

اخلاقیات در حسابداری



تام کمپبل

ترجمه: مرضیه خادم شریف

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

هدایت اعضای خود منتشر کرده‌اند. به رغم اهمیت اخلاقیات در حوزه‌ی حسابداری و نیز وجود مقالات متعدد در این باب توجه ناکافی به اخلاقیات در آموزش حسابداری و حسابداران و نیز فقدان بحث اخلاقی در درون این حرفه را نمی‌توان توجیه کرد. نگرش جاری این است که به فرض وجود تخصص کافی، حساسیت‌های معمول اخلاقی به همراه الگوهای مناسب از رفتار پیشکسوتان می‌تواند زمینه‌ی رعایت اخلاقیات را در این حرفه فراهم کند. موسسات حرفه‌ای صرفاً برای به

باید افرادی شایسته را جذب این حرفه کنیم، به‌خوبی به آنان آموزش دهیم و آن‌ها را در معرض وسوسه‌هایی قرار ندهیم که بیش از حد مقاومت‌شان است. علاوه بر آن، ما نیازمند به مجموعه‌ای از ضوابط اخلاقی هستیم که حداقل استانداردهای رفتار حرفه‌ای و ایجاد روند شکایت و اقدامات انضباطی برای مقابله با هر نوع رفتار خطاکارانه را مشخص سازد که نهادهای حرفه‌ای نظیر CPA استرالیا و موسسه‌ی حسابداران رسمی آن را مورد پی‌گیری قرار دهند. این دو موسسه به طور مشترک «ضوابط رفتار حرفه‌ای» را برای

حسابداری و حسابداری فرایندهایی پیچیده و فنی هستند در حالی که می‌توان اخلاق را مقوله‌ای نسبتاً ساده در نظر گرفت. می‌توان استدلال کرد که بخش دشوار اخلاقیات نه اطلاع از وظایف، بلکه واداشتن خود و دیگران به کردار درست است. می‌دانیم که راست‌گویی، صداقت، دقت و وفاداری چه ویژگی‌هایی دارند ولی نمی‌دانیم که چه گونه و در چه شرایطی می‌توان به این ویژگی‌ها دست یافت. اگر واقعاً مسئله این باشد و ما بخواهیم اخلاقیات را در حسابداری ارتقا دهیم، ناچار

حداقل رساندن ریسک، از جمله فعالیت‌های غیرقانونی خطیر گاه و بی‌گاه افراد نادرست و احتمال بروز مسئولیت‌های قانونی و نیز نگرانی کلی برای شهرت موسسه، به اخلاقیات حرفه‌ای توجه دارند. با این مقدمه می‌توان دریافت که چرا تحقیق در زمینه‌ی اخلاقیات حسابداران و حسابرسان صرفاً بر یافتن روش‌های به حداکثر رساندن متابعت از اصول کلی پذیرفته‌شده‌ی حرفه‌ای متمرکز می‌شود.

اگر این تحلیل نگرش حرفه‌ای کهنه و منسوخ به نظر می‌رسد، به دلیل جار و جنجال بی‌همتا درباره‌ی نارسایی‌های حسابرسی است که در جریان فروپاشی مصیبت‌بار شرکت‌های بزرگ خودنمایی کرد و روشن شد عملیات حسابداری آن‌ها، که اگر نخواهیم فراتر از دید صرفاً فنی - آن‌را غیر قانونی و مجرمانه بنامیم - دچار نقص جدی بوده و آشکارا متقلبانه است.

بحران اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابداری ناشی از این اتفاقات نه تنها برای حرفه‌ی حسابرسی بلکه تهدیدی برای خود فعالیت‌های تجاری قلمداد می‌شود. اگر قرار باشد قبل از آشکار شدن اختلالات جدی در حسابرسی، ورشکستگی غیرمنتظره‌ی شرکت‌های بزرگ رخ دهد، به طور کلی چه‌گونه می‌توان به اعتبار استانداردهای حسابداری و حسابرسی و رویکردها اعتماد کرد؟ و به طور دقیق‌تر، اگر نتوانیم به حسابرسی اعتماد کنیم، آیا اصولاً این حرفه ارزشی دارد؟

همیشه می‌توان نقض‌های موردی حسابرسی را به عنوان نمونه‌ای از خطاهای ناشی از سوءنیت فعالان مهم این بخش نادیده گرفت. این امر تقویت‌کننده‌ی این تصور است که مشکلات اخلاقی به نقض اتفاقی استانداردهای پذیرفته‌شده رفتار حرفه‌ای مربوط می‌شود. با این حال، تاکید بر اخلاق در چارچوب رسوایی‌های حسابرسی نشان می‌دهد تعیین آن‌چه که در حسابرسی اخلاقی یا قانونی به شمار می‌رود چندان هم مقوله‌ی ساده‌ای نیست. ممکن است به راحتی معیار توافق‌شده‌ای

را درباره‌ی ارزش‌های اخلاقی مناسب و صفات پسندیده‌ی مرتبط با آن‌ها همچون راست‌گویی، صداقت و قانون‌مداری ارائه دهیم، اما معنای این واژه‌ها هنگام ارزیابی عملی و مفصل گزارش‌های مالی سازمان‌های تجاری بسیار مبهم است. تعیین آن‌چه که در حسابرسی اخلاقی یا غیر اخلاقی محسوب می‌شود صرفاً به تشخیص تقلب، فساد مالی و دیگر رویه‌های غیرقانونی محدود نمی‌شود. بخشی از اختلاف نظر درباره‌ی اخلاقیات در حسابرسی به این دلیل است که هیچ توافقی بر سر هدف اصلی فرایند حسابرسی وجود ندارد. و از آن‌جا که اهمیت اخلاقی رفتار تک‌تک فعالان در حوزه‌ی حسابرسی به توجیه اخلاقی سیستم موجود بستگی دارد، اختلاف درباره‌ی هدف حسابرسی اختلاف نظری برسر نحوه‌ی انجام حسابرسی ایجاد می‌کند.

به این معنا که اگرچه اخلاقیات در حسابرسی شامل رفتار حسابرسان است، اما هرگونه تلاش جدی که برای ارزیابی آن رفتار می‌شود باید با در نظر گرفتن ماهیت و هدف حسابرسی و کارکردهای اقتصادی و اجتماعی که حسابرسی در خدمت آن است صورت گیرد. برای مثال، ارزیابی عملکرد حسابرس سوالاتی همچون چه چیزی انطباق با دستورالعمل‌های رسمی و استاندارد عملکرد حرفه‌ای است، رویکرد تعیین‌کنندگان قوانین حسابرسی و حسابداری، حقوقی یا غیره چیست و روش‌های تفسیر و استفاده از این قوانین کدام است را مطرح می‌کند. پاسخ دادن به این پرسش‌ها مستلزم رجوع به نظام‌های تصمیم‌گیری و کنترل درون شرکت‌های حسابرسی و صداقت و درست‌کاری شرکت‌های تحت حسابرسی است. تمام این الزامات فراتر از تلاش برای ایجاد انطباق با استانداردها و رفتارهای روشن و موردتوافق است. علاوه بر این موضوعات، اخلاقیات در حسابرسی شامل نقدی از محتوای حقوقی و ضوابط حرفه‌ای و نظام تدوین قوانین شامل چارچوب‌های مناسب قانونی است که حسابداری و حسابرسی در آن اتفاق می‌افتد. آیا فرهنگ‌های

حرفه‌ای موجود و معیارهای حسابداری به اندازه‌ی کافی در خدمت اهدافی هستند که موجودیت نظام اقتصادی را که برای آن تدوین شده‌اند توجیه می‌کنند؟

در طرح مسایل مربوط به روابط درهم‌تنیده‌ی مربوط به چگونگی رفتار حسابرسان، تبعیت از قوانین و پی‌گیری اصول مربوطه و چگونگی ارتقای فرهنگی به امید تطابق با معیارها، بهتر است مسایل اخلاقی مطرح شده در زمینه‌ی حسابرسی در سه جنبه‌ی عمکردی متمایز تقسیم بندی شود (۱) فعالیت حسابرس (با حسابرسان)، (۲) مدیریت و فرهنگ شرکت‌های حسابرسی، و (۳) تدوین استانداردها و قوانین حسابرسی. از نظر اخلاقی، ممکن است مسایل در سطح حسابرسان مستقل مشغول به فعالیت حسابرسی نسبتاً ساده به نظر رسد. حسابرسان باید رویه‌های استاندارد را با دقت، جدیت و درست مطابق با دستورالعمل‌ها و استانداردها و آیین‌نامه‌های مناسب حسابرسی اجرا کنند. به نظر می‌رسد توجه به فضیلت‌هایی نظیر درستی، بی‌طرفی، عدم وابستگی، حفظ اسرار، رعایت استانداردهای فنی و حرفه‌ای، مهارت و توجه لازم است که بر همگی آن‌ها در قوانین رفتار حرفه‌ای تاکید شده و به‌ویژه در قدم اول مناسب هستند.

حتی با فرض بدیهی بودن این طبقه‌بندی فضیلت‌ها، عمل کردن به آن‌ها کار ساده‌ای نیست. وقتی وظایفی ورای مهلت زمانی و مهارت موجود تعیین شود ممکن است برای فعالیت حسابرسان از نظر رعایت اخلاق حرفه‌ای مشکلاتی به وجود آید. در چنین شرایطی آیا افراد مشغول به کار باید محدودیت‌های کاری‌شان را نادیده بگیرند که البته با این کار ممکن است با ریسک خشم روسا و به خطر انداختن دورنمای کاری‌شان مواجه شوند یا این‌که باید فقط کاری را که می‌توانند با این فرض انجام دهند که شاید روسایشان ترجیح می‌دهند در این روند از ضعف‌های موجود آگاه نشوند چرا که خود در موقعیتی نیستند که بتوانند اصلاحات را انجام دهند؟



گزینه‌های موجود پیش روی حسابرس تحت فشار ممکن است تحت عنوان منافع شخصی تحلیل شود. چه قدر سخت کارکنند، چه وقت کمک بخواهند، چه قدر پذیرای مشکلات باشند، این‌ها سوالات فنی در استراتژی شغلی هستند که هدف آن پیشرفت شخصی و دستاورد مالی است، سوالاتی که از طریق محاسبه‌ی منافع کوتاه و بلندمدت روبه‌های جایگزین برای این فرد به بهترین وجه پاسخ داده می‌شود. این محاسبات می‌تواند کاملاً با پرسش‌های بیش‌تر اخلاقی در تضاد باشند، سوالاتی همچون: توجه به انصاف در رفتار با دیگر اعضای گروه، تعهدات به کارفرمایان، وظایف در قبال مشتریان و شاید توجه به سایر گروه‌هایی که ممکن است به هر دلیلی تحت تاثیر نتایج حسابرسی قرار بگیرند.

به راحتی می‌توان دشواری‌بودن ایجاد توازن بین چنین طیفی متنوع از ملاحظات را نشان داد. در صورت لزوم، در چنین شرایطی به منافع شخصی چه اهمیتی باید داد؟ برخی می‌گویند هیچ ارزشی نباید به آن داد. تمام اصول اخلاقی این است که سایر افراد در نظر گرفته شوند، نه این که به محاسبه‌ی منافع یا ضررهای شخصی خود بپردازیم. با این حال، یک سنت اخلاقی قدرتمند وجود دارد که در آن باید بین ایده‌ی توجه به خود یا داشتن وظیفه نسبت به خود در برابر توجه به دیگران هماهنگی ایجاد شود. و هر نظام اخلاقی جایگاهی برای رعایت مشروع منافع شخصی قائل است. حتی اگر ما منافع شخصی را به کناری بگذاریم، وقتی منافع سایر افراد در نظر گرفته شود و تلاش شود تا چگونگی رویکرد وظایف کارمندان نسبت به همکاران‌شان، کارفرمایان و جامعه به دقت بررسی شود مشکلات مشابه‌ای بروز می‌کند. آیا تمام این منافع از نظر اخلاقی معنا دارند؟ اگر چنین است چه طور می‌توان آن‌ها را با هم مقایسه کرد؟ و وقتی چنین مقایسه‌هایی انجام شود، آیا ما باید نتایج کوتاه و بلندمدت آن را در نظر بگیریم، و به هر حال چه نوع نتایجی از نظر اخلاقی معنادار هستند؟

در این مرحله، متوسل شدن به اصول اولیه بسیار آسان است. همه‌ی حسابرسان باید تا آن جا که می‌توانند مطابق آموزش‌هایشان به سختی کار کنند و همیشه هنگام روبرویی با مشکلات گزارش کاملی به مافوق‌های خود بدهند. بی‌دقتی، دست‌کاری و پنهان‌کاری اساساً خطا است. اگر موازنه‌های اخلاقی پیچیده را در نظر بگیریم، این امر چیزی نیست که باید بر فعالیت حسابرسان در کار تاثیر بگذارد. وظایف‌شان کاملاً واضح است و آن‌ها باید به بهترین وجه آن‌را انجام دهند. تقریباً بدون هیچ تردیدی انجام این کار در جهت منافع شخصی بلندمدت آن‌ها است. ولی این معیاری نیست که آن‌ها بخواهند در نظر بگیرند.

وضعیت دشوار دیگری که ما را به بن‌بست اخلاقی می‌رساند و در حسابرسی همواره مطرح بوده هنگامی تحقق می‌یابد که حسابرس تحت فشار قرار می‌گیرد به دست‌کاری‌ها یا مشکلاتی که در روند کار خود مشاهده می‌کند توجهی نداشته باشد. این فشار معمولاً حاصل تهدیدی واقعی یا ذهنی برای روابط آتی مالی بین حسابرس و موسسه‌ی تحت حسابرسی او است. این امر نشانه‌ی تضاد روشن منافع در بطن رابطه‌ی متعارف موسسه‌ی تحت حسابرسی و حسابرس است که حسابرس از نظر مالی به موسسه‌ی تحت حسابرسی وابسته است. حسابرس حرفه‌ای در صورت پای‌بندی به صداقت باید در برابر این فشار مقاومت کند، ولی نیاز مشروع به امرار معاش و حفظ مشتریان به طریقی که کارفرمایان حسابرس انتظار آن را دارند، به معنای آن است که گاه دلایل منطقی برای سازش در چنین موضوعاتی وجود دارد.

رویکرد قاطعانه نسبت به چنین معضل اخلاقی ویژگی وظیفه‌گرایی است، دیدگاهی که مطرح می‌کند اخلاق همان وظیفه‌شناسی و وظیفه‌شناسی یعنی در حق دیگران اشتباهی نکنید. براساس نظر اخلاق‌گرایان، اخلاق درک و پیروی از فرامین کلی مشخص و یا قوانینی همچون ده فرمان است: «سخت کار کنید»، «راست‌گو باشید»

و «مهربان باشید»، این‌ها همگی نمونه‌هایی از فرمان‌های اخلاقی است. اصول اخلاقی تعهداتی هستند که باید مستقل از نتایج عملی آن‌ها در نظر گرفته شوند. قتل اشتباه است، تمام. وظیفه‌ی ما نیست پی‌آمدهای راست‌گو بودن را جست‌وجو کنیم، وظیفه‌ی ما صرفاً راست‌گویی است. یک فرد اخلاق‌گرا می‌داند که چه چیز درست است و چه چیزی اساساً باید درست باشد، زیرا درستی همین است (کانت ۱۹۵۳). دیدگاه متعارف این است که اخلاق‌گرایی (یا اصول اخلاقی) در تضاد مستقیم با نتیجه‌گرایی است، نظریه‌ای که طبق آن یک اقدام برمبنای پی‌آمدهایی که برای افراد تحت تاثیر آن دارد، از جمله حسابرس مورد نظر، درست یا غلط است (میل ۱۹۱۰).

معروف‌ترین نمونه‌ی عملی نظریه‌ی نتیجه‌گرایی - سودگرایی آن است که پی‌آمدهایی که از نظر اخلاقی مهم هستند لذا بد و آلام هستند، عملکرد درست از نظر اخلاقی عملکردی است که میزان لذت در مقابل درد را به حداکثر می‌رساند، و در آن تجارب هر شخص تاثیر یکسانی در محاسبه دارد. این امر در پیمان معروف جرمی بنتهام یعنی «بزرگ‌ترین خوشی برای بیش‌ترین افراد» به طور خلاصه بیان شده است. سایر نتیجه‌گراها استدلال می‌کنند که انواع دیگری از نتایج نیز ممکن است در محاسبات اخلاقی به حساب آیند، از جمله رفاه در معنای منافع، و در اقتصاد به معنای ثروت - چه به شکل پولی (اقتصاد رفاه) یا در ارتباط با کالاهای مصرفی.

در تمام گزینه‌های اخلاقی بین انجام دادن آن چه که بر اساس قوانین درست است و انجام آن چه که برمبنای پی‌آمدها صحیح است تضادی وجود دارد. گفتن این نکته که فردی دارای خصایل اخلاقی‌تر از دیگری است متعصبانه به نظر می‌رسد. اما این هم درست نیست که فکر کنیم رویکرد اخلاقی مناسب ترکیبی است از هر دو عامل. مشکل این است که توجه به نتایج، تعهد به قوانین را متزلزل می‌کند و تعهد بی‌قید و شرط به قوانین، موجب از بین رفتن حساسیت

مناسب نسبت به پی‌آمدهای اجتماعی رفتار است. علاوه بر آن، مجاز کردن افراد برای انتخاب و گزینش بین قوانین و نتایج، راهی برای انتخاب گزینه‌های منفعت‌طلبانه باز می‌کند. این موضوع در اخلاق حسابرسی و مقررات و نیز اخلاق در مفهوم کلی خود اهمیت بسیار دارد.

به هرحال تضاد بارز بین قوانین و نتایج می‌تواند به‌ویژه در زمینه‌های فنی همچون حسابرسی گمراه‌کننده باشد. تلاش برای سازش بین وظیفه‌گرایی و نتیجه‌گرایی، سازشی که در آن تلاش می‌شود از دو مشکل بی‌اعتنایی و جانبداری اجتناب شود با نتیجه‌گرایی اصول باور توصیف می‌شود. براساس تفکر نتیجه‌گرایی اصول باور هنگامی که افراد تصمیمات خاصی می‌گیرند باید به دنبال قوانین اخلاقی مرسوم باشند، اما خود قوانین باید بر مبنای استدلال نتیجه‌گرایی تعیین شوند. این تحلیل قطعاً پیشرفتی در نوع اخلاق‌گرایی محض است که در آن درستی قوانین اخلاقی تنها حدس زده می‌شوند. بسیاری از قوانین از نظر نتایج خوبی که از کاربرد عمومی‌شان ناشی می‌شوند کاملاً موجه هستند. با این حال مشکلاتی باقی می‌ماند زیرا به نظر می‌رسد حداقل برخی قوانین دارای اساسی غیرنتیجه‌گرایانه هستند (برای مثال نکشتن فردی بی‌گناه برای حفظ جان تعدادی افراد بی‌گناه دیگر). و حتی برای نتیجه‌گرایان اصول باور، سوالاتی همچنان مطرح هستند برای مثال آیا این درست است که در پرونده‌ای خاص به دلیل نتایج استثنا بد آن از قوانین تخطی کرد یا نه. همچنین اختلاف نظری در این باره وجود دارد که چه کسی این اختیار را دارد که تصمیم بگیرد؛ کدام قوانین باید تصویب شوند - البته با توجه به پی‌آمدهای مفید متصورشان - و در چه مرحله‌ای از زمان باید این افراد وارد فرایند قانونگذاری و اصلاح قوانین شوند.

در موضوعات اخلاقی شخصی، قائل شدن به استثنا در موارد خاص و تغییر خود قوانین چیزی است که فرد در مورد آن تصمیم می‌گیرد، هرچند که آن‌ها باید خود را برای

نتایج ناشی از واکنش سایر افراد نسبت به رفتارشان آماده کنند. ولی وقتی مسئله‌ی کار درون سازمانی یا انجام یک فعالیت عمومی مطرح باشد، محدودیت‌های اخلاقی و عملی وجود دارد که با چنین فرایندی هماهنگ می‌شود.

سازمان‌ها باید قوانین داخلی خود را داشته باشند و آن سازمان‌هایی که خدمات به مردم ارائه می‌دهند باید به آنچه که انتظارات مشروع جامعه است توجه کنند. در چنین شرایطی، افراد با توجه به مواضع اخلاقی که باید اتخاذ کنند فضای اندکی برای مانور دارند. در این چارچوب‌ها معمولاً مقامات قوانینی را، به عنوان اصول اخلاقی فردی در شرایط عمومی، تعیین می‌کنند که دیگر بستگی به افراد دخیل دارد که از آن قوانین در همه‌ی شرایط به جز موارد پیروی کنند. از این‌رو، در مورد حساب‌برسان تحت فشار به نظر می‌رسد که آن‌ها باید رویکردی اخلاق‌گرایانه یا نگرشی قانونی- اخلاقی برای گزینه‌های اخلاقی مرتبط با کارشان اتخاذ کنند، در حالی که افرادی که قوانین را درون یا برای سازمانی تنظیم می‌کنند ممکن است حداقل زمانی که قوانین را می‌نویسند بیش‌تر دیدگاهی نتیجه‌گرایانه داشته باشند. در نتیجه شاید این‌گونه باشد که وقتی ما درون سازمانی به راس هرم نزدیک می‌شویم، گزینه‌های اخلاقی بیش‌تر نتیجه‌گرایانه می‌شوند و در نتیجه آزادتر و پیچیده‌تر هستند. و بیرون سازمان، سلسله‌مراتب بیش‌تری از طراحان استاندارد، نهادهای حرفه‌ای و ناظران وجود دارد که در راس قدرت کشور قرار دارند و دارای حق سیاسی و شاید اخلاقی برای وضع قوانین حقوقی و تعیین وظایف تمام افراد و گروه‌های درون جامعه هستند.

این سلسله‌مراتب قدرت که استدلال‌های اخلاقی متفاوتی در آن مشاهده می‌شود در بیش‌تر نهادها وجود دارد. در مجموع، در مورد اصول اخلاقی در زندگی سازمانی باید چنین در نظر گرفته شود که اعضای سازمان‌ها تعهد اخلاقی دارند تا با قوانین سازمان یا جامعه که در ایجاد آن هیچ مشارکتی

نداشتند سازگار باشند. و این واقعیتی است که گزینه‌های اخلاقی پیچیده‌تر در مقایسه با گزینه‌هایی که برای افراد سطوح پایین‌تر سازمان مطرح هستند، باید از سوی افراد صاحب قدرت انتخاب شوند. علاوه بر این، شکی وجود ندارد که پیوستن به سازمان - شبیه عضویت در یک جامعه یا شهروند یک کشور بودن - مستلزم تعهد به فرمانبرداری از قوانین چنین سازمان‌هایی است.

به هرحال، این تعریفی از ویژگی اخلاقی - حداقل در سنت غربی با تاکید آن بر روی آزادی‌های شخصی افراد - است که در نهایت تمام افراد با اخلاق خود تصمیم می‌گیرند چه رفتاری درست و چه رفتاری نادرست است و این امر شامل تصمیم‌گیری درباره‌ی رعایت هنجارهای اخلاقی معتبر جامعه و سازمان نیز هست. با وجود آن که دلایل اخلاقی وجود دارد که باید بر اساس قوانین گروه پذیرفته شود، همیشه مسئولیت‌های اخلاقی درجه اولی برای افراد وجود دارد که باید در شرایط خاص آن دلایل را بپذیرند یا رد کنند. در جایی که آن‌ها قضاوت می‌کنند قوانینی آشکارا غیراخلاقی است یا این که نتایج پیروی از مقررات عموماً سودآور در شرایطی خاص از نظر اخلاقی غیرقابل قبول هستند، وظیفه‌ی اخلاقی هر حساب‌برس است که شخصاً درباره‌ی انجام دادن یا ندادن کار تصمیم‌گیری کند.

در نتیجه، این ویژگی عمومی اخلاق است که هیچ کس نمی‌تواند با گفتن این که صرفاً از قوانین پیروی کرده یا از مقام بالاتر اطاعت کرده یا کاری را انجام داده که دیگران نیز آن را انجام داده‌اند به طور کامل اقدام خود را موجه جلوه دهد. (البته برخی می‌پندارند) اخلاق با مسئولیت‌های فردی آغاز و پایان می‌یابد.

این نکته به‌خصوص در مورد آن دسته از اعضای گروه یا حرفه صدق می‌کند که علناً متعهد به پیروی از ارزش‌های مشخصی می‌شوند که فراتر از منافع شخصی و تعهدات متعارفی است که تمام انسان‌های صاحب صلاحیت را در بر می‌گیرد. در چنین شرایطی، امری همچون تعهدی مشترک



برای حفظ ارزش‌های حرفه‌ای وجود دارد که شامل پای‌بندی به مقررات حرفه‌ای در جهت ارزش‌های حرفه‌ای و مسئولیتی برای مقاومت در برابر مقرراتی است که از نظر شخص در چارچوب ارزش‌ها از نظر اخلاقی نادرست است و در صورت لزوم مخالفت با آن، حتی اگر این مقررات را مقامات بالاتر تایید کرده باشند.

در حالی که تمام حسابداران و حسابرسان دلایلی اخلاقی برای قبول ضوابط رفتاری پذیرفته‌شده در حرفه‌شان دارند، تمام حسابداران و حسابرسان حتی افرادی با تجربه و سابقه‌ی محدود متعهد هستند تا نسبت به خود، رفتار سایر همکاران‌شان و حتی به قوانین و رویکردهایی که عمکرد حرفه‌شان را تعریف و اداره می‌کند نظری انتقادی داشته باشند. نگرش اخلاقی مناسب برای اعضای عادی یک حرفه نسبت به مقررات حرفه ممکن است بسیار روشن به نظر رسد ولی این موضوع مورد بحث نیست. جنبه‌ی واضح آن پیروی از مقررات است: وجود مقررات برای این است که با آگاهی کامل و با جدیت و دقت فراوان و بدون دخالت عقاید شخصی مجری درباره‌ی هویت این مقررات و یا عدول از آنها به دلیل عدم توجه یا عدم کوشش اجرا شود. عامل بغرنج این است که نگرش احترام‌آمیز نسبت به قوانین نباید منجر به اطاعت کورکورانه از آن شود، بلکه تبعیت باید بر اساس آگاهی از منطق وجود این مقررات و اهدافی باشد که این فعالیت برای خدمت به آن طراحی شده است.

آگاهی از منطق مقررات فقط پس از آموزش حرفه‌ای امکان‌پذیر است. این آموزش اصحاب حرفه را قادر می‌کند، مبانی وظایف نظام‌های حسابداری و حسابرسی و نقش اساسی و تنظیمی مقررات در توانمندشدن آن‌ها برای دستیابی به این اهداف درک کنند. اهمیت چنین آگاهی عمده‌تاً حاصل انگیزه‌بخش بودن آن در اطاعت از قوانین نیست، اگرچه دانستن کارکرد قوانین پیروی از قانون را ارتقا می‌دهد. اهمیت آن بیش‌تر در

تاثیر این آگاهی بر درک مقررات و چگونگی تفسیر بهتر آن‌ها و کاربرد در شرایط خاص نهفته است.

برخی رویه‌های حسابداری صرفاً محاسباتی است و بدون بررسی هدف بزرگ‌تری که برای آن در نظر گرفته شده اند قابل درک و استفاده هستند. با این حال، معمولاً همه‌ی این مقررات به سایر مقرراتی مربوط می‌شوند که در آنها مسایلی که مورد تجزیه و تحلیل ریاضی قرار می‌گیرند شامل قضاوت‌هایی می‌شوند که جنبه‌ی مکانیکی ندارند. رویه‌های حسابداری خلاق یا منعطف که معرف جنبه‌ی ضعیف بسیاری از فعالیت‌های تجاری معاصر است، مشتمل بر گسترش مرزهای مفهومی است که به عنوان «سود» در نظر گرفته می‌شود و از «هزینه‌های سرمایه‌ای» متمایز است، پاسخ به این سوال که آیا از دیدگاه قانونی بعضی از نهادها تحت امتیاز موسسه‌ای دیگر هستند یا خیر نیز تحت شمول این‌گونه حسابداری خلاق یا منعطف است.

طبقه‌بندی معاملات مالی نیازمند شفافیت و ثبات است، تا بتوان روندهای موجود را تکرار کرد و بتوان به کمک آن‌ها مقایسه‌های معنادار و فراسازمانی بین وضعیت مالی گذشته و حال شرکت‌ها انجام داد. توجه به اهمیت ثبات در تفسیر مقررات مستلزم شناخت هدف رویه‌های حسابداری است، خواه این فعالیت به صورت کنترل داخلی، تهیه‌ی اطلاعات مرتبط با تصمیم‌گیری منطقی و یا با ارزیابی برون‌سازمانی از سودآوری انجام شود.

به موجب این دلایل، ثبات کاربرد مقررات به اندازه‌ی محتوای مقررات موجب اطمینان از اعتبار فرایند و مقایسه‌هایی است که از آن ناشی می‌شود. در این دیدگاه اصول اخلاقی در تفسیر مقررات و پیروی از مقررات تابعی از ارزش نظام خاص حسابداری و حسابرسی و اهدافی است که برای آن در نظر گرفته شده‌اند. به این ترتیب ما به اهمیت بازبینی نظام‌های حسابداری جهت

تضمین پیروی همیشگی آن‌ها از رویه‌های از پیش تعیین‌شده در ارائه‌ی گزارش مالی پی می‌بریم. همین امر حسابرسان را قادر می‌کند تا با استفاده از حساب‌ها، مقایسه‌های معنادار و قابل‌قبولی را بین عملکرد شرکت‌های مختلف انجام دهند. در نتیجه پیروی از مقرراتی که شاخص نحوه‌ی نمایش مالی پدیده‌های تجاری هستند از جنبه‌های مهم حسابداری و حسابرسی است. عدم پیروی از چنین مقرراتی نه تنها نارسایی فنی حسابداری است، بلکه ضعفی اخلاقی است که باعث می‌شود اهداف توجیه‌کننده‌ی حسابداری بی‌رونی بی‌اعتبار شود و در نتیجه ارزش بازبینی چنین حساب‌هایی از سوی حسابرسان کاهش یابد. غالباً در نقد احساسی از قانون‌زدگی اخلاقی نکته‌ی فوق مورد توجه قرار نمی‌گیرد. این شامل افرادی می‌شود که تلاش می‌کنند برای درست نشان دادن کارهای غیرقانونی‌شان، قانون را دور بزنند نه کسانی که تلاش می‌کنند تا منافع ثبات را از طریق تفسیر قابل قبول مقررات و تعهد به پیروی از آن ارتقا دهند.

البته تمام انحرافات از استانداردهای معمولی حسابداری، ناشی از فقدان آگاهی از ویژگی‌های این روند نیست. گاه انحرافات از استانداردهای حسابرسی و ناکامی در شناخت حسابداری آن‌ها، حاصل منافع شخصی موسسه‌ی تحت حسابرسی (و شاید به دلیل احتمال به مخاطره افتادن رابطه‌ی تجاری حسابرس با موسسه‌ی تحت حسابرسی) است که تصویری نادرست و گمراه‌کننده از وضعیت مالی ارائه می‌دهد. در واقع فلسفه‌ی اخلاقی استفاده از حسابداری بی‌رونی این است که منافع شرکت‌ها در نمایش غلط وضعیت مالی به خاطر حفظ یا جذب سرمایه‌گذاری و افزایش سود (کوتاه‌مدت) شرکت نهفته است. مسئله‌ی بینادین اخلاقی در حسابرسی این است که منفعت تجاری حسابرسان به تئانی با موسسه‌ی تحت حسابرسی بستگی دارد، زیرا حسابرس دستمزد خود را از موسسه‌ی مزبور دریافت می‌کند.

در این جا ما به ضرورت نوعی دیگر از مقررات پی می‌بریم؛ نه آن‌ها که حاکم بر بررسی و ارائه حساب‌هایی است که می‌توان با خیال آسوده و اطمینان برای اهداف مقایسه‌ای استفاده کرد، بلکه مقرراتی که برای مقابله با تمایل شرکت‌ها و حساب‌رسان‌شان برای فاصله گرفتن از استانداردهای حسابداری و حسابرسی یا دست‌کاری آن‌ها در جهت منافع مالی غیرقانونی تدوین شده‌اند. این مقررات در زمینه‌ی حسابرسی تدوین شده‌اند تا «استقلال حسابرس» را افزایش دهند - یعنی هم واقعیت و هم ظاهر ارزیابی عینی از درستی یا صحت حساب‌های موسسه‌ی تحت حسابرسی را ارتقا دهند. چنین مقرراتی ممکن است مانع از آن شود که حساب‌رسان از شرکت تحت حسابرسی منفعت مالی به‌دست آورند یا خدمات غیر حسابرسی به آن شرکت ارائه دهند. این مقررات برای حصول اطمینان از روند حسابرسی تدوین شده‌اند، تا از عوامل بیرونی تأثیر نپذیرد. از این‌رو، به منظور تطابق با ضوابط حرفه‌ای و الزامات قانونی، هیچ‌کس گزارش‌های مالی سازمانی را که در آن‌ها منافع مالی دارد حسابرسی نمی‌کند. نقض این مقررات به معنای به چالش کشیدن استقلال حسابرس است. اهمیت این مقررات از آن‌جا ناشی می‌شود که در مورد هر پرونده‌ای کاربرد دارند زیرا پیامدهای نادیده گرفتن مقررات آسیب‌مستقیمی به اجرای آن وارد می‌کند. این امر مستقل از هر عاملی ممکن است بر ثبات و در نتیجه بر اعتبار سیستم اثر بگذارد.

در زمینه‌ی نظارت بر قوانین و استانداردهای حسابداری که حسابرسی را برای استفاده‌کنندگان نهایی آن مفید می‌سازد، شرکت‌های حسابرسی همانند حساب‌رسان فعال به‌وضوح ملزم به رعایت وظایف اخلاقی یکسانی هستند. البته همه‌ی شرکت‌ها این مسئولیت را نیز دارند که حمایت و رهنمود لازم را برای حساب‌رسان مستقل در انجام وظایف‌شان و همکاری با سازمان تحت حسابرسی ارائه نمایند. تامین منابع و آموزش کافی، ایجاد فرهنگی که از صداقت حسابرس حمایت کند و برتری

حفظ استانداردهای حسابرسی درمقایسه با به حداکثر رساندن سود، بخشی از مسئولیت‌های خاص شرکت‌های حسابرسی است. بدون این الزامات نمی‌توان از کارمندان حسابرسی و شرکای رده‌پایین انتظار داشت که اصول رفتار اخلاقی را حفظ کنند.

هر دو نوع مقررات، چه آن‌هایی که رویه‌های حسابداری و حسابرسی را تعیین می‌کنند و چه آن دسته که استقلال حسابرسی را تضمین می‌کنند، به طور سنتی ریشه در قلمرو حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی دارند. از لحاظ نظری، این بدان معناست که شرکت‌های حسابرسی و حساب‌رسان مستقل به طور کلی ملزم به رعایت مقررات این حرفه یا مقررات نهادهای حرفه‌ای هستند، اگرچه سلطه‌ی اخیر چند شرکت بزرگ حسابداری بر حرفه‌ی حسابرسی باعث معشوش شدن تمایز عملی بین شرکت‌های حسابداری و مجموعه‌های حسابداری شده است. مسایل اخلاقی که در تدوین استانداردها و نحوه‌ی اعمال آن‌ها مطرح می‌شوند علاوه بر رویارویی با همه‌ی پیچیدگی‌های استدلال وظیفه‌گرایی، با مشکلات دیگری در زمینه‌ی تشخیص پیامدها و دلایل آن‌ها دست‌به‌گریبان هستند. در این مرحله، باید منافع مشتریان حسابرس را با منافع عمومی در داشتن یک نظام حسابرسی قابل اعتماد مقایسه کرد. مقایسه‌ی این مسئله اقدامی کاملاً تکنیکی است، ولی جنبه‌های فنی شامل توجیهات اخلاقی است که زیربنای نظام اقتصادی و اجتماعی را تشکیل می‌دهند؛ همان نظامی که این شرکت‌ها بخشی از آن هستند. این نکات منفی باید به‌خوبی در خدمت توجیهات اخلاقی زیربنای نظام سیاسی - اجتماعی باشد.

اگر مجموعه‌های حرفه‌ای وسوسه شوند تا مقررات یا استانداردهایی را تصویب یا توصیه کنند که به سود حرفه‌ی حسابرسی و به هزینه‌ی منافع عمومی است نیاز به اتخاذ دید وسیع‌تر با تأثیر بر این مسئله‌ی اخلاقی خاص احساس می‌شود. شاید به‌دلیل همین «مخاطره‌ی اخلاقی» بوده که استانداردهای

حسابداری و حسابرسی و تنظیم روند حسابرسی به طور فزاینده‌ای مورد مشارکت ساختارهای حرفه‌ای قرار گرفته و دولت‌ها قصد دارند اعتماد عمومی را به رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان تقویت کنند. الگوی نظارت مشترک (و نه نظارت شخصی) موضوعی است که لایه‌ی دیگری بر پیچیدگی اخلاقی می‌افزاید، زیرا ممکن است اخلاقیات در حسابرسی از دیدگاه دولتی با نظرات بیشتر گروه‌های حرفه‌ای تفاوت داشته باشد، در نتیجه هنگامی که الزامات قانونی در تضاد با احساس وظیفه‌ی شغلی حساب‌داران قرار گیرد تبعیت یا عدم تبعیت از آن‌ها نه تنها تضاد اخلاقی، بلکه نوعی معضل اخلاقی برای حساب‌رسان ایجاد می‌کند.

این بررسی کوتاه از پیچیدگی‌ها که در توجه به انجام حسابرسی اخلاقی مطرح می‌شود کوششی برای توضیح حوزه و روش شناسی این کتاب است. موضوع فصل‌های این کتاب به ترتیب شامل معضلات اخلاقی رویارویی حسابرس شاغل، علاوه بر وظایف اخلاقی شرکت‌های حسابرسی در ارتباط با حمایت و مدیریت فعالیت حسابرسی شامل مسائل فرمایشی است که قانونگذاران حرفه‌ای و دولتی در تصمیم‌گیری برای پذیرش استانداردهای حسابرسی و چگونگی پایش و اعمال آنها با آن مواجه هستند.

رویکرد به این مسایل اساسی با روش‌ها و چشم‌اندازهای نظری مختلف صورت می‌گیرد. بیش‌ترین نقش را استادان حسابرسی با تجارب حرفه‌ای داشته‌اند که پژوهش تجربی و نظری در زمینه‌ی فعالیت حسابرسی و مقررات آن انجام داده‌اند. آن‌ها از تکنیک‌های مختلفی شامل روش‌شناسی تجربی رفتاری و اقتصادی استفاده می‌کنند و تجارب متنوعی در زمینه‌ی عمل و حاکمیت حسابرسی را در دیدگاه ما قرار می‌دهند. این موارد با مشارکت بخش‌های قانونی، فلسفی و اجتماعی تکمیل می‌شود تا تخصص حسابرسی حرفه‌ای را در زمینه‌ی گسترده‌تر مطرح کند یعنی کیفیتی که برای پاسخ‌گویی به اخلاقیات در حسابرسی ضروری است.

