

اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی



دکتر غلامرضا بیات
عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

مقدمه

کارایی مدیران و ارائه عملکرد بنگاه به سرمایه‌گذاران فراتر رفته و اعتباردهندگان، دولت‌ها، بانک‌ها و ذی‌نفعان دیگر به جمع استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و گزارش‌های آن پیوسته‌اند. ویژگی‌های جهان در پایان هزاره دوم میلادی، اهمیت نقش حسابداری در اقتصاد و بروز مسائل اخلاقی در رفتار بنگاه‌های تجاری را موجب گردید تا ضرورت بازنگری در استانداردهای فنی و رفتار حرفه‌ای پدید آید. در سال ۱۹۷۲، اندیشه هماهنگ‌سازی استانداردهای حسابداری در هشتمین کنگره بین‌المللی حسابداری مطرح و متعاقب آن، کمیته همکاری‌های بین‌المللی حرفه حسابداری کار تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری را برعهده گرفت. سپس در سال ۱۹۷۷، فدراسیون بین‌المللی حسابداران با شرکت ۶۳ انجمن از ۴۹ کشور، فرایند هماهنگ‌سازی در حسابداری حرفه‌ای را در دستور کار خود قرار داد و برای رویه‌ها و ضوابط حسابداری، قواعدی جهانی پیشنهاد کرد. به‌رغم تلاش‌های صورت‌گرفته و پیشرفت‌های چشمگیر علمی و فنی، بروز مسائل اخلاقی بنگاه‌های تجاری در دو

انقلاب فناوری پایان هزاره دوم میلادی، نظام اقتصادی جهان را به‌گونه‌ای بنیادین دگرگون ساخت. تجدید ساختار سرمایه‌داری، توسعه اقتصاد بازار، ظهور قطب‌های جدید در اقتصاد جهان، گسترش بازارهای مالی، افزایش رقابت، انباشت سرمایه، رشد شرکت‌های فرامنطقه‌ای از جمله این دگرگونی‌هاست. تحولات مذکور و پیشرفت‌های حاصل از توسعه فناوری‌های ارتباطات، شکل جدیدی از روابط تجاری در جهان امروز پدید آورد؛ سرمایه نقش مهم‌تری یافت و فاصله بین مالکیت و مدیریت شرکت‌ها بیشتر شد. در این میان، حسابداری به‌عنوان ابزار تبیین روابط اقتصادی بنگاه‌ها و دانش توصیفی و تحلیلی که رویدادهای مالی را سنجش، تحلیل و گزارش می‌کند، نقش مهم‌تری یافت. امروز، گزارش‌های حسابداری صرفاً نشانگر رویدادهای مالی نیست، بلکه شاخص موفقیت و ابزار تصمیم‌گیری در بنگاه‌های اقتصادی نیز محسوب می‌گردد.

در جهان امروز، اهمیت گزارش‌های مالی از سنجش

دهه اخیر موجب گردید تا اعتماد جامعه جهانی به توانایی حرفه حسابداری و حسابرسی در حفظ منافع سرمایه‌گذاران، کاهش یابد. استمرار رفتارهای غیراخلاقی نشان داد که اصول اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی فراتر از رعایت قواعد فنی است. بدین ترتیب، ضرورت رعایت اخلاق بیش از پیش مورد توجه قرار گرفت و فدراسیون بین‌المللی حسابداران، به کمیته‌ای مأموریت داد تا نسبت به تهیه آیین رفتار حرفه‌ای اقدام نماید. این کمیته، در سال ۱۹۹۶ اولین آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران را تدوین نمود تا به‌عنوان الگو و رهنمود اخلاقی، مورد استفاده قرار گیرد.

تعریف اخلاق

«اخلاق» از دیدگاه معناشناسی جمع «خلق» و خلق در لغت به معنی «عادت و رویه» است. در لغت‌نامه دهخدا اخلاق به معنی «خوی‌ها» بیان شده است. واژه انگلیسی آن در لغت‌نامه وبستر (Webster) به معنی مطالعه راه‌های درست و غلط در رفتار انسان می‌باشد. علم اخلاق، رفتار خوب، یعنی آنچه را که باید رخ دهد، تحت قاعده بیان می‌نماید و در پی دست‌یافتن به اصول و قواعدی است که به کار بستن آنها موجب خیر و سعادت انسان می‌شود. به بیان دیگر، علم اخلاق صفات نیک و بد، رفتار پسندیده و ناپسند و هنجارها را مورد مطالعه قرار می‌دهد. اخلاق کسب‌وکار، 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 حرفه‌ای اشاره کرد. اخلاق حرفه‌ای^۲، زیرمجموعه اخلاق کسب‌وکار^۳ و شامل احکام و روش‌های پسندیده‌ای می‌باشد که در یک حرفه مورد استفاده قرار می‌گیرد.

اخلاق حرفه‌ای

پیدایش حرفه در اقتصاد، ناشی از تقسیم کار در زندگی اجتماعی و تخصصی شدن امور در جوامع بشری است. گذشت زمان، رشد روزافزون دانش و فناوری و پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، توسعه حرفه‌ها را در پی داشته است. شاغلین حرفه‌ها روزبه‌روز نقش مهم‌تری را در بهبود رفاه عمومی جامعه و ادای مسئولیت برعهده گرفته‌اند. کیفیت ارائه خدمات و اعتبار و اعتماد ایجاد شده، موجب تداوم حیات حرفه‌ها و اشتغال اعضای آن در طول تاریخ

عبارتند از:

- ۱- تعریف صلاحیت ورود به حرفه،
- ۲- پیچیدگی در فناوری و دانش حرفه‌ای،
- ۳- مسئولیت‌پذیری در ارائه خدمت به جامعه، و
- ۴- نیاز به کسب مقبولیت و اعتماد جامعه.

اصول اخلاقی در این حرفه‌ها، باید‌ها و نبایدهای رفتاری است. در واقع، در رفتارهای اجتماعی تعیین اینکه چه باید کرد و چه نباید کرد، بر عهده اخلاق می‌باشد. از این رو، آنچه محور اصلی احکام حرفه‌ای را تشکیل می‌دهد، همین باید‌ها و نبایدها است. این احکام، بر مبنای ارزش‌های پذیرفته شده صادر می‌شوند و با تعابیری مثل خوب و بد و درست و نادرست، توصیف می‌گردند. ماکس وبر (Max Weber)، محدوده اخلاق را به سه بخش تقسیم نموده است:

- ۱- اخلاق در خانواده و زندگی خصوصی،
- ۲- اخلاق در زندگی اقتصادی، و
- ۳- اخلاق در سیاست و روابط اجتماعی.

بر این اساس، اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و ۵۵

حسابرسی، زیرمجموعه اخلاق کسب و کار و اخلاق کسب و کار، زیرمجموعه اخلاق در زندگی اقتصادی محسوب می‌گردد.

حرفه حسابداری و حسابرسی

حسابداری و حسابرسی به علت داشتن نقش موثر در کسب و کار، از دیرباز در جوامع مختلف مورد توجه بوده است. شاید بتوان قدمت این حرفه را به اندازه قدمت تمدن بشری دانست. در حقیقت، از زمانی که تجارت آغاز شد، ثبت معاملات و گزارشگری مورد استفاده قرار گرفت. در تمدن‌های باستان، حساب‌های خراج، مالیات و دارایی‌های حکومت، به نحوی ثبت و نگهداری می‌شد. از جمله در ۳۶۰۰ سال قبل و در تمدن باستانی سومری‌ها، نظام مالی جامعی که نشان‌دهنده موجودی غلات، دام‌ها و میزان املاک حکومت بوده، وجود داشته است. همچنین، در تمدن‌های باستانی لیدی، ایران و مصر، حساب درآمدها و مخارج حکومت به دقت ثبت و نگاهداری می‌شد. در قرن سیزدهم و چهاردهم میلادی و هم‌زمان با رشد صنعت، بازرگانی و بانکداری، پیشرفت قابل توجهی در نگهداری حساب‌ها به وجود آمد و سرانجام در سال ۱۸۰۰ میلادی، تهیه ترازنامه و صورت سود و زیان مطرح و متداول گردید. به دنبال انقلاب صنعتی، دامنه عملیات تولیدی بازارهای سرمایه گسترده‌تر شد. با تفکیک مالکیت بنگاه‌ها از مدیریت و تاسیس شرکت‌های سهامی، حرفه حسابداری اهمیت ویژه‌ای یافت. در ایران و در قانون تجارت مصوب اردیبهشت‌ماه سال ۱۳۱۱، در خصوص وظایف مفتش یا کمیسر شرکت‌ها، مقرراتی وضع گردید و برای اولین بار، انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۶۴ اقدام به تدوین آیین‌نامه انضباطی و رفتار حرفه‌ای نمود.

مسائل اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی

رسوایی‌های ناشی از تقلب‌های مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگی همچون انرون (Enron)، ورلدکام (Worldcom) و پارمالات (Parmalat) نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای، کافی نیست. حسابداران حرفه‌ای باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی، به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز متعهد باشند. انرون یکی از بزرگ‌ترین شرکت‌های فعال در

زمینه انرژی، به علت تقلب، حساب‌سازی، فروش پروژه‌های زیان‌ده به شرکت‌های کاغذی و ثبت مطالبات واهی در دفاتر و صورت‌های مالی، ورشکست و نود میلیارد دلار زیان به سهامداران این شرکت وارد شد. موسسه حسابرسی آرتور اندرسن (Arthur Andersen) نیز با تسلیم شدن در برابر خواسته مدیران شرکت انرون و نادیده گرفتن شواهد حسابرسی و تلقی نادرست از «انحراف بااهمیت»، موجب خدشه‌دار شدن وجهه حسابرسی نزد سرمایه‌گذاران گردید. خبر تکان‌دهنده دیگری در ژوئیه سال ۲۰۰۲، بازار سرمایه آمریکا را لرزاند. شرکت ورلدکام ورشکست و موسس آن به اتهام کلاهبرداری، به ۸۵ سال زندان محکوم شد. شرکت ورلدکام در سال ۱۹۸۳ با نام ال دی دی اس (LDDS) تاسیس و با سیاست «قرض‌کن، توسعه بده» و با خرید و ادغام شرکت‌های کوچک‌تر، تا آنجا رشد کرد که به دومین شرکت مخابرات راه دور آمریکا با هشتاد هزار کارمند و بیست میلیون مشترک در سراسر جهان تبدیل گردید. بعد از توسعه حوزه فعالیت شرکت، مشخص شد که تقاضا به اندازه ظرفیت ایجاد شده وجود ندارد. حتی امروز نیز در حدود ۹۰ درصد از مجموع ۳۹ میلیون مایل فیبر نوری نصب شده در سراسر آمریکا بلااستفاده و به صورت فیبر تاریک^۲ باقیمانده است. مدیران شرکت در سال‌های ۲۰۰۱ و ۲۰۰۲ و به منظور جلوگیری از سقوط سهام، سعی در حساب‌سازی و پنهان کردن زیان نمودند. ولی تخلفات مالی در نجات شرکت موثر نبود و شرکتی که روزگاری ارزش هر سهم آن به بیش از ۶۰ دلار بالغ می‌گردید، ورشکست و ۱۸۰ میلیارد دلار به سهامداران آن خسارت وارد شد. تقلب مالی ۱۸ میلیارد دلاری پارمالات، مورد دیگری از مسائل اخلاقی در سال‌های اخیر است. در اواخر سال ۲۰۰۳ و با سررسید شدن مهلت پرداخت مبلغی معادل ۱۸۰ میلیون دلار بابت خرید از سهامداران کوچک در برزیل، مسئولین مالی شرکت پارمالات قادر به انجام تعهد خود نشدند. این در حالی بود که دفاتر مالی شعبه‌ای از پارمالات، حدود ۵ میلیارد دلار موجودی نشان می‌داد. ابعاد مشکل با مفقودالایر بودن موجودی در حساب‌ها شکل دیگری به خود گرفت و تقلب مالی زمانی افشا شد که حساب‌رسان اعلام کردند این شرکت برخلاف ادعای خود، مبلغ ۵ میلیارد دلار در بانک آمریکا موجودی ندارد. در پی آن، مشخص شد که مدارک ارائه شده روی سربرگ بانک مبنی بر وجود ۵ میلیارد دلار، فاقد ارزش

بوده و مهر بانک جعل شده است.

در پی بروز این رسوایی، موسسه حسابرسی دی لویت تا ش (Deloitte & Touche) طی بیانیه‌ای اظهار داشت که مدیریت شرکت پارمالات به‌طور منظم و با هدف پنهان‌سازی، آن موسسه را فریب داده و متعاقب آن بنیانگذار پارمالات به همراه دستیاران خود، متهم به دستکاری و حساب‌سازی شد. در ابتدا، گمان می‌رفت که مدیران پارمالات به‌منظور ارائه تصویری سودده از عملکرد شرکت و برای حفظ ارزش سهام آن به حساب‌سازی دست زده‌اند. اما تحقیقات بعدی نشان داد که عده‌ای از آنان مبالغ کلانی به نفع خود اختلاس کرده‌اند. بدین ترتیب، شرکت پارمالات که روزگاری کار را از یک مغازه محلی در شهر پارامای ایتالیا آغاز و در سال ۲۰۰۳ به شرکتی با ۳۶ هزار نفر کارمند در ۲۹ کشور جهان تبدیل شده بود، با حساب‌سازی و رسوایی مالی اعلام ورشکستگی کرد.

علل مسائل اخلاقی در حرفه حسابداری

۱- تقلب؛ منظور از تقلب، اقدام عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان و یا اشخاص ثالث است که با هدف ارائه صورت‌های مالی نادرست صورت می‌پذیرد و می‌تواند موارد زیر را شامل شود:

- دستکاری، جعل یا تغییر اسناد و مدارک،
- ثبت معاملات بدون مدارک مثبت،
- ثبت دفاتر ناقص یا دوگانه،

● ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آنها از اسناد و مدارک، و

● عدم رعایت قوانین مالی و مالیاتی و مقررات مربوط؛

۲- سوء استفاده از دارایی‌ها؛

۳- نادیده گرفتن کنترل‌های داخلی به‌منظور سوء استفاده؛

۴- وادار کردن زیردستان به ثبت نادرست معاملات؛

۵- تبانی با حسابرس به‌منظور عدم افشای تخلفات مالی؛

۶- به‌کارگیری نادرست رویه‌های حسابداری؛

۷- ندادن اطلاعات مربوط به معاملات و یا ارائه اطلاعات نادرست به حسابرس و مراجع ذی‌ربط؛

۸- افشای اطلاعات محرمانه صاحب‌کار نزد رقبای دیگران؛

۹- تامین نکردن ذخیره کافی برای کاهش ارزش موجودی‌ها و هزینه‌های ثبت نشده؛ و

۱۰- عدم ارائه اطلاعات و یا دادن اطلاعات نادرست به بازار سرمایه به‌منظور تاثیرگذاری بر قیمت سهام.

مسائل قابل طرح در حوزه حسابرسی به شرح زیر است:

۱- رعایت نکردن صلاحیت حرفه‌ای،

۲- تسلیم شدن حسابرس در برابر فشارهای غیرعادی درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی،

۳- مشارکت حسابرس در فعالیت‌های مغایر و خلاف قوانین و مقررات حرفه،

۴- وابستگی مالی و یا استخدامی با صاحب‌کار و یا واحد اقتصادی مورد رسیدگی،

۵- انتخاب عمدی نمونه به گونه‌ای که معرف جامعه نباشد،

۶- اشتباه عمدی در تعمیم اشتباهات کشف شده (از نمونه به کل جامعه)،

۷- نتیجه‌گیری غلط به‌منظور پنهان نمودن اشتباه یا تحریفی با اهمیت،

۸- اظهار نظر حسابرس قبل از کسب شواهد (قبل از آزمون کنترل‌های داخلی و آزمون محتوا) و پیش‌داوری،

۹- عدم افشای معاملات انجام شده با اشخاص وابسته (اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل)، و

۱۰- عدم افشای رویدادهای بین تاریخ ترازنامه و گزارش حسابرسی.

حسابرسین باید براساس برآورد خطر، روش‌هایی را طراحی کنند که از کشف موارد ارائه نادرست و تقلب یا اشتباهات با اهمیت، به گونه‌ای معقول اطمینان حاصل نمایند.

رهنمودهای اخلاقی در حسابداری و حسابرسی

رهنمودهای اخلاق حرفه‌ای، شامل دو بخش اصول بنیادی^۵ و احکام^۶ است. اصول، مسئولیت حرفه‌ای را در مقابل جامعه، صاحب‌کار و اعضا بیان می‌کند و احکام، کاربرد عملی اصول است. عمده‌ترین اصول مطرح شده در اخلاق حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، عبارتند از:

۱- توجه به منافع ذی‌نفعان: حسابدار حرفه‌ای باید منافع همه ذی‌نفعان اعم از جامعه، صاحب‌کار، اعتباردهنده و کارکنان را مدنظر قرار دهد؛

۲- مسئولیت‌پذیری: درک عمیق از مسئولیت‌های حرفه‌ای، اخلاقی و قانونی، ضرورت کار در این حرفه است؛

۳- درستکاری: یعنی پایبندی حسابدار حرفه‌ای به اصول اخلاق عمومی؛

۴- بی‌طرفی در داوری: حسابدار حرفه‌ای باید قضاوتی دور از تضاد منافع و نفوذ دیگران داشته باشد و پیش‌داوری نکند؛

رفتار حرفه‌ای حسابداران تهیه کرد و به نظرخواهی گذاشت. در ایران، تهیه اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و تدوین موازین اخلاق حرفه‌ای، بر اساس مفاد اساسنامه قانونی مصوب ۷ شهریور ۱۳۶۶ سازمان حسابرسی، بر عهده سازمان مذکور است. از این رو، کمیته فنی سازمان حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای را در اسفندماه سال ۱۳۷۷ تدوین و به تایید هیئت عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان رساند.

در نخستین بخش آیین رفتار حرفه‌ای یادشده، مفاهیم واژه‌ها و اصطلاحات شامل تشکل حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای، حسابدار حرفه‌ای مستقل، حسابدار حرفه‌ای تحت استخدام خدمات حرفه‌ای، آگهی، تبلیغات و گزارشگری حرفه‌ای، تعریف شده است.

سپس، منافع عمومی حاصل از ارائه خدمات حسابداری و حسابرسی و اهداف حرفه حسابداری بیان شده است. از دیدگاه آیین رفتار حرفه‌ای، اصلی‌ترین هدف حرفه، تامین منافع عمومی است و تحقق آن، مستلزم حرفه‌ای بودن، رعایت کیفیت و اطمینان از کلیه خدمات ارائه شده است. مطالب اصلی این مجموعه، در دو بخش اصول بنیادی و احکام طبقه‌بندی گردیده است. اصول بنیادی، جنبه کلی دارد و مسئولیت حرفه را در مقابل جامعه، صاحب‌کار و اعضا بیان می‌کند و احکام، کاربرد عملی اصول بنیادی است.

اصول بنیادی

اصول بنیادی در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران عبارتند از:

- ۱- درستکاری^۸،
- ۲- بی‌طرفی و استقلال^۹،
- ۳- صلاحیت^{۱۰} و مراقبت حرفه‌ای،
- ۴- رازداری^{۱۱} حرفه‌ای،
- ۵- رفتار حرفه‌ای^{۱۲}،
- ۶- اصول و ضوابط حرفه‌ای^{۱۳}.

منظور از درستکاری، پایبندی حسابدار به اخلاق عمومی و داشتن برخورد منصفانه و صادقانه در کار حرفه‌ای است.

بی‌طرفی در اصول بنیادی، به معنای دوری از اصطکاک و تضاد منافع است. به منظور حصول بی‌طرفی، حسابدار حرفه‌ای باید از روابطی که موجب اعمال نفوذ دیگران

۵- حفظ استقلال: یعنی توانایی حسابدار حرفه‌ای در حفظ بی‌طرفی. حسابرس مستقل نباید منافع مستقیم و یا منافع غیرمستقیم با اهمیتی در واحد مورد رسیدگی داشته باشد؛

۶- رازداری: اطلاعات مربوط به صاحب‌کار باید محرمانه تلقی شود. حسابرس حق ندارد اطلاعات محرمانه صاحب‌کار را بدون اجازه او فاش نماید و افشای این‌گونه اطلاعات، فقط در مراجع ذی‌صلاح و قانونی مجاز می‌باشد؛

۷- رعایت دامنه و نوع خدمت: این اصل، بیانگر آن است که محدودیت‌های ارائه خدمات رعایت شود و دامنه کار، هماهنگ با نقش حرفه‌ای باشد؛

۸- صلاحیت حرفه‌ای: حسابدار حرفه‌ای باید اطلاعات کافی از روش‌ها و فنون در کار حرفه‌ای داشته و همچنین، از تحصیلات، مهارت‌ها و تجربیات لازم برخوردار باشد؛

۹- رعایت اصول و ضوابط فنی: رعایت استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری و حسابرسی الزامی است. حسابدار حرفه‌ای موظف است تا در انجام کار، مراقبت‌های حرفه‌ای را لحاظ نماید. از جمله رعایت قانون، شکل گزارش، به موقع بودن گزارش، دقت در ارقام مندرج، روش‌های صحیح کار، استانداردهای کیفیت و سایر استانداردهای پذیرفته‌شده؛ و

۱۰- رعایت رفتار حرفه‌ای: رعایت شان و منزلت حرفه و شخصیت حسابدار حرفه‌ای، امری الزامی است. حسابدار نباید مرتکب رفتاری شود که به اعتبار حرفه خدشه وارد کند.

آیین رفتار حرفه‌ای^۷

در سال ۱۹۹۶، کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران، آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین نمود. در سال‌های ۱۹۹۸ و ۲۰۰۱ میلادی، آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده مورد تجدیدنظر و اصلاح قرار گرفت و الزاماتی به آن افزوده شد. همچنین، در ژانویه سال ۱۹۹۸، شورای فدراسیون بین‌المللی حسابداران بیانیه‌ای تحت عنوان سیاست شورا در مورد به‌کارگیری و اجرای الزامات اخلاقی توسط انجمن‌های عضو فدراسیون صادر کرد که در آن ضمن تصریح الزام انجمن‌های عضو به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای و به اجرا گذاشتن آن، رهنمودهایی در مورد چگونگی اجرای الزامات اخلاقی و تشکیل هیئت انتظامی و تنبیه انضباط اعضای مختلف، ارائه شده بود. علاوه بر این، کمیته اخلاق حرفه‌ای در ژوئیه سال ۲۰۰۳، متن پیشنهادی جدیدی برای آیین

می‌شود، پرهیز نماید و اطمینان یابد که همکاران تحت نظر نیز به اصل بی‌طرفی پایبند هستند.

صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای به مفهوم درک عمیق از فرایند کار حرفه‌ای و موضوع رسیدگی است.

حسابدار حرفه‌ای باید از سطح مناسبی از دانش، مهارت و تجربه حرفه‌ای برخوردار بوده و همچنین صلاحیت اخلاقی لازم را دارا باشد. از جمله صلاحیت‌های حرفه‌ای، موارد زیر است:

۱- شناخت روش‌های کاری و فنون حرفه‌ای،

۲- شناخت سازمان و بنگاه اقتصادی،

۳- آشنایی با رایانه در حد نیاز کاری،

۴- آشنایی با اطلاعات مهندسی و فنی کار، و

۵- شناخت کامل اصول و استانداردهای حرفه حسابداری.

رازداری عبارت است از محرمانه تلقی نمودن اطلاعات صاحب‌کار. حسابدار حرفه‌ای باید از رعایت اصل رازداری توسط کارکنان تحت نظر اطمینان داشته باشد و مسئولیت حفاظت از اطلاعات گردآوری شده را بپذیرد.

رفتار حرفه‌ای، عبارت است از انجام فعالیت‌های سازگار با حرفه حسابداری. حسابدار حرفه‌ای باید به‌گونه‌ای عمل کند که با حسن شهرت حرفه‌ای او سازگار باشد و خدشه‌ای به اعتبار حرفه وارد نسازد.

اصول و ضوابط حرفه‌ای، عبارت است از رعایت استانداردها و ضوابط. حسابدار حرفه‌ای باید درخواست‌های صاحب‌کار را با مهارت و دقت انجام دهد.

احکام

احکام به سه بخش تقسیم می‌شود:

۱- احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای،

۲- احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل، و

۳- احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای تحت استخدام.

احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای عبارتند از:

درستکاری و بی‌طرفی

● پرهیز از اصطکاک و تضاد منافع،

● پرهیز از روابطی که موجب اعمال نفوذ دیگران شود،

● اطمینان از پایبندی همکاران تحت نظر به بی‌طرفی،

● پرهیز از دریافت و اعطای هدایا،

● دوری از انتشار اطلاعات گمراه‌کننده،

● پیروی از دستورالعمل‌ها،

● اعلام مسائل غیرقابل حل به رده‌های بالاتر،

● مشورت با تشکل‌های حرفه‌ای در خصوص مسائل

غیرقابل حل به‌طور محرمانه،

● استعفا و کناره‌گیری از کاری که راه‌کار مناسبی جهت حل

مشکلات آن وجود ندارد، و

● اعلام مراتب به مراجع ذی‌صلاح (با رعایت قوانین).

صلاحیت حرفه‌ای

● کسب صلاحیت حرفه‌ای، و

● حفظ صلاحیت حرفه‌ای.

رازداری

حسابدار حرفه‌ای موظف به حفظ اطلاعات صاحب‌کار است و فقط در شرایط زیر مجاز به افشای اطلاعات آن می‌باشد:

● موافقت صاحب‌کار،

● الزام قانونی،

● رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای،

● حفظ منافع حرفه‌ای در دعاوی حقوقی، و

● در انجام بررسی‌های کیفی توسط تشکل حرفه‌ای.

حفاظت از اطلاعات گردآوری شده و رعایت اصل رازداری توسط کارکنان تحت نظر، از وظایف حسابدار حرفه‌ای است.

اجرای خدمات مالیاتی

● نگهداری اسناد و پشتوانه گزارش‌های مالیاتی،

● آگاهی صاحب‌کار از مسئولیت نهایی،

● آگاهی صاحب‌کار از ایرادهای احتمالی اظهارنامه مالیاتی،

● عدم پذیرش کار در صورت بروز هر یک از موارد ذیل:

● نادرست بودن اطلاعات،

● عدم دقت در تهیه اطلاعات،

● عدم وجود مدرک و مستندات، و

● دستکاری و حذف اطلاعات.

● اطلاعات مالیاتی دریافتی معقول باشد.

● اشتباهات احتمالی در ارائه اظهارنامه مالیاتی سنوات قبل، به صاحب‌کار اطلاع داده شود و از وی درخواست گردد تا موارد مذکور به مقامات مالیاتی اعلام شود.

● اخذ نظر مشاورین قبلی مالیاتی و علل قطع همکاری با صاحب‌کار.

آگهی

درخصوص آگهی، رعایت احکام زیر الزامی است:

- سازگاری ابزار و روش‌ها با شئون حرفه،
- در ابراز سوابق تحصیلی و تجربه، واقعیت بیان شود، و
- نسبت به خدمات حسابداران حرفه‌ای دیگر، مطالب منفی بیان نشود.

احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای مستقل که شامل اشخاص حقیقی و حقوقی انجام‌دهنده خدمات حرفه‌ای، شرکا و مالکین موسسه حرفه‌ای و کلیه مدیران و کارکنان حرفه‌ای مشارکت‌کننده در هر کار می‌شود، عبارتند از:

استقلال

منظور از این حکم، آن است که نفع و علاقه حسابدار حرفه‌ای بر کار او تاثیر نداشته باشد. موارد زیر، استقلال حسابدار را به خطر می‌اندازد:

- منافع مالی مستقیم و یا منافع مالی غیرمستقیم با اهمیت،
- دریافت هرگونه تسهیلات از صاحب‌کار، سهامداران و اعضای هیئت مدیره،
- مشارکت با صاحب‌کار، سهامداران، اعضای هیئت مدیره و مدیران در واحد مورد رسیدگی، یا واحد اقتصادی دارای نفوذ در شرکت، یا تحت نفوذ آن،
- داشتن هرگونه رابطه شغلی با صاحب‌کار،
- ارائه سایر خدمات به صاحب‌کار،
- روابط شخصی و خانوادگی،
- داشتن حوالزحمه قابل ملاحظه در واحد اقتصادی مورد رسیدگی،
- حق الزحمه مشروط،
- خرید کالا و پذیرش هدایا و پذیرایی غیرمعارف،
- مالکیت سرمایه، به‌طور کامل متعلق به حسابدار حرفه‌ای نباشد،

● صاحب‌کار از شرکای سابق باشد،

● دعاوی حقوقی با صاحب‌کار وجود داشته باشد، و

● کارکنان ارشد با صاحب‌کار ارتباط طولانی و بلندمدت داشته باشند.

صلاحیت حرفه‌ای

حسابدار حرفه‌ای مستقل، باید از پذیرش خدمات حرفه‌ای که صلاحیت آن را ندارد، خودداری کند.

رعایت ضوابط حق الزحمه حسابدار حرفه‌ای مستقل

حق الزحمه دریافتی، باید دارای تناسب لازم با عوامل زیر باشد:

- مهارت و دانش لازم،
- سطح آموزش،
- زمان لازم، و
- میزان مسئولیت.

فعالیت‌های ناسازگار با حرفه حسابداری

حسابدار حرفه‌ای مستقل، نباید از پذیرش و انجام فعالیت‌های ناسازگار با حرفه خودداری کند.

جایگزینی یک حسابدار حرفه‌ای مستقل

- حسابدار حرفه‌ای مستقل، در پذیرش کار جدید باید دلیل حرفه‌ای جایگزینی را بررسی کند،
- حقوق مالکان اقلیت، در تغییر حسابدار حرفه‌ای لحاظ گردد، و
- حقوق حسابدار حرفه‌ای قبلی حفظ گردد.

آگهی و تبلیغات

اطلاعات ارائه شده، کامل، صحیح و واقع‌بینانه باشد و از اقداماتی که با اصل فوق سازگار نیست، پرهیز شود، از جمله:

- ایجاد انتظاراتی دور از واقع،
- تظاهر به داشتن توانایی نفوذ بر نهادها و مقامات رسمی،
- تمجید از خود،
- مقایسه خود با سایر حسابداران حرفه‌ای، و
- ادعاهای غیرموجه.

در موارد زیر، اطلاع‌رسانی مجاز است:

- انتصابات و تغییرات (عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای)،
- دفترچه راهنما،
- انتشار کتب، مقالات، مصاحبه، سخنرانی،
- جزوات آموزشی،
- دوره‌های کارآموزی و همایش‌ها،
- استخدام کارکنان،
- سربرگ و تابلو واحد حرفه‌ای، و
- درج نام حسابدار حرفه‌ای مستقل در مدارک منتشر شده توسط صاحب‌کار.

احکام قابل اجرا در مورد حسابداران حرفه‌ای تحت

استخدام، عبارتند از:

- رعایت قانون،
- رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای،

دیگر ذی‌نفعان تبیین می‌نماید. واقعیت این است که در دنیای امروز، بدون اخلاق نمی‌توان به دیگران اعتماد کرد و با آنها زیست. همچنین نمی‌توان برخورد مناسبی با محیط‌زیست و کل هستی داشت. به بیان دیگر، چه هنگامی که ما مشغول کارهای جزئی و کوچک هستیم، چه وقتی که در یک گفتگوی ساده شرکت می‌کنیم و چه زمانی که به زندگی اجتماعی و مسئولیت‌های حرفه‌ای می‌پردازیم، به اصول و اندیشه‌های اخلاقی نیاز داریم. اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، تلاشی است در این راه و پاسخی است مقدماتی به این نیاز.

پی‌نوشت‌ها:

- 1- Ethics
- 2- Professional Ethics
- 3- Business Ethics
- 4- Dark Fiber
- 5- Principles
- 6- Rules of Ethics
- 7- Ethics Ruling
- 8- Integrity
- 9- Independence
- 10- Professional Competence
- 11- Confidentiality
- 12- Professional Behavior
- 13- Professional Principles

منابع:

- ۱- قراملکی، احد فرامرز، اخلاق حرفه‌ای، تهران، ۱۳۸۲
- ۲- میگز، والتربی و دیگران، ترجمه اریاب‌سلیمانی، عباس، نفری، محمود، اصول حسابداری، سازمان حسابداری، تهران، ۱۳۸۱
- ۳- کمیته فنی، اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای، سازمان حسابداری، تهران: سازمان حسابداری، ۱۳۷۷
- ۴- کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابداری، ۱۳۷۶
- 1- Duska, Ronald F., Brenda Shay, **Accounting Ethics**, New York, Blackwell Publishing, 2006
- 2- Roger Bradburn, **Business Ethics**, London, Continuu, 2001

- پرهیز از ارائه اطلاعات گمراه‌کننده،
- اجازه ندهد نام وی در اسناد و مدارکی که به‌طور نادرست تنظیم شده‌اند، ذکر گردد،
- اختلاف نظرهای حرفه‌ای را در سازمان حل و فصل نماید،
- کناره‌گیری از کار در صورت لزوم،
- حمایت از همکاران حرفه‌ای،
- صلاحیت حرفه‌ای، و
- ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط صحیح و استانداردهای مربوط.

ضمانت اجرای آیین رفتار حرفه‌ای

ضمانت اجرای احکام اخلاقی، باید در اساسنامه تشکیل حرفه‌ای لحاظ گردد.

۱. مسائل اخلاقی، باید به‌گونه‌ای مسالمت‌آمیز حل شود. چنانچه موضوع قابل حل نباشد، احکام تنبیهی زیر بنا به سطح تخلف صادر می‌شود:
 - ۱- اخطار (شفاهی یا کتبی)،
 - ۲- توبیخ،
 - ۳- آموزش،
 - ۴- جریمه، جبران هزینه، و استرداد حق الزحمه،
 - ۵- جلوگیری از فعالیت حرفه‌ای،
 - ۶- تعلیق عضویت، و
 - ۷- اخراج از تشکل حرفه‌ای.

نتیجه‌گیری

اخلاق، ریشه در سرشت انسان (عقل و احساس) دارد. معنویت انسان، واقعیتی فطری و لایتناهی و رعایت اخلاق، یکی از مظاهر این معنویت و مبنای اولیه زندگی اجتماعی است.

در حرفه حسابداری و حسابرسی، اخلاق حرفه‌ای شاخص اندازه‌گیری رفتار مناسب و ابزاری جهت تعیین روابط درست و نادرست است.

در حقیقت، اصول و احکام اخلاقی در این حرفه، مسئولیت حسابداری حرفه‌ای را در قبال جامعه، صاحب‌کار و