**رویکردی جامع و نوین بر اخلاق و اصول اخلاقی در حسابداری**

**چکیده**

هدف اصلی حسابداری، فراهم کردن اطلاعات سودمند جهت اخذ تصمیمات اقتصادی توسط مدیران، سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان می‌باشد. از اینرو، حسابداران به عنوان گزارش کننده و واسط مالی بین شرکت و بازار سرمایه، دارای مسولیت خطیری در برابر جامعه هستند. اعمال غیر اخلاقی حسابداران و حسابرسان، ضمن مخدوش نمودن اعتماد عموم، در عملکرد کارای بازارهای سرمایه نیز اخلال ایجاد می‌کنند. حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم ترین دارایی‌های آنها باشد. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد. خدماتی که توسط حرفه حسابداری به عموم ارائه می گردد بدون اعتماد به آنها کاری عبث می باشد.اعتماد به خدمات، خود تابع اعتماد به ارائه کننده و آن نیز تابع درستکاری و پایبندی به یکسری اصول اخلاقی است. با توجه به نقش اساسی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت صحت اطلاعات برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان ، اخلاق به عنوان عنصری کلیدی در حرفه حسابداری است.

به عبارت دیگر ،رفتار اخلاقی یک ویژگی ضروری و مورد انتظارمی باشد. در این پژوهش، به روش کتابخانه‌ای و با بررسی پایگاه‌های الکترونیکی، آیین رفتار حرفه ای حسابداران و اصول بنیادی اخلاق حسابداری تبیین شده و مهم ترین مسائل اخلاقی حسابداری در حال حاضر مورد بررسی قرار گرفته است.

**واژه‌هاي كليدي:** اخلاق، حرفه حسابداری، اخلاق حرفه ای، حسابداری

M41

**مقدمه**

هنگامی که شخصیت افراد در جامعه متزلزل شود، جامعه به طور فاجعه آمیزي آسیب‌پذیر می‌گردد . دوام و بقاي یک ملت و یا یک فرهنگ منوط به این است که آن ملت مجهز به ارزش‌هاي ساده و ابتدایی اخلاقی نظیر دلاوري، نوع دوستی، احترام به دیگران و قانون باشد. یک ملت بقا نخواهد داشت مگر اینکه داراي افرادي باشد که مبناي عملشان انگیزه‌هایی فراتر از سود شخصی باشد. رعایت قانون، احترام به زندگی و داراییهاي بشر، عشق‌ورزي به خانواده، دفاع از اهداف ملی، کمک به مستمندان و پرداخت مالیات، همه و همه به فضایل شخصی افراد نظیر دلیري، وفاداري، صداقت، گذشت، نیکوکاري، احساس همدردي، ادب، نزاکت و احساس وظیفه بستگی دارند]16[.

از بین گرایشهایی که جامعه را به سمت و سوي رونق و شکوفایی سیاسی هدایت می‌کنند، مذهب و اخلاقیات تکیه گاههاي اجتناب ناپذیرند. ارزشهاي اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه متمدن و متعالی فرهنگی و رفتاري بر آن بنا می‌شود زیرا بدون این زیربنا، جامعه متمدن از هم پاشیده و فرو می‌ریزد]28[.

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشري و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهاي نوینی را می‌آفریند . پیدایش حرفه‌هاي گوناگون، زاییدة تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. این حرفه‌ها به‌دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم‌تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضاي آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادي است که در نتیجه ارائۀ این خدمات به‌دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایۀ اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضاي آن، خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائۀ این خدمات تفسیر و دنبال شود]6[.

حرفۀ حسابداري نیز یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌هاي دنیاست و به‌دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندي فکري و عملی اعضاي حرفه به ضوابط رفتاري و اخلاقی آن بستگی دارد]6[.

اخلاق را مجموعه اي از صفات روحی و باطنی انسان تعریف کرده‌اند که به صورت اعمال و رفتاري که از خلقیات درونی انسان ناشی می‌شود، بروز ظاهري پیدا می‌کند. عموما دامنه اخلاق را در حد رفتارهاي فردي تلقی می‌کنند، اما رفتارهاي فردي وقتی در سطح جامعه یا نهادهاي اجتماعی تسري پیدا می‌کند، به نوعی اخلاق جمعی یا اجتماعی بدل می‌شود که ریشه در فرهنگ آن جامعه می‌دواند. امروزه در تجزیه و تحلیل رفتار سازمان‌ها پرداختن به اخلاق و ارزشهاي اخلاقی یکی از الزامات می‌باشد. نماد بیرونی سازمان‌ها را رفتارهاي اخلاقی آنها تشکیل می‌دهد، که خود این مسئله مبتنی بر ارزشهاي درونی سازمان‌ها است]5[.

حسابداري در دنیاي پیشرفته اقتصادي امروز حرفه‌اي است حیاتی، زیرا سامانه اقتصادي جاري بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد. یکی از مهمترین نقش‌هاي حسابداري به عنوان رشته‌اي از دانش بشري، فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباشران سازمان‌ها و بنگاه‌های عمومی به اشخاص ذینفع است. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشد؛ جهت نیل به این هدف حسابداران علاوه بر داشتن مهارت، تجربه و آموزش مستمر؛ باید از فضیلتهاي اخلاقی نظیر درستکاري، واقع بینی و صداقت برخوردار بوده و خدمات حرفه‌ای خود را با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای انجام دهند]2[. از این رو نهادینه کردن اخلاق در سیستم آموزش حسابداري ممکن است هم از نطقه نظر شرایط رفتار اقتصادي و هم از دیدگاه سایر ارزشهاي فرهنگی، اثر مستقیمی بر حرفه حسابداري داشته باشد، زیرا انتظار می‌رود که تامین آیین اخلاق حرفه‌ای نواقص موجود در آیین اخلاق حرفه‌ای موجود را که تنها مبتنی بر مفهوم عقلگرایی است را برطرف سازد،]32[.

ضعف در نهادینه نمودن اصول اخلاقی در حسابداران، در بروزرسوایی‌هاي حسابداري و شکل گیري تقلب در دنیاي تجارت نتیجه خواهد داد. تقلب، تحریف و دیگر بد اخلاقی‌هاي حرفه‌ای باعث خواهد شد که موسسات مالی و دیگر شرکت‌هاي عمومی و خصوصی یا دچار مشکلات گسترده شده یا به سوي ورشکستگی سوق پیدا کنند]13[.

فروپاشی شرکت‌هاي بزرگی نظیر انرون[[1]](#footnote-1) ، ورلدکام[[2]](#footnote-2) و گلوبالکراسینگ[[3]](#footnote-3) در آمریکا و پارمالات[[4]](#footnote-4) در ایتالیا منجر به سلب اعتماد به گزارشگري مالی و مسئولیت پاسخگویی[[5]](#footnote-5) شده است. بنابراین، بروز رسوایی‌هاي مالی در کشورهاي اقتصادي؛ می‌تواند تاثیرات منفی بر اقتصاد آنها داشته باشد. از سویی دیگر، نهادینه شدن آموزش اخلاق در سیستم آموزش حسابداري چالش‌هاي بزرگی را براي جوامعی در بر خواهد داشت که در آنها رسوایی‌هاي مالی و فساد اخلاقی بیش از پیش رواج داشته‌اند]14[.

دیدگاه عمومی بیانگر آن است که مهمترین علت شکل گیري رسوایی‌هاي مالی، رفتارهاي غیر اخلاقی حسابداران می‌باشد.بنابراین در این پژوهش سعی بر آن است تا رویکری نوین و جامع به اخلاق در حرفه حسابداری صورت گیرد و ابعاد آن را مورد بررسی و مداقه قرار دهد.

**حرفۀ حسابداري**

حسابداري، اختراع بشر و نتیجۀ توافقات بشري است . حسابداري ، عبارت است از مجموعۀ قواعد و روش‌هایی که با به کارگیري آنها، اطلاعات مالی و اقتصادي یک مؤسسه گردآوري، طبقه بندي و به شکل گزارش‌هاي حسابداري تلخیص می‌شود و براي تصمیم‌گیري دراختیار اشخاص علاقه‌مند و ذینفع قرار می‌گیرد. این اشخاص می توانند از وضعیت مالی، نتایج عملیات و همچنین دورنماي آینده مؤسسه مطلع شوند]3[.

ویژگیهاي هر حرفه عبارت است از:

الف: پذیرش وظیفۀ خدمت به جامعه؛

ب: وجود حداقل شرایط از پیش تعیین شده براي ورود به حرفه، از جمله مهارت هاي تخصصی لازم که از طریق آموزش و تجربه بهدست می آید؛

ج: پایبندي اعضاي حرفه به مجموعه اي از اصول، ضوابط و ارزشهاي مربوط در آن حرفه ]6[.

از آنجایی که حسابداري داراي ویژگیهاي فوق می باشد و مهارتی است که نیازمند خبرگی بوده و مشتریانی دارد که وابسته به این خبرگی هستند، در نتیجه به عنوان یک حرفه تلقی می شود . براي حرفه‌ای بودن، حسابدار متعهد می‌شود تا مراقب منافع مشتریان مختلف خود باشد]18[.

حسابداري در دنیاي پیشرفتۀ اقتصادي امروز حرفه‌ای است حیاتی، زیرا سامانه اقتصادي جاري بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد. اگر هیچ روش و فنی براي محاسبه ثروت و کالاهاي موجود در دنیا و نحوة توزیع آنها موجود نباشد، تجارت و بازرگانی متوقف خواهد شد. کارای ی بازارهاي مالی، منوط به این امر است که معاملات خود را بر مبناي تصویر درستی از ارزش‌هاي مالی دارایی‌هاي مورد معاوضه انجام دهند و این تصاویر فقط توسط حسابداران ترسیم می‌گردند]18[.

روابط قوي، حق مالکیت‌ها، ادعاي مالکیت‌ها، ارزیابی‌ها، دریافتی‌ها و بدهی‌ها، همه و همه، مفاهیم اجتماعی ذهنی‌ هستند که مشخص می‌کنند چه کسی، مالک چیست و چه کسی به چه میزان و به چه فردي بدهکار است. تمام این مفاهیم توسط حسابداران و دفتر داران تعریف و ردیابی شده اند. از آنجایی که فعالیت‌هاي مالی براي بقاي دنیاي فعلی ما ضروري هستند و حسابداري این فعالیت ها را تسهیل می کند؛ از این رو حسابداري به عنوان یک حرفه سودمند تلقی شده و به خاطر نقش اساسیاش در ردیابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده در دنیاي اقتصادي امروز، به یک حرفه خدماتی حساس تبدیل شده که همچون دیگر حرفه‌ها داراي فرمان هاي اخلاقی می‌باشد]2[.

**مبانی رفتار حرفه‌ای**

ارتباط دو سویه جامعه و حرفه که لازمۀ آن از یک طرف، ارائۀ خدمات حرفه‌ای به جامعه و از طرف دیگر، تأمین اشتغال ارائه کنندگان این خدمات است، ناگزیر باید تابع ضوابط دقیقی باشد که دو طرف را به حقوق یکدیگر آگاه کند. نظام حاکم بر هر حرفه، ترکیبی از قوانین و مقررات تدوین شده در داخل و خارج آن حرفه است. در کمتر جامعه‌اي دیده می‌شود که قوانین و مقررات تنها در داخل حرفه تدوین شود یا کلاً از خارج بر آن تحمیل گردد. بلکه به تناسب نیاز جامعه به حرفه و اعتبار آن، تعادلی بین این دو دسته قوانین و مقررات برقرار می‌شود. ضوابط رفتاري و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط مشی‌هاي آن را تشکیل می‌دهد. این خط‌مشی‌ها، مواردي چون ویژگی‌هاي اصلی حرفه، روابط اعضاي حرفه با جامعه، روابط اعضاي حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. این ضوابط در حرفۀ حسابداري مبانی رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شوند.از دیدگاه مبانی رفتار حرفه‌اي، اهداف حرفۀ حسابداري عبارت از دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌اي، اجراي 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]6[:

الف) اعتبار: جامعه به اطلاعات و سامانه‌هاي اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.

ب) حرفه‌ای بودن: افراد حرفه‌ای در زمینۀ حسابداري حرفه‌ای باید به سادگی توسط صاحبکاران، کارفرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسایی باشند.

ج) کیفیت خدمات: اطمینان از اینکه کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران حرفه‌ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌شود.

د) اطمینان: استفاده کنندگان از خدمات حسابداران حرفه‌اي باید مطمئن شوند چارچوبی براي رفتار حرفه‌ای وجود دارد که ناظر بر ارائۀ آن خدمات است.

**مفهوم اخلاق**

کلمه اخلاق در لاتین به معناي "اتیک[[6]](#footnote-6) " و از ریشه یونانی "اتوس" که در لغت نامه وبستر[[7]](#footnote-7)، به معنی راه‌هاي درست و غلط در رفتار انسان می‌باشد. در زبان فرانسه واژه اخلاق به معنی آداب و رسوم نیز به کار می‌رود. اخلاق از دیدگاه معناشناسی نیز جمع "خلق" و خلق در لغت به معنی عادت و رویه است. در لغت نامه دهخدا، اخلاق به معناي خلق و خوي بیان شده است و علم به اخلاق نیز به معناي دانش بد و نیک خوبی‌هاست. آن چه که باید رخ دهد (خوبی ها)، علم اخلاق آن را تحت قاعده بیان می‌کند و موجب خیر و سعادت انسان از طریق به کارگیري اصول و قواعدي که به آن دست یافته است، می‌گردد. با این حال براي اخلاق در سطح بین‌المللی و داخلی تعاریف مختلفی ارائه شده است]1-27-17-31[.

اخلاق را هنجاري می‌دانند که از چگونه بودن و چگونه زیستن صحبت می‌کند و از آن جا که اخلاق به عنوان مطالعه فلسفی رفتار انسان می‌باشد، بنابراین به بررسی و شناخت اصول اخلاقی، اصولی که دلایل منطقی معمول در جهت تشویق افراد براي انجام عملی را ایجاد ، می‌کند، می‌پردازد. به عبارت دیگر علم اخلاق، مجموعه‌اي از اصول اجتماعی است که هنجاريها[[8]](#footnote-8) و ناهنجاريها[[9]](#footnote-9)، صفات و ویژگیهاي خوب و بد و رفتارهاي پسندیده و ناپسند را مورد بررسی قرار می‌دهد. در فرهنگ وبستر، اخلاق در کسب و کار[[10]](#footnote-10) که یکی از بخش‌هاي اخلاق کاربردي[[11]](#footnote-11) است، به معناي رفتار عادلانه[[12]](#footnote-12)، بی‌طرفانه و صحیح که هم سو با تجارت است، می‌باشد. باتوجه به مطالعه یکی از صاحب نظران، اخلاق به آن دسته از صفات مثبت اطلاق می‌شود که با هنجارهاي جامعه همخوانی دارد]4[.امروزه در سراسر جهان، اخلاق موضوعی است که توجه زیادي را به خود معطوف نموده است. در حوزه مالی، فروپاشی‌هاي مهمی مانند انرون، ورلدکام، آدلفی، سیسکو، لیوسنت، گلوبال کراسینگ، تیکو، زیراکس و...، که به کوتاهی برخی بازیگران در عملکرد اخلاقی اشاره دارد، به شکست گزارشگري مالی منجر شد و سلامت سازمانی و همچنین سلامت مالی را زیر سؤال برد. در کشورهاي مختلف در پاسخ به این فروپاشی‌ها لایحه و گزارش‌هایی نظیر، لایحه ساربنزآکسلی در آمریکا، گزارش هیگس و اسمیت در بریتانیا، کوزو، و... انتشار یافت. به دنبال این بحران‌ها، درخواست هاي همه جانبه براي تنظیم مناسب قوانین و مقررات براي سیستم مالی جهانی به‌وجود آمد؛ چراکه قوانین و مقررات مناسب، احتمال وقوع بحران هاي مالی را کاهش می‌دهند. ازآنجاکه اخلاق به عنوان موضوعی فراگیر که همۀ جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد، در پیشگیري از تقلب و فساد مالی نیز تحت یک عامل اصلی، شناخته شده است، لذا رعایت ارزش‌هاي اخلاقی به عنوان مهم‌ترین خط مشی‌هاي هر حرفه در نظر گرفته می‌شود که یکی از صاحب نظران در مطالعه خود مراد از ارزش‌هاي اخلاقی را اعمال افعال و رفتارهایی که با اختیار از انسان صادر شود یا مبدأ آن ها فعل اختیاري باشد یا نتیجه امري خارج از اختیار انسان باشد، می‌داند]7[.

**جایگاه و اهمیت اخلاق حرفه اي**

در هر حرفه‌ای، آیین نامه اخلاقی شامل اصولی است که کلیه اعضاي حرفه موظف به رعایت آن می‌باشند. در حرفه حسابداري نیز آیین اخلاق حرفه‌ای در راستاي تقویت و تضمین فعالیت اخلاقی حسابداران حرفه‌ای طراحی شده و بیانگر دستورالعمل انجام خدمات حسابداري با کیفیت خواهد بود. این آیین نامه به دلیل نقش مهمی که در کنترل حسابداران حرفه‌ای و ضمانت اجراي قوانین بر عهده می‌گیرد، می‌تواند اثرات زیانبار مشکلات اخلاقی حسابداري را تا حد زیادي کاهش دهد. بنابراین، انتظار می‌رود که آیین اخلاق حرفه‌ای با تسهیل ایجاد محیط اخلاقی در فعالیت‌هاي حسابداري، گام مهمی را در جهت افزایش رفتار اخلاقی حسابداران حرفه‌ای بر دارد. با این وجود، پیشینه تحقیق بیانگر آن است که آیین اخلاق حرفه‌ای در جهت نهادینه کردن اصول اخلاقی در حسابداران حرفه‌ای چندان موفقیت آمیز عمل نکرده است.

هوکر بیان می‌دارد که آیین اخلاق حرفه‌ای ممکن است به افراد فشار آورد که فعالیتهاي حرفه‌ای خود را به بهترین نحو انجام دهند. بنابراین، پذیرش آیین اخلاق حرفه‌ای مستلزم آن است که انجمن‌هاي حرفه‌ای و سازمان‌ها، فعالیتی را که هر شخص موظف به انجام آن است؛ مشخص نمایند. تحقق این مهم مستلزم آموزش آیین اخلاقحرفه‌ای بوده که در نهایت منجر به افزایش فعالیت‌هاي اخلاقی خواهد شد]21[.

نتایج شماري از پژوهش‌ها نشان می‌دهد که آیین اخلاق حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا[[13]](#footnote-13) در افزایش سطح آگاهی اخلاقی حسابداران حرفه‌ای، شکست خورده است. در مالزي نیز باکار و همکاران به این نتیجه دست یافتند که تنها با تصویب قوانین و مقررات نمیتوان تاثیر شگرفی بر رفتار و عملکرد حسابداران حرفه‌ای داشت؛ زیرا واقعیت آن‌است که بیشتر حسابداران حرفه‌ای قوانین را نادیده می‌گیرند]12[.

در واقع یافته آنها بر این مهم تاکید می‌نمایند که حرفه حسابداري جهت نهادینه کردن اصول اخلاقی در بین حسابداران حرفه‌ای بالقوه (دانشجویان) و بالفعل همواره نیازمند دستورالعمل‌هاي جامع و ایده‌آل خواهد بود. بنابراین، زمانی آیین اخلاق حرفه‌ای به عنوان بهترین راهکار بهبود رفتار اخلاقی حسابداران حرفه‌ای خواهد بود که بر اساس سیاست مناسبی مورد تجدید نظر قرار گرفته و مکررا از مباحث غیر اخلاقی حسابداري پیشگیري نماید]15[.

ژاك لینگ و همکاران بیان داشتند که رفتار اخلاقی حسابداران و رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای در گرو آن است که حسابداران از استدلال اخلاقی[[14]](#footnote-14) برخوردار باشند. در واقع وجود استدلال اخلاقی در حسابداران باعث خواهدشد که آنها حتی فراتر از آیین اخلاق حرفه‌ای حرکت نمایند]23[.

کوهلبرگ در مطالعه خود با عنوان "تئوري استدلال و بسط اخلاقی شناختی[[15]](#footnote-15) " به بررسی چرایی و چگونگی قضاوتهاي انسان پرداخت و بیان داشت که سطوح بالاتر استدلال اخلاقی، سطوح بالاتر رفتارو فعالیت اخلاقی انسان را به دنبال دارد]24[.

در واقع کوهلبرگ به جاي تمرکز بر فردگرایی، برروابط اجتماعی (قوانین، مقررات، ساختارها و فعالیت گروهی) تاکید نموده و مراحل توسعه اخلاقی را به شرح زیر بیان می‌دارد:

1. تمرکز بر رعایت قوانین،

2. تمرکز بر رفاه اجتماعی،

3. روابط مناسب با دیگران،

4. رعایت اصول اخلاقی،

5. توجه به اخلاق تجارت و رعایت حقوق افراد،

6. وجدانگرایی]30[.

به سبب آنکه قضاوتهاي حرفه‌ای حسابداري، حسابرسی[[16]](#footnote-16) ، مالیات و خدمات مشاورهاي مستقیما بر جامعه اثر می‌گذارند، پس حسابداران مستلزم ایفاي نقش خود به عنوان نمایندگان اخلاقی[[17]](#footnote-17) جامعه خواهند بود. جامعه و حرفه حسابداري همواره در جستجوي آیین نامه‌اي است که به مراتب بیشتر از یک آیین اخلاق حرفه‌ای عمل نماید. تامین چنین آیین نامه‌اي می‌تواند حسابداران را بدون اجبار و اکراه تشویق به رعایت اصول اخلاقی و انجام فعالیت اخلاقی نماید. در واقع چنین آیین نامه حسابداران را قادر به تمیز درست (حق) از نادرست (باطل)، خوب ازبد، عدالت از بی‌عدالتی خواهد نمود]22[.

ایروان و فري اظهار نمودند که هدف غایی آیین اخلاق حرفه‌ای ممکن است جلب توجه افراد یا گروه‌ها به رعایت استانداردهاي اخلاقی باشد، ولی توجه به این نکته ضروري است که پیریزي استانداردهاي اخلاقی نیز باید بر اساس تعاملات افراد با جامعه صورت پذیرند]22[.

هر چند که آیین اخلاق حرفه‌ای ممکن است ذهن حسابداران را به مشکلات و مسائل اخلاقی معطوف نماید، ولی چیزي که حرفه حسابداري بیش از پیش به آن نیازمند است، کسب شاخصه اخلاقی و برخورداري از استدلال اخلاقی خواهد بود. در واقع، ایروان و فري اخلاقیات را به عنوان محصول تفکر راجع به رفتار و عملکرد تعریف می‌کنند، که مرتبط با افراد و گروهها بوده و از دیدگاه آنها مورد توجه قرار می‌گیرند. بنابراین آنها اخلاق را به این صورت تعریف می‌نمایند؛ "ارزش ها و اعتقاداتی است که در قالب روابط فردي (مثل، خانواده و دوستان) و روابط رسمی (مثل، حرفه، مذهب، فرهنگ/هویت ملی، محیط)، انتظارات و مسئولیت‌هاي شناخته شده در این روابط و درك وآگاهی خود از نتایج خاص جریان فعالیتها، توسعه، تعریف و تصریح می‌گردد]22[.

**اصول اخلاقی**

به طور کلی، دیدگاه اخلاقی هر فردي در قالب دو اصل کلی، اخلاق فردي[[18]](#footnote-18) و اخلاق حرفه اي[[19]](#footnote-19) طبقه بندي می‌شوند. اخلاق فردي بیانگر اصولی است که منعکس کننده انتظارات جامعه از هر شخص با هر ظرفیتی می‌باشند. در حالیکه اخلاق حرفه‌ای، رفتار افراد را بر مبناي ظرفیت‌هاي حرفه‌ای شکل داده و توصیف کننده رفتاري است که در قالب فعالیت‌هاي حرفه‌ای نظیر حسابداري، پزشکی، حقوق و مهندسی صورت می‌پذیرند]32[.

به عبارت دیگر، اخلاق حرفه‌ای شاخه‌اي از اخلاق کاربردي است که به مباحث اخلاقی در حرفه می‌پردازد (در زیر، ارزش هاي زیر بنایی اصول اخلاق فردي و حرفه اي توصیف گشته اند]5[:

**اصول اخلاقی فردي**

* رابطه مناسب با دیگران،
* احترام به شخصیت دیگران،
* اعتماد و صداقت،
* رعایت رضایتمند قوانین،
* عدالت و انصاف،
* پرهیز از قبول هرگونه امتیاز غیر منصفانه،
* خیر خواهی،
* جلوگیري از ضرر و زیان،

**اصول اخلاقی حرفه اي**

* عینیت و بی طرفی[[20]](#footnote-20)
* افشاي کامل[[21]](#footnote-21)
* قابلیت اعتماد،
* واکاوي (تحقیق و تفحص)[[22]](#footnote-22)
* وفاداري به مسئولیت حرفه‌اي،
* اجتناب از تضاد منافع بالقوه یا بالفعل

**اصول اخلاق حسابداري**

لازمۀ دستیابی به اهداف حرفۀ حسابداري توسط حسابداران حرفه‌اي، پایبندي به اصول بنیادي اخلاقی حسابداري است. هر یک از انجمنهاي حرفه‌ای حسابداري، اصول اخلاقی خاص خود را تدوین می‌نمایند که شباهت‌هاي زیادي به هم دا شته و همگی کارآمدي، قابلیت اعتماد، حرفه‌ای بودن و اعتبار خدمات حسابداري را تأمین می‌نمایند. اصول اخلاقی حسابداري که کم و بیش مورد اتفاق نظر همه انجمن‌هاي حرفه‌ای حسابداري بوده و رعایت آنها ، موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد به شرح زیر است ]7[.

الف) درستکاري: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.

ب) بیطرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بیطرف باشد و نباید اجازه دهد هیچ گونه پیش داوري، جانبداري، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بیطرفی او را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.

ج) صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وي همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وي به گونه‌اي قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

د) راز داري: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائۀ خدمات حرفه‌ای خود به‌دست می آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشاء کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسؤولیت افشاي آن را داشته باشد.

ه) رفتار حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌اي عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی که اعتبار حرفه او را مخدوش می‌کند، بپرهیزد.

و) اصول و ضوابط حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه اي را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهاي صاحبکار یا کارفرماي خود را به گونه اي با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاري، بیطرفی و نیز استقلال حسابداران حرفه‌ای مستقل، سازگار باشد.

**پیشینه پژوهشی تحقیق**

هابرستروه و همکاران[[23]](#footnote-23)، با توجه به نام تجاری و حوزۀ شرکت، با ایجاد الگویی پیشنهاد میدهند که مصرف کنندگان قضاوت های اخلاقی خود را در مورد شرکتهایی لحاظ کنند که عملکرد غیراخلاقی دارند. این الگو در شرایط فرهنگی مختلف قابل تعدیل است و مواردی مانند اثر محیط خارجی و اعتبار زیست محیطی را نیز در خود جای می دهد]20[.

مرزوکی و همکاران[[24]](#footnote-24)، به تدوین الگوی خودکارآمدی در آموزش حسابداری پرداختند. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد رابطۀ مثبت و معناداری بین متغیرهای نگرش، حمایت همکاران، حمایت مدیران و خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری وجود دارد. همچنین، یافته ها رابطۀ مثبتی را بین خودکارآمدی آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری و گسترش آموزش اخلاق حرفه ای حسابداری نشان داد]26[.

اعتمادی و همکاران(2016)، اثر الگوی اخلاق کسب وکار و مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها در کسب مشروعیت اجتماعی و مزیت رقابتی را برای 50 مدیر مالی شرکتهای تولیدی و غیرتولیدی بررسی کردند . یافته‌های مطالعۀ آنها نشان داد سازمان‌هایی که اخلاق در کسب وکار را رعایت می‌کنند، مزیت رقابتی و مشروعیت اجتماعی کسب می‌کنند]19[.

آلین و همکاران[[25]](#footnote-25)، در پژوهشی به ارائۀ الگوی مفهومی قصد گزارش موارد تقلب حسابرسان مستقل پرداختند. در این الگو، عوامل فردی مانند نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هزینه‌های شخصی گزارشگری اثر مثبتی بر قصد گزارشگری اعمال تقلب دارد و این تأثیر به وسیلۀ عامل های مرتبط با مسئله، مانند شدت تقلب اخلاقی، تعدیل می شود]10[.

آقایی و حصارزاده، به الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری پرداخته‌اند و دیدگاه حسابداران را نسبت به این الگوها از طریق پیمایشی گزارش کردند. یافته‌های این مطالعه بیانگر وجود هفت الگوی اخلاق در حسابداری بود که شامل : الگوی وظیفه گرایی، الگوی نتیجه گرایی ، الگوی هماهنگی، الگوی قراردادی، الگوی ایجاد قدرت ، الگوی خطر اخلاقی و الگوی دیگرگرایی است. همچنین، یافته‌های مطالعه نشان داد هر یک از الگوهای مزبور، معیار و کارکردهای اخلاقی متفاوتی برای حسابداری تبیین می‌کند]9[.

امینی(2008)، نیز به ارائۀ الگویی در زمینۀ اخلاق تجاری می‌پردازد که به چهار عامل وابسته است: 1 . زمان: که به تحولات اخلاق تجاری در بازار در رابطه با عنصر زمان اشاره دارد، 2. فرهنگ: که به تحولات اخلاق تجاری در بازار در رابطه با عنصر فرهنگ مربوط می‌شود3 . دیدگاه شرکتها در مقابل دیدگاه جامعه: که به دوگانگی و ادراکی بودن پدیدۀ اخلاق در خلال زمان و فرهنگ اشاره دارد و بر اساس آن، با گذشت زمان این مسأله روشنتر می‌شود 4. قابل قبول یا غیرقابل قبول بودن اخلاق تجاری: که مجدداً دوگانگی و ادراکی بودن این پدیده را در گذر زمان و فرهنگ بیان می‌کند]11[.

سونسون و وود[[26]](#footnote-26)، در پژوهشی به تهیۀ یک چارچوب مفهومی از سازمان و اخلاق کسب و کار پرداختند که پایه‌ای برای توسعه و پالایش ارتباط‌های اخلاقی در سازمان فراهم می‌آورد و باعث همکاری و اتحاد در ارتباط های اخلاقی می شود]29[.

مالهوترا و جینا[[27]](#footnote-27)، با ارائۀ الگوی اخلاق بازاریابی ابتدا برای تصمیم‌گیری اخلاقی آگاهی را تعریف کردند و بیان می‌کنند که با آگاهی از شرایط می‌توان در درستی از مشکل‌ها داشت و بر اساس در ایجاد شده به قضاوت اخلاقی پرداخت. سپس بر اساس قضاوت، مسیر اخلاقی را انتخاب و اجرا کرد. این موضوع بر تصمیم گیری اخلاقی نیز اثرگذار است و بر آن تأثیر می‌گذارد. همننین، تصمیم‌گیری اخلاقی و اخلاق بازاریابی از فرهنگ، سطح پاسخگویی، مشتری و سایر عوامل نیز تأثیر می‌پذیرند]25[.

**بحث و نتیجه گیری**

از منظر اخلاق هنجاری، اخلاق علم بایدها و نبایدها است. علمی است که معین می‌کند چه اموری خوب و چه اموری بد است. چارچوب مفهومی حسابداری بر پایه اقتصاد سرمایه‌داری آدام اسمیت نهاده شده است. بر این اساس، رفتار افراد هنگامی عقلایی است که مبتنی بر نفع شخصی و حداکثر کردن آن باشد؛ و از آن در علم اخلاق تحت عنوان خودگرایی اخلاقی یاد می‌گردد. حسابداری، سیستمی است که با دیگران درگیر است و پیوسته در تقابل و وابستگی با آنها قرار دارد؛ هر جا که پای دیگران به میان آید، حسابداری با یک چالش اخلاقی روبرواست. چالش‌هایی که حل آن، نیازمند نگاه به اخلاق از منظر ارزشی است. وقوع رسوایی‌های متعدد مالی در سال‌های اخیر، تأکیدی مکرر بر همین نکته بود؛ نکته‌ای که حرفه طی سالیان گذشته، با خامی از آن گذر کرده است. بروز رفتارهای غیر اخلاقی از سوی حسابداران، نشان داد که نمی‌توان به سادگی از اهمیت اخلاق و استدلال‌های اخلاقی چشم پوشید. آن چه امروز حرفه بیش از گذشته برای تثبیت جایگاه خود به آن نیاز دارد، تربیت حسابدارانی است که ضمن برخورداری از ارزش‌های اخلاقی، توانایی تشخیص موضوع‌ها و اخذ تصمیم‌های اخلاقی را داشته باشند. تعدیل ساختار برنامه‌های آموزشی دانشگاه‌ها و قرار دادن اخلاق بین دروس حاضر، می‌تواند فرصت تجهیز حسابداران به فضیلت‌های اخلاقی و کاربردی را فراهم کند. بنابراین، تغییر در محیط تجاری و نقش دانشگاه‌ها در مهیا ساختن دانش آموختگان جهت فعالیت در چنین محیطی، این تعدیل را ضروری می‌سازد.

حسابداران حرفه‌ای به عنوان نمایندگان اخلاقی جامعه جهت ایفاي نقش خود مستلزم فراگیري و رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای خواهند بود، از این رو نهادینه کردن اخلاق در سیستم آموزش حسابداري بایستی به یک اصل و نه یک انتظار تبدیل شود. در واقع حسابداران حرفه‌ای جهت تامین رفاه عمومی، نیازمند کسب مهارت نسبت به قضاوت‌هاي اخلاقی می‌باشند. تحقق و افزایش رفتار اخلاقی حسابداران حرفه‌ای مستلزم چیزي فراتر از اصول آیین اخلاق حرفه‌ای فعلی می‌باشد. تامین این مهم تنها در سایه نهادینه کردن ارزش‌هاي اخلاقی اسلامی در سیستم آموزش حسابداري و آیین اخلاق حرفه‌ای آن میسر می‌گردد. حیات مادي هر شخصی بر اساس اعتقادات، شاخصه‌هاي اخلاقی و کمال شخصیتی وي شکل گرفته و بر همین مبنا نیز مورد سنجش واقع خواهد شد.

**منابع**

1. بیدختی، عباس و محمد صادقی.(1391). اخلاق در حسابداري. اولین همایش ملی بررسی راه کارهاي ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداري و مهندسی صنایع در سازمان ها، 18 و 19 بهمن، گچساران.
2. سرلک نرگس. ( 1387). اخلاق حسابداري. فصلنامهي اخلاق در علوم و فنّاوري. ، شماره‌هاي 1و 2
3. علی مدد مصطفی، ملک آرائی نظام الدین. (1385). اصول حسابداري، چاپ بیست و سوم، انتشارات سازمان حسابرسی، جلد اول.
4. فرامرز قراملکی احد. ( 1389). درآمدي بر اخلاق حرفه اي. چاپ سوم،انتشارات سرآمد.
5. کمیته فنی سازمان حسابرسی. (1385). آئین رفتار حرفه‌ای. چاپ ششم. انتشاراتسازمان حسابرسی.
6. Abdul Rahman AR(2003 (Ethics in Accounting Ed u c a t i o n : Contribution of the Islamic Principle of Maslahah. IIUM Journal of Economics and Management 11(1) 31-49.
7. Aghaei, M., and Hesarzadeh, R. (2012). Conceptual modeling of ethics in accounting and auditing of accountants. Ethics in Science and Technology, Vol. 7, No. 3, Pp. 52-61. (In Persian).
8. Alleyne, P., Hudaib, M. and Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. The British Accounting Review, Vol. 45, No. 1, Pp 10-23.
9. Amini, A. (2008). The dynamics of business ethics: A function of culture and time (examples and patterns). Ethics in Science and Technology, Vol 3, No. 3-4, Pp. 97-105. (In Persian).
10. Bakar MA, Maisarah MS Ainun AM ((2003 (Ethics and the Accounting Profession in Malaysia. National Accounting Research Journal 1:1.
11. Bakre OM (2007 (The unethical practices of accountants and auditors and the compromising stance of professional bodies in the corporate world: Evidence from corporate Nigeria. Accounting Forum 31:277-303.
12. Bunker RB, & Casey M(2012). Facilitating Payments versus Bribes: Are We Sending Conflicting Ethical Signals in Accounting Education? International Journal of Business and Social Science 3(8):47-50.
13. Carrol R(1998). A Model for Ethical Education in Accounting. Gowthorpe C, Blake J. Ethical Issues in Accounting (Ed.), London: Routledge.
14. Colson Ch (1989). Against the Night, Ann Arbor, MI: Servant Publications, p.67.
15. Duska RF, Duska BS (2003). Accounting Ethics. Eight published. Blackwell Publishing. India. pp: 5-25.
16. Duska Ronald F, Duska Brenda (2003). Accounting ethics, Maiden, MA: Blackwell Publishing.
17. Etemadi, H., Sepasi, S., and Beshagh, M. (2016). Business ethics, corporate responsibility, and Corporate Performance. Journal of Ethics in Science and Technology, Vol. 3, No. 11. Pp. 107- 115. (In Persian).
18. Haberstroh, K., Orth, U., Hoffmann, S. (2017). Consumer response to unethical corporate behavior: A re-examination and extension of the moral decoupling model. Journal of Business Ethics, Vol. 140, issue 1, Pp 161-173.
19. Hooker, B (2001). Self-interest, ethics, and the profit motive. Business Ethics, Cowton and Crisp, Oxford University Press.
20. Irwin KS, Fry CL(2007). Strengthening drug policy and practice through ethics engagement: An old challenge for a new harm reduction. International Journal of Drug Policy:18:7583.
21. Jackling B, Cooper BJ, Leung P, Dellaportas S (2007). Professional accounting bodies’ perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education. Managerial Auditing Journal: (9)22 928-944.
22. Kohlberg L (1969). Theory of cognitive moral reasoning and development. edited by Jackling B,
23. Malhotra, N., and Gina, L. (1998). An integrated model for ethical decisions in marketing research. Journal of Business Ethics, Vol. 17, Pp. 263–280.
24. Marzuki, M., Subramaniam, N., Cooper, B., and Dellaportas, S. (2017). Accounting academics’ teaching self-efficacy - and ethics integration in accounting courses: A Malaysian study , Asian Review of Accounting, Vol. 25 Iss. 1 pp. 1-39.
25. Northouse Peter G (2004). Leadership theory and practice(3rd), Thousand Oaks, CA: sage Publications.
26. Smith LM (2003). A Fresh Look at Accounting Ethics. Accounting Horizons 17: 47–49.
27. Svensson, G., Wood, G. (2008). A model of business ethics. Journal of Business Ethics, Vol. 77, Pp. 303–322.
28. Wilhelm WJ, & Czyzewski AB (2012). Ethical reasoning instruction in undergraduate cost accounting: a non-intrusive approach. Academy of Educational Leadership Journal 16(2):131-142.
29. Yi-Hui Ho (2007). Undergraduate accounting students perceptions of accounting ethics: A Cross- Cultural comparative study, A dissertation Submitted to the faculty of the graduate of the university of Minnesota.
30. Yunanda RA, Abd. Majid NB (2011), The Contribution of Islamic towards ethical accounting practices. Issues in Social and Environmental Accounting 5(1):124-137.

**Comprehensive and modern Approach to Ethics and the Principles Ethics of Accounting**

**Abstract**

The main objective of accounting is to provide useful information for taking economic decisions by managers, investors and other users. Hence, accountants as reporting and financial intermediaries between the company and the capital market have a major responsibility to society. The unethical actions of accountants and auditors, while distorting public confidence, also disrupt the efficient performance of capital markets. Accountants must not only be qualify, but also have a high degree of honesty and integrity, and honesty and professional reputation be their most important assets. As a result, accounting ethics for professional accountants and those who rely on accounting services is very important. The services provided to the public by the accounting profession without trusting them are in vain. Confidence in the service itself depends on the trust of the provider and it is also a function of integrity and adherence to a set of ethical principles. Considering the fundamental role of accounting in social and economic progress, as well as the importance of the accuracy of information for investors and creditors and other stakeholders, ethics is a key element in the accounting profession. In other words, ethical behavior is an essential and foreseeable characteristic. In this research, the library method and the study of electronic databases, the behavior of professional accountants and the basic principles of accounting ethics are explained and the currently most important ethical accounting issues are investigated.

**Keywords:** ethics, accounting profession, professional ethics, accounting.

M41

1. Enron [↑](#footnote-ref-1)
2. WorldCom [↑](#footnote-ref-2)
3. Global Crossing [↑](#footnote-ref-3)
4. Parmalat [↑](#footnote-ref-4)
5. Accountability [↑](#footnote-ref-5)
6. Ethic [↑](#footnote-ref-6)
7. Webster [↑](#footnote-ref-7)
8. Norms [↑](#footnote-ref-8)
9. Abnormalities [↑](#footnote-ref-9)
10. Ethics in Business [↑](#footnote-ref-10)
11. Applied ethics [↑](#footnote-ref-11)
12. Fair treatment [↑](#footnote-ref-12)
13. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [↑](#footnote-ref-13)
14. moral reasoning [↑](#footnote-ref-14)
15. Theory of cognitive moral reasoning and development [↑](#footnote-ref-15)
16. Auditing [↑](#footnote-ref-16)
17. Moral Agents [↑](#footnote-ref-17)
18. Personal Ethics [↑](#footnote-ref-18)
19. Professional Ethics [↑](#footnote-ref-19)
20. Objectivity & Impartially [↑](#footnote-ref-20)
21. Full disclosures [↑](#footnote-ref-21)
22. Due diligence [↑](#footnote-ref-22)
23. Haberstroh [↑](#footnote-ref-23)
24. Marzuki [↑](#footnote-ref-24)
25. Alleyne [↑](#footnote-ref-25)
26. Svensson, G., Wood [↑](#footnote-ref-26)
27. Malhotra, N., and Gina [↑](#footnote-ref-27)