

# بیانیه نهایی

IESBA<sup>۴</sup>

## واکنش به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات

مطلب کوتاه پیش‌رو، مروری است بر بیانیه نهایی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران<sup>۱</sup> در واکنش نسبت به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات. بیانیه یادشده، شامل اصلاحیه‌های تبعی و انطباق‌دهنده بخش‌هایی از آیین اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای تدوین شده به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران<sup>۲</sup> می‌باشد.

### هدف این پروژه چه بود؟

هدف این پروژه، تدوین چارچوبی هدایت‌گرانه برای درپیش‌گرفتن بهترین شیوه عمل در راستای حفظ منافع عمومی از سوی حساب‌برسان، دیگر حسابداران حرفه‌ای شاغل در محیط خدمات حرفه‌ای عمومی<sup>۳</sup> و حسابداران حرفه‌ای در محیط کسب‌وکار<sup>۴</sup> در برخورد با رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات<sup>۵</sup> بود.

### محور اصلی این بحث چه بود؟

محور اصلی بحث این بود که با توجه به مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در حفظ منافع عمومی در برخورد با رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، هنگام ارائه خدمات حرفه‌ای به صاحب‌کاران و یا انجام وظیفه در برابر کارفرمایان خود، چه انتظاری باید از آنان داشت؟

### این بیانیه از چه زمانی قابل اجرا است؟

این بیانیه از ۱۵ ژوئیه ۲۰۱۷ قابل اجرا است؛ البته کاربرد آن پیش از این تاریخ نیز مجاز است. برای کسب اطلاعات بیشتر در این باره (شامل اطلاعات مربوط به چگونگی اجرا)، می‌توان به مرکز اطلاع‌رسانی اینترنتی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، مراجعه کرد.

### دلیل آغاز این پروژه و چگونگی مطلع‌شدن درباره آن

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران بر این باور است که برخورد با رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، در چارچوب حفظ منافع عمومی قرار دارد. اطلاع‌رسانی درباره روند تدوین چارچوب این بیانیه با انجام پژوهش مناسب، برگزاری دو جلسه عمومی و رسمی

**چگونگی دریافت اطلاعات در روند بررسیهای هیئت**  
 فرایند تدوین بیانیه در طول بیش از شش سال، از راه انجام پژوهشها و مشورتخواهیهای عمومی بسیار و نظرخواهی از سودبران به روشهای زیر بود:

- گردآوری دادهها درباره رویکردهای مراجع نظارتی در مورد گزارش رعایت نشدن قوانین و مقررات در بعضی از حوزههای گزارشگری در سطح جهان؛
- ارائه دو پیش‌نویس در این زمینه؛
- برگزاری سه میزگرد بین‌المللی در منطقه ویژه اداری هنگ‌کنگ، و شهرهای بروکسل و واشنگتن؛
- تشکیل دوازده جلسه جداگانه بحث با گروه مشورتی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران؛ و
- برگزاری چندین همایش با مراجع نظارتی در سطح ملی و بین‌المللی، شامل هیئتهای نظارت بر حسابرسی، سیاستگذاران بین‌المللی، سرمایه‌گذاران، ارکان راهبری<sup>۷</sup>، تدوین‌کنندگان استانداردهای ملی، تشکلهای حرفه‌ای حسابداری، نمایندگان مؤسسه‌های کوچک و بزرگ حسابرسی و دیگر سودبران.

### عوامل اصلی در چارچوب واکنش و پیامدهای اصلی مورد نظر

چارچوب پروژه بر کسب پیامدهای مطلوب در راستای حفظ منافع عمومی تأکید دارد؛ به این معنی که حسابداران حرفه‌ای نباید چشم خود را بر موضوع ببندند، و رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات

مشورتی، سه میزگرد بین‌المللی، و هم‌اندیشی فراوان با سودبران، شامل برگزاری جلسه‌های بحث و بررسی با گروه مشورتی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، به انجام رسید.

### دلیل راه‌اندازی این پروژه چه بود؟

این پروژه، واکنشی در برابر نگرانیهای مراجع نظارتی و دیگر سودبران درباره موارد زیر بود:

- وظیفه رازداری صاحبکار در آیین حرفه‌ای، به‌مثابه مانعی در برابر حسابرسان برای افشای به‌هنگام تقلب و دیگر موارد رعایت‌نشدن قوانین و مقررات نزد مراجع نظارتی و ضابطین قضایی برای حفظ منافع عمومی عمل می‌کند؛

- حسابرسان به‌طور معمول به‌محض برخورد با موارد رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، بدون ابراز واکنش مناسب در این باره به رابطه خود با صاحبکار پایان می‌دهند؛ و

- نبود رهنمود در آیین اخلاقی<sup>۶</sup> درباره فرایند تأمل و تعمق درخور و بایسته در این باره و اشاره‌نشدن به دیگر عاملهای مربوط مؤثر در تعیین روند مناسب کنش در برابر اموری این چنین بااهمیت برای عموم مردم.

بنابراین برای دربرگیری حسابرسان و نیز دیگر حسابداران حرفه‌ای در محیط خدمات حرفه‌ای عمومی، و حسابداران حرفه‌ای در محیط کسب‌وکار، دامنه شمول این پروژه گسترده‌تر شد.

حسابداران حرفه‌ای در این دامنه قرار می‌گیرند که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- قوانین و مقررات دارای تأثیر مستقیم بر تعیین مبالغ و موارد افشاپذیر مهم در صورتهای مالی، و
- دیگر قوانین و مقرراتی که رعایت آنها نقشی اساسی در کسب‌وکار و عملیات واحد تجاری و یا دوری از تحمل جریمه‌های هنگفت دارد.

#### زمینه‌های خارج از این دامنه کدامند؟

- موارد آشکارا بی‌اهمیت؛
- هرگونه رفتار نابه‌جای اشخاص، غیرمرتبط با فعالیتهای تجاری صاحبکار یا کارفرما؛ و
- موارد رعایت‌نشده از سوی افرادی غیر از صاحبکاران و کارفرمایان، یا ارکان راهبری، مدیریت و یا دیگر افراد شاغل و دیگر اشخاص زیر سرپرستی مستقیم صاحبکار یا کارفرما.

#### واکنشهای مورد انتظار از حساب‌رسان در چارچوب بیانیه چیست؟

- چارچوب بیانیه، رویکرد متفاوتی برای واکنش در برابر موارد رعایت‌نشده یا مشکوک به رعایت‌نشده قوانین و مقررات مشخص کرده است؛
  - واکنش حساب‌رسان در برابر دیگر حسابداران حرفه‌ای در محیط خدمات حرفه‌ای عمومی؛ و
  - واکنش حسابداران حرفه‌ای ارشد در محیط کسب‌وکار در برابر دیگر حسابداران حرفه‌ای در محیط کسب‌وکار.
- در این رویکرد، حوزه‌های فعالیتهای گوناگون بخشهای مختلف حسابداران حرفه‌ای، حوزه‌های نفوذ مختلف، سطوح مختلف اختیار، مسئولیت و تصمیم‌گیری، و سطوح

بدون اقدام نماند و پیامدهای رعایت‌نشده یا مشکوک به رعایت‌نشده قوانین و مقررات را پاسخ دهند، و این‌که هرگونه اقدام بعدی مناسب و لازم برای حفظ منافع عمومی جامعه انجام شود.

#### رعایت‌نشده یا مشکوک به رعایت‌نشده قوانین و مقررات در چارچوب این بیانیه به چه معنا است؟

هرگونه انجام فعل یا ترک فعل عمدی یا غیرعمدی از سوی صاحبکار، کارفرما، ارکان راهبری، مدیریت و یا هر فرد شاغل زیر نظر صاحبکار یا کارفرما، که برخلاف قوانین و مقررات موجود باشد.

#### پیامدهای اصلی مورد نظر کدام است؟

- پیامدهای اصلی در خصوص منافع عمومی شامل این موارد است:
  - کسب اطمینان از واکنش به‌هنگام از سوی حسابداران حرفه‌ای در برابر موارد رعایت‌نشده یا مشکوک به رعایت‌نشده قوانین و مقررات؛
  - جبران، رفع اثر، یا کاهش پیامدهای زیانبار موارد رعایت‌نشده یا مشکوک به رعایت‌نشده قوانین و مقررات برای سودبران و عموم مردم؛
  - پیشگیری از موارد رعایت‌نشده یا مشکوک به رعایت‌نشده قوانین و مقررات؛ و
  - تشویق به گزارشگری هرچه بیشتر موارد رعایت‌نشده یا مشکوک به رعایت‌نشده قوانین و مقررات در زمینه‌های تصریح‌شده در متن قوانین و مقررات مزبور یا در موارد تعیین‌شده در متن آیین اخلاقی جهت حفظ منافع عمومی.
- وسعت دامنه پوشش قوانین و مقررات مزبور چقدر است؟**
- قوانین و مقرراتی که با آموزش و تخصص حرفه‌ای

• وجود هرگونه قانون بازدارنده افشای اطلاعات محرمانه نزد افراد برون سازمانی.

اقدام بعدی ممکن است شامل موارد زیر باشد:

• افشای موضوع نزد مقامهای ذیصلاح، حتی بهرغم نبود الزام قانونی برای انجام این کار؛ و

• کناره‌گیری از کار و پایان دادن به رابطه با صاحبکار:

○ در صورت کناره‌گیری، اطلاع‌رسانی درباره موارد مشخص رعایت نکردن به حسابرس جانشین.

#### نقض قریب‌الوقوع قوانین و مقررات

در شرایط استثنایی که نقض قریب‌الوقوع قوانین و مقررات صدمه جدی به سودبران وارد می‌سازد، افشای فوری موضوع نزد مقامهای ذیصلاح مجاز است.

مسیر اقدام در نظر گرفته‌شده، قضاوت‌های انجام‌شده، و تصمیم‌های گرفته‌شده، باید مستند شود.

#### حسابداران حرفه‌ای ارشد در محیط کسب‌وکار، در چارچوب بیانیه، با چه الزام‌هایی روبه‌رو هستند؟

در چارچوب بیانیه، از حسابداران حرفه‌ای ارشد در محیط کسب‌وکار، به‌عنوان مدیر، مقام مسئول، و یا کارمند ارشد که ممکن است بر تحصیل، به‌کارگیری، و کنترل منابع انسانی، مالی، فناوری، عینی، و نامشهود، نفوذی جدی اعمال و در این ارتباط تصمیم‌گیری کنند، یاد می‌شود. حسابدار حرفه‌ای ارشد ممکن است در محیط کسب‌وکار، نقش مهمی در ارتقای فرهنگ اخلاق محور در سازمان متبوع خود ایفا کند و گام‌های مناسبی جهت استقرار و به‌کارگیری سامانه‌های داخلی، سیاستها، و روش‌های جلوگیری از رعایت‌نشدن قوانین و مقررات بردارد.

مختلف انتظار و توقع عموم، شناسایی شده است. مطرح‌کردن موارد رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات با مدیریت یا دیگر ارکان راهبری

• روشن‌ساختن برداشت فرد از موضوع، قطعیت‌دادن به موضوع یا رفع نگرانی از آن، و امکان‌دادن به مدیریت و ارکان راهبری، برای تفحص موضوع،

• مشورت‌دهی به مدیریت یا ارکان راهبری برای:

○ واکنش‌نشان‌دادن به پیامدها؛

○ جلوگیری از رعایت‌نشدن قوانین و مقررات؛ و

○ افشای موضوع رعایت‌نشدن با مقامهای ذیصلاح در صورت الزام قانونی یا مقرراتی و یا در صورتی که حفظ منافع عمومی مستلزم افشای آن باشد.

#### چگونگی انجام مسئولیتهای حرفه‌ای

• درک و رعایت قوانین و مقررات مربوط، شامل الزام‌های مربوط به گزارش موضوع به مقامهای مسئول، و موارد منع‌کننده افشای اطلاعات محرمانه<sup>۸</sup>؛

• رعایت استانداردهای حسابرسی مرتبط با موضوع؛ و

• طرح موضوع در میان گروه همکاران به‌شیوه مناسب.

#### تشخیص لزوم انجام اقدام بعدی

• ارزیابی درستی واکنش مدیریت یا ارکان راهبری؛ و

• با در نظر گرفتن واکنش یادشده، تعیین واقع‌بینانه این‌که

آیا اقدام بعدی در راستای حفظ منافع عمومی لازم است؟

ماهیت و میزان اقدام لازم بعدی به عوامل گوناگونی بستگی دارد؛ از جمله:

• شواهد معتبر در مورد امکان ورود صدمه جدی به واحد تجاری یا سودبران؛ و

### چگونگی پاسخگویی به انتظارات فراگیر

• فرهنگ مدیریت سطوح بالا<sup>۹</sup> را در سازمان برقرار کنید؛

• سیاستها و رویه‌های مناسب برای جلوگیری از رعایت‌نشدن قوانین و مقررات ایجاد کنید؛ شامل روشهای دیدبان<sup>۱۰</sup> به‌منابه یکی از اجزای لازم راهبری داخلی خوب.

### انجام مسئولیتهای حرفه‌ای

انجام مسئولیتهای حرفه‌ای مستلزم اقدام مناسب است از جمله:

• درمیان گذاشتن موارد رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات با مدیران ارشد یا دیگر ارکان راهبری؛

• درک و رعایت قوانین و مقررات مربوط، شامل الزامهای گزارش موارد رعایت‌نشدن قوانین و مقررات به مقامهای ذیصلاح؛

• جبران، رفع اثر و یا کاهش پیامدهای مربوط؛

• کاهش خطر تکرار موارد رعایت‌نشدن؛ و

• تلاش برای بازداري رعایت‌نشدن قوانین و مقررات.

افزون‌بر این، باید تعیین شود که آیا افشای موارد رعایت‌نشدن قوانین و مقررات نزد حسابرس مستقل، اگر وجود داشته باشد، لازم است.

### تشخیص لزوم انجام اقدام بعدی

• ارزیابی درستی واکنش مدیریت یا ارکان راهبری؛ و  
• با درنظر گرفتن واکنش یادشده، تعیین واقع‌بینانه این‌که آیا اقدام بعدی در راستای حفظ منافع عمومی لازم است. ماهیت و میزان اقدام لازم بعدی به‌عوامل گوناگونی بستگی دارد؛ از جمله:

• شواهد معتبر در مورد امکان ورود صدمه جدی به واحد تجاری یا سودبران؛ و

• وجود هرگونه قانون بازدارنده افشای اطلاعات محرمانه نزد افراد برون‌سازمانی.

اقدام بعدی ممکن است شامل موارد زیر باشد:

اطلاع‌رسانی به مدیریت واحد تجاری اصلی، در صورتی که موارد رعایت‌نشدن قوانین و مقررات در واحد تجاری عضو گروه باشد؛

• افشای موضوع نزد مقام ذیصلاح حتی اگر قانون آن را الزامی نکرده باشد؛ و

• قطع رابطه استخدامی با کارفرما.

### نقض قریب‌الوقوع قوانین و مقررات

در شرایط استثنایی که نقض قریب‌الوقوع قوانین و مقررات صدمه جدی به سودبران وارد می‌سازد، افشای فوری موضوع نزد مقامهای ذیصلاح مجاز است.

توصیه می‌شود در این موارد به مستندسازی توجه شود.

### درچارچوب این بیانیه، دیگر حسابداران حرفه‌ای

### در محیط خدمات حرفه‌ای عمومی و حسابداران

### حرفه‌ای در محیط کسب‌وکار با چه الزامهایی

### روبه‌رو هستند؟

اصول اخلاقی اصلی، برای همه حسابداران حرفه‌ای یکسان است، به‌عبارت دیگر، همه آنان باید نسبت به نقض قوانین و مقررات واکنش نشان دهند و چشمان خود را روی آن نبندند. البته، به‌کارگیری اصول یادشده، به نقش، سطح ارشدیت، و حوزه نفوذ حسابداران حرفه‌ای بستگی دارد.

و مقرراتی که احتمال ورود صدمه جدی به سودبران را دربر دارد، می‌توان موضوع را بلافاصله نزد مقام ذیصلاح افشا کرد.

### حسابداران حرفه‌ای در محیط کسب‌وکار، که حسابدار حرفه‌ای ارشد نیستند

- اطلاع‌رسانی مورد رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات به رده بالاتر بعدی، یا مقام مسئول رده بالاتر؛ یا
- به‌کارگیری سازوکار موجود درون‌سازمانی برای دیدبانی.

مستندسازی در مورد هر دو گروه حسابداران حرفه‌ای غیرحسابرس در محیط خدمات حرفه‌ای عمومی، و حسابداران حرفه‌ای در محیط کسب‌وکار، توصیه می‌شود.

### نقاط قوت چارچوب بیانیه در چیست؟

آیین اخلاقی به‌تنهایی ممکن نیست به همه موارد رعایت‌نشدن قوانین و مقررات پردازد. در این موارد، برای آگاهی‌بخشی به حسابداران حرفه‌ای برای درک بهتر مسئولیتهای قانونی، نظارتی و اخلاقی آنها در واکنش در برابر رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، به سامانه‌های قوی راهبری بنگاه، روشهای محکم، مطمئن و مؤثر حقوقی، نظارتی و تلاشهای مستمر مؤسسه‌های حسابداری، تشکلهای حرفه‌ای، نهادهای دانشگاهی و دیگر دست‌اندرکاران نیز نیاز است.

### الگوی کل‌نگر و متوازن

- بر کسب دستاوردهای سودمند در جهت حفظ منافع عمومی متمرکز است؛
- بر کنشهای حساب‌رسان و دیگر حسابداران حرفه‌ای، و به‌همین ترتیب بر مسئولیتهای مدیریت و ارکان راهبری،

### حسابداران حرفه‌ای غیرحسابرس در محیط خدمات حرفه‌ای عمومی

- درمیان‌گذاشتن موارد رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات با مدیریت، و اگر دسترسی وجود دارد و در صورت لزوم، با دیگر ارکان راهبری؛
- اگر صاحبکار، در مؤسسه حسابرسی صاحبکار حسابرسی نیز هست، یا بخشی از یک صاحبکار حسابرسی است، موضوع را با مؤسسه حسابرسی در میان بگذارید تا شریک مسئول کار درباره موضوع مطلع شود؛ و
- اگر صاحبکار مورد نظر، صاحبکار حسابرسی مؤسسه عضو شبکه مؤسسه‌ها باشد، توصیه می‌شود تبادل نظر در این مورد در چارچوب شبکه مزبور صورت گیرد؛ به‌گونه‌ای که شریک حسابرسی یادشده نیز در جریان قرار گیرد.

- برای دیگر صاحبکاران، تبادل نظر درباره موضوع، با هر مؤسسه دیگری را که حسابرس مستقل صاحبکار است، اگر وجود داشته باشد، در نظر بگیرید.


### مراقب باشید

- انجام اقدام بعدی لازم جهت حفظ منافع عمومی را در نظر قرار دهید.
- اقدام بعدی ممکن است دربرگیرنده موارد زیر باشد:
- افشای موضوع نزد مقام ذیصلاح حتی اگر قانون آن را الزامی نکرده باشد؛ و
- کناره‌گیری از کار و پایان‌دادن به رابطه با صاحبکار.
- ماهیت و میزان اقدام بعدی به عوامل گوناگونی بستگی دارد.

### نقض قریب‌الوقوع

در شرایط استثنایی و در صورت قریب‌الوقوع بودن نقض قوانین

### تکمیل قوانین و مقررات

• چارچوب بیانیه، شکاف موجود در قوانین و مقررات را که در برابر مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در رابطه با واکنش به موارد نقض قوانین و مقررات مسکوت باقی مانده است را پر می‌کند، و در حوزه‌های گزارشگری که چنین شکافی وجود ندارد، با ارائه رهنمود لازم به حسابداران حرفه‌ای در پابندی به الزامهای قوانین و مقررات، به‌عنوان مکمل قوانین و مقررات عمل می‌کند. 

### پانوشتها:

- 1- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
- ۲- آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، ویرایش ۲۰۱۶، به کوشش آقای ارباب سلیمانی به فارسی ترجمه و از سوی جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۶ منتشر شده است.
- 3- Other Professional Accountants in Public Practice (PAPPs)
- 4- Professional Accountants in Business (PAIBs)
- 5- Non-Compliance or Suspected non-Compliance with Laws And Regulations (NOCLAR)
- 6- The Code
- 7- Those Charged With Governance (TCWG)
- 8- Tipping-off
- 9- Tone at the Top
- 10- Whistleblowing

### منبع:

**FINAL Pronouncement: Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations** www.ifac.org, 2016

به‌شکل لازم و بایسته، تأکید می‌ورزد؛ و

• تعادل مناسبی بین لزوم کنش حسابداران حرفه‌ای در راستای منافع عمومی، در مقابل ملاحظات مربوط به کارکرد بین‌المللی برقرار می‌سازد.

### رویکرد متناسب

• چارچوب بیانیه می‌پذیرد که ظرفیتهای و حوزه‌های نفوذ متفاوت، و سطوح مختلف انتظارهای عمومی، برای گروه‌های گوناگون حسابداران حرفه‌ای، وجود دارد و مسئولیتها را به‌طور مناسبی مقیاس‌بندی می‌کند.

### تأکیدی دوباره بر تعهد اخلاقی مدیریت رده بالا

• چارچوب بیانیه، بر اهمیت نقش حسابداران حرفه‌ای ارشد در محیط کسب‌وکار، در اعتلای فرهنگ پابندی به قوانین و مقررات و جلوگیری از رعایت‌نشدن قوانین و مقررات در درون سازمانها، تأکید می‌ورزد.

### جعبه‌ابزار گسترش یافته حساب‌برسان

• چارچوب بیانیه، مسیری برای افشای موارد جدی رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، نزد مقامهای ذیصلاح در شرایط مناسب، فراهم می‌سازد؛ بدون این‌که وظیفه اخلاقی رازداری، مانعی در این مسیر به‌شمار آید؛ و

• اگر حساب‌برسان در نتیجه پیش‌گرفتن مسیر توصیه‌شده در چارچوب بیانیه، تصمیم به ختم ارتباط با صاحبکار گرفت، در صورت مراجعه حساب‌برسان جانشین، ملزم است اطلاعات مربوط به رعایت‌نشدن یا مشکوک به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات را بدون نیاز به کسب موافقت صاحبکار در اختیار او قرار دهد.