

کنترل حسابداری ساختگی در سایه اخلاق حرفه‌ای

مجتبی ابراهیمی رومنجان^۱، امیر سبزیان اسفهرود، حامد زراعتکار، محمدعلی دلاکه، حسن رضا حاجی آبادی
 ۱- دانشجوی دکتری حسابداری و مدیر گروه حسابداری علمی کاربردی جهاد دانشگاهی خراسان جنوبی-
 Ebrahimi362@yahoo.com

چکیده- حسابداری ساختگی در شکل بد خود، فن تولید و نمایش حساب‌های مالی به صورت غیرمنصفانه است، بدین منظور صورت‌های مالی به صورت غیر منصفانه طراحی می‌شود تا پاسخگوی خواسته‌های مدیران در ارتباط با گزارش عملکرد و وضعیت مالی شرکت باشد. صورت‌های مالی به جای این که مصداق یک گزارشگری درست باشند، تصویری گمراه کننده از عملکرد شرکت فراهم می‌آورند. از این رو به حسابداری ساختگی «حسابداری گمراه کننده»^۱ هم گفته می‌شود که مطابق با اصول پذیرفته شده حرفه حسابداری نیست و پیامدهای آن چیزی جز بحران‌های اقتصادی نخواهد بود. مطالعه حاضر نشان می‌دهد اخلاق حسابداری تأثیر بسیار جدی در کنترل حسابداری ساختگی دارد و حرفه حسابداری در سایه اصول اخلاقی می‌تواند نسبت به درخواست مدیران در رابطه با حسابداری ساختگی واکنش نشان دهند و و مطابق با اصول پذیرفته شده حرفه حسابداری عمل کنند. نتایج مطالعات بیانگر این است که رشد موازین اخلاقی باعث می‌شود تا حسابداران در برابر فشار منفی محیط مقاومت نشان دهند و به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی روی آورند چرا که آبرو و حیثیت حرفه‌ای باید مهمترین دارایی آنان باشد و همچنین ضعف در زمینه اخلاق حسابداری باعث می‌شود که افراد بیشتر به سمت حسابسازی^۲ (حساب آرایی) کشیده شوند.

کلید واژه: حسابداری ساختگی، حساب سازی، اخلاق، تصمیم‌گیری، حرفه حسابداری

مقدمه

رسوایی‌های مالی اخیر شرکت‌های بزرگ آمریکایی که یکی پس از دیگری رو می‌شود، همگی ناشی از حسابداری ساختگی^۳ است. اولین شرکتی که حسابداری ساختگی در آن آشکار گردید، شرکت

1- deceptive accounting
 2- manipulation
 3- Creative accounting

نفتی و بزرگ انرون^۱ بود. مدیران این شرکت به علت ضعف اخلاقی سالها سرگرم انجام حسابداری ساختگی بودند. آن‌ها در کمال رعایت اصول و موازین و استانداردهای موجود حسابداری، اما با استفاده از حله‌ها مبادرت به ترسیم چهره‌ای بهتر از شرکت می‌کردند. نکته قابل توجه این که حسابرسان شرکت یعنی شرکت حسابرسی معروف به اندرسون، در گزارش‌های حسابرسی خود مربوط به شرکت انرون به چنین مشکلاتی اشاره نکرده است. پس از انرون نوبت به ورلدکام، زیراکس، و شرکت بازرگانی دارویی مرک رسید. هر یک از این شرکت‌ها طی سالیان متمادی به انجام حسابداری ساختگی مشغول بوده‌اند. تنها شرکت دارویی مرک طی سه سال گذشته ۱۲ میلیارد دلار اوضاع مالی خود را بهتر نشان داده است. این تنها نوک کوه عظیم یخی است که از زیر آب سر برآورده است. به دیگر سخن شرکت‌های بسیاری وجود دارد که به حسابداری ساختگی روی آورده‌اند. ولی هنوز آهنگ رسوایی آن‌ها نواخته نشده است. اخبار حسابداری ساختگی این چند شرکت چنان طوفان مهیبی در اوضاع بازار مالی آمریکا و سایر بازارهای مالی دنیا به وجود آورد که سیاست‌مداران را مجبور به دخالت کرد. قوه مقننه آمریکا نیز قوانین بسیار سنگینی برای مدیرانی که از این به بعد به حسابداری ساختگی روی می‌آورند تصویب کرد. در آمریکا اعتماد سهامداران به کلی نسبت به گزارش‌های مالی شرکت‌های سهامی از بین رفته است. برخی از کارکنان شرکت نفتی انرون که سهام شرکت را نیز خریداری کرده بودند، زیان‌های سنگین متحمل شدند؛ این رسوایی‌ها تأثیر بسیار ژرفی بر نهادهای مالی آن کشور و در پی آن بر بازارهای مالی سایر کشورهای صنعتی گذاشت (دستگیر، ۱۳۸۱).

عمومیت حسابداری ساختگی، نویسندگانی چون گریفین^۲ را بر آن داشته تا اعلام کنند، در سود همه شرکت‌ها تقلب وجود دارد و ثروت و پاداش هر حسابداری نیز منوط به این جریان می‌باشد. هپ ورث^۳ نخستین کسی بود که حسابداری ساختگی را به عنوان یک رفتار مطرح کرد، از نظر او، حسابداری ساختگی عملی سفسطه‌آمیز و رندانه است که در محدوده اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری^۴ به منظور فریب حسابرسان و قانون‌گذاران صورت می‌گیرد (گودرزی، ۱۳۸۷).

1- Enron
2- Griffiths
3-HappVerth
4- GAAP

استانداردهای حسابداری به دلیل اعمال نفوذ گروه‌های ذینفع از طریق پشتیبانی سیاسی و سایر شیوه‌های پیشبرد مقاصد خود، هر قدر هم به ظاهر محکم و اساسی تنظیم شود، باز هم جای مانور را باز می‌گذارد؛ به طوری که حسابداران می‌توانند ضمن رعایت صوری این‌گونه استانداردها و مقررات مالی، روح آنها را در عمل به کار نگیرند. درحقیقت، همیشه تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری از استفاده کنندگان آن عقب‌ترند (McBarnet, 1988). در حقیقت فقدان استانداردهای حسابداری و قوانین، به معنی ایجاد نوعی حسابداری مطابق با روش‌های تجاری می‌باشد که این عامل مناسبی را جهت ایجاد ثقل فراهم می‌کند، امروزه شرکت‌های تجاری همواره تحت فشاری قرار دارند که تلاش می‌کنند سودده به نظر برسند تا سرمایه‌گذاران و منابع را جذب نمایند، ولی با پیچیده شدن عملیات تجاری شرکت‌ها و به منظور پاسخگویی به نیازمندی‌های مدیران، حسابداران با وجود استانداردها و قوانین، اقدام به ارائه تصویر نادرستی از رویدادهای مالی خود می‌کنند که نوعی حسابداری ساختگی بشمار می‌آید (Griffiths, 1986). بنابراین حسابداری ساختگی پدیده نوینی نیست، بلکه یک عمل غیر اخلاقی است که در حقیقت مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری نیست و با گذر زمان رسوایی به بار می‌آورد. رعایت اصول اخلاقی در گزارشگری مالی نیز اتخاذ تصمیمات مدیریتی است که بتواند میان عملکرد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی آشتی ایجاد کند و حساسیت‌های جامعه و ارزش‌ها و هنجارهای آن را نیز مدنظر قرار دهد. در ادامه، ضمن تبیین حسابداری ساختگی و شناخت عوامل ایجاد این پدیده در یک محیط غیر اخلاقی، به نقش مثبت اخلاق در کنترل آن پرداخته شود.

دیدگاه‌های مختلف در رابطه با حسابداری ساختگی

نگرش ساختگی از جهت مفهوم ساختن^۱ در فرهنگ معین (بنا کردن، اختراع کردن) مثبت معنی شده است ولی با این وجود دیدگاه منفی راجع به حسابداری ساختگی، جنبه مثبت آن را نقض نمی‌کند بلکه آن را به عنوان یک خلاقیت در نظر می‌گیرد، اصطلاح حسابداری ساختگی در فرهنگ حسابداری که‌لر بدین‌گونه تعریف شده است "حسابداری ساختگی عبارت است از هر شیوه طراحی شده به منظور حذف بی‌نظمی داده‌ها، همانند پستی و بلندی‌های غیر معمول در منحنی که می‌تواند نتیجه شرایط غیر مستمر عملیاتی باشد. حسابداری ساختگی در ادبیات آکادمیک بریتانیا با عنوان «حساب آرایی» وارد می‌شود، و هدف آن نمایش غیرواقعی سود است به واسطه جابه‌جایی که در

درآمد و هزینه‌ها انجام می‌گیرد سود یک یا چند دوره مالی تغییر یافته و تعدیل می‌شود. در واقع می‌توان گفت، حسابداری ساختگی، عمل عالمانه‌ای است که توسط مدیریت انجام می‌پذیرد و به طور همزمان هم به عنوان ابزاری جهت کسب سود حسابداری و هم به عنوان روش مهندسی حسابداری می‌باشد.

اصطلاح «حسابداری ساختگی» به شیوه‌های گوناگون تعریف شده است، برخی نویسندگان، حسابداری ساختگی را به عنوان ترکیبی از روش‌ها، انتخاب‌ها و فضای آزادی در نظر می‌گیرند که بر اساس قوانین حسابداری و بدون فاصله گرفتن از قوانین و ضروریات حسابداری ایجاد شده است تا به مدیران اجازه دهد نتایج مالی و یا ظاهر گزارشات مالی خود را تغییر دهند. برخی دیگر، حسابداری ساختگی را به عنوان ترکیبی از اقدامات جهت تغییر سود از طریق افزایش یا کاهش و یا غلط جلوه دادن گزارشات مالی و یا هر دو مورد در نظر می‌گیرند.

آما^۱ و همکاران (۱۹۹۹)، حسابداری ساختگی به عنوان «فرآیندی که به وسیله آن، حسابداران از دانش خود در رابطه با قوانین حسابداری استفاده می‌کنند تا ارقام گزارش شده در حساب‌های یک شرکت را مورد دستکاری قرار دهند»، توصیف شده است، در حقیقت با زیرپا گذاشتن اخلاق و اصول حرفه حسابداری تصویری نادرستی از صورت‌های مالی شرکت را در اختیار استفاده‌کنندگان به نمایش می‌گذارند. به عقیده کمال ناصر^۲ (۱۹۹۳)، حسابداری ساختگی، عبارت است از تبدیل ارقام حسابداری مالی از آنچه که در واقع بوده‌اند به آنچه تهیه‌کنندگان اطلاعات می‌خواهند، با استفاده از مزایای موجود در قوانین و یا عدم رعایت برخی از قوانین یا همه آنها، به آن دست یابند، که در حقیقت با اصل اعتماد حرفه حسابداری مغایرت دارد و نشانه ضعف اخلاقی می‌باشد.

یان گریفیثس^۳ (۱۹۸۶)، از دیدگاه یک روزنامه‌نگار باتجربه در امور تجاری، اذعان می‌دارد:

هر شرکتی در کشور، در حال اعمال تقلب بر روی سود خویش^۴ است. هر مجموعه از حساب‌های منتشر شده، مبتنی بر دفاتری است که به تدریج پخته شده یا کاملاً سرخ شده‌اند.^۵ ارقامی که دو بار در سال جامعه سرمایه‌گذاری، مورد تحریک قرارداد است، اکنون به منظور محافظت از فرد مقصر، همگی

1- Amat

2- Kamal Naser

3- Ian Griffiths

4- fiddling its profits

5- cooked or completely roasted

دچار تغییر شده‌اند. این موضوع، بعد از اسب تروجان^۱، بزرگترین نیرنگ به شمار می‌آید. در حقیقت، این نیرنگ و اغفال در فضایی کاملاً زیبا اتفاق می‌افتد؛ چرا که این موضوع کاملاً قانونی و مشروع است. این پدیده، حسابداری ساختگی است.

مایکل جیمسون^۲ (۱۹۸۸)، از دیدگاه یک حسابدار، این‌گونه بیان می‌کند:

«فرآیند حسابداری، شامل موضوعات متعددی در رابطه با قضاوت و حل تناقض‌هایی بین رویکردهای رقیب به منظور ارائه نتایج معاملات و رویدادهای مالی می‌باشد. این انعطاف‌پذیری، فرصت‌هایی را برای دستکاری، تقلب و ارائه نادرست فراهم می‌آورد. این فعالیت‌ها که با عناصر اخلاقی ضعیف‌تر حرفه حسابداری، تقویت شده‌اند به عنوان حسابداری ساختگی شناخته می‌شوند.»

بنابراین، حسابداری ساختگی یک عمل غیراخلاقی محسوب می‌شود، اگرچه استفاده از آن از نظر ظاهری کاملاً قانونی و منطبق با استانداردهای حسابداری به نظر می‌رسد، ولی واضح است که مدیران دارای مشکلات مالی در جست‌وجوی راه‌حل هستند، حتی اگر غیراخلاقی باشد. در غیر این صورت، واقعیت به صورت نصفه و نیمه و دروغ، تقلب در نظر گرفته می‌شود.

ظهور حسابداری ساختگی در یک محیط غیراخلاقی

زمینه‌های بالقوه زیادی در ایجاد حسابداری ساختگی وجود دارند. هر چه محیط گزارشگری مالی دارای حساسیت و تنش بیشتری باشد، امکان بروز حسابداری ساختگی نیز افزایش می‌یابد. در این راستا، گودرزی (۱۳۸۷) احتمال وقوع حسابداری ساختگی را به عوامل زیر مرتبط می‌داند:

- ابهام در روش‌های حسابداری

قوانین و رویه‌های حسابداری، دارای ساختاری مبهم و قابل انعطاف هستند و متأسفانه طیف وسیعی از روش‌های مختلف حسابداری برای هر مورد ارائه شده است. ابهام و قابلیت انعطاف قوانین و استانداردهای حسابداری، امکان زیادی را برای قضاوت و ترفند در عمل بوجود می‌آورد (زیرا سلیقه را وارد عمل می‌کند). وضع زمانی وخیم‌تر می‌شود که استفاده‌کنندگان از این رویه‌های حسابداری دارای سطح پایینی از تعهدات اخلاقی حرفه‌ای باشند و یا اینکه در شرایط حادی قرار گرفته باشند که ناچار به اتخاذ تصمیمات غیراخلاقی شوند چرا که در محیط اقتصادی امروز، تلاش در جهت

1 Trojan horse

2- Michael Jameson

حداکثرسازی سود و استفاده از ابزار روش‌های حسابداری به عنوان یکی از راه‌های دستیابی به این مهم، از جمله مخاطرات اخلاقی حرفه حسابداری بشمار می‌رود. شرکت‌هایی نظیر انرون، تایکو، ولد کام نمونه‌هایی از نمای بلند رفتار غیراخلاقی بوده‌اند. در این شرکت‌ها، اخلاق به خاطر سود نادیده گرفته شده است. توجه آن‌ها این بوده که هدف یک شرکت حداکثر کردن سود برای سهامداران آن حتی به قیمت قربانی شدن اخلاق می‌باشد. به نظر آن‌ها با القای قوانین اخلاقی انگیزه افراد برای پیشرفت کم شده و شرکت‌ها ضعیف می‌گردند. اما این باور، کوتاه بینانه است، زیرا انگیزه‌های فراتر از سود نیز می‌توانند محرک افراد باشد و به خاطر سود نمی‌توان به هر کاری دست زد و مرتکب رفتار غیراخلاقی شد. هدف شرکت‌ها و کارکنان آن‌ها باید افزایش ثروت مالکان شرکت باشد نه فقط سود آن‌ها.

- پیشرفت فناوری و روش‌های تجاری

فرآیند پیشرفت فناوری و روش‌های تجاری سریع‌تر از فرآیند تدوین قوانین و روش‌های حسابداری می‌باشد. حسابداری به عنوان رشته‌ای که دارای ساختار اجتماعی، عقب‌تر از روش‌های تجاری است و دنباله‌روی تجارت می‌باشد و بنابراین با فقدان روش‌های مورد عمل حسابداری مواجه است. پیشرفت فناوری و بازار رقابتی دنیای اقتصادی امروز علی‌رغم فواید و مزایایی که برای مشتریان در جهت استفاده از محصولات با کیفیت بهتر و قیمت پایین‌تر داشته، پیامدهای غیراخلاقی زیادی هم برای رقابت‌کنندگان عرضه کالا و خدمات در پی داشته است. حرفه حسابداری نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابداری کم و بیش با معضلات اخلاقی روبه‌رو بوده است. دو اصل استقلال و درست‌کاری که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند و بدین وسیله، کیفیت این خدمات را افزایش دهند در این بازار، دچار خدشه شده‌اند.

این فشارها در زمینه نگهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، منجر شده است که اصل استقلال در خدمات حسابداری مانند حسابرسی زیر سؤال رفته و بعضاً استقلال حسابرس کاهش یابد؛ چرا که حسابرس همیشه نگران از دست دادن شغلش بوده و خدماتش را طوری ارائه می‌کند که مدنظر مشتری بوده و در نتیجه مشتری حفظ گردد. دومین پیامد غیراخلاقی بازار رقابتی مخدوش شدن صداقت و درست‌کاری در انجام خدمات حسابداری می‌باشد. این صدمه ناشی از اعمال قیمت‌گذاری خدمات حسابداری به میزان کمتر از واقع و تخفیفات نسبت به تعرفه خدمات حسابداری است.

– مسئولیت پاسخگویی^۱ در مقابل تخصیص ناصحیح منابع

منظور از پاسخگویی، مسئولیت مدیریت در گزارش مربوط به حفظ و نگهداری دارایی‌ها و بکارگیری کارآمد و اثربخش منابع واحد انتفاعی است. اندازه‌گیری مبتنی بر هدف پاسخگویی شامل سود هر سهم و بازده سرمایه‌گذاری و اجزای تشکیل دهنده آن است (Wolk, 2003).

در رقابت برای منابع محدود اقتصادی، فشاری بر شرکت جهت ارائه نتایج و گزارش مبالغه‌آمیز در صورت‌های مالی مربوط به عملکرد شرکت وجود دارد. در بازار رقابتی، صورت‌های مالی باید موجب رضایت سرمایه‌گذاران در یکنواخت نشان دادن جریان سود و ثروت به شرکت باشد، تضاد، زمانی بوجود می‌آید که عملکرد واقعی شرکت ناپایدار یا ناخوشایند یا هر دو باشد. (گودرزی، ۱۳۸۷). در این حالت مدیر برای اجتناب از بدبینی سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل دست به اقدامات غیراخلاقی حسابداری ساختگی خواهد زد تا بتواند نظر آنان را برای تأمین منابع مالی جلب نماید چرا که در غیر این صورت، موقعیت فعلی او به مخاطره خواهد افتاد. همچنین پالوت این موضوع را نیز اضافه می‌کند که علاوه بر پاسخگویی مالکانه، شرکت‌ها بایستی پاسخگویی اجتماعی هم داشته و در آن نیز باید اخلاق در پاسخگویی را رعایت کنند.

به نظر اوکوی و آلائو (۲۰۰۸)، اختیارات مدیریتی هم یکی از مهمترین علل بالقوه حسابداری ساختگی بشمار می‌رود. مدیر می‌تواند از قدرت و اختیارات خود جهت کسب موقعیت و ثبات مالی پیش‌بینی شده استفاده نماید. برای مثال، مدیران برای افزایش یا کاهش میزان وام‌ها و بدهی‌ها می‌توانند اقداماتی را انجام دهند. نتایج بسیاری از تحقیقات هم مؤید اقدامات غیر اخلاقی مدیران در این گونه قراردادهای می‌باشد. مسائلی مانند تهدیدهای وارده به حسابدار در محیط کاری و عدم امنیت شغلی مناسب برای حسابداران و پرولتاریایی شدن حسابداران از نظر فنی و ایدئولوژیک، قرابت حسابرس و صاحبکار و حق الزحمه‌های مشروط حسابرسی نیز به عنوان علل بالقوه دیگری در ظهور حسابداری ساختگی نقش ایفا می‌کنند.

اصول اخلاق حسابداری

ضوابط رفتاری و اخلاقی، مهم‌ترین خط‌مشی هر حرفه را تشکیل می‌دهد و در برگیرنده مواردی از جمله ویژگی‌های اصلی هر حرفه و روابط اعضای حرفه با جامعه و یکدیگر است. این ضوابط در حرفه

1- accountability

حسابداری عمومی «آیین رفتار حرفه‌ای» نامیده می‌شود. 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 و به آیین رفتار حرفه‌ای مدون و منسجمی پایبند باشند تا پذیرش، اعتماد، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت هر حرفه تخصصی است، به دست آورند (ابراهیمی رومنجان، ۱۳۹۳).

اعتماد نقش اساسی در توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی دارد و جامعه به وسیله اخلاق و آئین رفتار حرفه‌ای و تعهد نسبت به حسابداران و حساب‌برسان اعتماد پیدا می‌کنند، لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه‌ای، پایبندی به اصول بنیادی اخلاقی حسابداری است. اخلاق و اصول اخلاق حرفه‌ای باید جایگاهی بالاتر از قانون داشته باشد، همانطور که قوانین جاری هر کشوری نیز از اخلاق نشأت می‌گیرد و خود اخلاق، هیچگاه به متن قانون تبدیل نمی‌شود.

آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد از این جهت حرفه حسابداری باید اصول اخلاقی و قوانینی را تدوین نموده که اعضای آن را ملزم نماید تا از سطحی از خویش‌داری برخوردار شوند که ماورای الزامات قانونی و مقررات است. بنابراین حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد.

در حقیقت حسابداران، موقعیتی دارند که ذاتاً با ارزش و سرشار از مسئولیت‌های اخلاقی می‌باشد. تصمیمات‌شان بر سایر مردم، سازمان‌ها، اتحادیه‌ها، محیط طبیعی و نیز بر نوع نگاه به شرکت اثر می‌گذارد (ISIB, 2003)^۱. بنابراین اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد، در حقیقت اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای جنبه کلی و هدایت کننده دارند. تجربه نشان داده در سایه اخلاق می‌توان به هدف اصلی حسابداری رسید، و نتیجه بی‌اخلاقی حسابداران به هر دلیل و علت نقش مخربی در توسعه پایدار حرفه خواهد داشت و در گذر زمان رسوایی به بار می‌آورد. بنابراین نقش اخلاق در کنترل حسابداری ساختگی موثر خواهد بود.

رعایت اخلاق در زنجیره گزارشگری مالی

به هر صورت بروز حسابداری ساختگی در حالت کلی به ضعف قوانین و مقررات پایه در زنجیره گزارشگری مالی مربوط می‌شود. این زنجیره را از فرایند تدوین این مقررات تا ارائه گزارشات مالی به ذینفعان و دریافت بازخورد این گزارشات می‌توان در نظر گرفت. اگر مسائل اخلاقی در هر یک از این مراحل به درستی به اجرا درآید، دیگر مجالی برای دور زدن این قوانین وجود نخواهد داشت. به عنوان مثال رعایت اخلاق در تهیه اطلاعات به این معنی است که ذینفعان خواهان آن هستند که به نحو مناسب و تأثیرگذاری در فرایند قانون‌گذاری مشارکت داشته باشند. برای اینکه مسائل اخلاقی بتواند به خوبی درک شود باید اطلاعات صحیحی در خصوص چرایی و چگونگی رویه‌های تصمیم‌گیری به تمامی ذینفعان داده شود. دیدگاه عمومی، رعایت اخلاق را در تهیه اطلاعات می‌داند و معتقد است که آن با بی‌طرفی یا راست‌گویی در تهیه اطلاعات تأمین می‌شود. از طرف دیگر منافع تمامی ذینفعان نیز در تدوین قوانین و استانداردها لحاظ شده باشد.

رعایت اخلاق در توزیع اطلاعات هم به موضوع قضاوت افراد یک جامعه در مورد میزانی که پیامدها و نتایج درست و اخلاقی هستند، اشاره دارد. در واقع میزان رعایت اخلاق توزیعی اطلاعات در آن جامعه را مورد داوری قرار می‌دهند. بر این اساس مشخص می‌شود که تصمیمات مربوط به توزیع به چه میزان عادلانه بوده است. رعایت تمام و کمال اخلاق در گزارشگری مالی زمانی صورت می‌پذیرد که (در کنار بی‌طرفی یا راست‌گویی در تهیه اطلاعات) انصاف و عدالت به عنوان دو رکن اخلاقی در توزیع اطلاعات نیز لحاظ شود. به عقیده ویلیامز حسابداری یک حرفه است یعنی نتایج کار آن بر رفتار یک اجتماع تأثیر بسزایی دارد. لذا همانند سایر حرف (مثل پزشکی و حقوق) بایستی اصول اخلاقی در آن رعایت شود. عدالت در توزیع اطلاعاتی که نقش حیاتی در تصمیم‌گیری‌های مالی دارد، یکی از اصول اخلاقی است.

تأثیر اخلاق حسابداری در کنترل حسابداری ساختگی

اخلاق حسابداری یک جنبه از کار حسابداری است از حسابداران حرفه‌ای در طول زندگی کاری‌شان خواسته می‌شود تا تصمیمات مهمی را که جنبه اخلاقی یا غیر اخلاقی داشته اتخاذ کنند. حسابداران می‌توانند با دانش خود، از قوانین حسابداری برای دستکاری ارقام گزارش شده در حساب‌های یک واحد تجاری به کار گیرند. عبارت حسابداری ساختگی به گونه‌ای وسیع برای توصیف تکنیک‌های حسابداری پذیرفته شده‌ای استفاده می‌شود که به شرکت‌ها اجازه می‌دهند تا نتایج مالی را طوری

گزارش کنند که ممکن است به طور دقیق، محتوای فعالیت‌های تجاری آنها را نشان ندهند (Usureluet al, 2010).

رسوایی‌های ناشی از تقلب‌های مالی و فروپاشی شرکت‌های بزرگی همچون انرون و ورلد کام و پارمالات نشان داد که رعایت استانداردها و ضوابط فنی در انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای کافی نیست. حسابداران حرفه‌ای باید علاوه بر رعایت استانداردها و ضوابط فنی، به رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز متعهد باشند، اخلاق حسابداری باعث می‌شود تا حسابداران در برابر فشار منفی محیط مقاومت نشان دهند و مجاز به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی شوند. تجربه نشان داده است بین رفتار هر فرد با عمل او رابطه مستقیم وجود دارد، مطابق منطق ارسطو، مله (۲۰۰۵) اذعان می‌دارد که رفتار اخلاقی یک فرد در حسابداری، همانند سایر فعالیت‌های انسانی به موارد زیر بستگی دارد:

حساسیت اخلاقی که می‌توان آن را به عنوان چگونگی درک بعد اخلاقی یک موقعیت توسط یک فرد، توصیف کرد. انسان، برای درک نیازهای سایر افراد، توان و ظرفیت مشخصی دارد. هر یک از ما در مواجهه با موقعیت‌های خاص، احساسات گوناگونی شامل ترحم، اتحاد و انسجام، همدردی برای یک حادثه غم‌انگیز، و سایر احساسات اخلاقی دیگر را تجربه می‌کنیم. در حسابداری نیز، یک فرد می‌تواند تشخیص دهد که یک عمل ممکن است به نفع یا به ضرر برخی افراد باشد. اما در کنار این احساسات، احساسات دیگری چون طمع، غرور و یا حتی ترس وجود دارند که می‌توانند نسبت به احساسات مرتبط با رفتارهای خوب، قوی‌تر عمل کنند. همچنین، احساسات می‌توانند منجر به رفتارهای کاملاً احساساتی شوند که ممکن است درستی آن رفتارها نیز زیر سؤال باشد.

قضاوت اخلاقی، یا صلاحیت قضاوت در رابطه با این که کدام مورد از نظر اصول اخلاقی، قابل پذیرش است و کدام مورد، قابل پذیرش نیست و همچنین توان قضاوت در رابطه با درستی نیت انجام یک کار است. رفتار خوب، مستلزم سنجش و تصمیم‌گیری برای انجام یک عمل است. انجام قضاوت‌های اخلاقی درست، نسبت به اتخاذ یک تصمیم خوب، اولویت دارد. در مرحله سنجش و ارزیابی، دانش کاربردی و مفید، نقش بسزایی ایفا می‌کند. این دانش از طریق در نظر گرفتن اصول جامع و فراگیر و شرایط مرتبط در هر موقعیت، استدلال کاملاً اخلاقی را در خود می‌پروراند. به علاوه، فضیلت‌های اخلاقی مرتبط دیگری در حسابداری، مانند عینی‌گرایی، بی‌تعصبی، بصیرت و بینش و زیرکی می‌توانند به صورت ترکیبی در درون دانش کاربردی در نظر گرفته شوند.

انگیزش اخلاقی که به عنوان تمایل به انجام عمل اخلاقی، ارجح دانستن ارزش‌های اخلاقی (خوبی‌های انسانی) نسبت به سایر ارزش‌ها، و در نظر گرفتن مسئولیت فردی برای ایجاد نتایج اخلاقی،

تلقی می‌شود. اغلب اوقات، انگیزش اخلاقی، نیروی محرک انجام قضاوت‌های اخلاقی خوب است، اما نقش بسزایی در انتخاب عمل درست و انجام آن ایفا می‌کند. از آنجا که دانش کاربردی و فضیلت‌های اخلاقی موقتی، انگیزشی دائمی برای درست عمل کردن ایجاد می‌کنند، می‌توان نتیجه گرفت که انگیزش اخلاقی را نیز پرورش می‌دهند.

فضیلت‌های اخلاقی یا رفتارهای دائمی و قدرت درونی برای رفتار اخلاقی در میان این فضیلت‌ها، آنهایی که به طور خاص به حسابداری مربوط می‌شوند عبارتند از بی‌طرفی، تمامیت، واقعیت‌گرایی، صداقت، وفاداری، انصاف، قابل اعتماد بودن، خدمت‌رسانی برای رفاه عموم، قردانی و خیرخواهی شجاعت، پشتکار، جدیت، تلاش، اراده تخصصی و حرفه‌ای شدن، تواضع، و سایر فضایل فردی است که به غلبه نمودن بر مقاومت درونی کمک می‌کنند تا به آنچه یک فرد باید انجام دهد، جامه عمل بپوشند. بنابراین دانش کاربردی، ظرفیتی را برای درک معانی درست هر یک از فضایل اخلاقی فراهم می‌کند.

به نظر می‌رسد حسابداری ساختگی چالش نیرومندی را به حرفه حسابداری افزوده است و آینده حسابداری را متزلزل می‌کند و موجب بی‌اعتمادی افراد نسبت به حرفه می‌شود، بدین منظور برای کنترل آن حسابداران حرفه‌ای می‌بایست در سایه اخلاق به فعالیت خود بپردازند، چون در کنار اخلاق می‌توانند اقدامات مطلوب و نامطلوب را تشخیص دهند. برای عملی نمودن این امر، ضروری است تا ارزش‌ها و فضیلت‌ها توسعه یابند. از آنجایی که ارزش‌ها یک محرک به شیوه‌ای خاص عمل و فضائل دائمی هستند گرایش به ترویج رفتار اخلاقی با هم، شخصیت را شکل می‌بخشد و این اجازه می‌دهد تا حسابداران در برابر فشار منفی محیط مقاومت نمایند و مجاز به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی شوند. بنابراین مهمترین عامل برای کنترل حسابداری ساختگی توجه به اصول اخلاقی و اخلاق حسابداری است، در غیر این صورت افزایش بی‌اعتمادی به حسابداران به هر دلیل و علت نقش مخربی در توسعه پایدار حرفه خواهد داشت.

برای ممانعت از تکرار رسوایی‌های مالی در آینده، وقت آن رسیده است که نسبت به اهمیت والای ارزش‌ها و اصول اخلاقی تجدید تعهد نماییم. حرفه حسابداری باید مهارت لازم را در قضاوت اخلاقی کسب نماید، به طوری که بتواند رفاه همه کسانی را که از عملکرد او تأثیر می‌گیرند در نظر بگیرد. بدون رفتار اخلاقی استوار و قوی، جایگاه این فن و حرفه قدیمی متزلزل می‌گردد. این موضوع بیشتر از این که مورد توجه شرکت‌ها باشد، باید مورد نظر افرادی باشد که قصد دارند به این رشته و فن

وارد شوند. آنها باید به نحو شایسته رفتار کرده و پیش از آنکه به جستجوی ثروت، شهرت و یا دانش باشند، صداقت و درست‌کاری را وجهه همت خود قرار دهند.

نتیجه‌گیری

داستان‌های بسیاری از رفتارهای غیراخلاقی حسابداران گزارش شده، ولی نباید همه حسابداران و مؤسسات حسابداری را متهم به چنین رفتاری کرد. این‌گونه داستان‌ها حاکی از آن است که حساسیت اخلاقی و رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشند. خوشبختانه در ربع قرن اخیر آگاهی نسبت به اهمیت اخلاق و رفتار اخلاقی به طور کلی و کاربرد اصول اخلاقی در تجارت و به همراه آن، در حسابداری به طور خاص، افزایش یافته است.

حسابداری ساختگی پدیده جدیدی نیست، رسوایی‌های مالی که برای شرکت‌های سهامی بزرگ کشور ایالات متحده رخ داد، ناشی از حسابداری ساختگی بود. که این رسوایی‌ها تأثیر بسیار ژرفی بر نهادهای مالی آن کشور و در پی آن بر بازارهای مالی سایر کشورهای صنعتی گذاشت. حسابداری ساختگی، یک عمل حيله‌گرانه و نامطلوب است و پیامدهای آن چیزی بهتر از بحران‌های اقتصادی نخواهد بود، و مدیران شرکت‌ها بدین‌وسیله تلاش می‌کنند برای دستیابی به اهداف خاص خود، در چارچوب استانداردهای حسابداری و سایر قوانین مربوطه رشد سودآوری شرکت‌های تحت مدیریت خود را یکنواخت نشان دهند، که این باعث می‌شود تصویر خوبی از شرکت مدنظر تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی قرار گیرد که در نهایت باعث ایجاد سردرگمی سرمایه‌گذاران نسبت به تشخیص صورت‌های مالی منصفانه و غیرمنصفانه می‌شود، و اثر طولانی مدت آن، بی‌اعتمادی سرمایه‌گذاران نسبت به شرکت به دنبال خواهد داشت، بنابراین حسابداری ساختگی بیشتر جنبه منفی و غیراخلاقی دارد و مطابق با اصول پذیرفته شده حرفه حسابداری نیست و باید اصلاح گردد. مطالعات صورت گرفته نشان داد، اخلاق حسابداری تأثیر بسیار جدی در کنترل حسابداری ساختگی دارد، حرفه حسابداری در سایه اصول اخلاقی می‌تواند نسبت به درخواست مدیران در رابطه با حسابداری ساختگی واکنش نشان دهند، و مطابق با اصول پذیرفته شده حرفه حسابداری عمل کنند. تجربه نشان داده رشد موازین اخلاقی باعث می‌شود تا حسابداران در برابر فشار منفی محیط مقاومت نشان دهند و مجاز به تصمیم‌گیری‌های اخلاقی شوند و همچنین ضعف در زمینه اخلاق حسابداری باعث می‌شود که افراد بیشتر به سمت حساب‌سازی (حساب آرایه) کشیده شوند. نتیجه این که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. لازم است تا آنها با تبیین اهمیت

معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درست کاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آتیه حرفه حسابداری بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد.

منابع

۱. ابراهیمی رومنجان، مجتبی و فاطمه زین‌الدینی میمند، علی بیابانگرد، زهره شجاعی‌پور، الهام صابری‌پور، عبدالناصر اشرفی. بررسی رابطه بین اخلاق اسلامی در کار و تعهد حرفه‌ای حسابداران، اولین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی، رشت، خرداد ماه ۱۳۹۳.
۲. تقوی، مهدی و اسماعیلی زاده، علی و مقری، مهرداد، احمد شعبانی، علیرضا زمانیان. «ارزیابی روش تأمین مالی برون ترازنامه‌ای (اجاره عملیاتی) بر قیمت سهام و سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، مجله مطالعات کمی در مدیریت، شماره ۲، ۱۳۸۹.
۳. دستگیر محسن، بهرام غنی زاده، اکبر کاظمی، حساب آرای، مجله حسابداری، شماره ۶۱، ۱۳۹۱.
۴. دستگیر محسن، حساب آرای و رسوایی‌های مالی شرکت‌های آمریکایی، مجله حسابداری، شماره ۱۵۰، سال هفدهم، ۱۳۸۱.
۵. دستگیر محسن، صادق قربانی، تأمین مالی برون ترازنامه‌ای، ارائه کلاسی مقطع کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید چمران اهواز، ۱۳۸۸.
۶. دستگیر محسن، غلامرضا سلیمانیان، تأمین مالی برون ترازنامه‌ای: رویکرد مقایسه‌ای، مجله حسابداری، شماره ۱۸۲، سال هفدهم، ۱۳۸۶.
۷. ستایش محمدحسین، رضا غلامی؛ حسابداری ساختگی، فصلنامه پژوهش حسابداری، سال اول، شماره ۵، تابستان ۱۳۹۱.
۸. گودرزی احمد، حساب آرای و تأثیر حاکمیت شرکتی، مجله حسابداری، شماره ۱۹۸، سال بیست و سوم و ۱۳۸۷.
۹. مشایخی بیتا و مریم صفری، وجه نقد ناشی از عملیات و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۴، ۱۳۸۵.
10. Amat, O., J. Blake and J. Dowds (1999). "The ethics of creative accounting". Economics Working Paper.
11. Barnea A., J. Ronen and S. Saden, Classificatory Smoothing of Income with Extraordinary Item, The Accounting Review, (January), 1976, pp.110-122.

12. Belkaoui (2000). *Accounting theory*, 4th edition, Thomson.
13. Bellovary J., E. Giacomino & M.D. Asker, *Earning Quality: It's Time to Measure and Report*, *The CPA Journal*, 2005.
14. Blake, J., O. Amat, D. Martinez and F. Garcia (1995). "The continuing problem of international accounting diversity". *Company Accountant*, April, pp.5-23.
15. Fox, J. (1997). "Learn to play the Earnings Game". *Fortune*, 31 July.
16. Griffiths, I. (1986). "Creative Accounting". London: Sidgwick & Jackson.
17. 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/AspenInstitute/files/C,CLibraryFiles/FileName/404/Aspen20%Exec20%Fi%nal.pdf>.
18. Jameson, M. (1988). "A practical Guide to Creative Accounting". Kogan Page, London.
19. Mathews M.R & perera 1996. *Accounting theory & development* Melbourne Nelson.
20. Mc Nichols M., *Discussion of the Quality of Accruals and Earnings, the Role of Accruals Estimations Errors*, *The Accounting Review*, Vol. 77, 2002, pp. 61-69.
21. McBarnet D., *Law, Policy and Legal Avoidance: Can Law Effectively Implement Egalitarian Policies?*, *Journal of Law and Society*, Spring 1988, pp. 113-121.
22. Melé, D. (2005). "Ethical Education in Accounting: Integrating Rules". *Values and Virtues*, *Journal of Business Ethics*, 57, pp.97-109.
23. Naser, K.H.M. (1993). "Creative Financial Accounting". Prentice Hall, Hemel Hempstead.
24. Okoye, E. I. and B. B. Alao (2008). "The ethics of creative accounting in financial reporting: the challenges of regulatory agencies in Nigeria". *The Certified National Accountant*, Vol. 16, No. 1, pp. 45-55.
25. Pope P.F. and A.G. Puxty, *What is Equity? New Financial Instruments in the Intrestics between the Law, Accounting and Economics*, *The Modern Law Review* (November) 1991, pp. 889- 911.
26. Schipper, K. (1989). "Commentary on earnings management". *Accounting Horizons* 3 (4): 91-102.
27. Shah A., *Accounting Policy Choice: The Case of Financial Instrument*, Unpublished Doctoral Dissertation, London School of Economic, April, 1993.
28. Uşurelu, V, Marin, M, Danailă, A & Loghin, A. (2010). *Accounting Ethics-Responsibility Versus Creativity*. *Annals of the University of Petroşani, Economics*, 10(3), 349-356.

-
29. Usurelu, V. I., M. Marin, A. E. Danaila and D. Loghin, (2010) Accounting ethics-responsibility versus creativity". Annals of the University of Petroșani, Economics, 10 (3), 349-356.
30. Wolk teamey dodd. (2001). Accounting theory. A conceptual & instituloual approach themosn.
31. Schiff, David (1993), The Dangers of Creative Accounting Worth (March): 92-94.