

# Islamic Ethics: A Framework for the Compilation of Professional Accounting Practices

Shokrollah Khajavi<sup>1</sup>, Sara Etemadi Eidgahi<sup>2</sup>, Mohamad Hoseein  
Ghadirian Arani<sup>3</sup>

Received: 2019/05/23

Accepted: 2019/09/16

Review Paper

## Abstract

Ethical values provide the basis for a society based on it. Ethics regulates communication behavior on a person, organization, society and global level and neglecting it has much irreparable harm. The behavioral and ethical codes of each profession determine its most important policies. These policies include some of the main features of the profession, the relationship of the members of the profession with the community, the relationships of the members of the profession with each other, and finally the relations of each member with the professional community. As financial scandals increased, it became clear that accountants should be committed to complying with professional ethics in addition to complying with technical standards and principles. Considering the importance of ethical values in the religion of Islam, the purpose of this study is to explain the role of Islam and its ethical principles in solving the problems of accounting profession of the present era and the ethics of professional accounting based on the concept of pure rationalism. In this research, the necessity and need for the Islamic values and ethics of accounting for the protection of public interests is explained and Islamic principles are introduced that can be used as the basis and framework for the formulation of the ethics of professional in accounting. Respect for others, freedom, justice, honesty, responsibility, tolerance and fortitude, criticism, moderation, modesty and kindness, and secrecy are the most important moral principles that can be extracted from Nahj al-Balagha as one of the most important Islamic sources.

**Keywords:** Code of ethic, Islamic ethics, Nahj al-Balagha, Professional ethics.

**JEL classification:** M41

---

DOI: 10.22051/ijar.2020.26313

<sup>1</sup> Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran. Corresponding Author

(shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir)

<sup>2</sup> PhD of Accounting, University of Tehran, Kish International Campus, Kish, Iran.

(sara.20666@yahoo.com)

<sup>3</sup> PhD of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran. (ghadirian.a.88@gmail.com)

<http://ijar.alzahra.ac.ir>



## اصول اخلاق اسلامی: چارچوبی برای تدوین آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری

شکراله خواجه‌جوی<sup>۱</sup>، سارا اعتمادی عیدگاهی<sup>۲</sup>، محمد حسین قدیریان آرانی<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۰۲

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۶/۲۵

مقاله ترویجی

### چکیده

ارزش‌های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه بر آن بنا می‌شود. اخلاق سامان‌دهنده رفتار ارتباطی در مقیاس فرد، سازمان، جامعه و روابط جهانی است و غفلت از آن صدمات جبران‌ناپذیر زیادی را به دنبال دارد. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط‌مشی‌های آن را مشخص می‌کند. این خط‌مشی‌ها، مواردی چون ویژگی‌های اصلی حرفه، روابط اعضای حرفه با جامعه، روابط اعضای حرفه با یکدیگر و در نهایت روابط هر عضو با جامعه حرفه‌ای را دربر می‌گیرد. با افزایش رسوایی‌های مالی مشخص شد که حسابداران باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز متعهد باشند. با توجه به اهمیت ارزش‌های اخلاقی در دین مبین اسلام، هدف مطالعه حاضر تبیین نقش اسلام و اصول اخلاقی آن در رفع مشکلات حرفه حسابداری و آیین اخلاق حرفه‌ای حسابداری مبتنی بر مفهوم عقل‌گرایی صرف در عصر حاضر است. در این پژوهش ضرورت و نیاز به مفاهیم ارزشی و اخلاقی اسلام جهت حراست و حفاظت از منافع عمومی تبیین و اصول اخلاقی اسلامی معرفی می‌گردند که می‌توان آنها را به‌عنوان مبنا و چارچوبی برای تدوین آیین رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابداری مورد استفاده قرار داد. احترام و تکریم دیگران، آزادی، عدالت، امانت‌ورزی، صداقت، مسئولیت‌پذیری، مدارا و سعه صدر، نقادی و انتقادپذیری، اعتدال، فروتنی و مهربانی و رازداری مهمترین اصول اخلاقی هستند که از نهج البلاغه به‌عنوان یکی از بهترین منابع اسلامی قابل استخراج است و می‌توان از آنها برای تقویت آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری موجود استفاده نمود.

**واژه‌های کلیدی:** آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری، اصول اخلاق اسلامی، نهج البلاغه.

**طبقه‌بندی موضوعی:** M41

DOI: 10.22051/ijar.2020.26313.1509

<sup>۱</sup> استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول) (shkhajavi@rose.shirazu.ac.ir)

<sup>۲</sup> دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، پردیس کیش، ایران (sara.20666@yahoo.com)

<sup>۳</sup> دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز شیراز، ایران (ghadirian.a.88@gmail.com)

<http://ijar.alzahra.ac.ir>

## مقدمه

هنگامی که شخصیت افراد جامعه متزلزل شود، جامعه به طور فاجعه آمیزی آسیب پذیر می گردد. دوام و بقای یک ملت و یا یک فرهنگ منوط به این است که آن ملت مجهز به ارزش های اخلاقی باشد. همچنین، وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه می باشد و منافع شخصی تنها می بایست در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود. حرفه حسابداری و حسابرسی نیز یکی از مشکل ترین و منضبط ترین حرفه های دنیا است و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می کند، باید دارای اعتبار و اعتماد خاصی باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن بستگی به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن دارد (آرمسترانگ، ۱۹۹۰). به عبارتی، همان طور که اخلاق اکسیر نجات بخش جامعه برای تداوم حیات آن است، حسابداری نیز از این امر مستثنی نیست و می توان اخلاق را به عنوان داروی شفابخش اقتصادهای بیمار قلمداد کرد.

با افزایش رسوایی های مالی مشخص شد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت های حرفه ای کافی نیست، بلکه حسابداران باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی به رعایت اخلاق حرفه ای نیز متعهد باشند. به این ترتیب می توان گفت که اخلاق حرفه ای حلقه مفقوده ای است که موجب عدم اتصال دیگر حلقه های حرفه حسابداری و در نتیجه کاهش اثربخشی این حرفه در رسوایی های مالی شده است. در نتیجه، پایداری به اخلاق می تواند با اتصال به حلقه های زنجیره حرفه حسابداری، موجب ارائه خدمات با ارزش و اثربخش در حرفه شود و علاوه بر کسب رضایت استفاده کنندگان از خدمات حسابداری، رضایت مندی جامعه حسابداران را نیز به دنبال داشته باشد (ناداراجا و مصطفی، ۲۰۱۷). لازم به ذکر است که نقش اساتید حسابداری در نهادینه شدن اخلاق حرفه ای غیرقابل انکار است. به منظور نهادینه کردن اخلاق، باید به نقش اساتیدی توجه نمود که الگوی دانشجویان هستند. در صورتی که آنها از اخلاق صحیح برخوردار باشند، بسیاری از دانشجویان نیز به این امر اعتقاد پیدا می کنند (بومکر و کیسی، ۲۰۱۲).

از سوی دیگر، اخلاق یکی از مباحث مهم دین مبین اسلام است و آیات و روایات بسیاری درباره آن ارائه شده است تا جایی که کامل کردن مکارم اخلاقی یکی از اهداف بعثت پیامبر گرامی اسلام معرفی شده است. مشکلات اخلاقی در حرفه حسابداری از دو بعد قابل بررسی

است؛ نخست در ارائه خدمات حرفه‌ای به صاحبکار و دوم در روابط موجود بین شاغلان هر مؤسسه. اگر چه آیین رفتار حرفه‌ای رهنمودهای زیادی برای انجام خدمات حرفه‌ای حسابداری دارد، اما در آن روابط موجود بین کارکنان مؤسسات (روابط درونی در هر مؤسسه) کمتر مورد توجه قرار گرفته است. بر خلاف آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری، در منابع اسلامی علاوه بر این که رهنمودهایی برای نحوه انجام خدمات حرفه‌ای ارائه شده است، توصیه‌هایی برای نحوه روابط درون سازمانی نیز وجود دارد. بنابراین، کمک گرفتن از منابع اسلامی برای تدوین آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری می‌تواند ضعف آیین رفتار حرفه‌ای موجود را برطرف کند. همچنین، اگر چه تاکنون آیین‌های رفتار حرفه‌ای توسط مجامع حرفه‌ای حسابداری ارائه شده است، اما هنوز مشکلات اخلاقی در حرفه وجود دارد.

در جامعه اسلامی انتظار می‌رود پیوند آیین رفتار حرفه‌ای با دین و استخراج اصول آن از اعتقادات مردم، عمل و پایبندی به آن را بهبود بخشد و مشکلات اخلاقی موجود در این حرفه را کاهش دهد. با توجه به اهمیت موضوع اخلاق در اسلام، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ‌گویی به این پرسش است که آیا می‌توان برای حل مشکلات اخلاقی موجود در حرفه حسابداری (مشکلات موجود در انجام خدمات حرفه‌ای و تنظیم روابط درونی موجود در مؤسسات حسابداری) از اصول اخلاقی مستخرج از منابع اسلامی استفاده کرد؟ در این ارتباط، در این پژوهش پس از تبیین اهمیت اخلاق، اصول اخلاق حرفه‌ای قابل استخراج از نهج البلاغه به‌عنوان یکی از مهمترین منابع اسلامی، مرور می‌شوند و کاربرد هر یک از آنها در چگونگی برطرف ساختن مشکلات اخلاقی موجود در حرفه حسابداری (مشکلات موجود در انجام خدمات حرفه‌ای و تنظیم روابط درونی موجود در مؤسسات حسابداری) تشریح می‌شود. به عبارتی، هدف پژوهش حاضر این است که با تأکید بر نقش اسلام در حل مسائل پیش‌رو، مسیری برای نجات حرفه حسابداری از مشکلات اخلاقی اخیر و در نتیجه کاهش فسادهای مالی ارائه نماید.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

امروزه، اخلاقی بودن کسب‌وکار به یکی از دغدغه‌های مهم شرکت‌های بزرگ تبدیل شده است، زیرا شرکت‌های تجاری همواره از صدمه‌ای که رسوایی‌های اخلاقی ممکن است به اعتبار شرکت بزند و تأثیر آن بر سودآوری شرکت، واهمه دارند. کیفیت ارائه خدمات و اعتبار و

اعتماد ایجاد شده در مشتری موجب تداوم حیات حرفه‌ها و اشتغال اعضای آن در طول تاریخ بوده است. به عبارتی، مقبولیت جامعه، سرمایه اصلی هر حرفه‌ای است که حیات حرفه را تضمین می‌کند (زارعی، ۲۰۱۶). رسوایی هواپیمایی آمریکا، رسوایی مالی سال ۲۰۰۸، زمینس، بانک برینگز، لمن برادرز، بانک انگلو آیریش، صندوق سرمایه‌گذاری مداف، نورتل، گلوبال کراسینگ، بیمه آ. آی. گ، فردی مک و رسوایی شرکت انرون نمونه‌های افشا شده زیر پا گذاشتن اخلاق توسط حرفه است (دوسکا، ۲۰۰۳). این سناریو بارها و بارها طی سال‌های اخیر در ایران و جهان تکرار شده است. رسوایی‌های عمده در شرکت‌هایی چون انرون و ورلد کام «اخلاق» را محور کار دست‌اندرکاران حسابرسی قرار داد، زیرا مدیران با همکاری حسابداران سال‌ها حساب‌سازی می‌کردند، عایدات را به اصطلاح مدیریت می‌کردند، در مورد هزینه‌ها اطلاعات نادرست می‌دادند، در مورد درآمدها گزافه‌گویی می‌کردند و سوء استفاده از وجوه کسب و کارها را مورد غفلت قرار می‌دادند، صورت‌های مالی گمراه‌کننده ارائه می‌کردند و با دریافت رشوه و اختصاص پاداش‌های کلان، انجام معامله به اتکای معاملات نهانی را ممکن می‌نمودند (هارتوگ و وینستلی، ۲۰۰۷). رسوایی‌های ناشی از تقلب‌های مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگی همچون انرون و ورلد کام نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای کافی نیست. حسابداران حرفه‌ای باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز متعهد باشند (راکنس، ۲۰۰۵). با این حال باید توجه داشت که جامعه متمدن بر ارزش‌های اخلاقی استوار است؛ بدون اخلاق، تمدن سقوط می‌کند. رعایت موازین اخلاقی توسط کسب و کارها باعث ارتقای اعتماد عمومی به کالاها و خدمات آنها می‌شود. اخلاق باید آموزش داده شود. مردم با میل به اخلاقی بودن و رعایت حقوق دیگران و رفاه جامعه به دنیا نمی‌آیند. چنین است که جوامع حسابداری نیز ضوابط اخلاقی را آموزش می‌دهند و رعایت آن را نیز از اعضای خود می‌طلبند (هلیس، ۱۹۹۴).

تمرکز واحدهای تجاری برای به حداکثر رساندن سود، مقابله با چالش‌های رقابتی، تأکید بر نتایج کوتاه‌مدت 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 (والنتین و همکاران، ۲۰۱۰). حرفه حسابداری به اطلاعات اشخاص و کسب و کارها دسترسی دارد، زیرا حسابدار با این اطلاعات کار می‌کند؛ مسئولیت اخلاقی دارد که با استقلال عمل، رازداری، تسلط حرفه‌ای،

صداقت و درستی و بسیاری صفات دیگر در حد‌اعلای حرفه‌ای به فعالیت پردازد. حسابداری سازوکاری است که اطلاعات موقعیت مالی سازمان‌ها و کسب‌وکارها را عمدتاً به عامه مردم و سرمایه‌گذاران ارائه می‌کند (کارول، ۱۹۹۸). حسابداری حرفه‌ای، تصویر مالی روشنی از کسب‌وکارها ارائه می‌کند و به مدیران اجازه می‌دهد تصمیمات مطمئن اتخاذ نموده و سرمایه‌گذاران را از وضع شرکت‌ها مطلع می‌نمایند. بنابراین، در راستای توسعه و خلق ارزش در جامعه، حرفه حسابداری نیازمند صحت عمل و اخلاق است. به‌ویژه اینکه خدمات حسابداران بیشتر به عامه مردم ارائه می‌شود. بنابراین، حسابداران بایستی مجموعه‌ای از موازین اخلاقی را رعایت کنند. اخلاق در حسابداری، داشتن دانش و مهارت‌های حرفه‌ای را برای حسابداران و برای سطح کاری که می‌خواهند انجام دهند، ضروری می‌سازد تا آنها بتوانند به کارفرمایان و مشتریان خود خدمات حرفه‌ای مؤثر و کارآمدی ارائه نمایند.

حسابداران حرفه‌ای، به‌صورتی مستمر بر سر معضلات یا دوراهی‌های اخلاقی قرار می‌گیرند. تصمیم‌سازی و چگونگی رفتار آنها، می‌تواند عواقب متفاوتی برای ذینفعان، استفاده‌کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی به همراه داشته باشد (اسمیت، ۲۰۰۳). بنابراین، در شرایط کنونی رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی، نگرانی‌های زیادی را در بخش‌های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است. باید به این نکته اساسی توجه شود که رفتار حساب‌برسان شاغل در یک مؤسسه حسابرسی یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است. همچنین، رفتار آنها تحت تأثیر فرهنگ سازمانی آن مؤسسه قرار دارد و فرهنگ سازمانی نیز از شیوه مدیریت یک مؤسسه تأثیر می‌پذیرد. در نتیجه، پژوهشگران به بررسی جنبه‌های متفاوت آن پرداخته‌اند. این ادبیات، در واقع ادبیاتی جدید و در حال توسعه در حرفه می‌باشد و پژوهشگران زیادی سعی داشته تا نقشی در این توسعه و تکامل داشته باشند.

دیوید سون و همکاران (۲۰۰۰) با پژوهشی در مورد نمونه‌ای متشکل از ۳۸۸ نفر از حسابداران حرفه‌ای عضو دو مؤسسه بزرگ بین‌المللی حسابداری به این نتیجه رسیدند که حسابداران رسمی زن نسبت به حسابداران رسمی مرد، اخلاقی‌تر تصمیم می‌گیرند. به نظر می‌رسد کارمندان مبتدی (زن و مرد)، نسبت به مدیران (زن و مرد) تصمیم‌های اخلاقی‌تری اتخاذ می‌کنند. این یافته، اگرچه از نظر آماری معنادار نبود، اما نشان می‌داد که تفاوت‌های تصمیم‌های اخلاقی زنان و مردان با افزایش تجربه کاهش می‌یابد. کلر و همکاران (۲۰۰۷) به بررسی تأثیر عوامل جنسیت،

سطح تحصیلات، تعصب مذهبی و تجربه کاری بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی افراد پرداختند و نشان دادند که تمامی این چهار عامل موجب بروز تفاوت‌هایی در استانداردهای اخلاقی افراد می‌شود. سولیوان (۲۰۰۷) تأثیر گرایش‌های اخلاقی و گرایش تحصیلی دانشجویان سال اول حسابداری بر تمایل آنها به استفاده از اخلاق در تصمیم‌گیری‌هایشان را بررسی نمود و به این نتیجه رسید که بین گرایش تحصیلی و تمایل به کاربرد اخلاق، رابطه‌ای وجود ندارد، اما بین گرایش اخلاقی و تمایل به استفاده از قضاوت حرفه‌ای، رابطه‌ای معنی‌دار برقرار است. پژوهش‌های گذشته در سایر کشورها نشان دادند که عواملی نظیر جنسیت، سطح تحصیلات، مذهب و تجربه کاری ممکن است با استانداردهای اخلاقی هر فرد مرتبط باشند (بالانتین و مکورت، ۲۰۱۱). نتایج پژوهش کلر (۲۰۰۷) نشان داد که متغیرهای جنسیت، سطح تحصیلات و تجربه کاری بر گرایش افراد به رویکردهای اخلاقی تأثیرگذار است.

حجازی و مصری‌پور (۱۳۹۱) به بررسی رابطه میان آموزش‌های موجود و رعایت ضوابط اخلاق حرفه‌ای توسط دانشجویان حسابداری دوره کارشناسی در دانشگاه‌های تهران پرداختند و این نتیجه حاصل شد که آموزش‌های ضمنی آیین اخلاق حرفه‌ای در دوره کارشناسی اثری بر بهبود رعایت ضوابط اخلاق حرفه‌ای توسط دانشجویان حسابداری ندارد. ودیعی و متحدین (۱۳۹۱) نیز بیان کردند که در ایران بحث جنسیت و مذهب می‌تواند در گرایش به رویکردهای اخلاقی مختلف تأثیرگذار باشند. جفایی (۱۳۸۷) با بررسی تأثیر جهت‌گیری (گرایش اخلاقی) و تعهد حرفه‌ای بر رفتار مدیریت سود نشان دادند که رابطه‌ای چشمگیر بین گرایش اخلاقی فرد و تصمیم‌گیری او وجود دارد.

### راهکارهای مقابله با مشکلات اخلاقی

پیچیده‌تر شدن روزافزون سازمان‌ها و افزایش میزان کارهای غیراخلاقی، غیرقانونی و غیرمسئولانه در محیط‌های کاری توجه مدیران و صاحب‌نظران را به بحث اخلاق کار و مدیریت اخلاق معطوف ساخته است (جاکلینگ و همکاران، ۲۰۰۷). مدیریت اخلاق، شناسایی و اولویت‌بندی ارزش‌ها برای هدایت رفتارها در سازمان است. سازمان‌ها با ایجاد یک برنامه مدیریت اخلاق می‌توانند اخلاقیات را در محیط کار مدیریت کنند. برنامه‌های اخلاق به سازمان‌ها کمک می‌کنند تا بتوانند در شرایط آشفته عملکرد اخلاقی خود را حفظ کنند.

امروزه، مدیریت اخلاق یکی از زمینه‌های علمی مدیریت به‌شمار می‌رود که دارای رویکردی برنامه‌ای و چندین ابزار عملی است. این ابزارها عبارت‌اند از: کدهای اخلاقی، کدهای رفتاری، خط‌مشی‌ها و رویه‌ها، روش‌های حل معضلات اخلاقی و آموزش (کارول، ۱۹۹۸). مدیریت اخلاق در محیط کار منافع بسیار زیادی برای رهبران و مدیران دارد؛ اعم از منافع عملکردی و منافع اخلاقی. این مطلب به‌ویژه در عصر حاضر که مدیران با ارزش‌های بسیار متنوعی در محیط کار سروکار دارند صادق است، اما تاکنون کسانی که به مباحث اخلاق کار پرداخته‌اند فلاسفه، دانشگاهیان و منتقدان اجتماعی و نه مدیران، بوده‌اند. در نتیجه بسیاری از مطالبی که تا به امروز درباره اخلاق کار نوشته شده است مطابق با نیازهای عملی مدیران و رهبران سازمان‌ها نیست. اخلاق، به‌طور ساده و خلاصه، شامل شناخت صحیح از ناصحیح و آنگاه انجام صحیح و ترک ناصحیح است. تشخیص درست از غلط همیشه ساده نیست. بسیاری از دانشمندان علم اخلاق ادعا می‌کنند که با توجه به اصول اخلاقی در مقام عمل همیشه یک راهکار درست وجود دارد و برخی دیگر معتقدند که راهکار درست بستگی به موقعیت و شرایط دارد و تشخیص اینکه کدام راهکار درست است در نهایت به عهده خود فرد است (هوکر، ۲۰۰۱).

### مشکلات اخلاقی حسابداری در اقتصاد امروز

- بازار رقابتی خدمات حسابداری: بازار رقابتی دنیای اقتصادی امروز علاوه بر فواید و مزایایی که برای مشتریان در جهت استفاده از محصولات باکیفیت بهتر و قیمت پایین‌تر داشته، پیامدهای غیراخلاقی زیادی نیز برای رقابت عرضه‌کنندگان کالا و خدمات در پی داشته است. حرفه حسابداری نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابداری کم و بیش با چنین معضلاتی مواجه است. دو اصل استقلال و بی‌طرفی و درستکاری که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند، در بازار کنونی دچار خدشه شده است (فاسین، ۲۰۰۵). اکنون در شرایط بازار رقابتی، فرایند جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی هزینه‌بر و وقت‌گیر شده و چنین استنباط می‌شود که با یافتن مشتری جدید، موسسه ارائه‌دهنده خدمات حسابداری مایل است او را برای سال‌ها حفظ کند تا از منافع ارائه خدمات به مشتری، هزینه‌های سنگین بازاریابی شرکت را جبران نماید. به‌طور کلی، دو نوع انحراف در بازار امروز رایج شده است:



(۱) قیمت گذاری کمتر از واقع خدمات حسابداری و

(۲) تخفیف نسبت به تعرفه حسابداری

لازم به ذکر است که تخفیفات قابل توجهی که نسبت به سطح استاندارد دستمزدها داده می شود، بر مبنای منطق حرفه‌ای قابل توجیه نیست و صداقت حرفه‌ای را زیر سؤال می برد (رؤیایی و محمدی، ۱۳۹۴).

• تمرکز واحدهای تجاری در به حداکثر رساندن سود: حرفه حسابداری یک حرفه مفید و شرافتمند است که در سال‌های اخیر تحت تأثیر فشارهای محیطی خاص قرار گرفته است. شرکت‌های بزرگ برای گزارش سود بیشتر و فریب سرمایه‌گذاران متوسل به تقلب‌های حسابداری شده‌اند. چنین تقلب‌هایی تضعیف کسب و کار را در پی داشته است (آقایی و حصارزاده، ۱۳۹۱).

• تنوع خدمات حسابداری: درحالی که نقش اصلی حسابداران تهیه تصویری از وضعیت و عملکرد مالی یک واحد تجاری است، آنها نقش‌های دیگری مانند حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابداری مالیاتی، برنامه‌ریزی مالی و مشاوره مالی را ایفا می کنند. ایفای همه این نقش‌ها موجب گردید تا حرفه حسابداری از یک حرفه سنتی که بیشتر نقش گزارشگری را بر عهده داشت، به حرفه‌ای گسترده تبدیل شود. این دگرگونی منجر به ایجاد بحران برای حسابداران شده است و خلأهای اخلاقی را هم به دنبال داشته است (کاظمی، ۱۳۹۵).

### اهمیت در نظر گرفتن دین برای تدوین اصول اخلاق حرفه‌ای

کمیسیون مک‌براید توصیه اکید دارد که نظام‌نامه اصول اخلاقی، در سطح ملی و در برخی موارد در سطح منطقه‌ای، امری مطلوب است؛ مشروط بر آن که از سوی خود حرفه، تهیه و تصویب شود، زیرا اصولاً اخلاق متأثر از عقاید، باورها و ارزش‌های حاکم بر جوامع است. لاجرم اخلاق حرفه‌ای در هر فرهنگ، ویژگی‌های خاص خود را دارد (تقی‌زاده، ۱۳۸۸: ۲۱). به عبارتی، یکی از ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای، بومی بودن آن است. مسائل عینی و حرفه‌ای اخلاق به فرهنگ وابسته است. این مسائل در زمینه‌های معین فرهنگی و اجتماعی به وجود می آیند و شکل می‌یابند و از این رو در حل و رفع آنها، توجه به زمینه‌های مذکور اهمیت فراوانی دارد؛ برای مثال هنجارهای قومی و ملی و زمینه‌های اعتقادی مسائل خاصی را برمی‌انگیزند و

راه‌های معینی را می‌طلبند. بنابراین، اخلاق حرفه‌ای اگرچه یک دانش است، این دانش فارغ از زمینه‌های فرهنگی نیست و از داشتن اخلاق حرفه‌ای بومی‌گریزی وجود ندارد (فرامرز قراملکی، ۱۳۸۸: ۲۰۵). دین به‌طور کلی و اسلام به‌طور خاص از جمع سه عنصر اصلی عقیده، اخلاق و احکام تشکیل شده است که بعد اخلاقی فراگیرترین و کارسازترین بخش آن است، زیرا بخش عقیدتی، خود با فلسفه اخلاق ارتباط دارد و برای تربیت انسان‌های اخلاقی، ارزش والایی قائل است. البته پیوند مستحکم عقاید دینی و اخلاق در متن فلسفه دین می‌باشد و طبق مطالعات حوزه فوق، دغدغه‌های عقیده به خداوند و قیامت نیز پیوند اخلاقی دارد (آتر و اولاه، ۲۰۱۰). بدیهی است در صورتی که امور اخلاقی پشتوانه عقیدتی و دینی داشته باشند، نوعی مرکز انرژی‌زا برای کارآمد ساختن آنها حاصل خواهد شد. پیامبر اسلام (ص) تصریح می‌فرماید که بیشترین درجه اسلامی بودن مربوط به کسی است که بیشترین اخلاق پسندیده را دارا باشد. التزام به یک عقیده خاص، نوعی وظیفه و تعهد ایجاد می‌کند. بنابراین، همراهی دین با اخلاق یک پتانسیل جدید به کارآمدی می‌افزاید و انتظار می‌رود که پیوند میان مبانی اسلامی و آیین اخلاق حرفه‌ای به ابزار مقابله با نواقص موجود در آیین اخلاق حرفه‌ای جاری که تنها مبتنی بر مفهوم عقل‌گرایی است، تبدیل شود. در نتیجه، در صورتی که توسعه آیین اخلاق حرفه‌ای مطابق با متن دین صورت پذیرد، آنگاه حسابداری، هدفی جز تأمین عقاید اصلی افراد که برآمده از ایمان دینی آنها است، در بر نخواهد داشت (خرمین و همکاران، ۱۳۹۳). به‌طور خلاصه می‌توان گفت از آنجا که کشور ایران یک جامعه اسلامی است، تهیه اصول اخلاق حرفه‌ای با در نظر گرفتن دین اسلام می‌تواند حل و رفع مسائل اخلاقی را تسهیل نماید.

### مفاهیم ارزشی و اصول اخلاق حرفه‌ای از منظر اسلام

اخلاق حرفه‌ای نیازمند یک نظام اخلاقی است. در جهان، نظام‌های اخلاقی مختلفی وجود دارد. برخی از نظام‌های اخلاقی، فارغ از دین و کاملاً سکولاریستی و لائیک هستند و برخی دیگر مبتنی بر وحی و تعالیم دینی هستند. فرهنگ وابسته‌بودن اخلاق حرفه‌ای اقتضا می‌کند که نظام اخلاقی در فرهنگ اسلامی، صبغه اسلامی داشته باشد. اسلام، دینی است که یکی از رسالت‌های مهم آن، اخلاق است. اخلاق حرفه‌ای، به‌دلیل هویت اسلامی، ملاک نهایی اخلاق و اصول راهبردی را از قرآن و روایات کسب می‌کند و جدول فضایل و رذایل را نیز از آن استنباط می‌کند (فرامرز قراملکی، ۱۳۸۸: ۲۰۶). بنابراین، طراحی و انتشار آیین اخلاق حرفه‌ای

که در آن ارزش‌های اسلامی نهادینه شده است، در مقایسه با آیین‌نامه‌های فاقد اصول و ارزش‌های اسلامی، از سطح عملیاتی بالاتری برخوردار خواهد بود. چنین آیین‌نامه‌ای نه تنها شامل اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری بوده، بلکه بنیان‌های اخلاقی شریعت اسلام را در بر خواهد داشت. نهادینه کردن ارزش‌های الهی اسلام و مفهوم مصلحت (منفعت عمومی) در سیستم آموزش حسابداری می‌تواند نقش قابل توجهی را در تربیت حسابداران حرفه‌ای و تصمیم‌گیری اخلاقی آنها ایفا نمایند (کمالی، ۲۰۰۷).

یکی از موضوعاتی که در سال‌های اخیر به‌ویژه در کشورهای مسلمان مورد توجه قرار گرفته است، ارائه نظامی متناسب با مبانی دینی و جایگزین کردن آن به جای سیستم حسابداری سنتی است. وقتی که اقتصاددانان به این باور رسیدند که نظام حسابداری سنتی در حل مشکلات فقر و از بین بردن بسیاری از ناهماهنگی‌ها شکست خورده است، دریافتند که تنها اندیشه و نظریه‌ها در قالب آموزه‌ها و شریعت اسلامی است که می‌تواند انسان و جامعه را از گرفتاری نجات دهد. پس نیاز به مفاهیم ارزشی و اخلاقی در حسابداری احساس شد (باکار و همکاران، ۲۰۰۳).

در اسلام انسان به عنوان امانت‌دار خداوند بر روی زمین معرفی می‌شود. بنابراین، هر انسان مسلمانی باید فعالیت‌هایش را در چارچوب قوانین تعریف شده، یعنی مطابق با شریعت اسلامی قرار دهد (گمبلینگ و کریم، ۱۹۹۱). خداوند، ناظر بر اعمال و رفتار ما است و حسابداران تمام فعالیت‌های انسان را در زندگی ثبت می‌نمایند. بنابراین، در حسابداری کاربرد مفاهیم ارزشی و اخلاقی می‌تواند اطلاعات مناسبی را برای ذینفعان یک واحد اقتصادی فراهم آورد، به گونه‌ای که به آنها اطمینان دهد تمام فعالیت‌های واحد اقتصادی به‌طور مداوم در حدود چارچوب شریعت اسلامی و اهداف اقتصادی و اجتماعی اجرا می‌گردد. البته، باید به این نکته توجه شود که تمام فعالیت‌های تجاری در جهان‌بینی اسلامی با این مفاهیم ارزشی تطبیق داشته باشد. قرآن کریم دنیا را مرکز تجارت می‌داند و هدایت فطری، قدرت فهم، نیروی کار و عمر آدمی را سرمایه این تجارت قلمداد می‌کند که اگر در راه تحصیل عقاید و معارف الهی و اعمال صالح صرف شود، تجارتي بی‌خسارت و سودآور است و اگر در غیر این راه صرف شود، زیان‌بار است. در نتیجه، اگر کسی با سرمایه‌های علمی و عملی خود به تجارت با خدا نپرداخت و سود نبرد و چیزی نیندوخت و نیاموخت، او به حقیقت، اهل خسارت است (طالب‌نیا و خرمین، ۱۳۹۳).

به‌طور کلی، مفاهیم ارزشی و اخلاقی به‌عنوان یک رهنمود اساسی، مزیت‌های زیر را به دنبال دارد (سازمان حسابداری و حسابرسی مؤسسات مالی اسلامی، ۱۹۹۸):

(۱) مبتنی بودن اساس آزادی و اختیار فرد در محدوده شریعت اسلامی

(۲) نقش تعیین‌کننده در جهت رشد اقتصاد

(۳) زیربنایی بودن این مفاهیم در اقتصاد و ارتباط آن با ایمان و عقیده به خداوند متعال

(۴) رشد معنوی انسان

(۵) ایجاد عدالت در جامعه

(۶) جلوگیری از فساد، اسراف و تبعیض طبقاتی

(۷) به انجام رساندن پاسخگویی نهایی به خداوند

(۸) سازگاری و تغییرات مثبت در اجتماع

(۹) ارتقای کارایی

(۱۰) پیروی از شریعت (اصول اسلامی)

(۱۱) تعهد قضاوت

به اعتقاد بکان و بدایوی (۲۰۰۵) عدالت، اعتماد عمومی و خیرخواهی می‌توانند جزء معیارها و شاخص‌های اخلاق اسلامی قرار گیرند. بنابراین، کسب بینش نسبت به مفهوم توحید، مسئولیت پاسخگویی و خیرخواهی منجر به هدایت فطری افراد برای تحقق فعالیت‌های اخلاقی خواهد شد. صاحب‌نظران اسلامی متعددی نقش بی‌بدیل اخلاق اسلامی را در کاهش سرقت اطلاعات، سوء استفاده از اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت، دریافت هدایای نامناسب و رشوه مورد توجه خود قرار داده‌اند. به عقیده یوناندا و همکاران (۲۰۱۱) علت اصلی بیشتر فعالیت‌های غیراخلاقی حسابداری فاصله گرفتن از ارزش‌های الهی و توجه به مسائل مادی است، اما بر اساس مبانی اسلامی، افراد نمی‌توانند نسبت به دارایی‌های خود رفتار غیرمسئولانه داشته باشند، زیرا در نهایت نسبت به استفاده از آنها در مقابل خداوند پاسخگو خواهند بود (لوییس، ۲۰۰۱). به اعتقاد گرینفیلد و همکاران (۲۰۰۱) سطح تعهد یک فرد حرفه‌ای، متأثر از ایدئولوژی اخلاقی او است.

رئیس سازمان حسابداری و حسابرسی مؤسسات مالی اسلامی ضمن بیانیه‌ای اظهار داشت که در آیین اخلاقی حرفه‌ای این سازمان، به جای تمرکز بر رفاه فردی، تأکید ویژه‌ای بر تأمین رفاه اجتماعی شده است (جمالی، ۲۰۰۸).

الگوهای اخلاقی نقش مؤثری در کارایی و اثربخشی آموزه‌های اخلاقی دارند (حسن، ۱۹۹۶) به طوری که در ادبیات دینی بر اسوه و الگوی اخلاق تأکید شده است. اصول اخلاقی مبتنی بر اخلاق اسلامی بر ارتباط انسان با خالق تأکید دارد، زیرا خدا کامل و واقف بر همه چیز می‌باشد و 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 علم کامل و جاودانی دارد (بیکون، ۱۹۹۷). برای تعیین مؤلفه‌های کاربردی اخلاق حرفه‌ای می‌توان از اصول راهبردی اخلاق حرفه‌ای مطرح شده در منابع اسلامی استفاده کرد. نهج البلاغه یکی از منابع مهم اسلامی است که از آن اصول اخلاق حرفه‌ای قابل استخراج است. این اصول شامل احترام و تکریم دیگران، آزادی، عدالت، امانت‌ورزی (فرامرزی قراملکی، ۱۳۸۱؛ ایران‌نژاد پاریزی و همکاران، ۱۳۹۳؛ فرمehنی فراهانی و اشرفی، ۱۳۹۳)، صداقت، مسئولیت‌پذیری، مدارا و سعه صدر، نقادی و انتقادپذیری، اعتدال، فروتنی و مهربانی و در نهایت رازداری (فرمehنی فراهانی و اشرفی، ۱۳۹۳) است. لازم به ذکر است 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 رهبری جامعه، خود را به زیور ساده زیستی آراستند.

### اصل احترام و تکریم دیگران (حرمت)

حرمت آدمی مهمترین اصل اخلاقی و هدف عمده اخلاق‌ورزی است. انسان، صرف‌نظر از شغل، زبان و ویژگی‌های قومی و فرهنگی، موجود محترمی است. هرگونه تصمیم و اقدامی که به نحوی با ارزش ذاتی انسان منافات دارد، غیراخلاقی است. استخفاف، توهین، استهزا، به مسخره گرفتن افراد، آرا و باورهای آنها از این جمله هستند. منابع انسانی را نمی‌توان صرفاً به ابزار کار فرو کاست. اخلاق حرفه‌ای چیزی جز رعایت حقوق مردم در کسب و کار نیست و مهمترین حق مردم، احترام اصیل و نامشروط آنها است (فرامرزی قراملکی، ۱۳۸۳: ۳۷۱ و ۳۷۲). بنابراین، حفظ حرمت انسانی و شخصیت انسان‌ها باید محور روابط با آنها باشد و حسابداران همواره این اصل را در ارتباطات خود مد نظر قرار دهند. این اصل

را در مؤسسات حسابداری نیز می‌توان به کار گرفت. بر این اساس، روابط بین مدیران، سرپرستان و حساب‌برسان باید بر احترام متقابل استوار باشد.

## اصل آزادی

آزادی فردی، از مهمترین اصول اخلاقی و از اساسی‌ترین رازها و نیازهای وجودی است. آدمیت با آزادی حاصل می‌شود و با ازدست‌دادن آزادی، انسانیت نیز از دست می‌رود. از نظر اسلام نیز آزادی یکی از اصیل‌ترین ارزش‌های نوع بشری به‌شمار می‌آید (فرمهنی‌فراهانی و اشرفی، ۱۳۹۳). در هر صورت، اسلام برای مردم، انواع آزادی چون آزادی طبیعی، فکری، سیاسی، مدنی و مذهبی را می‌خواهد. اگرچه جمله «ولاتکن عبد غیرک و قد جعلک الله حراً»، شاید همان‌گونه که اغلب شارحان نهج‌البلاغه تصریح کرده‌اند، به این معنی باشد که از هیچ‌کس در حد امکان احسانی را نپذیر که موجب سلب آزادی شود و مجبور به شکرگزاری شوی، زیرا انسان عبد احسان است، اما کلام امام علی (ع) عام است و ظرفیت معنی بیشتری دارد و در این معنی نیز مخصص نیست. بنابراین، می‌تواند شامل انواع بردگی و آزادی باشد (قربانی لاهیجی، ۱۳۸۴: ۳۲۵). این اصل اخلاقی را می‌توان از جنبه‌های درونی و بیرونی برای حسابداری نیز به کار برد. از سویی حسابداران باید در انجام وظایف خود از انفعالات نفسانی آزاد باشند و از سوی دیگر، روابطشان با ذینفعان باید به‌نحوی تنظیم شود که آزادی آنها را سلب نکند. این اصل در مؤسسات حسابداری نیز قابلیت کاربرد دارد. بر این اساس این، عضویت در مؤسسه نباید باعث سلب آزادی فرد شود تا هر عضو مؤسسه بتواند از حقوقی همچون حفظ حریم شخصی، حق انتخاب، حق اظهارنظر، حق نقد و حق دفاع از منافع برخوردار باشد.

## اصل عدالت و انصاف

عدالت یکی از مهمترین اصول اخلاقی اسلام است. امام علی (ع) بارها به رعایت انصاف و عدالت توصیه می‌فرمایند و همان‌گونه که همه می‌دانیم، انصاف و عدالت‌خواهی از جمله بارزترین ویژگی‌های آن حضرت بود؛ به این دلیل که رشته پیوستگی حقیقی مردم در دادورزی است. عدالت است که باعث جلب اعتماد مردم می‌شود و فرد می‌تواند وظیفه خود را به درستی انجام دهد، اما عدالتی که امام علی (ع) از کارگزاران و کارکنان خود می‌خواهد درباره مردم رعایت کنند، تا آن‌جا است که به آنان فرمان می‌دهد حتی در نگاه کردن آن را پاس

بدارند و چنان منصفانه رفتار کنند که هیچ بهره‌کش و ستمگری در آنان طمع نبندد (دلشاد تهرانی، ۱۳۷۹: ۱۸۲-۱۸۱). عدالت و انصاف قوانینی انکارناپذیر دارند، اما به نظر می‌رسد عدالت نتیجه‌ای است که با رفتار منصفانه به دست می‌آید (علیدوستی شهرکی، ۱۳۸۹). انصاف به عنوان یکی از عوامل مؤثر در ایجاد عدالت سازمانی، در نظام حسابداری و نظام پاسخ‌گویی مالی نقش مهمی را ایفا می‌کند. در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری بر انصاف (البته در ذیل اصل درستکاری) به عنوان یکی از معیارهای مهم قضاوت در گزارشگری تأکید شده است، زیرا این پدیده تضمینی مبنی بر صحت و رعایت دقت در تهیه و تأیید صورت‌های مالی توسط حسابداران، است. اگر بپذیریم که نظام حسابداری، یک جریان مبادله اطلاعات میان پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه است، می‌توان گفت حسابدار عاملی است که به عنوان طرف سوم این مبادله وارد عمل می‌شود تا دو طرف را از ایجاد جریان روان اطلاعات مطمئن سازد و فایده‌مندی این نقش سوم به عنوان نقش بیمه‌ای در جریان اطلاعات فقط با رعایت انصاف تحقق می‌یابد (خواجوی و منصور، ۱۳۹۰). بنابراین، در تدوین کدهای ملی اخلاق حسابداری این اصل اساسی نیز باید مد نظر قرار گیرد.

### اصل وفای به عهد

عهد و پیمان در نزد همه ملل (مسلمان و غیرمسلمان) محترم و مقدس است. در دین مقدس اسلام نیز وفای به عهد و پیمان بسیار توجه شده است، زیرا اگر به آن توجه نشود، در اثر هرج و مرج و بی‌نظمی، اعتماد انسان‌ها به یکدیگر، سلب و زیربنای روابط اجتماعی سست و زندگی مردم متلاشی می‌شود (فرمهبینی فراهانی، ۱۳۹۰: ۲۴۹). این اصل اخلاقی نیز برای حسابداری همچون تمامی حرفه‌ها، کاربرد دارد. حسابداران از سویی باید به پیمان‌هایی که خود با سازمان دارند عمل کنند و از سوی دیگر، در انجام وظایف خود بایستی به پیمان‌ها و قراردادهای سازمان با ذی‌نفعان پایبند باشند.

### اصل امانتداری

امانتداری فضیلتی است که همه انسان‌ها فراتر از علایق مذهبی بر آن تأکید دارند و خیانت در امانت را رذیلت و مذموم می‌انگارند. یکی از اصول و ارکان اخلاق اسلامی نیز امانتداری است که در دین مبین اسلام بر آن تأکید فراوانی شده است. آن حضرت (ع) امانتدار نبودن را

به زیان انسان می‌داند (فرمهبینی‌فراهانی و اشرفی، ۱۳۹۳). اگرچه امانت دامنۀ گسترده‌ای دارد، تنها مواردی چون اموال، منابع انسانی، امکانات معنوی، اسرار دیگران، عفت انسان‌ها، محیط زیست و مهم‌تر از همه، خود کار و حرفه به کسب و کار و حرفه مربوط می‌شود (فرامرزی قراملکی، ۱۳۸۶: ب: ۲۲۵-۲۲۰). تلقی امانت‌دارانه از کار و مسئولیت و انجام دادن امور با رویکرد امانت‌داری، اصلی اساسی در اخلاق است. اگر انسان کار و مسئولیت را امانت بدانند، بی‌گمان حرمت آن را پاس می‌دارد و تلاش می‌کند به‌خوبی آن را پیش ببرد و بالنده سازد (مطهری، ۱۳۷۴). حسابداران و حسابرسان نیز باید وظایف و ارائه خدمات مورد انتظار از خود را امانت‌دارانه به انجام برسانند. از آنجا که محصول حسابداری، اطلاعات مورد نیاز ذینفعان است، اصل امانت‌داری در این حرفه اهمیت بیشتری می‌یابد. به‌عبارتی، هر گزارش حسابداری و حسابرسی مورد استفاده طیف وسیعی از ذینفعان قرار می‌گیرد و در حقیقت هر کار ویژه‌ای از سوی افراد زیادی به امانت و به عهده حسابدار و حسابرس گذارده می‌شود و اهمیت رعایت این اصل را برای حرفه حسابداری دوچندان می‌سازد.

### اصل صداقت

یکی از فضایل اخلاقی که در قوام و پایداری یک حرفه نقش مهمی دارد، صداقت در گفتار و عمل است. صداقت یکی از ارزش‌های اساسی و محوری در رفتار و اخلاق حرفه‌ای است و باعث ایجاد اعتماد می‌شود. اهمیت آن به‌حدی است که امام علی (ع) آن را نشانه‌ی ایمان می‌داند (فرمهبینی‌فراهانی و اشرفی، ۱۳۹۳). بر این اساس، حسابداران باید در ارائه اطلاعات به ذینفعان (درون سازمانی و برون سازمانی) صادق باشند. حسابرسان نیز باید یافته‌های خود درباره گزارش‌های مالی را صادقانه در گزارش‌های حسابرسی بگنجانند و در اختیار سهامداران قرار دهند.

### اصل مسئولیت‌پذیری

کمال آدمی، به کمال مسئولیت‌پذیری او است. انسان هرچه در مسئولیت‌پذیری سستی ورزد، تباهی در کارش بیشتر خواهد بود و هرچه مسئولیت‌پذیری بیشتری داشته باشد، به کمال بیشتری دست می‌یابد. امام علی (ع) حیطة مسئولیت‌پذیری را بسیار گسترده تعیین فرموده و از کارگزاران و کارکنان خود خواسته است که نسبت به کلیه کارها و اقدامات و نیز روابط و



مناسبات خود مسئولیت‌پذیر باشند. اصل مسئولیت‌پذیری، می‌آموزد که هر کس در هر مرتبه‌ای که باشد، درقبال تمامی امور و کارهای خود و مربوط به خود، مسئول و پاسخگو است (دلشاد تهرانی، ۱۳۷۹: ۱۸۶-۱۸۷). بر این اساس، حسابداران باید در انجام وظایف خود (تهیه و ارائه گزارش‌های مالی) مسئولیت‌پذیر باشند. حساب‌برسان نیز باید در اجرای استانداردهای حسابرسی و اظهار نظر نسبت به گزارش‌های مالی مسئولیت‌پذیر باشند.

### اصل نقادی و انتقادپذیری

حضرت علی (ع) در تأکید بر سازمان‌های کارآمد و حکومت مردم‌سالار و برای این‌که اجحاف حقی واقع نشود، اقدامات بی‌نظیری انجام دادند؛ از جمله این‌که از مردم خواستند که درباره ایشان انتقاد کنند و در سایه این انتقادپذیری، یکی از ابتکارات امام، تأسیس‌خانه عدالت‌خواهی بود (فرمهبینی فراهانی، ۲۶۱: ۱۳۹۰). البته در جامعه متکثر کنونی، نه تنها فرد باید انتقادپذیر باشد، بلکه لازم است نقاد و انتقادگر نیز باشد. امام علی (ع) در بخش عمده‌ای از سخنان و نامه‌هایشان نگاه انتقادی به جامعه و رفتار انسان دارد؛ از جمله نامه ۹ و ۱۰ به معاویه و انتقاد به آنچه که در جامعه رایج است و یا نامه ۷۸ به ابوموسی اشعری درباره داوری ساده‌لوحانه که از او انتقاد می‌کند (فرمهبینی فراهانی و اشرفی، ۱۳۹۳). بر این اساس، حسابداران باید در صورتی که رویه‌های نامناسبی را مشاهده کردند، آن را به مدیریت گوشزد نمایند. حساب‌برسان نیز باید نقاط ضعف موجود در سیستم‌های گزارشگری و کنترل داخلی را به مدیریت سازمان گزارش کنند. همچنین، روابط موجود بین مدیران، سرپرستان و حساب‌برسان در مؤسسات حسابرسی، باید به نحوی تنظیم شود که این اصل قابل اجرا باشد.

### اصل مدارا و سعه صدر

با توجه به این ویژگی انسان، یکی از اصول اخلاقی در رفتار ارتباطی بین شخصی، ملایمت و نرمی در برابر دیگران است. سختی کار در محیط شغلی، وضعیت بحرانی، ناکامی‌ها و دشواری‌های معیشتی، افراد را به خشونت، سخت‌گیری، تندخویی و تنگ‌نظری می‌کشاند. امام علی (ع) بر اساس این اصل که سرسیاست به کاربردن رفق و مدارا است، به کارگزار حکومتی خود توصیه می‌کند: «و در حکومت مدارا کن تا آینده خوبی داشته باشی» (فرامرزی قراملکی، ۱۳۸۸: ۲۱۲). بنابراین، در روابط حرفه‌ای و کاری، اصل بر مدارا است. با این وجود بر اساس

توصیه آن حضرت به کارگزار خود، مدارا یک اصل مشروط است و تا جایی که لازم است باید مدارا کرد و در جایی که جز با تندی و درشتی کار انجام نشود، باید چنین کرد (فرمehنی‌فراهانی و اشرفی، ۱۳۹۳). سعه صدر یکی از ارزش‌های اصیل اسلامی است و به معنی تحمل و بردباری می‌باشد. با توجه به اهمیت بردباری در امور حرفه‌ای، حضرت (ع) یکی از شروط گزینش کارگزاران خود را بردباربودن آنان قرار داده است. در هر حرفه‌ای، فرد باید بردباری را پیشه خود سازد تا بتواند امور را به‌خوبی پیش ببرد (فرمehنی‌فراهانی و اشرفی، ۱۳۹۳). با توجه به حجم بالای کار حرفه حسابداری، پیروی از اصل مدارا و سعه صدر بسیار اهمیت دارد. همچنین، این اصل در مؤسسات حسابرسی برای تنظیم روابط بین مدیران، سرپرستان و حسابرسان کاربرد دارد.

### اصل فروتنی و مهربانی

اصل فروتنی و مهربانی نیز یکی دیگر از اصولی است که افراد حرفه‌ای در هر مقام و موقعیتی باید به آن توجه کنند. طرفین رابطه، در هر مقام و موقعیتی که باشند، اساس ارتباطشان باید مبتنی بر تساوی و نگاهی بدون کبر و غرور و پرهیز از تفاخر و برتری‌جویی باشد. بر اساس توصیه‌های امام علی، در روابط نه تنها نباید برتری‌ها را به رخ کشید، بلکه باید فروتن و مهربان بود. آن حضرت در نامه‌ای به محمدبن ابی‌بکر، ضمن توصیف مؤمنان و پرهیزکاران به فروتنی و مهربانی، به پرهیز از تندخویی و بی‌اعتنایی به مردم زبردست و فروتنی و نرمی با آنها امر می‌کند (ماهینی، ۱۳۸۶: ۲۰۴-۲۰۵). پیروی از این اصل می‌تواند الگویی برای ارتباط حسابداران با ذینفعان مختلف فراهم کند. به‌علاوه، پیروی مدیران و سرپرستان مؤسسات حسابرسی از این اصل می‌تواند زمینه ایجاد روابط مطلوب بین سطوح مختلف مؤسسه را فراهم کند.

### اصل رازداری

اغلب، رازداری با حفظ حریم خصوصی و با امانتداری اشتباه می‌شود. مراد از رازداری، این است که اگر به هر دلیلی به اسرار دست یافتیم، نباید آن را برای دیگران افشا کنیم. دستیابی به اسرار لزوماً از طریق ورود به حریم خصوصی نیست، بلکه افراد به طرق مختلف به اسرار دیگران وقوف می‌یابند. امروزه اطلاعات منشأ قدرت است و حفظ اطلاعات محرمانه و اسرار افراد یک اصل اخلاقی است. رازداری دارای دو مرتبه است: حفظ اسرار افراد به‌عنوان

اشخاص حقیقی و حفظ اسرار سازمان به عنوان اشخاص حقوقی. البته این اصل اخلاقی نامشروط نیست، بلکه در شرایطی که رازداری موجب خسارت جبران‌ناپذیر شود، افشای اسرار، یک وظیفه اخلاقی خواهد بود، اما این وظیفه را نیز باید با دغدغه اخلاقی انجام داد. دغدغه اخلاقی سبب می‌شود فرد در وهله اول از مخاطره آمیز بودن اسرار افراد یا سازمان مطمئن باشد و صرفاً به گمان و ظن اکتفا نکند و دوم آنکه در شیوه افشای راز هم از اخلاقی بودن آن مطمئن باشد (فرامرزی قراملکی، ۱۳۸۸ الف: ۲۱۰). با توجه به این که حرفه حسابداری ارتباطی تنگاتنگ با اطلاعات سازمان دارد، این اصل در این حرفه بسیار حائز اهمیت است و در آیین رفتار حرفه‌ای تمامی کشورها جای داده شده است. به عنوان مثال، طبق آیین رفتار حرفه‌ای ایران اصل رازداری، همه حسابداران حرفه‌ای را به پرهیز از موارد زیر ملزم می‌کند:

الف (افشای اطلاعات محرمانه بدست آمده در نتیجه روابط حرفه‌ای و تجاری، بدون مجوز صریح یا وجود حق یا تکلیف قانونی یا حرفه‌ای برای افشای آن، در خارج از مؤسسه یا سازمان کارفرما؛ و

ب (استفاده از اطلاعات محرمانه بدست آمده در نتیجه روابط حرفه‌ای و تجاری در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث).

## پیشنهادات

### ضرورت آموزش اخلاق پیش از ورود به حرفه

آموزش سنتی حسابداری به طرح تکنیک‌ها و روش‌های حسابداری محدود می‌شود. با این وجود، یک حسابدار برتر در وهله اول، شخصی است که اخلاق حرفه‌ای داشته باشد. بسیاری از اندیشمندان بر این باورند که رشد و تعالی جوامع بشری تنها به علم و تکنیک و پیشرفت‌های مادی نیست، بلکه از عوامل مهم ترقی یا انحطاط ملت‌ها رعایت موازین اخلاقی و روحی است (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۷). بنابراین، آموزش اخلاق در کنار فراگیری روش‌های حسابداری لازم است، اما آموزش حسابداری در ایران در سطح آموزش سنتی باقی مانده و به آموزش اخلاق حرفه‌ای در حد معرفی آیین رفتار حرفه‌ای در درس حسابداری کفایت شده است و آموزش نظام‌مندی در این زمینه وجود ندارد. سیستم آموزش دانشگاهی فعلی به گونه‌ای است که موجب پرورش حسابداران دارای مهارت استدلال قاعده محور می‌شود. دانش‌آموختگان

حاضر، از مهارت تفکر انتقادی و استدلال تحلیلی برخوردار نیستند و در مواجهه با رویدادهایی که در پوشش قوانین، استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای قرار ندارند، با مشکلات زیادی روبه‌رو می‌شوند. رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر نشان می‌دهد که توجه به تقویت مهارت استدلال اخلاقی در کنار مهارت‌های حرفه‌ای نقش مهمی در محیط تجاری کنونی بر عهده دارد. بنابراین، شایسته است دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور ایفای رسالت خود جهت تربیت نیروی انسانی متخصص متناسب با نیازهای بازار کار، تدابیر مناسبی را اتخاذ نمایند (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۹۳).

آموزش رفتار حرفه‌ای به دانشجویان حسابداری می‌تواند در مرحله پیش از ورود به حرفه یا پس از آن انجام گیرد. موکول کردن این امر به دوران پس از فراغت از تحصیل، با توجه به اجباری نبودن آموزش‌های مستمر در اکثر زمینه‌های کاری این رشته، می‌تواند به معنی آموزش ندیدن تلقی شود. بنابراین، در شرایط کنونی نمی‌توان به آموزش مؤثر پس از ورود به حرفه امید چندانی داشت. از سوی دیگر آموزش اخلاق به دانشجویان حسابداری موجب می‌شود که آنها پیش از ورود به حرفه با مشکلات اخلاقی حسابداری مواجه شوند و خود را برای برخورد مناسب با شرایط دنیای واقعی آماده سازند و مهارت‌های تصمیم‌گیری و رفتار حرفه‌ای خود را تقویت نمایند (محمدی، ۱۳۹۰). تنها در سایه اخلاق است که می‌توان به هدف اصلی حسابداری دست یافت. قبل از هر چیز لازم است، کسانی که وارد رشته حسابداری می‌شوند را با اخلاق آشنا نمود. حال، هرچند بهترین فرمول‌های حسابداری و بهترین کتاب‌های حسابداری به افراد آموزش داده شود، اما چنانچه دانشگاه‌ها یک فرد اخلاق‌مدار را تحویل جامعه ندهند، هیچ فایده‌ای ندارد. اساتید حسابداری باید به دانشجویان بیاموزند که شخصیت واقعی هر فرد در گرو اخلاق اوست و حسابداری برتر در وهله‌ی اول شخصی است که اخلاق حرفه‌ای داشته باشد. پس با این اوصاف اگر در یک حرفه، اخلاق حرفه‌ای باشد آن حرفه پیشرفت می‌کند و در غیر این صورت، باید منتظر نابودی آن رشته بود (سرلک، ۱۳۸۷). بنابراین، می‌توان گفت عدم ارائه درس اخلاق حرفه‌ای در مقطع کارشناسی حسابداری در دانشگاه‌های ایران کمبودی جبران‌ناپذیر است و فارغ‌التحصیلان حسابداری بدون آگاهی از اصول و مفاهیم اخلاق حرفه‌ای نمی‌توانند نقش مؤثری در جامعه ایفا نمایند. در نتیجه، اخلاق در رشته حسابداری، لازم است به‌عنوان یک درس مهم و اساسی در تمامی دوره‌ها تدریس شود.

### توسعه سیستم آموزش حسابداری با رویکرد اسلامی

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. 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. بنابراین، خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات با کیفیت و مناسب را تضمین کند. از سویی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری، به‌ویژه تصمیم‌گیرندگانی که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند، انتظار دارند که اطلاعات ارائه‌شده به‌طور قابل‌توجهی کارآمد، قابل‌اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشند. بنابراین، فعالان در حرفه حسابداری، 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 (رؤیایی و محمدی، ۱۳۹۴). در نتیجه، حسابداران حرفه‌ای به‌عنوان نمایندگان اخلاقی جامعه جهت ایفای نقش خود مستلزم فراگیری و رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای خواهند بود.

نهادینه کردن اخلاق در سیستم آموزش حسابداری بایستی به یک اصل و نه یک انتظار تبدیل شود. در واقع حسابداران حرفه‌ای جهت تأمین رفاه عمومی، نیازمند کسب مهارت نسبت به قضاوت‌های اخلاقی می‌باشند (رحیمیان، ۱۳۸۴). تحقق و افزایش رفتار اخلاقی حسابداران حرفه‌ای مستلزم چیزی فراتر از اصول آیین اخلاق حرفه‌ای فعلی می‌باشد و تأمین این مهم تنها در سایه نهادینه کردن ارزش‌های اخلاقی اسلامی در سیستم آموزش حسابداری و آیین اخلاق حرفه‌ای آن میسر می‌گردد (خرامین، ۲۰۱۲). حیات مادی هر شخصی بر اساس اعتقادات، شاخصه‌های اخلاقی و کمال شخصیتی او شکل گرفته و بر همین مبنا نیز مورد سنجش واقع خواهد شد. از این‌رو تفکر راجع به چرایی خلقت، درستکاری و مسئولیت پاسخگویی انسان همواره مورد تأکید شریعت اسلام بوده است. بنابراین، اعتقاد عمیق اسلامی و ایمان به مسئولیت پاسخگویی منجر به تأمین رفتار و عملکرد اخلاقی - اسلامی حسابداران حرفه‌ای خواهد شد و می‌توان اظهار داشت که طراحی و اجرای آیین اخلاق حرفه‌ای اسلامی و نهادینه کردن آن در سیستم آموزش حسابداری، الزامات خبرگان این حرفه را در تربیت و پرورش حسابداران

حرفه‌ای اسلامی تأمین خواهد نمود. امروز تربیت حسابداران حرفه‌ای اخلاق‌مدار، ارائه اطلاعات صحیح و دقیق برای تصمیمات آتی را در پی خواهد داشت (خرامین و حسینی، ۲۰۱۴). لازم است به این واقعیت توجه شود که توسعه جوامع بشری بدون نهادینه شدن ارزش‌ها و اصول اخلاقی شریعت اسلام در فعالیتهای تجاری میسر نخواهد شد. در نتیجه، انتظار می‌رود که آموزش اخلاق حرفه‌ای اسلامی به دانشجویان منجر به کاهش تدریجی چالش‌های اخلاقی حسابداری شود. بنابراین، می‌توان بیان نمود تا وقتی که حسابداران حرفه‌ای جهت فراگیری اصول اخلاقی وابسته به آموزش دانشگاهی باشند، آنگاه اغنای اخلاق اسلامی در سیستم آموزش حسابداری و بهبود رفتار اخلاقی حسابداران به‌عنوان مناسب‌ترین راهکار برای تجدید حیات حرفه حسابداری قلمداد می‌گردد. حداقل انتظار جامعه از سیستم آموزش حسابداری تربیت حسابدارانی است که قادر به شناسایی و حل معضلات اخلاقی حسابداری باشند (عبدالرحمان، ۲۰۰۳).

در سال‌های اخیر، جامعه بشری به این نتیجه رسیده است که تربیت و پرورش شهروندان اخلاق‌مدار در گرو توسعه و گسترش صفات اخلاقی متعالی خواهد بود. جوامع مختلف برای تربیت نسل‌های اخلاقی خود، راهکارهایی متفاوتی را دنبال نموده‌اند که مهمترین آن نهادینه کردن اصول اخلاق اسلامی در دانشجویان است. در چنین جوامعی، اخلاق در حال تبدیل شدن به مهمترین عنصر سیستم آموزش حسابداری خواهد بود. در واقع تربیت اخلاقی دانشجویان به توسعه و تقویت دیدگاه اخلاقی آنها کمک خواهد کرد. ژاک لینگ و همکاران (۱۹۹۸) در مطالعه خود به این نتیجه رسیدند که تأثیر مثبت آموزش اخلاق در توسعه استدلال اخلاقی دانشجویان، فراتر از حد تصور بوده است. گفته می‌شود که یک راهکار جهت نهادینه کردن تعهد اخلاقی در دانشجویان حسابداری، آموزش اخلاق تجاری به آنها است. همچنین، تعلیم اصول تعاون و تشریک مساعی به دانشجویان حسابداری ممکن است تأثیر متفاوتی بر استدلال اخلاقی آنها داشته باشد (توماس، ۲۰۱۲). باید توجه داشت که تقویت ظرفیتهای اخلاقی شناختی دانشجویان بیش از هر قانون یا آیین‌نامه اخلاقی می‌تواند در نهادینه کردن اخلاق تجاری در آنها، نقش داشته باشد (یانگ و آنیست، ۲۰۰۹). مکفیل و همکاران (۲۰۰۴) به این نتیجه دست یافتند که سیستم آموزش حسابداری به‌منظور تقویت حس تعاون در میان سیستم‌های آموزشی و تعهد اخلاقی به «دیگری»، بایستی شامل عنصر اخلاق باشد. سیستم آموزش اخلاق

اسلامی به دلیل توجه خاص به تضادهای اخلاقی، چارچوب قدرتمندی را برای القای حسی فراتر از تعهد اخلاقی در اختیار دارد، زیرا اسلام تنها یک ایدئولوژی نیست، بلکه یک مسیر زندگی می‌باشد. آموزش اخلاق اسلامی نیازمند شمول ایدئولوژی اخلاقی برای پرورش افراد حرفه‌ای اخلاقی است.

به‌طور خلاصه با توجه به اهمیت آموزش اخلاق حرفه‌ای، جهت پاسخگویی کامل به نیازهای جامعه توصیه می‌شود که آموزش اخلاق حرفه‌ای اسلامی جزء سرفصل‌های دروس حسابداری قرار گیرد. البته، رفتار اخلاقی حسابداران و رعایت آیین اخلاق حرفه‌ای در گرو آن است که حسابداران از استدلال اخلاقی برخوردار باشند. در واقع وجود استدلال اخلاقی در حسابداران باعث خواهد شد که آنها حتی فراتر از آیین اخلاق حرفه‌ای حرکت نمایند.

### نتیجه‌گیری

حسابداران به‌عنوان یک عامل انسانی نقش کلیدی در زنجیره حسابداری ایفا می‌کند. بسیاری از رفتارها، تصمیم‌ها و گزارش‌های مالی حسابداران با وجود استفاده از سیستم‌های فن‌آوری، نتیجه اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابداران است. نیروی انسانی، همچنان مهمترین عامل تصمیم‌گیری و گزارشگری در سیستم‌های مالی محسوب می‌شود (خواجوی و منصوری، ۱۳۹۰)؛ از سوی دیگر، مشکلات اخلاقی در حرفه حسابداری ممکن است در ارائه خدمات حرفه‌ای به ذی‌نفعان و همچنین در روابط درونی موجود بین شاغلان هر مؤسسه حرفه‌ای، رخ دهد. طبیعتاً اخلاقی و سالم نبودن روابط درونی در هر مؤسسه حسابداری ممکن است مشکلات اخلاقی را در خدمات ارائه شده به صاحب‌کاران در پی داشته باشد یا آنها را تشدید نماید. بنابراین، رهنمودهای اخلاقی در زمینه روابط درونی بین حسابداران و حساب‌برسان (روابط درونی کارکنان هر مؤسسه)، اهمیت بسیار زیادی دارد و می‌تواند زمینه‌ساز رعایت اصول اخلاقی در ارائه خدمات حرفه‌ای به صاحب‌کار باشد. آیین‌های رفتار حرفه‌ای موجود، رهنمودهای زیادی برای انجام خدمات حرفه‌ای حسابداری و ارائه آنها به ذینفعان دارند، اما روابط درونی هر مؤسسه کمتر در آنها مورد توجه قرار گرفته است. بنابراین، افراد برای ورود به این حرفه، علاوه بر دانش و مهارت، نیازمند شایستگی‌های اخلاقی هستند. به‌عبارتی، تأثیر رعایت اصول اخلاقی بر عملکرد آنها و عملکرد سازمان و در نتیجه اعتبار و موفقیت حرفه به شدت اثرگذار است. بر این

اساس، در مطالعه حاضر سعی شد نقش اسلام و اصول اخلاقی آن در رفع مشکلات حرفه حسابداری عصر حاضر و آیین اخلاق حرفه‌ای حسابداری مبتنی بر مفهوم عقل‌گرایی صرف تبیین شود. در این پژوهش ضرورت و نیاز به مفاهیم ارزشی و اخلاقی اسلامی حسابداری جهت حراست و حفاظت محیط اقتصادی و اجتماعی تبیین و اصول اخلاقی اسلامی معرفی شدند که می‌توان آنها را برای تدوین آیین رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابداری مورد استفاده قرار داد و بدین ترتیب مشکلات اخلاقی موجود را کاهش داد.

مسائل عینی و حرفه‌ای اخلاق به فرهنگ وابسته است و از آنجا که مسائل اخلاقی مربوط به حرفه در زمینه‌های معین فرهنگی و اجتماعی به وجود می‌آیند، برای رفع آنها، توجه به زمینه‌های مذکور اهمیت فراوانی دارد. بنابراین، اخلاق حرفه‌ای اگرچه یک دانش است، اما فارغ از زمینه‌های فرهنگی نیست. به عبارتی، یکی از ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای، بومی بودن آن است. بنابراین، از آنجا که ایران یک جامعه اسلامی است، تهیه اصول اخلاق حرفه‌ای با در نظر گرفتن دین اسلام می‌تواند حل و رفع مسائل اخلاقی را تسهیل نماید. برای تعیین مؤلفه‌های کاربردی اخلاق حرفه‌ای می‌توان از اصول راهبردی اخلاق حرفه‌ای مطرح شده در منابع اسلامی استفاده کرد. نهج‌البلاغه، یکی از منابع مهم اسلامی است که از آن اصول اخلاق حرفه‌ای قابل استخراج است. احترام و تکریم دیگران (حرمت)، آزادی، عدالت، امانت‌ورزی، صداقت، مسئولیت‌پذیری، مدارا و سعه صدر، نقادی و انتقادپذیری، اعتدال، فروتنی و مهربانی و رازداری، اصول اخلاقی هستند که از این منبع اسلامی قابل استخراج است و می‌توان آنها را برای تدوین آیین رفتار اخلاق حرفه‌ای حسابداری مورد استفاده قرار داد.

حفظ حرمت انسانی و شخصیت انسان‌ها باید محور روابط با آنها باشد و حسابداران همواره اصل احترام و تکریم دیگران را در ارتباطات خود مد نظر قرار می‌دهند. این اصل در مؤسسات حسابداری نیز قابلیت کاربرد دارد. بر این اساس، روابط بین مدیران، سرپرستان و حساب‌برسان باید بر احترام متقابل استوار باشد. اصل آزادی را می‌توان از جنبه‌های درونی و بیرونی برای حرفه حسابداری مورد استفاده قرار داد. حسابداران از سویی باید در انجام وظایف خود از انفعالات نفسانی آزاد باشند و از سوی دیگر، روابطشان با ذی‌نفعان باید به شکلی تنظیم شود که آزادی آنها سلب نشود. این اصل در مؤسسات حسابداری نیز قابلیت کاربرد دارد. بر اساس این اصل، عضویت در مؤسسه نباید باعث سلب آزادی فرد شود تا هر عضو مؤسسه بتواند از حقوقی



همچون حفظ حریم شخصی، حق انتخاب، حق اظهار نظر، حق نقد و حق دفاع از منافع برخوردار باشد. انصاف به عنوان یکی از عوامل مؤثر در ایجاد عدالت سازمانی، در نظام حسابداری و نظام پاسخ‌گویی مالی نقش مهمی ایفا می‌کند. در اصول اخلاقی حرفه‌ای حسابداری بر انصاف به عنوان یکی از معیارهای مهم قضاوت در گزارشگری تأکید می‌گردد. حسابدار عاملی است که به عنوان طرف سوم مبادله اطلاعات بین پاسخ‌گو و پاسخ‌خواه وارد عمل می‌شود تا دو طرف را از ایجاد جریان روان اطلاعات مطمئن سازد. سودمندی نقش حسابدار در جریان اطلاعات تنها با رعایت انصاف تحقق می‌یابد. بنابراین، اصل عدالت و انصاف یکی از مهمترین اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری به شمار می‌رود. اصل وفای به عهد نیز در حسابداری همچون تمامی حرفه‌ها کاربرد دارد. حسابداران از سویی باید به پیمان‌هایی که خود با سازمان دارند عمل کنند و از سوی دیگر، در انجام وظایف خود بایستی به پیمان‌ها و قراردادهای سازمان با ذینفعان نیز پایبند باشند. در حقیقت حسابداری و حسابرسی از سوی افراد زیادی به امانت به عهده حسابدار و حسابرس گذارده شده است و هر گزارش حسابداری و حسابرسی مورد استفاده طیف وسیعی از ذی‌نفعان قرار می‌گیرد. بنابراین، اصل امانت‌داری در این حرفه اهمیت زیادی دارد و رعایت آن می‌تواند تضمین‌کننده انجام صحیح امور محوله بر عهده حسابداران و حسابرسان باشد.

بر اساس اصل صداقت، حسابداران باید در ارائه اطلاعات به ذینفعان (درون سازمانی و برون سازمانی) صادق باشند. حسابرسان نیز باید یافته‌های خود درباره گزارش‌های مالی را صادقانه در گزارش‌های حسابرسی بگنجانند و در اختیار سهامداران قرار دهند. رعایت این اصل ضمن جلوگیری از ارائه اطلاعات نادرست به ذینفعان، اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی را نیز افزایش می‌دهد. بر اساس اصل مسئولیت‌پذیری، حسابداران باید در انجام وظایف خود (تهیه و ارائه گزارش‌های مالی) مسئولیت‌پذیر باشند. حسابرسان نیز باید در اجرای استانداردهای حسابرسی و اظهار نظر نسبت به گزارش‌های مالی مسئولیت‌پذیر باشند. طبیعتاً رعایت این اصل از طریق کاهش خطاها و کوتاهی‌ها، کیفیت کار حسابداران و حسابرسان (گزارش‌های مالی) را افزایش خواهد داد. بر اساس اصل نقادی و انتقادپذیری، حسابداران باید در صورت مشاهده رویه‌های نامناسب، آنها را به مدیریت گوشزد کنند. حسابرسان نیز باید نقاط ضعف موجود در سیستم‌های گزارشگری و کنترل داخلی را به مدیریت سازمان گزارش دهند. از سویی، به کارگیری این اصل در تنظیم روابط موجود بین مدیران، سرپرستان و حسابرسان در مؤسسات

حسابرسی، می‌تواند ضامن سالم بودن روابط درون مؤسسات حسابرسی باشد. با توجه به حجم بالای کار حرفه حسابداری پیروی از اصل مدارا و سعه صدر بسیار اهمیت دارد. همچنین، این اصل در مؤسسات حسابرسی برای تنظیم روابط بین مدیران، سرپرستان و حسابرسان کاربرد دارد. پیروی از اصل فروتنی و مهربانی می‌تواند ارتباط حسابداران و حسابداران با ذی‌نفعان مختلف را بهبود بخشد. به‌علاوه، پیروی مدیران و سرپرستان مؤسسات حسابرسی از این اصل می‌تواند زمینه ایجاد روابط مطلوب بین سطوح مختلف مؤسسه را فراهم کند. با توجه به این که حرفه حسابداری ارتباطی تنگاتنگ با اطلاعات سازمان دارد، اصل رازداری در این حرفه بسیار حائز اهمیت است و در آیین رفتار حرفه‌ای تمامی کشورها جای داده شده است. طبیعتاً رازداری حسابداران و حسابرسان شرط لازم جریان منصفانه اطلاعات خواهد بود.

بر اساس مطالب بیان شده، بر خلاف آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری، در منابع اسلامی علاوه بر این که رهنمودهایی برای نحوه انجام خدمات حرفه‌ای ارائه شده است، توصیه‌هایی برای نحوه روابط درون سازمانی نیز وجود دارد. اصول اخلاقی معرفی شده در این مطالعه (احترام و تکریم دیگران، آزادی، عدالت، امانت‌ورزی، صداقت، مسئولیت‌پذیری، سعه صدر، نقادی و انتقادپذیری، اعتدال، فروتنی و رازداری) علاوه بر اینکه در انجام خدمات حرفه‌ای برای صاحبکاران و ذی‌نفعان کاربرد دارند، برای تنظیم اخلاقی روابط درونی موجود در مؤسسات حسابداری نیز سودمند هستند و مشکل آیین رفتار حرفه‌ای موجود در این زمینه (ناکافی بودن توجه به این روابط) را بر طرف می‌سازند. بنابراین، کمک گرفتن از منابع اسلامی برای تدوین آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری می‌تواند ضمن برطرف کردن ضعف‌های آیین رفتار حرفه‌ای موجود، زمینه‌های لازم برای رعایت اصول اخلاقی را تقویت کند. از آنجا که عقل انسان با محدودیت‌هایی مواجه است، تدوین آیین رفتار حرفه‌ای مبتنی بر اصول اخلاقی اسلامی، می‌تواند سودمندتر از آیین‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری مبتنی بر مفهوم عقل‌گرایی صرف باشد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود با در نظر گرفتن اصول اخلاق اسلامی معرفی شده در این مطالعه، آیین رفتار حرفه‌ای اسلامی تدوین گردد. از سوی دیگر، اگرچه دانش و مهارت از الزامات و پیش‌نیازهای یک حسابدار خوب هستند، اما برای ورود به حرفه کافی نیستند. مهم‌تر از مهارت و تخصص، اخلاق و شایستگی‌های روحی و معنوی است. بنابراین، خصوصیات اخلاقی و معنوی، در کنار عوامل علمی و مهارتی می‌تواند موجبات استحکام یا ویرانی یک حرفه را فراهم

آورد. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود جهت پاسخگویی کامل به نیازهای جامعه، آموزش اخلاق حرفه‌ای اسلامی جزء سرفصل‌های دروس حسابداری قرار گیرد تا دانشجویان علاوه بر کسب دانش و مهارت‌های حرفه‌ای، شایستگی‌های اخلاقی نیز برای ورود به حرفه حسابداری به دست آورند.

### منابع

- Aghaie, A. , & Hesarzade, R. (2012). Conceptual modeling of accounting ethics and survey of accountants' viewpoints. *Ethics in science and Technology*. 7 (3) , 53-64. (In Persian)
- Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI) (1998). *Accounting and auditing standards for Islamic financial institutions*, Manama, Bahrain: AAOIFI.
- Alidoosti-Shahraki, N. (2011). Fairness in settlement foreign investment disputes, *Journal of Private Law Studies*, 40 (3) , 261-276. (In Persian)
- Armstrong, M. B. (1990). Professional ethics and accounting education: a critique of the 8-step method. *Business & Professional Ethics Journal*, 9 (1) , 181-191.
- Ather, S. M. , & Ullah, M. H. (2010). Islamic accounting and traditional accounting some conflicts and their resolutions. *Bangladesh Accountant*, 66 (37) , 20-24.
- Bakar, M. A. , Mohamed Saat, M. , & Abdul Majid, A. (2003). Ethics and the accounting profession in Malaysia. *National Accounting Research Journal*, 1 (1) , 105-122.
- Bakre, O. M. (2007, September). The unethical practices of accountants and auditors and the compromising stance of professional bodies in the corporate world: Evidence from corporate Nigeria. In *Accounting Forum* 31 (3) , 277-303.
- Ballantine, J. , & Mccourt, P. (2011). The impact of ethical orientation and gender on final year undergraduate auditing students' ethical judgments. *Accounting Education: an international journal*, 20 (2) , 187-201.
- Beekun, R. I. , & Badawi, J. A. (2005). Balancing ethical responsibility among multiple organizational stakeholders: The Islamic perspective. *Journal of business ethics*, 60 (2) , 131-145.
- Beekun, R. I. (2010). *Islamic Business Ethics*, Islamic Azad University Science and Research Branch, Nikoomaram, H. , & Madanch, M. (In Persian)
- Bunker, R. B. , & Casey, K. M. (2012). Facilitating payments versus bribes: Are we sending conflicting ethical signals in accounting education?. *International Journal of Business and Social Science*, 3 (8) , 47-50.
- Carroll, R. (1998). A model for ethical education in accounting. *Ethical Issues in Accounting*, 153-169.
- Davidson, R. A. , Douglas, P. C. , & Schwartz, B. N. (2000). Differences in ethical judgments between male and female accountants. Unpublished article.
- Duska R. F. , & Duska, B. S. (2003). *Accounting Ethics: Foundation of Business Ethics*, Blackwell Publishing, India.

- Faramarz-Gharamaleki, A. (2002). Professional ethics in Alavi management, Islamic Social Research, 32&33. (In Persian)
- Faramarz-Gharamaleki, A. (2004). Professional Ethics, Majnoon Publishing, Qom. (In Persian)
- Faramarz-Gharamaleki, A. (2009a). Organizational Ethics, Sarmad Publishing, Tehran. (In Persian)
- Faramarz-Gharamaleki, A. (2009b). Introduction to Professional Ethics, Sarmad Publishing, Tehran. (In Persian)
- Farmahin-Farahani, M. (2011). Upbringing in Nahj al-Balagha, Abij Publication. (In Persian)
- Farmahini Farahani, M. & Ashrafi, F. (2014). Principles of professional ethics in Nahj al-Balagah, Alavi Bulletin, 5 (1) , 67-86. (In Persian)
- Fassin, Y. (2005). The reasons behind non-ethical behaviour in business and entrepreneurship. Journal of Business Ethics, 60 (3) , 265-279.
- Gambling, T. , & Karim, R. A. A. (1993). Business and accounting ethics in Islam. Mansell.
- Ghorbani Laigi, Z. (2005). The First Treatise on Islamic Ethics and Education from Imam Ali, Ansarian Publication. (In Persian)
- Greenfield, A. C. , Norman, C. S. , & Wier, B. (2008). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. Journal of Business Ethics, 83 (3) , 419-434.
- Hartog, M. , & Winstanley, D. (2002). Ethics and human resource management: Professional development and practice. Business & Professional Ethics Journal, 21 (2) , 3-9.
- Hassan, M. K. (1996). Towards Actualizing Islamic Ethical and Educational Principles in Malaysian Society: Some Critical Observations.
- Hassas Yeganeh, Y. , Maghsoodi, O. (2011). Ethics in professional auditor judgments. Ethics in Science and Technology, 6 (1) , 63-74. (In Persian)
- Hejazi, R. , & Mesripor, M. (2012). The relationship between accounting ethics and university education, 10th National Accounting Conference of Iran. (In Persian)
- Helps, L. (1994). Should we teach ethics in accounting education?. Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants, 72 (6) , 46-46.
- Hooker, B. R. A. D. (2001). Self-interest, ethics, and the profit motive. Business Ethics, Cowton and Crisp, Oxford University Press.
- Jackling, B. , Cooper, B. J. , Leung, P. , & Dellaportas, S. (2007). Professional accounting bodies' perceptions of ethical issues, causes of ethical failure and ethics education. Managerial Auditing Journal, 22 (9) , 928-944.
- Jamali, D. (2008). A stakeholder approach to corporate social responsibility: A fresh perspective into theory and practice. Journal of business ethics, 82 (1) , 213-231.
- Kamali, M. H. (1991). Principles of Islamic jurisprudence (pp. 283-296). Cambridge: Islamic Texts Society.
- Kazemi, M. (2016). The impact of accountant professional behavior on firm performance, Fourth National Conference on Management, Economics and Accounting. (In Persian)

- Jafaie, M. (2009). Investigating the effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior, M. A. Thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)
- Keller, A. C. , Smith, K. T. , & Smith, L. M. (2007). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of US accountants?. *Critical Perspectives on Accounting*, 18 (3) , 299-314.
- Khajavi, S. , & Mansuri, S. (2012). Justice and its position in financial accountability system, *Accounting & Auditing Studies*, 1 (2) , 22-29. (In Persian)
- Khoramin, M. , Vakilifard, H. R. , Hosseini, A. , & Qasemi, A. (2014). Organizational culture as a key component of intellectual capital. *Kuwait Chapter of the Arabian Journal of Business and Management Review*, 3 (12A) , 175. (In Persian)
- Khormin, M. , Talebania, G, and Khormin, M. (2014). Islamic accounting with emphasis on ethical measurement mriteria, *First International Conference on Accounting, Management and Social Sciences*, Rasht. (In Persian)
- Khoramin, M. , & Hosseini, A. (2014) Islamic accounting with focus on Zakat pivotal role Academic. *Journal of Research in Business & Accounting*, 2 (3) , 10-16.
- Lewis, M. K. (2001). Islam and accounting. *Accounting Forum*, 25 (2) , 103-127.
- Mahini, S. (2007). Principles and models of professional ethics in Nahj al-Balaghah, professional ethics in Iranian and Islamic civilization, *Research Institute for Cultural and Social Studies*. Tehran. (In Persian)
- McPhail, K. , Gorringer, T. , & Gray, R. (2004). Accounting and theology, an introduction: Initiating a dialogue between immediacy and eternity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17 (3) , 320-326.
- Mohammadi, A. (2011). The place of ethical systems in financial reporting, PhD Dissertation, Islamic Azad University Science and Research Branch. (In Persian)
- Mojtahedzade, V. , Asna Ashari, H. , & Robotmili, M. (2014). The role of ethics in accounting and accounting education challenges, *Research in Accounting and Auditing*, 4 (2) , 157-179.
- Motahhari, M (1995). An explore in Nahj al-Balaghah, Sadra Publication. (In Persian)
- Nadaraja, S. R. , & Mustapha, M. (2017). Ethical sensitivity of accounting students: Evidence from Malaysia. *International Review of Management and Marketing*, 7 (1).
- Rahimian, N. (2005). Judgment and decision making in auditing, *Journal of Certified Public Accountant*, 103-120. (In Persian)
- Rahman, A. R. A. (2003). Ethics in accounting education: contribution of the Islamic principle of Maslahah. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 11 (1) , 31-49.
- Roaie, R. , Talebnia, G. , Hassas Yegane, Y. , & Jalili, S. (2012). The impact of auditors perception of authentic leadership and ethical organizational culture on reduced audit quality practices, *Iranian Journal of Management Sciences*, 7 (25) , 1-20. (In Persian)

- Rockness, H. , & Rockness, J. (2005). Legislated ethics: From Enron to Sarbanes-Oxley, the impact on corporate America. *Journal of Business Ethics*, 57 (1) , 31-54.
- Sarlak, N. (2008). Ethics in accounting, *Journal of Ethics in Science and Technology*, 3 (1) , 71-82. (In Persian)
- Smith, L. M. (2003). A fresh look at accounting ethics (or Dr. Smith goes to Washington). *Accounting Horizons*, 17 (1) , 47-49.
- Sullivan, A. C. (2007). The effects of ethical orientation and academic discipline on accounting students' use of professional judgment. Walden University.
- Taghizade, S. (2009). Principles of professional ethics, *Monthly Industry and Entrepreneurship*, 42. (In Persian).
- Talebani, G. , & Khormin, M. (2014). Application of Islamic value and ethical concepts in accounting, *Journal of Management and Accounting Research*, 1 (4) , 1-15. (In Persian).
- Thomas, S. (2012). Ethics and accounting education. *Issues in Accounting Education*, 27 (2) , 399-418.
- Wadi'i, M. H. , Allies, A. , & Hosseini, M. (2012). The impact of factors affecting ethical decision making of accountants in Iran, 10th National Accounting Conference of Iran. (In Persian).
- Valentine, S. , Godkin, L. , & Varca, P. E. (2010). Role conflict, mindfulness, and organizational ethics in an education-based healthcare institution. *Journal of Business Ethics*, 94 (3) , 455-469.
- Young, J. J. , & Annisette, M. (2009). Cultivating imagination: Ethics, education and literature. *Critical Perspectives on Accounting*, 20 (1) , 93-109.
- Yunanda, R. A. (2011). The contribution of Islamic ethics towards ethical accounting practices. *Issues in Social and Environmental Accounting*, 5 (2) , 124-137.
- Zarei, R. Esmaeeli. A. Zarei. S. (2016). Studding the influential factors on ethic in accounting and auditing in regarding personal dimensions. *International Business Management*, 10 (7) , 1141-1150.