

# تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی

دکتر یحیی حساس یگانه

عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبائی

امید مقصودی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی

حرفه‌ی حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه‌ی حسابرسی انتظار دارد، ارائه‌ی گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است. این ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه‌ی حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌ها است. در این زمینه، وجود آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان رهنمودی برای چگونگی کردار حسابرسان و تجربه به عنوان عاملی اساسی برای درک و به‌کارگیری بهتر آن حیاتی است. در این مختصر، نظریه‌های غالب برای تشریح رفتار حرفه‌ای حسابرسان مطرح شده تا شناخت بهتری از چگونگی کردار آن‌ها به دست آید، به گونه‌ای که این امکان فراهم شود که بتوان تغییرات اثربخش‌تری در رفتار حرفه‌ای اعضای جامعه اعمال کرد. اصولاً شناسایی جایگاه حسابرس در یک جامعه‌ی حرفه‌ای و تعمیم اثرات کردار وی به گستره‌ی بیشتری از ذی‌نفعان می‌تواند رفتار حرفه‌ای و اخلاقی‌تری تدوین نماید. تجربه‌ی حسابرسی که پیش‌نیازی برای کارشناسی یک حسابرس در کارش است، می‌تواند در کیفیت قضاوت وی بسیار اثربخش باشد. تعامل این دو اثر هم‌افزایی داشته و می‌توان پیامدهای به‌مراتب بهتری از آن انتظار داشت.

## آغاز سخن

جریان تجارت نیازمند تعاملات اجتماعی و نیز مستلزم برخی ملاحظات اخلاقی است. زمانی که یک تصمیم با قواعد اخلاقی مقایسه می‌شود، می‌تواند درست یا نادرست استنباط شود. «اسپینوزا»<sup>۱</sup> فیلسوف برجسته، در یادداشت‌های خود، تلاشی برای تدوین قانون اخلاقی نکرده است. مشی وی برای آیین اخلاقی، شرحی از آنچه فرد

محیطی اتخاذ کنند. کسب‌وکار تحت فشار شدید تحصیل سود است در حالی که علاوه بر آن باید در محدوده‌ای فعالیت کرد که برای جامعه پذیرفتنی است.

در طول سه دهه‌ی گذشته تحقیقاتی در زمینه‌ی درک چگونگی تصمیم‌گیری افراد و گروه‌ها در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی انجام شده است که بیش‌تر بر پردازش اطلاعات، قضاوت

باید طبق آن زندگی کند نبوده، بلکه گرایشی عقلایی دارد. او بیان می‌کند که "عبارت انسان آزاد،<sup>۲</sup> حداقل بیانگر آن است که انسان بایستی منطقی، آزاد و برای دیگران مطلوب و منصف، با ایمان و محترم باشد. اصول اخلاقی باید از درون افراد سرچشمه گیرد و نبایستی از بیرون بر آنان تحمیل شود." افراد فعال در زمینه‌ی کسب‌وکار باید تصمیمات اخلاقی خود را در محدوده‌ی چنین

و تصمیم‌گیری یا تصمیمات رفتاری انسان متمرکز بوده است. زمینه‌ی محوری تمامی آن‌ها، تشخیص فرایند تصمیم‌گیری، عوامل اثرگذار بر آن و آزمون نظریه‌های فرایند شناخت بوده که منجر به تصمیم‌گیری می‌شود و بدون تغییر باقی مانده است. چنین زمینه‌هایی ارائه‌گر اطلاعاتی هستند که برای پیشنهاد اصلاح کاستی‌های شناسایی شده ضرورت دارند. زیرا پیش از بهبود فرایند تصمیم‌گیری، باید کاستی‌ها را بهتر شناخت.

مانند سایر حرفه‌ها، از قبیل حقوق و پزشکی، حسابداری نیز دارای اصول اخلاقی حرفه‌ای است؛ به گونه‌ای که انتظار می‌رود اعضای حرفه به آن پای‌بند باشند. این در حالی است که در جوامع قانونمند امروزی پاسخ به این پرسش که "چه چیزی خوب است؟" بسیار پیچیده است. زیرا در پاسخ به آن بایستی به این موضوع توجه کرد که "چه چیزی مشروع است؟" این امر ممکن است میان پای‌بندی به آیین رفتار حرفه‌ای و آنچه

ممکن است مشروع به نظر آید، تضادی به وجود آورد.

در اجرای وظیفه‌ی تاییدکنندگی موارد فراوانی وجود دارد که در آن روابط حساسی میان حسابرسان و واحد مورد رسیدگی به وجود می‌آید. در مواجهه با این گونه شرایط، فرایند تصمیم‌گیری شامل حل تعارض میان مسئولیت حسابرسان نسبت به جامعه (سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر اشخاص ثالث) و مسئولیت نسبت به واحد مورد رسیدگی است.

از سوی دیگر فرایند تصمیم‌گیری می‌تواند از طریق انطباق با مجموعه ضوابط اخلاقی تدوین شده از جانب نهادهای حرفه‌ای و یا از طریق فرایند تصمیم‌گیری ژرفانگرتری که مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی بوده و به نظر می‌رسد که بهینه‌ترین کردار برای تمامی ذی‌نفعان است، انجام شود. توانایی حسابرسان در حل مسایل غامض اخلاقی، به استدلال و باور صحیح یا درک آنان از آیین رفتار حرفه‌ای بستگی دارد. رفتار اخلاقی در

حسابرسی یا در هر فعالیت دیگر چیزی بیش از به‌کارگیری تصور عموم نسبت به رفتارهای اخلاقی نیست.

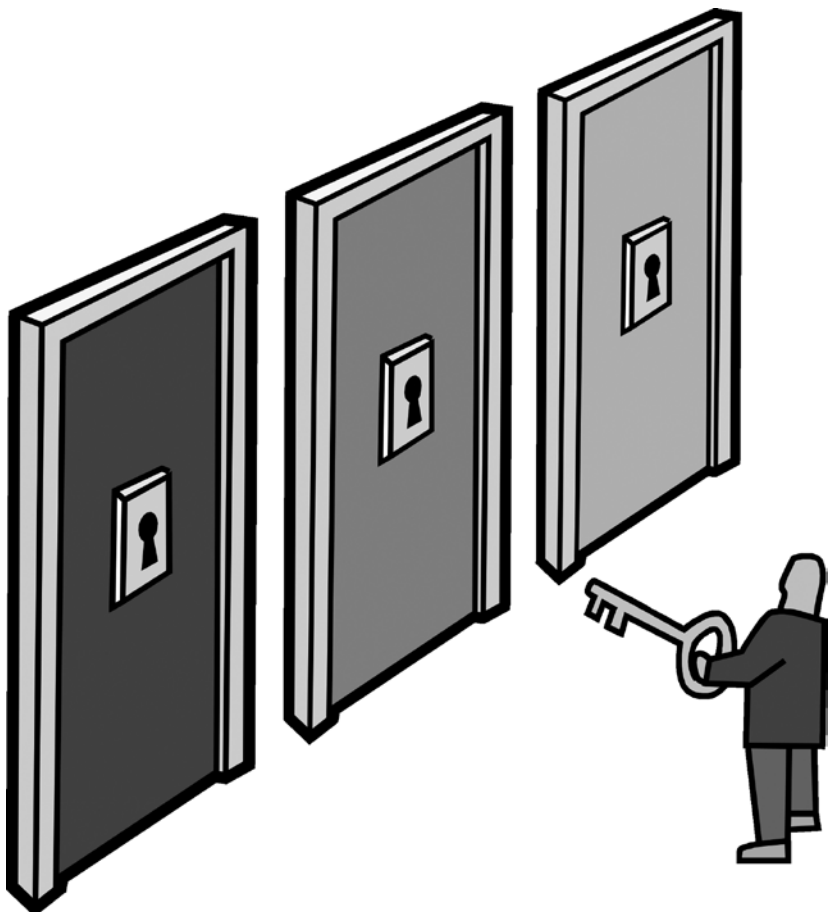
کارشناسی، توانایی فردی است و به نظر می‌رسد معیار مهمی برای تعیین کارایی تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت باشد. صلاحیت فنی حسابرسی را می‌توان به تجربه (عمومی و تخصصی) و دانش تقسیم‌بندی کرد.

تعامل بین تجربه‌ی عمومی حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر کیفیت قضاوت حسابرسی می‌گذارد. زیرا افرادی که تجربه‌ی بیشتری دارند، خواه این تجربه براساس میزان سنوات خدمت و خواه رتبه‌ی شغلی آنها تعریف شود، به دلیل آن که با محیط اخلاقی تعامل بیشتری دارند و با مفاهیم آن آشنا تر هستند، بر کیفیت قضاوت‌های آنان افزوده می‌شود.

### آیین رفتار حرفه‌ای، اهداف و نظریه‌ها

حرفه‌ی حسابرسی در طول زمان با اتکای بر شهرت، درستی و صداقت، جایگاه خود را در میان سایر حرفه‌ها حفظ کرده و این امر آن را قادر ساخته است تا بتواند به فعالیت در زمینه‌ی منافع عمومی بپردازد. دهه ۱۹۹۰ دوره‌ی بحرانی به شمار می‌رود، زیرا نه تنها ثبات، بلکه بقای حسابرسی با تهدید مواجه گردید. ادغام و ترکیب‌های تجاری، تغییر در قوانین و رکود در برخی از بخش‌های تجاری، منجر به کاهش تقاضا برای خدمات حسابرسی شد. به گونه‌ای که تعداد کارکنان شاغل در موسسات حسابرسی کاهش یافت و تجدید ساختاری در الگوهای کاری مرسوم به وجود آمد. بنابراین حسابرسی در قالب خدمتی در آمده است که تنها توسط تعدادی موسسه و البته به میزانی کافی قابل دریافت است. بنابراین ضرورت رقابت برای کاهش نرخ ارائه‌ی خدمات احساس می‌گردد.

از طرف دیگر، فن‌آوری اطلاعات منجر به افزایش تقاضا برای ارائه‌ی



می‌توانند نسبت به اصول اخلاقی محیط کاری خود آگاه شوند، مطالعه‌ی اصول اخلاقی حرفه‌شان است. بنسُن در سال ۱۹۸۹ این موضوع را مطرح می‌کند که هدف اساسی این اصول، آموزش کارکنان (اعضا) نسبت به ارزش‌های صحیح سازمانی است.

۳. تاثیر پذیری رفتار اخلاقی اعضا. اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای بدین خاطر است که به طور ضمنی حدودی را برای رفتارهای غیراخلاقی تدوین می‌کند و نیز انتظار می‌رود که رهنمودهایی را در مورد شرایط توأم با ابهام ارائه کند. از قبیل تدوین صریح ارزش‌های اخلاقی که پیش از این مطرح نشده و یا صراحت نداشته، هشدار به کارکنان نسبت به این‌که چه کارهایی غیراخلاقی بوده و قابل مجازات است و کمک به موسسات نسبت به انتقال مسئولیت پاسخ‌گویی از سازمان به افراد. بنابراین آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند قضاوت حساب‌رسان را از طریق کمک به تشخیص افراد نسبت به (۱) نکته‌ای که کارکنان سازمان اخلاقاً مربوط می‌دانند و (۲) معیاری که آن‌ها برای سنجش و رفع این گونه نکات به کار می‌گیرند، بهبود بخشد (شکل یک).

نظریه‌های متفاوتی برای حل مسایل پیچیده‌ی اخلاقی شناسایی و به‌کار گرفته شده است که می‌توان آن‌ها را در قالب دو رویکرد کلی رویکرد شناخت<sup>۳</sup> و نظریه‌ی ساختاری<sup>۴</sup> مطرح کرد.



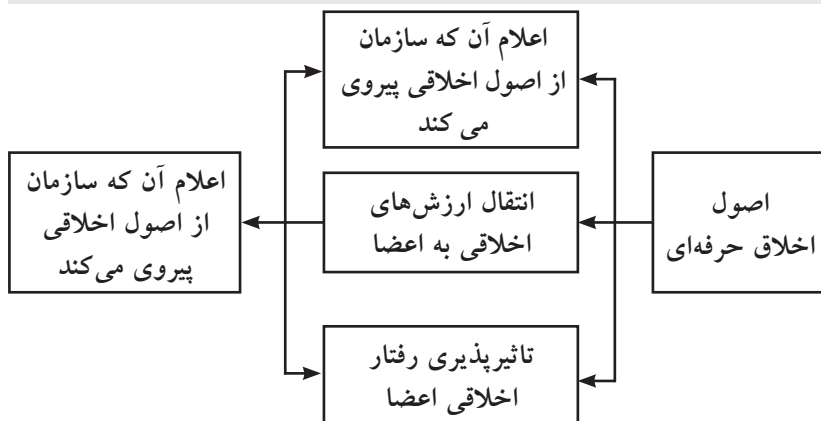
باروخ اسپینوزا

در سازمان‌ها سه هدف را دنبال می‌کند: ۱. این که سازمان از اصول اخلاقی پیروی می‌کند. شاید بتوان گفت که بهترین راه برای نشان دادن آن که یک حرفه، صنعت و یا سازمان در راستای اصول اخلاقی گام بر می‌دارد، تدوین آیین رفتار حرفه‌ای است. ۲. انتقال ارزش‌های اخلاقی به اعضا. یکی از روش‌هایی که اعضا

خدمات مشاوره برای طراحی سیستم‌ها شده است. همگام با ادغام‌ها، انتقال ساختارهای بازار و فشارهای اقتصادی، مشروعیت حرفه برای گواهی‌گری (اعتباردهی) به صورت‌های مالی مورد سوال قرار گرفت. سوال محوری این است که چه‌گونه حساب‌رسان می‌توانند منظر "استقلال" را که برای اعتباردهی به صورت‌های مالی ضرورت دارد، در زمانی که موسسه‌ی حساب‌رسان مسئولیت طراحی، به‌کارگیری و یا نگهداری از آن سیستم را بر عهده دارد، حفظ کنند؟ بنابراین، سوال اساسی آن است که حساب‌رسانی که پیش از این از طریق اتکا بر شهرت، صداقت و درستی به فعالیت می‌پرداختند، چه‌گونه می‌توانند جایگاه خود را حفظ کرده عملکرد خود را توجیه کنند؟

امروزه در دنیای کسب‌وکار، آیین رفتار حرفه‌ای بسیار متداول و مرسوم است. به طور کلی آیین رفتار حرفه‌ای

شکل یک: فرآیند آیین رفتار حرفه‌ای



## رویکرد شناخت

در این رویکرد به حسابداران حرفه‌ای به عنوان افرادی آگاه و تصمیم‌گیرانی هدفمند تمرکز می‌شود. در این رویکرد دو نظریه مطرح است که حساب‌برسان اغلب از آن استفاده می‌کنند.

### ۱. اصل سودمندی<sup>۵</sup>

سودمندگرایی نظریه‌ای غایی<sup>۶</sup> است و بر اساس معیار «بهترین خوب»<sup>۷</sup> است. بر اساس این اصل، فرد در زمان مواجهه با یک مسئله‌ی اخلاقی، بایستی نتایج کردار را در حالت‌های بیش‌ترین سودمندی برای بیش‌ترین افراد بررسی و ارزیابی کند. در این رویکرد به پیامد کردار بیش از پیروی از قوانین تاکید می‌شود. بر اساس سودمندگرایی، کردارها بدون در نظر گرفتن پیامدهای آنان فاقد ارزش ذاتی است. بنابراین این اصل مبین آن است که عملی که بیش‌ترین سودمندی را عاید افراد کند، اخلاقاً خوب و درست است.

به طور کلی دو نسخه برای اصل سودمندی وجود دارد: سودمندگرایی قانون<sup>۸</sup> و سودمندگرایی قاعده<sup>۹</sup>.

سودمندگرایی قانون این دو موضوع را در بر دارد که پیامدهای هر قانون بایستی به صورت مجزا و در موقعیت‌های خاص ارزیابی شود. از آن‌جا که هر قانون ممکن است پیامدهای متفاوتی در موقعیت‌های متفاوت به وجود آورد، پیامد آن را باید تحلیل کرد. بنابراین، استدلال و فرایند تصمیم، مبتنی بر ارزش‌ها و احتمالات پیامدهای قانونی برای ذی‌نفعان است.

از طرف دیگر، سودمندگرایی قاعده بر داشتن رفتاری اخلاقی به عنوان معیاری اساسی متمرکز است. در این حالت، بهترین خوب همگانی همچنان باقی است. به گونه‌ای که بر این اساس تصمیم‌گیر، نخست قواعدی را انتخاب می‌کند و به کار می‌گیرد که به بهبود آن بیانجامد. این رویکردی است که جامعه‌ی حسابداران رسمی امریکا در تدوین آیین رفتار حرفه‌ای دنبال

کرده است. این روش طرفداران بسیار دیگری نیز دارد، زیرا فرایند تحلیل سایر گزینه‌های الزامی موجود را حذف کرده است.

### ۲. قاعده‌ی وظایف اخلاقی<sup>۱۰</sup>

این قاعده بر اساس مفهوم تبعیت<sup>۱۱</sup> از قانون اخلاقی<sup>۱۲</sup> است. بنابراین، کردارهای حسابداران به جای پیامدهای آنان در فرایند استنباط اخلاقی مدنظر قرار می‌گیرد. بر اساس این اصل، حسابدار حرفه‌ای اخلاقاً ملزم است تا منطبق با الزامات قواعد حرفه‌ای و بدون توجه به اثرات آن عمل کند. در این نگرش، قاعده‌ی وظایف اخلاقی و قاعده‌ی سودمندگرایی مشابه‌اند. زیرا در هر دو، رفتار اخلاقی از طریق قاعده الزامی شده است. هر چند که تفاوت آن‌ها در آن است که پیامدها تأثیری اندک دارد و یا هیچ تأثیری بر رفتار اخلاقی افراد مجری ندارد، اما بر سودمندی رفتار تأثیر بسیار داشته است. بنابراین چنانچه سودمندگرایی به کار گرفته شود، در هر وضعیت که شامل اطلاعات محرمانه‌ی واحد مورد رسیدگی است، صحت اخلاقی ارائه‌ی اطلاعات مزبور و پیامدهای آن را باید مورد ارزیابی قرار داد و در صورت مناسب دانستن، ارائه کرد. در حالی که، چنانچه قاعده‌ی وظایف اخلاقی دنبال شود، آیین رفتار حرفه‌ای در تمامی شرایطی که اطلاعات محرمانه وجود دارد و صرف نظر از پیامدهای آن، اعمال می‌شود.

در این رویکرد، ساختارهای اجتماعی که در آن کردار آغاز و انجام می‌شود، چگونگی تأثیرپذیری افراد از این ساختارها و یا تغییرات مستمر افراد در طول زمان، به میزان کافی مورد توجه قرار نمی‌گیرد. آنچه پیشنهاد می‌شود، به کارگیری نظریه‌ی ساختاری به همراه نظریه‌ی ذی‌نفعان<sup>۱۳</sup> و مسئولیت اخلاقی<sup>۱۴</sup> است. به گونه‌ای که در آن بر موضوعات اخلاقی مرتبط با طراحی و به کارگیری سیستم‌های حسابرسی

تمرکز می‌شود. نظریه‌ی ذی‌نفعان به عنوان افزاری برای تعمیم گسترده‌ی یک موضوع اخلاقی در زمینه‌ی حسابرسی و شناسایی کلیه‌ی ارکان متأثر از آن می‌باشد. مسئولیت اخلاقی، چارچوبی برای تصمیم‌گیری اخلاقی بوده و موقعیت فرد در جامعه‌ی حرفه‌ای پویا را شناسایی می‌کند. نظریه‌ی ساختاری نیز چارچوبی نظری برای تشریح و بررسی ساختارهایی که در آن کردار انجام شده است، ارائه می‌کند. این سه نظریه در کنار یکدیگر توانایی تعریف و دفاع از رفتار اخلاقی در زمینه‌ی تجارت، درک زمینه‌های پیشین و پیش‌بینی نتایج کردارهای اخلاقی را تقویت می‌کند.

### نظریه‌ی ساختاری

نظریه‌ی ساختاری را نخستین بار جامعه‌شناسی به نام «آنتونی گیدنز» در سال ۱۹۷۶ مطرح کرد. این مفهوم افزاری برای تشریح یکپارچگی نیروهای ایجاد و اعمال شده در جامعه‌ای پویا است. کار گیدنز تشریح هنجاری<sup>۱۵</sup> است که به توصیف چگونگی ایجاد هنجارها و ارزش‌ها، تجدید ساختار و به کارگیری آن‌ها درون ساختارهای اجتماعی پویا توسط نهادهای اجتماعی می‌پردازد. به نظر می‌رسد که رفتار اخلاقی نقش محوری در سازوکارهای یکپارچگی اجتماعی دارد و به نهاد یا زمینه‌ای خاص وابسته نیست. قوانین یکپارچه‌ی اجتماعی، تابع ارتباط مجموعه ساختارهای اجتماعی و نمایندگی انسانی<sup>۱۶</sup> است. یک کردار را نمی‌توان به خوبی درک کرد و یا نمی‌تواند به صورت مهمی موثر باشد، مگر آن‌که گذشته، حال و آینده‌ی اجتماعی و فرهنگی آن نیز مورد توجه قرار گیرد.

نظریه‌ی ساختاری شرحی تفصیلی از چگونگی دستیابی سیستم‌های اجتماعی به یکپارچگی سیستمی و اجتماعی ارائه می‌کند. به گونه‌ای که یکپارچگی سیستمی در قالب تعامل بخش‌های نماینده‌ها<sup>۱۷</sup> و ساختارهای جمعی و به هم پیوسته در طول زمان و مکان بوده

و یکپارچگی اجتماع، تعامل بخش‌های نماینده‌ها در زمان و مکان مشخص است. نمایندگی<sup>۱۸</sup> عنصر محوری در صورتبندی گیدنز و به معنی توانایی نماینده در انجام عمل هدفمند، آگاهانه و انعطاف‌پذیر است. گیدنز ساختار را در قالب ساختاربنندی اجتماعی در طول زمان و مکان و از طریق صداقت<sup>۱۹</sup> و دوگانگی ساختاری<sup>۲۰</sup> تعریف کرده است. دوگانگی ساختار فرایندی است که از طریق آن ساختارهای اجتماعی، کردار انسانی را ممکن و الزامی کرده و هم زمان و از این طریق

قاعده‌سازی را تسهیل می‌کند و ناشی از ارتباط میان عوامل اجتماعی است. ساختارهای مشروع، هنجارها و ارزش‌هایی هستند که منجر به قاعده‌سازی مجموعه‌ی مشخصی از حقوق و تعهدات شده و شکلی از جرایم و پاداش‌های مرتبط و پی‌آمد اعمال خاص است. منابع تخصیصی به منابع اقتصادی از قبیل مواد و منابع طبیعی اشاره دارد که ناشی از سلطه‌ی طبیعت است. منابع مجاز، منابعی غیر مادی است که ناشی از سلطه‌ی موقعیت انسان بر سایر موقعیت‌های انسانی است.

جامعه‌ی حرفه‌ای باشد، به گونه‌ای که اعضای جامعه قادر به شناسایی مسایل پیچیده‌ی اخلاقی شده، واکنش مناسبی به آن‌ها نشان دهند. در این شرایط، رفتار اخلاقی، واکنشی از پیش تعریف شده و به عنوان بخشی از رهنمودها و محرک‌های ساختاری حسابرسی به نظر می‌رسد. فرض بر آن است که معرفی تغییرات در سیستم قانونی و جرایم و پاداش‌های مرتبط قادر به برانگیختن رفتار حرفه‌ای می‌شود. برای مثال، تعدیلات آیین رفتار حرفه‌ای به همراه نظارت و جرایم وسیله‌ای برای ارتقای رفتار اخلاقی حسابرسان است. «دیلارد» و «یاتاس» می‌گویند که نظریه‌ی ذی‌نفعان به گستره‌ی رویه‌های هنجاری تصمیم‌گیری در زمینه‌های حرفه‌ای می‌افزاید. نظریه‌ی ساختاری به قاعده‌سازی‌های هنجاری از طریق مطرح کردن کردار به عنوان نتیجه‌ی تعامل متقابل نمایندگی انسانی و ساختارهای اجتماعی در لحظه‌ای مشخص در طول زمان و مکان، عمق می‌بخشد. نظریه‌ی ساختاری چارچوب توصیفی و فراگیرتری برای در نظر گرفتن مسایل پیچیده‌ی اخلاقی ارائه می‌کند و تنها به شناسایی و محوریت نمایندگی انسانی و ساختارهای اجتماعی محدود نبوده، بلکه به شناسایی تعاملات پویا میان این دو نیز می‌پردازد. در ادامه، عناصر نظریه‌ی ساختاری برای تحلیل مسایل پیچیده‌ی اخلاقی حسابرسی معرفی می‌شود.



ساختاربنندی و تجدید ساختار می‌شود. ساختار ارائه‌دهنده‌ی قواعد و منابع بازگشت‌پذیر<sup>۲۱</sup> بوده که در بازآفرینی سیستم‌های اجتماعی به کار گرفته شده و به عنوان ردیاد<sup>۲۲</sup> و کردار تعریف شده وجود دارد. گیدنز دو نوع ساختار را بدیهی می‌داند: قواعد<sup>۲۳</sup> و منابع<sup>۲۴</sup>. دو گروه قواعد تفسیری و هنجاری و نیز دو گروه منابع تخصیصی<sup>۲۵</sup> و مجاز<sup>۲۶</sup> وجود دارند. اغلب ساختارهای معنادار، قواعد تفسیری بوده که الگوهای تفسیری

ساختارهای سلطه، ارائه‌گر منابعی است که به منظور دست یافتن به اهداف به وجود آمده است، به گونه‌ای که این امر ناشی از اعمال قدرت است.

### نظریه‌ی ساختاری، ذی‌نفعان و تصمیم‌گیری اخلاقی

همان‌گونه که پیش از این مطرح شد، روش‌های شناختی توجه کافی به زمینه ندارند. بلکه عامل فردی یا نماینده، به‌تنهایی مورد تحلیل قرار گرفته و حاصل آن است که رفتار اخلاقی فرد حرفه‌ای باید منطبق و مورد پذیرش

#### ۱. نمایندگی

در اغلب تحقیقات در زمینه‌ی حسابرسی، اصول اخلاقی بر افراد تمرکز دارد. اما قاعده‌ی نمایندگی گیدنز به ارائه‌ی بیش‌تر این تصور می‌پردازد که چه چیزی حسابرسان را درگیر کرده است و آن‌ها باید در برابر مسایل پیچیده چه گونه رفتار کنند. نمایندگی، حسابرس را در قالب فردی هدفمند، آگاه و انعطاف‌پذیر قرار داده که که با دقت در رابطه با کردارها و پیامدهای پیش‌بینی شده‌ی آن می‌اندیشد. چنین نگرشی از

فوری، در سیستم اجتماعی پویا کنکاش و بررسی گذشته و پیش‌بینی آینده ضروری است. هر عملی می‌تواند منجر به تغییرات ساختاری گردد و این تغییرات امکانی برای اعمال و تغییرات بیش‌تر به وجود می‌آورند. بنابراین شرایط ذهنی در یک موسسه‌ی حسابرسی بسیار پیچیده بوده و به‌سادگی قابل‌تعدیل نیست. تغییر نیازمند تقدم بر کردار و دنباله‌روی از آن است. برای در نظر گرفتن تمامی ذی‌نفعان، نخست باید در ساختارها و یا

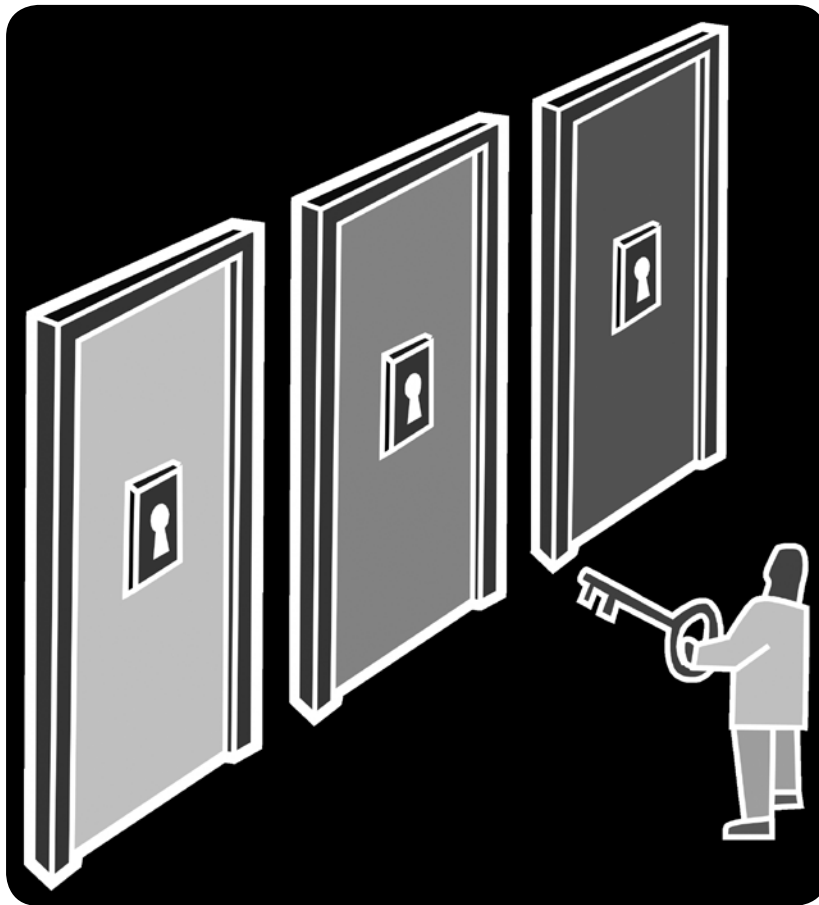
یکپارچه‌سازی اجتماعی باشد. کردار معرف مقاصد و انگیزه‌های نماینده‌ها در واکنش به شرایط محیطی موجود است. از منظر ساختاری، ارائه‌ی مقررات اخلاقی بدون متداول شدن هنجارها، ارزش‌ها و رویه‌های درک‌تعدیل‌شده و کنترل منابع، به‌سرعت به تغییر معناداری منجر نخواهد شد. برای بروز تغییر، حسابرسان باید در ساختارهای مشروعیت تجدیدنظر کنند و از طریق مولفه‌های ساختاری عمل کنند یا به

نمایندگی، دشواری‌های مرتبط با مسایل اخلاقی پیش‌روی موضوعات حسابرسی را روشن می‌سازد. اغلب حسابرسان در مواجهه با چنین مسایلی تمایلی ندارند که از قواعد تدوین‌شده و رویه‌هایی که احتمال اجرای آنها وجود دارد، منحرف شوند. توجیه چنین حالتی آن است که تصمیم‌گیران از روش‌های اجرایی که قابلیت تغییر دارند و غیر قابل‌پیش‌بینی بودن مسیر چنین تغییراتی و رویدادهای مرتبط با آنها، آگاه‌اند. حسابرسان می‌کوشند تا منافع شخصی خود را در مواجهه با پیامدهای تصمیمات اخلاقی حفظ کنند. با وجود بدیهی بودن استقلال و خودرایی بودن، نماینده‌ها در این زمان تحت الزامات قواعد و سازوکارهای کنترل منبع هستند.

## ۲. ساختار

ساختار متشکل از قواعد و سازوکارهای کنترل است که رهنمودی برای چگونگی رفتار نماینده‌ها درون سیستم‌های اجتماعی است. ساختارها طبعاً ماندگار بوده و ردیاد‌های به‌وجود آمده توسط اعضای جامعه را ارائه می‌کنند. ساختارهای اجتماعی از طریق فرایند ساختاربندی پیچیده و مداوم تغییر می‌یابند. در محیط حسابرسی، تلاش‌های متعددی برای ایجاد تغییرات ساختاری به منظور تشویق اعضای سازمانی به داشتن رفتار اخلاقی انجام شده است، یعنی آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده است. برنامه‌های آموزشی کارکنان، از قبیل آموزش‌های اخلاقی به کار گرفته می‌شود. ساختارهایی که به نظر بیرونی بوده و نیز استقلال حسابرسان، چگونگی رفتار را محدود و اجباری می‌کند. بنابراین، از طریق به‌کارگیری مقررات<sup>۲۷</sup> اخلاقی، موسسه‌ی حسابرسی احتمالاً کردارهای کارکنان خود را کنترل می‌کند و یا حداقل می‌تواند تصویر عمومی خود را بهبود بخشد.

نظریه‌ی ساختاری بیان می‌کند که تغییر تحقق یافته از طریق فعالیت نمایندگان می‌تواند نتیجه‌ی تلاش برای



میزان دانش تغییراتی به‌وجود آورد. پذیرش قواعد جدید از جانب ذی‌نفعان و به‌کارگیری آن نیازمند پذیرش ضرورت کردار جدید است. تغییر، محصول ساختارهای با اهمیت و مشروع است. به استثنای آنچه حسابرسان به آن ملزم‌اند، حسابرسان، بدون پذیرش این که هنجار و معیار جدید مطلوب است، تمایلی نخواهند داشت که تصمیماتی بر خلاف هنجارهای جاری اتخاذ کنند.

موجب تحمیل جرایم به زور و ادار گردند.

## ۳. دوگانگی ساختار

بر اساس دوگانگی ساختار، به جای ارزیابی تصورات ذهنی حسابرسان یا اثربخشی آیین رفتار حرفه‌ای، تلاش‌هایی برای اعمال تغییر در فرایندهایی انجام می‌شود که از طریق آنها ساختارهای مشروعیت‌دهنده استنتاج و از طریق کردار بازآفرینی می‌شود. به جای محدود شدن به تحلیل

## صلاحیت فنی (تجربه‌ی عمومی حسابرسی)

صلاحیت فنی، توانایی فردی است و به نظر می‌رسد معیار مهمی برای تعیین کارایی تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت باشد. تجربه (عمومی و تخصصی) و دانش را می‌توان به عنوان نمادی از صلاحیت فنی مطرح کرد.

برای انجام فعالیت‌های با پیچیدگی کم‌تر که دارای راه‌حل‌های اجرایی متداولی است (یعنی وظایف ساختاریافته)، حساب‌برسان تنها به قضاوت محدودی نیاز دارند. در چنین موقعیت‌هایی تجربه‌ی عمومی حسابرسی معیار مناسبی برای کارایی تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت نیست. در حالی که برای انجام وظایف پیچیده‌تر که نیازمند به‌کارگیری قضاوت‌های بیش‌تری است (یعنی وظایف نیمه‌ساختاریافته یا بدون ساختار)، تجربه از طریق ارائه‌ی مهارت‌های الزامی و یا دانش مورد نیاز برای انجام این گونه وظایف قادر به بهبود کارایی است. علاوه بر آن، تجربه در موارد تخصصی نشان داده است که قادر به بهبود بیش‌تر در کیفیت قضاوت‌های حساب‌برس برای وظایف نیمه‌ساختار یافته و یا غیر ساختاریافته است.

دانش معیار اصلی دیگری برای صلاحیت فنی است. دانش به‌عنوان معیار توصیفی قوی‌تری نسبت به تجربه برای عملکرد در نظر گرفته شده است، زیرا تجربه به صورت غیر مستقیم و از طریق دانش بر کارایی اثر می‌گذارد. دانش‌های تخصصی، به‌ویژه در وظایف حساب‌رسی نیمه ساختار یافته و یا غیر ساختاری مفید هستند.

«لوییس» و «بانر»، کارشناسی<sup>۲۸</sup> را به عنوان عملکرد بهتر در وظیفه‌ای خاص تعریف کردند که از طریق تمرین<sup>۲۹</sup> و تکرار حاصل می‌شود. بنابراین تجربه شرط لازم و پیش‌نیازی برای کسب تخصص است. در زمینه‌ی حساب‌رسی، عملکرد بهتر می‌تواند برای عملکرد شغلی<sup>۳۰</sup> و یا عملکرد شناخت<sup>۳۱</sup> در نظر



آنتونی گیدنز

گرفته شود. بهترین تعریف از عملکرد شغلی، عنوان یا موقعیت شغلی است که به‌شدت متأثر از تجربه است. زیرا در اغلب موارد ارشدیت<sup>۳۲</sup> که بر اساس میزان تجربه تعریف شده است، در اولویت‌بندی تصمیمات گروهی مورد توجه قرار می‌گیرد. این امر می‌تواند تصمیمات اتخاذ شده‌ی رده‌های پایین‌تر و به‌طبع عملکرد آنان را تحت تأثیر قرار دهد. اما الزاماً ارتباط شدیدی میان عملکرد شغلی و تخصص فنی وجود ندارد. این امر زمانی است که حساب‌برسان بر اساس توانایی خلق درآمد<sup>۳۳</sup> ارتقا یابند.

چنانچه کارایی بهتر بر اساس عملکرد شناخت تعریف شود، حافظه‌ی بهتر<sup>۳۴</sup> یا فاصله‌ی زمانی کم‌تر واکنش‌دهی می‌تواند به عنوان معیاری برای ارزیابی کارایی مطرح باشد.

اصولاً تجربه در موضوعی خاص، آموزش و دانش با کارشناسی در ارتباط است و نمی‌توان آن را به کارشناسی عمومی<sup>۳۵</sup> تعمیم داد. حساب‌برسان نیز بیشتر به کسب تخصص در زمینه‌ای خاص (کارشناسی تخصصی) تمایل دارند و کم‌تر سعی می‌کنند که آن را به کارشناسی عمومی تعمیم دهند.

به طور کلی، سه نوع رابطه می‌تواند بین کارشناسی تخصصی و کارشناسی عمومی وجود داشته باشد: (۱) رابطه‌ی مثبت: تعمیم کارشناسی تخصصی به بیش از یک وظیفه، منجر به ایجاد

کارشناسی عمومی فرد می‌گردد. (۲) رابطه‌ی معکوس: به‌کارگیری منابع یادگیری اندک در کسب کارشناسی تخصصی، منجر به کاهش توانایی فرد به کسب کارشناسی عمومی می‌گردد. (۳) رابطه‌ی مستقل: کارشناسی در وظیفه‌ی خاص با کارشناسی عمومی مرتبط نیست.

شواهد موید آن است که کارشناسی تخصصی و عمومی به صورت مستقل عمل می‌کنند، به گونه‌ای که در گذشته از طریق تجربه‌ی مستقیم و امروزه از طریق تحصیل، آموزش و سایر منابع غیرمستقیم به‌دست می‌آیند.

کارشناسی عمومی و تخصصی را می‌توان بر اساس چگونگی به‌کارگیری آنها متمایز ساخت. کارشناسی تخصصی تنها در زمینه‌هایی به‌کار می‌رود که منطبق با آن باشد، در حالی که کارشناسی عمومی در برخورد با مسایلی که برای آن‌ها دانش مربوطه وجود ندارد، ضرورت خواهد داشت. این تفاوت در به‌کارگیری منجر به پردازش قضاوتی می‌گردد. کارشناسی عمومی منجر به تدوین مناسب ساختارها برای سازماندهی و به‌کارگیری دانش می‌گردد، در حالی که کارشناسی تخصصی از دانشی سلسله‌بندی شده برای مواجهه با وظایفی خاص استفاده می‌کند.

مؤسسات حساب‌رسی بزرگ می‌کوشند تا کارشناسی در صنعتی خاص را در خود بالا ببرند و به صورت تجربی نیز مشاهده شده است که سهم مؤسسات حساب‌رسی از بازار صنایع، مساوی و عادلانه نیست، بلکه بین سهم از شرکت‌های یک صنعت و خبرگی و کارشناسی در آن رابطه‌ای وجود دارد. «سولومون» و دیگران در سال ۱۹۹۹ مطرح کردند که کارشناسان صنعتی نسبت به سایر کارشناسان دانش بیش‌تری را از طریق تجربه به‌دست می‌آورند که این امر آنها را قادر می‌سازد تا قضاوت‌های مناسب تری اتخاذ کنند. اگر مؤسسات حساب‌رسی، مشتریان

بیش تر و به تبع آن عایدی بیش تری در یک صنعت داشته باشند، فرصت بیش تری خواهند داشت تا حسابرسان آنها دانش عمیق تری را در زمینه ی آن صنعت کسب کنند و در آن صنعت خیره شوند. بنابراین حسابرسی آنها به گونه ای انجام خواهد شد که گزارش باکیفیت تر شود.

از طرف دیگر، نتایج تحقیقات انجام شده نشان می دهد موسساتی که در یک صنعت خیره اند، بین ۱۰ تا ۳۰ عایدی بیش تر از سایر موسسات خواهند داشت. این امر نیز دلیل دیگری برای باکیفیت تر بودن حسابرسی و گزارش آنها می باشد. «بالسام و دیگران» در سال ۲۰۰۳ نشان دادند که شرکت هایی که توسط کارشناسان صنعتی حسابرسی شده، ارقام تعهدی غیر عادی<sup>۳۶</sup> کم تری داشته اند و واکنش بازار سهام نسبت به اعلام سود این گونه شرکت ها نیز شدید تر است. این امر نیز نشان دهنده ی کیفیت بالاتر سود این گونه شرکت ها است. «الدر» و «ژو» در سال ۲۰۰۲ دریافتند که در عرضه های اولیه سهام شرکت هایی که گزارش حسابرسان خیره آن صنعت را ضمیمه دارند، به نسبت کم تری به فروش می روند.

### تعامل آیین رفتار حرفه ای و تجربه و نقش آن در کیفیت قضاوت حسابرسی

همان گونه که در نظریه ی ساختاری نیز مطرح شد، محیط حسابرسی عامل اساسی موثری در عملکرد تصمیم گیری است. محیط اخلاقی زیر مجموعه ای از محیط حسابرسی است. کیفیت حسابرسی به شیوه های مختلفی تعریف شده است:

- احتمال آن که یک حسابرس معین (الف) نقضی را در سیستم حسابداری واحد مورد رسیدگی کشف نماید و نیز (ب) آن نقض را گزارش دهد (دی آنجلو، ۱۹۸۷).

- توانایی حسابرس در کاهش اختلال و سوگیری و بهبود دقت اطلاعات حسابداری (والاس، ۱۹۸۰)

- احتمال آن که حسابرس برای صورت های مالی دارای تحریف با اهمیت، گزارش مشروط ارائه کند (لی و دیگران، ۱۹۹۹).

- صحت اطلاعات ارائه شده.<sup>۳۷</sup>  
- میزان انطباق حسابرسی با قواعد کاربردی و استانداردهای حرفه ای.<sup>۳۸</sup>  
همانگونه که در این تعاریف ملاحظه می شود، کیفیت حسابرسی به دو بخش تقسیم شده است. به گونه ای که در بخش نخست عامل تجربه به عنوان زیرمجموعه ای از تخصص می تواند احتمال شناسایی نقض در

یا تغییری در میزان یا تخصیص تلاش که تصمیم گیران برای انجام این گونه الزامات می کنند را تحت تاثیر قرار دهد (یعنی انگیزش). در حالت اول محیط اخلاقی قوی تر رهنمودهای بیش تری اعمال می کند که به موجب آن حسابرسان باید قضاوت های خود را براساس ملاحظات فنی و اخلاقی انجام دهند. در حالت دوم، محیط اخلاقی قوی تر می تواند تلاش حسابرسان را که متمایل بر انجام قضاوت است به علت توجهات پاسخ گویی و ریسک افزایش دهد. انتظار می رود که تجربه ی



عمومی حسابرسی، عاملی غالب برای تعیین عملکرد حسابرس در وظایف نیمه ساختاریافته باشد. زیرا وظایف نیمه ساختاریافته گزینده های بالقوه محدودی را در استانداردهای حسابداری و حسابرسی ارائه می نماید. «زیگل» و دیگران در سال ۱۹۹۵ مطرح کردند که اثربخشی آیین رفتار حرفه ای به عنوان ابزار راهنمایی اخلاقی، از طریق تجارب به دست آمده توسط حسابرس بهبود می یابد. این گونه تفاوت ها در تاثیر پذیری می تواند به

سیستم حسابداری واحد مورد رسیدگی را بهبود بخشد. در بخش دوم نیز آیین رفتار حرفه ای بر چگونگی گزارش آن نقض اثر می گذارد، به گونه ای که الزامات مطرح در آن رهنمودهای مناسبی بر چگونگی کیفیت و کمیت ارائه ی آن موضوع هستند.

«لافت» و «لیبی» در سال ۱۹۹۳ مطرح کردند که دو نوع تعامل میان یک عامل محیطی و عملکرد وجود دارد: عامل محیطی می تواند الزامات مسئولیت (یعنی توانایی، دانش و یا تلاش) را تغییر دهد و

خاطر میزان آشنایی حسابداران حرفه‌ای با آیین رفتار حرفه‌ای باشد. به گونه‌ای که محیط کاری، آن‌ها را آماده‌ی تعامل بیشتر با آیین رفتار حرفه‌ای کرده است. بنابراین مفید بودن آیین رفتار حرفه‌ای به آشنایی کاربران نسبت به این آیین بستگی داشته و موسساتی که تمایل به بهبود کیفیت حسابرسی دارند، باید کارکنان خود را از طریق آموزش‌های رسمی همچون آموزش‌هایی که برای تهیه‌ی چک‌لیست‌ها و یا مراحل برنامه‌ی حسابرسی در معرض آیین رفتار حرفه‌ای قرار دهند.

### پایان سخن

همان طور که در این مقاله مطرح

شد، حسابرسان نقش مهمی در اطمینان بخشی به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دارند. این موقعیت به‌شدت تحت تاثیر نگرش جامعه به حرفه‌ی حسابرسی است. بهبود هر چه بیش‌تر کیفیت گزارش حسابرسی می‌تواند پاسخی مناسب به انتقاداتی باشد که امروزه حسابرسان به علت فروپاشی شرکت‌های مطرح و رسوایی‌های مالی با آن مواجه‌اند. به منظور ارتقای سطح کیفی گزارش حسابرسی، توجه به قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و چگونگی برخورد آنان با جامعه (سهامداران، اعتباردهندگان و...) و شرکت‌های مورد رسیدگی بسیار حیاتی است.

به طور کلی دو رویکرد شناخت و نظریه‌ی ساختاری برای تشریح این موضوع مطرح است. در نظریه‌ی ساختاری تلاش می‌شود تا به تمامی زمینه‌های ممکن و ذی‌نفعان موثر توجه گردد.

از طرف دیگر تجربه به عنوان پیش‌نیازی برای کارشناسی حسابرسان در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و کشف نقاط ضعف‌های موجود و بالقوه در سیستم‌های مالی واحدهای مورد رسیدگی تاثیر چشم‌گیری دارد. تعامل این دو عامل اثر هم‌افزایی داشته و می‌تواند پیامد مناسبی برای نیل به هدف مطروحه داشته باشد.

### پی‌نوشت‌ها:

1- Spinoza	16-Human agency	performance
2-The free man	17-Agents	31-Cognitive
3-Cognitive prespective	18-Agency	performance
4-Structuration theory	19-Virtue	32-Seniority
5-Utilituriar principle	20-Duality of structure	33-revenue-generating
6-Teleological theory	21-Recursively	ability
7-Greatest good	22-Memory trace	34-Superior memory
8-Act utilitarism	23-Rules	35-General expertise
9-Rule utilitarism	24-Resources	36-Abnormal accruals
10-Rule deontology	25-Allocative	37-Titman and
11-Duty	26-Authorative	Trueman,1980 ; Beatty,1989 ;
12-Moral law	27-Artifact	Davidson and Neu,1993
13-Stakeholder theory	28-Expertise	38-Aldhizer et al.,1995;
14-Responsibility ethic	29-Practice	Tie,1999 ; Krishman and Schauer,
15-Normative	30-Overall job	2001 ; Francis,2004

36, pp. 345-86.

6. Gary Pflugrath, Nonna Martinov-Bennie, Liang Chen (2007), "The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 6, pp. 566-589.

7. Marchant, G. (1990), "Discussion of determinants of auditor expertise". *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, Iss. 3, pp. 21-28.

8. Wotruba, T.R., Chonko, L.B. and Loe, T.W. (2001), "The impact of ethics code familiarity on manager behavior", *Journal of Business Ethics*, Vol. 33 No. 1, pp. 59-69.

9. Philip H. Siegel, John O'Shaughnessy, John T.Rigsby (1995) , "A Reexamination of the Internal Auditors' Code of Ethics" , *Journal of Business Ethics* 14: 949-957.

### منابع

1. حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴)، فلسفه حسابرسی، انتشارات عملی و فرهنگی.
2. Adams, B.L., Malone, F.L. and James, W. (1995), "Confidentiality decisions: the reasoning process of CPAs in resolving ethical dilemmas", *Journal of Business Ethics*, Vol. 14, pp. 1015-20.
3. Anderson, U. and Wright, W.F. (1988), "Expertise and explanation effect", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 42, pp. 250-69.
4. Dillard, J.F. and Yuthas, K. (2001), "Ethical audit decisions: a structuration perspective", *Journal of Business Ethics*, Vol. 30, pp. 337-59.
5. Francis, J.R. (2004), "What do we know about audit quality?", *The British Accounting Review*, Vol.