

## The Role of Ethics in the Accounting Profession<sup>1</sup>

Zeinab Asadolahzadeh<sup>1</sup> , Ali Laalbar<sup>2</sup> 

<sup>1</sup> Ph.D., Student, Department of Accounting, Faculty of Management, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran (**Corresponding author**). Asadzadeh.zeynab@yahoo.com

<sup>2</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Arak Branch, Islamic Azad University, Arak, Iran. For\_lalbar@yahoo.com

### Abstract

**Purpose:** The purpose of the present study is to review the role of professional ethics in accounting.

**Methods:** The data of the research were collected using field methods and library study. For data analysis, descriptive analysis was used.

**Findings:** The results indicate that although in the past, some concepts such as meritocracy, optimal allocation of resources, and so on were used to moralize the acts, nowadays the above mentioned concepts are effective through some new methods such as accounting potentials. Accountancy in today's modern world is a vital profession. The society has high expectations from those who work in this profession and people should trust the quality of complicated services presented by accountants. Therefore, the information delivered by them should be considerably efficient, trustworthy, factual, and impartial.

**Conclusion:** If professional ethics exists in an occupation, that would improve well otherwise we should expect its failure. One of the most important transformations in the field of accounting teaching in the current age is to include professional ethics in the curriculum of accounting students and it is advised to them to focus more on the assessment of moral issues.

**Keywords:** Professional Ethics, Accounting Profession, Accounting Ethics.

## نقش اخلاق در حرفه حسابداری<sup>۱</sup>

زينب اسداله‌زاده<sup>۱</sup>، علي لعل بار<sup>۲</sup> 

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران (نویسنده مسئول)،  
Asadzadeh.zeynab@yahoo.com

<sup>۲</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی، اراک، ایران. For\_lalbar@yahoo.com

### چکیده

**هدف:** هدف پژوهش حاضر بررسی نقش اخلاق حرفه‌ای در حسابداری است.  
**روش:** داده‌های این پژوهش به صورت میدانی و با روش مطالعه کتابخانه‌ای جمع‌آوری شدند. برای تحلیل داده‌ها از روش توصیفی-تحلیلی استفاده شده است.  
**یافته‌ها:** نتایج حاکی از آن است که اگر در گذشته برای اخلاقی نمودن اعمال از مفاهیمی همچون شایسته‌سالاری، تخصیص بهینه منابع و... استفاده می‌شد، امروزه مفاهیم مزبور از طریق شیوه‌های نوینی همچون قابلیت‌های حسابداری به ثمر می‌نشیند. حسابداری در دنیای پیشرفته امروز حرفه‌ای حیاتی است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حسابداران اعتماد داشته باشند. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد و قابل اتکاء و واقعی و بی‌غرضانه باشد. همچنین حسابداران باید از صداقت و درستکاری حرفه‌ای برخوردار باشند و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها محسوب می‌شود.  
**نتیجه‌گیری:** اگر در یک حرفه، اخلاق حرفه‌ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت می‌کند، وگرنه باید منتظر نابودی آن حرفه بود. یکی از اصلی‌ترین تغییرات و تحولات در آموزش حسابداری در عصر حاضر، گنجاندن اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی دانشجویان حسابداری است، توصیه می‌شود برای دانشجویان گروه حسابداری، بیشتر بر ارزیابی مسائل اخلاقی تمرکز شود.

**کلیدواژه‌ها:** اخلاق حرفه‌ای، حرفه حسابداری، اخلاق حسابداری.

۱. استاد به این مقاله: اسداله‌زاده، زینب؛ لعل بار، علی (۱۴۰۱). نقش اخلاق در حرفه حسابداری. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسي*، ۲(۲)، ص ۱۶۱-۱۸۵.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۳؛ تاریخ اصلاح: ۱۴۰۱/۰۸/۱۳؛ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۱۸؛ تاریخ انتشار آنلاین: ۱۴۰۱/۱۰/۰۱

## ۱. مقدمه

براساس مفاهیم قرآنی، انسان خلیفه‌الله است که امانت الهی به او سپرده شد. خداوند این امانت را به آسمان‌ها، زمین و کوه‌ها عرضه کرد، اما آنها از پذیرفتن آن هراسناک شدند، در حالی که انسان آن را پذیرفت. مسئولیت این امانت آنقدر سنگین است که آسمان‌ها و زمین و کوه‌ها تاب پذیرش آن را نداشتند. بنابراین، انسان باید به دشواری ایفای این مسئولیت آگاه باشد. انسان نه تنها در قبال مسائل معنوی، بلکه در رابطه با موضوعات اجتماعی، تجاری و قراردادی نیز باید پاسخگو باشد. این نوع پاسخگویی می‌تواند به عنوان هدف اصلی حسابداری تلقی شود.

چگونه می‌توان به هدف اصلی حسابداری رسید؟ پاسخ واضح و روشن است، در سایه اخلاق. کسانی که وارد رشته حسابداری می‌شوند، در ابتدا باید با اخلاق حرفه آشنا شوند. حتی اگر بهترین فرمول‌های حسابداری، بهترین کتاب‌های حسابداری به به فرد آموزش داده شود، اما دانشگاه‌ها یک فرد با اخلاق را تحویل جامعه ندهند، هیچ فایده‌ای ندارد. اساتید باید به دانشجویان بفهمانند که شخصیت واقعی هر شخص، در گرو اخلاق اوست. باید به او بفهمانند که یک حسابدار برتر در وهله اول شخصی است که اخلاق حرفه‌ای داشته باشد (عمومی و همکاران، ۱۴۰۲).

نقش حسابداران رسمی، اعتباربخشی به اطلاعات مالی فوق، در قالب گزارش‌های مختلف حسابرس مستقل و بازرس قانونی، بررسی اجمالی و... است. حسابداران رسمی که چنین خدماتی را ارائه می‌دهند، در صورتی نتایج کارشان قابل اعتماد و اتکاء خواهد بود که علاوه بر دانش، مهارت، تجربه و آموزش مستمر، از فضیلت‌های اخلاقی چون درستکاری و صداقت، واقع‌بینی، استقلال و بی‌طرفی و حفظ منافع عمومی برخوردار باشند و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت آیین رفتار پذیرفته شده‌ای، انجام دهند. تدوین آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، با پیدایش و گسترش تشکل‌های حرفه‌ای حسابداران رسمی در پهنه جهان قرین بوده است. در مواردی نیز مراجع دولتی یا عمومی، رأساً آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین و یا آیین رفتار تهیه شده توسط تشکل‌های حرفه‌ای را تأیید یا تصویب کرده‌اند. این امر، در مورد ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی در خصوص حسابرسی اطلاعات و صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (عمومی و همکاران، ۱۴۰۲).

## ۲. تعریف اخلاق

اخلاق علمی است که می‌گوید برای اینکه با ارزش و مقدس و متعالی زیست کرده باشیم، چگونه باید زیست. پس، علم اخلاق علمی است که از چگونه بودن و چگونه زیستن صحبت

می‌کند. بنابراین، باید يك منع و يك راهنما را پیدا کرد که به ما چگونه زیست و چگونه بودن را یاد دهد. چه منبع و راهنمایی بهتر از دین خدا؛ چه دینی بهتر از دین اسلام. پیامبر (ص) فرمودند: «انما بعثت لاتمم مکارم اخلاق»، من برای تکمیل مکارم اخلاق مبعوث شدم. در آیه‌ای از قرآن کریم آمده است: «لقد من الله علی مومنین اذ بعث فیهم رسولا من انفسهم یتلوا علیهم آیاته ویزکیهم یعلمهم الکتاب والحکمة وان کانوا من قبل لفی ضلال مبین» (آل عمران، ۱۶۴)، «خداوند بر مومنان ممت نهاد [و نعمت بزرگی بخشید]، هنگامی که در میان آنها پیامبری از خودشان برانگیخت که آیات او را بر آنها بخواند، و آنان را پاک کند و کتاب و حکمت بیاموزد، هرچند پیش از آن در گمراهی آشکار بودند» (محسنی و همکاران، ۱۳۹۶). از اهداف اصلی بعثت پیامبر اسلام (ص) تزکیه نفوس و تربیت انسان‌ها و پرورش اخلاق حسنه بوده است. حتی می‌توان گفت که تلاوت آیات الهی و تعلیم کتاب و حکمت، مقدمه‌ای برای مسئله تزکیه نفوس و تربیت انسان‌ها است؛ همان چیزی که هدف اصلی علم اخلاق را تشکیل می‌دهد (محمدی نافچی و همکاران، ۱۳۹۹).

### ۳. مفهوم اخلاق

اخلاق رفتار یا خصوصیات است که در حوزه آگاهی شخص قرار دارد و تابع اراده اوست، به عبارت دیگر، اخلاق تنها به معنای ارزش‌ها و خصوصیات مثبت به‌کار می‌رود. اخلاق یعنی خوب‌ها (فضایل) و غیراخلاق یعنی بد‌ها (رذایل). در واقع اخلاق به همان فضایل و خصوصیات ارادی پسندیده اطلاق می‌شود (عمویی و همکاران، ۱۴۰۲).

### ۴. شاخه‌های اخلاق

- ◆ اخلاق تحلیلی یا فرا اخلاق،
- ◆ اخلاق هنجاری یا دستوری،
- ◆ اخلاق کاربردی.

#### ۴-۱. اخلاق تحلیلی

اخلاق تحلیلی، توصیفی فلسفی از ماهیت، توجیه، معقولیت، شرایط صدق و منزلت نظام‌ها، معیارها، و احکام است. اصول اخلاقی صرف‌نظر از محتوای خاص آنها، بدون توجه به شرایط محیطی خود اخلاق را در نظر دارد (ضرابی و همکاران، ۱۴۰۰).

#### ۴-۲. اخلاق هنجاری یا دستوری

اخلاق هنجاری یا دستوری ضوابط و معیارهای چگونه زندگی کردن، خوب و بد، درست و

نادرست و نظایر آن را تعریف و چگونگی انتخاب بین آنها و راه درست عمل کردن را براساس قواعد معین بیان می‌کند (ضرابی و همکاران، ۱۴۰۰).

اخلاق هنجاری را می‌توان به دو نظریه تقسیم‌بندی کرد:

#### ۱-۲-۴. نظام ارزش‌ها

نظام ارزش‌ها به ماهیت خوبی‌ها می‌پردازد و پاسخ‌های کلی و خاص درباره خوب و بد، و درست و نادرست اشخاص، اشیاء، انگیزه‌ها و خلق و خوی‌ها فراهم می‌کند.

#### ۲-۲-۴. نظام تعهدات یا الزامات

نظام تعهدات یا الزامات به چگونگی رفتار انسان‌ها می‌پردازد و پاسخ کلی و خاص درباره اعمال درست و نادرست فراهم می‌آورد و در واقع چگونه زیستن را معنا می‌کند (ضرابی و همکاران، ۱۴۰۰).

#### ۳-۴. اخلاق کاربردی

اخلاق کاربردی ادامه اخلاق هنجاری است. اخلاق حرفه‌های تخصصی، اخلاق تجاری، حقوق بشر، حفظ محیط زیست، اخلاق رسانه‌ها، اخلاق سیاسی و حقوق حیوانات، رشته‌هایی از اخلاق کاربردی هستند (ضرابی و همکاران، ۱۴۰۰).

#### ۵. اخلاق کسب‌وکار

اخلاق کسب‌وکار به معنی شناخت درست از نادرست در محیط کار و آنگاه انجام درست و ترک نادرست است. اخلاق کسب‌وکار به دلیل اینکه چارچوب کاربرد آن به سازمان‌ها محدود است، گاهی اوقات با عنوان اخلاق مدیریت یا اخلاق سازمانی نیز نام برده می‌شود (محمدی نافچی و همکاران، ۱۳۹۹).

#### ۶. بیان مسئله

پس از به وجود آمدن رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان نظیر انرون، وردکام، آرتوراندرسن، سیکو<sup>۱</sup> و... نهادهای مختلف خواستار تأکید بیشتر بر توجه به رعایت اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابداری شدند. اینگونه رسوایی‌ها شواهدی دال بر نیاز به تفهیم اهمیت اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه فراهم می‌کند، که نتیجه این امر توجه روزافزون به آموزش اخلاق حسابداری در دانشگاه‌ها شده است. علاوه بر این، با توجه به رویه

1. ENRON, Wordcom, Arthur Andersen, Seiko

فعلی در جهت جهانی‌سازی محیط‌های تجاری، اخلاق حرفه‌ای دیگر به عنوان یک مشکل در سطح یک کشور یا یک حوزه تجاری تلقی نمی‌شود. به دلیل وجود تفاوت‌های فرهنگی، نسبت‌گرایی اخلاقی یک مشکل همیشگی برای تجارت بین‌المللی محسوب می‌شود. از ویژگی‌های مشترک هر حرفه می‌توان به دو مورد اشاره کرد: الف) پذیرش وظیفه خدمت به جامعه، ب) وجود حداقل شرایط از پیش تعیین شده برای ورود به حرفه. از جمله مهارت‌های تخصصی لازم که از طریق آموزش و تجربه به دست می‌آید، پایبندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزش‌های مربوطه در آن حرفه است. از آنجایی که حسابداری دارای ویژگی‌های فوق می‌باشد، و مهارتی است که نیازمند خبرگی بوده و مشتریانی دارد که وابسته به این خبرگی هستند، در نتیجه به عنوان یک حرفه تلقی می‌شود. برای حرفه‌ای بودن، حسابدار متعهد می‌شود تا مراقب منافع مشتریان خود باشد. از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن براساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی است (صائب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

در این راستا، پژوهش حاضر درصدد پاسخ به این سوال است که آیا اخلاق در حرفه حسابداری نقش بسزایی دارد؟

## ۷. اهمیت و ضرورت پژوهش

موضوع گنجانیدن اصول اخلاقی در برنامه درسی حسابداری بعد از سال ۱۹۸۶ توجهات زیادی را به خود جلب کرده است. در آن سال کمیته برنامه‌های آتی انجمن حسابداری آمریکا، درباره محتوا و محدوده آموزش حسابداری، گزارشی را منتشر کرد که بیان می‌کرد: آموزش حرفه‌ای حسابداری، نباید تنها به مهارت‌های مورد نیاز و دانش مربوطه تاکید کند، بلکه باید به استانداردهای اصول اخلاقی و تعهدات و الزامات حرفه نیز توجه داشته باشد.

اگر آموزش اصول اخلاقی با فراگیری دانش و مهارت‌های فنی مورد نیاز حسابداری توأم گردد، در جلوگیری، کشف و بازداشتن از گزارشگری مالی متقلبانه بسیار مفید خواهد بود. این امر از طریق برنامه‌های درسی و آموزشی بدست می‌آید. کمیسیون تغییرات در آموزش‌های حسابداری آمریکا در بیانیه موضعی خود بیان می‌دارد که: فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری باید اصول اخلاق حرفه‌ای را بدانند و بفهمند و قادر به انجام و بکارگیری این موارد در قضاوت‌های اخلاقی باشند و در واقع توانایی انجام قضاوت‌های ارزشی را داشته باشند. آنها باید خود را برای پذیرش یکپارچه موضوعات امانت‌داری، عینیت، بیطرفی، شایستگی و صلاحیت و توجه به منافع عمومی آماده سازند (عمویی و همکاران، ۱۴۰۲). سه عامل بنیادی زیر در کنار هم، موجب تشکیل، رشد و گسترش حرفه‌ها از جمله

حرفه حسابداری (به معنای عام) می‌شود که اخلاق و آئین رفتار حرفه‌ای از نقش کلیدی برخوردار هستند، این سه عامل عبارتند از: فلسفه، مبانی نظری، اصول و استانداردهای حرفه‌ای، تشکل حرفه‌ای فراگیر، آئین رفتار حرفه‌ای.

حرفه حسابداری و حسابرسی با یکی از حساس‌ترین موضوعات مرتبط با اشخاص جامعه، یعنی مال و دارایی افراد در ارتباط است. حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای حیاتی است، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد. برجستگی متمایزکننده حرفه حسابداری پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. از این‌رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکاء، واقعی و بی‌غرضانه باشد، پس، حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد. این امر برای حسابداران حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند، اهمیت زیادی دارد. با وجود این به نظر می‌رسد در ایران، از لحاظ نظری، به این مهم پرداخته نشده است (عمویی و همکاران، ۱۴۰۲).

## ۸. مبانی رفتار حرفه‌ای در حسابداری

ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهم‌ترین خط‌مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خط‌مشی‌ها، مواردی چون ویژگی اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالأخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را در برمی‌گیرد، این ضوابط در حرفه حسابداری مبانی رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شوند.

تحقق این اهداف مستلزم تأمین موارد زیر است:

**الف. اعتبار:** جامعه به اطلاعات و سامانه‌های اطلاعاتی قابل اتکاء و معتبر نیاز دارد.

**ب. حرفه‌ای بودن:** افراد حرفه‌ای در زمینه حسابداری حرفه‌ای باید به سادگی توسط صاحبکاران، کارفرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسایی باشند.

**ج. کیفیت خدمات:** اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران حرفه‌ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌شود.

**د. اعتماد:** استفاده‌کنندگان از خدمات حرفه‌ای باید مطمئن باشند که خدمات حسابداران حرفه‌ای

در قالب آئین رفتار

مدونی که ناظر بر ارائه خدمات آنان است، انجام می‌شود (صائب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

## ۹. اصول بنيادی اخلاق در حسابداری

اصول بنيادی اخلاق در حسابداری لازمه دستيابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پايبندی به يكسری اصول بنيادی است. تمامی سازمان‌های حسابرسي چه در ایران و چه در ساير نقاط جهان، يكسری اصول را تعريف کرده‌اند که مشترکات آنها را گرفته و اين اصول را با نهج البلاغه و قرآن تطابق می‌دهيم (سازمان حسابرسي، ۱۳۹۱).

### ۹-۱. درستکاری

حسابدار باید در انجام کارهای خود درستکار باشد، یعنی اینکه صادق باشد، برخورد صحيح داشته باشد. اینچنين است که می‌تواند به حرفه خود کمک کند. اصلاً تا این اصل نباشد، اصول ديگر هم نخواهد بود. لازمه دستيابی به ساير اصول، درستکار بودن است. در اسلام لازمه درستکار بودن این است که خدا را ناظر بر اعمال خویش ببیند؛ یعنی اینکه بداند خدا همه‌جا حاضر است، این امر باعث می‌شود که در کارش درستکار باشد. در نهج البلاغه حکمت ۴۷ در باب صداقت و درستکاری چنین آمده است که ارزش مرد به اندازه همت اوست، و راستگویی او به میزان جوانمردی، و شجاعت او به قدر ننگی است که احساس می‌کند، و پاکدامنی او به اندازه غیرت اوست (سازمان حسابرسي، ۱۳۹۱).

### ۹-۲. بی طرفی

حسابدار رسمي باید بی طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع، یا نفوذ ديگران، بی طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند، و باید واقعیات را در نظر بگیرد. لازمه اینکه يك حسابدار اصل بی طرفی را رعایت کند، این است که درستکار باشد (سازمان حسابرسي، ۱۳۹۱).

### ۹-۳. صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

حسابدار حرفه‌ای باید خدماتی را تقبل کند که توان ایفای آن را داشته باشد و در موارد لازم بتواند از همکاری یا مشورت ديگران استفاده کند. حسابدار حرفه‌ای باید دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در زمینه تحولات، روش‌ها و تکنیک‌های جدید و قوانین و مقررات به سطحی ارتقاء دهد که صاحبکار یا کارفرمای وی اطمینان یابد که از خدمات حرفه‌ای کارآمدی برخوردار می‌شود. يك حسابدار درستکار کسی است که می‌داند از عهده این کار که روبه‌روی آن است، نمی‌تواند برآید یا کس ديگری است که می‌تواند بهتر از او کار کند، نباید آن کار را تقبل کند (سازمان حسابرسي، ۱۳۹۱).

### ۹-۴. رازداری

حسابدار رسمي باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود بدست



می‌آورد، توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده یا افشاء کند، مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد. همان‌طور که در ابتدای پژوهش گفته شد، جامعه نسبت به حسابداران یک بی‌اعتمادی پیدا کرده‌اند. یکی از اساتید بنده در دانشگاه می‌گفت که جامعه همه حسابداران را یک دزد می‌شناسند. این بی‌اعتمادی حل نمی‌شود، مگر اینکه یک حسابدار رازدار باشد. در حکمت ۴۸ نهج البلاغه از امام علی (ع) آمده است که پیروزی در دوراندیشی، و دوراندیشی در بکارگیری صحیح اندیشه، اندیشه صحیح به رازداری است (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱).

### ۵-۹. رفتار حرفه‌ای

در نامه ۲۷ نهج البلاغه به فرماندار مصر چنین آمده است که با مردم فروتن باش، نرم‌خو و مهربان باش، گشاده‌رو و خندان باش. در نگاه‌هایت و در نیم‌نگاه و خیره شدن به مردم، به تساوی رفتار کن، تا بزرگان در ستمکاری تو طمع نکنند. از نامه می‌توان نتیجه گرفت که یک حسابدار حرفه‌ای باید در برخورد با دیگران در حین انجام وظایفش، با ادب و احترام رفتار کند. همچنین باید قوانین و مقررات را رعایت و از انجام اعمالی بپرهیزد که می‌تواند حرفه را بی‌اعتبار کند (احمدی و همکاران، ۱۴۰۰).

### ۱. عوامل نقض و عدم رعایت اصول بنیادی

#### ۱-۱۰. منافع شخصی تجدیدنظر حمایت یا مخالفت رابطه نزدیک تهدید منافع شخصی

منافع مالی یا دیگر منافع حسابدار حرفه‌ای یا خویشاوندان نزدیک وی می‌تواند به ایجاد خطر نقض اصول درستکاری و بی‌طرفی منتج شود. این خطر ممکن است از منافع مستقیم یا غیرمستقیم نشأت بگیرد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱).

#### ۱-۱۰-۱. تجدیدنظر

در مواردی که نتایج کار یا قضاوت حسابدار حرفه‌ای در معرض چالش قرار می‌گیرد و وی ناگزیر به ارزیابی مجدد و تجدیدنظر در آن می‌شود، خطر نقض اصل بی‌طرفی پدید می‌آید (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱).

#### ۱-۱۰-۲. حمایت یا مخالفت

در مواردی که حسابدار حرفه‌ای در مسأله یا دعوی به طرفداری یا مخالفت با صاحبکار یا کارفرمایش موضع‌گیری می‌کند، ممکن است اصل بی‌طرفی را نقض نماید (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱).

## ۱۰-۱-۳. قرابت

در مواقعی که حسابدار حرفه‌ای به دلیل رابطه نزدیک، آگاهی از مسائل و یا دانستن ویژگی‌های صاحبکار یا کارفرمایش به وی اعتماد کامل پیدا می‌کند، خطر نقض اصول بنیادی توسط وی پدید می‌آید (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱).

## ۱۰-۱-۴. تهدید

حسابدار حرفه‌ای ممکن است به دلیل تهدید یا ترس از صاحبکار، کارفرما، شخص یا مرجعی مقتدر و یا فشارهای دیگر اصول بنیادی را نقض کند (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۱).

## ۱۱. تدابیر بازدارنده (ایمن‌ساز)

اهمّ تدابیری که طبق قوانین و مقررات کشور و ضوابط مقرر توسط مراجع حرفه‌ای می‌تواند از نقض اصول بنیادی توسط حسابداران حرفه‌ای جلوگیری کند، به این قرار است: وجود شرایط لازم برای ورود به حرفه، شامل تحصیلات، کارآموزی و تجربه، آموزش و بازآموزی مستمر، قوانین و مقررات پیشرفته برای مدیریت واحدهای تجاری، استانداردهای حرفه‌ای، مقررات انتظامی (انضباطی) مصوب مراجع قانونی یا جوامع حرفه‌ای، و بررسی گزارش‌ها، اظهارنامه‌ها و دیگر اطلاعاتی که توسط حسابداران حرفه‌ای تهیه می‌شود، توسط مرجع یا حسابدار حرفه‌ای دیگری به صورت مستقل. استقرار کنترل‌های داخلی مناسب در موسسات حسابرسی برای نظارت بر کاری که در یکایک سرپرستی‌ها انجام می‌شود (ابدالی، ۱۳۹۹).

## ۱۲. احکام اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای

احکام اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای جنبه کلی و هدایت‌کننده دارد و در حل مسائل خاص مربوط به رعایت اخلاق و رفتار حسابداران حرفه‌ای در جریان عمل، کارآمد نیست. در آئین‌های رفتار حرفه‌ای، ضمن تشریح اصول مزبور، چگونگی رعایت، با وضع احکام الزام‌آوری بیان می‌شود. این احکام قاعداً در سه دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱):

- ۱) احکام لازم‌الاجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای،
- ۲) احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای مستقل یا حسابداران رسمی،
- ۳) احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در موسسات.

## ۱۲-۱. احکام لازم‌الاجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای

درستکاری و بی‌طرفی، تضاد منافع، صلاحیت حرفه‌ای، رازداری، آگاهی.

## ۲-۱۲. احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای مستقل یا حسابداران رسمی

استقلال، صلاحیت حرفه‌ای، حق الزحمه، فعالیت‌های ناسازگار با حرفه حسابدار رسمی شاغل، ارتباط با سایر حسابداران رسمی شاغل، استخدام کارکنان شاغل نزد حسابداران رسمی و موسسات حسابداری دیگر، ارائه گزارش خدمات حرفه‌ای، آگهی و تبلیغات.

## ۳-۱۲. احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در موسسات

تضاد بین تعهدات اخلاقی به کارفرما و پایبندی به اصول حرفه‌ای، حمایت از همکاران حرفه‌ای، صلاحیت حرفه‌ای، ارائه اطلاعات.

با توجه به اهمیت موضوع، بحث استقلال تشریح شده و از سایر موارد صرف‌نظر می‌شود.

## ۱-۳-۱۲. استقلال

استقلال اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایجاب می‌کند که حسابدار حرفه‌ای هنگامی که کاری را عهده‌دار می‌شود که به ارائه گزارش حسابرسی یا سایر گزارش‌های اطمینان‌بخش می‌انجامد که مورد استفاده اشخاص ثالث است، به صاحبکار وابسته نباشد، عدم وابستگی یا استقلال ایجاب می‌کند که حسابدار حرفه‌ای مستقل یا حسابدار رسمی در انجام کار و ارائه گزارش از دو ویژگی زیر برخوردار باشد:

**الف) استقلال باطنی:** استقلال باطنی که به آن استقلال رأی نیز می‌توان گفت، به معنای اظهار عقیده براساس قضاوت حرفه‌ای نسبت به یک موضوع مورد قضاوت است، بدون آنکه عامل یا عوامل دیگری بر رأی شخص اثر گذاشته باشد. لازمه درستکاری و بی‌طرفی، استقلال باطنی یا استقلال رأی است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱).

**ب) استقلال ظاهری:** استقلال ظاهری که به آن استقلال از منظر دیگران نیز می‌توان گفت، به معنای پرهیز از هرگونه وابستگی بااهمیتی است که بتواند موجبات شک اشخاص ثالث را نسبت به واقع‌بینی و درستکاری حسابدار حرفه‌ای فراهم آورد.

با وجود تعریف‌هایی که به آنها اشاره شد، کاربرد واژه استقلال به تهنایی می‌تواند موجب سوءتفاهم شود و این تصور را پدید آورد که حسابدار مستقل یا حسابدار رسمی برای قضاوت و اظهارنظر حرفه‌ای باید از کلیه روابط اقتصادی، مالی و دیگر روابط بری باشد. چنین مفهومی از استقلال نادرست است؛ زیرا هر عضوی از جامعه ضرورتاً با اعضای دیگر رابطه دارد. بنابراین، آن دسته از وابستگی‌هایی که از دیدگاه ناظری آگاه، معقول و مطلع می‌تواند بر قضاوت و رأی یک حسابدار مستقل تأثیر بگذارد، غیرقابل قبول است.

نمونه‌هایی از منافع شخصی که می‌تواند به نقض استقلال حسابداران مستقل یا رسمی منجر شود، به قرار زیر است:

- ♦ داشتن منافع مالی مستقیم یا غیرمستقیم در موسسه صاحبکار،
- ♦ أخذ وام یا ضمانت‌نامه از موسسه صاحبکار، مدیران یا کارکنان ارشد آن جهت اعطای وام به هر یک از آنان،
- ♦ وابستگی کامل موسسه حسابرسی به درآمد حاصل از حق الزحمه‌هایی که از موسسه صاحبکار دریافت می‌کند.
- ♦ داشتن روابط تجاری نزدیک یا مشارکت با موسسه صاحبکار،
- ♦ اشتغال اعضای گروه حسابرسی در موسسه صاحبکار بعد از خاتمه حسابرسی،
- ♦ حق الزحمه نامعین انجام حسابرسی و یا حق الزحمه بسیار بیشتر یا کمتر از حد متعارف،
- ♦ حمایت یا مخالفت.

در مواردی که یک موسسه حسابرسی یا عضوی از گروه حسابرسی آن به طرفداری یا مخالفت با وضعیت و یا نظر صاحبکار موضعی را اتخاذ کند که با واقع‌بینی ناسازگار باشد، خطر حمایت یا مخالفت ایجاد می‌شود (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱).

## ۱۲-۲-۳. قرابت

در مواقعی که موسسه حسابرسی یا هر یک از اعضای گروه حسابرسی رابطه نزدیکی با صاحبکار، اعضای هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان ارشد آن داشته باشند که به حمایت از منافع صاحبکار بینجامد، خطر قرابت پدید می‌آید. نمونه‌هایی از قرابت که می‌تواند به نقض استقلال حسابداران مستقل یا رسمی منجر شود، به قرار زیر است:

یک یا چند عضو از گروه حسابرسی با یک یا چند نفر از اعضای هیأت مدیره یا مدیران اجرایی صاحبکار، خویشاوندی نزدیک داشته باشد.

یک یا چند عضو از گروه حسابرسی با یک یا چند نفر از کارکنان ارشد صاحبکار که از نتایج حسابرسی مستقیماً تأثیر پذیر یا بر آن تأثیرگذار هستند، خویشاوندی نزدیک داشته باشد.

یکی از شرکا یا مدیران ارشد پیشین موسسه حسابرسی عضو هیأت مدیره یا از مدیران اجرایی موسسه صاحبکار باشد و یا در موسسه صاحبکار در سمتی شاغل باشد که مستقیماً از نتایج حسابرسی تأثیر می‌پذیرد.

عضو ارشد گروه حسابرسی با صاحبکار روابط بلندمدتی داشته باشد.

یک یا چند عضو از گروه حسابرسی از موسسه صاحبکار، اعضای هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا

کارکنان آن هدایای با ارزشی را بپذیرند یا از پذیرایی آنان برخوردار شوند، مگر آنکه متعارف و ناچیز باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱).

### ۱۳. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

لیوینگستون<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی به تأثیر زمان مشورت بر کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای پرداخت. نتایج نشان داد که زمان مشورت با کیفیت تصمیم‌گیری اخلاقی ارتباط معنی‌داری دارد. همچنین دریافت که حسابداران مبتدی هرچه زمان بیشتری برای مشورت کردن صرف کنند، منجر به تصمیم اخلاقی کمتر نسبت به مسئولیت‌ها، منافع عمومی، صداقت، هدف و استقلال و خدمات می‌شود.

غزالی و آنوم<sup>۲</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی میزان تأثیر عوامل جمعیتی و ارزش اخلاقی شرکت بر تصمیمات اخلاقی متخصصان حسابداری را در مالزی بررسی کردند. نتایج نشان داد که ارزش اخلاقی شرکت، عامل مهمی در تعیین قضاوت‌های اخلاقی است. سن نیز عامل مهمی است، زیرا متخصص‌های حسابداری با تجربه در موضع اخلاقی خود سخت‌گیرانه عمل می‌کنند. همچنین جنسیت نیز تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشت، زیرا زنان قضاوت اخلاقی بالاتری نسبت به مردان دارند.

سلیمان و همکاران (۲۰۲۱)، نیز در پژوهشی چگونگی تأثیر دینداری اسلامی بر تصمیم‌گیری اخلاقی در بخش‌های دولتی و خصوصی مالزی را بررسی کردند. در این راستا، پنج عامل اهمیت موضوع اخلاقی، قضاوت اخلاقی، توانایی فرد، قصد معنوی و وجدان مورد مطالعه قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که تنها متغیر وجدان، ارتباط معنی‌داری با دینداری و قصد اخلاقی دارد.

شارو و کلمنتس (۲۰۱۵)، در بررسی ارتباط جنسیت و اخلاق نیز نشان دادند که تفاوت معناداری در قضاوت اخلاقی، شدت اخلاقی ادراک شده و قصد گزارشگری حسابداران حرفه‌ای زن و مرد وجود ندارد.

عمویی و همکاران (۱۴۰۲)، نیز در پژوهشی به بررسی تعمیم پارادایم استرس در مقوله کیفیت حسابرسی با الحاق متغیرهای فرهنگ اخلاقی و فشار بودجه زمانی پرداختند. نتایج نشان داد که عوامل تئوریک استرس‌زا (ابهام نقش، تعارض نقش و گرانباری نقش)، تضعیف فرهنگ اخلاقی و فشار بودجه زمانی، موجب افزایش استرس حسابرسان می‌گردند. همچنین تضعیف فرهنگ اخلاق

1. Livigston

2. Ghazali & Anum

موجب فشار بودجه زمانی شده و تضعیف فرهنگ اخلاقی و فشار بودجه زمانی موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد. به این ترتیب، الگوی سنتی پارادایم استرس در مقوله حسابرسی، تعدیل و تقویت می‌شود.

محسنی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی فراتحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که در حرفه حسابداری و حسابرسی ۱۸ متغیر بر تصمیم‌گیری اخلاقی شامل سازه فردی، شرایط اجتماعی، شرایط اقتصادی، شرایط محیط کار، سن، عضویت رسمی، جنسیت، فرهنگ سازمانی، تجربه، هویت، مهارت کار، آرمان اخلاقی، نسبی‌گرایی، رهبری اخلاقی، قوانین و مقررات، ویژگی کار، تحصیلات و ویژگی شخصیتی اثرگذار هستند. همچنین تمامی عوامل، اندازه اثر متوسط و بالایی داشتند.

ضرابی و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی معیارهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران را بررسی کردند. یافته‌ها شامل: معیارهای سازمانی، عمومی، قانونی، حرفه‌ای و دینی، پس‌زمینه ویژگی‌های شخصیتی و فیزیولوژیک و پس‌زمینه‌های محیطی شخص است.

احمدی و خوزین (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی، افسادگری و نیمرخ شخصیت آیسنک در شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران بخش عمومی پرداختند. نتایج نشان داد که متغیرهای برون‌گرایی و نورزگرایی دارای بیشترین تأثیر بر شدت اخلاقی ادراک شده هستند. از این‌رو، به منظور افزایش ادراک حسابداران از شدت اخلاقی، توجه به راهکارهایی مانند اجرای برنامه‌های آموزشی اخلاقی و برنامه‌های آموزشی روانشناسی شخصیت در دانشگاه‌ها و سازمان‌ها می‌تواند تأثیر مثبتی بر شدت اخلاقی بگذارند.

حسین‌پور و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی اثر سلامت روانی و کمال‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با نقش میانجی اهمال‌کاری پرداختند. یافته‌ها نشان داد که سلامت روانی و کمال‌گرایی حسابداران منجر به اهمال‌کاری کمتر آنها و تصمیم‌گیری اخلاقی می‌شود. از طرفی، اثر اهمال‌کاری بر تصمیم‌گیری اخلاقی و اثر میانجی این متغیر مورد تأیید قرار نگرفت. شرکت‌ها لازم است تمهیداتی برای سنجش و ارتقاء سلامت روانی حسابداران و توجه به ویژگی‌های روانی و رفتاری مهم کمال‌گرایی و اهمال‌کاری و بهبود آن در نظر بگیرند و از این طریق به بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران کمک کرده و سلامت فرایند گزارشگری مالی را بهبود ببخشند.

گلپایگانی و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری آنها را بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد که از ویژگی‌های شخصیتی وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، و آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و

نسبت‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند. خواجوی و همکاران (۱۳۹۹)، نیز در پژوهشی به بررسی چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی پرداختند. نتایج نشان داد که مبنای قرار دادن ارزش‌های اخلاقی در حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند منجر به ایفای نقش اصلی حسابداری، یعنی شفاف‌سازی شود.

خان‌محمدی و خاشعی (۱۳۹۵)، در پژوهشی خدامحوری را به عنوان یک ارزش بنیادین و ارزش‌های اساسی از قبیل تقوایب‌نگی، مردم‌گرایی، مسئولیت‌پذیری، جهادکاری، انضباط کاری، امانت‌داری، صداقت، تعهد و مسئولیت، کارآمدی، عدالت‌محوری، امنیت‌بخشی، انقلابی‌گری، وحدت و یکپارچگی و تعداد ۲۵ ارزش کارکردی را در کار، عمل صالح دانسته و منشور ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای را سرلوحه بسیاری از سازمان‌های دولتی و خصوصی معرفی کردند.

#### ۱۴. تاریخچه اخلاق حسابداری و جایگاه آن در جهان و ایران

لوکا پاچیولی<sup>۱</sup> پدر حسابداری، یک کشیش ایتالیایی و در واقع یک ریاضیدان بود که در اولین کتاب خود که در سال ۱۴۹۴ منتشر شد، به اخلاق حسابداری اشاره کرده است. استانداردهای اخلاقی از آن زمان تاکنون از طریق گروه‌های دولتی و سازمان‌های حرفه‌ای و شرکت‌های مستقل، توسعه یافته است. نتیجه کار این گروه‌های مختلف حسابداری منجر به ایجاد کدهایی در زمینه اخلاق شده و بعد از آن توسط گروه‌های دولتی و سازمان‌های حرفه‌ای و شرکت‌های مستقل گسترش یافته است (محمدی‌نافچی و علیخانی، ۱۳۹۹).

اخلاق موضوعی همگانی است که در همه زمینه‌های زندگی بشر مورد استفاده قرار می‌گیرد و همچنین به عنوان یکی از مهم‌ترین موضوعات برای جلب اعتماد جامعه جهانی، به توانایی حرفه حسابداری مورد توجه می‌باشد. در حسابداری و حسابرسی، اخلاق معیاری برای تعیین رفتار مناسب و ابزاری جهت تعیین روابط درست و یا نادرست است. متأسفانه رفتارهای غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای شرکت‌های بزرگ حسابداری و حسابرسی باعث بی‌اعتمادی افراد شده است. حضور حسابداری در دنیای امروز امری ضروری است، زیرا عامل محرکی برای سامانه اقتصادی جاری بوده و در برابر عموم مسئولیتی کلیدی دارد، از این‌رو، اطلاعاتی که توسط حسابداران ارائه می‌شود، باید کارآمد، واقعی، بی‌طرفانه و قابل اتکاء باشد (صدیقیان و همکاران، ۱۴۰۱). در کشور جمهوری

اسلامی ایران، سازمان حسابرسی، در سال ۱۳۷۷ آیین رفتار حرفه‌ای را منتشر نمود. همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران نیز آیین رفتار حرفه‌ای لازم الاجرا برای اعضای حرفه‌ای جامعه را در سال ۱۳۸۲ منتشر کرد.

## ۱۵. پیشینه آیین رفتار حسابداران در ایران و جهان

### ۱-۱۵. پیشینه آیین رفتار حسابداران در جهان

در کشورهایی که جوامع حرفه‌ای حسابداری سابقه طولانی دارند، از سال‌ها پیش آیین رفتار مدونی توسط انجمن‌های مختلف تدوین و در زمان گذر زمان تجدیدنظر، تکمیل و به اجرا گذارده شده و اقدامات موثری در زمینه برقراری نظام و رفتار حرفه‌ای واحد برای کلیه حسابداران حرفه‌ای در سطح ملی در جریان است. در سطح بین‌المللی فدراسیون بین‌المللی حسابداران، کمیته‌ای به نام کمیته اخلاق حرفه‌ای تشکیل داد و این کمیته در سال ۱۹۹۶ میلادی آئین‌نامه رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین کرد که به عنوان الگو و رهنمود مورد استفاده انجمن‌ها و جوامع حرفه‌ای عضو فدراسیون قرار بگیرد. فدراسیون بین‌المللی الزامات منظور شده در این رهنمود را حداقل الزامات مورد نظری می‌داند که برای رسیدن به هدف مشترک، یعنی اعتبار و مقبولیت جوامع حرفه‌ای حسابداری لازم است. در سال‌های ۱۹۹۸ و ۲۰۰۱ میلادی رفتار حرفه‌ای تدوین شده مورد تجدیدنظر و اصلاح قرار گرفت و الزاماتی به آن افزوده شد. علاوه بر این، کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون در سال ۲۰۰۳ میلادی متن پیشنهادی جدیدی را برای آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران تهیه کرده و به نظرخواهی گذارده است. متن پس از بررسی و ارزیابی نظرات و پیشنهادات از سال ۲۰۰۵ میلادی اجرا شد.

### ۲-۱۵. پیشینه آیین رفتار حسابداران در ایران

در ایران اولین اساسنامه کانون حسابداران رسمی، الزاماتی را در مورد رعایت اخلاق و شئون حرفه‌ای، تخلف اعضا و پیامدهای انتظامی یا انضباطی آمده است. این انجمن در سال ۱۳۶۴ آیین‌نامه انضباطی را برای اعضای خود تهیه کرد. در سال ۱۳۷۷ کمیته فنی سازمان حسابرسی آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد که با تأیید هیأت عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان، از سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا گردید (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱).

## ۱۶. آموزش اخلاق در حسابداری

دانشگاه‌ها در دهه ۱۹۸۰ میلادی شروع به تدریس اخلاق کسب‌وکار نمودند. دروس مربوط به این موضوع به طور چشمگیری در چند دهه اخیر رشد داشته‌اند. تدریس اخلاق به حسابداران می‌تواند شامل نقش بازی کردن، سخنرانی‌ها، مطالعات موردی، سخنرانی‌های مهمان و... باشد.



مطالعات اخیر نشان می‌دهند که تمامی کتاب‌های درسی حسابداری به طریقی به اخلاق دسترسی دارند. در سال ۱۹۹۳ میلادی اولین مرکز در ایالات متحده که بر مطالعه اخلاق در حرفه حسابداری تمرکز داشت، در دانشگاه ایالتی نیویورک در بینگهامتون افتتاح شد. با آغاز در سال ۱۹۹۹ میلادی، چندین ایالت در آمریکا قبل از برگزاری آزمون CPA، نیاز به کلاس‌های اخلاق داشتند (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۹).

### ۱۷. اهداف آموزش اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

- مهم‌ترین اهداف آموزش اخلاق حرفه‌ای در حسابداری به شرح زیر است:
۱. ربط دادن آموزش حسابداری به مسائل اخلاقی،
  ۲. به رسمیت شناختن مسائل در حسابداری که دارای مفاهیم اخلاقی هستند،
  ۳. توسعه دادن حس تعهد اخلاقی یا مسئولیت‌پذیری،
  ۴. توسعه توانایی‌های موردنیاز برای مقابله با درگیری‌های اخلاقی یا مشکلات،
  ۵. یاد بگیرد که با عدم قطعیت حرفه حسابداری مقابله کنید،
  ۶. صحنه را برای تغییر در رفتار اخلاقی تنظیم کنید،
  ۷. تاریخ و ترکیب تمامی جوانب اخلاق حسابداری و ارتباط آنها را با حوزه عمومی اخلاق بشناسید.

### ۱۸. رسوایی‌های حسابداری

کنترل اخلاق حسابداری دشوار به نظر می‌رسد، در حالی که حسابداران و حساب‌برسان باید منافع عموم مردم را در نظر بگیرند (که به اطلاعات جمع‌آوری شده در حسابرسی بستگی دارد)، در حالی که مطمئن هستند توسط شرکتی که حسابرسی آن را انجام می‌دهند، مشغول به کار باقی مانده‌اند. همچنین باید در نظر بگیرند که چگونه به بهترین نحو استانداردهای حسابداری را به کار ببرند، حتی زمانی که با مسائلی روبرو شده‌اند که می‌تواند باعث شود یک شرکت شکست قابل توجهی را متحمل بشود یا حتی منحل گردد. با توجه به رسوایی‌های متعدد حسابداری، منتقدان حسابدار اعلام کرده‌اند که زمانی که مشتری می‌پرسد «دو به علاوه دو چند می‌شود؟» حسابدار به احتمال زیاد پاسخ می‌دهد که «دوست دارید چند بشود؟». این روند تفکر به همراه دیگر انتقادهای مسائل حرفه با تضاد منافع، منجر به ایجاد استانداردهای مختلف حرفه‌ای شده است، در حالی که در محیط کاری تاکید بر اخلاق است (شریف، ۱۳۹۴).

نقش حسابداران برای جامعه مهم می‌باشد. حسابداران به عنوان خبرنگاران مالی و واسطه‌گران در

بازارهای سرمایه بوده و تعهد اولیه خود را مدیون منافع عموم مردم هستند. اطلاعاتی که آنها ارائه می‌نمایند، در کمک به مدیران، سرمایه‌گذاران و دیگران در تصمیم‌گیری‌های مهم اقتصادی حیاتی است. بر این اساس، ناشایستگی‌های اخلاقی توسط حسابداران می‌تواند برای جامعه مضر باشد، در نتیجه در میان مردم منجر به بی‌اعتمادی شده و در عملیات بازار سرمایه اختلال ایجاد می‌نماید (شریف، ۱۳۹۴).

از دهه ۱۹۸۰ میلادی تاکنون رسوایی‌های متعدد حسابداری وجود داشته است که به صورت گسترده توسط رسانه‌ها گزارش شده‌اند و اتهامات تقلب، درخواست‌های حمایت از ورشکستگی، و بسته شدن شرکت‌ها و شرکت‌های حسابداری را به وجود آورده‌اند. رسوایی‌ها نتیجه حسابداری خلاق، تحلیل مالی گمراه‌کننده، و رشوه‌خواری بودند. شرکت‌های متعددی مسائلی در رابطه با کلاهبرداری در حسابرسی داشته‌اند، از جمله AIG، WorldCom، Phar-Mor، Nugan Hand Bank. یکی از گسترده‌ترین نقص‌های اخلاق حسابداری در شرکت Enron بود، یک شرکت چند ملیتی، که برای چندین سال یک دیدگاه درست یا عادلانه در خصوص صورت‌های مالی خود نشان نداده بود. حسابرس آنها آرتور اندرسون<sup>۱</sup> یک شرکت حسابداری یکی از «پنج بزرگ» را مدنظر قرار داد، به اعتبار حساب‌ها با وجود عدم دقت‌های موجود در صورت‌های مالی پایان داد. زمانی که فعالیت‌های غیراخلاقی گزارش داده شدند، نه تنها انرون منحل گردید، بلکه آرتور اندرسون نیز کسب‌وکار را ترک نمود. سهامداران نرون ۲۵ میلیارد دلار را که حاصل ورشکستگی شرکت بود، از دست دادند. اگرچه تنها بخشی از کارمندان آرتور اندرسون در رسوایی دخالت داشتند، اما بسته شدن شرکت منجر به از دست رفتن ۸۵۰۰۰ شغل شد. علل حسابداری متقلب برگرفته از مسائل متعددی می‌باشد. این مشکلات معمولاً در نهایت به روشنایی منتهی می‌شوند و می‌توانند نه تنها شرکت، بلکه همچنین حسابرسان را به دلیل کشف نکردن یا آشکار نکردن اظهار غلط، نابود کنند. مطالعات متعددی نشان داده‌اند که فرهنگ سازمانی شرکت و همچنین ارزش‌هایی که شرکت بر آن تاکید دارد، ممکن است به صورت منفی رفتار حسابدار را تغییر بدهند. این محیط می‌تواند منجر به تخریب ارزش‌های اخلاقی بشود که از دانشگاه‌ها آموخته شده‌اند.

تا سال ۱۹۷۷ میلادی قوانین اخلاقی مانع از معرفی حسابداری و شرکت‌های حسابرسی به مشتریان می‌شدند. زمانی که قوانین برداشته شدند، هزینه‌های صرف شده در خصوص تبلیغات توسط بزرگ‌ترین شرکت‌های CPA از ۴ میلیون دلار در دهه ۱۹۸۰ به بیش از ۱۰۰ میلیون دلار در دهه ۲۰۰۰ رسید. منتقدان ادعا دارند که با دادن اجازه تبلیغ به شرکت‌ها، جهت‌گیری کسب‌وکارها از

صرفاً حرفه‌ها یا را فراتر نهاده، و همین امر منجر به تضاد منافع شده است. این تمرکز منجر به وقوع تقلب شد، و باعث شد که شرکت‌ها، طبق آرتور بومن<sup>۱</sup> و... خدماتی را ارائه بدهند که باعث می‌شود نسبت به حساب‌برسان، بیشتر مشاوران کسب‌وکار باشند. در حالی که شرکت‌های حسابداری کمتر به حسابرسی با دستمزد پایین علاقه‌مند هستند، با توجه به تمرکز بیشتر بر خدمات کسب درآمد بالاتر از قبیل مشاوره، مشکلاتی به وجود آمدند. این بی‌توجهی به عدم وجود زمان صرف شده در حسابرسی، منجر به عدم توجه به حسابداری خلاق و متقلب شد (شریف، ۱۳۹۴).

مقاله‌ای که در سال ۲۰۰۷ در مجله مدیریتی حسابرسی منتشر شد، ۹ عامل مهم را معرفی کرد که در شکست‌های اخلاقی به حسابداران کمک نمودند. براساس نظرسنجی از ۶۶ عضو انجمن بین‌المللی حسابداران، این عوامل به ترتیب اهمیت عبارتند از: منافع شخصی، عدم حفظ بی‌طرفی و استقلال، قضاوت حرفه‌ای نامناسب، عدم حساسیت اخلاقی، رهبری نامناسب و فرهنگ بیمار، عدم مقاومت در برابر تهدیدات حمایتی، عدم صلاحیت، عدم حمایت سازمانی و همکار، و عدم پشتیبانی حرفه‌ای. به عنوان مثال، اگر حسابرس مسئله‌ای با یک حساب داشته باشد، حسابرسی می‌نماید، اما مشوق‌های مالی برای نادیده گرفتن این مسائل دریافت می‌کند، حسابرس ممکن است به صورت غیراخلاقی عمل نماید (شریف، ۱۳۹۴).

## ۱۹. اصول در برابر قوانین

زمانی که مردم به یک پزشک، یک وکیل، یا یک حسابدار معتبر نیاز دارند، به دنبال فردی هستند که بتوانند برای انجام کار خوب به او اعتماد کنند، نه به خاطر خود او، بلکه به خاطر خودشان. باید به او اعتماد کنند، زیرا نمی‌توانند کیفیت محصول او را ارزیابی نمایند. برای اعتماد کردن به او باید معتقد باشند که او صالح است، و اینکه انگیزه اصلی او کمک کردن به آنها می‌باشد.

استانداردهای بین‌المللی گزارش مالی<sup>۲</sup> معیارها و تفاسیری هستند که توسط هیئت استاندارد بین‌المللی حسابداری، که مبتنی بر اصل می‌باشد، توسعه یافته‌اند. IFRS توسط بیش از ۱۱۵ کشور از جمله اتحادیه اروپا، استرالیا، و هنگ کنگ مورد استفاده قرار گرفتند. ایالات متحده در کل اصول حسابداری را پذیرفت.<sup>۳</sup> چارچوب استاندارد از دستورالعمل‌ها برای حسابداری مالی، تا حد زیادی مبتنی بر قانون می‌باشد. منتقدان اعلام نموده‌اند که GAAP مبتنی بر قانون، تا حدی مسئول تعداد

1. Arthur Bowman

2. IFRS

3. GAAP

رسوایی‌هایی می‌باشد که ایالات متحده متحمل شده است. روش مبتنی بر اصول نسبت به روش مبتنی بر قانون، نیاز به قضاوت حرفه‌ای‌تری دارد (صائب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

در بسیاری از کشورها سهامداران بسیاری وجود دارند، از قبیل ایالات متحده که نگرانی‌های متعددی در خصوص کاربرد حسابداری مبتنی بر قانون را گزارش می‌دهد. در حالی که حرکت به سمت استانداردهای بین‌المللی در حال توسعه است، تعداد محدودی از تحقیقات تاثیر معیارهای مبتنی بر اصل را در فرآیند تصمیم‌گیری حسابرس بررسی کرده‌اند. در بررسی دیدگاه‌های ۱۱۴ کارشناس حسابرس، مشخص شد که اکثر آنها تمایل دارند به مشتریان اجازه بدهند درآمد خالص خود را که مبتنی بر معیارهای مبتنی بر قانون می‌باشد، مدیریت نمایند. این نتایج بینشی را در خصوص SEC، IASB و FASB، جهت سنجیدن استدلال‌های مربوط به حسابداری مبتنی بر اصول در مقابل حسابداری مبتنی بر قانون ارائه می‌کنند (صائب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

IFRS مبتنی بر قابل فهم بودن، ارتباط، مادیت، قابلیت اطمینان، و مقایسه می‌باشد. از آنجایی که IFRS در تمامی کشورها به تصویب نرسیده است، این شیوه‌ها معیارهای بین‌المللی را در حوزه جهانی قابل دوام نمی‌سازد. به خصوص، ایالات متحده هنوز از GAAP استفاده می‌کند، همین امر باعث می‌شود مقایسه اصول و قوانین دشوار گردد. در آگوست سال ۲۰۰۸ میلادی، کمیسیون ارز و اوراق اعلام کرد که ایالات متحده از GAAP به IFRS تغییر کرده است، و این فرآیند در سال ۲۰۱۴ میلادی آغاز می‌گردد (صائب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

## ۲۰. واکنش‌ها در خصوص رسوایی‌های حسابداری

اکثر رسوایی‌های حسابداری، اصلاحات جدید، و مقرراتی برای آموزش عالی معرفی شده‌اند تا با خطرات ناشی از رفتار غیراخلاقی مبارزه کنند. آموزش اخلاق به حسابداران قبل از ورود به محیط کاری، از جمله از طریق آموزش عالی یا آموزش‌های اولیه در شرکت‌ها، این کار به بهبود اعتبار حرفه حسابداری کمک خواهد نمود. شرکت‌ها و سازمان‌های حسابداری با ارائه مواد آموزشی جهت کمک به مدرسین در آموزش دانش‌آموزان، همکاری خود را با مدرسین مدارس توسعه داده‌اند (صائب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

مقررات جدید در پاسخ به رسوایی‌ها شامل قانون اصلاحات اقتصادی، قانون برنامه اصلاحات ۲۰۰۴ در استرالیا و قانون Sarbanes-Oxley 2002 می‌باشد که توسط ایالات متحده توسعه یافت.

Sarbanes-Oxley سطح کاری را که توسط شرکت‌های حسابداری انجام می‌شود، محدود می‌نماید. علاوه بر این، قانون محدودیت‌هایی را در خصوص هزینه‌هایی که یک شرکت می‌تواند از یک مشتری به عنوان درصدی از کل هزینه‌های آنها دریافت نماید، اعمال می‌نماید. این موضوع تضمین می‌کند که شرکت‌ها برای درآمد به طور کامل متکی به یک شرکت نیستند، بنابراین، نیازی نیست که جهت ثابت نگاه داشتن درآمد، به صورت غیراخلاقی عمل کنند. قانون همچنین از خبرچین‌ها حمایت می‌کند و جهت ثبت دقت سوابق حسابداری شرکت در شرکت‌های دولتی، نیاز به مدیریت ارشد دارد. در سال ۲۰۰۲ میلادی، پنج نفر از هیئت نظارت عمومی<sup>۱</sup> که اخلاق را در حرفه حسابداری بررسی نمودند، استعفاء دادند (صائب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

در سال ۲۰۰۳ میلادی، انجمن بین‌المللی حسابداران<sup>۲</sup> گزارشی را با عنوان بازسازی اعتماد عمومی به گزارش مالی منتشر نمود: یک چشم‌انداز جهانی با مطالعه شرکت بین‌المللی که نتیجه مسائل حسابداری می‌باشد، فرومی‌ریزد، زمینه‌هایی را برای بهبود در سازمان‌ها و همچنین توصیه‌هایی را برای شرکت‌ها جهت توسعه کدهای موثر اخلاقی تعیین کرده است. همچنین در این گزارش آمده است که شرکت‌ها به دنبال گزینه‌هایی هستند که تعلیم و حمایت را بهبود ببخشند. بنابراین، حسابداران می‌توانند به بهترین نحو معضلات اخلاقی را رسیدگی کنند. تلاش اعضای جامعه نظارتی مالی بین‌المللی، توسط میشل پرادا<sup>۳</sup>، رئیس بازارهای مالی فرانسوی رهبری شد و منجر به ایجاد هیئت نظارت بر منافع عمومی در ۱ مارس سال ۲۰۰۵ میلادی گردید. PIOB نظارت بر هیئت‌های تنظیم استاندارد IFAC را انجام می‌دهد، شامل: هیئت معیارهای تضمین و حسابرسی بین‌المللی<sup>۴</sup>، هیئت معیارهای آموزش حسابداری بین‌المللی<sup>۵</sup> و هیئت معیارهای اخلاقی بین‌المللی برای حسابداران<sup>۶</sup> (صائب‌نیا و همکاران، ۱۳۹۹).

## ۲۱. مشکلات اخلاق حسابداری

برخی از شرکت‌های خدمات حسابداری در بازار رقابتی دنیای امروز، برای اینکه بتوانند مشتریان خود را حفظ کنند، و هزینه‌های سنگین بازاریابی شرکت خود را کاهش دهند، متأسفانه دو اصل

1. POB
2. IFAC
3. Michel Prada
4. IAASB
5. IAESB
6. IESBA

استقلال و بی طرفی و صداقت و درستکاری خود را از دست می دهند. حسابرس برای از دست ندادن شغل خود، خدمات خود را طوری ارائه می کند که مطلوب نظر کارفرما باشد. به ارائه قیمت های پایین تر از واقع دست می زند و به صاحبکار خود، تخفیفات قابل توجهی نسبت به تعرفه های استاندارد ارائه می دهد. اینها همه باعث می شوند که شرکت برای به حداکثر رساندن سود، به تقلب های حسابداری متوسل شود. اما آیا این نگرش درست است که شرکتی برای فزون خواهی خود و کارکنانش، اخلاق را قربانی کند؟ (محمدی نافچی و همکاران، ۱۳۹۹).

## ۲۲. کارکردهای اخلاقی

**خودخواهی اخلاقی:** این رویکرد شامل دو مفهوم ادراک و تصمیم گیری است. در این نظریه یک عمل زمانی اخلاقی است که منجر به حداکثرسازی منافع شخصی شود. بنابراین، رویداد ابتدا درک شده و تصمیم پیش از لحاظ نمودن اطلاعات و قضاوت های زمینه ای اتخاذ می شود.

**وظیفه شناسی:** این رویکرد شامل سه مفهوم ادراک، قضاوت و تصمیم گیری است. در این رویکرد بر تبعیت از قواعد و وظایف ذهنی متمرکز بوده و اعمال قضاوت های کافی و مناسب را به درک منطقی از وظایف و قواعد اخلاقی وابسته می داند. طبق این رویکرد شخص براساس قواعد و قوانین موجود، اقدام به تحلیل موقعیت کرده و سپس تصمیم گیری می کند.

**سودمندگرایی:** این رویکرد شامل اطلاعات، قضاوت و تصمیم گیری است. براساس این معیار، بهترین، خوب بوده و فرد در زمان مواجهه با یک مسئله اخلاقی، نتایج کردار را در حالت های بیشترین سودمندی برای بیشترین افراد ارزیابی می نماید.

**رویکرد نسبی گرایی:** این رویکرد شامل اطلاعات، ادراک و تصمیم گیری است. تصمیم گیران از خود و افراد پیرامونی، به عنوان معیاری برای دفاع از معیار اخلاقی استفاده می کنند. این رویکرد فرد را مجاز به تغییر در باورهای اخلاقی وابسته به وضعیت های محیطی می نماید. در این رویکرد اطلاعات جاری قادر به تقویت و یا تعدیل درک از محیط شده و مسیر تصمیم گیری را مشخص می سازد.

**فضیلت اخلاقی:** رویکرد فضیلت اخلاقی به ترتیب شامل ادراک، اطلاعات، قضاوت و تصمیم گیری می باشد. در این رویکرد موقعیت درک شده بر انتخاب و جمع آوری اطلاعات موثر است. اطلاعات نیز مورد قضاوت و تحلیل قرار گرفته و تصمیمات مأخوذ را توجیه می نماید.

**ملاحظات اخلاقی:** این رویکرد ابتدا بر اطلاعات، و سپس ادراک، قضاوت و تصمیم گیری متمرکز است. در این رویکرد تلاش بر آن است تا فعالیت های شرکت در جهت ممانعت از آسیب رسانی به ذینفعان، تعدیل شود (محمدی نافچی و همکاران، ۱۳۹۹).

### ۲۳. نتیجه‌گیری

همه سیستم‌ها بدون در نظر گرفتن رویکرد اخلاقی و معنویات، هیچ‌گونه ارزشی ندارند. حسابداری در دنیای پیشرفته امروز حرفه‌ای حیاتی است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حسابداران اعتماد داشته باشند. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد و قابل اتکاء و واقعی و بی‌غرضانه باشد. حسابداران باید از صداقت و درستکاری حرفه‌ای برخوردار باشند و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها محسوب می‌شود. به این ترتیب بحث اخلاق حرفه‌ای در حسابداری معنا پیدا می‌کند. یکی از اصلی‌ترین تغییرات و تحولات در آموزش حسابداری در عصر حاضر، گنجاندن اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی دانشجویان حسابداری است. همچنین بسیاری از اندیشمندان بر این باورند که رشد و تعالی جوامع بشری تنها به علم و تکنیک و پیشرفت‌های مادی نیست، بلکه از عوامل مهم ترقی یا انحطاط ملت‌ها، رعایت موازین اخلاقی و خصلت‌های روحی است. اگر در يك حرفه اخلاق حرفه‌ای باشد، آن حرفه پیشرفت می‌کند، وگرنه باید منتظر نابودی آن حرفه بود. بررسی نظریه‌های فلسفی در کلاس‌های اخلاق کار مفیدی است، اما تشریح آنها وقت زیادی را می‌طلبد، بنابراین، توصیه می‌شود برای دانشجویان حسابداری، بیشتر بر ارزیابی مسائل اخلاقی تمرکز شود، آن هم از طریق ارائه چارچوبی ساده تا دانشجویان سردرگم نشوند.

## منابع

## قرآن کریم

- ابدالی، حدیث (۱۳۹۹). جایگاه اخلاق در حسابداری. در: کنفرانس بین‌المللی ایده‌های نوین در مدیریت و اقتصاد و حسابداری.
- احمدی، شهرزاد؛ خوزین، علی (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی، افشاءگری و نیم‌رخ شخصیت آسنک در شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران بخش عمومی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۴۰)، صص ۲۱۷-۲۳۱.
- اعتمادی، حسین؛ خلیل‌پور، مهدی؛ تقی‌پوریان، یوسف (۱۳۹۱). تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۷(۳)، صص ۱-۹.
- حسابرسان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴).
- حسین‌پور، سعید؛ خردیار، سینا؛ خوزین، علی؛ محمدی نوده، فاضل (۱۴۰۰). بررسی اثر سلامت روانی و کمال‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با نقش میانجی اهمال‌کاری. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۱)، صص ۹۳-۱۲۱.
- خان‌محمدی، هادی؛ خاشعی، وحید (۱۳۹۵). واکاوی ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای (کار) مبتنی بر اندیشه مقام معظم رهبری. *مطالعات راهبردی بسیج*، ۱۹(۷۰).
- خواجوی، شکراله؛ سرمدنی‌نیا، عبدالمجید؛ پورگودرزی، علیرضا (۱۳۹۹). چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارشگری مالی. *دانش حسابداری مالی*، ۲۴(۱)، صص ۲۵-۴۴.
- سازمان حسابرسی (۱۳۹۱). *آئین رفتار حرفه‌ای*. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ نهم.
- شریف، مهدی (۱۳۹۴). *درنامه اخلاق (به انضمام اخلاق در تجارت و اخلاق در حسابداری)*. تهران: انتشارات صالح، چاپ پنجم.
- صانب‌نیا، سمیه؛ ارژنگ، سولماز؛ شهابتی نیری، بهاره (۱۳۹۹). نقش اخلاق حسابداری در جلب اعتماد مشتریان. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، شماره ۳۱، صص ۳۰-۲۰.
- صدیقیان، محمدجواد؛ حسینی، سید علی (۱۴۰۱). اخلاق، هنر حسابداران. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۶(۸۵)، صص ۸۳۳-۸۲۲.
- ضرابی، حمیده؛ معمارزاده طهران، غلامرضا؛ حمیدی، ناصر (۱۴۰۰). معیارهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۴(۴۱)، صص ۹۵-۷۲.
- عمویی، مریم؛ فاضلی، نقی؛ فغانی ماکرانی، خسرو (۱۴۰۲). تعمیم پارادایم استرس در مقوله کیفیت حسابرسی با الحاق متغیرهای فرهنگ اخلاقی و فشار بودجه زمانی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۵)، صص ۱۶۵-۱۸۲.
- گلپایگانی، آیدا؛ رحمانی‌نیا، احسان؛ پورزمانی، زهرا (۱۴۰۰). بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاریشان. *پژوهش‌های حسابرسی*، ۱(۲)، صص ۵۷-۸۵.
- محسنی، عبدالرضا؛ قاسمی، مصطفی؛ کریمی، محسن (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقی حسابرسان. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۴)، صص ۱۷۷-۱۹۰.
- محمدی نافچی، آرش؛ علیخانی، شهناز (۱۳۹۹). اخلاق و فرهنگ در حسابداری. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۴(۴۳)، صص ۴۳-۵۴.



*A Study of Early-Career Professional Accountants*. Georgia State University.

Ghazali, M. & Anum, N. (2021). Factors influencing ethical judgements of accounting practitioners: some Malaysian evidence. *International Journal of Social Economics*, 48(3), p. 384-398.  
<https://doi.org/10.1108/IJSE-07-2020-0473>

Livingston, R. (2010). The Impact of Deliberation Time on Ethical Decision Quality: A Study of Early-Career Professional Accountants. *Dissertation, Georgia State University*.  
<https://doi.org/10.57709/22768558>

Shawver, T.J. & Clements, L.H. (2015). Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral Intensity for Earnings Management? *Journal of Business Ethics*, vol. 131, p. 557-556.

Sulaiman, R., Toulson, P., Brougham, D., Lempp, F. & Haar, J. (2021). The Role of Religiosity in Ethical Decision. *Business & Management*, 7(1), p.1747827.

