



تحلیل میزان رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای توسط حساب‌برسان شاغل در مؤسسات حسابرسی

دکتر رمضانعلی رویایی

عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

مه‌دی مولایی نژاد^۱

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات

سعید کریمی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات

(تاریخ دریافت: ۱۳ خرداد ۱۳۹۷؛ تاریخ پذیرش: ۱۸ مهر ۱۳۹۷)

ما در این پژوهش میزان رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، توسط حساب‌برسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را مورد بررسی قرار دادیم. برای این منظور حساب‌برسان شاغل در مؤسسات حسابرسی را به پنج دسته سرپرستان ارشد، سرپرستان، حساب‌برسان ارشد، حساب‌برسان و کمک حساب‌برسان تقسیم‌بندی نمودیم و ۴ فرضیه را تدوین و میزان رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حساب‌برسان را مورد مطالعه قرار دادیم. برای تحلیل فرضیات از روش آماری مقایسه میانگین دو جامعه استفاده شد و برای جمع‌آوری اطلاعات اولیه نیز از پرسشنامه استفاده گردید. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که میزان رعایت آیین‌نامه توسط افرادی که دارای درجه حساب‌برس هستند کمتر از سایر حساب‌برسان است، این بدان معناست که حساب‌برسان با درجه کمک حساب‌برس و در ابتدای ورود به این حرفه آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای را مدنظر قرار می‌دهند و در سطوح بالا نیز به آن عمل می‌کنند ولی در سطح درجه حساب‌برس این مسئله وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای، حساب‌برسان شاغل در مؤسسات حسابرسی، حسابداران رسمی.

^۱ m_molaeinezhad@yahoo.com

مقدمه

در بین جامعه حسابداران رسمی از آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای به عنوان کانالی اصلی نامبرده شده که از طریق آن می‌توان میان حسابرسان همگون‌سازی و یکسان‌سازی رفتاری ایجاد نمود. از طریق این آیین‌نامه، ارزش‌های تحلیلی و ذهنی به حسابرسان منتقل می‌شود و به‌راستی فرایند آموزش بر این فرض استوار است که حسابرسانی که با کیفیت اخلاقی و حرفه‌ای مطلوب به عنوان خروجی این فرآیند به جامعه حرفه‌ای تحویل شوند. به‌منظور دستیابی با این ایده‌آل، از طریق پرداختن به موضوع ارزش‌هایی که طرز تفکر انعکاسی و انتقادی و همچنین دیدگاه اخلاقی را شکل می‌دهد می‌توان آیین رفتار حرفه‌ای را تحریک و آن را بهبود بخشید. با این حال آموزش رفتار حرفه‌ای بین حسابرسان هنوز هم براساس این ایده سنتی قرار دارد که علم صرفاً یک دانش است و از ارزش‌های اخلاقی و اخلاقیات مستثنی است. اما حقیقت آن است که علم یک فعالیت خنثی یا بدون ارزش نیست و تحت تاثیر زمینه‌های فرهنگی، سیاسی و اقتصادی است و توسعه حاصل از فرهنگ صنعتی، حسابداری را به عنوان بخشی از علم آمیخته با ارزش‌های سکولار تبدیل می‌کند (۸).

یک از ویژگی‌های حرفه‌ی حسابداری پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه است و لازمه‌ی آن رعایت منافع عمومی در انجام کارهاست که موجب جلب اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابداری می‌شود. به این دلیل، در تدوین استانداردهای حسابداری، منافع عمومی به شدت لحاظ می‌گردد. جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابداری در یک جامعه، مستلزم آن است که اولاً، اطلاعاتی که حسابداران حرفه‌ای فراهم می‌کنند معتبر و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد، ثانیاً اشخاص و مؤسساتی که از خدمات حسابداران حرفه‌ای استفاده می‌کنند از یک سو، بتوانند به سادگی حسابداران حرفه‌ای را شناسایی کنند و از سوی دیگر، مطمئن باشند که خدمات حسابداران حرفه‌ای در قالب آیین و رفتار مدونی انجام می‌گیرد که ناظر بر ارائه خدمات آنان است (۱).

آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۲ منتشر شد و در پاییز سال ۱۳۸۸ مورد بازنگری قرار گرفت. در ابتدای این آیین‌نامه ذکر می‌شود که در هر جامعه، گروه‌های مختلف حرفه‌ای، علاوه بر اصول و ضوابط اخلاق عمومی، از نظام ارزشی خاصی پیروی می‌کنند که مورد پذیرش جمعی آن حرفه است و اخلاق حرفه‌ای نامیده می‌شود. به مجموعه مدونی از احکام اخلاقی که چگونگی رفتار، مسئولیت اعضا حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاص ثالث را معین و تبیین می‌کند آیین رفتار حرفه‌ای گفته می‌شود و معمولاً رعایت نکردن و تخطی از این احکام می‌تواند موجب تنبیه‌های انضباطی و گاه مسئولیت مدنی و در مواردی تعقیب کیفری شود. حسابداران حرفه‌ای از یک سو، ملزم به رعایت اخلاق عمومی و قوانین موضوعه‌ی کشور هستند و از سوی دیگر، مکلف به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای مصوب تشکل حرفه‌ای مربوط به خود می‌باشند.

بیان مسئله

تعهد مداوم مستلزم انجام درست کارهاست در غیر این صورت زمانی که تمایل به پول، قدرت و موقعیت تبدیل به اولویت‌ها می‌شوند، منشور فقط اجرا شده و اصولاً ضوابط اخلاقی منشور نادیده گرفته خواهند

شد. تعدادی از محققان، شکست منشور اخلاقی جامعه حسابداران رسمی برای جهت دادن مسائل مشخصی در حسابداری و نیز شکست آن در به انجام رسانیدن آگاهی اخلاقی میان حسابدارانی که انتظار می‌رفت با این منشور هماهنگ عمل کنند را مورد تأکید قرار دادند. در مالزی بکر و همکاران^۱ تحقیقی را ترتیب داده و دریافتند که مصوبه‌ها و آیین‌نامه‌ها هیچ تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر روی عملکرد و رفتار حسابداران ندارند و دلیل آنها نیز مبتنی بر این واقعیت بود که اکثریت حسابداران این اصول و قوانین را نادیده می‌گیرند. این موارد نشان می‌دهد که منشور موجود برای ایجاد آگاهی اخلاقی میان حسابداران با شکست مواجه شده است. یافته‌ها دلالت بر تدوین نسخه جدیدی از دستورالعمل جامع و ایده‌آل دارند که اجرایی نمودن آن می‌تواند شیوه عمل حرفه‌ای مطابق با رفتار اخلاق حرفه‌ای را تضمین نماید. با این تفاسیر شاید بتوان چنین نتیجه گرفت که یک منشور اخلاقی بهترین روش برای بهبود و اصلاح رفتار اخلاقی نیست مگر اینکه به گونه‌ای مبتنی بر سیاست و ضوابط اخلاقی مناسب، برای جلوگیری از مسائل غیر اخلاقی که بارها و بارها به وجود آمده، تنظیم و ارائه گردد. از همه مهمتر این که اخلاق و رفتار اخلاقی به عنوان پشتوانه استدلال‌ات اخلاقی به رسمیت شناخته شده‌اند. اخلاق چیزی فراتر از یک منشور یا ضوابط است و آن دقیقاً منطبق با مفهوم استدلال‌ات اخلاقی است.

زمانی که حسابداران از طریق قضاوت حرفه‌ای در مورد مسائل مربوط به حسابرسی، حسابداری، خدمات مشاوره و مالیاتی خدماتی به عموم ارائه می‌کنند باید متوجه نقش خود به عنوان نمایندگان اخلاق باشند. آنها باید حسابداری را به عنوان فعالیتی که مشتمل بر ابعاد اخلاقی قابل ملاحظه است، مدنظر قرار دهند. از آنها انتظار می‌رود که دید وسیع‌تری داشته باشند، چرا که منشور و ضوابط اخلاقی چیزی م‌آورای صرفاً ضوابط است. منشور اخلاقی برای رسیدگی به نگرانی‌های اخلاقی بدون اینکه اجرای خود به خودی آن را تضمین نماید، یک نقطه مرجع فراهم می‌سازد (۱۶) به طور خلاصه، منشور ممکن است نگرانی‌های اخلاقی را برجسته سازد اما آنچه مورد نیاز حرفه حسابداری است، ویژگی اخلاقی و توانایی درک استدلال‌ات اخلاقی بوده که فراتر از آن است که بتوان تمامی آنها را در یک منشور اخلاقی پوشش داد.

مطالعه انجام شده توسط گرند فیلد و همکاران^۲ (۱۴) حاکی از آن است که رابطه قابل ملاحظه‌ای میان جهت‌گیری اخلاقی افراد و تصمیم‌گیری وجود دارد. در قضاوت ما بین این دو جهت‌گیری اخلاقی که توسط گرین فیلد و همکاران پیشنهاد شده (یعنی نسبت‌گرایی و آرمان‌گرایی)، جهت‌گیری آرمان‌گرایی اخلاقی بسیار شبیه به اخلاق حسابداری مبتنی بر جهان‌بینی اسلامی است و در آن، تمرکز آرمان‌گرایی بیشتر روی رفاه و آسایش انسان است که بازتابی از ارزش اصلی مدل اسلامی اخلاق کسب و کار اصول‌گرایانه می‌باشد.

از نظر حسابداران حرفه‌ای "آموزش در زمینه مسئولیت‌های حرفه‌ای و اخلاقی" به مفهوم یک برنامه یادگیری است که برای حسابداران حرفه‌ای بالقوه، چارچوبی از ارزش‌های حرفه‌ای، اخلاقیات و نگرش‌هایی برای تمرین قضاوت حرفه‌ای و عملکرد به شیوه‌های اخلاقی که بسیار مورد توجه عموم و حرفه می‌باشند

¹ Bakaret al

² Grandfield et al

را فراهم می‌کند (۱۸) به طوری که فقدان این عناصر منجر به افزایش یافتن قربانیان رسوایی‌ها و تقلب‌های حسابداری در صنایع کسب و کار جهانی شده است. تقلب، جعل و به عمد اغراق آمیز نشان دادن حساب‌های شرکت‌ها و دیگر سوء رفتارهای حرفه‌ای منجر شده که مؤسسات مالی، عموم و شرکت‌های خصوصی اضطراب و نگرانی خود را نسبت به این موضوع آشکار سازند. علاوه بر این، انحلال و فروپاشی شرکت‌های بزرگی مانند انرون^۱، وردکام^۲، گلوبال کراسینگ^۳ در امریکا و پارمالات^۴ در ایتالیا، اعتبار گزارشگری مالی و پاسخگویی را خدشه‌دار نموده است (۱۲). چنین مواردی تا حدی ممکن است منجر به اثرات نامطلوب هم بر وضعیت اقتصادی و هم بر جامعه‌ای شود که در آن جامعه به طور گسترده، مشکل بیکاری و فقر یکی از دغدغه‌های اصلی است. علاوه بر این، فعالیت‌های جعلی تا بحال اثرات مخربی روی بازارهای مالی و سرمایه‌گذاران داشته است. بسیاری از افراد چنین استنباط می‌کنند که آنچه تاکنون اتفاق افتاده به دلیل رفتارهای غیر اخلاقی حسابداران است. عدم درک و استنباط اخلاق از سوی عموم، تهدیدی برای حرفه حسابداری به شمار می‌رود. افراد، سیستم حسابداری را از این جهت که نتوانسته ارزش‌های اخلاقی را به سیستم وارد کند، مورد سرزنش قرار می‌دهند. تعدیل این آسیبها مستلزم جهت‌گیری مجدد آموزش اخلاق به نحوی است که گنجاندن آموزش این اصول اخلاقی در سیستم آموزشی بیش از پیش مورد توجه قرار گیرد.

از دیدگاه مبانی رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه‌ای حسابداری عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن بر اساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تامین منافع عمومی است. تحقق این اهداف مستلزم تامین موارد زیر است (۱):

الف) اعتبار: جامعه به اطلاعات و سامانه‌های اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.

ب) حرفه‌ای بودن: افراد حرفه‌ای در زمینه‌ی 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) اطمینان: استفاده کنندگان از خدمات حسابداران حرفه‌ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه‌ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات است.

پر واضح است آیین نامه رفتار حرفه‌ای ابزاری است برای اطمینان از اینکه اعضا حرفه با اصول و قوانین اخلاقی آشنا بوده و معیارهای حرفه‌ای را رعایت می‌کنند. در نتیجه آیین نامه رفتار حرفه‌ای در تعیین مسئولیتهای اجتماعی و حرفه‌ای افراد نقش مهمی ایفا می‌کند. آیین نامه رفتار حرفه‌ای، راهنمای حسابداران است و به عنوان سرمشق رفتار صحیح در حرفه تلقی می‌شود. این پژوهش در تلاش است که

¹ Enron

² WorldCom

³ Global Crossing

⁴ Parmalat

با بررسی میزان رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی، گامی در جهت هر چه اجرایی شدن این آیین‌نامه بردارد و در پی پاسخ‌گویی به این سوال است که میزان رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان رده‌های مختلف به چه میزان می‌باشد؟

پیشینه پژوهش

سرلک در پژوهشی، به روش کتابخانه‌ای و با بررسی پایگاه‌های الکترونیکی، آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و اصول بنیادی اخلاق حسابداری تبیین شده و مهم‌ترین مسایل اخلاقی حسابداری در حال حاضر و راهکارهای حل آنها و تجدید حیات حیثیت حرفه‌ای حسابداری مورد بررسی قرار می‌دهد. وی بیان می‌کند که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آتیه حرفه حسابداری بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد (۸).

روبایی و همکارانش در پژوهشی بیان می‌کنند اخبار مربوط به اعمال متقلبانه در حسابداری در چند سال اخیر، به عنوان یکی از خبرهای شایع در رسانه‌های عمومی بوده است. حرفه حسابداری نیز به دلیل فشار افکار عمومی تأکید بر اهمیت رعایت اخلاق حرفه‌ای را شروع کرده است. بر این اساس برخی از هیأت‌ها و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری، به ضرورت آموزش مستمر علوم کامپیوتری و موازین اخلاق حرفه‌ای تأکید کرده‌اند و آموزش مربوط را به عنوان بخشی از واحدهای اصلی جهت اخذ مدارج و گواهینامه‌های حسابداری، ضروری دانسته‌اند. بیشتر اعمال متقلبانه در حسابداری در حال حاضر به شکل جرایم کامپیوتری می‌باشند. پس، دانشجویان حسابداری باید نسبت به انواع مختلف تقلب‌ها، از جمله جرایم کامپیوتری، و نیز چگونگی جلوگیری و تشخیص آنها آگاه باشند. این مقاله در مورد سطح مورد نیاز آموزش دانش کامپیوتر و معرفی چندین طبقه از جرایم کامپیوتری و ابزارهای تکنولوژیکی جهت جلوگیری و تشخیص این جرایم، مطالب مفیدی را ارائه می‌دهد. گوناگونی و تعدد جرایم کامپیوتری و ابزارهای تشخیص و جلوگیری از آنها به اندازه تعداد مرتکبان این جرایم می‌باشد، همچنین این مقاله ترکیبی از چهار عنوان درسی را برای آموزش دانشجویان رشته حسابداری جهت آمادگی برای مشاغل حرفه‌ای‌شان، در زمینه آشنایی با مبانی زبان‌های برنامه‌نویسی و بانک‌های اطلاعاتی، جرایم کامپیوتری و رعایت اخلاق حرفه‌ای، پیشنهاد می‌دهد. این چهار عنوان درسی عبارتند از آشنایی با مبانی زبان‌های برنامه‌نویسی و بانک‌های اطلاعاتی ویژه نرم‌افزارهای حسابداری، سیستم‌های اطلاعات حسابداری، جلوگیری و تشخیص تقلب (حسابداری حقوقی) و اخلاق حرفه‌ای حسابداری. این چهار عنوان درسی، که متفقا مورد استفاده قرار می‌گیرند، در طول حرفه‌ی حسابداری دانشجویان رشته حسابداری و در مواجهه با رویدادهای متقلبانه و تصمیمات اخلاقی، ابزارهای مورد نیاز را فراهم می‌آورد (۶).

در مقاله‌ای که توسط جباری و رحمانی نگارش شده است ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی تعریف شده است. با استفاده از این ابزار می‌توان حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی را اندازه‌گیری

نمود. حساسیت اخلاقی به عنوان توانایی تصمیم‌گیرنده برای شناخت مسایل اخلاقی موجود، برای تفسیر موقعیت و برای درک اینکه چگونه عملکرد پیشنهاد شده می‌تواند بر دیگران اثر گذارد، معرفی شده است. جهت‌گیری اخلاقی به عنوان استنباط در مورد مکتب‌های اخلاقی که برای تشریح ابعاد اخلاقی مناسب‌تر به نظر می‌رسند معرفی شده است. نیت اخلاقی به عنوان درجه‌ای از تعهدات مبتنی بر عملکرد اخلاقی معرفی شده است. در این مقاله، ابتدا مفاهیم اخلاق به‌طور کلی و اخلاق حسابداری به‌طور خاص مطرح و سپس ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی معرفی شده است. در انجام این تحقیق از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. آنها با توجه به نتایج به‌دست آمده پیشنهاد می‌کنند که برای تقویت ابعاد اخلاقی مختلف دانشجویان حسابداری آنها را از طریق آموزش با مباحث اخلاقی آشناتر نمود. لذا جهت افزایش حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان لازم است بر آموزش مداوم و مستمر اخلاق حرفه‌ای تأکید گردد. (۵)

در پژوهشی که ثقفی و دیگران انجام می‌دهند به بررسی لزوم درس اخلاق در حسابداری می‌پردازند آنها بیان می‌کنند که، هر چند که بخشی از اصول اخلاقی حرفه حسابداری در درس حسابرسی مطرح می‌شود، اما با توجه به اهمیت آن به نظر می‌رسد که این موضوع از حساسیت زیادی برخوردار و نیازمند توجه بیشتری است و لذا باید در قالب یک عنوان درسی جدید که معادل سه واحد درسی محسوب می‌شود، در برنامه درسی رشته حسابداری گنجانده شود. در مقاله مذکور نخست یافته‌های حاصل از پرسشنامه‌ای که میان صاحب‌نظران آموزش حسابداری توزیع شده است، برای بررسی لزوم قرار گرفتن این درس در برنامه درسی دوره کارشناسی رشته حسابداری مورد استفاده قرار گرفت. سپس با روش توصیفی پیمایشی ارایه درس اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی دانشگاه‌هایی که دوره کارشناسی حسابداری را برگزار می‌کنند و جزء ۱۵۰ دانشگاه برتر جهان هستند، بررسی و براین اساس طرح درس نمونه ارایه شد. یافته‌های این تحقیق بیانگر آن است که ارایه درس اخلاق حرفه‌ای در مقطع کارشناسی یک ضرورت است و مطالب آن از طریق سایر دروس حسابداری پوشش داده نمی‌شود (۳).

در پژوهشی که بولو و صادقی انجام داده‌اند به بررسی تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان را بر تصمیم آنان جهت استفاده از راهنمای تصمیم برای ارزیابی خطر تقلب مدیریت بررسی کرده‌اند. در راستای دستیابی به هدف پژوهش از بین سرپرستان و سرپرستان ارشد شاغل در سازمان حسابرسی تعداد ۷۶ نفر به شیوه تصادفی طبقه‌بندی شده برای پاسخگویی به پرسشنامه پژوهش انتخاب شده‌اند. تحقیق حاضر تأثیر پنج متغیر مستقل در استفاده یا عدم استفاده حسابرسان از راهنمای تصمیم‌گیری را بررسی کرده است. داده‌های حاصل از پرسشنامه با استفاده از آزمون تی (T) بررسی شده‌اند.

یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که مهم‌ترین ویژگی‌های اخلاقی فردی مؤثر در استفاده از راهنمای تصمیم توسط حسابرسان برای اولویت یکم تا پنجم بدین شرح هستند: ۱- عدم عضویت در جامعه حسابداران رسمی، ۲- سابقه حرفه‌ای بیش از ۲۰ سال، ۳- مدرک تحصیلی کارشناسی، ۴- رده سازمانی سرپرست ارشد ۵- رشته تحصیلی مدیریت (۲).

در پژوهشی که رهنمای رودپشتی و همکاران انجام می‌دهند به بررسی اخلاق هابرماسی و اخلاق فوکویی، اخلاق انتقادی را مورد شناسایی قرار داده و با بررسی تأثیر اخلاق انتقادی بر قضاوت حرفه‌ای فرد، ارتباط آن را با حسابداری انتقادی مورد کنکاش قرار می‌دهد و آن را به‌عنوان راه‌حلی برای برون‌رفت از مسایل و مشکلات اخلاقی حرفه حسابداری مطرح می‌نماید. (۹)

در پژوهشی که حساس یگانه و مقصودی با عنوان " ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس " انجام دادند به بررسی تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر چگونگی قضاوت‌های حسابرسی در دو گام انگیزی و عملگراییانه پرداختند. در این تحقیق روش پیمایشی با طرح تجربی مستقل شامل چهار موقعیت آزمایشی به کار رفته است. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و در قالب طرح پس‌آزمون با گروه نظارت به روش میدانی جمع‌آوری شده است. نتایج تحلیل‌های آماری مبین آن است که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی مؤثر بوده و زنان، قضاوت‌های اخلاقی‌تری اعمال نموده‌اند (۴).

در پژوهشی که رویایی و بیات انجام می‌دهند، تأثیر انگیزش اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی در دو سطح فردی و سازمانی مورد آزمون قرار می‌گیرد. این مطالعه اثر آموزش‌های اخلاقی و همچنین تأثیر انگیزش اخلاقی بر روی رفتار اخلاقی دانشجویان حسابداری را مورد بررسی قرار می‌دهد. همچنین بررسی دلایل تصمیم‌های غیر اخلاقی دانشجویان و مطالعه تصمیم‌گیری اخلاقی آنها در شرایط مختلف نیز از اهداف این مقاله می‌باشد. نتایج این بررسی حاکی از آن است که دانشجویان در دو سطح فردی و سازمانی دارای رفتار اخلاقی تقریباً مشابهی هستند، همچنین بین انگیزش اخلاقی و تصمیم‌گیری در موقعیت‌های فردی رابطه معنی‌داری مشاهده نشد، ولی بین ایجاد انگیزش اخلاقی و تصمیم‌گیری مرتبط با سازمان و محیط کار رابطه معنی‌داری مشاهده گردید. به علاوه، نتایج این مقاله از نصیحت کردن و ارائه الگوهای اخلاقی برای افزایش انگیزه اخلاقی نزد دانشجویان حسابداری حمایت می‌کند (۷).

آلم نیز به بررسی تفاوت رفتار حسابرسان مالیاتی و ممیزان مالیاتی با مؤدیان مالیاتی از نظر اخلاق حسابداری و حسابرسی می‌پردازد. این پژوهش جهت مقایسه رفتار ممیزان و حسابرسان چند فاکتور نظیر سن، تحصیلات، تجربه، دانش و ... را در نظر می‌گیرد. در نهایت نتایج این تحقیق نشان می‌دهد با توجه به برتری حسابرسان در فاکتورهای یاد شده نسبت به ممیزان، نحوه برخورد حسابرسان با مؤدیان مالیاتی، از نظر مؤدیان مالیاتی مناسب‌تر می‌باشد (۱۱).

مطابق با پیش‌بینی جاکینگ و همکاران (۱۷) حسابداری می‌تواند به عنوان راه درمانی برای رفع انتقادات اخلاقی وارده بر حرفه حسابداری قلمداد گردد. با این وجود از دیدگاه رحمان (۱۰)، مؤلفه‌های اخلاقی در آموزش حسابداری کافی نیستند. وی تأکید نمود که فرایند آموزش بخش انسانی حسابداران هنوز موجودیت نیافته است. با این وجود همان‌گونه که پیشینه نشان می‌دهد، منشور اخلاقی ارائه شده در عمل به خوبی اجرا نمی‌شود.

¹ Jacking et al

² Rahman

هوکر (۱۵) چنین استدلال می‌کند که تبعیت از منشور ممکن است فشار اضافی را برای انجام دادن آنچه برای یک حرفه یا شرکت خاص بهترین است، به افراد تحمیل نماید. چنین نحوه عملی به عنوان نوعی از آموزش در نظر گرفته می‌شود به طوری که به اعضاء آموزش داده می‌شود تا از منشور مستمرا استفاده نموده و در نتیجه منجر به اصلاح و بهبود شیوه‌های اخلاقی در محل کار خواهد شد. همان‌گونه که ادعا شده است، هدف از منشور، توسعه و بهبود ابعاد اخلاقی در نحوه عمل است و از آن به عنوان چارچوبی برای نحوه عمل اخلاقی که می‌تواند به حسابداران در انجام درست کارها کمک نماید، استفاده می‌شود. با این حال منشور هدایت اخلاقی که به عنوان یک راهکار مهم در نظر گرفته شده، کافی نیست و به تنهایی نحوه عمل اعضاء مبنی بر به اجرا در آوردن و هماهنگ بودن با آن را تضمین نمی‌کند (۱۳).

فرضیات تحقیق

۱. میزان رعایت آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای توسط سرپرستان ارشد بیش از سرپرستان است.
۲. میزان رعایت آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای توسط سرپرستان بیش از حسابرسان ارشد است.
۳. میزان رعایت آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان ارشد بیش از حسابرسان است.
۴. میزان رعایت آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان بیش از کمک حسابرسان است.

جامعه آماری پژوهش و روش نمونه‌گیری

جامعه آماری این پژوهش حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی می‌باشند. تعداد اعضای جامعه یاد شده در زمان انجام تحقیق، ۲۴۲ مؤسسه می‌باشد. روش نمونه‌گیری به طریق تصادفی ساده است. بر این اساس تعداد ۴۹ مؤسسه با استفاده از روش کوکران به عنوان نمونه در نظر گرفته شد و تعداد ۱۳۸ پرسشنامه بین مؤسسات توزیع گردید که ۱۷ پرسشنامه به علت ناقص بودن مورد بررسی قرار نگرفتند و در نهایت ۱۲۱ پرسشنامه به عنوان نمونه جامعه آماری مورد بررسی قرار گرفتند.

روایی و پایایی پرسشنامه

برای تعیین روایی پرسشنامه تحقیق انجام شده، ابتدا در سطح محدود توزیع گردید و با محاسبه‌های به عمل آمده در نمونه کوچک پیش آزمون، پرسش‌ها متناسب با درک و نگرش و فرهنگ جامعه آماری اصلاح و تنظیم گردید. در این تحقیق، برای سنجش پایایی پرسشنامه از آلفای کرون‌باخ استفاده شده است، که با توجه به حجم بالای داده‌ها از برنامه SPSS استفاده شده است که آلفای کرون‌باخ آن ۸۴٪ می‌باشد که نشان از اعتبار بالای پرسشنامه دارد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل مفروضات تحقیق از دو بخش مجزا تشکیل شده است، در بخش اول داده‌های تحقیق در قالب آمار توصیفی بیان می‌شوند و در بخش دوم با استفاده از روش‌های آمار استنباطی به تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌پردازیم. که البته در بخش دوم، ابتدا با استفاده از روش مقایسه میانگین دو جامعه به بررسی فرضیات تحقیق پرداخته و آنها را رد و یا تأیید خواهیم کرد

¹ Hooker

آمار توصیفی

اطلاعات مربوط به حسابرسان مستقل از نظر رشته تحصیلی، تجربه کاری و مدرک تحصیلی در نگاره شماره یک منعکس شده است.

نگاره شماره یک-آمار توصیفی پژوهش

شرح	توضیحات	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی
رشته تحصیلی	حسابداری	۶۶	۵۴٪	۵۴٪
	مدیریت	۳۶	۳۰٪	۸۴٪
	اقتصاد	۱۹	۱۶٪	۱۰۰٪
تحصیلات	لیسانس	۸۹	۷۳٪	۷۳٪
	بالتر از لیسانس	۳۲	۲۷٪	۱۰۰٪
شرح	توضیحات	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی تجمعی
تجربه کاری	کمتر از ۷ سال	۲	۲٪	۲٪
	بین ۷ تا ۱۵ سال	۶۷	۵۵٪	۵۷٪
	بین ۱۵ تا ۲۲ سال	۳۳	۲۷٪	۸۴٪
	بیش از ۲۲ سال	۱۹	۱۶٪	۱۰۰٪

آمار استنباطی

برای انجام این پژوهش پرسشنامه‌ای برای پنج گروه سرپرستان ارشد، سرپرستان، حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان با سؤالات یکسانی تهیه شد، که توسط حسابرسان مستقل تکمیل گردید سپس به تحلیل پاسخ‌های ارائه شده توسط حسابرسان مستقل و مقایسه آنها طبق فرضیات تحقیق پرداخته شد. برای این منظور از روش مقایسه میانگین دو جامعه استفاده می‌شود که توضیحات این روش به شرح زیر است:

بررسی فرضیه شماره یک

میزان رعایت آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای توسط سرپرستان ارشد بیش از سرپرستان است. نتایج حاصل از این فرضیه در نگاره شماره دو منعکس شده است.

نگاره شماره دو- نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

شرح	میانگین	انحراف معیار	آزمون مقایسه میانگین دو جامعه		درجه آزادی	معناداری		
			خطای انحراف از معیار	فاصله اصمینان ۹۵٪ در اختلاف میانگین				
				حد پایین			حد بالا	
آزمون مقایسه میانگین دو جامعه	۰,۰۲۱۴	۰,۰۲۰۷	۰,۰۰۴۶	۰,۰۳۷۵	۰,۰۱۴	۱,۸۹۵	۱۰	۰,۰۱۶

با توجه به جدول فوق از آنجا که سطح معناداری کوچکتر از ۰,۰۵ است، پس فرضیه یک تأیید می شود. این بدان معناست که سرپرستان ارشد آیین نامه رفتار حرفه ای را بیشتر از سرپرستان رعایت می کنند که از دلایل آن می تواند تجربه و دانش آنها در زمینه حسابرسی باشد.

بررسی فرضیه شماره دو

میزان رعایت آیین نامه اخلاق حرفه ای توسط سرپرستان بیش از حسابرسان ارشد است. نتایج حاصل از بررسی فرضیه دوم در نگاره شماره سه منعکس شده است.

نگاره شماره سه- نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

معناداری	درجه آزادی	آماره t	آزمون مقایسه میانگین دو جامعه				شرح	
			فاصله اطمینان ۹۵٪ در اختلاف میانگین		خطای انحراف از معیار	انحراف معیار		میانگین
			حد بالا	حد پایین				
۰,۰۲۲	۱۸	۴,۳۷۵	۰,۰۳۹	۰,۰۲۷۹	۰,۰۰۳۸	۰,۰۱۲۸	۰,۰۳۵۷	آزمون مقایسه میانگین دو جامعه

با توجه به جدول شماره سه از آنجا که سطح معناداری کوچکتر از ۰,۰۵ است، پس فرضیه دوم نیز تأیید می شود. این بدان معناست که سرپرستان نسبت به حسابرسان ارشد عملکرد بهتری در رعایت آیین نامه رفتار حرفه ای دارند.

بررسی فرضیه شماره ۳

میزان رعایت آیین نامه اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان ارشد بیش از حسابرسان است. نتایج حاصل از بررسی فرضیه سوم در نگاره شماره چهار منعکس شده است.

نگاره شماره چهار- نتایج حاصل از بررسی فرضیه سوم

معناداری	درجه آزادی	آماره t	آزمون مقایسه میانگین دو جامعه				شرح	
			فاصله اطمینان ۹۵٪ در اختلاف میانگین		خطای انحراف از معیار	انحراف معیار		میانگین
			حد بالا	حد پایین				
۰,۰۳۵	۱۶	۱,۳۶	۰,۰۱۲	۰,۰۴۶۰	۰,۰۰۳۹	۰,۰۲۵۴	۰,۰۱۸۴	آزمون مقایسه میانگین دو جامعه

با توجه به نگاره شماره چهار از آنجا که سطح معناداری کوچکتر از ۰,۰۵ است، پس فرضیه سوم نیز تأیید می‌شود. این بدان معناست که حسابرسان ارشد نسبت به حسابرسان عملکرد بهتری در رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای دارند.

بررسی فرضیه شماره چهارم

میزان رعایت آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان بیش از کمک حسابرسان است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم در نگاره شماره پنج منعکس شده است.

نگاره شماره پنج - نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم

معناداری	درجه آزادی	آماره t	آزمون مقایسه میانگین دو جامعه				شرح	
			فاصله اصمینان ۹۵٪ در اختلاف میانگین		خطای انحراف از معیار	انحراف معیار		میانگین
			حد بالا	حد پایین				
۰,۰۷۸	۱۴	۲,۵۶۴	۰,۰۰۴	۰,۰۲۶۹	۰,۰۰۵۳	۰,۰۲۰۷	۰,۰۱۵۴	آزمون مقایسه میانگین دو جامعه

با توجه به نگاره شماره پنج از آنجا که سطح معناداری بزرگتر از ۰,۰۵ است، پس فرضیه چهارم رد می‌شود. این بدان معناست که حسابرسان نسبت به کمک حسابرسان در رعایت آیین رفتار حرفه‌ای ضعیف عمل می‌کنند.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

این پژوهش در پی پاسخ‌گویی به این سؤال بود که، آیا حسابرسان شاغل با توجه‌ای به درجه‌ای که از نظر علمی و تجربی در مؤسسات حسابرسی به دست می‌آورند، آیا آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای را نیز به همان میزان رعایت می‌کنند؟ برای این منظور حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی را به پنج دسته سرپرستان ارشد، سرپرستان، حسابرسان ارشد، حسابرسان و کمک حسابرسان تقسیم بندی نمودیم و چهار فرضیه را تدوین و میزان رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان را مورد مطالعه قرار دادیم. میزان رعایت آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای، توسط افرادی که دارای درجه حسابرس هستند، کمتر از سایر رده‌ها است، این بدان معناست که حسابرسان در ابتدای ورود به این حرفه، آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای را مد نظر قرار می‌دهند و در سطوح بالا نیز به آن عمل می‌کنند ولی در سطح درجه حسابرس این مسئله وجود ندارد.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که فارغ التحصیلان در ابتدای حضور در حرفه حسابرسی با توجه به عدم آشنایی با محیط کار، سعی می‌کنند که از سرپرستان خود تقلید کنند و بدین ترتیب به صورت ارادی و

یا تصادفی آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند ولی با گذشت رعایت آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای کمتر می‌شود ولی زمانی که به درجه سرپرستی و سرپرست ارشدی می‌رسند، با توجه به جایگاهی که به دست می‌آورند سعی در رعایت هر چه بیشتر آیین رفتار حرفه‌ای می‌کنند تا بدین ترتیب به عنوان الگویی برای رده‌های پایین‌تر باشند.

با توجه به نتایج به دست آمده از این پژوهش، پیشنهاد می‌گردد که ارگان‌های ذیربط نظیر جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی تدابیری برای برگزاری کلاس‌های ضمن خدمت در ارتباط با آموزش آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای برای حسابرسان بیندیشند. همچنین مؤسسات حسابرسی نیز می‌توانند با ایجاد آیین‌نامه‌های داخلی کارکنان خود را به اجرای هر چه بیشتر این آیین‌نامه تشویق کنند. با توجه به نتایج به دست آمده از این پژوهش، پیشنهاد می‌گردد که ارگان‌های ذیربط نظیر جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی تدابیری برای برگزاری کلاس‌های ضمن خدمت در ارتباط با آموزش آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای برای حسابرسان بیندیشند. همچنین مؤسسات حسابرسی نیز می‌توانند با ایجاد آیین‌نامه‌های داخلی کارکنان خود را به اجرای هر چه بیشتر این آیین‌نامه تشویق کنند.

فهرست منابع

۱. آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای. ۱۳۸۸. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران.
۲. بولو، قاسم؛ صادقی، پیمان. (۱۳۹۰). "تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت". **اخلاق در علوم و فناوری**، شماره ۶، ۷۴-۸۳.
۳. ثقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه؛ رفیعی، افسانه. (۱۳۸۹). "آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی". **اخلاق در علوم و فناوری**، شماره ۵، ۷-۱۸.
۴. حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امین. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. **اخلاق در علوم و فناوری**، ۶۳-۷۲.
۵. جباری، حسین؛ رحمانی، حلیمه. (۱۳۸۹). "سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری". **اخلاق در علوم و فناوری**، ۴۷-۵۶.
۶. رویایی، رضانعلی؛ بحری ثالث، جمال؛ پاک مرام، عسگر. (۱۳۸۹). "تبیین اهمیت آموزش دانشجویان رشته حسابداری در زمینه علوم کامپیوتری، جرایم مربوطه و رعایت اخلاق حرفه‌ای". **حسابداری مدیریت**، شماره ۳، ۱۲۱-۱۴۰.
۷. رویایی، رضانعلی؛ بیات، علی. (۱۳۹۰). "آموزش اخلاق در حسابداری: بررسی تأثیر انگیزش اخلاقی بر روی رفتار اخلاقی". **تحقیقات حسابداری**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۳، ۷۴-۸۷.
۸. سرلک، نرگس. (۱۳۸۷). "اخلاق حسابداری". **اخلاق در علوم و فناوری**، شماره ۳، ۷۱-۸۲.

۹. عسگری، سعید؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ گودرزی، احمد. (۱۳۹۰). "اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی". **حسابداری مدیریت**، شماره ۴، ۱۲۳-۱۳۴.
10. Abdul Rahman, A. R. (2003), "Ethics in Accounting Education: Contribution of the Islamic Principle of Maslahah", **IIUM Journal of Economics and Management**, Vol. 11 No. 1, pp. 31-49.
11. Alm, James. Jackson, Betty R. McKee, Michael.(2006), "Audit Information Dissemination, Taxpayer Communication and Compliancebehavior," **University of Colorado at Boulder**.
12. Bakre, O.M. (2007). "The unethical practices of accountants and auditors and the compromising stance of professional bodies in the corporate world: Evidence from corporate Nigeria", **Accounting Forum**, Vol. 31, pp. 277-303.
13. Carrol, R. (1998), "A Model for Ethical Education in Accounting", Gowthorpe, C. and Blake, J., **Ethical Issues in Accounting** (Ed.), London: Routledge.
14. Greenfield, A., Norman, C. and Wier, B. (2008), "The effect of ethical orientation and professional commitment on earning management behavior", **Journal of Business Ethics**, Vol. 83, pp. 419-434.
15. Hooker, B. (2008), "Self-interest, ethics, and the profit motive", **Business Ethics**, Cowton and Crisp, Oxford University Press.
16. Irwin, K.S. and Fry, C.L. (2007). "Strengthening drug policy and practice through ethics engagement: An old challenge for a new harm reduction", **International Journal of Drug Policy**, Vol. 18, pp. 75-83.
17. Jackling, B., Cooper, B. J., Leung, P. and Dellaportas, S. (2007), "Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22 No. 9, 2007, pp. 928-944.-
18. Young, J.J. and Annisette, M. (2009). "Cultivating imagination: Ethics, education and literature", **Critical Perspectives on Accounting**, Vol.20, pp 9

سایت رسمی www.iaaaas.com

تلفکس ۴۴۸۴۴۹۷۵ - ۴۴۸۴۴۷۰۵

پست الکترونیک iranianiaa@yahoo.com

سایت انجمن حسابداری ایران www.iranianaa.com



Analysis of Compliance with Rules of Professional Conduct by Auditors Employed in Audit Firms

Ramezanali Royaei (PhD)

Faculty member of Islamic Azad University Science and Research Branch, Iran

Mehdi Molaeinezhad ¹©

PhD student in Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Iran

Saeed Karimi

PhD student in Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Branch, Iran

(Received: 3 Jun 2018; Accepted: 10 October 2018)

In this study, we observe Regulations professional ethics, audit by auditors working in member firms of Chartered Accountants have examined. For this purpose, auditors employed in audit firms to five senior supervisors, supervisors, senior auditors, accountants and auditors help Classification. We develop four hypotheses and the professional ethics of the study made by the auditors. Comparisons of two hypotheses for statistical methods were used to collect the raw data from the questionnaire were used. The results show that the degree of compliance with the Regulations by people who are less than the other auditors' audit, this means that the auditor considers early entry into the profession, professional ethics Regulations Deals and moved at high levels, but also to practice it in the middle of it there.

Keywords: Code of Ethics for Professionals, Auditors Working in Audit Firms, Certified Accountants.

¹ m_molaeinezhad@yahoo.com © (Corresponding Author)