

آیین بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای:

عرصه‌های اصلی تمرکز برای بنگاه‌های کوچک و متوسط و مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط

ترجمه: نادیا نازی

Diane Jules

در اوایل آوریل ۲۰۱۸، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران (IESBA) یک آیین اخلاقی به‌طور کامل بازنویسی و اصلاح‌شده، برای حسابداران حرفه‌ای (PAs) منتشر ساخت. این آیین تغییر نام‌یافته، با عنوان «آیین بین‌المللی اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای (شامل استانداردهای بین‌المللی استقلال)» (آیین اخلاقی) یا «آیین تجدیدنظر و بازسازی‌شده» از تاریخ ژوئن ۲۰۱۹ اجراشدنی است. این مجموعه، تمام پیشرفتهای اساسی در زمینه اخلاق و استقلال در طول چهار سال گذشته را در یک سند منفرد گرد می‌آورد، و مقررات جدید مربوط به رعایت‌نشدن قوانین و مقررات (NOCLAR) را که از ژوئیه ۲۰۱۷ اجراشدنی است، و تدابیر تجدیدنظرشده استقلال مربوط به ارتباط بلندمدت^۱ را که در ماه دسامبر ۲۰۱۸ به اجرا درمی‌آید، شامل می‌شود.

زمینه‌های اصلی تمرکز

اصول اساسی در آیین - درستی^۲، واقع‌بینی^۳، صلاحیت^۴ و مراقبت حرفه‌ای^۵، رازداری^۶، و رفتار و آداب حرفه‌ای^۷ - استاندارد رفتار مورد انتظار یک حسابدار حرفه‌ای را ایجاد می‌کند و این نشان‌دهنده پذیرش مسئولیت منافع عمومی به‌وسیله حرفه است. این اصول اساسی و همچنین گروه‌های خطر^۸ برای آنها - خطرهای خودبینی در تجدیدنظر^۹، منافع شخصی^{۱۰}، حمایت یا مخالفت^{۱۱}، قربانیت^{۱۲}، و تهدید^{۱۳}، بدون تغییر است. همچنین، الزامهای فراگیر برای به‌کارگیری چارچوب مفهومی برای رعایت اصول اساسی، و هر جا مربوط باشد، مستقل بودن، بدون تغییر است. افزون بر بازنگری ساختاری در سراسر آیین اخلاقی، اصلاحات محتوایی شامل موارد زیر است:

- یک چارچوب مفهومی پیشرفته، که شامل اصلاحات گسترده‌ای نسبت به «ایمن‌سازها»^{۱۴} در سراسر آیین است که بهتر با خطر مطابقت دارد؛
- تقویت مقررات استقلال در مورد ارتباط بلندمدت کارکنان با صاحبکاران حسابرسی؛
- تقویت مقررات مربوط به ارائه و پذیرش پیشنهاد اغواکننده^{۱۵}، از جمله هدایا و پذیرایی که در هر دو مورد حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار (PAIBs) و حسابداران حرفه‌ای در خدمات حرفه‌ای عمومی (PAPP)، کاربرد دارد؛
- تقویت مقررات اختصاص‌یافته به حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار، از جمله:

- بخش جدید مربوط به فشار برای نقض اصول اساسی؛ و
- مقررات اصلاح‌شده مربوط به تهیه و ارائه اطلاعات؛
- شفاف‌سازی در مورد اجراپذیر بودن مقررات حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار برای حسابداران حرفه‌ای در خدمات حرفه‌ای عمومی؛

• مطالب جدید برای تأکید بر اهمیت فهم واقعیتهای و شرایط در زمان انجام قضاوت حرفه‌ای؛ و

• مطالب جدید برای توضیح اینکه چگونه انطباق با اصول اساسی، از اعمال تردید حرفه‌ای در حسابرسی یا دیگر خدمات اطمینان‌بخشی حمایت می‌کند.

چارچوب مفهومی، مجموعه‌ای از مقررات اصول محور در بخش ۱۲۰، با عنوان «چارچوب مفهومی آئین اخلاقی» است، که همه حسابداران حرفه‌ای برای رویارویی با موضوعهای مربوط به اخلاق و استقلال، ملزمند به‌کاربرند. این چارچوب، در مورد تمام حسابداران حرفه‌ای اعمال می‌شود و نشان‌دهنده یک رویکرد سه‌گامی شامل شناسایی، ارزیابی و پرداختن به خطرهای مربوط به رعایت اصول اساسی، و هر جا که کاربردپذیر باشد، استقلال است.

برای تقویت و شفاف‌سازی اینکه چگونه همه حسابداران حرفه‌ای ملزمند خطرهای مربوط به اصول اساسی را شناسایی، ارزیابی و رسیدگی کنند و هر جا که کاربردپذیر باشد، مستقل بمانند، بازنگری گسترده‌ای در چارچوب مفهومی انجام شده است. مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط به‌ویژه باید به روشنگریهای مربوط به چگونگی پرداختن به خطرها، توجه کنند؛ از جمله، به الزام جدید برای حسابداران حرفه‌ای، که «کنار بایستند» و در این باره فکر کنند که آیا نتیجه‌گیری کلی انجام‌شده یا اقدام صورت‌گرفته، برای حل مسئله مناسب بوده است.

در پاسخ به نگرانیهای جامعه مقرراتگذاران که برخی از ایمن‌سازها به‌اندازه کافی مشخص یا مؤثر نبودند، چارچوب مفهومی بهبودیافته اکنون شامل تعریف قوی‌تری از ایمن‌سازهاست، که عبارت است از «فعالیت‌هایی، به‌صورت منفرد یا ترکیبی، که به‌وسیله حسابداران حرفه‌ای صورت می‌پذیرد، و به‌طور مؤثر خطر را در انطباق با اصول اساسی به سطح پذیرفتنی کاهش می‌دهد».

دیگر این تصور معتبر نیست که می‌توان همه خطر را با استفاده از ایمن‌سازها پاسخ داد. چارچوب مفهومی بهبودیافته، روشن می‌کند که در شرایط معین، حسابدار حرفه‌ای ممکن است هیچ گزینه دیگری نداشته باشد؛ مگر کاستن از، و یا پایان دادن به یک فعالیت یا خدمت حرفه‌ای معین. چارچوب مفهومی بهبودیافته، تأکید می‌کند که به سه روش زیر ممکن است خطر را پاسخ داد: حذف شرایطی که خطر را ایجاد کرده‌اند؛ استفاده از ایمن‌سازها، اگر در دسترس باشند یا توان کاستن خطرهای شناسایی شده را به سطح پذیرفتنی داشته باشند؛ یا با کاستن یا پایان دادن به یک فعالیت یا خدمت معین حرفه‌ای.

به‌طور خاص، مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط باید به تمایز بین ایمن‌سازها و «شرایط، سیاستها و روشها»، که برعکس ماهیتی تکراری دارند و ممکن است در تشخیص و ارزیابی خطر به حسابدار حرفه‌ای کمک کنند، توجه داشته باشند. چارچوب مفهومی روشن می‌کند که شرایط، سیاستها و روشهایی که به‌وسیله حرفه، قوانین، مقررات، مؤسسه یا سازمان کارفرما برای ارتقای رفتار اخلاقی حسابداران حرفه‌ای ایجاد شده‌اند، تدابیر ایمن‌ساز نیستند؛ زیرا آنها به‌طور ویژه برای مقابله با خطر معینی طراحی نشده‌اند. شرح و تعریفهای روشن‌تری از دیگر اصطلاحهای اصلی مانند **شخص سوم معقول و آگاه**^{۱۶} (RITP) و **سطح پذیرفتنی**^{۱۷} ایجاد، و اصطلاح جدید **بازبین مناسب**^{۱۸} معرفی شده است. آیین اخلاقی توضیح می‌دهد که آزمون شخص سوم معقول و آگاه، یک مفهوم است، که دربرگیرنده توجه حسابدار حرفه‌ای به این موضوع است که آیا احتمال دارد نتایج یکسانی به‌وسیله یک شخص دیگر به‌دست آید (یعنی، شخص سوم معقول و آگاه). آزمون شخص سوم معقول و آگاه، از منظر یک شخص سوم معقول و آگاه انجام می‌شود، و شامل سنجیدن تمام واقعیتهای و شرایط مربوطی است که حسابدار حرفه‌ای می‌داند، یا ممکن است به‌طور منطقی از وی انتظار برود که بداند، در زمانی که نتیجه‌گیری انجام می‌شود. شخص سوم معقول و آگاه، نیازی نیست که حسابدار حرفه‌ای باشد، بلکه باید دارای دانش و تجربه مناسبی برای درک و ارزیابی درستی نتیجه‌گیری حسابدار حرفه‌ای، به‌شیوه‌ای بی‌طرفانه باشد. تعریف بازنگری شده «سطح پذیرفتنی» در چارچوب مفهومی بهبودیافته، با مفهوم آزمون شخص سوم معقول و آگاه ارتباط نزدیکی دارد، و روشن می‌کند که سطحی است که در آن حسابدار حرفه‌ای با استفاده از آزمون شخص سوم معقول و آگاه به احتمال به این نتیجه‌گیری می‌رسد که حسابدار حرفه‌ای اصول اساسی را رعایت می‌کند.

چارچوب مفهومی بهبودیافته، به‌وضوح نشان‌دهنده این الزام برای همه حسابداران حرفه‌ای است که در مورد اطلاعات جدید یا تغییر در

واقعیتها و شرایط در استفاده از چارچوب مفهومی، هشیار باشند. چارچوب مفهومی، همچنین توضیح می‌دهد هنگامی که حسابدار حرفه‌ای از اطلاعات جدید یا تغییر در واقعیتها و شرایطی که ممکن است تأثیری در مورد اینکه آیا خطر حذف شده یا به سطح پذیرفتنی کاهش یافته است، آگاه شد، باید آن خطر را ارزیابی و به آن به‌طور مناسبی پاسخ دهد. چارچوب مفهومی بهبود یافته، همچنین بر این نکته تأکید می‌کند که حسابداران حرفه‌ای ملزمند در هر سه گام استفاده از چارچوب مفهومی، قضاوت حرفه‌ای را به‌کارگیرند و از مفهوم آزمون شخص سوم معقول و آگاه استفاده کنند.

در نهایت، چارچوب مفهومی بهبود یافته دربرگیرنده مطالب کاربردی جدیدی است، که به مؤسسه‌ها و مؤسسه‌های شبکه‌ای توضیح می‌دهد که چارچوب مفهومی را برای شناسایی، ارزیابی و پاسخگویی به خطرهای مرتبط با استقلال به‌کارگیرند. در پاسخ به پرسشهای مربوط به مسئولیتهای مؤسسه برای استقلال، آئین اخلاقی به **استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت ۱ (ISQC 1)**، منتشر شده به‌وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB) رجوع می‌کند که مؤسسه‌ها را ملزم می‌سازد برای رعایت استقلال، به ایجاد سیاستها و روشها اقدام کنند.

استفاده از چارچوب مفهومی در ارتباط با خدمات غیر اطمینان بخشی

مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط باید به اصلاحات مربوط به مقررات استقلال در ارتباط با ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی برای صاحبکاران حسابرسی و اطمینان بخشی، توجه داشته باشند. برای توضیح بهتر اینکه چگونه مؤسسه‌ها و مؤسسه‌های شبکه‌ای باید چارچوب مفهومی را برای مقابله با خطرهای استقلال ایجاد شده در هنگام ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی به صاحبکاران حسابرسی و اطمینان بخشی به‌کارگیرند، تغییرهای عمده‌ای انجام شده است.

در آئین اخلاقی، ممنوعیت مربوط به خدمات غیر اطمینان بخشی اکنون آشکارتر است؛ از جمله ممنوعیت فراگیر در رابطه با پذیرش مسئولیتهای مدیریتی که در هنگام ارائه انواع خدمات غیر اطمینان بخشی به صاحبکاران حسابرسی اعمال می‌شود. به‌علاوه، اکنون روشن است که کدام مقررات خدمات غیر اطمینان بخشی در همه شرایط اعمال می‌شود؛ در مقابل، کدام مقررات در مورد حسابرسی واحدهایی اعمال می‌شود که **واحدهای تجاری با منافع عام (PIEs)** هستند؛ و کدام به واحدهایی که واحدهای تجاری با منافع عام نیستند.

با توجه به تعریف جدید ایمن‌سازها در چارچوب مفهومی، نمونه‌هایی از فعالیتهایی که ممکن است **تدابیر ایمن‌ساز در بخش خدمات غیر اطمینان بخشی آئین اخلاقی باشند**، بسیار روشن‌تر و نزدیک‌تر با طبقه خاصی از خطر همسو شده‌اند. آئین اخلاقی روشن می‌کند که در برخی موقعیتهای، تدابیر ایمن‌ساز در دسترس نیستند یا توان کاستن خطرهایی که از طریق ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی به صاحبکاران حسابرسی ایجاد می‌شوند را به یک سطح پذیرفتنی ندارند و اگر امکان حذف چنین خطرهایی وجود نداشته باشد، مؤسسه یا مؤسسه شبکه‌ای باید خدمات غیر اطمینان بخشی یا خدمات حسابرسی را کاهش یا پایان دهد.

ارائه خدمات استخدام به صاحبکاران حسابرسی

آئین اخلاقی، شرح جدیدی از خدمات استخدام را ارائه می‌دهد و نوع خدمات استخدام که ارائه آنها به‌وسیله مؤسسه‌ها و مؤسسه‌های شبکه‌ای به صاحبکاران حسابرسی ممنوع است را مشخص می‌کند. یکی از این ممنوعیتهای مربوط به **جستجو یا یافتن نامزد و بررسی سوابق نامزدهای احتمالی** در سمت مدیر یا مسئول ارشد واحد تجاری، و مدیریت ارشد در سمتی است که ممکن است نفوذ در خور توجهی در امور صاحبکار اعمال کند، که اکنون به تمام صاحبکاران تعمیم یافته است. **برخلاف متن آئین موجود، این ممنوعیت از این پس تنها در مورد حسابرسی واحدهای تجاری با منافع عام اعمال نمی‌شود.** این مقررات به این دلیل است که هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران به این نتیجه رسیده است که برای مقابله با خطرهای قرابت و منافع شخصی که از طریق ارائه چنین خدمات استخدامی برای صاحبکاران حسابرسی درکل ایجاد می‌شود، هیچ ایمن‌سازی در دسترس نیست.

ارتباط بلندمدت

در دسامبر ۲۰۱۷، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران تغییرهایی را در خصوص مقررات استقلال در رابطه با ارتباط بلندمدت کارکنان با صاحبکار حسابرسی یا اطمینان‌بخشی انجام داد، که دربرگیرنده چندین بهبود اساسی است؛ از جمله یک نظام تقویت‌شده چرخش شریک برای حسابرسی واحدهای با منافع عام. مقررات بازنگری‌شده مربوط به ارتباط بلندمدت، در ابتدا مطابق با ساختار و ضوابط نوشتاری نسخه ۲۰۱۶ آئین اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای منتشر شده به وسیله هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران (متن آئین موجود) تهیه شده بود، که در سند پایانی منتشر شده در ژانویه ۲۰۱۷ تنظیم شده است. این بازنگری در دسامبر ۲۰۱۸ به اجرا درمی‌آید. در نهایی کردن آئین بازنگری و بازسازی شده، اصلاحات ساختاری و انطباق‌دهنده در ارتباط با ایمن‌سازها، در مقررات مربوط به ارتباط بلندمدت انجام شد. با این حال، این بازنگری محتوای مقررات ارتباط بلندمدت را تغییر نداد.

همچنین در ژانویه ۲۰۱۷، علاوه بر اسناد مرتبط تهیه‌شده به وسیله کارشناسان هیئت، با عنوان «مبانی نتیجه‌گیری»، یک نشریه پرسش و پاسخ تهیه‌شده به وسیله کارشناسان، به منظور کمک به پذیرش و به‌کارگیری مقررات اصلاح‌شده ارتباط بلندمدت، نهایی شد. این نشریه پرسش و پاسخ، به منظور همسویی با ارجاع‌های بندهای آئین بازنگری و بازسازی شده، به روزرسانی و تا دسامبر ۲۰۱۸ بازنشر خواهد شد.

اغواگری

چندماه پس از انتشار آئین بازنگری و بازسازی شده در آوریل ۲۰۱۸، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، مقررات تجدیدنظرشده اغواگری را منتشر ساخت. این مقررات بازنگری‌شده، معنای موارد اغواگری را روشن می‌کند، و یک چارچوب قوی‌تر و جامع ارائه می‌دهد که به وضوح مرزهای موارد اغوای پذیرفتنی را ترسیم می‌کند و رفتارهای حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار و حسابداران حرفه‌ای در خدمات عمومی را در همه شرایطی که دربرگیرنده اغواگری است، هدایت می‌کند. هسته این چارچوب، یک آزمون جدید منظور یابی است که پیشنهاد یا پذیرش موارد اغوا را ممنوع می‌کند، هر جا که قصد واقعی یا ادراک‌شده وجود داشته باشد که به طور نادرست بر رفتار دریافت‌کننده رفتار فرد دیگر تأثیر بگذارد. مبانی نتیجه‌گیری مرتبط تهیه‌شده به وسیله کارشناسان هیئت، منطق بازنگری هیئت را به طور خلاصه ارائه می‌کند.

مقررات تجدیدنظرشده اغواگری، مکمل مقررات رعایت‌نشدن قوانین و مقررات (NOCLAR) است^{۱۹} که در ماه ژوئیه ۲۰۱۷ رسمیت یافت و یک سیستم کامل دفاع اخلاقی ارائه می‌دهد که به هر دوی موارد خلاف قانون انجام‌شده به وسیله دیگران، و مشارکت خود حسابداران حرفه‌ای در رفتارهای غیراخلاقی ممکن، مربوط می‌شود. این دو مطلب، آخرین قطعه از آئین بازنگری و بازسازی شده هستند، که البته اهمیت آنها از بقیه کمتر نیست، و تاریخ اجرای آنها همان ژوئن ۲۰۱۹ خواهد بود.

مقررات مستحکم‌شده برای حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار

حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار، از جمله کسانی که در بنگاه‌های کوچک و متوسط (SME) کار می‌کنند، نقشی اساسی در زنجیره تأمین گزارشگری مالی بازی و نظام راهبری مؤثر در سازمانها را تسهیل می‌کنند؛ از اینرو، مناسب و مستحکم‌بودن مقررات حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار در آئین اخلاقی، در جهت منافع عمومی است. در پاسخ به نظرات سودبران درباره قسمتهایی از بخش مربوط به آئین اخلاقی حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار که باید بهبود یابد، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، تغییرهای بخش سی (Part C) از آئین اخلاقی موجود را نهایی ساخت، که به آماده‌سازی و ارائه اطلاعات و فشار برای نقض اصول اساسی می‌پردازد. این تغییرها حسابداران حرفه‌ای را از انجام موارد زیر منع می‌کند:

• رعایت مصلحت در هنگام تهیه یا ارائه اطلاعات با قصد گمراه‌سازی یا نفوذ نامناسب بر نتایج قراردادی یا نظارتی، و منظور کردن مطالب

کاربردی بهبود یافته برای کمک به حسابداران حرفه‌ای در دوری‌جستن از اطلاعات گمراه‌کننده.

- اجازه‌دادن به دیگران برای اعمال فشار در نقض اصول اساسی و یا فشار وارد آوردن به دیگران که موجب شود اصل اساسی را نقض کنند. مطالب کاربردی جدید همراه با مثالهای حرفه‌ای در نظر گرفته شده است تا برای نشان دادن موقعیتهایی کمک کند که در آن ممکن است حسابداران حرفه‌ای برای نقض اصول اساسی زیر فشار قرار گیرند.

اصلاحهای آئین اخلاقی حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار که در بالا توضیح داده شد، در ابتدا در انطباق با ساختار و ضوابط نوشتاری آئین موجود تهیه و در مارس ۲۰۱۶ نهایی شد (نگاه کنید به بازنگری در بخش سی، سند پایانی). در نهایی کردن آئین بازنگری و بازسازی شده، مقررات مربوط به حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار، برای انعکاس تغییرهای ناشی از «پروژه ساختار آئین اخلاقی و ایمن‌سازها»، مورد بازنگری بیشتر قرار گرفت. برای مثال، مقررات آئین اخلاقی حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار شفاف‌سازی شد تا نشان دهد حسابداران حرفه‌ای چگونه باید چارچوب مفهومی را در انجام مسئولیتهای خود در سازمانهای کارفرمایی خود به‌کارگیرند.

شفاف‌سازی در مورد کاربردپذیری مقررات اخلاقی حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار، برای حسابداران حرفه‌ای در خدمات عمومی

هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، معتقد است که حسابداران حرفه‌ای در خدمات عمومی - یعنی حسابداران حرفه‌ای و مؤسسه‌هایی که خدمات حرفه‌ای ارائه می‌دهند - ممکن است مانند حسابداران حرفه‌ای در کسب‌وکار، با مسائل و معضله‌های اخلاقی مشابه مواجه شوند. بنابراین، هیئت در نهایی ساختن آئین بازنگری و بازسازی شده، الزامها و مطالب کاربردی جدیدی ایجاد کرد تا روشن کند که بخش ۲ آئین اخلاقی ممکن است برای حسابداران حرفه‌ای در خدمات عمومی، زمانی که مطابق رابطه‌ای که با مؤسسه دارند، به‌عنوان پیمانکار، کارمند، یا مالک مؤسسه، به ارائه فعالیت‌های حرفه‌ای می‌پردازند، مربوط باشد. مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط باید به مثالهای مختلفی که برای نشان دادن مواردی از چنین موقعیتهایی در بخش ۳ آئین اخلاقی منظور شده است، توجه کنند.

قضاوت حرفه‌ای

در رابطه با قضاوت حرفه‌ای، آئین اخلاقی اهمیت خود را در شناسایی، ارزیابی و پرداختن به خطر، به‌منظور تصمیم‌گیری آگاهانه و رسیدن به درک حقیقتها و شرایط معین، نشان می‌دهد؛ از جمله ماهیت و دامنه فعالیت یا خدمت حرفه‌ای، و منافع و روابط درگیر در آن. مطالب جدید به آئین اخلاقی اضافه شده است تا به حسابدار حرفه‌ای کمک کند تا بهتر درک کند که در اعمال قضاوت حرفه‌ای، چه چیزی را در نظر بگیرد. به‌عنوان مثال، آئین اخلاقی توضیح می‌دهد که اعمال قضاوت حرفه‌ای، افزون بر موارد دیگر، شامل در نظر گرفتن این است که آیا:

- دلیلی وجود دارد که نگران‌کننده باشد که اطلاعات مربوط و ممکن، از حقیقتها و شرایط شناخته‌شده برای حسابدار حرفه‌ای، پنهان مانده باشد؛

- بین واقعیتها و شرایط شناخته‌شده و انتظارات حسابدار حرفه‌ای، ناسازگاری وجود دارد؛
- تخصص و تجربه حسابدار حرفه‌ای برای رسیدن به نتیجه‌گیری، کافی است؛
- نیاز به مشورت با دیگران با تخصص یا تجربه مربوط، وجود دارد؛
- اطلاعات به‌دست آمده یک مبنای معقول برای رسیدن به نتیجه‌گیری، فراهم می‌آورد؛

- پیش‌فرض یا جانبداری خود حسابدار حرفه‌ای ممکن است بر اعمال قضاوت حرفه‌ای حسابدار تأثیر بگذارد؛ و
 - ممکن است نتیجه‌گیریهای معقول دیگری نیز وجود داشته باشد که از اطلاعات موجود به‌دست آید.
- مطالب جدید مربوط به قضاوت حرفه‌ای در نظر دارد که روشهای صریح‌تری را فراهم سازد که حسابدار حرفه‌ای در حال حاضر در قالب آئین موجود باید انجام می‌داد، و انتظار می‌رود اطمینان ایجاد کند که حسابداران حرفه‌ای قضاوت حرفه‌ای را به‌صورتی یکنواخت‌تر اعمال کنند.

تردید حرفه‌ای

در پاسخ به پیشنهاد‌های کارگروه **تردید حرفه‌ای** (PSWG) سه‌جانبه، تشکیل شده از نمایندگان هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، و هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری (IAESB)، که در سال ۲۰۱۵ تأسیس شد، و با شناخت منافع عمومی در ترویج کاربرد تردید حرفه‌ای در حسابرسی، بررسی اجمالی، و دیگر خدمات اطمینان‌بخشی، هیئت به این تصمیم رسید که مهم است ارجاع‌های محدود‌کنونی آئین اخلاقی به تردید حرفه‌ای، تکمیل شود. آئین اخلاقی اکنون نشان می‌دهد که چگونه انطباق با اصول اساسی، با نشان دادن این پیوند در فضای حسابرسی صورتهای مالی، از اعمال تردید حرفه‌ای پشتیبانی می‌کند.

در نهایی‌کردن مطالب مربوط به تردید حرفه‌ای، هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، نیاز به کار بیشتر برای پاسخ‌دادن به نگرانیهای گسترده برخی از سودبران و هیئت نظارت بر منافع عمومی (PIOB) را اعلام کرد. هیئت، در این راستا، این مسائل و همچنین گزینه‌هایی برای راه‌پیش‌رو را در می ۲۰۱۸ در **مقاله مشورتی** (CP) با عنوان «تردید حرفه‌ای - ایفای انتظارات عمومی» خلاصه کرده است. به‌طور خاص، مقاله مشورتی به کشف ویژگیهای رفتاری در مفهوم تردید حرفه‌ای می‌پردازد؛ آیا ضروری است که تمام حسابداران حرفه‌ای ملزم شوند آن ویژگیهای رفتاری را به‌کارگیرند؟ و اینکه آیا آئین اخلاقی برای توصیف آن رفتارها باید تجدیدنظر شود، و اگر پاسخ مثبت است، چگونه.

تغییرهای تجدیدساختار

افزون بر اصلاحات مهم‌تر اشاره‌شده در بالا، آئین اخلاقی شامل چندین اصلاح ساختاری است که باعث می‌شود کاربرپسندتر شود. در پاسخ به درخواستهای سودبران برای تمایز روشن الزامها از مطالب کاربردی، بندهای الزام با حرف آر (R) و مطالب کاربردی که آن الزامها را توضیح می‌دهند، به‌طورکلی در بندهای بعد از آنها قرار گرفته‌اند که با حرف الف (A) مشخص شده‌اند.

زبان به‌کاررفته در آئین اکنون شفاف‌تر است. تا آن‌جا که ممکن بوده، از مطالب تکراری اجتناب شده است؛ ساختارهای پیچیده جمله‌ها ساده‌تر شده است؛ و از جمله‌های مفعولی، اصطلاحهای قانونی و قدیمی، دوری شده است. آئین اخلاقی شامل یک واژه‌نامه با توصیف و تعریف اصطلاحهایی است که معنای خاصی دارند.

راهنمای آیین اخلاقی

آئین اخلاقی با یک راهنما همراه است تا استفاده‌کنندگان را در درک بهتر مقصود آئین اخلاقی، نحوه ساختاردهی آئین، و نحوه استفاده از آن کمک کند. این راهنما غیرالزام‌آور است و بخشی از خود آئین نیست. بنگاه‌های کوچک و متوسط و مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط تشویق می‌شوند تا خود را با این راهنما آشنا سازند؛ زیرا به‌طور یقین به آنها کمک خواهد کرد تا قسمت‌ها و بخشهای مختلف آئین اخلاقی، از جمله استانداردهای بین‌المللی استقلال را جاری سازند.

مستندسازی

آئین اخلاقی در ارتباط با مستندسازی از رهنمود موجود پیروی می‌کند. با این حال، به‌عنوان نوعی به‌روش در ارتباط با چگونگی پشتیبانی از شناسایی، ارزیابی و پرداختن به خطرهای، مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط ممکن است تصمیم بگیرند که سودمند است مفاد مباحث مربوط، اقدام انجام‌شده، قضاوت‌های مهم اعمال‌شده، و نتیجه‌گیریهایی به‌دست‌آمده را مستند سازند.

پشتیبانی از پذیرش و به‌کارگیری

بنگاه‌های کوچک و متوسط و مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط تشویق می‌شوند که همین حالا برای به‌کارگیری آئین اقدام کنند؛ به‌جای اینکه تا ماه ژوئن ۲۰۱۹ - تاریخ اجرای آئین اخلاقی - صبر کنند. آئین اخلاقی جدید، در نسخه ۲۰۱۸ کتابچه هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، منظور شده و اکنون برای خریداری در دسترس است. صفحه خرید، در مرکز اطلاع‌رسانی هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، منابع و ابزار لازم برای کمک به ارتقا، پذیرش، و به‌کارگیری مؤثر آئین اخلاقی را گرد آورده است. این منابع و ابزار عبارتند از:

- یک متن یک‌صفحه‌ای که تغییرهای انجام‌شده در آئین اخلاقی را خلاصه می‌کند.
- مجموعه‌ای از مطالب دیداری که جنبه‌های اصلی آئین اخلاقی را توضیح می‌دهد.
- یک بسته تک‌تصویرهای پاورپوینت (PowerPoint) برای کمک به کسانی که می‌خواهند در مورد تغییرهای آئین اخلاقی، مطلب نمایشی ارائه کنند.
- پنج مبانی نتیجه‌گیری تهیه‌شده به‌وسیله کارشناسان هیئت، برای توضیح منطق تجدیدنظر در رابطه با ساختار، ایمن‌سازها، کاربردپذیری، تردید حرفه‌ای، و قضاوت حرفه‌ای و اغواگری.
- جدول تطبیق که بندهای آئین موجود را با آئین بازنگری و بازسازی‌شده مقایسه می‌کند.
- منابع مرتبط با رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، و ارتباط بلندمدت، شامل مبانی نتیجه‌گیری و اسناد پرسش‌وپاسخ کارشناسان.
- منابع و ابزار اضافی، از جمله پرسش‌وپاسخ بیشتری از کارشناسان هیئت تهیه‌شده و به‌زودی به امکانات موجود اضافه خواهد شد.
- بنگاه‌های کوچک و متوسط و مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط تشویق می‌شوند به‌طور منظم از صفحه اطلاع‌رسانی اینترنتی آئین بازنگری و بازسازی‌شده، بازدید کنند. سودبران، از جمله بنگاه‌های کوچک و متوسط و مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط، می‌توانند مجوز (ورود به سیستم) را برای تکثیر یا ترجمه آئین اخلاقی و منابع و ابزار مرتبط درخواست کنند.

خلاصه

آئین اخلاقی، نتیجه تکمیل تعدادی از پروژه‌های مهم هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران، از جمله ساختار آئین، ایمن‌سازها، و بازنگری بخش سی است. این آئین همچنین پروژه‌های به‌تازگی تکمیل‌شده، رعایت‌نشدن قوانین و مقررات، و ارتباط بلندمدت را در خود دارد.

با اطلاعات به‌دست‌آمده از مشارکت گسترده سودبران در یک دوره پنج‌ساله، آئین بازنگری و بازسازی‌شده به نگرانیهای بلندمدت درباره آئین اخلاقی پاسخ می‌دهد. همچنین:

- به این نگرانی پاسخ می‌دهد که بزرگترین مانع مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط در رعایت آئین موجود، به نبود درک کامل از الزامهای آن مربوط می‌شود.

- به مسائل مطرح‌شده به‌وسیله مقرراتگذاران و هیئت نظارت بر منافع عمومی در مورد استحکام مقررات معین در آئین اخلاقی (به‌عنوان مثال، ایمن‌سازها) و قدرت اجرای کلی آن می‌پردازد.
- مجموعه یکپارچه‌ای از مقررات اخلاقی و استقلال ایجاد می‌کند که برای استفاده، هدایت، و اعمال آسان‌تر است.
- کمیته مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط به‌طور جدی فعالیت هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در هر یک از پروژه‌های مختلف را نظارت می‌کند و اغلب با هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در ارائه مطلب و پیشنهاد، با توجه به موضوعهایی که سودبران بنگاه‌های کوچک و متوسط و مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط را زیر تأثیر قرار می‌دهد، همکاری کرده است.
- کمیته مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط یادآور می‌شود که راهبرد و برنامه کاری پیشنهادی هیئت برای سالهای ۲۰۱۹-۲۰۲۳ دربرگیرنده تعهد به ارتقای آگاهی از آئین اخلاقی و پذیرش و به‌کارگیری مؤثر آن، از جمله برنامه‌هایی برای ایجاد آئین اخلاقی الکترونیکی است. مؤسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط تشویق می‌شوند که مشارکت و برای اقدام پیوسته و پروژه‌های آینده هیئت، ایده فراهم کنند.
- هیئت استانداردهای بین‌المللی اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران در نظر دارد یک دوره ثابت پس از راه‌اندازی آئین اخلاقی پیشنهاد کند و متعهد شده است که هیچ تغییری پیش از ژوئن ۲۰۲۰ اعمال نکند.

پانوشتها:

- 1- Long Association
- 2- Integrity
- 3- Objectivity
- 4- Competence
- 5- Professional Due Care
- 6- Confidentiality
- 7- Professional Behavior
- 8- Categories of Threat
- 9- Self-Review
- 10- Self-Interest
- 11- Advocacy
- 12- Familiarity
- 13- Intimidation
- 14- Safeguards
- 15- Inducement
- 16- Reasonable and Informed Third Party (RITP)
- 17- Acceptable Level
- 18- Appropriate Reviewer

۱۹- در نهایی کردن آئین بازنگری و بازسازی‌شده، تغییرهای بازسازنده در مقررات رعایت‌نشدن قوانین و مقررات انجام شد. این تغییرها عمده نبودند.

منبع:

Jules, D., R. Erskine, **The International Code of Ethics for Professional Accountants: Key Areas of Focus for SMEs and SMPs**, IFAC, 2018



International Accounting Standards Board

عبارت «صورت‌های مالی باید بهتر ارتباط برقرار کند...» عصاره پیامی بود که هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IASB) در اوایل سال ۲۰۱۳ دریافت کرد. در پاسخ، رئیس هیئت، هانس هوگروست (Hans Hoogervorst) هیئت را متعهد به پرداختن، و حل و فصل، آن چیزی ساخت که در اصطلاح مشکل افشا^۱ نامیده می‌شود. از این پاسخ، مجموعه یکپارچه‌ای از پروژه‌های مرتبط زیر چتر نوآوری افشا^۲ پدیدار شد، و تا سال ۲۰۱۶ تعهد هانس تحول پیدا کرد و برای پنج سال بعدی به موضوعی یکنواخت با عنوان: «برقراری ارتباط بهتر در گزارشگری مالی» تبدیل شد.

تهیه‌کنندگان صورتهای مالی مشکل افشا را به‌عنوان «اطلاعات نامربوط بسیار زیاد» تعریف می‌کنند (افشای اضافی)، در حالی که سرمایه‌گذاران آن را «اطلاعات مربوط ناکافی» می‌بینند. هر دو گروه توافق دارند که آنچه منتقل می‌شود نه سازماندهی شده و نه به‌طور مؤثر ارائه شده است. بنابراین... چکار باید کرد؟

با شروع کار، بسیار زود مشخص شد که اهمیت- جدای از این که چگونه تعریف شود و چگونه به‌کار رود- یکی از عناصر اصلی این مشکل است. برنامه نوآوری افشا، با این عزم به‌راه افتاد که، یکبار و برای همیشه، به‌طور جامع به مشکلات ناشی از آن بپردازد که چگونه مفهوم اهمیت در رویه‌های حرفه‌ای به‌کار گرفته می‌شود. رویه‌های حرفه‌ای جافتاده تنها به آرامی تغییر می‌کنند، بنابراین مشخص شد که انجام این کار یک تلاش چند مرحله‌ای خواهد بود.

در آغاز راه: برداشتن موانع از پیش‌پای تهیه‌کنندگان

اولین دستاورد عینی در اواخر سال ۲۰۱۴ با ارائه اصلاحات استاندارد بین‌المللی حسابداری ۱ (IAS 1) با عنوان «ارائه صورتهای مالی» انجام شد. این اصلاحات چندین مسئله را حل می‌کرد، از جمله فراهم کردن انعطاف‌پذیری بیش از حد مورد نیاز تهیه‌کنندگان در سازماندهی یادداشتهای همراه، و چگونگی برخورد با موضوعهای خسته‌کننده مانند تجمیع و جمعهای فرعی. این موضوع همچنین شامل اولین  ت در پرداختن به اهمیت افشا است. هیئت روشن ساخت که تنها به این دلیل که یک قلم خاص- مثل سرمایه‌گذاری در اوراق بهادار- برای نشان دادن در متن صورتهای مالی با اهمیت بود، به‌طور خودکار به این معنا نیست که هر افشای برشمرده شده درباره این موضوع نیز با اهمیت است.

افزون بر این، مشخص شد که اهمیت، و در نتیجه نیاز به آن- یا فقدان آن- برای یک افشای خاص، در قالب کلیت صورتهای مالی ارزیابی می‌شود. همچنین اولین گامها برای این که در تهیه پیش‌نویس چگونه باید به الزامهای افشا پرداخته شود، برداشته شد. مشاهده شد که الزامهای افشای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) بیشتر با عبارت‌هایی مانند «واحد تجاری دست‌کم باید افشا سازد که...» آغاز می‌شوند. چنین عبارتی در نتیجه رویه‌های حرفه‌ای گسترده، معنا پیدا کرده بود. هرگز قصد این نبود، و روشن شد که مفهوم اهمیت، همیشه هرگونه قالب زبانی از نوع «دست‌کم» را نقض می‌کند.

در میانه راه: کمک به تهیه‌کنندگان در اعمال قضاوت درباره اهمیت

در توسعه بیشتر دیدگاه‌ها درباره به‌کارگیری اهمیت، در سال ۲۰۱۷ دومین دستاورد مهم این پروژه به‌شکل بیانیه رویه حرفه‌ای ۲ (PS 2) استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با عنوان «اعمال قضاوت درباره اهمیت (بیانیه رویه حرفه‌ای)»، سند ۵۰ صفحه‌ای رهنمود