

بررسی آیین رفتار حسابداران، تاثیر و نقش اخلاق حرفه ای در حسابداری

داریوش قربانی

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی لامرد، فارس، ایران

چکیده

هدف از نگارش مقاله حاضر، بررسی آیین رفتار حسابداران و تاثیر اخلاق در حسابداری می باشد. اخلاق از موضوعات مهمی است که همواره در همه رشته ها و زمینه ها بویژه در حسابداری و حسابرسی حائز اهمیت بوده و می باشد. پیشرفت های چشمگیر علمی و فنی و بروز مسائل اخلاقی بنگاه های تجاری در دو دهه اخیر موجب گردید تا اعتماد جامعه جهانی به توانایی حرفه حسابداری و حسابرسی در حفظ منافع سرمایه گذاران، کاهش یابد. (کامیابی و نوش آبادی، ۱۳۹۲) حسابداری دانشی ارزشمند و مولفه اصلی برای اقتصاد بازار است. هیچ فعالیت اقتصادی بدون اتکا به حسابداری امکان پذیر نیست. حسابداری به ارائه اطلاعاتی در رابطه با وضعیت مالی و میزان سوددهی عملیات می پردازد. این دانش مبنای نظامهای مالی و پولی کشورهاست و نقشی کلیدی در «نظارت» در راستای ایجاد قابلیت پاسخگویی و شفاف سازی در زمینه اقتصاد ایفا می کند؛ اما وجود میزان بالای کلاهبرداریهایی که در آنها حسابداران با حسابرسان، مدیران یا مسئولان اجرایی دخیل بوده اند، منجر به بروز ابهامات و طرح پرسشهایی در رابطه با راستگویی و امانت حسابداران حرفه ای شده است. موضوع اصلی در زمینه حرفه حسابداری، این مزیت انحصاری حسابرسی قانونی است که حسابداران رسمی از آن برخوردار هستند؛ همچنین توانایی پاسخگویی که از ملزومات این مزیت انحصاری است. حرفه از طریق ویژگیهای برتر خود همچون استقلال، درستکاری و حفظ منافع عموم، این مزیت انحصاری را مصون می دارد. ارتباط میان این ویژگیها و رفتار حرفه ای محور اصلی بسیاری از انتقادات وارده به حرفه طی ۳۰ سال گذشته است. طی قرن بیستم، حرفه حسابداری به عنوان شغلی وابسته به اخلاق و اصول اخلاقی تلقی می شد؛ اما این ادعا از سوی تنظیم کنندگان مقررات، قانونگذاران، سرمایه گذاران و سهامداران مورد تردید قرار گرفته است. در اغلب مواقع عدم رعایت اخلاق موجب از بین رفتن اعتماد عمومی به موسسات و بی اعتباری آنها می شود و رعایت اخلاق حرفه ای اعتبارات را دوچندان می نماید. این مقاله به روش توصیفی تحلیلی و با مطالعات کتابخانه ای به بررسی مبحث اخلاق حرفه ای پرداخته و نقش و تاثیر اخلاق بر حسابداری مورد بررسی قرار می گیرد. در ادامه منافع عمومی اخلاق حرفه ای در حسابداری، اصول بنیادی اخلاق حرفه ای در حسابداری و... بیان می گردند.

واژه های کلیدی: اخلاق حرفه ای، اخلاق در حسابداری، آیین رفتار حسابداران، عوامل ایمنی.

مقدمه

حرفه حسابداری و حسابرسی با یکی از حساس‌ترین موضوعات مرتبط با اشخاص جامعه یعنی مال و دارایی افراد در ارتباط است. حسابداران مانند پزشکان هستند که اعتماد شخص مقابل نقش اصلی را در شغل و حرفه آنان دارد. بی‌اعتمادی صاحبکار آفت سیستم‌های حسابداری و حرفه است. می‌دانیم که وجود حرفه‌ای بنام حسابداری و حسابرسی پیامد وجود فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری است و بدون آن شکل نخواهد گرفت. صاحبان کار محرکان چرخه اقتصادی محسوب می‌شوند؛ بنابراین کسب اعتماد آنان در استفاده از حرفه حسابرسی و حسابداری، وظیفه همه حسابداران و شاغلان در این حرفه است تا آینده حرفه حسابداری تضمین شود. بنابر این آینده حرفه منوط به داشتن ارزش‌های درستکاری، صداقت و تخصص است. در شرایطی که حرفه حسابداری هنوز نتوانسته است جایگاهی در جامعه ایران و به ویژه در نزد دولتمردان به دست آورد افزایش بی‌اعتمادی به حسابداران به هر دلیل و علت نقش مخربی در توسعه پایدار حرفه خواهد داشت.

اخلاق کسب و کار، یکی از بخشهای اخلاق کاربردی است و در فرهنگ وبستر به معنای رفتار بیطرفانه، عادلانه و صحیح در جهان تجارت است. از اجزای آن، میتوان به اخلاق حرفه ای اشاره کرد. اخلاق حرفه ای، زیر مجموعه اخلاق کسب و کار و شامل احکام و روشهای پسندیده ای میباشد که در یک حرفه مورد استفاده قرار میگیرد.

نظام هر حرفه، ترکیبی از قوانین، مقررات و اخلاق حرفه ای میباشد که بر آن حاکم است. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهمترین خط مشی آن را تشکیل می دهد و مواردی چون تعریف مفاهیم اصلی حرفه، روابط اعضا با جامعه و روابط اعضا با یکدیگر را در بر می گیرد. اخلاق حرفه ای دانشی است که به نحوی روشمند، رفتار مناسب و درست را در هر حرفه تبیین و رهنمودهای عملی و کاربردی را به منظور تعیین حد و مرز مسئولیتها، ارائه می دهد. بسیاری از حرفه های شناخته شده، اصول و استانداردهای کاربردی را برای اخلاق حرفه ای خود تدوین نموده اند. هدف اساسی از تدوین استانداردهای رفتاری، این است که مسئولیتهای اخلاقی در قبال جامعه، دیگران و محیط مشخص گردد. (بیات، ۱۳۸۷)

تحقیقات گذشته بر مفاهیم جنبی (فرعی) اخلاقی پرداخته اند و تاکنون به طور مشخص مفهوم اخلاق به صورت بنیادین و در رابطه با ذات دانش حسابداری، ارایه و الگوسازی نشده است. ارتباط حسابداری و اخلاق فراتر از یک مفهوم جنبی می باشد چرا که موارد یادشده خاص حسابداری نیست. اصول و مبانی حسابداری ریشه های اخلاقی دارند به طوری که تفکیک حسابداری از آن امری ناشدنی است (لیتلتنون^۱، ۱۹۵۲). اگرچه حسابداران چالش های اخلاقی زیادی را تجربه نموده اند، لکن درک مبانی و تعاریف اخلاقی، چارچوب و بافت تفکر اخلاقی اهمیت مضاعف دارد (گا^۲، ۱۹۹۶).

تعریف اخلاق

علامه علی‌اکبر دهخدا در لغتنامه، اخلاق را جمع «خلق و خویها» و علم اخلاق را «دانش بد و نیک‌خویی‌ها» تعریف کرده است و آن را یکی از «سه بخش فلسفه یا حکمت عملیه» می‌داند 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. دائره‌المعارف 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 دائره‌المعارف بریتانیکا گفته شده است اصطلاح اخلاق^۳ در مورد تئوریه‌ها و سیستم‌های ارزشهای اخلاقی نیز کاربرد دارد. در این دائره‌المعارف، اخلاق به سه شاخه یا رشته تقسیم شده: اخلاق نظری، اخلاق هنجاری و اخلاق کاربردی. اخلاق نظری یا فرااخلاق به موضوعات مرتبط با ماهیت مفاهیم و قضاوت‌های اخلاقی می‌پردازد. اخلاق هنجاری یا دستوری ضوابط و

¹ Littelton

² Gaa

³ Ethics

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 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 را می‌توان به‌عنوان شاخه‌ای از فلسفه تعریف کرد که ارزش را با توجه به رفتار انسان در ارتباط با درستی یا نادرستی اقدامها و نیز خوبی یا بدی نیت و پیامدهای اقدامها مورد توجه قرار می‌دهد (لی و اسمیت^۱، ۲۰۰۹). در تعریفی گسترده‌تر، اخلاق مجموعه‌ای از اصول یا ارزشهای اخلاقی را شامل می‌شود. هر یک از ما دارای مجموعه‌ای از ارزشها هستیم که گاهی اوقات به‌طور صحیح به آنها توجه داریم و در برخی موارد نسبت به آنها بی‌توجهیم. فیلسوفها، نهادهای مذهبی و سایر گروهها اصول و ارزشهای اخلاقی ایده‌آل را به شیوه‌های مختلف تعریف کرده‌اند. مثالهایی از اصول یا ارزشهای اخلاقی تعیین‌شده در سطح اجرایی عبارتند از قوانین و مقررات، تعالیم مذهبی، مجموعه قوانین اصول اخلاقی در تجارت جهت گروه‌های حرفه‌ای یا صنعتی و آیین‌های اخلاق حرفه‌ای در سازمانها (کبیر^۲، ۲۰۰۹). به‌عبارت دیگر، اخلاق مجموعه‌ای از معیارهای اخلاقی جهت بررسی درستی یا نادرستی یک موضوع است (مک دنیل و گیتمن^۳، ۲۰۰۲).

اخلاق حسابداری یا اخلاق حرفه‌ای در حسابداری در درجه اول یک زمینه‌ای از اخلاق کاربردی، مطالعه ارزش‌های اخلاقی و قضاوت می‌باشد که در حسابداری و حسابرسی اعمال می‌شود. این یک نمونه از اخلاق حرفه‌ای است. اخلاق حسابداری برای اولین بار توسط لوکا پاچولی^۴ معرفی شد و بعد از آن توسط گروه‌های دولتی، سازمان‌های حرفه‌ای و شرکت‌های مستقل گسترش یافته است. اخلاق در دوره‌های حسابداری در موسسات آموزش عالی و همچنین توسط شرکت‌های حسابداری آموزش و حساب‌رسان تدریس می‌شود.

با توجه به طیف وسیعی از خدمات حسابداری و فروپاشی و ورشکستگی اخیر شرکت‌های بزرگ، توجه به استانداردهای اخلاقی در حرفه حسابداری پذیرفته شده است. این فروپاشی و ورشکستگی در نتیجه بی‌توجهی گسترده به شهرت حرفه حسابداری بوده است. برای مبارزه با انتقاد و جلوگیری از کلاهبرداری در حسابرسی‌ها، سازمان‌های حسابداری مختلف و دولت‌ها مقررات و راه‌حلهایی را برای بهبود اخلاق در حرفه حسابداری وضع کرده‌اند.

اهمیت اخلاق در حسابداری

ماهیت کار انجام شده توسط حسابداران و حساب‌رسان نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد. سهامداران، سهامداران بالقوه و دیگر کاربران از اطلاعات صورتهای مالی برای تصمیم‌گیری آگاهانه در مورد سرمایه‌گذاری استفاده کنند. شناخت اخلاق می‌تواند حسابداران و حساب‌رسان را برای غلبه بر معضلات اخلاقی کمک کند، همچنین به آنها برای انتخاب صحیح کمک می‌کند، اگر چه ممکن است به نفع شرکت نباشد، اما برای سرمایه‌گذاران و ذینفعانی که از این اطلاعات استفاده می‌کنند، مفید است. اکثر کشورها قانون متفاوتی در اجرای قوانین حسابداری دارند. در آلمان، قانون حسابداری که توسط "قانون مالیات" اداره کشور خود، در سوئد، توسط "قانون حسابداری" و در انگلستان، توسط "قانون شرکت" می‌باشد. علاوه بر این، بعضی کشورها سازمانی برای تنظیم قوانین حسابداری دارند. به عنوان مثال، در سوئد BFN، اسپانیا موسسه ICAC و ایالات متحده هیئت استانداردهای حسابداری مالی FASB.

¹ Smith & Lee

² Kabir

³ Gitman & McDaniel

⁴ Luca Pacioli

تاریخچه اخلاق حسابداری

لوکا پاچولی، "پدر حسابداری"، در اولین کتاب خود به نام *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita* که در سال ۱۴۹۴ منتشر شد از اخلاق حسابداری نوشته است. استانداردهای اخلاقی از آن زمان تا کنون از طریق گروه های دولتی، سازمان های حرفه ای و شرکت های مستقل توسعه یافته است. نتیجه کار این گروه های مختلف حسابداری منجر به ایجاد کدهایی در زمینه اخلاق شده است. حسابداران باید این منشور اخلاقی که توسط تشکل حرفه ای که در آن عضو هستند رعایت کنند.

آموزش اخلاق در حسابداری

دانشگاه ها در دهه ۱۹۸۰ شروع به تدریس اخلاق کسب و کار نمودند. دروس مربوط به این موضوع به طور چشم گیری در چند دهه اخیر رشد نموده اند. تدریس اخلاق به حسابداران می تواند شامل نقش بازی کردن، سخنرانی ها، مطالعات موردی، سخنرانی های مهمان و همچنین دیگر رسانه ها باشد. مطالعات اخیر نشان می دهند که تمامی کتاب های درسی حسابداری به طریقی به اخلاق دسترسی دارند. در سال ۱۹۹۳، اولین مرکز ایالات متحده که بر مطالعه اخلاق در حرفه حسابداری تمرکز داشت در دانشگاه ایالتی نیویورک در بینگهامتون افتتاح شد. با آغاز در سال ۱۹۹۹، چندین ایالت در آمریکا قبل از برگزاری آزمون CPA نیاز به کلاس های اخلاق داشتند.

هفت هدف آموزش اخلاق حسابداری

ربط دادن آموزش حسابداری به مسائل اخلاقی.
به رسمیت شناختن مسائل در حسابداری که دارای مفاهیم اخلاقی هستند.
توسعه دادن حس تعهد اخلاقی یا مسئولیت پذیری.
توسعه توانایی های موردنیاز برای مقابله با درگیری های اخلاقی یا مشکلات.
یاد بگیرد با عدم قطعیت حرفه حسابداری مقابله کنید.
صحنه را برای تغییر در رفتار اخلاقی تنظیم کنید.
تقدیر کنید و درک کنید تاریخ و ترکیب تمامی جوانب اخلاق حسابداری و ارتباط آن ها را با حوزه عمومی اخلاق - استفان ای. لوئب.

در سال ۱۹۸۸، استفان ای. لوئب پیشنهاد نمود که آموزش اخلاق حسابداری باید دارای هفت هدف باشد (اقتباس از لیستی توسط دانیل کالاهان). برای اجرای این اهداف، او اشاره نمود که اخلاق حسابداری در سرتاسر برنامه درسی حسابداری یا در یک کلاس مربوط به موضوع قابل تدریس می باشد. تدریس آن در سرتاسر برنامه درسی تمامی معلمان حسابداری را مجبور می سازد که در خصوص موضوع آگاهی داشته باشند (موضوعی که ممکن است نیاز به آموزش داشته باشد). یک درس دارای مسائلی می باشد از قبیل اینکه درس کجا در آموزش دانش آموز جای دارد (به عنوان مثال، قبل از کلاس های حسابداری مقدماتی یا نزدیک به زمان اخذ دیپلم دانش آموز)، آیا منابع کافی جهت پوشش دادن به کلاس ترم وجود دارد و آیا اکثر دانشگاه ها برای برنامه درسی چهار ساله برای یک کلاس مربوط به موضوع دارای اتاق هستند.

در خصوص اینکه آیا اخلاق باید در محیط دانشگاه تدریس بشود یا خیر بحث وجود دارد. حامیان اخلاق حرفه ای اشاره دارند که مسائل اخلاقی برای حرفه مهم هستند و باید به حسابداران جهت ورود به حوزه کاری تدریس بشوند. علاوه بر این، آموزش منجر به تقویت ارزش های اخلاقی دانشجویان می شود و باعث می شود که دیگران تصمیمات غیر اخلاقی نگیرند. منتقدان استدلال می کنند که فرد یک فرد اخلاقی است یا خیر و اینکه تدریس درس اخلاق هیچ گونه هدفی در بر ندارد. با وجود مخالفت، آموزش اخلاق حسابداری توسط دانشگاه ها و کنفرانس ها، توسط موسسات حرفه ای و شرکت های حسابداری

ترغیب شده است. کمیسیون تغییر آموزش حسابداری (AECC) از دانش آموزان می خواهد تا "مسائل اخلاقی حرفه را دانسته و درک بکنند و بتوانند قضاوت های ارزشمندی داشته باشند."

اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای در حسابداری

اخلاق و رفتار حرفه‌ای قاعداً 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 آیین 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؛
- پای بندی اعضا به آیین 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.

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. شامل شرکای موسسات حرفه‌ای حسابداری و حسابداران شاغل در موسسات مزبور به این دسته از حسابداران، «حسابداران حرفه‌ای مستقل» و 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^۱» و در ایران، «حسابدار رسمی غیر شاغل» نیز گفته می‌شود.

منافع عمومی اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

علاوه بر پای بندی به آیین 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. 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. به این ترتیب، مسئولیت حسابداران حرفه‌ای به تأمین نیازهای یک صاحبکار یا کارفرما منحصر نمی‌شود. 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.

¹ Professional Accountants in Business

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.

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.

نگاهی به سوابق تدوین آیین 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، در گذر 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. 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. 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 ۱۹۹۸ 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.

تاثیر اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

مسئولیت در مقابل اشخاص ثالث مجموعه صورتهای مالی، موضوع حسابرسی حسابرسان است که در هر سال برای ارائه مستقیم به سهامداران تهیه می‌شود؛ اما این صورت‌ها، به مثابه یک کالای عمومی در دسترس طیف‌های مختلفی از دیگر استفاده‌کنندگان قرار دارد. در این زمینه مسئله‌ی اساسی حسابرسان این است که آیا آنان در مقابل اشخاص ثالث دیگر که ممکن است در اثر اتکاء به صورتهای مالی حسابرسی شده - در صورتی که عملیات حسابرسی با مسامحه انجام شده باشد زیان ببینند یا به عبارت دیگر در رابطه با اعمال مراقبت حرفه‌ای، مسئولیت دارند یا خیر؟ طی سالیان متمادی، دادگاه‌های کشورهای دیگر تلاش کرده‌اند که با تلقی مراقبت حرفه‌ای به عنوان وظیفه نانوشته غیر قابل انکار، پاسخ این سؤال را بدهند. البته هیچگاه توافق‌همگانی در مورد این مسئله وجود نداشته است. این موضوع به ویژه برای حسابرسان و به طور کلی برای حرفه حسابداری و حسابرسی مشکلاتی را ایجاد کرده است. در حقیقت، پای مسئله منافع عمومی به میان آمده است. حسابرس قانوناً ملزم به حراست از شرکتها و سهامداران آن در مقابل کیفیت ضعیف گزارشگری مالی است. زمان و تلاش‌های صرف

شده در رابطه با چنین نظارتی، قبل از هر چیز، از منظر رفاه اجتماعی قابل ملاحظه است و منافع شخصی حسابرسان و حرفه آن‌ها نیز در گرو این است که برای توجیه منافع مالی و اجتماعی حاصل از حسابرسی، مسئولیت خود را وسیع تر تلقی کنند؛ اما مسئله این است که آیا گشودن بایی برای مسئولیت بالقوه حسابرسان در مقابل هر شخص ثالثی که ممکن است به صورتهای مالی حسابرسی شده اتکاء کند، منصفانه است یا نه. هرچند که این موضوع در ایران مسبوق به سابقه نیست، اما در این رابطه، دادگاه‌های کشورهای مختلف در دهه‌های گذشته به عوامل کلیدی گوناگون برای گشودن این معما، استناد کرده‌اند.

نخستین عامل، ترکیبی از عوامل است که تحت عنوان قابل پیش بینی بودن و نزدیک بودن به طور منصفانه و معقول، مورد اشاره قرار می‌گیرد و عبارت است از این که حسابرس بتواند در شرایطی که بین شرکت و اشخاص ثالث، قرابتی قابل ملاحظه برای اتکاء به صورت‌های مالی وجود دارد، مسئولیت خود را در مقابل این اشخاص به گونه‌ای منصفانه و معقول تعریف کند. این اصل عمومی و پیچیده، طی مجموعه‌ای از احکام و تصمیم‌های حقوقی در آمریکا مطرح شده و تکامل یافته است. حکمی است که برای حسابرسان بسیار پیچیده و دردسر آفرین است. به ویژه این که حکم مزبور، نقش پر درگیری را برای حسابرسان در فرایند پاسخ‌گویی قائل است و این واقعیت را که صورتهای مالی در بازارهای متفاوت، توسط استفاده‌کنندگان مختلف قابل دسترسی و تصمیم‌گیری است نادیده می‌گیرد. همچنین، این مورد مغایرت با توصیه‌های چارچوب مفهومی استانداردهای حسابداری اکثر کشورها است که تأکید می‌کنند صورتهای مالی باید عموماً "در تصمیم‌گیری مفید باشند و از میان کیفیت‌های مفید بودن خصوصاً "مربوط و اتکا پذیر باشند. بنابراین، - اگر عادلانه قضاوت کنیم منطقی است که بگوییم حسابرسان برای مسامحه و سهل‌انگاری‌های بالقوه در اموری که - انجام آنها به عهده‌شان نیست، مورد سوال قرار نمی‌گیرند؛ اما از سوی دیگر مطلوبیت اجتماعی صورتهای مالی و نقش‌های مختلف اقتصادی و اجتماعی اظهار نظر حسابرس در مورد این صورت‌ها را در نظر گرفت که خود حدیث مفصلی است و پرداختن به آن فرصتی دیگری را می‌طلبد. به هر طریق، تعریف وظیفه اعمال مراقبت حرفه‌ای حسابرسان در این محیط گسترده اولویت خاصی دارد. زیرا هم منافع حسابرسان حفظ می‌گردد و هم انتظارات جامعه بر آورده می‌شود اگر حسابرسی به گونه‌ای مناسب و کامل انجام شود، هیچکدام از این منافع و انتظارات از بین نخواهد رفت در این زمینه کدسل. نیاز به نوآوری و قانونگذاری و استانداردگذاری را گوشزد می‌کند، به گونه‌ای که با شناخت تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، به جای پیشنهاد راه‌حلی ایده‌آل برای حل این مشکل، راه‌حلی عملی ارائه کنند.

سوابق تدوین آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای در ایران

در ایران، در سوابق مربوط به کانون حسابداران رسمی، آئین رفتار حرفه‌ای مدونی در دسترس نمی‌باشد. با این حال، در اساسنامه کانون الزاماتی در مورد 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 تایید هیات عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان از سال ۱۳۷۸ 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 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^۱ 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 آیین 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. 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.

در بررسی تأثیر بالقوه هر مورد بر نقض اصول، حسابداران حرفه‌ای باید عوامل کمی و کیفی را توأم 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.

اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای در حسابداری

اصول بنیادی^۱ 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^۲: حسابدار حرفه‌ای باید در روابط حرفه‌ای و معاملات خود درستکار باشد. صداقت، صراحت و انصاف، لازمه درستکاری است.

^۱ Fundamental Principles

^۲ Integrity

واقع‌بینی^۱: 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.

صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای^۲: 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. 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.

رازداری^۳: 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.

آداب حرفه‌ای^۴: حسابدار حرفه‌ای باید در برخورد با دیگران در حین انجام وظایفش، با ادب و احترام رفتار کند. همچنین باید قوانین و مقررات را رعایت و از انجام اعمالی بپرهیزد که می‌تواند حرفه را بی‌اعتبار کند.

عوامل موثر در نقض اصول اخلاق حرفه‌ای

وضعیت‌های گوناگون و عوامل متعدد و مختلفی به صورت بالقوه می‌تواند موجبات نقض و عدم رعایت اصول بنیادی را در عمل فراهم آورد. این عوامل را می‌توان در چند دسته زیر طبقه‌بندی کرد:

منافع شخصی

تجدیدنظر

حمایت یا مخالفت

رابطه نزدیک

تهدید

منافع شخصی^۵: منافع مالی یا دیگر منافع حسابدار حرفه‌ای یا خویشاوندان نزدیک وی می‌تواند به ایجاد خطر نقض اصول درستکاری و واقع‌بینی منتج شود. این خطر ممکن است از منافع مستقیم یا غیرمستقیم نشأت بگیرد

تجدیدنظر^۶: در مواردی که نتایج کار یا قضاوت حسابدار حرفه‌ای در معرض چالش قرار می‌گیرد و وی ناگزیر به ارزیابی مجدد و تجدیدنظر در آن می‌شود خطر نقض اصل واقع‌بینی پدید می‌آید

حمایت یا مخالفت^۷: در مواردی که حسابدار حرفه‌ای در مسأله یا دعوی به طرفداری یا مخالفت با صاحبکار یا کارفرمایش موضع‌گیری می‌کند ممکن است اصل واقع‌بینی را نقض نماید

قربابت^۱: 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.

¹ Objectivity

² Professional Competence and Due Care

³ Confidentiality

⁴ Professional Behavior-Courtesy

⁵ Self-Interest

⁶ Self-Review

⁷ Advocacy

تهدید^۲: حسابداری حرفه‌ای ممکن است به دلیل تهدید یا ترس از صاحبکار، کارفرما، شخص یا مرجعی مقتدر و یا فشارهای دیگر اصول بنیادی را نقض کند.

تدابیر بازدارنده (ایمن‌ساز)

اهم تدابیری 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 حسابداری حرفه‌ای دیگری به صورت مستقل.
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 قاعده‌تاً 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.

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 حسابداری 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 در اخلاق حرفه‌ای

اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایجاب می‌کند که حسابداری 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.

عدم وابستگی یا استقلال^۳ ایجاب می‌کند که حسابداری حرفه‌ای مستقل یا حسابداری رسمی در انجام کار و ارائه گزارش از دو ویژگی زیر برخوردار باشد:

^۱ Familiarity

^۲ Intimidation

^۳ Independence

الف) استقلال باطنی^۱: 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.

ب) استقلال ظاهری^۲: 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. 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 بگذارد غیرقابل قبول است.

عوامل موثر بر نقض استقلال اخلاق حرفه‌ای

عوامل زیر می‌تواند بر استقلال حسابدار حرفه‌ای مستقل یا حسابدار رسمی خدشه وارد سازد:

منافع شخصی^۳: 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 .

تجدید نظر^۴: تجدیدنظر در مواردی اتفاق می‌افتد 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 می‌آورد 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؛

¹ Independence in Mind

² Independence in Appearance

³ Self-Interest

⁴ Self-Review

اطلاعات لازم و سایر مستندات تهیه صورتهای مالی توسط موسسه حسابرسی تهیه شده باشد

حمایت یا مخالفت^۱: در مواردی که یک موسسه حسابرسی یا عضوی از گروه حسابرسی آن به طرفداری یا مخالفت با وضعیت وضعیت و یا نظر صاحبکار موضعی را اتخاذ کند که با واقع‌بینی ناسازگار باشد خطر حمایت یا مخالفت ایجاد می‌شود. نمونه‌هایی از حمایت یا مخالفتی که می‌تواند به نقض استقلال حسابداران مستقل یا رسمی منجر شود به قرار زیر است: کارگزاری یا بازارگردانی فروش سهام یا سایر اوراق بهادار موسسه 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.

قرابت^۲: 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 می‌آید. نمونه‌هایی از قرابت که می‌تواند 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 تأثیر 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.

تهدید^۳: 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.

عوامل بازدارنده نقض استقلال یا عوامل ایمنی

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.

¹ Advocacy

² Familiarity

³ Intimidation

اهم 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

اهم 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

اهم 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^۱ و روشهای واحد یا شرکت تحت حسابرسی برگزارشگری مالی منصفانه تأکید داشته باشد؛ در شرکت یا واحد تحت حسابرسی روش مدوئی برای ارجاع خدمات حرفه‌ای، به غیر از حسابرسی، وجود داشته باشد؛ ساختار راهبری شرکت^۲ از جمله کمیته حسابرسی، امکان نظارت کافی را بر کارکرد و ارتباطات شرکت یا موسسه تحت حسابرسی فراهم کرده باشد.

اهم 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 واقع‌بینی 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 موسسه 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

نتیجه گیری

¹ Policies

² Corporate Governance

حرفه حسابداری و حسابرسی با یکی از حساس‌ترین موضوعات مرتبط با اشخاص جامعه یعنی مال و دارایی افراد در ارتباط است. حسابداران مانند پزشکان هستند که اعتماد شخص مقابل نقش اصلی را در شغل و حرفه آنان دارد. بی‌اعتمادی صاحبکار آفت سیستم‌های حسابداری و حرفه است. می‌دانیم که وجود حرفه‌ای بنام حسابداری و حسابرسی پیامد وجود فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری است و بدون آن شکل نخواهد گرفت. صاحبان کار محرکان چرخه اقتصادی محسوب می‌شوند؛ بنابراین کسب اعتماد آنان در استفاده از حرفه حسابرسی و حسابداری، وظیفه همه حسابداران و شاغلان در این حرفه است تا آینده حرفه حسابداری تضمین شود. بنابر این آینده حرفه منوط به داشتن ارزش‌های درستکاری، صداقت و تخصص است. در شرایطی که حرفه حسابداری هنوز نتوانسته است جایگاهی در جامعه ایران و به ویژه در نزد دولتمردان به دست آورد افزایش بی‌اعتمادی به حسابداران به هر دلیل و علت نقش مخربی در توسعه پایدار حرفه خواهد داشت.

اخلاق کسب و کار، یکی از بخشهای اخلاق کاربردی است و در فرهنگ وبستر به معنای رفتار بیطرفانه، عادلانه و صحیح در جهان تجارت است. از اجزای آن، میتوان به اخلاق حرفه ای اشاره کرد. اخلاق حرفه ای، زیر مجموعه اخلاق کسب و کار و شامل احکام و روشهای پسندیده ای میباشد که در یک حرفه مورد استفاده قرار میگیرد.

ماباید در ابتدا کسانی که وارد رشته حسابداری می شوند را با اخلاق آشنا کنیم. حال هرچه می خواهیم بهترین فرمول های حسابداری، بهترین کتاب های حسابداری را به او آموزش دهیم اگر دانشگاه های ما یک فرد با اخلاق را تحویل جامعه ندهند هیچ فایده ای ندارد اساتید باید به دانشجویان بفهمانند که شخصیت واقعی هر شخص در گرو اخلاق اوست. باید به او بفهمانند که یک حسابدار برتر در وهله اول شخصی است که اخلاق حرفه ای داشته باشد. بسیاری از اندیشمندان بر این باورند که رشد و تعالی جوامع بشری تنها به علم و تکنیک و پیشرفت های مادی نیست بلکه از عوامل مهم ترقی یا انحطاط ملت ها رعایت موازین اخلاقی و خصلت های روحی است. و دیدیم که بی اخلاقی چه بلایی به روز انرون آورد.

((مارتن لوتر)) که از شخصیت های برجسته آلمانی است در این زمینه سخن جالبی دارد او می گوید: سعادت کشورها نه مربوط به میزان درآمدها و استحکام قلعه های آنهاست و نه مربوط به زیبایی و عظمت بناهای آنان بلکه سعادت و برتری هر قوم بستگی دارد به تعداد مردان تربیت شده و فاضل و با اخلاق که قدرت اصلی را آنان تشکیل می دهند.^۱

((سید جمال الدین اسد آبادی)) در نقش حساس و تعیین کننده ردایل اخلاقی در نابودی و هلاکت جامعه می گوید: وقتی در امتی اوصاف رذیله رسوخ کرد، بنای جامعه آن امت می شکند و اعضایش از هم جدا می شود، نفاق و فساد میان آنان پدید می آید بعد از این تزلزل و سستی طبیعت آن جامعه اقتضا می کند که نیرو های بیگانه بر آن جامعه تسلط یابد تا با جبر و قهر آن جامعه را بگیرد و افراد آن را با اجبار و اکراه وادار به زندگی نماید، زیرا زندگی انسان ها نیاز به وجود جامعه دارد و بقای جامعه هم با آن اوصاف ممکن نیست پس قوه دیگری باید آن جامعه را تا حدودی که لازمه زندگی است اداره کند.^۲

جوزف شومپتر می گوید:

«با محدوده نظام اخلاق مذهبی و قانون بوده است که اقتصاد توانسته برای خود موجودیت جداگانه‌ای بیابد و افرادی که در این رابطه کار کرده‌اند بیش از هر کس دیگری برآزنده نام «پایه‌گذاران» اقتصاد علمی هستند.»

پس با این اوصاف نتیجه می‌گیریم که اگر در یک حرفه اخلاق حرفه ای باشد آن حرفه پیشرفت می‌کند وگرنه باید منتظر نابودی آن رشته بود.

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

^۱ دکتر خلیل رفاهی، آشنایی با اسلام، ص ۲۸۸

^۲ سید احمد موثقی، علل و عوامل ضعف و انحطاط مسلمین، ص ۵۲

^۳ جورج گویدووالسمان، ۱۳۸۹، www.raznameh.com

اقدامی همه جانبه توسط جوامع حسابداری حرفه‌ای، موسسات 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.

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 تدابییری که از نقض اخلاق و رفتار حرفه‌ای جلوگیری می‌کند استقرار عوامل ایمنی و بازدارنده در موسسات حسابرسی است. آموزش عملی حسابسان 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.

در پایان 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.

منابع و مراجع

۱. ارباب سلیمانی، عباس، ۱۳۹۳، آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران.
۲. بیات، غلامرضا، ۱۳۸۷، اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، مجله حسابدار، شماره ۲۰۴، ص ۵۴-۶۱.
۳. خداپناه، محبوبه و گرکز، منصور، ۱۳۹۱، اخلاق در حسابداری مدیریت، کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، گرگان، دانشگاه جامع علمی کاربردی استان گلستان،

<https://www.civilica.com/> i

Paper-CAFM01-

CAFM01_213.html

۴. سرلک، نرگس، ۱۳۸۷، اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۳، شماره ۱ و ۲، ص ۷۱-۸۲.
۵. عباس زاده، محمدرضا، معینی زاده، محسن، ۱۳۹۱، جایگاه اخلاق حرفه‌ای در دانشگاهها و موسسه‌های آموزش عالی، مجله حسابرس، شماره ۶۱، ص ۷۶-۸۰.
۶. عباسی، ایوب، ۱۳۹۴، بررسی نقش اخلاق در حسابداری، اولین کنفرانس علمی پژوهشی راهکارهای توسعه و ترویج آموزش علوم در ایران، گله دار، اداره آموزش و پرورش گله دار، دانشگاه پیام نور گله دار،

https://www.civilica.com/Paper-SCSPSEI01-SCSPSEI01_089.html .۷

۸. فرامرز قراملکی، احد، ۱۳۸۳، اخلاق حرفه‌ای، چاپ دوم، نشر مجنون، قم
۹. کامیابی، یحیی، نوش آبادی، سیده زهرا، ۱۳۹۲، اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت.
۱۰. کامیابی، یحیی، نوش آبادی، سیده زهرا و حق شناس، حسین، ۱۳۹۲، اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، شیراز، موسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی،
۱۱. کریمی، جمیله و کلکلی، مسعود، ۱۳۹۲، بررسی نقش اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، گرگان، انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان،
۱۲. لیتلتون، آنانیاس، ساختار تئوری حسابداری، حبیب اله تیموری (مترجم)، سازمان حسابرسی، تهران، ۱۹۵۲، نشریه ۱۵۱، ۱۳۸۱، ص ۲۸۳
۱۳. مقیمی، سید محمد، ۱۳۸۷ اخلاق سازمانی، جوهره فرهنگ سازمانی کارآمد، مجله فرهنگ مدیریت، سال ششم، شماره هفدهم، ۶۳-۸۷.
۱۴. مهدوی، غلامحسین، هوشمند، ع، ۱۳۹۲، بررسی تاثیر فرهنگ اخلاقی سازمان بر رفتار حسابرس، دانش حسابرسی، شماره ۱۳، ص ۱۰۷-۱۲۷.
۱۵. مهرانی، ساسان، نعیمی، مهدیس، (۱۳۸۲)، تئوری اخلاقی و تاثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۲، ۴۳-۶۱

16. Alderman, C. W. and Deitrick, J. W. (1982). Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: a replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1 (2), 54-68.
17. Cook, E. and Kelley, T. (1991). An international comparison of time budget pressures: the United States and New Zealand. *The Woman CPA*, 53 (2), 25-30.
18. Donaldson, W. (2005). "Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission." Retrieved from http://www.sec.gov/news/speech/spch_040105whd.htm. [04/10/2011.]
19. Gaa, J. C. 1996. Ethics Research and Research Ethics, Introduction', *Behavioral Research in Accounting* (16): 131- 143
20. Gist, V. E. and Davidson, R. A. (1999). An exploratory study of the client influence factors on audit time budget variances. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18 (1), 101-116.
21. Hill, A. T.; Lewis, P.; and M. Millrmser (2000). *A Human Resource Strategy Approach Managing Change*, Firs Publisher.
22. Hofsted, Geer (2004). *Culures and organization*. Software of the Mind McGaw-Hill New York.
23. Kelly, T & Margheim, L. (1990). The impact of time budget pressure, personality, and Leadership variables on dysfunctional audit behavior. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, vol, 9, 21-42.
24. Martin, J. (2002). *Organizational Culture*. Thousand Oaks, California: Sage publications.
25. McNair, C. J. (1991). Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16 (7), 635-653.

26. Pierce, B. and Sweeney, B. (2006). Perceived adverse consequences of quality threatening behavior in audit firms. *International Journal of Auditing*, 10 (1), 19-30
27. Trevino, L. K., Butterfield, K. D. and McCabe, D. L. (1998). The ethical context in organizations: influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*, 8 (3), 447-476.

Investigating the Accountants' Code of Ethics and the Role of Professional Ethics in Accounting

Daryush Ghorbani

Master of Accounting, Islamic Azad University, Lamerd Branch Fars Province, Iran

Abstract

The aim of this paper is to examine accountants' code of ethics and the impact of ethics on accounting. Ethics is a key issue is important in all fields, especially in accounting and auditing. The remarkable scientific and technological advances and the emergence of the ethical issues of business enterprises in the last two decades have decreased the world community's trust in the ability of the accounting and auditing profession to protect the interests of investors. (Kamyabi and Noushabadi, 2013). Accounting is a valuable knowledge and a key component of the market economy. No economic activity is possible without reliance on accounting. Accounting provides information on the financial situation and the rate of profitability of operations. Accounting is the basis of the financial and monetary systems of countries and plays a key role in the "oversight" in order to create a sense of accountability and transparency in the economy. However, the high rates of fraud in which accountants have been involved with auditors, managers, or executives have raised doubts and questions about the truthfulness and loyalty of professional accountants. The key issue in accounting profession is the exclusive advantage of legal audit owned by official accountants, and accountability which is among the requirements of this exclusive advantage. This profession protects this exclusive advantage through its superior features such as independence, honesty and public interest protection. The relation between these features and professional behavior is at the core of many of the criticisms of this profession over the past 30 years. During the twentieth century, the accounting profession was considered to be a job associated with ethics and ethical principles, but this claim has been questioned by regulators, legislators, investors and shareholders. In most cases, non-compliance with ethics results in the loss of public confidence in institutions, whereas their compliance with the professional ethics doubles their reliability. Using a descriptive-analytic method and library studies, this article has focused on professional ethics and examined the effect of ethics on accounting. It has then dealt with the general interests of professional ethics in accounting, the basic principles of professional ethics in accounting and so on.

Keywords: professional ethics, ethics in accounting, accountants' behavior code, safety factors
