

بررسی تأثیر تجربه و آموزش بر درک اهمیت التزام و رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای توسط جامعه حسابداری

امیر سیدی^۱
وهاب رستمی^۲
هاشم ولی پور^۳
محمدرضا جوهری^۴

چکیده

به واسطه تفاوت در میزان تجربه و دانش اعضای حرفه حسابرسی، به نظر می‌رسد شاغلان این حرفه درباره نحوه برخورد، التزام و پایبندی به اصول اخلاقی حرفه خود اولاً شناخت کافی و ثانیاً توافق کامل ندارند و همچنین به نظر می‌رسد با تغییر در میزان تجربه و تحصیلات ایشان بر میزان پراگندگی آرا و نشت آنان در این حوزه افزوده می‌شود. بر این اساس، تحقیق جاری در پی حصول به این هدف است که در شرایط کنونی با توجه به تغییر در شرایط فعالیت حسابداران و حسابرسیان تا چه اندازه از اصول اخلاق حرفه‌ای خود آگاه بوده، به آن پایبند هستند برای رسیدن به اهداف تحقیق، شش فرضیه تحقیق بر مبنای نظری طراحی و تدوین شده است و با توجه به ماهیت کیفی داده‌های تحقیق، مناسب‌ترین ابزار گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه تشخیص داده شد که برای این منظور، ۱۶۰ پرسش‌نامه حاوی سؤالاتی دوجمله‌ای درمورد برداشت پاسخ‌دهندگان درباره وضعیت فعلی التزام به یازده عامل آیین رفتار حرفه‌ای در حرفه میان دو گروه عمده شامل شاغلان حرفه (حسابداران حسابرسیان) و جامعه دانشگاهی (مدرسان و دانشجویان مقاطع تکمیلی حسابداری) توزیع شد. بعد از جمع‌آوری آنها و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از آزمون t و کروسکال و ایس، نتایج حاکی از آن بود که تجربه، سطح تحصیلات و جنسیت پاسخ‌دهندگان تأثیری بر درک آنها از آیین رفتار حرفه‌ای ندارد در عوض حسابرسیان و حسابداران درک و برداشت مشابه با مجامع دانشگاهی درباره دامنه التزام به آیین رفتار حرفه‌ای دارند. بر این اساس، ملازمی در دست است که نشان می‌دهد با توجه به میانگین‌های به دست آمده، برعکس تصور اولیه، اعضای جامعه به‌طور نسبی درک قابل قبولی از آیین رفتار حرفه‌ای دارند.

واژگان کلیدی: آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسیان، شاغلان حرفه، مجامع دانشگاهی، دامنه پایبندی به اصول آیین رفتار حرفه‌ای.

۱. استادیار گروه مدیریت، دانشگاه پیام نور، تهران (نویسنده مسئول)

Email: amir_seyedi@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزآباد فارس

۴. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۰۵/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۰۶/۲۸

۱. مقدمه

شاید تا مدت‌ها پیش، مقوله ((هنر یا علم بودن حسابداری)) مجادلات مختلفی را پدید می‌آورد، ولی این موضوع به ((شغل یا حرفه بودن حسابداری)) نسری پیدا کرد و به مبحث کلیدی و محوری در آستانه هزاره سوم مسئولیت‌های اجتماعی حساب‌برسان^۱ تبدیل شد. بی‌شک تاریخ حرفه حسابداری در کشورهای پیشرفته بیش از یک قرن قدمت دارد و امروزه با گسترش بازارهای سرمایه و آشکار شدن اهمیت آنها در جذب و تجهیز سرمایه‌های کوچک سرمایه‌گذاران در حوزه‌های مورد نیاز اقتصادی، نیاز به حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای برای تأمین و تدارک اطلاعات سودمند و قابل‌اتکا برای یاری‌رساندن به مشارکت‌کنندگان در این بازارها برای گرفتن تصمیمات مناسب اقتصادی و سرمایه‌گذاری، امری اجتناب‌ناپذیر شده است (دلنواز و خدیو، ۱۳۸۴). تحقیقات نشان می‌دهند که بین حسابرسی و حرفه‌های وکالت و پزشکی، فصل‌های مشترکی وجود دارد که عمده‌ترین آنها عبارت‌اند از:

۱. حفظ منافع عمومی

۲. تناسب نداشتن حق‌الزحمه با فعالیت حرفه‌ای

۳. اولویت رعایت اخلاق حرفه‌ای بر نتیجه فعالیت

۴. حفظ استقلال (دلنواز و خدیو، ۱۳۸۴)

به نظر می‌رسد همین ویژگی‌ها و به‌ویژه درگیر بودن اعضای این حرفه‌ها با منافع عمومی باعث شده است که اساس‌نامه‌های این سه حرفه (اساس‌نامه کانون وکلاء، نظام پزشکی و اساس‌نامه جامعه حسابداران رسمی ایران) را دولت تصویب کند. دولت‌ها مدعی هستند که با نوشتن اساس‌نامه برای این سه حرفه، قدرت قانونی و اثربخشی به وجود می‌آورند که هدف آن حفظ منافع و مصلحت عمومی است و گرنه این سه حرفه نیازی به حمایت دولت ندارند و منافع حرفه‌ها باید از سوی دیگران حمایت شود (دلنواز و خدیو، ۱۳۸۴).

تحقیق آرمسترانگ^۲ (۱۹۸۷)، شاید اولین تحقیقی است که در حسابداری برای بررسی اخلاق حسابداری از نظریه توسعه اخلاقی کهلبرگ استفاده کرده است. آرمسترانگ ارتباط بین آموزش و توسعه اخلاقی را بررسی کرد و دریافت حسابداران رسمی آمریکا در ایالات‌متحده از نظر سطح اخلاقی بعد از دانشجویان قرار دارند. او

همچنین نتیجه گرفت که سطح استدلال اخلاقی افراد ممکن است از طریق آموزش بیشتر بالا نرود. وی همچنین مطرح کرد که تأکید بیش از حد بر جنبه تکنیکی رشته حسابداری در آموزش حسابداری ممکن نیست باعث استمرار رشد اخلاقی شود (رست^۲، ۱۹۹۴). پونمون (۱۹۸۸) اعتقاد داشت در توسعه اخلاقی بین حسابداران حرفه‌ای نقص وجود دارد و همچنین عنوان کرد که ویژگی‌های حرفه حسابداری مسکن است سطح توسعه اخلاقی را در طول آموزش کاهش دهد. سطح پایین توسعه اخلاقی ممکن است ناشی از برنامه‌های آموزشی نیز باشد. از آنجا که سطح توسعه اخلاقی دانشجویان هرگز کامل نیست، شناسایی و تعهد ارزش‌های اخلاقی باید سطح توسعه اخلاقی حسابداران حرفه‌ای را افزایش دهد.

با توجه به اهمیت مسئله اخلاق در حسابداری، انجمن ملی حسابداری ایالتی^۴ در سال ۲۰۰۷ پیشنهادی مبنی بر الزام شرکت دانشجویان حسابداری در آزمون‌های حسابداری رسمی برای انطباق با معیارهای آنها داده است که شامل شرکت ساعات مشخصی در دوره آموزش اخلاق حرفه‌ای است و در صورت تصویب آن، یک سری برنامه‌های اصلاحی آموزشی برای گنجانیدن محتوای اخلاقی در دروس اصول حسابداری ارائه می‌شود. به واسطه اینکه بیشتر مباحث حول نحوه گنجانیدن اصول اخلاقی در دوره‌های آموزشی حسابداری بر محورهایی متمرکز است که جامعه حسابداران رسمی معین می‌کند، راهنمایی‌ها و دیدگاه‌های خبرگان این حوزه در این رابطه ممکن است بسیار کارساز باشد (عبدل‌محمدی و آلن^۵، ۲۰۰۹).

برای نمونه دیگر، طبق اصل رازداری (یکی از اصول مهم اخلاقی حرفه‌ای حسابرسی) حساب‌برسان مانند پزشکان باید رازدار صاحبکاران خود باشند و مطرح کردن و انتشار مدارک محرمانه صاحبکاران نه تنها باعث از دست رفتن اعتماد صاحبکاران نسبت به آنها شده، بلکه در مواقعی باعث رساندن آسیب جدی به صاحبکاران می‌شود؛ ولی همین قضیه با مشارکت در فعالیت‌های متقابلانه و غیرقانونی ایشان در تضاد است. برای نمونه، در سال ۱۹۹۴، مؤسسه حسابرسی آرثورآندرسون برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت راه‌آهن اینترمیدسترن واقع در ایالت شیکاگو دعوت به کار شد. این مؤسسه هنگام رسیدگی متوجه شد که شرکت مورد بررسی، بخش عمده‌ای از هزینه‌های جاری را که باید به حساب سال جاری منظور می‌کرد، به دوره‌های آتی

انتقال داده و سرد خود را متورم کرده است. آرتوراندرسون پافشاری می‌کند که این واقعیت باید در صورت‌های مالی شرکت مذکور افشا شود. مدیرعامل شرکت مذکور از آرتوراندرسون خواهش کرد در گزارش خود به این موضوع اشاره‌ای نکند، اندرسون نیز در پاسخ خود عنوان کرد که تمام پول موجود در ایالت شیکاگو به اندازه‌ای نیست که او را وادار به تغییر گزارش خود کند. با اینکه اندرسون این کار را از دست داده ولی گذشت زمان و ورشکستگی این شرکت مهر تأییدی بر قضاوت درست این مؤسسه بود (مجله حسابرس، ۱۳۷۴). برای مورد دیگر، برقراری توازن است بین آنچه حق آگاهی مردم از مسائل است و آنچه به خاطر مصلحت جامعه یا سازمان نباید مطرح شود. در این مورد، کار حسابداران و حسابرسان مثل خبرنگارانی است که در زمینه فعالیت پلیسی گزارش تهیه کرده‌اند، ولی برای اهداف پلیس از افشای این اطلاعات در راستای کمک به پیگیری مجرمین یا کسب اطمینان از صحت و سقم اطلاعات مکتوبان خودداری می‌کنند. در اینجا، مرز بین اطلاعات همگانی و مصلحت همگانی، موضوعی است که باید به دقت بررسی شود (تهرانی و خلیفه، ۱۳۸۴).

۲. بیان مسئله و هدف تحقیق

به نظر می‌رسد دانش‌آموختگان رشته حسابداری در مورد نحوه و موارد رعایت اصول اخلاقی حرفه خود شناخت کافی و تامل کامل ندارند و با تغییر در میزان تجربه و تحصیلات بر میزان پراکندگی آرا و توافق در اولویت پرداختن به این اصول افزوده می‌شود. برای مثال، در سنوات گذشته مؤسسه حسابرسی دیلویت به‌عنوان یکی از بزرگ‌ترین مؤسسات بین‌المللی حسابرسی دنیا، به دلیل پذیرش صاحبکاری که حقوق حیوانات را رعایت نکرده بود، مورد سرزنش و شمانت حرفه‌ای قرار گرفت؛ یا حسابرسی که بنگاه‌های اقتصادی را در چین حسابرسی می‌کردند، به دلیل افشا نکردن نقض حقوق کارگری و تأمین اجتماعی و نقض چهارچوب حداقل حقوق کارگری، بازخواست شدند. آنچه مسلم است، وظیفه اصلی حسابرسان اعتباربخشی به اطلاعات مالی و ایجاد شفافیت در بازارهای مالی است که باعث ایجاد تأثیرات عینی بر بازارهای مالی می‌شود، ولی امروزه گستره مسئولیت حسابداران و حسابرسان با توجه به مطرح شدن مفاهیمی چون حسابداری اجتماعی، مسئولیت‌های اجتماعی، مسئولیت‌های

حرفه‌ای و حاکمیت شرکتی، ابعاد وسیعی به خود گرفته است که به نظر می‌رسد اغلب دانشجویان با آنها بیگانه باشند. مواردی چون توجه به رعایت حقوق بشر، حقوق کار و امور اجتماعی، حقوق مالیاتی، رعایت استانداردهای زیست‌محیطی و غیره را نیز شامل می‌شود، به نحوی که در تعریف جدید از توسعه بازارهای مالی از جمله مسئولیت خاص حساب‌برسان، مسئولیت‌های اجتماعی آنان عنوان شده است و حتی منشور سازمان ملل نیز به‌عنوان بخشی از الزامات تجارت جهانی به آن با عنوان «اصول میثاق جهانی» پرداخته است (خلیلی عراقی، ۱۳۸۲).

تفاوت در دیدگاه‌های اعضای مختلف در مسائل اخلاقی مطرح‌شده در حرفه، محققان را بر آن داشت تا درمورد علل تفاوت این برداشت‌ها مطالعه کنند. این تحقیق به دنبال آن است که مشخص کند آیا بین درک حسابداران، حساب‌برسان و جامعه حرفه‌ای درباره اهمیت موارد آیین رفتار حرفه‌ای تفاوت معناداری وجود دارد. در ادامه، پژوهش حاضر در پی ردیابی این موضوع است که متغیرهای تجربه و سطح تحصیلات و همچنین جنسیت اعضای حرفه تا چه اندازه بر درک آنها از اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای تأثیر دارد. بر این اساس، تحقیق جاری با توجه به ماهیت انجام آن و اهداف کاربردی آن در نوع خود از جمله نخستین تحقیقاتی است که در کشور ما در حال انجام شدن است که نتایج و یافته‌های آن در نهایت ممکن است منجر به توسعه ادبیات نظری موضوع مورد مطالعه و غنای آن شود و امید است برای تدوین‌کنندگان آیین رفتار حرفه‌ای، جامعه دانشگاهی، حساب‌برسان و حسابداران نیز جالب توجه باشد.

۴. پیشینه تحقیق

آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری، مجموعه اصول اخلاقی گردآوری‌شده به وسیله مجامع حرفه‌ای حسابداری کشورهای پیشرو که در راستای تجویز رفتارهای مناسب برای اعضای حرفه هنگام مواجهه با مشکلات متعدد و مشخص برای حرکت در راه اعتدالی فعالیت‌های حرفه‌ای و جلوگیری از بدنامی حرفه و آسیب‌رساندن به منافع عمومی تدوین و وضع شده است که اغلب دیگر کشورها از جمله ایران نیز این اصول را به همین منوال پذیرفته‌اند (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۷۷). حتی در برخی از کشورها برای التزام بیشتر اعضا به رعایت این اصول، تمهیدات و جرائم خاصی پیش‌بینی شده

است، به نحوی که این احکام ضمانت اجرایی دارد و تخلف از این اصول جرمی همچون گذراندن ساعت آموزشی معین، جرائم مالی، اخطار با درج در پرونده، پذیرفته نشدن صاحبکار جدید و حتی تعلیق عضویت فرد در حرفه به صورت موقت و دائم را در پی دارد. برای نمونه در کشور چین که نهادهای مسئول اجرای احکام، بسیار جدی عمل می‌کنند، تا سال ۲۰۰۰ عملیات ۲۴۴ مؤسسه حسابرسی در این کشور متوقف شده، ۱۰۵۹ مؤسسه جریمه مالی شده و ۱۵۴۱ شعبه تعطیل شده است. گواهی کار ۳۵۲ حسابرس باطل و به ۲۳۹۶ حسابرس هشدار انضباطی داده شده است (لین کی و هونگ چن، ۲۰۰۰).

ولایونام و میواکومر^۶ (۲۰۰۳)، آیین رفتار حرفه‌ای را ابزاری مستی برای اطمینان دادن به مردم و مشتریان درباره مسئولیت‌پذیری و رفتار اخلاقی و در نتیجه حفظ آبروی حرفه می‌دانند. آنها استدلال می‌کنند که آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از تأکید بر مسئولیت‌پذیری اخلاقی برای حفظ منافع عمومی به سمت تأکید بر مشخصات فنی یک محصول حرکت کرده است. ایشان جایگزینی ((دیدگاه درست و منصفانه)) با ((رعایت استانداردهای حسابداری)) را عامل اصلی این تغییر در آیین رفتار حرفه‌ای می‌دانند.

آرمسترنگ و بیز^۷ (۱۹۹۴)، با بهره‌گیری از نمونه‌ای مرکب از ۹۱ حسابرس و ۲۰۷ دانشجوی حسابداری و با در نظر گرفتن نتایج تحقیقات جوامع دیگر، تأثیر متغیرهای جمعیتی عمومی را روی استدلال بهتر اخلاقی سنجیدند. با اینکه به‌طور سنتی سن و تحصیلات در درک و استدلال اخلاقی مؤثر بود، در تحقیق انجام‌شده برای نمونه مورد بررسی مؤثر نبود. استدلال اخلاقی از کارکنان کم‌تجربه تا کارکنان باتجربه افزایش یافته بود. زنانی که دوره‌های اخلاقی را طی کرده بودند، در هر دو گروه نمونه مورد بررسی استدلال اخلاقی بهتری داشته‌اند. نتایج همچنین نشان داد که مدرسان حسابداری با بازآموزی و تمرین، به‌ویژه با طراحی مطالعه موردی و افته تحلیلی می‌توانند دامنه استدلال اخلاقی دانشجویانشان را افزایش داده، کمک کنند دانشجویان این رشته به صورت بارزتری نسبت به استدلال‌های ساده برای گرفتن تصمیمات اخلاقی اقدام کنند. نورتن و پیتروسن^۸ (۲۰۰۰)، کارآمدی بهره‌گیری از برنامه‌های آموزشی، اخلاقی و تربیتی دانشکده افسری را در ارتقای دوره‌های آموزش اخلاقی حسابداری بررسی

کردند. دوره‌های آموزشی دانشکده افسری بر ارزش‌های پایه‌ای چون شرافت و احترام تأکید دارد که بسیار شبیه به رویه‌های آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکاست. با بهره‌گیری از بررسی پیمایشی و تجزیه و تحلیل موقعیت‌های آموزشی دو دانشگاه مذکور، برداشت اخلاقی دانشجویان مدیریت دانشکده افسری با دانشجویان مدیریت سایر مراکز دانشگاهی برای مشخص کردن تفاوت‌های قابل ردیابی در برنامه‌های آموزش دانشگاه‌های مذکور مقایسه شد. نتایج پژوهش آنها نشان داد که دانشجویان دانشکده افسری در مقایسه با گروه کنترل سایر دانشگاه‌ها در مواردی این رفتار را غیراخلاقی می‌دانند که ارزش‌های پایه‌ای نادیده گرفته می‌شوند. یافته‌های مذکور اشاره می‌کند که گنجانیدن آموزش اخلاق در واحدهای درسی حسابداری مستلزم در نظر گرفتن جنبه‌هایی از برنامه‌های آموزشی اخلاق در دانشگاه‌ها، به‌ویژه با تأکید بر آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران است.

کانینگهام^۹ (۲۰۰۲)، علت کاهش توجه به تحقیقات اخلاقی در حسابداری را گسترش فرضیه بازارهای کارا عنوان می‌کند. وی معتقد است که با فرض کارا بودن بازارهای سرمایه، تحلیل‌گران مالی، ارزش ذاتی سهام را فارغ از انتخاب‌های مختلف حسابداری تعیین می‌کنند و ادعا می‌کنند که نقش اطمینان‌بخشی حساب‌رسان به تدریج کم‌رنگ شده است.

ساموتل و فیلمونا^{۱۰} (۲۰۰۶)، مطالعه خود را روی یکی از ابعاد چهارگانه مدل سنجش حساسیت اخلاقی رست متمرکز کردند. برای این منظور، آنان نمونه‌ای متشکل از ۱۵۶ دانشجوی رشته حسابداری را برای سنجش دامنه حساسیت اخلاقی و تأثیر استدلال اخلاقی و عوامل شخصیتی روی این استدلال اخلاقی انتخاب کردند. نتایج تحقیق نشان داد که دامنه توانایی‌های دانشجویان حسابداری درباره کشف وجود موارد اخلاقی در حوزه عمل متفاوت است. همچنین یافته‌ها حاکی از آن بود که رابطه بااهمیت معناداری میان حساسیت اخلاقی دانشجویان حسابداری و توانایی استدلال اخلاقی ایشان وجود ندارد. دانشجویان حسابداری درون‌گرا، در مقایسه با دانشجویان بیرون‌گرا، با درجه احتمال بیشتری حساسیت اخلاقی نشان می‌دادند. یافته‌های تحقیق همچنین حاکی از آن بود که درگیر کردن دانشجویان با موارد و مسائل اخلاقی تأثیر مثبتی بر توسعه حساسیت اخلاقی ایشان خواهد داشت. از این رو، فردی که توانایی

بهتری در تشخیص موارد اخلاقی از غیر اخلاقی دارد (دامنه بالایی استدلال اخلاقی)، احتمالاً به دلیل ناتوانی در مشخص کردن رویه‌های مناسب اخلاقی (حساسیت اخلاقی) نتواند رفتار اخلاقی مناسبی نیز داشته باشد.

الیری و محمد^{۱۱} (۲۰۰۸)، تأثیر آموزش اصول اخلاقی بر رفتار صحیح را میان دانشجویان سال آخر حسابداری مالزی سنجیدند. نمونه مورد بررسی ۸۵ دانشجوی ترم آخر حسابداری بودند که در مقابل پنج سناریوی مختلف اخلاقی قرار گرفتند و واکنش ایشان در رابطه با موارد خواسته شده سنجیده شد. در ادامه دانشجویان به دو گروه تقسیم شدند. یک گروه آزمایش که دوره آموزش اخلاقی را سپری کردند، در حالی که گروه دوم یعنی گروه کنترل مورد آموزش قرار نگرفتند. بعد از دوره مشخصی، هر دو گروه مجدداً در مقابل یک سری سناریوی جدید قرار گرفتند و از ایشان خواسته شد واکنش و کنش خود را نشان دهند. در تمام پنج آزمون دوم، تمام دانشجویان پاسخ‌های اخلاقی‌تری دادند. همچنین به مشارکت‌کنندگان در دوره آموزش اخلاقی هم موضوعات ارائه شد و نتیجه‌گیری آنها در این رابطه کارا تر بود. به هر حال، نتایج حاکی از آن بود که گنجاندن آموزش اخلاق در دوره‌های حسابداری مفید بوده است.

صفاها را و بولند^{۱۲} (۲۰۰۹)، تنوع موجود در ساختار آموزش اخلاق را با تمرکز بر آموزش دو کشور چین و ژاپن بررسی کردند. با کمک آزمون تعریف‌شده رست، نحوه استدلال اخلاقی نمونه‌های مرکب از ۱۸۷ نفر و ۱۹۳ نفر دانشجوی رشته مدیریت بازرگانی به ترتیب از کشورهای ژاپن و چین با هم مقایسه شد. برای ارزیابی نحوه برخورد و برداشت اخلاقی دو گروه مقایسه‌شونده، از آزمون‌های آماری تی استیودنت و تجزیه و تحلیل واریانس کمک گرفته شد. نتایج آزمون به طرز شگفت‌آوری نشان می‌داد که توانایی‌های استدلال اخلاقی دانشجویان چینی به‌طور معناداری بالاتر از دانشجویان ژاپنی است.

کانروی و همکاران^{۱۳} (۲۰۰۹)، از رویکرد نمادین چندگانه برای آزمون احتمال وجود آثار اعتقادات نادرست اخلاقی میان مدیران و شرکا استفاده کردند. یافته‌ها حاکی از آن بود که با رویکرد متضاد، وجود اعتقادات نادرست اخلاقی را پشتیبانی نمی‌کند. ایشان از تحلیل واریانس چندگانه برای کنترل و خشی کردن آثار ویژگی‌های خاص جمعیت نمونه‌گیری استفاده کردند. نتایج یافته‌ها نشان داد که مهم‌ترین شاخصه

پیش‌بینی‌کننده رفتار اخلاقی میان حسابداران مشارکت‌کننده در آزمون، سن ایشان بوده نه خصوصیات سازمانی.

فیشر و همکاران^{۱۳} (۲۰۰۹)، تأثیر و کارایی دوره‌های آموزش اخلاقی را روی گروهی از حسابداران حرفه‌ای و مدیران بازرگانی سنجیدند. نتایج پرسش‌نامه سنجش حساسیت و ویژگی‌های اخلاقی قبل و بعد از برگزاری دوره، همگی حاکی از آن بود که درک مشارکت‌کنندگان در دوره از مسئولیت ایشان به‌عنوان فرد حرفه‌ای افزایش یافته و ایشان در حال حاضر، حساسیت بیشتری در رابطه با حداقل سه مورد از پنج مورد قواعد اخلاقی بروز می‌دهند.

عبدالحمیدی و الن (۲۰۰۹)، مطالعه‌ای روی ۲۱۵ حسابدار حرفه‌ای با تجربه بالا که عمدتاً اعضای جامعه حسابداران رسمی آمریکا بودند، انجام دادند. پاسخ‌دهندگان در حد متوسطی هم‌عقیده بودند که دوره‌های آموزش اخلاقی، رفتار اعضا را تحت تأثیر قرار خواهد داد. سنایر یافته‌های آنها حاکی از آن بود که شاغلان حرفه از مباحث اخلاقی به دلیل مواجهه شفلی با آن موارد، نسبت به دانشگاهیان بیشتر بهره می‌برند. این در حالی است که دانشگاهیان در سمت دیگر، به اندازه ضرورت، تعهدی به تدریس مباحث اخلاقی نشان نمی‌دهند.

اولری (۲۰۰۹)، طی پژوهشی تجربی تلاش کرد تا ارزیابی کند که آیا آموزش مفاهیم اخلاقی برای دانشجویان سال آخر سودمند است یا نه. در جشن فارغ‌التحصیلی به ۱۵۵ نفر از فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری پنج افته و سناریو داده شد که از ایشان خواسته شده بود که تصمیم اخلاقی بگیرند. سپس تمام دانشجویان بر پایه شیوه استدلال اخلاقی به سه دسته تقسیم شدند و مواردی بر پایه گروه به ایشان آموزش داده شد. چند هفته بعد از دانشجویان مذکور خواسته شد که دوباره پنج افته اخلاقی مذکور را حل کنند. در همه پنج مورد، میانگین پاسخ‌های بعد از آموزش، بر حسب گروهی اخلاقی‌تر شده بود. در مجموع، یافته‌های ایشان نشان می‌داد که روش‌شناسی ارائه مطالب، تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی دانشجویان داشت.

جینک و کیلی^{۱۴} (۲۰۱۱)، در مطالعه‌ای تطبیقی، توانایی استدلال اخلاقی را بین دو گروه دانشجویان حسابداری مطالعه کردند. در یکی از این گروه‌ها، واحد و درس جداگانه‌ای برای مفاهیم اخلاقی ارائه شد، درحالی‌که در گروه دوم مفاهیم اخلاقی به

صورت جداگانه ارائه نشده بود. نتایج تحقیق نشان داد دانشجویانی که قبل از فارغ‌التحصیلی درس جداگانه‌ای برای مفاهیم اخلاقی پاس کرده بودند، استدلال اخلاقی بهتری داشتند.

تحقیقات انجام‌شده در داخل کشور در حوزه اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، بسیار محدود است. مدرس و رفیعی (۱۳۸۷)، به بررسی دیدگاه‌های عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای به وسیله حساب‌برسان و ضمانت اجرایی آن در ایران پرداختند. نتایج نشان داد که مردم به حساب‌برسان اعتماد نسبی دارند، اما اغلب آنها نظارت نهادهای مشغول بر رفتار حساب‌برسان را ناکافی و غیرشفاف می‌دانند.

۴. فرضیه‌های تحقیق

با توجه به موارد پیش‌گفته، فرضیه‌های تحقیق بر پایه مبانی نظری به شرح زیر تدوین و ارائه شد:

فرضیه اول: بین سطح تحصیلات اعضای حرفه و درک آنها از اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین میزان تجربه حساب‌برسان و درک آنها از اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین جنسیت حساب‌برسان و درک آنان از اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین برداشت جامعه دانشگاهی و حساب‌برسان شاغل در درک اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین برداشت حسابداران و حساب‌برسان در درک اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: بین برداشت جامعه دانشگاهی و حسابداران در درک اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود دارد.

۵. روش‌شناسی تحقیق و جامعه آماری و نمونه تحقیق

این پژوهش از لحاظ روش، کار روی ساختارهای کیفی را مدنظر دارد و از حیث هدف با توجه به گستردگی فعالیت‌های حرفه‌ای حسابداری و اهمیت آن در ارتباط با ایجاد اعتماد در جامعه، از نوع کاربردی است. علاوه بر این، با در نظر گرفتن اینکه تحقیق جاری با استفاده از پرسش‌نامه به بررسی تأثیر میزان تحصیلات و تجربه بر درک اهمیت و رعایت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری می‌پردازد و قصد تغییر در مقدار متغیرهای مورد بررسی برای سنجش تأثیر آن روی متغیر دیگر (وابسته) را ندارد، لذا روش تحقیق حاضر توصیفی-پیمایشی است.

با توجه به اینکه قرار است حوزه درک و شناخت و برداشت افراد هر یک از گروه‌های درگیر در حیطه آیین رفتار حرفه‌ای شامل شاغلان حسابداری، اعضای حرفه (حسابرسان) و دانشگاهیان از اهمیت هر یک از اقلام مطالعه شود، جامعه آماری ما را اعضای شاخص هر یک از این گروه‌ها تشکیل می‌دهد و به واسطه گستره وسیع افراد درگیر در این فرایند، همانند تحقیقات پیمایشی مشابه، نمونه‌گیری به‌طور مشخص از داخل نمایندگان این سه گروه انجام می‌شود. به ترتیب، مدیران مالی و حسابداران شاغل در شرکت‌ها به‌عنوان نمایندگان شاغلان حسابداری، حسابرسان مستقل به‌عنوان نمایندگان اعضای حرفه و دانشجویان مقطع تحصیلات تکمیلی و مدرسان حسابداری نیز به‌عنوان نمایندگان مجامع دانشگاهی بررسی شده‌اند که به نظر می‌رسد دلیل ارتباط تنگاتنگ این سه گروه با فعالیت‌های حرفه‌ای حسابداری نمایشگر اعضای شاخص این گروه می‌باشد.

روش نمونه‌گیری مورد استفاده در این پژوهش، تصادفی ساده است که در نهایت با توجه به نمونه‌گیری انجام‌شده، نتایج حاصل نیز به جامعه گروه‌هایی که نمونه از آنها استخراج شده است قابل تعمیم است. با توجه به نامحدود بودن تعداد اعضای نمونه و همچنین کیفی بودن داده‌های تحقیق و با توجه به رویه تحقیقات مشابه، ما $P=0.15$ و $1-P=0.15$ و دقت اندازه‌گیری را $E=1/8$ در نظر گرفته شد و اندازه نمونه در سطح اطمینان ۹۵ درصد به شرح زیر محاسبه شد (عادل آذر و مؤمنی، ۱۳۸۸):

$$n = \frac{Z^2 P(1-P)}{E^2} = \frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{.18} = 149$$

علاوه بر آن، برای جلوگیری از خدشه وارد شدن به نتایج تحقیق ناشی از تفاوت در حجم نمونه‌های مورد بررسی از گروه‌های مختلف و حفظ توازن بین حجم نمونه گروه‌های مختلف، سعی شد از هر یک از گروه‌ها تعداد مساوی نمونه (حدود ۵۰ مورد) انتخاب و اطلاعات مورد نیاز تحقیق جمع‌آوری شود که به نظر می‌رسد تصویر درستی از اعضای جامعه ارائه داده شده باشد.

با در نظر گرفتن روش و ماهیت کیفی تحقیق، مناسب‌ترین ابزار گردآوری داده‌ها نیز پرسش‌نامه است. بر این اساس، ما از پرسش‌نامه با طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای (کاملاً موافقم، موافقم، نظری ندارم، مخالفم، کاملاً مخالفم) برای استنتاج وضعیت کنونی دامنه التزام حساب‌برسان شاغل به عوامل آیین رفتار حرفه‌ای کمک گرفتیم. پرسش‌نامه دارای در بخش مجزای سؤالات عمومی درباره وضعیت عمومی پاسخ‌دهندگان و ۳۸ سؤال درباره وضعیت کنونی التزام به عوامل اخلاقی بین حساب‌برسان است. قبل از توزیع پرسش‌نامه، با بهره‌گیری از نظرات متخصصان امر و استادان حسابداری، با کمک روش دلفی از روایی آن اطمینان حاصل شد و برای سنجش پایایی و اعتبار آن نیز از آزمون آماری آلفای کرونباخ^{۱۹} استفاده شده است و حدود ۴۵ پرسش‌نامه بین تعدادی از آزمودنی‌ها توزیع و نتایج جمع‌آوری شد. ضریب آلفا برای نمونه‌های اولیه پر شده در پرسش‌نامه، مقدار ۰/۹۷ محاسبه شده است. مقادیر بالای ۰/۷ برای ضریب آلفا، بیانگر پایایی قابل قبول ابزار جمع‌آوری داده‌های تحقیق است. نگاره (۱)، تعداد عوامل اخلاقی مورد بررسی تحقیق، سؤالات اختصاص‌یافته برای هر عامل در پرسش‌نامه، ضریب آلفای کرونباخ هر فاکتور و همچنین کل سؤالات را به تفصیل نمایش می‌دهد.

نگاره (۱): عوامل اخلاقی مورد بررسی و جزئیات سؤالات پرسش‌نامه و آلفای کرونباخ آنها

ردیف	جزئیات عوامل و اصول آیین رفتار حرفه‌ای مورد بررسی	تعداد سؤال پرسش‌نامه	مقدار آلفای کرونباخ
۱	پایبندی به اعمال کافئ مرابیت‌های حرفه‌ای	۳	۰.۷۷۱
۲	انجام تعالیمات با دقت و شایستگی و پشتیبانی کافئ	۲	۰.۷۵۵
۳	انجام وظایف با درستکاری و رعایت انصاف و صداقت	۳	۰.۸۵۸
۴	سمی در بدروز کردن نخصص همگام با آخرین تحولات حرفه و کفایت آموزش‌های حفظ صلاحیت عمومی	۵	۰.۷۶۹
۵	وازداری و حفظ اطلاعات محرمانه شرکت‌های مورد رسیدگی	۵	۰.۸۷۲
۶	فعالیت به گونه‌ای که با حسن‌شهرت حرفه‌ای آنها سازگار باشد و دوری از موقعیت‌های متعارض و منهدوش‌کننده اعتبارشان	۱	--
۷	اخلاق حرفه‌ای و دانش برخورد مسئولانه	۱	--
۸	سمی و لفر برای دردی از قرار گرفتن در موقعیت‌های تأثیرگذار بر بر طرفی ایشان	۶	۰.۸۵۶
۹	احتراز از موقعیت‌هایی که باعث زدست‌رفتن استقلال می‌شود	۵	۰.۸۱۷
۱۰	وجود ضوابط مناسب کنترل کیفیت کار و بررسی هم‌پیشگان	۲	۰.۵۱۹
۱۱	آگاهی از مسئولیت اجتماع شومش برای ایجاد اعتماد در جامعه و فعالیت در راستای حفظ منافع عمومی	۴	۰.۸۵۶
	کل عوامل مورد بررسی	۳۷	۰.۹۷۴

به هر حال، از حدود ۲۰۰ پرسش‌نامه توزیع‌شده بین اعضای نمونه، ۱۶۰ پرسش‌نامه کامل و قابل استفاده مسترد شد که نگاره (۲)، اطلاعات عمومی پاسخ‌دهندگان را نمایش می‌دهد:

نگاره (۲): اطلاعات عمومی پاسخ‌دهندگان

سن پاسخ‌دهندگان	فراوانی	درصد	جنس	فراوانی	درصد
زیر ۲۵ سال	۸	۵٪	مرد	۱۱۹	۷۰٪
بین ۲۶ تا ۳۰ سال	۵۰	۳۱٪	زن	۱۸	۳۰٪
بین ۳۱ تا ۳۵ سال	۳۸	۲۳٪	رشته تحصیلی		
بالاتر از ۳۵ سال	۶۴	۴۰٪	حسابداری	۱۰۰	۶۲٪
میران تجربه	فراوانی	درصد	مدیریت	۴۲	۲۷٪
کمتر از ۵ سال	۵۰	۳۱٪	اقتصاد و غیره	۱۸	۱۱٪
بین ۱۰ تا ۱۰ سال	۴۶	۲۹٪	مقطع تحصیلی		
بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۳۵	۲۲٪	کارشناسی	۱۱۲	۷۰٪
بالاتر از ۱۵ سال	۲۹	۱۸٪	ارشد و دکتری	۱۸	۴۰٪

۶. نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

۶.۱. نتیجه آزمون فرضیه اول

فرضیه اول تحقیق در پی بررسی تأثیر میزان تحصیلات پاسخ‌دهندگان روی برداشت آنان از اهمیت عوامل اخلاقی است که برای این منظور، نمونه مورد بررسی به دو گروه مجزای پاسخ‌دهندگان با درجه تحصیلاتی بالا و پاسخ‌دهندگان با درجه تحصیلاتی پایین به شرح زیر تقسیم شد:

H_0 : بین سطح تحصیلات اعضای جامعه و برداشت آنها از اهمیت عوامل اخلاقی حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود ندارد.

H_1 : بین سطح تحصیلات اعضای جامعه و برداشت آنها از اهمیت عوامل اخلاقی حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 = \mu_2 \\ H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases}$$

که در آن:

μ_1 : میانگین عوامل اخلاقی در گروه سطح تحصیلات پایین (فوق‌دیپلم و کارشناسی) است.

μ_2 : میانگین عوامل اخلاقی در گروه سطح تحصیلات بالا (کارشناسی ارشد و دکتری) است.

به دلیل مقایسه بین میانگین گروه‌های مستقل و با توجه به معادل‌سازی مقیاس رتبه‌ای به فاصله‌ای، برای آزمون فرضیه فوق از آزمون t مستقل استفاده شده است که نتایج آزمون در نگاره (۳) به شرح زیر آمده است:

نگاره (۳): نتایج آزمون آماری t برای مقایسه میانگین‌های دو جامعه و گروه برای فرضیه‌های اول تا ششم

فرضیه	گروه‌های مقایسه‌شونده	حجم نمونه	میانگین نمونه	انحراف معیار نمونه	آماره آزمون T	درجه آزادی	P-value	نتیجه آزمون
اول	تحصیلات پایین	112	0.4304	0.8365	1.416	108	0.109	رد فرضیه
	تحصیلات بالا	48	0.2319	0.7521				
دوم	تجربه پایین	96	0.3318	0.8184	0.741	108	0.460	رد فرضیه
	تجربه بالا	64	0.4294	0.8125				
سوم	زن	48	0.3313	0.8360	0.401	108	0.749	رد فرضیه
	مرد	112	0.3978	0.8088				
چهارم	دانشگاهیان	53	0.2529	0.8857	0.296	108	0.793	رد فرضیه
	شاغلان	107	0.4071	0.7552				
پنجم	حسابداران	40	0.3767	0.8719	0.214	108	0.836	رد فرضیه
	حسابرسان	67	0.3386	0.9000				
ششم	حسابداران	40	0.3767	0.8719	0.192	91	0.818	رد فرضیه
	دانشگاهیان	53	0.4071	0.7552				

همان‌گونه که در نگاره (۳) ملاحظه می‌شود، با توجه به مقدار (0.109) سطح معناداری که بیشتر از مقدار 5 درصد است، فرض صفر در سطح خطای 5 درصد رد نمی‌شود؛ در نتیجه نمی‌توان گفت که اختلاف معنادار بین میانگین دو جامعه مورد مطالعه وجود دارد. بر این اساس، سطح تحصیلات افراد روی برداشت بهتر آنها از اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای تأثیری نخواهد داشت.

6.2. نتایج آزمون فرضیه‌های دوم تا ششم

مشابه فرضیه اول، فرضیه دوم نیز در آن راستا ولی با هدف ردیابی تأثیر تجربه پاسخ‌دهندگان روی درک بهتر ایشان از اهمیت عوامل اخلاقی به این شرح طراحی شده است:
 H1: بین میزان تجربه اعضای جامعه و برداشت آنها از اهمیت عوامل اخلاقی حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود ندارد.

H_1 : بین میزان تجربه اعضای جامعه و برداشت آنها از اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0 : \mu_1 = \mu_2 \\ H_1 : \mu_1 \neq \mu_2 \end{cases}$$

که در آن:

μ_1 : میانگین برداشت اعضای جامعه با تجربه پایین (کمتر از ۱۰ سال) از اهمیت عوامل اخلاقی است.

μ_2 : میانگین برداشت اعضای جامعه با تجربه بالا (بیشتر از ۱۰ سال) از اهمیت عوامل اخلاقی است.

با مراجعه به نتایج نگاره (۳)، مشخص می‌شود که با توجه به مقدار (۰.۶۷۰) سطح معناداری) که بیشتر از مقدار ۵ درصد است، فرض صفر در سطح خطای ۵ درصد رد نشده است و در نتیجه ادعای وجود اختلاف معناداری بین برداشت دو گروه از اهمیت عوامل اخلاقی با توجه به میزان تجربه آنها قابل پذیرش نیست و ایشان صرف‌نظر از میزان تجربه، برداشت یکسانی از اهمیت عوامل اخلاقی دارند.

فرضیه سوم نیز در پی بررسی نوع جنسیت پاسخ‌دهندگان در درک بهتر اهمیت عوامل آیین رفتار حرفه‌ای است. دوباره همان‌گونه که در نگاره (۳) ملاحظه می‌شود، با توجه به اینکه مقدار سطح معناداری برابر با ۰.۶۸۹ و بیشتر از سطح خطای ۵ درصد است، دوباره فرض صفر رد نشده است و مدارکی در دست نیست که نشان دهد بین نوع جنسیت اعضای حرفه و برداشت آنان از اهمیت عوامل اخلاق حرفه‌ای، تفاوت معناداری وجود داشته باشد.

فرضیه چهارم نیز در پی بررسی موقعیت کاری پاسخ‌دهندگان در درک بهتر اهمیت عوامل آیین رفتار حرفه‌ای است که باز با مراجعه به نگاره شماره (۳)، با توجه به مقدار (۰.۶۹۳) سطح معناداری که بیشتر از سطح خطای ۵ درصد است، نتایج نشان می‌دهد برداشت مجامع دانشگاهی متفاوت از برداشت شاغلان حرفه نیست و تفاوت معناداری میان درک ایشان از اهمیت عوامل اخلاقی وجود ندارد.

در همین راستا، فرضیه‌های پنجم و ششم نیز به ترتیب، دوباره برداشت حسابداران شاغل را با حساب‌برسان و برداشت مدرسان دانشگاهی را با شاغلان حسابدار مقایسه

کرده است. همان‌گونه که نگاره (۳) نشان می‌دهد، برای فرضیه پنجم مقدار (۰.۸۳۱) سطح معناداری) و برای فرضیه ششم مقدار آن (۰.۸۴۸) سطح معناداری) است که برای هر دو مورد مقادیر بالاتر از سطح خطای ۵ درصد است. بر این اساس، برای هر دو فرضیه دوباره فرض صفر رد نشده است و برای هر دو گروه‌های مقایسه‌شونده اختلاف معناداری بین درک ایشان از اهمیت فاکتورهای اخلاقی نمی‌توان یافت.

۷. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج آزمون فرضیه اول تحقیق حاکی از بی‌تأثیری عامل سطح تحصیلات اعضای حرفه در درک اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای است که این یافته در انطباق با یافته قبلی تحقیق اولری (۲۰۰۹) است. با این حال، نتایج تحقیقات جنیک و کیلی (۲۰۱۱)، صفارا و بولند (۲۰۰۹) و همچنین فیشر و همکاران (۲۰۰۹)، حاکی از تأثیرگذاری مثبت گنجاندن واحدهای جداگانه آموزش اخلاق در استدلال و حساسیت اخلاقی اعضای حرفه است. در این راستا، برای تقویت روحیه حرفه‌گرایی اعضای تیم‌های حسابرسی، پیشنهاد می‌شود آموزش موردی مشکلاتی که اعضای حرفه با آن مواجه می‌شوند و دوره‌های بازآموزی همکاران برای ارتقای سطح حرفه‌ای ایشان برگزار شود. نتایج فرضیه دوم و سوم نیز که حاکی از بی‌تأثیری عوامل تجربه و جنسیت در درک اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای در ایران بود در انطباق با نتایج پژوهش قبلی کانرول و همکاران (۲۰۰۹) است که نشان دادند مهم‌ترین شاخصه پیش‌بینی‌کننده رفتار اخلاقی حسابداران نه متغیرهایی مثل تجربه و تحصیلات و جنسیت، بلکه عامل سن ایشان است. در این راستا، نتایج آزمون فرضیه‌های چهارم و پنجم و ششم تحقیق جاری نیز حاکی از وجود نداشتن تفاوت بین پیش‌شاغلان و دانشگاهیان یا حسابداران و حسابرسان ایران در درک بهتر اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای است که این یافته نیز در تناقض با نتیجه‌گیری قبلی عبدالمحمیدی و آلن (۲۰۰۹) است که عنوان کردند شاغلان حرفه به دلیل مواجهه شغلی، نسبت به دانشگاهیان بیشتر از مباحث اخلاقی بهره می‌برند. همچنان که نتایج تحقیق قبلی مدرس و رفیعی (۱۳۸۷) در مورد وضعیت این عوامل در ایران نشان می‌دهد که اعضای حرفه نتوانسته‌اند به نحو مناسب و شایسته از ایفای تعهدات اخلاقی برآیند و هنوز جامعه حسابداران رسمی ایران نتوانسته جایگاه واقعی خود را به‌عنوان

نهاد کنترل‌کننده و خودضابطه‌مند فعالیت‌های حرفه‌ای پیدا کند، به تجویز که انتظار می‌رود و پیشنهاد می‌شود جامعه با افزایش دامنه بررسی‌های هم‌پیشگان و بازبینی پرونده‌های رسیدگی بحث تجاری شدن حرفه حسابداری را به حاشیه رانده، با تعقیب ضمانت اجرایی احکام صادره از حرکت بیشتر همکاران حسابرس در راستای التزام به آیین رفتار حرفه‌ای اطمینان حاصل کند. یافته‌های تحقیق آمسترنگ و بیز (۱۹۹۴) نیز با این نتیجه‌گیری هم‌خوانی دارد که نشان دادند متغیرهای جمعیتی، سن و تحصیلات در درک و استدلال مناسب اخلاقی تأثیری ندارند. به هر حال، محققان حین انجام تحقیق به دلیل ناهمگون بودن جامعه آماری مورد بررسی با محدودیت‌هایی مواجه بودند که از آن جمله می‌توان به توانایی متفاوت پاسخ‌دهندگان برای پاسخ‌گویی به سؤالات، مشکل بودن مشجش ادراک افراد از لحاظ منظور کردن عوامل آیین رفتار حرفه‌ای و محدودیت ذاتی پرسش‌نامه نظیر کم‌توجهی پاسخ‌دهندگان به سؤالات پرسش‌نامه اشاره کرد که به نظر نمی‌رسد جز مورد اول، بقیه موارد تأثیر بالاهمیتی بر یافته‌های تحقیق داشته باشد و بر نتایج آن لطمه وارد کند.

یادداشت‌ها:

1. Auditors social responsibility
2. Armstrong
3. Rest
4. National Association of State Boards of Accountancy (NASBA)
5. Abdolmohammadi & Alen
6. Velayutham & Sivakumar
7. Armstrong & Beth
8. Thornton and Peterson
9. Cunningham
10. Samuel and Philomena
11. O'Leary and Mohhamad
12. Sugahara and Boland
13. Conroy et al.
14. Fisher et al.
15. Janice and Kelly
16. Cranach's Alpha method

منابع و مأخذ

۱. خلیفه، سید احمد و رضا تهرانی (۱۳۸۴)، «تضاد حرفه‌ای و سازمانی در حسابداری»، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۳، صص ۳-۲۷.
۲. خلیلی عراقی، مریم (۱۳۸۲)، «تغییر شیوه‌های آموزش حسابداری»، مجله حسابداری، شماره ۱۴۰، صص ۳۲-۳۵.
۳. دلتواز، بیتا و مرجان خوبلو (۱۳۸۴)، «اخلاق حرفه‌ای حسابرس»، ارائه شده در چهارمین همایش سراسری دانشجویان حسابداری.
۴. سازمان حسابرسی (۱۳۷۴)، «پیام‌های حرفه‌ای»، نشریه حسابرس، شماره ۲۴، خردادماه.
۵. علی مند، مصطفی (۱۳۸۹)، «اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای»، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۹۵.
۶. کمیته فنی سازمان حسابرسی (۱۳۷۷)، «آیین رفتار حرفه‌ای، انتشارات سازمان حسابرسی»، نشریه ۱۲۳.
۷. مدرس، احمد و رفیعی، افسانه (۱۳۸۷)، «بررسی دیدگاه‌های عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران»، مجله دانش حسابرسی، شماره ۲۵ و ۲۶، صص ۲۰-۴.
8. Abdolmohammadi, Mohammad J. and Reinstein, Alan (2009). Practicing Accountants' Views of the Content of Accounting Ethics Courses, Bentley University, Working paper.
9. American Institute of Certified public Accountants (AICPA)(1994). Improving Business Reporting – Acustomer Focus : *Meeting the Information Needs of Investors*, New York.
10. Armstrong, M. B. (1990). Professional ethics and accounting education: a critique of the 8-step method, *Business & Professional Ethics Journal*, 9(1&2), pp. 181-191.
11. Armstrong, M. B. (1993a). Ethics and professionalism for CPAs, Cincinnati, OH: South-Western.
12. Armstrong, M. B. (1993b). Ethics and professionalism in accounting education: a sample course, *Journal of Accounting Education*, 11, pp. 77-92.
13. Armstrong, Mary Beth (1994). Ethics and professionalism in accounting education: A sample course, *Journal of Accounting Education*, Volume 12, Issue 1, Winter 1994, pp. 1-26.

14. Arthur Andersen & Co., (1987). National Commission Fraudulent Financial Reporting, Summary of Recommendations," *Accounting News Briefs*, Vol. 13, No. 2 Supplement, April/May, p. 4.
15. Conroy, Stephen J., Emerson, Tisha L. N. and Pons, Frank (2009). ETHICAL ATTITUDES OF ACCOUNTING PRACTITIONERS: ARE RANK AND ETHICAL ATTITUDES RELATED?, *Forthcoming: Journal of Business Ethics*.
16. Cunningham L. A. (2002). Sharing accounting's burden: business lawyers in Enron's dark shadows, Boston College Law School.
17. Fisher, Josic and McCormack, Cathryn (2009), Professional development online: Ethics education for accountants and business managers, Proceedings ascilite Auckland.
18. Janice, Klimck and Kelly, Wenell (2011), Ethics in accounting: an indispensable course, *Academy of Educational Leadership Journal*, Vol. 15, Issue 4.
19. Lin K. Z., Hung Chan K. (2000). Auditing Standards in China - a comparative analysis with relevant international standards and guidelines, *The International Journal of Accounting*, 35, pp. 559-577.
20. O'Leary, C. (2009). An Empirical Analysis of the Positive Impact of Ethics Teaching on Accounting Students, *Accounting Education*, Volume 18, Issue 4-5, pp. 505-520.
21. O'Leary, Conor and Mohamad, Shafi (2008). The successful influence of teaching ethics on Malaysian accounting students, *Malaysian Accounting Review*, Vol.7(2). pp. 1-16.
22. Samuel Y.S. Chan, Philomena Leung, (2006). The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 Iss: 4, pp.436-457.
23. SUGAHARA, Satoshi and BOLAND, Gregory (2009). COMPARING THE EFFECTS OF ETHICS LEARNING EXPERIENCE IN JAPAN AND CHINA, Hiroshima Shudo University, *Working paper*.
24. Thornton, John M. and Peterson, Bonita K. (2000). Codes of Conduct and Ethical Perceptions: A Comparison of Accounting and Military, *Accounting Educators' Journal*, Volume XII, pp.1-24.
25. Velayutham, Sivakumar, (2003). The accounting profession's code of ethics: Is it a code of ethics or a code of quality assurance?, *Critical Perspectives on accounting*, 14, 483-503.