



# سه‌گانگی در اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران

سپاسگزاران

سپاسگزاریم که به ما و خوانندگان توفیق دادید که، رودررو و در پاسخ به پرسشهای ما، از نظر و دیدگاه محققانه شما پیرامون اخلاق حرفه‌ای بهره‌مند شویم. برای این‌که از اوقات گرانبهای شما بیشترین بهره را ببریم، بی‌مقدمه به طرح اولین پرسش می‌پردازیم. اخلاق در مفهوم عام، و اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران را چگونه تعریف می‌کنید؟ هدف و ضرورت وجود اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران چیست؟ آموزش آن چگونه باید انجام شود؟

دکتر رویائی

اخلاق عمومی تعاریف چندگانه‌ای دارد که مقبول‌ترین تعریفش حفظ فضایل و اجتناب یا دوری جستن از رذایل است. اخلاق حرفه‌ای کاربرد نظام‌مندشده و تغییر و توسعه یافته اخلاق عمومی در یک حرفه محسوب می‌شود. اخلاق عمومی در زبان لاتین یا زبان انگلیسی به مورال یا مورالیتی (Moral/Morality) شناخته شده است. اخلاق عمومی در واقع مجموعه‌ای از خصایل پسندیده است که به‌صورت‌های میراث ژنتیک، اخلاق حاکم بر خانواده، اخلاقی که در کودکی با فرد رشد می‌کند، آموزش در مدرسه، آموزش در محیط، و حضرونشراها و معاشرتها و آموزش حاصل از مدرسه، دبستان و دبیرستان و دانشگاه و آخرین آن آموزش حاصل از تجربه‌هایی است که در زندگی روزمره توسط فرد کسب می‌شود (شکل ۱ مقاطع رخ‌دادن و تکامل این خصایل را نشان می‌دهد).

اخلاق حرفه‌ای یا اتیکس (Ethics)، همان نحوه یا کاربرد تغییر و توسعه یافته یا نظام‌مندشده اخلاق عمومی در یک حرفه به حساب می‌آید. اما اگر به تعریف منجز و مشخص‌تری بخواهیم بپردازیم، اخلاق حرفه‌ای در حرفه‌هایی معنی پیدا می‌کند که از یک نظام برخوردارند و نظام‌مند هستند؛ مثل پزشکی، پرستاری و به‌خصوص<sup>۱</sup> حسابداری. اخلاق حرفه‌ای در هر می که من طرح کردم و خدمت شما می‌فرستم (شکل ۲) ابتدا از دین و رهنمایی‌هایی که راهبران دینی برای بشر در طول تاریخ فراهم کردند شروع می‌شود، به‌دنبال آن فرهنگ، که در این‌جا مهمترین جزء از اجزای فرهنگ یعنی ارزشها مورد نظر است، در آمیزه‌ای با اخلاق عمومی ایجاد شده، و در اثر این آمیزه، اگر مشخص‌تر صحبت کنم، در حرفه حسابداری، صاحب اصول و فریضه‌هایی شدیم که به ما کمک می‌کنند، و بهتر بگویم حکم می‌کنند، که چگونه حرفه را از رذایل منزه کنیم و به فضایل آن بپردازیم. اخلاق عمومی که بشر منبعث از دین و فرهنگ و آموزه‌های خود به آن متعهد است، ریشه در تقوا

گفتگو با

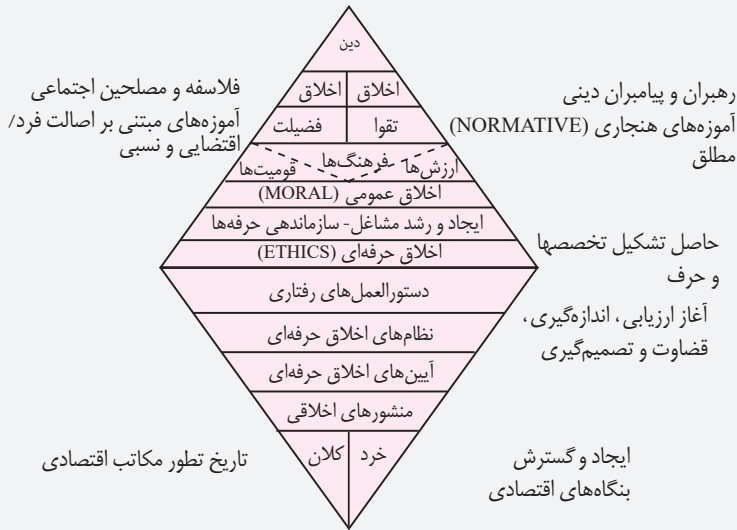
دکتر رمضانعلی

رویائی

استادیار دانشکده حسابداری  
دانشگاه علوم و تحقیقات  
دانشگاه آزاد اسلامی،  
سردبیر مجله پژوهشهای  
پیشرفته در حسابداری و  
حسابرسی،

مؤلف کتابهای «اخلاق و  
حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری»  
و «فلسفه اخلاق» و اخلاق  
حرفه‌ای: کسب‌وکار و حسابداری،  
اولین پژوهشگر اخلاق حرفه‌ای  
در ایران.

شکل ۲- تکوین اخلاق حرفه‌ای (ETHICS)

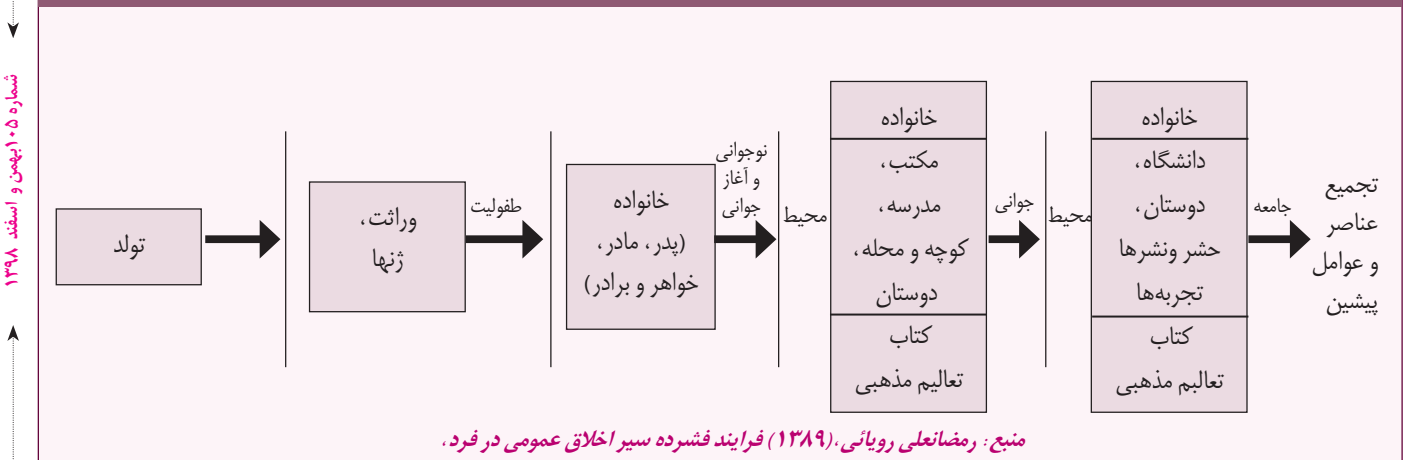


منبع: رمضانعلی رویانی (۱۳۸۹). تاریخچه فشرده تکوین اخلاق حرفه‌ای

دارد و فلاسفه از آن به فضیلت تعبیر می‌کنند. تقوا در واقع تعریفش این است که "چه چیز درستی را، به چه نحوه درستی، در چه زمان درستی، بایستی انجام بدهیم" و به یک نوع فضیلت رفتاری و معاشرتی در بین جمع این منجر می‌شود. شاید بتوانیم درست‌ترین تعریفی را که برای ما کاربرد دارد از جان لاک فیلسوف قرن ۱۷ وام بگیریم که معتقد است اخلاق شامل رعایت سه جنبه از حوزه‌های زندگی حرفه‌ای است. **حفظ حقوق (Rights)**، **حفظ عدالت (Justice)**، و **حفظ منافع عمومی (Public Interest)**. منظور از حفظ، شناخت کامل این سه جنبه، رعایت درست آنها، و سعی در توسعه آنهاست. اخلاق حرفه‌ای دارای ویژگیهایی است که آن را از اخلاق عمومی جدا می‌کند؛ یا در واقع به آن یک لباس منظم و مسئولانه می‌پوشاند. اخلاق عمومی، اخلاقی است که به‌طور معمول دارای پاسخگوییهای مسئولانه و قانونی نیست، مگر منجر شود به ناهنجاری اجتماعی یا یک جرم، و گرنه در اخلاق عمومی کسی برای دروغگویی مجازات نمی‌شود، مگر این‌که دروغگویی منجر به یک اتفاق ناهنجار شده باشد. بنابراین آن چه که به‌عنوان آموزه‌های اخلاق عمومی وجود دارد برحسب تعهد شخصی و انفرادی بشر قابل اعتناست؛ در حالی که در اخلاق حرفه‌ای پاسخگویی مسئولانه را داریم، و قضاوت را داریم، که تخطی از آنها قابل اندازه‌گیری است. تعهد شخص حرفه‌ای، و درست پیمودن راه اصول اخلاقی، در حرفه، و به‌طور مشخص در حرفه حسابداری، قابل اندازه‌گیری و قابل قضاوت است. اگر بین واژه دانستن یعنی بشناسیم، و شناخت، تفاوت قائل باشیم، شناخت در اخلاق حرفه‌ای یا اتیکس، ریشه آگاهی‌بخشانه، طبقه‌بندی شده، دارای تعاریف منجز، و به‌طور کلی به‌دلیل نظام‌بودن حرفه، از یک نظام‌مندی قابل اتکایی برخوردار است. اتیکس یا رفتار حرفه‌ای، دارای سازمان ذهنی است که به

رفتار منجر می‌شود. در حالی که اخلاق عمومی دارای سازمان ذهنی نیست. خلاصه‌تر تکرار می‌کنم، اخلاق حرفه‌ای یک کاربرد نظام‌یافته از اخلاق عمومی، اما به شکل قابل ارزیابی، قابل اندازه‌گیری، قابل قضاوت، و قابل تصمیم‌گیری است؛ فرایندی که در حرفه با توسل به اخلاق حرفه‌ای و در یک چارچوب به‌طور کامل مسئولانه بایستی از آن تبعیت کنیم. در اخلاق حرفه‌ای حسابداری، بدیهیات یا فرضیاتی داریم که برحسب سه عنصر فرد حسابدار، موقعیت جغرافیایی که حسابدار در آن اعمال حسابداری می‌کند، و شرکت یا سازمان یا به‌طور کلی واحدی که کار حسابداری در آن انجام می‌شود، هیچ تفاوتی وجود ندارد. یعنی یک فرد ایرانی یا بنگلادشی یا غربی، بدون توجه به حوزه جغرافیایی، و بدون توجه به شرکت یا سازمان و

شکل ۱- سیر اکتساب و نهادینه شدن اخلاق عمومی (Morality)



منبع: رمضانعلی رویانی (۱۳۸۹). فرایند فشرده سیر اخلاق عمومی در فرد.

مقاطع تاریخی، و به‌طور کلی نیازهای اقتضایی آن عصر، اصول اخلاقی با پیرایشهای اقتضایی توصیه شدند.

چالشها و منازعات فکری بین اندیشمندان و فلاسفه در حوزه اخلاق، پس از چندین ده‌قرن به‌صورت تفکرات فلسفی ولی در عین حال کاربردی به ابنای بشر توصیه شده است، اما نتیجه تمام این منازعات فلسفی و دیالوگهای فکری، به مکتبی تبدیل شده که قرن حاضر ما و بخشی از قرن بیستم را در آستانه یک آزادی فکر و یک مسئولیت اجتماعی که دربرگیرنده نفع عمومی است، و از میان ذینفعان بیشتر به آن تاکید شده، قرار داده است؛ و آن باعث شد که متفکرانی مثل میشل فوکو، هابرماس و امانوئل لوبیناس آزادی تفکر و آزادی عمل را برای بشر برحسب شرایط جهان امروز به‌شکلی تعبیر کردند که درواقع همانطور که در کتاب فلسفه اخلاقم توضیح داده‌ام، حسابدار بایستی منافع اجتماع را، منافع جمع را، و مصلحت جامعه را در نظر بگیرد. ولو در مقابل برای کارفرما با نارضایتی همراه باشد و کارفرما از کار او و عقیده او راضی نباشد. این طرز تفکر، طرز تفکر نسبی بودن را بیشتر دامن زد و حسابدار را در مدخل یک نوع برخورد آزادانه و رویکرد شرافتمندانه و تفکر عدالت‌مندان قرار داد.

جان رالز بدون این که به سرمایه‌داری و اصل سرمایه‌داری بتازد، معتقد بود که سرمایه‌داری بایستی، با شیوه‌هایی که خود رالز ارائه کرده، عدالت را در جامعه برقرار کند و حسابدار وظیفه دارد که برای این کار مسیر یا فرایند عدالت‌مندی، آن چه را که از او ساخته است و در اخلاق حرفه‌ای جای گرفته، رعایت کند.

درباره این‌بخش از سؤال یعنی ضرورت وجود اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، باید اشاره کنم که توانمندی و قوای ذهنی و عملی حسابدار برای این که ذینفعان را در زیر چتری از حمایت قانون و کسب منافع درست، شرعی و قانونی قرار بدهد، بایستی از اصولی پیروی کند که عملکرد این اصول قابل‌ارزیابی و اندازه‌گیری باشد، و حسابدار بتواند به‌درستی پاسخ‌گو باشد و به‌درستی تایید یا رد‌گزارشهای مالی را بشود به او منتسب کرد یا تشخیص داد. بحث هدف و ضرورت را درواقع به این تعبیر کنیم که هدف تامین پاسخها، نتایج، و بروندهای حاصل از آیین رفتار حرفه‌ای به‌شکل غیرتبعیض‌آمیز، شرافتمندانه، و قابل‌استناد است.

تصادفاً در مورد ضرورت، برتراند راسل فیلسوف و متفکر غربی بر نکته شما تاکید گذاشته و معتقد است که اخلاق، و البته اخلاق حرفه‌ای، تنها فضیلت نیست بلکه بالاتر از فضیلت، یک ضرورت است. او توضیحات خواندنی

شکل واحدی که در آن کار می‌کند، هیچ فرقی با یک فرد ایرانی و موقعیت جغرافیایی و نوع سازمان او ندارد. این‌ها بدیهیاتی است که در حرفه حسابداری مجبور به تبعیت از اخلاق حرفه‌ای هستیم؛ در داخل کشور خودمان مثال بزنم، بدون این که یک فرد گیلانی یا یک فرد بلوچ، یک شرکت در گیلان یا در بلوچستان، در اجرای اصول حسابداری و به‌تبع آن اصول اخلاق حرفه‌ای با هم تفاوتی داشته باشند. این فرضیات بنیادی باعث می‌شود که یک نوع یکپارچگی در اخلاق حرفه‌ای وجود داشته باشد و حفظ آن برای همه حسابداران محترم و مورد توجه مسئولانه باشد.<sup>۲</sup> از این تعاریف مختصر، یک یا چند مشخصه بیرون می‌آید. یکی این که در اخلاق حرفه‌ای، دارای یک رفتار حرفه‌ای خواهیم بود؛ آن هم از نوع آیین‌مند، و با این آیین‌مندی است که می‌توانیم فرق بین مسئول بودن و پاسخگو بودن با غیر آن را دریابیم. مسئول کسی است که مورد سؤال واقع می‌شود و پاسخ را می‌تواند به‌گونه‌هایی که مورد نظر اوست بدهد و طرف مقابل را قانع کند. اما در اخلاق حرفه‌ای، که رفتار حرفه‌ای از آن منتبج می‌شود، تفاوتی اندک و ظریف هست، یعنی شخص تنها مسئول نیست بلکه پاسخگو است، و پاسخگویی در این جا یعنی این که مخاطب مشخصاً به یک سری جواب کاملاً معلوم و قابل‌قضایوت و قابل‌ارزیابی مجهز می‌شود. خلاصه، مسئولیت و پاسخگویی در اخلاق حرفه‌ای مطلق است.

به این ترتیب، برای اخلاق حرفه‌ای بایستی یک زبان ویژه تعبیه کنیم. آن زبان ویژه با اصول و قواعدی که به‌شکل رفتار حرفه‌ای آیین‌مند، یا آیین رفتار حرفه‌ای تعریف می‌شود، تقریباً غیرقابل تفاسیر مخالف یا متفاوت نخواهد بود و ماهواً طبیعتی اطلاقی دارد. در این جا بد نیست که اشاره‌ای کنم به سیر تطور تاریخی و فلسفی اخلاق از دو دیدگاه گوناگون. این دو دیدگاه درواقع منتخبی است از شش دیدگاه یا نظام اخلاقی که به‌دلیل اجتناب از اطاله کلام، تنها به دو قطب نسبتاً متضاد یا در عین حال قابل‌تامل و قابل‌ارجاع می‌پردازم.

یکی از این دو، یکی نظام مطلق یا اطلاق‌گرایانه به اخلاق و اصول اخلاقی است که به چندصدسال پیش از میلاد برمی‌گردد و سقراط به قطعی بودن و فرجام‌شناختی بودن آن خیلی تعلق خاطر داشت، یکی هم نسبی‌گرایی یا برخورد نسبی‌گرایانه به اصول اخلاقی است. در تاریخ، فلاسفه نتایج اخلاقی و رعایت اصول اخلاقی را به فضیلت تعبیر می‌کردند؛ مثل پروتارک، سقراط و پیش از آن تالس به این شکل به اخلاق نگاه می‌کردند. ولی به تدریج و در طول تاریخ نسبی‌گرایی در حوزه اخلاق جا باز کرد و برحسب مقتضیات، بومی‌شناسی شده، فرهنگها و ارزشها،

متاسفانه در نظام آموزشی دانشگاهی ما در حرفه حسابداری در مقطع کارشناسی و حتی در کارشناسی ارشد، اخلاق حرفه‌ای و هدف و ضرورت آن و جنبه‌های گوناگون آن تدریس نمی‌شود، آموزش داده نمی‌شود. در مقطع دکترا هم چندسالی است که وزارت علوم واحد درسی برای دکترای حسابداری با عنوان اخلاق و مسئولیت اجتماعی قرار داده است که جای قدردانی دارد و در واقع آغاز خوبیست برای ورود به این مبحث. اما آموزش بایستی از جایی شروع شود که شان نزول دارد. شان نزول اخلاق از جایی شروع می‌شود که دست می‌بریم به یادگیری و آموختن اصول اولیه حسابداری و تهیه و ثبت دفتر روزنامه و کل و تهیه کاربرگ و گزارش‌های سودوزیان و ترازنامه. در مقطع کارشناسی ارشد این آموزش جنبه‌های فراتری پیدا می‌کند و از انتساب حرفه به حسابداری در کل، به رشته‌های تخصصی‌تر حسابداری، از حسابرسی تا حسابداری مدیریت و تهیه گزارش‌های مالی و تجزیه و تحلیل گزارش‌های مالی بایستی آموزش داده شود و در این آموزش هم بایستی نه تنها اصول اخلاق حرفه‌ای به صورت مجرد گفته شود بلکه بایستی به نحوه متفکرانه و تئوری پردازانه و نیازهای بومی آن هم حتماً تاکید شود.

**بحرانها و دوراهیهای حسابداری و مالی و اقتصادی موجود در ایران شاید بخش عمده آن ناشی از نداشتن این آموزش و ضرورت آن و تبیین هدف آن باشد.**

در حاشیه بگویم که یکی از مسائلی که حرفه حسابداری را در ایران و در حوزه اخلاق استعلا نبخشیده، فقدان تفکر و اندیشیدن به مکاتب فکری و تطبیق نظریه‌ها و دکترین‌های متفکرانه و منطبق با شرایط بومی حسابداری است. و در همین حاشیه اضافه کنم که، در سؤالات بعد هم بیشتر توضیح خواهم داد، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای در واقع اگر در کشور ما و در بعضی مواقع و در بعضی مقاطع کسری پیدا می‌کند و نمی‌تواند پوشش کامل به عملکردها بدهد، دلیل آن این است که ریشه‌های فلسفی و متفکرانه تاریخ تطور اخلاق به حسابداران آموخته نشده است.

## سازمان

**آیین رفتار حرفه‌ای چه ارتباطی با ارزشها دارد؟**

### دکتر رویائی

حسابداری از جنبه‌های گوناگون، یک اتصال به ارزشهای عمومی و فرهنگ عمومی جامعه و یک اتصال به ارزشها و فرهنگ خاص در حرفه دارد؛ که آیین رفتار حرفه‌ای از مجموعه این ارزشها برخاسته است. آیین رفتار حرفه‌ای بایستی به صورت ریشه‌ای، و دلایل نیاز، و کانالهایی که این

و قابل اعتنایی در این حوزه می‌دهد که اگر به اخلاق جنبه حرفه‌ای و قابل اندازه‌گیری بدهیم در این صورت تنها فضیلت نیست که به کار برده ایم، زیرا ممکن است که این فضیلت بعضی جاها قابل اندازه‌گیری نباشد و به اخلاق عمومی منتسب شود. اما برای این که به اخلاق حرفه‌ای منتسب شود باید آن را به عنوان ضرورت تعبیر کنیم. این حرف برتراند راسل را بایستی در حرفه حسابداری آیین تمام‌نمای اخلاق حرفه‌ای قرار دهیم که چقدر ضروری است، چقدر مطلق هست، چقدر بایستی بومی شود، و چقدر بر حسب فرد و ارزشها و فرهنگها و موقعیت جغرافیایی و غیره، باید تغییر کند. اما هر تغییری که می‌کند بایستی منبعث از یک ضرورت و مبتنی بر یک ضرورت باشد.

اگر حسابدار، منظور حسابدار حرفه‌ای، در یک پیوستار خیلی گسترده‌ای از تخلف، نتواند درست رسیدگی کند، و نتیجه رسیدگی درست را نتواند گزارش کند، بعد آن گزارش را نتواند با اعتماد کامل و با وثوق کامل به ذینفعان ارائه بدهد، در این صورت تنها مثل جنبه‌های اخلاق عمومی به یک نوع قضاوت غیرقابل اتکا بایستی بسنده کنیم. این ضرورتها در این پیوستار، که ممکن است از اختلاسهای بزرگ و یا کوچک و تخلفهای مالی و گناهان ناخوشدونی دیگری شروع شود تا مثلاً ساده‌ترین آن، که در خیلی از موارد ممکن است اخلاقی هم جلوه پیدا کند، یا به صورت اخلاقی توجیه شود، مثل هموارسازی سود یا مدیریت سود، که متاسفانه چهره وجیبه سعی می‌شود در حسابداری به آن داده شود، مورد توجه حسابدار و اخلاق حرفه‌ای است. به این ترتیب، برای حفظ منافع ذینفعان، برای حفظ عدالت و استعلا عدالت، برای حفظ حقوق جامعه و منافع عمومی جامعه، از جهات کلان (شکل ۲)، مثل مالیات، توسعه اقتصادی، محیط زیست، حتی تحریم و نظایر آن مسئول و پاسخگو هستیم. در حالی که در اخلاق عمومی، چنین مسئولیتی از ما ساطع نیست، از ما قابل واکنش نیست. یا در اقتصاد خرد، وقتی که بنگاه را به هر شکلی و در هر بخشی از حسابداری، ارزیابی می‌کنیم، این پیوستار یا این بازه برای حسابدار مورد توجه و برای ذینفعان مورد استناد خواهد بود. حال اگر بخواهیم ساده‌تر این جمله را تعریف کنیم، هدف از اخلاق حرفه‌ای، اعتماد و وثوق ذینفعان به گزارشهای مالی و حس دلپذیر و شرافت‌مندانه حسابدار از ارائه گزارشهای منصفانه و غیر تبعیض آمیز، و همین طور تا جایی که توان آن هست، سبک حفظ محیط‌زیست و عدالت اجتماعی است و ضرورت آن تحقق این هدف است. در واقع این هدف را ضرورت وجود اخلاق حرفه‌ای تامین و متحقق می‌کند.

نیاز را برطرف می‌کند، هم آموزش داده شود و هم مورد اعتنا در اجرا قرار بگیرد. طبیعی است که از آن سو این گزاره رسایی دارد که ارزشها، در اثر رعایت درست آیین رفتار حرفه‌ای، تعالی پیدا می‌کنند، توسعه پیدا می‌کنند، و حرفه را پوشش می‌دهند. وقتی می‌گوییم آیین رفتار حرفه‌ای، تمام اجزای اجرایی آن، و نتایج آن، و شان و منزلت حسابدار و حرفه حسابداری در آن گنجانده شده است. به عبارت دیگر می‌توانیم به این نتیجه‌گیری برسیم که برهان خلف این سؤال این است که بدون داشتن و رعایت و ارزشیابی و نتیجه‌گیری از آیین رفتار حرفه‌ای، یا ارزشها در حرفه حسابداری کمرنگ می‌شود و یا ارزشهای جدیدی که به حرفه و منزلت حرفه استعلا می‌بخشد، مغفول می‌ماند.

### حسابداری

دامنه پوشش آیین رفتار حرفه‌ای تا کجاست؟ آیا تنها محدود به حسابداران رسمی و خدمات حسابرسی مالی است یا همه حسابداران و همه انواع خدمات اطمینان بخشی و غیر اطمینان بخشی را دربر می‌گیرد؟ چگونه اطمینان به دست می‌آید که حسابداران حرفه‌ای آیین رفتار حرفه‌ای را رعایت می‌کنند؟

### دکتر رویائی

بایستی اذعان کرد که فرایند تولید و استحصال اطلاعات حسابداری همان گردآوری، ثبت و طبقه‌بندی و تلخیص و نهایتاً گردآوری اطلاعات و رعایت تعریف عمومی و قدیمی حسابداری است و حساب‌برسان چه داخلی، چه مستقل، در واقع بعد از این که این فرایند توسط حسابداران طی شد، می‌توانند با نظام اخلاقی حرفه‌ای، نظام رفتار حرفه‌ای، اصول، استانداردها و ابزاری که برای اندازه‌گیری، تایید و یا رد اقلام مالی دارند، به کار حسابرسی بپردازند. این است که حسابداران حرفه‌ای در همه جای دنیا مشمول اصول آیین رفتار حرفه‌ای هستند و ملزم هستند که آن را رعایت کنند، برای این که زیربنای تولید اطلاعات حسابداری و پردازش اطلاعات حسابداری، آنها هستند و این که می‌گوییم حرفه، منظور از آن همه خدمات حسابداری از ابتدا تا انتهاست. طبیعی است که رعایت درست اصول آیین رفتار حرفه‌ای در پردازش نظام اطلاعات حسابداری به حساب‌برسان کمک موثری خواهد بود.

در ایران انجمنها یا نهادهای غیردولتی (NGO) یا سندیکاها یا اتحادیه‌هایی برای حسابداران حرفه‌ای، که در خارج از ایران در کشورهای دیگر رسم است، کمتر فعالند. در واقع، انجمنها و نهادهای غیردولتی و سازمانهای حسابداری حرفه‌ای که جلودار و سپر تعهد اخلاقی

حسابداران باشند، وجود ندارند. بهتر این است که این نوع تشکلهای در ایران فعالتر شوند. در عین حال، در دانشگاه و مراکز آموزش عالی بایستی برای حسابداران به طور کلی موضوع آیین رفتار حرفه‌ای تدریس و آموزش داده شود، که با او رشد کند. متأسفانه هنوز تصویری که حسابدار به ماهیت اقلام و به نحوه اتفاق یا رویداد مالی کاری ندارد، و یا نباید داشته باشد، در ایران حاکم است؛ در حالی که، همانطور که اشاره کردم، غیر از اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای، نحوه اجرای اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتاری در مسئولیت حسابداران است. فلسفه فرامدرن یا پست مدرن، که میشل فوکو و هاورماس از بنیانگذار آن هستند، برای پاسخگویی به ذینفعان به خصوص به نفع عموم جامعه، آزادی مطلق حسابدار را طلب می‌کنند.

### حسابداری

شما در حوزه آموزش دانشگاهی در مقطع دکتری فعالیت درازمدتی دارید و از سبک ویژه‌ای برای آموزش حسابداری استفاده می‌کنید و در واقع صاحب سبک هستید. ارزیابی شما درباره وضعیت آموزش اخلاق حرفه‌ای (آیین رفتار حرفه‌ای) در برنامه آموزش حسابداری دانشگاههای ایران، در تمامی مقاطع، چیست؟

### دکتر رویائی

در مورد وضعیت آموزش اخلاق حرفه‌ای پیش از این کمی توضیح دادم، ولی بهتر است در این جا به دو نکته تاکید کنم؛ یکی این که آموزش اخلاق حرفه‌ای، برتر و پوشاننده‌تر و مقدمه و زیربنا است بر آیین رفتار حرفه‌ای. در واقع آیین رفتار حرفه‌ای منتج از حصول یک اخلاق حرفه‌ای مناسب ارزشها و کیفیات فرهنگی و مقتضیات بومی است و اگر اخلاق حرفه‌ای که خود صاحب اصولی است، جا بیافتد، یک آیین رفتار حرفه‌ای قابل اتکا و قابل اجرا از آن منتج خواهد شد.

در مقاطع مختلف آموزشی بایستی اخلاق حرفه‌ای به تمام و کمال، از پلکانها و سطوح تفکر آن، که متأسفانه در ایران فاقدش هستیم، تا تاریخ تصور آن، نحوه نگرش فلسفی به آن، نحوه نگرش تئوریک، ارائه دکترینها، تعاریف و مکتبها و دیدگاهها ارائه شود، و آیین رفتار حرفه‌ای منطبق بر این ادبیات و سپس با توجه به مقتضیات بومی، در مقطع کارشناسی، آن هم از ترمهای ششم و پنجم به بعد، با تاکید و به عنوان یک درس مستقل، یک سرفصل جداگانه، باز هم با توجه به همه مسایل فرهنگی در ایران، آموزش داده شود.

متأسفانه در حرفه حسابداری ما، مسایل فرهنگی، ارزشها، نحوه اجرای آن و مقتضیات عملی و بهینه آن بحث نشده است،

## شائبه بد اخلاقی قوی در آن وجود نداشته باشد؟

### دکتر رویائی

این، نکته خیلی درست و حائز اهمیت است. اما حسابداران حرفه‌ای در واقع خودشان باید بیشتر مدعی کنترل‌های داخلی باشند، گو این‌که ممکن است در پاره‌ای از موارد از آن فرار کنند، یا پذیرش آن برایشان کمی سخت باشد. ولی آنها آیین رفتار حرفه‌ای را وقتی می‌توانند درست رعایت کنند که پیکره و زنجیره و نخ تسبیحی که کنترل داخلی را مثل یک زیربنا یا فونداسیون قابل اتکا برای پردازش اطلاعات حسابداری ایجاد می‌کند، وجود داشته باشد. در غیر این صورت، حسابداران هم نمی‌توانند خدماتی را که ارائه می‌کنند، دفاع درست کنند و سهمشان را در افزایش داراییها، اعتبار، و اسم شرکت و احتمالاً در بورس اوراق بهادار، ارزیابیها و افزایش قیمت‌ها، به منصفه بروز و ظهور برسانند و به ذینفعان اهمیت و تاثیر خودشان را تاکید کنند.

قبول کنیم که کنترل داخلی در واقع خواستگاه حسابداران حرفه‌ای است به طور کل؛ نه این‌که ابزاری تعبیه شود توسط دیگران که حالت نرم‌تویو یا دستوری برای اجرا داشته باشد. حسابدار حرفه‌ای بایستی به اندازه یک حسابرس داخلی یا حسابرس مستقل به کنترل داخلی والایی و تجلی بیخشد؛ در غیر این صورت طبیعی است که این سؤال، صحت خود را بیشتر به رخ می‌کشد که کارهایی که کنترل داخلی ضعیف دارند رعایت آیین رفتار حرفه‌ای را سخت‌تر خواهند کرد.

### سازمان

ارزیابی شما از وضعیت کلی حرفه حسابداری ایران، میزان تعهد حسابداران حرفه‌ای به آیین رفتار حرفه‌ای و تعهد نسبت به مسئولیت حفظ منافع عمومی چیست؟

### دکتر رویائی

خوشبختانه پس از انقلاب میزان تقاضا برای بهره‌مندی از حرفه حسابداری در چرخه کلی آن، اعم از فرایند پردازش اطلاعات حسابداری و حسابرسیها اعم از داخلی و مستقل و نیز شعب درخواستی از این حرفه و اطلاعات حاصل از آن، مثل حسابداری مدیریت و محاسبه سرمایه‌گذاریها و توجیه سرمایه به طور فزاینده مورد توجه قرار گرفته است. در مقابل این توجه و تقاضا، برون داد دانشگاه‌ها از این حرفه نیز رو به تزاید بوده و همچنان در حال افزایش هست.

فاصله بین برون داد دانشگاه‌ها و نیازهای بیرون، از نظر تعداد و از نظر کیفی غیرعادی است، به تعبیر دیگر فاصله زیاد بین انتظارات درخواست‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از سیستمهای حسابداری از یک سو، و کیفیت برون داد دانشگاه‌ها و موسسات

چیزی که ممکن است تنها به حفظ کردن آیین رفتار حرفه‌ای در حافظه منجر شود، و دلایل ورودی، دلایل علی، و دترمینیستیک آن مشخص نشده است، از هدف دور می‌افتد و تبعاً دانشجو، و پس از دانشجو حسابدار، و پس از حسابدار حسابرس یا حسابدار رسمی یا مدیر مالی، متوجه نخواهد شد که چگونه بایستی این اصلاحات این ویرایشها برحسب زمان و شرایط تغییر کند.

اما اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای هر دو می‌توانند در یک درس دو واحدی در مقطع کارشناسی و با تغییرات و توسعه‌ها و مبانی و فصول پیشرفته‌تری در دوره فوق لیسانس تدریس شوند. در دوره دکترا بایستی تمام تاکید بر حفظ و گسترش تفکر اخلاق حرفه‌ای و حفظ و گسترش آیین رفتار حرفه‌ای از دیدگاه جامعه و برای منافع عمومی و به عنوان تصویری از مکاتب، فلسفه‌ها، نظریه پردازیها، دیدگاه‌ها، خواستگاه‌های فرهنگی و اقلیمی و مناسبات زنجیره‌ای بین حسابداران و خدمات آنها از یک سو و مشتریان و استفاده‌کنندگان از خدمات از سوی دیگر، قرار گیرد. در مقطع دکترا بیشتر بایستی به ادبیات، مبانی نظری، راههای توسعه، بحث و پلمیکس و دیالوگهای چندگانه از چند زاویه، از زاویه صاحبکارها از یک سو، از زاویه حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل از یک سو، و حسابداران رسمی از سوی دیگر، مقتضیات اقتصادی آنها، مقتضیات مالی، دستمزدها، اندازه‌ها و قدمت و فاصله و مدت زمان همکاری بین حسابرس و صاحبکار و همه شقوق دیگر به شکل عالمانه بررسی شود. این‌که می‌گوییم عالمانه، منظور انجام پژوهشهای تجربی در حوزه‌ها و گوشه‌ها و زوایای گوناگون اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای است تا الگو و مدل برای جاافتادن آن در مرحله اول، و تفکر بیشتر درباره آن در مرحله دوم، فراهم شود و مورد اعتنا و وثوق همه اهالی حرفه به پژوهش قرار گیرد؛ چیزی که در ایران متأسفانه خیلی جانیاافتاده، حضور، سهم، اعم از سهم معنوی یا مالی، و انجام خود تحقیقات و برخورداری از نتایج تحقیقات توسط موسسات حرفه‌ای حسابرسی است (که البته خود این بایستی پژوهش شود که با این دارایی بزرگ و عظیمی که در ایران داریم به عنوان موسسات حرفه‌ای حسابداری بسیار معتبر و بسیار متعدد و بسیار آموخته، چرا این قدر غافل شدیم از انجام پژوهشها در راه یک چشم‌انداز مطمئن و قابل اتکا از سوی ذینفعان).

### سازمان

اگر این طور است، حسابداران حرفه‌ای به منظور رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و به کارگیری سودمندان آن باید تنها کارهایی را بپذیرند که در آنها کنترل داخلی قوی باشد و

آموزشی رسمی از سوی دیگر، درخور توجه است و اختلافات زیاد است. در پاره‌ای از موارد لبریز است، یعنی ارائه و عرضه بیشتر از تقاضاست که به نظر می‌رسد که در چشم‌انداز آینده حرفه حسابداری تاثیر مثبت خواهد داشت. با تغییراتی در سیستم نظام آموزشی حرفه حسابداری، فاصله انتظارات حتماً می‌تواند کاهش پیدا کند و میزان عرضه و تقاضا هم می‌تواند متعادل شود.

از لحاظ محیط حرفه خوشبختانه ظرف ۵ سال اخیر، موضوع اخلاق حرفه‌ای و به تبع آن آیین رفتار حرفه‌ای مورد توجه محافل قرار گرفته، هم محافل ناظر و دولتی و همین طور محافل ناظر داخل در حرفه؛ ولی هنوز خیلی جای کار دارد.

از لحاظ آکادمیک اولین بار که حدود ۱۷ سال پیش موضوع اخلاق حرفه‌ای را در دوره دکترای دانشگاه علوم و تحقیقات مطرح کردم و در کنار آموزش تئوریک، افته‌ها یا بررسی‌های موردی اخلاقی هم در کلاسها مطرح و به بحث گذاشته می‌شد. این ابتکار با استقبال زیاد دانشجویان و دپارتمانهای حسابداری و اساتید شاخص حرفه روبرو شد. به تدریج توجه ایستگاه‌های حرفه‌ای که به این مورد حساسیت داشتند بیشتر شد و در دانشگاه‌های دیگر هم بحث اخلاق حرفه‌ای و تدریس آن به تدریج افزایش یافت.

ولی آن چه را که من ظرف این سالها، اعم از کلاسهای آکادمیک و یا سخنرانیهایم در انجمنهای حرفه‌ای و سازمانهای حسابرسی، دریافتیم این بود که اخلاق حرفه‌ای آن چنان مغفول مانده بود که حسابداران و مخاطبان ما چیزی غیر از اخلاق عمومی یا مورال مراد نمی‌کردند، که خود برحسب نوع فرد و فرایند دریافت و درجه اعمال اخلاق عمومی داشتند، که اشاره کردم که مورال، از وراثت تا تجربه‌های پس از رشد سنی در فرد غالب می‌شود. این تصور از اخلاق را در ذهن نداشتند و همه فکر می‌کردند که اخلاق همان است که در این فرایند یادگرفته‌اند و طبعاً چیزی به اسم اخلاق حرفه‌ای مغفول مانده بود. اما در حال حاضر دانشگاه‌ها به این موضوع مهم توجه کرده‌اند و به حمداله اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای، به خصوص در مجلات و فصل‌نامه‌ها و ماهنامه‌های حرفه‌ای، خیلی مورد توجه قرار گرفته، اما بخش بومی شدن آن یا ایرانیزه شدن آن خیلی طرف توجه نبوده، معدالک این خوشبختی وجود دارد که موضوع مورد توافق همه است؛ قولی است که جملگی برآنند که این حوزه باید آموزش داده شود، اصول، قواعد، نظام‌مندی و تاثیرات فرهنگی آن از جنبه‌های گوناگون بحث و تکرار شود، و از هر فرصتی برای بسط و گسترش آن بهره‌وری کامل انجام شود.

هرچه که بحث و نقدونظر در مورد اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای بیشتر شود طبیعی است که تعهد حسابداران نسبت به ذینفعان ملموس تر، اجرایی تر و پذیرفتنی تر می‌شود. یکی از

راه‌ها این است که حرفه حسابداری در ایران سایه اخلاق حرفه‌ای را روی سر خود بیشتر حس کند و در واقع به جای این که خدایی نکرده آن را بازدارنده فعالیت قلمداد کند آن را مثل یک آویزه در گوش خود، در دل خود حفظ کند، که چقدر به او کمک‌کننده خواهد بود. اما راه آن هم این است که اخلاق حرفه‌ای در یک اتاق شیشه‌ای قرار بگیرد و رویدادهای اخلاقی و غیراخلاقی و میزان تعهد به آیین رفتار حرفه‌ای و تعهد نسبت به مسئولیت و پاسخگویی آن به صورت کارگاه‌های نقدونظر موضوع گفتمانهای آموزشی قرار گیرد، همچنین در موسسات و سازمانهای حرفه‌ای مثل انجمن حسابداران خبره یا جامعه حسابداران رسمی یا انجمن حسابرسان داخلی و نظایر آنها به صورت بررسی‌های موردی یا افته و برحسب واقعیت‌های اتفاق افتاده از ساده‌ترین نوع آن که هموارسازی سود، مدیریت سود، و نظایر این‌ها باشد تا اتفاقات ناخوشایندی که در موسسات اتفاق افتاده، و حسابداران حرفه‌ای ما به عمد یا به سهو از آن گذر کرده‌اند، مطالعه شود. این رویکرد باعث می‌شود که اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتار حرفه‌ای بیشتر مدنظر و مطمح توجه قرار گیرد و حسابداران دقت کنند که موضوع اخلاق حرفه‌ای و آیین رفتاری آن به مثابه شمشیر داموکلس بالای سر همه ما حرفه‌ای‌ها است، تا خود را هر چه بیشتر از ناهمواریها، تخلفهای احتمالی و اشتباهات و گوناگونی‌های کاهنده رفتار حرفه‌ای، منزه نگه داریم.

کارگاه‌های نقدونظر به خصوص برای اهالی اجرایی حرفه، مثل حسابداران رسمی و کسانی که در حسابداری یا امور مالی به کار مدیریتی مشغولند، به دلیل ملموس بودن حادثه‌ها و قابلیت ارزیابی چگونگی و نتایج این چگونگیها، خیلی می‌تواند به این حال و هوای اخلاق حرفه‌ای و تعهد نسبت به مسئولیت حفظ منافع عمومی کمک کند.

## سازمان

**بزرگواری کردید که وقت گذاشتید و در این گفتگو شرکت کردید. گفتگوی عالمانه و البته دلپذیر شما، داری شفافبخشی برای ضعف و ناکارآمدی رفتار حرفه‌ای در جامعه حسابداری است که امیدوارم مورد توجه ارکان نظارتی حرفه حسابداری قرار بگیرد. جا دارد که جامعه حسابداران رسمی و اعضای آن این موضوع مهم و دیدگاه ارزشمند شما پیرامون رفتار حرفه‌ای را به بررسی بگذارند و درباره آن بیشتر کنکاش کنند.**


**اگر پیام و مطلب بیشتری برای طرح و توجه جامعه حسابداری دارید، در فرصت باقیمانده به آن بپردازید.**

## دکتر رویائی

حسابدار حرفه‌ای روی یک لبه تیغ تضاد و تعارض و

رفتار حرفه‌ای تنها آموزش کافی نیست؛ بایستی حسابدار حرفه‌ای عادت کند که برای کسب رضایت بیشتر، گذران زندگی حرفه‌ای را با اخلاق انجام دهد، نه تنها گزارشگری حرفه‌ای را. یعنی که برای حسابداران، اخلاق حرفه‌ای و آموزش آن ممزوج با زندگی عادی می‌شود که نه تنها مشکل ایجاد نمی‌کند بلکه دارای فواید معنوی ویژه و فزاینده‌ای هم خواهد بود.

یعنی این که بپذیریم که شغل حسابدار در حرفه‌ای به اسم حرفه حسابداری ایجاب می‌کند که به یک چشم‌انداز نگاه کنیم و احاطه به یک چشم‌انداز را برای خود مسئولیت قلمداد کنیم و این که در فضایی که صاحب‌کار از یک سو، ذینفعان و از میان ذینفعان جامعه یا منافع عمومی مهمتر از همه از سوی دیگر، و خود حسابدار از سوی سوم، در آن قرار دارند، تنفس گاهمان در حرفه تنفس گاهی باشد که با یک جور اخلاق حرفه‌ای، با یک نوع مدارای اخلاق حرفه‌ای، و یک مدل یا الگوی اخلاق حرفه‌ای هم‌زیستی داشته باشد، که باعث می‌شود ما را از تعارضها، دوگانگیها، تضادها و دوراهیهای که در حرفه، در گوناگونیهای متعدد با آن روبرو هستیم، امن و امان نگهدارد و نجات ما در این باشد که هر سه بُعد استفاده‌کنندگان، ذینفعان، صاحبکار و خود ما از آمیزه‌ای از اخلاق عمومی یا مورال و اخلاق حرفه‌ای یا اتیکس آن‌طور برخوردار باشیم که با وجود انواع انگیزه‌ها که به هر صورت در همه جوامع و همه حرفه‌ها وجود دارد بتوانیم پاک و منزه آرامش خود و خانواده را تامین کنیم و آن وقت است که اگر از تعارضات نظارت‌های دولتی، نظارت‌های حرفه‌ای و نظارت‌های گاهی اوقات غیرمنصفانه به سهولت و با آرامش بیرون بیاوریم، خدمات ما به حرفه و ذینفعان هم به‌طور حتم بیشتر، با کیفیت‌تر و بهتر خواهد بود.

در ابتدای کتاب اولم جمله‌ای نوشتم که: "اخلاق همان قانون نانوخته است." در واقع هر وقت اتفاقی روی داده، که پیش از آن ندیده بودند، آن را قانون کردند و قانون را برحسب اخلاق نوشتند. یعنی آن چه را که اخلاق حکم مکتوم و پنهانی داشته و در ضمیر همه ما انسانها وجود داشته، آن را قانون کردند؛ برای این که روان‌ترین و وجیه‌ترین شکل اجرای اخلاق است، و اخلاق حرفه‌ای هم از همین خاصیت و از همین روش برخوردار دارد. 

### پانوشتها:

- ۱- این تاکید در حرفه حسابداری معطوف است به ویژگیهای ماهیتی و مشخصات فراگیر و درج اهمیت آن‌ها
- ۲- در حرفه حسابداری موضوع فرهنگ، خرده‌فرهنگها، قومیتها، لایه‌بندیهای ارزشی به‌ویژه در اتصال آن به اخلاق حرفه‌ای به دلیل کمی فضا در این مصاحبه مورد بحث قرار نگرفته است. خود بحثی مهم، چالشانه و جالب می‌باشد.

دوگانگی و حتی چندگانگی قرار دارد و از این بابت حسابدار حرفه‌ای لباسی از مظلومیت به تن دارد که این مظلومیت باعث می‌شود او در خیلی از موارد در معرض نوعی مسئولیت توأم با هراس و نوعی دوگانگی توأم با حس مسئولیت، قرار بگیرد که واقعاً برای حسابدار از نظر روحی و از نظر روانی و از نظر شخصیتی و از نظر شان و منزلت اجتماعی آسیب‌رسان است.

به این سبب باید توجه داشته باشیم که حسابدار حرفه‌ای اگر بخواهد اخلاق حرفه‌ای را رعایت کند همیشه متوجه یک سه‌گانگی، یک سه‌جنبه‌گی است، و این باعث می‌شود که قبول کنیم که مسئولیت بزرگی به عهده آنهاست که این مسئولیت را در هر مورد و در هر گزارشگری بایستی هم انجام بدهند و هم تحمل کنند. از یک سو بایستی رضایت صاحب‌کار را به نحو قانونی حفظ کنند، چون در هر حال خدمتی برای آنها انجام می‌دهند و این خدمت بایستی به آنها فوایدی برساند. از سوی دیگر خودشان هم بایستی از یک رضایت روحی و معنوی متلذذ شوند، لذت ببرند، و تامین این رضایت روحی و معنوی که معمولاً با کار طاقت‌فرسا همراه است برای حسابدار سخت است و صاحب‌کار و بنیادهای حرفه‌ای و انجمنهای نظاره‌گر، بایستی کمک کنند که حسابدار از این فرایند بدون آزرده‌گی و بدون تحمل دوگانگیها و تعارضها بیرون بیاید. نکته یا جنبه سوم این است که حسابدار بایستی از یک سطح متعالی از رفاه و ارتزاق کافی برخوردار باشد و رضایت مالی او فراهم شود.

انجمنها و موسسات نظاره‌گر بایستی کمک کنند و حسابدار حرفه‌ای و به‌خصوص آنهايي را که از نظر اخلاقی و رفتار حرفه‌ای خیلی حساس هستند، از این جنبه‌ها مورد ملاحظه قرار دهند تا آنها بتوانند آسودگی خاطر پیدا کنند. توجه داشته باشیم که این سه‌گانگی یا سه‌جنبه‌گی را یک عامل تامین می‌کند، یا یک عامل است که پر می‌کند، و آن هم انگیزه‌هاست. انگیزه‌هایی که حسابدار حرفه‌ای محتاج آن است و آن چنان محتاج است که برای استغنای روحی و روانی خود لازم دارد که پرده‌های ابهام برداشته شود و او بتواند به راحتی گزارشگری مالی کند.

انگیزه‌هایی که برای او لازم است، چه از لحاظ مادی چه از لحاظ معنوی، بایستی تامین شود تا این که نیازی نباشد که خدایی نکرده بخشی یا حتی تکه کوچکی از آیین اخلاق حرفه‌ای را اغماض کند. حسابدار حرفه‌ای، در کل می‌گویم چه حسابرس و چه حسابدار و مدیر مالی، ابزاری در دست دارد که این ابزار دارای دو لبه است و این برندگی هر دو لبه باعث فشار به جسمیت و روح و روان حسابدار می‌شود. باید اضافه کنم که منظورم بیشتر این است که در بحث اخلاق و