

## ارزشیابی آموزش اخلاق حرفه‌ای از دیدگاه علمی

مناباته<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۱۲

علی امیری<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۲۱

مهدی دسینه<sup>۳</sup>

داوود خدادادی<sup>۴</sup>

### چکیده:

وضعیت آموزش اخلاق حرفه‌ای و شیوه ارزیابی آن در دانشجویان حسابداری و حسابرسی نشان می‌دهد که درس اخلاق به‌عنوان یک درس دو واحدی در مقطع مشخص به دانشجویان ارائه می‌شود و با انجام یک ارزیابی کتبی به پایان می‌رسد. درحالی‌که ارزشیابی رسمی بایستی با استفاده از شیوه‌های کارآمد که شامل ارزیابی دانش، نگرش و توانمندی‌های اخلاقی و حرفه‌ای در کل دوره تحصیل و بعد از فارغ‌التحصیلی می‌شود، باشد و نبایستی به ارزیابی همان درس به‌صورت مقطعی و صرفاً در حوزه تئوری‌های اخلاق محدود گردد.

بسیاری از دانشجویان رشته حسابداری، حسابرسی و فعالان این حرفه نه‌تنها سهم مناسبی از اصول و فلسفه پشتوانه آیین رفتار حرفه‌ای ندارند؛ بلکه مهم‌تر از آن، از مهارت‌های کافی اخلاقی برای درک سیستم ارزشی برخوردار نیستند. هدف این بررسی پیشنهاد الگوی جامعی برای ارزیابی درس اخلاق در حیطه آموزش حسابرسی و حسابداری است. در این مطالعه توصیفی مقطعی، اساتید درگیر در مباحث حسابرسی و حسابداری به‌صورت سرشماری و هدفمند وارد مطالعه گردیدند. اطلاعات با استفاده از آمار توصیفی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. ۷۹/۱ درصد از اعضا با لزوم بازنگری ارزیابی این درس کاملاً موافق بوده و اعتقاد به استفاده از ابزارهای متعدد ارزیابی در اخلاق و رفتار حرفه‌ای داشته به‌طوری‌که اولاً همه حیطه‌های یادگیری را شامل شود و ثانیاً محدود به یک مقطع و دوره خاصی از برنامه آموزشی نبوده، بلکه مستمراً قابل بررسی و ارزیابی باشد.

واژگان کلیدی: اخلاق حرفه‌ای، تعهد حرفه‌ای، ارزشیابی، ارزیابی، برنامه آموزشی

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، .. بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایرلا

<sup>۲</sup> .. یارگ. ه. حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه زاد اسلامی، بندرعباس، ایران (نولانده مسؤل)

<sup>۳</sup> .. ر. ر. روه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آ .. اسلامی، بندرعباس، ایران

<sup>۴</sup> .. استادیار گروه حسابداری، واحد بندرعباس، د. شده آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

در زمان‌ها و فرهنگ‌های مختلف اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان قلب هر رشته مورد توجه بوده است. اخلاق حرفه‌ای، حساب‌برسان را برای ایجاد ارتباط با مؤدیان، همکاران و جامعه راهنمایی کرده و استانداردهای رفتار و اصول تصمیم‌گیری در مورد انتظاراتی که مؤدیان، همکاران و جامعه از حساب‌برسان دارند را بیان می‌کند. به‌طورکلی اخلاق حرفه‌ای یعنی رعایت موازین اخلاق عمومی و تخصصی توسط شاغلان حرفه حسابداری و حسابرسی در رشته‌های وابسته.

کدها یا معیارهای اخلاقی سازمان به‌چگونه قرار گرفتن ارزش‌های محوری همچون؛ امانت‌داری، دوری از تبعیض، صداقت، راست‌گویی، اعتماد، احترام، عدالت و ... درون‌خط مشی‌ها، برنامه‌ها، اقدامات و تصمیمات گفته می‌شود. سازمان به هر میزان به این ارزش‌های محوری قربات و نزدیکی خود را نشان دهد، سازمانی اخلاقی محسوب می‌شود. به نظر می‌رسد که سطح آگاهی‌های اخلاقی و بحث‌های پیرامون اخلاق در سطح جامعه رو به افزایش است، بااین‌حال این آگاهی‌ها چندان عمیق نیست. لیکن بسیاری از دانشجویان رشته حسابداری، حسابرسی و فعالان این حرفه نه‌تنها سهم مناسبی از اصول و فلسفه پشتوانه آیین رفتار حرفه‌ای ندارند؛ بلکه مهم‌تر از آن، از مهارت‌های کافی اخلاقی برای درک سیستم ارزشی برخوردار نیستند.

به‌عنوان مثال، آن‌ها قادر نیستند در حوزه‌هایی مثل مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، حقوق بشر، اصول جامعه مدنی، عملکرد و آینده حسابداری و حسابرسی بحث و اظهارنظر کنند. البته ما نمی‌گوییم این افراد فاقد ظرفیت کافی در تشخیص رفتار خوب از بد هستند؛ بلکه نگرانی ما در مورد توانایی تحلیل اخلاقی در سطحی فراتر از سازمان یعنی در حوزه سیاسی - اقتصاد (به عبارتی در زمینه بینش عمیق و ریشه‌ای) است (رؤیایی و رمضانی، ۱۳۹۴). برخی مطالعات اذعان می‌کنند که به نظر، حسابداران و حساب‌برسان در مقایسه با سایر گروه‌های حرفه‌ای از سطح پایین‌تری از استدلالات اخلاقی برخوردار دارند (اینون<sup>۵</sup> و همکاران، ۱۹۹۷).

در این پژوهش بر آن شدیم تا به بررسی پیشنهاد الگوی جامعی برای ارزیابی درس اخلاق در حیطه آموزش حسابرسی و حسابداری است. در این مطالعه توصیفی مقطعی، اساتید درگیر در مباحث حسابرسی و حسابداری به‌صورت سرشماری و هدفمند وارد مطالعه گردیدند. اطلاعات با استفاده از آمار توصیفی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

### مبانی نظری:

دانشجویان رشته حسابداری همچنان که بر میزان آموزش‌ها و تحصیلاتشان افزوده می‌شود، از آموزش‌های اخلاقی در درس آن‌ها خبری نیست، یا بسیار محدود آموزش می‌بینند. وضعیت آموزش اخلاق حرفه‌ای و شیوه ارزیابی آن در دانشجویان حسابداری نشان می‌دهد که با تغییرات ایجادشده در برنامه، اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان یک درس دو واحدی در مقطع مشخص به دانشجویان ارائه می‌شود و با انجام یک ارزیابی کتبی به پایان می‌رسد. درحالی‌که ارزیابی رسمی بایستی با استفاده از شیوه‌های کارآمد که شامل ارزیابی دانش، نگرش و توانمندی‌های اخلاقی و

حرفه‌ای در کل دوره آموزش و بعد از فارغ‌التحصیلی می‌شود، باشد و نباید به ارزیابی همان درس به صورت مقطعی و صرفاً در حوزه تئوری‌های اخلاق حرفه‌ای محدود گردد (شمالی، ۱۳۸۹). مدرسان با توجه به شرایط کلاس درس، برنامه درسی قصد شده (رسمی) را تعدیل کرده و در هنگام تدریس آن را با شرایط و دانش قبلی فراگیران سازگار می‌کنند، زیرا فراگیران با توجه به دانسته‌ها و تجربیات قبلی، برداشتی مشخص و متفاوت با دیگران در برنامه درسی دارند (اسدی و مومنی، ۱۳۹۵).

امروزه هنر آموزش اخلاق، از صرف آموزشی و استادمحور بودن باید به سمت روش‌های آموزشی فعالانه و دانشجو محور حرکت کند. این امر باعث خواهد شد تا دانشجویان عملاً به سمت حل مشکل پیش بروند. آموزش مفاهیم، اعتقادات، اصول علمی، ارزش‌های اخلاقی و مسئولیت حرفه‌ای باید با مبانی اخلاقی ادغام شوند. این روش کمک می‌کند که نگرش مسئولیت حرفه‌ای و مهارت آن توسط دانشجو کسب گردد (هافرتی و فرانکس<sup>۶</sup>، ۱۹۹۴). مقالات نشان می‌دهند که دانش اخلاق به صورت رسمی به دانشجویان در طول درس گفته می‌شود، ولی اکثراً آن را به صورت مسئولیت پذیری اخلاقی تلقی نمی‌کنند به این معنی که دانشجویان درس اخلاق را که به آن‌ها ارائه می‌شود گذرانده، ولی هنگام ارائه خدمات در رفتارهای اخلاقی آنان تغییری به وجود نمی‌آید. دانشجویان نیاز دارند که توانایی قضاوت خود را گسترش داده تا بتوانند اصول اخلاقی را در عمل پیاده کنند (شارپ<sup>۷</sup>، ۲۰۰۵؛ گلدی<sup>۸</sup>، ۲۰۰۰ و برتولامی<sup>۹</sup>، ۲۰۰۴).

مشکلات و نقاط ضعفی که در حوزه آموزش اخلاق فعلی داریم:

۱. نواقص موجود در برنامه درسی اخلاق حرفه‌ای.
۲. مشکلات مربوط به روش‌های ارزیابی دانشجویان در حوزه اخلاق.
۳. محدودیت‌های موجود در ارزیابی و پیگیری میزان پایبندی رفتارهای اخلاقی در فارغ‌التحصیلان.
۴. عدم تناسب محتوا با نیازها و ضرورت‌های تعیین شده.
۵. ملال‌آور بودن روش تدریس و آموزش اخلاق حرفه‌ای.
۶. کیفیت و کمیت ناکافی محتوای درسی.

**اهمیت توجه به اخلاق:**

در حقیقت زندگی فردی نیز بدون اخلاق، لطافت و شکوفایی و زیبایی ندارد و خانواده بدون اخلاق سامان نمی‌پذیرند. ولی از آن‌ها مهم‌تر، زندگی اجتماعی و کاری بشر است که با حذف مسائل اخلاقی به سرنوشت دردناکی گرفتار می‌شود که بدتر از آن تصور نمی‌شود. در هزاره سوم بسیاری از کشورها به این حقیقت دریافته‌اند که در هر بخش و سازمانی، بی‌توجهی به مسائل اخلاقی و عدم مسئولیت‌پذیری در هر حرفه‌ای منجر به از هم‌گسیختگی آن مجموعه می‌شود. از این رو در سازمان‌ها اقدام به تدوین استراتژی اخلاقی می‌نمایند و به این باور

<sup>۶</sup> Hofferty and Franks

<sup>۷</sup> Sharp

<sup>۸</sup> Golthy

<sup>۹</sup> Bertolami

رسیده‌اند که در آن بخش باید اخلاق حرفه‌ای نهادینه شود، همچنین دنیا بر همین اساس با انجام تحقیقات درباره اخلاق حرفه‌ای اهمیت بسیاری داده است. یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های مدیران کارآمد ایجاد زمینه‌های مناسب برای رشد اصول اخلاقی در میان کارمندان و کارگران است.

توانمند کردن افراد موجب می‌شود تا مدیران سریع‌تر و بدون اتلاف منابع به اهداف خود نائل شوند. توانمندسازی باعث می‌شود کارکنان، سازمان و شغل را از خود بدانند و از کار کردن در آن به خود ببالند. بدون توانمندسازی نه سازمان‌ها و نه مدیران نمی‌توانند در دراز مدت کامیاب باشند (آریانا و دانش‌فرد، ۱۳۹۹). با توجه به اینکه پس از فارغ‌التحصیلی دانشجویان و ورود آن‌ها به محیط کار واقعی، ممکن است موقعیت‌های چالش‌برانگیز اخلاقی برای ایشان بروز کند که به چند نمونه از آن اشاره می‌شود:

### ۱. محدودیت نیروی انسانی ماهر و باتجربه و آموزش‌دیده با تسلط بر اخلاق حرفه‌ای

نیاز به نیروی ماهر و حرفه‌ای همیشه در حرفه وجود داشته اما با گسترش الزامات قانونی و مقرراتی، رشد حجم خدمات، پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی بنگاه‌های تجاری، نظارت بیشتر نهادهای نظارتی بر حرفه حسابداری مستقل و حسابرسی، این نیاز هرروز بیشتر می‌شود. دیگر مشکلی که در حرفه در سراسر دنیا (و در کشور ما هم) مطرح است، پیر شدن نسل قدیم حسابداران و خروج آن‌ها از صحنه حرفه و نداشتن جایگزین مناسب برای آن‌ها است. برای جبران این کمبود بسیاری از مؤسسات حرفه‌ای از طریق ادغام با مؤسسات دیگر یا تحصیل مؤسسات کوچک‌تر سعی می‌کنند ساختار نیروی انسانی مناسب‌تری ایجاد کنند مع‌هذا این شیوه‌ها فقط به‌عنوان یکی از راه‌حل‌ها مطرح بوده و بسیاری از مؤسسات حرفه‌ای تلاش می‌کنند نیروی جوان خود را تربیت کرده، آموزش داده و آن‌ها را برای پذیرش مسئولیت‌های بیشتر آماده کنند. در پی تحولات اجتماعی، اقتصادی و اخلاقی سال‌های اخیر، نسل جدید یا متولدان اواخر قرن بیستم با نظام ارزشی متفاوت، خواسته‌ها و نیازهای جدید، تفاوت در انگیزه‌ها و... ضمن آنکه چالش‌های جدیدی برای حرفه ایجاد می‌کنند، از ویژگی‌ها و محسناتی هم برخوردار هستند که باید از آن‌ها به‌عنوان فرصت استفاده شود.

نسل جدید با فناوری و کامپیوتر بزرگ‌شده‌اند، در شبکه‌های اجتماعی فعال‌اند و این ابزار ارزشمندی برای شناساندن حرفه است. این گروه تشنه تجارب جدیدند و از توانایی‌های متنوع برخوردارند. مع‌هذا سامان دادن، سازمان دادن، آموزش و پرورش ایشان از اهم وظایف و درعین حال مشکلات حرفه است. جمیع این ویژگی‌ها باید در استخدام، آموزش و به‌کارگیری نیروهای جدید در زمینه حسابداری، حسابرسی و سایر خدمات حرفه‌ای مدنظر قرار گیرند. از سوی دیگر همین نیروی مناسب موجود (و به همین دلایل) فاقد انگیزه برای دل سپردن به کار، رعایت برخی اصول اخلاقی و حرفه‌ای و تمرکز ذهنی در محیط کار هم به نظر می‌رسند. وجود تلفن همراه، اینترنت، شبکه‌های اجتماعی و... از طرف دیگر موجب می‌شود همان کار محدود و ناقص هم باکیفیت مناسب انجام نشود. به‌رحال یافتن نیروی کار مناسب و دادن مسئولیت به ایشان ساده نیست.

### ۲. چالش‌های مربوط به تدوین استانداردها، رهنمودها، دستورالعمل‌ها و آیین رفتار حرفه‌ای:

نکته اینجاست که شاید در تدوین اصول و اهداف این استانداردها، همه حسابرس‌ها اتفاق نظر داشته باشند ولی نحوه اجرای آن به دلایل شرایط زمانی، مکانی، موقعیت و دیگر شرایط حسابرسان، متأسفانه تغییر کرده و تفسیر به رأی می‌شود.

### ۳. گسترش مقررات و نظارت حرفه‌ای:

مشکلاتی که در سال‌های اولیه قرن بیست و یک در حرفه در آمریکا و اروپا پیش آمد، تقلب‌ها و کلاهبرداری‌های شرکت‌هایی نظیر اندرون و ورلدکام و غیره، نهادهای نظارتی و دولت‌ها و حکومت‌ها را بر آن داشت که قوانین و مقررات جدیدی برای حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌ها و در نتیجه حسابرسی آن‌ها وضع کنند. قانون (arbanes Oxley) در آمریکا مدلی شد برای انگلستان و کشورهای اروپا تا مقررات مشابهی در زمینه فعالیت حسابداران و حسابرسان و نظارت بر عملکرد آن‌ها وضع شود (به‌عنوان مثال قانون شرکت‌های انگلستان مصوب ۲۰۰۴). در کشور ما هم صرف‌نظر از مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار و قانون تجارت، مشخصاً در ماده ۲۷۶ اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، ماده ۱۴ قانون ارتقای سلامت اداری و مقابله با فساد تکالیف و مجازاتی برای حسابداران و حسابرسان پیش‌بینی شده است. این مقررات همراه با ضوابط و مقررات سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی و غیره، تاکنون موجب شده کار حسابداران و حسابرسان توسط مراجع قانونی و حرفه‌ای مستمراً مورد بازبینی قرار گرفته و حسابداران و حسابرسان در معرض تذکر، توبیخ و جریمه و در نهایت لغو پروانه کار حرفه‌ای و حتی در مواردی مجازات سخت‌تر قرار گیرند. دامنه این نظارت و انتظارات مقامات مختلف دولتی و قضایی و غیره از حسابرسان، با کشف انواع و اقسام فسادهای مالی و سوءاستفاده و تقلب هر روز گسترده‌تر هم می‌شود.

### ۴. تغییرات در سیستم‌های فناوری اطلاعات و هوش مصنوعی:

در گذشته مشکل اصلی حسابداران و حسابرسان آشنایی با کاربرد کامپیوتر و فناوری اطلاعات و استفاده از آن در کار حسابداری و حسابرسی بود. به نظر می‌رسد با تغییرات سریع در این زمینه و استفاده از هوش مصنوعی، «فناوری» به‌آرامی جانشین «حسابداران» می‌شود. در چنین فضایی نقش حسابداران و حسابرسان تغییر خواهد کرد. استفاده صحیح از فناوری و فناوری می‌تواند در عملکرد حسابداران بسیار مؤثر واقع شود. بسته‌ای از خدمات حسابداری و فناوری اطلاعات به‌خودی‌خود می‌تواند یک خط جدید خدمات حرفه‌ای را ایجاد کند. بسیاری از مؤسسات بین‌المللی در این زمینه پا پیش گذاشته و به نظر می‌رسد روند جدیدی از ارائه خدمات حرفه‌ای در راه است. از طرف دیگر اتکا به سیستم‌های فناوری اطلاعات، مشکلات متعددی برای حسابرسان به وجود آورده به‌طوری‌که بسیاری از تقلب‌ها و تخلفات که از طریق این سیستم‌ها صورت گرفته و در بسیاری از موارد کشف نشده باقی‌مانده‌اند، بعداً در دسر و گرفتاری برای حسابداران و حسابرسان به وجود آورده‌اند.

## ۵. توانایی حسابداران و حسابرسان برای مقابله و کشف تقلب:

در گذشته از خدمات کارشناسان تقلب یا «حسابداری دادگاهی» عموماً پس از کشف تخلفات و تقلب‌ها استفاده می‌شد. با اتفاقات جدیدی که رخ داده، سهامداران، نهادهای نظارتی، مقامات قضایی، بانک مرکزی، بیمه مرکزی، سازمان مالیاتی و ...، توجه خاص و گسترده‌تری به این موارد پیدا کرده‌اند. در نتیجه به‌کارگیری خدمات کارشناسان مالی، به‌ویژه برای «حسابداری دادگاهی»، توسط سازمان‌ها و مؤسسات به‌منظور جلوگیری از وقوع تقلب و تخلف و فریبکاری مورد توجه قرار گرفته است. این در حالی است که این‌گونه تخصص‌ها به‌آسانی در دسترس نبوده و الزاماً حسابداران، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل نمی‌توانند به‌سادگی این‌گونه اعمال متقلبانه را شناسایی کنند. ضمن آنکه فریبکاری و تقلب طیف گسترده‌ای از اقدامات اعم از اختلاس، تقلب در هزینه، استفاده از مدارک غیرواقعی، ارزشیابی‌های دروغین، اسناد و امضاهای جعلی، پنهان‌کاری، بزرگ‌نمایی و کوچک‌نمایی مانده حساب‌ها و نادرست‌نمایی اطلاعات، سوءاستفاده، خدعه، دزدی، سوءاستفاده از روش‌های مهندسی مالی و دست‌کاری اعداد و غیره را در برمی‌گیرد که الزاماً به ذهن هیچ حسابرس یا حسابداری هم ممکن است نرسد! در این ارتباط، ضعف سیستم‌های کنترل داخلی به‌ویژه در زمینه‌ی کنترل‌های در سطح بنگاه، نبود حاکمیت شرکتی مناسب و مؤثر، کارا نبودن کمیته‌های حسابرسی و ... مشکل را برای حسابرسان ایرانی دوچندان می‌کند.

## ۶. سیر نزولی حق‌الزحمه خدمات حرفه‌ای:

به‌رغم گسترش روزافزون مسئولیت‌های حسابداران و حسابرسان، حق‌الزحمه (واقعی) خدمات حرفه‌ای (خصوصاً در کار حسابرسی) در دنیا رو به کاهش است. در تحقیقی که اخیراً توسط (Hinge Marketing) به‌عمل آمده، چنین عنوان‌شده که صاحب‌کاران با خدمات حسابداری و حسابرسی به‌عنوان کالا برخورد می‌کنند. کالا سازی خدمات این به آن معنا است که صاحب‌کاران بالقوه، در انتخاب حسابدار و حسابرس مشابه انتخاب پیمانکار و فروشنده کالا و سایر خدمات عمل می‌کنند. درخواست قیمت، اعلام مناقصه و امثالهم برای خدمات حسابداری و حسابرسی در همه دنیا بسیار رایج و شایع شده است. بسیاری از ارائه‌کنندگان خدمات حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی سعی می‌کنند از شرکت در این‌گونه مناقصات و اعلام قیمت‌ها خودداری کنند. به‌نوعی با شناساندن تفاوت‌های کیفی خدمات، علل تفاوت قیمت آن‌ها را توجیه و استفاده‌کننده از خدمات را قانع کنند که کیفیت خدمات باید مبنای تصمیم‌گیری باشد. آنچه در بازاریابی اصطلاحاً تفکیک یا تفاوت قائل شدن نامیده می‌شود. مع‌هذا حداقل شاهد آن بوده‌ایم که بسیاری از صاحب‌کاران احتمالی در انتخاب حسابرس صرفاً به «مبلغ» حق‌الزحمه و نه کیفیت توجه می‌کنند! مضافاً آنکه همواره در کشور ما مشکل وصول به‌موقع و کامل حق‌الزحمه از صاحب‌کاران، به‌رغم همه تمهیدات و پیش‌بینی‌ها، بنا به مسائل اقتصادی وجود دارد.

## ۷. رقابت و بازاریابی:

در کنار کالا شدن خدمات حرفه‌ای، رقابت ناسالم هم اوضاع را بدتر می‌کند. دادن قیمت‌های پایین برای برنده شدن در مناقصه‌ها همواره روشی شناخته‌شده در کار پیمانکاری بوده است. لذا ارائه خدمات حرفه‌ای با کار پیمانکاری تفاوت بنیادی دارد! این بر عهده افراد حرفه‌ای است که آیین رفتار حرفه‌ای و کلا اخلاق حرفه‌ای را به نحو صحیح

و کامل رعایت کرده و از جنگ قیمت اجتناب و رقابت ناسالم پرهیز کنند. ضمن آنکه بسیاری از مؤسسات حسابداری و حسابرسی که در شهرستان‌ها و نقاط دور از مرکز هستند، به یک اعتبار از مزیت‌های نسبی در مقایسه با مؤسسات مشابه برخوردارند. طبیعی است که نرخ‌های حق‌الزحمه در این‌گونه نقاط در مقایسه با مراکز تجاری و مالی و شهرهای بزرگ کمتر باشد. گردش کارها بین مؤسسات هم از سوی دیگر موجب شده وقت و امکانات شرکا و مدیران مؤسسات صرف بازاریابی و یافتن مشتری‌های جدید، شناساندن مؤسسات به صاحب‌کاران بالقوه و امثالهم شود. این در حالی است که امکان تبلیغ و آگهی و استفاده از روش‌های متعارف بازاریابی برای شناساندن توانایی‌های مؤسسات نیز وجود ندارد.

### هدف از آموزش اخلاق حرفه‌ای:

هدف از آموزش اخلاق حرفه‌ای، ایجاد توانایی برای به‌کارگیری اصول اخلاقی در جریان کار می‌باشد و کسب این توانایی مستلزم پاسخ به این سؤال است که آیا آموزش اخلاق در این خصوص مؤثر بوده یا نه؟ آیا درس اخلاق می‌تواند حسابرس را با اخلاق حرفه‌ای لازم تربیت کند؟

هرچند اخیراً در نیاز به آموزش اخلاق توجه بیشتری شده، ولی به تأثیر آن در میزان یادگیری کمتر پرداخته شده است. بیشترین مطالعات ارزیابی تأثیر آموزش رسمی بر دانش و تغییر نگرش را موردتوجه قرار داده‌اند و تعداد بسیار کمی از مطالعات اقدام به اندازه‌گیری تأثیر واقعی آموزشی اخلاق در توانایی برای تجزیه و تحلیل مسائل اخلاقی به‌منظور رسیدن به یک تصمیم‌گیری آگاهانه و اخلاقی در حسابرسی نموده‌اند. عدم وجود اطلاعات در مورد تأثیرپذیری برنامه‌های آموزش اخلاق حرفه‌ای تا حد زیادی از فقدان ابزارهای مناسب و معتبر ارزیابی در این زمینه ناشی شده است (هایس، استودمایر<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۱۹۹۹).

بیشتر ابزارهای مورد استفاده در ارزیابی اخلاق شامل سؤالاتی می‌شوند که برای سنجش دانش و نگرش با انتخاب بهترین پاسخ به کار می‌روند، هرچند برخی ابزارهای ارزیابی ممکن است بتوانند برخی دستاوردهای مورد انتظار در قابلیت‌های تصمیم‌گیری اخلاقی را موردسنجش قرار دهد، ولی نمی‌تواند توانمندی حسابرس در اتخاذ تصمیمات اخلاقی در محیط واقعی را مورد ارزیابی قرار دهد (هایس و همکاران، ۱۹۹۹).

میشل<sup>۱۱</sup> و همکاران پیشنهاد کردند که برنامه آموزش اخلاق باید حسابرس را از طریق هرم صلاحیت اخلاقی (Know, Can, Do) هدایت نماید.

در سطح know، مهارت‌های شناختی حاصل از تجربه مبتنی بر آگاهی از نظریه‌ها، مفاهیم و اصول را نشان می‌دهند. در سطح can حسابرسان می‌توانند بر پایه دانش خود مهارت‌های موردنیاز را به‌کارگیرند. میشل و همکاران پیشنهاد کردند که ارزیابی این مهارت مستلزم آن است که حسابرسان بتوانند در یک محیط عینی و کنترل‌شده و با یک محرک استاندارد شد مهارت موردنظر را انجام دهند. از نظر این نویسندگان حسابرسان زمانی به سطح DO می‌رسند که بتوانند عملکرد مناسبی را در یک محیط واقعی بدون کنترل و با یک محرک واقعی انجام دهند.

<sup>۱۰</sup> Hayes, Stodmeyer

<sup>۱۱</sup> Michelle

بدانش موجود هیچ ابزاری برای ارزیابی جامع و صحیح این سطح از توانمندی طراحی نشده است (میشل و همکاران، ۱۹۹۳).

در این میان روش تدریس اکثراً به صورت سخنرانی و در پاره‌ای از جلسات همراه با ارائه موارد چالش‌برانگیز اخلاقی و اخذ نظرات دانشجویان می‌باشد. نحوه ارزشیابی دانشجویان در پایان‌ترم صرفاً، به صورت برگزاری یک امتحان کتبی می‌باشد.

فرضیه ما این است که روش ارائه و تدریس و ارزشیابی درس اخلاق در دانشکده‌های حسابداری و حسابداری کشور نامناسب بوده و در نهایت مطالب آموزش داده‌شده در محیط واقعی و در عملکرد حرفه‌ای تجلی بارزی نمی‌یابد که برای مرتفع ساختن این نقاط ضعف برگزیدن روش‌های جدید تدریس و ارائه مباحث اخلاقی، تدوین برنامه آموزشی قابل فهم و تأثیرگذار و استفاده از شیوه‌های مؤثر و متناسب ارزشیابی از دانشجویان اهمیت به سزایی دارد.

این مطالعه قصد دارد با در نظر گرفتن روش‌های آموزشی و ارزشیابی درس اخلاق، نسبت به جمع‌آوری تجربیات اساتید صاحب نظر اخلاق در دانشگاه دید کلی آن‌ها را نسبت به روش‌های مرسوم ارزشیابی درس اخلاق و همچنین نظرات آن‌ها در مورد روش‌های مؤثر و کارای ارزشیابی درس مذکور را در دانشکده‌های حسابداری و حسابداری مطالعه نماید.

#### روش‌شناسی تحقیق:

مطالعه حاضر از نوع توصیفی، مقطعی است که در آن اعضای هیئت علمی صاحب نظر و درگیر با مباحث اخلاق حرفه‌ای دانشگاه پیام نور در سال ۱۳۹۸ که به صورت سرشماری و هدفمند انتخاب شده بودند وارد مطالعه شدند. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه‌ای مشتمل بر دو بخش مشخصات فردی و دوازده سؤال مربوط به روش‌های مؤثر و شیوه‌های ترجیحی ارزشیابی درس اخلاق حرفه‌ای می‌باشد که هر یک از آن‌ها بر اساس مقیاس ۵ درجه‌ای لکیرت (کاملاً موافقم، موافقم، نظری ندارم، مخالفم و کاملاً مخالفم) جواب داده می‌شود، جهت تعیین اعتبار ابزار از اعتبار محتوایی استفاده گردید و بدین منظور پس از بررسی متون و منابع و مشاوره با صاحب نظران اصلاحات لازم اعمال گردید و جهت تعیین پایایی پرسشنامه نیز از روش آلفای کرنباخ استفاده شد. به نحوی که در کل پایایی پرسشنامه ۰/۸۱/۲ تعیین گردید. سپس داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS ۱۶ و با استفاده از آمار توصیفی و آمار استنباطی مورد تجزیه و تحلیل گرفت.



یافته‌ها:

مشخصات فردی اعضای هیئت‌علمی منتخب دانشگاه پیام نور در جدول ۱ آورده شده است.

جدول ۱: توزیع فراوانی واحدهای مورد مطالعه برحسب مشخصات فردی

مشخصات فردی افراد	تعداد	درصد
سن	۳۰-۴۰	٪۳۳
	۴۰-۵۰	٪۲۹
	۵۰-۶۰	٪۲۹
	۶۰ به بالا	٪۹
جنسیت	مرد	٪۸۷/۵
	زن	٪۱۲/۵
رتبه علمی	استاد	٪۵۸
	دانشیار	٪۳۷/۵
	استادیار	٪۴/۵

در مورد نظر اعضای هیئت‌علمی در خصوص نیاز به بازنگری در روش ارزیابی فعلی حسابرسان در خصوص مفاهیم اخلاق حرفه‌ای (٪۷۹/۱) کاملاً موافق و موافق بودند و این در حالی است که فقط (٪۱۲/۵) موافق آن نبودند. در خصوص طراحی و پرسش چند سؤال اخلاقی در همه آزمون‌های دروس تخصصی (٪۴۶) نظر کاملاً موافق و موافق ابراز نمودند. در مورد طراحی مسائل اخلاقی در امتحانات آزمون‌های کارورزی سازمان یافته (٪۸۳) نظر کاملاً موافق و موافق داشتند. در مورد وارد کردن فعالیت‌ها و عملکردهای اخلاقی حسابرسان در پوشه کار (٪۷۵) نظر موافق و کاملاً موافق اعلام نمودند. در این خصوص که در ارزیابی‌های مربوط به مباحث و موضوعات اخلاقی نه تنها دانش فراگیران را بایستی سنجید، بلکه نگرش آن‌ها را نیز بایستی مورد ارزیابی قرارداد

(۹۱/۶٪) نظر کاملاً موافق و موافق داشتند. در سؤال اینکه آیا ارزیابی در مورد مسائل و مباحث اخلاقی بایستی به صورت مداوم باشد (۴۶٪) از سؤال شوندگان پاسخ موافق داده بودند و (۵۴٪) به وجود یک آزمون مشخص و در یک مقطع معین در طول دوره آموزشی اعتقاد داشتند. در مورد لزوم انجام ارزیابی دانشجویان در خصوص موضوعات اخلاقی با استفاده از ابزارهای متعدد و متناسب ارزیابی و نه صرفاً اتکا به آزمون‌های چندگزینه‌ای (۸۳٪) نظر کاملاً موافق و موافق ابراز داشتند. در مورد اهمیت نقش خود سنجی در ارزیابی اخلاق نیز (۶۶٪) نظر کاملاً موافق و موافق ابراز داشتند. در خصوص طراحی سؤالات اخلاق حرفه ای در امتحانات تخصصی، کارورزی نیز (۷۵٪) نظر کاملاً موافق و موافق داشتند. برای در نظر گرفتن لزوم پایبندی عملی حسابرسان به مباحث اخلاقی در عملکرد واقعی و محیط کار نیز (۵۸٪) نظر کاملاً موافق و موافق اعلام کردند. در بررسی کلی از این پرسشنامه و پاسخ‌های داده شده به آن مشخص گردید که اعضای مورد مطالعه در کل (۶۷٪) نظر کاملاً موافق و موافق به سؤالات ارائه شده داشته‌اند که نشانگر مشکلات فعلی روش‌های ارزیابی درسی و لزوم بازنگری آن می‌باشد.



## بحث و نتیجه‌گیری:

به نظر می‌رسد حرفه‌حسابداری و حسابرسی در آینده نزدیک دستخوش تغییرات بیشتری خواهد شد. سازمان‌ها و نهادهای آموزشی از سوی دیگر باید آماده پاسخگویی به این تغییرات باشند. این مهم نیازمند و مستلزم آموزش و پرورش صحیح افراد حرفه‌ای خواهد بود. تجدیدنظر در مفاد برنامه آموزشی دانشگاه‌ها، تحقیقات بیشتر توسط مؤسسات حرفه‌ای با همکاری دانشگاه‌ها و نهادهای آموزشی در سطوح بالاتر با هماهنگی نهادهای حرفه‌ای می‌تواند پاسخگویی بخشی از نیازهای راهبردی آتی باشد.

از آنجاکه منشور اخلاقی در هر سازمان طی فرآیند گفت‌وگو و مشارکت تمامی کارکنان و رؤسایان به وجود آمده است، به‌منزله یک میثاق عمومی سازمان پذیرفته‌شده است. به تدریج سازمان گسترش این اصول را جزو اهداف خود می‌پذیرد. بدین منظور، شیوه‌های مختلفی برای آموزش اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها به وجود آمده است که یادگیری مستقیم، رایج‌ترین آن‌هاست؛ اما این شیوه نشان داده است که کار آیی لازم را ندارد. پس با توجه به اینکه ترویج اخلاق در سازمان، به معنای یادگیری سبک خاصی از زندگی سازمانی است، باید به شیوه‌های غیرمستقیم مانند آموزش‌های حین عمل و آموزش‌های اجتماعی و فرهنگی، توجه بیشتری شود. با توجه به مطالب گفته‌شده، به نظر می‌رسد که روش ارزیابی فعلی درس اخلاق حرفه‌ای دارای نقایص جدی بوده و لزوم بازنگری در آن ضروری به نظر می‌رسد. به‌طوری‌که برای انجام ارزیابی مؤثر حوزه اخلاق حداقل بایستی موارد زیر در نظر گرفته شود. سؤالات امتحانی مربوط به ارزیابی اخلاق حرفه‌ای شامل امتحان‌های کتبی پایان دوره و نیز ارزیابی موضوعات مربوط در ارزیابی نگرش‌ها و ویژگی‌های حرفه‌ای حساب‌رسان نیز بایستی به‌صورت مداوم و در همه عرصه‌های آموزش (فردی، در ارتباط با مؤدیان و جامعه) نیز به‌عنوان جزئی از سابقه آن‌ها انجام و ثبت و ضبط شود. برای انجام ارزیابی تکوینی اخلاق حرفه‌ای تهیه مدل‌های ارزیابی آنلاین و نرم‌افزاری که امکان خودسنجی حساب‌رسان در زمینه‌های دانش و فهم اخلاق حرفه‌ای در خوددارند، لازم به نظر می‌رسد. همچنین ارزیابی عملکرد حرفه‌ای و اصول اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان به‌صورت مختلف که در آن میزان رعایت و عمل به اصول اخلاقی در مواجهه با موارد واقعی و محیط کار ثبت و ضبط‌شده باشد به‌صورت نقادانه موردبررسی و ارزیابی قرار گیرد و در ارزشیابی تمام دروس و موضوعات مرتبط با عملکرد به‌نوعی مباحث اصلی اخلاقی آن حیطه نیز مورد ارزیابی قرار گیرد.

نتیجه اینکه آینده حرفه‌ای حسابرسی و حسابداری، به رهبری اخلاقی توسط حساب‌رسان حرفه‌ای، رهبران و مدیران سازمان بستگی دارد. لازم است تا آن‌ها را با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش مستمر و عمیق در حیطه اصول اخلاقی و جا دادن مسئولیت عمومی و اخلاق در متن تحصیلات، انواع مهارت‌های موردنیاز جامعه را به رهبران آتی این عرصه بیاموزیم تا حسابرسی فعلی و آتی را به‌سوی جایگاه والای شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این فرآیند، این اطمینان حاصل می‌شود که در آینده حرفه حسابرسی و حسابداری بتواند به نقش اصلی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد.

در خاتمه با توجه به نتایج و بحث‌های صورت پذیرفته پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱. با توجه به اهمیت بحث اخلاق حرفه ای و جایگاه ویژه آن، به نظر میرسد، آموزش عالی کشور باید با جدیت بیشتری به شیوه آموزش و ارزیابی اخلاق حرفه ای دانشجویان توجه کند و در این زمینه برنامه ریزی های جدی تری را برای آموزش و پژوهش در دستور کار خود قرار دهد لذا دانشگاه های کشور از منظر شیوه ارزیابی اخلاق حرفه ای مورد پژوهش جدی قرار گیرند تا بدین وسیله بتوان دانشجویان را ارزیابی و متناسب با آن نسبت به سرمایه گذاری و برنامه ریزی در این زمینه اقدام کرد.
۲. پیشنهاد می شود تحقیقات مشابه با این تحقیق در مورد دانشجویان سایر دانشگاه های کشور نیز صورت پذیرفته تا بتوان از جمع بندی این نتایج به برنامه ریزی های آموزشی دست یافت.



## Reference

- ۱- Ariana, Azadeh and Danesh fard, Karamollah (۲۰۲۰), Explaining the empowerment indicators of the technical and vocational university (case Study: Bandar Abbas Technical and Vocational University), *Quarterly Research Journal of Technical and Vocational University*, Fall ۲۰۲۰, vol. ۱۷, No. ۳, p. ۳۱- ۴۹.
- ۲-Asadi, Taghi and Moemeni, Hossein (۲۰۱۶), The role of teachers professional competencies and teaching quality in compliance with the intended curriculum north Khorasan Technical Vocational Schools, *Quarterly Research Journal of Technical and Vocational University*, Fall ۲۰۱۶, No. ۴۰, p. ۹۵- ۱۱۱.
- ۳- Babajani, Jafar, Moradmamand and Mohammad Javad (۲۰۰۷). Performance evaluation of the implementation of Article ۲۷۲ of the Law on Direct Taxes (approved in ۲۰۰۱). *Accounting Studies*, No. ۱۷.
- ۴- Country Tax Affairs Organization (۲۰۰۸). *Ethics and professional behavior of the employees of the Tax Affairs Organization of the country*.
- ۵- Gharamaleki, Faramarz, (۲۰۰۸), *An Introduction to Professional Ethics*, First Edition, Saramad Publications.
- ۶- Hasas Yeganeh, Yahya and Maghsoudi, Amir (۲۰۱۱). Ethical values in the professional judgment of the auditor. *Ethics in Science and Technology*, Spring ۲۰۱۱, No. ۱, ۶, ۷۳-۶۲.
- ۷- Nemati, Mohammad Ali; Mohseni, Hoda Sadat, (۲۰۱۰). Ethics in higher education: components, requirements and strategies. *Journal of Ethics in Higher Education*. No. ۶۳, p. ۹.
- ۸- Royae, Ramezan Ali and Ramezani, Ali Akbar (۲۰۱۵). Philosophy of ethics and professional ethics. *Farhang Library Publications*, ۲۰۱۵.
- ۹- Saghafi, Ali; Rahmani, Halimeh and Rafiei, Afsaneh (۲۰۱۰). Teaching accounting ethics in the undergraduate course. *Journal of Ethics in Science*, Fifth Year, Nos. ۱ and ۲.
- ۱۰- Shamali, Mohammad Ali, (۲۰۱۰), Ethics and Philosophy of Ethics; Reflections on various fields of ethical studies, *knowledge of ethics*. Volume One, Number Three.

- ۱۱- Bertolami, CN. (۲۰۰۴). Why our ethics curricula don't work. *J Dent Educ.* ۶۸: ۴۱۴-۲۵.
- ۱۲- Eynon, G, Hill, N. T. and Stevens, K. T (۱۹۹۷). Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. *Journal of Business Ethics.* ۱۶: ۱۲۹۷- ۱۳۰۹.
- ۱۳- Golthy, J. Schwartz, L. Morrison, J. (۲۰۰۰). A process evaluation of medical ethics education in the first year of a new medical curriculum. *Med Educ.* ۳۴ (۶): ۴۶۸-۷۳.
- ۱۴- Hayes, S. Stodmever, S. (۲۰۱۲). Assessing professional ethics in tax: A case on uncertain tax positions. *Journal of Accounting Education.* ۳۰.
- ۱۵- Hofferty, S. Franks, R. (۲۰۰۹). Effects of personal Values on Auditor's Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional Auditors. *Journal of Business Ethics,* ۸۸(۱), ۵۳-۶۴.
- ۱۶- Inon, G. Hill, N. T. and Stevens, K. T. (۱۹۹۷). Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and Profession. *Journal of Business and Ethics,* ۱۶, ۱۲۹۷-۱۳۰۹.
- ۱۷- Michelle, R. Stodmeyer, M. and Robert Armstrong (۲۰۱۰). Ethical issues facing tax professionals: A comparative survey of tax agents and practitioners in Australia. *Asian Review of Accounting,* Vol. ۱۸, Iss: ۳.
- ۱۸- Sharp, HM. Kuthy, RA. Heller, KE. (۲۰۰۵). Ethical dilemmas reported by fourth year dental students. *J Dent Educ.* ۶۹: ۱۱۱۶-۲۲.