

# حسابرسی

## اخلاق

حمزه پاک‌نیا

در سال ۱۳۹۵ قرارداد تحقیقاتی فیما بین موسسه حسابرسی مفید راهبر با دانشگاه تهران با موضوع قرارداد شامل ۴ فاز به شرح زیر منعقد گردید:

- ۱- مطالعه و سنجش وضعیت اخلاق حرفه‌ای در موسسه بر حسب تحلیل اسناد بالادستی،
  - ۲- بررسی مشاهده‌ای و مطالعه زمینه‌یابی و ترسیم وضعیت مطلوب اخلاقی قابل تحقق در برنامه پنج‌ساله،
  - ۳- تدوین الگوی رشد اخلاقی موسسه و تدوین برنامه بازمهندسی اخلاقی فرایندها و نظام‌های حرفه‌ای،
  - ۴- تربیت کارشناس سنجشگر اخلاق سازمانی.
- اجرای قرارداد به تقریب به مدت ۲ سال شامل مطالعه اسناد بالادستی، تحلیل و گزارش آنها، بررسی مشاهده‌ای محیط کسب‌وکار ستادی موسسه و محیط کسب‌وکار حساب‌رسان (سه مورد واحدهای مورد رسیدگی)، مصاحبه ژرف‌نگر با کارکنان موسسه، اجرای پرسشنامه و اجرای کارگاه‌های آموزشی، به طول انجامید که نتایج آن منجر به تدوین **سند جامع اخلاقی**<sup>۱</sup> موسسه و تدوین راهبردها و راهکارهای پنج‌ساله رشد اخلاقی موسسه گردید. همچنین در ادامه پروژه ضمن برگزاری کارگاه‌های آموزشی جهت ۱۵ نفر از کارکنان موسسه به‌عنوان کارشناسان سنجشگر اخلاق سازمانی، و تهیه و تنظیم **بازبینی**<sup>۲</sup> جهت سنجش اخلاق سازمانها، بازبینی طراحی شده در سه پروژه (واحدهای مورد رسیدگی) به منظور آموزش و مهارت‌افزایی تیم حسابرسی، تعمیق پیوند نگاه حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای در عمل، و روایی‌سنجی بازبینی سنجش اخلاق صورت گرفت.
- مطالب پیش‌رو خلاصه برگرفته از دوره‌های آموزشی یادشده است.

## حسابرسی اخلاق

برای مثال صنعت بانکداری، برای ریاست شعبه، سطحی از امانتداری لازم است، و برای مدیریت اعتبارات و تسهیلات امانتداری افزون‌تر لازم است، و برای مدیر عاملی امانتداری بسیار افزون‌تر. اینها امروزه قابل سنجش است، ولی سازمانها همیشه در انتصاب مدیران از این سنجشها استفاده نمی‌کنند.

سنجش وفادارای، امانتداری، تعهد و... در انتصابات بسیار مهم است. اگر از مدیران دلسوز و سیاستگذار در خواست کنیم که در انتصابات، سنجش اخلاقی را جدی بگیرند و اگر سازمانها و دولت ممیزی اخلاقی آیین‌نامه‌ها، قوانین و مقررات و ممیزی اخلاقی فرایندها را در دستورکار قرار دهند و فرایندها بازسازی اخلاقی شوند، به فواید بسیار زیاد ملی می‌رسیم.

به‌طور خلاصه، اخلاق مجموعه‌ای از اصول اجتماعی است که راه‌های درست و نادرست را تعیین می‌کند. اخلاق تنها به معنای ارزشها و خصوصیات مثبت به‌کار می‌رود. به عبارت دیگر اخلاق یعنی خوبها (فضائل) و غیراخالق یعنی بدها (ردایل). در واقع اخلاق به همان فضایل و خصوصیات ارادی پسندیده اطلاق می‌شود. اخلاق ارزشها را به‌عمل تبدیل می‌کند.

در حسابرسی، ارتباط اخلاق حرفه‌ای و حسابرسی یک ارتباط دوسویه است و خدمات متقابل بین اخلاق حرفه‌ای و حسابرسی وجود دارد. همان‌طور که اخلاق حرفه‌ای به تمام حرف خدمات می‌دهد، به حسابرسی نیز این خدمات را ارائه می‌دهد. در دنیا حرفه حسابرسی رسالت پیدا کرده است که به اخلاق خدمت کند، و قرار است حرفه حسابرسی به داد اخلاق سازمانهای فعال در کسبوکار برسد. در کشور ما موضوع حرفه حسابرسی شناخته و تعریف شده است ولی دانش حسابرسی اخلاق هنوز شناخته نشده است. هدف از حسابرسی اخلاق چهار بحث است:

✓ حسابرسی اخلاق چیست؟

✓ رویکردهای حسابرسی اخلاق کدامند؟

✓ ضرورت انجام حسابرسی اخلاق؟

✓ چگونگی رشد اخلاقی سازمانها؟

در بحث اخلاق دو جنبه وجود دارد. یکی حسابرسی اخلاقی؛ یعنی در حرفه حسابرسی، اخلاقی عمل کنیم و در عمل آیین‌نامه و ضوابط اخلاقی حرفه را رعایت کنیم. جنبه دوم، مشابه حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی، و حسابرسی... در دنیا حوزه جدیدی ایجاد شده به نام حسابرسی اخلاق. مفاهیم و شاخصهای این حوزه، به‌علت نوپابودن، مشخص

انسان در ذات موجودی منفعت‌طلب است و برای کسب منفعت خود، حقوق دیگران را زیر پا می‌گذارد، مگر آن‌که مانعی او را از بی‌اخلاقی برحذر دارد. این مانع ممکن است قوانین دقیق، و اعمال جرایم سنگین در قبال تخلفی از قوانین باشد. اما رسواییهای مالی اخیر شرکتها در سطح جهان اثبات می‌کند که قوانین به‌تنهایی نمی‌توانند انسان منفعت‌طلب را از خطا باز دارند، بلکه چیزی فراتر از قانون لازم است؛ و این جاست که بحث اخلاق به‌عنوان اهمی درونی که انسان را از منفعت‌طلبی مخرب باز می‌دارد، مطرح می‌شود.

از مدیران حرفه‌ای انتظار می‌رود علاوه‌بر مهارتهای حرفه‌ای، در زمینه ارزشها، اخلاق و نگرش حرفه‌ای، پذیرش مسئولیت در قبال جامعه، و تعهد به منافع عمومی، از شایستگیهای لازم برخوردار باشند.

مشکلات اخلاق حرفه‌ای درون سازمانی شرکتهاى فروپاشی شده در سنوات اخیر ناشی از شخصیت ضعیف مسئولین شرکتها و نداشتن استانداردهای اخلاقی مناسب و رواج فضای فرهنگی و اخلاقی خاص شامل پنهانکاری، قانون شکنی و رفتار متقلبانه علت اصلی ورشکستگی این شرکتها بوده است.

رفتارهای غیراخلاقی، به‌عنوان علائم با اهمیت هشداردهنده ضعف شدید حاکمیت شرکتی تلقی می‌شود، که ممکن است منجر به شکست و فروپاشی هر شرکتی شود. در یک سیستم حاکمیت شرکتی مناسب، مدیران از میان افراد شایسته، خوش نام، با دانش و تجربه و سوابق حرفه‌ای بالا انتخاب می‌شوند. خلیات حاکم در سازمان، عامل مهمی است در گسترش درستکاری و نادرستی، حفظ یا وارونگی ارزشها، توجه یا بی‌توجهی و حساس نبودن به بیت‌المال و منابع است.

در اساس در انتصاب مدیران باید سنجش صلاحیتهای اخلاقی و حرفه‌ای وجود داشته باشد. در صلاحیتهای اخلاقی و حرفه‌ای دو بحث پیش می‌آید؛ یکی بحث تخصص و دیگری تعهد. نبود تخصص گاهی موجب اختلاس می‌شود چرا که اگر مدیر متخصص و حرفه‌ای نباشد ممکن است در سایه مدیریت او اختلاسهای زیادی شکل بگیرد بنابراین در بحث بروز اختلاس، تخصص مهم است. اما از طرفی تعهد هم در انتصاب مدیر باید سنجیده شود. امروز در دنیا میزان تعهد افراد نسبت به کارشان سنجیده می‌شود. در لایه‌های مختلف مدیریت،

باطل می‌کند. در تجزیه و تحلیل در رفتار، شیوه‌های اقدام همان آیین رفتاری است. لیکن شیوه اقدام نیاز به خلاقیت دارد. موضوع هوش اخلاقی در انتخاب شیوه مناسب به ما کمک می‌کند.

سازمانها خصلت سازمانی دارند سازمان ممکن است پاسخگو، پیش‌بینی‌پذیر و قانون‌پذیر باشد. منشها، کنشها، و شیوه‌ها ممکن است هم در انسانها باشند و هم در سازمانها. منشها، کنشها، و شیوه‌ها ممکن است اخلاقی، غیر اخلاقی و ضد اخلاقی باشند. ملاک اخلاقی باید با فرهنگ حاکم هماهنگ و سنجش‌پذیر باشد. ملاک اصلی رعایت حقوق صاحبان حق در محیط ۳۶۰ درجه است. اگر یک کنش، حقوق صاحبان حق را در محیط ۳۶۰ درجه رعایت کند، اخلاقی است، در غیر این صورت غیر اخلاقی است. اخلاق همیشه متعلق است به امری در حرفه، در سازمان.

در حسابرسی اخلاق اموری که مورد بررسی قرار می‌گیرد دو دسته می‌شوند؛ منابع انسانی و سازمان. دسته سازمان، شامل همه امور سازمان خواهد شد، از جمله استراتژی، اهداف، فرایندها، تصمیمات، دستورالعملها، بخش‌نامه‌ها، و... در منابع انسانی، انگاره‌ها، باورها، احساسها، گفتار، و افکار ارتباطی، پوشش داده می‌شود.

نشده و در ایران هم هیچ کاری در این زمینه صورت نگرفته است. اساساً شرکتها تمایل به ورود به حوزه حسابرسی اخلاق ندارند. لیکن آینده اقتصاد ایران و وضعیت کسب‌وکار رقابتی نشان‌دهنده این موضوع است که به‌ناگزیر شرکتها باید به بحث اخلاق در کسب‌وکار وارد شوند زیرا این موضوع ارزش افزوده برای شرکتها ایجاد می‌کند و شرکتها باید تعامل جهانی داشته باشند. بنابراین، لازم است این دانش تولید شود و این موضوع اکنون برای اولین بار است که در ایران مطرح می‌شود.

حسابرسی اخلاق به دو دانش نیاز دارد؛ یکی دانش حسابرسی و دیگری دانش اخلاق. در مرحله اول، این پرسش مطرح است که اخلاق چیست که می‌خواهیم آنرا حسابرسی کنیم. اخلاق را می‌شود در دو سطح تعریف کرد؛ در سطح اول دانش اخلاق، و در سطح دوم اخلاق در عمل. موضوع بحث در این جا، اخلاق در عمل است، زیرا حسابرسی اخلاق، حسابرسی اخلاق در عمل است. اخلاق در عمل دو بخش دارد یک بخش مربوط به کنش، و مربوط به رفتار و عمل است، و بخش دوم مربوط به منش (شاکله، شخصیت). منش سطح بالاتر کنش است و کنش، رفتار و عمل را شکل می‌دهد. وقتی می‌گوییم شخص پر خاشا کرد، پر خاشا کردن کنش است، و وقتی می‌گوییم شخص پر خاشگر است، پر خاشگری منش است. در حسابرسی اخلاق هر دو آنها را لازم داریم. کنشها در ترازوی خیر و شر و خوب و بد سنجیده می‌شوند، و منش در ترازوی فضیلت و رذیلت اندازه‌گیری می‌شوند (پر خاشگری رذیلت است و رازداری فضیلت است).

عالمان اخلاق دنبال منش بوده‌اند، چون می‌خواستند آدمی تربیت کنند با منشهای اخلاقی، با فضیلت، که این منش باعث شود کنشهای اخلاقی قابل پیش‌بینی انجام دهند. به لحاظ منطقی، منشها و کنشها همبستگی متقابل دارند. حسابرسی اخلاق هم شامل منشها و هم کنشها می‌شود. کنشها منطقی صفر و یک را دارد، اما منش منطقی فازی است، از صفر تا بی‌نهایت (بی‌نهایت ارزش داریم). این بحث مهم وجود دارد که قرآن می‌فرماید: هر کسی بر وفق شاکله/ش عمل می‌کند. در سطح بالای رفتار (کنش) عناصری هستند که بالاتر از رفتار تاثیر دارند. یکی از این عناصر، انگاره است که مهم است و ادراک را زیر تاثیر قرار می‌دهد. انگاره‌ها انسان را اداره می‌کنند. اقدام ممکن است بسیار اخلاقی باشد لیکن شیوه غیر اخلاقی نتیجه را

**اگر قوانین و مقررات**

**آیین‌نامه‌ها و فرایندها**

**در چارچوب**

**تصمیمات نظام‌مند و**

**قوائد کاربردی و**

**آموزش لازم**

**بازسازی اخلاقی شوند**

**به فواید بسیار زیاد ملی**

**می‌رسیم**

شرح پرسشها با همکاری حسابرسان و اساتید در حوزه اخلاق لازم به نظر می‌رسد.

اگر قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها و فرایندها در چارچوب تصمیمات نظام‌مند و قوائد کاربردی و آموزش لازم بازسازی اخلاقی شوند به فواید بسیار زیاد ملی می‌رسیم.

### نتیجه‌گیری

امروزه در تجزیه و تحلیل رفتار سازمانها، پرداختن به اخلاق و ارزشهای اخلاقی یکی از الزامات است. نماد بیرونی سازمانها را رفتارهای اخلاقی آنها تشکیل می‌دهد که خود حاصل جمع ارزشهای گوناگون اخلاقی است که در آن سازمان ظهور و بروز یافته است. رهیافت استراتژیک به اخلاق حرفه‌ای، فراتر از افراد بر اخلاقی بودن سازمانها تاکید می‌کند. در هر تصمیم سازمان مسئله اخلاقی نهفته است. با توجه به نقش راهبردی اخلاق حرفه‌ای در موفقیت سازمانها، مدیران در مقام تصمیم‌گیری و ترویج اخلاق حرفه‌ای و نهادینه‌سازی آن در فرهنگ سازمانی، به دانش، مهارت، شناخت دقیق زمینه‌ها و موانع، تحقیقات نظام‌مند و قواعد کاربردی و آموزش لازم نیازمندند. در این راستا، اگر سازمانها و دولت ممیزی اخلاقی آیین‌نامه‌ها، قوانین و مقررات و ممیزی اخلاقی فرایندها را، در چارچوب تحقیقات نظام‌مند و قواعد کاربردی و آموزش لازم، در دستورکار قرار دهند و فرایندها بازسازی اخلاقی شوند، به فواید بسیار زیاد ملی می‌رسیم.



### پانویس:

۱- سند جامع اخلاقی موسسه حسابرسی مفید راهبر و بازبینه سنجش اخلاق در مرکز اطلاع‌رسانی موسسه به آدرس زیر در دسترس است: [www.mofidrahbar.org](http://www.mofidrahbar.org)

2- Check list

### منابع:

- دکتر احد فرامرز قراملکی، **درامدی بر اخلاق حرفه‌ای** (مجموعه اخلاق حرفه‌ای ۱)، انتشارات سرآمد، چاپ پنجم، ۱۳۹۱
- دکتر احد فرامرز قراملکی، **اخلاق سازمانی** (مجموعه اخلاق حرفه‌ای ۲)، سازمان مدیریت صنعتی، چاپ دوم، ۱۳۹۴
- دکتر احد فرامرز قراملکی، **گفتگو پیرامون مباحث اخلاقی**، روزنامه همشهری، شماره ۶۷۹۹، اول اردیبهشت‌ماه ۱۳۹۵

### سند جامع اخلاقی

سند جامع اخلاقی مشتمل بر دیباچه، اصول اخلاقی و بخشهای منشور اخلاقی، عهدنامه اخلاقی مدیران و بخش تعریف مفاهیم سند جامع اخلاقی می‌باشد. بخشهای مذکور تبدیل به آیینهای اخلاقی و آیینهای رفتاری می‌شوند. در دیباچه سند جامع اخلاقی موسسه حسابرسی مفید راهبر آمده است: «ما مدیران و کارکنان موسسه حسابرسی مفید راهبر، با استعانت از پروردگار جهانیان و بر اساس ارزشهای والای انسانی و اسلامی، خود را در قبال همه ذینفعان و نیز در برابر همه سازمانهای همکار، مسئول و متعهد می‌دانیم و با پایبندی به حقوق همه صاحبان حق در فعالیت حرفه‌ای، به انجام تعهدات اخلاقی مندرج در این سند، هم‌سوگند و هم‌پیمان می‌شویم. سند جامع اخلاقی در دو بخش اصلی- منشور اخلاقی موسسه و عهدنامه‌های اخلاقی سرمایه انسانی- اصول، ارزشها، منش و مشی اخلاقی ما را نشان می‌دهد. تعهد به سند جامع اخلاقی موسسه حسابرسی مفید راهبر در همه شئون حرفه‌ای، اعتقاد قلبی و رفتار عملی ماست.»

### بازبینه سنجش اخلاق سازمانی

از آنجایی که در هر حرفه نیاز به ابزار سنجش (بازبینه منبع- شاخصهای اخلاقی) مورد نیاز است، بازبینه یادشده ابتدا توسط تیم اخلاق دانشگاه تهران تهیه و سپس بر اساس کتاب اخلاق سازمانی نوشته آقای دکتر قراملکی مورد بازنگری قرار گرفت. کارایی این بازبینه از دو حیث اهمیت دارد؛ یکی از حیث سنجش اختصاصی سازمان و دیگری از حیث یافتن عوامل موثر در بهبود اخلاقی- عملکردی سازمان (پیشنهادات اصلاحی). بازبینه سنجش اخلاق به‌عنوان ابزاری جهت سنجش اخلاق در سازمانها، بر اساس اصول اخلاقی، قوانین و استانداردهای اخلاقی از طریق بررسیهای مشاهده‌ای و رسیدگیهای عملیاتی و تحلیل اطلاعات به‌دست‌آمده سازمان موردنظر، استفاده می‌شود. نتیجه حسابرسی اخلاق و پیشنهادها و الزامات مربوط ممکن است در مرحله اول از طریق نامه مدیریت به واحد مورد رسیدگی انتقال یابد.

جهت ارتقای کیفی و علمی بازبینه یادشده، نیاز به جلسات علمی نظام‌مند و بررسی دقیق‌تر در مورد روند پرسشها، ادبیات پرسشها، روایی سنجی، همچنین جهت جلوگیری از نگاه سلیقه‌ای در تکمیل بازبینه، ضمیمه شدن دستورالعمل و