



## Conceptual framework based on the understanding of ethics in different parts of the accounting and auditing profession

Mohammad Saboor Nohtani<sup>1\*</sup>, Arezoo Abaspour Tabrizi<sup>1</sup>

1. PhD Student in Accounting, Islamic Azad University, Tehran, Iran

### Abstract

The conceptual framework of this research used by standard-setting institutions emphasizes the interests of a few groups of users. That is, it pays less attention to social issues and therefore to moral values. Therefore, it seems necessary to pay attention to the favorable effect of ethical values in different accounting and auditing departments. In this way, the aim of the current research is to provide a conceptual framework for different departments of accounting and auditing that is based on ethical values and also to examine the position of accounting and auditing ethics in Iran. The statistical population includes all related articles published in research and non-research and non-accounting journals of the country since the beginning of their work until now. The results of the research show that the foundation of ethical values in different departments of accounting and auditing can lead to playing the main role of accounting, that is, transparency. Also, the findings of this research showed that the position of ethics in accounting and auditing is not at a high level among researchers and so far, this issue has received very little attention, which can be an alarm for the professional and academic community. Therefore, in the future, this delay should be properly managed and compensated. The knowledge increase of this research can provide an insight in the field of accounting that the moral values of the basis of accounting are placed in its different parts and auditing.

**Keywords:** Professional Ethics, Behavioral theories of ethics, Accounting, Audit.

\* Corresponding author: Mohammad Saboor Nohtani, Snohtani@yahoo.com



## چارچوب مفهومی مبتنی بر درک اخلاق در بخش‌های مختلف حرفه حسابداری و حسابرسی

محمدصبور نهتانی\*  
آرزو عباسپور تبریزی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

### چکیده

چارچوب مفهومی این پژوهش مورد استفاده نهادهای استانداردگذار بوده و بر منافع گروه‌های محدودی از استفاده‌کنندگان تأکید دارد. در واقع، کمتر به مسائل اجتماعی و در نتیجه به ارزش‌های اخلاقی توجه می‌کند. از این رو، توجه به تأثیر مطلوب ارزش‌های اخلاق در بخش‌های مختلف حسابداری و حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. به این ترتیب، هدف از پژوهش حاضر ارائه یک چارچوب مفهومی برای بخش‌های مختلف حسابداری و حسابرسی است که مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی و همچنین بررسی جایگاه اخلاق حسابداری و حسابرسی در ایران باشد. جامعه آماری شامل کلیه مقاله‌های مرتبط منتشر شده در نشریه‌های پژوهشی و غیر پژوهشی و غیر حسابداری کشور از زمان شروع به کار آنها تا کنون است. نتایج پژوهش بیانگر این است که مبنای قرار دادن ارزش‌های اخلاقی در بخش‌های مختلف حسابداری و حسابرسی می‌تواند منجر به ایفای نقش اصلی حسابداری، یعنی شفاف‌سازی، شود. همچنین یافته‌های این پژوهش نشان داد که جایگاه اخلاق در حسابداری و حسابرسی نزد پژوهشگران در سطح بالایی قرار ندارد و تاکنون این موضوع مورد توجه بسیار اندکی قرار گرفته که می‌تواند زنگ خطر برای جامعه حرفه‌ای و دانشگاهی باشد. لذا در آینده باید این عقب افتادگی به نحو مناسب مدیریت و جبران شود. دانش‌افزایی این پژوهش می‌تواند در رشته حسابداری بینشی را فراهم کند که ارزش‌های اخلاقی، مبنای حسابداری در بخش‌های مختلف آن و حسابرسی قرار گیرد.

**واژگان کلیدی:** اخلاق حرفه‌ای، نظریه‌های رفتاری اخلاق، حسابداری، حسابرسی.

## ۱. مقدمه

رفتار اخلاقی، پایه و اساس جامعه مدرن است. حتی از آغاز تمدن، رفتار اخلاقی یک حوزه مطالعه بوده است. سقراط، افلاطون، کنفوسیوس و سایر فیلسوف‌ها به اخلاقیات به عنوان یک جنبه مهم وجود انسانی و اجتماعی نگریستند. نظریه‌های بسیاری در پشت رفتار اخلاقی وجود دارند. برخی معتقدند در کل اصول اخلاقی و ارزش‌ها است و برخی معتقدند اخلاقیات آموخته می‌شوند در حالی که دیگران معتقدند اخلاقیات ژنتیکی هستند. هر صنعتی یک مسئولیت دارد و با برخی اشکال استانداردهای اخلاقی قانونمند می‌شود. برخی حرفه‌ها در ایالات متحده هستند که به داشتن اخلاقیات بیشتر مشهور هستند (پرستارها، پزشکان، داروسازها) و برخی حرفه‌ها به داشتن استانداردهای اخلاقی پایین تر شهرت دارند (فروشندهگان ماشین، نمایندگان مجلس، بازاریاب‌های تلفنی). در یک نظرسنجی منتشر شده در مجله فوربز، حسابداران در رتبه هفتم مورد اعتمادترین حرفه‌ها قرار گرفتند اما در میان حرفه‌های کسب و کار، اولین رتبه را داشتند (مک کارتی، ۲۰۱۹). ماهیت واقعی وظایف انجام شده توسط حسابداران و حسابرسان در این حرفه، میزان بالایی از استانداردهای اخلاقی را ضروری می‌سازد. ماهیت کار انجام شده توسط حسابداران نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد. شناخت اخلاق می‌تواند حسابداران را برای غلبه بر معضلات اخلاقی کمک کند، همچنین به آنها برای انتخاب صحیح و دقیق کمک می‌کند، اگرچه ممکن است به نفع شرکت نباشد، اما برای سرمایه‌گذاران و ذینفعانی که از این اطلاعات استفاده می‌کنند، مفید است (محمدی نافچی و علیخانی، ۱۳۹۹). لازمه دستیابی به اهداف حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول اخلاق حسابداری است. از این رو، هر یک از انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری، اصول اخلاقی خاص خود را تدوین نموده‌اند که شباهت همگی قابلیت اعتماد را در این حرفه تأیید و تأمین می‌نمایند (بالنتین و همکاران، ۲۰۱۱).

حوزه اخلاقیات رفتاری به عنوان روشی برای درک نحوه رفع مسائل اخلاقی و اخذ تصمیمات در زمینه‌های از نظر اخلاقی چالش برانگیز پدیدار گشته است. بعلاوه، این حوزه نوظهور تحقیق علمی اجتماعی، منافع بیشمار رفتارهای اخلاقی را مشخص ساخته است (ولارد، ۲۰۱۹). هر تصمیمی که گرفته می‌شود دارای یک مولفه اخلاقی است، با درک هر دو تصمیمات اخلاقی و غیراخلاقی، به کسب و کارها امکان درک رفتار انسانی و ایجاد فرآیندهای بهتری را می‌دهد. دامنه اخلاق در حد رفتارهای فردی تلقی می‌شود، اما رفتارهای فردی هنگامی که در سطح جامعه یا نهادهای اجتماعی تسری پیدا می‌کند و شیوع می‌یابد، به نوعی به اخلاق جمعی تبدیل می‌شود که ریشه در فرهنگ جامعه داشته و خود نوعی وجه غالب می‌یابد که جامعه را با آن می‌توان شناخت (بحرینی، ۱۳۸۹).

از سوی دیگر برخلاف اخلاق فردی، اخلاق حرفه‌ای عنوان برخاسته از شغل را نیز در مسئولیت‌های اخلاقی لحاظ می‌کند (فرامرزی قراملکی، ۱۳۸۹). حاجیها و راشکی (۱۳۹۶)، بیان نمودند که اخلاق در حوزه مالی رابطه مثبت و مستقیمی با تصمیم‌گیری مدیران دارد. به بیان دیگر، اخلاق در حوزه‌های مالی به بهبود و ارتقاء تصمیم‌گیری و رفتار مدیران کمک می‌کند و ایجاد بستر مناسب‌تری برای مدیران می‌نماید و زمینه تصمیم‌گیری بهتری را برای آنان فراهم می‌کند. به طوری که اخلاق در حوزه مستقیماً منجر به تقویت و پیشرفت رفتار مدیران و بروز بودن آن می‌گردد. شاخه‌ها و بخش‌های حسابداری متعددی وجود دارند. هر بخش خارج از پیشرفت‌های فناورانه، اقتصادی یا صنعتی متولد شد. آنها

هر کدام دارای کاربردهای تخصصی خودشان هستند و حسابداران تمایل دارند بر یک بخش یا شاخه تمرکز نمایند. هر بخش حسابداری نیز در تصمیمات اخلاقی که باید به صورت روزانه بگیرد، منحصر به فرد است. در ادامه، مبانی نظری تاریخچه اخلاق در حسابداری و نظریه‌های رفتار اخلاق و اهمیت اخلاق در بخش‌های مختلف حسابداری و حسابرسی بیان شده و سپس، پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. پس از آن نیز چالش‌های اخلاق در حسابداری، در انتها بحث، نتیجه‌گیری بیان می‌شود.

## ۲. تاریخچه اخلاق در حسابداری

اخلاقیات یا فلسفه اخلاقی به این می‌پردازد که چه چیزی از نظر اخلاقی درست و چه چیزی غلط است یا چه چیزی از نظر اخلاقی خوب و چه چیزی بد است. اخلاقیات و اخلاق اغلب با هم در ارتباط هستند. ضرورتاً همه جوامع انسانی نوعی داستان یا افسانه داشته‌اند که سرآغاز اخلاق را شرح می‌دهد: زئوس به انسان‌ها، افلاطون و پروتاگوراس، موسی و ده فرمان (سینگر، ۲۰۲۰). مقوله‌ها و نظریه‌های اخلاقی بسیاری وجود دارند: علم وظایف اخلاقی، حق و حقوق، فضایل و سودمندگرایی، چهار مقوله گسترده هستند. خودخواهی اخلاقی، سودمندگرایی، علم وظایف اخلاقی، اخلاقیات مراقبت و نظریه حق و حقوق و نظریه عدالت، شش نظریه اخلاقی مطرح شده هستند (فیزر، ۲۰۲۰).

انجمن آمریکایی حسابداران عمومی در ۱۸۸۷ سازماندهی شد. اولین مکان در توسعه حرفه در ایالات متحده بود. این گروه اولین منشور اخلاقی خود را در سال ۱۹۰۵ گردآوری کرد. از آن زمان، سازمان نام خود را موسسه آمریکایی حسابداران عمومی معتبر تغییر داد و پنج گروه از اصول اخلاقی را توسعه داده است که همه اعضایش باید رعایت کنند: استقلال، درستکاری و عینیت؛ صلاحیت و استانداردهای فنی؛ مسئولیت‌ها نسبت به مشتریان؛ مسئولیت‌ها نسبت به همکاران؛ و سایر مسئولیت‌ها و عملیات‌ها. راهنمایی در هر کدام از حوزه‌ها در مورد نحوه عمل به عنوان یک حرفه‌ای ارائه می‌دهد. ناکامی در عمل به دستورالعمل‌ها می‌تواند عواقب جدی شامل محروم شدن از عمل داشته باشد (بوریس، ۲۰۰۴). هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری و فدراسیون بین‌المللی حسابداران در ۲۰۰۹ مدلی برای استانداردهای بین‌المللی آموزش ارائه کرد که همه حسابداران حرفه‌ای باید رعایت کنند. هدف آن، توسعه و آموزش حسابداران حرفه‌ای و ماهر بود که نه تنها دارای دانش و تخصص این حرفه، بلکه درکی از اخلاقیات و صلاحیت لازم برای انجام قضاوت حرفه‌ای باشند (گرینمن و گورجیدوز، ۲۰۱۴). ماهیت واقعی وظایف انجام شده توسط حسابداران و حساب‌برسان در این حرفه، میزان بالایی از استانداردهای اخلاقی را واجب می‌کند. کاربرانی که به اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران اتکا می‌کنند و براساس آنها تصمیم می‌گیرند به اطلاعاتی اعتماد می‌کنند که صحیح هستند و منصفانه و اخلاقی تهیه شدند. تصمیماتی براساس اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران اتخاذ می‌شوند و آن تصمیمات بر فرآیند اقتصاد تأثیر می‌گذارند.

بررسی این موضوع در ایران نیز نشان می‌دهد که برخی از سازمان‌ها به ارائه رفتار آیین حرفه‌ای اقدام نموده‌اند. انجمن حسابداران خبره ایران، نخستین تشکیلاتی بود که به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای پرداخت (علی‌مدد، ۱۳۸۹). این انجمن در سال ۱۳۶۴ آیین نامه انضباطی را برای اعضا خود تهیه نمود. در اسفندماه سال ۱۳۷۷ نیز کمیته فنی سازمان حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد که با تأیید هیئت عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان از سال ۱۳۷۸ نیز لازم الاجرا شد. این متن، کمابیش ترجمه آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران مصوب سال ۱۹۹۶ میلادی است. در سال ۱۳۸۲

نیز جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای خود را تدوین کرد که پس از تصویب شورای عالی جامعه در ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و لازم الاجرا شد. افزون بر این، آییننامه انضباطی جامعه حسابداران رسمی نیز تهیه و در تیرماه ۱۳۸۳ به تأیید شورای عالی و به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری رسید (علی مدد، ۱۳۸۹). این آیین نامه به نحوی ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای مصوب این جامعه محسوب می‌شود که تنبیه‌های انضباطی افراد در صورتی که از آیین رفتار حرفه‌ای تخطی کنند، در آن درج شده است. همچنین، دیوان محاسبات نیز آیین نامه حرفه‌ای مورد نظر خود را ارائه کرده است و براساس آن منشور، موازین رفتار حرفه‌ای به الزام‌هایی اطلاق می‌شود که رعایت آن به هنگام حسابرسی یا رسیدگی لازم و ضروری است. موازین رفتار حرفه‌ای براساس راهبردهای اساسی دیوان محاسبات در تاریخ ۱۳۸۳/۰۲/۲۰ به تصویب ریاست دیوان محاسبات کشور رسیده و عمل به آن از آن تاریخ ضروری است. مهمترین نکته مورد بررسی در مصوبه‌های ذکر شده را می‌توان توجه جوامع حرفه‌ای به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای مانند درستکاری، واقع بینی، رازداری و رعایت شئون حرفه‌ای دانست.

### ۳. نظریه‌های رفتار اخلاقی

مشارکت اخلاقی چیزی است که همه ما در آن شرکت داریم. یک مولفه اجتناب ناپذیر از شرایط انسانی است. درک واقعی اصول فرآیند تفکر اخلاقی کافی نیست. گاهی لازم است که اصول اخلاقی را در سطح بالاتری درک کنیم و بتوانیم بین استدلال اخلاقی و نظریه آن استدلال تفاوتی استخراج کنیم (گرینمن، ۲۰۱۲). تقریباً همه چیز در فلسفه و در مورد آن قابل بحث است. به طور طبیعی، فیلسوف‌های مختلف اشکال مختلفی از نظریه اخلاقی را در طول اعصار ارائه کرده‌اند تا تلاش کنند رفتار اخلاقی را توضیح دهند. ما چهار نظریه اخلاقی که بیشتر مورد مطالعه قرار گرفته‌اند را بررسی خواهیم کرد که شامل: سودمندگرایی، حق و حقوق محور، فضیلت اخلاقی محور و علم و وظایف اخلاقی یا اخلاق محور.

#### ۱,۳. سودمندگرایی

سودمندگرایی بر این باور استوار است که اگر در یک معضل اخلاقی یک انتخاب داده شود، هر اقدام در دسترس که منجر به خیر بیشتری برای اکثریت درگیر شود، اخلاقی ترین گزینه برای انتخاب است. جان استوارت میل، یک فیلسوف انگلیسی قرن ۱۹، مهمترین طرفدار این نظریه بود. این نظریه‌ای است که با تمرکز بر خروجی‌ها درست را از غلط تمیز می‌دهد (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۸). فرضیه پشت سودمندگرایی این است که هم اقدامات از نظر اخلاقی درست هستند و هم بستگی به نتایج دارند که تولید می‌کنند. سودمندگرایان معتقدند که قصد اخلاقیات، زندگی بهتر، برای خودمان و آنهایی که اطراف ما هستند با افزایش میزان چیزهای خوب (مانند لذت، شادی و خوشی) می‌باشد. جذابیت این نظریه، هدف اخلاق در آن است. این زندگی در مورد افزایش خیر (لذت، شادی و غیره) و کاهش شر (درد، ناراحتی و غیره) است. هدف کلی، رفع آسیب به خودمان و در عین حال افزایش لذت خود، چیزی است که هر انسانی در زندگی خود به دنبال آن است. مزیت دیگر این روش این است که این فرآیند ساده است. ما معتقدیم ما هم کارهای درست انجام می‌دهیم و هم مرتکب اشتباه می‌شویم و ما می‌توانیم اقدامات را مقایسه کنیم تا تصمیم بگیریم کدامیک به صورت منطقی برای بیشترین تعداد اشخاص درگیر سودمندتر است (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۸). عدم مزیت این روش خاص این است که پیش

بینی آینده و دانستن اینکه چگونه خروجی‌ها واقعاً رخ می‌دهند، غیرممکن است. نقد این نظریه، این نظریه را "مشکل خلاف مقررات بودن" می‌خواند (دوسکا، دوسکا و کری، ۲۰۱۸).

### ۲,۳. خودخواهی

نظریه خودخواهی، نظریه‌ای است که این ایده را ترویج می‌کند که همیشه اخلاقی است که فردی منافع خودش را پیش ببرد و اینکه فرد باید اول براساس منافع خودش عمل نماید. نویسنده و فیلسوف مشهور، آین راند عمل برخلاف منافع شخصی را غیرمنطقی و غیراخلاقی دانست. وی این نظریه را "خودخواهی منطقی" خواند (باری، ۱۹۸۷). این نظریه استدلال می‌کند که هیچ کس مسئول پیشبرد منافع دیگران جلوتر از منافع خودش نیست. این نظریه شفاف است که تحت خودخواهی تنها وظیفه فرد، افزایش منافع خودش است. این نظریه نمی‌گوید که یک فرد باید از کمک به دیگران اجتناب کند. همچنین به فرد مجوز نمی‌دهد هر کاری که می‌خواهد انجام دهد. این نظریه بیان می‌کند کاری که یک فرد انجام می‌دهد کاری است که به نفع خودش باشد (شافر- لاندو، ۲۰۱۲). استدلال‌ها در دفاع از این نظریه بیان می‌کنند که مردم در تمایلات شان و آنچه آنها را خوشحال می‌کند، خبره هستند. آنها تمایل دارند هر چه بیشتر به سمت سخت کار کردن سوق داده شوند تا منافع شان را پیش ببرند. استدلال دیگر به نفع خودخواهی‌گرایی است که با پیشبرد منفعت فرد دیگری، احساس "خیریه" ایجاد می‌کند که فرد را تحقیر می‌کند و آنها را از ارزش خودشان و منزلت مراقبت از خود محروم می‌کند. همچنین ممکن است به عنوان تهاجمی به زندگی شخصی بعضی دانسته شود (شافر- لاندو، ۲۰۱۲). اعتراضات به نظریه خودخواهی این هستند که اخلاقیات را به عنوان یک کل ترویج نمی‌کند. اخلاقیات در مورد این است که چه چیزی خیر و خوبی، اخلاقی و برای جامعه به عنوان یک کل درست و در کل خوب است. خودخواهی‌گرایی اذعان می‌دارد که راه دستیابی به این مهم برای همه این است که هر کس اول نگران خودش و بعد دیگران باشد. انتقادات می‌گویند که خودخواهی‌گرایی چیزی بیش از خودخواهی با بهانه نیست (گرینمن و گورجیدوز، ۲۰۱۲).

### ۳,۳. فضیلت

نظریه اخلاقیات فضیلت توجه در حال رشدی را به ویژه در طول ۲۵ سال گذشته دریافت کرده است. این بخش خاص از نظریه اخلاقی بر ارزش اخلاق، ویژگی‌های درست و نه مجموعه‌ای رسمی از اصول و قوانین تمرکز دارد. این نظریه بر شخصیت و نه انجام وظیفه فرد تأکید می‌کند (مایر، وارنر و سیدل، ۲۰۱۲). طرفداران نظریه فضیلت استدلال می‌کنند که این تنها نظریه‌ای است که به انگیزه‌ها، فضایل در مقابل رذایل، آموزش اخلاقی، قضاوت اخلاقی، روابط دوستی و خانوادگی و مفهوم باور عمیق به شادی و تأثیر احساسی بر هدایت یک زندگی اخلاقی می‌پردازد. در طول ۲۵ سال گذشته، نظریه‌های دیگر فقط شروع به پرداختن به برخی از این مسائل کرده‌اند. شک‌ها در مورد اخلاقیات مدنی بر این ایده تمرکز دارد که این یک درک فردمحور از اخلاقیات است چون انسان‌هایی که در حال شکوفایی و موفق هستند، مد نظر قرار نمی‌دهند چگونه این کار بر سایر انسان‌های پیرامون‌شان ممکن است تأثیر می‌گذارد. این نظریه هیچگونه راهنمایی در مورد اقداماتی که لازم است یک شخص اتخاذ کند، هیچگونه اصول بدیهی برای هدایت نحوه رفتار افراد ارائه نمی‌دهد، فقط می‌گوید که مردم باید "به گونه‌ای عمل کنند که یک شخص فاضل در شرایط مشابه عمل می‌کند" (دایره المعارف فلسفه، ۲۰۲۰).

### ۴,۳. علم وظیفه اخلاقی

این نظریه که آنهایی را جذب می‌کند که بر حق و انصاف در مورد پیامدها تمرکز دارند به عنوان وظیفه اخلاقی گرایان شناخته می‌شوند. علم وظیفه اخلاقی از قوانین برای متمایز ساختن درست از غلط استفاده می‌کند. این نظریه مبتنی بر ایده است که باید با افراد با احترام و کرامت رفتار کرد چون ما همگی حق و حقوقی داریم و اینکه این وظیفه هر انسانی است که مطابق با آن رفتار کند و حقوق دیگران را به رسمیت بشناسد. این نظریه اغلب با فیلسوف قرن ۱۸ ایمونل کانت در ارتباط است و بعضی اوقات به آن کانتی‌گرایی گفته می‌شود (گرینمن و گورجیدوز، ۲۰۱۲). جذابیت این روش نظری این است که منسجم است. این نظریه وظیفه اخلاقی را در مورد همه انسان‌ها در همه موقعیت‌ها اعمال می‌کند. بر تعاملات تمرکز می‌کند و تصمیمات هر فرد را کاملاً کنترل می‌کند. وقتی نمی‌تواند آینده را پیش‌بینی و خروجی را کنترل کند، اما می‌تواند تعاملاتشان را کنترل کند (مرکز اخلاق، ۲۰۱۶). نقص این نظریه این است که تمایل به مخالفت در مورد اصول نهفته در تصمیم‌گیری و نیز احتمال انتخاب "درستی" دارد که دارای پیامد بدی است. عیب دیگر، احتمال تضاد در وظایف است. انتقادات از این نظریه می‌گویند که انعطاف‌ناپذیر است و اینکه پیامدها را نادیده می‌گیرد (مرکز اخلاقیات، ۲۰۱۶).

### ۴. اهمیت اخلاق در بخش‌های مختلف حسابداری

شاخه‌ها یا بخش‌های متعددی از حسابداری وجود دارند. هر بخش خارج از پیشرفت‌های فناوری، اقتصادی یا صنعتی متولد شد. هر یک از آنها دارای کاربردهای تخصصی خودشان هستند و حسابداران تمایل دارند بر یک شاخه یا بخش تمرکز نمایند.

#### ۴,۱. حسابداری مالی

حسابداری مالی، بخشی از حسابداری است که با معاملات مالی شرکت سر و کار دارد. حسابداری مالی، عمل ثبت، خلاصه سازی و اعلام رابطه مالی شرکت با سهامدارانش می‌باشد. معاملات از طریق صورت‌های مالی خلاصه و اعلام می‌شوند. حسابداران مالی از دستورالعمل‌های استاندارد مانند اصول حسابداری پذیرفته شده عمومی یا استانداردهای گزارشگری مالی پیروی می‌کنند. حسابداری مالی از مبنای تعهدی در مقابل مبنای نقدی حسابداری استفاده می‌کند (کنتون، ۲۰۲۰). اهمیت اخلاقیات در حسابداری مالی با اعلام نتایج مالی یک سازمان سر و کار دارد. صداقت و درستی تنها مسائل اخلاقی در این حوزه نیستند، بلکه مسائل مالی نیز هستند. حسابداران مالی مسئولیت ارائه اطلاعات مالی را به روشی دارند که واقعاً سازمان را نشان می‌دهد (گارتنشتاین، ۲۰۱۹). کسب و کارهایی که بر انجام کسب و کار به صورت اخلاقی تمرکز دارند، تمایل دارند بهتر کار کنند؛ مشتریان و ذینفعان شان معمولاً آنها را به صورت مطلوب تری می‌بینند. می‌توانیم انرون و ورد کام را به عنوان مثال‌هایی از آنچه به طور مشخص برای شرکت‌های غیر اخلاقی رخ می‌دهد و اهمیت حسابداران مالی اخلاقی در نظر گرفت. وقتی مشخص شد یک سازمان در گزارشگری اش صادق نبوده است، می‌تواند عواقب بسیار گسترده‌ای داشته باشد. آنها اعتماد کارمندان، فروشندگان، مشتریان کنونی و آتی شان را از دست می‌دهند. خلاف آن در مورد سازمان‌هایی صادق می‌کند که اخلاقی و صادق دانسته می‌شوند. آنها تمایل دارند تصویر ذهنی مثبتی داشته باشند. فروشندگان و کارمندان شان به آنها اعتماد دارند. مشتریان شان به آنها ایمان دارند و بنابراین به دیگران می‌گویند و پایگاه مشتریان شان را می‌سازند. هیئت استانداردهای اخلاقی بین‌المللی برای حسابداران یک سازمان مستقل است که یک منشور



اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای در سراسر دنیا ایجاد کرده است. به عنوان مجموعه از اصول شکل گرفته است که شامل الزامات رفتار اخلاقی بسیاری برای حسابداران عضو می‌شود. در توسعه و اجرای استانداردهای برتر برای حسابداری و ایجاد یک سازمان حسابداری حرفه‌ای در سراسر دنیا، مستقیماً با فدراسیون بین‌المللی حسابداران کار کرد.

نگاه کردن به اخلاقیات از دید نظریه‌های مختلف می‌تواند رویکرد متفاوتی به آن بدهد. مانند، اگر کسی از نظریه سودمندگرایی که استدلال می‌کند بیشترین خیر برای بیشترین تعداد افراد است، استفاده کند، صورت‌های مالی که درآمد خالص را متورم می‌کنند، منافع را برای کارمندان و سایر سهامداران داخل شرکت بیشتر می‌کنند، با این حال با عدم تولید یک صورت مالی درست و صادقانه برای تجزیه و تحلیل، سهامداران را فریب می‌دهند. در حالی که افرادی وجود دارند که از این اقدام اخلاقی سود می‌برند، خیر بیشتر برای بیشترین تعداد افراد به درستی درآمد خالص شرکت را به تصویر می‌کشد. در صورتی که این موقعیت تحت رویکرد علم وظیفه اخلاقی مطالعه شود، بر این ایده تمرکز خواهد داشت که حسابدار "وظیفه" دارد به صورت اخلاقی و صادقانه عمل کند و مقدار صحیحی از درآمد خالص را گزارش کند. حتی اگر یک پیامد مخرب برای شرکت وجود داشته باشد، حسابدار در این مثال باید قوانین و اصول را رعایت کند و با ارائه‌نمایی صحیح از امور مالی شرکت به صورت اخلاقی عمل نماید. معضل در حسابداری مالی زمانی است که وارد موقعیت-های اخلاقی می‌شود که همه چیز همیشه با پاسخ‌های سیاه و سفید مشخص می‌شوند. انتخاب‌های اخلاقی ساده و متمایز نیستند. تصمیم‌گیری اخلاقی اغلب پیچیده و نامعین است که حسابداران را مجبور می‌کند ارزیابی قضاوتی حرفه‌ای انجام دهند.

#### ۲.۴. حسابداری مدیریت

در حسابداری مدیریتی، هدف شناسایی، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل، تفسیر و گزارش اطلاعات مالی به تیم مدیریت جهت کمک به آنها با رسیدن به اهداف سازمانی است. حسابداری هزینه، مقوله‌ای از حسابداری مدیریتی در نظر گرفته می‌شود. این نوع حسابداری خودش را مربوط به هزینه‌های ثابت و متغیر و نحوه تأثیرگذاری آن بر کسب و کار و نحوه بکارگیری بهتر آنها می‌شود. جایی که حسابداری مالی، گزارش اطلاعات مالی از گذشته است، حسابداری مالی دارای یک تأکید آینده‌محور است. با توجه به تصمیم‌گیرندگان و مالکان کسب و کار وابسته به اطلاعات حسابداران، رعایت استانداردهای اخلاقی مهم و کلیدی است. در سال ۱۹۱۹ موسسه حسابداران مدیریت (در اصل به عنوان انجمن ملی حسابداران هزینه) تأسیس شد و یکی از ارزش‌های اصلی آن شامل تعهد به حفظ "بالاترین استانداردهای صداقت و اعتماد" می‌شود (لوهری، ۲۰۱۹). این موسسه عمده‌م‌نشر اخلاقی را پیش روی سازمان خود قرار داد که به بزرگی استانداردهای تعیین شده پی برد. معضلات اخلاقی متأسفانه غیرمعمول نیستند. در هر دو سازمان‌های بزرگ و کوچک، حسابداران مدیریتی غالباً با مسائل اخلاقی مواجه می‌شوند و باید برای برخورد معقولانه با آنها آماده باشند. قرار گرفتن در این موقعیت می‌تواند دشوار باشد چون اغلب مرتکبین، همکاران و سایر افراد حرفه‌ای شناخته شده کسب و کار هستند.

موسسه حسابداران مدیریت در می‌یابد که در حین بکارگیری استانداردهای عملکرد حرفه‌ای اخلاقی، اعضای آن ممکن است با فعالیت‌ها یا رفتار غر اخلاقی مواجه شوند و بدین ترتیب شامل دستورالعمل‌هایی در مورد نحوه حل مسائل اخلاقی می‌شود. موقع مواجه با مسائل غیر اخلاقی، اعضای موسسه حسابداران مدیریت باید سیاست‌های تعیین شده سازمان خود شامل استفاده از یک سیستم گزارشگری ناشناس، در صورت در دسترس بودن را رعایت کنند (موسسه حسابداران مدیریت،



۲۰۱۷). در صورتی که سازمان یک سیاست معین برای گزارش مسائل غیراخلاقی نداشته باشد، توصیه می‌شود که اعضای موسسه حسابداران مدیریت باید مراحل را مد نظر قرار دهند (موسسه حسابداران مدیریت، ۲۰۱۷) که یک فرآیند حل و فصل می‌تواند شامل بحث و گفتگو با سرپرست نزدیک عضو شود. در صورتی که سرپرست به نظر برسد در اقدام غیراخلاقی مشارکت دارد، مسئله را می‌توان به سطح بعدی مدیریت ارائه کرد. همچنین موسسه حسابداران مدیریت مشاوره بی‌نام ارائه می‌دهد که اعضا ممکن است برای سوال در مورد اینکه چگونه عناصر کلیدی بیانیه عملکرد حرفه‌ای اخلاقی موسسه حسابداران مدیریت را می‌توان در مورد مسائل اخلاقی اعمال کرد سوال پرسند. اعضا باید با وکیل خود مشورت کنند تا از هر گونه الزام، حق و حقوق و ریسک‌های قانونی مربوط به این مسئله مطلع شوند. در آخر، اگر بعد از موارد اقدام فوق، معضل اخلاقی حل نشد، اعضا ممکن است بخواهند جدایی از سازمان را انتخاب کنند (موسسه حسابداران مدیریت، ۲۰۱۷).

### ۳.۴. حسابرسی

حسابرسی، بررسی کامل گزارش‌ها و اسناد مالی یک سازمان جهت اینکه آیا آنها صحیح و مطابق با قوانین، مقررات و استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری می‌باشند، است. دو نوع حسابرس وجود دارند؛ داخلی و خارجی. حسابرسان خارجی به صورت مستقل از سازمان کار می‌کنند و وارد سازمان می‌شوند تا اسناد مالی را برای ارائه یک نظر مستقل بررسی نمایند. حسابرسان داخلی در داخل سازمان کار می‌کنند که به بررسی اسناد و فرآیندهای سازمان در تلاش برای بهبود رویه‌ها، عملیات‌ها، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک می‌پردازند. هیچگونه دستورالعمل جاری وجود ندارد که برای کارکنان حسابرسی تصریح نماید چگونه رفتار غیراخلاقی را گزارش نمایند، یا با وجود یک ارشد حسابرسی، کارکنان تمایل دارند گزارشگری را به صورت داخلی حفظ نمایند. بخاطر کارکنان بی‌تجربه و نامطمئن و نیز تلاش برای حفظ عمل اشتباه در داخل جهت کاهش ریسک شهرت شرکت حسابرسی، این تصور می‌شود یک مسئله باشد (فری، ۲۰۱۷). منشور اخلاقی موسسه حسابرس داخلی فراتر از تعریف حسابرسی داخلی می‌رود تا شامل دو مولفه ضروری شود: اصولی که مربوط به حرفه و روش حسابرسی داخلی می‌شوند و قواعد رفتاری که هنگام رفتاری مورد انتظار از حسابرسان داخلی را توصیف می‌کند. این قواعد کمکی به تفسیر اصول به کاربردهای عملی هستند و هدفشان هدایت رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی است.

اخلاق در حسابرسی دارای پیش‌فرضهایی است که بررسی آن نیازمند مفاهیم متعددی است. برای نمونه، مفهوم اخلاق چیست؟ چه کسی تواند اخلاق را تجویز نماید؟ چه تجویزهایی اخلاقی هستند و در حیطه اخلاق می‌گنجند؟ و چه تجویزهایی اخلاقی نیستند؟ در زمره این پیش‌فرض‌ها قرار گیرند. پیاده‌سازی این پیش‌فرض‌ها در عمل کار آسانی نیست؛ اما بخش سخت اخلاق الزاماً این نیست که حسابرس نمی‌داند چه کار باید انجام دهد، بلکه آن است که نمی‌داند چگونه باید خود را جهت مهیا ساختن برای انجام کار درست آماده نماید. حسابرس معمولاً با توجه به پیشینه مذهبی، خانوادگی، فرهنگی و اجتماعی خود تا حد زیادی با صداقت، وفاداری، راستگویی، رازداری و سایر ویژگی‌های پسندیده اخلاقی آشنایی دارد اما در چگونگی پیاده‌سازی این اصول اخلاقی در عمل حسابرسی ممکن است با مشکل مواجه شود. از سوی دیگر، هیچ توافق عمومی نسبت به اینکه هدف اصلی حسابرسی چیست نیز وجود ندارد و چون اهمیت اخلاق حرفه‌ای در

حسابرسی بستگی به اخلاقی عمل کردن سیستم حسابداری و عملیات حسابرسی دارد (به عنوان نمونه، سیستم حسابداری، تصمیم گیری و کنترل صاحبکار چیست؟ و شرکت صاحبکار چقدر صادقانه عمل می کند؟) عدم توافق نسبت به هدف حسابرسی باعث سردرگمی حسابرس در نحوه استفاده از اصول اخلاقی نیز می شود. به گونه کلی اخلاق در حسابرسی، برگرفته از مبانی اصول کلی بحث علم اخلاق است و به سه حوزه فرا اخلاق، اخلاق تجویزی (هنجاری) و اخلاق کاربردی تقسیم می شود.

فرا اخلاق عبارت است از مطالعه زبان اخلاق. این شاخه اخلاق در برگیرنده بررسی ماهیت اخلاق و روابط و قوانین استدلال قیاسی اخلاق است و موارد زیر را پوشش می دهد: ۱. پرسش ها و معانی مربوط به واژه های اخلاقی مانند خوب، درست و باید. ۲. پرسش های منطقی مربوط به بحث های اخلاقی، ۳. پرسش های مربوط به حکمت حقایق اخلاقی و ۴. پرسش های مربوط به معرفت شناسی معلومات اخلاقی و حدود آن. در فرا اخلاق، روش های کسب شناخت نسبت به گزاره های اخلاقی و تعیین حدود مرزهای معانی مفاهیم اخلاقی از قبیل استقلال، عینیت و بیطرفی بررسی می شود. استقلال حسابرس به عنوان توانایی مقاومت در برابر فشار و نفوذ مدیریت در انجام حسابرسی یا ارائه خدمات مربوط به حسابرسی، به طوری که شرافت حرفه ای حسابرس به خطر نیفتد، تعریف می شود (تحریری و پیری، ۱۳۹۷). عینیت و بی طرفی بدین معنا است که حسابرس حرفه ای باید بیطرف باشد و نباید اجازه دهد هرگونه پیش داوری، جانبداری و تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی طرفی او را در ارائه خدمات حرفه ای مخدوش کند (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹). اخلاق هنجاری به این موضوع می پردازد که چه چیزی از نظر اخلاقی درست و چه چیزی غلط است و شامل تجویزها و نظریه های اخلاقی مانند درستکاری، پرهیز از جانب داری و عدم افشای اطلاعات صاحب کار است. اصل درستکاری، همه حسابداران و حسابرسان حرفه ای را به صداقت و صراحت در همه روابط حرفه ای و تجاری خود ملزم می کند. پرهیز از جانبداری در راستای حفظ بیطرفی حسابرس است و عدم افشای اطلاعات صاحبکار مبتنی بر این اصل است که اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار حرفه ای مجاز به افشای آن نیست، مگر آنکه مجوز صاحبکار یا کارفرما دریافت شود یا الزامات قانونی یا حرفه ای، ارائه یا افشای آن اطلاعات را ایجاب کند (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۳). اما اخلاق کاربردی به استفاده از آیین رفتار حرفه ای در فرآیند عملی حسابرسی مانند ارزیابی کنترل داخلی، بررسی چرخه های حسابرسی و تهیه گزارش های نهایی مربوط می شود. این نظریه ها به دو مورد ناظر بر الزام و ناظر بر ارزش تقسیم می شود. نظریه های ناظر بر الزام خود نیز به دودسته غایتگرایی و وظیفه گرایی طبقه بندی می شوند در حالی که نظریه های ناظر بر ارزش، فضیلت گرا نامیده می شود (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۹۳).

در نظریه غایت گرایی، حسابرس به درستی و نادرستی عمل بر مبنای نتایج واقعی آن توجه می کند و غایت و نتیجه نهایی مد نظر است. در وظیفه گرایی، حسابرس این ادعا که درستی و نادرستی اعمال تنها مبتنی بر نتایج است را نادیده می گیرد و وظایف نیز مدنظر قرار می گیرد. در این نظریه ها بر درستی و نادرستی ذاتی اعمال، به جای خوبی و بدی نتایج آنها تأکید می شود. به عبارتی، حسابرس در مقام یک کنشگر اخلاقی وظایفی دارد که فارغ از آثار و نتایجی که بر آن مترتب بوده و براساس عقل موظف به انجام آنها است، اقدام کند (اترک، ۱۳۸۹). در دیدگاه نظریه های فضیلت گرا، موضوع اصلی اخلاق، منش حسابرس است و نه کنش او. در این حالت اگر حسابرس دارای منش درستی باشد، کنش او مانند شجاعت، راستگویی و صداقت نیز درست خواهد بود؛ بنابراین، در صورتی که تنها به نتیجه نهایی توجه شود و اخلاقی بودن مسیر و

روش مورد بررسی حسابرسان قرار نگیرد، غایت گرایی خودنمایی می‌کند. در نظریه وظیفه گرایی، به صحت ذاتی عمل توجه می‌شود. برای نمونه حسابرسان نباید جهت اهداف شخصی خود از دیگر همکاران خود سوءاستفاده کنند. همچنین، شرکت‌ها نیز نباید با پنهان کاری بانک‌ها را جهت اخذ وام فریب دهند. در فضیلت گرایی، حسابرسان باید در تمامی ارتباط‌های حرفه‌ای خود قابل اطمینان باشند. آنها باید برای دیگران مفید واقع شوند و از صدمه زدن و سوءاستفاده از دیگران اجتناب کنند و مسئولیت پذیری خود را ارتقا دهند، زیرا نسبت به وظایف خود تعهداتی دارند. همچنین، آنها باید با درستکاری و صداقت رفتار کنند و اگر تمامی این اهداف را مبنی بر فضیلت به سرانجام رسانند، به حسابرسی بینقص مبدل خواهند شد (دوسکا و همکاران، ۲۰۱۱).

#### ۴.۴. حسابداری مالیاتی

حوزه تخصصی حسابداری که بر الزامات گزارشگری مالیات و تهیه اظهارنامه مالیاتی تمرکز دارد به عنوان حسابداری مالیاتی شناخته می‌شود. دو تخصص فرعی وجود دارند که مسائل بین مالیات شرکتی و مالیات فردی را از هم جدا می‌کنند. این بخش از حسابداری شامل برنامه ریزی برای زمان مالیات و تهیه اظهارنامه های مالیاتی مطابق قوانین خدمات درآمد داخلی می‌شود. مالیات، قانون است. اگرچه رابطه بین قانون و اخلاقیات ممکن است گاهی در تعارض باشد، قانون مالیات، استاندارد برای هدایت متصدیان مالیاتی ارائه می‌دهد همانطور که گستره تصمیمات مربوط به برنامه ریزی، تهیه و تشکیل پرونده اظهارنامه مالیاتی را می‌پیماید.

موسسه آمریکایی حسابداران عمومی معتبر راهنمایی در مورد مسئولیت اخلاقی در بیانیه خود در مورد استانداردها برای خدمات مالیات ارائه می‌دهد. به ویژه اینکه، استانداردها برای خدمات مالیات مدلی در مورد نحوه ارزیابی و اخذ تصمیمات اخلاقی در مورد وضعیت اظهارنامه مالیاتی، سوالات در مورد اظهارنامه های مالیاتی، رویه های تهیه صحیح مالیات، استفاده از برآوردها، انحراف از نتیجه گیری ها و تصمیمات قبلی، یادگیری از اشتباهات و در نهایت راهنمایی در مورد مشاوره مناسب به مالیات دهندگان ارائه می‌دهد (موسسه آمریکایی حسابداران عمومی معتبر، ۲۰۱۰).

لازم به ذکر است که هر گونه موقعیت مالیاتی گزارش شده با یک احتمال واقع بینانه از موفقیت یا ۳۳٪ احتمال موفقیت یک وضعیت مالیاتی در صورت چالش توسط خدمات درآمد داخلی می‌تواند بدون هیچگونه افشاگری به خدمات درآمد داخلی گزارش شود. علاوه بر این، یک وضعیت مالیاتی گزارش شده با یک مبنای صرفاً منطقی باید در اظهارنامه مالیاتی افشا شود (IRS، ۲۰۱۰). مالیات دهندگان ممکن نیست برای اجتناب یا فرار مالیاتی به وضعیت های مالیاتی پوچ یا غیرپوچ اتکا کنند (IRS، ۲۰۱۸).

معضلات اخلاقی در حسابداری مالیاتی متداول هستند. مدلی برای اینکه متصدی مالیاتی باید در ارتباط با مشتری خود، قانون و خدمات درآمد داخلی رفتار کند، تهیه می‌کند. بیانیه های موسسه آمریکایی حسابداران عمومی معتبر در مورد استانداردها برای خدمات مالیات، استانداردهای اضافی ارائه می‌دهد که براساس آنها می‌توان یک مدل اخلاقی تهیه کرد. همانطور که قبلاً در بخش اصطلاحات مرتبط ذکر شد، استانداردها برای خدمات مالیات امکان تفسیر گسترده قانون مالیات فدرال را می‌دهد. وقتی یک متخصص مالیات، مدلی تهیه می‌کند که در آن به صورت اخلاقی استانداردها برای خدمات مالیات عمل می‌کند، نظریه های اخلاقی مبتنی بر سودمند گرایی، حق و حقوق محور، فضیلت محور و علم وظیفه اخلاقی

گرایی می‌توانند به درستی در شرایط خاص و الگوهای واقعی پیاده سازی شوند. استانداردهای شفاف وزارت خزانه داری و موسسه آمریکایی حسابداران عمومی معتبر مسیر شفافی برای رفتار اخلاقی در حسابداری مالیاتی ارائه می‌دهند.

#### ۵.۴. اخلاق حرفه‌ای و توانایی کشف تقلب در حوزه‌های مالی

حسابداری کشف تقلب، یک حوزه تخصصی حسابداری است که حسابداری و تکنیک‌های بررسی را در کشف جرایم مالی و سایر مسائل حسابداری ترکیب می‌کند که احتمالاً به نظام دادگاه ختم می‌شوند. حسابدار کشف جرم تنها یک حسابدار نیست. آنها باید یک بررسی کننده قانونی، بازجوی شاهدان و متهمان باشند. آنها همچنین باید شاهد خبره‌ای باشند که در دادگاه شهادت دهند. حسابداران کشف جرم باید دارای ترکیبی از مهارت و دانش، همراه با مهارت‌های بین فردی، توانایی‌های ارتباطی عالی و ارزش‌های اخلاقی قوی باشند. حسابداران کشف تقلب و بررسی کنندگان تقلب بسته به سازمان‌هایی که به آنها تعلق دارند، مسئولیت پیروی از قوانین اخلاقی رفتار را دارند. ماهیت واقعی حسابداری کشف تقلب، اهمیت اخلاقیات را نشان می‌دهد. نیاز به این تخصص در حوزه حسابداری بدین دلیل است که انسان‌ها می‌توانند غیراخلاقی باشند. تعریف واژه "کشف جرم" به بکارگیری روش‌های علمی برای بررسی جرایم اطلاق می‌شوند یعنی اینکه نتایج بررسی در نهایت می‌تواند در دادگاه مورد استفاده قرار گیرد وقتی این حرفه به جنبه‌های قانونی و حقوقی می‌پردازد که ممکن است گناهکار بودن یا بی‌گناهی متهم را تشخیص دهد، اصول اخلاقی باید رعایت شوند (یاداو، ۲۰۱۷).

لازم است حساب‌برسان در انجام حسابرسی از جنبه‌های اخلاقی خودشان آگاه باشند. رسوایی در حوزه مالی، به ویژه آنچه که برای انرون افتاد افتاد، حرفه حسابداری را در خصوص نادیده گرفتن چنین عمل حسابداری ننگینی و در نتیجه بزرگترین ورشکستگی در تاریخ ایالات متحده زیر سؤال می‌برد (فسارو و میلر، ۲۰۰۲). سریواهجونی (۲۰۰۰) کدهای اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری را به عنوان هنجارهای تعریف می‌کند که ارتباط بین حسابداران عمومی و مشتریان‌شان را تنظیم می‌کند. کدهای اصول اخلاقی مملو از محتواهای اخلاقی هستند که اساساً هدفشان حفاظت از منافع اعضا و منافع افرادی است از خدمات حرفه‌ای استفاده می‌کنند. کد اصول اخلاقی راهنمایی کاربردی را برای عضو حرفه در حفظ نگرش حرفه‌ای فراهم می‌کند. علاوه بر این، این کد به مشتریان و عموم اطمینان می‌دهد که این حرفه قصد دارد استانداردهای بالا را برقرار کند و هریک از اعضا را به پذیرش آن مجبور کند (ویتینگتون و پانی، ۲۰۰۱). با این حال، به عنوان یک قاعده کلی موثر بودن کد اصول اخلاقی برای حساب‌برسان، به درجه اساسی در پذیرش گسترده کد، یا سطح اجماع برای چنین استانداردهای اخلاقی بستگی دارد (کارتی، ۱۹۹۷). ادراک شامل دریافت محرک‌ها، سازماندهی آنها و ترجمه یا تفسیر محرک‌های سازمان یافته شده برای تأثیرگذاری بر رفتار و شکل‌گیری نگرش‌ها است. از آنجا که هر شخص معنی خود را به محرک‌ها می‌دهد، افراد مختلف چیزهای مشابهی را به روش‌های مختلف مشاهده می‌کنند (گیسون و همکاران، ۲۰۱۲). برای حساب‌برسان اهمیت دارد که درک اخلاقی مطابق با کدهای اخلاقی حرفه‌ای داشته باشند.

#### ۵. پیشینه پژوهش

گرینمن و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی درک اخلاق در بخش‌های متنوع حسابداری پرداختند. آن‌ها روابط بین اخلاقیات و حرفه حسابداری را به تفصیل شرح دادند. این مقاله با ارائه بخش‌های متنوع حسابداری، قوانین رفتاری فردی‌شان و اینکه

چگونه هر یک دارای بیانیه های فردی خودشان در مورد اصول اخلاقی اعضایشان هستند، به این درک کمک می کند. سیلواندر (۲۰۱۵) در پژوهشی ابزاری چندبعدی را برای اندازه گیری تأثیر ابعاد متفاوت فلسفه اخلاقی در حسابرسان و فرآیند تصمیم گیری مدیریتی آنها معرفی نموده است. یافته ها بیانگر آن است که وظیفه شناسی در میان حسابرسان نشانگر فلسفه های اخلاقی دیگری است که در آنها حسابرسان وظیفه را به عنوان مفهومی گسترده تر و بیش از یک مکتب اخلاقی وظیفه شناسی ارائه می کنند. همچنین، یافته ها بیانگر آن است که اصول اخلاقی دارای پیوند قوی با وظایف مدیران در محیط های حسابرسی است.

محمدی نافچی و علیخانی (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان "اخلاق و فرهنگ در حسابداری" که از روش کتابخانه ای و با بررسی پایگاه های الکترونیکی، آیین رفتار حرفه ای حسابداری و اصول بنیادی اخلاق و فرهنگ حسابداری توضیح و تبیین نمودند، چنین استدلال نمودند که نقش و وظیفه حسابداران نسبت به جامعه ایجاب می کند که آنها اخلاق و فرهنگ حسابداری را در همه جوانب رعایت نمایند و به آیین حرفه ای پایبند باشند. همچنین اهمیت معیارهای اخلاقی و فرهنگی والا، جامعه را به سوی دیدگاه شرافتمندانه سوق می دهد و اعتبار و احترام اجتماعی را که در هر جامعه ضروری است، افزایش می دهد. مضافاً اینکه از آنجایی که اساس و پایه حرفه حسابداری مبتنی بر اصول اخلاقی و فرهنگی حسابداری است و حسابداران دارای مسئولیت اجتماعی هستند ملزم به رعایت قوانین اخلاقی و فرهنگی می باشند تا بتوانند مهارت های تصمیم گیری و رفتار حرفه ای خود را تقویت نمایند و ارزش های اخلاقی و فرهنگی در حسابداری را اشاعه دهند.

شجاعی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیق خود با عنوان "تأثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه ای، ارزش های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان" که با استفاده از پرسشنامه، داده های پژوهش را جمع آوری نموده اند به این نتیجه رسیدند که تمام متغیرهای زیر مجموعه محیط اخلاقی (شامل محیط ابزاری، محیط دلخواه، محیط مستقل، محیط ضوابط، محیط کارایی محور و محیط قانون و مقررات) بر عملکرد حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. اما از متغیرهای زیر مجموعه ایدئولوژی اخلاقی، ایده آل گرایی بر عملکرد حسابرسان تأثیر مثبت و معنی داری داشته و نسبی گرایی بر عملکرد حسابرسان دارای تأثیر منفی و معنادار است. همچنین متغیرهای اصلی پژوهش شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه ای، ارزش های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر عملکرد شغلی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارند.

پاشائی فشتالی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود تحت عنوان "بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای و فلسفه اخلاقی شخصی بر توانایی کشف تقلب حسابرس با توجه به نقش میانجی تردید حرفه ای" که برای جمع آوری داده ها از پرسشنامه استفاده شده به این نتیجه رسیدند که متغیرهای اخلاق حرفه ای و جهت گیری اخلاقی آرمانگرایی، به طور مستقیم و همچنین به طور غیر مستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه ای) بر توانایی کشف تقلب اثر مثبت دارد. اما متغیر جهت گیری اخلاقی نسبی گرایی، به طور مستقیم و همچنین به طور غیر مستقیم (از طریق متغیر میانجی تردید حرفه ای) بر توانایی کشف تقلب اثر منفی می گذارد.

نمازی و رجب دری (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان "اخلاق حرفه ای حسابداری در ایران" که جامعه آماری آن شامل کلیه مقاله های مرتبط منتشر شده در نشریه های پژوهشی و غیر پژوهشی و غیر حسابداری کشور از زمان شروع به کار آنها تا

انتهای تابستان سال ۱۳۹۵ بوده است، به این نتیجه دست یافتند که جایگاه اخلاق در حسابرسی نزد پژوهشگران در سطح بالایی قرار ندارد و تاکنون این موضوع مورد توجه بسیار اندکی قرار گرفته که می‌تواند زنگ خطر برای جامعه حرفه‌ای و دانشگاهی باشد.

لاری و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیق خود با عنوان "رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت‌های بین عقاید و عمل"، که تحقیقی توصیفی و اکتشافی بوده و جامعه مورد بررسی آن را کلیه افراد شاغل در حرفه حسابداری و دانشجویان حسابداری (به عنوان نمونه کنترلی) در بر گرفته، نتایج تحقیق آنها نشان از وجود تفاوت معنی‌دار بین اعتقادات و عمل حسابداران می‌باشد، به طوریکه رعایت مباحث اخلاقی برای دانشجویان و شاغلین حسابداری مبین بالاتر بودن امتیازات اخلاقی اعتقادات نسبت به اعمال می‌باشد.

نیکومرام و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود با عنوان "ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت" که با استفاده از رویکرد ترکیبی آنتروپی-فازی انجام شده و از پرسشنامه که منطبق با استانداردهای اصول اخلاقی حسابداران مدیریت که توسط انجمن حسابداران مدیریت آمریکا تدوین شده به عنوان ابزار گردآوری داده‌ها استفاده نموده‌اند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد موثر است و این موضوع نشان دهنده اهمیت اخلاق حرفه‌ای در واحدهای مالی و حسابداری در کنار سایر فاکتورهای موثر 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 داشته است.

## ۶. روش شناسی پژوهش

از آنجا که هدف از پژوهش حاضر توسعه یک چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای بخش‌های مختلف حسابداری و حسابرسی است، این پژوهش از نظر هدف، توسعه‌ای و از نوع پژوهش‌های کیفی است. همچنین، با توجه به ماهیت چارچوب مفهومی بخش‌های مختلف حسابداری و حسابرسی که از میان شیوه‌های مختلف علمی تحقیق و استدلال منطقی معمولاً با بهره‌گیری از روش قیاسی استخراج می‌شود، در این پژوهش نیز برای ارائه چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق، برای فراهم شدن مقدمات استدلال، با رویکردی تحلیلی - انتقادی انجام شده است.

## ۷. چالش‌ها و موانع اخلاق حسابداری

نقش حسابداران برای جامعه مهم می‌باشد. حسابداران به عنوان خبرنگاران مالی و واسطه‌گران در بازارهای سرمایه می‌باشند و تعهد اولیه خود را مدیون منافع عموم مردم هستند. اطلاعاتی که آنها ارائه می‌نمایند در کمک به مدیران، سرمایه‌گذاران و دیگران در تصمیم‌گیری‌های مهم اقتصادی حیاتی و اجتناب ناپذیر می‌باشد. بر این اساس، ناشایستگی‌های اخلاقی و فرهنگی توسط حسابداران می‌تواند برای جامعه مضر باشد و در نتیجه برای مردم بی‌اعتمادی و در عملیات بازار سرمایه اختلال ایجاد نماید. از سوی دیگر، حرفه حسابداری یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیا است 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، فرهنگی آن بستگی دارد (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵). حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد. از این رو، خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات را با کیفیت مناسب در زمینه اخلاقی را تضمین کند. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد و حرفه حسابداری باید اصول اخلاقی و قوانینی را تدوین نموده که اعضای آن را ملزم نماید تا از سطحی از خویشتن داری برخوردار شوند که ماورای الزامات قانونی و مقررات است (اخلاق در حسابداری، ۲۰۰۱). در این پژوهش به چند پیامد از موانع و مشکلات اخلاق در حسابداری می‌پردازیم:

### ۱,۷. بازار رقابتی خدمات حسابداری

اولین پیامد غیراخلاقی و فرهنگی بازار رقابتی، بازار رقابتی دنیای اقتصادی امروز علیرغم فواید و مزایایی که برای مشتریان در جهت استفاده از محصولات با کیفیت بهتر و قیمت پایین تر داشته، پیامدهای غیراخلاقی زیادی هم برای رقابت کنندگان عرضه کالا و خدمات در پی داشته است. حرفه حسابداری نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابداری، کم و بیش با معضلات اخلاقی رو به رو بوده است. دو اصل "استقلال" (بی طرفی) 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. اکنون در شرایط رقابتی بازار، فرایند یافتن مشتری جدید و حفظ مشتری فعلی هزینه بر و وقت گیر شده و چنین استنباط می‌شود که با یافتن مشتری جدید، شرکت خدمات حسابداری، مایل است که او را برای سال‌ها حفظ نماید تا از منافع ارائه خدمات به وی، هزینه های سنگین بازاریابی شرکت را جبران نماید. حتی اگر عملکرد یکی از اعضای شرکت منجر به از دست دادن مشتری جدید گردد، شرکت برخورد مناسبی با وی نخواهد داشت. این فشارها در زمینه نگهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، منجر شده است که اصل استقلال در خدمات حسابداری نظیر حسابرسی زیر سؤال رفته و بعضاً استقلال حسابرس کاهش یابد. چرا که حسابرس همیشه نگران از دست دادن شغلش بوده و خدماتش را طوری ارائه می‌کند که مطلوب نظر مشتری بوده و در نتیجه مشتری حفظ گردد. دومین پیامد غیراخلاقی بازار رقابتی، مخدوش شدن "صداقت و درستکاری" در انجام خدمات حسابداری می‌باشد. این صدمه ناشی از اعمال قیمت‌ها است. دو نوع انحراف در بازار امروز رایج شده است:

قیمت‌گذاری خدمات حسابداری به میزان کمتر از واقع؛ تخفیفات نسبت به تعرفه خدمات حسابداری بسیاری از مؤسسات خدمات مالی، سیاست قیمت گذاری پایین خدمات را به عنوان یک ابزار نفوذی در بازار قرار داده اند که انگیزه و صداقت این شرکت‌ها باید مورد بررسی قرار گیرد. اینکه شرکتی با اعمال این سیاست‌ها تمایل به تحمل زیان ناشی از انجام خدمات داشته باشد، منطقی نیست؛ بلکه فرض عملی تر این است که شرکت‌ها، هزینه های انجام خدمات را به بهای از دست دادن کیفیت آنها، پایین می‌آورند تا متحمل زیان نگردند. نوع دوم انحراف قیمت های بازار خدمات مالی، تخفیفات قابل توجهی است که نسبت به سطح استاندارد دستمزدها داده می‌شود. رشد فزاینده این کار نیز بر مبنای منطق حرفه‌ای قابل توجیه نبوده و صداقت حرفه‌ای را زیر سؤال می‌برد. اینجاست که ضرورت ایجاد



چارچوب‌های عملی برای حرفه، توسط گروه‌های فنی حسابداران خبره و لزوم به کارگیری معیارهای برای جلوگیری از انجام کارهایی نظیر اینها که به صداقت حرفه‌ای آسیب می‌رسانند، بیش از پیش احساس می‌گردد. تمرکز واحدهای تجاری برای به حداکثر رساندن سود در سالهای اخیر، حرفه حسابداری که یک حرفه مفید و شرافتمند بوده تحت تأثیر شرکت‌های بزرگ برای گزارش سود بیشتر و فریب، فشارهای محیطی، تحقیر شده است (اخلاق حسابداری، ۲۰۰۴).

شرکت‌های بزرگ برای گزارش سود بیشتر و فریب سرمایه‌گذاران، متوسل به تقلب‌های حسابداری شده‌اند. شرکت‌های مشهور و بلند آوازه و مدیران عالی اجرایی، کارگردانان و اداره‌کنندگان چنین تقلبهایی بوده‌اند که تضعیف تجارت و بازرگانی را در پی داشته‌اند. شرکت‌هایی نظیر انرون، تایکو، وردکام نمونه‌هایی از نمای بلند رفتار غیراخلاقی بوده‌اند. در این شرکت‌ها، 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. از نظر آنها فزون‌خواهی و حرص در تجارت، امر مطلوبی شمرده می‌شود و آن را موجب فعالیت و حرکت افراد و در نتیجه دستیابی به سود بیشتر تلقی می‌کنند. به نظر آنها با القاء قوانین اخلاقی انگیزه افراد برای پیشرفت کم شده و شرکت‌ها ضعیف می‌گردند (ارزش‌های اخلاقی در حسابداری، ۲۰۰۸). اما باور فوق‌کوته‌بینانه است، زیرا انگیزه‌های فراتر از سود نیز می‌توانند محرک افراد باشد و به خاطر سود نمی‌توان به هرکاری دست زد و مرتکب رفتار غیراخلاقی شد. هدف شرکت‌ها و کارکنان آنها باید افزایش ثروت مالکان شرکت باشد نه فقط سود آنها، ثروت افراد، چیزی فراتر از سود (افزایش درآمد) است. نام نیک، محترم بودن، جلب اعتماد عموم، آرامش درونی و روحی و ارضاء روانی که به دنبال صداقت و شرافتمندی حاصل می‌شوند از برترین ثروت‌های بشری می‌باشند. حقیقت این است که زندگی شرافتمندانه رضایت بخش‌تر از شهرت و ثروت است و اعتماد عمومی در بلندمدت با رفتار اخلاقی در تجارت، جلب‌گردیده که این خود می‌تواند موجب ایجاد منافع دراز مدت شود.

## ۲,۷. تنوع خدمات حسابداری

در حالی که نقش اصلی حسابداران تهیه تصویری 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، به ویژه 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 و آندرسن برخی از این مشکلات را آشکارتر نمود. در نتیجه حسابداری در دنیا دیگر همچون گذشته، یک حرفه قابل اتکا و معقول به نظر نمی‌رسد، بلکه هم‌اکنون در بحران‌های اخلاقی به سر می‌برد و قابلیت اعتماد و اعتبار آن زیر سؤال رفته است (داسکا و داسکا، ۲۰۰۳). ناگفته نماند که در دنیای پیشرفته امروز، هنوز از حسابداران برای تهیه گزارش‌های مالی و اظهارنامه مالیاتی استفاده می‌شود، اما کار حسابرسی که قلب حرفه حسابداری است به خاطر استفاده ناصحیح و غلط از آن، از حرفه حذف یا تقریباً بی‌استفاده گردیده است. این در حالی است که جامعه به گزارش‌های حسابرسی درست و صحیح نیازمند است. اگر ارائه این گزارش‌ها سودمند

نباشد، یکی از وظایف بزرگ حسابداری که همان حسابرسی است رها می‌گردد. به هر حال این خلاء باید با انجام خدمات حسابرسی با رعایت الزامات اخلاقی یک حسابرسی پر گردد (ارزش‌های اخلاقی در حسابداری، ۲۰۰۸).

## ۸. نتیجه‌گیری

اخلاقیات، هسته هر حرفه‌ای است. بدون اخلاقیات، تعریف واقعی از حرفه غیرشفاف و انتزاعی است. اخلاقیات به ایجاد محیطی از اعتبار و وابستگی و تعالی برای حرفه کمک می‌کنند. این چالش این است که آنچه برای یک فرد اخلاقی است ممکن است برای دیگری غیراخلاقی باشد. باید از قوانین رفتار اخلاقی معینی پیروی کرد. در داخل هر حرفه، یک قانون خود تحمیلی رفتار اخلاقی وجود دارد. این قوانین رفتاری از نظر قانونی اجباری نیستند یا از سوی یک ارگان دولتی تحمیل نمی‌شوند. هر حرفه به صورت داوطلبانه موافقت می‌کند تا از چنین قوانین رفتاری پیروی کند. حرفه حسابداری یک چنین حرفه‌ای است که سازمان‌های متعددی دارد که قوانین رفتاری خودشان را به اعضایشان تحمیل می‌کنند. حسابداری حرفه‌ای است که از افرادی که به آن اشتغال دارند بخاطر ماهیت کارشان انتظار می‌رود به صورت اخلاقی رفتار کنند. باورها و ارزش‌های اخلاقی از فردی به فردی دیگر فرق می‌کند و می‌تواند از یک بخش حسابداری با بخش دیگری فرق داشته باشد. هر بخش حسابداری و تمرکزش، چالش‌ها و موقعیت‌های حسابداری متفاوتی را به همراه دارد. با این حال، آنچه در کل حرفه حسابداری ثابت است، نیاز و انتظار رفتار اخلاقی است.

حسابداری، با کمک به تأمین منافع عمومی، نقش اساسی در جامعه ایفا می‌کند. بخش با اهمیتی از منافع عموم مردم به طور مستقیم و غیر مستقیم به تصمیم‌های اتخاذ شده به وسیله گروه‌های فعال در حوزه‌های مختلف جامعه بستگی دارد. حسابداری از طریق گزارشگری اطلاعات مربوط به رویدادهای واقع شده در واحدهای اقتصادی و پیامد این رویدادها به شفاف‌سازی محیط اقتصادی و در نتیجه اخذ تصمیمات درست و کامیابی جامعه کمک شایانی می‌کند. اطلاعات حسابداری مندرج در گزارش‌های مالی بر مبنای یک سری استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود، که این استانداردها بر مبنای یک چارچوب مفهومی تدوین شده است. چارچوب مفهومی فعلی مورد استفاده نهادهای استاندارد گذار بر گروه‌های معدودی از استفاده‌کنندگان، شامل تأمین‌کنندگان منابع واحد اقتصادی، تأکید دارد. چنین به نظر که این توجه معدود و همچنین بی‌توجهی به نقش اجتماعی واحدهای تجاری، بی‌توجهی یا کمتر توجهی به موضوعات اخلاقی است.

نتیجه‌گیری اصلی این مطالعه این است که با وجود مطالعات مختلف، تلاش چشمگیری در زمینه ارتقای اخلاق حرفه‌ای حسابرسی و حسابداری در بخش‌های مختلف در ایران صورت نگرفته است. افزون بر آن، نشریه‌های حسابداری و غیرحسابداری، اعم از پژوهشی و غیرپژوهشی، نقش مؤثری را در این زمینه ایفا ننموده‌اند. این مساله می‌تواند به صدا درآوردن یک زنگ خطر برای جامعه تحقیقاتی حسابرسی و حسابداری کشور باشد، زیرا با توجه به حساسیت و اهمیت بحث حسابرسی و حسابداری، لزوم بررسی ابعاد اخلاقی در آن به شدت احساس می‌شود. نتیجه‌گیری اصلی این پژوهش، توجه بیشتر به انتشار مقاله‌های مرتبط با اخلاق در بخش‌های مختلف حسابداری و حسابرسی است. اهمیت این مقاله این است که برای اولین بار در ایران به گونه جامع، به بررسی مطالعات و محورهای مهم اخلاق حرفه‌ای در بخش‌های مختلف

حسابداری و حسابرسی با استفاده از فن علمی پرداخته و وضعیت اخلاق در حسابرسی و چالش‌ها و موانع اخلاق حسابداری را از منظر پژوهش‌های انجام شده مشخص نمود. همچنین، موارد مهم اخلاق در بخش‌های مختلف حسابداری و حسابرسی که در آینده باید مورد توجه پژوهشگران و افراد حرفه‌ای حسابرسی قرار گیرد را نیز مشخص ساخت.

## References

- Ali Madad, M. (2011). Professional ethics and code of conduct of professional accountants, Specialized research center for accounting and auditing, Tehran, Iran. (in Persian).
- Atrak, H. (2011). Moral obligation: Ethics of science and technology, 5(1-2). (in Persian).
- Bahreyni, N. (2011). Research ethics is a knowledge. Culture Strategy, 9. (in Persian).
- Ballantine, J., & Mccourt, P. (2011). The Impact of Ethical Orientation and Gender on Final Year Undergraduate Auditing Students' Ethical Judgments. Accounting Education, 20, 187-201.
- Barry, N. (1987). Ayn Rand and Egoism. In: On Classical Liberalism and Libertarianism. Palgrave Macmillan, London.
- Burrell, J.P. (2004). Ethics Regulation by the Accounting Profession. Journal of Business and Economics Research, 2(9).
- Carthy, I. N. (1997). Professional Ethics Code Conflict Situations: Ethical and Value Orientation of Collegiate Accounting Students. Journal of Business Ethics.
- Duska, R. F., Duska, B. S., & Kury, K. W. (2018). Accounting ethics (3rd ed.). John Wiley & Sons.
- Faramarz Gharamaleki, A. (2011). An introduction to professional ethics. Third edition, Tehran, Saramad Publication. (in Persian).
- Fussaro, P. C., & Miller, R. M. (2002). What Went Wrong at Enron: Everyone's Guide to the Largest Bankruptcy in U.S. History. NJ: John Wiley and Sons, Inc.
- Gartenstein, D. (2016). Importance of Ethics in Accounting & Financial Decision Making. Your Business, Arizona Republic, 29 Sept.
- Gibson, J. L., Ivancevich, J. M., Donnelly, J. H., & Konopaske, R. (2012). Organizations: Behavior, Structure, Processes. 14th edition. NY: McGraw-Hill.
- Greenman, C., & Gorjidoz, J. (2014). Marital status, religiosity, and experience among accounting professionals and how it is used as a predictor of ethics. Journal of Business & Economics (JBER), 12(2), 125-136.
- Greenman, C. (2012). Marital status, religiosity, and experience as a predictor of ethical awareness among accounting professionals. Doctoral Dissertation, Northcentral University. ProQuest Dissertations & Theses Global.
- Greenman, S., Esplin, D., Johnston, R., & Richards, J. (2021). Understanding Ethics in the Varying Segments of the Accounting Profession. Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3882222>
- Hajiha, Z., Rashki Gazme, A. (2016). The relationship between accounting ethics and managers' decision making. Ethical Quarterly in Corporate Auditing Journal, Publication of Audit Organization, 2(12). (in Persian).
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). 2020. About IESBA. <https://www.ethicsboard.org/about-iesba>. Accessed 11/10/2020.
- Lari Dashte Bayazi, M., Khadem, H., Rostami, A., & Lari Dashte Bayazi, A. (2017). Ethical behavior of accountant's differences between beliefs and practice. Accounting and auditing studies, 1-20. (in Persian).

- Lohrey, J. (2019). Summarizing the role of ethics in managerial accounting. Arizona Republic. <https://yourbusiness.azcentral.com/summarizing-role-ethics-managerial-accounting-27684.html>. Accessed 05/21/2020.
- Mayer, D., Warner, D., & Siedel, G. (2012). Introduction to the Law of Property, Estate Planning and Insurance. Open Textbook Library. The Saylor Foundation.
- McCarthy, N. (2019). America's Most and Least Trusted Professions. Forbes Magazine. <https://www.forbes.com/sites/niallmccarthy/2019/01/11/americas-most-least-trusted-professions-infographic/#772488277e94>. Accessed 5/13/2020.
- Mohammadi Nafchi, A., & Alikhani, S. (2021). Ethics and culture in accounting, Quarterly journal of new research approaches in management and accounting, 4(49), 49-64. (in Persian).
- Namazi, M., & Rajab Dori, H. (2019). Professional ethics of auditing in Iran. Scientific research quarterly of financial accounting empirical studies, 15(59), 1-34. (in Persian).
- Nikoomaram, H., Rahnama Roodposhti, F., Tolooee Ashlaghi, A., & Taghipooryan, Y. (2015). Evaluating the impact of professional ethics of management accountants on the qualitative characteristics of management accounting information. Management Accounting, 7(20), 49-64. (in Persian).
- Pashae, M., Azadi Hir, K., & Vatan Parast, M. (2019). Investigating the effect of professional ethics and personal moral philosophy on the auditor's ability to detect fraud with regard to the mediating role of professional doubt. Journals of Value and Behavioral Accounting, 5(10), 311-349. (in Persian).
- Shafer-Landau, Russ. (2012). Ethical theory: an anthology, 2nd ed. John Wiley & Sons.
- Shayeste Shojae, P., Poorzamani, Z., & Yaghoobnezhad, A. (2021). The effect of ethical behavior criteria (including ethical environment, professional commitment, ethical values and ethical ideology) on auditors' performance. Journals of Value and Behavioral Accounting, 5(10), 273-310. (in Persian).
- Sylvander, J. (2015). The development of the auditor managerial ethical profile scale. European Accounting Association, 1-35.
- Woollard, T. (2019). Conduct Risk – The Psychology of Ethical Behaviors. Compliance Tyler Blog. <https://tyler-woollard.medium.com/the-psychology-of-ethical-behaviours-ec9501bdad89>. Accessed 12/08/2020.
- Yadav, P. (2017). Ethical Issues Across Different Fields of Forensic Science. Egyptian Journal of Forensic Sciences.