**پیمایش آخرین دستاوردهای پژوهشی مجلات معتبر در حوزه آموزش اخلاق در حسابداری**

**چکیده:**

**هدف**: رشد سریع بازارهای اقتصادی و سرمایه­ای و همچنین پیچیده شدن فعالیت­های اقتصادی در قرن حاضر نیاز به حسابدارانی که بتوانند اطلاعات مالی قابل اتکا و بیطرفانه را در اختیار جامعه قرار دهند، دوچندان نموده است. کسب اعتماد جامعه به منظور بقای حرفه حسابداری الزامی می­باشد؛ اما متاسفانه آمارها، افزایش رفتارهای غیراخلاقی و غیرحرفه­ای از سوی حسابداران و حسابرسان را نشان می­دهد. ازاینرو، آموزش اخلاق و نهادینه کردن ارزش­های اخلاقی در حسابداران و حسابرسان یک ضرورت است. هدف از پژوهش حاضر تحلیل و بررسی آخرین دستاوردهای پژوهشیپیرامون آموزش اخلاق در حسابداری می­باشد.

**روش شناسی**: جهت دستیابی به این هدف، از رویکرد تحلیل محتوا استفاده شده است. به این ترتیب، مقالات چاپ شده پیرامون "آموزش اخلاق" در مجلات معتبر حسابداری که در حوزه آموزش فعالیت دارند در بازه زمانی سال­های 2000 تا 2018 مورد واکاوی قرار گرفته­ است.

**یافته­ها**: یافته­های پژوهش بیانگر آن است که بطور کلی، رویکردها و دیدگاه­های مربوط به آموزش اخلاق را می­توان به دو رویکرد درونی و رویکرد بیرونی طبقه­بندی نمود. رویکرد "بیرونی" معطوف به موضوعاتی نظیر تاکید بر قوانین و مقرارت حرفه، اصلاح برنامه­ها و دوره­های آموزشی، تمرکز بر مباحث اخلاقی از سوی اساتید و استفاده از روش تدریس تعاملی برای دانشجویان می­شود. رویکرد "درونی" نیز معطوف به موضوعاتی نظیر معرفی الگوها و مدل­های حسابداران حرفه­ای بااخلاق، توجه به زمینه­های اجتماعی و اقتصادی محیط کار حسابداران و رشد اخلاقی و شناختی دانشجویان می­شود.

**دانش افزایی**: پژوهش حاضر از این جهت دارای دانش­افزایی است که نتایج و دستاوردهای آخرین پژوهش­های معتبر انجام شده پیرامون آموزش اخلاق در حسابداری را تلخیص می­نماید. این دستاوردها می­تواند ضمن تعمیق بینش­ها پیرامون آموزش اخلاق در حسابداری، به ارتقای رفتارهای اخلاقی در حسابداران و حسابرسان کمک نماید.

*واژه های کلیدی*: آموزش اخلاق، حسابداری، رویکرد درونی، رویکرد برونی

طبقه بندی موضوعی: M12, M41,M42

**مقدمه**

اقتصاد دنیا درحال حاضر تحت تاثیر دو پدیده "اطلاعات" و "جهانی سازی" قرار گرفته است. در این میان، کیفیت فرآیند تصمیم­گیری، کارایی سیستم مالیاتی و کارایی بازارهای سرمایه بین­المللی مستقیما تحت تاثیر کیفیت گزارشگری مالی می­باشد. امروزه گزارشات مالی دارای جایگاهی ویژه هستند. بنابراین حسابداران و حسابرسان حرفه­ای علاوه بر اینکه باید به اصول مسئولیت­پذیری، حرفه­ای بودن، عدالت محوری و استقلال پایبند باشند بایستی بتوانند به چالش های جدید ناشی از جهانی شدن و بحران های مالی پیش­رو نیز پاسخگو باشند. این حقیقت برآمده از آن است که حسابداری، زبان رسمی گزارشگری در دنیای کسب و کار است. کیفیت اطلاعات و بالتبع کیفیت حرفه حسابداری علاوه بر حرفه، کاربران قوانین و مقررات ملی و بین­المللی را نیز نگران ساخته است. امروزه در دنیای تجارت شاهد معضلات و چالش­های اخلاقی فراوانی هستیم. بنابراین سازمان­های انتفاعی علاوه بر مقابله با چالش­های رقابتی و پیچیده شدن معاملات و حجم آنها بایستی بتوانند با فقدان­ ارزش­های اخلاق حرفه­ای، رسوایی­ها و زیان­های اقتصادی نیز مقابله کنند.

بنابراین با توجه به دلایل مطرح شده و با تاکید بر ضرورت پایبندی به اخلاق حرفه­ای و نیز نبود یک سیستم آموزش اخلاق در حرفه حسابداری، پژوهش حاضر به بررسی دیدگاه­های متفاوت پیرامون آموزش اصول اخلاق در حرفه حسابداری پرداخته است. بطور کلی هدف پژوهش حاضر، گروه­بندی محققان حوزه آموزش اخلاق در حرفه حسابداری به منظور ارائه دیدگاه­ها و تئوری­های آنها پیرامون آموزش اصول اخلاقی در حسابداری و ارائه راه­حل­های مناسب در جهت بهبود آن می­باشد.

بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش، نقش کلیدی در شناسایی مشکلات و مسائل جاری تحقیق در حوزه علوم اجتماعی دارد. بعلاوه بررسی ادبیات و پیشینه در تعیین اختلاف آن چیزی که انجام شده است و باید انجام می­شد، شناسایی فاصله تئوری و عمل، شناسایی تکنیک­ها و روش­شناسی­­های مختلف پژوهش و نیز آشنایی با آخرین تحولات در آن حوزه اثربخش می­باشد [25].

**روش­شناسی پژوهش**

جهت دستیابی به اهداف پژوهش، آخرین مقالات چاپ شده پیرامون "آموزش اخلاق" در بازه زمانی سال­های 2000 تا 2018 در مجلات زیر مورد بررسی و واکاوی قرار گرفته­ است.

* Journal of Accounting Education
* Accounting Education: An International Journal
* Advances in Accounting Education
* Global Perspectives on Accounting Education
* Issues in Accounting Education
* Accounting Educators’ Journal

به این ترتیب رویکرد مورد استفاده در این پژوهش، آرشیوی و تحلیل محتوا می­باشد.

**پیشینه پژوهش**

به اعتقاد اونسکو [17]، حسابداری دارای تئوری­های بسیار، و یا به زبان کوهن، پارادایم­های بسیار است. تئوری­های فعلی می­توانند هنجاری باشند: زمانی که از قضاوت­های ارزشی خاصی شروع می­شوند و یا تجربی باشند: زمانی که از آزمونی تجربی فرضیه­های خاصی شروع می­شوند. تئوری­های فعلی منجر به توسعه حرفه حسابداری می­شوند. برتری یک تئوری نسبت به تئوری دیگر زمانی است که به واقعیت نزدیکتر باشد. تئوری­ها و نظریه­های فعلی پیرامون آموزش اخلاق در حرفه حسابداری که از ادبیات تخصصی استخراج شده است در پژوهش حاضر بیان می­شود. مجموعه­ای از دیدگاه­های محققان در این رابطه در نگاره (1) ارائه شده است.

دیدگاه­های مطرح شده از سوی متخصصین و محققین را می­توان به دو دسته کلی دیدگاه­های درونی و بیرونی طبقه­بندی نمود. در دیدگاه درونی، تاکید بر شکل دادن ارزش­هاي اخلاقي فردی حسابداران حرفه­اي با استفاده از نیروهای درونی نظیر وجدان و ویژگی­ها و توانایی­های شخصی است [8]. صاحبنظران این دیدگاه عبارتند از: آرمسترانگ، براندون، ایورت و ترمبلی، هوبر و مافی، کاکوبا، مهدویخو، خاتانلو، مینتز، یانگ و انیست و ...

آرمسترانگ [4] در تحلیل ادبیات تخصصی از مدل تورن [34] به نام "مدل جامع تصمیم­گیری اخلاقی[[1]](#footnote-1)" استفاده می­نماید. در این مدل، تصمیم­گیری اخلاقی فرد به دو عامل رشد اخلاقی و فضیلت­های اخلاقی وابسته است. بنابراین کنش اخلاقی افراد به موضوعات، نه تنها تحت تاثیر توانایی آنان در تشخیص موقعیت­های اخلاقی (حساسیت اخلاقی) و استدلال و تفکر انتقادی (قضاوت اخلاقی) می­باشد؛ بلکه دو عامل انگیزه (نیت) اخلاقی و شخصیت اخلاقی تصمیم­گیرنده نیز بر رفتار اخلاقی وی اثر گذار است. اینکه فردی براساس نیت اخلاقی خود عمل نماید، به شخصیت اخلاقی­اش بستگی دارد. ویژگی­هایی از شخصیت اخلاقی که موجب می­شود تصمیم­گیرنده مطابق با نیت اخلاقی خود عمل نماید، فضیلت­های کاربردی (ابزاری) و فضیلت­هایی که موجب ایجاد انگیزه یا نیت اخلاقی در فرد می­گردد، فضیلت­های اخلاقی نامیده می­شود [1]. آرمسترانگ بیان می­کند بهترین ابزارها برای افزایش جنبه­های اخلاقی در حسابداران، انجام مباحثات و گفتگوهای اخلاقی (سخنانی که برای تحریک احساسات اخلاقی طراحی شده است) و معرفی مدل­ها و الگوهای اخلاقی به دانشجویان است.

**نگاره (1) دیدگاه­های پژوهشگران پیرامون آموزش اخلاق در حرفه حسابداری**

|  |  |
| --- | --- |
| **روش­های بهبود آموزش اخلاق در حرفه حسابداری** | **تعداد فراوانی** |
| توجه به آموزش اخلاق از سوی اساتید | 3 |
| تغییر برنامه درسی | 4 |
| تغییر روش­های آموزش | 1 |
| بهبود تکنولوژی­های مورد استفاده در امر آموزش اخلاق | 1 |
| رفع مشکلات اساتید | 1 |
| توجه به رشد شناختی دانشجویان | 3 |
| مباحثات و گفتگوهای اخلاقی | 1 |
| معرفی الگوها و مدل­هایی از حسابداران حرفه­ای بااخلاق | 3 |
| مطرح کردن مباحثی پیرامون استفاده از نرم­افزارهای غیرقانونی/غیرمجاز در اخلاق | 1 |
| ارائه دوره­های آموزشی پیرامون اخلاق | 3 |
| توجه به زمینه­های اجتماعی اقتصادی | 2 |
| استفاده از روش­های تدریس تعاملی | 3 |
| استفاده از ارزشیابی تکوینی | 1 |
| استفاده از دوره­های کارآموزی و کارورزی | 1 |
| استفاده از مواد و منابع مناسب در آموزش اخلاق | 1 |
| بهبود رابطه حرفه و دانشگاه | 1 |
| معرفی و ارائه پروژه­هایی در جهت افزایش پاسخگویی اجتماعی دانشجویان | 1 |
| تاکید بر قوانین و مقررات حرفه | 2 |
| پرورش و تربیت حسابداران حرفه­ای | 1 |
| ارتقای خودارزیابی | 1 |
| ارائه ارزش­های اخلاقی مذهبی | 2 |
| استفاده از تکنیک­های یادگیری انعکاسی | 1 |
| یادگیری از طریق حل مسئله | 1 |
| اجتناب از انجام رفتارهای منفی از سوی مدرسان | 1 |
| مشارکت اساتید در حرفه حسابداری | 1 |
| استفاده از ادبیات و داستان جهت رشد تصورات اخلاقی | 2 |

ایورت و ترمبلی [14] در مقاله خود یک نمونه حسابدار حرفه­ای بااخلاق، به نام سینتیا کوپر، معاون رئیس بخش حسابرسی داخلی شرکت ورلدکام، را مثال می­زنند. این نویسندگان جنبه­های مربوط به جامعه­شناسی انسانی را تجزیه و تحلیل می­کنند و نشان می­دهند که حسابرسان داخلی در بازار، یک الگوی اخلاقی تلقی می­شوند. البته آنها بر این نکته اذعان دارند که چنین افراد بااخلاقی که بتوانند سرلوحه اخلاقی برای حسابرسان داخلی باشند در ایالات متحده اندک است.

لهمن [19] که ادامه دهنده کار ایورت و ترمبلی مبنی بر معرفی و ارائه الگوها و مدل­هایی از حسابداران حرفه­ای است مدل "انسان حکیم[[2]](#footnote-2)" را پیشنهاد می­دهد. انسان حکیم یک فرد عاقل و بااخلاق است که قادر به قضاوت و رفتار مناسب است. به اعتقاد وی معرفی انسان­هایی که الگوی اخلاق در حرفه هستند می­تواند احساسات و عواطف اخلاقی افراد را برانگیزاند.

هوبر و مافی [16] بر یادگیری از طریق تجربه[[3]](#footnote-3) تاکید دارند. آنها برای اولین بار طرح پروژه­های بشردوستانه را برای آموزش اخلاق پیشنهاد نمودند. به این ترتیب دانشجویان مجبور بودند بخشی از منابع مالی خود را به سازمان­های غیر­انتفاعی اختصاص دهند. این پروژه منجر به بهبود همکاری و ارتباط بین دانشجویان، افزایش مشارکت دانشجویان در محیط جامعه و بهبود شخصیت آنها می­شود.

کاکوبا [18] بیان می­کند که مشارکت دانشجویان در دوره­های آموزشی حتی دوره­های حسابرسی که گاها انتزاعی و خسته­کننده هستند می­تواند اثربخشی این دوره­ها را افزایش دهد. وی از دانشجویان می­خواهد که مفاهیم حسابرسی را خوانده و یک فیلم کوچک پیرامون آن مفهوم بسازند. فیلم باید کوتاه و خنده­دار باشد. مشارکت دانشجویان با هدف افزایش پاسخگویی و افزایش مشارکت­های اجتماعی و ایجاد ارزش­های اخلاقی فردی است.

مهدوی­خو و خوتانلو [21] توجه خود را به این واقعیت جلب می­کنند که وجود قوانین و مقررات مربوط به اخلاق در حرفه حسابداری، رعایت قوانین را تضمین نمی­کند. آنها بیان می­کنند که بدون ارزش­های اخلاقی و مسئولیت­ها، علیرغم وجود استانداردها، حسابداران حرفه­ای همچنان به ارائه گزارش­های مالی دستکاری شده ادامه خواهند داد. به اعتقاد آنها برای توسعه و ترویج تفکر اخلاقی، سازماندهی مجدد نظام آموزشی در حرفه حسابداری مورد نیاز است. راه­حل­هایی که آنها پیشنهاد می کنند عبارتند از: پرورش و تربیت حسابدار حرفه­ای و ارتقاء خود­­ارزیابی. آنها همچنین توصیه می­کنند ارزش­های اخلاقی-مذهبی در دوره های آموزشی اخلاق گنجانده شود.

مینتز [23]، استفاده از "تکنیکهای یادگیری انعکاسی[[4]](#footnote-4)" را در آموزش اخلاق، توصیه می­کند. تفکر انعکاسی مبین نقش فعال و درگیری مداوم دانشجویان در فرایند یادگیری و یاددهی است. دیویی [12] تفکر انعکاسی را توجه دقیق،‌ فعالانه، و مستمر به اطلاعات و زمینه‌های حمایت‌کننده از آن و درنظر گرفتن نتایج و تبعات آن اطلاعات می‌داند. یادگیرندگان با استفاده از مشارکت فعالانه در این نوع از تفکر یعنی تفکر انعکاسی است که می‌توانند نسبت به یادگیری خود آگاه باشند و آن را کنترل کنند. به طور کلی، منظور از تفکر انعکاسی آن است که دانشجو با دقت و اندیشه لازم برآوردی از دانسته‌ها و عدم دانسته‌های خود ارائه دهد. از این طریق می‌تواند برآورد کند که چه چیزی می‌داند، چه چیز باید بداند، و چگونه فاصله بین این دو وضعیت را تکمیل نماید. در تفکر انعکاسی از فرایندهای ذهنی سطح بالا که فراتر از تفکر صرف و یادآوری مطلق اطلاعات است استفاده می‌شود. ایجاد ارتباط بین مطالب یادگیری جدید و آموخته‌های قبلی، اندیشیدن به امور انتزاعی و سطح بالا، استفاده از راهبردهای خاص یادگیری، درک تفکر شخصی و راهبردهای یادگیری و پرداختن به یادگیری از راه حل‌مسئله از جمله پیامدهای مثبت ترویج تفکر انعکاسی است. رابطه یادگیری مبتنی بر حل مساله و تفکر انعکاسی را می‌توان بدین گونه مطرح کرد که هرگاه دانشجو با مسئله‌ای مواجه می‌شود، تفکر انعکاسی به او کمک می‌کند تا نسبت به پیشرفت یادگیری خود آگاه‌تر شود، راهبردهای مناسب برای حل‌مسئله را انتخاب کند، و مشخص کند که از چه راهی می‌تواند اطلاعات لازم را برای حل مسئله جمع‌آوری کند.

به اعتقاد مینتز، دانشجویان می­توانند از تکنیک هایی نظیر بحث و گفتگو در کلاس، تبادل نظر و تجزیه و تحلیل موردی استفاده نمایند. دانشجویان می­توانند از طریق صحبت کردن و نوشتن، نظرات خود را بیان کنند و در طول کلاس و بعد از کلاس بازخورد دریافت نمایند. مینتز معتقد است که یادگیری انعکاسی می تواند به تغییر شیوه تفکر دانشجو برای درک وضعیت کمک کند و منجر به درک بهتر اخلاق شود.یعلاوه در این تکنیک، دانشجویان زمان بیشتری را در کلاس برای پردازش مطالب ارائه شده اختصاص می­دهند و در نتیجه مشارکت دانشجویان افزایش می­یابد.

ساراواناموتو و تینکر [29] ادعا می­کنند که اصول اخلاقی باید با آموزش حرفه حسابداری تلفیق شود و جنبه­های اخلاقی مهم باید آشکار گردد و پنهان نماند. به اعتقاد آنها، دانشجویان به عنوان حسابداران حرفه­ای آینده باید آموزش ببینند که به شیوهای اخلاقی فکر کنند و نه اینکه صرفا اعمال دانش حرفه­ای به آنها آموزش داده شود.

استنلی و مارسن [30 و 31] مطالعاتی پیرامون "آموزش مبتنی بر حل مساله[[5]](#footnote-5) (PBL)" انجام دادند. آموزش به روش مبتنی بر حل مسئله یکی از شیوه هاي آموزشی دانشجو محور است که با شرکت فعال فراگیران در فعالیت­هاي یادگیري، نتایج یادگیري را تحت تاثیر قرار می­دهد. دانشجویان در مورد مسئله مطرح شده به تحقیق و تفکر می­پردازند و دانش لازم را کسب می کنند و تجربیات و نظرات خود را با دیگران در میان می­گذارند. در این روش ابتدا موضوع درس به صورت یک مسئله مطرح می­شود. آنگاه استاد و دانشجویان به بحث پیرامون پرسش مطرح شده می­پردازند و پس از روشن شدن موضوع دانشجویان در مورد آن به بحث و تبادل نظر می­پردازند و هر کدام ایده­اي که به ذهنش می­رسد را بیان می­نماید و راه حلی براي مسئله ارائه می­دهد. به عبارت دیگر دانشجویان با راهنمایی استاد روي مسئله کار کرده و دانش لازم براي حل مسئله را پیدا می­کنند. این روش یادگیري با آموزش سنتی که بر اساس تقدم نظریه انتقال غیر فعال اطلاعات از استاد به دانشجو استوار است، متفاوت می­باشد. دانشجو بطور فعال در جریان یادگیري، ارائه اطلاعات و دریافت اطلاعات قرار می­گیرد و از آنجا که با موقعیت­هاي واقعی سروکار دارد دانشجو را تشویق می­کند که بر اساس تجربیات و اطلاعات قبلی­اش نسبت به موضوع واکنش نشان دهد. در واقع آموزش بر مبناي مسئله پلی بین تئوري و عمل است. آموزش بر مبناي مسئله در گروه­هاي کوچک 10 تا 12 نفره به همراه مدرسی که نقش تسهیل کننده فرایند آموزشی را دارد، اجرا می­شود. استنلی و مارسن از دانشجویان خواستند تا یک ترم به صورت تیمی کار کنند، شبیه یک تیم در محل کار واقعی. آنها از دانشجویان خواستند تا پرسش های اخلاقی­شان را مطرح و به دنبال پاسخ مناسب برای آن باشند.

استوت و ویگال [33] به اساتید توصیه می­کنند که از رفتارها و برخوردهای نامناسب با دانشجویان اجتناب نمایند. آنها معتقدند که بی­احترامی و عدم توجه به دانشجویان، آماده­سازی و سازماندهی ناقص دوره­ها، روش تدریس نامناسب در دوره­ها و رفتار انعطاف­نا­پذیر و بطور کلی مغایرت رفتار اساتید با ارزش­های اخلاقی موجب می­شود تا دانشجویان نسبت به رشته و شغل خود پایبند نباشند. آنها استفاده از تجارب اساتیدی که "مدل رفتار اخلاقی" هستند را پیشنهاد می­کنند.

یانگ و انیست [35] از رویکرد مبتنی بر مدل­های اخلاقی انتقاد می­کنند. آنها ادعا می­کنند که چنین رویکردی نمی­تواند ارزش­های اخلاقی را در فرد بیدار کند و پتانسیل افراد را در رشد فضایل اخلاقی محدود می­کند. آنها استفاده از داستان­ها را برای رشد تخیل اخلاقی دانشجویان به عنوان حسابداران حرفه­ای آینده پیشنهاد می­کنند. روش داستاني به دانشجويان اجازه مي دهد كه خودشان را به طور كامل در مباحث اخلاقي غرق سازند و به عبارتي با آنها زندگي كنند تا راه مناسب را بيابند. این روش از جمله روش‌هايي است كه قرآن كريم نیز براي ترغيب انسان‌ها به دينداري و ارشاد و هدايت به صلاح بكار برده است. داستان‌گويي شيوه‌اي است كه در عين جذابيت و همراه كردن شنونده با خود، زمينه‌اي عاطفي براي قبول اغراض داستان را فراهم مي‌كند.

مینتز [24] رویکرد جدیدی در آموزش اخلاق در حسابداری به نام "پژواک ارزش­ها[[6]](#footnote-6)" مطرح می­کند. پژواک ارزش­ها (GVV) یک شیوه آموزشی است که تاکیدش به جای استدلال­های فلسفی سنتی بر توسعه ظرفیت برای ابراز نظرات خود به شیوه­ای که آثار مثبتی بر دیگران داشته باشد است. این رویکرد بر سوال هنجاری "چه کاری درست است که انجام شود" تمرکز ندارد بلکه بر سوال رفتاری "چطور می­توان کار درست را انجام داد" تمرکز می­کند. مینتز هدف از ارائه این رویکرد را این بیان می­کند که آنچه مهم است بهبود رفتار اخلاقی واقعی است و نه فقط تصمیم­گیری اخلاقی. مینتز ادعا می­کند مدل ارائه شده توسط وی می­تواند به اساتید حسابداری جهت آموزش هرچه بهتر مباحث اخلاقی کمک کند.

چنگ و فلاشر [9] با بهره­گیری از ارائه سناریوهای مختلف به دانشجویان در درک تاثیری که منافع شخصی می­تواند بر تصمیم­گیری اخلاقی داشته باشد کمک می­کنند و آنها را تشویق به انجام رفتارهای اخلاقی می­نمایند. آنها اهداف آموزشی خود را افزایش آگاهی دانشجویان از نقش حذف اخلاقیات در فرآیند تصمیم­گیری، رشد مهارت­های انتقادی در تصمیم­گیری­های اخلاقی و تمرین استفاده از تخیلات اخلاقی در حل مسائل اخلاقی برمی­شمرند.

براندون و همکاران [7] اشاره می­کنند که به رشد اخلاقی-شناختی دانشجویان، به عنوان حسابداران حرفه­ای آینده، بایستی توجه زیادی شود. تئوری­های این محققان متعلق به جریان رویکرد "درونی" است که بر شکل دادن ارزش­های فردی حسابداران حرفه­ای تمرکز می­کند و معتقدند منشا رفتار باید درونی، و نه بیرونی، باشد.

رویکرد بیرونی به شکل دادن رفتار اخلاقی در حسابداران حرفه­ای با استفاده از نیروهای بیرونی اشاره دارد. محققین دارای این دیدگاه عبارتند از آپوستولو، کورتیس، هاپر، لو، روباک و ...

کورتیس [11] استفاده از ارزشیابی تکوینی را توصیه می­کند. ارزشیابی تکوینی عبارت است از فرآیند نظامدار اجرا و بکارگیری مواد آموزشی به قصد گردآوری آنگونه از اطلاعات و داده­هایی که بتواند برای تجدیدنظر در مواد آموزشی بکار گرفته شود. در این ارزشیابی، اطلاعات به طور مداوم جمع­آوری و مورد استفاده قرار می­گیرد و نیاز به بازخورد­های فردی – محیطی دارد تا بتواند تصمیم­گیری­های لازم در جهت افزایش اثر بخش برنامه­ها یا فعالیت­های آموزشی اتخاذ شود. این نوع ارزشیابی بیشتر به فراهم آوردن اطلاعات برای بهبودی کار تاکید دارد.

آپوستولو و همکاران [2 و 3] معتقد هستند بهترین ابزارها برای بهبود آموزش اصول اخلاقی اصلاح برنامه درسی و روش­های تدریس، بهبود فناوری­های مورد استفاده در آموزش، حل مسائل اعضای هیات علمی و توجه بیشتر به دانشجویان می­باشد.

بیلی و سویو [5]، به منظور بهبود رفتارهای اخلاقی در حسابداری، استفاده از دوره های اخلاقی کوتاه مدت که به نرم افزارهای بدون مجوز/ غیر مجاز اشاره دارد، را پیشنهاد می­کنند. آنها معتقدند که دانشجویان در زندگی شخصی و حرفه­ای خود با موقعیت­هایی مواجه می­شوند که به استفاده از چنین نرم­افزارهایی نیاز داشته باشند.

بویس [6] معتقد است که نگرش نسبت به اخلاق بر آموزش اصول اخلاق در حرفه حسابداری تاثیر می­گذارد. وی منتقد نگرش های اخلاقی در جوامع سرمایه­داری است چراکه در جوامع سرمایه­داری تنها تاکید بر افزایش سود است. این نویسنده معتقد است که دلیل رسوایی­های مالی چیزی فراتر از عوامل فردی است و زمینه­های اجتماعی و اقتصادی بر رفتار غیراخلاقی حسابداران اثر می­گذارد. بنابراین تغییرات باید در سطح نظام اقتصادی و اجتماعی انجام شود.

دمبروسکی و همکاران [12] پیشنهاد می­کنند برنامه­های آموزشی اصلاح گردد و برنامه­های کارورزی و کارآموزی به عنوان تمرین برای دانشجویان در مراکز غیرانتفاعی در گروه­های 3 تا 7 نفره برگزار گردد.

هاپر [15] معتقد است که در برنامه درسی باید اصلاحاتی صورت گیرد و در تدوین سرفصل­ها بایستی ارتباط بین حرفه حسابداری و زمینه­های اجتماعی و اقتصادی دیده شود. این امر مستلزم این است که همکاری مناسبی بین دانشگاهیان و حرفه برقرار گردد.

لو و همکاران [20] به نقش حسابداران حرفه­ای در رسوایی مالی بزرگ اشاره می­کنند. آنها بیان می­کنند که دلیل این رسوایی­ها، کیفیت ضعیف آموزش اخلاق است. به اعتقاد آنها برگزاری دوره­های اخلاق و بازنگری در برنامه درسی دانشگاه­ها یک امر ضروری است که می تواند بر رفتار اخلاقی حسابداران در آینده تأثیر بگذارد.

رویباک [26] بر اجرای قانون و بطور ویژه، اجرای قوانین مربوط به استقلال حسابداران حرفه­ای تاکید دارد.

سات [27]، بازدهی آموزش اخلاق در مالزی را بررسی کرده و پیشنهاد نموده است دوره­های آموزشی اخلاق در دانشکده­های حسابداری اجباری شود.

سانچز و همکاران [28] استفاده از فرآیند یادگیری تعاملی[[7]](#footnote-7) را توصیه می­کنند. رویکرد تدریس تعاملی، فعالیتی منظم و سنجیده درباره موضوع یا مساله­ای خاص است که دانشجویان در تعامل با یکدیگر درقالب گروه­های چند نفره درباره آن موضوع یا مساله به مطالعه، اندیشه، بحث و اظهارنظر می­پردازند. در این روش برخلاف روش­های معمول، دانشجویان فعالانه در فرایند آموزش شرکت می­کنند و مسئولیت یادگیری خود و دوستانشان را برعهده می­گیرند. در این روش موقعیتی فراهم می­شود که در آن دانشجویان یکدیگر را به عنوان گروه همکار تجربه می­کنند و در فرایند تجربه یاد می­گیرند که چگونه خود و دیگران را تایید یا رد کنند و به اندیشه­های یکدیگر احترام بگذارند. سانچز و همکاران به استفاده از شاغلین در کلاس درس تاکید دارند و اعتقاد دارند آنها می­توانند بازخورد مناسبی برای دانشجویان باشند.

چوی و همکاران [10] نیز بر استفاده از سیستم یادگیری تعاملی تاکید دارند. آنها تأثیر استفاده از چنین سیستمی را در دو گروه از دانشجویان بررسی نمودند و دریافتند دانشجویانی که از این سیستم استفاده کرده­اند، سریع­تر پاسخ دادند و پاسخ­های صحیح­تری به سوالات چندگزینه­ای نسبت به گروه دیگر دادند.

استفنسون [32] مدل تصمیم­گیری اخلاقی انعکاسی را معرفی می­نماید. در این مدل از مبانی مکتب انسان­گرایی فلسفی و تکنیک­های یادگیری خودمحور جهت کمک به دانشجویان در تعیین و طراحی سازه­های ارزش­های اخلاقی فردی استفاده می­شود. وی بیان می­کند حسابداران و حسابرسان به عنوان تهیه­کنندگان و ارزیابان اطلاعات حسابداری نقش مهمی در سازمان­ها دارند. در ادامه به رسوایی­های مالی اخیر که موجب خدشه­دار شدن حرفه حسابداری و حسابرسی شده است اشاره می­کند. استفنسون منتقد این دیدگاه است که رفتارهای غیراخلاقی از سوی حسابداران و حسابرسان در رسوایی­ها ناشی از عدم آموزش کافی در دانشگاه­ها است. به اعتقاد وی ریشه تمامی این بداخلاقی­ها، عقاید فلسفی و ابعاد انسانی فرد است. بنابراین پیشنهاد می­کند در سرفصل­های درسی دانشگاه موضوعاتی گنجانده شود که به شناخت ارزش­های اعتقادی-فلسفی دانشجویان کمک نماید.

میلر و همکاران [22] ادعا می­کنند که تحقیقات قبلی که به بررسی آموزش انواع خاصی از محتوای اخلاق نظیر تئوری اخلاق یا معرفی الگوهای اخلاقی پرداخته­اند به نتایج متناقضی دست یافته­اند. به این ترتیب آنها برگزاری یک دوره آموزشی طولانی­مدت معادل یک نیمسال تحصیلی را پیشنهاد می­کنند. آنها بیان می­کنند که در پایان چنین دوره­ای بایستی دانشجویان بدانند که چه چیزی اخلاقی است (شناخت اخلاقی)، موضوعات اخلاقی را تشخیص ­دهند (حساسیت/آگاهی اخلاقی)، و به دنبال اقدامات اخلاقی باشند (انگیزه اخلاقی). درنهایت آنها دریافتند برگزاری چنین دوره­ای تاثیر قابل ملاحظه­ای بر شناخت، حساسیت و انگیزه اخلاقی دانشجویان دارد.

**بحث ونتیجه گیری**

هدف اصلی حسابداری، فراهم نمودن اطلاعات سودمند جهت اخذ تصمیمات اقتصادی آگاهانه است. از اینرو حسابداران به عنوان تهیه­کنندگان اصلی این اطلاعات مسئولیت خطیری بر عهده دارند. این در حالی است که با وقوع رسوایی­های ­مالی در سال­های اخیر، حسابداران مورد انتقادات شدید قرار گرفته­اند. شاید بتوان گفت مساله اینجاست که سیستم آموزش حسابداری در نهادینه نمودن اصول اخلاقی در میان حسابداران خوب عمل ننموده است. بنابراین شناسایی بهترین و نوین­ترین شیوه­های آموزش اخلاق می­تواند در حل این مساله کارگشا بوده و منتهی به سیاست­گذاری­های مناسب گردد. هدف از پژوهش حاضر تحلیل و بررسی آخرین دستاوردهای پژوهشی پیرامون آموزش اخلاق در حسابداری می­باشد.

بررسی ادبیات و پیشینه تحقیق نشان می­دهد که بسیاری از نویسندگان دارای دیدگاه­های مشترک پیرامون آموزش اصول اخلاقی در حرفه حسابداری و بهبود روش­های آن هستند. ولی آنچه مهم است این است که رفتار، نگرش و ذهنیت کلی افراد در طول زمان شکل می­گیرد و آموزش اخلاق در هر برهه زمانی ضروری است. یافته­های پژوهش بیانگر آن است که بطور کلی، رویکردها و دیدگاه­های مربوط به آموزش اخلاق را می­توان به دو رویکرد درونی و رویکرد بیرونی طبقه­بندی کرد. در رویکرد درونی، تاکید بر شکل دادن ارزش­هاي اخلاقي فردی حسابداران حرفه­اي با استفاده از نیروهای درونی است. به­عبارت دیگر محرک و منبع اصلی برای بااخلاق بودن فرد خود فرد است. درحالیکه، رویکرد بیرونی به شکل دادن رفتار اخلاقی در حسابداران حرفه­ای با استفاده از نیروهای بیرونی اشاره دارد و آنچه باعث اقدامات اخلاقی از سوی فرد می­شود محرک­های بیرونی است. رویکرد "بیرونی" معطوف به موضوعاتی نظیر تاکید بر قوانین و مقرارت حرفه، اصلاح برنامه­ها و دوره­های آموزشی، تمرکز بر مباحث اخلاقی از سوی اساتید، استفاده از روش تدریس تعاملی برای دانشجویان می­شود. در رویکرد "درونی" می­توان به مواردی مانند معرفی الگوها و مدل­های حسابداران حرفه­ای بااخلاق، توجه به زمینه­های اجتماعی و اقتصادی محیط کار حسابداران و رشد اخلاقی و شناختی دانشجویان اشاره کرد.

محدودیت پژوهش حاضر این است که در انجام این پژوهش، تنها مجلاتی که مربوط به حوزه آموزش بودند مورد بررسی قرار گرفته­اند. این در حالی است که ممکن است تحقیقات دیگری پیرامون آموزش اخلاق در حسابداری انجام شده باشند که در سایر مجلات حسابداری چاپ شده باشند و بنابراین در پژوهش حاضر مورد بررسی قرار نگرفته باشند.

**منابع**

1. مجتهدزاده، ویدا؛ اثنی عشری، حمیده و مژگان رباط میلی[.](https://www.civilica.com/modules.php?name=PaperSearch&queryWf=%D9%85%DA%98%DA%AF%D8%A7%D9%86&queryWr=%D8%B1%D8%A8%D8%A7%D8%B7+%D9%85%DB%8C%D9%84%DB%8C&simoradv=ADV&period=all&ConfereceRes=1&JournalRes=1) (1393)**.** نقش اخلاق درحسابداری و چالشهای پیش روی آموزش دانشگاهی، پژوهش حسابداری. شماره 13، صص 1-13.
2. Apostolou, B.,  [Dorminey](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575117300416" \l "!), J. W.,  [Hassell](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575117300416#!), J. M. &  [Rebele](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575117300416#!), J. E. (2010). Accounting education literature review (2006-2009). *Journal of Accounting Education,* Vol. 28, No.3-4, pp. 145-197.
3. Apostolou, B.  [Dorminey](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575117300416#!), J. W.,  [Hassell](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575117300416#!), J. M. &  [Rebele](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0748575117300416#!), J. E. (2013). Accounting education literature review (2010-2012). *Journal of Accounting Education*, Vol. 31, No. 2, pp. 107-161.
4. Armstrong, M.B. et al. (2003). Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior.  *Journal of Accounting Education*, Vol. 21, No. 1, pp. 1-16.
5. Bailey, C. & Soileau, J. (2011). Q-analytics: An ethics case on unlicensed software usage. *Journal of Accounting Education*, Vol. 29, No. 1, pp. 50-59.
6. Boyce, G. (2013). Accounting Ethics and human existence, Lightly unbearable, heavily kitsch. *Critical Perspectives on Accounting*, In Press, available online 14 October 2013.
7. Brandon, D.,  [Kerle, W. A](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S074857510700005X" \l "!).,  [Killough](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S074857510700005X#!) L. N. &  [Mueller](https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S074857510700005X#!), J. M. (2007). The joint influence of client attributes and cognitive moral development on student’s ethical judgments. *Journal of Accounting Education,* Vol. 25, No. 1-2, pp. 59-73.
8. Chelariu, A., Horomnea, E. & Tanasă, F.E. (2014). Education regarding ethics in the accounting profession – A literature review. *European Integration - Realities and Perspectives,* pp. 372-379.
9. Cheng, C. & Flasher, R. (2018). Two Short Case Studies in Staff Auditor and Student Ethical Decision Making. *Issues in Accounting Education*. Vol. 33, No. 1, pp. 45-52.
10. Chui, L. et al. (2013). A quasi-experimental assessment of interactive student response systems on student confidence, effort, and course performance. *Journal of Accounting Education*, Vol. 31, No. 1, pp. 17-30.
11. Curtis, S. (2011). Formative assessment in accounting education and some initial evidence on it’s use for instructional sequencing. *Journal of Accounting Education*, Vol. 29, No. 4, pp. 191-211.
12. Dewey, J., (1933). *How We Think: a restatement of the relation of reflective thinking to the educative process,* Lexington, MA, D.C. Heath.
13. Dombrowski, R. et al. (2013). Bridging the education-practice divide: The Salisbury University auditing internship program. *Journal of Accounting Education*, Vol. 31, No. 1, pp. 84-106.
14. Everett, J. & Tremblay, M. (2013). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronymous field*. Critical Perspectives on Accounting,* In Press, available online 16 October 2013.
15. Hopper, T. (2013). Making accounting degrees fit for a university. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, No. 2, pp. 127-135.
16. Huber, M. & Mafi, S. (2013). Education par excellence: Developing personal competencies and character through philanthropy-based education. *Journal of Accounting Education*, Vol. 31, No. 3, pp. 310-332.
17. Ionașcu, I. (1997). *Epistemologia contabilității/The epistemology of accountancy*. Iasi: Editura Economică.
18. Kaciuba, G. (2012). An instructional assignment for student engagement in auditing class: Student movies and the AICPA Core Competency Framework. *Journal of Accounting Education*, Vol. 30, No. 2, pp. 248-266.
19. Lehman, G. (2013). Moral will, accounting and the phonemes. *Critical Perspectives on Accounting*, in Press, available online 14 October 2013.
20. Low, M. et al. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical Perspectives on Accounting,* Vol. 19, No. 2, pp. 222-254.
21. Mahdavikhou, M. & Khotanlou, M. (2012). New approach to teaching of ethics in accounting: introducing Islamic ethics into accounting education. 4th World Conference on Educational Sciences, Barcelona, Spain, pp. 1318-1322. *Procedia-Social and Behavioral Sciences,* Vol. 46.
22. Miller, W., Becker, A. & Pernsteiner, A. (2014).The accounting ethics course reconsidered. *Global Perspectives on Accounting Education.* Vol. 11, pp. 77-98.
23. Mintz, S. (2006). Accounting ethics education: Integrating reflective learning and virtue ethics. *Journal of Accounting Education*, Vol.24, No.2-3, pp.97-117.
24. Mintz, S. (2016). Giving voice to values: A new approach to accounting ethics education. *Global Perspectives on Accounting Education.* Vol. 13, pp. 37-50.
25. Ray, B., Scapens, R., Theobald, M. (2002). *Research Method & Methodology in Finance &Accounting*. London:Thomson.
26. Roybak, H. (2008). Educational interventions for teaching the new auditor indepedence rules. *Journal of Accounting Education*, Vol.26, No.1, pp.1-29.
27. Saat, M. et al. (2010). An exploratory study of the impact of Malaysian Ethics Education on Ethical Sensitivity. *Journal of Business Ethics Education,* Vol. 7, No. 1, pp. 39-62.
28. Sanchez, M. et al. (2012). The effectiveness of interactive professional learning experiences as a pedagogical tool: Evidence from an audit setting*. Journal of Accounting Education,* Vol. 30, No. 1, pp. 163-172.
29. Saravanamuthu, K. & Tinker, T. (2008). Ethics in education: The Chinese learner and post-Enron ethics*. Critical Perspectives on Accounting,* Vol. 19, No. 2, pp. 129-137.
30. Stanley, T. & Marsden, S. (2012). Problem-based learning: Does accounting education need it*? Journal of Accounting Education,* Vol. 30, No. 3-4, September-December 2012, pp. 267-289.
31. Stanley, T. & Marsden, S. (2013). Accountancy capstone: Enhancing integration and professional identity. *Journal of Accounting Education,* Vol. 31, No. 4, December 2013, pp. 363-382.
32. Stephenson, S. S. (2016). Reflective Ethical Decision: A Model for Ethics in Accounting Education*. Accounting Educators’ Journal.* Vol. 26, pp. 11-37.
33. Stout, D. & Wygal, D. (2010). Negative behaviors that impede learning: Survey findings from award-winning accounting educators. *Journal of Accounting Education*, Vol. 28, No. 2, pp. 58-74.
34. Thorne, L. (1998). The role of virtue in auditors’ ethical decision making: an integration of cognitive developmental and virtue-ethics perspectives. *Research on Accounting Ethics*,Vol. 4, pp. 291–308.
35. Young, J., Annisette, M. (2009). Cultivating imagination: Ethics, education and literature. *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 20, No. 1, pp. 93-109.

**Review the latest research achievements of valid magazines in the field of ethics education in accounting**

**Purpose:** The rapid growth of economic and capital markets as well as the complexity of economic activity in the current century has increased the need for accountants who can provide reliable and unbiased financial information to the community. In order to survive the accounting profession, it is imperative to have confidence in society, but unfortunately, the statistics show an increase in unethical behavior by accountants and auditors. Therefore, ethics training and institutionalization of ethical values ​​in accountants and auditors is a necessity. The purpose of this research is to analyze the latest research achievements in the field of ethics education in accounting.

**Methodology:** To achieve this goal, the content analysis approach has been used. In this way, published articles about "Ethics Education" in accounting journals that work in the field of education have been analyzed in the period 2000-2018.

**Findings:** Findings of the research show that in general, ethical education approaches and views can be classified into internal approaches and external approaches. The "external" approach focuses on topics such as emphasis on enforcing the legislation of the profession, modifying the curriculum, putting the accent on the ethical part in teaching by professors and introducing an interactive reply system for students. The "internal" approach also focuses on offering models of ethical professional accountants, paying attention to the social and economical context in which professional accountants work, paying attention to the moral and cognitive development of the student as future professional.

**Originality/ Innovation:** The present study has contribution that highlights the results and achievements of the most recent valid researches on ethics education in accounting. These achievements can help to improve ethical behaviors in accountants and auditors by deepening insights on ethics in accounting.

***Keywords***:Ethics education, accounting, internal approach, external approach

1. Integrated Model of Ethical Decision Making [↑](#footnote-ref-1)
2. Wise man [↑](#footnote-ref-2)
3. learning by experience [↑](#footnote-ref-3)
4. reflective learning techniques [↑](#footnote-ref-4)
5. problem based learning [↑](#footnote-ref-5)
6. giving voice to values [↑](#footnote-ref-6)
7. interactive learning process [↑](#footnote-ref-7)