

واکاوای اصول اخلاقی

در

حسابرسی و نظارت مالی

محمد نوروزی

مقدمه

از آنجایی که موضوعهای حسابرسی به طور ناخواسته بر امور دیگر نیز اثرگذار است، از این رو مسائل حسابرسی دارای محتوای اخلاقی است، و بیشتر تصمیمهای حسابرسان تأثیر به سزایی بر سرمایه گذاران و دیگر استفاده کنندگان از صورتهای مالی دارد. از این رو، بسیار مهم است که حسابرسان پیامدهای اخلاقی انتخابها و اظهارنظرهای خویش را در نظر بگیرند (Natalie et al., 2018). در این راستا، هیئت استانداردهای بین المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA)، از نهادهای سیاستگذار فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) است که با رویکرد حمایت از منافع عمومی، کمک به توسعه نهادهای تجاری پایدار، بازار و اقتصاد شفاف، پاسخگو و مقایسه پذیر، و همگرایی حرفه‌ای بین المللی به تدوین آیین اخلاق، رویه‌ها و آیین نامه‌ها، با هدف آموزش، توسعه، و به کارگیری استانداردهای اخلاق حرفه‌ای بین المللی در حیطه حسابداری و حسابرسی می‌پردازد (IESBA, 2018). حسابرسی، حرفه یگانه‌ای است؛ زیرا حسابرسی یک قرارداد سه جانبه تنها با دو امضاکننده است. در طرف سوم، استفاده کنندگان از صورتهای مالی مبتنی بر اصول اخلاقی حسابرسان قرار دارند که تصمیمهای اقتصادی می‌گیرند. بنابراین، الزام و پایبندی به اصول اخلاقی، در مرکز ثقل انتظارات از حسابرسان است. همان اندازه که یک حرفه به انضباط شغلی نیاز دارد، به انضباط اخلاقی نیز باید پایبند باشد (Natalie et al., 2018).

آنچه در ادامه بیان می‌شود، آن است که حسابرسان در زمینه اصول اخلاقی با نوعی تناقض مواجه هستند، بدین صورت که گرچه مفاهیم اخلاقی به طور گسترده‌ای مطرح شده است و حسابرسان از وظایف خود آگاه هستند، اما در ارتباط با آن آموزش حرفه‌ای خاصی ندیده‌اند که البته این موضوع، به مرور با آموزشهای حین کار در حال برطرف شدن است (Gunny et al., 2007). جنسن و مک‌کلینگ (Jensen & Meckling, 1976)، در پژوهشی نشان دادند که اگر اعتماد به نفس اخلاقی افزایش یابد، اعتماد به نفس جامعه نیز بیشتر

حسابرسان مسئولیت حساس و مهمی در قبال گروه‌های ذینفع، جهت ارزیابی عملکرد شرکتها دارند. بنابراین انجام اعمال حرفه‌ای غیراخلاقی ممکن است اعتماد عموم را به حسابرسان از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. با افزایش توجه جهانی به موضوع اخلاق، و نیز اهمیت کیفیت اطلاعات در حرفه حسابداری و حسابرسی، توجه به اصول اخلاقی و مشکلاتی مرتبط در این حیطه، اهمیت بالایی یافته است (اعتمادی و دیانتی، ۱۳۸۸). در این باره فرانکل (Frankel, 2009) با اشاره به مسائل اخلاقی در حوزه حسابرسی، و انتظارات اخلاقی از حسابرسان، استقلال حسابرسان را مدنظر قرار داد و بیان کرد حسابرسان در قبال حفظ استقلال حرفه‌ای خود، مسئولیتهایی دارند که مسائل اخلاقی ممکن است در حفظ حرفه‌ای آن نقش به‌سزایی ایفا کند.

از جمله راهکارهای مطرح در این باره، عبارتند از: ترغیب اخلاقی به تحمل مشتریان با اعمال نظارت، مبارزه با فشار صاحبکار، بررسی اندازه و سطح پیچیدگی فرایند اجرایی حسابرسی، انطباق صلاحیت خود و تردید حرفه‌ای در هر کار به‌منظور جلوگیری از اشتباه‌های بزرگ. وی با اشاره به این موارد، مطرح می‌سازد ساختارهای تعریف‌شده درونی نهادهای سیاستگذار در حرفه حسابرسی در ارتباط با ترغیب اخلاقی حسابرسان، از طریق وضع دستورعمل و رویه‌های رفتاری شامل بایدها و نبایدهای رفتاری، ممکن است نقش اساسی را در حوزه مسائل اخلاقی در حسابرسی ایفا کند (Michael et al., 2014).

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران نیز در تبیین چارچوب مفهومی اصول اخلاقی، با اشاره به پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری حرفه حسابداری و حسابرسی در قبال منافع عمومی، پایبندی به قوانین و مقررات را به‌عنوان یکی از الزامهای اخلاق حرفه‌ای مطرح می‌سازد. در این راستا، این هیئت در آیین‌نامه اصول اخلاقی منتشر شده خود، با اشاره به مفاهیم **درستکاری**^۵، **واقع‌بینی**^۶، **صلاحیت** و **مراقبت حرفه‌ای**^۷، **رازداری**^۸ و **رفتار و آداب حرفه‌ای**^۹، به‌عنوان اصول بنیادین اخلاق حرفه‌ای، حسابداران، حسابرسان و تمامی افراد شاغل در حرفه را ملزم می‌کند تا

می‌شود. توجه‌نکردن به درستکاری و وظیفه‌شناسی، از جمله مشکلاتی جاری در اخلاق است که مؤسسه‌های حسابرسی و حسابرسان همواره در طول زمان درگیر مسائل اخلاقی مرتبط با آن بوده‌اند. این مشکلات، نگرانیهای زیادی برای مقامهای دولتی ایالات‌متحد ایجاد کرده که به تصویب و اجرای قانون و مقررات در این زمینه، از جمله تصویب **قانون ساربنز آکسلی**^۱ منجر شده است (Coram et al., 2008). پژوهش موضوع این مقاله، با اشاره به برخی از یافته‌های مهم اصول اخلاقی، به تبیین موضوع تعلیم اصول اخلاقی و سیر تطور آن در حرفه حسابرسی می‌پردازد، تا با تأکید بر اجزای مهم اصول اخلاقی، به افزایش توانایی درک فرایند حسابرسی کمک کند.

مسائل متداول اصول اخلاقی در حسابرسی

بیش از دو دهه پیش، **فرانسیس** (Francis, 1994) بابت انتقال رویکرد حسابرسی از دیدگاه **علم تفسیری**^۲ (تفسیری^۳) به دیدگاه **علمگرایی ماشین‌انگارانه**^۴ که فضای اندکی را برای قضاوت درنظر می‌گرفت، اظهار تأسف کرد. تحولات و گسترش در سیستمهای خبره و روش تحلیل داده‌ها، همراه با رویکردهای ساختاری حسابرسی، به‌نوبه خود برای فرایند حسابرسی تهدیدی بود که تنها آن را به فرایندی جهت‌پرکردن فضاهای خالی، تبدیل کرده بود. فرانسیس درباره خطرهای زوال خبرگی و تخصص، درباره کسانی که تنها با تکیه بر سیستمهای خبره و روشهای خودکار، تمایلی به گسترش نبوغ و خلاقیت شخصی ندارند؛ هشدار داد (Arens et al., 2012). به گفته فرانسیس: **«مکینتایر»** (MacIntyre, 1984) استدلال متقاعدکننده‌ای می‌کند که مقررات تنها با رأی‌گیری (مانند ساختار فرایند حسابرسی)، به‌طور ذاتی نمونه و یا استانداردهای بالای اخلاقی بافضیلت نخواهد شد؛ زیرا منعکس‌کننده انتخاب اعمال شخصی نخواهد بود. بحرانهای مالی به‌وقوع پیوسته در دهه گذشته، به اتهامهای گسترده‌ای به حسابرسان در ارتباط با ارزشگذاری اوراق بهادار رهنی و وام مسکن در ایالات‌متحد منجر شد. اکنون حرفه حسابرسی باید جایگاه خود را به‌صورت رودررو و به‌صورت حضوری در جامعه و به‌ویژه در حسابرسیهای مؤسسه‌های عمومی همراه با قضاوتهای چالشی متعدد، پیدا کند.“

به طور کلی به رغم روند روبه رشد ادبیات و مبانی نظری حسابداری و حسابرسی سهم اندکی به نگرش اخلاقی داده شده است

می‌سازد. به نحوی که با اشاره به سلب نکردن مسئولیت حسابرس در ارائه اظهار نظر، استفاده از نظرهای راهنمای واحد تجاری، مسئولان و مقامهای دولتی، دیگر افراد حرفه‌ای، دستگاه‌های نظارتی و مشاوران حقوقی را در این فرایند مجاز می‌داند (IESBA, 2018).

به طور کلی اخلاق، یکی از اجزای تفکیک‌ناپذیر و مهم در فرایند حسابرسی است؛ زیرا ماهیت کار حسابرسی، اظهار نظر و پاسخگویی در قبال منافع استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی، در قبال گزارشگری صاحبکاران است. در دیگر مشاغل همچون پزشکی، فرد به دنبال مداوا و بهبودی بیمار خود است، و یا وکیل تمام تلاش خود را برای به رسمیت شناختن و دفاع از حقوق موکل خود می‌کند؛ این در حالی است که حمایت از مشتری و صاحبکار از سوی حسابرس، بیشتر تهدیدی برای استقلال حرفه‌ای و مستقل بودن حسابرس به شمار می‌آید (Natalie et al., 2018).

بنابراین، مسئولیت‌پذیری و توجه به منافع عموم، در حسابرسی فراتر از بسیاری از مشاغل با ماهیت پاسخگویی است؛ زیرا حسابرسان ملزم به رعایت و تحقق هدف و موضوعی خاص و یک فرایند مشخص هستند. این موضوع، به مراتب شدیدتر از اعمال نظارت بر پزشکان و وکلا و یا حتی

هرگونه رفتار، قضاوت و اظهار نظر خود را با این اصول انطباق دهند (IESBA, 2018).

از دیگر مسائل درخور توجه اصول اخلاقی در حسابرسی، برآورد سطح پیامدهای فرایند تصمیم‌گیری و اظهار نظر حسابرسان است که افزون بر مسائل حرفه‌ای، ممکن است ترکیبی از دو مؤلفه اصول اخلاقی و پیامدهای اظهار نظر حسابرسان باشد (Amoruso et al., 2013). هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، با اشاره به پیامدهای اظهار نظر حسابرسان، استقلال حسابرس را در دو سطح استقلال رأی و باطنی، و استقلال ظاهری و رفتاری، به عنوان معیاری اخلاقی مبتنی بر اصول اساسی یادشده مطرح می‌سازد تا بتوانند بدون جانبداری، تضاد منافع و اثرگذاری غیرمنطقی، اظهار نظر کنند (IESBA, 2018).

رویه‌های تدوین شده در این خصوص - بخشهای ۴A (4A) و ۴B (4B) - با تأکید مجدد بر منافع عمومی فرایند حسابرسی، میزان حساسیت اجتماعی نسبت به قضاوت و اظهار نظر حسابرس را دلیلی بر رعایت صلاحیتها و شایستگیها و اندازه‌گیری‌های حرفه‌ای در فرایند اخلاقی حسابرسی دانسته و اهمیت تصمیم‌گیری‌ها و نیز ارزیابی خطر حسابرسی از جمله ویژگیهای اصلی توان اخلاقی حسابرسان را مطرح

مسائل حل نشده و نیاز به پژوهشهای آینده

مفاهیم اخلاقی، از جمله مفاهیم ساده و پرکاربرد هستند که انتظار می‌رود به عنوان مبنایی برای تمام علوم، رویکردها و نگرشها مطرح باشد. مفاهیم و روند پیچیده حسابداری و حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نیست و انتظار می‌رود در راستای توجه بیشتر به جلب اعتماد عمومی و مشروعیت حرفه‌ای، این باورها به عنوان ارزش اخلاقی مورد استفاده قرار گیرد.

اگرچه مسائل اندکی در ارتباط با رعایت نشدن اصول اخلاقی در حسابرسی مطرح شده است، اما همواره این پرسش مطرح است که چه انگیزه‌ای باعث بروز چنین رفتارهایی شده، و این که مؤسسه‌ها چطور ممکن است در مقابل این رفتارها مقابله و پیشگیری کنند؟ برخی از این موارد، جدای از حرفه حسابرسی مطرح شده است؛ همچون سرقت وجوه پرداختی مشتریان از سوی شریک گرنٹ تورنتون (Grant Thornton) و یا معامله‌های پنهانی اخلاقی شریک مؤسسه کی‌پی‌ام‌جی (KPMG) (Natalie et al., 2018). شرکت‌هایی که با این چنین رفتارهایی روبه‌رو می‌شوند، به طور معمول در مقابل آن به سرعت واکنش نشان داده و اقدام به فسخ قرارداد یا ایجاد پرونده‌های قضایی می‌کنند. با این همه، این موارد نشان‌دهنده رفتارهای مخاطره‌آمیز شرکا بوده که در مؤسسه‌های حسابداری و حسابرسی به طور عادی و بالقوه وجود دارد.

آنچه در این باره مطرح است، موضوعهای متعددی است که به صورت درازمدت بدون جواب باقی مانده است که پاسخ به آن مستلزم تبیین ادراک شفاف از متن صریح قانون و مقررات، رویه‌ها و استانداردهای حرفه‌ای می‌باشد. در عین حال، ماهیت متنوع فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی نیازمند آن است تا شرکتها در حیطه قانون به انجام فعالیتهای تجاری و معامله‌ها بپردازند. شیوه‌های مشاوره، تا حدود زیادی در دهه گذشته برگرفته شده از قانون ساربنز آکسلی بوده است. کیفیت حسابرسی اگرچه بر مبنای پیشرفت سطح دانش تخصصی این رشته ارتقا یافته، اما نکته بااهمیت در رابطه با نحوه ارزیابی سطح عینیت و واقعیت از عملکرد شرکتها و مؤسسه‌های حسابداری

حسابداران و مشاوران مالیاتی است، که به عنوان مدافعانی برای مشتریان خود به شمار می‌آیند. حسابرسان، در مقابل بیشتر شدن حد تعهدهای اخلاقی، نگران نیستند؛ زیرا از درک لازم درباره مسئولیت اجتماعی خود برخوردارند. از این رو، پی بردن به سطح اهمیت و اطمینان مورد انتظار از حسابرسان، از ارزش بالایی برخوردار است (Michael et al., 2014).

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، در تبیین این مطلب، با اشاره به طیف گسترده استفاده‌کنندگان و ذینفعان از گزارشهای حسابرسان با نیازهای اطلاعاتی متفاوت، پایبندی به اصول اخلاقی را محافظی برای حسابرس در قبال پاسخگویی عمومی و همه تهدیدهای ممکن می‌داند (IESBA, 2018). دلیل دومی که باعث تمایل حسابرسان به رعایت حقوق پاسخگویی اخلاقی است، مسئولیت قانونی عجین شده با وظایف حسابرسان است. در این رابطه، شواهد زیادی وجود دارد که نشان می‌دهد بیشترین و بزرگترین احکام قضایی صادر شده در ارتباط با موضوعهای حسابداری و مالی، مربوط به حیطه حسابرسی بوده است تا مواردی همچون امور مالیاتی و مشاوره؛ زیرا با توجه به گستره اثرگذاری گزارشهای مالی و اظهار نظر حسابرسان، فراتر از سهامداران و مالکان، اقشار عمومی اجتماع و اعتماد آنها مورد تأثیر قرار می‌گیرد.

بنابراین، یکی از دلایل اصلی توجه به وظایف تخصصی حسابرسان، زیانها و خسارتهای نهفته‌ای است که ممکن است از آن ناشی شود (Michael et al., 2014). در این باره می‌توان با اشاره به رسواییهای مالی رخ داده در سالهای آغازین سده ۲۱ میلادی، ابهامی اساسی در ارتباط با حرفه حسابرسی و اعتماد عمومی نسبت به این حرفه را مطرح کرد که در نهایت به نظارت حرفه‌ای بیشتری در این زمینه منجر شد و انتشار برخی از استانداردها و رویه‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی، حدود مشترکی را در راستای توجه به مسائل اخلاقی، ارزیابی حرفه‌ای و اعتماد و اتکای عمومی در کسب‌وکار و سرمایه‌گذاری، تعریف کرد، با این هدف که توجه به مسائل اخلاقی بیش از آن که به عنوان رویه‌های قانونی مطرح باشد، به عنوان ارزش حرفه‌ای و اخلاقی تبیین شود (IESBA, 2018).

انتظار می‌رود اخلاق و اصول اخلاقی مبنایی بر اظهار نظر حسابرس و حرفه حسابرسی باشد به نحوی که کمتر قضاوت‌های شخصی و جانبدارانه در این حیطه مطرح شود

سهامی عام به عنوان یک تأیید ضمنی بوده است، از آنچه پژوهش‌ها نشان می‌دهد- حسابرسیها، بر اساس تصمیم‌های اخلاقی هدایت شده‌اند- که حداقل در سطح شرکت، با تکیه بر رعایت وظایف قانونی و **درستکاری**^{۱۴}، یک راهبرد موفق برای تنظیم‌کننده صورتهای مالی به دست آید. پیگیری همه این مسائل، زمانی قابل تحقق خواهد بود که تمام پژوهش‌های حسابرسی، مبتنی بر اصول اخلاقی صورت گیرد. فرایند حسابرسی اگر از اخلاق جدا باشد، و یا بدون توجه به ارزشها و ادراک‌های اخلاقی صورت گیرد، منجر به نتایج بی ارزش خواهد شد. البته این مفهوم بدان معنا نیست که همه پژوهش‌های حسابرسی باید در حیطه اصول اخلاقی انجام پذیرد، بلکه تبیین‌کننده جدایی ناپذیر بودن اصول اخلاقی در حرفه حسابرسی است (PCAOB, 2013).

به طور کلی، به رغم روند رو به رشد ادبیات و مبانی نظری حسابداری و حسابرسی بین‌المللی، سهم اندکی در این میان به نگرش اخلاقی و حساسیت اخلاقی در آموزش‌های تخصصی شده، اختصاص داده شده است. بر این اساس، انتظار می‌رود با توجه به رویکرد اخلاقی و اصول و رویه‌های مطرح شده، از جمله آیین نامه اصول

و حسابرسی است (Rugman et al., 2011). یکی دیگر از پرسش‌های مطرح در ارتباط با پیامدهای اخلاقی در حرفه که انجام پژوهش‌های بیشتر را در این زمینه می‌طلبد، بررسی این موضوع است که احتمال شکست **چهار مؤسسه بزرگ حسابداری**^{۱۵} منجر به بروز چه **بحرانهای فراگیری**^{۱۶} می‌شود و یا **کمترین پیامد منفی**^{۱۷} آن چه می‌تواند باشد (Arens et al, 2012)؟

از جمله محدودیت‌های مطرح در قانون ساربنز آکسلی، در ارتباط با ارائه خدمات حسابداری و مشاوره‌ای مؤسسه‌های حسابرسی به صاحبکاران خود است. این موارد برای مؤسسه‌های چندملیتی به مراتب دشوارتر و با سختگیری بیشتری مطرح شده است. چنین مقرراتی، پوششی را در مقابل تنظیم دلخواه صورتهای مالی به وسیله مؤسسه‌های حسابداری و حسابرسی به همراه دارد. بر مبنای آخرین شواهد اعلام شده **هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام** (PCAOB)، رعایت موارد یادشده (مبنی بر محدودیت در ارائه خدمات مشاوره مالی و مدیریت) نقش مؤثری در جلوگیری از شکست فرایند **حسابرسی**^{۱۸} به همراه داشته است (PCAOB, 2013). این تأثیر، از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای

کاهش خطر نادرستی اطلاعات^{۱۷} و نتیجه‌گیری نادرست از اطلاعات، حجم بالای معامله‌ها و پیچیدگی اطلاعات، پرهیز از جانبداری و سوگیری، و همچنین انگیزه‌های تهیه‌کنندگان اطلاعات مطرح می‌شود. اینها توضیحاتی منطقی از تحلیلی صحیح درباره حرفه حسابرسی در محیط اقتصادی هستند که دراصل بر پایه اصول اخلاقی طرح‌ریزی نشده است.

چنین مباحثی در ارتباط با حساب‌رسان، به‌عنوان حاکمیت فعالان بازار به‌وسیله **نیروهای بازار**^{۱۸} است. آنچه مطرح است، نقش آفرینی حساب‌رسان در یک فرایند نظارتی برای حداکثرسازی **مطلوبیت منطقی اقتصادی**^{۱۹} و مقررات قابل پیگیری آنهاست؛ نه با مقررات پیچیده.

ضمن آن‌که اعتقاد بر قدرت نیروهای بازار برای تعدیل خطر نادرستی اطلاعات وجود دارد، نتایج حسابرسی از طریق پژوهش‌های علمی نیز مورد بررسی قرار گرفت. این پژوهش‌ها کمک شایانی جهت تعدیل و اصلاح مقررات برای اثرگذاری مقررات حسابرسی داشته است. اگرچه طبق مبانی نظری، انتظار می‌رود آنها نتوانند، و یا تمایل خاصی به تنظیم مقررات برای خودشان، نداشته باشند؛ همچنین، آگاهی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان از منابع اطلاعاتی پرخطری که ممکن است تصمیم‌های آنها را مورد تأثیر نامطلوب خود قرار دهد.

در کل، پژوهش‌های زیادی در ارتباط با **حساسیت اخلاقی**^{۲۰}، **استدلال و استنتاج**^{۲۱}، **تصمیم‌گیری**^{۲۲} و **شجاعت**^{۲۳} حساب‌رسان صورت گرفته است. چنین مباحثی ممکن است زمینه‌ساز مطرح‌شدن مبانی قوی درباره قضاوت صحیح یا اشتباه در ارتباط با ارزشها و اصول حرفه‌ای باشد. بنابراین، انتظار می‌رود اخلاق و اصول اخلاقی، مبنایی بر اظهارنظر حساب‌رس و حرفه حسابرسی باشد؛ به‌نحوی که کمتر قضاوت‌های شخصی و جانبدارانه در این حیطه مطرح شود. در این راستا، تلاش‌های صورت‌گرفته در خصوص بیانیه‌های منتشرشده درخور توجه بوده که ممکن است نویدبخش افق روشنی از ایجاد یک جریان علمی در تدوین اصول و رویه‌های حرفه‌ای حسابرسی باشد.



اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، نیازی نیست فرایند حرفه‌ای حسابرسی همراه با اخلاق‌انگاری و نگرش به مخاطره‌های فعالیتهای غیراخلاقی، به مثابه فعالیتهای غیرقانونی، تمرکز یابد. از آنجایی که انتظار می‌رود انجام فرایند حسابرسی بدون درنظر گرفتن مفاهیم اخلاقی و ارزشها، عواقب و پیامدهای اجتماعی نامناسبی را برای حرفه به‌همراه داشته باشد، در راستای پاسخ به پرسش‌هایی درباره حساسیت اخلاقی، استدلال، تصمیم‌گیری و اقدام حساب‌رسان و نحوه ایفای نقش حساب‌رسان در ارتباط با انتظارات اجتماعی و مسئولیتهای مرتبط با آن، لازم است تحلیل کارشناسانه‌ای صورت گیرد (Andersen & Klammm, 2018).

خلاصه و نتیجه‌گیری

به‌طور کلی اخلاق به تمایز مسائل درست و نادرست و خوب و بد مربوط می‌شود. اخلاق و اصول اخلاقی، تداعی‌کننده فلسفه اخلاق هستند. در حالی که انتظار می‌رود همه پژوهش‌های حسابرسی مبتنی بر اصول اخلاقی پژوهش، به ارائه اطلاعات صحیح و دقیق به خوانندگان خود منجر شود، اما با این حال، برخی از پژوهش‌ها بر مبنای غیراخلاقی ارائه شده‌اند. برخی از پژوهش‌های انجام‌شده تنها به توصیف حسابرسی، بدون اشاره به درک انگیزه‌های اخلاقی حساب‌رسان، پرداخته‌اند.

به‌عنوان یک نتیجه، می‌توان مطرح کرد بحث در ارتباط با این‌که چه چیز درست، عادلانه و یا منصفانه است، بیشتر مبتنی بر مباحث مخارج، منافع و پیامدهای حاصل از آنهاست. نتیجه آن‌که تحلیل پیامدهای هر تصمیم تا حدود زیادی مهم‌تر از وظایف و مزایای آن است.

پاسخ به این پرسش بنیادی که ماهیت وجودی حسابرسی چیست، بیشتر حول محور **نظریه نمایندگی**^{۱۵} است. تعریف حسابرسی به‌عنوان هزینه‌های نمایندگی، برگرفته‌شده از مفهوم تضاد منافع، اصول و هدفهای طرفین قرارداد (کارگزاران و کارگماران) است، که با عنوان **نبود تقارن اطلاعاتی**^{۱۶} مطرح می‌شود. به‌عنوان یک استنباط از نظریه نمایندگی، تقاضا برای حسابرسی بر مبنای

پانوشتها:

Accounting Ethics Education?, Journal of Accounting Education, 44, 2018, pp. 35-46

• Arens A., R. Elder, and M. Beasley, **Auditing and Assurance Services**, 14th ed., New York: Prentice Hall, 2012

• Coram P., and A. Glavovie and N. Woodcliff, **The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts**, Auditing Journal of Practice and Theory, 27 (1), 2008, pp. 127- 149

• Francis J., **Auditing, Hermeneutics and Subjectivity**, Accounting Organizations and Society, 19 (3), 1994, pp. 235-269

• Frankel R., **Does Studying Economics Inhibit Cooperation?**, Journal of Economic Perspective's, 7 (Spring), 2009, pp. 159-71

• Gunny K., G.V. Krishnan, and T. C. Zhang, **Is Audit Quality Associated with Auditor Tenure, Industry Expertise, and Fees? Evidence from PCAOB Opinions**, Working paper, Retrieved from http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1015089, 2007

• International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), **Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants**, Including International Independence Standards, 2018 Edition, <https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>, 2018

• Jensen M., and H.W. Meckling, **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure**, Journal of Financial Economics, 3 (4), 1976, pp. 305-360

• Michael K., B. Shaub, and L. Robert, **The Routledge Companion to Auditing**, First published, 19 (6), 2014, pp. 264- 273

• Natalie T., Ch. Calderon, T. Jules, and G. Shailer, **Special Issue on Ethics within an Accounting and Auditing Context**, Journal of Accounting Education, 43 (11), 2018, pp. 61-66

• Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), **Discussion – Audit Quality Indicators**, Public Company Accounting Oversight Board Strategic Plan, Available in: www.pcaobus.org, 2013

• Rugman A., A. Verbeke, and W. Yuan, **Re-conceptualizing Bartlett and Ghoshal's Classification of National Subsidiary Roles in the Multinational Enterprise**, Journal of Management Studies, 48, 2011, pp. 253-277

1- Sarbanes-Oxley Act (SOX)

2- Hermeneutic

3- Interpretive

4- Mechanistic Scientism

5- Integrity

6- Objectivity

7- Professional Competence and Due Care

8- Confidentiality

9- Professional Behavior

10- Big Four Accounting Firms

چهار مؤسسه بزرگ حسابداری عمومی جهان که عبارتند از: پرایس واتر هاوس کوپرز (PwC)، دیلویت (Deloitte)، ارنست اند یانگ (Ernst & Young)، و کی پی ام جی (KPMG) که بیشتر حسابرسیها و خدمات مالی و حسابداری شرکت های بزرگ و معتبر را انجام می دهند، و در عمل یک انحصار در حسابرسی شرکت های بزرگ پدید آورده اند.

11- Too Big to Fail

نظریه ای که ادعا می کند شکست شرکت ها و مؤسسه های بزرگ در هر صنعت، شکست فاجعه بار عمومی را در پی دارد، بنابراین دولت در مقابل احتمال شکست بالقوه آنها باید از آنها پشتیبانی کند.

12- Too Few to Tail

13- Audit Failures

14- Virtue

15- Agency Theory

16- Information Asymmetries

17- Information Risk Reduction

18- Market Forces

19- Rational Economic Utility

20- Moral Sensitivity

21- Reasoning

22- Decision-Making

23- Courage

منابع:

• اعتمادی حسین، دیانتی دلمی زهرا، **تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکتها**، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳۸۸، ۲۰، صص: ۱۱-۲۰

• Amoroso A., R. Roberts, and G. Trompeter, **The Misalignment of Control and Compensation in Professional Service Firms: The Case of Arthur Andersen**, Unpublished Working Paper, Elon, NC: Elon University and Orlando, FL: University of Central Florida, 2013

• Andersen M.L., and B.K. Klamm, **Haidt's Social Intuitionist Model: What Are the Implications for**