

تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورتهای مالی

دکتر حسین اعتمادی^{۱*}، مهدی خلیل پور^۲، دکتر یوسف تقی پوریان^۳

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس

۲. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور

۳. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس

(تاریخ دریافت: ۹۰.۱۱.۱۲؛ تاریخ پذیرش: ۹۱.۴.۱۰)

چکیده:

زمینه: امروزه رفتار حرفه‌ای در تمامی فعالیتهایی که با منافع عمومی سروکار دارند، موضوعیت یافته است و اطمینان یافتن استفاده کنندگان از صورتهای مالی به آن به شدت تابع این باور عمومی است که حسابداران و حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای پایبندند. بنابراین، هدف از این تحقیق بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای بر قابلیت اتکاء صورتهای مالی می‌باشد.

روش کار: جامعه آماری در این تحقیق در مجموع تعدادی شامل مدیران مالی، مدیران حسابرسی، سرپرستان حسابرسی، مؤلفین کتاب حسابداری، اعضاء هیأت علمی دانشگاه، دانشجویان دوره دکتری و محققان بخش تحقیقات سازمان حسابرسی است که حداقل سه سال کار حرفه‌ای انجام داده باشند. روش‌های گردآوری اطلاعات، پرسشنامه می‌باشد. در واقع، با توجه به مبانی نظری پنج ویژگی برای اخلاق حرفه‌ای (درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال، تضاد منافع) و سه ویژگی برای قابلیت اتکا (ارائه منصفانه، اثبات‌پذیری، بی‌طرفی) صورتهای مالی مشخص شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از طریق دو پرسشنامه، از این روش‌ها استفاده شده است: آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای آزمون نرمال بودن توزیع متغیرها، آزمون همبستگی و رگرسیون برای آزمون فرضیه‌ها و آزمون فریدمن برای آزمون یکسان بودن رتبه (اولویت) ابعاد متغیرها.

یافته‌ها: یافته‌ها بیانگر آن است که بین اخلاق حرفه‌ای حسابداران و قابلیت اتکاء صورتهای مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد و ضریب همبستگی بین این دو مثبت و بالا می‌باشد و R^2 نشان می‌دهد که حدود ۳۵٪ تغییرات متغیر قابلیت اتکاء صورتهای مالی توسط متغیر اخلاق حرفه‌ای قابل بیان است.

نتیجه‌گیری: نتایج تحقیق نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای حسابداران در تمام ابعاد خود (درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال، تضاد منافع)، رابطه تنگاتنگی با ابعاد ویژگی قابلیت اتکاء صورتهای مالی (ارائه منصفانه، اثبات‌پذیری، بی‌طرفی) دارد. با وجود این به نظر می‌رسد در ایران، از لحاظ نظری، به این مهم پرداخته نشده است.

کلید واژه‌ها: اخلاق، اخلاق حرفه‌ای، قابلیت اتکاء.

۱- سر آغاز

داشته است. ادیان آسمانی نیز هر کدام در پی رشد و گسترش اخلاقیات بوده‌اند. چنانچه پیامبر اکرم(ص) می‌فرماید: «من برای به کمال رساندن کرامات اخلاقی برانگیخته شده‌ام(۱)».

نیاز به اخلاقیات از ابتدای آفرینش در ذات تمامی انسان‌ها وجود

* نویسنده مسؤل: نشانی الکترونیکی: etemadiah@modares.ac.ir

اخلاقی هر حرفه، مهم‌ترین خط مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد.

اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای حرفه حسابداری بسیار مهم است. بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان ارائه خدمات از سوی حسابداران بیهوده است. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه‌کننده و آن نیز تابع درستکاری و پابندی به اصول اخلاقی است. با توجه به نقش حیاتی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت درستی اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، اخلاق در حرفه حسابداری، عنصری محوری به‌شمار می‌آید.

پس از رسوایی مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگ جهان در سال‌های اخیر گروه‌هایی که انگشت اتهام به سوی آنها نشانه رفت حسابداران حرفه‌ای و حساب‌برسان مستقل بودند زیرا این پرسش در اذهان عمومی ایجاد شد که اگر حسابداران مسئول ارائه اطلاعات سودمند، درست و قابل اتکا و حساب‌برسان مسئول بررسی کیفیت، مطلوبیت و درست بودن این اطلاعات هستند، چرا رویدادهایی رخ می‌دهد که با فرض احساس مسئولیت این گروه‌ها و رفتار صادقانه و اخلاقی آنها نباید رخ می‌داد. از اینرو در سال‌های اخیر بیش‌ازپیش روی بررسی و بازنگری مسائل حرفه حسابداری و حساب‌برسی به‌ویژه رعایت آیین و اخلاق حرفه‌ای در سطح بین‌المللی تأکید شده است (۵).

اصول اخلاقی حسابداری که تقریباً در همه انجمن‌های حسابداری مشترک است و موجب تأمین اهداف این حرفه می‌شود به شرح زیر است. (۶)

درستکاری: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.

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.

ارزش‌های اخلاقی برای پیشرفت هر ملتی ضروری هستند. ارزش‌های اخلاقی برای عملکرد حرفه و جامعه بسیار مهم هستند. حرفه و جامعه به تصمیمات اخلاقی شخصی افراد که مبنایی برای مسئولیت عملیات تجاری و یک نظم اجتماعی است وابسته است. واژه اخلاق جمع خلق است که در لغت به معنای «سرشت و سنجیه» آمده است. اعم از سجایای نیکو و پسندیده و یا سجایای زشت و ناپسند.

علامه علی‌اکبر دهخدا در لغتنامه، اخلاق را جمع «خلق و خوی‌ها» و علم اخلاق را «دانش بد و نیک‌خویی‌ها» تعریف کرده است و آن را یکی از «سه بخش فلسفه یا حکمت عملیه» می‌داند که عبارت است از «تدبیر انسان نفس خود را یا یک تن خاص را». دایرةالمعارف مصاحب علم اخلاق را «بررسی و تعیین ارزش اعمال انسانی برحسب اصول اخلاقی» تعریف کرده است و اضافه می‌کند که درباره وجدان انسان و مسئولیت او از لحاظ اعمالش، نظریه‌های مختلفی در طی تاریخ ابراز شده و اصحاب فلسفه‌های مختلف، عوامل گوناگونی چون دین، فطرت و تجربه را اساس اخلاق دانسته‌اند. (۲)

در فرهنگ لغت آکسفورد، اخلاقیات عبارت است از اصول اخلاقی که رفتار فرد را کنترل می‌کند و یا بر آن تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، شاخه‌ای از فلسفه است که با اصول اخلاقی سروکار دارد (۳).

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد؛ و این اعتبار و اعتماد، سرمایه اصلی هر حرفه است که حفظ آن از اهمیتی والا برخوردار است. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود (۴).

ارتباط دو سویه جامعه و این حرفه‌ها که از یک طرف ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه و از طرف دیگر استفاده ارائه‌کننده این خدمات است، ناگزیر باید تابع ضوابط دقیقی باشد که دوطرف را به حقوق یکدیگر آشنا و آگاه کند. ضوابط رفتاری و

قابل اتکا بودن اطلاعات که یکی از ویژگی‌های مهم تصمیمات خاص است و در بیانیه شماره ۲ مفاهیم حسابداری مالی آن به این گونه تعریف شده است:

کیفیت اطلاعات اطمینان بخش مبنی بر اینکه اطلاعات به صورتی معقول، بدون تعصب و اشتباه است و در بیان آنچه ابراز می‌نماید صداقت دارد. (۸ و ۹)

عوامل مؤثر بر قابلیت اتکاء اطلاعات حسابداری به شرح زیر می‌باشد.

۱ - **صداقت در ارائه (ارائه منصفانه):** صداقت در ارائه عبارت است از برابری و تطابق بین اندازه‌گیری و پدیده (رویدادی) که مورد اندازه‌گیری قرار می‌گیرد. این امر گاهی اوقات «اعتبار» نامیده می‌شود

۲ - **قابلیت تبیین (اثبات‌پذیری):** اطلاعات حسابداری باید قابل تصدیق یا اثبات باشند. به عبارت دیگر اطلاعات حسابداری باید به نحوی تهیه و ارائه گردند که قابل بررسی مجدد بوده و بتوان با معیار و مقیاس ویژه‌ای آنها را اثبات کرد به بیانی دیگر قابلیت اثبات‌پذیری بر اجماع بین حسابداران در رابطه با اندازه‌گیری یک رویداد اقتصادی و شیوه‌ای که باید آن رویداد گزارش شود، دلالت دارد.

۳ - **بی طرفی:** اطلاعات حسابداری باید به گونه‌ای تهیه و ارائه گردند که منافع عده‌ای بر منافع عده دیگر ترجیح داده نشود. اطلاعات حسابداری زمانی بی طرف محسوب می‌گردند که اگر شخص یا اشخاص دیگری با صلاحیت مشابه، همان فرایند اندازه‌گیری را تکرار نمایند به نتایج یکسانی دست یابند.

بنابراین، براساس مباحث فوق، هدف از این تحقیق بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی می‌باشد. (۱۰)

۲- ادبیات تحقیق:

در پژوهشی با عنوان «آیا جنسیت، سطح تحصیلات، تعصب مذهبی و تجربه کاری می‌تواند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران امریکایی را تحت‌الشعاع قرار دهد؟» محققین به بررسی تأثیر این عوامل بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی افراد پرداخته‌اند نتایج

وازداری: 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 افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آنرا داشته باشد.

استقلال: هنگامی که حسابداران حرفه‌ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است باید فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرف‌نظر از آثار واقعی آن، باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیرگذار یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد.

- حسابداران حرفه‌ای مستقل مورد نظریه اشخاص زیر محدود می‌شود:

الف - اشخاص حقیقی یا مؤسسات انجام دهنده خدمات حرفه‌ای.

ب - شرکا یا مالکین مؤسسه حرفه‌ای.

پ - کلیه مدیران و کارکنان حرفه‌ای درگیر در انجام هرکاری که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای نسبت به همان کار است.

تضاد منافع: حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرایند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. این گونه موارد تضاد منافع ممکن است به شکل‌های بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. هرچند ارائه فهرستی جامع از کلیه مواردی که ممکن است در آنها تضاد منافع پیش آید مقدور نیست، اما حسابداران حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود، هشیار باشند.

امروزه رفتار حرفه‌ای در تمامی فعالیت‌هایی که با منافع عمومی سروکار دارند، موضوعیت یافته است و اطمینان یافتن استفاده کنندگان از صورت‌های مالی و قابلیت اتکا به آن به شدت تابع این باور عمومی است که حسابداران و حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای-که در اختیار عموم قرار گرفته است- پایبندند و ضمانت اجرایی لازم در مورد تخطی از آیین رفتار حرفه‌ای پیش‌بینی شده است.

شد که این بیانیه انعطاف‌پذیر است و ابزاری برای وادار ساختن مؤسسات حسابرسی به شفافیت که لازمه نظارت خارجی بر رعایت الزامات این بیانیه است، پیش‌بینی نکرده است بنابراین، با این که بیانیه محدودیت‌هایی را وضع کرده، به صورت یک نظریه درباره استقلال باقی مانده است. (۱۵).

یکی دیگر از محققان در تحقیق خود به دنبال شناسایی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها بودند. تحلیل آماری نشان می‌دهد که دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها مؤثر است به طوری که ۱۸٪ تغییرات این متغیر را تبیین می‌کند. همچنین آرمان‌گرایی اثر مثبت معناداری بر کیفیت گزارش‌های مالی دارد. (۱۶)

محقق به بررسی اخلاق حسابداری پرداخت، نتیجه این که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آتیه حرفه حسابداری بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد. (۴)

۳- روش‌شناسی تحقیق:

پژوهش حاضر از جهت روش استنتاج، تحلیلی (بخشی از جامعه انتخاب و هدف، تعمیم نتایج نمونه به کل جامعه است) و از جهت طرح تحقیق، از نوع پیمایشی (تحقیقات بر مبنای نظرسنجی صورت گرفته و ابزار اصلی گردآوری داده‌ها پرسشنامه یا مصاحبه است) می‌باشد.

جامعه آماری در این تحقیق شامل مدیران مالی، مدیران حسابرسی، سرپرستان حسابرسی، مؤلفین کتاب حسابداری، اعضاء هیأت علمی دانشگاه، دانشجویان دوره دکتری و محققان بخش تحقیقات سازمان حسابرسی است که حداقل سه سال کار حرفه‌ای انجام داده و آشنایی کافی با موضوع تحقیق (تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر قابلیت اتکا صورت‌های مالی) دارند، می‌باشد.

حاکمی از این بود که تمامی این چهار عامل (جنسیت، سطح تحصیلات، تعصب مذهبی و تجربه کاری) موجب بروز تفاوت‌هایی در معیارهای اخلاقی افراد می‌شوند. (۱۱)

محققین در پژوهشی با عنوان «تأثیر تحصیلات کسب و کار بر صلاحیت قضاوت اخلاقی: یک بررسی تجربی» به این نتیجه رسیدند که: تفاوت معناداری بین دانشجویان در ارزیابی آنها از فرهنگ اخلاقی مؤسسه وجود نداشت (رتبه بندی دانشکده‌ها براساس توان آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر آنجا بود). برخلاف انتظار، دانشجویانی که شاهد رفتار غیر اخلاقی در مؤسسه شان بودند، نسبت به بقیه، استدلال اخلاقی بالاتری داشتند. علاوه بر این، در ارتباط با صلاحیت اخلاقی، تفاوت معناداری مشاهده نشد. همچنین یافته‌ها حاکی از این است که فشار دیگران، با سطح پایین‌تر صلاحیت اخلاقی ارتباط می‌یابد. همچنین مباحثات اخلاقی استاد و دانشجویان در دوره‌های درسی کسب‌وکار، منجر به صلاحیت اخلاقی بالاتر می‌شود. در ارتباط با استدلال اخلاقی، تفاوت معناداری مشاهده نشد (۱۲)

در سال ۱۹۹۶ تحقیقی بیان داشته است که هرچند انتظار می‌رود حسابرسان اخلاق حرفه‌ای را در حد بالایی رعایت کنند، با این حال مشاهدات تجربی او نشان داده است که آنها اخلاق را در حد متوسط رعایت می‌کنند. وی فاصله میان انتظار و واقعیت را معلول ناکافی بودن آموزش می‌داند. (۱۳)

همچنین در سال ۲۰۰۳ محقق آیین رفتار حرفه‌ای را ابزاری سنتی برای اطمینان دادن به مردم و مشتریان درباره مسئولیت‌پذیری و رفتار اخلاقی و در نتیجه حفظ آبروی حرفه می‌داند. وی استدلال می‌کند که آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از تأکید بر مسئولیت‌پذیری اخلاقی برای حفظ منافع عمومی به سمت تأکید بر مشخصات فنی یک محصول یا خدمت حرکت کرده است. ولایوتام جایگزینی «دیدگاه درست و منصفانه» با «رعایت معیارهای حسابداری» را عامل اصلی این تغییر در آیین رفتار حرفه‌ای می‌داند. (۱۴)

در سال ۲۰۰۳ بررسی کرده است که آیا بیانیه بی‌طرفی، عینیت و استقلال کمیته اخلاق حسابداران خبره انگلستان به فعالیت‌های این حرفه مشروعیت بخشیده است یا نه. نتیجه این

روایی پرسشنامه، با تدوین پرسش‌ها براساس مبانی نظری تحقیق و با اظهارنظر و اصلاح و تأیید اساتید دانشگاه حاصل شده است. در واقع، با توجه به مبانی نظری پنج ویژگی برای اخلاق حرفه‌ای (درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال، تضاد منافع) و سه ویژگی برای قابلیت اتکا (ارائه منصفانه، اثبات‌پذیری، بی‌طرفی) صورت‌های مالی مشخص شد. در نهایت فرضیات تحقیق بر این اساس طراحی و تدوین شد.

۳-۲- فرضیه‌های تحقیق:

فرضیه‌های تحقیق براساس ابعاد اخلاق حرفه‌ای و ویژگی‌های کیفی قابلیت اتکا گزارش‌های مالی مطرح شد، که فرضیه اصلی آن به صورت زیر است: بین اخلاق حرفه‌ای حسابداران و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد. از آنجایی که پنج بعد برای اخلاق حرفه‌ای تعیین شد فرضیه بالا به ۵ فرضیه تفکیک شد که در ادامه می‌آید.

۳-۳- روش‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات:

برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از طریق دو پرسشنامه از روش‌های آماری زیر استفاده شده است:
الف) آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای آزمون نرمالیتی توزیع متغیرها.
ب) آزمون همبستگی و رگرسیون برای آزمون فرضیه‌ها.
ج) آزمون فریدمن برای آزمون یکسان بودن رتبه (اولویت) ابعاد متغیرها.

۴- یافته‌های تحقیق:

۴-۱- آزمون نرمالیتی کولموگروف- اسمیرنوف: یکی از راه‌های آزمون پیش فرض طبیعی بودن توزیع، استفاده از آزمون نیکوئی برازش کولموگروف- اسمیرنوف است که آماره کولموگروف- اسمیرنوف برای هر یک از متغیرهای اخلاق و قابلیت اتکا به ترتیب ۰/۰۴۲ و ۱/۲۲۵ با مقادیر معناداری ۰/۲۲۸ و ۰/۰۹۹.

در این پژوهش با توجه به اینکه داده‌ها کیفی هستند برای محاسبه حجم نمونه از فرمول‌هایی که برای داده‌های کیفی مناسب است، استفاده می‌شود. به این ترتیب اندازه نمونه را تحت‌تأثیر نسبت موفقیت (p) تعریف می‌کنیم و هم چنین با توجه به نامحدود بودن جامعه آماری، و با توجه به فرمول، حجم نمونه عبارت برابر با ۹۶/۰۴ (=۹۷) مشخص گردید. با توجه به اینکه حداقل ۹۷ پرسشنامه قابل استفاده لازم بود و ممکن بود تعدادی از پرسشنامه‌ها قابل برگشت نباشند و یا غیر قابل استفاده باشند، ۱۳۹ پرسشنامه توزیع شد. تعداد ۱۱۶ پرسشنامه از ۱۲۱ پرسشنامه برگشتی قابل استفاده بود، که مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

۳-۱- ابزار گردآوری داده‌ها و اعتبار آن:

روش‌های گردآوری اطلاعات در این تحقیق آمیخته‌ای از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعات کتابخانه‌ای، ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شد. در روش میدانی تحقیق، از طریق پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز برای تأیید و یا رد فرضیه‌های تحقیق گردآوری شد. ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شد. در روش میدانی تحقیق، از طریق پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز برای تأیید و یا رد فرضیه‌های تحقیق گردآوری شد.

۳-۱-۱- اعتبار و روایی پرسشنامه :

در این تحقیق، برای تعیین پایایی ابزار تحقیق از آلفای کرونباخ که یکی از متداول‌ترین روش‌ها و برای محاسبه هماهنگی درونی سوال‌های پرسشنامه بکار می‌رود، استفاده شده است. بدین ترتیب تعداد ۳۰ پرسشنامه بین افراد جامعه آماری که از اعضای نمونه نبودند، توزیع شد و پاسخ‌های بدست آمده با استفاده از نرم افزار SPSS مورد آزمون قرار گرفت. ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه اخلاق حرفه‌ای و پرسشنامه قابلیت اتکا، به ترتیب عدد ۰/۸۱ و ۰/۷۶ را نشان می‌دهد.

متغیر	قابلیت اتکاء صورت‌های مالی		
	Sig.	Beta	R ²
اخلاق حرفه‌ای حسابداران	۰/۰۰۰	۰/۵۹۸	۰/۳۵۸

بنابراین به‌طور کلی نیز می‌توان بیان کرد که بین اخلاق حرفه‌ای حسابداران و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی رابطه معنی‌داری وجود دارد و ضریب همبستگی بین این دو (۰/۵۹۸) مثبت و بالا می‌باشد و R² نشان می‌دهد که حدود ۳۵٪ تغییرات متغیر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی توسط متغیر اخلاق حرفه‌ای قابل بیان است.

۴-۳- آزمون فریدمن:

از این آزمون برای بررسی یکسان بودن اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) تعدادی از متغیرهای وابسته توسط افراد بررسی می‌شود. با توجه به دو جدول زیر، از آنجایی که مقدار معنی‌داری بیشتر از ۰/۰۵ است، فرضیه رد نمی‌شود، بنابراین ادعای یکسان بودن رتبه (اولویت) سه بعد از متغیر قابلیت اتکاء پذیرفته می‌شود.

جدول ۳. میانگین رتبه حاصل از آزمون فریدمن

رتبه	میانگین رتبه
بی طرفی	۲/۰۸
قابلیت اثبات	۱/۹۰
منصفانه بودن	۲/۰۲

جدول ۴. آزمون فریدمن

تعداد	رتبه
۱۱۶	۱
۳/۰۷۷	۲
۲	۳
۰/۲۱۵	۴

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهاد:

است و در آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، فرضیه صفر بیان می‌کند که توزیع داده‌ها نرمال است، بنابراین از آنجایی که مقادیر

جدول ۱. آزمون فرضیات

متغیر	قابلیت اتکاء صورت‌های مالی		
	Sig.	R ²	R
تضاد منافع حسابداران	۰/۰۰۰	۰/۱۴۵	۰/۳۸۶
رازداری حسابداران	۰/۰۰۰	۰/۲۰۹	۰/۴۵۶
صلاحیت حرفه‌ای حسابداران	۰/۰۰۰	۰/۱۷۹	۰/۴۱۹
استقلال حسابداران	۰/۰۰۰	۰/۲۲۶	۰/۴۷۳
درستکاری حسابداران	۰/۰۰۰	۰/۲۳۴	۰/۴۸۰

معناداری در هر دو متغیر از ۰/۰۵ بیشتر است بنابراین H₀ را نمی‌توان رد کرد، بنابراین توزیع داده‌های اخلاق و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی، نرمال است.

۴-۲- آزمون فرضیات: همان طوری که بیان شد ۵ فرضیه وجود دارد که ابتدا برای فرضیه اول مراحل آزمون انجام می‌شود.

فرضیه اول: بین تضاد منافع حسابداران و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

با توجه به خلاصه الگو، ضریب همبستگی بین تضاد منافع حسابداران و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی ۰/۳۸۶ بوده و R² آن ۰/۱۴۵ است. از آنجایی که مقدار معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ است، با سطح اطمینان ۹۵٪، فرض H₀ رد شده و فرض H₁ پذیرفته می‌شود و می‌توان گفت که بین تضاد منافع حسابداران و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد. با توجه به R² نیز می‌توان بیان کرد که ۱۴/۵٪ تغییرات قابلیت اتکاء صورت‌های توسط متغیر تضاد منافع حسابداران بیان می‌شود.

نتایج فرضیه اول و سایر فرضیه‌ها در قالب جدول زیر خلاصه شده است:

جدول بالا نشان می‌دهد که بین سایر ابعاد اخلاق حرفه‌ای حسابداران و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی رابطه‌ی معنی‌داری وجود دارد.

و برای فرضیه اصلی،

جدول ۲. آزمون فرضیه اصلی

اعتماد داشته باشند. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به‌طور قابل توجهی بی‌طرفانه، قابل اثبات و همراه با ارایه منصفانه باشد، پس حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از درستکاری، رازداری، صلاحیت حرفه‌ای و استقلال نیز برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد. با وجود این به نظر می‌رسد در ایران، از لحاظ نظری، به این مهم پرداخته نشده است.

منابع:

۱. اکبری سوده، حمیدی ناصر. اولویت‌بندی رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در گروه‌های مختلف حسابداری به روش بردا. ۱۳۸۹. ۳
۲. علی مدد مصطفی. «درآمدی بر اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای». ماهنامه حسابرس. شماره ۳۷. زمستان ۱۳۸۳. ۲۷-۳۸
3. Homby, A. S. (2003). Oxford Advanced Learner Dictionary of Curren English. Sixth Edition. London: Oxford University press.
۴. سرلک نرگس. «اخلاق در حسابداری». فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال سوم. شماره‌های ۲ و ۱. ۱۳۸۷.
۵. مدرس احمد، رفیعی افسانه. بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. فصلنامه دانش حسابرسی. شماره ۲۵ و ۲۶. بهار و تابستان ۱۳۸۷. ۵ و ۴
۶. کمیته فنی سازمان حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای. چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی ۱۳۸۵. ۳۲-۱
7. American Institute of Certified Public Accountants (1988). AICPA Code of Professional Conduct. Jersey City.
۸. هندرکسن و ون بردا. تئوری‌های حسابداری، چاپ اول ۱۳۸۴. ترجمه پارسائیان ۱۶۹
9. Maines ,Laureen and, Wahlen, James (2006) "The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental

در این تحقیق سعی شد با استفاده از پرسشنامه اخلاق حرفه‌ای، پنج بعد آن و همچنین با استفاده از پرسشنامه قابلیت اتکا، سه بعد آن مورد ارزیابی قرار بگیرد. پس از جمع‌آوری اطلاعات رابطه بین این ابعاد مورد آزمون قرار گرفت.

نتایج تحقیق نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای حسابداران در تمام ابعاد خود (درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال، تضاد منافع)، رابطه تنگاتنگی با ابعاد ویژگی قابلیت اتکاء صورت‌های مالی (ارائه منصفانه، اثبات‌پذیری، بی‌طرفی) دارد.

در سال ۱۳۸۸ طی تحقیقی که انجام شد پژوهشگران به‌دنبال شناسایی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها بودند. تحلیل آماری نشان می‌دهد که دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها مؤثر است به‌طوری که ۱۸٪ تغییرات این متغیر را تبیین می‌کند. همچنین آزمون گرایی اثر مثبت معناداری بر کیفیت گزارش‌های مالی دارد.

در این تحقیق نیز مشخص شد که اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی شرکت‌ها مؤثر است و حدود ۳۶٪ تغییرات متغیر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی توسط متغیر اخلاق حرفه‌ای قابل بیان است.

همچنین ادعای یکسان بودن اولویت و رتبه ابعاد قابلیت اتکاء صورت‌های مالی از پذیرفته شد و تفاوتی بین آنها مشاهده نشد.

بنابراین می‌توان گفت که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. این رهبران باید کاروران و دانشجویان را به کمالات انسانی دعوت نمایند. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آینده، حرفه حسابداری می‌تواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد.

جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به قابلیت اتکاء خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری

14. Velayutham , Sivakumar, (2003). "The accounting professions code of ethics: Is it a code of ethics or a code of quality assurance?" Critical Perspectives on accounting, 14, 483-503.
15. Citron, David B. (2003). "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession". Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 16, No. 2.
۱۶. اعتمادی حسین، دیانتی دیلمی زهرا. تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، شماره های (۱ و ۲) ۱۳۸۸-۲۰۱۳
- Research“ Accounting Horizons, Vol. 20, No. 4pp. 399-425. Accounting, Vol. 18, pp. 299-314.
10. Geoffrey P. Goldsmith(2002). TEACHING ETHICS IN ACCOUNTING IN POSTMODERN AMERICA. p5-7.
11. Keller, A. C.; Smith, K. T. and L. M. Smith (2007). “Do Gender, Educational Level, Religiosity, and Work Experience Affect the Ethical Decision-Making of U.S. Accountants?” Critical Perspectives on
12. Desplaces, D. E.; Melchar, D. E. and L. L. Beauvais (2007). “The Impact of Business Education on Moral Judgement Competence: An Empirical Study.” Journal of Business Ethics, Vol. 74, pp. 73-87.
13. Fleming, A. I. M. (1996). "Ethics and Accounting Education in the UK - a professional approach?" Accounting Education, Vol. <http://www.informaworld.com>