

An Ethics-Based Conceptual Framework for Accounting and Financial Reporting

Shokrollah Khajavai*

Professor of accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran, (Corresponding Author)
shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir

Abdolmajid Sarmadini

M.A. in Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran, am.sarmadinia@gmail.com

Alireza Pourgoudarzi

M.A. in Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran, alirezapourgoudarzi@ymail.com

Abstract

Purpose: Current conceptual framework used by standardizing institutions focuses on some of a few groups of users. This means that social issues and ethical values come forward are considered in less. Therefore, attention to the desired effect of ethical values on accounting and financial reporting is considered necessary. Thus, the goal of this research is to present an accounting and financial reporting conceptual framework based on ethical values.

Method: In order to do this, verified texts in Ethics and financial reporting context were explored by using content analysis and critical-analytical approach. Moreover, deductive reasoning method utilized to exclude intended conceptual framework.

Results: Research findings led to a conceptual framework focuses on transparency role of financial reporting and formed in order to Justice, Truth, Fairness, Honesty, Trust and Stewardship.

Conclusions: The results of the research indicate that the foundation of ethical values in accounting and financial reporting can lead to the main role of accounting, transparency.

Contribution: The findings can provide insight into the field of accounting so that the ethical values be the basis of accounting and financial reporting.

Keywords: Accounting Theory, Conceptual Framework, Ethics.

چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی

شکراله خواجوی*

استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران، (نویسنده مسئول) shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir

عبدالمجید سرمدی نیا

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران، am.sarmadinia@gmail.com

علیرضا پورگودرزی

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران، alirezapourgoudarzi@ymail.com

چکیده

هدف: چارچوب مفهومی فعلی مورد استفاده نهادهای استاندارد گذار بر منافع گروه‌های معدودی از استفاده کنندگان تأکید دارد. یعنی، کمتر به مسائل اجتماعی و در نتیجه به ارزش‌های اخلاقی توجه می‌کند. از این رو، توجه به تأثیر مطلوب ارزش‌های اخلاق بر حسابداری و گزارشگری مالی ضروری به نظر می‌رسد. به این ترتیب، هدف از پژوهش حاضر ارائه یک چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارشگری مالی است که مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی باشد.

روش: در پژوهش حاضر، با رویکردی تحلیلی - انتقادی و با استفاده از روش تحلیل محتوا به بررسی متون معتبر و مربوط در حوزه اخلاق و گزارشگری مالی پرداخته شد. همچنین، برای استنتاج چارچوب مفهومی مورد نظر نیز از روش استدلال قیاسی استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش به ارائه یک چارچوب مفهومی منتهی شد که بر نقش شفاف‌سازی گزارشگری مالی تأکید دارد و بر مبنای مفاهیمی از جمله عدالت، حقیقت، انصاف، صداقت، امانت‌داری و مباحثت، صورت‌بندی شده است.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش بیانگر این است که مبنای قرار دادن ارزش‌های اخلاقی در حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند منجر به ایفای نقش اصلی حسابداری، یعنی شفاف‌سازی، شود.

دانش‌افزایی: یافته‌های پژوهش می‌تواند در رشته حسابداری بیشتری را فراهم کند که ارزش‌های اخلاقی مبنای حسابداری و گزارشگری مالی قرار گیرد.

واژگان کلیدی: اخلاق، چارچوب مفهومی، نظریه حسابداری.

۱- مقدمه

حسابداری با ارائه خدمت به جامعه در جهت کمک به تأمین منافع عموم مردم، در سراسر دنیا، نقش اساسی ایفا می‌کند. بخش بااهمیتی از منافع عموم مردم به طور مستقیم و غیر مستقیم به تصمیم‌های اتخاذ شده به وسیله افراد یا گروه‌های فعال در حوزه‌های مختلف جامعه بستگی دارد. تصمیم‌های درست از طرق مختلف به تأمین بخش قابل ملاحظه‌ای از رفاه اجتماعی منجر می‌شود. پیامد تصمیم‌های اتخاذ شده در هر حوزه‌ای، به میزان شفافیت موجود در محیط مربوط به آن وابسته است. سطح شفافیت موجود در محیط اقتصادی که تصمیم‌گیرنده با آن مواجه است با مقدار و کیفیت اطلاعاتی که در رابطه با آن محیط در اختیار همگان قرار داده می‌شود، رابطه تنگاتنگی دارد. در این رابطه منابع اطلاعاتی مختلفی وجود دارد که یکی از مهم‌ترین این منابع که منجر به شفاف‌سازی و در نتیجه تصمیم‌های بهینه می‌شود، اطلاعاتی است که از مجرای سیستم حسابداری تولید شده و از طریق گزارشگری مالی در اختیار عموم قرار داده می‌شود. اطلاعات حسابداری بر مبنای یک سری اصول و قواعد (استانداردها) تهیه می‌شود، که این استانداردها نقش به‌سزایی در شفاف‌سازی محیط تصمیم‌گیری ایفا می‌کنند. در شرایط کنونی استانداردهای حسابداری به وسیله نهادهای مشخصی، بر مبنای یک چارچوب مفهومی، تدوین می‌شوند. این چارچوب مفهومی به نهادهای استانداردگذار در تدوین استانداردهای منسجم و باکیفیت کمک می‌کند. بنابراین، چارچوب مفهومی مبنای تدوین استانداردهای حسابداری، نقش قابل ملاحظه‌ای در سطح کیفیت اطلاعات حسابداری دارد که در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار داده می‌شود. از این رو، لازم است که این چارچوب مفهومی از دقت بسیار بالایی برخوردار باشد و برای غنای بیشتر ضروری است که جنبه‌های مختلف کیفی در آن گنجانده شود. یک جنبه که به نظر می‌رسد در غنا بخشی چارچوب مفهومی تأثیر قابل توجهی دارد، اخلاق است. از این رو، در پژوهش حاضر بر موضوع اخلاق در حسابداری و گزارشگری مالی تأکید می‌شود. بنابراین، مسأله اصلی پژوهش نبود چارچوب مفهومی مناسب برای حسابداری و گزارشگری مالی است که در آن به روشنی بر ارزش‌های اخلاقی تأکید شده باشد.

اخلاق موضوعی است که از گذشته تا کنون مورد توجه دانشمندان و فیلسوفان بوده است. برای نمونه، سخنرانی‌های جمع‌آوری شده از ارسطو (۳۸۴-۳۲۲ ق.م.)، فیلسوف و دانشمند علوم طبیعی که مبنای فلسفی علم را اثبات کرد و برای ۱۸ قرن پابرجا ماند، حوزه‌های مختلفی را پوشش می‌دهد که یکی از آن‌ها اخلاق است (میلر و همکاران، ۲۰۰۲؛ ۱۱). سوابق سایر فیلسوفان اثرگذار از جمله سقراط، افلاطون و دیگران نیز بیانگر توجه ویژه آنان به ارزش‌های اخلاقی، به‌عنوان مبنایی برای کامیابی جامعه، بوده است. دانشمند دیگری که به تدریس و تألیف در حوزه اخلاق پرداخته، ویلیام ویول^۱ (۱۸۶۶-۱۷۹۴)، دانشمند همه‌چیزدان^۲ بریتانیایی، است (میلر و همکاران، ۲۰۰۲؛ ۳۷۴). در حوزه حسابداری، اسکات (۱۹۴۱) در مقاله‌ای بر اصولی

برای حسابداری تأکید کرده است که اگرچه در آن مقاله اخلاق مد نظر نبود، اما آن اصول ریشه در ارزش‌های اخلاقی داشت و همچنین در متون پس از آن (برای نمونه، هندریکس و ون بردا، ۱۹۹۲) از اصول مزبور به‌عنوان اصول اخلاقی یاد شده است. لذا، توجه به اخلاق در حسابداری و گزارشگری مالی، هم در بخش خصوصی و هم در بخش عمومی، مهم است و نیز مبنا قرار دادن آن در تدوین چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی ضروری به‌نظر می‌رسد. از این رو، در این مطالعه موضوع مهم اخلاق در حسابداری و گزارشگری مالی مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. بنابراین، هدف از پژوهش حاضر ارائه یک چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارشگری مالی است که مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی باشد. برای دستیابی به هدف پژوهش، با رویکردی تحلیلی و انتقادی به بررسی متون مربوط در حوزه اخلاق و گزارشگری مالی پرداخته می‌شود و در نهایت چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق استخراج و صورت‌بندی شده است. در بخش بعدی پژوهش نظریه‌های حسابداری و تأثیر آن‌ها بر چارچوب مفهومی گزارشگری مالی تشریح شده است. پس از آن، به ترتیب، به تشریح چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی، اخلاق و ارزش‌های اخلاقی، و روش‌شناسی پژوهش پرداخته می‌شود. در نهایت، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری پژوهش ارائه شده است.

۲- بررسی ادبیات و مبانی نظری پژوهش

۲-۱. نظریه‌های حسابداری

بحث در مورد چارچوب مفهومی و همچنین بحث‌هایی که در مورد بازنگری آن صورت می‌گیرد، به ناچار به بحث در مورد نظریه‌های حسابداری باز می‌گردد که در نیمه اول قرن بیستم مطرح شده است. در طول زمان، نظریه‌های حسابداری تأثیر مهمی در ایجاد چارچوب مفهومی داشته است و کار نظریه پردازان حسابداری مانند چارلز اسپراگ^۳، هنری راند هاتفیلد^۴، ویلیام پیتن^۵، ای. سی. لیتلتن^۶، جورج ا. می^۷، موریس مونیتر^۸، جورج سورتر^۹ و رابرت اسپروس^{۱۰}، در میان دیگران، مرکز این تأثیرگذاری بوده است. با این حال، تمایز بین نظریه‌های حسابداری و چارچوب مفهومی این است که نظریه‌های حسابداری به‌وسیله بسیاری از محققان و نظریه پردازان مختلف در طول دوره چندین ساله نوشته شده است و به تعدادی از رویکردهای مختلف حسابداری و گزارشگری مالی اشاره دارد، در حالی که چارچوب مفهومی یک بیانیه رسمی در مورد مقصود و اهداف حسابداری و گزارشگری مالی در نظر گرفته می‌شود (بیکر، ۲۰۱۷). به طور کلی می‌توان نظریه‌های مختلف حسابداری را به دو دسته کلی «نظریه‌های حسابداری با رویکرد اقتصادی» و «نظریه‌های حسابداری با رویکرد اخلاقی» طبقه‌بندی کرد. نحوه شکل‌گیری نظریه‌هایی که در هر کدام از این دو دسته قرار می‌گیرد، می‌تواند مبتنی بر یکی از استدلال‌های قیاسی و استقرایی یا ترکیبی از این دو باشد. کارکرد نظریه‌های مزبور نیز می‌تواند دستور یا

توصیف یا ترکیبی از این دو باشد. با این حال، ماهیت چارچوب مفهومی حسابداری و گزارشگری مالی به گونه‌ای است که عمدتاً بر مبنای استدلال قیاسی شکل می‌گیرد و استانداردهای استخراج شده از آن کارکردی دستوری دارد. به همین ترتیب، چارچوب مفهومی-هایی که تدوین می‌شود نیز می‌تواند بر مبنای یکی از دو دسته نظریه‌های ذکر شده در بالا باشد. این به معنای آن نیست که مثلاً در یک چارچوب مفهومی که تأکید اصلی آن بر ارزش‌های اخلاقی است، به مسائل اقتصادی توجه نمی‌شود، و بالعکس.

۲-۲. چارچوب مفهومی

در اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم، رویه‌های عمل حسابداری واحدهای تجاری اساساً متنوع بود و توافقی در مورد مفاهیم و اصول گزارشگری مالی وجود نداشت. در واقع، نظریه‌های حسابداری در سال‌های اولیه قرن بیستم متشکل از متون و رساله‌های متنوعی بود که به وسیله محققان و دانشگاهیان حسابداری مانند اسپراگ (۱۹۰۸)، هاتفیلد (۱۹۰۹)، پیتن (۱۹۲۲) و دیگران نوشته شده بود. در حالی که این نویسندگان تأثیر گذار بودند، اما آثار آن‌ها منجر به مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول پذیرفته شده برای حسابداری مالی نشد. این وضعیت تا زمان تصویب قوانین اوراق بهادار در دهه ۱۹۳۰ و ایجاد کمیته رویه‌های حسابداری انجمن حسابداران رسمی آمریکا^{۱۱} تلاش برای ایجاد مجموعه‌ای از مفاهیم و اصول پذیرفته شده برای حسابداری مالی ادامه داشت، و حتی پس از آن، تا زمان ظهور هیئت اصول حسابداری^{۱۲} در سال ۱۹۵۹، که اقدامات به هم پیوسته‌ای برای دستیابی به این اهداف انجام شد، نیز چنین چیزی حاصل نشد (بیکر، ۲۰۱۷).

در سال‌های اولیه قرن بیستم، مجموعه‌ای از نظریه‌های حسابداری متنوع وجود داشت که توسط محققان و دانشگاهیان حسابداری ارائه شده بود. این مجموعه از نظریه‌های حسابداری موجود در کنار تنوع گسترده‌ای از رویه‌های حسابداری، بحران مالی اواخر دهه ۱۹۲۰، را هدایت کرد. ایجاد کمیسیون اوراق بهادار و بورس^{۱۳} در سال ۱۹۳۴ منجر به تلاش برای کاهش تنوع در عمل حسابداری و حرکت به سوی یکنواختی شد. چارچوب مفهومی نتیجه نهایی این تلاش‌ها بود. در واقع، در نیمه اول قرن بیستم نظریه‌های حسابداری ارائه شده توسط محققان و دانشگاهیان حسابداری، مبنای اولیه‌ای برای عمل و تدریس حسابداری مالی فراهم می‌کرد، که با ایجاد هیئت استانداردهای حسابداری مالی^{۱۴} در اوایل دهه ۱۹۷۰، چارچوب مفهومی تدوین شده به وسیله این هیئت مبنایی برای تدوین استانداردهای حسابداری، و همچنین برای عمل و تدریس حسابداری مالی را فراهم کرد. به این ترتیب، هدف از ایجاد یک چارچوب مفهومی، توسعه یک مجموعه پذیرفته شده از مفاهیم و اصول حسابداری برای راهنمایی جهت تدوین استانداردهای حسابداری، با هدف کاهش تنوع در عمل حسابداری و حرکت به سوی یکنواختی بیشتر، بوده است (بیکر، ۲۰۱۷).

به طور کلی، مسائل گسترده‌ای پیرامون چارچوب مفهومی مطرح هستند که اساساً به گزارشگری مالی مربوط می‌شوند. برخی از آن‌ها عبارتند از: (۱) هدف گزارشگری مالی چه باید باشد؟ (۲) آیا تنها یک هدف برای گزارشگر مالی وجود دارد، و آن ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان صورتهای مالی (در درجه اول فراهم‌کنندگان برون سازمانی سرمایه) جهت اخذ تصمیمات سودمند است؟ یا، اهداف دیگری نیز وجود دارد؟ اگر اهداف دیگری وجود دارد، آن‌ها چه هستند و چگونه می‌تواند در تصمیمات مختلف استاندارد گذاری منتج شوند؟ (۳) ویژگی‌های کیفی مطلوب اطلاعات حسابداری چه هستند؟ آیا مربوط بودن و قابل اتکا بودن، یا صداقت در ارائه، دو ویژگی اصلی هستند؟ اگر خیر، کدام ویژگی‌های دیگر مهم هستند و چرا؟ (۴) آیا مربوط بودن و قابل اتکا بودن با هم تضاد دارند؟ اگر چنین است، در چه شرایطی و چگونه باید این تضاد رفع شود؟ (۵) چگونه باید دارایی‌ها و بدهی‌ها را تعریف کنیم؟ آیا همه جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار واجد شرایط برای گنجاندن در صورتهای مالی هستند؟ اگر نه، کجا باید ما خط جدا کننده را رسم کنیم؟ در حال حاضر، این خط بر اساس تعیین این است که آیا جریان نقدی مورد انتظار نتیجه معامله یا رویداد گذشته است، رسم می‌شود. آیا این مناسب است؟ اگر نه، چرا؟ (۶) آیا باید صورتهای مالی ترکیبی از اثرات عدم قطعیت ذاتی در فعالیت تجاری باشد؟ آیا آن‌ها باید ترکیبی از اثرات عدم قطعیت ذاتی در اندازه‌گیری‌های حسابداری باشد؟ اگر چنین است، چگونه باید این‌ها را انجام داد؟ آیا باید یک صورت مالی اضافی وجود داشته باشد، یا بهتر است اطلاعات در مورد عدم قطعیت در یادداشت‌ها ارائه شود؟ (۷) آیا تمام دارایی‌ها و بدهی‌ها باید شناسایی شوند، یا باید معیار دیگری اعمال شود؟ اگر همه دارایی‌ها و بدهی‌ها نباید شناسایی شوند، علاوه بر وجود تعریف دارایی‌ها و بدهی‌ها، باید چه معیار دیگری برای تشخیص یا شناسایی وجود داشته باشد؟ (۸) معیار برای قطع شناخت دارایی‌ها و بدهی‌ها چه باید باشد؟ آیا باید همان معیارهای مربوط برای شناخت باشد؟ یا، باید معیارهای قطع شناخت متفاوت باشد؟ (۹) آیا چارچوب مفهومی یک صفت (خاصه) اندازه‌گیری واحد برای همه دارایی‌ها و بدهی‌ها شناسایی می‌کند؟ در همه شرایط؟ اگر چنین است، کدام صفت (خاصه) باید مبنا باشد؟ اگر نه، کدام خاصه‌های اندازه‌گیری باید کاندید برای استفاده در صورتهای مالی باشد؟ معیار تعیین کننده برای زمانی که مورد استفاده هستند چه باید باشد و چرا؟ (۱۰) مرزهای گزارشگری واحد اقتصادی چه باید باشد؟ (۱۱) نقش افشا در یادداشت صورتهای مالی چیست؟ علاوه بر مبالغ شناسایی شده، چه اطلاعاتی برای درک و مکمل موارد افشا شده، نیاز استفاده‌کنندگان را برطرف می‌کند؟ (۱۲) آیا شناخت در مقابل افشا مهم است؟ اگر چنین است، در چه شرایطی و چرا؟ یک تفسیر (تعبیر) ساده از تئوری بازارهای کارآ به این موضوع اشاره دارد که مهم نیست. با این حال، شرکت‌ها اغلب مایل به افشای اقلامی هستند که مایل به شناخت آن‌ها نیستند. چرا؟ (۱۳) آیا اقلام شناخته شده و افشا شده از نظر قابل اتکا تفاوت دارند؟ اگر چنین است، چرا؟ آیا به این

دلیل است که استاندارد گذاران افشا را برای اقلامی که با قابلیت اتکای کمتر اندازه‌گیری شده‌اند انتخاب می‌کنند؟ (۱۴) آیا برخی از افشاهای مضر هستند؟ اگر چنین است، کدامیک و چرا؟ (بارت، ۲۰۰۶).

۲-۱. چارچوب مفهومی مبتنی تصمیم‌گیری و پاسخ‌گویی

طبق بیانیه مفاهیم حسابداری مالی شماره ۱۵۸ هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی که در سپتامبر ۲۰۱۰ منتشر شد، بیان شده است که چارچوب مفهومی یک سیستم منسجم از اهداف و مفاهیم بنیادی مرتبط به هم است که ماهیت، نحوه عمل و حدود حسابداری و گزارشگری مالی را تجویز می‌کند و انتظار بر این است که به رهنمودهایی سازگار منجر شود. این اهداف، از طریق ارائه ساختار و شیوه‌هایی برای حسابداری و گزارشگری مالی جهت تسهیل در تهیه اطلاعات مالی و سایر اطلاعات مربوط بدون سویه، موجب تأمین منافع عمومی می‌شود. این اطلاعات به بازارهای سرمایه و سایر بازارها برای تخصیص بهینه منابع کمیاب در اقتصاد و جامعه، کمک می‌کند. هم‌چنین، هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری^{۱۶} (۲۰۱۵؛ ۶) بیان کرده است که چارچوب مفهومی برای گزارشگری مالی، هدف و مفاهیم را برای گزارشگری مالی با مقاصد عام توصیف می‌کند. این چارچوب مفهومی یک ابزار عملی است که: (الف) هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را برای بسط استانداردهایی که مبتنی بر مفاهیم سازگار هستند یاری می‌کند؛ (ب) تهیه‌کنندگان را در بسط سیاست‌های حسابداری سازگار، زمانی که استانداردهای کاربردی برای معاملات یا رویه‌های خاص وجود ندارد یا زمانی که یک استاندارد انتخاب سیاست حسابداری را مجاز می‌کند، یاری می‌دهد؛ و (پ) به سایر استفاده‌کنندگان برای درک و تفسیر استانداردها کمک می‌کند.

چارچوب مفهومی ذکر شده در بالا مبتنی بر تصمیم‌گیری است. از نظر ایجیری (۱۹۸۳) در چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم‌گیری حقوق تهیه و ارائه‌کنندگان اطلاعات حسابداری نادیده گرفته می‌شود. از این رو، او یک چارچوب مفهومی مبتنی بر پاسخگویی معرفی می‌کند که بر نظامی منصفانه از جریان اطلاعات بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه تأکید دارد؛ یعنی به حقوق دو طرف، تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات، توجه دارد (باباجانی و پوریان‌سب، ۱۳۸۲).

چارچوب مفهومی مبتنی بر تصمیم‌گیری عمدتاً در بخش خصوصی (بازرگانی) مورد تأکید است و نیز به‌کار گرفته می‌شود و چارچوب مفهومی مبتنی بر پاسخگویی انعکاس قابل ملاحظه‌ای در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی داشته است. با این حال، در اهداف هیچ یک از چارچوب مفهومی‌های فعلی به روشنی به اخلاق و ارزش‌های اخلاقی تأکید نشده و در واقع مبتنی بر اخلاق نیستند. اگرچه در چارچوب مفهومی‌های مزبور موضوع بیان صادقانه، که یک صفت اخلاقی به شمار می‌رود، به عنوان ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی مفید مطرح است، اما این ویژگی نیز به عنوان یک ارزش اخلاقی مورد تأکید نیست و بکار نرفته است. از این رو،

نبود چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق مسئله‌ای است که پرداختن به آن مهم به نظر می‌رسد و با توجه به مفهوم اخلاق، که در ادامه به آن پرداخته می‌شود، به نظر می‌رسد که این چارچوب مفهومی می‌تواند هر دو چارچوب مفهومی پیش‌گفته را در بر بگیرد. بنابراین، هدف از این پژوهش ارائه یک چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارشگری مالی است که به روشنی بر اخلاق تأکید شود؛ یعنی مبتنی بر اخلاق باشد.

۲-۳. اخلاق و ارزش‌های اخلاقی

دیدگاه‌هایی که در ادامه در رابطه با اخلاق مطرح می‌شود همه دیدگاه‌های موجود را در بر نمی‌گیرد و برخی از این دیدگاه‌ها نیز می‌تواند از جنبه‌هایی مورد انتقاد واقع شود، با این حال، پذیرش آن‌ها در حوزه علوم انسانی و به‌ویژه در حسابداری تا حدودی از این موضوع مصون می‌ماند.

۲-۳-۱. اخلاق

اخلاق اساساً یک پدیده اجتماعی است. برای کسی که تنها در یک جزیره بیابانی یا در یک جاذبه کوهستانی دوردست زندگی می‌کند، امکان عمل اخلاقی یا غیر اخلاقی وجود ندارد (شافر لاند، ۲۰۱۲؛ ۱۹۴). در فرهنگ لغت کمبریج فلسفه، اصطلاح اخلاق به معنای مطالعه فلسفی اخلاق مورد استفاده قرار گرفته است و بیان می‌شود که گاهی اوقات این اصطلاح به معنای اصول اخلاقی خاص سنت^۸، گروه یا فرد به‌کار می‌رود (آتودی، ۱۹۹۹). با این حال، چنین بیان شده است که در رابطه با اخلاق هفت چیز صادق نیست: (۱) اخلاق «چک کردن» نیست. اخلاق یک چک لیست قانونی (مینا) نیست که مشخص کند یک چیز درست یا اشتباه است. در عوض یک بررسی برای پرسش‌های واقعی و اساسی ابدی (همیشگی) مهم است. (۲) اصول اخلاق (ارزش-های اخلاقی) همان آداب و رسومات^۹ نیستند. رسومات بیانگر اینکه ما چگونه رفتار می‌کنیم هستند، اخلاق تعیین کننده اینکه ما باید چگونه رفتار کنیم است. رسومات یا نرم‌های اجتماعی، واقعیت‌ها هستند، در حالی که اخلاقیات ارزش‌ها هستند. رسومات الگوهای رفتار هستند، در حالی که، اخلاقیات اصول رفتار هستند. رسومات، برای هر دو انسان و حیوان مشترک هستند، در حالی که اخلاقیات، مخصوص تنها انسان هستند. (۳) اخلاق روان‌شناسی نیست. اخلاق احساسات نیست. (۴) اخلاق ایدئولوژی نیست. (۵) اخلاق همان متاخلاق نیست. اخلاق فکر کردن درباره خوب و بد است. متاخلاق فکر کردن درباره اخلاق است. (۶) اخلاق پایه‌ای (بنیادی)، اخلاق کاربردی نیست (سفسطه). اخلاق مانند علوم نظری است، در حالی که اخلاق کاربردی مانند فن‌آوری است. (۷) اخلاق، دین نیست. یک شخص برای مطالعه اخلاق نیاز به باور دینی ندارد. به این ترتیب، اخلاق در رابطه با سه چیز است: (۱) خوب- چیز مطلوب،

ایده‌آل؛ (۲) درست - در مقابل اشتباه به طوری که به وسیله برخی از قوانین تعریف شده است؛ و (۳) باید - الزام شخصی، وظیفه، مسئولیت (کریفت، ۲۰۰۳؛ ۸-۷).

طبق فرهنگ لغت کمبریج فلسفه، اخلاق یکی از شاخه‌های اصلی فلسفه است. این حوزه از فلسفه به مطالعه کلی نیکی، مطالعه کلی عمل درست، اخلاق کاربردی، متاخلاق، روان‌شناسی اخلاقی و متافیزیک مسئولیت اخلاقی، تقسیم‌بندی می‌شود. اخلاق حرفه‌ای جزئی از اخلاق کاربردی است. طبق این فرهنگ لغت، اخلاق حرفه‌ای شرایطی است برای تعیین: (۱) ارزش‌های اخلاقی توجیه (تصدیق) شده که باید بر کار حرفه‌ای حاکم باشد؛ (۲) ارزش‌های اخلاقی که به طور واقعی گروه‌های حرفه‌ای را راهنمایی می‌کند؛ و (۳) مطالعه اخلاق حرفه‌ای در جهت درک مفاهیم قبلی، به شکل (الف) بررسی‌های هنجاری (فلسفی) در رابطه با ارزش‌های مطلوب برای پذیرش حرفه‌ای‌ها، یا (ب) مطالعات توصیفی (علمی) از باورهای واقعی و رفتار گروه‌های حرفه‌ای (آئودی، ۱۹۹۹).

اخلاق علم است، زیرا در جستجوی کسب دانش عقلایی (منطقی) درباره چیزی (خوب و بد)، از طریق بررسی علت و توضیح آن، است. با این حال، اخلاق علم دقیق^{۲۰} (عینی)، مانند علم ریاضی و علم فیزیک نیست، اما آن یک علم همچون فلسفه است. ارسطو نیز اخلاق را نه چیزی شبیه ریاضیات می‌داند (که همه چیز مشخص و واضح است) نه چیزی مانند علم بدیع^{۲۱} (که همه چیز نامشخص و روشن نیست). او دریافت که اخلاق جایی بین این دو قرار دارد. سقراط، «پدر فلسفه» معتقد بود که ارزش‌های اخلاقی به طور عینی^{۲۲} وجود دارند. بیان سقراط همچنین نشان می‌دهد که اخلاق بالاتر از دین است و بنابراین ادیان می‌تواند به وسیله استانداردهای اخلاقی مورد قضاوت قرار گیرند. او بیان می‌کند از آنجا که ما اخلاقیات را به وسیله دلیل^{۲۳} می‌شناسیم و دین را به واسطه ایمان^{۲۴} می‌شناسیم، ما باید ایمان را به وسیله دلیل (دلیل عقلی) قضاوت کنیم، بجای اینکه دلیل را به واسطه ایمان مورد قضاوت قرار دهیم (کریفت، ۲۰۰۳). با این حال، مفروضاتی وجود دارد که زمینه دیدگاه گسترده‌ای فراهم کرده است که اخلاق به دین وابسته است: (۱) باور دینی، برای اینکه ما را به انجام وظایف یا تکالیف خود برساند، مورد نیاز است (اعتقاد دینی برای انگیزه اخلاقی مورد نیاز است). (۲) اخلاق باید توسط کسی ایجاد شود، و خداوند برای این کار بهترین است (خدا خالق ارزش‌های اخلاقی است). (۳) حکمت دینیبا رهنمودهای اخلاقی کلیدی برای ما فراهم می‌کند (دین یک منبع اصولی برای رهنمودهای اخلاقی است) (شافر لاند، ۲۰۱۲؛ ۶۱).

در رابطه با اهمیت اخلاق، بسیاری از باستانیان می‌گویند آنچه که جامعه را زنده نگه می‌دارد و موجب بقا و کامیابی جامعه می‌شود، اخلاق است. مدرن‌ها می‌گویند آن اقتصاد است. کتاب جمهور افلاطون^{۲۵} تنها یک پاراگراف در مورد اقتصاد و ۱۰ فصل^{۲۶} درباره اخلاق دارد (کریفت، ۲۰۰۳؛ ۱۳).

در رابطه با ترویج ارزش‌های اخلاقی نیز اخلاق‌گرایان فضیلت^{۲۷} پیرو ارسطو معتقدند که درک (فهم) از اخلاق تنها از طریق آموزش و تعلیم، تجربه و عمل می‌تواند کسب شود. درست است که برخی از افراد به واسطه طبیعت خود نسبت به دیگران مهربان یا سخاوتمندتر هستند. با این حال، انگیزه در این جهت‌ها کافی نیست. بدون خرد (حکمت)، این ویژگی‌ها تنها گاهی اوقات به سمت اقدام مناسب هدایت می‌شود. پس فضیلت فطری (ذاتی) نیست. برای به دست آوردن آن به صرف زمان و همچنین به محیط و معلمان مناسب نیاز دارد. هدف نهایی آموزش اخلاق پرورش مردم بهتر است. شخص بهتر یک شخص با فضیلت‌تر است، فردی که شجاع‌تر، عادل، میانه‌رو، و عاقل (دانا) باشد (شافر لاند، ۲۰۱۲؛ ۲۵۸-۲۵۷).

۲-۳-۲. ارزش‌های اخلاقی: عدالت، حقیقت، انصاف، صداقت و امانت‌داری

از نظر افلاطون عدالت ضروری‌ترین فضیلت تلقی می‌شود. به طوری که همه فضیلت‌های دیگر اجزاء عدالت هستند (کریفت، ۲۰۰۳؛ ۲۸). در کتاب اخلاق نیکوماخین^{۲۸} ارسطو نیز زمانی که عدالت در رابطه با شخص دیگر بکار گرفته شود، به عنوان فضیلت کامل^{۲۹} از آن یاد شده است. به همین دلیل، اغلب به این نکته اشاره شده است که عدالت بزرگترین فضایل است، و اینکه «هیچ یک از ستاره شب و ستاره صبح اینچنین شگفت‌انگیز نیست». لذا، این موضوع مهم بیان می‌شود که «در عدالت همه فضایل ترکیب شده است». عدالت در این بعد، فضیلت کامل در کاملترین معنای آن است. کامل است زیرا کسی که دارای آن است می‌تواند فضیلت خود را، نه تنها برای خود، بلکه در رابطه با شخص دیگر نیز اعمال کند. بسیاری از افراد هستند که می‌توانند در امور خودشان فضیلت داشته باشند، اما در روابط با دیگران قادر به انجام آن نیستند (کریسپ، ۲۰۰۴؛ ۸۳).

در یک تعریف از عدالت چنین بیان شده است که عدالت پرداخت دین‌های خود و گفتن حقیقت است. سقراط یکی از چالش‌های این تعریف را به واسطه طرح این پرسش که آیا تنها وجود تمایل به بازگشت سلاح به مالک قانونی آن هرچند که مالک آن دیوانه آدم‌کش باشد، مطرح می‌کند. طبق تعریفی دیگر عدالت یعنی دادن به مردم آنچه که سزاوار آن‌ها است؛ کمک به دوستان و آسیب رساندن به دشمنان. سقراط این نکته را مطرح می‌کند که گاهی اوقات ما به اشتباه دشمنانمان را دوستانمان می‌پنداریم و بر عکس. سپس این تعریف به کمک کردن به دوستان واقعی و صدمه زدن به دشمنان واقعی محدود شده است. با این حال، سقراط بیان می‌کند که عدالت باید به انجام برخورد خوب حتی برای دشمنان منجر شود. این به آن دلیل است که عدالت یک فضیلت است و فضیلت خوب است و خوب تنها می‌تواند برخورد خوب انجام دهد، نه آسیب زدن به هر کسی که دشمن تلقی می‌شود (کریفت، ۲۰۰۳؛ ۲۹). همچنین، از آنجا که فرد غیرعادل غیرمنصف (بی‌انصاف) یا نابرابر است، آنچه ناعادلانه است غیرمنصفانه یا نابرابر (نامساوی) نیز است (کریسپ، ۲۰۰۴؛ ۸۵). لذا، عدالت با انصاف نیز مرتبط است.

عدالت یک اجتماع به اندازه‌ای اهمیت دارد که به سلامتی در یک بدن تشبیه شده است. به این ترتیب، یک جامعه عادل دارای اعتدال، شجاعت و حکمت است. لذا، این پرسش مطرح می‌شود که چه کسی باید عدالت را در جامعه برقرار کند؟ افلاطون ایده «پادشاه فیلسوف»^{۳۰} را مطرح می‌کند، که عدالت باید به‌درستی توسط فیلسوفان دانا برقرار شود. «تا زمانی که فیلسوفان پادشاه شوند، یا پادشاهان فیلسوف شوند، ما به واسطه زحمت‌ها (رنج‌ها) در جهان استراحت نخواهیم داشت» (کریفت، ۲۰۰۳؛ ۳۲-۳۱). لذا، سطح توانایی‌ها و دانش افراد مجری عدالت از اهمیت زیادی برخوردار است. امانوئل کانت^{۳۱} (۱۸۰۴-۱۷۲۴) نیز از عدالت و انصاف حمایت کرده است. احتمالاً او از مهم‌ترین مخالفان با فایده‌گرایی^{۳۲} (منفعت‌گرایی) باقی ماند. مخالفت وی در رابطه با ادعای آن‌ها مبنی بر اینکه نقطه‌نهایی اخلاق بهبود رفاه است نه عدالت، بود (شافر لاند، ۲۰۱۲؛ ۱۵۴).

۳- روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که هدف از پژوهش حاضر توسعه یک چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی است، این پژوهش از نظر هدف توسعه‌ای و از نوع پژوهش‌های کیفی است. همچنین، با توجه به ماهیت چارچوب مفهومی گزارشگری مالی که از میان شیوه‌های مختلف علمی تحقیق و استدلال منطقی معمولاً با بهره‌گیری از روش قیاسی استخراج می‌شود، در این پژوهش نیز برای ارائه چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق، برای فراهم شدن مقدمات استدلال، با رویکردی تحلیلی-انتقادی و با استفاده از روش تحلیل محتوا به بررسی متون معتبر و مربوط در حوزه اخلاق و گزارشگری مالی پرداخته شد و در نهایت به روش قیاسی چارچوب مفهومی مزبور از این متون استنتاج شده است. تحلیل محتوا یک روش تحقیق است که با استفاده از مجموعه‌ای روش‌ها از متون استنتاج معتبر می‌شود (وبر، ۱۹۹۰؛ ۹). تحلیل محتوا، به‌عنوان یک تکنیک پژوهشی، بینش‌های جدید فراهم می‌کند، درک پژوهشگر از پدیده‌های خاص را افزایش می‌دهد، یا از اقدامات عملی مطلع می‌سازد. بنابراین، تحلیل محتوا یک ابزار علمی است (کریپین دورف، ۲۰۰۴؛ ۱۸). برای دانشمندان علوم اجتماعی که باید از اسناد تاریخی، روایت‌های روزنامه‌ها^{۱۷}، سخنرانی‌های سیاسی، مصاحبه‌های باز-بسته، پیام‌های دیپلماتیک، یا نشریات رسمی، برداشت (درک) خلاصه‌ای داشته باشند، استفاده از این روش ضرورت پیدا می‌کند (وبر، ۱۹۹۰؛ ۵).

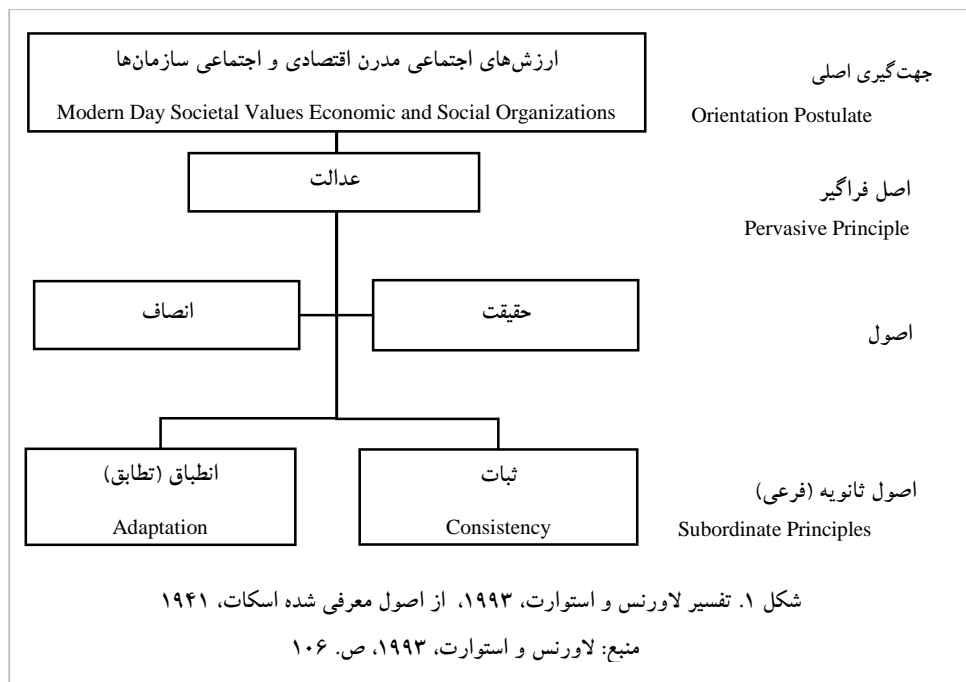
در اجرای روش تحلیل محتوا، ویژگی‌ها و رفتارهای اخلاقی، که از جنس نیک هستند، به عنوان واحدهای ضبط تعریف شد. همچنین، دو فضیلت اخلاقی «عدالت» و «امانت‌داری»، که در متون اخلاق به عنوان فضیلت‌های اخلاقی نیک از آن‌ها یاد می‌شود و مورد تأکید است، به عنوان دو دسته (طبقه یا مقوله) کلی انتخاب شد. به این ترتیب، با بررسی منابع معتبر و مربوط، سایر

صفت‌های اخلاقی نیک مطرح شده در این منابع، با در نظر گرفتن تعریف و مشخصات آن‌ها، در این دو دسته طبقه‌بندی شد. نتیجه این طبقه‌بندی در شکل ۳ ارائه شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

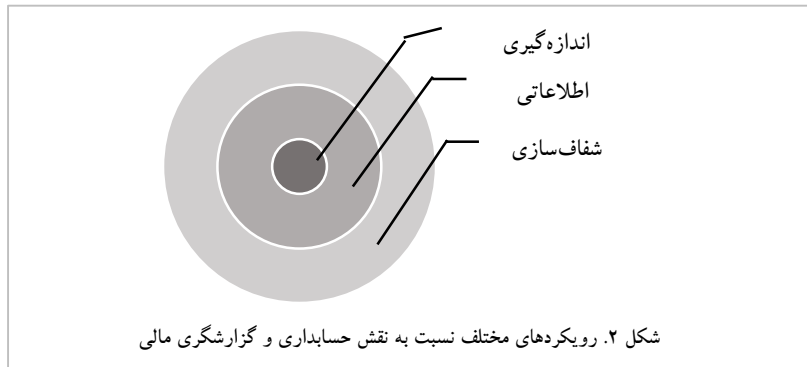
۴-۱. چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق

با توجه به مطالبی که در بخش‌های قبل ارائه شد، تأکید بر ارزش‌های اخلاقی برای کامیابی جامعه ضروری به نظر می‌رسد. همچنین، ماهیت و کارکرد ارزش‌های اخلاقی با ماهیت و کارکرد چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارشگری مالی سازگاری کامل دارد. از این رو، بنا کردن یک چارچوب مفهومی که بر اصول اخلاقی تأکید دارد، می‌تواند برای جامعه و نیز برای جایگاه رشته حسابداری مفید واقع شود. لازم به ذکر است که، برخی از ضوابط اخلاقی مورد تأکید در این پژوهش مطابق با اصول حسابداری مطرح شده در مقاله اسکات (۱۹۴۱) است. با این حال، علاوه بر تفاوت در برخی از ضوابط مد نظر در این پژوهش، تفاوت دیگر مطالعه حاضر با کار اسکات در این است که، بر خلاف اسکات، ما اساس کار را تأکید بر ارزش‌های اخلاقی گذاشته- ایم. لاورنس و استوارت (۱۹۹۳) اصول ارائه شده در مقاله اسکات، ۱۹۴۱، را در فرمت مطابق با بیانیه مفاهیم حسابداری مالی از هیئت استانداردهای حسابداری مالی سطح‌بندی کرده‌اند. تفسیر آنان از این اصول، در شکل ۱ ارائه شده است. در ادامه به تشریح هدف و ضوابط اخلاقی مد نظر مطالعه حاضر، که اجزای یک چارچوب مفهومی اخلاقی را تشکیل می‌دهند، پرداخته می‌شود. در شکل ۱ دسته‌بندی این ضوابط ارائه شده است.



۴-۱-۱. شفافیت

از گذشته به وظایف مختلفی برای حسابداری از جمله اندازه‌گیری و اطلاعاتی اشاره شده است. با این حال، به نظر ما اگرچه نقش اندازه‌گیری و اطلاعاتی برای توضیح وظایف حسابداری لازم است، با این حال کافی به نظر نمی‌سد. لذا، ما بر نقش شفاف‌سازی برای حسابداری تأکید داریم، که علاوه بر گسترده‌تر بودن، هر دوی نقش پیشین را در بر می‌گیرد. وجود شفافیت در محیط کسب و کار یک عنصر اساسی جامعه موفق است. به طوری که در غیاب شفافیت، محیط اقتصادی و جامعه در تاریکی قرار می‌گیرد و برداشتن حتی یک گام رو به جلو هم اگر غیر ممکن نباشد، با ابهام و عدم قطعیت بسیار بالایی برخوردار می‌شود. حسابداری به خوبی می‌تواند برای برقراری شفافیت در محیط اقتصادی و جامعه نقش اساسی ایفا کند. لذا، ما شفاف‌سازی را هدف اصلی گزارشگری مالی در نظر گرفته‌ایم. در شکل شماره ۲ جایگاه وظیفه شفاف‌سازی نسبت به دو وظیفه اندازه‌گیری و اطلاعاتی، به نمایش گذاشته شده است.



۴-۱-۲. عدالت

به دلیل روابطی که با آن مواجه هستیم، حسابداری به طور مستقیم با اصل عدالت مرتبط است. در این راستا عدالت همانند قانون و دولت (حکومت) است. مطابق با اصل عدالت رویه‌ها، قواعد و تکنیک‌های حسابداری باید برخورد متساوی با تمام ذینفعان بالفعل و بالقوه درگیر در وضعیت مالی تحت پوشش حساب‌ها داشته باشند. به بیانی اصل عدالت سنگ بنای تئوری حسابداری و عمل حسابداری است (اسکات، ۱۹۴۱؛ ۳۴۲). به این ترتیب، عدالت در حسابداری ایجاب می‌کند تا از رویکرد فعلی اهداف گزارشگری مالی، مبنی بر تأکید به تأمین نیازهای اطلاعاتی گروه‌های معدودی که به طور مستقیم از فعالیت‌های واحد گزارشگر تأثیر می‌پذیرند، از جمله تأمین کنندگان منابع واحد گزارشگر، اجتناب شود. لذا، پیامد آن توجه یکسان به کلیه گروه‌های مختلف متأثر مستقیم و غیر مستقیم از واحد گزارشگر است. این گروه‌ها نسل حاضر و حتی نسل‌های بعدی را در بر می‌گیرد. یعنی، بر اهداف اجتماعی و نیز به عدالت درون نسلی و عدالت بین نسلی تأکید دارد. چنین به نظر می‌رسد که تاکنون عدالت به وسیله نهادهای استاندارد‌گذار نادیده گرفته شده است.

۴-۱-۳. حقیقت

اصل حقیقت به حساب‌ها تعلق دارد. این اصل بیانگر آن است که ثبت و ضبط حسابداری و گزارش‌های خلاصه شده از آن باید صورت‌های درست و دقیق از اطلاعاتی باشد که آن‌ها برای ضبط و ارائه ادعا می‌کنند. حساب‌ها نباید وسیله یا ابزار سوءاستفاده یا ارائه نادرست اطلاعات را فراهم کند. برای نسل حاضر مردمان غربی، فرگیرترین و متداول‌ترین همه اصول‌ها حقیقت است. اگرچه در فرهنگ فعلی اصل حقیقت کاربرد گسترده‌تری نسبت به اصل عدالت دارد. با این حال، کاربرد عملی اصل حقیقت وابسته به کاربرد پیشین اصل عدالت است. حساب‌ها نباید ابزار ارائه نادرست و سوءاستفاده ایجاد کند، نه به دلیل اینکه علیه دروغ‌گویی قانون وجود دارد و همچنین نه به دلیل اینکه دروغ‌گویی غیر اخلاقی است. مسئله اخلاقی دروغ خارج از حوزه

حسابداری است. به دلیل تأثیری که حساب‌ها روی ذینفعان، به واسطه داده‌های ارائه شده، دارند باید از ارائه نادرست آن‌ها اجتناب شود. ارائه نادرست شامل نقض اجتناب ناپذیر اصل عدالت می‌شود (اسکات، ۱۹۴۱). مشاهده می‌شود که اسکات بر موضوع اخلاق توجه نمی‌کند. با این حال، مفهوم حقیقت در این مطالعه، علاوه بر توجه به ایده اسکات، در چارچوب اخلاق نیز مد نظر قرار می‌گیرد. حقیقت در حسابداری همچنین بر رجحان محتوا بر شکل در گزارشگری رویدادهای اقتصادی به‌وسیله واحد گزارشگر تأکید دارد.

۴-۱-۴. انصاف

اصل انصاف بیانگر این است که قواعد، رویه‌ها و تکنیک‌های حسابداری باید منصفانه، بدون سوپیه و بی‌طرف باشند. آن‌ها نباید به ذینفعان خاص خدمت ارائه کنند. ماهیت اصل انصاف نشان می‌دهد که این اصل به عنوان یک مکمل برای اصل عدالت است (اسکات، ۱۹۴۱). همچنین، از دیدگاه بلکویی رعایت انصاف در تهیه و ارائه گزارش‌های مالی به این معنی است که تهیه‌کنندگان اطلاعات با حسن نیت کار کرده‌اند و رویه‌های حسابداری را با توجه به اصول اخلاقی به‌کار برده‌اند (خواجوی و منصور، ۱۳۹۱). از دیدگاه اخلاقی نیاز به حضور انصاف در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای ناشی از دو عامل است: (۱) انصاف مزیتی است مبنی بر سلامت و پرهیزگاری حرفه؛ و (۲) پیامدهای مطلوب حاصل از منصف بودن بیشتر از پیامدهای نامطلوب آن است (بوتریت^۳، ۲۰۰۹؛ نقل از خواجوی و منصور، ۱۳۹۱).

در رابطه با انصاف و عدالت نیز چنین بیان شده است که حمایت از توسعه پایدار^{۳۴} مستلزم آن است که یک عمل باید با احترام به کرامت انسانی و احکام قانون طبیعی انجام شود. منافع و ضررهای یک پروژه که شامل استفاده از منابع محدود جمعی می‌شود باید به طور منصفانه میان افراد ذینفع و جمعیت تحت تأثیر، و همچنین بین نسل‌های حاضر و آینده، توزیع شود. کسانی که از یک پروژه منتفع می‌شوند، باید ریسک‌ها و هزینه‌های زیست محیطی و اجتماعی مربوط را نیز متحمل شوند. انصاف همچنین به این معنی است که جمعیت تحت تأثیر که به طور مستقیم از یک پروژه منتفع نمی‌شوند نیز باید منافع غیر مستقیم کافی، برای جبران کامل خسارت‌های وارده به آن‌ها، دریافت کنند (بریوی و ویلنیو، ۲۰۰۲؛ ۱۲۸۹-۱۲۸۸). از این رو، رعایت انصاف و عدالت برای حسابداران ضرورتی اجتناب ناپذیر است. این امر نیز می‌تواند منجر به کاهش هزینه‌های ناشی از کنترل گردیده و موجب ارتقاء جایگاه حسابداران در جامعه شود. در واقع رعایت عدالت در سیستم حسابداری، انصاف در گزارشگری مالی، افشا و تکریم اصول و ضوابط اخلاقی حرفه‌ای پیوندی میان امور محوله مالی با اصول اخلاقی و معیارهای انسانی در حاکمیت و قضاوت بوده و منجر به ایجاد نظامی منصفانه میان حسابداران و جامعه می‌شود (خواجوی و منصور، ۱۳۹۱).

در شکل شماره ۱ مشاهده می‌شود که در مقاله اسکات بر دو اصل دیگر شامل انطباق^{۳۵} و ثبات^{۳۶} نیز تأکید شده است که در مطالعه حاضر به عنوان اصول اخلاقی اولیه و ثانویه به آن‌ها توجه نمی‌شود. در رابطه با اصل انطباق بیان شده است که قواعد، رویه‌ها و تکنیک‌های حسابداری باید به طور مداوم تجدیدنظر شوند تا، با توجه به تغییرات ایجاد شده در روابط اقتصادی، مجسم کننده رعایت اصول عدالت، انصاف و حقیقت باشند (اسکات، ۱۹۴۱؛ ۳۴۳). در رابطه با اصل ثبات نیز بیان شده است که ضوابط، رویه‌های و تکنیک‌های حسابداری باید به طور مداوم اجرا شود. هرگز نباید برای ایفای اهداف موقتی مدیریت به طور خودسرانه تغییر کنند. با این حال، وقتی که تغییرات ضرورت دارند آن‌ها باید به وسیله اصل عدالت، انصاف و حقیقت کنترل شوند (اسکات، ۱۹۴۱؛ ۳۴۴). نفوذ ایده اسکات در چندین ویژگی کیفی مطلوب اطلاعات مالی در چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی قابل مشاهده است (لاورنس و استوارت، ۱۹۹۳).

۴-۱-۵. صداقت

گزارش‌های مالی باید تصویری روشن و صادقانه از رویدادهای اقتصادی واقع شده در واحد گزارشگر را ارائه کند. یعنی، در تهیه و ارائه گزارش‌های مالی باید از هر گونه دروغ‌گویی و پنهان‌کاری اجتناب شود. صداقت ارتباط نزدیکی با حقیقت دارد. با این حال، مفهوم حقیقت محتوای رویدادهای اقتصادی را در نظر می‌گیرد که در مفهوم صداقت کمتر به آن توجه می‌شود.

۴-۱-۶. امانت‌داری

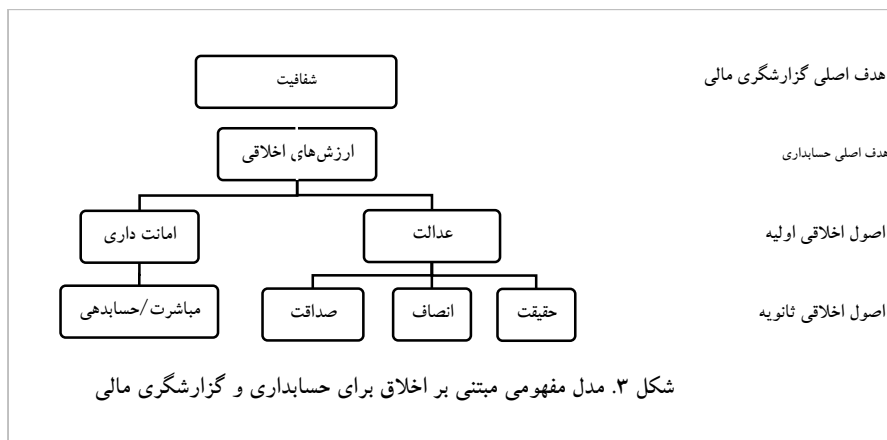
منابع واحدهای گزارشگر عمدتاً متعلق به گروه‌های مختلف (امانت دهنده) است. با توجه به اینکه واحد گزارشگر شخصیتی جداگانه از مالکان خود دارد، لذا، ماهیت این منابع نوعی امانت در اختیار واحد گزارشگر تلقی می‌شود که باید کلیه گردش‌های آن به اطلاع امانت دهندگان آن رسانده شود.

۴-۱-۷. مباشرت

واحدهای گزارشگر به وسیله مدیرانی راهبری می‌شود که معمولاً متفاوت از مالکان واحدهای مزبور هستند. لذا، ماهیت واحدهای گزارشگر و مسئولیت‌های این مدیران ایجاب می‌کند تا گزارشگری مالی شفاف طلب شود تا نحوه ایفای مسئولیت‌های مدیران نیز به بهترین نحو ممکن نشان دهد. در برخی از مطالعات دیگر نیز (برای نمونه، بریویی و ویلنیو، ۲۰۰۲) موضوع مباشرت^{۳۷} به عنوان یک اصل اخلاقی مطرح شده است.

در شکل شماره ۳ مشاهده می‌شود که «شفافیت» پیامد یک چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق است که به عنوان هدف اصلی گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است. لذا، انتظار بر این است که با هدف قرار دادن ارزش‌های اخلاقی در حسابداری، جامعه شاهد شفافیت بیشتری در محیط

اقتصادی باشد. عدالت و امانت‌داری عناصر اصلی ارزش‌های اخلاقی در چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق هستند. همچنین، حقیقت، انصاف و صداقت عناصر ضروری عدالت و مباشرت یا حسابداری عنصر ضروری امانت‌داری، در این چارچوب مفهومی، تلقی می‌شود.



۵- بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری، با کمک به تأمین منافع عمومی، نقش اساسی در جامعه ایفا می‌کند. بخش بااهمیتی از منافع عموم مردم به طور مستقیم و غیر مستقیم به تصمیم‌های اتخاذ شده به‌وسیله گروه‌های فعال در حوزه‌های مختلف جامعه بستگی دارد. حسابداری از طریق گزارشگری اطلاعات مربوط به رویدادهای واقع شده در واحدهای اقتصادی و پیامد این رویدادها به شفاف‌سازی محیط اقتصادی و در نتیجه اخذ تصمیمات درست و کامیابی جامعه کمک شایانی می‌کند. اطلاعات حسابداری مندرج در گزارش‌های مالی بر مبنای یک سری استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود، که این استانداردها بر مبنای یک چارچوب مفهومی تدوین شده است. چارچوب مفهومی فعلی مورد استفاده نهادهای استاندارد‌گذار بر گروه‌های معدودی از استفاده‌کنندگان، شامل تأمین‌کنندگان منابع واحد اقتصادی، تأکید دارد. چنین به نظر که این توجه معدود و همچنین بی‌توجهی به نقش اجتماعی واحدهای تجاری، بی‌توجهی یا کم‌توجهی به موضوعات اخلاقی است. لذا، در این پژوهش موضوع اخلاق در حسابداری و گزارشگری مالی مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. از این رو، هدف از پژوهش حاضر ارائه یک چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارشگری مالی است که مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی باشد. برای دستیابی به هدف پژوهش، با رویکردی تحلیلی-انتقادی و با استفاده از روش تحلیل محتوا به بررسی متون معتبر در حوزه اخلاق و گزارشگری مالی پرداخته شد. به همین ترتیب، برای استنتاج چارچوب مفهومی مورد

نظر از بین شیوه‌های مختلف علمی تحقیق و استدلال منطقی از روش قیاسی استفاده شد. یافته‌های پژوهش به ارائه یک چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی منتهی شد. این چارچوب مفهومی بر شفاف‌سازی تأکید دارد و بر مبنای اصول (قواعد یا ویژگی‌ها) و مفاهیمی از جمله عدالت، حقیقت، انصاف، صداقت، امانت‌داری و مباشرت، صورت‌بندی شده است. این ویژگی‌ها در منابع معتبر و همچنین به‌وسیله فیلسوفان و دانشمندان اثرگذار، از جمله سقراط، افلاطون و ارسطو، کانت، ویلیام ویول، کریسپ، شافر لاند، کریفت، مورد پذیرش و تأکید بوده است.

یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای بهبود گزارشگری مالی و در نتیجه ارتقاء جایگاه رشته حسابداری در جامعه مؤثر واقع شود.

یادداشت‌ها

- | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------|
| 1. William Whewel | 20. Exact |
| 2. Polymath | 21. Rhetoric |
| 3. Charles Sprague | 22. Objective |
| 4. Henry Rand Hatfield | 23. Reason |
| 5. William Paton | 24. Faith |
| 6. C. Littleton | 25. Plato's Republic |
| 7. George O. May | 26. Book |
| 8. Maurice Moonitz | 27. Virtue ethicists |
| 9. George Sorter | 28. Nicomachean Ethics |
| 10. Robert Sprouse | 29. Complete virtue |
| 11. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) | 30. Philosopher King |
| 12. Accounting Principles Board | 31. Immanuel Kant |
| 13. Securities and Exchange Commission (SEC) | 32. Utilitarianism |
| 14. Financial Accounting Standards Board (FASB) | 33. Boatright |
| 15. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 | 34. Sustainable development |
| 16. International Accounting Standards Board (IASB) Committee on Accounting Procedure | 35. Adaptation |
| 17. Newspaper stories | 36. Consistency |
| 18. Tradition | 37. Stewardship |
| 19. Mores | |

کتابنامه

۱. ایجیری، ی. (۱۳۸۲). در باب چارچوب مفهومی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی. (ترجمه‌ی جعفر باباجانی و امیر پوریانسب). فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱(۳): ۱۵۵-۱۷۱.
۲. ثقفی، ع. (۱۳۹۲). نظریه‌های حسابداری (جلد اول). تهران: انجمن حسابداری ایران.
۳. خواجه‌ی، ش.، و منصوری، ش. (۱۳۹۱). انصاف و جایگاه آن در نظام پاسخ‌گویی مالی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱(۲): ۱-۱۳.

References

1. Audi, R. (1999). *The Cambridge Dictionary of Philosophy* (2nd Edition). New York: Cambridge University Press.
2. Bahrapour, A. (2012). *Interpretation of Explainer One-volume*. Qom: Avay Quran. (in Persian)
3. Baker, C. R. (2017). The Influence of Accounting Theory on the FASB Conceptual Framework. *Accounting Historians Journal*, 44(2): 109–124.
4. Barth, M. E. (2006). Research, Standard Setting, and Global Financial Reporting. *Foundations and Trends in Accounting*, 1(2): 71–165.
5. Berube, G. G., & Villeneuve, F. (2002). Ethical dilemmas and the decision-making process. Is a consensus realistic?. *Energy Policy*, 30: 1285–1290.
6. Crisp, R. (2004). *Aristotle Nicomachean Ethics*. United Kingdom: Cambridge University Press.
7. Financial Accounting Standards Board (FASB) Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. (2010). *Conceptual Framework for Financial Reporting*, available at: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1176156317989>.
8. Hendriksen, E. S., & van Breda, M. F. (1992). *Accounting Theory* (5th Edition). Homewood, IL: Irwin.
9. Ijiri, Y. (2003). On the accountability-based conceptual framework of accounting. (Translated: Jafar Babajani and Amir Pooryanasab). *Empirical Studies in Financial Accounting*, 1(3): 155-171. (in Persian)
10. International Accounting Standards Board (2015). *Exposure Draft Conceptual Framework for Financial Reporting*, available at: <http://www.ifrs.org/search/?query=Conceptual+Framework>.
11. Khajavi, S., & Mansouri, S. (2012). Fairness and its position in the financial accountability system. *Accounting and Auditing Studies*, 1(2): 1-13. (in Persian)
12. Kreeft, P. (2003). *Ethics: A History of Moral Thought*. Recorded Books, LLC.
13. Krippendorff, K. (2004). *Content Analysis: An Introduction to its Methodology*. Thousand Oaks, California: Sage Publications, Inc.
14. Lawrence, C., & Stewart, J. P. (1993). DR Scott's Conceptual Framework. *The Accounting Historians Journal*, 20(2): 95-117.
15. Millar, D., Millar, I., Millar, J., & Millar, M. (2002). *The Cambridge Dictionary of Scientists* (2nd Edition). New York: Cambridge University Press.

16. Saghafi, A. (2013). *Accounting Theories* (Vol. 1). Tehran: Iranian Accounting Association. (in Persian)
17. Scott, DR. (1941). The Basis for Accounting Principles. *The Accounting Review*, 16(4): 341-349.
18. Shafer-Landau, R. (2012). *Fundamentals of Ethics* (2nd Edition), New York: Oxford University Press.
19. Weber, R. P. (1990). *Basic Content Analysis* (2nd Edition). Newbury Park, California: Sage Publications, Inc.