

نگرشهای نوین در آموزش ارزشها و اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری

دکتر سعید جبارزاده کنگرلویی و
اکبر پوررضا سلطان احمدی
حسین نجات‌بخش

مقدمه

آیا می‌توان ارزشها و اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری را در سطوح مختلف آموزشی به دانشجویان آموخت؟ اگر چنین باشد، باید این کار به‌وسیله استادان دانشگاهی در دانشگاه و یا از طریق آموزش اصول مذهبی و فلسفی و یا ترکیبی از دوروش به دانشجویان آموزش داده شود. اینها برخی از سوالهایی است که در سالهای اخیر مطرح و باعث شده است بسیاری از دانشگاهها که به آموزش درسهای حسابداری می‌پردازند، مطالبی را در ارتباط با این سوالها منتشر کنند.

نیاز به آموزش اصول اخلاقی با توجه به نمونه‌های تقلب صورت گرفته در موسسه‌های مالی، آشکارا نمایان است و نیاز به بررسی بین‌المللی دارد. از آنجاکه ارزشهای اخلاقی در بین کشورهای مختلف به دلیل فرهنگ آنها متفاوت است، هیچ نوع آیین اخلاقی پذیرفته شده‌ای به صورت جامع وجود ندارد. با این حال، اصول اخلاقی اساسی که در حد بین‌المللی باشد وجود دارد (Ododo, 2007).

از سویی دیگر، پیچیده‌تر شدن روزافزون محیط کاری شاغلان در حرفه حسابداری و افزایش میزان کارهای غیراخلاقی و غیرقانونی و رسواییهای اخیر مالی شاید موبد این موضوع باشد که آموزش صحیح اصول اخلاقی حسابداری باید در دستور کار دانشگاهها و سایر مراجع و سازمانها قرار گیرد. به منظور جلب اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابداری و افزایش اعتبار و محبوبیت آن، احساس می‌شود که باید به اصول اخلاقی حسابداری در دانشگاهها به‌عنوان مکانی که دانشجویان در آن به پرورش استعدادها و تواناییهای خود می‌پردازند، اهمیت ویژه‌ای داده شود. اهمیت آموزش اصول اخلاقی در طی سالیان متممادی به‌وسیله شاغلان در حرفه و دانشگاهیان مورد شناسایی قرار گرفته و در بسیاری از مطالعات بر آن تاکید شده است. اما با وجود اهمیت زیاد این موضوع، احساس می‌شود که در دانشگاهها بهای کمتری به آموزش این اصول داده می‌شود؛ غافل از اینکه چشمپوشی از آموزش اصول اخلاقی چه خسارت‌های جبران‌ناپذیری به بار آورده است.

با توجه به اهمیت این موضوع در این مقاله ابتدا اصول اخلاقی حسابداری با توجه به مدل تصمیم‌گیری یکپارچه تورن (Thorne, 1998) بررسی و در ادامه به نگرشهای نوین در آموزش ارزشها و اصول اخلاق حرفه‌ای از دیدگاه فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)، انجمن حسابداران مدیریت (IMA) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) پرداخته و در نهایت به روشها و رویکردهای مختلف ارائه مباحث اخلاقی در دوره‌های تحصیلی حسابداری و امکان‌پذیری آن اشاره می‌شود.



تعریف اصول اخلاقی حسابداری بر اساس مدل تصمیم‌گیری تورن

اخلاق در لغت به معنای خلق و خوی و علم اخلاق به معنای دانش بد و نیک‌خویی هاست و به‌طور خلاصه شامل شناخت صحیح از ناصحیح و آنگاه انجام صحیح و ترک ناصحیح است. به‌طور کلی اخلاق به سه رشته تقسیم می‌شود: اخلاق نظری، هنجاری و کاربردی.

اخلاق نظری به موضوعهای مرتبط با ماهیت مفهومیها و قضاوت‌های اخلاقی می‌پردازد. اخلاق هنجاری (دستوری) ضوابط و معیارهایی را برای چگونه زندگی کردن فراهم می‌آورد و در آن خوب و بد، درست و نادرست و نظایر آن تعریف و چگونگی انتخاب بین آنها و راه درست عمل کردن براساس قواعد معین بیان می‌شود. اخلاق کاربردی در واقع ادامه اخلاق هنجاری است که در آن کاربرد تئوریهایی

اخلاق هنجاری در اخلاقیاتی نظیر حقوق بشر، برابری نژادی و جنسیتی، عدالت و مسائل مشابه مورد بحث قرار می‌گیرد (علی‌مدد، ۱۳۸۳).

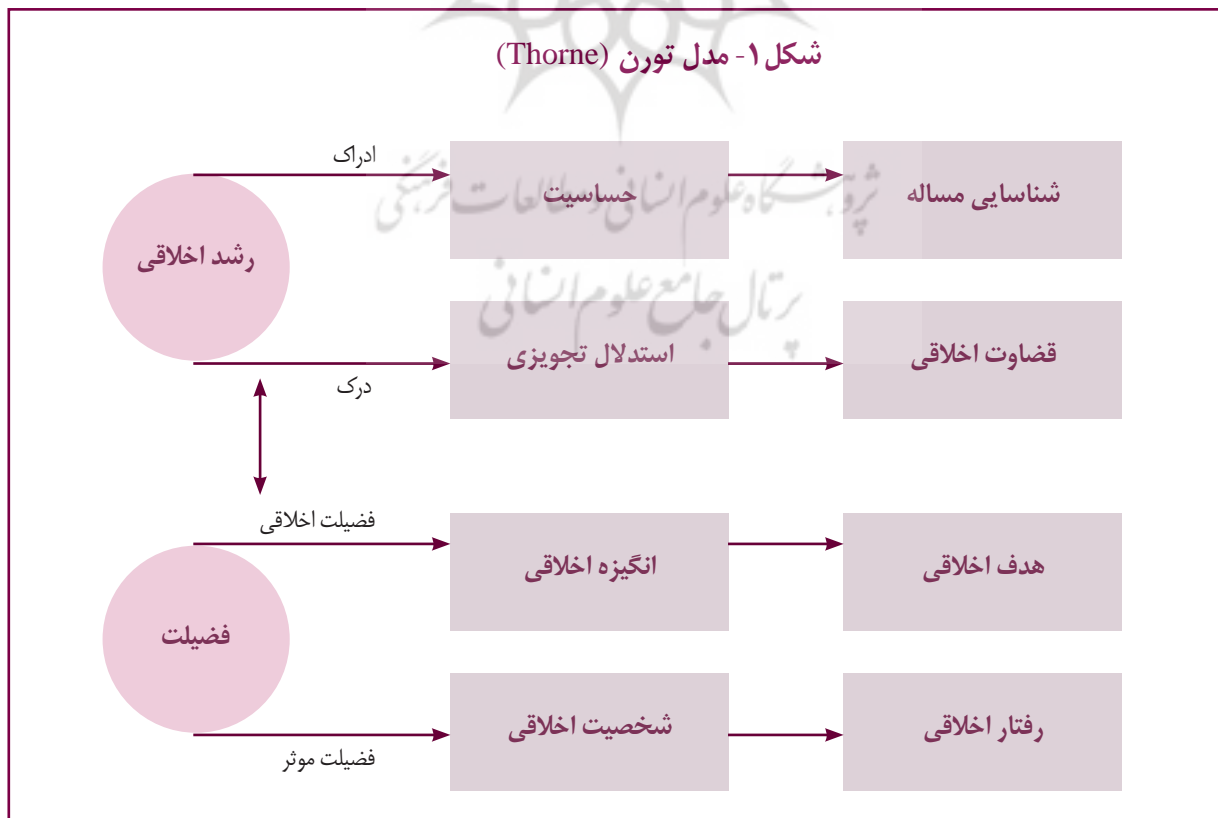
برای روشن شدن محتوای اصول اخلاقی، بهتر است مدل تصمیم‌گیری یکپارچه تورن را بررسی کنیم.

همان‌طور که در مدل تورن (شکل ۱) دیده می‌شود، این مدل از دو طبقه «رشد اخلاقی» و «فضیلت» تشکیل شده است. در این مدل منظور از حساسیت اخلاقی یعنی تفسیر موقعیت و آگاهی به اینکه چگونه اعمال مختلف، گروه‌های ذینفع را تحت تاثیر قرار می‌دهد. به عبارتی دیگر، قبل از آنکه فرد بتواند عملی اخلاقی انجام دهد، باید وجود مسئله اخلاقی را درک کند. هر چند که انتظار می‌رود دانشجویان تابع آیین رفتار حرفه‌ای، مسائل اخلاقی را بهتر از سایر دانشجویان درک کنند، ولی یافته‌های

پژوهشها نشان می‌دهد که تفاوت فاحشی بین دانشجویان حسابداری و دانشجویان دیگر وجود ندارد.

پس یکی از موضوعهایی که دانشگاهیان حسابداری باید توجه ویژه‌ای به آن نشان دهند، پژوهش قوه درک مسائل اخلاقی است. دومین عنصر در مدل فوق، استدلال تجویزی است که در نهایت به قضاوت اخلاقی می‌انجامد و میان دانشجویان حسابداری بیشترین توجه را به خود جلب کرده است. رویکردهای فراوانی برای آموزش استدلال تجویزی ارائه و حمایت شده است. در این باره می‌توان به روانشناسی رشد اخلاقی، نظریه‌های فلسفی کلاسیک و تحلیل‌های مورد پژوهش اشاره کرد. اصول اخلاقی دستوری، یعنی آنچه باید شخص انجام دهد و اخلاق توصیفی یعنی اینکه اشخاص چگونه تصمیم می‌گیرند، با هم تفاوت دارند.

شکل ۱- مدل تورن (Thorne)



بدون اطلاع قبلی و بدون پرداخت پاداش خاتمه خدمت یا با پرداخت بسیار کم،

۳- از هم پاشیدن برنامه‌های بازنشستگی و سرمایه‌گذاری،

۴- از دست رفتن اطمینان به اطلاعات مالی منتشر شده از سوی شرکتها،

۵- از دست رفتن اطمینان در مورد بازارهای سرمایه، و

۶- خدشه‌دار شدن غیرمنصفانه اعتبار کسانی که با صداقت و درستی در بازارهای سرمایه کار می‌کنند.

با توجه به مطالب یادشده در بالا، اهمیت آموزش اصول اخلاقی بیش از پیش احساس شده و از جامعه دانشگاهی انتظار می‌رود به‌عنوان یکی از متولیان این امر توجه ویژه‌ای به آموزش حرفه‌ای اصول اخلاقی نشان دهند (فرقان دوست حقیقی و منصور زارع، ۱۳۸۶).

استاندارد بین‌المللی آموزش شماره ۴ و الزامات آن

این استاندارد در مورد ارزشها و گرایشهای حرفه‌ای و اخلاقی بحث می‌کند که حسابداران باید در طی دوران تحصیلی خود جهت افزایش کیفیت معلومات به‌دست آورند. از دلایلی که فدراسیون بین‌المللی حسابداران در مورد نیاز به استاندارد فوق مطرح کرده، این است که حرفه حسابداری در محیطی فعالیت می‌کند که دارای فرهنگها و قوانین متفاوتی می‌باشند و توجه به مسائلی همچون ارزشها، گرایشهای حرفه‌ای و اخلاقی به توسعه و تواناییهای حرفه جهت ارائه خدمات با کیفیت در جهت منافع عمومی کمک می‌کند.

این استاندارد همچنین ایجاد برنامه‌های آموزش حرفه‌ای حسابداری را که بتواند

حسابداران حرفه‌ای را با ارزشها، گرایشهای اخلاقی و اعمال قضاوت حرفه‌ای و عمل در جهت منافع جامعه کمک کند، ضروری می‌داند. اجرای استاندارد فوق به ایجاد تعهداتی به شرح زیر برای حسابداران می‌انجامد:

۱- تعهد در جهت منافع عمومی و احساس مسئولیت در برابر عموم جامعه،

۲- ایجاد بهبود مستمر و یادگیری مادام‌العمر،

۳- اعتمادبخشی و اعتباردهی و مسئولیت‌پذیری، و

۴- عمل به قوانین و مقررات مربوط به حرفه و جامعه.

به‌طور کلی محتوای پیشنهادی این استاندارد برای پرورش ارزشها و اخلاقیات حرفه‌ای حسابداران، آموزش برنامه‌ای با سرفصلهای زیر است:

۱- ماهیت اخلاقیات،

۲- تفاوت رویکردهای قانون‌محور و

چارچوب‌محور در مورد اخلاقیات و مزایا و معایب هر یک از آنها،

۳- مهارتهای حرفه‌ای و مطابقت با استانداردهای فنی،

۴- مفاهیم استقلال، مراقبت حرفه‌ای، حسابداری و منافع عمومی،

۵- اخلاقیات و حرفه و مسئولیت‌پذیری اجتماعی،

۶- اخلاقیات و قانون شامل روابط میان قوانین و منافع عمومی،

۷- نتایج رفتارهای غیراخلاقی به‌وسیله افراد و حرفه و جامعه،

۸- اخلاقیات در ارتباط با تجارت و دولت، و

۹- اخلاقیات و حسابداران حرفه‌ای شامل تضاد منافع، معضلات و راهکارهای اخلاقی.

از جمله الزامات این استاندارد می‌توان به این مورد اشاره کرد که دانشجویان نیاز دارند که قوانین مربوط اخلاقی را بدانند و با مطالعه و بررسی بیانیه‌های رسمی در این زمینه، چارچوبی را برای اعتمادبخشی در حرفه ایجاد کنند. یکی از راههای ایجاد این چارچوب هماهنگی، مطالعه رویکردهای اخلاقی مورد استفاده در سایر رشته‌ها و حرفه‌هاست (Odo, 2007).

نگرشهای نوین در آموزش ارزشها و اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری

ارائه ارزشها، گرایشها و اخلاقیات برای دانشجویان حسابداری از طریق استفاده از رویکردهای مشارکتی افزایش می‌یابد. مهمترین این رویکردها عبارتند از:

۱- استفاده از متون آموزشی مانند مطالعات موردی،

۲- تحلیل وضعیت واقعی تجارت مانند معضلات اخلاقی،

۳- بررسی بیانیه‌های رسمی و نتایج و

یکی از موضوعهایی که

دانشگاهیان حسابداری

باید توجه ویژه‌ای به آن

نشان دهند

پژوهش قوه درک

مسائل اخلاقی است

یافته‌های بین‌رشته‌ای، و

۴- برگزاری سمینارهایی با استفاده از سخنرانان با تجربه جهت مشارکت و یا تصمیم‌گیری حرفه‌ای.

چنین کارهای مشارکتی، آگاهی‌های زیادی را در زمینه مفاهیم اخلاقی برای دانشجویان در پی داشته و آنها را در تصمیم‌گیری پیچیده کمک خواهد کرد. از سوی دیگر، برای دانشجویان درس گرفتن از تجربه‌های اخلاقی بسیار مهم است؛ چرا که در موضوعهای بعدی و شرایط مشابه، تجربه‌های قبلی خیلی سودمند و مفید خواهد بود. برای روشن شدن هر چه بیشتر موضوع در زیر به برخی از قواعد اخلاقی مطرح‌شده از سوی سازمانهای حرفه‌ای پرداخته می‌شود.

قواعد اخلاقی ایفک

قواعد اخلاقی فدراسیون بین‌المللی حسابداران بر پذیرش مسئولیت در جهت منافع عمومی تأکید و بیان می‌کند مسئولیت حسابدار حرفه‌ای فقط برآوردن نیازهای کارمندان و مشتریان نیست. این قواعد اخلاقی شامل سه بخش زیر است: **بخش الف:** این بخش اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای را برای حسابداران حرفه‌ای ایجاد و چارچوبی مفهومی برای به‌کارگیری

این اصول ارائه می‌کند.

بخش ب: این بخش چگونگی به‌کارگیری چارچوب مفهومی را در شرایط خاص برای حسابداران حرفه‌ای تشریح می‌کند.

بخش ج: این بخش استفاده از تخصص حسابداران حرفه‌ای در امور تجاری را شامل می‌شود.

به‌طور کلی، قواعد اخلاقی ایفک بر این موضوع تأکید می‌کند که حسابداران باید اصول بنیادی امانتداری، صلاحیت حرفه‌ای، صداقت، عینیت (بی‌طرفی)، مراقبت کافی، رازداری و رفتار حرفه‌ای را رعایت کنند (Ododo, 2007).

قواعد اخلاقی انجمن حسابداران

مدیریت

قواعد اخلاقی انجمن حسابداران مدیریت طیف وسیعی از اصول اخلاقی شامل امانتداری، انصاف، عینیت و مسئولیت‌پذیری را شامل می‌شود. اعضای انجمن مکلف به پیروی از قواعد فوق هستند و باید اعضای دیگر سازمان را به پیروی از این قواعد دعوت کنند. به‌دنبال قواعد اخلاقی مطرح‌شده، مجموعه‌ای از استانداردهای اخلاقی از سوی این انجمن ارائه شده است که عبارتند از: صلاحیت و شایستگی، رازداری، درستکاری و

اعتباربخشی. در به‌کارگیری استانداردهای فوق، استفاده از مشاوران حقوقی و سرپرستان برای ارائه راهکارهای سازنده پیشنهاد شده است.

قواعد اخلاقی انجمن حسابداران

رسمی امریکا

قواعد اخلاقی انجمن حسابداران رسمی امریکا شامل دو بخش اصول و قواعد است. بخش اصول چارچوبی را برای به‌کارگیری قواعد و کنترل عملکرد حرفه‌ای ارائه می‌کند و شامل مسئولیت‌پذیری، منافع عمومی، درستکاری، عینیت، استقلال و مراقبت کافی است. به‌طور کلی ۵ دسته اصول وجود دارند که بر رفتار اخلاقی اعضا نظارت و کنترل می‌کنند که عبارتند از (Ododo, 2007):

- الف) استقلال، درستکاری و عینیت،
- ب) استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری،
- ج) ایجاد مسئولیت‌هایی برای مشتریان،
- د) ایجاد مسئولیت‌هایی برای اعضای حرفه،
- ه) سایر مسئولیت‌ها و بخش‌ها.

روشهای مختلف ارائه مباحث

اخلاقی در دوره‌های تحصیلی

حسابداری

دانشکده‌های مدیریت در ایالات متحد از

با توجه به تفاوت‌های فرهنگی میان ملل مختلف

ضرورت ارائه نگرش‌های نوین و یکپارچه در آموزش

ارزشها و اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری

بیش از پیش احساس می‌شود

چندین رویکرد برای تدریس اخلاقیات در برنامه آموزشی استفاده می‌کنند. بعضی از مدرسه‌ها دوره‌های اخلاقی الزامی دارند که یا به صورت دوره مجزا و اختیاری است و یا به طور همزمان و در درون یک دوره بازرگانی اجرا می‌شود. دوره‌های اخلاقی مجزا ممکن است توسط استادان رشته‌های بازرگانی، مذهب و فلسفه تدریس شود.

مثلاً در دانشگاه پن (Pen N State) این دوره با عنوان محیط اخلاقی و اجتماعی تجارت و یا در دانشگاه آریزونا (Arizona) با عنوان مباحث قانونی و اخلاقی تدریس می‌شود. برگزاری دوره‌های آموزش اخلاقیات به طور مجزا، شاید دانشجویان را با مشکل به‌کارگیری مباحث اخلاقی در عمل مواجه کنند. برای حل این مشکل، ایجاد دوره‌های آموزش اخلاقیات به طور همزمان و همراه با دوره‌های حسابداری و بازرگانی پیشنهاد می‌شود. از آنجاکه ارزشهای اخلاقی دانشجویان به طور درخور توجهی از زمانی که آنها وارد دانشگاه می‌شوند، شکل می‌گیرد، آنها می‌توانند طی دوره تحصیلی یاد بگیرند که چگونه ارزشهای اخلاقی را در تصمیم‌های تجاری خود به‌کار گیرند. بنابراین ارائه مباحث اخلاقی در کلاس درس می‌تواند که دانشجویان فراتر ببینند، بیندیشند و مباحث اخلاقی را به طور گسترده‌ای در تصمیم‌های تجاری به‌کار گیرند (Oddo, 2007).

به طور کلی برای ارائه مباحث اخلاقی در دوره‌های تحصیلی حسابداری، حداقل سه دیدگاه وجود دارد:

- ۱- آموزش دروس اخلاقی تحت عنوانهای مستقل از دروس دیگر،
- ۲- آمیختن اصول اخلاقی در درون موضوعهای درسی دیگر، و
- ۳- تلفیقی از موارد بالا.

از جمله روشهای دیگری که برای ارائه مباحث اخلاقی در دوره‌های تحصیلی حسابداری می‌توان برشمرد، عبارتند از:

۱- روش شبیه‌سازی که دانشگاهها با ایجاد کارگاههای آموزشی و بازدیدها از مراجع مختلف، مثلاً زندانها، دانشجویان را با اصول اخلاقی آشنا می‌کنند.

۲- روش استفاده از رویکرد تنبیه مستقیم که این روش با شرکت دانشجویان در تحقیقات اصول رهبری شرکتها، اصول اخلاقی تجاری و مصاحبه با مدیران شرکتها و کارکنان است.


۳- ایجاد استانداردهای سطح بالا برای رفتار اخلاقی در داخل یا خارج از کلاس درس (ایجاد فضای کافی مناسب در سطح بالا) و رفتاری که بتواند الگوی شخصی مناسب را تداعی کند.

اگر چه اطمینانی وجود ندارد که در همه دانشگاهها کلاسهایی برای تقویت اصول اخلاقی ارائه شود، خود استادان حسابداری می‌توانند با نشان دادن رفتارهای مناسب اخلاقی به عنوان الگویی خوب برای دیگران الگو باشند (فرقان دوست حقیقی، منصور زارع، ۱۳۸۶).

نتیجه‌گیری

این مقاله برای تقویت رفتارهای اخلاقی و ارزشهای اخلاقی دانشجویان حسابداری، ترغیب آنان به رفتارهای خوب و تشویق آنان به داشتن عزت نفس، توصیه‌ها و روشهایی را ارائه می‌کند. همچنین، حمایت و تاکید قوی از دربرداشتن دوره‌های تحصیلی آموزش اصول اخلاقی در حسابداری وجود دارد و در این راستا مدل تصمیم‌گیری تورن می‌تواند به عنوان یک راهنمای خوب برای دانشگاهیان و سایر مراجع ذیربط در تقویت

اصول اخلاقی باشد.

از سویی دیگر، با توجه به تفاوت‌های فرهنگی میان ملل مختلف، ضرورت ارائه نگرشهای نوین و یکپارچه در آموزش ارزشها و اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری بیش از پیش احساس می‌شود و همین امر سازمانهای حرفه‌ای حسابداری را به ارائه نگرشهای نوین در این زمینه برمی‌انگیزد. به‌کارگیری نگرشهای فوق در سطح ملی و بین‌المللی نه تنها بر اهمیت آموزش اصول اخلاقی خواهد افزود، بلکه باعث یکنواختی میان استانداردهای آموزش اصول اخلاقی در سطح جهانی خواهد شد. 

منابع

- علی‌مدد مصطفی، درامدی بر اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای، حسابرس، سال ششم، شماره ۲۷، زمستان ۱۳۸۳
- فرقان دوست حقیقی کامبیز و مینو منصور زارع، اصول اخلاقی به عنوان یکی از مفروضات بنیادی، دانش و پژوهش حسابداری، سال سوم، شماره ۱۱، زمستان ۱۳۸۶
- کرمی غلامرضا و محمد مرادی، آموزش اصول اخلاقی حسابداری، حسابدار رسمی، شماره یکم، بهار ۱۳۸۷
- Oddo Alfonso R., **Approaches to Teaching Ethics in Accounting Education**, Annual 2nd Conference of the Business Research Consortium of Western New York, 20-21, St. Bonaventure University, New York, 2007
- Pincoffs, E., **Quandaries and Virtues**, Lawrence, KS: University Press of Kansas, 1986
- Rest, j. **Moral Development: Advances in Research and Theory**, Praeger, New York, 1986
- Thorne L., **The Role of Virtue in Auditors Ethical Decision Making: An Integration of Cognitive Development and Virtue- ethics Perspective**, Research on Accounting Ethics 4, 1998, pp. 291-308