

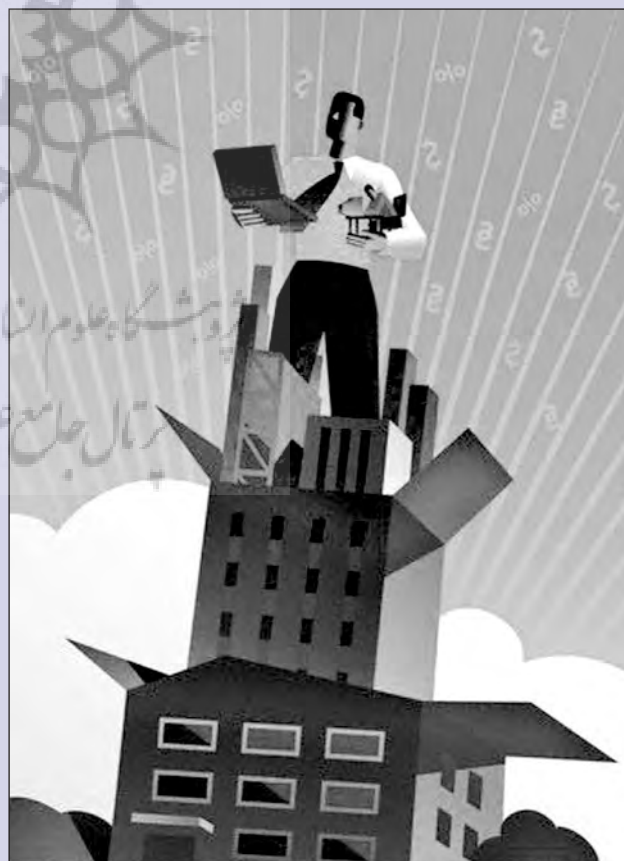
دکتر احمد مدرس
استادیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران
افسانه رفیعی
دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه تهران

بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران

چکیده

هدف این تحقیق، نظرسنجی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان در ایران و نظارت نهادهای مسؤول بر آن است. به این منظور، پرسشنامه‌ای حاوی پرسش‌هایی درباره درستکاری، بی‌طرفی، دقت و پشتکار در ارائه خدمات حرفه‌ای، دانش و مهارت حرفه‌ای، رازداری و عدم پذیرش هدیه، در اختیار مدیران، حسابرسان، کارمندان بانک، و دانشجویان دوره کارشناسی ارشد و دکترای حسابداری قرار گرفت. نتایج این نظرسنجی نشان می‌دهد که به نظر این گروه‌ها حسابرسان نسبتاً به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند هستند اما، با وجود نیاز به اقدامات انضباطی برای جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای، نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی برای آیین رفتار حرفه‌ای وجود ندارد.

واژگان کلیدی: آیین رفتار حرفه‌ای، ضمانت اجرایی،
حرفه حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای



مقدمه

اعتماد برای حرفه حسابداری مانند خورشید برای منظومه شمسی است. بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان، ارائه خدمات از سوی حسابداران بیهوده است. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه‌کننده، و آن نیز تابع درستکاری و پایبندی به اصول اخلاقی است. با توجه به نقش حیاتی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت درستی اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، اخلاق در حرفه حسابداری، عنصری محوری به شمار می‌رود. [۱۹] با این که ارزش‌های اخلاقی ریشه در فرهنگ، تاریخ، اصول مذهبی و تجربیات و مشاهدات افراد دارد، رهنمودهایی نیز وجود دارد که مورد پذیرش همه است [۲۸]. هدف از اخلاق در تجارت، هدایت زنان و مردان به سمت رفتارهایی است که سبب جلب حمایت عمومی نسبت به محصول یا خدمت آن‌ها می‌شود. در حسابداری نیز، آیین رفتار حرفه‌ای به این منظور توسط نهادهای مختلف در سراسر دنیا تدوین شده

با توجه به نقش حیاتی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت درستی اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، اخلاق در حرفه حسابداری، عنصری محوری به شمار می‌رود

است. آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان ابزاری سودمند برای تشویق و ترویج رفتار اخلاقی محسوب می‌شود [۲۱]، [۲۲]، و [۵]. ضوابط اخلاقی و رفتاری هر حرفه، مهم‌ترین خط مشی آن را تشکیل می‌دهد. این خط‌مشی‌ها مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یک‌دیگر و روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. این ضوابط در حرفه حسابداری، آیین رفتار حرفه‌ای خوانده می‌شود [۳]. به منظور ایجاد اطمینان در عموم، مبنی بر این که عملکردهای حرفه حسابداری دارای کیفیتی بالاست، استانداردهای اخلاقی تدوین می‌شود. برای مثال، آیین رفتار حرفه‌ای شامل استقلال، درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت حرفه‌ای، و رعایت دقت، رازداری، رفتار

حرفه‌ای و استانداردهای فنی است. رعایت اصول آیین رفتار حرفه‌ای به استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی اطمینان می‌دهد که حساب‌رسان برای ایفای مسؤلیتی که بر عهده گرفته‌اند صلاحیت دارند و خدمت ارائه شده توسط آن‌ها دارای کیفیت مورد نظر است.

پس از رسوایی‌های مالی در شرکت‌های بزرگ و مشهور جهان، این پرسش اساسی مطرح شد که اگر حسابداران مسؤؤل ارائه اطلاعات درست و سودمند و حساب‌رسان مسؤؤل بررسی کیفیت، مطلوبیت و درست بودن این اطلاعات هستند، چرا رویدادهایی رخ می‌دهد که با فرض احساس مسؤولیت این گروه‌ها و رفتار صادقانه و اخلاقی آن‌ها نباید رخ می‌داد. این رسوایی‌ها، و رویدادهایی مانند اختلاس در بانک‌ها، مبادلات با اشخاص وابسته و امثال آن یک رنسانس اخلاقی را الزامی نموده است [۲۴]. در واکنش به این مسایل، تئوری‌های متفاوتی مورد استفاده قرار گرفته است. گروهی با استفاده از فرض‌های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت‌طلب و بی‌توجه به اخلاق

فرض کرده، خواستار قوانین سختگیرانه‌تری هستند. برخی نخبگان و اساتید حسابداری را مسؤؤل رسوایی‌های اخیر می‌دانند. آنان ادعا می‌کنند که گرایش دانشگاهیان حسابداری برای کسب احترام علمی و جدایی ایشان از حرفه، آن‌ها را از یافتن ارزش‌های مشترک مورد نیاز برای جلوگیری از رسوایی‌های اخیر ناتوان ساخته است [۳۳]. برخی نیز افول ارزش‌های اخلاقی در اجتماع را توجیهی برای زیر پا گذاشتن استانداردهای اخلاقی می‌دانند.

زمانی که ارزش‌های اجتماعی افول می‌کند، رعایت استانداردهای اخلاقی در سطح بالا در حسابداری و تجارت بسیار دشوار می‌شود. مردم خواهند پرسید اگر همه متقلب و فریبکارند، چگونه یک فرد مقید به اخلاق می‌تواند موفق باشد

شکل‌گیری یک جامعه متمدن است و بدون چنین پایه‌ای، تمدن فرو می‌ریزد [۲۸]. احساس موفقیت و خوشبختی افراد به زندگی در یک جامعه آزاد، متمدن و سالم نیز ارتباط می‌دارد. کولسون [۹] درباره تأثیر ارزش‌های اخلاقی بر جامعه می‌گوید:

یک جامعه و فرهنگ نمی‌تواند برای مدت طولانی بدون ارزش‌هایی چون شجاعت، احترام به دیگران و قانون زنده بماند؛ جامعه بدون انسان‌هایی که فراتر از منافع شخصی خود را می‌نگرند، دوام نمی‌آورد. احترام به قانون و حق حیات و مالکیت سایر انسان‌ها، عشق به خانواده، دفاع از اهداف ملی، کمک به بینوایان و پرداخت مالیات همگی به شرافت افراد جامعه بستگی دارد.

بنابراین ارایه تعریفی جدید از موفقیت و درک رابطه میان موفقیت (حتی با تعریف اقتصاد نئوکلاسیک) و رعایت ضوابط اخلاقی، برای جامعه و افراد آن سودمند است. زمانی که ارزش‌های اخلاقی فرو می‌ریزد، مردم از دولت‌ها استمداد می‌کنند. اما در ارتباط با شهروندان بی‌اخلاق، کار چندانی از دولت‌ها ساخته نیست. باید به افراد جامعه آموخت که در صورت رعایت اخلاق، منافع آن‌ها بهتر حفظ می‌شود.

در این صورت، مردم پذیرای تدابیر دولت برای برخورد با افراد متخلف خواهند شد و به تدریج فضای اعتماد، که سنگ بنای آزادی و دموکراسی در جوامع است، شکل می‌گیرد.

به نظر می‌رسد، سلطه تئوری اثباتی اقتصاد (که فرض زیربنایی آن حداکثر ساختن منافع شخصی است) به عنوان الگوی غالب در تحقیقات حسابداری، ما را از توجه به رفتار حرفه‌ای در قضاوت‌هایمان دور کرده است. در اولویت قرار دادن اخلاق حرفه‌ای مسئولیت کنونی دانشگاهیان است [۳۲]. هویسون [۱۷] این دیدگاه را ارایه می‌کند که تئوری پردازان اثباتی حسابداری به علت ناتوانی در ارایه توصیه، ممکن است خود را با عرصه کاری حسابداران بیگانه کرده باشند. به گفته او:

... ناتوانی در برآمدن از عهده مسایل عملی، از بین بردن

[۲۸]؟ در پاسخ به این پرسش باید پرسید که تعریف موفقیت چیست؟ حتی با پذیرفتن این فرض که هدف افراد افزایش ثروت باشد، رسیدن به این هدف مستلزم جلب اعتماد عمومی است که در دراز مدت وابسته به پایبندی فرد به اخلاق خواهد بود. تحقیقات اخیر نشان داده است که با رعایت ارزش‌های اخلاقی ثروت بیش‌تری عاید افراد و شرکت‌ها می‌شود. سینگاپا کدی [۲۷] در تحقیقی نشان داد که در بلند مدت، اخلاق و مسئولیت‌پذیری اجتماعی اثرات مثبت بر موفقیت یک سازمان دارد زیرا سبب پذیرش و اعتماد مشتریان به محصول یا خدمت ارایه شده توسط آن سازمان می‌شود. نگاره ۱ وابستگی نزدیک میان موفقیت و عملکرد یک سازمان و تعهد به ارزش‌های اخلاقی را نشان می‌دهد. همان‌گونه که این نگاره نشان می‌دهد، از میان ۳۰۰ شرکتی که در سال ۱۹۹۸ در آن پژوهش بررسی شده‌اند، شرکت‌هایی که پایبندی و تعهد بیش‌تری به اصول اخلاقی داشته‌اند، ارزش افزوده بیش‌تری در بازار داشته‌اند و عملکرد مطلوب‌تری را نشان داده‌اند. از طرف دیگر، ارزش‌های اخلاقی پایه و اساس



نگاره ۱. رابطه عملکرد سازمان با پایبندی به اخلاق [۳۱]

و ادعا می‌کنند که نقش اطمینان بخشی حساب‌رسان به تدریج کم‌رنگ می‌شود [۱۰].

آموزش حسابداری در ۲۰ سال گذشته مملو از تحقیقات اثباتی بوده است. برای مثال در کلاس‌ها زمان زیادی صرف محاسبه و توضیح اهمیت نسبت‌ها و «ابزارهای تحلیل گران» می‌شود که به وضوح در کمک به تحلیل گرانی که درست در روز ورشکستگی انرون خریدن سهام آن را توصیه می‌کردند، ناتوان بوده‌اند [۳۳]. براکتر، عضو انجمن حسابداران مدیریت امریکا، در نشریه حسابداری مدیریت [۶] آورده است:

دانشگاه‌ها مسؤول تأکید بیشتر بر آموزش اخلاق در تصمیم‌گیری هستند. اما اغلب، آموزش این ارزش‌ها را نادیده می‌گیرند. برای معنی دار بودن چنین آموزش‌هایی باید بر سر آن چه «درست» است به توافق برسیم.

صداقت، درستکاری، وفای به عهد، وفاداری، انصاف، غمخواری، احترام به دیگران، شهروند مسؤول بودن، خیرخواهی و پاسخگویی از جمله ارزش‌های اخلاقی در سطح



وظیفه دانشگاهیان در ارائه خدمت به جامعه‌ای است که از آن‌ها پشتیبانی می‌کند. شاغلین هر روز به دنبال رویه‌های حسابداری هستند که باید انتخاب کنند. به طور سنتی، دانشگاهیان نقش مفسر و اصلاح طلب را در مسایل هنجاری بازی می‌کنند. با تمرکز بر مسایل اثباتی، آن‌ها یکی از مهم‌ترین نقش‌هایشان در جامعه را نادیده می‌گیرند.

اثر دیگر تأکید بر تئوری‌هایی با زیربنای منافع شخصی این است که پذیرفتن فرض منافع شخصی در آموزش دانشجویان (همان‌طور که در بسیاری از دانشگاه‌ها در سراسر جهان انجام می‌گیرد) می‌تواند به دانشجویان القا کند که سرانجام در محیط کارشان تصمیم‌گیری در جهت منافع شخصی‌اشان پذیرفته شده و قابل پیش‌بینی است. هم‌چنین سودمندی این فلسفه برای جامعه بزرگتر مورد تردید است. هرچند فرض نشأت گرفتن تمام رفتارها در جهت حداکثر کردن ثروت شخصی فرض جامعی درباره طبیعت انسان نیست، چنین فرضی سنگ‌زیرین بسیاری از تئوری‌های گذشته و امروز اقتصاد است و این توجیه‌پذیر نیست [۱۳].

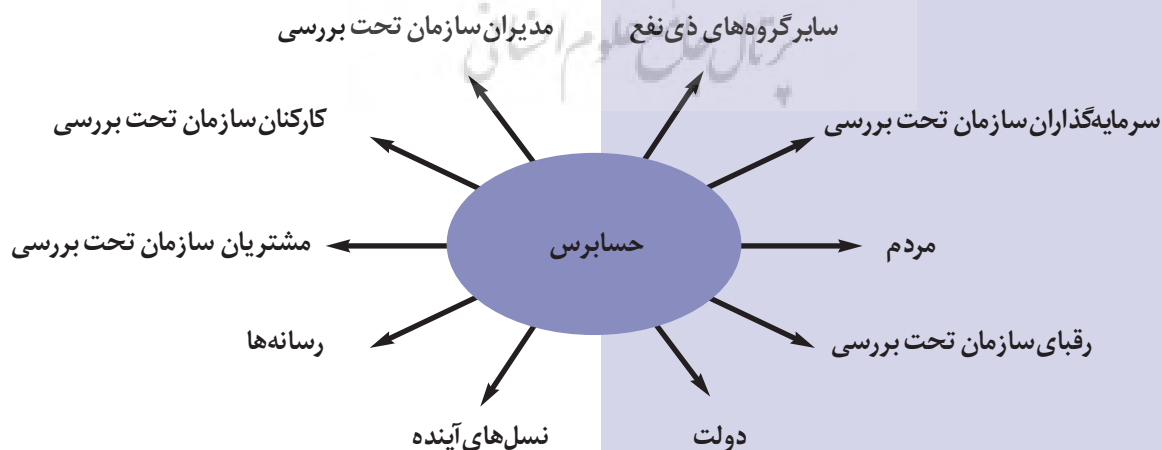
در دهه ۱۹۶۰ گرایشی به طرف علم اقتصاد اثباتی در دانشگاه‌های حسابداری به وجود آمد. اما با توجه به دو نکته، به نظر می‌رسد ادامه این تأکید رویکردی مناسب نباشد. نخست این که، امروز برآوردهای حسابداری، ارزیابی ریسک و قضاوت‌ها بسیار مهم‌تر از دهه ۱۹۶۰ است. حسابداران این برآوردها و ارزیابی‌ها را ارائه می‌کنند، با این وجود، اطلاعات نسبتاً کمی درباره بهترین تخمین از ارقام نامطمئن و بهترین اندازه‌گیری و گزارش خطرات رویدادهای نامطلوب آتی در دست است. دوم این که، در بسیاری از دانشگاه‌ها آموزش کافی برای بهبود قضاوت‌های حرفه‌ای و مهارت‌های تصمیم‌گیری ارائه نمی‌شود [۳۳]. گروهی علت کاهش توجه به تحقیقات اخلاقی در حسابداری را گسترش فرضیه بازارهای کارا عنوان می‌کنند. آن‌ها معتقدند که با فرض کارا بودن بازارهای سرمایه، تحلیل گران مالی، ارزش ذاتی سهام را کاملاً فارغ از انتخاب‌های مختلف حسابداری تعیین می‌کنند

حرفه‌های عضو با دانش، تحصیلات بیشتر، موقعیت اجتماعی بالاتر، اخلاق و مسؤلیت‌پذیری اجتماعی که دارد آن‌ها را از عموم مردم متمایز می‌کند [۱۴]. حرفه حسابداری برای ارایه تصویری دقیق و واقعی از عملکرد مالی سازمان‌ها شکل گرفته است. در پیشگفتار آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابداری آمده است که حرفه حسابداری از مشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌ها است و به دلیل نوع خدماتی که ارایه می‌کند، از اعتبار و اعتماد بالایی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پابندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد [۳].

با وجود این که بگویم و بحث در مورد مسؤلیت‌های اجتماعی حرفه حسابداری، آیین رفتار حرفه‌ای، کشف ویژگی‌های فردی مؤثر بر رفتار غیر اخلاقی حسابداران و مکانیزم‌های بازدارنده بازار، حرفه و جامعه در برابر رفتارهای خلاف اصول اخلاقی چند سالی است که در سایر کشورها در جریان است، محققان و دانشگاهیان در ایران توجه چندانی به آن نداشته‌اند.

تحقیق حاضر به منظور بررسی دیدگاه‌های عمومی درباره دو موضوع اصلی انجام گرفته است. نخست، اعتماد مردم به حسابداران و نمره‌ای که افکار عمومی به عملکرد اخلاقی و حرفه‌ای حسابداران می‌دهد و در بخش دوم آیین رفتار حرفه‌ای و لزوم آن و نیز ضمانت اجرایی این اصول مورد

جهانی هستند. در ارتباط با عملکرد حسابداران دو پرسش مطرح است: آیا اخلاق حسابداری جمع‌زدین است، یعنی دارای تضاد درونی است و (اگر پاسخ پرسش اول منفی باشد) پرسش دوم این است که مسؤلیت‌های اجتماعی مؤسسات حسابداری چیست؟ مؤسسات حسابداری چه مسؤلیت‌های دیگری به جز بررسی صورت‌های مالی دارند؟ در ادبیات حسابداری به این موضوعات توجه کمی شده یا اصلاً توجه نشده است [۱۴]. در پی این دو پرسش، پرسش اساسی‌تری شکل می‌گیرد، آیا حسابداران تنها در برابر مشتریان خود (سازمان تحت بررسی) مسؤوند، یا جامعه بزرگ‌تری که در آن فعالیت می‌کنند؟ از دیدگاه اجتماعی - سیاسی، حرفه برای وضع قوانینی در جهت مسؤلیت‌های اجتماعی‌اش قدرت قانونی دارد. یعنی، حرفه با قراردادهای اجتماعی‌اش با جامعه برای حمایت از منافع عمومی شناخته می‌شود [۱۴]. ارزش این تعریف، ارائه به مثابه مبنایی برای سنجش ماهیت اجتماعی و اخلاقی حرفه است. این تعریف برای آزمون شرایط فعلی حرفه حسابداری سودمند است. بسیاری بر این باورند که حرفه (شامل انجمن‌های حرفه‌ای، مؤسسات حسابداری و افراد حرفه‌ای) این جنبه را از دست داده است. نگاره ۲ نشان می‌دهد که حسابداران در برابر چه گروه‌هایی مسؤوند و رفتارشان بر زندگی چه افرادی اثر گذار است. حرفه‌ها با چندین عامل مشخص می‌شوند، از جمله آن که



نگاره ۲. حسابرس به عنوان بخشی از سیستم اجتماعی بزرگ‌تر

بررسی قرار می‌گیرد.

اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای

حرفه حسابداری چندین قاعده اخلاقی تدوین شده دارد، که معیارهایی برای شیوه رفتار حسابداران و مهم‌تر از آن، در پرتو وقایعی هم‌چون رسوایی انرون و نظایر آن، الزاماتی را در بر می‌گیرد که بیش از پایبندی ساده به قانون است. این قواعد پیچیده معادل قوانین اخلاقی لازم‌الاجرای سازمانی است، و در نتیجه برای تشریح آن چه حسابداران اخلاقاً ملزم به انجام آن هستند، سودمند خواهد بود.

در ایران سازمان حسابرسی، اصول و ضوابطی را با نام «آیین رفتار حرفه‌ای» در سال ۱۳۷۷ منتشر کرد. جامعه حسابداران رسمی ایران نیز آیین رفتار حرفه‌ای لازم‌الاجرا برای اعضای جامعه را در سال ۱۳۸۲ منتشر کرده است. اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای در مجموعه اخیر عبارتند از [۲]:

الف درستکاری حسابدار رسمی (حرفه‌ای) در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.

ب بی‌طرفی - حسابدار رسمی (حرفه‌ای) باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.

پ صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای - حسابدار رسمی (حرفه‌ای) باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

ت رازداری - حسابدار رسمی (حرفه‌ای) باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود بدست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشا کند؛ مگر آن که از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسؤلیت افشای آن



را داشته باشد.

ث رفتار حرفه‌ای - حسابدار رسمی (حرفه‌ای) باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی بپرهیزد که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند.

ج اصول و ضوابط حرفه‌ای - حسابدار رسمی (حرفه‌ای) باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و هم‌چنین درخواست‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و درمورد حسابداران حرفه‌ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد.

در کشور چین، حسابرسان طبق استانداردهای اخلاقی باید از تجربه و دانش حرفه‌ای برخوردار باشند، آموزش‌های حرفه‌ای مناسب دیده باشند و قدرت تحلیل و قضاوت کافی داشته باشند. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بیان می‌کند که حسابرس باید شخصی با نهایت مسؤلیت‌پذیری برای حسابرسی باشد [۲۰].

داشته باشد.

اقدامات انضباطی معمولاً به موارد زیر مربوط می‌شود:
الف کوتاهی در رعایت اصول و ضوابط مربوط به صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای
ب عدم رعایت احکام آیین رفتار حرفه‌ای
پ رفتار خلاف شئون حرفه‌ای
رسیدگی انضباطی هنگامی آغاز می‌شود که حل و فصل موضوع به گونه‌ای مسالمت‌آمیز میسر نباشد. احکام صادره معمولاً عبارتند از:

الف - اخطار یا توبیخ (شفاهی یا کتبی)

ب آموزش بیش‌تر

پ جریمه، جبران هزینه، استرداد حق الزحمه دریافتی یا تکمیل کار توسط عضو دیگر به هزینه عضو خاطی
ت جلوگیری از فعالیت مستقل حرفه‌ای
ث تعلیق عضویت
ج اخراج از تشکل حرفه‌ای

از سال ۱۳۸۴ هیأت انضباطی جامعه حسابداران رسمی ایران اقدام به بررسی تخلفات حساب‌رسان و مؤسسات حسابداری عضو این جامعه نموده است. در این ارتباط ۱۴۰ اتهام از سال ۱۳۸۴ تاکنون بررسی و حکم تنبیه انضباطی در مورد این اشخاص و مؤسسات صادر شده است. نگاره ۳ آمار

نگاره ۳. آرای هیأت‌های انتظامی طی سال‌های ۱۳۸۴، ۱۳۸۵، و ۱۳۸۶

شرح	سال ۱۳۸۴	سال ۱۳۸۵	سال ۱۳۸۶	جمع
اخطار بدون درج در پرونده	۵	۱	۰	۶
اخطار با درج در پرونده	۲۰	۱۶	۴	۴۰
عدم پذیرش کار جدید	۱۸	۳۰	۰	۴۸
تعلیق عضویت تا یکسال	۱۵	۱۹	۵	۳۹
تعلیق عضویت بیش از یکسال	۱	۴	۲	۷
لغو عنوان حسابدار رسمی	۰	۰	۰	۰
جمع	۵۹	۷۰	۱۱	۱۴۰

منبع: جامعه حسابداران رسمی ایران

مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی امریکا، اعضای این انجمن، صرف نظر از این که در یک موسسه حسابداری کار می‌کنند، به عنوان حسابدار در یک واحد دولتی مشغول به کارند یا در بخش‌های دیگری از سیستم تجاری کشور یا در بخش‌های آموزشی فعالیت می‌نمایند، ناگزیرند پنج اصل را به صورت فراگیر به اجرا در آورند. این پنج اصل عبارتند از: مسؤولیت، منافع عمومی، صداقت، عینیت، استقلال و مراقبت حرفه‌ای [۱].

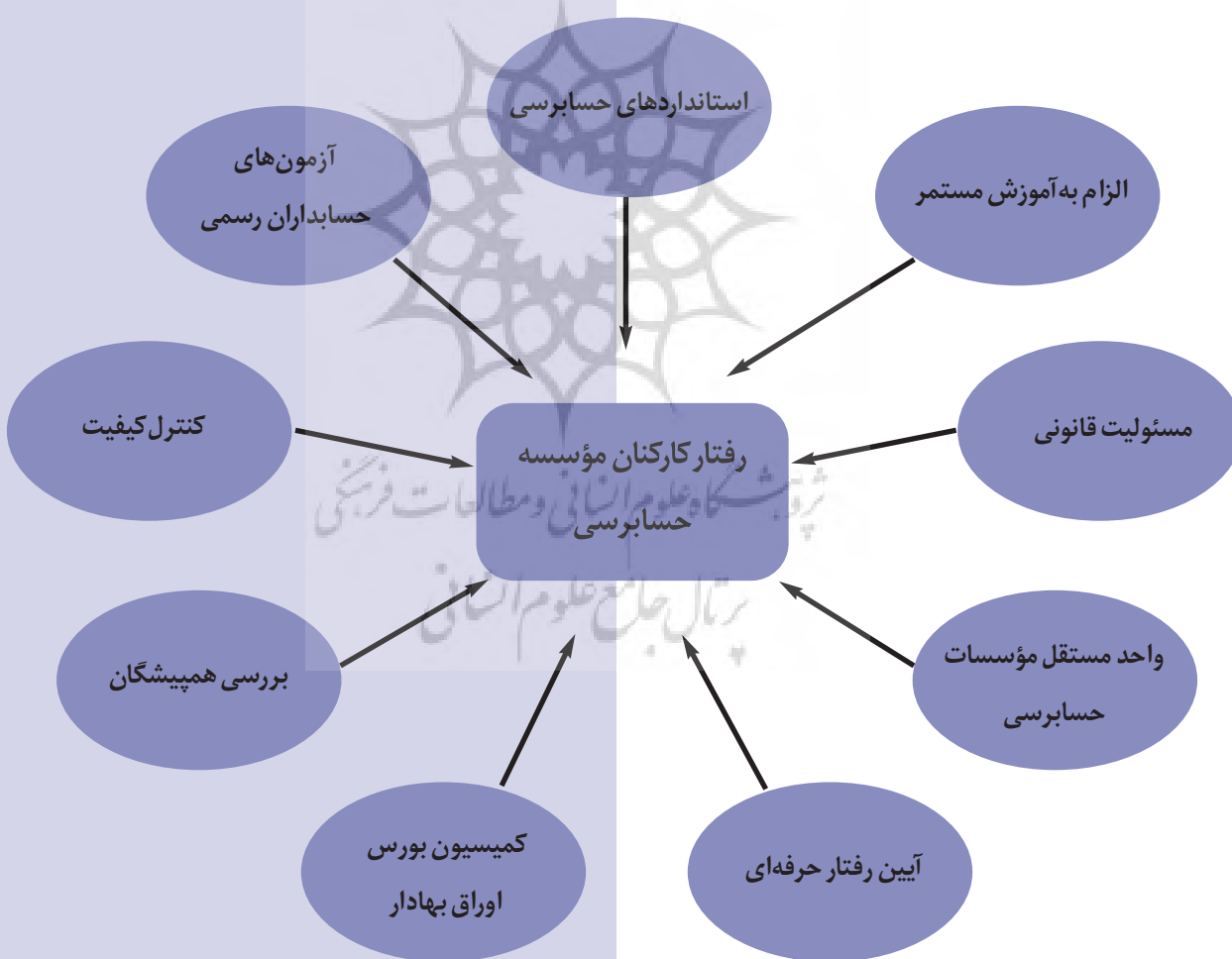
ضمانت اجرای احکام

در بخش ضمانت اجرای احکام آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران [۲] آمده است:

اغلب حسابداران حرفه‌ای بدون نیاز به اجبار یا موارد انضباطی، ضوابط رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند. اما مواردی پیش می‌آید که این ضوابط، آشکارا یا به دلیل اشتباه یا برداشت نادرست از آن، نقض می‌شود. این امر به نفع حرفه و اعضای آن است که عموم مردم مطمئن باشند قصور در آیین رفتار حرفه‌ای مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و اقدام انضباطی لازم صورت می‌پذیرد. قصور در رعایت آیین رفتار حرفه‌ای یا عدم توانایی در توجیه منطقی انحراف از ضوابط، ممکن است تخلف حرفه‌ای تلقی شود و اقدامات انضباطی را به همراه

اقدامات تنبیهی یا انضباطی واحد مستقل آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی امریکا در دو سطح به عمل می‌آید. در حالتی که نوع تخلف چندان جدی نباشد و احتمالاً از روی سهو و غیر ارادی باشد، اقدام انضباطی از طریق اصلاح خطای انجام شده عملی می‌شود. دومین سطح اقدام انضباطی این است که عضو در برابر هیأت داوران حاضر شود. هیأت این اختیار را دارد که به سبب تخلف‌های متعدد از آیین رفتار حرفه‌ای، عضویت فرد را در انجمن به حالت تعلیق درآورد و یا وی را اخراج کند [۱]. نگاره ۴ راهکارهای مختلفی را نشان می‌دهد که در امریکا برای ترغیب حسابرسان به رفتاری در سطح بالا به کار گرفته شده است.

مربوط به این رسیدگی‌ها را به تفصیل نشان می‌دهد. در کشور چین، نهادهای مسؤوّل احکام اخلاقی را بسیار جدی اجرا می‌کنند. تا سال ۲۰۰۰ عملیات ۳۴۴ موسسه حسابرسی در چین متوقف شده است و ۱۰۵۹ موسسه جریمه و ۱۴۴۱ شعبه تعطیل شده‌اند. گواهی ۳۵۲ حسابرس باطل و به ۲۳۹۶ حسابرس هشدار انضباطی داده شده است [۲۰]. عدم رعایت احکام آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند منجر به اخراج عضو از انجمن حسابداران رسمی امریکا شود. نام و آدرس کسانی که حق عضویت آن‌ها لغو شده (از انجمن اخراج شده‌اند) در خبرنامه حسابداران رسمی امریکا درج و نشریه برای همه اعضای انجمن فرستاده می‌شود [۱].



نگاره ۴. راهکارهای ترغیب حسابداران رسمی به رفتار اخلاقی [۱]

مروری بر مطالعات انجام گرفته در زمینه آیین رفتار حرفه‌ای

طی ده سال گذشته مطالعات بسیاری برای بررسی مسایل مرتبط با اخلاق در تجارت و حسابداری انجام پذیرفته است. یکی از راه‌های ترویج و ارتقای اخلاق حسابداری، آیین رفتار حرفه‌ای است. نورین [۲۵] در مقاله‌ای استدلال می‌کند که رفتار اخلاقی می‌تواند رفاه اقتصادی را به حداکثر برساند. او بر تئوری اخلاقی سودمندی عمومی تأکید می‌کند و نتیجه می‌گیرد که مبادلات اقتصادی کارا با رعایت داوطلبانه مجموعه‌ای از قواعد رفتاری تسهیل می‌شود.

لوئب [۲۱]، [۲۲] در مقالاتی آیین رفتار حرفه‌ای را وسیله‌ای برای تشویق و توصیف رفتار اخلاقی معرفی می‌کند. آیرس و گوش [۵] در مطالعه‌ای دیدگاه‌های موجود در زمینه رفتار اخلاقی در حسابداری را بررسی و آیین رفتار حرفه‌ای را به عنوان یکی از ابزارهای موجود برای وادار ساختن افراد و سازمان‌ها به رفتار حرفه‌ای اخلاقی معرفی کرده‌اند. آن‌ها خطوط تلفنی ۲۴ ساعته برای طرح شکایات و انتصاب مأموری برای نظارت بر اخلاق در سازمان‌ها را نیز در کنار آیین رفتار حرفه‌ای مفید دانسته‌اند.

فلمینگ [۱۵] در تحقیقی بیان داشته است که هر چند انتظار می‌رود حسابرسان اخلاق حرفه‌ای را در حد بالایی رعایت کنند، با این حال مشاهدات تجربی او نشان داده است که آن‌ها اخلاق را در حد متوسط رعایت می‌کنند. وی فاصله میان انتظار و واقعیت را معلول ناکافی بودن آموزش می‌داند. ولایوتام [۳۰] آیین رفتار حرفه‌ای را ابزاری سنتی برای اطمینان دادن به مردم و مشتریان درباره مسؤلیت‌پذیری و رفتار اخلاقی و در نتیجه حفظ آبروی حرفه می‌داند. وی

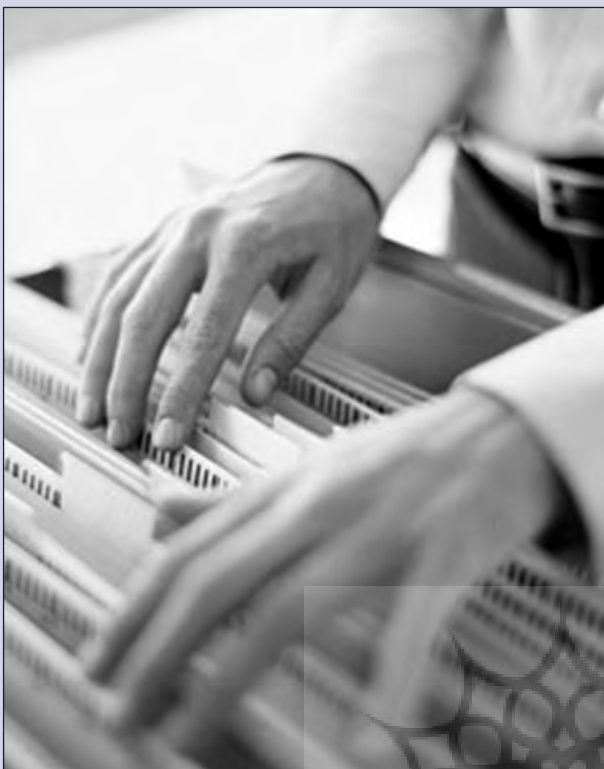
استدلال می‌کند که آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از تأکید بر مسؤلیت‌پذیری اخلاقی برای حفظ منافع عمومی به سمت تأکید بر مشخصات فنی یک محصول یا خدمت حرکت کرده است. ولایوتام جایگزینی "دیدگاه درست و منصفانه" با "رعایت استانداردهای حسابداری" را عامل اصلی این تغییر در آیین رفتار حرفه‌ای می‌داند.

کوهن و همکاران [۸] ویژگی‌های فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی را بررسی کرده‌اند که بر پذیرش و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای بین‌المللی اثر می‌گذارد. آن‌ها از ارزش‌های چهارگانه هافستد: فاصله قدرت، اجتناب از عدم اطمینان، فردگرایی و مردم‌نشی به عنوان مبنایی برای سنجش اثرات فرهنگی استفاده کرده‌اند و سطح توسعه حرفه و در دسترس بودن منابع اقتصادی را نیز به عنوان مبنای سنجش اثرات اجتماعی و اقتصادی در نظر می‌گیرند.

سیترون [۷] بررسی کرده است که آیا بیانیه بی‌طرفی، عینیت و استقلال کمیته اخلاق حسابداران خبره انگلستان به فعالیت‌های این حرفه مشروعیت بخشیده است یا نه. وی نتیجه می‌گیرد که این بیانیه انعطاف‌پذیر است و ابزاری برای وادار ساختن مؤسسات حسابداری به شفافیت که لازمه نظارت خارجی بر رعایت الزامات این بیانیه است، پیش‌بینی نکرده است. بنابراین، با این‌که این بیانیه محدودیت‌هایی را وضع کرده، به صورت یک نظریه درباره استقلال باقی مانده است. لین و چان [۲۰] در مطالعه‌ای تطبیقی آیین رفتار حرفه‌ای چین و فدراسیون بین‌المللی حسابداران را مقایسه کرده‌اند. به عقیده آن‌ها با وجود برخی تفاوت‌ها، این دو رهنمود در موارد بسیار با اهمیتی به هم شباهت دارند.

در زمینه آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران در ایران تحقیقی

در صورتی که حسابرسان افرادی مقید به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای باشند، اقدامات نظارتی نیز لازم است تا به مردم اطمینان داده شود که هرگونه تخلف حسابرسان با برخورد جدی روبرو خواهد بود. در کنار این نظارت، برنامه‌های آموزش مستمر حسابرسان برای آگاهی آن‌ها از آخرین تحولات در حرفه و مقررات سودمند است



کنیم که آیا آن‌ها توانسته‌اند با رفتار اخلاقی و حرفه‌ای در جامعه شناخته شوند و اعتماد کافی کسب کنند؟ هم‌چنین، آیا نظارت بر حساب‌برسان شفاف و مستمر بوده است؟ آیا آن‌ها شجاعت اثرگذاری بر زندگی افراد جامعه و افشای تخلفات را دارند؟

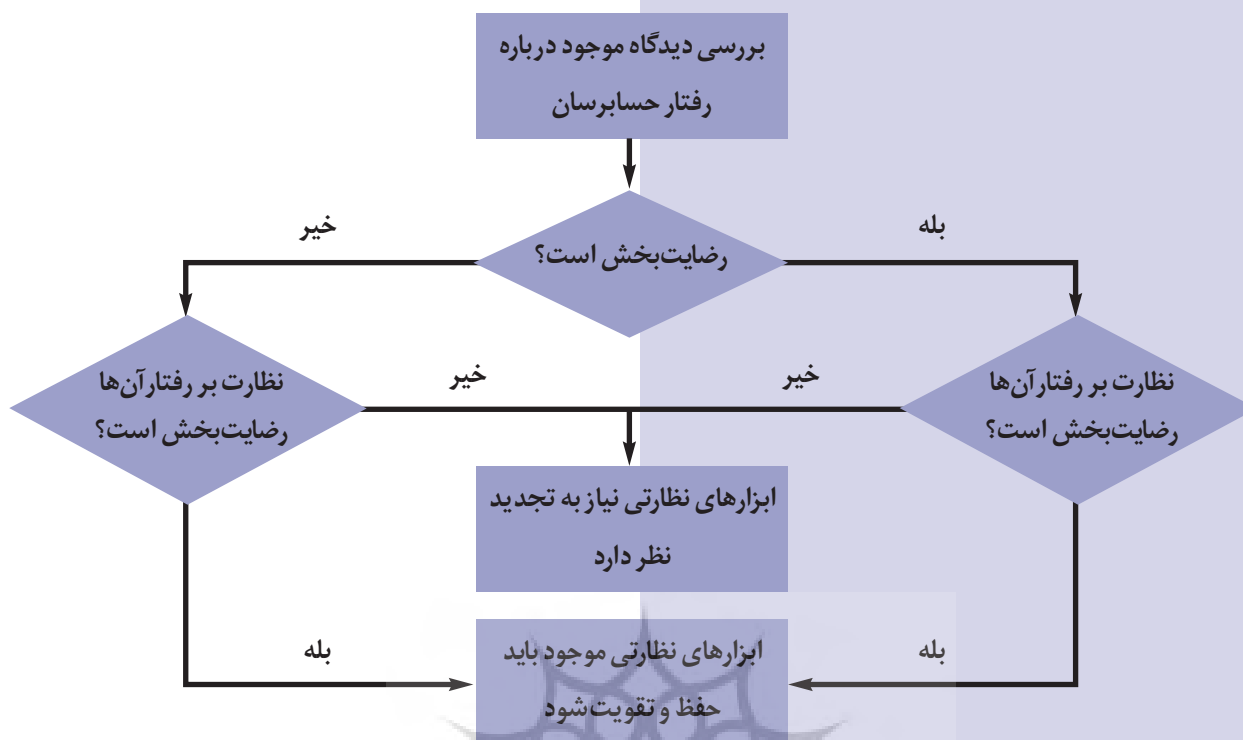
در صورتی که حساب‌برسان افرادی مقید به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای باشند، اقدامات نظارتی نیز لازم است تا به مردم اطمینان داده شود که هر گونه تخلف حساب‌برسان با برخورد جدی روبرو خواهد بود. در کنار این نظارت، برنامه‌های آموزش مستمر حساب‌برسان برای آگاهی آن‌ها از آخرین تحولات در حرفه و مقررات سودمند است. در اولویت قرار دادن مسایل اخلاقی و حرفه‌ای مسؤولیت کنونی دانشگاهیان است. نگاره شماره ۵ نتایج حاصل از این تحقیق و ضرورت اجرای آن را نشان می‌دهد. همان گونه که نگاره نشان می‌دهد، درست‌کاری حساب‌برسان دلیل برکفایت نظارت بر اخلاق نیست و برای حفظ این اعتماد و پیش‌گیری از تنزل آن، باید به آموزش مستمر و نظارت کافی اندیشید.

انجام نگرفته است و تحقیق حاضر می‌تواند سرآغازی برای این حوزه از تحقیقات در ایران محسوب گردد.

ضرورت انجام تحقیق

در دنیای امروز، ارزیابی ریسک و سنجش خطرات رویدادهای نامطلوب آتی، اهمیت و حساسیت فوق‌العاده‌ای پیدا کرده است. از سویی دیگر، رسوایی‌هایی نظیر ماجرای انرون و آرتور اندرسون و ... بر عدم اطمینان موجود افزوده است. عمارت اعتماد اخلاقی با تلنگری فرو می‌ریزد و بازسازی آن کار چندان راحتی نیست. حرفه حسابداری در سال‌های اخیر ضربات سختی خورده است و به نظر می‌رسد اعتبار این حرفه با رفتار خلاف شئون حرفه‌ای چند حساب‌برس، خدشه دار شده است. مسؤولیت و وظیفه اصلی حساب‌برسان در جامعه اطمینان بخشی است و این خدمت تنها توسط افرادی که معتمد مردم هستند و از منزلت اجتماعی بالا و التزام به اخلاق برخوردارند قابل ارایه است. هرچند حرفه حسابداری وضع قوانین سخت‌گیرانه برای کنترل رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان را لازمه بقای این حرفه می‌داند، با این وجود جامعه دانشگاهی به این موضوع با اهمیت، کم توجه بوده است و تحقیقات کمی در این زمینه انجام گرفته است. آموزش اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای نیز در برنامه درسی بسیاری از مقاطع مختلف تحصیلی حسابداری در ایران قرار ندارد.

در ایران با وجود تدوین آیین رفتار حرفه‌ای توسط سازمان حسابرسی در سال ۱۳۷۷ و نیز آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران لازم الاجرا برای کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران از سال ۱۳۸۲، به نظر می‌رسد حساب‌برسان آگاهی کافی از این اصول ندارند و این احکام نیز ضمانت اجرایی کافی ندارند. به علاوه، دانشگاه‌ها نیز فنون تصمیم‌گیری اخلاقی و قضاوت درست در چالش‌های اخلاقی را به حسابداران آینده آموزش نمی‌دهند. تحقیقی نیز در این زمینه در ایران انجام نگرفته است. هدف این تحقیق قضاوت درباره نحوه عملکرد حساب‌برسان نیست. ما در پی آن هستیم که بازخوردی از عملکرد حساب‌برسان در جامعه بگیریم و بررسی



نگاره ۵. نتایج محتمل تحقیق

فرضیات تحقیق:

ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای متفاوت است.
 فرضیه ۹: نظر حسابرسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان متفاوت است.
 فرضیه ۱۰: اقدامات انضباطی مانع رفتار خلاف شئون حرفه‌ای می‌شود.
 فرضیه ۱۱: نظر حسابرسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با تاثیر اقدامات انضباطی بر جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای حسابرسان متفاوت است.
 فرضیه ۱۲: نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران بر حسابرسان شفاف و مستمر است.
 فرضیه ۱۳: نظر حسابرسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با مطلوبیت نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران متفاوت است.

فرضیه ۱: حسابرسان آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند.
 فرضیه ۲: نظر افراد زیر ۳۰ سال و بالای ۳۰ سال در ارتباط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان متفاوت است.
 فرضیه ۳: نظر حسابرسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان متفاوت است.
 فرضیه ۴: زنان حسابرس بیش از مردان حسابرس آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند.
 فرضیه ۵: افراد بالای ۳۰ سال بیش از افراد زیر ۳۰ سال زنان را مقید به آیین رفتار حرفه‌ای می‌دانند.
 فرضیه ۶: رفتار خلاف اخلاق چند حسابرس سبب خدشه دار شدن اعتبار حرفه حسابداری نمی‌شود.
 فرضیه ۷: آیین رفتار حرفه‌ای ضمانت اجرایی ندارد.
 فرضیه ۸: نظر افراد بالای ۳۰ سال و زیر ۳۰ سال در ارتباط با

روش تحقیق و نمونه‌گیری

به منظور یافتن پاسخ سؤالات بالا، با استفاده از پرسشنامه یک نظرسنجی انجام گرفت. پس از انجام یک پیش‌آزمون و اصلاح پرسشنامه و محاسبه اعتبار آن، پرسشنامه نهایی شده و در زمستان ۱۳۸۵ در اختیار تعدادی از دانشجویان دوره کارشناسی ارشد و دکترای حسابداری، مدیران شرکت‌ها، کارمندان بانک و حسابرسان قرار گرفت و از آن‌ها خواسته شد به سؤالات پرسشنامه که نظرات ایشان درباره عملکرد حسابرسان در جامعه و انتظارات عمومی از آن‌ها را می‌سنجید، پاسخ دهند. علت انتخاب این گروه‌ها، از دیدگاه عمومی، آشنایی آن‌ها با حسابرسان و خدمات آن‌ها است، و به نظر می‌رسد که ارزیابی آن‌ها از حسابرسان و نهادهای ناظر بر حرفه حسابداری، از سایر گروه‌های مردم منطقی‌تر باشد. از پرسشنامه‌های توزیع شده، ۹۱ پاسخ جمع‌آوری شد. تعداد و طبقه‌بندی نمونه در نگاره شماره ۶ نمایش داده شده است.

از ۹۱ پرسش‌شونده، ۲۷ نفر دارای مدرک کارشناسی، ۵۰ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۱۴ نفر دارای مدرک دکترا بودند. در نگاره شماره ۷ متغیرهای تحقیق و تعریف آن‌ها آمده است. یک طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای برای ارزیابی پاسخ‌ها مورد استفاده قرار گرفته که از بسیار موافق تا بسیار مخالف درجه‌بندی شده است. برای سنجش رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان، سؤالاتی درباره درستکاری، بی‌طرفی، دقت و پشتکار در ارائه خدمات حرفه‌ای، دانش و مهارت حرفه‌ای مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و مقررات، رازداری و عدم پذیرش پول یا هدیه در ازای نادیده گرفتن اعمال خلاف سازمان تحت بررسی، طراحی و میانگین امتیازات آن‌ها به عنوان امتیاز رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در نظر گرفته شد. برای آزمون فرضیات ۳، ۹، ۱۱، و ۱۳ از تحلیل واریانس یک عامله و برای سایر فرضیات از آزمون t استفاده شده است.

نگاره ۶. تعداد و طبقه‌بندی نمونه

	گروه سنی				
	بیشتر از ۳۰ سال		کمتر از ۳۰ سال		
جمع	مرد	زن	مرد	زن	
حسابرس	۴	۰	۱۱	۰	۱۵
کارمند بانک	۱۶	۲	۴	۳	۲۵
مدیر	۱۰	۱	۱۰	۶	۲۷
دانشجو	۴	۰	۱۳	۷	۲۴
جمع	۳۴	۳	۳۸	۱۶	۹۱

نگاره ۷. نام، تعریف و مقیاس متغیرها

نام متغیر	تعریف و مقیاس
سن	بالای ۳۰ سال=۱، زیر ۳۰ سال=۰
شغل	حسابرس=۱، مدیر=۲، کارمند بانک=۳، دانشجو=۴
رعایت	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای (از بسیار موافق=۱ تا بسیار مخالف=۵)
اثر جنسیت	تأثیر زن بودن بر رعایت بهتر آیین رفتار حرفه‌ای (از بسیار موافق=۱ تا بسیار مخالف=۵)
تعمیم	خداشه‌دار نشدن اعتبار حرفه با رفتار خلاف چند حسابرس (از بسیار موافق=۱ تا بسیار مخالف=۵)
ضمانت	ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای (از بسیار موافق=۱ تا بسیار مخالف=۵)
اثر اقدام	اثر اقدامات انضباطی بر جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای (از بسیار موافق=۱ تا بسیار مخالف=۵)
نظارت	مطلوبیت نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران (از بسیار موافق=۱ تا بسیار مخالف=۵)

یافته‌های پژوهش

در نگاره شماره ۸، خلاصه‌ای از اطلاعات توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق و در نگاره شماره ۹ نتایج آزمون‌های مربوط به فرضیات شماره ۱، ۴، ۶، ۷، ۱۰، و ۱۲ ارائه شده است.

نگاره شماره ۸. آمار توصیفی

انحراف معیار	مد (نما)	میانه	میانگین	حداکثر	حداقل	
۰/۷۱۳	۲	۲/۵	۲/۵۸	۴	۱	رعایت
۱/۱۳۱	۳	۳	۲/۶۴	۵	۱	اثر جنسیت
۱/۲۸۷	۱	۲	۲/۱۸	۵	۱	تعمیم
۱/۲۰۵	۲	۲	۲/۴۹	۵	۱	ضمانت
۱/۰۸۴	۲	۲	۲/۲۶	۵	۱	اثر اقدام
۰/۹۶۹	۳	۳	۳/۲۰	۵	۱	نظارت

مقدار t یعنی ۵/۵۶ - به دست می‌آید. بدین ترتیب فرضیه اول تحقیق تأیید می‌شود.

داده‌های نگاره شماره ۹ نشان می‌دهد که با ۹۹ درصد اطمینان، می‌توان بیان داشت که به نظر عموم، حسابرسان آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند. این نتیجه با توجه به

نگاره شماره ۹. نتایج آزمون t یک نمونه‌ای برای سنجش نظرات عمومی

نظارت	اثر اقدام	ضمانت	تعمیم	اثر جنسیت	رعایت	
۳/۲۰	۲/۲۶	۲/۴۹	۲/۱۸	۲/۶۴	۲/۵۸	میانگین
+۱/۹۴۸	-۶/۴۸۲	-۴/۰۰۱	-۶/۱۰۷	-۳/۰۶۰	-۵/۵۶	مقدار t
۰/۰۵۵	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۳	۰/۰۰۰	سطح معنی داری

حرفه‌ای توسط حسابرسان هستند. این امر را به آرمان‌گرا تر بودن جوانان و یا تغییر ارزش‌های اخلاقی جوانان نسبت به نسل پیش از خود نیز می‌توان نسبت داد. ارزیابی افراد از رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان تابع شغل آنان نیست.

با مراجعه به نگاره شماره ۱۰ مشاهده می‌شود که نظر افراد در گروه‌های سنی کم‌تر و بیش‌تر از ۳۰ سال در ارتباط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای تفاوت معنی دار دارد. افراد بالای ۳۰ سال که افرادی با تجربه‌تر محسوب می‌شوند بیش از افراد کم‌تر از ۳۰ سال معتقد به رعایت آیین رفتار

نگاره شماره ۱۰. نتایج آزمون t دو نمونه‌ای برای سنجش تفاوت میان نظرات افراد بالای ۳۰ سال و زیر ۳۰ سال

نظارت	اثر اقدام	ضمانت	تعمیم	اثر جنسیت	رعایت	
۳/۲۶	۲/۲۰	۲/۴۶	۲/۴۸	۲/۵۶	۲/۷۸	میانگین افراد زیر ۳۰ سال
۳/۱۱	۲/۳۵	۲/۵۴	۱/۷۳	۲/۷۶	۲/۲۹	میانگین افراد بالای ۳۰ سال
۰/۱۵	-۰/۱۵	-۰/۰۸	-۰/۲۰	۰/۷۵	۰/۴۹	اختلاف میانگین
۰/۷۲۹	-۰/۶۳۶	-۰/۳۰۰	۲/۸۴۱	-۰/۸۳۲	۳/۴۱۲	مقدار t
۰/۴۶۸	۰/۵۲۶	۰/۷۶۵	۰/۰۰۶	۰/۴۰۷	۰/۰۰۱	سطح معنی داری

جنسیت بر رعایت ضوابط اخلاقی انجام گرفته است. کلا، اسمیت و اسمیت [۱۹]، سینگاپادی [۲۷]، وانس و ویسویسواران [۲۶]، اسمیت و اوکلی [۲۹]، داوسون [۱۲]، فرانک و همکاران [۱۶]، امین و همکاران [۴] و ماسون و مودراک [۲۳] رابطه میان جنسیت و معیارهای اخلاقی را تأیید کرده‌اند. بر اساس این تحقیقات مردان بیش‌تر با رفتارهای غیر اخلاقی موافقت می‌کنند و زنان بیش‌تر علاقه‌مند به پیش برد اهداف اخلاقی هستند. اما در مطالعات انجام گرفته توسط جونز و کاوانا [۱۸] و دیویس و ولتون [۱۱] رابطه

چنانکه در نگاره شماره ۱۱ نیز مشاهده می‌شود، تفاوت معنی داری بین نظرات حسابرسان، دانشجویان حسابداری، کارمندان بانک، و مدیران وجود ندارد. در نتیجه، فرضیه دوم تحقیق مبنی بر این‌که نظر افراد زیر ۳۰ سال و بالای ۳۰ سال در ارتباط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان متفاوت است تأیید، و فرضیه سوم مبنی بر نظر حسابرسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان متفاوت است، رد می‌شود. اخیراً تحقیقات بسیاری در سراسر دنیا برای بررسی تأثیر

نگاره شماره ۱۱. نتایج تحلیل واریانس برای سنجش تفاوت نظرات حسابرسان، مدیران، کارمندان بانک، و دانشجویان

نظارت	اثر اقدام	ضمانت	تعمیم	اثر جنسیت	رعایت	
۳/۴۷	۲/۰۰	۱/۹۳	۲/۴۷	۲/۸۷	۲/۴۷	میانگین حسابرسان
۲/۸۴	۲/۵۶	۲/۸۰	۱/۷۲	۲/۹۲	۲/۵۶	میانگین کارمندان بانک
۳/۳۳	۲/۲۱	۲/۴۶	۲/۸۳	۲/۶۳	۲/۷۸	میانگین دانشجویان
۳/۲۶	۲/۱۹	۲/۵۶	۱/۸۵	۲/۲۶	۲/۴۹	میانگین مدیران
۳/۲۰	۲/۲۶	۲/۴۹	۲/۱۸	۲/۶۴	۲/۵۸	میانگین کل نمونه
۱/۷۵۹	۰/۹۸۷	۱/۶۸۷	۴/۴۰۵	۱/۷۷۶	۰/۹۱۹	مقدار F
۰/۱۶۱	۰/۴۰۳	۰/۱۷۶	۰/۰۰۶	۰/۱۵۷	۰/۴۳۵	سطح معنی داری

می شود.

نتایج نگاره شماره ۹ نشان می دهد که آیین رفتار حرفه ای ضمانت اجرایی ندارد. یعنی با ۹۹ درصد اطمینان، فرضیه هفتم تحقیق تأیید می شود. هم چنین داده های نگاره های شماره ۱۰ و ۱۱ بیان می کند که نظر افراد در این رابطه تابع سن و شغل آنها نیست. به عبارتی، فرضیه هشتم، یعنی نظر افراد بالای ۳۰ سال و زیر ۳۰ سال در ارتباط با ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه ای متفاوت است و فرضیه نهم، که می گوید نظر حسابرسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه ای حسابرسان متفاوت است، با توجه به مقدار t و مقدار F با ۹۹ درصد اطمینان رد می شود.

نگاره شماره ۹ نشان می دهد که با ۹۹ درصد اطمینان، اقدامات انضباطی مانع رفتار خلاف شئون حرفه ای می شود. یعنی فرضیه دهم تحقیق تأیید می شود. هم چنین با ۹۰ درصد اطمینان، نظارت حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران بر حسابرسان شفاف و مستمر به نظر نمی رسد و فرضیه دوازدهم تحقیق رد می شود. نگاره شماره ۱۱ نشان می دهد که با ۹۹ درصد اطمینان نظر حسابرسان، دانشجویان، مدیران و

معنی داری بین جنسیت و اخلاق مشاهده نشده است.

بر اساس یافته های این پژوهش، به نظر عموم، زنان حسابرس بیش از مردان حسابرس آیین رفتار حرفه ای را رعایت می کنند. این نتیجه با توجه به رقم t محاسبه شده یعنی ۳/۰۶۰ - حاصل می شود. بنابراین، با ۹۹ درصد اطمینان فرضیه چهارم تحقیق که بیان می دارد، زنان حسابرس بیش از مردان حسابرس آیین رفتار حرفه ای را رعایت می کنند، تأیید می شود. هم چنین، داده های نگاره شماره ۹ نشان می دهد که نظر افراد در دو گروه سنی کم تر و بیش تر از ۳۰ سال در ارتباط با اثر تفاوت های جنسیتی بر رعایت آیین رفتار حرفه ای تفاوت معنی دار آماری ندارد. یعنی هر دو گروه، معتقدند که زنان بیش از مردان آیین رفتار حرفه ای را رعایت می کنند. بنابراین فرضیه پنجم، یعنی افراد بالای ۳۰ سال بیش از افراد زیر ۳۰ سال زنان را مقید به آیین رفتار حرفه ای می دانند، رد می شود. با توجه به نگاره شماره ۹ می توان گفت که عموم افراد رفتار خلاف شئون حسابرسان را به کل حرفه حسابداری تعمیم نمی دهند. به عبارتی با ۹۹ درصد اطمینان، فرضیه ششم تحقیق که بیان می دارد رفتار خلاف اخلاق چند حسابرس سبب خدشه دار شدن اعتبار حرفه حسابداری نمی شود، تأیید

نگاره شماره ۱۲. بررسی فرضیات تحقیق پس از تحلیل یافته‌های پژوهش

وضعیت	فرضیه
تأیید	۱: حساب‌برسان آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند
تأیید	۲: نظر افراد زیر ۳۰ سال و بالای ۳۰ سال در ارتباط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌برسان متفاوت است
رد	۳: نظر حساب‌برسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌برسان متفاوت است
تأیید	۴: زنان حساب‌برس بیش از مردان حساب‌برس آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند
رد	۵: افراد بالای ۳۰ سال بیش از افراد زیر ۳۰ سال زنان را مقید به آیین رفتار حرفه‌ای می‌دانند
تأیید	۶: رفتار خلاف اخلاق چند حساب‌برس سبب خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه حسابداری نمی‌شود
تأیید	۷: به نظر عموم مردم آیین رفتار حرفه‌ای ضمانت اجرایی ندارد
رد	۸: نظر افراد بالای ۳۰ سال و زیر ۳۰ سال در ارتباط با ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای متفاوت است
رد	۹: نظر حساب‌برسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان متفاوت است
تأیید	۱۰: اقدامات انضباطی مانع رفتار خلاف شئون حرفه‌ای می‌شود
رد	۱۱: نظر حساب‌برسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با تأثیر اقدامات انضباطی بر جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای حساب‌برسان متفاوت است
رد	۱۲: نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران بر حساب‌برسان شفاف و مستمر است
رد	۱۳: نظر حساب‌برسان، دانشجویان، مدیران و کارمندان بانک در ارتباط با مطلوبیت نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران متفاوت است

حساب‌برسان اعتماد نسبی دارند، اما اغلب آن‌ها نظارت نهادهای مسؤول بر رفتار حساب‌برسان را ناکافی و غیر شفاف می‌دانند. پاسخی که حساب‌برسان و دانشجویان دوره کارشناسی ارشد و دکتری حسابداری به عدم ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای و نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران داده‌اند جای تامل دارد، زیرا در صورتی که این دو گروه، نظارت مستمر و اثر بخشی را بر رفتار خود احساس نکنند، می‌توان انتظار داشت در آینده‌ای نه چندان دور، ارزش‌های

کارمندان بانک در ارتباط با تاثیر اقدامات انضباطی بر جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای حساب‌برسان و مطلوبیت نظارت حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران تفاوت معنی‌دار آماری ندارد. بنابراین، فرضیه یازدهم و سیزدهم تحقیق نیز رد می‌شود.

نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که هر چند مردم به

3~db=all~tab=issueslist~branches=5 - v55, 207 - 217.

[16] Franke GR, Crown DF, Spake DF. (1997). "Gender differences in ethical perceptions of business practices: a social role theory perspective." *Journal of Applied Psychology*, 82.

[17] Howieson, B. (1996). "Whither financial accounting research: a modern-day bo-peep?" *Australian accounting review*, vol. 6, No. 1, pp. 29-36.

[18] Jones GE, Kavanagh MJ. (1996). "An experimental examination of the effects of individual and situational factors on unethical behavioral intentions in the workplace." *Journal of Business Ethics*; 15.

[19] Keller A. C., Smith K. T., Smith L. M. (2006). "Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision making?" *Critical Perspective on Accounting*, 18; 299-314.

[20] 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, 559-577.

[21] Loeb, S.E., (1971). "A Code of Ethics for CPA in Industry: A survey." *The Journal of Accountancy*, 159 (12) 52-60.

[22] Loeb, S.E., (1984). "Codes of Ethics and Self-regulation for Non-public Accountants: A public policy perspective." *Journal of Accounting and Public Policy*, 3 (1), 1-8.

[23] Mason ES, Mudrack PE. (1996). "Gender and Ethical Orientation: a test of gender and occupational socialization theories." *Journal of Business Ethics*; 15.

[24] Neimark M. (1995). "The selling of ethics: the ethics of business meets the business of ethics", *Acc Aud Acc*.

[25] Noreen, E., (1988) "The Economics of Ethics: A new perspective on agency theory." *Accounting, Organizations and Society* 13 (4), 359-369.

[26] Ones DS, Viswesvaran C. (1998). "Gender, age, and race differences on overt integrity tests: results across four large-scale job applicant data sets." *Journal of Applied Psychology*; 83.

[27] Singhapakdi A. (1999). "Perceived importance of ethics and ethical decisions in marketing". *Journal of Business Research*, 45, 89-99.

[28] Smith K. T., Smith m. (2003), *Business and Accounting Ethics*.

[29] Smith PL, Oakley EF. (1997). "Gender related differences in ethical and social values of business students: implications for management." *Journal of Business Ethics*; 16.

[30] 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.

[31] Verschoor, Curtise C. (1998). "Corporate performance is closely linked to a strong ethical commitment." *Business and Society Review*, 104, (4), 407-415.

[32] Williams P. F. (2002). *Modern Accounting Scholarship: the imperative of positive economic science*, North Carolina State University.

[33] Williams P. F. (2004). "You reap what you sow: The ethical discourse of professional accounting". *Critical Perspectives on Accounting*, 15.

اخلاقی حرفه به شدت افول کند. از این رو پیشنهاد می‌شود که نهادهای مسؤؤل نظارت بر رفتار حسابرسان، در عملکرد خود تجدید نظر کنند و با سرمایه‌گذاری بیشتری احکام و اصول آیین رفتار حرفه‌ای را آموزش دهند و ترویج نمایند و از ابزارهایی چون نظارت حرفه‌ای و دوره‌های آموزش اجباری جهت ارتقای دانش و مهارت حرفه‌ای حسابرسان بهره‌گیرند و دانشگاه‌ها نیز به طور جدی به گنجاندن واحد درسی اخلاق حرفه‌ای در دوره‌های آموزشی حسابداری بیندیشند.

منابع:

- [1] آرنز ال وین آ، لایک جیمز ک. (۲۰۰۰). حسابداری (رویکردی یکپارچه)، علی پارسایان، تهران، انتشارات ترمه.
- [۲] آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۲، جامعه حسابداران رسمی ایران.
- [۳] آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۷۷، نشریه شماره ۱۲۳ سازمان حسابداری.
- [4] Ameen EC, Guffey Dm, McMillan JJ. (1996). "Gender Differences in Determining Ethical Sensitivity of Future Accounting Professionals". *Journal of Business Ethics*; 16.
- [5] Ayres Frances L., Ghosh Dipankar, (1999) "Research in Ethics and Economic Behavior in Accounting" *Journal of Accounting and Public Policy* 18, 335-338.
- [6] Brackner J. (1992). *Issue of Management Accounting*.
- [7] Citron, David B. (2003). "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 16, No. 2.
- [8] Cohen Jeffrey R., Pant Laurie W., Sharp David J. (1992). "Cultural and Socioeconomic Constraints on International Codes of Ethics: Lessons from Accounting". *Journal of Business Ethics*, vol. 11, no. 9.
- [9] Colson C. (1989). *Against the night*, Ann Arbor, MI: Servant Publications.
- [10] Cunningham L. A. (2002). *Sharing accounting's burden: business lawyers in Enron's dark shadows*, Boston College Law School.
- [11] Davis JR, Welton RE. (1991). *Professional Ethics: Business Students' Perceptions*". *Journal of Business Ethics*; 10.
- [12] Dawson LM. (1997). *Ethical differences between men and women in the sales profession*." *Journal of Business Ethics*; 16.
- [13] Deegan, C., (2004), *Financial Accounting Theory*, McGraw Hill Publishing.
- [14] Duska R. F., Duska B. (2003). *Accounting Ethics*, Blackwell Publishing.
- [15] Fleming, A. I. M. (1996). "Ethics and Accounting Education in the UK - a professional approach?" *Accounting Education*, Vol. <http://www.informaworld.com/smpp/title~content=t71368383>