

## کارکرد اخلاقی تئوری عدالت در حسابداری

مهدی کاظمی علوم<sup>۱</sup>، مصطفی عبدی<sup>۲</sup>، زهرا حیدری معقول<sup>۳</sup>

### چکیده

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۵/۲۹

تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۱/۳۰

اصول اخلاقی می‌تواند برای درک ماهیت حسابداری به صورت بالقوه، نقش مهمی را ایفا نماید. عدالت به عنوان یکی از مهمترین اصول اخلاقی در حسابداری مطرح است و حسابداری با حداکثر سازی منافع اجتماعی نقش موثری در توسعه و پایداری اجتماعی ایفا می‌نماید. در ارتباط با عدالت، تئوری‌هایی مطرح است. تئوری عدالت "جان رالز" (۱۹۷۱) در مورد قرارداد اجتماعی را می‌توان به عنوان مفهوم مطلوبیت و رعایت عدالت در حسابداری ارائه نمود. هدف این مقاله تبیین نقش اخلاقی حسابداری با تاکید بر فلسفه عدالت می‌باشد. در این مقاله، نخست با استفاده از روش توصیفی و تحلیلی به تبیین تئوری‌ها و الگوهای اخلاقی و جهان بینی آنها پرداخته شده و در ادامه سعی در تطبیق نقش کارکرد اخلاقی حسابداری با توجه به رویکردهای تئوری و نظرات اندیشمندان این علم با نظریه فلسفه عدالت شده است. نتایج این تحلیل، بیانگر این موضوع می‌باشد که، اگرچه کارکرد اخلاقی حسابداری به طور کامل از طریق نظریه عدالت تبیین نمی‌گردد، اما با این وجود، این نظریه به میزان زیادی تاکید بر عمل اخلاقی در حسابداری دارد. عدالت به عنوان یکی از الگوهای اخلاقی است که می‌تواند بیانگر کارکرد اخلاقی حسابداری باشد.

**واژه‌های کلیدی:** اخلاق، الگوهای اخلاقی، تئوری عدالت، حسابداری.

طبقه‌بندی موضوعی: A10, D80

DOI: 10.22051/ijar.2017.11366.1184

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران، نویسنده مسئول (mkolum1361@gmail.com)

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری، حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران، (abdi.accounting@yahoo.com)

<sup>۳</sup> دانش‌آموخته کارشناسی ارشد فلسفه، (zhmaaghoul1366@gmail.com)

### مقدمه

اگر هدف، بررسی نظریه‌ها و گزاره‌های اخلاقی در حسابداری باشد، باید از تعریف محدود اخلاق حسابداری در آیین رفتار حرفه‌ای عبور کرده و به تعریف گسترده اخلاق حسابداری که فراتر از آیین رفتار حرفه‌ای بوده و صرفاً به بایدها و نبایدهای خاصی اشاره نمی‌کند، بلکه دامنه گسترده‌ای از فعل اخلاقی، تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و تصمیم‌گیری‌های مربوط به انتخاب روشها و سیاست‌گذاری‌ها را در حسابداری شامل می‌شود پرداخته شود، زیرا اخلاق هم مثل همه معیارهای عینی دیگری که در جامعه وجود دارد، بر رفتار و آگاهی افراد تأثیر می‌گذارد، پس سزاوار است اخلاق را یک مفهوم اجتماعی نامید.

پژوهش‌های انجام شده در حوزه اخلاق عمدتاً به موضوعات جانبی پرداخته است (عبدی و همکاران، ۱۳۹۵) و عمده مقالات حوزه اخلاق در حسابداری بر موضوعاتی همچون رعایت آیین رفتار یا مسئولیت حرفه‌ای، تحلیل‌های اخلاقی، آموزش اخلاق، اثر اخلاق بر حسابداری و یا نگرش‌های انتقادی متمرکز بوده‌اند. در حالی که جایگاه اخلاق در حسابداری، فراتر از چنین مفاهیمی است، زیرا اصول و مبانی حسابداری ریشه‌های اخلاقی دارند و از این رو اخلاق با ذات دانش حسابداری، در ارتباط است و سهم حسابداری در اخلاق، نه تنها سهم بازدارندگی آن از رفتارهای غیراخلاقی است بلکه افزون بر این، حسابداری باعث تعالی اخلاق نیز می‌گردد (آقایی و حصارزاده، ۱۳۹۱). هرچند که پیوند عمیقی بین اخلاق و حسابداری وجود دارد، اما همراه با توسعه و ارتقای دانش حسابداری در دهه‌های اخیر به این مقوله کمتر توجه شده است. تا جایی که هندرسن و ون بردا (۱۹۹۲) اعتقاد دارند مباحث و تئوری‌های اخلاقی در حسابداری در مقایسه با سایر رویکردها بسیار مهجور است. کاربرد تئوری اخلاقی در حسابداری دوران کودکی خود را می‌گذراند و ما حسابداران اعتراف می‌کنیم که در این بخش نتوانسته‌ایم مطالب زیادی عرضه کنیم.

اختلاف نظرها در تعریف اخلاق که اخلاق چیست، تا اندازه‌ای از جهان بینی‌های مختلف سرچشمه می‌گیرد؛ یعنی بینش هر مکتبی درباره‌ی جهان یک نوع سیستم اخلاقی در آن مکتب الهام می‌بخشد و پیشنهاد می‌کند. مکتب مادی قهراً یک نوع اخلاق پیشنهاد می‌کند و مکتب الهی یک نوع دیگر اخلاق پیشنهاد می‌کند (مطهری، ۱۳۸۲). بدون وجود تئوری، چارچوب نظری، فلسفه و پیکربندی، نتایج حاصل از پژوهش‌ها اکثراً فاقد مفهوم می‌باشند. برای تعیین

تناسب بین حسابداری و اخلاق، لازم است در ابتدا به سراغ مکاتب، جهان‌بینی‌ها، نظریه‌های اخلاقی و فرضیه‌های بدیهی رفته و حلقه‌های ارتباطی بین فلسفه اخلاق<sup>۱</sup> و ارکان لاینفک آن را با حسابداری یافته و مشخص نمود که کدام‌یک از تعاریف اخلاق مورد قبول است و سپس تکلیف حسابداری را مشخص نمود. حسابداری نیاز به مفاهیم و گزاره‌های اولیه دارد و نمی‌توان گزارشهای مالی را افشا کرد و اخلاق را در نظر نگرفت.

در این مقاله تلاش شده است با استفاده از روش توصیفی و تحلیلی و مبتنی بر پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع، نخست به تبیین نظریه‌ها و الگوهای اخلاقی با تاکید بر نظریه عدالت در اخلاق پرداخته و سپس به تطبیق نقش رعایت عدالت در حسابداری با توجه به دیدگاه‌های تئوری حسابداری و نظرات اندیشمندان آن پرداخته شود. هدف این نوشتار تبیین نقش اخلاقی حسابداری با تاکید بر فلسفه عدالت می‌باشد. در ادامه به مبانی مفهومی و فلسفی اخلاق، الگوهای اخلاقی با تاکید بر فلسفه عدالت و پژوهش‌های اندیشمندان حسابداری پرداخته شده و در پایان نیز نتیجه‌گیری و پیشنهادات بیان خواهد شد.

### مبانی مفهومی و فلسفی اخلاق

اخلاق در لغت به معنی خلق و خواست است. مجموعه‌ای از اعتقادات، سنتها، اصول و عقایدی است که رفتار فرد را جهت می‌دهد. بنابراین افراد مختلف، ایده‌ها یا تصورات مختلفی از اینکه چه چیزی اخلاقی است یا چه چیزی اخلاقی نیست دارند. در برابر اخلاق فردی، اخلاق به عنوان اصل یا علم اخلاق مطرح است. اخلاق فردی چیزی است که آموخته شده و فرد در روابط خود با دیگران و جامعه آنرا بکار می‌گیرد، حال آنکه علم اخلاق مجموعه‌ای از اصول، روشها، فلسفه یا نظریه پشتوانه آنها است. در واقع علم اخلاق به مثابه دستورالعمل و هنجارها و قواعد و مقرراتی است که اخلاق فردی را بیان می‌کند. این اصول می‌توانند جنبه کاربردی هم داشته باشند (مشیرزاده، ۱۳۹۲). به گفته دوسکا (۲۰۰۳) رفتار اخلاقی عبارت است از اصولی در جهت تشویق افراد، برای عملی که انجام می‌دهند. همچنین مطهری (۱۳۷۵) بیان می‌نماید که افعال انسان بر مبنای تحسین به دو دسته ۱. فعل طبیعی و ۲. فعل اخلاقی تقسیم می‌شود. در واقع فعل اخلاقی در برابر فعل طبیعی است که انسان به موجب آن مورد ستایش و تحسین واقع می‌شود، برخلاف فعل طبیعی که به مقتضای غریزه طبیعی انسان که حیوانات نیز در آن مشترک اند، می‌باشد و عامل اجرای آن نیز خود طبیعت است. فیلیپ پتیت معتقد است نظریه‌های اخلاقی،

نظریه‌هایی هستند راجع به آنچه فاعلان چه به طور فردی و چه به طور جمعی باید انجام بدهند و هر کدام حداقل شامل دو جزء متفاوت می‌باشند: جزء نخست، نگرشی است درباره چیزهای خوب یا ارزشمند که افراد باید خواهان آن باشند که اعمالشان مطابق آنها باشد، این جزء به نظریه ارزش<sup>۲</sup> تعبیر می‌شود. جزء دوم درباره ویژگی‌های ارزشمند نیست، بلکه نگرشی است درباره آنچه فاعلان، باید از طریق پاسخگویی یا واکنش به ویژگی‌های ارزشمند، انجام دهند. جزء دوم را نظریه درست<sup>۳</sup> تعبیر می‌نمایند (دراول، ۲۰۰۳).

علی مدد (۱۳۸۹) اخلاق را به سه شاخه اخلاق تحلیلی یا فرا اخلاق، اخلاق هنجاری یا دستوری و اخلاق کاربردی به شرح ذیل تقسیم نموده و گفته است که مرز روشنی بین سه شاخه وجود ندارد.

اخلاق تحلیلی یا فرا اخلاق، توصیفی فلسفی از ماهیت، توجیه، معقولیت، شرایط صدق و منزلت نظام‌ها، معیارها، احکام و اصول اخلاقی، صرف نظر از محتوی خاص آنهاست. در این زمینه نظرات متفکران مختلف متفاوت است. اخلاق هنجاری یا دستوری ضوابط و معیارهای چگونگی زندگی کردن، خوب و بد، درست و نادرست و نظایر آن را تعریف و چگونگی انتخاب بین آنها و راه درست عمل کردن را بر اساس قواعد معین بیان می‌نماید. اخلاق کاربردی ادامه اخلاق هنجاری است و برخی از متفکران آن را بخشی از نظام تعهدات اخلاق هنجاری می‌دانند. اخلاق هنجاری در حسابداری می‌تواند درباره اینکه حسابداران چگونه باید رفتار نمایند یک منبع استنباط و درک باشد.

فلسفه اخلاق پژوهشی است فلسفی (عقلی)، درباره مبادی تصویری و تصدیقی علم اخلاق. فلسفه اخلاق مبنای علم اخلاق است، اطمینان ما به درستی داوری‌های اخلاقی مان به این علم بستگی دارد و میزان اطمینان ما به درستی این داوری‌ها در میزان جدیت ما در پایبندی به آن‌ها در عمل و تلاش ما برای حفظ و گسترش ارزش‌های اخلاقی مؤثر است (مصباح، ۱۳۸۸). فلسفه اخلاق یکی از رویکردهای علم اخلاق است و بدون در نظر گرفتن نقش و اهمیت آن و پیش کشیدن سؤالاتی که این حوزه از فلسفه مطرح می‌کند نمی‌توان فهم کاملی از اخلاق و اخلاقیات کسب کرد (هولمز، ۲۰۰۶). در فلسفه اخلاق، درباره خوب یا بد بودن یک امر دیدگاه‌های مختلفی وجود دارد. مثلاً در یک دیدگاه، تنها در صورتی یک امر خوب است که نتیجه‌هایی دلخواه به همراه داشته باشد (نتیجه‌گرایی<sup>۴</sup> یا غایت‌گرایی<sup>۵</sup>)، اما دیدگاهی دیگر، بدون رد

نتیجه‌های دلخواه، خوب بودن یک امر را ذاتی می‌داند (وظیفه‌گرایی<sup>۶</sup>). فلسفه اخلاق شاخه‌ای است از فلسفه که به استدلال درباره پرسش‌های بنیادین اخلاقیات می‌پردازد. درستی و نادرستی امور، شناخت امور خیر و شر و بازشناسی فضایل، مسائل بنیادین اخلاق را تشکیل می‌دهند. پرسش از این مسائل بنیادین منجر به شکل‌گیری دو حوزه نظری می‌شود: فرا اخلاق<sup>۷</sup> و اخلاق هنجاری؛ فلسفه اخلاق این دو حوزه را شامل می‌شود (گنسلر، ۲۰۱۱).

با رجوع به گذشته و سیر تکاملی فلسفه و علوم انسانی می‌توان دریافت که توسط تعدادی از فلاسفه مبانی نظری و فلسفی متفاوت برای تئوری اخلاق پیشنهاد شده است. بررسی نوشته‌های برخی از فلاسفه بزرگ برای درک منطق اخلاق و رفتار اخلاقی راهنمای مناسبی است و مرور اجمالی آن‌ها سودمند خواهد بود.

سقراط<sup>۸</sup> جزء اولین کسانی بود که یک مبناى منطقی برای رفتار صحیح و اخلاقی بنا نهاد. او تئوری اخلاق را بر پایه دانش قرار داد و بر نقش آن در ایجاد راهنمای عملی برای رفتار اخلاقی انسان تأکید نمود. باور سقراط به دانش، در تفکر منطقی و در روش، بسیار قوی است؛ آن‌قدر که او شفای تمام بیماری‌ها را در آن می‌بیند، او روش خود را در تمام مشکلات انسان به کار می‌گیرد. به ویژه برای حل و فصل مشکلات اخلاقی او دانش را یک مبناى منطقی برای رفتار انسان می‌داند. 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. دانش شرط لازم و کافی فضیلت است (حساس یگانه، ۱۳۸۸). بدون دانش، فضیلت غیرممکن است و داشتن آن عمل وارسته و اخلاقی را تضمین می‌کند. هیچ انسانی به صورت ارادی بد و یا به صورت غیرارادی خوب نیست. هیچ انسانی به صورت ارادی به دنبال شرارت و گناه نمی‌رود یا آنچه که تصور می‌کند گناه باشد، چون فضیلت نوعی دانش است در نتیجه فضیلت امری واحد است و از این رو دانش یک وحدت است، یک سیستم سازمان یافته از حقیقت است (فرانک تایلر و لدر وود، ۱۹۵۷).

در این مورد دیوید هیوم روش دیگری را پیش گرفته است. او برای بیان تئوری اخلاق بر مشاهدات تجربی و روابط قابل تأیید، تأکید نموده است. یعنی آنچه که انجام می‌شود به جای آنچه که باید انجام شود (جونز، ۱۹۵۲). هیوم، مخالف این دیدگاه بود که رفتار اخلاقی را می‌توان بر اساس استدلال توضیح داد. وی عقیده داشت که خوبی، از احساس بعضی از انسان‌ها

سرچشمه می‌گیرد و یک احساس درونی است که فضیلت را یک هدف مطلوب و رضایت بخش می‌سازد. جان لاک تئوری متفاوتی را ارائه می‌دهد. او استدلال می‌کند که حقیقت، رفتار اخلاقی و اصول اخلاقی ذاتی نیستند و فقط می‌توان آن‌ها را از طریق ادراک و تعقل به دست آورد. کانت به رفتار اخلاقی از نقطه نظر متفاوتی می‌نگرد؛ 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 این گونه عمل کند. این وظیفه است که برتر از تمام انگیزه‌ها است. از نظر او وظیفه از جهت احترام به قانون عمل می‌کند (حساس یگانه، ۱۳۸۸). به تبیین تئوری‌ها و الگوهای اخلاقی و جهان بینی آنها پرداخته و سپس به تطبیق نقش کارکرد اخلاقی حسابداری با توجه به رویکردهای تئوری و نظرات اندیشمندان این علم با نظریه فلسفه عدالت پرداخته شود. پس از مروری بر فلسفه اخلاق، در ادامه جهت تبیین کارکرد اخلاقی عدالت در حسابداری، ضروری به نظر می‌رسد که برخی از الگوها و نظریه‌های رایج اخلاقی معرفی گردد. اندیشمندان حوزه اخلاق، طبقه‌بندی واحدی از فلسفه و الگوهای اخلاقی ارائه نداده‌اند، بنابراین در این پژوهش، به الگویی اشاره می‌گردد که در پژوهش‌های قبلی حسابداری (آرم استرانگ، ۱۹۹۳ و دوسکا، ۲۰۰۳) مورد استفاده قرار گرفته است.

### الگوهای اخلاقی

الگوهای اخلاقی بر اساس مبانی فلسفی و نگرش‌های مختلف شکل گرفته و باعث ارتقای کارایی و اثربخشی آموزه‌های اخلاقی می‌گردند. آرم استرانگ (۱۹۹۳) و دوسکا (۲۰۰۳) الگوهای اخلاق را به موارد ذیل طبقه‌بندی نموده‌اند:

فلسفه سودمندگرایی<sup>۹</sup>، فلسفه خودمخوری<sup>۱۰</sup>، فلسفه مطلق‌گرایی<sup>۱۱</sup>، فلسفه نسبی‌گرایی<sup>۱۲</sup> و فلسفه عدالت<sup>۱۳</sup>

### فلسفه سودمندگرایی

سودمندگرایی به پیامد و نتایج کارها توجه می‌کند. طبق این نظریه عملی مناسب محسوب می‌شود که نتیجه آن عمل، برای اکثریت مردم بیشترین منفعت را دربرداشته باشد. این نظریه افراد را ترغیب می‌کند که عملکردهای افراد را بر اساس نتایج آن مورد قضاوت قرار دهند.

استنباط افراد نسبت به اخلاق و رفتار خوب متفاوت بوده و ممکن است رفتاری از دید فردی خوب و از دید فردی دیگر بد محسوب شود. در برخی از عملکردهای حرفه‌ای حسابداری ممکن است بهترین رفتار خوب برای همه سهامداران، خوب نباشد. علاوه بر این برای انتخاب نتایج مطلوب، لازم است آنچه را که در آینده اتفاق خواهد افتاد، حدس بزینم (دوسکا و دوسکا، ۲۰۰۳). در این الگو تفکر سودمندگرایی منافع اجتماعی را حداکثر و هزینه‌های اجتماعی را حداقل می‌نماید و حسابداری خدمتی اجتماعی است که به محاسبه هزینه و فایده عملکردها می‌پردازد.

### فلسفه خودمحوری

در این الگو یک فرد معمولاً بر اساس منافع خود عمل می‌نماید و یک عمل هنگامی اخلاقی محسوب می‌شود که فرد به منافع خود بیشتر از منافع دیگران توجه نماید و توجهی به منافع دیگران نداشته باشد. خودمحوری اخلاقی در کسب و کار و موسسات مالی معمولاً در جهت حداکثر کردن سود صورت می‌گیرد. خودمحوری اخلاقی اغلب منجر به تضاد منافع می‌شود و هماهنگی با خدمات عمومی و منافع ذی‌نفعان در حرفه حسابداری نمی‌باشد. لذا خودمحوری کارایی اخلاقی را در حسابداری محدود نموده است (دوسکا و دوسکا، ۲۰۰۳) و این الگو بیانگر نقش اخلاقی حسابداری نیست.

### فلسفه مطلق‌گرایی

این فلسفه به اصول عمومی درست و نادرست توجه دارد. طبق این فلسفه اخلاقی، امور جدا از نتایج خود مورد قضاوت قرار می‌گیرند. بر اساس این فلسفه نتایج اهمیت ندارد، بلکه انگیزه و شخصیت انجام دهنده عمل اهمیت دارد. اخلاق مطلق‌گرایی بر درستی و انجام دادن اقدامات درست به جای تمرکز بر بازده تأکید دارد (آرم استرانگ، ۱۹۹۳). بنابراین وقتی مطلق‌گرایی با وظایف حسابداری انطباق داده می‌شود، وظایف حسابداری مشخص و تضادهای بین وظایف و مسئولیت افراد از بین می‌رود. در نتیجه، حسابداران حرفه‌ای، ممکن است نتایج را ارزیابی و راهی را در پیش گیرند که حداقل زیان یا بیشترین مزیت را برای منافع خودشان دربر داشته باشد، بنابراین فلسفه مطلق‌گرایی، جایگاهی در حسابداری نداشته و حسابداران فلسفه خودمحوری یا سودمندگرایی را انتخاب می‌نمایند.

### فلسفه نسبی گرایی

در این الگو عمل اخلاقی نسبی است و بستگی به فرهنگ افراد در کشورهای مختلف دارد، بدین صورت که ممکن است عملی در یک جامعه، اخلاقی و در جامعه دیگری غیر اخلاقی<sup>۱۴</sup> باشد و هیچ شاخص کلی، واحد و جهان شمولی<sup>۱۵</sup> وجود ندارد که بتوان بوسیله آن تعیین کرد عملی اخلاقی است یا خیر.

### فلسفه عدالت

این الگو بر انصاف<sup>۱۶</sup> و نیکویی تاکید دارد و اشخاص برای انجام عمل، پاسخ‌های عدالت محور را در نظر می‌گیرند و برای اینکه تصمیمات، عمل اخلاقی محسوب شوند باید از وجود توزیع عادلانه ثروت، منافع و بار مسئولیت اطمینان حاصل شود. نظریه‌های گوناگونی در باب عدالت توسط اندیشمندان ارائه شده‌است. به گفته خاندوزی (۱۳۹۱) از نیمه دوم قرن بیستم تاکنون حداقل پنج نظریه مهم شامل هایک (۱۹۷۶)، رالز (۱۹۷۱)، سن (۲۰۰۹)، والزر (۱۹۸۳) و پازنر (۱۹۸۱) در خصوص ماهیت و مبنای عدالت اجتماعی در میان اندیشمندان بوجود آمده است، که نظریه رالز و سن نمونه‌هایی از نظریه‌های مورد استقبال اندیشمندان به شمار می‌روند. همچنین به دلیل اینکه مفهوم عدالت گستردگی معنایی زیادی دارد (رضاپور و ثقفی، ۱۳۹۲) و نیز مرکز ثقل نظریه عدالت "جان رالز" شناخت سازوکار عدالت اجتماعی و تلاش در جهت کاهش مسئله تضاد منافع است، در این پژوهش از این نظریه استفاده شده است. پس از اشاره به الگوهای فلسفی، در ادامه به معرفی و بحث درباره نظریه عدالت پرداخته می‌شود.

### نظریه عدالت

عدالت عبارت از حذف امتیازات بی‌وجه و ایجاد تعادلی واقعی در میان خواسته‌های متعارض انسانها در ساختار یک نهاد و اجتماع است (رویایی و رمضانی، ۱۳۹۴). جان رالز با انتشار کتابی با عنوان "نظریه‌ای در باب عدالت"<sup>۱۷</sup> (۱۹۷۱)، فلسفه سیاسی جهان را تحت تأثیر قرار داد. رالز (۱۹۷۱) با استفاده از سنت فلسفی امانوئل کانت<sup>۱۸</sup>، معرفت ارزش‌ها و حقایق به ذات را نمی‌پذیرد و هیچ مرجع بیرونی برای تعیین درستی یا نادرستی رفتار انسان نمی‌شناسد و می‌گوید اخلاق، محصول سازندگی ذهن انسانهاست و لذا انسانها تنها از طریق گفتگو می‌توانند به توافق برسند و اصولی را برای زندگی اجتماعی خود تعیین نمایند. به نظر او مشکل عدالت در جامعه، "تضاد



منافع" است، از است به شیوه‌ای مناسب این عدم توافق را به توافق تبدیل کنیم. شیوه مناسب جهت این تبدیل همان "قرارداد اجتماعی"<sup>۱۹</sup> است که میان افراد ذینفع در جامعه درباره نحوه صحیح توزیع منافع و مسئولیت‌ها منعقد می‌گردد (ثقفی و رضاپور، ۱۳۹۲).

در باب عدالت، انواع گوناگونی ذکر شده است. یکی از انواع عدالت، عدالت توزیعی است که مربوط به محتوی قوانین است. عدالت توزیعی که ارسطو از آن سخن گفت، به این معناست که عدالت باید به گونه‌ای باشد که خیر عمومی به شکل برابر از همان روز نخست در دسترس افراد جامعه قرار گیرد. تعریف عدالت توزیعی مورد نظر ارسطو تا امروز که تعریف "جان رالز" است مورد وفاق همه اندیشمندان قرار گرفته است. این تعریف بر این نکته تأکید دارد که در ابتدا باید همه امکان‌ها و فرصت‌های اجتماعی برابر در اختیار افراد قرار گیرد، شاید افرادی در استفاده از این امکان کاهلی نمایند یا افرادی به خوبی از آن بهره‌برداری کنند، اما در ابتدای امر باید تقسیم این خیر عمومی برابر باشد. برای توصیف هم از واژه عدالت توزیعی استفاده می‌شود که توزیع مطلوب‌های اجتماعی را شامل می‌شود. قانون اگر بخواهد عدالت توزیعی داشته باشد باید امکان‌های خاصی هم داشته باشد، اما نکته دیگری که در این زمینه مطرح می‌شود عدالت مبادله‌ای است، به این معنی که کار با دستمزد کار تناسب داشته باشد، زیرا اگر کار با دستمزد تناسب نداشته باشد نوعی بی‌عدالتی صورت گرفته است (ملکیان، ۱۳۸۸).

منظور رالز (۱۹۷۱) از عدالت در واقع عدالت اجتماعی است. یعنی رالز به دنبال فضیلت اشخاص نیست، بلکه در تلاش است اصولی را برای عدالت تنظیم نماید تا تضاد منافع افرادی که در اجتماع به دنبال بیشتر کردن سهم خود از توزیع خیرات اجتماعی هستند را به طور منصفانه حل و فصل نماید (فلاح، ۱۳۸۵). به نظر رالز (۱۹۷۱) عدالت زمانی محقق می‌شود که به توزیع صحیح "سود" و "مسئولیت" در همکاری اجتماعی برسیم و این مربوط به ساخت جامعه و نهادهای تشکیل‌دهنده آن است. زیرا نهادهای اجتماعی شیوه دسترسی افراد به منابع را معین می‌کنند و قواعد تعیین حقوق و امتیازات و رسیدن به قدرت سیاسی و انباشت سرمایه را دربردارند (رویایی و رضایی، ۱۳۹۴). پایه این تئوری، که یک تئوری مساوات طلب است بر این اساس قرار دارد که همه کالاها و خدمات اقتصادی به صورتی برابر در جامعه توزیع شود؛ به استثنای حالتی که توزیع نابرابر، در واقع به نفع همگان باشد یا دست کم به نفع کسانی باشد که دارای بدترین وضع ممکن در جامعه هستند (بلکویی، ۲۰۰۰).

برابر نظریه قرارداد اجتماعی، پیروی از حکومت و قانون از یک قرارداد اولیه فرضی ناشی می‌شود که هر یک از شهروندان به گونه‌ای ضمنی یکی از طرف‌های آن هستند (ناصری، ۱۳۸۴). بنابراین در نظریه عدالت به سه مسئله مهم (۱) ارائه تفسیری جدید از نظریه قرارداد اجتماعی، (۲) استفاده گسترده از طرز تلقی کانت از عقلانیت در تفسیر خود و (۳) نقادی فایده‌گرایی و تلاش برای ارائه بدیل و جایگزین آن (اخوان کاظمی، ۱۳۸۴) پرداخته شده است. رالز (۱۹۷۱) برای مفهوم خاص عدالت، دو اصل را بیان می‌کند:

اصل اول: هر شخصی باید از حقی برابر نسبت به گسترده‌ترین نظام کلی آزادی‌های اساسی که با نظام آزادی برای همه سازگار باشد، برخوردار گردد.

اصل دوم: نابرابری‌های اجتماعی و اقتصادی باید به گونه‌ای تنظیم گردند که:

الف) بیشترین منفعت را به کم بهره‌مندترین اشخاص برسانند، به گونه‌ای که با اصل پس اندازهای عادلانه سازگار باشد.

ب) مشاغل و مناصب تحت شرایط حاصله از برابری فرصت‌ها، به روی همه باز باشد (رویایی و رضایی، ۱۳۹۴).

### حسابداری و نظریه عدالت

به نظر رالز (۱۹۷۱) "عدالت اولین فضیلت برای نهاد اجتماعی است، همچنان که حقیقت برای نظام تفکر". رالز (۱۹۷۱) عدالت را تبلور انصاف می‌داند و می‌گوید "در وضع نخستین"، که تا حدودی مشابه مفهوم وضع طبیعی است، آدمیان می‌خواهند جامعه مدنی تشکیل دهند و به ناچار روی اصولی منصفانه و معقول توافق می‌کنند، نقشی که این اصول در تفکیک حقوق، تکلیف‌ها و تقسیم مزایای اجتماعی بر عهده می‌گیرند همان است که مفهوم عدالت نامیده می‌شود. "تئوری عدالت رالز گامی در جهت توسعه نظریه وظیفه شناسی می‌باشد. رالز (۱۹۷۱) مطرح می‌کند که "اگر ما منطقی (قیاسی و عقل‌گرا) باشیم و بپذیریم که رفتارمان با سایرین باید توأم با احترام باشد، در این صورت باید به دنبال طراحی اصولی جهت رسیدن به هدف عدالت باشیم." در این زمینه راه حل رالز، رفتن به پشت پرده جهل می‌باشد. به عبارتی همه مردم جامعه یک گام به عقب برداشته و فرهنگ، نژاد، نسل، خانواده، قومیت، قدرت و به طور کل همه ویژگی‌های خود - که عامل برتری گروهی بر گروه دیگر بوده و خلاف عدالت است - را

کنار بگذارند. حسابدار یک شرکت یک اشتباه مهم در صورت‌های مالی شرکت که اندکی پیش‌منتشر شد را شناسایی کرده است. آیا حسابدار باید تقاضا کند که صورت‌های مالی تجدید ارائه شود؟ بر طبق رویکرد رالز (۱۹۷۱) حسابدار باید خودش را در موقعیت اولیه قرار دهد، به گونه‌ای که نمی‌داند سهامدار می‌شود یا مدیر یا شریک شرکت. این موضوع می‌تواند برای کل مسائل حسابداری بکار گرفته شود (رویایی و رمضانی، ۱۳۹۴). پس طبق نظریه رالز حسابداران باید خود را پشت پرده جهل فرض نموده و با توجه به وضع اولیه تصمیم‌گیری نمایند، به عبارت دیگر کاربرد تئوری رالز در حسابداری مستلزم انتخاب نوعی نظام حسابداری است که بر ایجاد نهادهای مبتنی بر عدالت تاکید نموده و راه‌حلی را ارائه نماید که از دید اجتماعی منصفانه و بی‌طرفانه باشد.

یکی از مهمترین ویژگی‌های این نظریه، نزدیکی آن به رویکرد عمل‌گرایانه<sup>۲۱</sup> است. به عقیده برخی رالز مسئله عدالت را به مدد پراگماتیسم حل نموده است. در پراگماتیسم عدالت یک مفهوم انتزاعی نیست، بلکه در جریان بحث‌ها و گردش کارها و در طی طرح و حل مسائل جلوه می‌کند و پذیرفته می‌شود (داوری اردکانی، ۱۳۹۰). این رویکرد عمل‌گرایانه را می‌توان با بعد عملی حسابداری تطبیق داد، زیرا حسابداری دارای ابعاد علمی، آموزشی و عملی می‌باشد، به این معنی که مبانی نظری، ساختارها، چارچوب و اصول حسابداری که حاصل از دانش حسابداری است در محیط دانشگاهی آموزش داده شده و در نهایت این روش‌ها و تکنیک‌ها در حرفه رنگ عمل به خود گرفته و اجرا می‌شود.

گزاره‌های موجود در نظریه عدالت از قبیل خدمت اجتماعی، بی‌طرفی و ارائه منصفانه از دیگر مواردی است که در حسابداری نیز بر آن تاکید می‌گردد و یکی از رویکردهای تحقیقاتی در حسابداری رویکرد اخلاقی است که بر مفاهیم انصاف، عدالت و حقیقت‌تمركز می‌نماید. البته مرکز ثقل تطبیق نظریه عدالت با حسابداری را باید در مقوله قراردادهای اجتماعی و به گفته (لیتلتن، ۱۹۵۲) حسابداری به عنوان خدمت اجتماعی، جستجو کرد که مصداق بارز آن مفهوم ارزش افزوده سود حسابداری و چگونگی توزیع آن میان اشخاص ذینفع در واحد تجاری است. بر اساس نظریه قرارداد، هر واحد تجاری قراردادهای گوناگونی بین اشخاص مختلف تنظیم نموده و با آنها در ارتباط است (نیکومرام و بنی‌مهد، ۱۳۸۸). علیرغم وجود تضاد منافع، نقطه مشترک همه این قراردادها آن است که هر شخص برای تامین منابع، تعهدی نسبت به واحد

تجاری دارد و در مقابل نیز، حق و حقوقی از منافع آن واحد خواهد داشت. عمل اخلاقی حسابداری در این تئوری، توزیع صحیح منافع واحد تجاری بین ذینفعان است.

هریک از مفاهیم عدالت، حقیقت و انصاف به صورتی فزاینده توانسته است در ارائه تئوری و چارچوب نظری ارائه شده به وسیله هیئت استانداردهای حسابداری مالی اثر بگذارد. از دیدگاه مبتنی بر اصول اخلاقی، رعایت نکاتی مانند نداشتن جانبداری و بیان صادقانه نکاتی هستند که الزاما از ویژگی‌های یک سیستم حسابداری قابل اتکا به حساب می‌آیند. عدالت یعنی در مورد همه گروه‌های ذینفع در امور مالی باید به صورت یکسان عمل شود، حقیقت یعنی حساب‌ها نباید وسیله‌ای برای ارائه گزارش‌های نادرست درآیند و انصاف یعنی رویه‌ها و مقررات حسابداری نباید منافع گروه خاصی را تامین نماید (هندریکسن و ون بردا، ۱۹۹۲). پاتیلو (۱۹۶۵) "انصاف" را یک استاندارد اصولی می‌داند که برای ارزیابی یا قضاوت در مورد سایر استانداردها مورد استفاده قرار می‌گیرد، زیرا این تنها استنادی است که معنی ملاحظات اخلاقی ۲۲ دارد. اسپی سک (۱۹۶۵) در بیان مفهوم انصاف یک گام فراتر رفته و می‌گوید: "رعایت انصاف در حسابداری و گزارشگری مالی باید برای مردم باشد و این مردم نماینده بخش‌های مختلف جامعه ما هستند." انصاف، عدالت، حقیقت و برابری شاخص‌های اصلی هستند که دی. آر. اسکات (۱۹۴۱) برای ارائه تئوری حسابداری مورد توجه قرار داد. اسکات عدالت را بدین معنی می‌داند که با همه گروه‌های ذینفع رفتاری برابر شود. حقیقت را به عنوان صورت‌های حسابداری دقیق و حقیقی می‌داند و انصاف را به منزله ارائه گزارش‌هایی می‌داند که بدون یک سونگری و تعصب باشد و در این گزارش‌ها اعمال نظر شخصی نشده باشد (بلکویی، ۲۰۰۰). مفاهیم حقیقت و عدالت در حسابداری نسبی هستند، هندریکسن و ون بردا (۱۹۹۲) بیان می‌نمایند که از دیدگاه برخی حقیقت، همان بهای تمام شده تاریخی و برای برخی ارزش‌های جاری و برای برخی دیگر حقیقت رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری است.

بنابراین می‌توان دیدگاه هندریکسن (۱۹۹۲) و اسکات (۱۹۴۱) درباره عدالت را با نظریه عدالت رالز تطبیق داد چرا که هر دو، بر مفهوم قرارداد اجتماعی و اصل مساوات همسو هستند و بر ارزش‌ها و رفاه اجتماعی تاکید داشته و به دنبال کاهش تضاد منافع می‌باشند.

در تدوین تئوری حسابداری نمی‌توان به راحتی کاربرد دقیق روش اجتماعی را مشخص کرد، زیرا در مورد تعیین "ارزش‌های اجتماعی" پذیرفته شده به وسیله همه افراد و تعیین اطلاعات

مورد نیاز کسانی که می‌خواهند درباره رفاه، قضاوت نمایند مسئله‌هایی وجود دارد، ولی می‌توانیم مواردی را معرفی نماییم که در آنها انتظار می‌رود حسابداری یک نقش مفید اجتماعی ایفا کند. بلکویی، بیمز و فرتیگ (۱۹۷۱) در زمره کسانی هستند که مسئله ضرورت نهادینه کردن هزینه‌های اجتماعی و منافع اجتماعی ناشی از فعالیت‌های شرکت‌های تجاری را مطرح کرده‌اند. لد (۱۹۶۳)، لیتلتن (۱۹۵۲) و زیمرمن در چندین مورد ابراز می‌کنند که حسابداری باید منافع مردم را تامین نماید و در مسیر تکاملی خود، دیدگاه اقلیت‌ها، خواست مردم و حتی اختلاف نظر گروه‌ها را مورد توجه قرار دهد. بدفورد یک گام فراتر می‌گذارد و استدلال می‌نماید که به حداکثر رساندن رفاه اجتماعی به معیار تعیین سودی بستگی دارد که برای جامعه بهترین باشد. رالز (۱۹۷۱) بر این باور است که پیش از اجازه دادن به اینکه کل درآمد بر مبنای سیستم قیمت تعیین شود، باید حداقل رفاه اجتماعی تامین گردد؛ و برای تامین آن باید پرداخت‌های خاصی برای بیکاری و بیماری پرداخت و نظام انتقال پول باید به گونه‌ای باشد که مالیات بر درآمد منفی وجود داشته باشد (بلکویی، ۲۰۰۰). لیتلتن (۱۹۶۸) نیز بر وظیفه اجتماعی حسابداری تاکید دارد. به نظر او حسابداری همیشه یک آرمان برای خود داشته و آن، کنش برای یافتن و گفتن حقیقت است. یافتن حقیقت و منعکس کردن حقیقت بخش‌های با اهمیتی از وظیفه اجتماعی حسابداری است و از مهمترین وظایف حسابداران یکی این است که در جهت واقعیت بخشیدن به آن وظیفه اجتماعی بکوشند. لیتلتن موضوع حسابداری را خصلت اقتصادی و روش‌شناسی آن را خصلت آماری می‌داند، هرچند وصف حسابداری را به همین دو جنبه محدود نمی‌نماید و کاربرد فراگیر حسابداری را، توضیحات معین اجتماعی و پیامدهای معین اجتماعی می‌داند. حسابداری خدمت اجتماعی خود را با فراهم آوردن طبقه‌بندی راستی‌نمای معاملات بر حسب موسسات، به وسیله حساب‌های تحلیلی و دوره‌های زمانی وقوع رویدادهای مربوط به انجام می‌رساند. حسابداری رنگ و فام اخلاقی دارد. حسابدار وظیفه دارد بعد از جنگیدن با ارقام و یافتن بوده‌ها، آن ارقام را چنان به هم نهد که حقیقت آنها عیان شود. همین جنبه حقیقت در حسابداری است که حالت اخلاقی بدان می‌بخشد. هرآینه از اینجا وظیفه اخلاقی بر عهده حسابداری گذاشته می‌شود تا چنان ارقامی بدست دهد که در تهیه و گزارش آنها حداکثر پرهیز از فریبکاری بکار رفته باشد (لیتلتن، ۱۹۵۲). با توجه به رویکرد لیتلتن می‌توان پی برد که وی نیز جهت عملی ساختن ماهیت اخلاقی حسابداری سمت‌گیری حسابداری از نفع‌جویی شخصی به سوی نفع و بهزیستی اجتماعی را مد نظر قرار داده است و حسابداری را ابزار مهمی برای اطلاع‌رسانی در جوامع

می‌داند، که این قضیه را می‌توان با نظریه عدالت رالز همسو دانست. به نظر می‌رسد در تطبیق نظریه عدالت رالز با تئوری‌های حسابداری می‌توان تئوری ذینفعان<sup>۳۳</sup> را نیز مطرح کرد، چرا که در این تئوری هدف ایجاد تعادل مطلوب میان منافع همه ذینفعان است.

منصوری (۱۳۹۱) بیان می‌نماید طبق نظریه عدالت به مثابه انصاف رالز، سوگیری تئوری‌های مالکیت و شخصیت حقوقی به نفع سهامداران، نشان از عدم رعایت انصاف در برخورد با ذینفعان متعدد است. رضاپور و ثقفی (۱۳۹۲) برخلاف منصوری (۱۳۹۱) بیان می‌نمایند صرف اینکه در چارچوب نظری و استانداردهای حسابداری مالکان یا سرمایه‌گذاران پررنگ شده‌اند، نمی‌تواند نشان از بی‌انصافی، جانبداری و نهایتاً عادلانه نبودن استانداردهای حسابداری باشد. اگر فرض کنیم تدوین‌کنندگان استانداردها در مقطع استانداردگذاری این عقلانیت اقتصادی و اجتماعی را به عنوان پارادایم ذهنی و اعتقاد شخصی باور داشته‌اند که "در صورت تامین منافع مالکان و سرمایه‌گذاران منافع سایر گروه‌ها نیز به بهترین نحو تامین می‌شود" بر این اساس توجه به مالکان کاملاً منصفانه و بی‌طرفانه خواهد بود. به عقیده هندریکسن و ون‌بردا (۱۹۹۲) "مفاهیم انصاف و بی‌طرفی بکار رفته در چارچوب نظری بدان معنی است که نباید استانداردها را به صورتی درآورد که جهت خاصی تقویت شود و در حالی که این موضوع واقعیت دارد که هیئت استانداردهای حسابداری مالی و نهادهای پیشین آن چندین بار در برابر امواج بسیار تند مربوط به نتایج اقتصادی و گروه‌های خاصی تسلیم شده‌اند، ولی از سوی دیگر این امر هم واقعیت دارد که نمی‌توان آنرا سیاست هیئت استانداردهای حسابداری مالی دانست.

بر اساس فلسفه عدالت، حسابداری با انتقادی روبه‌رو است، به این نحو که فرض بنیادی آن این است که واحد تجاری به دنبال حداکثرسازی بازده مالکان بوده و منافع سایر ذینفعان از قبیل کارگران و کارمندان را در نظر نمی‌گیرد که این باعث خدشه دار شدن عدالت می‌گردد. در پاسخ شاید بتوان گفت که تهیه اطلاعات برای مالکان بر مبنای حق مالکیت سهامداران باشد، یعنی در جامعه بسیاری از افراد "حق مالکیت" را پذیرفته و در فرهنگ آنان جا افتاده است. پس می‌توانیم بگوییم که حسابداری با انواع حق سروکار دارد - مثل مفهوم ارزش افزوده سود حسابداری - که باید حفاظت و تامین منافع آنها را با تدوین استانداردها و قوانین و مقررات بر دوش بگیرد.

### نتیجه‌گیری

یکی از روش‌های تدوین تئوری حسابداری دیدگاه مبتنی بر اصول اخلاقی است. سازمان‌ها باید گذشته از ملاحظات مالی و اخلاق کسب و کار، به دلیل آن‌که ماهیت این کار درست است، آن را رعایت نمایند. اصول اخلاقی توانسته‌اند در همه سطوح، بر حسابداری اعمال نفوذ داشته باشند. عدالت به عنوان یکی از الگوهای اخلاقی است که می‌تواند بیانگر کارکرد اخلاقی حسابداری باشد. در این پژوهش این کارکرد با استفاده از نظریه عدالت جان رالز (۱۹۷۱) تحلیل شد. حسابداری به دلیل سروکار داشتن با داده‌های مالی و کمیت‌های پولی بیشتر با بعد مادی عدالت اجتماعی همخوانی دارد. بنابراین حسابداری یک فعالیت خدماتی است که در اختیار سیستم‌های اقتصادی است، اگر این سیستم‌های اقتصادی دارای تئوری، چارچوب و توجیه اخلاقی نباشند در نتیجه برای حسابداری به عنوان یکی از ارائه‌دهندگان خدمت به آن اندیشه‌های اقتصادی نیز نمی‌توان توجیه اخلاقی مناسب بیان نمود. شایان ذکر است که حسابداری صرفاً یک ابزار منفعل در خدمت سایر ارزش‌ها و سیستم‌ها نیست، بلکه در ساخت ارزش‌ها نیز نقش دارد. نتایج حاصل از این نوشتار بیانگر این است که هرچند کارکرد اخلاقی حسابداری به طور کامل از طریق نظریه عدالت تبیین نمی‌گردد، اما این نظریه به میزان زیادی تأکید بر عمل اخلاقی حسابداری دارد. دیدگاه اخلاقی بودن یا نبودن حسابداری، کمتر مورد واکاوی و بررسی قرار گرفته است، بنابراین در این زمینه به نظر می‌رسد بتوان پژوهش‌های بیشتری را شکل داد. پژوهش‌گران می‌توانند در راستای بسط مبانی نظری موضوع پژوهش، به تطبیق فلسفه سودمندگرایی به عنوان یکی از الگوهای اخلاقی، با گزاره‌های حسابداری پردازند و نیز با استفاده از متون اسلامی و استخراج دیدگاه قرآن و احادیث درباره فلسفه عدالت، نتایج این تحلیل را با دیدگاه اسلام تطبیق و موارد افتراق و تشابه را بیان نمایند.

### پی‌نوشت

- |                       |                    |
|-----------------------|--------------------|
| ۱ Moral Philosophy    | ۲ Theory of Value  |
| ۳ Theory of the Right | ۴ Consequentialism |
| ۵ Teleology           | ۶ Deontology       |
| ۷ Metaethics          | ۸ Socrates         |
| ۹ Utilitarianism      | ۱۰ Egoism          |
| ۱۱ Absolutism         | ۱۲ Relativism      |
| ۱۳ Justice            | ۱۴ Non-Ethical     |

|    |                     |    |                        |
|----|---------------------|----|------------------------|
| ۱۵ | Universalist        | ۱۶ | Fairness               |
| ۱۷ | A Theory of Justice | ۱۸ | Immanuel Kant          |
| ۱۹ | Social Contract     | ۲۰ | Original Position      |
| ۲۱ | Pragmatism          | ۲۲ | Ethical Considerations |
| ۲۳ | Stakeholders Theory |    |                        |

## منابع

- Abdi, M. , kazemi, olum, M. , and A, Akbari, Emami. (2016). Matching ethical propositions in Islamic texts and accounting texts. *Accounting Research*, 6 (22) , 17-34. (in Persian)
- Aghaei, M. A. , and Hesarzade, R. (2012). Modeling the concept of ethics in accounting and survey accountant's perspective. *The journal of Ethics in Science and Technology*, 7 (3) , 53-64. (in Persian)
- Akhavan, Kazemi, B. (2005). Review and critique of John Rawls' theory of justice. *Philosophy, Theology and Mysticism*, 37, 151-180. (in Persian)
- Alimadad, M. (2010). *Ethics and Code of Ethics*, Accounting and Auditing Research Center, Tehran, Audit Organization, 195. (in Persian)
- Armstrong, M. B. (1993). Ethics and professionalism in accounting education: a sample course. *Journal of Accounting Education*, 11, 77-92.
- Darwall, Stephen. (2003). *Deontology*, First edition, London: Blackwell Publishing.
- Davari, Ardakani, R. (2010). *John Rawls' theory of justice*, Tehran, Institute of Social and Cultural Studies. (in Persian)
- Duska. R. f & Duska BS. (2003). *Accounting Ethics*. Eight published. Blackwell Publishing. India. pp: 5-25
- Fallah, M. (2006). John Rawls' theory of justice and Critics. *Scholars*, 8, 75-75. (in Persian)
- Frank Thilly and leder Wood (1957). *A history of Philosophy*, Third Edition, HenryHolt and co. ,New York. Pp 69-70
- Genslers, Harry. (2011). *Ethics: A Contemporary Reading*. 2 Edition, New York & London, Taylor & Francis Group, pp 30
- Hassas, Yegane, Y. (2009). *Audit Philosophy*, Tehran, Scientific and Cultural Publications. (in Persian)
- Hendriksen, Eldon S. & Micheal F. vanBreda. (1992). *Accounting Theory*, 5<sup>th</sup> ed. , Burr Ridge, Illinois: Richard D.
- Holmes, Robert, L, 2006, *Basic Moral Philosophy*, Third Edition, pp23.
- Jones. W. T. (1952). *A history of Western philosophy* , Harcourt ,Base and co. , New York. pp 794.
- Khandoozi, S. E. (2011). Review and Critique of Theories of Economic Justice in the Twentieth Century. *The journal of Majlis & Rahbord*, 18 (68) , 109-146. (in Persian)
- Littleton, A. c. (2002). *The Structure of Accounting Theory*. Translated by: Teymoori, H. Tehran, Audit Organization, 151. (in Persian)



- Malakian, M. (2009). Missing Justice. *Etemad Melli newspaper*, 2 Jun, 13-13. (in Persian)
- Mansoori, F. (2012). Evaluating the Adherence of Accounting Theory to Information Justice. *National Conference of accounting and Auditing*. (in Persian)
- Mesbah, M. (2009). Foundation of *Ethics New Method in Teaching "Ethics Philosophy"*. Qom, Publication of Imam Khomeini Educational and Research Institute. (in Persian)
- Moshirzade, H. (2013). Ethics and Accountants: Descriptive Approaches from Traditional to Postmodern. *Knowledge and Accounting Research*, 9 (32). (in Persian)
- Motahhari, M. (1996). *Collection*. Tehran, Sadra Publication. (in Persian)
- Motahhari, M. (2003). *Ethics Philosophy*. Tehran, Sadra Publication. (in Persian)
- Naseri, H. (2005). *Measuring the theoretical foundations and the Universal Declaration of Human Rights with the principles and teachings of the Quran*. Islamic Studies Quarterly, 71. (in Persian)
- Nikoomaram, H. , and Banimahd, B. (2009). *Accounting Theory*. Tehran, Nafis Publication. (in Persian)
- Rawls, John, B (1971). *A Theory of Justice*, Original Edition, Oxford Paperbacks 301.
- Razapoor, N. , and A, Saghafi. (2013). Justice in Accounting Standard Setting. *Auditing and Accounting Studies*. Iranian Accounting Association, 2 (7) , 20-42. (in Persian)
- Riahi-Belkaoui, A. (2002). *Accounting Theory*. Translated by: Parsaian, A. Tehran, Office of Cultural Research. (in Persian)
- Royaei, R. , A. A, Ramezani. (2015). *Ethics Philosophy and professional Ethics: Accounting business*. Tehran, Farhang Library Publication. (in Persian)