

مهمترین ظرفیت امیدبخش کشور، نیروی انسانی مستعد و کارآمد با زیربنای عمیق و اصیل ایمانی و دینی است. جمعیت جوان زیر ۴۰ سال که بخش مهمی از آن نتیجه‌ی موج جمعیتی ایجاد شده در دهه‌ی ۶۰ است، فرصت ارزشمندی برای کشور است. ۳۶ میلیون نفر در سنین میانه‌ی ۱۵ و ۴۰ سالگی، نزدیک به ۱۴ میلیون نفر دارای تحصیلات عالی، رتبه‌ی دوم جهان در دانش‌آموختگان علوم و مهندسی، انبوه جوانانی که با روحیه‌ی انقلابی رشد کرده و آماده‌ی تلاش جهادی برای کشورند، و جمع چشمگیر جوانان محقق و اندیشمندی که به آفرینش‌های علمی و فرهنگی و صنعتی و غیره اشتغال دارند؛ اینها ثروت عظیمی برای کشور است که هیچ اندوخته‌ی مادی با آن مقایسه نمی‌تواند شد.

۴-۲-۳- سرفصل‌ها و توصیه‌های اساسی

در پرتو امید و نگاه خوشبینانه به آینده اکنون به شما فرزندان عزیزم در مورد چند سرفصل اساسی توصیه‌هایی می‌کنم. این سرفصل‌ها عبارتند از: علم و پژوهش، معنویت و اخلاق، اقتصاد، عدالت و مبارزه با فساد، استقلال و آزادی، عزت ملی و روابط خارجی و مرزبندی با دشمن، سبک زندگی.

الف- معنویت و اخلاق: معنویت به معنی برجسته کردن ارزش‌های معنوی از قبیل: اخلاص، ایثار، توکل، ایمان در خود و در جامعه است، و اخلاق به معنی رعایت فضیلت‌هایی چون خیرخواهی، گذشت، کمک به نیازمند، راستگویی، شجاعت، تواضع، اعتماد به نفس و دیگر خلقیات نیکو است. معنویت و اخلاق، جهت‌دهنده‌ی همه‌ی حرکت‌ها و فعالیت‌های فردی و اجتماعی و نیاز اصلی جامعه است؛ بودن آنها، محیط زندگی را حتی با کمبودهای مادی، بهشت می‌سازد و نبودن آن حتی با برخورداری مادی، جهنم می‌آفریند.

شعور معنوی و وجدان اخلاقی در جامعه هرچه بیشتر رشد کند برکات بیشتری به بار می‌آورد؛ این، بیگمان محتاج جهاد و تلاش است و این تلاش و جهاد، بدون همراهی حکومت‌ها توفیق چندانی نخواهد یافت. اخلاق و معنویت، البته با دستور و فرمان به دست نمی‌آید، پس حکومت‌ها نمی‌توانند آن را با قدرت قاهره ایجاد کنند، اما اولاً خود باید منش و رفتار اخلاقی و معنوی داشته باشند، و ثانیاً زمینه را برای رواج آن در جامعه فراهم کنند و به نهادهای اجتماعی در اینباره میدان دهند و کمک برسانند؛ با کانون‌های ضد معنویت و اخلاق، به شیوه‌ی معقول بستیزند و خلاصه اجازه ندهند که جهنمی‌ها مردم را با زور و فریب، جهنم کنند.

ابزارهای رسانه‌ای پیشرفته و فراگیر، امکان بسیار خطرناکی در اختیار کانون‌های ضد معنویت و ضد اخلاق نهاده است و هم اکنون تهاجم روزافزون دشمنان به دل‌های پاک جوانان و نوجوانان و حتی نونهالان با بهره‌گیری از این ابزارها را به چشم خود می‌بینیم. دستگاه‌های مسئول حکومتی در اینباره وظایفی سنگین بر عهده دارند که باید هوشمندانه و کاملاً مسئولانه صورت گیرد. و این البته به معنی رفع مسئولیت از اشخاص و نهادهای غیرحکومتی نیست. در دوره‌ی پیش رو باید در اینباره‌ها برنامه‌های کوتاه مدت و میان‌مدت جامعی تنظیم و اجرا شود؛ انشاءالله.

ب- عدالت و مبارزه با فساد: عدالت و مبارزه با فساد لازم و ملزوم یکدیگرند. فساد اقتصادی و اخلاقی و سیاسی، توده‌ی چرکین کشورها و نظام‌ها و اگر در بدنه‌ی حکومت‌ها عارض شود، زلزله‌ی ویرانگر و ضربه‌زننده به مشروعیت آنها است؛ و این برای نظامی چون جمهوری اسلامی که نیازمند مشروعیتی فراتر از مشروعیت‌های مرسوم و مبنائی تر از مقبولیت اجتماعی است، بسیار جدی‌تر و بنیانی‌تر از دیگر نظام‌ها است. وسوسه‌ی مال و مقام و ریاست، حتی در علوی‌ترین حکومت تاریخ یعنی حکومت خود حضرت امیرالمؤمنین (علیه‌السلام) کسانی را لغزاند، پس خطر بروز این تهدید در جمهوری اسلامی هم که روزی مدیران و مسئولانش مسابقه‌ی زهد انقلابی و ساده‌زیستی می‌دادند، هرگز بعید نبوده و نیست؛ و این ایجاب می‌کند که دستگاهی کارآمد با نگاهی تیزبین و رفتاری قاطع در قوای سه‌گانه حضور دائم داشته باشد و به معنای واقعی با فساد مبارزه کند، بویژه در درون دستگاه‌های حکومتی.

همه باید بدانند که طهارت اقتصادی شرط مشروعیت همه‌ی مقامات حکومت جمهوری اسلامی است. همه باید از شیطان حرص برحذر باشند و از لقمه‌ی حرام بگریزند و از خداوند در اینباره کمک بخواهند. این مبارزه نیازمند انسان‌هایی با ایمان و

جهادگر، و منبع الطبع با دستانی پاک و دل‌هایی نورانی است. این مبارزه بخش‌آورنده است از تلاش همه جانبه‌ای که نظام جمهوری اسلامی باید در راه استقرار عدالت به کار برد. عدالت در صدر هدف‌های اولیه‌ی همه‌ی بعثت‌های الهی است و در جمهوری اسلامی نیز دارای همان شأن و جایگاه است؛ این، کلمه‌ای مقدس در همه‌ی زمان‌ها و سرزمین‌ها است و به صورت کامل، جز در حکومت حضرت ولی عصر (ارواح‌نفاذ) میسر نخواهد شد ولی به صورت نسبی، همه‌جا و همه‌وقت ممکن و فریضه‌ای بر عهده‌ی همه‌ی بویژه حاکمان و قدرتمندان است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های حاصله از بررسی‌های صورت‌گرفته در بیانات رهبر فرزانه انقلاب (بیانیه گام دوم انقلاب) با مضمون و محوریت اخلاقیات و مبانی مرتبط با آن در حوزه‌ی فعالیت‌های فردی، اجتماعی، سیاسی، اقتصادی و دینی که برای عموم مردم بویژه جوانان توصیه و تاکید شده، با استفاده از تکنیک تحلیل محتوا مقوله‌بندی شده لذا شناخت جنبه‌های اخلاقی این بیانیه و پیروی از اهداف اصلی مقاله، موجب بسط و تسری اصول و مبانی اخلاقی توصیه شده در بیانیه گام دوم انقلاب، برای حسابداران و حسابرسان خواهد شد و به طبع آن کمک به درک بیشتر و عمیق‌تر مسائل اخلاقی می‌نماید. در نهایت مقوله‌های اصلی با محوریت اخلاق، به شرح جدول (۳) احصاء شده است که نشان از اهمیت اخلاق در راهبردهای فردی، شغلی (منجمله فعالین رشته‌ی حسابداری) و اجتماعی افراد دارد:

در پژوهش پیش‌رو با مطالعه‌ی دقیق و عمیق ابعاد اخلاقی بیانیه گام دوم انقلاب به بررسی اصول و مبانی اخلاقی مورد تاکید رهبر معظم انقلاب که جهت تعالی اخلاقی عموم ایرانیان، در هر حرفه و منصبی، ایراد فرموده اند، با استفاده از روش کتابخانه‌ای اقدام و با بهره‌گیری از تکنیک تحلیل محتوای کیفی به بررسی آن در خصوص موضوع اخلاق و شناخت ابعاد مهم اخلاقی که می‌تواند برای حسابداران سرلوحه و سرمشق باشد، پرداخته شد و در طی فرایند پژوهش و استفاده از روش فوق‌الذکر نسبت به طبقه‌بندی مقوله‌های اصلی، مقوله‌های فرعی و زیر مقوله‌ها اقدام بعمل آمد و یافته‌های اصلی پژوهش حاکی از آن است که اخلاقیات فردی زمینه اخلاقی شدن جامعه را در زیر لوای دین و شریعت به همراه خواهد داشت و رسیدن به سرمنزل مقصود جز با کمربند حمایتی اخلاق میسر نمی‌گردد. از جمله مبانی اخلاق فردی که در این پژوهش کشف شده است می‌توان به صداقت، شجاعت، اخلاص، پاک‌دستی و غیره اشاره نمود و همچنین از مهمترین اصول اخلاقی رویکرد اجتماعی افراد می‌توان به روحیه انقلابی، خیرخواهی، ایثار و غیره و در مورد رویکرد اخلاق دینی می‌توان از توکل، ایمان، برجسته‌کردن ارزش‌های معنوی بعنوان بارزترین آنها یاد کرد.

نکته حائز اهمیت این پژوهش که مورد تاکید فلاسفه اخلاقی نیز قرار دارد، توانایی تاثیرگذاری ویژه‌ای است که رعایت اصول اخلاقی دین اسلام می‌تواند در بهبود اخلاقیات فردی، حرفه‌ای و اجتماعی انسان بگذارد. آنگونه که فیلسوف بزرگ اخلاق اسلامی سید محمدحسین طباطبایی مشهور به علامه طباطبایی بیان می‌کند: روش تربیتی مکتب اخلاقی قرآن، پیشگیری در سایه توحید می‌باشد؛ یکی از ویژگی‌های مکتب اخلاقی قرآن در ارتباط با راه تحصیل اخلاق فاضله و پرهیز از اخلاق نکوهیده است. قرآن کریم، اساس تحصیل اخلاق فاضله و پرهیز از اخلاق نکوهیده را بر پیشگیری آن در سایه توحید، قرار می‌دهد. بدین بیان که قرآن انسان را از نظر روحی و عملی طوری تربیت می‌کند و چنان علوم و معارفی را در وجود او پرورش می‌دهد که با وجود آن، موضوعی برای ردایل اخلاقی باقی نمی‌ماند. به عبارت دیگر ریشه ردایل اخلاقی سوزاننده می‌شود، نه آنکه در صدد معالجه و مبارزه با آن برآید (امید، ۱۳۸۰). و این گواهی بر اعجاز دین بزرگ اسلام و کتاب آسمانی آن (قرآن) در پرورش بعد روحانی انسان است.

۵-۱- پیشنهادهای تحقیق آتی

۱. پژوهش سیر تاریخی منویات رهبری معظم انقلاب در خصوص مسائل اخلاقی از طریق روش پژوهش کیفی با بهره‌گیری از تکنیک تحلیل محتوا.
۲. پژوهش در خصوص معیارهای ابلاغی مقام رهبری در جذب نیروهای اخلاق مدار در بدنه اصلی نظام و بسط و تسری آن به حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی با استفاده از روش پژوهش کیفی.

۱. قرآن کریم
۲. مقام معظم رهبری، آیت الله سید علی خامنه ای، (۱۳۹۷)، بیانیه گام دوم انقلاب.
۳. ابدالی لرکی، حدیث، (۱۳۹۵)، جایگاه اخلاق در حسابداری و حسابرسی، کنفرانس بین المللی ایده های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری.
۴. اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۸). تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها، مجله اخلاق در علوم و فناوری، ۴(۲-۱)، بهار و تابستان، ۲۰-۱۱. آزاد ارمکی، تقی، (۱۳۸۶). تاریخ تفکر اجتماعی در اسلام از آغاز تا دوره معاصر، تهران.
۵. ابدالی لرکی، حدیث (۱۳۹۵). کنفرانس بین المللی ایده های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دوره برگزاری ۱.
۶. امید، مسعود، (۱۳۸۰). اخلاق شناسی علامه طباطبائی، زبان و ادب فارسی (نشریه سابق دانشکده ادبیات دانشگاه تبریز)، ۴۴(شماره ۱۷۸ - ۱۷۹)، ۴۵-۷۰.
۷. بهادری نژاد، مهدی، (۱۳۸۵)، کتاب شادی و زندگی، چاپ چهارم، انتشارات مدیسه.
۸. پیت، ریچارد و هارت ویک، اولین (۱۳۸۹)، نظریه های توسعه. ترجمه مصطفی ازکیا، رضا صفری شالی، اسماعیل رحمان پور، نشر لویه.
۹. تقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه؛ رفیعی، افسانه، (۱۳۸۹). آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره ۱ و ۲، صص ۱۸-۷.
۱۰. حاجیه، زهره؛ راشکی گزمه، علی (۱۳۹۶). رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم گیری و رفتار مدیران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۲، صص ۱۵۵-۱۶۰.
۱۱. خنیفر، حسین؛ مسلمی، ناهید. (۱۳۹۵) اصول و مبانی روش های پژوهش کیفی (جلد اول)، انتشارات نگاه دانش.
۱۲. دادگر، یداله (۱۳۸۵). اخلاق بازرگانی (و کسب و کار) از منظر اقتصاد و اقتصاد اسلامی، فصلنامه پژوهشنامه بازرگانی، شماره ۳۸، صص ۱۲۰-۷۸.
۱۳. رضوانی، روح اله، (۱۳۸۹). تحلیل محتوا. عیار پژوهش در علوم انسانی، شماره ۳: ۱۵۶-۱۳۷.
۱۴. رحمانی، حلیمه؛ تقفی، علی؛ رفیعی، افسانه (۱۳۸۹)، آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره ۱ و ۲، صص ۱۸-۷.
۱۵. رضاپورنصرآباد، رفعت، (۱۳۹۶)، "معیارهای اعتبار و پایایی در پژوهش های کیفی". تحقیقات کیفی در علوم سلامت، ۴(۶)، ۴۹۳-۴۹۹.
۱۶. سرلک، نرگس (۱۳۸۷). اخلاق حسابداری، نشریه اخلاق در علوم و فناوری، دوره: ۳، شماره دوم، پیاپی ۲، صص ۱۴۶-۱۲۳.
۱۷. عاشوری کیسمی، محمد علی، پرویزی، مریم (۱۳۹۷). اخلاق از منظر علامه طباطبائی و توماس آکویناس، دانشگاه علامه طباطبائی، دوره ۵، شماره ۹، صص ۹۶-۷۳.
۱۸. عسگری، سعید؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ گودرزی، احمد، (۱۳۸۹). اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی، مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره هشتم، صص ۱۳۴-۱۲۳.
۱۹. فرامرزقراملکی، احد؛ نوچه فلاح، رستم، (۱۳۸۶)، کتاب موانع رشد اخلاق حرفه ای در سازمان ها، موسسه فرهنگی دین پژوهی بشرا.
۲۰. فخری، مرتضی؛ قربانی، معصومه؛ خانمحمدی، کبری، (۱۳۹۷). اخلاق در حسابداری، کنفرانس ملی اندیشه های نوین و خلاق در مدیریت، حسابداری، مطالعات حقوقی و اجتماعی، دوره ۱
۲۱. کریپندورف، کلوس (۱۳۷۸). تحلیل محتوا. ترجمه ی هوشنگ نایب، تهران: انتشارات روش. کمیته ی فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۵). آئین رفتار حرفه ای. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
۲۲. کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۸۴)، آئین رفتار حرفه ای، چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی، صص ۳۲-۱.
۲۳. محقق نیا، محمدجواد، ناصری، کامران (۱۳۹۲). همایش حسابداری ایران، دوره برگزاری، ۱۱.
۲۴. مسعود، امید، (۱۳۸۰). اخلاق شناسی علامه طباطبائی، نشریه: نشریه دانشکده ادبیات و علوم انسانی (تبریز)، دوره ۴۴، شماره ۱۷۹-۱۷۸، صص ۷۰-۴۵.
۲۵. نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ طلوعی اشلقی، عباس و تقی پوریان، یوسف (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استناد از تکنیک آنتروپی - فازی). حسابداری مدیریت، ۷(۲۰)، بهار، صص ۶۶-۴۹.

۲۶. نمازی، محمد؛ رجب دُری، حسین؛ روستا میمندی، اعظم، (۱۳۹۶). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله های مرتبط با اخلاق حرفه ای حسابداری در ایران، مجله ی پیشرفت های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره نهم، شماره اول، پیاپی ۷۲/۳، ص ۱۹۳-۲۲۶.
۲۷. هادی، اصغر (۱۳۹۳). اخلاق اسلامی و طب روحانی، فصلنامه علمی ترویجی اخلاق، س ۴، ش ۱۶، صص ۴۳-۶۶.
28. Armstrong , M.B, Ketz , J.E, Owsen ,D.(2003).Ethics education in accounting:Moving to ward ethicalmotivation and ethical behavior.Journal of Accounting Education,21(1),1.
29. Eric Kohler. E (1952), Dictionary for Accountants.
30. Gaa, J. C. (1996). Ethics Research and Research Ethics, Introduction', Behavioral Research in Accounting (16): 131- 14.
31. Gambling TE, Karim, RAA (۱۹۹۱) Business and Accounting Ethics in Islam. London: Mansell.
32. Schultz, O., & Tran, D. (2015). Business Ethics and the Influence on the Development of Intellectual Capital: A Study of the Auditing Profession. Master Thesis, Kristianstad University.
33. Of accounting theory. Translator: Habibolah Timuri, Publication Auditing Organization, Tehran (1952), 151 (in Persian).
34. Svanberg, J., & Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? Accounting in Europe, 13(1), 65-79.