

# واقعیت‌گرایی، انصاف و بی‌طرفی در حسابداری

دکتر محسن خوش طینت

عضو هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبائی

اکبر محمودی ابواسحق

کارشناس ارشد حسابداری

“براساس تئوری “حقوق مالکانه”<sup>۱</sup>، شرکت به عنوان مجموعه‌ای از قراردادهای منعقد شده بین اشخاص و حلقه‌ی ارتباطی آنها است. و فرض شده که اشخاص به دنبال منافع شخصی خود هستند. هر یک از آنها می‌داند که رفاه وی وابسته به بقای شرکت است. با این حال انگیزه‌هایی دارد که او را وادار به اقداماتی می‌کند که موجب کاهش ارزش شرکت و کاهش احتمال بقای آن شود. اقدامات کاهنده‌ی ارزش شرکت منجر به تحمل هزینه‌هایی می‌شود که انگیزه‌ی آن انتقال ثروت از طرفهای قرارداد به شرکت است.

این هزینه‌ها “هزینه‌های نمایندگی”<sup>۲</sup> نام دارد. اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند انعقاد قراردادها بین شرکت و اشخاص مورد استفاده از نسبت‌هایی هم چون نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام در هنگام انعقاد قرارداد استقراض، محدود کردن مدیران در مورد انتقال ثروت از اعتبار دهندگان به سهامداران است. بکارگیری سود حسابداری در طرح‌های پاداش مدیران با هدف کاهش تضاد منافع سهامداران و مدیریت و جلوگیری از فرار مدیران از انجام درست تعیین مالیات و قیمت‌گذاری محصولات و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و بحرانها و ... نمونه‌هایی از

استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند عقد قرارداد و فرآیند سیاسی است. نقشی که حسابداری در این مورد ایفا می‌کند این امکان را می‌دهد که روشهای حسابداری تأثیر جریان نقدی و ارزشی بر این فرآیندها داشته باشد. بنابراین ثروت اشخاص طرف قرارداد توسط روشهای حسابداری که به کمک آنها رویدادهای مالی شناسایی، پردازش و گزارش می‌شود، متأثر می‌گردد. بکارگیری اطلاعات حسابداری در فرآیند عقد قرارداد و فرآیند سیاسی، مستلزم واقعی بودن اطلاعات و رعایت انصاف و بی‌طرفی در تهیه و ارائه آنهاست و حسابداران این نقش با اهمیت را ایفاء می‌کنند.<sup>۳</sup>

علاوه بر مطالب عنوان شده، گروه کثیری از استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، به اطلاعاتی اتکاء می‌کنند که به شکل صورتهای مالی و یادداشتهای همراه توسط مدیریت تهیه و ارائه می‌شود. در بسیاری از موارد هدفهای تهیه کنندگان اطلاعات مالی با استفاده کنندگان از آنها یکسان نیست و این موضوع ناشی از تضاد منافع بین گروههای ذی نفع در شرکتهاست. به هر حال، به نظر می‌رسد در مواردی که تهیه اطلاعات حسابداری جنبه ذهنی و برآوردی دارد، جانبدارانه بوده و غیر واقعی باشد. از طرفی ویژگی کیفی "قابلیت اتکاء"<sup>۴</sup> ایجاب می‌کند که حسابداران تا جایی که امکان دارد از شواهد و مدارک عینی و قابل اثبات در مورد رویدادها و عملیات مالی استفاده کنند. در غیر اینصورت، ارزشها و اندازه‌گیریهای حسابداری مبتنی بر گزارشهای ارزیابی، برآورد رویدادهای آتی و اظهار نظر کارشناسان و مدیریت خواهد بود. اگرچه استفاده از اظهار نظر و گزارشهای کارشناسان در اندازه‌گیریهای حسابداری اغلب به‌ارائه اطلاعات بسیار مربوط کمک می‌کند، اما به سودمندی اطلاعات مالی از لحاظ قابلیت اتکاء لطمه وارد می‌کند. علاوه بر آن، قضاوت جانبدارانه در برآوردهای اجتناب ناپذیر حسابداری می‌تواند در برخی موارد سود گزارش شده واحد تجاری و نهایتاً بر تصمیم‌گیریهای استفاده کنندگان از اطلاعات مالی از قبیل سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان بالفعل و بالقوه و سایر استفاده کنندگان اثر بگذارد. مثلاً هنگام برآورد عمر مفید یا ارزش اسقاط دارائیهای استهلاک پذیر یا مبلغ مطالبات مشکوک الوصول ممکن

است اشتباهاتی رخ دهد که بر سود خالص گزارش شده اثر بگذارد.

### قابلیت اتکاء گزارشهای حسابداری:

همانطور که عنوان شد، یکی از هدفهای گزارشگری مالی ارائه اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیریهای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان فعلی و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی است. اطلاعاتی که در صورتهای مالی منعکس می‌شود هنگامی می‌تواند در تصمیم‌گیریهای استفاده‌کنندگان مؤثر واقع گردد که از ویژگیهای کیفی خاصی برخوردار باشد. قابلیت اتکاء یکی از ویژگیهای کیفی اطلاعات مفید حسابداری می‌باشد. نتایج اندازه‌گیریهای حسابداری هنگامی قابل اتکاء است که به طور واقعی و صادقانه معرف ارزشهایی باشد که انتظار می‌رود یا در نظر است ارائه کند. ویژگی کیفی "قابلیت اتکاء" مبتنی بر مفاهیم "قابلیت اثبات"<sup>۵</sup>، "واقعیت‌گرایی"<sup>۶</sup>، "بی‌طرفی"<sup>۷</sup> و "انصاف"<sup>۸</sup> در برآوردها و اندازه‌گیریهای حسابداری می‌باشد.

اندازه‌گیریهای عینی را می‌توان به مراتب راحت‌تر از اندازه‌گیریهای ذهنی، اثبات و تأیید کرد. اثبات کردن یعنی تأیید واقعیت چیزی از طریق مشاهده عینی و بررسی شواهد و مدارکی که در ارتباط با آن چیز در دسترس است. اندازه‌گیریهای حسابداری هنگامی واقعیت‌گرایانه محسوب می‌شود که اگر شخص یا اشخاص دیگری با صلاحیت مشابه همان فرآیند اندازه‌گیری را تکرار کنند، به نتایج یکسانی دست یابند. استفاده‌کنندگان صورتهای مالی نیز بر آن گروه از اندازه‌گیریها که اساساً از طریق اعمال روشها و تکنیکهای همسان نتایج یکسانی را به دست می‌دهد، با اعتماد نسبی اتکاء می‌کنند. اما بسیاری از اندازه‌گیریهای منعکس در صورتهای مالی مبتنی بر قضاوت است که احتمال تقلب و اشتباه و همچنین جانبداری را افزایش می‌دهد. اندازه‌گیریها زمانی منصفانه خواهد بود که فرآیند تهیه آنها درستکارانه بوده و هنگامی بیطرفانه است که نتایج آن از پیشداوری و تعصب به دور باشد. اندازه‌گیریهای ذهنی از قبیل برآوردهای اجتناب‌ناپذیر در زمینه‌های مختلف نظیر عمر مفید ماشین‌آلات، ارزش خالص بازیافتنی موجودیها و قابلیت وصول

حسابهای دریافتنی، باعث شده تا صورتهای مالی از حالت کاملاً واقعی خارج گردد.

### اخلاق در حسابداری و دیدگاههای ادراکی:

واقعیت گرایی، انصاف و بی طرفی گرایشهایی درونی هستند که به ساختار اخلاقی افراد مربوط می شوند. افراد بر اساس گرایشهای درونی خود متفاوت بوده و این تفاوت بستگی به فرآیندهای ادراکی و ساختار و استدلال اخلاقی داشته باشد و متناسب با رشد ادراک و اخلاق آنها می باشد. هنگام تصمیم گیریهای اخلاقی حسابداران، احتمال می رود دیدگاهها و گرایشهای درونی تحت تأثیر نیروهای بیرونی قرار گیرند. نیروهای بیرونی اثرگذار بر تصمیم از قبیل آداب و رسوم، موازین، اعتقادات و گرایشهای اجتماعی و فرهنگی و سازمانی، که بر نحوه استدلال اخلاقی و تصمیم گیری آنان تأثیر می گذارد.

دیدگاه ادراکی اساس بسیاری از تحقیقات در زمینه تصمیم گیریهای اخلاقی در حسابداری است. این ادبیات به طور برجسته بر روی تصمیم گیریهای فردی و نیز مواردی که در ساختار مراتب ادراک بر انتخاب فرد و اعمالی که او در برابر مسائل اخلاقی انجام می دهد، تأثیر می گذارد. مقدمه و اساس کار بر روی باوری به نام "عامل"<sup>۹</sup> بنیان شده است و فرض می شود که او در مواقع تصمیم گیریهای اخلاقی، در تفکر آزاد و در عمل مستقل می باشد. این مفروضات متناسب با ادراک و باورهای اخلاقی افراد می باشد. این نوع از تحقیقات بوسیله پنمن<sup>۱۰</sup> و همکاران او توسعه داده شده است و بیانگر یک جزء مهم از تحقیق اخلاقی در حسابداری می باشد. محققان با پیروی از عقاید پیازه<sup>۱۱</sup> عنوان می کنند که یادگیری فردی یا به عبارتی توسعه ادراکی، یک پیش شرط لازم در جهت "استدلال اخلاقی"<sup>۱۲</sup> می باشد. تحقیق اخلاقی در حسابداری عمدتاً بر اساس مدل مرتبه ای "رشد ادراکی - اخلاقی"<sup>۱۳</sup> کولبرگ<sup>۱۴</sup> بنیان نهاده شده است. تئوری کولبرگ به طور تجربی بنا شده است و روانشناسی اخلاق را با روانشناسی ادراک درهم می آمیزد.

- تئوری استدلال اخلاقی:

واقعیت‌گرایی، انصاف و بی‌طرفی مفاهیمی هستند که دارای ساختار اخلاقی می‌باشند. بر اساس استانداردهای حرفه‌ای، واقعیت‌گرایی، یک بخش ضروری وظایف حسابداری و حسابرسی می‌باشد. طبق تعریف، واقعیت‌گرایی یک نگرش ذهنی و باطنی است که باعث می‌شود حسابداران و حسابرسان مسئولیت حرفه‌ای خویش را بدون مصالحه‌کاری در قضاوت و باورهای اخلاقی و یا تن دادن به خواست و تمایلات افراد (درون سازمانی و برون سازمانی) انجام دهند.

برای درک روشن چگونگی توانایی حسابدار در تهیه شواهد و مدارک عینی جهت تصمیم‌گیری یا قضاوت که به آگاهی و منطق و توان رفع تضاد اخلاقی در قلمرو حرفه‌ای مربوط است، از تئوری استدلال اخلاقی استفاده می‌شود. روانشناسی استدلال اخلاقی تئوریهایی را ارائه می‌دهد که بیانگر فرآیند تصمیم‌گیری بوسیله دانش و آگاهی، منطق و توانایی رفع تضاد اخلاقی افراد در زمینه قضاوت می‌باشد. این بخش از روانشناسی بر اساس مدل مرحله‌ای کولبرگ می‌باشد و از یک سری سطوح و مراتب ادراک همانند پله‌های یک نردبان تعریف شده است. یافته‌های او نشان می‌دهد که رشد اخلاقی از ابتدای تولد شروع و پس از طی مراحل تا پیری و مرگ افراد، ادامه پیدا می‌کند. تئوری کولبرگ متأثر از نظر "پیاژه" در مورد مفهوم مرحله و بر اساس مراحل توسعه اخلاقی و نیز اهمیتهایی که برای فرد دارد، مرتب شده است. هر مرحله در ارتباط با مرحله قبل و از ساده به پیچیده می‌باشد.

بر اساس نظر کولبرگ (۱۹۸۴)، سه سطح اخلاقی (قبل عرفی، عرفی و پس عرفی) وجود دارد که از طریق سه نوع ارتباط گوناگون بین "خود"<sup>۱۵</sup> و قواعد اجتماعی<sup>۱۶</sup> و "انتظارات اجتماعی"<sup>۱۷</sup>، قابل درک می‌باشد. سطوح اخلاقی و مراحل کولبرگ به شرح زیر است:

۱- اخلاق قبل عرفی<sup>۱۸</sup>: در این سطح از اخلاق موازین اخلاقی (رفتاری) و قوانین و انتظارات اجتماعی خارج از محدوده "خود" می‌باشد. و قضاوتهای اخلاقی توسط تمایلات درونی متأثر می‌شود.

مرحله اول: تمایل به انجام اعمالی در جهت دوری از رنج و زحمت و رسیدن به لذت.

مرحله دوم: تمایل به انجام اعمالی که به منافع شخصی منجر می شود.

۲- اخلاق عرفی<sup>۱۹</sup>: در این سطح از اخلاق نرمهای رفتاری در فرد درونی می شود. فرد خود را در ارتباط با دیگران می بیند. تمایل به نظم و قانون دارد. دیگران را دوست دارد و نیاز به پذیرفته شدن از طرف دیگران دارد. قضاوتهای اخلاقی او در جهت جلب رضایت دیگران است.

مرحله سوم: نیاز به پذیرفته شدن از سوی دیگران.

مرحله چهارم: تمایل به انجام انتظارات اجتماعی تعیین شده در قانون و مقررات.

۳- اخلاق پس عرفی<sup>۲۰</sup>: در این سطح از اخلاق موازین رفتاری در جهت رفاه اجتماعی و اصول اخلاق عمومی بنیان نهاده شده است. یعنی شخص در این سطح از اخلاق بین "خود"، "قوانین اجتماعی" و "انتظارات اجتماعی" تفاوت قائل می شود. و ارزشهای اخلاقی را بر اساس "اصول خود انتخابی"<sup>۲۱</sup> تعریف می کند و اعمال او بر اساس وجدان می باشد.

مرحله پنجم: تمایل به انجام اعمالی جهت رسیدن به تمایلات اجتماعی و صبر و بردباری در شرایط و جریانهای متفاوت.

مرحله ششم: تمایل به انجام اعمال بر اساس اصول خود انتخابی و وجدان.

کولبرگ عنوان می کند که مهارت های قضاوت اخلاقی ممکن است در افراد مختلف به نسبت های متفاوت رشد کرده باشد.

بیشتر تحقیقات تجربی بعدی مدل مرحله ای توسعه اخلاقی را تأیید کرده اند. مثل تحقیقات تجربی پنمن و گبهارت<sup>۲۲</sup> در زمینه های حسابداری و حسابرسی. یافته های آنان نشان می دهد که حسابداران و حسابرسان تمام پتانسیل خود را برای رسیدن به سطوح بالای اخلاقی بکار نمی برند.

پژوهشها نشان می دهد که استدلال اخلاقی یک نقش تعیین کننده در قضاوت های حرفه ای در حسابرسی و در موارد افشاء اطلاعات حساس، استقلال حسابرس و کشف

تقلبات دارد.

رست<sup>۲۳</sup> بر مبنای کار کولبرگ روش "آزمون تعریف جریان‌ات"<sup>۲۴</sup> را ارائه کرد. آزمون تعریف جریان‌ات ابزاری برای ارزیابی سطح رشد اخلاقی در افراد می‌باشد. بر خلاف تئوری ارزیابی کولبرگ (آزمون قضاوت اخلاقی) تئوری رست متکی به طرحی است که می‌تواند علامت‌گذاری شده و با ابزارهای الکترونیکی تجزیه و تحلیل شود. یک "نشان"<sup>۲۵</sup> فردی تعیین شده، جهت ارزیابی میزان رشد اخلاقی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این "نشان" می‌تواند بیانگر سطح رشد اخلاقی باشد. این مقیاس به علت ناتوانی در جهت انعکاس کافی مراحل کولبرگ مورد انتقاد قرار گرفته است. ولی به علت طبیعت کمی بودن و کاربرد آسان آن، در اکثر تحقیقات اخلاقی حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرد. مدل مرحله‌ای کولبرگ افراد را بر اساس چگونگی پاسخشان به موضوعات اخلاقی، طبقه‌بندی می‌کند. در صورتی که درباره چگونگی فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، هیچ توضیحی نمی‌دهد. رست کار کولبرگ را توسعه داده و مدلی از فرآیند تصمیم‌گیری ارائه می‌دهد و تعیین می‌کند که در چه نقطه‌ای، رشد اخلاقی - ادراکی، وارد فرآیند قضاوت اخلاقی می‌شود (مرحله ۲ زیر). این مدل توسط لِمپ و فین<sup>۲۶</sup> به شرح زیر عنوان شد:

- ۱- فرد باید توانایی انجام پاره‌ای از تفاسیر را هنگام رویارویی با شرایط و موقعیتهای خاص داشته باشد. تفاسیری از قبیل، "امکان چه اقدامی در آن شرایط وجود دارد؟" و یا "نتیجه این عمل چه اثری بر دیگران دارد؟"
- ۲- فرد باید قادر به قضاوت در این زمینه باشد که "چه بخشی از عمل او از لحاظ اخلاقی درست، عادلانه، منصفانه و شایسته می‌باشد؟" و "در انجام راهکار انتخاب شده در شرایط خاص چه چیزی را باید مد نظر قرار دهد؟"
- ۳- فرد باید اولویت خاصی برای ارزشهای اخلاقی نسبت به ارزشهای شخصی قائل شود.
- ۴- او باید پشتکار، قوت نفس و مهارت اجرایی کافی را جهت رسیدن به هدف

اخلاقی داشته باشد. او باید در برابر خستگی مقاومت کرده و بر موانع موجود فائق آید. مراحل فوق شبیه مدل‌های ادراکی در تصمیم‌گیری می‌باشد. در این مدل‌ها، تصمیم‌گیرنده مسئله را شناسایی، اطلاعات مربوط را جمع‌آوری و نهایتاً راه حل مناسبی را فرموله می‌نماید.

مدل رست یک مرحله اجرایی به فرآیند اضافه کرد. همچنانکه در ادبیات تصمیم‌گیری ادراکی متداول است، رست عنوان کرد که قصد انجام یک عمل معمولاً منجر به مرحله واقعیت درآمدن رفتار مورد نظر نمی‌شود.

لمپ و فین در سال ۱۹۹۲ فرآیند تصمیم‌گیری را بر پایه مقررات اخلاقی توصیه شده توسط AICPA مورد بحث و بررسی قرار دادند. این فرآیند فرض می‌کند حسابدارانی که با یک مسئله اخلاقی روبرو می‌شوند، داده‌هایی را در ارتباط با شرایط موجود جمع‌آوری کرده و سپس آن را با مقررات رفتار حرفه‌ای تطبیق می‌دهند. اگر رفتار بوسیله قانون و مقررات و اصول مردود شود، تصمیم‌گیری مورد تردید قرار می‌گیرد. مدل لمپ و فین مدل چهار مرحله‌ای "رست" شروع می‌شود و با پیوستن به مدل‌های تصمیم‌گیری ارائه شده بوسیله تراوینو و جونز<sup>۲۷</sup> گسترش می‌یابد. مدل عکس‌العملی تراوینو عنوان می‌کند که عوامل محیطی (موقعیتی) از قبیل کار و خصوصیات محیط آن با عوامل فردی نظیر قوت نفس ترکیب شده و توانایی فرد را در جهت رفتار متناسب با سطح رشد اخلاقی تحت تأثیر قرار می‌دهد.

لمپ و فین بر اساس مدل‌های فوق، یک مدل پنج مرحله‌ای برای تصمیم‌گیری حسابداران و حسابرسان ارائه نمودند:

- ۱- درک صحیح موضوع: بعد از اینکه یک جریان اخلاقی شناخته شد، حسابرس متناسب با سطحی از رشد اخلاقی و خصوصیات فردی خود اطلاعات مربوط به موضوع را گردآوری کرده و جریان اخلاقی را همراه با متغیرهای مربوطه تفسیر می‌کند.
- ۲- در نظر گرفتن اثرات: حسابرس تأثیر راهکارهای مختلف بر دیگران را مورد توجه قرار می‌دهد. از آن جمله سهامداران شرکت حسابرسی و شرکت مورد حسابرسی و



افرادی که در حین کار با آنها ارتباط برقرار می‌کند.

۳- انتخاب مناسبترین راهکار از بین راهکارهای موجود: حسابرس با استفاده از مجموعه مقررات اخلاقی و اصول و فرآیندهای ادراکی منعکس‌کننده سطح رشد اخلاقی و معرفهای محیطی یک قضاوت اولیه‌ای را در زمینه موضوع انجام می‌دهد.

۴- ارزیابی سایر موارد: حسابرس ارزشهای غیر اخلاقی، از جمله وضعیت اقتصادی خود را نیز در نظر می‌گیرد.

۵- تصمیم‌گیری نهایی: حسابرس عناصر بالا را در جهت تصمیم‌گیری نهایی و انجام عمل مورد نظر ترکیب می‌کند.

### محدودیت‌های دیدگاه ادراکی:

همانگونه که عنوان شد، مدل پیشنهادی لمپ و فین همانند مدل‌های ادراکی دیگر مورد استفاده در ادبیات اخلاقی حسابداری و حسابرسی بر روی یک باور بنام "عامل" تکیه می‌کند. آنان عنوان نمودند که عوامل محیطی، فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. اما با آن به عنوان یک عامل خارجی برخورد می‌کنند که می‌تواند توسط حسابدار و حسابرس شناسایی، درک و رفع شود. مدل آنها همانند مدل‌های ادراکی دیگر در تعیین درجه‌ای که ممکن است عامل انسانی در شرایط تصمیم‌گیری کم اثر شود، ناتوان می‌باشد.

به هر حال، ساختارهای اجتماعی مهمی وجود دارد که در محیط حسابداری نقش داشته و ممکن است نه تنها تصمیم‌گیری را تحت تأثیر قرار دهد، بلکه بر درک جریانهای اخلاقی توسط حسابداران و حسابرسان و راهکارهای ممکن و آثار و نتایج بالقوه رفتارهای مختلف تأثیر بگذارد.

تحقیقات اخلاقی در حسابداری و حسابرسی، اقتدار و توانایی تأثیر نیروهای ساختاری اداره‌کننده شخص تصمیم‌گیرنده را در نظر نمی‌گیرند. به هر صورت، ممکن است افراد با احساس متأثری به توجیه رفتارهای اخلاقی بپردازند که در جهت رفتارهای

مورد استفاده و مورد پذیرش در سازمان باشد.

روشهای استاندارد مورد بحث درباره مسائل اخلاقی و رفتارهای مورد قبول عام و قوانین و مکانیسم های تخصیص منابع و موازین رفتاری موجود در سازمان، با هم ترکیب شده و فرد تصمیم گیرنده را در جهت حفظ وضعیت و شأن سازمانی به جای فرآیندهای ادارکی - اخلاقی و اولویتهای فردی، برمی انگیزند.

با توجه به مطالب فوق، به نظر می رسد حسابداران در شرایط تصمیم گیری و قضاوت و اظهار نظر تحت تأثیر عوامل درونی و بیرونی می باشند. عوامل درونی از قبیل باورها، نگرشها و اعتقادات فردی و عوامل بیرونی نیز مانند اعتقادات، موازین و شرایط سازمانی موجود که بر نحوه قضاوت آنان در مسائل اخلاقی تأثیر می گذارد. به هر حال معلوم نیست که چگونه حسابداران در عمل احساس واقعیت گرایی، انصاف و بی طرفی خود را در برابر عوامل تأثیرگذار بر تصمیم گیریهای اخلاقی، تعدیل می کنند؟

### نتایج یک تحقیق:

با توجه به موارد مطرح شده و برای یافتن پاسخ به این سوال که "در ارائه اطلاعات حسابداری که مبنایی برای تصمیم گیریهای مالی می باشد، به چه میزان حسابداران اصول اخلاقی از قبیل واقعیت گرایی، انصاف و بی طرفی را رعایت می کنند؟" بر آن شدیم تا تحقیقی را در این زمینه به انجام برسانیم.

هدف بنیادی تحقیق و بررسی نگرش حسابداران در رابطه با میزان رعایت واقعیت گرایی، انصاف و بی طرفی در فرآیند اندازه گیریهای حسابداری در حوزه برآوردهای حسابداری و هدف کاربردی آن نیز در حد امکان ارزیابی میزان قابلیت اتکاء گزارشهای مالی جهت حصول اطمینان و اعتماد سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان فعلی و بالقوه و سایر استفاده کنندگان اطلاعات و گزارشهای مالی می باشد. برای اینکه بتوان در ارتباط با موضوع تحقیق به نتایج مشخص و متقنی دست یافت، فرضیه های متعددی قابل طرح بود. لیکن با توجه به هدف تحقیق فرضیه های مناسبی طرح شد که عبارتند از:

### الف - فرضیه‌های اصلی:

۱) از دیدگاه حسابداران، بین رعایت واقعیت‌گرایی و میزان برآوردهای حسابداری رابطه وجود دارد.

۲) از دیدگاه حسابداران، بین رعایت انصاف و میزان برآوردهای حسابداری رابطه وجود دارد.

۳) از دیدگاه حسابداران، بین رعایت بی‌طرفی و میزان برآوردهای حسابداری رابطه وجود دارد.

### ب - فرضیه‌های فرعی:

۴) بین میزان تحصیلات و دیدگاه حسابداران در زمینه رعایت واقعیت‌گرایی در ارائه گزارشهای مالی رابطه وجود دارد.

۵) بین میزان تحصیلات و دیدگاه حسابداران در زمینه رعایت انصاف در ارائه گزارشهای مالی رابطه وجود دارد.

۶) بین میزان تحصیلات و دیدگاه حسابداران در زمینه رعایت بی‌طرفی در ارائه گزارشهای مالی رابطه وجود دارد.

۷) بین میزان تجربه و دیدگاه حسابداران در زمینه رعایت واقعیت‌گرایی در ارائه گزارشهای مالی رابطه وجود دارد.

۸) بین میزان تجربه و دیدگاه حسابداران در زمینه رعایت انصاف در ارائه گزارشهای مالی رابطه وجود دارد.

۹) بین میزان تجربه و دیدگاه حسابداران در زمینه رعایت بی‌طرفی در ارائه گزارشهای مالی رابطه وجود دارد.

تعریف مفاهیم دیدگاه، تجربه و تحصیلات حسابداران و واقعیت‌گرایی، انصاف و بی‌طرفی در برآوردهای حسابداری در این تحقیق به صورت زیر است:

- دیدگاه حسابداران: منظور از دیدگاه حسابداران نحوه نگرش و باورهای حسابداران نسبت به مسائل و رویدادهای حسابداری می‌باشد.

- میزان تجربه: منظور از میزان تجربه، سابقه کار بیشتر از ده سال در زمینه های مختلف حسابداری برای حسابداران با تجربه و سابقه کمتر از ده سال برای حسابداران کم تجربه می باشد.

- میزان تحصیلات: منظور از حسابداران با تحصیلات بالا دارندگان مدرک لیسانس و فوق لیسانس و بالاتر و حسابداران با تحصیلات پایین دارندگان مدرک فوق دیپلم و دیپلم می باشد.

- واقعیت گرایی: منظور از واقعیت گرایی در این تحقیق یعنی توانایی تهیه شواهد و مدارک عینی و قابل اثبات و نیز در نظر گرفتن حقایق موجود در زمینه اندازه گیریها و برآوردهای حسابداری می باشد.

- انصاف: منظور از انصاف، یعنی میزان درستکاری و نیز اجتناب از کجروی، اشتباه، بی تفاوتی و بی توجهی در زمینه اندازه گیریها و برآوردهای حسابداری می باشد.

- بی طرفی: منظور از بی طرفی، یعنی عاری بودن از تمایلات جانبدارانه و عدم تعصب به نتایج پیش بینی اندازه گیریها در برآوردهای حسابداری می باشد.

- برآورد حسابداری: برآورد حسابداری یعنی تخمین مبلغ یکی از اقلام صورتهای مالی در مواردی که ابزارهای اندازه گیری دقیقی برای آن وجود ندارد. مثل: قابلیت وصول حسابهای دریافتنی.

جامعه آماری این تحقیق نیز شامل کلیه حسابداران از جمله مدیران مالی، رؤسای حسابداری، کارشناسان مالی و حسابداران می باشد. بدلیل تعداد زیاد حسابداران، به انتخاب نمونه ای به عنوان نماینده جامعه حسابداران اقدام نمودیم تا پس از روشن شدن نتیجه تحقیق و یافته ها، آن را به کل جامعه حسابداران تعمیم دهیم. برای این منظور از کل شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (۳۰۷ شرکت)، ۵۰ شرکت به قید قرعه و بر اساس روش نمونه گیری ساده انتخاب و نمونه جامعه آماری ما را تشکیل داد. از میان شرکت های انتخاب شده در نمونه، ۳۲ شرکت حاضر به مشارکت با این تحقیق شدند. با استفاده از روش تحقیق زمینه یابی پرسشنامه ای اقدام به توزیع ۱۵۰

عدد پرسشنامه و نهایتاً جمع آوری ۱۰۰ عدد از آنها حاوی اطلاعات مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل‌های آماری نمودیم.

محدودیت‌های تحقیق عبارت بود از:

- ۱- عدم وجود منابع و مقالات مرتبط با موضوع تحقیق.
  - ۲- عدم وجود تحقیقات قبلی در زمینه موضوع و موضوعات مشابه.
  - ۳- عدم همکاری مناسب پاسخ‌دهندگان.
- جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها، از نرم افزار SPSS استفاده شد. به طوری که از روش T-test برای آزمون فرضیه‌های اصلی و از روش کای دو (خی دو) برای آزمون فرضیه‌های فرعی استفاده شد.

نتایج یافته‌ها بیانگر این است که "از دیدگاه حسابداران، به عنوان تهیه‌کنندگان اطلاعات و گزارش‌های حسابداری، در تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش‌های حسابداری، واقعیت‌گرایی، انصاف و بی‌طرفی به میزان نسبی رعایت می‌شود.

همچنین بر اساس نتایج حاصل از اثبات فرضیه‌های اصلی می‌توان عنوان کرد که به اعتقاد حسابداران، رعایت اصول اخلاقی از قبیل واقعیت‌گرایی، انصاف و بی‌طرفی که از سوی دیگر عناصر و صفات اولیه و ویژگی کیفی "قابلیت اتکاء" اطلاعات مالی نیز می‌باشد، بر افزایش کیفیت اندازه‌گیری‌های حسابداری تأثیر دارد. بالا بودن کیفیت اندازه‌گیری‌ها در حسابداری باعث تقویت قابلیت اعتماد و اطمینان به اطلاعات و گزارش‌های حسابداری شده و نهایتاً افزایش قابلیت اتکاء اطلاعات و گزارش‌ها باعث سودمندی آنها در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران و بستانکاران فعلی و بالقوه و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات و گزارش‌های حسابداری خواهد شد.

سایر نتایج جالب توجه به شرح زیر می‌باشد:

- ۱- بین میزان تحصیلات حسابداران و واقعیت‌گرایی در زمینه تهیه و ارائه گزارش‌های مالی هیچ رابطه‌ای وجود ندارد.
- ۲- بین میزان تحصیلات حسابداران و بی‌طرفی در زمینه تهیه و ارائه گزارش‌های مالی رابطه

معکوس و خیلی ضعیفی وجود دارد.

۳- بین میزان تحصیلات حسابداران و بیطرفی در زمینه تهیه و ارائه گزارشهای مالی هیچ رابطه‌ای وجود ندارد.

۴- بین میزان تجربه حسابداران و واقعیت‌گرایی در زمینه تهیه و ارائه گزارشهای مالی هیچ رابطه‌ای وجود ندارد.

۵- بین میزان تجربه حسابداران و انصاف در زمینه تهیه و ارائه گزارشهای مالی هیچ رابطه‌ای وجود ندارد.

۶- بین میزان تجربه حسابداران و بیطرفی در زمینه تهیه و ارائه گزارشهای مالی هیچ رابطه‌ای وجود ندارد.

به هر حال، به نظر می‌رسد همچنانکه پنومن در سال ۱۹۹۵ در رابطه با واقعیت‌گرایی و بی‌طرفی متخصصین در زمینه تهیه مدارک و شواهد برای انجام برآوردها و ارزیابیهای خسارت، عنوان کرد و نیز بر اساس یافته‌های این تحقیق، میزان تجربه و تحصیلات (در این تحقیق) نمی‌تواند شاخص و نماینده مناسبی برای سنجش میزان واقعیت‌گرایی، انصاف و بی‌طرفی در زمینه اندازه‌گیریها و کلاً در رابطه با تهیه و ارائه اطلاعات و گزارشهای حسابداری باشد. به عبارتی، نمی‌توان ارتباط بین میزان تجربه و میزان تحصیلات و همچنین واقعیت‌گرایی، انصاف و بی‌طرفی در زمینه‌های مختلف حسابداری جستجو نمود.

نهایتاً در این قسمت، پیشنهادهایی که به ذهن محقق خطور کرده، ارائه می‌شود. این موارد در جهت بهبود رفتار حرفه‌ای حسابداران می‌باشد:

۱- حسابداران همواره باید یک سری اصول بنیادی و اساسی رفتار حرفه‌ای منسجم تدوین شده از طریق مجامع حرفه‌ای را رعایت نمایند. از قبیل واقعیت‌گرایی، درستکاری، بی‌طرفی، رازداری، صلاحیت حرفه‌ای، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای.

۲- حسابداران همواره باید در انجام وظایف و مسئولیتهای خویش منافع عمومی را

در نظر بگیرند. زیرا مسئولیت حرفه‌ای آنها تنها به تأمین نیازهای صاحبکار محدود نمی‌شود و رفع نیازهای طیف وسیعی از اشخاص را در نظر می‌گیرد. به همین دلیل است که استانداردهای حرفه‌ای تحت تأثیر ملاحظات منافع عمومی تدوین می‌شود.

۳- حسابداران همواره باید اهداف کلی حرفه حسابداری را در نظر بگیرند. از دیدگاه آئین رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت است از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، بر اساس اصول و ضوابط مذکور و به طور کلی تأمین منافع عمومی است. تحقق این اهداف مستلزم تأمین موارد زیر است:

الف - اعتبار: جامعه به سیستم‌های اطلاعاتی قابل اتکاء نیاز دارد.

ب - کیفیت خدمات: اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌گیرد.

ج - اطمینان: استفاده کنندگان از خدمات حسابداری باید به یک اطمینان معقولی برسند و مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه‌ای وجود دارد که همواره ناظر بر ارائه خدمات است.

۴- حسابداران باید صلاحیت حرفه‌ای لازم را کسب نمایند. صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است و بر اساس ضوابط مجامع و تشکلهای حرفه‌ای و آموزش و آزمونهای ویژه و کسب تجربه حرفه‌ای تکمیل می‌شود. همچنین آنها باید توان حفظ صلاحیت حرفه‌ای خویش را دارا باشند. حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه (شامل نظرات جدید درباره اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط) به ویژه بکارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود که خدمات حرفه‌ای با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود.

۵- گاه‌گاهی حسابداران در فرآیند ارائه خدمات با موضوع تضاد منافع روبرو

می شوند. و مسئولیت آنها بعضی اوقات با انتظارات درون و برون سازمانی در تضاد است. آنها باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می شود، هشیار و آگاه باشند. همچنین تشکلهای و مجامع حرفه ای باید اطمینان یابند حسابدارانی که با تناقضات مربوط به رفتار حرفه ای روبرو می شوند، به نظرات مشورتی و رهنمودهای قابل اطمینان دسترسی دارند. و این ضرورت تدوین یک سری رهنمودها و آئین نامه های رفتار حرفه ای قوی و جامعی را ایجاب می کند که تدوین آن به مجامع حرفه ای توصیه می شود.

۶- توصیه می شود حسابداران از انجام هرگونه فعالیت ناسازگار با حرفه حسابداری خودداری نمایند. زیرا ممکن است به درستکاری و بیطرفی و همچنین حسن شهرت حرفه ای حسابداران لطمه وارد کند.

نهایتاً با عنایت به این موضوع که روش این تحقیق بررسی نگرش حسابداران بوده و از طریق زمینه یابی پرسشنامه ای و به صورت غیر تجربی انجام گرفته است پیشنهاد می شود با استفاده از تکنیکهای مناسب روانشناسی و آزمونهای شخصیت و به طور تجربی نسبت به موارد زیر اقدام گردد:

۱- میزان پایبندی به اصول اخلاقی از قبیل واقعیت گرایی، انصاف و بی طرفی داوطلبان ورود به این رشته مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرد و آگاهیها و راهنماییهای برای تقویت و بهبود آن ارائه گردد.

۲- با همکاری مجامع حرفه ای و دانشگاهی و با استفاده از تکنیکهای روانشناسی ذکر شده، اثرات تحصیل در این رشته بر میزان واقعیت گرایی، انصاف و بیطرفی دانشجویان اندازه گیری گردد.

۳- با همکاری مجامع حرفه ای و دانشگاهی و با استفاده از آزمون های تجربی، میزان واقعیت گرایی، انصاف و بی طرفی حسابداران مورد ارزیابی قرار گرفته و راهکارهای ممکن جهت بهبود آن ارائه گردد.



## فهرست منابع

- 1- Jesse F. Dillard, Kristi Yuthas. "Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective" University Of New Mexico, 1997.
- 2- Ponemon L. "Ethical Judgments in Accounting: A Cognitive - Development Perspective" Critical Perspectives On Accounting (March 1990), PP. 191-215
- 3- Selman R, "The Importance Of Reciprocal Role-Taking For The Development Of Conventional Moral Thought" , In Recent Research In Moral Development, Edited By L. Kohlberg And E. Turiel. New York: Holt, 1971.
- 4- Kohlberg, L. "Stage And Sequence", In Handbook Of Socialization Theory And Research, Edited by D. Goslin, Chicago: Rand McNally. 1969
- 5- Mutze, r.k and Sharaf, H.A. "The Philosophy Of Auditing" American Accounting Association, 1961
- 6- Kohlberg, L. "Essay on Moral Development", Volume Two, The Psychology of Moral Development, San Francisco, CA: Harper and Row. 1984, pp. 624-639
7. Lawrence A. Ponemon "The Objectivity of Accountants' Litigation Support Judgments", The Accounting Review, Vol.70, No.3, July 1995, PP. 470-471
- 8- Rest J. "Moral Development", Advances in Research and Theory, NY: Preager Publishers.
- 9- Lampe J. , D. Finn, "A Model of Auditors' Ethical Decision Processes" , Auditing, A Journal of Practice and Theory (Supplement) 11, 1992, PP. 33-59
- 10- AICPA, "Code of Professional Conduct" New York, American Institute of

Certified Public Accountants. 1988

11- Trevino L. "Ethical Decision Making in Organizations: A Person - Situation Interactionist Model." *Academy of Management Review* (July) 1986. PP. 6011-617

12- Jones T. "Ethical Decision Making By Individuals in Organizations: An Issues-Contingent Model" , *Academy of Management Review* (April) 1991, pp. 366-395

13- Trevino, L., "Moral Reasoning and Business Ethics: Implications for Research, Education and management" , *Journal of Business Ethics* (11), 1992, PP.445-459

14- Macintosh, N. B. and R.W Scapens, "Structuration Theory in Management Accounting".

*Accounting, Organizations and Society* 15, 1990, PP.455-477

۱- سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۷۶. چاپ ششم - صورتهای مالی اساسی.

۲- سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۳ - آئین رفتار حرفه ای.

## پی نوشت

1- Property Right

2- Agency costs

۳ - حساس یگانه - یحیی - پایان نامه دکتری حسابداری تحت عنوان "تأثیر گزارش حسابرسان مستقل بر تصمیم‌گیری استفاده کنندگان" دانشگاه علامه طباطبائی - بهار ۱۳۷۸

4- Reliability

5- Verifiability

6- Objcetivity

7- Neutrality

8- Justice

9- Agency of the Actor

10- Ponemon

11- Piaget

12- Ethical Reasoning

13- Model of Cognitive Moral Development

14- Kohlberg

15- Self

16- Society's Rules

17- Society's Expectations

18- Pre-Conventional Morality

19- Conventional Morality

20- Post-Conventional Morality

21- Self-chosen Principles

22- Gabhart

23- Rest

24- Difining Issues Test

25- P-score

26- Lampe, J. And D.Finn

27- Trevino, L. And Jones

