

در پی فضیلت و اخلاق حسابداری



۱- مقدمه

تا مک اینتایر به عنوان فیلسوف اخلاق و فیلسوف سیاست شناخته شود. رویه (روش) کار مک اینتایر، به ویژه در کتاب «در پی فضیلت» این است که با بررسی سیر تاریخی تفکرات اخلاقی، درصدد تبیین و نقد دیدگاه‌های فلسفی برآید. به اعتقاد او فهم و نقد تأملات تاریخی بدون ملاحظه واقعیات تاریخی که بستر شکل‌گیری آن تفکر خاص بوده است، ممکن نیست (خزاعی، ۱۳۸۲).

السدير مک اینتایر فیلسوف اسکاتلندی تبار، استاد فلسفه دانشگاه نتردام و ندریلت است. از جمله آثار وی می‌توان به «برضد تصوّرات این عصر از خودش»، «مسیحیت و مارکسیسم»، «تاریخچه فلسفه اخلاق»، «در پی فضیلت»، «عدالت برای چه کسی؟»، «کدام عقلانیت؟» و «سه روایت متعارض از پژوهش اخلاقی» اشاره کرد. سه کتاب اخیر باعث شده است



زهرا کهن دل



لیلا زمانیان فر

مطالعه مک اینتایر، انتقاد فلسفی اخلاقی مدرن و معاصر و عاطفی ارائه کرده است که با استفاده از سنت فلسفی ارسطویی، رویکردی برای اخلاق پیشنهاد کرد که هدف آن کشف مجدد اخلاق است که با توجه به بحران‌های اخیر اخلاقی حسابداری، درواقع چنین کشف مجددی، به‌جا و به‌موقع است.

پس از نقد مک اینتایر از استدلال اخلاقی معاصر و بررسی او از سنت‌های اخلاق فضیلت مدار ماقبل مدرن، فصول ۱۴ و ۱۵ کتاب «در پی فضیلت» به صراحت، با جزئیات تصوّر مجدد اخلاقی فضیلت مدار مک اینتایر مقابله می‌کند. درواقع این رویکرد، قادر به تجزیه و تحلیل جامع‌تری است که توسط فرانسیس (۱۹۹۰) ارائه شده است، گرچه در کتاب «در پی فضیلت»، نقاط ضعف قابل توجهی به‌چشم می‌خورد. با این وجود، به‌جای به‌روزرسانی و توسعه مطالعه فرانسیس، تمرکز بر این است که دیدگاه مک اینتایر چگونه می‌تواند از روش‌های حرفه‌ای موجود در اخلاق حسابداری پشتیبانی کند؟ و بالطبع چگونه می‌توان نقد فلسفی این رویکرد را ارائه کرد؟

افزون بر این، با توجه به این که شکست‌های اخلاقی حسابداران حرفه‌ای در دهه‌های اخیر با افزایش اعمال مقررات و نظارت‌های فراوانی همراه بوده است که مستلزم توجه بیشتر به آموزش اخلاق در برنامه‌های حسابداری است و با توجه به این که هنوز روشن و شفاف نیست که آیا این اقدامات برای جلوگیری از بحران‌های حسابداری کافی است یا خیر یا این که این اقدامات به‌طور مناسب اجرا می‌شوند یا خیر؟ (به جز افزایش قابل توجه در آموزش‌های اخلاقی حسابداری از

سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۲ در استرالیا (دلپراتس و همکاران، ۲۰۱۴))، بنابراین بررسی دیدگاه‌های جایگزین در اخلاق حسابداری ضروری و مطلوب است.

با وجود این که داستان‌های بسیاری از رفتارهای غیراخلاقی حسابداران گزارش شده است ولی نباید هه حسابداران و مؤسسات حسابداری را متهم به چنین رفتاری کرد. این‌گونه داستان‌ها حاکی از آن است که حساسیت اخلاقی و رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات هستند. خوشبختانه در ربع قرن اخیر آگاهی نسبت به اهمیت اخلاق و رفتار اخلاقی به‌طور کلی و کاربرد اصول اخلاقی در تجارت و به همراه آن، در حسابداری به‌طور خاص، افزایش یافته است (سرلک، ۱۳۸۷).

به بیان دیگر، در شرایط کنونی که رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی موجب ایجاد فسادهای مالی شده است و نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به‌وجود آورده است، توجه به اخلاق، راه نجات اصلی از این بحران است لذا ضروری است یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های مدیران، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی شاغل در حرفه باشد، تا افراد با حس مسئولیت و تعهد کامل به کار بپردازند و اصول اخلاقی را رعایت کنند (بیک‌زاد و همکاران، ۱۳۸۹).

حال با توجه به این که در عصر حاضر ضررها و آسیب‌هایی که به‌دلیل بی‌توجهی به اخلاق نیروی کار به‌انگیزش، بهره‌وری و کیفیت خدمات وارد آمده است، ایجاب می‌کند که به‌کارگیری قواعد و مقررات مدیریت و متناسب کردن آن با خلیات انسان در هدایت او مطرح شود

(سلاجقه و سیستانی، ۱۳۸۹).

۲- اخلاق فضیلت مدار مک اینتایر

به نظر وست (۲۰۱۶) «در پی فضیلت» ارائه تاریخ فلسفی است که فلسفه اخلاق «پسا روشنگری» را مورد نقد قرار داده است و فلسفه اخلاقی «نو ارسطویی» را درخصوص اخلاق فضیلت مطرح کرده است. مک اینتایر (۲۰۰۷) معتقد است که وضعیت ناسازگار استدلال اخلاقی معاصر، نیازمند تغییر است که در آن، تلاش‌های مدرن برای ارائه توجیه عقلانی برای اخلاق (چه سودمند یا وظیفه‌گرا) با شکست مواجه شده است و ادعاهای اخلاقی به چیزی بیش از اراده یا اولویت مبدل شده‌اند. (حتی اگر مشتاق دستیابی به استدلال اخلاقی باشد اما در نهایت، در دستیابی به استدلال عقلانی با شکست مواجه شده است).

در مقابل این آسیب‌شناسی، مک اینتایر (۲۰۰۷) سنت‌های اخلاقی فضیلت فلسفه پیش از مدرنیته و همچنین برخی از ویژگی‌های زندگی مدرن را شناسایی کرده است و طرح‌هایی برای درک منسجم‌تر اخلاق را پیشنهاد کرده است. عناصر مجزای زیادی در این طرح وجود دارد که در فصل ۱۴ و ۱۵ کتاب «در پی فضیلت» به آن اشاره شده است.

۱-۲ رویه (روش)ها

هرچند مک اینتایر در مورد مفاهیم مدرن از ارسطو پیروی کرده اما برخلاف ارسطو، او نظری نسبتاً دقیق‌تر درخصوص فعالیت‌ها دارد، که با اشاره به عنوان «رویه (روش)ها» آن را به‌صورت زیر مطرح کرده است:

توسط «رویه (روش)ها»، من می‌خواهم به

عملی دارند (یا کسانی که بر این اساس آموزش داده شده‌اند) می‌توانند آنها را درک کند (وست، ۲۰۱۶).

مک اینتایر (۲۰۰۷) فهرست خوبی‌های درونی را ارائه نکرده است اما پیش‌بینی متفاوتی از کنش به کردار را در نظر دارد. به‌عنوان نمونه او با استفاده از نقاشی پرتره به شناسایی انواع خوبی‌های درونی می‌پردازد: نخست در ارتباط با کردار یا عملکرد خود (یک کار هنری عالی یا یک نقاشی عالی) و دوم در ارتباط با گسترش یا پیشرفت عمل نقاشی پرتره (مشارکت در تلاش برای حفظ پیشرفت و پاسخ خلاقانه به مشکلات)، به جایی رسیده است که برای هنرمند «زندگیش به‌عنوان یک نقاش» به منزله خوبی درونی دوم است. تفاوت بین خوبی‌های درونی و بیرونی، توسط یک نمونه، ارائه شده است:

به‌عنوان نمونه یک کودک بسیار باهوش هفت ساله را در نظر بگیرید، که من تمایل آموزش بازی شطرنج به او را دارم. اگر چه این کودک هیچ میل خاصی برای یادگیری به بازی ندارد با این حال این کودک، تمایل بسیاری برای آب نبات و شانس کمی برای به‌دست‌آوردن آن دارد. به همین دلیل من به کودک می‌گویم که اگر با من یک بار در هفته شطرنج بازی کند، ۵۰ سنت، به ارزش یک آب نبات به او بدهم. علاوه بر این به او می‌گویم که همیشه به گونه‌ای بازی خواهیم کرد که برای او دشوار خواهد بود اما غیرممکن نخواهد بود، که اگر او برنده شود این مقوله به نفع خود کودک است، چون ۵۰ سنت به ارزش آب نبات را دریافت خواهد کرد. بنابراین کودک با انگیزه و به نفع خود بازی می‌کند. توجه داشته باشید، با این حال، تا زمانی که کودک، برای



از عمل، به پایان برسد. در مرحله دوم، اهداف هر عمل متمرکز نیست اما با گذشت زمان، توسط فعالیت‌های خود تغییر می‌کند، به‌طوری که هر عمل، سابقه خاص خود را دارد و جامعه کارشناسان که اشخاصی از نسل‌های گذشته هستند، به گسترش تصورات ما در مورد کردارمان، کمک می‌کند (مک اینتایر، ۲۰۰۷).

بحث مک اینتایر دو نوع خوبی (خیر) را از یکدیگر متمایز می‌کند: خوبی‌های درونی و بیرونی. خوبی‌های بیرونی همراه با یک کردار خاص تنها به فعالیت مربوط نمی‌شوند، بلکه مربوط به زمینه‌های اجتماعی می‌شوند که کارشناس آن را به اجرا در می‌آورد. آنها عبارتند از قدرت، شهرت، مقام و ثروت که از نظر مک اینتایر، موضوعات رقابتی هستند، به‌طوری که همیشه در آن برنده و بازنده وجود دارد. (که در آن ثروت بالاتر، ثروت‌های پایین‌تر را تحت الشعاع قرار می‌دهد) در مقابل، خوبی درونی به‌طور ذاتی بیشتر مربوط به فعالیت‌های خودی هستند (و نمی‌توانند از طریق به‌دست‌آمده باشد) و به نقطه‌ای که ویژگی‌های آنها توسط عمل تعریف شده است و تنها کسانی که تجربه

شکلی منسجم و منظم، فعالیت مشارکتی را ایجاد کنیم که از طریق آن، خوبی‌های ذاتی به‌صورت یک فعالیت را در جریان تلاش برای دستیابی به استانداردهای متعالی و متناسب تحقق دهیم. قطعاً این نوع فعالیت، در نتیجه توانایی و تصورات انسانی برای رسیدن به تعالی بالاتر به بار می‌نشیند و خوبی ذاتی، به‌طور منظم افزایش می‌یابد (مک اینتایر، ۲۰۰۷).

نمونه‌هایی از رویه (روش)‌های مک اینتایر مربوط به فوتبال، شطرنج، معماری و کشاورزی است که هر یک مستلزم همکاری برای رسیدن به استانداردهای خاص کیفیت است که در این بین، فرصتی را نیز برای توانایی‌های افراد فراهم می‌کند و بالطبع تصورات انسانی به پایان می‌رسد و خوبی درونی افزایش می‌یابد. این نوع عملکردها، صرفاً با مهارت‌های فنی پرتاب خوب در فوتبال، تیک تاک تو (بازی فکری ایکس او)، آجرچینی و کاشت شلغم در تضاد است (وست، ۲۰۱۶).

راه‌های مختلفی در برداشت مک اینتایر از اعمال مهارت فنی وجود دارد. در مرحله اول، یک عمل می‌تواند از طریق روشی متمایز در مفاهیم خوبی‌های مربوطه و مهارت‌های فنی با دگرگونی و غنی‌سازی، توسط دو مقوله توانایی و خوبی‌های ذاتی جداناپذیر

کارشناس باید شجاعت ارائه داشته باشد و این که باید از خود عدالت نشان دهد و آماده انجام هر کاری، حتی به خطر انداختن خود در طول مسیر باشد (مک اینتایر، ۲۰۰۷).

۲-۳- نهاده‌ها

روش‌ها (رویه‌ها) برای برقراری حفظ، تقویت و پیشرفت، نیازمند این موضوع هستند که نهاده‌ها شوند. نهاده‌ها به واسطه ضرورت به‌طور دقیق و پیچیده با رویه (روش)‌های مرتبط با آنها درگیر هستند. (مک اینتایر نمونه‌هایی از باشگاه‌های شطرنج، آزمایشگاه‌ها، دانشگاه‌ها و بیمارستان‌ها را ارائه کرده است که با فعالیت‌های شطرنج، فیزیک و پزشکی مطابقت دارد). با این حال، درحالی که رویه (روش)‌ها توسط خوبی‌های

ویژه کرده است که برای دستیابی به خوبی‌های درونی در هر کرداری، ضروری است و آنها عبارتند از: شجاعت، عدالت و درستکاری.

بدون این سه فضیلت، خوبی‌های درونی در یک کردار، قابل دستیابی نیست و در حقیقت، بدون این سه فضیلت، کردار به «وسیله‌ای بی‌فایده برای دستیابی به خوبی‌های بیرونی» مبدل می‌گردد (مک اینتایر، ۲۰۰۷).

استدلال بعد از شناسایی این سه فضیلت ضروری است: (به ویژه در پرتو فهرست متناقض فضائلی که توسط دانشمندان مختلف اخلاق فضیلت مدار در طول زمان، ارائه شده است) که آنها به‌طور ضمنی در حال دستیابی به تعالی در هر کردار هستند و به منظور دستیابی به تعالی،

رسیدن به آب نیت تلاش می‌کند، دلیل خوبی برای بازی شطرنج دارد. کودک هیچ دلیلی برای تقلب ندارد و او می‌تواند هر دلیلی را برای ارائه تقلب با موفقیت انجام دهد اما امیدواریم که کودک حداقل یک بار، خوبی‌های خاص شطرنج را برای دستیابی به برخی از انواع بسیار خاص مهارت‌های تحلیلی، تخیل راهبردی و شدت رقابت، پیدا کند. دلایل حاضر نه تنها برای برنده شدن در موقعیتی خاص، بلکه به خاطر تلاش برای برتری در راه خواسته‌های بازی شطرنج، ارائه شده است. حال اگر کودک تقلب کند، او مرا شکست نخواهد داد اما خود شکست خواهد خورد (مک اینتایر ۲۰۰۷).

چیزی که مک اینتایر (۲۰۰۷) در اینجا ارائه کرده است، توضیح ساده‌ای از انگیزه‌های جایگزین نیست اما قضاوتی در مورد خوبی‌های ارجح است^۱ و اگرچه میلز (۱۸۶۳) فایده‌گرایی را نفی کرده است، او برخی از شباهت‌ها را با تمایز میلز بین لذت بالا و پایین به رسمیت شناخته است.

۲-۲- فضائل

پس از بیان مفهوم «عمل»، مک اینتایر (۲۰۰۷) تعریف جزئی از فضیلت به‌عنوان کیفیت اکتسابی انسانی ارائه کرده است، مالکیت و اعمال قدرتی که تمایل دارند انسان را در دستیابی به کردارهای خوب درونی قادر سازند، به‌طور مؤثری مانع دستیابی به هرگونه خوبی می‌شود.

تنها این ادعا کافی نیست که باید خوبی‌های درونی دنبال شود؛ در حقیقت، اخلاق، شامل توسعه حالاتی می‌شود که به تحقق این خوبی‌ها کمک می‌کند و مک اینتایر اقدام به شناسایی سه فضیلت



درونی (و فضائلی که رویه (روش)ها را فعال می‌کند) مشخص می‌شوند، نهادها هم با خوبی‌های بیرونی از ثروت و مقام و قدرت، مشخص می‌شوند (وست، ۲۰۱۶).

مک اینتایر (۲۰۰۷) کشمکش دائمی میان رویه (روش)ها و نهادها را با تمرکز بر روی خوبی‌های درونی و بیرونی مربوطه، شناسایی کرده است. اگر چه او توسعه فضائلی که خوبی‌های درونی را تحقق می‌بخشد، استدلال کرده است، از سوی دیگر، اذعان کرده است که خوبی‌های بیرونی مستلزم کارکرد مداوم کردارها و مربوط به برخی از فضائل (مانند عدالت و سخاوت) هستند و «خوبی‌ها» باقی خواهد ماند. تنش ناشی از خوبی‌های بیرونی (و دستیابی به این خوبی‌ها) محدود کردن توسعه فضائل و در نتیجه دستیابی به خوبی‌های درونی است، در حالی که فضائل می‌تواند به نوبه خود دستیابی به خوبی‌های بیرونی را محدود کند.

توسعه رویه (روش) و نهادهای مرتبط با آن در طول زمان، مربوط به این تنش آشکار در توسعه و به کار انداختن فضائل و رذائل مرتبط با آنها است:

توانایی یک رویه (روش) در حفظ یکپارچگی خود، بستگی به این موضوع دارد که آیا در این راه، فضائل می‌توانند در حفظ اشکال نهادی که حامل کردار اجتماعی است، اعمال شوند. یکپارچگی رویه (روش) که مستلزم اعمال است، از فضائل برخی از افراد است که آن را در فعالیت‌های خود مجسم می‌کنند و برعکس همیشه در بخشی از مؤسسات، اثری از رذیلت و فساد وجود دارد (مک اینتایر، ۲۰۰۷).

تاکنون شرحی از فضائل ارائه شده توسط مک اینتایر مطرح شده است که شرح جزئی آن به‌طور خاص و تنها به کردارها (از جمله ارتباط آنها با مؤسسات) مربوط می‌شود. این توصیف جزئی به‌منظور غلبه بر برخی مشکلات، نیاز به تقویت دارد:

نخست، وجود کردارهای رقابتی و فقدان معیارهای عینی ترک اخلاق، منجر به ادامه درگیری و استبداد و بازگشت به احساس‌گرایی می‌شود. دوم این که درک افراد از فضائل خود ناقص است. اگر آنها به اعمال کردار خاص محدود شده باشد،

بعضی از فضائل در سفارش یا رتبه‌بندی سطح فراکرداری دخیل هستند. سوم این که فضیلت وفاداری (یا درستکاری)، به تعریف، «درستکاری زندگی انسانی به جای فعالیت‌های خاص» اشاره دارد. به نظر مک اینتایر، دو جنبه از فضیلت نیاز به توجه بیشتری دارد: اول؛ در رابطه با «وحدت روایی» در زندگی انسان و نقشی که در فضائل بازی می‌کند. دوم؛ در رابطه با جامعه و تاریخ آن جامعه، که به‌عنوان سنت بیان شده است (وست، ۲۰۱۶).

۲-۴- وحدت روایی

مک اینتایر (۲۰۰۷) موانع اجتماعی و فلسفی در مورد درک زندگی، انسان را به‌عنوان «وحدت روایی» مشخص کرده است. از دیدگاه اجتماعی، «وحدت روایی» به تصوّر حوزه‌ای متمایز در زندگی انسان متداول شده است: کار در مقابل اوقات فراغت، فردی در برابر عموم، شرکت در مقابل شخص و دوران کودکی در مقابل بزرگسالی.

وست (۲۰۱۶) اذعان کرده است که با این حال، مک اینتایر بر روی موانع فلسفی تمرکز کرده است، که از دو فلسفه تحلیلی و جامعه‌شناختی و رویکردهای اگزیستانسیالیستی برگرفته شده است، که در آن افزون بر، ماهیت جزءنگر کنش انسانی، به تمایز بین یک فرد و نقش‌های اجتماعی او تأکید کرده است. مک اینتایر (۲۰۰۷) معتقد است اگر فردی درک درستی از اهداف و موقعیت خود داشته باشد، بالطبع رفتار آن فرد می‌تواند به‌طور کامل درک شود، (مانند رویه (روش)، مؤسسه یا محیط‌های دیگر) و در آن هم اهداف و هم موقعیت، دارای پیش‌زمینه و جهت‌گیری بلندمدتی است.^۲





در حالی که ممکن است هنوز، بحث برانگیز و جنجالی به نظر نرسد که تمایل مدرن با کنش درست می‌تواند در تضاد باشد. تأکید مک اینتایر (۲۰۰۷) این است که رفتار افراد به‌عنوان بهترین بخش از یک روایت یا یک نمایشنامه درک می‌شود که در آن افراد دخیل هستند و اعمال آنها تنها زمانی قابل فهم است که در رابطه با این روایت در نظر گرفته شوند.^۳

در ارتباط با مفهوم وحدت روایی فردی مک اینتایر (۲۰۰۷)، مفاهیم فضائل درستکاری^۴ و وفاداری^۵ وجود دارد. اگرچه او در کتاب «در پی فضیلت»، این فضایل را به تفصیل شرح نداده است (و این موضوع را به‌عنوان یک فضیلت تنها در نظر گرفته است) اما میان این دو، تمایز قائل شده است (مک اینتایر، ۱۹۹۹) که در آن درستکاری اشاره به ابراز کردن «همان

شخصیت اخلاقی در زمینه‌های مختلف اجتماعی» دارد و وفاداری که به دنبال «خوبی‌های مشابه از طریق دوره‌های بلند مدت زمانی» است.

۲-۵- نقش سنت

در مورد نقش سنت، تنها راه ممکن، شرح قابل فهمی از اقدامات در چهارچوب یک روایت دراماتیک است. درک کامل‌تر، مستلزم آن است که در اشتراک روایات با دیگران، نقشی که در روایات دیگران ایفا می‌کند و نقشی که آنها ایفا می‌کنند را به‌عنوان فردی موثر درک شود. بنابراین با اشاره به جامعه و نقشی که در به‌وجود آمدن و اتخاذ آن وجود دارد، هویت اجتماعی و اخلاقی تشکیل یافته است^۶ :
من پسر یا دختر کسی، پسر عمو یا دایی شخص دیگری هستم. من یک

شهروند از این یا آن شهرستان، عضو این یا آن صنف یا شغل هستم. من به این قبیله، آن خاندان، یا این ملت تعلق دارم. از این رو آنچه برای من خوب است برای کسی هم که این نقش‌ها را دارد، خوب است. به این ترتیب، من، خانواده‌ام، شهرستانم، قبیله و قومم، بدهی‌هایم، ارث، انتظارات به حق و تعهدات را به ارث می‌برم و در واقع این زندگی من، نقطه شروع اخلاقی من را تشکیل داده است. (مک اینتایر ۲۰۰۷).^۷

مک اینتایر (۲۰۰۷) از اصطلاح «سنت» برای توصیف یک «حالت درک» از کردار استفاده کرد که در طی نسل‌ها، منتقل شده است و تغییر شکل یافته است و آن سنت تنها «به‌صورت خوب» مطرح خواهد شد که اگر همیشه با استدلال در مورد خوبی تشکیل شود، دستیابی به آن سنت، نقطه و هدف مشخصی خواهد داشت (۲۰۰۷).

علاوه بر این، مک اینتایر (۲۰۰۷) یک فضیلت اضافی را به صورت زیر معرفی کرده است:

وست (۲۰۰۶) بر این باور است، فضیلت اضافی، داشتن حس کافی از سنت است که یکی وابسته به آن و یکی مقابل با آن است. چنین فضیلتی قضاوت عملی را فراهم می‌کند که در موقعیت‌های مختلف، به خصوص برای کسانی که با یک معضل غم‌انگیز مواجه شدند، لازم است.

۲-۶- در پی فضیلت؟ حسابداری به عنوان یک رویه اخلاقی و استدلالی

فرانسیس (۱۹۹۰) در مقاله «در پی فضیلت»، حسابداری را به عنوان کردار اخلاقی و استدلالی در نظر گرفته است. در مرحله اول، فرانسیس، فضائل را با خوبی‌های درونی تطبیق داده است (وست، ۲۰۱۶). در بخشی با عنوان «برخی از فضائل رویه‌های حسابداری»، او پنج فضیلت برای خوبی‌های درونی شناسایی کرده است که یکی از آنها فضیلت درستکاری مک اینتایر

است. افزون بر این، به طور دقیق، روشن نیست که چهار خوبی درونی دیگر با نمونه‌های ارائه شده توسط مک اینتایر در کتاب «در پی فضیلت» مطابقت دارد یا خیر. دوم این که، او بدون هیچ بحثی دو مورد فضائلی که در نظر مک اینتایر در هر رویه (روش) ضروری به نظر می‌رسد (شجاعت و عدالت) را ارائه کرده است. سوم این که، او بدون در نظر گرفتن صراحت وحدت روایی زندگی انسان، فضیلت درستکاری و وفاداری را فراهم ساخته است. نقش سنت و فضیلت با داشتن مفهوم مناسبی از سنت در ارتباط است. در نهایت، او به نقش استدلال (مباحثه)^۸ و شیء انگاری انسان (عینی‌سازی)^۹، با اشاره به صراحت فوکو در این زمینه، تأکید کرده است اما موضع ویژه مک اینتایر به این صورت نیست. (اگر چه ممکن است برخی از نکات مطرح شده توسط فرانسیس بتواند در شرایط مک اینتایر تصوّر شود)، (فرانسیس، ۱۹۹۰). با توجه به این محدودیت‌ها و عوامل بالقوه به منظور تجدید نظر اخلاق

حسابداری، تجزیه و تحلیل دقیق‌تر از چگونگی مفاهیم اخلاقی فضیلت مدار مک اینتایر می‌تواند، ضامن حسابداری کاربردی باشد. با این حال، قبل از انجام این کار، بعضاً، در نظر گرفتن چگونگی مسائل اخلاقی در حرفه حسابداری، ضروری به نظر می‌رسد (وست، ۲۰۱۶).

۲-۷- زمینه اخلاق حسابداری حرفه‌ای

با توجه به تمرکز واحدهای تجاری برای به حداکثر رسانیدن سود، مقابله با چالش‌های رقابتی، تأکید بر نتایج کوتاه مدت و ارائه خدمات متنوع حسابداری، حسابداران در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داشته که منجر به پیامدهای غیراخلاقی برای آنها شده است (سرلک، ۱۳۸۷). بنابراین، در این بین سازمان‌ها و نهادهای متعدد حرفه‌ای تلاش کرده‌اند با تصویب آیین رفتار حرفه‌ای، چگونگی رفتار اخلاقی سازمان‌ها و حسابداران را در قبال جامعه و اشخاصی که با آنها داد و ستد می‌کنند را محدود کرده است و مورد نظارت قرار دهند.

از سوی دیگر، مأموریت فدراسیون بین‌المللی حسابداران «ارائه خدمت مرتبط با منافع عمومی» در رابطه با جنبه‌های حسابداری حرفه‌ای است. مفهوم «منافع عمومی» به طور معمول دربرگیرنده معانی اخلاقی است و توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران به عنوان «منافع خالص به دست آمده، دقت رویه نمایندگی نسبت به هرگونه اقدام، تصمیم یا سیاست به کار» تعریف شده است (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۲). بیشتر مسائل خاص مربوط به اخلاق حسابداری، عمدتاً از طریق حمایت‌های





فدراسیون بین‌المللی حسابداران، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حسابداران^{۱۰} و هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری^{۱۱} مورد بررسی قرار گرفته است (وست، ۲۰۱۶).

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حسابداران بر توسعه و تجدید نظر مداوم آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای تمرکز دارد. دستورالعمل‌های این هیئت، متشکل از سه بخش هستند.^{۱۲} در بخش نخست پنج اصل اساسی؛ درستکاری، بی‌طرفی، مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای به صورت زیر معرفی شده است:

(الف) **درستکاری:** راستی و درستکاری در تمام روابط حرفه‌ای و کسب و کار است.
(ب) **بی‌طرفی:**^{۱۳} به خود اجازه ندهد تعصب، تضاد منافع و یا اعمال نفوذ ناروای دیگران باعث زیر پا گذاشتن قضاوت حرفه‌ای یا کسب و کار شود.

(ج) **مراقبت‌های تخصصی و حرفه‌ای:**^{۱۴} نسبت به حفظ دانش و مهارت حرفه‌ای در سطح مورد نیاز، اطمینان حاصل شود که یک مشتری یا کارفرما، خدمات حرفه‌ای شایسته‌ای را براساس تحولات جاری در رویه‌ها، قانون و روش‌ها و عمل مجذانه دریافت کند که مطابق با استانداردهای فنی و حرفه‌ای، قابل اجرا باشد.

(د) **رازداری:**^{۱۵} محرمانه بودن اطلاعات، در نتیجه یک احترام حرفه‌ای و روابط کسب و کار به‌دست می‌آید. بنابراین، اشخاص ثالث هرگونه اطلاعات را بدون قدرت مناسب و خاص فاش نمی‌کنند، مگر این که حق قانونی یا حرفه‌ای یا وظیفه‌ای به افشا داشته باشند و نه این که حسابدار حرفه‌ای یا اشخاص ثالث از اطلاعات، برای مزیت شخصی استفاده کنند.

(ه) **رفتار حرفه‌ای:**^{۱۶} مطابق با قوانین و مقررات مربوطه است و از هرگونه اقدامی جلوگیری می‌کند که حرفه را بی‌اعتبار سازد (هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حسابداران، ۲۰۱۰).

همچنین، در ایران نیز طبق اساس‌نامه سازمان حسابرسی، مصوب ۱۷ شهریور ۱۳۶۶، اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای مشتمل بر درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و رفتار حرفه‌ای است. این اصول خلاصه‌ای از مسئولیت‌های حرفه‌ای در مقابل مردم، صاحبکار و همکاران محسوب می‌شود و مفهومی جامع از روش اخلاقی در حرفه حسابداری ایجاد می‌کند (رویائی و محمدی، ۱۳۹۴).

در بخش دوم از آیین رفتار حرفه‌ای، رویکرد چهارچوب مفهومی در موقعیت‌های مختلف ارائه شده است که توسط حسابداران حرفه‌ای با حرفه عمومی قابل اجرا هستند. بخش سوم همین رویه را برای حسابداران حرفه‌ای در کسب و کار به کار برده است. همچنین هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری، بیانیه شماره ۱ رویه بین‌المللی آموزش را منتشر کرده است.

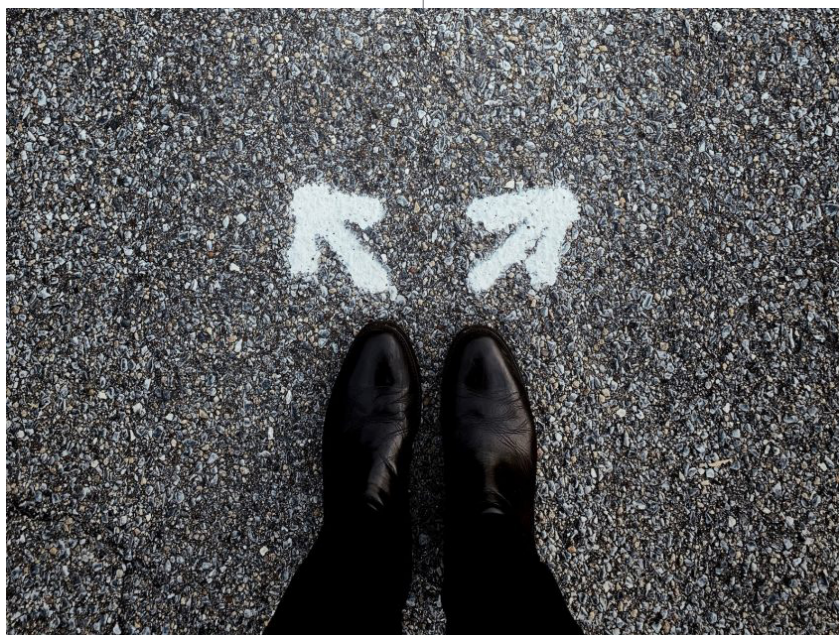
(رویکرد توسعه و حفظ ارزش‌های حرفه‌ای، اخلاق و نگرش) و دستورالعملی به‌منظور کمک به اعضاء در اجرای استاندارد بین‌المللی آموزش^{۱۷} فراهم کرده است. در این بیانیه رویه پیشنهادی «زنجیره آموزش اصول اخلاقی»، متشکل از چهار مرحله است: ارتقای دانش اخلاقی، توسعه حساسیت اخلاقی، بهبود قضاوت اخلاقی و حفظ تعهد مداوم به رفتار اخلاقی و همچنین روش‌هایی جهت ادغام اخلاق با برنامه درسی حسابداری پیشنهاد شده است و آموزش اخلاقی ارائه شده است و مورد ارزیابی قرار گرفته است (وست، ۲۰۱۶).

۲-۸- به‌کارگیری اخلاق مک اینتایر در حسابداری

با توجه به زمینه حرفه‌ای که در آن مسائل اخلاقی معمولاً برای حسابداران شکل می‌گیرد، این موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد که چگونه هر یک از مفاهیم کلیدی اخلاق فضیلت مدار مک اینتایر را می‌توان در حسابداری نیز به کار گرفت.

رویه (روش‌ها)

به‌طور کلی، می‌توان در حوزه حسابداری وضعیتی را به‌عنوان رویه تدوین شده در



خود را از روی الگوی پیشنهادی انجام دهد. به اعتقاد وی، به‌طور کلی، روش‌هایی در بحث خوبی‌های درونی مک اینتایر وجود دارند که می‌توانند در حسابداری نیز، کاربرد داشته باشند. در مرحله اول، براساس نمونه ارائه شده در مورد نقاشی، می‌توان رویه حسابداری و بهبود آن را به‌عنوان خوبی‌های درونی مرتبط در نظر گرفت. بر طبق نمونه کشاورزی بهترین و بارزترین نمونه در حسابداری در مورد خوبی درونی، صورت‌های مالی با کیفیت بالا خواهند بود. (یعنی صورت‌های مالی، امور مالی یک سازمان را تا آنجا که ممکن است ارائه می‌دهد). همچنین، باید اذعان کرد که محصول حسابداری فراتر از صورت‌های مالی سنتی است، این موارد شامل حسابداری مدیریت با کیفیت، بودجه، پیش‌بینی، اندازه‌گیری عملکرد و دیگر اطلاعات حسابداری مورد استفاده در سازمان‌ها و همچنین اطلاعات غیرمالی در پاسخ به منافع ذینفعان غیرسهامدار است. (از جمله گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و اقدامات مربوط به تنوع کارکنان و رفاه).

برتری در بهبود روش اجرایی حسابداری این است که به وضوح در توسعه و اصلاحات، رویه (روش)‌های حسابداری نشان داده شده است که منجر به حسابداری بهتر می‌شود. این مورد شامل «روند مناسب»^{۲۰} در ارتباط با مقالات مشاوره‌ای مختلف و ارائه طرح مباحثه^{۲۱} است که توسط سازمان‌های حرفه‌ای تدوین و منتشر شده است که به موجب آن، استانداردهای حسابداری بهبود تدریجی یافته است و همچنین با توسعه مداوم و تجدید نظر در استانداردهای حسابداری اجتماعی و زیست محیطی (مانند

دستورالعمل‌های گزارشگری توسعه پایدار، استفاده (و کاهش استفاده) از صورت ارزش افزوده (پنگ و میچل، ۲۰۰۵؛ براچل و همکاران، ۱۹۸۵) و معرفی صورت سود جامع (رابینسون^{۱۹}، ۱۹۹۱؛ وان کاونبرگ و دی-بیلد، ۲۰۰۷).

در هر یک از این موارد، تغییرات، تابع عمل خود هستند. در مقابل، فقدان مجلات علمی در تاریخ حسابداری، بیانگر این است که سابقه حسابداری (مانند سابقه کاشت شلغم) احتمالاً بر روی تغییرات فنی و فناوری در طول زمان متمرکز بوده است که در جهت خدمت به روش‌های اجرایی حسابداری (یا کشاورزی) ایجاد شده است که به آن کمک می‌کند. این تمایز مشاهده شده بین دفترداری و حسابداری بر این اساس نمونه‌ای تجربی از تمایز مک اینتایر بین رویه‌ها (روش‌های) اجرایی و مهارت‌ها و تأیید اولیه از کاربرد طرح مک اینتایر را ارائه می‌کند (وست، ۲۰۱۶).

وست (۲۰۱۶) تلاش کرده است که طراحی

نظر گرفت و در مقابل با دفترداری به‌عنوان مهارت فنی مرتبط مورد مقایسه قرار داد. در حالی که هر دو مورد فعالیت‌های مشارکتی انسانی با استانداردهای تعالی هستند، در حوزه حسابداری (ترجیحاً دفترداری) پرسش‌ها مربوط به هدف، چرایی و گزارش‌ها برای چه کسی مطرح شده است و پاسخ‌های آن پیشنهاد شده است. (به‌عنوان نمونه، بیور و دمسکی، ۱۹۷۴). همچنین در حوزه حسابداری، می‌توان پیشینه‌ای را ترسیم کرد که در آن به چنین سؤالاتی پاسخ‌های متفاوت داده شده است که در آن تغییراتی در ارتباط با روش‌های اجرایی حسابداری نیز مشاهده شده است (ادواردز، ۲۰۱۴؛ لی و پارکر، ۲۰۱۴).

ادبیات تاریخ حسابداری، خود شاهی بر این مدعاست. نمونه‌هایی از این تغییرات در روش‌های اجرایی حسابداری عبارتند از: بهبود حسابداری اجتماعی و زیست محیطی به‌طور رسمی در دهه‌های اخیر (از جمله گزارش توسعه پایدار^{۱۸} (۲۰۱۳)،

گزارشگری توسعه پایدار) پیشرفت حاصل می‌شود (وست، ۲۰۱۶).

دی^{۲۲} (۲۰۰۳)؛ مورمان و وان دیر لان (۲۰۱۵) در مورد بررسی امکانات توسط رویه (روش)‌های حسابداری جایگزین، از جمله توسعه حساب‌های «مخفی و جزئی^{۲۳}»، نمونه دیگری از خوبی‌های درونی است که خارج از مرزهای سنتی این حرفه را فراهم کرده‌اند. برداشت مک اینتایر از زندگی نقاش به صورت کاربردی و به راحتی قابل انتقال به حوزه حسابداری نیست و ممکن است تا حدودی به دلیل درک زندگی نقاش باشد که مستقیماً با خوبی‌های بیرونی مانند شهرت، مقام و ثروت همراه نیست و افرادی که چنین زندگی را به رسمیت می‌شناسند و آن را برمی‌گزینند، اغلب انجام این کار (یا حداقل درک این کار) در دستیابی به خوبی‌ها ذاتاً با عمل آنها در ارتباط است.

در مقابل، ممکن است، زندگی یک حسابدار به طور مستقیم در ارتباط با دستیابی به خوبی‌های مرتبط با حسابداری نباشد، بلکه ممکن است خوبی‌های بیرونی یا بعضاً، ترکیبی از این دو افزایش یابد. دهه‌های اخیر، حاکی از حرکت‌های تجاری‌سازی بزرگ در حسابداری بوده است، (رویستون و همکاران، ۲۰۰۲؛ کارنگی و ناپیر، ۲۰۱۰؛ ویلموت و سیکا، ۱۹۹۷؛ کارتر و اسپنس، ۲۰۱۴؛ اسپنس و کارتر، ۲۰۱۴)، که در افزایش اعتبار، مصرف، لذت و ثروت حسابداران، (بالدوینسداپیر و همکاران، ۲۰۰۹) و همچنین تثبیت موقعیت حسابداران به عنوان کارآفرینان چند تخصصی در کسب و کار (پیکارد و همکاران، ۲۰۱۴) منعکس شده است که همه آنها

موجب افزایش تمرکز در خوبی‌های بیرونی می‌شود و توضیح مفهوم «زندگی عجیب حسابدار» را نشان می‌دهد.

در واقع مطالعات کارنگی و ناپیر (۲۰۱۰) و بررسی ادبیات موجود «پس از انرون»، حاکی از آن است که رفتار یکنواخت حسابدار سنتی تقریباً برای یک مدت به صورت خاطره و یادگاری^{۲۴} وجود داشته است که ممکن است برای حسابداران خسته کننده باشد اما می‌تواند با تکیه بر درستکاری، مستقل و قابل احترام باشد. وست (۲۰۱۶) معتقد است، طرح مربوط به مک اینتایر، تمرکز خوبی‌های بیرونی بر روی خوبی‌های درونی را نشان می‌دهد که در مقایسه با نقاش، انگیزه حسابدار، ممکن است نادرست باشد. در مرحله دوم، ترسیم مثال مک اینتایر از بازیکن شطرنج است که می‌توان خوبی‌های درونی حسابداری، شامل مهارت‌های هم‌زمان فکری، تخیل و قضاوت که همراه با پیگیری گزارشگری با کیفیت و حسابداری بهتر است را نشان داد. فراتر از شناسایی خوبی‌های درونی، مثال بازیکن شطرنج، کاربرد بیشتری در حسابداری دارد. به نظر مک اینتایر، جایگزینی بازیکن شطرنج با یک فارغ التحصیل حسابداری، میل به آب نبات با میل به ثروت را می‌توان این گونه بیان کرد که:

تا زمانی که او به تنهایی پولی را فراهم می‌کند که با انگیزه خوب فارغ التحصیل حسابداری شود، هیچ دلیلی برای خلاف و تقلب ندارد، هرچند هر دلیلی برای تقلب، می‌تواند او را به موفقیت نزدیک کند. (مک اینتایر، ۲۰۰۷). برخی از مطالعات شواهدی را ارائه کرده‌اند که عوامل بیرونی میل به ثروت (درآمد بالقوه)، موقعیت یا امنیت، نقش مهمی در ارائه جذب دانشجویان

حسابداری به این حرفه را ایفا می‌کنند و غالباً بیشتر عوامل درونی حسابداری را نشان می‌دهد که این مورد دور از ذهن نیست (آیونگ و ساندز، ۱۹۹۷؛ احمد و همکاران، ۱۹۹۷؛ لاو و سیمونز، ۱۹۹۷؛ بایرن و فلود، ۲۰۰۵). وست (۲۰۱۶) بیان کرده است که با توجه به اعتقاد بحث برانگیز حسابداران که نباید تقلب کرد، می‌توان استدلال کرد که در مثال بازیکن شطرنج مک اینتایر، این امیدواری وجود دارد که در نهایت به جای ارتباط خوب درونی با حسابداری (همان‌طور که در بالا مشخص شده است) انگیزه کافی و پاداش برای اعمال حسابداران فراهم شود.

به طور کلی، باید اذعان کرد، مفاهیم مطرح شده را نباید بی اهمیت دانست، زیرا آنها فرصت مناسبی برای تمامی حسابداران مهیا می‌کنند که بالطبع قابل اجرا هستند و موردی فراتر از نصیحت به اخلاق، کلاهبرداری یا بد جلوه دادن امور سازمان، ارائه می‌دهند. همچنین، به جای شناسایی فرصت برای ترویج خوبی‌های درونی حسابداری و به طور کلی رجوع به انگیزه در کتاب‌های درسی حسابداری، اساساً به پاداش‌های بیرونی و طراحی سیستم‌های پاداش مالی برای ایجاد انگیزه رفتار، ارجاع داده می‌شود (وست، ۲۰۱۶).

فضائل

فضائل لازم مک اینتایر شامل شجاعت، عدالت و درستکاری هستند که همگی می‌توانند به طور مفهومی در رویه‌های حسابداری کاربرد داشته باشند. نخست، یک حسابدار ممکن است نیاز به ریسک‌هایی داشته باشد که منجر به خسارت شود. (نیاز به شجاعت) برای

مثال، زمانی که عمر پروژه‌های مورد بررسی قرار می‌گیرد، حتی زمانی که بازتاب دهنده شکست آن باشد یا زمانی که یک حسابرس، گزارش حسابرسی مقبول را برای مشتری ارائه کند که ممکن است باعث ورشکستگی مشتری شود. دوم این که، رویه حسابداری در حال حاضر، تا حدی منافع اشخاص مختلف را در نظر می‌گیرد و بهترین شیوه برای دستیابی به نتیجه دقیق و منصفانه را بررسی می‌کند که نیازمند بحث و تجزیه و تحلیل (نیاز به عدالت) است. در نهایت، درحالی که این مورد ضروری است که افزون بر ارائه منصفانه حساب‌ها، باید حساب‌ها درست نیز باشند، بهبود در رویه حسابداری مستلزم آشکار بودن دیدگاه‌های جایگزین و انتقاد از چهارچوب‌های حسابداری و عادات موجود است (نیاز به درستکاری) (وست، ۲۰۱۶). وست (۲۰۱۶) بیان کرده است که این سه فضیلت می‌تواند با بخش اول از آیین رفتار حرفه‌ای مقایسه شود که در آن اصول اساسی برای حسابداران حرفه‌ای شناسایی شده‌اند اما فقط یکی از این سه فضیلت (درستکاری) می‌تواند با یک «فضیلت» (به عنوان یک ویژگی شخصیتی مطابق با رفتار) مرتبط باشد. این اصول، درستکاری را به عنوان راستی و درستکاری در تمام روابط حرفه‌ای و کسب و کار، توصیف کرده است. درستکاری همچنین به معاملات عادلانه و قضاوت بی‌طرفانه اشاره می‌کند (بخش ۱.۱۱). و نشان دهنده این است که بعضاً با فضیلت‌های درستکاری و عدالت مک اینتایر، اشتراک دارد. همچنین این مقوله ایجاب می‌کند، زمانی که حسابداری از اطلاعات مخفی آگاه می‌شود باید «مراحل را از این اطلاعات تفکیک کند» (بخش ۱.۱۰). که در نتیجه مستلزم

برخورداری از شجاعت است. با وجود این که، برخی از جنبه‌های این فضایل در شرح درستکاری مشهود است، بنابراین، امکان بیان واضح‌تر شجاعت، عدالت و درستکاری وجود دارد اما متأسفانه به فضایی مانند شخصیت یا منش در نشریات هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری کمتر توجه شده است. برخی مطالعات حاکی از آن است که عدم تأکید بر فضایل یا صفات شخصیتی در مطالعات منتشر شده توسط دو هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری و هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حسابداران می‌تواند با مطالعاتی در تضاد باشد که اهمیت آنها را مورد تأکید قرار داده‌اند. نه تنها اخلاقی فضیلت مدار اغلب در کنار سودگرایی و اخلاق وظیفه‌گرا در بحث مقدماتی فلسفه اخلاق در نظر گرفته شده است، بلکه توسعه شخصیت در روانشناسی اخلاقی و مثبت‌گرا، پراهمیت است (د جورج، ۲۰۱۰؛ گریس و کوهن، ۲۰۱۳؛ دوسکا و همکاران، ۲۰۱۱).

تأکید مطالعات پترسون و سلیگمن (۲۰۰۴) با رویکرد روانشناسی مثبت‌گرا، بر اهمیت شخصیت در دستیابی به رفاه بیشتر است و آنها شجاعت و عدالت (در میان چهار مورد دیگر) را به عنوان فضایل و درستکاری (ترکیب اصالت و درستکاری) را به عنوان یک قدرت و صلابت شخصیت در ارتباط با فضیلت شجاعت شناسایی کرده‌اند. بر این اساس برخی از پژوهشگران حسابداری، توجه بیشتر به فضایل و شخصیت در آموزش حسابداری را مورد بحث قرار داده‌اند. (آرمسترانگ و همکاران ۲۰۰۳؛ مل ۲۰۰۵؛ مینتز ۱۹۹۵) اگرچه رویکرد مک اینتایر به وضوح سه

فضیلت شجاعت، عدالت و درستکاری را شناسایی کرده است، همچنین، به منظور تأکید بر توسعه فضائل و نقاط قوت شخصیت قابل توجه است، افزون بر این، به منظور ارائه چهارچوب برای پیوند این فضائل (و بهبود شخصیت فردی) با خوبی‌های درونی حسابداری منظور می‌شود و حسابداری به عنوان عملی اجتماعی است که می‌تواند با خوبی‌های بیرونی و تأثیر مخرب نهادها در تضاد باشد (وست، ۲۰۱۶).

نهادها

استنتاج مک اینتایر از نهادها، شامل نهادهای حرفه‌ای (مانند انجمن‌های مختلف حسابداران خبره)، مؤسسات حسابداری حرفه‌ای و گروه‌های حسابداری در سازمان‌های دولتی و خصوصی به کار برده شده است. هریک از این گروه‌ها نقش متمایز خود را در ایجاد، حفظ و پیشبرد رویه حسابداری ایفا می‌کنند، بنابراین، می‌توان آن را در این خصوص مورد بررسی قرار داد که در زمینه‌های مختلف نهادی تا چه حد فضائل و رذائل به کار می‌روند یا آن را ترویج می‌کنند (وست، ۲۰۱۶).

درخصوص به کارگیری فضائل، اظهاراتی (البته مختصر) در دستورالعمل فدراسیون بین‌المللی حسابداران وجود دارد (همان‌طور که در بالا اشاره شد) مبنی بر این که، گزارش خود را به‌طور حرفه‌ای و مرتب و همچنین تعهد خود را عادلانه و صادقانه مطرح می‌کند. (به عنوان نمونه، بحث‌های مختلف مربوط به اخلاق که در پایگاه اطلاع‌رسانی گلوبال نالچ گتوی (دروازه دانش جهانی) در سال ۲۰۱۵ فدراسیون بین‌المللی حسابداران

مطرح شده است. افزون بر این، بخش قابل توجهی از دستورالعمل فدراسیون بین‌المللی حسابداران، به شناسایی و کاهش خطرات مربوط به رویه حسابداری اختصاص داده شده است. همچنین بسیاری از افرادی که در بخش‌ها و مؤسسات حسابداری و شرکت‌های حرفه‌ای استخدام شده‌اند، به‌موجب وابستگی حرفه‌ای خود در این رویکرد شرکت می‌کنند، در حالی که اقدامات انجام شده توسط سازمان‌های آنها از رویه (روش‌های حسابداری نادرست و تخلف، جلوگیری می‌کند (وست، ۲۰۱۶). با این حال، تکمیل این امر، حاکی از شواهد تأثیر مخرب مؤسسات است و مطالعات مستندی در این زمینه وجود دارد که چگونه نهادهای حرفه‌ای حسابداری در سراسر جهان، وضعیت، ثروت و قدرت، گروه‌های محروم، براساس جنسیت، نژاد یا زبان را مورد پیگیری و تأکید قرار داده‌اند (کرخام و لافیت، ۱۹۹۳؛ لیمن، ۱۹۹۲؛ هاموند، ۱۹۹۷؛ هاموند و همکاران، ۲۰۰۹، ۲۰۱۲؛ مک نیکلاس و همکاران، ۲۰۰۴؛ اسپنس و بریووت، ۲۰۱۱).

همان‌طور که بیان شد، در دهه‌های اخیر شواهدی درخصوص افزایش تجاری‌سازی حسابداری وجود دارد. این مطالعات در مورد شرکای ۴ شرکت بزرگ حسابداری است که سود خالص آنها، تمایز بین استدلال تجاری و فنی در شرکت‌های حسابداری است و توصیف چگونگی تمرکز بر افزایش درآمد شرکت و سود، کاملاً در میان شرکا وجود دارد. همچنین مصاحبه‌های آنها، چگونگی جنبه‌های فنی و اخلاقی حسابداری، تنزل کارکنان به سطوح پایین‌تر (از

جمله مدیران و مدیران ارشد) و چگونگی تفسیر مسائل اخلاقی قانون‌مند، از نظر مدیریت ریسک را نشان می‌دهد (اسپنس و کارتر، ۲۰۱۴؛ کارتر و اسپنس، ۲۰۱۴). اسپنس و کارتر (۲۰۱۴)، تفسیر جامعه‌شناختی خود را براساس مطالعه بورديو و در مقابل، یافته‌های خود را با ادعای منافع عمومی این حرفه ارائه داده‌اند. در حالی که مطالعات تجربی چنین تفکیکی را توصیف و توضیح داده است، گزارش مک اینتایر چهارچوب هنجاری

(با استدلال منطقی) را فراهم می‌کند که مستلزم اولویت‌بندی خوبی‌های درونی بیش از بیرونی است، با پیش‌بینی این که اگر در جامعه خاصی، دنبال کردن خوبی‌های بیرونی غالب شد، ممکن است در ابتدا مفهوم فضایل از سستی و سپس شاید از تخریب‌ها رنج ببرد، اگرچه ممکن است شبیه‌سازی شده باشد.

وحدت روایی

ادعای مک اینتایر (۲۰۰۷) این است که



رویکرد درستکاری مک اینتایر می‌تواند با رویکرد مورد استفاده توسط حسابداری متناسب باشد. «اصل بنیادی درستکاری»، با عنوان‌های «راستی و درستکاری» در تمام روابط حرفه‌ای و کسب و کار توصیف شده است. درستکاری منجر به بیان عادلانه و صادقانه می‌گردد. (ویژگی‌هایی که در حال حاضر منطبق با فضایل درستکاری و عدالت است).

با این حال، این توصیف، حسابداران را ملزم به رعایت درستکاری و عدالت در زمینه‌های مختلف (انواع روابط حرفه‌ای و تجاری) کرده است و در نتیجه تا حدی منعکس کننده رویکرد مک اینتایر است (انجمن حسابداران رسمی استرالیا^{۲۵}، ۲۰۱۵). با این وجود، با محدود کردن درستکاری، به روابط حرفه‌ای و کسب و کار، آیین رفتار حرفه‌ای بین قلمرو حرفه‌ای کسب و کار و دیگر جنبه‌های زندگی حسابدار تمایز ایجاد کرده است. بنابراین اهمیت درستکاری را تقلیل می‌دهد (وست، ۲۰۱۶).

نقش سنت

مفهوم سنت مک اینتایر یا در واقع هر مفهومی از هویت اخلاقی، فراتر از تفسیر پنج اصل اساسی برای حسابداری حرفه‌ای و درک پنج اصل اساسی است که به‌طور کامل، فاقد رویکرد حرفه‌ای در اخلاق حسابداری است. با این وجود، این مفهوم می‌تواند در حسابداری مورد استفاده قرار گیرد. واضح است که در صورتی که دانشجویان آن را نیاموزند، حسابداری چیزی فراتر از رویه و نهادهای فعلی معاصر آن است و درک کامل حسابداری، بایستی شامل توسعه تاریخی آن، موفقیت‌ها و شکست‌های آن و بحث‌ها و استدلال‌های



نقض اخلاقی قرار دارند، از طریق قانون یا آیین رفتار حرفه‌ای قابل دسترسی هستند. همچنین برای این که این قوانین و آیین رفتارها قابل درک باشد، باید گزارشی از هویت شخصی را تأیید کرد و فلسفه‌هایی را که چنین مفهومی را رد می‌کنند، رد کرد (چه سنت تحلیلی یا اقلیمی).

از سوی دیگر، وست (۲۰۱۶) اشاره کرده است که با توجه به فضیلت درستکاری و وفاداری، از یک حسابدار درستکار انتظار می‌رود تا دیدگاه‌های سازگار را در زمینه‌های مختلف اجتماعی در مورد موضوعاتی مانند اطلاعات درستی که باید به ذینفعان مختلف افشا شود، حفظ کند. به‌طور مشابه، این انتظار وجود دارد که حسابدار وفادار، به دنبال خوبی و فضیلت تهیه صورت‌های مالی با کیفیت بالا، باشد. حسابرسی که صاحب کار خود را ملزم به ایجاد تغییرات خاصی به‌منظور دستیابی به ارائه منصفانه در یک سال کرده است اما پس از آن، همان مسئله را در سال بعد نادیده می‌گیرد، فاقد فضیلت وفاداری است.

اقدامات مطرح شده تنها زمانی قابل درک است که اهداف و نیت افراد درک شود و چه‌بسا کاملاً مطابق با چگونگی تخطی اخلاقی در حسابداری باشد و این بدین معناست که تعداد اندکی از آنها معتقدند؛ وقتی که حسابدار از لحاظ اخلاقی برای درمان فرزند خود مرتکب جرائم مالی می‌شود، معادل کسی است که مرتکب جرمه برای تعطیلات کارائیب شده است. به‌طور کلی، دیدگاه مک اینتایر (۲۰۰۷) نسبت به هویت شخصی منسجم و قابل شناسایی با وجود تغییرات روانشناختی در طول زمان، با درکی عادی از مفهوم «پاسخگویی» سازگار است، که به این صورت است: موضوع روایت تولد یک نفر تا مرگ دیگری است که باید نسبت به اقدامات و تجربیاتی که در زندگی انجام می‌دهد، پاسخگو باشد و این بدین معناست که چه کاری انجام داده است و چه اتفاقی برای فرد می‌افتد یا در طول زندگی شاهد چه چیزهایی بوده است. وست (۲۰۱۶) بیان کرده، دیدگاه‌ها در مورد مجازات‌ها و روش‌های مختلف تصحیح و جبران خسارت، که در معرض

مربوط به این موضوع باشد که چه حسابداری به عنوان، حسابداری خوب محسوب می‌شود (وست، ۲۰۱۶).

همچنین، در مورد «خوبی‌هایی» که حسابداری را با اهداف خاص خود ارائه می‌دهند، استدلال‌هایی که در آن سنت رویه حسابداری را به صورت خوبی توصیف کرده است، می‌تواند دو موقعیت رقیب را پیشنهاد دهد. با توجه به موقعیت اول، رویه حسابداری (و نهادهایی که این رویه را حفظ کرده‌اند و مورد حمایت قرار داده‌اند) سهم قابل توجهی در افزایش رفاه افراد بسیاری در سرتاسر جهان دارد. تا جایی که شرکت‌های با مسئولیت محدود، فقط به منظور یاری رساندن به انسان، ایجاد شده‌اند. از این منظر، حسابداری ابزاری است که نهادهای قادر می‌سازد که به سرمایه‌های دسترسی داشته باشند تا اطمینان حاصل شود که به لحاظ مالی مولد هستند و افرادی که برای برنامه‌ریزی و کنترل به سرمایه نیاز دارند و به‌طوری که اهداف مالی به‌دست می‌آورند، آنها را استخدام می‌کنند. استفاده از این نوع حسابداری، ایجاد مؤسسات جدید را تسهیل می‌کند و سرمایه‌گذاری در کارخانجات و دفاتر جدید و توسعه محصولات و خدمات جدید را فراهم می‌آورد که همه آنها باعث افزایش اشتغال (و فرصت‌های جدید برای اشتغال) و رفاه بیشتر جوامعی می‌شود که در آن جوامع، این امور تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد. «تا حدودی این رویکرد، اقتصاد نئولیبرال بازار را منعکس می‌کند» (فریدمن، ۱۹۶۲).

به‌طور کلی، مسئله اخلاقی اولیه، مربوط به امکان ارائه حساب‌های نادرست و گمراه کننده (به‌ویژه به ارائه‌دهندگان سرمایه) است. این رویکرد حرفه‌ای به حسابداری نیاز دارد تا سناریوهایی را شناسایی و ارزیابی کنند که در آن اصولی مانند درستکاری و عینیت

(بی‌طرفی) ممکن است به خطر بیفتد اما تداوم شکست‌های اخلاقی باعث شده است تا تأکید بیشتری بر آموزش اخلاق برای حسابداران آینده و افزایش مقررات و نظارت بر حرفه به‌وجود آید. در حالی که این موقعیت، غالب است (و آموزش حسابداری بیشتر به‌صورت ضمنی است) و بالطبع موقعیت دوم می‌تواند پیشنهاد شود که در آن، رویه‌های حسابداری و نهادهای آن در سرکوب و استثمار گروه‌ها و افراد مختلف مشارکت دارند. استفاده از این تکنیک‌های حسابداری، فراتر از هولوکاست است (لیپمن و ویلسون، ۲۰۰۷) و شامل ظلم و ستم در جوامع سرمایه‌داری و دموکراتیک است. در حالی که در برخی از آن سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری، افراد براساس جنسیت، نژاد یا زبان رد (محروم) شده‌اند، همان گونه که در بالا توضیح داده شد).

این موضع بیشتر بر انعطاف‌پذیری رویه حسابداری فعلی، نسبت به سرمایه تأکید می‌کند. (هوپر، ۲۰۱۳) به این ترتیب کسانی که به سرمایه دسترسی ندارند، در بهترین حالت، نادیده گرفته می‌شوند و محروم می‌شوند اما در بدترین حالت، در

دستیابی به سود مالی که توسط حسابداری تسهیل شده است، صدمه دیده‌اند. درحالی که بسیاری از مطالعات مربوط به این موقعیت، در پارادایم مطالعاتی مهم حسابداری، منعکس شده است. (چائو، ۱۹۸۶)

رویکرد دوم نیز در مورد فهم حسابداری، دیدگاه خود را درباره سرمایه‌داری مک اینتایر منعکس می‌کند. (که در سه دیدگاه مارکسیسم مطرح شده است، مک اینتایر، ۲۰۰۲).

او دو بی‌عدالتی خاص را تشخیص داده است: کسانی که توسط افرادی که می‌توانند طبق هنجارهای سرمایه‌داری عمل کنند و شکست‌های آنها، نقص‌های شخصیتشان را نشان می‌دهد (منعکس کننده شکست‌های اخلاقی مربوط به موقعیت اول در بالا) و آنهایی که نظام‌مندتر هستند، منعکس‌کننده رابطه نابرابر سرمایه و کار هستند (منعکس‌کننده موقعیت دوم).

۴- یافته‌های پژوهش

به‌طور کلی، می‌توان چندین نتیجه را شناسایی کرد. با توجه به این که، اخلاق مک اینتایر از رویکرد حرفه‌ای و همچنین





و فرصت‌هایی برای رفتار غیراخلاقی که از طریق تغییرات در حاکمیت شرکت‌ها ایجاد می‌شود، در برنامه حسابداری قرار می‌گیرد. با این حال و با وجود توجه بیشتر به مسائل اخلاقی، توجه کمی به دیدگاه فلسفی نسبت به رویکرد حرفه‌ای اخلاق وجود دارد. استفاده از فلسفه‌های اخلاق خاص یا مفاهیم فلسفی بالقوه برای ارائه دیدگاه‌های جایگزین در اخلاق حسابداری وجود دارد که می‌تواند حمایت نظری از رویکرد حرفه‌ای اخلاق را فراهم کند. درحالی که این مسائل باید برای حرفه و شاغلین حسابداری بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

به‌طور کلی، کتاب «در پی فضیلت»، نقد اخلاقی مدرن و دیدگاه اخلاقی فضیلت مدار نوین ارسطویی را با هدف بازگرداندن روشنگری به گفتمان اخلاقی فراهم می‌کند. امید است که استفاده از این اخلاق فضیلت مدار در حسابداری، همانطور که در این مقاله نشان داده شده، باعث پیشرفت بهتر و اخلاقی‌تر حسابداری شود. ■

پی‌نوشت‌ها:

۱- اگرچه پیشنهاد مک اینتایر یک نظریه روانی انگیزه نیست، بین انگیزه پیگیری خوبی‌های درونی و بیرونی و نظریه انگیزش درونی و بیرونی دسی و رایان (۱۹۸۵) شباهت وجود دارد، که در آن بین انگیزش درونی (که به انجام کاری که ذاتاً جالب و لذت‌بخش است، اشاره دارد) و انگیزه بیرونی (که به انجام کاری اشاره دارد که به یک نتیجه تفیکی منجر می‌شود)، تمایز اساسی وجود دارد. (رایان و دسی، ۲۰۰۰، ص ۵۵). با این حال، همچنین، رایان و دسی انگیزش انسان را طبقه‌بندی کرده‌اند (۲۰۰۰، ص ۶۱)، که در آن برخی انگیزه‌های بیرونی ممکن است با دستیابی به برخی از خوبی‌های درونی

برخورد اخلاق توسط حرفه حسابداری ارائه می‌دهد. با این حال، برخی از چالش‌های مطرح شده توسط طرح اخلاق مک اینتایر در حسابداری وجود دارد که زمینه‌هایی را پیشنهاد می‌دهد که باید در رویکرد حرفه‌ای اخلاق تجدید نظر شود.

۵- نتیجه‌گیری و بحث

به‌طور کلی، عسگری و همکاران (۱۳۹۰) اذعان کرده‌اند، وقتی شکست‌های مالی و انسانی مورد قرار می‌دهیم و در جستجوی آن هستیم درمی‌یابیم چه چیزی اشتباه بوده است، متوجه می‌شویم تنها وجه مشترک این شکست‌ها، رفتار غیراخلاقی و نقص اخلاق بوده است. حال سؤال این است که اگر قسمت عمده‌ای از مشکلات حرفه ناشی از بحران‌های اخلاقی هستند، راه حل کدام است؟ و برای اعتلای حرفه چه باید کرد؟

حال با توجه به رسوایی‌های اخلاقی متعددی که توسط حسابداران انجام شده است، توجه بیشتری معطوف اخلاق حسابداری شده است. شناخت اخلاق

زمینه‌هایی که نقد آن را ارائه می‌دهد و چالش‌های خاصی را به‌وجود می‌آورد، حمایت می‌کند. بنابراین، با توجه به مباحث مطرح شده، در مورد تاریخ حسابداری، جامعه حسابداران حرفه‌ای و تفسیر استانداردها توسط این جامعه، مفهوم مک اینتایر از رویه مناسب برای حسابداری، آشکار می‌شود. با توجه به مشکلاتی که به‌طور کلی در استفاده از این مفهوم در کسب و کار وجود دارد (بیدل ۲۰۰۸؛ مور ۲۰۰۲) این مورد قابل توجه و حائز اهمیت است که طرح مک اینتایر در این زمینه استفاده می‌شود. در مرحله دوم، شواهدی از فضایل ضروری مک اینتایر شامل؛ شجاعت، عدالت و صداقت در تأکید این حرفه بر صداقت و نیز در اشاره به شجاعت و عدالت وجود دارد. سوم، درک مک اینتایر از وحدت روایی زندگی یک شخص، مفهوم پاسخگویی و در نتیجه استفاده از مقررات حرفه‌ای برای اطمینان از چنین پاسخگویی را پایه‌ریزی می‌کند، بر این اساس، رویکرد اخلاقی فضیلت مدار در «در پی فضیلت» ارائه شده است و بعضی از حمایت‌های فلسفی را در مورد، نحوه

مطابقت داشته باشد.

۲- او باغبانی انسان را به عنوان نمونه استفاده کرده است. بدون شناخت مقاصد خود (او برای درو کردن سبزیجات و یا برای خشنودی همسرش باغبانی می‌کند) و موقعیت (این بخشی از چرخه سالانه و یا انتظار از ازدواج است) می‌توان درک کاملی از رفتار خود به دست آورد.

۳- در این رابطه، فلسفه مک اینتایر با کار ریکور (۱۹۹۲) و تیلور (۱۹۸۹) شباهت دارد اما با تحقیقات استراوسون (۲۰۰۴) شباهتی ندارد. همچنین برای بحث بیشتر و انتقاد از دیدگاه مک اینتایر، کریستن (۲۰۰۴) و لیپیت (۲۰۰۷) و رود (۲۰۰۷ و ۲۰۰۹) را مشاهده کنید.

4- Integrity

5- Constancy

۶- لوتز (۲۰۱۲، ص ۱۲۵) به طور خلاصه مفهوم سنت مک اینتایر را به عنوان "رد کامل و قاطع فردگرایی" توصیف می‌کند.

۷- کار بعدی مک اینتایر در مورد سنت در ارتباط با "کردارهای عقلانیت" و "پرسشگری اخلاقی" است که توجه خاصی به آن نشان داده است. (از جمله کدام عدالت؟ کدام عقلانیت؟ و سه نسخه رقیب تحقیق اخلاقی) (برای تجزیه و تحلیل دقیق تر مراجعه شود به لوتز ۲۰۰۴، نیکلاس ۲۰۱۲). همچنین بحث نایتز (۲۰۰۸) با مک اینتایر به عنوان رقیب در کار گسترش سنت‌های متداول در فلسفه را مشاهده کنید.

8-discourse

9-Objectification of humans

10-International Ethics Standards

Board for Accountants (IESBA)

11- International Accounting Education Standards Board (IAESB)

۱۲- اظهارات دیگر توسط قرارداد هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حسابداران یا اصلاح مسائل خاص در بخش‌های B و C دستورالعمل خطاب صادر شده است (یعنی، نه به اصول اساسی)، مانند تغییرات در دستورالعمل برخی مقررات حسابرسی و خدمات غیرتضمینی و مشتریان تضمینی. بیشتر راهنمایی ارائه شده

توسط هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حسابداران مربوط به چگونگی اجرا و تفسیر دستورالعمل می‌باشد و اصول اضافی و یا ارزش را معرفی نمی‌کند.

13-Objectivity

14-Professional Competence and Due Care

15-Confidentiality

16-Professional Behavior

17-International Education Standard (IES 4)

18-Global Reporting Initiative's

19-Robinson

20-Better accounting

21-exposure drafts

22-Dey

23-silent and shadow accounts

24-nostalgia

25-CPA Australia

منابع

- بیک زاد، جعفر، حسین پور سنبلی، علیرضا و صادقی، محمد. (۱۳۸۹)، اخلاق حرفه‌ای، کار و جامعه، شماره ۱۲۵ و ۱۲۶، آبان و آذر، صص ۴-۱۰.
- خزاعی، زهرا. (۱۳۸۲)، تبیین فضیلت از دیدگاه مک اینتایر، خردنامه صدرا، ۳۳.
- رحمان سرشت، حسین و حبیبی بدرآبادی، محبوبه. (۱۳۹۱)، ارتباط پابندی سازمان به فضائل اخلاقی و سلامت سازمان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۷(۳)، صص ۲۴-۱۴.
- رحمانی، حلمیه و رجب دری، حسین. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد سازمانی در مدیران صنعتی استان فارس. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره ۱، بهار و تابستان، صص ۵۳-۷۶.
- رویائی، رمضانعلی و محمدی، مهدی. (۱۳۹۴)، اخلاق و حرفه‌ای گرایی در حسابداری، کتابخانه فرهنگ، صص ۶۷.
- سرلک، نرگس. (۱۳۸۷)، اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۲، صص ۸۲-۷۱.

• سلاجقه، سنجر و سیستانی خنامان، فاطمه. (۱۳۸۹)، بررسی رابطه میان اخلاق کار و کیفیت خدمات در سازمان‌های دولتی شهر کرمان. مجموعه مقالات همایش ملی چالش‌های مدیریت و رهبری در سازمان‌های ایرانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات اصفهان.

• عسگری، سعید، رهنمای رودپشتی، فریدون و گودرزی، احمد. (۱۳۹۰)، اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی. مجله حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۸، صص ۱۲۳-۱۳۴.

- Ahmed, K. , Alam, K. F. , & Alam, M. (1997). An empirical study of factors affecting accounting students' career choice in New Zealand. Accounting Education, 6 (4), 325-335.
- Armstrong, A. E. (2006). Towards a strong virtue ethics for nursing practice. Nursing Philosophy, 7 (3), 110-124.
- Armstrong, M. B. , Ketz, J. E. , & Owsen, D. (2003). Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior. Journal of Accounting Education, 21 (1), 1-16.
- Audi, R. (2012). Virtue ethics as a resource in business. Business Ethics Quarterly, 22 (2), 273-291.

لیلا زمانیان فر: دکتری حسابداری
دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات
تهران

زهرا کهن دل: دکتری حسابداری
دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات
تهران