

## اخلاق انتقادی به مثابه بستری برای حسابداری انتقادی

سعید عسگری<sup>۱</sup>

فریدون رهنمای رودپشتی<sup>۲</sup>

احمد گودرزی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۸۹/۲/۲۰

تاریخ دریافت: ۸۹/۱۱/۲۵

---

### چکیده

دیرزمانی است که عالمان فلسفه اخلاق در نظریه پردازیهای خود از نگرش و نظریه انتقادی استفاده می کنند. نظریه انتقادی اولین بار توسط مکتب فرانکفورت بعنوان بنیانگذاران آن بکار گرفته شد پس از آن، این نظریه در سایر رشته های تخصصی علوم اجتماعی اعم از جامعه شناسی، اقتصاد، روان شناسی و حسابداری مورد استفاده واقع گردید.

در دوران حاضر رهگیری بکارگیری اخلاق انتقادی، در مطالعات دو تن از متفکران فلسفه شامل یورگن هابرماس بعنوان متفکر مدرنیته و میشل فوکو بعنوان متفکر پسامدرن می توان ردیابی نمود.

این مقاله با بررسی اخلاق هابرماسی و اخلاق فوکویی، اخلاق انتقادی را مورد شناسایی قرار داده و با بررسی تأثیر اخلاق انتقادی بر قضاوت حرفه ای فرد، ارتباط آن را با حسابداری انتقادی مورد کنکاش قرار می دهد. و آنرا بعنوان راه حلی برای برون رفت از مسائل و مشکلات اخلاقی حرفه حسابداری مطرح می نماید. یافته های مطالعه این امر را تایید نموده است.

**واژه های کلیدی:** محافظه کاری اخلاق، اخلاق انتقادی، نظریه انتقادی، حسابداری انتقادی.

---

۱ - استادیار دانشگاه ملبورن و مدعو در دانشگاه ابوظبی

۲ - استاد و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات rahnama@iau.ac.ir

۳ - دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات (مسئول مکاتبات) Ahmad\_good2003@yahoo.com

## ۱- مقدمه

که مبتنی بر جلب اعتماد سرمایه گذاران و مالکان شرکت است، علاوه بر تبحر در کار، دیدگاه اخلاقی مناسب نیز با اهمیت است. از اینرو شاید بهتر باشد برنامه ریزی دقیق تری برای تدوین برنامه ها و مباحث درسی اخلاقی به دانشجویان حسابداری در نظر گرفته شود.

فیشر، سوانسون<sup>۷</sup> (۲۰۰۵) فاصله بین انتظارات جامعه از حرفه حسابداری و عملکرد واقعی حرفه حسابداری بین دهه ۱۹۸۰ و دهه اول قرن بیستم به شکل زیر ارائه داده اند که نشان دهنده افزایش این فاصله می باشد.

نگارندگان این مقاله اعتقاد دارند برای حل مشکلات اخلاقی ابتدا می بایست به شناخت دست یافت، یعنی با بررسی تئوریهای اخلاقی موجود و شناسایی مزایا و معایب هر یک، بهترین و مناسبترین تئوری را گزینش نمود و سپس با شناخت لازم، راه حل مناسب را نیز پیشنهاد داد.

بر همین اساس این مقاله با بررسی اخلاق نزد دوتن از متفکران و فیلسوفان مدرنیته (یورگن هابرماس<sup>۸</sup>) و پست مدرنیته (میشل فوکو<sup>۹</sup>) سعی دارد اخلاق را در جهان معاصر مورد مطالعه قرار داده و با نقد اخلاق فوکویی و طرح اخلاق نزد هابرماس و ریشه یابی آن در حسابداری انتقادی، آن را بعنوان طرحی برای حل بحرانهای اخلاقی در حرفه حسابداری پیشنهاد نماید.

زوال تدریجی اصول اخلاقی که گریبان شرکت‌های بزرگی همچون انرون<sup>۱</sup>، اندرسون<sup>۲</sup>، ورلدکام<sup>۳</sup>، آدلفیا<sup>۴</sup>، گلوبال کراسینگ<sup>۵</sup>، کوئیست<sup>۶</sup> و غیره را گرفته، خسارات وحشتناکی به جامعه تجاری وارد ساخته است. که اهم آنها را می توان بشرح زیر دانست:

(۱) نابودی برخی از شرکت‌های بزرگ دنیا و در پی آن از بین رفتن ثروت سهامداران؛

(۲) بیکاری ناگهانی صدها هزار مردم بدون اطلاع قبلی و بدون پرداخت پاداش پایان خدمت؛

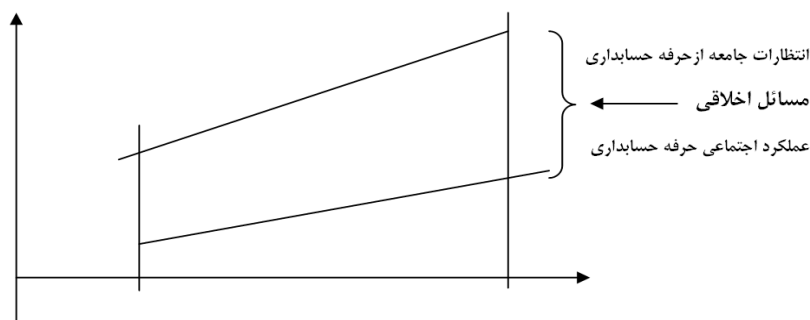
(۳) از دست رفتن اطمینان به اطلاعات مالی منتشر شده شرکتها؛

(۴) از دست رفتن اطمینان در مورد بازارهای سرمایه (کوپلند، ۲۰۰۶).

وقتی شکستهای مالی و انسانی را در جامعه مورد بررسی قرار می دهیم و در جستجوی آن هستیم در می یابیم چه چیزی اشتباه بوده است، متوجه می شویم تنها وجه مشترک این شکستها، رفتار غیر اخلاقی و نقض اخلاق بوده است.

حال سؤال این است که اگر قسمت عمده ای از مشکلات حرفه ناشی از بحرانهای اخلاقی می باشد، راه حل کدام است؟ و برای اعتلاء رفتار حرفه ای چه باید کرد؟

همانگونه که نتایج پژوهش اعتمادی، دیلمی (۱۳۸۸) نشان می دهد، برای حرفه حساس حسابداری



## ۲- روش شناسی تحقیق

روش تحقیق حاضر، روش شناخت تاریخی در چارچوب مطالعات کتابخانه ای و از نوع پژوهشهای تئوریک و نظری و مبتنی بر پیشینه تحقیقات مرتبط با موضوع می باشد. هدف تحقیق ارائه الگویی مفهومی و چارچوبی نظری برای تبیین حسابداری انتقادی بر بستر اخلاق انتقادی می باشد.

## ۳- تبیین تئوریک مطالعات

ریشه کلمه اخلاق از کلمه یونانی خلیات می باشد که مفهوم آن خصایص و رفتار افراد می باشد (نورس، ۲۰۰۴).

تعاریف مختلفی از اخلاق آمده است از جمله صرافی زاده (۱۳۸۳) اخلاق را «آن چه بایستی انجام دهند و آنچه باید از آن بپرهیزند.» و فخری (۱۹۹۱) معتقد است که اخلاق یک رشته هنجاری است که تجویز می کند افراد باید چه کارهایی را انجام دهند و از چه کارهایی اجتناب ورزند.

هارت و یک<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۱) اخلاق عبارتست از تعریف فردی از چیزی که خوب یا راست است می داند و مابری<sup>۱۱</sup> اخلاق را به معنی رفتار درست و مطالعه آن می داند، بنابراین اصول اخلاقی عبارتست از قواعدی برای رفتار درست. در فرهنگ لغت آکسفورد به استناد تحقیق هوربنای<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۳)، اخلاقیات عبارتست از اصول اخلاقی که رفتار فرد را کنترل می کند و یا بر آن تاثیر می گذارد. علاوه بر این، شاخه ای از فلسفه است که با اصول اخلاقی سرو کار دارد همچنین میز<sup>۱۳</sup> (۱۹۸۸). اخلاق همان مطالعه فلسفی رفتار انسان است.

تعریف اخلاق در تجارت مبتنی بر نوع تعریفی می باشد که در قالب فعالیتهای تجاری جای گیرد. استینر<sup>۱۴</sup>، اخلاقیات تجاری را بعنوان رفتاری که منصفانه و درست است، فراتر از پایبندی به قوانین و مقررات است تعریف می کند. بنظر مارسل<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۵)

شرکتها...مسئولیتهای اخلاقی دارند که ضرورتاً موضوعات قانونی نیستند و نیز ضرورتاً همانند قوانین اخلاقی شخصی که آنها را اجرا می کنند نمی باشند. اینها ممکن است درونی باشد (مثل موضوعات تصمیم گیری مرتبط با سهامداران، مشتریان، کارمندان، اعتبار دهندگان و متصدیان امور) یا بیرونی (مثل موضوعات اثرگذار بر منافع اجتماعات، رقبای دولت و جامعه).

نورین<sup>۱۶</sup> (۱۹۸۸) در مقاله ای استدلال می کند که رفتار اخلاقی می تواند رفاه اقتصادی را به حداکثر برساند. او بر تئوری اخلاقی سودمندی عمومی تاکید می کند و نتیجه می گیرد که مبادلات اقتصادی کارا با رعایت داوطلبانه مجموعه ای از قواعد رفتاری تسهیل می شود.

لئوب<sup>۱۷</sup> (۱۹۸۴ و ۱۹۷۱) در مقالاتی آیین رفتار حرفه ای را وسیله ای برای تشویق و توصیف رفتار اخلاقی معرفی می کند.

آیرس و گوش<sup>۱۸</sup> (۱۹۹۹) در مطالعه ای دیدگاههای موجود در زمینه رفتار اخلاقی در حسابداری را بررسی و آیین رفتار حرفه ای را بعنوان یکی از ابزارهای موجود برای وادار ساختن افراد و سازمانها به رفتار حرفه ای اخلاقی معرفی کرده اند.

فلمینگ<sup>۱۹</sup> (۱۹۹۶) در تحقیقی بیان داشته است که هرچند انتظار می رود حسابرسان اخلاق حرفه ای را در حد بالایی رعایت کنند، با این حال مشاهدات تجربی او نشان داده است که آنها اخلاق را در حد متوسط رعایت می کنند. وی فاصله میان انتظار و واقعیت را معلول ناکافی بودن آموزش می داند.

ولایوتام<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۳) آیین رفتار حرفه ای را ابزاری سستی برای اطمینان دادن به مردم و مشتریان درباره مسئولیت پذیری، رفتار اخلاقی و در نتیجه حفظ آبروی حرفه می داند. وی استدلال می کند که آیین رفتار حرفه ای حسابداران از تاکید بر مسئولیت پذیری اخلاقی برای حفظ منافع عمومی به سمت تاکید بر

مشخصات فنی یک محصول یا خدمت حرکت کرده است. ولایوتام جایگزینی "دیدگاه درست و منصفانه" با "رعایت استانداردهای حسابداری" را عامل اصلی این تغییر در آیین رفتار حرفه ای می داند.

مدرس و رفیعی (۱۳۸۷) پژوهشی را تحت عنوان رعایت آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران انجام دادند که به بررسی موضوع ابعاد ویژگیهای توصیفی پاسخ دهندگان (شامل جنس، سن و گروههای حرفه ای) پرداختند. آنان معتقدند که در ایران با وجود تدوین آیین رفتار حرفه ای توسط حسابرسی در سال ۱۳۷۷ و نیز آیین رفتار حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران، لازم الاجرا از سال ۱۳۸۲ بنظر می رسد حسابرسان آگاهی کافی از این اصول ندارند و این احکام نیز ضمانت اجرایی کافی ندارند.

### ۳-۱- تئوریهای مرتبط با اخلاق

انسان «حیوانی سیاسی» است این گفته ارسطو (۳۸۴-۳۲۲ ق. م) است درباره انسان نزدیک به دو هزار و سیصد سال پیش. مقصود ارسطو از بیان این مطلب این بود که آدمی تنها در جامعه سازمان یافته انسان است. همچنین، می توان انسان را «حیوان اخلاقی» نامید. زیرا وی بی آنکه توجیه و تبیینی مناسب برای چند و چون اعمال و رفتار خود بیابد، نه می تواند زندگی کند و نه می تواند آگاهانه عمل کند. او پیوسته می کوشد توضیح دهد که آنچه می کند و شیوه هایی که برای دستیابی به هدفش برمی گزیند درست و برحق است. یک شیوه رفتاری در نظر او خوب یا مناسب است و شیوه دیگر متضاد با آن، نامناسب یا بد هیچ جاندار دیگری این توانایی را ندارد که داوری اخلاقی کند. بر اساس تحقیقات سلزام<sup>۲۱</sup> (۱۳۷۵) علم اخلاق به درستی از زمانی آغاز می شود که انسان به جستجوی زمینه معقولی برای قوانین

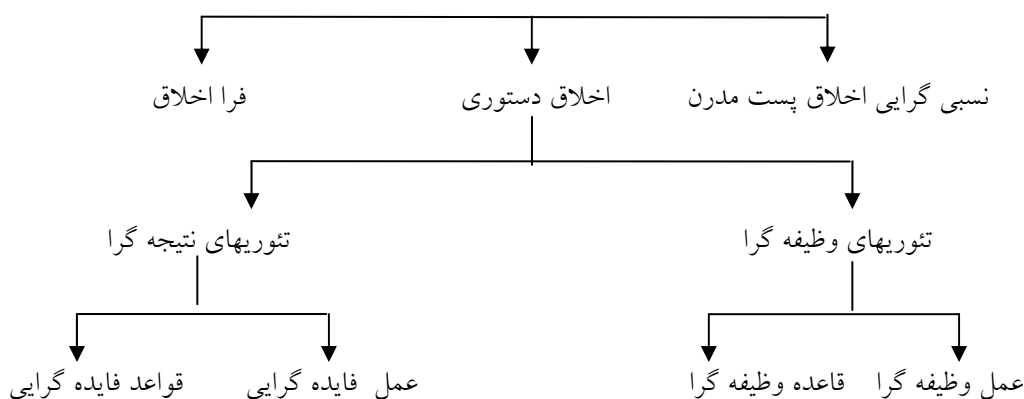
پذیرفته شده رفتار برآمد. زیرا دیگر نمی توانست قوانین که صرفاً از نظر سنتی مقدس بودند پیروی کند. و دانش های ناظر به اخلاق شامل اخلاق توصیفی<sup>۲۲</sup>، اخلاق هنجاری<sup>۲۳</sup> و اخلاق انتقادی می باشد.

اخلاق توصیفی عبارتست از تحقیقی تجربی-توصیفی، علمی-تاریخی از نوع تحقیقاتی که انسان شناسان، مورخان، روان شناسان و جامعه شناسان در زمینه های اخلاقی انجام می دهند، هدف اخلاق توصیفی، توصیف یا تبیین نظامها و اصول اخلاقی موجود از سوی افراد و جوامع و از رهگذار آن دستیابی به نظریه ای در باب سرشت اخلاقی انسان است. در این علم، اصول اخلاقی مورد قبول یک شخص یا گروه و مکتب، توصیف و تبیین می شود.

اخلاق هنجاری، حاوی گزاره های ناب اخلاقی مانند «راستگویی خوب است» یا «باید راست گفت» بوده و وظیفه آن اثبات این گزاره هاست نتیجه تحقیق در این نوع اخلاق، فراهم آوردن اصول و احکام اخلاقی است و گزاره های آن توصیه و ترغیب یا نهی و معنی اخلاقی را در بر دارند و از مخاطب، عمل به آن را طلب می کند.

فناپی (۱۳۸۰) معتقد است اخلاق انتقادی، اولاً و با لذات نه شامل تحقیقات و نظریات تجربی و تاریخی است، از آن گونه که که در اخلاق توصیفی مورد نظر است و نه به صدور احکام اخلاقی یا دفاع از آنها می پردازد آنچنان که در اخلاق دستوری مطلوب است. آنچه در این نوع اخلاق مورد بررسی قرار می گیرد مسائل منطقی، معرفت شناسی و معنا شناختی ای است که در مجموع، مبادی تصوری و تصدیقی اخلاق را فراهم می آورد و معیارهای لازم را برای فقد اخلاق دستوری در اختیار می نهند. گافکین<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۷) ارتباط بین انواع تئوریهای اخلاقی به شکل زیر ارائه می کند:

### فلسفه اخلاق



به هیچ وجه ارزش اخلاقی ندارد، حال این انگیزه، تحصیل کمال و سعادت اخروی باشد یا یک امر دیگر. خلاصه اینکه، کار اخلاقی آن است که بدون هیچ چشم داشتی و صرفاً به خاطر حکم عقل انجام شود.

براساس این تئوری آن چه که باید ملاک انجام یک عمل قرار گیرد قاعده وظیفه می باشد. به نظر کانت یک انسان باید فقط برای انجام وظیفه عملی را انجام دهد یا از انجام آن سرباز زند. یکی از نظرات معروف کانت این است که با انسان به گونه ای رفتار کن که او را نه یک وسیله بلکه یک غایت می پنداری. بنابراین برای مثال چنانچه قائل به رعایت این اصل باشیم در تحقیقات بر روی انسان نمی توان به این دلیل که نتایج حاصل از یک تحقیق می تواند جان تعداد زیادی از افراد را در آینده نجات دهد، جان انسانی را به خطر انداخت و از او استفاده ی ایزاری نمود.

تئوری فایده گرا<sup>۲۶</sup> جزو تئوری های پیامدگرا محسوب می گردد، بدین مفهوم که درستی یا نادرستی یک عمل با توجه به نتیجه ی حاصل از آن ارزیابی می شود. در این تئوری تعادل بین نتایج خوب حاصل از عمل و نیز نتایج بد حاصل از آن ملاک خوبی یا بدی آن عمل می باشد. بنابراین یک عمل خوب عملی

وظیفه گرایان معتقدند کارهای صواب الزاماً کارهایی نیستند که مستقیم یا غیرمستقیم بیشترین خیر را برای خود انسان یا کل جامعه به وجود می آورند بلکه ملاحظات دیگری نیز وجود دارد که اهمیت بیشتری داشته و برای سنجیدن ارزش اخلاقی یک فعل باید به آنها توجه کرد. یک عمل یا قاعده می تواند اخلاقاً درست یا الزامی باشد و در عین حال نه تنها بیشترین غلبه خیر بر شر را برای خود شخص یا جهان در پی نداشته باشد؛ بلکه حتی ممکن است باعث متضرر شدن عده بی شماری نیز بشود. کانت<sup>۲۵</sup> می گوید: اگر دشمن یک ملت از شما سوالی بپرسد که با پاسخ درست ممکن است باعث قتل عام آن ملت شوید شما حق ندارید دروغ بگویید چرا که دروغ گفتن یک عمل ضد اخلاقی است و هیچ غایتی نمی تواند زشتی آن را از بین ببرد. پس یک عمل یا قاعده اخلاقی می تواند صرفاً به دلیل واقعیت دیگری که مربوط به آن است یا به دلیل طبیعت خودش درست یا الزامی باشد.

او معتقد است وقتی عملی با انگیزه اطاعت عقل انجام پذیرد دارای ارزش اخلاقی خواهد بود و در غیر این صورت، و با هر انگیزه دیگری که صورت پذیرد

است که تحت هر شرایطی نتیجه‌ی نهایی حاصل از آن خوب باشد.

در تئوری فایده‌گرا تنها اصل اخلاقی مد نظر اصل فایده<sup>۲۷</sup> می‌باشد. از آنجایی که این تئوری تأکید دارد که افراد باید در انجام یک کار همیشه موجب افزایش ارزش‌های مثبت و کاهش آسیب (نتایج منفی) شوند در نظر اول بسیار متقاعد کننده می‌باشد...

## ۲-۳ اخلاقیات پست مدرن (فوکو)

محمد پور (۱۳۸۹)، عنوان می‌کند که به اعتقاد بسیاری از متفکران پست مدرن از جمله لیوتار<sup>۲۸</sup>، مهمترین ویژگی تفکر پست مدرن نفی فراورایت<sup>۲۹</sup> است مقصود از فراورایت اعتقاد به اصول و مبانی جهان شمول و عامی می‌باشد که برای همه انسانها در همه زمانها و مکانها ثابت و جاودانه است فوکو بحث اخلاق را در رویارویی با مقاله کانت تحت عنوان "روشنگری چیست" آغاز می‌کند هرچند کانت از یک اخلاق جانشمول سخن می‌راند و به غایت از آن دفاع می‌کند، اما دائماً تأکید می‌کند که ما برای آنکه بتوانیم زندگی کنیم باید ساختارهای کهنه را بشکنانیم و بسوی ساختارهای نو پیش رویم. فوکو از همین نکته سود می‌جوید تا به نحوی از انحاء بگوید که قاعده اخلاقی جهانشمول را نمی‌پذیرد. او به هیچ وجه رعایت قاعده اخلاقی خاص را شایسته نمی‌داند، در عوض معتقد است که ما به مثابه سوژگان اجتماعی، باید اخلاق خودمان را خلق کنیم. مک فیل<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۹)، سؤال فوکو در اخلاق را بدین صورت مطرح می‌کند که چگونه افراد فاعل (سوژه) اخلاق می‌شوند؟ یا به بیانی دقیقتر چگونه اخلاق خود فهمی بوجود می‌آید؟ این نوع تفکر بر برداشت شخصی از وضعیتهای اخلاقی تمرکز دارد. نخستین کانون توجه فوکو، اعمال، رفتار، قواعد و نهادهایی بود که شکل

دهنده و تعیین کننده آن اعمال و رفتار بود وی نشان داد که معرفت و انسانیت، فاقد ذات هستند و ادعا کرد که تغییرات و تبدیلات در میان این شکل‌ها از انگیزه عقلانی نشأت نمی‌گیرد. علاوه بر این، وی ادعا می‌کند که قدرت سیاسی، شکل زندگی مردم را پدید می‌آورد، نه این که صرفاً از اعمال خاصی جلوگیری می‌کند، ولی افراد انسانی را همچون آلت دستی در شبکه‌های معرفت، عادت و قدرت تصویر می‌کند.

کیتز<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۶)، ابعاد چهارگانه‌ای را برای اخلاق بنابه اعتقاد فوکو متصور است.

(۱) فعالیت خودنظم<sup>۳۲</sup>: فعالیتی است که بر مبنای آن نفس خود را تشکیل می‌دهد، دراین راستا صداقت و میانجی‌هایی که فرد با تمسک به آنها خود را می‌پیراید مهم است.

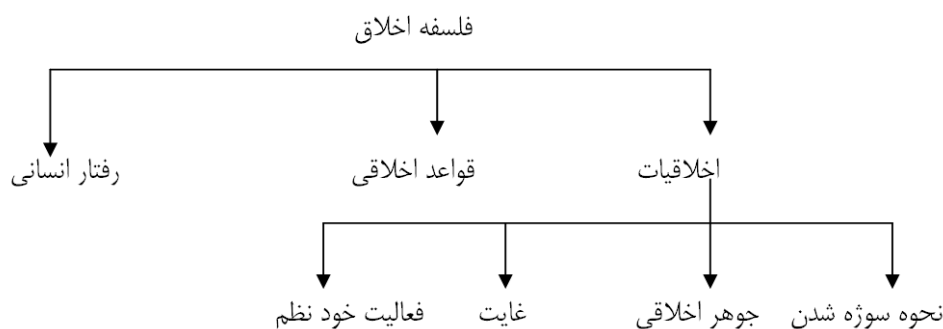
(۲) غایت<sup>۳۳</sup>: هدف از اخلاق یا نیت اخلاقی می‌باشد، بدین معنا که عمل اخلاقی از ما سر می‌زند به نوعی بدل به آن می‌شویم.

(۳) ذات اخلاقی<sup>۳۴</sup>: بر کیفیت ساخت اخلاق تأکید دارد.

(۴) نحوه سوژه شدن<sup>۳۵</sup>: قائل به این نکته است که چگونه سوژه‌ها توسط ابژه‌های گوناگون طبقه بندی می‌شوند.

پرکز (۲۰۰۳) عنوان می‌کند که فوکو از اصطلاح خود نظمی استفاده می‌کند تا نشان دهد قدرت خود نظمی باعث می‌شود انسان اعمال خود را قانونمند نماید. این قدرت هم در سطح فردی قابل تعریف است و هم در سطح گروهی.

فوکو علاقمند است که بداند که چگونه افراد عملاً از روشهای قدرت برای سلطه بر دیگران استفاده می‌کنند. قدرت را می‌توان "توانایی اعمال کنترل - به هر طریق ممکن - بوسیله فرد یا گروهی نسبت به دیگران" تعریف نمود.



داده است که دانشجویان شناختی موضوعات مسئولیت اجتماعی را در رابطه با حرفه ندارند، آنها اکثراً فکر می کنند حسابداری فعالیتی تکنیکی و غیر اخلاقی است.

نهایتاً فوکو مفهوم نحوه سوژه شدن اخلاقی را برای شناسایی تعهدات اخلاقی ارائه می نماید. در حسابداری منشاء اولیه مسئولیتهای اخلاقی از طریق استدلال و تحلیل اقتصادی می باشد. همچنین ساختار و نگهداشت سوژه های اخلاقی فردی حسابداران.

همانگونه که ملاحظه می شود فوکو با تاکید بر اصطلاح قدرت که در کتابهای مختلف خود اعم از مراقبت و تنبیه، تاریخ جنون و غیره اشاره نموده است خاصیت اخلاق را نسبی می داند و ساختار اخلاق را بعنوان سوژه ای که هر فرد تلقی می کند ارائه می دهد. ارائه این دیدگاه بعنوان اخلاق حسابداری باعث نادیده گرفتن اصول و قوانین عمومی حرفه ای شدن و نوعی آنارشسیم اخلاقی را که متکی بر ایجاد قدرت می باشد بوجود خواهد آورد. همچنین براین اساس حسابداری شبکه ای از فناوریهای خواهد بود که با بکارگیری دانش، افراد را دستمایه قدرت ساخته و گزارشات مالی به نفع گروهی خاص تدوین گردد و مباحث مدیریت سود به صورت سیلی بوجود آید.

۳-۳ اخلاقیات مدرن (هابرماس)

به بیانی ساده تر ما می توانیم اعمال قدرت را اینگونه ملاحظه نماییم که الف تا آن میزان قدرتمند است که بتواند ب را مجبور به انجام کاری کند، در حالیکه اگر الف نبود اینکار بوسیله ب انجام نمی شد. قدرت حسابداران و حسابداری اینگونه در خور بررسی است و در بسیاری موارد دخالت حسابداران و حسابداری در اعمال قدرت محسوس است، برای مثال استانداردهای حسابداری است که ضوابط سرمایه ای تلقی کردن برخی از هزینه های مالی و تحقیق و توسعه را تبیین می کند. در این موارد که کشمکشها آشکار است و می توان یک طرف را ثبت به طرف دیگر برنده داشت، کاربرد اعمال ثروت مشاهده می شود.

دومین ویژگی مفهوم اخلاق نزد فوکو غایت محسوب می شود، مربوط به نوعی از افراد است وقتی که ما خودمان را نظم می دهیم دوست داریم به منظور رفتار اخلاقی همانند آنها شویم گفته می شود.

سومین ویژگی در مفهوم اخلاق فوکو، ذات اخلاقی است. این ویژگی برمیگردد به زندگی روزمره ما که دائماً در تمام اوقات روزانه در مواجهه با رخدادهای متفاوت در گیر قضاوت اخلاقی هستیم. در حسابداری نیز بعنوان یک رشته علمی دائماً در گیر ملاحظات اخلاقی می باشد. این عاملی است که متأسفانه بسیاری از دانشجویان حسابداری آگاهی کمتری از آن دارند مطالعات عملی در این زمینه نشان

صرفاً شیوه ای برای تعیین آنها ارائه می دهد. شیوه پیشنهادی او مبتنی بر چهار مفهوم می باشد:

- ۱) اصل هوشمندی یا خردمندانه بیان شدن نکته ها
- ۲) اصل حقیقت
- ۳) اصل عدالت
- ۴) اصل صحت و درستی

مشخصه مهم در آثار هابر ماس، بویژه در نوشته های اخیر، تاکید اوست بر اهمیت هدف اخلاقی. به همین دلیل او به روش هرمنوتیک و تاویل دست می یازد. پیوزی<sup>۳۷</sup> (۲۰۰۱) بیان می کند هرمنوتیک<sup>۳۸</sup> شاخه ای از رشته های دانشگاهی است که منحصرأ به تفسیر متن ها و ساخته های فرهنگی می پردازد. هرمنوتیک می آموزد که معنی را به معنی دقیق آن، "تنها از درون به بیرون" می توان فهم کرد و مفسر، تنها در مقام یک شرکت کننده واقعی در فرآیند رسیدن به تفاهم بین آنها که بلاواسطه در گیرند، می تواند این معنا یا بیان نمادین را روشن سازد.

طاهری (۱۳۷۴) معتقد است که حسابداری با چالشی که درگیر آنست تنگنای مفاهیم آن می باشد. بسیاری از معانی و مفاهیم در حسابداری از اقتصاد عاریه گرفته شده است.

حسابداری نتوانسته است بخوبی از مفاهیم کمی استفاده کند، علت اساسی نیز مشکلاتی است که در فرآیند اندازه گیری در این رشته وجود دارد. شاید بتوان گفت یک معنا و مفهوم ذاتی در حسابداری که با توجه به اهداف حسابداری توسط حسابداران ایجاد و مورد استفاده قرار گرفته است و متعلق به دیگر رشته های علمی نیست مفهوم "سود انباشته"<sup>۳۹</sup> است، اما مفهوم هزینه فرصت از دست رفته که در حسابداری مدیریت در تئوری تصمیم گیری مورد استفاده قرار می گیرد یک معنا و مفهوم عاریه ای از اقتصاد می باشد (طاهری، ۱۳۷۴). در حسابداری اسکات<sup>۴۰</sup> (۱۹۴۱)

هابرماس (۱۹۹۰) یک دیدگاه کاملاً متفاوتی از دیدگاه فوکو ارائه می کند. کنار هم قرار دادن این دو تفکرات کمک می کند به روشنگری بیشتر یک بحث عمیق بین دانشگاهیان درباره امکان اشکال اخلاقی حسابداری.

از نظر هابر ماس مدرنیته را باید در متن تقسیم بندی جوامع مدرن، به دو عنصر مولفه اش یعنی سیستم و زیست جهان درک کرد. سیستم بر مبنای منطق تکنوکراتیک و عقلانیت ابزاری عمل می کند در حالیکه زیست جهان ساخت کنش ارتباطی است که هدف آن رسیدن به وفاق اجتماعی می باشد. منطق تکنوکراتیک و عقلانیت ابزاری درست در نقطه مقابل کنش ارتباطی<sup>۳۶</sup> است. احمدی (۱۳۸۷) عنوان می کند که نظریه هابر ماس در مورد جامعه در اساس خود اخلاقی است. یعنی نیازمند "اخلاق ارتباط و همراه کنش ارتباطی است. نوذری (۱۳۸۶) بیان می کند که هابر ماس معتقد است فرآیند توسعه اخلاقی را نمی توان تا سطح فرآیند توسعه تولید و صنعت تنزل داد. بنظر وی نیاز بوجود نظم در میان دولتها و ملل مختلف و جوامع سیاسی به اندازه تاثیر بر روند تکامل اخلاق انسانها حائز اهمیت است.

بر اساس تحقیقات لارنس (۱۳۸۶) هابرماس به این عامل می پردازد که چگونه می توانیم بهترین تصمیم را در جامعه بگیریم؟ تمرکز بر نقش جامعه در مشخص کردن یک گفتگو مناسب با عمل بسیار مهم است. هابر ماس همچون کانت، بحث خود را به موضوع رفتار درست محدود می کند، اعتبار اوامر هنجاری را اثبات می کند و عقل عملی را از عقل نظری جدا می کند. هابرماس در فلسفه اخلاق شناخت گراست، زیرا به اعتقاد وی دستورات اخلاقی قابل توجیه عقلی اند، و نیز صورت گراست، زیرا مشخص نمی کند که چه معیارهایی قابل توجیه هستند، بلکه



شریعت، حکم الهی، حصول رستگاری و مکاشفه معنوی مطرح می باشد.

#### ۴- ارتباط اخلاق انتقادی با حسابداری انتقادی

همانگونه که ملاحظه می شود اخلاق انتقادی مبتنی بر نگرش هابرماس با نقد و به چالش کشیدن اخلاق کانتی که بر شمولیت اصول اخلاقی تاکید داشته است، و با ابزار کنش ارتباطی که منبعث از ایجاد زبان مشترک می باشد، سعی در حل بحرانهای اخلاقی نموده است. این نگرش در حسابداری بعنوان بستری برای ایجاد حسابداری انتقادی محسوب می گردد، که بدنبال جلب توجه به سمت نقاطی هستند که به سبب روزمرگی و تکرار مشروع جلوه نموده اند بعلاوه با به چالش کشیدن عینیت در حسابداری و با تاکید بر نقش پاسخگویی مدیریت، حسابداری را از یک نقش منفعل به نقشی پویا و موثر که در پی تحلیلهای مدیریتی و افشاء اقلام انتقادی در صورتهای مالی می باشد رهنمون می سازد.

متسیچ (۱۹۹۵) با اشاره به نوشته های بلکویی و دیگران در حسابداری سه بحران را بشرح زیر شناسایی نموده است:

(۱) بحران قانونی و اجتماعی

(۲) بحران اخلاقی و روحی

(۳) بحران دانشگاهی و مراجع علمی

او با مطرح نمودن بحران اخلاقی بوجود آمده در حسابداری، جای خالی اخلاق را در این رشته علمی مورد تاکید قرار داده و بر نقش مسئولیت پاسخگویی حسابداری تصریح می نماید.

بنا به مقاله پژوهشی ثقفی، صیدی (۱۳۸۲) متسیچ تلاش می کند تا در جهت ترکیب دو گروه متضاد از تفکر حسابداری در عرصه دانشگاه و جامعه شامل نقطه نظر انتقادی - تفسیری و نظریه اثباتی حسابداری

حقیقت را بعنوان صورتهای مالی دقیق و حقیقی (بدون اینکه علایمی گمراه کننده مخابره کند) می داند.

بلکویی<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۰) بیان می کند که در حسابداری کاربرد تئوری عدالت (یعنی توزیع برابر همه کالاها و خدمات اقتصادی) بیانگر این است که همه سازمانها، مستلزم انتخاب نوعی نظام حسابداری است که در نهایت راه حلهایی را ارائه نماید که بی طرفانه، مطلوب و از دیدگاه اجتماعی منصفانه باشند. ثانیاً این نظریه موید گسترش نقش حسابداری است که در نتیجه اقدام به ایجاد نهادهای مبتنی بر عدل می نماید. چهارمین اصل هابرماس صحت و درستی است. هابرماس صحت و درستی را در رعایت انصاف که ناشی از کنش ارتباطی است می بیند. در حسابداری رعایت انصاف نشان دهنده مسیری است که دامنه استفاده کنندگان صورتهای مالی را از اعتباردهندگان به سهامداران گسترش می دهد.

سون، چای و فون (۲۰۰۳) در پژوهشی بیان می کنند که هابرماس بر این باور است که اخلاق اجتماعی هم از حقوق و هویت افراد محافظت می کند و هم به منافع عمومی و به رسمیت شناخته شده از سوی همگان، دست می یابد. هگل در صدد بود تا بوسیله میان فرد و جامعه را از میان بردارد و هابرماس به گمان خود به هدف هگل جامعه عمل پوشانده است. زیرا فرآیند ارتباط، افراد را به ساحتی و رای چشم اندازهای خصوصی و شخصی آنان می کشاند.

این نکته در نظرات هابرماس را می توان در جوامع اسلامی در نظر گرفت که با توجه به نوع آیین خود اصول اخلاقی را پیاده نمایند که با شریعت آنان نیز هم خوان باشد. همچنانکه در اصول اخلاقی اسلامی حسابداری هابرماس به سود هیچ معیار ذاتی استدلال نمی کند و این امر را به جوامعی که درگیر ارتباط عملی اند، واگذار می کند. نیز موضوعاتی مانند عدم پذیرش فایده گرایی و منفعت طلبی و پایبندی به

اخلاقی و تصمیم‌گیری‌های مربوط به انتخاب روش‌ها و سیاست‌گذاریها را در حسابداری شامل می‌شود. غایت حسابداری ارائه صورت‌ها و گزارشات مالی برای تصمیم‌گیری ذینفعان می‌باشد. اما واقعاً هدف نهایی حسابداری هم این است؟

مادامی که گزارشات مالی ارائه شده حسابداری دارای کیفیت نباشد نمی‌تواند غایت اخلاقی خود را که کارایی و افزایش ثروت سهامداران است را برآورده نماید بر همین اساس می‌توان غایت حسابداری را ایفای وظیفه مباشرت و پاسخگویی دانست

#### ۵ - نتیجه گیری

نظریه انتقادی در معنی دقیق کلمه، عبارت است از پروژه‌ای بین رشته‌ای که توسط هورکهایمر اعلام گردید و از سوی اعضای مکتب فرانکفورت و جانشینان آنها (در حال حاضر یورگن هابرماس) بکارگرفته شد. مطابق با این نظریه مهمترین آرمان پروژه روشننگری یعنی برپایی جامعه مدنی را می‌توان از طریق اعمال پژوهش‌های اجتماعی بر نظریه تحول تحقق بخشید. رهنمای رود پشتی، گودرزی (۱۳۸۹) معتقدند، نظریه انتقادی در معنای نه چندان دقیقتر، در حال حاضر اصطلاح عامتری است که در سایه آن پروژه‌های تحقیقاتی در علوم اجتماعی و علوم انسانی سعی دارد تا بین نظریه حقیقت و کاریست سیاسی وحدت ایجاد نموده و آن دو را با هم متحد سازد.

دیگان (۲۰۰۵) عنوان می‌کند که با بکارگیری تئوری انتقادی در حسابداری، حسابداری انتقادی بوجود آمده است.

حسابداری انتقادی به رویکردی در حسابداری اشاره دارد که پرسشی فراتر از بکارگیری روش خاص در حسابداری را مطرح می‌سازد، نظریه پردازان حسابداری انتقادی بدنبال جلب توجه به سوی نقاطی هستند که به سبب روزمره‌گی و تکرار، مشروع جلوه

و در نهایت روش هنجاری - مشروط راه پیشنهاد می‌دهد. طالب نیا، گودرزی (۱۳۸۸) در مقاله ای پژوهشی عنوان می‌کنند که تئوری پیشنهادی متسیچ با تئوری دستوری متمایز بوده و نگرش کاربردی را نیز در بردارد.

سرلک (۱۳۸۷) معتقد است که هدف اصلی و اساسی حسابداری ارائه اطلاعات درباره امور اقتصادی یک شخص یا سازمان در قالب صورت‌ها و گزارش‌های مالی می‌باشد. این اطلاعات جهت تصمیم‌گیری مدیران، مالکان، دولت، اتحادیه‌ها، اعتباردهندگان، عرضه‌کنندگان کالا و کارکنان شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد. قابل ذکر است که با پیچیده‌تر و قانونمندتر شدن اقتصاد، دامنه استفاده کنندگان از اطلاعات مذکور افزایش یافته است.

بنابراین براساس تحقیقات مک کلانیک (۲۰۰۱) برجستگی متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. انتظارات جامعه از اهل این حرفه بسیار است و مردم باید کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه ای، خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد و از اینرو خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین کند.

در تحقیق رویایی، رهنمای رودپشتی و جباری (۱۳۸۸) مبتنی بر پژوهش گوئورپ و بلاک (۱۹۹۸) یک تعریف محدود و یک تعریف گسترده از اخلاق حسابداری ارائه داده‌اند. تعریف محدود اخلاق حسابداری، بعنوان دیدگاهی است که از آیین رفتار حرفه ای مجامع حرفه ای برگرفته شده است و تعریف گسترده اخلاق حسابداری فراتر از آیین رفتار حرفه ای بوده و صرفاً به بایدها و نبایدهای خاصی اشاره نمی‌کند، بلکه دامنه گسترده‌ای از تصمیم‌گیریهای

- 7 - Fisher&swanson  
 8 - Jurgen Habermas  
 9 - Michel foucault  
 10 - hartwike  
 11 - mabry  
 12- hurobny  
 13 - mapse  
 14 - stener  
 15 - marsella  
 16 - noreen  
 17 - Loeb  
 18 - Iirse & gosh  
 19 - fleming  
 20 - velayutham  
 21 - selzam  
 22 - Descriptive ethics  
 23 - Normative ethics  
 24 - Gafkine  
 25 - Kant  
 26 - Utility theory  
 27 - Principle of utility  
 28- leuoture  
 29 - metanarrative  
 30 - mcphail  
 31 - ketze  
 32 - Self forming activity  
 33 - Ethical substance  
 34 - telose  
 35 - Mode of subjection  
 36 - Communication action  
 37 - peusy  
 38 - Hermeneutic  
 39 - Return earning  
 40 - scot  
 41 - belkoui

#### فهرست منابع

- ۱) احمدی، بابک (۱۳۸۷)، مدرنیته و اندیشه انتقادی، تهران، نشر مرکز
- ۲) اعتمادی، حسین، دیانتی دلمی، زهرا (۱۳۸۸)، تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشهای مالی شرکتها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۲ و ۱
- ۳) بکر، لارنس، ترجمه گروهی از مترجمان (۱۳۸۶)، تاریخ اخلاق فلسفه غرب، قم، انتشارات موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی
- ۴) پیوزی، مایکل، ترجمه احمد تدین (۱۳۸۴) یورگن هابرماس، تهران، انتشارات هرمس
- ۵) تقفی، علی، صیدی، حجت اله (۱۳۸۲) تئوری هنجاری، پلی بین واقعیت و غایت حسابداری، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲.

نموده اند، بعلاوه آنان عینیت و بی طرفی حسابداری را زیر سؤال برده و بیان می کنند که تاکنون حسابداری از نظامهای اجتماعی تحت کنترل دولت حمایت نموده است.

با توجه به یافته های مطالعه، حسابداری انتقادی با تمرکز بر تضادها و ناسازگاریها سعی در تقویت حسابداری دارد بر همین اساس لازمه اصلی حسابداری انتقادی، اخلاق انتقادی است که لازمه اولیه حسابداری انتقادی است.

با توجه به اینکه حسابداری انتقادی با دیدگاه یکی از متفکران کنونی آن، یعنی یورگن هابرماس قابل شناسایی می باشد و اونیز با تاکید بر نقش کنش ارتباطی سعی در حل مشکلات معرفتی جهان نوین دارد، اخلاق انتقادی نیز بر همین اساس قابل طرح است. مقاله حاضر با طرح دیدگاه اخلاق انتقادی نزد هابرماس و مقایسه آن با اخلاق پسامدرن با نمایندگی میشل فوکو، آن را بعنوان زمینه ساز حسابداری انتقادی مطرح نموده است.

اخلاق انتقادی باز زیر سؤال بردن اخلاق کهنه و سنتی و با توجه به رشد تکنولوژی معتقد به ایجاد یک نوع اخلاق مبتنی بر دوران جدید و مطابق با نیازهای جدید انسان می باشد. اخلاق انتقادی در حسابداری با زیر سؤال بردن اخلاق حرفه ای کنونی که مبتنی بر فایده گرایی است اخلاق مبتنی بر کنش ارتباطی را مطرح نموده است ایجاد حسابداری انتقادی نیازمند بستری برای تکامل می باشد. این یافته ها، شواهدی فراهم نمود که بنظر می رسد اخلاق انتقادی بستری برای ایجاد حسابداری انتقادی باشد.

#### یادداشت ها

- 1- enron  
 2- anderson  
 3 - World com  
 4 - adelphia  
 5 - Global crossing  
 6 - qwest

- ۶) جزنی، جمال خانی (۱۳۸۶) فلسفه اخلاق و فناوری اطلاعات، نشریه پیام مدیریت، شماره ۲۳ و ۲۴ صص ۵-۲۹
- ۷) رویایی، رمضانعلی، رهنمای رودپشتی، فریدون و حسین جباری (۱۳۸۸) تاثیر فرهنگ بر استنباط اخلاقی دانشجویان حسابداری، فصلنامه مدیریت فرهنگی، شماره ۵ صص ۸۵-۱۰۱
- ۸) رهنمای رودپشتی، فریدون، گودرزی، احمد (۱۳۸۹)، حسابداری انتقادی از تئوری تا عمل، سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و پیشرفت اقتصادی، تهران آذرماه
- ۹) سرلک، نرگس (۱۳۸۷) اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱ و ۲
- ۱۰) سلزام، هوار، ترجمه مجید مددی (۱۳۷۵) علم اخلاق و پیشرفت، تهران، انتشارات روشنگران
- ۱۱) سون، ای، چای، مدلین، فون ای ترجمه موسی بزرگ اصل و الهه ابراهیمی (۲۰۰۳)، اسلامی، سکولار یا هر دو؟ چارچوب اخلاقی مختلط برای حل معضلات حسابداری
- ۱۲) طالب نیا، قدرت اله، گودرزی، احمد (۱۳۸۸) مقایسه دیدگاههای کوهن و لاکاتوش در نظریه حسابداری از منظر فلسفه علم، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۱۶
- ۱۳) طاهری، محمد رضا (۱۳۷۴)، تنگناهای مفاهیم حسابداری، فصلنامه بررسیهای حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱ صص ۵-۱۷
- ۱۴) کوپلند، جیمز، ترجمه کامبیز فرقاندوست و مینو منصور زارع (۲۰۰۵) اصول اخلاقی بعنوان یکی از مفروضات بنیادی، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، سال ۱۳۸۶، شماره ۱۱ صص ۱۸-۲۳ و ۶۸-۷۲
- ۱۵) محمد پور، احمد (۱۳۸۹) روش در روش، تهران، انتشارات جامعه شناسان
- ۱۶) نوذری، حسینعلی (۱۳۸۶) نظریه انتقادی مکتب فرانکفورت در علوم اجتماعی و انسانی، تهران، نشر آگه
- ۱۷) وارنوک، مری، ترجمه ابوالقاسم فنایی (۱۳۸۰)، فلسفه اخلاق در قرن بیستم، قم، مرکز مطالعات و تحقیقات اسلامی پژوهشکده فلسفه و کلام اسلامی.
- 18) Degan, crige (2005) financial accounting theory. routiedge
- 19) Critical ethics as bedrock of critical accounting
- 20) Fleming A.M (1996) ethics & accounting education in UK-a professional approach, accounting education VOL.3
- 21) GAFFIKIN, MECHAEL (2007) ACCOUNTING THEORY AND PRACTICE: THE ETHICAL DIMENTION, REASERCH ONLINE
- 22) Habermas, jurgen (1990), philosophical discourse of modeniti, cambrige, politu polity press
- 23) KETZ, EDWARD (2006) ACCOUNTING ETHICS, VOL.2, ROUTIEDGE
- 24) Loeb, s.e (1984) a code of ethics for CPA in industry" a survy, the journal of accounting 159
- 25) Loeb, s.e (1971) a code of ethics & self-regulation, journal of accounting & policy, 3(1)
- 26) MACPHAIL, KEN & WALTERS, DIANE (2009) ACCOUNTING & BUSINESS ETHICS, ROATLEDGE
- 27) Mattessich, richard (1995) critique of accounting, usa. quorum books
- 28) Noreen, E (1988) the economic of ethics: a new perspective on agency theory, accounting organization & society 3,4
- 29) PERKS, R.W (2003) ACCOUNTING AND SOCIETY. WILIJ
- 30) RIAHI-BELKAQOI, AHMED (2000) ACCOUNTING THEORY, THOMSON LEARNING
- 31) Scott, dr (1941) the basis for accounting principles, accounting review, 14(4).
- 32) Velayutham, siva kumar (2003) the accounting pefession code of ethics: is it a code of ethics or a code quility assurance, critical perspective on accounting 14