

## آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی

دکتر علی ثقفی<sup>۱</sup>، حلیمه رحمانی<sup>۲\*</sup>، افسانه رفیعی<sup>۳</sup>

۱- گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی

۲- گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس

۳- گروه حسابداری، دانشگاه تهران

### چکیده

زمینه: هدف اصلی این مقاله بررسی لزوم گنجاندن درس اخلاق حسابداری در برنامه درسی رشته حسابداری است. هر چند که بخشی از اصول اخلاقی حرفه حسابداری در درس حسابرسی مطرح می‌شود، اما با توجه به اهمیت آن به نظر می‌رسد که این موضوع از حساسیت زیادی برخوردار و نیازمند توجه بیشتری است و لذا باید در قالب یک عنوان درسی جدید که معادل سه واحد درسی محسوب می‌شود، در برنامه درسی رشته حسابداری گنجانده شود.

**روش کار:** در این مقاله، نخست یافته‌های حاصل از پرسشنامه‌ای که میان صاحب‌نظران آموزش حسابداری توزیع شده است، برای بررسی لزوم قرار گرفتن این درس در برنامه درسی دوره کارشناسی رشته حسابداری مورد استفاده قرار گرفت. سپس با روش توصیفی - پیمایشی ارائه درس اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی دانشگاه‌هایی که دوره کارشناسی حسابداری را برگزار می‌کنند و جزء ۱۵۰ دانشگاه برتر جهان هستند، بررسی و بر این اساس طرح درس نمونه ارائه شد.

**یافته‌ها:** یافته‌های این تحقیق بیانگر آن است که ارائه درس اخلاق حرفه‌ای در مقطع کارشناسی یک ضرورت است و مطالب آن از طریق سایر دروس حسابداری پوشش داده نمی‌شود.

**نتیجه‌گیری:** از آنجا که جلب اعتماد عمومی برای حرفه حسابداری بسیار بااهمیت است، و با توجه به این که صاحب‌نظران و استادان حسابداری مورد پرسش در این تحقیق، آموزش مفاهیم و اصول اخلاقی به حسابداران را ضروری قلمداد نموده‌اند، توصیه می‌شود که این واحد درسی به مجموعه دروس مقطع کارشناسی حسابداری افزوده شود.

**کلیدواژه‌ها:** اخلاق حرفه‌ای حسابداری، شورای عالی برنامه ریزی، محتوای درسی، طرح درس نمونه

### سرآغاز

نیز محدود می‌کند. از این رو، طی سالهای اخیر، حرفه حسابداری به سمت وضع مقررات محدود کننده تر مانند آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی و یا قانون ساربنز اکسلی پیش رفته است و در کنار آن نیز بسیاری از دانشگاهها و مؤسسات آموزش حسابداری، درس اخلاق حرفه‌ای را به مجموعه عناوین درسی خود افزوده‌اند.

مقاله پیش‌رو در کنار مطرح نمودن مباحثی برای پشتیبانی از گنجاندن درس اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی دانشگاههای

تختی حسابداران از اخلاق حرفه‌ای بارها به بروز بحرانهای اقتصادی و رسواییهای مالی انجامیده است. جدایی مدیریت از مالکیت، حسابداران را در جایگاهی نشانده است که تزلزل اخلاقی یا حتی شبهه نسبت به رفتار آنان نه تنها بازارهای سرمایه را آشفته و گاه فلج می‌سازد، بلکه با ایجاد بی‌اعتمادی نسبت به درستکاری مدیران امکان انجام فعالیتهای مدیریت را

به عبارت دیگر، فرد حرفه‌ای باید بپذیرد که پس از پیوستن به حرفه، منافع جامعه، صاحبکار و اعضای حرفه را بر منافع شخصی خود مقدم بدارد، زیرا «حرفه با قراردادهای اجتماعی اش با جامعه برای حمایت از منافع عمومی شناخته می‌شود» (۲).

حرفه با چندین عامل مشخص می‌شود، از جمله آن که حرفه اعضای با دانش و تحصیلات بیشتر، موقعیت اجتماعی بالاتر، اخلاق و مسؤولیت پذیری اجتماعی دارد که موجب تمایز این افراد از افراد غیرحرفه‌ای می‌شود (۲). حرفه حسابداری برای ارائه تصویری دقیق و واقعی از عملکرد سازمانها شکل گرفته است (۴). در پیشگفتار آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران (۵) آمده است که حرفه حسابداری از متشکل ترین و منضبطترین حرفه‌ها است و به دلیل نوع خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد بالایی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی بستگی دارد.

خدمت ارائه شده توسط حرفه حسابداری بدون پذیرش و اعتماد استفاده کنندگان آن بهبود یافته است. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه کننده و آن نیز تابع درستکاری و پایداری به اصول اخلاقی است. با توجه به نقش حیاتی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت صحت اطلاعات برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان، اخلاق عنصر محوری در حرفه حسابداری است (۶). از این رو، ماهیت حسابداری به عنوان یک حرفه، ضرورت توجه به اخلاق حرفه‌ای را ایجاد و توجیه می‌کند.

### ضرورت مطالعه و آموزش اخلاق حسابداری

چرا یک حسابدار باید مطالعاتی در زمینه اخلاق داشته باشد؟ آیا هر حسابدار خود مجموعه‌ای از باورهای اخلاقی ندارد که از آن پیروی کند؟ مسلماً دارد، اما با این حال دلایلی برای مطالعه اخلاق وجود دارد. دوسکا و دوسکا (۲) این دلایل را چنین بیان می‌کنند:

نخست این که باورهای اخلاقی فرد ممکن است ناکافی باشد، زیرا ممکن است باورهای ساده‌ای باشد که در مسائل پیچیده راهگشا نیست. مطالعه اخلاق می‌تواند از طریق ایجاد

ایران به بررسی جایگاه این درس در مجموعه دروس دوره کارشناسی حسابداری دانشگاههای معتبر جهان می‌پردازد. در پایان نیز محتوای درسی پیشنهادی برای درس اخلاق حرفه‌ای ارائه می‌شود.

## اخلاق حرفه‌ای، ضرورتی برای حرفه حسابداری

### ماهیت حرفه حسابداری

هدف آغازین و اصلی حسابداری ارائه اطلاعاتی درباره فعالیتهای اقتصادی یک شخص یا سازمان بوده است. در ابتدا تنها یک فرد، یعنی مالک بنگاه اقتصادی به این اطلاعات نیاز داشت. با پیچیده تر شدن و قانونمندتر شدن اقتصاد تعداد افراد نیازمند اطلاعات و تعداد استفاده کنندگان از صورت‌های مالی افزایش یافت. میزان اهمیت اطلاعات برای استفاده کنندگان، عوامل اخلاقی در تولید و توزیع اطلاعات را افزایش داد. از این رو، نقش حسابدار به ارائه اطلاعاتی سودمند درباره فعالیتهای اقتصادی به گروههای مختلفی که حق مشروع به دانستن درباره فعالیتهای سازمان دارند تغییر یافت. آنچه حسابدار متعهد به ارائه آن است و آن گروهها مطالبه می‌کنند، تصویر واقعی از آن فعالیتهاست (۱).

به تدریج با گسترش پیشه حسابداری و دامنه وظایف و مسؤولیتهای آن، حرفه حسابداری شکل گرفت. بدین معنی که خدمات حسابداران تحت نظارت یک تشکل حرفه‌ای ارائه می‌شود و هر یک از اعضای این تشکل حرفه‌ای مسؤولیتهای یک فرد حرفه‌ای را می‌پذیرد. طبق اصل دوم آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا «اعضا باید به رفتاری متعهد باشند که منافع عمومی را تأمین کند، اعتماد عمومی را محترم شمارد، و تعهد به حرفه‌گرایی را نشان دهد» (۲). لی (۳) مسؤولیتهای فرد حرفه‌ای را چنین برمی‌شمارد:

۱- مسؤولیت در قبال جامعه،

۲- مسؤولیت در قبال صاحبکار،

۳- مسؤولیت در قبال سایر اعضای حرفه،

۴- مسؤولیت در قبال خود.

رشته می‌تواند به معنی آموزش ندیدن تلقی شود. از این رو در شرایط کنونی نمی‌توان به آموزش مؤثر پس از ورود به حرفه امید چندانی داشت. از سوی دیگر، آموزش اخلاق به دانشجویان حسابداری موجب می‌شود که آنها پیش از ورود به حرفه با مشکلات اخلاقی حسابداری مواجه شوند و خود را برای برخورد مناسب با شرایط دنیای واقعی آماده سازند و مهارت‌های تصمیم‌گیری و رفتار حرفه‌ای خود را تقویت کنند(۸).

آموزش سنتی حسابداری به طرح مسائل فنی حسابداری محدود می‌شود(۹). با این وصف، آموزش حسابداری در ایران در سطح آموزش سنتی باقی مانده و به آموزش اخلاق حرفه‌ای در حد معرفی آیین رفتار حرفه‌ای در درس حسابرسی کفایت شده است و آموزش نظام‌مندی در این ارتباط وجود ندارد. در مقابل، رشته‌هایی نظیر پزشکی و حقوق سالها است که واحد درسی اخلاق حرفه‌ای را به‌طور سنتی در مجموعه دروس خود گنجانده‌اند(۱۰) و (۱۱). بنابراین به نظر می‌رسد که با توجه به نیازهای حرفه‌ای و دنیای واقعی و نیز پذیرش این درس به عنوان یکی از دروس دانشگاهی ایران در رشته‌های پزشکی و حقوق و نیز گنجاندن این درس به عنوان یک واحد درسی رشته حسابداری در بیشتر دانشگاه‌های معتبر جهان جای خالی این واحد درسی در میان دروس دانشگاهی رشته حسابداری در ایران کاملاً به چشم می‌خورد. باید با جادادن مفهوم مسؤلیت عمومی و اخلاق در متن تحصیلات حسابداری، انواع مهارت‌های مورد نیاز جامعه را به رهبران تجارت آموخت. آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. این رهبران باید دانشجویان را به کمالات انسانی دعوت نمایند و با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار، این اطمینان محقق خواهد شد که در آینده، حرفه حسابداری بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و رفاه ملتها ادامه دهد (۱۲).

آگاهی نسبت به اصول مورد استفاده در موارد مشابه در حل مسائل پیچیده به فرد کمک کند؛

دوم این که در برخی شرایط به دلیل وجود اصول اخلاقی متناقض تعیین کاری که باید انجام شود دشوار است. در این موارد، اخلاق می‌تواند بینشی نسبت به چگونگی قضاوت میان اصول متناقض ارائه کند و نشان دهد که راهکاری خاص چه میزان بهتر از راه‌های دیگر است؛

سوم این که افراد ممکن است باورهای نامناسبی داشته باشند یا به ارزش‌های نامناسبی وفادار باشند. پیروی از چنین باورها یا ارزش‌هایی در تحلیلهای اخلاقی ممکن است نارسایی آن باورها را نمایان کند و فرد دریابد آن چه نادرست می‌پنداشته قابل‌پذیرش بوده است؛ یا برعکس. یعنی، پس از بررسی بیشتر، عقیده خود را درباره برخی باورها تغییر می‌دهد.

در دهه ۱۹۶۰ گرایش به طرف علم اقتصاد اثباتی در دانشگاه‌های حسابداری به وجود آمد (۴). اثر تأکید بر نظریه‌هایی با زیربنای منافع شخصی این است که پذیرفتن فرض منافع شخصی در آموزش دانشجویان می‌تواند به دانشجویان القا کند که سرانجام در محیط کارشان تصمیم‌گیری در جهت منافع شخصیشان پذیرفته شده و قابل پیش‌بینی است. همچنین سودمندی این فلسفه برای جامعه بزرگتر مورد تردید است. هرچند فرض نشأت گرفتن تمام رفتارها از حداکثر کردن ثروت شخصی، فرض جامعی درباره طبیعت انسان نیست؛ چنین فرضی سنگ‌زیرین بسیاری از نظریه‌های گذشته و امروز اقتصاد است و این توجیه‌پذیر نیست (۷). بنابراین، ضرورت دارد که اخلاق و مکاتب اخلاقی مختلف برای آشناسازی دانشجویان با دیدگاه‌هایی متفاوت با دیدگاه منافع شخصی به آنان آموزش داده شود.

## آموزش اخلاق پیش از ورود به حرفه

آموزش رفتار حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری می‌تواند در مرحله پیش از ورود به حرفه یا پس از آن انجام گیرد. موکول نمودن این امر به دوران پس از فراغت از تحصیل با توجه به اجباری نبودن آموزش‌های مستمر در اکثر زمینه‌های کاری این

## بازنگری برنامه آموزشی حسابداری در

### دانشگاهها

سالهاست که رشته حسابداری در زمره رشته های تحصیلی دانشگاهی ایران قرار دارد. حرکت پرشتاب حرفه حسابداری به سمت یکنواختی و جهانی شدن، نیاز سازمانهای خصوصی و دولتی به ارائه اطلاعات مالی سودمند برای تصمیم گیری درون سازمانی و برون سازمانی، پیشرفتهای قابل ملاحظه در روشهای مورد استفاده در شاخه های مختلف رشته حسابداری و نیز تنوع این شاخه ها و ارتقای رفتار حرفه ای و اخلاقی همگی دلایلی است که بررسی آموزش حسابداری در ایران را الزامی می کند (۱۳). اما یکی از مهمترین دلایلی که بررسی آموزش حسابداری در ایران را ضروری می سازد توجه به بحث تاثیرگذاری عامل آموزش بر کیفیت خدمات رشته حسابداری است. حسابداری رشته ای است که هدفش ارائه خدماتی با بهترین کیفیت به جامعه است و از طرفی یکی از عوامل موثر بر کیفیت این خدمات بحث آموزش حسابداران است. برای اینکه آموزش حسابداران به گونه ای موثر و کارآمد باشد باید مفاد درسی که به آنها آموزش داده می شود به نحوی طراحی و تدوین شده باشند که نتیجه آنها رسیدن به آموزشی با کیفیت بالا باشد. در حال حاضر، برنامه آموزشی رشته حسابداری برنامه مصوب شورای عالی برنامه ریزی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری است که این برنامه درسی سالهاست مورد بازنگری قرار نگرفته است. بازنگری عناوین درسی یک رشته تحصیلی می تواند به شیوه های مختلفی انجام پذیرد. تا پیش از سال ۱۹۹۰ شورای آمریکایی آموزش<sup>۱</sup> تخمین زده بود که بیش از ۸۰ درصد دانشکده های ایالات متحده آمریکا مجری نوعی برنامه ارزیابی آموزشی هستند (۱۴). هدف ارزیابی آموزشی، اندازه گیری ارزش افزوده ایجاد شده در فرایند آموزش است. در این نظام بر دستیابی به اهداف آموزشی تاکید می شود. دیپ و همکاران (۱۵) در تحقیقی برنامه ارزیابی آموزشی را مورد نقد قرار دادند و ادعا کردند که یک برنامه آموزشی باید مجموعه وسیعتری از نتایج را مورد توجه قرار دهد که از آن جمله می توان به نتایج مرتبط با رشد حرفه ای، مهارتهای میان فردی، و مهارتهای ارتباطی اشاره

نمود. هرینگ و ویلیامز (۱۶) معتقدند که به منظور افزایش اثربخشی دروس، طراحی برنامه درسی باید مبتنی بر اهدافی باشد که به روشنی تبیین شده باشند.

بونک و اسمیت (۱۷) در یک بررسی ادعا نمودند که نظام آموزش حسابداری به منظور بالا بردن مهارتهای تفکر انتقادی و خلاق برای مواجهه با مسائل اقتصاد جهانی در قرن بیست و یکم نیاز به بازنگری دارد. به نظر آنها ارائه دروس به صورت دانشجو محور و نیز افزودن دروسی که فنون تفکر خلاق و انتقادی را تقویت می کند باید مورد توجه قرار گیرد.

جانستون و بیگز (۱۸) طراحی آموزش حسابداری مبتنی بر مشکل را با الهام از آموزش پزشکی پیشنهاد نمودند. این شیوه نخستین بار در دانشکده پزشکی دانشگاه مک ماستر در اواخر دهه ۱۹۶۰ به کار گرفته شد (۱۹). به طور خلاصه، آموزش مبتنی بر مشکل، رویکردی است که بر افزایش تخصص تاکید دارد. این نوع آموزش چهار ویژگی اصلی دارد که عبارتند از:

- ۱- آموزش دانش فنی پایه با کمک مصادیق واقعی،
- ۲- آموزش مهارتهای حل مشکلات عمومی،
- ۳- یادگیری در گروه های کوچک،
- ۴- آموزش دانشجو محور.

آموزش دانشجو محور ترکیبی از مطالعه فردی توسط دانشجو با خود آموزی گروهی دانشجویان در کلاس درس است. در این نظام آموزشی از دانشجویان حسابدار انتظار می رود:

- ۱- اهداف وظیفه ای را که به آنها واگذار می شود تعیین کنند،
- ۲- برای مسائل مدیریتی، مالیاتی، یا حسابرسی پاسخی بیابند،
- ۳- نتایج به دست آمده را به همکاران خود (همکلاسیها) منتقل نمایند.

آموزش مبتنی بر مشکل با تاکید بر آموزش دانشجو محور می تواند چنین مهارتهایی را در دانشجویان حسابداری پرورش دهد (۱۸). در آموزش دانشجو محور، مسؤولیت یادگیری بر عهده دانشجو است (۲۰). به عبارت دیگر در این شیوه تمامی مراحل فرایند آموزش به دانشجو واگذار می شود، تعیین اهداف آموزشی توسط دانشجو انجام می گیرد، مباحث کلاس توسط دانشجویان طرح می گردد و در نهایت ارزیابی کلاس توسط دانشجویان صورت می پذیرد. در این روش، دانشجویان تشویق می شوند بر

## گزاره‌های تحقیق

- تحقیق حاضر برای دست یافتن به اهداف زیر انجام گرفته است:
- بررسی لزوم گنجانیدن واحد درسی اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی مقطع کارشناسی رشته حسابداری در ایران،
  - ارائه طرح درس نمونه برای این واحد درسی.

## روش بررسی

این تحقیق در دو مرحله به انجام رسیده است. در مرحله نخست، پرسشنامه‌هایی تدوین گردید و در اختیار ۴۰ مدرس رشته حسابداری قرار گرفت. در این پرسشنامه‌ها از پاسخ دهنده خواسته شده بود که از میان هجده عنوان درسی شناسایی شده در تحقیق رحمانی و همکاران (۱۳) سه عنوان درسی را که به نظر آنها برای قرار گرفتن در برنامه درسی رشته حسابداری از اولویت بالاتری برخوردار است، به ترتیب مشخص کنند.

رحمانی و همکاران (۱۳) در تحقیقی با بررسی تطبیقی عناوین درسی رشته حسابداری طبق برنامه مصوب شورای عالی برنامه ریزی با برنامه درسی دانشگاه‌های معتبر جهان ۱۸ مورد عنوان درسی را به‌عنوان موارد مغایرت مشخص نموده بودند. در این تحقیق از عناوین مشخص شده در تحقیق مذکور به‌عنوان مبنای تدوین پرسشنامه استفاده شد. این عناوین در جدول ۱ فهرست شده است.

جدول ۱: فهرست دروس متفاوت دانشگاه‌های معتبر جهان نسبت به برنامه درسی دوره کارشناسی ایران

ردیف	نام درس
۱	نظام‌های اطلاعاتی حسابداری/مدیریت
۲	تجزیه و تحلیل صورتهای مالی
۳	حسابداری مدیریت
۴	نظریه حسابداری
۵	گزارشگری مالی
۶	اخلاق حرفه‌ای
۷	حسابرسی پیشرفته
۸	حسابداری بین‌المللی
۹	خدمات اعتباردهی و اطمینان بخشی

اطلاعاتی که دریافت می‌کنند تاثیرگذار باشند؛ از این رو امکان برقراری ارتباط میان تجربیات قبلی دانشجویان با مطالبی که فرامی‌گیرند فراهم می‌گردد. همچنین، هنگام انتقال مفاهیم به همکلاسیه‌های خود مهارت بحث و توجیه دیدگاه‌های شخصی در آنان تقویت می‌شود (۲۱).

## تحقیقات پیشین

هیلتیتل و جونز (۲۲) اثربخشی آموزش اخلاق به دانشجویان حسابداری در یازده کلاس حسابداری در دو دانشگاه را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که دانشجویان این کلاسها هنگام تصمیم‌گیری از معیارها و اصولی که فراگرفته‌اند بهره می‌گیرند. همچنین آنان دریافتند که واحد درسی اخلاق تجاری بر اتکای دانشجویان بر «قواعد افشا»، «قانون طلایی اخلاق»، و «آیین رفتار حرفه‌ای» موثر است.

گراسو و کاپلن (۲۳) با بررسی ۲۲۳ دانشجوی حسابداری از سه دانشگاه در سه ایالات مختلف آمریکا نتیجه گرفتند که دانشجویان زن معیارهای اخلاقی بالاتری نسبت به دانشجویان مرد دارند. همچنین، یافته‌های آنها نشان می‌دهد که ارتقای معیارهای اخلاقی با گذراندن واحد حسابرسی در رابطه است (دانشجویان در این درس با آیین رفتار حرفه‌ای و مسائل اخلاقی آشنا می‌شوند) اما با گذراندن واحد درسی اخلاق عمومی رابطه‌ای ندارد.

رفیعی (۱) در بررسی عوامل اثرگذار بر معیارهای اخلاقی حسابداران در ایران آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای را با کاهش مصلحت‌گرایی دانشجویان حسابداری مرتبط دانست. همچنین، این تحقیق نشان داد که معیارهای اخلاقی دانشجویان حسابداری مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری در ایران در سطح بالایی قرار ندارد.

## یافته‌ها

### مرحله اول: اولویت سنجی واحد درسی اخلاق

#### حسابداری

همان‌گونه که تشریح شد در مرحله نخست به منظور بهره‌گیری از نظرات صاحب‌نظران عرصه آموزش حسابداری در ایران بر پایه یافته‌های حاصل از مقایسه تطبیقی، پرسشنامه‌ای طراحی شد و در اختیار تعدادی از افرادی قرار گرفت که دارای سوابق آموزشی، پژوهشی و حرفه‌ای در رشته حسابداری بودند. در جدول ۲، آمار توصیفی مربوط به پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه‌ها ارائه شده است. همان‌گونه که در این جدول مشاهده می‌شود میانگین سابقه آموزشی پاسخ‌دهندگان ۸/۷۵ سال است.

جدول ۲. آمار توصیفی مربوط به پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه‌ها

جنسیت	تعداد	درصد
زن	۱۶	۴۰٪
مرد	۲۴	۶۰٪

سطح تحصیلات	تعداد	درصد
کارشناسی ارشد	۱۰	۲۵٪
دانشجوی دکترا	۱۸	۴۵٪
دکتر	۱۲	۳۰٪

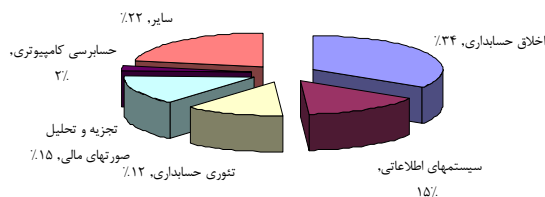
  

میانگین	انحراف معیار
سابقه تدریس ۸/۷۵ سال	۸/۴۳ سال

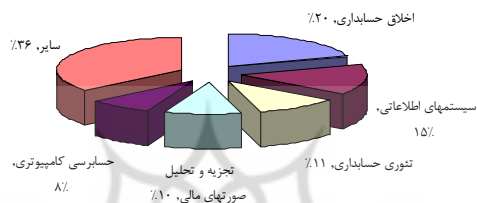
به منظور یافتن سه اولویت اول در میان دروس پیشنهادی و بالاخص بررسی جایگاه درس اخلاق حرفه‌ای حسابداری پاسخهای دریافتی یکبار به صورت جداگانه و یکبار به صورت یکجا مورد بررسی قرار گرفت. نمودار ۱ سهم اخلاق حرفه‌ای را در میان اولین اولویت پاسخ‌دهندگان و نمودار ۲ سهم آن را در میان کل سه اولویت اول نشان می‌دهد. مقایسه قطعات دایره در هر دو نمودار نشان می‌دهد که از دیدگاه صاحب‌نظران آموزش حسابداری در میان دروسی که در برنامه درسی رشته حسابداری

حسابداری و جوه	۱۰
حسابرسی داخلی	۱۱
بررسی تقلبات	۱۲
نظریه حسابداری	۱۳
حسابداری کشاورزی	۱۴
حسابرسی رایانه‌ای	۱۵
حسابرسی مستقل	۱۶
حسابداری در اسلام	۱۷
حسابداری نفت و گاز	۱۸

در گام بعدی، تحقیقی با روش توصیفی-پیمایشی طراحی و اجرا شد که در آن ۱۵۰ دانشگاه برتر جهان طبق گزارش پایگاه اینترنتی وبومتریکس (۲۴) به عنوان نمونه انتخاب شدند. رتبه‌بندی انجام شده در این پایگاه اینترنتی توسط بزرگترین گروه تحقیقاتی اسپانیایی به نام سی‌اس‌ای سی<sup>۲</sup> انجام شده است. معیارهای مورد استفاده در رتبه‌بندی دانشگاهها توسط این گروه تحقیقاتی عبارتند از: سوابق تحقیقاتی<sup>۳</sup>، بایگانیهای غنی<sup>۴</sup>، اندازه<sup>۵</sup>، و قابلیت شهود<sup>۶</sup>. از میان این ۱۵۰ دانشگاه تنها ۷۵ دانشگاه دوره کارشناسی حسابداری را برگزار می‌نمودند. بنابراین نمونه تحقیق به ۷۵ دانشگاه کاهش یافت. سپس مجموعه دروس مربوط به دوره کارشناسی حسابداری دانشگاههای مذکور از طریق وبگاه اختصاصی هر دانشگاه جستجو شد. همچنین با مطالعه طرح درس و محتوای درسی واحد اخلاق حرفه‌ای این دانشگاهها و جمع‌بندی این یافته‌ها و مطابقت دادن آن با شرایط و نیازهای کنونی کشور یک طرح درس نمونه برای این واحد درسی طراحی شده است که شرح آن در ادامه مقاله خواهد آمد.



نمودار شماره ۱. نمودار دایره ای درصد فراوانی اولویت اول پاسخ دهندگان



نمودار شماره ۲. نمودار دایره ای درصد فراوانی سه اولویت اول پاسخ دهندگان

قرار ندارد، درس اخلاق حسابداری از بالاترین اولویت برخوردار است. ۲۰ درصد به عنوان یکی از سه اولویت اول خود اظهار نموده‌اند.

برای بررسی دقیقتر این موضوع در جدول ۳، فراوانی و درصد فراوانی دروسی که پنج اولویت اول را به خود اختصاص داده‌اند، ارائه شده است. این جدول نشان می‌دهد که ۳۴ درصد از پاسخ‌دهندگان درس اخلاق حرفه‌ای حسابداری را اولویت اول، ۱۰ درصد اولویت دوم، ۱۴/۶ درصد اولویت سوم، و در مجموع

جدول ۳. فراوانی و درصد فراوانی دروسی که بالاترین اولویت را داشته‌اند

عنوان درس	اولویت اول		اولویت دوم		اولویت سوم		کل
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	
اخلاق حرفه‌ای حسابداری	۱۴	۳۴	۴	۱۰	۶	۱۴/۶	۲۴
نظامهای اطلاعاتی حسابداری	۶	۱۵	۹	۲۲	۳	۷/۳	۱۸
نظریه حسابداری	۵	۱۲	۵	۱۲	۳	۷/۳	۱۳
تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی	۶	۱۵	۲	۵	۴	۹/۸	۱۲
حسابرسی رایانه‌ای	۱	۲	۳	۷	۶	۱۴/۶	۱۰

## مرحله دوم: مقایسه تطبیقی

درس مربوط برای تدوین طرح درس پیشنهادی بود. از آنجا که دانشگاه‌های مورد بررسی همگی در زمره دانشگاه‌های معتبر قرار دارند، توجه به نحوه ارائه درس اخلاق حرفه‌ای حسابداری در این دانشگاه‌ها و استفاده از تجربه آنها در طراحی طرح درس پیشنهادی برای دانشگاه‌های ایران سودمند است. از این رو،

در این مرحله پس از بررسی برنامه درسی نمونه مشخص شد که ۲۴ درصد از دانشگاه‌های مورد بررسی درسی با عنوان اخلاق حرفه‌ای حسابداری ارائه می‌دهند. جدول ۴ اسامی این

جدول ۴: اسامی دانشگاه‌های دارای رشته حسابداری در بین ۱۵۰ دانشگاه برتر جهان

رتبه در سطح جهان	نام دانشگاه
4	University of California Berkeley
9	University of Wisconsin Madison
10	University of Texas Austin
13	University of Washington
20	University of Maryland
21	University of Arizona
22	Texas A&M University
45	University of Virginia
74	Brigham Young University
82	University of Glasgow
89	Northwestern University
94	Washington State University Pullman
98	University of New Mexico
114	Louisiana State University
117	University of Notre Dame
120	University of Houston
129	University of Oklahoma
139	University of North Texas

یافته‌های حاصل با شرایط ایران تطبیق داده شد و طرح درسی به شرح زیر تدوین گردید.

### طرح درس نمونه برای واحد درسی اخلاق

#### حرفه‌ای

طرح درس باید دربرگیرنده وزن واحد درسی، پیش‌نیازهای درس، هدف درس، محتوای درسی، نحوه تدریس و ارزیابی و منابع پیشنهادی باشد. بر این اساس، طرح درس اخلاق حرفه‌ای به شرح زیر تدوین گردید.

دانشگاهها را نشان می‌دهد. از آنجایی که طرح مسائل مرتبط با اخلاق حرفه‌ای در متون و تحقیقات حسابداری سابقه زیادی ندارد و عمدتاً به دو دهه گذشته باز می‌گردد، این میزان توجه به این درس در دانشگاه‌های معتبر و بنام جهان نشان دهنده اهمیت و ضرورت ارائه آن است و انتظار می‌رود که این روند طی سالهای آینده ادامه یابد. بنابراین، یافته‌های این مرحله در تکمیل یافته‌های مرحله اول بر لزوم گنجانیدن درس اخلاق حرفه‌ای حسابداری در برنامه درسی دانشگاه‌های ایران تاکید می‌کند.

پس از تعیین ارائه درس اخلاق حرفه‌ای حسابداری گام بعدی استفاده از شرح درس، منابع پیشنهادی و در صورت وجود، طرح



## اهداف آموزشی و یادگیری

جینگز (۲۶)، توماس (۲۷)، بلنر (۲۸)، هارت (۲۹)، توماس و هارت (۳۰)، و... نمونه‌هایی از محققان هستند که برخی از آنان به صورت دستوری و عده‌ای دیگر با انجام تحقیقات تجربی محتوای درسی این درس را پیشنهاد کرده‌اند. اما به طور کلی فهرستی از مواردی که می‌تواند در این درس پوشش داده شود، در زیر ارائه می‌گردد:

- معرفی سازمانها، محیط تجاری و حرفه،
- آیین رفتار حرفه‌ای،
- منظور از اخلاق، اصول اخلاقی، و ارزشها،
- موضوعات مرتبط با مسئولیت اجتماعی و ذی‌نفعان،
- علل ایجاد مشکلات و مسائل اخلاقی در حرفه،
- توسعه و اصول استدلال، حساسیت، جهت‌گیری و نیت اخلاقی،
- فرهنگ سازمانی و اصول اخلاقی،
- ارتقاء رفتار اخلاقی در سازمانها،
- مشکلات شخصیتی در اخلاق حرفه‌ای،
- نظریه‌های مربوط به اخلاق، وظیفه‌مداری، مسؤولیت‌پذیری، و متعهدبودن،
- اخلاق در بازار و نقش حرفه حسابداری،
- اصول اخلاقی راهبری شرکت، تصمیم‌گیریهای مدیریتی و روانشناسی،
- به‌کارگیری نظریه‌های اخلاقی در عمل.

## نحوه تدریس

به لحاظ ماهیت خاص این درس نیاز است تا دانشجویان مشارکت فعال و گروهی در کلاس داشته باشند. همچنین باید نمونه‌های واقعی در کلاس مطرح شوند و دانشجویان علاوه بر نمونه‌های ذهنی، به طور واقعی نیز با مسائل اخلاقی حرفه‌ای روبرو شده و از این راه قدرت تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری خود را افزایش دهند. استفاده از وسایل کمک آموزشی نظیر فیلمهای ویدیویی، فناوری اطلاعات، اینترنت و... نیز می‌تواند بسیار مفید باشد.

- جستجوی مبانی اخلاقی زیربنایی حرفه،
- شناخت و گسترش مجموعه تعهدات اخلاقی،
- آشنایی با نحوه تصمیم‌گیریهای اخلاقی در حرفه،
- کمک به تجزیه و تحلیل موقعیتهای مشکل‌آفرین اخلاقی و تصمیم‌گیری،
- آموزش تفکر و عمل با دیدگاه اخلاق‌گرایانه به دانشجویان،
- فراهم آوردن فرصتی برای دانشجویان تا در جستجوی نظریه‌های مختلف اخلاقی بوده و این نظریه‌ها را در تحلیل مسائل اخلاقی حرفه‌ای به کار گیرند،
- افزایش آگاهی و حساسیت نسبت به مسائل و رفتارهای اخلاقی،
- بهبود توانایی در انجام تحقیق، سازماندهی مطالب، و تحلیل مشکلات اخلاقی به گونه‌ای مستقل،
- ارزیابی انتقادی مقوله اخلاق در تصمیم‌گیریهای مدیریتی،
- ارزیابی انتقادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری،
- توضیح تفاوت‌های بین اصول اخلاقی گروهی و فردی.

## جایگاه درس اخلاق حرفه‌ای

این درس پس از سپری کردن درس حسابداری میانه ۲ و حسابرسی یک اخذ شود، زیرا در این مقطع زمانی دانشجویان با مبانی اصلی حسابداری آشنا شده‌اند و می‌توانند وجود مسائل اخلاقی در حرفه را تا حدودی درک کنند.

## زمانبندی

با توجه به نتایج حاصل از بررسی نمونه تحقیق و همچنین با توجه به اهمیت این درس می‌توان پیشنهاد نمود که این درس معادل سه واحد محسوب شده و از این جهت مدت زمان اختصاص داده شده به آن ۳۴ جلسه ۱/۵ ساعتی باشد.

## محتوای درسی

در رابطه با اینکه چه مطالبی در این درس ارائه شود، نظرات گوناگونی وجود دارد. برای مثال لئجندفر و رچنس (۲۵)،

## نحوه ارزیابی

نحوه ارزیابی این درس باید متشکل از انجام طرح توسط دانشجو، توجه به قدرت تجزیه و تحلیل دانشجو، و استفاده از مبانی اصول اخلاقی و نظریه‌های مرتبط و مشارکت کلاسی دانشجو باشد.

## منابع پیشنهادی

در ارائه این درس می‌توان از منابعی نظیر کتابهای مختلف، ابزارهای کمک آموزشی، مقالات مرتبط، و... استفاده نمود. منابع اصلی که می‌توان به آنها اشاره نمود، آیین رفتار حرفه‌ای، نظریه‌ها و اصول اخلاقی، اصول شناخت ویژگیهای شخصیتی افراد، و ... می‌باشد.

## بحث

براکتر (۳۱) عضو انجمن حسابداران مدیریت آمریکا معتقد است که «دانشگاهها، مسؤول تاکید بیشتر بر آموزش اخلاق در تصمیم‌گیری هستند، اما اغلب، آموزش این ارزشها را نادیده می‌گیرند.» هرچند این اظهارنظر بیش از ۱۵ سال پیش انتشار یافته است، اما آموزش ارزشهای اخلاقی، حتی پس از تحمل ضربه‌های بسیار سختی که عدول از ارزشهای اخلاقی بر پیکره نظامهای اقتصادی جهان وارد ساخته، همچنان جایگاه واقعی خود را نیافته است. در این تحقیق، بر لزوم توجه به گنجاندن واحد درسی اخلاق حرفه‌ای در دروس دوره کارشناسی حسابداری در ایران تاکید شد و با استفاده از تحقیق توصیفی-پیمایشی، محتوا و چگونگی تدریس این واحد درسی در معتبرترین دانشگاههای جهان مورد بررسی قرار گرفت و براساس یافته‌های حاصل از این پیمایش، طرح درس نمونه ارائه گردید.

یافته‌های این تحقیق بیانگر آن است که ارائه درس اخلاق حرفه‌ای در مقطع کارشناسی یک ضرورت است. فارغ‌التحصیلان حسابداری بدون مجهز شدن به آگاهی کافی درباره مسائل اخلاقی محیط کار، نحوه مواجهه با این مسائل، الزامات حرفه‌ای

بودن و رفتار حرفه‌ای داشتن، مکاتب اخلاقی مختلف و شیوه تفکر منطقی نمی‌توانند رفتاری در شأن حرفه حسابداری و متناسب با نیازهای امروز این حرفه ارائه دهند و نقش حیاتی خود در معادلات پیچیده تجاری را ایفا نمایند.

به دلیل اهمیت موضوع اخلاق حرفه‌ای و عدم پوشش کافی مطالب مرتبط با این درس در دیگر دروس رشته حسابداری توصیه می‌شود مسؤولین مربوط لزوم ارائه درس اخلاق حرفه‌ای را مدنظر قرار دهند و آن را جایگزین دروسی نمایند که محتوای درسی آنها در دیگر دروس حسابداری تکرار می‌شود و یا ممکن است اهمیت و ضرورت آنها کمتر از اخلاق حرفه‌ای حسابداری باشد که از آن جمله می‌توان به درس اصول حسابداری ۳ (معادل ۴ واحد) یا مباحث جاری در حسابداری (معادل ۲ واحد) اشاره نمود. به علاوه، به دلیل حساسیت این موضوع، دانشگاهها و مجامع حرفه‌ای حسابداری باید به برگزاری سمینارها و کارگاههای آموزشی مرتبط با اخلاق حرفه‌ای توجه بیشتری کنند.

## نتیجه‌گیری

ارائه دیدگاههای نظری، بررسی و مقایسه مجموعه دروس دوره کارشناسی حسابداری در دانشگاههای معتبر جهان و نظرسنجی از استادان و صاحب‌نظران حسابداری در ایران مؤید آن است که عدم ارائه درس اخلاق حرفه‌ای در مقطع کارشناسی در دانشگاههای ایران کمبودی جبران‌ناپذیر است و فارغ‌التحصیلان حسابداری بدون آگاهی از اصول و مفاهیم اخلاق حرفه‌ای نمی‌توانند نقش موثری در جامعه ایفا نمایند.

## واژه‌نامه

- |   |                      |
|---|----------------------|
| 1. American Council of Education                          | شورای امریکایی آموزش |
| 2. Consejo Superior de Investigaciones Cientificas (CSIC) | سی‌اس‌آی‌سی          |
| 3. Scholar  | سوابق تحقیقاتی       |
| 4. Rich Files   | فایل‌های غنی         |
| 5. Size   | اندازه               |
| 6. Visibility   | قابلیت شهود          |

## منابع

- ۱۳- رحمانی زرافشان، رفیعی افسانه، رحمانی حلیمه. بررسی تطبیقی عناوین درسی رشته حسابداری در ایران و سایر کشورها. مجموعه مقالات سومین همایش سراسری دانشجویان حسابداری دانشگاه‌های کشور؛ ۱۳۸۷؛ تهران.
- 14- Herring H, Izard C (1992). Outcomes assessment of accounting majors. *Issues in Accounting Education*. 7: p. 1-17.
- 15- Deppe L, Sonderegger E, Stice J, Clark D, Streuling G (1991). Emerging competencies for the practice of accountancy. *Journal of Accounting Education*. 9: p. 257-290.
- 16- Herring H, Williams JR (2000). The role of objectives in curriculum development. *Journal of Accounting Education*. 18: p. 1-14.
- 17- Bonk CJ, Smith GS (1998). Alternative Instructional Strategies for Creative and Critical Thinking in the Accounting Curriculum. *Journal of Accounting Education*. 16(2): p. 261-293.
- 18- Johnstone KM, Biggs SF (1998). Problem-Based Learning, Introduction, Analysis, and Accounting Curricula Implications. *Journal of Accounting Education*. 16: p. 407\_427.
- 19- Spaulding WB (1969). The undergraduate medical curriculum (1969 model): McMaster University. *Canadian Medical Association Journal*. 100: p. 659\_664.
- 20- Lont D (1999). Using an intranet to facilitate student-centered learning. *Journal of Accounting Education*. 17: p. 293-320.
- 21- Cottell PG, Milfis BJ (1992). Cooperative Learning in Accounting. *Journal of Accounting Education*. 10: p. 95-111.
- 22- Hildebeitel MK, Jones KS (1992). An assessment of ethics instruction in accounting education. *Journal of Business Ethics*. 11(1): p. 37-46.
- 23- Grasso PL, Kaplan ES (1998). AN EXAMINATION OF ETHICAL STANDARDS FOR TAX ISSUES. *Journal of Accounting Education*. 16(1): p. 85-100.
- 24- <http://www.webometrics.info>. [Online].; 2008 [cited 2009].
- ۱- رفیعی افسانه. تاثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، دینداری و سابقه کار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تهران؛ ۱۳۸۶.
- 2- Duska RF, Duska B (2003). *Accounting ethics*: Blackwell Publishing.
- 3- Lee T (1994). *Corporate Audit Theory* London: Chapman and Hall.
- ۴- مدرس احمد، رفیعی افسانه. بررسی دیدگاه عمومی درباره آیین رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌رسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. فصلنامه دانش حسابرسی. ۱۳۸۷؛ ۲۵ و ۲۶.
- ۵- آیین رفتار حرفه‌ای تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۲.
- 6- Keller A, Craig A, Smith KT, Smith ML (2006). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. accountants? *Critical Perspectives on Accounting*. 18: p. 299-314.
- 7- Deegan C (2004). *Financial Accounting Theory*: McGraw Hill Publishing.
- 8- Helps L (1994). Should we teach ethics in accounting education? *Management accounting*. 72(6): p. 46.
- 9- Wyer JC (1987). *Fraudulent Financial Reporting: the Potential for Educational Impact*.
- 10- Kelly MJ (1980). *Legal Ethics and Legal Education*. NY: Institute of Society, Ethics and the Life Sciences.
- 11- Pellegrino ED, Hart JR, Henderson SR, Loeb E, Edwards G (1985). Relevance and Utility of Courses in Medical Ethics: A survey of Physicians. *The Journal of the American Medical Association*. p. 49-53.
- ۱۲- سرلک نرگس. اخلاق حسابداری. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۷، ۲۱.

- 28- Blanthorne C, Kovar SE, Fisher DG (2007). Accounting educators' opinions about ethics in the curriculum: An extensive view. *Issues in Accounting Education*. 22(3): p. 355-390.
- 29- Hurt RL (2006). We Don't Have Ethics Here...or Do We? *Strategic Finance*. 2006 March 9; 87: p. 16-18.
- 30- Hurtt RK, Thomas CW (2008). Implementing a required ethics class for students in accounting: The Texas experience. *Issues in Accounting Education*. 23: p. 31-51.
- 31- Brackner J (1992). Issues of management accounting. *Journal of managerial accounting*.
- 25- Langenderfer H, Rockness J (1989). Integrating ethics into the accounting curriculum: Issues, problems, and solutions. *Issues in Accounting Education*. 4(1): p. 58-69.
- 26- Jennings M (2004). Incorporating ethics and professionalism into accounting education and research: A discussion of the voids and advocacy for training in seminal works in business ethics. *Issues in Accounting Education*. 19(1): p. 7-26.
- 27- Thomas CW (2004). An inventory of support materials for teaching ethics in the post-Enron era. *Issues in Accounting Education*. 19(1): p. 27-52.

