(مقاله پژوهشی)

رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان

دکتر یحیی حساس یگانه[1]، حمید خادم[2*]، زهرا مرویان حسینی[3]

1. **گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی**
2. **گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه فردوسی مشهد**
3. **گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضا(ع)**

تاریخ دریافت:94/1/15 تاریخ پذیرش:94/4/2

چکیده

زمینه: بحث اخلاق و رفتارهای اخلاقی از دیدگاه پست مدرن (به خصوص در حوزه مالی) مبحث جدیدی بوده که در سال‌های اخیر در موضوعات رفتاری مطرح شده است. موضوع اصلی این پژوهش بررسی تفاوت‌های بین ذهنیت (اعتقادات) و عمل حسابرسان براساس دیدگاه اخلاقی پست مدرن فوکو می‌باشد.

روش: پژوهش حاضر، کاربردی از نوع پس رویدادی است. به‌منظور انجام این مطالعه نمونه‌ای به حجم 214 نفر از افراد شاغل در حرفه حسابرسی و دانشجویان حسابرسی (به‌عنوان نمونه کنترلی) به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب گردید. ابزار اندازه‌گیری این تحقیق، پرسشنامه استاندارد بوده است که دارای دو محور کلی بررسی ذهنیت و عمل حسابرسان می‌باشد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون‌های زوجی و مقایسه میانگین دو جامعه استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد بین ذهنیت حسابرسان به مباحث اخلاقی و انجام آن در عمل تفاوت معناداری وجود داشته که امتیازات اخلاقی اعمال پایین‌تر از ذهنیت بوده است. همچنین آیین رفتار حرفه‌ای نتوانسته به‌طور کامل به رفتار حسابرسان شاغل در حرفه جهت داده و آن را بهبود بدهد.

نتیجه‌گیری: وجود تفاوت معنادار بین ذهنیت و عمل حسابرسان مبین خلاء بوجود آمده ناشی از اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهنیت افراد و توانایی استفاده از آن در عمل را نشان می‌دهد. از طرف دیگر توسعه آیین رفتار حرفه‌ای و قوانین و مقررات بدون توجه به رشد اخلاقی حسابرسان هرچند لازم است ولی کافی نمی‌باشد.

کلید واژگان: *اخلاق حسابرسان، آیین رفتار حرفه‌ای، حقیقت‌گویی، ذهنیت*

سرآغاز

در هر جامعه، گروه‌های مختلف حرفه ای، علاوه بر اصول و ضوابط اخلاق عمومی، از نظام ارزشی خاصی پیروی می‌کنند که مورد پذیرش جمعی آن حرفه بوده که، اخلاق حرفه ای[1] نامیده می‌شود. از منظر دیگر میتوان گفت به مجموعهٔ مدونی از احکام اخلاقی که چگونگی رفتار، مسئولیت اعضای حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاص ثالث را معین و

* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: hesabras_65 @ yahoo.com

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

تبیین می‌کند آیین رفتار حرفه ای[2] گفته می‌شود، که رعایت نکردن و تخطی از این احکام می‌تواند موجب تنبیه‌های انضباطی و گاه مسئولیت مدنی و در مواردی موجب تعقیب کیفری شود(1). در پیشگفتار آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران آمده است که حرفه حسابداری از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌ها است و به دلیل نوع خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد بالایی نیز برخوردار است که تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی بستگی دارد(2). بدین ترتیب تردیدی نیست که پایبندی به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای آینده حرفه را رقم خواهد زد و از طرفی اعمال غیر اخلاقی حسابرسان ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم به حرفه، در عملکرد کارایی بازارهای سرمایه نیز اخلال ایجاد می‌کند(3). امروزه رعایت اخلاق برای حرفه حسابداری (به‌عنوان تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی) و حسابرسی (به‌عنوان اعتبار دهندگان به صورت‌های مالی) بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری و حسابرسی با بحرآنهای اخلاقی بیگانه نیست. ضمن آنکه در سال‌های اخیر حرفه حسابداری و حسابرسی شاهد رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو، ورلد کام، آدلفی، زیراکس، گلوبال گراسینگ بوده است(4). از سوی دیگر بررسی‌های دقیق انجام شده توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار، که نشان دهنده بالا بودن میزان چشم پوشی از حجم تقلب‌های حسابداری توسط حسابرسان در حسابرسی شرکت‌هایی نظیر سن دانت، سان بیم، لیونت که موجب متضرر شدن صدها میلیون دلار سهامداران بوده، باعث شده است که اعتماد به حرفه خدشه‌دار شود(5). از این رو سوالی که در اینجا به ذهن متبادر می‌شود این است که چرا با وجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه حسابداری و حسابرسی، توسعه قوانین و مقررات حرفه و الزام به رعایت آیین رفتار حرفه ای همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی هایی متضرر می‌شود؟ آیا مقصر اصلی، نقص در قوانین و مقررات و استانداردهای حرفه است یا رفتارهای غیراخلاقی افراد شاغل در حرفه؟

متفکران و نظریه پردازان پست مدرن[3] (دوره فرا مدرن) معتقدند که، اخلاق[4] به اختیار و برگرفته از ذهنیت فرد و نه بازتاب قوانین و مقررات تعریف شده برای وی می‌باشد. نظریات عمیق و دیدگاه انقلابی وی در مورد جامعه و مفهوم قدرت نشان‌دهنده تأکید او بر یک جزء مهم قدرت، یعنی آزادی است. براساس دیدگاه ساختار شکنی وی در خصوص قدرت و آزادی، وی در زمینه اخلاق بین دو عامل ذهنیت و اعمال فرد تمایز قایل شده است. تفاوت بین ذهنیت و اعمال بیانگر این است که، در ذهنیت بیشتر اصول اخلاقی مورد تأکید قرار گرفته است، لیکن در اعمال تأکید بیشتر بر روی اشکال ذهنیت (عقاید شخصی) و اعمال خود فرد بوده که می‌تواند برگرفته از قوانین و مقررات تجویز شده و یا ذهنیت (باورهای) اخلاقی خود فرد باشد(6و7). اخلاق ناب از دیدگاه پست مدرن عمل اخلاقی نیست که بازتاب قوانین و مقررات وضع شده باشد بلکه عملی است که منطبق با اعتقادات فرد باشد. افراد با خصایص بد همواره دنبال راههایی برای دور زدن قوانین می‌باشند درحالی که افراد با فضیلت اخلاقی نیازی به قوانین و مقررات ندارند، زیرا بر اساس ذهنیت و عقاید اخلاقی خود عمل صادقانه را انجام می‌دهند(8). در این راستا محققان، معتقد بودند که «تربیت انسانها تنها از بعد علمی‌و بدون توجه به ابعاد اخلاقی، برای جامعه تهدید آفرین می‌باشد و افزایش در قوانین برای جلوگیری از حساب سازی‌ها و اختلاص‌ها هرچند لازم است ولی کافی نیست»(4). پژوهشگری معتقد است که حسابرسان برای آشنایی با لزوم انطباق با اصول اخلاقی، باید از استانداردهای حرفه‌ای و فنی اعلام‌شده توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران[5](IFAC)، در رابطه با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی[6](ISA)؛ کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری[7] (IASC)؛ نهادهای حسابداری حرفه‌ای کشور و قوانین حاکم بر شرکتهای بزرگ و نهادهای تنظیم‌کننده قانون و قانونگذاری مربوط پیروی کنند(9).

در ایران نیز، تخلفات حسابداران رسمی‌توسط هیات انتظامی‌بدوی متشکل از سه نفر حسابدار رسمی‌غیر شاغل به انتخاب شورای عالی جامعه که وظیفه رسیدگی به تخلفات انتظامی اعضاء جامعه از مقررات مربوطه را دارد انجام می‌شود. تنبیه‌های انتظامی‌در صورت تخطی از قوانین طبق ماده 35 قوانین و مقررات جامعه، شامل: 1) اخطار بدون درج در پرونده؛ 2) توبیخ با درج در پرونده؛ 3) ممنوعیت انعقاد هرگونه قرارداد

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

ارائه خدمات حرفه‌ای و تخصصی و پـذیرش بازرسـی قـانونی و حسابرسی در دوره معین؛ 4) تعلیق عضویت تا یکسال؛ 5) تعلیق عضویت از یک تا پـنج سـال؛ 6) لغـو عنـوان حـسابدار رسـمی می‌باشد(10).

جدول1: موضع‌گیری کنترل کیفیت موسسات حسابرسی در سال 1392 (11)

موضع‌گیری کارگروه نسبت به موارد مطروحه	تعداد	درصد
ارجاع موضوع به هیات‌های انتظامی	30	21
تذکر و اخطار کتبی	106	74
کسر امتیاز کنترل کیفیت	6	4
معرفی به مرکز آموزش جامعه حسابداران رسمی	2	1
جمع	144	100

در جدول فوق خلاصه‌ای از موارد ارجاعات عدم رعایت الزامـات اخلاقی به مراجع ذیربط بر اساس نتایج کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی سال (1392) ارائه شده است.

بنابراین براساس آنچه کـه گفتـه شـد بـه ایـن حقیقـت دسـت می‌یابیم که بحث اخـلاق مـسئله سـاده‌ای بـه معنـای پـذیرش بی‌اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه و تجویز شده نیـست، بلکـه به معنای تأکید بر آزادی عمـل بـرای ارائـه ارزش‌هـا و اهـداف درونی فرد به تنهایی مـی‌باشـد(12). پژوهـشگری معتقـد اسـت تئوری اخلاقی در حالت کلـی، مـی‌توانـد بـه دو تئـوری اصـلی تفکیک شود گروه اول: تئوری‌های رفتاری[8] که تمرکـز آنهـا بـر رفتار و عملکرد شخص است؛ گروه دوم: تئوری های ارزشی[9] که بر اخلاق و منش شخص تمرکز دارد(13). پـژوهش حاضـر نیـز محدود به «تئوری‌های رفتاری» اندیشمندان پست مدرن اسـت. پژوهشگری، نیز مدل رفتار اخلاقی چهـار مؤلفـه‌ای را برمبنـای نظریه رشد اخلاقی کولبرگ، ارائـه کـرد. ایـن مؤلفـه‌هـا شـامل حساسیت اخلاقی، توانایی استدلال برای پیدا کردن یک راه حل مطلوب، داشتن انگیزه اخلاقی و عمل اخلاقی می‌باشد(14).

عمل اخلاقی عبـارت اسـت از گفـتن حقیقـت بـه صـورت: رک گویی[10]، حقیقت[11]، ریسک(مخاطره)[12]، انتقاد[13] و وظیفه[14](15). در این پژوهش نیـز، مـا از معنـی واژه حقیقـت گـویی کـه توسـط صاحب‌نظران پـست مـدرن، در دانـشگاه کالیفرنیـا در خـصوص افشاگری و حقیقت ارائه شد، جهت سنجش تفاوت بین ذهنیت و عمل اخلاقی حـسابرسان اسـتفاده شـد(15). پژوهـشگری بیـان نمود، ویژگی‌های حقیقت گـویی از طریـق مفـاهیم رک گـویی، حقیقت، ریسک، انتقاد و وظیفه و از طریق تجزیه و تحلیل ایـن مفاهیم و تاثیر آن بر ابعـاد مختلـف جامعـه و فرهنـگ‌هـا فیلتـر می‌شود(16). در حقیقـت گـویی گوینـده از آزادی خـود اسـتفاده کرده و بـه جـای «متقاعـد کـردن» از «رک‌گـویی»، بـه جـای «سکوت(یا دروغ)» از «حقیقت گـویی»، بـه جـای «امنیـت» از «مخاطره(ریسک)»، به جای «چاپلوسی» از «انتقاد» و به جـای «نفع شخصی و بی توجهی به اخلاقیات» از «وظیفـه اخلاقـی» استفاده می‌کند(17). به بیان دیگر حقیقت گویی نـوعی فعالیـت زبانی است که گوینـده از طریـق رک گـویی رابطـه خاصـی بـا حقیقت دارد، از طریق خطر رابطه خاصی با زندگی خود داشته، از طریق انتقاد رابطه خاصی با خود یا سایر افراد (انتقاد از خـود یـا دیگری) و از طریق آزادی بیان رابطه خاصی با قـوانین اخلاقـی دارد(17). مرور پیشینه تحقیق‌های انجام شده، رفتارهای اخلاقی از منظر اخلاق مدرن را بیشتر مدنظر قرار می‌دهد، این در حـالی است که در این پژوهش اخلاق پست مدرن مورد بررسـی قـرار گرفته است.

محققان در بررسی خود بر روی دانـشجویان حـسابداری برزیـل مبنی بر وجود تفاوت بین ذهنیت و عمـل حـسابداران از دیـدگاه اخلاق پست مدرن به این نتیجه رسیدند که بین ذهنیت و عمل حسابداران تفاوت معناداری وجود دارد، بطوریکه امتیازات اعمـال افراد بالاتر از امتیازات ذهنیت آنها بود(12و17).

در مطالعه دیگری، سطح استدلال اخلاقی در بین حـسابرسان و دانشجویان حسابداری به هنگام مواجهه با یک معـضل اخلاقـی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد حسابرسان در مقایسه با دانشجویان حسابداری، سطح بالاتری از استدلال اخلاقی را در تصمیم گیری‌های خود مد نظر قرار می‌دهند. از این رو پیـشنهاد شده است کـه دانـشجویان حـسابداری قبـل از ورود بـه حرفـه حسابرسی آموزش‌های بیشتری در زمینه اخلاق ببینند(18).

پژوهشگری معتقد است که الزامات اخلاقی در محیط حسابرسی کمرنگ بوده و به همین علت، تفاوت معناداری بین ارزیابی اخلاقی حسابرسان و تمایل به انجام آنها وجود دارد(19).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

جدول2: ویژگی‌های جمعیت‌شناختی گروه نمونه

متغیر		زمینه فعالیت: دانشجویان حسابرسی فراوانی	دانشجویان حسابرسی درصد	شاغلین حسابرسی فراوانی	شاغلین حسابرسی درصد	کل فراوانی	کل درصد
جنسیت	مرد	14	%6/5	122	%57	136	%63/6
	زن	28	%13/1	50	%23/4	78	%36/4
	جمع	42	%19/6	172	%80/4	214	%100
وضعیت تأهل	مجرد	33	%15/4	117	%54/7	150	%70/1
	متاهل	9	%4/2	55	%25/7	64	%29/9
	جمع	42	%19/6	172	%80/4	214	%100

درپژوهشی دیگر بررسی رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان، نشان داد که حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوءگیری کمتری نسبت به منافع صاحبکاران خود دارند و در هنگام رسیدگی، منافع همهء افراد را مورد توجه قرار می‌دهند(20).

نتایج حاصل از تاثیر فلسفه اخلاق بر ذهنیت اخلاقی حسابرسان نشان داد که فلسفه اخلاق فردی، عاملی کلیدی در چگونگی دیدگاه مسائل اخلاقی می‌باشد و تا حد زیادی تعیین کننده انتخاب‌های اخلاقی حسابرسان است(21). در مطالعه دیگری رابطهٔ عوامل موثر بر تصمیم‌های اخلاقی حسابداران رسمی‌مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این بررسی نشان داد ویژگی‌های فردی حسابرس، ویژگی‌های سازمان حسابرسی کننده و ویژگی‌های کار حسابرسی از عواملی اند که بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان تأثیر گذارند.

با توجه به آنچه ذکر شد؛ هدف از اجرای تحقیق حاضر بررسی اخلاق فردی حسابرسان به عنوان ناظران مالی و اعتبار بخش بر اساس دیدگاه نظریه پردازان پست مدرن و میزان اثربخشی آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان مهم‌ترین خط مشی حرفه بر رفتار حسابرسان می‌باشد.

روش

روش پژوهش حاضر، کاربردی از نوع پس رویدادی است. جامعه آماری این پژوهش را حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی در سطح مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی استان‌های تهران، اصفهان، یزد و خراسان رضوی و دانشجویان حسابرسی (به‌عنوان نمونه کنترلی به منظور سنجش و بررسی اثرات حرفه حسابرسی بر روی ذهنیت افراد) تشکیل داده‌اند. نمونه پژوهش عبارت بود از 214 نفر از افراد جامعه که به روش تصادفی ساده و با توجه به حداکثر انحراف معیار(0/373) برای 31 پرسشنامه اولیه، به صورت زیر تعیین شده است:

$$n = \left[\frac{Z^2_{\frac{\alpha}{2}} \times \sigma^2}{\varepsilon^2}\right] = \frac{۱/۹۶^۲ \times ۰/۳۷۳^۲}{۰/۰۵^۲} = ۲۱۴$$

در مجموع 63/6 درصد نمونه‌های حاضر مرد و 36/4 درصد آنان زن می‌باشند. همچنین میزان تجمع مردان نسبت به زنان در بین شاغلین حسابرسی بیشتر از دانشجویان حسابرسی بوده است و80/4 درصد آزمودنی‌ها، را شاغلین حسابرسی و تنها 19/6 درصد را دانشجویان حسابرسی به خود اختصاص داده‌اند و حدود 29/9 درصد از نمونه ها متاهل و 70/1 درصد آنها مجرد بوده‌اند که غالب مجردین در بین شاغلین حسابرسی بوده‌اند.

ابزار اندازه گیری برای ذهنیت و عمل در این تحقیق پرسشنامه استاندارد استفاده شده توسط محققان و صاحب‌نظران در قالب طیف 5 درجه‌ای لیکرت می‌باشد(12و17). پرسش‌نامه فوق شامل سه بخش می‌باشد، که بخش اول پرسش‌نامه شامل سوالاتی در مورد ویژگی‌های جمعیت شناسی پاسخگو (شامل

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

سن، جنسیت، سابقه حسابرسی، رده حرفه‌ای و وضعیت تاهل) می‌باشد، بخش دوم ویژگی‌های حقیقت گویی بر اساس «ذهنیت» حسابرسان(با کدهای G01 الی G25) و سومین و آخرین قسمت پرسشنامه در بر گیرنده ویژگی های حقیقت گویی در «اعمال» حرفه‌ای حسابرسان(با کدهای P01 الی P25) می‌باشد. سوالات به گونه‌ای طراحی شده که به عنوان مثال، سوال با کد G01(ذهنیت و باور) با P01 (اعمال) ارتباط دارد یعنی محتوای سوالات با کدP بر گرفته از شماره متناظر آنها با کد G می‌باشد با این تفاوت که نحوه عمل در حرفه را به‌صورت غیرمستقیم نشان می‌دهد و از این طریق می‌توان به مقایسه عقاید(ذهنیت) با اعمال پرداخت. برای تعیین روایی پرسشنامه، پس از ترجمه و بومی‌سازی سوالات، پرسشنامه برای تعداد محدودی از افراد جامعه آماری، اساتید فلسفه و حسابرسان شاغل در استان خراسان ارسال شد تا نظرات خود را در مورد سوال‌های پرسشنامه اعلام کنند. میزان ضریب الفای کرونباخ محاسبه شده برای سوالات بخش اول(ذهنیت) و بخش دوم (عمل) به ترتیب 72/4 و 79/4 درصد است که گویای پایایی بالا و مطلوب پرسش نامه می‌باشد.

در این پژوهش با استفاده از آمار توصیفی داده‌ها خلاصه و طبقه بندی شدند و با استفاده از آمار استنباطی شامل؛ آزمون کولموگروف – اسمیرنوف، آزمون زوجی و آزمون مقایسه میانگین دو جامعه داده‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند، برای اینکار از نرم افزارspss نسخه 21 استفاده شده است.

یافته‌ها

با توجه به این مسئله که آیا رفتار اخلاقی حسابرسان تنها ناشی از ترس از وجود قوانین و مقررات وضع شده توسط جامعه حسابداران رسمی‌بوده یا ناشی از ذهنیت[15] آنها به انجام رفتارهای اخلاقی که این همان رفتار اخلاقی از دیدگاه پست مدرن می‌باشد. بر اساس پیشینه تحقیقات ارائه شده در بالا که وجود تفاوت معناداری را بین ذهنیت و اعمال افراد را نشان می‌دهد، فرضیه‌های این پژوهش بشرح ذیل تدوین گردید:

فرضیه اصلی 1: بین ذهنیت و عمل اخلاقی حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

1-1) بین ذهنیت و عمل اخلاقی دانشجویان حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد.

2-1) بین ذهنیت و عمل اخلاقی شاغلین در حرفه حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد.

برای بررسی تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای در جهت دادن به رفتار اخلاقی حسابرسان امتیازات ذهنیت و عمل آنها با دانشجویان حسابرسی مقایسه شد. در صورتی که امتیازات اخلاقی حسابرسان شاغل بیش از دانشجویان باشد می‌توان استنباط نمود آیین رفتار حرفه‌ای تا حدی توانسته است ذهنیت و رفتارهای اخلاقی افراد شاغل در حرفه جهت بدهد. لذا جهت آزمون آن، فرضیه‌های ذیل تدوین گردید:

فرضیه اصلی 2: آیین رفتار حرفه‌ای توانسته است ذهنیت حسابرسان شاغل در حرفه به مباحث اخلاقی را بهتر نماید.

فرضیه اصلی 3: آیین رفتار حرفه‌ای توانسته است رفتار اخلاقی حسابرسان شاغل در حرفه را بهتر نماید.

در انتها برای سنجش شرایط قرار گرفتن در حرفه و تاثیر آن بر رعایت مباحث اخلاقی فرضیه دیگری در زمینه بررسی اخلاق حسابرسان به صورت مقایسه‌ای در بین دو گروه حسابداران رسمی‌عضو جامعه حسابداران رسمی‌و سایر حسابرسانی که موفق به کسب عنوان حسابدار رسمی‌تاکنون نشده‌اند، تدوین گردید:

فرضیه اصلی4: حسابداران رسمی‌عضو جامعه حسابداران رسمی نسبت به سایر همکاران خود رفتار اخلاقی‌تری دارند.

علاوه بر این برای کنترل اثر سایر متغیرها بر نتایج تحقیق، متغیرهای کنترلی سن، جنسیت و سابقه حسابرسی نیز مورد بررسی قرار گرفته اند.

در آغاز فرآیند تجزیه و تحلیل، جهت اطمینان از نرمال بودن

جدول 3: نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنف

متغیر	تعداد	میانگین	مقدار آماره	سطح معناداری
ذهنیت	214	3/76	1/026	0/243
اخلاقی عمل اخلاقی	214	3/64	0/904	0/387

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

متغیرهای مورد مطالعه در پژوهش از آزمون کولموگروف – اسمیرنف استفاده شد، سپس جهت آزمون فرضیه 1 از آزمون زوجی و برای بررسی فرضیه‌های 2، 3 و 4 از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه به کمک نرم افزار spss استفاده شد.

همان‌گونه که در جدول3 مشاهده می‌شود، p- مقدارها ی بدست آمده بزرگتر از 0,05 است، که حاکی از رد فرضیه H_1 و تایید ادعای نرمال بودن متغیرها می‌باشد.

$$\begin{cases} H. = \text{داده‌ها نرمال هستند} \\ H. = \text{داده‌ها نرمال نیستند} \end{cases}$$

علیرغم این که میانگین ذهنیت در مردان بیشتر از زنان است و در مورد عمل این نتیجه معکوس است. اما براساس نتایج به دست آمده این تفاوت معنی دار نبوده و بدین ترتیب اثر جنسیت در ذهنیت و عمل حسابرسان مورد پذیرش واقع نمی‌شود. همچنین شاغلین حسابرس مرد نسبت به شاغلین حسابرس زن، با تجربه تر هستند.

در بعد اعتقادات تفاوتی بین ذهنیت حسابرسان با تجربه نسبت به همکاران شاغل با تجربه پایین ترخود دیده نمی‌شود اما در بعد عمل بین عمل حسابرسان با تجربه نسبت به همکاران شاغل با تجربه پایین تر تفاوت وجود دارد بدین صورت که با بالا رفتن تجربه کاری، حسابرسان رفتار اخلاقی تری از خود نشان می‌دهند در نتیجه حسابرسان با تجربه نسبت به همکاران شاغل با تجربه پایین تر خود بیشتر بر رعایت مباحث اخلاقی پایبند می‌باشند.

نتایج پژوهش وجود تفاوت معنادار بین ذهنیت(اعتقادات) و عمل حسابرسان و دانشجویان حسابرسی را اثبات نمود و همچنین نتایج نشان داد حسابداران رسمی‌نسبت به سایر همکاران خود رفتار اخلاقی تری دارند ولی چون تفاوت بین عمل شاغلین در حرفه حسابرسی با دانشجویان معنادار نبوده میتوان استنباط نمود آیین رفتار حرفه‌ای بطور کامل نتوانسته به رفتار حسابرسان جهت داده و آنها را اخلاقی تر نماید.

جدول4: سیمای آزمودنی ها از لحاظ متغیر های فردی (اخلاق و تجربه) در بین شاغلین به تفکیک جنسیت

متغیر	زمینه فعالیت	جنسیت	تعداد	میانگین	انحراف معیار	t	P-value
رفتار اخلاقی	ذهنیت شاغلین	مرد	122	3/76	0/366	-0/913	0/181
		زن	50	3/81	0/357		
	عمل شاغلین	مرد	122	3/70	0/338	0/311	0/492
		زن	50	3/68	0/358		
تجربه کاری	شاغلین	مرد	122	2/29	0/983	2/746	0/003
		زن	50	1/84	0/934		

بحث

رسوایی‌ها و شایعات مالی که در سال‌های اخیر به‌طور گسترده در رسانه ها مطرح شده نه تنها شرکت‌های عمومی‌و خصوصی بلکه دولت‌های برخی کشورها را نیز دربر گرفته است؛ علیرغم همه قوانین و اصول اخلاقی که به صورت رسمی‌تدوین شده، رفتار اخلاقی حسابداران و حسابرسان را مورد تردید قرارداده و اعتبار حرفه و نقش اجتماعی آن را زیر سوال برده است. از این

جدول5: سیمای آزمودنی‌ها از لحاظ میزان تجربه کاری

تجربه کاری	گروه‌ها	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	p-value
	ذهنیت	0/586	3	0/195	1/494	0/218
	عمل	1/559	3	0/520	4/711	0/003

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

جدول 6: خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روش آماری	متغیر مورد بررسی	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد	حد پایین	حد بالا	t	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
1	آزمون زوجی	ذهنیت حسابرسان	214	3,76	0/354	0/024	0/080	0/163	5/744	213	0/000	تایید
		عمل حسابرسان	214	3,64	0/360	0/025						
1-1		ذهنیت دانشجویان	42	3,72	0/311	0/048	0/185	0/401	5/484	41	0/000	تایید
		عمل دانشجویان	42	3,43	0/350	0/054						
1-2		ذهنیت شاغلین	172	3,78	0/349	0/027	0/037	0/122	3/655	171	0/000	تایید
		عمل شاغلین	172	3,69	0/340	0/026						
2	آزمون مقایسه میانگین دو جامعه	ذهنیت دانشجویان	42	3,72	0/311	0/048	-0/175	0/065	-0/901	212	0/184	رد
		ذهنیت شاغلین	172	3,77	0/363	0/028						
3		عمل دانشجویان	42	3,43	0/350	0/054	-0/385	-0/152	-4/536	212	0/000	تایید
		عمل شاغلین	172	3,70	0/343	0/026						
4		عمل سایر شاغلین	133	3,67	0/375	0/033	-0/176	-0/004	-2/074	170	0/02	تایید
		عمل حسابداران رسمی	39	3,77	0/180	0/029						

رو این پژوهش، اخلاق حرفه‌ای حسابرسان را مورد هدف قرار داده است که تأکید آن بر روی اخلاق فردی و استفاده از آن در عمل، مطابق نظریه اخلاقی پست مدرن بوده است. اندیشمندان پست مدرن معتقدند رفتارهای اخلاقی که بازتاب قوانین و مقررات وضع شده است، بیانگر رفتارهای آیین نامه‌ای (اجباری) می‌باشد؛ که در نهایت منجر به ایجاد تفاوت بین ذهنیت و عمل اخلاقی افراد می‌شود، در حالی که رشد اخلاقی بدان معناست که افراد خود اعتقاد به انجام رفتارهای اخلاقی داشته باشند نه اینکه رفتار آنها بازتاب قوانین و مقررات وضع شده باشد. از این رو فرضیات این تحقیق مبین آن است که تفاوت معناداری بین ذهنیت و عمل حسابرسان(شاغلین در حرفه – دانشجویان) وجود دارد که این تفاوت بیانگر بالاتر بودن میانگین امتیازات ذهنیت نسبت به عمل آنها است. به بیان دیگر می‌توان استنباط نمود، آنچه افراد به آن اعتقاد دارند(ذهنیت آنها) با آنچه که در حرفه به آن عمل می‌نمایند متفاوت است و این همان خلاء رشد اخلاقی است که پست مدرن به آن اشاره نمود، یعنی هرچند افراد رفتار اخلاقی دارند لیکن رفتار اخلاقی آنها ناشی از رشد اخلاقی آنها نبوده بلکه ناشی از ضوابط و قوانین تعریف شده برای جلوگیری از سوء رفتارها بوده است که این نوع رفتار اخلاقی نیاز به پرورش و رشد اخلاقی دارد. البته این تفاوت در بین حسابرسان شاغل در حرفه بیشتر از دانشجویان حسابرسی بوده، که می‌تواند ناشی از تاثیر قرار گرفتن در حرفه و الزام بیشتر به رعایت قوانین و مقررات حرفه باشد.

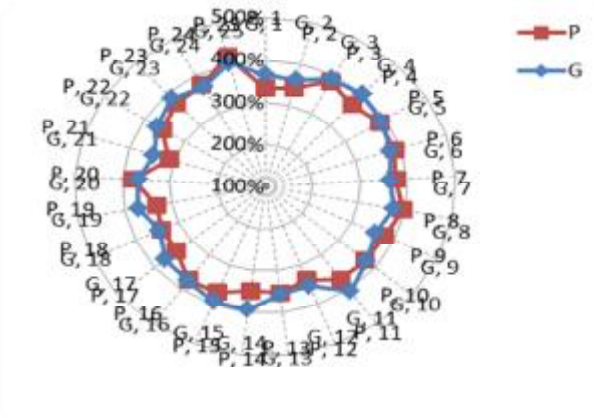
تایید فرضیه سوم مبنی بر بالاتر بودن امتیازات رفتارهای اخلاقی حسابرسان شاغل نسبت به دانشجویان بیانگر این است که، ورود به حرفه و آشنایی با ضوابط و آیین رفتار حرفه‌ای باعث پایبندی بیشتر شاغلین در حرفه به رعایت مباحث اخلاقی شده، که می‌توان اینطور استنباط نمود آئین رفتار حرفه‌ای توانسته، در جلوگیری از سوء رفتارها تا حدودی موثر باشد. البته آیین رفتار حرفه‌ای بطور کامل نتوانسته بر ذهنیت و رشد اخلاقی شاغلین در حرفه اثر بگذارد چون اگر اینطور بود فرضیه دوم پژوهش تایید می‌شد، که این مورد خلاء اخلاقی افراد شاغل در حرفه را نشان می‌دهد و بیانگر همین مورد است که، توسعه قوانین و مقررات به تنهایی بدون رشد اخلاقی افراد بطور کامل اثر بخش نخواهد بود. تایید فرضیه چهارم پژوهش بیانگر بالاتر بودن میانگین امتیازات اخلاقی در حسابداران رسمی‌نسبت به سایر همکاران خود بوده است که این نیز دلیلی بر اثبات اثربخش بودن آیین رفتار حرفه‌ای و سایر قوانین و مقررات جامعه

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

حسابداران رسمی‌و الزام به رعایت آنها برای حسابداران رسمی(شاغل و غیر شاغل) بوده و به رفتار آنها تا حدودی جهت داده است. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات تحقیق مبنی بر وجود تفاوت معنادار بین ذهنیت و عمل حسابرسان با نتایج سایر پژوهش‌های انجام شده در مورد حقیقت گویی (از دیدگاه پست مدرن) مشابه می‌باشد. البته تحقیقات دیگر بیانگر بالاتر بودن امتیازات اخلاقی عقاید نسبت به عمل حسابداران برزیلی بوده که مشابه نتایج تحقیق حاضر است؛ لیکن نتایج، با پژوهش دیگری که بر روی حسابداران برزیلی صورت گرفت هم راستا نبوده و مبین بالاتر بودن امتیازات اخلاقی اعمال نسبت به عقاید بود که آن می‌تواند ناشی از تفاوت در اثربخشی آیین رفتار حرفه‌ای و مجازاتهای تعیین شده برای سوء رفتارهای حسابداران در کشور برزیل با کشور ما یا تفاوت در جامعه مورد بررسی که در این پژوهش حسابرسان هستند، باشد(12، 17).

مقایسه تطبیقی میانگین امتیازات پاسخ‌ها در نمودار ذیل ارائه شده است که به تفکیک هر سوال، میانگین ذهنیت(G) و عمل(P) را به صورت همزمان نشان می‌دهد و موید پذیرش فرضیات مبنی بر وجود تفاوت بین ذهنیت و عمل افراد می‌باشد.



نگاره1: مقایسه میانگین امتیاز سوالات اخلاقی عقاید نسبت به عمل به تفکیک سوالات

بررسی سایر یافته‌ها نیز نشان داد هرچند امتیازات اخلاقی زنان بالاتر از مردان همکار خود بود لیکن، تفاوت معناداری در این ارتباط مشاهده نگردید، پس می‌توان استنباط نمود جنسیت حسابرسان بر رفتار اخلاقی انها تاثیر معناداری نداشته است. که این مورد با تحقیقات سایر محققان مبنی بر تاثیر جنسیت بر اخلاق افراد مغایر بوده است. همچنین مشاهده گردید افراد با تجربه بالاتر نسبت به افراد کم تجربه تر در حرفه حسابرسی رفتار اخلاقی تری داشته اند که می‌توان استنباط نمود تجربه کاری افراد در رفتار اخلاقی آنها تاثیر گذار بوده است. البته ممکن است ناشی از این مورد نیز باشد که افراد با تجربه تر بیشتر با ضوابط و قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی‌ایران نسبت به همکاران با تجربه پایین تر خود آشنا هستند و الزام بیشتری به رعایت آنها دارند.

پژوهش حاضر مانند دیگر پژوهش‌های علوم انسانی که مربوط به انسان می‌باشد با محدودیت‌ها و مشکلاتی روبه رو بوده که به طور خلاصه برخی از آنها در زیر ارائه شده اند:

- محدودیت‌های ذاتی پرسش نامه‌های کتبی شامل برداشت متفاوت از سوالات و خصوصی بودن اخلاق حرفه‌ای
- عدم همکاری کامل بعضی از آزمودنی‌ها با افشاء تصمیمات اخلاقی حتی در راستای اهداف تحقیق

در راستای نتایج حاصل از پژوهش حاضر و با توجه به اهمیت اخلاق در بین جامعه حسابداران رسمی، موضوعاتی از قبیل؛ اعمال تلاش‌های جدی تر در زمینه ارتقاء اخلاق در حرفه، بررسی تغییرات در رفتارهای اخلاقی حسابرسان هم راستا با تحولات در حرفه حسابرسی، بررسی رابطه ی افزایش در رشد اخلاقی حسابرسان با توجه به تغییرات در کیفیت حسابرسی، بررسی موانع آیین رفتار حرفه‌ای در جهت دادن به رفتار حسابرسان و در نهایت بررسی تاثیر آموزشهای اخلاقی بر کیفیت حسابرسی را می‌توان به عنوان موضوع مطالعات آتی پیشنهاد نمود.

نتیجه‌گیری

یافته‌های پژوهش نشان داد بین ذهنیت و عمل حسابرسان تفاوت معنا داری وجود دارد یعنی آنچه حسابرسان در ذهنیت خود به آن اعتقاد دارند با آنچه در عمل رفتار می‌کنند متفاوت است که این مورد خلاء به مباحث اخلاقی در حرفه را نشان می‌دهد. همچنین یافته‌ها نشان داد آیین رفتار حرفه‌ای و توسعه آن به تنهایی نمی‌تواند به رفتار حسابرسان جهت دهد و رشد

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

اخلاقی افراد نیز در کنار آن لازم بنظر می‌رسد. از این رو به دلیل ضعف در مباحث اخلاقی پیشنهاد می‌شود که روش‌های سنتی آموزش اخلاق حرفه‌ای را که در اکثر موارد به بازآفرینی وظایف و ممنوعیت‌های نظام نامه آئین رفتار حرفه‌ای محدود می‌شود را بایستی تغییر داد، زیرا معتقدیم که رشد اخلاقی بهترین روش برای بهبود رفتارهای اخلاقی بوده و باعث اعتماد سازی می‌شود، زیرا در شرایطی که هیچ کنترلی وجود نداشته باشد عمل افراد از ذهنیت و باور آنها ناشی می‌شود. درست مانند کسی که در مقابل دوربین رفتاری را انجام دهد که در حالت عادی و در خفا همان را به همان شکل انجام می‌دهد و این دقیقا بیانگر مشابه بودن ذهنیت و عمل آن فرد است نه ناشی از قرار گرفتن وی زیر نظر کنترل کننده(دوربین). این مورد بیانگر ذهنیت و اعتقادات اخلاقی بدون ترس از آئین رفتار حرفه‌ای است و این همان اخلاق مطلوب از دیدگاه پست مدرن می‌باشد. در انتها باید متذکر شد که اگر یافته های این پژوهش به کل حرفه حسابرسی کشور قابل تعمیم باشد میتوان خلاء نسبی در رشد اخلاقی را بعنوان یک مشکل قابل تامل تلقی نمود.

ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده اخلاق امانتداری علمی رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم شمرده شده‌است.

واژه نامه

1. Professional Ethics	اخلاق حرفه ای
2. Professional Ethics Codes	آیین رفتار حرفه ای
3. Postmodernist	پست مدرن
4. Ethics	اخلاق
5. International Federation of Accountants	فدراسیون بین المللی حسابداران
6. International Standards of Auditing	استانداردهای بین المللی حسابرسی
7. International Accounting Standards Committee	کمیته استانداردهای بین المللی حسابداری
8. Conduct theory	تئوری‌های رفتاری
9. Value theory	تئوری‌های ارزشی
10. Frankness	رک گویی
11. Truth	حقیقیت
12. Danger	مخاطره
13. Criticism	انتقاد
14. Duty	وظیفه
15. Beliefs	ذهنیت(اعتقاد)

منابع

1. Iran Audit Organization. (2013). Code of professional conduct. Tehran: Audit Organization Publication. (In Peresian).
2. Saghafi A, Rahmani H, Rafiee A. (2010). Education of ethical accounting in Honors' period. Ethics in Science and Technology; 5(1, 2): 7-18. (In Persian).
3. William j, Elson Rj. (2010). Improving ethical education in the accounting program: a conceptual course. Academy of Educational Leadership Journal; 14(4).
4. Low M, Davey H, Hooper K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. Critical Perspective on Accounting; 19(2): 222-254.
5. Sarlak N. (2008). Ethical accounting. Ethics in Science and Technology; 3(1, 2): 71-82. (In Persian).
6. Hill M, Hill A. (2008). Investigação por questionário. Avcailable at: http://www.elsevier.com. Accessed: 2 July 2015.
7. Foucault M. (1986). The history of sexuality: the use of pleasure. New York: Vintage.
8. Hsnqlypour T, Dehghannaeiry M, Mirmahdi M. (2011). Factors affecting ethical attitudes of management students. Ethics in Science and Technology; 6(4): 1- 12. (In Persian).
9. Campbell T. (2005). Ethics and auditing. Australian: xxxii Publication. P. 354.
10. Research and Training Center Iranian Association of Certified Public Accountants. (2009). a collection of Iranian association of certified public accounting. 5th ed. Iran:

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]

Association of Certified Public Accountants. (In Persian).

11. Alavi M. (2014). Quality audit in audit office. CPA Journal; 26: 1-5. (In Persian).

12. Octavio R, João Paulo CL. (2013). Ethical conduct of Brazilians' accountants: differences between beliefs and practices. European Accounting Association; 6-8.

13. Jabari H, Rahmani H. (2010). Ethical issues in accounting measurement. Ethics in Science and Technology; 5(3, 4): 47-56. (In Persian).

14. Rest JR. (1994). Moral development in the professions. New Jersey: Hillsdale. P. 78-90.

15. Foucault M. (2001b). Fearless speech. Los Angeles: Semiotext.

16. Zapata FR. (2005). Foucault studies. Review of Feraless Speech; 2: 150-153.

17. Antunes M, Mendonça Neto O, Yayla H, Okimura R, Lima J, Bifi C. (2014). Truth telling activity: a practice beyond the norms. Global Journal of Management and Business Research; 14(1): 67-83.

18. Larsson M, Wennerholm C. (2006). Ethical reasoning in the auditing profession a comparison between auditors and students. International A Handel Shogskolan.

19. Sweeney B, Arnold D, Pierce B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. Journal of Business Ethics; 93: 531–551.

20. Lee Y, Stettler A, Antonakis J. (2011). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. Personality and Individual Differences; 50(7): 1110-1115.

21. Mehrani S, Saghafi A, Mosakhani M, Sepasi S. (2011). Factors influencing moral decision of CPAs. Ethics in Science and Technology; 6(3): 6- 12. (In Persian).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-23]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.2.13.3]