

دیدگاه‌های حرفه‌ای



۲۵ آبان ۱۳۹۸

بررسی‌های موردی درباره رعایت آیین اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران

این مقاله به قلم جانی یانگ (Johnny Yong) مدیر فنی واحد پشتیبانی از حرفه جهانی حسابداری در فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC) و مانوج فدنیس (Manoj Fadnis) عضو پیشین کمیته موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC SMPC) نگاشته شده است.

در ۱۵ ژوئن ۲۰۱۹، جهان حسابداری خبر اجرایی شدن نسخه بازنگری شده و تغییر یافته آیین اصول اخلاقی بین‌المللی برای حسابداران حرفه‌ای (شامل استانداردهای بین‌المللی استقلال) را اعلام کرد. این پروژه برای بررسی ساختار چگونگی ارائه این آیین اخلاقی جهت افزایش شفافیت و کاربردپذیری، در سال ۲۰۱۴ آغاز شد که به‌کارگیری، پیاده‌سازی اثربخش و کاربرد یکنواخت آن در مقیاس جهانی را تسهیل می‌کند.

در پی به‌روزرسانیها و تغییر ساختار، اصول بنیادینی که نماد این آیین اخلاقی بوده‌اند، همچنان بدون تغییر باقی مانده‌اند (بخش ۱۱۰ به بعد را همراه با مطالب کاربردی مطالعه کنید). این اصول عبارتند از:

- درستکاری- روراست و صادق بودن در همه روابط حرفه‌ای و تجاری (R۱۱۰،۱)؛

• واقع‌بینی - سازش نکردن در قضاوت‌های حرفه‌ای یا تجاری به علت جانبداری، تضاد منافع یا تاثیر ناروای دیگران. اگر شرایط یا رابطه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای درباره فعالیت‌های اثر ناروا می‌گذارد، **حسابدار حرفه‌ای (PA)** نباید آن فعالیت حرفه‌ای را انجام دهد (R112.1 & R112.2)؛

• صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای - کسب و حفظ دانش و مهارت حرفه‌ای لازم برای حصول اطمینان از این‌که براساس استانداردهای فنی و حرفه‌ای کنونی و مقررات مربوط، فرد یا سازمان صاحبکار خدمات حرفه‌ای شایسته دریافت می‌کند یا خیر. حسابدار حرفه‌ای باید با جدیت و مطابق با استانداردهای فنی و حرفه‌ای کاربرپذیر اقدام کند (R113.1)؛

• رازداری - احترام به محرمانه‌بودن اطلاعات به دست آمده از روابط حرفه‌ای و تجاری (R114.1)؛

• رفتار حرفه‌ای - رعایت قوانین و مقررات مربوط و پرهیز از هر رفتاری که حسابدار حرفه‌ای می‌داند یا باید بداند که ممکن است به اعتبار حرفه خدشه وارد کند. حسابدار حرفه‌ای نباید آگاهانه در هیچ کسب‌وکار، حرفه یا فعالیتی شرکت کند که به درستکاری، واقع‌بینی یا حسن شهرت حرفه آسیب می‌زند یا ممکن است آسیب بزند، و بنابراین چنین رفتاری با اصول بنیادین ناسازگار است (R115.1).

استقلال به خودی خود یکی از اصول بنیادین نیست، ولی به اصول واقع‌بینی و درستکاری مربوط است و شامل استقلال فکری و استقلال ظاهری می‌شود. هنگام انجام حسابرسی، بررسی اجمالی و سایر خدمات اطمینان‌بخشی، آیین اخلاقی حسابدار حرفه‌ای و موسسه را به رعایت اصول بنیادین و داشتن استقلال ملزم می‌کند.

کمیته موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران، در خلال کار **هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (IESBA)** در زمینه بازنگری آیین اخلاقی، نظرهایش را در این باره به اطلاع هیئت رسانده است. برای تهیه نامه‌های مختلف اظهار نظر جهت ارائه در نشست‌های فصلی هیئت و همچنین اظهار نظر رسمی برای پیش‌نویس پیشنهادی، منابع درخور توجهی صرف شده است. کمیته در چارچوب بخشی از برنامه کاری خود، تعدادی از این اسناد را در نظر قرار داده که امکان به اشتراک‌گذاری‌شان با مخاطبان جهانی وجود دارد؛ به‌ویژه اسنادی که به رعایت اصول بنیادین پرداخته‌اند و با سایر جنبه‌های آیین اخلاقی ارتباطی ندارند، چرا که قوانین و مقررات هر حوزه گزارشگری ممکن است تفاوت‌هایی با هم داشته باشند. **کمیته مشورتی نهادهای حسابداری بریتانیا و ایرلند (CCAB)** پیش از این برای حسابداران حرفه‌ای شاغل در محیط خدمات عمومی، واحد تجاری، شاغل به‌عنوان مدیران غیراجرایی، شاغل در بخش داوطلبانه و در بخش عمومی رهنمودی منتشر کرده است.

افزون بر این، **انجمن حسابداران خبره هند (ICAI)** به‌منظور تسهیل آموزش و کارآموزی حسابداران رسمی، دو بررسی موردی را با کمیته موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط به اشتراک گذاشته که به رازداری و رفتار حرفه‌ای که زیرشاخه‌هایی از اصول بنیادین هستند، مربوط می‌شود:

رازداری

آیین اخلاقی انجمن حسابداران خبره هند که در سال ۲۰۰۹ تدوین شد، مولفه‌هایی از آیین اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در سال ۲۰۰۵ را همراه با تغییرهایی، دربرمی‌گیرد. با اجرایی شدن آیین اخلاقی بازنگری شده و تغییر یافته در ژوئن ۲۰۱۹، شورای انجمن حسابداران خبره هند گامی عملی برداشته تا دوباره بر همگرایی با جدیدترین نسخه آیین اخلاقی تمرکز کند.

بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران خبره هند، حسابدار حرفه‌ای باید در هر شرایطی اطلاعات محرمانه صاحبکار

را حفظ کند، مگر در شرایط زیر:

- وقتی صاحبکار به ارائه اطلاعات محرمانه رضایت داده باشد؛
- وقتی حکمی از سوی دادگاه در حوزه گزارشگری دارای صلاحیت صادر شده باشد؛
- وقتی یک الزام گزارشگری در قانون مطرح باشد (مانند قانون مبارزه با پولشویی) یا حق قانونی برای افشا وجود داشته باشد. این مقررات معادل با آن‌دسته از مقررات موجود در آیین اخلاقی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران هستند که به رازداری مربوطند.

رازداری یکی از اصول مهم در راستای خدمت به منافع عمومی است، زیرا باعث می‌شود با علم به این که اطلاعات برای اشخاص ثالث افشا نخواهد شد، جریان آزاد اطلاعات از سوی فرد یا سازمان صاحبکار حسابدار حرفه‌ای، به حسابدار تسهیل شود.

در این خصوص، حسابدار رسمی به سازمان ثبت شرکتها (که مرجع انتظام‌بخشی شرکتها در هند است) نامه نوشته و در پی یک اختلاف، کار حسابرسی‌اش در ارتباط با حسابهای صاحبکار را افشا می‌کند. سپس صاحبکار به کمیته انضباطی انجمن حسابداران خبره هند دادخواست داده و ادعای نقض مقررات مربوط به رازداری توسط حسابرس بابت افشای اطلاعات به دست آمده بدون موافقت صریح کارفرما را مطرح کرده است.

کمیته انضباطی این دادخواست را بررسی کرد و حسابدار رسمی به دلیل نقض مقررات رازداری، گناهکار شناخته شد. کمیته به علاوه خاطر نشان کرد که هیچ ماده‌ای در هیچ قانونی (در هند) وجود ندارد که بر آن اساس، یک عضو انجمن حسابداران خبره در زمینه صورتهای مالی که حسابرسی کرده است، ملزم به ارائه گزارش مستقیم به سازمان ثبت شرکتها باشد. بنابراین، کمیته قانع شد که (۱) حسابدار رسمی این اطلاعات را در جریان فعالیت حرفه‌ای کسب کرده است، (۲) این اطلاعات را برای سازمان ثبت شرکتها افشا کرده است، (۳) افشا بدون موافقت صاحبکار بوده است و (۴) هیچ الزامی در هیچ قانونی برای این افشا وجود نداشته است.

حسابدار رسمی به حجم زیادی از اطلاعات صاحبکار دسترسی دارد که ممکن است بسیار محرمانه باشد. برای فعالیت یکی از اعضای انجمن حسابداران خبره و حفظ اعتبار و آبروی حرفه، بسیار مهم است که با چنین اطلاعاتی به مانند اطلاعاتی رفتار شود که فقط برای تسهیل عملکرد به وظایف حرفه‌ای که برای آن استخدام شده‌اند، ارائه شده است.

رفتار حرفه‌ای

بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران خبره هند، اصل رفتار حرفه‌ای تعهدی را بر دوش همه حسابداران رسمی می‌گذارد تا قوانین و مقررات مربوط را رعایت کرده و از هر اقدامی که حسابدار حرفه‌ای می‌داند یا باید بداند که ممکن است به اعتبار حرفه خدشه وارد کند، پرهیز کنند. بنابراین، رفتار متناسب با حرفه، محور بررسی موردی دوم است. در این زمینه، مسئله این است که حسابدار حرفه‌ای چگونه با پول صاحبکار رفتار می‌کند. در بسیاری از حوزه‌های گزارشگری (از جمله هند)، حسابدار حرفه‌ای باید هر پولی را که از صاحبکار می‌گیرد به یکی از حسابهای مجزای صاحبکار واریز کند. حسابدار حرفه‌ای باید:

- از چنین داراییهایی تنها در راستای مقصودی که برای آن در نظر گرفته شده، استفاده کند؛
- همیشه برای حسابداری داراییها و هر درآمد یا سودی که برای اشخاصی ایجاد می‌شود که صاحب آن حسابها هستند، آماده باشد (در برخی حوزه‌های گزارشگری، ممکن است آستانه‌ای تعریف شده باشد تا حجم کار حسابدار حرفه‌ای برای حسابداری سود و سود تقسیمی، کمتر شود)؛ و
- کلیه قوانین و مقررات مربوط به نگهداری و حسابداری چنین داراییهایی را رعایت کند.

در این مورد، یکی از حسابداران حرفه‌ای به صاحبکارش توصیه کرد تا در چند شرکت محلی سرمایه‌گذاری کند. همچنین تضمین کرد که به مسائل مربوط به مالیات بر درآمد صاحبکار رسیدگی کرده و با نام صاحبکار و همسرش سرمایه‌گذاری خواهد کرد. بدین منظور، صاحبکار طی یک دوره زمانی، یک حواله بانکی، وجه نقد و یک چک به مبلغ ۶۶۵ هزار روپیه (معادل حدود ۹۴۰۰ دلار آمریکا) به حسابدار داد.

در زمان تایید کار، صاحبکار پی برد که حسابدار حرفه‌ای این مبلغ را در هیچ شرکتی سرمایه‌گذاری نکرده و هیچ وجهی برای مالیات بر درآمد به اداره مالیات هند نپرداخته است. با وجود درخواستهای پی‌درپی صاحبکار، حسابدار حرفه‌ای اسناد مربوط به سرمایه‌گذاری و رسید پرداخت مالیات بر درآمد به مرجع مربوط را ارائه نکرد. در نتیجه، دادخواستی به کمیته انضباطی انجمن حسابداران خبره هند ارائه شد.

کمیته انضباطی پس از بررسی، بنا بر ماده ۱۰ از بخش یک جدول دوم قانون حسابدار خبره که از سال ۱۹۴۹ در هند کاربردپذیر است، حسابدار حرفه‌ای را به دلیل رفتار نادرست حرفه‌ای، یعنی ننگ‌نداشتن وجه نقد دریافتی از صاحبکار در یک حساب بانکی جداگانه، گناهکار تشخیص داد.

خوانندگان در نظر داشته باشند که آیین اخلاقی بازنگری شده و تغییر یافته از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، در بند آر ۱۱۵/۱ (R115.1) (ذیل بخش فرعی ۱۱۵) و بخش ۳۵۰، به ترتیب به رفتار حرفه‌ای حسابداران و امانت‌داری برای داراییهای صاحبکار پرداخته است.

نتیجه‌گیری

رعایت اصول اخلاقی و درستکاری محور اصلی ویژگی‌هایی‌اند که از حسابداران حرفه‌ای انتظار می‌رود. بررسیهای موردی منتشر شده از سوی کمیته مشورتی نهادهای حسابداری بریتانیا و ایرلند و دو بررسی موردی که کمیته انضباطی انجمن حسابداران خبره هند به آنها رسیدگی کرده، یادآور این نکته هستند که در عالم واقعیت، دوراهیهای اخلاقی چگونه ممکن است برای حسابدار حرفه‌ای پیش بیایند. این موارد ممکن است از راه‌های مختلف برای حسابداران حرفه‌ای منابع سودمندی فراهم کند:

- زمینه‌ای برای بحث درون‌گروهی با همکاران فراهم می‌کنند تا ببینند در چنین شرایطی باید چه کرد. این مسئله به‌ویژه برای آن دسته از بررسیهای موردی صدق می‌کند که در اسناد کمیته مشورتی ارائه شده‌اند و به حسابداری نامناسب عواید حاصل از فروش و تضاد منافع صاحبکاران مربوط است (بررسیهای موردی مربوط به دوراهی‌های اخلاقی برای حسابدار حرفه‌ای شاغل در محیط خدمات عمومی را نگاه کنید)؛ و

- استفاده به‌عنوان مطلب کمک آموزشی در برنامه آموزشی رسمی یا دیگر برنامه‌های آموزشی. این موضوع به ما اطمینان می‌دهد که همزمان با پیچیده‌تر شدن محیط کسب‌وکار در گذر زمان، درباره چالشهای اخلاقی آینده به‌طور مستمر بحث می‌شود و این چالشها به‌طور مناسب درک می‌شوند.

منبع:

J. Yong, M. Fadnis, **Case Studies On Compliance with the IESBA cod of Ethics**, IFAC, Sept. 2019