

## نقش اخلاق در حسابداری و چالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی

ویدا مجتهد زاده<sup>۱</sup>، حمیده اثنی عشری<sup>۲</sup>، مژگان رباط میلی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۲/۱۰/۱۲

تاریخ پذیرش: ۹۳/۰۱/۱۶

### چکیده

سیستم آموزش دانشگاهی فعلی به گونه‌ای است که موجب پرورش حسابداران دارای مهارت استدلال قاعده محور می‌شود. دانش آموختگان حاضر، از مهارت تفکر انتقادی و استدلال تحلیلی برخوردار نیستند و در مواجهه با رویدادهایی که در پوشش قوانین، استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای موضوعه قرار نمی‌گیرند، با مشکلات عدیده روبرو می‌شوند. رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر نشان داد، توجه به تقویت مهارت استدلال اخلاقی در کنار مهارت‌های فنی (تخصصی) نقش مهمی در محیط تجاری کنونی بر عهده دارد. بنابراین شایسته است دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی به منظور ایفای رسالت خود جهت تربیت نیروی انسانی متخصص متناسب با نیازهای بازار کار، تدابیر مناسبی را اتخاذ نمایند. این مقاله بر آن است تا ضمن تشریح نقش اخلاق و استدلال اخلاقی در حسابداری، به چالش‌هایی اشاره نماید که در حرکت به سمت پوشش دروس اخلاقی در برنامه آموزشی، پیش روی دانشگاه‌ها قرار دارد.

واژه‌های کلیدی: اخلاق فضیلت‌گرا، استدلال‌های اخلاقی، آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش دانشگاهی.

طبقه‌بندی موضوعی: M40

---

<sup>۱</sup> استاد حسابداری دانشگاه الزهراء (س)، نویسنده مسئول، [vida.mojtahedzade@gmail.com](mailto:vida.mojtahedzade@gmail.com)

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء (س)، [hamideh\\_181363@yahoo.com](mailto:hamideh_181363@yahoo.com)

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهراء (س)، [mili.mozh@gmail.com](mailto:mili.mozh@gmail.com)

## مقدمه

هدف اصلی حسابداری، فراهم کردن اطلاعات سودمند جهت اخذ تصمیمات اقتصادی توسط مدیران، سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان می باشد. از اینرو، حسابداران به عنوان گزارش کننده و واسطه مالی بین شرکت و بازار سرمایه، دارای مسولیت خطیری در برابر جامعه هستند. اعمال غیر اخلاقی حسابداران و حسابرسان، ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم، در عملکرد کارای بازارهای سرمایه نیز اختلال ایجاد می کنند (ویلیام و السون، ۲۰۱۰). در نتیجه برخورداری از مهارت در مسائل اخلاقی در کنار صلاحیت های علمی و توانایی های فنی (تخصصی) برای حسابداران، حائز اهمیت است. با این حال، در بین واحدهای درسی ارائه شده به دانشجویان حسابداری در مقاطع مختلف تحصیلی سخنی از اخلاق به میان نیامده است. اینکه با داشتن برنامه های درسی که عمدتاً بر جنبه های فنی تأکید دارند، تا چه اندازه می توان حسابدارانی تربیت کرد که در موقعیت های چالشی اخلاقی بتوانند تصمیمات درستی اتخاذ کنند، سوالی بی پاسخ است. یعنی، مشخص نیست که از یک لانه چندین بار باید گزیده شد تا نیاز به تدریس اخلاق و آموزش مهارت های تصمیم گیری اخلاقی، توسط مسئولین ذیربط احساس گردد. انتشار اخبار رسوایی های مالی وقتی حسابداران با نگرش سرمایه داری تربیت می شوند و هدفی جز حداکثر کردن سود ندارند، تعجب آور نیست. هر رسوایی مالی، سیلی از قوانین و مقررات تازه تصویب را به دنبال خود دارد؛ هر چند نتوانسته است حرفه را از آفت اعمال غیر اخلاقی مصون سازد. به عبارتی، سیستم قانونی در ممانعت از بروز چنین رفتارهایی ناتوان است. گرچه، عوامل متعددی در ظهور رفتارهای غیر اخلاقی نقش دارند؛ اما نمی توان از نقش مهم دانشگاه ها و سیستم های آموزشی چشم پوشید. با پذیرش ضرورت حرکت به سمت دروس اخلاقی در برنامه های دانشگاهی، جهت گیری مجامع دانشگاهی برای کاهش خطر اقدامات غیر اخلاقی دانشجویان که بدنه آتی حرفه حسابداری را تشکیل می دهند، رخ می نمایند. آن چه در این جهت گیری حائز اهمیت می باشد، تأکید بر نقش فضیلت های اخلاقی در آموزش دانشجویان است.

مطالب ارائه شده در این مقاله شامل چند بخش است. ابتدا تعریفی از اخلاق، نظریه های اخلاقی و مدل های تصمیم گیری اخلاقی مطرح می شود. سپس به نقش اخلاق در رسوایی های مالی اخیر و اثر استانداردهای بین المللی حسابداری بر اهمیت مهارت های استدلال اخلاقی اشاره

می‌گردد. در بخش سوم نیز به چگونگی گنجاندن دروس اخلاقی در برنامه‌های آموزشی دانشگاهی و روش‌های تدریس آن، پرداخته می‌شود.

### اخلاق چیست ؟

پیشینه مباحث اخلاقی به قدمت وجود آدمی باز می‌گردد، که شاخه‌ای از فلسفه است و در پی پاسخ به سؤالاتی از قبیل: چگونه باید زندگی کرد ؟ چگونه انسانی باید بود ؟ بر اساس چه استانداردها و اصولی باید زیست ؟ می‌باشد. تعاریف متعددی از اخلاق ارائه شده است. در ساده‌ترین تعریف، اخلاق علم تمیز درست از نادرست و نیکی از بدی است. این واژه، ریشه‌ای یونانی دارد و در لغت به معنای عرف، رهنمود<sup>۱</sup> و ویژگی<sup>۲</sup> می‌باشد. بحث در مورد موضوع‌های اخلاقی به سه حوزه تقسیم می‌گردد: ۱- فرا اخلاق<sup>۳</sup> ۲- اخلاق تجویزی یا هنجاری<sup>۴</sup> و ۳- اخلاق کاربردی<sup>۵</sup>

فرا اخلاق انتزاعی‌ترین شاخه از فلسفه اخلاق است. در این حوزه مباحثی از قبیل عینی بودن گزاره‌های اخلاقی، روش‌های کسب شناخت نسبت به گزاره‌های اخلاقی و تعیین حد و مرزهای معنایی مفاهیم اخلاقی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

اخلاق هنجاری، شامل نظریه‌های اخلاقی است که معین می‌کنند انجام یا ترک چه اعمالی به گونه‌ای ارادی روا یا ناورا است. این نظریه‌ها به ناظر بر الزام و ناظر بر ارزش تقسیم می‌شوند. نظریه‌های ناظر بر الزام نیز خود به دو زیر دسته غایت‌گرایی<sup>۶</sup> و وظیفه‌گرایی<sup>۷</sup> تقسیم و نظریه‌های ناظر بر ارزش، فضیلت‌گرا<sup>۸</sup> نامیده می‌شوند. در نظریه‌های غایت‌گرایی، درستی و نادرستی عمل بر مبنای نتایج تعیین می‌شود. بر اساس این تعریف، غایت‌گرا ابتدا چیزی را به عنوان خوب تعیین و عملی را که موجب ایجاد آن خوب می‌گردد، به لحاظ اخلاقی درست می‌داند. بر اساس دیدگاه رالز (۱۹۷۱)، نظریات غایت‌گرا متعهد به دو اصل می‌باشند: اول آن که، خوب مستقل از درست تعریف می‌شود و دوم آن که، درست چیزی است که خوب را بیشینه می‌کند. بنابراین در این نظریه‌ها، معنای درست کاملاً وابسته به معنای خوب است و هدف وسیله را توجیح می‌کند (نورتس، ۲۰۰۳). غایت‌گرایی خود بر دو نوع است، خودگرایی اخلاقی<sup>۹</sup> و مطلوبیت‌گرایی (نفع جمعی) اخلاقی<sup>۱۰</sup>. بر مبنای خودگرایی اخلاقی، اگر بین منافع فرد و جامعه تضاد وجود داشته باشد، فرد به گونه‌ای رفتار می‌کند که منافع خود را حداکثر نماید. این منفعت‌طلبی همیشه

پدیده بدی نیست. به عقیده اقتصاد دانانی چون آدام اسمیت (۱۷۷۶)، اگر تمامی افراد در یک جامعه بر مبنای منافع شخصی خود عمل کنند، آن جامعه مولدتر خواهد بود. زیرا، تا زمانی که این خود پسندی اخلاقی وارد حیطه منافع دیگران نشود، مضر نخواهد بود. در شرکت‌هایی که مدیران و کارکنان آن، به دنبال حداکثر نمودن سود شرکت هستند، ظهور خودپسندی اخلاقی امری عادی است. بر مبنای مطلوبیت گرایی اخلاقی، افراد به گونه‌ای عمل می‌کنند که بیشترین منافع نصیب بیشترین افراد گردد.

اما نظریه‌های وظیفه گرایی، این ادعا که درستی و نادرستی اعمال صرفاً مبتنی بر نتایج آن‌ها است را انکار می‌کند. در این نظریه‌ها، بر درستی و نادرستی ذاتی اعمال، به جای خوبی و بدی نتایج آن‌ها تأکید می‌شود. به عبارتی، انسان در مقام یک کنشگر اخلاقی وظایفی دارد که فارغ از آثار و نتایجی که بر آن مترتب است، بر اساس عقل موظف به انجام آن‌ها است (ایمانی و غفاری نسب، ۱۳۹۰؛ اترک، ۱۳۸۹؛ کریسپ، ۱۹۹۵؛ فرنکنا، ۱۹۷۳).

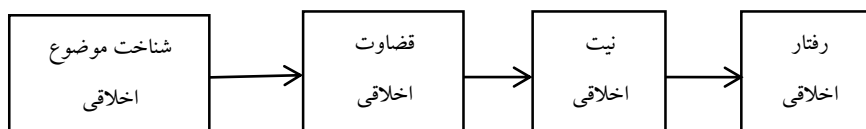
از دید نظریه‌های فضیلت‌گرا<sup>۱۱</sup>، موضوع اصلی اخلاق منش فرد است و نه کنش او؛ اگر شخصی دارای منشی درست باشد، به طور طبیعی کنش او نیز درست خواهد بود. این نظریه در صدد پاسخ به این سوال است که افراد چگونه باید باشند. فضیلت‌ها، ویژگی‌ها یا صفاتی هستند که موجب خوشحال شدن یک فرد، سود آور شدن یک شرکت و توانمند و سرآمد شدن یک جامعه می‌گردند. بر این اساس، پیش‌نیاز تصمیم‌گیری اخلاقی، نهادینه کردن برخی صفات در فرد مانند خیر خواهی است. به عنوان مثال اگر مدیر مالی شرکتی از حسابدار بخواهد تا از اشتباه بااهمیتی در صورت‌های مالی چشم‌پوشی نماید، این صفت اخلاقی صداقت است که موجب می‌شود او به تعهد خود در برابر عموم از جمله سرمایه‌گذاران عمل نماید. صفات خوب، ابزارهایی طلایی هستند که افراد را به انجام عمل درست رهنمون می‌گردند. هر تصمیم‌گیرنده باید از چهار فضیلت بنیادی برخوردار باشد: عدالت (عموماً انصاف نامیده می‌شود)، دلیری، خویشتنداری<sup>۱۲</sup> و دانایی<sup>۱۳</sup> (شایستگی و استدلال عملی نیز نامیده می‌شود). چهار انتقاد بر نظریه اخلاقی فضیلت‌گرا وارد شده است (ساندیر، ۲۰۰۵): **اول**، فضیلت‌ها تابعی از عقیده شخصی افراد هستند، **دوم**، اخلاق فضیلت‌گرا نمی‌تواند معرف فضیلت درست به گونه‌ای مطلق باشد. به عبارت دیگر فضیلت‌های درست در فرهنگ‌های مختلف مفهومی نسبی دارند. صفات خوب نتیجه توافق جمعی افراد می‌باشد، **سوم**، آن‌ها رهنمود معینی را برای موقعیت‌های واقعی ارائه

نمی‌دهند. به بیان دیگر، فضیلت‌ها از منظر ارائه شاخص‌های هنجاری برای تصمیم‌گیری‌های اخلاقی با شکست مواجه می‌شوند؛ و در نهایت، آن‌ها چالش تضاد بین فضیلت‌های متفاوت را مرتفع نمی‌سازند (کالکینز، ۲۰۰۲).

اخلاق کاربردی به بحث در مورد چگونگی به کارگیری نظریه‌های اخلاق هنجاری در امور گوناگون می‌پردازد. این شاخه از اخلاق بر موارد عینی و جزئی تمرکز و برای حل معضلات اخلاقی تلاش می‌کند. در این حوزه، بر حسب آن که چه رویکردی در اخلاق هنجاری به کار گرفته شده است، در باب خوب یا بد بودن موارد عینی و عملی داوری می‌شود (ایمانی و غفاری نسب، ۱۳۹۰؛ جودیس، ۲۰۰۸؛ فرنکنا، ۱۹۷۳).

### مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی

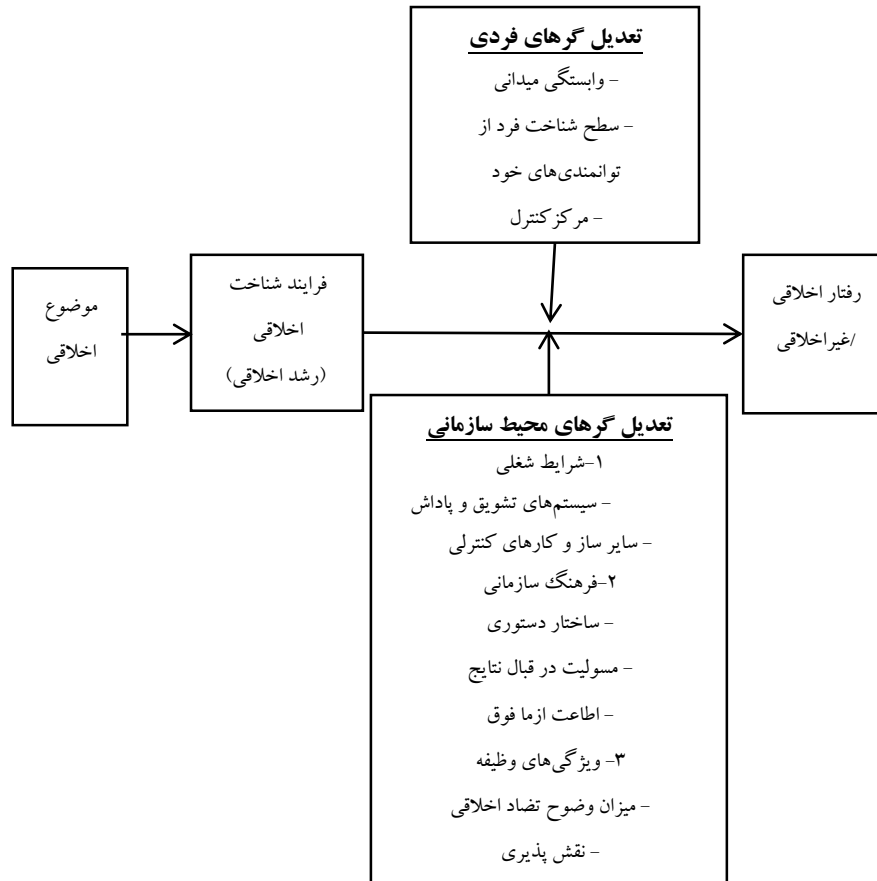
برای درک رفتار اخلاقی افراد در محیط سازمانی، چندین نظریه ارائه شده است. رست (۱۹۸۶) مدلی چهار عاملی را بر مبنای نظریه رشد اخلاقی کولبرگ (۱۹۷۶) ارائه کرد. او بر این باور بود که فرد برای نشان دادن رفتار اخلاقی، چندین مرحله را پشت سر می‌گذارد. اول، تشخیص می‌دهد مسئله‌ای که درگیر آن شده، موضوعی اخلاقی است (توانایی تشخیص فرد به سطح رشد اخلاقی وی، بستگی دارد). سپس، در مورد آن که 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). نمودار (۱)، مدل چهارعاملی رست را به تصویر می‌کشد.



نمودار (۱): مدل چهار عاملی رست (۱۹۸۶)

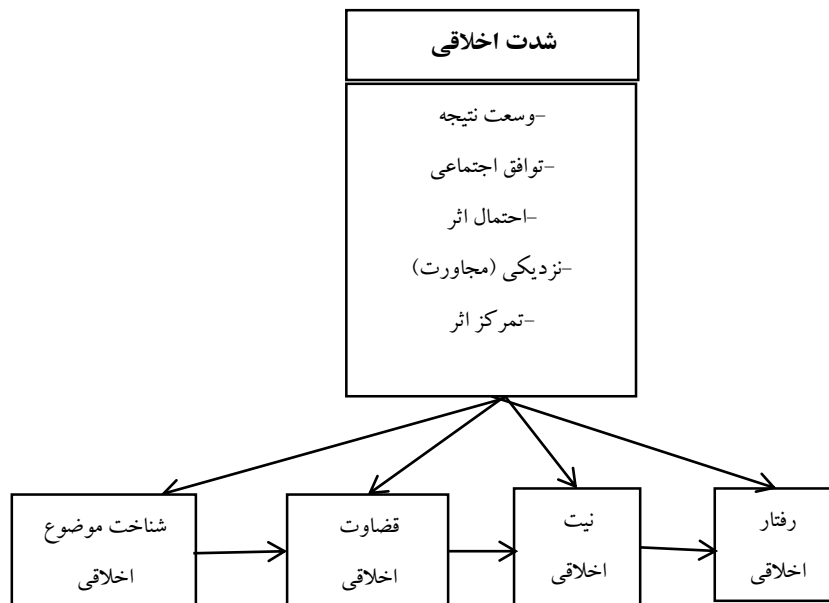
تروینو (۱۹۸۶) مدل تعامل موقعیت - فرد<sup>۱۴</sup> را ارائه کرد. او بر این باور بود که متغیرهای فردی و محیط سازمانی بر فرایند تصمیم‌گیری و رفتار اخلاقی فرد اثر می‌گذارند. بنابراین تصمیم

اخلاقی فرد نه تنها تحت تاثیر فرایند شناخت (رشد اخلاقی)<sup>۱۵</sup> وی قرار دارد؛ بلکه عواملی چون مرکز کنترل<sup>۱۶</sup>، مهارت‌های استدلال اخلاقی<sup>۱۷</sup>، سطح آگاهی فرد از توانمندی خود<sup>۱۸</sup>، وابستگی میدانی<sup>۱۹</sup>، فرهنگ سازمانی، شرایط شغلی<sup>۲۰</sup> و ویژگی‌های وظیفه<sup>۲۱</sup> نیز بر چگونگی رفتار اخلاقی موثر می‌باشند. نمودار (۲)، مدل تروینورا نمایش می‌دهد.



نمودار (۲): مدل تروینورا (۱۹۸۶)

جونز (۱۹۹۱) با ورود عامل شرط<sup>۲۲</sup> (احتمال) در فرایند تصمیم‌گیری، مدل رست را توسعه داد. بر اساس این نظریه، شرایط بر موضوعات اخلاقی اثر می‌گذارد و موجب می‌شود افراد در موقعیت‌های مختلف واکنش‌های متفاوتی به مسائل اخلاقی نشان دهند. به عنوان مثال بروز بی‌عدالتی موقت در مقایسه با دائم و یا تاثیر نتایج تصمیم بر خویشاوندان دور یا نزدیک تصمیم‌گیرنده، موجب کنش‌های متفاوتی می‌گردد. جونز این پدیده را شدت اخلاقی<sup>۲۳</sup> می‌نامد. به این معنا که تا چه اندازه موضوع قضاوت، تصمیم‌گیرنده را بر آن می‌دارد تا به ملاحظات، قضاوت و اقدام اخلاقی پردازد (رینولدز، ۲۰۰۶). بنابراین واکنش فرد به موضوع اخلاقی وابسته به ویژگی‌هایی است که مشکل دارا می‌باشد. از جمله این ویژگی‌ها می‌توان به وسعت نتایج<sup>۲۴</sup>، احتمال اثر<sup>۲۵</sup>، نزدیکی (مجاورت)<sup>۲۶</sup>، توافق اجتماعی<sup>۲۷</sup> و تمرکز اثر<sup>۲۸</sup> اشاره نمود. نمودار (۳)، موضوع - احتمال<sup>۲۹</sup> جونز را نمایش می‌دهد. بر این اساس، قدرت اخلاقی هر چهار عامل مدل رست تحت تاثیر قرار گرفته است.

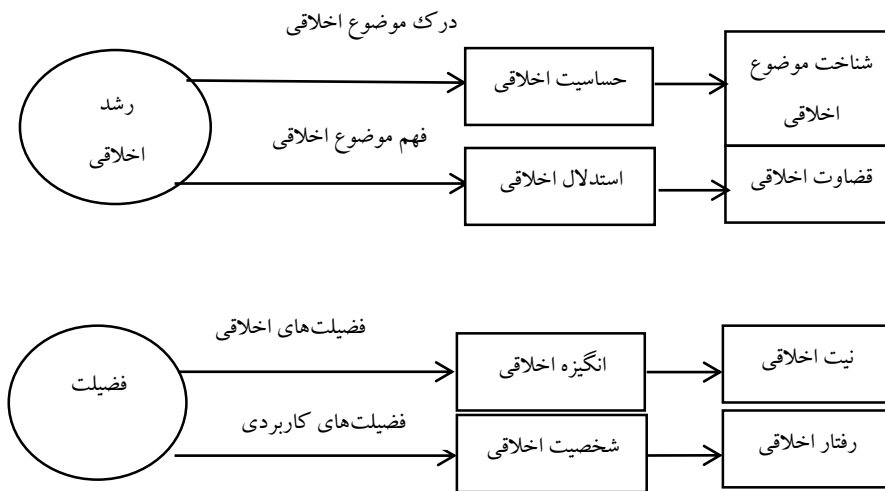


نمودار (۳): مدل موضوع - احتمال جونز (۱۹۹۱)

تورن (۱۹۹۸) با ترکیب مدل رست و نظریه اخلاقی فضیلت گرا، مدل یکپارچه‌ای را به منظور تشریح رفتار اخلاقی ارائه داد. او بر این اعتقاد بود که تصمیم‌گیری اخلاقی افراد به دو عامل فرایند شناخت (رشد اخلاقی) و فضیلت‌های اخلاقی وابسته است. بنابراین کنش اخلاقی افراد به

موضوع‌ها، نه تنها تحت تاثیر توانایی آنان در تشخیص موقعیت‌های اخلاقی (حساسیت اخلاقی) و استدلال و تفکر انتقادی (قضاوت اخلاقی) می‌باشد؛ بلکه دو عامل انگیزه (نیت) اخلاقی و شخصیت اخلاقی تصمیم‌گیرنده نیز بر رفتار اخلاقی او اثر گذار است. اینکه فردی بر اساس نیت اخلاقی خود عمل نماید، به شخصیت اخلاقی اش بستگی دارد. ویژگی‌هایی از شخصیت اخلاقی که موجب می‌شوند تصمیم‌گیرنده مطابق با نیت اخلاقی خود عمل نماید، فضیلت‌های کاربردی (ابزاری)<sup>۳۰</sup> و فضیلت‌هایی که موجب ایجاد انگیزه یا نیت اخلاقی در فرد می‌گردند، فضیلت‌های اخلاقی<sup>۳۱</sup> نامیده می‌شوند. نمودار (۴)، مدل تورن را نمایش می‌دهد.

نگاره (۴): مدل تورن (۱۹۹۸)



## رسوایی‌های مالی و چالش‌های اخلاقی

در سال‌های اخیر شاهد رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو، ورلد کام، آدلفی<sup>۳۲</sup>، زیبراکس، گلوبال کراسینگ<sup>۳۳</sup> بوده ایم. سوالی که به ذهن متبادر می‌شود این است که چرا با وجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه، همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی‌ها و فروپاشی‌هایی متضرر می‌شود؟ وقوع رسوایی مالی در حسابداری سرفصل تازه‌ای نیست. هر روز باید انتظار آن را داشته باشیم که رسوایی جدیدی، عنوان اصلی نشریات شود. به راستی در کجای مسیر مرتکب اشتباه شده ایم که چنین رویدادهایی واقع می‌شود؟ آیا می‌توان



تقصیر را به گردن ضعف در قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری انداخت؟ آیا مجامع دانشگاهی مقصرند؛ و علت ناتوانی در تربیت حسابداران و حسابرسی است که مانع از رخداد چنین تقلب‌هایی می‌شوند (لو و همکاران، ۲۰۰۸)؟

رسوایی‌ها، اعتماد عموم به صورت‌های مالی را خدشه دار می‌کند که عاملی حیاتی برای ایفای نقش حسابداری در جامعه است. هر رسوایی همواره موجی از اصلاحات در قوانین و مقررات دولتی و استانداردهای حسابداری را به همراه داشته است، اما متأسفانه چنین واکنش‌هایی از سوی سرمایه‌گذاران، تامین‌گران مالی، کارکنان و به بیانی کلی‌تر جامعه پاسخی بسیار جزئی و با تاخیر انگاشته شده است. آن‌ها تنها نوش دارو پس از مرگ سهراب هستند. تلاش‌هایی که به منظور تسکین اذهان عمومی و حفظ اعتماد عموم به خدمات حسابداری و حسابرسی انجام می‌شود. مهم نیست که قانون‌گذاران چه تعداد قوانین و مقررات تصویب کنند؛ مهم آن است که همواره افرادی هستند که دروغ می‌گویند، تقلب می‌کنند و در ابعادی وسیع دست به دزدی می‌زنند. افراد با خصایص بد همواره به دنبال راه‌هایی برای دور زدن قوانین می‌باشند؛ در حالی که انسان‌های با فضیلت نیازی به قوانین ندارند. آن‌ها همواره می‌دانند که به چه طریق مسئولانه رفتار کنند (پیت، ۲۰۰۴)؛ و این همان نکته‌ای است که رُزولت یک سده پیش به آن اشاره کرده بود: "تربیت انسان‌ها تنها از بُعد علمی و بدون توجه به ابعاد اخلاقی، تهدید آفرینی برای جامعه است" (لو و همکاران، ۲۰۰۸).

وقوع هر رسوایی مالی، خود شاهدهی است بر آن که برخی از طرفین درگیر به گونه‌ای اخلاقی رفتار نکرده‌اند. این افراد بیش از آن که به منافع دیگران بیاندیشند، منافع خود را مدنظر قرار داده‌اند. در تشریح آن که چرا آن‌ها به این گونه عمل می‌کنند می‌توان به پنج عامل شفافیت سازمانی<sup>۳۴</sup>، ارزش‌ها و رفتار سازمانی<sup>۳۵</sup> (فرهنگ سازمانی)، فرهنگ پول‌مداری، مشکلات جامعه سرمایه‌داری<sup>۳۶</sup> و فرهنگ قانون‌گرایی<sup>۳۷</sup> اشاره نمود. هر چه استانداردهای حسابداری در افشای رویدادها، معاملات، قضاوت‌ها و برآوردهای زیربنایی صورت‌های مالی به قوت بیشتری عمل نماید، گزارشگری مالی از شفافیت بیشتری برخوردار خواهد بود (پونال و شیپر، ۱۹۹۹). هر چند که استانداردهای حسابداری در نهایت باید به دست مدیران به اجرا گذارده شود و آن‌ها نقش غیر قابل انکاری در افشای پیچیدگی‌های معاملاتی که توسط حساب‌برسان مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، بر عهده دارند. استانداردهای حسابداری سیاه یا سفید نیستند. آن‌ها نمی‌توانند

تمامی رویدادهایی را که امکان وقوع دارند، در برگیرند. بنابراین، ارزش‌ها و فرهنگ حاکمه در هر سازمان، چگونگی به کار بستن استانداردهای حسابداری را تعیین می‌نماید. ساز و کارهای نظام راهبری شرکتی زمانی که سازمان از فقدان فرهنگ مناسب رنج می‌برد، اثر گذاری اندکی در حمایت از حقوق ذی‌نفعان دارد. فرهنگ، همان چیزی است که رفتار افراد را زمانی که تحت نظارت نیستند، شکل می‌دهد. مدیران ما آموزش دیده‌اند تا به بهای کاهش سرمایه سایرین، پول افزایی نمایند (کارتن، ۱۹۹۸). چرا که آن‌ها از همان سنین طفولیت با ارزش پول و نقش آن در مرتفع نمودن نیازها، آشنا شده‌اند. آن‌ها از همان ابتدا با فرهنگ پول‌گرایی رشد کرده‌اند و یاد گرفته‌اند که پول در درجه اول اهمیت قرار دارد و سایر مسائل در اولوی‌تری پایین‌تر قرار می‌گیرند. کان (۲۰۰۰) اظهار می‌دارد: ما به قدری در فرهنگ و محیط پولی غوطه‌وریم که نمی‌توانیم درک کنیم این عامل تا چه اندازه تصورات ما از جهان پیرامون را تحت تاثیر قرار می‌دهد. سیستم سرمایه‌داری حاضر نیز به تقویت این فرهنگ کمک می‌کند. این سیستم بیش از آن که افراد را در برابر ایجاد ثروت<sup>۳۸</sup> پاسخگو نماید آن‌ها را در مقابل پول افزایی پاسخگو می‌کند. سیستم اقتصادی سرمایه‌داری، مدیران را بر آن می‌دارد تا سود شرکت را حداکثر نمایند، بی‌توجه به بهایی که بر دوش جامعه گذارده می‌شود. درگیری مدیران در رسوایی‌های مالی به طور مطلق به آن معنی نیست که آن‌ها دارای ارزش‌های اخلاقی نمی‌باشند و یا توان تمیز درست از نادرست را ندارند؛ بلکه ممکن است ناشی از فرهنگ سرمایه‌داری و این حقیقت باشد که تنها بابت ایجاد بازده برای سرمایه‌گذاران، به آن‌ها پرداخت می‌شود (کارتن، ۱۹۹۸). پرورش حسابداران و مدیرانی با باورهای غلط موجب خواهد شد هیچ‌گاه جریان رسوایی‌های مالی پایانی نداشته باشد. در کنار عوامل پیش‌گفته، فرهنگ قانون‌گرایی نیز در بروز رفتارهای غیر اخلاقی موثر است. این فرهنگ بستر مناسب‌تری را برای ظهور رسوایی‌های مالی فراهم می‌آورد. در جوامع با فرهنگ قانون‌گرا، مدیران یا حسابداران عمدتاً با شرایطی روبرو می‌شوند که غیر قانونی نیست اما غیر اخلاقی است. در این جوامع، افراد می‌توانند با تعبیر قوانین و مقررات و نگاه به آن‌ها از زاویه‌ای محدودتر، آن‌چه مطلوبشان است را بدون نقض قوانین، به اجرا درآورند.

گرچه عوامل متفاوتی موجب شکل‌گیری رسوایی‌های مالی در جوامع مختلف می‌شوند؛ اما نمی‌توان از این نکته چشم‌پوشید که مسوولیت بخشی از این رسوایی‌ها بر دوش جامعه دانشگاهی

است. آن‌ها نتوانسته‌اند حسابداری را پرورش دهند که از فضیلت‌های اخلاقی مناسبی برخوردار باشند و بتوانند در موقعیت‌های اخلاقی، تصمیم‌گیری درستی بنمایند. حسابداران باید متوجه نقش خطیر خود در جامعه باشند. آن‌ها می‌توانند با انتخاب‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای خود بر زندگی سایرین اثر گذارند و وضعیت دنیا را دگرگون سازند. بنابراین آموزش اخلاقی، حسابداران را در برابر حقوق سایرین متعهد و فضیلت‌های کاربردی مورد نیاز را برای رفتار اخلاقی در آن‌ها نهادینه می‌سازد (بای و گرینبرگ، ۲۰۰۱؛ مک فیل، ۲۰۰۱).

### استانداردهای بین‌المللی و اخلاق فضیلت‌گرا

پدیده همگرایی به منظور تسهیل مبادلات در بازارهای سرمایه، عمده کشورها را بر آن داشته، به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی حرکت نمایند. این استانداردها به گونه‌ای اصول‌گرا با مسائل اخلاقی برخورد نموده‌اند. این رویکرد، نیازمند آن است که حسابداران نه تنها درکی گسترده از اصول اخلاقی (فضیلت‌های اخلاقی) داشته باشند، بلکه با برخورداری از فضیلت‌های کاربردی در برخورد با مسائل به گونه‌ای اخلاقی رفتار نمایند؛ برخلاف استانداردهای حسابداری آمریکا که رویکردی قاعده‌مند دارند و موجب پرورش حسابداری‌هایی توانایی استدلال اخلاقی مبتنی بر قاعده می‌گردند.

بنابراین حرکت به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، حسابداران را با چالش‌های اخلاقی بیشتری روبرو خواهد کرد؛ و آن‌ها در این سیستم نیازمند به کارگیری قضاوت حرفه‌ای بیشتر می‌باشند. این استانداردها، آزادی عمل و فرصت ذهنیت‌گرایی<sup>۳۹</sup> بیشتری را به حسابداران می‌دهد و درهایی بیشتری را برای اقدامات غیر اخلاقی و پر هزینه پیش روی آنان باز می‌کند. به کارگیری این استانداردها، نیازمند تعهد اخلاقی<sup>۴۰</sup> حسابداران به ارائه صادقانه و پایداری در مقابل فشارهای برون‌سازمانی می‌باشد؛ و این همان چیزی است که موجب رجحان محتوا بر شکل و گزارشگری درست و منصفانه می‌گردد (دیلمان، ۲۰۱۱).

هیئت استانداردهای اخلاق حسابداری بین‌المللی<sup>۴۱</sup> (IESBA)، آیین رفتار اخلاقی (۱۹۹۶) را با رویکرد چارچوب مفهومی<sup>۴۲</sup> و به منظور ارائه رهنمود اخلاقی در زمینه شناسایی و تحلیل و برخورد با عواملی که اصول اخلاقی را تهدید می‌کنند، ارائه داد. هر چند که آیین رفتار حرفه‌ای مزبور عاری از قاعده نیست اما بیش از آنکه نگرش ممانعت‌داشته باشد، نگرش

محافظت<sup>۴۳</sup> را در پیش گرفته است. بر این اساس، پنج اصل بنیادی صداقت و درستکاری، عینیت، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای را تدوین و عواملی که رعایت این اصول را با مشکلاتی مواجه می‌سازند به پنج دسته منافع شخصی<sup>۴۴</sup>، تجدیدنظر<sup>۴۵</sup>، حمایت یا مخالفت<sup>۴۶</sup>، قربت<sup>۴۷</sup> و تهدید (ارعاب)<sup>۴۸</sup> تقسیم نموده و حسابداران را بر آن داشته است تا اقدامات مناسبی به منظور حذف یا کاهش این عوامل به سطح قابل قبول به عمل آورند. بنابراین آن چه در آیین رفتار اخلاقی فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۴۹</sup> مشهود است، جهت‌گیری آن به سمت کاربرد استدلال‌های اخلاقی توسط حسابداران در تصمیم‌گیری می‌باشد.

حرکت به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، نیازمند ایجاد تغییر در سیستم آموزشی دانشگاهی است. چنین تغییری رخ نخواهد داد، مگر آن که نیاز به آن توسط جامعه حرفه‌ای احساس گردد. تغییرات حرفه سرمنشاء تغییرات در شیوه تدریس و سرفصل دروس دانشگاهی است. این حرکت در جامعه امریکا با الزام به گذراندن ۱۵۰ ساعت آموزش اخلاقی به عنوان پیش‌نیاز شرکت در آزمون حسابداران رسمی در حال رخداد بوده (۲۰۰۰) است و در حال حاضر حدود ۴۰ ایالت، آن را پذیرفته اند (ویلیام و السون، ۲۰۱۰).

### اخلاق را چه کسی باید تدریس کند؟

مهمترین دلیل رسوایی‌های مالی اخیر را باید در کلاس‌های درس دانشکده‌های حسابداری و مدیریت و برنامه‌های تدریس آن‌ها، جستجو کرد؛ چرا که حسابداری به عنوان یک رشته دانشگاهی در حدود ۵۰ تا ۶۰ سال است که نگرشی اساسی در شیوه تدریس مطالب و سرفصل‌های مورد بحث نداشته است (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ راسل و اسمیت، ۲۰۰۳). این در حالی است که سرفصل‌های مورد تدریس در مقاطع مختلف حسابداری باید به دانشجویان مهارت‌هایی را بیاموزند که برای موفقیت در محیط کار به آن نیاز دارند. صداقت، اخلاق و ارزش، مفاهیمی هستند که با وجود اهمیتی که در دنیای واقع برای حفظ حیات حرفه حسابداری بر عهده دارند، به گونه‌ای شایسته در برنامه‌های درسی مورد توجه قرار نگرفته اند (آلبرچت، ساک، ۲۰۰۰). در حرکت به سمت بهبود برنامه‌ها و گنجانیدن مباحث اخلاقی در آن، سوالات مختلفی مطرح می‌گردد. از جمله آن که، اساتید دروس اخلاقی باید از چه تخصصی برخوردار باشند؟ در پاسخ به این سوال، دو دیدگاه مطرح شده است. در دیدگاه اول، بیان می‌شود دروس

اخلاق باید توسط اساتید دانشکده حسابداری و مدیریت آموزش داده شود؛ زیرا تخصص حسابداری اساتید و تجربه‌های شخصی آن‌ها از چالش‌های اخلاقی، موجب تدریس اثر بخش دروس اخلاقی می‌گردد (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ کالاهان، ۱۹۸۰). در مقابل، موضوع مطرح در دیدگاه دوم، آن است که تا چه اندازه اساتید حسابداری قادر خواهند بود دروس اخلاقی را که شامل موضوعات استدلال اخلاقی، رشد اخلاقی و مسائل اخلاقی است، به شیوه‌ای موثر آموزش دهند. طرفداران این دیدگاه معتقدند با وجود در هم تنیدگی موضوعات اخلاقی و مسائل حرفه‌ای، اخلاق دارای قلمرویی مختص به خود است. قلمرویی که اساتید حسابداری، دانش‌چندانی از آن ندارند و همین امر موجب کاهش تمایل آن‌ها به تدریس دروس اخلاقی می‌گردد. از همین رو، دروس اخلاقی باید توسط اساتید فلسفه به دانشجویان حسابداری آموخته شود. کلین (۱۹۹۸) در این مورد بیان می‌کند: "تدریس دروس اخلاقی توسط هر فرد به غیر از متخصصین فلسفه، چیزی جز تقلب نیست". برخی این نوع آموزش را به دلیل عدم آشنایی اساتید فلسفه به موضوعات حسابداری مورد انتقاد قرار می‌دهند.

از این رو، استفاده از روش تیمی در تدریس دروس اخلاقی می‌تواند بر مشکلات هر دو دیدگاه فائق آید. در این روش، تیمی از اساتید حسابداری و فلسفه مسولیت اداره کلاس را بر عهده می‌گیرند. فلسفه دانان در آموزش استدلال‌های اخلاقی به دانشجویان تبحر دارند، بی آن که اشرافی به چالش‌های اخلاقی پیش روی حسابداران در حرفه داشته باشند و حسابداران با معضلات اخلاقی حرفه آشنایی دارند اما از صلاحیت لازم جهت تدریس موضوع‌های اخلاقی برخوردار نمی‌باشند.

بهره‌گیری از روش تیمی، به دانشجویان نشان می‌دهد محیط حسابداری در دنیای واقع، چند رشته‌ای است. بنابراین، تنها با اتکا بر مهارت‌های فنی نمی‌توان فردی موفق در دنیای حرفه‌ای بود.

### روش تدریس اخلاق در حسابداری

در حال حاضر اخلاق در قالب دروس حسابرسی، با تأکید بر آیین رفتار حرفه‌ای و به صورت مبتنی بر قاعده به دانشجویان آموزش داده می‌شود. ممکن است چنین آموزشی برای کشورهایی که سیستم حسابداری قانون محوری دارند مناسب باشد، اما آموزش اخلاق در این سطح برای

کشورهایی که به سمت استانداردهای حسابداری بین‌المللی حرکت کرده‌اند یا در حال حرکتند، کافی نیست. گرچه امروزه بخش اعظمی از جامعه حرفه‌ای، پرداختن به مباحث اخلاقی در دوره آموزش دانشگاهی را عاملی مهم می‌دانند اما در این رابطه دو سوال پیش روی آن‌ها قرار دارد؛ اول، آیا اخلاق و مسائل اخلاقی باید در قالب دروسی جداگانه به دانشجویان تدریس گردد؟ و یا با مطالب فنی ترکیب و به صورت تلفیقی به دانشجویان آموزش داده شود؟ بی‌آنکه سرفصلی به سرفصل‌های در حال تدریس حاضر اضافه گردد؛ و دوم، مباحث اخلاقی با استفاده از چه روش آموزشی، به دانشجویان آموخته شود؟

در پاسخ به سوال اول، مزایا و معایبی برای هر یک از دو روش (آموزش جداگانه و تلفیقی) مطرح شده است. از جمله مزایای روش آموزش جداگانه: اختصاص زمان مناسب به مطالب اخلاقی، امکان آموزش توسط اساتید سایر گروه‌ها از جمله فلسفه، امکان آموزش عمیق‌تر چارچوب استدلال اخلاقی و درک موقعیت‌های اخلاقی در حسابداری است. به بیانی دیگر، آموزش اخلاق به صورت جداگانه ضمن آشنا نمودن دانشجویان با دانش عمومی اخلاق، تقویت مهارت‌های استدلال اخلاقی و حساسیت به موضوعات اخلاقی، به آن‌ها فرصت استفاده از زبان اخلاق در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌هایشان را می‌دهد (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ فیشر و همکاران، ۲۰۰۷). از معایب آموزش جداگانه هم می‌توان به کم توجهی دانشجویان به مطالبی که آموخته می‌شود، اشاره نمود. زیرا آن‌ها می‌پندارند دروس اخلاقی نسبت به سایر دروس فنی از اهمیت و ضرورت چندانی برخوردار نمی‌باشند (دیلمان، ۲۰۱۱).

در حمایت از روش دوم، این نکته بیان می‌شود که دانشجویان در هنگام ارائه موضوعات اخلاقی به همراه مباحث فنی، نه تنها علاقه بیشتری نسبت به آموزش از خود نشان می‌دهند؛ بلکه در مواقع لزوم، توانایی بهتری در به کارگیری آموخته‌های خود دارند. ضمن آن که از دید دانشگاه، این روش هزینه‌های کمتری را نیز در بر خواهد داشت. اما پوشش سرفصل‌های درسی در طول یک ترم که حداکثر از ۱۶ هفته تشکیل شده، خود به اندازه کافی برای اساتید چالش برانگیز است و حتی برخی اوقات آنان را ناچار به انتخاب از بین سرفصل‌های رسمی می‌نماید. بنابراین چگونه می‌توان انتظار آموزش مباحث اخلاقی و مهارت‌های استدلالی به دانشجویان را از آنان داشت. به ویژه آن که، آموزش استدلال اخلاقی به دانشجویانی که به صورت قاعده محور تربیت شده‌اند به تلاش و زمان بیشتری نیز نیاز دارد (دیلمان، ۲۰۱۱).

آن چه به نظر ایده آل می‌رسد، آموزش دروس اخلاق به روش ترکیبی<sup>۵۱</sup> می‌باشد (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ آرمسترانگ، ۱۹۹۳). در این روش، نظریه‌های اخلاقی و مباحث مربوط به آن در قالب دروسی جداگانه به دانشجویان ارائه، سپس در طول دوره تحصیل، مجدداً به موضوعات اخلاقی در کنار مباحث فنی و تدریس سایر دروس تخصصی پرداخته می‌شود؛ تا مهارت‌های استدلال دانشجویان، به میزان بیشتری تقویت گردد. بر همین اساس، در کتب تخصصی حسابداری که اخیراً نگاشته می‌شوند، در انتهای هر فصل به چالش‌های اخلاقی مرتبط با مطالب فنی، در قالب پرسش و پاسخ و به منظور کمک به اساتید در تدریس هر چه بهتر دروس، پرداخته می‌شود. نکته در خور توجه در روش ترکیبی، زمان ارائه دروس جداگانه اخلاق در طول دوره می‌باشد. دانشجویان باید امکان انتخاب دروس اخلاقی را هنگامی داشته باشند که به میزان کافی با حوزه‌های مختلف حسابداری آشنا شده باشند.

در پاسخ به سوال دوم، بیان شده است که کلاس‌های آموزش اخلاق باید به شیوه سخنرانی-مباحثه اداره شوند. به این ترتیب که ابتدا نظریه‌های اخلاقی، رشد اخلاقی و فضیلت‌های اخلاقی توسط اساتید آموزش داده شود تا مبنایی برای درک پیچیدگی‌های استدلال اخلاقی برای دانشجویان فراهم گردد. سپس آیین رفتار حرفه‌ای جوامع حسابداری از جمله جامعه حسابداران رسمی، بنیاد حسابداران مدیریت<sup>۵۲</sup>، بنیاد حسابرسان داخلی<sup>۵۳</sup> و انجمن حسابداران دولتی<sup>۵۴</sup> به دانشجویان آموخته شود؛ چرا که دانشجویان برای ورود به حرفه و فعالیت در هر حوزه، نیازمند آشنایی با آیین رفتار حرفه‌ای حاکم بر آن حوزه می‌باشند. در مرحله بعد، اساتید باید موضوع‌های اخلاقی مطرح در حرفه مانند استقلال، تضاد منافع، مدیریت سود، معاملات محرمانه، تقلب و غیره را با استفاده از تحلیل موردی، مورد بحث و بررسی قرار دهند. در این مباحث، باید بخش‌هایی از آیین رفتار حرفه‌ای که رعایت نگردیده است، اثرات رفتار غیر اخلاقی حسابداران و مسئولیت حسابداران در اخذ تصمیماتی که در دایره پوشش آیین رفتار حرفه‌ای قرار نمی‌گیرد، مورد تأکید قرار داده شود. سخنرانی به اساتید اجازه می‌دهد تا دانش مربوط به نظریه‌های اخلاقی، آیین رفتارهای حرفه‌ای و نتایج مطالعات انجام شده را به دانشجویان منتقل نمایند و بحث‌هایی که در کلاس درس شکل می‌گیرند موجب می‌شود دانشجویان، نظریه‌ها و استدلال‌های آموخته شده خود را در ارتباط با نمونه‌های مطرح شده، به کار گیرند. بحث و گفتگو با انعکاس نظرات دانشجویان در مورد موضوع‌های اخلاقی، درکی جدید از موضوع

فراهم می‌آورد<sup>۵۵</sup> و با تشویق آن‌ها به شرکت در مباحثات، مهارت‌های استدلال اخلاقی آن‌ها را تقویت می‌کند. بهتر است اساتید مربوط، دانشجویان را در قالب گروه‌هایی ۳ الی ۴ نفره تقسیم نمایند و از آن‌ها بخواهند به ارائه نمونه‌های غیر اخلاقی در کلاس به منظور بحث و گفتگو توسط سایر دانشجویان پردازند. به کارگیری این شیوه، ضمن فراهم نمودن زمینه یادگیری دانشجویان از یکدیگر، آن‌ها را با فرهنگ کار تیمی آشنا می‌نماید؛ به گونه‌ای که می‌آموزند در دنیای واقع و در مواجهه با مسائل اخلاقی با همکاران حرفه‌ای خود مشورت نمایند (ویلیام و السون، ۲۰۱۰؛ جردن و استیونز، ۲۰۰۱). آن چه اهمیت دارد، نتیجه‌ای است که در انتهای کلاس از مباحث مطرح، گرفته می‌شود. استاد هدایت‌کننده بحث، باید مراقب باشد تا در خاتمه دیدگاه خود در مورد پاسخ صحیح یا اقدام مناسب را به دانشجویان منتقل نماید.

اخلاق موضوعی نیست که توسط هر کس و در قالب هر درسی بتوان آن را آموخت. این درس نه تنها باید جایگاه خود را در بین دروس حسابداری داشته باشد بلکه باید در قالب هر یک از درس‌های تخصصی حسابداری نیز مورد توجه ویژه قرار گیرد. آموزش اخلاق در قالب درسی جداگانه، موجب می‌شود دانشجویان دانش، مهارت و تجربه لازم برای موفقیت در محیط تجاری کنونی را کسب نمایند.

### مروری بر ادبیات اخلاق و آموزش دانشگاهی

**ماروزوسکا (۲۰۱۱)** تحقیقی انجام داد تا به این سوال پاسخ دهد که ارائه واحد درسی جداگانه اخلاق برای دانشجویان حسابداری و مدیریت مالی کشور لهستان، می‌تواند سطح توجه (هوشیاری) آن‌ها را نسبت به موضوع فرار مالیاتی به عنوان یکی از چالش‌های اخلاقی حرفه حسابداری، ارتقاء دهد. او نتیجه گرفت، دانشجویان آموزش دیده در زمینه مباحث اخلاقی، در برخورد با موضوع فرار مالیاتی می‌توانند از این آموزش بهره‌گیرند. بنابراین به لزوم گنجاندن این سرفصل در برنامه حسابداری دانشگاهی کشور لهستان اشاره نمود.

**میچالوک (۲۰۱۱)** به ارائه طرح درس سرفصل اخلاق جهت گنجاندن در دروس دانشگاهی مقطع لیسانس دانشگاه تنسی پرداخت. او پس از مروری بر مقالات "اخلاق و حرفه‌گرایی در آموزش حسابداری: یک دوره نمونه" (آرمسترانگ، ۱۹۳۹) و "طرح درس اخلاق تجاری: پیشنهادات و توضیحات" (سیمز و بریکمان، ۲۰۰۳) و بررسی تحلیلی گزارش برنامه‌های درسی



۲۵ دانشگاه برتر در مقطع لیسانس (۲۰۱۰)، طرح درسی را ارائه نمود که محتوای دوره آن به شرح زیر می‌باشد:

۱- نظریه‌های بنیادی اخلاق (شامل نظریه غایت گرایی میل (۱۸۶۳)؛ نظریه اخلاقی فضیلت گرا<sup>۵۶</sup>؛ نظریه اخلاقی کانت (۱۷۸۷) و مقیاس رشد اخلاقی رست (۱۹۸۶))، ۲- کاربرد اخلاق در حسابداری (شامل مسوولیت اخلاقی حسابداران حرفه‌ای؛ اثر حسابداران حرفه‌ای بر محیط تجاری و نمونه‌های واقعی از چالش‌های اخلاقی حسابداری)، استانداردهای حرفه‌ای (شامل آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی امریکا؛ استانداردهای حسابداری رسمی امریکا در رابطه با خدمات مالیاتی و خدمات ارزشیابی؛ بیانیه‌های حسابداران رسمی امریکا در مورد مسوولیت‌های مرتبط با برنامه‌ریزی‌های مالی شخصی و به کارگیری استانداردهای حرفه‌ای در نمونه‌های عملی)، ۳- تجزیه و تحلیل موردی (شامل انرون؛ ورد کام؛ هیل سوس و سایر موارد). در این تحقیق نیز پژوهشگر به اهمیت آموزش اصول اخلاقی به دانشجویان اشاره نموده است.

**کنک** (۲۰۱۰)، اثر استدلال اخلاقی را بر فهم، نیت و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان حسابداری مورد آزمون قرار داد. تحقیق او بر مبنای فرض کاهش تمایل رفتار غیر اخلاقی افراد در اثر بهبود استدلال اخلاقی آن‌ها، قرار داشت. نتایج تحقیق، موید فرض بالا و نشانگر اهمیت آموزش دانشگاهی در بهبود استدلال و قضاوت اخلاقی دانشجویان حسابداری بود.

**هو** (۲۰۰۹) به بررسی رابطه بین رشد اخلاقی و عقاید مذهبی پرداخت. نتایج تحقیق او نشان داد، دانشجویان حسابداری بهره‌مند از عقاید مذهبی از رشد اخلاقی بیشتری برخوردارند. **لاو و همکاران** (۲۰۰۸) در یک پیمایش، باور دانشجویان را نسبت به تاثیر آموزش بر رفتار اخلاقی مورد آزمون قرار دادند. آن‌ها نتیجه گرفتند گرچه نمی‌توان در مورد اعتقاد دانشجویان به اثرگذار بودن آموزش بر رفتار اخلاقی به طور مطلق سخن گفت اما دانشجویان معتقدند مباحث اخلاقی حائز اهمیت است و باید در سرفصل دروس دانشگاهی گنجانده شود. **دلاپورتس** (۲۰۰۴)، با توجه به نقش فرهنگ بر فضیلت‌ها و استدلال اخلاقی، توانایی‌های استدلالی دانشجویان دو کشور استرالیا و مالزی را مورد مقایسه قرار داد و به این نتیجه رسید که فرهنگ به عنوان یک متغیر مستقل، بر شیوه استدلال دانشجویان در چالش‌های اخلاقی اثرگذار نمی‌باشد. **برنارد و همکاران** (۲۰۰۲)، این نظریه را که تأکید بر تفکر انتقادی در دروس دانشگاهی موجب استدلال قوی‌تر دانشجویان در انتخاب‌های اخلاقی می‌گردد، مورد آزمون

قرار دادند. نتایج آزمون نشان داد، دانشجویان دانشگاه‌هایی که سرفصل دروس آن‌ها بر محور تقویت تفکر انتقادی تنظیم گردیده است، در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی خود سطوح بالاتری از استدلال را به کار می‌گیرند. در ایران نیز **جباری و رحمانی** (۱۳۸۹) با استفاده از مقیاس اخلاقی چندبعدی حساسیت، جهت‌گیری و نیت اخلاقی دانشجویان حسابداری ایران را با دو کشور تایوان و امریکا مقایسه و بیان کردند بین نیت و جهت‌گیری اخلاقی دانشجویان ایرانی با دو کشور دیگر، تفاوت معنی‌داری وجود دارد؛ آن‌ها پیشنهاد دادند جهت ارتقای سطح حساسیت، نیت و جهت‌گیری دانشجویان حسابداری کشورمان از دانشگاه‌های این دو کشور الگو گرفته و چند واحد درسی به مباحث اخلاقی اختصاص داده شود. **ثقفی و همکاران** (۱۳۸۹) با به کارگیری روش توصیفی - پیمایشی، به بررسی لزوم گنجانیدن دروس اخلاقی در فصول دانشگاهی پرداختند و نتیجه گرفتند پرداختن به این مباحث در رشته حسابداری یک ضرورت است و مطالب مربوط به این مباحث در سایر دروس حسابداری پوشش داده نمی‌شود.

**اعتمادی و رحمانی** (۱۳۸۸)، اثر اخلاق بر انگیزه‌های مدیریت سود را با استفاده از روش پیمایشی آزمون نمودند و نتیجه گرفتند اخلاق بر انگیزه غیر اخلاقی مدیریت سود فرصت‌گرایانه و روش غیر اخلاقی مدیریت سود از طریق دستکاری ارقام تعهدی، تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی و تغییر در روش‌های حسابداری اثر گذار می‌باشند. **اعتمادی و دیانتی** (۱۳۸۸) در تحقیق خود (با استفاده از پرسش‌نامه موقعیت اخلاقی) نشان دادند، دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی موثر است و آرمان‌گرایی مدیران بر این کیفیت اثر مثبت دارد؛ آن‌ها پیشنهاد کردند نهادهای حرفه‌ای و مراجع مسئول در جهت تقویت آرمان‌گرایی مدیران برنامه‌ریزی نمایند.

گرچه نتایج تحقیقات انجام شده در زمینه اهمیت آموزش دانشگاهی اخلاق در حسابداری، متفاوت است اما عمده این تحقیقات نمایانگر جایگاه ویژه این درس در بین دروس حسابداری و نقش آن در ترسیم آینده حسابداری و حسابرسی و کسب اعتماد عموم به عنوان بنیان خدمات حسابداری و حسابرسی می‌باشد.

### خلاصه

از منظر اخلاق هنجاری، اخلاق علم باید‌ها و نباید‌ها است. علمی است که معین می‌کند چه اموری خوب و چه اموری بد است. چارچوب مفهومی حسابداری بر پایه اقتصاد سرمایه داری آدم اسمیت نهاده شده است. بر این اساس، رفتار افراد هنگامی عقلایی است که مبتنی بر نفع شخصی و حداکثر کردن آن باشد؛ و از آن در علم اخلاق تحت عنوان خودگرایی اخلاقی یاد می‌گردد. حسابداری، سیستمی است که با دیگران در گیر است و پیوسته در تقابل و وابستگی با آن‌ها قرار دارد؛ هر جا که پای دیگران به میان آید، حسابداری با یک چالش اخلاقی روبرو است. چالش‌هایی که حل آن، نیازمند نگاه به اخلاق از منظر ارزشی است. وقوع رسوایی‌های متعدد مالی در سال‌های اخیر، تأکیدی مکرر بر همین نکته بود؛ نکته‌ای که حرفه طی سالیان گذشته، با خامی از آن گذر کرده است. بروز رفتارهای غیر اخلاقی از سوی حسابداران، نشان داد که نمی‌توان به سادگی از اهمیت اخلاق و استدلال‌های اخلاقی چشم پوشید. آن چه امروز حرفه بیش از گذشته برای تثبیت جایگاه خود به آن نیاز دارد، تربیت حسابدارانی است که ضمن برخورداری از ارزش‌های اخلاقی، توانایی تشخیص موضوع‌ها و اخذ تصمیم‌های اخلاقی را داشته باشند. تعدیل ساختار برنامه‌های آموزشی دانشگاه‌ها و قرار دادن اخلاق بین دروس حاضر، می‌تواند فرصت تجهیز حسابداران به فضیلت‌های اخلاقی و کاربردی را فراهم کند. بنابراین، تغییر در محیط تجاری و نقش دانشگاه‌ها در مهیا ساختن دانش آموختگان جهت فعالیت در چنین محیطی، این تعدیل را ضروری می‌سازد. از اینرو، توجه به سه نکته حائز اهمیت می‌باشد.

**اول**، اخلاق در دوره آموزش دانشگاهی باید هم به صورت درسی مستقل و هم در کنار سایر دروس تخصصی به دانشجویان آموخته شود. آرمسترانگ (۱۹۹۳) بیان می‌کند پرسش در مورد اینکه کدامیک از این دو روش ارجح است همانند آن است که بپرسیم آیا مهارت نوشتن باید به صورت جداگانه یا در کنار سایر دروس، به افراد آموخته شود. مسلماً پاسخ این پرسش "هر دو" است. **دوم**، روش تیمی موثرترین روش در آموزش اخلاق است. زیرا، نه اساتید حسابداری از تخصص لازم برای پرداختن به نظریه‌های اخلاقی برخوردارند و نه اساتید فلسفه تجربه حرفه‌ای لازم جهت تحلیل چگونگی کاربرد آموخته‌ها در دنیای واقع را دارا هستند.

**سوم**، برگزاری جلسات بحث و گفتگو در کلاس‌های درس، بستر مناسبی برای دانشجویان جهت به کارگیری آموخته‌های اخلاقی فراهم و مهارت‌های استدلال آن‌ها را تقویت می‌کند.

اساتید دروس اخلاق با استفاده از تحلیل موردی نمونه‌های غیر اخلاقی، به دانشجویان می‌آموزند چگونه باید آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت کرد و در مواردی که موضوع اخلاقی در دایره پوشش آیین رفتار حرفه‌ای قرار نمی‌گیرد، چگونه به گونه‌ای اخلاقی تصمیم گرفت. در نهایت باید خاطر نشان ساخت که خط مشی‌های دانشگاهی از محیط حرفه‌ای اثر می‌پذیرد؛ بنابراین تا هنگامی که نهادهای حرفه‌ای ضرورت تغییر نگرش به مباحث اخلاقی را احساس نمایند، تغییری در وضعیت موجود حاصل نخواهد شد. آن چه موجب توجه بیشتر نهادهای حاضر به موضوع اخلاق شده است، پاسخ‌خواهی جامعه نسبت به ضعف حرفه در استانداردهای اخلاقی می‌باشد. ایجاد تحول در مفاد آزمون‌های فعلی از جمله آزمون حسابداران رسمی و پرداختن به مهارت‌های اخلاقی در آن، مقدمه‌ای بر گنجاندن دروس اخلاق در برنامه‌های آموزشی دانشگاهی است.

### پی نوشت

- |   |                  |   |                  |
|---|------------------|---|------------------|
| ۱ | conduct          | ۲ | character        |
| ۳ | Meta-ethics      | ۴ | Normative ethics |
| ۵ | Practical ethics | ۶ | teleology        |
| ۷ | Deontology       | ۸ | Virtue theories  |

#### ۹ Ethical self-egoism

در مباحث اخلاقی، خودگرایی به دو مفهوم متفاوت "خودگرایی روانشناختی" و "خودگرایی اخلاقی" به کار رفته است. خودگرایی روانشناختی، نظریه‌ای توصیفی در باب انگیزه انسانی به شمار می‌رود و معتقد است انسان چنین توانی ندارد که تنها به دلیل منافع دیگران کاری کند و یا از خود بگذرد. انسان به گونه‌ای آفریده شده است که تنها به دنبال منافع خویش باشد و برای منفعت خویش کوشش و تکاپو کند. به عبارتی، انسان در ذات خود، خودخواه است و به لحاظ سرشت و سنجیه باطنی، قادر به انجام عملی تنها به انگیزه نوع دوستانه نیست. اما خودگرایی اخلاقی نظریه‌ای در اخلاق هنجاری است که انسان را دارای هیچ وظیفه طبیعی در برابر دیگران نمی‌داند. وظیفه اصلی، اساسی و الزام نخستین اندیشیدن به منفعت فردی، به دست آوردن بالاترین میزان سود و لذت و ارضای خواست‌های شخصی و یا دست کم ارتقای میانگین سطح سود و لذت فردی است. به عبارتی، انسان از نظر اخلاقی باید به دنبال تامین منافع شخصی خود باشد. برخی بر این اعتقادند که خودگرایی اخلاقی بر پایه خودگرایی روانشناختی استوار است. یعنی استدلال خودگرایان اخلاقی برای توجیه این نکته که چرا افراد تنها باید منافع خود را دنبال کنند این است که اساساً انسان به طور ذاتی به دنبال منافع خود است.

#### ۱۰ utilitarianism



- |    |  |    |   |
|----|--|----|---|
| ۴۱ | International ethical standards board for accountant   | ۴۲ | Conceptual framework approach                                       |
| ۴۳ | safeguard  | ۴۴ | Self interest   |
| ۴۵ | Self-review  | ۴۶ | Advocacy  |
| ۴۷ | Familiarity  | ۴۸ | Intimidation  |
| ۴۹ | International federation of accountant (IFAC)  | ۵۰ | عموماً این شیوه در آموزش مباحث اخلاقی، single course نامیده می‌شود. |
| ۵۱ | Sandwich approach  | ۵۲ | Institute of management accountant                                  |
| ۵۳ | Institute of internal auditor  |    |   |
| ۵۴ | لازم به ذکر می‌باشد، برخی از مجامع ذکر شده در این بند، در ایران تشکیل نشده است. گرچه جامعه حسابداران رسمی، انجمن حسابرسی ایران، انجمن حسابداری ایران و انجمن حسابداران خبره ایران، در حال حاضر مشغول به فعالیت می‌باشند. |    |   |
| ۵۵ | آموزش به واسطه بحث‌هایی که در آن ایده‌های موجود مطرح و ایده‌هایی جدید از موضوع مورد بحث شکل می‌گیرد، در اصطلاح آموزش به روش انعکاسی (reflective approach) نامیده می‌شود.   |    |   |
| ۵۶ | این نظریه، به ارسطو باز می‌گردد که در دوره معاصر با مقاله الیزابت آنسکام (۱۹۵۷) با عنوان فلسفه اخلاق جدید دوباره احیاء شد  |    |   |

## منابع

- اترک حسین. (۱۳۸۹). "وظیفه‌گرایی اخلاقی"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم: شماره‌های ۱ و ۲.
- اعتمادی حسین، حلیمه رحمانی. (۱۳۸۸). "بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم: شماره‌های ۳ و ۴.
- اعتمادی حسین، زهرا دیان‌تی. (۱۳۸۸). "تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم: شماره‌های ۱ و ۲.
- ایمان محمد تقی، اسفندیار غفاری نسب. (۱۳۹۰). "معیارهای اخلاقی در پژوهش‌های علوم انسانی"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم: شماره ۲.
- ثقفی علی، حلیمه رحمانی و افسانه رفیعی. (۱۳۸۹). "آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم: شماره‌های ۱ و ۲.

جابری علی. (۱۳۸۸). "علم اقتصاد متعارف و خودگروی لذت گرایانه، معرفت اقتصادی"، شماره اول: ۱۶۳-۱۸۴.

جابری حسین، حلیمه رحمانی. (۱۳۸۹). "سنجش ملاحظات اخلاقی در حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال پنجم: شماره‌های ۳ و ۴.

سورکی محمد حسین. (۱۳۸۵). "بررسی و نقد نظریه خودگرایی اخلاقی"، پژوهش‌های فلسفی - کلامی، شماره ۱ (۲۹).

Armstrong. M. B ,J. Edward ketz ,D. owson. (2003). "Ethic education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behaviour",journal of accounting education 21: 1-16.

Bancroft. P. (2007). "an investigation of moral reasoning as a predictor of ethical awareness , ethical intention and ethical orientation " , nova southeastern university ,PH. d dissertation.

Brands. K. (2010). "A Framework for Teaching Ethics and Values in Accounting Courses",13th Annual Colleagues in Jesuit Business Education (CJBE) Conference.

Dillman. M. (2011). "Teaching Ethics Under IFRS: Developing Ethical Reasoning Skills in Accounting Students",Vancouver Island University; available at www. accounting. uwaterloo. ca.

Low. M,h. Davey,K. hooper. (2008). "accounting scandals ,ethical dilemmas and educational challenges",critical perspective on accounting 19: 222-254.

Mack. j. (2010). "impact of formal education factors on moral reasoning: a comparative study of accounting versus non accounting majors",walden university ;PH. d Dissertation.

Mintz. S. M. (2006). "Accounting Ethics Education: Integrating Reflective Learning andVirtue Ethics",Journal of Accounting Education 24: 97-117.

William. j,R. j. Elson. (2010). "improving ethical education in the accounting program: a conceptual course ",academy of educational leadership journal ;V14: No. 4.

Williams. J , R. J. Elson. (2010). "The Challenges and Opportunites of Incorporating Accounting Ethics into the Accounting Curriculum" ,Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues 13. 1: 105-115.