

تفاوت برداشت و انتظار از اخلاق حرفه‌ای حسابداری: دیدگاه حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی

حامد سهرابیانی

کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه یزد و حسابرس دیوان محاسبات استان اصفهان، اصفهان

EMAIL: Hamed.sohrabiani@gmail.com

چکیده

یکی از انتظاراتی که جامعه و ذینفعان بنگاه‌های اقتصادی از حرفه حسابداری دارند، پایبندی بی‌قید و شرط اعضای حرفه، به اخلاق حرفه‌ای می‌باشد. اما ممکن است انتظار و برداشتی که حسابداران در جایگاه تهیه‌کنندگان گزارش‌ها و صورت‌های مالی از اخلاق حرفه‌ای حسابداری دارند، با آنچه که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی برداشت می‌کنند، متفاوت باشد. بنابراین، هدف اصلی این تحقیق بررسی تفاوت برداشت و انتظار از اخلاق حرفه‌ای حسابداری، بین حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌باشد. پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری این تحقیق حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌باشند. برای گردآوری داده‌های آماری تحقیق، ابزار پرسشنامه مورد استفاده قرار گرفته است. همچنین حداقل حجم نمونه ۱۷۱ پرسشنامه با استفاده از فرمول کوکران (با فرض نامحدود بودن جامعه) تعیین شد، که با استفاده از آزمون‌های آماری شامل: t استیودنت، یو من ویتنی و کلمو گروف - اسمیرنف در نرم‌افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. بر اساس یافته‌های حاصل از این پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که انتظار و برداشت از اخلاق حرفه‌ای حسابداری در تمامی ابعاد خود (درستکاری و بی‌طرفی، رازداری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، استقلال و تضاد منافع) بین حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی متفاوت است و با توجه به اهمیت موضوع باید گام‌هایی در جهت کاهش این شکاف انتظاراتی برداشته شود.

واژه‌های کلیدی: فاصله انتظاراتی، اخلاق حرفه‌ای حسابداری، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی

مقدمه

حرفه حسابداری با توجه به ساز و کار تعریف شده برای آن به طور پیوسته بیش تر اطلاعات مورد نیاز جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی را تهیه و گزارش می‌کند. بدین سبب استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری، اطلاعات تهیه شده توسط حرفه حسابداری را برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی خود اجتناب‌ناپذیر می‌دانند. با توجه به حرکت و رشد سریع تجارت و کسب و کار در دنیای امروز، حسابداری باید به عنوان زبان تجارت خود را جهت مقابله با چالش‌های پیش رو آماده سازد، که یکی از این چالش‌ها، پیامدهای ناشی از عدم رعایت اصول اخلاقی می‌باشد که ممکن است به دلیل عدم شناخت کافی و درک صحیح از این اصول باشد (استیدم و همکاران^۱، ۲۰۰۷). از طرفی حسابداران به دلیل نوع خدماتی که به جامعه عرضه می‌کنند، نیاز به کسب اعتبار نزد مخاطبان خود دارند. حسابداران به منظور جلب اعتماد استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، ناگزیر از رعایت اصول اخلاقی حسابداری هستند. از این رو درک و برداشت صحیح از این اصول می‌تواند اعتدالی حرفه را در محیط‌های تجاری در پی داشته باشد و حسابداران را قادر سازد که در جایگاه حرفه‌ای خود به نحو شایسته نقش ایفا کنند (سیمون و رابرت^۲، ۲۰۰۸). اصول و ارزش‌های اخلاقی برای عملکرد حرفه حسابداری و جامعه حائز اهمیت می‌باشند. حرفه و جامعه به تصمیمات اخلاقی شخصی افراد که مبنایی برای مسئولیت عملیات تجاری و یک نظم اجتماعی است وابسته است (اعتمادی و دیگران^۳، ۱۳۹۱). درک و برداشت مناسب از اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری از جهتی باعث اعتدالی حرفه حسابداری نزد جامعه می‌شود و از طرفی دیگر باعث می‌شود که استفاده‌کنندگان با قابلیت اتکا و اعتماد بیش تری از خدمات حرفه حسابداری استفاده نمایند. بنابراین هدف اصلی این پژوهش بررسی و شناخت فاصله انتظاراتی بین حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری می‌باشد.

به طور کلی می‌توان اهداف این پژوهش را به شرح زیر بر شمرد:

- بررسی و شناخت وجود یا عدم وجود فاصله انتظاراتی بین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابداران از اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری.
- تعیین زمینه‌هایی برای بهبود شناخت و درک بیش تر و درست تر از اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- اخلاق

در زمینه اخلاق تعاریف متفاوتی وجود دارد، اخلاق جمع خُلق و در لغت به معنی خوی، رفتار عادت شده و مزاج به کار رفته است که گاهی آن را وصف حالت یا رفتار می‌دانیم، که در این مفهوم به حالت درونی و ملکه نفسانی اطلاق می‌شود و گاهی نیز مراد ما از آن دانش نظام‌مند است، که در این کاربرد اخلاق علمی است که از خوب و بد بحث می‌کند (شالباف، ۱۳۸۸). واژه انگلیسی آن^۳ در لغت نامه وبستر به معنی مطالعه راه‌های درست و غلط در رفتار انسان می‌باشد. گروهی از صاحب‌نظران نیز معتقدند که، اخلاق به اصول حاکم بر رفتار شخص یا گروه بر می‌گردد (هوو^۴، ۲۰۰۷).

۲-۲- اخلاق حرفه‌ای

ظهور حرفه در اقتصاد، نشأت گرفته از تقسیم کار در زندگی اجتماعی و تخصصی شدن امور در جوامع بشری است. گذر زمان، رشد سریع دانش و فناوری و همچنین پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، گسترش و توسعه حرفه‌ها را به دنبال داشته است. افراد شاغل در حرفه‌ها به طور پیوسته نقش مهم تری را در بهبود رفاه عمومی جامعه و ایفای مسئولیت بر عهده گرفته‌اند. کیفیت ارائه خدمات، اعتبار و اعتماد ایجاد شده موجب تداوم حیات حرفه‌ها و اشتغال اعضای آن در طول تاریخ بوده است. به عبارت دیگر، مقبولیت جامعه، سرمایه اصلی و استمرار هر حرفه بوده است. تداوم کار و حفظ این سرمایه از ضرورت و اهمیت قابل توجهی برخوردار است. مقبولیت اجتماعی و کسب رضایت جامعه زمانی میسر است که ارائه خدمات، از اصول و ضوابط

1 . Stedham, Y. Yamamura J. H. Beekun R. I
2 . Simon, S. M., Robert W. Annie, Y. S
3. Moral
4 . Ho, Yi-Hui

دقیقی برخوردار باشد. نظام هر حرفه، تلفیقی از قوانین، مقررات و اخلاق حرفه‌ای می‌باشد که بر آن حاکم است. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهم‌ترین خط مشی آن را تشکیل می‌دهد و مواردی چون تعاریف مفاهیم اصلی حرفه، روابط اعضا با جامعه و روابط اعضا با یکدیگر را در بر می‌گیرد.

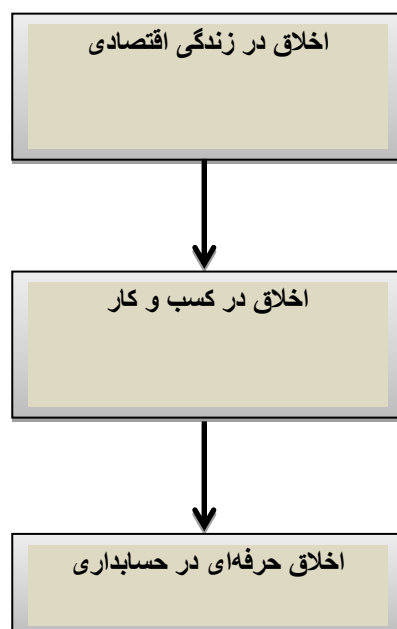
اخلاق حرفه‌ای دانشی است که به گونه‌ای روش‌مند، رفتار مناسب و درست را در هر حرفه تبیین و رهنمودهای عملی و کاربردی را برای اخلاق حرفه‌ای خود تدوین نموده‌اند. هدف اساسی از تدوین استانداردهای رفتاری این است که مسئولیت‌های اخلاقی در قبال جامعه، دیگران و محیط حفظ شود. مشاغلی نظیر پزشکی، مهندسی، وکالت، حسابداری، حسابرسی و روزنامه‌نگاری، علاوه بر داشتن ویژگی‌های مشترک، به سبب اهمیت اجتماعی از اخلاق حرفه‌ای تدوین شده برخوردار هستند. ویژگی‌های مشترک در حرفه‌های مذکور عبارتند از:

۱. تعریف صلاحیت ورود به حرفه،
۲. پیچیدگی در فناوری و دانش حرفه‌ای،
۳. مسئولیت‌پذیری در ارائه خدمات به جامعه، و
۴. نیاز به کسب مقبولیت و اعتماد جامعه.

اصول اخلاقی در این حرفه‌ها، بایدها و نبایدهای رفتاری است. در واقع در رفتارهای اجتماعی تعیین اینکه چه باید کرد و چه باید نکرد، بر عهده اخلاق می‌باشد. از این رو آنچه که محور اصلی احکام حرفه‌ای را تشکیل می‌دهد، همین بایدها و نبایدها است. این احکام، بر مبنای ارزش‌های پذیرفته شده صادر می‌شوند و با تعبیری مثل خوب و بد، درست و نادرست، توصیف می‌گردند. ماکس وبر ۵ محدوده اخلاق را به سه بخش تقسیم نموده است:

۱. اخلاق در خانواده در زندگی خصوصی،
۲. اخلاق در زندگی اقتصادی،
۳. اخلاق در سیاست و زندگی اجتماعی.

بر این اساس اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، زیر مجموعه اخلاق کسب و کار، و اخلاق کسب و کار نیز زیر مجموعه اخلاق در زندگی اقتصادی محسوب می‌شود (بیات، ۱۳۸۷).



نمودار ۱-۲: جایگاه اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی

۲-۳- اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

به منظور آن که صورت‌های مالی جهت اخذ تصمیمات منطقی و اقتصادی، قابل اتکا تهیه شوند، می‌بایستی برای حسابداران به عنوان تهیه‌کنندگان این صورت‌های مالی مسئولیت‌های اخلاقی وجود داشته باشد، بدین سبب حفظ و رعایت اصول اخلاقی از سوی حسابداران امری مهم و ضروری تلقی می‌شود (شیرازی و همکاران، ۱۳۹۳). حسابداران نیز همانند بسیاری از حرفه‌های شناخته شده برای خود یکسری اصول اخلاقی را دارا می‌باشند که بقای حرفه و مقبولیت آن نزد جامعه در گرو پایبندی به این اصول اخلاقی می‌باشد (علی مدد، ۱۳۸۳). حرفه حسابداری دارای چندین اصل اخلاقی می‌باشد، که این اصول و قواعد معیارهایی برای شیوه رفتار حسابداران و مهم‌تر از آن، در پرتو وقایعی هم‌چون رسوایی انرون و نظایر آن، الزاماتی را در بر می‌گیرد که بیش از پایبندی ساده به قانون است. در واقع این اصول پیچیده معادل قوانین لازم‌الاجرای سازمانی است و در نتیجه برای تشریح آن‌چه حسابداران اخلاقاً ملزم به انجام آن هستند، سودمند خواهد بود (مدرس و رفیعی، ۱۳۸۷). اصول اخلاقی حسابداری که تقریباً در همه‌ی انجمن‌های حسابداری مشترک بوده و باعث تامین اهداف حرفه حسابداری می‌شود به شرح زیر می‌باشد:

درستکاری و بی طرفی: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد. درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست، بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می‌شود. اصل بیطرفی، حسابداران حرفه‌ای را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می‌کند.

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 به‌گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

استقلال: هنگامی که حسابدار حرفه‌ای مستقل مسئولیت انجام کاری را به‌عهده می‌گیرد که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است باید فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرفنظر از آثار واقعی آن، باشد که ممکن است بر درستکاری، بیطرفی و استقلال وی تأثیر گذارد یا به‌نظر رسد که تأثیر می‌گذارد. حسابداران حرفه‌ای مستقل مورد نظر به اشخاص زیر محدود می‌شود:

الف - اشخاص حقیقی یا واحدهای انجام‌دهنده خدمات حرفه‌ای

ب - شرکا یا مالکین مؤسسه حرفه‌ای

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

رازداری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود بدست 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 آن را داشته باشد.

تضاد منافع: حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرایند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. این‌گونه 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 حسابدار حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود، آگاه باشد.

۲-۴- فاصله انتظاراتی

رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای نظیر صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، افزایش کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی و حسن شهرت حرفه حسابداری را در پی دارد. از طرفی دستیابی به این حسن شهرت و حفظ آن منوط به رفع انتظارات جامعه و به طور اخص استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌باشد، که یکی از این انتظارات پایبندی اعضای حرفه به اخلاق حرفه‌ای حسابداری می‌باشد (همت فر و دیگران، ۱۳۸۹). از طرفی برداشت و انتظاراتی که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اخلاق حرفه‌ای حسابداران دارند ممکن است با آن‌چه که حسابداران برداشت می‌کنند یا در عمل رعایت می‌کنند متفاوت باشد. تفاوت برداشت یا فاصله انتظاراتی به طور عمده در حوزه پژوهش‌های حسابرسی به کار رفته است. تا کنون تعاریف متعددی از فاصله انتظاراتی

به عمل آمده است. اصطلاح فاصله انتظاراتی نخستین بار توسط محققى در سال ۱۹۷۴ به کار برده شد. وی فاصله انتظارات را در مقوله حسابرسي اینگونه تعريف نمود: فاصله بين سطح عملکرد مورد انتظار از دیدگاه حسابداران مستقل و استفاده‌کننده‌گان صورت‌های مالی (لیگجیو،^۶ ۱۹۷۴)

انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۷ نیز فاصله انتظارات را اینگونه تعريف کرده است: تفاوت میان باور جامعه و استفاده‌کننده‌گان صورت‌های مالی از مسئولیت حسابرسان و باور حسابرسان از مسئولیتی که بر عهده دارند. همچنین به اعتقاد اندیشمند دیگری، فاصله انتظارات در واقع نتیجه دیرکرد زمانی طبیعی حرفه حسابرسي در شناسایی تکامل پیوسته و رشد انتظارات جامعه و پاسخگویی به آن‌ها می‌باشد (تریکر،^۸ ۱۹۸۲).

با توجه به موارد پیش گفته در رابطه با اهمیت اخلاق حرفه‌ای و لزوم پایبندی به آن از سوی حسابداران و از طرف دیگر برداشت صحیح از آن، از جانب حسابداران در جایگاه تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی از یک سو و همچنین به منظور رفع انتظارات اخلاقی استفاده‌کنندگان و لزوم برداشت صحیح و همگن با حسابداران از جانب استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اخلاق حرفه‌ای، به منظور افزایش قابلیت اتکا و کیفیت اطلاعات حسابداری به منظور اخذ تصمیمات منطقی توسط استفاده‌کنندگان از سوی دیگر، مساله اساسی در این پژوهش بررسی تفاوت برداشت و انتظارات حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اخلاق حرفه‌ای حسابداری می‌باشد.

۳- ادبیات تحقیق

برنارد پیرس و کیل کومینس^۹ در سال ۱۹۹۶ در تحقیقی نقش آموزش و مطالعه حسابرسان در کاهش فاصله انتظاراتی را مورد بررسی قرار دادند. این تحقیق بیانگر این مطلب بود که کاهش قابل ملاحظه‌ای در شکاف انتظارات بین افرادی که مطالعه نکرده و آن‌هایی که مطالعه می‌نمایند وجود دارد.

تحقیق تجربی در مورد اهداف حسابرسي توسط هلان کی‌کن^{۱۰} در سال ۲۰۰۰ انجام شد که نتایج آن حاکی از آن بود که حسابرسان خیلی بیش‌تر از استفاده‌کننده‌گان، اهداف حسابرسي را درک می‌کنند. این در حالی بود که در این تحقیق مشخص شد که استفاده‌کننده‌گان هدف حسابرسي را تنها محدود به جلوگیری از اشتباهات و تقلب، ارضای الزامات قانونی و اطمینان از دقیق بودن حساب‌های مالی می‌دانند.

دیکسون و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۶) در پژوهش خود برخی از مسئولیت‌های حسابرسان را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که بین حسابرسان و استفاده‌کننده‌گان در رابطه با این مسئولیت‌ها تفاوت وجود دارد و استفاده‌کننده‌گان، حسابرسان را موظف به اجرای تمام این مسئولیت‌ها می‌دانند.

مارتینا و همکاران^{۱۲} طی تحقیقی انجام شده در سال ۲۰۰۰ به این نتیجه رسیدند که فاصله انتظارات با تجربه کاری پاسخ‌دهنده‌گان رابطه عکس دارد و نیز از عوامل سیاسی، اقتصادی و اجتماعی تاثیر می‌گیرد. به عبارتی این عوامل در کاهش فاصله برداشت افراد نقش داشتند.

مارکز و همکاران^{۱۳} (۲۰۰۹)، رابطه ایدئولوژی اخلاقی و قضاوت اخلاقی در چرخه حسابداری را مورد آزمون قرار داده‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از این است که جنسیت، مهم‌ترین عامل در قضاوت اخلاقی می‌باشد. همچنین یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که ایدئولوژی افراد تفاوتی در قضاوت اخلاقی آن‌ها ایجاد نمی‌کند.

6 . Liggio, C.D

7 . AICPA

8 Tricker, R.I

9 . Pierce & Kilcommins

10 . Hlan Ckye Kon

11 . Dixon et.al

12 . Martina, D.M. Kim, E.M. and Amy, A.W

13 . Marques et.al

ونزیایا ۱۴ (۲۰۰۸) در پژوهشی تفاوت اخلاقی مردان و زنان را در دو کشور آمریکا و تایوان مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که زنان نسبت به مردان در سطح اخلاقی بالاتری قرار دارند. استدلال وی آن بود که زنان نسبت به نیازهای دیگران توجه و مسئولیت بیشتری دارند.

فلمینگ ۱۵ در سال ۱۹۹۶ در پژوهشی بیان داشته است که هرچند انتظار می‌رود حسابرسان اخلاق حرفه‌ای را در حد بالایی رعایت کنند، با این حال مشاهدات تجربی وی نشان داده است که آن‌ها اخلاق را در حد متوسط رعایت می‌کنند. همچنین وی فاصله میان انتظار و واقعیت را معلول ناکافی بودن آموزش می‌داند.

همت فر و همکاران در سال ۱۳۸۹ در تحقیقی با عنوان «بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل» به این نتیجه رسیدند که بین نگرش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابداری و حسابرسان مستقل در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل، شکاف معنی داری وجود دارد.

همچنین در سال ۱۳۹۱ اعتمادی و همکاران در پژوهشی تاثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر قابلیت اتکا صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های این پژوهش بیانگر این بود که اخلاق حرفه‌ای حسابداران در تمام ابعاد خود (درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال و تضاد منافع)، رابطه تنگاتنگی با ابعاد ویژگی قابلیت اتکای صورت‌های مالی (ارائه منصفانه، اثبات پذیری و بی طرفی) دارد. همچنین محققین در این پژوهش بر این عقیده هستند که در ایران، از لحاظ نظری به این مهم پرداخته نشده است.

عباس زاده و معینی زاده در تحقیقی با عنوان «تاثیر جنسیت بر درک اصول اخلاقی دانشجویان حسابداری: بررسی تطبیقی در ایران و انگلستان» در سال ۱۳۹۲ با استفاده از مدل کولبرگ، مدل چهار بخشی رست و ابعاد فرهنگی هافستد، تاثیر جنسیت بر درک دانشجویان حسابداری از اصول اخلاقی حسابداری در دو کشور ایران و انگلستان مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق بیانگر بالاتر بودن سطح درک اخلاقی زنان نسبت به مردان است. همچنین دانشجویان محصل در کشور انگلستان از سطح درک اخلاقی بالاتری برخوردار هستند. مردگرایی در مقابل زن‌گرایی نیز بیش تر از سایر ارزش‌های فرهنگی هافستد بر درک اصول اخلاقی حسابداری تاثیر گذار است.

۴- روش تحقیق

از آنجایی که در این پژوهش به توصیف و مطالعه آن چه هست پرداخته شده است، یک پژوهش توصیفی است. از طرفی چون در پژوهش‌های توصیفی می‌توان ویژگی‌های جامعه مورد مطالعه را از طریق پیمایش ارزیابی کرد، می‌توان گفت که پژوهش حاضر از نوع پیمایشی و کاربردی است. جامعه آماری این پژوهش در سطح استان یزد و شامل حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌باشد. همچنین به تبعیت از تحقیقات انجام شده در گذشته، همچون (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۲) به دلیل وجود محدودیت‌های اساسی در دسترسی کامل به حسابداران از جایگزین‌های آن‌ها استفاده شده است. بدین منظور از دانشجویان دوره‌های تحصیلات تکمیلی حسابداری (کارشناسی ارشد و دکتری) به عنوان جایگزین حسابداران استفاده شده است. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نیز طیف وسیعی را به خود اختصاص می‌دهند و از آنجا که در مفاهیم نظری حسابداری فرض بر این است که هرگاه صورت‌های مالی با هدف تامین نیازهای اطلاعاتی سرمایه‌گذاران تهیه شود، نیازهای اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان نیز تامین گشته است؛ در این پژوهش، مدیران کارگزاری‌های بورس اوراق بهادار و همچنین مشتریان عمده آن‌ها در سطح که انتظار می‌رود آشنایی کافی با صورت‌های مالی را داشته باشند، به عنوان گروه دوم جامعه آماری، استفاده شده است. لازم به ذکر است که در تحقیقات انجام شده در گذشته، همچون (بزرگ اصل و خالقی بایگی، ۱۳۸۳) در رابطه با استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی چنین رویه‌ای اعمال شده است. انتخاب یک روش نمونه‌گیری مناسب مبتنی بر عواملی از قبیل ساختار جامعه، نوع اطلاعات مورد جستجو، تسهیلات اداری و پرسنل موجود برای اجرای بررسی است. با توجه به ماهیت این پژوهش و همچنین نامحدود بودن جامعه آماری برای تعیین حجم نمونه، از فرمول کوکران

استفاده شده است. با توجه به سطح معنی داری ۰/۰۵ و نا معلوم بودن واریانس جامعه، حداقل حجم نمونه برابر با ۱۷۱ می باشد. با توجه به اینکه امکان عدم بازگشت و یا مخدوش بودن تعدادی از پرسشنامه‌های توزیع شده وجود داشت، ۲۴۳ پرسشنامه توزیع شد که در نهایت تعداد ۲۰۵ پرسشنامه قابل استفاده بود (نرخ بازگشت ۰/۸۴٪).

۴-۱- ابزار گردآوری داده‌ها و اعتبار آن

برای گردآوری داده‌ها و اطلاعات از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی در کنار هم استفاده شده است. در روش کتابخانه‌ای مبانی نظری پژوهش از طریق مطالعه مقالات، کتاب‌ها و پژوهش‌های انجام شده در گذشته جمع‌آوری و تدوین می‌شود. همچنین از مجموعه روش‌های میدانی، از ابزار پرسشنامه به منظور جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز به منظور تایید یا رد فرضیه‌های تحقیق استفاده شده است.

۴-۲- پایایی و روایی پرسشنامه

تکنیک‌های آماری مختلفی برای اندازه‌گیری میزان پایایی پرسشنامه وجود دارد، اما یکی از معتبرترین تکنیک‌ها آزمون آلفای کرونباخ می باشد. نتایج این آزمون با استفاده از نرم افزار SPSS^{۱۶} نشان می‌دهد که ضریب آلفای کرونباخ ۰/۸۹ می‌باشد که حاکی از هماهنگی درونی سوالات پرسشنامه می باشد. به طور کلی منظور از روایی آن است که وسیله اندازه‌گیری واقعاً بتواند خصیصه و ویژگی مورد نظر را اندازه‌گیری نماید، نه متغیر دیگری را. در این پژوهش نیز پس از تهیه و تنظیم سوالات مورد نظر بر اساس مبانی نظری و اظهار نظر اساتید محترم، به منظور تعیین میزان روایی پرسشنامه با موضوع مورد مطالعه، سوالات پرسشنامه توسط تعدادی از حسابداران با تجربه و اساتید دانشگاه بررسی شد. در مرحله بعد پس از انجام اصلاحات لازم و پیشنهادی، روایی پرسشنامه طراحی شده، تایید شد. شایان ذکر است که سوالات پرسشنامه مورد نظر به منظور سنجش برداشت از اخلاق حرفه‌ای حسابداری شامل ۲۵ سوال (پنج اصل اخلاقی درستکاری و بی طرفی، رازداری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، استقلال و تضاد منافع) می‌باشد که فرضیات پژوهش بر مبنای سوالات طرح، شده مطرح شده است.

۴-۳- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به پنج ویژگی مطرح شده در رابطه با اخلاق حرفه‌ای حسابداری، به منظور بررسی درک و برداشت حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اخلاق حرفه‌ای، پنج فرضیه به شرح زیر مطرح می‌شود:

فرضیه اول: بین برداشت حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اصل اخلاقی درستکاری و بی‌طرفی، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین برداشت حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اصل اخلاقی رازداری، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین برداشت حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اصل اخلاقی صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین برداشت حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اصل اخلاقی استقلال، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین برداشت حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اصل اخلاقی تضاد منافع تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

۴-۴- روش‌های تجزیه و تحلیل اطلاعات

آزمون‌های آماری را می‌توان به دو دسته پارامتری و ناپارامتری تقسیم کرد. از آزمون‌های پارامتری در مواردی استفاده می‌شود که مقیاس داده‌ها از نوع فاصله‌ای و نسبی باشد و از آن‌جا که در این پژوهش پرسش‌نامه با طرح پنج درجه لیکرت طراحی شده و به ترتیب برای گزینه‌ها امتیاز یک تا پنج در نظر گرفته شده است، لذا سوالات به مقیاس فاصله‌ای تبدیل شده و در این صورت مجاز به استفاده از روش آماری پارامتری t استیودنت (به منظور مقایسه میانگین دو جامعه مستقل) هستیم. از طرف دیگر چون با توزیع فراوانی گزینه‌ها سروکار داریم، لذا مقیاس داده‌ها از نوع اسمی و مرتبه‌ای است و در این حالت از آزمون‌های

ناپارامتری استفاده می‌شود و می‌توان از آزمون‌های ناپارامتری یومن ویتنی (به منظور مقایسه میانگین رتبه‌های دو گروه) و کولموگروف - اسمیرنف (به منظور بررسی توزیع جامعه) استفاده کرد. بنابراین در این تحقیق به منظور تجزیه و تحلیل فرضیات و تعمیم نتایج نمونه به جامعه، علاوه بر آزمون t استیودنت به منظور تقویت نتایج پژوهش از آزمون‌های یومن ویتنی و کولموگروف - اسمیرنف با درجه آزادی و سطح اطمینان ۹۵ درصد با استفاده از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. به طور کلی صورت‌بندی فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر است:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2$$

$$H_1: \mu_1 \neq \mu_2$$

فرض صفر: میانگین دو گروه با هم مساوی است (فاصله معنی داری بین میانگین دو گروه وجود ندارد).

فرض یک: میانگین دو گروه مساوی نمی‌باشد (فاصله معنی داری بین میانگین دو گروه وجود دارد).

۵- یافته‌های تحقیق

همان‌گونه که در فوق بیان شد جهت آزمون فرضیه‌ها از سه روش آماری استفاده شده است. نتایج سه آزمون انجام شده به شرح جدول شماره یک و دو می‌باشد.

جدول شماره ۱: نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

فرضیه	میانگین		انحراف معیار		مقادیر آمار به دست آمده از آزمون‌ها	
	حسابدارا ن	استفاده کنندگان صورت‌های مالی	حسابداران	استفاده کنندگان صورت‌های مالی	UZ	t
اول	۳/۶۴	۲/۵۳	۰/۴۹۱	۰/۵۳۳	-۱۰/۴۴	۱۵/۲۷۶
دوم	۳/۴۶	۲/۰۸	۰/۵۳۵	۰/۴۴۱	-۱۱/۴۴	۱۲۹۸ ۱۹
سوم	۳/۸۷	۲/۸۳	۰/۴۱۰	۰/۳۵۶	-۱۱/۳۷	۱۸۴۱ ۱۸
چهارم	۳/۶۳	۲/۶۶	۰/۴۴۴	۰/۳۸۵	-۱۰/۸۸	۱۶/۱۰۹
پنجم	۳/۴۴	۲/۳۵	۰/۴۵۷	۰/۵۰۲	-۱۰/۷	۱۵/۷۶۹

جدول شماره ۲: سطح معنی داری (Significance Level) آزمون‌ها

فرضیه	مقایسه میانگین دو جامعه	یومن ویتنی	کولموگروف - اسمیرنف	فرضیه
اول	.۰۰۰	.۰۰۰	.۰۰۵	تایید
دوم	.۰۰۰,	.۰۰۰,	.۰۰۹	تایید
سوم	.۰۰۰,	.۰۰۰,	.۰۰۸	تایید
چهارم	.۰۰۰,	.۰۰۰,	.۰۶۱	تایید
پنجم	.۰۰۰,	.۰۰۰,	.۰۸۰	تایید

۱-۵- آزمون مقایسه میانگین دو جامعه (t استیودنت)

بدین منظور نخست آزمون لوین^{۱۷} به منظور بررسی فرض تساوی واریانس‌ها انجام گرفته و سپس با توجه به تساوی یا عدم تساوی واریانس متغیر مربوطه بین دو گروه، آزمون مقایسه میانگین بین دو جامعه مستقل انجام شده است. خروجی‌های این آزمون نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری حاصل شده برای پنج بعد اخلاق حرفه‌ای حسابداری، کم‌تر از سطح خطای پیش‌بینی شده می‌باشد (طبق جدول شماره دو؛ $sig < 5\%$). همچنین مقادیر آمار به دست آمده t که در جدول شماره یک آمده است، حاکی از رد شدن فرض H_0 که نقیض فرضیه‌های مطرح شده است، می‌باشد. بنابراین نتایج این آزمون بیانگر این است که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که بین برداشت و انتظار حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، از ابعاد پنج‌گانه اخلاق حرفه‌ای حسابداری، اختلاف معنی‌داری وجود دارد.

۲-۵- آزمون یو من ویتنی

خروجی‌های حاصل از انجام این آزمون که به منظور مقایسه میانگین رتبه‌های حاصل شده بین دو گروه مستقل انجام شده است نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری برای تمامی پنج بعد اخلاق حرفه‌ای حسابداری مطرح شده در این پژوهش کمتر از سطح خطای پیش‌بینی شده است (طبق جدول شماره دو؛ $sig < 5\%$). همچنین مقادیر آمار uz که در جدول شماره یک ذکر شده است حاکی از رد شدن فرض H_0 که نقیض فرضیه‌های مطرح شده است، می‌باشد. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که بین دیدگاه حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، از حیث رتبه‌های حاصل شده بین دو گروه در آزمون یو من ویتنی، تفاوت معنی‌داری در برداشت از ابعاد پنج‌گانه اخلاق حرفه‌ای حسابداری وجود دارد.

۳-۵- آزمون کلموگروف-اسمیرنف

آمار Z کلموگروف-اسمیرنف که در جدول شماره یک مشخص است و همچنین سطح معنی‌داری حاصل شده از انجام این آزمون نشان می‌دهد که با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد که فرض H_0 برای فرضیه شماره ۱،۲ و ۳ نقض می‌شود (چرا که $sig < 5\%$) بدین معنی که دو جامعه در مورد فرضیات یک تا سه دارای توزیعی غیر از توزیع نرمال بوده و در مقابل فرض H_0 برای فرضیه شماره ۴ و ۵ پذیرفته می‌شود (زیرا $sig > 5\%$)، یعنی دارای توزیع نرمال می‌باشند.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

طی سالیان گذشته تحقیقات گسترده‌ایی در رابطه با اخلاق حرفه‌ای در حسابداری انجام گرفته است که هر کدام از آن‌ها، از منظر به اهمیت اخلاق و لزوم پایبندی به آن توسط حسابداران پرداخته‌اند. از طرفی افزایش روزافزون شرکت‌های سهامی و ذینفع شدن حجم وسیعی از جامعه در نتایج عملکردی بنگاه‌های اقتصادی، بیش از پیش موجب پررنگ‌تر شدن نقش حرفه حسابداری در این فضای رقابتی و اقتصادی شده است. حسابداران در جایگاه تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی در قالب مجموعه صورت‌های مالی، در این میان نقش برجسته‌ای را ایفا می‌کنند، چرا که جامعه و ذینفعان بنگاه‌های اقتصادی بسیاری از تصمیمات اقتصادی خود را بر مبنای صورت‌های مالی تهیه شده توسط حسابداران حرفه‌ای اخذ می‌کنند و با توجه به این‌که حسابداران در ایفای این نقش در بسیاری از موارد ناگزیر از انجام قضاوت و برآورد بوده، و از طرفی وجود محدودیت‌هایی همچون فشارهای مدیریتی، آن‌ها را در فضای مملو از تضاد قرار می‌دهد. بنابراین به منظور ایفای هرچه بهتر وظیفه خود در قبال جامعه و ذینفعان مستلزم پایبندی بی‌چون و چرا به اصول و قواعد اخلاقی مربوط به حرفه حسابداری می‌باشند. از طرفی ارزش و اعتبار اطلاعات حسابداری، تابع استفاده از این اطلاعات می‌باشد و نه صرفاً گزارش و ارائه این اطلاعات. از این رو اعتلا و بقای حرفه حسابداری به منظور نقش‌آفرینی موثر و کارآمد در گرو عکس‌العمل مناسب در قبال انتظارات جامعه و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌باشد که یکی از این انتظارات، انتظارات اخلاقی جامعه از حسابداران است. با توجه به نقش مهم و برجسته اخلاق حرفه‌ای در بین حسابداران، و لزوم رفع انتظارات جامعه توسط حسابداران در این رابطه، ممکن است بین برداشت و انتظار حسابداران از مسئولیت‌های اخلاقی خود و آنچه که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اخلاق

17. Levene's Test for Equality of Variances

حرفه‌ای حسابداران برداشت می‌کنند، تفاوت‌هایی وجود داشته باشد. اما مطالعات محقق نشان می‌دهد که تاکنون تحقیقی در این رابطه انجام نشده است و از این رو تحقیق حاضر تلاشی در این راستا می‌باشد.

در این پژوهش پنج بعد اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از پرسشنامه به عنوان ابزاری جهت سنجش تفاوت انتظارات و برداشت بین دو گروه حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی مورد استفاده قرار گرفت. نتایج تحقیق حاضر حاکی از آن است که بین برداشت و انتظارات حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از هر پنج بعد اخلاق حرفه‌ای مطرح شده (درستکاری و بی طرفی، رزاداری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، استقلا و تضاد منافع) فاصله معناداری وجود دارد.

مطالعات تجربی انجام شده در سال‌های اخیر همچون دیکسون و همکاران و نیز همت فر و همکاران، نشان می‌دهند که بین انتظار و برداشت حسابرسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از برخی مسئولیت‌ها و ویژگی‌های حسابرسان مستقل فاصله وجود دارد و حسابرسان در جهت افزایش حسن شهرت حرفه باید در جهت رفع انتظارات آن‌ها برآیند و از طرفی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نیز با افزایش مطالعه و آگاهی خود، درصد کاهش این فاصله باشند.

همچنین در سال ۱۳۹۱ پژوهشگران در تحقیقی تاثیر اخلاق حرفه‌ای را بر قابلیت اتکای صورت‌های مالی مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که اخلاق حرفه‌ای حسابداری در تمامی ابعاد خود رابطه تنگاتنگی با قابلیت اتکای صورت‌های مالی دارد. آن‌ها بر این عقیده بودند که جامعه انتظارات فراوانی از اعضای حرفه حسابداری دارد و از طرفی جامعه باید به قابلیت اعتماد خدمات ارائه شده توسط حرفه حسابداری، اعتماد داشته باشند. از طرفی به منظور دستیابی به این مهم حسابداران باید به درجه بالایی از موازین اخلاق حرفه‌ای حسابداری پایبند باشند. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری اتکا می‌کنند اهمیت زیادی دارد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱).

۷- پیشنهادهای کاربردی

۷-۱- با عنایت به این موضوع که دانشجویان حسابداری در آینده به عنوان حسابداران و حسابرسان حرفه‌ای در جامعه فعالیت می‌کنند، درک مناسب از اخلاق حرفه‌ای و متعهد بودن به اصول و آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند تاثیر بسزایی در جلوگیری از مفاسد اقتصادی و افزایش کارایی اخلاقی آن‌ها داشته باشد. در این ارتباط دانشگاه‌ها می‌توانند با زمینه سازی و ارائه خدمات مناسب در راستای ارتقای سطح درک اخلاقی عمل نمایند. لذا پیشنهاد می‌گردد که دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی که به تربیت نیروی انسانی حسابداری می‌پردازند در واحدهای درسی خود، دروسی همچون اصول ابتدایی اخلاق، دین اخلاق و جامعه یا حتی اخلاق حرفه‌ای حسابداری را ارائه نمایند.

۷-۲- به موسسات و شرکت‌ها نیز پیشنهاد می‌گردد جهت استخدام حسابداران، علاوه بر بررسی قابلیت‌های فنی، به میزان درک اصول اخلاقی آن‌ها نیز توجه نمایند. چرا که تحقیقات گذشته همچون (گوتروپی و بلیک، ۱۸، ۱۹۹۸) نشان می‌دهد که هر چه سطح درک اخلاقی حسابدار بالاتر باشد، در مواجهه با مشکلات و مسائل بهتر عمل می‌کند.

۷-۳- با توجه به این‌که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به حسابداران حرفه‌ای انتظاراتی دارند و بر اساس این انتظارات نسبت به حسن شهرت حرفه حسابداری اظهار نظر می‌کنند، لذا به حسابداران حرفه‌ای پیشنهاد می‌گردد انتظارات استفاده‌کنندگان - در این تحقیق انتظارات اخلاقی - را به طور معقول مورد توجه قرار داده و در رعایت و بکارگیری آن اهتمام بورزند، که پیش فرض رعایت موازین اخلاقی نیز درک و برداشت صحیح از اصول اخلاقی می‌باشد.

۸- فهرست منابع

آذر، عادل؛ مومنی، منصور. (۱۳۹۰). آمار و کاربرد آن در مدیریت (جلد دوم): تحلیل آماری، چاپ چهاردهم، تهران، انتشارات سمت.

اعتمادی حسین. خلیل پور مهدی. تقی‌پوریان یوسف. (۱۳۹۱). تاثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال هفتم. شماره ۳. صص ۸-۱.

بیات، غلامرضا. (۱۳۸۷). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، مجله حسابداری، شماره ۲۰۴ و ۲۰۵، صص ۶۱-۵۴.

- حساس یگانه، یحیی؛ خالقی بایگی، احمد. (۱۳۸۳). فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتباردهی حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۵، صص ۲۹-۴۴.
- شالباف عذرا. (۱۳۸۸). نگاهی به معضلات و الگوی راهبردی ترویج اخلاق در سازمان‌های آموزشی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال چهارم. شماره ۱ و ۲. صص ۱۰۳-۹۳.
- شیرازی علی. شالباف یزدی سید وحید. (۱۳۹۳). تحلیل رابطه اخلاق کسب و کار و مشتری مداری کارکنان با فداکاری مشتریان. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال نهم. شماره ۳. صص ۱-۹.
- عباس زاده محمدرضا. معینی زاده محسن. (۱۳۹۲). تاثیر جنسیت بر درک اصول اخلاقی دانشجویان حسابداری: بررسی تطبیقی در ایران و انگلستان. پژوهش‌های تجربی حسابداری. سال سوم. شماره ۱۱. صص ۷۳-۵۵.
- علی مدد مصطفی. (۱۳۸۳). درآمدی بر اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران حرفه‌ای. ماهنامه حسابرس. شماره ۳۷. صص ۲۷-۳۸.
- کمیته فنی سازمان حسابداری. (۱۳۷۷). آیین رفتار حرفه‌ای. نشریه شماره ۱۲۳ سازمان حسابداری. انتشارات سازمان حسابداری. صص ۱-۳۲.
- کمیته فنی سازمان حسابداری. (۱۳۸۵). آیین رفتار حرفه‌ای، چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابداری، صص ۱-۳۲.
- مدرس احمد. رفیعی افسانه. (۱۳۸۷). بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. فصلنامه دانش حسابداری. شماره ۲۶ و ۲۵. صص ۴-۲۰.
- مدرس احمد. رفیعی افسانه. (۱۳۸۷). بررسی دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران. فصلنامه دانش حسابداری. شماره ۲۶ و ۲۵. صص ۴-۲۰.
- مومنی منصور. فعال قیومی علی. (۱۳۹۱). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS. ویرایش چهارم. تهران: انتشارات مولف.
- نیکو مرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نونهال نهر، علی اکبر. (۱۳۹۲). ارزیابی تاثیر بکارگیری الزامات استاندارد حسابداری تحدیدنظر شده ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظاراتی حسابداری، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره هفدهم، صص ۹۲-۷۵.
- همت‌فر محمود. پورکریم یعقوب. امام دوست اصغر. (۱۳۸۹). بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان در مورد ویژگی‌های حسابرسان مستقل. مجله دانش حسابداری. سال دهم. شماره ۲. صص ۸۴-۷۱.
- Dixon, R. & Woodhead M. & Sohlman M., 2006. An Investigation of the Expectation Gap in Egypt, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 3, pp 293-302.
- Fleming, A. I. M. (1996). "Ethics and Accounting Education in the UK - a professional approach?" *Accounting Education*, Vol. <http://www.informaworld.com>
- Gowthorpe, c. Blake, J. (Eds). (1998). *Ethical issues in accounting*. New York, NY: Routledge.
- Hilan, C. K. (2000). The Audit Expectation Gap in Singapore: An Empirical Study of Company Audit Objectives. *Asian Review of Accounting*, 8 (1), 83 -105.
- Ho, Yi-Hui (2007). Undergraduate accounting students' perception of accounting ethics: A cross-cultural comparative study, For the degree of doctor of philosophy, The faculty of the graduate school of the university of Minnesota.
- Liggio, C.D. (1974), "The Expectation Gap: The Accountants Water Loo", *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3, No. 3, 27-44.
- Marques, P. and Azevedo-Pereira, J., 2009, "Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession", *Journal of Business Ethics* 2009, vol 86, pp227-242.
- Pierce, B. & Kilcommins, M., 1996, The Audit Expectation Gap, *The Role Of Auditing Education*, No 13, pp 54-59.

- Simon, S. M. , Robert W. Annie, Y. S. (2008). A Comparative Study on Perceived Ethics of Tax Evasion: Hong Kong Vs the United States. *Journal of Business Ethics*. 77(2), 147-158.
- Stedham, Y. Yamamura J. H. Beekun R. I. (2007). Gender differences in business ethics: justice and relativist perspectives. *Journal of Business Ethics: A European Review* Vol 16 (2).
- Tricker, R.I. (1982). Corporate Accountability and the role of the Audit function, in Hopwood, A. G.M. Broomwich and Shaw, J. (ed). *Auditing Research: Issues and Opportunities*, London: Pitman.
- Martina, D.M. Kim, E.M. and Amy, A.W. (2000). “An Expectation of the Audit Expectation Gap in Singapore”. *Asian Review of Accounting*, Vol. 8(1): 59 – 82.
- Venezia, C.C.(2008). Are Female Accountants More Ethical Than Male Accountants: A Comparative Study between the U. S. And Taiwan. *International Business & Economics Research Journal*, Vol7, (4).