

تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران

محمدرضا نیکبخت

دانشیار و عضو هیأت علمی دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، تهران، ایران
Mnikbakht@ut.ac.ir

محمدرضا مهرگان

استاد و عضو هیأت علمی دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، تهران، ایران
Mehregan@ut.ac.ir

حسین صفری

دانشیار و عضو هیأت علمی دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، تهران، ایران
Hsafari@ut.ac.ir

جواد مسعودی

گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
دانش آموخته دوره دکتری حسابداری پردیس بین‌المللی کیش، دانشگاه تهران (نویسنده مسئول)
J.masoudi2011@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۶/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۸/۲۹

چکیده

ارائه اطلاعات سودمند جهت اخذ تصمیمات اقتصادی هدف حسابداری است. از این رو حسابداران دارای مسئولیت خطیری در برابر جامعه هستند. برجستگی متمایز حرفه حسابداری پذیرش وظیفه نسبت به جامعه و داشتن درجه بالایی از وظیفه‌شناسی و صداقت است. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر وظیفه‌شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی و صداقت حسابداران است. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر داده‌های پژوهش پیمایشی - توصیفی است. جامعه آماری پژوهش اساتید حسابداری، مدیران ارشد مالی، حسابداران رسمی و دانشجویان حسابداری مقطع دکتری و کارشناسی ارشد بوده است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه بوده و داده‌ها با استفاده از ضریب همبستگی اسپیرمن و همچنین مدل معادلات ساختاری تحلیل گردیده است. یافته‌های پژوهش نشان داد توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری به ترتیب دارای تأثیر ۰/۱۳، ۰/۶۸ و ۰/۷۳ بر متغیرهای وظیفه‌شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی و صداقت است. حرفه حسابداری نیازمند الگویی است که بتواند به اهداف ارتقاء رفتار اخلاقی در این رشته منجر شود؛ بنابراین ضرورت دارد یک برنامه آموزشی در این زمینه به منظور افزایش آگاهی اخلاقی و توسعه دانش تمامی برنامه‌ریزان حسابداری در سطح کشور توسط دانشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای تدوین گردد.

واژه‌های کلیدی: آموزش اخلاق حسابداری، توسعه رفتار اخلاقی، وظیفه‌شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی، صداقت حسابداران.

۱- مقدمه

افزایش تقاضا جهت خدمات حسابداران از اثرات و نتایج توسعه اقتصاد جهانی است. هر اندازه اقتصاد توسعه پیدا می‌کند، به همان مقدار نیز حساسیت به خدمات حسابداران حرفه‌ای نیز افزایش می‌یابد. ذینفعان، چه در سطح انفرادی و چه در سطح گروهی و جوامع، برای بقاء و رفع نیازها، آماده هستند هزینه بیشتری را برای استفاده از خدمات حسابداران بپردازند، ولی در مقابل، انتظار دارند که کیفیت آن خدمات نیز بالا باشد. حرفه حسابداری، در پی گسترش تقاضا و شتاب برای ارائه خدمات، با پرسش توسعه اخلاق حرفه‌ای و لزوم آموزش به حسابداران حرفه‌ای روبرو است. سرلک (۱۳۸۷)، رویایی و همکاران (۱۳۸۸)، حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵) و فرزین و همکاران (۱۳۹۷) در باره آموزش اخلاقیات و نیاز به چگونگی آن در ایران به بحث پرداخته‌اند. در بسیاری از شکست‌های شرکت‌ها، حسابداران و مدیران ارشد مالی به دلیل عدم توانایی تشخیص تقلب‌ها و عدم گزارش تقلب‌ها در زمان مناسب و فرسأ به دلیل انگیزه‌های مالی احتمالی مانند افزایش حق الزحمه‌ها و یا استمرار خدمات به مشتریان، به صورت یک عامل منفی در معرض اتهام قرار گرفته‌اند.

با توجه به پیچیدگی تصمیمات حرفه‌ای، و توقعات ذینفعان و استفاده‌کنندگان خدمات حسابداری، حسابداران در بسیاری از موارد، میان وظایف اخلاقی، در تعارض قرار می‌گیرند. به عبارتی یک تصمیم‌گیری حرفه‌ای، همواره بر مبنای وظیفه اخلاقی نخواهد بود و ممکن است حسابداران، در موقعیت‌هایی قرار گیرند، که هیچ گزینه‌ای یافت نشود مگر اینکه یک وظیفه‌ی حرفه‌ای نقض گردد. هدف اصلی پژوهش بر این است، که نشان دهد، توسعه و چگونگی آموزش اخلاق می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابداران در انتخاب گزینه‌های مختلف مفید باشد. این آموزش باید بر ارتقاء مهارت‌های شناختی، رفتاری و شخصیتی حسابداران تمرکز کند. یکی از موارد عمده مربوط می‌شود به نحوه ارائه محتوا و شیوه تدریس اخلاق که بایستی مطابق با نیازهای دانشجویان تنظیم گردد. تهدید جریمه، از دست دادن گواهینامه حرفه‌ای یا زندانی شدن ممکن است برای بعضی از افراد بازدارنده باشد، اما این روش‌ها به روشنی اثر بخش نبوده‌اند (میلر و بکر^۱، ۲۰۱۱). امروزه، حرفه حسابداری تصمیم‌گیری در مورد مسائل مختلف را حائز اهمیت می‌شمارد. به منظور انجام مرقبت‌های حرفه‌ای به شیوه اخلاقی، لازم است حسابداران جنبه‌های خاص اخلاق حسابداری را بهتر یاد بگیرند و در مورد پیچیدگی‌های دنیای حسابداری اندیشه کنند.

چرا یک حسابدار باید مطالعاتی در زمینه اخلاق داشته باشد؟ دوسکا و دوسکا^۲ این دلایل را چنین بیان می‌کنند: نخست اینکه باورهای اخلاقی فرد ممکن است ناکافی باشد. دوم اینکه در برخی شرایط به دلیل وجود اصول اخلاقی متناقض تعیین کاری که باید انجام شود دشوار است. سوم اینکه افراد ممکن است باورهای نامناسبی داشته باشند یا به ارزش‌های نامناسبی وفادار باشند (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۹). گنجاندن اخلاق در برنامه درسی حسابداری از آن نظر مهم است که اخلاق بخشی از یک راهبرد اطمینان بخش جهت پایداری شرایط زندگی انسان است.

استادانی که کلاس‌های حسابداری را تدریس می‌کنند، با یک چالش روبرو هستند: مراقبت کردن در تدریس موضوعاتی که دانشجویان را برای ورود به دنیای کسب و کار و به تمام مهارت‌های لازم برای موفقیت همراه سازد. از دیدگاه استادان حسابداری پیگیری آموختن اخلاق مهم است. برای مثال آرمیتاز و پائیزر^۳ (۲۰۱۰) دیدگاه‌های حسابداران حرفه‌ای و استادان حسابرسی را در مورد سرفصل‌های دوره‌های حسابرسی، از جمله اهمیت اخلاق، را مقایسه نموده‌اند. اگرچه هیچ یک از دو گروه بالا اخلاق را مهمترین عنصر در دوره حسابرسی ارزیابی نمی‌کنند، اما اخلاق را به عنوان یکی از پنج موضوع مهم در نظر می‌گیرند. سلیمی (۱۳۹۶) اجرای دوره‌های آموزشی و بازآموزی در خصوص معیارهای اخلاق حرفه‌ای را از مهم‌ترین شاخص‌های توسعه اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها معرفی کرده‌است.

با توجه به مطالب بالا و مطالعه پژوهش‌های گوناگون در زمینه تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران، می‌توان به اهمیت و جایگاه این موضوع پی‌برد. این اهمیت بیانگر این موضوع است که یک حسابدار علاوه بر داشتن تسلط کافی بر حرفه تخصصی خود باید اصول اخلاقی را نیز مدنظر قرار دهد. این پژوهش به بررسی نگرش کلی پاسخ-دهندگان نسبت به لزوم آموزش اخلاق حسابداری (چرا باید اخلاق حرفه‌ای را یاد دهیم)، محتوای درس اخلاق (چه چیزی را باید یاد دهیم) برنامه درسی شیوه تدریس اخلاق حسابداری (چگونه باید یاد دهیم) و تأثیر توسعه آن در وظیفه‌شناسی حسابداران، صداقت حسابداران و پشتیبانی از منافع عمومی توسط حسابداران حرفه‌ای می‌پردازد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

ساده‌ترین انگاره در تعریف اخلاق حرفه‌ای این است که آن را مسئولیت‌پذیری در زندگی شغلی بدانیم. اخلاق حرفه‌ای برحسب اینکه در این مسئولیت‌پذیری، عضو مسئول دارای

شخصیت حقیقی یا حقوقی باشد، دومرتبه پیدا می‌کنند: مرتبه اول: مسئولیت اخلاقی فرد در زندگی؛ مرتبه دوم: مسئولیت اخلاقی سازمان‌ها در قبال عناصر محیط داخلی و محیط خارجی (قرا ملکی، ۱۳۹۵)؛ بنابراین می‌توان گفت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری عبارت است از مسئولیت‌پذیری حسابداران در قبال جامعه و تمام گروه‌هایی که از خدمات حسابداران بهره می‌برند. ویلسون، رئیس انجمن حسابداران آمریکا، در سال ۲۰۰۲ بیان نمود که: اساتید در کلاس درس باید به دو نکته که به مدت طولانی باعث شهرت و محبوبیت حسابداران بوده است تکیه کنند: صداقت و شک و تردید حرفه‌ای. هر آنچه منبع ارزش‌های اخلاقی باشد، چه از اصول مذهبی، تاریخ و ادبیات و یا مشاهده شخصی، برخی از دستورالعمل‌های اساسی اخلاقی است که هر کس باید با آن موافق باشد (اسمیت^۴، ۲۰۰۳). می‌توان چنین بیان کرد که باید سعی شود با آموزش مناسب و استفاده از کتاب‌های مفید در زمینه اخلاق در حوزه حسابداری باعث افزایش درک جایگاه اخلاقیات شد.

رفتار اخلاق حرفه‌ای عاملی حیاتی در شکل‌دهی حرفه است. آنچه از رفتار اخلاقی مدنظر است تأکید بر این نکته است که کیفیت مدنظر در حسابداری نه‌تنها مربوط به دانش فنی در حرفه است بلکه بایستی رفتار اخلاقی حسابداران را نیز شامل شود (سلمان پناه و طالب نیا، ۱۳۹۲). فوکو معتقد بود اخلاق به اختیار و برگرفته از ذهن فرد و نه بازتاب قوانین و مقررات تعریف شده برای او می‌باشد. به گفته فوکو نگرش اخلاقی زیبا شناسانه جای خود را به آیین‌نامه‌ها و مقررات کلی اخلاقی داده‌است، دستوراتی که به‌صرف از قوانین تجویز شده، ناشی می‌شود. در واقع فوکو میان مقررات اخلاقی و عمل اخلاقی فرق می‌گذارد، او بیشتر طرفدار عمل اخلاقی است (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۲).

شریعتی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود نتیجه‌گیری می‌کند که توانمندسازی رفتار تصمیم‌گیری حسابداران در باور از طریق تأثیر آگاهی فراشناختی بر ابعاد ارزش‌گذاری، فعالیت و قدرت درک معنای ضمنی امکان‌پذیر است. اما توانمندسازی رفتار تصمیم‌گیری حسابداران در عمل فقط از طریق تأثیر بر ابعاد ارزش‌گذاری و فعالیت درک معنای ضمنی امکان‌پذیر است. پژوهشگر در بیان یافته‌های خود رعایت ارزش‌های اخلاقی را از عوامل موثر و مهم در اثربخشی فردی حسابداران می‌داند. چگونگی اتخاذ تصمیمات اخلاقی توسط حسابداران داخلی، با توجه به نقش اساسی و کلیدی که در بنگاه‌های اقتصادی دارند، از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. لذا رحمانی‌نیا و یعقوبی-نژاد (۱۳۹۶) در پژوهش به بررسی عوامل موثر بر تصمیم‌گیری

اخلاقی حسابداران داخلی می‌پردازند. جامعه آماری پژوهش، تمامی حسابداران داخلی کشور بوده که با توجه به میزان دسترسی به این افراد، ۳۰۰ نفر از حسابداران داخلی شناسایی گردیده که از این افراد نیز ۲۲۰ نفر به پرسش‌نامه‌های ارسالی پاسخ نداده‌اند. بنابراین، نمونه نهایی پژوهش، شامل ۸۰ نفر از حسابداران داخلی می‌باشد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابداران داخلی و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابداران داخلی است، می‌تواند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. همچنین، نتایج نشان داد، آن دسته از حسابداران داخلی که میزان عاقبت‌اندیشی در آن‌ها بیشتر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آتی ناشی از اتخاذ تصمیم‌های خود توجه می‌کنند، افراد اخلاق‌مدارتری هستند و این‌که، هر چه حسابداران داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیشتر (محدودیت کم‌تری) برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیشتری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی، بیشتر توجه خواهند نمود.

بنی مهد و درویش (۱۳۹۵) در پژوهش خود چنین نتیجه می‌گیرند که افزایش اعتماد اجتماعی باعث رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه‌ای در بین حسابداران می‌شود؛ و به عقیده پژوهشگران، با بهبود سطح اعتماد اجتماعی در سطح جامعه، می‌توان رعایت ارزش‌های اخلاقی را در میان حسابداران ارتقاء داد. این موضوع باعث خواهد شد تا شهرت حسابداران بهبود یابد و همچنین بهبود کیفیت حسابرسی را موجب خواهد شد.

خسروآبادی و بنی مهد (۱۳۹۴) در پژوهشی از جامعه آماری حسابداران شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی جامعه حسابداران رسمی ایران، نشان دادند هرچه سطح اعتماد اجتماعی افراد در حرفه حسابرسی پایین‌تر باشد، تمایل افراد به رفتار غیراخلاقی (دریافت رشوه) نیز افزایش می‌یابد و می‌توان استنباط کرد که اعتماد اجتماعی یک عامل مهم و اثرگذار در نگرش حسابداران در باره رفتار غیراخلاقی است. به بیان دیگر، افزایش اعتماد اجتماعی باعث رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه‌ای در بین حسابداران می‌شود. مدرس و رفیعی (۱۳۸۷) پاسخ حسابداران و دانشجویان دوره کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری را به عدم ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای و نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران را تأمل‌برانگیز دانسته و بیان می‌کند در صورتی که این دو گروه، نظارت مستمر و اثربخشی را بر رفتار خود احساس نکنند، می‌توان انتظار داشت در آینده‌ای نه‌چندان دور، ارزش‌های اخلاق به شدت افول کند. تورمو و همکاران^۵

سطح اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان در برنامه‌های آموزشی خود، آموزش اخلاق را در نظر بگیرند و نظارت بیشتری بر رعایت اخلاق حرفه‌ای داشته باشند.

دازه و مرکز (۱۳۹۴) رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی را مورد بررسی قرار داده و چنین نتیجه‌گیری می‌کنند که رابطه متغیرها نشانگر این نکته است که حسابداران رسمی در زمان تصمیم‌گیری از قضاوت اخلاقی استفاده می‌کنند و با گسترش و تقویت اخلاق بین دانشجویان رشته حسابداری که حسابداران آینده هستند می‌توان اعتماد جامعه و اعتبار را به حرفه حسابداری بازگرداند و دولت و مجامع حرفه‌ای و دانشگاه‌ها می‌توانند با گنجاندن برنامه‌های اخلاقی و برگزاری همایش‌ها و ... به تقویت پایه‌های اخلاقی و گسترش اخلاقیات اقدامات بسزایی داشته باشند.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۲) با توجه به تأثیر مثبت آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسی، اهمیت یک واحد درسی با عنوان آیین رفتار حرفه‌ای در دوره کارشناسی قابل توجه دانسته است بیان نموده که دانشجویان می‌بایست با موضوعات حرفه آشنا شده و از انتظارات جامعه از اخلاق حرفه‌ای آگاه گردند. جباری و رحمانی (۱۳۸۹) حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران را با حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری آمریکا و تایوان مقایسه نموده و بیان می‌کنند که تفاوت معنی‌داری در این مقایسه وجود دارد و پیشنهاد دادند چند واحد درس اخلاق به مباحث حسابداری ایران اضافه شود.

سرلک (۱۳۸۷) در پژوهش خود چنین نتیجه می‌گیرد که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد؛ و لازم است تا آن‌ها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آینده را به سوی شرافتمندی سوق دهند.

سات و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهش خود به بررسی تأثیر ارائه برنامه آموزش اخلاقیات بر توانایی قضاوت اخلاقی دانشجویان حسابداری پرداخت. این پژوهشگران نتیجه‌گیری می‌کنند که: برنامه حسابداری قادر به افزایش سطوح توانایی قضاوت اخلاقی حسابداران می‌باشد و تمرین‌های عملی (برگرفته از واقعیات) به طور قابل توجهی به این بهبود کمک می‌کند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اجتماعی شدن و تعامل با محیط کاری عامل تعیین کننده‌ای برای بهبود در فرآیندهای استدلال اصول اخلاقی است.

(۲۰۱۶) در پژوهش خود نتیجه گرفتند که آن دسته از دانشجویان که قبلاً درس اخلاق را در سرفصل‌های درسی اخذ نموده‌اند، تمایل بیشتری به این موضوع داشتند که آموزش حسابداری باید شامل ملاحظات اخلاقی هم باشد و علاقه بیشتری در یادگیری این موضوع در برنامه‌های درسی از خود نشان دادند.

آموزش اخلاق - چرا باید اخلاق حرفه‌ای را یاد دهیم؟

حل موثر یک مسئله اخلاقی به چندین عامل بستگی دارد: شناخت مسائل اخلاقی، به کارگیری دانش مناسب با موضوع، تجزیه و تحلیل موضوع، تصمیم‌گیری در مورد روند اقدامات و اجرای مراحل لازم برای حل مشکل. بنابراین: هدف اول آموزش اخلاقیات، تقویت توانایی حسابداران برای انجام مراقبت‌های حرفه‌ای است. اخلاق ارتباط دو سویه با آموزش دارد. اولاً آموزش نیازمند اخلاق است و یکی از رسالت‌های آن ترویج اخلاق است. اخلاق آموزش برحسب تصویری که از آموزش داریم تعریف می‌شود: اخلاق تدریس که آموزش را در یاددهی منحصر می‌کند اما اخلاق آموزش آن را به منزله‌ی فرآیند تعاملی یاددهی و یادگیری طرح می‌کند. اخلاق آموزش در این تصور بر مسؤلیت‌های اخلاقی عناصر دارای نقش در فرآیند یاددهی و یادگیری در محیط سیصد و شصت درجه‌ی آموزش اعم از مسؤلیت اخلاقی مؤسسه‌های آموزشی (مانند گروه، دانشکده و دانشگاه) و مسؤلیت‌های اخلاقی اشخاص حقیقی مانند اساتید و دانشجویان، تأکید می‌کند (قرا ملکی و همکاران ۱۳۹۱). رعایت اخلاق در آموزش حرفه‌ی باعث افزایش اثربخشی و سهولت در فرآیند یاددهی-یادگیری در یادگیرندگان می‌شود. پایبندی به اخلاق در امر مقدس آموزش حرفه‌ای یک وظیفه‌ی اخلاقی است. ثانیاً، اخلاق در ترویج و تحقق یافتن در محیط حرفه‌ای محتاج آموزش مؤثر و نظام‌مند است. امروزه، اخلاق آموزش در مفهوم تربیت منش اخلاقی در همه‌ی حرفه‌ها اهمیت یافته است (قرا ملکی و همکاران، ۱۳۹۱). دریایی و عزیزی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی رابطه اخلاق حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی پرداختند. در این پژوهش که در برگیرنده‌ی پاسخ ۱۸۱ پرسشنامه جمع‌آوری شده از حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر موسسات حسابرسی می‌باشد، یافته‌ها نشان‌دهنده تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر روی کیفیت حسابرسی می‌باشد. از این‌رو، در زمینه آموزش اخلاق، به تدوین کنندگان برنامه‌های درسی در سیستم آموزش عالی کشور پیشنهاد می‌دهند که موضوع اخلاق فردی و اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های درسی خود بگنجانند. هم‌چنین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقاء

محتوای درس اخلاق - چه چیزی باید یاد دهیم؟

در خصوص محتوای درس اخلاقیات در نظر گرفتن این نکته مهم است که دانشجو می‌خواهد بیاموزد: چه کاری درست است و چطور باید آن را انجام دهد تا این توانایی را کسب نماید تا در فرآیند عملی تصمیم‌گیری اخلاقی، یک تصمیم درست را، اتخاذ نماید، بنابراین تمرکز بر مسائلی که دانشجویان در محیط‌های واقعی با آن‌ها روبرو می‌شوند، حائز اهمیت است. آموزش دهندگان باید به شخصیت‌سازی توجه کنند، زیرا شخصیت محور زندگی اخلاقی است. این امر نسبت به آموزش فضیلت‌های اخلاقی، موضوع محوری تری محسوب می‌شود. البته کلید این کار الگوسازی از نقش‌های اعضای دانشکده‌ها و ساختن یک جامعه پایدار از افراد حرفه‌ای است که متوجه نگرانی‌های اخلاقی ذینفعان هستند. در خصوص اینکه چه مطالبی در مبحث اخلاق یاد داده شود، پیشنهادات و نظرات مختلفی ارائه شده است. با توجه به این‌که متون درسی خیلی کمی برای راهنمای اساتید وجود دارد، شاید تعجب‌آور نباشد که سخنرانانی که مسائل اخلاقی را مورد بحث قرار می‌دهند، معمولاً علائق شخصی را به‌عنوان یک عامل مهم در نظر می‌گیرند. در مورد سخنرانان در حسابداری، تجربه شخصی از معضلات اخلاقی در محل کار یکی از راه‌های فائق آمدن بر محدودیت کتاب‌های درسی را فراهم می‌کند. در انگلستان، برخی اساتید حسابداری هستند که در این خصوص پیشگام بوده و در درجات مختلف، مسائل اخلاقی را در تدریس خود قرار داده‌اند. آن‌ها اعتقاد دارند که انجام این کار مهم است و پیدا کردن جنبه‌های اخلاقی حسابداری را جالب می‌دانند (بامپتون و کاتون^۷، ۲۰۰۲). بتز و شارپ^۸ (۲۰۰۴) معتقدند که کتاب‌های پیشرو پوشش بسیار سطحی از موضوعات اخلاقی را ارائه داده‌اند و بر این باور هستند که مطالعه موردی می‌تواند طیف وسیعی از مسائل را برای بحث در کلاس ارائه دهند ولی متأسفانه کتب راهنمای تدریس آن‌ها جهت مدرسان کم تجربه کافی نیست. بلویت^۹ و همکاران (۲۰۱۸) پیشنهاد می‌دهند که یادگیری تجربی از طریق یک موسسه تجاری به افزایش کارآمدی فرد و آگاهی از آموزش مبتنی بر ارزش‌های آکادمیک کمک می‌کند و در نهایت دانشجو را در تصمیم‌گیری اخلاقی راهنمایی می‌نماید. کلی^{۱۰} (۲۰۱۷) گنجانیدن موضوعات رهبری را در مبحث اخلاق حسابداری پیشنهاد می‌نماید. نتایج نظرسنجی عبدالمحمدی و رینشتین^{۱۱} (۲۰۱۲) انتخاب‌های برتر محتوای دوره‌های اخلاق حسابداری را مسائل اخلاقی روز، کدهای آیین رفتار حرفه‌ای، قضاوت اخلاقی و فرآیندهای تصمیم‌گیری، کدهای اخلاقی شرکت‌ها، محافظت از خبرچین-ها و نظریه‌های اخلاق اعلام می‌کند.

ماتینوف و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۵) در پژوهش خود با هدف ارائه چارچوبی به‌عنوان بخشی از آموزش جامع از اخلاق در مورد حساسیت و قضاوت اخلاقی دانشجویان، به این نتیجه رسیدند که ارائه صرف دانشجویان فقط با یک چارچوب تنها، قضاوت اخلاقی را تقویت می‌کند، ولی حساسیت اخلاقی دانشجویان را افزایش نمی‌دهد. روی هم رفته، یافته‌های پژوهش ماتینوف و همکاران نشان می‌دهد که آموزش اخلاق به‌عنوان بخشی ترکیب‌شده از یک درس، دانشجویان را در معرض طیف وسیعی از مسائل اخلاقی قرار داده در نتیجه باعث بهبود حساسیت اخلاقی به‌عنوان یک جزء اساسی که آغازگر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی می‌شود.

میلر و بکر (۲۰۱۱) در پژوهش خود به بررسی سطح فعلی ادغام اخلاق در برنامه درسی حسابداری، تجزیه و تحلیل کمی، روش‌ها و موضوعات پوشش داده‌شده می‌پردازد؛ و همچنین نتایج یک نظرسنجی را در دانشکده‌های حسابداری در ۴۴ ایالت و ۹۷ نهادهای مختلف در آمریکا را در مورد این مسائل ارائه می‌نماید. این مطالعه به دو بخش تقسیم شده است: سطح واقعی ادغام اخلاق و آنچه در واقع در زمان پژوهش تدریس می‌شده است. میلر اشاره می‌کند که پژوهش‌های قبلی در این زمینه محدود بوده به میزانی که اخلاق در کلاس درس پوشش داده شده است و از اینکه چه موضوعی به طور خاص مطرح شده اجتناب کرده است. این مطالعه، پژوهش را با ارائه به روز رسانی سطح پوشش موضوعات به صورتی که در سال ۲۰۱۱ در ایالات متحده وجود داشته توسعه داده و همچنین موضوعات اخلاق خاص را شناسایی نموده است. به طور کلی، میلر و بکر نتیجه‌گیری می‌کنند که تلاش‌های ادغام سازی اخلاق بر اساس هر دوره درس نسبتاً کم است و ممکن است نا کافی باشد.

گراهام^{۱۳} (۲۰۱۲) در پژوهشی نظرات دانشجویان دوره کارشناسی را در خصوص اهمیت و آموزش اخلاق در دوره تحصیلی را خواستار شد. نتایج نشان می‌دهد که دانشجویان آموزش اخلاق را با اهمیت در نظر گرفته و آن‌ها یک دوره مستقل اخلاق نسبت به یک دوره ترکیب‌شده با سایر دروس را ترجیح می‌دهند. به طور خاص، دانشجویان از مزایای یک رویکرد یادگیری اخلاق به‌صورت کامل در یک موضوع درسی را خواستار بودند. از دلایل احتمالی برای انتخاب دانشجویان می‌توان نتیجه گرفت که اخلاق باید به‌عنوان بخشی از یک دستور کار جهت کمک به استخدام گسترده‌تر برای دانشجویان برای کمک به آن‌ها در مشاغل آینده خود دانست.

ویلیام و السون^{۱۴} (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای چارچوبی را جهت استادان برای ایجاد یک دوره اخلاقی مستقل برای رسیدگی به

تقاضای پوشش اخلاقی بیشتر در برنامه درسی حسابداری ارائه می‌دهند.

شیوه تدریس اخلاق حسابداری: چگونه باید یاد دهیم؟

امروزه یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های پیش رو حرفه حسابداری حفظ استانداردهای اخلاقی نمونه است؛ بنابراین یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های اساتید حسابداری این است که چگونه پیام‌های اخلاقی را به دانشجویان حسابداری، حسابداران حرفه‌ای فردا، انتقال دهند. مطالعات نشان می‌دهد که به‌کارگیری طیف وسیعی از تکنیک‌های آموزش اخلاقی، در واقع می‌تواند تأثیر مثبت بر نگرش اخلاقی دانشجویان حسابداری داشته باشد (اولری^{۱۵}، ۲۰۰۹). کلاس‌های تعاملی مداوم موجب افزایش مشارکت می‌شود و فرصت‌هایی را برای کسب مهارت‌های کاربردی فراهم می‌کند. برگزاری کنفرانس‌ها از دید ذینگان استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابداری روشی است که حسابداران می‌توانند با دیدگاه‌های مختلف آشنا شوند و جنبه‌های عملی و نظری را یاد بگیرند. با توجه به ماهیت حسابداری حرفه‌ای یکی از روش‌ها می‌تواند بحث گروهی در مورد موقعیت‌های واقعی در جامعه باشد. به دنبال مطرح کردن مشکل بحث‌هایی در می‌گیرد و راه‌حلی با استفاده از تعاریف و اصول اخلاقی و ارائه دلیل بهترین راه‌های مدیریت آن مشکل، شرح داده می‌شود. حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که وجود تفاوت معنادار بین ذهنیت و عمل حساب‌برسان مبین خلاء به وجود آمده ناشی از اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهنیت افراد و توانایی استفاده از آن در عمل است. از طرف دیگر توسعه آیین رفتار حرفه‌ای و قوانین و مقررات بدون توجه به رشد اخلاقی حساب‌برسان هرچند لازم است ولی کافی نمی‌باشد. از این رو به دلیل ضعف در مباحث اخلاقی لازم است روش‌های سنتی آموزش اخلاق حرفه‌ای را تغییر داد. ثقفی و همکاران (۱۳۸۹) پیشنهاد می‌کنند به لحاظ ماهیت خاص درس نیاز است که دانشجویان مشارکت فعال و گروهی در کلاس داشته باشند و نمونه‌های واقعی در کلاس مطرح شود و از وسایل کمک آموزشی نظیر فناوری اطلاعات و فیلم و غیره استفاده شود.

تاپلین و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۸) پژوهشی را در خصوص موثر بودن روش نمایشنامه‌ای کوتاه ۱۰ دقیقه‌ای (نقش بازی کردن)^{۱۷} در کلاس درس حسابرسی انجام داده است. در حالیکه بسیاری از دانش‌آموزان دشواری و سختی را در مورد شناخت مناسب معضلات اخلاقی اعلام نمودند، اکثر آنها توافق نمودند که این روش در رسیدگی به معضلات در محل کار

کمک نموده است. دانشجویان اظهار داشتند که آنها درک درستی از اهمیت کد اخلاق حرفه‌ای پیدا نموده‌اند.

مدنوویک و مارتینوف^{۱۸} (۲۰۱۶) پژوهشی با انگیزه مطالعات بیشتر در مورد درک دانشجویان از توسعه اخلاقی آن‌ها در برنامه‌های آموزشی مدیریت صورت داده است. این مطالعه بازتاب نظرات دانشجویان را در مورد چگونگی به چالش کشیده شدن و / یا تغییر نمودن ادراک اخلاقی خود و چه چیزی توسعه روش‌های تصمیم‌گیری اخلاقی را در یک دوره حسابداری اولیه تسهیل نموده است، نشان می‌دهد. دانشجویان این توسعه را به عناصر مختلف در طراحی دوره‌های درس ادغام‌شده شامل موارد واقعی در مقالات روز روزنامه‌ها، چارچوب تصمیم‌گیری اخلاقی با چشم‌اندازهای مختلف اخلاقی و توانایی کار در گروه‌ها، نسبت داده‌اند.

کریستنسن و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۶) نتایج مطالعاتی را در زمینه آموزش اخلاق در دوره حسابداری که مبتنی بر تئوری است، نتایج رفتارها را به‌جای نگرش‌ها، گزارش می‌دهد و بررسی اثر رفتارهای تکراری برای توسعه کارایی صدا و بیان می‌پردازد و تأثیر دو نوع دستورالعمل اخلاقی را مورد بررسی قرار می‌دهد. در چهار کلاس در برنامه درسی حسابداری، یک گروه از دانشجویان در آموزش سنتی اخلاق شرکت کردند، در حالی که گروه دیگر در آموزش "دادن ارزش به صداها" مشارکت نمودند. پژوهشگر پاسخ‌های دانشجویان به یک چالش اخلاقی را جمع‌آوری نموده و تجزیه و تحلیل بین موضوعی در مورد آن پاسخ‌ها انجام می‌دهد. نتایج رفتار غیر اخلاقی ثابتی را در گروه آموزش سنتی نشان می‌دهد، اما در گروه آموزش "دادن ارزش به صداها"، چنین نتیجه‌ای نمی‌گیرد. بیانگر این نکته که استادان باید استفاده از این روش را در آموزش اخلاق حسابداری در نظر بگیرند.

وظیفه شناسی - در حرفه حسابداری، اخلاق با عمل و عملکرد نظریه اخلاقی وظیفه شناسی همراه است که در آن درستی اعمال مقدم بر خوبی بوده و مستقل از آن است و درست صرفاً چیزی که خوب را بیشینه سازی کند نیست. ملاک درستی اعمال در نظریه‌های مختلف وظیفه‌گرایی چیزی از قبیل اصول عقلی مانند اصل تعمیم‌پذیری، ذات اعمال، امر الهی، قرارداد اجتماعی، اراده و انتخاب فردی یا حقوق است (اترک، ۱۳۸۹). رویکرد وظیفه‌شناسی بر تبعیت از قواعد و وظایف ذهنی متمرکز بوده و اعمال قضاوت‌های کافی و مناسب را به درک منطقی از وظایف و قواعد اخلاقی وابسته می‌داند. طبق این رویکرد، شخص بر اساس قواعد و قوانین موجود اقدام به تحلیل موقعیت‌ها کرده و سپس تصمیم‌گیری می‌نماید (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۰). کانت معتقد است

عمل اخلاقی و وجدانی از مفهوم وظیفه‌گرایی ناشی می‌شود و اخلاق در مورد اینکه چه چیزی وظیفه است، سخن می‌گوید. از این رو عمل اخلاقی را انجام وظیفه یا مطابقت با ارزش‌های مطلق بیان می‌نماید. در حسابداری اعمال و ارزش‌های خاصی همچون اصل تطابق، تابع فرهنگ و زمان خاصی نیستند. (آقایی و حصارزاده، ۱۳۹۱).

تحریری (۱۳۹۵) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین ساختار اخلاقی و محافظه‌کاری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتایج نشان داد بین وظیفه‌گرایی و محافظه‌کاری رابطه معنادار وجود دارد. به عبارتی مدیران مالی شرکت‌های مورد بررسی که عملکردشان با تعهد آن‌ها سازگارتر است تمایل بیشتری به محافظه‌کاری دارند. نتایج پژوهش حاکی از این مطلب می‌باشد که مدیران مالی که به دنبال منافع عموم هستند، منافع اجتماعی را حداکثر و هزینه اجتماعی را حداقل می‌کنند و همچنین اصول اخلاقی‌شان بر پایه وظیفه آن‌ها به پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای قرار دارد تمایل بیشتری به محافظه‌کاری دارند.

برادران حسن‌زاده و همکاران، (۱۳۹۲) پژوهشی را با هدف بررسی چگونگی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی با استفاده از گزارش مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی طی دوره ۸۷ الی ۸۹ صورت داده‌اند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد مسئولیت‌پذیری (با وجدان بودن) بر تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد ولی بر نوع اظهار نظر، نوع بند شرط و تعداد بند شرط تأثیری معنی‌دار ندارد.

استون چویی و نایوکای تین^{۲۰} (۲۰۱۴) در این پژوهش، مدل‌های رفتار اخلاقی حرفه‌ای ارائه‌شده در ادبیات علمی که در مطالعات تجربی مورد استفاده قرار گرفته و همچنین امکان استفاده از آن‌ها در ارزیابی اخلاق حرفه‌ای حسابداران در چهارچوب فضایل و محیطی آن‌ها، مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. وی همچنین اهمیت این عوامل برای رفتار اخلاقی حسابداران حرفه‌ای را نیز ارزیابی نمود؛ و نتیجه گرفت رفتار اخلاقی که توسط حسابداران مشاهده شده است، به واسطه فضائل (احساس وظیفه، استقلال و اعتماد به نفس) آن‌ها از قبل تعیین شده است؛ و محیط کاری حسابدار رفتار اخلاقی را تعیین نمی‌کند.

پشتیبانی از منافع عمومی - پشتیبانی از منافع عمومی، به‌عنوان پشتیبانی از مجموعه رفاه گروهی از مردم و واحدهای موردحسابرسی که حسابرسان به آن‌ها خدمت ارائه می‌کنند، تعریف شده است. رعایت درستکاری، بی‌طرفی و استقلال در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای، به حسابرسان در رعایت اصل

خدمت در جهت منافع عمومی کمک می‌کند (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳). هدف حرفه حسابداری دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای می‌باشد و به‌طور کلی از آن به‌عنوان تأمین منافع عمومی یاد شده است. مسئولیت حسابداری تنها به تأمین نیازهای خود، صاحب‌کار یا کارفرما محدود نمی‌شود و درصد رفع نیازهای طیف وسیعی از اشخاص می‌باشد. حسابداری می‌کوشد با بهره‌گیری از رفتار اخلاقی به‌خوبی از منافع عمومی موجود حمایت کند (مدرس و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۵). وظیفه حسابرسان اعتبار دهی به گزارش عملکرد و وضعیت مالی مؤسسات و شرکت‌ها می‌باشد. حسابداران رسمی مسئول تأیید معاملاتی هستند که ثبت شده، تأیید گردیده و در مطابقت با استانداردهای حرفه‌ای گزارش شده‌اند. برای این منظور، حسابداران وظیفه دارند که منافع عمومی را حفاظت نمایند و مطمئن شوند که امور مالی عمومی و خصوصی به‌درستی اداره شوند. ذینفعان، در عوض، یک انتظار افزایش‌دهنده دارند که اعضای حرفه حسابداری دارای ارزش‌های اخلاقی بالا بوده و با صداقت عمل کنند (محمد و همکاران، ۲۰۱۲).

داونپورت و دلپرتس (۲۰۰۹) در پژوهش خود به بررسی تفسیر اعضای انجمن حسابداران رسمی استرالیا از مفهوم منافع عمومی ایده آل و درک آن‌ها از مسائل موجود در ادبیات می‌پردازند. نتایج این نظرسنجی نشان می‌دهد که اعضای حرفه می‌توانند تعریف رسمی از منافع عمومی را تکرار کنند، اما کاربرد آن‌ها در مورد منافع عمومی در شرایط مناقشه منافع با این تعریف متناقض است.

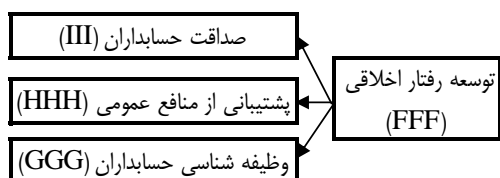
صداقت حسابداران - عده‌ای فکر می‌کنند صداقت و راست‌گویی صرفاً یک مسئله اخلاقی است و از این رو ناخودآگاه می‌خواهند آن را در بررسی مسائل و مشکلات اجتماعی به حاشیه برانند، اما باید گفت که صداقت و دروغ‌گویی موضوعی کلیدی در فهم و نقد کلیه حوزه‌های اجتماعی است نقش آن در اقتصاد و تجارت کمتر از سرمایه، نیروی انسانی و دیگر عوامل نیست (نصیری زاده، ۱۳۸۷). استانداردهای حسابداری، به تصویب رسید برای اطمینان از اینکه گزارش‌های مالی انعکاس دقیقی از درستی اقتصادی سازمان ارائه دهند و از این طریق ملاحظات اخلاقی صداقت را نهادینه نموده‌اند (دونپورت و دلپرتس^{۲۱}، ۲۰۰۹). رفتار اخلاقی را می‌توان با عقل انسان از تمایلات خود به طبیعت انسان شناخت، مانند خوبی دانش واقعی از تمایل به دانستن و خوبی زندگی مسالمت‌آمیز اجتماعی، از تمایل به زندگی. حقیقت‌گویی، عدالت و وفاداری که ارزش‌های حیاتی در حسابداری هستند (مله^{۲۲}، ۲۰۰۵).

صداقت در سازمان به معنای شفافیت است و نه به معنای فرو ریختن و منتشر کردن همه جزئیات. توسعه منابع انسانی

حسابداری، شامل اعضای هیئت علمی حسابداری، حسابرسان و حسابداران و مدیران ارشد مالی شرکت‌ها و با تمرکز بر استادان حسابداری. بر پایه جدول کرجسی و مورگان تعداد ۳۸۴ نفر به‌عنوان حجم نمونه مشخص گردید. ابزار گردآوری داده‌ها، با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته انجام گرفت. ابتدا جهت روایی صوری پرسشنامه، آن در اختیار هفت نفر از اعضای هیئت علمی در حوزه حسابداری و صاحب‌نظران قرار گرفت و بر پایه نظر آنان، پرسشنامه نهایی اصلاح شد. حاصل نظرات گردآوری‌شده‌ی این افراد، نشان‌دهنده‌ی این است که پرسشنامه از روایی محتوایی و صوری مناسب برخوردار بود. سپس ضریب آلفای کرونباخ محاسبه تا همبستگی هر گویه با نمره کل مشخص شد. نتایج این ضریب، توسعه رفتار اخلاقی حسابداری ۰/۹۱۸، وظیفه‌شناسی ۰/۹۵۰، پشتیبانی از منافع عمومی ۰/۹۱۰ و صداقت ۰/۹۱۲ شد که حاکی از برخورداری پایایی مطلوب پرسشنامه بود. سپس بر پایه ضریب همبستگی اسپیرمن، رگرسیون خطی و معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار SPSS و آموس به تحلیل داده‌ها و مدل پرداخته شد.

مدل مفهومی پژوهش

این پژوهش داری چهار متغیر شامل متغیرهای توسعه رفتار اخلاقی، وظیفه‌شناسی حسابداران، پشتیبانی از منافع عمومی و متغیر صداقت حسابداران می‌باشد. نمودار ۱ مدل مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد.



۵- یافته‌های پژوهش

بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخگویان به پرسشنامه نشان داد، از ۳۸۴ نمونه که به‌صورت تصادفی پاسخ‌شده‌اند، ۶۰/۷٪ مرد و ۳۹/۳٪ زن بوده‌اند. همچنین ۲۲/۹٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک دکتری و یا دانشجوی دکترا هستند. همچنین بیش از ۴۵/۵٪ پاسخ‌دهندگان دارای سابقه بالاتر از ۱۴ سال هستند، که بر این اساس می‌توان گفت که در مجموع پژوهش بر مبنای نظرات افرادی مجرب و متخصص بنا نهاده شده است. جدول (۱) ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهش را نشان می‌دهد.

بدون شناخت انسان و ظرافت‌های روحی وجودی او ممکن نیست. جک ولش مدیر ارشد جنرال الکتریک خود را مربی می‌داند و بیان می‌کند که ارزش‌های ما اصول ما هستند ارزش‌هایی که تعریف کرده‌ایم عبارتند از صداقت، احترام، کار تیمی، تشریح مساعی و درستکاری. هریک از این ارزش‌ها به اندازه هر جز از فن آوری که ما توسعه می‌دهیم برای موفقیت آینده شرکت ما اهمیت دارد ارزش‌ها و اصول اخلاقی که بر اتاق هیئت مدیره حاکم است نباید با ارزش‌هایی که در محل کارخانه و یا کارگاه حاکم است تفاوت کند. هیچ سازمانی را نمی‌توان بی‌نیاز از اصول اخلاقی و به ویژه سرآمدترین آن‌ها که همانا صداقت و درستکاری است دانست (نصیری زاده، ۱۳۸۷). نتایج پژوهش صالحی (۱۳۹۵) نشان داد تعهد حسابرسان به یکپارچگی و صداقت اثر مثبت و معنی‌داری دارد. حسابرسان باید صداقت و راستی را در تمام روابط حرفه‌ای خود رعایت کنند و این مستلزم آن است که نام او در هیچ گزارش تحریفی، گزارش گمراه کننده و یا گزارش ناقص نیامده باشد.

نتایج پژوهش صالحی (۱۳۹۵) که تعهد حسابرسان به یکپارچگی و صداقت، تعهد حسابرسان به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی و عملکرد حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد؛ و نتیجه گرفت با توجه به اینکه رعایت اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی اثر دارد بنابراین لازم است سازمان‌های حاکم بر حرفه حسابرسی توجه بیشتری در مورد جنبه‌های اخلاقی حسابرسی داشته باشند.

فرزین و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهش خود دریافت که بر اساس نتایج مشخص‌شده، در زمینه راهکارهای محتوایی- موضوعی مفاهیم صداقت و ارزش‌های اخلاقی اجتماعی و اصول اخلاق اسلامی دارای بالاترین اولویت هستند و اصول حرفه‌ای اخلاق متناسب با فرهنگ هر کشور و رابطه اخلاق میان کارکنان در اولویت‌های بعدی قرار دارند.

۳- سؤالات پژوهش

- ۱) تأثیر توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری بر وظیفه‌شناسی حسابداران چگونه است؟
- ۲) تأثیر توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری بر پشتیبانی از منافع عمومی در حسابداری چگونه است؟
- ۳) تأثیر توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری بر صداقت حسابداران چگونه است؟

۴- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر پیمایشی - تحلیلی است. جامعه آماری پژوهش، شامل صاحب‌نظران و خبرگان در حوزه

جدول ۱- ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهش

ویژگی نمونه	اعضای هیات علمی	مدرسان مدعو	شاغل در کار حسابداری	شاغل در کار غیر حسابداری	جمع	سهم نسبی
جنسیت	مرد	۲۶	۱۳۸	۲۶	۲۳۳	۶۰/۶۸٪
	زن	۷	۱۰۷	۳۴	۱۵۱	۳۹/۳۲٪
		۲۹	۲۴۵	۶۰	۳۸۴	۱۰۰٪
سابقه کار	بیش از ۱۹ سال	۳	۳۱	۲	۳۶	۹/۳۸٪
	بین ۱۴ تا ۱۹	۱۳	۱۱۸	۶	۱۳۹	۳۶/۲۰٪
	بین ۹ تا ۱۴	۱۴	۴۴	۱	۶۵	۱۶/۹۳٪
	بین ۵ تا ۹	۱۱	۲۰	۶	۴۳	۱۱/۲۰٪
	کمتر از ۵ سال	۹	۳۲	۴۵	۱۰۱	۲۶/۳۰٪
		۲۹	۲۴۵	۶۰	۳۸۴	۱۰۰٪
وضعیت تحصیلی	دکتر و یا دانشجوی دکتری	۴۷	۱۶	۲	۸۸	۲۲/۹۲٪
	کارشناسی ارشد و یا دانشجوی مقطع ارشد	۳	۱۲۵	۴۶	۱۸۰	۴۶/۸۸٪
	کارشناسی و یا دانشجوی کارشناسی	۰	۱۰۴	۱۲	۱۱۶	۳۰/۲۱٪
		۵۰	۲۴۵	۶۰	۳۸۴	۱۰۰٪

قضای اخلاقی دانشجویان حسابداری پس از اتمام یک دوره آموزشی افزایش می‌یابد (سئوال‌ات ۳ و ۶). اساتید مدعو دانشگاه که هم در حرفه مشغول بوده و هم در دانشگاه تدریس می‌کنند میانگین بیشترین نظر موافق را بر سئوال‌ات ۳ و ۸ دارند. از طرف دیگر حسابداران شاغل در حرفه بالاترین نظر موافق را در سئوال‌ات ۸ و ۷ نشان داده‌اند و بالاخره دانش-آموختگان حسابداری که در زمان این پرسش‌ها به فعالیت غیر حسابداری مشغول بوده‌اند، بیشترین نظر موافق را در مورد سئوال‌ات ۸ و ۶ داشته‌اند. در واقع به‌طور کلی بالاترین موافقت در مورد سئوال‌ات ۸، ۶ و ۳ می‌باشد.

میانگین نظرات شاغلین در گروه بندی این پژوهش (هیئت علمی تمام وقت دانشگاه، مدرس مدعو دانشگاه، پاسخ-دهندگان با مدرک حسابداری شاغل در کار حسابداری و شاغل در کار غیر حسابداری) بر اساس طیف ده‌تایی لیکرت (امتیاز ۱۰ = خیلی زیاد موافقم، امتیاز ۱ = خیلی خیلی کم موافقم) را نشان می‌دهد. همانطور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود: اعضای هیئت علمی تمام وقت دانشگاه که بطور تمام وقت مشغول به تدریس حسابداری هستند بالاترین موافقت‌ها را با این دیدگاه دارند که: آموزش اخلاقیات حسابداری به حسابداران کمک می‌کند که حدود رفتار حرفه‌ای را رعایت کنند و همچنین: با آموزش اخلاق حرفه‌ای تصمیم‌گیری

جدول ۲- میانگین نظرات شاغلین در قسمت‌های چهار گانه

میانگین نظرات شاغلین در قسمت‌های چهار گانه	هیئت علمی دانشگاه	مدرس مدعو دانشگاه	شاغل در کار حسابداری	شاغل در کار غیر حسابداری
۱- آموزش اخلاقیات در دانشگاه در توسعه رفتار و نگرش اخلاقی دانشجویان تأثیرگذار است	۷,۲۲	۷,۸۷	۶,۵۳	۶,۲۹
۲- ارائه درس آموزش اخلاقیات به‌صورت یک درس اجباری ضرورت دارد	۷,۰۲	۷,۱۵	۶,۲۱	۵,۸۲
۳- با آموزش اخلاق حرفه‌ای تصمیم‌گیری قضای اخلاقی دانشجویان حسابداری پس از اتمام یک دوره آموزشی افزایش می‌یابد	۷,۲۴	۸,۱۰	۶,۰۰	۶,۵۰
۴- تغییر رفتار اخلاقی افراد با استفاده از آموزش و ابزارهای آموزشی امکان‌پذیر است.	۶,۵۴	۶,۰۷	۵,۸۴	۵,۸۶
۵- استفاده کنندگان اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری‌های خود علاوه بر متغیرهای مالی به سازه‌های اخلاقی نیز توجه می‌کنند	۵,۱۲	۵,۳۰	۵,۳۱	۵,۷۹

شاغل در کار غیر حسابداری	شاغل در کار حسابداری	مدرس مدعو دانشگاه	هیئت علمی دانشگاه	میانگین نظرات شاغلین در قسمت های چهار گانه
۸,۰۷	۶,۹۵	۶,۴۷	۷,۴۸	۶- آموزش اخلاقیات حسابداری به حسابداران کمک می‌کند که حدود رفتار حرفه‌ای را رعایت کنند
۵,۳۹	۷,۲۸	۷,۲۳	۵,۹۲	۷- نقش اخلاق حسابداری در تصمیمات شخصی مهم است
۸,۳۲	۷,۸۳	۸,۰۰	۷,۱۶	۸- نقش اخلاق حسابداری در تصمیمات سازمانی مهم است
۳,۱۴	۴,۲۸	۴,۹۷	۴,۶۲	۹- از دلایل اصلی بروز بحران‌های حسابداری و سقوط ناگهانی شرکت‌ها ناکافی بودن مواد درسی اخلاقی دانشگاهی است
۶,۷۱	۴,۸۱	۳,۸۰	۵,۰۸	۱۰- محتوای کتاب‌های دانشگاهی مهم‌ترین ابزار یادگیری اخلاقیات است
۶,۵۰	۳,۸۲	۴,۱۰	۴,۳۸	۱۱- محتوای مجلات تخصصی و حرفه‌ای مهم‌ترین ابزار یادگیری اخلاقیات است
۳,۹۶	۳,۸۸	۳,۵۳	۴,۷۸	۱۲- محتوای روزنامه و نشریات عمومی مهم‌ترین ابزار یادگیری اخلاقیات است

آزمون نرمال بودن داده‌ها

هستند. جدول (۳) نتایج آزمون کلموگروف - اسمیرنوف جهت بررسی پیروی داده‌ها از توزیع نرمال را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود، نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها حاکی از آن است که سطح معنی‌داری آزمون کلموگروف - اسمیرنوف برای کلیه‌ی متغیرهای پژوهش از ۰/۰۵ کمتر است، بنابراین فرض صفر پذیرفته نمی‌شود و توزیع متغیر مورد بررسی نرمال نمی‌باشد. لذا به منظور بررسی فرض‌های پژوهش از ضریب همبستگی اسپیرمن و به دنبال آن از رگرسیون خطی استفاده می‌شود.

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای پرسشنامه از آزمون کلموگروف - اسمیرنوف استفاده شده است. فرض صفر در این آزمون نرمال بودن توزیع متغیر است. اگر سطح معنی‌داری آزمون از ۰/۰۵ کمتر باشد، فرض صفر رد شده و نتیجه گرفته می‌شود که توزیع داده‌های متغیر موردنظر نرمال نمی‌باشد و اگر سطح معنی‌داری آزمون از ۰/۰۵ بیشتر شود، فرض صفر رد نمی‌شود و نتیجه گرفته می‌شود که داده‌ها دارای توزیع نرمال

جدول ۳- نتایج آزمون کلموگروف - اسمیرنوف جهت بررسی پیروی داده‌ها از توزیع نرمال

نتیجه	سطح معنی‌داری	مقدار آماره z	انحراف معیار	میانگین	تعداد	متغیر
غیر نرمال	۰/۰۰۰	۰/۰۹۱	۰/۸۵۴۳۳	۳/۰۶۹۰	۳۸۴	وظیفه‌شناسی
غیر نرمال	۰/۰۰۰	۰/۰۹۵	۰/۹۸۶۳۰	۳/۱۱۳۹	۳۸۴	پشتیبانی از منافع عمومی
غیر نرمال	۰/۰۰۰	۰/۱۰۵	۰/۷۳۰۷۰	۲/۹۴۷۳	۳۸۴	صداقت

معناداری وجود دارد. لذا با توجه به مقدار و علامت ضریب همبستگی اسپیرمن به دست آمده که برابر ۰/۷۰۲ می‌باشد این رابطه از نوع مثبت می‌باشد و از نظر شدت همبستگی، بین این متغیرها به صورت مستقیم (مثبت) بود.

بررسی تأثیر متغیر توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری بر وظیفه‌شناسی

به منظور بررسی رابطه‌ی بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و وظیفه‌شناسی از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد. نتایج پژوهش در جدول (۴) نشان داده شده است. با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده از تحلیل داده‌ها که برابر ۰/۰۰۰ می‌باشد و مقایسه آن با میزان خطای مجاز ۰/۰۵ (p < ۰/۰۵) با اطمینان ۹۵ درصد مشاهده می‌گردد بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و وظیفه‌شناسی، رابطه

جدول ۴- ضریب همبستگی اسپیرمن رابطه‌ی بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و وظیفه‌شناسی

وظیفه‌شناسی		
۰/۷۰۲	ضریب همبستگی اسپیرمن	توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری
۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری	
F = ۴۴۵/۷۹۱	F = ۰/۰۰۰ = سطح معنی‌داری	
R = ۰/۷۳۴	R ² (ضریب تعیین) = ۰/۵۳۹	

بررسی تأثیر متغیر توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری بر صداقت حسابداران

به‌منظور بررسی رابطه‌ی بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری بر صداقت حسابداران از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد. جدول (۶) ضریب همبستگی اسپیرمن رابطه‌ی بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و صداقت را نشان می‌دهد.

با توجه به سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده از تحلیل داده‌ها و مقایسه آن با میزان خطای مجاز مشاهده می‌گردد بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و صداقت، رابطه معنی‌داری وجود دارد. لذا با توجه به مقدار و علامت ضریب همبستگی اسپیرمن به‌دست‌آمده که برابر ۰/۱۴۱ می‌باشد این رابطه از نوع مثبت می‌باشد

بررسی تأثیر متغیر توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری بر پشتیبانی از منافع عمومی

به‌منظور بررسی رابطه‌ی بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و پشتیبانی از منافع عمومی از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد. جدول (۵) ضریب همبستگی اسپیرمن رابطه‌ی بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و پشتیبانی از منافع عمومی را نشان می‌دهد.

با توجه به سطح معناداری به‌دست‌آمده و مقایسه آن با میزان خطای مجاز مشاهده می‌گردد بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و پشتیبانی از منافع عمومی، رابطه معناداری وجود دارد. لذا با توجه به مقدار و علامت ضریب همبستگی اسپیرمن به‌دست‌آمده که برابر ۰/۶۵۹ است این رابطه از نوع مثبت می‌باشد.

جدول ۵- ضریب همبستگی اسپیرمن رابطه‌ی بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و پشتیبانی از منافع عمومی

پشتیبانی از منافع عمومی		
۰/۶۵۹	ضریب همبستگی اسپیرمن	توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری
۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری	
F = ۳۳۶/۶۸۲	F = ۰/۰۰۰ = سطح معنی‌داری	
R = ۰/۶۸۴	R ² (ضریب تعیین) = ۰/۴۶۸	

جدول ۶- ضریب همبستگی اسپیرمن رابطه‌ی بین توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری و صداقت

صداقت		
۰/۱۴۱	ضریب همبستگی اسپیرمن	توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری
۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری	
F = ۶/۶۰۸	F = ۰/۰۱۱ = سطح معنی‌داری	
R = ۰/۰۱۷	R ² (ضریب تعیین) = ۰/۰۱۴	

مدل‌یابی معادلات ساختاری و آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌طورکلی با تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری و به کمک نرم‌افزار آموس نسخه ۲۳ سؤال‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفته‌اند. با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی ساختار کلی پرسشنامه‌های تحقیق موردبررسی قرار گرفته است. مدل اندازه‌گیری نشان‌دهنده بارهای عاملی متغیرهای مشاهده‌شده

(عامل) برای هر متغیر مکنون است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل‌مشاهده به‌وسیله بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۳ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته می‌شود. بار عاملی بین ۰/۳ تا ۰/۶ متوسط و اگر بزرگ‌تر از ۰/۶ باشد خیلی مطلوب است.

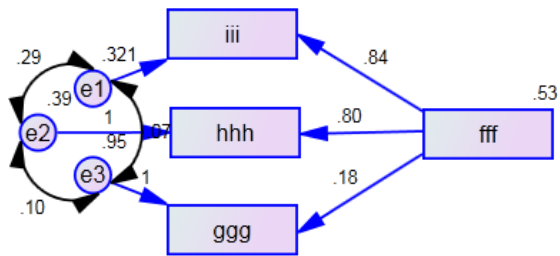
جدول ۷- شاخص‌های برازش مدل کلی

مدل کلی	X2/df	RMS EA	NFI	CFI	IFI	RFI	PRATIO	PNFI	PCFI
میزان قابل قبول	< ۲	< ۰/۰۵	> ۰/۹	> ۰/۹	> ۰/۹	> ۰/۹	> ۰/۵۰	> ۰/۵۰	> ۰/۵۰
مقادیر محاسبه شده	۱۶۵۰/۸۹	۰/۴۸۱	۰/۹۶۴	۰/۹۶۴	۰/۹۶۴	۰/۹۶۴	۰/۷۷۸	۰/۷۷۸	۰/۷۷۸

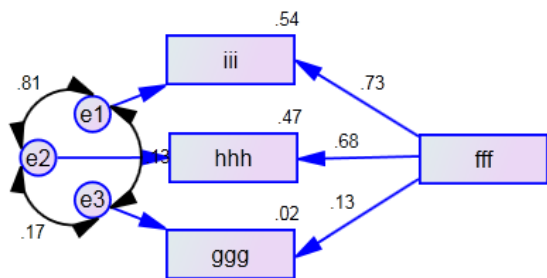
در جدول (۷) نسبت کای اسکور مدل ساختاری به درجه آزادی برابر ۸۹/۶۵۰ و نامناسب است. شاخص‌های برازش تطبیقی همگی پایین‌تر از ۹۰ درصد و نامناسب هستند. شاخص RMSEA بالاتر از ۵ درصد و نامناسب است. شاخص‌های مقتصد (اقتصادی بودن) اکثراً پایین‌تر از ۵۰ درصد بوده و نامناسب هستند؛ بنابراین نیاز به اصلاحاتی در مدل می‌باشد. با استفاده از شاخص‌های اصلاح آموس به اصلاح مدل پرداخته شد و بین خطاها با بالاترین شاخص اصلاح به ترتیب ارتباط برقرار شد.

مدل اصلاحی پژوهش

نمودار ۴ و ۵ و همچنین جدول (۸) به ترتیب مدل اصلاحی پژوهش با ضریب غیراستاندارد و مدل اصلاحی پژوهش با ضریب استاندارد و برآوردهای مدل کلی را نشان می‌دهند.



نمودار ۴- مدل اصلاحی پژوهش با ضریب غیراستاندارد

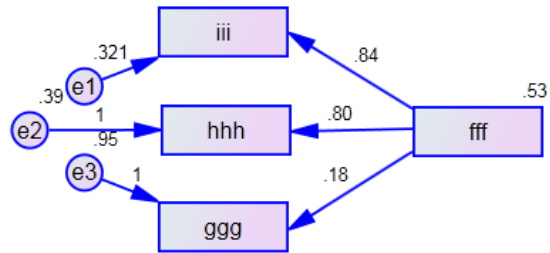


نمودار ۵- مدل اصلاحی پژوهش با ضریب استاندارد

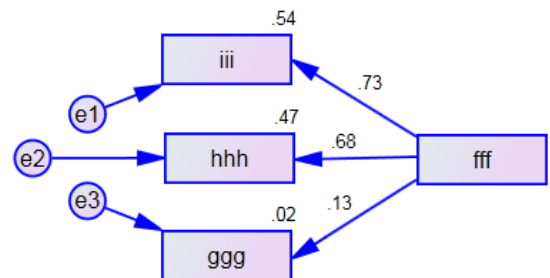
در تحلیل عاملی تأییدی توجه به برازش مدل نیز مهم است. شاخص‌های برازش رایج در مدل‌های اندازه‌گیری برای متغیرهای مکنون پژوهش در زیر هر شکل ارائه شده است. در میان شاخص‌های برازش اگر نسبت کای دو به درجه آزادی کمتر از دو باشد مدل از برازش مناسبی برخوردار است. شاخص RMSEA کمتر از ۰/۰۵ مطلوب است. سایر شاخص‌ها نیز هرچقدر به یک نزدیک‌تر باشند مطلوب‌تر است. در ادامه اشکال مرتبط با این تحلیل‌ها و نیز نتایج تحلیل عاملی ارائه می‌شود. خاطرنشان می‌شود که ارتباط بین خطاها در اشکال، برازش مدل را بالاتر برده است. این ارتباطات بر اساس شاخص اصلاح ارائه شده در نرم‌افزار AMOS ایجاد شده است. به این ترتیب که هرچه برای یک ارتباط، شاخص اصلاح بالاتری باشد، افزوده شدن آن ارتباط در مدل موجب بهتر شدن برازش آن می‌شود.

مدل ساختاری پژوهش

نمودار ۲ و نمودار ۳ به ترتیب مدل ساختاری پژوهش با ضرایب غیراستاندارد و مدل ساختاری پژوهش با ضریب استاندارد را نشان می‌دهند.



نمودار ۲- مدل ساختاری پژوهش با ضرایب غیراستاندارد



نمودار ۳- مدل ساختاری پژوهش با ضریب استاندارد

شاخص‌های برازش

شاخص برازش مدل کلی پژوهش در جدول (۷) نشان داده شده است.

جدول ۸- برآوردهای مدل کلی

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
iii	<---	Fff	.837	.040	21.141	***	.734
ggg	<---	Fff	.176	.068	2.574	.010	.130
hhh	<---	fff	.800	.044	18.373	***	.684

در خصوص متغیر صداقت نتایج پژوهش نشان از تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر صداقت داشت و این نتیجه هم‌راستا با پژوهش اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) می‌باشد که نشان داد صداقت ارتباط مستقیمی با گرایش‌های درونی تهیه‌کنندگان اطلاعات دارد و این گرایش‌ها نیز به ساختار اخلاقی اشخاص مربوط می‌شود و پژوهش خوزین و محمدی (۱۳۹۴) که نشان داد اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در مورد صداقت و درست‌کاری یکسان نیست. همچنین پژوهش اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) نشان داد لازم است حساب‌برسان حرفه‌ای، کارآموزان و دانشجویان حسابداری را در ابعاد مختلف اخلاقی از جمله درست‌کاری، صلاحیت و تضاد منافع حسابداران فعلی و آتی را به‌سوی شرافتمندی راهنمایی نمایند.

تصمیم‌های غیراخلاقی حسابداران در سال‌های اخیر، اطمینان جامعه را نسبت به حسابداران زیر سؤال برده و سیاست انجمن‌های حرفه‌ای (و یا دولت‌ها) را درباره منافع عمومی به‌شدت تحت تأثیر قرار داده است. طبق نتایج این پژوهش توسعه رفتار اخلاقی باعث بهبود رفتار حرفه‌ای می‌شود که این به‌نوبه خود بهبود رعایت اصول رفتار حرفه‌ای مانند وظیفه‌شناسی، رعایت منافع ذینفعان و صداقت را در بر خواهد داشت. پابندی به اخلاق حرفه‌ای و مهیا بودن امکانات آموزش اخلاقیات باعث می‌شود که حسابداران از انجام رفتارهای غیراخلاقی دوری کنند. بهترین فرصت برای یادگیری اصول اخلاق حرفه‌ای دوره دانشجویی است که دربرگیرنده شروع فعالیت برقراری ارتباط حرفه‌ای با ذینفعان و هم‌پیشگان است. پیشنهاد می‌شود برنامه‌های آموزشی جهت ایجاد درک صحیح از رفتار اخلاقی در حسابداری توسط دانشگاه‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای کشور تولید شود و همچنین کفایت نظارت بیشتر جامعه حساب‌برسان برای جلوگیری از رفتارهای رابطه مدارانه حساب‌برسان و توسعه منافع شخصی موردبررسی قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری قوانینی را فراهم نمایند که در آن‌ها اولویت دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در مورد صداقت و دست‌کاری یکسان باشد.

ضروری است که کوشش‌هایی که در جهت ارتقاء آموزش اخلاق حسابداری صورت می‌گیرد، به صورت ساماندهی شده،

در جدول (۸) همان‌طور که مشاهده می‌گردد توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری به ترتیب دارای تأثیر ۰/۱۳، ۰/۶۸ و ۰/۷۳ بر متغیرهای وظیفه‌شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی و صداقت می‌باشد.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

تا به امروز کوشش‌های بسیاری به منظور نشان دادن اهمیت توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران صورت پذیرفته است با این حال هیچیک از آن‌ها منجر به نتایج چشمگیری نشده است. به این علت که توسعه اخلاق حرفه‌ای یک مفهوم مجرد نبوده بلکه مفهومی چند گانه می‌باشد و عوامل متعددی بطور مستقیم و غیر مستقیم بر این بهبود تأثیرگذار هستند. این پژوهش با هدف تبیین اهمیت و ضرورت بررسی تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران انجام شد تا بتوان در نهایت با تجزیه و تحلیل نتایج به‌دست‌آمده راهکارهای مؤثری برای افزایش توجه به این موضوع را ارائه داد، ابتدا همبستگی اسپیرمن به‌منظور رابطه بین متغیرهای پژوهش محاسبه شد سپس تحلیل رگرسیون خطی جهت تعیین دقیق‌تر رابطه و نیز تأثیر هر کدام از متغیرها اجرا شد.

نتایج پژوهش نشان داد بین توسعه رفتار اخلاقی و وظیفه‌شناسی رابطه معناداری مثبتی وجود داشت. تحقیقات پیشین نیز به نتایج مشابهی اشاره دارند به گونه‌ای که نتایج پژوهش مهدوی و علی‌پور (۱۳۸۹) نشان داد، مدیران مالی به رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی وظیفه‌شناسی، مذهبی و منفعت‌گرایی معتقد بودند. نیز یافته‌های پژوهش شیرخانی (۱۳۹۰) نشان داد افرادی که دارای گرایش اخلاقی وظیفه‌شناسی‌اند از بیشترین سطح تشخیص و انجام قضاوت حرفه‌ای برخوردارند. همچنین پژوهش ودیعی و عنبرانی (۱۳۹۱) نشان داد در حرفه حسابداری، وظیفه‌شناسی در زمان مواجهه با مسائل اخلاقی اهمیت فراوانی دارد.

در خصوص تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر متغیر پشتیبانی از منافع عمومی نتایج پژوهش نشان از تأثیر این متغیر بر متغیر پشتیبانی از منافع عمومی دارد. ولی بررسی پاسخ‌ها نشان از عدم انطباق آموخته‌ها با عمل را نشان می‌دهد که این بررسی با نتیجه پژوهش کیننگ و ادوایر^{۲۳} هم‌راستا می‌باشد.

- در برنامه درسی حسابداری گنجانده شود. آموزش اخلاقیات رسیدن به هدف های حرفه حسابداری را بطور قابل توجهی افزایش می دهد. با توجه به نتایج این پژوهش جهت انجام تحقیقات بیشتر در حوزه های مرتبط با پژوهش حاضر، پیشنهادات زیر ارائه می گردد:
- ۱) شناسایی عوامل مؤثر بر رفتار حرفه ای برای افزایش صداقت حسابداران
 - ۲) شناسایی ادراکات اخلاقی و تأثیر آن بر وظیفه شناسی مدیران ارشد مالی در ایران
 - ۳) شناسایی عوامل فرهنگی و سیاسی تأثیرگذار بر توسعه رفتار اخلاقی حسابداران
- فهرست منابع**
- * آقایی، محمدعلی و حصارزاده، رضا، (۱۳۹۱)، الگو سازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۳، صفحات ۶۱-۵۲.
- * اترک، حسین (۱۳۸۹)، وظیفه گرایی اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره های ۱ و ۲، صفحات ۳۵-۲۷.
- * ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۹۳)، آیین رفتار حرفه ای برای حسابداران حرفه ای، فدراسیون بین المللی حسابداران، چاپ اول، مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی.
- * اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۸۸)، تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، شماره های ۱ و ۲. صفحات ۲۲-۱۱.
- * اعتمادی، حسین و فرزانی، حجت اله و غلامی حسین آباد، رضا و ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۸۹)، بررسی تأثیر ارزش های اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم، شماره های ۳ و ۴، صفحات ۴۶-۳۵.
- * برادران حسن زاده، رسول؛ فتاحی اصل، بهرام؛ ابوالحسن زاده، سودا، (۱۳۹۲)، بررسی تاثیر تیپ های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۲، شماره ۶، صص ۱۰۰-۸۹.
- * بنی مهد، بهمن و درویش، حدیثه (۱۳۹۵)، اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان در باره استقلال، فصلنامه حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۹، صفحات ۲۶-۱۷.
- * تحریری، آرش، فرودی، مریم و طهمورثی، زهرا، (۱۳۹۵)، ساختار اخلاقی و محافظه کاری حسابداری در شرکت های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس بین المللی پژوهش های کاربردی در مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران ۱۱۷.
- * ثقفی، علی و رحمانی، حلیمه و رفیعی، افسانه (۱۳۸۹)، آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره های ۱ و ۲، صفحات ۱۸-۷.
- * جباری، حسین و رحمانی، حلیمه (۱۳۸۹)، سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۳ و ۴، صفحات ۵۶-۴۷.
- * حساس یگانه، یحیی و خادم، حمید و مرویان حسینی، زهرا (۱۳۹۵)، رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم، شماره ۲، صص ۱۲۲-۱۱۳.
- * حساس یگانه، یحیی و کاظم پور، احسان (۱۳۹۲) رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، پژوهش های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۰، صفحات ۷۰-۵۳.
- * حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید (۱۳۹۰)، ارزش های اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم، شماره ۱، صفحات ۷۳-۶۲.
- * خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمن (۱۳۹۴)، پیش بینی بی اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دهم، شماره ۴، صفحات ۵۳-۴۵.
- * خوزین، علی و محمدی، جمال (۱۳۹۴)، مطالعه تطبیقی مفاهیم مندرج در آیین رفتار حرفه ای حسابداران از دیدگاه تهیه کنندگان و استفاده کنندگان از گزارش های مالی، دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۶۰، صفحات ۱۶۳-۱۳۹.
- * دازه، نوشین و گرکز، منصور (۱۳۹۴)، رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دهم، شماره ۱، صفحات ۱۲۳-۱۱۵.
- * دریایی، عباسعلی و عزیزی، اکرم (۱۳۹۷) رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل کننده شک و تردید حرفه ای)، مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، صص ۹۹-۷۹.

- * رحمانی نیا، احسان و یعقوب نژاد، احمد (۱۳۹۶)، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۱۶۶-۱۴۵.
- * رویایی، رضانعلی و رهنمای رودپشتی، فریدون و جباری، حسین (۱۳۸۸)، تأثیر فرهنگ بر استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری، مجله مدیریت فرهنگی، سال سوم، شماره ۵، صص ۸۵-۱۰۱.
- * سرلک، نرگس (۱۳۸۷)، اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فن‌آوری، سال سوم، شماره ۱ و ۲، صص ۸۳-۷۱.
- * سلمان پناه، نجمه و طالب نیا قدرت اله (۱۳۹۲)، عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره ۱۸، صفحات ۹۶-۸۷.
- * سلیمی، مهدی (۱۳۹۶)، ارائه الگوی توسعه اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌های ورزشی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۴۹-۶۱.
- * شریعتی، مرضیه؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ طالب نیا، قدرت اله؛ رویایی، رضانعلی (۱۳۹۷)، آگاهی فراشناختی، ابعاد درک معنای ضمنی و رفتار تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت در باور و عمل: مطالعه‌ی ذهنیت دانشجویان حسابداری، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۶، صص ۳۰-۱۱.
- * شیرخانی، بهروز (۱۳۹۰)، تأثیر گرایش‌های اخلاقی حسابداران بر قضاوت‌های حرفه‌ای آن‌ها، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد.
- * صالحی، تابنده (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. دوره ۱۱، شماره ۳، صص ۷۷-۸۶.
- * فرزین، فرشیده. بنی‌طالبی دهکردی، بهاره. بخشی‌نژاد، محمود (۱۳۹۷)، ارتباط سازه‌های فردی و اجتماعی برآموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری. اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۳، شماره ۱، صص ۱۴۵-۱۵۳.
- * فرزین، فرشیده. بنی‌طالبی دهکردی، بهاره. بخشی‌نژاد، محمود (۱۳۹۵)، مقایسه اولویت‌بندی راهکارهای موضوعی- محتوایی و انگیزشی-ساختاری آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری به دانش‌آموزان و دانشجویان رشته حسابداری از دیدگاه دبیران هنرستان و استادان دانشگاه، فصلنامه حسابداری مدیریت، دوره ۹، شماره ۲۹، صفحات ۱۱۱-۱۲۸.
- * قرا ملکی، احد فرامرز (۱۳۹۵)، اخلاق حرفه‌ای، تهران، نشر مجنون.
- * قرا ملکی، احد فرامرز و حسینی، سیده مریم (۱۳۹۱)، نسبت دوسویه‌ی اخلاق و آموزش در پزشکی، مجله ایرانی اخلاق و تاریخ پزشکی، جلد ۵، دوره ۵، ویژه‌نامه اخلاق در پژوهش، صفحات ۷۸-۷۸.
- * لاری دشت بیاض، محمود و خادم، حمید و لاری دشت بیاض، عباس (۱۳۹۲)، رفتار اخلاقی حسابداران - تفاوت‌های بین عقاید و عمل، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران.
- * مدرس، احمد و دیانتهی دیلمی، زهرا (۱۳۸۵)، استفاده از الگوی امتیازنامه متوازن در حرفه حسابداری برای حفظ منافع عمومی و ارتقای اخلاق حرفه‌ای، دانش حسابرسی، شماره ۲۱، صفحات ۱۵-۴.
- * مدرس، احمد و رفیعی، افسانه (۱۳۸۷)، بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران، دانش حسابرسی، شماره ۲۵ و ۲۶، صفحات ۲۰-۴.
- * مهدوی، غلامرضا و علی پور، صدر (۱۳۸۹)، رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌ها، دانش حسابداری، سال اول، ش ۲، صص ۵۳-۳۳.
- * نصیری زاده، مؤگان (۱۳۸۷)، علل عدم صداقت در سازمان‌ها و نقش مدیران در ترویج صداقت، پایگاه راهکار مدیر، دانشگاه علوم پزشکی تهران، معاونت توسعه مدیریت و برنامه‌ریزی منابع.
- * ودیعی، محمدحسین و عنبرانی، صالح (۱۳۹۱) بررسی عوامل مؤثر اخلاقی در مدیریت سود، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۱، صفحات ۷۷-۶۵.
- * Abdolmohammadi, M., & Reinstein, A. (2012). Practicing Accountants' Views of the Content of Accounting Ethics Courses.
- * Armitage, J., & Poyzer, J. K. (2010). Academicians' and Practitioners' Views on the Importance of the Topical Content in the First Auditing Course. *American Journal of Business Education*, 3(1), 71-82.
- * Baetz, M. C., & Sharp, D. J. (2004). Integrating ethics content into the core business curriculum: Do core teaching materials do the job?. *Journal of business ethics*, 51(1), 53-62.
- * Bampton, R. & Cowton, C. J. (2002). Pioneering in Ethics Teaching: The Case of Management Accounting in Universities in the British Isles. *Teaching Business Ethics*, 6(3), 279-295.
- * Blewitt, J. C., Blewitt, J. M., & Ryan, J. (2018). Business forums pave the way to ethical decision making: The mediating role of self-efficacy and

- * Tormo-Carbó, G. Seguí-Mas, E. & Oltra, V. (2016). Accounting Ethics in Unfriendly Environments: The Educational Challenge. *Journal of Business Ethics*, 135(1), 161-175.
- Williams, J. & Elson, R. J. (2010). Improving ethical education in the accounting program: A conceptual course. *Academy of Educational Leadership Journal*, 14(4), 107.

یادداشت‌ها

- ¹ Miller & Becker
² Duska RF. & Duska B
³ Armitage & Poyzer
⁴ Smith
⁵ Tormo
⁶ Saat
⁷ Bampton & Cowton
⁸ Baetz & Sharp
⁹ Blewitt
¹⁰ Kelly
¹¹ Abdolmohammadi & Reinstein
¹² Martinov
¹³ Graham
¹⁴ Williams & Elson
¹⁵ O'Leary
¹⁶ Taplin
¹⁷ Role-plays
¹⁸ Mladenovic & Martinov
¹⁹ Christensen
²⁰ Stonciuviene & Naujokaitiene
²¹ Davenport & Dellaportas
²² Melé
²³ Canning & O'Dwyer

- awareness of a value-based educational institution. *Journal of Business Ethics*, 149(1), 235-244
- * Canning, M., & O'Dwyer, B. (2001). Professional accounting bodies' disciplinary procedures: accountable, transparent and in the public interest?. *European Accounting Review*, 10(4), 725-749.
- * Christensen, A., Cote, J., & Latham, C. K. (2016). Developing ethical confidence: The impact of action-oriented ethics instruction in an accounting curriculum. *Journal of Business Ethics*, 1-19.
- * Davenport, L. & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the public interest: A survey of professional accountants. *Australian accounting review*, 19(1), 11-23.
- * Graham, A. (2012). The teaching of ethics in undergraduate accounting programmes: the students' perspective. *Accounting Education*, 21(6), 599-613.
- * Kelly, P. T. (2017). Integrating Leadership Topics into an Accounting Ethics Course—Preparing Students for a Challenging Profession. In *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations* (pp. 141-180). Emerald Publishing Limited.
- * Mladenovic, R., & Martinov-Bennie, N. (2016). Students' insights into their ethical decision making. Paper presented at Vienna University of Economics and Business on.
- * Martinov-Bennie, N. & Mladenovic, R. (2015). Investigation of the impact of an ethical framework and an integrated ethics education on accounting students' ethical sensitivity and judgment. *Journal of Business Ethics*, 127(1), 189-203.
- * Melé, D. (2005). Ethical education in accounting: Integrating rules, values and virtues. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 97-109.
- * Miller, W. F., & Becker, D. A. A. (2011). Ethics In The Accounting Curriculum: What Is Really Being Covered? *American Journal of Business Education (AJBE)*, 4(10), 1-10. Mohamed Saat, M. Porter, S. & Woodbine, G. (2012). A longitudinal study of accounting students' ethical judgment making ability. *Accounting Education*, 21(3), 215-229.
- * O'Leary, C. (2009). An empirical analysis of the positive impact of ethics teaching on accounting students. *Accounting Education: an international journal*, 18(4-5), 505-520.
- * Saat, M. M. (2010). An investigation of the effects of a moral education program on the ethical development of Malaysian future accountants. Curtin University of Technology.
- * Smith, L. M. (2003). A fresh look at accounting ethics (or Dr. Smith goes to Washington). *Accounting Horizons*, 17(1), 47-49.
- * Stonciuviene, N., & Naujokaitiene, J. (2014). Formation of the Ethics of Professional Accountants from a Moral Standpoint: Analysis of Decisive Factors and Their Influence. *European Scientific Journal*, ESJ, 9(10).
- * Taplin, R., Singh, A., Kerr, R., & Lee, A. (2018). The use of short role-plays for an ethics intervention in university auditing courses. *Accounting Education*, 1-20.