

# فرهنگ حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای: ضرورت بازاندیشی در اصول بنیادی حسابداری و حسابرسی

رافیک باغومیان

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه علامه طباطبایی

سایر گروه‌های ذی‌نفع، شکست خورده و موجب ایجاد موجی از رسوایی‌ها و نشانه‌گیری انگشت اتهام به سوی خود شده‌اند.

مقاله حاضر به این موضوع می‌پردازد که چگونه حسابرسی سنتی مبتنی بر قواعد، باعث فراهم آمدن بستری مناسب برای

استمرار رفتارهای غیراخلاقی در شرکت‌هایی چون انرون و مؤسساتی مانند آرتور اندرسن شد و در نهایت، موجب فروپاشی آنان گردید. علاوه بر این، الگویی متشکل از ده رویکرد در زمینه اخلاق حرفه‌ای ارائه و تأثیر هر یک از آنها بر اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان به‌طور



اگر چه اصول بنیادی حسابداری و حسابرسی از دیرباز بر پایه یک چارچوب نظری مبتنی بر قواعد<sup>۱</sup> قرار داشته، ولی اندیشه استفاده از یک چارچوب نظری مبتنی بر اصول<sup>۲</sup> همواره در طول زمان و به صورت متناوب مطرح بوده تا اینکه از سال ۱۹۸۹ و به صورت

رسمی، در آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)<sup>۳</sup> گنجانده شده است. رویدادهای اخیر نشان می‌دهد که حسابداران و حسابرسان پیرو رویکردهای اخلاقی مبتنی بر قواعد، در ایفای مسئولیت خود در حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران و

خلاصه بررسی می‌شود. در انتها نیز پیشنهادهایی به منظور اعاده اعتماد جامعه نسبت به حسابداری و حسابرسی و بهبود اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان ارائه و نتیجه‌گیری شده است.

حسابداری، حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای.

از دیرباز، سرمایه‌گذاران به هنگام تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری، بر صورت‌های مالی حسابرسی شده اتکاء و برای اطمینان از صحت و کامل بودن اطلاعات مالی مندرج در آنها، همواره به حسابرسان و حرفه حسابداری وابسته بوده‌اند (کین، ۲۰۰۴) رسوایی‌های اخیر مالی ناشی از تقلب‌های مالی در برخی از شرکت‌های بزرگ، موجب شده است تا اعتماد جامعه نسبت به توانایی حرفه حسابداری و یا تمایل آن به حفظ منافع سرمایه‌گذاران کاهش یابد و حسابرسان شرکت‌های مذکور، جایگاه والای خود در نزد افکار عمومی را از دست بدهند (کولینان، ۲۰۰۴) به اعتقاد میلر و بانسون (۲۰۰۴)، حسابرسان مانند "نگهبانانی" مسئول، وظیفه حفاظت از منافع سرمایه‌گذاران را بر عهده دارند؛ هر چند که بسیاری از آنان با انتقال ریسک اضافی به سرمایه‌گذاران، در ایفای مسئولیت خطیر خود ناموفق عمل می‌کنند. زمانی که حسابرسان خواهان مصالحه بر سر استقلال حرفه‌ای خود و یا نادیده گرفتن مجموعه اطلاعاتی حیاتی به منظور حفظ صاحب‌کار هستند، بی‌طرفی آنان و صحت صورت‌های مالی صاحب‌کار مذکور، مورد تردید واقع می‌شود (مکلین و الکايند، ۲۰۰۳).

اگر چه روزگاری حسابداری به عنوان درست‌کارترین حرفه در نزد عموم شناخته می‌شد (پیرسون، ۱۹۹۸)، اما رسوایی‌های مالی اخیر شهرت آن را خدشه‌دار کرده است (هرون و گیلبرتسون، ۲۰۰۴). از سوی دیگر، به رغم باور جامعه علمی و حرفه‌ای حسابداری مبنی بر اینکه گرایش این رشته به سمت برخورداری از یک چارچوب نظری مبتنی بر اصول، بیشتر از تمایل آن به داشتن چارچوبی مبتنی بر قواعد است (چنی، ۲۰۰۲؛ کایم و گرانث، ۲۰۰۳)، هنوز

هم در آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی، بر چارچوب نظری مبتنی بر قواعد تأکید می‌شود (دیکمن و همکاران، ۲۰۰۱؛ گوردون، ۲۰۰۱). علاوه بر این، به نظر می‌رسد که الگوهای ذهنی اساتید حسابداری، هنوز بر مبنای قواعد قرار دارد (سویینی و رابرتز، ۱۹۹۷) و حسابداران رسمی نیز در حل و فصل مسائل خود، از یک رویکرد مبتنی بر قواعد پیروی می‌کنند (حتی اگر اقدامات انجام شده براساس دیدگاه مذکور، از منظر اخلاق حرفه‌ای، کار صحیحی به نظر نرسد) (هرون و گیلبرتسون، ۲۰۰۴). به اعتقاد پین (۲۰۰۳)، همان‌گونه که حرفه حسابداری مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۴</sup> است و به آنها استناد می‌کند؛ حسابداران و حسابرسان نیز باید نوعی اصول پذیرفته شده اخلاق حرفه‌ای<sup>۵</sup> را سرمشق خود قرار داده و از آنها پیروی نمایند تا بدین وسیله، موفق به کسب مجدد اعتماد عمومی از دست رفته خود شوند.

هدف اصلی گزارشگری مالی، فراهم آوردن اطلاعات مالی برای سرمایه‌گذاران فعلی و بالقوه، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان به گونه‌ای است که اولاً، برای تصمیم‌گیری‌های مربوط به انجام سرمایه‌گذاری‌های منطقی، اعطای تسهیلات به وام‌گیرندگان و حل و فصل امور مالی سودمند باشد؛ ثانیاً، بتوان از آن در برآورد مبالغ، زمان‌بندی و سطح اطمینان جریان‌های نقدی آتی استفاده کرد و ثالثاً، از جنبه گزارشگری منابع اقتصادی و تعهدات واحد تجاری، از صحت و دقت کافی برخوردار باشد (دیکمن و همکاران، ۲۰۰۱). به منظور حصول اطمینان از دستیابی به اهداف یاد شده، انجمن حسابداران رسمی آمریکا در شرایطی که صورت‌های مالی حاوی انحراف با اهمیتی از اصول پذیرفته شده حسابداری تدوین شده از سوی هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی (FASB)<sup>۶</sup> باشند و یا همراه‌کننده به نظر رسند؛ اعضای خود را از اظهار نظر درباره این‌که صورت‌های مذکور مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری تهیه شده‌اند، برحذر داشته است.

مشکل اصلی در رسوایی‌های حسابداران شرکت‌هایی مانند انرون و ورلداکام و حسابرسان موسساتی از قبیل آرتور اندرسن، طرز تلقی آنان از "انحراف بااهمیت" بوده است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۰۲) تأکید کرده که پرداختن به حرفه حسابداری، مستلزم چیزی بیش از رعایت

قواعدی مشخص و شامل کردار و پنداری است که تضمین‌کننده صلاحیت، بی‌طرفی و درست‌کاری حسابداران در انجام کلیه فعالیت‌های حرفه‌ای می‌باشد. از سوی دیگر، شواهد اخیر نشان می‌دهد که متاسفانه بسیاری از حسابداران، حسابرسان و مدیران شرکت‌ها، اقدام به تحریف صورت‌های مالی، مشارکت در تقلب‌های مالی و پنهان شدن در پشت خلاءهای قانونی موجود در مقرراتی کرده‌اند که مبتنی بر قواعد بوده است (ایم‌هوف، ۲۰۰۳، مک‌لین و ال‌کاین، ۲۰۰۳).

اگر چه لحن مورد استفاده در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا به گونه‌ای است که دعوت به استفاده از رویکردی مبتنی بر اصول را در حوزه حسابداری و حسابرسی به ذهن متبادر می‌سازد (هرون و گیلبرتسون، ۲۰۰۴)، ولی به نظر می‌رسد که چارچوب نظری مورد استفاده در تهیه و ارائه صورت‌های مالی؛ همچنان بر مبنای سلسله مراتب هرمی، شکلی قرار دارد که قاعده آن استانداردهای فنی و عملیاتی است (برای مثال، استانداردهایی که در آنها معیارهای لازم برای اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌ها و زمان شناسایی آنها تعیین شده است) (دیکمن و همکاران، ۲۰۰۱). با صعود به طبقات فوقانی هرم یاد شده و حرکت به سمت راس آن، می‌توان مشاهده کرد که ویژگی‌هایی مانند مربوط بودن و قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی، در حالی مورد تاکید قرار گرفته که راجع به اصول یا ارزش‌های پشتوانه آنها، اشاره‌ای نشده است.

موضوع آزاردهنده به هنگام ارزیابی هرم حسابداری پیش‌گفته آن است که به رغم موضع‌گیری‌های رسمی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۸۶) در خصوص اهمیت اصول اخلاق حرفه‌ای پشتوانه صورت‌های مالی، نشانه‌ای دال بر پرداختن آنها ملاحظه نمی‌شود. این در حالی است که مفروضات پشتوانه مصوبات هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی، حسابداران رسمی باید با پیروی از روح اخلاق حرفه‌ای حاکم بر استانداردهای حسابرسی، آنها را برای "خوشایند" صاحب‌کاران خود مورد مصالحه قرار ندهند. متاسفانه، شواهد ارائه شده در رسوایی‌های اخیر، نشان می‌دهد که منافع شخصی و اقتصادی حسابداران و حسابرسان می‌تواند موجب اغوای آنان و خدشه‌دار شدن وجهه‌شان در نزد سرمایه‌گذاران شود.

نمونه‌هایی از شرکت انرون و موسسه آرتور اندرسن مک‌لین و ال‌کاین (۲۰۰۳) در توصیف میزان گستردگی تقلب در گزارشگری مالی شرکت انرون، اشاره می‌کنند که کارکنان بخش مالی، تحلیلگران، حسابرسان، بانکداران و مدیران دست‌اندرکار، می‌دانستند که ارزش بازار انرون تصنعی است و صورت‌های مالی آن، وضعیت شرکت را به درستی نشان نمی‌دهد. در واقع:

"تعداد افرادی که از ماهیت واقعی ظاهر پرشکوه ولی پوشالی انرون آگاه بودند یا باید اطلاع می‌داشتند، به طور شگفت‌انگیزی زیاد بود؛ به گونه‌ای که افراد بسیاری از آنچه که در انرون می‌گذشت (شامل ایجاد میلیاردها دلار بدهی خارج از ترازنامه)، مطلع بودند. برای مثال، بسیاری از تحلیلگران از اینکه سودهای اعلام شده بسیار بیشتر از جریان‌های نقدی واقعی کسب شده بود، آگاهی کامل داشتند یا بانکداران ارائه‌کننده خدمات تحلیلگری به انرون درباره آنچه که در آن رخ می‌داد، اطلاعات موثقی در اختیار داشتند. در حقیقت، آنان بودند که معاملات فاستو (مدیر ارشد مالی شرکت) را امکان‌پذیر می‌کردند. حتی جراید مالی نیز به رغم داشتن فرصت بیشتری برای بررسی دقیق‌تر صورت‌های مالی انرون، اعلام خطر نمی‌کردند. از سوی دیگر، سایر رسانه‌های جمعی نیز هنوز در حالت شوک ناشی از تبدیل انرون از یک شرکت منفعل در حوزه خطوط لوله به یک شرکت بین‌المللی انرژی قرار داشتند. در نهایت، می‌توان ادعا کرد که حتی تعداد کارکنان عادی نیز که شاهد دستکاری اعداد و ارقام ارائه شده، کم نبود. در این میان، اسف‌بارتر از همه این بود که کلیه اشخاص مورد اشاره تصمیم گرفته بودند تا به جای ابراز تردید، آنچه را که می‌بینند باور کنند."

(مک‌لین و ال‌کاین، ۲۰۰۳، ص ۲۳۰)

در واقع، کارکنان بخش مالی انرون که مسئول تدوین رویه‌های مالی شرکت و تهیه و ارائه صورت‌های مالی آن بودند و همچنین حسابرسان موسسه حسابرسی آرتور اندرسن که صورت‌های مالی مذکور را گواهی می‌کردند، با اعلان اینکه "انحراف بااهمیتی از اصول پذیرفته شده حسابداری وجود ندارد"، دست به نوعی خودفریبی اخلاقی<sup>۷</sup> می‌زدند (آربینگر، ۲۰۰۰) این در حالی است که مک‌لین و ال‌کاین (۲۰۰۳) در تشریح چگونگی دستکاری ۳۱ اعداد و ارقام و وارونه جلوه داده شدن اصول پذیرفته شده

حسابداری در انرون، چنین اظهار داشته‌اند:

"تفسیر قواعد مذکور، بیشتر به نوعی هنر شباهت داشت تا علم. این امر، برای افراد بسیار هوشمندی که به قواعد به دید مواردی که باید نادیده گرفته شوند، می‌نگریستند؛ کار دشواری به شمار نمی‌آمد (در واقع، برخی از کارکنان سابق انرون اعتقاد دارند که نقاط ضعف موجود در خود قواعد، راهنمایی‌های لازم مورد نیاز را در اختیار آنان قرار می‌داد). از سوی دیگر، انرون نیز که همواره به استخدام باهوش‌ترین افراد افتخار می‌کرد، بیشترین بهره را نسبت به شرکت‌های دیگر از دیدگاه مزبور می‌برد."

(مکلین و الکلایند، ۲۰۰۳، ص ۱۴۲)

بدین ترتیب، می‌توان چنین ادعا کرد که الگوی ذهنی این گروه از کارکنان انرون آن بود که چارچوب مبتنی بر قواعد حسابداری را دقیقاً رعایت می‌کنند؛ زیرا دیدگاه اخلاقی آنان بر مبنای الگوی مدیریت غیراخلاقی تعمدی<sup>۸</sup> قرار داشت. طرفداران رویکرد اخیر به سادگی تصور می‌کنند که تنوع قواعد اعمال شده در حوزه تجارت و کسب و کار، بیش از سایر حوزه‌های موجود می‌باشد و در نتیجه، خلاءهای قانونی موجود در آنها نیز بیشتر است (کارول و بوخ‌هولتز ۲۰۰۳) از سوی دیگر، چنین دیدگاهی موجب ایجاد نوعی غرور (یا نقطه کور خودفریبی اخلاقی) مبتنی بر حرص و طمع ناشی از خودپسندی می‌شود (سولومون، ۱۹۹۲). محصول نهایی چنین طرز تفکری، اقدام به انجام تحریف‌های پیچیده‌ای است که نمونه‌ای از آن توسط مک‌لین و الکلایند (۲۰۰۳) نقل شده است:

یکی از کارکنان سابق انرون درباره فرایند مذکور چنین اظهار داشته است: "فرض کنید که شما یک سگ در اختیار دارید، ولی برای ارائه در صورت‌های مالی خود به یک آردک نیازمندید. خوشبختانه، قواعد حسابداری خاصی وجود دارد که در آن ویژگی‌های یک آردک به دقت تشریح شده است: پاهای زردرنگ، پره‌های سفید و نوک نارنجی رنگ. بنابراین، شما پاهای سگ خود را به رنگ زرد و بدن آن را به رنگ سفید رنگ‌آمیزی می‌کنید و پس از متصل نمودن یک نوک پلاستیکی نارنجی رنگ به پوزه آن، به حسابداران خود می‌گویید: این یک آردک است! آیا موافق نیستید که این یک آردک است؟ و حسابداران پاسخ می‌دهند: بله، با توجه به قواعد موجود این یک آردک است. در واقع، همه می‌دانند که موجود مذکور یک

سگ است، ولی این نکته اهمیتی ندارد؛ زیرا قواعد مربوط به آردک تلقی شدن آن، رعایت شده است..."

"در این میان، مسئله اصلی آن بود که کارکنان بخش مالی شرکت انرون تمایلی به بیان این حقیقت نداشتند که آردک مورد بحث در واقع هنوز یک سگ است. زیرا آنان قادر به یافتن استدلال‌هایی بودند که مورد مذکور را از منظر فنی معتبر جلوه می‌داد. آنان بر این باور بودند که دارند قانونی عمل می‌کنند. در حقیقت، این کارکنان نسبت به کاری که انجام می‌دادند حتی احساس افتخار نیز می‌کردند."

(مکلین و الکلایند، ۲۰۰۳، ص ص ۱۴۲ و ۱۴۳)

همان‌گونه که مک‌لین و الکلایند (۲۰۰۳) اشاره کرده‌اند، حسابداران انرون مشغول انجام کاری بودند که تصور می‌کردند کلیه شرکت‌های دیگر نیز در حال انجام آن هستند؛ با این تفاوت که چون آنان کارمند انرون بودند، هر کاری را بهتر و هوشمندانه‌تر از دیگران به انجام می‌رسانند. متأسفانه، هوشمندی کارکنان انرون تنها در زمینه یافتن روش‌هایی برای تخطی از قواعد و سوءاستفاده از نقاط ضعف قوانین بود و هیچیک از آنان کوچکترین تصویری نسبت به این نداشتند که سرانجام این کارها به کجا خواهد انجامید.

مطالب پیش‌گفته در زمینه حسابداری تصنعی انرون و خودفریبی اخلاقی کارکنان آن را می‌توان یکی از نشانه‌های آشکار آسیب‌پذیری رویکرد مبتنی بر قواعد در حوزه حسابداری و حسابرسی به شمار آورد. بنابراین، شاید در روش‌های حسابداری مورد استفاده حسابداران و حسابرسان انرون، قواعد حسابداری (دستکاری و تحریف شده) رعایت می‌گردید؛ ولی هدف اصلی یعنی صحت و بی‌طرفی گزارشگری مالی، آشکارا نادیده گرفته می‌شد.

به اعتقاد ایم‌هوف (۲۰۰۳)، موسسات حسابرسی، شرکای موسسات مذکور که تعیین‌کننده ارزش‌ها و خط مشی‌های آنها هستند، سرپرستان حسابرسی که به منظور ارتقای شغلی خود در پی بیشینه‌سازی سود موسسه‌اند و حساب‌رسانی که هنوز نسبت به موقعیت خطوط قرمز اخلاق حرفه‌ای مرتبط با کار حسابرسی، اطمینان کافی ندارند؛ همگی به هنگام تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای خود در بازار به شدت رقابتی، با گزینه‌هایی از نوع دستوری و ابزاری<sup>۹</sup> مواجه‌اند. از سوی دیگر، بیسلی و هرمانسون

مورد فراهم سازند که چرا تفسیرهای صورت گرفته براساس رویکرد مبتنی بر قواعد، موجب اغوای آنان می‌شود.

به اعتقاد هُسمر (۱۹۹۴) اصول اخلاق حرفه‌ای از آن معیارهای ذهنی به شمار نمی‌آید که با دگرگونی شرایط فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی، تغییر می‌کنند؛ بلکه احکام عینی و کاربردی است که کشورها، مذاهب و دوره‌های زمانی مختلفی را در نور دیده‌اند. آنها اصول بنیادی یا مبانی اولیه‌ای تلقی می‌شوند که از دیرباز و در راستای کسب اطمینان از سعادت جامعه، همواره پیشنهاد شده‌اند. جامعه سعادت‌مند، جامعه‌ای است که اعضای آن به منظور تامین منافع دیگران، داوطلبانه با یکدیگر همکاری می‌نمایند.

این در حالی است که به نظر می‌رسد حسابداران و حساب‌برسان به دلیل اهمیت وظایفی که بر عهده دارند، باید کار خود را ضرورتاً بر مبنای (۱) مجموعه‌ای از اصول اخلاق حرفه‌ای تغییرناپذیر (که فارغ از صاحب‌کار، تفسیرهای استاندارد‌های حسابرسی و منافع مالی احتمالی وجود دارند) و (۲) ایفای تعهدات اجتماعی مربوط به کسب اعتماد و احترام جامعه نسبت به حرفه‌هایی که با منافع عمومی و رفاه کلیه ذی‌نفعان سر و کار دارند؛ به انجام رسانند. هُسمر (۱۹۹۴) با ارائه خلاصه‌ای از ده رویکرد اخلاقی معروف و متمایز از اندیشه‌های فلاسفه بزرگ به اعضای جامعه علمی و حرفه‌ای حوزه تجارت و کسب و کار، تلاش کرده است تا آنان را در آشنایی هر چه بیشتر با این مقوله، یاری نماید. رویکردهای اخلاقی مذکور به همراه کاربرد احتمالی هر یک از آنها در حوزه‌های حسابرسی و گزارشگری مالی، در نمایشگر شماره (۱) ارائه شده است. بررسی رویکردهای ده‌گانه، اطلاعات ارزشمندی را در زمینه مفروضات اخلاقی و ارزش‌های برتر در اختیار قرار می‌دهد که بر تصمیم‌گیری‌های حوزه کسب و کار (شامل کارکردهای اخلاقی دیدگاه‌های مذکور در عرصه حسابرسی و گزارشگری مالی) تاثیر گذارند؛ علاوه براین، با مطالعه رویکردهای مورد اشاره می‌توان به استدلال‌های پشتوانه این موضوع پی برد که چرا باید الگوی مبتنی بر قواعد را که فرایند حسابرسی از دیرباز بر مبنای آن قرار داشته است، در

(۲۰۰۴) نیز به این نکته اشاره کرده‌اند که در شرایط فعلی، مدیران شرکت‌ها و سایر کارکنان قادر به توجیه رویه‌های تردیدآمیزی می‌باشند که در نهایت ممکن است منجر به تقلب شوند. در این راستا، آنان به رویه‌های بینابینی اشاره می‌کنند که نه کاملاً قابل قبول‌اند و نه می‌شود آنها را با اطمینان رد کرد. برای نمونه، برخی از این رویه‌ها عبارت از تحت فشار قرار دادن مشتری برای اقدام به سفارش قبل از پایان دوره مالی، استفاده از طرح‌های مربوط به صدور صورت‌حساب و عدم ارسال کالا<sup>۱۱</sup> و حتی ثبت درآمدهای موهومی که در عالم واقع وجود ندارند (بیسلی و هرمانسون، ۲۰۰۴).

همچنین، ایم‌هوف (۲۰۰۳) نتیجه‌گیری کرده است که حرفه حسابداری به طور فزاینده‌ای موجب ایجاد انگیزه در مدیران برای انجام اقداماتی نظیر مدیریت سود<sup>۱۱</sup> و تاخیر در افشاء و یا پنهان ساختن اخبار بد شده است. علاوه بر این، حساب‌برسان نیز به منظور حفظ صاحب‌کاران خود و ارائه خدمات غیرحسابرسی به آنها، همواره تحت فشار قرار می‌گیرند و به صورتی ناخواسته، در این قبیل از اقدامات مدیران مشارکت می‌کنند (ایم‌هوف، ۲۰۰۳). این در حالی است که در پی رویدادهای سالیان اخیر و تصویب قانون سربینزاکسلی<sup>۱۲</sup>، الزامات جدیدی برای موسسات حسابرسی وضع شده که ضمن پیچیده‌تر ساختن و سخت‌گیرانه‌تر کردن فرایند نظارتی موجود، آنها را ملزم به پاسخگویی در زمینه استانداردهای جدید حرفه‌ای کرده است (هرچند که مفهوم عملیاتی استانداردهای مذکور، منوط به تفسیر هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۱۳</sup> می‌باشد) (کنستانتینی، ۲۰۰۴، حساس‌یگانه، ۱۳۸۳).

از سوی دیگر و به رغم تاکیدهای روزافزون موجود در خصوص اتخاذ رویکردی مبتنی بر اصول در خصوص استقلال حساب‌برسان، تصویب قوانین و تشکیل نهادهای نظارتی جدید و وضع استانداردهای اضافی برای موسسات حسابرسی؛ به نظر می‌رسد که تصمیم‌گیری در مورد چگونگی رعایت اخلاق حرفه‌ای در کار حسابرسی؛ نوعی تصمیم‌گیری درون‌سازمانی است که باید به همراه بررسی دقیق رویکردهای اخلاقی گوناگون به عمل آید. این دیدگاه‌های اخلاقی می‌تواند اطلاعات گرانمایی را در این

## نمایشگر شماره ۱- الگوی متشکل از ده رویکرد در زمینه اخلاق حرفه‌ای

رویکرد اخلاقی	چکیده عقاید	ارزش برتر	کارکردهای اخلاقی	کاربردهای حسابداری و حسابرسی
نفع شخصی <sup>۱۴</sup> (پروتاگوراس)	اگر هر فرد، بدون تضییع حقوق دیگران به فکر منافع خود باشد؛ جامعه وضعیت مطلوبتری را خواهد یافت.	نفع شخصی متصور برای هر فرد.	این امکان وجود دارد که خودخواهی، سایر ارزش‌ها را تحت‌الشعاع قرار دهد.	منشای رسوایی‌های اخیر (انرون و...)، خودخواهی افراد بوده است.
منفعت‌گرایی <sup>۱۵</sup> (بنت‌هام و میل)	قانون یا قاعده‌ای پسندیده است که منافع عمومی متصور بر آن، بیش از زیان‌های اجتماعی احتمالی آن باشد.	تلاش در جهت سعادت‌مند کردن تعداد بیشتری از افراد جامعه.	ارزیابی منافع شخصی افراد، تضاد منافع موجود و زیان‌های احتمالی دشوار است.	منافع بلندمدت و کوتاه‌مدت، دو مقوله جداگانه‌اند که ممکن است نتوان پیامدهای هر یک را به روشنی مشخص ساخت.
ارزش‌های فردی <sup>۱۶</sup> (افلاطون و ارسطو)	هر فرد برای تنظیم روابط و رفتارهای اخلاقی خود، باید مجموعه‌ای از معیارهای مورد پذیرش خود را تعیین کند.	دیگران، شایسته برخوردی مناسب هستند.	تعریف پرهیزگاری و دستیابی به آن، ممکن است دشوار باشد.	به اعتقاد گایم و گرانت (۲۰۰۳)، شجاعت و درست‌کاری از عوامل اصلی مصون ماندن اهداف حسابرسی به شمار می‌آیند.
تعالیم مذهبی <sup>۱۷</sup> (سنت آگوستین)	شفقت و مهربانی صفاتی است که باید به همراه صداقت و درست‌کاری وجود داشته باشند.	اساس جامعه را مهربانی و مقابله با مثل <sup>۱۹</sup> تشکیل می‌دهد.	پیروی از تعالیم مذهبی، منجر به برتری یافتن افراد نسبت به یکدیگر نمی‌شود.	قاعده طلایی <sup>۲۰</sup> به‌عنوان یکی از تعالیم اصلی دین مسیحیت، در مورد اهداف حسابرسی نیز قابل اعمال است.
الزامات قانونی (هابز و لاک)	قوانین اصلی توسط مراجعی وضع می‌شوند که از قدرت اعمال آنها نیز برخوردارند.	قوانین و مقررات نشان‌دهنده حداقل معیارهای اخلاقی مورد نیاز جامعه می‌باشند.	قواعد و قوانین، اغلب در ایجاد پیوند لازم میان رفتارها یا اهداف اخلاقی مختلف، موفق نیستند.	استانداردهای تدوین شده در حوزه حسابداری دولتی و حسابداری مالی، به‌طور سنتی و در عمل، مبتنی بر قواعد بوده است.
قواعد جهان شمول <sup>۱۸</sup> (کانت)	قواعد اصلی و مهم، منجر به بروز رفتارهایی می‌شود که زمینه سعادت‌مندی هر چه بیشتر جامعه را فراهم می‌سازند.	قواعدی که موجب حذف منافع شخصی تصمیم‌گیرندگان می‌شود.	قواعد باید در مورد کلیه افراد جامعه قابل اعمال باشند.	به‌منظور دستیابی به اهداف مورد نظر، قواعد و اصول باید با یکدیگر سازگار باشند.
حقوق فردی (روسو و جفرسون)	فهرست توافق شده‌ای از حقوق تضمین شده‌ای وجود دارد که موجب کسب اطمینان از وجود آزادی می‌شود.	رفتارهایی که موجب حفظ حقوق تضمین شده افراد می‌گردد.	حذف سوگیری تصمیم‌گیرندگان، غیرممکن است.	با وجود اینکه ممکن است حقوق ذی‌نفعان در اندازه‌گیری نتایج عملکرد نادیده گرفته شود، ولی اهمیت آن افزایش خواهد یافت.

کاربردهای حسابداری و حسابرسی	کارکردهای اخلاقی	ارزش برتر	چکیده عقاید	رویکرد اخلاقی
حسابرسی برای شناسایی هزینه‌های تحریف اطلاعات مالی و آگاه‌سازی جامعه نسبت به آن، کاملاً کفایت می‌کند.	حقوق اساسی افراد، بدون تامین نیازهای اولیه آنان (غذا، لباس و امنیت) مفهومی ندارد.	کارایی اقتصادی.	بیشینه‌سازی تولید کالاها و خدمات مورد نیاز از طریق متعادل ساختن درآمدها و هزینه‌های نهایی مرتبط و بیشینه‌سازی سود.	کارایی اقتصادی (آدام اسمیت)
با توجه به رسوایی‌های اخیر، تحریف صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی، برای جامعه زیان‌آور است.	توزیع کالاها و خدمات در بازار، ممکن است به شکل ناعادلانه‌ای انجام شود.	افراد محروم جامعه، در قالب یک قرارداد اجتماعی <sup>۲۳</sup> ، شایسته توجه سایر اعضای جامعه هستند.	هرگز نباید کاری کرد که به هر صورت منجر به ضرر و زیان تعدادی از افراد می‌شود.	عدالت توزیعی <sup>۲۱</sup> (راولز)
حسابرس به منظور تضییع نشدن حقوق اعضای جامعه، در جهت حفظ منافع عمومی تلاش می‌کند.	آزادی مهم‌تر از عدالت است.	حق داشتن آزادی در چارچوب قانون.	هرگز نباید کاری کرد که به خاطر ارضای تمایلات شخصی، موجب تضییع حقوق دیگران می‌گردد.	ارزش‌های فردی <sup>۲۲</sup> (افلاطون و ارسطو)

الکایند، ۲۰۰۳). هر چند که اقدامات مذکور در نهایت منجر به فروپاشی شرکت انرون و موسسه آرتور اندرسن و متضرر شدن سرمایه‌گذاران شد، ولی در کوتاه‌مدت سود سرشاری نصیب آنها کرد. این در حالی است که سودهای بادآورده مزبور، توجیه خوبی برای تخطی از مفهوم عدم وجود انحراف با اهمیت از اصول پذیرفته شده حسابداری به شمار می‌آید.

منطق مخدوش پشتوانه رفتار انرون و آرتور اندرسن در پیروی از یک الگوی اخلاقی مبتنی بر منفعت‌گرایی، توسط برانت (۱۹۹۲) به دقت مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. به اعتقاد او آیین رفتار حرفه‌ای باید براساس مسئولیت‌های تعیین شده در قبال جامعه و قواعدی تدوین شود که در زمان تقسیم مسئولیت‌های مذکور در میان اشخاص متعدد و به هنگام ایفای تعهدات مربوط، منجر به ایجاد تضاد منافع می‌گردد. در مورد حسابداران انرون و حسابرسان آرتور اندرسن می‌توان چنین اظهار داشت که وجود منافع شخصی و منافع مالی ذی‌نفعان درون‌سازمانی موجب شد تا افراد مذکور، به خودفریبی و توجیه اقدامات انجام شده بپردازند (آربینگر، ۲۰۰۰). در این مورد، پنهان

حوزه حسابرسی و گزارشگری مالی تغییر داد. (ایم‌هوف، ۲۰۰۳).

الگوی اخلاقی مبتنی بر نفع شخصی، معمولاً به همراه تئوری نمایندگی<sup>۲۴</sup> مطرح می‌شود. تاکید تئوری اخیر بر این موضوع قرار دارد که تصمیم‌گیرندگان برخوردار از امتیازات اطلاعاتی، با فرصت‌طلبی و به گونه‌ای مزورانه، همواره در پی کسب منافع شخصی خود هستند (ویلیامسون، ۱۹۷۵). با وجود اینکه در تشریح تئوری نمایندگی، اغلب به این نکته اشاره می‌شود که می‌توان به کمک عوامل انگیزشی از اخلاقی بودن رفتارهای بازیگران اصلی صحنه اطمینان یافت؛ ولی نوع روابط حسابرس با صاحب‌کار موجب می‌گردد تا حسابرس برای کمک به صاحب‌کار در تخطی از قواعد حسابداری، متحمل فشارهای مضاعفی شود (ایم‌هوف، ۲۰۰۳). برای مثال، همان‌گونه که پیش از این اشاره شد، مدیر ارشد مالی انرون و همکارانش با دستکاری در قواعد حسابداری و معرفی ابزار جدیدی برای ایجاد بدهی‌های خارج از ترانزنامه، حسابرسان موسسه آرتور اندرسن را تحت فشار قرار می‌دادند تا تحریف‌های به عمل آمده در صورت‌های مالی را تایید کنند (مک‌لین و

شدن حسابداران و حسابرسان در پشت سوء برداشت‌ها و تحریف‌های قانونی اصول پذیرفته شده حسابداری، موجب قرار گرفتن آنان در سرایشی سقوط و در نهایت ارتکاب اقدامات تقلب‌آمیزی شد که به هیچ وجه با اصول اخلاقی مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای، سازگاری نداشت (کالاها، ۲۰۰۴).

الگوی کلاسیک مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی، بیانگر حقوق و تعهداتی است که برای بروز رفتارهای اخلاقی از سوی اعضای یک جامعه، ضروری به نظر می‌رسد (منویل و اوبر، ۲۰۰۳). رفتارهای مذکور، در چارچوب مجموعه‌ای از قواعد، به تدریج و تا مرتبه‌ای ارتقاء می‌یابند که به تعهدات شهروندان در برابر رفاه اجتماعی سایر اعضای جامعه تبدیل می‌شوند. سولومون (۱۹۹۲) نیز اعتقاد دارد که رویکرد ارزش‌های اخلاقی باید بر مبنای اصول اخلاقی تدوین شود که توسط ارسطو و در زمینه کسب و کار مورد اشاره قرار گرفته است.

براساس دیدگاه الگوی اخلاقی مبتنی بر تعالیم مذهبی سنت آگوستین، از منظر ترویج رفتارهای اخلاقی در جامعه، "متن" و "روح" قانون از اهمیت یکسانی برخوردارند. مک‌کرنان و مک‌لیولیش (۲۰۰۴) بر این باورند که تعهدات اخلاقی مرتبط با مفاهیم عشق و عدالت (البته فقط از جنبه تعالیم مذهبی) را می‌توان به عنوان مبانی اخلاق حرفه‌ای حوزه‌های حسابداری و حسابرسی در نظر گرفت. هیلارد (۲۰۰۴) نیز به این نکته اشاره کرده است که پس از فروپاشی انرون، ضرورت استفاده از نوعی رویکرد اخلاقی مبتنی بر تعالیم مذهبی، توسط بسیاری از صاحب‌نظران مورد تأکید قرار گرفته است؛ هر چند که نمی‌توان چنین الگویی را به طور مستقیم در حوزه حسابرسی و گزارشگری مالی مورد استفاده قرار داد.

الگوی اخلاقی مبتنی بر الزامات قانونی اغلب به عنوان مجموعه‌ای از حداقل معیارهای اخلاقی لازم برای جامعه تلقی می‌گردد و در نتیجه، معمولاً از آن به عنوان فراهم‌کننده زمینه‌ای مناسب برای بروز مخاطرات اخلاقی یاد می‌شود (کارول و بوخ‌هولتز، ۲۰۰۳). برای مثال، به اعتقاد کالاها (۲۰۰۴) یکی از دلایل اصلی ارتکاب تقلب در شرکت‌های انرون و ورلدکام و موسسه آرتور اندرسن، استفاده از نوعی رویکرد قانون‌گرا و مبتنی بر قواعد در گزارشگری مالی و

حسابرسی بوده است. از سوی دیگر، یکی از دلایل اساسی انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای تجدید نظر در آیین رفتار حرفه‌ای اعضای خود، "بیش از اندازه بودن تعداد موارد و نکات فنی در آیین قبلی و ایجاد شدن فرصتی مناسب برای سوءاستفاده از خلاءهای قانونی موجود" بوده است (هیرون و گیلبرتسون، ۲۰۰۴). البریخت و ساک (۲۰۰۰) نیز پس از اشاره به این نکته که تأکید بیش از حد بر جنبه‌های فنی و مبتنی بر قواعد حسابرسی، یکی از بزرگترین کاستی‌های حرفه حسابداری به شمار می‌آید، پیشنهاد کرده‌اند که از طریق تجدید نظر اساسی در آموزش حسابداری و حسابرسی؛ زمینه لازم برای اتکای کمتر حوزه‌های مذکور به قواعد، فراهم آید.

الگوی اخلاقی مبتنی بر قواعد جهان شمول کانت که رویکرد مبتنی بر اصول در فرایند تصمیم‌گیری‌های اخلاقی براساس آن شکل گرفته است، مورد توجه روزافزون حرفه حسابداری قرار دارد (هیرون و گیلبرتسون، ۲۰۰۴؛ انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۲). گاک (۱۹۹۰) بر این باور است که مبنای تفکر حسابرسان در فرایند بررسی صورت‌های مالی، باید براساس یک رویکرد مبتنی بر اصول قرار داشته باشد؛ از این رو، وی الگویی مبتنی بر اصول را برای حسابرسی پیشنهاد کرده است. این در حالی است که از دیدگاه شپپر (۲۰۰۳)، تصویب قانون سربنیزآکسلی گام دیگری برای تغییر رویکرد مبتنی بر قواعد فعلی به رویکردی مبتنی بر اصول به شمار می‌آید. وی معتقد است که به رغم تمایل حسابداران به اتخاذ رویکردی مبتنی بر قواعد در عمل، اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای مصوب هیات تدوین استانداردهای حسابداری مالی از منظر آنان، اصول و استانداردهایی مبتنی بر اصول تلقی می‌شود.

الگوی اخلاقی مبتنی بر حقوق فردی که در آن حقوق هر فرد و ذی‌نفعان بیان می‌شود، توسط صاحب‌نظران متعددی مورد اشاره قرار گرفته است (برای مثال، کارول و بوخ‌هولتز، ۲۰۰۳؛ دونالدسون و دانفی، ۱۹۹۹). دونالدسون و دانفی (۱۹۹۹) به تشریح این موضوع پرداخته‌اند که حاکمان جامعه باید نوعی قرارداد اجتماعی شامل مجموعه‌ای متشکل از ده "فوق‌هنجار"<sup>۲۵</sup> (حقوق جهان شمول) مربوط به حقوق سایر افراد جامعه را محترم



شمارند. از سوی دیگر، لی (۲۰۰۴) اعتقاد دارد که حقوق مذکور، شامل موارد رفاه اجتماعی و رعایت آزادی‌های دیگران می‌باشد. همچنین، ورشور (۲۰۰۴) ضمن اظهار تاسف از اقدامات مدیران و حسابرسی‌هایی که در رسوایی‌های اخیر موجب تضییع حقوق سرمایه‌گذاران و عموم ذی‌نفعان شده‌اند؛ اظهار امیدواری کرده است که قانون جدید مبتنی بر اصول سربینز آکسلی، موجب جلوگیری از تکرار چنین رویدادهایی خواهد شد. الگوی اخلاقی مبتنی بر حقوق فردی، شامل عناصر موجود در تئوری ذی‌نفعان است و با الگوهای مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی و قواعد جهان‌شمول نیز اشتراکاتی دارد.

بر اساس الگوی اخلاقی مبتنی بر کارایی اقتصادی، وظیفه مشخص حسابداری و حسابرسی، کسب اطمینان از کارایی و سودآوری فعالیت‌های اقتصادی است. کارایی معمولاً بر مبنای کارایی پارتو<sup>۲۶</sup> (یعنی، استفاده بهینه از منابع به گونه‌ای که هیچ نوع استفاده دیگری بدون متضرر ساختن دیگران، موجب بهبود وضعیت فرد نشود) و کارایی اطلاعاتی<sup>۲۷</sup> (یعنی، کلیه مشارکت‌کنندگان یا سرمایه‌گذاران، از اطلاعات مشترکی برخوردار باشند به گونه‌ای که قیمت‌ها، اطلاعات مذکور را منعکس سازند). بر اساس الگوی اخلاقی مبتنی بر کارایی اقتصادی، حساب‌برسان باید در میان مسائل اخلاق حرفه‌ای پیش‌روی خود، نوعی تعادل برقرار کنند. برای نمونه، آنان باید به حل و فصل این مسئله پردازند که چگونه می‌توان ضمن ایفای مسئولیت‌های اجتماعی، بهترین خدمات را نیز به صاحب‌کار ارائه نمود.

الگوی اخلاقی مبتنی بر عدالت توزیعی بر مبنای توزیع نسبی منافع در جامعه و تصور موجود از منصفانه و عادلانه بودن آن، تدوین شده است (بریدی، ۱۹۹۰). در زمینه کاربرد الگوی اخیر در حوزه حسابداری و حسابرسی، باید اظهار داشت که رویکرد مذکور مستقیماً به تصویری بستگی دارد که ذی‌نفعان سازمان از منصفانه و عادلانه بودن میزان سهم خود از منافع حاصل دارند. (اشمینک و همکاران، ۱۹۹۷). از سوی دیگر، تفسیر قواعد حسابداری و حسابرسی، به کارگیری آنها و فشارهای موجود برای افزایش سودآوری، به بخش جداناپذیری از معادلات مربوط به عدالت توزیعی تبدیل شده است. بدین ترتیب، هنگامی که تصورات شخصی افراد به عنصری مهم و تاثیرگذار در

شکل‌گیری روابط آنها (شامل انتظارات موجود در زمینه چگونگی جایگاه حسابرس) تبدیل می‌شود، تاثیرپذیری کارکرد حسابرسی از آن به امر اجتناب‌ناپذیری بدل می‌گردد. الگوی اخلاقی مبتنی بر اعطای آزادی به افراد، دیدگاه شبه‌آزادی خواهانه‌ای است که تاکید آن بر حقوق فردی اشخاص و کم‌رنگ‌تر شدن هر چه بیشتر نقش دولت در امور قرار دارد (وُتاو ۱۹۷۴) اگر چه که یکی از وظایف اصلی دولت، حفظ جامعه در برابر تقلب، سرقت و نقض قراردادهای موجود است (نوزیک، ۱۹۷۴). یکی از مفروضات اصلی پشتوانه الگوی اخلاقی، به رسمیت شناخته حق مالکیت افراد بر دارایی‌هایی است که در مقابل فراهم آوردن منافع برای دیگران، به آنان تعلق گرفته است (دی‌گرگوری، ۱۹۷۹). ارزش دارایی‌های مذکور بر اساس قیمت بازار آزاد تعیین می‌شود. بر اساس این رویکرد، افراد جامعه حق دارند هر هدفی را به شرط پایمال نشدن حقوق دیگران، دنبال کنند (دی‌گرگوری، ۱۹۷۹). بدین ترتیب، ملاحظه می‌شود در شرایطی که مدیران و حسابداران، قصد تحریف ارزش واقعی شرکت خود را در صورت‌های مالی داشته باشند یا حساب‌برسان با وجود اطلاع از موضوع اخیر، صورت‌های مالی مذکور را گواهی کنند؛ مفروضات پشتوانه الگوی اخلاقی، خدشه‌دار می‌شود.

بررسی الگوهای اخلاقی ده‌گانه فوق نشان می‌دهد که اولاً، در حوزه حسابرسی و گزارشگری مالی، میان رویکرد مبتنی بر قواعد و رویکرد مبتنی بر اصول، تضاد آشکاری وجود دارد و ثانیاً، به منظور تقویت جایگاه حساب‌برسان و حفاظت بیشتر آنان در مقابل لغزش‌های احتمالی؛ استفاده از رویکردهای اخلاقی مبتنی بر اصول، ضروری به نظر می‌رسد.

با توجه به مباحث پیشگفته، می‌توان نتیجه‌گیری کرد که برای ایجاد تحول در رفتارهای حرفه‌ای در حوزه حسابرسی و گزارشگری مالی، به کارگیری رویکرد مبتنی بر اصول اجتناب‌ناپذیر است. البته، باید توجه داشت که به رغم تجدید نظر در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۸۹ و استفاده از نوعی لحن مبتنی بر اصول، رویکرد جدید مذکور هیچگاه جنبه کاربردی نیافته

رفتارهای مغایر با اخلاق حرفه‌ای، فرایند منظمی تلقی می‌شود که مقابله با آن نیازمند ایجاد تحول در کلیه زمینه‌ها است (کالاها، ۲۰۰۴؛ ایم هوف، ۲۰۰۳). همچنین، کارول و بوخ‌هولتز (۲۰۰۳) نیز به این نکته اشاره کرده‌اند که وجود تفکر اخلاقی و قوی، منجر به رعایت شدن همزمان "متن" و "روح" قانون توسط مجریان آن می‌گردد و باعث می‌شود تا رویکرد مبتنی بر قواعد، تنها به عنوان یکی از حداقل معیارهای لازم در زمینه اخلاق حرفه‌ای، در نظر گرفته شود. بدین ترتیب، به نظر می‌رسد که برای اعاده شهرت و اعتبار حسابداری و حسابرسی در نزد عموم، استفاده از رویکردی جامع شامل اهداف نهایی پشتوانه قواعد وضع شده (یعنی اصولی که رهنمودهای عملی بر مبنای آنها تدوین شده است)، ضرورتی انکارناپذیر است.

#### نتیجه‌گیری

به رغم اعتقاد برخی مدیران حرفه‌ای و اندیشمندان دانشگاهی مبنی بر اینکه اخلاق و رفتار حرفه‌ای از مفاهیم فازی<sup>۳۰</sup> و مبهمی به شمار می‌آیند که تفسیر آنها دشوار است، علی‌مدد (۱۳۸۳) و پین (۲۰۰۳) معتقدند که مباحث مذکور کاملاً کاربردی است. به باور پین (۲۰۰۳)، جامعه انتظار دارد که فعالیت‌های مدیران شرکت‌ها بر اساس مجموعه‌ای از مفاهیم و معیارهای از پیش تعیین شده صورت گیرد. از سوی دیگر، مدیران، حسابداران و حسابرسان خود را ملزم به رعایت نوعی آیین رفتاری و نظام اخلاقی می‌کنند که موجب ایجاد اطمینان متقابل در میان آنها و زمینه‌ساز تلاش جمعی آنان در راستای دستیابی به اهداف مشخص شده می‌گردد. بنابراین، به نظر می‌رسد که هر نوع رویکرد اخلاقی و رفتاری مورد استفاده، در نهایت نوعی دیدگاه عمل‌گرایانه به شمار می‌آید و جامعه، مدیران شرکت‌ها را وادار می‌کند تا به تدوین مجموعه‌ای از تعهدات اخلاقی شامل مسئولیت‌ها، اهداف و ارزش‌ها پردازند.

برای ایفای تعهدات پیشگفته، حسابرسی واحد مورد رسیدگی باید براساس برآوردی مبتنی بر قواعد از وضعیت مالی و نوعی ارزیابی مبتنی بر اصول از سلامت مالی و با توجه به فرض تداوم فعالیت و در نظر گرفتن آن واحد به عنوان یک فرصت بالقوه برای سرمایه‌گذاری، انجام شود. در چنین شرایطی، ترکیب صلاحیت فنی حسابرسان با

است. بدین ترتیب، به نظر می‌رسد که برای ایجاد دگرگونی‌های لازم در فرهنگ فعلی کسب و کار و در نتیجه ایجاد تغییر اساسی در رفتارهای حرفه‌ای حوزه حسابداری، استفاده از لحنی عمل‌گرایانه‌تر در نزد اهل حرفه، اساتید دانشگاهی، مراجع قانون‌گذار، هیات مدیره شرکت‌ها و تصمیم‌گیرندگان سیاسی، ضروری می‌باشد. در این راستا، شش پیشنهاد زیر ارائه شده است:

۱. اجباری کردن آموزش اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای داوطلبان شرکت آزمون حسابداری رسمی.
  ۲. اجباری کردن گذراندن دوره‌های آموزشی اخلاق حرفه‌ای در برنامه‌های آموزشی و بازآموزی مستمر حسابداران رسمی.
  ۳. تشویق موسسات حسابرسی به حسابرسی فرهنگی<sup>۲۸</sup> خود به صورت دوره‌ای و به منظور آگاهی از گرایش‌های موجود در زمینه اخلاق حرفه‌ای (مبتنی بر قواعد یا مبتنی بر اصول) و همچنین، ترتیب دادن دوره‌های آموزشی درون‌سازمانی برای کلیه کارکنان موسسه در تمام سطوح.
  ۴. حمایت مالی از انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری به منظور انجام مطالعاتی مشترک با اندیشمندان دانشگاهی حوزه مربوط در زمینه موضوعاتی از قبیل رویه‌های حسابرسی، فرهنگ حاکم بر موسسات حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای، حاکمیت شرکتی<sup>۲۹</sup> و سایر مفاهیم مرتبط.
  ۵. تشویق انجمن‌های علمی و حرفه‌ای حسابداری به ارائه اطلاعاتی در خصوص رویکردهای اخلاقی مختلف (مبتنی بر قواعد و مبتنی بر اصول) و رابطه آنها با استانداردهای حسابرسی به هیات مدیره و کمیته حسابرسی شرکت‌ها.
  ۶. افزایش اعتبارات مالی سازمان‌ها و مراجع قانونی فعال در زمینه نظارت بر فعالیت شرکت‌ها و کشف تقلب‌های احتمالی صورت گرفته در آنها.
- در پیشنهادهای شش‌گانه فوق، طیف گسترده‌ای از مباحث مربوط به فرهنگ حسابرسی افراد گوناگون، بیان شده است. افراد مذکور عبارت از کسانی هستند که از دیرباز نقش مهمی در آموزش حسابداران و حسابرسان، برنامه‌ریزی فرایند حسابرسی، اداره کردن موسسات حسابرسی، مدیریت شرکت‌ها، تدوین استانداردهای حسابرسی و اعمال آنها در سطح ملی؛ ایفاء کرده‌اند. دلیل پرداختن به چنین گستره وسیعی از مسائل، این است که بروز

- 21- Social Contract
- 22- Rawls
- 23- Nozick
- 24- Agency Theory
- 25- Hypernorm
- 26- Pareto Efficiency
- 27- Informational Efficiency
- 28- Cultural Audit
- 29- Corporate Governance
- 30- Fuzzy Concepts

الزامات حرفه‌ای، موجب دستیابی به دقت، شفافیت، کامل بودن و استقلال لازم برای انجام کار حسابرسی و بی طرفی مورد نیاز در ارائه گزارش حسابرسی خواهد شد. به اعتقاد کالدول و کلاپ‌هام (۲۰۰۳)، جایگاه حرفه حسابرسی به طور "قراردادی" به این موضوع بستگی دارد که تا چه اندازه توانسته است خود را به عنوان حافظ منافع جامعه، در نزد عموم معرفی کند. از سوی دیگر، حسابرسان نیز در قبال اطمینان جامعه به آنان، متعهد می‌شوند تا مانند شهروندانی وظیفه‌شناس، اصول و قواعد تعیین شده را صادقانه رعایت نمایند (منویل و اوبر، ۲۰۰۳).

استفاده از رویکرد اخلاقی اخیر در انجام کار حسابرسی، موجب ایجاد تغییراتی چشمگیر و منظم و تعدیلات مهمی در وظایف و تعهدات اشخاص مختلف فعال در حوزه‌های کسب و کار (مانند مدیران، حسابداران، حسابرسان و غیره)، خواهد شد.

منابع فارسی

- ۱- حساس یگانه، بحبی (۱۳۸۳) "سقوط اخلاقی حرفه‌ای و فروپاشی انرون"، فصلنامه حسابرس، سال ششم، شماره ۲۷.
- ۲- علی مدد، مصطفی (۱۳۸۳) "درآمدی بر اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای"، فصلنامه حسابرس، سال ششم، شماره ۲۷.

منابع انگلیسی

- 1- Albrecht W.S. and R.J. Sack (2000) Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future, Sarasota, FL: American Accounting Association (AAA)
- 2- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1986) Restructuring Professional Standards to Achieve Professional Excellence in a Changing Environment, New York, NY: AICPA.
- 3- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002) Professional Standards, Vol. 1, New York, NY: AICPA.
- 4- Arbinger Institute (2000) Leadership and Self-Deception, San Francisco, CA: Berrett-Koehler Publishers.
- 5- Beasley M.S., and D.R. Hermanson (2004) "Going Beyond Sarbanes-Oxley Compliance: Five Keys to Creating Value", CPA Journal, 74 (6).
- 6- Brady F.N. (1990) Ethical Managing: Rules and Results, New York, NY: McMillan.
- 7- Brandt R.B. (1992) Morality, Utilitarianism, and Rights, Cambridge, MA: University Press.
- 8- Caldwell C., and S.E. Clapham (2003) "Organizational Trustworthiness: An International Perspective ", Journal of Business Ethics, 47 (4).
- 9- Callahan D. (2004) The Cheating Culture: Why More

- 1- Rule-Based
- 2- Principle-Based
- 3- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 4- Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
- 5- Generally Accepted Ethical Principles (GAEP)
- 6- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 7- Moral Self-Deception
- 8- Intentional Amoral Management Model
- 9- Instrumental
- 10- Bill and Hold Schemes
- 11- Earning Management
- 12- Sarbanes-Oxley Act
- 13- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 14- Self-Interest
- 15- Utilitarianism
- 16- Religious Injunctions
- ۱۷- با دیگران طوری رفتار کن که انتظار داری آنان با تو رفتار نمایند (انجیل متی، ۷:۱۲؛ انجیل لوقا، ۶:۳۱).
- 18- Hobbes
- 19- Rousseau
- 20- Jefferson

بی بیست و نهم

- 25- Lea D. (2004) "The Imperfect Nature of Corporate Responsibilities to Stakeholders", *Business Ethics Quarterly*, 14 (2).
- 26- Manville B., and J. Ober (2003) *A Company of Citizens: What the World's First Democracy Teaches Leaders about Creating Great Organizations*, Cambridge, MA: Harvard Business Press.
- 27- McKernan J.F., and K.K. MacLulich (2004) "Accounting, Love, and Justice", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17 (3).
- 28- McLean B., and P. Elkind (2003) *The Smartest Guys in the Room: The Amazing Rise and Scandalous Fall of Enron*, London: Penguin Books.
- 29- Miller P., and P. Bahnson (2004) "Audit Revolution: From Compliance to Adding Value", *Accounting Today*, 14-15.
- 30- Nozick R. (1974) *Anarchy, State and Utopia*, Blackwell Publishing.
- 31- Paine L.S. (2003) *Value Shift: Why Companies Must Shift Social and Financial Imperatives to Achieve Superior Performance*, New York, NY: McGraw-Hill.
- 32- Pearson M. (1988) "A New Code of Professional Conduct for CPAs", *Ohio CPA Journal*, Winter.
- 33- Schipper K. (2003) "Principle-Based Accounting Standards", *Accounting Horizons*, 17 (1).
- 34- Schminke M., M.L. Ambrose and T.W. Noel (1997) "The Effect of Ethical Frameworks on the Perception of Organizational Justice", *Academy of Management Journal*, 40 (5).
- 35- Solomon R.C. (1992) *Ethics and Excellence: Cooperation and Integrity in Business*, New York, NY: Oxford University Press.
- 36- Sweeney J.T., and R.W. Roberts (1997) "Cognitive Moral Development and Auditor Independence", *Accounting, Organizations and Society*, 22 (3-4).
- 37- Verschoor C.C. (2004) "Is Ethics Awareness Enough?", *Strategic Finance*, 85 (12).
- 38- Votaw D. (1974) "Individualism Lives! Nozick is its Prophet", *Business and Society Review*, 15.
- 39- Williamson A. E. (1975) *Markets and Hierarchies, Analysis and Antitrust Implications: A Study in the Economics of Internal Organization*, New York, NY: Free Press.
- Americans are Doing Wrong to Get Ahead. Orlando, FL: Harcourt Inc.
- 10- Carroll A.B., and A.K. Buchholtz (2003) *Business and Society: Ethics and Stakeholder Management*, 4th ed., Cincinnati, OH: Western College Publishing.
- 11- Cheney G. (2002) "Ripples from Enron", *Australian CPA*, 72 (2).
- 12- Constantini A.J. (2004) "What's Ahead in Enforcement?", *Journal of Accountancy*, 198 (3).
- 13- Cullinan C. (2004) "Enron as Symptom of Audit Process Breakdown: Can the Sarbanes-Oxley Act Cure the Disease?", *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (6-7).
- 14- De Gregori T.R. (1979) "Market Morality: Robert Nozick and Question of Economic Justice", *American Journal of Economics and Society*, 38 (1).
- 15- Donaldson T., and T. Dunfee (1999) *Ties that Bind: A Social Contracts Approach to Business Ethics*, Cambridge, MA: Harvard Business Press.
- 16- Dyckman T.R., R.E. Dukes, and C.J. Davis (2001) *Intermediate Accounting*, 5th ed., New York, NY: McGraw-Hill.
- 17- Gaa J. (1990) "A Theory of Evidence Based on Audit Assertions", *Contemporary Accounting Research*, 6(2).
- 18- Gordon M.I. (2001) "Commentary on: Some Thoughts on Social and Environmental Accounting Education", *Accounting Education*, 10(4).
- 19- Herron T.L., and D.L. Gilbertson (2004) "Ethical Principles vs. Ethical Rules: The Moderating Effect of Moral Development on Audit Independence Judgments", *Business Ethics Quarterly*, 14 (3).
- 20- Hilliard J.C. (24 May 2004) "Inspired by the Golden Rule", *Publishers Weekly*, 21.
- 21- Hosmer (1994) "Strategic Planning as if Ethics Mattered", *Strategic Management Journal*, 15 (5).
- 22- Imhoff E.A. Jr. (2003) "Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance", *Accounting Horizons*, 17.
- 23- Kane E.J. (2004) "Continuing Dangers of Disinformation in Corporate Accounting Reports", *Review of Financial Economics*, 13(1-2).
- 24- Keim M.T., and C.T. Grant (2003) "To Tell or Not to Tell: An Auditing Case in Ethical Decision Making and Conflict Resolution", *Issues in Accounting Education*, 18 (4).