فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی/سال ششم/ شماره ۲۲ /تابستان۹۳ /صفحات ۱۳۳-۱۱٤

عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران[۱]

میثم فروغی*۱
علیرضا جعفری**
رحمت اله نادری بنی***

تاریخ دریافت: ۹۲/۸/۲۱ تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۱/۲۰

چکیده:

مقبولیت هر حرفه به میزان مسئولیت مورد پذیرش آن حرفه در جامعه، بستگی دارد. همچنین وفاداری اعضای حرفه به آیین نامه رفتار حرفه‌ای، لازمه‌ی بقای هر حرفه است. این پژوهش در صدد بررسی سطح مربوط بودن و اثربخشی آیین رفتار حرفه‌ای در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد تا بدین ترتیب راهکارهای احتمالی برای بهبود رفتار حرفه‌ای در بین حسابداران تعیین شود. داده‌های پژوهش با ابزار پرسشنامه جمع آوری و با استفاده از تکنیک رگرسیون لوجیت- پروبیت مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که یک رابطه مثبت

۱ مقاله حاضر از پروژه پژوهشی با همین عنوان و حمایت مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه استخراج شده است.

* مربی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه، گروه حسابداری، مبارکه، اصفهان،ایران.
Email: Mfo_1383@yahoo.com

** مربی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه، گروه حسابداری، مبارکه، اصفهان،ایران. (نویسنده مسئول)
Email: Alirj1358@gmail.com

*** مربی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مبارکه، گروه حسابداری، مبارکه، اصفهان،ایران.
Email: Naderi470@yahoo.com

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

معنادار 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 سازمانشان را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت، اخلاقی‌تر عمل می‌کنند. در این نوشتار هیچ رابطه معناداری بین سن شرکت کنندگان و قضاوت اخلاقی آن‌ها مشاهده نشد. بعلاوه رابطه معناداری بین پاسخ شرکت کنندگان بر مبنای طبقه شغلی آن‌ها و سطح تحصیلاتشان با نظراتشان وجود ندارد اما جنسیت، تفاوت معناداری را ایجاد نکرد.

واژه های کلیدی: اخلاق حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای، حسابدار رسمی

۱- مقدمه

در فضای کنونی اقتصاد دنیا حسابرسی به یک ابزار کلیدی و اثربخش تبدیل شده است که نقش آن انکارناپذیر است. اما در طی دو دهه اخیر شاهد تنزل موقعیت و جایگاه حسابداری در سطح بین‌المللی بودیم و علت این امر ورشکستگی‌های متعددی همچون ورشکستگی انرون[۱]، ورلدکام[۲]، سان‌بیم[۳] ، ویست‌آومنیجمنت[۴] و بنیاد باپتیستی آریزونا[۵] بود که این ورشکستگی‌ها ابعاد بین‌المللی داشتند. زمانی که این ورشکستگی‌ها به دقت مورد تحلیل و بررسی قرار می‌گیرد، مشخص می‌شود که ریشه اصلی این ضایعات اقتصادی در حسابداری و حسابرسی نهفته است(تیبودو[۶]، ۲۰۰۸). مسایلی همچون عدم رعایت اصل استقلال، عدم اعمال مراقبت حرفه‌ای در حین رسیدگی‌ها، عدم شناخت ساختار کنترل‌های داخلی زمینه‌ساز بروز این ورشکستگی‌ها بوده است. از آنجا که در این رسوایی‌های اقتصادی، حسابداری و حسابرسی تأثیرگذار بوده‌اند، لازم است این حرفه ارزشمند در معرض نقد و بررسی دقیق و موشکافانه قرار گیرد تا بدان جا که بخشی از اعتبار خود را به دست بیاورد. شاید این شایبه در ذهن ایجاد گردد که رسوایی‌های پیش گفته در اکثریت قریب به اتفاق موارد تنها در کشورهای آمریکایی و اروپایی رخ داده است طبیعتاً این رسوایی‌ها تنها موجب تزلزل جایگاه حرفه حسابداری و حسابرسی در این کشورها شده است اما از آنجایی که اثرات این رسوایی‌های مالی بسیار عظیم بود لذا پیامدهای آن به

1 - Enron
2- World com
3 - Sunbeam
4 -Waste of management
5 - Baptist foundation of Arizona
6 -Tibodu

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

دفعات از طریق رسانه‌های بین‌المللی مطرح و طبیعتاً موجب تزلزل جایگاه حسابرسی در سایر کشورهای دنیا نیز شده است. از جمله تبعات التهاب ایجاد شده در فضای اجتماعی، اقتصادی و سیاسی علیه حرفه حسابرسی تعطیلی موسسه حسابرسی آرتور اندرسون با قریب یک قرن قدمت و ۸۵۰۰۰ کارمند در ۳۰ کشور دنیا بود. تعطیلی این موسسه بزرگ ریشه در چشم پوشی این موسسه بر تخلفات حسابداری شرکت‌هایی همچون انرون و ورلدکام دارد و این چشم پوشی در نهایت به دلیل افول اخلاق در حرفه و فراموش کردن رسالت حرفه حسابرسی به عنوان یک حرفه خود گردان می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به اینکه شرکت‌های ورشکسته ذکر شده عمدتاً جزء شرکت‌هایی بودند که سهام آن‌ها در اکثر بورس‌های جهان خرید و فروش می‌شد لذا ورشکستگی آن‌ها آثار نامساعد خود را بر کل دنیا تحمیل نمود و طبیعتاً در این بین چشم جهانیان به عوامل ایجاد کننده این ضایعات یعنی حرفه حسابداری و حسابرسی می‌باشد

۲- بیان مسأله

با گسترش دامنه فعالیت‌های بنگاه‌های اقتصادی و توسعه زمینه‌های کسب و کار در این بنگاه‌ها، دست‌یابی به منابع مالی گسترده و متنوع ضرورت یافته است و بنگاه‌های اقتصادی از منابع مختلفی برای تأمین مالی خود استفاده می‌کنند و در نتیجه تقریباً در اکثر این بنگاه‌ها با طیف گسترده‌ای از مالکان روبرو هستیم که همه آن‌ها امکان، صلاحیت و تخصص لازم برای اداره امور را ندارند. بنابراین با تفکیک مالکیت از مدیریت و در نتیجه تضاد منافع بین مالکان و مدیران، پیامدهای اقتصادی با اهمیت و عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، مسئولیت پاسخگویی و کسب اطمینان از این مسئولیت مطرح می‌شود. حسابرسی به عنوان یک فرآیند منظم و با قاعده (سیستماتیک[1]) می‌تواند با جمع آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی و در نتیجه اظهار نظر حرفه‌ای به حسابدهی مدیریت در قبال منابعی که در اختیارش بوده است، اعتبار بخشی کند(نیک‌خواه آزاد، ۱۳۷۹). لازمه هر نوع اظهار نظر و نیز بقای حرفه‌ای مقید بودن اعضای آن حرفه، به اصول اخلاقی و حرفه‌ای است؛ به بیان دیگر اعتبار و آبروی حرفه و پذیرش همگانی آن از سوی جامعه، بر اساس میزان پایبندی اعضای حرفه به رعایت اصول اخلاقی حرفه‌ای است. اصول حرفه‌ای در دو دسته کلی اصول حرفه‌ای تکنیکی شامل صلاحیت‌های حرفه‌ای و دانش لازم برای امور حرفه و اصول حرفه‌ای اخلاقی شامل صلاحیت‌های اخلاقی و اعمال قضاوت‌های بر پایه اصول اخلاقی است. در سال‌های اخیر،

1 Systematic

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

پیشرفت‌های قابل توجهی در توسعه توانایی تکنیکی حسابداران مطرح شده است اما در زمینه اصول حرفه‌ای اخلاقی، وضع به گونه‌ای متفاوت بوده است. حرفه حسابداری به دلیل رخداد فعالیت‌های حسابداری تقلب آمیز اعتبار و شهرت قبلی خود را از دست داده و در موقعیت تحقیرکننده‌ای قرار گرفته است. مشخص است که حرفه حسابداری برای کسب جایگاه مناسب خود، حفظ جایگاه خود و یا بازیافت جایگاه از دست رفته خود در جامعه و همچنین ایجاد کارایی لازم در ارایه خدمات حرفه‌ای، باید اعتماد عمومی جامعه را جلب کند. جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری در یک جامعه مستلزم آن است که اولاً اطلاعات تهیه شده توسط حسابداری، معتبر و با کیفیت باشد و ثانیاً اشخاص و مؤسساتی که از خدمات حسابداران استفاده می‌کنند بتوانند به سادگی حسابداران حرفه‌ای را شناسایی کرده و مطمئن باشند که خدمات این افراد مبتنی بر یک آیین نامه رفتار حرفه‌ای انجام می‌شود.

بر اساس پژوهش‌های انجام شده وجود عواملی نظیر تشکل حرفه‌ای فراگیر، آیین رفتار حرفه‌ای، فلسفه، مبانی نظری، اصول و استانداردهای حرفه‌ای در کنار هم موجب تشکیل، رشد و گسترش حرفه‌ها در طول تاریخ تمدن بشری بوده و راز ماندگاری آن‌ها می‌باشد (حساس یگانه، ۱۳۸۴).

آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی در واقع به ترسیم اخلاقیاتی می‌پردازد که عدم توجه به آن‌ها کارکرد اعتباربخشی حسابرسی را مخدوش و درگذر زمان موجب اضمحلال این حرفه خواهد شد. از سوی دیگر کارکرد اعتبار بخشی نیازمند قضاوت حرفه‌ای است که با رعایت اصول اخلاقی حرفه‌ای صورت می‌گیرد. بنابراین رفتار اخلاقی تنها به توصیه این موضوع نمی‌پردازد که کدام کار صحیح است بلکه رفتار اخلاقی یک ضرورت است و تحقق این ضرورت شرط لازم بقای حرفه می‌باشد.

در سال‌های اخیر، توجه فزاینده‌ای به اخلاقیات معطوف شده است، به خصوص از زمانی که شرکت‌ها و سرمایه گذاران به واسطه رفتارهای غیر اخلاقی دچار ضرر و زیان‌های زیادی شده‌اند. در موارد زیادی مشاهده شده که مدیران از افشای اطلاعات مالی که می‌توانست اثرات بدی بر روی اعتماد سرمایه گذاران بگذارد و یا می‌توانست تصویر شرکت‌ها را تخریب کند جلوگیری می‌کنند. این پژوهش بر آن است که مربوط بودن و اثربخشی آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران ایران را آزمون و همچنین مربوط بودن و اثربخشی فضای اخلاقی شرکت‌ها نسبت به تصمیمات اخلاقی اتخاذ شده توسط حسابداران را بررسی کند؛ به علاوه ارتباط بین سن و رفتار اخلاقی را بررسی کند تا بدین ترتیب راه کارهای احتمالی بهبود و ارتقاء رفتار حرفه‌ای در جامعه حسابداران ایران مشخص گردد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۳- ادبیات نظری موضوع پژوهش

اخلاق، معرفتی است که از افعال اختیاری انسان بر اساس یک سیر عقلایی شکل می‌گیرد و اخلاق حرفه‌ای، مجموعه‌ای از اصول و استانداردهای سلوک بشری است که رفتار افراد و گروه‌ها و تشکل‌ها را تعیین می‌کند. تشکل‌های حرفه‌ای از یک سو با منافع عمومی کشور و از سوی دیگر با منافع اعضای خود مرتبط هستند. اگر چه منافع اعضای این تشکل‌ها در بلند مدت با منافع عمومی جامعه همسو است ولی ایجاد تعارض در این زمینه، گاه گریز ناپذیر است. لذا تدوین و کار بست ضوابطی دقیق که این ارتباط دوسویه را تبیین کرده باشد ضرورت دارد؛ چرا که مقبولیت هر حرفه، به میزان مسئولیتی بستگی دارد که آن حرفه در جامعه به عهده می‌گیرد.

همچنین، اخلاق را می‌توان به عنوان شاخه‌ای از فلسفه تعریف کرد که به ارزش‌های مربوط به رفتار انسان، درستی و نادرستی اعمال او و خوبی و بدی اهداف و پیامدهای چنین رفتارها و محتوای این گونه اقدامات می‌پردازد (اسمیت و همکاران [1]، ۲۰۰۹). مفهوم صداقت (درستی) ارتباط نزدیکی به اخلاق دارد. صداقت را می‌توان به عنوان پایبندی به اصول اخلاقی، ملامت شخصیت اخلاقی و درستکاری تعریف کرد. افراد با صداقت، می‌دانند که چه عملی از نقطه نظر اخلاقی صحیح است و همچنین شجاعت انجام کار صحیح را دارند. رفتار غیر اخلاقی به ندرت نتیجه عدم آگاهی از کار صحیح است بلکه اغلب، نتیجه فقدان شجاعت برای انجام کار صحیح است. در این شرایط یک فرد با صداقت درصدد تعیین کار صحیح می‌باشد.

اخلاق تعیین کننده مرزهایی است که به وسیله آن‌ها افراد با جهان ارتباط برقرار می‌کنند که این امر شامل چگونگی انجام تجارت و چگونگی برخورد با دیگران و ملاحظات مربوط به محیط می‌شود. افراد می‌توانند ابعاد اخلاقی شان را از مطالعه تاریخ و ادبیات، اصول مذهبی و تجربیات و مشاهدات شخصی استنتاج کنند. تمام این منابع به مجموعه‌ای از ارزش‌های پذیرفته شده جهانی مانند اهمیت راست‌گویی و احترام به دیگران اشاره دارند. دلایل توجیهی متعددی وجود دارد مبنی بر اینکه حرفه حسابداری و حسابرسی همانند سایر حرفه‌ها به اخلاق و آیین نامه‌های اخلاقی نیاز دارد.

ا- حسابداران حرفه‌ای نسبت به منافع جامعه و حفظ رقابت حرفه‌ای خود مسوولیت دارند و نباید منافع شخصی از انجام چنین وظیفه‌ای جلوگیری کند. بنابراین می‌طلبد با رعایت اصول و موازین اخلاقی برای رعایت منافع عمومی نگرانی و تلاش مضاعفی داشته باشند.

1 Smith ,et al.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۲- حسابداران حرفه‌ای به دلیل ماهیت انجام خدمات حرفه‌ای، دامنه وسیعی از اطلاعات مشتریان را در اختیار دارند. در راستای انجام چنین وظیفه‌ای به اطلاعات حساس و محرمانه‌ای دسترسی پیدا می‌کنند. بنابراین لازم است با در نظر گرفتن اصول اخلاقی نسبت به این اطلاعات رازدار و مستقل باشند.

۳- به لحاظ تکنیکی، حسابداران حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را منطبق با استانداردهای حرفه‌ای و تکنیکی مرتبط انجام دهند. بنابراین، حسابداران حرفه‌ای وظیفه دارند تا اعمالشان را با دقت و مهارت مطابق با تمایلات مشتریان، تا جایی که قابل تطبیق با الزامات رازداری، عینیت، استقلال و سایر اصول اخلاقی انجام دهند (آسف احمد[1]، ۲۰۱۰).

رفتار حرفه‌ای به تنهایی بیان کننده اینکه چه چیز درستی را انجام بدهیم نیست بلکه یک الزام است. چنانچه حرفه و افراد مربوط به آن به دنبال حیات، بقا و پیشرفت آن هستند باید یک الگوی بازدارنده برای رفتارهای آن‌ها و اعمال رفتارهای مسئولانه خود داشته باشد (شلدال[2]، ۱۹۸۰). ماری و رادلف[3] (۲۰۰۷) در این زمینه معتقدند به منظور بسط و نگهداری چنین الگویی در یک حرفه به طور مجموعه، افراد باید بتوانند به دو دسته عامل شامل محیط اخلاقی سازمان و آیین نامه اخلاق حرفه‌ای به عنوان چارچوب رفتارهای مناسب اخلاقی اعتماد و تکیه کنند.

وجود یک آیین نامه اخلاقی منجر به ارتقا و بهبود استانداردهای اخلاقی محیط‌های سازمانی می‌شود. به خصوص که افراد حرفه، تلاش می‌کنند تا رفتار حرفه‌ای خود را با سازمانی که در آن کار می‌کنند یکپارچه و همسو کنند. ماری و رادلف (۲۰۰۷) به نقل از هانت[4] و همکاران (۱۹۸۷) می‌گویند اگرچه یک تعریف جامع از اخلاقیات وجود ندارد، اما ارزش‌های اخلاقی سازمانی ترکیبی از ارزش‌های اخلاقی فردی و رویه‌های رسمی و غیر رسمی اخلاقی سازمانی است.

پژوهش حاضر در راستای ایده اولیه‌ای است که توسط مارتین سون و زیگنفوس[5] (۲۰۰۰) در آمریکا مطرح شده است. مشابه این پژوهش در ترکیه توسط موسلمو و آراس[6] (۲۰۰۴) و در آفریقای جنوبی توسط ماری و رادلف (۲۰۰۷) انجام شده است. سعی شده است با انجام این پژوهش، خلأ پژوهشی این چنینی در ایران پیگیری شود.

1 Asef Ahmad
2 Sheldahl
3 Mare & Radloff
4 Huant
5 Martinson & Ziegenfuss
6 Muslumov & Aras

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

نتایج پژوهش مار تین سون و زیگنفوس (۲۰۰۰) در آمریکا مبین حمایت و دفاع محکمی برای آیین نامه اخلاق حرفه‌ای در بین جامعه حسابداران رسمی آن‌ها است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد رابطه معناداری بین قضاوت‌های اخلاقی حرفه‌ای و میزان اهمیت آن‌ها برای آیین نامه اخلاق حرفه‌ای و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی سازمانیشان وجود دارد. این در حالی است که نتایج پژوهش موسلمو و آراس (۲۰۰۴) متفاوت است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد حمایت ضعیفی در بین افراد حرفه از آیین نامه رفتار حرفه‌ای کشور ترکیه وجود دارد و رابطه معناداری بین قضاوت‌های اخلاقی حرفه‌ای آن‌ها و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی وجود ندارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد حمایت افراد با سن کمتر برای رفتارهای اخلاقی بیشتر است که البته این حمایت وقتی که آن‌ها با مسایل سودآوری شرکت درگیر می‌شوند، ضعیف‌تر می‌شود.

نتایج پژوهش ماری و رادلف (۲۰۰۷) نشان می‌دهد ارتباط معناداری بین میزان اهمیتی که در بین جامعه حسابداران آفریقای جنوبی برای آیین نامه رفتار حرفه ایشان قائل هستند با قضاوت‌های حرفه‌ای آن‌ها وجود دارد. همچنین این ارتباط در بین دریافت حسابداران از محیط اخلاقی سازمانشان و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها نیز وجود دارد. علاوه بر این نتایج نشان می‌دهد که نسل جدید حسابداران، اخلاقی‌تر هستند.

لمبرت[1] (۱۹۷۴) در مطالعه‌ای بر روی حسابداران در صنعت نشان می‌دهد که حدود ۸۲/۶۷ درصد این افراد با آیین نامه اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک رهنمود عملی موافق هستند. هرچند، مطالعه مالان[2] (۲۰۰۰) در آفریقای جنوبی نشان می‌دهد که شرکت‌ها آفریقای جنوبی نمی‌توانند رویه‌های مدیریتی اخلاقیشان را با رویه‌های مدیریتی فعلیشان همسو نمایند. ایشان همچنین معتقد است که اگرچه بیشتر سازمان‌ها آیین نامه اخلاق حرفه‌ای دارند، عده کمی از آن‌ها متعهد به اجرا و به‌کارگیری عملی آن‌ها هستند.

همچنین در این زمینه نتایج مدرس و رفیعی (۲۰۱۱) درباره بررسی عوامل موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران ایرانی، نشان می‌دهد بین استانداردهای اخلاقی پسرها و دخترها تفاوت‌هایی وجود دارد. بعلاوه تجربه کاری و آشنایی با آیین نامه رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نیز از جمله عوامل موثر بر استانداردهای اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران است. بعلاوه یافته‌های پژوهشگران حاکی از آن است که سطح اخلاقی دانشجویان حسابداری تقریباً متوسط است و از سوی دیگر سطح تحصیلات نیز سطح معیارهای اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

1 Lambert
2 Malan

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

در این زمینه نتیجه پژوهش میر شکاری و همکاران[1] (۲۰۰۸) نیز نشان دهنده تفاوت معناداری میان دانشجویان حسابداری ایران و استرالیا نسبت به موضوع تقلب آکادمیک و نیز محیط‌های تجاری است. این نتایج نشان می‌دهد دانشجویان پسر استرالیایی نسبت به دانشجویان دختر استرالیایی کمتر اخلاقی عمل کردند و دانشجویان دختر ایرانی از دانشجویان پسر اخلاقی‌تر عمل کردند. همچنین دانشجویان بزرگ‌سال استرالیایی اخلاقی‌تر از دانشجویان جوان استرالیایی عمل کردند. در حالی که دانشجویان جوان ایرانی در مقایسه با بزرگ‌سالان اخلاقی‌تر عمل کردند. همچنین در محیط‌های آکادمیک دانشجویان عضو خانواده‌های با تحصیلات بیشتر نسبت به گروه‌های دیگر کمتر اخلاقی عمل می‌کردند. علاوه بر این دانشجویان ایرانی عضو خانواده‌های مرفه‌تر عملکرد کمتر اخلاقی از خودشان نشان دادند.

۴- آیین نامه رفتار حرفه‌ای ایران

در راستای مفاهیم بالا، جامعه حسابداران رسمی ایران نیز با توجه به مسئولیت حساس خود که همانا اعتبار بخشی به حسابدهی مدیریت در قبال منابع در اختیار آن‌هاست اقدام به تدوین آیین نامه رفتار حرفه‌ای نمود که از تاریخ ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ لازم‌الاجرا شد تا مهم‌ترین خطمشی های (از جمله روابط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران با نظام اقتصادی کشور و نیز روابط بین اعضا و جامعه) به صورتی نظام یافته به اعضا ارایه شود و آن‌ها بتوانند با کار بست این خط مشی ها، هم به بقای حرفه کمک کرده و هم در رسالت محوله خود که همان اظهار نظر حرفه‌ای است به بهترین نحو عمل نمایند.

از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای ایران اهداف حرفه حسابداری عبارت است از دست‌یابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن بر اساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی است. تحقق این اهداف مستلزم تأمین مواردی نظیر اعتبار، حرفه‌ای بودن، کیفیت خدمات، اطمینان بخشی از سوی افراد حرفه برای افراد جامعه است. برای دست‌یابی به این اهداف لازم است افراد حرفه به اصول بنیادین نظیر درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای پایبند باشند.

نظر به اینکه اهداف و اصول بنیادی فوق جنبه کلی دارد و ناظر به موارد خاص نیست، آیین رفتار حرفه‌ای ایران رهنمودهایی تحت عنوان احکام، نحوه کاربرد اهداف و اصول بنیادی مزبور

1 Mirshekary, et al.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

برای موقعیت‌هایی که حسابداران رسمی در حین کار با آن مواجه می‌شوند، در سه بخش به شرح زیر معرفی می‌نماید:

الف- احکام قابل اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی، مگر در مواردی خاص که مستثنی شده‌اند.

ب- احکام قابل اجرا توسط حسابداران رسمی شاغل

ج- احکام قابل اجرا توسط حسابداران رسمی غیر شاغل که در شرایط ویژه‌ای ممکن است به حسابداران رسمی شاغل تحت استخدام نیز تعمیم یابد.

با توجه به مطالب عنوان شده هدف این پژوهش در وهله نخست آزمون اثربخشی و کارایی آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. در گام دوم پژوهش حاضر در صدد بررسی این موضوع است که محیط اخلاقی سازمان محل فعالیت حسابداران رسمی ایرانی چه اثری بر قضاوت‌های اخلاقی و حرفه‌ای آن‌ها دارد.

۵- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مبانی نظری پژوهش فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: بین میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای از دیدگاه حسابداران رسمی ایران و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها رابطه وجود دارد.

فرضیه دوم: بین ادراک حسابداران رسمی ایران از محیط اخلاقی سازمانیشان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها رابطه وجود دارد.

فرضیه سوم: بین سن حسابداران رسمی ایران و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها رابطه وجود دارد.

۶- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش های کاربردی و در حوزه پژوهش های اثباتی حسابداری است. جامعه آماری پژوهش، جامعه حسابداران رسمی ایران بوده است که بر اساس اطلاعات مندرج در پایگاه اطلاع رسانی جامعه حسابداران رسمی ایران، این افراد تا تاریخ ۹۰/۱/۳۱ مشتمل بر ۲۰۳۱ نفر بوده‌اند. نمونه آماری متشکل از ۲۲۶ نفر بر اساس روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب شده‌اند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۶-۱- ابزار گردآوری داده‌ها

داده‌های پژوهش، با استفاده از پرسشنامه‌ای مشابه پژوهش های مارتین سون و زیگنفوس (۲۰۰۰) و ماری و رادلف (۲۰۰۷) جمع آوری شده است. پرسشنامه مشتمل بر ۲۵ سوال می‌باشد که در بخش اول، اطلاعات فردی پاسخ شوندگان شامل جنسیت، سن، سمت، مدرک دانشگاهی و موارد مشابه جمع آوری شد. در بخش دوم، سوالات مربوط به ارزیابی آیین نامه رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی ایران با دو دسته سوال شامل احکام قابل اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی ایران و احکام قابل اجرا توسط حسابداران رسمی شاغل مطرح شد. در بخش سوم از پرسش شوندگان خواسته شد تا میزان موافقت خود را با ارزش‌های اخلاقی سازمانی که در آن مشغول هستند از دیدگاه شخصی ارزش گذاری کنند. در بخش چهارم، چهار مورد (سناریو) که در هر یک وضعیتی که مستلزم قضاوت‌های اخلاقی بوده است در اختیار پرسش شوندگان قرار گرفت و از آن‌ها خواسته شد تا نسبت به اخلاقی یا غیر اخلاقی بودن موقعیت مطرح شده، درجه یا میزان موافقت خود را در یک پیوستار هفت سطحی ارایه کنند. برای بررسی اعتبار[1] پرسشنامه از روش اعتبار محتوا[2] استفاده شده است. بدین منظور، پرسشنامه تنظیم شده در ابتدا در اختیار تعدادی از اساتید دانشگاه که هم‌زمان نیز از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران بودند قرار گرفت و پس از دریافت نظرات اصلاحی آن‌ها پرسشنامه نهایی برای پرسش شوندگان ارسال شد. همچنین برای بررسی پایایی[3] پرسشنامه (قابلیت اعتماد اندازه گیری) از مقدار ضریب آلفای کرونباخ[4] استفاده شده است. ضریب محاسبه شده معادل ۰/۸۹ بوده که مقدار رضایت بخشی است. نمونه‌ای از پرسشنامه استفاده شده در پیوست مقاله ارایه شده است.

۷- تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی دیدگاه پرسش شوندگان در مورد اصول ارشادی شامل درستکاری و بی‌طرفی، تضاد منافع، صلاحیت حرفه‌ای، رازداری و آگهی (جدول ۱) نشان می‌دهد میانگین نظرات پرسش شوندگان، تقریباً نزدیک به ۵ است. بدین مفهوم که اکثر پاسخ دهندگان با احکام قابل اجرا توسط

1 Validity
2 Content validity
3 Reliability
4 Cornbrash's Alpha

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

همه حسابداران رسمی به عنوان یک اصل ارشادی موافق هستند و در به‌کارگیری آن تعهد دارند و از نظر ایشان اجرا این احکام تقریباً با اهمیت تلقی می‌شود.

جدول ۱- آمار توصیفی برخی از احکام قابل اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی

شرح سوال	۱	۲	۳	٤	٥	٦	جمع	میانگین	انحراف معیار
درستکاری و بی طرفی	-	-	٢٤	٣٤	٥٠	١١٨	٢٢٦	٥/١٥٩٣	١/٠٣٧٦٦
تضاد منافع	-	١	٩	٢٦	١٠١	٨٩	٢٢٦	٥/١٨٥٨	٠/٨٢٢٤٥
صلاحیت حرفه‌ای	-	٢	٣٧	٢٧	٤٨	١١٢	٢٢٦	٥/٠٢٢١	١/١٦٤٠٧
رازداری	-	١	١١	٤٣	٦٩	١٠٢	٢٢٦	٥/١٥٠٤	٠/٩٢٥٨٩
آگهی	-	٢٢	١٠	٥١	٨٢	٦١	٢٢٦	٤/٦٦٣٧	١/٢٠٠٨٢
مجموع								٥/٠٣٦٣	٠/٨١٩٧١

منبع : محاسبات پژوهشگران

همچنین آمار توصیفی مربوط به مفاهیمی نظیر استقلال، صلاحیت حرفه‌ای، حق‌الزحمه حسابرسان و فعالیت‌های ناسازگار با حرفه حسابرسی و ارتباط با سایر حسابداران رسمی شاغل، استخدام کارکنان شاغل نزد حسابرسان رسمی و مؤسسات حسابرسی دیگر و ارایه گزارش خدمات حرفه‌ای، آگهی و تبلیغات از احکام قابل اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی ایران نیز (جدول ۲) نشان می‌دهد در اکثر مواقع از نظر پرسش شوندگان این احکام نیز از اهمیت بالایی برخوردار بوده است و بر اساس میانگین نظرات می‌توان گفت همه موارد اهمیت نسبی بالایی دارند. البته بر اساس شواهد توصیفی می‌توان گفت صلاحیت حرفه‌ای، حق‌الزحمه حسابرسان، فعالیت‌های ناسازگار با حرفه و ارایه گزارش در مقایسه با سایر موارد در مجموع با اهمیت‌تر ارزیابی شده است.

جدول ۲- آمار توصیفی برخی احکام قابل اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی

شرح سوال	۱	۲	۳	٤	٥	٦	مجموع	میانگین	انحراف معیار
استقلال	-	٦	٢٠	٤٩	٦٢	٨٩	٢٢٦	٤/٩٢٠٤	١/٠٩٦٥٩
صلاحیت حرفه‌ای	-	١	٦	٣٤	٧٢	١١٣	٢٢٦	٥/٢٨٣٢	٠/٨٤٨٢٠
حق‌الزحمه حسابرسان	-	٢	٢٧	٢٤	٨٩	٨٤	٢٢٦	٥/٠٠٠	١/٠١٩٨٠
فعالیت‌های ناسازگار با حرفه	-	٢	١٤	٤٩	٧٤	٨٧	٢٢٦	٥/٠١٧٧	٠/٩٦٥٩٣
ارتباط با سایر حسابداران رسمی	-	٦	١١	٤٧	١٠٣	٥٩	٢٢٦	٤/٨٧٦١	٠/٩٤٤٠٦
استخدام کارکنان نزد حسابداران رسمی شاغل	٤	٩	٢٦	٦٣	٦٣	٦١	٢٢٦	٤/٥٧٠٨	١/٢١٣٥٧
ارایه گزارش	-	٢	٥	٣٩	٥١	١٢٩	٢٢٦	٥/٣٢٧٤	٠/٨٩٨٨١
آگهی و تبلیغات	٦	٢	٥٧	٤٠	٧٥	٤٦	٢٢٦	٤/٣٨٩٤	١/٢٣٦٠١
مجموع								٤/٩٢٣١	٠/٦٩٤٥٠

منبع : محاسبات پژوهشگران

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

در قسمت دیگری از پرسش نامه، ارزش‌های اخلاقی سازمانی [۱] در یک پیوستاری از کاملاً مخالف (نمره ۱) تا کاملاً موافق (نمره ۷) مورد سنجش قرار گرفت. در جدول (۳) نتایج مربوطه ارایه شده است.

نتایج سوالات اول، دوم و هفتم میانگین پاسخ‌ها کمتر از نمره ۳ است که نشان می‌دهد از نظر پرسش شوندگان اصول و ارزش‌های اخلاقی سازمانی در سازمان مربوطه آن‌ها رعایت می‌شود. در مورد بقیه سوالات از نظر پرسش شوندگان، این موارد که مبین نوعی رفتار بر خلاف ارزش‌های اخلاقی است به درستی در سازمان مربوطه آن‌ها رعایت نمی‌شود.

جدول ۳- ارزش‌های اخلاقی سازمانی

شرح سوال	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	مجموع	میانگین	انحراف معیار
CEV_1	۶۵	۸۱	۴۹	۲	۲۳	۲	۴	۲۲۶	۲/۳۷۶۱	۱/۳۸۰۸۷
CEV_2	۱۰۰	۶۲	۳۲	۱۶	۹	۳	۴	۲۲۶	۲/۱۰۱۸	۱/۳۷۰۵۸
CEV_3	۲۰	۲۸	۲۰	۱۵	۴۲	۷۵	۲۶	۲۲۶	۴/۵۹۲۹	۱/۸۹۵۶۷
CEV_4	۱۲	۳۱	۱۶	۴۵	۵۰	۵۱	۲۱	۲۲۶	۴/۴۴۶۹	۱/۶۹۴۲۶
CEV_5	۱۸	۲۶	۲۶	۶۸	۳۳	۳۴	۲۱	۲۲۶	۴/۱۴۱۶	۱/۶۹۳۷۴
CEV_6	۳۲	۲۰	۴۹	۳۵	۴۳	۳۵	۱۲	۲۲۶	۳/۸۴۰۷	۱/۷۶۶۶۹
CEV_7	۵۷	۵۷	۲۹	۳۷	۲۳	۱۹	۴	۲۲۶	۲/۹۳۳۶	۱/۶۹۷۰۶
CEV_8	۱۹	۱۲	۳۲	۵۲	۱۶	۷۳	۲۲	۲۲۶	۴/۵۰۸۸	۱/۷۶۱۹۲
مجموع									۳/۶۱۷۸	۰/۷۶۰۲۲

منبع : محاسبات پژوهشگران

همچنین آمار توصیفی مربوط به سناریوهای اخلاقی چهارگانه (جدول ۴) نشان می‌دهد، اکثر پرسش شوندگان نسبت به اخلاقی بودن موضوع مطرح شده در سناریوهای اول و سوم، مخالف هستند و عمده نظرات افراد در این باره به طرفی از طیف که نشان دهنده قویا مخالف (نمرات ۱و ۲) است، نزدیک است. نظرات ارایه شده درباره سناریوهای دوم و چهارم هم نشان می‌دهد که اکثر نظرات بر روی نمره ۳ متمرکز است.

۱- توضیح اینکه در جدول ۳ به دلیل طولانی بودن برخی از گزاره ها عبارت مربوطه ارایه نشده است. خواننده گرامی برای اطلاع بیشتر در مورد گزاره ها می توانند به متن پرسشنامه مندرج در پیوست مقاله مراجعه نماید.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول ٤- آمار توصیفی نظرات ارایه شده در مورد سناریوهای اخلاقی

شماره سناریو	خلاصه سناریو اخلاقی مطرح شده	میانگین	انحراف معیار
۱	پذیرش حسابرسی با مبلغی کمتری از مبلغ پیشنهادی سایر مؤسسات حسابرسی	۲/٦۳۲۷	۱/۳٥۷۳۱
۲	استفاده از امکانات رفاهی و تفریحی صاحب کار	۳/۰۳۱۰	۱/٥۳۳۰۲
۳	امضا گزارش حسابرسی که جمع آوری شواهد آن توسط دیگران انجام شده است.	۲/۲٦۹۹	۱/٤۹۷٤٦
٤	راهنمایی در مورد قیمت ذاتی سهام شرکت صاحب کار به آشنایان حسابرس	۳/۲۷۸۸	۱/٦۳۲۲۳

منبع : محاسبات پژوهشگران

۷-۲- نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش با در نظر گرفتن سناریوی اول به عنوان متغیر وابسته (جدول ۵) نشان می‌دهد بین میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای از دیدگاه حسابداران رسمی ایران و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی سازمانشان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها رابطه مثبت معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود دارد، اما رابطه معناداری بین سن حسابداران رسمی ایران و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود ندارد. همان‌گونه که در جدول بالا مشاهده می‌شود شواهدی مبنی بر رد معناداری کل مدل در سطح اطمینان ۹۵درصد وجود ندارد. همچنین با در نظر گرفتن مقدار آماره های cox and snell، آماره Nagelkerk و آماره Mcfadden مشاهده می‌شود تقریباً در پایین‌ترین سطح ۸۸/۵ درصد قضاوت حرفه‌ای توسط متغیرهای مستقل انتخاب شده تبیین می‌شود.

جدول ۵- نتایج فرضیه‌های پژوهش بر اساس سناریوی اول

اثر	تخمین پارامتر	آماره χ^2	مقدار معناداری
مقدار ثابت	۳٤/۰۰۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای	۳۱۱/۹٤۰	۲۷۷/۹۳۲	۰/۰۰۰
ادراک از محیط اخلاقی سازمانی	۲۷۰/۸۳٦	۲۳٦/۸۲۹	۰/۰۰۰
سن حسابداران رسمی ایران	٥۰/۲٥۰	۱٦/۲٤۲	۰/٤۳٦
معناداری کل مدل	۳٤/۰۰۸	٦۳۲/٦۷۰	۰/۰۰۰
آماره cox and snell : ۰/۹۳۹ آماره Nagelkerk : ۰/۹۸۱ آماره Mcfadden : ۰/۸۸٥			

منبع : محاسبات پژوهشگران

نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش با در نظر گرفتن سناریوی دوم به عنوان متغیر وابسته (جدول ۶) نیز نشان می‌دهد بین میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای از دیدگاه حسابداران

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

رسمی ایران و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی سازمانشان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها رابطه مثبت معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود دارد، اما رابطه معناداری بین سن حسابداران رسمی ایران و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود ندارد. همان‌گونه که در جدول بالا مشاهده می‌شود شواهدی مبنی بر رد معناداری کل مدل در سطح اطمینان ۹۵درصد وجود ندارد. مقدار آماره cox and snell، آماره Nagelkerk و آماره Mcfadden نشان می‌دهد تقریباً در پایین‌ترین سطح ۸۶ درصد قضاوت حرفه‌ای توسط متغیرهای مستقل انتخاب شده تبیین می‌شود.

جدول ٦- نتایج فرضیه‌های پژوهش بر اساس سناریوی دوم

اثر	تخمین پارامتر	آماره χ^2	مقدار معناداری
مقدار ثابت	۱۰۰/۲٤۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای	٤٥۹/٦۱۸	۳٥۹/۳۷۸	۰/۰۰۰
ادراک از محیط اخلاقی سازمانی	٤۲۹/٥۲٦	۳۲۹/۲۸٦	۰/۰۰۰
سن حسابداران رسمی ایران	۱۱۱/٥٦۹	۱۱/۳۲۹	۰/۹۳۷
معناداری کل مدل	۱۰۰/۲٤۰	٦۱٤/٥۹٤	۰/۰۰۰
آماره cox and snell : ۰/۹۳٤ آماره Nagelkerk : ۰/۹۷٥ آماره Mcfadden : ۰/۸٦۰			

منبع : محاسبات پژوهشگران

نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش با در نظر گرفتن سناریوی سوم به عنوان متغیر وابسته (جدول ۷) نیز نشان می‌دهد بین میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای از دیدگاه حسابداران رسمی ایران و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی سازمانشان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها رابطه مثبت معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود دارد، اما رابطه معناداری بین سن حسابداران رسمی ایران و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود ندارد. همان‌گونه که در جدول بالا مشاهده می‌شود شواهدی مبنی بر رد معناداری کل مدل در سطح اطمینان ۹۵درصد وجود ندارد. همچنین آماره cox and snell، آماره Nagelkerk و آماره Mcfadden نشان می‌دهد تقریباً در پایین‌ترین سطح ۹۳/۷ درصد قضاوت حرفه‌ای توسط متغیرهای مستقل انتخاب شده تبیین می‌شود.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول ۷- نتایج فرضیه‌های پژوهش بر اساس سناریوی سوم

اثر	تخمین پارامتر	آماره χ^2	مقدار معناداری
مقدار ثابت	٤٢٥١٨	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای	۱۳۱۹۰	۱۳۱۹۰	۰/۰۰۰
ادراک از محیط اخلاقی سازمانی	٦۰۱۸۰	٦۰۱۳۰	۰/۰۰۰
سن حسابداران رسمی ایران	٥۲۱۱٦	٥/٥۹۸	۰/۹۷٥
معناداری کل مدل	٤۲/٥۱۸	٦۳۷/۳۹۱	۰/۰۰۰
آماره cox and snell : ۰/۹٤۰ آماره Nagelkerk : ۰/۹۸۹ آماره Mcfadden : ۰/۹۳۷			

منبع : محاسبات پژوهشگران

نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها بر اساس سناریوی چهارم در جدول (۸) ارایه شده است. نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش با در نظر گرفتن سناریوی چهارم به عنوان متغیر وابسته نیز نشان می‌دهد بین میزان سن حسابداران رسمی ایران و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی سازمانشان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها رابطه مثبت معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود دارد، اما رابطه معناداری بین اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای از دیدگاه حسابداران رسمی ایران و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود ندارد. همان‌گونه که در جدول بالا مشاهده می‌شود شواهدی مبنی بر رد معناداری کل مدل در سطح اطمینان ۹۵درصد وجود ندارد. آماره cox and snell، آماره Nagelkerk و آماره Mcfadden نشان می‌دهد تقریباً در پایین‌ترین سطح۸۶/۸ درصد قضاوت حرفه‌ای توسط متغیرهای مستقل انتخاب شده تبیین می‌شود.

جدول ۸- نتایج حاصل از فرضیه‌های پژوهش بر اساس سناریوی چهارم

اثر	تخمین پارامتر	آماره χ^2	مقدار معناداری
مقدار ثابت	۱۰۱/۰۲۹	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای	۲٥٥/٥٦۱	۱٥٤/٥۳۳	۰/۱۹۰
ادراک از محیط اخلاقی سازمانی	۳۱۳/۰٦۲	۲۱۲/۰۳٤	۰/۰۰۰
سن حسابداران رسمی ایران	٥٥/۲۱۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
معناداری کل مدل	۱۰۱/۰۲۹	٦٦٥/۳۰۸	۰/۰۰۰
آماره cox and snell : ۰/۹٤۷ آماره Nagelkerk : ۰/۹۸۰ آماره Mcfadden : ۰/۸٦۸			

منبع : محاسبات پژوهشگران

در مجموع بر اساس نتایج ارایه شده در بالا مشاهده می‌شود که در مورد اکثر سناریوهای استفاده شده بین میزان اهمیت آیین نامه رفتار حرفه‌ای از دیدگاه حسابداران رسمی ایران و ادراک آن‌ها از محیط اخلاقی سازمانشان و قضاوت حرفه‌ای آن‌ها رابطه مثبت معناداری در سطح

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

اطمینان ۹۵ درصد وجود دارد، اما رابطه معناداری بین سن حسابداران رسمی ایران و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود ندارد و تقریباً در همه روابط حداقل ۸۶ درصد عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران رسمی توسط متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. همچنین در همه مدل‌ها معناداری کلی پذیرفته می‌شود.

۷-۳- تجزیه و تحلیل‌های مکمل

به منظور بررسی بیشتر ابعاد پژوهش، تجزیه و تحلیل‌های مکملی در مورد رابطه بین ویژگی‌های جمعیت شناختی پرسش شوندگان و نظرات آن‌ها در مورد وضعیت‌های اخلاقی مطرح شده نیز انجام شد که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد.

نتایج حاصل از بررسی ویژگی جمعیت شناختی جنسیت بر اساس سناریوهای چندگانه (جدول ۹) نشان می‌دهد در سطح معناداری ۵ درصد تفاوت معناداری میان نظرات ارایه شده توسط مردان و زنان درباره سناریوهای اخلاقی مطرح شده وجود دارد.

جدول ۹- مقایسه نظرات بین مردان و زنان

شرح	سناریوی اول	سناریوی دوم	سناریوی سوم	سناریوی چهارم
آماره U من – ویتنی	۳٤٤٥/۰۰۰	۳۷۵۸/۰۰۰	۳٦۸۲/۵۰۰	۳٤٦۳/۵۰۰
آماره ویلکاکسون	٤٤۸۰/۰۰۰	۲۰۲۲۹/۰۰۰	٤۷۱۷/۵۰۰	۱۹۹۳٤/۵۰۰
آماره Z	-۱/٦٤۵	-۰/۸۲٦	-۱/۰٤٦	-۱/۵۸٤
مقدار معناداری	۰/۱۰۰	۰/٤۰۹	۰/۲۹٦	۰/۱۱۳

منبع : محاسبات پژوهشگران

همچنین نتایج حاصل از آزمون کروسکال والیس درباره مقایسه نظرات ارایه شده بر اساس طبقه شغلی (جدول ۱۰) نشان می‌دهد در سطح معناداری ۱ درصد تفاوت معناداری میان نظرات افراد بر اساس نوع طبقه شغلی در مورد سناریوهای چهارگانه وجود ندارد.

جدول ۱۰ - مقایسه نظرات بر اساس رده شغلی

شرح	سناریوی اول	سناریوی دوم	سناریوی سوم	سناریوی چهارم
آماره χ^2	٤۹/۵٤۹	٦۸/٤۲۳	۱۵/۲۹٤	۲۱/۷۸۵
درجه آزادی	٤	٤	٤	٤
مقدار معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰٤	۰/۰۰۰

منبع : محاسبات پژوهشگران

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

علاوه بر این نتایج حاصل از مقایسه نظرات بر اساس سطح تحصیلات درباره سناریوهای اخلاقی مختلف (جدول ۱۱) نیز نشان می‌دهد در سطح معناداری ۵ درصد تفاوت معناداری میان نظرات افراد بر اساس تحصیلات در مورد سناریوی اول، دوم و چهارم وجود ندارد و این در حالی است که تفاوت معناداری میان نظرات افراد بر اساس سطح تحصیلات در مورد سناریوی سوم وجود دارد.

جدول ۱۱- مقایسه نظرات بر اساس سطح تحصیلات

شرح	سناریوی اول	سناریوی دوم	سناریوی سوم	سناریوی چهارم
آماره χ^2	۳۵/۷۳۶	۹/۳۹۹	۱/۹۶۵	۱۵/۸۳۳
درجه آزادی	۲	۲	۲	۲
مقدار معناداری	۰/۰۰۰	۰/۰۰۹	۰/۳۷٤	۰/۰۰۰

منبع : محاسبات پژوهشگران

۸- نتیجه گیری و پیشنهادات پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که رابطه آماری معناداری بین میزان اهمیتی که حسابداران رسمی ایران برای آیین رفتار حرفه‌ای قائل هستند و قضاوت اخلاقی آن‌ها وجود دارد. این یافته با نتایج حاصل از پژوهش ماری و رادلف(۲۰۱۰) و آدبولاشکونبی(۲۰۰۴) سازگار می‌باشد اما بر خلاف یافته‌های موسلموو و آراس (۲۰۱۰) است. تایید این فرضیه را می‌توان این‌گونه تفسیر نمود که حسابداران رسمی شرکت‌کننده در این پژوهش اجزاء آیین رفتار حرفه‌ای را در فرایند قضاوت‌های اخلاقی مهم ارزیابی نموده و در هنگام مواجه با سناریوهای اخلاقی به آیین رفتار حرفه‌ای وفادار بوده‌اند. بر این اساس توجه دقیق‌تر به اجزاء آیین رفتار حرفه‌ای و تبیین دقیق‌تر آن می‌تواند به قضاوت‌های حرفه‌ای اخلاقی‌تر منجر گردد. از این رو مرور و بازبینی دوره‌ای آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی متناسب با تحولات اقتصادی و اجتماعی توصیه می‌گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین ادراک حسابداران رسمی از محیط اخلاقی سازمانشان و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها وجود دارد. این نتایج با نتایج پژوهش موسلموو و آراس (۲۰۱۰) و ماری و رادلف(۲۰۱۰) سازگار می‌باشد. بدین ترتیب هر چه حسابداران رسمی محیط سازمانشان را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت‌های حرفه‌ای اخلاقی‌تر عمل می‌کنند. همچنین می‌توان گفت در صورت کم رنگ شدن مفاهیم اخلاق در سطح جامعه و به تبع آن در سازمان‌ها نمی‌توان منتظر عملکرد اخلاقی در حرفه حسابداری بود حتی در صورتی که تلاش‌های لازم برای تنظیم یک آیین رفتار حرفه‌ای موثر صورت گرفته باشد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

در نهایت نتایج این پژوهش وجود ارتباط معنادار میان سن حسابداران رسمی و قضاوت اخلاقی آن‌ها را رد می‌کند. بدین مفهوم که شرایط سنی تعیین کننده قضاوت‌های اخلاقی افراد جامعه حسابداران رسمی ایران نبوده است. بنابراین این موضوع به ذهن متبادر می‌شود بالا یا پایین بودن سن افراد جامعه حسابداران رسمی ایران شرایط اخلاقی و نگرانی‌های اخلاقی آن‌ها را به هنگام اعمال قضاوت‌های اخلاقی تحت تأثیر قرار نداده است. این یافته موافق نتایج حاصل از پژوهش آدبولاشکونبی(۲۰۰۴) و ماری و رادلف(۲۰۱۰) می‌باشد و مغایر نتایج حاصل از پژوهش موسلموو و آراس (۲۰۱۰) است. ضمناً نتایج پژوهش با در نظر گرفتن محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه قابل استفاده است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

منابع :

۱- آیین نامه رفتار حرفه‌ای (۱۳۸۲). تهران، انتشارات جامعه حسابداران رسمی ایران.

۲- تیبودو، (۲۰۰۸). حسابرسی پس از قانون ساربانس آکسلی. (ترجمه رحمت اله نادری بنی). تهران: انتشارات چرتکه.

۳- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴). *فلسفه حسابرسی*، تهران، انتشارات علمی و فرهنگی تهران.

۴- امیراصلانی، حامی (۱۳۹۱). *نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت*، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.

۵- نیک‌خواه آزاد،علی (۱۳۷۹). *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی*. تهران، انتشارات کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی، چاپ دوم.

6- Asif ahmed. (2010). "Ethics in Auditing; And Base of Ethical Studies in Different Accounting Bodies", available at http://ssrn.com/author

7- Hunt, S.D., Wood, V. & Chonko, L.B. (1989). "Corporate ethical values and organizational commitment in marketing". Journal of Marketing, 53:79-90.

8- Jones, S.K. & Poneman, L.A. (1993). "A multinational analysis of selected ethical issues in accounting". The Accounting Review, 68: 411-416.

9- Lambert, J.C. 1974. "Proposed code of professional conduct", Management Accounting, February:19-22

10- Malan, D. (2002). "SA behind on ethics management integrations: KPMG survey". http://business.iafrica.com.

11- Maree, K.W. & Radloff, S. (2007). "Factors affecting ethical judgment of South African chartered accountants". Meditari Accountancy Research, vol 1: 1-18.

12- Martinson, O.B. & Ziegenfuss, D.E. (2000). "Looking at what influences ethical perception and judgment". Management Accounting Quarterly, vol 2 No 1: 41-47.

13 Mirshekary, S, Yaftian, A and Nasirzadeh, F. (2008). "Academic and Business Dishonesty: A Comparison of Iranian and Australian Accounting Students". In: Proceedings of the 7th International Business Research Conference. University of Technology Sydney.

14- Modarres, A., and Rafiee, A. (2011). "Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants". Social responsibility journal, vol 7, no 1, pp 136-144.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

15- Muslumov, A. & Aras, G. (2004). "The analysis of factors affecting ethical judgment: the Turkish evidence". Conference proceding: Global Business and Technology Association, 2004 International Conference, June 8 to 12, Cape town, South Africa. Unpublished.
16- Sheldahl, T.K . (1980). "Toward a code of professional ethics for management accountants". Management Accounting. 62(8) : 36-40.
17- Sheldhaul, T.K. (1986). "Ethical dilemmas in management accounting". Management Accounting.
18- Smith, M., Charoeonsumkmongk, P., P., Elkassabgi, A. and Lee, k. (2009). "Aspects of Accounting code of ethics in Canada, Egypt, and Japan", Internal Auditing, Vol. 24, No. 6, pp. 26-34.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]