

## بررسی پیامدگرایی و وظیفه‌گرایی اخلاقی با تأکید بر نظریه کانت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تأثیر آن بر میزان پایبندی بر رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان

<sup>۱</sup> شرلی نعمت‌اللهی

<sup>۲</sup> کیهان آزادی

<sup>۳</sup> محمدرضا وطن پرست

### چکیده

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. 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. یکی از محورهای اساسی در فلسفه اخلاق در حسابداری، بحث معیار فعل اخلاقی و ارزیابی افعال اختیاری حساب‌برسان به لحاظ اخلاقی می‌باشد. در این زمینه، در طول تاریخ، مکاتب متعدد و دیدگاه‌های متنوعی از سوی متفکران و فیلسوفان پدید آمده است که یکی از آن‌ها مکتب اخلاقی کانت و پیامد گرایی اخلاقی است. این پژوهش در گام اول به روش کتابخانه‌ای به جایگاه فلسفه‌های اخلاقی موجود در تدوین این رفتار حرفه‌ای پرداخته است. در گام دوم با استفاده از روش پیمایشی، دیدگاه‌های حساب‌برسان را تحلیل می‌نماید.

وظیفه‌گرایی اخلاقی و پیامد گرایی اخلاقی تأثیر معناداری بر میزان پایبندی حساب‌برسان به این رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان دارد.

رعایت دو بعد اخلاقی وظیفه‌گرایی اخلاقی و پیامد گرایی اخلاقی می‌تواند هم در فرایند انجام امور حساب‌برسان را تشویق به رعایت حدود اخلاقی می‌نماید که این همان وظیفه‌گرایی اخلاقی را شامل می‌شود و نتیجه‌ی کار ارائه‌شده نیز به نحوی خواهد بود که برای همه قابل اتکا و قابل اعتماد خواهد بود و این هم مرتبط با پیامد گرایی اخلاقی می‌باشد.

### واژگان کلیدی

وظیفه‌گرایی اخلاقی، پیامدگرایی اخلاقی، جامعه‌ی حساب‌برسان، رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

Email: Sherly.nematollahie@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول)

Email: Ka.cpa2012@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران.

Email: Vatanparast@iaurasht.ac.ir

پذیرش نهایی: ۱۳۹۷/۱۰/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۶/۸

## طرح مسأله

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، زاییده‌ی تلاش در پاسخ به این نیازهاست که باگذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. حرفه حسابداری نیز 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 (این رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۵). وضعیت فعلی حرفه حسابداری نشان از رسوایی‌های مالی عظیمی چون انرون، وردکام، آرتور اندرسن، تیکو<sup>۱</sup> و غیره دارد. با مشاهده‌ی هریک از این رسوایی‌ها این سؤال به ذهن می‌آید که چرا و چگونه چنین رسوایی‌های به بار آمده است. جواب عدم رعایت اخلاق است. این‌گونه رسوایی‌ها حاکی از آن است که رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشد. چراکه علاوه بر اینکه ممکن است با عدم رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران منافع سهامداران زیرپا گذاشته شود، از حیث اینکه اطلاعات حسابداری ورودی بسیاری از سامانه‌های تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شود نیز نقش حسابداری بسیار حائز اهمیت است. از طرفی هم با توجه به کم‌رنگ شدن نظام‌های سنتی اخلاقی در جوامع و رشد پرشتاب علم و فناوری توجه به نقش اخلاق موضوع بسیار مهمی تلقی می‌شود (جباری و رحمانی، ۱۳۸۹).

در هر جامعه، گروه‌های مختلف حرفه‌ای، علاوه بر اصول و ضوابط اخلاق عمومی، از نظام ارزشی خاصی پیروی می‌کنند که مورد پذیرش جمعی آن حرفه بوده که اخلاق حرفه‌ای نامیده می‌شود که رعایت نکردن و تخطی از این احکام می‌تواند موجب تنبیه‌های انضباطی و گاه مسئولیت مدنی و در مواردی موجب تعقیب کیفری شود (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۴). امروزه رعایت اخلاق برای حرفه‌ی حسابداری به‌عنوان تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی (و حسابرسی)، به‌عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی بحثی درخور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری و حسابرسی با بحران‌های اخلاقی بیگانه نیست. از سوی دیگر بررسی‌های دقیق انجام‌شده توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار که نشان‌دهنده بالا بودن میزان چشم‌پوشی از حجم تقلب‌های حسابداری توسط حساب‌برسان در حسابرسی شرکت‌هایی نظیر سن دانت، سان

1. Enron, Worldcom, Arthur Andersen, Tico

بییم، لیونت<sup>۱</sup> که موجب متضرر شدن صدها میلیون دلار سهامداران بوده، باعث شده است که اعتماد به حرفه خدشه‌دار شود (سرلک، ۲۰۰۸).

حسابداری و اخلاق فراتر از یک مفهوم جنبی می‌باشد چراکه موارد یادشده خاص حسابداری نیست. اصول و مبانی حسابداری ریشه‌های اخلاقی دارند به طوری که تفکیک حسابداری از آن امری ناشدنی است اگرچه حسابداران چالش‌های اخلاقی زیادی را تجربه نموده‌اند، لکن درک مبانی، چارچوب و بافت تفکر اخلاقی اهمیت مضاعف دارد (آقایی و حصارزاده، ۱۳۹۱). یکی از محورهای اساسی در فلسفه اخلاق، بحث معیار فعل اخلاقی و ارزیابی افعال اختیاری انسان به لحاظ اخلاقی می‌باشد. در این زمینه، در طول تاریخ، مکاتب متعدد و دیدگاه‌های متنوعی از سوی متفکران و فیلسوفان پدید آمده است که یکی از آنها مکتب اخلاقی کانت<sup>۲</sup> و پیامد‌گرایی اخلاقی است (حاجتی و عارفی، ۱۳۹۳).

بر اساس فلسفه کانت ارزش‌های خاصی به صورت مطلق وجود دارند و تابع فرهنگ و زمان نیستند. به عنوان مثال یک ارزش اخلاقی مانند راست‌گویی برای جامعه بشری حیاتی است و بدون آن جامعه دچار هرج و مرج می‌شود. به علاوه فلسفه کانتی معتقد است عمل اخلاقی و وجدانی از مفهوم وظیفه‌گرایی ناشی می‌شود و اخلاق در مورد این که چه چیزی وظیفه است، سخن می‌گوید. از این رو عمل اخلاقی را انجام وظیفه یا مطابقت با ارزش‌های مطلق تعریف می‌نماید. این رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان نیز نوعی انجام وظیفه‌ی حساب‌برسان در قبال جامعه می‌باشد که یک سری قوانینی در راستای ایفای وظیفه‌ی اخلاقی حساب‌برس در راستای ارائه گزارش‌ها بی طرفه و قضاوت‌های صحیح ارائه می‌نماید. حرفه حسابداری به دلیل نوع خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد بالایی نیز برخوردار است که تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی بستگی دارد. بدین ترتیب تردیدی نیست که پایداری به رعایت این رفتار حرفه‌ای آینده حرفه را رقم خواهد زد و از طرفی اعمال غیر اخلاقی حساب‌برسان ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم به حرفه، در عملکرد کارایی بازارهای سرمایه نیز اختلال ایجاد می‌کند. وظیفه‌گرایی اخلاقی دارای دو بعد می‌باشد که عبارت‌اند از وظیفه‌گرایی عمل‌نگر و وظیفه‌گرایی قاعده‌نگر. بر اساس وظیفه‌گرایی قاعده‌نگر قواعد جهان‌شمولی برای تشخیص فعل درست از نادرست وجود دارد؛ بنابراین، در دیدگاه وظیفه‌گرایی قاعده‌محور بر وجود یک یا چند قاعده به عنوان معیار درست و نادرست تأکید می‌ورزد. وظیفه‌گرایی عمل‌نگر، در هر موقعیت اخلاقی فقط یک عمل منحصر به فرد متناسب با آن

1. Cendant, Sunbeam, Livent
2. Kant

موقعیت وجود دارد که قابل تعمیم به موقعیت‌های دیگر نیست؛ یعنی همه احکام جزئی‌اند. می‌توان اظهار نمود که مطابق رویکرد وظیفه‌شناسی حسابرسی در آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان که بر تبعیت از قواعد و وظایف ذهنی متمرکز بوده و اعمال قضاوت‌های کافی و مناسب را به درک منطقی از وظایف و قواعد اخلاقی وابسته می‌داند. طبق این رویکرد، شخص بر اساس قواعد و قوانین موجود اقدام به تحلیل موقعیت‌ها کرده (قضاوت) و سپس تصمیم‌گیری می‌نماید. بنابراین، کردار حسابرسان به‌جای پیامدهای آن ملاک استنباط اخلاقی قرار می‌گیرد (حساس یگانه، ۱۳۹۰)؛ که این رویکرد با توجه به بعد وظیفه‌گرایی عمل نگر و قاعده‌نگر مرتبط می‌باشد زیرا مطابق وظیفه‌گرایی عمل نگر در هر موقعیت اخلاقی فقط یک عمل منحصره‌فرد متناسب با آن موقعیت وجود دارد که قابل تعمیم به موقعیت‌های دیگر نیست؛ که می‌توان این جنبه از وظیفه‌گرایی را با قضاوت حسابرسان در موقعیت‌های مختلف مرتبط دانست به طوری که هرچقدر حسابرسان گرایش به وظیفه‌گرایی عمل نگر داشته باشد این امر سبب می‌شود در هر شرایط خاص با رعایت تمام جوانب اخلاقی توانایی اعمال قضاوت حرفه‌ای را با رعایت اصول رفتار حرفه‌ای مربوط به حرفه‌ی خود داشته باشد؛ و بر اساس وظیفه‌گرایی قاعده‌نگر نیز بر وجود یک یا چند قاعده به‌عنوان معیار درست و نادرست تأکید می‌ورزد که معیارهای درست و نادرست همان وجود استانداردهای حسابرسی می‌باشد. به عبارتی انتظار می‌رود حسابرسان در صورت گرایش به قاعده‌نگر بودن میزان پایبندی‌شان به این رفتار حرفه‌ای افزایش یابد زیرا بر اساس یک سری قوانین مشخص اقدام به حسابرسی نموده و خود را از نظر اخلاقی موظف به رعایت آن قوانین دانسته و گزارش خود را ارائه می‌نمایند. در نتیجه این باعث بالا رفتن کیفیت حسابرسی خواهد شد و قضاوت‌های دور از هرگونه جانبداری و بر پایه‌ی اصول صورت خواهد پذیرد.

لذا در خصوص بسط نظریه‌ی اخلاقی کانت می‌توان اظهار نمود که در حسابداری اعمال و ارزش‌های خاصی همچون اصل تحقق و تطابق، تابع فرهنگ و زمان خاصی نیستند. یکی از اندیشمندان حسابداری بیان می‌دارد که اصول حسابداری رهنمودهایی مؤثر به‌سوی بهترین عمل هستند (نشریه‌ی ۱۵۱ سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱). حسابداری همچون اخلاق کانتی در مورد این که چه چیزی وظیفه است سخن می‌گوید و ابزاری را فراهم می‌آورد که افراد وظیفه خود را در هر شرایط بدانند حسابداری و معیارهای آن وظیفه‌ساز و حسابرسان را مشخص کرده است. به‌علاوه وظیفه‌مدیران را در قبال چگونگی انعکاس اطلاعات خود مشخص می‌نماید. همچنین ذینفعان مختلف سازمانی را به اجرای تعهدات مبتنی بر اطلاعات حسابداری (همچون اعطای تسهیلات، پاداش و ...) ملزم می‌گرداند. به بیان ساده، حسابداری وظایف را تبیین و زمینه‌ای را فراهم می‌کند که با عمل به وظایف عمل اخلاقی شکل گیرد (آقایی و حصارزاده، ۱۳۹۱).

از سوی دیگر در خصوص پیامد گرایی اخلاقی می‌توان ابراز نمود که بر اساس فلسفه سودگرایی، که تفکر اقتصادی را به شدت متأثر ساخته است، کاری اخلاقی است اگر و تنها اگر مطابق با اصل مطلوبیت (یعنی مطابق با تولید رفاه بیشتر یا افزایش لذت و شادی یا ممانعت از رنج و درد) باشد. بنابراین برای اظهار نظر در مورد اخلاقی بودن عمل، باید به نتیجه و پیامدهای آن عمل توجه داشت. بسیاری توضیح می‌دهند که سهم حسابرسی در تعالی اخلاق با توجه به پیامدهای آن تعیین می‌گردد. عده‌ای با انتقاد از این دیدگاه بیان می‌دارند که این ایده، اصل و خود عمل را نادیده می‌گیرد؛ اما به هر ترتیب افرادی همچون طرفداران فلسفه سودگرایی معتقدند که فلسفه وظیفه‌گرایی کانتی همیشه منجر به تعریف روشنی از عمل اخلاقی را در اختیار قرار نمی‌دهد. باین حال ارائه اطلاعات مالی از طریق تعیین سود (زیان) کار، میزان پیشرفت پروژه‌ها و ... سبب روشن شدن (اقتصادی) می‌شود، اصول و مفاهیم حسابداری (از طریق ارائه اطلاعات و روشن نمودن نتیجه عمل) ابزار انجام عمل اخلاقی را فراهم می‌آورد (گافیکین<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸).

با وجود نظریه‌های متفاوت در حوزه‌ی حمایت از پیامد گرایی اخلاقی می‌توان به نظریه‌ی پیتر ریلتون<sup>۲</sup> (۱۹۵۰)، اشاره نمود که پیامد گرایی اخلاقی را به دو بعد پیامد گرایی ذهنی و پیامد گرایی عینی تقسیم نموده و به علت رابطه‌ی نزدیک بین تقسیم‌بندی وی و مسئولیت‌های حسابرسان در این تحقیق از این دو معیار برای ارزیابی پیامد گرایی بهره جسته شده است. مطابق نظریه‌ی پیامد گرایی ذهنی هرگاه فرد در انتخاب عمل خود با چندین شق متفاوت مواجه باشد، باید بکوشد که تعیین کند که کدام یک از این اعمال، انجام دادنش باعث ارتقای خیر و خوبی می‌شود که این را می‌توان همان قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان در شرایط مختلف تلقی نمود قضاوت‌های که منجر به خدشه وارد شدن به استقلال حسابرس مطابق این رفتار حرفه‌ای حسابرسان نشود لذا انتظار می‌رود حسابرس در صورتی که گرایش به پیامد گرایی ذهنی داشته باشد مهم‌ترین این رفتار حرفه‌ای خود یعنی قضاوت بر پایه‌ی انصاف و به‌دوراز هرگونه جانب‌داری را سرلوحه‌ی کار خود قرار دهد. از طرفی پیامد گرایی عینی نیز اشاره به این موضوع دارد که معیار درستی یک عمل یا انجام یک عمل، این است که آیا عمل در حقیقت، باعث ارتقای خیر گردیده است یا نه؟ که این موضوع نیز می‌تواند در صورت رعایت از جانب حسابرسان سبب پابندی بیشتر آنان به این رفتار حرفه‌ای شود از این جنبه که وجود این رفتار حرفه‌ای به صورت کلی بر این پایه استوار گشته که حسابرسان بتوانند با ارائه‌ی گزارش‌ها حسابرسی

1. Gafikin
2. Piter & realton

مطلوب کمکی به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در تصمیم‌گیری آگاهانه باشند که همان ارتقای کار خیر مطابق پیامد گرایی عینی می‌باشد.

با توجه به مطالب فوق وجود یک این نامه اخلاقی که منجر به ارتقا و بهبود استانداردهای افراد حرفه‌ای نظیر حساب‌برسان شود ضروری بوده و تلاش می‌کند که رفتار حرفه‌ای خود را با نظریه‌های اخلاقی یکپارچه و همسو کرده و آنان را نسبت به اصول اخلاق حرفه‌ای پایبند نموده و سبب ارتقای کیفیت کار آنان باشند. لذا هدف از تحقیق حاضر بررسی وظیفه گرایی اخلاقی و پیامد گرایی اخلاقی با تأکید بر نظریه‌ی کانت در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و تأثیر آن بر میزان پایبندی آنان بر این رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشند.

### پیشینه‌ی تحقیق

#### پیشینه‌ی خارجی

در این بخش به تحقیقات انجام شده در این حوزه توسط محققان داخل و خارج کشور اشاره خواهد شد:

جین سوک<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۳)، در تحقیق خود به دنبال بررسی اثر اخلاق شرکتی بر عملکرد مالی شرکت‌ها بودند. آن‌ها در تحقیق خود از متغیرهای میانجی تعهدات جمعی سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی استفاده کردند. پژوهشگران ابتدا اثر اخلاق شرکتی را بر دو متغیر میانجی ارزیابی کرده و نتیجه این اثر را بر عملکرد مالی با استفاده از معادلات ساختاری مورد آزمون قرار دادند. نکته قابل توجه این تحقیق این است که داده‌های مالی فقط برای سالی که پرسشنامه در آن سال جمع‌آوری شده، گردآوری شده و به صورت مقطعی این تحقیق انجام گردید. نتایج مربوطه نشان می‌دهد که اخلاق شرکتی از طریق متغیرهای میانجی تعهدات جمعی سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی اثر معناداری بر عملکرد مالی شرکت داشته و افزایش میزان اخلاق شرکتی موجب افزایش عملکرد مالی شرکت می‌گردد.

مدرس و رفیعی (۲۰۱۱)، درباره‌ی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران ایرانی، نشان می‌دهد بین استانداردهای اخلاقی پسرها و دخترها تفاوت‌هایی وجود دارد. به علاوه تجربه کاری و آشنایی با این نامه رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نیز از جمله عوامل مؤثر بر استانداردهای اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران است. به علاوه 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. Jinseok

ماری و رادلف<sup>۱</sup> (۲۰۰۷)، نشان می‌دهد ارتباط معناداری بین میزان اهمیتی که در بین جامعه حسابداران آفریقای جنوبی برای این نامه رفتار حرفه‌ای‌شان 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.

موسلمو و آراس<sup>۲</sup> (۲۰۰۴)، متفاوت است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد حمایت ضعیفی در بین افراد حرفه از این نامه رفتار حرفه‌ای کشور ترکیه وجود دارد و رابطه‌ی 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 مسائل سودآوری شرکت درگیر می‌شوند ضعیف‌تر است.

خادم و مرویان حسینی (۱۳۹۵)، یافته‌های پژوهش نشان داد بین ذهنیت حسابرسان به مباحث اخلاقی و انجام آن در عمل تفاوت معناداری وجود داشته که امتیازات اخلاقی اعمال پایین‌تر از ذهنیت بوده است. همچنین این رفتار حرفه‌ای نتوانسته به‌طور کامل به رفتار حسابرسان شاغل در حرفه جهت داده و آن را بهبود بدهد. وجود تفاوت معنادار بین ذهنیت و عمل حسابرسان مبین خلأ به وجود آمده ناشی از اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهنیت افراد و توانایی استفاده از آن در عمل را نشان می‌دهد. از طرف دیگر توسعه این رفتار حرفه‌ای و قوانین و مقررات بدون توجه به رشد اخلاقی حسابرسان هرچند لازم است ولی کافی نمی‌باشد.

براتی و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و مطالعات در حوزه اخلاقیات پرداختند و اظهار نمودند که اخلاق، ضرورت و لازمه یک جامعه سالم است و به علت کارکردهای و پیامدهای مثبت فردی، سازمان و اجتماعی آن است که همواره توجه دانشمندان، مربیان و مدیران سازمان‌ها را برانگیخته است تا برای حفظ و ارتقای سطح آن کوشش نمایند. با توجه به ماهیت حرفه حسابداری، حسابداران و حسابرسان در یک موقعیت خاص اعتباری قرار گرفته و افکار عمومی به‌عنوان افرادی قابل اطمینان و امین شناخته شده‌اند. این تعبیر، به نقش بسیار حساس حسابداران در جامعه اشاره دارد، زیرا حسابداران با توجه تعهدات حرفه خویش، نسبت به سهامداران، اعتباردهندگان، کارگران و کارمندان، تأمین‌کنندگان، دولت، حرفه حسابداری و جامعه مسئولیت دارند. حسابداران و حسابرسان متعهد هستند که بر اساس عینیت و درستی و در جهت منافع و رفاه عموم فعالیت کنند. موج رسوایی‌های اخیر حسابداری به

1. Maree & Radloff
2. Muslumov & Aras

اعتبار حرفه صدمه زد، این امر باعث شد جوامع تجاری بارها خواستار بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری شوند.

فروغی و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پرداختند این پژوهش درصدد بررسی سطح مربوط بودن و اثربخشی این 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 جمع‌آوری و با استفاده از تکنیک رگرسیون لجیت - پروبیت مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که یک رابطه مثبت معنادار بین اهمیت این 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 شرکت‌کنندگان و قضاوت اخلاقی آن‌ها مشاهده نشد. بعلاوه رابطه معناداری بین پاسخ شرکت‌کنندگان بر مبنای طبقه شغلی آن‌ها و سطح تحصیلاتشان با نظراتشان وجود ندارد اما جنسیت، تفاوت معناداری را ایجاد نکرد.

حاجتی و عارفی (۱۳۹۳)، به بررسی وظیفه‌گرایی اخلاقی کانت در بوتله نقد و بررسی پرداختند و بیان نمودند که یکی از مباحث مطرح در فلسفه اخلاق، معیار ارزش‌گذاری افعال اخلاقی است. کانت، فیلسوف آلمانی، معتقد است تنها فعلی واجد ارزش اخلاقی است که مطابق با تکلیف باشد و فاعل هیچ‌گونه انگیزه دیگری غیر از عمل به وظیفه نداشته باشد.

فروغی و همکاران (۱۳۹۳)، این پژوهش درصدد بررسی سطح مربوط بودن و اثربخشی این 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 جمع‌آوری و با استفاده از تکنیک رگرسیون لجیت - پروبیت مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که یک رابطه مثبت معنادار بین اهمیت این 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 شرکت‌کنندگان و قضاوت اخلاقی آن‌ها مشاهده نشد. بعلاوه رابطه معناداری بین پاسخ شرکت‌کنندگان بر مبنای طبقه شغلی آن‌ها و سطح تحصیلاتشان با نظراتشان وجود ندارد اما جنسیت، تفاوت معناداری را ایجاد نکرد.

نیکو مرام و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر



ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی-فازی) پرداختند. آزمون فرضیات نشان می‌دهد که اطلاعات حسابداری مدیریت، تمامی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت را دارد. از بین این ویژگی‌ها، از نقطه نظر پاسخ‌دهندگان و بر اساس نسبت مشاهدات، ویژگی مربوط بودن نسبت به سایر ویژگی‌های کیفی نسبت مشاهدات بالاتری (دامنه گسترده‌تر) دارد و به ترتیب، صحیح بودن، کامل بودن و به موقع بودن ویژگی‌هایی هستند که بر اساس دامنه گستردگی آن‌ها در اطلاعات حسابداری مدیریت وجود دارد. اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد مؤثر است و این موضوع نشان‌دهنده اهمیت اخلاق حرفه‌ای در واحدهای مالی و حسابداری در کنار سایر فاکتورهای خریدهای مؤثر می‌باشد. در بین ابعاد اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت، شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابداران مدیریت بیشترین، سپس عینیت و بی‌طرفی حسابداران مدیریت تأثیر بسزایی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت دارند.

آقایی و حصار زاده (۱۳۹۱)، به بررسی الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران پرداختند. یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از وجود حداقل هفت الگوی مفهومی اخلاق در حسابداری می‌باشد. هر یک از الگوهای مزبور، معیار و کارکردهای اخلاقی متفاوتی برای حسابداری قائل می‌باشند. پیمایش دیدگاه حسابداران حاکی از آن است که آنان تنها با معیار فراتر از ترجیحات فردی بودن به عنوان معیار اخلاقی بودن موافقت دارند و با دو معیار ایجاد قدرت و افزایش منفعت مخالف‌اند. علاوه بر این، پاسخ‌دهندگان ایجاد هماهنگی، روشن کردن نتیجه عمل، تسهیل کار مدیریت در گزارش کامل و قابل مشاهده نمودن رفتار مدیران را از کارکردهای اخلاقی حسابداری می‌دانند. الگوهای مفهومی اخلاق در این پژوهش، قابلیت‌های مختلف حسابداری را در تحقق مفاهیم اخلاقی نشان می‌دهد. نتایج پیمایش دیدگاه حسابداران نیز حاکی از موافقت آنان با بسیاری از کارکردهای اخلاقی می‌باشد. الگوهای مزبور نشان می‌دهد سهم حسابداری در اخلاق، نه تنها وجه بازدارندگی آن از رفتارهای غیراخلاقی است بلکه افزون بر این، حسابداری باعث تعالی اخلاق نیز می‌گردد.

محمدجواد موحدی (۱۳۸۹)، به بررسی رابطه‌ی بین وظیفه‌گرایی با نتیجه‌گرایی پرداختند و بیان نمودند که نتیجه‌گرایی به آن دسته از نظریات اخلاقی اطلاق می‌شود که بنا بر آن‌ها، نتایج اعمال مبنای هر حکم اخلاقی معتبر درباره آن‌هاست. پس بر اساس نتیجه‌گرایی، عمل اخلاقاً درست عملی است که به بهترین نتایج منتهی می‌شود. در تقابل با نتیجه‌گرایی، وظیفه‌گرایی بر اینکه مردم چگونه مقاصد خود را عملی کنند، تأکید می‌ورزد و آن را از چرایی انجام عمل مهم‌تر می‌داند. بر اساس نظریات وظیفه‌گرایانه، ما وظیفه‌داریم که بعضی از اعمال را انجام دهیم و از انجام دادن بعضی از اعمال خودداری کنیم؛ این وظیفه، از ماهیت خود عمل ناشی می‌شود و نه از نتایجی که با انجام گرفتن عمل حاصل می‌شوند.

### فرضیات تحقیق

- با توجه به مبانی نظری مطرح شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شوند:
۱. وظیفه‌گرایی اخلاقی تأثیر معناداری بر میزان پایبندی حساب‌رسان بر آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان دارد.
  ۲. پیامد‌گرایی اخلاقی تأثیر معناداری بر میزان پایبندی حساب‌رسان بر آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان دارد.

### روش‌شناسی تحقیق

بر اساس هدف پژوهش این پژوهش از نوع کاربردی می‌باشد. از لحاظ گردآوری داده‌ها این تحقیق از نوع همبستگی توصیفی می‌باشد؛ که در این تحقیق همبستگی از نوع تحلیل رگرسیون استفاده شد. در این روش برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق از کتاب‌ها، پایان‌نامه‌ها، مقالات داخلی و خارجی استفاده شد. در گام دوم با طراحی پرسشنامه به صورت طیف لیکرت برای هر یک از ابعاد موضوع و توزیع آن بین پاسخگویان، داده‌های موردنیاز در خصوص موضوع موردبررسی جمع‌آوری شد.

برای اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق از پرسشنامه‌ی محقق ساخته به شرح زیر استفاده شد:

متغیرها	شرح متغیرها	نحوه‌ی اندازه‌گیری
مستقل	وظیفه‌گرایی اخلاقی	پرسشنامه محقق ساخته که از مقاله‌ی حاجتی و عارفی (۱۳۹۳) مطابق دیدگاه کانت (۱۹۶۴) در دو بعد وظیفه‌گرایی عمل‌نگر و قاعده‌نگر ذکر شده مستخرج خواهد شد.
	پیامد‌گرایی اخلاقی	پرسشنامه محقق ساخته که از مقاله‌ی موحدی (۱۳۸۹) که مطابق نظریه‌ی پیترو ویتون (۱۹۵۰) پیامد‌گرایی را در دو بعد پیامد‌گرایی ذهنی و عینی تقسیم نموده است. استفاده خواهد شد.
وابسته	پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان	پرسشنامه‌ی محقق ساخته با استفاده اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای کمیته‌ی فنی (۱۳۷۷) طراحی خواهد شد.

جامعه‌ی آماری این پژوهش در سال ۱۳۹۷ را اعضای حسابداران رسمی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهد؛ که طبق آخرین آمار موجود در سایت رسمی آن شامل ۲۴۷۳ عضو می‌باشد که شامل ۵۷۷ عضو شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو، ۴۳۷ شاغل در سازمان حسابرسی، ۱۲۹ شاغلین انفرادی عضو، ۱۳۳۰ اعضای غیر شاغل می‌باشد که در این مطالعه برای محاسبه حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است. ویژگی عمده این فرمول آن است که می‌توان حجم جامعه را در آن دخالت داد و به یک نمونه منطقی‌تر دست یافت.

$$n = \frac{Nz^2pq}{Nd^2 + z^2pq}$$

در این رابطه:

$N$  = حجم جامعه

$n$  = حجم نمونه

$Z$  = اندازه متغیر در توزیع نرمال در سطح اطمینان موردنظر قابل استخراج از جدول توزیع نرمال.

$p$  = درصد توزیع افراد دارای صفت در جامعه

$q$  = درصد توزیع افراد فاقد صفت در جامعه

$d$  = مقدار خطا که برابر است با تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه با میزان تخمین محقق برای وجود آن در جامعه

با توجه به فرمول فوق، حجم نمونه در فاصله اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۳۱۸ نفر شد.

تحلیل داده‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیات تحقیق

۲- آزمون فرضیه اول

وظیفه‌گرایی اخلاقی تأثیر معناداری بر میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان دارد.

تجزیه و تحلیل رگرسیونی یکی از روش‌های بررسی تأثیرات علت و معلولی عوامل بر یکدیگر است که ساده‌ترین مدل رگرسیون، رگرسیون خطی است که به صورت زیر نشان داده می‌شود:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \epsilon_i$$

در این مدل همان‌طور که مشاهده می‌شود  $X$  متغیر مستقل و  $Y$  متغیر وابسته است. با استفاده از این مدل می‌توان نشان داد که تغییرات  $X$  چقدر بر متغیر  $Y$  تأثیرگذار است. لذا جهت بررسی و ارائه مدل بین وظیفه‌گرایی اخلاقی  $X$  و میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای  $Y$ ، پس

از بررسی شاخص‌های کفایت مدل که در جدول زیر آمده است به ارائه مدل برازش یافته پرداخته خواهد شد.

جدول ۷: شاخص‌های کفایت مدل بین وظیفه‌گرایی اخلاقی و میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای

همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	انحراف معیار خطا	آماره دوربین واتسن
۰/۶۵۴	۰/۴۲۷	۰/۴۲۵	۰/۳۹۶۸۵	۱/۵۵۸

مأخذ: داده‌های پژوهش

مقدار ضریب تعیین ۰/۴۲ به دست آمده و این مقدار نشان می‌دهد که در جامعه مورد بررسی ۴۲ درصد تغییرات در میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی می‌تواند به وظیفه‌گرایی اخلاقی مربوط شود و بقیه به عوامل دیگری بستگی دارد. البته اشکال این روش این است که تعداد درجه آزادی را در نظر نمی‌گیرد. به همین دلیل برای رفع این مشکل معمولاً از ضریب تعیین تعدیل شده استفاده می‌شود. که آن هم در این آزمون برابر با ۴۲ درصد می‌باشد. یکی از موارد مهمی که در رگرسیون چندگانه باید به آن توجه کرد وجود رابطه خودهمبستگی بین متغیرهای مستقل است که در جدول (۷) از طریق آماره دوربین واتسن محاسبه شده است. در صورتی که این آماره در دامنه ۱/۵ الی ۲/۵ قرار داشته باشد دلیل بر عدم وجود خودهمبستگی بین متغیرهاست (تقی زاده، ۱۳۸۸). آماره به دست آمده برای این آزمون برابر با ۱/۵۵ بوده که نشان از عدم وجود خودهمبستگی بین متغیرهاست. در جدول (۸) معنی‌دار بودن رگرسیون به وسیله آزمون F محاسبه شده است.

جدول ۸: جدول آنالیز واریانس مدل وظیفه‌گرایی اخلاقی و میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای

شرح	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معناداری
مدل رگرسیون	۳۷/۱۰۵	۱	۳۷/۱۰۵	۲۳۵/۶۰۳	۰/۰۰۰
باقی مانده‌ها	۴۹/۷۶۶	۳۱۶	۰/۱۵۷		
مجموع	۸۶/۸۷۱	۳۱۷			

توجه به جدول فوق سطح معنی‌داری محاسبه شده برای این آماره برابر ۰/۰۰۰ بوده و نشان از معنی‌دار بودن رگرسیون در سطح ۹۹٪ (sig=۰/۰۰۰) دارد.

جدول ۹: مدل رگرسیون وظیفه‌گرایی اخلاقی و میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای

سطح معناداری	t	ضریب استاندارد		ضریب غیراستاندارد
		Beta	Std. Error	
۰/۰۰۰	۱۲/۶۹۰		۰/۱۱۳	۱/۴۳۴
۰/۰۰۰	۱۵/۳۴۹		۰/۰۳۳	۰/۵۱۰

متغیر وابسته: پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای

متغیر وارد شده در معادله رگرسیونی هسته اصلی تحلیل رگرسیون می‌باشد که در جدول (۹) آمده است. معادله رگرسیونی را می‌توان با استفاده از ستون B به شرح زیر محاسبه کرد:

$$Y = -1.43 + 0.510X + \epsilon$$

به عبارتی با ارتقای یک واحد وظیفه‌گرایی اخلاقی ۰/۶۵ واحد میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای ارتقاء پیدا خواهد کرد. آزمون t مربوط به ضریب رگرسیون نیز در این جدول نشان می‌دهد که این ضریب معنی‌دار بوده (sig= ۰۰۰/۰) و در برآورد مقدار پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای مؤثر است.

### ۳- آزمون فرضیه دوم

پیامد گرایانه اخلاقی تأثیر معناداری بر میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان دارد. تجزیه و تحلیل رگرسیونی یکی از روش‌های بررسی تأثیرات علت و معلولی عوامل بر یکدیگر است که ساده‌ترین مدل رگرسیون، رگرسیون خطی است که به صورت زیر نشان داده می‌شود:

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \epsilon_i$$

در این مدل همان‌طور که مشاهده می‌شود X متغیر مستقل و Y متغیر وابسته است. با استفاده از این مدل می‌توان نشان داد که تغییرات X چقدر بر متغیر Y تأثیرگذار است. لذا جهت بررسی و ارائه مدل بین پیامد گرایانه اخلاقی (X) و میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای (Y)، پس از بررسی شاخصه‌های کفایت مدل که در جدول زیر آمده است به ارائه مدل برازش یافته پرداخته خواهد شد.

جدول ۱۰: شاخصهای کفایت مدل بین پیامد گرایی اخلاقی و میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای

همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	انحراف معیار خطا	آماره دوربین واتسن
۰/۷۰۳	۰/۴۹۴	۰/۴۹۲	۰/۳۷۳۰۶	۱/۸۲۸

مأخذ: داده‌های پژوهش

مقدار ضریب تعیین ۰/۴۹ به دست آمده و این مقدار نشان می‌دهد که در جامعه مورد بررسی ۴۹ درصد تغییرات در میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی می‌تواند به پیامد گرایی اخلاقی مربوط شود و بقیه به عوامل دیگری بستگی دارد. البته اشکال این روش این است که تعداد درجه آزادی را در نظر نمی‌گیرد. به همین دلیل برای رفع این مشکل معمولاً از ضریب تعیین تعدیل شده استفاده می‌شود. که آن هم در این آزمون برابر با ۴۹ درصد می‌باشد. یکی از موارد مهمی که در رگرسیون چندگانه باید به آن توجه کرد وجود رابطه خودهمبستگی بین متغیرهای مستقل است که در جدول (۱۰) از طریق آماره دوربین واتسن محاسبه شده است. در صورتی که این آماره در دامنه ۱/۵ الی ۲/۵ قرار داشته باشد دلیل بر عدم وجود خودهمبستگی بین متغیرهاست (تقی زاده، ۱۳۸۸). آماره به دست آمده برای این آزمون برابر با ۱/۸۲ بوده که نشان از عدم وجود خودهمبستگی بین متغیرهاست. در جدول (۱۱) معنی دار بودن رگرسیون به وسیله آزمون F محاسبه شده است.

جدول ۱۱: جدول آنالیز واریانس مدل پیامد گرایی اخلاقی و میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای

شرح	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معناداری
مدل رگرسیون	۴۲/۸۹۳	۱	۴۲/۸۹۳	۳۰۸/۲	۰/۰۰۰
باقی مانده‌ها	۴۳/۹۷۸	۳۱۶	۰/۱۳۹		
مجموع	۸۶/۸۷۱	۳۱۷			

توجه به جدول فوق سطح معنی داری محاسبه شده برای این آماره برابر ۰/۰۰۰ بوده و نشان از معنی دار بودن رگرسیون در سطح ۹۹٪ (sig=۰/۰۰۰) دارد.

جدول ۱۲: مدل رگرسیون پیامد گرایانه اخلاقی و میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای

پیامد گرایانه اخلاقی	ضریب غیر استاندارد		ضریب استاندارد	t	سطح معناداری
	B	Std. Error	Beta		
	۱/۳۹۰	۰/۱۰۲		۱۳/۶۹۵	♦/♦♦♦
	۰/۵۳۲	۰/۰۳۰	۰/۷۰۳	۱۷/۵۵۶	♦/♦♦♦

متغیر وابسته: پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای

متغیر وارد شده در معادله رگرسیونی هسته اصلی تحلیل رگرسیون می‌باشد که در جدول (۱۲) آمده است. معادله رگرسیونی را می‌توان با استفاده از ستون B به شرح زیر محاسبه کرد:

$$Y = -1.39 + 0.532 X + \epsilon$$

به عبارتی با ارتقای یک واحد پیامد گرایانه اخلاقی ۰/۷۰ واحد میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای ارتقاء پیدا خواهد کرد. آزمون t مربوط به ضریب رگرسیون نیز در این جدول نشان می‌دهد که این ضریب معنی‌دار بوده (Sig= ۰۰۰/۰) و در برآورد مقدار پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای مؤثر است.

### نتیجه‌گیری

هدف از تحقیق حاضر بررسی تأثیر پیامد گرایانه اخلاقی و وظیفه‌گرایی اخلاقی با تأکید بر نظریه‌ی کانت در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و تأثیر آن بر میزان پایبندی آنان بر این رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان می‌باشد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ی اول تحقیق مبنی بر تأثیر معنادار وظیفه‌گرایی اخلاقی بر میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای حساب‌برسان تأیید گردید؛ و نتایج نشانگر تأثیر مثبت و معنادار وظیفه‌گرایی اخلاقی بر پایبندی به این رفتار حرفه‌ای را نشان می‌دهد.

مرتبط بودن دو بعد وظیفه‌گرایی اخلاقی متناسب با فلسفه‌ی کانت کاملاً پوشش‌دهنده‌ی نتایج حاصل از این فرضیه بوده است؛ زیرا انجام قضاوت حساب‌برسان در موقعیت‌های مختلف همواره با در نظر گرفتن وظیفه‌گرایی عمل‌نگر صورت پذیرفته است. به این صورت که هرچه قدر حساب‌برسان وظیفه‌نگر از نوع عمل‌نگر باشند این امر باعث می‌شود که قضاوت‌های حرفه‌ای خود را متناسب با آن شرایط با در نظر گرفتن انصاف و اخلاق درست دنبال نمایند؛ و این عمل هم امکان‌پذیر نخواهد بود مگر با وجود به سری قوانین مشخص و از پیش تعیین‌شده تحت عنوان معیارها و استانداردهایی که همان مربوط به بعد وظیفه‌گرایی قاعده‌نگر داشته و الزامات رعایت

استانداردهای حسابرسی را فراهم نموده است. تا بتواند با پایبندی بر این اصول همواره نظراتی در چارچوب قوانین مشخص ارائه نماید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ی دوم تحقیق مبنی بر تأثیر معنادار پیامد گرایی اخلاقی بر میزان پایبندی بر این رفتار حرفه‌ای حسابرسان نیز تأیید گردیده است؛ و نتایج نشانگر تأثیر مثبت و معنادار پیامد گرایی اخلاقی بر پایبندی به این رفتار حرفه‌ای را نشان می‌دهد. از آنجاکه فرایند و نتیجه‌ی نهایی رعایت این رفتار حرفه‌ای منجر به ارائه‌ی گزارش‌هایی می‌گردد که می‌تواند مورد استفاده‌ی عموم جهت تصمیم‌گیری‌های مهم در جامعه قرار گیرد. پس نتیجه‌ی گرا بودن حسابرسان این حس را در آنان ایجاد خواهد کرد که به‌دوراز فرایند انجام کاری نتیجه‌ی کار آنان در قالب گزارش‌هایی خواهد بود که تمام انتخاب‌ها و تصمیمات فرد به آن بستگی داشته و حتی رشد و توسعه اقتصادی جامعه نیز به آن گزارش‌ها بستگی خواهد داشت پس تهیه‌ی گزارش‌ها نهایی به‌دوراز هرگونه جانب‌داری و با رعایت اجزای این رفتار حرفه‌ای با توجه به بعد پیامد گرایی اخلاقی می‌تواند سبب اعتماد سرمایه‌گذاران و جامعه به آنان گردیده و در پی آن تصمیمات درست در راستای توسعه‌ی بازارهای مالی و اقتصاد جامعه گرفته خواهد شد.

بنا به قانون هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای عضو فدراسیون بین‌المللی حسابداران یا مؤسسه نباید از استانداردهایی پایین‌تر از استانداردهای مقرر در این آیین رفتار حرفه‌ای پیروی کند؛ و در کشور ما نیز این رفتار حرفه‌ای همواره برگردانی از این رفتار حرفه‌ای تدوینی توسط این نهاد بوده و مواردی که مغایرت با این و فرهنگ و یا شرایط کشورمان داشته مورد اصلاح و بازنگری قرار گرفته است. لذا بنا به وجود جایگاه اعتقاداتی و دینی در کشور ما پیشنهاد می‌شود که برای بالا بردن حساسیت اخلاقی، نیت اخلاقی و جهت‌گیری اخلاقی جامعه حسابداران رسمی قوانینی سخت‌تر تدوین گردیده و به‌صورت مستمر از وجود آیین رفتار حرفه‌ای مدون و متناسب با فلسفه‌های اخلاقی مشهور همچون کانت و سایر بزرگان دینی موجود در فرهنگ دینی را مورد توجه قرار داده و از وجود ضمانت‌های اجرایی لازم که می‌تواند رعایت اخلاق حرفه‌ای را در جامعه حسابداران ارتقا بخشد، اطمینان حاصل نماید.



## فهرست منابع

### منابع فارسی

۱. اترک، حسین (۱۳۸۹)، وظیفه‌گرایی. فصلنامه‌ی اخلاق در علوم و فناوری. سال ۵. شماره‌های ۱ و ۲. صص ۲۷-۳۵.
۲. آقای، محمدعلی. حصار زاده، رضا (۱۳۹۱)، الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران. فصلنامه‌ی اخلاق در علوم فناوری. سال هفتم. شماره‌ی ۳. ص ۱۲.
۳. براتی، سعید. لرستانی، علیرضا. سمیعی، امید (۱۳۹۵). به بررسی اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و مطالعات در حوزه‌ی اخلاقیات. کنفرانس بین‌المللی مدیریت و اقتصاد پویا.
۴. براتی، سعید. لرستانی، علیرضا. سمیعی، امید (۱۳۹۵)، اهمیت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و مطالعات در حوزه‌ی اخلاقیات. کنفرانس بین‌المللی مدیریت و اقتصاد پویا. ۲۳ اردیبهشت ۱۳۹۵
۵. جباری، حسین. رحمانی، حلیمه (۱۳۸۹)، فصلنامه‌ی اخلاق در علوم و فناوری. سال ۵. شماره ۳ و ۴. صص ۴۷-۵۶.
۶. حاجتی شورکی، سید محمد. عارفی، عباس (۱۳۹۳)، وظیفه‌گرایی اخلاقی کانت در بوت‌ه نقد و بررسی. ماهنامه‌ی معرفت اخلاقی. سال ۵. شماره ۱. صص ۱۷-۳۶.
۷. فروغی، میثم. جعفری، علیرضا. نادری، رحمت اله (۱۳۹۳). عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران. فصلنامه‌ی علمی پژوهشی حسابداری مالی. سال ششم. شماره ۲۲. صص ۱۳۳-۱۱۴.
۸. محقق‌نیا، محمدجواد و کامران ناصری (۱۳۹۲)، اخلاق حسابداری با تأکید بر دیدگاه اسلامی، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.
۹. موحدی، محمدجواد (۱۳۸۹)، پژوهش‌های فلسفی. نشریه‌ی دانشگده‌ی ادبیات. سال ۵۳. شماره ۲۱۶. صص ۱۵۵-۱۷۹.
۱۰. نیکو مرام، هاشم. رهنمای رود پستی، فریدون. طلوعی اشلقی، عباس. تقی پوریان، یوسف (۱۳۹۱)، ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی-فازی). فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت. سال هفتم. شماره ۲۰. صص ۴۹-۶۶.

### منابع لاتین

11. Darwall, S. (2003). *Deontology*, First edition, London: Blackwell Publishing.
12. Gafikin, M. (2007). *Accounting Theory and Practice: the Ethical Dimension*, pp 1-6.
13. Jinseok, S. Chun, Y. Jin Nam, C. Min Soo, K. (2013). How Does Corporate Ethics Contribute to Firm Financial Performance? The

Mediating Role of Collective Organizational Commitment and Organizational Citizenship Behavior" *Journal of Management*, vol 23, no 8.

14. Maree, K.W. Radloff, S. (2007). Factors affecting ethical judgment of South African chartered accountants. *Meditari Accountancy Research*, vol, 1, pp 1-18.

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

16. Muslumov, A. Aras, G. (2004). The analysis of factors affecting ethical judgment: the Turkish evidence. Conference proceeding: Global Business and Technology Association, International Conference, June 8 to 12, Cape town, South Africa.