

به نام خدا

# اخلاق و تعالی حسابداری

مؤلف :

زهره السادات خاتمی

انتشارات ارسطو

(سازمان چاپ و نشر ایران - ۱۴۰۵)

نسخه الکترونیکی این اثر در سایت سازمان چاپ و نشر ایران و اپلیکیشن کتاب رسان موجود می باشد

Chaponashr.ir



سرشناسه: خاتمی، زهره السادات، ۱۳۷۳  
عنوان و نام پدیدآور: اخلاق و تعالی حسابداری/ مولف: زهره السادات خاتمی  
مشخصات نشر: انتشارات ارسطو (سازمان چاپ و نشر ایران)، ۱۴۰۵.  
مشخصات ظاهری: ۱۱۰ص.  
شابک: ۷-۳۳۷-۱۲۹-۶۲۲-۹۷۸ وضعیت فهرست نویسی: فیبا  
یادداشت: کتابنامه.  
موضوع: اخلاق و تعالی حسابداری  
رده بندی کنگره: TP ۹۸۳  
رده بندی دیویی: ۶۶۸/۵۵  
شماره کتابشناسی ملی: ۲۵۵۳۶۸۹۱  
اطلاعات رکورد کتابشناسی: فیبا

نام کتاب: اخلاق و تعالی حسابداری  
مولف: زهره السادات خاتمی  
ناشر: انتشارات ارسطو (سازمان چاپ و نشر ایران)  
صفحه آرای، تنظیم و طرح جلد: الهام غفاری  
تیراژ: ۱۰۰۰ جلد  
نوبت چاپ: اول - ۱۴۰۵  
چاپ: زبرجد  
قیمت: ۱۸۵۰۰۰ تومان  
فروش نسخه الکترونیکی - کتاب رسان:  
<https://chaponashr.ir/ketabresan>  
شابک: ۷-۳۳۷-۱۲۹-۶۲۲-۹۷۸  
تلفن مرکز پخش: ۰۹۱۲۰۲۳۹۲۵۵  
[www.chaponashr.ir](http://www.chaponashr.ir)



## فهرست

|                                                           |    |
|-----------------------------------------------------------|----|
| مقدمه :                                                   | ۵  |
| فصل اول : مبانی نظری اخلاق در حسابداری                    | ۹  |
| مفهوم‌شناسی اخلاق حرفه‌ای در حسابداری :                   | ۱۳ |
| جایگاه مسئولیت‌پذیری در تصمیم‌گیری مالی :                 | ۱۵ |
| رابطه صداقت، شفافیت و اعتماد عمومی :                      | ۱۸ |
| سیر تحول اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابداری :                 | ۲۰ |
| فصل دوم: اصول و چالش‌های اخلاق حرفه‌ای در عمل حسابداری    | ۲۵ |
| استقلال حرفه‌ای و تعارض منافع :                           | ۲۸ |
| رازداری و امانت‌داری در اطلاعات مالی :                    | ۳۱ |
| فشارهای سازمانی و انحراف از استانداردهای اخلاقی :         | ۳۴ |
| مسئولیت حسابداران در مواجهه با تقلب و گزارشگری نادرست :   | ۳۸ |
| فصل سوم : تعالی حرفه‌ای در حسابداری و الزامات آن          | ۴۳ |
| ابعاد فردی و سازمانی تعالی در حرفه حسابداری :             | ۴۶ |
| نقش شایستگی تخصصی در ارتقای رفتار حرفه‌ای :               | ۵۰ |
| تأثیر فرهنگ سازمانی بر تعالی اخلاقی حسابداران :           | ۵۵ |
| ارتباط آموزش مستمر با بلوغ حرفه‌ای و اخلاقی :             | ۵۹ |
| فصل چهارم: راهبردهای توسعه اخلاق و تعالی در نظام حسابداری | ۶۵ |
| الگوهای نهادینه‌سازی اخلاق حرفه‌ای در مؤسسات مالی :       | ۶۹ |
| نقش استانداردها و مقررات در تقویت رفتار اخلاقی :          | ۷۴ |
| راهکارهای ارزیابی و پایش سلامت اخلاقی در حرفه حسابداری :  | ۷۹ |

آینده‌پژوهی اخلاق و تعالی در حسابداری در فضای تحول دیجیتال :.....۸۴

نتیجه گیری : .....۹۰

منابع : .....۹۵

## مقدمه :

حرفه حسابداری در جهان معاصر صرفاً مجموعه‌ای از فنون ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش اطلاعات مالی نیست، بلکه عرصه‌ای است که در آن اعتماد عمومی، مسئولیت اجتماعی و تعهد حرفه‌ای در بالاترین سطح خود معنا پیدا می‌کند. در فضای پیچیده و متحول اقتصاد امروز، ذی‌نفعان گوناگون از سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان گرفته تا مدیران، نهادهای نظارتی و عموم جامعه، تصمیم‌های مهم خود را بر پایه اطلاعاتی اتخاذ می‌کنند که حسابداران در فرایند تولید، پردازش و ارائه آن نقش اساسی دارند. از این رو، کیفیت عملکرد حسابداران تنها به مهارت‌های فنی آنان محدود نمی‌شود، بلکه به میزان پایبندی ایشان به اصول اخلاقی و ارزش‌های حرفه‌ای نیز وابسته است. هرگونه ضعف در این حوزه می‌تواند پیامدهایی فراتر از خطای فردی داشته باشد و به کاهش شفافیت، تضعیف اعتماد عمومی، انحراف در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و حتی آسیب به ساختارهای کلان مالی و اجتماعی منجر شود. به همین دلیل، اخلاق در حسابداری نه یک موضوع فرعی، بلکه بنیانی‌ترین رکن مشروعیت و اثربخشی این حرفه به شمار می‌آید.

اخلاق حرفه‌ای در حسابداری از آن جهت اهمیت ویژه دارد که این حرفه به صورت مستقیم با حقیقت‌نمایی مالی، امانت‌داری اطلاعات، رعایت انصاف و ایفای مسئولیت در قبال منافع عمومی سروکار دارد. حسابدار در بسیاری از موقعیت‌های کاری با انتخاب‌هایی مواجه می‌شود که صرفاً فنی نیستند، بلکه بار ارزشی و اخلاقی قابل توجهی دارند. او ممکن است میان خواست مدیران، فشارهای سازمانی، منافع کوتاه‌مدت مؤسسه و الزامات قانونی و وجدانی قرار گیرد و ناگزیر شود تصمیمی اتخاذ کند که آثار آن بر اشخاص متعدد و گاه بر کل جامعه قابل توجه باشد. در چنین شرایطی، اصولی مانند درستکاری، بی‌طرفی، استقلال رأی، رازداری، صلاحیت حرفه‌ای و مراقبت لازم، جایگاهی تعیین‌کننده پیدا می‌کنند. هر چه محیط اقتصادی پیچیده‌تر و رقابتی‌تر می‌شود، احتمال تعارض منافع، دستکاری اطلاعات، گزارشگری گمراه‌کننده و عدول از مسئولیت‌های حرفه‌ای نیز افزایش

می‌یابد. از این منظر، اخلاق نه یک توصیه آرمانی، بلکه سازوکاری ضروری برای حفظ سلامت و اعتبار حرفه حسابداری است.

مفهوم تعالی در حسابداری نیز فراتر از انجام صحیح وظایف روزمره و رعایت حداقل الزامات قانونی است. تعالی حرفه‌ای زمانی محقق می‌شود که حسابدار افزون بر برخورداری از دانش تخصصی و مهارت اجرایی، به سطحی از بلوغ اخلاقی، آگاهی اجتماعی، خودنظارتی و تعهد سازمانی دست یابد که عملکرد او واجد کیفیتی پایدار، مسئولانه و الهام‌بخش باشد. در این نگاه، تعالی صرفاً محصول تجربه یا دانش فنی نیست، بلکه نتیجه پیوند میان شایستگی تخصصی و فضیلت اخلاقی است. حسابداری متعالی، حسابداری‌ای است که در آن دقت با صداقت، تخصص با وجدان حرفه‌ای و کارایی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی همراه می‌شود. چنین نگرشی می‌تواند حرفه حسابداری را از یک فعالیت صرفاً اجرایی به نهادی اثرگذار در تحکیم سلامت اقتصادی، نظم سازمانی و اعتماد عمومی ارتقا دهد. بنابراین، بررسی نسبت میان اخلاق و تعالی در حسابداری، ضرورتی نظری و کاربردی برای توسعه پایدار حرفه‌ای محسوب می‌شود. در دهه‌های اخیر، وقوع بحران‌های مالی، رسوایی‌های حسابداری و فروپاشی برخی بنگاه‌های بزرگ اقتصادی در سطح بین‌المللی، اهمیت بازاندیشی در مبانی اخلاقی حرفه حسابداری را بیش از پیش آشکار کرده است. تجربه نشان داده است که حتی پیشرفته‌ترین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، در صورت نبود وجدان اخلاقی و فرهنگ حرفه‌ای سالم، نمی‌توانند به تنهایی مانع انحراف، تقلب یا گزارشگری فریبنده شوند. مقررات و دستورالعمل‌ها هر چند لازم‌اند، اما کافی نیستند؛ زیرا بخش مهمی از عملکرد حسابداری در موقعیت‌هایی شکل می‌گیرد که تصمیم‌گیری در آن‌ها نیازمند قضاوت حرفه‌ای و تشخیص اخلاقی است. از سوی دیگر، گسترش فناوری‌های نوین، پیچیده‌تر شدن ابزارهای مالی، بین‌المللی شدن فعالیت‌های اقتصادی و افزایش انتظارات ذی‌نفعان، مسئولیت اخلاقی حسابداران را سنگین‌تر ساخته است. این تحولات نشان می‌دهد که حرفه حسابداری برای حفظ اعتبار خود ناگزیر از تقویت زیرساخت‌های اخلاقی و حرکت به سوی الگوی تعالی‌محور است.

توجه به اخلاق و تعالی در حسابداری فقط به سطح فردی محدود نمی‌شود، بلکه ابعاد سازمانی، نهادی و اجتماعی گسترده‌ای دارد. رفتار اخلاقی حسابداران در بسیاری از موارد

تحت تأثیر فرهنگ سازمانی، شیوه‌های رهبری، نظام پاداش، فشارهای محیطی، سازوکارهای نظارتی و الگوهای آموزشی قرار می‌گیرد. اگر سازمان‌ها صرفاً بر سودآوری کوتاه‌مدت تأکید کنند و ارزش‌هایی مانند صداقت، پاسخگویی و شفافیت را در عمل نادیده بگیرند، زمینه برای تضعیف اصول حرفه‌ای فراهم می‌شود. در مقابل، محیط‌هایی که در آن‌ها احترام به قانون، مسئولیت‌پذیری، گزارشگری درست و یادگیری مستمر تقویت می‌شود، امکان رشد اخلاق حرفه‌ای و دستیابی به تعالی را افزایش می‌دهند. از همین رو، تحلیل اخلاق حسابداری بدون توجه به بسترهای نهادی و فرهنگی، تحلیلی ناقص خواهد بود. این کتاب تلاش می‌کند با نگاهی جامع، اخلاق و تعالی را در پیوند با ساختارها، فرایندها و کنشگران حرفه حسابداری بررسی کند.

یکی از مسائل اساسی در این حوزه، تمایز میان رعایت صوری مقررات و التزام واقعی به ارزش‌های اخلاقی است. ممکن است فرد یا سازمانی از نظر ظاهری، چارچوب‌های قانونی و استانداردهای موجود را رعایت کند، اما در عمل از روح عدالت، انصاف و مسئولیت اجتماعی فاصله داشته باشد. چنین وضعیتی نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای نباید تنها در قالب مجموعه‌ای از قواعد بیرونی فهم شود، بلکه باید به صورت نگرشی درونی و بخشی از هویت حرفه‌ای حسابدار درآید. زمانی می‌توان از تعالی سخن گفت که حسابدار در غیاب نظارت مستقیم نیز خود را در برابر حقیقت، منافع عمومی و اصول حرفه‌ای مسئول بداند. از این رو، تربیت اخلاقی، تقویت خودآگاهی حرفه‌ای، ارتقای قدرت تشخیص در موقعیت‌های مبهم و پرورش شجاعت اخلاقی، از ارکان اساسی توسعه حرفه حسابداری به شمار می‌روند. این کتاب بر آن است که نشان دهد پیوند میان اخلاق درونی‌شده و عملکرد حرفه‌ای، شرط لازم برای دستیابی به اعتماد پایدار در محیط‌های مالی و اقتصادی است. ضرورت نگارش اثری تخصصی در زمینه اخلاق و تعالی در حسابداری از آنجا ناشی می‌شود که بسیاری از منابع موجود، یا بر جنبه‌های صرفاً فنی و استاندارد متمرکز هستند، یا اخلاق حرفه‌ای را به صورت کلی و غیرمتناسب با واقعیت‌های پیچیده این حرفه بررسی می‌کنند. در حالی که حسابداری امروز با چالش‌هایی روبه‌روست که پاسخ به آن‌ها نیازمند تلفیق دانش فنی، تحلیل رفتاری، درک نهادی و قضاوت اخلاقی است. این کتاب می‌کوشد

با فراتر رفتن از رویکردهای توصیفی محدود، چارچوبی منسجم برای فهم مبانی اخلاق حرفه‌ای، شناسایی چالش‌های عملی، تبیین مؤلفه‌های تعالی و ارائه راهکارهای تقویت سلامت اخلاقی در حرفه حسابداری فراهم آورد. در این مسیر، تلاش شده است تا میان مفاهیم نظری و الزامات کاربردی پیوند برقرار شود تا اثر حاضر هم برای پژوهشگران و دانشجویان و هم برای حسابداران، حسابرسان، مدیران مالی و سیاست‌گذاران حرفه‌ای مفید واقع شود. بدین ترتیب، کتاب حاضر درصدد است سهمی در توسعه ادبیات تخصصی و ارتقای کیفیت کنش حرفه‌ای در حوزه حسابداری ایفا کند.

ساختار این کتاب بر مبنای این فرض شکل گرفته است که اخلاق و تعالی در حسابداری نه دو موضوع جداگانه، بلکه دو بعد مکمل از یک حقیقت حرفه‌ای واحد هستند. در فصل‌های پیش رو، ابتدا مبانی نظری اخلاق در حسابداری و مفاهیم کلیدی مرتبط با آن تبیین می‌شود تا خواننده با چارچوب فکری موضوع آشنا گردد. سپس چالش‌های اصلی اخلاق حرفه‌ای در محیط واقعی کار، از جمله تعارض منافع، فشارهای سازمانی، رازداری، استقلال و مسئولیت در قبال تقلب و گزارشگری نادرست بررسی می‌شود. در ادامه، مفهوم تعالی حرفه‌ای و مؤلفه‌های آن، از منظر فردی و سازمانی، مورد تحلیل قرار می‌گیرد و نقش آموزش، فرهنگ سازمانی، شایستگی تخصصی و بلوغ رفتاری در تحقق آن تبیین می‌شود. سرانجام، راهبردهای عملی برای نهادینه‌سازی اخلاق، ارزیابی سلامت حرفه‌ای و مواجهه با تحولات نوین از جمله دیجیتالی شدن محیط حسابداری ارائه خواهد شد. امید است این اثر بتواند زمینه‌ای برای تعمیق فهم نظری، اصلاح رویه‌های عملی و تقویت جایگاه اخلاقی و حرفه‌ای حسابداری در جامعه فراهم سازد.



## فصل اول:

### مبانی نظری اخلاق در حسابداری

اخلاق در حسابداری بر شالوده داوری درست درباره حقیقت مالی استوار است و پیش از آنکه به صورت مجموعه ای از مقررات دیده شود به منزله منش حرفه ای درک می شود. در این قلمرو حسابداری با واقعیتی روبرو است که پیامدهای آن فراتر از دفتر و گزارش بوده و بر رفتار اقتصادی افراد و نهادهای اثر می گذارد. مبانی نظری این حوزه توضیح می دهد که چرا گزارش مالی صرفاً بازنمایی اعداد نیست و چگونه انتخاب روشها و برآوردها می تواند به عدالت یا بی عدالتی بینجامد. اخلاق در این معنا یک توانایی برای تشخیص مرز میان ارائه منصفانه و جهت دهی پنهان است. نظریه اخلاقی در حسابداری به دنبال پاسخ به این پرسش است که وظیفه حسابداری نسبت به حقیقت و نسبت به جامعه کدام است. این مبنا مسیر را برای فهم مسئولیت حرفه ای در موقعیتهای پیچیده روشن می کند. در سطح فلسفی اخلاق حسابداری بر دو ایده بنیادین تکیه دارد یکی امانت داری نسبت به اطلاعات و دیگری پاسخگویی نسبت به پیامدهای تصمیم. امانت داری یعنی داده های مالی دارایی شخص یا گروه خاص نیست و حامل حق آگاهی برای ذی نفعان است. پاسخگویی یعنی حسابداری باید بتواند انتخابهای خود را با استدلال روشن توضیح دهد و از اثرات آن بر منافع عمومی غافل نماند. از دل این دو ایده مفهوم انصاف زاده می شود که در گزارشگری به معنای پرهیز از جانبداری و پرهیز از حذف گزینشی واقعیت است. نظریه های وظیفه گرا بر این نکته تاکید می کنند که برخی مرزها حتی با توجیه سود کوتاه مدت قابل عبور نیست. نظریه های پیامدگرا نیز یادآور می شوند که بی دقتی یا مصلحت سنجی ناروا می تواند هزینه های گسترده اجتماعی بسازد. این دو رویکرد در کنار هم چارچوبی برای داوری حرفه ای فراهم می کنند.

حسابداری عرصه قضاوت است و قضاوت بدون معیارهای اخلاقی به سادگی به ابزار قدرت تبدیل می شود. هر جا برآورد ارزش دارایی تعیین ذخیره تشخیص درآمد یا طبقه بندی هزینه مطرح است امکان اثرگذاری بر برداشت دیگران پدید می آید. مبانی نظری اخلاق حسابداری نشان می دهد که در چنین نقاطی بی طرفی یک حالت منفعل نیست بلکه کنشی فعال برای مهار تمایل به جهت دهی است. بی طرفی به معنای نداشتن علاقه شخصی کافی نیست و باید با مراقبت حرفه ای همراه شود تا خطاهای سهل انگارانه نیز مهار گردد. مراقبت حرفه ای شامل دقت در گردآوری شواهد توجه به ریسک تحریف و بررسی سازگاری روشها با هدف گزارشگری است. اخلاق در اینجا به صورت کیفیت تصمیم نمایان می شود نه به صورت شعار. بنابراین نظریه اخلاق حسابداری به جای تمرکز بر نیت صرف بر فرایند تصمیم نیز تکیه می کند.

یکی از پایه های نظری مهم مفهوم اعتماد است که بدون آن نظامهای مالی توان کارکرد ندارند. اعتماد از آن رو شکل می گیرد که استفاده کننده باور کند اطلاعات به قصد گمراه سازی پرداخته نشده و از فیلتر قضاوت مسئولانه گذشته است. اخلاق حسابداری سازوکار تولید اعتماد را توضیح می دهد و نشان می دهد که هر کاهش کوچک در صداقت می تواند اثر زنجیره ای ایجاد کند. هنگامی که اعتماد فرسوده شود هزینه تامین مالی بالا می رود و سرمایه از مسیرهای مولد دور می شود. از این منظر اخلاق فقط مسئله فردی نیست بلکه یک زیرساخت اقتصادی است. مبانی نظری به حسابدار یادآور می شود که حتی اگر پیامد تخلف در کوتاه مدت پنهان بماند اثر جمعی آن در بلندمدت آشکار خواهد شد. به همین دلیل رعایت صداقت و پرهیز از ابهام عمدی بخشی از منطق پایداری بازارها است. اخلاق در حسابداری در نهایت از ثبات روابط اقتصادی پاسداری می کند.

در نظریه اخلاق حرفه ای مفهوم استقلال جایگاه محوری دارد زیرا کیفیت قضاوت را از نفوذ منافع بیرونی حفاظت می کند. استقلال تنها جدا بودن از ساختار مالکیت نیست بلکه توان مقاومت در برابر فشارهای رسمی و غیررسمی است. فشار ممکن است به شکل درخواست تعدیل سود نزدیک کردن اعداد به انتظارات یا کم رنگ کردن ریسکها ظاهر

شود. مبانی نظری توضیح می دهد که وابستگی ذهنی گاه پیش از وابستگی مالی شکل می گیرد و از طریق عادت به رضایت دادن به خواسته ها تقویت می شود. بنابراین استقلال نیازمند خودآگاهی و انضباط درونی است. در همین چارچوب تعارض منافع به منزله وضعیتی تعریف می شود که در آن قضاوت درست ممکن است به زیان موقعیت شخصی بینجامد. نظریه اخلاق حسابداری راه حل را در شفاف سازی رابطه ها محدودسازی نقشهای ناسازگار و ایجاد فاصله حرفه ای می بیند. هدف آن است که تصمیم مالی از میدان معامله پنهان بیرون کشیده شود.

مبانی نظری بر مفهوم مسئولیت اجتماعی تکیه می کند و حسابدار را نگهبان منافع عمومی در قلمرو اطلاعات می داند. این مسئولیت زمانی معنا می یابد که بدانیم بسیاری از زیانهای اجتماعی از تحریف های کوچک و پیوسته آغاز می شوند. حسابدار ممکن است مستقیماً تصمیم گیر نهایی نباشد اما با تایید یا سکوت خود مسیر تصمیم دیگران را شکل می دهد. اخلاق حرفه ای در این دیدگاه به معنای داشتن حساسیت نسبت به اثرات بیرونی گزارش است. حساسیت اخلاقی یعنی توان دیدن کسانی که در اتاق تصمیم حضور ندارند اما پیامدها بر زندگی آنان اثر می گذارد. مبانی نظری نشان می دهد که محدود کردن اخلاق به رابطه کارفرما و حسابدار کافی نیست. هر گزارش مالی در واقع یک تعهد ضمنی به جامعه است. از این رو فضیلت‌هایی چون درستکاری شجاعت حرفه ای و انصاف باید به عنوان سرمایه های اخلاقی شناخته شوند. این سرمایه ها با آموزش و تمرین تقویت می شوند نه با توصیه های کلی.

پیچیدگی استانداردها و تنوع رویه ها ضرورت تکیه بر اصول اخلاقی را بیشتر می کند زیرا قواعد همیشه پاسخ روشن نمی دهند. در بسیاری از موارد چند راهکار فنی قابل دفاع وجود دارد اما تنها یکی از آنها بیشترین سازگاری را با ارائه منصفانه دارد. مبانی نظری اخلاق حسابداری تاکید می کند که انتخاب میان گزینه ها باید بر اساس روح گزارشگری و هدف آگاهی بخشی صورت گیرد. اگر هدف به دستکاری برداشتها تبدیل شود حتی رعایت ظاهر قواعد نیز راهگشا نیست. در اینجا مفهوم حقیقت نمایی مطرح می شود که

فراتر از دقت عددی است و شامل کامل بودن و قابل فهم بودن نیز می شود. نظریه اخلاقی نشان می دهد که پنهان کردن واقعیت از راه پیچیده نویسی یا انباشت جزئیات بی ربط نیز می تواند مصداق انحراف باشد. بنابراین اخلاق در گزارشگری با کیفیت ارتباطی نیز پیوند دارد. حسابدار باید بداند که سکوت گزینشی می تواند همان اندازه زیانبار باشد که بیان نادرست. این نگاه دامنه اخلاق را به ساختار ارائه نیز گسترش می دهد.

یکی دیگر از ارکان نظری موضوع محرمانگی است که در حسابداری معنایی دو سویه دارد. از یک سو اطلاعات مالی دارایی سازمان است و افشای نابجا می تواند زیان رقابتی ایجاد کند. از سوی دیگر محرمانگی نباید سپری برای پنهان کردن تخلف یا تحریف باشد و مرز میان حفاظت مشروع و پنهان کاری ناروا باید روشن گردد. مبانی نظری اخلاق حسابداری برای این مرز از معیار ضرورت و منفعت عمومی بهره می گیرد. در این چارچوب افشا زمانی اخلاقی است که برای جلوگیری از زیان جدی یا اصلاح خطای ساختاری لازم باشد و راههای کم آسیب تر ناکارآمد شده باشد. نظریه اخلاقی همچنین بر اصل کمینه سازی زیان تاکید می کند یعنی حتی در افشای ضروری نیز باید از آسیب غیرلازم به افراد پرهیز شود. این بحث نشان می دهد که اخلاق در حسابداری همیشه انتخاب میان خیر مطلق و شر مطلق نیست بلکه اغلب گزینش میان دو ریسک است. در چنین موقعیتهایی قضاوت حرفه ای با وجدان و دانش همزمان نیاز است. بنابراین مبانی نظری به حسابدار ابزار سنجش می دهد تا از افراط و تفریط دور بماند.

مبانی نظری اخلاق در حسابداری به این نتیجه می رسد که فضیلت‌های حرفه ای باید در ساختارهای آموزشی و سازمانی نهادینه شوند تا به رفتار پایدار تبدیل گردند. اخلاق به عنوان مهارت قابل پرورش تعریف می شود که از طریق مواجهه با مسئله های واقعی و تمرین تحلیل موقعیت رشد می کند. چارچوبهای نظری پیشنهاد می کنند که سازمانها باید محیطی بسازند که در آن گفتگوی حرفه ای درباره قضاوت‌های دشوار امکان پذیر باشد. هنگامی که فرهنگ سازمان تنها بر نتیجه عددی تمرکز کند زمینه لغزش فراهم می شود اما اگر معیارهای کیفیت گزارشگری و پاسخگویی تقویت گردد مقاومت اخلاقی افزایش

می یابد. همچنین لازم است سنجش عملکرد حسابداران فقط بر سرعت و حجم کار تکیه نکند بلکه دقت شفافیت و استدلال پذیری را نیز در بر گیرد. مبانی نظری با تاکید بر این سازوکارها نشان می دهد که اخلاق در حسابداری یک پروژه فردی تنها نیست بلکه طراحی نهادی می طلبد. در این افق تعالی حرفه ای یعنی همسویی دانش تخصصی با منش درست و تعهد به حقیقت مالی. کتابی که بر این مبانی بنا شود می تواند پلی میان نظریه و عمل بسازد و معیارهای تصمیم حرفه ای را ارتقا دهد.

### مفهوم‌شناسی اخلاق حرفه‌ای در حسابداری :

اخلاق حرفه ای در حسابداری به معنای مجموعه سنجه های هنجاری است که رفتار و داوری حسابدار را در برخورد با واقعیت مالی هدایت می کند و مرز میان خدمت عمومی و منفعت طلبی را روشن می سازد. این مفهوم تنها توصیه اخلاقی نیست بلکه تعریف کننده هویت حرفه و شیوه حضور حسابدار در شبکه اعتماد اقتصادی است. اخلاق حرفه ای هنگامی مطرح می شود که حسابدار از یک سو به کارفرما و ساختار سازمانی نزدیک است و از سوی دیگر موظف به ارائه تصویر منصفانه برای طیف گسترده استفاده کنندگان است. مفهوم شناسی این حوزه نشان می دهد که حسابداری یک کنش اجتماعی است زیرا هر عدد گزارش شده می تواند تصمیم سرمایه گذاری قرارداد اعتباری یا ارزیابی عملکرد را دگرگون کند. بنابراین اخلاق حرفه ای زبان مشترک مسئولیت در محیطی است که در آن اطلاعات منبع قدرت است. در این نگاه ارزشهای اخلاقی نقش مهار کننده دارند تا قدرت اطلاعات به ابزار فریب تبدیل نشود. چنین تعریفی اخلاق را در مرکز کارکرد حرفه قرار می دهد نه در حاشیه آن.

از منظر مفهومی اخلاق حرفه ای با اخلاق فردی تفاوت دارد زیرا به نقش شغلی و تعهدات ناشی از آن وابسته است. فرد ممکن است در زندگی شخصی خود خیرخواه باشد اما در میدان کار تحت تاثیر فشارها و پاداشها تصمیمهایی بگیرد که با خیر عمومی سازگار نباشد. اخلاق حرفه ای برای همین فاصله شکل می گیرد تا معیارهایی فراتر از سلیقه شخصی

فراهم آورد و رفتار را قابل ارزیابی کند. این اخلاق بر پایه مسئولیت در قبال ذی نفعان و پیامدهای اجتماعی گزارشگری تعریف می شود و به همین دلیل به مفهوم پاسخگویی گره می خورد. پاسخگویی یعنی حسابدار بتواند منطق تصمیم خود را توضیح دهد و نشان دهد که چگونه میان منافع متعارض تعادل ایجاد کرده است. در این چارچوب سکوت یا بی تفاوتی به عنوان انتخاب اخلاقی ارزیابی می شود نه حالت طبیعی. مفهوم شناسی دقیق کمک می کند تا اخلاق حرفه ای به شکل یک معیار عملی برای سنجش تصمیمها به کار رود. نتیجه آن است که اخلاق حرفه ای به صورت قابلیت توضیح پذیری و دفاع پذیری رفتار ظاهر می شود.

در ادبیات تخصصی اخلاق حرفه ای در حسابداری حول چند سازه محوری صورت بندی می شود که نخستین آنها درستکاری است. درستکاری یعنی وفاداری به حقیقت مالی در برابر تمایل به آرایش عددی یا جهت دهی پنهان و این وفاداری باید در همه مراحل کار از گردآوری شواهد تا ارائه نهایی دیده شود. سازه دوم بی طرفی است که به معنای مهار جانبداری و پرهیز از انتخابهای گزینشی در مواجهه با شواهد است. سازه سوم صلاحیت و مراقبت حرفه ای است که تاکید دارد نیت خوب بدون دانش و دقت نمی تواند اخلاقی تلقی شود. سازه چهارم رازداری است که نه فقط حفظ اسرار بلکه تشخیص حد و مرز افشا را شامل می شود. سازه پنجم استقلال رای است که توان ایستادگی در برابر نفوذ منافع و فشارهای محیطی را بیان می کند. مفهوم شناسی این سازه ها نشان می دهد که اخلاق حرفه ای یک بسته به هم پیوسته است و ضعف هر جزء می تواند سایر اجزا را بی اثر کند. بنابراین اخلاق حرفه ای در حسابداری به شکل یک نظام منسجم فهم می شود.

برای روشن شدن مفهوم اخلاق حرفه ای باید میان قانون مداری و اخلاق مداری تمایز گذاشت. قانون مداری به حداقل الزامات رسمی اشاره دارد اما اخلاق مداری ناظر به کیفیت قضاوت در موقعیتهایی است که قواعد پاسخ صریح نمی دهند. در حسابداری بسیاری از تصمیمها در قلمرو برآورد و تفسیر انجام می شود و در این قلمرو امکان توجیه فنی برای انتخابهای متفاوت وجود دارد. اخلاق حرفه ای معیار انتخاب میان گزینه های فنی را فراهم

می آورد و از حسابدار می خواهد به هدف اطلاع رسانی منصفانه وفادار بماند. از این رو اخلاق حرفه ای صرفاً تبعیت از متن استاندارد نیست بلکه رعایت روح گزارشگری و رعایت حق آگاهی ذی نفعان است. مفهوم شناسی دقیق نشان می دهد که رفتار می تواند از نظر ظاهری منطبق با قواعد باشد اما از نظر اخلاقی گمراه کننده تلقی شود. این نکته اهمیت برجسته اخلاق را در کنار چارچوبهای فنی آشکار می کند. در نتیجه اخلاق حرفه ای به عنوان مکمل ضروری نظام استانداردها تعریف می شود.

اخلاق حرفه ای همچنین با مفهوم اعتماد نهادی پیوند مستقیم دارد و این پیوند بخشی از معنای آن را می سازد. اعتماد نهادی یعنی جامعه باور کند اطلاعات مالی بر اساس انصاف و دقت تولید شده و در آن دستکاری عمدی رخ نداده است. وقتی اعتماد آسیب ببیند هزینه تامین مالی افزایش می یابد و تصمیمهای اقتصادی بر پایه حدس و گمان شکل می گیرد. از این منظر اخلاق حرفه ای صرفاً فضیلت شخصی نیست بلکه کارکرد اقتصادی دارد و ثبات تعاملات را تقویت می کند. مفهوم شناسی اخلاق حرفه ای در حسابداری نشان می دهد که حسابدار در واقع نگهبان یک دارایی عمومی نامرئی است که همان اعتبار اطلاعات است. این اعتبار با هر سازش کوچک در برابر فشارهای کوتاه مدت تضعیف می شود و بازسازی آن زمان و هزینه سنگینی می طلبد. بنابراین معنای اخلاق حرفه ای در این حرفه بدون درک نقش آن در تولید اعتماد کامل نمی شود. اخلاق حرفه ای در نهایت تکیه گاه مشروعیت اجتماعی حرفه حسابداری است.

### جایگاه مسئولیت پذیری در تصمیم گیری مالی :

مسئولیت پذیری در تصمیم گیری مالی یکی از ارکان بنیادین سلامت حرفه ای در نظام حسابداری است و جایگاه آن تنها در حد یک صفت مطلوب باقی نمی ماند بلکه به عنوان شرط اعتبار هر دآوری مالی شناخته می شود. هر تصمیم مالی خواه در سطح ثبت و طبقه بندی رویدادها باشد و خواه در سطح افشا و گزارش دهی بر ذهن و رفتار استفاده کنندگان اثر می گذارد و از همین رو نمی توان آن را اقدامی خنثی دانست. حسابدار یا مدیر مالی