

## رفتار اخلاقی حسابداران – تفاوت‌های بین عقاید و عمل

محمود لاری دشت بیاض

استادیار دانشگاه فردوسی مشهد

حمید خادم

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی و مدرس دانشگاه

عباس لاری دشت بیاض

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه فردوسی و مدرس دانشگاه

### چکیده

موضوع اصلی این پژوهش رفتار اخلاقی حسابداران بر اساس دیدگاه اخلاقی فوکو<sup>۱</sup> در مورد حقیقت‌گویی می‌باشد. پژوهش حاضر درصدد بررسی ویژگی‌های حقیقت‌گویی در عقاید و اعتقادات حسابداران و تفاوت‌های بین این عقاید و چگونگی اجرایی و عملی شدن آن در محیط کار (حرفه حسابداری) می‌باشد. انگیزه اصلی جهت بررسی این دیدگاه این بود که وجود مجموعه قوانین و اخلاق حرفه‌ای برای محدود ساختن انحرافات اخلاقی در رفتار حرفه‌ای به اندازه کافی مورد بررسی قرار نگرفته است. این تحقیق یک پژوهش توصیفی و اکتشافی بوده که جامعه مورد بررسی کلیه افراد شاغل در حرفه حسابداری و دانشجویان حسابداری (بعنوان نمونه کنترلی) را در بر می‌گیرد و نمونه‌ها بصورت تصادفی از بین افراد شاغل در واحد مالی و دانشجویان حسابداری انتخاب گردید. پرسش‌نامه‌ای که برای سنجش اعتقادات (عقاید) اخلاقی و کاربرد آن در عمل طراحی شده است دارای دو محور کلی بوده که برای بررسی اعتقادات<sup>۲</sup> و اعمال<sup>۳</sup> از فاکتورهای حقیقت‌گویی فوکو شامل صداقت، ریسک، وظیفه، انتقاد و رک‌گویی استفاده شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها بصورت زوجی (عقاید در مقابل عمل) مبین وجود تفاوت معنادار بین اعتقادات و عمل حسابداران می‌باشد بطوریکه، رعایت مباحث اخلاقی برای دانشجویان و شاغلین حسابداری مبین بالاتر بودن امتیازات اخلاقی اعتقادات نسبت به اعمال می‌باشد. این مورد خلاء بوجود آمده ناشی از اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهنیت افراد و توانایی استفاده از آن در عمل و همچنین عدم اثربخشی کامل آیین رفتار حرفه‌ای برای جهت‌دادن به افکار حسابداران را نشان می‌دهد. نتایج این پژوهش همچنان نشان داد زنان حسابدار نسبت به مردان همکار خود و حسابداران با تجربه نسبت به همکاران شاغل (با تجربه پایین‌تر خود) بیشتر بر رعایت مباحث اخلاقی پایبند می‌باشند.

واژگان کلیدی: حقیقت‌گویی، اخلاق حرفه‌ای حسابداری، حسابداران، آیین رفتار حرفه‌ای

## مقدمه

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می‌آفریند. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زایدۀ تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود. حرفه حسابداری نیز یکی از متشکل ترین و منضبط ترین حرفه‌های دنیاست 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 آن بستگی دارد (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۸۵).

هدف اصلی حسابداری فراهم کردن اطلاعات سودمند جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط مدیران، سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان می‌باشد. از اینرو، حسابداران بعنوان گزارش‌کننده و واسطه مالی بین شرکت و بازار سرمایه، دارای مسئولیت خطیری در برابر جامعه هستند. اعمال غیر اخلاقی حسابداران و حساب‌برسان ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم به حرفه حسابداری و گزارشگری در عملکرد کارایی بازارهای سرمایه نیز اختلال ایجاد می‌کنند (وليام و السون<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰). بروز بحرانهای مالی در سراسر دنیا و صدماتی که به اقتصاد و صنعت کشورها وارد آورده، توجه به ابعاد اخلاقی حسابداری را افزون ساخت، زیرا مقصر اصلی بروز بحرانهای مالی در سراسر دنیا حسابدارانی شناخته شدند که وظیفه گزارشگری خویش را بنحو صحیح انجام نداده اند (بین و بناردی، ۲۰۰۵). گزارشگری نادرست صورتها و وضعیت مالی ناشی از نبود توانایی عملی حسابداران نبوده است بلکه بدلیل خلا ناشی از نبود اخلاق حرفه‌ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است (لاو، داوی و هوپر؛ ۲۰۰۸)

رسوایی‌ها و شایعات مالی که اخیراً بطور گسترده در رسانه‌ها مطرح شده نه تنها شرکتهای عمومی و خصوصی بلکه دولتهای برخی کشورها را نیز دربر گرفته است؛ علیرغم همه قوانین و اصول اخلاقی که بصورت رسمی تدوین شده است، رفتار اخلاقی حسابداران را مورد تردید قرار داده و اعتبار حرفه و نقش اجتماعی آن را زیر سوال برده است. بر اساس نظر باکان (۲۰۰۵) در این زمینه معمولاً فاکتورهای فردی و زمینه‌ای تاثیر گذار بر اخلاق حرفه‌ای در فعالتهای شغلی را می‌بایست مورد بررسی قرار داد. بنا براین، موضوع اصلی این پژوهش بررسی اخلاق فردی حسابداران بر اساس دیدگاه فوکو در مورد رابطه فرد با خودش (فوکو، ۲۰۰۱a) که موجب حقیقت می‌شود، می‌باشد. طبق نظریه فوکو (۲۰۰۱b) حقیقت انسانها از یک سو شامل مجموعه‌ای از اصول

عقلانی است که ریشه در شناخت جهان، حیات انسان، نیازها، شادی ها، آزادی و غیره دارد و از سوی دیگر دربرگیرنده عادات عملی در رفتارها می باشد. سوالی که در اینجا مطرح می شود این است که " آیا ما به اندازه کافی با این اصول اخلاقی آشنایی داریم؟" آیا این اصول عقلانی به اندازه کافی در ذهن ما جای گرفته اند تا بتوانند به عادات عملی در رفتار روزانه ما تبدیل شوند (فوکو، ۲۰۰۱). او بیان می کند عمل افراد بازتابی از مسیر فکر و احساس درونی آنها است.

هدف اصلی این پژوهش این است که بدانیم چگونه می توان ویژگیهای حقیقت گویی را بر اساس عقاید حسابداران ایجاد نمود و تفاوتهای این عقاید برای عملی شدن در محیط کار چیست. این پژوهش با تاکید بر نظریه اخلاقی فوکو بعنوان یک پژوهش پیشگام در این زمینه تاکنون می باشد. عبارت دیگر موضوع اصلی ارزشهای اخلاقی و فردی، ذهنیت و اعمال خود بوده و تاکید بر روی نظام های اخلاقی موجود ندارد (فوکو، ۱۹۸۶). بنظر می رسد یافته های این گونه پژوهشها بازتابی از اهمیت ارزشهای اخلاقی فردی را نشان می دهد که بطور کلی ناشی از بازتاب پژوهشهای فلسفی و اخلاقی می باشد (مارکنس<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹)؛ همچنین بر پژوهشهای روانشناسی در اینخصوص نیز گذری دارد (شوپنهاور<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰). بطور خاص موضوع اصلی این پژوهش رفتار حرفه ای حسابداران مخصوصا در حال حاضر می باشد که در آن پارادایم تغییر در روشهای حسابداری را می توان تجربه نمود. این پارادایم ناشی از فرآیند تغییر روز افزون استاندارد های حسابداری و فرآیند بین المللی شدن آن (جهت تولید اطلاعات حسابداری با کیفیت تر) می باشد؛ که در این زمان انتخاب و استفاده از روشهای حسابداری بیشتر بر پایه اصول است تا قوانین و این امر استفاده از تحلیل و قضاوتهای ذهنی (فردی) را بیشتر از قبل خواهد نمود (مارتینز، سانتوز و همکاران<sup>۷</sup>؛ ۲۰۱۰). از این جمله می توان اینطور استنباط نمود که کیفیت نه تنها به دانش فنی حسابداران بلکه، با رفتار اخلاقی در این حرفه نیز مرتبط شده است.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### تعریف اخلاق و تئوری رفتار اخلاقی

پیشینه مباحث اخلاقی به قدمت وجود آدمی باز می گردد، که شاخه ای از فلسفه است و در پی سوالاتی از قبیل: چگونه باید زندگی کرد؟ چگونه انسانی باید بود؟ بر اساس چه اصولی باید زیست می باشد. تعاریف متعددی از اخلاق ارائه شده است؛ در ساده ترین تعریف، اخلاق علم تمیز دادن درست از نادرست و نیکی از بدی است (مجتهد زاده و همکاران، ۱۳۹۱). این واژه، ریشه ای یونانی دارد و در لغت بمعنای عرف و رهنمود<sup>۸</sup> می باشد. علامه علی اکبر دهخدا در لغتنامه، اخلاق را جمع خلق و خویها و علم اخلاق را دانش بد و نیک خوئیها تعریف کرده است. دکتر حسن انوری در فرهنگ بزرگ سخن، اخلاق را مجموعه عادت ها رفتارهای فرهنگی پذیرفته میان مردم یک جامعه تعریف کرده و در ادامه به رفتار شایسته و پسندیده عطف می دهد. کلمه اخلاقیات<sup>۹</sup> از واژه یونانی ethos بمعنی آداب و رسوم، رفتار یا منش، نشات گرفته است (نورتوس<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۳).

نورتوس (۲۰۰۳) معتقد است تئوری اخلاقی در حالت کلی، می‌تواند به دو تئوری اصلی تفکیک شود گروه اول: تئوری‌های رفتاری<sup>۱۱</sup> که تمرکز آنها بر رفتار شخص است؛ تئوری‌های رفتاری تلاش می‌کند که ماهیت اخلاقی فرد را بر مبنای عملکردش، بررسی کند. گروه دوم: تئوری‌های ارزشی<sup>۱۲</sup> که بر اخلاق و منش شخص تمرکز دارد. پژوهش حاضر نیز محدود به تئوری‌های رفتاری فوکو است.

رست (۱۹۸۶) مدل رفتار اخلاقی چهار عاملی را بر مبنای نظریه رشد اخلاقی کولبرگ (۱۹۷۶) ارائه کرد. او بر این باور بود که فرد برای نشان دادن رفتار اخلاق چندین مرحله را پشت سر می‌گذارد. اول، تشخیص می‌دهد مسئله‌ای که درگیر آن شده، موضوعی اخلاقی است؛ سپس در مورد آنکه انجام چه اقدامی از نظر اخلاقی درست است، قضاوت می‌کند. در گام سوم، عمل درست اخلاقی را بر می‌گزیند و در نهایت بر مبنای نیت اخلاقی خود رفتار می‌نماید (آلین و همکاران، ۲۰۰۶). این مدل از چهار مؤلفه به صورت زیر تشکیل شده است:

**حساسیت اخلاقی (آگاهی)** این قسمت به شناسایی مشکل اخلاقی مربوط می‌شود و شامل تفسیر موقعیت، انتخاب نقش با توجه به اثراتش بر روی گروه‌های مرتبط، بررسی زنجیره علی و معلولی رویدادها و آگاهی از وجود مشکل اخلاقی است.

**قضاوت اخلاقی** این قسمت مربوط به قضاوت در مورد راه حل مطلوب برای یک معضل خاص اخلاقی است و شامل تشخیص قابل قبول‌ترین رفتار در یک وضعیت اخلاقی می‌باشد. رست معتقد است قضاوت اخلاقی با رشد اخلاقی شناختی کولبرگ رابطه‌ی مستقیم دارد.

**محرك اخلاقی (نیت)** به این مورد اشاره دارد که آیا نیت اخلاقی با قضاوت اخلاقی مطابقت می‌کند یا خیر و شامل درجه‌ای از تعهد به رفتار اخلاقی، تاکید بیشتر بر ارزشهای اخلاقی نسبت به سایر ارزشها و تعهد فردی در مورد نتایج اخلاقی می‌باشد.

**شخصیت اخلاقی (رفتار)** به معنای انجام عمل اخلاقی می‌باشد و شامل پافشاری بر وظیفه اخلاقی، شجاعت، غلبه بر نقاط ضعف نظیر خستگی و وسوسه و رفتار در جهت هدف اخلاقی می‌شود.

### نظریه رفتار اخلاقی فوکو

میشل فوکو در اکتبر سال ۱۹۲۶ میلادی، در فرانسه متولد شد، او متفکری با نگرش نوین در اخلاق فردی بود و از همان اوایل کارش ناسازگاری با فلسفه اخلاق هنجاری (تجویزی) برای افراد بود، او معتقد بود اخلاق به اختیار و برگرفته از ذهن فرد و نه بازتاب قوانین و مقررات تعریف شده برای وی می‌باشد. فوکو در زمینه اخلاق بین دو عامل عقاید و اعمال تمایز قایل شده است. در عقاید بیشتر اصول اخلاقی مورد تاکید قرار گرفته است، لیکن در اعمال تاکید بیشتر بر روی اشکال ذهنیت (عقاید شخصی) و اعمال خود فرد بوده که میتواند برگرفته از قوانین و مقررات تجویز شده و یا اعتقادات (باورهای) اخلاقی خود فرد باشد (فوکو، ۱۹۸۶). همانطور که پرادایو (۲۰۰۸) نیز بیان نمود می‌بایستی نسبت به ویژگی‌هایی که انسان قوانین رفتاری خود را تنظیم نموده و اعمال

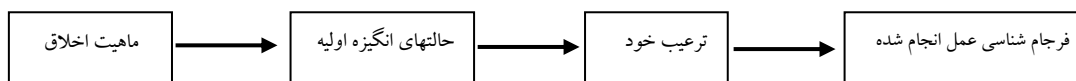
خود را به تبع آن تغییر دهد، تفکر و تامل نمود. بحث اخلاق مسئله ساده ای نیست، به معنای پذیرش بی اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه (و تجویز) شده نیست، بلکه تاکید بر آزادی عمل و اختیار برای ارائه ارزشها و اهداف درونی فرد به تنهایی می باشد (گارودی، ۱۹۸۲). مسئله اخلاق در زندگی انسان از تناقضات آشکاری تشکیل می شود، بطوریکه همیشه برای همه ما اتفاق می افتد که تناقضاتی (خواه کم یا زیاد) بین اعتقادات و دیدگاه های ذهنی (درونی) مان با احساس مسئولیتی که در کاربرد قوانین و مقررات عرضه شده وجود داشته باشد (گارودی، ۱۹۸۲). با عنایت به مطالب مطروحه در بالا، مسئله اخلاقیات فوکو به دو دسته تفکیک می شود:

۱- **رفتار واقعی** (اخلاق زیباشناسانه)، که مقصودش آرمانهای اخلاقی است «ادب نفس یا فرهنگ فردی از هنر زیست که با مضامین فلسفی آمیخته و از آن نشأت می گیرد در اینجا است که مفهوم «گوهر اخلاقی» مطرح می شد. در این نوع اخلاق ارتباط و تجربه فردی شخص با خویشتن اهمیت دارد، تجربه فردی به معنای ارتباط درونی فرد با خودش است. به این معنی که چگونه فرد قادر است، از خود مراقبت و نفس خویش را کنترل کند و به این طریق ارباب خویشتن گردد، تا به سلامت و سعادت دست یابد و این مفهوم اصلی اخلاق است.

۲- **رفتار اخلاقی** (اخلاق آیین نامه ای)، به گفته او با ظهور مسیحیت نگرش اخلاقی زیباشناسانه جای خود را به آیین نامه ها و مقررات کلی اخلاقی داده است، دستوراتی که به صرف از قوانین تجویز شده، ناشی می شود. از نظر فوکو این نوع عمل ارزش چندانی ندارد و اخلاقی محسوب نمی شود. در واقع فوکو میان مقررات اخلاقی و عمل اخلاقی فرق می گذارد، او بیشتر طرفدار عمل اخلاقی است.

وی بیشتر بر آن دسته از دستگاہهای اخلاقی تکیه دارند که شامل مجموعه ای از دستورها و ارزشهای اخلاقی هستند یعنی نوع اول اخلاق. فوکو معتقد است که اخلاق آیین نامه ای اجباری و تحمیلی است، چرا که فرد باید تابع مقرراتی گردد که از بیرون وضع شده و خودش هیچ نقشی در آن نداشته است، اما در مقابل در اخلاق زیباشناسانه فرد آزادانه و با اختیار در یک ارتباط درونی اقدام به کنترل سرکشیهای نفس خویش می کند و از تسلیم شدن در برابر تمایلات نفس سر باز می زند. چنین فردی دیگر برده خواسته هایش نیست و به زعم فوکو این معنای حقیقی آزادی و اخلاق است. بر اساس تعبیر دیاز<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۵) و فاکالت (۲۰۰۴) در حال حاضر وراء قوانین و مقررات وضع شده، رفتار فرد در رابطه با خودش و یا به عبارت دیگر رفتاری که فرد بعنوان یک موجود اخلاقی نشان میدهد بدون توجه به وجود قوانین تجویزی با اهمیت و قابل تامل می باشد. بنابراین بر اساس برداشت فوکو هر فرد روشهای مختلفی را برای انجام دادن کار اخلاقی و اخلاقی بودن کارش دارد که از این طریق وی صرفاً عامل اخلاقیات نیست بلکه خود را به انگیزه اولیه (علت اصلی) اخلاق تبدیل می کند.

سر انجام با توجه به بررسیهای فوکو، یک عمل اخلاقی بخشی از: الف) اصول اخلاقی است که عمل اخلاقی به آن بر می گردد و با انگیزه اولیه ارتباطی ندارد؛ ب) رفتاری است که به رابطه انگیزه اولیه با اصول اخلاقی بستگی دارد؛ ج) رابطه معین انگیزه اولیه با خود (فرد) که بصورت ذیل تعریف می شود:



دیاز (۲۰۰۵) بر روی این بررسی فوکو تاکید دارد و معتقد است تبدیل شدن فرد به عمل بر اساس انگیزه اولیه رفتار خود بصورت تدریجی و از طریق تمرین و ساختار گفتاری وی صورت می‌گیرد و با تمرین حقیقت‌گویی ارتباط دارد، و باید بر روی این مورد کنکاس و همت نمود.

مفهوم حقیقت‌گویی توسط فوکو (۱۹۸۳) در سخنرانی دانشگاه کالیفرنیا بیان شد. بطور کلی حقیقت‌گویی از یک سو به ویژگی اخلاقی و همچنین به رویکرد (نگرش) اخلاقی اشاره و ثابا به اعمال اخلاقی در افراد ارتباط دارد. هردوی آنها برای بیان حقیقت جهت افرادی که به آن نیاز دارند، ضروری است. یعنی "آنچه که باید گفته شود شامل زمان بیان آن و روشی که که گمان می‌کند برای بیان آن ضروری است، را فرد بگوید" (فوکو، ۲۰۰۶). به عبارت دیگر "عمل" اخلاقی عبارت است از گفتن حقیقت بصورت: رک‌گویی<sup>۴</sup>، حقیقت<sup>۵</sup>، ریسک (مخاطره)<sup>۶</sup>، انتقاد<sup>۷</sup> و وظیفه<sup>۸</sup> (فوکو، ۲۰۰۱b). حقیقت‌گویی معمولا بعنوان آزادی بیان تعبیر می‌شود و حقیقت گو کسی است که از حقیقت‌گویی استفاده می‌کند، عبارت دیگر یعنی کسی که حقیقت را می‌گوید. زاپاتا (۲۰۰۵) معتقد است که ویژگی‌های حقیقت‌گویی از طریق مفاهیم رک‌گویی، حقیقت، ریسک، انتقاد و وظیفه و از طریق تجزیه و تحلیل این مفاهیم و تاثیر آن بر ابعاد مختلف جامعه و فرهنگ‌ها فیلتر می‌شود. با اعتقاد فوکو (۲۰۰۱b) واژه حقیقت‌گویی به نوعی رابطه بین گوینده و آنچه می‌گوید را نشان می‌دهد، بعنوان مثال فردی که یک نوع محصول خوراکی را در یک برنامه تلویزیونی تبلیغ می‌کند و بیان می‌دارد که این یک محصول خوب و عالی است آیا واقعا به محصولی که تبلیغ می‌کند، اعتقاد دارد؛ با تنها به حسب شغلی که برای تبلیغ پرفروش دارد اینکار را انجام می‌دهد.

بطور دقیق می‌توان گفت حقیقت‌گویی یک فعالیت زبانی است که در آن گوینده رابطه فردی خود را با حقیقت بیان کرده و زندگی خود را به مخاطره می‌اندازد، زیرا حقیقت‌گویی را وظیفه‌ای می‌داند که باعث پیشرفت و یا کمک به سایرین (و همچنین خودش) می‌شود. در حقیقت‌گویی گوینده از آزادی خود استفاده کرده و جای "متقاعد کردن" از "رک‌گویی"، بجای "سکوت (یا دروغ)" از "حقیقت‌گویی"، بجای "امنیت" از "مخاطره (ریسک)"، بجای "چاپلوسی" از "انتقاد" و بجای "نفع شخصی و بی‌توجهی به اخلاقیات" از "وظیفه اخلاقی" استفاده می‌کند. در این پژوهش نیز ما از معنی واژه حقیقت‌گویی که توسط میشل فوکو (۱۹۸۳) در دانشگاه کالیفرنیا در خصوص افشاگری و حقیقت‌ارائه شد، استفاده می‌کنیم (فوکو، ۲۰۰۱b).

در جدول ۱ پنج ویژگی (متغیر) جهت بررسی حقیقت‌گویی یعنی: رک‌گویی، حقیقت (صدقت)، ریسک (خطر)، انتقاد و وظیفه، بطور خلاصه ارائه شده است.

جدول ۱) ویژگی (متغیر) های حقیقت گویی از دیدگاه اخلاق فوکو (فوکو، ۲۰۰۱)

معنی	ویژگی های حقیقت گویی
<p>فرد حقیقت گویی فردی است که هر آنچه در ذهن دارد را می گوید. هیچ چیزی را پنهان نمی کند، بلکه قلب و ذهن خود را بطور کامل با افشاء گری خود باز می کند. در این حالت، انتظار می رود که گوینده شرح دقیق و کاملی از آنچه در ذهن دارد را بگوید؛ بطوریکه شنونده بتواند کاملاً آنچه که گوینده در ذهن دارد را درک کند. در حقیقت گویی گوینده کاملاً روشن می کند که آنچه که می گوید عقیده خودش می باشد و این عمل را با اجتناب از ارائه هر گونه الفاظی که باعث پنهان ماندن افکارش باشد انجام می دهد. در این روش فعالیت گفتاری حقیقت گویی یعنی روشن (شفاف) گویی .</p>	<p><b>رک گویی</b></p>
<p>همیشه بین عقیده (باور ذهنی) و حقیقت یک نوع تطابق وجود دارد. اما این تطابق بشکل فراقینی واژه ها در صحبت کردن و بیان بدون مصلحت هر چیزی که در ذهن می باشد نیست. فرد حقیقت گو آنچه حقیقت است را می گوید، زیرا حقیقت را می داند. این پیش فرض وجود دارد که حقیقت گو فردی است که دارای ویژگیهای اخلاقی لازم می باشد؛ یعنی اولاً حقیقت را می داند و ثانیاً این حقیقت را به دیگران می گوید.</p>	<p><b>حقیقت (صداقت)</b></p>
<p>در صورتی به فردی حقیقت گو اطلاق می شود که حتی اگر گفتن حقیقت برای او ریسک (خطر) داشته باشد باز هم آن را بیان می کند. یعنی هنگامی که یک عالم به یک ظالم می گوید که ظلم او ناخوشایند است، در این صورت عالم حقیقت را می گوید و اعتقاد او نیز بر این است که حقیقت را می گوید و علاوه بر آن ریسک هم می کند چون ممکن است ظالم عصبانی شود و وی را تنبیه، تبعید و یا حتی به قتل برساند. ریسک همیشه جانی نیست بلکه، ممکن است از دست دادن شغل، موقعیت، شهرت و یا رسوایی سیاسی باشد. حقیقت گویی با ریسک ارتباط دارد بطوریکه حقیقت گو نیاز به جرات گفتن حقیقت علیرغم وجود خطر را دارد.</p>	<p><b>ریسک (خطر)</b></p>
<p>حقیقت گویی شکلی از انتقاد شامل انتقاد به خود یا دیگری است، اما همیشه در وضعیتی دارای ارزش اخلاقی بالا است که مقام (جایگاه) انتقاد کننده پایین تر از انتقاد شونده باشد. حقیقت گو (انتقاد کننده) همیشه نسبت به کسی که مورد انتقاد قرار می گیرد (انتقاد شونده) قدرت کمتری دارد؛ بطوریکه حقیقت گویی از پایین سرچشمه گرفته و به بالا می رود. زیرا اگر انتقاد توسط فرد بالایی به فرد زیر دست خود باشد از منظر قدرت بوده و نیاز به جسارت حقیقت گویی و انتقاد ندارد.</p>	<p><b>انتقاد</b></p>
<p>گفتن یک حقیقت بعنوان یک وظیفه در نظر گرفته می شود. هیچکس فرد را مجبور به گفتن حقیقت نمی کند اما وی احساس می کند که وظیفه دارد حقیقت را بیان نماید. اگر فردی مجبور به گفتن حقیقت باشد (تحت شکنجه یا اجبارهای دیگر) در این صورت افشاگری وی حقیقت گویی نیست، یعنی اگر فرد احساس کند دوست (یا همکار) وی دارد خلاقی اخلاقی را انجام می دهد، حتی اگر بداند ممکن است دوست (یا همکارش) از دست او ناراحت شود باز هم وظیفه خود می داند برای تعالی سازمان و جامعه گفتن حقیقت را وظیفه خود می داند.</p>	<p><b>وظیفه</b></p>

بطور خلاصه از موارد بالا استنباط می شود، حقیقت گویی نوعی فعالیت زبانی است که گوینده از طریق رک گویی رابطه خاصی با حقیقت دارد، از طریق خطر رابطه خاصی با زندگی خود دارد، از طریق انتقاد رابطه خاصی با

خود یا سایر افراد دارد (انتقاد از خود یا دیگری) و از طریق آزادی بیان رابطه خاصی با قوانین اخلاقی دارد (اکتاویو، پائولو و همکاران (۲۰۱۳) بر گرفته از نظریه فوکو (۲۰۰۱b)).

### رسوایی های مالی و چالش های اخلاقی

امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحرانهای اخلاقی بیگانه نیست. در سالهای اخیر شاهد رسوایی های مالی شرکتهای بزرگی چون انرون، تیکو<sup>۱۹</sup>، ورلد کام، آدلفی، زیراکس، گلوبال گراسینگ بوده ایم. سوالی که به ذهن متبادر می شود این است که چرا با وجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه حسابداری همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی هایی متضرر می شود؟ وقوع رسوایی های مالی در حسابداری سرفصل تازه ای نیست و هر روز انتظار آن را داریم که رسوایی جدیدی، عنوان اصلی نشریات شود. آیا مقصر نقص در قوانین و مقررات و استانداردها است یا رفتارهای غیر اخلاقی حسابداران؟ (لو و همکاران، ۲۰۰۸). مقصر اصلی در بروز بحرانهای مالی سراسر دنیا حسابداران شناخته شده اند که وظیفه گزارشگری خود را بنحو صحیح انجام نداده اند (بین و بناردی، ۲۰۰۵؛ امی و همکاران، ۲۰۰۵). گزارشگری نادرست صورتهای مالی سازمانها ناشی از نبود توانایی علمی آنها نبوده بلکه بدلیل خلا ناشی از نبود اخلاق حرفه ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است (لاو، داوی و هوپر<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۸).

رسوایی ها، اعتماد عموم به صورتهای مالی که عاملی حیاتی برای ایفای نقش حسابداری است را خدشه دار می کند. تلاشهایی که بمنظور تسکین اذهان عمومی و حفظ اعتماد جامعه به حرفه حسابداری انجام می شود مهم نیست، که قانون گذاران چه تعداد قوانین و مقررات تصویب کنند؛ مهم آن است همواره افرادی هستند که دروغ می گویند، تقلب می کنند و بدنبال نفع شخصی خود می باشند. افراد با خصایص بد همواره دنبال راههایی برای دور زدن قوانین می باشند درحالی که افراد با فضیلت اخلاقی نیازی به قوانین ندارند، زیرا بر اساس ذهنیت و عقاید اخلاقی خود عمل صادقانه را انجام می دهند (پیت، ۲۰۰۴). بر همین اساس بود که لو و همکاران (۲۰۰۸) معتقد بودند " تربیت انسانها تنها از بعد علمی بدون توجه به ابعاد اخلاقی، تهدید آفرین برای جامعه می باشد و افزایش در قوانین برای جلوگیری از حساب سازی ها و اختلاص ها لازم است ولی کافی نیست". وقوع هر رسوایی مالی، خود شاهدهی است بر آن که برخی از طرفین درگیر به گونه ای اخلاقی عمل نکرده اند. این افراد بیش از آنکه منافع دیگران را مد نظر بگیرند به منافع خود می اندیشند.

### قضاوت حرفه ای در حسابداری

پدیده همگرایی بمنظور تسهیل مبادلات در بازارهای سرمایه، عمده کشورها را بر آن داشته، به سمت استاندارد های حسابداری بین المللی حرکت نمایند و ایران نیز از این قاعده مستثنی نمی باشد، همواره تجدید نظر در استاندارد های حسابداری را شاهد هستیم که یکی از دلایل آن تقریب و نزدیکتر شدن به استانداردهای بین المللی



است. این استاندارد ها به گونه ای اصول گرا با مسائل اخلاقی برخورد نموده اند. این رویکرد، نیازمند آن است که حسابداران نه تنها درکی گسترده از اصول اخلاقی (فضیلت های اخلاقی) داشته باشند، بلکه با برخورداری از فضیلت های کاربردی در برخورد با مسائل به گونه ای اخلاقی رفتار نمایند. بنابراین حرکت بسمت استاندارد های حسابداری بین المللی، حسابداران را با چالش های اخلاقی بیشتری روبرو خواهد کرد و آن ها در این سیستم نیازمند بکارگیری قضاوت حرفه ای بیشتری می باشند. این استاندارد ها، آزادی عمل و فرصت ذهنیت گرایی بیشتری را به حسابداران می دهد و درهای بیشتری را برای اقدامات غیر اخلاقی و پرهزینه پیش روی حسابداران باز می کند بکارگیری این استاندارد ها، نیازمند تعهد اخلاقی حسابداران به ارائه صادقانه و پایداری در مقابل فشار های درونی و بیرونی خواهد بود (دیلمان، ۲۰۱۱).

هیات استاندارد های حسابداری بین المللی<sup>۱۱</sup> (IESBA) آیین رفتار اخلاقی را با رویکرد چهار چوب مفهومی بمنظور ارائه رهنمود اخلاقی در زمینه شناسایی و تحلیل و برخورد با عواملی که اصول اخلاقی را تهدید می کنند در سال ۱۹۹۶ ارائه نمود. در ایران، براساس قانون اساسنامه سازمان حسابرسی، تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی در سطح کشور به این سازمان محول شده است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی شامل استاندارد های حسابداری، استاندارد های حسابرسی، آیین رفتار حرفه ای و رهنمود های مربوط است. در اسفندماه سال ۱۳۷۷ کمیته فنی سازمان حسابرسی آئین رفتار حرفه ای را تدوین کرد که با تایید هیات عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان از سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا گردید. این متن، کمابیش ترجمه آئین رفتار حرفه ای فدراسیون بین المللی حسابداران مصوب سال ۱۹۹۶ میلادی است، با این تفاوت که در مواردی الزامات، اصطلاحات و نکات مقرر، بنابر شرایط و اوضاع و احوال کشور، تعدیل و بازنویسی شده است. در سال ۱۳۸۲ جامعه حسابداران رسمی ایران آئین رفتار حرفه ای 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 گردید. چنانچه قبلاً مشخص شد، دیدگاه وظیفه شناسی بر وجود یک وظیفه برای خدمت به اعتماد عمومی از طریق تبعیت از قوانین تاکید دارد و دانش بیشتر از قوانین AICPA، منجر به افزایش استفاده از قضاوت حرفه ای نسبت به قضاوت شخصی می شود (آدامز و دیگران، ۱۹۹۵). بنابراین قضاوت حرفه ای را می توان بعنوان یک دیدگاه وظیفه شناسی در تصمیم گیری در نظر گرفت که به تبعیت از قوانین یا دستورالعمل ها تاکید دارد. این تعریف بوسیله مطالعه ای که گاوورتون (۲۰۰۴) انجام داد، اثبات شده است.

درگیری حسابداران در رسوایی های مالی اخیر بطور مطلق بمعنای آن نیست که آن ها دارای ارزشهای اخلاقی نمی باشند و یا توان تمیز دادن درست از نادرست را ندارند؛ بلکه فرهنگ قانون گرایی نیز در بروز رفتار های غیر اخلاقی موثر است. در جوامع با فرهنگ قانون گرا، حسابداران عمدتاً با شرایطی روبرو می شوند که غیر قانونی نیست اما غیر اخلاقی است. در این جوامع افراد می توانند با تعبیر قوانین و مقررات و قضاوت حرفه ای آنچه

مطلوبشان است را بدون نقض قوانین، به اجرا در بیاورند. یافته‌های تحقیق آنتونز و همکارانش (۲۰۰۷) واقعیت وجود نوعی واکنش متقابل بین استانداردهای اخلاقی و حرفه‌ای را مشخص می‌کند. در این پژوهش فرآیند تصمیم‌گیری حسابداران برزیلی مورد بررسی قرار گرفت و مشخص شد عمده حسابدارانی که معتقد بودند این نظام نامه در هدایت رفتاری مفید است (حدود ۷۳ درصد) به پیروی از آن تمایل نداشتند (تنها ۴۴ درصد موافق بودند).

### فرضیه‌های پژوهش

طبق بند سوم اصول اخلاقی در آیین رفتار حرفه‌ای AICPA، برای حفظ و گسترش اعتماد عمومی، اعضا حرفه باید همه مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را با بالاترین درجه صداقت و درستکاری انجام دهند. صداقت، یک ویژگی اساسی برای بازشناسی حرفه می‌باشد. درستکاری، اصلی است که منشاء اعتماد عمومی بوده و معیاری است که هر عضو در نهایت باید تصمیماتش را با آن بسنجد (جباری و همکاران، ۱۳۸۹). اخلاق حرفه‌ای مسئله‌ای است که از دیر باز مورد توجه اهالی حرفه بوده است. بر اساس نظریه اخلاقی فوکو دو عامل عقاید و اعمال متمایز از هم می‌باشند. در عقاید بیشتر اصول اخلاقی مورد تاکید قرار گرفته است، لیکن در اعمال تاکید بیشتر بر روی اشکال ذهنیت (عقاید شخصی) و اعمال خود فرد بوده که می‌تواند برگرفته از قوانین و مقررات تجویز شده و یا اعتقادات (باورهای) اخلاقی خود فرد باشد. بحث اخلاق مسئله ساده‌ای نبوده، به معنای پذیرش بی اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه (و تجویز) شده نیست، بلکه تاکید بر آزادی عمل و اختیار برای ارائه ارزشها و اهداف درونی فرد به تنهایی می‌باشد. اکتاویو و همکاران (۲۰۱۳) کولیز و همکاران (۲۰۰۹)، هیل و هیل (۲۰۰۸) به بررسی تفاوت‌های بین نگرش و اعتقاد اخلاقی افراد و نحوه کاربرد آن در عمل را بترتیب در بین محققان حسابداری، دانشجویان حسابداری و حسابداران برزیلی بررسی نمودند که در این پژوهش نیز این مهم مورد بررسی قرار می‌گیرد بر اساس پیشینه تحقیقات بیان شده در بالا که وجود تفاوت معنا دار بین اعتقادات و اعمال افراد اثبات شد، فرضیه‌ی این پژوهش بشرح ذیل تدوین گردید:

فرضیه اصلی: بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی حسابداران تفاوت معناداری وجود دارد.

با توجه به اینکه اثرات قرار گرفتن در فضای حرفه حسابداری در عمل و تاثیر ضوابط و آئین نامه‌های تدوین شده نیز بررسی گردد فرضیه تحقیق به فرضیات فرعی به شرح ذیل تبدیل و بررسی گردید:

۱- بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی دانشجویان حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

۲- بین اعتقادات (ذهنیت) و عمل اخلاقی شاغلین در حرفه حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد.

علاوه بر این برای کنترل اثر سایر متغیرها بر نتایج تحقیق، متغیرهای کنترلی جنسیت، سن و تجربه کاری (فقط برای حسابداران) نیز مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

## روش پژوهش

با وجود اهمیت و ضرورت اخلاق حرفه ای حسابداری، این موضوع در بین اهالی حرفه، هنوز بصورت یک بحث جدی مطرح نگردیده است؛ تنها پژوهش های فعلی حول تاثیر آموزشهای اخلاقی موجود در دانشگاهها و تعداد واحد های درس اخلاقی منعطف شده است در حالی که در خصوص دیدگاه ذهنی حسابداران و تفاوت آن در اعمال آنها تاکنون تحقیقی در ایران انجام نشده است. برای برطرف نمودن این خلا، پژوهش جاری به بررسی این موضوع می پردازد و بررسی می نماید آیا بین تفکرات و عقاید حسابداران با عمل و رفتار آنها در حرفه تفاوت معناداری وجود دارد؟

روش مورد استفاده در این تحقیق از نوع پیمایشی است و از نظر ماهیت بصورت تحلیلی، مقایسه ای می باشد. ابزار اندازه گیری این تحقیق پرسشنامه استاندارد استفاده شده توسط اکتاویو و همکاران (۲۰۱۳) و دستورالعمل ها و رهنمود های بیان شده کولیز و همکاران (۲۰۰۹)، هیل و هیل (۲۰۰۸) می باشد. برای تعیین روایی پرسشنامه، پس از ترجمه و بومی سازی سوالات، پرسشنامه برای تعداد محدودی از افراد جامعه آماری، اساتید فلسفه و حسابداری ارسال شد تا نظرات خود را در مورد سوال های پرسشنامه اعلام کنند، پرسشنامه دریافت و نظرات اصلاحی افراد مزبور در سوالات پرسشنامه اعمال شد است. قابلیت اعتماد پرسشنامه مورد استفاده در این تحقیق به کمک آلفای کرونباخ با توجه به ماهیت سوالات، برای سوالات اعتقادات و عمل ارزیابی شده است. بدین منظور برای پرسشنامه حاضر نیز ضریب الفای کرونباخ محاسبه برای سوالات بخش اول (اعتقادات) و بخش دوم (عمل) بترتیب ضریب فوق ۸۲/۳ و ۷۹/۲ درصد محاسبه شده است که گویای پایایی بالا و مطلوب پرسش نامه می باشد. جامعه آماری مورد بررسی حسابداران و دانشجویان حسابداری در سطح استان خراسان بوده است؛ که طبق اطلاعات بدست آمده از فرمول کوکران حجم نمونه ۱۹۲ نفر تعیین شده که به روش تصادفی از بین جامعه آماری انتخاب گردید. در مجموع تعداد ۲۸۷ پرسش نامه همزمان بین حسابداران و دانشجویان توزیع گردید، که تنها ۱۹۷ مورد آن واصل و اطلاعات تعداد ۱۹۶ مورد آنها کامل و جهت بررسی قابل استفاده بود.

برای بررسی پرسشنامه های جمع آوری شده از نرم افزار SPSS نسخه ۱۸ استفاده گردید. پرسش نامه فوق شامل سه بخش می باشد، بخش اول پرسش نامه دربرگیرنده اطلاعات عمومی افراد مانند: سن، جنسیت، سابقه کاری، مدرک تحصیلی می باشد. در بخش دوم ویژگی های حقیقت گویی بر اساس "عقاید" حسابداران مورد بررسی قرار می گیرد. محور مورد بررسی برای اخلاق حرفه ای حقیقت گویی حسابداران بر اساس نظریه فوکو از متغیر های رک گویی، حقیقت، ریسک (خطر)، انتقاد و وظیفه که پیشتر بطور مشروح بیان شده استفاده شده است. پرسش نامه تهیه شده محور های مورد بحث را بصورت غیر مستقیم مورد بررسی قرار می دهد و سعی شده است از موضوعات ملموس و قابل تجربه توسط افراد استفاده شود. در این قسمت ۲۵ سوال (با کد های G۰۱ الی G۲۵) ارائه شده است. سومین و آخرین قسمت پرسشنامه شامل ۲۵ سوال (با کد های P۰۱ الی P۲۵) بوده که به مفاهیم رک گویی، حقیقت، ریسک (خطر)، انتقاد و وظیفه مرتبط بودند، این قسمت بر خلاف قسمت دوم که اعتقادات

اخلاقی افراد را بررسی می نماید، متغیر های بیان شده اخلاق حرفه ای افراد را در موقعیت کاری یا بعبارت دیگر "اعمال" افراد را مورد بررسی قرار می دهد. با مقایسه پاسخ های قسمت دوم و سوم پرسشنامه شباهتها و تفاوت های بین عقاید (نگرش) و عمل مشخص می شود. در سوالات بخش دوم و سوم هر یک از افراد موافقت یا مخالفت خویش را در طیف ۷ درجه ای لیکرت نشان داده اند، به این ترتیب که در صورت موافقت کامل با موضوع مطرح شده عدد ۷ و در صورت مخالفت با آن عدد ۱ را انتخاب می کنند. جامعه آماری این پژوهش را حسابداران شاغل در حرفه حسابداری تشکیل داده اند، لیکن بمنظور سنجش و بررسی اثرات خود حرفه حسابداری بر روی اعتقادات افراد از جامعه ای کمکی بعنوان دانشجویان حسابداری نیز استفاده شده است. بطوریکه تفاوت بین نظرات دانشجویان با حسابداران شاغل را می توان ناشی از تاثیر قرار گرفتن در حرفه حسابداری بصورت عملی در نظر گرفت.

همانطور که قبلا اشاره شده سوالات پرسش نامه شامل دو گروه بوده، که گروه اول از سوالات با کد های G۰۱ الی G۲۵ به بررسی عقاید حسابداران در مورد حقیقت گویی می پردازد، حرف G مخفف "generalized" به معنای "عمومی" می باشد؛ یا بعبارت دیگر به معنای ارتباط اولیه با ارزشهای فردی است. گروه دوم از سوالات با کد های P۰۱ الی P۲۵ به بررسی حقیقت گویی در اعمال حرفه ای (شغلی) حسابداران اشاره دارد، حرف P مخفف "professional" به معنای "حرفه ای" بوده و اعمال حسابداران را نشان می دهد. سوالات بگونه ای طراحی شده که مثلا سوال با کد G۰۱ (اعتقاد و باور) با P۰۱ (اعمال) ارتباط دارد یعنی محتوای سوالات با کد P بر گرفته از شماره متناظر آنها با کد G می باشد با این تفاوت که نحوه عمل در حرفه را نشان می دهد و از این طریق می توان به مقایسه عقاید با اعمال پرداخت.

### یافته های پژوهش

جداول ۳ و ۲ نشان دهنده ی آمار توصیفی نمونه های پژوهش می باشد، در مجموع ۴۲ درصد نمونه های حاضر مرد و ۵۸ درصد آنان زن می باشند. همان طور که ملاحظه می شود، میزان تجمع مردان نسبت به زنان در بین شاغلین حسابداری بیشتر از دانشجویان حسابداری بوده است. همچنین حدود ۵۷ درصد آزمودنی ها شاغلین حسابداری و تنها ۴۳ درصد را دانشجویان حسابداری به خود اختصاص داده اند، همچنین حدود ۲۵ درصد از نمونه ها متأهل و ۷۵ درصد آنها مجرد بوده اند که غالب مجردین در بین دانشجویان حسابداری بوده اند که با توجه به پایین تر بودن میانگین سن دانشجویان نسبت به شاغلین نیز قابل اثبات است.

جدول ۲) سیمای آزمودنی ها از لحاظ متغیر های فردی (جنسیت و تاهل)

کل	زمینه فعالیت				متغیر		
	دانشجویان حسابداری		شاغلین حسابداری				
	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	
۴۲٪	۸۳	۳۷٪	۳۱	۴۷٪	۵۲	مرد	جنسیت
۵۸٪	۱۱۳	۶۳٪	۵۳	۵۳٪	۶۰	زن	
۱۰۰٪	۱۹۶	۱۰۰٪	۸۴	۱۰۰٪	۱۱۲	جمع	
۲۵٪	۴۰	۱۹٪	۱۶	۳۰٪	۳۴	مجرد	تاهل
۷۵٪	۱۴۶	۸۱٪	۶۸	۷۰٪	۷۸	متاهل	
۱۰۰٪	۱۹۶	۱۰۰٪	۸۴	۱۰۰٪	۱۱۲	جمع	

در جدول ۳ ملاحظه می نمایم، میانگین سن دو گروه شاغلین و دانشجویان حسابداری به ترتیب حدود ۲۶ و ۱۹/۷ سال بوده، لازم به توضیح است که علیرغم توزیع پرسش نامه ها بین حسابداران با تمامی سنین ولی پرسش نامه های دریافتی عمدتاً از افراد جوانتر بوده؛ که می تواند ناشی از عدم حوصله افراد مسن تر جهت جوابگویی به سوالات باشد. همان طور که ملاحظه می گردد، در نمونه حاضر زنان نسبت به مردان در هر دو گروه جوانتر هستند. که تفاوت فوق در بین شاغلین حسابداری بیشتر از دانشجویان حسابداری می باشد، همچنین مردان حسابداری نسبت به زنان همکار خود با تجربه تر هستند؛ که این مورد می تواند ناشی از بالاتر بودن میانگین سنی آنها نسبت به زنان نیز باشد.

جدول ۳) سیمای آزمودنی ها از لحاظ متغیر های فردی (سن و تجربه کاری)

متغیر	زمینه فعالیت	جنسیت	میانگین	انحراف معیار	t	P-value
سن	شاغلین حسابداری	مرد	۲۹.۶	۲.۷۱	۱.۱۹۴	۰.۰۱
		زن	۲۳.۵	۳.۱۲		
تجربه کاری	دانشجویان حسابداری	مرد	۲۰.۳	۴.۴۱	۲.۲۳	۰.۰۳۳
		زن	۱۹.۱	۲.۲۹		
تجربه کاری	شاغلین حسابداری	مرد	۵.۲	۳.۴۷	۳.۱۴۹	۰.۰۴۱
		زن	۲.۴	۵.۱۳		

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات به دست آمده ابتدا نرمال بودن داده ها با استفاده آزمون کولموگروف - اسمیرنوف (k-S) بررسی شده، اگر سطح معنی دار محاسبه شده برای داده های جمع آوری شده بیشتر از ۰/۰۵ باشد؛

در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض توزیع نرمال داده‌ها پذیرفته می‌شود و اگر سطح معنی‌دار محاسبه شده، کمتر از ۰/۰۵ باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض توزیع نرمال داده‌ها پذیرفته نمی‌شود. با توجه به نتایج این آزمون در صورت نرمال بودن داده‌ها از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه وابسته (مقایسه زوجی) و در صورت نرمال نبودن داده‌ها از آزمون علامت زوج نمونه استفاده می‌شود.

جدول ۴ نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرنوف فرضیه اول

فرضیه	آزمون کلموگروف - اسمیرنوف	تعداد*	آماره	معناداری
فرضیه اصلی	اعتقاد	۹۸۰	۲/۸۴۱	۰/۰۰۰
	عمل	۹۸۰	۲/۳۵۰	۰/۰۰۰
فرعی اول	اعتقاد	۴۲۰	۱/۸۳۳	۰/۰۰۲
	عمل	۴۲۰	۱/۶۸۴	۰/۰۰۷
فرعی دوم	اعتقاد	۵۶۰	۲/۳۴۵	۰/۰۰۰
	عمل	۵۶۰	۱/۸۷۹	۰/۰۰۲

با عنایت به جدول ۴ و سطح معنی‌داری محاسبه شده برای اعتقاد و عمل که کمتر از (۰/۰۵) می‌باشد لذا با توجه به غیر نرمال بودن داده‌ها از آزمون علامت زوج نمونه‌ای استفاده شده است، که نتایج آن در جدول ۵ قابل مشاهده است؛ همانطور که نتایج جدول فوق‌الذکر نشان می‌دهد در سطح احتمال ۹۵ درصد کلیه فرضیه‌های پژوهش دارای سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد بوده لذا، کلیه فرضیه‌های پژوهش مورد تایید قرار گرفت. بطوریکه می‌توان استنباط نمود بین اعتقاد و عمل حسابداران تفاوت معنا داری وجود دارد و این تفاوت بیانگر بالاتر بودن میانگین امتیازات اعتقادات نسبت به عمل است. به بیان دیگر نتایج نشان می‌دهد آنچه افراد به آن اعتقاد دارند با آنچه که به آن عمل می‌نمایند (در حرفه حسابداری) متفاوت است البته این تفاوت در بین دانشجویان حسابداری بیشتر از حسابداران شاغل در حرفه بوده است بر اساس نتایج فوق می‌توان استنباط نمود که ورود به حرفه و آشنایی با ضوابط و آیین رفتار حرفه‌ای تعریف شده آن تاحدی (کم اهمیت) باعث پابندی بیشتر افراد به رعایت مباحث اخلاقی شده، که می‌توان تقریباً موید اثر بخش بودن آیین رفتار حرفه‌ای در جلوگیری از سوء رفتارها نیز باشد ولی نمی‌توان اینطور برداشت نمود که آیین نامه تدوین شده فوق می‌تواند به عمل افراد بطور قابل قبولی جهت داده و آن را تحت تاثیر قرار دهد زیرا اگر اینگونه بود می‌بایستی میانگین امتیازات اخلاقی حسابداران بالاتر از شاغلین می‌بود که این مورد نیز مورد بررسی قرار گرفت، علیرغم وجود تفاوت ولی تفاوت آن معنا دار نبوده است.

\* تعداد فوق از حاصل ضرب تعداد متغییرهای حقیقت‌گویی (۵ مورد) در تعداد پرسش‌نامه‌های دریافتی محاسبه شده است.

جدول ۵) نتایج آزمون علامت زوج نمونه‌ای

فرضیه	متغیر مورد بررسی	تعداد	میانگین	انحراف معیار	آماره Z	sig	نتیجه آزمون
فرضیه اصلی	اعتقاد	۴۴۵	۲/۲۸۴	۰/۶۴۸	-۴/۲۶۹	۰/۰۰۰	تایید
	عمل	۴۴۵	۲/۱۶۸	۰/۶۲۷			
فرعی اول	اعتقاد	۱۹۰	۲/۳۲۴	۰/۵۵۳	-۲/۶۶۳	۰/۰۰۸	تایید
	عمل	۱۹۰	۲/۲۰۱	۰/۶۰۷			
فرعی دوم	اعتقاد	۲۵۵	۲/۲۵۴	۰/۷۱۰	-۳/۲۷۴	۰/۰۰۱	تایید
	عمل	۲۵۵	۲/۱۴۴	۰/۶۴۱			

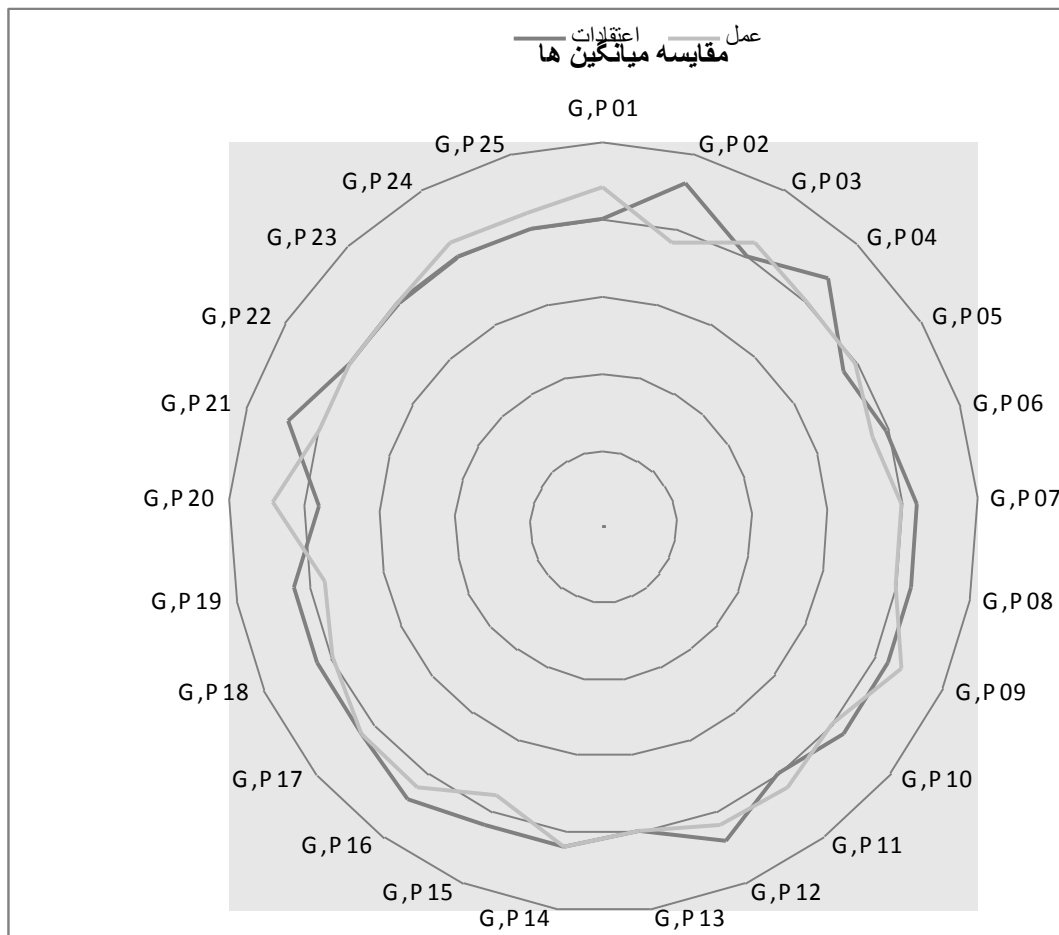
جدول ۶) میانگین کل برای معیارهای حقیقت‌گویی به تفکیک اعتقادات و عمل برای هر نمونه

میانگین		متغیر مستقل مورد بررسی	نماد	متغیر وابسته مورد بررسی
دانشجویان	شاغلین			
۲.۲۱۱	۲.۰۵۹	صداقت	TRUTH	اعتقاد اخلاقی
۲.۳۴۲	۲.۳۰۲	رک‌گویی	FRANK	
۲.۴۰۵	۲.۲۸۶	خطر (ریسک)	DANGER	
۲.۳۳۲	۲.۳۸۴	وظیفه	DUTY	
۲.۳۱۳	۲.۲۷۲	انتقاد	CRITIC	
۲.۰۶۸	۲.۰۱۲	صداقت	TRUTH	عمل اخلاقی
۲.۲۷۳	۲.۲۰۴	رک‌گویی	FRANK	
۲.۰۷۴	۲.۱۱۸	خطر (ریسک)	DANGER	
۲.۳۱۱	۲.۲۸۲	وظیفه	DUTY	
۲.۲۷۸	۲.۱۰۶	انتقاد	CRITIC	

جدول ۶ تفاوت در میانگین پاسخهای دانشجویان در مقابل شاغلین به تفکیک هر متغیر را نشان می‌دهد، نتایج بیانگر پایین تر بودن امتیازات اخلاقی اعمال نسبت به عقاید در تمامی متغیرها می‌باشد. مقایسه تطبیقی میانگین امتیازات پاسخ‌ها به تفکیک هر سوال بر اساس کدهای بیان شده در قسمت قبل در نمودارهای ۱ و ۲ ارائه شده که موید پذیرش فرضیات پژوهش نیز می‌باشد، بطوریکه در دانشجویان و شاغلین رعایت مسائل اخلاقی در اعتقادات دارای امتیازات بالاتر نسبت به عمل آنها در حرفه بوده است. امتیازات بالای اخلاقی برای "عقاید" بیانگر این مورد است که انسانها بر اساس ارزشهای فردی از این موضوع که "عقاید" آنها می‌تواند باعث شایعه پراکنی شود نمی‌هراسند و عقاید خود را بصورت رک و واضح بیان می‌کنند (رک‌گویی)، از انتقاد به افراد قدرتمند تر (یا

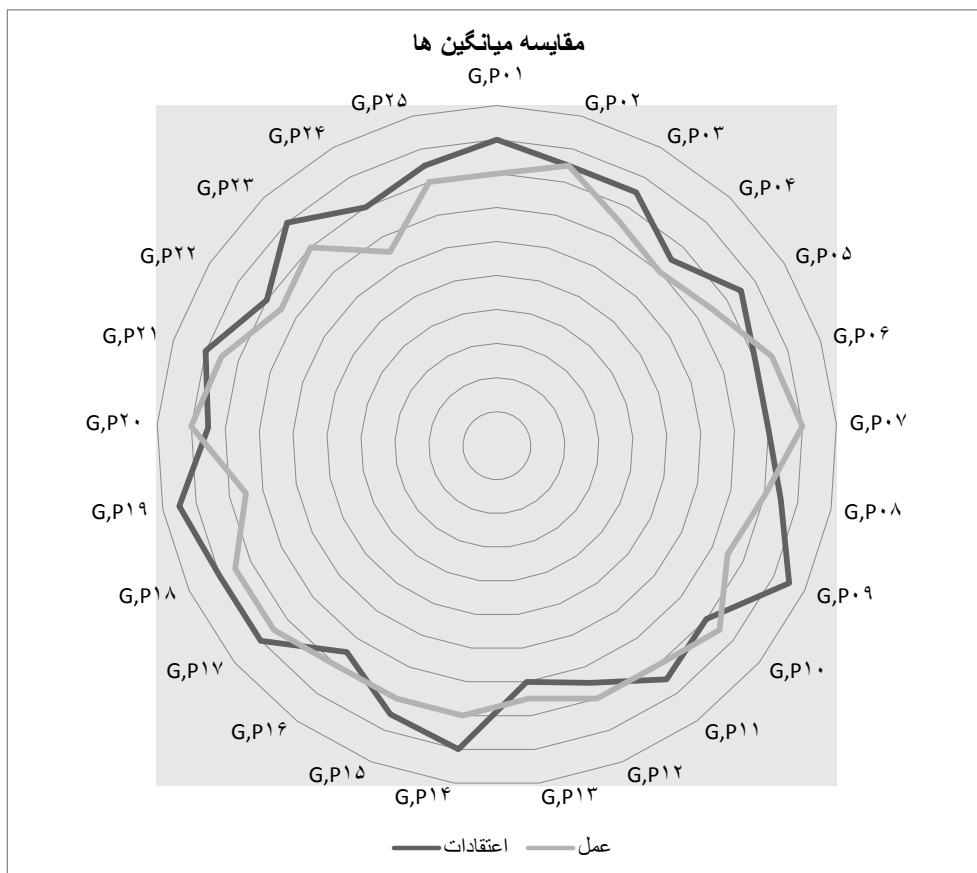
مقام بالاتر) از خود نمی ترسند و بدون در نظر گرفتن موقعیت خود علیرغم وجود خطر حقیقت را می گویند (پذیرش ریسک)، حقیقت گویی را یک وظیفه فردی می دانند (وظیفه) و بدنبال نفع شخصی نیستند (صداقت) و گفتن حقیقت برای آنها یک تعهد فردی است (اکتاویو و همکاران، ۲۰۱۳). بررسی امتیازات مدل اخلاقی در "عمل" افراد بیانگر این است که افراد در اعمال روزانه خود آنچه را که بنظرشان حقیقت می باشد را بدون در نظر گرفتن تاثیرات احتمالی آن بطور شفاف و مستقیم به استفاده کنندگان اعلام می کنند (حقیقت، رک گویی، وظیفه)؛ آنها از اینکه توسط همکاران و یا افراد دیگر مورد انتقاد قرار گیرند از گفتن حقیقت خود داری نمی کنند (انتقاد) و ریسک از دست دادن برتری خود را در نظر می گیرند (ریسک)، زیرا از حقیقت گفته های خود آگاه هستند و به دانش (شایستگی) خود اعتقاد دارند.

نمودار ۱) مقایسه میانگین امتیاز سوالات به تفکیک اعتقادات و عمل برای شاغلین در حرفه حسابداری





نمودار ۲) مقایسه میانگین امتیاز سوالات به تفکیک اعتقادات و عمل برای دانشجویان حسابداری



### بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش موضوع اخلاق حرفه ای مورد بررسی قرار گرفت که تاکید آن بر روی اخلاق فردی و استفاده از آن در عمل مطابق نظریه اخلاقی فوکو بوده است. یافته های پژوهش نشان داد که اکثر حسابداران (دانشجویان و شاغلین) به حقیقت گویی اعتقاد داشته و به آن عمل می نمایند. با این وجود تجزیه و تحلیل دقیق تر متغیرها بعضی جنبه های با اهمیت را مشخص نمود. نتایج آزمون فرضیه ها مبین تایید فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنی دار بین اعتقادات و عمل حسابداران می باشد، بطوریکه نشان می دهد آنچه افراد به آن اعتقاد دارند با آنچه که در محیط حرفه ای خود به آن عمل می کنند متفاوت است و این تفاوت نشان دهنده استفاده کمتر از اخلاقیات در عمل می باشد. بدلیل تعیین اثرات قرار گرفتن در حرفه حسابداری و تاثیر آیین

رفتار حرفه ای در کنترل و جهت دادن به رفتار حسابداران فرضیه فوق برای دانشجویان و شاغلین بصورت جداگانه در قالب فرضیات فرعی مورد بررسی قرار گرفت و تایید فرضیات مستقل فوق نیز وجود تفاوت معنا دار بین اعتقادات و عمل دانشجویان حسابداری و شاغلین در حرفه را نیز تایید نمود. فراوانی متغیرها برای هر دو گروه مبین وجود رفتارهای اخلاقی بیشتر در اعتقادات نسبت به عمل آنها بوده است و بیانگر این است که افراد فوق ذهنیت اخلاقی که دارند را در عمل بطور کمتری اجرا می نمایند و این مورد خلاء وجود آمده ناشی از اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهنیت و قدرت استفاده از آنها در عمل را برای حسابداران را نشان می دهد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات تحقیق با نتایج سایر پژوهش های انجام شده در مورد حقیقت گویی شامل آنتونز و همکاران (۲۰۱۱)، آنتونز و همکاران (۲۰۱۲) و اکتاویو و همکاران (۲۰۱۳) مبنی بر وجود تفاوت معنا دار بین اعتقادات و عمل افراد مشابه می باشد. تحقیقات آنتونز و همکاران (۲۰۱۱)، آنتونز و همکاران (۲۰۱۲) بیانگر بالاتر بودن امتیازات اخلاقی عقاید نسبت به عمل حسابداران بوده که مشابه نتایج تحقیق حاضر است؛ لیکن پژوهش اکتاویو و همکاران (۲۰۱۳) بر روی حسابداران برزیلی مبین بالاتر بودن امتیازات اخلاقی اعمال نسبت به عقاید بود که با نتایج بدست آمده در این پژوهش مشابه نمی باشد که آن می تواند ناشی از تفاوت در اثربخشی آیین رفتار حرفه ای و مجازاتهای تعیین شده برای سوء رفتارهای حسابداران در کشور برزیل با کشور ما باشد. همچنین بررسی سایر متغیرهای کنترلی نشان داد که، جنسیت افراد بر انجام رفتارهای اخلاقی آنها تاثیر داشته، بطوریکه در هر دو گروه شاغلین و دانشجویان زنان نسبت به مردان دارای امتیازات اخلاقی بالاتری بودند که این مورد با تحقیقات لوکاس و همکاران (۲۰۰۴) و گلور و همکاران (۱۹۹۷) نیز مشابه است. همچنین بررسیها نشان داد تجربه کاری نیز در بین شاغلین بر انجام رفتارهای اخلاقی افراد تاثیر گذار بوده است، بطوریکه با بالاتر رفتن تجربه و سن تمایل به رفتارهای اخلاقی بیشتر از همکاران با تجربه پایین تر بوده است.

تفاوت امتیازات اخلاقی برای حسابداران در مقابل دانشجویان حسابداری می تواند تا حدودی نشان دهنده موثر بودن آئین رفتار حرفه ای تجویز شده برای جلوگیری از سوء رفتارها در حرفه باشد، لیکن اثر بخشی آن با اهمیت نبود و این مورد خلاء وجود آیین رفتار حرفه ای یا مجازاتهای موثرتر برای حرفه حسابداری را نمایانگر می سازد. میانگین امتیازات اخلاقی برای اعتقادات حسابداران در پژوهش حاضر نسبت به پژوهشهای مشابه نشان دهنده امتیازات اخلاقی پایین تر حسابداران کشور ما می باشد، که این مورد قابل تامل بوده و نیاز به بهبود اخلاقیات در رابطه فرد با خودش را تقویت می نماید. یعنی روش های سنتی آموزش اخلاق حرفه ای که در اکثر موارد به بازآفرینی وظایف و ممنوعیتهای نظام نامه آئین رفتار حرفه ای محدود می شود را باید تغییر و باید حوزه آموزشهای اخلاقی را گسترش و رابطه فرد با خودش را آموزش داد زیرا معتقدیم که این روش بهترین روش برای بهبود رفتارهای اخلاقی بوده و باعث اعتماد سازی می شود، زیرا در شرایطی که هیچ کنترلی وجود نداشته باشد عمل افراد از اعتقادات و ذهنیت و باور آنها ناشی می شود. درست مانند کسی که در مقابل دوربین رفتاری را انجام دهد که در حالت عادی و در خفا همان را به همان شکل انجام می دهد و این دقیقاً بیانگر مشابه بودن اعتقاد و عمل

آن فرد است نه ناشی از قرار گرفتن وی زیر نظر کنترلر (دوربین). همانطور که پرادیو (۲۰۰۸) نیز بیان نمود می‌بایستی نسبت به ویژگی‌هایی که انسان قوانین رفتاری خود را بر اساس آن تنظیم نموده و اعمال خود را بتبع آن تغییر می‌دهد، تفکر و تامل نمود. بحث اخلاق مسئله ساده‌ای نیست، به معنای پذیرش بی‌اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه (و تجویز) شده نبوده، بلکه تأکید بر آزادی عمل و اختیار برای ارائه ارزشها و اهداف درونی فرد به تنهایی می‌باشد؛ که این مورد بیانگر ذهنیت و اعتقادات اخلاقی بدون ترس از آئین رفتار حرفه‌ای است و این همان اخلاق مطلوب از دیدگاه فوکو می‌باشد. در انتها بیان می‌شود این پژوهش ادعا ندارد که رابطه پیچیده بین ارزشها، هنجارها و رفتارها را بطور کامل بررسی کرده بلکه، مسیری را نشان می‌دهد که می‌توان اخلاق حرفه‌ای را مورد توجه قرار داد و ما معتقدیم مهم‌ترین کاری که انجام داده ایم بیشتر برانگیختن بازتاب و انتقاد وجود تفاوت‌ها بین نگرش و عمل حسابداران بوده است و ارائه راه حل بابت آن می‌بایستی مورد بررسی و کنکاش بیشتر قرار گیرد.

### محدودیت‌های پژوهش

پژوهش حاضر مانند دیگر پژوهش‌های علوم انسانی که مربوط به انسان می‌باشد با محدودیت‌ها و مشکلاتی روبه‌رو بوده که به طور خلاصه برخی از آن‌ها در زیر ارائه شده‌اند:

- محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه‌های کتبی شامل امکان برداشت متفاوت از سوالات و خصوصاً بودن اخلاق حرفه‌ای

- عدم همکاری کامل بعضی از آزمودنی‌ها با افشاء تصمیمات اخلاقی حتی در راستای اهداف تحقیق

### پی‌نوشت

- <sup>۱</sup> Foucault
- <sup>۲</sup> Beliefs
- <sup>۳</sup> Practices
- <sup>۴</sup> William & Elson
- <sup>۵</sup> Marcondes
- <sup>۶</sup> Schopenhauer
- <sup>۷</sup> Martins, Gelbecke, & Santos
- <sup>۸</sup> Conduct
- <sup>۹</sup> Ethics
- <sup>۱۰</sup> Nothouse
- <sup>۱۱</sup> Conduct theory
- <sup>۱۲</sup> Value theory
- <sup>۱۳</sup> Díaz
- <sup>۱۴</sup> Frankness
- <sup>۱۵</sup> Truth
- <sup>۱۶</sup> Danger
- <sup>۱۷</sup> Criticism
- <sup>۱۸</sup> Duty

<sup>۱۹</sup> Tyco<sup>۲۰</sup> hooper<sup>۲۱</sup> International ethical standards board for accountant

## منابع

- ۱- آیین رفتار حرفه ای، سازمان حسابرسی؛ ۱۳۸۲
- ۲- جباری، حسین؛ رحمانی، حلیمه؛ "سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری" فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، سال پنجم، شماره ۳ و ۴، سال ۱۳۸۹،
- ۳- حجازی، رضوان؛ مصری پور، محبوبه؛ "رابطه ضوابط اخلاقی حرفه ای با آموزشهای دانشگاهی" ارائه شده در دهمین همایش ملی حسابداری ایران؛ ۱۳۹۱، جلد ۱، صفحات ۱۳۹ تا ۱۵۵
- ۴- حسنقلی پور، طهمورث و همکاران؛ "بررسی عوامل موثر بر نگرش اخلاقی دانشجویان مدیریت" فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، سال ششم، شماره ۴، سال ۱۳۹۰، صفحات ۱ تا ۱۲
- ۵- مجتهد زاده، ویدا و همکاران؛ "نقش اخلاق در حسابداری و چالش های پیش روی آموزش دانشگاهی" ارائه شده در دهمین همایش ملی حسابداری ایران؛ ۱۳۹۱، جلد ۱، صفحات ۱۵۹ تا ۱۸۳
- ۶- Alves, J. S., Lisboa, N. P., Weffort, E. F. J., & Antunes, M. T. P. (۲۰۰۷). Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. *Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo*, ۱۸, ۵۸-۶۸.
- ۷- Armstrong, M. (۱۹۹۳). Ethics and professionalism in accounting education: a sample course. *Journal of Accounting Education*, ۱۱(۱), ۷۷-۹۲.
- ۸- Antunes, M. T. P., Mendonça Neto, O. R., Oyadomari, J. C. T., & Okimura, R. T. (۲۰۱۱). Conduta Ética dos Pesquisadores em Contabilidade: diferenças entre a crença e a práxis. *Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo*, ۲۲(۵۷), ۳۱۹-۳۳۷.
- ۹- Antunes, M. T. P., Mendonça Neto, O. R., Okimura, R. T & Silva, Z. Y. B. (۲۰۱۲). Ethical issues in a research practices: the perception from Brazilian's graduate students, in European Accounting Association Congress. *Anais*, ۲۰۱۲.
- ۱۰- Buchan, H. F. (۲۰۰۵). Ethical decision making in the public accounting profession. *Journal of Business Ethics*, ۶۱(۲), ۱۶۵-۸۱.
- ۱۱- Cohen, J., Pant, L.W., & Sharp, D.J. (۱۹۹۵). An international comparison of moral constructs underlying auditors' ethical judgments. *Research on Accounting Ethics*, ۱, ۹۷-۱۲۶.
- ۱۲- Collins J., & Hussey, R. (۲۰۰۹). *Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students*. ۳rd edition. London: Palgrave Macmillan.
- ۱۳- Diáz, Esther. (۲۰۰۵). *La filosofía de Michel Foucault*. Buenos Aires: Editorial Biblos.
- ۱۴- Foucault, M. (۱۹۸۶). *The history of sexuality: the use of pleasure*. New York: Vintage.
- ۱۵- Foucault, M. (۲۰۰۱a). *Dits et écrits II*, ۱۹۷۶-۱۹۸۸, Paris: Éditions Gallimard.
- ۱۶- Foucault, M. (۲۰۰۱b). *Fearless speech*. (J. Pearson, Ed.). Los Angeles: Semiotext.
- ۱۷- Foucault, M. (۲۰۰۴). *Discurso y verdad em la antigua Grecia*. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.

- 
- ١٨- Foucault, M. (٢٠٠٦). *A Hermenêutica do sujeito*. São Paulo: Martins Fontes.
- ١٩- Goodwin, J., Goodwin, D., & Fiedler, B. (٢٠٠٠). The influence of culture on accountants' ethical decision making in Singapore and Australia. *Accounting Research Journal*, ١٣(٢), ٢٤-٣٨.
- ٢٠- Hill, M. M., & Hill, A. (٢٠٠٨). *Investigação por questionário*. Lisboa: Edições Sílabo
- ٢١- Lang, T. K., Hall, D., & Jones, R. C. (٢٠١٠). Accounting student perceptions of ethical behavior: insight into future accounting professionals, *Academy of Educational Leadership Journal*, ١٤ (٢), ١٠-١١.
- ٢٢- Marcondes, D. (٢٠٠٩). *Textos básicos de ética: de Platão a Foucault*. Rio de Janeiro: Zahar.
- ٢٣- Octavio R; João Paulo C L & et .al(٢٠١٣)"Ethical conduct of Brazilians' accountants: differences between beliefs and practices": *European Accounting Association*, ٦-٨ May ٢٠١٣, Paris in France.
- ٢٤- Schopenhauer, A. (٢٠١٠). *The two fundamental problems of ethics*. New York: Oxford University Press.
- ٢٥- Uysal, O. O. (٢٠٠٩). Business Ethics Research with an accounting focus: a bibliometric analysis from ١٩٨٨ to ٢٠٠٧. *Journal of business Ethics*, ٩٣(١), ١٣٧-١٦٠.

## **Ethical conduct of accountants: differences between beliefs and practices**

### **Abstract**

The main propose of this study is the ethical conduct of accountants, based on the Foucault approach about the practice of truth-telling activity. It is aimed to know how characteristics of truth-telling activity can be frame as perceived by accountants according to their beliefs and identify differences between these beliefs and how they actually practices in their profession. The motivation for using this approach was due to the fact that the existence of a professional ethical code has not proven enough to curb moral deviations in professional conduct. This is an exploratory and descriptive study with a quantitative approach. A survey was made through a structured questionnaire and featured and include all professional accountants and accounting students (as a control variable) that have chosen randomly. A questionnaire to assess the opinions of the quest for truth and its application in practice is designed are two main aspects to investigate the beliefs and practices of truth, Foucault factors include the integrity, risk, responsibility, criticism and candour is used. The analysis of the frequencies of the mode of the paired variables (beliefs versus practice) showed higher differences between professional accountants and accounting students in beliefs and practices, nevertheless, in professional accountants, consideration of ethical issues among practitioners is more than their beliefs, but the beliefs of the professional accounting students are higher than professional practice.

This shows the vacancy has arisen due to the belief in the minds of ethical issues and the ability to use it in practice. The result also shows women accountant then men and more expertise accountants then less expertise accountants are more are committed to respecting ethical issues.

**Keywords:** Truth, Ethical conduct of accountants, accountants, Ethic of Professional Conduct