

اخلاق و حرفه گرای
در حسابداری
برای رشته حسابداری
مرکز آموزش علمی کاربردی شهر بابک

مدیر: شهریانو منگیان

۱۴۰۳-۱۴۰۴

دانشگاه
علمی کاربردی



کتابخانه فرهنگ

اخلاق و حرفه ای گرای در

حسابداری

مفاهیم بنیادی
چارچوب تحلیلی
نظام های اخلاقی
بررسی موارد خاص

چاپ پنجم

دکتر مهدی محمدی

دکتری تخصصی حسابداری

دکتر رمضانعلی رویانی

عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی

واحد علوم و تحصیلات

ETHICS & PROFESSIONALISM IN ACCOUNTING

by:

Dr.R. Royaei & Dr.M. Mohammadi

کتاب حاضر به " اخلاق و حرفه ای گرای در حسابداری " به صورتی جامع و کاربردی پرداخته و سعی بر آن دارد تا مفاهیم بنیادی ، نظام های اخلاقی ، چارچوب تحلیلی اخلاقی آئین رفتار حرفه ای و حرفه ای گرای را به همراه بسیاری از دیگر مباحث اخلاقی حرفه در یک ساختار یکپارچه ارائه نماید .

با ارائه نظاممند فلسفه و مبانی نظری اخلاقی به طرح بسیاری از موارد خاص اخلاقی در حسابداری می پردازد تا خواننده بتواند مطالب نظری ارائه شده را در قالب افته های طراحی شده که برگرفته از محیط پیرامون می باشد تداعی کرده و آمادگی لازم و کافی برای اتخاذ تصمیمات اخلاقی در هر سلسله از حرفه را در عمل داشته باشد .

ناشر کتاب های دانشگاهی و کارشناسی ارشد و دکتری

آدرس سایت : Ketabkhaneh-Farhang.ir

خرید آنلاین از سایت کتابخانه فرهنگ (دارای نامه اعاده انتروبلی)

خرید اینترنتی : Farhang@yahoo.com یا با تلفن های ۰۲۰ - ۶۶۹۸۹۲۹ تلفن بیخط



مراکز پخش:

تهران : خیابان انقلاب ، بین ۱۲ فروردین و اردیبهشت ، ساختمان ۱۳۴۸
کتابخانه فرهنگ ، طبقه چهارم تلفن : ۰۲۰ - ۶۶۹۸۹۲۹ فکس : ۰۲۰ - ۶۶۴۱۲۱۷۱
فروستگاه : خیابان انقلاب ، بین ۱۲ فروردین و اردیبهشت ، ساختمان ۱۳۴۸
کتابخانه فرهنگ ، طبقه اول تلفن : ۰۲۰ - ۶۶۹۸۹۲۹ فکس : ۰۲۰ - ۶۶۴۱۲۱۷۱





اخلاق و حرفه‌ای گرایی

در

حسابداری



نشر درخشش
www.darakshshbook.com

۱۴۰۳/۱۲/۱۶

مشهد: خیابان سعدی، پاساژ مهتاب، شماره ۲۵
۰۵۱ - ۳۲۲۵۱۹۲۳

مفاهیم بنیادی
چارچوب تحلیلی

نظام‌های اخلاقی
بررسی موارد خاص

دکتر رمضانعلی رویائی

عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی
واحد علوم و تحقیقات

دکتر مهدی محمدی

دکتری تخصصی حسابداری

سرشناسه: رویایی، رمضانعلی
عنوان و نام پدیدآور: اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری / مؤلفان: رمضانعلی رویانی، مهدی محمدی.
مشخصات نشر: تهران: کتابخانه فرهنگ، ۱۳۹۰.
مشخصات ظاهری: ع، ۴۳۲ ص. مصور، جدول، نمودار.
شابک: 978-964-155-245-1
یادداشت: واژه‌نامه. کتابنامه ص ۴۰۳-۴۰۴. نمایه.
موضوع: حسابداران - اخلاق حرفه‌ای، حسابداری - جنبه‌های اخلاقی، اخلاق کسب و کار
شناسه افزوده: محمدی، مهدی.
رده‌بندی کنگره: ۱۳۹۰ الف ۳۱۵/۹ HF۵۶۲۵
رده‌بندی دیویی: ۱۷۴/۴
شماره کتابشناسی ملی: ۲۵۲۸۹۴۸

کتابخانه فرهنگ

عنوان : اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری
مؤلفین : دکتر رمضانعلی رویانی - دکتر مهدی محمدی
ناشر : کتابخانه فرهنگ
تیراژ : ۳۰۰ :
چاپ پنجم : ۱۴۰۱ (ویرایش جدید)
چاپ : دالاهو
صحافی : کتابخانه فرهنگ
قیمت : ۲۸۰۰,۰۰۰ ریال

دفتر مرکزی : تهران، خیابان انقلاب، بین فروردین و اردیبهشت، ساختمان ۱۳۴۸، طبقه چهارم، کتابخانه فرهنگ، تلفن: ۳۰ - ۶۶۴۹۸۹۲۹ - فکس: ۶۶۴۱۲۱۷۱
فروشگاه مرکزی: تهران، خیابان انقلاب، بین فروردین و اردیبهشت، ساختمان ۱۳۴۸، طبقه اول، کتابخانه فرهنگ، تلفن: ۶۶۴۹۸۹۲۹، فکس ۶۶۴۱۲۱۷۱

«این اثر، مشمول قانون حمایت مؤلفان و مصنفان و هنرمندان مصوب ۱۳۴۸ است، هر کس تمام یا قسمتی از این اثر را بدون اجازه مؤلف (ناشر) نشر یا پخش یا عرضه کند مورد پیگرد قانونی قرار خواهد گرفت.»

شابک: 978-964-155-245-1
شابک: 978-964-155-245-1

هنگامی که ۱۵ سال پیش برای اولین بار در ایران و در قالب برنامه‌ریزی‌های درسی در مقطع دکترای (Ph.D) حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، مقرر شد که اخلاق حرفه‌ای یا ETHICS تدریس شود، حضور آن محسوس بود. اما نیازی که طی سال‌های پس از آن در فضای حرفه حسابداری ایران شکل کاملاً جدی، فراگیر و در پارامتر موارد صورتی بحرانی به خود گرفت قابل پیش‌بینی نبود. درک منطقی از عوارض و پی‌آمدهای حاصل از کافی نبودن اخلاق حرفه‌ای و عدم رعایت آن منجر به ورود این میبحث مهم در نظام آموزش حسابداری، اعم از دانشگاهی و سازمان‌های حرفه‌ای گردید.

چاپ نخستین کتاب حاضر در سال ۱۳۹۰ اولین مرجع مدون در حوزه «اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری» بود که مورد استقبال و استفاده در نظام آموزش حسابداری در مقاطع دکترای و کارشناسی ارشد در دانشگاه‌های کشور قرار گرفت، سپس به تدریج به دوره‌های آموزشی در سازمان‌ها و مؤسسات رسمی دولتی و شرکت‌های حسابرسی در بخش خصوصی راه یافت و نتیجتاً به صورت یک فونداسیون اساسی برای طرح جدی اصول و موازین و رفتارهای حرفه‌ای منبعث از این اصول و موازین درآمد و نیز مباحث کاربردی و موارد واقعی رعایت و عدم رعایت آن مورد توجه قرار گرفت. تدریس این کتاب در مقاطع کارشناسی و دکتری به علاقه روزافزون اندیشمندان و متخصصین حرفه حسابداری و حسابرسی در حوزه اخلاق حرفه‌ای دامن زد. مطالبه اهالی حرفه، از محیط علم تا حوزه عمل، در جهت افزایش آموخته‌ها و دانسته‌هایشان در این حوزه منجر به برگزاری همایش‌ها، کنفرانس‌ها و سمینارهای مستقل در این باره شد. معذک با طرح مسایل و موارد مربوط به این مبحث و با حفظ موضوعیت در این برگزاری‌ها و در قالب عنوان‌های به روز آمد، حال و هوا و اهمیت فضای این دیالوگ‌ها مغفول نماند.

توجه داریم که کافی نبودن متون محوری برای بحث و آموزش «اخلاق حرفه‌ای» در مقاطع کارشناسی، ارشد و دکترای حسابداری بر برنامه‌ریزان واحدهای درسی و مدیران اجرایی حرفه پوشیده نیست، با آن که اخیراً تدریس در دوره دکترا مورد تأیید سیاست‌گذاران آموزشی قرار گرفته است، بایستی اذعان کرد که تدریس این عنوان در دوره‌های کارشناسی و ارشد به مثابه پیش‌زمینه یکی از حوزه‌های مهم، حیاتی و غیرقابل اغماض حرفه حسابداری، از علم تا عمل، نبایستی بیش از این با غفلت مواجه باشد. لازم به تذکر است که آیین رفتار حرفه‌ای، به عنوان مبانی نظری و اصول فکری و فلسفی آن بیش از ربع قرن است که در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی پیشرو حسابداری در جهان تجارت و اقتصاد با استفاده از متون دانشگاهی وزین و ساختارمند تدریس و به طور فزاینده به عنوان واحدهای درسی مستقل مورد اجرا قرار گرفته است.

در چاپ دوم کتاب حاضر، زمستان ۱۳۹۳، اشتباهات چاپی و بی‌توجهی‌های نگارشی مرتفع و با بازخوانی دقیق‌تر و نثری پیراسته لباس جدیدی به تن متن اولیه پوشانده شد و در چاپ سوم مجدداً بخش موارد خاص آن مورد تجدید نظر قرار گرفته است.

بد نیست به اذعان درآید که به دلیل کاربردی بودن کتاب پیش‌رو و پرداختن به اخلاق حرفه‌ای به عنوان یک کمبود مهم در چارچوب مصیبت‌های مالی و انحراف‌های اخلاقی [که خود منجر به این گونه مصیبت‌های مالی می‌گردد]، از طرح مسایل مفهومی، فکری و تعمیق در فلسفه‌ها و مبانی نظری اخلاق و بی‌اخلاقی در این کتاب خودداری شده است. معذک به منظور جبران این خودداری‌ها، مطالعه کتاب دیگری تحت عنوان «فلسفه اخلاق» از انتشارات همین ناشر محترم یعنی کتابخانه فرهنگ* و بهره‌مندی از تدوین و تألیف پیراسته و نیز کامل بودن مرجعیت و مآخذ آن به مشتاقان دانش نظری و مبانی فلسفی اخلاق حرفه‌ای توصیه می‌گردد.

در خاتمه ضمن تشکر از کوشش‌های جناب آقای ناصر نقی‌زاده، مدیریت محترم انتشارات کتابخانه فرهنگ که اهتمام خود را مصروف چاپ و نشر کتاب‌های اخلاق حرفه‌ای می‌کنند، از تمامی اندیشمندان، مدیران و حسابرسان حرفه‌ای صاحب‌نظر و دانش‌جویان عزیز که با ارائه پیشنهادها و انتقادهای خود به استفاده کتاب کمک کرده‌اند، سپاسگزاری می‌نماید.

رمضانعلی (مظفر) رویائی

بهار ۱۳۹۹

* تألیف دکتر رمضانعلی رویائی و دکتر علی‌اکبر رمضان

بخش اول: فلسفه و مبانی نظری اخلاق و حرفه ای گرایی در حسابداری

فصل اول: اخلاق و نظام های اخلاقی در حسابداری

۵	مقدمه
۱۰	ضرورت اخلاق و آئین رفتار حرفه ای
۱۲	اخلاق
۱۴	عوامل موثر بر رفتار اخلاقی
۱۵	تفسیر قانونی
۱۵	عوامل سازمانی
۱۵	عوامل شخصی
۱۶	مراحل پیشرفت اخلاقی
۱۶	شخصیت و ارزش های شخصی
۱۷	تأثیرات خانوادگی
۱۷	تأثیرات دوستان
۱۷	مهمانرب زندگی
۱۸	عوامل موقعیتی
۱۸	اخلاق و ارزش ها
۱۸	اخلاق کسب و کار
۲۰	ضرورت اخلاق حرفه ای
۲۱	اخلاق حرفه ای
۲۳	دانش اخلاق حرفه ای
۲۳	اخلاق حرفه ای به منزله دانش
۲۳	نقش کاربردی اخلاق
۲۳	پیشینه حرفه ای
۲۴	دانش بومی
۲۴	اخلاق اسلامی
۲۵	دانش انسانی
۲۵	ویژگی های زبانی
۲۵	دانش میان رشته ای
۲۵	ضرورت اخلاقی حرفه ای در حسابداری
۲۶	اخلاق حرفه ای در حسابداری
۲۷	حرفه حسابداری
۲۹	حسابدار حرفه ای
۳۰	اخلاق حرفه ای حسابداران
۳۲	مبانی رفتار حرفه ای
۳۳	اصول اخلاق حرفه ای حسابداری
۳۴	مشکلات اخلاقی معاصر در حسابداری
۳۷	حل مسائل و مشکلات اخلاقی در حسابداری
۳۸	آموزش حسابداری با رویکرد اخلاق

قانون اخلاق،

مردم را در هماهنگی کامل با رهبر قرار می دهد،
به گونه ای که از جان گذشته و بدون ترس از خطرات،
از وی پیروی می کنند.

"Sun Tzu"

قانون، همان اخلاق مکتوب است.

"M Iayor"

۶۸	اصول بنیادی آئین رفتار حرفه‌ای ایران
۶۸	درستکاری
۶۸	بی طرفی
۶۸	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای
۶۸	راز داری
۶۸	رفتار حرفه‌ای
۶۸	اصول و ضوابط حرفه‌ای
۶۹	احکام آئین رفتار حرفه‌ای ایران
۶۹	درستکاری و بی طرفی
۶۹	تضاد منافع
۷۱	صلاحیت حرفه‌ای
۷۱	رازداری
۷۲	خدمات مالیاتی
۷۴	آگهی
۷۴	استقلال
۷۴	داشتن هر گونه رابطه مالی با صاحبکار
۷۵	ارائه سایر خدمات به صاحبکاران حسابرسی
۷۶	روابط شخصی و خانوادگی
۷۶	حق الزحمه
۷۶	حق الزحمه مشروط
۷۶	خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی
۷۷	مالکیت سرمایه
۷۷	شرکای سابق
۷۷	دعاوی حقوقی
۷۷	ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار
۷۷	استانداردهای رفتار اخلاقی انجمن حسابداران مدیرین
۷۸	استانداردهای رفتار اخلاقی انجمن حسابداران
۷۸	صلاحیت
۷۹	حفظ اسرار
۷۹	امانتداری و صداقت
۸۰	بی طرفی
۸۰	رفع تضاد اخلاقی
۸۱	آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حساب‌رسان داخلی
۸۱	آئین‌نامه‌های اخلاقی انجمن حساب‌رسان داخلی
۸۱	اهداف
۸۱	کاربرد
۸۲	استانداردهای رفتار اخلاقی
۸۳	خلاصه

۴۰	سیر تاریخی تحولات آموزش در حسابداری
۴۲	ورود اخلاق حرفه‌ای به آموزش حسابداری
۴۴	نظام‌های اخلاقی
۴۴	نظام اخلاقی اسلامی
۴۵	الگو (نظام) های اخلاقی
۴۵	نظام‌های اخلاقی آرم استرانگو دوسکا
۴۶	فلسفه سودمند گرایی
۴۷	فلسفه خود محور
۴۷	فلسفه مطلق گرایی
۴۸	فلسفه عدالت
۴۹	فلسفه نسبی گرایی
۴۹	تئوریهای اخلاقی هسمر
۴۹	قانون جاویدان (ابدی)
۴۹	مفعت گرایی یا تئوری فرجام گرایی
۴۹	وظیفه گرایی یا آغاز گرایی
۴۹	عدالت توزیعی
۵۰	آزادی فردی
۵۰	تئوری حقوق
۵۰	نظامهای اخلاقی مطرح معاصر
۵۱	نسبی گرایی
۵۲	فایده گرایی
۵۳	عام گرایی
۵۳	حقوق
۵۴	عدالت توزیعی
۵۵	قانون جاویدانی یا ابدی
۵۶	خلاصه
۵۸	فصل دوم: آئین رفتار حرفه‌ای و حرفه‌ای گرایی در حسابداری
۵۸	مقدمه
۵۸	آئین رفتار
۵۹	آئین رفتار حرفه‌ای و حرفه‌ای گرایی
۶۱	آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا
۶۱	بخش ۱: اصول
۶۱	مقدمه
۶۲	مسئولیت‌ها
۶۲	منافع عمومی
۶۳	امانتداری
۶۳	بی طرفی و استقلال
۶۴	اعمال مراقبت حرفه‌ای
۶۵	حدود و ماهیت خدمات
۶۶	بخش ۲: قواعد
۶۷	آئین رفتار حرفه‌ای در ایران

تعریف موضوع تصمیم‌گیری.....	۱۲۵
تعیین معیار ارزیابی.....	۱۲۵
سنجش معیارهای مربوط.....	۱۲۵
شناسایی راهکارها.....	۱۲۶
رتبه‌بندی راهکارها.....	۱۲۶
انتخاب بهترین راهکارها.....	۱۲۸
ضرورت ایجاد چارچوب قضاوت حرفه‌ای.....	۱۲۹
تأثیر انگیزه‌ها در قضاوت‌های حسابداری.....	۱۳۱
فرآیند قضاوت اقتصادی، حقوقی و اخلاقی.....	۱۳۴
منابع اشتباهات در قضاوت‌های حساب‌رسان.....	۱۳۵
ادراک در دسترس.....	۱۳۶
ادراک بازمانده.....	۱۳۷
مکمل شدن و تعدیل ادراک.....	۱۳۷
سایر سوگیری‌ها.....	۱۴۱
روش‌های غلبه بر قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی.....	۱۴۱
بهبود مهارت.....	۱۴۱
اعمال روش‌های غیرسوگیرانه.....	۱۴۲
ایجاد چارچوب و چشم‌انداز.....	۱۴۲
تصمیم‌گیری گروهی و بررسی تصمیمات فردی.....	۱۴۲
توجه تصمیمات.....	۱۴۲
استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری.....	۱۴۳
شناخت استدلال‌ات اخلاقی.....	۱۴۷
چارچوب تصمیم‌گیری اخلاقی.....	۱۴۸
مدل تصمیم‌گیری اخلاقی تورن.....	۱۵۱
توسعه اخلاقی.....	۱۵۱
حسابیت اخلاقی.....	۱۵۱
استدلال تجویزی.....	۱۵۶
تقوا.....	۱۵۶
انگیزه / نیت اخلاقی.....	۱۵۸
ویژگی اخلاقی.....	۱۵۹
تردید حرفه‌ای در تصمیم‌گیری حرفه‌ای.....	۱۶۲
مدل بندی تردید حرفه‌ای.....	۱۶۵
تصمیمات اخلاقی.....	۱۶۶
فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی.....	۱۶۹
ادراک اخلاقی.....	۱۷۰
قضاوت اخلاقی.....	۱۷۲
تمایل اخلاقی.....	۱۷۳
اقدام اخلاقی.....	۱۷۳
نظریه‌ها و مدل‌های اخلاقی.....	۱۸۸
خلاصه.....	

فصل سوم: مسئولیت اجتماعی حسابرسی، فاصله انتظارات و تجاری شدن حرفه.....	۸۶
مقدمه.....	۸۷
مسئولیت‌های اخلاقی.....	۹۰
وظایف اجتماعی.....	۹۱
ممانعت اجتماعی.....	۹۱
تهدید اجتماعی.....	۹۲
پاسخ اجتماعی.....	۹۲
مشارکت‌های اجتماعی.....	۹۳
مدیریت مسئولیت اجتماعی.....	۹۳
ایجاد منشور اخلاقی.....	۹۴
حسابرسی اجتماعی.....	۹۶
مدل‌های نقش حسابرس.....	۹۶
مدل شبه قضایی.....	۹۷
مدل مباشرت و نظارت.....	۹۷
مدل مسئولیت اجتماعی.....	۹۸
نقش‌های اجتماعی حسابرسی.....	۹۹
نقش عام اجتماعی حسابرسی.....	۱۰۰
نقش خاص اجتماعی حسابرسی.....	۱۰۰
محدودیت‌ها و عواقب وظایف حسابرس مستقل.....	۱۰۲
فاصله انتظارات.....	۱۰۵
ترکیب فاصله انتظارات.....	۱۰۷
فاصله انتظارات در گزارشگری حسابرسی.....	۱۰۹
ایده‌های کاهش فاصله انتظارات.....	۱۱۰
عکس‌العمل حرفه حسابرسی در قبال فاصله انتظارات.....	۱۱۲
حاکمیت شرکتی و نقش اجتماعی حسابرسی.....	۱۱۲
حاکمیت شرکتی.....	۱۱۲
حاکمیت شرکتی از دیدگاه سستی.....	۱۱۲
حاکمیت شرکتی از دیدگاه نوین.....	۱۱۲
چارچوب نظری حاکمیت شرکتی.....	۱۱۳
تئوری نمایندگی.....	۱۱۴
تئوری هزینه معاملات.....	۱۱۴
تئوری ذی‌نفعان.....	۱۱۵
نقش و قدرت اجتماعی حسابرسی در ساختار حاکمیت شرکتی.....	۱۱۵
تجاری شدن حرفه.....	۱۱۶
اخلاق و محیط کنترلهای داخلی حسابداری.....	۱۱۹
Whistle-Blowing.....	۱۲۰
خلاصه.....	

فصل چهارم: قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای.....	۱۲۲
مقدمه.....	۱۲۳
تصمیم‌گیری و قضاوت.....	۱۲۴
حسابرسی به عنوان فرآیند تصمیم‌گیری.....	

فصل پنجم: ایجاد اخلاقی عدم تقارن اطلاعاتی و افشای داوطلبانه اطلاعات	۱۹۰
مقدمه	۱۹۰
پیچیدگی اطلاعات و شکاف در گزارشگری مالی و قضاوتی بودن در ارائه اطلاعات	۱۹۱
افشای داوطلبانه اطلاعات	۱۹۴
افشای داوطلبانه اطلاعات و عدم تقارن اطلاعات	۱۹۵
تئوری نمایندگی: بستر ایجاد اخلاقی عدم تقارن اطلاعاتی	۱۹۷
تئوری ذی نفعان: شاخه های اخلاقی و مدیریتی آن	۲۰۱
از بین بردن شکاف های اطلاعاتی: چارچوب های گزارشگری داوطلبانه مبتنی بر ارزش	۲۰۳
چارچوب گزارشگری تجاری F.A.S.B. و P.W.C.	۲۰۴
چارچوب گزارشگری ارزش	۲۰۵
چارچوب گزارشگری تجاری لایارث	۲۰۶
گزارشگری ارزش سهامدار	۲۰۸
آزمون مبانی و عملکرد اخلاقی در تحقیقات حسابداری	۲۰۹
خلاصه	۲۱۵
پایوست: قانون انتشار و دسترسی آزاد به اطلاعات	۲۱۶

فصل ششم: اخلاق حرفه ای در سطح بین المللی از رویکرد فوهرنگی

مقدمه	۲۲۴
ارتباط اخلاق و فرهنگ	۲۲۵
ارتباط اخلاق و فرهنگ در حسابداری	۲۲۷
طبقه بندی سیستم های حسابداری و گزارشگری	۲۳۲
رویکرد قیاسی	۲۳۲
رویکرد استقرایی	۲۳۷
جایگاه فرهنگ در سیستم های حسابداری	۲۳۸
ایجاد فرهنگ، ارزش های حسابداری	۲۴۱
ایجاد فرهنگ	۲۴۳
فرد گرایی در مقابل جمع گرایی	۲۴۳
فاصله قدرت	۲۴۵
برهیز از عدم اطمینان	۲۴۸
مردمشی در مقابل زن منشی	۲۵۰
دید بلندمدت در مقابل دید کوتاه مدت	۲۵۲
ارزش های حسابداری گری	۲۵۳
حرفه ای گرایی در مقابل کنترل قانونی	۲۵۳
بکخواختی در مقابل انعطاف پذیری	۲۵۴
محافظه کاری در مقابل خوش بینی	۲۵۵
رازداری در مقابل شفافیت	۲۵۶
ارزش های حسابداری و طبقه بندی بین المللی	۲۵۸
خلاصه	۲۶۱
فصل هفتم: مباحث خاص اخلاقی در حرفه	۲۶۴
مقدمه	۲۶۴
فساد در سطح بین الملل	۲۶۶
تعریف فساد، فساد اداری و فساد مالی	۲۷۲

طبقه بندی فساد مالی	۲۷۳
انواع فساد های رایج	۲۷۵
علل و عوامل اصلی بروز فساد مالی	۲۷۵
حسابرسان و فساد مالی	۲۷۶
وظایف حسابرسان در مبارزه با فساد مالی	۲۷۷
تقلب	۲۷۸
تعریف انجمن حسابداران رسمی امریکا	۲۸۱
تعریف انجمن حسابرسان داخلی از تقلب	۲۸۲
عوامل مرتبط با احتمال وقوع تقلب	۲۸۳
تقلبات رایج مالی	۲۹۴
شناخت در آمد از طریق دستکاری در زمان بندی	۲۹۴
شناخت در آمد از طریق ایجاد فروش های ساختگی	۲۹۴
تخصیص نادرست مبالغ در درآمدهای چند بخشی	۲۹۷
تخلفات حسابداری در مورد بدهی های ثبت نشده	۲۹۸
تقلب حسابرسان	۳۰۰
ارتباط عوامل محیطی با تقلب	۳۰۱
استراتژی های جلوگیری از تقلب	۳۰۱
پایه های حسابرسی	۳۰۱
پایه استاندارد شماره ۵۲	۳۰۲
پایه استاندارد شماره ۸۲	۳۰۲
پایه استاندارد شماره ۹۲	۳۰۳
راه های جلوگیری و کاهش تقلب	۳۰۳
برنامه های جلوگیری از تقلب	۳۰۶
استقلال حسابرسان	۳۰۶
حسابرسان داخلی	۳۰۷
مسئولیت حسابرسان در قبال تقلب	۳۰۷
مدیریت سود	۳۰۹
تعاریف مدیریت سود	۳۰۸
مدیریت سود خوب در برابر مدیریت سود بد	۳۰۹
روش های مدیریت سود	۳۱۲
هموار سازی سود	۳۱۹
انواع هموار سازی سود	۳۲۲
روش های هموار سازی سود	۳۲۳
حسابداری تعدیلات جامع	۳۲۵
پولشویی	۳۳۲
انتقال پول های کیف	۳۳۲
سیاست ها و روش های مبارزه با پولشویی	۳۳۴
قانون حفاظت از منافع سرمایه گذاران و قانون ساربینز - آکسلی	۳۳۵
قانون ساربینز - آکسلی	۳۳۵
اهمیت قانون ساربینز - آکسلی	۳۳۵
هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام طبق قانون ساربینز - آکسلی	۳۴۰
تقاضای حسابرسی، انتخاب، تغییر و خرید حسابرسان	۳۴۶
تقاضای حسابرسان	۳۴۶
انتخاب حسابرسان	۳۴۷

اشکال

شکل ۱-۱: عوامل تعیین کننده اخلاق شخصی	۱۴
شکل ۱-۲: عناصر دانش اخلاق حرفه‌ای	۲۳
شکل ۱-۳: مدل اخلاق حرفه‌ای آرم استرلینگ	۳۲
شکل ۳-۱: دلایل وجود فاصله انتظارات	۱۰۴
شکل ۳-۲: ساختار فاصله انتظارات ارائه شده توسط پرت	۱۰۶
شکل ۳-۳: بررسی انجام شده توسط خانم پرت در رابطه با نسبت‌های فاصله انتظارات	۱۰۷
شکل ۴-۱: فرآیند قضاوت اقتصادی، حقوقی و اخلاقی	۱۳۲
شکل ۴-۲: مدل عوامل تعیین کننده تردید حرفه‌ای در عملکرد حسابداری	۱۶۵
شکل ۵-۱: تجزیه و تحلیل شکاف اطلاعات	۱۹۶
شکل ۵-۲: مدل گزارشگری تجاری ارزش P.W.C.	۲۰۶
شکل ۵-۳: چارچوب گزارشگری لایبارت	۲۰۸
شکل ۵-۴: چارچوب گزارشگری ارزش سهامدار	۲۰۹
شکل ۹-۱: فرهنگ و سیستم‌های حسابداری در عمل	۲۵۸
شکل ۷-۱: خلاصه مفاد قانون ساربینز-اکسلی	۳۴۵

جداول

جدول ۱-۱: ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای به منزله دانش	۲۲
جدول ۱-۲: مقایسه نگرش سنتی و نگرش A.E.E.C. به آموزش حسابداری	۳۹
جدول ۱-۳: تعریف اخلاق حرفه‌ای برحسب اهداف آن	۴۵
جدول ۱-۴: شش نظام اخلاقی مطرح معاصر	۵۱
جدول ۳-۱: استدلال‌های موافق و مخالف با مسئولیت اجتماعی	۹۲
جدول ۳-۲: منشور اخلاقی شرکت هانی ول	۹۳
جدول ۳-۳: فرآیند حسابداری اجتماعی	۹۶
جدول ۳-۴: فاصله انتظارات در گزارشگری حسابداری از دیدگاه حرفه حسابداری و جامعه	۱۰۸
جدول ۳-۵: استانداردهای فاصله انتظارات حرفه حسابداری در آمریکا	۱۱۱
جدول ۴-۱: دو نمونه تصمیم‌گیری در حسابداری	۱۲۷
جدول ۴-۲: نمونه‌هایی از سوگیری‌های قضاوتی در حسابداری	۱۳۸

تغییر حسابداری	۳۴۷
خرید حسابداری	۳۵۵
خرید حسابداری	۳۵۷
خلاصه	۳۶۰
بخش دوم: بررسی موارد خاص (افته کاوی) اخلاقی در حسابداری	۳۶۰
مقدمه	۳۶۰
منابع تعهدات اخلاقی	۳۶۱
تحلیل اخلاقی	۳۶۱
تقوا و ارزشها	۳۶۲
تئوری تقوا	۳۶۳
نظام‌های استدلال اخلاقی مبتنی بر تحلیل‌های حسابداری	۳۶۳
فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی	۳۶۴
تعیین وقایع	۳۶۴
شناسایی موضوعات عملیاتی	۳۶۴
شناسایی موضوعات حسابداری	۳۶۴
شناسایی ذی‌نفعان و تعهدات	۳۶۴
انجام تحلیل اخلاقی بدیل‌ها	۳۶۴
اعمال یک سری اقداماتی که منجر به اتخاذ تصمیم می‌شود	۳۶۴
کنترل مجدد تصمیم اتخاذ شده و طرح سؤالاتی در آن رابطه	۳۶۵
افته: شرکت کوئینزینکس با بکارگیری فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی	۳۶۶
حل افته شرکت کوئینزینکس با بکارگیری فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی	۳۶۶
فصل هشتم: افته کاوی پیرامون منابع انسانی	۳۷۲
افته: مریم اقدسی	۳۷۴
افته: سینا جابریان و سوسن عطریان	۳۷۷
افته: احمد کریمی	۳۷۷
فصل نهم: افته کاوی پیرامون گزارشگری	۳۸۰
افته: شرکت پرداز رایانه	۳۸۳
افته: Whistle-Blowing و مسائل حرفه‌ای	۳۸۵
افته: شرکت مشیر آگاه	۳۸۷
افته: شرکت استیل سازی رسا	۳۹۰
افته: شرکت نفت خام لار	۳۹۰
فصل دهم: افته کاوی در محیط بین‌المللی	۳۹۴
افته: شرکت ملی نفت خام کویت	۳۹۶
افته: شرکت ارتباطات دوربرد	۳۹۸
فهرست منابع و مأخذ	۳۹۸
فارسی	۴۰۱
انگلیسی	۴۰۱

بخش اول

فلسفه و مبانی نظری اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی

در

حسابداری

جدول ۱-۵: چارچوب‌های گزارشگری تجاری و سازماندهی کنندگان آن‌ها	۲۰۴
جدول ۱-۶: گروه‌بندی بر مبنای نحوه اندازه‌گیری در حسابداری	۲۲۸
جدول ۲-۶: حوزه‌های فرهنگی	۲۴۲
جدول ۳-۶: تفاوت‌های کلیدی بین جوامع جمع‌گرا و فردگرا	۲۴۴
جدول ۴-۶: تفاوت‌های کلیدی میان جوامع با فاصله قدرت کم و زیاد	۲۴۶
جدول ۵-۶: تفاوت‌های کلیدی میان جوامع با پرهیز از عدم اطمینان ضعیف و قوی	۲۴۸
جدول ۶-۶: تفاوت‌های کلیدی بین جوامع خردورز و عاطفه‌ورز	۲۵۰
جدول ۷-۶: تفاوت‌های کلیدی میان جوامع با جهت‌گیری کوتاه‌مدت و بلندمدت	۲۵۲
جدول ۸-۶: ماتریس همبستگی ارزش‌های حسابداری اجتماعی	۲۵۷

نمودارها

نمودار ۴-۱: مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی تورن	۱۵۰
نمودار ۶-۱: طبقه‌بندی فرضی رویه‌های اندازه‌گیری گزارشگری مالی	۲۳۵
نمودار ۶-۲: دلایل تفاوت‌های بین‌المللی در گزارشگری مالی	۲۳۶
نمودار ۶-۳: فرهنگ ارزش‌های اجتماعی و خرده‌فرهنگ‌های حسابداری	۲۴۱
نمودار ۶-۴: سیستم‌های حسابداری: اختیار و اجرا	۲۵۹
نمودار ۶-۵: سیستم‌های حسابداری: اندازه‌گیری و افشاء	۲۵۹

فصل اول

اخلاق و نظام‌های اخلاقی

در

حسابداری

مقدمه

از وقایع بسیار مهم حرفه حسابداری در سالهای دهه ۱۹۹۰ میلادی، ارزیابی و تکامل دستورالعمل‌های آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا (A.I.C.P.A.^۱) بود. اولین دستورالعمل در سال ۱۹۷۳ توسط A.I.C.P.A ارائه شد و بعد از آن تا به امروزه دستورالعمل‌های اخلاقی بیشماری، که بیانگر مجموعه‌ای از استانداردها، عقاید، قواعد و تفاسیری از قواعد و رفتارها می‌باشند؛ انتشار یافته‌اند. این مجموعه بیانگر پاسخ‌های حرفه حسابداری در سطح وسیع به انتظارات و چالش‌هایی که توسط جامعه، فضای کسب و کار، حرفه، تنظیم‌کنندگان قواعد و استانداردها و سایر استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیز کسانی که به استقلال، امانتداری، واقع‌بینی، بی‌طرفی و تبعیت اعضای A.I.C.P.A از استانداردهای حرفه‌ای اعتماد و اتکاء می‌کنند، است که اهمیت خاصی به ویژه در زمانی که اکثر شرکت‌های بزرگ دچار بحران می‌شوند، پیدا می‌کنند. شرکت انرون یکی از همان شرکت‌ها بود که در ذیل به سرگذشت آن از منظر اخلاقی پرداخته می‌شود.

سقوط انرون^۲ یکی از بزرگترین فروپاشی‌های سده اخیر است که منشأ اصلاحات بزرگی در جهان شده و تأثیر عمیقی بر حرفه حسابرسی داشته است. بررسی فروپاشی این شرکت حاوی نکات حائز اهمیتی است که یکی از اساسی‌ترین آنها ضعف کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی آن است که حاصل سقوط اخلاقی درون سازمانی و حسابرسان شرکت می‌باشد.

انرون، شرکتی فعال در بخش انرژی بود که توسط کنت لی در هوستون امریکا تأسیس شد. این شرکت در سال ۱۹۸۵ با ادغام دو شرکت لوله‌گذاری گاز به وجود آمد و در یک دوره ۱۶ ساله از واحدی نسبتاً کوچک به یک شرکت بزرگ انرژی در سطح بین‌المللی تبدیل شد و در سال ۲۰۰۱ فروپاشی انرون سراسر دنیا را بهت زده کرد.

در سال ۱۹۹۸ این شرکت در هشت شاخه، از جمله خدمات انرژی و سرمایه‌گذاری فعال بود. در سال ۲۰۰۰ درآمدهای شرکت بیش از ۱۰۰ میلیارد دلار شد و ارزش بازار آن در بورس اوراق بهادار به بیش از ۶۰ میلیارد دلار رسید. قبل از فروپاشی، انرون از شرکتی فعال در بخش انرژی به شرکتی فعال در زمینه تجارت انرژی و ابزارهای مالی بسیار برجسته تبدیل شد که مشتقات مالی و همچنین قراردادهای انرژی را معامله می‌کرد و در کنار آن لوله‌گذاری گاز را اداره می‌نمود. موفقیت انرون به حدی بود که شمار روی درب ورودی دفتر مرکزی در هوستون در اوایل سال ۲۰۰۱، از «شرکت برجسته انرژی دنیا» به «شرکت برجسته دنیا»، تغییر پیدا کرده بود.

1. American Institute of Certified Public Accountants (A.I.C.P.A.).

2. Enron

وجود کمیته حسابرسی در شرکت، از اجزای ضروری کنترل داخلی است. این کمیته که متشکل از اعضای غیر موظف هیأت مدیره است در شرکت انرون وجود داشت، اما عملکرد ضعیف مدیران غیرموظف، رویدادهای مالی تقلب آمیز را از طریق حسابرسی داخلی آشکار نمی‌کرد. در واقع کمیته حسابرسی، به علت ضعف اخلاقی اعضای آن، کاملاً در انجام وظایف خود ناتوان بود. به عنوان نمونه، «ندی گرام» رئیس کمیته حسابرسی بود؛ در حالیکه همسر وی از انرون مبالغ قابل توجهی پول بابت قرارداد مشاوره با انرون دریافت کرده بود. این کمیته، نظارت درستی بر کارهای حسابرسان مستقل نداشت. این مصادیق نشان می‌دهند که افراد مسئول که باید کارهای غیراخلاقی را پیشگیری و افشاء می‌ساختند، خود افرادی مستقل نبودند.

در حالی که شفافیت جزء ضروری یک سیستم صحیح حاکمیت شرکتی است. اما ضعف اخلاقی و فرهنگی مدیریت و ساختار نامناسب آن، عملکرد ضعیف در مدیران غیرموظف و کنترل‌های داخلی نامناسب و کمیته حسابرسی غیرمستقل، بی‌توجهی به ذی‌نفعان و سایر ضعف‌های حاکمیت شرکتی در شفافیت و گزارشگری مالی انرون تجلی ویژه‌ای یافته بود. در انرون، هم عملکرد حسابرسان و هم حسابداران مبهم و فریب آمیز بود. سیستم حسابداری انرون شفاف و واضح نبود. در سال ۲۰۰۱ پس از آن که مشخص شد گزارشگری مالی انرون نه تنها اعتباری ندارد، بلکه فریب آمیز و ساختگی می‌باشد، اعتماد و اطمینان به شرکت از بین رفت. موارد مختلف تحریف و دستکاری صورت‌های مالی در انرون فراوان بود. به عنوان مثال این شرکت، منافع یک فعالیت مشترک با شرکت بلاک بوستر ویدئو^۱ را که هرگز تحقق پیدا نکرد، شناسایی و در صورت‌های مالی منعکس کرده بود. در اقدام دیگری در بین سال‌های ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۰ به حساب آرای و حساب سازی برای تحریف سود و تعدیل سود هر سهم (E.P.S) دست زده بود. این تحریف با حذف سه مورد بدهی و متقابلاً هزینه‌های ذیربط، صورت گرفته بود. توجه زیاد به سود هر سهم، عاملی برای انحطاط انرون بود که در یک سیستم حاکمیت شرکتی ضعیف، فرصت بروز پیدا کرده بود. هر چند توجه بازار سرمایه به سود هر سهم یکی از انگیزه‌های مدیران برای هموار سازی و مدیریت سود و دستکاری ارقام صورت‌های مالی است اما این موضوع در مورد انرون با شدت بیشتری مطرح بود. با توجه به ضعف حاکمیت شرکتی در انرون، انگیزه و فرصت دستکاری سود و تحریف صورت‌های مالی بسیار گسترده بود. نه تنها برای مناسب نشان دادن سود هر سهم، سود دستکاری می‌شد بلکه بررسی‌های بعدی نشان داد که مدیران انرون با ایجاد چندین شرکت که در ترازنامه انرون اثری از آنها به چشم نمی‌خورد، مبالغ زیادی بدهی را از صورت‌های مالی حذف

1. Blockbuster Video.
2. Earning Per Share (E.P.S.).

مشکلات اخلاق حرفه‌ای درون سازمانی این شرکت، تا آنجا بود که افراد مسئول شرکت با شخصیت ضعیف خود و نداشتن استانداردهای اخلاقی مناسب، فضای فرهنگی و اخلاقی خاصی را در درون شرکت رواج داده بودند که پنهانکاری، قانون شکنی و رفتار متقلبانه در آن رایج و یا حداقل نادیده گرفته می‌شد. در برخی از موارد مدیران ارشد شرکت، انگیزه‌هایی را ایجاد می‌کردند که بر اساس آن، کارکنان به بهای لطمه زدن به استانداردها و معیارهای اخلاقی و اهداف استراتژیک شرکت و سهامداران آن، به دنبال منافع شخصی خود بودند.

در انرون، ارزشیابی عملکرد ظاهراً بر اساس معیارهای ارزشی همچون احترام، صداقت، برقراری ارتباط با دیگران و برتری بود. اما کارکنان خیلی زود دریافته‌اند که تنها دو معیار واقعی برای ارزشیابی عملکرد آنها وجود دارد؛ مقدار سودی که می‌توانند کسب کنند و تملق و چاپلوسی به مدیران و سرپرستان. در دنیای خارج از شرکت، انرون به مثابه شهروندی قابل اعتماد، بسیار پایبند به اخلاق، پرافتخار و مسئول به نظر می‌رسید، اما متأسفانه نه تنها برای سرمایه گذاران بلکه برای کارکنان انرون هم عملکرد اخلاقی شرکت، بسیار دور از تصویری بود که به جهان نشان داده می‌شد و ارزشهای اصلی انرون، چیزی جز فریب، تکبر، پنهان کاری و منافع شخصی نبود.

یکی از ضعف‌های اساسی در شرکت انرون، مشکلات اخلاقی و فرهنگی بود که تمامی سطوح مسئولان شرکت را فرا گرفته بود. مدیران انرون، متکبر، خودخواه، بلند پرواز بودند. حتی برخی عقیده داشتند کنت لی (مؤسس شرکت) بیشتر شبیه رهبر یک فرقه بود و کارکنان برای هر حرف او چاپلوسی و تملق می‌کردند. هیأت مدیره متشکل از افراد با شخصیت اخلاقی ضعیفی بود که به انجام کارهای متقلبانه تمایل داشتند و این موضوع علت اصلی ورشکستگی شرکت انرون بود.

رفتارهای غیر اخلاقی و فرهنگی، به عنوان علائم با اهمیت هشدار دهنده ضعف شدید حاکمیت شرکتی تلقی می‌شوند که ممکن است منجر به عدم موفقیت و فروپاشی هر شرکتی شود.

قدرت نامحدود مدیر عامل، مشکلی بزرگ و از علائم ضعف حاکمیت شرکتی است. در انرون سمت و وظایف رئیس هیأت مدیره و مدیر عامل بر عهده یک فرد بود و مدیر عامل از اختیارات نامحدودی برخوردار بود. ضمناً مدیران غیر موظف فاقد ویژگی استقلال بودند و عملکرد آنها بسیار ضعیف بود.

در یک سیستم حاکمیت شرکتی مناسب، مدیران غیر موظف که کار اجرایی در شرکت ندارند از میان افراد شایسته، خوش نام با دانش و دارای سوابق حرفه‌ای بالا انتخاب می‌شوند. هرچند، این افراد فعالیت اجرایی در شرکت ندارند اما به طور تمام وقت در شرکت حضور دارند و به نظارت عملیات می‌پردازند و از اجرای اصلی ساختار کنترل داخلی هستند.

سازند. اما دیوید دونگان بعدها بیان کرد که وی به تنهایی عمل نمی‌کرده و با دفتر مرکزی مؤسسه حسابداری در تماس دائم بوده است.

در دسامبر ۲۰۰۱ جوزف برادینو مدیر عامل اندرسن، بیان کرد که حسابرسان، در مورد تلفیق یکی از شرکت‌های خارج از ترازنامه که توسط انرون ایجاد شده بود، قضاوت نادرستی کرده‌اند. در ۱۵ ژوئن ۲۰۰۲ مؤسسه حسابداری اندرسن به دلیل قصور در انجام کار، نابود کردن شواهد، کارشکنی در قضاوت و بسیاری موارد دیگر مجرم شناخته شد و محکوم گردید و از جرگه مؤسسات حسابداری حذف گردید. از نظر غیر حرفه‌ای‌ها، به سختی می‌توان قبول کرد که یک مؤسسه (در مقایسه با شخص حقیقی) مجرم شناخته شود با این همه، این باور در حرف و به ویژه در حرفه حسابداری وجود دارد که مؤسسات حسابداری همانند اشخاص ممکن است رفتار غیر اخلاقی انجام دهند. چنین روشی مسئولیت اجتماعی مؤسسات حسابداری را یک تعهد اخلاقی و انسانی می‌سازد، چون مؤسسات حرفه‌ای به مفهوم اخلاقی با انسان‌ها یکسان هستند. سقوط انرون بزرگترین فروپاشی شرکت‌ها و سقوط اندرسن بارزترین نمونه حذف یک مؤسسه حسابداری از صحنه حرفه‌ای بود.

فروپاشی انرون موجب شد به عنوان واکنشی سریع، لایحه ساربینز-آکسلی (ژوئیه ۲۰۰۲) در آمریکا تصویب شود که براساس مفاد آن نظارت بر حاکمیت شرکتی و حرفه حسابداری پیچیده تر و سنگین‌تر شد. این لایحه کار مشاوره‌ای را که مؤسسات حسابداری مجازند برای صاحبکاران انجام دهند محدود می‌سازد. افزون بر آن، لایحه مذکور، حوزه‌های مسئولیت جدیدی بر مسئولیت‌های حسابرسان افزود. بدین معنی که بر اساس مفاد بخش ۴۰۴ قانون مذکور، شرکت‌های فهرست شده در بورس اوراق بهادار نیویورک ملزم شده اند در گزارش‌های سالانه خود، گزارش جداگانه‌ای درباره ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت ارائه کنند. همچنین، حسابرسان مستقل باید ارزیابی هیئت مدیره شرکت از کنترل‌های داخلی را گواهی و گزارش نمایند.

امروزه، یکی از گروه‌هایی که پس از فروپاشی شرکت‌ها، همواره انگشت اتهام به سوی آنها نشانه رفته است، **حسابرسان مستقل** می‌باشد. بطوری که، هرگاه تقلب و یا سوء جریانی در شرکت‌ها کشف می‌شود، مسئولیت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل مطرح شده و مورد پرسش قرار گرفته است.

در سال‌های اخیر، توجه به مسئولیت‌های حرفه‌ای اهمیت بیشتری یافته است. فروپاشی شرکت‌های بزرگ از قبیل انرون، ورد کام، آدافی، سیکسکو، لیوسنت، گلوبال کراسینگ، نیمسان، پیکو، زیراکس و غیره که منجر به زیان بسیاری از سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان شد، به تأکید بیش از پیش بر بررسی و بازنگری مسائل حرفه حسابداری به ویژه رعایت اخلاق حرفه‌ای در سطح بین‌المللی انجامیده است. به دنبال فروپاشی انرون و موارد مشابه دیگر، کشورهای سراسر دنیا به سرعت به حوادث مشابه، واکنش

کرده اند. این عمل نمونه روشنی از مدیریت فریب آمیز از پیش برنامه ریزی شده و غیر اخلاقی است که در بستر سیستم ضعیف حاکمیت شرکتی فرصت رشد یافته است.

اکنون، این سؤال مطرح می‌شود که چرا حسابرسان مستقل انرون اجازه دادند که چنین اقداماتی صورت گیرد؟ آیا آنها باید از این اقدامات آگاه می‌بودند؟ به راستی مشکل چه بود؟

پاسخ روشن است؛ «**سقوط اخلاق حرفه‌ای**».

سال‌ها مؤسسه حسابداری اندرسن به طور همزمان خدمات مشاوره مدیریت و حسابداری مستقل را به شرکت انرون ارائه می‌کرد. در اکثر موارد حق الزحمه قراردادهای مشاوره بسیار بیشتر از حق الزحمه حسابداری مستقل بود. به عنوان مثال این مؤسسه در سال ۲۰۰۰، مبلغ ۲۷ میلیون دلار برای خدمات مشاوره‌ای و مبلغ ۲۵ میلیون دلار برای حسابداری صورت‌های مالی انرون دریافت کرده بود. کمیته حسابداری انرون، نظارتی بر حسابرسان مستقل شرکت نداشت. این مؤسسه به کمک مدیریت ارشد شرکت به عنوان حسابرسان انتخاب شده بود. تضاد منافع، یک مشکل همیشگی در حرفه حسابداری است. انتخاب حسابرسان توسط سهامداران شرکت اغلب با انتصاب جهت دار از سوی مدیریت ارشد و روسای شرکت جایگزین می‌شود. بنابراین مؤسسه حسابداری اندرسن به مدیریت ارشد شرکت مدیون بود. افزون بر آن، تضاد منافع ناشی از ارائه همزمان خدمات مشاوره و حسابداری مستقل وجود داشت. اینگونه روابط، می‌تواند قضاوت حسابرسان مستقل را به مخاطره بیندازد و عملکرد حسابداری را مبهم سازد. چنین تضاد منافی به عملکرد حاکمیت شرکتی خدشه وارد می‌کند و در نتیجه، به منافع گروه کثیری از ذینفعان و جامعه لطمه می‌زند.

مورد انرون، اولین مورد حسابداری مشکل دار مؤسسه حسابداری اندرسن نبود. این مؤسسه قبلاً نیز مواردی از ضعف و سقوط اخلاق حرفه‌ای را در پیشینه خود داشت. به عنوان مثال، این مؤسسه به دنبال مشکلات حسابداری چند شرکت از جمله وست منجمنت اند دیس کاوری^۱ و بیم سان^۲ میلیون‌ها دلار خسارت پرداخت کرده بود. پیش از فروپاشی انرون، از سال ۱۹۹۷ تا سال ۲۰۰۰، کاهش و یا افزایش غیر معقول سود و بدهی‌ها و موارد مشابه که مؤسسه حسابداری اندرسن هیچ پاسخ قانع‌کننده‌ای برای آنها نداشت، موجب انجام تحقیقی توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار در مورد کار حسابداری اندرسن، یعنی حسابرسان انرون شده بود. در ژانویه ۲۰۰۲، مؤسسه اندرسن مدیر مسئول حسابداری خود، دیوید دونگان را اخراج کرد، به این بهانه که او حتی بعد از این که کمیسیون بورس اوراق بهادار مؤسسه حسابداری اندرسن را بخشی از فراخواند، دستور داده بود که اسناد را معدوم

1. Wast Management and Discovery.

2. Beam Sun

نیاز به آموزش اخلاق و آئین رفتار حرفه‌ای به عنوان بخشی از برنامه‌های آموزشی برای اعضای حرفه، واحدهای تجاری و موسسات مالی و اعتباری که با مساله گزارشگری مالی متقلبانة مواجهند آشکار است و از طرف دیگر، پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهند که وجود سه عامل بنیادی زیر در کنار هم، موجب تشکیل، رشد و گسترش حرفه‌ها از جمله حرفه حسابداری (به معنای عام) می‌شود که اخلاق و آئین رفتار حرفه‌ای از نقش کلیدی برخوردار می‌باشد. این سه عامل عبارتند از:

- ۱- فلسفه، مبانی نظری، اصول و استانداردهای حرفه‌ای،
- ۲- تشکل حرفه‌ای فراگیر و
- ۳- آئین رفتار حرفه‌ای.

با وجود سه عامل پیش گفته در کنار هم، (۱) حرفه به قدرت لازم برای استمرار فعالیت حرفه‌ای دست می‌یابد و (۲) اعتبار، ریشه‌ای عمیق در جامعه خواهد داشت و (۳) با تغییرات محیطی دستخوش تغییرات شدید نمی‌شود و (۴) حذف نخواهد شد. برای تشریح و تبیین چیستی و چرایی یک حرفه و برای کسب شناخت و تشریح پدیده‌های موجود و پیش بینی پدیده‌های مشابه حرفه‌ای، وجود عامل اول، ضروری است. بنابراین، ایده‌ها و عقاید ظاهراً مستقل و جدا از هم، در یک مجموعه مرتبط و متصل به هم، همچون پیکره یک دانش در قالب تئوری ارائه می‌شود. با مشاهده‌های تجربی، آزمون‌های لازم و استدلال منطقی، پدیده‌ها با تئوری مطرح شده تطبیق داده می‌شود تا قدرت آن سنجیده شود. جانسون (۱۹۷۶) و بلستین (۱۹۷۱) بر این باورند که دستیابی به تئوری، یکی از ویژگی‌های اصلی هر فعالیت حرفه‌ای است. هاینز مدعی است «با ادعای دستیابی به پیکره چنین دانشی، یک حرفه می‌تواند ماندگار شود و توسعه یابد».

بدون وجود عامل اول، روش‌ها و رویه‌های مورد استفاده، به قواعدی تبدیل می‌شوند که بیشتر بنابر عادت و سنت از آنها پیروی می‌شود تا پذیرش منطقی. همچنین بدون این عامل بنیادی، مشکل می‌توان بر مسائل حل و فصل نشده کنونی و آینده حرفه‌ای، فائق شد و برای آنها راهکارهای مناسب ارائه کرد.

صرف نظر از ضرورت وجودی دو عامل اول، عامل سوم یا آئین رفتار حرفه‌ای و پایبندی به آن، عامل بنیادی بسیار با اهمیتی است که دوام و بقای حرفه، بسیار به آن وابسته است و جامعه بیشتر به این عامل توجه ویژه دارد.

بازدارانه نشان دادند. در امریکا به عنوان واکنش سریعی به این فروپاشی‌ها، لایحه ساربینز - آکسلی در ژوئیه ۲۰۰۲ تصویب شد که از سال ۲۰۰۴ لازم الاجرا می‌باشد. در فصل هفتم کتاب به طور کامل به بررسی قانون ساربینز - آکسلی پرداخته شده است.

ضرورت اخلاق و آئین رفتار حرفه‌ای

موضوع گنجاندن اصول اخلاقی در برنامه‌های درسی حسابداری بعد از سال ۱۹۸۶ توجهات زیادی را به خود جلب کرده است. در آن سال کمیته برنامه‌های آتی انجمن حسابداری امریکا (A.A.A.) درباره محتوا و محدوده آموزش حسابداری گزارشی را منتشر نمود که بیان می‌کرد «آموزش حرفه‌ای حسابداری نباید تنها بر مهارت‌های مورد نیاز و دانش مربوطه تأکید کند بلکه باید به استانداردهای اصول اخلاقی و تعهدات و الزامات حرفه نیز توجه داشته باشد». کمیته ملی امریکا در گزارشگری مالی متقلبانة (کمیسیون تروودی) در گزارش سال ۱۹۸۷ خود توصیه کرده بود که در دوره تحصیلات حسابداری و بازرگانی باید بر روی ارزشهای اخلاقی تأکید شود که این امر از طریق برنامه‌های درسی و آموزشی بدست می‌آید و اگر آموزش اصول اخلاقی با فراگیری دانش و مهارت‌های فنی مورد نیاز توأم گردد در جلوگیری، کشف و بازداشتن از گزارشگری مالی متقلبانة بسیار مفید خواهد بود.

در گزارشات سال‌های ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۲ در مورد الزامات آموزش صحیح و تحصیلات مورد نیاز برای یک حسابدار مستقل، همچنین گنجاندن اصول اخلاقی در تقویم آموزشی حسابداری، مدیریت بازرگانی و نیز آموزشهای عمومی توصیه‌های را ارائه نمود. این گزارشات بر اهمیت توسعه و بهبود ارزشهای اخلاقی در بین دانشجویان حسابداری و گنجاندن موضوعات اخلاقی در برنامه‌های درسی و ترکیب آنها با آموزش مهارتها و دانش فنی در سراسر دوره تحصیلات در رشته حسابداری تأکید داشتند که این کار منجر به اعتلای آموزش حسابداری خواهد شد. در سپتامبر ۱۹۹۰ کمیسیون تغییرات در آموزش‌های حسابداری (A.E.C.C) بیانیه موضوعی خود را منتشر و بیان کرد که فارغ التحصیلان رشته حسابداری باید اصول اخلاق حرفه‌ای را بدانند و بفهمند و قادر به انجام و بکارگیری این موارد در قضاوت‌های اخلاقی باشند و در واقع، توانایی انجام قضاوت‌های ارزشی را داشته باشند. آنها باید خود را برای پذیرش یکپارچه موضوعات امانت داری، عینیت، بی طرفی، شایستگی، صلاحیت و توجه به منافع عمومی آماده سازند.

اخلاق و انواع آن

واژه «اخلاق» جمع خلق و خلق است. برای اینکه صفتی عنوان اخلاق را به خود گیرد باید آن صفت پایدار باشد. یعنی آن صفت آن چنان با شخصیت فرد آمیخته باشد که گویی جزئی از سرشت اوست و چنان در نهاد فرد ریشه دواند که بدون هیچ دشواری و به راحتی خود را نشان دهد. بنابراین در تعریف اول از اخلاق، اخلاق عبارت است از:

«ویژگی‌های پایدار نفسانی که به آسانی خود را نشان دهد و ملکه‌ای نفسانی که

مقتضی صدور افعال به راحتی و بدون نیاز به فکر و اندیشه است».

ضمناً ملکه، کیفیتی است درونی و دیرپا که به سادگی برطرف نمی‌شود. بنابراین در این تعریف، اخلاق به همه خصوصیات نفسانی پایدار، چه خوب و چه بد برمی‌گردد.

در تعریف دوم اخلاق عبارت است از :

«رفتار یا خصوصياتی که در حوزه آگاهی شخص قرار دارد و تابع اراده اوست».

این تعریف از اخلاق، تنها رفتارهای قابل کنترل انسانی و اختیاری، چه خوب و چه بد را در بر می‌گیرد. اخلاق در یک تعریف دیگر (سوم) عبارت است از:

«اخلاق تنها به معنای ارزش‌ها و خصوصیات مثبت به کار می‌رود. به عبارت دیگر،

اخلاق یعنی خوب‌ها (فضایل) و غیر اخلاق یعنی بد‌ها (زایل‌ها). در واقع، اخلاق به

همان فضایل و خصوصیات ارادی پسندیده اطلاق می‌شود».

میز (۱۹۸۸) اخلاق را به عنوان مطالعه فلسفی رفتار انسان تعریف کرده است، بنابراین اخلاق به بررسی و شناخت اصول اخلاقی می‌پردازد. واژه اخلاق همانند دو واژه MOORAL و ETHICS دو کاربرد متمایز دارد. گاهی اخلاق مشابه دو واژه انگلیسی یاد شده به معنای خلق و خوی، رفتار عادت شده و مزاج به کار می‌رود گاهی نیز به معنای عادت و سبجه و CUSTOM به کار می‌رود. معنای دیگر این واژه‌ها دانشی است که از حسن و قبح و خوبی و بدی رفتار بحث می‌کند. اخلاق حرفه‌ای نیز به دو معنا اطلاق می‌شود: خلق و خوی حرفه‌ای و دانشی که از مسایل اخلاق حرفه‌ای در کسب و کار بحث می‌کند (فراملکی ۱۳۸۲).

وارد و دیک (۱۹۹۳) اخلاق را به عنوان فرآیند به کار رفته در تعیین آنچه که حقیقت است، تعریف کرده‌اند. از دیدگاه دوستکا رفتار اخلاقی عبارت از اصولی در جهت تشویق افراد برای انجام عملی که

ایجاد می‌کند (دوستکا، ۲۰۰۳). رفتار اخلاقی به بررسی عملکرد افراد تأکید دارد، بدین صورت که عملکرد افراد رفاه آنها را تحت تاثیر قرار می‌دهد. به طور خلاصه، اخلاق به عنوان مجموعه‌ای از اصول اجتماعی است که راه‌های درست و نادرست را تعیین می‌کند و منجر به این می‌شود که یک فرد به صورت عمدی و غیرعمدی از طریق روش‌های صحیح یا ناصحیح بر دیگران اثر گذارد.

دائره‌المعارف‌های معتبر به زبان انگلیسی غالباً علم اخلاق را شاخه‌ای از فلسفه می‌دانند که به «مطالعه و ارزیابی درباره خوب و بد، درست و نادرست اعمال و رفتار انسان در پرتو فضائل اخلاقی» می‌پردازد و نظریه‌ای عمومی درباره چگونه زیستن عرضه می‌کند. در اغلب این منابع، اخلاق به سه شاخه جداگانه تقسیم شده است که عبارتند از اخلاق تحلیلی یا فرا اخلاق، اخلاق هنجاری یا دستوری و اخلاق کاربردی، اما باید گفت که مرز روشنی بین سه شاخه وجود ندارد (علی مدد، ۱۳۸۹).

۱- **اخلاق تحلیلی** یا فرا اخلاق، توصیفی فلسفی از ماهیت، توجیه، معقولیت، شرایط صدق و منزلت نظام‌ها، معیارها، احکام و اصول اخلاقی، صرف نظر از محتوای خاص آنها است. در این زمینه نظرات متفکران مختلف متفاوت است. برخی قلمرو فرا اخلاق را تحلیل زبان اخلاق تعریف کرده‌اند و برخی دیگر معتقدند که نظریه‌های فرا اخلاقی لوازم اساسی اخلاقی را داراست و احکام اخلاقی را می‌توان براساس ویژگی‌های صوری یا منطقی آنها از احکام دیگر جدا کرد. پرداختن به فرا اخلاق نیازمند به راهی برای تمیز اخلاق از پدیده‌های دیگر مانند حقوق، آداب معاشرت و مصلحت است که هر کدام از آنها در مفاهیم خاص هنجاری چون مفهوم ارزش یا الزام یا اخلاق مشترک می‌نمایند (علی مدد، ۱۳۸۹).

۲- **اخلاق هنجاری** یا دستوری ضوابط و معیارهای چگونه زندگی کردن، خوب و بد، درست و نادرست و نظایر آن را تعریف و چگونگی انتخاب بین آنها و راه درست عمل کردن را براساس قواعد معین بیان می‌کند. اخلاق هنجاری را می‌توان به دو نظریه نظام ارزش‌ها و نظام تعهدات یا الزامات تقسیم کرد. نظام ارزش‌ها به ماهیت خوبی‌ها می‌پردازد و پاسخ‌هایی کلی و خاص درباره خوب و بد و درست و نادرست اشخاص، اشیاء، انگیزه‌ها و خلق و خوی‌ها فراهم می‌سازد. نظام تعهدات یا الزامات به چگونگی رفتار انسان‌ها می‌پردازد و پاسخ‌هایی کلی و خاص درباره اعمال درست و نادرست فراهم می‌آورد و در واقع، چگونه باید زیستن را معنا می‌کند (علی مدد، ۱۳۸۹).

اخلاق کاربردی ادامه اخلاق هنجاری است و برخی از متفکران آن را بخشی از نظام تعهدات اخلاق هنجاری می‌دانند، اما برخی دیگر بکارگیری نظریه‌های اخلاق هنجاری در مسائل کنونی جهان را موضوع اخلاق کاربردی ذکر کرده و اخلاقیاتی نظیر اخلاق حرفه‌ای تخصصی، اخلاق تجاری، حقوق

• تفاسیر قانونی^۱

ارزش‌ها و معیارهای مبتنی بر قانون از جمله عوامل موثر بر رفتار اخلاقی هستند. به عنوان مثال، در گذشته، در ایالات متحده تبعیض قائل شدن برای زنان و محدودیت در استخدام، قانونی و اخلاقی بود اما امروزه قوانین جنبش مثبت^۲، اعمال تبعیض علیه زنان را غیر قانونی دانسته است.

• عوامل سازمانی^۳

سازمان می‌تواند از تاثیر رفتار ذی نفعان تاثیر بپذیرد. یکی از منابع کلیدی و موثر سازمانی، درجه تعهد رهبر سازمان به هدایت اخلاقی است. این تعهد می‌تواند از طریق منشورهای اخلاقی^۴، بیانیه‌های خطی مشی^۵، سخنرانی‌ها، نشریه‌ها و امثالهم اشاعه یابد. برای مثال شرکت زیراکس در بخشی از منشور اخلاقی خود بیان می‌کند:

ما با مشتریانمان صادق هستیم. هیچگونه مراده اضافی با مشتری، رشوه، پنهان‌کاری و اغفال در قیمت وجود ندارد. پورسانت و رشوه به هر شکلی، هر کسی را فریب می‌دهد. بیانیه روشن بوده و به رفتار غیر اخلاقی مشخص و یا پیامدهای منفی مربوط است. منشورها و اصول اخلاقی در بسیاری از سازمان‌ها محبوبیت به دست آورده‌اند و اغلب از یک صنعت به صنعت دیگر فرق می‌کنند. اگرچه، چنین منشوری ممکن است رفتار اخلاقی را در میان اعضا سازمان ارتقاء بخشد، اما گاهی اوقات کاربرد آن نامناسب است.

• عوامل شخصی^۶

افراد با ارزش‌های متفاوتی کار می‌کنند. از جمله عوامل اصلی تاثیرگذار بر رفتار اخلاقی عبارتند از:

- ◀ مراحل پیشرفت اخلاقی،
- ◀ شخصیت و ارزش‌های شخصیتی،
- ◀ تأثیرات خانوادگی،
- ◀ تأثیرات دوستان،

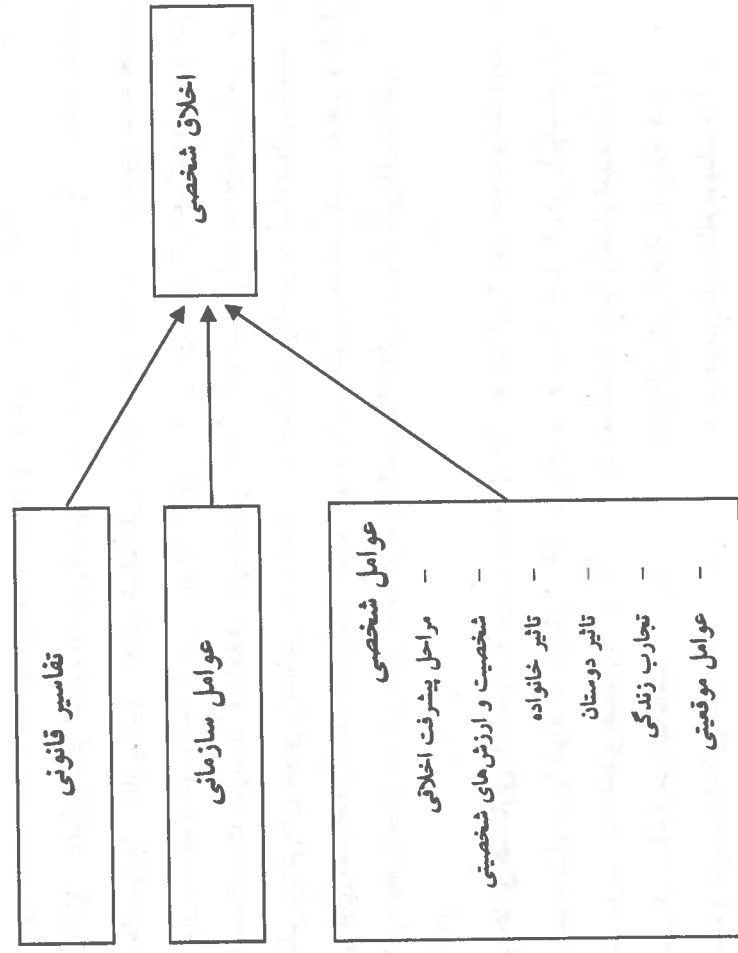
1. Legal Interpretation.
2. Affirmative Action Law.
3. Organization Factors.
4. Cods of Ethics.
5. Policy Statements.
6. Individual Factors

بشر، حفظ محیط زیست، اخلاق رسانه‌ها، اخلاق سیاسی و حقوق حیوانات را رشته‌هایی از اخلاق کاربردی برشمرده‌اند.

عوامل موثر بر رفتار اخلاقی (نیکومرام و معدنچی، ۱۳۸۹)

آنچه که به عنوان رفتار اخلاقی تلقی می‌شود ممکن است بستگی به عواملی داشته باشد که رفتار اخلاقی را تعیین می‌کند و بر آن تاثیر می‌گذارند. این عوامل در شکل ۱-۱، مشخص شده است.

شکل ۱-۱: عوامل تعیین کننده اخلاق شخصی (بارنی و گریفین، ۱۹۹۲)



اعتقاد دارد که تقدیر و شانس یا سایر مردم بر زندگی‌شان تأثیر می‌گذارند. چنین فردی احتمالاً اعتقاد دارد که نیروهای بیرونی موجب می‌شوند که او اخلاقی یا غیر اخلاقی رفتار کند.

به طور کلی، افراد درون گرا بیشتر از افراد برون گرا، تصمیمات اخلاقی می‌گیرند و کمتر تمایل دارند در معرض فشار قرار گیرند تا به طور غیر اخلاقی رفتار کنند و در آزردن دیگران مقاومت می‌کنند حتی زمانیکه مقام بالاتر برای انجام چنین کاری به آنها دستور داده باشد (لفکورت، ۱۹۸۲).

○ تأثیرات خانوادگی^۱

استانداردهای اخلاقی^۲ افراد از کودکی شروع به شکل‌گیری می‌کند. اگر کودکان از اعضاء خانواده معیارهای متعالی کسب کنند و برای رفتار اخلاقی شان تشویق و نیز برای اعمال نادرست همچون دزدی تنبیه شوند، در آنها می‌تواند استانداردهای متعالی اخلاقی پرورش یابد.

کردار متفاوت و تعارض رفتاری والدین می‌تواند منجر به رفتار غیر اخلاقی کودک شود. مثالی از تعارض رفتاری این است که به بچه گفته می‌شود دزدی بد است اما در همان زمان به او ملزوماتی که از دفتر کار والدین برداشته شده (دزدیده شده)، داده می‌شود.

○ تأثیر دوستان^۳

هنگامی که کودکان رشد می‌کنند و به مدرسه می‌روند، تحت تأثیر دوستانی هستند که هر روز در تعامل با همدیگر می‌باشند. به عنوان مثال اگر دوستان کودک چیزی بر روی دیوار نقاشی کنند، کودک ممکن است از آنها تقلید کند. اگر دوستان کودک از چنین رفتاری دوری کنند، احتمالاً کودک نیز همانند آنها رفتار خواهد کرد.

○ تجارب زندگی^۴

تجارب زندگی چه مثبت یا منفی و اتفاقات کلیدی بر زندگی افراد تأثیر می‌گذارند و عقاید و رفتار اخلاقی شان را تعیین می‌کند.

1. Family Influences.
2. Ethical Standards.
3. Peer Influences.
4. Life Experiences.

- ◀ تجارب زندگی و
- ◀ عوامل موقعیتی.

○ مراحل پیشرفت اخلاقی

علاوه بر توسعه فیزیکی و ذهنی و عقلی، محققان اسلامی سه حالت یا مرحله پیشرفت روح با نفس‌های انسانی را مطرح نموده‌اند (رضوی، ۱۹۹۲).

۱. **نفس اماره:** که انسان را در معرض منکر و شیطان قرار می‌دهد و به شدت انسان را به اعمال سوء ترغیب می‌کند و اگر از آن جلوگیری نشود و کنترل نگردد منجر به تباهی خواهد شد.

۲. **نفس لوأامه (وجدان بیدار):** که با هوشیاری شیطان را احساس و در برابر آن مقاومت می‌کند و لطف خداوند متعال و آموزش بعد از توبه را طلب می‌نماید و سعی می‌کند به امید رسیدن به رستگاری اصلاح شود.

۳. **نفس مطمئنه:** بالاترین رتبه در میان حالت‌های نفس را دارد. هنگامی روح انسان به این مرتبه می‌رسد که فرد از روی عقل و خرد با تمایلات شیطانی مقابله نماید. در این حالت روح به آرامش کامل رسیده و احساس رضایت می‌کند.

البته چیزی که رفتار اخلاقی و تعامل میان این سه حالت روحانی را تعیین خواهد کرد، سطح تقوای فرد است. در فصول آتی و مقدمه بخش دوم کتاب، تئوری تقوا به تفصیل تبیین شده است.

○ شخصیت و ارزش‌های شخصیتی^۱

ارزش‌ها و روحیات یک شخص بر معیارهای اخلاقی او اثر می‌گذارد. شخصی که بر صداقت تأکید دارد، بسیار متفاوت از اشخاصی که به حقوق مردم احترام نمی‌گذارند، رفتار خواهد کرد.

یک متغیر کلیدی شخصیت که ممکن است بر رفتار اخلاقی فرد اثر بگذارد، مکان کنترل^۲ فرد است. مکان کنترل یک فرد، حالتی است که او پذیرفته رفتارش نتیجه تأثیر زندگی او است. فردی که درون‌گرا^۳ باشد اعتقاد دارد که می‌تواند اتفاقات زندگی خود را کنترل کند. به عنوان یک نتیجه، درون‌گرایان، احتمالاً مسئولیت پیامدهای رفتارشان را می‌پذیرند. در مقابل، فردی که برون‌گرا باشد^۴

1. Personal Values and Personality.
2. Locus of Control
3. Internal Locus of Control.
4. External Locus of Control.

و مؤسسات با استفاده از منابع کشور به سود دست می‌یابند، به کشور بهکار و مدیون هستند و بایستی برای بهبود اوضاع اجتماعی تلاش کنند (مک نامارا، ۱۹۹۹).

اگرچه انگیزه و توجه شرکت به رعایت مسائل اخلاقی به سال ۱۹۲۳ و به بنیانگذار شرکت مبللمان و اثاثیه هرمان میلر دی جی دوپر بر می‌گردد اما توجه به اخلاق در نوشته‌های مدیریت، در کتاب «وظایف مدیران» جستر بارنارد (۱۹۳۸) و آثار ماکس وبر به چشم می‌خورد (اشنایدر و بارسو، ۱۳۷۹). بارنارد براین باور بود که «غیرممکن است سازمانهای رسمی بتوانند بدون عنصر اخلاقی عمل کنند. رهبری که به اصول اخلاقی عمل نمی‌کند نفوذ خود را از دست می‌دهد و نمی‌تواند برای مدت طولانی دوام آورد» (بارنارد، ۱۳۶۸).

طرفداران اخلاق کسب و کار در دو دسته قرار می‌گیرند. افرادی مانند چپل بر این باورند که رعایت اخلاق کسب و کار، باعث افزودن ارزش به سهامداران شده که ابزاری برای دستیابی به هدف بیشینه کردن سود او ثروت است (دیدگاه اخلاق ابزاری). در مقابل، افرادی مانند بارنارد (۱۹۳۸)، کوئین و جونز (۱۹۹۵) و میلیتون اسمیت، دیدگاه غیر ابزاری داشته‌اند و معتقدند که سازمان باید گذشته از ملاحظات مالی و اخلاق کسب و کار، به دلیل آنکه ماهیت این کار درست است، آن را رعایت کند (پوسچه، ۲۰۰۲).

افراد در کار با مسائل و موضوعات اخلاقی مواجه می‌شوند و به ندرت می‌دانند که چگونه باید با آنها برخورد کنند. در مروری از مقاله‌های چاپ شده در مجله وال استریت مشخص شده، تنها در طول یک هفته در سال ۱۹۹۱، مجموعه کاملی از موضوعاتی از قبیل دزدی، دروغ‌گویی، کلاهبرداری، تقلب و امثالهم که کارکنان با آن مواجه می‌شوند، ارائه شده است (چرینگتون، ۱۹۹۳).

بررسی‌های به عمل آمده در ایالات متحده آمریکا و سطح بین‌الملل، رفتارهای غیراخلاقی شایع در کسب و کار را مشخص کرده است. به عنوان مثال در بررسی اخیر از ۲۰۰۰ شرکت بزرگ در ایالات متحده، مشکلات اخلاقی که مدیران را نگران کرده است به ترتیب اهمیت عبارتند از:

- مصرف مواد مخدر و مشروبات الکلی،
- سرقت کارکنان،
- تضاد منافع،
- مشکلات کنترل کیفیت،
- تبعیض در استخدام و ارتقاء،
- سوء استفاده از اطلاعات سازمانی^۱.

1. Proprietary Information.

○ عوامل موقعیتی^۱

افراد ممکن است در موقعیت‌های خاص، غیر اخلاقی رفتار کنند زیرا آنها ممکن است راه دیگری نیابند. برای مثال مدیری ممکن است به منظور پوشش زبانی که در محدوده مسئولیتش وجود دارد، فروش‌های ساختگی ثبت کند.

اخلاق و ارزش‌ها

اخلاق ارتباط نزدیک و تنگاتنگی با ارزش‌ها دارد و به عنوان ابزاری نگریسته می‌شود که ارزش‌ها را به عمل تبدیل می‌کند. اخلاق، یعنی رعایت اصول معنوی و ارزش‌هایی که بر رفتار شخص یا گروه حاکم است و مبنی بر این می‌باشد که درست چیست و نادرست کدام است؟ (دفت، ۱۳۷۴). اخلاق، مفاهیمی چون اعتماد، صداقت، درستی، وفای به عهد نسبت به دیگران، عدالت و مساوات، فضائل شهروندی و خدمت به جامعه را در بر می‌گیرد. اخلاق در معنی، تشخیص درست از نادرست و خوب از بد، همیشه موضوع مورد بحث فلاسفه بوده است و آنها به عنوان یکی از شاخه‌های فلسفه، در مورد آن سخن گفته‌اند. به علاوه برخی مانند هایک، اخلاق را تمدن‌ساز به شمار می‌آورند (غنی‌نژاد، ۱۳۸۱). بیشتر استانداردها و قواعد اخلاقی در یک فرهنگ نسبت به فرهنگ‌های دیگر و در زمانهای مختلف با یکدیگر تفاوت دارند (هس مر، ۱۹۹۵). به عبارت دیگر، نسبیت‌گرایی اخلاقی باعث می‌شود آنچه که در یک جامعه، عملی درست نامیده می‌شود در فرهنگ یا جامعه‌ای دیگر نادرست تلقی شود و میزان ابهام و بعضاً تعارض در ارزش‌ها افزایش یابد که این موضوع به تفضیل در فصل «اخلاق حرفه‌ای در سطح بین‌الملل از رویکرد فرهنگی» تبیین و به بحث فرهنگ به‌طور کامل پرداخته شده است.

اخلاق کسب و کار

اخلاق کسب و کار، به معنی شناخت درست از نادرست در محیط کار و آنگاه انجام درست و ترک نادرست است. اخلاق کسب و کار، به عنوان شاخه‌ای از دانش مدیریت، از زمان پدیدار شدن نهضت مسئولیت اجتماعی در دهه ۱۹۶۰ پدیدار شد. در این دهه جنبش‌های آگاهی بخش اجتماعی، انتظارات مردم را از سازمانها بالا برده و آنها را به این نتیجه رسانده بود که سازمانها باید از امکانات وسیع مالی و نفوذ اجتماعی خود برای رفع مشکلات اجتماعی، مثل فقر، خشونت، حفاظت از محیط زیست، تساوی حقوق، بهداشت عمومی و بهبود وضع تحصیلات استفاده کنند. مردم براین باور بودند که چون شرکته

1. Situational Factors.

- سوءاستفاده از حساب‌های هزینه سازمان،
 - تعطیلی کارخانه و اخراج،
 - سوءاستفاده از اموال شرکت و
 - آلودگی محیط زیست.
- همچنین در سطح بین المللی، ارزش‌های اخلاقی کسب و کار، کارائی ندارند. در تحقیقی از ۳۰۰ شرکت در نقاط مختلف دنیا، بیش از ۸۵٪ مدیران ارشد اجرایی، موارد زیر را در بین بیشترین نگرانی‌های خود مشخص نموده‌اند:
- تضاد منافع کارکنان،
 - دریافت هدایای بی مورد،
 - اذیت و آزار جنسی و
 - پرداختهای بدون مجوز و غیرقانونی (بومن، ۱۹۸۷).

اخلاق به عنوان مجموعه‌ای از اصول رفتاری که با کمک آن بتوان آنچه را که صحیح است از آنچه که اشتباه است، تمیز داد، تعریف می‌شود. اخلاق، موضوعی قاعده‌ای است چرا که آن تجویز می‌کند چه چیزی را می‌توان انجام داد یا از چه چیزی امتناع ورزید. اخلاق کسب و کار، به دلیل اینکه چارچوب کاربرد آن به سازمان‌ها محدود است، گاهی اوقات به عنوان اخلاق مدیریت یا اخلاق سازمانی نام برده می‌شود. در هر حال، در یک زمینه کسب و کار، مواردی همچون یک شرکت چه معیارهای مشخص رفتاری را باید دنبال کند؟ مسئولیت یک بازرگان در برابر ذینفعان داخلی و خارجی چیست؟ اگرچه، مدیران ارشد شرکت ممکن است یک الگوی اخلاقی را معرفی کنند، اما چگونه می‌توان مدیران میانی و یا مدیران سطوح پایین تر را به رفتار نمودن در حالت اخلاقی مشابه ترغیب نمود؟ و خطوط راهنما برای حصول اطمینان از رفتار اخلاقی با ثبات در کسب و کار کدام است؟ در حوزه اخلاق کسب و کار قرار می‌گیرد.

ضرورت اخلاق حرفه‌ای

اخلاق به عنوان مجموعه‌ای از اصول، اغلب به عنوان منشوری که برای راهنمایی و هدایت استفاده می‌شود، تعریف شده است. این مجموعه اصول، چارچوبی برای اقدام ارائه می‌کند. اخلاق حرفه‌ای، مانند شمشیر دولبه‌ای است که یک لبه آن **تهدید** است.

ضعف در سیستم اخلاق، منجر به کاهش ارتباطات و افزایش خسارات در سازمان می‌گردد و مدیریت، بیشتر بر روی کنترل گذشته نگر تکیه خواهد کرد؛ زیرا افراد به مدیریت، اطلاعات را نمی‌رسانند و در

این صورت، انرژی سازمان به منفی تبدیل می‌شود. به عبارت دیگر، توان سازمان به جای آن که صرف هدف شود، صرف شایعه، غیبت، کم کاری و... خواهد شد. لبه دیگر این شمشیر، **فرصت** است.

اخلاق حرفه‌ای، تاثیر چشمگیری بر روی فعالیت‌ها و نتایج سازمان دارد. اخلاق حرفه‌ای، بهره‌وری را افزایش می‌دهد، ارتباطات را بهبود می‌بخشد و درجه ریسک را کاهش می‌دهد؛ زیرا هنگامی که اخلاق حرفه‌ای در سازمان حاکم است، جریان اطلاعات به راحتی تسهیل می‌گردد و مدیر قبل از ایجاد حادثه، از آن مطلع می‌گردد.

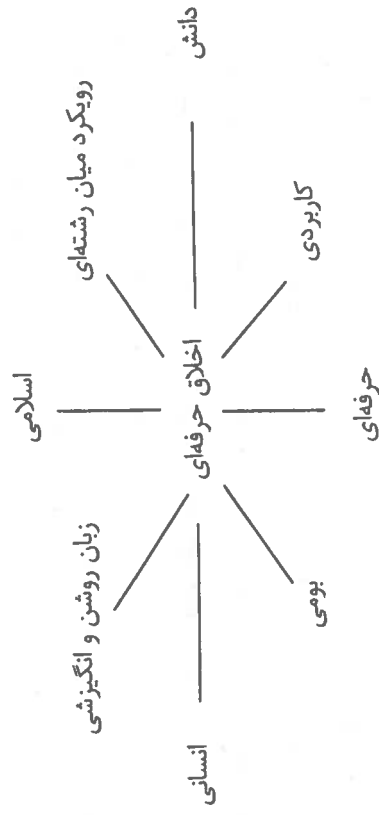
فرایند کاربردی نمودن اخلاق در رفتار افراد و گروه‌ها به عبارت دیگر روش به کارگیری اخلاق در موفقیت سازمانی، دارای مراحل زیر می‌باشد:

- ۱- موفقیت از اخلاق حرفه‌ای سرچشمه می‌گیرد.
- ۲- اخلاق حرفه‌ای از اعتماد آفرینی ایجاد می‌شود.
- ۳- اعتماد آفرینی از پیش بینی رفتار ایجاد می‌شود.
- ۴- پیش‌بینی رفتار از مستمر بودن و قانون‌مند بودن رفتار سرچشمه می‌گیرد.
- ۵- مستمر بودن و قانون‌مندی از مسئولیت ناشی می‌شود.
- ۶- مسئولیت از قانون و باورهای فرد شکل می‌گیرد.

موفقیت در سازمان ناشی از ایجاد و به کارگیری مدیریت اخلاق در سازمان است. اخلاق سازمانی از اعتمادآفرینی شروع می‌شود. هرچه اعتماد به سازمان، برنامه‌ها و مدیران (ارشد، میانی و مدیران پایه) بیشتر باشد، میزان تعهد به سازمان و وظایف بیشتر خواهد شد. اعتماد آفرینی، منجر به افزایش توان سازمانی در پاسخ‌دهی به نیازهای محیطی خواهد گردید؛ زیرا اعتمادآفرینی هم‌افزایی در توان سازمان را ایجاد خواهد کرد. هر چه اعتماد کارکنان به مدیران و سازمان، کاهش یابد، مدیران باید هزینه بیشتری را جهت کنترل رفتار کارکنان بپردازند که نتیجه کمتری نیز به دست خواهند آورد.

اخلاق حرفه‌ای

تعریف جامع و کاملی از حرفه و حرفه‌ای گرایی که مورد پذیرش همگان باشد وجود ندارد. اما در معنای متعارف و لغت‌نامه‌ای، به مشاغل حرفه گفته می‌شود که نوع مشخصی از خدمات تخصصی را به جامعه عرضه می‌کنند که ابقای آن نوع خدمت، مستلزم گذراندن دوره‌های تحصیلی تخصصی (معمولاً دانشگاهی)، کسب مهارت و داشتن تجربه‌ی کافی است. یکی از ضوابط شناخت مشاغل به عنوان حرفه



شکل ۲-۱: عناصر دانش اخلاق حرفه‌ای (قراملکی، ۱۳۸۲)

دانش اخلاق حرفه‌ای

- اخلاق حرفه‌ای به منزل دانش (قراملکی، ۱۳۸۲)
- اخلاق حرفه‌ای در درجه اول یک دانش و معرفت است. مجموعه اطلاعات و آگاهی‌های پراکنده، موردی، جزئی و غیرقابل تحقیق که نمی‌تواند توقعات یاد شده را بر آورد. مسایل و معضلات اخلاقی در مشاغل و حرفه‌ها به ویژه توجه به بعد سازمانی، محتاج پژوهش و تحقیق روش‌مند و دارای مبانی معینی است. دانش بودن اخلاق به همین معنا است.

نقش کاربردی اخلاق

اخلاق حرفه‌ای دانش صرفاً نظری و بی ارتباط با مسایل عینی نیست. برآوردن توقع تحلیل مسایل عینی و موردی منوط به این است که دانش اخلاق، کاربردی باشد. کاربردی بودن دانش اخلاق نیز در گرو ارائه قواعد عملیاتی و اصول راهبردی است که در شرایط عینی سازمان کارایی داشته باشد. دانش اخلاق برای به کار بستن در حین عمل است و بنابراین در برنامه‌ی آموزشی اخلاق حرفه‌ای، آموزش برای آموزش، آگاهی برای آگاهی مقبول نیست، بلکه آگاهی برای اقدام و آموزش برای حل مساله است و همین شاخص کارایی و اثربخشی چنین برنامه آموزشی است.

پیشینه حرفه‌ای

هویت کاربردی علم اخلاق آن را از عرش تحلیل‌های نظری به فرش زندگی روزمره می‌نشانند و حرفه‌ای بودن، جهت‌گیری کاربردی آن را در کسب و کار نشان می‌دهد. دانشمندان اخلاق در گذشته به این

معتبر اجتماعی، وجود اصول و ضوابط اخلاقی خاص برای شاغلین و چگونگی انجام دادن خدماتی است که به آن اشتغال دارند.

اخلاق حرفه‌ای رشته‌ای از اخلاق کاربردی و حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه است که بر چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های اعضای آن حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاصی که از خدمات شاغلین در آن حرفه استفاده می‌کنند، حاکمیت دارد (علی مدد، ۱۳۸۹).

دانش اخلاق به عنوان یک علم مصرف‌کننده از دانش‌های مختلفی بهره می‌گیرد. بسیاری از معضلات اخلاقی سازمان برحسب مشاغل حرفه‌ای آنها جز با استمداد از تحقیقات و نظریات علوم مختلفی چون روانشناسی، جامعه‌شناسی، تفسیر و علوم مدیریت و... قابل فهم و حل نیستند. ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای به منزله دانش را در جدول ۱-۱ مطرح شده است. (قراملکی، ۱۳۸۲) همچنین عناصر دانش اخلاق حرفه‌ای در شکل ۱-۲ نشان داده شده است.

جدول ۱-۱: ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای به منزله دانش (قراملکی، ۱۳۸۲)

ویژگی‌های علم اخلاق حرفه‌ای

- ۱- هویت علم و دانش بودن
- ۲- نقش کاربردی
- ۳- سابقه حرفه‌ای
- ۴- بومی و فرهنگی وابسته بودن
- ۵- اسلامی بودن و هویت واسطه‌ای بین وحی و ذهن و زبان مخاطبان
- ۶- دانش انسانی
- ۷- زبان روشن انگیزشی
- ۸- رویکرد میان رشته‌ای

• دانش انسانی

اخلاق، دانش بشری است. مراد از بشری بودن در اینجا این است که توصیه‌های اخلاقی نباید هویت انسانی و حرمت آن را از میان بردارد. اخلاق برای بشر است و نظام اخلاقی محور اخلاق انسانیت است. انسانی بودن اخلاق مستلزم آن است که متخصص اخلاق، انسان را بشناسد و لوازم زندگی انسانی را دریابد و تمایز بین انسان به خود رسیده و انسان از خود بیگانه را بفهمد و برای انسان سخن بگوید.

• ویژگی‌های زبانی

کارایی اخلاق حرفه‌ای تا حد زیادی مرهون زبان آن است. از دانش اخلاق انتظار می‌رود از قدرت تاثیر بر همه ابعاد وجودی آدمی برخوردار باشد. مخاطب اخلاق ساحت وجودی آدمی است و چنین خطایی زبان خاصی را می‌طلبد. زبان انگیزشی، موثر، روشن، صریح و دقیق. روشنی زبان شرط گریز ناپذیر هر گونه دانش است که از تکالیف آدمی سخن می‌گوید. ابهام گویی، استفاده از زبان مشکل و غیر قابل فهم، مانع روشنگری در تکالیف اخلاقی است.

• دانش میان رشته‌ای

توقعات یاد شده از اخلاق حرفه‌ای و ویژگی‌های معرفتی که بیان شد نشانگر این است که دانش اخلاق، به عنوان یک علم مصرف کننده از دانش‌های مختلفی بهره می‌گیرد. روانشناسی نزدیکترین این دانش‌ها است، اما دانش‌های مدیریت نیز مورد حاجت دانشمند اخلاق است. بسیاری از معضلات اخلاقی سازمان بر حسب مشاغل حرفه‌ای آنها جز با استمداد از تحقیقات و نظریات علوم مختلفی چون روانشناسی، جامعه‌شناسی، تفسیر، علوم مدیریت و... قابل فهم و حل نیست.

ضرورت اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

حسابداری یک فن و عمل است که برای کمک به افراد در ردیابی آثار معاملات اقتصادی آنها تدوین شده است. هدف اصلی و اساسی آن 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 استفاده‌کنندگان از اطلاعات مذکور افزایش یافته است. بنابراین، برجستگی متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. انتظارات جامعه از

نکته توجه کرده بودند که در عالم حرفه محتاج دانش خاص هستیم که بتواند معضلات خاص آن حرفه را پاسخگو باشد. امروزه مفهوم حرفه تحول بنیادی داشته و این تحول بر پیچیدگی آن افزوده است.

مفهوم امروزی حرفه مسبوق به دو انقلاب بنیادی است: انقلاب صنعتی و انقلاب در فناوری اطلاعات. مفهوم شدن بر پیچیدگی حرفه‌ای افزوده و شبکه‌های پیچیده ارتباطات و مناسبات چند سویه، همبستگی متقابل انسان و طبیعت (محیط زیست)، تأثیر عمیق مدیریت در نهادهای اجتماعی حکایت از آن دارد که هویت حرفه‌ای امروزه از پیچیدگی شگفت‌آوری برخوردار است و هر دانش ناظر به آن، محتاج ابزارها و روش‌های علمی خاص است.

• دانش بومی (فرهنگ وابسته)

مسائل عینی و حرفه‌ای اخلاق به مسائل فرهنگ وابسته‌اند و در زمینه‌های معین فرهنگی و اجتماعی به وجود می‌آیند و شکل می‌یابند. بنابراین در حل و رفع آنها توجه به زمینه‌های یاد شده اهمیت به سزایی دارد. اگر چه انسان‌ها نیازهای مشترک و مسائل اخلاقی کم و بیش واحد دارند اما فرهنگ، قومیت، زبان، سوابق تاریخی اجتماعی به مسائل و معضلات اخلاقی جهت می‌دهند و این جهت‌دهی در رفع معضلات اخلاقی نقش اساسی دارد.

• اخلاق اسلامی

اخلاق حرفه‌ای محتاج یک نظام اخلاقی است. در جهان نظام‌های اخلاقی مختلفی وجود دارد. برخی از نظام‌های اخلاقی فارغ از دین و برخی دیگر نظام‌های اخلاقی به‌طور مطلق مبتنی بر وحی و تعالیم دینی‌اند.

اخلاق حرفه‌ای در یک جامعه مسلمان و به دلیل هویت اسلامی کارگزار حرفه‌ای و اعضاء نظام حسابداری، ملاک نهایی خود و اصول راهبردی آن را از قرآن و روایات به دست می‌آورد و جدول فضائل و ردائیل را نیز از آنها استنباط می‌کند و تکالیف اخلاقی موردی را نیز با مراجعه به آنها به دست می‌آورد و مهم‌تر از همه، روش تعلیم اخلاق و زبان آموزش‌های اخلاقی را نیز از زبان وحی می‌آموزد. بنابراین اخلاق حرفه‌ای که بتواند توقعات یاد شده را برآوری نماید باید در عین حرفه‌ای بودن، اسلامی باشد و مراد از اسلامی بودن بهره‌مندی از منابع بسیار قرآن و روایات است و نظر بر آن به معنای بی‌نیازی از سایر منابع نیست.

به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. این حرفه‌ها به دلیل 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 اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت بالایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود. حرفه حسابداری نیز یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید دارای اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن بستگی به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن دارد.

اخلاق حرفه‌ای حسابداران، قاعدتاً در شاخه اخلاق کاربردی قرار دارد و حاوی یک نظام ارزشی و باورهای جمعی است که بر اساس آن بد و خوب و درست و نادرست رفتار حرفه‌ای حسابداران تعریف و تبیین می‌شود. برای روشن شدن این تعریف باید به دو سؤال پاسخ داده شود. سؤال اول این که مراد از حرفه حسابداری چیست و سؤال دوم این که به چه کسانی حسابدار حرفه‌ای گفته می‌شود؟ (علی مدده، ۱۳۸۹). تا سپس به تبیین اخلاق حرفه‌ای حسابداران پرداخته شود.

• تفاوت ویژگی‌های حرفه حسابداری

شما احتمالاً با این مورد برخورد کرده یا شنیده‌اید که افراد زیادی درباره «حرفه حسابداری» صحبت می‌کنند، و احتمالاً متوجه شده‌اید که برخی افراد و نه تمام آنها، مشاغل را به عنوان مشاغل حرفه‌ای می‌دانند. آیا به این موضوع توجه کرده‌اید که چه چیز یک حرفه را تشکیل می‌دهد؟ در حسابداری چه چیز وجود دارد که باعث می‌شود آن را حرفه بنامیم، در حالی که سایر مشاغل ارزشمند و مهم را حرفه محسوب نمی‌کنند؟

دکتر نانسی بل (۲۰۰۴)، هفت ویژگی را برای یک حرفه بیان می‌کند. اگرچه این ویژگی‌ها برای مدیریت ریسک و بیمه ارائه شده است اما می‌توان در حسابداری نیز آنها را بکار گرفت. از نظر دکتر بل، یک حرفه:

- به طور اثربخشی ارتباط برقرار کند.
- تفکری منطقی، قانونمند و مربوط داشته باشد.
- به نحو مناسبی از اطلاعات تخصصی استفاده کند.

اهل این حرفه، بسیار زیاد است و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. اما حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه‌ای، خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد؛ از این رو، خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات با کیفیت مناسب را تضمین کند از طرفی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری، به ویژه تصمیم‌گیرندگانی که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند، انتظار دارند که اطلاعات ارائه شده به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشند. بنابراین، کسانی که در رشته حسابداری فعالیت می‌کنند نه تنها باید واجد شرایط و دارای صلاحیت حرفه‌ای باشند بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار باشند و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهمترین دارایی‌های آنها باشد.

در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد و حرفه حسابداری باید اصول اخلاقی و قوانینی را تدوین کند که اعضای آن را ملزم نماید از سطحی از خویشتنداری برخوردار شوند که «ماورای الزامات قانونی و مقررات» است.

اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

هنگامی که شخصیت افراد جامعه متزلزل شود، جامعه به طور فاجعه‌آمیزی آسیب‌پذیر می‌گردد. دوام و بقای یک ملت و یا یک فرهنگ منوط به این است که آن ملت مجهز به ارزش‌های ساده و ابتدایی اخلاقی نظیر دلاوری، نوع دوستی، احترام به دیگران و قانون باشد. یک ملت بقا نخواهد داشت مگر اینکه دارای افرادی باشد که مبنای عمل انسان انگیزه‌هایی فراتر از سود شخصی باشد. رعایت قانون، احترام به زندگی و دارایی‌های بشر، عشق‌ورزی به خانواده، دفاع از اهداف ملی، کمک به مستمندان و پرداخت مالیات همه و همه به فضایل شخصی افراد از قبیل دلیری، وفاداری، صداقت، گذشت، نیکوکاری، احساس همدردی، ادب، نزاکت و احساس وظیفه بستگی دارند. از بین گرایش‌هایی که جامعه را به سمت و سوی رونق و شکوفایی سیاسی هدایت می‌کنند، مذهب و اخلاق تکیه‌گاه‌های اجتناب‌ناپذیرند. ارزشهای اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه متمدن و متعالی فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می‌شود زیرا بدون این زیربنا، جامعه متمدن از هم پاشیده و فرو می‌ریزد.

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می‌آفریند. پیدایش حرفه گوناگون، زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و

ارزایی‌ها، دریافتی‌ها و بدهی‌ها، همه و همه، مفاهیم اجتماعی ذهنی‌ای هستند که مشخص می‌کنند چه کسی، مالک چیست و چه کسی به چه میزان و به چه فردی بدهکار است. تمام این مفاهیم توسط حسابداران و دفتر داران تعریف و ردیابی شده‌اند. از آنجایی که فعالیت‌های مالی برای بقای دنیای فعلی ما ضروری هستند و حسابداری این فعالیت‌ها را تسهیل می‌کند، از این روح‌حسابداری به عنوان یک حرفه سودمند تلقی می‌شود و به خاطر نقش اساسی آن در ردیابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده در دنیای اقتصادی امروز، به یک حرفه خدماتی حساس تبدیل می‌شود که همچون دیگر حرفه‌های فرمان‌های اخلاقی می‌باشد.

به تمامی مشاغل تخصصی در زمینه حسابداری، حسابرسی، مشاوره مالی و امور مالیاتی که توسط حسابداری که مهارت لازم را دارند انجام می‌شود، حرفه حسابداری گفته می‌شود. کمیت اخلاق حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران در آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای، خصایص زیر را برای حرفه حسابداری برشمرده است (علی مدد، ۱۳۸۹):

- خبرگی در مهارتی خاص و مبتنی بر اندیشه که از طریق آموزش، کارآموزی و تجربه به دست آمده باشد،
- پابندی اعضا به آئین رفتار و نظام ارزشی مشترکی که توسط مرجع اداره‌کننده حرفه وضع می‌شود و
- پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه در کلیت آن.

- **حسابدار حرفه‌ای (علی مدد، ۱۳۸۹)**
- حسابدار حرفه‌ای، فردی است که به کار حسابداری می‌پردازد و با احراز شرایط ورود، به عضویت یک تشکل حرفه‌ای حسابداری پذیرفته شده است. حسابداران حرفه‌ای را معمولاً در دسته‌های زیر طبقه‌بندی کرده‌اند:

- **حسابدارانی که خدمات حرفه‌ای خود اعم از حسابرسی، مالیات و مشاوره را به عموم عرضه می‌کنند.** شرکای مؤسسات حرفه‌ای حسابداری و حسابداران حرفه‌ای شاغل در مؤسسات مزبور در این دسته قرار می‌گیرند و آنان را حسابدار رسمی شاغل، حسابدار رسمی عمومی یا حسابدار مستقل می‌نامند. در ایران، طبق قانون استفاده از خدمات حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، مصوب ۱۳۷۲، حسابداری که به عنوان حسابدار رسمی انتخاب شده‌اند و به عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران درآمده باشند، حق دارند که خدمات حرفه‌ای خود را در زمینه‌های حسابرسی، بازرسی قانونی شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی و حسابرسی مالیاتی بنگاه‌های مورد حسابرسی به

- اطلاعات حاصل از رشته‌های مختلف را با یکدیگر ادغام کند.
- رفتار حرفه‌ای اخلاقی را تشریح نماید.
- اثر فشارهای قانونی، اقتصادی، اجتماعی و سیاسی را شناسایی کند.
- در جستجوی اطلاعات اضافی باشد.

این ایده را در نظر بگیرید که حرفه به نحو اثربخشی ارتباط برقرار می‌کند. مهارت برقراری ارتباط خوب و مناسب در حسابداری یک امر اساسی می‌باشد. حرفه حسابداری از واژه‌هایی تخصصی و خاص استفاده می‌کند که از واژگان عمومی به آن وارد نشده است. به طور مثال، برای یک فرد معمولی، اصطلاح استهلاک به زبان ناشی از ارزش زمانی دارایی برمی‌گردد. اما، در حسابداری استهلاک به تسهیم ادواری بهای تمام شده یک دارایی به دوره‌هایی اشاره دارد که از استفاده از آن منافع عاید می‌گردد و استهلاک در حسابداری به تغییرات در ارزش بازار مربوط نمی‌شود.

حسابداری، اختراع بشر و نتیجه توافقات بشری است. حسابداری، عبارت است از مجموعه قواعد و روشهایی که با به کارگیری آنها، اطلاعات مالی و اقتصادی یک مؤسسه گردآوری، طبقه‌بندی و به شکل گزارشهای حسابداری تلخیص می‌شود و برای تصمیم‌گیری در اختیار اشخاص علاقمند و ذینفع قرار می‌گیرد. این اشخاص می‌توانند از وضعیت مالی، نتایج عملیات و همچنین دورنمای آینده مؤسسه مطلع شوند.

به طور کلی، ویژگیهای هر حرفه عبارت است از:

الف: پذیرش وظیفه خدمت به جامعه،

ب: وجود حداقل شرایط از پیش تعیین شده برای ورود به حرفه، از جمله مهارت‌های تخصصی لازم که از طریق آموزش و تجربه به دست می‌آید و

ج: پابندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزشهای مربوط در آن حرفه.

از آنجایی که حسابداری دارای ویژگیهای فوق می‌باشد و مهارتی است که به خبرگی نیازمند است و مشتریانی دارد که وابسته به این خبرگی هستند، در نتیجه به عنوان یک حرفه تلقی می‌شود. برای حرفه‌ای بودن، حسابدار متعهد می‌شود تا مراقب منافع مشتریان مختلف خود باشد. حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای حیاتی است، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد. اگر هیچ روش و فنی برای محاسبه ثروت و کالاهای موجود در دنیا و نحوه توزیع آنها موجود نباشد، تجارت و بازرگانی متوقف خواهد شد. کارایی بازارهای مالی، منوط به این امر است که معاملات خود را بر مبنای تصویر درستی از ارزشهای مالی دارایی‌های مورد معاوضه انجام دهند و این تصاویر فقط توسط حسابداران ترسیم می‌گردند. روابط قوی، حق مالکیت‌ها، ادعای مالکیت‌ها،

اخلاق حسابداری طراحی کنند (احدیت و مکی، ۱۹۹۳، آرم استرانگ، ۲۰۰۲، ملی، ۲۰۰۵). همان طور که حسابداران حرفه‌ای می‌توانند کار خود را در چندین حوزه مختلف انجام دهند، تحقیقات نشان می‌دهد که حوزه مطالعات در دامنه اخلاق حسابداری از حسابرسی مستقل شروع و به اصول اخلاقی در بازارهای سرمایه ختم می‌شود.

گوئورپ و بلاک (۱۹۹۸) یک تعریف خلاصه و یک تعریف کامل از اخلاق حسابداری بیان نمودند. تعریف خلاصه آنها بر این دلالت دارد که اخلاق حسابداری متضمن روشی است که به وسیله آئین رفتار حرفه‌ای تشریح شده است و تعریف کامل آن دلالت بر این دارد که اخلاق حسابداری برای تجزیه و تحلیل رویه‌ها و موارد اخلاقی به کار رفته با توجه به موقعیت ممتاز از حسابداران به عنوان زبان گفتگوی سیاسی و عمومی می‌باشد.

احدیت و مکی (۱۹۹۳) پیشنهاد کردند که اخلاق حسابداری شامل موارد زیر است:

- ۱- صداقت و قابلیت اعتماد دارد.
 - ۲- در مورد نژاد، مذهب، جنسیت، سن و ملیت، اصل و نسب و عقب ماندگی حساس (ظریف) نیست.
 - ۳- وظایف حرفه‌ای را در انطباق با مقررات شرکت و استانداردهای اخلاقی هدایت می‌کند.
 - ۴- وظایف حرفه‌ای را در انطباق با قوانین هدایت می‌کند.
 - ۵- از اطلاعات محرمانه (پنهانی) محافظت می‌کند.
 - ۶- برای منافع عموم احترام قائل می‌شود.
 - ۷- محدودیت‌های حرفه‌ای و قضاوت‌های انجام شده را شناسایی می‌کند.
 - ۸- برای حرفه ایجاد اعتبار می‌کند.
 - ۹- تضاد منافع را از بین می‌برد.
 - ۱۰- برای سازمان تعهد و وفاداری ایجاد می‌کند.
 - ۱۱- در مورد قرار دادهایی که مستند و به تصویب رسیده اند، اطمینان ایجاد می‌کند.
 - ۱۲- از فعالیت‌هایی که مخالف منافع عمومی می‌باشد، اجتناب می‌کند.
 - ۱۳- از گرفتن رشوه از مشتری یا صاحب کار خودداری می‌کند.
 - ۱۴- استفاده از اموال و ملزومات شرکت را برای مقاصد شخصی جایز نمی‌داند.
 - ۱۵- از دادن هدایایی که می‌تواند منافع سازمانی داشته باشد، خودداری می‌کند.
- با توجه به اینکه حسابداری، حرفه بزرگ و پیچیده‌ای می‌باشد و جامعه انتظار دارد کیفیت خدمات حرفه‌ای بالا باشد (لب، ۱۹۹۴)، مدلی از اخلاق حرفه‌ای بوسیله آرم استرانگ در سال ۱۹۹۳ پیشنهاد شده است تا از آن طریق دامنه اخلاق حسابداری شناسایی شود.

عموم عرضه کنند. آن دسته از حسابداران رسمی که تمام وقت خود را به خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌ها یا سایر خدماتی که جزو وظایف حسابداران رسمی محسوب شده است، تخصیص دهند و دارای مشاغل دیگری اعم از موظف و غیرموظف (به استثنای عضویت در هیأت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات پژوهشی و سایر مشاغل آموزشی) نباشند حسابدار رسمی شاغل شناخته می‌شوند.

○ به دسته‌ای از حسابداران حرفه‌ای که به صورت موظف، غیرموظف و یا قراردادی در سازمان‌ها، مؤسسات انتفاعی یا غیرانتفاعی اعم از دولتی، عمومی یا خصوصی اشتغال دارند و در اموری چون تجارت، صنعت، خدمات، آموزش، امور عام المنفعه، مراجع نظارتی یا مراجع حرفه‌ای به فعالیت‌های اجرایی یا غیراجرایی می‌پردازند، «حسابداران حرفه‌ای شاغل در سازمان‌های عمومی و خصوصی» یا «حسابداران حرفه‌ای شاغل در صنایع و بنگاه‌های تجاری» گفته می‌شود. در ایران، آن دسته از حسابداران رسمی که به طور موظف یا غیرموظف مشاغل را در مؤسسات دولتی، خصوصی یا مراجع نظارتی به عهده دارند و سهواً «حسابدار رسمی غیرشاغل» نامیده می‌شوند، در این گروه قرار می‌گیرند. آن دسته از حسابداران عضو انجمن حسابداران خبره ایران و آن دسته از اعضای انجمن حسابداری ایران که حسابدار رسمی شاغل نیستند نیز در شمار حسابداران حرفه‌ای شاغل در سازمان‌ها قرار دارند.

○ گروه دیگری از حسابداران حرفه‌ای ایرانی به عضویت کانون کارشناسان رسمی دادگستری پذیرفته شده اند و نسبت به دعاوی مطروحه در دادگاه‌ها، خدمات کارشناسی حسابداری و حسابرسی عرضه می‌کنند و عنوان کارشناس رسمی دادگستری دارند. برخی از این حسابداران حرفه‌ای، در عین حال، حسابدار رسمی شاغل یا غیر شاغل و عضو جامعه حسابداران رسمی و برخی نیز عضو انجمن حسابداران خبره ایران هستند.

• اخلاق حرفه‌ای حسابداران

حسابداری به عنوان تکنیکی است که هنر نیز معرفی می‌شود (آرم استرانگ، ۲۰۰۲). حسابداران حرفه‌ای معمولاً با موقعیت‌های مختلفی رو به رو می‌شوند که نیاز به قضاوت‌های اخلاقی با اهمیت دارد. حسابداران با فرصت‌های کاری زیادی مواجه می‌شوند که اگر در آن فرصت‌ها رفتار غیراخلاقی داشته باشند می‌توانند منافع شخصی بسیار زیادی کسب کنند (ملی، ۲۰۰۵). هر رفتار غیراخلاقی در حسابداری منجر به زیان در سیستم‌های اقتصادی می‌شود. بنابراین، گروه‌های مختلفی سعی می‌کنند برای راهنمایی حسابداران حرفه‌ای هنگامی که آنها با قضاوت اخلاقی رو به رو می‌شوند، برنامه‌ای از

رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت 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 اطلاعات و سامانه‌های اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.

ب. حرفه‌ای بودن: افراد حرفه‌ای در زمینه حسابداری 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. استفاده کنندگان از خدمات حسابداران حرفه‌ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه‌ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات است.

اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری

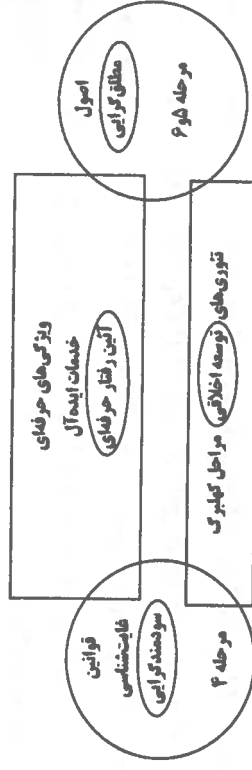
لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی اخلاقی حسابداری است. هر یک از انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری، اصول اخلاقی خاص خود را تدوین می‌نمایند که شباهت‌های زیادی به یکدیگر دارند و همگی کارآمدی، قابلیت اعتماد، حرفه‌ای بودن و اعتبار خدمات حسابداری را تأمین می‌نمایند. اصول اخلاقی حسابداری که کم و بیش مورد اتفاق نظر همه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری است و رعایت آنها، موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد به شرح زیر است:

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

ب. بیطرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بیطرف باشد و نباید اجازه دهد هیچ گونه پیش‌داوری، جانبداری، 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. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.

بر اساس مدل آرم استرانگ (۱۹۹۳) نظریه‌ها و تئوری‌های اخلاقی، تئوری‌های بلوغ اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای سه بعد اصلی برای مطالعه اخلاق حرفه‌ای هستند که رابطه مشترکی بین این سه بعد وجود دارد. در شکل ۳-۱، ارتباط مشترک این سه بعد تشریح شده است:



شکل ۳-۱: مدل اخلاق حرفه‌ای آرم استرانگ

با توجه به شکل ۳-۱، در می‌یابیم که علاوه بر فلسفه‌های اخلاقی که قبلاً تشریح شده و نیز توسعه اخلاقی که در بخش بعد تشریح خواهد شد؛ آئین رفتار حرفه‌ای بخش مهمی از اخلاق حسابداری محسوب می‌شود. آئین رفتار حرفه‌ای شامل مجموعه‌ای از اصول و قوانینی است که تعیین می‌کند جامعه چه انتظاراتی از حرفه دارد. از آنجایی که هر حرفه‌ای مقاصد و ویژگی‌های خاص خود را دارد، بنابراین باید آئین رفتار حرفه‌ای خاص آن حرفه وجود داشته باشد که در فصل دوم به این موضوع پرداخته شده است.

مبانی رفتار حرفه‌ای

ارتباط دو سویه جامعه و حرفه که لازمه آن از یک طرف، ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه و از طرف دیگر، تأمین اشتغال ارائه کنندگان این خدمات است، ناگزیر باید تابع ضوابط دقیقی باشد که جامعه و حرفه 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 جامعه‌ای 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 رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط مشی‌های آن را تشکیل می‌دهد. این خط مشی‌ها، مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و بالاخره روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را دربرمی‌گیرد. این ضوابط در حرفه حسابداری، مبانی رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شوند. از دیدگاه مبانی

۵. راز داری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود بدست 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 مسوولیت افشای آن را داشته باشد.

هـ رفتار حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای 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 حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین درخواستهای صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بیطرفی و نیز استقلال حسابداران حرفه‌ای مستقل، سازگار باشد.

مشکلات اخلاقی معاصر در حسابداری

تمرکز واحدهای تجاری بر کسب حداکثر سود، چالشهای رقابتی، تأکید بر نتایج کوتاه مدت و توقع آنان به دریافت خدمات متنوع حسابداری، حسابداران را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده که منجر به پیامدهای غیراخلاقی برای آنها گردیده است. در ذیل به بررسی آنها پرداخته می‌شود:

• بازار رقابتی خدمات حسابداری

بازار رقابتی دنیای اقتصادی امروز علیرغم فواید و مزایایی که برای مشتریان در جهت استفاده از محصولات با کیفیت بهتر و قیمت پایین تر داشته، پیامدهای غیراخلاقی زیادی نیز برای رقابت کنندگان عرضه کالا و خدمات در پی داشته است. حرفه حسابداری نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابداری کم و بیش با معضلات اخلاقی روبه رو بوده است. دو اصل «استقلال و بی‌طرفی» و نیز درستکاری که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند و بدین وسیله، کیفیت این خدمات را افزایش دهند، در بازار کنونی، دچار خدشه شده است. اکنون در شرایط بازار رقابتی، فرایند جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی هزینه بر و وقت گیر شده و چنین استنباط می‌شود که با یافتن مشتری جدید، شرکت خدمات حسابداری، مایل است که او را برای سالها حفظ نماید تا از منافع ارائه خدمات به وی، هزینه‌های سنگین بازاریابی شرکت را جبران نماید. حتی اگر عملکرد یکی از اعضای شرکت منجر به از دست دادن مشتری جدید گردد، شرکت برخورد مناسبی با وی نخواهد داشت. این فشارها در زمینه نگهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، منجر شده است که اصل استقلال در خدمات حسابداری نظیر حسابرسی زیر سؤال برود و در برخی موارد استقلال حسابرس کاهش یابد؛ چرا که حسابرس همیشه نگران از دست دادن شغلش می‌باشد و خدمات را طوری ارائه

می‌کند که مطلوب نظر مشتری باشد و در نتیجه مشتری حفظ گردد. دومین پیامد غیراخلاقی بازار رقابتی، مخدوش شدن «صداقت و درستکاری» در انجام خدمات حسابداری می‌باشد. این صدمه ناشی از اعمال قیمتهاست. دو نوع انحراف در بازار امروز رایج شده است:

- ۱- قیمت گذاری خدمات حسابداری به میزان کمتر از واقع و
- ۲- تخفیفات نسبت به تعرفه خدمات حسابداری.

بسیاری از مؤسسات خدمات مالی، سیاست قیمت‌گذاری پایین خدمات را به عنوان ابزار نفوذ در بازار قرار داده‌اند. بنابراین لازم است تا انگیزه و صداقت این شرکتها را مورد بررسی قرار داد. اینکه شرکتی با اعمال این سیاستها تمایل به تحمل زیان ناشی از انجام خدمات داشته باشد، منطقی نیست؛ بلکه فرض عملی‌تر این است که شرکتها، هزینه‌های انجام خدمات را به بهای از دست دادن کیفیت آنها، پایین می‌آورند تا متحمل زیان نگردند.

نوع دوم انحراف قیمتهای بازار خدمات مالی، تخفیفات قابل توجهی است که نسبت به سطح استاندارد دستمزدها داده می‌شود. رشد فزاینده این کار نیز بر مبنای منطق حرفه‌ای قابل توجیه نیست و صداقت حرفه‌ای را زیر سؤال می‌برد. بنابراین، ضرورت ایجاد چارچوبهای عملی برای حرفه، توسط گروه‌های فنی حسابداران خبره و لزوم به کارگیری معیارهای حرفه‌ای، برای جلوگیری از انجام کارهایی نظیر این که به صداقت حرفه‌ای آسیب می‌رسانند، بیش از پیش احساس می‌گردد. مواردی از این قبیل در پایان فصل سوم و در قالب بحث تجاری شدن حرفه (Low Balling و Opinion Shopping) به تفصیل تبیین شده است.

• تمرکز واحدهای تجاری برای به حداکثر رساندن سود

در سالهای اخیر، حرفه حسابداری که یک حرفه مفید و شرافتمند بوده تحت تأثیر فشارهای محیطی، خاص قرار گرفته است. شرکت‌های بزرگ برای گزارش سود بیشتر و فریب سرمایه‌گذاران، متوسل به تقلبهای حسابداری شده‌اند. شرکت‌های مشهور و بلند آوازه و مدیران عالی اجرایی، اداره کنندگان چنین تقلبهایی بوده‌اند که تضعیف کسب و کار را در پی داشته است. شرکت‌هایی نظیر انرون، تایکو، ورد کام نمونه‌هایی از نمای چنین رفتار غیراخلاقی بوده‌اند. در این شرکتها، اخلاق به خاطر سود نادیده گرفته شده است. توجیه آنها این بوده است که هدف یک شرکت حداکثر کردن سود سهامداران آن حتی به قیمت قربانی شدن اخلاق می‌باشد. از نظر آنها فزون خواهی و حرص در کسب و کار، امر مطلوبی شمرده می‌شود و آن را موجب فعالیت، حرکت افراد و در نتیجه دستیابی به سود بیشتر تلقی می‌کنند. به نظر آنها با القاء قوانین اخلاقی، انگیزه افراد برای پیشرفت کم می‌شود و شرکتها ضعیف می‌گردند. اما باور فوق، کونه‌نظری سهامداران است، زیرا انگیزه‌های فراتر از سود نیز می‌توانند محرک افراد باشد و به خاطر سود نمی‌توان به هر کاری دست زد و مرتکب رفتار غیراخلاقی شد. هدف شرکتها

حل مسائل و مشکلات اخلاقی در حسابداری

حسابداران مسائل اخلاقی را چگونه حل می‌کنند؟ علاوه بر استانداردهای آئین نامه اخلاقی که بیشتر درباره محتوای رفتار اخلاقی و کمتر درباره فرایند آن می‌باشند، گام‌هایی وجود دارد که ممکن است در حل مسائل اخلاقی که در زندگی حرفه‌ای خود برخورد می‌کنید، آنها را بکار گیرید. مثلاً، لانگر در فر و راکنس (۱۹۸۹) یک مدل هشت مرحله‌ای برای برخورد با مسائل اخلاقی به شرح زیر مطرح کرده‌اند:

۱. حقایق را مشخص کنید.
۲. موضوعات اخلاقی و ذی نفعان مرتبط با آن را مشخص کنید.
۳. هنجارها، اصول و ارزش‌های مربوط به موقعیت مورد نظر را تعریف کنید.
۴. گزینه‌های مختلف فعالیت را مشخص کنید.
۵. بهترین گزینه مرتبط با هنجارها، اصول و ارزش‌ها را انتخاب کنید.
۶. پیامدهای هر گزینه ممکن را ارزیابی کنید.
۷. در صورت امکان، با فرد مورد اعتمادی در رابطه با منافع هر گزینه مشورت کنید.
۸. یکی از گزینه‌ها را به عنوان گزینه مناسب انتخاب کنید.

بسیاری از شرکت‌ها رویه‌هایی را برای حل مسائل اخلاقی تعیین نموده‌اند. اگر شرکت شما رویه‌هایی را برای حل مسائل اخلاقی مشخص نکرده باشد، در این رابطه با مسئول خود صحبت کنید. اگر مسئول شما نیز خود دارای مسائل اخلاقی است، با سرپرست او صحبت کنید. بعد از مباحثه با مسئول یا سرپرست خود احتمال حل مسائل اخلاقی وجود دارد. اگر به این ترتیب موضوع رفع نشد باید با بالاترین سطح مرجع قانونی در سازمان موضوع را مطرح کرد. متأسفانه اعمال غیراخلاقی و غیر حرفه‌ای برخی از حسابداران اعتبار حرفه را از دید عموم خدشه‌دار کرده است. در زیر به برخی موارد مربوط به مسائل غیراخلاقی در حرفه اشاره می‌شود. در اوایل قرن بیستم، چارلز پونزی یک سرقت چند میلیون دلاری را بر گردن گرفت. او پول‌هایی را از افراد سرمایه‌گذار دریافت کرد تا برای آنها کوبین‌های پستال بین‌المللی خریداری کند. اما او هرگز کوبینی خریداری نکرد. در اصل، او از پول‌های سرمایه‌گذاران جدید برای بازپرداخت به سرمایه‌گذاران قدیمی‌تر استفاده می‌نمود. امروزه نیز رویه مورد استفاده بانزی مشاهده می‌شود. وقتی این نوع کلاهبرداری شامل استفاده از اوراق بهادار و ابزارهای مالی شود، تحت عنوان طرح پونزی مورد اشاره قرار می‌گیرد.

در سال ۱۹۵۲، جان ریگاز با ۳۰۰ دلار شرکت کابل پنسیل وانی را خریداری کرد. ۲۰ سال بعد او و برادرش، شرکت مخابراتی آدلphia را تأسیس نمودند. این شرکت به صورت خانوادگی اداره می‌شد؛ در

و کارکنان آنها باید افزایش ثروت سهامداران شرکت باشد نه فقط افزایش سود آنها. ثروت افراد، چیزی فراتر از سود ناشی از افزایش درآمد است. نام نیک، محترم بودن، جلب اعتماد عموم، آرامش درونی و روحی و ارضاء روانی که به دنبال صداقت و شرافتمندی حاصل می‌شوند از برترین ثروت‌های بشری است. حقیقت این است که زندگی شرافتمندانه، رضایت بخش تر از شهرت و ثروت است و اعتماد عمومی در بلند مدت با رفتار اخلاقی در تجارت، جلب می‌شود، که این خود می‌تواند موجب ایجاد منافع دراز مدت شود.

• تنوع خدمات حسابداری

در حالی که نقش اصلی حسابداران تهیه تصویری از وضعیت و عملکرد مالی یک واحد تجاری است، آنها نقش‌های دیگری مانند حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابداری مالیاتی، برنامه ریزی مالی و مشاوره مالی را ایفا می‌نمایند. ایفای همه این نقش‌ها، به‌ویژه مشاوره مالی و برنامه ریزی مالی، موجب گردید تا حرفه حسابداری از یک حرفه سنتی، که بیشتر نقش گزارشگری و حسابرسی را به عهده داشت به سمت و سوی حرفه کارآفرینی مشاوره، طراحی و برنامه ریزی مالی حرکت نماید. بسیاری بر این عقیده‌اند که این دگرگونی منجر به ایجاد بحران برای حسابداران شده است. موارد تخلف شرکت‌های انرون و آندرسن برخی از این مشکلات را آشکارتر نمود. در نتیجه حسابداری در دنیا، دیگر همچون گذشته، یک حرفه قابل اتکا و معقول به نظر نمی‌رسد، بلکه هم اکنون در بحران‌های اخلاقی به سر می‌برد و قابلیت اعتماد و اعتبار آن زیر سؤال رفته است. ناگفته نماند که در دنیای پیشرفته امروز، هنوز از حسابداران برای تهیه گزارش‌های مالی و اظهارنامه مالیاتی استفاده می‌شود، اما کار حسابرسی که قلب حرفه حسابداری است به خاطر استفاده ناصحیح و غلط از آن، از حرفه حذف یا تقریباً بی‌استفاده گردیده است (فلسفه حسابرسی مدنظر است). این در حالی است که جامعه به گزارش‌های حسابرسی درست و صحیح نیازمند است. اگر ارائه این گزارش‌ها سودمند نباشد، یکی از وظایف بزرگ حسابداری که همان حسابرسی است رها می‌گردد. به هر حال این خلاء باید با انجام خدمات حسابرسی و رعایت الزامات اخلاقی حسابرسی حرفه‌ای، پر گردد.

از گذشته‌های نه چندان دور، همواره پس از فروپاشی شرکت‌های یکی از گروه‌هایی که انگشت اتهام به سوی آنها نشانه رفته است حسابرسان مستقل بوده‌اند. افزون بر آن، هرگاه تقلب و یا سوء جریانی در شرکت‌ها کشف شده، مسئولیت‌های حرفه‌ای وسیع حسابرسان مستقل مطرح شده و مورد پرسش قرار گرفته است.

واقع آدلایا به زبان یونانی به معنای برادر می‌باشد. در اواخر دهه ۱۹۹۰، شرکت مذکور، شرکت مخابرات قرن را با ۵/۲ بیلیون دلار خریداری نمود و به این ترتیب جزء شش شرکت بزرگ کابل در ایالات متحده محسوب شد.

به جرات می‌توان گفت سقوط انرون شناخته شده ترین نوع تقلب و کلاهبرداری حسابداری در قرن حاضر است. انرون در دسامبر سال ۲۰۰۱، اعلام ورشکستگی نمود؛ در زمان خود، این ورشکستگی بزرگترین ورشکستگی تا آن زمان بود. انرون بر اساس پیشنهادات مشاور خود، با ایجاد بانکی برای خرید و فروش گاز، استراتژی جدیدی را در پیش گرفت. در سال ۱۹۹۰، انرون یک شرکت فرعی تأمین مالی تأسیس نمود و از مشاور خود، اسکلینگ، خواست تا آن را اداره کند. این شرکت فرعی بهترین بخش شرکت بود و بیشتر فعالیت‌های تجاری شرکت مربوط به بخش مالی آن و نه فعالیت اصلی آن مربوط می‌شد. سود و نه جریان نقدی این شرکت، مدام در حال افزایش بود و قیمت سهام شرکت نیز رشد کرد. سیستم اطلاعاتی حسابداری شرکت مملو از مواردی مثل مدیریت سود، بدهی‌های خارج از ترانزانه و مبادلات با اشخاص وابسته بود. همچنین شرکت از افشای حقایق در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی امتناع ورزید. نهایتاً، با شرایطی که در مقدمه فصل بیان شد، شرکت انرون اعلام ورشکستگی نمود.

آموزش حسابداری با رویکرد اخلاق

طبیعت پویا و پیچیده محیط تجاری امروز، ضرورت ایجاد تغییر و تحول در حرفه‌ی حسابداری را به وجود آورده است. این ضروریات ناشی از جهانی شدن اقتصاد و کسب و کار، رشد سریع فناوری‌های جدید، افزایش مقررات و استانداردها، گسترش انواع خدمات مؤسسات حسابداری و تحول ساختاری درون مؤسسات حسابداری است.

همانطور که ضرورت دارد حرفه حسابداری خود را با محیط اقتصادی در حال تحول و پیچیده سازگار کند، ضروری است مؤسسات آموزشی و برنامه‌های آموزشی آنها نیز با این تحولات سازگار شوند و تعامل بیشتری بین حرفه و مؤسسات آموزشی ایجاد شود. ایجاد تحول در آماده‌سازی دانشجویان مؤسسات آموزشی و دانشگاهی از سوی دست‌اندرکاران این حرفه و از سوی مدرسان واحدهای آموزشی، یک ضرورت دانسته می‌شود.

آموزش حسابداری در شکل سنتی خود، بر آموزش دروس تخصصی و آماده‌سازی دانشجویان برای گذراندن امتحانات تمرکز دارد. اما از نظر منتقدین، حسابداران به آموزش‌های وسیع‌تری نیاز دارند. تا

بتوانند در مورد موضوعات مختلف به طور تحلیل گرانه تفکر کنند. از این‌رو آموزش حسابداری علاوه بر این که دروس تخصصی رایج را پوشش می‌دهد باید موارد زیر را نیز برای دانشجویان فراهم سازد:

- (۱) افزایش مهارت‌های مربوط به تصمیم‌گیری
- (۲) افزایش آگاهی از سازمان‌های تجاری و محیط آنها
- (۳) حساسیت در قبال مسئولیت‌های اخلاقی
- (۴) تجربه کاری و تعامل مؤثر با گروه‌های مختلف
- (۵) توانایی انطباق با فناوری‌های جدید

با این وجود رویکرد آموزش حسابداری نیز نسبت به گذشته تغییر کرده است. در جدول ۱-۲، به طور خلاصه به مقایسه دو نگرش سنتی و نگرش نوین در آموزش حسابداری که توسط کمیسیون تغییر آموزش حسابداری^۱ ارائه گردیده، پرداخته شده است.

جدول ۱-۲: مقایسه نگرش سنتی و نگرش نوین A.E.E.C به آموزش حسابداری

نگرش سنتی	نگرش A.E.E.C (نوین)
تأکید زیاد بر گذراندن واحدهای تخصصی حسابداری	تأکید زیاد بر اطلاعات عمومی حسابداری و دانش بازرگانی
تلفیق موارد مطرح در حسابداری با مسائل مدیریتی	تلفیق بیشتر مالیات، حسابداری مالی، سیستم‌ها و حسابرسی
تأکید زیاد بر قوانین آموزشی	تأکید زیاد بر حل مسائل ساختار نیافته و یا افته کاوی
تأکید بر آموزش مبتنی بر آزمون‌های C.P.A	تأکید زیاد بر یادگیری گروهی و فلسفه و چگونگی یادگیری
کم توجهی به ارتباطات و مهارت‌های فردی	تأکید زیاد بر سرفصل‌هایی نظیر مقاله نویسی و ارائه آن و توسعه مهارت‌های میان‌فردی
دانشجویان منفعل	دانشجویان به عنوان مشارکت کنندگان فعال در یادگیری
تنگنای کاربرد فناوری و واحدهای بدون نیاز به استفاده از کامپیوتر	کاربرد فناوری و تلفیق آن با سرفصل‌های حسابداری
شناخت محدود اهداف	شناخت اهداف از همه ابعاد آن (شناخت گسترده)
معرفی نقش حسابداری در جامعه و سازمان، افزایش تمرکز بر اهمیت اطلاعات حسابداری در تصمیم‌گیری	نقش حسابداری به عنوان تهیه گزارشات مالی برون سازمانی

1. Accounting Education Change Commission(A.E.E.C.).

یکی از مهم‌ترین فعالیت‌های کمیسیون، تغییر آموزش حسابداری، اعطای پاداش تحصیلی و بورس با هدف تشویق ابتکار و اجرای پیشنهادات جدید در زمینه آموزش حسابداری است. از این‌رو به سیزده مؤسسه آموزش عالی که دارای دوره‌های مختلف حسابداری بودند، بورس اعطا شد تا اصلاحات جدیدی را در برنامه‌های درسی خود پیاده کنند. علاوه بر این، اعطای بورسیه تحصیلی به دیگر مؤسسات نیز موجب ابتکارات و نوآوری‌هایی شد که عبارتند از:

- (۱) طراحی مجدد برنامه‌های درسی و تغییر آنها از حالت سنتی اولیه،
- (۲) ارزیابی کارایی برنامه‌های درسی از دیدگاه استفاده‌کنندگان،
- (۳) جایگزینی دروس حسابداری سنتی با مجموعه‌های کاربردی و یکپارچه،
- (۴) استفاده از روش‌های آموزشی مبتنی بر بکارگیری کامپیوتر و تمرکز بیشتر بر آموزش دروس عمومی مربوط به کسب و کار و علوم انسانی.

انجمن حسابداران رسمی آمریکا نیز از دیرباز فعالانه در روند تغییر در آموزش حسابداری مشارکت داشته است و در سال ۱۹۸۸ مجموعه‌ای را تحت عنوان «شرایط و آموزش‌های لازم برای ورود به حرفه حسابداری» انتشار داد که طی آن درخواست نمود، دست‌اندرکاران امر حسابداری آموزش‌های وسیعی ببینند و سطح دانش تخصصی، توانایی تحلیل، مهارت‌های ارتباطی و آگاهی‌های فرهنگی لازم را برای ایفای نقش خود در جامعه تقویت کنند.

در سال ۱۹۹۴ کار گروه مشترکی از «انجمن حسابداران مدیریت» و «انجمن مدیران مالی» تحقیقی را با عنوان «شرکت‌های آمریکایی در بدو استخدام از حسابداران چه انتظاری دارند؟» انجام دادند. نتایج تحقیق نشان داد که مدیران این شرکت‌ها معتقدند دروس حسابداری تدریس شده در مؤسسات آموزش عالی و دانشگاه‌ها مهارت‌های لازم را برای کارآمد بودن دانشجویان در عرصه شرکت‌ها به آنها نمی‌آموزند. علاوه بر این دانش‌آموختگان رشته حسابداری از «کلیت امور» درک خوبی ندارند و آموخته‌هایشان در بعضی موارد پراکنده و گسیخته است. ضمن این که مهارت‌های ارتباطی آنان نیز در سطح پایینی قرار دارد و از بعضی حوزه‌های تخصصی حسابداری نیز آگاهی کافی ندارند.

انجمن حسابداران مدیریت، نتایج این تحقیق را به طور گسترده منتشر کرد و هدف خود را کمک به مؤسسات آموزشی در تدوین برنامه‌هایی اعلام کرد که بتوانند دانشجویان را برای احراز مشاغل حرفه‌ای در بنگاه‌های انتفاعی آماده کنند. این اقدام خود نشانگر عزم راسخ برای ایجاد تغییر و تحول در آموزش حسابداری است.

ضرورت ایجاد تغییر و تحول در آموزش حسابداری از درون دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی نیز سرچشمه گرفته است. در سال ۱۹۹۱ انجمن مدارس عالی بازرگانی آمریکا برای دوره‌های آموزشی

• سیر تاریخی تحولات آموزش حسابداری

در دهه‌ی ۱۹۸۰ تحولات چشم‌گیری در شکل و محتوای آموزش حسابداری به عنوان پاسخ جامعه علمی به تقاضاهای مربوط به اصلاح برنامه آموزشی و بهبود آن صورت گرفت. در سال ۱۹۸۶ کمیته ساختار، محتوی و حدود آموزش حسابداری انجمن حسابداران آمریکا، معروف به کمیته‌ی بدفورد، طی گزارشی اعلام کرد به رغم این که حرفه حسابداری به میزان قابل توجهی تغییر کرده اما در طول پنجاه سال اخیر تحولات اندکی در برنامه‌های آموزش حسابداری صورت گرفته است. این کمیته توصیه کرد شیوه آموزش دوره حسابداری بازنگری شود. بدین نحو که دو سال به آموزش عمومی، دو سال به آموزش حسابداری حرفه‌ای و یک سال به آموزش تخصصی حسابداری اختصاص یابد.

در سال ۱۹۸۹، مؤسسات حسابداری رسمی بزرگ که در آن زمان به هشت مؤسسه بزرگ معروف بودند طی گزارشی با عنوان «چشم‌انداز آموزش: قابلیت‌های موفقیت در حرفه حسابداری» تأکید کردند که دانش‌آموختگان رشته حسابداری برای موفقیت بیشتر به مهارت‌های ارتباطی قوی‌تر، توانایی بیشتر در زمینه حل مسائل و توانایی انجام کارهای گروهی نیاز دارند و این توانایی‌ها نه تنها با تمرکز بر محتوای دروس تخصصی حسابداری بلکه با بهبود اطلاعات عمومی قوی‌تر حصول‌پذیر است. آنها خواستار مشارکت هر چه بیشتر حسابداران حرفه‌ای و دانشگاهیان بودند تا به این ترتیب متخصصین حسابداری، قابلیت‌های لازم برای حسابداران را مشخص نمایند و مدرسان دانشگاه‌ها نیز دروس مربوط و روش‌های نوین و مبتکرانه‌ای را برای تدریس تدوین کنند. برای این منظور مؤسسات مزبور پرداخت مبلغی در حدود چهار میلیون دلار را به صورت پنج ساله برای تدوین و توسعه برنامه‌های حسابداری متعهد شدند.

تعهد مالی هشت مؤسسه بزرگ به پشتیبانی وسیع از تلاش‌های سازمان یافته جهت ایجاد تغییر در آموزش حسابداری، سرانجام در ۱۹۸۹ به تشکیل «کمیسیون تغییر آموزش حسابداری» از سوی کمیته اجرایی انجمن حسابداران آمریکا انجامید.

هدف این کمیسیون تقویت و بهبود توانایی‌های علمی حسابداران برای کسب موفقیت‌های حرفه‌ای بود. این کمیسیون، نهادی مستقل اما تحت نظارت انجمن حسابداری آمریکا است که اعضای آن را مدرسان دانشگاه و بسیاری از سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری تشکیل می‌دهند. این کمیسیون در زمینه بیان اهداف آموزشی برای حسابداران، شناسایی مسائل مربوط به آماده‌سازی حسابداران در دانشگاه‌ها، جمع‌آوری و انتشار اطلاعات در رابطه با مطالب درسی جدید و چاپ و انتشار مجموعه نظرات در مورد نیازهای جدید آموزشی فعالیت می‌کند.

اخلاق همیشه برای دست‌اندرکاران حسابداری و کسانی که از خدمات حسابداران بهره می‌گیرند، اهمیت زیادی داشته است. حسابداران رسمی در مقام مشاوران حرفه‌ای مورد اعتماد، شهرتی را کسب کرده‌اند. در حقیقت بخشی از این شهرت ناشی از این تصور عمومی است که آنها بر پایه رعایت اخلاق عمل می‌کنند. از این رو گنجاندن اخلاق در دوره‌های آموزشی از اهمیت خاصی برخوردار است و بخشی ضروری از برنامه یا دوره جامع حسابداری دانسته می‌شود. زیرا دانشجویان حسابداری باید وارد حرفه‌ای شوند که مبتنی بر مجموعه‌ای از مقررات رفتاری است و این ضوابط رفتاری حدود انتظارات را از رفتار اعضای آن مشخص می‌کند.

در عین حال که نیاز به گنجاندن اخلاق در دوره‌های حسابداری امری کاملاً پذیرفته شده اما این صرفاً یکی از نیازهایی است که در رابطه با برنامه‌های درسی حسابداری وجود دارد. دانشجویان علاوه بر این که به دانش تخصصی قوی نیاز دارند باید مهارت‌ها و توانایی‌های دیگری را در زمینه ارتباطات شفاهی و کتبی، کارهای گروهی، فناوری و تجزیه و تحلیل مسائل کسب کنند. اما پوشش دادن تمام این نکات در برنامه درسی کار ساده‌ای نیست.

برای بهبود بخشیدن اخلاق حرفه‌ای می‌توان درسی را به عنوان «اخلاق حرفه‌ای» در قالب برنامه درسی دوره کارشناسی حسابداری گنجاند. بدین ترتیب دانشجویان ضمن این که به مجموعه‌ای از اهداف آموزشی به طور همزمان دست می‌یابند، می‌توانند از معیارهای اخلاقی ناظر بر حرفه حسابداری نیز آگاه شوند و چارچوب عملی و سودمند برای ارزیابی دو راهی‌های اخلاقی به دست آورند. به عبارت دیگر، فرصتی به دست می‌آورد تا با مسائل اخلاق مواجه شوند و قضاوت‌های اخلاقی را انجام دهند و در نهایت از تصمیمات خود دفاع کنند. مدرسان نیز می‌توانند به رشد سایر مهارت‌های حرفه‌ای دانشجویان کمک کنند و موجب تقویت و بالندگی آنها شوند.

گنجاندن اخلاق در برنامه‌ی درسی، دانشجویان را با ضوابط و مقررات رفتاری ناظر بر عمل حسابداران آشنا می‌کند. از آنجا که برای دانشجویان به کار بستن اخلاق در زندگی واقعی کاری دشوار است، ارائه چارچوبی عملی برای ارزیابی موقعیت‌های اخلاقی دشوار، بخش مهمی است که می‌توانند تحت عنوان «اخلاق» تدریس شود. در چنین شرایطی دانشجویان باید در موقعیت‌های دشوار اخلاقی با رجوع به مقررات رفتاری مربوط، پیشنهادهایی ارائه کنند که متضمن راه‌حل‌های عملی در رابطه با مشکل مربوطه باشد و حافظ مقررات رفتاری و چارچوب اخلاقی نیز باشد.

همانطور که بیان شد، برای «اخلاق» تعاریف مختلفی ارائه شده است. در برخی موارد اخلاق مترادف با فلسفه اخلاق، یعنی حوزه‌ای از فلسفه است که به دنبال پاسخ به پرسش‌های نظری در خصوص ماهیت و عقلانیت اصول اخلاقی است. گاهی منظور از اصول، اخلاقی است که مایکل دیویس

حسابداری و بازرگانی خود استانداردهای جدیدی را وضع کرد تا به جای آن که بخش‌های حسابداری فقط به نتیجه کار تأکید کنند، بیشتر به دنبال تدوین برنامه‌های آموزشی جدید باشند تا بتوانند پاسخگوی نیازهای شرکت‌ها و مؤسسات حسابداری باشند. در حقیقت این استانداردها از مدرسان حسابداری می‌خواهند تا در پیوند و ارتباط با صاحبان صنایع کار کنند تا بتوانند پاسخگوی نیازها و تقاضای آنها باشند.

روش‌های استخدام و جذب نیرو در مؤسسات حسابداری نیز بر آموزش حسابداری تأثیر دارند و برخی افراد که در این مؤسسات استخدام شده‌اند در رشته‌های غیر حسابداری تحصیل کرده‌اند زیرا این مؤسسات خواستار جذب افرادی با مهارت‌های تحلیلی قوی هستند. یعنی افرادی که دارای توانایی تفکر عمیق و موشکافانه و مناسب برای حرفه در حال تحول حسابداری باشند.

این نیازها و درخواست‌های تغییر، چه از سوی حرفه حسابداری و چه از جانب واحدهای تجاری، سبب شده است مؤسسات آموزشی در شکل و محتوای برنامه‌های آموزشی و علمی خود تجدیدنظر کنند و دانشگاه‌ها مرتباً به بازبینی برنامه‌های خود بپردازد. اساتید حسابداری نیز توجه خود را به شناسایی انواع مهارت‌ها در ورای دانش تخصصی حسابداری متمرکز کرده‌اند تا بتوانند دانشجویان را برای ورود به عرصه‌ی بازار کار آماده‌تر سازند. در حقیقت، جامعه نیازمند افرادی است که در خصوص مسائل و مشکلات دید وسیع‌تری داشته باشند و بتوانند برای حل این مشکلات ابتکاراتی به عمل آورند. از آنجا که مسائل و مشکلات و راه‌حل‌ها همواره یکسان و یکنواخت نیستند، برنامه‌های آموزشی باید بتوانند دانشجویان را برای حل این گونه موارد آماده کنند. به این ترتیب دانشجویان باید ضمن این که دروس تخصصی را بیاموزند، تفکر خلاق، آگاهی‌های حرفه‌ای و اخلاقی و مهارت‌های لازم برای کارهای گروهی را نیز در خودشان تقویت کنند.

• ورود اخلاق حرفه‌ای به آموزش حسابداری

یکی از اصلی‌ترین تغییرات در چهره پویا و در حال تحول آموزش حسابداری، گنجاندن اخلاق حرفه‌ای در برنامه‌ی درسی دانشجویان حسابداری است. بسیاری از برنامه‌های حسابداری با این چالش روبه‌رو هستند که چگونه با حفظ دروس تخصصی می‌توان اخلاق را در برنامه‌ی درسی از قبل تدوین شده گنجاند. یک راه‌حل، رویکردی است که در آن اخلاق، به موازات دروس تخصصی دوره، در برنامه‌ها گنجانده می‌شود. به این ترتیب، اهداف آموزشی مختلف در رابطه با آموزش علم اخلاق، بدون فدا کردن محتوای تخصصی دوره‌ها به دست می‌آیند.

مسلمانان اصولی دارند که نه تنها محدوده زمانی ندارد، بلکه توسط هوس‌های انسانی دچار انحراف نمی‌شود. اصول اخلاقی اسلامی در همه زمان‌ها قابل اجرا می‌باشد زیرا خداوند، از رگ گردن به انسان نزدیک‌تر است و علم کامل و جاودانی دارد (نیکومرام و معدنچی، ۱۳۸۹).

امام علی (ع) در خطبه ۱۶۰ نهج البلاغه در مقام توصیه به ساده زیستی چندین اسوه را نشان می‌دهد که در عین اشتغال به امر مقدس مدیریت و رهبریت جامعه، خود را به زیور ساده زیستی آراستند. در جدول ۱-۳ توقعات مدیران از علم اخلاق حرفه‌ای بر حسب اهداف آن آمده است.

جدول ۱-۳: تعریف اخلاق حرفه‌ای بر حسب اهداف آن (قراملکی، ۱۳۸۲)

توقعات مدیران از اخلاق حرفه‌ای	
۱- ارائه ملاک نهایی اخلاق	۱- ارائه اسوه‌های اخلاقی
۲- ترسیم جدول فضایل و رذایل رفتاری	۲- تهذیب نفس و تعالی شخصیت
۳- حل تعارضات اخلاقی	۳- ارائه فرایند تغییر تصحیح رفتار
۴- تحلیل مسائل عینی، موردی و مبتلا به حوزه اخلاق	۴- عطف توجه به زمینه‌های پیشگیری پیش از درمان
۵- تبیین مضمرات اخلاقی در حوزه فعالیت‌های حرفه‌ای	۵- ارائه فرایند تغییر تصحیح رفتار
۶- عطف توجه به زمینه‌های پیشگیری پیش از درمان	۶- تهذیب نفس و تعالی شخصیت
۷- ارائه فرایند تغییر تصحیح رفتار	۷- ارائه اسوه‌های اخلاقی
۸- تهذیب نفس و تعالی شخصیت	
۹- ارائه اسوه‌های اخلاقی	

۲. الگو (نظام) های اخلاقی

۲-۱ الگو (نظام) های اخلاقی آرم استرانگ و دوسکا دوسکا

مباحث اخلاقی مبنای تحقیق در مورد عملکردهای اخلاقی، حسابداری شامل توسعه اخلاقی، آگاهی اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی می‌باشد (دوسکا و دوسکا، ۲۰۰۳). آرم استرانگ (۱۹۹۳) و دوکا دوسکا (۲۰۰۳) اخلاق را به موارد زیر طبقه‌بندی نموده‌اند:

- فلسفه سودمندگرایی،
- فلسفه خود محوری،
- فلسفه مطلق گرایی،
- فلسفه عدالت،

نظریه پرداز علم اخلاق آن را چنین توصیف می‌کند: «معیارها و استانداردهای رفتاری که همگان و از همه بیشتر افراد منطقی مایل هستند همه آنها را رعایت کنند، حتی اگر به معنای تابعیت خود آنان نیز باشد». در بعضی موارد، اخلاق به مقررات رفتاری خاصی اشاره دارد که همه اعضا، مشمول آن هستند.

به این ترتیب آموزش اخلاق می‌تواند به دانشجویان کمک کند تا مهارت‌ها و توانایی‌های زیر را ارتقا دهند:

- مهارت‌های مربوط به ارتباط نوشتاری، از طریق ارائه مطالب نوشتاری در خصوص موقعیت‌ها.
- مهارت‌های مربوط به ارتباط کلامی، از طریق ارائه مطالب کلامی.
- مهارت‌های گفت و گو، از طریق تدوین قراردادهای گروهی.
- مهارت‌های ارزیابی، از طریق انتقاد کردن و به نقد کشیدن کار دیگران.
- مهارت‌های تعامل گروهی، با هماهنگ‌سازی انواع مسئولیت‌های مختلف.
- مهارت‌های حل مسئله، با یافتن راه‌حل‌های عملی.
- مهارت‌های پژوهشی، با یافتن مقررات و اصول اخلاقی مقتضی برای هر مورد.

همان‌گونه که ملاحظه می‌شود جوامع حرفه‌ای همواره بر اجرای برنامه‌های آموزشی تأکید داشته‌اند. هدف تغییر در آموزش حسابداری نیز تأمین حسابداری است که برای سازگاری با چالش‌های جدید بهتر آماده شده باشند. از این رو اساتید حسابداری همچنان باید با دست‌اندرکاران این حرفه در تعامل باشند تا بتوانند برنامه‌های جدیدی را ایجاد و کارایی آنها را ارزیابی کنند.

حرفه حسابداری به وضوح عرصه‌ای پویا و در حال تحول است. آینده، رویکردی انعطاف‌پذیرتر را در رابطه با آموزش حسابداری می‌طلبد و اگر قرار است چالش‌های این حرفه و دنیای کسب و کار را پاسخگو باشد، این رویکرد اجتناب‌ناپذیر است.

نظام‌های اخلاقی

۱. نظام اخلاقی اسلامی^۱

الگوهای اخلاقی نقش موثری در کارایی و اثر بخشی آموزه‌های اخلاقی دارند. یکی از وجوه قابل مقایسه در نظام‌های اخلاقی، حاصل تربیت اخلاقی این نظام‌ها است که به صورت الگوی اخلاقی ارائه می‌شوند. به همین دلیل در قرآن و ادبیات دینی بر اسوه و الگوی اخلاق تأکید می‌شود. اصول اخلاقی مبتنی بر اخلاق اسلامی بر ارتباط انسان با خالق تأکید دارد. زیرا خدا کامل و واقف بر همه چیز می‌باشد و

1. The Islamic Ethical System.

استنباط افراد نسبت به اخلاق و رفتار خوب متفاوت بوده و ممکن است رفتاری از دید فردی خوب و از دید فردی دیگر بد محسوب شود. در بعضی از عملکردهای حرفه‌ای حسابداری ممکن است بهترین رفتار خوب برای همه سهامداران، خوب نباشد. علاوه بر این، برای انتخاب نتایج مطلوب، لازم است آنچه را که در آینده اتفاق خواهد افتاد، حدس بزنیم (دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳). بنابراین، چنین مواردی می‌تواند برای حسابداری چالش‌هایی ایجاد کند زیرا آینده غیر قابل پیش بینی بوده و ممکن است خصوصاً در یک اقتصاد بین‌المللی در حال تغییر و در یک محیط سیاسی با عوامل غیر منتظره‌ای رویه رو شویم. یکی از دلایلی که منجر به انتقاد سودمندگرایی گردیده این است که منظور دقیق آن مشخص نیست. با وجود این که ممکن است سودمندگرایی در موردی غیر اخلاقی باشد، اما اگر پیامدهای سودمندگرایی مناسب باشد اخلاقی به نظر می‌رسد، بنابراین عملی انتخاب می‌شود که بیشترین فایده را برای جامعه در بر داشته باشد.

• فلسفه خود محوری

فلسفه خود محوری نیز مانند سودمندگرایی بر نتایج یک عمل تمرکز می‌کند اما بر خلاف فلسفه سودمندگرایی، خود محوری منافع بلند مدت فرد را بر جامعه مقدم می‌شمارد. این فلسفه، شخص را به انجام اعمالی ترغیب می‌کند که منافع فردی وی را حاصل می‌کند. دوسکا دوسکا (۲۰۰۳) اصل کلی خود محوری را به این صورت مطرح نموده که یک فرد معمولاً بر اساس منافع خود عمل می‌کند (دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳). از دیدگاه خود محوری، یک عمل هنگامی اخلاقی محسوب می‌شود که فرد به منافع خود بیشتر از منافع دیگران توجه نماید و توجهی به منافع دیگران نداشته باشد. خود محوری اخلاقی در مکاتب کسب و کار (آرم استرانگ، ۱۹۹۳) و موسسات (نورسس، ۲۰۰۴) به طور معمول در جهت حداکثر کردن ثروت و سود صورت می‌گیرد. خود محوری اخلاقی اغلب منجر به تضاد منافع می‌شود و هماهنگ با خدمات عمومی و منافع مشتریان در حرفه حسابداری نمی‌باشد. لذا خود محوری، تئوری کارایی اخلاقی را در حسابداری محدود نموده است (دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳؛ کوهن، ۲۰۰۵).

• فلسفه مطلق گرایی

کلمه دئونتولوژی از یک کلمه یونانی به نام «داز» گرفته شده که معنی آن مطلق گرایی می‌باشد (نورسس، ۲۰۰۴). ایمانوئل کانت دانشمند آلمانی قرن هیجدهم حمایت زیادی از مطلق گرایی نمود. او بر مطلق گرایی بعنوان عملکرد اخلاقی تأکید کرد و به اعتقاد وی مطلق گرایی، حسی از انگیزش اخلاقی

- فلسفه نسبی گرایی.
- با بررسی‌های انجام شده اکثر عملکردهای اخلاقی بر اساس موارد فوق، شکل گرفته است. در زیر موارد فوق و کاربرد آنها در حسابداری تشریح شده است.

• فلسفه سودمندگرایی

سودمندگرایی به پیامد و نتایج کارها توجه می‌کند. طبق این نظریه عملی مناسب محسوب می‌شود که نتیجه آن عمل برای اکثریت مردم بیشترین منفعت را در بر داشته باشد؛ این نظریه افراد را ترغیب می‌کند که عملکردهای افراد را بر اساس نتایج آن مورد قضاوت قرار دهند.

آرم استرانگ (۱۹۹۳) مفاهیم اساسی از سودمندگرایی را به عنوان ایده‌ای از مطلوبیت مطرح و بیان می‌کند هنگامی که یک اقدام یا عمل نسبت به سایر عملکردها حداقل یک فایده بیشتر داشته باشد، سودمند و انجام خواهد شد. اما سودمندگرایی را به دو قسمت تقسیم کرده است: سودمندگرایی عملگرا و سودمندگرایی در قوانین.

سودمندگرایی عملگرا، به یک روش بر عملکرد خاص، در یک موقعیت خاص تمرکز می‌کند و مزیت کاملی از خوب بودن ایجاد می‌کند. سودمندگرایی از رویکرد قانونگرایی بدین جهت مطرح شده تا پیامدهای قوانین ایجاد شده را بررسی و از این طریق قوانینی تصویب شوند که از طریق آنها بتوان ارزش ذاتی را حداکثر و به این ترتیب سود افزایش یابد. در نتیجه، پیروی از قوانین یا اجرای آئین رفتار حرفه‌ای یک عمل اخلاقی صحیح محسوب می‌شود؛ زیرا پیامد آن افزایش منافع جامعه است.

اسپیومن (۲۰۰۱) تفکر سودمندگرایی را توسعه داده و استدلال وی این است که تفکر سودمندگرایی منافع اجتماعی را حداکثر و هزینه‌های اجتماعی را حداقل می‌کند. سودمندگرایی و خود محوری زیر مجموعه‌ای از اخلاق غایت شناسی محسوب می‌شوند که به وسیله نورسس (۲۰۰۴) تشریح شده است. نورسس (۲۰۰۴) به پیامدها و نتایج عملکرد اخلاقی و غیر اخلاقی مطلوب بودن یا نبودن رفتار انسان اشاره می‌کند. خودمحوری یا سودمندگرایی دو روش مختلفی برای ارزیابی پیامدهای اجرای عملکردهای اخلاقی می‌باشند. روش سودمندگرایی روش متفاوت از خود محوری می‌باشد، خود محوری بر نتایج جهت منافع خود فرد تمرکز می‌کند، در حالی که سودمندگرایی نه تنها منافع خود فرد، بلکه منافع بسیاری از افراد را در نظر می‌گیرد. سودمندگرایی تجزیه و تحلیل هزینه- فایده را به کار گرفته و بیان می‌کند، انسان به صورتی باید عمل کند تا بیشترین خوبی را برای تعداد زیادی از مردم فراهم سازد. با این وجود سودمندگرایی مورد انتقاد قرار گرفته است، زیرا در بررسی اینکه چه رفتاری ارزشمند یا خوب محسوب می‌شود، مشکلاتی وجود دارد (دوسکا و دوسکا، ۲۰۰۳؛ کوهن، ۲۰۰۵).

• فلسفه نسبی‌گرایی اخلاقی

نسبی‌گرایان معتقدان که تعیین درستی یا نادرستی عملکرد افراد، به فرهنگ افراد آن کشور برمی‌گردد و نمی‌توان به صورت کلی درست یا نادرست بودن عملکرد افراد را تعیین نمود. در نتیجه ممکن است عملکرد افراد در یک جامعه اخلاقی و در جامعه‌ای دیگر اخلاقی محسوب نشود.

۲-۲. تئوریهای اخلاقی هسمر

هسمر (۱۹۹۵) یکی از دسته‌بندیهای تئوریهای اخلاق این گونه ارائه می‌کند:

• قانون جاویدان (ابدی)^۱

این دیدگاه که به قانون طلایی نیز مشهور است بدین گونه خلاصه می‌شود که «با دیگران آن گونه رفتار کن که دوست داری دیگران با تو رفتار کنند».

• منفعت‌گرایی یا تئوری فرجام‌گرایی^۲

این دیدگاه منطبق با تعریفی از اخلاق است که توسط جرمی‌بن‌تام متفکر بریتانیایی ارائه شده و بر نتایج و فرضیات فردی متمرکز است. بر این اساس، اخلاقی بودن یک رفتار، براساس میزان مطلوبیت آن بیان می‌شود. یعنی وقتی منافع یک عمل برای جامعه بیشتر از ضررهای آن باشد، آن عمل اخلاقی محسوب می‌شود.

• وظیفه‌گرایی یا آغازگرایی^۳

آغازگرایی دربرابر فرضیه فرجام‌گرایی است. بر اساس این دیدگاه که توسط ایمانوئل کانت ارائه شده، هر عمل به نتیجه آن بستگی ندارد و به نیت شخص تصمیم‌گیرنده بستگی دارد.

• عدالت توزیعی

در این تئوری که توسط جان راولز پیشنهاد شده است، یک عمل را در صورتی که منجر به افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود، می‌توان درست و عادلانه و مناسب و بنابراین اخلاقی نامید و عملی را که در جهت مخالف این هدف عمل کند، می‌توان نادرست، ناعادلانه و نامناسب و بنابراین غیراخلاقی

1. Eternal Law.
2. Utilitarianism.
3. Deontological.

یا تعهد اخلاقی می‌باشد. هنگامی که عملی انجام می‌شود، نمی‌تواند انگیزش یا تعهد اخلاقی داشته باشد، جز اینکه مطلق‌گرایی عمل مشخص باشد. مطلق‌گرایی یک عملکرد اخلاقی است که باعث می‌شود انسان فراتر از حیوانات مطرح و توانایی لازم را برای عمل در سطوح اخلاقی داشته باشد (دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳).

این فلسفه به اصول عمومی درست و نادرست توجه دارد. طبق این فلسفه اخلاقی، کارها جدا از نتایج خود مورد قضاوت قرار می‌گیرند. بر اساس این فلسفه نتایج اهمیت ندارد بلکه انگیزه و شخصیت انجام دهنده عمل اهمیت دارد. اخلاق مطلق‌گرایی بر درستی و انجام دادن اقدامات درست به جای تمرکز بر بازده تأکید دارد (آرم استرانگ، ۱۹۹۳؛ دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳). بنابراین، وقتی مطلق‌گرایی با وظایف حسابداری انطباق داده می‌شود، وظایف حسابداری مشخص و تضادهای بین وظایف و مسئولیت افراد از بین می‌رود. در نتیجه، حسابداران حرفه‌ای، ممکن است نتایج را ارزیابی و راهی را در پیش گیرند که حداقل زیان یا بیشترین مزیت را جهت منافع خودشان در بر داشته باشد، بنابراین خود محوری یا سودمندگرایی را انتخاب نمایند (کوهن، ۲۰۰۵). علاوه بر این، ممکن است در پیامدهایی که دقیقاً هدف و نیت معلوم نیست، مطلق‌گرایی و سودمندگرایی در تضاد با هم باشند.

• فلسفه عدالت

فلسفه عدالت به ایده منصفانه برای همه اشاره دارد. این فلسفه به عنوان اخلاق نیکو استفاده می‌شود (کوهن و همکاران، ۱۹۹۳، ۱۹۹۶). یک فرد برای انجام عمل، پاسخ‌های عدالت محور را در نظر می‌گیرد. بر خلاف موارد فوق از اخلاق که مربوط به پیامدهای رفتار یا انگیزش انسانی است، اخلاق نیکو بر ویژگی‌های فرد تمرکز می‌کند. اخلاق نیکو با این سؤال مواجه است: چه فردی باید باشیم؟ به جای اینکه چه کاری انجام دهیم؟ منشاء اخلاق نیکو به پلاتو و اریستوتل در یونان باستان برمی‌گردد. اریستوتل چند ویژگی نیکو نظیر شجاعت، خویشتن‌داری، بخشندگی، خودکنترلی، راستگویی، اجتماعی بودن، فروتنی، بی‌باکی و عدالت را مطرح ساخت (مینتز، ۱۹۹۶؛ ولاس کیز، ۱۹۹۲). طبق دیدگاه اخلاق نیکو، نیکویی‌ها در قلب و در منش و خلق و خوی فرد هستند. طبق دیدگاه اریستوتل مردم می‌توانند دستورالعمل‌های اخلاقی را آموخته و به آن عمل کنند و فرد اخلاقی باشند (پوچمن، ۱۹۹۵). بیشتر جهت‌گیری‌ها باید به توسعه ارزش‌های اخلاقی توجه داشته باشند تا از این طریق مردم را اخلاقی‌تر سازند (ولاس کیز، ۱۹۹۲).

جدول ۴-۱: شش نظام اخلاقی مطرح معاصر

نظام‌های اخلاقی	معیارهای تصمیم‌گیری
نسبی‌گرایی (منفعت شخصی)	تصمیمات اخلاقی بر مبنای منافع و نیازهای شخصی اتخاذ می‌شوند.
فایده‌گرایی (محاسبه هزینه و فایده)	تصمیمات اخلاقی بر پایه نتایج حاصل از این تصمیمات اخذ می‌شوند. عملی اخلاقی است که نتایج آن برای بیشترین تعداد مردم، حداکثر فایده را داشته باشد.
عام‌گرایی (تکلیف)	تصمیمات اخلاقی بر تمایل و نیت تصمیم یا عمل تأکید دارد. در شرایط مشابه هر شخص باید به تصمیم مشابهی برسد.
حقوق (حقوق فردی)	تصمیمات اخلاقی بر یگانه ارزش آزادی، تأکید دارد و مبتنی بر آن دسته از حقوق فردی است که از آزادی انتخاب اطمینان حاصل می‌نمایند.
عدالت توزیعی (انصاف و تساوی حقوق)	تصمیمات اخلاقی بر یگانه ارزش عدالت، تأکید دارد و از توزیع منصفانه ثروت و سود، اطمینان حاصل می‌نمایند.
قانون جاودانی یا ابدی (کتاب مقدس و آسمانی)	تصمیمات اخلاقی مبتنی بر قانون جاودانی که در کتاب‌های مقدس مشخص شده است، اتخاذ می‌شود.

• نسب‌ی‌گرایی^۱

نسب‌ی‌گرایی بر این تأکید دارد که هیچ معیار کلی، واحد و جهانشمولی وجود ندارد که بتوان به وسیله آن تعیین کرد که عملی اخلاقی است یا خیر. هر کسی از معیار خودش استفاده می‌کند و این معیار ممکن است از یک فرهنگ به فرهنگ دیگر متفاوت باشد. در نتیجه، ویژگی اخلاقی رفتارها و ارزش‌های اجتماعی مختلف را در زمینه‌های خاص فرهنگی می‌توان دید.

چندین مسئله به این نظام اخلاقی ارتباط دارد. نخست آنکه مکتب نسب‌ی‌گرایی، مبتنی بر خودگرایی است و فقط بر فردیت و استثناء نمودن هر گونه تعامل یا ارتباط ورودی از محیط خارج، تمرکز دارد. دوم آنکه، نسب‌ی‌گرایی به یک تبلی ذاتی در تصمیم‌گیری اشاره دارد. انسان ممکن است رفتار را به راحتی و به استناد معیارهای مبتنی بر منفعت شخصی توجیه کند.

1. Relativism.

نامید. در این دیدگاه، همکاری اجتماعی، اساس منافع اجتماعی و اقتصادی را فراهم می‌آورد و تلاش فردی کم‌اهمیت و در مواردی نادیده گرفته می‌شود.

• آزادی فردی

بر اساس این دیدگاه که توسط رابرت نوزیک پیشنهاد شد، آزادی، نخستین نیاز جامعه است. بنابراین هر عملی که آزادی فردی را نقض کند، غیراخلاقی است؛ حتی اگر منافع و رفاه بیشتری برای دیگران ایجاد کند.

• ثنوری حقوق^۱

فرمول‌بندی ثنوری حقوق اولین بار در قرن ۱۷ در نوشته‌های توماس هابز^۲ و جان لاک^۳ مطرح شد. ثنوری حقوق جدید در قرن ۱۸ توسط فیلسوف ایمانوئل کانت^۴ مطرح گردید. ثنوری حقوق فرض می‌کند که اشخاص وجهه خاصی دارند که باید در نظر گرفته شود؛ مثل آزادی بیان و وجدان، آزادی انتخاب و حق حفظ اسرار. همه افراد مالک حقوقشان هستند و باید به حقوقشان احترام گذاشته شود. بدون توجه به منافع مفید بودن اجرای حقوق و وظایفی که ممکن است برای دیگران ارائه شود. برخلاف رویکرد اصول مفید بودن، اصول اخلاقی از این منظر بررسی می‌شود که چه چیز برای جامعه به عنوان جهان خوب است. مولفه‌های ثنوری حقوق روی استناداردهای اخلاقی بحث می‌کند که باید سطح رفاه اشخاص را ترقی دهد و از انتخاب‌های اشخاص در برابر تجاوزات جامعه محافظت کند.

۲-۳. نظام‌های اخلاقی مطرح معاصر

با توجه به مطالب بیان شده، در حال حاضر شش نظام اخلاقی بر تفکر اخلاقی، حاکم است که در جدول ۱-۴، خلاصه شده است (نیکومرام، ۱۳۸۹).

1. Theory of Rights.
2. Thomas Hobbes.
3. John Locke.
4. Immanuel Kant.

• عام‌گرایی (عمومیت)^۱

بر خلاف فایده‌گرایی که بر نتایج تصمیمات تأکید دارد، عام‌گرایی بر نیت تصمیم‌یا عمل توجه دارد. اصل کلیدی زیر بنایی مکتب عام‌گرایی، اصل «امر حتمی»^۲ کانت است. این اصل دو بخش دارد.

نخست آن که شخصی که تصمیم به انجام کاری می‌گیرد تنها اگر او مایل باشد می‌تواند همان تصمیمی را بگیرد و به همان روشی اقدام نماید که دیگران در شرایط مشابه انجام می‌دهند (ویس، ۱۹۹۴).

دوم، به دیگران باید به عنوان موجود نهایی و شایسته شرافت و احترام رفتار شود و نه فقط به عنوان وسیله‌ای برای رسیدن به هدف. در نتیجه، این رویکرد بر وظیفه (تکلیف)^۳ که یک فرد در قبال دیگر افراد و بشریت دارد، تمرکز دارد.

مسائل عام‌گرایی به آنچه که کانت تکلیف نامیده، مربوط است (ویلیام، ۱۹۹۱). مطابق نظر او، فقط هنگامی که ما به وظیفه عمل می‌کنیم، عمل ما اخلاقی است. به هر حال نیات خوب، به تنهایی عمل غیر اخلاقی را اخلاقی نمی‌سازد.

• حقوق^۵

در رویکرد حقوق به اخلاق، به یک ارزش، یعنی آزادی تأکید شود. برای اینکه تصمیمات و اعمال اخلاقی تلقی شوند، آنها باید بر پایه آن دسته از حقوق فردی باشند که اطمینان دهنده آزادی انتخاب هستند. این رویکرد به این اشاره دارد که افراد، حقوق اخلاقی دارند که قابل انتقال نیست. به عنوان مثال هر شهروند از نظر آزادی، شان و انتخاب، حقوق تضمین شده قانونی دارد. این حقوق به ترتیب منجر به تعهد متقابل میان ذی نفعان می‌شود. بنابراین کارکنان، حقوقی مشتمل بر دستمزد منصفانه و محیط کار ایمن دارند. کارفرما نیز حق دارد که انتظار داشته باشد، اسرار تجاری آن توسط کارکنان افشاء نشود.^۴

رویکرد حقوق به اخلاق می‌تواند مورد سوء استفاده واقع شود. برخی افراد ممکن است بر تقدم حقوق خود نسبت به حقوق دیگران اصرار بورزند که این موجب بی عدالتی خواهد شد. همچنین لازم است که حقوق حدودی داشته باشد. اگر چه ممکن است مقررات صنعت برای جامعه فوایدی داشته باشد اما ممکن است حقوق افراد یا گروه‌های خاصی را پایمال کند.

1. Universalism.
2. Categorical Imperative.
3. Kant.
4. Duty.
5. Rights.

• فایده‌گرایی^۱

رویکرد فایده‌گرایی به اخلاق از سوی سائیسرو^۲ گرفته تا جرمی بنتام^۳ و جان اسمینارد میل^۴، عنوان شده و بیانگر این است که «ارزش اخلاقی رفتار شخصی منحصرأ به وسیله نتیجه آن رفتار تعیین می‌شود».

عملی اخلاقی است که دارای بیشترین فایده یا خوبی برای تعداد حداکثری از مردم شود. بنابراین، فایده‌گرایی بسیار نتیجه‌گرا است. چندین سؤال در مورد این نظام اخلاقی مطرح می‌شود. اول آنکه، چه کسی معیارها را تعیین می‌کند و چه چیزی برای بیشترین تعداد مردم خوب و نیکو است؟ کدامیک؟ ثروت، لذت و یا سلامتی؟

دوم آنکه، برای اقلیت چه اتفاقی می‌افتد؟ اگر در کشوری اکثریت تصمیم بگیرند که نظریه آزادی‌های جنسی^۵ در کشور قانونی شود، چه کسی از علائق اقلیت معتقد به ارتباطات زناشویی محافظت می‌کند؟ سوم، چگونه هزینه‌ها و منافع هنگام برخورد با موارد غیر قابل سنجش مثل سلامتی، ارزیابی می‌شود؟ چهارم، حقوق و مسئولیت‌های فردی به منظور حقوق و مسئولیت‌های جمعی نادیده گرفته می‌شود، آخر آنکه، فایده‌گرایی ماهیت اخلاقی اعمال آتی را از طریق سنجش هزینه‌ها در مقابل منافع آنها تعیین می‌کند و به آسانی و به صورت افراطی به کار برده می‌شود. این ریسک در رویکرد اقتصاد خرد به اخلاق کسب و کار که بر بیشتر زیر بناهای فکری کسب و کار غربی چیره شده است، دیده می‌شود. اقتصاد خرد بر قاعده بهینه سازی پاره تو^۶ تأکید دارد. این قاعده بر بکارگیری کارآمد منابع برای رضایت و خواست مصرف کننده و امتناع از هر گونه نیاز به رسیدگی به مسائل اخلاقی و همچنین بر حداکثرسازی سود، تأکید بسیار دارد.

میلتون فریدمن، رویکرد اقتصاد خرد برای اخلاق مدیریت را اینگونه خلاصه کرده است:

گرایشات معدودی می‌تواند بسیاری از مبانی جوامع آزاد را کاملاً خراب کند. به عنوان مثال، مدیران شرکت‌ها بپذیرند که مسئولیت اجتماعی متفاوتی از ایجاد حداکثر منفعت را برای ذی نفعان خود دارند (فریدمن، ۱۹۶۲).

1. Utilitarianism.
2. Cicero.
3. Jeremy Bentham.
4. J.S.Mill.
5. Free Love.
6. Pareto Optimality.

نیکو به آن‌ها عطا نموده است.^۱ از این رو باید نیازهای اساسی همه بشریت برآورده شود. این به برکت اتفاق و مخارج داوطلبانه برای توجه به فقرا است.

بهره‌کشی (استثمار) از انسان در هر سطح و در هر شکل و تحت هر شرایطی، ضد اسلامی است و باید به آن خاتمه داده شود. برای مثال عمل کارگاه‌هایی که فقرا را به منظور پایین نگاه داشتن هزینه‌های تولید، با حقوق ناچیز استثمار می‌کنند، غیراسلامی است.

به طور کلی، اسلام، با تمامی اصول رویکرد اخلاقی توزیع عدالت در حالتی متعادل، موافق است. اسلام بر عدالت محض، صحنه نمی‌گذارد. نیاز ممکن است صرفاً مستلزم عدالت نباشد. بنابراین مسلمانی که سعی می‌کند تا از یک وضعیت رقت بار رهایی یابد، نسبت به دیگر افرادی که به راحتی سهم خود را از ثروت ثروتمندان، طلب می‌نمایند، مستحق تر است. همچنین شایستگی و مشارکت اجتماعی به تنهایی نیازمند ملاحظات خاصی نیست زیرا این دو اغلب به عنوان رتبه‌های مرتبط با هم هستند.

• قانون جاودانی یا ابدی^۳

تصمیمات اخلاقی بر مبنای قانون جاودانی اتخاذ می‌شوند که در کتب مقدس و در حالت طبیعت آشکار شده باشد. نویسندگانی همچون توماس اکویناس^۴، معتقدند که انسان با مطالعه کتب مقدس و آسمانی یا طبیعت به طور اخلاقی آگاه خواهد شد.

طاها جابر الوائلی^۵ بر اساس آیات ۱ تا ۵ سوره علق، آیات ۱ و ۲ سوره قلم و نیز آیات ۱ تا ۳ سوره الرحمن، بیان می‌کند که خداوند برای بشر دو نوع مطالعه متفاوت و همزمان مقرر نموده است: یکی مطالعه وحی خدا (قرآن) و دیگری مطالعه جهان طبیعت. آنهایی که فقط نوع اول مطالعه را انجام دهند تارک دنیا می‌شوند. گاهی اوقات، چنین مطالعاتی بشر را در تفکر مستقل، نامتعادل و نا توان می‌سازد. آن‌ها از همه اعمال مستقل خود دست بر می‌دارند و در مسئولیت‌هایشان به عنوان جانشین خدا یا امانتدار خدا در زمین (مقام خلیفه الهی)، قصور می‌ورزند.

آنهایی که فقط بر دومین نوع مطالعه تأکید دارند، قدرتی برای پاسخ به پرسشهای نهایی ندارند و عموماً از هر چیز که فراتر از توانایی برای درک از طریق حواس به عنوان ماوراء الطبیعه باشد، صرف‌نظر می‌کنند. بدتر آنکه حتی اگر آنها به خدا اعتقاد داشته باشند، به خدایی اعتقاد دارند که خودشان درست کرده‌اند و اغلب آن خدا را، با ماهیت خودشان هم عرض می‌سازند. چنین مطالعه یک بعدی،

۱. قرآن کریم سوره نبی اسرائیل آیه ۷۰.

2. Exploitation
3. Eternal Law
4. Tomas Aquinas
5. Tāhā Jābir al 'Alwānī

• عدالت توزیعی^۱

این رویکرد به اخلاق با محوریت یگانه ارزش یعنی «عدالت» می‌نگرد. برای اینکه تصمیمات، اعمال اخلاقی تلقی شوند، باید از وجود توزیع عادلانه ثروت، منافع و بار مسئولیت اطمینان حاصل شود. پنج اصل که برای حصول اطمینان از توزیع مناسب منافع و بار مسئولیت به کار می‌رود، عبارتند از (شاو، ۱۹۹۱):

○ برای هر فرد یک سهم برابر:

هنگامی که یک شرکت پاداش سالانه اش را تقسیم می‌کند، هر شخص واجد شرایطی باید سهم برابری با دیگر اشخاص شایسته دریافت کند. به عبارت دیگر پاداش باید منصفانه باشد؛ یعنی به تلاش‌ها و شایستگی‌های یکسان، پاداش یکسان داده شود.

○ مطابق با نیاز هر فرد:

منابع باید بر مبنای سطح نیاز افراد یا واحدهای سازمان در فعالیت‌ها، تخصیص یابد.

○ مطابق با تلاش هر فرد:

افزایش یا کاهش مزد کارکنان باید به نسبت مستقیم با سطح تلاش آن‌ها باشد.

○ مطابق با مشارکت اجتماعی هر فرد:

اگر شرکتی تلاشی خاص را در برخورد با مسائل اجتماعی همچون آلودگی محیط زیست کرده باشد، باید پاداشی را دریافت کند که دیگر شرکت‌ها که توجه کمتری به محیط زیست داشته‌اند، دریافت نکرده باشند.

○ مطابق با شایستگی هر فرد:

تصمیمات ارتقاء، استخدام و اخراج باید مبتنی بر شایستگی افراد صورت پذیرد و نه ملاحظات دیگری همچون گرایش‌های فامیلی، پارتی بازی و یا گرایش‌های شخصی.

اصول اسلامی عدالت توزیعی به شرح زیر است (احمد ضیاءالدین، ۱۹۹۱):

○ افراد اموال شخصی خود یا شرکت خود را به نام دیگران نامگذاری می‌کنند. مالکیت دولتی

منابع اساسی اگر نفع همگانی داشته باشد، اجازه داده شده است (احمد ضیاءالدین، ۱۹۹۱).

○ مستمندان نسبت به بخشی از ثروت اندوخته شده توسط ثروتمندان حق دارند و باید نیازهای

اساسی افراد در جامعه برآورده شود، زیرا خداوند به اولاد آدم، شرافت و آبرو داده و چیزهای

تنها می‌تواند منجر به شرک یا تئوریهای بیهوده از قبیل هستی‌گرایی^۱، آئین وحدت وجود^۲ و یا حتی مادی‌گرایی منطقی (ماتریالیسم دیالکتیک) شود.

خلاصه

در این فصل، با توجه به ضرورت وجود اخلاق و آئین رفتار حرفه‌ای در حسابداری به انواع تعاریف از اخلاق به همراه بررسی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی پرداخته شد و سپس اخلاق کسب و کار و اخلاق حرفه‌ای به صورتی نظام‌مند تبیین گردید تا مقدمه‌ای برای بیان اخلاق حرفه‌ای حسابداران باشد. در نهایت، نظام‌های اخلاقی به صورت طبقه بندی شده در قالب نظام‌های اخلاقی اسلامی و غربی ارائه شدند. بنابراین، در این فصل در خصوص مفاهیم بنیادی اخلاقی، اخلاق حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و نظام‌های اخلاق حرفه‌ای آشنایی پیدا شد. در فصل دوم کتاب به «آئین رفتار حرفه‌ای و حرفه‌ای گرایی در حسابداری» به همراه برخی از دستورات آئین‌نامه‌های اخلاقی تشکلهای حرفه‌ای حسابداری پرداخته شده است.

فصل دوم

آئین رفتار حرفه‌ای و حرفه‌ای گرایی

در

حسابداری

1. Existentialism.
2. Pantheism.

اخلاق حرفه‌ای و احکام مقرر در آئین رفتار، قاعدتاً از طريق تدوين آئين نامه انضباطی و تشكيل مراجع انتظامی توسط تشکل حرفه‌ای مربوط، تأمین و اعضای خاطی به تناسب خطاهای که انجام داده اند تنبیه انضباطی می‌شوند.

آئین رفتار حرفه‌ای و حرفه‌ای گرایی

اصطلاح آئین رفتار حرفه‌ای به اصول اخلاقی، وظایف و تعهداتی که نشان می‌دهد که چگونه باید رفتار کرد، اشاره می‌کند و بیانگر توانایی شخص در تشخیص درست از نادرست و تعهد به رفتار بر اساس چیزی که درست است، می‌باشد. حرفه‌ای گرایی به رفتار، اهداف، صفات و ویژگی‌های یک شخص حرفه‌ای مربوط می‌شود. از جمله ویژگیهای اساسی حرفه حسابداری عبارتند از: صلاحیت، بی‌طرفی و امانتداری. اعمال و رفتار اعضای حرفه حسابداری بر مبنای مقررات و آئین رفتار حرفه‌ای که توسط انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری تدوین شده است، می‌باشد. آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا توسط تمام اعضای انجمن در ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود، چه آنها‌یی که به کار حسابرسی مشغولند و یا در صنایع مختلف کار می‌کنند و یا در قسمت‌های دولتی و آموزشی کار می‌کنند، بکار گرفته می‌شود. این آئین رفتار حرفه‌ای از دو بخش زیر تشکیل شده است:

- اصول
- قواعد(احکام)

اصول هدف گرا هستند و چارچوب استانداردهای فنی حرفه و آئین رفتار حرفه‌ای را تعیین می‌کنند. اصول، مسئولیت‌های اخلاقی اعضای حرفه را تعیین می‌کنند که اعضا باید کوشش کنند به آنها دست پیدا کنند و بیان کننده به رسمیت شناختن مسئولیت اعضای حرفه در حفظ منافع عمومی، مشتریان و همکاران خود می‌باشد. این اصول برای رفتار پسندیده مستلزم وجود تعهدات محکم و تزلزل ناپذیر می‌باشد، حتی قربانی کردن و گذشتن از منافع شخصی، قواعد و شرایط لازم الاجرای آئین رفتار حرفه‌ای را نشان می‌دهد. از قواعد انجمن حسابداران رسمی آمریکا نمی‌توان انتظار داشت که جوابگوی همه موقعیت‌هایی باشد که اعضا با آنها روبرو می‌شوند، بنابراین زمانی که قواعد واضح و صریح نیستند این اصول و منطق اخلاقی است که باید رفتار اعضا را هدایت کند تا این که اعمال آنها با روح یا هدف این قوانین هم‌رنگ شود.

آئین رفتار حرفه‌ای وسیله‌ای است برای اطمینان از این که اعضای حرفه‌ای با تجربه هستند و استانداردهای حرفه‌ای را رعایت می‌کنند (وارد و همکاران، ۱۹۹۳). در نتیجه آئین رفتار حرفه‌ای نه

مقدمه

اخلاق به عنوان بخشی از فلسفه یا حکمت عملی قلمداد می‌شود و قلمرو اخلاق، جوامع بشری موضوع آن، چگونه رفتار کردن است. به این ترتیب، این مفاهیم به اخلاق عمومی بر می‌گردد. اما در هر جامعه، گروه‌های مختلفی نظیر صاحبان حرف، واحدهای کسب و کار، احزاب سیاسی، جوامع مدنی و نظایر آن وجود دارند که علاوه بر ضوابط و اصول اخلاق عمومی، اصول و ضوابط اخلاقی خاصی بر چگونه رفتار کردن در جامعه و در ارتباط با دیگران دارند اصطلاحاتی نظیر اخلاق اساسی، اخلاق حرفه‌ای و اخلاق کسب و کار در مورد آنها به کار می‌رود. اغلب حرفه‌های تخصصی نظیر پزشکی، وکالت و حسابداری و برخی از نهادهای و سازمان‌های اجتماعی، اقتصادی یا سیاسی، احکام اخلاقی رسمی و مدونی دارند که چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های سازمان یا اعضای حرفه را در مقابل جامعه و اشخاص ثالث، معین و تبیین می‌کند. این احکام مدون، آئین رفتار نامیده می‌شود و معمولاً رعایت نکردن و تخلفی از این احکام می‌تواند موجب تنبیه انضباطی و گاه مسئولیت مدنی و در مواردی تعقیب کیفری شود. آئین رفتار حرفه‌های تخصصی معمولاً توسط تشکل یا تشکلهای حرفه‌ای مربوط و بر مبنای اخلاق پذیرفته شده آن حرفه تدوین می‌شود، اما در اغلب موارد به تأیید یا تصویب مرجعی دولتی یا عمومی می‌رسد که مسئولیت صدور پروانه اشتغال به آن حرفه را دارد. آئین رفتار سازمانها و نهادهای اجتماعی، اقتصادی و سیاسی چنانچه به روابط داخلی آنها منحصر باشد، توسط مقامات سازمان یا نهاد مربوط تدوین و تصویب می‌شود اما در اغلب موارد، چگونگی رفتار اخلاقی این گونه سازمانها در قبال جامعه و اشخاصی که با آنها داد و ستد یا رابطه دارند، معمولاً توسط مراجع ناظر دولتی یا عمومی تدوین می‌شود. در این فصل، آئین رفتار حرفه‌ای، حرفه‌ای گرایی و انواع معروف آئین نامه‌های رفتار حرفه‌ای انجمن‌ها و تشکلهای حرفه‌ای حسابداری تبیین می‌شود.

آئین رفتار (علی مدده، ۱۳۸۹)

به مجموعه مدونی از احکام اخلاقی آئین رفتار گفته می‌شود که چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های اعضای یک تشکل حرفه‌ای را در مقابل جامعه، سایر اعضا و اشخاص و مؤسساتی مقرر می‌دارد که از خدمات اعضای تشکل استفاده می‌کنند. آئین رفتار یک تشکل حرفه‌ای حسابداری، معمولاً توسط مرجع اداره کننده تشکل و یا مرجعی عمومی وضع می‌شود که صدور پروانه اشتغال را به عهده دارد و اعضای تشکل، مکلف به رعایت آن در انجام خدمات حرفه‌ای خود هستند. نظارت بر اجرای آئین رفتار حرفه‌ای توسط اعضای حرفه قاعدتاً توسط مرجع یا مراجعی در جامعه حرفه‌ای مربوط صورت می‌گیرد که رسیدگی به شکایات اعضای جامعه و اشخاص ثالث را نیز عهده دار می‌باشد. ضمانت اجرای رعایت

تنها در وضعیت‌های مبهم راهنمای ماست، بلکه کمک می‌کند مسئولیتهای اجتماعی حرفه‌ای را تعیین کنیم. آئین رفتار حرفه‌ای راهنمای حسابداران است و به عنوان سر مشق رفتار صحیح در حرفه تلقی می‌شود (ملی، ۲۰۰۵). اگر چه بعضی از محققان در کارایی آئین رفتار حرفه‌ای ابهام دارند (آدمز، ملون جیمز، ۱۹۹۵، ۵، لری، ۱۹۹۴، ۳، ۲۰۰۰)، با این وجود چندین انجمن حرفه‌ای، آئین رفتار حرفه‌ای را برای راهنمایی حسابداران حرفه‌ای ایجاد کرده اند (دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳). بنابراین آئین رفتار حرفه‌ای در اکثر برنامه‌های درسی اخلاقی حسابداری آموزش داده می‌شود (دولف اسما، ۲۰۰۶، اسمیت، اسمیت و میولینگ، ۲۰۰۵). از دیدگاه علمی، بووی و دوسکا (۱۹۸۹) بیان نمودند که آئین رفتار حرفه‌ای به دلایل زیر مفید می‌باشد:

- ۱- به طور یکسان از ابزار اجبار استفاده می‌کند.
- ۲- رهنمود مناسب برای عملکرد درست یا اشتباه ارائه می‌دهد.
- ۳- در موقعیت‌های مبهم افراد را راهنمایی می‌کند.
- ۴- از اعمال قدرت غیر عادلانه سرپرستان بر زیر دستان می‌کاهد.
- ۵- برای شناسایی مسئولیتهای اجتماعی شرکت به کار می‌رود.
- ۶- منافع شرکت را حفظ و یا افزایش می‌دهد.

در آئین رفتار حرفه‌ای شش اصل در مورد رفتار حرفه‌ای به شرح زیر بیان شده است:

- ۱- مسئولیت‌های اعضاء به عنوان افراد حرفه‌ای.
- ۲- تعهدات اعضاء برای انجام کار به روشی که منافع عموم را تامین کنند.
- ۳- نیاز به سطح بسیار بالایی از حس امانتداری و درستی در انجام خدمات حرفه‌ای.
- ۴- نیاز به وجود بی طرفی و استقلال در انجام خدمات حرفه‌ای و سایر خدمات اعتبار دهی.
- ۵- نیاز به اعمال مراقبت حرفه‌ای کافی در انجام خدمات حرفه‌ای و
- ۶- نیاز به این که اعضاء شاغل در بخش‌های عمومی (حسابرسی مستقل) در تعیین حدود و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کنند، اصول مطرح شده در آئین نامه‌های رفتار حرفه‌ای را رعایت کنند.

انجمن‌های مختلف حرفه‌ای حسابداری، آئین رفتاری حرفه‌ای تدوین کرده اند که راهنمای اعضای آنها می‌باشد. در ایالات متحده آمریکا انجمن حسابداران رسمی آمریکا (A.I.C.P.A)، انجمن مدیریت مالی (F.E.I)، انجمن حسابداران مدیریت (I.M.A) و انجمن حسابرسان داخلی (I.I.A)، برای راهنمایی اعضای خود آئین رفتار حرفه‌ای تدوین کرده اند. بنابراین آئین رفتار حرفه‌ای منجر

به هدایت اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا شده است و بدون شک یکی از آئین رفتار حرفه‌ای‌های مهم در ایالات متحده آمریکا محسوب می‌شود (دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳). در ادامه، به آئین رفتار حرفه‌ای انجمن‌های حرفه‌ای در آمریکا و ایران و نیز فدراسیون بین المللی حسابداران پرداخته می‌شود.

آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا

آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا شامل یکسری اصول و قوانینی است که چارچوب اصلی برای قوانین محسوب می‌شود. اصول آئین رفتار حرفه‌ای راهنمای اعضای حرفه جهت انجام مسئولیتهای حرفه‌ای آنها می‌باشد. این اصول تعهدات قوی ایجاد می‌کند تا رفتار اخلاقی، به صورتی که منافع شخصی در نظر گرفته نشوند، شکل گیرد (A.I.C.P.A, 2006). آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا که به وسیله ی اکثریت حسابداران حرفه‌ای در ایالات متحده تصویب شده است به عنوان اخلاق اساسی برای است با آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا آشنا باشند. آئین رفتار حرفه‌ای که به وسیله ی اکثریت حسابداران حرفه‌ای در ایالات متحده تصویب شده است به عنوان اخلاق اساسی برای همه حسابداران محسوب می‌شود (آرم استرانگ، ۱۹۹۳؛ دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳).

در ادامه، آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا در قالب دو بخش ارائه می‌گردد:

• بخش ۱: اصول

○ مقدمه

عضویت در انجمن حسابداران رسمی آمریکا داوطلبانه می‌باشد. با عضویت در این نهاد، حسابداران رسمی تعهدات مربوط به انضباط شخصی و خویشاونداری را (تعهدات مربوط به خود نظمی ذکر شده را) ماوراء الزامات قانونی، قبول می‌کنند (اعضاء به طور خودکار این تعهدات را تقبل می‌کنند). اصول موجود در آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیان کننده وجود یک شغل حرفه‌ای است که در مقابل همکاران، ارباب رجوع و عموم جامعه مسئول است. این اصول اعضا را در عمل کردن بر مبنای مسئولیتهای حرفه‌ای راهنمایی می‌کند و بیان کننده اصول مسلم اخلاقی و رفتار حرفه‌ای می‌باشد. این اصول مستلزم وجود تعهدات تزلزل ناپذیر برای داشتن رفتار شرافتمندانه حتی فدا کردن و گذشتن از منافع شخصی است.

رسمی امریکا را پذیرفته اند، متعهد شده اند که اعتماد عمومی را محترم بشمارند و در مقابل این اعتماد که عموم به آنها دارند، اعضا باید پیوسته در جهت نشان دادن تلاش و فداکاری خود در راستای تامین منافع عمومی بکوشند.

گفتار (۳)

امانت داری

برای حفظ و افزایش اعتماد عمومی، اعضا باید تلاش کنند تمام مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را با کمال امانتداری انجام دهند. امانتداری یکی از عناصر و صفات اساسی در تشخیص یک حرفه می‌باشد. امانتداری کیفیتی است که اعتماد عمومی از آن ناشی می‌شود و نیز معیاری است که در نهایت باید تمام اعضا تصمیماتشان را بر مبنای آن ارزیابی کنند. امانتداری می‌طلبد که اعضا در کنار سایر عوامل و در میان محدودیت‌های مربوط به رعایت رازداری درباره مسائل محرمانه مشتریان، در سنجار باشند و صادقانه عمل کنند و رعایت منافع عمومی نباید تابعی از افزایش منافع شخصی باشد. امانتداری می‌تواند اشتباهات غیر عمدی و عقاید متفاوت در مورد درستکاری را باهم تطبیق و اصلاح نماید، اما نمی‌تواند تقلب و پیروی از اصول را بطور همزمان بپذیرد.

امانتداری بر حسب اینکه چه چیزی درست و منصفانه است، سنجیده می‌شود. در صورت فقدان قواعد، استانداردها یا رهنمودهای خاص در خصوص یک موضوع و یا در مواجهه با عقاید متضاد، اعضا باید تصمیمات خود را با پرسیدن این سؤال بنیازمایند که «آیا من همان کاری را انجام می‌دهم که یک فرد شریف در همان موقعیت انجام می‌دهد یا خیر؟ و آیا من کاری را انجام می‌دهم که یک فرد امانتدار انجام می‌دهد؟ و آیا صداقت خود را حفظ کرده‌ام؟». امانتداری مستلزم این است که اعضا هر دو مورد شکل و محتوای استانداردهای فنی و اخلاقی را رعایت کنند، یعنی باید ظاهر و باطن استانداردهای فنی و اخلاقی را رعایت کنند. امانتداری همچنین مستلزم رعایت بی‌طرفی، استقلال و اعمال مراقبت حرفه‌ای توسط اعضا می‌باشد.

گفتار (۴)

بی‌طرفی و استقلال

اعضای باید بی‌طرفی و پرهیز از تضاد منافع را در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای خود حفظ کنند. اعضای شاغل در حرفه حسابرسی مستقل، به مفهوم واقعی کلمه، باید استقلال خود را حفظ کنند و در ارائه خدماتی همچون حسابرسی و سایر خدمات اعتبار دهی در ظاهر و باطن مستقل باشند و مستقل به نظر برسند. بی‌طرفی بیان‌کننده صفاتی است که به خدمات اعضا اعتبار و ارزش می‌دهد و از وجوه مشخصه یک حرفه می‌باشد. اصل امانتداری تعهدات اعضا را در بی‌طرفانه و

گفتار (۱)

مسئولیت‌ها

اعضای برای انجام مسئولیت‌هایشان به عنوان افراد حرفه‌ای باید در تمام فعالیت‌ها بسیار حرفه‌ای عمل کنند و تضادها و تضادهای حرفه‌ای و اخلاقی را بکار گیرند. حسابداران رسمی به عنوان افراد حرفه‌ای در جامعه نقش حیاتی ایفا می‌کنند. برای پایداری این نقش، اعضای انجمن حسابداران رسمی امریکا در مقابل تمام کسانی که از خدمات حرفه‌ای آنان استفاده می‌کنند، مسئولیت دارند. اعضا همچنین مسئولیت مستمر دارند که با سایر گروه‌هایی که در راه پیشرفت حرفه حسابداری، حفظ اعتماد عمومی و انجام مسئولیت‌های خاص حرفه تلاش می‌کنند، همکاری نمایند و برای حفظ و ارتقاء حرفه مشترک همه اعضا نیاز می‌باشد.

گفتار (۲)

منافع عمومی

اعضای باید تعهداتی را بپذیرند و بر این اساس به نحوی عمل کنند که منافع عمومی تامین شود و اعتماد عمومی را محترم بشمارند. همچنین اثبات کنند که به تعهداتشان به عنوان یک فرد حرفه‌ای عمل می‌کنند. علامت مشخصه یک حرفه این است که بپذیرد در مقابل عموم مسئول است. در حرفه حسابداری، عموم عبارتند از: ارباب رجوع (صاحبکار)، اعتباردهندگان، دولت، کارکنان، سرمایه‌گذاران، موسسات مالی و اعتباری و سایر کسانی که به بی‌طرفی و امانتداری حسابداران رسمی در انجام وظایفشان اتکاء می‌کنند. این اعتماد مسئولیت حفظ منافع عمومی توسط حسابداران رسمی را بسیار سنگین تر می‌کند. منافع عمومی به عنوان تامین رفاه عموم افراد جامعه و سازمان‌هایی که حرفه به آنها خدمات ارائه می‌کند، تعریف می‌شود. اعضا در ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود ممکن است با فشارهای مختلفی از ناحیه هر یک از گروه‌های فوق مواجه شوند. برای حل و رفع این مخالفت‌ها اعضا باید مطابق قواعد اخلاقی ارائه شده در آئین رفتار حرفه‌ای، با درستکاری و امانتداری خدمت کنند و زمانی که مسئولیت‌هایشان را در مقابل عموم، صاحبکار و کارکنان انجام می‌دهند، منافع آنان را در نظر داشته باشند. گروه‌هایی که به حسابداران رسمی اعتماد و اتکاء می‌کنند، انتظار دارند که آنها وظایف و مسئولیت‌های خود را با کمال امانت داری، بی‌طرفی و با مراقبت حرفه‌ای کافی و در نظر داشتن منافع عمومی انجام دهند و از آنها انتظار می‌رود با قراردادهایی با دستمزد مشخص و غیر مشروط عمل نمایند و دامنه خدماتی را که ارائه کنند به روشنی بیان کنند و با رعایت اصول مشخص شده در آئین رفتار حرفه‌ای، سطح حرفه‌ای بودن خود را نشان دهند. تمام کسانی که عضویت انجمن حسابداران

تعهدات اعضاء برای انجام خدمات حرفه‌ای با صلاحیت هر چه تمام و در نظر گرفتن منافع عموم برای آنهايي که خدمات را دریافت می‌کنند، می‌باشد. صلاحیت و شایستگی از ترکیب آموزش و تجربه حاصل می‌شود که با تسلط بر مجموعه‌ای از مهارت‌ها و دانش فنی که لازمه یک شخص به عنوان حسابدار رسمی است، شروع می‌شود. حفظ صلاحیت و شایستگی، مستلزم تعهد برای یادگیری دانش فنی و بهبود حرفه می‌باشد و باید در تمام طول عمر حرفه‌ای اعضا ادامه داشته باشد که آن نیز از مسئولیت‌های فردی اعضا است. در تمام تعهدات و مسئولیت‌ها هر کدام از اعضا باید متعهد شوند که به سطحی از صلاحیت و شایستگی دست پیدا کنند که اطمینان دهد کیفیت خدمات ارائه شده توسط اعضا در حد بالاترین سطح توصیه شده توسط این اصول برای یک حرفه قرار دارد. صلاحیت و شایستگی بیان‌کننده دستیابی و حفظ سطحی از ادراک و دانش فنی است که اعضا را قادر می‌سازد خدمات خود را با مهارت و تیز هوشی انجام دهند. همچنین به محدودیت امکانات و توانایی‌های اعضا اشاره و بیان می‌کند که در برخی از مواقع ممکن است مشورت و ارجاع، مورد نیاز اعضا باشد و شرایطی وجود دارد که تعهدات حرفه‌ای از توانایی و صلاحیت شخصی اعضاء یا موسسه آنها تجاوز می‌کند که باید مدنظر قرار گیرد. هر کدام از اعضاء مسئول هستند که صلاحیت و شایستگی خود یا موسسه خود را برای مسئولیت‌هایی که بر عهده می‌گیرند، ارزیابی کنند. این ارزیابی از طریق بررسی چگونگی آموزش و میزان تجربه آنها صورت می‌گیرد و باید تعیین کند که آیا این مقدار تجربه و آموزش برای مسئولیتی که به آنها واگذار می‌شود، کافی است یا نه. اعضا باید در انجام مسئولیت‌هایشان در مقابل صاحبکار، کارکنان و عموم کوشا و پشتکار داشته باشند. پشتکار اثبات‌کننده این است که اعضاء مسئولیت دارند خدمات خود را در اسرع وقت، با دقت و با اعمال مراقبت حرفه‌ای کامل ارائه کنند و استانداردهای فنی و اخلاقی لازمه این موارد را کاملاً رعایت نمایند. مراقبت حرفه‌ای مستلزم این است که اعضاء باید هر نوع کار حرفه‌ای که مسئول انجام آن هستند را در حد کفایت، برنامه ریزی، نظارت و سرپرستی کنند.

○ گفتار (۶)

حدود و ماهیت خدمات

اعضای شاغل در بخشهای عمومی (حسابرسی مستقل) باید اصول مطرح شده در دستورالعمل‌های مربوط به آئین رفتار حرفه‌ای را در مورد تعیین حدود و ماهیت خدمات ارائه شده رعایت کنند. از منظر رعایت منافع عمومی، خدمات حسابداران رسمی باید با رفتار حرفه‌ای قابل قبول برای یک حسابدار رسمی، سازگار باشد. درستکاری مستلزم این است که منافع و خدمات عمومی تابعی از

صادقانه عمل کردن و پرهیز از منافع شخصی سنگین تر می‌کند. استقلال موجب جلوگیری از روابطی می‌شود که به بی طرفی و ارزش خدمات اعتبار دهی اعضا خدشه وارد می‌کند. اعضا اغلب ممکن است که در موقعیت‌های گوناگون منافع مختلفی داشته باشند و باید بی طرفی خود را در شرایط مختلف اثبات کنند، اعضای شاغل در بخشهای عمومی، خدماتی مانند خدمات اعتباردهی، خدمات مالیاتی و خدمات مشاوره مدیریت ارائه می‌کنند. سایر اعضا که در استخدام دیگران هستند خدماتی مانند تهیه صورتهای مالی، حسابرسی داخلی، وظایف مالی و حسابداری مدیریت در صنایع مختلف، آموزش و کار در بخشهای دولتی را ارائه می‌کنند و آنها همچنین کسانی را آموزش می‌دهند که مشتاق ورود به این حرفه هستند. صرفنظر از شغل و خدمات ارائه شده، اعضاء باید امانتداری و بی طرفی خود را در انجام وظایف حرفه‌ای حفظ کنند و از هر گونه پیروی از منافع شخصی اجتناب کنند. برای اعضای شاغل در بخشهای حسابرسی مستقل حفظ بی طرفی و استقلال مستلزم ارزیابی‌های مستمر از نحوه ارتباط با صاحبکار و پاسخگویی عمومی می‌باشد. چنین اعضایی که خدمات اعتبار دهی و حسابرسی ارائه می‌کنند باید به معنای واقعی کلمه استقلال داشته باشند و مستقل به نظر برسند. اعضای که خدمات دیگری را ارائه می‌نمایند باید بی طرفی خود را حفظ و از منافع شخصی خود اجتناب کنند. همچنین اعضایی که در بخشهای عمومی مشغول نیستند و نمی‌توانند استقلال ظاهری خود را حفظ کنند، مسئولیت دارند که در ارائه خدمات حرفه‌ای بی طرفی خود را حفظ کنند. اعضایی که در استخدام سایرین هستند و به کارهایی مانند تهیه صورتهای مالی، انجام حسابرسی داخلی، ارائه خدمات مالیاتی یا ارائه خدمات مشاوره مدیریت مشغول می‌باشند، متعهد هستند که همانند اعضایی که در بخشهای عمومی (حسابرسی مستقل) شاغل هستند، بی طرفی خود را حفظ کنند و در بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری محتاط و در تمام روابطشان با اعضای شاغل در بخشهای عمومی صادق باشند.

○ گفتار (۵)

اعمال مراقبت حرفه‌ای

(اعضای حرفه باید استانداردهای فنی و اخلاقی را رعایت و بطور پیوسته تلاش کنند که کیفیت خدمات و صلاحیت‌های خود را بهبود بخشند و مسئولیت‌های حرفه‌ای را با شایستگی هرچه بیشتر ایفا نمایند. تلاش برای بهتر شدن و ممتاز بودن جوهره اصلی مراقبت حرفه‌ای است و اعمال مراقبت حرفه‌ای مستلزم این است که اعضا مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را با شایستگی، کارایی و پشتکار ایفا کنند و از افراد با صلاحیت و دارای توانایی بالا استفاده نمایند که این امر نشانگر

داراییهای شرکت بر عهده دارند. حسابداران مدیریت در مقابل حرفه، عموم، خودشان و شرکتی که در آن مشغول بکارند، دارای تعهداتی مبنی بر حفظ بالاترین سطح استانداردهای مربوط به اخلاق حرفه‌ای هستند. برای شناسایی این تعهدات (بازشناسی و به رسمیت شناختن این تعهدات) انجمن حسابداران مدیریت (IMA) چهار استاندارد که به اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت مربوط می‌شوند، منتشر کرده است. آنها در رابطه با داشتن صلاحیت انجام مسئولیت‌ها، حفظ محرمانه اطلاعاتی که در حین کار دریافت می‌کنند، حفظ امانتداری و درستکاری در انجام وظایف و نیاز به بی‌طرفی در انتقال و افشاء تمام اطلاعات مربوط که می‌توان به طور معقول انتظار داشت بر درک استفاده‌کنندگان بالقوه از اطلاعات تاثیر گذار باشد، هستند.

آئین رفتار حرفه‌ای در ایران

در ایران طبق اساس نامه سازمان حسابداری، مصوب ۱۷ شهریور ۱۳۶۶، تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری به عنوان بخشی از وظایف سازمان تعیین شده است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری، آئین رفتار حرفه‌ای و رهنمودهای مربوط است. اصول و ضوابط حسابداری و حسابداری پس از تصویب مراجع ذیصلاح سازمان لازم الاجرا می‌شود. احکام آئین رفتار حرفه‌ای در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای به یک میزان معتبر است. مگر در مواردی که خلاف آن تصریح شده باشد. از دیدگاه آئین رفتار حرفه‌ای، اهداف حرفه حسابداری عبارت است از دست یابی 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. تحقیق این اهداف مستلزم تأمین موارد زیر است:

- ✓ اعتبار: جامعه به اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی قابل اتکا و معتبر نیاز دارد.
- ✓ حرفه‌ای بودن: افراد متخصص در زمینه‌های حسابداری حرفه‌ای باید به سادگی توسط صاحبکاران، کار فرمایان و سایر اشخاص ذینفع، قابل تشخیص و شناسایی باشند.
- ✓ کیفیت خدمات: اطمینان از این که کلیه خدمات ارائه شده توسط حسابداران حرفه‌ای با بالاترین کیفیت ممکن انجام می‌شود.
- ✓ اطمینان: استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداران حرفه‌ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه‌ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات می‌باشد.

منافع شخصی نباشد. بی‌طرفی و استقلال مستلزم این است که اعضاء در ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود تضاد منافع نداشته باشند. اعمال مراقبت حرفه‌ای نیز مستلزم این است که خدمات با کمال صلاحیت و پشتکار ارائه شوند. هر یک از این اصول باید در تصمیم‌گیری راجع به اینکه آیا در شرایط اختصاصی و منحصر بفرد خدمات خاصی ارائه می‌شود یا نه، مورد توجه قرار گیرند. به عنوان مثال این اصول ممکن است در مورد ارائه خدمات غیر حسابداری به مشتریان خاص، محدودیت‌هایی را اعمال کنند. قواعد و قوانین قابل انعطاف می‌توانند برای کمک به اعضاء جهت رسیدن به این اصول تهیه و توسعه یابند، اما اعضاء باید خود را متقاعد کنند که در این باب، جوهره اصلی این اصول را رعایت می‌کنند.

برای انجام این اصول اعضاء باید:

- ✓ در شرکت‌هایی مشغول به کار شوند که دارای کنترل‌های داخلی قوی باشند، به نحوی که مطمئن شوند خدمات با داشتن صلاحیت و شایستگی کامل ارائه و بطور کامل سرپرستی می‌شوند.
- ✓ با استفاده از قضاوت حرفه‌ای خود، مشخص کنند که آیا ماهیت و حدود سایر خدمات ارائه شده به صاحبکار می‌تواند در عملیات حسابداری آن تضاد منافی ایجاد کند یا نه.
- ✓ با استفاده از قضاوت حرفه‌ای خود مشخص کنند که آیا یک فعالیت با نقش آنان به عنوان یک فرد حرفه‌ای سازگار است یا خیر؟ به عنوان مثال، آیا چنین فعالیتی به طور منطقی با توجه به تنوع خدمات ارائه شده توسط اعضاء یا سایرین در حرفه می‌تواند یک فعالیت حرفه‌ای محسوب شود؟

بخش ۲: قواعد

قواعد مربوط به مواردی از قبیل استقلال اعضاء در انجام خدمات حرفه‌ای، حفظ امانتداری و بی‌طرفی، مستلزم انجام خدمات حرفه‌ای با داشتن صلاحیت و شایستگی کامل و مطابق با استانداردهای معمول همچون اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری (GAAS) می‌باشد. این قواعد مستلزم نگهداری اطلاعات صاحبکاران بصورت محرمانه و وفادار بودن نسبت به رهنمودهای مشخص شده که عملکرد قابل قبول در رابطه با تبلیغات و آگهی، طرز رفتار و سازماندهی و چگونگی تعیین حق الزحمه را مشخص می‌کنند، می‌باشد. حسابداران مدیریت در مورد گزارشگری مالی در داخل یک سازمان، مسئولیت اصلی را بر عهده دارند. آنها وظایف خاصی در مورد گزارش اطلاعات مالی با درستکاری و حفاظت کردن از

• احکام آئین رفتار حرفه‌ای ایران

- درستکاری و بی طرفی
- درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست، بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می‌شود. اصل بی طرفی حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرف نظر از نوع یا اندازه خدمات حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای باید در ارائه این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی طرفی پایبند باشند.
- حسابداران حرفه‌ای در انتخاب شرایط یا اعمالی که مشخصاً با الزامات مربوط به رعایت بی طرفی سر و کار دارد باید عوامل زیر را به نحو مناسب مورد توجه قرار دهند:

- ✓ حسابداران حرفه‌ای گاه در شرایطی قرار می‌گیرند که امکان اعمال فشار بر آنان وجود دارد. این وضعیت ممکن است بی طرفی آنان را خدشه دار کند.
- ✓ تعریف و توصیف کلیه شرایطی که ممکن است حسابداران حرفه‌ای تحت تأثیر اعمال فشار قرار گیرند، میسر نیست. در تعیین معیارها و ضوابط لازم برای شناسایی روابطی که احتمال می‌رود یا به نظر می‌رسد بی طرفی حسابداران حرفه‌ای را خدشه دار می‌کند، شرایط معقول بودن باید به عنوان یک عامل تعیین کننده مورد توجه خاص قرار گیرد.
- ✓ حسابداران حرفه‌ای باید از پابندی همکاران شاغل در خدمات حرفه‌ای تحت نظر خود به بی طرفی، اطمینان یابند.
- ✓ حسابداران حرفه‌ای باید از پذیرفتن یا اعطای هدایا خودداری کنند که ممکن است منطقاً موجب این باور شود که بر قضاوت حرفه‌ای آنان یا کسانی که با آنان سر و کار دارند، تأثیر نامناسبی داشته باشد. آنچه به عنوان هدیه غیر متعارف شناخته می‌شود، در هر مورد متفاوت است. اما به طور کلی حسابداران حرفه‌ای باید از قرار گرفتن در موقعیت‌هایی که به اعتبار حرفه‌ای آنان لطمه وارد می‌سازد، پرهیز کنند.

○ تضاد منافع

حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرآیند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو می‌شوند. این گونه موارد تضاد منافع ممکن است به شکل‌های بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیر قانونی بروز کند. هر چند ارائه فهرستی جامع از کلیه مواردی که ممکن است در آنها تضاد منافع پیش آید مقدور نیست، اما حسابداران حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود، هشیار باشند.

• اصول بنیادی آئین رفتار حرفه‌ای ایران

لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای پایبندی به اصول بنیادی زیر است:

- درستکاری: حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد.
 - بی طرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بی طرف باشد و نباید اجازه دهد هر گونه پیش داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی طرفی او را ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند.
 - صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را با دقت، شایستگی و پشتکار انجام دهد. وی همواره موظف است میزان دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در سطحی نگاه دارد که بتوان اطمینان حاصل کرد، خدمات وی به گونه‌ای قابل قبول و مبتنی بر آخرین تحولات در حرفه و قوانین و مقررات ارائه می‌شود.
 - راز داری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود بدست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار و کارفرما، استفاده یا افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد.
 - رفتار حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید به گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و از انجام اعمالی که ممکن است اعتبار حرفه را خدشه دار کند، پرهیزد.
 - اصول و ضوابط حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید خدمات حرفه‌ای را مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای مربوط انجام دهد و همچنین در خواسته‌های صاحبکار یا کارفرمای خود را به گونه‌ای با مهارت و دقت انجام دهد که با الزامات درستکاری، بی طرفی و در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل با استقلال وی نیز سازگار باشد.
- این اصول خلاصه‌ای از مسئولیت‌های حرفه‌ای در مقابل مردم، صاحبکار و همکاران محسوب می‌شوند. این اصول، مفهومی جامع از روش اخلاقی در حرفه حسابداری ایجاد می‌کنند و بر اساس اصول آئین رفتار حرفه‌ای قوانین آئین رفتار حرفه‌ای بوجود آمده اند که تفسیر مشروعی از اخلاق ارائه می‌دهند. قوانین آئین رفتار حرفه‌ای شامل پنج بخش به شرح زیر می‌باشند:

- ✓ استقلال، صداقت و بی طرفی؛
- ✓ استانداردهای عمومی اصول حسابداری؛
- ✓ مسئولیت در مقابل صاحبکاران؛
- ✓ مسئولیت در مقابل همکاران؛
- ✓ سایر مسئولیتها و عملکردها.

علاوه بر این، در مواردی ممکن است قوانین، مقررات یا اصول و ضوابط حرفه‌ای، گزارش برخی از موارد حادث را به مراجع ذیصلاح خارج از شرکت یا سازمان نظارت‌کننده مربوط پیش‌بینی کرده باشد. در این شرایط، حسابدار حرفه‌ای باید حسب مورد اقدام کند.

حسابداران حرفه‌ای که دارای سمت کلیدی در سازمان‌ها هستند، باید از کفایت خط مشی‌ها و دستورالعمل‌های تدوین شده در جهت حل و فصل تناقضات مربوط به رفتار حرفه‌ای اطمینان یابند.

تشکل‌های حرفه‌ای باید اطمینان یابند اعضایی که با تناقضات مربوط به رفتار حرفه‌ای روبرو می‌شوند، به نظرات مشورتی و رهنمودهای قابل اطمینان دسترسی دارند.

○ صلاحیت حرفه‌ای

مفهوم صلاحیت حرفه‌ای در برگیرنده دو جنبه اساسی زیر است :

۱. کسب صلاحیت حرفه‌ای : کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکل‌های حرفه‌ای مربوط از طریق آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه‌ای تکمیل می‌شود.

۲. حفظ صلاحیت حرفه‌ای : 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 خدمات حرفه‌ای با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب، با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود. حسابداران حرفه‌ای نباید به دارا بودن تخصص‌ها یا تجربیاتی تظاهر کنند که فاقد آنند.

○ رازداری

حسابداران حرفه‌ای باید اطلاعاتی را که درباره امور صاحبکار یا کارفرما بدست می‌آورند، محرمانه تلقی کنند. این امر حتی پس از خاتمه ارتباط حسابدار حرفه‌ای با صاحبکار یا کارفرما نیز ادامه می‌یابد.

اطلاعات مربوط به صاحبکار یا کارفرما باید همواره محرمانه محسوب شود و حسابدار حرفه‌ای مجاز به افشای آن نیست، مگر آنکه مجوز صاحبکار یا کارفرما دریافت شود یا الزامات قانونی یا حرفه‌ای، ارائه یا افشای آن اطلاعات را ایجاب کند.

مسئولیت‌های حسابداران حرفه‌ای گاه با انتظارات درون و برون سازمانی در تضاد است. از این رو:

- خطر اعمال فشار می‌تواند از سوی مدیریت صاحبکار، همکاران ارشد حسابدار حرفه‌ای یا به واسطه ی روابط خانوادگی یا شخصی بروز کند. در واقع حسابدار حرفه‌ای باید از ایجاد روابط یا منافعی که می‌تواند بر کار او تأثیر نامطلوب بگذارد و به درستی‌کاری حرفه‌ای وی لطمه وارد کند، بپرهیزد.
- ممکن است از حسابدار حرفه‌ای خواسته شود تا مغایر با اصول و ضوابط حرفه‌ای عمل کند.

- حسابدار حرفه‌ای ممکن است بین وفاداری نسبت به مافوق و رعایت اصول و استانداردهای حرفه‌ای با تضاد روبرو شود.

- ارائه یا انتشار اطلاعات گمراه‌کننده‌ای که ممکن است در جهت منافع صاحبکار یا کارفرما باشد، از مصادیق مفهوم تضاد منافع است؛ صرفنظر از اینکه ارائه یا انتشار چنین اطلاعاتی در جهت منافع حسابدار حرفه‌ای باشد یا نباشد.

حسابداران حرفه‌ای ممکن است در تشخیص یا نحوه برخورد با موارد خلاف شئون حرفه‌ای با مشکل روبرو شوند. اگر چنین مواردی با اهمیت باشد، حسابدار حرفه‌ای باید از خط مشی‌ها و دستورالعمل‌های داخلی سازمان مربوط پیروی کند. در صورت حل نشدن مشکل، توجه به موارد زیر ضروری است:

- موضوع با مافوق مستقیم مطرح شود. چنانچه مشکل از این طریق بر طرف نشد و حسابدار حرفه‌ای تصمیم به طرح آن با رده بالاتری از مدیریت گرفت، مافوق باید در جریان امر قرار گیرد. در صورتی که به نظر برسد مافوق مذکور، خود درگیر و ذی نفع در این موضوع است، مراتب باید به رده بالاتری از مدیریت ارجاع شود.
- موضوع به طور محرمانه با یک مشاور مستقل یا تشکل حرفه‌ای مربوط مطرح و پس از کسب نظر مشورتی، در جهت حل موضوع اقدام شود.
- اگر علیرغم انجام موارد فوق، راه کار مناسب برای حل موضوع حاصل نشد، به عنوان آخرین راه حل، در موارد با اهمیت، برای مثال تقلب، احتمالاً راهی جز استعفا یا کناره‌گیری همراه با ارائه یادداشتی حاوی دلایل موضوع به بالاترین مقام مربوط وجود نخواهد داشت.

مالیاتی یا خدمات مالیاتی مزبور براساس اطلاعات دریافتی به گونه‌ای مناسب، تهیه و ارائه شده است.

رهنمودها یا نظرات مالیاتی ارائه شده به صاحبکار و یا کارفرما که می‌تواند دارای آثار با اهمیت باشد به صورت مناسب در پرونده‌ها نگه داری شود.

حسابدار حرفه‌ای در صورتی که دلایلی مبنی بر وجود هر یک از موارد زیر درباره اظهارنامه مالیاتی یا اطلاعات ارائه شده داشته باشد، باید از پذیرش کار و یا ادامه ارائه خدمات خودداری کند:

(الف) اطلاعات ارائه شده نادرست یا گمراه کننده باشد.

(ب) اطلاعات، بدون دقت کافی تهیه شده باشد یا درباره صحت و سقم آن، مدارک و مستندات در دست نباشد.

(پ) اطلاعات به نوعی حذف یا دستکاری شده باشد که بتواند باعث گمراهی مقامات مالیاتی شود.

حسابدار حرفه‌ای در تهیه اظهارنامه مالیاتی معمولاً بر اطلاعاتی که صاحب کار یا کارفرما در اختیار او می‌گذارد، اتکا می‌کند، به شرط اینکه اطلاعات مذکور معقول به نظر برسد.

چنانچه حسابدار حرفه‌ای از عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی و یا از وجود اشتباه یا عدم درج اطلاعات با اهمیت در یکی از اظهارنامه‌های مالیاتی مربوط به سنوات قبل (اعم از اینکه خود در تهیه آن دخالت داشته یا نداشته باشد) آگاهی باید موظف است:

(الف) اشتباه یا عدم درج اطلاعات را بلافاصله به صاحبکار یا کارفرما اطلاع دهد و توصیه کند اقدام لازم جهت اطلاع مقامات مالیاتی به عمل آید. نقطه اطلاع موارد فوق توسط حسابدار حرفه‌ای به مراجع ذیربط، تنها در صورت وجود الزامات قانونی مجاز است. در غیر این صورت مسئولیتی متوجه حسابدار حرفه‌ای نیست.

(ب) اگر صاحبکار یا کارفرما اقدام لازم را به عمل نیاورد، حسابدار حرفه‌ای باید ابتدا به صاحبکار یا کارفرما اطلاع دهد که انجام کار توسط وی در ارتباط با آن اظهارنامه و سایر اطلاعات ارائه شده درباره ی مالیات مقدور نیست و سپس در مورد ادامه همکاری با صاحبکار یا کارفرما در سایر امور حرفه‌ای تصمیم گیری کند.

در صورتی که به حسابدار حرفه‌ای پیشنهاد مشاوره یا خدمات مالیاتی جدیدی ارائه شود، قبل از قبول کار باید در صورت وجود مشاوره، دلائل قطع ارتباط او را با کارفرما یا صاحبکار جویا شود.

حسابداران حرفه‌ای باید اطمینان یابند کارکنان تحت نظر آنان و اشخاصی که از آنها مشاوره و یا خدمت دریافت می‌شود نیز، اصل را زداری را رعایت می‌کنند.

اصل را زداری تنها به عدم افشای اطلاعات محدود نمی‌شود، بلکه حسابدار حرفه‌ای را ملزم می‌کند که از اطلاعات گردآوری شده به نحوی مناسب حفاظت کند، اطلاعات مزبور را در جهت منافع خود یا اشخاص ثالث استفاده نکند و چنان نیز رفتار ننماید که گویی از این گونه اطلاعات استفاده می‌کند.

به طور کلی مواردی که حسابداران حرفه‌ای مجاز به افشای اطلاعات می‌باشند، به شرح زیر است:

الف- زمانی که کارفرما یا صاحبکار مجوز افشای اطلاعات را صادر کند. در این حالت، حسابداران حرفه‌ای باید منافع کلیه اشخاص ثالثی را نیز که ممکن است از این امر متأثر شود، در نظر گیرند.

ب- مواردی که قانون، افشای اطلاعات خاصی را الزامی می‌کند.

پ- هنگامی که حسابدار حرفه‌ای موظف یا محق به افشای اطلاعات باشد از جمله:

۱. در رعایت الزامات اصول و ضوابط حرفه‌ای.
۲. در جهت حفظ منافع حرفه‌ای خود در دعاوی حقوقی.
۳. در انجام بررسی‌های کیفی توسط تشکل حرفه‌ای مربوط.

○ خدمات مالیاتی

حسابدار حرفه‌ای می‌تواند با ارائه خدمات مالیاتی در چارچوب قوانین و مقررات و رعایت درستکاری و بی طرفی، صاحبکار یا کارفرمای خود را در بهترین موقعیت مالیاتی قرار دهد. در چنین شرایطی تهیه و نگهداری پشتوانه‌هایی معقول، تصور هرگونه اقدام غیر مجاز به نفع صاحبکار یا کارفرما را منتفی می‌کند.

حسابدار حرفه‌ای نباید به گونه‌ای رفتار کند که صاحبکار یا کارفرما تصور نماید هیچ ایرادی به اظهارنامه مالیاتی تهیه شده و مشاوره‌ای ارائه شده، وارد نیست، بلکه باید اطمینان یابد که صاحبکار یا کارفرما از محدودیت‌های مترتب بر این گونه خدمات و اینکه نتایج حاصل الزاماً با نظرات مالیاتی منطبق نمی‌باشد، آگاه است.

حسابدار حرفه‌ای در مواردی که اظهارنامه مالیاتی یا خدمات مالیاتی دیگری توسط یا به کمک او تهیه و ارائه می‌شود، باید به صاحبکار یا کارفرما یادآوری کند که مسئولیت اطلاعات ارائه شده اساساً با صاحبکار یا کارفرما است. حسابدار حرفه‌ای همچنین باید اطمینان یابد که اظهارنامه ی

- دریافت تسهیلات مالی از صاحبکار یا هر یک از اعضای هیأت مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی صاحبکار یا پرداخت تسهیلات مالی به آنان، به استثنای تسهیلات مالی دریافتی در روال عادی از سیستم بانکی و سایر مؤسسات اعتباری.
- مشارکت با صاحبکار یا با هر یک از اعضای هیأت مدیره، مدیران ارشد یا سهامداران اصلی آن.
- داشتن منافع مالی در یک واحد اقتصادی که دارای نفوذ قابل ملاحظه در شرکت صاحبکار یا تحت نفوذ قابل ملاحظه آن است.

○ داشتن هرگونه رابطه شغلی با صاحبکار

اگر حسابدار حرفه‌ای مستقل طی دوره مورد رسیدگی یا سال قبل از آن، عضو هیأت مدیره، مدیر اجرایی، کارمند ارشد شرکت، شریک و یا در استخدام این افراد باشد، ممکن است چنین به نظر برسد که دارای منافی است که می‌تواند به استقلال او هنگام گزارشگری حرفه‌ای درمورد آن شرکت، خدشه وارد کند.

○ ارائه سایر خدمات به صاحبکاران حسابرسی

در هنگامی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، علاوه بر انجام حسابرسی یا عملیات دیگری که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای، خدمات دیگری را به صاحبکار ارائه می‌کند، باید متوجه باشد نقش مدیریت واحد مورد رسیدگی را در تصمیم‌گیری یا اجرا ایفا نکند.

در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، عهده‌دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به اصلاح، تهیه و نگهداری سوابق حسابداری صاحبکار است، نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص، توسط او انجام شود. لازم به ذکر است خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه‌ای به صاحبکار ارائه می‌شود، از قبیل ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هرگونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره‌ای، از مصادیق خدمات مذکور تلقی نمی‌شود.

حسابدار حرفه‌ای مستقل که عهده‌دار ارائه خدمات مشاوره‌ای یا طراحی سیستم‌های اطلاعاتی به یک صاحبکار است، در صورت پذیرش کار حسابرسی در همان دوره مالی یا هر نوع کاری که مستلزم اظهارنامه حرفه‌ای است، باید ضمن رعایت دقیق اصول و ضوابط حسابرسی، آن گونه عمل کند که به صلاحیت حرفه‌ای و استقلال وی خدشه وارد نشود.

○ آگهی

حسابداران حرفه‌ای در جهت شناساندن خود و کارشان خود به جامعه باید به موارد زیر توجه کنند:

- الف- از ابزارها و روش‌هایی استفاده نکنند که باعث خدشه دار شدن شئون حرفه‌ای شود.
- ب- در مورد نوع خدماتی که می‌توانند ارائه کنند، عناوین حرفه‌ای، سوابق تحصیلی و تجربی ادعاهای دور از واقعیت آرایه ننمایند.
- پ- نسبت به خدمات سایر حسابداران حرفه‌ای مطالب منفی بیان نکنند.

○ استقلال

هنگامی که حسابداران حرفه‌ای مستقل، مسئولیت انجام کاری که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای است را به عهده می‌گیرند، باید فاقد هرگونه نفع و علاقه‌ای، صرف نظر از آثار واقعی آن، باشند. چون ممکن است بر دستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد.

حسابداران حرفه‌ای مستقل مورد نظر در بند قبل به اشخاص زیر محدود می‌شوند:

- اشخاص حقیقی یا مؤسسات انجام‌دهنده خدمات حرفه‌ای
- شرکا یا مالکین مؤسسه‌ی حرفه‌ای
- کلیه مدیران و کارکنان حرفه‌ای درگیر در انجام هر کاری که مستلزم گزارشگری حرفه‌ای، نسبت به همان کار است.

هر چند ارائه فهرست کاملی از مواردی که ناقض استقلال حسابداران حرفه‌ای مستقل می‌باشد میسر نیست، اما موارد مندرج در بندهای ۴-۲۱ و ۱۷-۲۱ متن آئین رفتار حرفه‌ای ایران، نمونه‌هایی است که استقلال واقعی یا ظاهری حسابداران حرفه‌ای مستقل را خدشه دار می‌کند.

○ داشتن هرگونه رابطه‌ی مالی با صاحبکار

داشتن روابط مالی با صاحبکار، استقلال را تحت تأثیر قرار می‌دهد و ممکن است هر ناظر چنین تصور کند که استقلال خدشه دار شده است. روابط مالی حسابداران حرفه‌ای مستقل شامل بستگان ایشان به تشخیص تشکل حرفه‌ای مربوط، می‌تواند به یکی از راه‌های زیر صورت پذیرد:

- داشتن منافع مالی مستقیم یا غیر مستقیم قابل ملاحظه در شرکت صاحبکار.

○ روابط شخصی و خانوادگی

روابط شخصی و خانوادگی می‌تواند استقلال حرفه‌ای حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین حصول اطمینان از اینکه این گونه روابط در هر کار، استقلال حسابدار حرفه‌ای را به مخاطره نمی‌اندازد، از اهمیت خاصی برخوردار است.

تعیین دقیق حد مجاز روابط شخصی و خانوادگی بین حسابدار حرفه‌ای مستقل و صاحبکار و یا افرادی نظیر رئیس یا اعضای هیأت مدیره، مدیر عامل و مدیران ارشد اجرایی و مالی که در سیستم‌های مدیریت صاحبکار مشغول به کارند، غیر ممکن است. اما چنانچه حسابدار حرفه‌ای وجود این گونه روابط را تهدیدی برای حفظ استقلال واقعی یا ظاهری خود بداند، باید عدم پذیرش خدمات را مورد بررسی جدی قرار دهد. دامنه روابط مزبور بسیار گسترده است و روابط عادی شخصی تا روابط سببی و نسبی حسابدار حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. ضوابط تکمیلی در این باره توسط تشکل حرفه‌ای تدوین می‌شود.

○ حق الزحمه

حسابدار حرفه‌ای باید توجه کند در صورتی که بخش عمده‌ای از درآمدهای سالانه وی به طور مستمر از طریق یک صاحبکار یا گروهی از صاحبکاران مرتبط تأمین می‌شود، چنین وضعیتی می‌تواند موجب بروز شک و ابهام نسبت به استقلال وی گردد.

○ حق الزحمه مشروط

حسابدار حرفه‌ای باید از پذیرش و ارائه خدماتی خودداری کند که پرداخت حق الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه‌ای خاص، درصدی از یک مبلغ خاص یا موارد مشابه باشد، مگر آنکه مبلغ حق الزحمه بر اساس قوانین و مقررات تعیین شود.

○ خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی

خرید کالا یا دریافت خدمات با شرایط ویژه، قبول پذیرایی بی مورد و دریافت هدایا به میزانی بیش از حد متعارف، تهدیدی جدی برای استقلال حسابداران حرفه‌ای مستقل است. از این رو حسابداران حرفه‌ای و وابستگان ایشان باید ضمن پرهیز از این موارد، در حدود متعارف نیز جانب احتیاط را رعایت کنند.

○ مالکیت سرمایه

تمام سرمایه مؤسسه حرفه‌ای باید متعلق به حسابداران حرفه‌ای مستقل باشد، مگر آنکه قوانین و مقررات، اختصاص تمام یا بخشی از سرمایه را به دیگران مجاز بدانند.

○ شرکای سابق

چنانچه یک یا چند تن از شرکای سابق مؤسسه به گونه‌ای صاحبکار مؤسسه حرفه‌ای شوند، تعیین اینکه در این مورد، استقلال واقعی یا ظاهری حسابدار حرفه‌ای خدشه دار می‌شود یا خیر، بر اساس قضاوت حسابدار حرفه‌ای مستقل است.

○ دعاوی حقوقی

چنانچه حسابدار حرفه‌ای مستقل و صاحبکار درگیر یک دعاوی حقوقی باشند، ممکن است استقلال و بی طرفی حسابدار حرفه‌ای تحت تأثیر قرار گیرد. در این گونه موارد، حسابدار حرفه‌ای باید متناسب با ماهیت دعاوی حقوقی درباره پذیرش یا ادامه کار تصمیم گیری کند.

○ ارتباط طولانی کارکنان ارشد با یک صاحبکار

به کارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سال‌های متمادی ممکن است تهدیدی برای استقلال حسابرس باشد. در چنین شرایطی حسابدار حرفه‌ای مستقل باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بی طرفی انجام دهد.

آئین رفتار فدراسیون بین المللی حسابداران

با توجه به اینکه جهان در حال تغییر می‌باشد، آئین رفتار حرفه‌ای خاص یک کشور یا یک منطقه برای تطبیق نیازها و ارزشهای حرفه حسابداری در سایر کشورها، ممکن است مناسب نباشد. بنابراین لازم است آئین رفتار حرفه‌ای ایجاد شود که مورد استفاده بین المللی قرار گیرد. یک چنین آئین رفتار حرفه‌ای در حال حاضر آئین رفتار حرفه‌ای آیفک می‌باشد. آیفک یک سازمان غیر انتفاعی، غیر دولتی و غیر سیاسی بین المللی است که در سال ۱۹۷۷ تأسیس شده است.

آیفک نقش گسترش یکپارچه سازی دنیای حرفه حسابداری را به عهده دارد و در زمینه ارتقاء استانداردهای بین المللی برای خدمت در جهت منافع عمومی تلاش می‌کند. (گی، کارمیچل و لچ،

ب. انجام وظایف حرفه‌ای خویش مطابق با قوانین مربوطه، مقررات و استانداردهای فنی.
ج. تهیه گزارشات شفاف و کامل بعد از انجام تحلیل‌های مناسب با استفاده از اطلاعات قابل اتکا و مربوط.

• حفظ اسرار

حسابداران مدیریت در قبال موارد زیر مسئولیت دارند:
الف. خودداری از افشای اطلاعات محرمانه‌ای که در جریان کارشان بدست می‌آورند مگر در مواردی که مجازند یا قانون آنها را ملزم می‌کند.
ب. مطلع کردن زیردستان از اینکه اطلاعات محرمانه‌ای که در جریان کار کسب می‌شود را فاش نسازند و روی فعالیت‌های زیردستان برای اطمینان از حفظ اسرار نظارت نمایند.
ج. خودداری از استفاده اطلاعات محرمانه‌ای که در جریان کارشان بدست می‌آید یا انتشار برای استفاده در جهت منافع غیر اخلاقی، غیر قانونی، شخصی و یا منافع اشخاص ثالث.

• امانتداری و صداقت

حسابداران مدیریت در قبال موارد زیر مسئولیت دارند:
الف. اجتناب از هر گونه تضاد منافع ظاهری یا واقعی و توصیه به همه گروه‌های مرتبط درباره هر گونه تضاد بالقوه.
ب. خودداری از اشتغال در هر گونه فعالیتی که در توانایی انجام وظایف اخلاقی شان خللی وارد آورد.
ج. پرهیز از دریافت هر گونه هدیه، مساعدت یا مهمانی که اعمال آنها را تحت تاثیر قرار می‌دهد.
د. خودداری از فعالیت‌های متعصبانه‌ای که ما را در دستیابی به اهداف اخلاقی و قانونی سازمان باز می‌دارد.
ه. شناسایی و ابلاغ محدودیت‌های حرفه‌ای و سایر محدودیت‌هایی که مانع قضاوت حرفه‌ای یا عملکرد موفقیت آمیز یک فعالیت می‌شود.
و. انتقال اطلاعات نامطلوب همانند اطلاعات مطلوب و عقاید یا قضاوت‌های حرفه‌ای.
ی. خودداری از اشتغال یا پشتیبانی از هر فعالیتی که حرفه را بی اعتبار سازد.

۲۰۰۳. آئین رفتار حرفه‌ای آیفک به سه قسمت و پنج اصل اساسی تقسیم و چارچوب مفهومی آن به عنوان اخلاق حرفه‌ای حسابداران به کار برده می‌شود. این پنج عبارتند از:

۱. صداقت
۲. بی طرفی
۳. مراقبت و رقابت حرفه‌ای
۴. اطمینان دهی
۵. رفتار حرفه‌ای

با مقایسه اصول آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا و اصول رفتار حرفه‌ای آیفک، آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا دامنه وسیع‌تری از اخلاق حسابداری را نسبت به آئین رفتار حرفه‌ای آیفک ایجاد می‌کند. اگر چه قوانین نمی‌توانند هر وضعیتی را که با آن روبرو هستیم، تعیین کنند، اما اصول جهانی می‌توانند در بعضی از حوزه‌ها راهنمای ما باشند (کوهن، ۲۰۰۰، ملی ۲۰۰۵).

برای مطالعه بیشتر آئین رفتار قدراسیون بین المللی حسابداران به کتاب «اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای» ترجمه و تألیف آقای مصطفی علی مدد (۱۳۸۹) نشریه شماره ۱۹۵ سازمان حسابرسی ایران، مراجعه نمایید.

استانداردهای رفتار اخلاقی انجمن حسابداران مدیریت

حسابداران مدیریت، تعهداتی در مقابل حرفه، سازمانی که در آنجا خدمت می‌کنند، منافع عموم و خودشان دارند که باید بالاترین سطح استانداردهای رفتار اخلاقی را رعایت نمایند. در ازای این تعهد، انجمن حسابداران مدیریت، استانداردهای رفتار اخلاقی زیر را برای حسابداران مدیریت تدوین کرده است. طرفداری و پیروی از این استانداردها در دستیابی به اهداف حسابداران مدیریت ضروری است، حسابداران مدیریت در عمل به این استانداردها نباید خودرای باشند. همچنین نباید از مشارکت سایر اعضای سازمان در انجام این اعمال چشم پوشی کنند.

• صلاحیت

حسابداران مدیریت در قبال موارد زیر دارای مسئولیت هستند:
الف. حفظ سطح مناسبی از صلاحیت حرفه‌ای با بهبود و توسعه مداوم دانش و مهارت‌های خود.

• بی‌طرفی

حسابداران مدیریت در قبال موارد زیر مسئولیت دارند:

الف. انتقال و اعلام اطلاعات بطور منصفانه و بی‌طرفانه.

ب. افشای کامل همه اطلاعات مربوط که به طور منطقی انتظار می‌رود درک استفاده‌کنندگان ذی‌نفع از گزارشات، تفاسیر و توصیه‌های ارائه شده را تحت تاثیر قرار دهد.

• رفع تضاد اخلاقی

در بکارگیری استانداردهای رفتار اخلاقی، ممکن است حسابداران مدیریت با مسائلی در شناسایی رفتار غیر اخلاقی یا حل تضاد اخلاقی مواجه شوند. در زمان برخورد با مسائل اخلاقی مهم، حسابداران مدیریت باید سیاستهای مشخص سازمان که مربوط به چنین تضادی است، دنبال کنند. اگر این سیاستها تضاد اخلاقی را حل نکنند، حسابداران مدیریت باید اقدام به موارد زیر نمایند:

- در میان گذاشتن این مسائل با مدیران میانی به استثنای زمانی که مدیران میانی خود در آن موضوع درگیر باشند که در این موارد باید به مدیران رده بالاتر مراجعه کرد. اگر تصمیم قابل قبول ارائه نشود، مشکل ویا مساله به مدیران ارشد ارائه می‌شود.
- اگر مدیر میانی، مدیر اجرایی شرکت یا معادل آن باشد، اختیارات گروههایی مثل کمیته حسابرسی، کمیته اجرایی، هیئت مدیره، هیئت امنا یا مالکان مورد بررسی قرار می‌گیرد. در ارتباط با سطوح بالاتر مدیران میانی، باید تنها به دانش آنها توجه و فرض شود که آنها درگیر نیستند.
- شفاف کردن مفاهیم مربوط بوسیله بحث‌های محرمانه با مشاور خارجی برای کسب یک درک از احتمال وقوع عمل.
- اگر تضاد اخلاقی بعد از انجام همه سطوح بررسی‌های داخلی همچنان باقی باشد، حسابداران مدیریت ممکن است که سایر منابع مربوط به موضوعات را کنار بگذارند و یا یک یادداشت اطلاع دهنده به نمایندگی مناسب سازمان ارائه دهند. به استثنای همه موارد قانونی پیش گفته، ابلاغ چنین مسائلی به مجریان یا اشخاصی که تحت استخدام سازمان نیستند، اقدام مناسبی نیست.

آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی

حسابرسان داخلی برای نظارت بر عملکرد سیستم کنترل داخلی شرکت و برای کمک به تامین اطمینان در مورد قابلیت اعتماد و بی نقصی اطلاعات مالی و عملیاتی ناشی از سیاستها و رویه‌های برقرار شده توسط مدیریت و هیات مدیره شرکت به فعالیت می‌پردازند. انجمن حسابرسان داخلی (I.I.A) برای اعضای خود دستورالعمل‌های اخلاقی برقرار کرده است که جزئیات استانداردهای صحیح اخلاق حرفه‌ای را برای حسابرسان داخلی توضیح می‌دهد. این استانداردها در رابطه با نیاز به صداقت و امانداری، بی‌طرفی و تداوم ارائه خدمات حرفه‌ای، نیاز به وظیفه شناسی و وفاداری، نیاز به اجتناب از کارهایی که در انجام وظایف تضاد منافع ایجاد می‌کند، ممنوعیت تعیین حق الزحمه‌های نامتعارف و یا دریافت هدایایی که ممکن است بی‌طرفی حسابرسان را به خطر اندازد و ممکن است با منافع شرکت در تضاد باشد، نیاز به اعمال احتیاط در استفاده از اطلاعات محرمانه و اعمال مراقبت حرفه‌ای در تحصیل شواهد کافی برای پشتیبانی از اظهارنظرهای خود، هستند.

حرفه‌ای در تحصیل شواهد کافی برای پشتیبانی از اظهارنظرهای خود، هستند.

دستورالعمل‌های اخلاق حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی در زیر در قالب آیین‌نامه‌های اخلاقی انجمن حسابرسان داخلی ارائه شده است.

آیین‌نامه‌های اخلاقی انجمن حسابرسان داخلی

• اهداف

یکی از وجوه مشخصه یک حرفه، پذیرش مسئولیت توسط اعضای آن حرفه در قبال منافع خدماتی است که ارائه می‌دهند. اعضای انجمن حسابرسان داخلی و حسابرسان داخلی با صلاحیت، باید سطح بالایی از استانداردهای اخلاقی را رعایت کنند. انجمن حسابرسان داخلی آیین‌نامه‌های اخلاقی را برای اعضایش و C.I.A بکار می‌گیرد.

• کاربرد

آیین‌نامه‌های اخلاقی برای همه اعضا C.I.A قابل کاربرد است. عضویت در انجمن و پذیرش عنوان حسابرس داخلی باصلاحیت، اختیاری است. در صورت پذیرش، اعضا و C.I.A متعهد به خودنظمی و رعایت الزامات قانونی و مقررات می‌شوند. استانداردهای اخلاقی در آیین‌نامه‌های اخلاقی بنا شده است که اصول مبنایی را در شیوه‌های حسابرسی داخلی ارائه می‌دهد. اعضا و C.I.A باید بدانند که قضاوت حرفه‌ای آنها در بکارگیری این اصول لازم است. C.I.A باید با بصیرت لازم و با متانت کار کند و از نتایج

کارش آگاهی داشته باشد. طراحی اصول اخلاقی باید با سایر الزامات قانونی سازگار باشد. اعضای که از استانداردهای اخلاقی تخطی کنند، بوسیله هیات مدیره انجمن جریمه می‌شوند. مشابه همین جرائم برای اعضای C.I.A هم وجود دارد.

• استانداردهای رفتار اخلاقی

- ۱- اعضای انجمن و اعضاء C.I.A باید صداقت، بی طرفی و پشتکار لازم را در انجام وظایف و مسئولیت‌هایشان مورد توجه قرار دهند.
- ۲- اعضای انجمن و اعضای C.I.A باید صداقت را در همه روشهای مربوط به سازمانشان یا ارائه خدمات حفظ کنند. به هر حال اعضای انجمن و اعضای C.I.A نباید بطور آگاهانه و عمداً درگیر فعالیتهای نامناسب یا غیر قانونی شوند.
- ۳- اعضای انجمن و اعضای C.I.A نباید بطور آگاهانه و عمداً درگیر اعمال یا فعالیتهایی شوند که حرفه حسابرسی داخلی یا سازمان را بد نام کند.
- ۴- اعضای انجمن و اعضای C.I.A باید از اشتغال به هرگونه فعالیتی که با منافع آنها در سازمان مربوطه یا با توانایی قضاوت آنها برای اعمال صداقت در ارائه وظایف و مسئولیتشان در تضاد است، خودداری کنند.
- ۵- اعضای حرفه و اعضای C.I.A باید از پذیرش هرگونه هدیه از کارکنان، کارفرما، مشتری، عرضه کننده یا انجمن و سازمانشان که قضاوت حرفه‌ای آنها را در معرض تهدید قرار می‌دهد، خودداری کنند.
- ۶- اعضای حرفه و اعضای C.I.A تنها خدماتی را قبول کنند که انتظار می‌رود بتوانند با صلاحیت حرفه‌ای بطور کامل آن را انجام دهند.
- ۷- اعضای انجمن و اعضای C.I.A باید مفاهیم مناسب را در انطباق با استانداردهایی برای روشهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی بکار گیرند.
- ۸- اعضای انجمن و اعضای C.I.A باید در استفاده از اطلاعات کسب شده در اجرای وظایفشان محتاط باشند. آنها نباید از اطلاعات محرمانه در راستای نفع شخصی یا در مواردی که خلاف قانون باشد و یا زمانی که به منافع سازمان مربوطه آسیب می‌زند، استفاده کنند.
- ۹- وقتی اعضای انجمن و اعضای C.I.A نتایج کارشان را گزارش می‌کنند، باید همه واقعیت‌های مهمی که آنها فهمیدند، آشکار شود و اگر آشکار نشود گزارش جهت‌دار می‌باشد و عملیات تحت بررسی و روشهای غیرقانونی را پنهان می‌سازد.

- ۱۰- اعضای انجمن و اعضای C.I.A باید بطور مستمر در جهت بهبود مهارت (تخصص)، کارایی و کیفیت در ارائه خدماتشان با هم رقابت کنند.
- ۱۱- اعضای انجمن و اعضای C.I.A باید در انجام خدمات حرفه‌ای متوجه رعایت استانداردهای بالای حرفه‌ای و اخلاقی باشند. اعضا باید آئین نامه را اجرا کنند و از اهداف انجمن پشتیبانی نمایند.

خلاصه

در این فصل به تعریف آئین رفتار حرفه‌ای و حرفه‌ای گرایی در حسابداری پرداخته شد. همچنین آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی امریکا، آئین رفتار حرفه‌ای در ایران، مختصری از آئین رفتار فدراسیون بین المللی حسابداران، آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران مدیریت و آئین نامه‌های اخلاقی انجمن حسابرسان داخلی ارائه گردید تا خواننده با آئین نامه‌های رفتار حرفه‌ای تشکل‌های مطرح در حرفه آشنا شود.

فصل سوم

مسئولیت اجتماعی حسابرسی، فاصله انتظارات

و

تجاری شدن حرفه

مقدمه

در مدیریت استراتژیک، مسئولیت‌های اجتماعی به طور عام و اصول اخلاقی به طور خاص، به بخش جدایی ناپذیر تدوین و پیاده سازی استراتژی تبدیل شده است. صاحبان مسئولیت اجتماعی، در دو دسته مخالفان و موافقان قرار می گیرند. برخی از طرفداران اقتصاد بازار، مانند میلتون فریدمن با مسئولیت اجتماعی مخالف می باشند و آن را با مکانیسم‌های اقتصاد آزاد در تضاد می دانند. فریدمن کاهش قیمت محصول برای کاهش تورم، استخدام برای بیکاری و هزینه کردن برای کاهش آلودگی محیط زیست را هدر دادن پول و سرمایه سهامداران می داند. او از مسئولیت اجتماعی به عنوان دگرترین اساساً ویرانگر نام می برد. فریدمن تنها مسئولیت اجتماعی شرکت‌های تجاری را استفاده از منابع جامعه و مشارکت در فعالیتهایی که برای افزایش سود با رعایت قواعد بازی (بدون نیرنگ و فریب) طراحی شده‌اند، می داند. در مقابل کارل که از طرفداران مسئولیت اجتماعی است، براین باور است که مدیران یک سازمان تجاری، چهار مسئولیت اقتصادی، حقوقی، اخلاقی و فداکاری دارند. کارل این چهار مسئولیت را به ترتیب اولویت فهرست می کند و بر این باور است که مسئولیت اخلاقی و فداکاری امروزی، ممکن است در آینده به ترتیب به مسئولیتهای حقوقی و اخلاقی تبدیل شوند. فریدمن و کارل هر دو مدعی‌اند که با توجه به اثر مسئولیتهای اجتماعی بر سود شرکت، نظریه خود را ساخته و مطرح کرده‌اند. فریدمن می گوید: اقدامات از نظر اجتماعی مسئولانه، به کارایی شرکت آسیب می رساند. کارل باور دارد که بی توجهی به مسئولیتهای اجتماعی، موجب افزایش دخالت دولت و در نتیجه کاهش کارایی می شود. اگر شرکت، داوطلبانه به برخی مسئولیتهای اجتماعی و اخلاقی خود عمل کند، می تواند به سود مورد نظر خود دست یابد (هانگر و ویلن، ۱۳۸۴).

با توجه به اهمیت موضوع، در این فصل مسئولیت اجتماعی با رویکرد انجام حسابرسی (ممیزی) اجتماعی به همراه مدل‌های نقش حسابرس (مدل‌های شبه قضایی، مباشرت و نظارت و مسئولیت اجتماعی) تبیین می شود و در نهایت، انتظارات جامعه و حسابرسان از حرفه ارائه و فاصله انتظارات تبیین و ایده‌های کاهش آن به همراه نقش و قدرت اجتماعی حسابرسی در ساختار حاکمیت شرکتی با موضوع مهم تجاری شدن حرفه (شامل Low-Balling و Opinion Shopping) ارائه می گردد.

مسئولیت اجتماعی

امروزه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها مفهومی وسیع تر از فعالیتهای گذشته شرکتها را شامل می شود. مسئولیت اجتماعی به طور اعم، به مجموعه فعالیتهایی گفته می شود که صاحبان سرمایه و بنگاه‌های اقتصادی به صورت داوطلبانه، به عنوان یک عضو مؤثر و مفید در جامعه انجام می دهند. گرفتن و باری مسئولیت اجتماعی را چنین تعریف می کنند: «مسئولیت اجتماعی، مجموعه وظایف و تعهداتی است که سازمان باید در جهت حفظ، مراقبت و کمک به جامعه‌ای که در آن فعالیت می کند، انجام دهد». درک فرنچ و هینر ساورد (۱۹۹۸) در کتاب «فرهنگ مدیریت» در مورد مسئولیت اجتماعی می نویسند: مسئولیت اجتماعی، وظیفه‌ای است بر عهده موسسات خصوصی، به این معنا که تأثیر سوئی بر زندگی اجتماعی که در آن کار می کنند، نگذارد. میزان این وظیفه عموماً شامل وظایفی مانند آلوده نکردن محیط زیست، تبعیض قائل نشدن در استخدام، نپرداختن به فعالیتهای غیراخلاقی و آگاه کردن مصرف کننده از کیفیت محصولات می باشد. همچنین وظیفه مبتنی بر مشارکت مثبت در زندگی افراد جامعه.

آثار مثبت رعایت مسئولیت اجتماعی بر عملکرد سازمان

گرچه حاکمیت اخلاق در کسب و کار، منافع زیادی برای سازمان از بعد داخلی نظیر از جنبه‌های بهبود روابط، افزایش فضای تفاهم و کاهش تعارضات، افزایش تعهد و مسئولیت پذیری بیشتر کارکنان، افزایش چندگانگی و کاهش هزینه‌های ناشی از کنترل دارد اما از دیدگاه مسئولیت اجتماعی نیز از راه افزایش مشروعیت سازمان و اقدامات آن، التزام اخلاقی در توجه به اهمیت ذی نفعان، افزایش درآمد، سودآوری و بهبود مزیت رقابتی و... توفیق سازمانی را تحت تأثیر قرار می دهد. در زیر آثار مثبت و شواهد مؤید ارائه می شود:

• افزایش مشروعیت سازمان و اقدامات آن

در شرایط امروز، با وجود شبکه‌های گسترده اطلاعاتی، از سازمانها انتظار می رود در برابر مسائل محیط زیست، رعایت منافع جامعه، حقوق اقلیتها و مسائلی از این قبیل، حساسیت داشته باشند و در صورت لزوم واکنش نشان دهند. همچنین این شبکه گسترده، تمام فعالیتهای سازمانها را زیر نظر دارد و به راحتی می تواند از طریق انجمن‌ها و مجامع مختلف، چهره سازمانها را در انتظار عمومی خراب کند، بنابراین سازمانها ناچار به انجام اقدامات وسیع و گسترده برای جلب افکار عمومی هستند که وجه غالب

علاقه‌مند به خرید از شرکت‌هایی هستند که رفتارهای آنها اخلاقی است. این تحقیق مشخص کرد هرچه اعتماد بین اعضای یک سازمان بیشتر باشد نیاز به کنترل مستقیم کاهش می‌یابد (لاگون، ۱۹۹۹).

• استفاده از مزایای چندگانگی

متخصصان پیش‌بینی می‌کنند که نیروی کار به گونه‌ای روزافزون متنوع تر خواهد شد و شرکت‌هایی که بتوانند نیازهای این افراد متنوع را درک کنند و از این تنوع به خوبی به نفع خود بهره‌گیرند، موفق خواهند بود. لازم است مدیران توانایی اداره افراد با جنسیت، سن، نژاد، مذهب، قومیت و ملیت‌های متفاوت را داشته باشند. رعایت عدالت و اخلاق در برخورد با این افراد در محیط کار، مدیریت آنها را تسهیل می‌کند و این امکان را برای سازمان فراهم می‌سازد که از مزایای نیروی کار متنوع، بهره‌گیرد. مطالعاتی که توسط رایت و همکارانش (۱۹۹۵) در مورد رابطه بین چندگانگی و عملکرد سازمانی انجام گرفت، رابطه مثبتی را بین افزایش سطح چندگانگی در محیط کار و عملکرد مالی سازمانها، نشان می‌دهد. باجلی (۲۰۰۱) بر این باور است که چندگانگی، با برنامه‌های اخلاق و فرهنگ‌های اخلاقی سازگار است و می‌تواند موجب شهرت و اعتبار سازمان شود و عملکرد آن را بهبود بخشد (باجلی و همکاران، ۲۰۰۱).

• کاهش هزینه‌های ناشی از کنترل

ترویج خودکنترلی در سازمان، به عنوان یکی از مکانیزم‌های اصلی کنترل، از مباحثی است که بنیان آن بر اعتماد، اخلاق و ارزشهای فردی قرار دارد. ترویج خودکنترلی باعث کاهش هزینه‌های ناشی از روشهای کنترل مستقیم و موجب بهبود سود می‌شود. این امر، مستلزم تعهد کامل اعضا به گروه، مسئولیت‌پذیری همه اعضای گروه و داشتن احترام و اعتماد بین آنها و مدیریت است (لو و ادریس، ۲۰۰۳).

• بهبود روابط، افزایش فضای تفاهم و کاهش تعارضات

یکی از نتایج بهبود اخلاق کسب و کار در سازمان، تنظیم بهتر روابط در سازمان است که این به نوبه خود باعث افزایش فضای تفاهم در سازمان و کاهش تعارضات بین افراد و گروه‌ها می‌شود و عملکرد تیمی را بهبود می‌بخشد. شاید بیشترین تأثیرات اصول اخلاقی، مربوط به رفتار نیروی انسانی باشد. مطابق تحقیقات تروینو و یانگ بلاد تصمیم‌گیری‌های اخلاقی به طور عمده تحت تأثیر گزینش و استخدام افراد اخلاقی است و پاداش و تنبیه متداول تأثیر زیادی در رعایت اصول اخلاقی ندارد

آنها نشان دادن وجهه اخلاقی کارهای سازمان است. گفتنی است که هر چه سازمانها بزرگتر باشند، باید حساسیت آنها نیز نسبت به این مسائل بیشتر باشد (اس.بی.اس، ۲۰۰۵). رفتار غیراخلاقی، رفتار محیط کسب و کار را بر ضد خود تحریک می‌کند و موجب شکست سازمان می‌شود (باجلی و همکاران، ۲۰۰۱).

• التزام اخلاقی در توجه به اهمیت ذی‌نفعان

علاوه بر سهامداران، گروه‌های دیگری نیز وجود دارند که از اقدامات سازمان تأثیر می‌پذیرند و دارای منافع مشروعی از سازمان هستند. از جمله این گروه‌ها می‌توان به مشتریان، تامین کنندگان مواد اولیه، دولت و جامعه اشاره کرد. لستر تارو (۱۹۹۰) و ایوان و فریمن (۱۹۸۸) براین باورند که پاسخ مثبت به ملزومات اخلاقی - اجتماعی، با افزایش سود و ارزش افزوده در درازمدت همراه است (رحمان سرشت، ۱۳۸۵).

• افزایش درآمد، سودآوری و بهبود مزیت رقابتی

توجه به تمام افراد و گروه‌هایی که ذی‌نفع هستند، میزان سود شرکت را در بلند مدت افزایش خواهد داد، زیرا موجب انگیزش نیروی انسانی، افزایش حسن نیت اجتماعی و اعتماد مردم به یکدیگر و کاهش جرمه‌ها می‌شود. دیوید بر این باور است که روز به روز باور سازمانها در این مورد راسخ‌تر می‌شود که ترویج اصول اخلاقی و تقویت فرهنگ معنوی، موجب ایجاد مزیت‌های استراتژیک خواهد شد (دیوید، ۱۳۸۲). کی و پاکین باور دارند که تجزیه و تحلیل شکست‌های شرکتها و مصیبت‌های وارده به آنها نشان می‌دهد که توجه به اخلاق و حساسیت‌های اجتماعی در فرایند تصمیم‌گیری و تدوین استراتژی، در نهایت موجب افزایش سودآوری شرکت خواهد شد. همچنین طبق گزارشی که در سپتامبر ۲۰۰۵ توسط دولت استرالیا منتشر شده، رشد اقتصادی این کشور از سال ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۵ به رقم متوسط سالانه ۳/۶ درصد رسیده که بیشتر از بسیاری از کشورهای توسعه یافته مانند آمریکا، آلمان، ژاپن و انگلستان است. بر اساس این گزارش، عوامل رشد این کشور، نگرش مثبت به تغییر و نیروی انسانی آموزش دیده با اخلاق کسب و کار بسیار قوی اعلام شده است (OECD, 2005). براساس گزارش مجله فورچون، ۶۳ درصد مدیران عالی شرکت‌های برتر بر این باورند که رعایت اخلاق، موجب افزایش تصویر مثبت و شهرت سازمان می‌شود و منبعی برای مزیت رقابتی به شمار می‌آید (باجلی و همکاران، ۲۰۰۱). به علاوه تحقیق سوینی (۱۹۹۹) در استرالیا نشان داد که ۹۰ درصد استرالیایی‌ها

سود تبدیل کنند. مشارکت در جهت حل مشکلات اجتماعی برای شرکت‌ها، سرقفلی ایجاد می‌کند. حمایت شرکت مک دونالد از کودکان نیازمند از طریق برنامه رونالد مک دونالد، تصویر شرکت را به عنوان یک شهروند خوب دلسوز و مراقب ارتقاء داده است.

بسیاری از کسب و کارها نمی‌دانند که چگونه چنین برنامه‌ای را اجرا کنند. کسب و کاری که در ارتباط با تولید سلاح‌های بیولوژیکی است، ممکن است زبان سختی را یا در مدیریت برنامه اجتماعی داشته باشد مانند مارچ آو دایم^۱، یا ممکن است مورد استقبال عموم قرار نگیرد.

در پاسخ به تقاضای مسئولیت اجتماعی، یک سازمان می‌تواند به چهار روش ممانعت اجتماعی، تعهد اجتماعی، پاسخ اجتماعی و مشارکت اجتماعی پاسخگو باشد. این روش‌ها می‌توانند در طول یک پیوستار قرار گیرند و از سطوح پایین تا بالای پاسخگویی اجتماعی، گسترش یابند. در این راستا، هر کدام به شرح زیر ارائه می‌شود.

• ممانعت اجتماعی^۲

در این سطح، شرکت‌ها کمترین پاسخگویی اجتماعی را دارند. آنها تلاش می‌کنند که از مسئولیت‌های اجتماعی دوری کنند و یا به هنگام مواجهه با مشکلات خود ساخته، کمترین کار ممکن را انجام دهند. به عنوان مثال، در شهر کوچکی مانند نوادا، شرکت‌های نفتی که دارای تانکرهای نفتی هستند و به داخل آب زیر زمینی نشت می‌کنند، تلاش کرده‌اند تا سلب مسئولیت کنند و شورای شهر را به منظور تیرنه به دادگاه ببرند. به همین ترتیب، شرکت اینتل از جایگزین نمودن تراشه برای تمامی مالکان کامپیوترهای پنتیوم معیوب سرباز زد تا اینکه طغیان مردم این شرکت را وادار به این کار کرد.

• تعهد اجتماعی^۳

سازمان‌ها معمولاً کمترین کالری که قانون درخواست می‌کند، انجام می‌دهند و نه بیشتر. به عنوان مثال، تولیدکنندگان خودرو، کمربندها و فیلتر اگزوز را در خودروهای تولیدی خود نصب می‌کنند، زیرا آنها به انجام این کار ملزم شده‌اند. آنان مکانیسم‌های ایمنی اضافی را فراهم نمی‌کنند، زیرا این کار هزینه‌ها را افزایش و حاشیه سود آنها را کاهش می‌دهد.

1. March of Dimes.
2. Social Obstruction.
3. Social Obligation.

(لاوسن ۱۳۸۱). توجه بازدارد به اخلاق، به دلیل نقش آن در تسهیل همکاری و کاهش تعارض و مسئولانه عمل کردن به وظایف در محیط کار است.

• افزایش تعهد و مسئولیت پذیری بیشتر کارکنان

چنان که گفته شد اخلاق بر فعالیت انسانها تأثیر قابل توجهی دارد و لازمه عملکرد مناسب، تعهد و مسئولیت پذیری کارکنان است. دسلر باور دارد که «اگر کارکنان براین باور باشند که با آنان رفتاری عادلانه و متصفانه می‌شود، شاید تمایل بیشتری داشته باشند که میزان کار بیشتری را تحمل کنند» (دسلر، ۱۳۷۸). دونالدسون و دیویس باور دارند که مدیریت ارزشهای اخلاقی در محیط کار، موجب مشروعیت اقدامات مدیریتی می‌شود، انسجام و تعادل فرهنگ سازمانی را تقویت می‌کند، اعتماد در روابط بین افراد و گروهها را بهبود می‌بخشد و با پیروی بیشتر از استانداردها، موجب بهبود کیفیت محصولات و در نهایت افزایش سود سازمان می‌شود (دونالدسون و دیویس، ۱۹۹۰). با توجه به نقشی که انسانها در سازمانهای امروزی دارند، نوع قضاوت افراد در مورد سازمان و موضوع فعالیت‌شان تأثیر بسیار زیادی در کارایی و اثربخشی آنها و در نتیجه کارایی و اثربخشی سازمان دارد. انتظار بروز خلایق توسط کسانی که کار خود را از لحاظ اخلاقی ناپسند تلقی می‌کنند، واقعی و منطقی نیست.

وظایف اجتماعی (نیکومرام و معدنچی، ۱۳۸۹)

مساله وظایف اجتماعی کسب و کار، یک مساله بحث برانگیز است. در جدول ۳-۱، استدلال‌های موافق و مخالف با این مساله، خلاصه شده است. ذی فغانی که مدافع وظایف اجتماعی هستند، استدلال می‌کنند از آنجا که در محل هر کسب و کاری مشکلاتی همچون آلودگی وجود دارد، بنابراین آنها باید این مشکلات را برطرف کنند. خلاف این استدلال، این است که کسب و کارها با ایجاد سود و تسهیم آن با جامعه به شکل مالیات و دستمزد، پیش از این، سهم خود را پرداخته‌اند و نباید پاسخگویی مسایلی باشند که ممکن است نتوان کاملاً از آنها اجتناب کرد. افرادی که با وظایف اجتماعی موافق هستند، اظهار می‌کنند که کسب و کارها تا اندازه‌ای، ماهیت مسایلی را که ایجاد کرده‌اند، درک کردند و در حل آنها آمادگی بهتری دارند.

بر خلاف دولت‌هایی که از لحاظ مالی در مضیقه‌اند، کسب و کارها می‌توانند بخشی از منابع و سود خود را برای پاکسازی پس از خود اختصاص دهند. افرادی که مخالف با وظایف اجتماعی هستند، قدرت زیاد شرکت‌ها را هنگامی که مشکلات اجتماعی را پذیرفته‌اند، تقبیح می‌کنند. به دلیل اهمیت مشارک‌های مالی، شرکت‌ها می‌توانند مشکلات اجتماعی را از میان بردارند و آنها را به ابزاری تبلیغاتی جهت افزایش

جدول ۱-۳: استدلال‌های موافق و مخالف با مسئولیت اجتماعی

استدلال‌های مخالف با مسئولیت اجتماعی	استدلال‌های موافق با مسئولیت اجتماعی
هدف کسب و کار، حداکثرسازی سود است. با پرداخت مالیات و دستمزدها، آنها مشارکت خود را انجام داده‌اند.	کسب و کار مشکلاتی را به وجود می‌آورد و آنها مسئول حل مشکلات می‌باشند.
امکان دارد تضاد منافع به وجود آید. زیرا مسائل خیریه ممکن است برای شرکت‌ها تبدیل به ابزار بازاریابی شود.	کسب و کارها منابع مورد نیاز برای حل مشکلات را دارند.
صاحب کسب و کار ممکن است نداند که چگونه برنامه‌های اجتماعی را اداره کند.	مسئولیت اجتماعی، سرقفلی اجتماعی سازمان را ارتقاء می‌دهد.
شرکت‌ها، تنها موجودیتهای قانونی هستند و نمی‌توانند شخصاً برای مشکلاتی که خود به وجود می‌آورند، متعهد شوند.	ضرورتاً کسب و کارها را به عنوان موجودیتهای قانونی که تعهداتی جدا از مالکان آن دارند، نمی‌شناسند.

• پاسخ اجتماعی^۱

شرکت‌ها با راهبرد پاسخ اجتماعی، نیازهای قانونی خود را برآورده می‌کنند و در جایی که ممکن باشد از این نیازها فراتر می‌روند. به عنوان مثال، شرکت IBM کامپیوترهای مازاد خود را به مدارس اهداء می‌کند. دیگر کسب و کارها نیز در استخدام گروه‌های اقلیت، سخت کار می‌کنند و برای گروه اقلیت، بورسیه‌های تحصیلی را در دانشگاه‌های مختلف فراهم می‌کنند.

• مشارکت‌های اجتماعی

شرکت‌ها در این سطح در بالاترین حد پاسخگویی می‌باشند. آنان تقاضاهای نقش اجتماعی خود را با آغوش باز می‌پذیرند و فرصت‌هایی را جهت کمک، فعالانه جستجو می‌کنند. هیولت پاکارد نه تنها از مصرف کنندگان تونر درخواست می‌کند که به دلیل اینکه کاتریج تونر، بالقوه آلوده‌کننده است، آنها را بازگردانند، بلکه برای اینکه این کاتریج‌ها بازگردانده شوند، پول پرداخت می‌کند.

1. Social Response.

مدیریت مسئولیت اجتماعی^۱

سازمان‌ها باید با توجه به مسائلی که مرتبط با مسئولیت اجتماعی است، فعال باشند. همانگونه که آنها نبوغ فکری استراتژیک برای توسعه مزیت رقابتی در بازار به کار می‌اندازند، به استفاده از تعدادی ابزار در جهت ارتقاء پاسخگویی اجتماعی خود نیاز دارند. برخی از این ابزارها می‌توانند صراحتاً بیان شوند، در حالیکه تهیه آنها بیشتر تلویحی می‌باشند.

ایجاد یک منشور اخلاقی^۲ (نیکومرام و معدنچی، ۱۳۸۹)

سازمانها با مشارکت کارکنان خود و با ایجاد یک منشور اخلاقی، پیام‌هایی را به ذی نفعان خود درباره اهداف اخلاقی خود می‌فرستند. آنها با آموزش‌های اخلاق محور کارکنان و اعطای پاداش، آنها را برای داشتن رفتارهای اخلاقی تشویق می‌کنند. جدول ۳-۲، نشان می‌دهد که چگونه شرکت‌هائی ول^۳ ارزشهای کلیدی معینی را از طریق منشور اخلاقی خود تأکید می‌کند.

جدول ۳-۲: منشور اخلاقی شرکت‌هائی ول

منشور اخلاقی شرکت‌هائی ول
□ در مدل رفتار اخلاقی، هر یک از کارکنان مسئولیتهای زیر را داراست: • تشخیص یک مسئله یا یک موقعیت • ارتقاء مسئله یا موقعیت به یک فرصت • نگاه جامع به مسئله و موقعیت جهت حل مشکل و اتخاذ تصمیم مناسب □ شرکت مسئولیت دارد تا سیاستها و رویه‌هایی را ایجاد نماید که به طور روشن با کارکنان ارتباط برقرار کند، بطوری که کارکنان بدانند چه چیزی از آنها انتظار می‌رود؟ □ ما مفهوم خودمدیری [خودکنترلی] را تبلیغ می‌کنیم.

1. Social Contribution.
2. Developing a Code of Ethics
3. Honeywell Corporation.

دارد؟ همچنین ارزیابی نمایند که این اهداف چگونه تحقق می‌یابند؟ علاوه بر این نشان دهد که چه حیطه‌هایی نیاز به بهبود بیشتر دارند.

به طور کلی، دو رویکرد جهت بررسی اینکه چگونه شرکتها و سازمان‌ها به نیاز کارکنان و جامعه پاسخ می‌دهند، وجود دارد که عبارتند از:

- رویکرد شرکت جنرال الکتریک^۱ و
 - رویکرد فرست بانک میناپولیس^۲
- رویکرد جنرال الکتریک به شرکت کمک می‌کند تا:
- الف- اهداف و مقاصد کلی و جزئی را تعریف کند،
 - ب- بررسی کند که چگونه شرکت از منابع خود استفاده نماید،
 - ج- پیامدهای اقدامات مدیریتی را پیگیری کند و
 - د- روشهای مختلف اقداماتی مدیریتی را تمیز دهد.

رویکرد فرست بانک میناپولیس، اجرای اصلی که شرکت نسبت به آنها احساس مسئولیت می‌کند از قبیل امنیت عمومی، سود، سلامتی، حمل و نقل و... را شناسایی می‌نماید. شرکتی که از چنین رویکردی پیروی می‌کند، در هر یک از این حیطه‌ها، اهداف خود را تعیین و سپس عملکرد را اندازه‌گیری می‌کند. شرکت ممکن است به طور همزمان، گزارشی از کیفیت زندگی جامعه تهیه و روند شاخص‌های کیفیت زندگی از قبیل آموزش، مسکن، اشتغال و غیره را ارزیابی کند. نتیجه رویکرد بانک، پیشرفت بانک را در انجام مسئولیت‌های جامعه نشان می‌دهد و کمک می‌کند تا پیگیری نماید که کدام یک از اولویتهای عمومی بر آورده شده است؟ جدول ۳-۳، مراحل که ممکن است در طول یک ممیزی اجتماعی صورت پذیرد را شرح می‌دهد.

1. General Electric Approach
2. The First Bank Minneapolis Approach

برای ایجاد منشور اخلاقی یک مدیر باید(نیکو مرام و معدنچی، ۱۳۸۹):

۱- ذی‌نفعان کلیدی سازمان و مسئولیت سازمان در قبال هر یک از آنها را طبق اصول اخلاقی شناسایی نماید و فهرست ذی‌نفعانی که ممکن است با آنها در ارتباط باشد را در بخش ذی نفعان قرار دهد و تحلیل نماید.

۲- ارزش‌های اخلاقی را تعریف کند یا اینکه خطوط راهنمای رفتاری خاصی را برای هر یک از ذی‌نفعانی که شرکت با آنها تعامل دارد، تنظیم نماید. همچنین مفاهیم اخلاقی مانند وفای عهد، صداقت، احترام به مردم، نیکوکاری، عدالت و... را که بر ذی‌نفعان شرکت اثر می‌گذارد بررسی می‌کند.

۳- اینکه چه اصول اخلاقی دیگری بر رفتار کارکنان در سازمان تاثیر می‌گذارد را بررسی کند و در صورت امکان، اصول مشترک را به طوری که با این اصول رفتاری خارجی در تضاد نباشد، طراحی کند.

۴- اینکه چگونه در عمل با ذی نفعان خود تعامل می‌کند، را توصیف نماید و بر حیطه‌هایی تأکید کند که در آن ممکن است میان اصول اخلاقی و رفتار واقعی شرکت فاصله باشد.

۵- مشخص کند که چگونه فاصله ایجاد شده در مرحله قبل کم می‌شود؟

۶- یک سیستم داخلی کنترل را به منظور پیگیری رویه‌های مشخص پیاده نماید.

۷- خط مشی مدیریتی را جهت واکنش به رفتار غیر اخلاقی و ترغیب اصول اخلاقی ارائه نماید.

۸- برای اینکه مشخص شود که چه شکافهایی وجود دارد؟ و یا چه مسائلی اخلاقی جدیدی بوجود آمده‌اند؟ این اصول را به‌طور مستمر ارزیابی کند.

۹- اصول اخلاقی یا نحوه اجرای آنها را تعدیل نماید.

اجرای حسابرسی اجتماعی^۱ (نیکومرام و معدنچی، ۱۳۸۹)

حسابرسی یا ممیزی اجتماعی سازمان، به دنبال تعیین این است که عملکرد اجتماعی سازمان، تا چه اندازه اثر بخش بوده است؟ (هالریگل و سلوکام، ۱۳۸۹). جهت انجام چنین ممیزی، سازمان باید به طور روشن اهداف اجتماعی خود را بیان کند و تعیین نماید که آیا منابع لازم جهت تحقق اهداف وجود

از جمله اختیاراتی که قانون به بازرس می‌دهد دسترسی کامل به مدارک و سوابق شرکت و انجام هر گونه رسیدگی و تحقیقی است که لازم بداند (مفاد ماده ۱۴۹ ق.ت.) که تقریباً مشابه اختیاراتی است که به موجب ماده ۲۳۷ قانون شرکت‌های انگلستان مصوب سال ۱۹۸۵ به حسابرسان اعطا شده است. در زمینه تبیین و تعیین وظیفه و نقش حسابرسان در کشورهای دیگر، دادگاه‌ها نیز دخالت دارند و در واقع به دنبال شکایاتی که از نحوه عمل حسابرسان می‌شود، دادگاه با رأی خود به تعریف نقش حسابرسان و تعیین حدود و ثغور وظایف حسابرسان می‌پردازد.

بدین ترتیب، در این مدل نقش حسابرسان در ارتباط با صورت‌های مالی صاحب کار، مشابه نقش قاضی در ارتباط با دعوی قانونی است. برای آگاهی بیشتر در این زمینه می‌توان بحث حسابرسانی دادگاهی را مورد تحقیق و بررسی قرار داد.

• نظریه مباشرت و نظارت

بر اساس نظریه مباشرت و مدیریت، مدیران، مباشران سهامداران تلقی می‌شوند. مدیران عبارتند از متخصصینی که سهامداران کار اداره و مدیریت وجوه خود را به آنها محول نموده‌اند. در این تئوری، فرض بر این است که تمامی طرف‌های قضیه، رفتاری منطقی و معقول دارند. همچنین فرض می‌شود که سرمایه‌گذاران از ریسک فریبکاری مدیران آگاهند و مدیران نیز از نگرانی سهامداران از این بابت اطلاع دارند. مدیران می‌دانند که اگر برای انجام پروژه‌ای نیاز به منابع مالی جدید داشته باشند باید تضمین‌هایی به سرمایه‌گذاران بالقوه جهت تشویق آنها به سرمایه‌گذاری در پروژه بدهند. یکی از راه‌های ایجاد آرامش روانی در سرمایه‌گذاران بالقوه، تهیه گزارش‌های مالی منظم است تا آنان بتوانند براساس این گزارشات تصمیم‌گیری کنند. قضیه فرعی این فرض این است که مدیران شرکت‌ها، لزوم اثبات مستقل درستی گزارشات مالی را توسط اشخاص ثالث، یعنی حسابرسان، درک می‌کنند زیرا سرمایه‌گذاران بر مبنای این گونه صورت‌های مالی تصمیم‌گیری می‌کنند و این صورت‌های مالی مبنایی جهت اعمال نظارت سهامداران بر عملکرد مدیران شرکت محسوب می‌شوند. به عبارت دیگر سرمایه‌گذاران بالقوه، بدون بررسی دست به سرمایه‌گذاری نخواهند زد بلکه ابتدا مطمئن می‌شوند که سرمایه‌گذاری آنها سودآور خواهد بود. یکی دیگر از راه‌های ایجاد آرامش روانی در سرمایه‌گذاران بالقوه، ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده است. این بدان معناست که مدیریت شرکت، خود، علاقمند به حسابرسی مستقل صورت‌های مالی شرکت است و اعتقاد دارد که اگر کیفیت حسابرسانی مطلوب نباشد، سرمایه‌گذاران به مدیریت شرکت و صحت عمل او شک می‌کنند و در نتیجه ریسک سرمایه‌گذاری خود را بالاتر ارزیابی می‌کنند. بنابراین حاضر به خرید سهام شرکت در قیمت‌های بالا نیستند. این امر موجب

جدول ۳-۳: فرآیند حسابرسی اجتماعی

مراحل	توضیحات
تعیین انتظارات اجتماعی	بررسی انتظارات ذی‌نفعان اصلی شرکت و حوزه‌های مورد انتظار آنها
ترسیم موقعیت و واکنش شرکت	تعیین جایگاه شرکت با توجه به تقاضای ذی‌نفعان مختلف و طرح ریزی چگونگی پاسخ به این تقاضاها
بیان اهداف برنامه‌ها و منابع تعهد شده	طبقه‌بندی پاسخ به تقاضای ذی‌نفعان بر حسب هر یک از حوزه‌های برنامه و هدف‌گذاری برای هر یک از این حوزه‌ها به عنوان مثال کاهش ۵۰ درصد آلودگی تولید شده بوسیله دودکش‌ها از طریق تجهیزات خاص
پایش پیشرفت و اجرای اصلاحات	ارزیابی میزان حصول به اهداف برنامه‌ها و انجام اقدامات اصلاحی مورد نیاز.

مدل‌های نقش حسابرسان (حمیدی راوری، ۱۳۷۲)

مدل‌های نقش حسابرسان، ریشه در جامعه‌شناسی دارد. به اعتقاد جامعه‌شناسان، موقعیت، وظیفه و نقش هر شخص در اجتماع توسط انتظارات جامعه تعیین می‌شود. گفته می‌شود در هر اجتماع مکانیزم‌هایی وجود دارد که موجب می‌شود دارندگان «نقش‌های خاص» مطابق انتظارات جامعه عمل کنند. در زیر به سه مدل مطرح در حسابرسی پرداخته می‌شود:

• نظریه شبه قضایی

همان‌طور که بیان شد، طبق این مدل نقش حسابرسان را قانون تعیین می‌کند و قانون از طریق اعطای اختیاراتی به حسابرسان، برای وی نقشی شبیه قاضی قائل است. مثلاً قانون شرکت‌های سال ۱۹۸۵ انگلستان، وظیفه و نقش حسابرسان را بررسی درستی و منصفانه بودن تصویر منعکس شده توسط صورت‌های مالی تعیین می‌کند یا طبق ماده ۱۴۸ اصلاحیه قانون تجارت ایران مصوب سال ۱۳۴۷ بازرسان مکلفند درباره صحت و درستی صورت‌داری، صورت حساب عملکرد دوره، حساب سود و زیان و ترازنامه‌ای که مدیران برای تسلیم به مجمع عمومی تهیه می‌کنند و همچنین درباره صحت مطالب و اطلاعاتی که مدیران در اختیار مجمع عمومی گذاشته‌اند، اظهار نظر کنند.

برخی استدلال می‌کنند که نقش حسابرس را نمی‌توان در چارچوب مسئولیت‌های صرفاً قانونی محدود کرد. انتظارات جامعه، مسئولیت‌های دیگری را در مقابل حسابرس قرار می‌دهد که بعضاً به طور داوطلبانه مورد پذیرش حرفه حسابرسی قرار می‌گیرد.

برای مثال در سال ۱۹۷۷ پس از انتقاد سنای آمریکا از حرفه حسابرسی، این حرفه تغییراتی در استانداردهای اخلاق حرفه‌ای و فنی خود داد. در آمریکا درباره انتظارات مردم از حسابرس و اختلاف بین این انتظارات و عملکرد حسابرس، بررسی‌هایی به عمل آمد که یکی از نتایج آن صدور نه استاندارد حسابرسی جدید در سال ۱۹۸۹ بود تا بدین وسیله قدری از میزان این اختلاف کاسته شود. این استانداردها در ادامه فصل در جدول ۳-۶ در بخش «عکس‌العمل حرفه حسابرسی در قبال فاصله انتظارات» ارائه شده‌اند.

طبق پژوهش‌های به عمل آمده، انتظارات جامعه از حسابرس در کشورهای پیشرفته به شرح زیر است:

- کشف تقلب و کارهای غیر قانونی مدیران،
- گزارش در مورد کارایی و شایستگی مدیران،
- گزارش در مورد کنترل‌های داخلی شرکت‌ها،
- حفظ منافع سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی (به جز سهامداران) از قبیل سرمایه‌گذاران بالقوه، کارکنان شرکت، دولت و ... در گزارشگری حسابرسی.

نقش‌های اجتماعی حسابرسی

بررسی تحولات در گزارشگری حسابرسی در محافل حرفه‌ای جوامع پیشرفته نشان می‌دهد که نمی‌توان تحولات صورت گرفته را صرفاً از زاویه یکی از نظریه‌های فوق توجیه نمود، بلکه این مدل‌ها همزمان با تأثیرات متقابل بر یکدیگر در تعیین نقش کنونی حسابرس و نحوه گزارشگری دخالت داشته‌اند. در عین حال از میان تئوری‌های فوق، مدل مسئولیت اجتماعی حسابرسان بیش از مدل‌های دیگر پاسخگوی تحولات گزارشگری بوده است. با توجه به اهمیت این موضوع، نقش‌های عام و خاص اجتماعی حسابرسی در قالب مدل مسئولیت اجتماعی حرفه به شرح زیر بیان می‌شود:

• نقش عام اجتماعی حسابرسی

پاسخگو نمودن افراد یا سازمان‌های جامعه در مورد اعمالشان از طریق فرآیند رسیدگی و حسابرسی توسط شخص ثالث، نوعی مکانیزم کنترل اجتماعی است. این فرآیند، ثبات و آرامش روابط انسانی را به همراه دارد و در نتیجه مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی در جامعه افزایش می‌یابد.

می‌شود که هزینه‌های تأمین مالی شرکت افزایش یابد و سرعت رشد شرکت را با کندی مواجه سازد. بنابراین نظریه، مدیریت دارای انگیزه‌های قوی جهت تأکید بر ارتقای کیفیت نظارت و خواهان حسابرسی مستقل می‌باشد.

از مجموع تئوری‌های فوق چنین می‌توان چنین نتیجه گرفت که:

۱. در چارچوب مسئولیت‌های قانونی، نقش حسابرسی، مشابه قاضی است. به عبارت دیگر

قانون‌گذار به عنوان نماینده جامعه از حسابرس انتظار دارد که در ارتباط با صورت‌های مالی،

نقش مشابه نقش قاضی در ارتباط با دعوی قانونی را به عهده بگیرد. بنابراین جهت تسهیل

اجرای این نقش، اختیاراتی که در قوانین کشورهای مختلف میزان آن فرق می‌کند، به وی

اعطا می‌نماید.

۲. در چارچوبی وسیع تر از مسئولیت‌های صرفاً قانونی، جامعه از حسابرس انتظاراتی دارد. این

انتظارات با وظیفه‌ای که حسابرس به موجب قانون یا سایر معیارها برای خود قائل است

فاصله دارد که آن فاصله را «فاصله انتظارات» می‌نامند.

۳. مدیران به عنوان میاهاران سهامداران به اهمیت صورت‌های مالی حسابرسی شده واقف و

خواهان انجام حسابرسی با کیفیتی مطلوب توسط حسابرسان مستقل می‌باشند.

• مدل مسئولیت اجتماعی

برخی استدلال می‌کنند که نقش حسابرس را نمی‌توان صرفاً در چارچوب مسئولیت‌های قانونی محدود کرد و انتظارات جامعه، مسئولیت دیگری را در مقابل حسابرس قرار می‌دهد. این نظرات به طور خلاصه چنین است:

۱) کشف تقلب و کارهای غیر قانونی مدیران،

۲) گزارش در مورد کارایی و شایستگی مدیران،

۳) گزارش در مورد کنترل‌های داخلی شرکت‌ها و

۴) حفظ منابع سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی.

حسابرس مسئول اعتبار بخشیدن به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی حاصل فرآیند نظام پاسخگویی و ضرورتی برای برقراری نظام رفاه اجتماعی است. حوادثی نظیر سقوط شرکت انرون و پیامد آن برای بزرگترین مؤسسه حسابرسی جهان (آرتور اندرسون) و فساد مالی شرکت پارامالت پای حسابرسان را در میان کشیده است و نشان می‌دهد نقش نوین حسابرسان نسبت به نقش سنتی آن افزایش یافته است و مسئولیت اجتماعی حسابرسان را مورد تأکید قرار می‌دهد.

فیلینت می‌گوید که وجود حسابرِس به این دلیل است که افراد یا گروه‌های وسیع به دلایلی قادر به کسب اطلاعات یا اطمینانی که لازم دارند، نمی‌باشند. بنابراین رسیدگی و تأیید، ارتباط قوی با مسئولیت پذیری و پاسخگویی دارد.

• نقش خاص اجتماعی حسابرسی

اطلاعات گزارش شده در مورد ایفای وظیفه مباشرت مدیر، دارای ماهیت مالی و پاسخگوی مدیران به مالکان می‌باشد. در اغلب کشورهای پیشرفته، گزارش ایفای وظیفه مباشرت و پاسخگویی با مقررات نظارتی یا قانونی، لازم الاجرا می‌شود و طبق این مقررات حسابرسی توسط یک حسابدار حرفه‌ای مستقل برای تأیید گواهی کیفیت پیش بینی شده است. این گواهی هم برای سهامداران و هم برای جامعه سودمند است و به عنوان یک کالای عمومی ارائه می‌شود.

محدودیت‌ها و پیامدهای وظایف حسابرِس مستقل

محدودیت‌های عمده‌ای که پیرامون اعمال وظایف حسابرسی مستقل وجود دارند عبارتند از:

۱. **تضاد منافع بین تهیه کنندگان و استفاده کنندگان صورت‌های مالی:** هر شخص به طور عادی در جهت افزایش ثروت و در آمد خود عمل می‌کند. مدیران نیز از این قاعده مستثنی نیستند و سعی می‌کنند منافع خود را حداکثر کنند. از این رو، منافع مدیران در مواردی ممکن است با منافع سهامداران همسو نباشد. به عنوان مثال اگر پاداش مدیران به سود وابسته باشد ممکن است مدیر روشهای حسابداری را به گونه‌ای انتخاب کند که سود را بیشتر نشان دهد، در نتیجه باعث کسب منافع بیشتر آنها شود یا ممکن است برای ارائه تصویر به ظاهر مطلوب، اطلاعات گمراه‌کننده‌ای ارائه کند.

۲. **احتمال خدشه دار شدن بی طرفی حسابرسان در مواقعی که خدمات مشاوره مدیریت ارائه می‌کنند:** در این باره منظور این نیست که حسابرسان با ارائه این خدمات، استقلال خود را از دست می‌دهند، بلکه منطقاً وقتی مؤسسه‌ای یک راه‌حل جامع^۱ برای واحد مورد رسیدگی ارائه می‌کند، حسابرسانی که در بخش دیگر همان مؤسسه مشغولند، به آن اتکا و به طور طبیعی فرض می‌کنند که حداقل کنترل‌های مورد نیاز (مالی، مدیریتی و ترکیبی) در سیستم تعبیه شده است.

1. Total Solution.

۳. **پیچیدگی محیطهای تجاری، اقتصادی و عملیاتی که لزوم دستیابی به تخصصهای**

در سطح بسیار بالا را ایجاد می‌کند: لزوم این امر به روشنی محسوس است و هر قدر محیط و به ویژه عملیات واحد مورد رسیدگی پیچیده تر باشد نیاز به افراد متخصص در آن زمینه خاص افزایش می‌یابد.

۴. **مسئولیت ناکافی حسابرسان برای جلوگیری از تقلب و کشف آن:** در این موارد اولاً

باید توجه داشت که این امر در محیطی موضوعیت دارد که حسابرسان نیز مانند سایر افراد با مسئله مهم پاسخگویی مواجه است. در آن محیط به راحتی علیه حسابرسان اعلام جرم می‌شود و به دلیل مشکلات کمی و کیفی در رسیدگی‌ها، آنها را به دادگاه احضار می‌کنند.

۵. **عدم پوشش ریسک‌های غیر مالی توسط حسابرسان:** شامل ریسک از دست دادن کنترل در بازارهای متغیر و ریسک عدم مدیریت مؤثر درباره کارکنان، محصولات، مشتریان و ... است.

۶. **عدم پوشش وظایف حسابرِس عملیاتی توسط حسابرسان مالی:** شامل ارزیابی کارآیی، اثر بخشی و رعایت صرفه‌های اقتصادی می‌باشد.

۷. **عملکرد تجاری حسابرسان در برابر عملکرد حرفه‌ای آنان:** علیرغم وجود پاسخگویی و مسؤولیت حرفه‌ای که دارند، اکنون، باید توجه کرد که عواقب این محدودیت‌ها چیست؟ در یک عبارت کوتاه می‌توان به شرکت‌هایی اشاره کرد که پس از دریافت گزارش‌های مقبول حسابرسان مستقل، در فاصله زمانی کوتاه با ورشکستگی یا مشکلات جدی روبرو می‌شوند. در نتیجه استفاده کنندگان دیگر نمی‌توانند به گزارش‌های حسابرسی به گونه‌ای مناسب اتکا کنند و عملاً انتظارات استفاده کنندگان از گزارش‌های مزبور برآورده نمی‌شود که این بحث منجر به مطرح شدن فاصله انتظارات در حرفه می‌شود که به طور مفصل در ادامه تبیین شده است.

فاصله انتظارات^۲

در تحقیقاتی که پیرامون دیدگاه سرمایه‌گذاران در مورد اطمینان و اعتماد به حسابرسی به عمل آمده است، اپستین و گیکر متوجه شدند که عموم سرمایه‌گذاران، حسابرسان را در سطح بالایی از پاسخگویی جهت کشف تحريفات با اهمیت در نتیجه اشتباهات و تقلبات می‌دانند، حتی بیش از آن میزانی که

1. Commercialism Versus Professionalism.
2. Expectation Gap(E.G.).

مطرح می‌شود تا اطلاعاتی قابل اطمینان از ارزیابی کارایی، اثربخشی، صرفه و صلاح اقتصادی فعالیت‌های واحد مورد رسیدگی در اختیار باشد.

درباره عملکرد اجتماعی، مسائلی مانند محیط زیست (شامل آلودگی هوا) و ارتباط آن با اقتصاد ملی و رشد آن، صرفه‌جویی در انرژی و سازگاری مجموعه‌ای از اطلاعات مندرج در گزارش‌های سالانه شرکت‌ها با اطلاعات مالی مطرح شده است. این در حالی است که حسابرسان غالباً نسبت به صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن (به تعبیر خاص حسابرسان، نه شامل همه اطلاعات) اظهار نظر می‌کنند که نتیجه مستقیم این امر (به دلیل تنوع این اطلاعات) افزایش ریسک حسابرسی است.

در برابر توسعه دامنه رسیدگی‌های حسابرسان، محدودیت‌هایی نیز وجود دارد. اولین موضوع، تلقی متفاوت جامعه (در کل) از حسابرسی و مفهوم حسابرسی است که این برداشت‌های متفاوت، با نظر جامعه حرفه‌ای به ویژه حسابرسان نیز متفاوت است. درگیر شدن با مسائلی چون حسابرسی عملیاتی، عملکرد اجتماعی و... مستلزم گسترش بکارگیری برآورد و قضاوت‌های ذهنی و گاه سلیقه‌ای است و در نهایت به جدالی بی انتها بین حسابرسی و مشتری می‌انجامد. این موارد به روابط حسابرسی و مشتری خدشه وارد می‌کند و حداقل تفهیم و تفاهم موجود برای حسابرسی را از بین می‌برد و یا حداقل کاهش می‌دهد. نتیجه نهایی این موارد افزایش ریسک حسابرسی و گرانتر شدن حق الزحمه‌ها می‌باشد. انتقال این ریسک‌ها به بیمه نیز ممکن است به تدریج عملی نباشد. ادامه مباحث که زمینه‌های جدیدی از تضاد منافع را نیز به همراه خواهد داشت، در نهایت به موضوع ایده‌های جدید برای کاهش فاصله انتظارات منجر می‌شود.

به نظر می‌رسد در سال‌های اخیر، به علت ماهیت، محدودیت‌ها و نارسایی‌های موجود در حرفه و همچنین جریان‌ات ناگواری که برای برخی از شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی روی داده سوءتفاهمات نسبت به حرفه افزایش یافته است. در این میان فقدان آگاهی جامعه نسبت به وظایف مسئولیت‌های حرفه از یک‌سو و نارسایی‌های موجود در عملکرد حسابرسان، استانداردها و رهنمودهای حسابرسی از سوی دیگر بر دامنه این سوءتفاهمات افزوده است. پیامد نهایی این سوءتفاهمات، به وجود آمدن همان فاصله انتظارات در حسابرسی است.

CICA برای کمک به درک دلایل وجود فاصله انتظارات شکل ۱-۳ را ارائه کرده است. خط وسط بیانگر فاصله کامل بین بالاترین انتظارات از حسابرسان (نقطه A) و تصور عامه مردم از عملکرد فعلی حسابرسان (نقطه E) است و نقطه C بیانگر استانداردهای حسابرسی می‌باشد که در حال حاضر باید اجرا شود. سمت چپ نقطه C (یعنی فاصله A تا C) بیانگر انتظاراتی است که استانداردهای فعلی نمی‌تواند جوابگوی آن باشد که این بخش «فاصله استانداردها» نامیده می‌شود.

خود حرفه فرض می‌کرد. این محققان نتیجه گرفتند که حرفه حسابرسی باید اطمینان منطقی از صحت صورت‌های مالی را به همه ذی نفعان، حتی سهامداران اقلیت بدهد. درحالی که سهامداران اکثریت انتظار دارند حسابرسی به آنها یک اطمینان مطلق دهد که صورت‌های مالی عاری از هرگونه تحریفات با اهمیت است. بنابراین، در ارائه خدمات حسابرسی بین حسابرسان و سرمایه‌گذاران فاصله انتظاراتی ایجاد می‌شود. اپستین و گیگر معتقدند که عامل اهمیت در کاهش این فاصله انتظارات، حساسیت حسابرسان را به صداقت و درستکاری مدیریت افزایش می‌دهد.

انتظار استفاده کنندگان از گزارش‌های حسابرسان مستقل متفاوت از تلقی حسابرسان از وظایف خود می‌باشد. به این فاصله، فاصله انتظارات گفته می‌شود. درباره فاصله انتظارات موارد زیر قابل اشاره است:

• تقلب و مسئولیت حسابرسان

عده‌ای، تصور می‌کنند که وظیفه اصلی حسابرسان جلوگیری از تقلب و اشتباه و کشف آن است. نظر درست تر آن است که مسئولیت حسابرسان، انجام کار حسابرسی به گونه‌ای است که از کشف اشتباهات و تقلبات با اهمیت اطمینان حاصل شود و در صورت اثبات قصور از جانب حسابرسان در دادگاه، مسئولیت با حسابرسان است.

• تعهدات حسابرسان نسبت به اشخاص ثالث

در این مورد دو نگرش متفاوت وجود دارد. عده‌ای معتقدند که حسابرسان تنها در مقابل سهامداران فعلی مسئول است و در قبال سرمایه‌گذاران آتی (بالقوه) مسئولیتی ندارد و عده‌ای عکس آن را معتقدند.

• گزارشگری تقلبات عمده و موارد مربوط به تردید درباره درستکاری مدیران

در اغلب کشورها حسابرسان موظفند در صورت برخورد با این گونه موارد حتی قبل از صدور گزارش حسابرسی، موضوع را به مراجع قانونی منعکس کنند. این امر مستقیماً با منافع مدیریت که در واقع طرف قرار داد حسابرسان است، در تضاد می‌باشد و مشخصاً محرمانه بودن اطلاعات را خدشه دار می‌کند. این امر ایجاب می‌کند که حسابرسان همواره بر این موارد توجه نمایند.

• توسعه دامنه کار حسابرسان

حرفه حسابرسی، بیشتر در محدوده ریسک‌های مالی است؛ در حالی که برای استفاده کنندگان متفاوت اولویت‌های مختلفی وجود دارد. حسابرسی عملیاتی و انجام آن همراه با حسابرسی مالی در این راستا

ترکیب فاصله انتظارات^۱

فاصله انتظارات یکی از مسائل مهم و حساس در رابطه با حرفه حسابرسی و قانونگذاری می‌باشد. همفوری و همکاران^۲ در سال ۱۹۹۲ ترکیب احتمالی فاصله انتظارات را به صورت زیر بیان نموده است.

۱. مسئولیت حسابرسان در رابطه با کشف تقلب
۲. استقلال حسابرسان
۳. اطلاع‌رسانی

پژوهشگر دیگر که در زمینه فاصله انتظارات بررسی‌های زیادی انجام داده، پرتز بوده است. وی در سال ۱۹۹۳ به این نتیجه رسید که تعاریف قبلی فاصله انتظارات بسیار محدود بوده است. او اهمیت بررسی همه‌جانبه و کامل فاصله انتظارات را بررسی نمود و اعلام کرد که این امر مهم تنها از طریق مقایسه انتظارات جامعه از حسابرسان با عملکرد آنها امکان‌پذیر می‌باشد.

براساس این دیدگاه فاصله انتظارات می‌تواند با افزایش در انتظارات جامعه یا کاهش در عملکرد حسابرسان افزایش یابد، در مقابل از طریق کاهش انتظارات جامعه یا از طریق پیشرفت و بهبود در عملکرد حسابرسان می‌توان آن را کاهش داد. فاصله انتظارات می‌تواند به صورت زیر تشکیل شود (شکل ۲-۳):

۱. **فاصله معقول**^۳، فاصله بین آنچه جامعه از حسابرسان انتظار دارد و آنچه که حسابرسان به طور معقول می‌توانند انجام دهند.

۲. **فاصله عملکرد**^۴، فاصله بین آنچه استفاده‌کنندگان به طور معقول می‌توانند از حسابرسان انتظار داشته باشند و آنچه واقعاً دریافت می‌کنند، این فاصله دو علت می‌تواند داشته باشد:

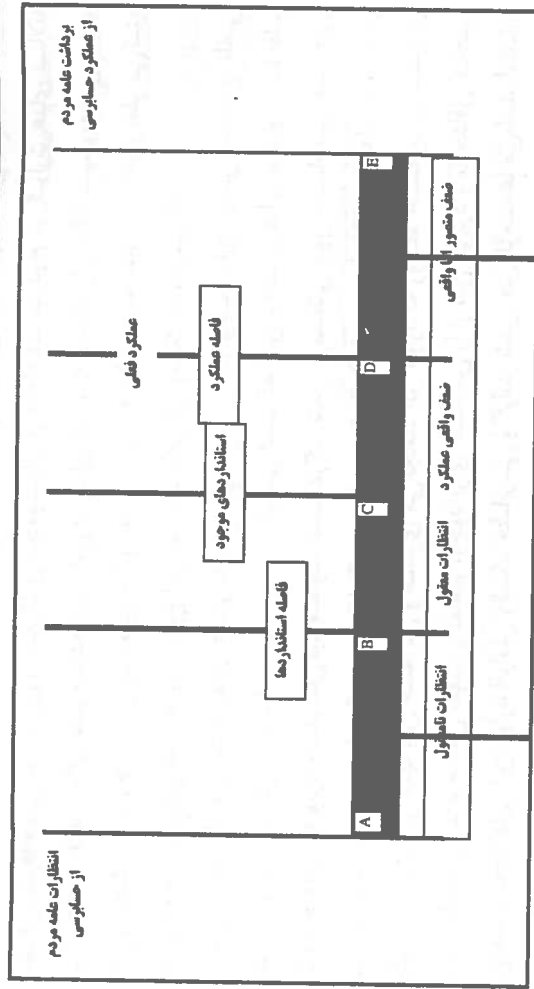
• فاصله ناکارایی استانداردها^۵

فاصله بین وظایفی که می‌توان به طور معقولانه از حسابرسان انتظار داشت و وظایفی که در حال حاضر براساس استانداردهای حسابداری و حسابرسی یا قوانین و مقررات تعیین شده توسط حسابرسان انجام می‌گردد.

1. Components of Expectation Gap.
2. Humphrey et al, 1992.
3. Reasonableness Gap.
4. Performance Gap.
5. Deficient Standards Gap.

شکل ۱-۳: دلایل وجود فاصله انتظارات

اجرای فاصله انتظارات (H. A. 1988)



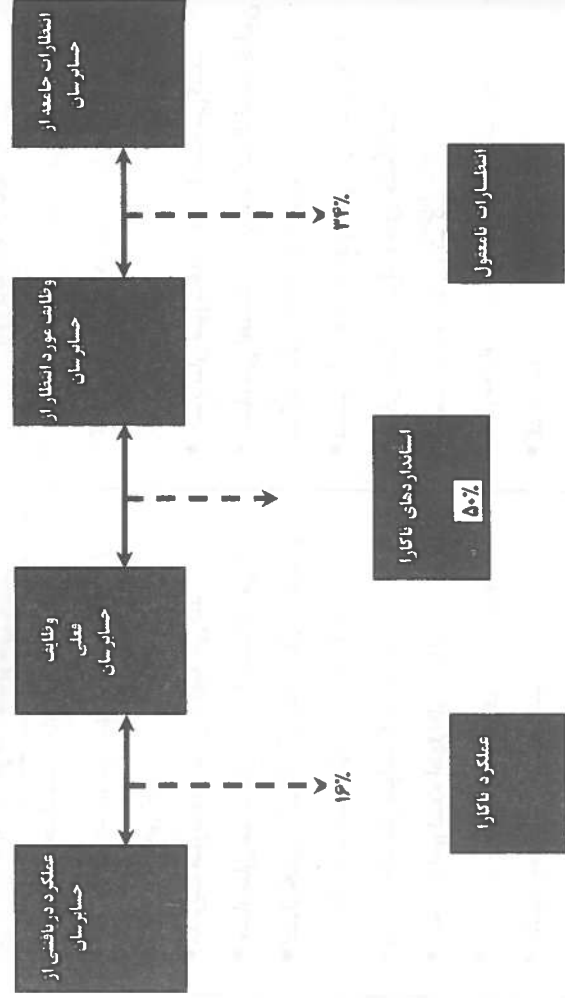
مبارز به نبود و ضعف حرفه

مبارز به نبود گزارشگری

تأکید شکل ۱-۳، بر انتظارات و تصورات عامه مردم است. این انتظارات و تصورات ممکن است معقول یا نامعقول و درست یا نادرست باشد. انتظارات نامعقول و تصورات نادرست به اندازه ضعف کیفیت حسابرسی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌تواند به اعتماد مردم نسبت به حسابرسی لطمه وارد سازد. در مواردی که عملکرد یا استاندارد حسابرسی دچار نارسایی و نابسامانی است حرفه باید تمام تلاش خود را به کار بندد تا این نارسایی‌ها برطرف شود.

بخش دیگر مربوط به انتظارات نابجا (فاصله A-B) یا برداشت نادرست از عملکرد فعلی (فاصله D-E) است. حرفه حسابرسی باید به‌طور جدی در جهت بهبود شناخت مردم گام بردارد. در غیر این صورت در بلندمدت هزینه سنگین آن را خواهد پرداخت که اصلاح این انتظارات و تصورات عامه مردم از طریق آموزش، بهبود گزارشگری حسابرسی، بهبود کیفیت حسابرسی و استانداردهای حسابرسی امکان‌پذیر است.

شکل ۳-۳: بررسی انجام شده توسط پرتو در رابطه با نسبت‌های فاصله انتظارات



فاصله انتظارات در گزارشگری حسابرسی

فاصله انتظارات در گزارشگری حسابرسی عبارت است از تفاوت بین آنچه جامعه عقیده دارد که حسابرسان در گزارش حسابرسی باید گزارش کنند و آنچه حرفه براساس الزامات قانونی گزارش می‌کند. روبرت ادوارد دانشگاه نیو انگلند^۲ فاصله انتظارات را به سه قسمت تقسیم نموده است.

۱. فاصله گزارشگری^۳، دیدگاه جامعه و حرفه در مورد آنچه باید گزارش حسابرسی ارائه شود متفاوت می باشد (مسئولیت آن با نهادهای قانونگذاری است).
۲. فاصله عملکرد، عملکرد حسابران کمتر از استانداردهای موجود می باشد (مسئولیت آن با انجمن حسابداران رسمی آمریکا، جامعه حسابداران انگلستان و وئز، جامعه حسابداران رسمی کانادا و مؤسسات حسابرسی است).
۳. فاصله مسئولیتی، دیدگاه جامعه و حرفه نسبت به مسئولیت های حسابران متفاوت می باشد (این مسئولیت بر عهده نهادهای قانونگذاری یا نظام های حقوقی است). روبرت فاصله انتظارات در گزارشگری حسابرسی را از دیدگاه حرفه حسابرسی و جامعه به صورت جدول ۴-۳، ارائه نموده است.

1. Audit Reporting Expectation Gap.
2. New England
3. Reporting Gap.

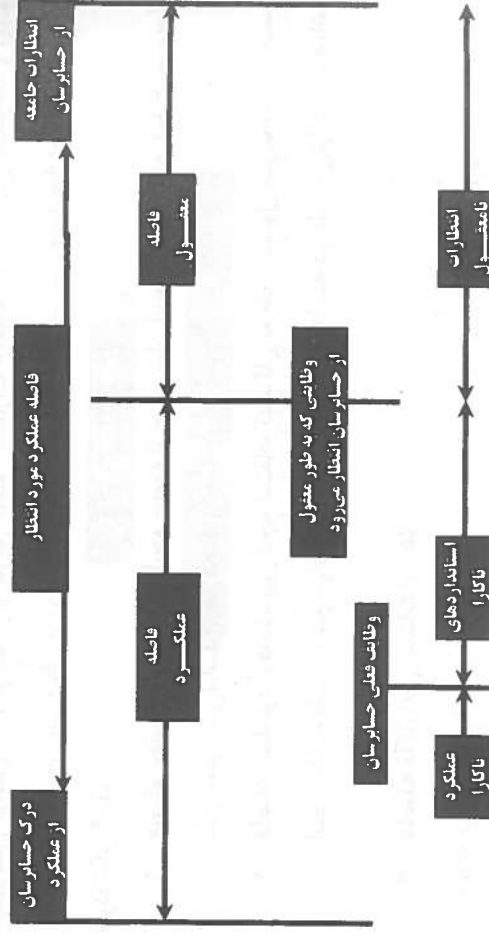
- فاصله ناکارا و ناقص عملکرد!

فاصله بین وظایفی که براساس استانداردها از حسابرسان انتظار می‌رود و وظایف موجود که حسابرسان انجام می‌دهند. به عبارت دیگر از نظر پرتو فاصله انتظارات ناشی از سه علت زیر است :

- **عملکرد نامناسب (ناقص) حسابرسیان.**
- **استانداردهای حسابرسی و حسابداری نامناسب و**
- **انتظارات نامعقول استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از حسابرسیان،**

غذ ضروری می‌باشد. پرتو شکل ۳-۳ را برای بررسی خود ارائه نموده است.

شکل ۲-۳: ساختار فاصله انتظارات ارائه شده توسط پرتو



- اطمینان دادن به استفاده کنندگان در مورد گزارش مدیران شامل کلیه اطلاعاتی که همراه صورت‌های مالی سالانه گزارش می‌شوند.
- ارائه گزارش به کمیته حسابرسی و هیأت مدیره در مورد مسائل حاکمیتی - مدیریتی، بررسی گزارش مدیران از نظر مقایسه عملکرد شرکت با عملکرد بهینه موجود در بازار.
- ارائه گزارش به کمیته حسابرسی و هیأت مدیره درباره تناسب و کفایت کنترل‌های تعبیه شده در جهت حداقل کردن ریسک تقلب.
- افزایش نظارت انجمن‌های حرفه‌ای در رابطه با آموزش حسابرسان، به ویژه درباره مسائل رفتاری و پلیسی - دادگاهی^۱ و تبادل تجربیات مربوط.
- تأکید بر اقدامات ادواری هیأت مدیره شرکت‌ها در مورد کشف تقلب.
- پیش بینی قوانین لازم برای تشدید جرایم مدیران و کارکنانی که موجب فریب حسابرسان می‌شوند.
- لزوم بهبود و تقویت استانداردهای گزارشگری درباره ریسک‌ها و حساسیت‌های مدیران (درباره تداوم فعالیت ...).
- وضع استانداردها و رهنمودهایی درباره مشخصات و کیفیت مورد نظر شرکای مسئول.
- وضع استانداردها و رهنمودهایی درباره فرآیند امضا و ارائه گزارش حسابرسان.
- امضای گزارش توسط شریک مسئول (به نام شریک و از طرف مؤسسه).
- ممنوعیت عملیات بازاریابی درباره خدمات غیر حسابرسی توسط شریک مسئول.
- لزوم انتصاب و تعیین حق الزحمه حسابرسان توسط کمیته حسابرسی.
- لزوم انتصاب خدمات غیر حسابرسی مورد نیاز شرکت توسط کمیته حسابرسی.
- لزوم گزارش درباره نحوه انتخاب حسابرسان و حق الزحمه آنان توسط مدیر عامل به سهامداران عمده (به صورت کتبی) و در مجمع عمومی (به صورت شفاهی).
- لزوم تحقیق دائمی تغییرات آتی مورد نیاز برای حسابرسی در جهت برآورده کردن انتظارات استفاده کنندگان.

جدول ۴-۳: فاصله انتظارات در گزارشگری حسابرسی از دیدگاه حرفه حسابداری و جامعه

دیدگاه حرفه حسابرسی	دیدگاه جامعه
• سهامداران حسابرسان را انتخاب می‌کنند. • گزارش‌های حسابرسی تنها در قبال سهامداران ایجاد تعهد می‌کند. • مدیریت صورت‌های مالی را تهیه می‌کند. • حسابرسان صورت‌های مالی را رسیدگی می‌کنند. • اعتباربخشی از اینکه صورت‌های مالی مطلوب و منصفانه هستند، به‌عهده حسابرسان است. • مبنای اظهار نظر شواهد گذشته است. • شواهد فراهم‌کننده اظهار نظر می‌باشند. • رسیدگی براساس نمونه‌گیری انجام می‌شود. • اطمینان معقول از کشف تقلب. • استانداردهای حسابرسی باید اجرا گردد. • فقط قضاوت در مورد صورت‌های مالی. • ارائه پیشنهادات، داوطلبانه است.	• مدیریت، حسابرسان را انتخاب می‌کند. • گزارش حسابرسی در قبال اشخاص ثالث ایجاد تعهد می‌کند. • حسابرسان صورت‌های مالی را تهیه می‌کنند. • حسابرسی اطمینان می‌دهد که الزامات قانون شرکت سال ۱۹۸۵ انجام می‌شود. • تضمین اینکه صورت‌های مالی درست می‌باشند. • مبنای اظهار نظر برآوردهای جامعه است. • تضمین تداوم فعالیت شرکت. • تمام معاملات مورد رسیدگی واقع می‌شود. • کشف تقلب. • همه روش‌ها انجام گردد. • قضاوت در مورد همه اعمال مدیریت. • ارائه پیشنهادات براساس قانون و مقررات الزامی است.

ایده‌های کاهش فاصله انتظارات

شکی نیست که رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی، آئین رفتار حرفه‌ای و ضوابط داخلی مؤسسات حسابرسی و دستیابی به تخصص‌های جدید از طریق آموزش‌های مستمر، گام‌های اجتناب ناپذیری است که باید برای کاهش فاصله انتظارات برداشته شود. متناسب با این گام‌های اساسی، خدمات جدید در قلمرو فعالیت‌های حرفه‌ای نیز باید طرح و اجرا شود. در سال ۱۹۹۶ در انگلستان مجموعه‌ای به نام دستور کار آینده حرفه حسابرسی - گام بعدی^۱ منتشر شد که شامل تجربیات ایالات متحده آمریکا نیز می‌شد. به دلیل ارتباط و اهمیت موضوع، خلاصه‌ای آن ارائه می‌شود.

در مجموعه مورد نظر ابتدا نحوه حسابرسی شرکت‌های کوچک و بزرگ (پذیرفته شده در بورس) تفکیک شده است. دامنه کار حسابرسی شرکت‌های بزرگ به شرح زیر تعیین گردیده است:

واحد تجاری اشاره کرد. از این دیدگاه، مالک را «برآوردکننده اطلاعات» و نماینده وی را «تصمیم‌گیرنده» می‌نامند. فرض براین است که «برآوردکنندگان اطلاعات» مسئولیت انتخاب سیستم اطلاعات را برعهده دارند. انتخاب یا گزینش آنها باید به شیوه‌ای انجام شود که نماینده بتواند برای تأمین منافع آنان، براساس اطلاعاتی که در دسترس وی قرار می‌گیرد، بهترین تصمیمات را اتخاذ نماید. به بیان دیگر، کارها برعهده نماینده است در حالی که تابع مطلوبیت در رابطه با خواسته‌های مالک واحد تجاری مورد توجه قرار می‌گیرد.

با توجه به اینکه مالکان شرکت یا کسانی که نماینده‌ای را تعیین می‌کنند، همواره خواستار نتیجه حاصل از فعالیت نماینده خود می‌باشند، در تئوری نمایندگی به نقش حسابداری در ارائه اطلاعات پس از یک رویداد، توجه خاص می‌شود و این نقش حسابداری را به اصطلاح «نقش پس از تصمیم» می‌نامند. غالباً این نقش، مرتبط با نقش «تصدی‌گری» حسابداری است که در اجرای آن نماینده گزارش مربوط به رویدادهای گذشته را به «موکل» (مالک شرکت) می‌دهد. این وضع باعث می‌شود که حسابداری علاوه بر «توان پیش‌بینی»، دارای توان مربوط به بازخورد اطلاعات هم گردد.

مفروضات اصلی تئوری نمایندگی عبارتند از:

۱. مالکان، اداره شرکت را به مدیران تفویض کرده‌اند.
 ۲. مدیران به عنوان کارگزاران و سهامداران به عنوان کارگزاران مطرح شده‌اند.
 ۳. تصمیم‌گیری‌های روزمره به مدیران تفویض می‌شود.
- طبق تئوری نمایندگی، تصمیم‌گیری‌های روزمره به مدیران واگذار می‌شود. در این زمینه مشکلی که پیش می‌آید این است که کارگزاران لزوماً به نفع حرفه تصمیم‌گیری نمی‌کنند؛ اگر چه هدف اصلی از تشکیل شرکت افزایش و حداکثر کردن ثروت سهامداران است؛ اما به طور خاص، زمانیکه پاداش مدیران با سود شرکت مرتبط باشد، کارگزاران به دنبال منافع کوتاه مدت هستند و منفعت شخصی را در نظر می‌گیرند. در این حالت است که سهامداران در راستای منافع بلند مدت، کارگزاران را تحت فشار قرار می‌دهند و مدیران نیز برای دستیابی به عایدات متفرقه بیشتر تحریک می‌شوند و این امر در بلند مدت باعث کاهش ارزش منافع متعلق به سهامداران می‌گردد. ضمناً تأیید کارهای مدیران برای کارگزاران مشکل و پر هزینه است و باید از طرق مختلف بر کارگزاران کنترل اعمال کرد و یا منافع مدیران و مالکان را همسو نمود. برخی از این روش‌ها عبارتند از:
- ۱- استفاده از حسابرس مستقل که از مؤثرترین و با اهمیت‌ترین روش‌ها محسوب می‌شود.
 - ۲- حق رأی سهامداران در مجامع عمومی و نحوه اداره شرکت.
 - ۳- قراردادهای فیما بین سهامداران و مدیران و

• حاکمیت شرکتی

دو دیدگاه در رابطه با حاکمیت شرکتی به شرح زیر وجود دارد:

○ حاکمیت شرکتی از دیدگاه سنتی

نگرش دیدگاه سنتی از حاکمیت شرکتی، محدود به رابطه شرکت و سهامداران است. در این دیدگاه، حاکمیت شرکتی سیستمی است که در آن شرکت‌ها هدایت و کنترل می‌شوند یا فرآیند نظارت و کنترل برای تضمین این است که مدیر مطابق منافع سهامداران عمل کند.

○ حاکمیت شرکتی از دیدگاه نوین

این دیدگاه از حاکمیت شرکتی، به صورت شبکه ارتباطی است که بین یک شرکت وعده زیادی از ذی‌نفعان آن برقرار است. دیدگاه نوین در مورد حاکمیت شرکتی بیان می‌کند که حاکمیت شرکتی مربوط به هدایت بنگاه اقتصادی است. بنابراین، شرکت در برابر سهامداران، کل جامعه و نسل‌های آینده و محیط زیست مسئولیت دارد.

• چارچوب نظری حاکمیت شرکتی

چارچوب نظری حاکمیت شرکتی در قالب تئوری‌های زیر مطرح می‌شود:

- تئوری نمایندگی (زمینه مالی و اقتصادی)
- تئوری هزینه معاملات (اقتصاد و تئوری سازمانی)
- تئوری ذی‌نفعان (دیدگاه اجتماعی)

○ تئوری نمایندگی

طبق تئوری نمایندگی، شرکت محل تجمع انواع قراردادهای نظیر قرارداد مدیران با شرکت، قرارداد کارکنان با شرکت، قرارداد تأمین‌کنندگان مالی با شرکت و فروشندگان مواد و کالاها به شرکت و... می‌باشد. طرفین هر یک از این قراردادها به دنبال حداکثر سازی منافع خود هستند و همچنین آنها کارگرن می‌باشند و سعی می‌کنند از زیر کار شانه خالی کنند و آن‌را به نحو مطلوب و در موعد مقرر انجام ندهند (یاحی بلکویی، ۱۳۸۱)

در این بخش از کتاب، طبق تئوری نمایندگی رابطه دو گروه یعنی وکیل و موکل مورد بررسی قرار می‌گیرد. نماینده طبق قرارداد وظایفی را بر عهده می‌گیرد که به جای موکل، خود انجام دهد. موکل نیز طبق قرارداد به وکیل یا نماینده خود پولی پرداخت می‌کند. برای مقایسه می‌توان به مالک آن

عمل دارد که توسط مالکان به کارگزار اعطا می‌شود و نیز پرهزینه و دارای ریسک است و از طرف دیگر، مدیران در موضع قدرت قرار دارند و می‌توانند در نبود حسابرسان در مورد نحوه و نوع گزارش و عملکرد اعمالشان تصمیم بگیرند. بنابراین، در حالیکه حسابرسان را می‌توان به عنوان شخص مورد اعتمادی برای مالکان که با توجه به اصول عمومی پذیرفته شده حسابرسانی از قدرت مالکان قدرت اتخاذ شده است، به عنوان ابزار نظارتی و کنترلی بسیار قوی بهره برد.

تجاری شدن حرفه

حسابرسان مستقل، نقش مهم و حساسی را در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی ایفاء می‌کنند. حسابرسان قادر است از طریق تعدیل روش‌های مدیریت متهورانه سود، نظارت مؤثری را بر فعالیت‌های مدیریت اعمال کند. در سالهای اخیر بحث مربوط به تجاری شدن حرفه حسابداری افزایش یافته است و تحول این بحث‌ها، سه محور اصلی زیر وجود دارد:

- انتخاب حسابرسان و پذیرش کار از جانب وی،
- کیفیت حسابرسانی و حق الزحمه حسابرسان و
- اظهارنظر حسابرسان و فرآیند حسابرسانی.

معمولاً حرفه حسابداری در کشورهای مختلف به منافع تجاری بیش از منافع عموم توجه می‌کند. بحث تجاری شدن حرفه شامل دو بخش Low-Balling و Opinion-shopping می‌شود. "Low-Balling" کار حسابرسانی نه تنها به سنجش پیشنهادات کاری ارائه شده توسط صاحبکاران احتمالی به موسسه حسابرسانی را شامل می‌شود، بلکه جذب صاحبکاران یا مشتریان جدید و بیشتر، با ارائه خدمات بهتر را نیز دربرمی‌گیرد. در این خصوص این ریسک وجود دارد که موسسه حسابرسانی ممکن است اقدام به کاهش هزینه حسابرسانی از طریق کاهش در زمان انجام کار و کاهش یا حذف برخی از روش‌های حسابرسانی نمایند و بنابراین وظیفه اصلی حسابرسانی یعنی اعتباردهی به شدت تحت تأثیر قرار گیرد. در چنین شرایطی حسابرسان مستقل مجبور است که بین «صداقت» و «استقلال» در کار خود نوعی مصالحه برقرار کند. از طرف دیگر، برخی از صاحبکاران ممکن است از میان حسابرسان مختلف جستجو کنند تا یکی را مطابق خواسته‌ها و مطلوبیت‌های خود به منظور اعمال روش‌های حسابرسانی که تحت کنترل و یا نفوذشان انتخاب می‌شود، برگزینند و نه لزوماً با اخلاق حرفه‌ای بهتر و مناسب، چنین وضعیتی در حسابرسانی، مصداقی از Opinion-shopping محسوب می‌شود. لازم به ذکر است که در امریکا در راستای شناخت و جلوگیری از چنین مواردی و نیز سایر سوء استفاده‌های احتمالی که در

۴- خروج سهامداران اصلی از بازار سرمایه که موجب نگرانی بازارهای سرمایه می‌شود و منافع مدیران را نیز تحت شعاع قرار می‌دهد.

در نهایت لازم به ذکر است که موضوعاتی از قبیل مدیریت سود، هموار سازی سود، حسابداری تعدیلات جامع و حسابداری نیز در قلمرو تئوری نمایندگی قرار می‌گیرند که در فصل هفتم کتاب به آنها اشاره شده است.

○ تئوری هزینه معاملات

دومین تئوری، تئوری هزینه معاملات است که برای اولین بار در سال ۱۹۶۳ توسط سیرت و مارچ طرح گردید و یکی از مبانی اقتصاد صنعتی و تئوری مالی شده است. در این تئوری شرکت نه تنها به عنوان یک واحد اقتصادی عمومی بلکه به عنوان یک سازمان متشکل از افراد با دیدگاه‌ها و اهداف متنوع تعریف می‌شود. طبق تئوری هزینه معاملات شرکت به میزانی بزرگ می‌شود که در تخصیص منابع، جانشین بازار می‌گردد و نوسانات قیمت در بازار تولید را هدایت و بازار معاملات را متعادل می‌کند. در این تئوری فرض می‌شود که مدیران همچون افراد دیگر در برخی مواقع فرصت طلب هستند و فرصت طلبی به صورت تمایل کارگزار در بکارگیری تمام روش‌های موجود برای افزایش منافع شخصی خود تعریف شده است، بطوری که رفتار فرصت طلبانه می‌تواند نتایج نامطلوب برای شرکت و سهامداران به به وجود آورد و در نتیجه نیاز به کنترل وجود دارد.

○ تئوری ذی نفعان

پایه و اساس این تئوری را اخلاق کارگزار تشکیل می‌دهد. کارگزار باید به عنوان انسان ابتدا به وظایف اخلاقی خود عمل کند تا بتواند به تعهدات خود برای افزایش ثروت سهامداران عمل نماید. در این تئوری شرکت‌ها بسیار بزرگ و تأثیر آنها چنان عمیق است که باید به جز سهامداران به بخش‌های بیشتری از جامعه توجه کرد و نسبت به آنها پاسخگو بود. بطوری که شرکت‌ها باید به صورت اخلاقی عمل نمایند و منافع ذی نفعان را در نظر بگیرند.

۳۴

نقش و قدرت اجتماعی حسابرسی در ساختار حاکمیت شرکتی

با شناختی که از حاکمیت شرکتی و نقش حسابرسانی در استحکام ساختار آن و افزایش پاسخگویی حاصل شد، شناسایی نقش و قدرت اجتماعی حسابرسانی ضروری به نظر می‌رسد. سازمان‌ها به دلیل وجود نمایندگی در روابط، هرگز به طور کامل قابل کنترل نیستند. از طرفی نمایندگی، نیاز به آزادی

محيط كنترلي

در سال ۱۹۹۲ كميتۀ سازمان ضمانت كننده^۱ از كميتۀ تريديوي (COSO) گزارشي تحت عنوان چارچوب كنترلهای داخلی جامع صادر كرد. اين گزارش بر اهميت محيط كنترلي در فضاي اخلاقي سازمان تأكيد مي كند. محيط كنترلي يكي از پنج مولفه اصلي كنترل داخلی است. ساير مولفه ها عبارتند از: ارزيابي ريسك، فعاليتهاي كنترلي، اطلاعات و ارتباطات و نظارت روي سيستمهاي كنترل داخلی. مطابق نظر C.O.S.O، محيط كنترلي نسبت به ساير مولفه هاي كنترل داخلی داراي اهميت بيشتر است. محيط كنترلي به هوشياري افراد سازمان بستگي زيادي دارد. محيط كنترلي جوي را ارائه مي دهد كه رفتار افراد و فعاليتهاي آنها و مسئوليتهاي كنترلي را در بر مي گيرد. يك مولفه مهم محيط كنترلي، ارزشهاي اخلاقي و صداقت افرازي است كه مسئوليت ايجاد، اجرا و نظارت كنترل داخلی را به عهده دارند. ارزشهاي اخلاقي و صداقت در سازمان، بيانگر الزامات مدير عامل و ساير مديران ارشد سازمان به رعايت استانداردهاي اخلاقي و رفتاري در حد بالا مي باشد. البته، ساير عوامل محيط كنترلي عبارتند از: صلاحيت و شايستگي مديران و كاركنان، هيات مديره و كميتۀ حسابرسي، فلسفه و سبك عملياتي مديريت، ساختار سازماني مناسب و مديريت مناسب نيروي انساني.

• صلاحيت و شايستگي مديران و كاركنان : به دانش و مهارت لازم براي ايفاي وظائف

شغلي كاركنان، صلاحيت گفته مي شود. مديريت بايد ميزان صلاحيت لازم براي هر شغل را داشته باشد. دانش و مهارت فرد ممكن است به هوش، آموزش و تجربه اشخاص بستگي داشته باشد. نقش صلاحيت و شايستگي ايجاب مي نمايد كه مديريت همواره دانش و مهارت كاركنان را در تفويض وظائف ارزيابي نمايد.

• هيات مديره و كميتۀ حسابرسي : محيط كنترلي تحت تأثير هيات مديره و كميتۀ

حسابرسي قرار دارد. استقلال هيات مديره با كميتۀ حسابرسي از مديريت، تجربه و توانمندي اعضا، ميزان فعاليت و نظارت آنها و مناسب بودن تصميمات آنان از جمله عوامل هستند كه بر محيط كنترلي واحد اقتصادي تأثير مي گذارند. هيات مديره بطور معمول، نظارت بر فرآيند گزارشگري مالي رابه كميتۀ حسابرسي واگذار مي نمايد. كميتۀ حسابرسي از سه تا پنج نفر از اعضاي غير موظف هيات مديره (مديراني كه سمت اجرايي در واحد تجاري ندارند) تشكيل مي شود. اعضاي كميتۀ حسابرسي، رابط بين مديران اجرايي با حسابران داخلی و حسابران مستقل هستند. حسابران مسائل با اهميت حسابرسي را با كميتۀ حسابرسي در ميان

1. Committee Of Sponsoring Organization(C.O.S.O).

رابطه با تغييرات حسابران مستقل روي مي دهد، S.E.C معيارهائي را براي شفاف سازي و گسترش الزامات افشا تعيين كرده است. ضمناً الزامات افشا در مواقعي كه كميتۀ حسابرسي يا هيئت مديره با ادامه كار حسابران قبلي موافق نيستند، دچار اصلاحاتي گرديده است ؛ بطوري كه بايد مشخص شود كه در چه مواردی با حسابرسي قبلي عدم توافق ايجاد شده و آيا حسابرسي قبلي استعفا داده يا بركنار شده است. همه اين مباحث در قالب تجاري شدن حرفه و رعايت معيارهاي اخلاقي در حرفه قابل بحث و بررسي هستند.

اخلاق و محيط كنترل هاي داخلی حسابداري

كميتۀ تريديوي در اظهار نظري، مسئوليت اوليه براي گزارشگري مالي در شركت را به هيات مديره نسبت داد. اين كميتۀ تأكيد كرد كه اگر مباحث اخلاقي خوب رعايت نشود، كنترلهای داخلی قوي، سيستمهاي حسابداري و اداري ايده آل، حسابرسي داخلی كارآ و كميتۀ حسابرسي فعال عمل خواهند كرد. اين كميتۀ بيان كرد كه رئيس دايره حسابداري در قبال طراحي، اجرا و نظارت سيستم گزارشگري مالي شركت و كنترلهای داخلی حسابداري مسئوليت دارد. رئيس دايره حسابداري در وضعيت حساسي قرار دارد و توسط مدير رده بالا تحت فشار است كه با تغيير روشهاي حسابداري دست به مديريت سود بزند يا نه؟ به هر حال رئيس دايره حسابداري بايد در زمينه گزارشگري مالي و حسابداري، تهديدات اخلاقي و حرفه اي داشته باشد. براي نظارت بر عملکرد سيستمهاي كنترل سازمان، حسابران داخلی توسط مديريت بكار گرفته مي شود. حسابران داخلی نقش مهمي در نظارت و اجراي آئين رفتار حرفه اي دارند. علاوه بر اين، وظائف حسابرسان داخلی باعث مي شود كه كار حسابرسي شركت توسط حسابران مستقل تكميل شود. يك حسابرسي داخلی اثريخش يك مولفه اساسي از فرآيند اعتباردهي اخلاقي مطلوب در شركت محسوب مي شود. به عبارت ديگر، براي حفظ بي طرفي بايد حسابرسي داخلی، استقلال عمليات و فرآيند تصميم گيري سازمان را بهبود بخشد. مطابق گزارش كميتۀ تريديوي، زماني عملکرد حسابرسي داخلی اثريخش است كه مدير حسابرسي داخلی به مقام ارشدي گزارش كند كه اين مقام ارشد، مسئول مستقيم تهيه صورتهای مالي تباشد. مدير حسابرسي داخلی بايد دسترسي نامحدود و مستقيم به كميتۀ حسابرسي هيات مديره و مدير عامل را داشته و از قدرت كافي جهت بر خورود طبق مقررات با آنها برخوردار باشد.

Whistle-Blowing

"Whistle-Blowing" نتیجه بازرسی داخلی گزارش رفتار غیر اخلاقی کارکنان، توسط دیگر همکاران می‌باشد. واژه "Whistle-Blowing" اشاره به افرادی دارد که خطاهای اخلاقی کارکنان را افشا می‌کنند (جن، ۱۹۹۰). Whistle-Blowing، فرآیند مهمی است که سازمان بوسیله آن می‌تواند اطلاعات مربوط به فعالیتهایی که شبکه اخلاقی سازمان را تهدید می‌کنند بدست آورد. اشخاصی که به Whistle-Blowing می‌پردازند بنا به ماهیت کار خود، مسیر شغلی خود را به منظور اینکه پیامشان شنیده شود، به خطر می‌اندازند و یا ممکن است دچار واکنشهای خصمانه‌ای شوند. سازمان‌ها نیاز به ایجاد یک کانال اطلاعاتی غیر رسمی دارند، تا اشخاصی که Whistle-Blowing می‌کنند بوسیله آن بتوانند وقایع را بدون هیچ ترسی، گزارش کنند. گاهی اوقات شخص Whistle-Blowing کننده ممکن است برای گزارش نمودن رفتار سازمانی سؤال برانگیز، مجبور شود از سازمانهای نظارتی و انتظامی خارج از سازمان و یا از رسانه‌های جمعی کمک بگیرد.

حسابداران رسمی و حسابرسان داخلی برای آنکه عملکردشان مطلوب باشد، تحت فشارند. افتهایی در این کتاب در خصوص روشهای حسابداری و گزارشگری مالی بحث انگیز که باعث بلا تکلیفی حسابرسان می‌شود، مطرح شده است. زمینه اصلی این افته‌ها در مورد مواجهه حسابداران شرکتها با وضعیتهایی است که آنها باید تصمیمات دشوار اخذ کنند، زیرا که بین ملاحظات «وفاداری» و «منافع عموم» تعارض وجود دارد و آنها در این مسیر باید تصمیمات دشواری بگیرند. بدون شک از سخت‌ترین تصمیمات حسابداران مدیریت، این است که چه زمانی باید به Whistle-Blowing در رابطه با اشتباه مالی پرداخت (یا چه زمانی باید به سوت زنی یا به صدا درآوردن آهنگ هشدار در این زمینه‌ها پرداخت). استانداردهای اخلاقی انجمن حسابداران مدیریت، حسابداران مدیریت را متعهد می‌کند که اقداماتی برای حل تعارضات اخلاقی لازم، انجام دهند. بطوری که انجمن حسابداران مدیریت توصیه می‌کند که حسابداران مدیریت در صورت لزوم از شرکت استعفا و ریسک‌های مطرح در سازمان را به دیگران هشدار دهند (به عبارت بهتر عمل "Whistle-Blowing" را انجام دهند).

در سال ۱۹۹۳، A.I.C.P.A ماده ۴-۱۰۲ از قانون ۱۰۲ اخلاقی را صادر کرد. این حکم، اعمال تخصصی حسابداری را که موسسات C.P.A باید برای بهبود قضاوت حرفه‌ای، رعایت اخلاق و در نهایت تعیین اولویتهای کاری رعایت نمایند را مشخص کرده است. به طور مشخص، حسابداران مدیریت انتظار دارند که به مدیران عالی سازمان و یا شرکت پاسخگو باشند (بخصوص کمیته حسابرسان، هیئت مدیره یا مالکین شرکت) تا دامنه استقلال و کنترل بیشتری داشته باشند. هر دو گروه فوق پیشنهاد کردند که حسابداران رسمی در صورتیکه انحرافات با اهمیت در صورتهای مالی اصلاح نشود از کار استعفا دهند. اختلاف بین رهنمودهای A.I.C.P.A و انجمن حسابداران مدیریت آن بود که A.I.C.P.A پیشنهاد

می‌گذارند. برخورد قاطع حسابرسان با فعالیتهای غیر قانونی مدیران اجرایی، در زمره احساس نیاز به چنین ارتباطی است. از وظایف کمیته حسابرسان، پشتیبانی از حسابرسان داخلی در تلاش برای بهبود کنترلهای داخلی و نیز افزایش استقلال حسابرسان مستقل در رو در رویی با مدیریت است.

• فلسفه و سبک عملیاتی مدیریت: فلسفه و سبک مدیریت بر عملیات واحد تجاری تاثیر

می‌گذارد. شیوه نگرش به گزارشگری مالی، محافظه کاری یا جسارت در انتخاب روش حسابداری، درایت و محافظه کاری در انجام برآوردهای حسابداری و نحوه برخورد مدیران با مسائل مالی و میزان قبول ریسک توسط مدیران از جمله عناصر اساسی شیوه و سبک مدیریت به شمار می‌رود. برخی مدیران در دستیابی به اهداف گزارشگری مالی و میزان درآمد تعیین شده بسیار خوشبینانه برخورد می‌کنند و فعالیتهای دارای ریسک ذاتی زیاد را می‌پذیرند. برخی دیگر محافظه کار و ریسک گریز هستند. وجود این تفاوتها در بینش و روشهای اجرایی مدیران بر قابلیت اعتماد نسبت به گزارشگری مالی تاثیر مستقیم دارد.

• ساختار سازمانی: یک بخش اساسی از محیط کنترلی، ساختار سازمانی مناسب است.

ساختار سازمانی، تفویض اختیارات، تقسیم مسئولیت و تفکیک وظایف کارکنان را مشخص می‌نماید. ساختار سازمانی منطقی، سبب می‌شود که به کمک آن فعالیتهای لازم برای دستیابی به اهداف اصلی طراحی، اجرا و کنترل شود.

• تفویض اختیارات و مسئولیتهای: تفویض اختیار و تعیین مسئولیت در فعالیتهای عملیاتی

و تهیه و ابلاغ آئین نامه‌ها از عوامل مهم محیط کنترلی هستند. با تفویض اختیار و مسئولیتهای حدود آزادی عمل کارکنان برای رویارویی با مشکلات و حل آنها، همچنین حدود اختیارات مشخص می‌شود. تفویض اختیار و مسئولیتهای با روشهایی سروکار دارد که دانش و تجربه کارکنان کلیدی را برای ایفای وظایف منعکس می‌نماید.

• مدیریت نیروی انسانی: روشهای موثر مدیریت نیروی انسانی شامل روشهای استخدام

نیروی جدید با تکیه بر سوابق تحصیلی، تجربی و شواهد مربوط به درستکاری و رفتار اخلاقی، برقراری سیستم پاداش، خط مشی‌های آموزشی شامل تشکیل کلاسها و برگزاری سمینارهای آموزشی، رتبه بندی و ارتقای کارکنان بر مبنای ارزیابی عملکرد آنها، ترفیع به موقع کارکنان و فعالیتهای مربوط به بهداشت و ایمنی است. مجموعه این موارد نشانگر پابندی واحد تجاری به کارکنان شایسته، باصلاحیت و قابل اعتماد است.

کرده است که حسابداران شرکت به حسابرسان مستقل و مقامات ذی صلاح قانونی، متعهد هستند. بطور کلی، حسابدار نباید با مقامات ذی صلاح قانونی در تماس باشد زیرا خلاف اصل حفظ اسرار و رازداری محسوب می‌شود؛ به خاطر اینکه هیچ الزام قانونی برای گزارش اعمال خلاف (تبهکارانه) صاحبکار وجود ندارد.

به هر حال حسابداران ممکن است هرچه سریعتر به سمت حسابرسان مستقل کشیده شوند. زیرا حسابرسان مستقل ممکن است در بعضی موضوعات با کمیته حسابرسی در حال مذاکره باشند. حسابرسان مستقل که با کمیته حسابرسی کار می‌کنند باید قادر به حل تعارضات گزارشگری مالی به روش مناسب اخلاقی باشند. بطور خلاصه، استانداردهای حرفه‌ای روی تعهدات اطمینان بخش و وفاداری حسابداران به صاحبکاران و مشتریانشان در دادن هشدار خطر تأکید می‌کند. بجای آنکه اهمیت اولیه را به منافع عمومی در افشای کامل همه اطلاعات (که تصمیمات همه استفاده کنندگان صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد) بدهد. این تأکیدات چیزی بیش از رفتار C.M.A C.P.A و C.I.A. براساس محدوده رفتاری تعریف شده در آئین رفتار حرفه‌ای نیست.

خلاصه

در این فصل به مروری جامع بر مسئولیت اجتماعی حسابرسان، حسابرسی اجتماعی، وظایف اجتماعی حسابرسی و مدل‌های نقش اجتماعی حسابرسی (مدل‌های شبه قضایی، مباشرت و نظارت و مسئولیت اجتماعی) و نقش‌های عام و خاص اجتماعی حسابرسی پرداخته شد. در نهایت، انتظارات جامعه از حسابرسان و انتظارات حسابرسان مستقل از وظایف خودشان، منجر به مطرح کردن فاصله انتظارات گردید و راهکارهایی جهت کاهش آن بیان شد. در نهایت، نقش و مسئولیت حسابرسان در قالب ساختار حاکمیت شرکتی مطرح و دو موضوع مهم اخلاقی مطرح در حرفه یعنی تجاری شدن حرفه (Low-Balling و Opinion-shopping) و Whistle-Blowing ارائه گردید.

فصل چهارم

قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای

- جهت‌گیری‌ها و ترجیحات ذهنی، مانند محافظه‌کاری در شناخت و کوتاه کردن فرایند تصمیم‌گیری، وقتی با تفکر جمعی ترکیب می‌شود، گروه مدیریتی شرکت را به این سمت سوق می‌دهد که ریسک را کمتر از واقع ببینند و نگاه مقایسه‌ای غیر واقع‌بینانه نسبت به شرکت خود داشته باشند.
- بنا بر علل مختلف، افراد خوشبین تمایل دارند که موقعیت شرکتشان سریعاً ارتقا یابد و درآمد بیشتری کسب کنند. نتیجه خوشبینی و همچنین توهم طبیعی و رایج بشر در قبال این که «همه چیز به خوبی تحت کنترل است»، این می‌شود که فکر کنیم: «هر کاری را می‌توانیم انجام دهیم». تفکری که چشم بر واقعیات می‌بندد.
- وقتی مدیران خود را مقید به یک اسلوب عملکرد می‌کنند، با این که اغلب بر پایه اطلاعات مقدماتی نادرست عمل می‌نمایند، اما برای آنها تغییر روش از لحاظ روان‌شناسی امری دشوار است.
- نتیجه‌گیری بر اساس منافع شخصی باعث می‌شود، مدیران شرکت‌ها هر آنچه را خود می‌پسندند، ببینند و این در عملکرد آنها مؤثر است.
- همه عوامل با کمک هم می‌توانند باعث شوند که آنان با تکیه بر اطلاعات دریافتی از زیردستان خود، بدون ملاحظه، مواضع خوش‌بینانه‌ای اتخاذ کنند.

در ادامه فصل، به دو موضوع بسیار مهم در حرفه یعنی تصمیم‌گیری و قضاوت با محوریت اخلاق پرداخته و مدل‌های اخلاقی مطرح در این راستا معرفی می‌شود تا در نهایت خواننده، آموزش اولیه برای تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای در حسابداری را فرا گیرد.

تعریف تصمیم‌گیری و قضاوت^۱

تصمیم‌گیری، فرآیندی است که یک فرد هنگام انتخاب یک راهکار از میان مجموعه راهکارهای ممکن با آن مواجه می‌شود و **قضاوت**، فرآیندی است که افراد درباره جنبه‌های مربوط به مسأله مورد تصمیم‌گیری تفکر و اظهارنظر می‌کنند. بنابراین، برای بهبود تصمیم‌گیری‌ها باید اشتباهات در قضاوت‌ها شناخته و حداقل شود. همواره تصمیماتی که توسط افراد صورت می‌گیرد، دارای یک فرآیند متوالی است. در این فرآیند، ممکن است راهکارهای جدیدی در اختیار قرار گیرد یا معیارهای تصمیم‌گیری جدیدی معرفی شود یا معیارهای موجود با توجه به اطلاعاتی که در دسترس قرار می‌گیرد، تغییر یابد.

1. در تهیه این بخش از منبع زیر بهره گرفته شده است:
رجیمین، نظام‌الدین، (۱۳۸۴)، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، فصلنامه تحلیلی حسابداری رسمی، ۱۲۰-۱۰۳.

مقدمه

بیش از دو دهه است که «حقوق و اقتصاد» تئوری‌های حاکم حوزه اندیشه دانشکده‌های حقوق را به خود اختصاص داده‌اند. تعدادی از دانشگاهیان، تئوری تصمیم‌گیری مبتنی بر رفتار فردی را پاسخی به نقص‌ها و معایب گریزناپذیر تحلیل‌های دانشکده حقوق و اقتصاد شیکاگو در تحلیل‌های حقوقی دانسته‌اند. شاید بتوان عنوان کرد که ورشکستگی انرون، پشتوانه‌ای برای اثبات تئوری تصمیم‌گیری مبتنی بر رفتار فردی (رفتار محور) می‌باشد.

یکی از اصول بنیادین تئوری حقوق و اقتصاد این است که مردم خردمندانه رفتار می‌کنند. این فرضیه باعث می‌شود که دانشمندان حقوق و اقتصاد به دستورالعمل‌ها و خط‌مشی‌های مختلف و متفاوتی برسند. به‌عنوان نمونه، این فرضیه گروهی، آنان را به این نتیجه رسانده است که شرکت‌ها به صورت تمام و کمال و با صداقت، تمام اطلاعات و گزارش‌های مالی مربوط به خود را اعلام می‌کنند؛ زیرا با این کار، آنها می‌توانند با کمترین هزینه، در نهایت سرمایه خود را افزایش دهند. گروهی دیگر پا را فراتر گذاشته و ادعا می‌کنند که باید چنین فرض کرد که حساب‌رسان شرکت‌ها همیشه با صداقت عمل می‌نمایند، چرا که تنها راهیست که آنها می‌توانند برای خود کسب اعتبار کنند و راه کسب اعتبار، عمل ارزشمند آنان است. طبق این رویکرد، این فرض ما را به این نتیجه می‌رساند که ممکن نبوده اقتضای انرون رخ دهد؛ زیرا این امر کاملاً غیر عقلانی است که مسئولان یک شرکت دروغ پردازی کنند. اگر آنها به فریب متوسل شوند، به معنی خودکشی دسته جمعی و رفتن به استقبال زندان درازمدت می‌باشد. اگر کسانی چون کنت لی، جف اسکیلینگ، اندی فاستو و یا سایر مسئولان انرون می‌دانستند با رویه‌ای که پیشه کرده‌اند، چه بر سر انرون خواهد آمد، راهی متفاوت از آنچه را انتخاب نموده بودند بر می‌گزیدند. فعالیت‌ها و عملکرد آنها باعث شد که به ثروت شخصی با ارقام نجومی برسند. به هر حال، اوضاعی که امروز در آن قرار دارند، قطعاً با آنچه آرزو داشتند متفاوت است.

پرفسور لانگوورت در رابطه با اثرات موضوعات اخلاقی بر نگرش مدیران در راستای انگیزه‌های مدیریت سود بیان می‌کند که:

- به دلیل توجه و دغدغه نسبت به ترفیع، تشویق و توبیخ در ساختار شرکت‌ها، اخبار خوب بسیار سریع‌تر از اخبار بد منتشر می‌شود.
- فرهنگ‌های نهادینه شده شرکت‌ها غالباً باعث می‌شود که مدیران، انواع ریسک را آن گونه که باید، نبینند و باورها و پیش‌بینی‌های غیر واقع‌بینانه‌ای نسبت به آینده شرکت خود داشته باشند.

۱- تعریف موضوع تصمیم‌گیری

در حسابرسی صورتهای مالی، تصمیم‌گیری حسابرسان این است که صورتهای مالی صاحبکار به نحو مطلوب ارائه شده باشد. در اجرای حسابرسی، تصمیمات متعدد و گوناگونی اتخاذ و اثرات انباشته این تصمیمات در نهایت به صورت اظهارنظر درباره صورتهای مالی منعکس می‌شود. تصمیمات حسابرسان درباره تعیین سطح اهمیت، ریسک و شواهد حسابرسی همگی تصمیمات بالاهمی هستند که روی اظهارنظر حرفه‌ای آنان تأثیر می‌گذارد، بدیهی است که تمام این موضوعات، زمینه‌های لازم را برای قضاوت اشتباه توسط حسابرسان فراهم می‌کند.

۲- تعیین معیار ارزیابی

حسابرس باید معیارهای ارزیابی مورد استفاده خود را در فرآیند تصمیم‌گیری تعیین کند. معیارهای مورد استفاده برای حسابرسی مجموعه کامل صورتهای مالی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌باشد. حسابرسان می‌توانند سایر تصمیمات خود را براساس معیارهای ارزیابی اهمیت، ریسک و ویژگی‌های کیفی شواهد حسابرسی اتخاذ کنند.

۳- سنجش معیارهای مربوط

همه معیارها برای تصمیم‌گیرنده از اهمیت یکسانی برخوردار نیستند. در فرآیند حسابرسی ممکن است، کاهش ریسک حسابرسی اهمیت بیشتری از دسترسی سریع به شواهد داشته باشد. در این شرایط، تصمیم‌گیری برای کسب شواهد اضافی در طول دوره حسابرسی می‌تواند تأثیر بیشتری روی سطح ریسک حسابرسی قابل قبول داشته باشد. به نحو مشابه، طبق استانداردهای حسابداری، اهمیت برخی از موضوعات بیش از موضوعات دیگر است.

۴- شناسایی راهکارها

در فرآیند حسابرسی، راهکارهای مربوط به اکثر تصمیمات توسط حسابرسان به خوبی درک می‌شود. البته راهکارها در سطوح مختلفی کاربرد دارند و در بالاترین سطح، در انواع مختلف گزارش‌های حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرند و در سطوح پایین‌تر و مفصل‌تر نیز انتخاب شواهد حسابرسی براساس تجربیات قبلی و سایر شرایطی صورت می‌گیرد که برای هر صاحبکار حسابرسی وجود دارد.

در بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی با عنوان «هدف و اصول کلی حسابرسی صورتهای مالی»، حسابرسی کاری قضاوتی می‌باشد. قضاوت‌های حسابرسی به‌ویژه در دو موضوع زیر صورت می‌گیرد:

الف) گردآوری شواهد حسابرسی، برای مثال در تصمیم‌گیری نسبت به نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود و روش‌های حسابرسی.

ب) نتیجه‌گیری براساس شواهد حسابرسی گردآوری شده. برای مثال، تشخیص معقول بودن برآوردهایی که مدیریت در تهیه صورتهای مالی اعمال کرده است.

نیچل (۲۰۰۱) اعتقاد دارد با وجود ابزارها و روش‌های مختلف مورد استفاده در فرآیند حسابرسی، حسابرسی بیش از هر چیز یک فرآیند قضاوت است و حسابرسان در زمینه‌های گوناگونی مانند موارد زیر ملزم به تصمیم‌گیری و قضاوت هستند (Knechel, 2001):

- تعیین سطح اهمیت
- تعیین اهداف حسابرسی
- ارزیابی دارایی‌ها، بدهی‌ها و اقلام سود و زیان
- طراحی روش‌های حسابرسی مؤثر به منظور کسب شواهد حسابرسی
- ارزیابی انواع مختلف ریسک در حسابرسی
- ارزیابی اثربخشی و اتکاپذیری سیستم کنترل‌های داخلی
- ارزیابی درستی فرض تداوم فعالیت
- ارزیابی کفایت شیوه و حدود افشای اقلام در صورتهای مالی
- ارزیابی توضیحات مدیریت صاحبکار
- ارزیابی کمی و کیفی شواهد به منظور اظهارنظر درباره صورتهای مالی
- ارزیابی مطابقت اطلاعات با اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای حرفه‌ای.

در واقع برای تصمیم‌گیری به حسابرس حق‌الزحمه داده می‌شود و این تصمیم حسابرس است که در دادگاه‌ها مورد مذاقه و مرور قرار می‌گیرد. (حسان‌یگانه و تالانه، ۱۳۸۲).

حسابرسی به عنوان فرآیند تصمیم‌گیری

همه تصمیمات دارای فرآیندی متوالی هستند. خرید اتومبیل و حسابرسی صورتهای مالی هر دو دارای فرآیند تصمیم‌گیری یکسانی هستند. به طور کلی، فرآیند کار در تمام تصمیم‌گیری‌ها شامل شش مرحله به شرح زیر است:

جدول ۴-۱: دو نمونه تصمیم‌گیری در حسابرسی

تصمیم‌گیری دربارۀ اظهارنظر حرفه‌ای	تصمیم‌گیری دربارۀ شواهد حسابرسی	مراحل تصمیم‌گیری	شماره مرحله
حسابرس پس از تکمیل فرآیند تحلیل و ارزیابی شواهد، چه نوع گزارشی را باید ارائه کند؟	حسابرس چه نوع و چه مقدار شواهدی را در آزمون محتوا باید به دست آورد تا ادعای مدیریت درباره حسابهای دریافتی را اثبات کند؟	تعریف موضوع تصمیم‌گیری	۱
(۱) انطباق با استانداردهای حسابداری اهمیت (۲) ریسک عدم کشف تحریف (۳) ریسک ناشی از تداوم فعالیت (۴) هزینه‌های بالقوه اظهارنظر نادرست	(۱) زمان و تلاش برای کسب شواهد (۲) مربوط بودن شواهد (۳) قابلیت دستیابی به شواهد (۴) سطح ریسک نمونه‌گیری (۵) سهولت تفسیر شواهد (۶) کیفیت سیستم کنترل داخلی صاحبکار	تعیین معیار ارزیابی	۲
حسابرس ممکن است در نظر بگیرد که معیار ۵ مهمترین معیار است اما چهار معیار دیگر نیز به تصمیم‌گیری حسابرس مربوطند. معیار ۱ و ۲ معمولاً برای تمام تصمیمات اهمیت دارند و اهمیت معیارهای ۳ و ۴ به شواهد بستگی دارد که در آنها این موضوعات وجود دارد.	حسابرس ممکن است تصور کند معیار ۱ بااهمیت‌ترین است و معیار ۲ نیز اهمیت زیادی دارد اما همه شش معیار می‌توانند به تصمیمات حسابرس مربوط باشند. معیار ۴ به رویکرد نمونه‌گیری مربوط است که مورد استفاده قرار می‌گیرد. معیار ۵ ممکن است به تجربیات حسابرس بستگی داشته باشد و معیار ۶ روی قابلیت اعتماد شواهد تأثیر می‌گذارد.	سنجش معیارهای مربوط	۳
• اظهارنظر مقبول استاندارد • اظهارنظر مقبول تعدیل شده • اظهار نظر مشروط • عدم اظهارنظر	• ارسال تأییدیه‌ها (مثبت و منفی) • انجام سندرسی فروش و حسابهای دریافتی • اجرای روش‌های تحلیلی	شناسایی راهکارها	۴
• گزارش مقبول استاندارد: اگر مشکلی در رابطه با حسابرسی وجود نداشته باشد، ارائه می‌شود. • گزارش مقبول تعدیل شده: در صورت وجود شواهدی درباره تردید درباره تداوم فعالیت به کار می‌رود. • گزارش مشروط: در صورت وجود شواهدی دال بر تحریف در صورت‌های مالی بکار می‌رود. • عدم اظهارنظر: وقتی حسابرس درباره صورت‌های مالی اطمینان نداشته باشد و احتمال وجود هزینه‌های بالقوه برای نتیجه‌گیری‌ها وجود داشته باشد، به کار می‌رود.	• تأییدیه‌ها: هزینه ارسال تأییدیه، حساسیت زمانی ارسال تأییدیه‌ها، مطلوب بودن روش وقتی کنترل‌ها ضعیف است، در نظر گرفتن محدودیت‌های ریسک نمونه‌گیری • سندرسی: میزان سهولت آن برای اجرا، عدم حساسیت زمانی (می‌توان آن را هر زمان انجام داد)، قابل قبول بودن آن در زمان ضعیف بودن کنترل‌های داخلی، داشتن مقداری ریسک نمونه‌گیری • روش‌های تحلیلی: سهولت اجرا، خوب بودن روش در زمان خوب بودن کنترل‌های داخلی، نداشتن ریسک نمونه‌گیری، ممکن است تفسیر آن مشکل باشد و مستلزم آزمون‌های دیگری مانند پیشگیری باشد، بیشتر پس از پایان سال مفید است اما می‌تواند در هر زمانی مورد استفاده قرار گیرد.	رتبهبندی راهکارها	۵
حسابرس ممکن است گزارش مقبول استاندارد را انتخاب کند زیرا هیچ شواهدی در مورد تحریف و یا مشکلات تداوم فعالیت وجود ندارد و استانداردهای حسابداری به درستی رعایت شده و حسابرس شواهد کافی برای قانع کردن خود کسب کرده و هیچ نگرانی درباره نتیجه‌گیری نادرست ندارد.	حسابرس در صورت ارزیابی ریسک عدم کشف در حد بالا، ممکن است تعدادی تأییدیه مثبت ارسال نماید. تعدادی از مانده‌ها را آزمون کند و روش‌های تحلیلی گسترده‌ای اجرا کند.	انتخاب بهترین راهکار	۶

۵- رتبه‌بندی راهکارها

پس از تعیین راهکارها، تصمیم‌گیرنده آنها را براساس معیار تعیین شده رتبه‌بندی می‌کند. برای نمونه در فرآیند حسابرسی، برخی روش‌ها می‌توانند شواهد کیفی بیشتری ارائه کنند اما استفاده از آنها مستلزم صرف هزینه بیشتری است. سایر روش‌ها مانند اخذ تأییدیه برای حساب‌های دریافتی نیز ممکن است نسبت به زمان حساس باشند.

۶- انتخاب بهترین راهکارها

انتخاب بهترین راهکارها، پس از بررسی و سنجش راهکارها صورت می‌گیرد. حسابرس برای دستیابی به سطح قابل قبول از ریسک حسابرسی، بهترین مجموعه شواهد حسابرسی را انتخاب می‌کند. آزمون‌های رعایت سیستم کنترل داخلی می‌توانند منبع مؤثری از شواهد حسابرسی درباره یک فرآیند باشند. از آنجا که تأییدیه نیز یک منبع با ارزش از شواهد حسابرسی تلقی می‌شود، اخذ تأییدیه حساب‌ها نیز ممکن است پس از انجام آزمون‌های جزئیات و مانده حساب‌ها صورت گیرد. در صورت عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط صاحبکار، انتخاب بهترین راهکار در بالاترین سطح می‌تواند ارائه اظهارنظر مشروط را در پی داشته باشد. به طور کلی، در تمام تصمیمات، حداقل یک معیار وجود دارد که مطلوبیت انتخاب صورت گرفته را مورد ارزیابی قرار می‌دهد.

جدول ۴-۱، فرآیند تصمیم‌گیری برای دو تصمیم با اهمیت در حسابرسی شامل انتخاب روش

حسابرسی و ارائه اظهارنظر حرفه‌ای را نشان می‌دهد.

فرآیند حسابرسی مستلزم انجام قضاوت‌های حرفه‌ای گسترده‌ای است. قصور در انجام قضاوت‌های درست، می‌تواند منجر به تصمیمات نادرستی شود که اغلب دارای تأثیر منفی روی کار حسابرسی، صاحبکار و اشخاص ذی نفع مرتبط با صورت‌های مالی است.

- افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در این خصوص که تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان فرآیند سختی را در انجام قضاوت حرفه‌ای به کار برده‌اند.
- احترام‌گذاران مقررات‌گذاران (از جمله کمیسیون بورس اوراق بهادار و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام) به قضاوت تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان.
- توافق عمومی بر روی معیارهای همه گروه‌هایی که قضاوت بر اساس آنها صورت می‌گیرد.
- آرامش خاطر استفاده‌کنندگان و حساب‌رسان صورت‌های مالی نسبت به بکارگیری استانداردهای مبتنی بر اصول.

با وجود اینکه کارگروه مشورتی چنین پیشنهادی را ارائه داده بود، تلاش‌هایش برای تبیین چارچوب را متوقف کرد و به کمیسیون بورس اوراق بهادار و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام پیشنهاد داد که بر اساس خط مشی جدید برای ارزیابی قضاوت حرفه‌ای، مؤلفه‌هایی برای تبیین چنین چارچوبی ارائه دهند. بدون وجود چارچوب مشخص، به کارگیری با ثبات استانداردهای مبتنی بر اصول حتی اگر غیر ممکن نباشد، بسیار سخت خواهد بود.

گذشته از این، تدوین چارچوب قضاوت بدون در نظر گرفتن «مؤلفه‌های اخلاقی» کامل نخواهد شد. کمیته مشورتی بر این باور است که قضاوت حسابداری باید بر مبنای تجزیه و تحلیل متقانه و استدلال همراه با حسن نیت و توأم با روش قاطع و اندیشمندانه انجام گیرد. قضاوت مبتنی بر حسن نیت، نیازمند به کارگیری معیارهای اخلاقی است. دیوید تئیدی رئیس هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بیان می‌کند:

در رویکرد استانداردهای مبتنی بر اصول ضرورت دارد هم شرکت‌ها و هم حساب‌رسان، قضاوت حرفه‌ای جهت منافع عمومی اعمال نمایند. در این رویکرد تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی مسئولیت جدی در ارائه منصفانه همه معاملات دارند و حساب‌رسان به طور جدی متعهدند که در برابر فشارهای صاحبکاران خود مقاومت کنند. بدون وجود چنین احساس مسئولیت و تعهدی، هیچ کاری پیش نخواهد رفت.

تأثیر انگیزه‌ها در قضاوت‌های حسابداری

تعهد حسابداران به ارائه منصفانه، تنها عامل مؤثر بر قضاوت‌های حسابداری نیست. پژوهش‌های دانشگاهی شواهد محکمی را نشان می‌دهند که انگیزه اثر معناداری بر قضاوت‌های حسابداری دارد. شناسایی و مدیریت این انگیزه‌ها به انجام قضاوت‌های اصولی و تصمیمات صحیح منتج می‌شود. انگیزه‌ها در سه شکل عمده شامل "اقتصادی، اجتماعی و اخلاقی" ایجاد می‌شوند.

ضرورت ایجاد چارچوب قضاوت حرفه‌ای

اعمال قضاوت در چارچوب اصول حسابداری، موضوع جدیدی نیست. اعمال قضاوت در حسابداری صرف نظر از این که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول باشند یا قواعد، یک ضرورت است. استانداردهای مبتنی بر قواعد به تهیه‌کننده اطلاعات مالی بیان می‌دارد که چه کاری باید انجام دهد اما استانداردهای مبتنی بر اصول بیشتر بر این نکته تأکید دارند که تهیه‌کننده صورت‌های مالی خود تصمیم بگیرد که چه کاری انجام دهد. با اینکه استانداردهای مبتنی بر قواعد به قضاوت در سطح بالاتری نیاز دارند اما در هر دو روش به کارگیری قضاوت اجتناب ناپذیر است.

مهمترین نمونه‌ای که می‌توان بر اساس استانداردهای مبتنی بر قواعد در امریکا ذکر کرد، استاندارد حسابداری شماره ۱۳ در ارتباط با افشاء اجاره‌ها است. طبق این استاندارد در صورت وجود یکی از شروط چهارگانه، اجاره سرمایه‌ای دارایی و بدهی باید در ترازنامه مستأجر شناسایی شوند، در غیر این صورت اجاره به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی و از ترازنامه حذف می‌شود. به کارگیری حداقل دو شرط از شرایط اجاره برای تعیین سرمایه‌ای بودن اجاره، یعنی مدت اجاره حداقل ۷۵٪ عمر مفید دارایی می‌باشد و خالص ارزش فعلی پرداخت‌های آینده اجاره حداقل برابر با ۹۰٪ ارزش بازار دارایی باشد؛ نیازمند به کارگیری قضاوت تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و نیز حساب‌رسان است.

در مقابل، استاندارد حسابداری بین‌المللی شماره ۱۷ بیشتر مبتنی بر اصول توأم با قواعد و رهنمودهای جزئی است. در این استاندارد همانند استاندارد شماره ۱۳، اجاره سرمایه‌ای به این صورت تعریف شده است، همه مزایا و مخاطرات ناشی از مالکیت دارایی کلاً به مستأجر منتقل شود. برخلاف استاندارد ۱۳ که به طور شفاف اجاره‌ها را به عملیاتی یا سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌کند، استاندارد شماره ۱۷ اجاره‌ها را بسته به ماهیت معامله و شکل قرارداد، طبقه‌بندی می‌کند. استاندارد ۱۷ بر گیرنده پنج رهنمود کلی برای اعمال قضاوت درباره اجاره‌ها است، اما هیچ یک از رهنمودهای جزئی استاندارد ۱۳ در آن ذکر نشده است. البته در اعمال این استاندارد چندین استثنا و رهنمود تفسیری از جمله نحوه کاربرد در صنایع کشاورزی وجود دارد که هیچ بحثی در استاندارد ۱۳ در این مورد مطرح نشده است. بنابراین، استاندارد ۱۷ هر دو موضوع انتقال مزایا و مخاطرات ناشی از مالکیت و اعمال قضاوت حرفه‌ای را در سطح بالایی الزامی کرده است.

کارگروه مشورتی کمیسیون بورس اوراق بهادار امریکا بیان می‌کند که وجود یک چارچوب مورد قبول همگان برای اعمال قضاوت آگاهانه ضرورت دارد، چرا که چنین چارچوبی مزایایی به شرح زیر ایجاد می‌کند:

قانونگذار ارائه می‌دهد در تضاد است. استفاده شرکت انرون از حسابداری ارزش منصفانه، نمونه‌ای از عدم رعایت راهبردی است. حسابداری بر مبنای ارزش بازار به شرکت انرون اجازه می‌داد که به طور آزادانه از قضاوت‌های حرفه‌ای برای تعیین ارزش ابزارهای مالی مشتقه استفاده کند. بنابراین، انرون این آزادی را با نیت حصول به خروجی مورد نظر خود (ارائه‌ی بیشتر سود و دارایی‌ها) که با استاندارد ارزش منصفانه ناسازگار بود، به کار گرفت. سرمایه‌ای کردن هزینه‌های اجاره توسط ورلداکام مثال دیگری از عدم رعایت راهبردی است. اسکاوت سولیوان مدیر مالی سابق شرکت ورلد کام با تفسیری از هزینه‌های اجاره‌ی شرکت، آن هزینه‌ها را به عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای منظور کرده بود که این تفسیر با اصول پذیرفته شده حسابداری و تعریف دارایی طبق بیانیه‌ی مفهومی شماره ۶ هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا در تناقض بود.

قضاوت منطقی و مستدل باید در بلند مدت دارای معنی و مفهوم اقتصادی باشد و مانع تحریف و دستکاری اطلاعات شود. بهبود استانداردها مفید و سودمند است اما ممکن است به تنهایی برای گذار از سیستم فعلی به سیستم حسابداری مبتنی بر اصول که اتکای زیادی به قضاوت دارد، کافی نباشد و بنابراین فرآیند قضاوت حرفه‌ای نیز باید بهبود یابد. این موضوع نیازمند تغییر در نگرش، رفتار و تخصص تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و نیز حساب‌رسان است.

فرآیند قضاوت اقتصادی، حقوقی و اخلاقی

شکل ۴-۱ فرآیند قضاوتی را نشان می‌دهد که در آن انگیزه‌های اقتصادی، حقوقی و اخلاقی یا رفتاری تهیه‌کنندگان و حساب‌رسان صورت‌های مالی مدنظر قرار گرفته است. اولین گام در به کارگیری یک مدل قضاوت، بیان مسأله، گزینه‌های ممکن و فرصت‌ها است. بیان مسأله در شناسایی وضعیت همه ذی‌نفعان و توجه به آنها در تحلیل‌های بعدی کمک می‌کند.

انگیزه‌های اقتصادی شامل اهداف افراد برای بیشینه کردن مطلوبیت شخصی خود، (معمولاً برحسب سود اقتصادی) می‌شود. برای مثال، دادن پاداش در چهارچوب طرح اختیار خرید سهام، مشوق خوبی برای مدیران اجرایی است تا عملکرد مالی خیلی خوش بینانه‌ای را گزارش کنند.

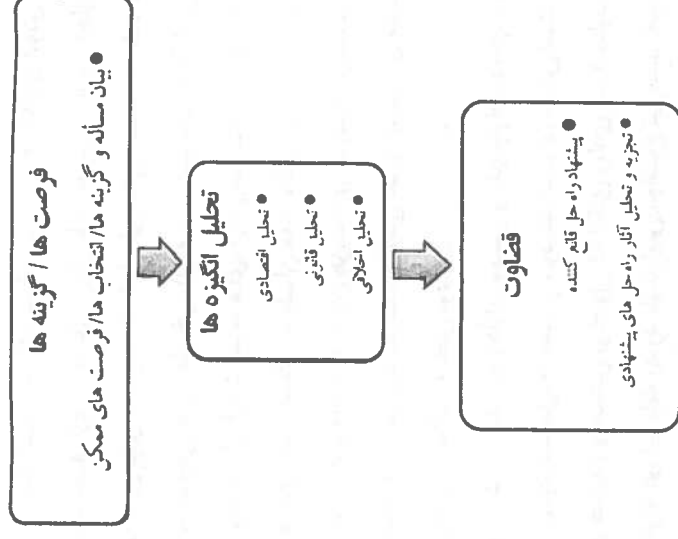
انگیزه‌های اجتماعی شامل عدم تمایل افراد از مشاهده شدن دیگران در هنگام انجام رفتارهای نادرست است. انگیزه‌های اجتماعی می‌توانند به صورت رسمی یا غیر رسمی باشند. فرهنگ گزارشگری واحدهای تجاری می‌تواند موجب پدید آمدن هر دو حالت بالا شود. برای مثال، اجتناب از مجازات قانونی (از جمله جریمه، حبس، خسارت‌های پولی) و اجتناب از تبلیغات سوء، انگیزه‌های اجتماعی مهمی هستند که ممکن است مانع انجام رفتارهای متقلبانه افراد شوند.

انگیزه‌های اخلاقی شامل انگیزه‌هایی می‌شوند که افراد را از انجام کارهای نادرست باز می‌دارد. انگیزه‌های اخلاقی بر وظایف، مسئولیت‌ها و تعهدات اخلاقی تأکید دارند. انگیزه‌های اقتصادی و اجتماعی نیز می‌توانند بر رفتار حرفه‌ای یا انگیزه‌های اخلاقی افراد تأثیر گذار باشند. برای مثال، این مورد را می‌توان در تحولات مهمی که در ارتباط با انگیزه‌های اجتماعی (قانونی) و اقتصادی مؤسسات حسابداری در دهه ۱۹۹۰ رخ داد، ملاحظه کرد. اولاً تغییر در قانون (اصلاح قانون شرکت‌های خصوصی آمریکا، مصوب ۱۹۹۵) منجر به کاهش آسیب‌پذیری مؤسسات حسابداری در برابر شاکیان خصوصی شد. ثانیاً، رشد چشمگیر درآمدهای ناشی از خدمات غیر حسابرسی به طور معنی داری انگیزه‌های اقتصادی مؤسسات حسابداری را افزایش داد.

بنابراین، انگیزه‌های اخلاقی حساب‌رسان در موضع‌گیری منفی نسبت به مشتریانی که رفتارهای جسورانه داشتند، کاهش یافت. این انگیزه‌ها می‌توانند موجب فاصله گرفتن اهداف عملی گزارشگری تهیه‌کنندگان از اهداف اولیه استانداردهای حسابداری شوند. این واگرایی در دو شکل عمده قضاوت‌های قانونی و عدم رعایت راهبردی وجود دارد.

قضاوت‌های قانونی که معمولاً بر مبنای سیستم‌های مبتنی بر قواعد بنا نهاده شده‌اند، شامل تنظیم یک معامله نادرست در چهارچوب یک مجموعه قواعد می‌شود که محتوا و ماهیت آن قابل گزارش نیست. حسابداری نادرست اجاره‌ها مثال خوبی در رابطه با قضاوت‌های قانونی است. اجاره‌ای که ماهیتاً سرمایه‌ای است اما چنانچه بر اساس چهار معیاری که استاندارد ۱۳ برای اجاره‌های سرمایه‌ای مشخص کرده است نتوان آن را سرمایه‌ای در نظر گرفت، آنگاه مجاز هستیم آن را به عنوان اجاره عملیاتی طبقه‌بندی کنیم.

از سوی دیگر عدم رعایت راهبردی، این مزیت را دارد که فرصت‌هایی را برای اعمال قضاوت در چهارچوب قانون فراهم می‌کند. این مسأله شامل عمل طبق تفسیر قانون است که با تفسیری که



شکل ۴-۱: فرآیند قضاوت اقتصادی، حقوقی و اخلاقی

مسأله باید براساس مبانی اقتصادی، حقوقی و اخلاقی تحلیل و انگیزه‌های اصلی هر مقوله بررسی شود. این تحلیل باید بر اساس عوامل پیشنهاد شده کارگروه مشورتی صورت گیرد. در تحلیل‌های اقتصادی، قاعده تصمیم به این صورت است که فرد به دنبال شناسایی گزینه‌ها و راهکارهایی است که سود یا منافع شخصی فرد را حداکثر سازد. گروهی بیان می‌کنند که در بازارهای آزاد و رقابتی فرض بر این است که اگر افراد در راستای منافع شخصی تلاش کنند، نهایتاً منافع اجتماع را به سطح حداکثرافزایش خواهند داد.

در تحلیل حقوقی، انگیزه اجتماعی بر مبنای رعایت قانون برای تحت تأثیر قرار دادن تصمیمات به کار می‌رود. قاعده تصمیم به این صورت است که گزینه‌ای انتخاب می‌شود که به شدت با قانون انطباق داشته باشد. منطق و استدلال این است که قوانین بر طبق اصول ملی وضع شده‌اند و بیانگر استانداردهای اخلاقی جامعه هستند. گام اول در تحلیل حقوقی، شناسایی و به کارگیری قوانین مربوط به حقایق موجود است. به علاوه برای بررسی قابلیت اعمال قوانین جاری، در تجزیه و تحلیل حقوقی مشخص می‌شود که قانون چگونه باید باشد. اگر ذی‌نفعان در یک جامعه نتوانند وضعیت شان را مطابق با دلایل موجهی که ارائه می‌کنند، حفظ نمایند، آن گاه چه قانونی باید به عنوان قاعده مورد

توافق ذی‌نفعان وضع شود؟ این مورد مانع قضاوت نادرست و سوگیرانه می‌شود. مقایسه قوانین فعلی با قوانین هنجاری، ابزاری را برای ارزیابی اعتبار و منصفانه بودن قوانین فعلی، حذف قوانین متناقض و کاهش ابهامات فراهم می‌سازد.

تحلیل‌های اخلاقی اصولاً بر وظایف، مسئولیت‌ها و تعهدات ناشی از انگیزه‌های اخلاقی برای اعمال قضاوت، تأکید دارند. وظایف اخلاقی، مسئولیت‌ها و تعهداتی هستند که افراد جامعه نسبت به هم دارند. قاعده تصمیم‌گیری بر مبنای تحلیل اخلاقی به این صورت است که راهکاری انتخاب شود که تأمین‌کننده وظایف اخلاقی باشد. چالشی که در تحلیل اخلاقی وجود دارد، شناسایی وظایف اخلاقی خاص و نیز شناسایی ذی‌نفعانی است که نسبت به آنها، وظیفه اخلاقی وجود دارد. در این ارتباط از نظریه‌های زیر می‌توان استفاده کرد:

- **درستکاری:** تصمیم‌گیرنده باید بر اساس اعتدال، احتیاط، انصاف و شجاعت عمل کند.

محرك‌های هدایت‌کننده درستکاری، آزادی و راستگویی هستند.

- **آئین:** تصمیم‌گیرنده باید بر اساس مهربانی و دلسوزی عمل نماید. محرك‌های هدایت‌کننده مفهوم کار اجتماعی و گروهی برای رسیدن به یک هدف مشترک هستند.

- **مطلوبیت گرایی (سودمندگرایی):** تصمیم‌گیرنده باید طوری عمل کند که بیشترین مطلوبیت و ارزش را برای افراد زیادی ایجاد نماید.

- **قاعده همگانی (قانون طلایی):** تصمیم‌گیرنده باید در ارتباط با دیگران به گونه‌ای رفتار کند که دوست دارد دیگران با او رفتار کنند.

- **عدالت توزیعی:** تصمیم‌گیرنده باید طوری عمل کند که نتایج رفتارش کمترین خسارت را برای گروه‌های مختلف داشته باشد.

- **آزادی کمک‌کننده:** تصمیم‌گیرنده باید طوری عمل کند که رفتارش موجب حفظ حقوق ذی‌نفعان برای رشد و پیشرفت فردی شود.

انگیزه‌های اقتصادی، حقوقی و اخلاقی، تحلیل‌ها و تصمیمات حاصله باید راه حل نهایی را هدایت و پشتیبانی کنند. چه اقداماتی باید صورت گیرد و چرا؟ آثار و نتایج تصمیم نهایی و نیز بی‌طرفانه بودن گزینه‌های انتخابی باید مورد ارزیابی قرار گیرند. تأثیر راه حل پیشنهادی بر ذی‌نفعان مختلف چیست؟ چه تصمیمی منجر به تخصیص عادلانه منافع (زینها) می‌شود؟

منافع و مخارج افراد و گروه‌های عمده‌ای که وضعیت رفاهی شان بهبود یافته است (یا زیان دیده‌اند) و ماهیت بهبود (زیان) آنها شناسایی شود.

حسابرسان در واقع باید تمام شواهد بالقوه مربوط به حسابرسی را در نظر بگیرند. اما آنان تلاش نمی‌کنند شواهدی را به دست آورند که طبق الزامات از پیش تعیین شده در قرارداد منعقد شده ملزم به گردآوری آن هستند. البته حسابرسان نیز اغلب براساس حدس و گمان نتیجه‌گیری می‌کنند؛ موضوعات را حدس می‌زنند و نسبت به استدلال درست، به روش سوگیرانه رفتار می‌کنند. آنچه که حسابرس براساس مفاد یک قرارداد خاص باید مشاهده کند، اغلب مستقیماً تحت تأثیر آن چیزی قرار می‌گیرد که او انتظار دارد ببیند.

- **حسابرسان ممکن است بهترین راهکار را انتخاب نکنند:** حسابرس باید تصمیمات خود را براساس شواهد اتخاذ کند. اما ممکن است نتواند همه راهکارهای معقول برای یک موفقیت را تعیین یا در نظر بگیرد. از سوی دیگر، تمایلات و هدف‌های شخصی حسابرس نیز نباید روی تصمیم‌گیری حرفه‌ای او تأثیر بگذارد. متأسفانه، اهداف مختلفی مانند تلاش برای حفظ یک صاحبکار ممکن است روی کیفیت تصمیمات حسابرس تأثیر بگذارد.

به طور کلی، محدودیت‌های پیش گفته، ناشی از منطق محدود است. افراد فرض می‌کنند که در تصمیم‌گیری‌های خود منطقی هستند اما منطق محدود، نشان می‌دهد که این امکان وجود ندارد همه اطلاعات مناسب و ضروری براساس روشی شفاف و قابل درک در دسترس تصمیم‌گیران قرار می‌گیرد. براساس منطق محدود، افراد اغلب از روشهای ساده شده‌ای برای تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند. این روش‌های ساده شده ادراک نامیده می‌شوند و می‌توانند در هر مرحله از فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرند. ادراک، قضاوت را هدایت می‌کند و مقدار اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری را محدود می‌سازد، همچنین روش شفاف و واضحی را برای ارزیابی اطلاعات ارائه می‌کند و انتخاب‌های قابل قبول موجود در راهکارها را براساس ملاحظات تعیین شده نشان می‌دهد. براساس تعریف، ادراک معمولاً منجر به تصمیمات قابل قبول می‌شود، اگرچه این تصمیمات ضرورتاً بهترین تصمیمات ممکن نیستند. روان‌شناسان سه نوع ادراک اساسی تعیین کرده‌اند که هر کدام از این ادراکات می‌توانند منجر به برخی سوگیری در تصمیم‌گیری شوند و روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس اثر بگذارند که در زیر به آنها پرداخته شده است.

ادراک در دسترس

توانایی افراد در تعیین انتخاب‌ها و سنجش پیامدهای احتمالی این انتخاب‌ها، اغلب تحت تأثیر تجربیات قبلی آنان قرار می‌گیرد. احتمال زیادی وجود دارد که حسابرس، موقعیتی را که قبلاً با آن

- **حقوق استحقاقی (از دست رفته):** حقوقی که باید استفاده می‌شد (یا از دست رفته) و یا به تناسب بیشتر (کمتر) محقق شده و کسی که باید آنها را اعمال می‌کرد (یا از بین برده) شناسایی شود. برای مثال، حقوق می‌تواند توسط قانون (از جمله حقوق قانونی و قراردادی) و یا حقوق طبیعی (مثل حقوق بشر) ایجاد شود.
- تحلیل آثار پیش گفته می‌تواند منجر به تعدیل راه حل پیشنهادی و کاهش نابرابری‌های شناسایی شده در این فرآیند شود. راه حل نهایی باید بر اساس انگیزه‌های اقتصادی، حقوقی، اخلاقی و نیز تخصیص منصفانه آثار و نتایج آنها، ملاحظه شود.

دلایل اشتباهات در قضاوت‌های حسابرسان

حسابرسان همواره فرض می‌کنند که تصمیم‌گیری منطقی هستند. اما تحقیقات روانشناسی زیادی نشان می‌دهد که افراد در زمان پردازش اطلاعات و تجزیه و تحلیل یک تصمیم خاص دارای اشتباهاتی هستند. عموماً برخی از دلایلی که حسابرسان ممکن است در قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های خود دچار اشتباه شوند به شرح زیر است:

- **حسابرسان نمی‌توانند به روشنی موضوع تصمیم‌گیری خود را تعریف کنند:** هدف حسابرسی صورتهای مالی نسبتاً واضح و شفاف و اظهارنظر درباره کلیت صورتهای مالی است. اما همه تصمیمات حسابرسی به این سادگی نیست و مواردی از آن را به سختی می‌توان تعیین کرد. برای نمونه، معنی دقیق «شواهد کافی و قابل قبول» چیست؟ حسابرس چگونه می‌فهمد که شواهد کافی را به دست آورده است؟

- **حسابرسان ممکن است آگاه نباشند یا نتوانند تمام شواهد مربوط به داده‌ها را ارزیابی کنند:** شواهد مورد نیاز حسابرسی اغلب ممکن است در دسترس نباشد یا برای حسابرس ناشناخته باشد. در فرآیند حسابرسی، ارزیابی اطلاعات نیز می‌تواند مشکل باشد، زیرا این کار به صورت ذهنی انجام می‌شود و این احتمال نیز وجود دارد که حسابرس توانایی ارزیابی درست شواهد حسابرسی را نداشته باشد. در چنین شرایطی، حسابرسان ممکن است از کار خسته شوند و زمان بیشتری را صرف و یا به طور اشتباه برخی از شواهد را به طور بالقوه مفید ارزیابی کنند.

- **حسابرسان ممکن است به روش‌های سوگیرانه عمل کنند:** حسابرسان انتظار دارند تا شواهد حسابرسی عینی، منطقی و مربوط به حسابرسی را به دست آورند و ارزیابی کنند.

- عدم حساسیت به اندازه نمونه،
 - تصویر غلط در مورد شانس،
 - گرایش به میانگین و
 - سفسطه ارتباط باهم.
- بخش دوم جدول ۲-۴، این سوگیری‌ها را تعریف و شرحی درباره نحوه وقوع این موارد در فرآیند حسابرسی بیان می‌کند. اهمیت این سوگیری‌ها به گونه‌ای است که حسابرسان با توجه به شرایط و محتوای تصمیم، وزن بیشتری به آنها اختصاص می‌دهد و ویژگی‌های خاص هر کدام از صاحبکاران حسابرسی را در نظر نمی‌گیرد.

متکی شدن و تعدیل ادراک

در برخی از تصمیم‌گیری‌ها، تصمیم‌گیری براساس رویکردهای خاص ویا براساس نکات و موضوعات از پیش درک شده یا انتظارات قبلی اتخاذ می‌شود و افراد اغلب از موضوعات از پیش دریافت شده به عنوان نقطه شروع در فرآیند قضاوت استفاده می‌کنند و متعاقب آن، این آراء را با استفاده از اطلاعات اضافی کسب شده تعدیل می‌کنند. به هر حال، با توجه به اهمیت نقطه شروع، این امکان وجود دارد که تعدیلات، مفهوم اطلاعات جدید را به درستی منعکس نکند.

نمونه‌هایی از متکی شدن و تعدیل ادراک را زمانی می‌توان مشاهده کرد که حسابرسان در سال درباره اندازه نمونه یا تخصیص‌های زمانی، عملیات حسابرسی را براساس زمان‌بندی حسابرسی در سال قبل انجام دهد. این در حالی است که شرایط جدید امسال می‌تواند سیستم حسابداری، رقابت‌پذیری صنعت، خطوط محصول جدید یا سایر شرایط دیگر را تغییر دهد و تعدیلات حسابرسان نیز ممکن است تصویر درستی از شرایط جدید ارائه نکند.

- سه نوع سوگیری بالقوه ممکن است از متکی شدن و تعدیل ادراک به وجود آید که عبارتند از:
- تعدیلات متکی شدن تا کافی،
 - رویدادهای پیوسته و گسسته و
 - اطمینان بیش از حد.

این سوگیری‌ها در بخش سوم جدول شماره ۲-۴ تعریف شده است. ماهیت این سوگیری‌ها نشانگر عدم تمایل حسابرسان به انجام تعدیلات مناسب روی حقایق مربوط به اطلاعات جدید است.

مواجهه شده است را به خاطر آورد و تجربیات قبلی و تصمیمات جاری هر دو به طور همزمان روی قضاوت حسابرسان اثر بگذارد، حتی اگر این موقعیت‌ها کاملاً مشابه نباشند.

ادراک در دسترس را می‌توان در حسابرسی صورت‌های مالی به شکل‌های مختلف مشاهده کرد. حسابرسان گرایش دارند به جست‌وجوی انواع گوناگون اشتباهاتی بپردازند که در حسابرسی‌های قبلی با آن مواجه شده‌اند. آنان اغلب از همان روش‌های حسابرسی استفاده می‌کنند که در سال‌های گذشته مورد استفاده قرار داده‌اند. آنان پاسخ‌های دریافتی مربوط به پرس‌و‌جوهای خود از مدیریت صاحبکار را در راستای ملاحظات قبلی تفسیر می‌کنند. ادراک در دسترس می‌تواند منجر به این سه نوع سوگیری در قضاوت حسابرسان شود و روی فرآیند تصمیم آنان تأثیر بگذارد:

- سهولت به یادآوری،
- توانایی بازیابی و
- تداعی‌های از پیش فرض شده.

این سوگیری‌ها در بخش اول جدول ۲-۴، تعریف و نمونه‌هایی نیز از آنها ارائه شده است تا نحوه بروز آنها در فرآیند حسابرسی نشان داده شود. در همه این موارد، اساس سوگیری‌ها این است که حسابرسان ممکن است فکر کنند برخی پیامدها یا نتیجه‌گیری‌ها، آسان‌تر از برخی دیگر است و این موضوع روی سنجش معیار و ملاحظات مربوط به راهکارها در فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

ادراک بازنماینده

تصمیم‌گیران اغلب برای ارزیابی موقعیت‌های جدید از روش‌های کلیشه‌ای و قالبی استفاده می‌کنند. با توجه به موارد تشابه بین موقعیت‌های مشابه و غیرمشابه تصمیم‌گیرنده می‌تواند قضاوت کند یک موقعیت غیرمشابه به روشی مناسب برای موقعیت مشابه به مرحله اجرا درآید. این موضوع در مواقعی استفاده می‌شود که دانش مربوط به مجموعه‌ای از واقعیت‌ها به کار می‌رود تا مجموعه‌ای متفاوت از واقعیت‌های دیگر تفسیر شود. به هر حال، این رویکرد می‌تواند منجر به اشتباه در قضاوت‌های حسابرسان در مواقعی شود که آنان موارد عدم تشابه بین شرایط مختلف را مورد توجه قرار نمی‌دهند. ادراک بازنماینده در فرآیند حسابرسی زمانی رخ می‌دهد که حسابرسان تصمیم می‌گیرند از برنام‌های حسابرسی مشابه برای صاحبکاران مختلف استفاده کنند. نمونه دیگر، زمانی است که حسابرسان از یک فرمول ثابت برای تعیین سطح اهمیت قرار دادهای حسابرسی استفاده می‌کنند.

- در رابطه با ادراک بازنماینده ممکن است پنج سوگیری بالقوه به وجود آید:
- عدم حساسیت به نرخ‌های مبنا،

بخش دوم: ادراک بازنماینده

ماهیت سوگیری	شرح سوگیری	مثال: تأثیر در حسابرسی
عدم حساسیت به نرخ‌های مبنا	غفلت از فراوانی نسبی شرایط اتفاق افتاده نسبت به کل جامعه، ممکن است باعث تحریف این احتمال شود که این شرایط در موقعیت خاص اتفاق می‌افتد.	حسابرس ممکن است ریسک ورشکستگی صاحبکار را بیشتر ارزیابی کند زیرا او در پیش‌بینی نسبت پایین فراوانی ورشکستگی در اقتصاد کلان، دچار قصور شده است.
عدم حساسیت به اندازه نمونه	وقتی اطلاعات بر مبنای مشاهدات متعددی به دست می‌آید، افراد گرایش دارند تا از اندازه نمونه و از این واقعیت غفلت کنند که نمونه‌های بزرگ‌تر عموماً درست‌ترند.	در زمان انجام آزمون‌های محتوا، حسابرس ممکن است نمونه کوچکی را نسبت به آنچه باید باشد در نظر بگیرد. این کار منجر به نمونه‌گیری سیستماتیک نادرست می‌شود.
تصور غلط در مورد شانس	افراد اغلب به طور اشتباه انتظار دارند که شانس، منجر به شرایطی می‌شود که حتی زمان را کم کند. برای نمونه، مردم فکر می‌کنند که توالی تصادفی معمولاً تصادفی به نظر می‌رسد.	با بررسی یکسری از ارقام فروش، حسابرس ممکن است انتظار داشته باشد که نوسانات تصادفی مانند یک الگوی غیرتصادفی، بالا و پایین رفتن روند و نتایج روشهای تحلیلی را تفسیر نادرست کند.
گرایش به میانگین	افراد تمایل دارند تا احتمال اینکه شرایط نهایی به سمت شرایط طبیعی بازگردد را بیش از اندازه برآورد کنند.	حسابرس ممکن است از صاحبکاری که افزایش زیادی در فروش دوره دارد به طور غیرمعمول انتظار داشته باشد تا آن عملکرد را در آینده تکرار کند. این موضوع می‌تواند یک اثر منفی روی ارزیابی شواهد روش‌های تحلیلی داشته باشد.
سفسطه ارتباط با هم	افراد ممکن است فکر کنند احتمال اینکه دو موقعیت با هم اتفاق می‌افتد بیشتر از زمانی است که یکی از موقعیت‌ها به تنهایی اتفاق بیفتد.	حسابرس ممکن است باور داشته باشد که رویداد همزمان تقلب مدیریت و جبران احتمالی آن، احتمالاً بیش از رویداد تقلب مدیریت بدون جبران احتمالی آن صورت گیرد.

سایر سوگیری‌ها

دو سوگیری دیگر وجود دارد که ضرورتاً وابسته به یک ادراک خاص نیستند و می‌توانند روی تصمیم‌گیری‌ها اثر گذارند. این دو سوگیری عبارتند از:

- سوگیری تأییدیه و
- بازاندیشی و اکت دانش.

این سوگیری‌ها می‌توانند دارای تأثیر اهریمی بر روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس باشند. این موارد نیز در بخش چهارم جدول ۴-۲ تعریف شده‌اند. سوگیری تأییدیه اهمیت خاصی برای حسابرسان دارد زیرا زمانی به کار می‌رود که حسابرسان ممکن است شواهد کافی به دست آورده باشند که از آرای قبلی درباره صورت‌های مالی حمایت می‌کند. این موضوع می‌تواند باعث شود که حسابرس شواهدی دال بر وجود تحریف با اهمیت در حساب‌ها را در نظر نگیرد.

جدول ۴-۲: نمونه‌هایی از سوگیری‌های قضاوتی در حسابرسی

بخش اول: ادراک در دسترس

ماهیت سوگیری	شرح سوگیری	مثال: تأثیر در حسابرسی
سهولت به یادآوری	تجربیات موجود یا اخیر که به آسانی به خاطر می‌آید و ممکن است این تصور در مورد آنها وجود داشته باشد که نسبت به سایر تجربیات موجود یا اخیر، بیشتر تکرار می‌شوند.	حسابرس که در تجربیات خود، مشاهده تقلب یک صاحبکار را دارد ممکن است فکر کند برای همه صاحبکاران احتمال بیشتری وجود دارد تا تقلب اتفاق بیفتد. اگرچه این موضوع می‌تواند به ندرت روی دهد.
توانایی بازیابی	توانایی فرد برای به خاطر آوردن واقعیت‌های خاص ممکن است باعث شود که این واقعیت‌های از پیش درک شده نسبت به آنهایی که به یادآورده نمی‌شوند، با احتمال بیشتری در نظر گرفته شود.	حسابرس با به یادآوری صاحبکار دارای مشکل کسری موجودی کالا در سال قبل، ممکن است روی این موضوع متمرکز شود و از در نظر گرفتن سایر مسائل احتمالی مربوط به موجودی کالا قصور کند.
تداعی‌های از پیش فرض شده	تجربیات مربوط به واقعیت‌های خاص پیوسته با هم ممکن است منجر شود که شخص احتمال اینکه آنها معمولاً با هم اتفاق می‌افتد را بیش از اندازه برآورد کند.	حسابرسی که شاهد کاهش حاشیه سود در گذشته و کاهش کارکنان شرکت بوده، ممکن است چنین تصور کند که حاشیه سود امکان ندارد از طریق روش‌های دیگری افزایش یابد.

حسابرس در زمان ارزیابی برآورد	افراد احتمال زیادی را به روی دادن یک	بازاندیشی و افت دانش
حسابداری، ممکن است نتیجه‌گیری کند که برآورد امسال صاحبکار اشتباه است زیرا در سال قبل اشتباه بوده است حتی اگر این برآورد در این زمان مستقل تلقی شود.	رویداد پس از این واقعیت می‌دهند که آنان بتوانند قبل از اینکه رویداد اتفاق بیفتد.	

روش‌های غلبه بر قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی

فهرست طولانی اشتباهات بالقوه قضاوت در حسابرسی ممکن است برای حسابرسان نگران‌کننده باشد، اما روش‌های مختلفی برای دوری از اشتباهات قضاوتی یا کاهش آثار آن وجود دارد. برخی از مؤثرترین این روش‌ها به این شرح است:

• بهبود مهارت

یکی از عمومی‌ترین روش‌های اجتناب از قضاوت‌های اشتباه در حسابرسی، ارتقای آموزش حسابرسان و استفاده از افراد حرفه‌ای است. واضح است که هر چه افراد، آشنایی بیشتری با تصمیم‌گیری داشته باشند، احتمال تکمیل درست فرآیند تصمیم‌گیری توسط آنان افزایش می‌یابد. افراد با مهارت بیشتر، احتمال بیشتری دارد که راهکارها را به درستی تعیین کنند، همچنین سنجش مناسب‌تری از معیارهای مربوط داشته باشند و معیارها را به درستی ارزیابی نمایند. در یک مؤسسه حسابرسی، مدیران براین باورند که نسبت به سرپرستان مهارت بیشتری دارند و سرپرستان نیز دارای مهارت بیشتری نسبت به اعضای تیم حسابرسی هستند. به هر حال، از آنجا که ماهیت مهارت به درستی و به طور کامل روشن نیست. بنابراین، موقعیت‌های غیرعادی یا دارای ویژگی‌های انفرادی خاص باید به وسیله مزیت‌های حاصل از تجارب از پیش ادراک شده تعیین شود.

• اعمال روش‌های غیرسویگیری

دانستن درباره تأثیر بالقوه قضاوت‌های سویگیرانه، اولین گام ضروری برای اجتناب از چنین قضاوت‌هایی است. در برخی موقعیتها، توجه افراد به موضوعات بالقوه می‌تواند منجر به بهبود عملکرد شود. آموزش قضایای توصیف‌کننده مسائل مربوط به اشتباهات قضاوت‌ها در حسابرسی می‌تواند به کاهش سویگیری‌های قضاوتی حسابرسان کمک کند.

بخش سوم: متکی شدن و تعدیل ادراک

ماهیت سویگیری	شرح سویگیری	مثال: تأثیر در حسابرسی
تعدیلات متکی شدن ناکافی	اطلاعات اولیه نقطه شروعی برای تصمیم است و اطلاعات اضافی برای جبران اثرات متکی شدن اولیه کفایت نمی‌کند.	حسابرس ممکن است از اندازه نمونه سال قبل به عنوان نقطه شروع برای اجرای آزمون‌های محتوای مانده و جزئیات حساب‌ها استفاده کند و در انجام تعدیلات کافی برای تغییرات ریسک شرکت در سال جاری دچار قصور شود.
رویدادهای پیوسته و گسسته	افراد بیشتر تصور می‌کنند، رویدادهایی که با هم صورت می‌گیرند اغلب دارای تکرار بیشتری نسبت به رویدادهایی است که در واقع انجام می‌شوند. این در حالی است که تصور می‌شود رویدادهایی که مستقلاً روی می‌دهند نسبت به آنچه واقعاً روی داده‌اند، دارای تکرار کمتری هستند.	در زمان نمونه‌گیری، حسابرس ممکن است به طور اشتباه اعتقاد داشته باشد که احتمال انتخاب ۲۵ عملیات اخیر در یک مواد خام بیشتر از انتخاب یک عملیات اشتباه خارج از ۲۵ است.
اطمینان بیش از حد	بیشتر افراد در تواناییهای خود برای انجام برآوردهای درست دارای اعتقاد توجیه شده‌ای نیستند.	حسابرس ممکن نیست شواهد کافی گردآوری کند که از یک ادعا یا حساب خاص حمایت کند یا او اطمینان بیش از حدی را برای کفایت شواهدی در نظر بگیرد که قبلاً در دسترس قرار گرفته است و قابلیت تفسیر آن به درستی وجود دارد.

بخش چهارم: سایر سویگیری‌ها

ماهیت سویگیری	شرح سویگیری	مثال: تأثیر در حسابرسی
سویگیری تأییدیه	افراد تمایل دارند به جست‌وجوی اطلاعاتی بپردازند که از آرای آنان حمایت می‌کند و از اطلاعاتی که برعکس است غفلت یا اجتناب می‌کنند.	اگر شخص حسابرسی اعتقاد دارد که ریسک تحریف برای یک ادعا کم است، ممکن است فقط برای مواردی که از این دیدگاه حمایت می‌کند، شواهد گردآوری کند و شواهدی را که برعکس است مورد توجه قرار ندهد.

اهمیت یا تعداد نمونه نیز در تعیین اطلاعات مورد استفاده در تصمیم‌گیری به کار می‌رود و روش مناسبی برای رسیدن به نتیجه‌گیری است. همه فرآیندهای تصمیم‌گیری، موضوعاتی برای اشتباهات قضاوتی بالقوه و نتیجه‌گیری‌های اشتباه است. روش‌های خاصی وجود ندارد که کامل و مؤثر باشد و تمام مشکلات مربوط به اشتباهات قضاوتی را از بین ببرد، اما واقعیت این است که برخی از روش‌های مورد استفاده در فرآیند حسابرسی، بر این موضوع دلالت دارند که حسابرسان با استفاده از این روش‌ها، به طور معقول می‌توانند تأثیر سوگیری‌های قضاوتی را در قضاوت‌های حرفه‌ای خود حداقل کنند.

شناخت استدلال اخلاقی

مشخصه یک استدلال اخلاقی چیست؟ آیا تفاوت میان یک استدلال اخلاقی و یک استدلال غیر اخلاقی مهم است؟ قطعاً از بعضی جهات این دو نوع استدلال مشابه یکدیگرند. در هر دو استدلال نتیجه‌ای وجود دارد که برای پذیرفتن آن دلیل یا دلایلی ارائه می‌شود. اما در یک استدلال اخلاقی، نتیجه یک ادعای اخلاقی است؛ مانند «معلم‌ان نباید از تنبیه بدنی استفاده کنند». یا «رشوه گرفتن نادرست است». این مدعیات اخلاقی غالباً به عنوان «توصیه» بیان می‌شوند و در آنها واژه «باید» به کار رفته است. حتی وقتی که چنین مدعیاتی مستقیماً توصیه‌ای به ما نمی‌کنند (مانند رشوه گرفتن نادرست است) اگر توجه شود، توصیه‌ای پشت آن نهفته است (یعنی نباید رشوه گرفت).

واژگانی مانند «باید»، «خوب»، «بد»، «درست» و «نادرست» واژگان ارزشی هستند و در جمله‌ای به کار می‌روند نشان‌دهنده اخلاقی بودن آن جمله‌اند. گاهی نیز جنبه ارزشی یک ادعای اخلاقی، با یک صفت مشخص می‌شود مانند «دردآور»، «سنگدل»، «غیرانسانی»، «قابل تحسین» و نظایر آن. یک نکته مهم این است که وجود یک توصیه یا یک واژه ارزشی در یک جمله لزوماً نشان‌دهنده اخلاقی بودن آن جمله نیست بطوری‌که در داورهای زیباشناختی نیز گزاره‌های ارزشی وجود دارد.

توصیه‌ها نیز گاهی در امور غیر اخلاقی به کار می‌روند مثلاً «چه نوع ماشینی باید خرید» تفاوت اساسی میان توصیه‌های اخلاقی و توصیه‌های عملی در موضوع آنها نیست، بلکه در شکل و ساختار نیست که این توصیه‌ها در آن شکل بیان می‌شوند. مثلاً گزاره‌های زیر توصیه‌های عملی هستند: «اگر شما می‌خواهید تا سن پیری همچنان سرزنده باشید، باید به طور منظم ورزش کنید». «اگر من می‌خواهم نمره بالایی در یک درس خاص بگیرم، باید سخت تلاش کنم». «اگر شما می‌خواهید در هنگام رانندگی تصادف نکنید، باید از صحبت کردن با موبایل پرهیز کنید» این گزاره‌ها تماماً ساختار یکسانی دارند یعنی برای رسیدن به «الف» باید عمل «ب» را انجام داد.

• ایجاد چارچوب و چشم‌انداز

تغییر نگرش حسابرسان به مسائل تصمیم‌گیری می‌تواند به کاهش برخی از سوگیری‌ها در قضاوت‌های آنان کمک کند. برای نمونه، اگر نگرش حسابرسان به قرارداد حسابرسی این باشد که حساب‌ها به نحو مطلوب بیان شده است و صرفاً باید مجموعه‌ای شواهد خارج از شرکت صاحبکار به دست آورد و آن را اثبات نماید، این سوگیری درباره تأییدیه می‌تواند مشکل‌ساز باشد. در این شرایط، اگر حسابرسان نگرش خود را تغییر دهد، از بروز چنین اشتباهات قضاوتی جلوگیری می‌شود. تجزیه و تحلیل‌های منظم و روشمند در فرآیند حسابرسی نیز می‌تواند ایجاد چارچوب و چشم‌انداز مناسبی را برای ریسک‌های کلیدی طبق قرارداد تسهیل کند.

• تصمیم‌گیری گروهی و بررسی تصمیمات فردی

حسابرسان به ندرت در خلاء تصمیم‌گیری می‌کنند. تقریباً تمام تصمیمات در فرآیند حسابرسی براساس مشورت با سایر اعضای تیم حسابرسی گرفته می‌شود. این تصمیم‌گیری‌های گروهی دارای منافعی برای جبران اشتباهات قضاوتی است که معمولاً توسط افراد صورت می‌گیرد. علاوه بر این، وقتی حسابرسی، کار فرد دیگری را بررسی می‌کند می‌تواند معایب و نواقص قضاوت‌های انجام شده به وسیله دیگران را تضمین کند

• توجیه تصمیمات

تحقیقات نشان می‌دهد در زمانی که از افراد خواسته می‌شود که تصمیمات خود را توجیه کنند افراد با اشتباهات قضاوتی خود، بیشتر وظیفه‌شناسانه و کمتر احساساتی برخورد می‌کنند. توجیه اغلب به شکل شواهد مکتوب در کاربرگ‌ها ارائه می‌شود که ویژگی متمایزی در فرآیند حسابرسی دارد. در نتیجه، ترتیب قرار دادن قضاوت‌ها و نتیجه‌گیری‌ها در کاربرگ‌های حسابرسی نیز می‌تواند وقوع اشتباهات قضاوتی را کاهش دهد.

• استفاده از راهنمای تصمیم‌گیری

حسابرسان به عنوان یک روش می‌توانند به تدوین راهنمای تصمیم‌گیری بپردازند یا مستقیماً برای گردآوری و ارزیابی شواهد استفاده کنند. این راهنما این امکان را فراهم می‌کند تا از انجام قضاوت‌های مشترک اجتناب شود. برای نمونه، استفاده از پرسشنامه کنترل داخلی یا فهرست کنترل افشای اطلاعات، کمک می‌کند تا حسابرسان کلیه اطلاعات مربوط را در نظر بگیرند. فرمول‌های محاسبه سطح

«ممنوع» است. چنین استدلال‌هایی به ما می‌گویند چه عملی می‌توانید انجام دهید به جای آنکه بگویند چه عملی «باید» یا «نباید» انجام دهید.

البته برخی معتقدند که چنین استدلالاتی، استدلال اخلاقی نیستند، اما اکثراً آنها را در زمره استدلال‌های اخلاقی به حساب می‌آورند. به طور خلاصه استدلال‌های اخلاقی می‌توانند به اشکال مختلفی بیان شوند. واژگان خاصی در یک عبارت مانند «باید»، «خوب» و نظایر آن نشانه مفیدی برای شناخت استدلال‌های اخلاقی هستند و همچنین موضوع استدلال مثلاً سقط جنین یا اتانازی نیز ما را در شناخت استدلال اخلاقی یاری می‌دهد. بعد از شناخت استدلال‌های اخلاقی، قدم بعدی ارزیابی آنها است.

بعضی فیلسوفان معتقدند که استدلال‌های اخلاقی قابل ارزیابی نیستند. آنها بر این باورند که نمی‌توانیم درباره موضوعات اخلاقی استدلال بیاوریم، بلکه تنها متکی بر احساسات خود هستیم. آنها دو ویژگی برای گفتمان اخلاقی ذکر می‌کنند که معتقدند این ویژگی‌ها امکان استدلال‌ورزی اخلاقی را سست می‌کنند. این ویژگی‌ها «تمایز میان واقعیت و ارزش» و «شکاف است باید» است. تمایز میان واقعیت و ارزش متکی بر این فرض است که گزاره‌ها می‌توانند به گزاره‌های واقعی و گزاره‌های ارزشی تقسیم شوند.

همچنین فرض می‌شود که گزاره‌های واقعی می‌توانند صادق یا کاذب باشند، در حالی که مفاهیم صدق و کذب نمی‌توانند برای گزاره‌های ارزشی به کار روند. این سخن بدین معنا نیست که ما به آسانی می‌توانیم صدق گزاره‌های واقعی را تعیین کنیم، اما صدق گزاره‌های ارزشی را نمی‌توان به آسانی تعیین کرد. مثلاً به این گزاره واقعی توجه کنید: «حیات خارج از کره زمین وجود دارد»، اگر این گزاره صادق باشد، تعیین صدق آن بسیار مشکل است. آنچه موافقین تمایز میان واقعیت و ارزش بیان می‌کنند این است که گزاره‌های ارزشی نمی‌توانند وضعیتی از صادق بودن یا کاذب بودن را داشته باشند اما گزاره‌های واقعی می‌توانند صادق باشند یا کاذب.

بنابراین گزاره‌هایی مانند «نقاشی‌های پیکاسو زیبا هستند»، «دزدی بد است» و نظایر آن نمی‌توانند مورد داوری صدق و کذب قرار گیرند. گزاره اول مثالی از داوری‌های زیبانشناختی است یعنی داوری درباره اینکه چه چیزی خوشایند حواس ماست. معمولاً اکثر افراد پذیرفته‌اند که چنین داوری‌ها اموری از علایق و ذائقه‌های فردی هستند در نتیجه گزاره نوع نیز امری ذائقه‌ای و بر اساس علایق فردی است.

گزاره‌ای مانند «نباید دروغ گفت» نمی‌تواند مورد ارزیابی صدق و کذب قرار گیرد، بلکه احساس ما را نسبت به دروغ‌گویی بیان می‌کند. اولین اعتراضی که به این دیدگاه شده است بیان می‌دارد که افراد این گونه رفتار نمی‌کنند. یعنی هر چند مردم ممکن است معتقد باشند که ارزیابی‌های اخلاقی صرفاً

در واقع چنین گزاره‌هایی که شامل واژه «باید» هستند به معنای امر مشروط به کار رفته‌اند اما گزاره‌های زیر توصیه‌های اخلاقی هستند: «شما باید از پدر و مادرتان وقتی بیمارند، مراقبت کنید»، «هیچ کسی نباید از چراغ قرمز عبور کند»، «معلمان نباید دانش‌آموزان را تنبیه کنند». این گزاره‌ها ساختارشان بدین صورت است: «شما باید یا نباید عمل «ب» را انجام دهید». این گزاره‌ها به ما می‌گویند که برای رسیدن به «الف» باید عمل «ب» را انجام داد، بلکه به ما می‌گویند به رغم اینکه چه هدف و چه قصدی داریم، باید عمل «ب» را انجام دهیم. شما باید عمل ب را انجام دهید چون عملی درست است. اما همیشه شناخت توصیه‌های اخلاقی از توصیه‌های عملی به این سادگی نیست.

به مثال زیر کنید: «در تحقیقات مشخص شده است کسانی که میوه، سبزیجات و روغن زیتون مصرف می‌کنند احتمال کمتر ابتلا به بیماری‌های قلبی را دارند؛ بنابراین دولت باید شهروندان را تشویق و یاری کند تا از میوه، سبزیجات و روغن زیتون استفاده کنند تا کمتر مستعد به بیماری‌های قلبی شوند». جدا از اینکه این استدلال درست است یا نادرست، آیا آن یک استدلال اخلاقی است؟ به دو روش می‌توان جمله دوم را بازنویسی کرد:

روش اول: «اگر دولت بخواهد شهروندان کمتر مستعد به بیماری‌های قلبی شوند، باید آنها را تشویق و کمک کند تا از میوه، سبزیجات و روغن زیتون استفاده کنند». بدین طریق، این جمله یک توصیه عملی است یعنی ساختار زیر را دارد: برای رسیدن به «الف» باید عمل «ب» را انجام داد. اما اگر آن را به صورت دوم بازنویسی کنیم: «دولت یک الزام و تعهد اخلاقی دارد تا شهروندان را تشویق و یاری کند از میوه، سبزیجات و روغن زیتون استفاده کنند، چون استفاده از این مواد، آنها را کمتر مستعد به بیماری‌های قلبی می‌کند». در این حالت این جمله یک توصیه اخلاقی است.

هنگامی که می‌خواهیم یک استدلال اخلاقی را بررسی کنیم به این تفاوت‌ها باید توجه کنیم. شاید با توجه به این مثال گفته شود که استدلال اخلاقی، استدلالی است که به ما بگوید چه چیزی اخلاقاً «لزامی» یا اخلاقاً «ممنوع» است. اما تعریف طبقه‌ای از استدلال‌ها را نادیده می‌گیرد، استدلال‌هایی که بیان نمی‌دارند چه چیزی اخلاقاً لزامی و یا اخلاقاً ممنوع است؛ بلکه به ما می‌گویند چه چیزی اخلاقاً «مجاز» است.

مثلاً ممکن است کسی ادعا کند که سقط جنین اخلاقاً نادرست است و از این نتیجه بگیرد که انجام سقط جنین «ممنوع» است. اما شخص دیگری ممکن است استدلال کند که سقط جنین اخلاقاً نادرست نیست و از این نتیجه بگیرد که انجام سقط جنین اخلاقاً «مجاز» است. چنین استدلالی یک استدلال اخلاقی است هر چند که نتیجه آن مدعی این نیست که چه چیزی اخلاقاً «لزامی» یا اخلاقاً

«بچه‌ای روی گربه نشسته است و بر روی گربه بالا و پایین می‌پرد»، ما می‌دانیم که آن بچه در حال آزار رساندن به گربه است. اگر بگوییم که «آن کودک به طور وحشیانه با گربه رفتار می‌کند» یک گزاره ارزشی را بیان کرده‌ایم چون واژه «وحشیانه» دلالت بر این دارد که آن کودک عملاً کاری را انجام می‌دهد که نباید انجام دهد (یعنی آزار رساندن به گربه).

البته طبیعی است که کودک نداند که به گربه آزار می‌رساند. اما فرض کنیم که او این را می‌داند، حال چرا باید این گزاره ارزشی، کمتر از گزاره غیرارزشی «بچه روی گربه نشسته است» واقعی باشد. می‌توانیم تفاوت میان یک گزاره واقعی و یک گزاره ارزشی را تشخیص دهیم اما این نتیجه نمی‌دهد که گزاره‌های ارزشی باید غیرواقعی باشند. ممکن است گفته شود در این مثال محتوای گزاره ارزشی به صورت یک صفت (وحشیانه) بیان شده است و در این حالت می‌توان صدق و کذب آن را مانند یک گزاره واقعی تعیین کرد.

اما درباره گزاره‌هایی مانند «دروغ گفتن بد است» و «در هنگام مستی نباید رانندگی کرد» چه باید گفت؟ در این حالت می‌توان برای توجیه این ادعا که «دروغ گفتن بد است» به اثرات زیان‌آور دروغ‌گویی بر روی افراد و گمراه کردن آنها اشاره کرد و در حمایت از این ادعا که «در هنگام مستی نباید رانندگی کرد» می‌توان خطراتی را که رانندگی در هنگام مستی برای دیگران و خود فرد به وجود می‌آورد، ذکر کرد.

در این صورت ما باید گزاره‌هایی واقعی در حمایت از آن نتایج ارزشی ارائه دهیم؛ اما در این صورت ما دچار مشکل دیگری می‌شویم که چگونه می‌توان از مقدمات غیرارزشی به یک نتیجه ارزشی رسید. این مسئله به «شکاف است باید» معروف است که این نوع استدلال‌ها را باید در قالب استانداردهای حسابداری، روش‌های مجاز، ممنوع، الزامی و توصیه شده در آنها نیز در نظر داشت.

چهار چوب تصمیم‌گیری اخلاقی

با توجه به مطالب ارائه شده در بخش‌های قبلی فصل حاضر، اکنون به بحث چهارچوب تصمیم‌گیری اخلاق می‌پردازیم. چهارچوب تصمیم‌گیری اخلاقی که مبتنی بر مجموعه‌ای از آزمون‌ها برای سنجش و ارزیابی راه‌حل‌های بالقوه مسائل اخلاقی می‌باشد، از مراحل به شرح زیر تشکیل می‌شود که در بخش دوم کتاب، افته‌هایی با توجه به این مراحل ارائه شده است تا خواننده عملاً با کاربرد این مراحل در بررسی موارد خاص در حرفه آشنا شود :

- کنترل و بررسی واقعیت‌ها،
- تعریف و بیان مسئله،

اموری وابسته به علایق و ذائقه‌ها هستند. اما رفتار آنها چنین چیزی را نشان نمی‌دهد، مخصوصاً وقتی که می‌خواهند دیگران را در پذیرش یک امر اخلاقی متقاعد کنند. مثلاً وقتی کسی می‌گوید «انجام اتانازی نادرست است» و شما با او مخالفید صرفاً نمی‌گویید که آن فرد اتانازی را دوست ندارد اما اتانازی با ذائقه من جور درمی‌آید؛ بلکه سعی می‌کنید دلایلی را ارائه دهید و او را متقاعد کنید که در بعضی شرایط انجام اتانازی قابل قبول است.

یا وقتی شما می‌گویید «دروغ‌گویی بد است» ممکن است کسی اعتراض کند و صدق این گزاره را به چالش بکشد و ادعا کند در همه شرایط مانند نجات دادن فردی بی‌گناه، دروغ‌گویی بد نیست. اعتراض دوم به این دیدگاه، فرضی را مورد حمله قرار می‌دهد که این دیدگاه بر آن مبتنی است. براساس این فرض، ارزیابی‌های اخلاقی صرفاً مبتنی بر تأملاتی در احساسات نسبت به آن امر اخلاقی است.

یعنی براساس نتایج استدالات خود عمل نمی‌کنیم، بلکه بر مبنای احساسات خود عمل می‌کنیم. برای این که بدانیم مثلاً سقط جنین نادرست است یا نه باید به قلب خود رجوع کنیم و ببینیم تمایل و احساس ما نسبت به این مسئله چگونه است. اما برخی از موضوعات اخلاقی به گونه‌ای هستند که ما احساس معین و قطعی نسبت به آنها نداریم. مثلاً این که آیا سقط جنین اخلاقاً نادرست است یا نه، احساسات ما پاسخ قطعی ندارند و حداقل به شرایط وابسته است که در این حالت، نوعی استدلال برای عمل خود می‌آوریم.

حال فرض کنید شما در احساسات خود تأمل می‌کنید و پی می‌برید که شما احساسات نژادپرستی دارید، آیا این دلیل موجهی است تا با نژادهای دیگر بدرفتاری کنید؟ قطعاً پاسخ منفی است. در واقع آنچه می‌خواهیم بدانیم این است که چگونه احساسی «باید» درباره موضوعات اخلاقی داشته باشیم، نه این که احساس ما بگوید چگونه رفتار کنیم. بنابراین به دنبال دلایلی هستیم که آیا مثلاً سقط جنین امر درستی است یا نه.

اعتراض دیگر این دیدگاه این است که آیا چنین تمایزی اصلاً برقرار است یا نه. آیا اصلاً تمایزی میان گزاره‌های واقعی و گزاره‌های ارزشی وجود دارد؟ این دیدگاه بیان می‌دارد که گزاره‌های واقعی به واقعیتی در جهان ارجاع می‌دهند اما گزاره ارزشی چنین نیست. مثلاً به این گزاره دقت کنید : «گربه روی تشک نشسته است»، این یک گزاره واقعی است و وضعی از امور یعنی یک گربه و محل نشستن آن در یک زمان خاص در جهان وجود دارد که تعیین می‌کند این گزاره صادق است یا کاذب. حال وضعیت زیر را در نظر بگیرید :

همزمان برای افزایش رفتارهای قابل مشاهده ظاهری ارائه شده است. این چهار فرآیند، به اختصار به شرح زیر می‌باشند (رست، ۱۹۸۶؛ رست، نارواثز، بیاتو و توما، ۱۹۹۹):

- **حساسیت اخلاقی:**^۱ به معنای تفسیر شرایط، درک اینکه چگونه فعالیت‌های مختلف روی طرف‌های مورد ملاحظه اثر می‌گذارند، تصویر برداری از علت‌ها، زنجیره اثر وقایع و آگاه شدن به موقع از اینکه یک مشکل اخلاقی وجود دارد، است.
- **قضاوت اخلاقی:**^۲ به معنای قضاوت در مورد اینکه کدام عمل بیشترین توجه را در یک صحنه اخلاقی دارد، است.
- **انگیزه اخلاقی:**^۳ به معنای درجه تعهد به یک دوره آموزشی اخلاقی، رجحان دادن ارزش‌های اخلاقی نسبت به سایر ارزش‌ها و پاسخگویی فردی به پرونده‌های اخلاقی، است.
- **ویژگی اخلاقی:**^۴ به معنای پافشاری روی یک درخواست اخلاقی، داشتن جرأت، غلبه بر خستگی و وسوسه نفس و انجام اعمالی که یک آرمان اخلاقی را دنبال می‌کنند، است.

بر اساس تئوری اخلاقی تقوا، تقوا شخص تصمیم‌گیرنده را مجهز به مشخصه (ویژگی) منحصر به فردی می‌کند. باتقوا بودن و داشتن تجربه تقوا در صدد است تا تمایل تصمیم‌گیرنده را برای قضاوت اخلاقی مناسب سوق دهد. تقوا احتمال این که یک شخص بر اساس یک قضاوت اخلاقی عمل نماید را افزایش می‌دهد. ارسطو توصیف زیبایی از شخصیت یک فرد ارائه می‌دهد، «ما آن چیزی هستیم که مکرراً انجام می‌دهیم» (گورگ، ۱۹۹۸). تورن مشاهده کرد که دو جزء اول مدل رست به طور ذاتی عقلانی می‌باشند، در حالی که دو جزء آخر به سختی با تقوا مرتبط شده‌اند. بنابراین، دو طبقه بنیادی از مدل تورن، توسعه اخلاقی (اعمال شناختی تشخیص موارد اخلاقی و تفکر در مورد آنها) و تقوا (انگیزه و نیت اخلاقی^۵ برای انجام یک عمل به طور اخلاقی و ویژگی اخلاقی برای سوق دادن نیت‌ها به سوی تکامل^۶) هستند. ترکیب مدل چهار جزئی رست و تئوری اخلاقی تقوا، منجر به این شد که مدل یکپارچه تورن به صورت نمودار ۱-۴ در آید.

1. Rest, Narvaez, Bebeau, & Thoma.
2. Moral Sensitivity.
3. Moral Judgment.
4. Moral Motivation.
5. Moral Character.
6. Gough.
7. Ethical Motivation and Intention.
8. Fruition.

- تعیین عوامل مرتبط با اخلاق،
- تهیه فهرستی از انواع راه‌حل‌های مختلف،
- ارزیابی هر یک از راه‌حل‌ها با توجه به معیارهای حرفه‌ای مربوط و ضوابط و مقررات اخلاقی،
- انتخاب بهترین گزینه و
- بررسی و کنترل مجدد انتخاب صورت گرفته.

ارزیابی و آزمون گزینه‌های مختلف معمولاً دشوارترین مرحله است و برای ارزیابی آنها باید معیارهایی وجود داشته باشد. برخی از آزمون‌های مفید برای ارزیابی گزینه‌ها که مبتنی بر استانداردها و ضوابط رفتار حرفه‌ای هستند و به جای اتکاء به فلسفه، بر اصول اخلاقی مورد قبول عقل سلیم متکی می‌باشند، در کتاب «علم اخلاق و دانشگاه» نوشته‌ی مایکل دیویس مطرح شده‌اند. در این مرحله دانشجویان باید به این پرسش پاسخ دهند که «آیا گزینه انتخابی با مقررات رفتاری ناظر بر حرفه در تناقض نیست؟» علاوه بر این، سایر آزمون‌ها نیز به دانشجویان کمک می‌کنند تا تفکری متعارف و اخلاقی داشته باشند. برای مثال می‌توان به موارد زیر اشاره نمود: آزمون افشاء (آیا مایل هستم در مورد گزینه‌ای که انتخاب کردم، گزارشی در رسانه عمومی منتشر شود؟)، آزمون زیان (آیا گزینه‌ای را که انتخاب کردم نسبت به دیگر گزینه‌ها زیان کمتری به بار می‌آورد؟)، آزمون دفاع‌پذیری (آیا می‌توانم از انتخابی که کرده‌ام نزد افراد جامعه‌ام و نسل حاضر دفاع کنم؟) و آزمون برگشت‌پذیری (اگر در زمره کسانی بودم که این گزینه انتخابی، اثرات ناخوشایندی بر آنها داشت، آیا باز هم همان گزینه را انتخاب می‌کردم؟). این موارد، نمونه‌هایی از آزمون‌ها و معیارهایی است که دانشجویان می‌توانند برای ارزیابی گزینه‌های مختلف استفاده کنند. از این طریق دانشجویان برای مواجهه شدن با موقعیت‌های دشوار اخلاقی چه در کلاس درس و چه در عرصه فعالیت‌های حرفه‌ای آمادگی بهتری پیدا می‌کنند و در آنها نوعی حس مسئولیت‌پذیری و پابندی اخلاقی در کارهای حرفه‌ای ایجاد می‌شود.

مدل تصمیم‌گیری اخلاقی تورن

تورن (۱۹۹۸) یک مدل ترکیبی، از مدل چهار جزئی رفتار اخلاقی جیمز رست^۱ و تئوری اخلاقی تقوا^۲ را پیشنهاد کرد. تفکر بنیادی مدل رست این است که فرآیند روانشناختی متنوع به طور

1. James Rest's Four-Component Model of Ethical Behavior.
2. Tenets of Virtue Ethics Theory.

توسعه اخلاقی

بر اساس مدل جامع تورن، حساسیت و استدلال تجویزی، اجزای توسعه اخلاقی هستند که در ادامه هر یک از آنها تبیین شده است:

• حساسیت اخلاقی

نقش حسابداران حرفه‌ای در اقتصاد جوامع و لزوم رعایت منافع عمومی ایجاب می‌کند که ضوابط مدونی در زمینه اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران تدوین و به اجرا گذاشته شود تا اعتماد عمومی نسبت به حرفه جلب، حفظ و افزایش یابد.

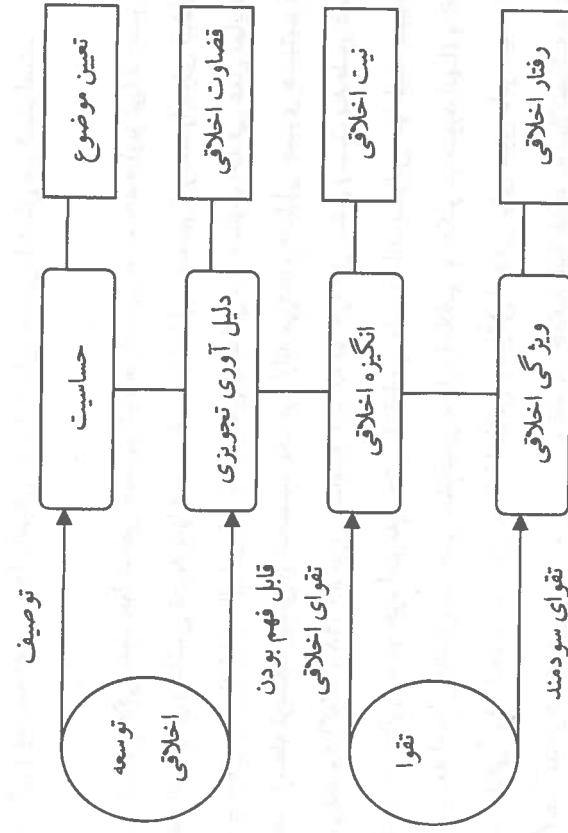
فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، زمانی شروع می‌شود که تحت شرایط ویژه‌ای رفاه دیگران تحت تاثیر قرار گیرد گرفته و به موجب آن مسائلی با محتوای اخلاقی^۱ بوجود آید. قبل از آنکه شخص به طور اخلاقی رفتار نماید، شخص درک کند که موارد اخلاقی وجود دارند. فالمر و کارگیل^۲ (۱۹۸۷) و آرمسترانگ^۳ (۱۹۹۳) این رویکرد را در مطالعات خود نشان دادند. نتایج مطالعه فالمر و کارگیل (۱۹۸۷) نشان داد دانشجویان حسابداری که با آئین نامه‌های رفتار حرفه‌ای A.I.C.P.A آشنایی داشتند در یک سناریوی معین، موارد اخلاقی را اکثراً زودتر از دانشجویان بازرگانی به کار گرفته‌اند. اما حتی اگر دانشجویان حسابداری موارد اخلاقی را زودتر مورد استفاده قرار داده باشند، تفاوت آن چنان فاحشی بین عمل انتخاب شده توسط دانشجویان حسابداری با دانشجویان بازرگانی وجود نداشت. اگرچه آشنایی با موارد اخلاقی ممکن است لازم باشد اما برای تغییر دادن رفتار دانشجویان کافی نیست (فرض بنیادی چهار جزئی رست).

• استدلال تجویزی

دومین جزء مدل تورن یعنی استدلال تجویزی، منجر به قضاوت اخلاقی می‌شود و جزء تفکر انتقادی مدل می‌باشد، بطوری که این جزء بیشترین توجه حسابداران دانشگاهی و پژوهشگران را به خود جلب نموده است. چندین رویکرد برای آموزش استدلال تجویزی مورد حمایت قرار گرفته‌اند که عبارتند از: روانشناسی توسعه اخلاقی، تئوریهای فلسفی کلاسیک، تحلیل افته‌ها، منشورهای رفتاری و تقوا. اما

1. Moral Content
2. Fulmer and Cargile
3. Armstrong

به اعتقاد پینکوفس^۱ (۱۹۸۶)، تقوای اخلاقی^۲ مربوط به آنهایی هستند که شخصیتی (ویژگی) را توصیف می‌کنند فرد دارنده آن ویژگی همواره در تلاش برای رفع نگرانی‌های عموم مردم می‌باشد؛ نمودار ۴-۱ انگیزه اخلاقی را به عنوان یک تقوای اخلاقی نشان می‌دهد. پینکوفس (۱۹۸۶) همچنین به این امر اشاره می‌کند که ویژگی‌های اخلاقی سودمند^۳، شخص را در دنبال کردن آرمانها، اهداف و نتایج دایخواه خود در دستیابی به موفقیت یاری می‌رسانند. بنابراین، تورن (۱۹۹۸) با یک رویکرد جامع عنوان می‌کند که «شخصیت اخلاقی فرد، انعکاسی از ویژگی‌های سودمند وی می‌باشد». تقوا شامل دو جزء می‌باشد: تقوای اخلاقی و تقوای تجویزی^۴. نیت اخلاقی برای انجام یک عمل به خاطر دیگران، یک تقوای اخلاقی است. تقوای تجویزی شامل مواردی مثل جرأت، شجاعت و صبر می‌باشد که کمک می‌کند فرد قادر باشد به نیت (اهداف) خود جامه عمل بپوشاند.



نمودار ۴-۱: مدل جامع تصمیم‌گیری اخلاقی تورن (تورن، ۱۹۹۸)

1. Pincoffs.
2. Moral Virtue.
3. Instrumental Virtue.
4. Ethical Character.
5. Prescriptive Virtue.

این عقیده است که یک شخص باید در پروژه‌هایی که منافع آن بیش از هزینه‌های آن باشد، سرمایه‌گذاری کند. یعنی نتیجه عمل یک موضوع تعیین کننده است. از طرف دیگر وظیفه شناسی، بر روی تعهدات، حقوق و وظایف اخلاقی تأکید می‌کند و خود عمل را مورد ملاحظه قرار می‌دهد و نه نتیجه عمل را. به خاطر تأکید اینکه حسابداری مبتنی بر اصول (مثل، اصل تطابق و شناخت درآمد) است و بدون توجه به اینکه نتایج چه باشند «روش درست باید انجام شود». دانشجویان با مفاهیم وظیفه شناسی در دوره‌های آموزشی حسابداری آشنا می‌شوند.

ریسک آموزش تئوریهای اخلاقی کلاسیک در این است که دانشجویان ممکن است به این عقیده و تفکر برسند که آن تئوریها همیشه به صورت اخلاقی قابل رسیدگی هستند. ممکن است بدتر از این هم شود و دانشجویان، موجی از تئوریهای بی سر و ته را گرد هم جمع کنند و در نهایت به این نتیجه برسند که هر تئوری با تئوری بعد از خود هیچ ارتباطی ندارد. اگر اساتید همچنان این تئوریها را به دانشجویان آموزش دهند، آنها باید نقاط قوت و ضعف هر یک را توضیح دهند. به عنوان مثال، بعضی‌ها عنوان می‌کنند که خودخواهی (منفعت طلبی) یک مفهوم اخلاقی نیست چرا که منطقی که برای بسیاری از مفاهیم اخلاقی ضروری است، را تکذیب می‌کند. سودمندگرایی (تأمین منافع عموم)، که در جستجوی به ارمغان آوردن بهترین‌ها برای اکثریت می‌باشد، هیچ روش تأمین یا حفظ منافع اقلیت را ندارد.

لانگندرفر و راکنس (۱۹۸۹) استفاده از افته را پیشنهاد می‌کنند، آنها استفاده از یک مدل هشت گامی را به عنوان ابزاری برای تحلیل آن افته‌ها توصیه می‌کنند. ضمناً، آنها از اضافه کردن این افته‌ها به دوره‌های تحصیلات دانشگاهی حسابداری حمایت می‌کنند. لانگندرفر و راکنس تأکید می‌کنند که چنین رویکردی جایگزین کلاس‌های اخلاق نمی‌شود اما به طرز ماهرانه ای به آنها در جهت افزایش بهره‌وری کمک می‌کند. آرمسترانگ (۱۹۹۰) روش هشت گامی لانگندرفر و راکنس را مورد انتقاد قرار می‌دهد، زیرا مدل وی تلاش می‌کند ملاحظات وظیفه شناسی را با ملاحظات سودمندگرایی (یک نقطه قوت) ترکیب کند، اما در نهایت، نتیجه‌گیری می‌کند که ملاحظات سودمندگرایی بر انتخاب چیره می‌شود (نقطه ضعف). در حالی که نقش تک تک افته‌ها این است که دانشجویان را به این باور برسانند که اخلاق حسابداری ضروری می‌باشد، باید تلاش شود افته‌های دارای پارادایم انتخاب شوند تا اینکه بهترین نمایش از اصول اخلاقی (مثل، درستی، عینیت) ارائه شود. بطوری که جامعه حسابداران آنها را به عنوان رویه‌های اخلاقی ضروری انتخاب می‌کنند، نویسندگان زیادی از آموزش رهنمودهای حرفه‌ای مثل آئین رفتار حرفه‌ای حمایت کرده‌اند. ریسکی که وجود دارد این است که عمل‌گرایان ممکن است این موارد مهم را به عنوان پایانی برای خود تصور کنند، نه به عنوان ابزاری برای درک مسئولیت

اخلاق دستوری^۱ (آنچه یک شخص باید انجام دهد) و اخلاق توصیفی^۲ (مردم در حقیقت چگونه تصمیم‌گیری اخلاقی می‌کنند) متفاوت از هم می‌باشند. برای قرن‌ها، فلاسفه پرسش‌های خوب و بد، درست و غلط را مورد بررسی قرار می‌دادند. بنابراین، تئوریهای آنها اکثراً دستوری می‌باشد. کالبرگ^۳ (۱۹۸۴)، رست (۱۹۸۶) و گیلیگان^۴ (۱۹۸۲)، فلاسفه توسعه‌ای^۵ هستند که بیشتر به دنبال آن بودند که بدانند مردم، واقعاً چگونه انتخاب‌های اخلاقی را نسبت به آنچه که موارد فلسفی عنوان می‌کنند، انجام می‌دهند. مثلاً آنچه که باید انجام دهند. کار آنها تجربی و توصیفی بود. بنابراین، کار آنها بیشتر مربوط به پژوهشگران حسابداری است تا مدرسین حسابداری.

بعضی کتب اخلاق حسابداری (آرمسترانگ، ۱۹۹۳، اپستین و اسپالدینگ^۶، ۱۹۹۳ و مینتز^۷، ۱۹۹۲) تئوریهای اخلاقی دستوری کلاسیک^۸ را برای ایجاد پایه‌هایی برای بکارگیری اخلاق در حسابداری ارائه می‌کنند که نوعاً شامل تئوریهای خودخواهی^۹، سودمندگرایی و وظیفه شناسی می‌باشند. درک این تئوریها می‌تواند برای دانشجویان سودمند باشد، زیرا آنها با تئوری‌هایی در دوره آموزشی خود مواجه می‌شوند که ضرورتاً باید با آنها آشنا شوند که در فصل اول کتاب به طور مفصل تبیین شدند. به عنوان مثال، دانشجویان با تئوریهایی از آدام اسمیت در کلاس‌های درس اقتصاد خرد آشنا می‌شوند. دانشجویان ممکن است از این کلاس‌ها نتیجه‌گیری کنند که انجام عملی که همیشه منافع شخصی آنها را تأمین می‌کند، اجازه داده نشده است، اما قابل توجیه است؛ چرا که در نهایت منجر به کاری می‌شود که منافع عموم را تأمین می‌کند. بحث منفعت طلبی باید فراتر از آنچه که آدام اسمیت فرض می‌کند که مردم برای منافع شخصی خود تلاش می‌کنند، باشد. وی نه بیان دستوری ارائه می‌کند (مثلاً، مردم باید در جهت تأمین منافع شخصی عمل کنند) و نه بیان تجربی (مثلاً، مردم در جهت تأمین منافع شخصی خود عمل می‌کنند) را در پیش می‌گیرد.

ممکن است اساتید، دانشجویان را بدون آنکه خودشان متوجه باشند، در یک موقعیت سودمندگرایی قرار دهند. به عنوان مثال، دانشجویان اکثراً از روش‌های تحلیلی مبتنی بر «هزینه - فایده» در تصمیمات و ارزیابی‌هایشان در موقعیت‌های مختلف استفاده می‌کنند. از نظر منطقی این قضیه معادل

1. Normative Ethics
2. Descriptive Ethics
3. Kohlberg
4. Gilligan
5. Developmental Psychologists
6. Epstein
7. Mintz
8. Classical Normative Ethical Theories
9. Egoism

مهارت حرفه‌ای خود را در زمینه تحولات، روشها و تکنیکهای جدید و قوانین و مقررات به سطحی ارتقا دهد که صاحبکار یا کارفرمای وی اطمینان یابد که از خدمات حرفه‌ای کارآمدی برخوردار می‌شود. رازداری، بیان می‌کند که حسابدار حرفه‌ای باید اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای بدست می‌آورد، محرمانه تلقی کند و بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما چنین اطلاعاتی را افشا نکند، مگر آنکه حق یا وظیفه قانونی یا حرفه‌ای، افشای اطلاعات مزبور را مجاز کرده باشد. آداب حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای باید در برخورد با دیگران در حین انجام وظایفش، با ادب و احترام رفتار کند، همچنین باید قوانین و مقررات را رعایت و از انجام اعمالی که می‌تواند حرفه را بی‌اعتبار کند، پرهیزد (علی مدد، ۱۳۸۳).

ممکن است یک مدرس حسابداری طبقه بندی پینکفس (۱۹۸۶) در مورد تقوا و یا حقیقتی را که مک اینتایر (۱۹۸۴) در آن تقوا را به مفهوم رسیدن به سطح متعالی در حرفه مورد توجه قرار داده، آموزش دهد. دبسان و آرمسترانگ (۱۹۹۵) استفاده از تئوری اخلاقی تقوا در آموزش اخلاق حسابداری و توصیف چهار ویژگی اساسی تقوای پذیرفته شده به صورت عمومی، جامعه اخلاقی فعال، قضاوت اخلاقی مناسب و الگوها یا مدل‌های نقشی اخلاقی^۱ را حمایت می‌کنند. مینتز (۱۹۹۵) تئوری تقوا را که توسط پینکفس (۱۹۸۶) معرفی شد، توضیح می‌دهد و عنوان می‌کند که مفهوم تقوا در حسابداری و ملاحظات مربوط به تعلیم و تربیت در ارتباط با اخلاق تقوا هستند. علاوه از تعلیم و تربیتی که ممکن است تقوا را افزایش دهد حمایت می‌کند. مینتز (۱۹۹۵) به کارگیری تقوا را در حسابداری مورد تحلیل قرار می‌دهد که به باور او این امر در ارتباط با الزامات آئین رفتار حرفه‌ای^۲، مورد اعتماد بودن^۳، نیکخواهی^۴، نوع دوستی^۵، امانتداری^۶، درستی^۷، بی طرفی^۸، قابلیت اتکاء^۹، وابستگی^{۱۰} و وفاداری و صداقت^{۱۱} می‌باشد. در مقاله دیگری، مینتز (۱۹۹۶) در رابطه با نقش تقوا در آموزش حسابداری توضیح می‌دهد که مفهوم تقوا بیشتر متکی به مطالعات مک اینتایر (۱۹۸۴) می‌باشد تا پینکفس (۱۹۸۶).

1. Moral Role Models
2. Professional Codes of conduct
3. Trustworthiness
4. Benevolence
5. Altruism
6. Honesty
7. Impartiality
8. Open-mindedness
9. Dependability
10. Faithfulness

حرفه‌ای. تمرکز کردن روی مقررات، یک حرکت جدی به سوی درک مسئولیت حرفه‌ای‌گرایی و عاری از قضاوت حرفه‌ای و قابل دسترس برای حل مسائل پیچیده است. ضمناً، حرفه به‌صورت عام، وقتی که مردم به بیش از ۸۰۰۰۰ مورد تخلف از مقررات تدوین شده به وسیله یکی از بزرگترین موسسات حسابداری (SEC، ۱۹۹۸) پی می‌برند، صدمات جبران ناپذیری تحمل می‌کند.

در حرفه‌هایی که اصول اخلاقی از قبیل استقلال، عدم ارزیابی نیاز به درک قوانین مناسب برای استقلال و عدم وجود الزامات اجرایی درک می‌شوند، منجر به پیدایش تخلفات گسترده شود (حتی با فرض آنکه افراد دارای نیت سالمی باشند). یک رویکرد جایگزین برای آموزش مقررات تفصیلی، همانند مقررات استقلال ممکن است به شرح زیر باشد:

پس از انجام تحلیلی با دقت از نیاز به استقلال، مفهوم استقلال و موارد کلیدی معین درگیر در استقلال، استاد حسابداری در کلاس ممکن است تعدادی سناریوی در رابطه با استقلال را تعیین کند و از دانشجویان بخواهد که گروه‌های کوچکی را برای بحث در مورد سناریوها و تعیین اینکه در هر سناریوی استقلال، صدمه چگونه است، تشکیل دهد. اساتید می‌توانند دانشجویان را برای جستجو در مورد یک پایگاه داده الکترونیکی در مورد قوانین و استانداردهای مربوط به استقلال ترغیب کنند (آیین نامه رفتار حرفه‌ای یا استانداردهای حسابرسی)، سپس مقاله کوتاهی را در مورد بحث روی تفاوت‌های قضاوت بین گروه‌های مختلف درباره استقلال در هفته‌های داده شده ارائه کنند. چنین تخصیص وظایفی، کار گروهی، مهارت‌های تحقیق، مهارت‌های تفکر انتقادی، نوشتن و اخلاق را در هم می‌آمیزد و نتایج پر باری را به ارمغان می‌آورد.

اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای در روایت‌های مختلف فدراسیون بین‌المللی و انجمن‌های معتبر حسابداری با جمله‌بندی‌های متفاوتی بیان شده اما مفهوم کلی آنها مشترک است. این اصول که در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای مصداق دارد به قرار زیر است: درستکاری، واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری و آداب حرفه‌ای. درستکاری، به این مفهوم است که حسابدار حرفه‌ای باید در روابط حرفه‌ای و معاملات خود درستکار باشد. صداقت، صراحت و انصاف، لازمه درستکاری است. واقع‌بینی^۱، حسابدار حرفه‌ای باید در قضاوت حرفه‌ای و کسب و کار خود واقعیات را در نظر بگیرد و اجازه ندهد که پیش‌داوری، جانب‌داری، تضاد منافع و یا نفوذ دیگران بر قضاوت حرفه‌ای و کار او تاثیر بگذارد. صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای باید خدماتی تقبل کند که توان ایفای آن را داشته باشد و در موارد لازم بتواند از همکاری یا مشورت دیگران استفاده کند. حسابدار حرفه‌ای باید دانش و

تقوا

تقوا دومین طبقه در مدل تورن می‌باشد که با دو جزء انگیزه (نیت) اخلاقی و ویژگی (شخصیت) اخلاقی سازگار می‌باشد. در ادامه هر یک از این اجزا مورد بررسی قرار می‌گیرد.

• انگیزه / نیت اخلاقی

پینکس (۱۹۸۶) تقوای اخلاقی را به عنوان صفت مثبت شخصیت تعریف می‌کند؛ وی تقوای اخلاقی را توجه مستقیم شخص به منافع دیگران، علیرغم آنکه خود در معرض ریسک قرار دارد، تعریف می‌کند. تورن (۱۹۹۸) انگیزه اخلاقی را میزان تعهد به انجام فعالیت‌های دوره آموزشی اخلاقی، در اولویت قرار دادن ارزش‌های اخلاقی نسبت به سایر ارزش‌ها و انجام مسئولیت‌های شخصی برای بروندادهای اخلاقی تعریف می‌کند. وی دیدگاه جامعی را پیشنهاد می‌کند که در آن انگیزه اخلاقی فرد، همان واکنش وی به تقوای اخلاقی می‌باشد. این موضوع بیانگر آن است که افرادی که با تقوا هستند، نسبت به افرادی که اصول اخلاقی را کمتر در نظر می‌گیرند، به انجام عمل اخلاقی بیشتر برانگیخته می‌شوند.

گوک (۱۹۹۸)، استاد اخلاق و فلسفه، دانشجویان و خوانندگان را نصیحت می‌کند که اخلاق شخصی را در زندگی روزمره خود بکار گیرند و از خود یک شخصیت با تقوا بسازند، این موضوع در نهایت منجر به این خواهد شد که شخص سرنوشت و تقدیر خود را در دست گیرد و به تکامل رسد. فرمول او برای رسیدن به سطح عالی اخلاق به شرح زیر است:

سرنوشت → ویژگی → عادت → عمل → تفکر

گوک بین ویژگی (اخلاق شخصی) و شخصیت (روانشناسی شخصی) تفاوت می‌شود. وی فرض می‌کند که ادعای روانشناسان ممکن است زمانی که روی تغییرات شخصیتی اندک در زندگی پافشاری می‌کنند، درست باشد؛ اما زمانی که بحث اخلاق می‌شود این حقیقت را جدا می‌کند، زیرا ویژگی‌های شخصی قابل انعطاف تر و سازگارتر می‌باشد. گوک تلاش کرد این ادعا را در مباحث مختلف و حکایات متنوع توسعه دهد، تمرکز محوری وی روی این تفکر است که «با انجام رفتارهای مبتنی بر اصول اخلاقی، ما فرد بهتری خواهیم شد».

همانند گوک، آموزش‌دهندگان حسابداری باید به طور هوشیارانه تلاش کنند احساسی از غرور و مباحثات را در دانشجویان حرفه حسابداری ایجاد کنند. همچنین میل به زندگی کردن با بالاترین آرمانها که در تفکر حرفه‌ای گرایی تجسم یافته در آنها ایجاد نمایند. در حالیکه گوک خوانندگان و دانشجویان خود را تحریک می‌کند که دستیابی به تقوا برای یک «زندگی خوب» ضروری است، دانشکده‌های

حسابداری می‌توانند دانشجویان را به اینکه دستیابی به تقوا برای رسیدن به سطح متعالی در عمل حسابداری (مثل، عینیت، درستی، گفتار صادقانه، و تردید حرفه‌ای) ضروری می‌باشد، تشویق کنند. استوارت^۱ (۱۹۹۷) اصرار می‌کند که اساتید حسابداری باید از داستانها، رمانها و روایت‌های با محتوای اخلاقی برای افزایش انگیزه اخلاقی و تشویق کردن دانشجویان برای ارتباط دادن مسئولیت‌های حرفه‌ای با اصول اخلاقی استفاده کنند.

اغلب دانشجویان برای اولین بار با حرفه حسابداری در یک محیط دانشگاهی مواجه می‌شوند. جامعه حسابداری دانشگاهی یک دارالفنون و یک ضرورت برای به کارگیری تقوا و اصول اخلاقی است و مرکز فعالیت اساتیدی است که دانشجویان حسابداری را در آن رهبری می‌کنند. دانشجویان همواره در پی مشاهده آن هستند که اساتید آنها چگونه رفتار می‌کنند. اگر دانشجویی مشاهده کند که استاد وی در مورد رفتار خود در ارتباط با دیگران مراقب است و با ایمان و صادقانه زندگی می‌کند، وی نیز سعی خواهد کرد تا الگوی مشابهی در زندگی‌اش پیاده کند. اگر دانشجویان متوجه شوند که استادشان با عدم رعایت اخلاق (و نه با متعهد بودن به قول خود) با رفتار نادرست با دیگران (از جمله دانشجویان) و نه با وظیفه شناسی کامل در مورد مسئولیت تعلیم و تربیت خود، از نظر سازمانی و مالی به موفقیت دست یافته است آنها نیز علیرغم آنچه که استاد آنها ممکن است بگوید، اخلاق را بی‌اهمیت خواهند شمرد.

دابسان و آرمسترانگ (۱۹۹۵) همچنین نقش اصلی بازی شده توسط الگوهای اخلاقی یا مدل‌های نقشی یا حسابداران «کلاه سفید»^۲ را توضیح دادند. آنها متذکر شده اند که «نقش الگوهای انتقادی در به کارگیری اخلاقی، تقوا می‌باشد. چرا که آنها افرادی می‌باشند که تقوا را در داخل حرفه نشر و توسعه داده‌اند». استاد حسابداری می‌تواند از موضوعات دو جزء اول مدل تورن در کمک به افزایش حساسیت اخلاقی و مهارت دلیل آوری دانشجویان بهره گیرد. همچنین ممکن است مدرسین، افته‌های واقعی را به کار گیرند که در آن حسابداران مرتکب اشتباه شده اند و این اشتباه برای آنها بسیار گران تمام شده است. مثل افته انرون که به تفضیل در فصول قبل تبیین شد.

به عنوان نمونه، مدرسی ممکن است رفتارهای غیر اخلاقی صورت گرفته توسط حسابداران در تقلب فارمور^۳ (SEC, ۱۹۹۶)، سنسورماتیک الکترونیک^۴ (SEC, ۱۹۹۸) و سایر موارد گزارش شده در مجلات و یا روزنامه‌های مالی را مثال بزند و بنابراین توانایی دانشجویان را در استدلال موثر یا تمرکز روی موارد

1. Stewart.
2. "White-hat" accountants
3. Phar Mor
4. Sensormatic Electronics

لوب^۱ (۱۹۸۸) بیان می‌کند که آرمان آموزش اخلاق در حسابداری، شامل «برداشتن یک گام» برای تغییر در رفتار اخلاقی می‌باشد. وی تلاش نمی‌کند که بگوید آموزش دهندگان حسابداری، توانایی ایجاد رفتار خوب یا بد را نزد دانشجویان دارند. مدرسین با استفاده از افزایش حساسیت اخلاقی، دلیل آوری اخلاقی و انگیزه اخلاقی «یک گام» برای رفتار اخلاقی برمی‌دارند اما در نهایت این دانشجویان هستند که باید گام آخر را خودشان بردارند. برای انجام بهتر این کار آنها باید از دانشجویان بخواهند خود را به ویژگی‌های سودمند اخلاقی و ضروری (مثل شجاعت، بردباری و پشتکار) مجهز کنند، چرا که چنین ویژگی‌هایی در انجام عمل و تکرار آن ضروری می‌باشند؛ مدرسین حسابداری در این مسیر با مقاومت در برابر تغییر دانشجویان مواجه می‌شوند چرا که دانشجویان وابستگی شدیدی به جامعه‌ای که در آنجا پرورش یافته‌اند، دارند. اما در نهایت دانشگاه، دانشجویان را وارد جامعه حسابداری بزرگتری خواهد کرد که در ادامه مسیری می‌باشد که آنها آن را در سطح پیش دانشگاهی انتخاب کرده‌اند.

تربید حرفه‌ای در تصمیم‌گیری

تربید حرفه‌ای، مفهومی است که اغلب در استانداردهای حرفه‌ای به آن پرداخته شده، اما این مفهوم در استانداردهای حرفه‌ای به طور کامل تصریح نشده است. از منظر بیانیه استاندارد حسابرسی شماره یک، تربید حرفه‌ای به شکل «بی‌طرفی» در نظر گرفته شده است (اولی، ۲۰۰۰). همچنین در بیانیه استاندارد حسابرسی شماره یک، تربید حرفه‌ای الزامی از مراقبت حرفه‌ای و نگرشی است که دربرگیرنده ذهنی پرسشگر و ارزیابی شواهد حسابرسی می‌باشد. در این استاندارد آمده است که «حسابرس از دانش، مهارت و توانایی که لازمه دقت حرفه حسابداری عمومی است، به شکل مناسب و با درستی در گردآوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد استفاده می‌کند ... حسابرس، نه فرض می‌کند که مدیریت نادرست است و نه می‌پندارد که به درستی مدیریت هیچ تربیدی وارد نمی‌شود» (استاندارد حسابرسی بخش ۰۷-۰۹، ۲۳۰). به عبارت دیگر، حسابرس با دقت می‌کوشد شواهد را گردآوری و ارزیابی کند، اما از قبل هیچ‌گونه ذهنیتی نسبت به جانبداری متصور نیست. عبارات مشابهی را می‌توان در استانداردهای حسابرسی بین‌المللی مشاهده کرد (هیأت استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی بین‌المللی ۲۰۰۴، استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۱۵-۱۶، ۲۰۰). هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در استاندارد حسابرسی شماره دو، این تعریف را به دست می‌دهد (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام ۲۰۰۴، بند ۳۶) و سایر استانداردهای امریکایی در حالی که به

اخلاقی به طور موثر افزایش دهد. از طرف دیگر، مثال‌های مثبت غرور و مباحثات دانشجویان را در مورد شجاعت‌های حرفه‌ای است و انگیزه آنها را در تکرار این موارد افزایش می‌دهد. همانطور که دی ماکرو^۱ (۱۹۹۶) توضیح داده است؛ تنها حذف گناه یا شرارت کافی نمی‌باشد بلکه شخص باید همچنین با فرهنگ تقوا و منطق با اصول آن رفتار نماید. تلاش برای تلاش صرفاً با تقوا شدن بدون در نظر گرفتن گناه و شرارت، همانند تلاش غیر واقع بینانه برای افزایش گل‌های رز در باغچه‌ای پر از علف‌های هرز می‌باشد. بهترین راه برای رهایی از گناهان، رهایی از آنها به واسطه داشتن شخصیتی متقی می‌باشد. ناپ لاورز و وبر^۲ (۱۹۹۸) مقاله‌ای تحت عنوان «جشن قهرمانی‌های حسابداری: یک رویکرد جایگزین برای آموزش اخلاقی» منتشر کردند. آنها عنوان می‌کردند که افرادی که به طور اخلاقی به شیوه‌ای مناسب رفتار می‌کنند مثال‌های خوبی برای دانشجویان هستند که ممکن است آنها را به انجام عمل مشابه در زمانی که با چالش‌های اخلاقی مواجه‌اند، ترغیب کند.

• ویژگی اخلاقی

چهارمین جزء مدل تورن شخصیت (ویژگی) اخلاقی می‌باشد که منجر به رفتار اخلاقی می‌شود. تورن (۱۹۹۸) بیان می‌کند که بر اساس جنبه توسعه‌ای - شناختی، شخصیت (ویژگی) اخلاقی شخص تمایل و توانایی او را در انجام عملی مطابق با نیت اخلاقی‌اش تحت تاثیر قرار می‌دهد. بر اساس تئوری اخلاقی تقوا، ویژگی شخصیتی، توانایی فرد را برای بکارگیری نیت اخلاقی‌اش در تقوای سودمند مورد تهاجم قرار می‌دهد. بنابراین، جنبه تکامل یافته آن بیان می‌کند که شخصیت اخلاقی یک فرد واکنشی از تقوای سودمند وی می‌باشد. رست و همکارانش (۱۹۹۹) بیان می‌کنند که شجاعت یک ویژگی اخلاقی ضروری در مدل تورن می‌باشد. شجاعت باعث می‌شود که فرد از نیت (قصد) اخلاقی خود به سوی رفتار اخلاقی پیش برود. مک اینتایر (۱۹۸۴) شجاعت را به عنوان ضرورتی برای همه اعمال تعریف می‌کند و بیان می‌کند که «ما باید برای خطراتی که افراد در معرض آن قرار می‌گیرند و ممکن است در مسیر متعالی شدن مواجه شوند، برنامه ریزی کنیم». سایر ویژگی‌های مربوط به تقوای سودمند (مثل، پشتکار و استقامت) ممکن است باعث نشوند که نیت اخلاقی منجر به رفتار اخلاقی شوند.

1. DeMacro
2. Knapp, Louwes, and Weber

بخش ۴۱، ۳۱۶) و باید پاسخ به ریسک تقلب (استاندارد حسابرسی بخش ۵۰، ۳۱۶) یا سایر کزنمایی‌های بااهمیت (بند ۴ بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۱۰) را از طریق افزایش رویه‌های حسابرسی پیش‌بینی ناپذیر، بررسی کنند.

بل و همکارانش (۲۰۰۵) بیان کردند که ممکن است در تردید حرفه‌ای، انتقالی را از «بی طرفی» به منظر «تردید احتمالی» شاهد باشیم، که به نوبه خود می‌تواند سطوح حداقل شواهد لازم برای توجیه اظهارنظرهای حسابرسی را افزایش دهد. به عنوان یک موضوع کاربردی، حسابرسان باید توجه داشته باشند که مقررات‌گذاران، بیشتر دیدگاه «تردید احتمالی» را مدنظر دارند، زیرا آنها در زمان قصور حسابرسی تردید حرفه‌ای را از دست رفته می‌دانند. مثلاً، جورج دیاکنت، رئیس سابق حسابداری کمیسیون بورس اوراق بهادار فقیدان تردید حرفه‌ای را دلیل اصلی قصور حرفه‌ای می‌داند (کار مایکل و کرایچ ۱۹۹۶). فقیدان تردید حرفه‌ای در بیشتر الزامات اطلاعاتی کمیسیون بورس اوراق بهادار شناسایی شده (بیسلی و همکاران ۲۰۰۱) و تردید حرفه‌ای عامل اصلی طرح دعاوی در خصوص کژکاری حرفه‌ای بر علیه حسابرسان است (اندرسون و ولف ۲۰۰۲). اگرچه می‌توان از به کارگیری دیدگاه بی طرفانه تردید حرفه‌ای برای انباشتن شواهد بسیار یا توجه زیاد به شواهدی که نمایانگر کزنمایی است انتقاد کرد، اما این موضوع به معنی نحوه شرایط به کار رفته در زمان انتقاد حسابرسان نیست.

نوشته‌های دانشگاهی نیز تا اندازه‌ای در تعریف تردید حرفه‌ای ناسازگار هستند. بعضی از مطالعات، دیدگاهی بی طرفانه دارند. مثلاً، هرت (۲۰۰۷) تردید حرفه‌ای را در شرایط ویژگی‌های متفاوت تردیدها تعریف می‌کند (مثلاً، یک پرسش ذهنی، توقف قضاوت، اعتماد به نفس) که بیشتر بر داشتن و تعقیب تردید به جای مسیر خاص تردید تمرکز دارد. بمبر و همکاران (۱۹۹۷) به نحوه به روز رسانی اظهارنظر حسابرسان در زمینه شواهد جدید توجه و وزنی از بی طرفی را در چارچوبشان ایجاد کرده‌اند. کوشینگ (۲۰۰۳) تردید را به عنوان حفظ صحت نسبی در ارزیابی‌های ریسک، در مقابل «اطمینان» یا «تردید» حسابرسانی که از پیش‌بینی‌پذیری جانبداری می‌کنند، تعریف می‌کند.

به نظر می‌رسد بعضی نوشته‌های دانشگاهی بیشتر دیدگاه تردید احتمالی را پذیرفته‌اند. در این دیدگاه حسابرسان زمانی که احتمال بیشتری می‌دهند، صورت‌های مالی کزنمایی بااهمیت داشته باشند یا زمانی که شواهد بیشتری را به منظور رسیدن به این نتیجه که کزنمایی بااهمیتی وجود ندارد گردآوری می‌کنند، تردید حرفه‌ای بیشتری اعمال می‌کنند. مثلاً، شوب (۱۹۹۶) تردید را معادل شک (و در مقابل اطمینان) می‌داند. هوگرس و آینهورن (۱۹۹۷) شکاک را فردی می‌دانند که «حساسیت زیادی به شواهد منفی دارد اما از شواهد مثبت چشم‌پوشی می‌کند»، و مک کیلان و وایت (۱۹۹۳) حسابرسان را شکاک می‌دانند اگر حساسیت بیشتری به شواهدی داشته باشد که ریسک قصور در کشف اشتباهات

تعریف ارائه شده در بخش حسابرسی ۳۳۰ اشاره می‌کنند، این تعریف از تردید حرفه‌ای را مطرح می‌نماید. مثلاً، در ارتباط با تأییدنامه‌ها، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۶۷ بیان می‌کند که حسابرسان باید سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای را با فرآیند تأیید نامه خواهی اعمال کنند. تردید حرفه‌ای در طراحی تأییدنامه اجرای رویه‌های اخذ تأییدنامه ارزشیابی رویه‌های تأییدنامه نقش بااهمیتی دارد (بند ۱۵ استاندارد حسابرسی بخش ۳۳۰). به طور کلی، بیانیه استاندارد حسابرسی ۱۰۹ تأکید می‌کند که «حسابرس باید حسابرسی را با نگرش تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کند» (بند ۱۹ بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۱۰۹).

به نظر می‌رسد این دیدگاه تا اندازه‌ای با دیدگاه ارائه شده در استانداردهای ناظر بر تقلب یا حوزه‌هایی که صلاح‌دید مدیریت در آنها زیاد است، متفاوت باشد. این استانداردها همچنان به دیدگاه «بی طرفانه» تردید حرفه‌ای که در بخش ۲۳۰ ارائه شده اشاره دارند، اما تا اندازه‌ای در این حوزه تمایز قائل می‌شود. همان‌گونه که بل و همکارانش (۲۰۰۵) بیان کرده‌اند، استانداردهای حسابرسی این حوزه‌ها بیانگر ذهنیتی فراتر از حسابرسی دادگاهی است که در آن حسابرسان «تردید احتمالی» دارند و سطحی از نادرستی را فرض می‌کنند مگر آن که داده‌ها چیز دیگری را نشان دهند. مثلاً، در ارتباط با برآوردهای حسابداری، بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۷، بیان می‌کند که به دلیل آن که برآوردها بر پایه عوامل ذهنی و عینی هستند، ممکن است اعمال مدیریت بر کنترل‌های استقرار یافته برای آنها دشوار باشد و در این شرایط، احتمال بالقوای برای سوءگیری در عوامل ذهنی وجود دارد. بر این اساس... حسابرسان باید با نگرش تردید حرفه‌ای، عوامل عینی و ذهنی را بررسی کنند (بند ۴ استانداردهای حسابرسی بخش ۳۴۲). بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۹، بیان می‌کند که به دلیل ویژگی‌های تقلب، اعمال تردید حرفه‌ای حسابرسی در زمان بررسی یک کزنمایی بااهمیت معلول تقلب، مهم است. حسابرسان باید رسیدگی را با این ذهنیت انجام دهد که صرف‌نظر از هرگونه تجربه قبلی در واحد تجاری و صرف‌نظر از اعتقاد حسابرسان نسبت به درستکاری و صداقت مدیریت، احتمال این که کزنمایی بااهمیت می‌تواند معلول تقلب باشد، شناسایی شود. به علاوه، تردید حرفه‌ای الزام‌کننده پرسش مستمر این موضوع است که آیا اطلاعات و شواهد کسب شده بیانگر وقوع کزنمایی بااهمیت، معلول تقلب است یا خیر (بند ۱۳ استاندارد حسابرسی بخش ۳۱۶). باز هم این مطلب مشابه عباراتی است که در استانداردهای بین‌المللی (بند ۲۴ استاندارد حسابرسی بین‌المللی ۲۴۰) ارائه شده است و همچنین مشابه تعریفی است که هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام در استاندارد حسابرسی شماره ۲ مطرح کرده است (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام ۲۰۰۴، بند ۱۶). حسابرسان ملزم شده‌اند فرض کنند که ریسک تقلب در درآمدها وجود دارد (استاندارد حسابرسی

شواهد، داده‌های مهمی برای فرآیند قضاوت فراهم می‌کنند (رابطه ۲). در این مدل شواهد حسابرسی به مفهوم گسترده و دربرگیرنده هرگونه اطلاعات گردآوری و بررسی شده در دوره حسابرسی مدنظر قرار گرفته است. تردید حرفه‌ای می‌تواند بر برنامه‌ریزی اولیه حسابرسی اثر بگذارد، زمانی که شواهد و داده‌های اولیه می‌توانند تنها دربرگیرنده دورنمای اطلاعات صاحب کار باشند و زمانی که شواهد ورودی دربرگیرنده تمام شواهد گردآوری شده در حسابرسی باشند، تردید حرفه‌ای می‌تواند بر گزینش اظهارنظر حسابرس هم اثر بگذارد.

بعضی درون‌دادهای فرآیند قضاوت دربرگیرنده قضاوت حسابرس (رابطه ۳)، بعضی ویژگی‌های غیردانشی است که به صورت کلی با عنوان ویژگی‌ها (مثل آگاهی، استعداد تردید، اعتماد به نفس، رابطه ۴) و انگیزه‌های حسابرس (رابطه ۵) در این مدل ارائه شده است. براساس نظر لیبی و لیوفت (۱۹۹۳) دانش حسابرس نتیجه ترکیب ویژگی‌ها (رابطه ۶) و تجربه قبلی (که دربرگیرنده آموزش است) دانسته می‌شود و زمانی که حسابرس نحوه عمل و آموزش حسابرسی را آغاز می‌کند، ویژگی‌ها ثابت دیده می‌شوند. مطالعات قبلی در حوزه روانشناسی و حسابداری نشان می‌دهند که قضاوت‌های حسابرس در مسائل مختلف، مثل دشواری الگوهای شناسایی شواهد، به کارگیری دانش قبلی در کار قضاوت جاری، وزن مناسب شواهد و پیش‌گیری انگیزه‌ها از قضاوت اثرگذار به روش ناخودآگاه آسیب‌پذیر هستند. تمام این مشکلات می‌توانند بر اندازه‌ای که قضاوت‌ها تردید حرفه‌ای را بازتاب می‌دهند، اثرگذار باشند.

این که آیا قضاوت‌های تردید حرفه‌ای به اقدامات تردید حرفه‌ای تبدیل می‌شوند یا خیر؛ نه تنها به اندازه قضاوتی که تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهد، بلکه به منظرهای انگیزه‌ها (رابطه ۸)، ویژگی‌ها (رابطه ۹) و دانش حسابرس (رابطه ۱۰) نیز بستگی دارد. این تمایز بین قضاوت و اقدام بیانگر این ایده است که تردید حرفه‌ای قبل از آن که برای ترویج اقدام کافی باشد باید به آستانه‌هایی دست یابد و به نظر می‌رسد اعمال واقعی تردید حرفه‌ای توسط حسابرس تحت تأثیر جنبه‌هایی از دانش (مثلاً دانش محدودیت‌های استانداردهای حسابداری و حسابرسی)، ویژگی‌ها (مثل اعتماد به نفس) و انگیزه‌ها (مثلاً، آیا فشارهایی برای رعایت بودجه‌های زمانی اعمال می‌شود یا این که حسابرس از اقدامات خاصی که موجب دلسردی نامطلوب صاحبکار می‌شود، اجتناب می‌کند، حفظ یکنواخت تردید حرفه‌ای را بازتاب یافته در قضاوت‌هایشان) باشد.

اقدام تردیدآمیز می‌تواند اندازه یا ماهیت شواهد در دسترس حسابرس که باید پس از آن توسط حسابرس شناسایی گردد و بخشی از دانش و تجربه او شود، را تغییر دهد. بنابراین، این مدل از طریق شواهد تطبیق یافته و قضاوتی، اقدامات انجام شده، شواهد بیشتر معلول اقدامات انجام شده (رابطه ۱۱)

صورت‌های مالی صاحب کار را کاهش می‌دهد. همچنین چهارچوب بمبر و همکاران (۱۹۹۷) وزن سوگیری را نمایش می‌دهد. مقالات تجربی مختلف بیان می‌کنند که تردید حرفه‌ای با دستکاری‌هایی افزایش می‌یابد که بر ضرورت گردآوری شواهد بیشتر قبل از پذیرش توضیحات صاحبکار تأکید می‌کند (پیچر ۱۹۹۶، ترنر ۲۰۰۱). بعضی از مطالعات، تردید حرفه‌ای را از دیدگاه دستاورد مشخص می‌کنند که در این دیدگاه دستاوردهای مشکوک به عنوان شاخصی دیده می‌شوند که تردید احتمالی بیشتر اعمال می‌شود، مثلاً توانایی بیشتر در کشف تقلب به عنوان شاخص بیشتر تردید حرفه‌ای دیده می‌شود (کارسلو و نیل ۲۰۰۰، چو و تن ۲۰۰۰).

نلسون (۲۰۰۹) دیدگاه «تردید احتمالی» را از تردید حرفه‌ای پذیرفته است. او شک را به عنوان رفتاری می‌بیند که بیانگر تردید بیشتر نسبت به اعتبار بعضی از ادعاها است. به ویژه، وی تردید حرفه‌ای را به صورت تصمیم‌ها و قضاوت‌های حسابرس تعریف می‌کند که بیانگر ارزیابی بیشتر از ریسک یک ادعای نادرست است، مشروط بر این که اطلاعات برای حسابرس در دسترس باشد. بر مبنای این تعریف، حسابرسی که درجه بالایی از تردید حرفه‌ای دارد پیش از نتیجه‌گیری درباره صحت ادعا به شواهد متقاعدکننده نسبتاً بیشتری نیازمند است. او حسابرسی را به عنوان آزمون اصلی ادعاهایی دیده است که بیان می‌کند صورت‌های مالی صاحب کار عاری از کژنمایی بااهمیت است و سامانه کنترل مشتری به صورت اثربخش عمل می‌کند، اما این تعریف می‌تواند برای سایر ادعاها نیز به کار برده شود. توجه داشته باشید که پذیرش منظر تردید احتمالی از تردید حرفه‌ای ضرورتاً به تأکید بر شک نامتقارن در مقابل متقارن از جانب حسابرس می‌رسد. بر مبنای این دیدگاه، حسابرسانی که تردید حرفه‌ای بالایی دارند به احتمال زیاد به جای این که نسبت به شواهدی که نشان می‌دهند یک ادعا نادرست است تردید کنند، نسبت به شواهدی تردید دارند که نشان می‌دهند یک ادعا درست است و در نتیجه به گردآوری شواهد بیشتر تمایل خواهند داشت. بنابراین، براساس این تعریف، تردید حرفه‌ای بالا نمی‌تواند به حسابرسی بینجامد که توازن بهینه میان اثربخشی و کارایی ایجاد می‌کند.

• مدل‌بندی تردید حرفه‌ای

نلسون (۲۰۰۹) بر مبنای مطالعات پیشین، مدلی (شکل ۲-۴) را برای بازیابی تردید حرفه‌ای ارائه کرده است. در کانون این مدل این ایده قرار دارد که بین قضاوت تردیدآمیز و اقدام تردیدآمیز تفاوت وجود دارد (رابطه ۱). همان‌گونه که در تعریف تردید حرفه‌ای در استانداردهای حسابرسی (استاندارد حسابرسی بخش ۲۳۰) بیان شده، تردید حرفه‌ای محصول قضاوت حسابرس است، اما تردید حرفه‌ای از طریق رفتار تردیدآمیز آشکار می‌شود و مشخصه عملکرد حسابرس است.

دانشمندان قرار گرفته است. مدل رست (۱۹۹۴) توضیح می‌دهد که ساختارهای شناختی مختلف و فرآیندهای موجود در بطن فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی چطور برای ایجاد رفتار اخلاقی فرد با هم ترکیب می‌شوند. وی چهار جزء اصلی درونی فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را معرفی می‌کند. جزء اول، حساسیت اخلاقی است که حاکی از وجود یک مسأله اخلاقی می‌باشد. جزء دوم، استدلال تجویزی است که منجر به قضاوت تجویزی راه حل ایده آل در یک مسأله اخلاقی خاص می‌شود. جزء سوم انگیزش اخلاقی، شامل شکل‌دهی تمایل اخلاقی فرد در این مورد می‌شود که آیا با این قضاوت اخلاقی موافقت کند یا نه. پیامد جزء سوم، انتخاب تصمیم اخلاقی فرد است. چهارمین جزء که منجر به رفتار اخلاقی یا حذف مسأله اخلاقی می‌شود، تابعی از شخصیت اخلاقی فرد است. اگرچه این مدل در بخش‌های قبلی تبیین شده است اما در ادامه این فصل به تشریح کامل چهار جزء مدل پرداخته می‌شود.

جزء ۱: حساسیت اخلاقی و شناسایی مسأله اخلاقی: فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی با

شناسایی مسأله اخلاقی آغاز می‌شود که این امر توسط حساسیت اخلاقی رخ می‌دهد. حساسیت اخلاقی، این آگاهی است که تحلیل یک مسأله اخلاقی خاص ممکن است بر بهروزی دیگران تأثیر بگذارد. این جزء شامل ادراک و تفسیر اجزای شناختی موقعیت و ارزیابی تأثیر گزینه‌های بالقوه بر آرامش دیگران می‌شود. تصمیم‌گیری اخلاقی با درک فرد از مسأله اخلاقی آغاز می‌گردد.

جزء ۲: استدلال و قضاوت تجویزی: استدلال تجویزی فرد، ارزیابی او از چیزی است که به طور ایده آل عقیده دارد باید انجام شود تا یک مسأله اخلاقی خاص حل شود. قضاوت تجویزی فرد، پیامد استدلال اخلاقی اوست و عوامل موقعیتی را که منجر به استفاده از یک ساختار شناختی خاص شده نشان می‌دهد. استفاده از هر یک از این ساختارها محدود به سطح رشد اخلاقی فرد است. فرد قضاوت اخلاقی را در مورد هر عمل انجام می‌دهد و عملی که از لحاظ اخلاقی درست است را انتخاب می‌کند.

جزء ۳: انگیزش اخلاقی و تمایل به حل مسأله اخلاقی: این مرحله شامل طراحی گزینه‌هایی برای حل یک مسأله اخلاقی و انتخاب گزینه‌ای می‌شود که فرد تمایل دارد انجام دهد. فرد فعالیت‌های مختلفی که امکان انجام آن‌ها را دارد، تشخیص می‌دهد و نتایجی را که می‌تواند برای افراد درگیر ایجاد کند را تعیین می‌کند. ممکن است گزینه‌های ایجاد شده کاملاً با دیدگاه ایده‌آل فرد در مورد مسأله اخلاقی، سازگار نباشد، اما نهایتاً فرد باید به انجام عمل اخلاقی تمایل داشته باشد تا این عمل اتفاق بیفتد.

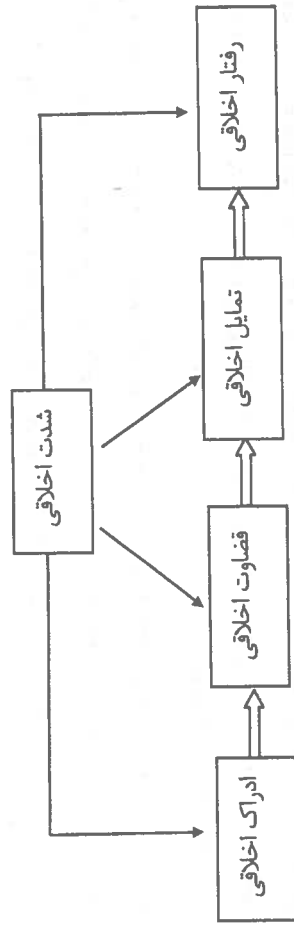
تجربیات اخلاقی (وجدانی)، اجتماعی و فردی، به صورتی که قوانینی که باید فرد را هدایت کند، ارزش‌هایی که شایسته تشویق هستند و خصوصاتی که لایق گسترش در زندگی هستند، تعیین شوند.

سونسون و وود^۱ (۲۰۰۳) در تحقیقی توصیف سولومون (۱۹۹۴) را مطرح کردند. سولومون معتقد است: «بررسی و درک زندگی خوب، خوب زندگی کردن، زندگی که ارزش زیستن را داشته باشد، تا حد زیادی یک موضوع دیدگاهی است. انجام دادن هر عمل و فعالیت در جای خودش، دانستن این که چه کاری ارزش انجام دادن را دارد و چه کاری ندارد، دانستن این که چه چیزی ارزش خواستن دارد و چه چیزی ندارد و...». آنها همچنین تعریف ولاسکوئز^۲ (۱۹۹۸) را معرفی کردند که اخلاق را به این صورت تعریف می‌کند: «عمل بررسی استانداردهای اخلاقی فرد یا استانداردهای اخلاقی جامعه و بررسی این که این استانداردها چه طور در زندگی ما اجرا می‌شوند و کجا منطقی یا غیرمنطقی هستند». اخلاق غالباً به یک سری اصول اخلاقی یا ارزش‌هایی گفته می‌شود که رفتار را هدایت می‌کنند. جونز^۳ (۱۹۹۱) تصمیم اخلاقی را به عنوان تصمیمی معرفی می‌کند که هم از نظر وجدانی و هم از نظر قانونی برای بخش بزرگی از جامعه قابل قبول است، در حالی که تصمیم غیراخلاقی، تصمیمی است که از نظر قانونی یا وجدانی برای بخش بزرگی از جامعه غیرقابل قبول است. اخلاق درباره درست یا نادرست و کار خوب و کار بد است و شامل یک سری دلایل فلسفی برای اصول اخلاقی تصریح شده از طرف جامعه می‌شود. این اصول فراتر از قانون هستند و راهنمای حل مسائل وجدانی با رعایت انصاف و راه حل درست و به حق می‌باشند. اخلاق به قوانین و استانداردهای هدایتی مربوط به قوانین فلسفه اخلاقی توجه می‌کند.

فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی

مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی بر تفکر شناختی افراد تمرکز می‌کنند. در این مدل‌ها غالباً فرآیند تصمیم‌گیری یک پردازش شناختی متوالی است. در این شیوه پردازش، عوامل مؤثر بر تحلیل شناختی فردی (مانند ارزش‌های اخلاقی، طرز فکر، دانش و عوامل محیط سازمانی، مانند افراد (از جمله همکاران و مافوق‌ها) و فرصت‌هایی که برای انجام رفتار اخلاقی ایجاد شده است) (مانند پاداش‌ها و آئین‌نامه‌های اخلاقی) به کار گرفته می‌شود. شیوه فرآیند شناختی در تصمیم‌گیری اخلاقی مدتهاست که مورد توجه

1. Swenson & Wood, 2003
2. Velasquez, 1998
3. Jones T., 1991



شکل ۳-۴: مدل اقتضایی تصمیم‌گیری اخلاقی جونز

• ادراک اخلاقی

ادراک اخلاقی به تشخیص فرد از یک مفهوم اخلاقی گفته می‌شود. ادراک اخلاقی عامل محرک تمام تصمیم‌گیری‌های اخلاقی است. در هنگام درگیر شدن در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، فرد باید مسأله اخلاقی را درک کند (هانت و ویتل^۱، ۱۹۸۶). کسی که موقعیت را اخلاقی نداند وارد فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی نمی‌شود و از معیارهای دیگری در تصمیم‌گیری استفاده می‌کند (مورفی و دیگران^۲، ۲۰۰۵). ادراک موقعیت اخلاقی، دلیل مهم تفاوت در قضاوت‌های اخلاقی به شمار می‌رود. هانت و ویتل، به طور مشخص مسأله اخلاقی ادراک شده را به عنوان تسهیل‌کننده فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی معرفی کردند.

به تعبیر رست، عاملی که منجر به ادراک اخلاقی می‌شود، حساسیت اخلاقی است که به این صورت تعریف می‌شود: «توانایی تشخیص اینکه یک موقعیت، محتوای اخلاقی دارد یا خیر؟ و این یعنی، توانایی تشخیص مبحث اخلاقی (هبرت و دیگران^۲، ۱۹۹۰). در واقع، از دیدگاه رست ادراک اخلاقی فرآیندی است که در اثر وجود حساسیت اخلاقی آنهاست (پترسون^۱، ۲۰۰۱). اگر مسأله یا مبحث اخلاقی را یک شیء اجتماعی قلمداد کنیم، در نتیجه تمامی مطالبی که در مورد ادراک مطرح شده است نیز در مورد ادراک اخلاقی صادق است. یعنی علائق، تجربیات فرد (موفقیت و شکست‌ها)، ویژگی‌های مسأله‌ای که با آن مواجه شده و انتظارات افرادی که با آنها در تعامل است (اعم از مدیران و همکاران)، در ادراک او از وجود مسأله اخلاقی مؤثرند. به علاوه، درک فرد از یک مسأله اخلاقی به مرحله رشد اخلاقی او بستگی دارد. رشد اخلاقی به عنوان عاملی است که تعیین می‌کند فرد در مرحله بعد از چه فلسفه (ایدئولوژی) اخلاقی برای قضاوت استفاده می‌کند.

1. Hunt & Vitell, 1986
2. Hebert, Meslin, Dunn, Byrne, & Reid, 1990

جزء ۴: اقدام اخلاقی: چهارمین عامل این مدل، اقدام است. یعنی فرد به دنبال تمایل برای انجام یک عمل اخلاقی، عملی را انجام می‌دهد. سپس فرد، مسأله ادراک شده، گزینه‌ها و نتایج را برای دستیابی به یک قضاوت اخلاقی ارزیابی می‌کند. این قضاوت‌های اخلاقی بر رفتار فرد تأثیر می‌گذازند. اما، به هر حال رفتار فرد تحت تأثیر تمایل فرد می‌باشد (پترسون^۱، ۲۰۰۱). جونز در سال ۱۹۹۱، مدل اقتضایی تصمیم‌گیری اخلاقی در سازمان را که یک مدل چهار مرحله‌ای است، بر اساس مدل رست طراحی کرد (شکل ۳-۴). در مدل جونز قصد اخلاقی پیامد نهایی قضاوت اخلاقی است که خود تحت تأثیر تشخیص مدیر از مبحث اخلاقی قرار می‌گیرد (مسأله اخلاقی ادراک شده). می‌توان گفت با یک جمع بندی، فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی شامل چهار مرحله می‌شود:

- **تعریف مسأله اخلاقی (ادراک اخلاقی):** گام اول مستلزم تشخیص این است که آیا یک تصمیم، کارکرد اخلاقی دارد یا خیر. این امر مستلزم ارزیابی ماهیت و نتایج عمل است. این گام یک سؤال در زمینه مورد بحث را به صورت یک مسأله اخلاقی در می‌آورد. مثلاً، آیا برجسته کردن کارکرد دارویی یک محصول و حداقل نشان دادن عوارض جانبی آن در تبلیغات، اخلاقی است؟
- **انتخاب استاندارد اخلاقی (قضاوت اخلاقی):** در حالی که بیشتر نظریات، مدیران را به یک راه حل در شرایط خاص می‌رسانند، گاهی اوقات استانداردهای مختلف منجر به راه‌حلهای مختلف می‌شوند. وجود نظریات اخلاقی مختلف یک دلیل برای این است که چرا مدیران در مورد یک راه درست اخلاقی واحد توافق ندارند.
- **به کارگیری استاندارد اخلاقی (تمایل اخلاقی):** پس از این که یک استاندارد اخلاقی انتخاب می‌شود، باید در موقعیت خاص به کار گرفته شود (مورفی و دیگران^۲، ۲۰۰۵).
- **انجام اقدام اخلاقی:** در بالا تبیین شد.

مدل‌های ارائه شده توسط محققین مختلف، تفسیر موقعیت اخلاقی یا شناخت مبحث اخلاقی را به عنوان محرک و نقطه آغاز تصمیم‌گیری اخلاقی معرفی می‌کنند. در واقع ادراک یک مسأله اخلاقی، دروازه‌ای است که فرد را وارد فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی می‌کند، در صورتی که فرد از این دروازه عبور نکند وارد تصمیم‌گیری می‌شود که ارزیابی‌های اخلاقی ارتباطی ندارند. در عین حال، ادراک اخلاقی به تنهایی برای اتخاذ یک تصمیم اخلاقی کافی نیست، بلکه فرد باید برای اتخاذ این تصمیم، تمایل اخلاقی داشته باشد. از این‌رو، دو مفهوم فوق در اتخاذ یک تصمیم اخلاقی اهمیت زیادی دارند.

1. Patterson, 2001
2. Murphy, Spake, & Wang, 2005

۴- استانداردهای اخلاقی مربوط به هیجانات خاص و هر فرهنگ خاص است.

کوریتز^۱ (۱۹۸۴) به نقل از کولبرگ و کندی عنوان کرد که قضاوت اخلاقی، قضاوتیست که نشان می‌دهد کار درست یا واجب است و از اصول یا قانون ناشی می‌شود. قوانین یا اصول، عواملی هستند که به عنوان راهنمای رفتار عمل می‌کنند.

کوجالا^۲ (۲۰۰۴)، سه خصوصیت مربوط به قضاوت اخلاقی را که برای حل مسائل اخلاقی به کار می‌روند و دی جرج آن را مطرح کرد یا ارائه می‌کند: «اول، قضاوت اخلاقی در مورد درستی یا نادرستی یک عمل باید به طور کلی قابل اجرا باشد. اگر در مورد من صدق کند، باید برای هر کس دیگری نیز صدق کند. دوم، قضاوت‌های اخلاقی مهم هستند. در واقع از موضوعات دیگر مهمتر هستند. گاهی ما از نظر اخلاقی مقید هستیم کاری را که دوست نداریم، انجام دهیم. سوم، قدردانی برای عمل اخلاقی می‌تواند به طور مناسبی به انجام عمل اخلاقی کمک کند و سرزنش اخلاقی می‌تواند به انجام عمل غیراخلاقی کمک کند».

قضاوت اخلاقی پیچیدگی زیادی دارد. تصمیم‌گیرنده می‌تواند یک یا بیش از یک نظریه فلسفی در قضاوت خود استفاده کند. تعداد فلسفه‌ها و فلسفه‌های خاصی که برای قضاوت انتخاب می‌شوند، حاصل رشد اخلاقی، نوع دین‌فغان و محیط می‌باشند. استفاده بالقوه از فلسفه‌های چندگانه در مطالعات جدید اخلاق کسب و کار به اثبات رسیده است. از آنجا که فرد ممکن است یک یا چند فلسفه را در مسأله اخلاقی خاص به کار ببرد، این احتمال وجود دارد که بین فلسفه‌هایی که به کار می‌برد، تضاد ایجاد شود. اگر فرد فلسفه‌های مختلفی را به کار گیرد و همه یک نتیجه و تصمیم برای او ایجاد نکنند، باید راهی برای حل این تضاد پیدا کند. یعنی اگر یکی از این فلسفه‌ها بیان نماید که یک سری از اعمال غیراخلاقی می‌باشند و فلسفه دیگری، بیان نماید همان اعمال، اخلاقی هستند، فرد باید راهی برای ایجاد سازگاری بین این تفاوت‌ها پیدا کند. این امر غالباً به این صورت اتفاق می‌افتد که فرد تشخیص می‌دهد یکی از فلسفه‌های خاصی که انتخاب کرده واقعاً برای استفاده در مورد مسأله جاری مناسب نیست، بنابراین، از نتایج فلسفه مذکور، صرف‌نظر می‌کند. این استدلال شامل اولویت دادن به نیک‌ترین ضرورت نسبت به دیگر ضرورت‌ها همچنین تمرکز بر حقوق یک گروه از دین‌فغان نسبت به دیگران می‌شود. مثلاً، به احتمال زیاد، فرد بر حقوق گروه دین‌فغانی که به آنها تعلق دارد، بیشتر تأکید می‌کند. با چشم‌پوشی از یک استدلال، مسأله بر اساس دیگر فلسفه‌هایی که باقی مانده‌اند و به مسأله اخلاقی مورد بررسی مربوطند، ارزیابی می‌شود. در نهایت برای این که یک تصمیم، اخلاقی ارزیابی شود، باید با

1. (Korintz, 1984)
2. (Kujala, 2004)

مثلاً کسی که در سطح اول رشد اخلاقی است احتمالاً از نظریه‌های اخلاقی که این سطح را نشان می‌دهد استفاده می‌کند. انتظار می‌رود تشخیص مسأله اخلاقی، تحت تأثیر محیط صنعتی، سازمانی و تجربیات شخصی باشد. عده‌ای عقیده دارند که حساسیت اخلاقی به اقتضاء صنعت (مثل حرفه)، عوامل فردی و سازمانی بستگی دارد.

مدل‌های اخلاق مانند فرل و گرشام^۱ (۱۹۸۵) و ویتل (۱۹۸۶) غالباً نشان داده‌اند که ادراک مسأله اخلاقی فرد به طور مستقیم یا غیرمستقیم بر اجزای مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی او از جمله تمایل اخلاقی و یا توجه خاص به یک موقعیت اخلاقی خاص تأثیر می‌گذارد. می‌توان انتظار داشت افرادی که یک مسأله اخلاقی را درک می‌کنند، بیشتر تمایل داشته باشند که رفتارشان اخلاقی باشد.

• قضاوت اخلاقی

پس از اینکه فرد موضوع اخلاقی را درک کرد، در مورد آن قضاوت می‌کند. تشخیص فرد در مورد این که چه رفتاری درست یا غلط است، قضاوت اخلاقی نامیده می‌شود (ریدنباخ و رابین^۲، ۱۹۹۰). رست در سال ۱۹۸۶ از قضاوت اخلاقی به عنوان قضاوت تجویزی نام برد و گفت قضاوت اخلاقی یعنی اینکه چه کاری باید انجام شود. نیشان^۳ در سال ۱۹۸۴ بیان کرد که فرآیند قضاوت اخلاقی مبتنی بر عوامل زیر است:

➤ استانداردهای رفتاری که هریک از آنها یک درجه جدیت دارند.

➤ اصول کلی در مورد درستی و نادرستی.

ولاسکوئز^۴ در سال ۱۹۹۸ می‌گوید هرگاه فرد در مورد راه درست یا غلط انجام کاری تکراری، یا در مورد خوب و بد قضاوت کند، این قضاوت را بر مبنای نوعی استاندارد انجام می‌دهد. ولاسکوئز چهار معیار را برای تشخیص استانداردهای اخلاقی و منابع آن معرفی می‌کند:

۱- استانداردهای اخلاقی مربوط به مسائلی هستند که می‌توانند به طور جدی به انسان آسیب یا سود برسانند.

۲- استانداردهای اخلاقی با تصمیمات افراد قدرتمند خاص تعیین نمی‌شوند یا تغییر نمی‌کنند.

۳- به نظر می‌رسد که استانداردهای اخلاقی باید بر دیگر ارزش‌ها از جمله نفع شخصی اولویت داشته باشند.

1. (Ferrel & Gresham, 1985)
2. (Reidenbach & Robin, 1990)
3. (Nissan, 1984)
4. (Vellasquez, 1998)

تمام فلسفه‌هایی که فرد در قضاوت خود به کار گرفته سازگار باشد تا بتواند توسط تصمیم گیرنده اجرا شود یا از دلایلی که باعث عدم سازگاری بین فلسفه‌ها می‌شود، چشم پوشی گردد.

• تمایل اخلاقی

همان‌طور که گفته شد، سومین جزء مدل رست، شکل‌دهی تمایل به حل یک مسأله اخلاقی است. تمایل اخلاقی به گرایش یا رفتار جهت داری گفته می‌شود که فرد پس از انجام قضاوت اخلاقی، بر اساس رشد شناختی اخلاق خود پیدا می‌کند. شکل‌دهی این تمایل به حل مسأله اخلاقی، شامل بررسی گزینه‌هایی برای حل یک مسأله اخلاقی و انتخاب گزینه‌ای می‌شود که فرد تمایل دارد انجام دهد. گزینه انتخاب شده ممکن است کاملاً با دیدگاه ایده آل فرد در مورد مسأله اخلاقی، سازگار نباشد. بنابراین، تمایل فرد را به برآورد یا عدم برآورد قضاوت اخلاقی در مقابل ارزش‌های غیراخلاقی (بی‌ارتباط با موضوع اخلاقی)، نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، بر اساس نتایج قضاوت اخلاقی، یک گزینه خاص انتخاب می‌شود و فرد تمایل خود را برای انجام این گزینه شکل می‌دهد. باید توجه کرد که تمایل به انجام یک سری اعمال، به انجام عمل رفتار واقعی مربوط است. اما این دو یکسان نیستند. به عبارت دیگر، تمایل به درگیر شدن در یک رفتار خاص می‌تواند تحت تأثیر نقش تصمیم گیرنده (نوع ذینفعان) یا عوامل محیط خارجی و ... قرار گیرد. تمایل اخلاقی یک متغیر خروجی مهم است که ممکن است تحت تأثیر قضاوت اخلاقی و نیز ارزیابی (نتیجه‌گرا) عمل قرار گیرد. تمایل اخلاقی رفتاری است که فرد تمایل دارد نسبت به مسائل اخلاقی انجام دهد. غالباً، افراد علی‌رغم این‌که می‌دانند رفتاری غلط است، اما رفتار غیراخلاقی می‌کنند، یک دلیل عدم سازگاری بین قضاوت و رفتار یک فرد، ارزیابی نتایج فردی رفتار است که در مقایسه با ارزش‌های دیگر فرد، نسبت به مسائل اخلاقی اولویت پیدا می‌کند. مانند نتایج مالی و اقتصادی یا اجتماعی که تصمیم مذکور برای فرد به همراه دارد. دلیل دیگر، عدم تشخیص مبحث اخلاقی است. استانداردها و اصول درون سازی شده، بخشی از تمایل اخلاقی فرد می‌باشد و این فرآیند نیز براساس استانداردهای فردی شکل می‌گیرد که برای ارزیابی رفتار فرد در هر موقعیت استفاده می‌شود. استانداردها و اصول درون‌سازی شده، بخشی از تمایل اخلاقی فرد است که شامل دیدگاه شخصیتی‌ای می‌شود که فرد از آن طریق استدلال و قضاوت خود را نشان می‌دهد (هارینگتون^۱ ۱۹۹۸). هانت و ویتل در ۱۹۸۶ دوگرایش مختلف را نشان می‌دهند: اولی (گرایش مقررات محور) که بر پیروی از قوانین و مقررات برای اجتناب از تنبیه تأکید می‌کند و دومی (گرایش نقش محور) که بر درک درست ارزش اخلاقی قوانین و ظرفیت نقش پذیری فرد تأکید می‌کند. انتظار می‌رود که کسانی

1. (Harington, 1998)

که گرایش نقش محور دارند، در شرایط ابهام که هیچ قانونی وجود ندارد، بیشتر قضاوت اخلاقی انجام دهند (مثلاً، با رفتار غیراخلاقی، شدیدتر مخالفت می‌کنند). زیرا افراد نقش محور بر اصول درون سازی شده‌ای که به آنها می‌گویند چه نقشی را به عهده گیرند، تکیه می‌کنند. از طرف دیگر، افراد مقررات محور، یک چهارچوب درونی که بتواند آنها را در قضاوت اخلاقی راهنمایی کند، ندارند. در واقع، قضاوت‌های اخلاقی آنها تحت تأثیر دستورالعمل‌های رفتاری که از طریق اتفاق نظر اجتماعی حاصل شده است و نیز گرایش اخلاقی فرد، قرار می‌گیرد. فردی که قانون مدار است، یا قضاوت اخلاقی را با آگاهی اجتماعی کمی در مورد عمل انجام می‌دهد، احتمالاً با قضاوت غیراخلاقی موفق‌تر است یا قضاوت غیراخلاقی‌تری انجام می‌دهد. تمایل اخلاقی، عملی است که فرد تمایل دارد نسبت به مسائل اخلاقی انجام دهد (در واقع تمایل خود را براساس سازگاری با قوانین موجود انجام می‌دهد). آن‌طور که از تعریف افراد نقش مدار و قانون مدار استنباط می‌شود، این دوگرایش بر دو فلسفه ایده آل‌گرایی و اقتضاءگرایی منطبق هستند. بنابراین، رفتاری که این دوگرایش از خود نشان می‌دهند، از افراد ایده آل‌گرا و اقتضاءگرا نیز انتظار می‌رود. با این توضیح، احتمالاً ارزش‌های اخلاقی یک شرکت در شکل‌دهی تمایل اخلاقی افراد اقتضاءگرا، نقش مؤثرتری دارد و ایده‌آل‌گراها تمایل خود را براساس ارزش‌های شخصی خود، شکل می‌دهند.

• انجام اقدام اخلاقی

فرد به دنبال تمایل برای انجام یک عمل اخلاقی، اقدامی را انجام می‌دهد. سپس فرد، مسأله ادراک شده، گزینه‌ها و نتایج را برای دستیابی به یک قضاوت اخلاقی ارزیابی می‌کند. این قضاوت‌های اخلاقی در رفتار تأثیر می‌گذارند. اما، به هر حال رفتار فرد تحت تأثیر تمایل فرد می‌باشد (پترسون^۱ ۲۰۰۱).

نظریه‌ها و مدل‌های اخلاقی (سپاسی، ۱۳۸۴)

• مدل بارتلس^۱

اولین مدل اخلاق در سال ۱۹۶۷ توسط بارتلس ارائه شد. او با در نظر گرفتن پیش فرض‌هایی، مفاهیم زیر را وارد مدل خود کرد:

- ۱- اخلاق معیار تشخیص درستی رفتار است.

1. Bartels

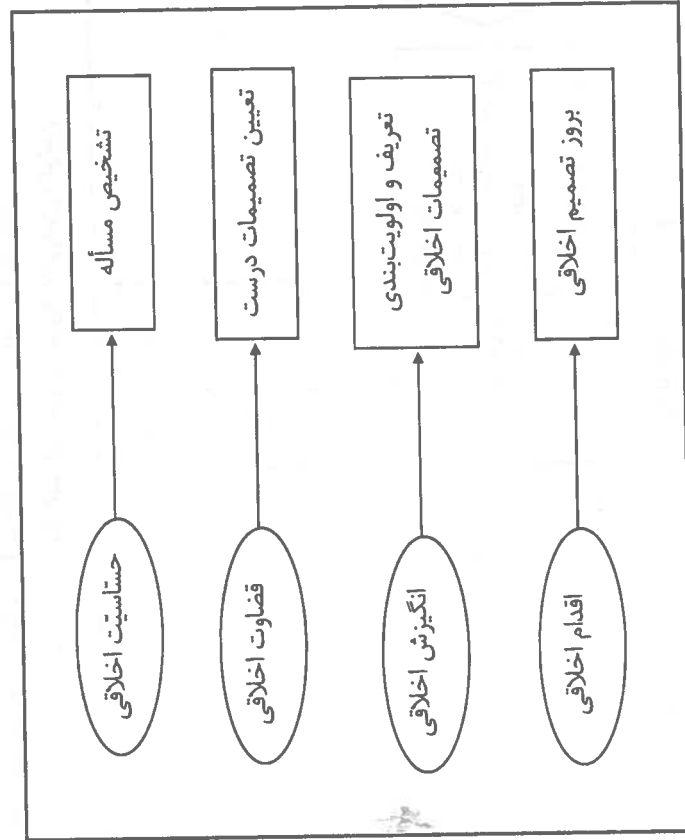
۳) انگیزش اخلاقی^۱

به معنای تعریف و اولویت‌بندی تصمیمات اخلاقی است. ارزش‌های اخلاقی بر اساس این مدل، برای ارزش‌های فردی قرار می‌گیرند. ارزش‌های اخلاقی عموماً اولین چیزی است که در یک تصمیم مدنظر قرار می‌گیرد. این مرحله شامل رشد نیت اخلاقی و تعریف اینکه چه چیزی واقعاً باید انجام شود می‌باشد. به عنوان بخشی از این مرحله، نقاط ضعف و قوت هر تصمیم با استفاده از احساسات و ادراکات فرد تصمیم‌گیرنده تعیین می‌شود.

۴) اقدام اخلاقی^۲

رفتارهای اخلاقی را در طی زمان مدنظر قرار می‌دهد. بر اساس این بخش از مدل، افراد نیاز دارند که صداقت و خود شناختی داشته باشند تا همواره ارزش‌های اخلاقی را مدنظر قرار دهند. شکل ۴-۴ اجزای شناختی تصمیم‌گیری اخلاقی را که بر اساس تأثیر کلی‌شان بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی سازماندهی شده است، نشان می‌دهد.

شکل ۴-۴: مدل تصمیم‌گیری اخلاقی رست



1. Ethical motivation
2. Ethical action

۲- تعاملات اجتماعی، حوزه‌ای است که قضاوت اخلاقی در آن اتفاق می‌افتد.

۳- ساختار اقتصادی و غیراقتصادی بر رفتار فردی تأثیر می‌گذارد.

۴- انتظارات از نقش فردی شامل رفتار اخلاقی از فرد می‌شود.

۵- قوانین اجتماعی بیش از الزامات فنی مبنای قضاوت اخلاقی قرار می‌گیرد.

سپس او با در نظر گرفتن این مفاهیم مدلی را ارائه کرد که شامل چند ماتریس می‌شود. این ماتریس‌ها متغیرهای مختلف که شامل ماتریس «تأثیرات فرهنگی»، «عوامل غیراقتصادی» و «انتظارات نقش» می‌شوند را به هم مربوط می‌کنند. سپس این عوامل را مجموعاً درون یک ماتریس جای می‌دهد و در نهایت، او عامل مهم در مدل اخلاق بازاریابی خود را «آستانه حساسیت اخلاقی» مدیر معرفی کرد (هانت و ویتل ۱۹۸۶).

• مدل رست

مدل رست^۱ (۱۹۹۴) توضیح می‌دهد که ساختارهای شناختی مختلف و فرآیندهای موجود در بطن فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی برای ایجاد رفتار اخلاقی فرد، چگونه با هم ترکیب می‌شوند. او چهار جزء اصلی و درونی فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را ارائه می‌کند. رست مدلی از فرآیند رشد قضاوت اخلاقی طراحی نمود که برگرفته از مدل کولبرگ است (۱۹۸۱)^۲ و (۱۹۸۴)^۳. مدل رست، مدل چهار جزئی است و چهار نوع از فرآیند روانشناسی که برای افراد اتفاق می‌افتد تا رفتار اخلاقی خود را بروز دهند را دارا است. مدل چهار جزئی رست نکات کلیدی زیر را به شرح زیر خلاصه می‌کند:

(۱) حساسیت اخلاقی^۴

حساسیت اخلاقی، به معنای تفسیر اقدام افراد در ارتباط با ارزیابی کلی از یک وضعیت، وجود یک مسأله اخلاقی و اینکه عمل افراد بر دیگران تأثیر می‌گذارد، می‌باشد.

(۲) قضاوت اخلاقی^۵

افراد باید در خصوص آنچه درست است تصمیم‌گیری نمایند. به عبارت دیگر، یک فرد باید بتواند تعیین کند چه اقدامی از نظر اخلاقی درست است.

1. (Rest J. R., 1994)
2. (Kohlberg L., 1984)
3. (Kohlberg L., 1981)
4. Ethical sensitivity
5. Ethical judgment

• مدل تعاملی تروینو

تروینو در سال ۱۹۸۶ ارتباط قابل آزمون را بین عوامل مختلف تصمیم‌گیری ارائه کرد. شناخت افراد (مرحله رشد اخلاقی شناختی)، تعدیل کننده‌های فردی (از جمله قدرت فردی، وابستگی زمینه‌ای و مرکز کنترل) و تعدیل کننده‌های موقعیتی (از جمله خصوصیات کار، فرهنگ سازمان و محتوای شغل فعلی) رفتار اخلاقی و غیر اخلاقی را تعیین می‌کنند. تروینو بیان کرد که تصمیمات اخلاقی تحت تأثیر تعامل بین متغیرهای شناختی افراد و متغیرهای موقعیت است که شامل فرهنگ سازمانی، محتوای شغل فعلی (تقویت و دیگر فشارها) و خصوصیات کار می‌شود. فرض ساختار شناختی این است که تصمیم‌گیرندگان کسب و کار درگیر یک تحلیل منطقی و پیچیده محیط سازمانی شده‌اند. ارزش‌های اخلاقی، باورها و طرز تفکر فرد چگونگی پردازش یک موضوع را معین می‌کند. با این وجود، پردازش تحت تأثیر عوامل محیط سازمانی نیز قرار دارد.

مدل تصمیم‌گیری اخلاقی فرل و گرشام توسط تروینو توسعه داده شد تا تئوری رشد اخلاقی کولبرگ نیز در آن بگنجد. تروینو ادعان داشت که مراحل رشد اخلاقی به طور مستقیم به استدلال افراد در مواجهه با موضوع اخلاقی ارتباط دارد. آنها ادعان داشتند که تصمیم‌گیری اخلاقی در یک سازمان از تعامل عوامل فردی و موقعیتی می‌باشد.

عوامل فردی و موقعیتی با عوامل شناختی در تعامل هستند تا تعیین کنند فرد چگونه در برابر یک مسأله اخلاقی از خود واکنش نشان می‌دهد. از مدیرانی که در سطح «قراردادی» از سطوح رشد اخلاقی هستند انتظار می‌رود آنچه که از نظر قوانین و انتظارات افراد درست است انجام دهند. در سطوح بالاتر از مراحل رشد اخلاقی، افراد از تمرکز بر قوانین به اصول اخلاقی تغییر وضعیت می‌دهند. به طور کلی، مدل تروینو (شکل ۴-۶) فرصتی را فراهم نمود که مراحل مختلف استدلال مدیران در ارتباط با مسائل اخلاقی پیش آمده در محیط کار مورد بررسی قرار گیرد.

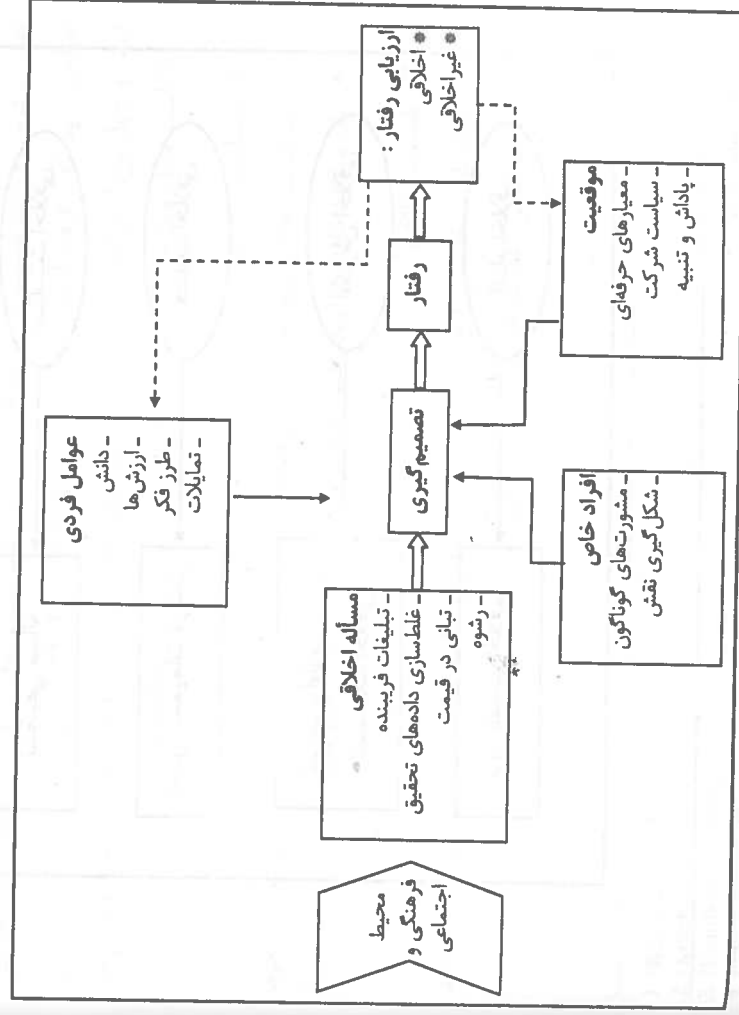
• مدل اقتضایی تصمیم اخلاقی فرل و گرشام (۱۹۸۵)

عوامل بنیادی مدل اقتضایی تصمیم اخلاقی فرل و گرشام این چارچوب عبارتند از:

- ساختار شناختی شامل: دانش، ارزش‌ها، باورها، طرز فکر و تمایلات
- افراد خاص در محیط سازمانی: نظیر مدیران، سرپرستان و همکاران
- شرایط موقعیتی یک عمل

آنان مدلی جهت تعیین عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی برای تمام واحدهای یک سازمان طراحی نمودند و ادعان داشتند که تفاوت‌های مشاهده شده در تصمیم‌گیری اخلاقی تصادفی نمی‌باشد، بلکه علت تفاوت‌های مشاهده شده، عوامل خاصی هستند که در افراد، سازمان و یا تعامل میان افراد و سازمان وجود دارد. عوامل فردی عبارت بودند از دانش، ارزش‌ها، نگرش‌ها و نیت افراد، عوامل سازمانی شامل بررسی همپیشگان (همکاران در سایر شرکت‌ها)، رهبری مدیریت و نظارت، فرل و گرشام همچنین «فرصت» را نیز به این بخش اضافه کردند. آنان پیشنهاد نمودند که تصمیمات افراد در محدوده آیین رفتار حرفه‌ای و سیاست‌ها و رویه‌های سازمانی اتخاذ می‌گردد. در این راستا که موضوع تصمیم‌گیری در صورت اتخاذ تصمیم اخلاقی مستحق پاداش و در صورت اتخاذ تصمیم غیر اخلاقی مستحق تنبیه می‌باشد. شکل ۴-۵ مراحل این مدل را بهتر ارائه می‌کند.

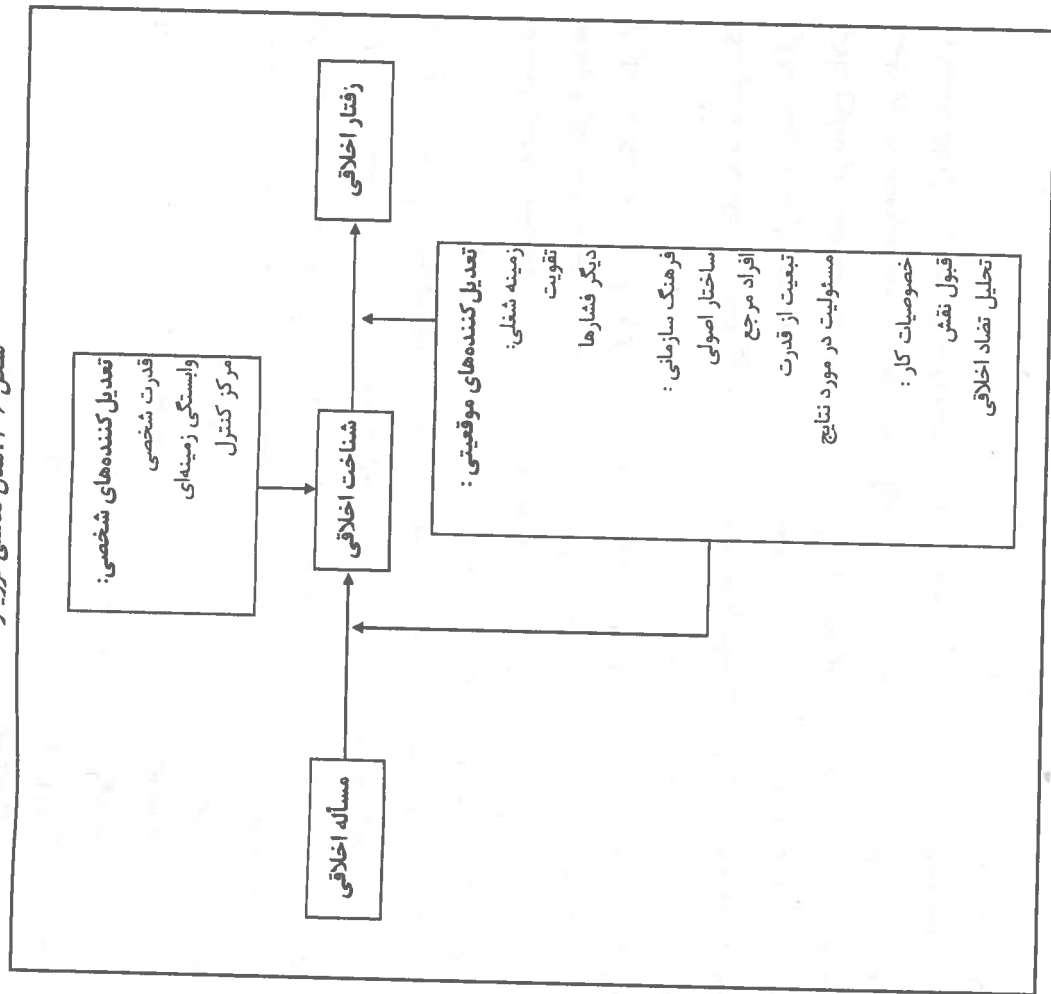
شکل ۴-۵: مدل اقتضایی تصمیم‌گیری اخلاقی فرل و گرشام



- محیط کاری
- محیط حرفه‌ای
- محیط فردی
- خصوصیات فردی

این عوامل بر رفتار تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران از طریق تأثیر بر رفتار تصمیم‌گیری منطقی آنها تأثیر می‌گذارد. وی مدل بالقوه رفتاری از تصمیم‌گیری اخلاقی شناسایی نمود. در این مدل فرآیند تصمیم‌گیری تحت تأثیر محیط اجتماعی، دولتی/قانونی، کاری، حرفه‌ای، فردی و خصوصیات فردی می‌باشد. درجه تصمیم‌گیری اخلاقی هر محیط یا خصوصیات فردی در نهایت در نوع رفتار اخلاقی یا غیراخلاقی فرد متبلور می‌شود. این مدل شبیه مدل هانت و ویتل می‌باشد. هر دو مدل پیشنهاد می‌نمایند که فرآیند شناخت تحت تأثیر محیط خاص و تجارب فردی قرار دارد. محیط‌های مختلفی که توسط بومر و همکاران ارائه شده است را می‌توان با سه محیط ارائه شده توسط هانت و ویتل مساوی دانست. مشکلات اخلاقی و نتایج آن و رفتارهای اخلاقی ابراز شده سپس تحت تأثیر این محیط‌ها و تجارب فردی قرار می‌گیرند. اما بومر و همکاران متغیرهای پیشنهادی از هر پنج محیط و خصوصیات فردی شناسایی شده، ارائه نمودند که می‌توانند نقش برجسته‌ای در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی داشته باشند. این متغیرها همچنین قابل استفاده در محیط‌های فرهنگی، صنعتی، سازمانی و همچنین تجارب فردی هستند که در مدل هانت و ویتل آمده است (شکل ۷-۴).

شکل ۶-۴: مدل تعاملی ترویپو



• مدل بومر^۱

در سال ۱۹۸۷ مدلی توسط بومر ارائه شد که در آن شش دسته از عوامل به شرح زیر، طیف گسترده‌ای که بر تصمیمات در هنگام مواجهه با مسأله اخلاقی تأثیر می‌گذارد را نشان می‌دهد:

- محیط اجتماعی
- محیط قانونی/دولتی

1. (Bommer, Gratto, Gravander, & Tuttle, 1987)

• مدل دابینسکی و لوکن^۱

رویکرد دیگری برای تحلیل تصمیم‌گیری اخلاقی توسط دابینسکی و لوکن در سال ۱۹۸۹ ارائه شد. براساس این مدل عامل مهم درگیر شدن در رفتار یا فعالیت اخلاقی/ غیر اخلاقی، تمایل فرد در انجام رفتار است که این تمایل تحت تأثیر عوامل زیر می‌باشد:

- طرز تفکر فرد نسبت به رفتار
- هنجارهای ذهنی

• مدل فرل و همکاران

در سال ۱۹۸۹ فرل و همکاران^۲ یک مدل پنج مرحله‌ای با تمرکز زیاد بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی به عنوان عوامل مؤثر داخلی/ خارجی ارائه کردند.

مدل مزبور شامل مراحل زیر می‌باشد:

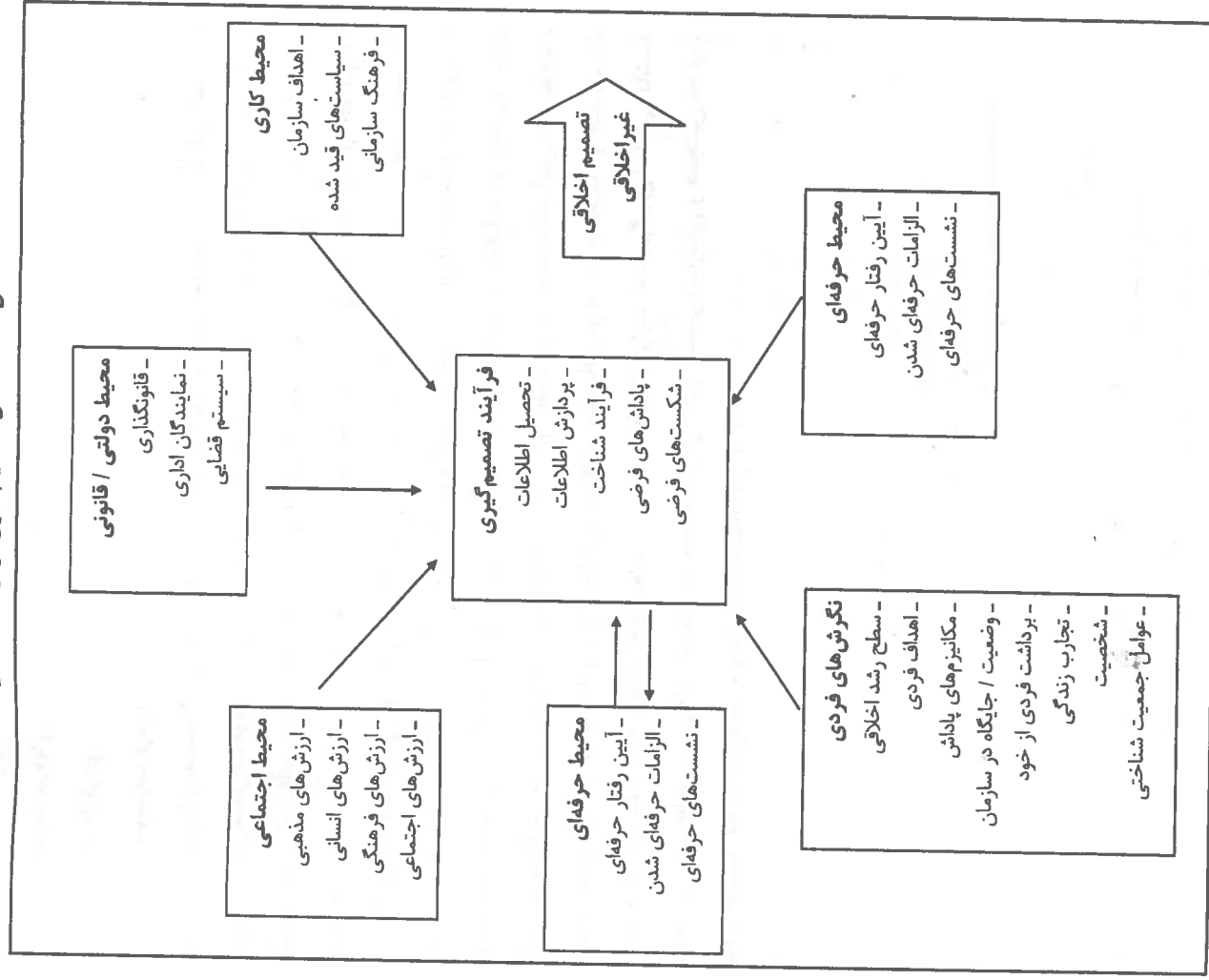
- آگاهی از مبحث اخلاقی (ادراک اخلاقی)
- شناخت
- ارزیابی (قضاوت)
- تعیین (تمایل)
- اجرا

• نظریه عمومی اخلاق هانت و ویتل (۱۹۸۶)

این نظریه دو شکل فرآیند ارزیابی را که از یک تفکر فلسفی سنتی حاصل شده است، توضیح می‌دهد. افراد این دو فرآیند را در قضاوت اخلاقی خود به کار می‌برند و این دو فرآیند بر رفتار آنها تأثیر می‌گذارد. فرآیند نتیجه‌گرا، توجیه یک فعالیت، به احتمال رخ دادن نتایج یا پیامدهای عمل است که ذینفعان را تحت تأثیر نتایج، میزان احتمال وقوع و اهمیت آنها قرار می‌دهد. رویکرد نتیجه‌گرا، با فرض افزایش حداکثرسازی مطلوبیت اجرا می‌شود. فرآیند دوم، وظیفه‌گرا، به شایستگی یا تقوای عمل توجه می‌کند که با استناد به بعضی آیین‌نامه‌های اخلاقی بیرونی یا گروه ارزش‌ها، هنجارها و قوانین ارزیابی می‌شود. بر اساس این نظریه ارزیابی وظیفه‌گرا و نتیجه‌گرای یک تصمیم‌گیرنده اخلاقی، علاوه بر اینکه بر قضاوت اخلاقی او تأثیر می‌گذارد، به فرد اجازه می‌دهد از قضاوت اخلاقی عبور کند یا آن را در جهت

1. (Dubinsky & Loken, 1989)
2. (Ferrell, Gresham, & Fraedrich, 1989)

شکل ۷-۴: مدل تصمیم‌گیری بومر و همکاران



• **فلسفه اخلاقی فورسیت^۱ (۱۹۸۰)**

فورسیت دو پردازش اخلاقی را در قالب دو فلسفه اخلاقی مجزا (ایده آل‌گرایی^۲ و اقتضاء‌گرایی^۳) مطرح کرد که از لحاظ مفهوم، منطق بر وظیفه‌گرایی و نتیجه‌گرایی هانت و ویتل است.

• **مدل اقتضایی - مبحث جونز (۱۹۹۱)**

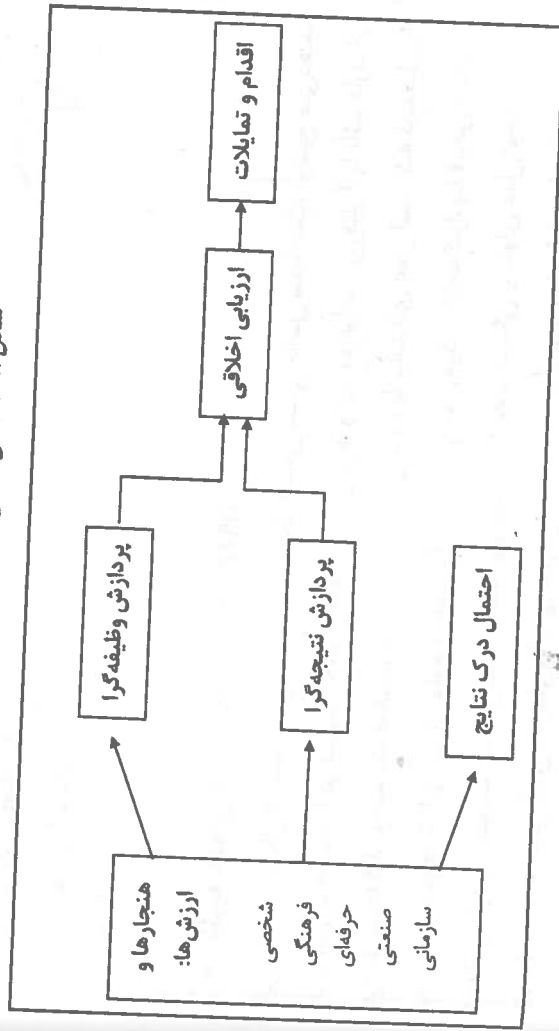
جونز در سال ۱۹۹۱ دریافت که هیچ یک از مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی شامل خصوصیات خود مسأله نمی‌شوند. وی ادعا کرد که هر یک از مدل‌ها فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را برای تمام مباحث اخلاقی یکسان می‌بینند. او معتقد است «وقتی موضوع، دزدیدن مقدار کمی از منابع سازمان یا ارائه یک محصول خطرناک به مردم باشد، افراد به یک شکل تصمیم‌گیری و رفتار نمی‌کنند». بنابراین، جونز یک مدل اقتضایی که شامل یک ساختار جدید می‌باشد را مطرح کرد و آن را «شدت اخلاقی»^۴ نامید که این ساختار شامل شش خصوصیت می‌شود. در این مدل شدت اخلاقی تأثیر مستقیمی بر هر یک از چهار جزء مدل رست (۱۹۸۶) دارد. جونز، مدل رست (۱۹۸۶) را توسعه داد و عامل احتمالات^۵ را هم وارد مدل تصمیم‌گیری اخلاقی نمود. ساختار مدل جونز بر این اساس است که مسایل اخلاقی از وضعیت به وضعیت دیگر متفاوت می‌باشند و باعث می‌شوند افراد رفتارهای متفاوتی در وضعیت‌های مختلف از خود بروز دهند. به عنوان مثال، اگر تصمیم فرد بر نزدیکانش هم تأثیر گذارد، تصمیم متفاوتی اتخاذ خواهد نمود تا اگر بر نزدیکانشان تأثیر نگذارد؛ جونز به این مسأله، شدت اخلاقی می‌گوید. شدت اخلاقی به این معناست که «خصوصیتی که یک مسأله، اتفاق یا عمل دارد که آن را شامل ملاحظات اخلاقی، قضاوت اخلاقی یا اقدام اخلاقی می‌نماید» (رینولدز^۶ ۲۰۰۶).

ریچاردسون و فورد^۷ (۱۹۹۴) بیان می‌کنند که مطالعه اخلاق نیاز به مدل‌های بیشتری برای رفتار اخلاقی ندارد، بلکه بیشتر نیازمند آزمون مدل‌های موجود مانند مدل جونز (۱۹۹۱) است. مدل سال ۱۹۹۱ جونز، مدل‌های قبلی همانند مدل‌های دایبسنکی و لوکن، ۱۹۸۹؛ فرل و گرشام، ۱۹۸۵؛ هانت و ویتل، ۱۹۸۶؛ رست، ۱۹۸۶؛ تروینو، ۱۹۸۶ را ادغام و مفاهیمی ارائه می‌کند که از آنها در مدل‌های قبلی استفاده نشده است. هدف مدل جونز ارائه چارچوبی است که مدل‌های قبلی را کامل می‌کند اما جایگزین مدل‌های قبلی نمی‌شود. جونز این موضوع را مطرح می‌کند که مباحث اخلاقی بر اساس

1. Forsyth, 1980
2. Idealism
3. Relativism
4. Moral intensity
5. Contingency
6. Reynolds, 2006
7. Rechardeston & Ford, 1994

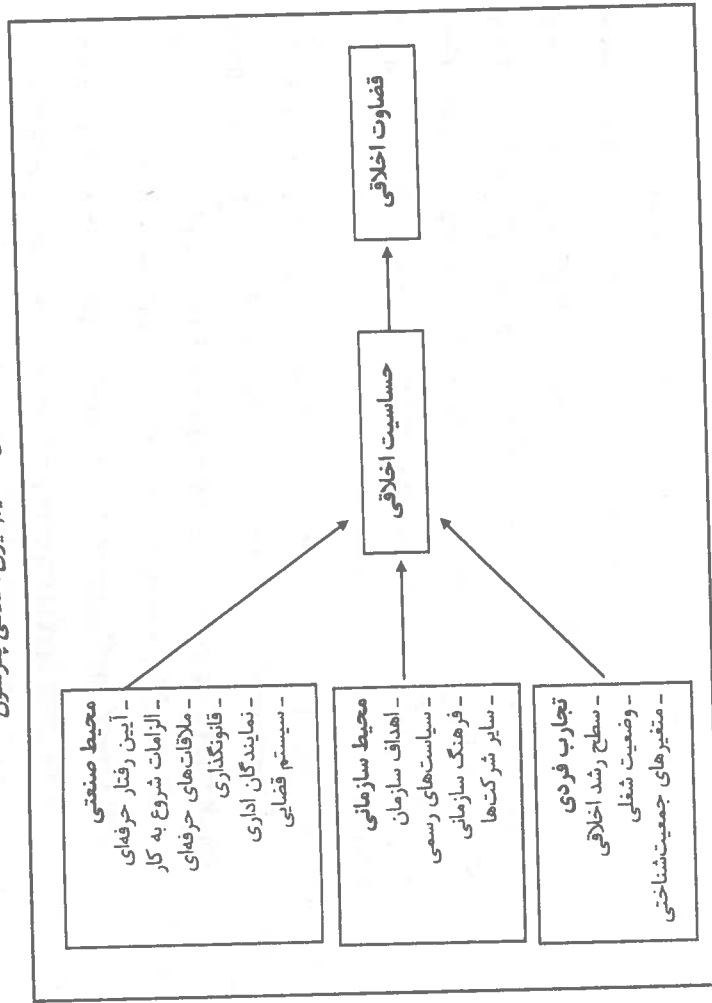
کسب یا اجتناب از بعضی نتایج، انکار کند. بنابراین رفتار می‌تواند به دلیل برآورد بعضی نتایج رخ دهد. این دو فرآیند، همان فرآیندهای سنتی هستند که توسط جان استوارت میل و کانت مطرح شدند. هانت و ویتل مدل‌های اولیه تصمیم‌گیری اخلاقی را با استفاده از دو تئوری (الف) وظیفه‌گرایی^۱ و (ب) نتیجه‌گرایی^۲ مورد بسط قرار دادند. محیط فرهنگی، صنعتی، سازمانی و تجارب افراد بر تعیین مسأله اخلاقی، راهکارها و نتایج آن تأثیر می‌گذارد. افرادی که با تئوری وظیفه‌گرایی مواجه می‌شوند ممکن است در ابتدا با «درست یا غلط بودن کلی» یک اقدام یا رفتار خاص روبرو گردند. به این معنا که تمامی افراد باید در مواجهه با یک وضعیت اخلاقی یکسان، رفتار مشابه از خود بروز دهند. تئوری نتیجه‌گرایی بر نتایج یک اقدام متمرکز است. از این‌رو، افرادی که با این تئوری مواجه می‌شوند، مزایا و معایب راه‌حل‌های مختلف را مورد بررسی قرار می‌دهند. بر اساس ارزیابی اخلاقیات نتیجه‌گرا و وظیفه‌گرا، در نهایت قضاوت اخلاقی اتخاذ می‌شود و رفتار سر می‌زند. هر چند این مدل بسط مدل‌های قبلی است اما روابط بالقوه میان محیط فرهنگی، صنعتی، سازمانی و تجارب فردی مؤثر بر فرآیند تصمیم‌گیری را نادیده می‌گیرد (شکل ۴-۸).

شکل ۴-۸: مدل اخلاق عمومی هانت و ویتل



1. Deontology
2. Teleology

شکل ۹-۴: مدل تصمیم‌گیری اخلاقی پترسون



خلاصه‌ای از مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی در جدول ۳-۴ ارائه شده است:

جدول ۳-۴: خلاصه‌ای از مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی

نام مدل	سال	نام طراح	تمرکز مدل
مدل بارنلس	۱۹۶۷	بارنلس	عوامل آستانه حساسیت اخلاقی
فلسفه اخلاقی	۱۹۸۰	فورسیت	فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی
مدل اقتضایی تصمیم‌گیری	۱۹۸۵	فرل و گرشام	تأثیر عوامل محیطی بر تصمیم‌گیری اخلاقی
مدل تعاملی تصمیم‌گیری	۱۹۸۶	تروینو	تأثیر رشد اخلاقی بر تصمیم‌گیری اخلاقی
نظریه عمومی اخلاق	۱۹۸۶	هانت و ویتل	نحوه پردازش در تصمیم‌گیری اخلاقی
مدل رست	۱۹۸۶، ۱۹۹۴	رست	فلسفه‌های اخلاقی
مدل اقتضایی-فردی	۱۹۹۱	جونز	تأثیر نوع مبحث اخلاقی در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی

اخلاقی بودنشان با هم متفاوتند و مدل اقتضایی - مبحث تصمیم‌گیری اخلاقی و رفتار می‌تواند به طور مشخص به فهم فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی کمک کند.

• مدل پترسون (۲۰۰۱)

این مدل تنها مدلی است که به طور خاص در زمینه حسابداری طراحی و آزمون شده است. پترسون عوامل تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی را به سه محیط صنعتی، سازمانی و تجرب فردی طبقه‌بندی می‌نماید:

- محیط صنعتی
- محیط سازمانی
- تجرب فردی

عوامل مدل شامل محیط صنعتی، محیط سازمانی و خصوصیات فردی می‌باشد. محیط صنعتی شامل آیین رفتار حرفه‌ای، الزامات شروع به کار، ملاقات‌های حرفه‌ای، قانونگذاری، نمایندگان اداری و سیستم قضایی می‌باشد. اهداف سازمان، سیاست‌های رسمی، فرهنگ سازمانی و سایر شرکت‌ها متغیرهایی از سازمان هستند که نقش عمده‌ای در فرآیند تصمیم‌گیری افراد دارند. خصوصیات فردی مؤثر بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی شامل سطح رشد اخلاقی، وضعیت شغلی و متغیرهای جمعیت‌شناختی می‌باشد. پترسون برای بررسی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی از دو متغیر «حساسیت اخلاقی» و «قضاوت اخلاقی» استفاده نمود. وی بر این اعتقاد است هرگاه فرد بتواند مسأله اخلاقی را شناسایی نماید (حساسیت اخلاقی) و بر اساس آن قضاوت نماید (قضاوت اخلاقی)، تصمیم‌گیری اخلاقی حادث شده است (برگرفته از مدل رست). در تحقیق حاضر نیز جهت بررسی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی از دو متغیر «حساسیت اخلاقی» و «قضاوت اخلاقی» استفاده شده است.

جدول ۴-۲: توضیح مدل‌های مختلف تصمیم‌گیری اخلاقی

توضیح مدل	سال	مدل
عوامل اجتماعی و فرهنگی را به عنوان عوامل اثر گذار بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی شناسایی نمودند.	۱۹۸۵	فرل و گرشام
مدلی پنج مرحله‌ای طراحی کردند و مورد آزمون قرار دادند.	۱۹۸۵	فرل، گرشام و ریندباخ
مدلی چهار مرحله‌ای، ابتدایی و قابل آزمون ارائه داد.	۱۹۸۶	رست
عوامل سازمانی را به عنوان عامل اثر گذار بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی شناسایی نمود.	۱۹۸۶	تروینو
مدل‌های قبلی را بسط دادند و عوامل حرفه‌ای را به عوامل سازمانی و فرهنگی اضافه نمودند. فلسفه‌های اخلاقی را زیر بنای مدل تصمیم‌گیری اخلاقی خود فرض نمودند.	۱۹۸۶	هانت و ویتل
عوامل متعددی که بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارد را شناسایی کردند و مورد آزمون قرار دادند.	۱۹۸۷	بومر و همکاران
مدلی ساده را بر اساس تئوری استدلال رفتاری ارائه دادند.	۱۹۸۹	دوینسکی و لوکن
مدل‌های قبلی را با ارائه متغیر جدیدی با نام شدت اخلاقی تجهیز نمود.	۱۹۹۱	جونز
تعامل میان عوامل سازمانی و فردی را شناسایی نمود.	۲۰۰۱	پترسون

در نهایت، فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را به صورت فرآیند پیچیده‌ای که تحت تأثیر عوامل متعددی می‌باشد، می‌دانند. برخی از این مدل‌ها به صورت تجربی آزمون نشده‌اند، در حالی که برخی به دلیل تعداد زیاد متغیرها برای آزمون بسیار سخت می‌باشند. برخی به طور جزئی مورد بررسی قرار گرفته‌اند؛ بررسی متغیرهای آزمون شده، نشان داد که قدرت تبیین‌کنندگی و پیش‌بینی‌کنندگی کمی نسبت به رفتار مورد نظر داشته‌اند.

اکثر مدل‌های فوق بر اساس مدل رشد اخلاقی کولبرگ می‌باشند و بیشتر تحقیقات اخلاق حرفه‌ای در حسابداری بر اساس مدل رست (۱۹۸۶) بنا شده است. هر مدل، توضیحی در خصوص فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و ساختار خاصی از یک سری متغیر مشخص را ارائه می‌دهد. این در حالی است که هیچ تحقیق تجربی تا به امروز، اولویت یک مدل به سایر مدل‌ها را بیان ننموده است.

مدل رست (۱۹۸۶)، مدل فرل، گرشام و فردریک (۱۹۸۵)، هانت و ویتل (۱۹۸۶)، جونز (۱۹۹۱) و پترسون (۲۰۰۱) از مباحث اخلاقی به عنوان عامل آشکار مدل استفاده می‌کنند. فرل و گرشام (۱۹۸۵) و تروینو (۱۹۸۶) این عامل را تلویحی باقی گذاشتند، در حالی که دوینسکی و لوکن (۱۹۸۹) و بومر و همکاران (۱۹۸۷) اصلاً از این عوامل استفاده ننمودند.

هفت مدل از این مدل‌ها شامل نوعی گام قضاوت اخلاقی می‌باشند. تنها تفاوت عمده میان این گام این است که برخی مدل‌ها از رشد شناخت اخلاقی^۱ به عنوان عامل حیاتی مرحله قضاوت یاد کرده‌اند (رست ۱۹۸۶؛ رست ۱۹۹۴؛ تروینو ۱۹۸۶)، در حالی که سایرین معتقد بودند که ارزیابی اخلاقی^۲ رخ می‌دهد. فرل، گرشام و فردریک (۱۹۸۵) هر دو عامل رشد شناخت اخلاقی و ارزیابی اخلاقی را در مدل‌شان مورد استفاده قرار داده‌اند. مبنای این نظریه تئوری دلیل رفتاری^۳ است که در حوزه روانشناسی اجتماعی توسط اجزن و فیشبین^۴ (۱۹۷۵) و^۵ ارائه شده است (جدول ۴-۴).

1. Cognitive moral development
2. Moral evaluation
3. Reasoned behavior
4. (Ajzen & Fishbein, 1977)
5. (Ajzen & Fishbein, 1980)

خلاصه

در این فصل، به دو موضوع بسیار مهم قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری پرداخته و مراحل و فرآیندهای هر کدام در حسابداری با ارائه نمونه‌هایی تبیین شد. سپس، فرآیند قضاوت اقتصادی، حقوقی و اخلاقی مورد بحث قرار گرفت و در نهایت قضاوت حرفه‌ای به تفصیل، بررسی شد. در ادامه، مدل تصمیم‌گیری اخلاقی تورن و تردید حرفه‌ای در تصمیم‌گیری همراه با ارائه تمامی اجزا آن مورد بررسی قرار گرفت تا خواننده بتواند خود را برای تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای از ابعاد مختلف و جامع در عمل، آماده سازد.

فصل پنجم

ابعاد اخلاقی عدم تقارن اطلاعاتی

و

افشای داوطلبانه اطلاعات