

راستگویی و بی‌طرفی دو قطب اخلاقی در گزارشگری مالی

محمد علی رادمان^۱، سعید شعبانی^۲

چکیده

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

هرچند دیر زمانی است که مجامع حرفه‌ای حسابداری در کشورهای مختلف به هدف ملزم کردن حسابداران به مسئولیت‌پذیری در قبال منافع عموم و رعایت اخلاق حرفه‌ای، اقدام به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای نموده‌اند، اما گویا آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای به تنهایی نمی‌تواند مشکلات موجود را حل کند و همچنان رسوایی‌های حرفه 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 اخلاق لازم در شغل خود را نیز رعایت نمایند، سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی و غیره، همگی موید حساسیت‌های موجود بر رعایت موازین اخلاق حرفه‌ای است.

واژگان کلیدی: راستگویی و بی‌طرفی، گزارشگری مالی، استانداردها، اخلاق حرفه‌ای، هنجارهای اجتماعی

۱. رئیس هیئت مدیره موسسه حسابرسی هدف همکاران (معتد بورس و عضو جامعه حسابداران رسمی ایران)

۲. کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین و حسابرس ارشد موسسه هدف همکاران Saeidsamir20@yahoo.com

علم حسابداری با سه چالش مواجه است:

- (۱) توسعه هنجارهای اجتماعی حسابداری به منظور ایجاد تعادل در اعتماد ما نسبت به معیارهای مکتوب
- (۲) بازنگری در نقش حسابداری به عنوان فردی حرفه‌ای، با انضباط شخصی و حس مسئولیت‌پذیری و رای نفع شخصی و شغلی در وی
- (۳) بسط معیاری صحیح و منصفانه به عنوان محدوده اخلاقی در ارائه گزارش‌های مالی

تا چند دهه گذشته و طی سالیان متمادی گزارش‌های مالی بر پایه هنجارهای اجتماعی قرار داشت. با این وجود پس از تصویب قوانین امنیتی فدرال ایالات متحده در دهه ۱۹۳۰ حسابداری مالی به تدریج و به صورت مستمر از هنجارهای اجتماعی به معیارهای ملی و سپس به معیارهای بین‌المللی مبدل گشت. در ایالات متحده آیین‌نامه امنیتی فدرال موجبات تبدیل یک الگوی هنجاری را به معیارهای مکتوب و مصوب در وضع قوانین، دستورالعمل‌ها و تحقیقات حسابداری فراهم آورده است. اروپا نیز راه‌کاری یکسان را در پیش گرفته است، هم اکنون معنای واقعی اصول حسابداری در قالب عبارت ساده اصول پذیرفته شده حسابداری نمی‌گنجد. امروزه از اسم خاص GAAP به عنوان اصول پذیرفته شده حسابداری یاد می‌شود. می‌توان استفاده 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 چگونه خواهد بود؟

نمونه‌ای از هنجارهای اجتماعی را در باب حسابداری در نظر بگیرید، نخستین تلاش‌ها درباره نگارش و تصویب معیارهای گزارش‌های مالی یکسان بلافاصله پس از ایجاد کمیسیون بورس و اوراق بهادار و همکاری کمیته ویژه AICPA با بازار بورس نیویورک آغاز شد. جرج اومی (۱۹۴۳)^۳ و اسفان زف (۱۹۷۲)^۴ یادداشتی درباره طرح پیشنهاد کمیته شامل ۶ قانون در ۶ بند بر جای گذاشتند: قانون نخست این است " سود غیرعملیاتی نباید به صورت مستقیم یا غیرمستقیم 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 تاثیر قرار

3. May, George, O., 1943

4. Zeff, S.A., 1972.

گیرد. ایراد توافق در این مرحله و عدم پیشروی بیشتر چیست؟ منظور از مشخص و معقول بودن چیست؟ برای مثال علت اعتبار جهانی واژه‌نامه انگلیسی آکسفورد چیست؟ واژه‌نامه به واسطه محتویاتش اعتبار کسب می‌کند نه برخورداری از قدرت مجازات در استفاده نادرست از لغات. افراد ملزم به استفاده از یک لغت‌نامه خاص نیستند، واژه‌نامه‌ها در صورتی معتبر به شمار می‌روند که به اعتقاد میلیون‌ها تن از مصرف‌کنندگان حاوی اطلاعات کافی و مفیدی درباره 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 نکته تعجب برانگیز عدم مباحثات در باب نقاط قوت و ضعف این تبدیل می‌باشد. علت عدم مذاکرات و انتقادات سازنده و معقول این تغییر چیست؟

علم و قانون کاملاً از محدودیت‌های تاثیر 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 کرده و آن را اجرا می‌نمایند به خوبی از این موضوع آگاهند چه هنگام فرایند فروش به پایان می‌رسد. دقیقاً عرضه به بازار چه موقع تکمیل می‌شود. تعیین سود فروش همچون سایر قوانین دارای وضعیتی تغییر ناپذیر می‌باشد. ارائه جزئیات کامل درباره 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 بستگی به شرایط دارد. ممکن است فردی بتواند با غرور از حذف بخش‌هایی از یک قانون سخن به میان آورد اما از یک هنجار هرگز. امروزه اکثر شاغلین در حیطه شغلی و تحصیلی حسابداری در صددند تا گستره معیارسازی را به عنوان میزان پیشبرد حسابداری در نظر بگیرند. SEC و IASB و سایرین درباره معیارهای با کیفیت بالا سخن به میان می‌آورند. اما اشاره ای به ارائه توضیح بیشتر درباره معنای واقعی کیفیت معیار حسابداری و چگونگی اندازه‌گیری این کیفیت نمی‌نمایند.

SEC و کنگره US ارائه توضیح بیشتر در تعریف تجارت داخلی و رای تجارت بر پایه اطلاعات غیر عمومی را رد کرد. در طی ۷۵ سال گذشته بسیاری در تلاش بودند تا SEC را وادار به واضح ساختن مفهوم

اطلاعات غیر عمومی نمایند. کمیسیون تغییر موضع نداد اما به نظر می‌رسد حسابداری SEC کاملاً آماده راهنمایی است. عواقب چنین آشکارسازی‌هایی نیز به مطلوبیت عواقب سپردن مسئولیت قضاوت و برآوردها نیست.

چه کسانی و به دلایلی تقاضای راهنمایی دارند؟

بسیاری از قوانین امنیتی فرعی مخصوصاً به منظور نادیده گرفتن قوانین حسابداری درباره گزارشات 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 می‌باشد. آیا قانونگذار بایستی کاملاً مشخص کند که یک افسر پلیس چه رفتاری را رفتار مشکوک بع شمار آورد؟

کتاب قوانین حسابداران در صدد توضیح چنین مواردی است. بسیاری از حسابداران در جستجوی توضیحاتی درباره 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 رو به رشد خود رو به حرکت است و پس از ۲۰ سال IASB ممکن است در جایگاه امروزی FASB باشد.

کدامیک 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.

وجود FASB و IASB باعث می شود که حسابرس از هیات مدیره درخواست روشن تر ساختن قوانین و ارائه راهنمایی بیشتر داشته باشد. 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 سرچشمه تقاضا برای راهنمایی و آشکار سازی جزئیات فزاینده است. وجود نهادهای قانون گذار مقاومت حسابدار حرفه ای را در برابر فشار مشتری کاهش می دهد.

اصول کلی همیشه زیر سوال هستند سهامدار می گوید نباید سرقت کنی! اما سرقت به چه معناست؟ من فقط به هنگام غیبت شما کامپیوترتان را قرض گرفتم و پس از پایان کار نیز آن را پس می دهم. آیا این سرقت است؟ معنای سرقت در کجا به این صورت آمده است؟ می دانیم که اصل تعریف سرقت در اینجا به چالش کشیده می شود. این همان کاریست که در حسابداری انجام می دهیم.

علاق شغلی و شخصی به نظم و مشتری بستگی دارد بدون نادیده گرفتن علائق شخصی شاغلین حرفه ای باید میان این دو تعادل برقرار کنند. در حسابداری تحت فشار مسئولیت های قانونی و نارضایتی از قبول مسئولیت بازرسی موارد تقلب و مشکل مغایرت علائق با محرکها و انگیزش های حرفه ای و شغلی سرکار داریم. حسابرسان در تلاشند که با وضع قوانین حسابداری و حسابرسی خاص به دفاع از خویش پردازند. حسابداران به چه میزان از بهترین دفاع از قضاوت حرفه ای بهره می برند؟ عدم استفاده از تخمین حرفه ای بر حسابداری حرفه ای تاثیر منفی گذاشته و موجب می شود که حسابداران خود را در پشت قوانین مخفی کرده و اشتباهات خود را توجیه نمایند. سیاست های حکومتی در چند دهه گذشته هم کمکی به آنها نمی کند. باز هم به سوال ابتدایی برمی گردیم چگونه می توان نقش حسابدار را به عنوان یک حرفه با نظم شخصی و حس مسئولیت پذیری بازنویسی نمود تا این عوامل نسبت به علائق شغلی وی در اولویت قرار گیرند؟ چگونه یک حسابدار می تواند به صورت متخصص به شغل خود ادامه دهد و به شکل پیشه ور همچون لوله کش یا برق کار تنزل نیابد؟ پیامدهای وضع قانون برای تدریس در کلاس چه خواهد بود؟ وقتی که قوانین حسابرسی و حسابداری به صورت قوانین مدون و مکتوب در آمد ، 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 جزء برنامه

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 فرآیند باعث متعادل ساختن بخش‌های معمول و متعارف قانون و مقررات شده و به حفاظت آن در جامعه کمک می‌نماید. از آنجایی که همه با تصمیمات اتخاذ شده موافق نیستند پذیرش قضاوت عموم در جامعه ضروری است و در اینجا است که گزارش مالی با مشکل مواجه می‌شود. چگونه حسابدار می‌تواند نظر موافق مردم را جلب کند؟ ما حسابداری را از روش‌های متعدد و مشترک و دارای ابهام رهایی 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^۵ در کتاب "نقد حسابداری"^۶ با اشاره به نوشته‌های بلکویی و دیگران، بحران موجود در حسابداری را در سه جزء 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 اداره شرکتها و مسائل مربوط به آن، از قبیل نظریه نمایندگی، استقلال حسابرس، فرآیند قراردادهای و از همه مهمتر ایفای مسئولیت پاسخگویی نهفته است. بحران اخلاقی مشکلات ظاهر شده در روابط تجاری دهه‌های اخیر فکنار 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.^۷

5 . Mattessich, Richard. 1972

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

۷. علی ثقفی، حجت‌اله صیدی

نتیجه‌گیری

آینده حرفه حسابداری به وارد بودن ، به روز بودن و بازار مداری 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 ، آینده حرفه حسابداری روشن خواهد بود. حسابداران حرفه‌ای در محیط کسب و کار به خاطر نقشی که در ایجاد ثروت و مشارکت در راهبری درست و گزارشگری مالی مطلوب دارند ، کاملاً شاخص خواهند بود.

حسابداران حرفه‌ای در موسسات حسابرسی ، برای نقشی که به عنوان حسابرس در تسهیل بازارهای سرمایه عادلانه و به عنوان مشاور حرفه‌ای در ایجاد ثروت دارند ، کاملاً مشخص خواهند بود.

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

منابع

- (۱) گودرزی، احمد (۱۳۸۷)، دیدگاه‌های حسابداری انتقادی، مجلات اقتصاد و حسابداری، 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.
 - 3) Based on the Keynote address to the American Accounting Association Ethics Symposium, New York, August 2, 2009. Revised September 15, 2009.
 - 4) Bulletin of American Institute of Accountants. 1934. "Report of the Special Committee on Development of Accounting Principles." Available at aicpalib@olemiss.edu.
 - 5) Choy, Amy K. and King, Ronald R., "Intrinsic Motivation and Extrinsic Incentives: An Experimental Investigation of Endogenous Guidance and Gatekeeper Behaviour," (January 4, 2008). (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 Book 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.