

درآمدی

بر اخلاق و آئین رفتار

حسابداران حرفه‌ای

مصطفی علی مدد

و توسعه را آغاز کرد.

مقدمه

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 مدون و منسجمی پای بند 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 مناسب‌تر است، بیشتر مورد بررسی قرار خواهد شد.

در تعریف اخلاق

علامه علی اکبر 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. دائرةالمعارف مصاحب علم اخلاق را «بررسی و تعیین ارزش اعمال انسانی بر حسب اصول اخلاقی» تعریف کرده است

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 مؤسسات مختلف و تهیه و ارائه آن مستلزم استفاده از خدمات حسابداران حرفه‌ای در واحدها و همچنین استفاده از حسابداران حرفه‌ای مستقل در بررسی اطلاعات و حسابرسی صورتهای مالی است.

با تصویب قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران در سال ۱۳۷۲ و تصویب آئین‌نامه‌های 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، مؤسسات حسابرسی جدیدی تشکیل شد و تعدادی حسابدار رسمی جدید در سالهای ۱۳۸۱ و ۱۳۸۲ انتخاب شدند. در سال ۱۳۸۲ حساب‌رسان و مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار نیز انتخاب شدند و به این ترتیب، حسابداری حرفه‌ای در ایران دوران تازه‌ای از فعالیت، رشد

و اضافه می کند که درباره وجدان انسان و مسئولیت او از لحاظ اعمالش، نظریه های مختلفی در طی تاریخ ابراز شده و اصحاب فلسفه های مختلف، عوامل گوناگونی چون دین، فطرت و تجربه را اساس اخلاق دانسته اند.

در دائره المعارف بریتانیکا گفته شده است اصطلاح اخلاق (Ethics) در مورد تئوریهها و سیستمهای ارزشهای اخلاقی نیز کاربرد دارد. در این دائره المعارف، اخلاق به سه شاخه یا رشته تقسیم شده: اخلاق نظری، اخلاق هنجاری و اخلاق کاربردی. اخلاق

نظری یا فرا اخلاق (Metaethics) به موضوعات مرتبط با ماهیت مفاهیم و قضاوتهای اخلاقی می پردازد. اخلاق هنجاری یا دستوری (Normative Ethics) ضوابط و معیارهایی برای چگونه زندگی کردن فراهم می آورد 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 می کند. اخلاق کاربردی (Applied Ethics) در واقع ادامه اخلاق هنجاری است که در آن کاربرد تئوریههای اخلاق

هنجاری در اخلاقیاتی نظیر حقوق بشر، برابری نژادی و جنسیتی، عدالت و مسائل مشابه مورد بحث واقع می شود.

اخلاق و آئین رفتار حرفه ای

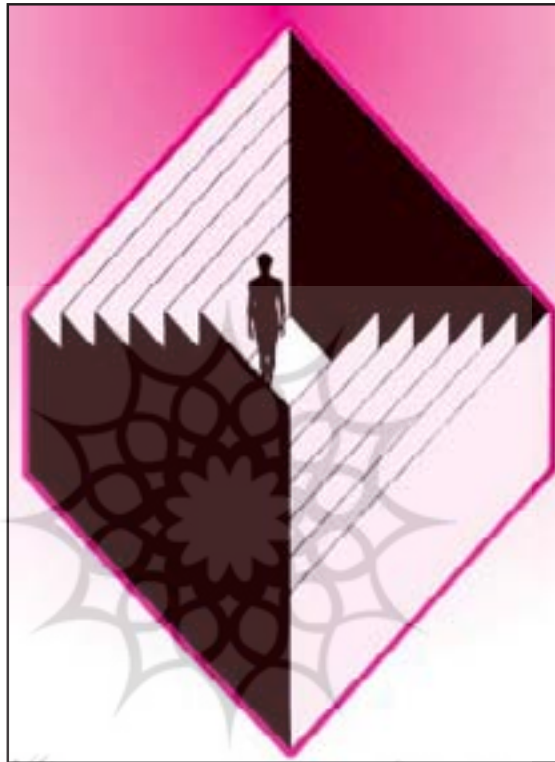
اخلاق و رفتار حرفه ای قاعدتاً در شاخه اخلاق کاربردی قرار می گیرد و حاوی یک نظام ارزشی است که براساس آن، بد و خوب، درست و نادرست رفتار صاحبان یک حرفه تعریف و بیان می شود. برای روشن شدن این تعریف باید به دو سؤال پاسخ داده شود. سؤال اول این که مراد از حرفه چیست و سؤال دوم این که به چه کسانی حسابدار حرفه ای گفته می شود؟ در مورد سؤال اول باید گفت که تعریف یگانه ای از حرفه که مورد توافق همگان باشد وجود ندارد! اما کمیته اخلاق حرفه ای فدراسیون بین المللی حسابداران^۲ در

آئین رفتار حسابداران حرفه ای^۳، این خصایص را برای حرفه برمی شمارد:

- خبرگی در مهارتی خاص و مبتنی بر اندیشه که از طریق آموزش، کارآموزی و تجربه بدست آمده باشد؛
- پای بندی اعضا به آئین رفتار و باور آنان به نظام ارزشی مشترکی که توسط مرجع اداره کننده حرفه وضع می شود؛ و
- پذیرش وظیفه و مسئولیت در قبال جامعه در کلیت آن. (Code.. Par.6)

در پاسخ سؤال دوم، باید گفت که حسابدار حرفه ای، فردی است که به کار حسابداری می پردازد و با احراز شرایط ورود، به عضویت یک انجمن حرفه ای حسابداری پذیرفته شده است. حسابداران حرفه ای را معمولاً در دو دسته طبقه بندی کرده اند:

- حسابدارانی که خدمات حرفه ای خود اعم از حسابرسی، مالیات و مشاوره را به عموم عرضه می کنند (Public Accountants) شامل شرکای مؤسسات حرفه ای حسابداری و حسابداران شاغل در مؤسسات مزبور (Proposed Code.. Definitions). به این دسته از حسابداران، «حسابداران حرفه ای مستقل» و در



ایران، «حسابدار رسمی شاغل» نیز گفته می شود.^۴

- حسابداران حرفه ای که به عنوان شخص حقیقی در استخدام مؤسسات بخشهای مختلف اقتصادی و مؤسسات آموزشی هستند و خدمات حرفه ای خود را به این مؤسسات عرضه می کنند. به این دسته از حسابداران «حسابداران حرفه ای تحت استخدام» (Professional Accountants in Business) و در ایران، «حسابدار رسمی غیر شاغل»^۵ نیز گفته می شود.

منافع عمومی

علاوه بر پای بندی به آئین رفتار حرفه ای، 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

منافع مالی یا دیگر منافع حسابدار حرفه‌ای یا خویشاوندان نزدیک وی می‌تواند به ایجاد خطر نقض اصول درستکاری و واقع بینی منتج شود این خطر ممکن است از منافع مستقیم یا غیرمستقیم نشأت بگیرد

به نام «**کمیته اخلاق حرفه‌ای**»^۹ 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.. 1996, Par. 4). 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 گسترده تری 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 (Proposed Code.. 2003, Par. 1.5). علاوه بر متن اصلی، مطالب و احکامی تحت عنوان «**کاربرد اصول اخلاق حرفه‌ای در موارد مشخص**»^{۱۰} 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**»^{۱۱} 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

عمومی به حرفه می‌شود (Code.. 1996, Par. 10). از دیدگاه حرفه حسابداری، منافع عمومی عبارت است از سعادت و رفاه جمعی اشخاص و مؤسساتی 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.. 1996, Par. 9). به این ترتیب، مسئولیت حسابداران حرفه‌ای به تأمین نیازهای یک صاحبکار یا کارفرما منحصر نمی‌شود (Code.. 1996, Par. 10). 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: استفاده کنندگان 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.. 96, Par. 14).

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.. 1996, Par. 8).

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، در گذر زمان تجدیدنظر، تکمیل و به اجرا گذارده شده^{۱۲} و اقدامات مؤثری در زمینه برقراری نظام رفتار حرفه‌ای واحد برای کلیه حسابداران حرفه‌ای در سطح ملی در جریان است.^{۱۳} در سطح بین‌المللی، فدراسیون بین‌المللی حسابداران^{۱۴} کمیته‌ای را

هیاتهای 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 نظر خواهی گذارده است.^{۱۲} 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^{۱۳} 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.^{۱۴} این انجمن در سال ۱۳۶۴ آئین نامه انضباطی برای اعضا خود تهیه کرد که فصل دوم آن به ضوابط و آئین رفتار حرفه‌ای اختصاص دارد.^{۱۵} 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 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 ۱۳۸۲/۱۷۲۸ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و لازم‌الاجرا گردید. این متن مبتنی بر آئین رفتار حرفه‌ای تهیه یا به عبارت درست تر اقتباس شده سازمان حسابرسی است که بنابر شرایط و مسائل جامعه حسابداران رسمی ایران تعدیل و اصلاح شده است. علاوه بر این، آئین نامه 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.^{۱۶}

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 (Proposed Code.. 2003, Par.1.9).

• 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 (Proposed Code..2003, Par.1.10).

• در بررسی تأثیر بالقوه هر مورد بر نقض اصول، حسابداران حرفه‌ای باید عوامل کمی و کیفی را توأمأ 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 (Proposed Code..2003, Par.1.11).

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
- واقع بینی
- 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.. 1.14.a & ICAEW, Guide, 1.200 FP.1a).

واقع بینی (Objectivity): حسابدار حرفه‌ای باید در قضاوت حرفه‌ای و کسب و کار خود واقعیات را در نظر بگیرد، و اجازه ندهد که پیش داوری، جانبداری، تضاد منافع و یا نفوذ دیگران بر قضاوت حرفه‌ای و کار او تأثیر بگذارد (Proposed Code..1.14.b).

صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای (Professional Competence and Due Care): 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, 200, FP.2). 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 Code.. 1.14.c).

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 Code.. 1.14.d). **آداب حرفه‌ای (Professional Behavior-Courtesy):** حسابدار حرفه‌ای باید در برخورد با دیگران در حین انجام وظایفش، با ادب و احترام رفتار کند (ICAEW, Guide, 1.200, FP.5). همچنین باید قوانین و مقررات را رعایت و از انجام اعمالی بپرهیزد که می‌تواند حرفه‌رابی اعتبار کند (Proposed Code.. 2003, Par.1.14.e).

عوامل مؤثر در نقض اصول

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 طبقه بندی کرد:

- منافع شخصی
- تجدیدنظر
- حمایت یا مخالفت
- رابطه نزدیک
- تهدید

منافع شخصی (Self-Interest): منافع مالی یا دیگر منافع حسابدار حرفه‌ای یا خویشاوندان نزدیک وی می‌تواند به ایجاد خطر نقض اصول درستکاری و واقع بینی منتج شود. این خطر ممکن است از منافع مستقیم یا غیرمستقیم نشأت بگیرد (Proposed Code.. 1.15.a & ICAEW, Guide, 1.200, 2.8).

تجدیدنظر (Self-Review): 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 واقع بینی پدید می‌آید (Proposed Code.. 1.15.b & ICAEW, Guide, 1.200, 2.9).

حمایت یا مخالفت (Advocacy): در مواردی که حسابدار حرفه‌ای در مسأله یا دعوی به طرفداری یا مخالفت با صاحبکار یا کارفرمایش موضع گیری می‌کند ممکن است اصل واقع بینی را نقض نماید (Proposed Code.. 1.15.c & ICAEW, Guide, 1.200, 2.10).

قربانیت (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.. 1.15.d & ICAEW, Guide, 1.200, 2.11).



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 (Proposed Code ...1.15.e & ICAEW, Guide ,1.200, 2.12)

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؛
- بررسی گزارشها، اظهارنامه‌ها و دیگر اطلاعاتی که توسط حسابداران حرفه‌ای تهیه می‌شود توسط مرجع یا حسابدار حرفه‌ای دیگری به صورت مستقل (Proposed Code..1.16 & 1.17)؛
- استقرار کنترل‌های داخلی مناسب در مؤسسات حسابرسی برای نظارت بر کاری که در یکایک سرپرستی‌ها انجام می‌شود.

حسابدار به بحث و نقد آن به ویژه در شرایط و اوضاع و احوال کنونی کشورمان پیردازند. با این حال، به نظر رسیده 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.. 1996, par.8.1).

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 رأی نیز می‌توان گفت به معنای اظهار عقیده بر اساس قضاوت حرفه‌ای نسبت به یک موضوع مورد قضاوت است بدون آنکه عامل یا عواملی دیگر بر رأی شخص اثر گذاشته باشد. لازمه درستکاری و واقع بینی، استقلال باطنی یا استقلال رأی است (Code.. 1996, 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

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 مؤسسات (Code.. 1996, par.18).

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

موجبات شک اشخاص ثالث را نسبت به واقع بینی و درستکاری حسابدار حرفه ای فراهم آورد (Code.. 1996, par.8.8 b).

با وجود تعریفهای بالا، کاربرد واژه استقلال به تنهایی می تواند موجب سوء تفاهم شود و این تصور را پدید آورد که حسابدار مستقل یا حسابدار رسمی برای قضاوت و اظهار نظر حرفه ای 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 وابستگی هایی که از دیدگاه ناظری آگاه، معقول و مطلع می تواند بر قضاوت و رأی یک حسابدار مستقل تأثیر بگذارد غیر قابل قبول است (Code.. 1996, par.8.9).

عوامل مؤثر بر نقض استقلال

عوامل زیر می تواند بر استقلال حسابدار حرفه ای مستقل یا حسابدار رسمی خدشه وارد سازد:

منافع شخصی (Self-Interest): مواردی را شامل می شود که مؤسسه حسابرسی یا هر یک از اعضای گروه حسابرسی در مؤسسه صاحبکار منفعی داشته یا با آن تضاد منافع داشته باشد. نمونه هایی از منافع شخصی که می تواند به نقض استقلال حسابداران مستقل یا رسمی منجر شود به قرار زیر است:

- داشتن منافع مالی مستقیم یا غیر مستقیم در مؤسسه صاحبکار؛
- اخذ وام یا ضمانت نامه از مؤسسه صاحبکار، مدیران یا کارکنان ارشد آن یا اعطای وام به هر یک از آنان؛
- وابستگی کامل مؤسسه حسابرسی به درآمد حاصل از حق الزحمه هایی که از مؤسسه صاحبکار دریافت می کند؛
- داشتن روابط تجاری نزدیک یا مشارکت با مؤسسه صاحبکار؛
- اشتغال اعضای گروه حسابرسی در مؤسسه صاحبکار بعد از خاتمه حسابرسی؛
- حق الزحمه نامعین انجام حسابرسی و یا حق الزحمه بسیار بیشتر یا کمتر از حد متعارف (Code.. 1996, par.8.29 & ICAEW, Guide, 1.201, 4.30).

تجدید نظر (Self-Review): تجدیدنظر در مواردی اتفاق می افتد که:

- ۱- نتایج کار یا قضاوت حسابدار حرفه ای در حسابرسی یا سایر خدمات اطمینان بخشی نیاز به ارزیابی مجدد داشته باشد؛ و
- ۲- یکی از حسابداران حرفه ای گروه حسابرسی قبلاً عضو هیأت مدیره یا از مدیران اجرایی مؤسسه تحت حسابرسی و یا از کارکنان ارشدی باشد که بتواند تأثیری مستقیم و با اهمیت بر نتایج حسابرسی

بگذارد.

نمونه هایی 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 مؤسسه تحت حسابرسی منصوب شده باشد؛
- عضوی از اعضای گروه حسابرسی در مؤسسه تحت حسابرسی در سمتی شاغل شده باشد که توانایی اثرگذاری مستقیم بر نتایج رسیدگی را داشته باشد؛

- خدماتی برای مؤسسه تحت حسابرسی انجام شده باشد که بر حسابرسی صورتهای مالی آن تأثیر مستقیمی داشته باشد؛
- اطلاعات لازم و سایر مستندات تهیه صورتهای مالی توسط مؤسسه حسابرسی تهیه شده باشد (Code.. 1996, par.8.30).

حمایت یا مخالفت (Advocacy): در مواردی که یک مؤسسه 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 مؤسسه حسابرسی یا عضوی از گروه حسابرسی (Code.. 1996, par.8.31).

قربانیت (Familiarity): در مواقعی که مؤسسه 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 قربانیت پدید می آید. نمونه هایی از قربانیت 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 تأثیر پذیر یا بر آن تأثیر گذار هستند خویشاوندی نزدیک داشته باشد؛

- یکی از شرکا یا مدیران ارشد پیشین موسسه حسابرسی عضو هیأت مدیره یا از مدیران اجرایی مؤسسه صاحبکار باشد و یا در موسسه صاحبکار در سمتی شاغل باشد که مستقیماً از نتایج حسابرسی تاثیر می پذیرد؛
- عضو ارشد گروه حسابرسی با صاحبکار روابط بلندمدتی داشته باشد؛
- یک یا چند عضو از گروه حسابرسی از مؤسسه صاحبکار، اعضای

اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه ای:

درستکاری

واقع بینی

صلاحیت و مراقبت حرفه ای

رازداری

آداب حرفه ای

هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان آن هدایای با ارزشی را بپذیرند یا از پذیرایی آنان برخوردار شوند، مگر آنکه متعارف و ناچیز باشد (Code.. 1996, par.8.32).

تهدید (Intimidation): در مواقعی که تهدید یا ترس از صاحبکار یا یکی از اعضای هیأت مدیره، مدیران اجرایی یا کارکنان مؤسسه صاحبکار و یا اشخاص مقتدر دیگری موجب شود که عضوی از اعضای گروه حسابرسی از بررسی واقع بینانه و تردید حرفه ای نسبت به موارد مورد رسیدگی خودداری کند خطر تهدید پدید می آید. نمونه هایی از تهدید که می تواند استقلال حسابدار مستقل یا رسمی را نقض نماید به قرار زیر است:

- تهدید به برکناری مؤسسه حسابرسی به دلیل عدم توافق با صاحبکار در مورد کاربرد اصول حسابداری؛ و
- اصرار صاحبکار به محدود کردن دامنه رسیدگی به منظور کاهش حق الزحمه حسابرسی (Code.. 1996, par.8.33).

عوامل بازدارنده نقض استقلال یا عوامل ایمنی (Safeguards)

مؤسسه حسابرسی و حسابداران مستقل یا رسمی عضو آن که در گروه های حسابرسی شاغل هستند، بنابر مقتضیات کاری که به عهده گرفته اند، باید استقلال خود را حفظ کنند و عواملی را که می تواند استقلال آنها را تهدید کند به سطح قابل قبولی کاهش دهند

(Code.. 1996, par.8.34). اهم عوامل مؤثر در ایجاد ایمنی به قرار زیر است:

- ۱- عوامل ایمنی مقرر توسط حرفه، قوانین و مقررات.
- ۲- عوامل ایمنی در مؤسسات تحت حسابرسی.
- ۳- عوامل ایمنی در مؤسسه حسابرسی (Code.. 1996, par.8.36).

اهم عوامل ایمنی مقرر توسط حرفه، قوانین و مقررات

- تحصیلات، کارآموزی و تجربه لازم برای ورود به حرفه؛
- الزامات مربوط به بازآموزی مستمر؛
- استانداردهای حرفه ای وضع شده و اجرای تدابیر انتظامی و انضباطی؛
- کنترل کیفیت کارهای انجام شده توسط مؤسسه ای دیگر؛ و
- قوانین و مقررات مصوب در مورد استقلال مؤسسات حسابرسی و حسابداران مستقل یا رسمی (Code.. 1996, par.8.37).

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 می کنند صالح و لایق باشند؛
- خط مشی ها (Policies) و روشهای واحد یا شرکت تحت حسابرسی بر گزارشگری مالی منصفانه تأکید داشته باشد؛
- در شرکت یا واحد تحت حسابرسی روش مدوئی برای ارجاع خدمات حرفه ای، به غیر از حسابرسی، وجود داشته باشد؛
- ساختار راهبری شرکت (Corporate Governance) از جمله کمیته حسابرسی، امکان نظارت کافی را بر کارکرد و ارتباطات شرکت یا مؤسسه تحت حسابرسی فراهم کرده باشد (Code.. 1996, par.8.38).

اهم عوامل ایمنی در مؤسسه حسابرسی

- مدیریت مؤسسه حسابرسی بر اهمیت 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؛
- خط مشی و روشهایی در مورد کنترل کیفیت حسابرسی های انجام شده مستقر باشد؛
- کارهای غیر حسابرسی یک صاحبکار، توسط شریک و گروه کار جداگانه ای انجام شود؛

اصلاحی آئین رفتار حرفه‌ای بر اساس 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

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

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 قاعدتاً توسط مراجع صالح قضایی برای مرتکب، حکم محکومیت صادر می‌شود. برخی از تخلفات و جرایم 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 جرایم جزای تبعی به این صورت ندارد. با این حال، ارتکاب برخی از جرایم 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 مؤثر کیفری؛ و

• خط مشی 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 مؤسسه 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. (Code.. 1996, par.8.38 & ICAEW, Guide, 1.201 par. 3.5).

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 برنامه‌ای 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 اگر چه 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 همه‌جانبه 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

• سوابق سوء حرفه‌ای مالی و اداری.

توضیح و تبیین این موارد و چگونگی برخورد با آن در آئین نامه 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 شرکتهای 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 شرکتهای ابراز نکرده باشند، برای جلب اعتماد عمومی لازم به نظر می‌رسد:

الف) جامعه حسابداران رسمی ایران گزارشهای حسابرسی سالهای مربوط این شرکتهای را بررسی و در صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب انضباطی حسابرسان متخلف اقدام کند.

ب) سازمان بورس اوراق بهادار به عنوان مقام ناظر بر بازار اوراق بهادار بر اساس 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 مؤسسات حسابرسی، حسابداران رسمی و دیگر حسابداران حرفه‌ای عضو به نحوی الزام آور خواهند که ضوابط و آئین نامه‌های اخلاق و رفتار حرفه‌ای را در سطح مؤسسات حسابرسی آموزش دهند و به اجرا درآورند.

استقرار عوامل ایمنی در مؤسسات حسابرسی: از مهمترین تدابیری که از نقض اخلاق و رفتار حرفه‌ای جلوگیری می‌کند استقرار عوامل ایمنی و بازدارنده در مؤسسات حسابرسی است. آموزش عملی حسابرسان در زمینه اخلاق و رفتار حرفه‌ای، تدوین خط مشی‌ها 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 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. ✓



اهم تدابیری که می‌تواند از نقض اصول بنیادی توسط حسابداران حرفه‌ای جلوگیری کند:

- وجود شرایط لازم برای ورود به حرفه شامل تحصیلات و 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
- بررسی گزارشها و اظهارنامه‌ها و دیگر اطلاعاتی که توسط حسابداران حرفه‌ای تهیه می‌شود توسط مرجع یا حسابدار حرفه‌ای دیگری به صورت مستقل

پانوشته‌ها:

۱- برای مطالعه‌ای در این زمینه نگاه کنید به: محمد شلیله، حرفه‌ها و حرفه‌ای‌گری،

فصلنامه حسابرسان، شماره ۲۴، تابستان ۱۳۸۳، صص. ۶۷-۶۳

2-International Federation of Accountants, Ethics Committee

3-Code of Ethics for Professional Accountants, 1996

۴- به تعریف‌های مندرج در منابع زیر نیز مراجعه کنید:

● کمیته فنی سازمان حسابرسان، آئین رفتار حرفه‌ای، سازمان حسابرسان، تهران: ۱۳۷۷، بند ۵

● جامعه حسابداران رسمی ایران، آئین رفتار حرفه‌ای، تهران: ۱۳۸۳، بند ۱

۵- این اصطلاح ترجمه‌ای نادرست از Not Practicing است که در اساسنامه کانون حسابداران رسمی آمده بود و در آئین نامه تشخیص صلاحیت و اساسنامه جامعه حسابداران رسمی هم تکرار شد.

۶- انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز (ICAEW) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) از جمله جوامع حرفه‌ای حسابداری هستند که از سالها پیش آئین رفتار حرفه‌ای تدوین و به اجرا گذارده‌اند. آخرین نشریات این دو انجمن در زمینه رفتار حرفه‌ای به شرح زیر است:

● Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), Guide to Professional Ethics, Revised August 2001, www.icaew.co.uk/

● American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Code of Professional Conduct, 1997

۷- از جمله در بریتانیا در سال ۲۰۰۳ میلادی در تشکیلات شورای گزارشگری مالی (Financial Reporting Council) هیأتی به نام هیأت تفحص و انتظامی (Investigation and Discipline Board) ایجاد شد که شرایط قانونی برای مشارکت بین هیأت و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بریتانیا را در زمینه رفتار حرفه‌ای فراهم سازد و به موارد مرتبط با منافع عمومی رسیدگی کند. منبع: www.asb.org.uk/about/
در استرالیا نیز نظیر همین شورا تشکیل شده است. برای اطلاع بیشتر به این منبع مراجعه کنید: www.frc.gov.au/content/about/

8-International Federation of Accountants (IFAC)

9-Professional Ethics Committee

10-Application of Principles to Specific Situations

11-Statement of Policy of Council : Implementation and Enforcement of Ethical Requirements

12-IFAC, Ethics Committee, Proposed Revised Code of Ethics for Professional Accountants, 2003

۱۳- اساسنامه کانون حسابداران رسمی ایران مصوب ۱۳۵۲، مواد ۳۵-۲۸

۱۴- اساسنامه انجمن حسابداران خبره ایران، مصوب ۱۳۷۰/۷/۲۸، بند ۲، ماده ۲

۱۵- انجمن حسابداران رسمی ایران، آئین نامه انضباطی و رفتار حرفه‌ای، مصوب ۱۳۶۴

۱۶- در موارد ترجمه و ارجاع به تعدادی از بندهای آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای تهیه شده در سال ۱۹۹۶ توسط کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون از نشریه «آئین رفتار حرفه‌ای» تهیه شده توسط سازمان حسابرسان نیز استفاده شده است.

منابع:

به زبان فارسی

● قانون، آئین نامه‌ها، اساسنامه‌ها و مقررات

● آئین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، مصوب ۱۳۸۲/۱۰/۱۰ شورای عالی

جامعه، مورد تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی در ۱۳۸۲/۱۷/۲۸

● آئین رفتار حرفه‌ای، مصوب مجمع عمومی سازمان حسابرسان در اسفند ماه ۱۳۷۷

● آئین نامه اجرایی تبصره ۴ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای

حسابداران ذی صلاح به عنوان حسابدار رسمی، مصوب ۱۳۷۹/۶/۱۳ هیأت وزیران

● آئین نامه انضباطی جامعه حسابداران رسمی ایران، مورد تأیید شورای عالی جامعه،

تصویب شده توسط وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری در مردادماه ۱۳۸۳

● آئین نامه انضباطی و رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران خبره ایران، مصوب مجمع

عمومی فوق العاده انجمن در تاریخ ۱۳۶۴/۹/۱۸

● آئین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان، مصوب

۱۳۷۴/۵/۲۲ هیأت وزیران

● اساسنامه انجمن حسابداران خبره ایران، مصوب مجمع عمومی فوق العاده در تاریخ

۱۳۷۰/۷/۲۸

● اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، مصوب ۱۳۷۸/۶/۲۸ و اصلاحیه مورخ

۱۳۷۹/۳/۱۸ هیأت وزیران

● اساسنامه کانون حسابداران رسمی (منحل شده)، مصوب هیأت وزیران در سال ۱۳۵۲

● قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به عنوان

حسابدار رسمی، مصوب ۱۳۷۲/۱۰/۲۱ مجلس شورای اسلامی

کتابها و مقالات

● انوری، حسن، فرهنگ بزرگ سخن، انتشارات سخن، ۱۳۸۱

● دهخدا، علی اکبر، لغتنامه، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۳۷ به بعد

● شلیله، محمد، حرفه‌ها و حرفه‌ای‌گری، فصلنامه حسابرسان، شماره ۲۴، تابستان ۱۳۸۳

● مصاحب، غلامحسین، دائرةالمعارف فارسی، انتشارات امیرکبیر، ۱۳۸۰

به زبان انگلیسی:

● American Institute of Certified Public Accountants, **Professional Standards: Code of Professional Conduct**, AICPA, 2003

● Britannica Encyclopedia, Chicago, 1990

● Council of International Federation of Accountants,

Statement of Policy: Implementation and Enforcement of Ethical Requirements, IFAC, 1998

● Ethics Committee, International Federation of Accountants,

Proposed Revised Code of Ethics for Professional Accountant, NY, 2003, www.ifac.org/guidance/exd

● Ethics Committee, International Federation of Accountants,

Code of Ethics for Professional Accountant, IFAC, 1996, Revised 1998 and 2001

● Financial Reporting Council (UK), **Investigation and Disciplinary Board**, www.asb.org.uk/about

● Institute of Chartered Accountants in England and Wales, **Guide to Professional Ethics** (1.200 & 1.201), Revised

2001, www.icaew.co.uk/index