

اخلاقیات و حسابداران : دیدگاه های توصیفی از سنتی تا پست مدرن

کردآوری مطالب: همایون مشیرزاده

پیشگفتار

حسابداران و حسابرسان حرفه ای ، بصورتی مستمر بر سر معضلات یا دوراهی های اخلاقی قرار میگیرند. تصمیم سازی و چگونگی رفتار آنها ، می تواند عواقب متفاوتی برای ذینفعان ، استفاده کنندگان از اطلاعات و صورتهای مالی بهمراه داشته باشد. سالها است که جوامع حرفه ای ، آئین رفتار حرفه ای برای حسابداران تدوین و آنرا لازم الاجراء کرده اند . اصول اخلاقی بعنوان موضوع درس در برنا مه های آموزشی حسابداری گنجانده شده و حتی قوانین و مقررات متعددی در زمینه رعایت اخلاق حرفه ای برای کار حسابداران وضع شده اند . نظریه ها ، اصول و مبانی فکری اخلاقی متعددی بیان شده اند و تحقیقات گوناگونی در زمینه رفتار افراد (بویژه حسابداران) در باب موضوعات اخلاقی انجام شده اند .

در مبحث "اخلاق توصیفی" یا Descriptive Ethics سعی بر آنستکه بجای انجام قضاوت اصولی یا هنجاری (Normative) ، عواملی که بر چگونگی تصمیم سازی فرد (حسابدار و حسابرس) تاثیر می گذارد، شناسائی و بیان گردند.

تاکنون عوامل متعددی منجمله شخصیت و ویژگیهای شخصیتی افراد ، ویژگیهای موقعیت یا شرائطی که معضل یا دوراهی اخلاقی در آنها بوجود آمده و ویژگیهای خود معضل یا دوراهی (Dilemma) شناسائی شده و در مورد آنها تحقیقات متعددی نیزصورت پذیرفته است. از سوئی دیگر در دنیای پست مدرن ، فلاسفه و متفکران ، با نگرشی متفاوت ، به موضوع اخلاق و اخلاقیات می پردازند و مسائل و موضوعات جدیدی در این باره ارائه می کنند. مک فیل و والترز در کتاب خود "اخلاقیات کسب و کار و حسابداری" به این مباحث بطور گسترده ای پرداخته و در نهایت مدلی برای تجربه اخلاقی حسابداران ارائه نموده اند. در این نوشتار سعی شده با وام داری به متن فوق و با استفاده از سایر منابع موجود در این زمینه ضمن بیان برخی اصول ، مبانی ، اندیشه ها و سابقه بوجود آمدن آنها، این مدل ها مورد شناسائی و بحث و تحلیل قرار گرفته و با دیدگاه های نوین در زمینه های اخلاقی ، مدلی جامع برای توصیف تجربه اخلاقی ارائه گردد.

مبانی مفهومی

اخلاق در لغت به معنی جمع خُلق یا " خو ها " است .معادل لاتین (انگلیسی) اخلاق دو لغت "Moral" و " Ethics " است. Moral یا Morality امری شخصی است. مجموعه ای از اعتقادات، سنت ها ،اصول و عقایدی است که رفتار فرد را جهت می دهد. بنابراین افراد مختلف، ایده ها یا تصورات مختلفی از اینکه چه چیزی اخلاقی است یا چه چیزی اخلاقی نیست دارند . در نتیجه، مصادیق مختلفی میتوان از موارد اخلاقی یافت و یا بیان کرد.

برخی معتقدند با ساده زیستن و کمک به مستمندان و یا از خود گذشتگی و ترک لذات میتوان به اهداف اخلاقی رسید. برخی اخلاق را از جنبه مذهبی و خدایی آن می بینند. برخی معتقدند بطور مطلق هیچ چیز درست یا غلط نیست و بنابراین اخلاق امری نسبی و قابل انعطاف است و در نتیجه به اوضاع و شرایط بستگی دارد.

در این طیف برخی معتقدند باید به منافع عموم توجه کرد و از منافع فرد چشم پوشی کرد پس لازم است به جای وابسته بودن صرف به مسئولیت های فردی، مقررات وضع کرد. در طرف دیگر طیف، برخی اعتقاد دارند منافع فرد از منافع جمع بیشتر اهمیت دارد و میتوان با توجه به مسئولیت های فردی اشخاص، مقررات سخت و دست و پاگیر را حذف نمود و در نتیجه در بسیاری مخارج و هزینه های مربوطه صرفه جوئی کرد. برخی اصولاً به هیچ کدام از اینها اعتقاد ندارند و برای خود هیچ تعهدی قائل نیستند و فقط به منافع شخصی می اندیشند در نتیجه فاقد انضباط شخصی هستند و حتی تن به دزدی و کارهای خلاف و یا تبعیت از غرایز می دهند. برای بعضی هدف وسیله را توجیه میکند بنابراین هیچ محدودیتی برای عمل اخلاقی و غیر اخلاقی ندارند.

در مقابل اخلاق فردی یا "Moral"، اخلاق به عنوان اصل یا "Ethics" یا علم الاخلاق مطرح است. اخلاق فردی چیزی است که آموخته شده و فرد در روابط خود با دیگران و جامعه آن را لحاظ می کند حال آنکه Ethics یا علم الاخلاق مجموعه ای از اصول، روش ها، سیستم، فلسفه یا نظریه پشت آنها است. فرد بر اساس اصول اخلاقی خود زندگی میکند ولی برای انجام آن مجبور است Ethics یا اخلاقیات را رعایت کند. در واقع علم الاخلاق به مثابه دستورالعمل و هنجارها و قواعد (rules) و مقرراتی است که اخلاق فردی را بیان میکند. این اصول می توانند جنبه کاربردی هم داشته باشند.

اخلاق و اندیشه های اخلاقی

این مباحث منجر به ایجاد الگوها یا نظام های اخلاقی متفاوتی شده است. اندیشمندان و فلاسفه از زمان ارسطو و افلاطون و سیسرو تا کانت و جان استوارت میل و جرمی بنتام تاکنون توجیهات و توضیحات گوناگون برای توسعه اخلاقی، آگاهی اخلاقی و تصمیم گیری اخلاقی و در نهایت رفتار اخلاقی ارائه نموده اند که با عناوین خاصی تعریف و مشخص شده اند از آن جمله پیامد گرایی (Consequentialism)، نسبی گرایی (Relativism)، فایده گرایی (Utilitarianism)، عام گرایی (Universalism) وظیفه گرایی (Deontologicalism) و ... که همگی در نهایت سعی کرده اند معیارهای تصمیم گیری اخلاقی را بیان و توجیه نمایند.

ذیلاً در خصوص برخی از موارد فوق بطور خلاصه توضیحاتی ارائه می شود:

- پیامد گرایی به پیامد و نتیجه کارها توجه می کند. عملی مناسب و اخلاقی است که نتیجه آن عمل (Consequence) برای اکثریت مردم بیشترین منفعت را داشته باشد.
- نسبی گرایان معتقدند که تعیین درستی یا نادرستی عمل یا عملکرد فرد، به فرهنگ، شرایط زمانی و مکانی و سایر ویژگیهای محیطی بر می گردد و بنابراین اصولاً نمی توان به صورت کلی درست یا

نادرست بودن عملکرد افراد را تعیین نمود. عملکرد افراد ممکن است در یک جامعه اخلاقی و در جامعه دیگر یا شرائطی متفاوت غیر اخلاقی محسوب شود.

- فائده گرایی بر مبنای تفکرات جرمی بننام متفکر بریتانیایی استوار است. بر این اساس، اخلاقی بودن یک عمل بر اساس میزان مطلوبیت (Utility) آن بیان می شود. در واقع وقتی منافع یک عمل بیشتر از مضرات آن باشد، آن عمل اخلاقی است.

- عام گرایان معتقدند تصمیمات اخلاقی بر تمایل و نیات فرد تصمیم گیرنده مبتنی است. در شرائط مشابه هر شخص باید به تصمیم مشابهی برسد.

- وظیفه گرایی یا علم الوظائف بر مبنای دیدگاه امانوئل کانت در مورد امر حتمی (Categorical imperative) ارائه شده است. به اعتقاد وی مطلق گرایی حسی از انگیزش اخلاقی یا تعهد اخلاقی می باشد. هنگامی که عملی انجام می شود، نمی تواند انگیزش یا تعهد اخلاقی داشته باشد، جز اینکه مطلق گرایی عمل مشخص باشد. مطلق گرایی یک عملکرد اخلاقی است که وجه تمایز انسان و حیوانات است. در این نظام فکری، کارها جدا از نتایج خود مورد قضاوت قرار میگیرند. در واقع نتایج اهمیت ندارد بلکه انگیزه و شخصیت انجام دهنده عمل مهم است.

بعلاوه، فلاسفه و متفکرین مباحثی نظیر فلسفه عدالت، اخلاق نیکو، قانون جاویدان ابدی و اینکه ((با دیگران آن گونه رفتار کن که دوست داری با تو رفتار کنند)) را نیز مطرح ساخته اند.

همچنین فلاسفه ای از قبیل ژان ژاک روسو، جان لاک و تامس هابز مسائلی از قبیل "حق و تکلیف" افراد را مطرح و خواستار دخالت و نظارت دولت یا حکومت در رعایت تساوی حقوق افراد و در نهایت تضمین "حقوق و تکالیف" و در نتیجه تداوم اخلاقیات شده اند.

زیگموند فروید و روانشناسان دنباله روی وی از قبیل ژاک لاکان (Lacan)، "خود برتر" یا فرا خود (Superego) را بخش اخلاقی شخصیت تلقی کرده و معتقدند این بخش از شخصیت، رفتار ناهنجار در قبال جامعه و محیط را کنترل می کند. تخطی از معیارهای ارائه شده فرا خود، موجب احساس گناه و در نهایت اضطراب و آشفتگی می گردد. روانکاوی (Psychoanalysis) و روانشناسان پیرو فروید به مسئله اخلاق توجه خاصی داشته اند. صرفنظر از وجود بخشی از شخصیت (فراخود) که ناظر بر جنبه های اخلاقی رفتار انسان تلقی می شود، روانکاوان یا فرویدی های جدید (Neo-Freudian) بدین ترتیب به مسئله تناقض بین اخلاق و امیال (desire) هم توجه کرده اند.

در دنیای پست مدرن فلاسفه جدید نظیر میشل فوکو و یورگن هابرماس (نظریه پرداز انتقادی) و دیگران بحث های نوینی در زمینه اخلاق مطرح کرده اند. منجمله عنوان می کنند که چون هیچ چیز قابل اعتماد نیست و همه مفاهیم در متن یا پس زمینه و شرایطی که عنوان می شوند، قابل بررسی اند (اصطلاحاً Contextual اند)، پس اصولاً اخلاق هم بستگی به گفتمان (Discourse) دارد. از دید فوکو اخلاق محصول گفتمان است و آنچه در یک جامعه امر اخلاقی تلقی می شود، حاصل تسلط گفتمانی است که امر

اخلاقی و غیر اخلاقی تعریف می کند . در نتیجه اخلاق مستقل از روابط قدرت و نهادها نیست . از دید هابرماس، برای رسیدن به اصول اخلاقی باید از طریق گفتگو در عرصه عمومی ، عمل کرد.

فردریک نیچه، فیلسوف قرن نوزدهمی آلمان معتقد بود که "خود اخلاق خطر اصلی است و نه رفتار غیر اخلاقی" .

اخلاق پست مدرن به نوعی بر بحث یافرضیه نیچه در مورد اخلاق استوار است و سعی دارد موضوع اخلاق را از اینکه افراد چگونه رفتار می کنند، فراتر برده و آنرا به سمتی ببرد که در آن "اینکه اصولاً چه چیزی خوب یا درست و چه چیزی بد یا غلط است" ، مطرح می شود . بعبارت دیگر در گفتمان پست مدرن، بجای آنکه اخلاق بصورت هنجاری (normative) مطرح باشد، بایستی تعریف کرد چگونه چیزی از نظر اخلاقی قابل قبول و یا غیر قابل قبول می شود .

این اعتقاد وجود دارد که هر چیزی بایستی در متن ، پس زمینه و یا گفتمان خود تعریف گردد پس اخلاق هم بایستی در همین چارچوب ارجاع (frame of reference) مورد بررسی و پیگیری و مطالعه واقع شود .

در بیان متفکران و فلاسفه مدرن و معاصر، امانوئل لویناس (Emanuel Levinas) ، دیدگاهی کاملاً متفاوت از دیدگاه سنتی فلسفه اخلاقی با عنوان چشم انداز پدیدار شناختی (Phenomenological Perspective) ارائه نموده است . این دیدگاه بر این اصل استوار است که "این انتظارات و خواستههای دیگران است که ما را به موضوعات یا سوژه های اخلاقی تبدیل می کنند". دلیل رفتار اخلاقی افراد از نظر وی ، وابسته بودن وجود موضوعی یا سوژه ای ما به رفتار اخلاقی است . در نتیجه، برخورد چهره به چهره با موضوع دیگری یا غیریت (یا دیگران others) کانون بحث شده و پدیده شناسی "دیگران" اساس اخلاق می شود. این بحثی کاملاً متفاوت با حقوق و تکالیف ژان ژاک روسو است.

پدیدار شناسی اخلاق مستلزم کوشش برای محدود کردن آزادی و خود انگیختگی (spontaneity) فرد برای پاسخگویی به حریم هائی است که "دیگری" یا "دیگران" ایجاد می کنند.

برای لویناس "چهره" هم بصورت تحت اللفظی و هم در استعاره معنا دار است. بعلاوه "دیگری" برای او فرد است نه اجتماع یا جامعه در مفهوم "روسوئی" آن .

بمنظور درک موضوع اخلاقی پست مدرن ، شاید بهتر باشد ابتدا برخی نقطه نظرات در مورد ویژگیهای کلی و شرائط عمومی ایجاد دنیای پست مدرن و تفاوتهای آن با دنیای مدرن را بیان کرد. دوران مدرن پس از روزگار سنتی و پس از قرون وسطی آغاز می گردد. حرکتی که عملاً پس از فئودالیزم یا دوران کشاورزی و گذر به سمت صنعتی شدن و سرمایه داری ، ایجاد عقلانیت جدید و پدیدار شدن ملت کشورها و نهادهای مدنی و قانونی (بیشتر در غرب) شکل گرفت. مدرنیته در نتیجه به عصر مدرن و جدید، مدرنیسم و با مفهومی مشخص بر می گردد. روابط اجتماعی جدیدی که با ظهور سرمایه داری شکل گرفته است. به لحاظ سیاسی انقلاب کبیر فرانسه، کمونیزم مارکس، رمانتیسم و تاریخ گرائی و حتی بروز جنبش نازی در آلمان را از ثمرات این دوران می دانند. شرائط اجتماعی جدید ، فرآیندها و گفتمان های نو پس از دوران

روشن گری، صنعتی شدن، تقسیم کار، تشکیک در واقعیات و اعتقادات و سکولاریزه شدن نیز از ویژگیهای این دوران است. از نظر علمی، برخورد جدید با علوم فیزیک و شیمی و هیات توسط گالیله، کپرنیک و کپلر، تغییر دید بشر نسبت به جایگاه زمین و حرکت آن، روشهای مادی گرا و تجربی در علوم، زمینه ها و شیوه های نوین در هنرهای تجسمی و موسیقی و تئاتر، در این فرآیند جای دارند. از ویژگی های اصلی این دوران، حرکت سریع کالاها، سرمایه و اطلاعات، ایجاد سازمان های نوین و تخصص گرائی است. برخی دوران پست مدرن را بعنوان فاز جدیدی در فرآیند تکمیلی مدرنیته می بینند و برخی آنرا بعنوان دوران جدید و دیگری می شناسند. پست مدرنیته در بدو امر با جنبه های نوین هنری در دهه 1960 ظهور پیدا کرد و بعد به جنبه های اجتماعی تسری پیدا کرد. از ویژگی های جوامع پست مدرن "فرهنگ آشکار مصرف" (یا مصرف زدگی)، "طبقه متوسط فرا صنعتی با فرهنگ خاص خود"، شکل گیری محیط ها و فضاهای زمانی، مکانی فشرده (Time-space compression) و شکل خاص نظام سرمایه داری است که در آن سرعت انجام کار و حجم کار انجام شده بطرز چشم گیری افزایش یافته است. این سرعت یا فشردگی زمانی و مکانی بر تمام روابط اجتماعی و اقتصادی جوامع تاثیر گذاشته است. بعلاوه از دیگر شاخصه های آن، درونی شدن قوانین و مقررات است، بطوریکه افراد اجرای مقررات را باور کرده و حتی بدون هرگونه کنترل بیرونی، ناخودآگاه آنها را رعایت کنند. در دنیای پست مدرن برخی سازمانها بجای تنبیه کارکنان در صورت خطا یا اشتباه، آنها را بازپروری می کنند. دولت ها در جزئیات زندگی مردم وارد شده همه به نوعی با استفاده از ابزار الکترونیک تحت نظر قرار دارند (مصادیق آن را در آسانسورها، ورودی ساختمانهای بزرگ و هر روزه شاهد هستیم). جامعه پست مدرن، جامعه ای است اطلاعاتی. فناوری اطلاعات، کامپیوتر اینترنت، ابزار ارتباط جمعی، رادیو، تلویزیون، روزنامه، دائما، در حال به روز کردن دانش و اطلاعات مردمند. در این حالت است که دسترسی داوطلبانه به هر اطلاعاتی در سریع ترین زمان ممکن، میسر است. طبیعتاً اداره چنین جامعه ای بدون وجود نظام های اداری مناسب امکان پذیر نبوده بنابراین بوروکراسی هم ویژگی دیگر این جوامع است. تخصص گرائی، کارائی، شیوه های نوین مدیریت همه و همه به قدرت هر چه بیشتر دولت، حکومت، شرکتها، نهادها و سازمانها و انقیاد بخش های مختلف جامعه انجامیده اند.

در نتیجه "سوژه" یا موضوع به تابعی از گفتمان (Function of discourse) بدل می شود. به نظر فوکو انضباط و تنبیه، سیستمی شبیه به زندان ایجاد کرده که در نتیجه انسان دائماً در تضاد یا تناقض با اجتماع (Society) قرار می گیرد. دیگر انسانیت هویتی پایدار نیست. بدین ترتیب در دنیای پست مدرن اخلاقیات به معنی اخلاق فردی یا "moral" اصالت یا معنا و مفهومی ندارد. این امر ناشی از آن نیست که اخلاق صرفاً اندیشه یا تعمق نظری (Speculation) است بلکه نوعی شیوه کنش یا نحوه عمل (mode of action) آگاهانه و انتخابی است. بدین ترتیب سوژه اخلاقی، انقیاد اخلاقی خود را ایجاد می کند. ذیلاً توضیحات بیشتری در این زمینه ارائه می گردد.

گفتمان فوکو عمدتاً با فاعل یا سوژه (Subject) سروکار دارد. در این ارتباط فوکو این سوال را مطرح می کند که اصولاً "افراد چگونه به "فاعل اخلاقی" تبدیل می شوند و چگونه درک فرد از اخلاق توسط خود وی صورت می گیرد؟ این برخورد با موضوع اخلاق بمراتب متفاوت تر از برخورد سنتی با علم الاخلاق است.

در چارچوب مورد نظر وی چهار خصیصه یا جزء مطرح گردیده است .

۱- روشهائی که با استفاده از آنها ما خود را به "سوژه ها یا فاعل های اخلاقی" تبدیل می کنیم (آنچه وی آنرا انضباط خود تحمیلی می نامد) .

۲- اینکه اگر اخلاقی شدیم به چه نوع انسانی ، تبدیل می شویم که وی آنرا اصطلاحاً غایب (Telos) نامیده است.

۳- جوهر اخلاقی (ethical substance) یا آن بخش از وجود فرد که برای قضاوت اخلاقی به حوزه مورد نظر کشیده می شود.

۴- طریقه سوژه یا فاعل شدن (mode of subjection) یا مکانیزم و راه و روشی که افراد با تعهدات اخلاقی خود آشنا می شوند. (بعنوان مثال تعالیم مذهبی و یا تربیت خانوادگی و یا هر گونه تحلیل منطقی).

یکی از جنبه های اخلاق و رفتار که مورد توجه فوکو است، این است که چگونه افراد با خرسندی و طیب خاطر قدرت را خودشان به خودشان اعمال می کنند که از آن به خود انضباط بخشی (self-discipline) تعبیر می کند . در شکل های دیگر باز و آشکار کنترل، افراد ممکن است اطاعت بکنند ولی با نوعی مقاومت و نارضایتی . در نتیجه ممکن است فرد، اخلاقی را بصورت داوطلبانه بر خویشتن تحمیل کند لیکن آن اخلاق خاص، به نفع گروه های خاص با علایق و اهداف متفاوتی باشد (هر چند ممکن است این گروه های خاص شناخته شده هم نباشند).

غایب یا Telos بعنوان جزء دوم ، به شکل مورد علاقه یا ایده آل مورد نظر فرد به لحاظ اخلاقی بر میگردد. مثلاً آن شخصیتی از حسابدار یا حسابرس که مورد علاقه و نظر و ایده آل است . بدیهی است در نظام سرمایه داری که هدف عملاً گرفتن تصمیمات اقتصادی منطقی با تاثیر مثبت بر سود و ثروت سهامداران است، مفاهیمی از قبیل کارآئی و به حداکثر رساندن منافع می تواند برای حسابداران غایب (Telos) محسوب شود .

در نهایت این مباحث به این موضوع می انجامد که چگونه اخلاق حرفه ای به خدمت علایق خاص در می آید.

از دیگر متفکران پست مدرن به فیلسوف آلمانی یورگن هابرماس اشاره شد. او دیدگاهی دیگر ارایه می نماید که نقاط مشترکی هم با دیدگاه فوکو دارد. وی بیشتر بر جنبه های اجتماعی و همکاری افراد تاکید دارد. چگونه بعنوان یک جامعه یا اجتماع قادریم مسائل را حل کنیم . فلاسفه ای نظیر ژان ژاک روسو و یا هابز نظرات متفاوتی در گذشته در مورد مشروعیت نهادهای حاکم ارایه نموده اند که هابرماس برخی از این مبانی فکری را مورد استفاده قرار داده و آنرا به عرصه یا سپهر عمومی (Public Sphere) (که معتقد است با عقلانیت ابزاری مورد سوء استفاده هم قرار گرفته) ، می آورد .

نقطه شروع بحث هابرماس در مورد اخلاق این سوال است که ما چگونه یکدیگر را درک می کنیم یا به عبارت دیگر، تفسیر و معنی اعمال و در نتیجه هر گونه اخذ نتیجه از هر کاری، بایستی بر اساس گفتگو و نوعی فرآیند ارتباطی انجام شود. این خود مسائل بیشماری را به همراه می آورد. اصولاً چگونه می توان یکدیگر را درک کرد و چگونه می توان مطمئن شد که گفتگو با هدف اعمال قدرت شکل نمی گیرد و در نهایت چگونه می توان از این گفتگو نتیجه گیری کرد. هابرماس سعی می کند قواعد بازی را برای این فرآیند ارتباطی و نتیجه گیری از آن تعریف کند که عملاً در قالب علم التفسیر یا اصطلاحاً هرمنوتیک (Hermeneutic) بیان می شود.

هم هابرماس و هم فوکو به موضوع قدرت علاقمندند . موضوعی که از مکتب فرانکفورت در آلمان آغاز شد. توجه به ساختارهای اجتماعی اقتصادی و روابط قدرت که نحوه درک و معنای ما از عمل اجتماعی را تحت تاثیر قرار می دهد، کانون این بحث اند. در نهایت به این جمع بندی می رسد که زبان نه تنها ابزاری برای ایجاد ارتباط است، بلکه وسیله ای برای اعمال قدرت و سلطه اجتماعی است. زمانیکه زبان ابزار سلطه قرار میگیرد، به عنوان وسیله ارتباطی قابل استفاده نخواهد بود. معهداً اعتراف می کند که هر چند ارتباطات می تواند تحت الشعاع قدرت قرار بگیرد، به هر حال می تواند زمینه ای برای نقد و درک متقابل پیشرو واقع شود و می توان با گفتگو (ولو تحریف شده) به معنا و آگاهی رسید که از آن بعنوان وضعیت کلامی آرمانی یا **Ideal Speech Situation** نام می برد. بدین ترتیب تئوری ارتباطات هابرماس کوششی است برای پاسخگویی به چالش های تفسیری یا Hermeneutic که قبلاً توسط فلاسفه تفسیری عنوان شده اند. بهرحال همواره این سوال مطرح است که چگونه در شرایطی که گفتگوی دیگران از مسائل خارجی تاثیر پذیرفته ، ما می توانیم به نقطه ای برسیم که زبان و گفتگوی ما تحریف نشده باشد. به نظر هابرماس منطقی ترین استدلالات بایستی فراگیر شود که وی آنرا عقلانیت ارتباطی (Communicative Rationality) می نامد (نوعی عمل دسته جمعی ارتباطاتی در قالب فرآیندی مشابه اخلاق وظیفه گرای کانتی) . صرف نظر از تمام انتقادات و بحث هایی که در مورد نظرات هابرماس مطرح است، نکته با اهمیت تاکید هابرماس بر فعالیت و فرآیند است. یک عمل خاص نمی تواند هیچگونه توجیهی داشته باشد مگر آنکه از یک عمل دسته جمعی ارتباطی حادث شده باشد: یعنی "موقعیت ایده آل گفتگو" (Ideal Speech Situation) .

با توجه به توضیحات فوق می توان نتیجه گیری کرد که هم فوکو و هم هابرماس با موضوع قدرت و استفاده ابزاری از استدلال سر و کار دارند. چگونه می توان بدون توجه به این موضوع که آیا انجام کاری ارزشش را دارد، بصورتی کارا و موثر آنرا به انجام رساند؟ معهداً این دو پاسخ های متفاوتی مطرح می کنند که به دو روند فکری متفاوت می انجامد. از یک طرف هابرماس می خواهد از طریق روشنگری، بشریت را به پیش ببرد و از طرف دیگر تفکر فوکو با درجه کمتری از ذهنی گرایی با تردید بیشتر به نقش استدلال در پیشبرد بشر می نگرد. می توان دیدگاه اول را دیدگاه **New Modern** و دیدگاه دوم را دیدگاه **Post Modern** نامید. و هر دوی اینها به نوعی منتقد دیدگاه دیگرند.

صرف نظر از این مباحث ، همانگونه که تاریخ شناس صاحب نام، آیزیا برلین عنوان کرده ، استفاده از این مفاهیم، توجیهات خود را از اعتقادات مشترک که در هر مقطع زمانی خاص وجود دارند، یافته است .

همانگونه که بین مدرنیته و مدرنیسم تفاوت وجود دارد، باید بین پست مدرنیته و پست مدرنیسم هم تفاوت قائل شد. پست مدرنیته بیانگر زمان و دوره ای است که ما در آن زندگی می کنیم و محصول مدرنیته است. به نوعی سعی می نماید جامعه ای که در آن زندگی می کنیم را تشریح کند و نه جامعه ای که باید در آن زندگی کرد. حال آنکه پست مدرنیسم در اصل سعی می کند راه هائی را برای حل مسائل جامعه پست مدرن بیابد. صرف نظر از بحث فوق در مورد پست مدرنیته و پست مدرنیسم و دیدگاه هائی که هر کدام بیان می کنند، وجه اشتراک هر دو این نکته است که بکارگیری تکنولوژی و فناوری، علم، استدلال و بسیاری از موارد یا پدیده ها و چیزهائی که بعنوان پیشرفت می شناسیم، عملاً به آزادی کمتر، به عدالت کمتر و به دمکراسی کمتر انجامیده است و به عبارت دیگر آنچه تاکنون بعنوان ابزار دستیابی به حقیقت و استدلال مطرح شده، عملاً زمینه هائی برای دستیابی افراد با علایق خاص به قدرت بوده است. در نتیجه آنچه به عنوان علم الاخلاق، اخلاق حرفه ای، آئین رفتار حرفه ای و مسئولیت های اجتماعی عنوان شده، به شکلی تناقض آمیز و پارادوکسیکال در جهت مخالف اخلاق بوده است.

علی رغم مباحث فوق و این اعتقاد که اینگونه مباحث، جنبه فلسفی یا ذهنی گرایانه ای هم پیدا کرده، هنوز بسیاری معتقدند رهیافت پست مدرن به اخلاق موجب نمی شود که دیدگاه دستوری و الزام گرا به اخلاق تجویزی (prescriptivism)، فراموش شود و یا دیگر ضوابط اخلاقی نادیده گرفته شوند.

اخلاقیات حرفه ای حسابداری

علم الاخلاق حسابداری (Accounting Ethics) یا اخلاقیات حرفه ای حسابداری بخشی از مجموعه اصول اخلاقی جامعه است و به عنوان مجموعه ای از اخلاق کاربردی این حرفه در طول زمان به وجود آمده است و به معنای بررسی و مطالعه ارزش های اخلاقی و قضاوت های فردی است که به فن حسابداری و حسابداران برمی گردد. اخلاقیات این حرفه طبیعتاً از بدو بوجود آمدن حرفه، مورد نظر بوده و بعدها توسط سازمان ها و نهادهای حرفه ای و نهادها، موسسات و سازمان های دولتی تکامل یافته و با گذشت زمان به عنوان بخشی از آموزش حسابداران و حسابرسان نهادینه شده است. اخلاق حرفه ای حسابداری در سنوات اخیر و با مشکلاتی که برای حسابداران در دهه 1990 و ابتدای قرن بیست و یکم به وجود آمد، مورد توجه بیشتر قرار گرفته است. سقوط شرکت ان ران (ENRON) و به تبع آن موسسه حسابرسی آرتور آندرسون (Arthur Anderson) و دیگر رسوایی های مالی سنوات اخیر از قبیل ورلدکام، پارمالات و ... موجب شد مساله سقوط حرفه ای حسابداران مورد تاکید بیشتر واقع شود. این تأکیدات منجر به الزامات اخلاقی تجویزی بیشتر برای حسابداران به منظور تعریف و پر کردن فاصله انتظارات مردم از ایشان شده است.

ماهیت کار حسابداران و حسابرسان اصولاً نیازمند اخلاق حرفه ای حتی قبل از مشکلات دو دهه اخیر بوده است. پاسخ گویی به سهامداران اعم از بالقوه و بالفعل و نیز سایر استفاده کنندگان از صورت های مالی مستلزم داشتن دانش کامل و کافی برای مواجهه و رفع معضلات، دودلی ها یا تردید های اخلاقی

(Ethical Dilemmas) بوده است . داشتن اطلاع از علم الاخلاق ، به حسابداران و حسابرسان کمک می کند انتخاب صحیح را انجام دهند به طوری که شرکت های مورد رسیدگی ، استفاده کنندگان از صورت های مالی و ذیسه‌مان و ذینفعان و نیز عامه مردم، از نتیجه کار و گزارشگری آنها بصورتی منصفانه و عادلانه بهره مند شوند و نیز از آن ضرر نکنند .

اخلاق حرفه ای حسابداران در برخی اقتصاد های دنیا تا حدی گسترش یافته که به صورت قوانین مشخص و مدون در آمده اند. در یکصد و بیست سی سال اخیر نهادهای حرفه ای نیز مجموعه ای از آیین های رفتار حرفه ای برای حسابداران و حسابرسان تعریف کرده اند. این در حالی است که اصول و استانداردهای حرفه ای حسابداری و حسابرسی نیز در برخی اقتصاد های دنیا بر اساس "اصول" طراحی و تدوین شده و در برخی نقاط دنیا این استانداردها بصورت قواعد و مقررات در آمده اند. به عبارت دیگر رعایت آنها بدون توجه به منطق اصولی و اخلاقی پشت آنها و به همان صورت بطور مطلق ضروری است. در اینگونه محیط ها ، بر ضوابط اخلاقی معین و تعریف شده تاکید بیشتری شده و از نظر قانونی لازم الاجرا یا لازم الرعایت گردیده اند. معهدنا بسیاری بر این باورند که حسابداران هنوز نسبت به بسیاری از حرف دیگر، از سطوح پایین تری از استدلال اخلاقی برخوردارند و هنوز به بلوغ اخلاقی حرفه های دیگر نرسیده اند. برخی تدریس و آموزش حسابداری را در این میان مسئول می دانند .

افرادی مانند هایپتمن و هیل (Hauptman and Hill) چنین عنوان می کنند که حسابداران تحت فشار گروه هایی هستند که خود از فشارهای اخلاقی ایمن اند به همین سبب اصولاً افکار عمومی نسبت به آنها نمی تواند از نظر اخلاقی خیلی خوش بین باشد . برخی دیگر نظیر پن مان (Poneman) معتقدند حسابداران و حسابرسان در سطوح پائین تر کاری، از کیفیات اخلاقی بالاتری بهره مندند و با بالا رفتن رتبه و جایگاه آنان در حرفه ، ویژگی های اخلاقی ایشان ضعیف تر می شود .

برخی مدل های اخلاقی موجود

تحقیقات بعمل آمده در زمینه رفتار توصیفی منجر به ایجاد مدل‌های مختلفی برای بیان توسعه اخلاقی شده اند که ذیلاً به برخی از آنها اشاره می شود :

یکی از ساده ترین مدل های اخلاقی مدل کلب‌رگ (Kohlberg) است که توسط لاورنس کلب‌رگ تحت عنوان مدل رشد اخلاقی ادراکی CMD (Model of Cognitive Development) ارائه شده و برای سنجش بلوغ اخلاقی افراد در مقابل برخی دو راهی ها یا معضلات (Dilemma) اخلاقی بکار گرفته می شود . در این مدل سه سطح و در هر یک دو مرحله (جمعاً شش مرحله) برای رشد اخلاقی آگاهانه به شرح زیر پیش بینی شده است .

سطح	مرحله	ملاحظات رفتاری - رعایت اخلاقیات (Disposition)
پیش سنتی یا	1	جلوگیری از تنبیه یا ترس موجب رفتار اخلاقی است
Preconventional	2	منافع شخصی بعنوان انگیزه اصلی است
سنتی یا	3	رعایت معیارهای گروهی
Conventional	4	اطلاع از قوانین اجتماعی
فرا سنتی یا	5	رعایت مصالح جمعی
Post-conventional	6	رعایت اصول اخلاقی عام گرای یا تکلیف

مدل دیگر مدل شارلوت گلیگان (Gilligan) است این مدل در نتیجه انتقاداتی که به مدل کلبِرگ وارد شد، تبیین شده و تحت عنوان "Ethics of Care" یا اخلاق مراقبتی ارائه شده است. در این مدل، طبقه بندی مشخصی برای رشد اخلاقی توصیه شده که مکمل مدل کلبِرگ است.

این مدل سه کانون اصلی را تشریح می کند که به ترتیب به شرح زیر است:

کانون اول - مراقبت از خود و تمایل به بقاء

کانون دوم - مراقبت از دیگران و فدا کردن خود

کانون سوم - ایجاد رابطه متقابل و پویا بین خود و دیگران

مدل کلبِرگ با مدل گلیگان چند تفاوت اساسی و زیر بنائی دارند. کلبِرگ رشد تفکر اخلاقی خود را کاملاً انتزاعی دیده و بدون توجه به ملاحظات احساسی فردی مستقل، با اخلاق برخورد می کند، حال آنکه اخلاق مراقبتی گلیگان شکلی احساسی داشته و بر روابط فرد با محیط خارج و مفاهیمی همچون فداکاری، خودخواهی و بقاء استوار است.

در این مدل دلیل یا توجیه انتقال از کانون اول به دوم این است که خود شخص متقاعد می شود که تاکید بر "خود" است.

هر دو مدل موجب می شوند در مورد چگونگی رشد و توسعه اخلاقی یک حسابدار بیاندهشیم. عملاً به دنبال هر رسوائی بزرگ مالی، مقررات جدیدی ایجاد شده است. حال آنکه طبق مدل کلبِرگ قاعدتاً بایستی دنباله روی از مقررات و آیین اخلاق حرفه ای، موجب سطح کاملاً پایینی از بلوغ اخلاقی شود. معهداً هر مدل صفات یا مشخصه هایی برای تعریف بلوغ اخلاقی ارائه می نماید.

رشد اخلاقی به هر حال موضوعی قابل بحث و پیچیده است. از مدل کلبِرگ برای بیان تاثیر شخصیت فرد بر تصمیمات اخلاقی وی می توان استفاده کرد.

ویژگی هایی نظیر جنسیت و سن در جزئیات، مورد بررسی قرار گرفته اند و نتایجی نظیر اخلاقی تر بودن زنان نسبت به مردان را نشان داده اند (گو اینکه آموزش حسابداری عملاً حرفه را مردانه نموده است). از طرف دیگر مطالعات نشان داده که با بالا رفتن سن، حسابداران اخلاقی تر عمل می کنند. مطالعات دیگر نشان می دهند که Context یا موقعیت و پس زمینه یا متنی که فرد در آن قرار می گیرد، می تواند بر

تصمیم سازی وی در زمینه اخلاقی تاثیر بگذارد. مواردی نظیر فرهنگ اجتماعی، فرهنگ سازمانی، ساختار مدیریت، نوع مالکیت بنگاه (دولتی، خصوصی) و ماهیت فعالیت آنها، جایگاه فرد در سازمان و امثالهم همگی عوامل به هم پیوسته و پیچیده ای هستند که بر نحوه اندیشیدن اخلاقی فرد تاثیر می گذارند. بعلاوه بر اساس تحقیقات روانشناختی، تعلقات افراد به گروه های خاص اجتماعی، باشگاه های ورزشی، انجمن های خیریه، نهادهای مذهبی و صد البته خانواده و تعلقات خانوادگی نیز بر رشد اخلاقی فرد تاثیر می گذارند. به عبارت دیگر هنجارهای اخلاقی تابعی از مکان، زمان، جایگاه فرد در سازمان و اجتماع و نقش وی است. آنچه در محل یا زمان خاص اخلاقی است یا هنجار تلقی می شود ممکن است در جای دیگر یا زمانی دیگر ناهنجار تلقی شود.

بسیاری از مطالعات روان شناختی سعی در تبیین فرایند پردازش اطلاعات در ذهن انسان دارند. این بررسی ها منجر به ایده یا مفهومی تحت عنوان categorization یا "طبقه بندی" گردیده اند. بر اساس تئوری های موجود در زمینه یادگیری های فراگیر، فرایند طبقه بندی شامل نسبت دادن ویژگی های خاص به اشیاء یا گروهی از اشیاء می گردد. گفته شده که نتیجه این ارتباطات بین اشیاء بصورت مشخصی در ساختار حافظه انسان انباشته می شود که این ساختار را اصطلاحاً الگو یا طرح وار (Schema) می نامند. این طبقه بندی منجر به درک فرد از دنیای اطراف و شناسایی راه های مناسب برای رفتار در محدوده آن می شود. به عبارت دیگر ترتیب رویدادها و اعمال، نقشی اساسی در رفتار فرد بازی می کنند که به نوبه خود بر اخلاق و نظام اخلاقی فرد تاثیر می گذارد. تحقیقات دیگری نشان داده اند که سطح استدلال اخلاقی مدیران در مواردی که بایستی تصمیمات مرتبط با کارشان بگیرند، از تردیدهایی مربوط به مسائل غیر کاری پائین تر است. همچنین رفتارها، معیارها، و ارزش های متفاوتی با زمینه های خاص زندگی مربوط می شوند.

با توجه به توضیحات فوق می توان نتیجه گرفت که هم صفات و ویژگی های افراد و هم ویژگی های ساختاری و پس زمینه ای (Contextual)، می توانند بر نحوه تفکر، و پاسخ اشخاص به معضلات یا تردیدهایی ایشان تاثیر گذارد.

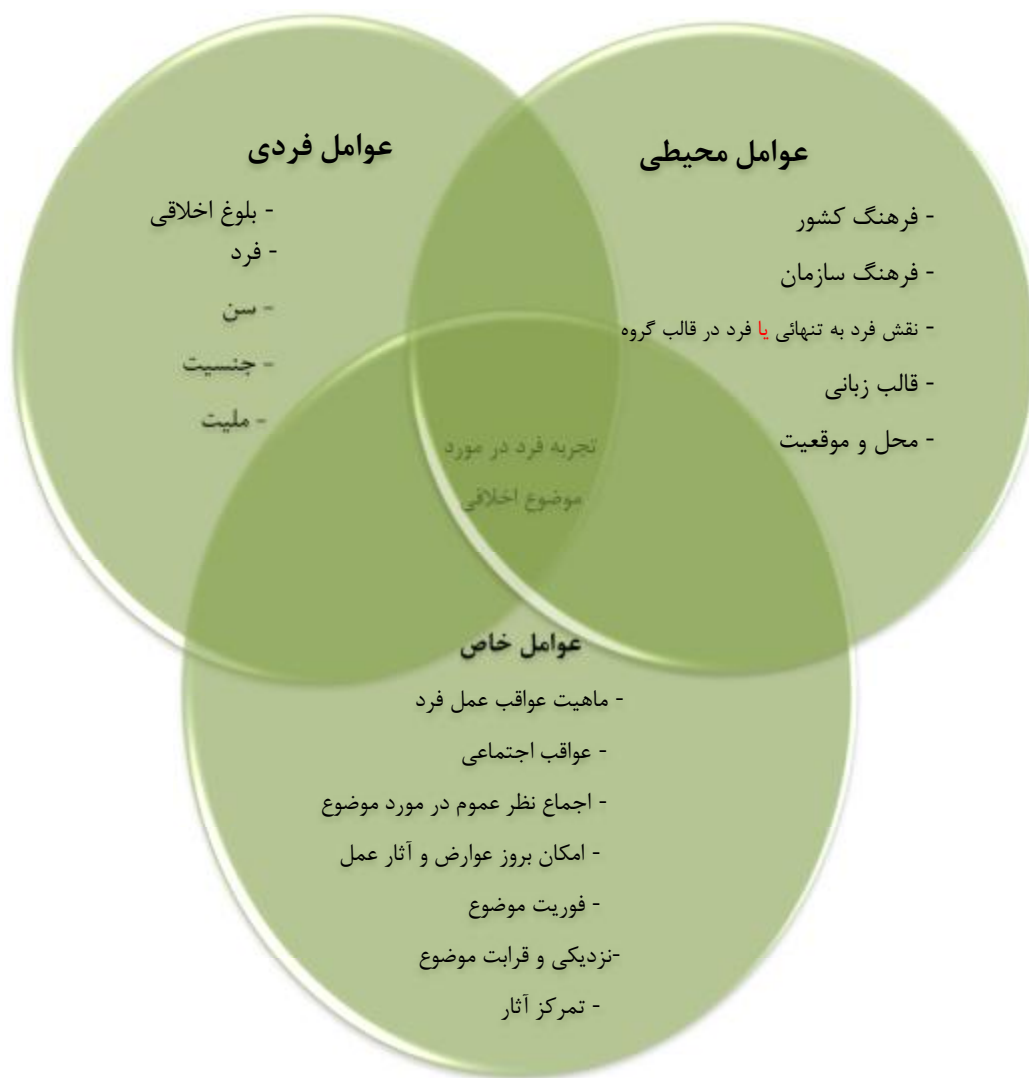
مبحث دیگری که در ادبیات علم الاخلاق مطرح است، به اخلاق و ارزش های اخلاقی دیگری "در شرایط و موقعیت های خاص" توجه دارد که به نوعی با مفهوم "طبقه بندی" که در بالا به آن اشاره شده، مربوط می شود. در این دیدگاه، شرایط و موقعیت های خاص بر تجربه اخلاقی فرد تاثیر می گذارند.

بعلاوه ماهیت موضوع اخلاقی به خودی خود می تواند بر رفتار فرد تاثیر بگذارد. عواملی نظیر ماهیت و نتیجه یک تصمیم خاص، توافق و نظر اجتماع در مورد موضوع خاص، احتمال بروز نتایج خوشایند و ناخوشایند، قریب الوقوع بودن نتایج، نزدیکی آثار و نتایج رفتار به فرد و تمرکز تاثیرات یا کلاً آثار آن، همه و همه بر اخلاق و رفتار اخلاقی فرد تاثیر می گذارد. این موضوعی است که از آن به شدت یا قوت مورد اخلاقی (Moral Intensity) یاد می کنند.

از طرف دیگر قالب یا چارچوب کلی که یک موضوع اخلاقی در آن مورد تجربه واقع می شود، بر رفتار اخلاقی فرد تاثیر دارد (چارچوب بندی اخلاقی یا Moral Framing). گفته می شود که منطق

حسابداری و نیز زبان حسابداری که در تبیین اصول و ضوابط حرفه حسابداری بکار گرفته می شود، باعث کاهش شدت و قوت اخلاقی می شوند چرا که عملاً جنبه های احساسی مسائل را از بین می برند و آنها را به زبان خنثی از نظر اخلاقی و بعنوان شی (object) بیان می کنند.

چنین مباحث تجربی و اخلاقی در شکل زیر خلاصه شده است که نشان می دهد تجربه فرد در مورد یک موضوع خاص اخلاقی درگیر عوامل محیطی ، عوامل فردی و عوامل خاص می باشد.

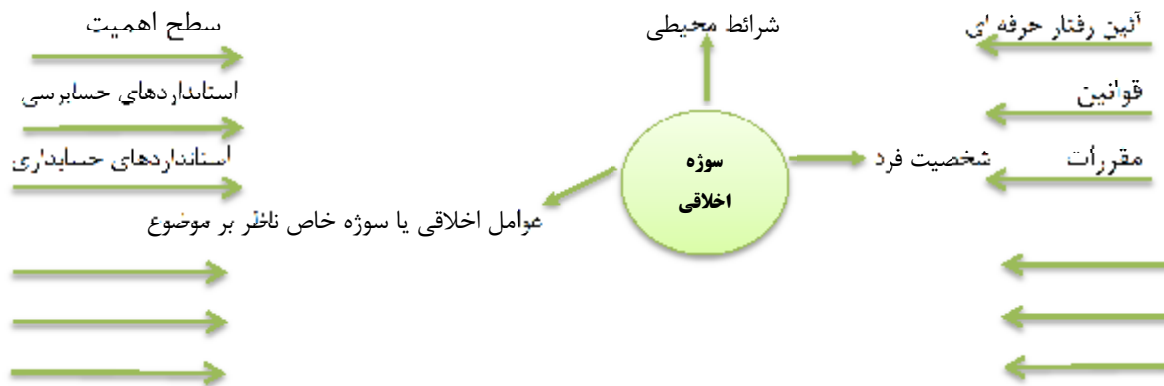


جمع بندی و نتیجه گیری

حسابداران و حسابرسان همواره در تصمیم گیری ها، بر سر معضلات و دوراهی های کاری یا dilemma قرار دارند. اینکه در نهایت چه تصمیمی میگیرند و چگونه بر تناقضهای اخلاقی فائق می آیند، بستگی به عوامل متعدد و مختلفی دارد .

از طرفی شخصیت فرد یا همان فاعل یا سوژه اخلاقی تحت تاثیر عوامل تربیتی ، تمایلات و اعتقادات و ایمان و اخلاقیات فردی، مسائل انضباطی و است. از طرف دیگر مسائل و شرایط محیطی نظیر فرهنگ و اثرات گروه های مرجع و سازمان و زبان و گفتمان و قالب طرح موضوع و امثالهم بر تصمیم گیری های انسان تاثیر گذار است . ضمن آنکه خود موضوع موردتناقض بوده و تحت تاثیر عوامل خاص قرار میگیرد .

حسابدار در فضائی سه بعدی قرار دارد : در یک بعد شخصیت وی و عوامل و ویژگی های شخصی (اعم از دموگرافیک ، تربیتی ، رفتاری و ذهنی و.....) وجود دارد. در بعد دیگر محیط و شرایط محیطی (از قبیل فرهنگ اجتماعی و سازمانی ، گروه های مرجع و شرایط زمانی و مکانی و غیره) بر رفتار وی تاثیر می گذارد و در نهایت در بعد سوم ، خود موضوع ، حساسیت آن ، عواقب تصمیم در مورد آن ، زبان و گفتمان طرح موضوع و بر عمل حسابدار تاثیر می گذارد . در واقع نحوه عمل حسابدار در نهایت برآیند تمامی این عوامل بوده و تحت تاثیر نیروی تک تک آنها شکل می گیرد .



در زیر مثال هایی از این عوامل تاثیرگذار فهرست وار بیان می گردند.

شخصیت فرد، فاعل یا سوژه

Subject's character (Individual characteristics)

- عوامل جمعیتی (سن،جنسیت،ملیت)
- اعتقادات و پایبندی های مذهبی
- بلوغ اخلاقی

- نحوه تربیت فرد
- تهور و میزان ریسک پذیری فرد
- میزان خود انضباطی
- قدرت فراخود یا ضریب اخلاقی بودن فرد از نظر ساختار روانی (عنصر اخلاقی شخصیت حسابدار)
- غایب اخلاقی فرد (Telos)
- تمایلات قدرت طلبانه فرد

خصوصیات پس زمینه ای یا محیطی

Environment attributes (Contextual attributes)

- فرهنگ سازمانی
- نقش و اثر گروه های مرجع
- شرایط زمانی و مکانی
- نوع و ماهیت فعالیت صاحبکار

عوامل اخلاقی خاص مربوط به موضوع یا سوژه

Subject-related (Issue-related) matters

- عواقب عمل حسابدار
- عواقب اجتماعی موضوع
- وجود اجماع و اتفاق نظر در مورد موضوع
- وجود تجویزات اخلاقی خاص در مورد موضوع
- شدت یا تمرکز آثار اخلاقی (Intensity)
- چارچوب اخلاقی موضوع (Framing)
- امکان بروز آثار و عوارض نابهنجار عمل
- فوریت زمانی
- نزدیکی مکانی
- طریقه موضوع شدن (Subjection Mode)
- زبان و گفتمان طرح موضوع

بدیهی است عوامل متعدد دیگری هم می توانند شناسائی شده و در قالب یا در فضای سه بعدی فوق بیان گردند. شدت و ضعف آثار اینگونه عوامل بر تصمیم گیریها نیز بایستی مورد بررسی و تحقیق بیشتر قرار گیرند. بهر حال والنهایه به این نکته بایستی توجه داشت که بصورتی انتزاعی نمی توان در مورد هیچکدام از عوامل فوق حکم داد. هدف اولیه اصول، استانداردها و آیین رفتار حرفه ای بیان هر چه واقعی تر وضعیت مالی است ضمن آنکه لازم است مسائلی نظیر عدالت و انصاف، اصول و منطق، مصلحت، اهمیت و سایر شرایط خاص را هم در نظر گرفت.

منابع و ماخذ فارسی:

1- رویائی، دکتر رمضانعلی و محمدی دکتر مهدی، اخلاق و حرفه ای گرائی در حسابداری.
تهران: کتابخانه فرهنگ، 1390

منابع و ماخذ انگلیسی:

- 1- McPhail , Ken and Walters, Diane. *Accounting and Business Ethics*. New York: Rutledge, 2009 (Chapters 2&5)
- 2- Smart, Barry. *Michel Foucault*. New York : Rutledge, 1988
- 3- Bertens, Hans. *The Idea of the Postmodern, A History*. New York : Rutledge 1995
- 4- Marc, Nicole. *Ethics vs. Morals*.
- 5- Velasquez Manuel and Mayer, Michael. *Ethical Relativism*.
- 6- Rieff, Philip. *Freudian Ethics and the Idea of Reason*.
- 7- Meek, Gary and Hamid Pourjalali, *The Impact of Changes in Cultural Values on Accounting Value Systems- A Cass Study*. Tehran: Accenting Research, 1993

سایر منابع مرتبط

1-"Accounting Ethics". Wikipedia. available at :< <http://en.wikipedia.org/wiki>>

2-"Modernity".Wikipedia.available at: <<http://en.wikipedia.org/wiki/modernity>>

Ethics and Accountants: Descriptive Approaches from Traditional to Post-modern

By: Homayoun Moshirzadeh*

Accounting literature and education always put great emphasis on ethics. Accountants face ethical dilemmas every day. Professional institutions all over the world have tried to codify such ethics to direct accountants actions.

Descriptive ethics (contrasted with normative ethics) studies people's belief about morality and what they think is right. Different models have been evolved to identify and explain accountants "behavior".

Borrowing from Mc Phail and Walter's "Business and Accounting Ethics" and extending it to other studies, investigations and theories in such fields as philosophy, psychology, anthropology and sociology, especially with a distinct view to the post-modern world, the author tries to develop a new, more comprehensive model to describe accountants behavior when facing professional ethical dilemmas.

Based on this model, accountants actually become "ethical subjects" whose experience is formed in a three-dimensional "space" namely, ethical subject's character or personal characteristics (eg self-discipline, risk aversion, superego, telos, etc.) contextual or environmental attributes and conditions(eg. culture, client's nature of activity, etc.) subject-related matters (e.g. intensity, subjection mode, discourse, language, semantics, etc) while such accounting issues as materiality, accounting and auditing standards, codes, regulations and the like must also be taken into consideration as part of accountants ethical experience and decision making process.

*CPA, MBA, DBA Student