

الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و

پیمایش دیدگاه حسابداران

دکتر محمدعلی آقای، رضا حصارزاده*

گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس

(تاریخ دریافت: ۹۱.۱۱.۱۰؛ تاریخ پذیرش: ۹۱.۴.۱۴)

چکیده

زمینه: عمده مقالات مرتبط با مقوله اخلاق در حسابداری، بر مفاهیم جنبی همچون رعایت آیین رفتار حرفه‌ای متمرکز می‌باشد. در حالی که جایگاه اخلاق در حسابداری، فراتر از چنین مفاهیمی است زیرا اصول و مبانی حسابداری ریشه‌های اخلاقی دارند و از این رو اخلاق با ذات دانش حسابداری، در ارتباط است.

روش کار: این پژوهش در گام اول به روش کتابخانه‌ای به الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری می‌پردازد. در گام دوم با استفاده از روش پیمایشی، دیدگاه‌های حسابداران را تحلیل می‌نماید.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از وجود حداقل هفت الگوی مفهومی اخلاق در حسابداری می‌باشد. هر یک از الگوهای مزبور، معیار و کارکردهای اخلاقی متفاوتی برای حسابداری قایل می‌باشند. پیمایش دیدگاه حسابداران حاکی از آن است که آنان تنها با معیار فراتر از ترجیحات فردی بودن به عنوان معیار اخلاقی بودن موافقت دارند و با دو معیار ایجاد قدرت و افزایش منفعت مخالف اند. علاوه بر این، پاسخ دهندگان ایجاد هماهنگی، روشن کردن نتیجه عمل، تسهیل کار مدیریت در گزارش کامل و قابل مشاهده نمودن رفتار مدیران را از کارکردهای اخلاقی حسابداری می‌دانند.

نتیجه‌گیری: الگوهای مفهومی اخلاق در این پژوهش، قابلیت‌های مختلف حسابداری را در تحقق مفاهیم اخلاقی نشان می‌دهد. نتایج پیمایش دیدگاه حسابداران نیز حاکی از موافقت آنان با بسیاری از کارکردهای اخلاقی می‌باشد. الگوهای مزبور نشان می‌دهد سهم حسابداری در اخلاق، نه تنها وجه بازدارندگی آن از رفتارهای غیراخلاقی است بلکه افزون بر این، حسابداری باعث تعالی اخلاق نیز می‌گردد.

کلیدواژه: اخلاق، حسابداری، دیگرگرایی، کسب قدرت، هماهنگی

رعایت آیین رفتار یا مسئولیت حرفه‌ای^۱ (۱ و ۲)، تحلیل‌های اخلاقی^۳ (۳ و ۴)، آموزش اخلاق (۵ و ۶)، اثر اخلاق بر حسابداری (۷ و ۸) ... و یا نگرش‌های انتقادی^۴ متمرکز بوده اند (۹ و ۱۰). به عنوان مثال برخی از محققین نشان داده اند که

سر آغاز

عمده مقالات حوزه اخلاق^۱ در حسابداری بر موضوعاتی همچون

مفاهیم نظری اخلاق در حسابداری و الگوسازی مفهومی آن پرداخت. به این منظور، نظرات فیلسوفان اخلاق‌شناس و صاحب‌نظران بررسی و در حسابداری شبیه‌سازی گردید.

در گام دوم با استفاده از روش پیمایشی، دیدگاه‌های حسابداران مورد ارزیابی قرار گرفت. از آن جا که درک الگوهای یادشده نیازمند دانش نسبتاً عمیق‌تری می‌باشد، جامعه آماری این پژوهش را دانشجویان و دانش آموختگان دوره‌های تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تهران تشکیل می‌دهند. از این رو با استفاده از روش نمونه‌گیری شانسی ۳۱۰ پرسشنامه ارسال گردید و ۹۴ پرسشنامه جمع‌آوری شد. برای طراحی پرسشنامه، مؤلفه‌های حاصل از الگوهای گام اول در یک طیف پنج گزینه‌ای لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق و به دو گروه معیارهای اخلاقی و کارکرد حسابداری مرتب گردید. منظور از معیارهای اخلاقی، سنجه‌های تفکیک عمل اخلاقی از عمل غیر اخلاقی می‌باشد. این معیارها در فلسفه‌های مختلف، متفاوت می‌باشد. همچنین نقش حسابداری در تحقق آن معیارها، کارکرد^۴ حسابداری می‌باشد. در قسمت بعد به تفصیل معیارها و کارکردها معرفی و تبیین می‌شود. در نهایت از نرم افزار SPSS و آزمون دو جمله‌ای (آزمون نسبت) برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از پیمایش استفاده شد. ضریب آلفای کربناخ برای پرسشنامه ۰/۷۳۰ می‌باشد که حاکی از پایایی مناسب پرسشنامه می‌باشد. همچنین پایایی منطقی اعم از پایایی ظاهری و محتوایی پرسشنامه با استفاده از روش نظر خبرگان (جمعی از اساتید و دانشجویان دکترا) مورد تأیید قرار گرفته است.

یافته‌ها

با توجه به آن چه که در قسمت روش بررسی بیان شد، یافته‌های تحقیق در دو بخش یافته‌های حاصل از الگوسازی مفهومی و یافته‌های حاصل از پیمایش ارایه می‌گردد.

حسابداران و حساب‌رسان معیارهای اخلاقی^۵ را در تصمیم‌گیری خود وارد می‌نمایند (۱۱ و ۱۲). همچنین برخی دیگر نشان داده‌اند در زمانی که سود حسابداری به میزان مدنظر سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران بازار نمی‌رسد، حسابداران با چالش‌های اخلاقی عمده‌ای روبه‌رو می‌شوند (۱۳). برخی از پژوهش‌ها با بررسی تحقیقات بیست سال اخیر، کل این پژوهش‌ها را در سه گروه اخلاق حرفه‌ای، آموزش اخلاق و الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی^۶ در فرهنگ‌های مختلف، طبقه‌بندی نموده‌اند. پژوهش‌های مزبور حاکی از آن است که تحقیقات بیست سال اخیر به شدت تحت‌تاثیر رشته‌های روان‌شناسی، فلسفه، مدیریت و بازاریابی بوده است (۱۴).

باین وجود، همان‌طور که در بالا بیان شد، تحقیقات گذشته بر مفاهیم جنبی (فرعی) اخلاقی^۷ پرداخته‌اند و تاکنون به‌طور مشخص مفهوم اخلاق به صورت بنیادین و در رابطه با ذات دانش حسابداری، ارایه و الگوسازی نشده است. ارتباط حسابداری و اخلاق فراتر از یک مفهوم جنبی می‌باشد چرا که موارد یادشده خاص حسابداری نیست. اصول و مبانی حسابداری ریشه‌های اخلاقی دارند به‌طوری که تفکیک حسابداری از آن امری نانشدنی است (۱۵). اگرچه حسابداران چالش‌های اخلاقی زیادی را تجربه نموده‌اند، لکن درک مبانی، چارچوب و بافت تفکر اخلاقی اهمیت مضاعف دارد (۱۶).

این مقاله با استفاده از نظرات فلاسفه و پژوهشگران حوزه اخلاق، ضمن استخراج و مدل‌سازی شالوده‌های اخلاقی حسابداری و نمایاندن سهم حسابداری در تعالی اخلاق، دیدگاه‌های حسابداران را در خصوص آن الگوها پیمایش و تحلیل خواهد کرد. یافته‌های مقاله حاضر می‌تواند حاکی از این مطلب باشد که اگر در گذشته برای اخلاقی نمودن اعمال از مفاهیمی همچون شایسته‌سالاری، تخصیص بهینه منابع و ... استفاده می‌شد، امروزه مفاهیم مزبور از طریق شیوه‌های نوینی همچون قابلیت‌های حسابداری به ثمر می‌نشیند.

روش

این پژوهش در گام اول به روش کتابخانه‌ای و با بررسی پایگاه‌های الکترونیکی مورد اشتراک وزارت علوم به بررسی

یافته‌های حاصل از الگوسازی مفهومی

الگوی ترویج وظیفه‌گرایی

براساس فلسفه کانتی ارزش‌های خاصی به صورت مطلق وجود دارند و تابع فرهنگ و زمان نیستند (۱۷). به‌عنوان مثال یک ارزش اخلاقی مانند راستگویی برای جامعه بشری حیاتی است و بدون آن جامعه دچار هرج و مرج می‌شود. به‌علاوه فلسفه کانتی معتقد است عمل اخلاقی و وجدانی از مفهوم وظیفه‌گرایی ناشی می‌شود و اخلاق در مورد این که چه چیزی وظیفه است، سخن می‌گوید. از این رو عمل اخلاقی، را انجام وظیفه یا مطابقت با ارزش‌های مطلق تعریف می‌نماید. در حسابداری اعمال و ارزش‌های خاصی همچون اصل تحقق و تطابق، تابع فرهنگ و زمان خاصی نیستند. یکی از اندیشمندان حسابداری بیان می‌دارد که اصول حسابداری رهنمودهایی موثر به سوی بهترین عمل هستند (۱۵). حسابداری همچون اخلاق کانتی در مورد این که چه چیزی وظیفه است سخن می‌گوید و ابزاری را فراهم می‌آورد که افراد وظیفه خود را در هر شرایط بدانند (۱۸). حسابداری و معیارهای آن وظیفه‌ساز و حسابدار و حسابرس را مشخص کرده است. به‌علاوه وظیفه‌مدیران را در قبال چگونگی انعکاس اطلاعات خود مشخص می‌نماید. همچنین ذینفعان مختلف سازمانی را به اجرای تعهدات مبتنی بر اطلاعات حسابداری (همچون اعطای تسهیلات، پاداش و ...) ملزم می‌گرداند. به بیان ساده، حسابداری وظایف را تبیین و زمینه‌ای را فراهم می‌کند که با عمل به وظایف عمل اخلاقی شکل گیرد.

الگوی ایجاد هماهنگی

هماهنگی یا هارمونی^۹ عبارت‌است از وحدت موجود در اجزاء کثیر. لازمه ساخت یک هماهنگی ایجاد وحدت میان انبوهی از اجزاء است. به عنوان مثال افراد مختلف گروه نوازنده، سازهای متفاوتی را می‌نوازند اما صدایی که شنیده می‌شود یک چیز است. اندیشمندی بیان می‌دارد که شناخت نظام و هماهنگی عالم، علم؛ ارائه این هماهنگی و تناسب هنر و عمل کردن بر طبق هماهنگی‌ها اخلاق نامیده می‌شود (۱۹). حسابداری نیز با انبوهی از داده‌ها سر و کار دارد و کار حسابدار، استخراج

وحدت از کثرت و ایجاد هماهنگی می‌باشد. مطابق با هدف بیان شده در مفاهیم نظری حسابداری، حسابدار از میان حجم گسترده‌ای از اطلاعات، اعداد و ارقام با آرایه یک ترازنامه یا یک صورت سود و زیان، وضعیت مالی و عملکرد واحد اقتصادی را به نمایش می‌گذارد تا استفاده کنندگان اطلاعات با بهره‌گیری از هماهنگی‌های آرایه شده به تصمیم‌گیری بپردازند (۲۰). از این رو حسابداری ایجاد‌کننده هماهنگی است و لذا زمینه‌ای را فراهم می‌کند که با عمل به آن هماهنگی‌ها عمل اخلاقی شکل گیرد.

الگوی نتیجه‌گرایی

براساس فلسفه سودگرایی، که تفکر اقتصادی را به شدت متأثر ساخته است، کاری اخلاقی است اگر و تنها اگر مطابق با اصل مطلوبیت (یعنی مطابق با تولید رفاه بیشتر یا افزایش لذت و شادی یا ممانعت از رنج و درد) باشد (۲۱). بنابراین برای اظهارنظر در مورد اخلاقی بودن عمل، باید به نتیجه و پیامدهای آن عمل توجه داشت. بسیاری توضیح می‌دهند که سهم حسابداری در تعالی اخلاق با توجه به پیامدهای آن تعیین می‌گردد (۱۸). عده‌ای با انتقاد از این دیدگاه بیان می‌دارند که این ایده، اصل و خود عمل را نادیده می‌گیرد. اما به هر ترتیب افرادی همچون طرفداران فلسفه سودگرایی معتقدند که فلسفه وظیفه‌گرایی کانتی همیشه منجر به تعریف روشنی از عمل اخلاقی را در اختیار قرار نمی‌دهد. با این حال مطابق با نظر بسیاری از محققین (۱۸) که آرایه اطلاعات مالی از طریق تعیین سود (زیان) کار، میزان پیشرفت پروژه‌ها و ...، سبب روشن شدن نتیجه عمل^{۱۰} (اقتصادی) می‌شود، اصول و مفاهیم حسابداری (از طریق آرایه اطلاعات و روشن نمودن نتیجه عمل) ابزار انجام عمل اخلاقی را فراهم می‌آورد.

الگوی قراردادی

برخی از مطالعات نظری با نگاهی عمیق به بنیادهای حسابداری، سهم حسابداری در تعالی اخلاق را صرفاً جنبه‌های بازدارنده آن نمی‌داند (۱۵). مطالعات مزبور بر این باورند که

همه ارزش‌ها یافت. او معتقد بود ملاک حقیقت در افزایش احساس قدرت نهفته است و ارزش‌های والا تنها تعلق به فرد مقتدر دارد. تنها فرد مقتدر است که قادر به تعهد می‌باشد، زیرا حق چنین کاری را به دست آورده است. فلسفه پیش گفته در توضیح دیدگاه خود، اراده را نیرویی مثبت و حیاتی که پشت همه منطقی‌ها قرار دارد، تعریف کرده است (۲۳). اراده خواسته‌ای است روانی برای حفظ روش خاصی از زندگی. هر یک از محرک‌های اصلی بشر، فقط مایلند که خود را به عنوان هدف نهایی وجود یا زندگی، معرفی نمایند (هر محرکی درصدد است تبدیل به محرک اصلی گردد). هر محرکی (که قصد دارد محرک اصلی شود) در تلاش است که در روح آدمی تعبیری فلسفی (توجیه، ترویج و رشد) ارایه نماید. نیچه استنباط کرد که محرک اصلی، اراده کسب قدرت است. در نتیجه او عمیقاً باور داشت که هدف اراده کسب قدرت، توجیه، ترویج و رشد سبک خاصی از زندگی است. برخی حسابداری را شبیه یک مکتب فلسفی که به دنبال کسب قدرت و ترویج سبک خاصی از زندگی است، توصیف کرده‌اند (۲۴). بنابراین با فرض صحت مفروضات نیچه مبنی بر فقدان ارزش ذاتی ارزش‌ها و مینا قرار گرفتن اراده کسب قدرت برای تحلیل اخلاقی؛ از آن جا که حسابداری به دنبال توجیه، ترویج و رشد سبک خاصی از زندگی است، با اراده کسب قدرت، حسابداری ماهیتی اخلاقی دارد.

الگوی خطر اخلاقی

طرفداران مکتب اطلاعات با اشاره به مفهوم خطر اخلاقی، شیوه جدیدی را بیان موضوع اخلاق حسابداری پیش می‌گیرند (۲۵). خطر اخلاقی هنگامی رخ می‌دهد که یک نوع از ترتیبات قراردادی (همچون قرارداد حقوق و مزایا برای عمل) تابع رفتار حداقل یک بخش باشد و آن رفتار قابل مشاهده نباشد. آنان بیان می‌دارند که دنیای واقعی، دارای ابهام و عدم اطمینان می‌باشد. بر اساس تئوری نمایندگی، شرایط ابهام، نگرانی برای طرفین ذینفع در هر واحد تجاری ایجاد می‌کند. نگرانی برای مالک در مورد عملکرد سوء مدیریت و نگرانی برای مدیریت برای عدم دستیابی به حق خود براساس تلاش‌های وی می‌باشد. فرض کنید عملکرد مدیریت دو حالت

اصول حسابداری گرچه رهنمودهای موثر به سوی بهترین شیوه عمل اند، اما خدمتی که از آنها بر می‌آید ممکن است حتی از این هم بزرگتر باشد. زیرا آن بهترین شیوه‌های عمل، شالوده‌های اخلاقی دارند. نظریه قراردادی یا نمایندگی برای مدیریت تضاد منافع و پیشگیری از خطر اخلاقی، پیشنهاد می‌دهد که گروه‌های مختلف ذینفع سازمانی به ویژه مدیران که نسبت به سایر گروه‌ها اطلاعات بیشتری دارند، مطابق یک قرارداد عمل نمایند و اخلاق را به معنای متعهد بودن به رعایت مفاد قراردادها می‌داند. مدیران نیازمند ابزاری برای نشان دادن تعهد خود به اجرای قراردادها و کم کردن نگرانی ذینفعان از وجود خطر اخلاقی می‌باشند. اگر چنین ابزاری وجود نداشته باشد، آنان با شرایطی روبه رو خواهند بود که امکان نشان دادن تعهد به اجرای مفاد قراردادها به سایر گروه‌ها وجود ندارد و همین پذیرش اصول اخلاقی (تعهد به اجرای مفاد قراردادها) را برایشان سخت کرده و احتمال تخلف را افزایش می‌دهد. حسابداری همیشه در اصل ابزار خدمتی برای مدیریت مؤسسه بوده است و سهم حسابداری در تعالی اخلاقی از این راه است که کار مدیریت را در گزارش کامل، برحسب داده‌های درخور اتکا راجع به وضعیت سرمایه و نتایج استفاده از اموال مؤسسه آسان می‌کند (۱۵). پذیرفته شدن اصول والای اخلاقی^{۱۱} که مدیریت روشن اندیش بدانها رفتار می‌کند، نتیجه کاربرد یادشده از حسابداری است. زیرا مدیریت می‌بیند که از داده‌های حسابداری ممکن است چنان داستان فشرده‌ای از اخلاق آنان پدید آید که توجیه‌گر درست اخلاقی آنان و نشان‌گر تعهد آنان به قراردادها باشد. از این رو حسابداری زمینه ساز آن است که اصول اخلاقی (تعهد به اجرای مفاد و شرایط قراردادها) برای مدیریت قابل پذیرش باشد.

الگوی ایجاد قدرت

آراء فلسفه نیچه‌ای بر این محور قرار دارد که ارزش‌ها ذاتاً بی‌اعتبار می‌باشند؛ زیرا هیچ چیز در ذات خود دارای ارزش نمی‌باشد و ارزش‌ها همگی مقولاتی نسبی می‌باشند (۲۲). ارزش‌ها آنگاه که بی‌بنیاد گردند، نیروی پیوست میان خود را از دست می‌دهند و از آن پس هر عملی مجاز و جامعه در معرض هرج و مرج است. پس از نظر او باید راهی برای باز ارزش‌گذاری

موضوع حسابداری اجتماعی، مقوله‌ای است که سالها مورد توجه بوده است. حسابداری اجتماعی باعث می‌شود که مدیران و شرکت‌ها برای نشان دادن عملکرد خود تنها سود سنتی را محمل ارزیابی کار خود قرار دهند و آسیب‌ها و ضررهای محیطی را نیز در محاسبه عملکرد خود منظور کنند. به‌علاوه ابزار حسابداری اجتماعی حسابداری دامنه حسابداری را از سطح شرکت به محیط و اجتماع گسترش می‌دهد. از این رو حسابداری از طریق قابلیت‌های خود جهت توسعه پاسخ‌گویی و حسابداری و ممانعت از تقلیل آن‌ها به سطح فردی (شرکت)، زمینه‌ساز انجام عمل اخلاقی می‌شود. حسابداری از طریق ابزاری همچون حسابداری اجتماعی، با مرکزیت دهی دیگران و ترویج دیگرگرایی، ابزار انجام عمل اخلاقی می‌شود.

یافته‌های حاصل از پیمایش

پس از الگوسازی مفهومی ماهیت اخلاقی حسابداری به شرح بالا، مؤلفه‌های حاصل از آن به شرح جدول شماره ۱، به دو قسمت معیارهای اخلاقی و کارکرد حسابداری مورد پیمایش قرار گرفت. سپس هر یک از موارد یادشده، در قالب پرسشنامه مورد سنجش قرار گرفت.

برای انجام آزمون معنی‌داری میزان موافقت افراد با اخلاقی بودن معیارها و نیز میزان موافقت آنان با کارکردهای حسابداری، نسبت آزمون $0/6$ در نظر گرفته شده است. زیرا هر چه نسبت ۳ گزینه به ۵ گزینه کمتر باشد، نشان دهنده آن است که تعداد افرادی که موافقت بالایی دارند (دو گزینه موافق و کاملاً موافق را انتخاب نموده‌اند) بیشتر می‌باشد.

جدول شماره ۱ نتایج حاصل از تحلیل دیدگاه‌های حسابداران را ارائه می‌دهد. جدول معیارهای اخلاقی بودن و کارکرد حسابداری را به همراه گروه‌ها، نسبت مشاهده شده، نسبت آزمون و معنی‌داری فرض برابری نسبت آزمون و نسبت مشاهده شده را نشان می‌دهد. با توجه به آماره‌های جدول، فرض برابری نسبت‌ها برای معیارهای اخلاقی کسب قدرت، افزایش منفعت و فراتر از ترجیحات فردی رد می‌شود. از این رو در صورتی که نسبت مشاهده شده کمتر از نسبت آزمون باشد می‌توان نتیجه گرفت

(عالی و بد) و پاداشی که براساس قراردادهای برای وی در نظر گرفته شده است، دو حالت (بالا و پایین) باشد. پژوهش‌های مکتب اطلاعات با استدلال‌ات منطقی و مبسوط یادآوری می‌کنند که کار حسابداری آرایه اطلاعات و کاهش ابهام پیرامون رفتار مدیریت است. در مورد خاص مطالب یادشده فوق، حسابداری از طریق تهیه ارقام و اطلاعات با قابل مشاهده کردن رفتار مدیریت^{۱۲} سبب می‌شود که نه تنها مدیر متناسب با عملش پاداش دریافت کند-به‌عنوان مثال پاداش بالا برای عملکرد عالی- بلکه زمینه‌ای را ایجاد می‌کند که مدیریت بتواند بهترین عمل را به نمایش گذارد. از این رو سهم حسابداری در تعالی اخلاقی کاملاً روشن می‌باشد. حسابداری با قابل مشاهده نمودن رفتار مدیریت برای طرفین ذینفع در شرکت، ابزاری را فراهم می‌کند که افراد و به‌طور خاص مدیریت، بتوانند امر اخلاقی خود را به سرانجام برسانند.

الگوی ترویج دیگرگرایی

فلسفه دیگرگرایی (۲۶) نسبت به فلسفه‌های سنتی نگاه متفاوتی به اخلاق دارد. فلسفه لویناس را می‌توان نوعی غیریت‌شناسی یا دیگری‌شناسی نامید که در جهت عکس خودشناسی یا من‌شناسی تاریخ فلسفه غرب قرار دارد. رهبر مکتب فلسفه مزبور (۲۷) پدیدارشناسی دیگران را زیر بنای اخلاق قرار داده است و از این رو نقطه‌شروعی متفاوت از سایر فلاسفه پیش از خود انتخاب نموده است. از این رو شروع و منشأ اخلاق پدیدارشناسی ترجیحات و تمایلات شخصی^{۱۳} نیست. بلکه در مواجهه رو در رو با دیگران است که بر خود ادعاهایی وارد می‌شود و خود را محدود می‌کند. اخلاق بنا به تعریف لویناس عبارت است از تعهد یک‌جانبه به خوب بودن در برابر دیگران. وی در برابر هستی‌شناسی سنتی غرب که دیگری را به همانندی خود تقلیل داده، بر این اعتقاد است که هستی خود، مستلزم وجود دیگری است. از نظر وی، خود صرف در قبال نتیجه عمل مسئول نیست، بلکه قبل از انجام هر کاری مسئول است. زمانی که همه موضوعات خودگرایی، دیگر تعهدی فراتر از دنباله روی از ترجیحات شخصی نمی‌تواند وجود داشته باشد. حسابداری قابلیت‌هایی دارد که توان دیگرگرایی را ایجاد می‌کند.

که موافقت با آن متغیر بالاست و در صورتی که بیشتر از آن باشد، مخالفت با آن بالا خواهد بود. با این بیان، می‌توان

Archive of SID

جدول شماره ۱- آماره‌های مربوط به پرسشنامه‌ها در سطح کل آزمودنی‌ها

معیارهای اخلاقی بودن	گروه‌ها	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	معنی داری	* تایید معیار یا کارکرد (موافقت اکثریت)
وظیفه‌گرایی	گروه ۱	۰/۶	۰/۶	۰/۳۳۰	
	گروه ۲	۰/۴			
مطابقت با هماهنگی‌ها	گروه ۱	۰/۷	۰/۶	۰/۱۰۹	
	گروه ۲	۰/۳			
نتیجه مطلوب داشتن	گروه ۱	۰/۶	۰/۶	۰/۴۱۳	
	گروه ۲	۰/۴			
رعایت قراردادهای رسمی یا اجتماعی	گروه ۱	۰/۵	۰/۶	۰/۱۳۸	
	گروه ۲	۰/۵			
کسب قدرت	گروه ۱	۱/۰	۰/۶	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	۰			
افزایش منفعت	گروه ۱	۰/۹	۰/۶	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	۰/۱			
فراتر از ترجیحات فردی بودن	گروه ۱	۰/۳	۰/۶	۰/۰۰۰	*
	گروه ۲	۰/۷			
کارکردهای حسابداری					
ایجاد کننده هماهنگی	گروه ۱	۰/۴	۰/۶	۰/۰۰۸	*
	گروه ۲	۰/۶			

	۰/۲۹۰	۰/۶	۰/۷	گروه ۱	ایجاد کننده قدرت
			۰/۳	گروه ۲	
	۰/۱۳۸	۰/۶	۰/۵	گروه ۱	مسبب رعایت وظایف مبتنی بر ارزش‌های مطلق
			۰/۵	گروه ۲	
*	۰/۰۰۰	۰/۶	۰/۳	گروه ۱	روشن کننده نتیجه عمل
			۰/۷	گروه ۲	
	۰/۴۱۳	۰/۶	۰/۶	گروه ۱	ترویج دیگران محوری
			۰/۴	گروه ۲	
*	۰/۰۰۰	۰/۶	۰/۰	گروه ۱	تسهیل کار مدیریت در گزارش کامل
			۱/۰	گروه ۲	
*	۰/۰۰۰	۰/۶	۰/۲	گروه ۱	قابل مشاهده نمودن رفتار مدیران
			۰/۸	گروه ۲	

گروه ۱، دسته‌ای از افراد است که میزان موافقت آنان کمتر از ۳ و گروه ۲، میزان موافقت آنان بیشتر از ۳ می‌باشد.

جدول شماره ۲ یافته‌های بالا را در بین گروه‌های مختلف پاسخ دهنده نمایش می‌دهد. همان‌طور که در جدول پیداست، تفاوتی بین نظرات پاسخ دهندگان با تجربه (دارای بیش از ۲ سال سابقه کار) و نظرات حاصل از کل نمونه مشاهده نمی‌شود. باین‌حال پاسخ دهندگان کم تجربه عموماً با کاکرد ایجاد هماهنگی موافقت ندارند. تفکیک پاسخ دهندگان به دو گروه مردان و زنان نشان می‌دهد که نظرات گروه مردان مشابه گروه با تجربه و گروه میان سالان (بالتر از ۲۷ سال) و زنان نیز مشابه گروه کم تجربه و گروه جوانان می‌باشد. این امر احتمالاً ناشی از آن است که مردان بخش عمده گروه باتجربه‌ها و میان سالان را تشکیل داده است. همچنین گروه دانشجویان و دانش آموخته‌های دارای مدرک فوق لیسانس عموماً معتقدند که

تحلیل مشابه برای کارکردهای حسابداری نیز نشان می‌دهد که مشاهده نمود که پاسخ دهندگان، تنها با معیار فراتر از ترجیحات فردی بودن به عنوان معیار اخلاقی بودن موافقت دارند و با دو معیارهای کسب قدرت و افزایش منفعت مخالف اند. با توجه به آماره‌ها می‌توان بیان داشت که سایر معیارهای اخلاقی بودن، به صورت نسبتاً برابری مورد موافقت و مخالفت حسابداران می‌باشد. پاسخ دهندگان ایجاد هماهنگی، روشن کردن نتیجه عمل، تسهیل کار مدیریت در گزارش کامل و قابل مشاهده نمودن رفتار مدیران را از کارکردهای حسابداری می‌دانند و در مقابل، با این نظر که حسابداری ایجاد کننده قدرت است و سبب رعایت وظایف مبتنی بر ارزش‌های مطلق می‌شود، مخالف هستند.

جدول شماره ۲- یافته‌های پرسشنامه‌ها در سطح کل و در سطح گروه آزمودنی‌ها

کل	کلیه تجربه	مردان	زنان	جوانان	میان سالان	فوق لیسانس	دکتری
معیارهای اخلاقی بودن							
کسب قدرت						√	
رعایت قراردادهای رسمی یا اجتماعی						√	
نتیجه مطلوب داشتن							
مطابقت با هماهنگی‌ها							
وظیفه‌گرایی							
افزایش منفعت							
فراتر از ترجیحات فردی بودن	√	√	√	√	√	√	√
کارکردهای حسابداری							
ایجاد کننده هماهنگی	√				√	√	
ایجاد کننده قدرت							
تعیین کننده وظایف						√	
روشن کننده نتیجه عمل	√		√	√	√	√	√
ترویج دیگران محوری							
تسهیل کار مدیریت در گزارش کامل	√	√	√	√	√	√	√
قابل مشاهده نمودن رفتار مدیران	√	√	√	√	√	√	√

مفهومی اخلاق در حسابداری بیان شد، الگوهای مفهومی همچون ترویج وظیفه‌گرایی، ایجاد هماهنگی، روشن نمودن نتیجه عمل، پذیرفته کردن اصول اخلاقی، ایجاد قدرت، قابل مشاهده کردن رفتار و ترویج دیگرگرایی، الگوهای قابل توضیح در حسابداری می‌باشد. هر یک از الگوهای یادشده، به قابلیت‌هایی از حسابداری اشاره دارد که در جامعه کمتر به آن

رعایت قراردادهای رسمی یا اجتماعی، معیار اخلاقی بودن محسوب می‌شود و سبب رعایت وظایف مبتنی بر ارزش‌های مطلق شدن از کارکردهای حسابداری است.

بحث

همان‌طور که در بخش یافته‌های حاصل از الگوسازی

داشت که سهم حسابداری در اخلاق، نه تنها وجه بازدارنده آن از رفتارهای غیراخلاقی است بلکه افزون بر این، حسابداری باعث تعالی اخلاق نیز می‌گردد.

توجه می‌شود. به نظر می‌رسد عدم موافقت حسابداران با معیارهای اخلاقی حاصل از الگوها عمدتاً مربوط به تفاوت‌های فرهنگی - مذهبی کشور با سایر ملل باشد. زیرا مطابق با نظر برخی از محققین، رویکردهای اخلاقی به شدت متأثر از فرهنگ و مذهب حاکم بر محیط می‌باشد (۱۸). با این حال نکته حایز اهمیت در این تحقیق، قابلیت‌های حسابداری در تحقق باورهای اخلاقی مختلف می‌باشد. زیرا علیرغم عدم موافقت پاسخ دهندگان با بیشتر معیارهای اخلاقی، آنان کارکرد حسابداری را در ایجاد هماهنگی، روشن نمودن نتیجه عمل، تسهیل کار مدیریت در گزارش کامل و قابل مشاهده نمودن رفتار مدیران مورد تأیید قرار داده‌اند. از این رو پیشنهاد می‌شود، ضمن توجه به قابلیت‌های یادشده در کنترل فسادهای مالی و اداری، محققان در الگوسازی مفهومی الگوی بومی اخلاق در حسابداری تلاش نمایند. به‌علاوه بسیاری از پژوهش‌های انتقادی روز در دنیا قویاً اندیشه‌های اخلاقی فلسفه دیگرگرایی را برای ارتقای سطح تعالی اخلاقی در اقتصاد حسابداری توصیه نموده‌اند. این نکته با یافته‌های تحقیق در خصوص موافقت فراتر از ترجیحات فردی بودن به عنوان معیار اخلاقی بودن عمل و همزمان عدم ترویج دیگر گرایی در حسابداری همخوان است.

واژه‌نامه

1- Ethics	اخلاق
2- Code of ethics	آیین رفتار حرفه ای
3- Ethical reasoning	تحلیل اخلاقی
4- Critical view points	نگرش‌های انتقادی
5- Ethical criterion	معیار اخلاقی
	الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی
6- Ethical decision making models	مفاهیم جنبی (فرعی اخلاقی)
7- Secondary concepts of ethics	
8- Function	کارکرد
9- Harmony	هماهنگی
	روشن کردن نتیجه عمل
10- Clarifying the result of action	قابل پذیرش کردن اصول والای اخلاقی
11- To be acceptable the primer ethical principles	قابل مشاهده کردن رفتار مدیریت
12- To be observable the management behavior	
13- self interests	ترجیحات شخصی

واژه‌نامه

- 1- Flangan J, Clarke K (2007). Beyond a Code of Professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision Making for accountants. ABACUS, Vol. 43, No 4, 488-518
- ۲- سرلک نرگس. اخلاق حسابداری. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۷، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲: ۲۳-۳۵
- 3- Mintchik N.M, Franer T.A (2010). Association Between Epistemological Beliefs and Moral Reasoning: Evidence from accounting, Vol 84, 259-275
- ۴- اعتمادی حسین، فرزانی حجت اله، غلامی حسین آباد رضا، ناظمی اردکانی مهدی. بررسی تاثیر ارزشهای اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۹، سال پنجم، شماره ۳، ۳۵-۴۹

نتیجه‌گیری

الگوهای مفهومی اخلاق در این پژوهش، که مستخرج از فلسفه و نگرش‌های مختلف به اخلاق است، قابلیت‌های مختلف حسابداری را در تحقق مفاهیم اخلاقی نشان می‌دهد. همان‌طور که در قسمت یافته‌های تحقیق نشان داده شد، نتایج پیمایش نظر حسابداران نیز حاکی از موافقت آنان با بسیاری از کارکردهای اخلاقی می‌باشد. الگوهای مزبور نشان می‌دهد مفاهیم مختلف اخلاقی می‌تواند از طریق حسابداری به ثمر نشیند. به‌عنوان مثال همان‌طور که در الگوی خطر اخلاقی بیان شد، حسابداری نه تنها با قابل مشاهده کردن رفتار مدیریت ابزاری کنترلی برای جلوگیری از رفتار سوء وی می‌شود بلکه بالاتر از آن، سبب می‌شود انگیزه مدیریت برای عملکرد بهتر و بالتر از آن، سبب می‌شود پاداش متناسب، ارتقا یابد. بنابراین می‌توان بیان

- ۱۵- لیتلتون. آنانیاس. ساختار تئوری حسابداری. حبیب ا... تیموری (مترجم). سازمان حسابرسی. تهران (۱۹۵۲). نشریه ۱۵۱. (۱۳۸۱). ص ۲۸۳
- 16- Gaa, J. C. 1996. Ethics Research and Research Ethics, Introduction', Behavioral Research in Accounting (16): 131- 143
- 17- Kant, Immanuel. Foundations of the Metaphysics of Morals. Trans. Lewis White Beck. Page numbers citing this work are Beck's marginal numbers that refer to the page numbers of the standard edition of Königliche Preussische Akademie der Wissenschaften. Berlin, 1902-1938.
- 18- Gafikin. M. (2007). Accounting Theory and Practice: the Ethical Dimension. p1-6
- ۱۹- الهی قمشهای، حسین. مجموعه مقالات. چاپ اول. انتشارات روزنه ۱۳۸۲.
- ۲۰- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی. استانداردهای حسابداری ایران. انتشارات سازمان حسابرسی. انتشارات تهران: ۲۵۰-۲۸۸
- 21- Bentham, J. (1789) The Principles of Morals and Legislation Ch I, p. 1.
- 22- Nietzsche F. (1966) Beyond good and evil: prelude to a philosophy of the future. New York, NY: Vintage Books; pp: 458
- 23- Nietzsche F. The will-to-power: an attempted transvaluation of all values, Vols. I-III. Edinburgh, UK: T. N. Foulis; 1910, pp: 343
- 24- Macintosh, N. (2004). A comment on "Recovering Accounting", Critical Perspectives on Accounting 15. 529-54.
- 25- Christensen, J., and J. S. Demski. (2003). Accounting Theory: An Information Content Perspective. New York, NY: McGraw-Hill/Irwin- pp: 240
- 26- Levinas, E. (1985). Ethics and infinity. Pittsburg: Duquesne University Press, pp: 326
- 27- Levinas, E. (1969). Totality and infinity. Pittsburg: Duquesne University Press, pp: 201
- 5- Thorne, L. (2000) 'The Development of Two Measures to Assess Accountants' Prescriptive and Deliberative Moral Reasoning. Behavioral Research in Accounting, 12, 139-169
- ۶- تقفی علی، رحمانی حلیمه، رفیعی افسانه. آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۹، سال پنجم. شماره‌های ۱ و ۲: ۷-۱۸
- 7- Labelle R, Gagouri R.M, Francoeur C (2010). Ethics, Diversity Management and Financial Reporting Quality. Journal of Business Ethics, Vol 93, 12-24.
- 8- Bernardi, R. A., M. R. Melton, S. D. Robert and D. F. Bean (2008), 'Fostering Ethics Research: An Analysis of the Accounting, Finance and Marketing Disciplines', Journal of Business Ethics 82, 157-170.
- 9- Macintosh N.B., Shearer T., Riccaboni A (2009). A Levinasian ethics critique of the role of management and control systems by large global corporations: The General Electric/Nuovo Pignone example. Critical Perspectives on Accounting, Volume 20, Issue 6, September 2009, Pages 751-761 Journal of Business Ethics 69, 11-25.
- ۱۰- آقای علی، حصارزاده رضا. نگرشی انتقادی به شالوده‌های پاسخگویی و اخلاق در تئوری اقتصاد و الگوی غالب حسابداری (۱۳۸۹). نهمین همایش ملی حسابداری. دانشگاه زاهدان
- 11- Abdolmohammadi M. J, and R. C. Baker (2006) Accountants' Value Preferences and Moral Reasoning,
- 12- Beattie, V. and E. Davie. (2006), Theoretical Studies of the Historical Development of the Accounting Discipline: A Review and Evidence Accounting, Business & Financial History 16(1), 1-25.
- 13- Emerson, T. L. N., S. J. Conroy and C. W. Stanley (2007), Ethical Attitudes of Accountants: Recent Evidence from a Practitioners' Survey, Journal of Business Ethics 71, 73-87.
- 14- Uysal. Z (2010) . Business Ethics Research with an Accounting Focus. Journal of Business Ethics; 93:137-160.