دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال سوم، شماره ششم، پاییز و زمستان ۱۳۹۷، صفحه۳۷-۶۴

تدوین سوگندنامه اخلاقی حسابداران ایران

محمد نمازی [*۱] **حسین رجب‌دُری** [۲]

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۲/۱۶ **تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۱۵**

چکیده

سوگندنامه اخلاقی، مهم‌ترین میثاق اخلاقی اشخاص حرفه‌ای، با حرفه است. هدف این پژوهش، تدوین سوگندنامه اخلاقی حسابداران ایران است. در این راستا با استفاده از "روش آرشیوی" سوگندنامه‌های حرفه‌های مختلف از جمله سوگندنامه حسابرسان کنیا، سوگندنامه حسابداران تگزاس، سوگندنامه حسابداران آفریقای جنوبی، سوگندنامه حسابداران ایرلند، سوگندنامه ژنو، سوگندنامه امبی‌ای، سوگندنامه مدیران دانشگاه، سوگندنامه اقتصاددانان، سوگندنامه بانکداران هلندی، سوگندنامه امانتداری انجمن ملی مشاوران مالی شخصی، سوگندنامه بقراطی مالی، سوگندنامه مالی و بانکداری و سوگندنامه مدیران دارایی مورد بررسی و "تحلیل محتوا" قرار گرفت. سپس با ایجاد الگوی مفهومی، نقاط ضعف سوگندنامه اخلاقی جامعه حسابداران رسمی ایران نسبت به سوگندنامه‌های مورد اشاره، بررسی شد. در ادامه نیز با استفاده از الگوی تهیه شده و همچنین، الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری ایران و با مبنا قرار دادن سوگندنامه اخلاقی جامعه حسابداران رسمی ایران، تلاش شد نسخه جدیدی از سوگندنامه در ایران، بر اساس مستندات مربوط ارائه شود. یافته‌ها نشان داد که اجزای مهم سوگندنامه‌های خارجی شامل فرم و صورت، محتوا، ذینفعان، اصول و هنجارها و ارزش‌ها است و سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران در بر گیرنده تمام این اجزای لازم نیست و باید به روز شود. همچنین، تغییرات صورت گرفته با استفاده از "روش دلفی"بر اساس دیدگاه ۱۴ نفر از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی تأیید شد. یافته‌ها نشان داد که بیشترین اهمیت از دیدگاه خبرگان در مورد هنجارها و ارزش‌ها و کمترین اهمیت در مورد صورت و فرم است. در نتیجه، سوگندنامه پیشنهادی برای حسابداری ارائه شد

واژگان کلیدی: سوگندنامه حسابداری، اخلاق حرفه‌ای، حسابداری، تحلیل محتوا.

---

[۱] استاد حسابداری دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول) Mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

[۲] دانشجوی دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران hosrado@gmail.com

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

۱-مقدمه

به‌دلیل رشد و توسعه سازمان‌ها و افزایش نقش آن‌ها در اجتماع، پیامدهای اجتماعی فعالیت‌های سازمان‌ها و تأثیر آن‌ها بر ذی‌نفعان مختلف، اهمیتی روزافزون یافته است (رحمانی و رجب‌دری، ۱۳۹۵). بحران‌های مالی جهانی و گزارش‌های مربوط به تقلب و سوءاستفاده‌های مالی در شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام نیز افزون بر اینکه تردیدهایی در سطوح استدلال اخلاقی حسابداران به وجود آورده است (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۶)، موجب شده است توجه به تدوین مقررات و موارد اخلاقی مناسب حرفه حسابداری، بیش از پیش افزایش یابد. از دهه ۱۹۷۰، جهانی‌سازی و آزاد سازی بازارهای سرمایه به وجود آمد و به موجب آن، نهادهای بین‌المللی مرتبط شکل گرفت و استانداردهای مختلف بین‌المللی را در حرفه حسابداری و حسابرسی وضع کرد. این موضوع نیاز به دستورالعمل‌های اخلاقی در سطح بین‌المللی را ایجاد کرد (سونرفلدت و لوفت[1]، ۲۰۱۸). یکی از موارد کانون توجه در این زمینه، تدوین سوگند اخلاقی مناسب است. تدوین سوگند نامه در حسابداری بسیار مهم است، زیرا: ۱. سوگندنامه راز بقای اخلاق حرفه‌ای و بخش مهمی از آن است، ۲. سوگندنامه آئین رفتار حرفه‌ای را دقیق‌تر بیان می‌کند و مصادیق آن را به گونه مکتوب نشان می‌دهد، ۳. سوگندنامه احتمال الزام عملی اعضا را به اخلاق حرفه‌ای افزایش می‌دهد و باعث می‌شود که فاصله بین نظریه و عمل کاهش یابد. ۴. سوگندنامه، به ویژه هنگامی که توسط اعضا اجرا شود، می‌تواند به عنوان مکانیزمی جهت کاهش تقلب و فساد مالی به کار برده شود، ۴. سوگندنامه می‌تواند در ارتقا جایگاه حرفه حسابداری (و حسابرسی) در سازمان و جامعه کمک شایانی نماید، زیرا به گونه خلاصه نشان می‌دهد که اعضای حرفه به چه اصول اخلاقی پایبندی دارند، ۵. سوگندنامه نشان‌دهنده توسعه حرفه و اعضای حرفه است، ۶. سوگندنامه می‌تواند روی قضاوت حرفه‌ای حسابداری (و حسابرسی) تأثیر بگذارد. در نتیجه، مشکلات اجرایی را در عمل کاهش دهد، ۷. سوگندنامه می‌تواند منافع عمومی و ذینفعان مختلف را تا حدی تأمین کند و تضاد منافع بین آن‌ها را نیز کاهش دهد و ۸. سوگندنامه پیش از آن که مشکلی در عمل به‌وجود آید، به موارد احتمالی مهم در عمل توجه می‌نماید و از اعضا می‌خواهد که به این نکته‌ها توجه نمایند (سونرفلدت و لوفت، ۲۰۱۸).

امروزه افزون بر حسابداران، حرفه‌ای‌های دیگر مانند مهندسان، مشاوران مالی، معلمان و داروسازان نیز عضو حرفه‌هایی هستند که در سراسر دنیا، باید نسبت به درستکاری و اخلاق‌مداری خود تعهد رسمی بسپارند. به نظر می‌رسد پذیرفتن بیش از پیش سوگندنامه‌های حرفه‌ای، از کشمکش‌های اخلاقی بحران مالی جهانی الهام گرفته است. این روند با لزوم تعیین سوگند برای

[1] Sonnerfeldt and Loft

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

اقتصاددانان، کارکنان بانک، مدیران اموال و دارایی‌ها و اهل فن حوزه مالی نیز شدت گرفته که از عواقب بحران‌ها و فسادهای مالی است (به روئین[1]، ۲۰۱۶).

در ایران، با توجه به اهمیت سوگندنامه حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۲ آیین رفتار حرفه‌ای و در سال ۱۳۸۳، آیین‌نامه انضباطی خود را تهیه نموده و گامی مثبت در این زمینه پیموده است. اما این سوگندنامه در مراحل اولیه است، جامع نیست و ابعاد مختلف مهمی را که یک سوگندنامه اخلاقی در شرایط کنونی دنیا باید در بر داشته باشد را پوشش نمی‌دهد.

با توجه به نقش غیرقابل‌انکار حسابداری در سیستم اقتصادی و مالی کشور و تصمیم‌های سرنوشت‌ساز حسابداران در بقا یا فنای سازمان و حتی بروز تخلف‌های مالی اخیر، نیاز است که ضمن ارتقای اصول اخلاقی، سوگندنامه‌های لازم تهیه شده تا بتوان انتظارهای اخلاقی از حسابداران را به آنان ابلاغ نمود و بر اساس آن، انتظار بروز رفتار اخلاقی داشت. همچنین، لازم است تا افراد قبل از ورود به حرفه و یا در هنگام فراغت از تحصیل، سوگندنامه اخلاقی را ادا نموده تا با وظایف اخلاقی خود بیش از پیش آشنا شوند، زیرا سوگندنامه اخلاقی، مهم‌ترین میثاق بین اشخاص حرفه و حرفه حسابداری است. اهمیت و ضرورت این پژوهش را می‌توان از این دیدگاه مورد بررسی قرار داد که با توجه به اهمیت غیرقابل‌انکار حرفه حسابداری در جامعه، سوگندنامه اخلاقی می‌تواند ضمن ایجاد تعهد اخلاقی و قانونی برای حسابداران، یک خط مشی کلی برای آنان ترسیم کند. از آنجا که این خط مشی می‌تواند متأثر از شرایط، محیط و فرهنگ جامعه باشد، در نتیجه ضروری است که سوگندنامه اخلاقی حسابداری متناسب با شرایط فرهنگی و محیطی کشور و با نگاهی به موارد دارای اهمیت در سطح بین‌المللی تهیه شود. در نتیجه، هدف اصلی این پژوهش تدوین سوگندنامه اخلاقی حسابداران بر اساس محیط فرهنگی و اقتصادی ایران است. در این راستا، با استفاده از نمونه‌های مشابه، تنها سوگندنامه اخلاقی مرتبط با حسابداری موجود در کشور (سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران) مورد واکاوی قرار می‌گیرد و نقاط ضعف و قوت آن بررسی می‌شود. در انتها نیز با توجه به بررسی‌های صورت گرفته، سوگندنامه اخلاقی مناسب ارائه می‌شود.

این مطالعه با بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش آغاز شده و سپس روش پژوهش تشریح می‌گردد. در ادامه نیز یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲-مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اساس تئوری ذینفعان این است شرکت‌ها و حتی حرفه‌های مختلف، باید برای ایفای مسئولیت خود به بخش‌های بسیاری از جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. برخی از این راهبردها شامل

[1] Bruin

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

همراه شدن با انتظارات جامعه، افزایش منابع اجتماعی سازمان نسبت به مخارج اجتماعی آن، قرار دادن سیستم ارزشی سازمان در راستای سیستم ارزشی جامعه، توزیع منافع سیاسی، اجتماعی و اقتصادی میان گروه‌های مختلف از مجرای قدرت سازمانی خود، تغییر رفتار سازمان با تغییر انتظارات جامعه، متقاعد ساختن آحاد جامعه در مورد مسئولیت پذیر بودن سازمان، تغییر درک و یا انتظارات و یا ارزش‌های اجتماعی و کاهش تضاد منافع گروه‌های مختلف ذینفع در سازمان است (فروغی و همکاران، ۱۳۸۷). در راستای حفظ حیثیت حرفه‌ای، توجه به استفاده‌کنندگان و ذینفعان از اهمیت زیادی برخوردار است که یکی از مواردی که می‌تواند در این زمینه مهم باشد، سوگندنامه اخلاقی است. سوگندنامه اخلاقی، تعهد اخلاقی گروهی از افراد حرفه‌ای است که متعهد می‌شوند اصول اخلاقی را در حرفه خود بر اساس موارد مندرج در سوگندنامه عمل کنند. سولماسی (۱۹۹۹) سوگندها را به دو گروه سوگندهای الزام‌آور و سوگندهای اثباتی طبقه‌بندی می‌کند. وی بیان می‌دارد که سوگندهای الزام‌آور، برخلاف سوگندهای اثباتی که برای شهادت دادن درباره حقیقت یک وضعیت مشخص ادا می‌شوند، نوع خاصی از قول هستند، اما سوگندهای الزام‌آور از برخی جهت‌ها با قول‌ها متفاوت هستند. قول به وعده‌هایی اشاره دارد که سوگندهای الزام‌آور به شمار نمی‌روند. اولین شرطی که یک سوگند الزام‌آور باید برآورده سازد این است که علنی باشد. قول‌ها به گونه عمومی به‌صورت خصوصی و غیرعلنی هستند، اما سوگند تنها زمانی نمود ارتباطی پیدا می‌کند که علنی و عمومی باشد، یعنی باید در فضای عمومی صورت گیرد. افزون بر این، بر خلاف این واقعیت که تعهد ابراز شده در یک سوگند کلی و عمومی است، سوگند الزام‌آور به‌گونه معمول، توصیف‌های به نسبت دقیقی از ذینفعان و موارد لازم برای ادای تعهد، دارد. شرط دیگری نیز در این رابطه وجود دارد. سوگندها باید حاوی عبارت‌هایی باشند که وظیفه‌ای که اداکننده سوگند در جامعه انجام می‌دهد را نشان دهند. برای نمونه، سوگند بقراط و انواع معاصر این سوگند، موید این است که مراقبت بهداشتی از بیماران وظیفه اصلی پزشکان است. در مجموع، سوگندها در قیاس با قول، وزن اخلاقی و سندیت بیشتری دارند، بنابراین، سوگندها به بحث مهمی از مدیریت اخلاق بدل گردیده‌اند (به روئین، ۲۰۱۶). به بیان خلاصه، سوگندها با استناد به نظریه سولماسی (۱۹۹۹) وعده‌های عمومی و رسمی هستند که سوگند یادکننده در راستای منافع ذینفعان خاصی به روش‌های معینی ادا می‌کند و به واسطه کارکرد و وظیفه‌ای که اداکننده سوگند در جامعه انجام می‌دهد، توجیه می‌شوند.

محتوای سوگند نیز باید در بر گیرنده سه مورد باشد: ۱- حدود ذینفعان سوگند را تعیین کند، ۲- مواردی که محتوای اخلاقی اصلی سوگنددر بر می‌گیرد را مشخص سازد و ۳- هنجارها و ارزش‌هایی که سوگند یادکنندگان در زندگی حرفه‌ای خود با آن مواجه می‌شوند و باید به آن

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

عمل کنند را شناسایی کند. ذینفعان سوگند در کسب و کار را از دیدگاه نظریه ذینفعان[1] می‌توان توصیف کرد. این نظریه شامل ایجاد ارزش بر اساس منافع متقابل برای گروه‌های ذینفع است (کریستوفر، پاین و بایانتاین[2]، ۲۰۰۲). برخلاف سوگند بقراط و نسخه معاصر و امروزی آن، اعلامیه ژنو[3] تمام بشر را ذینفع می‌داند. برتری هنجاری نظریه ذینفعان در کسب و کار موید این است که سوگندهای تجاری باید ذینفعان را از صاحبان سهام، متمایز کنند. این ذینفعان شامل سهامداران شرکت، کارکنان، مصرف‌کننده‌ها، فروشنده‌ها، رقبا و جامعه مدنی است که سازمان‌های سوگند یادکننده در آن فعالیت دارند (به روئین، ۲۰۱۶).

به منظور تعیین محتوای سوگند، ابتدا شروط ماهوی باید مشخص کنند که سوگندها قرار است به نگرانی‌ها و دغدغه‌های چه اشخاصی بپردازند، سپس پرسش بعدی این است که سوگندها از چه اصول اخلاقی پیروی می‌کنند؟ (وندرلیندن ۲۰۱۳). اصول، در اینجا قوانین کلی رفتار هستند که دیدگاه هنجاری به سوگند یادکننده ارائه می‌دهند (بوآتریگت[4]، ۲۰۱۲). هنجارها و ارزش‌ها نیز به این موضوع اشاه دارد که سوگندها باید هنجارها و ارزش‌هایی را تصریح کنند که در موقعیت و شرایط سوگند خورنده، یا شغل و حرفه‌ای که آن سوگند برای آن طراحی شده است، به‌کار می‌روند.

اکنون پرسش مهمی که مطرح می‌شود این است که سوگندها از دیدگاه نظریه‌پردازی، چه نقشی در مدیریت اخلاق ایفا می‌کنند؟ سه نقش یا کارکرد به‌هم پیوسته، اما از لحاظ مفهومی متمایز، وجود دارد که شامل پرورش حرفه‌ای‌گرایی، تسهیل مشاوره اخلاقی و افزایش انطباق با هنجارهای اخلاقی، است (به روئین، ۲۰۱۶).

■ پرورش حرفه‌ای‌گرایی

سوگندها موجب پرورش حرفه‌ای‌گرایی می‌شوند. مراسم سوگند یاد کردن شامل ابراز و بیان این واقعیت است که اداکننده سوگند، عضو یک حرفه می‌شود. این امر تنها به این دلیل که سوگند یادکنندگان سال‌ها آموزش تخصصی دیده‌اند نیست، بلکه پذیرفتن هنجارها و ارزش‌هایی است که توصیف‌کننده حرفه آنان است. این هنجارها و ارزش‌ها، حرفه آن‌ها را از سایر حرفه‌ها متمایز می‌سازد و قرار است راهنمای افراد در فعالیت‌های حرفه‌ای باشد (خورانا و نهریا[5]، ۲۰۰۸؛ واتچ و مکفرسون[6]، ۲۰۱۰). اجرای برنامه ادای سوگند، یک مناسک خاص به شمار می‌آید که

[1] Stakeholder theory
[2] Cristopher, Payne and BaUantyne
[3] The Declaration of Geneva
[4] Boatright
[5] Khurana and Nohria
[6] Veatch and Macpherson

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

نشانه به پایان رسیدن تحصیلات و فارغ‌التحصیلی دانشجویان یا کارآموزان و یا ورود آنان به حرفه است (اکستون[1]، ۱۹۸۲؛ گیلون[2]، ۲۰۰۰؛ پارکان[3]، ۲۰۰۸). این استدلال که سوگندها موجب پرورش حرفه‌ای‌گرایی می‌شوند، از لزوم وجود مراسم و تشریفات ویژه نیز پشتیبانی می‌کند. سولماسی (۱۹۹۹) مراسم تشریفات را خصیصه مهم سوگندها می‌داند و بیان می‌دارد که لازم است ادای آن همراه با شیوه خاص و مراسم رسمی باشد. همچنین، به نفع عموم جامعه خواهد بود که اعتماد تصدیق شده به یک حرفه داشته باشند، زیرا عموم افراد جامعه از حرفه‌های مختلف انتظار دارند هنجارها و ارزش‌های حرفه‌ای را اجرا کنند. بدین ترتیب، می‌توان نتیجه گرفت که مراسم ادای سوگند باید عمومی و علنی باشد تا به واسطه ارسال پیام‌های مثبت به جامعه در راستای عمل به اصول اخلاقی، شرط حرفه‌ای‌گرایی تأمین شود. همچنین، سوگند عمومی به صورت یک نشانه و نماد ظاهر می‌شود و تضمینی برای عموم جامعه خواهد بود که عضو جدید این حرفه به گونه‌ای رفتار خواهد کرد که همگان از این حرفه انتظار دارند. افزون بر آن، سوگندی که در دنباله امور عادی و بدون ملاحظه امضا شود، به عنوان یک نقطه شروع، دارای صلاحیت و استحکام نیست، زیرا شروع، لحظه بسیار مهمی است که در آن توجه صریح به نقش اجتماعی یک حرفه و همچنین، استانداردهای حرفه‌ای‌گرایی صورت می‌گیرد و تعامل متخصصان آن فن با یکدیگر، با سایر مراجعین و با جامعه، در مقیاس بزرگ را به وجود می‌آورد (به روئین، ۲۰۱۶). در نتیجه، سوگندنامه مکانیزمی برای کاهش نامتقارنی اطلاعات اخلاقی بین شخص، حرفه و جامعه است و نه تنها منجر به اطلاع‌رسانی اطلاعات اخلاقی حرفه به جامعه می‌گردد، بلکه باعث افزایش اعتماد عمومی، که حسابداری به شدت به آن وابسته است، نیز می‌شود. همچنین، با ارسال پیام‌های مثبت به جامعه، دیدگاه عامه جامعه به حرفه را نیز بهبود خواهد بخشید.

■ تسهیل مشاوره اخلاقی

دومین کارکرد سوگندها، ارائه ابزاری برای سوگند یادکنندگان جهت مشارکت در مشاوره و بحث‌های اخلاقی است. به عنوان نمونه، زمانی که پزشکان با یک معضل اخلاقی دشوار یا انتخاب اخلاقی سخت مواجه می‌شوند، افرادی که سوگند یاد کرده‌اند، برای چاره‌جویی به همان سوگندنامه متوسل می‌شوند و آن را ابزاری جهت تجزیه و تحلیل و مشاوره اخلاقی می‌دانند (پارلمن[4]، ۱۹۹۰). این استناد و ارجاع به سوگندنامه به همان میزان که برای کارکنان مفید است، برای سایر همکاران نیز ثمربخش است. به ویژه در حرفه‌هایی مانند طب یا حقوق که در آن

[1] Exton
[2] Gillon
[3] Parkan
[4] Pearlman

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

استدلال مبتنی بر مورد[1] اهمیت دارد و سوگندها موجب ایجاد بحث درباره مسائل اخلاقی می‌شوند (میلز، ۲۰۰۵). این مساله در حسابداری نیز با ایجاد یک تعهد و چارچوب اخلاقی، موجب هدایت رفتار حسابداران و تصمیم‌گیری درست می‌شود و آن‌ها را از سوداگرایی به سمت حرفه‌ای‌گرایی سوق می‌دهد. در این صورت، اگر تمام حسابداران به یک سوگندنامه واحد سوگند یاد کنند، مبنای اخلاقی مشترکی نیز به وجود می‌آید که کلیه همکاران با آن می‌توانند به صورت گروهی موارد اخلاقی را تجزیه و تحلیل کرده و قضاوت اخلاقی یک‌نواختی داشته باشند (هارتنبرگر، لورنز و لوتزکندروف[2]، ۲۰۱۳).

با وجود این، در حسابداری، پژوهش‌های اندکی در زمینه کاربرد واقعی سوگندها در بحث و مشاوره اخلاقی در سطح بین‌المللی صورت گرفته است، اما احتمال کاربرد واقعی سوگندها در بحث و مشاوره اخلاقی، در مقاله‌های پزشکی منتشر شده مورد تاکید قرار گرفته است که در آن‌ها سوگند بقراطی دانشجویان پزشکی، جهت تصمیم‌گیری و مشاوره اخلاقی به کار رفته است. به عنوان نمونه، به روئین (۲۰۱۶) بیان می‌کند که برای اینکه سوگندها مشاوره اخلاقی را تسهیل نمایند، باید به عناصر معینی که در آن‌ها وجود دارد، توجه شود. تمام این عناصر به این شیوه تفکر اهمیت می‌دهند که سوگندها ابراز تعهد کلی و عمومی به ذینفعان خاص هستند. بنابراین، در پرداختن به این مساله، عمل به موارد زیر ضروری است (به روئین، ۲۰۱۶: ۲۹):

۱. سوگندنامه باید حاوی بیانیه روشنی از ذینفعان خدماتی که سوگند یادکننده به جامعه ارائه می‌دهد، باشد. مادامی که سوگند یادکنندگان درک روشنی از ذینفعان خدمات ارائه شده توسط آن‌ها نداشته باشند، هدف و غایت مشاوره اخلاقی به گمراهی یا سوءتعبیر کشیده می‌شود، زیرا در این صورت ذینفعان مشخص نیستند.
۲. از آنجا که انتخاب‌های اخلاقی بسیار دشواری در سنجش منافع سهامداران وجود دارد، سوگند یادکنندگان نیازمند راهنمایی درباره نحوه سنجش این منافع هستند. این بدان معنا است که سوگند باید حاوی اطلاعاتی درباره اصول اخلاقی که سوگند یادکننده باید به کار ببرد و ارزش‌هایی که تصمیم‌گیری اخلاقی را در یک حرفه هدایت می‌کنند، باشد. لذا سوگندهایی که به درستی اصول، هنجارها و ارزش‌ها را تصریح نمی‌کنند، در مواردی که نیازمند مشاوره اخلاقی واقعی است، کاربردی و مفید نخواهند بود.

در عمل، سه ضعف عمده زیرنسبت به سوگندنامه‌های موجود ابراز شده است، که از اهمیت آن‌ها به عنوان ابزار مشاوره اخلاقی می‌کاهد (روتگرز[3]، ۲۰۱۳).

---

[1] Case-based Reasoning
[2] Hartenberger, Lorenz and Lu¨tzkendorf
[3] Rutgers

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

۱- **کلی بودن وعده‌های موجود در سوگندنامه:** اولین بحث انتقادی این است که بیشتر تعهدهای موجود در سوگندها، وعده‌هایی است که به وسیله هنجارهای اخلاقی اجابت می‌شود و حتی در نبود سوگند هم باید رعایت شود. سوگند خوردن برای انجام امور با اتحاد، انجام تجارت اخلاقی، تسلیم در برابر قانون و یا صادق بودن مواردی است که در حل معضل‌های اخلاقی حرفه‌ها، کمکی نکرده است.

۲- **تعدد سوگندنامه‌های موجود:** دومین بحث انتقادی بیان می‌دارد که انواع مختلفی از سوگندنامه‌ها وجود دارد. سوگندها بسته به دانشکده پزشکی یا دانشکده تجاری که فرد در آنجا درس خوانده، با سوگندنامه سازمانی که فرد به آن تعلق دارد، با هم متفاوت هستند. در این صورت، هنگامی که اعضای گروه به وسیله سوگندنامه‌های مختلف سوگند یاد کرده‌اند، مشاوره اخلاقی درون گروه بیشتر بی‌فایده است تا تسهیل‌کننده، زیرا افراد به یک نسخه واحد سوگندنامه اخلاقی معتقد و پایبند نیستند. بنابراین، لازم است هنگام تهیه پیش‌نویس، دقت و توجه کافی مبذول شود و سوگندنامه منحصر به فردی که به اندازه کافی قدرتمند و مستدل باشد تهیه شود و تمام اعضای حرفه آن را به‌کار گیرند تا دیگر نیازی به تدوین چند سوگندنامه نباشد.

۳- **الزام به اعمال غیراخلاقی در شرایط خاص:** بحث مطرح شده بعدی این است که سوگندها در مواردی خاص، سوگند یادکنندگان را ملزم می‌کنند اعمالی را انجام دهند که خود یا دیگران غیراخلاقی می‌دانند. برای نمونه، سوگندنامه اولیه بقراط شامل ممنوعیت سقط جنین و اوتانازی[1] (قتل با رضایت مقتول) بود که در نسخه‌های تازه سوگندنامه پزشکان مانند اعلامیه ژنو موجود نیست. این مطلب نشان می‌دهد که صرف‌نظر از موضع اخلاقی صحیح درباره سقط و اوتانازی، احتمال مخالفت اخلاقی و احتمال خطا و اشتباه درباره هنجارهای اخلاقی، چالش دیگری به شمار می‌رود. افردای که سوگندنامه‌ای را امضا و اعمال غیراخلاقی را تجویز می‌کنند، به واسطه قدرت اجرایی سوگندنامه‌ها با مشکل‌هایی روبرو می‌شوند که افرادی که آن سوگندنامه را ادا نکرده‌اند، با آن مواجه نمی‌شوند. برای نمونه، یک حسابرس سوگند می‌خورد که هرگز اسرار صاحب‌کار را افشا نکند، اما اگر به واسطه قوانین مربوط ملزم به افشای آن شود، آن زمان تعهد اخلاقی دارد که آن کار را انجام دهد. از آنجایی که یک سوگندنامه در سطح نظری وعده و قولی با وزن اخلاقی و سندیت بالا است، حسابدار یا حسابرس با معضل انتخاب بین دو تعهد اخلاقی رقیب نیز مواجه خواهد شد، که شامل شانه خالی کردن از تعهدات رازداری موجود در سوگند و یا شانه خالی کردن از تعهد اخلاقی

[1] Euthanasia

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

متناقض جهت پیشگیری از ضرر، است. در این راستا، حسابدار یا حسابرس اگر چنین سوگندی نخورده بود، این معضل پیش نمی‌آمد. قدرت این استدلال مخالف نشان می‌دهد حرفه‌هایی که از سوگندنامه استفاده می‌کنند، باید تضمین کنند که مفاد سوگندنامه کلی نباشد تا کم مایه شود و همچنین، نباید آن قدر تخصصی باشد تا رفتارهای غیراخلاقی بالقوه را پوشش دهد.

■ افزایش انطباق با هنجارهای اخلاقی

سوگندها افزون بر پرورش حرفه‌ای‌گرایی و تسهیل مشاوره اخلاقی، موجب افزایش انطباق نیز می‌شوند. این ایده تا حدی در دو استدلال قبلی به صورت تلویحی مطرح شد، زیرا حرفه‌ای‌گرایی و مشاوره اخلاقی تا حدی برای ذینفعان آن حرفه ارزشمند است که مطابقت با هنجارهای اخلاقی و استانداردهای حرفه‌ای را تقویت کند. با این حال، این ایده که سوگندها موجب افزایش انطباق با هنجارهای اخلاقی می‌شوند، هنگامی که سوگندنامه جامعی موجود نیست، کمرنگ‌تر می‌شود. برای نمونه، در فرانسه فارغ‌التحصیلان پزشکی تحت تعهد قانونی، سوگند یاد می‌کنند که ضوابط اخلاقی حرفه پزشکی را رعایت کنند. در آلمان پزشکان باید از ضوابط اخلاقی استانداردی پیروی کنند، اما سوگند نمی‌خورند. در ایالات متحده آمریکا، تقریبا تمام دانشجویان پزشکی حین ورود به این شغل سوگند یاد می‌کنند، اما سوگندهای بسیار متفاوتی وجود دارد. در بریتانیا کمتر از نیمی از پزشکان پیش از آغاز به کار طبابت سوگند یاد می‌کنند (سریتهران و همکاران[1]، ۲۰۰۱). بنابراین، با وجود مشخص بودن ذینفعان و هنجارهای اخلاقی مورد نظر، سوگندنامه‌های مختلف ممکن است دیدگاه‌های مختلفی را در نظر داشته باشند، اما نمی‌توان بیان داشت که سوگندها، به هیچ وجه موجب افزایش انطباق با هنجارهای اخلاقی نمی‌شوند (روتگرز، ۲۰۱۳).

درادامه به تحقیقات پیشین انجام شده در حوزه موضوعی این تحقیق می پردازیم:

سوگند امبی‌ا[2]، در حال حاضر تقریبا شناخته شده‌ترین سوگند در تجارت به شمار می‌آید و از نظر برخی افراد "مبنای اخلاقی" تجارت را فراهم می‌سازد و "آرمان‌گرایی قدرتمندی" نیز در آن تعبیه شده است (اوبویل[3]، ۲۰۱۱). این سوگند، ابتدا به عنوان طرح پیشنهادی گروهی از فارغ‌التحصیلان دانشکده بازرگانی هاروارد در کتابی از اندرسون و آیسچر (۲۰۱۰) تحت عنوان "سوگند امبی‌ای" مطرح شد. اما بسیار زود پس از شروع آن، انتقادهایی نسبت به آن مطرح شد که سوگند "جایگاه خود را از دست داده است" (لاوله، ۲۰۱۰). با این حال، ترویج گروه‌های سوگند امبی‌ا و سایر اقدام‌های مشابهی که در دانشکده‌های بازرگانی سراسر دنیا انجام گرفته‌اند،

[1] Sritharan et al.
[2] MBA
[3] O'Boyle

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

موید این است که سوگندهای اخلاقی از زمان پیدایش تاکنون، همچنان مورد توجه هستند. برای نمونه، سوگند امبیا از اولین پیشنهادهای سوگند خوردن در کسب و کار در مجمع اقتصاد جهانی در سال ۲۰۰۲ ژنو (کابررا، ۲۰۰۳) و سوگند افتخار دانشکده تاندربرد مدیریت جهانی[1] (۲۰۰۶) و قوانین افتخاری دانشکده بازرگانی کلمبیا[2] (۲۰۰۷) نشات می‌گیرد. در میان موثرترین منبع به کارگیری آن، مقاله دو تن از استادان دانشکده بازرگانی هاروارد در مجله بازرگانی هاروارد[3] است که بر اساس آن، تجارت باید به عنوان یک حرفه با الگوی خاص خود از سوگند بقراط تصور شود (خورانا و نوهرینا، ۲۰۰۸). همچنین، سوگند یاد کردن مدیران دانشگاه و اقتصاددانان نیز ریشه در جامعه علمی دارد. اشبی (۱۹۶۸) تحلیف آموزش عالی را مطرح کرد و پژوهشگرانی مانند شاروک (۲۰۱۰، ۲۰۱۱)، اسماگلیک و مکیل‌واین (۲۰۰۱) و واتسن (۲۰۰۷) با استفاده از ایده‌های او، جان تازه‌ای به این موضوع دادند. جان سولستون[4] برنده جایزه نوبل پزشکی سال ۲۰۰۲ نیز عنوان می‌کند که جامعه علمی و دانشگاهی باید مراسم تحلیف را به جا آورد تا دوباره اعتماد عموم مردم را به دست آورد (به نقل از بریگز، ۲۰۰۱). سوگند اقتصاددانان نیز از سوی دی‌مارتینو[5] (۲۰۱۰، ۲۰۱۳) مطرح شد که به مسائل اتحاد و یکپارچگی می‌پردازد.

تعداد قابل‌توجهی از سوگندهای اخلاقی ریشه در بحران مالی جهانی دارند. برجسته‌ترین نمونه آن در کل جهان، سوگند بانکداران هلندی[6] است. گزارش انجمن بانکداران هلندی در سال ۲۰۰۹ تحت عنوان "بازگشت اعتماد"[7]، توصیه می‌کند که تمام اعضای هیئت‌مدیره بانک، باید "بیانیه اخلاق و اصول اخلاقی" را امضا کنند که به آن سوگند بانکداران نیز گفته می‌شود. دنباله این پیشنهادها همان سال به ضوابط بانکداری نیز کشیده شد و از ژانویه ۲۰۱۰ ضابطه اخلاقی، جزیی از قانون مدنی هلند محسوب می‌شود. از سال ۲۰۱۲ کاربرد آن گسترده‌تر شده و به خدمات مالی نیز کشیده شد و برای مدیران غیراجرایی نیز کاربرد دارد. تا سال ۲۰۱۵ برای تمام کارکنان بانک به کار گرفته شده و کمیته‌های انضباطی مربوطه تشکیل شده تا علیه نقض سوگندها وارد عمل شوند. البته انجمن بانکداران هلندی اولین مرکزی نبود که پیشنهاد سوگند برای خدمات مالی را مطرح کرد. سِر ریچارد سایکز[8]، رئیس سابق شرکت داروسازی بین‌المللی گلاسکواسمیت‌کلین[9] و

[1] Oath of Honor of Thunderbird School of Global Management
[2] The Honor Code of Columbia Business School
[3] Harvard Business Review
[4] John Sulston
[5] DeMartino
[6] Dutch Banker's Oath.
[7] Restoring Trust
[8] Sir Richard Sykes
[9] GlaxoSmithKline

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

رئیس دانشگاه امپریال کالج لندن[1]، طی انشار گزارش سال ۲۰۰۴ شرکت تومارو[2] تحت عنوان "احیای اعتماد: سرمایه‌گذاری در قرن بیست و یکم"، عنوان می‌کند درست همان‌گونه که حرفه پزشکی سوگند بقراط دارد، حرفه مالی نیز باید سوگندنامه، تحلیف و شورای انضباطی خودتنظیمی در مقایسه با شورای پزشکی عمومی جهت مجازات تخلفات داشته باشد (رینگشو، ۲۰۰۴). پژوهش‌های دیگری مانند کوهن، فهر و مارکل (۲۰۱۴) نیز به همین موضوع می‌پردازند. افزون بر این، همزمان با شروع اقدام‌های هلند، دولت بریتانیا در حال اصلاح صنعت خدمات مالی بود که سوگند اجباری برای بانکداران شهر لندن (وب[3]، ۲۰۱۰) از این‌گونه اقدامات است. در اسکاتلند نیز در سمینار هالی‌رود[4] ۲۰۱۰ درباره آینده بانکداری، سوگند بقراطی برای مدیران دارایی پیشنهاد شد (توماس و بارنز ۲۰۱۰). همچنین، سوگند مالی و بانکداری در استرالیا از فعالیت‌های هیئت اخلاق مالی و بانکداری[5] نشات گرفته که در سال ۲۰۱۰ تأسیس شد (لکاکیس، ۲۰۱۲). افزون بر موارد ذکر شده، طرح‌های پیشنهادی مشابه در بیرون از هلند و کشورهای انگلیسی زبان در بلژیک و سوئیس نیز مطرح شد (شوایتزر بانک، ۲۰۱۳).

بررسی‌های صورت گرفته بیان‌گر آن است که اخلاق با حسابداری در آمیخته و پیشینه توجه به آن به سال ۱۴۹۴ و کتاب لوکا پاچیولی[6] بر می‌گردد (اسمیت، ۲۰۰۸). پس از آن نیز اخلاق حرفه‌ای حسابداری توسط گروه‌های مختلف مورد بسط و گسترش قرار گرفته است.

سابقه توجه به اخلاق حرفه‌ای حسابداری توسط مجامع حرفه‌ای در ایران نیز نشان می‌دهد که انجمن حسابداران خبره ایران، نخستین تشکیلاتی بود که به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای پرداخت (علی‌مدد، ۱۳۸۳). این انجمن در سال ۱۳۶۴ آیین‌نامه انضباطی را برای اعضا خود تهیه نمود که در فصل دوم، به آیین رفتار حرفه‌ای اشاره شده است. کمیته فنی سازمان حسابرسی هم در اسفندماه سال ۱۳۷۷ آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد. این متن، کمابیش ترجمه آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران[7] مصوب سال ۱۹۹۶ میلادی است، با این تفاوت که در مواردی الزامات، اصطلاحات و نکات مقرر، بنابر شرایط و اوضاع و احوال کشور، تعدیل و بازنویسی شده است. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز در سال ۱۳۸۲ آیین رفتار حرفه‌ای خود را تدوین کرد. همچنین، آیین‌نامه انضباطی جامعه حسابداران رسمی نیز تهیه و در تیرماه ۱۳۸۳ به تأیید

---

[1] Imperial College London
[2] Tomorrow's Company
[3] Webb
[4] Holyrood
[5] Banking and Finance Ethics Panel
[6] Luca Pacioli
[7] International Federation of Accountants (IFAC)

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

شورای‌عالی و به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری رسید (علی‌مدد، ۱۳۸۳). افزون بر موارد ذکر شده، آیین‌نامه حرفه‌ای توسط دیوان محاسبات نیز تهیه شد و پس از تصویب توسط ریاست دیوان محاسبات کشور در موخه ۱۳۸۳ /۲/۲۰، عمل به آن ضروری است. مهم‌ترین نکته مورد بررسی در مصوبه‌های ذکر شده را می‌توان توجه جوامع حرفه‌ای به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای دانست.

پیشینه پژوهش نشان داد اگرچه در سطح بین‌المللی سوگندنامه‌های متنوعی در زمینه حسابداری و موارد وابسته به آن وجود دارد، اما با توجه به تفاوت فرهنگ‌ها نمی‌توان با ترجمه و کپی‌بردای محض، آنان را مورد استفاده قرار داد. لذا ضرورت دارد که اثر عوامل داخلی و فرهنگی در تهیه سوگندنامه اخلاقی حسابداران مورد دقت نظر قرار گیرد. همچنین، در زمینه سوگندنامه اخلاقی در ایران، تنها "سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران" مشاهده شد. در این زمینه، لازم است با بررسی و به روز رسانی محتوای آن، ضمن افزایش کیفیت سوگندنامه اخلاقی ذکر شده، آن را به سایر سازمان‌ها تعمیم داد.

۳- روش شناسی تحقیق

این پژوهش بر اساس روش آرشیوی و تحلیل‌محتوا انجام‌گرفته است. از آنجا که هدف پژوهش حاضر بررسی سوگندنامه‌های اخلاقی در سطح ملی و بین‌المللی و تدوین نسخه جامع و یکسان سوگندنامه اخلاقی حسابداری متناسب با محیط ایران است، نمونه آماری شامل تمام سوگندنامه‌های تجاری نمی‌شود، بلکه سوگندنامه‌هایی که ارتباط بیشتری با محیط حسابداری و تجارت داشته‌اند مورد بررسی قرار گرفته است. این سوگندنامه‌ها با جستجو در منابع مختلف مانند موتور جستجوگر گوگل، پایگاه‌های ساینس‌دیرکت[1] و امرالد[2] تهیه شد. همچنین، تلاش شد مواردی که دارای شهرت و اهمیت بیشتری است انتخاب شود.

سوگندنامه‌های مورد بررسی در این پژوهش عبارتند از: سوگندنامه حسابرسان کنیا، سوگندنامه حسابداران تگزاس، سوگندنامه حسابداران آفریقای جنوبی، سوگندنامه حسابداران ایرلند، سوگندنامه ژنو، سوگندنامه ام‌بی‌ای، سوگندنامه مدیران دانشگاه، سوگندنامه اقتصاددانان، سوگندنامه بانکداران هلندی، سوگندنامه امانتداری انجمن ملی مشاوران مالی شخصی[3]، سوگندنامه بقراطی مالی، سوگندنامه مالی و بانکداری و سوگندنامه مدیران دارایی. در ادامه، با تحلیل محتوای متن سوگندنامه‌ها، هر یک از آن‌ها بررسی شد تا در نهایت با توجه به محورهای

[1] Sciencedirect
[2] Emerald
[3] Fiduciary Oath of the National Association of Personal Financial Advisors

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

مورد بررسی، سوگندنامه مناسب و جامع ارائه شود. کریپندورف[1] تحلیل‌محتوا را تکنیکی پژوهشی معرفی می‌کند که به منظور استنباط تکرارپذیر و معتبر از داده‌ها در مورد متن آن‌ها به کار می‌رود. او هدف این تحلیل را مانند سایر تکنیک‌های پژوهشی فراهم‌آوردن شناخت، بینشی‌نو، تصویر واقعیت و راهنمای عمل می‌داند (کریپندروف، ۱۳۷۸: ۲۵). هنگامی که موضوع از اطلاعات ارزشمندی تهیه شده باشد، روش تحلیل‌محتوا بهتر از هر روش پژوهش دیگری اجازه می‌دهد دقت عمل روش شناختی و ژرف‌نگری که آسان به‌دست نمی‌آید، به‌شیوه هماهنگی برآورد شود (رضوانی، ۱۳۸۹).

لذا در این پژوهش با پیروی از مراحل مشخص شده تحلیل‌محتوا توسط نئوندورف[2] (۲۰۰۲)، گام‌های زیر دنبال شد:

۱. تعیین محتوا و علت انتخاب آن- در این مرحله با توجه به اهمیت سوگندنامه اخلاقی، هدف تدوین الگوی اخلاقی با استفاده از محتوای موارد مشابه در نظر گرفته شد.
۲. تصمیم‌گیری در مورد مفهوم‌سازی- این پژوهش با استفاده از محتوای سوگندنامه‌های اخلاقی مشابه و همچنین، "الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری" مفاهیم مورد نظر ایجاد شد.
۳. تعیین واحد گردآوری داده‌ها، سطح اندازه‌گیری و نمونه‌گیری: گردآوری اطلاعات از ۱۳ سوگندنامه اخلاقی مشابه در سطح بین‌المللی و همچنین، سوگندنامه اخلاقی جامعه حسابداران رسمی ایران صورت گرفت. برای افزایش دقت، قابلیت اتکا و اعتماد بیشتر به یافته‌های حاصل از پژوهش و کاهش خطر نمونه‌گیری، کلیه موارد ذکر شده مورد بررسی قرار گرفت و هیچ‌گونه نمونه‌گیری به عمل نیامد.
۴. تهیه جدول و الگوی نهایی طرح- پس از استخراج محتوا از سوگندنامه‌ها، جهت استفاده بهینه از نتایج، یافته‌ها به‌صورت الگو و جدول ارائه شد.

۴- پرسش‌ها و فرضیه های پژوهش

در این مطالعه، با توجه به هدف و مبانی نظری ارایه شده، پرسش‌ها و فرضیه پژوهش به شرح زیر ارایه می شوند:

- **پرسش‌های مطالعه**

۱- اجزای مهم سوگندنامه‌های اخلاقی حسابداری و مالی از دیدگاه هنجاری، شامل چه مواردی می‌شوند؟ و اهمیت آن‌ها چیست؟

[1] Krippendorff
[2] Neuendorf

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

۲- در حال حاضر، سوگندنامه‌های اخلاقی مهم تدوین شده در سطح بین‌المللی در زمینه حسابداری و مالی، از چه ویژگی‌های مهمی برخوردارند؟ و اهمیت آن‌ها چیست؟

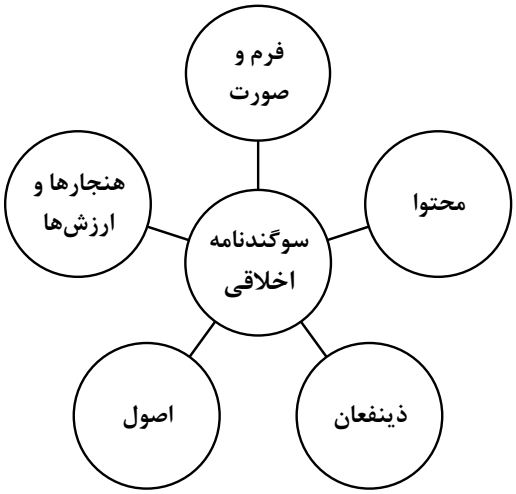
۳- چگونه می‌توان با استفاده از سوگندنامه‌های مهم بین‌المللی در زمینه حسابداری و مالی، سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران را بهبود بخشید؟ و با توجه به محیط فرهنگی و اقتصادی ایران، آنرا کامل‌تر کرد؟

- **فرضیه پژوهش**

میزان موافقت خبرگان، نسبت به تغییرات مربوط به هر یک از اجزای سوگندنامه پیشنهادی مربوط به جامعه حسابداران رسمی ایران، درمقایسه با سوگندنامه تدوین شده فعلی، معنادار است.

۵-یافته‌های پژوهش

• **یافته‌های پرسش اول:** شکل ۱ اجزای مهم سوگندنامه‌های مورد بررسی را بر اساس تحلیل‌محتوا نشان می‌دهد. این اجزا شامل فرم و صورت[1]، محتوا، ذینفعان، اصول و هنجارها و ارزش‌ها است.



شکل ۱- ابعاد سوگندنامه‌های اخلاقی

- **فرم و صورت**

فرم و صورت به شکل ظاهری اجرای برنامه ادای سوگند اشاره دارد. همان‌گونه که بیان شد، سلماسی (۱۹۹۹) مراسم تشریفات را خصیصه مهم سوگندها می‌داند و معتقد است که باید ادای

[1] Forme

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

آن همراه با شیوه خاص و مراسم رسمی باشد. با توجه به اینکه علنی بودن از شرط‌های شکل و فرم مراسم است، لازم است اجرای مراسم به صورت عمومی صورت گرفته تا سوگند به‌گونه علنی باشد و محدود به یک قول یا تعهد نشود.

- **محتوا (مفاد)**

محتوا بیان کننده مفهوم محتوایی سوگندنامه‌ها است. با توجه به مفاد سوگندنامه‌ها، سه عامل باید در تدوین سوگندنامه‌ها مورد توجه قرار گیرد: تعهد، انطباق با قوانین و هنجارها و تعالی. تعهد عبارت یا جمله‌ای است که کارکرد و وظیفه اصلی حرفه را مشخص می‌کند. انطباق با قوانین و هنجارها بیانگر پشتوانه اجرایی سوگندنامه بوده و تعالی نیز به اهمیت صحت عملکرد در راستای رسیدن به اهداف کلان اشاره دارد.

- **ذینفعان**

در مباحث حسابداری و مالی، ذینفعان شامل تمام استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی مانند سهامداران، مدیران، مصرف‌کنندگان، فروشندگان، رقبا، جامعه، دولت و محیط‌زیست است که باید به آن توجه شود، ولی باید ذینفعان مسلط را مورد خطاب قرار داد.

- **اصول**

تمام سوگندنامه‌ها قول‌ها و تعهدهایی درباره موارد قانونی دارند و برخی از آن‌ها نیز شامل شرط‌هایی درباره تبعیت از ضوابط اخلاقی مرتبط، قراردادها و سایر تصمیم‌های مجاز هستند (به روئین، ۲۰۱۶). در نمونه‌های خارجی مانند سوگندنامه امبی‌ا، سوگندنامه اقتصاددانان و سوگندنامه بانکداران، از نظریه‌های اخلاقی متناسب با فلسفه غربی مانند نظریه فضیلت‌گرا[1]، نظریه نتیجه‌گرا[2] و نظریه وظیفه‌گرا[3] استفاده شده است. فضیلت‌گرایی در اخلاق نگرشی به اخلاق است که دارای تفاسیر متعددی است. این نگرش، خود را رقیب نتیجه‌گرایی و وظیفه‌گرایی می‌داند و بر مفاهیمی محوری مانند فضیلت و منش تاکید دارد. برداشت عصر جدید از اخلاق این است که اخلاق از رفتارهای درست و نادرست سخن می‌گوید، اما اخلاق فضیلت، این نگرش را تغییر داد و پرسش اصلی اخلاق را زندگی خوب و چگونه بودن، قرار داد. همچنین، به جای بحث از قواعد، بر مفهوم منش و فضیلت تاکید دارد. در نظریه نتیجه‌گرایی، به درستی و نادرستی عمل بر مبنای نتایج واقعی آن توجه می‌شود. بر اساس این تعریف، نتیجه‌گرایان ابتدا چیزی را به عنوان خوب تعیین می‌کنند و عملی را که موجب ایجاد آن می‌شود، به لحاظ اخلاقی درست می‌دانند. وظیفه‌گرایی، این ادعا که درستی و نادرستی اعمال تنها مبتنی بر نتایج است را نادیده می‌گیرد.

[1] Virtuality
[2] Teleological theory
[3] Deontological Theory

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

در این نظریه‌ها بر درستی و نادرستی ذاتی اعمال، به جای خوبی و بدی نتایج آن‌ها تاکید می‌شود. به عبارتی، برای نمونه، یک حسابدار یا حسابرس در مقام یک کنشگر اخلاقی وظایفی دارد که فارغ از آثار و نتایجی که بر آن مترتب است، بر اساس عقل موظف به انجام آن‌ها است (اترک، ۱۳۸۹). برای استفاده از نظریه‌های اخلاقی در محیط کشور نیز با توجه به غالب بودن فضای اسلامی، لازم است از اصول فلسفه اسلامی به صورت عینی و مصداقی در این بخش استفاده کرد. در نظام اخلاقی اسلام خداوند متعال، برترین زیبایی و مشخص‌کننده ملاک نهایی اخلاق است (امیری، همتی و مبینی، ۱۳۸۹). در این نظام، تقرب به خداوند هدف نهایی اخلاق بوده و دستیابی به عدالت فراگیر اجتماعی، آزادی، حرمت انسان و بیشترین سود نیز از اهداف زندگی اجتماعی در چهار ساحت فردی، شغلی، سازمان و جامعه است (فرامرزقراملکی، ۱۳۸۴).

● هنجارها و ارزش‌ها

هنجارها و ارزش‌ها، موارد کلیدی و مهم مورد بررسی در سوگندنامه‌ها است که سمت و سوی سوگندنامه را مشخص می‌کند. در این بخش از مطالعه، با توجه به سوگندنامه‌های مورد بررسی، از روش راگاتز و دوسکا (۲۰۱۰) استفاده شد که اجزای آن شامل صداقت[1]، بی‌طرفی[2]، صلاحیت حرفه‌ای[3]، انصاف[4]، رعایت محرمانگی[5] و حرفه‌ای‌گرایی[6] است.

صداقت، یکی از ارزش‌های اساسی و محوری در رفتار و اخلاق حرفه‌ای است و باید مبنای عمل قرار گیرد، به‌نحوی که فرد جز به درستی و صداقت رفتار نکند. بی‌طرفی نیز بدین معنا است که فرد به دور از هرگونه تأثیرپذیری از گرایش‌های شخصی، گروهی یا سیاسی به انجام عمل بپردازد و هرگز از مدار بی‌طرفی خارج نشود و همواره به صحت عمل خود اطمینان داشته باشد. صلاحیت حرفه‌ای نیز بیانگر این است که فرد به فنون کاری در موضوع مربوط مسلط بوده و اشراف داشته باشد و در جهت پیشرفت علمی و به‌هنگام نگهداشتن مهارت و شایستگی حرفه‌ای خود، به گونه مستمر اهتمام ورزد (آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای دیوان محاسبات، ۱۳۸۳). انصاف نیر به معنای عدل، داد و راستی است (معین، ۱۳۶۹). رعایت محرمانگی نیز به اصل رازداری اشاره دارد. این اصل، همه حسابداران حرفه‌ای را به پرهیز از افشای اطلاعات محرمانه به‌دست آمده در نتیجه روابط حرفه‌ای و تجاری، بدون مجوز صریح یا وجود حق یا تکلیف قانونی یا حرفه‌ای برای افشای آن، در خارج از موسسه یا سازمان کارفرما، ملزم می‌کند. همچنین، استفاده از

[1] Honesty
[2] Neutrality
[3] Professional competence
[4] Fairness
[5] Observe confidentiality
[6] Professionalism

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

اطلاعات محرمانه به‌دست آمده در نتیجه روابط حرفه‌ای و تجاری در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث، را ممنوع می‌کند (هیئت بین‌المللی استانداردهای اخلاق حرفه‌ای حسابداری[1]، ۲۰۱۲). حرفه‌ای‌گرایی نیز بیان می‌دارد که اعضا باید متعهد شوند به روشی عمل کنند تا در راستای منافع عمومی باشد. همچنین، به اعتماد عمومی نسبت به حرفه احترام بگذارند و حرفه‌ای‌گرایی را در رفتار خود نشان دهند (آیین‌نامه اخلاق انجمن حسابداران رسمی آمریکا[2]، ۲۰۱۲).

● یافته‌های پرسش دوم

جدول ۱ تلخیص و تحلیل محتوای سوگندنامه‌های بین‌المللی ذکر شده را بر اساس الگوی پژوهش نشان می‌دهد.

جدول ۱- تحلیل محتوای سوگندنامه‌های بین‌المللی

سوگندنامه‌ها	ژنو	امبی‌ا	مدیران دانشگاه	اقتصاددانان	بانکداران	انجمن مشاوران مالی	بنراطی مالی	بانکداری و مالی	مدیران دارایی	حسابرسان کنیا	حسابداران تنگزاس	حسابداران آفریقای جنوبی	حسابداران ایرلند
صورت و فرم													
عمومی بودن	❊	❊											
مراسم	❊			❊									
محتوا (مفاد)													
تعهد	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊
انطباق با قوانین و	❊	❊	❊		❊		❊			❊	❊	❊	
تعالی	❊	❊			❊		❊	❊					
ذینفعان													
سهامداران		❊			❊								
کارمندان	❊	❊	❊		❊		❊						
مصرف‌کنندگان	❊	❊		❊	❊	❊	❊						

1 International ethical standards board for accountant (IESBA)
2 AICPA

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

تامین‌کنندگان													
رقبا						❊							
جامعه		❊		❊	❊		❊						
دولت		❊											
محیط‌زیست		❊	❊										
اصول													
نظریه فضیلت‌گرا						❊							
نظریه نتیجه‌گرا		❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊	❊			
نظریه وظیفه‌گرا	❊	❊	❊			❊		❊					
هنجارها و ارزش‌ها													
صداقت	❊	❊		❊			❊						
بی‌طرفی		❊	❊		❊	❊		❊	❊	❊			
صلاحیت		❊	❊			❊		❊					❊
انصاف	❊	❊		❊	❊	❊	❊			❊			
رعایت محرمانگی	❊			❊			❊						
حرفه‌ای‌گرایی	❊	❊		❊	❊				❊	❊			❊

بررسی یافته‌ها نشان داد که سوگندنامه امبی‌ا از این جهت که به ابعاد بیشتری توجه نموده، از سایر سوگندنامه‌ها کامل‌تر است.

- **یافته‌های پرسش سوم**

در ادامه نیز متن سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران ارائه می‌شود:

"این‌جانب در پیشگاه کتاب آسمانی، به خداوند قادر متعال سوگند یاد می‌کنم در اجرای وظایف خود به عنوان حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، همواره اصول و ضوابط حرفه‌ای خویش را رعایت کنم، درستکاری، بی‌طرفی و استقلال حرفه‌ای خویش را حفظ کنم، به اخلاق و رازداری حرفه‌ای در زمان اشتغال و بعد از آن پایبند باشم، در راه اعتلای نام و مقام و منزلت اجتماعی حسابدار رسمی گام بردارم و در حفظ شئون حرفه‌ای کوشش نمایم" (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۹۶).

بررسی محتوایی نشان می‌دهد، اگرچه تدوین این سوگندنامه گامی مثبت در راه اعتلای اخلاق حرفه‌ای حسابداری (و حسابرسی) در ایران به شمار می‌رود، اما در این سوگندنامه، به شکل و فرم (عمومی بودن و مراسم) اشاره‌ای نشده است. البته شکل و فرم سوگندنامه را می‌توان به شیوه اجرا منتسب نمود و در شیوه‌نامه اجرایی آن را تصریح کرد. همچنین، بخش محتوایی سوگندنامه

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

نیز فاقد بخش‌های تعهد، انطباق با قوانین و هنجارها و تعالی است. بررسی بخش ذینفعان نیز نشان می‌دهد که در این سوگندنامه، به ذینفعان نیز اشاره‌ای نشده است. افزون بر این، اصول اسلامی حاکم بر ایران و یا حتی نظریه‌های اخلاقی غربی نیز به صورت شفاف بیان نشده است. اگرچه در سوگندنامه به هنجارها و ارزش‌ها توجه شده و در این زمینه، می‌توان به برخی از هنجارها مانند رازدای و بی‌طرفی اشاره کرد، اما به اصول، به ویژه اصول اسلامی حاکم در ایران، اشاره‌ای نشده است. در مجموع، این سوگندنامه ابعاد محدودی از الگوی مورد بررسی را نشان می‌دهد و نیازمند اصلاح است. در نتیجه، در ادامه اصلاحات پیشنهادی هر بخش به صورت مجزا ارائه می‌شود.

■ اصلاحات پیشنهادی صورت و فرم

در ۱۵ درصد از سوگندنامه‌های مورد بررسی به عمومی بودن و مراسم اشاره شده است. همان‌گونه که بیان شد، می‌توان موارد مربوط به شکل و فرم را در راهنمای سوگندنامه ابراز کرد و بیان نمود که بهتر است اجرای آن در محیط عمومی، با اطلاع‌رسانی قبلی و با حضور علاقه‌مندان و رسانه‌های مختلف باشد. اهمیت حضور رسانه و رسانه‌ای نمودن برنامه سوگند نیز می‌تواند این امید را به جامعه بدهد که حرفه حسابداری تلاش خود برای افزایش تعهد اخلاقی را بیشتر کرده تا بتوان نسبت به کاهش تضاد منافع ذینفعان اقدام و اعتماد جامعه به حرفه را ارتقا بخشید.

■ اصلاحات پیشنهادی محتوا

- **تعهد.** در تمام سوگندنامه‌های مورد بررسی، به تعهد اشاره شده است. تعهد از مهم‌ترین وظیفه‌های حرفه حسابداری است (دوسکا، دوسکا و راگاتز[1]، ۲۰۱۱). بر اساس تفکر سیستمی، همه اجزای سیستم برای رسیدن به یک هدف واحد در تلاش هستند. از آنجا که حسابداری نیز جزو مهمی از سیستم اقتصادی کشور محسوب شده و در راستای رسیدن به اهداف آن تلاش می‌کند، می‌توان عمده‌ترین هدف آن را تلاش در راستای تحقق آرمان‌های کشور دانست که به تبع آن، انتظار می‌رود مجموعه حسابداران کشور نیز برای رسیدن به آن تلاش کنند. لذا این انتظار وجود دارد که حسابداران با تعهد به اجرای وظایف در بهترین سطح ممکن، برای رسیدن به اهداف کلان و تعالی سازمان و به تبع آن تعالی کشور، تلاش نمایند.
- **انطباق با قوانین و هنجارها.** ۶۱ درصد از سوگندنامه‌های مورد بررسی، انطباق با قوانین و هنجارها را مورد توجه قرار داده‌اند. این مساله، بیانگر پشتوانه اجرایی سوگندنامه است. این انتظار وجود دارد که در صورت تخطی افراد از سوگندنامه و اصول و آیین‌نامه‌های

[1] Duska, Duska, and Ragatz

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

اخلاقی، برابر با ضوابط و قوانین با وی برخورد شود. ضوابط و قوانین مطرح شده است تا اصول اخلاقی تنها جنبه ارشادی محض نداشته باشند. لذا ضروری است که این مساله نیز پیش‌بینی شود. البته اغلب حسابداران حرفه‌ای بدون نیاز به اجبار یا موارد انضباطی، ضوابط رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند، اما مواردی پیش می‌آید که این ضوابط، آشکارا یا به‌دلیل اشتباه، یا برداشت نادرست از آن، نقض می‌شود. این امر که عموم افراد جامعه مطمئن باشند قصور در آیین رفتار حرفه‌ای مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و اقدام انضباطی لازم صورت می‌پذیرد، به نفع حرفه و اعضای آن است. بنابراین، حسابداران حرفه‌ای باید آماده باشند تا هرگونه انحراف احتمالی از آیین رفتار حرفه‌ای را به شکل منطقی توجیه کنند. قصور در رعایت آیین رفتار حرفه‌ای یا عدم توانایی در توجیه منطقی انحراف از ضوابط، ممکن است تخلف حرفه‌ای تلقی شود و اقدامات انضباطی را به همراه داشته باشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹).

- **تعالی.** در ۳۸ درصد از سوگندنامه‌های مورد بررسی، تعالی مورد توجه قرار گرفته است. تعالی به اهمیت صحت عملکرد در راستای رسیدن به اهداف کلان اشاره دارد (به روئین، ۲۰۱۶). می‌توان بیان داشت که فرد با استفاده از تعهد، خود را برای تعالی حرفه و سازمان ملزم می‌کند و با درج آن در سوگندنامه، از لحاظ اخلاقی و قانونی متعهد به اجرای آن است.

■ اصلاحات پیشنهادی ذینفعان

به ذینفعان و اجزای آن، در بیش از ۵۰ درصد سوگندنامه‌های حسابرسی، اشاره شده است. این مساله به تمام استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی اشاره دارد. مشتریان، اعتباردهندگان، دولت‌مردان، کارفرمایان، سرمایه‌گذاران و انجمن‌های مالی و تجاری و سایر افراد که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند به عنوان استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شناخته می‌شوند (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۱). افزون بر آن، می‌توان به اهمیت محیط‌زیست نیز پرداخت. این مورد بیانگر مواردی است که برای حفظ محیط پیرامونی و توسعه‌پایدار، رعایت آن در سازمان ضرورت دارد و حسابدار نیز به‌عنوان یک عنصر مهم در سازمان، می‌تواند در راستای رسیدن به آن اهداف گام بردارد. دلیل اصلی توجه به عامل‌های زیست‌محیطی نیز اهمیت نظریه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و توجه به محیط پیرامونی و مباحث روز حسابداری است (نمازی، رجب‌دری و روستامیمندی، ۱۳۹۶).

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

■ اصلاحات پیشنهادی اصول

در حدود ۷۰ درصد از سوگندنامه‌های مورد بررسی، اصول و زیرمجموعه‌های آن را مورد توجه قرار داده‌اند. همان‌گونه که بیان شد، در نمونه‌های خارجی نظریه‌های اخلاقی متناسب با فلسفه غربی وجود دارد، اما در کشور با توجه به غالب بودن فضای اسلامی، لازم است که از اصول فلسفه اسلامی در این بخش استفاده شود. علت این امر آن است که بیشتر استانداردها و قواعد اخلاقی در یک فرهنگ نسبت به فرهنگ‌های دیگر و در زمان‌های مختلف با یکدیگر تفاوت دارند (هس‌مر، ۱۳۸۹: ۱۱۳). برای نمونه، نسبیت‌گرایی اخلاقی باعث می‌شود آنچه که در یک جامعه، عملی درست نامیده می‌شود، در فرهنگ یا جامعه‌ای دیگر نادرست تلقی شود و میزان ابهام و تعارض در ارزش‌ها افزایش یابد (رحمان‌سرشت، رفیعی و کوشا، ۱۳۸۸).

■ اصلاحات پیشنهادی هنجارها و ارزش‌ها

در حدود ۷۰ درصد از سوگندنامه‌های مورد بررسی، به هنجارها و ارزش‌ها و اجزای آن اشاره شده است. لازم به ذکر است، بخش مورد نظر این پژوهش سازه اقتصادی- سازمانی الگوی نمازی و همکاران (۱۳۹۶) بوده که شامل موارد مرتبط با موضوع‌های مالی و اقتصادی است و ویژگی‌های منحصر به فرد یک حسابدار را در سازمان تشریح می‌نماید (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶). این بخش شامل صلاحیت حرفه‌ای، رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، درستکاری، تعهد حرفه‌ای و سازمانی و موارد صداقت، استقلال، امانت‌داری، رازداری، بی‌طرفی، واقع‌بینی و حفظ حیثیت حرفه‌ای است. صلاحیت حرفه‌ای به مواردی مانند تلاش برای ارتقای دانش و مهارت حرفه‌ای، تسلط به قوانین و مقررات مرتبط، استفاده از تجربه و انتقال آن و ارائه اطلاعات به‌موقع اشاره دارد. رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای نیز شامل مواردی مانند نظم و برنامه‌ریزی، هماهنگی با اهداف سازمان، مشارکت در تصمیم‌گیری‌های سازمان و احتیاط و دوراندیشی است. درستکاری نیز شامل پرهیز از سوءاستفاده از اموال و اطلاعات سازمان، شفافیت در ارائه اطلاعات و تلاش برای کاهش تضاد منافع است. تعهد حرفه‌ای و سازمانی نیز به تلاش برای گسترش اخلاق حرفه‌ای و کیفیت‌گرایی (ارائه خدمات در بالاترین سطح ممکن) می‌پردازد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶). همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، مولفه‌های مورد نظر اسلام را نیز می‌توان در موارد ذکر شده دید.

سوگندنامه اخلاقی پیشنهادی

با توجه به مطالب بیان شده و مبنا قرار دادن سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۶)، سوگندنامه زیر پیشنهاد می‌شود. لازم به ذکر است که متن موجود در سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۹۶) به صورت زیرخط‌دار و موارد اضافه شده به صورت مورب درج شده است.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

"این‌جانب، در این مراسم عمومی[۱] و پیشگاه کتاب آسمانی، به خداوند متعال سوگند یاد می‌کنم که در راستای تحقق توسعه پایدار واهداف کلان کشور و تعالی حرفه و سازمان تلاش نمایم[۲] و در اجرای وظایف حرفه‌ای خود به‌عنوان حسابدار/ حسابرس[۳] کوشا باشم. همچنین، همواره خداوند متعال را ناظر بر اعمال خود دانسته، وجدان را در قضاوت حرفه‌ای به کار بندم[۴] و منافع کلیه استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را مد نظر قرار داده و به گزارشگری مسئولیت اجتماعی و حقوق نسل‌های آینده توجه نمایم[۵]. به اصول مورد نظر شریعت نیز پایبند بوده و به هنجارها و ارزش‌های حرفه‌ای مانند صلاحیت حرفه‌ای، رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای، درستکاری، تعهد حرفه‌ای و سازمانی، صداقت، استقلال، امانت‌داری، رازداری، بی‌طرفی، واقع‌بینی و حفظ حیثیت حرفه‌ای، در زمان اشتغال و بعد از آن، پایبند باشم[۶] و در راه اعتلای نام و مقام و منزلت اجتماعی شغل خود گام بردارم و در حفظ شئون حرفه‌ای نیز کوشش نمایم. در صورت تخطی از اصول و آیین نامه حرفه‌ای و اخلاقی وضع شده نیز خود را در برابر قوانین و مقررات، پاسخگو خواهم دانست[۷].

- **آزمون فرضیه پژوهش**

بررسی سوگندنامه پیشنهادی از دیدگاه خبرگان

در ادامه، جهت بررسی روایی سوگند نامه پیشنهادی با کسب نظر ۱۴ نفر از فعالان حرفه‌ای (اعضای جامعه حسابداران رسمی و افرادی که به کار عملی حسابداری اشتغال دارند) و دانشگاهی (استادان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی در مقطع دکتری) که به امور اخلاق حرفه‌ای و سوگندنامه جامعه حسابداران ایران آشنا بودند، به شیوه دلفی و نمونه‌گیری هدفمند، این مساله بررسی و در پرسشنامه از آنان درخواست شد بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (از خیلی موافقم =۵ تا خیلی مخالفم =۱) نظر خود را نسبت به تغییرات صورت گرفته در سوگندنامه ابراز نمایند. لازم به ذکر است که سوال‌های پرسشنامه در زمینه اهمیت تغییرات صورت گرفته در زمینه هر یک از ابعاد الگوی ارائه شده بود. همچنین، پایایی پرسشنامه پژوهش به وسیله ضریب آلفای کرونباخ در نرم‌افزار SPSS بررسی و رقم ۰/۸۲۲ به دست آمد که مورد تأیید است. تکنیک دلفی

---

[۱] به‌منظور رعایت صورت و فرم

[۲] به منظور رعایت ذینفعان

[۳] عنوان فرد سوگند یادکننده ذکر شود که می‌تواند شامل حسابدار یا حسابرس باشد

[۴] به منظور گنجاندن اصول

[۵] جهت رعایت ذینفعان

[۶] جهت رعایت هنجارها و ارزش‌ها

[۷] جهت رعایت انطباق با قوانین و هنجارها

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

نیز روشی برای استفاده از نظر متخصصان در یک موضوع خاص است که با استفاده از نظرهای گروهی، مخالفت و ناسازگاری‌ها را به کمترین حد می‌رساند. اگرچه این قضاوت‌ها ذهنی به‌نظر می‌رسد، اما معتبرتر از اظهار نظرهای فردی است، چون نتایج عینی‌تری به‌بار می‌آورد (لو[1]، ۲۰۰۲). در ادامه، میزان موافقت پاسخ‌دهندگان با اصلاحات صورت گرفته بر اساس ابعاد پنج‌گانه الگو (ابعاد اشاره شده در شکل ۱)، با استفاده از آزمون T تک نمونه‌ای آزمون شد. لازم به ذکر است که نرمال بودن داده‌ها نیز با استفاده از آزمون کلموگروف- اسمیرنف آزمون شد که معناداری همه موارد، بالاتر از ۰/۰۵ بود که نشان دهنده نرمال بودن داده‌ها است. جدول ۲ یافته‌های مربوط را در سطح ۹۵٪ اطمینان نشان می‌دهد. اطلاعات این جدول نشان می‌دهد میانگین همه موارد بالاتر از عدد ۳ (میانگین ارزشی طیف لیکرت پنج گزینه‌ای) بوده و معناداری همه آن‌ها کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه، موضوع مورد بررسی مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۲- یافته‌های مربوط به آزمون آماری تغییرات صورت گرفته

متغیر	Test Value = 3					
	t	میانگین	سطح معناداری	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف	
					کمینه	بیشینه
فرم و صورت	۴/۷۵۹	۳/۹۲۸۶	۰/۰۰۰	۰/۹۲۸۵	۰/۵۰۷۱	۱/۳۵۰۱
محتوا	۸/۰۰۰	۴/۱۴۲۹	۰/۰۰۰	۱/۱۴۲۸	۰/۸۳۴۲	۱/۴۵۱۵
ذینفعان	۵/۶۶۷	۴/۲۱۴۳	۰/۰۰۰	۱/۲۱۴۲	۰/۷۵۱۳	۱/۶۷۷۲
اصول	۴/۸۳۷	۴/۰۷۱۴	۰/۰۰۰	۱/۰۷۱۴	۰/۵۹۲۹	۱/۵۴۹۹
هنجارها و ارزش‌ها	۵/۸۲۸	۴/۲۸۵۷	۰/۰۰۰	۱/۲۸۵۷	۰/۸۰۹۱	۱/۷۶۲۳

۶-نتیجه گیری و بحث

هدف این پژوهش، تدوین سوگندنامه اخلاقی حسابداران ایران مبتنی بر ادبیات نوین حسابداری بود. در این زمینه، ابتدا ۱۳ سوگندنامه بین‌المللی مرتبط مورد بررسی و تحلیل محتوا قرار گرفت و با تهیه یک الگو، به بررسی نقاط ضعف سوگندنامه جامعه حسابداران ایران به عنوان تنها سوگندنامه مرتبط با حسابداری در کشور، پرداخته شد. از آنجا که سال‌های زیادی از تدوین سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران می‌گذرد (تهیه سوگندنامه در صورتجلسه شماره ۲۱

[1] Loo

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

مورخه ۱۳۸۰/۱۱/۱ جامعه حسابداران رسمی ایران به تصویب رسیده است) و در این مدت، حسابداری ایران تغییرات ملی و بین‌المللی زیادی داشته است، زمان آن فرا رسیده که جامعه حسابداران رسمی، سوگندنامه خود را بر اساس سوگندنامه پیشنهادی ارائه شده تغییر دهد تا بتوان از این طریق، ضمن افزایش ادراک اخلاقی حسابداران و آشنا ساختن آنان به گونه دقیق با وظایف اخلاقی خود، چارچوب دقیق و مستحکم‌تری برای انتظارات اخلاقی از حسابداران کشور ایجاد نمود.

یافته‌های پژوهش نشان داد که سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، ابعاد بسیار محدودی از موارد مورد نیاز را پوشش می‌دهد و تغییر آن می‌تواند گام موثری در راستای تغییرات رو به رشد و هماهنگ با موارد بین‌المللی باشد. در مقابل، این سوگندنامه پیشنهادی، نکات مهمی که لازم است در سوگند نامه در نظر گرفته شود، گنجانیده شده است و به صورت و فرم، محتوا (تعهد، انطباق با قوانین و هنجارها و تعالی)، ذینفعان، اصول و هنجارها و ارزش‌ها توجه شده است. افزون بر آن، توجه به ارزش شرکت برای همه ذینفعان به جای ارزش برای سهامداران، توجه به محیط زیست، گزارشگری مسئولیت اجتماعی و نگاه به نسل‌های آینده در نظر گرفته شده است. در این سوگندنامه، توجه بیشتر به مسئولیت حسابداران نه تنها به تعالی خود، بلکه تعالی کشور، حرفه و سازمان و در نهایت مسئولیت پاسخگویی حسابداران به گونه صریح به جامعه، حرفه و سازمان نیز تبیین شده است. در مجموع، تدوین این سوگندنامه به روزرسانی مسئولیت‌های اخلاقی حسابداران با توجه به ادبیات نوین حسابداری است. لازم به ذکر است که تغییرات صورت گرفته، از دیدگاه ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای با استفاده از تکنیک دلفی مورد بررسی قرار گرفت که اهمیت تغییرات، از لحاظ آماری تأیید شد. همچنین، خبرگان موافقت خود را با تغیرات اعلام شده ابراز کردند. یافته‌ها نشان داد که بیشترین اهمیت از دیدگاه خبرگان در مورد هنجارها و ارزش‌ها و کمترین اهمیت در مورد صورت و فرم است.

یافته‌های این پژوهش که به اهمیت سوگندنامه‌های اخلاقی در حسابداری اشاره دارد، با یافته‌های کابررا (۲۰۰۳)، رینگشو (۲۰۰۴)، اوبویل (۲۰۱۱)، بوآتریگت (۲۰۱۲) و آیین اخلاق انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۲) و به روئین (۲۰۱۶) همسویی دارد. همچنین، در زمینه اهمیت اخلاق حرفه‌ای حسابداری و گسترش آن نیز همسو با پژوهش نمازی و همکاران (۱۳۹۶) است.

این پژوهش نیز مانند سایر پژوهش‌ها دارای محدویت بوده است. برای نمونه، اگرچه از سوگندنامه‌های مختلف و جامعی در سطح بین‌المللی استفاده شده است، اما در هر صورت، مبنای مورد بررسی که نمونه داخلی است، محدود به یک سوگندنامه است. افزون بر آن، عدم وجود مبنایی واحد که بتوان برای بررسی سوگندنامه‌ها به آن اتکا کرد و یک دست بودن سوگندنامه‌های

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

مورد بررسی را افزایش داد، از دیگر محدویت‌های پژوهش است. همچنین، در بخش کسب نظر خبرگان، محدودیت‌های ذاتی روش دلفی و پرسشنامه وجود دارد. با وجود این، نهایت تلاش صورت گرفت تا روایی و پایایی پژوهش در سطح بالایی قرار گیرد.

به جامعه حسابداران رسمی و پژوهشگران پیشنهاد می‌شود اصلاحات ارائه شده را در برنامه خود قرار دهند تا اعتماد عمومی را بیشتر جلب نمایند. به دیگر سازمان‌ها و مجامع حرفه‌ای مانند سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات نیز پیشنهاد می‌شود ضمن برپایی برنامه‌های ادای سوگند، از این سوگندنامه استفاده نمایند، زیرا استفاده از سوگندنامه واحد، همسویی بیشتری بین اعضا ایجاد می‌کند و تعارض‌های اخلاقی را نیز کاهش می‌دهد. همچنین، می‌توان سایر مراکزی که تاکنون از سوگندنامه اخلاقی استفاده نمی‌کردند را نیز به استفاده از آن تشویق نمود. شایسته است ادای سوگند را برای فارغ‌التحصیلان مقطع‌های مختلف حسابداری و گرایش‌های وابسته در کشور الزامی نمود تا فارغ‌التحصیلان به مسئولیت‌های اخلاقی خود پایبندتر شوند و اخلاق در حسابداری نیز نهادینه شود. در مجموع پیشنهاد می‌شود که راه‌کارهای گسترش اخلاق حرفه‌ای حسابداری در سطوح مختلف با جدیت بیشتری مورد ارزیابی قرار گیرد. در این راستا، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود تا پس از ادای سوگند توسط یک گروه (گروه شاهد)، میزان تصمیم‌گیری اخلاقی و سطح اخلاق حرفه‌ای آنان را با گروهی که به ادای سوگند نپرداخته‌اند، مورد مقایسه قرار دهند.

منابع

اترک، حسین. (۱۳۸۹)، وظیفه‌گرایی اخلاقی، اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره‌های ۱ و ۲، صص ۲۷- ۳۵.

امیری، علی‌نقی؛ همتی، محمد؛ مبینی، مهدی. (۱۳۸۹)، اخلاق حرفه‌ای؛ ضرورتی برای سازمان، معرفت اخلاقی، شماره ۴، پاییز، صص ۱۳۷- ۱۵۹.

آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای دیوان محاسبات (۱۳۸۳)، دیوان محاسبات کشور. قابل مشاهده در:
http://www.dmk.ir/ShowPage.aspx?page_=form&order=show&lang=1&sub=0&PageId=235&codeV=1&tempname=Main

جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۹۶)، سوگندنامه اعضای جامعه. قابل مشاهده در:
http://www.iacpa.ir/Portals/0/Downloads/ghavanin/Soghandnameh.pdf?ver=1396-01-24-183435-867

رحمان‌سرشت، حسین؛ رفیعی، محمود؛ کوشا، مرتضی. (۱۳۸۸)، مسئولیت اجتماعی؛ اخلاقیات فراسازمانی، ماهنامه تدبیر، سال ۱۹، شماره ۲۰۴، صص ۲۲- ۲۷.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

رحمانی، حلیمه؛ رجب‌دری، حسین. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس، دستاوردهای حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره اول، صص ۵۳- ۷۵.

رضوانی، روح اله. (۱۳۸۹)، تحلیل محتوا، عیار پژوهش در علوم انسانی، شماره ۳: ۱۳۷- ۱۵۶.

سازمان حسابرسی. (۱۳۸۹)، آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی. قابل مشاهده در: https://www.audit.org.ir/WFrmCodificatedStandardComment.aspx?Id=Approved

علی‌مدد، مصطفی. (۱۳۸۳)، درآمدی بر اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای، حسابرس، شماره ۲۷، صص ۲۷- ۳۷.

فرامرزقراملکی، احد. (۱۳۸۴)، جامعه دینی جامعه‌ای هماهنگ، اندیشه حوزه، شماره ۵۶، صص، ۳۸ ـ ۲۹.

فروغی، داریوش؛ میرشمس‌شهشهانی، مرتضی؛ پورحسین، سمیه. (۱۳۸۷). نگرش مدیران درباره‌ی افشای اطلاعات حسابداری اجتماعی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۸۶)، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۳، صص ۵۵- ۷۰.

کریپندورف، کلوس. (۱۳۷۸). تحلیل‌محتوا. (هوشنگ نایب). تهران: انتشارات روش. (۱۹۹۹).

معین، محمد. (۱۳۶۹). فرهنگ فارسی معین. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران، دستاوردهای حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره دوم، صص ۹۷- ۱۲۱.

هس‌مر، ال.تی. (۱۳۸۹). اخلاق در مدیریت. (سیدمحمد اعرابی و داود ایزدی). تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی. (۲۰۰۳).

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2012). Code of Professional Conduct. Visible on: www.Aicpa.org.

Anderson, M., and Escher, P. (2010). The MBA Oath: Setting a Higher Standard for Business Leaders. New York: Portfolio.

Ashby, E. (1968). A Hippocratic oath for the academic profession. Minerva 7, 64–66.

Boatright, J. (2012). Ethics and Conduct in Business (7th ed). Upper Saddle River: Pearson.

Bruin, B. (2016). Pledging integrity: Oaths as forms of business ethics management. Journal of Business Ethics 136: 23–42.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

Cabrera, A. (2003). A Hippocratic Oath for business? Handelsblatt. Availabe at: http://www.handelsblatt.com/unternehmen/management/strategie/a-hippocratic-oath-forbusiness/2259900.

Cohn, A., Fehr, E., and Mare´chal, M. (2014). Business culture and dishonesty in the banking industry. Nature 516 (7529): 86–89.

Cristopher, M., Payne, A., and BaUantyne, D. (2002). Relationship Marketing: Creating Stakeholder Value, 2nd edn (Butterworth-Heinemann, Oxford).

DeMartino, G. (2010). The Economist's Oath. New York: Oxford University Press.

DeMartino, G. (2013). Epistemic aspects of economic practice and the need for professional economic ethics. Review of Social Economy 71(2): 166–186.

Duska, R., Duska, B., and Ragatz, J. (2011). Accounting Ethics, Second Edition. John Wiley & Sons, Ltd. Published 2011 by John Wiley & Sons, Ltd.

Exton, W. (1982). Ethical and moral considerations and the principle of excellence in management consulting. Journal of Business Ethics 1(3): 211–218.

Gillon, R. (2000). A personal view: White coat ceremonies for new medical students. Journal of Medical Ethics 26(2): 83–84.

Hartenberger, U., Lorenz, D., and Lu¨tzkendorf, T. (2013). A shared built environment: Professional identity through education and training. Building Research & Information 41(1): 60–76.

International Ethical Standards Board for Accountant (IESBA). (2012). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. Visible on: www.Ethicsboard.org.

Khurana, R., and Nohria, N. (2008). It's time to make management a true profession. Harvard Business Review, 86 (October): 70–77.

Lekakis, G. (2012). Industry ponders oath with exit clause. Banking Day News Bites (Australia).

Loo, R. (2002). The Delphi method: A powerful tool for strategic management. Policing. International Journal of Polics Strategies & Management; 25(4): 762-769.

Miles, S. H. (2005). The Hippocratic Oath and the Ethics of Medicine. Oxford: Oxford University Press.

O'Boyle, E. (2011). Anderson and Escher's The MBA Oath: Reviewessay. Journal of Business Ethics 101: 285–295.

Parkan, B. (2008). A virtue of estrangement from self-activity? Journal of Business Ethics 78(1/2): 77–85.

Pearlman, R. A. (1990). The value of an oath of professional conduct: Process, content or both?. The Journal of Clinical Ethics 1(4): 292–293.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]
[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]

Ragatz, J. A., and Duska, R. F. (2010). Financial Codes of Ethics. In J. Boatright (Ed.), Finance Ethics: Critical Issues in Theory and Practice (pp. 297–323). Hoboken: Wiley.

Ringshaw, G. (2004). Sykes wants 'Hippocratic Oath' for Investment Sector. Telegraph.

Rutgers, M. (2013). Will the phoenix fly again? Reflections on the efficacy of oaths as a means to secure honesty. Review of Social Economy 71(2): 249–276.

Schweizer Bank. (2013, February 15). Banker sollen einen Eidleisten. Schweizer Bank.

Sharrock, G. (2010). Two Hippocratic oaths for higher education. Journal of Higher Education Policy and Management 32(4): 365–377.

Sharrock, G. (2011). Reply to 'Professionals, oaths and flashbacks in the University' by Peodair Leihy. Journal of Higher Education Policy and Management 33(4): 321–323.

Smaglik, P., and Macilwain, C. (2001). Scientists seek solidarity in oaths. Nature, 409(6823), 971.

Smith, L. (2008). Luca Pacioli: The father of accounting. Texas A&M University. Archived from the original on August 18, 2011. Retrieved April 7, 2009.

Sonnerfeldt, A., and Loft, A. (2018). The changing face of ethics –Developing a Code of Ethics for Professional Accountants from 1977 to 2006. Accounting History. Availabe at: http://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/1032373217751219.

Sritharan, K., Russell, G., Fritz, Z., Wong, D., Rollin, M., Dunning, J.,et al. (2001). Medical oaths and declarations. British Medical Journal 323(7327): 1440–1441.

Sulmasy, D. (1999). What is an oath and why should a physician swear one? Theoretical Medicine and Bioethics 20, 329–346.

Thomas, N., and Barnes, E. (2010). Bankers 'should swear Hippocratic-style oath to make them behave'. Scotsman. Availabe at: https://www.scotsman.com/news/politics/bankers-should-swear-hippocratic-style-oath-to-make-them-behave-1-789103.

Veatch, R. M., and Macpherson, C. C. (2010). Medical school oath taking: The moral controversy. Journal of Clinical Ethics 21(4): 335–345.

Watson, D. (2007). Does higher education need a Hippocratic Oath? Higher Education Quarterly 61: 362–374.

Webb, T. (2010). Hippocratic oath' for bank workers meets with skepticism. Guardian.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-04-29]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1397.3.6.4.6]

[DOI: 10.29252/aapc.3.6.37]