

## اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا

محمد نمازی\*

حسین رجب‌دُری\*\*

### چکیده

هدف این پژوهش، بررسی جایگاه اخلاق حسابرسی در ایران از منظر ادبیات منتشر شده در این زمینه است. جامعه آماری شامل کلیه مقاله‌های مرتبط منتشر شده در نشریه‌های پژوهشی و غیر پژوهشی و غیر حسابداری کشور از زمان شروع به کار آن‌ها تا انتهای تابستان سال ۱۳۹۵ است. در ابتدا با رویکرد آرشیمی مقاله‌های مربوط تهیه و سپس با رویکرد «تحلیل محتوا» و استفاده از سازه‌های چهارگانه «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری»، اولویت پژوهشگران شناسایی شد. یافته‌ها نشان داد که در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی تا انتهای شهریور ۱۳۹۵ تنها ۴۰ مقاله در نشریه‌های داخلی منتشر شده که ۱۲ مقاله در نشریه‌های علمی پژوهشی حسابداری و مالی، ۱۵ مقاله در سایر نشریه‌های حسابداری و ۱۳ مقاله نیز در نشریه‌های غیر حسابداری و مالی منتشر شده است. تحلیل محتوای مقاله‌ها نیز نشان داد که ۲۰ مقاله در سازه اخلاق فردی، ۱۳ مقاله در سازه اخلاق اجتماعی و ۷ مقاله نیز در سازه اخلاق اقتصادی - سازمانی قرار دارد. در سازه اخلاق زیست محیطی نیز تاکنون مقاله مرتبط با اخلاق حسابرسی منتشر نشده است. یافته‌های این پژوهش نشان داد که جایگاه اخلاق در حسابرسی نزد پژوهشگران در سطح بالایی قرار ندارد و تاکنون این موضوع مورد توجه بسیار اندکی قرار گرفته که می‌تواند زنگ خطر برای جامعه حرفه‌ای و دانشگاهی باشد، لذا در آینده باید این عقب‌افتادگی به نحو مناسب مدیریت و جبران شود.

**واژگان کلیدی:** اخلاق حرفه‌ای، حسابرسی، الگوی توسعه پایدار، تحلیل محتوا، نظریه‌های حسابرسی.

\* عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه شیراز، ایران (نویسنده مسئول) MNamazi@rose.shirazu.ac.ir

\*\* دانشجوی دکتری حسابداری، باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۷/۲۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۱۷

## مقدمه

حرفه حسابداری و حسابرسی همواره تحت فشار جلب اعتماد عمومی قرار داشته است. این فشار با ظهور بحران‌های مالی مانند سقوط بازار سهام در بورس اوراق بهادار نیویورک در سال ۱۹۲۸، ورشکستگی اخیر شرکت‌های بزرگی مانند انرون<sup>۱</sup> و ورلد کام<sup>۲</sup> در سال‌های گذشته و سوءاستفاده‌های مالی تشدید یافته است. در این گونه موارد، مسئولیت پیدایش این بحران و نا به سامانی‌های مالی، به گونه عمده به سمت عدم کفایت گزارشگری اطلاعات مالی، نبود استانداردهای حسابداری و حسابرسی مناسب و عملکرد ناکافی حسابرسان، سوق پیدا کرده است. نتیجه این امر، از دست رفتن اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و حسابرسی بوده است. مهم‌ترین راه کارهایی که تا کنون برای بازگشت اعتماد عمومی مورد استفاده قرار گرفته است، اقداماتی در راستای تجدید نظر در سازمان دهی و تشکیلات مراجع تدوین کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی، بهبود گزارشگری مالی و تدوین قانون‌ها، استانداردها و دستورالعمل‌های جدید حسابداری و حسابرسی بوده است (نیک کار و نوروزی، ۱۳۹۴).

با وجود این، وضع این قوانین و مقررات نتوانسته است از فسادهای مالی و فروپاشی شرکت‌ها جلوگیری نماید و بحران‌های مالی اخیر نیز شاهد این ادعا است. افزون بر این، روی آوردن به این راهکار با چهار مشکل جدی زیر روبرو است:

۱. این استانداردها اغلب سیاسی است و تنها منافع برخی اقلیت‌های با نفوذ را تأمین می‌کنند (نمازی، ۱۳۷۱). ۲. بر اساس نظریه نمایندگی و نظریه ارزش اقتصادی، افشای اطلاعات اضافی و پیروی از استانداردها و قوانین جدید مالی، دارای هزینه است. ۳. بر اساس ادبیات قراردادها و مشارکت در ریسک شرکت‌ها (نمازی<sup>۳</sup>، ۱۹۸۵)، انتشار اطلاعات اضافی الزاماً ممکن است سودمند نباشد و باعث پارازیت در سیستم اطلاعاتی شود. ۴. برخی منتقدان بازار بورس نیز معتقدند که بازار بورس اوراق بهادار کارایی لازم را ندارد که موجب مشکل آفرینی می‌شود.

راهکار دوم، روی آوردن به اخلاق است. اخلاق، مبحث مشترک و مورد نیاز در تمام حرفه‌های فعال در دنیا است زیرا چنانچه در یک حرفه اخلاق حرفه‌ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد وگرنه باید منتظر نابودی آن حرفه بود (اسکندری، ۱۳۹۱).

---

1. Enron  
2. Worldcom  
3. Namazi

این بیت از ملک‌الشعرا بهار نیز به این موضوع مهم اشاره دارد:

*اقوام روزگار، به اخلاق زنده‌اند، قومی که گشت فاقد اخلاق، مردنی است*

راهکار اخلاقی به‌ویژه در بلندمدت، دارای دو مزیت عمده است: ۱) باعث کسب فایده معنوی برای حسابرس (صاحب‌کار و جامعه) می‌شود و ۲) افزایش فایده مادی را برای حسابرس (صاحب‌کار و جامعه) نیز در بر دارد. در مزیت اول، هدف اخلاق نهادینه کردن آن در وجود حسابرس، حرفه و جامعه است. در این صورت، حسابرس می‌تواند به نحو مؤثرتری به انجام وظیفه خود پردازد و وظایفی از قبیل بررسی عملیات شرکت‌ها، کنترل‌های داخلی، تعیین نقاط ضعف و قوت شرکت‌ها و اظهارنظر نهایی در خصوص صورت‌های مالی و پیوست‌های آنرا بهتر و براساس اصول اخلاقی انجام داده و اعتماد عمومی را نسبت به اعمال حرفه، افزایش دهد. افزایش فایده معنوی، نیز به افزایش فایده مادی برای حسابرس (و صاحب‌کار) می‌انجامد، زیرا باعث می‌شود که حسابرس کمتر مبادرت به ارتکاب تخلف، سوءاستفاده‌ها و اعمال حرفه‌ای غیرقانونی و غیراخلاقی، کند. گسترش اخلاق می‌تواند بسیار مؤثرتر از راهکار اول باشد، زیرا در راهکار اول حسابرس عمدتاً با قوانین و مقرراتی کار می‌کند که علیرغم اینکه نام پرطمطراق «اصول و استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری و حسابرسی» بر آن‌ها نهاده شده، در حقیقت ممکن است مورد قبول کامل وی نباشد و با دل‌وجان آن‌ها را نپذیرد زیرا وارداتی و تا حدی تحمیلی هستند. درحالی‌که اصول اخلاقی مانند صداقت، راست‌گویی، نیکی، زیبایی و شجاعت به اعماق وجود حسابرس رخنه کرده و از زمان طفولیت از خانواده شروع شده و تحت تأثیر عواملی چون مدرسه، دوستان، مذهب و نهادهای عمومی و فرهنگی که برگرفته از سازه‌های بومی و ملی است، پیوند بسیار مستحکمی یافته است؛ بنابراین، احتمال پابندی حسابرس به اصول اخلاقی می‌تواند بیشتر باشد.

با توجه به موارد بیان شده و پیشینه طولانی حسابرسی در دنیا، پژوهش و انتشار یافته‌های مربوط به اخلاق حرفه‌ای آن موضوع جدیدی نیست. در شرایط امروزی لزوم گسترش امور پژوهشی در جامعه امری ضروری است و بدون شک نشریه‌های پژوهشی هر رشته، نقش مهمی در تثبیت و ترویج آن در جامعه ایفا می‌کنند (رجب‌دری و روستامیمندی، ۱۳۹۴). فعالیت‌های پژوهشی، چاپ و انتشار یافته‌های پژوهش‌های علمی، چه به صورت مقاله در نشریه‌های علمی و چه به صورت کتاب یا حداقل عرضه یافته‌های پژوهش در سمینارهای علمی، از اهم واجبات برای ارتقای سطح علمی کشور است (نمازی، رجب-

دری و روستامیمندی، ۱۳۹۶ ب). در این میان، تحلیل انتشار مقاله‌ها و کتاب‌های علمی معمول‌ترین شیوه ارزیابی میزان پژوهش‌های علمی به شمار می‌آید (پاریاد و ملکی، ۱۳۸۷). پرسش‌های مهمی که در اینجا مطرح می‌شود این است که: باوجود اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، پژوهش‌های حسابداری در ایران چه نقشی را در این زمینه ایفا نموده و به چه یافته‌های مهمی که قابلیت کاربردی و عملی در جامعه داشته باشد، دسترسی پیدا کرده‌اند و در آینده، اخلاق حسابداری در ایران در چه زمینه‌هایی باید تقویت شود؟ نقش نشریه‌های علمی پژوهشی در مقایسه با سایر نشریه‌های حسابداری و غیر حسابداری چیست؟ و مهم‌ترین محتوای این پژوهش‌ها، مربوط به چه مواردی از اخلاق حسابداری می‌شود؟ هدف اصلی این پژوهش پاسخ به پرسش‌های بالا است. به‌منظور تکمیل بحث، از «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» که توسط نمازی و همکاران (۱۳۹۶ الف) ارائه شده استفاده می‌شود تا بتوان اخلاق حسابداری را با توجه به سازه‌های فردی، اجتماعی، اقتصادی- سازمانی و زیست‌محیطی بررسی نمود.

در ادامه، مبانی نظری اخلاق حرفه‌ای حسابداری بیان شده و سپس، پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. پس از آن نیز روش پژوهش، یافته‌ها و در انتها بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش بیان می‌شود.

### مبانی نظری اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

در فرهنگ فارسی دهخدا و معین اخلاق به معنای خُلق و خوی‌ها آمده است. در این زمینه، استمرار یک نوع رفتار خاص، دلیل بر آن است که این رفتار یک ریشه درونی و باطنی در عمق جان و روح فرد یافته است که آن ریشه را خلق و اخلاق می‌نامند (بیک‌زاد، حسین-پورسنبل و صادقی، ۱۳۸۹). دامنه اخلاق در حد رفتارهای فردی تلقی می‌شود، اما رفتارهای فردی هنگامی که در سطح جامعه یا نهادهای اجتماعی تسری پیدا می‌کند و شیوع می‌یابد، به نوعی به اخلاق جمعی تبدیل می‌شود که ریشه در فرهنگ جامعه داشته و خود نوعی وجه غالب می‌یابد که جامعه را با آن می‌توان شناخت (بحرینی، ۱۳۸۹). از سوی دیگر برخلاف اخلاق فردی، اخلاق حرفه‌ای عنوان برخاسته از شغل را نیز در مسئولیت‌های اخلاقی لحاظ می‌کند (فرامرزقراملکی، ۱۳۸۹).

اخلاق در حسابداری دارای پیش فرض‌هایی است که بررسی آن نیازمند مفاهیم متعددی است. برای نمونه، مفهوم اخلاق چیست؟ چه کسی می‌تواند اخلاق را تجویز نماید؟ چه تجویزهایی اخلاقی هستند و در حیطه اخلاق می‌گنجند؟ و چه تجویزهایی

اخلاقی نیستند؟ در زمره این پیش فرض‌ها قرار می‌گیرند. پیاده‌سازی این پیش فرض‌ها در عمل کار آسانی نیست؛ اما بخش سخت اخلاق الزاما این نیست که حسابرسان نمی‌دانند چه کار باید انجام دهد، بلکه آن است که نمی‌دانند چگونه باید خود را جهت مهیا ساختن برای انجام کار درست آماده نماید. حسابرسان معمولاً با توجه به پیشینه مذهبی، خانوادگی، فرهنگی و اجتماعی خود تا حد زیادی با صداقت، وفاداری، راستگویی، رازداری و سایر ویژگی‌های پسندیده اخلاقی آشنایی دارد، اما در چگونگی پیاده‌سازی این اصول اخلاقی در عمل حسابرسانی ممکن است با مشکل مواجه شود. از سوی دیگر، هیچ توافق عمومی نسبت به اینکه هدف اصلی حسابرسانی چیست نیز وجود ندارد و چون اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسانی بستگی به اخلاقی عمل کردن سیستم حسابداری و عملیات حسابرسانی دارد (به عنوان نمونه، سیستم حسابداری، تصمیم‌گیری و کنترل صاحب‌کار چیست؟ و شرکت صاحب‌کار چقدر صادقانه عمل می‌کند؟)، عدم توافق نسبت به هدف حسابرسانی باعث سردرگمی حسابرسان در نحوه استفاده از اصول اخلاقی نیز می‌شود.

به گونه کلی اخلاق در حسابرسانی، برگرفته از مبانی اصول کلی بحث علم اخلاق است و به سه حوزه فرا اخلاق<sup>۱</sup>، اخلاق تجویزی<sup>۲</sup> (هنجاری) و اخلاق کاربردی<sup>۳</sup> تقسیم می‌شود. فرا اخلاق عبارت است از مطالعه زبان اخلاق. این شاخه اخلاق در برگیرنده بررسی ماهیت اخلاق و روابط و قوانین استدلال قیاسی<sup>۴</sup> اخلاق است و موارد زیر را پوشش می‌دهد: ۱. پرسش‌ها و معانی مربوط به واژه‌های اخلاقی مانند خوب، درست و باید، ۲. پرسش‌های منطقی مربوط به بحث‌های اخلاقی، ۳. پرسش‌های مربوط به حکمت حقایق اخلاقی و ۴. پرسش‌های مربوط به معرفت‌شناسی معلومات اخلاقی و حدود آن. در فرا اخلاق، روش‌های کسب شناخت نسبت به گزاره‌های اخلاقی و تعیین حدود مرزهای معانی مفاهیم اخلاقی از قبیل استقلال<sup>۵</sup>، عینیت<sup>۶</sup> و بی‌طرفی بررسی می‌شود. استقلال حسابرسان به عنوان توانایی مقاومت در برابر فشار و نفوذ مدیریت در انجام حسابرسانی یا ارائه خدمات مربوط به حسابرسانی، به طوری که شرافت حرفه‌ای حسابرسان به خطر نیفتد، تعریف می‌شود (تحریری و پیری، ۱۳۹۷). عینیت و بی‌طرفی بدین معنا است که حسابرسان حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران،

---

1. Meta-Ethics  
2. Normative Ethics  
3. Applied ethics  
4. Deductive Logic  
5. Independence  
6. Objective

بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۳).

اخلاق هنجاری به این موضوع می‌پردازد که چه چیزی از نظر اخلاقی درست و چه چیزی غلط است و شامل تجویزها و نظریه‌های اخلاقی مانند درستکاری، پرهیز از جانب‌داری و عدم افشای اطلاعات صاحب کار است. اصل درستکاری، همه حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه‌ای و تجاری خود ملزم می‌کند. پرهیز از جانب‌داری در راستای حفظ بی‌طرفی حسابرس است و عدم افشای اطلاعات صاحب کار مبتنی بر این اصل است که اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار حرفه‌ای مجاز به افشای آن نیست، مگر آنکه معجوز صاحبکار یا کارفرما دریافت شود یا الزامات قانونی یا حرفه‌ای، ارائه یا افشای آن اطلاعات را ایجاب کند (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۳)، اما اخلاق کاربردی به استفاده از آیین رفتار حرفه‌ای در فرآیند عملی حسابرسی مانند ارزیابی کنترل داخلی، بررسی چرخه‌های حسابرسی و تهیه گزارش‌های نهایی مربوط می‌شود. این نظریه‌ها به دو مورد ناظر بر الزام و ناظر بر ارزش تقسیم می‌شود. نظریه‌های ناظر بر الزام خود نیز به دودسته غایت‌گرایی<sup>۱</sup> و وظیفه‌گرایی<sup>۲</sup> طبقه‌بندی می‌شوند در حالی که نظریه‌های ناظر بر ارزش، فضیلت‌گرا<sup>۳</sup> نامیده می‌شود (مجتهدزاده، اثنی‌عشری و رباط‌میلی، ۱۳۹۳). در نظریه غایت‌گرایی، حسابرس به درستی و نادرستی عمل بر مبنای نتایج واقعی آن توجه می‌کند و غایت و نتیجه نهایی مد نظر است. در وظیفه‌گرایی، حسابرس این ادعا که درستی و نادرستی اعمال تنها مبتنی بر نتایج است را نادیده می‌گیرد و وظایف نیز مدنظر قرار می‌گیرد. در این نظریه‌ها بر درستی و نادرستی ذاتی اعمال، به جای خوبی و بدی نتایج آن‌ها تاکید می‌شود. به عبارتی، حسابرس در مقام یک کنشگر اخلاقی وظایفی دارد که فارغ از آثار و نتایجی که بر آن مترتب بوده و براساس عقل موظف به انجام آن‌ها است، اقدام کند (اترک، ۱۳۸۹). در دیدگاه نظریه‌های فضیلت‌گرا، موضوع اصلی اخلاق، منش حسابرس است و نه کنش او. در این حالت اگر حسابرس دارای منش درستی باشد، کنش او مانند شجاعت، راست‌گویی و صداقت نیز درست خواهد بود؛ بنابراین، در صورتی که تنها به نتیجه نهایی توجه شود و اخلاقی بودن مسیر و روش موردبررسی حسابرسان قرار نگیرد، غایت‌گرایی خودنمایی می‌کند. در نظریه وظیفه‌گرایی، به صحت ذاتی عمل توجه می‌شود.

---

1. Teleology  
2. Deontology  
3. Virtue Theories

برای نمونه حساب‌برسان نباید جهت اهداف شخصی خود از دیگر همکاران خود سوءاستفاده کنند. همچنین، شرکت‌ها نیز نباید با پنهان‌کاری بانک‌ها را جهت اخذ وام فریب دهند. در فضیلت‌گرایی، حساب‌برسان باید در تمامی ارتباط‌های حرفه‌ای خود قابل‌اطمینان باشند. آن‌ها باید برای دیگران مفید واقع شوند و از صدمه زدن و سوءاستفاده از دیگران اجتناب کنند و مسئولیت‌پذیری خود را ارتقا دهند، زیرا نسبت به وظایف خود تعهداتی دارند. همچنین، آن‌ها باید با درستکاری و صداقت رفتار کنند و اگر تمامی این اهداف را مبنی بر فضیلت به سرانجام رسانند، به حسابرسی بی‌نقص مبدل خواهند شد (دوسکا، دوسکا و راگتز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱).

### پیشینه پژوهش

سابقه اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و به تبع آن حسابرسی به سال ۱۴۹۴ برمی‌گردد که لوکا پاچیولی<sup>۲</sup> در اولین کتاب خود به موارد مرتبط با اخلاق حسابداری اشاره کرد (اسمیت و مورفی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸).

تاریخچه انتشار اخلاق حرفه‌ای در سطح بین‌المللی نشان می‌دهد که در سال ۱۹۹۶، «کمیته اخلاق حسابداری» فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۴</sup>، آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین کرد که به‌عنوان الگو و رهنمود مورد استفاده انجمن‌ها و جوامع حرفه‌ای عضو فدراسیون قرار گیرد. از آغاز سال ۱۹۹۹، چند ایالت آمریکا به تدریج کلاس‌های اخلاق را پیش از گذراندن امتحانات حسابداران رسمی الزامی نمودند (لوئب<sup>۵</sup>، ۲۰۰۷). افزون بر این، کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون در ژوئیه ۲۰۰۳، متن پیشنهادی جدیدی را برای آئین رفتار حرفه‌ای حسابداران تهیه نمود و به نظرخواهی گذاشت. این متن، ضمن بهبود و اصلاح برخی از مواد و الزامات مندرج در متن قبلی، مواد و الزامات جدیدی را در مورد آئین رفتار مقرر می‌داشت. متن جدید پس از بررسی و ارزیابی نظرات و پیشنهادهای صاحب‌نظران و انجمن‌های حرفه‌ای از سال ۲۰۰۵ میلادی اجرایی شد (ووگل<sup>۶</sup>، ۲۰۰۹). در سال ۲۰۱۸ نیز کدهای اخلاقی برای حسابداران، توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای

1. Duska, Duska and Ragatz

2. Luca Pacioli

3. Smith and Murphy

4. International Federation of Accountants (IFAC)

5. Loeb

6. Vogel

اخلاق حرفه‌ای حسابداری<sup>۱</sup> تدوین شده است که نسبت به نسخه‌های قبلی آن در مواردی مانند تاریخ اجرای دستورالعمل‌ها دارای اختلاف است. همچنین، موارد پیشنهادی هیئت برای سال‌های ۲۰۱۹-۲۰۲۳ نیز منتشر شده است که این اقدامات پیشنهادی و اولویت‌ها (برنامه کاری) برای اجرای آن شامل موارد چشم‌اندازهای استراتژیک، ملاحظات کلیدی، مدیریت تحول استراتژی، ظرفیت و اولویت‌ها و زمان‌بندی اجرای تغییرات است.

بررسی موضوع در ایران نیز نشان می‌دهد که برخی از سازمان‌ها به ارائه آیین رفتار حرفه‌ای اقدام نموده‌اند. انجمن حسابداران خبره ایران، نخستین تشکیلاتی بود که به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای پرداخت (علی‌مدد، ۱۳۸۹). این انجمن در سال ۱۳۶۴ آیین‌نامه انضباطی را برای اعضا خود تهیه نمود که فصل دوم آن به ضوابط و آیین رفتار حرفه‌ای اختصاص دارد. در اسفندماه سال ۱۳۷۷ نیز کمیته فنی سازمان حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد که با تأیید هیئت عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان از سال ۱۳۷۸ نیز لازم‌الاجرا شد. این متن، کمابیش ترجمه آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران مصوب سال ۱۹۹۶ میلادی است.

در سال ۱۳۸۲ نیز جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای خود را تدوین کرد که پس از تصویب شورای عالی جامعه در ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و لازم‌الاجرا شد. افزون بر این، آیین‌نامه انضباطی جامعه حسابداران رسمی نیز تهیه و در تیرماه ۱۳۸۳ به تأیید شورای عالی و به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری رسید (علی‌مدد، ۱۳۸۹). این آیین‌نامه به نحوی ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای مصوب این جامعه محسوب می‌شود که تنبیه‌های انضباطی افراد در صورتی که از آیین رفتار حرفه‌ای تخطی کنند، در آن درج شده است. همچنین، دیوان محاسبات نیز آیین‌نامه حرفه‌ای موردنظر خود را ارائه کرده است و براساس آن منشور، موازین رفتار حرفه‌ای به الزام‌هایی اطلاق می‌شود که رعایت آن به هنگام حسابرسی یا رسیدگی لازم و ضروری است. موازین رفتار حرفه‌ای براساس راهبردهای اساسی دیوان محاسبات در تاریخ ۸۳/۲/۲۰ به تصویب ریاست دیوان محاسبات کشور رسیده و عمل به آن از آن تاریخ ضروری است. مهم‌ترین نکته موردبررسی در مصوبه‌های ذکرشده را می‌توان توجه جوامع حرفه‌ای به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای مانند درستکاری، واقع‌بینی، رازداری و رعایت شئون حرفه‌ای دانست.



از نظر تحقیقاتی در ایران پژوهش‌های تجربی اندکی در زمینه اخلاق حسابرسی صورت پذیرفته است. ملکیان و توکل‌نیا (۱۳۹۳) دریافتند که فشار بودجه زمانی حسابرسان، تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش کمتر از واقع زمان دارد. افزون بر آن، یافته‌ها نشانگر تأثیر معکوس و معنادار فرهنگ اخلاقی بر فشار بودجه زمانی است. خدامرادی و حاجیها (۱۳۹۵) دریافتند که بین وجود فرهنگ اخلاقی با بهبود کیفیت گزارش حسابرسان رابطه مثبت و معنادار و بین وجود فرهنگ اخلاقی با فشار زمانی حسابرسان و کمتر از واقع گزارش کردن زمان حسابرسان، رابطه منفی و معنادار وجود دارد. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در مدل‌بندی تأثیر شدت اخلاقی در گزارشگری موارد کنترل داخلی تقلب نیز دریافتند که شدت اخلاقی ادراک‌شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیر عینی را تعدیل خواهد کرد، اما تأثیر سازه دین‌داری را تعدیل نخواهد کرد. در پژوهشی دیگر، نمازی و همکاران (۱۳۹۶ ب) دریافتند که کل مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری منتشرشده در نشریه‌های مختلف ایران (نشریه‌های حسابداری و غیر حسابداری) تا پایان شهریور ۱۳۹۴، برابر با ۱۱۰ مقاله است که با توجه به اهمیت موضوع و مقایسه با حجم مقاله‌های منتشرشده رقم بسیار کوچکی است. همچنین، دریافتند که تنها ۲۴ مقاله آن در زمینه اخلاق حسابرسان است. این مقاله‌ها به دو زیرگروه اخلاق هنجاری و اخلاق کاربردی تقسیم شده است. اخلاق هنجاری در حسابرسان شامل موضوع‌هایی مانند استقلال و درستکاری است که وجود آن برای حسابرسان لازم است. اخلاق کاربردی برای نمونه به مواردی مانند رعایت اخلاق در عمل از قبیل راه‌کارهای افزایش استقلال و جلوگیری از کاهش سطح استقلال حسابرسان، اشاره دارد.

در پژوهش‌های خارجی، آلین، هودایب و پایک<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) در پژوهشی به ارائه الگوی مفهومی از قصد گزارش موارد تقلب توسط حسابرسان مستقل پرداختند. الگوی ارائه شده بیانگر این است که عوامل فردی (مانند نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هزینه‌های شخصی گزارشگری) اثر مثبتی بر قصد گزارشگری اعمال تقلب دارد، اگرچه این تأثیر به وسیله عوامل مرتبط با مساله مانند درک از شدت اخلاقی تعدیل می‌شود. هیشام، ایشاک و عبدالمناف<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی دریافتند که استقلال و اندازه کمیته حسابرسان با افشای اخلاقی اطلاعات رابطه مستقیم دارند، اما تعداد جلسات و تخصص اعضای کمیته

1. Alleyne, Hudaib and Pike  
2. Hisham, Ishak and Abdul Manaf

حسابرسی بر افشای اخلاقی اطلاعات تأثیری ندارند. سیلواندر<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) در پژوهشی ابزاری چندبعدی را برای اندازه‌گیری تأثیر ابعاد متفاوت فلسفه اخلاقی در حسابرسان و فرآیند تصمیم‌گیری مدیریتی آن‌ها معرفی نموده است. یافته‌ها بیانگر آن است که وظیفه‌شناسی در میان حسابرسان نشانگر فلسفه‌های اخلاقی دیگری است که در آن‌ها حسابرسان وظیفه را به‌عنوان مفهومی گسترده‌تر و بیش از یک مکتب اخلاقی وظیفه‌شناسی ارائه می‌کنند. همچنین، یافته‌ها بیانگر آن است که اصول اخلاقی دارای پیوند قوی با وظایف مدیران در محیط‌های حسابرسی است. اسوانبرگ و اوهمان<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) در پژوهشی دریافتند که سازوکارها و مکانیسم‌هایی که در کاهش رفتارهای کیفی حسابرسان و ضعف عینی دخیل بوده و ناشی از روابط تنگاتنگ با صاحب‌کارها هستند، در جامعه‌های موردبررسی به یک منوال هستند و تفاوت جوامع بر ایجاد تفاوت در سازوکارها، بی‌تأثیر است. اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶) در پژوهشی دریافتند که حسابرسان در موسسه‌های برخوردار از فرهنگ‌های اخلاقی قوی‌تر، تصمیم‌های واقعی‌تری را از لحاظ عدم پذیرش مواضع و جایگاه‌های ترجیحی حسابداری در میان مراجعین در مقایسه با آنچه حسابرسان در موسسه‌های حسابرسی با فرهنگ‌های اخلاقی ضعیف‌تر انجام می‌دهند، اتخاذ می‌کنند. مرزوک، باری و دلاپورتاس<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) نیز در پژوهشی دریافتند که رابطه مثبت و معناداری بین متغیرهای نگرش، حمایت همکاران، حمایت مدیران و خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری وجود دارد. همچنین، یافته‌ها رابطه مثبتی را بین خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری و گسترش آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری نشان داد.

اگرچه پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در برخی از موارد اطلاعات مفیدی ارائه می‌دهند، اما مطالب آن‌ها به‌صورت پراکنده بوده و محورهای منتشرشده اخلاق حرفه‌ای حسابرسی به‌صورت گسترده و سیستمی موردبررسی قرار نگرفته است. همچنین، سهم نشریه‌های پژوهشی و سایر نشریه‌های کشور و همچنین، نقش این نشریه‌ها در انتشار محتوای اخلاق در حسابرسی و پژوهش حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی به‌گونه خاص مورد مطالعه قرار نگرفته است. در نتیجه، هدف اصلی این مطالعه بررسی جایگاه، محتوا و اخلاق حرفه‌ای حسابرسی، از دیدگاه نظری و حرفه‌ای، از منظر اولویت‌های پژوهشی پژوهشگران ایران است. نظر به اینکه هدف اصلی این پژوهش تحلیل

1. Sylvander  
2. Svanberg and Ohman  
3. Marzuki, Barry and Dellaportas

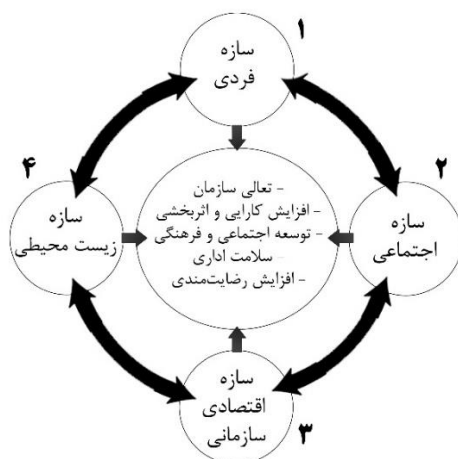
محتوای مقاله‌های منتشرشده در ایران در زمینه اخلاق حسابرسی و شناسایی مواردی است که باید مطالعات بیشتری در آنها صورت گیرد، بخش‌های بعد به تحلیل محتوای این مقاله‌ها می‌پردازد.

### روش پژوهش

این پژوهش به بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابرسی منتشرشده در نشریه‌های ایران و آزمون آماری اهمیت آن‌ها می‌پردازد؛ بنابراین، از نظر استفاده از یافته‌ها کاربردی و از نظر نوع روش پژوهش، ترکیبی از روش‌های کیفی و کمی است (اسمیت، ۲۰۱۵). این مطالعه، ابتدا از روش آرشیوی استفاده کرده و سپس با استفاده از تحلیل محتوا و گام‌های تحلیل محتوای نئوندورف<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) عنوان مقاله‌ها را در سازه‌های مختلف «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶ الف) قرار می‌دهد. سپس مبانی پژوهش کمی و آزمون فرضیه‌ها براساس روش اثباتی را دنبال می‌کند.

### بررسی روند انتشار مقاله‌های اخلاق حرفه‌ای حسابرسی

در این مطالعه، به پیروی از نمازی و همکاران (۱۳۹۶ الف)، از روش تحلیل محتوای کمی استفاده شد. در مطالعه نمازی و همکاران (۱۳۹۶ الف)، ابتدا با استفاده از «روش آرشیوی»، کل مقاله‌های منتشرشده در زمینه اخلاق حرفه‌ای در بازه زمانی ۱۳۸۴-۱۳۹۴، در نشریه‌های ایرانی و پایان‌نامه‌های مرتبط با اخلاق حسابداری، به‌عنوان جامعه آماری جمع‌آوری شد و برای افزایش دقت، نمونه‌گیری به عمل نیامد. سپس با استفاده از «تحلیل محتوا» الگوی نوینی تحت عنوان «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» با استفاده از ۵۶۹ مقاله و پایان‌نامه اخلاق حسابداری منتشرشده تدوین شد. الگوی ذکرشده متشکل از ۴ مؤلفه سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی- سازمانی و سازه زیست‌محیطی بوده و اولویت آن‌ها نیز با استفاده از فن دلفی و کسب نظر از متخصصان اخلاق حرفه‌ای حسابداری مشخص شده است. شکل ۱ اجزای این الگو را نشان می‌دهد.



شکل ۱. الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری

منبع: نمازی و همکاران (۱۳۹۶ الف: ۷۶)

در الگوی بالا عوامل فردی مواردی است که به شخص و شخصیت حسابداران (حسابرسان) مرتبط است و به «نظریه فضیلت‌گرایی» ارتباط پیدا می‌کند. عوامل اجتماعی، عواملی است که در رابطه با محیط اجتماعی و پیرامونی باشند. عوامل سازمانی به سازمان و فعالیت‌های اقتصادی سازمان مرتبط است و به «نظریه وظیفه‌گرایی و غایت‌گرایی» ارتباط پیدا می‌کنند. عوامل زیست‌محیطی نیز به اهمیت، حفاظت، نگهداری و اخلاق محیط‌زیست و «نظریه توسعه پایدار» اشاره دارد.

در جریان جمع‌آوری پژوهش‌های مربوط به اخلاق حسابداری در ایران، تعداد مقاله‌های مرتبط با اخلاق حسابداری از ابتدای زمان انتشار هر نشریه تا پایان شهریور ۱۳۹۵ بررسی شد. برای این منظور با مراجعه به سایت کل نشریه‌های حسابداری و مالی، همه مقاله‌های منتشر شده جهت بررسی و شناسایی مقاله‌هایی که بتوان آن‌ها را در گروه مقاله‌های اخلاقی برشمرد، بررسی شد. سپس مقاله‌های منتشر شده‌ای که در طول سال‌های انتشار نشریه‌ها در عنوان آن‌ها از کلمه «اخلاق» استفاده شده بود، در لیست مقاله‌های اخلاقی آن نشریه گنجانده شد. دلیل اصلی این امر آن است که عنوان مقاله، مفهوم و مسیر اصلی مقاله را نشان می‌دهد و باید به گونه خلاصه، مضمون اصلی پژوهش را نیز نشان دهد. عنوان مقاله باید کوتاه و گویا و تنها بیانگر متغیرهای اصلی پژوهش باشد (سیف، ۱۳۷۵: ۱۲). مقاله‌هایی که تنها در بخشی از آن به بررسی اخلاق حرفه‌ای پرداخته بود، در لیست مقاله‌های اخلاقی آن نشریه گنجانده نشد، زیرا این پژوهش به بررسی مقاله‌هایی که اخلاق

حرفه‌ای حسابداری را به‌عنوان متغیرهای اصلی در نظر گرفته و هدف اصلی آن اخلاق حرفه‌ای حسابرسی است، می‌پردازد. افزون بر این، استخراج ضمنی مطالب منتشرشده در زمینه اخلاق دشوار بوده و تا حدی حالت ذهنی و غیرقابل دفاع پیدا می‌کند. در ادامه جهت بررسی، مقاله‌ها در سه گروه از نشریه‌ها استخراج شد:

گروه اول، نشریه‌های حسابداری که اسامی آن‌ها در لیست نشریه‌های پژوهشی معتبر وزارت علوم، تحقیقات و فناوری و وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی<sup>۱</sup> قابل مشاهده است. گروه دوم نیز سایر نشریه‌های حسابداری (دارای مجوز از وزارت ارشاد) که به انتشار مقاله‌های حرفه‌ای حسابداری پرداخته‌اند. گروه سوم، نشریه‌های غیر حسابداری که به انتشار مقاله مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری پرداخته‌اند. مقاله‌های این گروه با جستجو در سایت‌هایی مانند موتور جستجوگر گوگل<sup>۲</sup>، انسانی<sup>۳</sup>، جهاد دانشگاهی<sup>۴</sup> و نورمگز<sup>۵</sup> یافت شد.

به‌منظور بررسی موارد اخلاقی مندرج در مقاله‌های منتشرشده، از روش «تحلیل محتوا» استفاده شد. برلسون<sup>۶</sup> (۱۹۵۹) این فن را «پژوهشی برای توصیف عینی، سامانمند و کمی محتوای آشکار پیام» معرفی می‌کند (به نقل از کریندورف، ۱۳۷۸: ۲۶). همچنین، «محتوا را می‌توان دانش‌ها، مهارت‌ها، گرایش‌ها و ارزش‌هایی توصیف کرد که باید یاد گرفته شوند» (نیکلس و نیکلس<sup>۷</sup>، ۱۳۷۷: ۱۲).

در این پژوهش با پیروی از نئوندورف (۲۰۰۲)، گام‌های زیر دنبال شد:

۱. تعیین محتوا و علت انتخاب آن - در این مرحله با توجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی و عدم بررسی محتوای کامل انتشارات این حوزه توسط پژوهشگران، هدف پژوهش بررسی کمی و کیفی مقاله‌های اخلاق منتشرشده این حوزه در نشریه‌ها در نظر گرفته شد.

۲. تصمیم‌گیری در مورد مفهوم‌سازی - پژوهش با هدف تطبیق مفاهیم کاربردی و عملی اخلاق حرفه‌ای حسابرسی متناسب با سازه‌های «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای

---

۱. لازم به ذکر است که نشریه حسابداری سلامت با رتبه علمی - پژوهشی، اعتبار خود را از وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کسب نموده است.

2. Google.co  
3. Ensani.ir  
4. Sid.ir  
5. Noormags.ir  
6. Berelson  
7. Nicholls and Nicholls

- حسابداری» صورت پذیرفت.
۳. تعیین واحد گردآوری داده‌ها، سطح اندازه‌گیری و نمونه‌گیری - گردآوری اطلاعات از مقاله‌های منتشر شده مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در نشریه‌ها از ابتدای انتشار آن‌ها تا پایان شهریور ۱۳۹۵ صورت گرفت. همچنین، برای افزایش دقت، قابلیت اتکا و اعتماد بیشتر یافته‌های حاصل از پژوهش و کاهش خطر نمونه‌گیری، کلیه مقاله‌های ذکر شده مورد بررسی قرار گرفت.
۴. کدگذاری - در این مرحله هر یک از سازه‌های چهارگانه مربوط به الگوی توسعه پایدار به تفکیک مورد بررسی قرار گرفت.
۵. تهیه جدول نهایی طرح - این جدول از استخراج مقاله‌های مرتبط با هر یک از سازه‌های چهارگانه «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری»، جهت استفاده بهینه به صورت جدول نهایی ارائه شد.

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی

جدول ۱ تعداد مقاله‌های مختلف اخلاق حسابرسی را در هر یک از منابع‌های مورد بررسی نشان می‌دهد.

جدول ۱. تعداد مقاله‌های انتشار یافته در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در نشریه‌های سه‌گانه

ردیف	توضیحات مقاله		تعداد	عنوان نشریه	جمع	طبقه بندی
	سال	عنوان				
۱	۹۲	بررسی رابطه بین فلسفه اخلاق فردی و ویژگی‌های جمعیت شناختی با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی	۲	حسابداری مدیریت	۱۲	پژوهش‌های علمی حسابداری
۲	۹۲	بررسی گزینه‌های مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران				
۳	۸۷	بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران	۲	دانش حسابرسی		
۴	۹۲	بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرسان				
۵	۹۲	رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و	۲	پژوهش‌های		

		قضاوت اخلاقی				
۶	۹۵	بررسی تأثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرسان بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده	تجربی حسابداری			
۷	۸۲	تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل	بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۱		
۸	۹۳	بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی	دانش حسابداری	۱		
۹	۹۲	ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران	حسابداری سلامت	۱		
۱۰	۹۳	عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران	حسابداری مالی	۲		
۱۱	۹۴	بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق				
۱۲	۸۶	قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی	مطالعات تجربی حسابداری مالی	۱		
۱۳	۷۹	حسابرسان داخلی و آیین رفتار حرفه‌ای	حسابرس	۵		
۱۴	۹۱	بررسی اهمیت اخلاق در حسابرسی				
۱۵	۹۴	اخلاق و ارزشهای سازمانی در نوک پیکان حسابرسی				
۱۶	۹۴	اخلاق حسابرسان و تأثیر آن بر اعتماد عمومی				
۱۷	۹۱	اخلاق در حسابرسی و مطالعات در حوزه اخلاقیات در نهادهای حسابداری مختلف				
۱۸	۸۵	فرهنگ حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای ضرورت باز اندیشی در اصول بنیادی حسابداری و حسابرسی	حسابدار	۳		
۱۹	۸۸	اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی				
۲۰	۸۸	حسابداری و حسابرسی اخلاق حسابداری				
۲۱	۸۴	اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در محیط حسابداری آینده	حسابدار رسمی	۴		
۲۲	۸۸	اخلاقیات در حسابرسی				
۲۳	۹۵	اخلاق و حسابرسی؛ یک چشم انداز بین‌المللی				

۲۴	۸۸	حسابداران و اخلاق				
۲۵	۹۴	تأثیر رفتار اخلاقی هیئت مدیره بر کیفیت حسابداری	۱	نظریه‌های نوین حسابداری		
۲۶	۹۳	بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابداری تحت شرایط فشار بودجه زمانی	۱	حسابرسی نظریه و عمل		
۲۷	۹۰	ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس	۸	اخلاق در علوم و فناوری	۱۴	نظریه‌های غیر حسابداری
۲۸	۹۰	تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت				
۲۹	۹۰	عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران				
۳۰	۹۱	رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان				
۳۱	۹۴	پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابداری				
۳۲	۹۵	رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل				
۳۳	۹۵	رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان				
۳۴	۹۵	تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حسابرسان				
۳۵	۹۵	بررسی تأثیر اخلاق حسابرسان بر کشف دستکاری اطلاعات مالی	۱	پژوهش‌های اخلاقی		
۳۶	۹۱	ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابداری	۱	علوم مدیریت ایران		
۳۷	۹۴	بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر میزان اعتماد آفرینی حسابرسان داخلی	۱	پژوهشنامه تربیتی		
۳۸	۹۴	تأثیر حسابداری، حسابداری و پاسخگویی در توسعه اخلاق اسلامی و توسعه اقتصادی	۱	اقتصاد و بانکداری اسلامی		
۳۹	۸۸	اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابداری	۱	منابع انسانی		
۴۰	۹۳	مقایسه جهت‌گیری‌های اخلاقی در جامعه پزشکان و حسابرسان	۱	مدیریت فرهنگی		
۴۰						جمع



جدول ۲ یافته‌های کمی پژوهش را براساس سازه‌های چهارگانه «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» نشان می‌دهد تا جزئیات انتشارات مختلف در ابعاد گوناگون حسابرسی نمایان شود.

جدول ۲. یافته‌های کمی پژوهش براساس سازه‌های چهارگانه الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای

حسابرسی

سازه‌ها	تعداد	نوع نشریه	تعداد	نشریه‌های منتشرکننده	تعداد مقاله در هر نشریه	ردیف مقاله بر اساس جدول ۱
فردی	۲۰	علمی پژوهشی	۱۲	اخلاق در علوم و فناوری	۵	۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰ و ۳۳
				حسابداری مدیریت	۲	۱ و ۲
				پژوهش‌های تجربی حسابداری	۲	۵ و ۶
				حسابداری سلامت	۱	۹
				مطالعات تجربی حسابداری مالی	۱	۱۲
				حسابداری مالی	۱	۱۰
				حسابدار رسمی	۲	۲۲ و ۲۴
		سایر نشریه‌ها	۸	منابع انسانی	۱	۳۹
				حسابدار	۳	۱۸، ۱۹ و ۲۰
				حسابرس	۲	۱۳ و ۱۴
اجتماعی	۱۳	علمی پژوهشی	۹	دانش حسابرسی	۲	۳ و ۴
				بررسی‌های حسابداری و حسابرسی	۱	۷
				حسابداری مالی	۱	۱۱
				مدیریت فرهنگی	۱	۴۰
				پژوهشنامه تربیتی	۱	۳۷
				اخلاق در علوم و فناوری	۲	۳۱ و ۳۴
				علوم مدیریت ایران	۱	۳۶
		سایر نشریه‌ها	۴	حسابرس	۲	۱۶ و ۱۷
				حسابدار رسمی	۲	۲۱ و ۲۳
				دانش حسابداری	۱	۸
اقتصادی-سازمانی	۷	علمی پژوهشی	۳	پژوهش‌های اخلاقی	۱	۳۵
				اخلاق در علوم و	۱	۳۲

		فناوری				
۱۵	۱	حسابرس	۴	سایر نشریه‌ها		
۲۵	۱	نظریه‌های نوین حسابداری				
۲۶	۱	حسابرسی نظریه و عمل				
۳۸	۱	اقتصاد و بانکداری				
	-	-	-	-	۰	زیست محیطی
					۴۰	جمع کل

یافته‌ها نشان می‌دهد که در مجموع ۲۴ مقاله در نشریه‌های علمی پژوهشی (شامل ۱۲ مقاله علمی پژوهشی منتشر شده در نشریه‌های حسابداری و مالی و ۱۲ مقاله منتشر شده در نشریه‌های علمی پژوهشی غیرمرتبط با حسابداری) و ۱۴ مقاله در سایر نشریه‌ها منتشر شده است. همچنین، تحلیل محتوای انجام گرفته و طبقه‌بندی مقاله‌ها در سازه‌های چهارگانه نیز نشان داد که به ترتیب سازه فردی با ۲۰ مقاله، سازه اجتماعی با ۱۳ مقاله و سازه اقتصادی - سازمانی با ۷ مقاله به ترتیب بیشترین تعداد مقاله‌ها را به خود اختصاص داده‌اند. لازم به ذکر است که هیچ مقاله‌ای در ارتباط با اخلاق حرفه‌ای حسابرسی و توسعه پایدار و مباحث مرتبط با محیط زیست مشاهده نشد.

افزون بر این، بررسی تفکیکی مقاله‌های منتشر شده هر سازه نیز نشان داد که در سازه فردی نقش نشریه‌های علمی پژوهشی برجسته تر است که تمایل بیشتر نویسندگان و نشریه‌ها به محور ذکر شده را نشان می‌دهد. البته این انتظار وجود داشت، زیرا نقش فردی نقش مسلط اخلاق حرفه‌ای به حساب می‌آید (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶ ب).

### فرضیه‌ها و آمار استنباطی

به منظور تعیین اهمیت نشریه‌های پژوهشی در مقایسه با سایر نشریه‌ها در گسترش اخلاق حرفه‌ای از نظر آماری، فرضیه‌های زیر تدوین شد تا نقش و معناداری نشریه‌های مختلف در پیشرفت اخلاق حسابداری روشن تر شود.

فرضیه ۱: بین میانگین مقاله‌های اخلاق حسابرسی منتشر شده در نشریه‌های علمی پژوهشی وزارتین (شامل نشریه‌های حسابداری و غیرحسابداری) و میانگین مقاله‌های اخلاق حسابرسی منتشر شده در سایر نشریه‌های حسابداری، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین میانگین مقاله‌های اخلاق حسابرسی منتشر شده در نشریه‌های علمی پژوهشی

حسابداری و میانگین مقاله‌های اخلاق حسابرسی منتشر شده در سایر نشریه‌های حسابداری، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳: بین محتوای مقاله‌های منتشر شده در زمینه اخلاق حسابرسی در ابعاد چهارگانه الگوی توسعه پایدار، تفاوت معناداری وجود دارد.

برای انجام آزمون فرضیه‌ها، ابتدا نرمال بودن داده‌ها سنجیده شد. برای این منظور از آزمون کلموگوروف-اسمیرنوف<sup>۱</sup> استفاده شد. جدول ۳ یافته‌های این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۳. بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

معناداری	Z	انحراف معیار	میانگین	یافته‌ها
۰/۷۲۳	۱/۴۹۳	۱/۰۳۲۸	۱/۵	مقاله‌های حسابرسی منتشر شده در نشریه‌های پژوهشی
۰/۶۳۷	۰/۷۴۴	۰/۷۰۷۱	۱/۷۵	مقاله‌های سایر نشریه‌های حسابداری
۰/۰۹۱	۱/۲۴۳	۰/۵۰۰۰	۱/۳۳۳۳	مقاله‌های نشریه‌های پژوهشی حسابداری
۰/۰۸۷	۱/۲۵۱	۰/۸۱۶۱	۱/۸۸۴۶	محتوای مقاله‌ها براساس سازه‌های چهارگانه

جدول ۳ نشان می‌دهد که میانگین مقاله‌های منتشر شده در نشریات علمی-پژوهشی حسابداری از میانگین مقاله‌های منتشر شده در سایر گروه‌ها کمتر است. همچنین، معناداری همه متغیرها بالاتر از ۰/۰۵ است و بنابراین، دارای توزیع نرمال است و می‌توان برای آن‌ها از آزمون‌های پارامتریک استفاده کرد.

فرضیه اول: در ادامه، با توجه به نرمال بودن داده‌ها، برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم از آزمون T مستقل استفاده شد. جدول ۴ یافته‌های بررسی فرضیه اول پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۴. یافته‌های آزمون T مستقل فرضیه اول پژوهش

متغیر	آزمون لون		t	معناداری	انحراف معیار	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف	
	F	معناداری				کمینه	بیشینه
واریانس برابر	۲/۲۷۶	۰/۱۹۲	-۰/۷۹۴	۰/۴۶۳	۱/۱۵۴۱	-۳/۸۸۳۳	۲/۰۵۰۰
واریانس نابرابر	-	-	-۰/۹۱۴	۰/۴۱۶	۱/۰۰۳۴	-۳/۷۹۲۴	۱/۹۵۹۱

همان گونه که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، سطح معناداری آزمون لون معادل ۰/۱۹۲ است که از مقدار خطای ۰/۰۵ بزرگ‌تر است، لذا فرضیه پژوهش باید براساس یافته‌های

سطر اول نتیجه گیری شود، زیرا اگر مقدار آزمون لون نشان دهد که دو گروه دارای واریانس غیر مساوی هستند (مقدار احتمال کمتر از ۰/۰۵ باشد) در این صورت باید مقدار  $t$  را برای واریانس‌های غیر برابر استفاده کرد و یافته‌های سطر دوم را مورد بهره‌برداری قرار داد (کلانتری، ۱۳۸۵). همچنین، سطح معناداری نشان می‌دهد که با توجه به بیشتر بودن آن از ۰/۰۵، فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار در میانگین مقاله‌های اخلاق حسابداری منتشر شده در نشریه‌های پژوهشی وزارتین و سایر نشریه‌های حسابداری مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

فرضیه دوم: جدول ۵ یافته‌های آزمون فرضیه دوم پژوهش را با استفاده از آزمون  $T$  مستقل نشان می‌دهد.

جدول ۵. یافته‌های آزمون  $T$  مستقل فرضیه دوم پژوهش

متغیر	آزمون لون		$t$	معناداری	انحراف معیار	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف	
	F	معناداری				کمینه	بیشینه
واریانس برابر	۰/۱۵۸	۰/۷۰۷	۰/۲۰۵	۰/۸۴۶	۰/۴۰۶۵	-۰/۹۶۱۷	۱/۱۲۸۳
واریانس نابرابر	-	-	۰/۲۰۰	۰/۸۵۱	۰/۴۱۶۶	-۱/۰۶۹۸	۱/۲۳۶۵

اطلاعات جدول ۵ نشان داد فرضیه پژوهش باید بر اساس یافته‌های سطر اول بررسی شود. در این مورد نیز سطح معناداری نشان داد فرضیه پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار آماری در تعداد مقاله‌های اخلاق حسابداری منتشر شده در نشریه‌های پژوهشی حسابداری و سایر نشریه‌های غیر پژوهشی حسابداری مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

فرضیه سوم: به منظور آزمون این فرضیه، از تحلیل محتوای مقاله‌های مشاهده شده اخلاق حرفه‌ای حسابداری در محورهای چهارگانه فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و زیست محیطی و آزمون کای دو ( $\chi^2$ ) تعدیل شده استفاده شد. از این آزمون زمانی استفاده می‌شود که فراوانی مورد انتظار یک یا چند سلول، کمتر از عدد ۵ باشد. این تصحیح تغییر کوچکی در فرمول محاسباتی کای دو ایجاد می‌کند و به گونه معمول باعث کاهش در مقدار کای دو و در نتیجه، افزایش در سطح معناداری آزمون می‌شود (اصغری جعفرآبادی، سلطانی و محمدی، ۱۳۹۲). جدول ۶ یافته‌های مربوط به این فرضیه را نشان می‌دهد.

جدول ۶. یافته‌های آزمون کای دو تعدیل‌شده فرضیه سوم پژوهش

یافته‌ها	محتوای مقاله‌های اخلاق حسابداری
کای دو	۲۳/۵۳
درجه آزادی	۳
P	۰/۰۰۰

جدول ۶ نشان می‌دهد فرض پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنادار در تعداد مقاله‌های منتشرشده در سازه‌های چهارگانه «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» پذیرفته می‌شود.

### بحث و بررسی

برای بررسی محورهای هر یک از سازه‌های چهارگانه، بررسی محتوایی هر گروه با استفاده از روش تحلیل محتوا (نئوندورف، ۲۰۰۲) انجام گرفت تا یافته‌های دقیق‌تری به دست آید. در این زمینه، ابتدا با کدبندی عملیات و تحلیل محتوای عنوان مقاله‌ها، ۹ محور مشخص شد. سپس متغیرهای موردبررسی در پژوهش‌ها، در کدهای مرتبط قرار داده شد. لازم به ذکر است که با توجه به اینکه در برخی از پژوهش‌ها از چند متغیر اخلاقی استفاده شده است، صرفاً جمع تعداد کمی متغیرهای مورد اشاره در محورهای یازده‌گانه، برابر با تعداد مقاله‌های موردبررسی نشد. بدین معنا که برخی متغیرها حالت چندگانه داشت و می‌توانست در چند محور اخلاقی ثبت شود که در این مطالعه به نقش مسلط آن‌ها توجه شد. همچنین، در برخی از پژوهش‌ها یکی از متغیرهای موردبررسی مربوط به سایر عوامل (عواملی غیر از اخلاق حرفه‌ای) مانند عملکرد یا ویژگی‌های شخصیتی بود که در محورهای موردبررسی به آن توجه نشد، زیرا متغیرهای بسیار زیادی وجود دارد که می‌تواند تحت تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابرسی قرار گیرد و بررسی آن‌ها نیازمند پژوهش‌های گسترده و مستقل است. جدول ۷ یافته‌های زیر محورهای موردبررسی سازه‌های چهارگانه و فراوانی داده‌های مربوط را نشان می‌دهد.

جدول ۷. یافته‌های زیر محوره‌های سازه‌های چهارگانه

الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابرسی

ردیف	زیر محوره‌های مورد بررسی	تعداد مشاهده شده در هر سازه و ردیف مقاله بر اساس جدول ۱			جمع
		سازه فردی	سازه اجتماعی	سازه اقتصادی - سازمانی	
۱	قضاوت اخلاقی	۵ مورد (۲، ۵، ۱۰، ۱۲ و ۲۷)	۱ مورد (۳)	-	۶
۲	نیت و ادراک اخلاقی	۱۶ مورد (۱، ۶، ۹، ۱۳، ۱۴، ۱۸، ۱۹، ۲۰، ۲۲، ۲۴، ۲۷، ۲۸، ۲۹، ۳۰، ۳۳ و ۳۹)	۱۰ مورد (۷، ۱۶، ۱۷، ۲۱، ۲۳، ۳۱، ۳۴، ۳۶ و ۳۸)	۳ مورد (۸، ۱۵ و ۳۵)	۲۹
۳	کشف تقلب و گزارش‌های اخلاقی	۲ مورد (۶ و ۲۸)	۲ مورد (۱۱ و ۳۱)	۱ مورد (۳۵)	۵
۴	رشد اخلاقی	۱ مورد (۳۳)	۲ مورد (۳۸ و ۴۰)	-	۳
۵	سطح مهارت اخلاقی	۱۱ مورد (۶، ۱۳، ۱۴، ۱۸، ۱۹، ۲۰، ۲۲، ۲۴، ۳۰، ۳۳ و ۳۹)	۱۲ مورد (۴، ۷، ۱۱، ۱۶، ۱۷، ۲۱، ۲۳، ۲۹، ۳۱، ۳۴ و ۴۰)	۲ مورد (۱۵ و ۲۵)	۲۵
۶	فرهنگ اخلاقی	۱ مورد (۶)	۳ مورد (۴، ۳۶ و ۳۷)	۱ مورد (۲۶)	۵
۷	رهبری و مدیریت اخلاقی	-	۱ مورد (۳۶)	۲ مورد (۸ و ۲۵)	۳
۸	حساسیت اخلاقی	۱ مورد (۵)	-	-	۱
۹	هوش اخلاقی	-	-	۱ مورد (۳۲)	۱
	جمع	۳۷	۳۱	۱۰	۷۸

این یافته‌ها نشان داد که در برخی از محورها در سازه‌های چهارگانه تاکنون پژوهش‌هایی صورت نگرفته است. در نتیجه، توجه به آن می‌تواند راهنمای عمل پژوهشگران آینده باشد. در ادامه نیز محتوای حسابرسی هر یک از محوره‌های یازده گانه تشریح می‌شود:

### قضاوت اخلاقی

قضاوت اخلاقی به ارزیابی عینی و منصفانه دیگران و میزانی که حسابرس رفتار مشخصی را از لحاظ اخلاقی قابل قبول بداند، اطلاق می‌شود (سلمان پناه و طالب‌نیا، ۱۳۹۲). در این

گروه به‌عنوان نمونه، پژوهش حساس‌یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) وجود دارد. یافته‌های این پژوهش نشان داد که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین، جنسیت نیز در قضاوت حسابرسی مؤثر بوده و زنان قضاوت‌های اخلاقی‌تری اعمال می‌کنند. همچنین، سلمان‌پناه و طالب‌نیا (۱۳۹۲) در پژوهشی دریافته‌اند که آیین رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه حسابداران رسمی و محیط اخلاقی شرکت، متغیرهای مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران است. افزون بر آن، بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری وجود ندارد. یافته‌های فروغی، جعفری و نادری‌بنی (۱۳۹۳) نیز نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای و ادراک حسابداران رسمی ایران از محیط اخلاقی سازمانشان با قضاوت اخلاقی آن‌ها وجود دارد. به عبارت دیگر، هر چه حسابداران رسمی ایران محیط اخلاقی سازمان را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت، اخلاقی‌تر عمل می‌کنند.

### نیت و ادراک اخلاقی

این مورد را نیت و تفکر یک شخص، برای رفتار به روشی اخلاقی تعریف کرده‌اند (کوهن، چانت و شارپ<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸). در این زمینه، به‌عنوان نمونه بنی‌مهد و بیگی (۱۳۹۱) در پژوهش خود دریافته‌اند که از نظر آماری رابطه معناداری بین جهت‌گیری‌های اخلاقی (آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) و گرایش حسابرسان ایرانی به نیت‌های غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی وجود ندارد؛ به عبارت دیگر، تفاوت در جهت‌گیری اخلاقی یک فرد، در پیش‌بینی نیت اخلاقی وی در زمینه حسابرسی بی‌اهمیت است، اما بین رابطه مداری و گرایش حسابرسان ایرانی به رفتار غیراخلاقی، هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. به عبارتی با افزایش رابطه‌مداری، گرایش حسابرسان به نیت‌های غیراخلاقی هنگام مواجهه با تنگناهای اخلاقی افزایش می‌یابد. همچنین، ادراک اخلاقی نیز به تشخیص فرد از یک مفهوم اخلاقی گفته می‌شود و عامل محرک تصمیم‌گیری‌های اخلاقی است (اتیا، شانکارماهش و سیگناپاکدی<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). در رابطه با این موضوع نیز پژوهش مهدوی و ابراهیمی (۱۳۹۲) بیانگر آن است که فلسفه اخلاقی شخصی دارای تأثیری ضعیف و منفی بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی است و تأثیر سایر

1. Cohen, Pant and Sharp  
2. Attia, Shankarmahesh and Singhapakdi

متغیرهای موردبررسی بر ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی معنادار نیست.

### کشف تقلب و گزارش‌های اخلاقی

گزارش‌های اخلاقی ناشی از بروز موارد غیراخلاقی در سازمان، یک سازوکار کنترل داخلی محسوب شده و از آن به‌عنوان ابزاری برای حفظ محیط کنترلی اثربخش در شرکت‌ها یاد می‌شود. از این‌رو، حرفه حسابداری و حسابرسی و هیئت‌های قانون‌گذاری کوشیده‌اند تا این مورد به یکی از ارکان اصلی فرهنگ‌سازمانی تبدیل شود (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). در این زمینه، بولو و صادقی (۱۳۹۰) در پژوهشی دریافتند که مهم‌ترین ویژگی‌های اخلاقی فردی مؤثر در استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت توسط حسابرسان به ترتیب از اولویت یکم تا پنجم بدین شرح هستند: ۱) عضویت در جامعه حسابداران رسمی، ۲) سابقه حرفه‌ای بیش از ۲۰ سال، ۳) دارا بودن حداقل مدرک تحصیلی کارشناسی، ۴) رده سازمانی سرپرست ارشد و ۵) رشته تحصیلی مدیریت. رویایی و ابراهیمی (۱۳۹۴) نیز در پژوهشی در رابطه با افشای اطلاعات اخلاقی دریافتند که استقلال کمیته حسابرسی و تخصص اعضای کمیته بر افشای داوطلبانه اخلاق تاثیر می‌گذارد.

### رشد اخلاقی

رشد اخلاقی دربرگیرنده آن دسته از قوانین و مقررات اجتماعی است که تعیین می‌کند انسان‌ها در رابطه با دیگران چگونه باید رفتار کنند (گل‌محمدیان، بهروزی و یاسمی‌نژاد، ۱۳۹۴). در این گروه برای نمونه یافته‌های پژوهش حساس‌یگانه، خادم و مرویان‌حسینی (۱۳۹۵) نشان داد بین ذهنیت حسابرسان به مباحث اخلاقی و انجام آن در عمل تفاوت معناداری وجود دارد که امتیازهای اخلاقی اعمال، پایین‌تر از ذهنیت بوده است. همچنین، آیین رفتار حرفه‌ای نتوانسته است به گونه کامل به رفتار حسابرسان شاغل در حرفه جهت داده و آنرا بهبود بخشد. در خصوص رشد اخلاقی که بیان‌کننده مواردی است که تعیین می‌کند انسان‌ها چگونه باید رفتار کنند، می‌توان به پژوهش حسینی، بنی‌مهد و اوحدی (۱۳۹۳) نیز اشاره کرد که به مقایسه جهت‌گیری‌های اخلاقی در جامعه پزشکان و حسابرسان و آسیب‌شناسی مساله پرداخته است. شواهد نشان می‌دهد که جهت‌گیری‌های ایده‌آل‌گرایی، نسبی‌گرایی و تعهد حرفه‌ای در بین پزشکان و حسابرسان یکسان است و تفاوت معناداری ندارد. یافته‌های این پژوهش آگاهی درباره وضعیت ارزش‌های اخلاقی حاکم بر حرفه حسابداری و پزشکی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد. همچنین،



وضعیت جهت‌گیری اخلاقی و تعهد حرفه‌ای حرفه حسابرسی در بازار حسابرسی را نمایان می‌سازد و نشان می‌دهد که جامعه حسابداران رسمی با چه مسائلی در حوزه اخلاق روبرو است.

### سطح مهارت اخلاقی

مهارت اخلاقی قابلیت به اجرا در آوردن توانایی‌های اخلاقی است. عموم پژوهش‌های صورت گرفته در این حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی، برای کاربردی نمودن اصول اخلاقی تلاش کرده‌اند (برای بررسی جزئیات به جدول ۷ مراجعه شود) و گستره وسیعی از مقاله‌های حوزه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را پوشش می‌دهند. در این زمینه می‌توان به پژوهش حساس‌یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) اشاره کرد که نشان داد بین حساسیت اخلاقی، مهارت و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آن‌ها اختلاف معنادار وجود دارد. همچنین، پژوهش مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) که به اجرای توانایی‌هایی مرتبط با نظریه‌های اخلاقی اشاره دارد نیز در این گروه قرار دارد. یافته‌های این مطالعه نشان داد هرچند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند.

### فرهنگ اخلاقی

فرهنگ اخلاقی زیرمجموعه‌ای از فرهنگ سازمانی به شمار می‌آید. اگرچه فرهنگ سازمانی بر بخش‌های قابل توجهی از رفتارها تأثیر دارد، اما فرهنگ اخلاقی به گونه خاص در ارتباط با قضاوت و توجیه برای آن دسته از مسائل و مباحثی است که بُعد اخلاقی در آن‌ها دخیل است (تروینو، باترفیلد و مک‌کابه<sup>۱</sup>، ۱۹۹۸). در این زمینه در پژوهش باغومیان (۱۳۸۵)، به نقش برجسته فرهنگ و اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی اشاره شده است.

در پژوهشی دیگر، آقایی‌چادگانی و احمدی (۱۳۹۵) دریافته‌اند که وجود فرهنگ اخلاقی در موسسه حسابرسی و هنجارهای گروه حسابرسی باعث تعدیل رابطه بین ویژگی‌های فردی حسابرسان و انگیزه آن‌ها به گزارش اشتباهات کشف شده می‌شود. به این ترتیب که با وجود فرهنگ اخلاقی قوی و هنجارهای اخلاقی در گروه حسابرسی، حسابرسان با هر ویژگی شخصیتی، تمایل بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده دارند.

---

1. Treviño, Butterfield and McCabe

## رهبری و مدیریت اخلاقی

رهبری و مدیریت اخلاقی به معنای نمایش رفتار مناسب هنجاری از طریق اعمال فردی و روابط بین فردی و ترویج چنین رفتاری به پیروان از طریق ارتباط دوسویه، تقویت و تصمیم‌گیری تعریف می‌شود (براون و تروینو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶). لازم به ذکر است که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد (سرلک، ۱۳۸۷). در این گروه، برای نمونه رؤیایی، طالب‌نیا، حساس‌یگانه و جلیلی (۱۳۹۱) در پژوهشی دریافتند که رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تحت تأثیر شیوه رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاق محور و فرهنگ سازمانی اخلاق محور تحت تأثیر سبک رهبری موسسه‌های حسابرسی قرار می‌گیرد؛ بنابراین، ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای موسسه‌های حسابرسی محسوب می‌شود. در پژوهشی دیگر مرادی و زکی‌زاده (۱۳۹۳) دریافتند که مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با هم تعامل دارند و بر انجام عمل غیراخلاقی تأثیر می‌گذارند. یافته‌ها نشان داد احتمال اینکه حسابدار، در شرایط وجود مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی در مقایسه با شرایط دیگر، یک عمل غیراخلاقی انجام دهد، کمتر است. در مجموع، یافته‌ها حاکی از آن است که گرایش‌های اخلاقی افراد بر تصمیم‌های گزارشگری مالی اخلاقی توسط آنان و جلوگیری از اعمال غیراخلاقی، مؤثر است.

## حساسیت اخلاقی

حساسیت اخلاقی به معنای شناسایی بُعد اخلاقی مشکل‌های تحت رسیدگی (برای نمونه تضادهای اخلاقی) است. این شناخت پس از شناسایی منافع همه افراد ذینفع، آگاهی از اهداف و بررسی تأثیر نتیجه حاصل از تصمیم بر منافع ذینفعان به دست می‌آید (حساس‌یگانه و کاظم‌پور، ۱۳۹۲). در این گروه یافته‌های حساس‌یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) نشان داد که بین حساسیت اخلاقی حسابرسان ماهر، نیمه ماهر و نحوه تعیین تنبیه‌های انتظامی توسط آنها اختلاف معنادار وجود دارد، ولی در بررسی هم‌پیشگان، آنها با یکدیگر اختلاف معنادار ندارد.

## هوش اخلاقی

هوش اخلاقی ظرفیت و توانایی درک درست از نادرست، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و

عمل به آن‌ها و رفتار در جهت صحیح و درست تعریف می‌شود (بوربا<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). هوش اخلاقی به این نکته اشاره دارد که اصول اخلاقی حاصل وراثت نیست، بلکه افراد یاد می‌گیرند که چگونه خوب باشند. در حقیقت هوش اخلاقی مانند یک راهنما برای رفتار عمل کرده و کمک می‌کند تا افراد اعمال هوشمندانه و بهینه‌ای داشته باشند (کریمی، ۱۳۸۹). در رابطه با هوش اخلاقی، یافته‌های حاجیها و ملاسلطانی (۱۳۹۵) نشان داد رابطه معناداری بین هوش اخلاقی و همه مؤلفه‌های آن (به جز بخشش) با عملکرد حسابرسان وجود دارد و از بین آن‌ها، مسئولیت‌پذیری بیشترین رابطه را با عملکرد حسابرسان دارد و پس از آن دلسوزی و صداقت بیشترین ارتباط را با عملکرد حسابرسان دارند.

### بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی مقاله‌های منتشرشده در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابرسی پرداخته و بر اساس جدول ۱ مشاهده شد که تا پایان شهریور سال ۱۳۹۵، در مجموع ۴۰ مقاله چاپ‌شده مربوط به اخلاق در زمینه حسابرسی در کل نشریه‌های کشور وجود دارد که رقم بسیار اندکی است. بر اساس یافته‌های فرضیه اول پژوهش مندرج در جدول ۴، تفاوت معنادار در میانگین مقاله‌های اخلاق حسابرسی منتشرشده در نشریه‌های پژوهشی وزارتین (شامل نشریه‌های حسابداری و غیرحسابداری) و سایر نشریه‌های حسابداری یافت نشد؛ بنابراین، نشریه‌های علمی پژوهشی وزارتین در نشر اخلاق حسابرسی، تلاشی بیشتر از سایر نشریه‌های حسابداری از خود بروز نداده‌اند. همچنین، بر اساس یافته‌های مندرج در جدول ۵، تفاوت معناداری در میانگین مقاله‌های اخلاق حسابرسی منتشرشده در نشریه‌های علمی پژوهشی حسابداری و میانگین مقاله‌های اخلاق حسابرسی منتشرشده در سایر نشریه‌های حسابداری، وجود ندارد؛ بنابراین، نشریه‌های علمی پژوهشی حسابداری در نشر اخلاق حسابرسی، تلاشی بیشتر از سایر نشریه‌های حسابداری نکرده‌اند. یافته‌های فرضیه سوم پژوهش در جدول ۶ نیز نشان داد که تفاوت معناداری در میان مقاله‌های مشاهده‌شده اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در محورهای چهارگانه فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی وجود دارد. بیشتر بودن تعداد مقاله‌های منتشرشده در سازه فردی نسبت به سایر سازه‌ها نیز منطقی به نظر می‌رسد، زیرا نقش سازه‌های فردی، نقش مسلط اخلاقی است و این عامل می‌تواند مبنایی برای سایر عوامل باشد. تعداد کمتر مقاله‌های سازه‌های

اجتماعی و اقتصادی- سازمانی نیز گویای این مدعا است. عدم چاپ مقاله‌ای در زمینه اخلاق زیست‌محیطی نیز نشان از آن دارد که پژوهشگران حسابرسی هنوز به مساله توسعه پایدار و رابطه آن با اخلاق نپرداخته‌اند.

شاید مهم‌ترین نتیجه‌گیری این پژوهش را بتوان با توجه به جلد ۷، به این صورت خلاصه نمود که تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و همچنین، عملکرد حساب‌رسان معنادار است، اما آیین رفتار حرفه‌ای نتوانسته است به گونه کامل به رفتار حساب‌رسان شاغل در حرفه جهت داده و آنرا بهبود بخشد. افزون بر این، ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای موسسه‌های حسابرسی محسوب می‌شود. همچنین، اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی به گونه هدفمند و مدون مورد پژوهش قرار نگرفته و از این رو در برخی از محورهای اخلاق حرفه‌ای، تاکنون پژوهشی صورت نگرفته است.

نتیجه‌گیری اصلی این مطالعه این است که با وجود مطالعات مختلف، تلاش چشمگیری در زمینه ارتقای اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در ایران صورت نگرفته است. افزون بر آن، نشریه‌های حسابداری و غیرحسابداری، اعم از پژوهشی و غیرپژوهشی، نقش مؤثری را در این زمینه ایفا نموده‌اند. این مساله می‌تواند به صدا درآوردن یک زنگ خطر برای جامعه تحقیقاتی حسابرسی کشور باشد، زیرا با توجه به حساسیت و اهمیت بحث حسابرسی، لزوم بررسی ابعاد اخلاقی در آن به شدت احساس می‌شود. نتیجه‌گیری اصلی این پژوهش، توجه بیشتر به انتشار مقاله‌های مرتبط با اخلاق حسابداری و حسابرسی است و با پژوهش‌های نمازی و همکاران (۱۳۹۶ ب) همسویی دارد. همچنین، نتیجه کلی دیگر این پژوهش که به لزوم توجه به اخلاق حرفه‌ای حسابرسی اشاره دارد، با پژوهش‌های ملکیان و توکل‌نیا (۱۳۹۳)، خدامرادی و حاجیها (۱۳۹۵)، نمازی و همکاران (۱۳۹۶ الف)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، هیشام و همکاران (۲۰۱۴)، سیلواندر (۲۰۱۵)، اسوانبرگ و همکاران (۲۰۱۵) و اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶) همسو است. اهمیت این مقاله این است که برای اولین بار در ایران به گونه جامع، به بررسی مطالعات و محورهای مهم اخلاق حرفه‌ای حسابرسی با استفاده از فن علمی تحلیل محتوا پرداخته و وضعیت اخلاق در حسابرسی را از منظر پژوهش‌های انجام‌شده مشخص نمود. همچنین، موارد مهم اخلاق در حسابرسی که در آینده باید مورد توجه پژوهشگران و افراد حرفه‌ای حسابرسی قرار گیرد را نیز مشخص ساخت.

## محدودیت‌ها و پیشنهادها

محدودیت اصلی این پژوهش استفاده از سازه‌های «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» در تحلیل محتوا است. اگرچه این الگو جامع بوده و از پشتوانه قوی علمی و نظری برخوردار است، اما به‌رحال محدود به ۴ سازه است. محدودیت‌های ذاتی مربوط به تحلیل محتوا نیز از دیگر محدودیت‌های این پژوهش به‌شمار می‌رود.

جهت کاربردی کردن اخلاق در حوزه‌های مختلف حسابرسی (که در این پژوهش در جدول ۷ طی ۹ محور شناسایی شد)، تهیه کدهای اخلاقی مربوط به حسابرسی توصیه می‌شود. لازم است تا این امر مهم با حمایت‌های جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای صورت پذیرد. در مفهومی وسیع‌تر نیز می‌توان افزایش ابعاد موردبررسی اخلاقی در چک‌لیست‌های کنترل داخلی موردبررسی حسابرسان و حتی توجه به سطح اخلاق حرفه‌ای در گزارش‌های حسابرسی و ارائه آن به استفاده‌کنندگان را پیشنهاد داد. در این زمینه نیز می‌توان به سازمان‌های مربوط و سازمان حسابرسی تغییر و به‌روزرسانی چک‌لیست‌های کنترل داخلی و ساختار گزارش‌های حسابرسی و توجه به بیشتر به مباحث علمی و کاربردی اخلاقی در تهیه آن‌ها را پیشنهاد داد. افزون بر آن، از آنجا که ارزش‌های اخلاقی دانشجویان به‌گونه درخور توجهی از زمانی که آن‌ها وارد دانشگاه می‌شوند، شکل می‌گیرد، در نتیجه آموزش اخلاق عملی طی دوره تحصیلی باید در برنامه‌های آموزشی دانشگاه‌ها گنجانده شود (ادو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). لذا پیشنهاد آموزش عملی اخلاق در دروس حسابرسی و همچنین، ایجاد واحد درسی مستقل برای آن می‌تواند گام مؤثری در این زمینه محسوب شود.

به پژوهشگران آتی نیز پیشنهاد می‌شود که مواردی مانند ایجاد الگوی اخلاقی در حسابرسی و امکان‌سنجی افزودن امتیاز اخلاقی شرکت‌های موردبررسی در گزارش حسابرسی را موردبررسی قرار دهند. در مجموع، یافته‌های مطالعه نشان داد که در برخی از محورها در سازه‌های چهارگانه، تاکنون پژوهش‌هایی صورت نگرفته است که می‌تواند راهنمای عمل پژوهشگران آینده باشد.

## منابع

- اترک، حسین. (۱۳۸۹). *وظیفه‌گرایی اخلاقی، اخلاق در علوم و فناوری*، دوره ۵، شماره ۱-۲، صص ۲۷-۳۵.
- اسکندری، حسن. (۱۳۹۱). *اخلاق در حسابداری، فصلنامه دنیای اقتصاد*، شماره ۶، صص ۸-۱۵.
- اصغری جعفرآبادی، محمد و اکبر سلطانی و سیده مومنه محمدی. (۱۳۹۲). *سری آمار: تحلیل جداول توافقی ۱ (آزمون‌های کای دو)*، *مجله دیابت و متابولیسم ایران*، آذر-دی، دوره ۱۳، شماره ۲، صص ۸۳-۱۰۱.
- آقایی چادگانی، آرزو و نوشین احمدی. (۱۳۹۵). *بررسی تأثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی موسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرسان بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف‌شده، پژوهش‌های تجربی حسابداری*، دوره ۵، شماره ۳، صص ۳۳-۸۲.
- باغومیان، رافیک. (۱۳۸۵). *فرهنگ حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای: ضرورت بازاندیشی در اصول بنیادی حسابداری و حسابرسی، ماهنامه حسابدار*، سال بیست و یکم، شماره ۵ (پیاپی ۱۷۸)، آذر و دی. صص ۲۹-۴۰.
- بحرینی، نسرین. (۱۳۸۹). *اخلاق پژوهش به منزله یک دانش: جستجو در اضلاع و هویت معرفتی اخلاق پژوهش، راهبرد فرهنگ*، شماره ۸ و ۹، صص ۳۹-۵۸.
- بنی‌مهد، بهمین و ابراهیم بیگی. (۱۳۹۱). *رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری*، دوره ۷، شماره ۴، صص ۳۱-۴۰.
- بولو، قاسم و پیمان صادقی. (۱۳۹۰). *تأثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت، اخلاق در علوم و فناوری*، بهار، شماره ۱، صص ۷۴-۸۳.
- بیک‌زاد، جعفر و علی‌رضا حسین‌پورسنبلی و محمد صادقی. (۱۳۸۹). *اخلاق حرفه‌ای، کار و جامعه*، آبان و آذر، شماره ۱۲۵ و ۱۲۶، صص ۴-۱۰.
- پاریاد، رحمان و بهزاد ملکی. (۱۳۸۷). *جایگاه کشورهای جهان سوم در انتشار تولیدات علمی جهان (مطالعه موردی: کشور جمهوری اسلامی ایران)*، تهران، *کنگره ملی علوم انسانی*، مرکز مطالعات فرهنگی و علوم انسانی.
- تحریری، آرش و مهدی پیری. (۱۳۹۷). *مفهوم استقلال در کار حسابرسی: شواهدی از*

- شاغلین مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابرسی. سال ۱۸، شماره ۷۰، صص ۲۵-۴۴.
- حاجیها، زهره و جمال ملاسلطانی. (۱۳۹۵). رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل، اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم، شماره یک، صص ۱۰۵-۱۱۶.
- حساس‌یگانه، یحیی و احسان کاظم‌پور. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۵۳-۷۰.
- حساس‌یگانه، یحیی و امید مقصودی. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۶، شماره ۱، صص ۶۲-۷۳.
- حساس‌یگانه، یحیی و حمید خادم و زهرا مرویان حسینی. (۱۳۹۵). رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱، شماره ۲، صص ۱۱۳-۱۲۲.
- حسینی، سیده محبوبه و بهمن بنی مهد و فریدون اوحدی. (۱۳۹۳). مقایسه جهت‌گیری‌های اخلاقی در جامعه پزشکان و حسابرسان. مدیریت فرهنگی. دوره ۸، شماره ۲۶، صص ۱۱۷-۱۲۷.
- خدامرادی، الهه و زهره حاجیها. (۱۳۹۵). نقش فرهنگ اخلاقی در عملکرد حسابرسان، اخلاق در علوم و فناوری، سال یازدهم، شماره ۳، صص ۱۲۵-۱۳۰.
- رجب‌دُری، حسین و روستامیمندی، اعظم. (۱۳۹۴). بررسی کمی نشریه‌های حوزه حسابداری و مالی در کشور، نشریه حسابداری، شماره ۷۶، صص ۱۱۶-۱۲۳.
- رؤیایی، رمضانعلی و قدرت‌اله طالب‌نیا و یحیی حساس‌یگانه و صابر جلیلی. (۱۳۹۱). ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، علوم مدیریت ایران، شماره ۲۵، بهار و تابستان، صص ۱-۲۰.
- رویایی، رمضانعلی و محمد ابراهیمی. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر سطح افشای داوطلبانه اخلاق. حسابداری مالی، دوره ۷، شماره ۲۵، صص ۷۱-۸۸.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۸۳). آیین رفتار حرفه‌ای. تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- سرلک، نرگس. (۱۳۸۷). اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲، صص ۱-۱۲.
- سلمان‌پناه، نجمه و قدرت‌اله طالب‌نیا. (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت

- اخلاقی حسابداران رسمی ایران. حسابداری مدیریت، دوره ۶، شماره ۱۸، صص ۸۷-۹۶.
- سیف، علی اکبر. (۱۳۷۵). *روش تهیه پژوهشنامه در روان‌شناسی و علوم تربیتی*، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن.
- علی مدد، مصطفی. (۱۳۸۹). *اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای*، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، تهران، ایران.
- فرامرز قراملکی، احد. (۱۳۸۹). *درآمدی بر اخلاق حرفه‌ای*، چاپ سوم، تهران، انتشارات سرآمد.
- فروغی، میثم و علیرضا جعفری و رحمت‌اله نادری‌بنی. (۱۳۹۳). *عوامل موثر بر قضاوت های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. حسابداری مالی*. دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۱۱۴-۱۳۳.
- کرپیندورف، کلوس. (۱۳۷۸). *تحلیل محتوا، ترجمه هوشنگ نایب*، تهران، انتشارات روش.
- کریمی، عبدالعظیم. (۱۳۸۹). *رشد هوش عقلانی و هوش اخلاقی در کودکان*، پیوند، شماره ۳۷۶، صص ۲۰-۳۳.
- کلانتری، خلیل. (۱۳۸۵). *پردازش و تحلیل داده‌ها در تحقیقات اجتماعی-اقتصادی*، چاپ دوم، تهران، شریف.
- گل محمدیان، محسن و محسن بهروزی و پریسا یاسمی-نژاد. (۱۳۹۴). *هوش اخلاقی و ماهیت ضرورت آن. اخلاق پزشکی*. ۳۳: ۱۲۱-۱۴۲.
- مجتهدزاده، ویدا و حمیده اثنی‌عشری و مژگان رباط‌میلی. (۱۳۹۳). *نقش اخلاق در حسابداری و چالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی، پژوهش حسابداری*، شماره ۱۳، صص ۱۵۷-۱۷۹.
- مرادی، جواد و زهرا زکی‌زاده. (۱۳۹۳). *بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی*، دانش حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۸، صص ۱۴۱-۱۶۳.
- ملکیان، اسفندیار و اسماعیل توکل‌نیا. (۱۳۹۳). *بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی بر کیفیت حسابرسی تحت شرایط فشار بودجه زمانی، حسابرسی نظریه و عمل*، جلد ۱، شماره ۱، صص ۲۱-۴۷.



- مهدوی، غلامحسین و فهیمه ابراهیمی. (۱۳۹۲). ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حساب‌رسان داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران، *حسابداری سلامت*، دوره ۲، شماره ۳، صص ۵۴-۶۷.
- مهرانی، ساسان و مهدیس نعیمی. (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حساب‌رسان مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. دوره ۱۰، شماره ۳۲، صص ۴۳-۶۱.
- نمازی، محمد. (۱۳۷۱). استانداردهای ملی حسابداری: دشواری‌ها، محدودیت‌ها و پیشنهادها. *حسابدار*. صص ۱۰۴-۱۱۰.
- نمازی، محمد و حسین رجب‌دُری و اعظم روستامیمندی. (۱۳۹۶ الف). تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری، *اخلاق در علوم و فناوری*، سال ۱۲، شماره ۴، صص ۷۰-۸۰.
- نمازی، محمد و حسین رجب‌دُری و اعظم روستامیمندی. (۱۳۹۶ ب). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران، *پیشرفت‌های حسابداری*، سال نهم، شماره ۱، صص ۱۹۳-۲۲۶.
- نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی. (۱۳۹۵). مدل بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، دوره ۱۳، شماره ۴۹، صص ۱-۲۸.
- نیک‌کار، جواد و فرزانه نوروزی. (۱۳۹۴). اخلاق حساب‌رسان و تأثیر آن بر اعتماد عمومی. *حسابرس*، ۷۶: ۷۰-۷۶.
- نیکلس، ادی و هاوارد نیکلس. (۱۳۷۷). *راهنمایی عملی برنامه‌ریزی درسی*، مترجم: داریوش دهقان، تهران، انتشارات قدیانی.
- Alleyne, P. Hudaib, M. and Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of *whistle-blowing intentions among external auditors*. *The British Accounting Review*. 45: 10-23.
- Attia, A. Shankarmahesh, M. Singhapakdi, A. (1999). Marketing ethics: A Comparison of American and Middle Eastern marketers. *International Business Review*. 58(5): 611-63.
- Borba M. (2005). The Step-by-Step Plan to Building Moral Intelligence, *Educator ward a National self-esteem*.
- Brown, M. E. Trevino, L. K. (2006). Ethical leadership: A review and future directions. *The Leadership Quarterly*, 17(6), 595- 616.

- Cohen, J. R. Pant, L. W. and Sharp, D. J. (1998). The effect of gender and academic discipline diversity on the ethical evaluations, ethical intentions and ethical orientation of potential public accounting recruits. *Accounting Horizons*. 2 (3): 250-270.
- Duska, R. Duska, B. and Ragatz, J. (2011). *Accounting Ethics, Second Edition*. John Wiley & Sons, Ltd. Published 2011 by John Wiley & Sons, Ltd.
- Hisham. K. Ishak, Z. and Abdul Manaf, N. (2014). The impact of audit committee characteristics on corporate voluntary disclosure. *International Conference on Accounting Studies, ICAS 2014*, 18-19 August 2014, Kuala Lumpur, Malaysia.
- Loeb, SE. (1988). *Teaching students accounting ethics: Some crucial issues*. *Issues in Accounting Education*. 3: 316-329.
- Marzuki, M. Barry, S. and Dellaportas, J. (2017). Accounting academics' teaching self- efficacy and ethics integration in accounting courses: A Malaysian study, *Asian Review of Accounting*. 25 (1): 1- 39.
- Namazi, M. (1985). Theoretical developments of principal- agent employment contract in accounting: The state of the art. *Journal of Accounting Literature* :113-163.
- Neuendorf, K. (2002). *The Content Analysis Guidebook, Thousand Oaks, CA: Sage Publications*.
- Oddo, A. R. (2007). Approaches to teaching ethics in accounting education. *Annual 2nd Conference of the Business Research Consortium of Western New York*, 20-21, St. Bonaventure University, New York.
- Smith, L. Murphy, D. (2008). Luca Pacioli: The Father of Accounting. *Texas A&M University*. Retrieved April 7, 2009.
- Smith, M. (2015). *Research Methods in Accounting, Third Edition. SAGE Publications Ltd*.
- Svanberg, J. and Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *British Accounting Review*. 47(4), 395-408.
- Svanberg, J. and Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe*, 13 (1): 65-79.
- Sylvander, J. (2015). The development of the auditor managerial ethical profile scale. *European Accounting Association*: 1-35.
- Treviño, L. K. Butterfield, K. D. and McCabe, D. L. (1998). The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*. 8(3), 447-476.
- Vogel, D. (2009). Manager's journal: Could an ethics course have kept Ivan from going bad? *The Wall Street Journal*. Retrieved May. 17.