



جایگاه اخلاق در حسابداری و حسابرسی

حدیث ابدالی لرکی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی خوزستان، ایران

شرکت برق منطقه ای خوزستان

h.abdali2016@gmail.com

چکیده

حضور حسابداری در دنیای امروز امری ضروری است زیرا عامل محرکی برای سامانه اقتصادی جاری بوده و در برابر عموم مسئولیتی کلیدی دارد از این رو اطلاعاتی که توسط حسابداران ارائه می شود باید کارآمد، واقعی، بی طرفانه و قابل اتکا باشد پس حسابداران باید واجد شرایط حرفه ای باشند در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه ای و افراد متکی به خدمات حسابداری جایگاه خاصی دارد. رعایت ارزش های اخلاقی در حسابداری بر آگاهی کارکنان، رفتار حرفه ای، آموزش اخلاق، جو و فرهنگ سازمانی و کنترل محیط تاثیر قابل توجه ای دارد که این عوامل در پیشگیری از تقلب و فساد مالی در سازمان ها نقش تعیین کننده ای دارند همچنین به دلیل نیاز افراد جامعه به یک مرجع قابل اعتماد که به دور از هرگونه تمایلات جانبدارانه ای بتواند صورتهای مالی ارائه شده توسط شرکتها، را تایید نماید ضرورت توجه به اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد و حرفه حسابداری باید اصول اخلاقی و قوانینی را تدوین نماید که اعضای آن را ملزم نماید تا به سطحی از خویشتن داری برسند که ماورای این الزامات قانونی و مقررات باشد و این اصول اخلاقی در آنها نهادینه شود. در طی این مقاله سعی شده پیرامون مفاهیم اساسی اخلاق، لزوم رعایت اصول اخلاقی، تهدیدات و تدابیری برای اخلاق در حرفه حسابداری ارائه شود.

واژگان کلیدی: اخلاق حسابداری، ارزش های اخلاقی، آیین رفتار حرفه ایی



مقدمه

حرفه حسابداری یکی از با نظم ترین حرفه های دنیا است و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پابندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (۱) در صورتی که رفتارهای غیر اخلاقی در جامعه رونق یابد سبب شکست هایی هنگفت در جامعه می شود پس مهم ترین متغیر در موفقیت هر سازمان اخلاق و رفتار حرفه ای است در نتیجه حرفه حسابداری علاوه بر جلب اعتماد مالکان در نحوه انجام کار، باید به دیدگاه اخلاق هم واکنشی مناسب داشته باشد. پیامد های رفتارهای غیر اخلاقی و غیر حرفه ای شرکتها از جمله انرون و وردکام باعث بروز مشکلات جهانی و بی اعتمادی افراد به موسسات حسابداری و حسابرسی شده است به طوری که حرفه حسابداری و حسابرسی به طور جدی آسیب دید. اگر فرهنگ اخلاقی توسط حسابرسان رعایت می شد این چنین رسوایی هایی به بار نمی آمد و اعتبار و شهرت بسیاری از افراد که به این موسسات اعتماد کرده بودند بر باد نمی رفت. موج رسوایی های اخیر حسابداری به اعتبار حرفه صدمه زد، این امر باعث شد جوامع تجاری بارها خواستار بهبود تصمیم گیری اخلاقی در حرفه حسابداری شوند. آرمسترانگ و همکاران (۷) بیان می دارند که توجهات بیشتری به اخلاق در حسابداری ضروری است، و همچنین تذکر می دهند که "باید اخلاقیات بیشتری در آموزش حسابداری تعلیم داده شوند".

علم اخلاق و تعاریفی از آن

علم اخلاق یک سری از استانداردهای اخلاقی برای قضاوت در رابطه با درست یا نادرست بودن یک مطلب است.

اخلاق در زبان لاتین به عنوان (ETHICS) بیان می شود که از ریشه یونانی به معنای آداب و رسوم گرفته شده است. اما در زبان فارسی اخلاق از کلمه ای عربی بر وزن افعال و جمع واژه خلق گرفته شده است. خلق مجموعه صفات، ویژگی ها، حالات و خوی درونی که سرچشمه گفتار و رفتار انسان هستند، را گویند و به معنی بهبود روابط انسان با خدا (خدایمحوری)، با خود (خودباوری و عزت نفس) و با دیگران (مردم داری) می باشد.



در فرهنگ دهخدا اخلاق چنین تعریف شده است :

"دانش بد و نیک خویها، یکی از سه بخش فلسفه عملیه ،و آن تدبیر انسان است نفس خود را یا یک تن خاص را. که به معنی خلق و خوی ها تعریف شده و علم اخلاق عبارتست از علم معاشرت با خلق و آن از اقسام حکمت عملیه است و آن را تهذیب اخلاق و حکمت خلقیه نیز نامند."

هارت ویک (۲۰۰۱) می گوید "اخلاق تعریفی فردی از موارد که که خوب یا راست بوده می باشد" و مابری اخلاق را به معنای رفتار درست و مطالعه آن می داند.

اریک کوهلر در فرهنگ حسابداری ، اخلاق را اینگونه تعریف کرده است "قواعدی معنوی که کاربرد آن ها برای مسایل رفتاری مشخصی به ویژه مقررات حرفه ای که توسط نهاد حرفه ای درباره رفتار اعضا تدوین یافته است "

بنابراین با تعاریفی که آورده شد می توان نتیجه گرفت که اخلاق و آیین رفتار حرفه ای در شاخه اخلاق کاربردی جای دارد و حاوی یک نظام ارزشی است که بر اساس آن درست یا نادرست بودن رفتار صاحبان یک حرفه تعریف و بیان می گردد

هدف از آموزش اخلاق و تعلیم و تربیت اصول اخلاقی

ارتباط حسابداری و اخلاق فراتر از یک مفهوم جنبی می باشد چرا که موارد یاد شده خاص حسابداری نیست . اصول و مبانی حسابداری ریشه های اخلاقی دارند به طوری که تفکیک حسابداری از آن امری جدا ناشدنی است . (littelton، ۱۹۵۲) اگر چه حسابداران چالش های اخلاقی زیادی را تجربه نموده اند ، لکن درک مبانی ، چارچوب و بافت تفکر اخلاقی اهمیت مضاعف دارد (Gaa، ۱۹۹۶) هدف از آموزش اخلاق به حسابداران شامل:

ربط دادن آموزش حسابداری به مسایل اخلاقی ، به رسمیت شناختن مسایل در حسابداری که دارای مفاهیم اخلاقی هستند، توسعه دادن حس تعهد اخلاقی یا مسئولیت پذیری و توسعه توانایی های مورد نیاز برای مقابله با درگیری های اخلاقی یا مشکلات می باشد. اعتقاد بر این است که باید یک درک واقعی و هدفی والاتر از تعلیم و تربیت در نتیجه تحصیل اصول راهبردی اخلاق (که به آن اصول اخلاق می گویند) وجود داشته باشد . با در نظر گرفتن این موضوع که به چه کسی باید تعلیم و تربیت داده



شود و هدف از این تعلیم و تربیت چیست ، ضرورت دارد که شفافیت تفکر و ذهن نیز وجود داشته باشد. زمانی می توان به آن مهم دست پیدا کرد که مفهوم اصول اخلاقی به گونه ای درک شود که بتوان چارچوبی در زمینه تعلیم و تربیت طراحی کرد که اجرا پذیری داشته باشد. نکته بسیار مهمی که ممکن است مطرح شود، این است که چون اصول اخلاقی به میزان بالایی انتزاعی بوده و ریشه در اعتقادهای بشری و علم فلسفه دارد ، ضروری است که یک برنامه تحصیلی در این مورد طراحی شود. اصطلاح آموزش به معنای هدایت کردن است که در اصل به شکوفایی توانایی در یک فرد برای روبه رو شدن با زندگی اشاره می کند و هدف از آموزش فقط درک مفاهیم و توسعه مهارت‌ها نبوده ، بلکه هدفی بزرگتر را نیز دنبال می کند و آن ایجاد شخصیت است.

تعلیم و تربیت موثر باید به گونه ای طراحی و پیاده سازی شود که به استعداد های خوب اجازه شکوفایی بدهد. در حوزه حسابداری ، این استعدادها شامل ارزشهای حرفه ای ، اصول اخلاقی و عقاید آنها است. اصول راهبردی اخلاقی حقیقتی است که به سازه های مربوط به جنبه غیرفیزیکی انسانها اشاره داشته و به این موضوع تاکید می کند که ابزاری که با آن بتوان به این بعد درونی انسانها رسید ، باید به صورت یک رابطه قانونی درآید تا که فراگیران حسابداری و هیئتهای حرفه ای درباره آموزش و تربیت افراد با اخلاق جدی باشند . تعلیم و تربیت می تواند بصورت ابزاری برای آموزش اصول اخلاقی باشد .

برای اینکه قوانین وضع شده و استانداردهای موجود بتواند به طور موثری تاثیرگذار باشند، لازم است که ابتدا ارزشهای حرفه ای ، اصول اخلاقی و عقایدی که حسابداران حرفه ای در طول برنامه آموزشی به آنها نیاز دارند، دوباره شناسایی و در راستای صلاحیت بخشی به آنها طبقه بندی شوند. ارائه یک الگوی آموزشی فقط زمانی می تواند به بهترین شکل تاثیرگذار باشد که واقعیتها را ارائه کند ، به پیشرفت برنامه کمک دهد و مسئولان را مجاب سازد که الگوی پیشنهادی می تواند در صورت منعکس شدن در برنامه درسی، به طور مسلم تاثیرگذار باشد در غیر اینصورت ایرادهای گرفته شده باعث خواهد شد که تحقیقهای انجام شده فقط به عنوان یک فعالیت علمی تہی از اجرا پذیری باقی بماند. بنابراین دیدگاه ما از تعلیم و آموزش اخلاق حسابداری ، پیشنهاد چارچوبی است که دیدگاه کلی نگرانه ای داشته باشد و این موضوع ملکه ذهن انسان باشد که واقعیت انسان به عنوان یک موجود درک کننده با یک وجود معنوی ، در یک شغل فیزیکی فقط برای هدفهای حرکتی جا گرفته است. این دیدگاه درباره انسان در راستای تعریف علمی تیلر قرار دارد

تعلیم اخلاق در برنامه های آموزشی ایران



رحمانی و همکاران (۱۳۸۷) در تحقیقی با بررسی تطبیقی عنوانهای درسی رشته حسابداری طبق برنامه مصوب شورای برنامه ریزی با برنامه درسی دانشگاههای معتبر جهان، مواردی را به عنوان مغایرت با برنامه درسی موجود در ایران در دوره کارشناسی مشخص کرده که با توجه به آن، اهمیت آموزش اخلاق در دانشگاههای معتبر جهان مشخص می شود. در واقع، عنوانهای درسی "اخلاق حرفه ای" و "خدمات اعتباردهی و اطمینان بخشی" که جزو دروس دوره کارشناسی در این دانشگاههاست، گویای این موضوع است که آموزش اخلاق حرفه ای، اساس این حرفه است و بدون آموزش اصول اخلاقی، فراگیران این حرفه قادر به انجام امور مربوط در آینده شغلی خود نیست و نمی توانند نسبت به عموم جامعه مسئولیت پذیر باشند. لازم است تجدید نظری در برنامه های آموزش موجود در ایران به عمل آید تا فراگیران حسابداری در ایران نیز آموزش ببینند که پذیرش مسئولیت نسبت به عموم جامعه وجه متمایز کننده این حرفه بوده و رعایت اصول حرفه ای در وظایف محول شده امر بسیار مهمی است.

اهمیت صلاحیت اخلاقی از دید حسابداران حرفه ای

زکوس معتقد است که اخلاقیات مانع اصلی در برابر فساد است. زیرا اخلاقیات در پی پیشینه سازی ارزش هاست، در حالی که فساد در دراز مدت به کمینه سازی ارزش ها منجر می شود. البته هنجارهای اخلاقی در حال تغییر هستند و از فرهنگ، فناوری و مذهب تاثیر می پذیرند. به سخن دیگر، سطح استاندارد از اخلاقیات در بخش های مختلف زندگی اجتماعی وجود ندارد، اما جهت گیری اصلی هنجارهای اخلاقی در نقطه مقابل فساد قرار می گیرد. به زعم کونتز و همکاران همگانی ترین راه برای نهادی کردن اصول اخلاقی پدید آوردن یک قانون اخلاقی است، قانونی که منعکس کننده قضاوت اخلاقی جامعه باشد. از این رو، به نظر می رسد رایج ترین راه برای اطمینان از کنترل فساد در سطوح فردی و سازمانی، تعمیق اخلاقیات در سازمان ها و جامعه است (2) لازم است به بررسی اهمیت اخلاق حرفه حسابداری بپردازیم که برای وجود این اهمیت دلایل زیادی وجود دارد: ۱- حسابداران عمومی موظف به حفظ منافع جامعه و همچنین اعتبار حسابداری را بر عهده دارند که نباید دستیابی به منافع شخصی این وظایف را تحت تاثیر خود قرار دهد. ۲- هر حسابدار عمومی باید هم به نیازهای صاحبکار اهمیت دهد و هم وظیفه اعتبار دهی به صورتهای مالی را به بهترین نحو انجام دهد از آنجایی که حسابداران عمومی موظف به اظهار نظر در مورد صورتهای مالی هستند به اطلاعاتی حساس و محرمانه دسترسی خواهند داشت ۴- حسابداران عمومی حرفه ای باید وظایف خود را مطابق با استانداردهای



حرفه ای حسابداری انجام دهند و به اجرای دقیق و ماهرانه مطابق با معیارهای از پیش تعیین شده از جمله بی طرفی، صداقت و استقلال بپردازند که لازم است برای رعایت اینگونه معیارها یک حسابدار رسمی حرفه ای با استانداردهای حرفه ای و تکنیکی آشنایی کافی داشته باشد (8) حسابداران رسمی حرفه ای از طریق منابع گوناگونی می توانند به معیارهای فوق دست یابند از جمله: ۱- فدراسیون بین المللی حسابداران (IFAC) در رابطه با استانداردهای بین المللی حسابرسی، ۲- آشنایی کافی با دستورالعمل های نهادها و انجمن های حسابداری کشور ۳- کمیته استانداردهای حسابرسی - ۴- آشنایی با کلیه قوانین و مقررات مربوطه (9)

اصول اخلاق حرفه ای دارای بار ارزشی بالایی بوده که رعایت آن در رعایت هنجارهای اجتماعی شکل می گیرد.

سه عامل اساسی که در ایجاد یک فرهنگ اخلاقی در سازمان کمک کننده می باشد می توان به وجود مجموعه ای از ارزش های اخلاقی، استقرار برنامه های رسمی اخلاق و حضور مستمر رهبری اخلاقی اشاره کرد (10) برنامه های اخلاقی در پی کشف موارد غیر اخلاقی و قانون شکنی هاست تا این قانون شکنی ها گزارش داده شوند. هنگامی که سازمان از وقوع یک قانون شکنی آگاه شود و آن را به مقامات مربوط گزارش دهد، آنگاه باعث کاهش جرایم می شود. توجه به بحث و گفتگوی مدام درباره ارزش ها باعث افزایش روحیه کارگروهی، صداقت و صراحت در محیط کار می شود. کارکنان احساس می کنند که بین ارزش های آنان و ارزش های مورد نظر سازمان هم خوانی و هماهنگی وجود دارد لذا با انگیزه و عملکرد قوی تری کار میکنند (3)

اصول اخلاق حسابداری

اولین تحقیق انجام شده در زمینه اخلاق حسابداری در سال ۱۹۶۹ توسط لوئیپ زمانی که در تحقیقات دانشگاهی هیچ توجه ای به این موضوع داده نمی شد انجام شد. تا این که در اواخر این دهه به دلیل تعدادی از عوامل مانند گزارش کمیسیون و فعالیت های انجمن حسابداری آمریکا در مناطق مربوط به اخلاق حسابداری به این موضوع توجه شد و کنفرانس های انجام شده توسط پروفیسور آیرز و قوش نیز کمک شایانی به این موضوع کرده است. اما موضوع اخلاق د حسابداری بیشتر از سال ۲۰۰۱ در پی فروپاشی شرکت انرون مطرح شد. با توجه به طبیعت رشته حسابداری، حسابداری پیوند نزدیکی با اخلاقیات، سیرت و مذهب دارد. مفاهیم سیرت، اخلاقیات و مذهب به طور نزدیکی به هم مرتبط هستند و آنها کامل کننده هم هستند بنابراین اهداف حسابداری و اخلاق در کسب و کار یک پیوستگی محکمی وجود دارد (11). حسابداران، موقعیتی دارند که ذاتاً با ارزش و سرشار از مسئولیتهای اخلاقی



می باشد. تصمیماتشان بر سایر مردم، سازمان ها، اتحادیه ها، محیط طبیعی و نیز بر نوع نگاه به شرکت اثر می گذارد، پس این تصمیمات باید بر اساس بنیاد و پایه اعتماد اتخاذ شوند. از این دیدگاه اخلاق، درستی و شفافیت از حسابداری تفکیک ناپذیرند (12) لازم است دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه ای، پایبندی به اصول بنیادی اخلاقی حسابداری است. هر یک از انجمن های حرفه ای حسابداری، اصول اخلاقی خاص خود را تدوین می نمایند که شباهت های زیادی به هم داشته و همگی کارآمدی، قابلیت اعتماد، حرفه ای بودن و اعتبار خدمات حسابداری را تامین می نمایند.

حسابداران حرفه ای قادر هستند کار خود را در چندین حوزه متفاوت انجام دهند. تحقیقات نشان داده است که حوزه مطالعات در دامنه اخلاق حسابداری از حسابرسی مستقل شروع شده و به اصول اخلاقی در بازارهای سرمایه ای ختم می شود.

بنابراین می توانیم برای اخلاق حسابداری ویژگی هایی را برشمرده، الف- قابلیت اعتماد را فراهم می سازد- در مورد جنسیت، مذهب، سن، ملیت، اصل و نسب و غیره حساس نیست پ- در هدایت و وظایف حرفه ای برای تطابق دادن با مقررات و معیارهای اخلاقی شرکت تلاش می کند. ت- وظایف حرفه ای را در انطباق با قوانین هدایت می کند. ث- برای منافع عمومی احترام قایل شده ج- از اطلاعات محرمانه حفاظت کند چ- محدودیت های حرفه ای در رابطه با قضاوت را شناسایی نموده ح- برای حرفه مذکور اعتبار بخشی می کند خ- برای سازمانها تعهد و وفاداری ایجاد می کند د- تضاد منافع را از بین می برد ذ- برای اجرای قراردادهای به تصویب رسیده اطمینان لازم را فراهم می کند ر- از فعالیت هایی که برای منافع عمومی اختلال ایجاد دوری میکند ز- مانعی محکم در برابر گرفتن رشوه از مشتری یا صاحبکار می شود ژ- استفاده شخصی از اموال شرکت را جایز نمی داند س- از دادن هدایایی با منافع سازمانی خودداری می کند

حسابداران گاهی با موفقیت های مختلفی روبرو می شوند که به قضاوت های اخلاقی با اهمیتی نیازمند است از طرفی حسابداران با فرصت های کاری زیادی نیز روبرو می شوند که اگر در این فرصت ها از رفتار غیر اخلاقی استفاده کنند منافع شخصی زیادی کسب خواهند نمود. هر رفتار غیر اخلاقی در حسابداری سبب زیان در نظام های اقتصادی می شود که لازم است برنامه ریزی مناسبی برای راهنمایی حسابداران حرفه ای در هنگام قضاوت اخلاقی صورت گیرد (13).

اهداف آموزش اخلاق به حسابداران

دانشگاهها به عنوان نهادی که وظیفه آموزش و تربیت نیروهای متخصص و متعهد جهت فعالیت در جامعه را دارند، مطرح هستند. متأسفانه رویکرد کنونی آموزش عالی در کشور ما بر تخصص بیشتر از



تعهد تکیه دارد . با توجه به جایگاهی که حسابداران در بازارهای مالی دارند ، لازم است اخلاق حرفه ای را شناخت و به آن عمل کنند . از آنجا که دانشجویان حسابداری در آینده به عنوان حسابداران و حسابرسان حرفه ای در جامعه فعالیت می کنند ، درک مناسب اخلاقی و متعهد بودن به اصول و آیین رفتار حرفه ای می تواند تاثیر به سزایی در جلوگیری از مفاسد اقتصادی و افزایش کارایی اخلاقی آنها داشته باشد . استادان رشته حسابداری باید بر آموزش اصول اخلاق حرفه ای به عنوان یکی از مبانی اولیه رشته حسابداری و نحوه اجرای این اصول در رویارویی با مسائل اخلاقی تاکید بیشتری کنند . با توجه به گسترش فعالیتها در بازارهای جهانی و تاسیس و تشکیل شرکتهای چند ملیتی ، بهتر است رویکرد آموزش عالی و تکمیلی به سمت هماهنگ سازی در سطوح بین المللی سوق پیدا کند و مراجع برنامه ریزی درسی دانشگاهی و سایر نهادهای ذیربط ، در سرفصل دروسهای حسابداری تجدید نظر کنند و درسهایی مرتبط با اصول اخلاقی آیین رفتار حرفه ای بین المللی در برنامه درسی رشته های حسابداری قرار دهند . در نهایت شرکتهای و موسسات جهت استخدام حسابداران ، علاوه بر بررسی وضعیت و تواناییهای فنی ، به درک آنان از اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه ای نیز توجه ویژه ای داشته باشند . زیرا هرچه سطح درک اخلاقی یک حسابدار بالاتر باشد ، در رویارویی با مسائل بهتر عمل میکند (عباس زاده و معینی زاده ، ۱۳۹۱)

هدف از آموزش اخلاق به حسابداران شامل :

رابط دادن آموزش حسابداری به مسایل اخلاقی

به رسمیت شناختن مسائل در حسابداری که دارای مفاهیم اخلاقی هستند .

توسعه دادن حس تعهد اخلاقی یا مسئولیت پذیری

توسعه توانایی های مورد نیاز برای مقابله با درگیری های اخلاقی یا مشکلات .

یاد بگیرد با عدم قطعیت حرفه حسابداری مقابله کنید .

صحنه را برای تغییر در رفتار اخلاقی تنظیم کنید .

تقدیر کنید و درک کنید تاریخ و ترکیب تمامی جوانب اخلاق حسابداری و ارتباط آن ها را با حوزه عمومی

مسئله ایی که در اینجا مطرح می شود این است که نحوه آموزش حسابداری امروزی بر پایه منطق ، الگوی مطلوب تعلیم و تربیت تلقی می شود ، الگویی که شخصیت سازی را جدا از صلاحیت



بخشی و آموزش روشها مورد تاکید قرار می دهد. فدراسیون بین المللی حسابداران از یک آموزش بر پایه اصول اخلاقی، صلاحیت حرفه ای و درستکاری فردی پشتیبانی می کند. قواعد اخلاقی فدراسیون بین المللی حسابداران، اصول بنیادی اخلاق حرفه ای را برای حسابداران حرفه ای ایجاد و چارچوبی مفهومی برای به کارگیری این اصول ارائه می کند و چگونگی به کارگیری چارچوب مفهومی را در شرایط خاص، برای حسابداران حرفه ای تشریح می کند. پس می توان فهمید که فدراسیون بین المللی حسابداران، نقش آموزش در حسابداری را سکویی برای شکل گیری ارزشها، اصول راهبردی اخلاق و عقاید حسابداران حرفه ای می داند.

علل مسائل اخلاقی در حرفه حسابداری

از جمله علل و عواملی که حرفه حسابداری را به سمت توجه ویژه به اصول اخلاقی می کشاند می توان به عوامل زیر اشاره کرد:

- تقلب، منظور از تقلب اقدام عمدی یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان و یا اشخاص ثالث است که به منظور ارائه صورتهای مالی نادرست صورت می پذیرد و می تواند موارد زیر را شامل شود: دستکاری، جعل یا تغییر اسناد و مدارک، ثبت معاملات بدون مدارک مثبت، ثبت دفاتر ناقص یا دوگانه، ارائه نادرست آثار مالی معاملات یا حذف آنها از اسناد و مدارک، عدم رعایت قوانین مالی و مالیاتی و مقررات و مربوط
- سوءاستفاده از دارایی ها
- نادیده گرفتن کنترل های داخلی به منظور سوءاستفاده

و ادا کردن زیر دستان به ثبت نادرست معاملات

تبانی با حسابرس به منظور عدم افشاء تخلفات مالی

بکارگیری نادرست رویه های حسابداری

ندادن اطلاعات مربوط به معاملات و یا ارائه اطلاعات نادرست به حسابرس و مراجع ذیربط

افشاء اطلاعات محرمانه صاحب کار نزد رقبا و دیگران

عدم تامین ذخیره کافی برای کاهش ارزش موجودی ها و هزینه های ثبت نشده

عدم ارائه اطلاعات و یا دادن اطلاعات نادرست به بازار سرمایه به منظور تاثیر گذاری بر قیمت سهام (۴)



اصول بنیادی آیین رفتار حرفه ای جنبه ای کلی دارد که بیشتر به زبان فلسفی بیان می شود اما احکام، رهنمودهایی در برابر سبک به کارگیری اصول بنیادی برای موقعیت هایی است که ممکن است حسابرسان در هنگام کار با آن روبرو شوند. احکام آیین رفتار حرفه ایی جامعه حسابداران رسمی ایران در ۳ قسمت طبقه بندی می شود: الف- قابلیت اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی شاغل ب- قابلیت اجرا توسط کلیه حسابداران رسمی غیر شاغل که ممکن است توسط حسابداران رسمی شاغل بکار گرفته شوند ج- قابلیت اجرا برای کلیه حسابداران رسمی مگر در موارد استثناء. که این آیین رفتار حرفه ای می تواند با بهره گیری از تجارب جهانی تکمیل و تصویب شود (۵)

نهاد تدوین رفتار حرفه ای برای حسابداران

پدر حسابداری، لوکا پاچولی در سال ۱۴۹۴ برای اولین بار اخلاق حسابداری را به نگارش خود درآورد. پس از وی سایر سازمانهای حرفه ای، شرکتهای مستقل استانداردهای اخلاقی را تدوین نمودند که این نهادها حسابداری را موظف کرد تا آیین نامه اخلاقی را تدوین نمودند که این نهادها حسابداری را موظف کرد تا آیین نامه اخلاقی را برای به اجرا در آوردن وظایف خود در محیط های کاری حرفه ای بکار ببندد. در سال ۱۸۸۷ انجمن حسابداران رسمی آمریکا به توسعه حرفه ای گری در صنعت حسابداری روی آورد تا اینکه در سال ۱۹۰۵، اولین آیین نامه اخلاقی انجمن آمریکایی حسابداران عمومی برای آموزش به اعضای سازمان ایجاد شد و در بیستمین انجمن سالانه آن اخلاق را مهمترین موضوع کنفرانس خود بین اعضای گروه قراردادند. پس از آن، تدوین آیین نامه اخلاقی و کاربرد اخلاق در حسابداری از بحث برانگیزترین چالش های حرفه حسابداری شد که باعث شد نهاد های این کشور به تدوین دستورالعمل، آیین نامه و رهنمودهای لازم در این رابطه بپردازند و تجدید نظرهای لازم را در آن اعمال کنند که تازه ترین آنها در ۳۱ ژوئن ۲۰۱۰ به تصویب رسیده است. در ایران اولین آیین نامه رفتار حرفه ای حسابداران توسط انجمن حسابدار خبره ایران در دهه ۱۳۵۰ تدوین شد. دومین آیین نامه اخلاقی در اسفند ۱۳۷۷ توسط سازمان حسابرسی تدوین شد و از ابتدای سال ۱۳۷۸ لازم الاجرا شد. با تشکیل جامعه ی حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰، آیین نامه حرفه ای از ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ لازم الاجرا شد (۶) و البته مقالات زیادی هم در این رابطه صوت گرفته است.

هیئت بین المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه ای برای حسابداران، آیین رفتار حرفه ای برای حسابداران حرفه ای جهت استفاده حسابداران حرفه ای در سرتاسر گیتی تدوین و منتشر کرده است. آیین رفتار حرفه ای مشتمل بر سه قسمت است: قسمت الف: اصول بنیادی که اخلاق حرفه ای را برای حسابدار حرفه ای، تبیین و چارچوب نظری لازم را تعیین می کند. حسابدار حرفه ای در بکارگیری این چارچوب نظری باید از قضاوت حرفه ای استفاده کند. قسمتهای ب و پ کاربرد چارچوب نظری را



در برخی شرایط، توصیف می کنند. قسمت ب: مربوط به حسابداران حرفه ای شاغل در حرفه است و قسمت پ مربوط به حسابداران حرفه ای شاغل در بنگاه ها / سازمانها ست. براساس آیین رفتار حرفه ای، عضو فدراسیون بین المللی حسابداران یا موسسه نباید از استانداردهایی پایین تر از استانداردهای مقرر در این آیین رفتار حرفه ای پیروی کند. اما چنانچه عضوی یا موسسه ای به دلیل منع قانونی یا مقرراتی نباید بخشهایی از این آیین رفتار حرفه ای را رعایت کند باید سایر بخشهای آن را رعایت نماید. الزامات و رهنمودهای برخی از قلمروها ممکن است تفاوتهایی با این آیین رفتار حرفه ای داشته باشد. حسابداران حرفه ای در این قلمروها باید از این تفاوتها آگاه باشند و الزامات و رهنمودهای سخت تر را رعایت کنند، مگر آنکه قانون یا مقررات، آنان را منع کرده باشد. یکی از ویژگی های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. از این رو، مسئولیت حسابدار حرفه ای، تنها به رضایتمندی صاحبکار یا کارفرمایش منحصر نمی شود. حسابدار حرفه ای در راستای حفظ منافع عمومی باید به این آیین رفتار حرفه ای عمل کند. چنانچه قوانین یا مقررات، حسابدار حرفه ای را از رعایت بخشی از این آیین رفتار حرفه ای باز دارد، حسابدار حرفه ای باید سایر بخشهای این آیین رفتار حرفه ای را رعایت کند. (عباس ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳)

تهدیدات اخلاقی فرا روی حسابرسی حرفه ای

وضعیتها و روابط گوناگونی می تواند مخاطرات را به وجود آورد. در مواردی که یک وضعیت یا راه سبب مخاطره می شود، آن مخاطره می تواند رعایت اصول بنیادی را توسط حسابدار حرفه ای، خدشه دار یا چنین به نظر رسد که خدشه دار می کند. یک مخاطره می تواند بر رعایت بیش از یک اصل بنیادی تاثیر بگذارد. خطرها می تواند در یک یا چند دسته زیر قرار گیرد:

الف- خطر منافع شخصی: خطر این که منافع مالی یا غیر مالی بتواند به گونه ای نامناسب بر قضاوت یا رفتار حسابدار حرفه ای تاثیر بگذارد.

ب- خطر خودبینی در تجدید نظر: خطر این که حسابدار حرفه ای، ارزیابی دوباره و تجدید نظر در نتایج کار یا قضاوتی که بیشتر، آن کار یا قضاوت خودش، همکار حرفه ای همان موسسه یا همکار سازمانی وی انجام داده است و بر اساس آن، برای ارائه نظر حرفه ای درباره خدمات جاری اش بر آن اتکا می کند را به گونه ای مناسب انجام ندهد.

پ- خطر حمایت یا مخالفت: خطر این که حسابدار حرفه ای از صاحبکار یا کارفرمایش، به گونه ای طرفدارای نماید که واقع بینی وی را خدشه دار کند.



ت- خطر قربانت: خطر این که حسابدار حرفه ای به دلیل رابطه دراز مدت یا نزدیک با صاحبکار یا کارفرمایش، به حفظ منافع آنان یا پذیرش کارشان تمایل زیادی داشته باشد

ث- خطر تهدید: خطر این که حسابدار حرفه ای به دلیل فشارهای واقعی دیگران یا ترس از فشارهای متصور، شامل نفوذ نابجا بر حسابدار حرفه ای، از اقدام واقع بینانه باز داشته شود.

در حرفه حسابرسی ف گروه از تهدیدهای اخلاقی وجود دارد و مسائل پیچیده اخلاقی در نتیجه این تهدیدها رخ می دهند. (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳)

تدابیر امنیتی در برابر تهدیدات اخلاقی

فدراسیون حسابداران بین المللی، آیین رفتاری را برای پیشگیری از بروز تهدیدها تدوین کرده است. این راههای پیشگیری به دو بخش تقسیم می شود:

۱- روشهای پیشگیری که بوسیله حرفه، قانونگذاری و آیین نامه ایجاد شده اند که شامل:

آموزش از طریق تحصیلات دانشگاهی و نیاز به تجربه برای ورود به حرفه

نیاز به پیشرفتهای حرفه ای مداوم

آیین نامه های اشراف بر شرکت

استانداردهای حرفه ای

روشهای حرفه ای یا قانونی و انضباطی

بررسی های مستقل گزارشها، اظهارنامه ها، مکاتبه ها یا اطلاعات تهیه شده از سوی یک حسابدار حرفه ای، به وسیله شخص ثالثی که دارای قدرت قانونی است.

۲- روشهای پیشگیری ایجاد شده در محیط کار که شامل:

- استفاده از یک حسابدار حرفه ای دیگر جهت بررسی کار انجام شده یا در صورت لزوم

استفاده از خدمات مشاوره ای

- مشورت با اشخاص ثالث مستقل مانند کمیته ای از مدیران غیرموظف، یک نهاد قانونگذار

حرفه ای یا یک حسابدار حرفه ای دیگر

- جابجایی اعضای ارشد حرفه ها



- گفتگو با مدیران شرکت صاحبکار در مورد موضوعهای مربوط به اصول اخلاقی
- افشای ماهیت خدمات ارائه شده و میزان دستمزدهای مربوط
- استفاده از شرکتی دیگر برای اجرای کل یا بخشی از قرارداد

دستورالعمل فدراسیون بین المللی حسابداران جهت دوری گزیدن از تهدیدهای اخلاقی، خدمات غیرحسابرسی زیر را برای متقاضیان ممنوع میکند:

- ۱: خدمات دفترداری
- ۲: خدمات ارزیابی
- ۳: وظیفه تصمیم گیری مدیریت
- ۴: خدمات کارگزاری در معاملات اوراق بهادار
- ۵: پیشتیبانی در دعاوی حقوقی.

نتیجه گیری

اساس حرفه حسابداری مبتنی بر اصول اخلاقی از جمله درستکاری، بی طرفی، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، رفتار حرفه ای و رازداری می باشد. متأسفانه رفتارهای غیر اخلاقی برخی موسسات به حیثیت این حرفه آسیب رسانده، و احیای آبروی از دست رفته این حرفه نیاز به مجاهدت و تلاش مضاعف دارد. از آنجا که وجود این حرفه یکی از ضروریات اقتصاد جامعه را تشکیل می دهد و حسابرسان دارای مسئولیت اجتماعی هستند باید قوانین اخلاقی مورد توجه خاص قرار گیرد. تبعیت از قوانین اخلاقی نباید به صورت کورکورانه انجام شود بلکه باید در وجود فرد نهادینه شود و افراد فعال در این حرفه فرهنگ اخلاقی را درک کنند. دوره های آموزشی در زمینه اخلاق و فرهنگ اخلاقی پیش از ورود به حرفه لازم است آموزش اخلاق به افراد پیش از ورود به حرفه باعث می شود با مشکلات اخلاقی حسابدار مواجه شوند و خود را برای برخورد مناسب با شرایط دنیای واقعی آماده سازند و مهارتهای تصمیم گیری و رفتار حرفه ای خود را تقویت کنند زیرا آموزش منجر به تقویت ارزش های اخلاقی افراد می شود. یکی از مهمترین عامل ها برای کاهش تقلب و فساد مالی در سازمان ها توجه به اصول اخلاقی و اخلاق حسابداری می باشد. حسابداری نیز حرفه ای است که بدون رعایت اصول اخلاقی نمی تواند راه به جایی ببرد و شرکت هایی که در این زمینه دچار ضعف بوده اند به انحطاط کشیده شده اند و سازمان هایی که اخلاقیات در حسابداری را رعایت کنند می توانند در مسیر پیشرفت حرکت کنند. تعلیم حسابداری بر اساس هدف صحیح آموزش بنیانگذاری می شود بنابراین بدون در نظر گرفتن این هدف، فراگیران حسابداری بدون آگاهی از اصول و مفاهیم اخلاق حرفه ای نمی توانند نقش موثری در



جامعه ایفا کنند. اینک وقت آن رسیده که با جا دادن مفهوم مسئولیت عمومی و اخلاق در متن دوره آموزشی حسابداری و اقتصاد، انواع مهارتهایی که برای رفتار این حرفه لازم است، به رهبران و حسابداران حرفه ای آموزش داده شود. بدیهی است با انجام آموزشهای موثر و اصولی، این حقیقت پدیدار خواهد شد که در آینده، حرفه حسابداری می تواند به نقش خود در رشد عادلانه اقتصادی و مسئولیت پذیری نسبت به عموم و رفاه ملتها ادامه دهد. به منظور راهگشایی و افق های تازه برای دستیابی به اهداف حرفه ای در حسابداری پیشنهاد می گردد که تحقیقات کاربردی، تحلیلی و عملی تحت عنوان آموزش اخلاق پیش از ورود به حرفه و فعالیتهای اجتماعی انجام گیرد و مراجع برنامه ریزی درسی دانشگاهی و سایر نهادهای ذیربط، به منظور هماهنگی با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه ای بین المللی سرفصل های مرتبط با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه ای را در برنامه درسی رشته های حسابداری و حسابرسی قرار دهند.

منابع

- [۱] کمیته فنی سازمان حسابرسی آیین رفتار حرفه ای (۱۳۸۵) چاپ ششم م. انتشارات سازمان حسابرسی ۱-۳۲
- [۲] رهنورد، ف، کلانتری، خ، و رشیدی، ا. (۱۳۸۸). شناسایی عوامل موثر بر فساد مالی در بین کارکنان دستگاههای اجرایی، پژوهشنامه مدیریت اجرایی، سال دهم، شماره (۱) (پیاپی ۳۸).
- [۳] سلطانی، م. (۱۳۸۲). "مدیریت اخلاق در سازمان" ماهنامه تدبیر، شماره ۱۳۲
- [۴] بیات، غ. (۱۳۸۸) آیین رفتار حرفه ای در حسابداری و حسابرسی، منابع انسانی، شماره پنجم
- [۵] جعفری، علی، اصول حسابرسی ۱ چاپ اول، تهران، انتشارات کیومرث، ۱۳۸۹
- [۶] فنبریان، رضا، آیین نامه اخلاقی، تهران، ماهنامه حسابداری شماره ۱۳۹۰، ۲۳۴، صفحه ۶۴-۶۱
- [۷] Armstrong, M.B, Ketz, J.E, Owsen, D. (2003). Ethics education in accounting: Moving to ward ethical motivation and ethical behavior. Journal of Accounting Education, 21(1), 1.
- [۸] Murphy Smith et al. , "Aspects of Accounting code of ethics in Canada, Egypt, and Japan", Texas A&M University, 2009



[۹] International federation of accountant s(IFAC)code of ethics for accountants

[۱۰]Schwartz , M .(2012).Developing and Sustaining an Ethical Corporate Culture: The Core Elements , Business Horizons , Bushor-998 ; No . of pages12.

[۱۱]Bostan , I,Costuleanu, C ,Horomneu , E & Costuleanu ,M.(2,11).Morality,Ethics and Trae Image in Business Accounting , Theoretical and Applied Economics Volume X VIII No.6(559),pp.47-54

[۱۲]Initiative on Social Innovation through Business(ISIB)(2003).where will they lead ?M.B.A.Student Attitudes about Business and Society. Available at : [http://www.aspeninstitute.org/ Aspen 20%Exec20% final.pdf](http://www.aspeninstitute.org/Aspen%20Exec20%final.pdf)

[۱۳]Mele Danenec(2005).Ethical education in accounting :Integrating rules, value and virtues. Journal of Business Ethics 57(1):97-10 9.