

درآمدی بر اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه

مقدمه توسعه و تنوع فعالیتهای اقتصادی در کشور و کوشش در جهت

خصوصی سازی شرکتهای دولتی و عملیات تصدی دولت به افزایش شمار و

گسترش دامنه فعالیتهای شرکتهای سهامی عام و بسط فزاینده بازار سرمایه در طول

دهه گذشته انجامید؛ و نیاز به اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و

خدماتی را در جهت حفظ منافع عمومی، حفظ حقوق و منافع صاحبان سرمایه و دیگر

اشخاص ذیحق و ذینفع تشدید کرد. رفع این نیاز مستلزم فراهم سازی اطلاعات مالی

قابل اعتماد، مربوط و قابل مقایسه توسط شرکتهای و موسسات مختلف و تهیه و ارائه

آن مستلزم استفاده از خدمات حسابداران حرفه ای در واحدها و همچنین استفاده از

حسابداران حرفه ای مستقل در بررسی اطلاعات و حسابرسی صورتهای مالی است.

با تصویب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران در سال ۱۳۷۲

و تصویب آئین نامه های مربوط و اساسنامه جامعه حسابداران رسمی در سالهای

۱۳۷۴ تا ۱۳۷۹، جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰ با عضویت شماری از

حسابداران با سابقه تشکیل شد. به دنبال آن، موسسات حسابرسی جدیدی تشکیل

شد و تعدادی حسابدار رسمی جدید در سالهای ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ انتخاب شدند. در

سال ۱۳۸۲ حسابرسان و موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار نیز

انتخاب شدند و به این ترتیب، حسابداری حرفه‌ای در ایران دوران تازه‌ای از فعالیت،

رشد و توسعه را آغاز کرد. نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال

جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع ایجاب می‌کند که آنان

اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت و به آئین رفتار حرفه‌ای مدّون

و منسجمی پای‌بند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در

هر حرفه تخصصی است، بدست آورند. در این مقاله، ابتدا چند نکته درباره اخلاق و

آئین رفتار بطور اعم گفته می‌شود؛ بعد، توضیح مختصری راجع به اخلاق و آئین

رفتار حرفه‌ای داده خواهد شد؛ پس از آن، اصول بنیادی آئین رفتار حرفه‌ای

حسابداران بیان می‌شود؛ و در ادامه، چند مطلب که به نظر می‌رسد طرح آن در

شرایط کنونی مناسبت بیشتری دارد عنوان خواهد شد. در تعریف اخلاق علامه

علی اکبر دهخدا در لغتنامه، اخلاق را جمع ک خلق و خویها > و علم اخلاق را < دانش بد

و نیک خوییها > تعریف کرده است و آن را یکی از < سه بخش فلسفه یا حکمت

عملیه > می داند که عبارت است از < تدبیر انسان نفس خود را یا یک تن خاص را >.

دکتر حسن انوری در فرهنگ بزرگ سخن، اخلاق را < مجموعه عادت‌ها و رفتارهای

فرهنگی پذیرفته میان مردم یک جامعه > تعریف کرده و در ادامه به < رفتار شایسته

و پسندیده > عطف می‌دهد. دائرالمعارف مصاحب علم اخلاق را < بررسی و تعیین

ارزش اعمال انسانی برحسب اصول اخلاقی > تعریف کرده است و اضافه می‌کند که

درباره وجدان انسان و مسئولیت او از لحاظ اعمالش، نظریه‌های مختلفی در طی

تاریخ ابراز شده و اصحاب فلسفه‌های مختلف، عوامل گوناگونی چون دین، فطرت و

تجربه را اساس اخلاق دانسته‌اند. در دائرالمعارف بریتانیکا گفته شده است اصطلاح

اخلاق (Ethics) در مورد تئوریه‌ها و سیستم‌های ارزش‌های اخلاقی نیز کاربرد دارد.

در این دائرالمعارف، اخلاق به سه شاخه یا رشته تقسیم شده: اخلاق نظری، اخلاق

هنجاری و اخلاق کاربردی. اخلاق نظری یا فرااخلاق (Metaethics) به موضوعات

مرتبط با ماهیت مفاهیم و قضاوت‌های اخلاقی می‌پردازد. اخلاق هنجاری یا

دستوری (Normative Ethics) ضوابط و معیارهایی برای چگونه زندگی کردن

فراهم می‌آورد و در آن، خوب و بد، درست و نادرست و نظایر آن تعریف و چگونگی

انتخاب بین آنها و راه درست عمل کردن را براساس قواعد معین بیان می‌کند.

اخلاق کاربردی (Applied Ethics) در واقع ادامه اخلاق هنجاری است که در آن

کاربرد تئوریهای اخلاق هنجاری در اخلاقیاتی نظیر حقوق بشر، برابری نژادی و

جنسیتی، عدالت و مسائل مشابه مورد بحث واقع می‌شود. اخلاق و آئین‌رفتار

حرفه‌ای اخلاق و رفتار حرفه‌ای قاعده‌تاً در شاخه اخلاق کاربردی قرار می‌گیرد و

حاوی یک نظام ارزشی است که براساس آن، بد و خوب، و درست و نادرست رفتار

صاحبان یک حرفه تعریف و بیان می‌شود. برای روشن شدن این تعریف باید به دو

سوال پاسخ داده شود. سوال اول این که مراد از حرفه چیست و سوال دوم این که

به چه کسانی حسابدار حرفه‌ای گفته می‌شود؟ در مورد سوال اول باید گفت که

تعریف یگانه‌ای از حرفه که مورد توافق همگان باشد وجود ندارد. اما کمیته اخلاق

حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران در آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای، این

خصایص را برای حرفه برمی‌شمارد: خبرگی در مهارتی خاص و مبتنی بر اندیشه که

از طریق آموزش، کارآموزی و تجربه بدست آمده باشد؛ پای‌بندی اعضا به آئین

رفتار و باور آنان به نظام ارزشی مشترکی که توسط مرجع اداره کننده حرفه وضع

می‌شود؛ و پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه در کلیت آن (Code..)

Par.. در پاسخ سوال دوم، باید گفت که حسابدار حرفه‌ای، فردی است که به کار

حسابداری می‌پردازد و با احراز شرایط ورود، به عضویت یک انجمن حرفه‌ای

حسابداری پذیرفته شده است. حسابداران حرفه‌ای را معمولاً در دو دسته طبقه‌بندی

کرده‌اند: حسابدارانی که خدمات حرفه‌ای خود اعم از حسابرسی، مالیات و مشاوره

را به عموم عرضه می‌کنند (Public Accountants) شامل شرکای موسسات

حرفه‌ای حسابداری و حسابداران شاغل در موسسات مزبور (Proposed Code..).

(Definitions) به این دسته از حسابداران، <حسابداران حرفه‌ای مستقل > در

ایران، <حسابدار رسمی شاغل > نیز گفته می‌شود. حسابداران حرفه‌ای که به عنوان

شخص حقیقی در استخدام موسسات بخشهای مختلف اقتصادی و موسسات

آموزشی هستند و خدمات حرفه‌ای خود را به این موسسات عرضه می‌کنند. به این

دسته از حسابداران <حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام (Professional >

Accountants in Business) و در ایران، <حسابدار رسمی غیر شاغل > نیز

گفته می‌شود. منافع عمومی علاوه بر پای‌بندی به آئین رفتار حرفه‌ای، ویژگی

شاخص یک حرفه، پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه است و لازمه آن رعایت

منافع عمومی در انجام کار است که موجب جلب اعتماد عمومی به حرفه می‌شود

(Code.. 6991, Par. ۱۰). از دیدگاه حرفه حسابداری، منافع عمومی عبارت است

از سعادت و رفاه جمعی اشخاص و موسساتی که حسابداران حرفه‌ای به آنها خدمت

می‌کنند و بطور مشخص، صاحبکاران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت،

کارکنان، کارفرمایان، جوامع و نهادهای تجاری و مالی و سایر اشخاصی را دربر

می‌گیرد که به درستکاری و بی‌طرفی حسابداران حرفه‌ای در انجام خدمت و فراهم

کردن زمینه کارکرد منظم عملیات تجاری اتکا می‌کنند (Code.. 6991, Par. ۹). به

این ترتیب، مسئولیت حسابداران حرفه‌ای به تأمین نیازهای یک صاحبکار یا کارفرما

منحصر نمی‌شود (Code.. 6991, Par. ۱۰). در نتیجه، در تدوین استانداردهای

حسابداری، منافع عمومی به شدت لحاظ می‌شود. رعایت منافع عمومی نیازمند رفع

چهار نیاز اجتماعی زیر است: اعتبار اطلاعات: جامعه نیازمند اطلاعات مالی و

سیستمهای اطلاعاتی معتبر است. معرفی افراد حرفه‌ای: صاحبکاران، کارفرمایان و

سایر اشخاص ذیحق و ذینفع باید به سادگی بتوانند حسابداران حرفه‌ای را شناسایی

کنند. کیفیت خدمات: اطمینان از این که خدمات حسابداران حرفه‌ای با بالاترین کیفیت

ممکن انجام می‌شود. اعتماد: استفاده‌کنندگان از خدمات حرفه‌ای باید مطمئن باشند که

خدمات حسابداران حرفه‌ای در قالب آئین رفتار مدونی که ناظر بر ارائه خدمات آنان

است انجام می‌شود (Code.. 69, Par. . ۱۴) نقش حسابداران حرفه‌ای در اقتصاد

جوامع و لزوم رعایت منافع عمومی ایجاب می‌کند ضوابط مدونی در زمینه اخلاق و

رفتار حرفه‌ای حسابداران تدوین و به اجرا گذارده شود تا اعتماد عمومی نسبت به

این حرفه جلب و حفظ شود (Code.. 6991, Par. . ۸) نگاهی به سوابق تدوین

آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای در جهان در کشورهایی که جوامع حرفه‌ای

حسابداری سابقه‌ای طولانی دارند از سالها پیش آئین رفتار مدونی توسط انجمنهای

حرفه‌ای مختلف تدوین، درگذر زمان تجدیدنظر، تکمیل و به اجرا گذارده شده و

اقدامات موثری در زمینه برقراری نظام رفتار حرفه‌ای واحد برای کلیه حسابداران

حرفه‌ای در سطح ملی در جریان است. در سطح بین‌المللی، فدراسیون بین‌المللی

حسابداران کمیته‌ای را به نام <کمیته اخلاق حرفه‌ای > تشکیل داد و این کمیته در

سال ۱۹۹۶، آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین کرد که به عنوان الگو و رهنمود

مورد استفاده انجمنها و جوامع حرفه‌ای عضو فدراسیون قرار بگیرد (Code.. ۴).

Par. 6991, فدراسیون بین‌المللی الزامات منظور شده در این رهنمود را حداقل

الزامات مورد نظری می‌داند که برای رسیدن به هدف مشترک یعنی اعتبار و مقبولیت

جوامع حرفه‌ای حسابداری لازم است و انجمنها و جوامع حرفه‌ای عضو را ملزم به

رعایت این حداقل کرده است اما تدوین شرایط و الزامات گسترده‌تری را از لحاظ

رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در آئین رفتار حرفه‌ای انجمنهای ملی مجاز شمرده

است. در مواردی که قوانین و مقررات یک کشور ممنوعیتهایی در اجرای برخی از

احکام آئین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی برقرار کرده باشد انجمنهای ملی

مکلف به رعایت قانون هستند اما باید هدف نهایی از برقراری آئین رفتار را ملحوظ و

سایر احکام را رعایت کنند (۵.۱ Proposed Code.. 3002, Par. ۵.۱). علاوه بر متن

اصلی، مطالب و احکامی تحت عنوان <کاربرد اصول اخلاق حرفه‌ای در موارد

مشخص > تدوین شده که چگونگی اجرای آئین رفتار گفته شده را با ذکر نمونه و در

موارد خاص بیان می‌کند. در سالهای 1998 و ۲۰۰۱ میلادی، آئین رفتار حرفه‌ای

تدوین شده مورد تجدید نظر و اصلاح قرار گرفت و الزاماتی به آن افزوده شد.

همچنین در ژانویه ۱۹۹۸ شورای فدراسیون بین‌المللی حسابداران بیانیه‌ای تحت

عنوان <سیاست شورا در مورد بکارگیری و اجرای الزامات اخلاقی > توسط

انجمنهای عضو فدراسیون صادر کرد که در آن ضمن تصریح بر الزام انجمنهای

عضو به تدوین آئین رفتار حرفه‌ای تفصیلی و به اجرا گذاردن آن، رهنمودهایی در

مورد چگونگی اجرای الزامات اخلاقی و تشکیل هیأت‌های انتظامی و تنبیه انضباطی

اعضای متخلف ارائه کرده است. علاوه بر این، کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون در

ژوئیه ۲۰۰۳ متن پیشنهادی جدیدی را برای آئین رفتار حرفه‌ای حسابداران تهیه

کرده و به نظرخواهی گذارده است. این متن، ضمن بهبود و اصلاح برخی از مواد و

الزامات مندرج در متن کنونی، مواد و الزامات جدیدی را در مورد آئین رفتار مقرر

داشته است. متن جدید پس از بررسی و ارزیابی نظرات و پیشنهادهای صاحب‌نظران

و انجمنهای حرفه‌ای عضو از سال ۲۰۰۵ میلادی اجرایی خواهد شد. سوابق تدوین

آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای در ایران در ایران، در سوابق مربوط به کانون

حسابداران رسمی، آئین رفتار حرفه‌ای مدونی در دسترس من قرار نگرفت. با این

حال، در اساسنامه کانون الزاماتی درمورد رعایت اخلاق و شئون حرفه‌ای، تخلف

اعضا و پیامدهای انتظامی یا انضباطی وجود دارد. در اساسنامه انجمن حسابداران

خبره ایران نیز لزوم رعایت اخلاق حرفه‌ای آمده است. این انجمن در سال ۱۳۶۴

آئین‌نامه انضباطی برای اعضا خود تهیه کرد که فصل دوم آن به ضوابط و آئین

رفتار حرفه‌ای اختصاص دارد. در اسفندماه سال ۱۳۷۷ کمیته فنی سازمان

حسابرسی آئین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد که با تأیید هیات عامل و تصویب مجمع

عمومی سازمان از سال 1378 لازم‌الاجرا گردید. این متن، کمابیش ترجمه آئین

رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران مصوب سال ۱۹۹۶ میلادی است؛ با

این تفاوت که در مواردی الزامات، اصطلاحات و نکات مقرر، بنابر شرایط و اوضاع و

احوال کشور، تعدیل و بازنویسی شده است. در سال ۱۳۸۲ جامعه حسابداران رسمی

ایران آئین رفتار حرفه‌ای خود را تدوین کرد که پس از تصویب شورای عالی جامعه

در ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و لازم‌الاجرا گردید.

این متن مبتنی بر آئین رفتار حرفه‌ای تهیه یا به عبارت درست‌تر اقتباس شده؛

سازمان حسابرسی است که بنابر شرایط و مسائل جامعه حسابداران رسمی ایران

تعدیل و اصلاح شده است. علاوه بر این، آئین‌نامه انضباطی جامعه حسابداران رسمی

نیز تهیه و در تیرماه ۱۳۸۳ به تأیید شورای عالی و به تصویب وزیران امور اقتصادی

و دارایی و دادگستری رسیده است. هیچ‌یک از این دو متن آئین رفتار حرفه‌ای

فوق‌الذکر، اصلاحات و تغییرات انجام شده در سالهای ۱۹۹۸ و ۲۰۰۱ میلادی در متن

آئین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران را دربر ندارد. همچنین، هیچ‌یک

از این دو متن به منبع مورد استفاده برای تهیه آن عطف ندارد که اگر خلاف اخلاق

نباشد، نشانه بی‌توجهی است. در مورد متن تدوین شده توسط جامعه لازم به ذکر

است که با توجه به این که جامعه به عضویت در فدراسیون بین‌المللی حسابداران

پذیرفته شده است می‌باید در متن خود، الزامات مربوط به آئین رفتار حرفه‌ای

فدراسیون را براساس آخرین مصوبات لحاظ می‌کرد زیرا بنابر پاراگراف دوم بند ۴

آئین رفتار حرفه‌ای فدراسیون، هیچ‌یک از انجمنهای عضو مجاز نیستند که مقررات

سهل‌تری از ضوابط فدراسیون را در مورد رفتار حرفه‌ای وضع کنند. علیرغم

انتقاداتی که بر این دو مجموعه وارد است وجود آئین رفتار مدون (حتی ناقص) و

بخصوص استقرار ضمانتهای اجرایی برای آن می‌تواند رعایت اخلاق حرفه‌ای را در

جامعه حسابداران ایران ارتقا بخشد و این دو مجموعه از این خصیصه با اهمیت

برخوردار است. ضوابط عمومی اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای با

توضیحات نسبتاً مفصل بالا، در اینجا مبانی نظری و ضوابط عمومی آئین رفتار

حسابداران حرفه‌ای شامل موارد زیر براساس آئین رفتار فدراسیون بین‌المللی

حسابداران و در مواردی با مراجعه به آئین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران خبره

انگلستان و ویلز و انجمن حسابداران رسمی امریکا به اجمال بیان می‌شود. رویکرد

نظری در آیین رفتار حرفه‌ای، اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران بیان

و چارچوبی نظری برای رعایت این اصول در عمل فراهم می‌شود. کلیه حسابداران

حرفه‌ای باید اصول مزبور را رعایت کنند مگر آنکه دسته‌ای به صراحت مستثنی شده

باشند (Par.. 3002, Code.. 9.1) Proposed شرایط مختلف کار ممکن است

احتمال نقض اصول بنیادی را پدید آورد. بیان کلیه شرایطی که می‌تواند به نقض

اصول مزبور منجر شود امکان‌پذیر نیست. چارچوب نظری، حسابداران حرفه‌ای را

قادر می‌سازد که به جای تبعیت از مجموعه‌ای قواعد خاص، مواردی را که ممکن

است به نقض اصول بنیادی منجر شود، شناسایی و ارزیابی و از آن پرهیز کنند

(Par.. 10.1 Proposed Code..) در بررسی تأثیر بالقوه هر مورد بر

نقض اصول، حسابداران حرفه‌ای باید عوامل کمی و کیفی را توأم با هم در نظر بگیرند و

چنانچه نتوانند شرایط ایمنی را فراهم سازند باید یا از انجام یا ادامه آن خدمت

خودداری و یا بطور کلی استعفا کنند (۲۰۰۳, 11.1Par.. Proposed Code..)

اصول بنیادی اصول بنیادی (Fundamental Principles) اخلاق و رفتار

حرفه‌ای در روایت‌های مختلف فدراسیون بین‌المللی و انجمن‌های معتبر حسابداری با

جمله‌بندی‌های متفاوتی بیان شده اما مفهوم کلی آنها مشترک است. این اصول که در

مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای مصداق دارد به قرار زیر است: درستکاری واقع‌بینی

صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای رازداری آداب حرفه‌ای درستکاری (Integrity):

حسابدار حرفه‌ای باید در روابط حرفه‌ای و معاملات خود درستکار باشد. صداقت،

صراحت و انصاف، لازمه درستکاری است Proposed Code.. 1.41.a

(CAEW,) Guide ,1.002 FP.Ia. واقع‌بینی (Objectivity): حسابدار حرفه‌ای

باید در قضاوت حرفه‌ای و کسب و کار خود واقعیات را در نظر بگیرد، و اجازه ندهد

که پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع و یا نفوذ دیگران بر قضاوت حرفه‌ای و کار او

تاثیر بگذارد . (Proposed Code..1.41.b) صلاحیت و مراقبت

حرفه‌ای (and Due Care) : (Professional Competence) حسابدار حرفه‌ای

باید خدماتی را تقبل کند که توان ایفای آن را داشته باشد و در موارد لازم بتواند از

همکاری یا مشورت دیگران استفاده کند (ICAEW, Guide, 002, FP. ۲).

حسابدار حرفه‌ای باید دانش و مهارت حرفه‌ای خود را در زمینه تحولات، روشها و

تکنیکهای جدید و قوانین و مقررات به سطحی ارتقا دهد که صاحبکار یا کارفرمای

وی اطمینان یابد که از خدمات حرفه‌ای کارآمدی برخوردار می‌شود Proposed

1.41.c) Code رازداری (Confidentiality): حسابدار حرفه‌ای باید اطلاعاتی

را که در جریان ارائه خدمات حرفه‌ای بدست می‌آورد محرمانه تلقی کند و بدون

مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما چنین اطلاعاتی را افشا نکند، مگر آنکه حق یا

وظیفه قانونی یا حرفه‌ای، افشای اطلاعات مزبور را مجاز کرده باشد Proposed

1.41.d) Code آداب حرفه‌ای (Professional Behavior-Courtesy) :

حسابدار حرفه‌ای باید در برخورد با دیگران در حین انجام وظایفش، با ادب و احترام

رفتار کند (ICAEW, Guide, 1.002, FP. ۵). همچنین باید قوانین و مقررات را

رعایت و از انجام اعمالی بپرهیزد که می تواند حرفه را بی اعتبار کند (Proposed)

. (Code.. 3002, Par.1.41.e) عوامل موثر در نقض اصول وضعیتهای گوناگون

و عوامل متعدد و مختلفی به صورت بالقوه می تواند موجبات نقض و عدم رعایت

اصول بنیادی را در عمل فراهم آورد. این عوامل را می توان در چند دسته زیر

طبقه بندی کرد: منافع شخصی تجدیدنظر حمایت یا مخالفت رابطه نزدیک تهدید منافع

شخصی (Self-Interest): منافع مالی یا دیگر منافع حسابدار حرفه ای یا

خویشاوندان نزدیک وی می تواند به ایجاد خطر نقض اصول درستکاری و واقع بینی

منتج شود. این خطر ممکن است از منافع مستقیم یا غیرمستقیم نشأت

بگیرد. (200.1.1.51.a, 8.2) (ICAEW, Guide, Proposed Code..) تجدید

نظر (Self-Review): در مواردی که نتایج کار یا قضاوت حسابدار حرفه ای در

معرض چالش قرار می گیرد و وی ناگزیر به ارزیابی مجدد و تجدید نظر در آن

می شود خطر نقض اصل واقع بینی پدید می آید. (1.51.b, Proposed Code..)

. (9.2, 200.1) (ICAEW, Guide,) حمایت یا مخالفت (Advocacy): در مواردی

که حسابدار حرفه‌ای در مسأله یا دعوایی به طرفداری یا مخالفت با صاحبکار یا کارفرمایش موضع‌گیری می‌کند ممکن است اصل واقع‌بینی را نقض

نماید. 1.51.c Proposed Code.. 200.1, 10.2) (ICAEW, Guide,)

قرابت (Familiarity): در مواقعی که حسابدار حرفه‌ای به دلیل رابطه نزدیک، آگاهی

از مسائل و یا دانستن ویژگی‌های صاحبکار یا کارفرمایش به وی اعتماد کامل پیدا

می‌کند خطر نقض اصول بنیادی توسط وی پدید می‌آید. Proposed Code..

. ICAEW, Guide,) (11.2, 200.1) 1.51.d تهدید (Intimidation): حسابدار

حرفه‌ای ممکن است به دلیل تهدید یا ترس از صاحبکار، کارفرما، شخص یا مرجعی

مقتدر و یا فشارهای دیگر اصول بنیادی را نقض کند (12.2 Proposed Code)

1.51.e .. 200.1, ICAEW, Guide,) (11.2, 200.1) 1.51.d تهدید (Intimidation): حسابدار

که طبق قوانین و مقررات کشور و ضوابط مقرر توسط مراجع حرفه‌ای می‌تواند از

نقض اصول بنیادی توسط حسابداران حرفه‌ای جلوگیری کند به قرار زیر است:

وجود شرایط لازم برای ورود به حرفه، شامل تحصیلات، کارآموزی و تجربه؛

آموزش و بازآموزی مستمر؛ قوانین و مقررات پیشرفته برای مدیریت واحدهای

تجاری؛ استانداردهای حرفه‌ای؛ مقررات انتظامی (انضباطی) مصوب مراجع قانونی یا

جوامع حرفه‌ای؛ و بررسی گزارشها، اظهارنامه‌ها و دیگر اطلاعاتی که توسط

حسابداران حرفه‌ای تهیه می‌شود توسط مرجع یا حسابدار حرفه‌ای دیگری به

صورت مستقل (۱۷.۱ Proposed Code.. 16.1)؛ استقرار کنترل‌های داخلی

مناسب در موسسات حسابرسی برای نظارت بر کاری که در یکایک سرپرستی‌ها

انجام می‌شود. احکام اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای جنبه کلی و هدایت کننده

دارد و در حل مسائل خاص مربوط به رعایت اخلاق و رفتار حسابداران حرفه‌ای در

جریان عمل، کارآمد نیست. در آئین‌های رفتار حرفه‌ای، ضمن تشریح اصول مزبور،

چگونگی رعایت، با وضع احکام الزام‌آوری بیان می‌شود. این احکام قاعدتاً در سه

دسته زیر طبقه‌بندی می‌شوند: ۱- احکام لازم‌الاجرا در مورد کلیه حسابداران

حرفه‌ای. ۲- احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای مستقل یا حسابداران

رسمی. ۳- احکام لازم‌الاجرا توسط حسابداران حرفه‌ای شاغل در موسسات

(Code.. 6991, par.. ۱۸) پرداختن به هر دسته از احکام مزبور از فرصت و

حوصله این مقاله خارج است. امید است که آئین‌های رفتار حرفه‌ای موجود با

بهره‌گیری از تجارب جهانی تکمیل و تصویب شود و همکاران حسابدار به بحث و نقد

آن به ویژه در شرایط و اوضاع و احوال کنونی کشورمان بپردازند. با این حال، به

نظر رسید که بدون بیان نکاتی در مورد استقلال، مطالب مربوط به اصول بسیار

ناقص خواهد بود. از این رو، در ادامه چند نکته اساسی در مورد استقلال حسابداران

مستقل حرفه‌ای عرضه می‌شود. استقلال اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایجاب

می‌کند که حسابدار حرفه‌ای هنگامی که کاری را عهده‌دار می‌شود که به ارائه گزارش

حسابرسی یا سایر گزارشهای اطمینان بخش می‌انجامد که مورد استفاده اشخاص

ثالث است، به صاحب کار وابسته نباشد (Code.. 6991, par.. ۱.۸) عدم وابستگی

یا استقلال (Independence) ایجاب می‌کند که حسابدار حرفه‌ای مستقل یا

حسابدار رسمی در انجام کار و ارائه گزارش از دو ویژگی زیر برخوردار باشد:

الف (استقلال باطنی (Independence in Mind): استقلال باطنی که به آن

استقلال رای نیز می‌توان گفت به معنای اظهار عقیده براساس قضاوت حرفه‌ای نسبت

به یک موضوع مورد قضاوت است بدون آنکه عامل یا عواملی دیگر بر رای شخص

اثر گذاشته باشد. لازمه درستکاری و واقع‌بینی، استقلال باطنی یا استقلال رای

است . (Code.. 6991, par.8.8 a) (ب) استقلال ظاهری (Independence in

Appearance) استقلال ظاهری که به آن استقلال از منظر دیگران نیز می‌توان گفت

به معنای پرهیز از هرگونه وابستگی بااهمیتی است که بتواند موجبات شک اشخاص

ثالث را نسبت به واقع‌بینی و درستکاری حسابدار حرفه‌ای فراهم آورد . (Code..

. (6991, par.8.8 b) با وجود تعریفهای بالا، کاربرد واژه استقلال به تنهایی

می‌تواند موجب سوء تفاهم شود و این تصور را پدید آورد که حسابدار مستقل یا

حسابدار رسمی برای قضاوت و اظهارنظر حرفه‌ای باید از کلیه روابط اقتصادی،

مالی و دیگر روابط بری باشد. چنین مفهومی از استقلال نادرست است، زیرا هر

عضوی از جامعه ضرورتاً با اعضای دیگر رابطه دارد. بنابراین، آن دسته از

وابستگی‌هایی که از دیدگاه ناظری آگاه، معقول و مطلع می‌تواند بر قضاوت و رای

یک حسابدار مستقل تأثیر بگذارند غیرقابل قبول است (Code.. 6991, par.. ۹.۸)

عوامل موثر بر نقض استقلال عوامل زیر می‌تواند بر استقلال حسابدار حرفه‌ای

مستقل یا حسابدار رسمی خدشه وارد سازد: منافع شخصی (Self-Interest):

مواردی را شامل می‌شود که موسسه حسابرسی یا هر یک از اعضای گروه

حسابرسی در موسسه صاحبکار منافی داشته یا با آن تضاد منافع داشته باشد.

نمونه‌هایی از منافع شخصی که می‌تواند به نقض استقلال حسابداران مستقل یا

رسمی منجر شود به قرار زیر است: داشتن منافع مالی مستقیم یا غیرمستقیم در

موسسه صاحبکار؛ اخذ وام یا ضمانت‌نامه از موسسه صاحبکار، مدیران یا کارکنان

ارشد آن یا اعطای وام به هر یک از آنان؛ وابستگی کامل موسسه حسابرسی به

درآمد حاصل از حق‌الزحمه‌هایی که از موسسه صاحبکار دریافت می‌کند؛ داشتن

روابط تجاری نزدیک یا مشارکت با موسسه صاحبکار؛ اشتغال اعضای گروه

حسابرسی در موسسه صاحبکار بعد از خاتمه حسابرسی؛ حق‌الزحمه نامعین انجام

حسابرسی و یا حق‌الزحمه بسیار بیشتر یا کمتر از حد متعارف، Guide, 1.102

CAEW, 4.03) (Code.. 6991, par.8.92) تجدید نظر (Self-Review):

تجدید نظر در مواردی اتفاق می افتد که: ۱- نتایج کار یا قضاوت حسابدار حرفه‌ای در

حسابرسی یا سایر خدمات اطمینان بخشی نیاز به ارزیابی مجدد داشته باشد؛ و ۲-

یکی از حسابداران حرفه‌ای گروه حسابرسی قبلاً عضو هیأت مدیره یا از مدیران

اجرایی موسسه تحت حسابرسی و یا از کارکنان ارشدی باشد که بتواند تأثیری

مستقیم و بااهمیت بر نتایج حسابرسی بگذارد. نمونه‌هایی از مواردی که این خطر را

پدید می آورد عبارت است از: عضوی از اعضای گروه حسابرسی به عضویت در

هیأت مدیره یا به مدیریت اجرایی موسسه تحت حسابرسی منصوب شده باشد؛

عضوی از اعضای گروه حسابرسی در موسسه تحت حسابرسی در سمتی شاغل

شده باشد که توانایی اثرگذاری مستقیم بر نتایج رسیدگی را داشته باشد؛ خدماتی

برای موسسه تحت حسابرسی انجام شده باشد که بر حسابرسی صورتهای مالی

آن تأثیر مستقیمی داشته باشد؛ اطلاعات لازم و سایر مستندات تهیه صورتهای مالی

توسط موسسه حسابرسی تهیه شده باشد (Code.. 6991, par.. ۳۰.۸) حمایت یا

مخالفت (Advocacy): در مواردی که یک موسسه حسابرسی یا عضوی از گروه

حسابرسی آن به طرفداری یا مخالفت با وضعیت و یا نظر صاحبکار موضعی را

اتخاذ کند که با واقع بینی ناسازگار باشد خطر حمایت یا مخالفت ایجاد می شود.

نمونه هایی از حمایت یا مخالفتی که می تواند به نقض استقلال حسابداران مستقل یا

رسمی منجر شود به قرار زیر است: کارگزاری یا بازارگردانی فروش سهام یا سایر

اوراق بهادار مؤسسه تحت حسابرسی؛ نیابت از صاحبکار در حل و فصل اختلافات

و دعاوی صاحبکار با اشخاص ثالث؛ وجود دعاوی حقوقی بین صاحبکار و موسسه

حسابرسی یا عضوی از گروه حسابرسی (Code.. 6991, par.. ۳۱.۸)

قرابت (Familiarity): در مواقعی که موسسه حسابرسی یا هر یک از اعضای گروه

حسابرسی رابطه نزدیکی با صاحبکار، اعضای هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا

کارکنان ارشد آن داشته باشند که به حمایت از منافع صاحبکار بینجامد خطر قرابت

پدید می آید. نمونه هایی از قرابت که می تواند به نقض استقلال حسابداران مستقل یا

رسمی منجر شود به قرار زیر است: یک یا چند عضو از گروه حسابرسی با یک یا

چند نفر از اعضای هیأت مدیره یا مدیران اجرایی صاحبکار، خویشاوندی نزدیک

داشته باشد؛ یک یا چند عضو از گروه حسابرسی با یک یا چند نفر از کارکنان ارشد

صاحبکار که از نتایج حسابرسی مستقیماً تأثیرپذیر یا بر آن تأثیرگذار هستند

خویشاوندی نزدیک داشته باشد؛ یکی از شرکا یا مدیران ارشد پیشین موسسه

حسابرسی عضو هیأت مدیره یا از مدیران اجرایی موسسه صاحبکار باشد و یا در

موسسه صاحبکار در سمتی شاغل باشد که مستقیماً از نتایج حسابرسی تاثیر

می‌پذیرد؛ عضو ارشد گروه حسابرسی با صاحبکار روابط بلندمدتی داشته باشد؛ یک

یا چند عضو از گروه حسابرسی از موسسه صاحبکار، اعضای هیأت مدیره، مدیران

اجرایی یا کارکنان آن هدایای با ارزشی را بپذیرند یا از پذیرایی آنان برخوردار

شوند، مگر آنکه متعارف و ناچیز باشد (۳۲.۸ par.. 6991, Code..)

تهدید (Intimidation): در مواقعی که تهدید یا ترس از صاحبکار یا یکی از اعضای

هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان موسسه صاحبکار و یا اشخاص مقتدر

دیگری موجب شود که عضوی از اعضای گروه حسابرسی از بررسی واقع‌بینانه و

تردید حرفه‌ای نسبت به موارد مورد رسیدگی خودداری کند خطر تهدید پدید می‌آید .

نمونه‌هایی از تهدید که می‌تواند استقلال حسابدار مستقل یا رسمی را نقض نماید به

قرار زیر است: تهدید به برکناری موسسه حسابرسی به دلیل عدم توافق با صاحبکار

در مورد کاربرد اصول حسابداری؛ و اصرار صاحبکار به محدود کردن دامنه

رسیدگی به منظور کاهش حق‌الزحمه حسابرسی (۳۳.۸ par.. 6991, Code..)

عوامل بازدارنده نقض استقلال یا عوامل ایمنی (Safeguards) موسسه

حسابرسی و حسابداران مستقل یا رسمی عضو آن که در گروه‌های حسابرسی

شاغل هستند، بنابر مقتضیات کاری که به‌عهده گرفته‌اند، باید استقلال خود را حفظ

کنند و عواملی را که می‌تواند استقلال آنها را تهدید کند به سطح قابل قبولی کاهش

دهند (34.8.(Code.. 6991, par. ۱) عوامل موثر در ایجاد ایمنی به قرار زیر

است: ۱- عوامل ایمنی مقرر توسط حرفه، قوانین و مقررات. ۲- عوامل ایمنی در

موسسات تحت حسابرسی. ۳- عوامل ایمنی در موسسه حسابرسی (36.8(Code..

6991, par.. ۱) عوامل ایمنی مقرر توسط حرفه، قوانین و مقررات تحصیلات،

کارآموزی و تجربه لازم برای ورود به حرفه؛ الزامات مربوط به بازآموزی مستمر؛

استانداردهای حرفه‌ای وضع شده و اجرای تدابیر انتظامی و انضباطی؛ کنترل کیفیت

کارهای انجام شده توسط موسسه‌ای دیگر؛ و قوانین و مقررات مصوب در مورد

استقلال موسسات حسابرسی و حسابداران مستقل یا رسمی (Code.. 37.8)

6991, par.. اهمیت عوامل ایمنی لازم در واحد تحت حسابرسی انتخاب حسابرس

توسط مدیریت واحد یا شرکت تحت حسابرسی به تصویب مرجع دیگری در شرکت

برسد؛ کارکنان شرکت یا واحد تحت حسابرسی که تصمیمات مدیریتی را اتخاذ

می‌کنند صالح و لایق باشند؛ خط‌مشی‌ها (Policies) و روشهای واحد یا شرکت

تحت حسابرسی برگزارشگری مالی منصفانه تأکید داشته باشد؛ در شرکت یا واحد

تحت حسابرسی روش مدوّنی برای ارجاع خدمات حرفه‌ای، به غیر از حسابرسی،

وجود داشته باشد؛ ساختار راهبری شرکت (Corporate Governance) از جمله

کمیت حسابرسی، امکان نظارت کافی را بر کارکرد و ارتباطات شرکت یا موسسه

تحت حسابرسی فراهم کرده باشد (38.69918, par..) (Code.. اهمیت عوامل ایمنی

در موسسه حسابرسی مدیریت موسسه حسابرسی براهمیت استقلال حسابرسان

تأکید داشته باشد و از اعضای گروه حسابرسی بخواهد که منافع عمومی را در نظر

بگیرند؛ تدابیری در مورد آموزش و آگاه کردن حسابرسان در زمینه مسائل مرتبط

با واقع بینی اتخاذ شده باشد؛ خطمشی و روشهایی در مورد کنترل کیفیت

حسابرسی‌های انجام شده مستقر باشد؛ کارهای غیرحسابرسی یک صاحبکار،

توسط شریک و گروه کار جداگانه‌ای انجام شود؛ خطمشی و روشهایی برای

جلوگیری از اثرگذاری مسئولان کارهای غیرحسابرسی یک صاحبکار بر گروهی که

کار حسابرسی را انجام می‌دهند مستقر شده باشد؛ حسابدار مستقل (یا رسمی)

دیگری از شرکا یا مدیران ارشد موسسه حسابرسی، کارهای انجام شده توسط

گروه انجام دهنده حسابرسی را بررسی، تایید و گزارش را امضا کند؛ شرکا و

مدیران ارشد موسسه حسابرسی در حسابرسی‌های مختلف جابه‌جا شوند؛ از

مؤسسه حسابرسی دیگری خواسته شود بخشی از رسیدگی‌های انجام شده را به

صورت نمونه‌ای مجدداً رسیدگی کند؛ هر یک از اعضای گروه حسابرسی که منافع

مالی یا روابطی با صاحبکار دارد که ممکن است به نقض استقلال وی تعبیر شود از

گروه حسابرسی مرتبط برکنار شود. ۳۸.۸ (5.3.ICAEW Code.. 6991, par.)

Guide, 1.102 par. چند پیشنهاد بیان اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای در

نشریات، تدوین و تصویب ضوابط و آئین‌نامه‌ها اگر چه اقداماتی لازم و مفید است

اما بدون تدوین و اجرای برنامه‌های بلندمدت برای افزایش میزان آگاهی‌های

حسابداران در این زمینه و گسترش فرهنگ رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند

تاثیر چندانی داشته باشد. تدوین و اجرای برنامه‌های آموزشی نیز اگرچه از واجبات

است اما به خودی خود نمی‌تواند موجبات سامان یافتن امور را فراهم کند. برای

اعتلای رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای در کشور، کوشش و اقدامی همه جانبه توسط

جوامع حسابداری حرفه‌ای، مؤسسات حرفه‌ای و حسابداران حرفه‌ای در سه سطح

وضع قواعد، آموزش و اجرا و ضمانت اجرا لازم به نظر می‌رسد. نکات زیر

پیشنهادهایی در این زمینه است. تکمیل مقررات تدوین شده: بطوری که گفته شد

آئین‌های اخلاق و رفتار حرفه‌ای تهیه شده توسط سازمان حسابرسی و جامعه

حسابداران رسمی ایران ترجمه، اقتباس و تلخیص از متن تهیه شده در سال ۱۹۹۶

میلادی توسط کمیته اخلاق و رفتار حسابداران حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی

حسابداران است و به اصلاحاتی که در سالهای ۱۹۹۸ و ۲۰۰۱ میلادی در آئین‌نامه

مزبور انجام شده عطف ندارد. با توجه به در جریان بودن متن پیشنهادی جدید که به

احتمال زیاد از سال ۲۰۰۵ میلادی اجرایی خواهد شد، بررسی و تدوین متن اصلاحی

آئین رفتار حرفه‌ای براساس متن جدید بین‌المللی و با ذکر صریح پیروی از الزامات

پیش‌بینی شده توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران لازم به نظر می‌رسد. علاوه بر

این، در تدوین متن جدید لازم است که به مسائل خاص و مناسبات حقوقی کشور نیز

پرداخته شود، بخصوص که بازرسی قانونی شرکتهای سهامی و حسابرسی مالیاتی

هم به حسابداران رسمی محول شده است. توضیح آثار تخلفات و جرایم عمومی در

نقض آئین رفتار حرفه‌ای: رابطه بین اخلاق عمومی و اخلاق حرفه‌ای و مواردی که

نقض اخلاق عمومی می‌تواند موجب نقض صلاحیت حرفه‌ای شود از جمله دیگر

مواردی است که باید در آئین رفتار و مقررات انضباطی گنجانیده شود. حسابداران

حرفه‌ای هم ممکن است مانند دیگر افراد جامعه تخلفات و جرائمی را مرتکب شوند که

برابر قوانین و مقررات موضوعه موجب پیگرد قضایی شود. در صورت اثبات جرم

یا تخلف قاعده‌تاً توسط مراجع صالح قضایی برای مرتکب، حکم محکومیت صادر

می‌شود. برخی از تخلفات و جرائم طبق قانون و برابر حکم دادگاه صالح جزای تبعی

دارد که می‌تواند به محرومیت از اشتغال به برخی از مشاغل منتج شود. اما برخی از

تخلفات و جرائم جزای تبعی به این صورت ندارد. با این حال، ارتکاب برخی از جرائم

و تخلفات می‌تواند شرایط احراز حسابداری رسمی را نقض کند یا بر آن خدشه جدی

وارد آورد و در نتیجه تنبیه انضباطی متناسبی را لازم سازد. از جمله مواردی که

نقض یا خدشه بر آن می‌تواند برابر ماده ۳ آئین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران

رسمی و چگونگی انتخاب آنان مصوب ۱۳۷۴/۵/۲۲ شرایط احراز حسابداران رسمی

را از بین ببرد عبارت است از: سوء شهرت؛ اعتیاد به مواد مخدر؛ سابقه محکومیت

موثر کیفری؛ و سوابق سوء حرفه‌ای مالی و اداری. توضیح و تبیین این موارد و

چگونگی برخورد با آن در آئین‌نامه انضباطی جامعه حسابداران رسمی ایران لازم

است. تعقیب برخی از تخلفات واقع شده در گذشته: مظهر منافع عمومی از دیدگاه

مسئولیت حسابرسان، حفظ منافع سهامداران شرکتهای سهامی عام و به ویژه

سهامداران شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است. تجربه چند سال

گذشته بورس اوراق بهادار تهران نشان می‌دهد که تعدادی از شرکتهای پذیرفته شده

در بورس از فهرست حذف شده و معدودی عملاً تداوم فعالیت نیافته‌اند. با توجه به

این که این شرکتها در سالهای قبل از بروز این وضعیت حسابرسی شده‌اند اگر

حسابرسان مربوط در گزارشهای خود هشدار لازم را از طریق اعلام نظر مخالف یا

مردود و یا بیان عدم امکان اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی این شرکتها ابراز

نکرده باشند، برای جلب اعتماد عمومی لازم به نظر می‌رسد: الف) جامعه حسابداران

رسمی ایران گزارشهای حسابرسی سالهای مربوط این شرکتها را بررسی و در

صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب انضباطی حسابرسان متخلف اقدام کند. ب)

سازمان بورس اوراق بهادار به عنوان ناظر بر بازار اوراق بهادار براساس نتایج

رسیدگی جامعه حسابداران رسمی نام حسابرسان متخلف را از فهرست حسابرسان

معتمد بورس حذف کند. الزام به آموزش: جامعه حسابداران رسمی و دیگر انجمنهای

حرفه‌ای حسابداری از موسسات حسابرسی، حسابداران رسمی و دیگر حسابداران

حرفه‌ای عضو به نحوی الزام‌آور بخواهند که ضوابط و آئین‌نامه‌های اخلاق و رفتار

حرفه‌ای را در سطح موسسات حسابرسی آموزش دهند و به اجرا درآورند. استقرار

عوامل ایمنی در موسسات حسابرسی: از مهمترین تدابیری که از نقض اخلاق و

رفتار حرفه‌ای جلوگیری می‌کند استقرار عوامل ایمنی و بازدارنده در موسسات

حسابرسی است. آموزش عملی حساب‌رسان در زمینه اخلاق و رفتار حرفه‌ای، تدوین

خط‌مشی‌ها و روشهای متناسب در مورد آداب کار، نحوه ارجاع کارهای حسابرسی

و خدمات مشورتی و چگونگی تهیه و امضای گزارش حسابرسی و بخصوص

برقراری نظام نظارت و کنترل از جمله اقداماتی است که هر موسسه حسابرسی بنابه

وضعیت، اندازه و شرایط خود باید به اجرا درآورد. بالاخره، با امید به این که مطالب

بالا توانسته باشد گوشه‌ای از مباحث مربوط به اخلاق و رفتار حرفه‌ای را روشن و

زمینه بحث و گفتگوی بیشتر را فراهم کرده باشد، آرزو دارم حسابداران حرفه‌ای

ایران در رعایت اخلاق نیکو و رفتار پسندیده نمونه باشند. با این حال، به نظرم

می‌رسد که نیل به این هدف، تنها از طریق افزایش باور به اصول، تدوین آئین رفتار

حرفه‌ای مناسب و اجرای کامل و بدون قید و شرط آن در عمل ممکن است