



رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت های بین عقاید و عمل

- دکتر محمود لاری دشت بیاضی^۱، حمید خادم^۲، امین رستمی^۳، عباس لاری دشت بیاض^۴
- ۱- استادیار گروه حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد
 - ۲- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد و مدرس دانشگاه
 - ۳- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد
 - ۴- عضو هیات علمی گروه حسابداری موسسه آموزش عالی بینالود مشهد
- تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۱۱/۱۱ ، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۰۱/۳۰

چکیده

موضوع اصلی این پژوهش رفتار اخلاقی حسابداران بر اساس دیدگاه اخلاقی فوکو در مورد حقیقت‌گویی می باشد. پژوهش حاضر درصدد بررسی ویژگی های حقیقت‌گویی در عقاید و اعتقادات حسابداران و تفاوت‌های بین این عقاید و چگونگی اجرایی و عملی شدن آن در محیط کار(حرفه حسابداری) می باشد. انگیزه اصلی جهت بررسی این دیدگاه این بود که وجود مجموعه قوانین و اخلاق حرفه ای برای محدود ساختن انحرافات اخلاقی در رفتار حرفه ای 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 می گیرد و نمونه ها بصورت تصادفی از بین افراد شاغل در واحد مالی و دانشجویان حسابداری انتخاب گردید. پرسش نامه ای که برای سنجش عقاید حقیقت‌طلبی و کاربرد آن در عمل طراحی شده است دارای دو محور کلی بوده که برای بررسی اعتقادات و اعمال از فاکتورهای حقیقت‌گویی فوکو شامل صداق، ریسک، وظیفه، انتقاد و رک‌گویی استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل داده ها بصورت زوجی(عقاید در مقابل عمل) وجود تفاوت معنادار بین اعتقادات و عمل حسابداران می باشد بطوریکه، رعایت مباحث اخلاقی برای دانشجویان و شاغلین حسابداری مبین بالاتر بودن امتیازات اخلاقی اعتقادات نسبت به اعمال می باشد. 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 حرفه ای برای جهت دادن به افکار حسابداران را نشان می دهد. نتایج این پژوهش همچنان نشان داد زنان حسابدار نسبت به مردان همکار خود و حسابداران با تجربه نسبت به همکاران شاغل با تجربه پایین تر خود بیشتر بر رعایت مباحث اخلاقی پایبند می باشند.

واژگان کلیدی: حقیقت گویی، 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 می آفریند. پیدایش حرفه های گوناگون، زائیده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می پیمایند. این حرفه ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم تر می شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می کنند.

تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می آورد. 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 حرفه های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می کند 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 [۱].

هدف اصلی حسابداری فراهم کردن اطلاعات سودمند جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط مدیران، سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان می باشد. از اینرو، حسابداران بعنوان گزارش گنده و واسطه مالی بین شرکت و بازار سرمایه، دارای مسئولیت خطیری در برابر جامعه هستند. اعمال غیر اخلاقی حسابداران و حسابرسان ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم به حرفه حسابداری و گزارشگری در عملکرد کارایی بازار های سرمایه نیز اختلال ایجاد می کنند [۳۴].

ماحصل حسابداری صورت های مالی بوده که هدف آن ارائه اطلاعاتی درباره وضعیت، عملکرد و انعطاف پذیری مالی است که برای استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی، مفید واقع شود. بنابراین میتوان گفت در صورت دستکاری صورتهای مالی، به هدف و فلسفه وجودی صورت های مالی خدشه وارد میشود، تصمیم گیری اخلاقی بعنوان حوزه ای از اخلاق حسابداری هنوز در دوران کودکی خود به سر می برد [۶ و ۵]. 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 حسابداران شناخته شدند که وظیفه گزارشگری خویش را بنحوصحیح انجام نداده‌اند. 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 [۲۸].

رسوایی‌ها و شایعات مالی که اخیرا 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. صفری و همکاران (۱۳۹۵) بیان نمودن، دانشگاهیان و اعتباردهندگان صورتهای مالی حضور درازمدت و همزمان حسابرس در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکت را دلیلی بر افزایش مخاطرات اخلاقی در اظها نظر حسابرس می دانند [۲].

بر اساس نظر باکان (۲۰۰۵) در این زمینه معمولا فاکتورهای فردی و زمینه‌ای تاثیر گذار بر اخلاق حرفه‌ای در فعالیتهای شغلی را می بایست مورد بررسی قرار داد [۱۳]. بنا براین، موضوع اصلی این پژوهش بررسی اخلاق فردی حسابداران بر اساس دیدگاه فوکو در مورد رابطه فرد با خودش که موجب حقیقت میشود، می باشد [۲۰]. طبق نظریه حقیقت انسانها از یک سو شامل مجموعه‌ای از اصول عقلانی است که ریشه در شناخت جهان، حیات انسان، نیازها، شادی‌ها، 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؟" یا این اصول عقلانی به اندازه کافی در ذهن ما جای گرفته اند تا بتوانند به عادات عملی در رفتار روزانه ما تبدیل شوند. اوبیان می کند عمل افراد با تابی از مسیر فکر و احساس درونی آنها است [۲۱].

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. بعبارت دیگر موضوع اصلی ارزشهای اخلاقی و فردی، ذهنیت و اعمال خود بوده و تاکید بر روی نظام‌های اخلاقی موجود ندارد (فوکو، ۱۹۸۶) [۱۹]. بنظر می رسد یافته‌های این پژوهش بازتابی از اهمیت ارزشهای اخلاقی فردی را نشان می دهد که بطور کلی ناشی از بازتاب پژوهش‌های فلسفی و اخلاقی می باشد [۳۰]؛ همچنین بر پژوهش‌های روانشناسی در اینخصوص نیز گذری دارد [۳۲]. بطور خاص موضوع اصلی این پژوهش رفتار حرفه‌ای 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 استاندارد‌های حسابداری و فرآیند بین المللی شدن آن (جهت تولید اطلاعات حسابداری با کیفی‌تر) 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 [۳۱]. 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) [۸]. این واژه، ریشه ای یونانی دارد و در لغت بمعنای عرف و رهنمود می باشد. علامه علیاکبر دهخدا در لغتنامه، اخلاق را جمع خلق و خوئها و علم اخلاق را دانش بد و نیکخوییها تعریف کرده است. دکتر حسن انوری در فرهنگ بزرگ سخن، اخلاق را مجموعه عاداتها رفتارهای فرهنگی پذیرفته میان مردم یک جامعه تعریف کرده و در ادامه به رفتار شایسته و پسندیده عطف میدهد. کلمه اخلاقیات از واژه یونانی *ethos* بمعنی آداب و رسوم، رفتار یا منش، نشات گرفته است نورتوس (۲۰۰۳) معتقد است تئوری اخلاقی در حالت کلی، می تواند به دو تئوری اصلی تفکیک شود گروه اول: تئوری های رفتاری که تمرکز آنها بر رفتار شخص است؛ تئوریهای رفتاری تلاش می کند که ماهیت اخلاقی فرد را بر مبنای عملکردش، بررسی کند. گروه دوم، تئوری های ارزشی که بر اخلاق و منش شخص تمرکز دارد. پژوهش حاضر نیز محدود به تئوری های 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 می گذارد. اول، تشخیص می دهد مسئله ای که درگیر آن شده، موضوعی اخلاقی است؛ سپس در مورد آنکه انجام چه اقدامی از نظر اخلاقی درست است، قضاوت می کند. در گام سوم، عمل درست اخلاقی را بر می گزیند و در نهایت بر مبنای نیت اخلاقی خود رفتار می نماید [۲]. این مدل از چهار مؤلفه به صورت زیر تشکیل شده است:

حساسیت اخلاقی (آگاهی): این قسمت به شناسایی مشکل اخلاقی مربوط می شود و شامل تفسیر موقعیت، انتخاب نقش با توجه به اثراتش بر روی گروه های 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 قبول ترین رفتار در یک وضعیت اخلاقی می باشد. رست معتقد است قضاوت اخلاقی با رشد اخلاقی شناختی کولبرگ رابطه ی مستقیم دارد.

محرک اخلاقی (نیت): به این مورد اشاره دارد که آیا نیت اخلاقی با قضاوت اخلاقی مطابقت می کند یا خیر



و شامل درجه ای از تعهد به رفتار اخلاقی، تاکید بیشتر بر ارزشهای اخلاقی نسبت به سایر ارزشها و تعهد فردی در مورد نتایج اخلاقی می باشد.

شخصیت اخلاقی (رفتار): به معنای انجام عمل اخلاقی می باشد و شامل پافشاری بروظیفه اخلاقی، شجاعت، غلبه بر نقاط ضعف نظیر خستگی و وسوسه و رفتار در جهت هدف اخلاقی می شود.

نظریه رفتار اخلاقی فوکو

میشل فوکو در اکتبر سال ۱۹۲۶ میلادی، در فرانسه متولد شده، وی از متفکران پست مدرن است و از همان اوایل کارش ناسازگاری با فلسفه ی اخلاق هنجاری (تجویزی) برای افراد بود، وی معتقد است، اخلاق به اختیار و برگرفته از ذهن فرد و نه بازتاب قوانین و مقررات تعریف شده برای وی می باشد. فوکو در زمینه اخلاق بین دو عامل عقاید و اعمال تمایز قایل شده است [۲۶]. 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 [۱۹]. همانطور که پرادو (۲۰۰۸) نیز بیان نمود می بایستی نسبت به ویژگی هایی که انسان قوانین رفتاری خود را تنظیم نموده و اعمال خود را به تبع آن تغییر دهد، تفکر و تامل نمود [۱۴]. 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. 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. با عنایت به مطالب مطرحه 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 اینجاست 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 [۳۱].



وی بیشتر بر آن دسته از دستگامهای اخلاقی تکیه دارند که شامل مجموعه‌ای از دستورها و ارزشهای اخلاقی هستند یعنی نوع اول اخلاق. فوکو معتقد است که اخلاق آیین‌نامه‌ای 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 می‌کند و از تسلیم شدن در برابر تمایلات نفس سر باز می‌زند. چنین فردی دیگر برده‌خواسته‌هایش نیست و به زعم فوکو این معنای حقیقی آزادی و اخلاق است [۳۱]. بر اساس تعبیر دیاز (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 می‌باشد. بنا براین براساس 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 می‌کند [۱۶ و ۲۲].

سر انجام با توجه به بررسیهای فوکو، یک عمل اخلاقی بخشی از: الف) اصول اخلاقی است که عمل اخلاقی به آن بر می‌گردد 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 به صورت ذیل تعریف می‌شود:



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 [۱۶].

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 ثانياً به اعمال اخلاقی در افراد ارتباط دارد [۳۱]. هر دوی 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 گمان می‌کند برای بیان آن ضروری است، را فرد بگوید "فوکو، ۲۰۰۶ [۲۳].

به عبارت دیگر "عمل" اخلاقی عبارت است از گفتن حقیقت بصورت: رک‌گویی، حقیقت، ریسک (مخاطره)، انتقاد و وظیفه حقیقت‌گویی معمولاً به عنوان آزادی بیان تعبیر می‌شود و حقیقت‌گو کسی است که از حقیقت‌گویی استفاده می‌کند، بعبارت 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 [۲۴]. با اعتقاد



فوکو (۲۰۰۱) واژه حقیقت‌گویی به نوعی رابطه بین گوینده و آنچه می‌گوید را نشان می‌دهد [۲۱].

به‌عنوان مثال فردی که یک نوع محصول خوراکی را در یک برنامه تلوزیونی 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 این کار را انجام می‌دهد.

به‌طور 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 وظیفه ای 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 شده، استفاده می‌کنیم. در جدول ۱ پنج ویژگی (متغیر) جهت بررسی حقیقت‌گویی یعنی: رک‌گویی، حقیقت (صداقت)، ریسک (خطر)، انتقاد و وظیفه، به‌طور خلاصه ارائه شده است. به‌طور خلاصه از موارد بالا استنباط می‌شود، حقیقت‌گویی نوعی فعالیت زبانی است که گوینده از طریق رک‌گویی 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.

رسوایی‌های مالی و چالش‌های اخلاقی

امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحران‌های اخلاقی بیگانه نیست. در سال‌های اخیر شاهد رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو، ورلد کام، آدلفی، زیراکس، گلوبال گراسینگ بوده‌ایم. سوالی که به ذهن متبادر می‌شود این است که چرا با وجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه حسابداری همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی‌هایی متضرر می‌شود؟ وقوع رسوایی‌های مالی در حسابداری سرفصل تازه‌ای 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) [۲۸]. مقصر اصلی در بروز بحران‌های مالی سراسر دنیا حسابدارانی شناخته شده‌اند که وظیفه گزارشگری خود را بنحو صحیح انجام نداده‌اند (بین و بناردی، ۲۰۰۵؛ هاس امی، ۲۰۰۵) [۲۳]. گزارشگری نادرست صورت‌های مالی سازمان‌ها ناشی از نبود توانایی علمی آنها نبوده بلکه بدلیل خلا ناشی از نبود اخلاق حرفه‌ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است (لاو، داوی و هوپر، ۲۰۰۸) [۲۹].



**جدول ۱) ویژگی (متغیر) های حقیقت‌گویی از دیدگاه اخلاق فوکو
(منبع: فوکو، ۲۰۰۱: ۲۱۱-۲۱۰؛ اکتاویو و همکاران، ۲۰۱۳: ۲۱۱ و ۲۱۰)**

ویژگی های حقیقت‌گویی	معنی
وک‌گویی	فرد حقیقت‌گویی فردی است که هر آنچه در ذهن دارد را می‌گوید. هیچ چیزی را پنهان نمی‌کند بلکه قلب و ذهن خود را بطور کامل یا افشاء گری خود یاز می‌کند. در این حالت، انتظار می‌رود که آنچه 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 می‌کند که آنچه که می‌گوید عقیده خودش می‌باشد. این عمل را با اجتناب از ارائه هرگونه القاطنی که باعث پنهان ماندن افکارش باشد انجام می‌دهد. در این روش قابلیت گفتاری حقیقت‌گویی یعنی روشن(شفاف) گویی :
حقیقت(مداقت)	همیشه بین عقیده(باور ذهنی) و حقیقت یک نوع تطابق وجود دارد. اما این تطابق به شکل فراقستی ویژه هادر صحبت کردن و بیان بدون مصلحت هر چیزی که در ذهن می‌باشد نیست. فرد حقیقت‌گو آنچه حقیقت است را می‌گوید، زیرا حقیقت را می‌داند. این پیش فرض وجود دارد که حقیقت گو فردی است که دارای ویژگیهای اخلاقی لازم می‌باشد یعنی اولاً حقیقت را می‌داند و ثانیاً این حقیقت را به دیگران می‌گوید. در صورتی که فردی حقیقت‌گو اطلاق می‌شود که حتی اگر گفتن حقیقت برای او ریسک(خطر) داشته باشد باز هم آن را بیان می‌کند. یعنی هنگامی که یک عالم به یک ظالم می‌گوید که ظالم او ناخوشایند است در این صورت عالم حقیقت را می‌گوید و اعتقاد او نیز بر این است که حقیقت را می‌گوید و علاقه‌بران ریسک هم می‌کند 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. حقیقت‌گویی یا ریسک ارتباط دارد بطوریکه حقیقت‌گو نیاز به جرات گفتن حقیقت علیرغم وجود خطر را دارد.
انتقاد	حقیقت‌گویی تنگلی از انتقاد شامل انتقاد به خود یا دیگری است، اما همیشه در وضعیتی دارای ارزش اخلاقی یا لا است که مقام(جایگاه) انتقاد کننده، پایین‌تر از انتقاد شونده باشد. حقیقت‌گو(انتقاد کننده) همیشه نسبت به کسی که مورد انتقاد قرار می‌گیرد(انتقاد شونده) قدرت کمتری دارد بطوریکه حقیقت‌گویی از پایین سرچشمه گرفته و به بالا می‌رود. زیرا اگر انتقاد توسط فرد پالایی به فرد زیر دست خود باشد، منظر قدرت بوده و نیاز به جسارت حقیقت‌گویی و انتقاد ندارد.
وظیفه	گفتن یک حقیقت بعنوان یک وظیفه در نظر گرفته می‌شود. هیچکس فرد را مجبور به گفتن حقیقت نمی‌کند اما وی احساس می‌کند که وظیفه دارد حقیقت را بیان نماید. اگر فردی مجبور به گفتن حقیقت باشد(تحت شکنجه یا اجبار های دیگر) در این صورت افشاءگری وی حقیقت‌گویی نیست، یعنی اگر فرد احساس کند دوست(یا همکار) وی دارد خلاقیتی اخلاقی را انجام می‌دهد، حتی اگر بداند ممکن است دوست(یا همکارش) از دست او ناراحت شود باز هم وظیفه خود می‌داند برای تعالی سازمان و جامعه گفتن حقیقت را وظیفه خود می‌داند.

رسوایی ها، اعتماد عموم به صورتهای مالی که عاملی حیاتی برای ایفای نقش حسابداری است را خدشه دار می‌کند. تلاشهایی که بمنظور تسکین اذهان عمومی و حفظ اعتماد جامعه به حرفه حسابداری انجام می‌شود مهم نیست، که قانون‌گذاران چه تعداد قوانین و مقررات تصویب کنند؛ مهم آن است همواره افرادی هستند که دروغ می‌گویند، تقلب می‌کنند و بدنبال نفع شخصی خود می‌باشند. افراد با خصایص بد همواره دنبال راههایی برای دور زدن قوانین می‌باشند درحالی که افراد با فطیلت اخلاقی نیازی به قوانین ندارند، زیرا بر اساس ذهنیت و عقاید اخلاقی خود عمل صادقانه را انجام می‌دهند (پیت، ۲۰۰۴: ۱۴)، 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 سازی‌ها و اختلاص‌ها لازم است ولی کافی نیست" وقوع هر رسوایی مالی، خود شاهدهی است بر آن‌که برخی از طرفین درگیر به گونه‌ای اخلاقی عمل نکرده‌اند. این افراد بیش از آنکه منافع دیگران را مد نظر بگیرند به منافع خود می اندیشند [۲۸].

ضایق حرفه‌ای در حسابداری

پدیده همگرایی بمنظور تسهیل مبادلات در بازارهای سرمایه، عمده کشورها را بر آن داشته، به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی حرکت نمایند و ایران نیز از این قاعده مستثنی نمی‌باشد، همواره تجدید نظر در استاندارد های حسابداری را شاهد هستیم که یکی از دلایل آن تقریب و نزدیکتر شدن به استانداردهای بین‌المللی است. این استانداردها به گونه‌ای اصول‌گرا با مسائل اخلاقی برخورد نموده‌اند. این رویکرد، نیازمند آن است که حسابداران نه تنها درکی گسترده از اصول اخلاقی [فضیلت های اخلاقی] داشته باشند، بلکه با برخورداری از فضیلت‌های کاربردی در برخورد با مسائل به گونه‌ای اخلاقی رفتار نمایند. بنابراین حرکت بسمت استاندارد های حسابداری بین‌المللی، حسابداران را با چالش های اخلاقی بیشتری روبرو خواهد کرد و آن‌ها در این سیستم نیازمند بکارگیری قضاوت حرفه‌ای بیشتری می باشند. این استاندارد ها، آزادی عمل و فرصت ذهنیت‌گرایی بیشتری را به حسابداران می دهد و درهای بیشتری را برای اقدامات غیر اخلاقی و پر هزینه پیش روی حسابداران باز می کند بکارگیری این استانداردها، نیازمند تعهد اخلاقی حسابداران به ارائه صادقانه و پایداری در مقابل فشارهای درونی و بیرونی خواهد بود (دیلمان، ۲۰۱۱) [۱۷].

هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IESBA) آیین رفتار اخلاقی را با رویکرد چهار چوب مفهومی به‌منظور ارائه رهنمود اخلاقی در زمینه شناسایی و تحلیل و برخورد با عواملی که اصول اخلاقی را تهدید می‌کنند 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 حرفه‌ای و رهنمودهای مربوط است. در اسفندماه سال ۱۳۷۷ کمیته فنی سازمان حسابرسی آئین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد که با تایید هیات عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان از سال ۱۳۷۸ لازم‌الاجرا گردید. این متن، کمابیش ترجمه آئین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی 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 حرفه‌ای خود را تدوین کرد که پس از تصویب شورای عالی جامعه در ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و لازمالاجرا گردید [۱]. چنانچه قبلاً مشخص شد، دیدگاه وظیفه‌شناسی بر وجود یک وظیفه برای خدمت به اعتماد



عمومی از طریق تبعیت از قوانین تاکید دارد (ریاحی بلکوی، ۱۹۹۲) و دانش بیشتر از قوانین AICPA، منجر به افزایش استفاده از قضاوت حرفه ای نسبت به قضاوت شخصی می شود (آدامزو 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 گاتورن (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 گرایي 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 [۸]. 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. یافته های تحقیق آنتونز و همکارانش (۲۰۱۱ و ۲۰۱۲) واقعیت وجود نوعی واکنش متقابل بین استانداردهای اخلاقی و حرفه ای را مشخص می کند. در این پژوهش فرآیند تصمیم گیری حسابداران برزلیلی 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) [۱۰ و ۱۱].

فرضیه های پژوهش

طبق بند سوم اصول اخلاقی در آیین رفتار حرفه ای AICPA، برای حفظ و گسترش اعتماد عمومی، اعضا حرفه باید همه مسئولیتهای حرفه ای خود را با بالاترین درجه صداقت و درستکاری انجام دهند. صداقت، یک ویژگی اساسی برای بازشناسی حرفه می باشد. 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) [۲]. اخلاق حرفه ای مسئله ای است که از دیر باز مورد توجه اهالی حرفه بوده است. بر اساس نظریه اخلاقی فوکو دو عامل عقاید و اعمال متمایز از هم می باشند. 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 می تواند برگرفته از قوانین و مقررات تجویز شده و یا اعتقادات (باورهای) اخلاقی خود فرد باشد. بحث اخلاق مسئله ساده ای نبوده، به معنای پذیرش بی اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه (و تجویز) شده نیست، بلکه تاکید بر آزادی عمل و اختیار برای ارائه ارزش ها و اهداف درونی فرد به تنهایی می باشد [۲۶]. اکتایو و همکاران (۲۰۱۳) کولیز و همکاران (۲۰۰۹)، هیل و هیل (۲۰۰۸) به بررسی تفاوت های بین نگرش و اعتقاد اخلاقی افراد و نحوه کاربرد آن در عمل را بترتیب در بین محققان حسابداری، دانشجویان حسابداری و حسابرسان برزلیلی بررسی نمودند که در این پژوهش نیز این مهم مورد بررسی قرار می گیرد بر اساس



پیشینه تحقیقات بیان شده در بالا که وجود تفاوت معنا دار بین اعتقادات و اعمال افراد اثبات شد [۲۶ و ۱۵ و ۳۱]، فرضیه ی 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 نامه های 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 گرفته اند.

روش پژوهش

با وجود اهمیت و ضرورت اخلاق حرفه ای حسابداری، این موضوع در بین اهالی حرفه، هنوز به صورت یک بحث جدی مطرح نگردیده است، تنها پژوهش های فعلی حول تاثیر آموزشهای اخلاقی موجود در دانشگاه ها و تعداد واحدهای 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 به صورت تحلیلی، مقایسه ای می باشد. ابزار اندازه گیری این تحقیق پرسشنامه استاندارد استفاده شده توسط اکتایو و همکاران (۲۰۱۳) و دستورالعمل ها و رهنمودهای بیان شده کولیز و همکاران (۲۰۰۹)، هیل و هیل (۲۰۰۸) می باشد [۲۶ و ۱۵]

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، برای پایایی از آن جایی که آلفای کرونباخ معمولاً شاخص کاملاً مناسبی برای سنجش قابلیت اعتماد ابزار اندازه گیری و هماهنگی درونی میان عناصر آن بوده، استفاده شده است. بنابراین 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 آلفای کرونباخ محاسبه برای سوالات بخش اول (اعتقادات) و بخش دوم (عمل) به ترتیب ضریب فوق $\frac{۸۲}{۳}$ و $\frac{۷۹}{۲}$ درصد محاسبه شده است که گویای پایایی بالا و مطلوب پرسشنامه می باشد. جامعه آماری مورد بررسی حسابداران و دانشجویان حسابداری در



سطح استان خراسان بوده است؛ که طبق اطلاعات به دست 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. پرسشنامه فوق شامل سه بخش می باشد، بخش اول پرسشنامه 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 متغیرهای رک گویی، حقیقت، ریسک (خطر)، انتقاد و وظیفه که پیشتر به طور مشروح بیان شده استفاده شده است. پرسشنامه تهیه شده محورهای مورد بحث را به صورت 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 کدهای G01 الی G25) ارائه شده است. سومین و آخرین قسمت پرسشنامه شامل ۲۵ سوال (با کدهای P01 الی P25) بوده که به مفاهیم رک گویی، حقیقت، ریسک (خطر)، انتقاد و وظیفه مرتبط بودند، این قسمت برخلاف قسمت دوم که اعتقادات اخلاقی افراد را بررسی می نماید، متغیرهای بیان شده اخلاق حرفه ای افراد را در موقعیت کاری یا به عبارت 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 به منظور سنجش و بررسی اثرات خود حرفه حسابداری بر روی اعتقادات افراد از جامعه ای کمکی به عنوان دانشجویان حسابداری نیز استفاده شده است. به طوریکه تفاوت بین نظرات دانشجویان با حسابداران شاغل را می توان ناشی از تاثیر قرار گرفتن در حرفه حسابداری به صورت عملی در نظر گرفت.

همانطور که قبلاً اشاره شده سوالات پرسشنامه شامل دو گروه بوده، که گروه اول از سوالات با کدهای G01 الی G25 به بررسی عقاید حسابداران در مورد حقیقت گویی می پردازد، حرف "G مخفف "generalized" به معنای "عمومی" می باشد؛ یا به عبارت دیگر به معنای ارتباط اولیه با ارزش های فردی است. گروه دوم از سوالات با کدهای P01 الی P25 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 مثلاً سوال با کد G01 (اعتقاد و باور) با P01 اعمال ارتباط دارد یعنی محتوای سوالات با کد P برگرفته از شماره متناظر آنها با کد G می باشد با این تفاوت که نحوه عمل در حرفه



را نشان می‌دهد و از این طریق می‌توان به مقایسه عقاید با اعمال پرداخت.

یافته‌های پژوهش

جداول ۲ و ۳ نشان دهنده‌ی آمار توصیفی نمونه‌های پژوهش می‌باشد، در مجموع ۴۲ درصد نمونه‌های حاضر مرد و ۵۸ درصد آنان زن می‌باشند.

همان طور که ملاحظه می‌شود، میزان تجمع مردان نسبت به زنان در بین شاغلین حسابداری بیشتر از دانشجویان حسابداری بوده است، همچنین حدود ۵۷ درصد آزمودنی‌ها شاغلین حسابداری و تنها ۴۳ درصد را دانشجویان حسابداری به خود اختصاص داده‌اند، همچنین حدود ۲۵ درصد از نمونه‌ها متأهل و ۷۵ درصد آنها مجرد بوده‌اند که غالب مجردین در بین دانشجویان حسابداری بوده‌اند که با توجه به پایین‌تر بودن میانگین سن دانشجویان نسبت به شاغلین نیز قابل اثبات است.

در جدول ۳ ملاحظه می‌نمایید، میانگین سن دو گروه شاغلین و دانشجویان حسابداری به ترتیب حدود ۲۶ و ۱۹/۷ سال بوده، لازم به توضیح است که علیرغم توزیع پرسش‌نامه‌ها بین حسابداران با تمامی ستین‌ولی پرسش‌نامه‌های دریافتی عمدتاً از افراد جوان‌تر بوده؛ که می‌تواند ناشی از عدم حوصله افراد مسن‌تر جهت جوابگویی به سوالات باشد. همان طور که ملاحظه می‌گردد، در نمونه حاضر زنان نسبت به مردان در هر دو گروه جوانتر هستند. که تفاوت فوق در بین شاغلین حسابداری بیشتر از دانشجویان حسابداری می‌باشد، همچنین مردان حسابداری نسبت به زنان همکار خود با تجربه‌تر هستند؛ که این مورد می‌تواند ناشی از بالاتر بودن میانگین سنی آنها نسبت به زنان نیز باشد.

جدول ۲) سیمای آزمودنی‌ها از لحاظ متغیرهای فردی (جنسیت و تاهل)

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

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات به دست آمده ابتدا نرمال بودن داده‌ها با استفاده از آزمون کولموگروف -





اسمیرنوف (K-S) بررسی شده، اگر سطح معنی دار محاسبه شده برای داده‌های جمع‌آوری شده بیشتر از ۰/۵ باشد؛ در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض توزیع نرمال داده‌ها پذیرفته می‌شود و اگر سطح معنی دار 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. با عنایت به جدول ۴ و سطح معنی داری محاسبه شده برای اعتقاد و عمل که کمتر از [۰/۰۵] می‌باشد لذا با توجه به غیر نرمال بودن داده‌ها از آزمون علامت زوج نمونه‌های 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 معنی داری 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.

جدول ۳) سیمای آزمودنی‌ها از لحاظ متغیرهای 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		

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 به‌طور 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. 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 می باشد. مقایسه تطبیقی میانگین امتیازات پاسخ ها در نمودارهای ۱ و ۲ ارائه شده در ذیل که به تفکیک هر سوال میانگین اعتقاد و عمل را بصورت همزمان نشان می دهد و موید پذیرش فرضیات پژوهش نیز می باشد. 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 می تواند باعث شایعه پراکنی شود نمی هراسند و عقاید خود را بصورت رک و واضح بیان می کنند (رک گویی)، 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) [۲۶].

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			

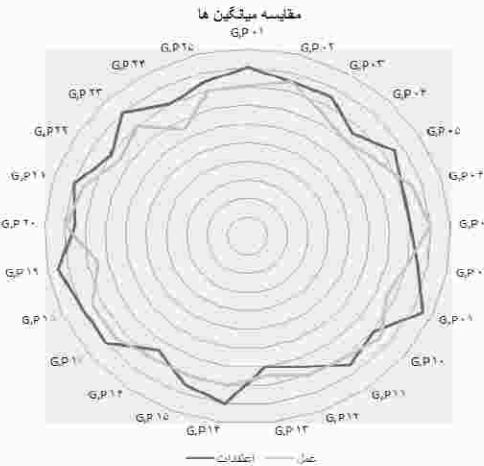
بررسی امتیازات مدل اخلاقی در "عمل" افراد بیانگر این است که افراد در اعمال روزانه خود آنچه را که بنظرشان حقیقت می باشد را بدون در نظر گرفتن تاثیرات احتمالی آن بطور شفاف و مستقیم به استفاده کنندگان اعلام می کنند (حقیقت، رک گویی، وظیفه)؛ آنها از اینکه توسط همکاران و یا افراد دیگر مورد انتقاد قرار گیرند 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.

مقایسه تطبیقی میانگین امتیازات پاسخ ها در نمودار ۱ ارائه شده در ذیل که به تفکیک هر سوال میانگین اعتقاد و عمل را بصورت همزمان نشان می دهد و موید پذیرش فرضیات پژوهش نیز می باشد. 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 می تواند باعث شایعه پراکنی شود نمی هراسند و عقاید خود را بصورت رک و واضح بیان می کنند(رک گویی)، 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) [۲۶]. 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 درنظر 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 دانشجویان حسابداری



بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش موضوع اخلاق حرفه ای حسابداران مورد بررسی قرار گرفت که تاکید آن بر روی اخلاق فردی و استفاده از آن در عمل، مطابق نظریه اخلاقی پست مدرن بوده است. اندیشمندان پست مدرن معتقدند رفتار های اخلاقی که بازتاب قوانین و مقررات وضع شده است، بیانگر رفتار های آیین نامه ای [اجباری] می باشد؛ که در نهایت منجر به ایجاد تفاوت بین اعتقادات و عمل اخلاقی افراد می شود، دقیقاً مانند شخصی



که در جلوی یک دوربین‌ناظر، متفاوت از آنچه واقعا به آن اعتقاد دارد، رفتار می‌نماید. در حالی که رشد اخلاقی یعنی این که افراد خود اعتقاد به انجام رفتار های اخلاقی داشته باشند نه اینکه رفتار آنها بازتاب قوانین و مقررات وضع شده باشد. نتایج آزمون فرضیه‌ها مبین تایید فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر وجود تفاوت معنی دار بین اعتقادات و عمل حسابداران می‌باشد. بطوریکه نشان می‌دهد آنچه افراد به آن اعتقاد دارند با آنچه که در محیط حرفه‌ای خود به آن عمل می‌کنند متفاوت است و این تفاوت نشان دهنده استفاده کمتر از اخلاقیات در عمل می‌باشد. بدلیل تعیین اثرات قرار گرفتن در حرفه حسابداری و تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای 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 متغییرها برای هر دو گروه مبین وجود رفتار های 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 می‌نمایند و این مورد خلاء بوجود آمده ناشی از اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهنیت و قدرت استفاده از آنها در عمل را بروی حسابداران را نشان می‌دهد. نتایج بدست آمده از آزمون فرضیات تحقیق با نتایج سایر پژوهش‌های انجام شده در مورد حقیقت‌گویی 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 می‌باشد. 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 نمی‌باشد که آن می‌تواند ناشی از تفاوت در اثربخشی آیین رفتار حرفه‌ای و مجازات‌های تعیین شده برای سوء رفتار های حسابداران در کشور برزیل با کشور ما باشد. همچنین بررسی سایر متغییرهای کنترلی نشان داد که، جنسیت افراد بر انجام رفتار های 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 رفتار های اخلاقی افراد تاثیر گذار بوده است. بطوریکه با بالاتر رفتن تجربه و سن رفتار های اخلاقی بیشتر از همکاران با تجربه کمتر بوده است.

تفاوت امتیازات اخلاقی برای حسابداران در مقابل دانشجویان حسابداری می‌تواند تا حدودی نشان دهنده موثر بودن آیین رفتار حرفه‌ای تجویز شده برای جلوگیری از سوء رفتار ها در حرفه باشد، لیکن اثر بخشی آن با اهمیت نبود و این مورد خلاء وجود آیین رفتار حرفه‌ای یا مجازات‌های موثرتر برای حرفه حسابداری را نمایانگر می‌سازد. 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 رفتار های 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 می بایستی نسبت به ویژگی هایی که انسان قوانین رفتاری خود را بر اساس آن تنظیم نموده و اعمال خود را بتبع آن تغییر می دهد، تفکر و تامل نمود. بحث اخلاق مسئله ساده ای نیست، به معنای پذیرش بی اختیار قوانین رفتاری از قبل تهیه [و تجویز] شده نبوده، بلکه تاکید بر آزادی عمل و اختیار برای ارائه ارزشها و اهداف درونی فرد به تنهایی می باشد؛ که این مورد بیانگر ذهنیت و اعتقادات اخلاقی بدون ترس از آئین رفتار حرفه ای است و این همان اخلاق مطلوب از دیدگاه فوکو می باشد. در انتها بیان می شود این پژوهش ادعا ندارد که رابطه پیچیده بین ارزشها، هنجار ها و رفتار ها را بطور کامل بررسی کرده بلکه، مسیری را نشان می دهد که می توان اخلاق حرفه ای را مورد توجه قرار داد و ما معتقدیم مهم ترین کاری که انجام داده ایم بیشتر برانگیختن بازتاب و انتقاد وجود تفاوت های نگرش و عمل حسابداران بوده است و ارائه راه حل بابت آن می بایستی مورد بررسی و کنکاش بیشتر قرار گیرد.



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، سال ۱۳۸۹.
۳. حجازی، رضوان؛ مصری پور، محبوبه؛ "رابطه ظوابط اخلاقی حرفه ای با آموزشهای دانشگاهی" ارائه شده در دهمین همایش ملی حسابداری ایران؛ ۱۳۹۱، جلد ۱، صفحات ۱۳۹ تا ۱۵۵
۴. حسنتلی 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. دستگیر، حسینی، سید احسان "مروری جامع بر مدیریت سود" فصلنامه مطالعات حسابداری و



۶. حسابرسی-انجمن حسابداری ایران، سال دوم، شماره ۸، زمستان ۱۳۹۲-ص ۲ تا ۱۹
 ۶. رویایی، رمضانعلی؛ بیات، علی "آموزش اخلاق در حسابداری: بررسی تاثیر انگیزش اخلاقی بر روی رفتار اخلاقی" فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابداری، انجمن حسابداری ایران، شماره ۹، بهار ۱۳۹۰، ص ۷۴

۷. صفری بیدسکان، سعید؛ نصرالهی، محمد حسین "حضور همزمان حسابرسان در سمت بازرس قانونی و حسابرس شرکتهای افزایش مخاطرات اخلاقی یا افزایش کیفیت حسابرسی" فصلنامه مطالعات حسابداری، انجمن حسابداری ایران، سال پنجم شماره ۱۹، پاییز ۱۳۹۵-ص ۹۶
 ۸. مجتهدزاده، ویدا و همکاران؛ "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

9. Alves, J. S., Lisboa, N. P., Weffort, E. F. J., & Antunes, M. T. P. (2007). Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. *Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo*, 18, 58-68.

10. Antunes, M. T. P., Mendonça Neto, O. R., Okimura, R. T & Silva, Z. Y. B. (2012). **Ethical issues in a research practices: the perception from Brazilian's graduate students**, in European Accounting Association Congress. Anais, 2012

11. Antunes, M. T. P., Mendonça Neto, O. R., Oyadomari, J. C. T., & Okimura, R. T. (2011). *Conduta Ética dos Pesquisadores em Contabilidade: diferenças entre a crença e a práxis*. *Revista de Contabilidade e Finanças da Universidade de São Paulo*, 22(57), 319-337

12. Armstrong, M. (1993). Ethics and professionalism in accounting education: a sample course. *Journal of Accounting Education*, 11(1), 77-92.

13. Buchan, H. F. (2005). Ethical decision making in the public accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 61(2), 165-81.

14. Pradeau, J.F. (2008). O sujeito antigo de uma ética moderna. In F. Gros (Org.). *Foucault a coragem da verdade*. São Paulo: Parábola Editorial.

15. Collins J., & Hussey, R. (2009). **Business Research: A Practical Guide for Undergraduate and Postgraduate Students**. 3rd edition. London: Palgrave Macmillan.

16. Diáz, Esther. (2005). *La filosofía de Michel Foucault*. Buenos Aires: Editorial Biblos.

17. Dillman, M. (2011). "Teaching Ethics Under IFRS: Developing Ethical Reasoning Skills in Accounting Students", Vancouver Island University;



available at www.accountingg.uwaterloo.ca.

18. F. Bean David, AA. Bernardi RRichard, December 2005, "Accounting ethics courses: professional necessity", **The CPAA journal**, Ppp. 64-65.
19. Foucault, M. (1986). *The history of sexuality: the use of pleasure*. New York: Vintage.
20. Foucault, M. (2001a). *Dits et écrits II, 1976-1988*, Paris: Éditions Gallimard.
21. Foucault, M. (2001b). *Fearless speech*. (J. Pearson, Ed.). Los Angeles: Semiotext.
22. Foucault, M. (2004). *Discurso y verdad em la antigua Grecia*. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica.
23. Foucault, M. (2006). *A Hermenêutica do sujeito*. São Paulo: Martins Fontes.
24. Zapata, F. R. (2005). *Foucault Studies*. Review of *Feraless Speech*, 2, 150-153.
25. Haass Amy, June 2005, "Noww is the timme for ethicss in educatioon", *The CPAA journal*, Pp . 60-68
26. Hill, M. M., & Hill, A. (2008). *Investigação por questionário*. Lisboa: Edições Sílabo
27. Lang, T. K., Hall, D., & Jones, R. C. (2010). Accounting student perceptions of ethical behavior: insight into future accounting professionals, **Academy of Educational Leadership Journal**, 14 (2), 1-11.
28. Low M,h.Davey,,K.hooper.(2008)."accounting scandals ,ethical dilemmas and educational challenges",**critical perspective on accounting** 19:222-254
29. Loww Mary, Dannvey Howardd, Hooper KKeit,2008, "AAccounting sscandals, ethiccal dilemmass and educaational challengees", **Critical Perspectives on accoounting , volume** 19, Pp. 2222-254
30. Marcondes, D. (2009). *Textos básicos de ética: de Platão a Foucault*. Rio de Janeiro: Zahar.
31. Octavio R, João Paulo C L & et .al(2013)"Ethical conduct of Brazilians' accountants: differences between beliefs and practices"**European Accounting Association**, 6-8 May 2013, Paris m France.
32. Schopenhauer, A. (2010). *The two fundamental problems of ethics*. New York: Oxford University Press.
33. Uysal, O. O. (2009). Business Ethics Research with an accounting focus: a bibliometric analysis from 1988 to 2007. **Journal of business Ethics**, 93(1), 137-160.
34. William.j,R.j.Elson.(2010)."improving ethical education in the accounting program : a conceptual course ",**academy of educational leadership journal ;V14:No.4**.