



رویکرد مبتنی بر اصول در فرآیند تدوین آیین رفتار حرفه‌ای

محمد مهدی محمدی

دکتری حسابداری

مهناز نوجوان

دانشجوی کارشناسی ارشد
مؤسسه آموزش عالی نماندین

جواد اشرفی

دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه آزاد اسلامی، واحد
علوم و تحقیقات تهران

پروتکل‌های‌های حسابداری مبتنی بر قواعد، در بلندمدت حرفه را با مشکل روبه‌رو می‌کند. استانداردهای مبتنی بر اصول، امکان قضاوت‌های حرفه‌ای را به حسابداران داده و همچنین باعث داشتن استانداردهای ساده‌تر و شفاف‌تر می‌شود (چهارمحالی، ناظمی، ۱۳۸۸). حرکت به سمت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، به عنوان بخشی از همگرایی اصول کلی پذیرفته شده حسابداری آمریکا و اصول پذیرفته شده حسابداری بین‌المللی است (بستون و همکاران، ۲۰۰۱). در طول حرکت از سمت استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد به سمت استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، یک فرصت برای بهبود استانداردهای اخلاقی حرفه حسابداری آمریکا وجود دارد. در حقیقت، انجمن حسابداران رسمی آمریکا متعهد است که آیین رفتار حرفه‌ای خود را با آیین بین‌المللی اخلاق حسابداران حرفه‌ای مطابقت دهد (AICPA، ۲۰۰۸). همانطور که حرفه حسابداری در آمریکا اصول حسابداری مبتنی بر اصول را به عنوان، بخشی از همگرایی با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پذیرفته است، یک فرآیند مشابه نیاز است تا برای اخلاق حرفه‌ای رخ دهد. اگر چه اصول بنیادی حسابداری از دیر باز بر پایه یک چارچوب نظری مبتنی بر قواعد قرار داشته، اما اندیشه استفاده از یک چارچوب نظری مبتنی بر اصول همواره در طول زمان و به صورت متناوب مطرح بوده تا اینکه از سال ۱۹۸۹ و به صورت رسمی، در آیین رفتار حرفه‌ای تدوین شده از سوی انجمن حسابداران رسمی آمریکا گنجانده شده است. رویدادهای اخیر نشان می‌دهد که حسابداران و حسابرسان پیرو رویکردهای اخلاقی مبتنی بر قواعد،

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 کنند و به آیین رفتار حرفه‌ای مدون و منسجم، پایبند باشند تا پذیرش اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه است را به دست آورند. از وقایع بسیار مهم حرفه حسابداری در سال‌های دهه ۱۹۹۰ میلادی، ارزیابی و تکامل دستورالعمل‌های آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا^(۱) بود. اولین دستورالعمل در سال ۱۹۷۳ توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا ارائه شد و بعد از آن تا به امروز دستورالعمل‌های اخلاقی بیشماری، که بیانگر مجموعه‌ای از استانداردها، عقاید، قواعد و تفاسیری از قواعد و رفتارها می‌باشند، انتشار یافته‌اند. این مجموعه بیانگر پاسخ‌های حرفه حسابداری در سطح وسیع به انتظارات و چالش‌هایی که توسط جامعه، فضای کسب و کار، حرفه، تنظیم کنندگان قواعد و استانداردها و سایر استفاده کنندگان صورت‌های مالی و نیز کسانی که به استقلال، امانتداری، واقع بینی، بی‌طرفی و تبعیت اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا از استانداردهای حرفه‌ای اعتماد و اتکا می‌کنند است، که اهمیت خاصی به ویژه در زمانی که اکثر شرکت‌های بزرگ دچار بحران می‌شوند، پیدا می‌کند (رویانی، محمدی، ۱۳۹۳). فسادهای مالی اتفاق افتاده در سال‌های اخیر منجر به تأکید بیش از پیش روی بررسی و بازنگری مسائل حرفه حسابداری به ویژه رعایت اخلاق حرفه‌ای در سطح حسابداری بین‌المللی انجامیده است (محمدی، ۱۳۹۳).



در ایفای مسئولیت خود در محافظت از منافع سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های ذی نفع، شکست خورده و موجب ایجاد موجی از رسوایی‌ها و نشانه‌گیری انگشت اتهام به سوی خود شده‌اند (باغومیان، ۱۳۸۵). همانگونه که حرفه حسابداری مبتنی بر اصول پذیرفته شده حسابداری است و به آنها استناد می‌کند حسابداران نیز باید نوعی اصول پذیرفته شده اخلاق حرفه‌ای را سرمشق خود قرار داده و از آنها پیروی کند (پین، ۲۰۰۳). شواهد اخیر نشان می‌دهد که متأسفانه بسیاری از حسابداران و مدیران شرکت‌ها اقدام به تحریف صورت‌های مالی، مشارکت در تقلب‌های مالی و پنهان شدن در پشت خلاءهای قانونی موجود در مقررات کرده‌اند که مبتنی بر قواعد بوده است (ایم هوف، ۲۰۰۳). انجمن حسابداران رسمی آمریکا به عنوان یکی از اعضای فدراسیون بین‌المللی حسابداران پذیرفته است که استانداردهای اخلاقی را بپذیرد که از حداقل استحکام استانداردهای هیأت بین‌المللی استانداردهای اخلاق برای حسابداران برخوردار باشد. از این رو کمیته اجرایی اخلاق حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا از سال ۲۰۰۱ پروژه همگرایی آیین‌نامه انجمن حسابداران رسمی آمریکا را با آیین‌نامه اخلاق هیأت بین‌المللی استانداردهای اخلاقی برای حسابداران را آغاز کرده است. از این رو با توجه به گسترش روزافزون پذیرش استانداردهای فدراسیون بین‌المللی حسابداران، جامعه جهانی به سمت استقرار آیین‌نامه اخلاق و رفتار حرفه‌ای جهانی، برای حسابداران حرکت کرده است.

آیین رفتار حرفه‌ای و حرفه‌ای گرای

اخلاق به عنوان بخشی از فلسفه یا حکمت عملی قلمداد می‌شود و قلمرو اخلاق، جوامع بشری و موضوع آن، چگونه رفتار کردن است. به این ترتیب، این مفاهیم به اخلاق عمومی بر می‌گردد. اما در هر جامعه، گروه‌های مختلفی نظیر صاحبان حرف، واحدهای کسب و کار، احزاب سیاسی، جوامع مدنی و نظایر آن وجود دارند که علاوه بر ضوابط و اصول اخلاق عمومی، اصول و ضوابط اخلاقی خاصی بر چگونه رفتار کردن در جامعه و در ارتباط با دیگران دارند اصطلاحاتی نظیر اخلاق اساسی، اخلاق حرفه‌ای و اخلاق کسب و کار در مورد آنها به کار می‌رود. اغلب حرفه‌های تخصصی نظیر پزشکی، وکالت و حسابداری و برخی از نهادها و سازمان‌های اجتماعی، اقتصادی یا سیاسی، احکام اخلاقی رسمی و مدونی دارند که چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های سازمان یا اعضای حرفه را در مقابل جامعه و اشخاص ثالث، معین و تبیین می‌کند. این احکام مدون، آیین رفتار نامیده می‌شود (روبائی، محمدی، ۱۳۹۳).

اصطلاح آیین رفتار حرفه‌ای به اصول اخلاقی، وظایف و تعهداتی که نشان می‌دهد که چگونه باید رفتار کرد، اشاره می‌کند و بیانگر توانایی شخص در تشخیص درست از نادرست و تعهد به رفتار بر اساس چیزی که درست است، است. حرفه‌ای‌گرایی به رفتار، اهداف، صفات و ویژگی‌های یک شخص حرفه‌ای مربوط می‌شود. از جمله ویژگی‌های اساسی حرفه حسابداری عبارتند از: صلاحیت، بی‌طرفی و امانت‌داری. اعمال و رفتار حرفه حسابداری بر مبنای مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای که توسط انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری تدوین شده است، است (روبائی و محمدی، ۱۳۹۳). اخلاق اصولاً آن بخش از اصول حاکم بر رفتار افراد است که رعایت آن به وجدان فرد برمی‌گردد، به همین دلیل انجمن‌های حرفه‌ای برای جلب اعتماد جامعه و ایجاد اطمینان در جامعه نسبت به رفتار اعضای حرفه، ضوابطی را

تدوین می‌کنند (علی مدد، ۱۳۸۳). آیین رفتار حرفه‌ای تشکل‌های حرفه‌ای در شمار اخلاق اجباری قرار می‌گیرد. یکی از ویژگی‌هایی که یک کار را به حرفه تبدیل می‌کند، داشتن آیین رفتار حرفه‌ای یا آیین‌نامه اخلاقی است (بستانیان، ۱۳۹۰).

آیین رفتار حرفه‌ای وسیله‌ای است برای اطمینان از این که اعضای حرفه‌ای با تجربه هستند و استانداردهای حرفه‌ای را رعایت می‌کنند. در نتیجه آیین رفتار حرفه‌ای نه تنها در وضعیت‌های مبهم راهنمای ماست، بلکه کمک می‌کند مسئولیت‌های اجتماعی حرفه‌ای را تعیین کنیم. آیین رفتار حرفه‌ای راهنمای حسابداران است و به عنوان سرمشق رفتار صحیح در حرفه تلقی می‌شود. اگر چه بعضی از محققان در کارایی آیین رفتار حرفه‌ای ابهام دارند، با این وجود چندین انجمن حرفه‌ای، آیین رفتار حرفه‌ای را برای راهنمایی حسابداران حرفه‌ای ایجاد کرده‌اند (دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳). جوامع حرفه‌ای نیز با معرفی معیارهای اخلاقی و الزامی کردن رعایت آن، قصد نیل به تمایلات متعالی‌تر را دارند (حساس یگانه، مقصودی، ۱۳۹۰).

تاریخچه مختصر تدوین آیین‌نامه‌های اخلاق حسابداری

نگاهی به سوابق تدوین آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای در جهان نشان می‌دهد، در کشورهایی که جوامع حرفه‌ای حسابداری سابقه‌ای طولانی دارند از سال‌ها پیش آیین رفتار مدونی توسط انجمن‌های حرفه‌ای مختلف تدوین، در گذر زمان تجدید نظر، تکمیل و به اجرا گذارده شده و اقدامات مؤثری در زمینه برقراری نظام رفتار حرفه‌ای واحد برای کلیه حسابداران حرفه‌ای در سطح بین‌المللی در جریان است. اینک به بررسی مختصر تاریخچه تدوین آیین‌نامه‌های اخلاقی در سطح بین‌المللی و ایالت متحده آمریکا و ایران می‌پردازیم: لوکاپاچیولی^(۲)، پدر حسابداری، در اولین کتاب خود با نام کلیات حساب، هندسه و نسبت و تناسب که در سال ۱۴۹۴ منتشر شد، برای اولین بار اخلاق حسابداری را به نگارش در آورده است. از آن زمان ارگان‌های دولتی، سازمان‌های حرفه‌ای و شرکت‌های مستقل استانداردهای اخلاقی را تدوین کرده‌اند. این نهادها حسابداران را ملزم به پیروی از آیین‌نامه اخلاقی در اجرای وظایفشان در یک محیط کاری حرفه‌ای می‌کنند. در سال ۱۸۸۷، انجمن آمریکایی حسابداران عمومی تشکیل شد، تشکیل این انجمن، که پس از چند بار تغییر نام امروزه انجمن حسابداران رسمی آمریکا نامیده شده، اولین گام در توسعه حرفه‌ای‌گرایی در صنعت حسابداری ایالات متحده بوده است. تا در سال ۱۹۰۵، اولین آیین‌نامه اخلاقی انجمن آمریکایی حسابداران عمومی برای آموزش اعضای آن ایجاد شد. در بیستمین مجمع سالانه این انجمن که در اکتبر سال ۱۹۰۷ برگزار شد، اخلاق مهمترین موضوع کنفرانس در بین اعضا بود. از این پس، تدوین آیین‌نامه‌های اخلاقی و رفتاری در ایالات متحده و کاربرد اخلاق در حسابداری به یکی از بحث‌برانگیزترین چالش‌های حرفه مبدل شد و نهادها و تشکل‌های حرفه‌ای حسابداری این کشور به تدوین دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و رهنمودهای متعددی در این ارتباط پرداختند. در سال‌های اخیر انجمن حسابداران رسمی آمریکا بارها در آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای اعضایش تجدید نظر کرده است (انتشار سه آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای تجدید نظر شده در فواصل سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۰)



اخلاق و رفتار حرفه‌ای است که در قالب شش گفتار به شرح، مسئولیت‌ها، منافع عمومی، امانت داری، بی‌طرفی و استقلال، اعمال مراقبت حرفه‌ای، حدود و ماهیت خدمات ارائه گردیده است.

بخش دو: قواعد

قواعد مربوط به مواردی از قبیل استقلال اعضاء در انجام خدمات حرفه‌ای، حفظ امانت داری و بی‌طرفی، مستلزم انجام خدمات حرفه‌ای با داشتن صلاحیت و شایستگی کامل و مطابق با استانداردهای معمول همچون اصول پذیرفته شده حسابداری^(۳) و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری^(۴) است. بعضی از این قوانین نسبتاً مختصر هستند و تنها توسط ارجاع به شرح آیین رفتار انجمن حسابداران رسمی آمریکا فهمیده می‌شوند. برخی نیز به صورت پیش نویس ضعیف می‌باشند. متأسفانه برخی قوانین آیین رفتار انجمن حسابداران رسمی آمریکا بینش و راهنمایی لازم را در مواجهه با شرایط خاص فراهم نمی‌آورد و حرفه را با مشکل مواجه می‌سازد.

برای مثال نیل و همکاران (۲۰۰۵) اجرای آیین‌نامه را بی‌بهره دانسته اند. برخی معتقدند که علت رسوایی‌های تجاری اخیر، رویکرد مبتنی بر قواعد حسابداری آمریکا است (چهارمالی، ناظمی، ۱۳۸۸). یکی از دلایل اساسی انجمن حسابداران آمریکا برای تجدید نظر در آیین رفتار حرفه‌ای اعضایش بیش از اندازه بودن تعداد موارد و نکات فنی در آیین‌نامه قبلی و ایجاد شدن فرصتی مناسب برای سوء استفاده از خلاءهای قانونی موجود بوده است (هرون و گیلبرتسون، ۲۰۰۴). انجمن حسابداران رسمی آمریکا به عنوان یکی از اعضای فدراسیون بین‌المللی حسابداران پذیرفته است که استانداردهای اخلاقی را بپذیرد که از حداقل استحکام استانداردهای هیأت بین‌المللی استانداردهای اخلاق برای حسابداران برخوردار باشد. از این رو کمیته اجرایی اخلاق حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا از سال ۲۰۰۱ پروژه همگرایی آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا را با آیین‌نامه اخلاق هیأت بین‌المللی استانداردهای اخلاقی برای حسابداران آغاز کرده است.

آیین رفتار فدراسیون بین‌المللی حسابداران

با توجه به اینکه جهان در حال تغییر است، آیین رفتار حرفه‌ای خاص یک کشور یا یک منطقه برای تطبیق نیازها و ارزش‌های حرفه حسابداری در سایر کشورها، ممکن است مناسب نباشند. بنابراین لازم است آیین رفتار حرفه‌ای ایجاد شود که مورد استفاده بین‌المللی قرار گیرد. یک چنین آیین رفتار حرفه‌ای در حال حاضر آیین رفتار حرفه‌ای آیفک^(۵) است. آیفک یک سازمان غیر انتفاعی، غیر دولتی و غیر سیاسی بین‌المللی است که در سال ۱۹۷۷ تأسیس شده است. آیفک نقش گسترش یکپارچه‌سازی دنیای حرفه حسابداری را به عهده دارد و در زمینه ارتقاء استانداردهای بین‌المللی برای خدمت در جهت منافع عمومی تلاش می‌کند (روایتی و محمدی، ۱۳۹۳). آیفک در حال حاضر فراگیرترین سازمان جهانی برای حرفه حسابداری است. یکی از اهداف آیفک تدوین و توسعه استانداردهای با کیفیت بالا در زمینه‌های حسابداری و حسابداری و اصول اخلاق حرفه‌ای و توسعه رهنمودهای عملیاتی است (تبرزن، ۱۳۸۳). آیفک دارای رویکرد مبتنی بر اصول است. آیین رفتار حرفه‌ای مشتمل بر سه قسمت است. قسمت (الف) اصول بنیادی اخلاق حرفه‌ای را برای حسابداران حرفه‌ای، تبیین و چارچوب نظری لازم را تعیین می‌کند که حسابداران حرفه‌ای باید

که تازه‌ترین آنها در ۳۱ ژوئن ۲۰۱۰ به تصویب رسیده است. علاوه بر آن در سطح بین‌المللی نیز برای اولین بار در سال ۱۹۹۰ کار گروه اخلاق حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران یک آیین‌نامه اخلاقی منتشر کرد. در سال ۱۹۹۶ کار گروه اخلاق حرفه‌ای، آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای را به منظور اعمال این آیین‌نامه برای تمام حسابداران، توجه به موضوعات استقلال و چرخش حسابرس و همچنین اظهار نظرهای ثانویه و اثر آن بر بی‌طرفی حسابرس، تجدید نظر کرد. پس از آن نیز هیأت استانداردهای اخلاقی حسابداران بین‌المللی، در چند نوبت در سال‌های ۲۰۰۴، ۲۰۰۱، ۱۹۹۸ و ۲۰۰۶ در آیین‌نامه اخلاقی حسابداران تجدید نظر کرده و الزاماتی را به آن افزوده است. آخرین تجدید نظر هیأت استانداردهای اخلاقی حسابداران بین‌المللی در سال ۲۰۰۹ انجام و از ابتدای ژانویه ۲۰۱۱ لازم الاجرا شد. در ایران نیز اولین آیین‌نامه رفتار

حرفه‌ای حسابداران توسط انجمن حسابداران خبره ایران در دهه ۱۳۵۰ تدوین شده و دومین آیین‌نامه اخلاقی در اسفند ماه ۱۳۷۷ توسط سازمان حسابداری تدوین شد و از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا شد. با تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰، این تشکل حرفه‌ای آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای خود را از سال ۱۳۸۲ برای اعضایش الزامی کرده است. با وجود آنکه در آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران به ترجمه و اقتباس از آیین‌نامه اخلاق هیأت بین‌المللی استانداردهای اخلاقی برای حسابداران اشاره نشده است، اما این متن کمابیش ترجمه آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران مصوب سال ۱۹۹۶ است. با این تفاوت که در مواردی الزامات، اصلاحات و نکات مقرر، بنابر شرایط و اوضاع و احوال کشور، تعدیل و بازنویسی شده است.

آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا

آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا به وسیله اعضای انجمن حسابداران رسمی آمریکا تدوین شده است. حسابداران رسمی ایالات متحده آمریکا لازم است با آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا آشنا باشند. آیین رفتار حرفه‌ای که به وسیله اکثریت حسابداران حرفه‌ای در ایالات متحده تصویب شده است، به عنوان اخلاق اساسی برای همه حسابداران محسوب می‌شود (آرم استرانگ، ۱۹۹۳، دوسکا دوسکا، ۲۰۰۳). این آیین رفتار حرفه‌ای از دو بخش شامل اصول و قواعد به شرح زیر تشکیل شده است:

بخش اول: اصول

اصول موجود در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیان‌کننده وجود یک شغل حرفه‌ای است که در مقابل همکاران، ارباب رجوع و عموم جامعه مسئول است. از قواعد انجمن حسابداران رسمی آمریکا نمی‌توان انتظار داشت که جوابگوی همه موقعیت‌هایی باشد که اعضاء با آن روبه‌رو می‌شوند، بنابراین زمانی که قواعد واضح و صریح نیستند این اصول و منطق اخلاقی است که باید رفتار اعضا را هدایت کند تا این که اعمال آنها با روح یا هدف این قوانین هم‌رنگ شود (روایتی و محمدی، ۱۳۹۳). این اصول، اعضا را در عمل کردن بر مبنای مسئولیت‌های حرفه‌ای راهنمایی می‌کند و بیان‌کننده اصول مسلم



در موارد زیر بکار گیرند:

الف: شناسایی خطرهای مؤثر در نقض اصول بنیادی.
ب: ارزیابی اهمیت خطرهای شناسایی شده.
پ: بکارگیری تدابیر ایمن ساز، در موارد لزوم، برای برطرف کردن یا کاهش آن خطرها به سطحی پذیرفتنی.

قسمت‌های (ب) و (پ) کاربرد چارچوب نظری را در برخی شرایط توصیف می‌کنند. قسمت (ب) مربوط به حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه است و قسمت (پ) مربوط به حسابداران حرفه‌ای شاغل در بنگاه‌ها و سازمان‌هاست. حسابداران حرفه‌ای شاغل در حرفه نیز ممکن است مواردی از قسمت (پ) را در شرایط خاص، سودمند ببینند. اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای آیفک شامل، صداقت، بی‌طرفی، مراقبت و رقابت حرفه‌ای، اطمینان دهی و رفتار حرفه‌ای است.

آیین رفتار حرفه‌ای خاص یک کشور یا یک منطقه برای تطبیق نیازها و ارزش‌های حرفه حسابداری در سایر کشورها، ممکن است مناسب نباشند. بنابراین لازم است آیین رفتار حرفه‌ای ایجاد شود که مورد استفاده بین‌المللی قرار گیرد. یک چنین آیین رفتار حرفه‌ای در حال حاضر آیین رفتار حرفه‌ای آیفک است

تدوین شده و به تصویب مراجع ذیربط رسیده و به اجرا گذاشته شده است. این ضوابط تا حدود زیادی با اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای منتشر شده در سطح جهانی مطابقت دارد. با توجه به اینکه جامعه حسابداران رسمی ایران در فدراسیون بین‌المللی حسابداران آیفک عضویت دارد، لازم است ضوابط آیین رفتار حرفه‌ای را مطابق با آخرین تغییرات فدراسیون اصلاح کند (پوربهرامی، ۱۳۸۳).

آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، راهنمایی است در جهت تشخیص و حل مسائل اخلاقی (سلمان پناه، طالب نیا، ۱۳۹۲). جامعه حسابداران رسمی ایران نسبتاً جوان است و رعایت قوانین آیین رفتار حرفه‌ای و به ویژه نهادینه شدن اصول رفتار حرفه‌ای در آن و اعضایش به زمان نیاز دارد (صفر، ۱۳۸۳). آیین رفتار حرفه‌ای ایران، شامل ضوابط عمومی و اصول بنیادی است که باید توسط

کلیه حسابداران رسمی رعایت شود و در قالب دو مجموعه اصول و احکام به شرح زیر ارائه گردیده است:

قانون تجدیدنظر شده هیأت استانداردهای بین‌المللی اصول اخلاق برای حسابداران^(۶)

هیأت استانداردهای بین‌المللی اصول اخلاقی برای حسابداران، یک هیأت استانداردگذار مستقل است که توسط فدراسیون بین‌المللی حسابداران تعیین شده و تحت حمایت آیفک فعالیت می‌کند. هیأت استانداردهای بین‌المللی اصول اخلاقی یک قانون تجدید نظر شده اخلاقی برای حسابداران حرفه‌ای جهت روشن کردن الزامات برای همه حسابداران حرفه‌ای از جمله حسابرسان مستقل، انتشار داده است. قانون تجدید نظر شده که از ۱ ژانویه ۲۰۱۱ قابل اجرا است شامل تغییراتی جهت تحکیم الزامات مربوط به استقلال است. قانون تجدید نظر شده، رویکرد مبتنی بر اصول را با الزامات جزء به جزء که مورد نیاز است کامل می‌کند. به علاوه، این الزامات تعیین می‌کند که اعضا نباید استانداردهای ضعیف‌تری از آنچه که در قانون قرار دارد، بپذیرد. این آیین‌نامه شرایط استقلال بیشتری را تحمیل می‌کند. هیأت بین‌المللی استانداردهای اخلاقی حسابداران الزامات استقلال خود را به دو بخش تقسیم می‌کند. اولین بخش قوی‌ترین عوامل باز دارنده را ارائه می‌کند و برای حسابرسی و رسیدگی اجمالی صورت‌های مالی به کار برده می‌شود، بخش دیگر الزامات استقلالی را ارائه می‌کند که بازدارندگی کمتری دارند و برای سایر رسیدگی‌های اطمینان بخشی به کار برده می‌شود. آیین‌نامه هیأت بین‌المللی اخلاق حسابداران درباره موارد بالقوه استقلال بحث می‌کند که در احکام استانداردهای استقلال آیین‌نامه انجمن حسابداران رسمی آمریکا انعکاس نیافته است.

اصول بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای ایران: اصول شامل، درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای و اصول و ضوابط حرفه‌ای است. این اصول خلاصه‌ای از مسئولیت‌های حرفه‌ای در مقابل مردم، صاحبکار و همکاران محسوب می‌شود. این اصول، مفهومی جامع از روش اخلاقی در حرفه حسابداری ایجاد می‌کنند و بر اساس اصول آیین رفتار حرفه‌ای قوانین آیین رفتار حرفه‌ای به‌وجود آمده‌اند که تفسیر مشروحی از اخلاق ارائه می‌دهند.

احکام آیین رفتار حرفه‌ای ایران: احکام شامل شرح و راهنمایی پیرامون موضوعاتی مانند، درستکاری، تضاد منافع، صلاحیت حرفه‌ای، رازداری، آگاهی و استقلال حسابداران است.

رویکرد مبتنی بر اصول در مقابل رویکرد مبتنی بر قواعد

در رویکرد مبتنی بر اصول به جای فهرستی مشروح از قواعد، چارچوبی ارائه می‌شود و از حسابداران خواسته می‌شود در قالب آن عمل کنند. مهمترین مزیت استفاده از رویکرد مبتنی بر اصول کاربرد آن در شرایط گوناگون است. اصول مفاهیم کلی هستند و استفاده از مفاهیم کلی مانع از وقوع مشکلاتی می‌شود که هنگام استفاده از قواعد جزئی رخ می‌دهد. استانداردهای مبتنی بر اصول، امکان استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای در مورد ارزیابی محتوای اقتصادی معاملات را به حسابداران می‌دهد و منجر به تدوین استانداردهای ساده‌تر می‌شود (چهارمالی، ناظمی، ۱۳۸۸). مزیت دیگر رویکرد مبتنی بر اصول، ارائه استانداردهایی با کاربرد ساده، اثبات و به موقع است و همچنین موجب ایجاد همگرایی بیشتر بین اصول پذیرفته شده حسابداری عمومی آمریکا و استانداردهای حسابداری بین‌المللی قلمداد می‌شود. یکی از دلایل شکست نظام راهبری شرکتی در سال‌های اخیر، سوء استفاده از استانداردهای مبتنی بر قواعد عنوان شده است (دریائی، ۱۳۸۹).

نلسون (۲۰۰۳) و شپیر (۲۰۰۳)، معتقدند که استانداردهای

آیین رفتار حرفه‌ای ایران

در ایران درباره مبانی نظری آیین رفتار حرفه‌ای، تاچند سال قبل مطالب جامع و کاملی نداشتیم و اتکای ما بیشتر به منابع و مطالعات خارجی بود. تا در سال ۱۳۷۷ سازمان حسابرسی مطلب نسبتاً جامعی را با عنوان آیین رفتار حرفه‌ای، منتشر کرد که تا حدود زیادی پاسخگوی نیاز جامعه حرفه‌ای بوده است (پوربهرامی، ۱۳۸۳). انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۷۷ به فدراسیون بین‌المللی حسابداران پیوسته است (تبرزن، ۱۳۸۳). در حال حاضر در سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران آیین‌نامه‌های متعددی



توسط مجریان آن می‌گردد و باعث می‌شود تا رویکرد مبتنی بر قواعد، تنها به عنوان یکی از حداقل معیارهای لازم در زمینه اخلاق حرفه‌ای، در نظر گرفته شود. بدین ترتیب، به نظر می‌رسد که برای اعاده شهرت و اعتبار حسابداری در نزد عموم، استفاده از رویکردی جامع شامل اهداف نهایی پشتوانه قواعد وضع شده یعنی رویکرد مبتنی بر اصول ضرورتی انکار ناپذیر است (باغومیان، ۱۳۸۵). سولومون (۱۹۹۲)، نیز معتقد است که رویکرد ارزش‌های اخلاقی باید بر مبنای اصول اخلاقی تدوین شود. البریخت و ساک (۲۰۰۰)، نیز پس از اشاره به این نکته که تأکید بیش از حد بر جنبه‌های فنی و مبتنی بر قواعد حسابرسی، یکی از بزرگترین کاستی‌های حرفه حسابداری بشمار می‌آید، پیشنهاد کرده‌اند که از طریق تجدیدنظر اساسی در آموزش حسابداری و حسابرسی، زمینه لازم برای اتکا کمتر حوزه‌های مذکور به قواعد، فراهم آید (باغومیان، ۱۳۸۵).

گا (۱۹۹۰)، بر این باور است که مبنای تفکر حسابرسان در فرآیند بررسی صورتهای مالی، باید براساس یک رویکرد مبتنی بر اصول قرار داشته باشد، از این رو الگویی مبتنی بر اصول را برای حسابرسان و حسابداران پیشنهاد کرده است. از دیدگاه شیپر (۲۰۰۳)، تصویب قانون سربنیز آکسلی گام دیگری برای تغییر رویکرد مبتنی بر قواعد به رویکرد مبتنی بر اصول به شمار می‌آید (باغومیان، ۱۳۸۵). تحت رفتار قانونی مبتنی بر قواعد، مانند قانون انجمن حسابداران رسمی آمریکا، اهداف اخلاقی سازمان به سمت فرآیند انتظامی‌ای که به عدم رعایت قوانین توجه می‌کند، در حال افزایش است. اجتناب از عدم اعمال قوانین، هدف اولیه است، به این امید که حداقل کردن عدم رعایت قوانین، خصوصیات کلی حرفه را بهبود خواهد بخشید (آلبرت و آلفونسو، ۲۰۱۱). آیین رفتار حرفه‌ای بین‌المللی حسابداران، چیزی بیشتر از صرفاً اجرای قانون نیاز دارد. در حمایت از اصول بنیادی این قانون اخلاقی، حسابداران را ملزم می‌سازد، تا از شرایط، عادات، رفتارها، یا دیگر شرایطی که تبعیت از اصول بنیادی را تهدید می‌کند به دور باشند. این چارچوب نظری برای تقویت اجرای بیش از میزان انحصاری مجموعه کمی قوانین، طراحی شده است. این چارچوب حسابداران را به سمت بهینه‌سازی اصول اخلاقی‌ای که توسط حرفه دنبال می‌شوند، ملزم می‌سازد (آلبرت و آلفونسو، ۲۰۱۱).

پیشنهادات

انجمن حسابداران رسمی آمریکا به تعیین، گسترش و تدوین مداوم استانداردهای اخلاقی متعهد شده است. پیشنهاد می‌شود که این فرآیند باید تلاش اولیه خود را جهت وفق دادن ساختار مبتنی بر قواعد قانون انجمن حسابداران رسمی آمریکا با قانون اخلاق فدراسیون بین‌المللی که مبتنی بر اصول است معطوف کند. انجمن حسابداران رسمی آمریکا برای حرکت به سمت قوانین مبتنی بر اصول اخلاقی، نیاز دارد تا دو گام اساسی را طی کند: اول، تعریف اینکه اخلاق حرفه‌ای برای حسابداران به چه معناست و دوم، گسترش یک فرآیند بهبود مداوم که حسابداران را به پروراندن فضایل اخلاقی هدایت کند. انجمن حسابداران رسمی آمریکا به گسترش برنامه‌ها و فرآیندهایی که به دستیابی به یک قانون اخلاقی تجدید نظر شده مبتنی بر اصول و فضایل بینجامد نیاز دارد. اندیشه دستیابی به بالاترین استانداردهای حرفه‌ای در بین حرفه حسابداری جدید نیست. این موضوع قبلاً تحت یک سیستم بازبینی قرار داشته، اما سیستم تنها استانداردهای حسابداری و کیفیت خدمات حسابداری را در بر داشته و نه استانداردهای اخلاقی را؛ پس نیاز است تا سیستمی

حسابداری باید بیشتر مبتنی بر اصول باشد. بهبود استانداردها مفید و سودمند است ولی به تنهایی برای گذر از سیستم فعلی به سیستم حسابداری مبتنی بر اصول کافی نیست، بنابراین فرآیند اخلاق حرفه‌ای نیز باید بهبود یابد (حقیقت، نصیری، ۱۳۸۹). در رویکرد مبتنی بر قواعد، استانداردهای حسابداری براساس قواعدی از پیش تعیین شده بنا نهاده شده‌اند، در مقابل برای تدوین استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول به جای تکیه بر قواعد از پیش تعیین شده، بر مفاهیم اساسی و واقعیت‌ها اتکا می‌شود. در تدوین استانداردها بر پایه قواعد ممکن است تنها به شکل توجه شود و محتوا از دست برود. استانداردهای مبتنی بر قواعد بسیار پیچیده و فرآیند تدوین آن کند است (مراد زاده، بنی مهد، ۱۳۸۵).

هیأت استانداردهای حسابداری مالی آمریکا^(۷)، جهت تدوین استانداردهای مبتنی بر اصول، چارچوب مفهومی خود را مورد تجدید نظر کلی قرار داده تا چارچوب مفهومی مبتنی بر شرایط اقتصادی و با انعطاف پذیری بالا تدوین کند که موجب اصول‌گرایی در فرآیند گزارشگری مالی می‌شود. استانداردهای جدید شامل قوانین کمتر و تمرکز بیشتر بر اصول کلی است (مونیز، ۲۰۰۸). به عبارتی وجود استانداردهای مبتنی بر اصول که شرح و تفسیر جامعی از آن نیز ارائه شده باشد را بر استانداردهای قاعده‌گرا ترجیح می‌دهد (دریائی، ۱۳۸۹). استانداردهای حسابداری ایران از استانداردهای بین‌المللی اقتباس شده است، که بر مبنای اصول تدوین می‌شوند، بنابراین استانداردهای حسابداری ایران نیز متأثر از اصول است (بنی مهد، ۱۳۸۵). در راستای تغییرات جهانی، کمیته تدوین استانداردها در ایران نیز باید بر خود بداند تا در تهیه چارچوب مفهومی مناسب مطابق با شرایط ایران، از تمامی کسانی که در این عرصه گام برداشته، کمک بگیرد و با تدوین چارچوب مفهومی مناسب، وضعیت استانداردهای ایران را بهبود بخشند (دریائی، ۱۳۸۹).

حرکت به سمت فرآیند اخلاق حرفه‌ای مبتنی بر اصول

اعمال قضاوت در چارچوب اصول، موضوع جدیدی در حسابداری نیست. صرفنظر از این که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول باشد یا قواعد، اعمال قضاوت در حسابداری یک ضرورت است. رویکرد مبتنی بر قواعد به تهیه کنندگان اطلاعات مالی می‌گویند چه کاری باید انجام دهند ولی رویکرد مبتنی بر اصول بیشتر بر این نکته تأکید می‌کند که تهیه کنندگان صورتهای مالی خود تصمیم بگیرند چه کاری انجام دهند. رویکرد مبتنی بر اصول در مقابل قواعد نیاز به قضاوت حرفه‌ای در سطح بالاتری دارد. برای اعمال قضاوت حرفه‌ای نیاز به چارچوب نظری مناسب و مورد قبول همگان است (حقیقت، نصیری، ۱۳۸۹).

سردیوید تویدی، مدیر هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی می‌گوید، ما به رویکردی تمایل داریم که شرکت و حساب‌رسان را ملزم می‌کند گاهی به عقب برگردند و بنگرد که آیا حسابداری پیشنهادی با اصول بنیادی سازگار است، رویکرد ما هم شرکت‌ها و هم حساب‌رسانشان را ملزم می‌کند تا قضاوت حرفه‌ای را برای منافع عمومی بکار بندند (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۳). نگرانی‌های اخیر درباره کیفیت و شفافیت گزارشگری و حسابداری مالی ایالات متحده، ابراز شده که ناشی از رویکرد مبتنی بر قواعد و چارچوب مفهومی است (ثقفی و همکاران، ۱۳۸۳). کارول و بوخ هولتز (۲۰۰۳) نیز به این نکته اشاره کرده‌اند که وجود تفکر اخلاقی منجر به رعایت شدن همزمان متن و روح قانون



- (آیفک): به مناسبت عضویت جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه تحلیلی حسابدار رسمی شماره ۳.
۵. تقفی، علی، امیر پوریانسب و محمد قربانی (۱۳۸۳). رویکرد مبتنی بر اصول به استانداردهای ایالات متحده آمریکا، ماهنامه حسابدار شماره ۱۶۱.
 ۶. چهارمعالی، علی اکبر و فرزاد ناظمی، (۱۳۸۸). استانداردهای حسابداری مبتنی بر قواعد و استفاده نادرست از اصول حسابداری، مجله حسابداری مدیریت، سال دوم شماره سوم.
 ۷. حساس یگانه، یحیی و امید مقصودی، (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری شماره ۱.
 ۸. حقیقت، حمید، محمود نصیری، (۱۳۸۹). بهبود قضاوت در حسابداری مالی: رویکرد مبتنی بر اصول حسابداری، ماهنامه حسابدار شماره ۲۲۲.
 ۹. دریائی، عباسعلی، (۱۳۸۹). بررسی روند گرایش به رویکرد مبتنی بر اصول تعدیل شده یا هدف دار در تدوین استانداردهای حسابداری، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری شماره ۲۰.
 ۱۰. رویائی، رمضانعلی و مهدی محمدی، (۱۳۹۳). اخلاق و حرفه‌ای گرای در حسابداری، چاپ دوم، انتشارات کتابخانه فرهنگ.
 ۱۱. سلمان پناه، نجمه، قدرت اله طالب نیا، (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت شماره ۱۸.
 ۱۲. علی مدد، مصطفی، محمد جواد صفار، محمود پوربهرامی، ابوالقاسم غفاریان، (۱۳۸۳). میزگرد آیین رفتار حرفه‌ای، فصلنامه حسابرس شماره ۲۷.
 ۱۳. علی مدد، مصطفی، (۱۳۸۳). درآمدی بر اخلاق و آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای، فصلنامه حسابرسی شماره ۲۷.
 ۱۴. محمدی، مهدی، (۱۳۹۳). بررسی موارد خاص در حسابداری، چاپ اول، انتشارات کتابخانه فرهنگ.
 ۱۵. مراد زاده، مهدی و بهمن بنی مهد، (۱۳۸۵). تغییر استانداردهای حسابداری بر اساس رویکردهای مبتنی بر قواعد و اصول، فصلنامه حسابدار شماره ۱۷۹.
16. AICPA. (2008). AICPA Professional Standards : code of professional conduct and bylaws , PP.4269-6210.
 17. Albrecht W.S. and R.J. Sack (2000) Accounting Education : charting the Course through a Perilous Future. Sarasota, FL: American Accounting Association (AAA).
 18. Armstrong, M. B. (1993a). Ethics and professionalism for CPAs. Cincinnati, OH : South – western.
 19. Armstrong ,M. B. (1993b). Ethics and professionalism in accounting education : a sample course. journal of Accounting Education , 11 , 77 – 92.
 20. Benston, G. J. Bromwich, M, & wayenhofer, A (2006). principles versus rules – based accounting standards : the fasbs standard setting strategy. Abucus , 42(2) , 165 – 188.
 21. Carroll A.B. and A.K. Buchholtz (2003) Business and Society : Ethics and Stakholder Management. 4th ed., Cincinnati, OH: Western College Publishing.
 22. Duska RF ,Duska BS (2003). Accounting Eight published. Blackwell Publishing. India. pp,25.
 23. Gaa j. (1990) “A theory of Evidence Based on Audit Assertions”, Contemporary Accounting Research, 6(2).
 24. Imhoff E. A. Tr. (2003), “Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance”, Accounting Horizons, 17.
 25. Neill ; J. D. stovall, O. S. & jinkerson, D. L. (2005). A critical analysis of the accounting industrys roluntarg code of conduct ,Journal of Business Ethics ,59(1.2) , 101 – 108.
 26. Paine I. S. (2003). ralue shift : why companics Must shift social and financial Imperatives to Achieve superior performance. New York ,NY :McGraw – Hill.
 27. Schipper K. (2003) “Principle – Based Accounting Standards”, Accounting Horizons, 17(1).
 28. Solomon R.C (1992) Ethics and Excellence : Cooperation and Integrity in Business, New York, Ny: oxford university Press.

برقرار شود تا استانداردهای اخلاقی را نیز در برگیرد. در ایران نیز جامعه حسابداران رسمی نسبتاً جوان است و رعایت قوانین آیین رفتار حرفه‌ای و به ویژه نهادینه شدن اصول رفتار حرفه‌ای در آن و اعضایش به زمان نیاز دارد. تدوین و تصویب ضوابط و آیین‌نامه‌ها اگر چه اقداماتی مفید هستند اما برای اعتلای رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای در کشور، کوشش و اقدامی همه جانبه توسط جوامع حرفه‌ای حسابداری، مؤسسات حرفه‌ای و حسابداران حرفه‌ای لازم به نظر می‌رسد. بطوری که گفته شد، آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای تهیه شده توسط سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران ترجمه، اقتباس و تلخیص از متن تهیه شده توسط کمیته اخلاق و رفتار حسابداران حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران است، پس لازم است ضوابط آیین رفتار حرفه‌ای را مطابق با آخرین تغییرات فدراسیون بین‌المللی اصلاح کنند. نیل به این اهداف، تنها از طریق افزایش باور به اصول، تدوین آیین رفتار حرفه‌ای مناسب و اجرای کامل و بدون قید و شرط آن در عمل ممکن است.

نتیجه گیری

انتقاد کنونی از قانون انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ما را به نتیجه مشابه آنچه در مورد کاستی‌های رویکرد مبتنی بر قواعد نشان می‌دهد، هدایت می‌کند. یک قانون اخلاق مناسب باید بیشتر از حداقل استانداردهای قابل قبول فراهم کند و تلاش کند تا به بالاترین استانداردهای اخلاقی دست پیدا کنیم. در تلاش برای یافتن راه‌هایی برای بهبود قانون انجمن حسابداران رسمی آمریکا، این قانون را با قانون اخلاق فدراسیون بین‌المللی حسابداران که به تازه گی اصلاح شده است مطابقت دادیم. قوانین اخلاق فدراسیون بین‌المللی بیشتر بر مبنای اصول می‌باشند و می‌تواند به عنوان یک مدل برای گسترش یک قانون اخلاقی مبتنی بر اصول برای تمامی حسابداران از جمله حسابداران ایران مفید باشد. یک قانون اخلاقی درست، تأثیرگذار، مربوط و مفید برای حسابداران حرفه‌ای، نیازمند بکارگیری فضایل اخلاقی با کیفیت و یک فرآیند بهبود مداوم و دارای رویکرد مبتنی بر اصول است. باتوجه به مطالب ارائه شده می‌توان نتیجه گرفت، که برای ایجاد تحول در دستاوردهای حرفه‌ای در حوزه حسابداری، بکارگیری رویکرد مبتنی بر اصول اجتناب ناپذیر است.

پی‌نوشت‌ها:

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
2. Luca pucloli
3. Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)
4. Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)
5. International Federation of Accountants (IFAC)
6. International Ethics Standards Board For Accountants (IESBA)
7. Financial Accounting Standards Board (FASB)

منابع و ماخذ:

۱. باغومیان، رافیک، (۱۳۸۵). فرهنگ حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای: ضرورت بازاندیشی در اصول بنیادی حسابداری و حسابرسی، ماهنامه حسابدار شماره ۱۷۸.
۲. بیستانیان، جواد، (۱۳۹۰). اخلاق حرفه‌ای: آیین رفتار حرفه‌ای: زیر بنای شکل‌های حرفه‌ای، ماهنامه حسابدار شماره ۲۳۲.
۳. بنی مهد، بهمن، (۱۳۸۵). تدوین استانداردهای حسابداری: اساس رویکردهای مبتنی بر قواعد و اصول، ماهنامه حسابدار شماره ۱۲۹.
۴. تبرزن، معصومه، (۱۳۸۳). آشنایی با فدراسیون بین‌المللی حسابداران