



درخت بد اخلاقی حسابداری

جعفر عصری^۱ ©

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساری

(تاریخ دریافت: ۱۶ بهمن ۱۳۹۵؛ تاریخ پذیرش: ۶ اردیبهشت ۱۳۹۶)

چکیده:

همه انسان‌ها در زندگی خود با معضلات اخلاقی رو برو می‌شوند. مدیران، حسابداران و حسابرسان نیز هیچ تفاوتی با سایر انسان‌ها ندارند. آنها در حرفه خود با موقعیت‌های متعددی رو برو می‌شوند موقعیت‌هایی که وسوسه می‌شوند تا عمل غیر اخلاقی انجام دهند.

در این مقاله با الهام از درخت سمی "مانچینیل" که در جزایر کارائیب می‌روید، الگویی ارائه می‌شود که با استفاده از رویکرد استقرایی در فرآیند نظریه‌پردازی، ۵ پیامد عمده ناشی از رفتارهای غیر اخلاقی در حسابداری پیش‌بینی و همچنین با بکارگیری رویکرد قیاسی، ۵ فرضیه به‌عنوان ریشه اصلی این پدیده معرفی می‌گردد.

مثلاً پدیده بد اخلاقی، مثل شریان‌های فاضلاب‌هایی است که پیوسته وارد دریاچه‌ای می‌شود و ماهیان آن دریاچه که حیات و ممت‌شان وابسته به آب است، به مثابه آدمیان یک شهر می‌باشند. با انباشته شدن جریان اسفناک گندآب‌ها به درون دریاچه، به تدریج شاهد مرگ گروهی و نابودی دسته‌جمعی ماهیان خواهیم بود. بنابراین برای برطرف نمودن مشکلات و معضلات اخلاقی، یافتن ریشه و علت وجودی آنها، اولین و مؤثرترین اقدام در جهت خنثی نمودن اثرات آن است. چرا که به قول معروف "آب را از سرچشمه باید بست".

واژه‌گان کلیدی: بد اخلاقی حسابداری، پیامدهای اقتصادی و اجتماعی، ریشه‌های بد اخلاقی.

مقدمه

هم پای با پدیدار شدن مفهوم زندگانی سعادت‌مندان، فلاسفه دیدگاه‌های اخلاقی مختلفی را در جوامع انسانی به منصفه ظهور رساندند. بسیاری از فلاسفه تمامی کوشششان بر پایه پاسخگویی به پرسش‌هایی چون "انسان چگونه باید رفتار کند و رفتار اخلاقی چیست؟" استوار بوده است. اخلاق حسابداری اولین بار توسط لوکا پاچیولی معرفی شد و بعد از آن توسط گروه‌های دولتی و سازمان‌های حرفه‌ای توسعه یافت و به عنوان مجموعه‌ای از قواعدی مطرح شد که یک فرد در کنترل رفتار خود استفاده می‌کند.

در حسابداری منبع اصلی اصول اخلاقی که به آن ارجاع می‌شود، آیین رفتار حرفه‌ای است. با این حال، تنها وجود آیین رفتار حرفه‌ای، ضرورتاً به معنی تعهد نسبت به آن نیست. افزون بر این، هیچ آیین رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند هر نوع مسئله اخلاقی بالقوه‌ای که فرد حرفه‌ای با آن رو برو می‌شود را در بر گیرد [۱]. فرانسیس معتقد است انتخاب‌های حسابداری به علت تأثیر بالقوه‌ای که بر جامعه می‌گذارد، فعالیتی در قلمرو بصیرت اخلاقی است. حسابداری از این دیدگاه مهم است که می‌تواند دنیا را متحول کند، می‌تواند زندگی دیگران را تحت شعاع قرار دهد [۱۲].

در سال‌های اخیر پژوهش‌های بسیاری با موضوع اخلاق در حسابداری صورت پذیرفته است. این پژوهش‌ها در سه گروه آموزش اخلاق، اخلاق حرفه‌ای و الگوهای تصمیم‌گیری اخلاقی جای گرفته‌اند و عمده مقالات اخلاق، بر مفاهیم جنبی همچون رعایت آیین رفتار حرفه‌ای متمرکز می‌باشند [۲] و کمتر به مفاهیم نظری و اساسی توجه داشته‌اند. چرا که در حسابداری، بحث درباره جایگاه ساخت نظریه در سلسله مراتب جریان پژوهش، به آن شدتی نیست که در سایر رشته‌ها می‌باشد [۷]. شاید بتوان گفت که علوم انسانی به علت تأکید بیش از اندازه به تجربه و غفلت از نظریه، صدمه دیده است. کانت معتقد است که توسعه و گسترش علوم امروزی، مدیون نظریه است. زیرا نظریه از طریق هدایت پژوهش‌های آتی، زمینه را برای گسترش دانش فراهم می‌کند [۳]. بنابراین تدوین یک مبانی نظری مرتبط که محققان را قادر سازد تا مرزهای دایره پژوهش خود را گسترش دهند، ضروری به نظر می‌رسد.

در این‌جا منظور از مفهوم "بد اخلاقی حسابداری" عبارت است از تهیه و تنظیم اطلاعات مالی نادرست توسط حسابداران، تحریف صورتهای مالی توسط مدیران و تصدیق مغرضانه آن توسط حسابرسان برای دستیابی به اهداف نامشروع می‌باشد.

اگر بپذیریم هر علمی با مسئله آغاز می‌شود، بنابراین به نظر می‌رسد اساسی‌ترین مسئله علم روانشناسی، پاسخگویی به سوالاتی پیرامون علت رفتار آدمی است. اندیشمندانی مانند اسکینر معتقدند رفتار تابعی از محیط است. اما برخی دیگر نظیر پیاز، بر سرشت، صفات و ویژگی‌های ارثی فرد تأکید دارند. از سویی دیگر آلبرت بندورا صاحب "نظریه یادگیری اجتماعی" به نقش دو سویه عوامل درونی و عوامل بیرونی در تعیین رفتار آدمیان اعتقاد دارد. آلبرت بندورا با نظریه‌های کلبگ و آلپورت در مورد ثبات رفتار آدمی به شدت مخالف است زیرا معتقد است که رفتار انسان تابع موقعیت او و تفسیر انسان

از آن موقعیت است. یعنی رفتار فرد با توجه به تغییرات محیطی و تفسیر او از آن موقعیت، دستخوش تغییر می‌گردد. بنابراین پیش فرض‌های تدوین شده این مقاله مبتنی بر رویکرد ماهیت انسان با تلفیق دو نگرش جبرگرایی و اختیارگرایی می‌باشد.

پیش فرض اول: انسان موجودی مختار است و می‌تواند بد اخلاقی نماید.

پیش فرض دوم: انسان تابع موقعیت است و تحت تأثیر محیط قرار می‌گیرد.

مشاهدات و بررسی‌های تجربی در بسیاری از کشورها، حاکی از وجود قصور اخلاقی در حسابداری و فرآیند گزارشگری مالی است که پیامدهای نامطلوبی به همراه داشته است. بر این اساس، این مقاله به دنبال پاسخ به دو سوال اساسی به شرح زیر می‌باشد:

۱. چه چیزی باعث پدیدار شدن بد اخلاقی در حسابداری شده است؟

۲. بد اخلاقی حسابداری چه پیامدهایی را به همراه داشته است؟

از آنجا که شناسایی و معرفی معلول، معمولاً درک مفاهیم علت را برای مخاطب تسهیل می‌کند، ابتدا معلول، یعنی پاسخ سوال دوم تشریح می‌گردد و سپس به علت‌ها پرداخته می‌شود. ۵ پیامد مطرح شده این مقاله که بعنوان پیامدهای بد اخلاقی در حسابداری لقب می‌گیرند با استفاده از رویکرد استقرایی استخراج شده‌اند. یعنی یک مجموعه از مشاهدات، که شناسایی شده‌اند یا پژوهشگر آن را شبیه‌سازی نموده است.

بحث پیرامون بد اخلاقی در حسابداری و پیامدهای رفتار غیر اخلاقی در فرآیند گزارشگری مالی، فی‌نفسه پای سایر پیامدهای نامطلوب اقتصادی-اجتماعی را پیش می‌کشد. در ادامه مشخص می‌شود که چگونه بد اخلاقی‌های گزارشگری مالی، سببی از سایر پیامدهای نامطلوب را به راه می‌اندازد و با خود آثار زیانباری را برای همه افراد یک جامعه به همراه می‌آورد.

پیامد بی‌اعتمادی

اعتماد جامعه از جمله مهمترین مؤلفه‌های حیاتی تمدن امروزی است و آن یعنی اطمینان افراد به گروه خاصی از افراد دیگر، یا اطمینان به محصولات تولیدی آنان. این اعتماد تا زمانی می‌تواند پایدار بماند که حقوق و منافع افراد جامعه به طور منصفانه حفظ گردد و زمانی خدشه دار می‌شود که فرد یا گروهی از افراد، به صورتی ناعادلانه و متقلبانه، منافع شخصی خود را بر منافع سایر افراد جامعه ترجیح دهند که این عمل صریحاً باعث بی‌اعتمادی می‌شود. بی‌اعتمادی همچون زلزله‌ای است که می‌تواند بنیان‌های مستحکم هر بنیادی را بلرزاند و ستون‌های استوار آن را ویران سازد.

در سال‌های اخیر، مدیران، حسابداران و حسابرسان شرکت‌های بزرگی نظیر اترون، تایکو، رایت آید، ورد کام، گریس، سن دانت، سان بیم، لیونت و آرتور اندرسن برای گزارش سود بیشتر و فریب سرمایه‌گذاران، متوسل به تقلب‌های حسابداری و حسابرسی شده‌اند. در این شرکت‌ها اخلاق به خاطر سود قربانی شده

است و تخلف حسابداران و حسابرسان منجر به ایجاد بحران و عدم اعتماد جامعه به خدمات حسابداری و حسابرسی شده است [۴].

تنزل جایگاه حسابدار و حسابرس در جامعه ممکن است باعث گردد که استفاده‌کنندگان اطلاعات، برای تصمیم‌گیری‌های مالی و اقتصادی خود از مراجعه به اطلاعات حسابداری خودداری کنند. چرا که به زعم آنان، حسابداران افراد غیر قابل اطمینان و غیر قابل اعتماد هستند. عدم اعتماد جامعه به حسابداران و خدمات آنان در بلند مدت باعث کاهش تقاضا برای کار حسابداری و حسابرسی خواهد شد و به احتمال زیاد جامعه برای تصمیم‌گیری به سایر اطلاعات موجود و معتبر رجوع خواهد کرد. عدم اعتماد جامعه باعث از بین رفتن شأن حرفه حسابداری و حسابرسی می‌گردد که این موضوع به تنهایی هزینه‌های هنگفت و جبران‌ناپذیری را برای جامعه به همراه خواهد داشت.

نادیده گرفته شدن حقوق دولت

دولت به عنوان یکی از ذینفعان واحد تجاری، نسبت به منافع شرکت‌ها دارای حق و حقوقی است. واحدهای اقتصادی طبق قانون موظفند بخشی از درآمدهای سالانه خود را به دولت انتقال دهند. چرا که دولت زمینه امنیت را برای تجارت فراهم نموده است. به عبارتی، در غیاب ارکان و ارگان‌های دولتی، تجارت امن و منظم میسر نخواهد بود. گزارشگری مالی غیر اخلاقی قاعدتاً حقوق بسیاری از ذینفعان از جمله دولت را نادیده خواهد گرفت.

ساختار گذشته مالیاتی در ایران به گونه ای شکل گرفته که درآمدهای مالیاتی سهم ناچیزی از کل درآمدهای دولت را تشکیل می‌دهد. بر اثر نارسایی‌های موجود، به ویژه اعلام غیر واقعی درآمدها از سوی مؤدیان مالیاتی و به تبع آن فرار مالیاتی، همه ساله شاهد عدم تحقق عدالت اجتماعی و اهداف پیش بینی شده دولت هستیم [۵].

اگر مدیران و حسابداران شرکت‌ها در محاسبه روش‌های حسابداری سود مشمول مالیات دستکاری نمایند و ارزش‌های اخلاقی را نادیده بگیرند، دولت و به تبع آن تمامی افراد جامعه متضرر خواهند شد. چرا که مالیات دریافتی از افراد یک جامعه، دوباره اما به نوعی دیگر به خود اشخاص باز می‌گردد. به عبارتی در نظام مالی دولت، ابتدا درآمدها به حساب خزانه واریز می‌شوند و سپس با تصویب بودجه، مبالغ درآمدها صرف مخارج تعیین شده می‌گردد. بدیهی است که هر چه درآمدهای دولت افزایش یابد، سهم هر یک از افراد جامعه از درآمدهای کسب شده دولت نیز افزایش می‌یابد. اما در صورتی که مؤدیان مالیاتی از گزارش و ارائه صحیح اطلاعات مالی امتناء ورزند و با اقدام رندانه سعی بر فریب مقام‌های دولتی نمایند، باعث کاهش رفاه عمومی و عدم تحقق عدالت اجتماعی می‌شود. بد اخلاقی در گزارشگری مالی و تهیه اظهارنامه مالیاتی غیر واقعی، شاید تا سال‌ها دولت را همچنان بر کرسی اقتصاد مبتنی بر نفت بنشانند و بر خلاف نظام مالی کشورهای توسعه یافته، صرفاً از طریق فروش منابع زیرزمینی بتواند بخش اعظمی از کمبود منابع مالی خود را تأمین نماید. چه بسا که اکثر کارشناسان در دهه‌های اخیر، خیر اتمام منابع زیرزمینی را در آینده نزدیک هشدار داده‌اند.

پیامد دعاوی حقوقی

در مواردی که شرکت‌ها، پاداش مدیران خود را بر اساس سود خالص شرکت تعیین می‌کنند، بر اساس "فرضیه طرح پاداش تئوری اثباتی حسابداری" پیش بینی می‌شود که در این وضعیت، مدیران برای افزایش میزان پاداش و دستمزد خود، از روش‌های حسابداری خاصی استفاده خواهند نمود که سود دوره آتی به دوره جاری منتقل گردد. معمولاً در انتخاب این روش‌ها که صرفاً جنبه فرصت طلبانه دارد و تنها منافع شخصی مدیران مد نظر قرار می‌گیرد، ارزش‌های اخلاقی و انسانی نادیده گرفته می‌شود.

در این مقاله استنباط می‌شود که این رفتارهای غیر اخلاقی مدیران، احتمالاً باعث می‌شود تا مالکان برای اثبات عمل غیر قانونی مدیران، علیه آنها اعلام طرح دعاوی حقوقی و قضایی نمایند. اعلان طرح شکایت مالکان از مدیران یک شرکت، به مثابه اخبار بد برای آن شرکت محسوب می‌شود. در این وضعیت برای ذینفعان واحد تجاری مشخص خواهد شد اشخاصی که مسئولیت تهیه صورتهای مالی را به عهده دارند، اشخاصی غیر قابل اعتماد هستند. یا اینکه ممکن است خریداران عمده محصولات تولیدی شرکت، از این اخبار مطلع شوند و از بیم غیر قابل اعتماد بودن مدیران این شرکت‌ها، قراردادهای آتی خود را با شرکت‌های رقیب انعقاد نمایند و بسیاری مسائل دیگر. تنش‌ها و کشمکش‌های بین مالکان و مدیران بیشتر از آنکه هزینه‌های مالی دادگاهی را در بر داشته باشد، کوله باری از هزینه فرصت از دست‌رفته برای تولید و رقابت را بر دوش خواهد داشت. این موضوع به احتمال زیاد موجب کاهش ارزش سهام در بازار سرمایه و در نهایت منجر به کاهش ارزش شرکت و کاهش ثروت سهامداران خواهد شد.

پیامد قانون و افزایش هزینه فرصت

یکی دیگر از پیامدهای بد اخلاقی در فرآیند گزارشگری مالی، وضع قوانین و مقررات جدید برای حمایت از نسل‌های آتی است که می‌تواند محرکی توانمند در کنترل و پیشگیری از تکرار جرایم باشد. مثلاً در مورد رسوایی‌های گزارشگری مالی در دهه‌های اخیر می‌توان به تصویب قانون ساربنز - آکسلی اشاره نمود. بر اساس این قانون، جریمه‌های سنگین و جدی‌تری برای فعالیت‌های مالی متقلبانه در امریکا مقرر شده است. بنابراین روشن است که رفتارهای غیر اخلاقی در فرآیند گزارشگری مالی سرانجام گریبان تهیه‌کنندگان و تأییدکنندگان گزارش‌های مالی را خواهد گرفت که محکومیت سنگین و تاوان جبران‌ناپذیری برای آنها به همراه خواهد داشت. اما تصویب و اجرای قوانین و مقررات، مطلوبیت مقطعی دارد چرا که همیشه عده‌ای هستند که قصد بر دور زدن قانون را دارند. از سویی دیگر، قانون‌گذاران با مشاهده این رویداد، مجدداً در صدد تقویت قانون همت می‌گمارند و قانون‌گیران نیز، دوباره در پی یافتن راهی برای گریز از قانون از طریق خلاءهای موجود هستند. و این چرخه کماکان ادامه دارد. بر این اساس، بدیهی است که تدوین و تنظیم مقررات جدید، هزینه فرصت فراوانی را بر ذمه سیاستمداران تحمیل خواهد نمود. با اندکی تأمل بر این موضوع، روشن می‌گردد که اگر هزینه فرصت یک جامعه به حداقل‌ترین مقدار خود کاهش یابد، همواره شاهد رشد و پیشرفت همه جانبه در بخش‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و بالاخص سیاسی، خواهیم بود و در غیر این صورت، باید شاهد توقف در

ترقی و تعالی امور ملت ها باشیم. بنابراین به نظر می‌رسد ضعف در قانون و اجرای آن، یکی از عوامل اصلی عقب افتادگی صنعتی و اقتصادی ملت‌ها به شمار رود.

پیامد ورشکستگی و فروپاشی

بسیاری از استفاده‌کنندگان از جمله بانک‌ها، اطلاعات حسابداری شرکت‌ها را مبنای تصمیم‌گیری خود قرار می‌دهند و بر اساس این اطلاعات نسبت به انجام امور، اقدام می‌کنند. ارائه اطلاعات نادرست، منجر به تصمیم‌گیری نادرست می‌شود. به عنوان مثال، تصور کنید شرکتی از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نبوده و تصمیم داشته باشد که برای دریافت تسهیلات بانکی با یک روش غیر اخلاقی، سیمای مناسبی از نسبت بدهی شرکت خود را در ترازنامه به نمایش درآورد تا موفق به دریافت تسهیلات شود، در این صورت ممکن است بانک یا موسسه اعتباردهنده بر اساس این اطلاعات نادرست، تصمیم به اعطای وام به شرکت نماید. مدیریت شرکت با این اقدام نه تنها بر میزان بدهی قبلی خود افزوده است بلکه احتمالاً توان پرداخت مبلغ بهره و بازپرداخت اصل وام در تاریخ سررسید را نیز از دست خواهد داد. همچنین با تأخیر در پرداخت اقساط وام، جرایم دیرکرد سالانه بانکی نیز بر میزان بدهی آنها افزوده می‌گردد. در این صورت ممکن است اعتباردهنده، وثایقی که از شرکت به عنوان پشتوانه طلب خود دریافت نموده است را از طریق مراجع قضایی، به فروش یا به تملک خود درآورد. این وضعیت احتمالاً شرکت را به مرز ورشکستگی نزدیک می‌کند.

لازم به یادآوری است که هر یک از پیامدهای فوق به تنهایی می‌توانند ده‌ها شاخ و برگ دیگر پیدا کنند و به همراه خود پیامدهای نامساعد دیگری به بار بنشانند. در بخش دوم مقاله، ۵ فرضیه به شرح زیر مطرح می‌شود که بعنوان ریشه‌های بد اخلاقی در حسابداری لقب می‌گیرند و انتظار می‌رود به عنوان دلایل اصلی پدیدار شدن تمامی رفتارهای غیر اخلاقی در فرآیند گزارشگری مالی لقب گیرند. این فرضیه‌ها که پاسخ سوال اول می‌باشند با استفاده از رویکرد قیاسی استخراج شده‌اند. یعنی یک مجموعه از مقدمات و استدلال‌های منطقی که از دیدگاه عقلی قابل استنتاج هستند.

فرضیه نیاز

نیاز، انسان‌ها را به کارهای بسیاری وادار می‌کند. البته این گزاره باید با کمی احتیاط قید شود. در این‌جا منظور از واژه "انسان"، همان افراد معمولی جامعه می‌باشند که از حیث جمعیت، بیشترین فراوانی را به خود اختصاص داده‌اند. بر این اساس اگر نیاز، انسان را به کارهای بسیاری وادار نماید و اگر حسابدار یک انسان معمولی در نظر گرفته شود، در نتیجه این امکان وجود دارد که شخص حسابدار برای تأمین نیازهایش به کارهای بسیاری وادار شود. نیاز مالی و مشکلات اقتصادی مدیران و حسابداران، شاید یکی از اصلی‌ترین عوامل بد اخلاقی در گزارشگری مالی باشد. بر این اساس استنباط می‌شود شرکت‌هایی که نیازهای مالی مدیران و حسابداران آن‌ها تأمین نشده است، این احتمال وجود دارد که گزارشات مالی آنها از صحت و قابلیت اتکا چندانی برخوردار نباشد. و یا این احتمال وجود دارد که برخی از ارقام مندرج در صورتهای مالی این شرکت‌ها نظیر میزان بدهی‌ها و پیش‌بینی عایدی‌ها (مثلاً پیش‌بینی سود هر سهم سال آتی این شرکت‌ها) به درستی منعکس نشده باشد.

فرضیه طمع

انسان بالفطره موجودی طمع کار است. شاید شما نسبت به این گزاره جبهه بگیرید. اما حقیقت آن است که انسان برای داشتن اختیار، الزاماً طمع کار آفریده شده است. طمع موجب سقوط یا عروج انسان می‌شود. بنابراین این مفهوم فی‌نفسه نامطلوب نیست بلکه بستگی به مقصود انسان دارد. خواه این خصلت را در جهت کسب ثروت پیش گیرد، خواه در جهت کسب معرفت.

اولین فرضیه این مقاله بیان می‌کند که نیازهای مالی مسبب رفتار غیر اخلاقی است. اگر بپذیریم که انسان علاوه بر نیاز، صاحب خصلت طمع نیز می‌باشد، بر این اساس استنباط می‌شود برخی از افراد، حتی با تأمین نیاز های مالی و اقتصادی‌شان، باز هم به جهت دارا بودن خصلت طمع و ضعف ایمان و باورهای انسانی، رفتارهای غیر اخلاقی را از آنان شاهد باشیم. در حوزه خاص این بحث، از مقدمات فوق، نتیجه گرفته می‌شود در شرکت‌هایی که مدیران و حسابداران آن طمع کارند، این احتمال وجود دارد که گزارشات مالی آنها از صحت و قابلیت اتکا چندانی برخوردار نباشد. و یا احتمال دارد گزارش حسابرسی این شرکت ها نیز قابلیت اعتماد چندانی نداشته باشد.

فرضیه فقدان قانون

قانون، انسان را محدود می‌کند. اجرای قانون، رفتار قانونی را در پی دارد. بنابراین با اجرای قانون، انسان‌ها قانونی رفتار می‌کنند. فقدان قانون مناسب و نبود جرایم بازدارنده مناسب و عدم نظارت بر اجرای صحیح قوانین و مقررات و همچنین مضایقه در اجرای قانون و مصالحه با قانون‌گریزان، باعث رفتار غیرقانونی می‌شود. با مطالعه قوانین و مقررات بسیاری از کشورها در می‌یابیم که یکی از سپرهای مقاوم و اهرم‌های بازدارنده بد اخلاقی های اقتصادی و اجتماعی، تصویب قوانین بسیار محکم و اجرای بسیار جدی آن می‌باشد. مثلاً در امریکا مجازات چاپ اسکناس جعلی، مرگ است. بنابراین بدیهی است که ماهیت این قانون، جنبه بازدارنده دارد. البته باید خاطر نشان کرد که عدم وجود برخی قوانین مناسب در همین کشور، باعث شده که همه ساله شاهد بسیاری از رفتارهای غیر اخلاقی در آن باشیم. در بسیاری موارد با نگاهی نه چندان عمیق به فهرست مجازات پیش بینی شده در قوانین و مقررات بسیاری از کشورها، به وضوح شاهد عدم بازدارندگی قوانین مذکور خواهیم بود. مثلاً در ایران با نگاهی به مبلغ جریمه عدم نگهداری دفاتر قانونی و یا عدم ارائه اظهارنامه مالیاتی، به بازدارنده نبودن این قانون پی خواهیم برد. بر این اساس استنباط می‌شود در جوامعی که قوانین از قدرت بازدارندگی لازم برخوردار نباشند، این احتمال وجود دارد که گزارشات مالی شرکت های این جوامع، از صحت و قابلیت اتکا چندانی برخوردار نباشند. مثلاً این امکان وجود دارد که اظهارنامه مالیاتی شرکت‌های این گونه جوامع، صادقانه به دولت تسلیم نشده باشد.

فرضیه تبعیض

لنزهات بی رحم بسیاری از جوامع انسانی، همیشه یک مهندس را محترم تر از یک بقال می‌بیند. یک ثروتمند را برتر از یک فرد فقیر می‌بیند. برای شهردار، حقوق، مزایا و پاداش بسیار زیاد و بیش از حقوق

یک رفتگر در نظر می‌گیرد. برای رئیس سر خم می‌آورد و به کارمند جزء بی‌محلی می‌کند. همه این مثال‌ها عملکرد هیولای خطرناکی به نام "تبعیض" است. تبعیض، قاتل استعدادهای بالقوه جوامع انسانی است که مارها با دیدنش به اژدها پناه می‌برند. در نظام‌هایی که تبعیض جزو لاینفک آن است، انتظار داشتن رفتار اخلاقی، اندیشه ساده‌لوحانه‌ای است. چرا که تبعیض باعث می‌شود مزایای اجتماعی به صورت نابرابر تخصیص داده شود. نابرابری در تخصیص مزایای اجتماعی، نارضایتی انسان‌ها را در پی دارد. نارضایتی باعث رفتار غیر اخلاقی می‌شود. بنابراین تبعیض بین انسان‌ها باعث رفتار غیر اخلاقی می‌شود. بر این اساس استنباط می‌شود در جوامعی که تبعیض خصوصاً از نوع مالی، بین کارکنان ارشد و سایر کارکنان آنها وجود داشته باشد، ممکن است که صورتهای مالی شرکت‌های این جوامع از صحت و قابلیت اتکا چندانی برخوردار نباشد. در این‌جا منظور از مفهوم "تبعیض مالی" عبارت است از اختلاف قابل توجه بین حقوق و مزایای مدیران ارشد و حقوق و مزایای سایر کارکنان.

فرضیه تأثیر محیط

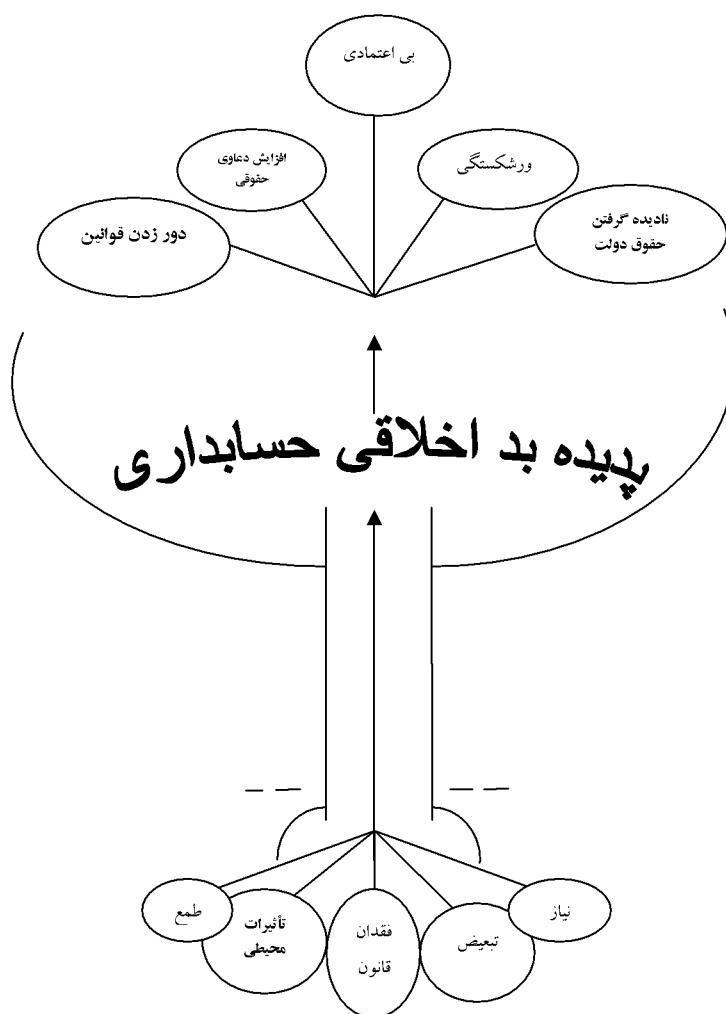
محیط همچون تارهای تسخیرکننده انبوهی است که جسورانه بر پیکر هر یک از افراد جامعه تنیده شده است. در واقع رابطه بین محیط و انسان، رابطه بین خانه عنکبوت و طعمه گرفتار شده‌اش می‌باشد. بنابراین بدیهی است که محیط بد، تأثیرات بدی نیز به همراه دارد. همه انسان‌ها در همان نخستین سال‌های عمر خود تأثیرات محیطی را دریافت می‌کنند. قاعدتاً نقطه شروع این تأثیر، کانون خانواده است و در مرحله بعد جامعه. والدین اولین الگوهای فرزندان هستند. دوستان و همسالان نیز در اولویت بعدی قرار می‌گیرند. البته این پایان داستان نیست چرا که انسان تا آخرین لحظات عمر خود، در چنگال بی‌رحم محیط زندگی‌اش در اسارت به سر خواهد برد.

جهت نیل به مقصود این فرضیه، لازم است مثال یک حسابدار مطرح شود که در محیط حرفه‌ای خود، شاهد رفتار غیر اخلاقی همکاران و مدیران شرکت باشد و همچنین در محیط زندگی‌اش، شاهد بداخلاقی همسالان خود، فعالان عرصه اقتصاد، بد اخلاقی سیاسیون و فساد مالی سایر افراد وابسته به مقامات ارشد یک کشور باشد. در این شرایط به نظر می‌رسد حسابدار مزبور، در مواجهه با این اوضاع و با کمی چاشنی فشار و تهدید سازمانی، در برابر تقاضاهای غیر اخلاقی مافوق خود، مقاومت چندانی به خرج ندهد. در این‌جا منظور از مفهوم "فشار و تهدید سازمانی" عبارت است از تمامی محدودیت‌هایی که منجر به نارضایتی فرد در یک سازمان شود. بر این اساس استنباط می‌شود شرکت‌هایی که در محیط‌های حرفه‌ای و اجتماعی بد اخلاق فعالیت دارند، این احتمال وجود دارد که صاحب صورتهای مالی صحیح و قابل اتکا نباشند.

مدل گرافیکی - مفهومی بد اخلاقی حسابداری

مدل گرافیکی- مفهومی بد اخلاقی حسابداری با الهام از سیستم تولید و باروری درخت مانچینیل ترسیم شده است. این درخت که در جزایر کارائیب می‌روید، به عنوان خطرناک‌ترین درخت دنیا معرفی شده است چرا که میوه آن بسیار سمی است و به نام "سیب مرگ" مشهور است. دلیل این نام‌گذاری آن است که مزه‌ای بسیار شیرین و بویی شبیه به بوی سیب دارد که می‌تواند هر رهگذر را بفریباند. اما تنها

زمان اندکی بعد از خوردن میوه این درخت، علایم و عوارض مخرب آن نمایان می‌شود. البته علاوه بر میوه این درخت، تمامی اجزای آن از ریشه تا شیره، سمی و خطرناک هستند اما جهت نیل به مقصود این مقاله، بیشتر بر ریشه و میوه آن متمرکز می‌شویم. به ترتیبی که در مدل زیر می‌بینید، ریشه‌های این درخت در واقع همان ۵ فرضیه اصلی بد اخلاقی می‌باشند که پدیده‌ای به نام بد اخلاقی حسابداری را بوجود آورده‌اند و در ادامه با باروری و محصول دهی درخت، ۵ پیامد عمده بد اخلاقی را به عنوان میوه درخت بد اخلاقی حسابداری مشاهده می‌کنید.



نتیجه‌گیری

با گذشت سالیان دراز از سال‌های تحول اخلاقی، امروز بشر با مسائل و مشکلات پیچیده و بغرنجی روبرو شده است که زائیده رفتارهای غیر اخلاقی همچون بی‌عدالتی، تقلب، فریبکاری، جانبداری و بسیاری موارد دیگر می‌باشد. اکثر صاحب نظران تنها مشکلات مالی و اقتصادی را علت اصلی ورشکستگی شرکت‌ها می‌دانند در حالی که با اندکی تأمل می‌توان درک نمود که ریشه اصلی این عامل، می‌تواند تصمیم‌گیری‌ها و رفتارهای غیر اخلاقی مدیران، حسابداران و حسابرسان شرکت‌ها نیز باشد. سقوط و نابودی بسیاری از شرکت‌ها، به دنبال خود بسیاری از پیامدهای اجتماعی و اقتصادی دیگر را نیز به همراه دارد. بسیاری از شرکت‌های بزرگ بر زندگی هزاران نفر اثرگذار هستند. هرگونه عملکرد نامطلوب این شرکت‌ها، علاوه بر ثروت مالکان و تأمین کنندگان مالی، بر امنیت شغلی کارکنان آنها نیز تاثیرگذار است. به‌عنوان مثال ورشکستگی شرکت‌ها، بیکاری بسیاری از کارکنان آنها را در پی دارد و خود پدیده بیکاری نیز جاده‌ای مستقیم به سمت بسیاری از ناهنجارهای اجتماعی است که پیامدهای متعاقب آن مانند فقر، اعتیاد و طلاق، می‌تواند تهدید جدی برای نابودی تمدن بشری باشد.

در این مقاله ۵ پیامد عمده ناشی از بد اخلاقی حسابداری تشریح شده است. اما اذعان می‌شود که اگر قرار باشد بحث را در سطحی فراتر از دنیای مادی بسط دهیم، پای مباحث متافیزیک به میان می‌آید که به جهت خارج بودن از مجال این مقاله، از پرداختن به آن صرف نظر شده و شایسته است که تشریح آن به پژوهشگران واجد شرایط سپرده شود. همچنین ۵ فرضیه مطرح شده است که به عنوان ریشه‌های اصلی بد اخلاقی حسابداری لقب گرفته اند. اما از آنجا که ما در علوم انسانی با انسان سروکار داریم و انسان‌ها گاهاً (نه همیشه) دلایل رفتاری پیچیده‌ای دارند، پیشنهاد می‌شود برای اولویت‌بندی صحیح فرضیات فوق، تحقیقات پیمایشی مناسبی صورت گیرد.

در اختتام کلام تبیین می‌گردد هر زمان که موضوعات ارزشی مطرح می‌شود، همیشه یک سری موافقان و مخالفان جهت حل مسائل و مشکلات موجود، نظریات خود را هم پای با مطرح شدن گفتمان ارزشی وارد میدان بحث می‌کنند که این اختلاف نظر یک امر طبیعی است. اما مثل پدیده بد اخلاقی، مثل شریان‌های فاضلاب‌هایی است که پیوسته وارد دریاچه‌ای می‌شود و ماهیان آن دریاچه که حیات و ممات شان وابسته به آب است، به مثابه آدمیان یک شهر می‌باشند. با انباشته شدن جریان اسفناک گندآب‌ها به درون دریاچه، به تدریج شاهد مرگ گروهی و نابودی دسته‌جمعی ماهیان خواهیم بود. بنابراین برای برطرف نمودن مشکلات و معضلات اخلاقی، یافتن ریشه و علت وجودی آنها اولین و مؤثرترین اقدام در جهت خنثی نمودن اثرات آن است چرا که به قول معروف "آب را از سرچشمه باید بست".

فهرست منابع

۱. اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا، (۱۳۸۸)، "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱ و ۲، صفحات ۵۳-۶۱
۲. آقای، محمد علی و حصارزاده، رضا، (۱۳۹۱)، "مدل سازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره سوم، صفحات ۱۲ - ۲۴
۳. دلاور، علی، (۱۳۹۱)، روش های تحقیق در روانشناسی، چاپ سی و هشتم، صفحات ۲۲-۲۴
۴. سرلک، نرگس، (۱۳۸۷). "اخلاق حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره سوم، صفحات ۷۱-۸۳
۵. عزیزخانی، فاطمه و افشاری، غلامرضا، (۱۳۸۴)، "فرار مالیاتی و تأثیر آن بر تولید ناخالص ملی و توزیع درآمد"، فصلنامه مجلس و راهبرد، شماره ۴۹، صفحات ۳۹۵ - ۴۲۳
۶. مهدوی، غلامحسین و علی پور، صفدر، (۱۳۸۹)، "رویکردهای تصمیم گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت ها"، دانش حسابداری، سال اول، شماره دوم، صفحات ۳۳ - ۵۳
۷. نمازی، محمد، (۱۳۸۹)، "تحقیقات تجربی در حسابداری"، انتشارات دانشگاه شیراز، ویرایش دوم، صفحه ۱۹
۸. کاظمی، توحید، (۱۳۹۲)، "مروری بر تحقیقات رفتاری حسابداری با تأکید بر حوزه اشخاص"، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، شماره پنجم، صفحات ۷۰-۸۵
۹. مهرانی، ساسان و کرمی، غلامرضا و طاهری، زهرا، (۱۳۹۲)، "ارمغان تئوری های دستوری حسابداری". فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، شماره ششم، صفحات ۴-۲۹
10. Appah E., (2010), "Ethical accounting standards and societal expectations", *Inter J. Soc. Policy Issues*; 7(2): 53-63.
11. Dolfmsa Wilfred, (2006), "Accounting as applied ethics: Teaching a discipline", *Journal of Business Ethics*, 63(3): 209-215.
12. Francis J., (1990), "After Virtue? Accounting as a Moral and Discursive Practice", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3 (3): 5-17
13. Graham J. Campbell H. Raj opal S., (2005), "The economic implications of corporate financial reporting", *Journal of Accounting and Economics*, 40: 3-73.
14. Jones M, Felps W, Gregory A., (2007), "Ethical Theory and Stakeholder Related Decisions: The Role of Stakeholder Culture", *Academy of Management Review*; 32(1): 137- 155.
15. Uysal. Z., (2010), "Business Ethics Research with an Accounting Focus", *Journal of Business Ethics*; 93:137-160.



Tree of unethical accounting practices

Ja'far Asri¹©

PhD student of Accounting, Islamic Azad University, Sari Branch

(Received: 4 February 2017; Accepted: 26 April 2017)

Abstract

All individuals face moral challenges during their life; Managers, accountants, and auditors are not excluded from such challenges. In their profession, they encounter several tempting occasions for an unethical practice. Inspired by “Manchinniel” tree which grows in Caribbean islands, this research applies an inductive approach in the process of theorization to present a pattern which predicts five major consequences of unethical practice in accounting; a comparative approach is also adopted to introduce five theories as the main cause of this phenomenon.

The case of immorality can be compared to the arteries of wastewaters constantly entering a lake; the water is vital for the fish in the lake, which can be a metaphor of people of a city. The unpleasant accumulation of wastewater inside the lake results in the mass fish death; therefore, finding out the root of ethical problems is the first and foremost act for eliminating the effects of these problems; as it is commonly quoted, “water should be cleansed in the fountainhead”.

Keywords: unethical accounting, socio-economic consequences, causes of immorality.

¹ javad.asri@yahoo.com (Corresponding Author)