**رفتار حرفه ای**

      یک جامعه برای اینکه دارای نظم شود ناگزیر است رفتارها را بر پایه اصول اخلاقی بگذارد. شاید بتوان بدین گونه استدلال کرد که اصول اخلاقی همانند چسبی است که اجزای جامعه را نگه می دارد.

   نیاز به وجود اخلاق در جامعه اهمیت زیادی دارد و شاید به همین دلیل باشد که معمولاً ارزشهای اخلاقی را در قوانین می گنجانند.البته همه ارزشها را نمی توان در قوانین گنجانید و این به سبب ماهیت قضاوتی مربوط به ارزشهای خاص است.

    یک حسابدار رسمی به عنوان یک متخصص یا حرفه ای متوجه مسئولیتی است که در برابر مردم، صاحبکار، همکاران یا هم حرفه ای های خود دارد و می کوشد رفتار شرافت مندانه ای داشته باشد. دلیل اصلی برای داشتن چنین رفتاری بوسیله یک حرفه ای یا متخصص این است که مردم به کیفیت کار و خدماتی را که این حرفه ارائه می کند اعتماد دارند. اگر مردم به خدمات حسابدار رسمی اعتماد نکنند توانائی آنها در ارائه خدمات به مردم به شیوه قابل ملاحظه ای کاهش می یابد.

   پژوهشهای مختلف نشان می دهد که حداقل سه عامل در کنار هم موجب تشکیل، رشد و گسترش حرفه های مختلف در طول تاریخ تمدن بشری بوده و راز ماندگاری آنها می باشد:

ü    تشکل حرفه ای فراگیر

ü    آیین رفتار حرفه ای

ü    فلسفه، مبانی نظری، اصول و استانداردهای حرفه ای

   حسابرس به عنوان یک فرد حرفه ای تعهداتی دارد که مشمول افراد غیرحرفه ای نمی شود. رفتار اخلاقی در حسابرسی چیزی جز استفادة خاص از نگرش عمومی رفتار اخلاقی پیشنهادی فلاسفه برای انسانها نمی باشد.

**      تعریف علم اخلاق**

      اخلاق (Ethics) از ریشه ای یونانی به معنای آداب و رسوم گرفته شده است.

   اخلاق از جنبه های فلسفی، آرمانی، انسانی، مذهبی، اجتماعی، فرهنگی و حرفه ای می تواند معانی، محدوده و محتوای ویژه ای داشته باشد.

      در فرهنگ دهخدا اخلاق چنین تعریف شده است:

   ”دانش بد و نیک خویها. یکی از سه بخش فلسفه عملیه، و آن تدبیر انسان است نفس خود را یا یک تن خاص را. علم اخلاق عبارتست از علم معاشرت با خلق و آن از اقسام حکمت عملیه است و آن را تهذیب اخلاق و حکمت خلقیه نیز نامند.“

      اریک کوهلر در فرهنگ حسابداری اخلاق را چنین توصیف کرده است:

   ”قواعد و اصول معنوی و کاربرد آنها برای مسائل رفتاری مشخص، بویژه مقررات حرفه ای که توسط نهادی حرفه ای در مورد اعضاء تدوین یافته است.“



   از ایام دور، تئوری اخلاق مورد توجه فلاسفه بوده است. از آنجا که فلاسفه علاقمند به سعادت انسان هستند بحثهای آنها مربوط به اخلاق عمومی بوده و به اخلاق گروه های کوچکتر مثل اعضای یک حرفه نپرداخته اند.

   بنابراین بیان صرف تئوریهای فلسفی آنان برای یک حرفه مشکلات خاص خود را خواهد داشت. مرور و بررسی اجمالی تلاشهای انجام شده توسط آنها در مورد اخلاق عمومی برای بیان و توسعة یک مفهوم مناسب در زمینة اخلاق حرفه ای اهمیت دارد.

   رفتار اخلاقی در حسابرسی توجیه و ماهیت اساسی خود را از تئوری عمومی اخلاق برمی گیرد بدین ترتیب، توجه به عقاید و استدلال برخی از فلاسفة بزرگ در رابطه با این موضوع ضروری به نظر می رسد.

در ایام نه چندان دور توسط فلاسفه، چند مبانی متفاوت برای تئوری اخلاق پیشنهاد شده است

**سقراط** جزء اولین کسانی است که یک مبنای منطقی برای رفتار صحیح و اخلاقی بنا نهاد او تئوری اخلاق را برپایه دانش قرار داد و بر نقش دانش در ایجاد راهنمای عملی برای رفتار اخلاقی انسان تاکید نمود. باور سقراط به دانش بسیار قوی است آنقدر که او شفای تمام بیماریها را در دانش می بیند. او روش خود را در تمام مشکلات انسان به کار می گیرد. به ویژه برای حل و فصل مشکلات اخلاقی، او دانش را یک مبنای منطقی برای رفتار انسان می داند. جوهر اصلی تئوری اخلاقی سقراط در این عبارت نهفته است: ”دانش یک فضیلت است“ تفکر صحیح برای عمل صحیح ضروری است. اگر انسان بداند فضیلت چیست، وارسته خواهد شد.

**هیوم** برای بیان تئوری اخلاق بر مشاهدات تجربی و روابط قابل تایید تاکید نموده است. یعنی آنچه که انجام می شود به جای آنچه که باید انجام شود. هیوم یک فیلسوف تجربه گرا بود و تجربه گرایی را وارد تئوری اخلاقی خود ساخت.

این احتمال وجود دارد که عده ای از حسابرسان مستقل رفتار اخلاقی را به همین صورت بیان کنند. آنها به آنچه که انجام می شود علاقمندند و فکر می کنند اگر رفتار آنها با استانداردهای حرفه ای موجود همسانی داشته باشد، اخلاق را رعایت کرده اند.

ضعف آشکار این نگرش آن است که:

          پذیرش عموم ممکن است همیشه راهنمای معتبری در رفتار اخلاقی یا

          عمل صحیح نباشد.

          اگر این روش به عنوان یک راهنمای اساسی فرض شود، هیچ راهی برای

          ارتقای سطح رفتار یا عمل واقعی وجود ندارد.

هیوم معتقد است که رفتار اخلاقی را نمی توان براساس استدلال توضیح داد. وی عقیده دارد که خوبی، از احساس بعضی از انسانها سرچشمه می گیرد و یک احساس درونی است که فضیلت را یک هدف مطلوب و رضایتبخش می سازد.

”اهداف نهایی عمل انسان را هرگز نمی توان در هر موردی با استدلال توضیح داد، اما می توان آنها را براساس احساسات و عواطف انسانی بدون وابستگی به استعدادهای عقلی معرفی نمود. از یک نفر بپرسید چرا ورزش می کند، پاسخ خواهد داد چون می خواهد سالم باشد. اگر بپرسید چرا می خواهد سالم باشد، پاسخ می دهد چون بیماری رنج آور است. اگر سوالات خود را گسترش دهید و بپرسید چرا از درد بیزار است، غیرممکن است بتواند پاسخ دهد. این هدف غایی است و هرگز به هدف دیگری قابل ارجاع نیست. هر چیزی باید به دلیل خودش و به دلیل مطابقت با احساس و عاطفه انسانی مطلوب باشد.

هیوم بیان می کند که ارزش و خوبی فردی یک شخص به دانستن ویژگیهای شخصیتی مفید یا خوشایند خود یا دیگران می باشد. ایشان ارزش فردی را به صورت ویژگیهای زیر طبقه بندی می نماید:

q   ویژگیهای سودمند برای دیگران

q   ویژگیهای سودمند برای خود

q   ویژگیهای خوشایند برای دیگران

q   ویژگیهای خوشایند برای خود

به واسطه این امر که یک حسابرس، باید با بسیاری از افراد، همکاران، کارکنان موسسه حسابرسی، کارکنان صاحبکار و عامه مردم در تماس باشد، اهمیت ارزش فردی مشخص می شود.

جان لاک تئوری متفاوتی را ارائه می دهد. او استدلال می کند که حقیقت، رفتار اخلاقی و اصول اخلاقی ذاتی نیستند و فقط می توان آنها را از طریق ادراک و تعقل به دست آورد. گرچه جان لاک نقش وجدان را می دانست، لکن آن را تنها منبع دانش و آگاهی اخلاقی تصور نمی کرد.

به نظر جان لاک قانون معیار قضاوت هر عملی است که از نظر اخلاقی خوب یا بد است. به نظر ایشان خوبی یا بدی اخلاقی تنها تطابق یا عدم تطابق اعمال، با قوانین است. در این رابطه جان لاک سه نوع قانون را پذیرفته و مطرح می کند: قانون الهی، قانون مدنی، قانون باور یا اعتبار

افراد در رابطه با قانون اول اعمال خود را به صورت وظیفه، تکلیف یا گناه، در رابطه با قانون دوم اعمال خود را به صورت اعمال نیک و یا بزهکارانه و  در رابطه با قانون سوم اعمال خود را به صورت فضایل یا رذایل مورد قضاوت قرار می دهند. تحلیل دقیق رفتار حرفه ای نشان می دهد که این سه قانون پایه و اساس بسیار منسجمی برای اخلاق حرفه ای فراهم می کند.

**کانت** به رفتار اخلاقی از نقطه نظر متفاوتی می نگرد. از نظر او عمل نیک و مطابق با حس وظیفه شناسی فرد منبع عالی اخلاقیات است. او عقیده دارد که اعمال اخلاقی نه فقط برای موفقیت و یا شادی فرد باید انجام شود، بلکه چون وظیفه فرد است که اینگونه عمل کند، انجام می شود بنابراین وظیفه است که برتر از تمام انگیزه ها است. از نظر او وظیفه از جهت احترام به قانون عمل می کند اما این احترام ناشی از ترس از عقوبت و مجازات نیست که از خارج تاثیر می گیرد. کانت از عبارت قانون به عنوان یک راهنمای جهانی عملکرد استفاده می کند که فرد آن را به عنوان راهنمایی الزام آور برای خود و دیگران می بیند.

بدین ترتیب از نظر کانت وقتی فردی قانون را بر خود اعمال می کند نیازی به نیروی خارجی ندارد. اراده او یک منبع عالی و خودکار برای انجام کار نیک است. البته اراده به کنترل و نظم نیاز دارد. به این دلیل کانت دو قانون به شرح زیر مطرح می کند:

q   فقط براساس اصولی عمل کنید که دوست دارید همگانی باشند.

q   طوری عمل کنید که رفتار انسانی در هر مورد یک هدف باشد نه یک وسیله

در این قوانین لازم است فرد با دیگران طوری رفتار کند که می خواهد با او آنگونه رفتار شود و بدین ترتیب انگیزه های فردی را کنار بگذارد.

نيچه در مورد اخلاقيات معتقد است هر طبقه و گروه از جامعه مفاهيمي اخلاقي كه در خدمت آنها باشد خلق مي كنند و افعال را بر اساس آن مفاهيم خوب مي دانند . زورمندان و افرادي كه داراي موقعيت اجتماعي برتر مي باشند خود را اشخاص خوب و داراي صفات نيكو مي دانند و افعال خود را خوب مي شمارند . اينان چون معتقدند برتر از توده هاي عوام هستند حق ايجاد ارزش ها را مخصوص خود مي پندارند .

 لكن خلق ارزش تنها به وسيله اشراف و زورمندان محقق نمي شود بلكه بدبختان و درماندگان نيز ارزشهايي مي آفرينند .اينان زهد ، فداكاري ، تسليم و صبر را به عنوان فضائل اخلاقي ميدانند.

  بنابراين اربابان و بردگان هر دو آفريننده ارزشها مي باشند و نبرد بين ارزش اربابان و ارزش بردگان در اخلاق همچنان ادامه دارد هر چند ارزش بردگان امروز پيروز شده و مسلط است.

همسر معتقد است اصول اخلاق حرفه ای از آن معیارهای ذهنی به شمار نمی آید که با دگرگونی شرایط فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی تغییر می کنند، بلکه احکام عینی و کاربردی است که کشورها، مذاهب و دوره های زمانی مختلفی را در نور دیده اند. آنها اصول بنیادی یا مبانی اولیه ای تلقی می شوند که از دیر باز و در راستای کسب اطمینان از سعادت جامعه، همواره پیشنهاد شده اند. جامعه سعادتمند، جامعه ای است که اعضای آن بمنظور تأمین منافع دیگران، داوطلبانه با یکدیگر همکاری می نمایند.

   به سختی می توان از این نظریه های متفاوت یک نظریه درباره اخلاق حرفه ای انتخاب کرد و شاید اصلاً چنین کاری ضرورت نداشته باشد. شاید کافی باشد که برخی از مفاهیم را ضمن رفتار اخلاقی که در بین فلاسفه مشترک است، برای بیان اخلاق حرفه ای بر گزینیم

ماهيت حرفه

تداوم حيات هر حرفه منوط به نوع و كيفيت خدماتي است كه ارائه مي كند و اعتبار و اعتمادي است كه در نتيجه اين خدمات بدست مي آورد . اين اعتبار و اعتماد ، سرمايه اصلي هر حرفه است و حفظ آن از اهميتي والا برخوردار است .اين امر مستلزم شناخت مسئوليت يك فرد حرفه اي تحت چهار عنوان ذيل است :

      مسئوليت در قبال جامعه

      مسئوليت در قبال صاحبكار

      مسئوليت در قبال ساير اعضاي حرفه

      مسئوليت در قبال خود

       رعايت اخلاق حرفه اي يعني تداوم خدمات حرفه اي به جامعه .

       اخلاق حرفه ای کاربرد خاص از اخلاق عمومی است. اخلاق عمومی بر آن تأکید دارد که به کمک آنها فرد می تواند بر رفتار خود حاکم باشد.

آگاهی از نتیجه نهایی اعمال بر خود و دیگران، آگاهی از نیازهای جامعه ای که در آن زندگی می کند، احترام به قانون الهی، پذیرش وظیفه، تعهد نسبت به دیگران همانطور که دوست دارد دیگران با او آنگونه رفتار کنند و رعایت ضوابط رفتار اخلاقی در جامعه ای که فرد در آن عمل می کند همه اینها به فرد کمک می کند تا به یک رفتار اخلاقی برجسته دست یابد.

آگاهی از نتیجه نهایی اعمال بر خود و دیگران، آگاهی از نیازهای جامعه ای که در آن زندگی می کند، احترام به قانون الهی، پذیرش وظیفه، تعهد نسبت به دیگران همانطور که دوست دارد دیگران با او آنگونه رفتار کنند و رعایت ضوابط رفتار اخلاقی در جامعه ای که فرد در آن عمل می کند همه اینها به فرد کمک می کند تا به یک رفتار اخلاقی برجسته دست یابد.

در اینجا به یک راه حلی برای مشکلات ارزش و اخلاق حرفه ای دست می یابیم. اگر بخواهیم حرفه حسابرسی مستقل را برای آینده جامعه حفظ کنیم، باید همواره با در نظر گرفتن منافع همه، مشکلات ارزشی و اخلاقی را حل و فصل نماییم. اگر این مشکلات را به گونه دیگری حل و فصل نماییم در حق خود برای داشتن وضعیت اجتماعی حرفه ای چشم پوشی کرده ایم و سرنوشت نهایی حرفه ای مناسبی برای ما رقم نخواهد خورد.

**معمای ناشی از اصول اخلاقی ؟**

**علت رفتارهای غیر اخلاقی افراد**

      معیارها یا استانداردهای اخلاقی شخص با معیارهای کل جامعه متفاوت است.

      شخص تصمیم می گیرد بسیار خود خواهانه عمل کند.

راه های گوناگونی وجود دارد که حرفه حسابداری و جامعه حسابداران رسمی را تشویق و ترغیب نمایندکه رفتاری شایسته در پیش گیرند و خدمات مربوطه را با کیفیت عالی ارائه نمایند:

ü    استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی

ü    آزمونهای حسابداران رسمی

ü    کنترل کیفیت

ü    بررسی همپیشگان

ü    کمیسیون بورس اوراق بهادار

ü    الزام به آموزش مستمر

ü    مسئولیت قانونی

ü    آئیین رفتار حرفه ای

**آيين رفتار حرفه اي  در ايران**

حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه ای خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد از این رو خدمات حسابداری حرفه ای باید در بالا ترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات با کیفیت مناسب را تعیین کند.

از ديدگاه آيين رفتار حرفه اي ، اهداف حسابداري عبارت از دستيابي به بهترين اصول و ضوابط حرفه اي ، اجراي عمليات در بالاترين سطح ممكن ، بر اساس اصول و ضوابط مذكور و بطور كلي تامين منافع عمومي است .

لازمه دستيابي به اهداف حرفه حسابداري پايبندي حسابداران حرفه اي به اصول بنيادين زير است :

      درستكاري

      بيطرفي

      صلاحيت و مراقبت حرفه اي

      رازداري

      رفتار حرفه اي

      اصول و ضوابط حرفه اي

    به نظر می رسد که برای ایجاد تغییر اساسی در رفتارهای حرفه ای حوزه حسابداری، استفاده از لحنی عمل گرایانه تر در نزد اهل حرفه، اساتید دانشگاهی، مراجع قانون گذار، هیئت مدیرة شرکتها و تصمیم گیرندگان سیاسی ضروری می باشد در این راستا پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

      اجباری کردن آموزش اخلاق و رفتار حرفه ای برای داوطلبان شرکت در آزمون حسابدار رسمی

   اجباری کردن گذراندن دوره های آموزشی اخلاق حرفه ای در برنامه های آموزشی و بازآموزی مستمر حسابداران رسمی

   حمایت مالی از انجمن های حرفه ای حسابداری به منظور انجام مطالعات مشترک با اندیشمندان دانشگاهی حوزة مربوطه در زمینة موضوعاتی از قبیل رویه های حسابرسی، فرهنگ حاکم بر موسسات حسابرسی، اخلاق حرفه ای، حاکمیت شرکتی و سایر مفاهیم مرتبط.

   تشویق انجمنهای علمی و حرفه ای حسابداری به ارایة اطلاعاتی در خصوص رویکردهای اخلاقی مختلف و رابطة آنها با استانداردهای حسابرسی به هیئت مدیره و کمیتة حسابرسی شرکتها