

## اخلاق حسابداری

دکتر نرگس سرلک\*

گروه حسابداری، دانشگاه قم

### چکیده

**زمینه:** حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای است حیاتی، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد. برجستگی متمایز کننده حرفه حسابداری پذیرش مسؤلیت نسبت به عموم است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به‌طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشد، پس حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد. با وجود این به نظر می‌رسد در ایران، از لحاظ نظری، به این مهم پرداخته نشده است.

**روش کار:** در این پژوهش، به روش کتابخانه‌ای و با بررسی پایگاه‌های الکترونیکی، آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و اصول بنیادی اخلاق حسابداری تبیین شده و مهم‌ترین مسائل اخلاقی حسابداری در حال حاضر و راه کارهای حل آنها و تجدید حیات حیثیت حرفه‌ای حسابداری ارائه می‌گردد.

**نتیجه‌گیری:** نتیجه این که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آتیه حرفه حسابداری بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد.

**واژه‌های کلیدی:** اخلاق حسابداری، اخلاق حرفه‌ای، رفتار حرفه‌ای

### سرآغاز

ملی، کمک به مستمندان و پرداخت مالیات، همه و همه به فضایل شخصی افراد نظیر دلیری، وفاداری، صداقت، گذشت، نیکوکاری، احساس همدردی، ادب، نزاکت و احساس وظیفه بستگی دارند (۱).

از بین گرایش‌هایی که جامعه را به سمت و سوی رونق و شکوفایی سیاسی هدایت می‌کنند، مذهب و اخلاقیات 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 (۲).

هنگامی که شخصیت افراد در جامعه متزلزل شود، جامعه به‌طور 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 عملشان انگیزه‌هایی فراتر از سود شخصی باشد. رعایت قانون، احترام به زندگی و دارایی‌های بشر، عشق‌ورزی به خانواده، دفاع از اهداف

اختیار اشخاص علاقه‌مند و ذینفع قرار می‌گیرد. این اشخاص می‌توانند از وضعیت مالی، نتایج عملیات و همچنین دورنمای آینده مؤسسه مطلع شوند (۴).

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؛ ج: پایبندی اعضای حرفه به مجموعه‌ای از اصول، ضوابط و ارزش‌های مربوط در آن حرفه (۳).

از آنجایی که حسابداری دارای ویژگی‌های فوق می‌باشد و مهارتی است که نیازمند خبرگی بوده 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 (۵).

حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز حرفه‌ای است حیاتی، 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 (۵).

روابط قوی، حق مالکیت‌ها، ادعای مالکیت‌ها، ارزیابی‌ها، 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 دفترداران 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 رو حسابداری به عنوان یک حرفه سودمند تلقی شده و به خاطر نقش اساسی‌اش در ردیابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده در دنیای اقتصادی امروز، به یک حرفه خدماتی حساس تبدیل شده که همچون دیگر حرفه‌ها دارای فرمان‌های اخلاقی می‌باشد.

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 حرفه‌های گوناگون، زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. این حرفه‌ها 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 والایی 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 (۳).

حرفه حسابداری نیز یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (۳).

این مقاله، با روش کتابخانه‌ای و بررسی پایگاه‌های الکترونیکی، ابتدا به تبیین حرفه حسابداری، جایگاه ویژه و اهمیت آن در دنیای اقتصادی امروز، آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و اصول بنیادی اخلاق حسابداری پرداخته، سپس مهم‌ترین مسائل اخلاقی حسابداری در حال حاضر و نمونه‌های واقعی از آنها را مطرح می‌نماید. در نهایت راه کارهایی برای حل این مشکلات و تجدید حیات حیثیت حرفه‌ای حسابداری ارائه می‌کند.

### حرفه حسابداری

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

### حسابداری و اخلاق

همان گونه که اشاره شد حسابداری یک فن و عمل است که برای کمک به افراد در ردیابی اثر 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 استفاده کنندگان از اطلاعات مذکور افزایش یافته است.

بنابراین، برجستگی متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسؤلیت نسبت به عموم است. انتظارات جامعه از اهل این حرفه، بسیار 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 را با کیفیت مناسب را تضمین کند (۶).

از طرفی استفاده کنندگان از خدمات حسابداری بویژه تصمیم‌گیرندگانی که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند، انتظار دارند که اطلاعات ارائه شده به‌طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشند. بنابراین، کسانی که در رشته حسابداری فعالیت می‌کنند نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد (۶).

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 نموده که اعضای آن را ملزم نماید تا از سطحی از خویش‌شننداری برخوردار شوند که ماورای الزامات قانونی و مقررات 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 ارائه‌کنندگان این خدمات است، ناگزیر باید تابع ضوابط دقیقی باشد که دو طرف را به حقوق یکدیگر آگاه کند. نظام حاکم بر هر حرفه، ترکیبی از قوانین و مقررات تدوین شده در داخل و خارج آن حرفه است. در کمتر 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 در بر می‌گیرد. این ضوابط در حرفه حسابداری مبانی رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شوند.

از دیدگاه مبانی 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 به‌طور کلی تأمین منافع عمومی است. تحقق این اهداف مستلزم تأمین موارد زیر است (۳):

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.

د) اطمینان: استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداران حرفه‌ای باید مطمئن شوند چارچوبی برای رفتار حرفه‌ای وجود دارد که ناظر بر ارائه آن خدمات است.

### اصول اخلاق 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 هم داشته 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 بوده و رعایت آنها، موجب تأمین اهداف این حرفه می‌گردد به شرح زیر است (۳ و ۷):

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

ب) بی‌طرفی: حسابدار حرفه‌ای باید بی‌طرف باشد و نباید اجازه دهد هیچ‌گونه پیش‌دواری، 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.

د) رازداری: حسابدار حرفه‌ای باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای خود به‌دست می‌آورد 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 مسؤلیت افشای آن را داشته باشد.

ه) 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 حسابداری در اقتصاد امروز

تمرکز واحدهای تجاری برای به حداکثر رسانیدن سود، مقابله با چالش‌های رقابتی، تأکید بر نتایج کوتاه مدت و ارائه خدمات متنوع حسابداری، حسابداران را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده که منجر به پیامدهای غیراخلاقی برای آنها گردیده است. در اینجا به بررسی آنها می‌پردازیم.

### 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 پایین‌تر داشته، پیامدهای غیراخلاقی زیادی هم برای رقابت‌کنندگان عرضه کالا و خدمات در پی داشته است. حرفه حسابداری نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابداری کم و بیش با معضلات اخلاقی روبه‌رو بوده است.

دو اصل "استقلال" (بی‌طرفی) و "درستکاری" که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند و بدین وسیله، کیفیت این خدمات را افزایش دهند در این بازار، دچار خدشه شده‌اند.

اکنون در شرایط رقابتی بازار، فرایند یافتن مشتری جدید و حفظ مشتری فعلی هزینه‌بر و وقت‌گیر 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 دست‌دادن مشتری جدید گردد، شرکت برخورد مناسبی با وی نخواهد داشت (۸).

این فشارها در زمینه نگهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، منجر شده است که اصل استقلال در خدمات حسابداری نظیر حسابرسی زیر سؤال رفته و بعضاً استقلال حسابرس کاهش یابد؛ چرا که حسابرس همیشه نگران از دست دادن شغلش بوده و خدماتش را طوری ارائه می‌کند که مطلوب نظر مشتری بوده و در نتیجه مشتری حفظ گردد.

می‌باشد. از نظر آنها فزون‌خواهی و حرص در تجارت، امر مطلوبی شمرده می‌شود و آن را موجب فعالیت و حرکت افراد و در نتیجه دستیابی به سود بیشتر تلقی می‌کنند. به نظر آنها با لقا قوانین اخلاقی انگیزه افراد برای پیشرفت کم شده و شرکت‌ها ضعیف می‌گردند (۹). اما باور فوق، کوتاه بینانه است، زیرا انگیزه‌های فراتر از سود نیز می‌توانند محرک افراد باشد و به خاطر سود نمی‌توان به هرکاری دست زد و مرتکب رفتار غیراخلاقی شد. هدف شرکت‌ها و کارکنان آنها باید افزایش ثروت مالکان شرکت باشد نه فقط سود آنها. ثروت افراد، چیزی فراتر از سود (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 می‌باشند. حقیقت این است که زندگی شرافتمندانه رضایت بخش‌تر از شهرت و ثروت است و اعتماد عمومی در بلند مدت با رفتار اخلاقی در تجارت، جلب گردیده که این خود می‌تواند موجب ایجاد منافع دراز مدت شود (۹).

#### تنوع خدمات حسابداری

در حالی که نقش اصلی حسابداران تهیه تصویری از وضعیت و عملکرد مالی یک سازمان است، آنها نقش‌های دیگری را نیز مثل حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابداری مالیاتی، برنامه‌ریزی مالی و مشاوره مالی ایفا می‌نمایند.

ایفای همه این نقش‌ها، بویژه مشاوره مالی و برنامه‌ریزی مالی، موجب گردیده 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 برنامه‌ریزی مالی حرکت نماید. بسیاری براین عقیده‌اند که این دگرگونی منجر به ایجاد بحران برای حسابداران شده است. موارد تخلف شرکت‌های این رون 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 (۵).

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. قیمت‌گذاری خدمات حسابداری به میزان کمتر از واقع؛ ۲. تخفیفات نسبت به تعرفه خدمات حسابداری؛ که در ذیل به توضیح آنها می‌پردازیم (۸).

بسیاری از مؤسسات خدمات مالی، سیاست قیمت‌گذاری پایین خدمات را به عنوان یک ابزار نفوذی در بازار قرار داده‌اند که انگیزه و صداقت این شرکت‌ها باید مورد بررسی قرار گیرد. 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 (۸). 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 نبوده و صداقت حرفه‌ای را زیر سؤال می‌برد. اینجاست که ضرورت ایجاد چارچوب‌های عملی برای حرفه، توسط گروه‌های فنی حسابداران خبره و لزوم به کارگیری معیارهای حرفه‌ای، برای جلوگیری از انجام کارهایی نظیر اینها که به صداقت حرفه‌ای آسیب می‌رسانند، بیش از پیش احساس می‌گردد (۸).

#### تمرکز واحدهای تجاری برای به حداکثر رساندن سود

در سال‌های اخیر، حرفه حسابداری که یک حرفه مفید و شرافتمند بوده تحت تأثیر فشارهای محیطی، تحقیر شده است. شرکت‌های بزرگ برای گزارش سود بیشتر و فریب سرمایه‌گذاران، متوسل به تقلب‌های حسابداری شده‌اند. شرکت‌های مشهور و بلند آوازه و مدیران عالی اجرایی، کارگردانان و اداره‌کنندگان چنین تقلب‌هایی بوده‌اند که تضعیف تجارت و بازرگانی را در پی داشته‌اند.

شرکت‌هایی نظیر این رون<sup>۱</sup>، تایکو<sup>۲</sup>، وردکام<sup>۳</sup> نمونه‌هایی از نمای بلند رفتار غیراخلاقی بوده‌اند. در این شرکت‌ها، اخلاق به خاطر سود نادیده گرفته شده است. توجیه آنها این بوده که هدف یک شرکت حداکثر کردن سود برای سهامداران آن حتی به قیمت قربانی شدن اخلاق

کمیسیون اوراق بهادار ادعا نمود که حسابرسان شرکت حسابرسی پرایس واتر هاوس<sup>۷</sup> هم از این حساب‌سازی مطلع بوده، اما با توجیه "بی‌اهمیت بودن"، از آن چشم‌پوشی نموده‌اند (۱۱). در ژانویه ۲۰۰۰، نیویورک تایمز<sup>۸</sup> گزارش نمود که کمیسیون اوراق بهادار به این مسئله پی برده است که شرکا و کارکنان شرکت حسابرسی پرایس واتر هاوس و کوپرز<sup>۹</sup>، به‌طور معمول از قوانینی که آنها را از مالکیت سهام شرکت‌های در دست حسابرسی منع نموده، تخلف کرده‌اند. بررسی‌ها حاکی از ۸۰۴۶ تخلفی در این شرکت و اخراج ۵ شریک بوده است (۱۲).

بررسی‌های دقیق انجام شده توسط کمیسیون اوراق بهادار، نشان داده است که حجم بسیار بالایی از تقلب‌های حسابداری، توسط حسابرسان در حسابرسی شرکت‌هایی نظیر سن دانت<sup>۱۰</sup>، سان بیم<sup>۱۱</sup>، لیونت<sup>۱۲</sup> نادیده گرفته شده است. در نتیجه سهامداران صدها میلیون دلار در این شرکت‌ها متضرر شده و اعتماد به حسابداران نیز خدشه‌دار گردیده است (۱۳).

در دوم دسامبر ۲۰۰۱ نیز شرکت این رون در بجنوعه پدیده‌برداری از همکاری‌های پشت پرده مدیران اجرایی و دیگر بی‌بند و باری‌های حسابداری، بزرگترین اعلام ورشکستگی را در تاریخ آمریکا به ثبت رساند. شش هفته پیش از این تاریخ شرکت این رون ارقام سود و زیان خود را تا سال ۱۹۹۷ تجدید ارائه نمود و حدود ۶۰۰ میلیون دلار از سودهای گزارش شده را کاهش داد (۵).

رویدادهای پیاپی و بد در شکست افتضاح‌آمیز شرکت این رون، داستان‌های جدید هراس‌انگیزی نظیر همکاری‌های پشت پرده مدیران، اسناد و مدارک پاره‌پاره شده، را که به نوبه خود بی‌نظیر بودند افشاء می‌نمود. همه چیز درباره این فضاخت و آبروریزی عظیم بوده و شامل ۵۰ میلیارد دلار ورشکستگی، ۳۲ میلیارد زیان در ارزش بازار کل سرمایه، بیش از یک میلیارد دلار خسارت اخراج کارکنان از کار می‌باشد (۵).

خطاها و اختلافات آرتور آندرسن<sup>۱۳</sup>، حسابرس شرکت این رون، هم چشمگیر بود. آندرسن از دهه ۱۹۸۰ حسابرس خارجی (مستقل) شرکت این رون بود و از اواسط دهه ۱۹۹۰ حسابرسی داخلی شرکت را نیز به عهده گرفته بود. آندرسن برای این بازی در دو طرف زمین (هم نقش

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. 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 با رعایت الزامات اخلاقی یک حسابرسی حرفه‌ای پر گردد.

#### نمونه‌های بارز مشکلات اخلاقی حسابداری

از آنجایی که شرکت KPMG، نتوانست بر اطلاعات مالی گزارش شده توسط شرکت رایت آید<sup>۴</sup> و فروشگاه زنجیره‌ای دارو، اعتماد کند حسابرسی صورت‌های مالی آن را رها نمود. مدیر مالی ارشد شرکت رایت آید هم، بعد از اینکه شرکت تصمیم گرفت که درآمد سه سال متوالی‌اش را تجدید ارائه نموده و به مبلغ ۵۰۰ میلیون دلار کاهش دهد، از سمت خود استعفاء نمود (۱۰).

در مارس ۱۹۹۹ میلادی دادخواستی علیه شرکت رایت آید و گروهی از مدیران و کارمندان ارشد آن تهیه شد، که آنها را به ارتکاب تقلب، گزارش غیرواقعی و متورم سود خالص، تخلفی از اصول پذیرفته شده حسابداری و عدم افشاء اطلاعات نامساعد درباره عملیات و عملکرد تجاری شرکت متهم نمود. این در حالی است که حسابرسان نیز از افشاء این تقلب‌ها قصور ورزیده بودند (۵).

در می ۱۹۹۹ میلادی کمیسیون اوراق بهادار<sup>۵</sup>، دادخواستی علیه مدیریت شرکت گریس<sup>۶</sup> به سبب گزارش ارقامی به‌منظور گمراه کردن شرکای بازار سرمایه، تهیه نمود. این کمیسیون، مدیران شرکت گریس را به پنهان و ذخیره نمودن قسمتی از سود پیش‌بینی نشده برای استفاده‌های بعدی متهم نمود. وی ادعا کرد که این شرکت در سال ۱۹۹۵ برای گزارش‌دهی سود مورد نظرشان از بخشی از سود پنهان شده استفاده نموده است (۱۱).

نحو شایسته رفتار کرده و پیش از آنکه به جستجوی ثروت، شهرت و یا دانش باشند، صداقت و درستکاری را وجهه‌ی همت خود قرار دهند. ملانچون<sup>۱۵</sup>، رئیس انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱۶</sup> (AICPA)، در دسامبر ۲۰۰۲، در سخنرانی خود برای کلوب یال<sup>۱۷</sup> در نیویورک می‌گوید: "حرفه‌ی حسابداری باید دارایی پرارزش و گرانبهای خود را که همان شهرت و آبروست مجدداً به‌دست آورد". به عقیده‌ی وی رهبران حرفه باید طوری عمل کنند که میراث درستکاری و صداقت را برای نسل آینده‌ی حسابداران رسمی حفظ نمایند. حرفه‌ی حسابداری باید دوباره ارزش‌های تاریخی خود را که همان پایبندی شدید به درستکاری می‌باشد، ترویج دهد (۲).

طبق بند سوم اصول اخلاقی در آیین رفتار حرفه‌ای AICPA، برای حفظ و گسترش اعتماد عمومی، اعضا حرفه باید همه مسؤولیت‌های حرفه‌ای خود را با بالاترین درجه صداقت و درستکاری انجام دهند. صداقت، یک ویژگی اساسی برای بازشناسی حرفه می‌باشد. درستکاری، اصلی است که منشاء اعتماد عمومی بوده و معیاری است که هر عضو در نهایت باید تصمیماتش را با آن بسنجد.

سؤال مهم این است که حسابداری به عنوان یک حرفه چگونه می‌تواند از این وضعیت نابسامان که ناشی از زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی است بیرون آمده و اعتماد همگان را با بازگشت به اصل و رسالت خود که انجام کار حسابرسی و دقت‌راری با رعایت قوانین اخلاقی و رفتار صحیح و درست تجاری است، دوباره به‌دست آورد. در پاسخ به این سؤال، راه‌حلهایی که لازم است به‌طور "مکمل و همزمان" اجرا شوند به شرح ذیلند:

#### نقش دولت

مداخله‌ی دولت‌ها با استفاده از ابزار کیفی قوی برای کسانی که خلاف قواعد اخلاقی عمل می‌کنند، راه‌حلی مؤثر است. برای مثال در سال ۲۰۰۲ که حرفه حسابداری با رسوایی‌های مالی شرکت‌های این رن، آندرسن و وردکام مورد حمله قرار گرفت، دولت آمریکا اقداماتی در جهت مجازات رفتار غیراخلاقی در حسابداری انجام داد. همچنین این دولت قانونی (۱۵) را تصویب نمود که از حقوق سرمایه‌گذاران محافظت کرده و صحت و قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی را بهبود

حسابرس مستقل و هم حسابرس داخلی)، پاداشی خوبی دریافت نمود. درآمد سال ۲۰۰۰ این شرکت، شامل ۲۵ میلیون دلار حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت این رن و ۲۷ میلیون دلار حق مشاوره و سایر خدمات مالی بود. شاید حسابرسان شرکت آندرسن همه این ارتباطات را از ذهنشان پاک کرده و نظر بی‌طرفانه خود را داده باشند، اما این مورد سؤال و تعجب است که چگونه (۵)؟

شرکت این رن، تنها جدیدترین مورد از نابسامانی‌های متوالی سرسام‌آور حسابداری بعد از شرکت سن دانت است. لین ترنر<sup>۱۴</sup>، حسابدار ارشد سابق کمپسیون اوراق بهادار، در گزارش خود آورده است که در چند سال گذشته، سرمایه‌گذاران حدود ۲۰۰ میلیارد دلار در تجدید ارائه سود متضرر شده و همچنین ارزش بازار کل سرمایه خود را در بازار سرمایه‌گذاری، به خاطر قصور حسابرسان از دست داده‌اند (۵).

به نظر می‌رسد این روند، شتاب زیادی داشته است. از سال ۱۹۹۷ تا سال ۲۰۰۰ تعداد تجدید ارائه صورت‌های مالی از ۱۱۶ به ۲۳۳ مورد، افزایش یافته است (۱۴).

داستان‌های بسیاری از رفتارهای غیراخلاقی حسابداران گزارش شده، ولی نباید همه حسابداران و مؤسسات حسابداری را متهم به چنین رفتاری کرد. این گونه داستان‌ها حاکی از آن است که حساسیت اخلاقی و رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشند. خوشبختانه در ربع قرن اخیر آگاهی نسبت به اهمیت اخلاق و رفتار اخلاقی به‌طور کلی و کاربرد اصول اخلاقی در تجارت و به همراه آن، در حسابداری به‌طور خاص، افزایش یافته است.

#### تجدید حیات حیثیت حرفه‌ای

وقت آن رسیده است که نسبت به اهمیت والای ارزش‌ها و اصول اخلاقی تجدید تعهد نماییم. حرفه حسابداری باید مهارت لازم را در قضاوت اخلاقی کسب نماید، به طوری که بتواند رفاه همه کسانی را که از عملکرد او تأثیر می‌گیرند در نظر بگیرد. بدون رفتار اخلاقی استوار و قوی، جایگاه این فن و حرفه قدیمی متزلزل می‌گردد. این موضوع بیشتر از این که مورد توجه شرکت‌ها باشد، باید مورد نظر افرادی باشد که قصد دارند به این رشته و فن وارد شوند. آنها باید به

دکتر نرگس سرلک: اخلاق حسابداری

- تویخ (شفاهی یا کتبی)
- آموزش بیشتر
- جریمه، جبران هزینه، استرداد دستمزد دریافتی یا تکمیل کار توسط عضو دیگر به هزینه عضو خاطی
- جلوگیری از فعالیت مستقل حرفه‌ای
- تعلیق عضویت
- اخراج از تشکل حرفه‌ای

ب) از اقدامات دیگر انجمن‌های حرفه‌ای، ایجاد ضوابط خاصی برای جذب اعضای جدید به حرفه می‌باشد. برای مثال کمیته حسابداری در حداقل ۲۶ ایالت آمریکا به جز نیویورک حسابداران رسمی را ملزم به گذراندن آزمون اخلاقی یا دوره آموزشی اخلاق قبل از آزمون علمی و رسمی حسابداران رسمی نموده و آن را به‌عنوان شرطی برای احراز گواهینامه قرار داده است. علاوه بر این، برای صدور گواهینامه فعالیت به‌عنوان حسابدار رسمی، از کلیه متقاضیان، عدم سوء پیشینه درخواست می‌گردد (۱۶).

ج) انجمن‌های حرفه‌ای، حسابداران را ملزم می‌نماید که برای حفظ گواهینامه‌هایشان تحصیلات حرفه‌ای داشته باشند تا مباحث مربوط به اصول اخلاقی و مسؤلیت‌پذیری حرفه‌ای، جزء برنامه آموزشی مداوم آنها قرار گیرد (۱۶).

د) اقدام دیگری که لازم است توسط انجمن‌های حرفه‌ای انجام شود ایجاد یک پایگاه اطلاعاتی درباره اطلاعات شخصی و شغلی حسابداران رسمی است، تا منبع موثق اطلاعاتی درباره مشکلات گواهینامه‌ها، اتهامات ناشی از رفتار غیرحرفه‌ای و یا وضعیت گواهینامه و اقدامات کیفری علیه آنها فراهم آید (۱۶).

حرفه باید صحت و دامنه اطلاعات درج شده در پایگاه را کنترل نماید. در آن صورت مهم‌ترین اطلاعات مربوط به اقدامات انجام شده درباره رفتار غیراخلاقی، مانند تعلیق موقت گواهینامه و یا ابطال آن و سایر مراحل انضباطی، به آسانی برای عموم و سایر حسابداران قابل دسترسی باشد و این خود موجب می‌شود که حسابداران از عواقب بالقوه رفتار غیرحرفه‌ای آگاه شده و انگیزه بیشتری برای رفتار اخلاقی در حرفه داشته باشند.

بخشد. طبق یکی از بندهای این قانون، ارائه هرگونه خدمات غیرحسابرسی به مشتریان حسابرسی ممنوع گردید. طبق قانون مذکور در سال ۲۰۰۲ کمیته نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۱۸</sup> (PCAOB) تشکیل شد و مجوز تدوین معیارهای حسابرسی، کنترل کیفیت، معیارهای اخلاقی و رعایت استقلال به این کمیته ایفا گردید. شمول اصول اخلاقی در دستور کار کمیته نظارتی و عواقب ناشی از تخطی‌های اخلاقی که در حال یا آینده ممکن است به‌وجود بیاید، به این معنی است که مقوله‌های مسؤلیت‌های اخلاقی و حرفه‌ای دارای چالش‌های فزاینده و موثق برای حسابداران رسمی و حرفه حسابداری می‌باشد. لازم به ذکر است با تشکیل کمیته مذکور به نقش هسته‌ای هیأت تدوین معیارهای حسابرسی در AICPA خاتمه داده شد (۱۶).

مجوز شروع به کار حسابداران رسمی در برخی از کشورها توسط دولت‌های ایالتی صادر می‌شود که رعایت اصول اخلاقی AICPA هم در آن ذکر گردیده که این خود ضامن اجرایی اصول اخلاقی است. در نتیجه، تخلف اخلاقی می‌تواند منجر به ابطال مجوز کار حسابداران به‌طور موقت یا حتی دائمی گردد (۶).

**انجمن‌های حرفه‌ای**

الف) وظیفه دولت فقط به تدوین قوانین کلی و در صورت ارائه دادخواست، مجازات متخلف خلاصه می‌شود. اما این انجمن‌های حرفه‌ای هستند که با تدوین اصول و احکام اخلاق حرفه‌ای و پیش‌بینی ضمانت اجرایی این اصول و احکام در اساسنامه تشکل‌های حرفه‌ای‌شان، نقش مهم‌تری را در به‌دست آوردن و حفظ حیثیت حرفه‌ای ایفا می‌نمایند.

قصور در رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و عدم توانایی حسابداران حرفه‌ای در توجیه منطقی انحراف از ضوابط، ممکن است تخلف حرفه‌ای تلقی شود و اقدامات انضباطی را توسط انجمن‌های حرفه‌ای به همراه داشته باشد (۳ و ۷). اگر حل و فصل موضوع به گونه‌ای مسالمت‌آمیز میسر نباشد، رسیدگی انضباطی آغاز شده و حسب مورد، احکام ذیل صادر می‌گردند.

- اخطار (شفاهی یا کتبی)



### مؤسسات حسابداری و سایر استخدام کنندگان حسابداران

مؤسسات حسابداری و سایر شرکتهایی که حسابداران را استخدام می‌نمایند برای استخدام کارکنان حسابداری باید از صلاحیت اخلاقی و مسؤولیت‌پذیری حرفه‌ای آنها مطمئن گردند. همچنین برای حفظ مسؤولیت‌پذیری حرفه‌ای توسط حسابداران، مؤسسات حسابداری بزرگ باید یک حسابدار ارشد را به عنوان متخصص مسائل مربوط به مسؤولیت‌پذیری حرفه‌ای، منصوب نمایند تا پاسخگوی مشکلات بوده و حسابداران را در قضاوت‌های اخلاقی در حین کار راهنمایی نماید (۱۶).

حسابداران نیز باید در جهت تحصیل مهارت‌های قضاوت اخلاقی، تعهد شخصی داشته باشند. مؤسسات حسابداری باید قبل از قبول مشتری برای انجام خدمات حسابداری برای او، محیط اخلاقی وی را ارزیابی نمایند. لازم است این مؤسسات تعهد مشتری‌های فعلی و بالقوه خود را نسبت به انجام عملیات اخلاقی بسنجند.

برای این کار می‌توانند نسبت به اینکه آیا شکایتی علیه مشتریان آنها صورت گرفته است یا خیر، اطلاع کسب نمایند. در ضمن صلاحیت حسابدارانی که به‌عنوان مدیران مالی یا مدیران اجرایی این مشتریان کار می‌کنند نیز باید بررسی گردد (۱۶).

در نهایت برای برخورد صحیح با مسائل اخلاقی و انجام مسؤولیت‌پذیری حرفه‌ای، مؤسسات حسابداری برگاه‌ای را در ارتباط با کاری که از مشتری پذیرفته‌اند تهیه نموده که در آن هرگونه مقوله اخلاقی برجسته را که ممکن است در حین کار با آن روبه رو شوند درج می‌نمایند. برخی از شرکتهای، برگه پذیرش مشتری که در آن درستکاری مدیریت را نیز مورد توجه قرار می‌دهد، تهیه می‌کنند (۱۶).

### دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی

در سال ۲۰۰۲ متولیان آموزش در حوزه مدیریت درباره نقش دانشگاه در پاسخگویی به رسوایی‌های اخلاقی سال‌های اخیر بحث نمودند. آنها علل ریشه‌ای تأکید بیش از حد شرکتهای آمریکایی را برای به حداکثر رساندن ارزش سهام سهامداران بدون توجه به تأثیر عملشان بر سهامداران دیگر بررسی نمودند (۱۷).

رسوایی‌های سال‌های اخیر بیانگر این است که حسابداران، کمتر از مدیران تحت فشار نبوده‌اند. ما می‌بینیم که کارمندان مالی و حسابداران شرکت‌های این‌رون، وردکام، هالیبرت<sup>۱۹</sup>، تایکو و غیره برای ارائه صورت‌های مالی گمراه کننده به عموم، تحت فشار بوده‌اند و شرکت‌های حسابرسی هم در محافظت منافع عمومی در مقابل اطلاعات غلط، قصور ورزیده‌اند (۱۸).

حامیان مسؤولیت‌پذیری حرفه‌ای و عمومی سال‌هاست که بیان می‌کنند که تحصیلات مدیریتی، امروزه رهبرانی را تربیت می‌کند که توانایی، رغبت و ظرفیت محدودی برای فکر کردن همه جانبه درباره نتایج و آثار تصمیماتشان بر سهامداران، جامعه و محیط زیست دارند (۱۸).

همین انتقاد بر تحصیلات حسابداری نیز وارد می‌باشد. زیرا بسیاری از نظریه‌های مدیریت عمدتاً بر حداکثر نمودن ثروت سهامدار تأکید دارند. این نظریه‌ها فقط تعدادی سهامدار را مورد توجه قرار داده و در ارتباط با تعلیم و آموزش مدیران و حسابداران حرفه‌ای درباره عواقب تصمیمات و یا در حقیقت درباره دامنه موضوعاتی که باید به‌طور صحیح در گزارش‌های حسابداری جای بگیرد، اهمال می‌ورزند.

در حقیقت، فشارهای رقابتی بر مدیران، فشارهای رتبه‌بندی بر دانشکده‌های حسابداری و مدیریت و سیاست‌های تشویقی و تنبیهی در مؤسسات حسابداری مهم، همه و همه، دانشجویان حسابداری و مدیریت و رهبران و رؤسای شرکتهای را تشویق می‌نمایند تا نسبت به گذشته، توجه بیشتری به حداکثر نمودن سود کوتاه مدت داشته باشند. در نتیجه شرکتهای، دانشجویان و حسابداران از توجه به مسائل مهم موجود اجتماعی نظیر نیاز به حسابداری بهاییابی کامل یا چرخه زندگی، حسابداری محیط زیست و حسابداری مقوله‌های مسؤولیت‌پذیری عمومی پرهیز می‌نمایند (۱۸).

برای ممانعت از تکرار رسوایی‌های مالی در آینده، مهم است که ببینیم دانشکده‌های حسابداری و مدیریت چگونه رهبران فردا را تعلیم می‌دهند. اگر دانشگاه‌ها مدیران و حسابداران آینده را درباره ارتباط بنیادی و اساسی جامعه و شرکتهای تعلیم ندهند، نمی‌توانیم انتظار داشته باشیم که مدیران اجرایی رده بالا این روابط را درک نمایند. دانشجویان حسابداری و مدیریت و بازرگانی باید به صداقت در سطوح

حسابداری و مدیریت آرمان‌گرایی خود را از دست می‌دهند. تحقیقی که در سال ۲۰۰۳ توسط مؤسسه اسپن<sup>۲۰</sup> با عنوان "ابتکار در نوآوری اجتماعی از طریق تجارت"<sup>۲۱</sup> انجام شد، نشان می‌دهد که وقتی دانشجویان MBA<sup>۲۲</sup>، کارشناسی ارشد مدیریت تجاری، وارد یک برنامه می‌شوند فکشان از تمرکز روی مشتری و کیفیت محصول به سمت منافع سهامدار تغییر پیدا می‌کند. فارغ‌التحصیلان رشته‌های کارشناسی ارشد مدیریت و حسابداری فکر نمی‌کنند که می‌توانند بر ارزش‌ها و فضایل شرکت‌ها تأثیر بگذارند. آنها می‌دانند که با تضادهای اخلاقی در کار روبه‌رو خواهند شد ولی بر این باورند که بهتر است به جای تلاش در انجام تغییرات در سازمان، این تضادها را به حال خود رها کنند (۱۹).

گروه و کارکنان دانشکده‌های حسابداری نیز در این امر بی‌تقصیر نبوده و در همه سطوح فاقد ارتباط با دنیای واقعی بوده و درک خوبی نسبت به محیط جهانی و فناوری ندارند. این گروه، از تلاش برای تغییرات ساختاری خودداری می‌ورزند. بخشی به دلیل عدم تمرکز بر اصول قواعد و بخشی هم به سبب عدم درک نیاز به تغییر و تحول.

اگر دانشکده‌های حسابداری و مدیریت به سؤالات اساسی درباره معنی و نتایج سود اقتصادی و تعادل بین اموال و رفاه توجه بیشتری نمایند، در برابر خطر تربیت رهبرانی قرار داریم که قادر نیستند درباره آنچه که در صدد انجام آنند به تفکر بپردازند و به راحتی، بدون تلاش برای تغییر امور نادرست و خطا در تجارت و بازرگانی، دلسرد می‌شوند (۲۰). یکی از مشکلات اساسی در این زمینه این است که برخی آموزه‌ها در دانشگاه‌ها، دانشجویان را متقاعد می‌نماید که فقط یک سامانه خاص فکری درباره تجارت صحیح است و آن القای جهان‌بینی سرمایه‌داری بی‌رحمانه است. آنها یاد می‌گیرند که همه شرکت‌هایی که قادر به رقابت نیستند باید از بین بروند و محیط‌زیست، افراد، اتحادیه‌ها و نتایج اجتماعی هیچ کدام ارزشی ندارند (۱۸).

### نتیجه‌گیری پایانی

اینک وقت آن رسیده که این نظام لجام‌گسیخته سرمایه‌داری را به سبب زیر پا گذاشتن بسیاری از امور از جمله اخلاقیات تقبیح نموده و باج‌دادن مفهوم مسؤولیت عمومی و اخلاق در متن تحصیلات

شخصی، شرکتی و اجتماعی توجه داشته باشند. دانشگاه‌ها باید به سمت و سوی یک دگرگونی در برنامه آموزشی پیش روند تا بتوانند بازرگانی در جامعه را جایگزین بازرگانی در اقتصاد نمایند (۱۸).

اکثر مدیر عاملان و حسابداران، انسان‌های شریف و محترمی هستند که به صداقت و اصول اخلاقی خاصی در زندگی پایبندند، اما برخی از آنها به خاطر عدم خودسازی، گمراه شده و در سازمان آنها هیچ گزینه دیگری به جز سود به عنوان هدف، معرفی نگردیده است و شیوه رفتاری متفاوتی را نیز در حین تحصیل در دانشگاه نیاموخته‌اند.

حرفه حسابداری باید به این امر واقف باشد که حسابداری اساساً علاوه بر اینکه یک مبحث فنی است، یک بحث اخلاقی نیز می‌باشد. برای آنکه حسابداران بتوانند با صداقت عمل نموده و گستردگی مجموعه‌ای را که در آن کار می‌کنند درک نمایند، باید تحت تعلیم قرار گرفته و نسبت به اموری نظیر آگاهی از سامانه‌های فکری، هشیاری نسبت به نتایج و دارا بودن تفکر وسیع و پویا درباره اثر فعالیت‌ها و تصمیماتشان آموزش داده شوند (۱۸).

حسابداران، موقعیتی دارند که ذاتاً با ارزش و سرشار از مسؤولیت‌های اخلاقی می‌باشد. تصمیماتشان بر سایر مردم، سازمان‌ها، اتحادیه‌ها، محیط طبیعی و نیز بر نوع نگاه به شرکت اثر می‌گذارد، پس این تصمیمات باید براساس بنیاد و پایه اعتماد اتخاذ شوند. از این دیدگاه اخلاق، درستی و شفافیت از حسابداری تفکیک ناپذیرند و همین رابطه جدایی‌ناپذیر اخلاق و حسابداری است که از نظر دانشکده‌های حسابداری و مدیریت، مغفول مانده است. متأسفانه، امروزه نقش واحدهای آموزشی که به دانشجویان حسابداری توجه به عواقب تصمیمات و منافع آتی همه سهامداران و اشخاص ذینفع را تعلیم دهد، بسیار کم‌رنگ و کم رونق است (۱۸).

علی‌رغم برخی تلاش‌های گسترده در رشته حسابداری، تعداد اندکی از واحدهای درسی در زمینه حسابداری چرخه زندگی، حسابداری اجتماعی و محیطی و حسابداری بهایابی کامل ارائه و راه‌های محدودی در ایجاد انگیزه برای فراگیری این واحدها یافت می‌شود (۱۸).

برخی دانشجویان به اهمیت واحدهای اضافه شده و موضوع مسؤولیت عمومی پی نبرده‌اند. در واقع بعد از ورود به دانشگاه، دانشجویان

می‌تواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد.

### سیاسگزاری

مقاله حاضر بخشی از کار پژوهشی انجام شده در "طرح اخلاق کاربردی" دانشگاه قم می‌باشد که بدین وسیله نهایت سپاس و قدردانی خویش را از خانم دکتر خزائی، سرپرست طرح و جناب آقای دکتر جوادی، ناظر طرح ابراز می‌دارم.

حسابداری و بازرگانی، انواع مهارت‌های مورد نیاز جامعه را به رهبران آتی تجارت بیاموزیم.

آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. این رهبران باید کاروران و دانشجویان را به کمالات انسانی دعوت نمایند. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آینده، حرفه حسابداری

### واژه‌نامه

1. Enron	ان رون	14. Lynn E. Turner	لین ترنر
2. Tyco	تایکو	15. Melancon	ملانچون
3. World Com	وردکام	16. American Institute of Certified Public Accountants	انجمن حسابداران رسمی امریکا
4. Rite Aid	رایت اید	17. Yale Club:	کلوب یال
5. SEC- Securities & Exchange Commission	کمیسیون اوراق بهادار	18. Public Company Accounting Oversight Board:	کمیته نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام
6. W. R. Grace	گریس	19. Haliburton:	هالیبرت
7. Price- Waterhouse	پرایس واتر هاوس	20. Aspen Institute:	مؤسسه اسپن
8. New York Times	نیویورک تایمز	21. Initiative on Social Innovation through business:	ابتکار در نوآوری اجتماعی از طریق تجارت
9. Price Water House- Coopers	پرایس واتر هاوس - کوپرز	22. Master of Business Administration:	کارشناسی ارشد مدیریت تجاری
10. Cendant	سندانت		
11. Sunbeam	سان بییم		
12. Livent	لیونت		
13. Arthur Andersen	آرتور آندرسن		

منابع

1. Colson Ch (1989). *Against the Night*, Ann Arbor, MI: Servant Publications, p.67. USA Today – 5/31/2006
2. Smith LM (2003). A Fresh Look at Accounting Ethics. *Accounting Horizons* 17: 47–49.
3. کمیته فنی سازمان حسابرسی. آئین رفتار حرفه‌ای، چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵: ۳۲–۱.
4. علی مدد مصطفی، ملک آرای نظام‌الدین. اصول حسابداری، چاپ بیست و سوم، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۸۵؛ جلد اول: ۱۷.
5. Duska RF, Duska BS (2003). *Accounting Ethics*. Eight published. Blackwell Publishing. India. pp: 5-25.
6. Ethics in Accounting. *Encyclopedia of Business and Finance*. Ed. Allison McClintic Marion. Gale Cengage, 2001. eNotes. com. Available at: <http://www.enotes.com/business-finance-encyclopedia/ethics-accounting>>
7. American Institute of Certified Public Accountants (1988). *AICPA Code of Professional Conduct*. Jersey City.
8. Accounting Ethics (2004). available at: <http://www.echeat.com/essay.php?t=25839>
9. Ethical Values in accounting (2008). Available at: [http://articles.directorym.com/Ethical\\_Values\\_In\\_Accounting-a800](http://articles.directorym.com/Ethical_Values_In_Accounting-a800)
10. Hill M (1999). Accountant Quit over Mistrust. *Philadelphia Inquirer*, November 19, section C: 1.
11. Ketz JE, Miller PBW (1999). W.R. Grace's Disgraceful Abuse of Materiality. *Accounting Today*, May 24.
12. Michaels A (2000). Big Five Must Unit to Avoid Return to Their Audit Days. *Financial Times* (London), Thursday, May 11, 2000, companies and finance section: 44.
13. Byrnes N, et al (2002). Accounting in Crisis". *Business Week*, January 28: 44ff.
14. Sarbanes – Oxley Act of 2002
15. Romal J B, Hibschweiler A M (2004). Improving Professional Ethics: Steps for Implementing Change. Available at: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/604/essentials/p58.htm>.
16. Kochan TA (2002). Addressing the crisis in confidence in corporations: Root causes, victims, and strategies for reform. *Academy of Management Executive*, Vol 16 (2):139-141.
17. Waddock S (2005). Hollow Men and Women at the Helm Hollow Accounting Ethics. *Issues in Accounting Education*, Vol.20.
18. Initiative on Social Innovation through Business (ISIB) (2003). Where will they lead? M.B.A. student attitudes about business and society. Available at: <http://www.aspeninstitute.org/AspenInstitute/files/CCLibraryFiles/FileName/404/Aspen20%Exec20%Final.pdf>.
19. Holmes S, Sunstein CR (1999). *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York, NY: W. W. Norton.