

## لزوم توسعه سنجه های مفاهیم اخلاقی در حسابداری و

### حسابرسی

#### دکتر رسول برادران حسن زاده

دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

drh313@gmail.com

#### یوسف قنبری

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران (نویسنده مسئول)

Ghanbariy@tbzmed.ac.ir

#### محمد رضا برنا

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

Reza\_bornachar@yahoo.com

### چکیده

در پیشگفتار آئین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران آمده است که حرفه حسابداری یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. از این رو ماهیت حسابداری به عنوان یک حرفه، ضرورت توجه به اخلاق حرفه‌ای را ایجاد و توجیه می‌کند. برجستگی متمایز کننده حرفه حسابداری پذیرش مسؤلیت نسبت به عموم است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. در شرایطی که حرفه حسابداری در کشور ما نوپا بوده و هر روز با توجه به توسعه محیط‌های مالی و سرمایه‌گذاری، جایگاه و اهمیت آن افزوده می‌شود. از این رو این نوشتار قصد دارد تا با طرح اهمیت توجه به معیارهای اخلاقی در علوم اجتماعی به ویژه حسابداری به مبانی مربوط به سنجه‌های مفاهیم اخلاقی برگرفته از علم روان‌شناسی و آموزه‌های دینی و اخلاقی پرداخته شود تا در راستای رسیدن به یک وحدت رویه برای سنجش خصیصه‌های اخلاقی مطرح در حسابداری که سهم عمده‌ای از تحقیقات رفتاری در حسابداری را بر خود گرفته‌اند گام مفیدی در توسعه پایدار حرفه برداشته شود.

**واژگان کلیدی:** اخلاق در حسابداری، سنجه های اخلاقی، اخلاق حرفه‌ای

### مقدمه

حرفه حسابداری به خاطر انتظارات جامعه از اهل این حرفه، بسیار متأثر از ویژگی‌های اخلاقی دست اندرکاران این امر است و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. از طرفی استفاده کنندگان از خدمات حسابداری بویژه تصمیم گیرندگانی که از صورتهای مالی استفاده می‌کنند، انتظار دارند که اطلاعات ارائه شده به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بیغرضانه باشند. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای اهمیت زیادی دارد و حرفه حسابداری باید اصول اخلاقی و قواعدی را تدوین نماید که اعضای آن را ملزم سازد تا از سطحی از خویشتن‌داری برخوردار شوند که ماورای الزامات قانونی و مقررات است. هر رفتار غیر اخلاقی در حسابداری منجر به زیان در نظامهای اقتصادی می‌شود. بنابراین حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه

باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد (آیسون و گال<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱).

تحقیقات نشان می‌دهد که حوزه مطالعات در دامنه اخلاق حسابداری از حسابرسی مستقل شروع و به اصول اخلاقی در بازارهای سرمایه ختم می‌شود. از طرفی توسعه مباحث روانشناسی و تصمیم‌گیری رفتاری، سهم عمده‌ای در ظهور تحقیقات رفتاری در حسابداری داشته است (آیسل<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). تحقیقات گذشته بر مفاهیم جنبی (فرعی) اخلاقی پرداخته‌اند و تاکنون به طور مشخص مفهوم اخلاق به صورت بنیادین و در رابطه با ذات دانش حسابداری، ارایه و الگوسازی نشده است. ارتباط حسابداری و اخلاق فراتر از یک مفهوم جنبی می‌باشد چرا که موارد یادشده خاص حسابداری نیست. اصول و مبانی حسابداری ریشه‌های اخلاقی دارند به طوری که تفکیک حسابداری از آن امری ناشدنی است (لیتلتون<sup>۳</sup>، ۱۹۵۲). اگرچه حسابداران چالش‌های اخلاقی زیادی را تجربه نموده‌اند، لیکن درک مبانی، چارچوب و بافت تفکر اخلاقی اهمیت مضاعف دارد (گا<sup>۴</sup>، ۱۹۹۶).

طبق بند سوم اصول اخلاقی در آیین رفتار حرفه‌ای AICPA<sup>۵</sup>، برای حفظ و گسترش اعتماد عمومی، اعضا حرفه باید همه مسؤولیت‌های حرفه‌ای خود را با بالاترین درجه صداقت و درستکاری انجام دهند. صداقت، یک ویژگی اساسی برای بازشناسی حرفه می‌باشد. درستکاری، اصلی است که منشاء اعتماد عمومی بوده و معیاری است که هر عضو در نهایت باید تصمیماتش را با آن بسنجد. سؤال مهم این است که حسابداری به عنوان یک حرفه چگونه می‌تواند از این وضعیت نابسامان که ناشی از زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی است بیرون آمده و اعتماد همگان را با بازگشت به اصل و رسالت خود که انجام کار حسابرسی و دفترداری با رعایت قوانین اخلاقی و رفتار صحیح و درست تجاری است، دوباره به دست آورد (تقفی و همکاران، ۱۳۸۹).

حرفه حسابداری و حسابرسی بر پایه توسعه پایدار، ثبات رویه، صداقت و اعتبار، استقلال و درستکاری بنا شده و به آن متعهد است؛ این‌ها ارزشهای ماندگاری هستند که نشانه‌های حرفه به‌شمار می‌آیند. اگر قرار است این حرفه به بهترین نحو در خدمت منافع عمومی باشد، این ارزشها می‌بایست از سوی نهادهای حرفه‌ای حسابداری پشتیبانی و تقویت شده و ساختارهای نظام‌مند ارزیابی برای آنها پایه‌گذاری گردد. در این مقاله سعی بر آن است تا با طرح لزوم به کارگیری معیارهای اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی به بسط موضوع و نیازهای مبرم این حرفه به داشتن سنجه‌هایی برای اخلاق حرفه‌ای پرداخته شود.

### اخلاق حرفه‌ای، ضرورتی برای حرفه حسابداری

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می‌آفریند. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم‌تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این

<sup>1</sup> Allison & Gale

<sup>2</sup> Uysal

<sup>3</sup> Littelton

<sup>4</sup> Gaa

<sup>5</sup> American Institute of Certified Public Accountants

خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵).

نظام هر حرفه، ترکیبی از قوانین، مقررات و اخلاق حرفه‌ای می‌باشد که بر آن حاکم است. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط مشی آن را تشکیل می‌دهد و مواردی چون تعریف مفاهیم اصلی حرفه، روابط اعضا با جامعه و روابط اعضا با یکدیگر را در بر می‌گیرد. اخلاق حرفه‌ای دانشی است که به نحوی روشمند، رفتار مناسب و درست را در هر حرفه تبیین و رهنمودهای عملی و کاربردی را به منظور تعیین حد و مرز مسئولیت‌ها، ارائه می‌دهد. بسیاری از حرفه‌های شناخته شده، اصول و استانداردهای کاربردی را برای اخلاق حرفه‌ای خود تدوین نموده‌اند. هدف اساسی از تدوین استانداردهای رفتاری، این است که مسئولیت‌های اخلاقی در قبال جامعه، دیگران و محیط مشخص گردد (بیات، ۱۳۸۷).

اخلاق حرفه‌ای، مجموعه‌ای از اصول و استانداردهای سلوک بشری است که رفتار افراد و گروهها را تعیین می‌کند در حقیقت، اخلاق حرفه‌ای، یک فرایند تفکر عقلانی است که هدف آن محقق کردن این امر است که در سازمان چه ارزش‌هایی را چه موقع باید حفظ و اشاعه نمود (فرامرزی قراملکی، ۱۳۸۲).

هدف آغازین و اصلی حسابداری ارائه اطلاعاتی درباره فعالیت‌های اقتصادی یک شخص یا سازمان بوده است. با پیچیده‌تر شدن و قانونمند شدن اقتصاد تعداد افراد نیازمند اطلاعات و استفاده کنندگان از صورتهای مالی افزایش یافت. میزان اهمیت اطلاعات برای استفاده کنندگان، عوامل اخلاقی در تولید و توزیع اطلاعات را افزایش داد. از این رو نقش حسابدار به ارائه اطلاعاتی سودمند درباره فعالیت‌های اقتصادی به گروههای مختلفی که حق مشروع به دانستن درباره فعالیت‌های سازمان دارند تغییر یافت. آنچه حسابدار و حرفه متعهد به ارائه آن است و آن را گروهها مطالبه می‌کنند تصویر واقعی از فعالیت‌ها می‌باشد (رفیعی، ۱۳۸۶).

حرفه حسابداری برای ارائه تصویری دقیق و واقعی از عملکرد سازمان‌ها شکل گرفته است (مدرس و رفیعی، ۱۳۸۷). رفتار حرفه‌ای نشان دهنده مجموعه‌ای از قوانین و فضایل اخلاقی است و این قوانین اخلاقی برای وجود و تداوم حرفه ضروری هستند. رهبران بسیاری از موسسات حسابرسی به این نتیجه رسیده‌اند که جهت ممانعت و کاهش رفتارهای غیرحرفه‌ای و کاهش کیفیت حسابرسی کارکنان خود همچون عدم اجرای برخی از رویه‌های حسابرسی بدون کسب اجازه از مافوق، گردآوری شواهد ناکافی و گزارش کمتر از واقع زمان انجام کار، بایستی یک محیط اخلاقی را در موسسه خود بوجود آورند (کیلی<sup>۶</sup> و مارگیم<sup>۷</sup>، ۱۹۹۰). عامل مهم موفقیت سازمانهای امروزی، تبدیل آنها به سازمانهای اخلاقی است. ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی، ضرورتی انکار ناپذیر برای سازمانهای امروزی محسوب می‌شود (مقیمی، ۱۳۸۷).

تعداد زیادی از تحقیقات نشان می‌دهند که گروه کاری حسابداران، سطوح پایین‌تری از استدلال اخلاقی را در مقایسه با سایر گروه‌های شغلی از خود نشان می‌دهند (اینون<sup>۸</sup> و همکاران، ۱۹۹۷). به طوری که تحقیقات آمسترانگ (۱۹۸۷) و پونمان (۱۹۹۲) نشان می‌دهند که تکامل اخلاقی حسابداران از تکامل اخلاقی سایر حرفه‌های دیگر عقب‌تر است (رویایی، ۱۳۹۴). فساد و رسوایی‌های مالی که در سالهای اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده، دامن‌گیر حسابرسان نیز بوده است؛ این موضوع باعث شده است که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گرفته، شهرت و مشروعیت مؤسسات حسابرسی نیز در معرض خطر باشد (خسرو آبادی و بنی‌مهد، ۲۰۱۴).

<sup>6</sup> Kelly

<sup>7</sup> Margheim

<sup>8</sup> Eynon

## امکان سنجش مفاهیم و ارزش‌های اخلاقی

هر یک از انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری، اصول اخلاقی خاص خود را تدوین می‌نمایند که شباهت‌های زیادی به هم داشته و همگی کارآمدی، قابلیت اعتماد، حرفه‌ای بودن و اعتبار خدمات حسابداری را تأمین می‌نمایند. اصول اخلاقی حسابداری که کم و بیش مورد اتفاق نظر همه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بوده و رعایت آنها، موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد به شرح زیر است: ( کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵ و AICPA، ۱۹۸۸).

الف) درستکاری: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد. ب) بی‌طرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هیچ‌گونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند. ج) صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود. د) رازداری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود به دست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشاء کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسولیت افشای آن را داشته باشد. ه) رفتار حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی که اعتبار حرفه او را مخدوش می‌کند، بپرهیزد. و) اصول و ضوابط حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواست‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی‌طرفی و نیز استقلال حسابداران حرفه‌ای مستقل، سازگار باشد.

از بین گرایش‌هایی که جامعه را به سمت و سوی رونق و شکوفایی سیاسی هدایت می‌کنند، مذهب و اخلاقیات تکیه‌گاه‌های اجتناب‌ناپذیرند. ارزش‌های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه متمدن و متعالی فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می‌شود زیرا بدون این زیربنا، جامعه متمدن از هم پاشیده و فرو می‌ریزد (اسمیت<sup>۹</sup>، ۲۰۰۳).

ارزش‌های اخلاقی گاهی به صورت فعل و عمل است؛ مانند راست‌گویی یا دروغ‌گویی، غیبت کردن. در این موارد سنجش آنها آسانتر است و همچون دیگر رفتارهای روان‌شناختی سنجیده می‌شود. گاهی نیز صفتی نفسانی، مانند شجاعت، سخاوت و عدالت است در این موارد، کار اندکی دشوارتر است؛ سازه‌های روان‌شناختی از قبیل هوش، افسردگی و اضطراب، و پیچیده‌تر از همه این‌ها، شخصیت، امروزه با تست‌ها و مقیاس‌های متعددی اندازه‌گیری می‌شوند (بهرامی، ۱۳۷۲ و گنجی، ۱۳۷۱). بنابراین همان‌طور که سنجش اموری مثل هوش یا شخصیت به صورتهای عینی یا فراقکن امکان‌پذیر است، اندازه‌گیری ارزشهای اخلاقی نیز ممکن و قابل دسترس می‌باشد.

حرفه حسابداری باید به این امر واقف باشد که حسابداری اساساً علاوه بر اینکه یک مبحث علمی است، یک بحث اخلاقی نیز می‌باشد. برای آنکه حسابداران بتوانند با صداقت عمل نموده و گستردگی مجموعه‌ای را که در آن کار می‌کنند درک نمایند، باید تحت تعلیم قرار گرفته و نسبت به اموری نظیر آگاهی از سامانه‌های فکری، هشیاری نسبت به نتایج و دارا بودن تفکر وسیع و پویا درباره اثر فعالیتها و تصمیماتشان آموزش داده شوند (ISIB<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۳).

## ضرورت سنجش ارزش‌های اخلاقی

اندازه‌گیری ارزش‌های اخلاقی از چند جهت اهمیت و ضرورت دارد:

<sup>9</sup> Smith

<sup>10</sup> Initiative on Social Innovation through Business

۱. فردی: برای خودسنجی و محاسبه نفس در باب فضایل اخلاقی، و خودشناسی در زمینه ردایل اخلاقی نیازمند معیار و مقیاس علمی هستیم: (وَلْتَنْظُرْ نَفْسٌ مَّا قَدَّمَتْ لِغَدٍ) (حشر، ۱۸)؛ به ویژه برای پرهیز از خودفریبی و خوش بینی به خود: (فَلَا تُزَكُّوا أَنْفُسَكُمْ هُوَ أَعْلَمُ بِمَنِ اتَّقَى) (نجم / ۳۲)؛ زیرا انسان بسیار خودفریب است: (بَلْ سَوَّلَتْ لَكُمْ أَنْفُسُكُمْ أَمْراً) (یوسف / ۱۸). بر این اساس، وجود مقیاس علمی ضرورت می‌یابد.

۲. اجتماعی: در مهندسی اجتماعی و مدیریت جامعه، این ضرورت دوچندان می‌شود؛ از نظر تربیت اخلاقی در مقاطع تحصیلی مدارس و دانشگاه‌ها، سنجش اثرگذاری تبلیغات اخلاقی رسانه‌های گروهی و نیز پیمایش فرهنگ عمومی در ابعاد ارزش‌های اخلاقی. افزون بر این‌ها، برنامه‌های کلان پنج ساله دولت که بخشی از آن، ارتقای فرهنگ اخلاقی جامعه است نیازمند ابزارهای مناسب برای سنجش وضعیت اخلاقی جامعه پیش از برنامه و پس از آن است.

۳. پژوهش‌های علمی: ارزش‌های اخلاقی به منزله یک متغیر مستقل یا تابع به صورت‌های همبستگی یا علی می‌تواند در پژوهش‌های اجتماعی و روان شناختی وارد شود. برای نمونه، رابطه وضعیت روحی سرمایه‌گذار و بازار سرمایه (هوای چوشو<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۰)، ماکیاولیسم و اظهارنظر حسابر (پاملا مورفی<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۲)، تیپ شخصیتی و نوع اظهارنظر حسابر (برادران و همکاران، ۱۳۹۲)، همگی قابل بررسی و پژوهش است، که در همه این‌ها، وجود مقیاس علمی معتبر برای سنجش ارزش‌های اخلاقی ضرورت دارد.

تمرکز واحدهای تجاری برای به حداکثر رسانیدن ارزش، مقابله با چالش‌های رقابتی، تأکید بر نتایج کوتاه مدت و ارائه خدمات متنوع حسابداری، حسابداران را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده که منجر به پیامدهای غیراخلاقی برای آنها گردیده است. بازار رقابتی دنیای اقتصادی امروز علیرغم فواید و مزایایی که برای مشتریان در جهت استفاده از محصولات با کیفیت بهتر و قیمت پایین‌تر داشته، پیامدهای غیراخلاقی زیادی هم برای رقابت کنندگان عرضه کالا و خدمات در پی داشته است. از طرفی هم با توجه به کم رنگ شدن نظام‌های سنتی اخلاقی در جوامع و رشد و پرشتاب علم و فناوری، توجه به نقش اخلاق موضوع بسیار مهمی تلقی می‌شود (فراستخواه، ۱۳۸۵). حرفه حسابداری نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابداری کم و بیش با معضلات اخلاقی روبه رو بوده است. دو اصل "استقلال" (بی‌طرفی) و "درستکاری" که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند و بدین وسیله، کیفیت این خدمات را افزایش دهند در این بازار، دچار خدشه شده‌اند.

## الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی

در حالی که نقش اصلی حسابداران تهیه تصویرری از وضعیت و عملکرد مالی یک سازمان است، آنها نقش‌های دیگری را نیز مثل حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابداری مالیاتی، برنامه‌ریزی مالی و مشاوره مالی ایفا می‌نمایند. ایفای همه این نقش‌ها، بویژه مشاوره مالی و برنامه‌ریزی مالی، موجب گردیده تا حرفه حسابداری از یک حرفه سنتی، که بیشتر نقش گزارشگری و حسابرسی را به عهده داشت، به سمت و سوی حرفه کارآفرینی، مشاوره، طراحی و برنامه‌ریزی مالی حرکت نماید. بسیاری براین عقیده‌اند که این دگرگونی منجر به ایجاد بحران برای حسابداران شده است. موارد تخلف شرکتهای انرون<sup>۱۳</sup> و آندرسن<sup>۱۴</sup> برخی از این مشکلات را آشکارتر نمود. در نتیجه حسابداری در عصر حاضر دیگر همچون گذشته، یک حرفه قابل اتکا و معقول به نظر نمی‌رسد، بلکه هم اکنون در بحران‌های اخلاقی به سر می‌برد و قابلیت اعتماد و اعتبار آن زیر سؤال رفته است (دوسکا<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۳).

<sup>11</sup> Hui – Chu Shu

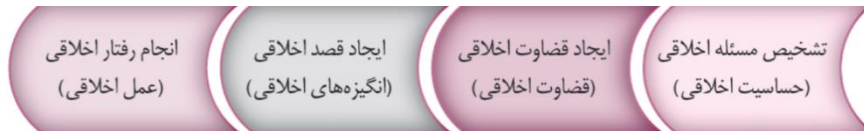
<sup>12</sup> Pamela R. Murphy

<sup>13</sup> Enron

<sup>14</sup> Andersen

<sup>15</sup> Duska

لووت و جوردن<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۰) یک مدل تصمیم‌گیری اخلاقی شناسی را توسعه دادند که در این مدل روشی ارائه می‌گردد که حسابرسان تصمیم‌گیری‌های اخلاقی را اجرا می‌نمایند؛ و فرض می‌شود که حسابرس دارای حس قوی برای رویارویی با ارزیابی یک وضعیت یا مشکل اخلاقی است. افزون بر این مدل ارائه شده به ترویج رفتار اخلاقی حسابرسان می‌پردازد. و استفاده از قضاوت و اصول اخلاقی را مبنای تصمیم‌گیری حسابرس قرار می‌دهد. مدل توسعه یافته رست<sup>۱۷</sup> برای تصمیم‌گیری اخلاقی در شکل ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱- مدل چهار مرحله‌ای جهت تصمیم‌گیری اخلاقی

- ۱) تشخیص مسئله اخلاقی (حساسیت اخلاقی): حساسیت اخلاقی به تشخیص و ادراک فرد از یک مفهوم اخلاقی گفته می‌شود.
- ۲) قضاوت اخلاقی: پس از این که فرد یک موضوع اخلاقی را درک کرد، در مورد آن قضاوت می‌کند. تشخیص فرد در مورد این که چه رفتاری درست یا غلط است، قضاوت اخلاقی نامیده می‌شود.
- ۳) قصد اخلاقی (نیت رفتاری): تمایل اخلاقی به رفتار جهت‌داری گفته می‌شود که فرد پس از انجام قضاوت اخلاقی، براساس رشد شناختی اخلاق خود، نسبت به آن گرایش پیدا می‌کند.
- ۴) انجام رفتار اخلاقی (عمل اخلاقی): آخرین مرحله از فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی، انجام عمل به گونه‌ای سازگار با مراحل قبلی تصمیم‌گیری است. مبنای انجام یک عمل اخلاقی، تمایل اخلاقی فرد نسبت به آن می‌باشد.

### جدول نشانگان و تعریف عملیاتی

گام نخست برای شناخت فضایل یا رذایل اخلاقی و سنجش آن‌ها، وجود نشانگان یک رذیلت اخلاقی یا علایم و پیامدهای یک فضیلت اخلاقی است که این کار از عهده روانشناسان و روانپزشکان امر برمی‌آید (کاپلان و سادوک، ۱۳۷۹). تعریف نشانگان و علایم فوق برای پژوهشگران و مربیان و مشاوران اخلاق نیز قابل طرح و پیگیری است. تشخیص درست ویژگی اخلاقی و اجتماعی مانند ماکیاولیسم نیازمند نشانه‌شناسی است. نشانگان، در علم روان پزشکی، یافته‌های عینی و مشاهدات پزشک است مانند عواطف محدود و کندی روانی-حرکتی بیمار که قابل مشاهده است. علایم، تجربه‌های ذهنی توصیف شده به زبان بیماران؛ نظیر خلق افسرده و فقدان نیرو که بیمار گزارش می‌دهد (کاپلان و سادوک، ۱۳۷۹). بدیهی است هر یک از فضایل و رذایل اخلاقی نیازمند مطالعات و تحقیقات علمی، تفسیری و تجربی می‌باشد تا فهرست مناسبی از علایم و نشانه‌ها در خصوص هر کدام فراهم شود. در اینجا صرفاً به یک نمونه از ویژگی اخلاقی مقتبس از علم روان‌شناسی و موازین دینی در جدول ۱ اشاره می‌گردد؛ در نهایت بر اساس جدول نشانگان می‌توان از یک صفت اخلاقی مثبت یا منفی تعریف عملیاتی نیز داشت.

<sup>16</sup> Lovett & Jordan

<sup>17</sup> Rest



## جدول ۱. نشانگان حسادت در منابع اسلامی (ولی زاده و آذربایجانی، ۱۳۸۹)

|        |   |
|--------|---|
| شناختی | نپذیرفتن حق، مخالفت با تقدیر الهی، نپذیرفتن برتریهای دیگران، خود برتریینی، نداشتن فهم عمیق درباره دنیا  |
| عاطفی  | اندوه، نارضایتی از زندگی، خوشحالی از ناراحتی دیگران، ناراحتی از خوشی دیگران، خشم در برابر دارایی دیگران، تلخکامی، نداشتن آرامش، بی‌قراری، حسرت، کینه‌ورزی، احساس حقارت و... |
| رفتاری | غیبت، تملق در مقابل دیگران، سرزنش کردن، بخل ورزیدن، کوتاهی کردن در ستودن خوبی‌های دیگران، ناسپاسی، اظهار دوستی ظاهری، تعجب از نعمت‌های دیگران و خیره شدن به آن‌ها و...      |

گفتنی است که پژوهش‌های تجربی می‌تواند رهنمودهای روان شناختی را در خصوص نشانگان هر حرفه عینی‌تر و جزئی‌تر کند. با الهام از طبقه‌بندی اختلالات در آسیب شناسی روانی و بحث نشانگان، می‌توان مبنای جدیدی برای طبقه‌بندی اختلالات اخلاقی پیشنهاد کرد. با توجه به مجموعه علایم و نشانه‌های هر صفت اخلاقی و استقصای آثار و ریشه و علتشان می‌توان بر اساس شباهت‌ها و قرابت‌های ردایل اخلاقی در نشانگان و زمینه‌ها و علل، آن‌ها را در یک دسته جای داد؛ همان گونه که در آسیب شناسی روانی، اختلالاتی چون وسواس فکری، وسواس عملی، فوبیا و وحشت زدگی، همگی در طبقه اختلال‌های اضطرابی قرار می‌گیرند که از نظر ریشه، همگی شاخه‌های اضطراب هستند و از نظر نشانگان نیز همگی در بی‌قراری، ترس، لرزش، رعشه، طپش قلب، بی‌تعادلی و منگی، تقریباً (با شدت و ضعف در علایم) مشترک‌اند.

## مقیاس سازی

مهم‌ترین و بالاترین مرحله سنجش مفاهیم اخلاقی، ساختن مقیاس برای اندازه‌گیری آن‌هاست. همان گونه که برای سنجش طول اشیا از متر، و برای سنجش وزن آن‌ها از کیلوگرم و ترازو بهره می‌بریم، برای اندازه‌گیری امور روانی در انسان از تست‌ها و آزمون‌های روان شناختی استفاده می‌کنیم. مقیاس سازی برای به دست آوردن یک آزمون روان شناختی است. مقیاس<sup>۱۸</sup> به طور کلی مجموعه‌ای از واحدها، درجات و کیفیت‌های مرتب شده است که برای اندازه‌گیری و طبقه‌بندی به کار می‌رود (بلک بورن<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۸). مقیاس در روان شناسی اصطلاح ویژه‌ای است: "مجموعه منظمی از اقلام که در یک سلسله متزاید بر اساس میزان ارزش یا اهمیت آنها مرتب شده‌اند (کرسینی<sup>۲۰</sup>، ۱۹۹۵). البته در این جا مراد از مقیاس، معنایی مترادف با همان آزمون<sup>۲۱</sup> در روان شناسی است: "مجموعه استانداردی از پرسشنامه یا ضوابط دیگر که برای سنجش (یا برآورد) دانش، مهارت‌ها، علایق یا سایر خصوصیات یک آزمودنی طرح‌ریزی شده است (کرسینی، ۱۹۹۵). کلمه استاندارد به توضیح بیشتری نیاز دارد. استاندارد کردن به دستورالعمل، لوازم تست و کیفیت تصحیح آن مربوط است. این عمل جنبه عینی آن را تأمین می‌کند و مقایسه بین افراد را ممکن می‌سازد. هر قدر تست، افراد یک گروه را از هم بیشتر متمایز سازد حساس‌تر است. به کمک فنون آماری می‌توان وسعت خطاهای اندازه‌گیری را برآورد کرد، و این نشان دهنده پایداری، یا به معنای وسیع‌تر، "قابلیت اعتماد"<sup>۲۲</sup> است. همچنین باید بررسی کرد که آیا این پرسشها ما را به هدف مورد نظر این تست می‌رساند یا خیر؛ یعنی واقعاً همان موضوعی را که تست برای آن ساخته شده، اندازه‌گیری می‌کند؟ این بررسی در حکم "اعتبار"<sup>۲۳</sup> یا روایی آن است (پرون<sup>۲۴</sup>، ۱۳۷۱).

<sup>18</sup> Scale<sup>19</sup> Blackburn<sup>20</sup> Korsini<sup>21</sup> Test<sup>22</sup> Reliability<sup>23</sup> Validity

برای تهیه آزمون و مقیاس برای سنجش روانی، رعایت اصول و قواعدی لازم است که در این قسمت به مهم‌ترین اصول آن اشاره می‌گردد. به منظور تهیه یک پرسشنامه برای آزمون روانی، پیمودن مراحل سیر لازم است:

۱. تعریف دقیق صفت مورد نظر، که قصد اندازه‌گیری آن را داریم. به عنوان نمونه در حسابرسی اگر قصد آن باشد که برای قضاوت حرفه‌ای مقیاس درست نمود، باید یک تعریف برای آن به دست آورد. همانگونه که در اخلاق نیز اگر به طور مثال محقق بر آن باشد برای شجاعت مقیاس درست کند، یک تعریف برای آن به دست می‌آورد؛

۲. مقوله‌بندی؛ به این معنا که مفهوم مزبور از چه مؤلفه‌هایی تشکیل شده است. مثلاً قضاوت حرفه‌ای حسابرس دارای مؤلفه‌های مرحله برنامه‌ریزی، روش‌های تحلیلی و اظهارنظر، است. همانگونه که یک ویژگی اخلاقی مانند شجاعت دارای مؤلفه‌های قدرت روحی، ایستادگی، استقامت، مبارزه و روحیه ظلم ستیزی است؛

۳. تهیه تعدادی پرسش متناظر با هریک از مقوله‌ها که به صورت موقعیت‌های تجربی و شهودی و حتی الامکان عینی و رفتاری ارائه می‌گردد؛

۴. بررسی پایایی (قابلیت اعتماد) و اعتبار پرسشنامه، که از طریق بررسی میدانی در یک گروه نمونه، (فرضاً برای قضاوت حرفه‌ای حسابرس به صورت گزینشی از موسسات حسابرسی) به گونه تصادفی یا خوشه‌ای و با استفاده از فرمولهای آماری به دست می‌آید؛

۵. هنجاریابی آزمون: تبدیل نمره‌های خام به نوعی شاخص نسبی که در گروه‌های مختلف قابل اجرا باشد و نمرات آن را بتوان تفسیر کرد (آلن وین، ۱۳۷۴، لطف‌آبادی، ۱۳۷۵، گنجی، ۱۳۶۸).

ممکن است گفته شود در اخلاق به سبب نگاه مثبت و ارزشی به فضایل اخلاقی و پرهیز از رذایل اخلاقی، افراد معمولاً با صداقت و راست‌گویی به پرسشنامه پاسخ نمی‌دهند، یا برای جلوگیری از ورود دیگران به حریم خصوصی‌شان، چنان که بایسته است همکاری نکنند؛ و با توجه به این اشکال مهم، سنجش واقعی ارزشهای اخلاقی امکان پذیر نباشد؛ برای حل این مشکل نیز می‌توان از روش‌های زیر بهره برد:

۱. اجرای گروهی آزمون، که در نتیجه، افراد کاملاً ناشناخته باقی می‌مانند و در صورت تمایل آن‌ها، با استفاده از کد خاصی می‌توان نتایج را صرفاً برای خودشان قابل دریافت ساخت؛ ۲. استفاده از عناوین کلی یا غیرمستقیم مانند خودشناسی و نگرش سنج عمومی؛ ۳. استفاده از آزمون‌های ترکیبی که در بین آن‌ها ارزشهای اخلاقی گنجانده شود؛ ۴. استفاده از پرسشهای دروغ سنج به صورتهای مختلف؛ ۵. استفاده از روشهای مکمل، مانند مصاحبه یا آزمون‌های فرافکن؛ و بالاخره ۶. ایجاد فضای اعتماد و اطمینان در توضیحات ابتدایی آزمون به صورت شفاهی توسط مجری آزمون (سالاری-فر، ۱۳۸۴).

پژوهشگران (کوهن<sup>۲۵</sup> و همکاران، ۱۹۹۳ و ۱۹۹۶)، ابزار مقیاس اخلاقی خاصی برای حسابداری را که شامل ۸ موضوع بود تدوین نمودند. این موضوعات شامل اخراج، شروع به تولید محصول جدید، رشوه دادن به فرد بیگانه، کپی نرم‌افزار، ساعات حمل محصول، دوستی با سرپرست اعتبارات بانک، رشوه به افراد و مطالبات مشکوک الوصول می‌باشد. این موضوعات محدوده وسیعی از رفتارهای تجاری را که هر حسابدار حرفه‌ای ممکن است با آن روبه‌رو شود در برمی‌گیرد.

در عمل، اکثر تحقیقات انجام شده (ریدینباخ<sup>۲۶</sup> و همکاران، ۱۹۹۰ و ۱۹۸۸ و بنکرافت<sup>۲۷</sup>، ۲۰۰۲ و پاتل کریس<sup>۲۸</sup>، ۲۰۰۳) در مورد اخلاق حسابداری صرفاً ۳ موضوع را در ابزار مقیاس اخلاقی چند بعدی به کار گرفته‌اند. در این حالت موضوعات

<sup>24</sup> Perron

<sup>25</sup> Cohen

<sup>26</sup> Reidenbach

<sup>27</sup> Bancroft

<sup>28</sup> Patel Chris



رشوه به فرد بیگانه، دوستی با سرپرست بخش اعتبارات بانکی و مطالبات مشکوک الوصول به عنوان موضوع اصلی مقیاس اخلاقی حسابداری انتخاب شده‌اند (ستتی<sup>۳۹</sup> و همکاران، ۲۰۰۴).

### عمده ضعف اخلاق در حسابداری

رویکرد تجربی دانشمندان در دوره رنسانس (از قرن شانزدهم به بعد با مطالعات گالیله<sup>۳۰</sup>، نیوتن<sup>۳۱</sup>، دکارت<sup>۳۲</sup>، بیکن<sup>۳۳</sup> و دیگران) و به ویژه با آغاز روان شناسی علمی در اواخر قرن نوزدهم، چهارچوبی کمی را بر همه علوم و از جمله حسابداری، تحمیل کرده است. توجه روزافزون به پرسشنامه‌ها و آزمون‌ها در عرصه‌های مختلف علمی، اجتماعی، اداری و نظامی و به ویژه در حسابداری، حاکی از پذیرش روشمند همین رویکرد در پارادایم حسابداری است. هر چند مطالعات و تحقیقات رفتاری حسابداری در این حوزه بسیار محدود است، تهییه و ساخت مقیاس‌های متعدد در خارج و داخل ایران که ناظر به ارزش‌های اخلاقی است، راهیابی تحلیل‌های حسابداری به مفاهیم اخلاقی را نشان می‌دهد.

نخستین تحلیل روان شناختی اخلاق را شاید بتوان به سقراط<sup>۳۴</sup> نسبت داد. وی فضیلت را مساوی معرفت می‌دانست؛ یعنی از آن جا که انسان ذاتاً طالب خیر و خوبی است، کسی دانسته و از سرِ عمد، کار بد انجام نمی‌دهد؛ و بر این اساس کارهای خلاف افراد، بر اثر تشخیص نادرست آن‌هاست؛ یعنی از معرفت آن‌ها نشأت می‌گیرد. بعدها ارسطو<sup>۳۵</sup> از این نظر انتقاد کرد و بیان نمود گویا سقراط از ضعف اخلاقی (سستی اراده) در نفس آدمی بی‌خبر است؛ یعنی شخص در عین این که می‌داند کاری خطاست، آن را انجام می‌دهد پس نزد ارسطو، علت خطاهای آدمی دو چیز است: جهل و ضعف نفس. افلاطون<sup>۳۶</sup> بیان می‌کند که انسان دارای سه عنصر «خیرخواهی»، «حقیقت جویی» و «جمال طلبی» است. علوم و معارف از حقیقت طلبی، اخلاقیات از خیرخواهی، و هنرها از جمال طلبی برمی‌خیزند (کاپلستون، ۱۳۶۸).

در سالهای اخیر، حرفه حسابداری که یک حرفه مفید و شرافتمند بوده تحت تأثیر فشارهای محیطی، تحقیر شده است. شرکتهای بزرگ برای گزارش سود بیشتر و فریب سرمایه‌گذاران، متوسل به تقلبهای حسابداری شده‌اند. شرکتهای مشهور و بلند آوازه و مدیران عالی اجرایی و اداره کنندگان چنین تقلبهایی بوده‌اند که تضعیف تجارت و بازرگانی را در پی داشته‌اند. شرکتهایی نظیر ان رون، تایکو<sup>۳۷</sup>، وردکام<sup>۳۸</sup> نمونه‌هایی از نمای بلند رفتار غیراخلاقی بوده‌اند. در این شرکتهای اخلاق به خاطر سود نادیده گرفته شده است. توجه آنها این بوده که هدف یک شرکت حداکثر کردن سود برای سهامداران آن حتی به قیمت قربانی شدن اخلاق می‌باشد (سرلک، ۱۳۸۷).

بررسی‌های دقیق انجام شده توسط کمیسیون اوراق بهادار، نشان داده است که حجم بسیار بالایی از تقلبهای حسابداری، توسط حسابرسان در حسابرسی شرکتهایی نظیر سن دانت<sup>۳۹</sup>، سان بیم<sup>۴۰</sup>، لیونت<sup>۴۱</sup> نادیده گرفته شده است. در نتیجه

<sup>29</sup> Sennetti

<sup>30</sup> Galilei

<sup>31</sup> Newton

<sup>32</sup> Descartes

<sup>33</sup> Bacon

<sup>34</sup> Socrates

<sup>35</sup> Aristotle

<sup>36</sup> Plato

<sup>37</sup> Tyco

<sup>38</sup> World Com

<sup>39</sup> Cendant

<sup>40</sup> Sunbeam

<sup>41</sup> Livent

سهامداران صدها میلیون دلار در این شرکتها متضرر شده و اعتماد به حسابداران نیز خدشه‌دار گردیده است (بیرنس<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۲).

زیربنای بیشتر تحقیقات و حسابداری اقتصاد نئوکلاسیک است و اقتصاد نئوکلاسیک بیشتر واحد تجاری را به عنوان شخصیتی که تنها خوبی خود را دنبال می‌کند، ارائه نموده است. در تئوری اقتصاد، خود به صورت طبیعی به عنوان یک منفعت طلب که تعهدی نسبت به دیگران ندارد و تنها به نفع خود تجارت، مبادله و معامله می‌کند تعریف شده است. تئوری اقتصاد نه تنها تعهد اخلاقی خود به دیگران را محو نموده است بلکه هویت دیگران را حول خود تعریف می‌کند (ماسینتوش<sup>۴۳</sup>، ۲۰۰۴). در نتیجه شیرر<sup>۴۴</sup> (۲۰۰۲) استنباط می‌کند که رویه‌های کنونی حسابداری در برآوردن تقاضای اخلاقی ناکام می‌ماند. زیرا رویه حسابداری دارای مبانی اقتصادی خودمحور، حسابداری را به سطح خود و برای خود و نه سطح جامعه (دیگران) و برای جامعه کاهش می‌دهد. علاوه بر این، رویه‌های یاد شده تنها به گزارشات تقلیل یافته به سطح خود، بسنده می‌کنند و در نتیجه دیگر نمی‌توانند گزارش کاملی را که لیتلتون وظیفه اخلاقی حسابداری معرفی نموده، تحقق بخشند. بنابراین به نظر می‌رسد که حسابداری، حرفه و تئوریهای حسابداری دارای زیربنای اقتصاد نئوکلاسیک غیراخلاقی می‌باشند.

داستان‌های بسیاری از رفتارهای غیراخلاقی حسابداران گزارش شده، ولی نباید همه حسابداران و مؤسسات حسابداری را متهم به چنین رفتاری کرد. این گونه داستان‌ها حاکی از آن است که حساسیت اخلاقی و رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشند. خوشبختانه در ربع قرن اخیر آگاهی نسبت به اهمیت اخلاق و رفتار اخلاقی به طور کلی و کاربرد اصول اخلاقی در تجارت و به همراه آن، در حسابداری به طور خاص، افزایش یافته است.

## نتیجه‌گیری

حسابداری علم و حرفه‌ای است که برای کمک به افراد در ردیابی اثر معاملات اقتصادی آنها تدوین شده است. حسابداران و حسابرسان معیارهای اخلاقی را در تصمیم‌گیری خود وارد می‌نمایند و در زمانی که سود حسابداری به میزان مدنظر سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران بازار نمی‌رسد، حسابداران با چالش‌های اخلاقی عمده‌ای روبه‌رو می‌شوند. پیامدهای رفتارهای غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای شرکتها از جمله انرون و ورد کام باعث بروز مشکلات جهانی و بی‌اعتمادی افراد به مؤسسات حسابداری و حسابرسی شده است؛ به گونه‌ای که آسیب جدی به حرفه حسابداری و حسابرسی به طور جدی وارد گردیده است. اگر فرهنگ اخلاقی توسط حسابرسان رعایت می‌شد این چنین رسوایی‌هایی به بار نمی‌آمد و اعتبار و شهرت بسیاری از افراد که به این مؤسسات اعتماد کرده بودند بر باد نمی‌رفت. برای جلوگیری از این وقایع ناخوشایند و عواملی که باعث رفتار غیرحرفه‌ای و غیراخلاقی می‌شود باید علل بروز این رفتار مورد واکاوی و مقیاس‌هایی برای سنجش بروز چنین رفتارهایی به کار گرفته شود.

<sup>42</sup> Byrnes

<sup>43</sup> Macintosh

<sup>44</sup> Shearer

درباره طبقه‌بندی رذایل اخلاقی در حسابداری، کارهای جدیدی انجام نشده است، ولی تحقیق و مطالعات جدی می‌تواند ما را به ساختار و نقشه بدیعی از اخلاق برساند که البته برای تحلیل روان شناختی مفاهیم اخلاقی و سنجش ارزشهای اخلاقی، زمینه‌ها و فرصت‌های جدیدی را فراهم می‌سازد.

نکات زیر، جمع‌بندی مطالب این مقاله است:

۱. سنجش و اندازه‌گیری مفاهیم اخلاقی در حسابداری ممکن، دسترس‌پذیر و ضروری است؛
  ۲. با استفاده از الگوهای تجربی در روان شناسی و روان پزشکی می‌توانیم ارزش‌های اخلاقی را به صورت عینی‌تر، مشخص، و برای هر کدام جدول نشانگان ترسیم کنیم.
  ۳. بر اساس طبقه‌بندی‌های موجود در اختلالات روان شناختی می‌توانیم طبقه‌بندی جدیدی را در فضایل و رذایل اخلاقی در حرفه به دست دهیم (ترکیبی از سبب شناسی و نشانه شناسی)؛
  ۴. مهم‌ترین و بالاترین مرحله سنجش مفاهیم و ارزش‌های اخلاقی، ساختن مقیاس و آزمون است که با استفاده از اصول روان سنجی و تست‌های روان شناسی می‌توانیم به آن‌ها دست یابیم؛
  ۵. در حوزه مقیاس‌های ارزش‌های اخلاقی، تست‌های متعدد خارجی در دسترس است که این مسیر را هموار می‌کنند؛
  ۶. در داخل ایران نیز مقیاس‌های انگشت شماری در حوزه ارزش‌های اخلاقی ساخته شده است که باید تلاش بر این باشد برای دو اصل مهم صداقت و درستکاری در حرفه آزمون‌هایی طراحی گردد.
- در نهایت باید اذعان داشت حرفه حسابداری یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد و آینده حرفه حسابداری منوط به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه می‌باشد.

## منابع

- ✓ آلن، م. و. و. بین (۱۳۷۴)، مقدمه‌ای بر نظریه‌های اندازه‌گیری، ترجمه علی دل‌اور، تهران، سمت.
- ✓ آئین رفتار حرفه‌ای، (۱۳۸۲)، جامعه حسابداران رسمی ایران.
- ✓ برادران حسن‌زاده، رسول، فتاحی‌اصل، بهرام، ابوالحسن‌زاده، سودا، (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حساب‌رسان بر محتوای گزارش حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال دوم، شماره ششم.
- ✓ بهرامی، هادی (۱۳۷۲)، کاربرد بالینی و تشخیصی، آزمون‌های فراقنی شخصیت، تهران، نشر دانا.
- ✓ بیات، غلامرضا (۱۳۸۷)، اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، مجله حسابدار، شماره ۲۰۴.
- ✓ ثقفی علی، رحمانی حلیمه، رفیعی افسانه (۱۳۸۹)، آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم. شماره‌های ۱ و ۲.
- ✓ پرون، م. و. (۱۳۶۷)، روانشناسی بالینی، ترجمه پ. دادستان و م. منصور، تهران، ژرف.

- ✓ رفیعی، افسانه، (۱۳۸۶)، تاثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، دینداری و سابقه کار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران.
- ✓ رویایی رضانعلی، رضانی، علی‌اکبر، (۱۳۹۴)، فلسفه اخلاق و اخلاق حرفه‌ای: کسب و کار حسابداری، انتشارات فرهنگ.
- ✓ سرلک، نرگس، (۱۳۸۷)، اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم. شماره‌های ۱ و ۲
- ✓ علی‌مدد، مصطفی، (۱۳۸۳)، درامدی بر اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای، حسابرس، شماره ۲۷. زمستان ۸۳.
- ✓ فراستخواه، مقصود، (۱۳۸۵)، اخلاق رمز ارتقای آموزش عالی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، زمستان.
- ✓ فرامرز قراملکی، احد، (۱۳۸۲)، اخلاق حرفه‌ای، انتشارات مجنون قم.
- ✓ قرآن کریم.
- ✓ کاپلان، سادوک، (۱۳۷۹)، خلاصه روانپزشکی، ترجمه نصرت الله پورافکاری.
- ✓ کاپلستون، فردصیک، (۱۳۶۸)، تاریخ فلسفه، ج ۱ (یونان و روم)، ترجمه سیدجلال الدین مجتبیوی، تهران، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی و انتشارات سروش.
- ✓ کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۵) آئین رفتار حرفه‌ای. چاپ ششم. انتشارات سازمان حسابرسی.
- ✓ گنجی، حمزه، (۱۳۷۱)، آزمونهای روانی، مبانی نظری و عملی، مشهد، آستان قدس رضوی.
- ✓ لطف آبادی، حسین، (۱۳۷۵)، سنجش و اندازه‌گیری در علوم تربیتی و روانشناسی، تهران، سمت.
- ✓ لیتلتون، آنانیاس، ساختار تئوری حسابداری، حبیب اله تیموری، (مترجم)، سازمان حسابرسی، تهران، ۱۹۵۲، نشریه ۱۵۱، ۱۳۸۱، ص ۲۸۳
- ✓ مدرس، احمد و رفیعی، افسانه، (۱۳۸۷)، بررسی دیدگاه عمومی درباره آئین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران، فصلنامه دانش حسابرسی. شماره ۲۵ و ۲۶.
- ✓ نهج البلاغه.
- ✓ ولی‌زاده، ابوالقاسم، آذربایجانی مسعود، (۱۳۸۹)، آزمون اولیه سنجش حسادت با تکیه بر منابع اسلامی، مجله روانشناسی و دین، ش ۱۰، قم، مؤسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی(ره)
- ✓ Allison M.M., and C. Gale, (2001), Ethics in Accounting, Encyclopedia of Business and Finance, Available at: <http://www.enotes.com/businessfinanceencyclopedia/ethicsaccounting>
- ✓ American Institute of Certified Public Accountants, CODE OF PROFESSIONAL CONDUCT As Adopted January 12, 1988, unless otherwise indicated. INTRODUCTION Composition, Applicability, and Compliance
- ✓ American Institute of Certified Public Accountants (1988). AICPA Code of Professional Conduct. Jersey City.
- ✓ Bancroft Patricia C (2002). An investigation of moral reasoning as a predictor of ethical awareness, ethical intention and ethical orientation. Unpublished doctoral dissertation, Nova Southeastern University, Florida.
- ✓ Blackburn, S. (2008), The Oxford Dictionary of Philosophy, Oxford, Oxford University Press.
- ✓ Byrnes N, et al (2002). Accounting in Crisis."Business Week, January 28: 44ff.
- ✓ Cohen Jeffery R. Pant, Laurie W. Sharp David J. (1993 a). A validation and extension of a Multidimensional ethics scale. Journal of Business Ethics 12(1): 13-26.

- ✓ Cohen Jeffret R. Pant Lauiew, Sharp David J. (1995). An exploratory examination of international differences in auditors' ethical perceptions. *Behavioral Research in Accounting* 7: 37-64.
- ✓ Corsini, R. J. (1995), the Dictionary of Psychology, America.
- ✓ Duska RF, Duska BS (2003). *Accounting Ethics*. Eight published. Blackwell Publishing. India. pp: 5-25.
- ✓ Eynon, G., Hill, N.T. and Stevens, K.T.(1997) " Factors that Influence the Moral Reasoning Abilities of Accountants: Implications for Universities and the Profession " *Journal of Business Ethics*, 16:1297-1309.
- ✓ Gaa, J. C. 1996. Ethics Research and Research Ethics, Introduction', *Behavioral Research in Accounting* (16): 131- 143.
- ✓ Hui –Chi Shu (2010), Investor mood and financial markets, *Journal of Economic Behavior & Organization*, 267-283.
- ✓ ISIB- Initiative on Social Innovation through Business (2003). Where will they lead? M.B.A. student attitudes about business and society. Available at: <http://www.aspeninstitute.org/AspenInstitute/files/CCLibraryFiles/FileName/404/Aspen20%Exec20%Final.pdf>.
- ✓ Macintosh, N. (2004). A comment on "Recovering Accounting". *Critical Perspectives on Accounting* 15. 529–54.
- ✓ Lovett B.J., and A.H. Jordan (2010), Levels of Moralisation: A New Conception of Moral Sensitivity, *Journal of Moral Education*, Vol. 39, No. 2, June, pp. 175–189.
- ✓ Pamela R. Murphy (2012), Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting, 242–259.
- ✓ Patel Chris (2003). Some cross-cultural evidence on whistle-blowing as an internal control mechanism. *Journal of International Accounting Research*, 2, 69-96.
- ✓ Reidenbach R. Eric, Robin Donald P. (1990). Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics. *Journal of Business Ethics* 9(8): 639-653.
- ✓ Reidenbach, R. Eric Robin Donald P. (1988). Some initial steps toward improving the measurement of ethical evaluations of marketing activities. *Journal of Business Ethics* 7(11): 871-879.
- ✓ Rest J., Morality, in: P. Mussen (Ed.) (1983) *Handbook of Child Psychology* (NewYork, Wiley), pp. 556-628.
- ✓ Rest J., Morality, in: P. Mussen (Ed.), *Handbook of Child Psychology* (NewYork, Wiley), pp. 556-628, 1983
- ✓ Sennetti John T. Shawver Tara J. Bancroft Patricia C. (2004). The moral and cultural reasoning of IPO accountants: A small sample study. In C. Jeffrey (Ed.), *Research on professional responsibility and ethics in accounting*, vol. 9. (pp. 101-127). Oxford, UK: Elsevier Ltd.
- ✓ Shearer, T (2002). Ethics and accountability: from the for-itself to the for-theother. *Accounting, Organizations and Society* 27 (2002) 541° 573.
- ✓ Smith LM (2003). A Fresh Look at Accounting Ethics. *Accounting Horizons* 17: 47–49.
- ✓ Uysal. Z (2010). Business Ethics Research with an Accounting Focus. *Journal of Business Ethics*; 93:137–160.