

# راستگویی و بی طرفی دو قطب اخلاقی در گزارشگری مالی

محمد علی رادمان

حسابدار رسمی

سعید شعبانی

کارشناس ارشد حسابداری

حسابداران مسئولیت حساس و دشواری در تفسیر مبادلات و ارائه‌ی آن‌ها به شکل گزارش‌های مالی که قابل استفاده برای گروه‌های ذی‌نفع برای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها دارند، بنابراین انجام اعمال حرفه‌ای غیراخلاقی شامل ارائه‌ی اطلاعات مالی با کیفیت نامطلوب و مقلوب می‌تواند اعتماد عموم را به حسابداران از بین برده به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد.

هرچند دیرزمانی است که مجامع حرفه‌ای حسابداری در کشورهای مختلف به هدف ملزم کردن حسابداران به مسئولیت‌پذیری در قبال منافع عموم و رعایت اخلاق حرفه‌ای، به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای اقدام کرده‌اند، اما گویا آیین‌نامه‌ی رفتار حرفه‌ای به‌تنهایی نمی‌تواند مشکلات موجود را حل کند و همچنان رسوایی‌های حرفه‌ی حسابداری در گوشه و کنار جهان به وقوع می‌پیوندد.

حسابداران همانند شاغلان سایر حرفه‌ها، مسئولیت‌های اخلاقی خاصی دارند و باید علاوه بر تبحر کاری، اصول اخلاقی لازم در شغل خود را نیز رعایت کنند، سوگندنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی و غیره، همگی مؤید حساسیت‌های موجود بر رعایت موازین اخلاق حرفه‌ای است.



است "سود غیر عملیاتی نباید به صورت مستقیم یا غیر مستقیم در حساب درآمد ثبت شود" در این فرض سود هنگامی واقعی و مشخص به شمار می‌رود که میزان فروش و تقاضا به روند عادی تجاری تحت تأثیر قرار گیرد. ایراد توافق در این مرحله و عدم پیشروی بیش‌تر چیست؟ منظور از مشخص و معقول بودن چیست؟ برای مثال علت اعتبار جهانی واژه‌نامه‌ی انگلیسی آکسفورد چیست؟ واژه‌نامه به واسطه‌ی محتویاتش اعتبار کسب می‌کند نه برخورداری از قدرت مجازات در استفاده‌ی نادرست از لغات. افراد ملزم به استفاده از یک لغت‌نامه‌ی خاص نیستند، واژه‌نامه‌ها در صورتی معتبر به شمار می‌روند که به اعتقاد میلیون‌ها تن از مصرف‌کنندگان حاوی اطلاعات کافی و مفیدی درباره‌ی لغات باشند.

دلایل تبدیل نظام قوانین امنیتی تحت نظارت هنجارهای حسابداری به نظام معیارهای مصوب و مکتوب در ۷۵ سال گذشته آشکار نیست و حتی نکته‌ی تعجب‌برانگیز عدم مباحثات در باب نقاط قوت و ضعف این تبدیل است. علت عدم مذاکرات و انتقادات سازنده و معقول این تغییر چیست؟

علم و قانون کاملاً از محدودیت‌های تأثیر قوانین مکتوب آگاه است. هنگامی که وضع و تصویب قانونی که موقعیت امور را در مقایسه با نظام مبتنی بر برآورد گسترش می‌دهد امکان پذیر نباشد قانون، برآورد را نادیده می‌گیرد. کسانی که قانون را وضع و آن را اجرا می‌کنند به‌خوبی از این موضوع آگاه‌اند چه هنگام فرایند فروش به پایان می‌رسد. دقیقاً عرضه به بازار چه موقع تکمیل می‌شود. تعیین سود فروش همچون سایر قوانین دارای وضعیتی

فراهم آورده است. اروپا نیز راهکاری یکسان را در پیش گرفته است، هم‌اکنون معنای واقعی اصول حسابداری در قالب عبارت ساده‌ی اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری نمی‌گنجد. امروزه از اسم خاص **GAAP** به عنوان اصول پذیرفته‌شده‌ی حسابداری یاد می‌شود. می‌توان استفاده‌ی گسترده و مستمر از این هنجارها را در وجوه شخصی، حرفه‌ای، محلی، ملی و قانونی زندگی مردم یافت. بهتر نیست که در پی ایجاد تعادل میان هنجارها و معیارهای حسابداری باشیم و در صورت ایجاد، این تعادل چه‌گونه خواهد بود؟

نمونه‌ای از هنجارهای اجتماعی را در باب حسابداری در نظر بگیرید، نخستین تلاش‌ها درباره‌ی نگارش و تصویب معیارهای گزارش‌های مالی یکسان بلافاصله پس از ایجاد کمیسیون بورس و اوراق بهادار و همکاری کمیته‌ی ویژه **AICPA** با بورس نیویورک آغاز شد. جرج اومی (۱۹۴۳) و اسفان زف (۱۹۷۲) یادداشتی درباره‌ی طرح پیشنهاد کمیته شامل شش قانون در شش بند بر جای گذاشتند: قانون نخست این

حسابداری با سه چالش مواجه است:

- ۱) توسعه‌ی هنجارهای اجتماعی حسابداری به منظور ایجاد تعادل در اعتماد ما نسبت به معیارهای مکتوب
- ۲) بازنگری در نقش حسابدار به عنوان فردی حرفه‌ای، با انضباط شخصی و حس مسئولیت‌پذیری و رأی نفع شخصی و شغلی در وی
- ۳) بسط معیاری صحیح و منصفانه به‌عنوان محدوده‌ی اخلاقی در ارائه‌ی گزارش‌های مالی تا چند دهه‌ی گذشته و طی سالیان متمادی گزارش‌های مالی بر پایه‌ی هنجارهای اجتماعی قرار داشت. با این حال، پس از تصویب قوانین امنیتی فدرال ایالات متحده در دهه‌ی ۱۹۳۰ حسابداری مالی به تدریج و به صورت مستمر از هنجارهای اجتماعی به معیارهای ملی و سپس به معیارهای بین‌المللی مبدل شد. در ایالات متحد آیین‌نامه‌ی امنیتی فدرال موجبات تبدیل یک الگوی هنجاری را به معیارهای مکتوب و مصوب در وضع قوانین، دستورالعمل‌ها و تحقیقات حسابداری

تغییرناپذیر است. ارائه‌ی جزئیات کامل درباره‌ی موقعیت تعیین سود غیر لازم و غیر عملی است. در این باره هیچ‌گونه مرجع موثق و معتبری وجود ندارد و تمام مراجع آزادند هنجارهایی ارائه دهند که پذیرش یا عدم پذیرش آن‌ها به شرایط وابسته است. ممکن است فردی بتواند با غرور از حذف بخش‌هایی از یک قانون سخن به میان آورد اما از یک هنجار هرگز. امروزه اکثر شاغلان در حیطه‌ی شغلی و تحصیلی حسابداری در صددند تا گستره‌ی معیارسازی را به عنوان میزان پیشبرد حسابداری در نظر بگیرند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار SEC و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری IASB و سایر نهادها درباره‌ی معیارهای با کیفیت بالا سخن به میان می‌آورند. اما اشاره‌ای به ارائه‌ی

توضیح بیش‌تر درباره‌ی معنای واقعی کیفیت معیار حسابداری و چگونگی اندازه‌گیری این کیفیت نمی‌کنند. کمیسیون بورس و اوراق بهادار و کنگره آمریکا ارائه‌ی توضیح بیش‌تر در تعریف تجارت داخلی و رأی تجارت بر پایه‌ی اطلاعات غیرعمومی را رد کرد. در طی ۷۵ سال گذشته بسیاری در تلاش بودند تا کمیسیون بورس و اوراق بهادار را به واضح ساختن مفهوم اطلاعات غیر عمومی وادار کنند. کمیسیون تغییر موضع نداد اما به نظر می‌رسد حسابداری این کمیسیون کاملاً آماده‌ی راهنمایی است. عواقب چنین آشکارسازی‌هایی نیز به مطلوبیت عواقب سپردن مسئولیت قضاوت و برآوردها نیست. چه کسانی و به چه دلایلی تقاضای راهنمایی دارند؟

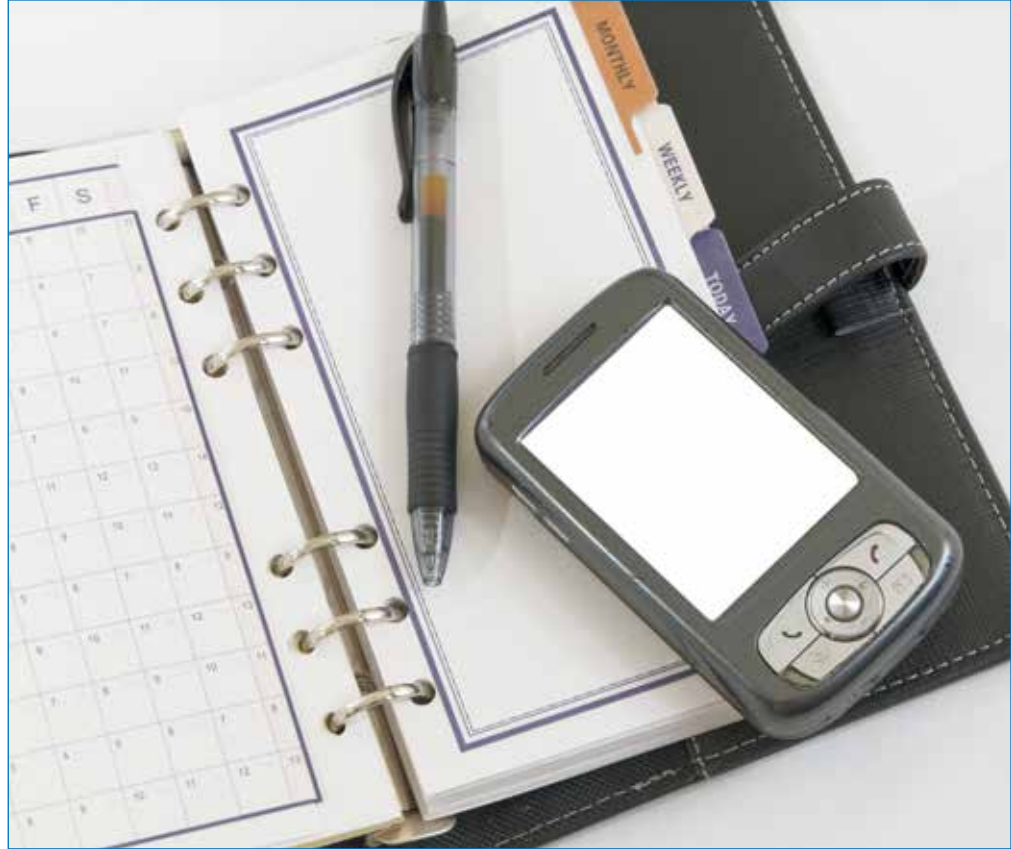
بسیاری از قوانین امنیتی فرعی به‌ویژه به منظور نادیده گرفتن قوانین حسابداری درباره‌ی گزارش‌های بدهی‌ها در ترازنامه و با قصد مشارکت در ارزیابی و برآورد خطرات طراحی شده‌اند. بسیاری از معاملات در واحدهای اقتصادی موجود به منظور نیل به این اهداف طراحی شده‌اند و طراحان ملزم به شناخت آشکار قوانین هستند تا از این نکته اطمینان کسب کنند که طرح ایشان به هدف خود دست یافته که همانا ابطال مفاد قوانین حسابداری است. آیا قانونگذار بایستی کاملاً مشخص کند که یک افسر پلیس چه رفتاری را رفتار مشکوک به شمار آورد؟

کتاب قوانین حسابداران درصدد توضیح چنین مواردی است. بسیاری از حسابداران در جست‌وجوی توضیحاتی درباره‌ی این پدیده و تمایز میان اصول در برابر معیارهای مبتنی بر قانون حسابداری بوده‌اند. IASB تقریباً ۲۰ سال پس از FASB آغاز به کار کرد، بایستی وضعیت IASB امروز را با FASB ۲۰ سال قبل مقایسه کرد. FASB بیش از IASB در راستای منحنی روبه‌رشد خود رو به حرکت است و پس از ۲۰ سال IASB ممکن است در جایگاه امروزی FASB باشد.

کدام یک از مشاغل به ۲۸۰ صفحه برای ثبت اصول خود نیازمند است که هر ساله چند صفحه نیز به آن افزوده می‌شود؟

وجود نهادی قانونگذار تقاضا برای ارائه توضیحات بیشتر را افزایش می‌دهد. ایجاد نهادهایی برای تدوین معیارهای ثابت همچون IASB و FASB در حسابداری همچون نصب صندوق رسیدگی به شکایات است که موجبات اعتراض و شکایات بیشتر را فراهم می‌آورد.





حسابدار می‌تواند به صورت متخصص به شغل خود ادامه دهد و به شکل پیشه‌ور همچون لوله‌کش یا برق‌کار تنزل نیاید؟ پی‌آمدهای وضع قانون برای تدریس در کلاس چه خواهد بود؟ وقتی که قوانین حسابرسی و حسابداری به صورت قوانین مدون و مکتوب درآمد، باید در کلاس درس حسابداری تدریس شود یا تنها باید به تدریس معیارهای حسابداری بسنده کرد؟ اگر دوباره در کلاس درس دانشجویان مجبور به حفظ معیارها و قضاوت و مقایسه باشند تا چه مدت حسابداری جزو برنامه‌ی درسی دانشگاه‌ها دوام خواهد داشت؟ به جای

به تعادل رساندن معیارهای مکتوب با هنجارهای اجتماعی وابستگی و اعتماد کامل به معیارهای مکتوب پس از ۷۵ سال ما را در مسیر پیشرفت قرار داده است. حرفه به حدود اخلاقی نیازمند است. در قانون کسی که متهم به بدهی نامعقول باشد مستحق بر خورد است. این فرایند باعث متعادل ساختن بخش‌های معمول و متعارف قانون و مقررات شده و به حفاظت آن در جامعه کمک می‌کند. از آنجایی که همه با تصمیمات اتخاذ شده موافق نیستند پذیرش قضاوت عموم در جامعه ضروری است و در این جاست که گزارش مالی با مشکل مواجه می‌شود. چه‌گونه حسابدار می‌تواند نظر موافق مردم را جلب کند؟ ما حسابداری را از روش‌های متعدد و مشترک و دارای ابهام‌رهایی می‌بخشیم، بنابراین نتایجی منصفانه و صحیح و تصویری کاملاً دقیق از بدهی‌ها و دارایی‌ها و نیز درآمد شرکت‌ها را در اختیار عموم و سرمایه‌داران قرار خواهیم داد.

ریچارد متسیچ در کتاب "نقد حسابداری" با اشاره به نوشته‌های بلکویی و دیگران، بحران موجود در

و مشتری بستگی دارد بدون نادیده گرفتن علایق شخصی شاغلان حرفه‌ای باید میان این دو تعادل برقرار کنند. در حسابداری تحت فشار مسئولیت‌های قانونی و نارضایتی از قبول مسئولیت بازرسی موارد تقلب و مشکل مغایرت علایق با محرک‌ها و انگیزش‌های حرفه‌ای و شغلی سرکار داریم. حسابرسان در تلاش‌اند که با وضع قوانین حسابداری و حسابرسی خاص به دفاع از خویش بپردازند. حسابداران به چه میزان از بهترین دفاع از قضاوت حرفه‌ای بهره می‌برند؟ عدم استفاده از برآورد حرفه‌ای بر حسابداری حرفه‌ای تأثیر منفی گذاشته و موجب می‌شود که حسابداران خود را در پشت قوانین مخفی و اشتباهات خود را توجیه کنند. سیاست‌های حکومتی در چند دهه‌ی گذشته هم کمکی به آن‌ها نمی‌کند. باز هم به سؤال ابتدایی برمی‌گردیم چه‌گونه می‌توان نقش حسابدار را به عنوان یک حرفه با نظم شخصی و حس مسئولیت‌پذیری بازنویسی کرد تا این عوامل نسبت به علایق شغلی وی در اولویت قرار گیرند؟ چه‌گونه یک

وجود FASB و IASB باعث می‌شود که حسابرسان از هیئت مدیره درخواست روشن‌تر ساختن قوانین و ارائه‌ی راهنمایی بیش‌تر داشته باشند. تا بتواند به مشتری بگوید من مایل به حمایت از شما هستم اما مجبورم این درآمد را انکار کنم، من در خدمت شما هستم اما کاری از دستم ساخته نیست. این فعالیت پویا سرچشمه‌ی تقاضا برای راهنمایی و آشکارسازی جزئیات فراینده است. وجود نهادهای قانون‌گذار مقاومت حسابدار حرفه‌ای را در برابر فشار مشتری کاهش می‌دهد.

اصول کلی همیشه زیر سؤال هستند سهام‌دار می‌گوید نباید سرقت کنی! اما سرقت به چه معناست؟ من فقط به هنگام غیبت شما رایانه‌تان را قرض گرفتم و پس از پایان کار نیز آن را پس می‌دهم. آیا این سرقت است؟ معنای سرقت در کجا به این صورت آمده است؟ می‌دانیم که اصل تعریف سرقت در این جا به چالش کشیده می‌شود. این همان کاریست که در حسابداری انجام می‌دهیم.

علایق شغلی و شخصی به نظم

حسابداری را در سه گروه طبقه‌بندی و بررسی می‌کند:

الف) بحران قانونی و اجتماعی  
ب) بحران اخلاقی و روحی (ج) بحران دانشگاهی و مراجع علمی

جزء اول به بحرانی اشاره دارد که از منظر حسابداری در اداره‌ی شرکت‌ها و مسایل مربوط به آن، از قبیل نظریه‌ی نمایندگی، استقلال حسابرس، فرایند قراردادها و از همه مهم‌تر ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی نهفته است. بحران اخلاقی مشکلات ظاهرشده در روابط تجاری دهه‌های اخیر کنار نهادن ارزش‌های حرفه‌ای در روابط اقتصادی و جای خالی «اخلاق» در تفکر حسابداری را مورد اشاره قرار می‌دهد و جزء سوم نواقص اساسی موجود در پژوهش‌های حرفه‌ای و دانشگاهی را در نظر دارد که مهم‌ترین آن‌ها، بی‌توجهی به روح مسئولیت پاسخ‌گویی و تقدم بخشیدن

به مفاهیمی مانند سودمندی اطلاعات در تصمیم‌گیری، نسبت به مفهوم حیاتی پاسخگویی است.

### نتیجه‌گیری

آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری به وارد بودن، به‌روز بودن و بازارمداری وابسته است. اما پیش از هر چیز به طور اساسی به نمایش حرفه‌ای‌گری، عمل به منافع عمومی و از دست ندادن هدف اصلی‌مان به عنوان نگهبانان شفافیت و درستی در گزارشگری مالی بستگی دارد. این کار نیازمند تمرکز بر روی اخلاق حرفه‌ای به عنوان زیربنای هدف یاد شده و اندیشه جهانی و عمل کردن در سطوح محلی برای دستیابی به آن هدف است.

اگر ما متعهد به مقدم داشتن منافع عمومی و زنده نگه داشتن ارزش‌های درستکاری، شفافیت و تخصص باشیم، آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری روشن

خواهد بود. حسابداران حرفه‌ای در محیط کسب‌وکار به خاطر نقشی که در ایجاد ثروت و مشارکت در راهبری درست و گزارشگری مالی مطلوب دارند، کاملاً شاخص خواهند بود.

اگر در حفظ ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای موفق نشویم، اعتماد عمومی را از دست خواهیم داد و دیگر حرفه‌ی حسابداری با این مشخصات را نخواهیم داشت. انتخاب دشواری است، من بر این باورم که ما به‌اتفاق همان راه درست را انتخاب خواهیم کرد. ما در کار با یکدیگر به عنوان یک حرفه‌ی جهانی ارزش‌های درستکاری، شفافیت و تخصص را زنده نگاه خواهیم داشت و در همکاری با مراجع ذی‌صلاح، سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان اعتماد عمومی قابل قبول را به‌دست خواهیم آورد. در همکاری با یکدیگر ما موفق خواهیم شد و جهان جای بهتری برای این همکاری خواهد بود.

### پی‌نوشت‌ها

1. May, George, O., 1943
2. Zeff, S.A., 1972.
3. Mattessich, Richard. 1972

4. Critique Of Accounting. USA. Quorum books PP.211-222

### منابع

An Experimental Investigation of Endogenous Guidance and Gatekeeper Behaviour," (January 2008 ,4). (CAAA) 2008 Annual Conference Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1080488>.

6) May, George O. 1943. Financial Accounting: A Distillation of Experience. Chapter IV and its Appendix. Houston: Scholars Bock CO. reprinted in arrangement with The Macmillan Co.

7) May, George, O., 1943. Financial Accounting: A Distillation of Experience. Macmillan Company, New York. Reprinted by Scholars Book Co., Lawrence, KS, 1972.

8) Zeff, S.A., 1972. Forging accounting principles in five countries: A history and an analysis of trends. Arthur Andersen and Co. Lecture Series. Stipes Publishing Co., Champaign, IL.

1) گودرزی، احمد (۱۳۸۷)، دیدگاه‌های حسابداری انتقادی، مجلات اقتصاد و حسابدار، اسفند ۱۳۸۷ و فروردین

۱۳۸۸، شماره ۲۰۴ و ۲۰۵

2) American Institute of CPA's. 1932. "Report of the Special Committee on Cooperation with Stock Exchanges." Available at [aicpalib@olemiss.edu](mailto:aicpalib@olemiss.edu).

3) Based on the Keynote address to the American Accounting Association Ethics Symposium, New York, August 2009 ,2. Revised September 2009 ,15.

4) Bulletin of American Institute of Accountants.1934. "Report of the Special Committee on Development of Accounting Principles." Available at [aicpalib@olemiss.edu](mailto:aicpalib@olemiss.edu).

5) Choy, Amy K. and King, Ronald R., "Intrinsic Motivation and Extrinsic Incentives: