





پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

## اعتبارسنجی مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری


استاد گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

جعفر باباجانی \* 


استاد گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

علی ثقفی 

دانشیار گروه مدیریت دولتی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

وجه الله قربانی زاده 

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

هیوا رستگار مقدم 

### چکیده

حسابداران حرفه‌ای باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی به رعایت اخلاق حرفه‌ای که عاملی پیشگیرانه در بروز تقلب و فساد مالی است، متعهد باشند. اما همواره این سؤال مطرح می‌شود که چگونه می‌توان دانش‌آموختگان رشته حسابداری را به صلاحیت‌های اخلاقی مجهز نمود. با توجه به ضرورت توجه به این موضوع در سال‌های اخیر، مدل‌هایی برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در حسابداری ارائه شده است که در این پژوهش اعتبار مدل سه بعدی ارائه شده برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی مورد بررسی قرار گرفت. مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی بر آموزش بازده صلاحیت با شیوه آموزش تلفیقی و به صورت درس جداگانه تأکید دارد. جامعه آماری تحقیق شامل دانشجویان مقطع کارشناسی رشته حسابداری دانشگاه‌های شهر تهران بود و از روش نمونه‌گیری چند مرحله‌ای (دو مرحله‌ای) استفاده گردید. در این پژوهش به منظور اعتبارسنجی مدل فوق از طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل استفاده شد و داده‌ها با استفاده از تحلیل کواریانس تک متغیری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که آموزش مذکور باعث ارتقای رشد اخلاقی دانشجویان می‌شود. از این رو، می‌توان انتظار داشت با استفاده از آن در محیط دانشگاهی، دانش‌آموختگان رشته حسابداری با صلاحیت‌های لازم برای اتخاذ تصمیم اخلاقی به شیوه مناسب آشنا شوند.

کلیدواژه‌ها: صلاحیت‌های اخلاقی، شیوه آموزش تلفیقی، اعتبارسنجی، طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل

## مقدمه

اعتماد عمومی شالوده حرفه حسابداری و ضرورتی برای تداوم حیات آن است (کارنیک و ناپیر، ۲۰۱۰ به نقل از میدور<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). با وقوع رسوایی‌های مالی در اواخر قرن بیستم و اوایل قرن ۲۱، جامعه تجاری تنها با رهبری اخلاقی از سوی حرفه حسابداری می‌تواند اعتمادی که به واسطه رسوایی‌های مذکور از بین رفته است را احیا نماید (آبند<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). اما منظور از رهبری و هدایت اخلاقی، نه وضع آیین‌های رفتار حرفه‌ای است؛ چرا که قبل از وقوع چنین رویدادها و معضلات مالی، آیین‌های مدون رفتار حرفه‌ای در سراسر دنیا در انجمن‌های حرفه‌ای موجود بود. بلکه هدف اصلی، درک صحیح حسابداران از مفهوم اخلاق و آموزش صلاحیت‌های اخلاقی است. در حقیقت آیین‌های رفتار حرفه‌ای بیان می‌کنند که چه کاری درست است و چه کاری نادرست، به عبارت دیگر، مجموعه اصول رفتاری که حسابدار باید در حرفه خود رعایت نماید را شامل می‌شوند. اما این موضوع که ممکن است یک حسابدار علی‌رغم آگاهی از آیین رفتار حرفه‌ای و مطلع بودن از اصول رفتاری، دست به تصمیم‌های غیر اخلاقی زند را پوشش نمی‌دهد. همانطور که در رسوایی‌های اخلاقی سال‌های اخیر، اغلب متهمان از آیین رفتار حرفه‌ای مطلع بوده و آگاهانه دست به عمل غیر اخلاقی زدند. لذا این موضوع، هشدار جدی است که باید اخلاق به صورت عمیق‌تر و جدی‌تر در حرفه حسابداری نهادینه شود.

اخلاق مبحث مشترک و مورد نیاز در تمام حرفه‌های فعال در دنیا است زیرا چنانچه در یک حرفه، اخلاق حرفه‌ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد و گرنه باید منتظر نابودی آن حرفه بود (اسکندری، ۱۳۹۱ به نقل از نمازی و رجب دری، ۱۳۹۷). اهمیت آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری برای جلوگیری از بروز بحران‌های مالی آنقدر مورد توجه قرار گرفت که به نقل از بویس<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) برخی محققان معتقدند که مدرسان حسابداری باید بخشی از مسئولیت شکست‌های اخلاقی در دنیای مدرن حسابداری را بر عهده گیرند. به عبارت دیگر، برای ورود به حرفه حسابداری نه تنها

---

1 - Meador, G.P.

2 - Abend, G.

3 - Boyce, G.

به صلاحیت‌های فنی نیاز است بلکه درک هنجارهای رفتاری، افراد را در جهت ارتقای تعهد حرفه‌ای سوق می‌دهد (وارد و وارد، ۱۹۹۶ به نقل از میدور، ۲۰۱۷). شواهد حاکی از آن است که آموزش حسابداری اخلاقی می‌تواند دانش‌آموختگان رشته حسابداری را به صلاحیت‌های کاربردی در زمینه قضاوت و استدلال منطقی-اخلاقی مجهز نماید و ایشان را در انتخاب گزینه‌های اخلاقی در تصمیم‌گیری تجاری یاری رساند (دلپورتاس، کاناپاتیسیلا، خان و لونگ، ۲۰۱۴ به نقل از میدور، ۲۰۱۷). هرچند مدرسان حسابداری تردید دارند که آیا می‌توان اخلاق حرفه‌ای را تدریس نمود و تا چه میزان آموزش اخلاق حرفه‌ای می‌تواند مفید باشد. برای ایشان همواره این سؤال مطرح است که کدام رهیافت در رشد استدلال اخلاقی بین دانشجویان مؤثر خواهد بود (میلر و دیگران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). لذا می‌توان عدم پیشرفت آموزش حسابداری اخلاقی را به تردید استادان در خصوص امکان‌سنجی تدریس اخلاق حرفه‌ای نسبت داد (میلر و دیگران، ۲۰۱۴).

در ایران نیز ردپای اخلاق حرفه‌ای در محیط دانشگاهی تنها در تدریس آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی یافت می‌شود که معمولاً مبتنی بر قاعده به عنوان سرفصلی از درس حسابرسی به دانشجویان آموزش داده می‌شود. ممکن است چنین آموزشی برای کشورهایی که سیستم حسابداری قاعده‌محوری<sup>۲</sup> دارند مناسب باشد، اما آموزش اخلاق در این سطح برای کشورهایی از جمله ایران که به سمت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی حرکت کرده‌اند، کافی نیست. چرا که استانداردهای یادشده اصول محور<sup>۳</sup> هستند و مستلزم قضاوت حرفه‌ای حسابداران در رویارویی با مسائل مختلف حسابداری است. از این رو، دانشجویان رشته حسابداری باید به صلاحیت‌هایی مجهز شوند تا امکان انتخاب و تمیز دادن این قضاوت‌ها از قضاوت‌های شخصی برای ایشان فراهم گردد.

بررسی‌ها حاکی از آن است که در رشته حسابداری، آموزش‌های دانشگاهی با فاصله گرفتن از نیازهای واقعی بازار کار نتوانسته به رسالت آموزشی خود جامه عمل بپوشاند و در

1 - Miller, W., Becker, D., Persteiner, A.

2 - Rule-based

3 - Principle-based

اغلب موارد فارغ‌التحصیلان دانشگاهی جهت آماده‌شدن برای پذیرش و قبول وظایف محوله نیاز به آموزش‌های اضافی دارند (توسلی، باقرپور و لاشانی و ساعی، ۱۳۹۶). متأسفانه آموزش‌هایی که بتواند دانش‌آموختگان را به صلاحیت‌های اخلاقی برای تصمیم‌گیری حرفه‌ای مجهز نماید در برنامه درسی رشته حسابداری پیش‌بینی نشده است و این همان خلأ موجود بین محیط حرفه‌ای و محیط دانشگاهی رشته حسابداری است.

موضوع آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری در سال‌های اخیر توجه جهانیان را به خود جلب نموده است اما در کشورمان علیرغم احساس نیاز شدید به این موضوع، تاکنون مطالعات و اقدامات جدی در این زمینه انجام نشده است. لذا، با توجه به توضیحات ارائه شده در خصوص ضرورت آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری، تحقیق حاضر به دنبال اعتبارسنجی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی می‌باشد. به عبارت دیگر، پرسش اصلی این تحقیق آن است که آیا محتوای آموزشی رشته حسابداری از طریق آموزش صلاحیت‌های اخلاقی ارتقا می‌یابد؟ در راستای پاسخگویی به پرسش مذکور، اثربخشی مدل آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری از طریق اعتبارسنجی مورد بررسی قرار گرفت. بدین منظور از مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی که توسط محقق طراحی و شامل سه بعد شناسایی صلاحیت‌های اخلاقی، شیوه آموزش و شاخه آموزش است، استفاده شده است. در بخش روش شناسی تحقیق، توضیح مختصری در خصوص مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی، ارائه می‌شود و توضیحات جامع و کامل در این خصوص در رساله دکتری محقق با عنوان «مدلی برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری» موجود می‌باشد.

### پیشینه پژوهش

اخلاق حرفه‌ای مجموعه استانداردها و قواعدی است که بر نحوه رفتار تمام اعضای یک حرفه اعمال می‌شود. امروزه اصول اخلاق حرفه‌ای یک پیش‌شرط در مدیریت سازمان‌ها محسوب می‌شود. اگر بپذیریم کارکردهای مدیریت در معنای واقعی مرتبط با مسئولیت و

مسئولیت‌پذیری است و مسئولیت‌پذیری را از پایداری به رعایت اصول اخلاقی منبعث بدانیم، به این اصل اساسی می‌رسیم که اخلاق حرفه‌ای یک دانش است که باید بر مبنای یک سیر منطقی و عقلانی ایجاد و پشتیبانی شود. ضعف در سیستم اخلاقیات منجر به کاهش ارتباطات و افزایش خسارات سازمانی می‌گردد. این مفروضات امروزه تا حدی اهمیت یافته است که موفقیت را برگرفته از اخلاق حرفه‌ای می‌دانند و اخلاق حرفه‌ای را مرتبط با اعتمادآفرینی فرض می‌کنند (سرمدی و شالباف، ۱۳۸۶ به نقل از احمدی، ۱۳۹۶).

کمیسیون خط مشی (۲۰۱۲) نیازهای اخلاقی که دانش‌آموختگان در دوره کاری خود روبرو می‌شوند را بررسی و در این ارتباط، تغییراتی در برنامه آموزشی حسابداری ارائه نمود. بعد از بررسی ضرورت تجدیدنظر در برنامه درسی رشته حسابداری توسط کمیسیون خط مشی، تحقیقات متعددی در سراسر دنیا در زمینه شناسایی صلاحیت‌های اخلاقی مورد نیاز برای حسابداران صورت پذیرفت که از مهمترین آن‌ها، می‌توان به صلاحیت‌های اخلاقی حسابداران از منظر انجمن حسابداران رسمی کانادا<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) و نیز صلاحیت‌های ارائه شده توسط لاسون و دیگران (۲۰۱۴) اشاره نمود.

انجمن حسابداران رسمی کانادا صلاحیت‌های مورد نیاز برای حسابداران رسمی را در قالب گزارشی در سال ۲۰۱۸ منتشر نمود که در گزارش فوق، صلاحیت‌هایی که باید حسابداران اخذ نمایند تا بر اساس آن‌ها آزمون و به عنوان حسابداران رسمی انتخاب شوند، تعریف شده است. صلاحیت‌های مذکور به دو بخش صلاحیت‌های توانمندسازی و صلاحیت‌های فنی تفکیک شده‌اند. صلاحیت‌های اخلاقی حسابداران در بخش صلاحیت‌های توانمندسازی ارائه شده است.

لاسون و دیگران (۲۰۱۴) نیاز به تجدیدنظر در محتوای آموزشی رشته حسابداری را با توسعه چارچوبی برای آموزش حسابداری بررسی کردند. این چارچوب بر صلاحیت‌های تعیین شده توسط کمیسیون خط مشی تأکید دارد و شامل سه جز به هم گره خورده است: الف) صلاحیت‌های بنیادی ب) صلاحیت‌های اصلی مدیریت ج) صلاحیت‌های حسابداری. صلاحیت‌های فوق می‌بایست در طول زمان از طریق تحصیل، آموزش و تجربه

کاری توسعه و تکامل یابند. در حوزه صلاحیت‌های حسابداری و صلاحیت‌های اصلی مدیریت به صلاحیت‌های اخلاقی از جمله رفتار، اخلاق و ارزش‌های حرفه‌ای و مسئولیت‌های اجتماعی و اخلاقی اشاره شده است (لاسون و دیگران، ۲۰۱۴).

در تحقیق حاضر، مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی که پیشتر توسط محقق با توجه به ویژگی‌های موجود در محیط دانشگاهی ایران و با اقتباس از منابع فوق طراحی شده است، مورد بررسی و اعتبارسنجی قرار گرفته است. لذا، در ادامه توضیح مختصری در خصوص یازده صلاحیت مدل مذکور که به تأیید خبرگان حسابداری رسیده است، ارائه می‌شود:

تعیین و تشخیص موضوعات اخلاقی: رست (۱۹۸۶) مدلی چهار عاملی را بر مبنای مدل رشد اخلاقی کولبرگ ارائه کرد. این مدل مراحل را نشان می‌دهد که فرد برای نشان دادن رفتار اخلاقی پشت سر می‌گذارد. اولین مرحله در مدل فوق، شناخت موضوع اخلاقی و یا حساسیت اخلاقی است. حساسیت اخلاقی عبارت است از تفسیر شرایط، بررسی اینکه چگونه فعالیت‌های مختلف روی بخش‌های مورد ملاحظه اثر می‌گذارند، تصویربرداری از علت‌ها، زنجیره اثر وقایع، و آگاه شدن به موقع از اینکه یک مشکل اخلاقی وجود دارد. یعنی فرد تشخیص می‌دهد مسئله‌ای که درگیر آن شده، موضوعی اخلاقی است یا نه.

شفاف‌سازی معضلات موجود در محیط کار: بر اساس مدل چهار عاملی رست (۱۹۸۶)، پس از آنکه فرد از مسئله‌ای که در آن درگیر شده است، آگاه شد و آن را تشخیص داد، دومین مرحله آن است که او باید بتواند در خصوص اینکه چه اقدامی از نظر اخلاقی در آن وضعیت درست است، قضاوت کند.

رعایت قوانین و مقررات و اقدام بر اساس آن‌ها: قوانین در حقیقت مجموعه‌ای از احکام است که برای نظم بخشیدن به زندگی اجتماعی افراد و رسیدن به رفاه اجتماعی، تدوین شده است. در حرفه حسابداری، مجموعه‌ای از قوانین به طور خاص

وجود دارد که حسابدار به منظور قضاوت حرفه‌ای نیازمند آگاهی و بکار بستن آن-  
هاست.

رعایت همه‌جانبه استانداردهای حرفه: ارتباط دوسویه جامعه و حرفه که لازمه آن از یک طرف، ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه و از طرف دیگر، تأمین اشتغال ارائه-کنندگان این خدمات است، ناگزیر باید تابع ضوابط دقیقی باشد که دو طرف را به حقوق یکدیگر آگاه کند. نظام حاکم بر هر حرفه، ترکیبی از قوانین و مقررات تدوین شده در داخل و خارج آن حرفه است. از آنجائیکه حرفه حسابداری یکی از متشکل-ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست، دارای مجموعه استانداردهای تدوین شده می-باشد. این استانداردها، مقررات حاکم بر چگونگی انجام کار در حرفه حسابداری را تعیین می‌کنند (باکار و همکاران ۲۰۰۳). علاوه بر استانداردهای حسابداری که ناظر بر سیاست‌های مالی و شیوه‌های حسابداری است، آیین رفتار حرفه‌ای نیز در راستای تقویت و تضمین فعالیت اخلاقی حسابداران حرفه‌ای طراحی شده و بیانگر دستورالعمل انجام خدمات حسابداری با کیفیت خواهد بود (باکار و همکاران ۲۰۰۳).  
صداقت و درستکاری: بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی (۱۳۹۳) اصل درستکاری همه حسابداران حرفه‌ای را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه‌ای و تجاری خود ملزم می‌کند. انصاف در عمل و راستگویی نیز از دیگر الزامات ضمنی اصل درستکاری است.

بی‌طرفی و استقلال: حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هیچ‌گونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند (آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳). بی-طرفی و استقلال دو صلاحیت مکمل هم می‌باشند چراکه استقلال رأی و استقلال ظاهری حسابدار حرفه‌ای شاغل در حرفه لازمه آن است که بتواند بدون جانبداری، تضاد منافع و تأثیرپذیری ناموجه، اظهارنظر کند و به نظر برسد که چنین، اظهارنظر می‌کند (آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳).



حفظ حقوق ذینفعان: نظریه ذینفعان توسط ادوان فری من در سال ۱۹۸۴ مطرح شد. مطابق این نظریه، مدیران نمایندگان کل ذینفعان هستند و دو مسئولیت بر عهده دارند: مطمئن شدن از این که حقوق هیچ‌یک از سهامداران ضایع نمی‌شود و متعادل نگه داشتن منافع قانونی ذینفعان در هنگام تصمیم‌گیری (اسدی و خوری، ۱۳۹۰). سازمان‌هایی که رویکرد ذینفعان را مدنظر قرار می‌دهند در روابط بین اشخاصی که در سازمان نفع دارند و توانایی اثرگذاری بر موفقیت کسب و کار را دارند سرمایه‌گذاری می‌کنند (فریمن، ۲۰۰۴ به نقل از میدور، ۲۰۱۷).

- حفظ شهرت حرفه: تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است که حفظ آن از اهمیت والایی برخوردار است. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود. ارتباط دوسویه جامعه و حرفه از یک طرف ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه و از طرف دیگر استفاده ارائه‌کننده این خدمات است، لذا این ارتباط باید تابع ضوابط دقیقی باشد که دو طرف را به حقوق یکدیگر آشنا و آگاه کند. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط‌مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد (لاسون و دیگران، ۲۰۱۴).

سهیم بودن در مسئولیت‌های اجتماعی و زیست محیطی: «حفظ حقوق ذینفعان» به عنوان یکی از صلاحیت‌های اخلاقی، دارای ابعاد و مصادیق فراوانی است. با پذیرفتن جامعه و نسل‌های بعد به عنوان ذینفع، مفهوم مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی از اقدامات زیرمجموعه حفظ حقوق ذینفعان به شمار می‌رود که به دلیل اهمیتی که امروزه در فضای کسب و کار جهانی پیدا کرده است، به عنوان یک صلاحیت اخلاقی مجزا مطرح می‌شود. دیدگاه مسئولیت اجتماعی از نگرش اخلاقی بر این

فرض است که فرد به دنبال دستیابی به جامعه‌ای خوب می‌باشد و بر روی الزامات اخلاقی در ارتباط با جامعه تأکید دارد (لاسون و دیگران، ۲۰۱۴).

انجام کامل و دقیق امور: یکی از صلاحیت‌های اخلاقی که تاکنون مورد توجه قرار نگرفته بود، انجام کامل و دقیق امور است. پذیرفتن کامل مسئولیت کاری که انجام می‌شود و انجام کامل و دقیق آن باعث شفاف‌سازی هر چه بیشتر فرآیندهای کاری می‌شود که یکی از نمودهای تعهد حرفه‌ای می‌باشد. به عبارت دیگر با آموزش دانشجویان و ترغیب ایشان به پذیرفتن کامل مسئولیت‌های حرفه‌ای خود، انگیزه ایشان برای حرکت در راستای منافع سازمانی به جای منافع شخصی افزایش می‌یابد (لاسون و دیگران، ۲۰۱۴).

- تأکید بر آموزش مستمر: تأکید بر آموزش مستمر اخلاق، صلاحیت مجزایی نیست که به دانشجویان آموزش داده شود. بلکه منظور آن است که مجموعه ده صلاحیت اخلاقی فوق می‌بایست به صورت مستمر به دانشجویان آموزش داده شود و در سیستم‌های آموزشی دانشگاه‌ها و همچنین سازمان‌ها نهادینه گردد. چراکه در هر محیطی، آموزش به عنوان کانال اصلی انتقال ایده‌ها و ارزش‌های والای فکری و تحلیلی به دانشجویان شناخته می‌شود (لاسون و دیگران، ۲۰۱۴).

به طور کلی چهار شیوه متداول برای آموزش اخلاق وجود دارد که عبارتند از آموزش شناختی اخلاق<sup>۱</sup>، آموزش مستقیم اخلاق<sup>۲</sup>، شفاف‌سازی ارزش‌ها<sup>۳</sup> و روش تلفیقی<sup>۴</sup> (فرید، ۱۳۹۲). با توجه به مطالب ارائه شده در بخش مقدمه، روش تلفیقی برای آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در مدل آموزش اخلاق مورد استفاده قرار می‌گیرد. این روش، تلفیقی از روش آموزش شناختی اخلاق، روش آموزش مستقیم و روش شفاف‌سازی ارزش‌هاست. در این روش، ابتدا باید صلاحیت‌های اخلاقی توسط مدرس آموزش داده شود تا مبنایی برای درک پیچیدگی‌های استدلال اخلاقی برای دانشجویان فراهم گردد.

1 - Cognitive moral education

2 - Direct method

3 - Value clarification

4 - Combinational method

سپس آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری به دانشجویان تعلیم داده شود چرا که دانشجویان برای ورود به حرفه و فعالیت در هر حوزه نیازمند آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر آن حوزه می‌باشند. در مرحله بعد، مدرس باید موضوع‌های اخلاقی مطرح در حرفه مانند استقلال، تضاد منافع، معاملات محرمانه، تقلب و ... را با استفاده از تحلیل موردی، مورد بحث و بررسی قرار دهد. در این مباحث باید بخش‌هایی از آیین رفتار حرفه‌ای که رعایت نشده است، اثرات رفتار غیر اخلاقی حسابداران و مسئولیت حسابداران در اخذ تصمیماتی که در دایره پوشش آیین رفتار حرفه‌ای قرار نمی‌گیرد مورد تأکید قرار داده شود. سخنرانی به مدرس اجازه می‌دهد تا دانش مربوط به نظریه‌های اخلاقی، آیین رفتارهای حرفه‌ای و نتایج مطالعات انجام شده را به دانشجویان منتقل نمایند و بحث‌هایی که در کلاس درس شکل می‌گیرد موجب می‌شود دانشجویان، نظریه‌ها و استدلال‌های آموخته شده خود را در ارتباط با نمونه‌های مطرح شده، به کار گیرند. بحث و گفتگو با انعکاس نظرات دانشجویان در مورد موضوع‌های اخلاقی، در کی جدید از موضوع فراهم می‌آورد و با تشویق ایشان به شرکت در مباحثات، مهارت‌های استدلال اخلاقی ایشان را تقویت می‌کند.

در جدول ۱ تحقیقات انجام شده در زمینه آموزش صلاحیت‌های اخلاقی و اثربخشی آموزش مذکور به صورت خلاصه ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود، با وجود آنکه ضرورت رسیدگی به این موضوع در سال‌های اخیر در تحقیقات بین‌المللی مورد تأکید قرار گرفته اما در ایران موضوع صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری تاکنون به طور جدی بررسی نشده است. به عبارت دیگر، در تحقیقات داخلی صورت گرفته در حوزه اخلاق در حسابداری، به ضرورت آموزش اخلاق اشاره شده است اما در خصوص عملیاتی شدن آن در رشته حسابداری، مطالعات پژوهشی صورت نگرفته است. لذا اعتبارسنجی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری که همان هدف کلی تحقیق حاضر است، گام مهمی در راستای ارتقای نظام آموزشی حسابداری به شمار می‌رود.

جدول ۱. خلاصه پیشینه پژوهش در زمینه آموزش صلاحیت‌های اخلاقی

شرح مختصر یافته‌های پژوهش	پژوهشگر(سال)	پیشینه پژوهش
تعیین دیدگاه شاغلان حسابداری در خصوص صلاحیت‌های اخلاقی مورد نیاز برای اتخاذ تصمیم‌های اخلاقی با استفاده از روش پرسش-پژوهی و رویکرد تحلیل پدیدار شناسی تفسیری	میدور(۲۰۱۷)	پژوهش‌های پیشین
تعیین صلاحیت‌های اخلاقی شاغلان حسابداری در کشور استرالیا با استفاده از روش تحقیق پرسش‌پژوهی	نیشام و عظیم(۲۰۱۷)	
ارائه رهنمودهایی برای تجدیدنظر در برنامه درسی رشته حسابداری. این کمیسیون نیاز به مدل آموزشی جدید برای محیط تجاری مدرن و حرفه حسابداری را شناسایی نمود. همچنین، با توجه به ارتباط بین بدنه دانش حسابداری با صلاحیت‌ها و سطوح مرتبط عملکردی از جمله صلاحیت-های اخلاقی، احساس نیاز برای گنجاندن جدی‌تر صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری را اعلام نمود.	کمیسیون خط مشی (۲۰۱۵)	
توسعه چارچوبی برای آموزش حسابداری با تأکید بر صلاحیت‌های تعیین شده توسط کمیسیون خط (صلاحیت‌های بنیادی، صلاحیت‌های کلی مدیریت و صلاحیت‌های حسابداری).	لاسون و دیگران(۲۰۱۴)	
بررسی رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی با تأکید بر ویژگی‌های فردی و اجتماعی در شرکت-های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. سازه اجتماعی سطح تحصیلات بر ارزیابی بی‌طرفانه تأثیر ندارد اما سازه‌های فردی سن و جنسیت اعضای جامعه حسابداران رسمی بر رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای شامل بی‌طرفی، رفتار حرفه‌ای، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، انسجام و وحدت رویه، و رازداری تأثیر دارند.	رحیمی کاکلکی، بنی-طالبی دهکردی و بیک‌فلک (۱۳۹۶)	
طراحی الگویی برای آموزش اخلاق برای دانش‌آموزان پایه ششم ابتدایی و نیز اعتباریابی الگوی مذکور. یافته‌های پژوهش در زمینه ارائه الگو دستیابی به مفاهیم، طبقه‌بندی و ارائه الگوی طراحی آموزشی اخلاق بود. همچنین نتایج اعتباریابی بیرونی الگو که با طرح پیش‌آزمون و پس‌آزمون با گروه آزمایش و کنترل انجام شد، نشان‌دهنده افزایش سطح رشد استدلال و عمل اخلاقی در دانش‌آموزان پایه ششم ابتدایی است.	وحدانی اسدی(۱۳۹۴)	پژوهش‌های داخلی

<p>بررسی میزان اثرپذیری قضاوت اخلاقی از آموزش برای پسران دبیرستانی. یافته‌های پژوهش نشان داد که آموزش اخلاق یک ضرورت است که باید از حالت سنتی خود یعنی موعظه و نصیحت خارج شود و به شکل مباحث معمائی ارائه شود تا دانش‌آموزان تلویحاً مفروضه‌ها، باورها و اندیشه‌های اخلاقی قبلی خود را به چالش بکشند و بدین ترتیب زمینه برای افزایش سطح قضاوت اخلاقی آنان فراهم می‌شود.</p>	<p>فرید (۱۳۹۲)</p>	
---	--------------------	--

### روش

مدل آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری با استفاده از پرسش‌پژوهی به روش دلفی فازی طراحی گردید. روش کار بدین صورت بود که با طراحی پرسشنامه‌ای، از خبرگان رشته حسابداری در خصوص ابعاد آموزش صلاحیت‌های اخلاقی شامل شناسایی صلاحیت‌های اخلاقی، شیوه آموزش و شاخه آموزش نظرخواهی شد. یازده صلاحیت اخلاقی که پیشتر توضیح داده شد، به عنوان صلاحیت‌های اخلاقی مورد نیاز برای آموزش در رشته حسابداری شناسایی شد. در خصوص شیوه آموزش صلاحیت‌های مذکور، از بین روش‌های متداول آموزش اخلاق، روش تلفیقی مورد اجماع خبرگان قرار گرفت. روش تلفیقی ترکیبی از روش آموزش شناختی اخلاق، روش آموزش مستقیم و روش شفاف‌سازی ارزش‌هاست. همچنین، در خصوص شاخه آموزش صلاحیت‌های اخلاقی، تدریس جداگانه صلاحیت‌های اخلاقی مورد تأیید خبرگان حسابداری قرار گرفت. در تحقیق حاضر مدل مذکور به منظور تعیین اثربخشی آن، مورد اعتبارسنجی قرار می‌گیرد.

ریچی و کلین<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) اعتبارسنجی الگو را یک فرآیند کاملاً برنامه‌ریزی شده از جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های تجربی می‌دانند که اثربخشی کاربرد یک الگو را در محل کار نشان می‌دهد (اعتبارسنجی بیرونی<sup>۲</sup>) یا عناصر مختلف آن الگو را تأیید می‌نماید (اعتبارسنجی درونی). ایشان پنج رویکرد موجود در اعتبارسنجی را از یکدیگر متمایز می‌کنند:

1 - Richey, R.C., Klein, J.D.

2 - External Validation

الف) رویه‌های اعتبارسنجی درونی

- بازنگری فرد متخصص: فرآیندی که متخصصان باتجربه یک الگو ارائه شده را بر حسب عناصر، ساختار کلی و کاربرد آن در آینده مورد نقد و بررسی قرار می‌دهند.
- مستندسازی قابلیت استفاده: مستندسازی نظام‌مند طراحان آموزشی که یک الگو خاص را مورد استفاده قرار می‌دهند.
- انجام پژوهش در مورد عناصر: تعیین یا تصدیق الگو از طریق انجام پژوهش در مورد گام‌ها و عوامل اصلی (ریچی و کلین ۲۰۰۷).

ب) رویه‌های اعتبارسنجی بیرونی

- ارزشیابی میدانی: سروکار داشتن با کاربرد واقعی الگو برای ارائه آموزش
  - آزمون کنترل شده: فراهم آوردن تجاربی که تأثیر الگو ارائه شده را در مقایسه با کاربرد الگو یا رویکرد دیگر مطرح می‌کند (ریچی و کلین ۲۰۰۷).
- در این پژوهش در راستای اعتبارسنجی درونی، مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در اختیار استادان رشته حسابداری قرار گرفت و نظرات ایشان دریافت و با توجه به مبانی مفروض مدل، در آن اعمال شد. سپس فرآیند اعتبارسنجی بیرونی آغاز گردید. در فرآیند اعتبارسنجی بیرونی از طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل استفاده شد. طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل یکی از قوی‌ترین مدل‌های منطقی برای استنباط روابط علی است. در این طرح، پیش‌آزمون و پس‌آزمون وجود دارد که مقایسه دو گروهی (آزمایش-کنترل) را امکان‌پذیر می‌سازد (هومن، ۱۳۸۹).

به منظور بررسی رشد اخلاقی افراد در پیش‌آزمون و پس‌آزمون از فرم کوتاه آزمون مباحث معین رست استفاده گردید. این فرم شامل سه داستان فرضی است که به کمک آن، سطح رشد اخلاقی فرد تعیین می‌شود. بعد از تکمیل آزمون توسط آزمودن‌شونده، شاخص P (میزان رشد اخلاقی) تعیین می‌گردد. نمرات بالاتر این شاخص حاکی از بالاتر بودن قضاوت اخلاقی و نمرات پایین‌تر حاکی از پایین‌تر بودن قضاوت اخلاقی است. بدین ترتیب، در پیش‌آزمون، متغیر وابسته (رشد اخلاقی بر اساس شاخص P) در گروه آزمایش

و کنترل اندازه‌گیری شد و پس از اجرای متغیر مستقل (آموزش صلاحیت‌های اخلاقی) به گروه آزمایش، مجدداً متغیر وابسته در گروه آزمایش و کنترل اندازه‌گیری گردید.

با توجه به اینکه هدف کلی این تحقیق، اعتبارسنجی مدل آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری است، جامعه آماری تحقیق شامل دانشجویان مقطع کارشناسی رشته حسابداری دانشگاه‌های شهر تهران می‌باشد. از روش نمونه‌گیری چند مرحله‌ای (دو مرحله‌ای) برای انتخاب اعضای نمونه استفاده گردید. در مرحله اول از نمونه‌گیری قضاوتی (هدفمند) برای انتخاب دانشگاه‌های مورد بررسی و در مرحله دوم از نمونه‌گیری تصادفی ساده برای انتخاب دانشجویان به عنوان اعضای نمونه استفاده شد. در مرحله اول نمونه‌گیری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشگاه خوارزمی و دانشگاه آزاد اسلامی - واحد علوم و تحقیقات بر اساس نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند.

تعداد نمونه انتخابی بر اساس فرمول کوکران<sup>۱</sup> محاسبه گردید و از آنجائیکه تعداد دانشجویان رشته حسابداری دانشگاه‌های مذکور جمعاً در حدود ۶۲۴ دانشجو تعیین شده بود، با در نظر گرفتن  $e$  برابر ۰/۱ و سطح اطمینان ۹۵ درصد، حجم نمونه معادل ۸۶ دانشجو به دست آمد. سپس بر اساس حجم نمونه بدست آمده، یک کلاس درس به صورت تصادفی از هر یک از دانشگاه‌های مورد بررسی با همکاری مدیران گروه حسابداری دانشگاه‌های مذکور انتخاب شد که تعداد دانشجویان در کلاس‌های مذکور جمعاً ۸۶ نفر شد. از آنجائیکه تعداد نمونه تصادفی تنها ۳ واحد با حجم نمونه بدست آمده از فرمول کوکران تفاوت داشت و از آن بیشتر بود، لذا تعداد اعضای نمونه ۸۶ نفر لحاظ گردید. از میان دانشجویان هر کلاس، به تصادف اعضای گروه آزمایش و گروه کنترل انتخاب شدند. به عبارت دیگر، تعداد کل آزمودنی‌ها در این پژوهش ۸۶ نفر بود که ۴۳ نفر در گروه کنترل و ۴۳ نفر در گروه آزمایش قرار گرفتند.

برنامه طراحی شده پیش‌آزمون - پس‌آزمون با گروه کنترل به روش زیر اجرا گردید:  
الف) پایلوت برنامه: پیش از اجرای نهایی برنامه و به منظور انجام مؤثرتر آن، برنامه به صورت پایلوت بر روی نمونه ۲۰ نفری از دانشجویان (غیر از گروه نمونه) اجرا شد. سپس

نظر دانشجویان در خصوص محتوا و کیفیت اجرا اخذ گردید و متعاقباً جزئیات اجرای مراحل و گام‌های آن مورد بازنگری قرار گرفت.

ب) طراحی و اجرای پیش‌آزمون: برای تعیین رشد اخلاقی دانشجویان قبل از شروع آموزش (پیش‌آزمون)، از فرم کوتاه پرسشنامه استاندارد آزمون مباحث معین استفاده گردید. بدین ترتیب که پرسشنامه آزمون مباحث معین در اختیار اعضای گروه آزمایش و گروه کنترل قرار گرفت. سپس از دانشجویان خواسته شد تا پرسشنامه را تکمیل کنند. بر اساس پاسخ دانشجویان، میزان رشد اخلاقی ایشان بر اساس شاخص P اندازه‌گیری شد.

ج) اجرای برنامه آموزشی مبتنی بر مدل بدست آمده: برنامه آموزشی طراحی شده بر اساس مدل آموزش صلاحیت‌های اخلاقی طی یک جلسه ۴ ساعته به صورت کارگاهی صرفاً برای دانشجویان گروه آزمایش و نه گروه کنترل اجرا گردید. ۴ ساعت آموزش در نظر گرفته شده در این پژوهش بر اساس ساعات اجباری آموزش اخلاق حرفه‌ای برای متقاضیان شرکت در آزمون حسابدار رسمی در کشورهای توسعه یافته از جمله کانادا می‌باشد. در برنامه آموزشی مذکور، ابتدا مقدمه‌ای در خصوص دوره و علت تشکیل آن برای دانشجویان ارائه شد. سپس سؤالاتی با هدف ایجاد بارش فکری در دانشجویان در زمینه اخلاق در حسابداری مطرح گردید.

با توجه به شیوه آموزش تلفیقی، سعی بر آن شد تا از هر سه روش آموزش شناختی، مستقیم و شفاف‌سازی ارزش‌ها استفاده شود. ضمن استفاده از روش آموزش شناختی، یک معضل اخلاقی در حرفه حسابداری در قالب یک داستان کوتاه یک صفحه‌ای به دانشجویان تحویل داده شد و از ایشان خواسته شد تا داستان را در مدت زمان ۱۵ دقیقه مطالعه نمایند و در خصوص اخلاقی بودن یا اخلاقی نبودن تصمیم اتخاذ شده توسط شخصیت داستان اظهار نظر نمایند. داستان انتخاب شده از تحقیق داو و همکاران (۲۰۱۸) استخراج شده بود. در تحقیق مذکور یک معضل اخلاقی در حسابداری از جوانب مختلف مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.



در مرحله بعد، مجدداً ۱۵ دقیقه به دانشجویان زمان داده شد تا این بار موضوعی را انتخاب کنند که از نظر ایشان تصمیم‌گیری در خصوص آن نیازمند توجه به اخلاق است. سپس دانشجویان به صورت داوطلبانه، موضوع انتخابی خود را ارائه نمودند و علت خود را از انتخاب موضوع به عنوان موضوعی که نیازمند تصمیم‌گیری اخلاقی است، عنوان نمودند. با توجه به علل ارائه شده توسط هر دانشجو برای انتخاب موضوع خود، سایر دانشجویان در گروه‌های موافق و مخالف قرار گرفتند و در خصوص دلایل خود بحث و گفتگو کردند. در این مرحله ضمن رجوع به موضوعات ارائه شده توسط دانشجویان و با استفاده از روش شفاف‌سازی ارزش‌ها، نکاتی از آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی (۱۳۹۳) و اهمیت آن در محیط کار توسط محقق بیان گردید. در مرحله آخر نیز با استفاده از اطلاعات بدست آمده از کتب، مجلات و وبسایت‌ها در خصوص یازده صلاحیت اخلاقی منتخب، مطالبی به صورت روش آموزش مستقیم ارائه شد.

ه) اجرای پس‌آزمون: پس از اجرای آموزش مربوطه، میزان تغییر در آگاهی و دانسته‌های دانشجویان مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به آنکه تغییر در رشد اخلاقی دانشجویان پس از آموزش صلاحیت‌های اخلاقی ملاک است، لذا آزمون مباحث معین مجدداً به عنوان ابزار اندازه‌گیری در پس‌آزمون استفاده شد. بدین ترتیب که مجدداً از اعضای گروه آزمایش و کنترل درخواست شد تا پرسشنامه آزمون مباحث معین را تکمیل نمایند. پس از دریافت پرسشنامه‌های تکمیل شده، مجدداً رشد اخلاقی دانشجویان بر اساس شاخص P اندازه‌گیری شد.

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از تحلیل کواریانس تک متغیری در نرم‌افزار SPSS و انجام پیش‌فرض‌های آن استفاده گردید. بدین ترتیب که تفاوت بین گروه‌های آزمایش در ارتباط با رشد اخلاقی، پس از منظور نمودن تفاوت اولیه آن‌ها از لحاظ رشد اخلاقی (پیش‌آزمون) یا تفاوت بین گروه‌ها در متغیر مستقل مربوط (آموزش صلاحیت اخلاقی بر اساس مدل به دست آمده) که با متغیر رشد اخلاقی همبستگی دارد، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

برای بررسی پایایی پرسشنامه از آزمون آلفای کرونباخ<sup>۱</sup> استفاده شد. بدین منظور ابتدا یک نمونه اولیه شامل ۳۰ پرسشنامه آزمون مباحث معین پیش آزمون گردید و سپس با استفاده از داده‌های بدست آمده از این پرسشنامه‌ها و به کمک نرم‌افزار SPSS میزان ضریب پایایی با روش آلفای کرونباخ محاسبه شد. ضریب آلفای کرونباخ برای آزمون مباحث معین ۰/۸۶ بدست آمد و پایایی آزمون مذکور مورد تأیید قرار گرفت. به منظور تعیین روایی پرسشنامه آزمون مباحث معین، در تحقیقی که در آن رابطه بین استدلال انتزاعی، کلامی و فضایی با نمرات آزمون مباحث معین مورد بررسی قرار گرفت، رابطه معنی‌داری بین نمرات آزمون مباحث معین و متغیرهای شناختی مذکور بدست آمد (کدیور، ۱۳۹۱).

## یافته‌ها

در راستای بررسی اعتبار بیرونی مدل آموزش صلاحیت‌های اخلاقی از آزمون تحلیل کوواریانس تک متغیره برای تحلیل داده‌ها استفاده شد. آماره‌های توصیفی گروه‌های آزمایش و کنترل شامل میانگین و انحراف معیار در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. آماره‌های توصیفی گروه‌های آزمایش و کنترل

متغیر	گروه	تعداد	میانگین	انحراف معیار
پیش‌آزمون (همپراش)	آزمایش	۴۳	۷/۳۲۵۶	۳/۸۶۵۱۱
	کنترل	۴۳	۸/۸۱۴۰	۴/۲۸۳۱۷
پس‌آزمون (مستقل)	آزمایش	۴۳	۶/۷۴۴۲	۴/۸۹۴۵۷
	کنترل	۴۳	۶/۳۰۲۳	۴/۹۱۱۲۸

قبل از تجزیه و تحلیل داده‌ها، از آنجائیکه آزمون تحلیل کوواریانس از آزمون‌های پارامتریک است، ابتدا فرض نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کلموگروف-

اسمیرنوف<sup>۱</sup> بررسی شد و نتایج آن برای آزمون تحلیل کوواریانس مورد استناد قرار گرفت. جدول ۳ نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف را برای بررسی نرمال بودن آماره P در گروه‌های آزمایش و کنترل نشان می‌دهد.

جدول ۳. نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیر تحقیق

گروه	متغیرها	آماره Z	سطح معناداری
گروه آزمایش	پیش‌آزمون	۰/۱۳	۰/۰۷۷
	پس‌آزمون	۰/۱۳	۰/۷۶
گروه کنترل	پیش‌آزمون	۰/۱۲	۰/۱۷۲
	پس‌آزمون	۰/۱۲	۰/۱۱۶

سطح معناداری آزمون کلموگروف-اسمیرنوف برای متغیر تحقیق که همان نمره P آزمون مباحث معین است، برای گروه‌های آزمایش و کنترل در پیش‌آزمون و پس‌آزمون بزرگتر از خطای نوع اول ۰/۰۵ برآورد شده است که نشان می‌دهد که مجموعه نمرات حاصل شده از پرسشنامه آزمون مباحث معین، در سطح خطای نوع اول، از توزیع نرمال تبعیت می‌کند. بنابراین استفاده از آزمون پارامتریک تحلیل کوواریانس در جهت آزمون فرضیه تحقیق امکان‌پذیر است.

یکی دیگر از پیش‌فرض‌های آزمون تحلیل کوواریانس، فرض برابری واریانس نمره P در گروه‌های مطالعه (آزمایش و کنترل) است که با استفاده از آزمون لوین<sup>۲</sup> انجام می‌پذیرد. جدول ۴ نتایج آزمون برابری واریانس‌های نمره P را در بین دو گروه آزمایش و کنترل نشان می‌دهد.

جدول ۴. نتایج آزمون برابری واریانس نمرات متغیر تحقیق

نوع آزمون	متغیر	آماره F	سطح معناداری
پیش‌آزمون	رشد اخلاقی (P)	۰/۶۱۱	۰/۴۳۷
پس‌آزمون	رشد اخلاقی (P)	۰/۰۰۶	۰/۹۴۱

1 - Kolmogorov-Smirnov

2 - Leven's Tttt

بر اساس یافته‌های جدول ۴ مشاهده می‌شود که سطح معناداری آزمون برابری واریانس برای متغیر رشد اخلاقی (P) بزرگتر از خطای نوع اول ۰/۰۵ برآورد شده است. بنابراین می‌توان گفت که شرط برابری واریانس‌ها وجود دارد.

پیش فرض دیگری که برای تحلیل کوواریانس باید رعایت شود، بررسی همگنی شیب رگرسیون، تعامل متغیر مستقل (آموزش) با متغیرهای همپراش/کنترل (پیش‌آزمون/ دانسته‌های قبلی) است. برای اثبات همگنی شیب رگرسیون باید مقدار F تعامل بین متغیر همپراش و متغیر مستقل حساب شود، اگر این شاخص معنادار نباشد ( $p > 0/05$ )، پیش فرض فوق رعایت شده است. بر اساس نتایج آزمون همگنی شیب رگرسیون، مقدار F تعامل متغیر همپراش ۳/۱۳۲ می‌باشد ( $p > 0/05$ ) که معنادار نمی‌باشد و می‌توان نتیجه گرفت که پیش فرض همگنی شیب رگرسیون رعایت شده است. با توجه به اینکه مفروضات تحلیل کوواریانس به شرح فوق برقرارند، لذا می‌توان از تحلیل کوواریانس تک متغیره برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده نمود.

جدول ۵. خروجی نرم افزار SPSS در خصوص تحلیل کوواریانس تک متغیره

نتایج تحلیل کوواریانس تک متغیره - خروجی نرم افزار SPSS						
متغیر وابسته: P						
منبع تغییرات	مجموع مجذورات نوع ۳	df	میانگین مجذورات	F	Sig.	اتای جزئی مربع
مدل تعدیل	۳۴۷۵/۰۲۸ *	۲	۱۱۵۴/۷۹۳	۳/۸۴۵	۰/۰۲	۰/۰۶۵
عرض از مبدأ	۱۲۱۷/۱۴۹	۱	۱۲۱۵/۹۸۱	۴/۵۶۸	۰/۰۵۴	۱/۳۲
پیش‌آزمون	۱۷۹۰/۶۴۸	۱	۱۷۸۴/۳۸۹	۶/۱۴۷	۰/۰۲۱	۰/۰۶۳
پس‌آزمون	۲۸۳۳/۷۲۳	۲	۱۴۱۷/۵۱۲	۴/۸۷۴	۰/۰۱۱	۰/۰۰۹
خطا	۷۶۲۱/۶۳۹	۸۲	۲۹۴/۷۹۴			
کل	۶۸۳۰۰۰/۰۰	۸۶				
کل تعدیل	۱۱۰۹۶/۶۶۷	۸۵				

ضریب تعیین = ۰/۰۶۵ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۰۴۳)

نتایج تحلیل کوواریانس تک متغیره که در جدول ۵ ارائه شده است، نشان می‌دهد که مقدار F تأثیر متغیر مستقل ۴/۸۷۴ است. این مقدار معنادار است ( $p < 0/05$ ) یعنی پس از خارج کردن تأثیر همپراش (پیش‌آزمون) اختلاف معناداری بین میانگین گروه‌ها وجود دارد و در مقدار F تأثیر متغیر مستقل (آموزش) در سطح رشد اخلاقی بعد از ارائه کاربرندی (آموزش اخلاق)، افزایش روی داده است. بر این اساس، اعتباریابی بیرونی مدل آموزش صلاحیت‌های اخلاقی مورد تأیید قرار گرفت.

### بحث و نتیجه‌گیری

افزایش بی‌اعتمادی مردم نسبت به گزارش‌های مالی و حسابداری باعث شده است تا موضوع آموزش اخلاق به کانون توجه محققان رشته حسابداری تبدیل شود. در سال‌های اخیر و در پی گزارش کمیسیون خط مشی، تحقیقاتی در زمینه اخلاق حرفه‌ای، ضرورت آموزش اخلاق در محیط دانشگاهی و نیز شناسایی صلاحیت‌های اخلاقی مورد نیاز برای آموزش به دانشجویان رشته حسابداری انجام شده است. اما موضوعی که پس از شناسایی صلاحیت‌های اخلاقی مطرح می‌شود، میزان اثربخشی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی است. به عبارت دیگر، همواره این تردید وجود دارد که آموزش اخلاق حرفه‌ای و صلاحیت‌های اخلاقی نتواند نقش اصلی خود را ایفا کند و دانشجویان را در اتخاذ تصمیمات حرفه‌ای یاری رساند. لذا این تحقیق به اعتبارسنجی مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی پرداخت. به عبارت دیگر، هدف از این تحقیق پاسخگویی به این پرسش است که آیا مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی می‌تواند در رشد اخلاقی دانشجویان حسابداری اثربخش باشد.

این تحقیق با استفاده از روش پیش‌آزمون-پس‌آزمون با گروه کنترل، اعتبار مدل مذکور را مورد بررسی قرار داد. نتایج تحقیق نشان داد که آموزش یازده صلاحیت اخلاقی شامل تعیین و تشخیص موضوعات اخلاقی، شفاف‌سازی معضلات موجود در محیط کار، رعایت قوانین و مقررات و اقدام بر اساس آن‌ها، رعایت همه‌جانبه استانداردهای حرفه،

صداقت و درستکاری، بی‌طرفی و استقلال، حفظ حقوق ذینفعان، حفظ شهرت حرفه، سهمیم بودن در مسئولیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی، انجام کامل و دقیق امور و تأکید بر آموزش مستمر به شیوه تلفیقی و به صورت درس جداگانه در رشته حسابداری می‌تواند در رشد اخلاقی دانشجویان رشته حسابداری اثربخش باشد. به عبارت دیگر، دانشجویانی که در معرض آموزش صلاحیت‌های اخلاقی به شیوه فوق قرار گیرند، نسبت به سایر دانشجویان در سطوح بالاتر رشد اخلاقی قرار خواهند گرفت. لذا آموزش اخلاق با استفاده از مدل مذکور موجبات ارتقای محتوای آموزشی رشته حسابداری را فراهم می‌آورد. این آموزش به ویژه در کشورهایی از جمله ایران که قضاوت حرفه‌ای حسابداران به واسطه اصول‌گرا بودن استانداردهای حسابداری اهمیت فراوانی دارد، بسیار ضروری است. با چنین آموزش‌هایی می‌توان انتظار داشت تا دانشجویان مجهز به صلاحیت‌های لازم برای اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای باشند و اعتماد از دست رفته به حرفه حسابداری را احیا نمایند. محدودیتی که در این پژوهش وجود دارد، استفاده از نمونه‌گیری هدفمند برای انتخاب دانشگاه‌ها در مرحله اول از نمونه‌گیری چند مرحله‌ای می‌باشد، لذا تعمیم نتایج تحقیق به تمام دانشجویان مقطع کارشناسی رشته حسابداری ایران، باید با احتیاط صورت پذیرد. در رابطه با پیشنهادها پژوهش‌های آتی، می‌توان با دسته‌بندی دانشگاه‌ها بر اساس متغیرهای مختلف، اثربخشی مدل مذکور را مورد بررسی قرار داد و به تجزیه و تحلیل رابطه بین متغیرهای مربوطه و اثربخشی مدل آموزش صلاحیت‌های اخلاقی پرداخت. همچنین، تحقیق در خصوص اثربخشی مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در سایر مقاطع از جمله مقطع کارشناسی ارشد نیز می‌تواند نتایج ارزشمندی را فراهم آورد.

### تعارض منافع

نویسندگان مقاله حاضر هیچگونه تعارض منافی ندارند.

### ORCID

Jafar Babajani

 <http://orcid.org/0000-0002-9855-8664>

Ali Saghafi

 <http://orcid.org/0000-0003-4240-9130>

Vajhollah Ghorbanizadeh

 <http://orcid.org/0000-0001-7621-7597>

Hiva Rastegar Moghadam

 <http://orcid.org/0000-0001-8982-2294>

## منابع

- احمدی، اقدس. (۱۳۹۶). تأثیر سرمایه اجتماعی بر ارتقای سطح اخلاق حرفه‌ای با نقش میانجی فناوری اطلاعات و ارتباطات، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.
- ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۹۳). آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، انتشارات شهر یاس.
- اسدی، غلامحسین و خوری، مهدی. (۱۳۹۰). نظریه سهامداران یا نظریه ذینفعان، مجله حسابدار، اردیبهشت ۱۳۹۰.
- توسلی، فاطمه، باقرپور ولاشانی، محمدعلی و ساعی، محمدجواد. (۱۳۹۶). بررسی فاصله انتظاری در آموزش حسابداری با توجه به الزامات قانونی جدید، فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۴، شماره ۵۴، تابستان ۱۳۹۶.
- رحیمی کاکلکی، مینا، بنی طالبی دهکردی، بهاره و بیک‌فلک، جمشید. (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۱.
- فرید، ابوالفضل. (۱۳۹۲). بررسی اثربخشی روش‌های آموزش مستقیم، آموزش شناختی اخلاق، شفاف‌سازی ارزش‌ها، و تلفیقی بر قضاوت اخلاقی دانش‌آموزان پسر پایه اول دبیرستان ناحیه چهار تبریز، فصلنامه پژوهش‌های نوین روانشناختی، شماره ۳۰، تابستان ۱۳۹۲.
- کدیور، پروین. (۱۳۹۱). روان‌شناسی اخلاق، چاپ چهارم، انتشارات آگاه.
- نمازی، محمد و رجب‌دری، حسین. (۱۳۹۷). اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا، فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۵، شماره ۵۹، پائیز ۱۳۹۷.
- وحدانی اسدی، محمدرضا. (۱۳۹۴). ارائه الگوی طراحی آموزشی آموزش اخلاق برای پایه ششم ابتدایی، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۹). شناخت روش علمی در علوم رفتاری، انتشارات سمت.

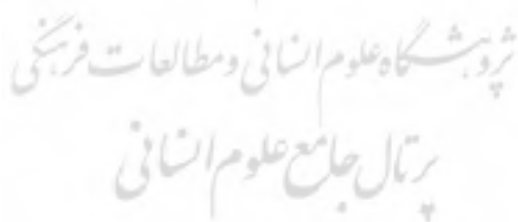
## References

- Abend, G. (2014). *The Moral Background: An Inquiry into the History of Business Ethics*. Princeton University Press.
- Bakar, M.A., Maisarah, M.S., Ainun, A.M. (2003). Ethics and the Accounting Profession in Malaysia. *National Accounting Research Journal*.
- Boyce, G. (2014). Ethics and Accounting Education. *The Routledge companion to accounting education*.

- Dow, K.E., Watson, M.M., Shea, V.J. & Kern, S. (2018). An Accounting Ethics Case from Multiple Perspectives. *Journal of Accounting Education*, Vol. 43.
- Lawson, R.A., Blocher, E.J., Brewer, P.C., Cokins, G., Sorensen, J.E., Stout, D.E. & Wouters, M.J.F. (2014). Focusing Accounting Curricula on Stunnts' gggg-run Careers: Recommendations for an Integrated Competency-based Framework for Accounting Education. *Issues in Accounting Education*, 29(2).
- Martinov-Bennie, N., Mladenovic, R. (2015). Investigation of the Impact of an Ethical Framework and an Integrated Ethics Education on Acctttt igg eeeeees' tt hiaal ssss itivity ddd ggggmttt . *Journal of Business Ethics*, 127(1).
- Meador, G.P. (2017). *Ethical Decision-making Accounting Competencies: tttt ttinrrs' eeesspcctives*. Doctoral Dissertation, University of Southern Mississippi.
- Miller, W., Becker, D. & Persteiner, A. (2014). The Accounting Ethics Course Reconsidered. *Global Perspectives on Accounting Education*, Vol 11.
- Neesham, C., Azim, M.I. (2017). *Building Ethical Capability for Accounting Professionals, A Needs Analysis Study*. Swinburne University of Technology under Global Research Perspectives Program of CPA Australia.
- Rest, J.R. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger.
- Richey, R.C., Klein, J.D. (2007). *Design and Development Research: Methods, Strategies and Issues*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates (LEA).
- The Pathway Commission. (2012). *Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants*, [http://commons.aaahq.org/files/0b14318188/Pathways\\_Commission\\_Final\\_Report\\_Complete.pdf](http://commons.aaahq.org/files/0b14318188/Pathways_Commission_Final_Report_Complete.pdf).
- The Pathways Commission. (2015). *In rrr iii t of ccc tttt i''' s Crrriiula of the Future*. American Accounting Association.
- The Chartered Professional Accountant Competency Map. (2018). *Understanding the Competencies a Candidate Must Demonstrate to Become a CPA*, Chartered Professional Accountants Canada.
- Ahmadi, A. (2017). *The impact of social capital on promoting professional ethics with Mediating Role of ICT*, Master Thesis, Allame Tabatabai University, [In Persian].
- Arbabsoleymani, A. (2014). *Handbook of the code of ethics for professional accountants*. Shareyas Publication, [In Persian].
- Asadi, Gh., Khoori, M. (2011). Stockholder Theory vs Stakeholder Theory. *Accountant Journal*, Ordibehesht 2011, [In Persian].



- Tavasoli, F., Bagherpour Valashani, M.A. & Saei, M.J. (2017). Examination of the Accounting Education Expectation Gap as a Result of the Current Legal Requirements. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 14(54), [In Persian].
- Rahimi Kakolaki, M., Banitalebi Dehkordi, B. & Peykhalak, J. (2017). Effective Factors on Performing Professional Ethics by Accounts. *Ethics in science and Technology Journal*. 12(1), [In Persian].
- Farid, A. (2013). The Study of Effectiveness of Firect, Vognitive Moral Education, Value Clarification and Combinational Methods on the Moral Judgment of Tabriz 4 Educational Zone Senior Male Students, *Journal of Modern Psychological Researches*, 8(30), [In Persian].
- Kadivar, P. (2012). *Ethics Psychology*. 4<sup>th</sup> Ed. Agah Publication, [In Persian].
- Vahdani Asadi, M.R. (2015). *Model of moral instructional design for students of sixth grade of elementary school*. Doctoral dissertation, Allame Tabatabai University, [In Persian].
- Namazi, M., Rajabdoory, H. (2018). Professional Ethics of Auditing in Iran: Content Analysis. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 15(59), [In Persian].
- Hooman, H. (2010). *Research Methodology in Behavioral Sciences*. Samt Publication. [In Persian].



استناد به این مقاله: باباجانی، جعفر. (۱۴۰۰). اعتبارسنجی مدل سه بعدی آموزش صلاحیت‌های اخلاقی در رشته حسابداری. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۱۸)، ۶۹-۱-۲۶.

DOI: 10.22054/qjma.2021.53224.2164



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial 4.0 International License.