

# ماهیت حقوقی استانداردهای حسابداری

چکیده

صورت‌های مالی شرکتها اهمیت ویژه‌ای در شفافیت عملکرد آنها و حفظ امنیت سرمایه صاحبان سرمایه دارد. این گزارش‌ها نتیجه مالی همه فرآیندهای شرکت است. مسئله این‌جاست که چطور می‌توان از درستی این گزارش‌ها اطمینان داشت. هرگونه تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب در این گزارش‌ها می‌تواند برای سرمایه‌گذاران گمراه‌کننده باشد و خسارت سنگینی به آنها وارد کند. اهمیت این موضوع در شرکت‌های سهامی عام بسیار بیشتر است و مسئله حقوق عامه مطرح می‌شود. برای اطمینان از درستی ودقت صورت‌های مالی از استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی استفاده می‌شود. پرکاربردترین این استانداردها در سطح بین‌المللی "استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی" (IFRS) و "اصول پذیرفته همگانی حسابداری (امریکا)" (GAAP) هستند که تفاوت‌هایی با یکدیگر دارد. در این مقاله با بررسی پیشینه استانداردهای حسابداری و تفاوت‌های این دو استاندارد، رویکرد گزارشگری و مقررات‌زادایی سیاستمداران در بازارهای مالی و مسئولیت ناشی از اشتباه یا تقلب (مجرمانه) و رسیدگی مراجع قضایی به جرائم تلاش شده جایگاه و ماهیت حقوقی استانداردهای حسابداری بررسی شود و توجه مراجع مقررات‌گذار به کاستی‌های موجود در رویکرد قانون‌گذاران به نحوه برخورد با مسائل تخصصی حوزه حسابداری جلب شود.

۱. مقدمه

سرمایه‌گذاران و صاحبان سرمایه نیاز دارند از امنیت سرمایه خود در شرکتها اطمینان حاصل کنند. برای حصول این اطمینان باید وضعیت و عملکرد مالی شرکتها به صورت شفاف و قابل اعتماد به آنان گزارش شود. این گزارشگری از طریق صورت‌های مالی انجام می‌شود. هرگونه تحریف ناشی از اشتباه (غیرعمدی) یا تقلب (عمدی) در این گزارش‌ها می‌تواند برای سرمایه‌گذاران گمراه‌کننده باشد و خسارت سنگینی به آنها وارد کند. استانداردهای حسابداری برای ایجاد اطمینان از درستی حسابها و صورت‌های مالی شکل گرفته‌اند. به نظر می‌رسد



محمود باقری



اهورا قهاری

اگر دفاتر شرکتها بر اساس این استانداردها تنظیم شوند و صورت‌های مالی نیز بر مبنای آنها تهیه شوند، می‌توان به آنها اطمینان کرد و آنها را مبنای تصمیم‌گیری قرار داد. ولی استانداردهای مختلف با یکدیگر تفاوت دارند. کدام استاندارد قابل اطمینان است؟ این استانداردها از کجا آمده‌اند؟ و چه تفاوتی با یکدیگر دارند؟ چه نهادهایی آنها را تهیه و تایید می‌کنند؟ جایگاه آنها در نظام حقوقی چیست؟ اشتباه یا تقلب در آنها چه مسئولیتی ایجاد می‌کند؟ آیا با مقررات‌گذاری می‌توان مانع بروز این تحریفات شد؟ تجربه تاریخی مقررات‌گذاری در این حوزه چیست؟ مراجع قضایی چه چالش‌هایی در رسیدگی به دعاوی این حوزه دارند؟

در این مقاله با بررسی پیشینه استانداردهای حسابداری و تفاوت‌های اصلی بین استانداردهای مطرح بین‌المللی و تجربه مقررات‌گذاری و مقررات‌زادایی در ایالات متحده امریکا تلاش شده است دیدگاه بهتری نسبت به مسائل این حوزه و رعایت استانداردهای حسابداری فراهم آید، و ماهیت حقوقی آنها تبیین شود. در ادامه نیز چالش‌های مراجع قضایی در درک مسائل پیچیده حسابداری و کاستی‌های مقررات موجود به عنوان ابزار قضات در تعیین مصادیق تخلف یا جرم و مجازات متخلفین بررسی می‌شود.

۲. پیشینه استانداردهای حسابداری

طبق بیانیه‌اساسی تئوری حسابداری<sup>۱</sup>، «حسابداری فرایند شناسایی، اندازه‌گیری، ثبت و گزارشگری اطلاعات اقتصادی برای تصمیم‌گیری‌های آگاهانه به وسیله استفاده‌کنندگان آن اطلاعات است.» حسابداری قدمتی به درازای تاریخ تمدن بشری و تجارت دارد. یکی از قدیمی‌ترین آثار حسابداری مربوط به ساخت تخت جمشید و حساب پرداخت دستمزد کارگران و استادکاران آن مجموعه است. حسابداری امروزی با به‌کارگیری حساب‌های بدهکار و بستانکار یعنی همان شیوه حسابداری دوطرفه که لوکا پاچولی<sup>۲</sup> (ریاضیدان ایتالیایی) نخستین بار در سال ۱۴۹۴ آن را معرفی کرد شکل گرفته، و در طول تاریخ همگام با تحولات اقتصادی و تجاری توسعه پیدا کرده است.

حسابداران از راه سعی و خطا همه تلاش خود را برای پاسخ به نیازهای تاجران، شرکتها و موسسات به عمل آوردند، و نتیجه این تلاشها رویه‌های متعددی شد که عرف‌های حسابداری را شکل دادند.

نخستین بار در دهه ۱۹۳۰ انجمن حسابداران آمریکا<sup>۳</sup> که امروز با نام انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۴</sup> شناخته می‌شود، به همراه بازار بورس نیویورک تلاش کردند نخستین استانداردهای حسابداری را تدوین کنند. آنها به کمک جمعی از حسابداران خبره و با بهره‌گیری از رویه‌ها و عرف‌های حسابداری در آن زمان و با هدف حفظ حقوق سرمایه‌گذاران در بورس از طریق شفافیت رویدادهای مالی شرکتها شروع به مقررات‌گذاری برای حسابداری کردند. به دنبال آن در سالهای ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ به ترتیب قانون اوراق بهادار<sup>۶</sup> و قانون بورس اوراق بهادار<sup>۷</sup> تصویب شدند که منجر به تاسیس کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (SEC) شد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا از طریق هیئت اصول حسابداری<sup>۸</sup> نخستین مجموعه استانداردهای حسابداری را تدوین کرد. در ادامه، این مسئولیت به هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۹</sup> داده شد. این هیئت مسئولیت تدوین و تفسیر اصول پذیرفته‌هنگامی حسابداری آمریکا (GAAP) را بر عهده دارد. استانداردهای مصوب این هیئت از سوی کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا و انجمن حسابداران رسمی آمریکا به رسمیت شناخته شده‌اند، و آنها را به عنوان مرجع و پایه تهیه صورتهای مالی در ایالات متحده آمریکا می‌شناسند. این هیئت تلاش می‌کند رویه‌های حسابداری شرکتها را با بهبود رهنمودهای حسابداری و گزارشگری مالی ارتقا بخشد، و با شناسایی و حل مسائل در زمان مناسب استاندارد متحدالشکلی در بازارهای مالی ایجاد کند.<sup>۱۰</sup>

با گسترش تجارت بین‌المللی و پیدایش شرکتهای چندملیتی مسائل متعددی در تهیه و تنظیم صورتهای مالی پدید آمد. شرکتهای فعال در کشورهای مختلف از رویه‌ها و استانداردهای

مختلفی برای حسابداری و گزارشگری مالی استفاده می‌کنند و در بسیاری موارد مقررات کشورها با یکدیگر تعارض دارد و تهیه گزارش به نحوی که با مقررات چند کشور همخوانی داشته باشد کار بسیار مشکلی است. از این رو، نهادهای تاثیرگذار حسابداری در سطح بین‌المللی گرد هم آمدند تا راهی برای همگرایی رویه‌ها و استانداردها در سطح بین‌المللی پیدا کنند و تجربیات خود را به اشتراک بگذارند. در نتیجه این تلاشها، در سال ۱۹۷۳ کمیته بین‌المللی استانداردهای حسابداری<sup>۱۱</sup> تشکیل شد. این کمیته اولین نهادی بود که اقدام به وضع کردن استانداردهای بین‌المللی برای حسابداری کرد. در سال ۲۰۰۱ با راه‌اندازی بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی<sup>۱۲</sup> هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری<sup>۱۳</sup> جایگزین کمیته شد. امروزه، استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از سوی اتحادیه اروپا و بیش از ۱۴۰ کشور جهان به رسمیت شناخته شده است. در این کشورها یا استفاده از این استانداردهای بین‌المللی الزام‌آور شده است، یا در پاره‌ای از کشورها بر مبنای این استاندارد یک نسخه محلی تدوین شده است.

### ۳. تفاوت‌های مهم IFRS و GAAP

#### الف) حوزه کاربست

IFRS در بیش از ۱۴۰ کشور جهان اعم از اتحادیه اروپا، کشورهای آسیای شرقی، آمریکای جنوبی، و آفریقا مورد استفاده است. در مقابل، GAAP صرفاً در ایالات متحده آمریکا استفاده می‌شود. این موضوع برای شرکتهایی که به دلیل روابط تجاری مجبور به ارائه صورتهای مالی با استفاده از هر دو استاندارد هستند، پیچیدگی و هزینه زیادی ایجاد کرده است.

#### ب) اصول محور/قاعده محور

طبق GAAP شرکتهای مختلفی که در صنایع گوناگون فعالیت می‌کنند ملزم به رعایت رهنمودها و قواعد خاص گزارشگری مالی در آن صنعت هستند، و باید آنها را به جزئیات رعایت کنند (قاعده‌محوری<sup>۱۵</sup>). در حالی که طبق IFRS حسابداران می‌توانند با در نظر گرفتن شرایط اصول را تفسیر کنند و تصمیم بگیرند که

چگونه عمل کنند تا نتیجه مدنظر رهنمودهای استاندارد حاصل آید<sup>۱۶</sup> (اصول‌محوری<sup>۱۷</sup>). البته پروژه‌های همگرایی تعریف‌شده بین FASB و IASB منتج به صدور استانداردهای جدیدی شده که شباهت‌های دو استاندارد را افزایش و اختلافات آنها را کاهش داده است. برای مثال، در به‌روزرسانی GAAP برای شناسایی درآمد قراردادهای با مشتریان<sup>۱۸</sup> و استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی شماره ۱۵<sup>۱۹</sup> رویکرد مشترکی مبتنی بر اصول اتخاذ شده است.<sup>۲۰</sup>

گفتنی است، بسیاری از صاحب‌نظران حقوق بر این باورند که تقسیم‌بندی استانداردهای حسابداری به قاعده‌محور و اصول‌محور تقسیم‌بندی نادرستی است. قوانین و مقررات هرگز ایده‌آل و بدون اشکال نیستند. فرآیند قانونگذاری بسیار پیچیده و پرفراز و نشیب است. از این رو، قوانین و مقررات باید به نحوی وضع شوند که شفاف و به دور از ابهام باشند، و کمتر به تفسیر اشخاص از آنها وابستگی داشته باشند. در تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری، با توجه به پیچیدگی ذاتی حرفه حسابداری و گستردگی فعالیت‌های شرکتها، از یک سو نمی‌توان همه شرایط را از پیش بررسی و پیش‌بینی کرد. در نتیجه نمی‌توان قوانین و مقررات جامعی برای آن تدوین کرد<sup>۲۱</sup>. از سوی دیگر، واگذار کردن تصمیم‌گیری به تفسیر حسابداران از اصول ابهامات بسیاری را در این حرفه ایجاد می‌کند، که می‌تواند موجب سردرگمی، مشکلات عملی، و حتی سوءاستفاده‌های بسیاری شود. لارنس کاینینگام<sup>۲۲</sup> در مقاله «تجویزی برای کنار گذاشتن لفاظی» سیستم‌های مبتنی بر اصول<sup>۲۳</sup> در قانون شرکتها، مقررات اوراق بهادار و حسابداری<sup>۲۴</sup> از این تقسیم‌بندی انتقاد کرد و به درستی نیاز به مقرراتی متشکل از اصول و قوانین و فنون تصمیم‌گیری در شرایط خاص را مطرح کرد. زیرا از نظر علم حقوق اصول ارزش اثباتی ندارند. از این رو، در دادگاه نمی‌توان به اصول حسابداری استناد کرد. بنابراین، بهتر است رویکردی اتخاذ شود که هم با اصول حسابداری و قضاوت حسابداران در شرایط خاص همخوانی داشته باشد و هم مقررات مشخص و به دور از ابهام

بتواند مرز اشتباه، تخلف و جرم را در حرفه‌ای با پیچیدگی‌های فراوان حسابداری مشخص کند. در غیر این صورت هیچ مقام قضایی قادر به رسیدگی به پرونده‌های حقوقی این حوزه نخواهد بود.

### **پ) روشهای ارزشگذاری موجودیها**

در هر دو استاندارد، روش‌های اولین صادره از اولین وارده (فایفو<sup>۲۴</sup>)، میانگین موزون، و روشهای خاص برای ارزشگذاری موجودیها مجاز دانسته شده است. ولی طبق GAAP علاوه بر این روشها، روش اولین صادره از آخرین وارده (لایفو<sup>۲۵</sup>) نیز مجاز دانسته شده است. در حالی که استفاده از این روش در IFRS مجاز نیست. زیرا می‌تواند موجب کاهش تصنعی درآمد خالص شرکت و عدم شفافیت در مانده موجودیهای آن شود.

### **ت) کاهش ارزش موجودیها**

در هر دو استاندارد امکان تعدیل کاهش ارزش موجودیها نسبت به ارزش روز آنها در بازار وجود دارد. ولی اگر بعداً قیمت بازار افزایش یابد، فقط طبق IFRS می‌توان تعدیل قیمت قبلی را اصلاح کرد. طبق GAAP اصلاح ثانوی این تعدیل ممنوع است. به این ترتیب، در نتیجه رعایت IFRS ارزشگذاری موجودیها پویاتر خواهد بود.

### **ث) تجدید ارزیابی داراییها**

در IFRS اجازه داده شده است تا دارایی‌های شرکت به قیمت روز تجدید ارزیابی شوند. این تجدید ارزیابی باید از راههای قابل اطمینان مانند کارشناسی رسمی صورت پذیرد. دارایی‌هایی مانند اموال، ماشین‌آلات، تجهیزات، سرمایه‌گذاریها و دارایی‌های نامشهود می‌توانند مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند. این تجدید ارزیابی می‌تواند موجب کاهش یا افزایش ارزش این داراییها شوند. در بسیاری موارد افزایش ارزش دارایی‌های شرکتها از محل تجدید ارزیابی می‌تواند آنها را از ورشکستگی نجات دهد. ولی در GAAP اجازه تجدید ارزیابی دارایی‌ها فقط برای اوراق بهادار نقدشونده داده شده است، و سایر دارایی‌ها نمی‌توانند مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند.

### **ج) زیان کاهش ارزش داراییها**

در هر دو استاندارد امکان کاهش ارزش

دارایی‌های بلندمدت هنگام کاهش ارزش روز آنها وجود دارد. با این حال، IFRS اجازه می‌دهد در صورتی که شرایط بازار تغییر کند و ارزش روز دارایی‌های مجدداً افزایش یابد، کاهش قیمت اصلاح شود و باز گردانیده شود. ولی GAAP موضع محافظه‌کارانه‌تری اتخاذ کرده است و اصلاح ثانوی یا بازگردانی کاهش ارزش را برای همه انواع دارایی‌ها ممنوع کرده است.

### **چ) دارایی‌های نامشهود**

طبق IFRS هزینه‌های داخلی برای ایجاد دارایی‌های نامشهود مانند هزینه‌های تحقیق و توسعه فقط در شرایطی که معیارهای خاصی رعایت شوند، به عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای ثبت می‌شوند. این معیارها شامل منافع اقتصادی حاصل از این نوع هزینه‌های سرمایه‌ای است. طبق GAAP هزینه‌های تحقیق و توسعه، به جز در توسعه نرم‌افزارهای رایانه‌ای، در ردیف سایر هزینه‌ها ثبت می‌شوند. برای نرم‌افزارهایی که در خارج از شرکت ایجاد می‌شوند، زمانی که آن نرم‌افزار راه‌اندازی شد و مورد استفاده قرار گرفت، هزینه‌های تولید آن تجمیع و به عنوان دارایی ثبت می‌شود. اگر نرم‌افزار فقط به صورت داخلی استفاده شود، هزینه‌ها در طول توسعه نرم‌افزار به عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای ثبت می‌شود. این در حالی است که در IFRS هیچ تمایزی برای نرم‌افزارهای رایانه‌ای و دیگر دارایی‌های نامشهود قائل نشده است.

### **ح) دارایی‌های ثابت**

طبق GAAP دارایی‌های با عمر مفید طولانی مانند ساختمان، ماشین‌آلات و اثاثه باید به بهای تمام‌شده زمان خرید ثبت و مستهلک شوند. طبق IFRS این داراییها ابتدا به بهای تمام‌شده زمان خرید ثبت می‌شوند، ولی ارزش آنها بعداً می‌تواند افزایش یا کاهش یابد و به قیمت روز بازار برسد. در صورتی که قطعه یا بخشی از یک دارایی عمر مفید متفاوتی داشته باشد باید به طور جداگانه مستهلک شود. در حالی که در GAAP الزامی به مستهلک کردن جداگانه وجود ندارد. البته منع هم نشده است.

### **خ) سرمایه‌گذاری در املاک**

در IFRS رهنمود جداگانه‌ای برای سرمایه‌گذاری در املاکی وجود دارد که برای اجاره دادن یا درآمدزایی ناشی از افزایش قیمت خریداری می‌شوند. سرمایه‌گذاری در این املاک ابتدا به بهای تمام‌شده ثبت می‌شوند، و بعداً می‌توانند به قیمت روز تجدید ارزیابی شوند. در GAAP چنین رهنمود جداگانه‌ای وجود ندارد.

### **د) حسابداری اجاره**

هر دو استاندارد برای حسابداری اجاره از قالب مشترکی استفاده می‌کنند. البته تفاوت‌های قابل توجهی نیز با یکدیگر دارند. در IFRS موارد جزئی مستثنی شده و اجازه داده شده است اجاره دارایی‌های کم‌ارزش به عنوان اجاره ثبت نشوند و هزینه شوند. در حالی که در GAAP چنین استثنایی وجود ندارد. همچنین در IFRS اجازه داده شده است، این استاندارد برای اجاره برخی از دارایی‌های نامشهود نیز استفاده شوند. ولی در GAAP دارایی‌های نامشهود از حوزه حسابداری اجاره خارج شدند.

### **۴. تقابل مقررات‌گذاری و مقررات‌زدایی**

تقابل مقررات‌گذاری و مقررات‌زدایی در حرفه حسابداری منشأ سیاسی دارد. هنگام رکود اقتصادی به منظور تسهیل سرمایه‌گذاری و با فشار شرکتها بر سیاستمداران مقررات‌زدایی در محافل سیاسی طرفداران زیادی پیدا می‌کند؛ و در زمان بحران‌های ناشی از سوءاستفاده و تقلب اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی در بازار سرمایه، فشار مقررات‌گذاری و نظارت بر بازار زیاد می‌شود و افکار عمومی به دنبال معرفی مقصران و مجازات آنان می‌روند. این فشارها به صورت چرخه‌هایی از وقایع مشابه در تاریخ بورس‌های سرتاسر جهان و تقریباً هم‌زمان با چرخه‌های اهرم‌زدایی بانکها و رشد اقتصادی رخ داده است. یعنی در زمان رکود دولت برای رفع رکود با استفاده از محرک‌های اقتصادی همچون مقررات‌زدایی از بازار سرمایه، کاهش نرخ سود بانکی، و کاهش، بخشودگی یا معافیت مالیاتی شرکتها، اقدام به تحریک بازار سرمایه و تشویق سرمایه‌گذاران به تحرکات اقتصادی می‌کند. این محرک‌ها سرمایه‌گذاری را جذاب‌تر می‌کند، سرمایه‌های راكد را به بازار وارد می‌کند، چرخ اقتصاد را به حرکت درمی‌آورد و

بازار سرمایه را داغ می‌کند.

بازار سرمایه داغ می‌تواند فشار زیادی بر شرکتها وارد کند. سهامداران از شرکتها انتظار تداوم سوددهی دارند. آنها سود شرکت را با سود بازار سرمایه مقایسه می‌کنند و به مدیران فشار می‌آورند که سود شرکت را بیشتر کنند. این در حالی است که در بسیاری از شرکتها سوددهی چرخه‌ای است، و در برخی ماهها یا فصلها سوددهی بیشتر و در برخی کمتر است. این فشار روانی یکی از متداول‌ترین تخلفها یا تقلبها را در شرکتها رقم می‌زند. مدیران برای تداوم سود در صورتهای مالی میان‌دوره‌ای، بخشی از فروش یا سود را گزارش نمی‌کنند و به دوره بعد منتقل می‌کنند تا گزارش خوبی بدهند و به خیال خود سود سالانه را بین ماههای سال تقسیم می‌کنند. ولی نوسانات بازار می‌تواند برنامه آنان را خراب کند. کافی است قیمت کالا و خدمات در بازار تغییر کند، تا بدین ترتیب، ساختار گزارش به کلی بهم بریزد. چرا که قیمت فروش کالا و خدمات دوره قبل با قیمت دوره جدید متفاوت است و دیگر نمی‌توان در گزارش جدید به همان قیمت‌ها ثبت کرد. این طور می‌شود که مدیران ناچار به ارتکاب تقلبی دیگر برای پوشاندن تقلب قبلی می‌شوند. این یکی از ساده‌ترین انواع تقلب در صورتهای مالی شرکتها است. انواع مختلف تقلب‌های پیچیده و بزرگی وجود دارند که با ظرافت خاصی در حسابهای مالی شرکتها رخ می‌دهد و حتی حسابرسان خبره نیز در بسیاری از موارد متوجه آنها نمی‌شوند.

اشخاصی که به سود متعارف بازار راضی نیستند و طمع بیشتری دارند، برای به‌دست آوردن سود بیشتر و بهره‌برداری از بازار داغ سرمایه به سمت سوءاستفاده و تقلب گرایش پیدا می‌کنند. این افراد با داشتن دانش و تجربه بالا همه ابزار مورد نیاز برای تحرکات خود در بازار سرمایه را در اختیار دارند. آنان هر چه تسلط بیشتری بر این دانش داشته باشند راههای بیشتر و زیرکانه‌تری برای سوءاستفاده و تقلب در اختیار خواهند داشت. تجربه بحران‌های تاریخ بورس نشان می‌دهد این اشخاص قبل از وقوع بحرانها و رسوایی‌های مشهور سالها مشغول به ارتکاب

تقلب و سوءاستفاده بوده‌اند و کسی هم خبر از آن نداشته است. تا این که در یک نوسان شدید بازار همه چیز از هم گسیخته می‌شود و منجر به بحران می‌شود. برای مثال، مدیران شرکتهای انرون<sup>۲۷</sup> و ورلدکام<sup>۲۸</sup> قبل از رسوایی مالی سالها به حساب‌سازی و تقلب مشغول بودند. تا این که بالاخره به بن بست رسیدند. <sup>۲۹</sup> پس از وقوع این رسوایی‌های مال، که گاهی حتی می‌تواند به سقوط کل بازار نیز منجر شود، زیان‌دیدگان ساکت نمی‌نشینند. آنان از اعتراضات کوچک تا شورش‌های خیابانی را رقم می‌زنند. برای مثال، در بازار سرمایه ایران، زیان‌دیدگان شرکت کنسورسازی ایران پس از سقوط ارزش سرمایه‌شان به تالار بورس اوراق بهادار تهران هجوم بردند و با شکستن شیشه‌ها و تخریب اموال آن خشم خود را نشان دادند. یا در نمونه‌ای دیگر، واکنش شدید مردمی در سال ۲۰۱۱ در جنبش اشغال وال استریت<sup>۳۰</sup> مردم در اعتراض به سوءاستفاده‌های شرکت‌های بزرگ مالی که منجر به شکاف طبقاتی گسترده شده بود نزدیک به دو ماه در خیابانهای منتهن حضور یافتند و شهر نیویورک را فلج کردند. آن ناآرامی‌ها نهایتاً با ورود پلیس ضدشورش و با خشونت فراوان و بازداشت عده زیادی به پایان رسید. در این مواقع، سیاستمداران با شعار مقررات‌گذاری و مجازات متخلفان وارد صحنه می‌شوند. معمولاً تقصیرها را باید به گردن کسی یا کسانی انداخت و انتقامی سخت از عده‌ای گرفت تا جامعه و افکار عمومی آرام شود. در این مواقع اغلب اشخاصی که در زمینه حساب‌سازی و تقلب در بورس کم‌تجربه‌تر هستند و ضعیف‌تر عمل کرده‌اند به عنوان مقصران اصلی معرفی و مجازات می‌شوند. زیرا تقلب‌های آنان ساده‌تر بوده، از این رو، کشف آنها سریع‌تر و راحت‌تر و برای عموم قابل فهم‌تر است. این افراد گزینه‌های خوبی برای محکومیت هستند. ضمن این که قدرت اقتصادی کمتری نیز دارند و محکومیت آنان هزینه کمتری برای حکومت دارد. این در حالی است که بزرگان بازار با توان مالی بیشتر و با ظرافت بیشتری عمل کرده‌اند. بنابراین، کشف و اثبات سوءاستفاده آنها کاری بسیار دشواری است. ضمن این که آنها آن قدر بزرگ هستند که هزینه محکومیت آنها بسیار هنگفت است، و در بعضی مواقع می‌تواند به

فروپاشی اقتصادی منجر شود. این بزرگان بازار، معمولاً بانکها و هلدینگ‌های بزرگ هستند که برای فروپاشی زیادی بزرگ هستند!<sup>۳۱</sup> به عنوان مثال، پس از بحران مالی سال ۲۰۰۸، مسبین اصلی بحران که بانکهای بزرگ بودند، هر یک چندین میلیارد دلار کمک بلاعوض از دولت دریافت کردند تا جبران خسارت احتمالی از بحرانی که خود به وجود آورده بودند بشود.<sup>۳۲</sup>

در چنین بحران‌هایی اعتماد به بازار سرمایه خدشه‌دار می‌شود و سرمایه‌ها به سوی بازارهای مطمئن‌تر مانند بازارهای ارز، طلا و سایر فلزات گرانبها می‌رود و اغلب در آنها بلوکه می‌شود. نتیجه رکود اقتصادی است. در این مواقع، مقررات مقابله با تخلف و تقلب در حسابداری و بورس اوراق بهادار کانون توجه قرار می‌گیرد و به سرعت قوانین و مقررات سختگیرانه‌ای در نهادهای قانونگذار تصویب می‌شود و به رکود دامن می‌زند. آمار بیکاری بالا می‌رود و کالاهای اساسی گران می‌شود. پس از مدتی اعتراضات مردمی آغاز می‌شود و سیاستمداران دوباره با شعارهای مقررات‌زدایی و رشد اقتصادی وارد صحنه می‌شوند و چرخه از اول شروع می‌شود.

## ۵. ماهیت حقوقی استانداردهای حسابداری و حسابرسی

برای بررسی ماهیت حقوقی استانداردها ابتدا باید مشخص شود که آنها چطور تهیه می‌شوند و چه نهادهایی آنها را تصویب و ابلاغ می‌کنند؟ آیا این استانداردها قانون هستند؟ همان طور که پیشتر گفته شد، حسابداری در گذشته به صورت عرف ظهور کرد و رویه‌های معمول حسابداری در کشورهای مختلف بسته به نیاز کسب‌وکارها و تاجران توسط حسابداران در طول تاریخ ابداع و به اشتراک گذاشته شد. پس از شکل‌گیری بازارهای مالی و گسترش اقتصاد نیاز به همسان‌سازی و وحدت رویه‌ها باعث شد حسابداری نظام‌مند و مقررات‌گذاری شود. این مقررات به صورتهای مختلفی شکل گرفت. برخی توسط مجلس به صورت قانون تصویب می‌شوند، و برخی دیگر توسط نهادهای حسابداری به صورت استاندارد، آیین‌نامه و دستورالعمل وضع می‌شود.

در ایران، استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی توسط سازمان حسابرسی تهیه، تصویب و ابلاغ می‌شوند. این سازمان دارای شخصیت حقوقی و استقلال مالی و وابسته به وزارت امور اقتصادی و دارایی است. طبق بند ۴ تبصره ۲ ماده واحده "قانون تشکیل سازمان حسابرسی" (مصوب ۱۳۶۲) «تدوین اصول و ضوابط فنی قابل قبول حسابداری و حسابرسی» یکی از چهار گروه وظایف اصلی این سازمان مقرر شده است، که در واقع همان تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. مطابق بند ۱ همان تبصره، وظیفه دیگر سازمان عبارت است از: «انجام وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی سالانه مؤسسات و شرکتهای دولتی و بانکها و سایر دستگاههای عمومی و سازمانهای وابسته به دستگاههای مذکور مانند بنیاد مستضعفان، بنیاد شهید و شرکتهای و مؤسسات تحت پوشش دولت که طبق اساسنامه و مقررات داخلی مربوط به خود ملزم به حسابرسی می‌باشند. وظیفه مزبور در انحصار سازمان حسابرسی است.» در تبصره ۲ ماده ۲ "قانون اساسنامه سازمان حسابرسی" (مصوب ۱۳۶۶) نیز تاکید شده است: «آیین‌نامه‌های اداری، مالی، معاملاتی و سایر آیین‌نامه‌های مورد نیاز پس از تصویب مجمع عمومی سازمان قابل اجرا خواهند بود.» بنابراین، مصوبات مجمع عمومی سازمان حسابرسی که استانداردهای حسابداری و حسابرسی را نیز شامل می‌شود، از نظر این اساسنامه در حکم آیین‌نامه است.

با توجه به این که اساسنامه سازمان حسابرسی مصوب مجلس شورای اسلامی است پس در حکم قانون است. طبق این قانون، قابلیت اجرای آیین‌نامه‌های سازمان منوط به تصویب آنها توسط مجمع عمومی سازمان است. این مجمع متشکل از وزیر امور اقتصاد و دارایی (رئیس مجمع)، وزیر برنامه و بودجه، رئیس کل بانک مرکزی و دو نفر دیگر از وزرا به انتخاب هیئت وزیران است. بنابراین، مصوبه‌های این هیئت بلندپایه کاملاً در تعریف آیین‌نامه می‌گنجد که می‌گوید: «مقرراتی که مقامات صلاحیتدار مانند وزیر یا شهردار و غیره وضع نموده و در

معرض اجرا می‌گذارند خواه هدف آن تسهیل اجرا و تشریح قانونی از قوانین موضوعه باشد، خواه در مواردی باشد که اساساً قانونی وضع نشده است.»<sup>۳۳</sup> همچنین، از آن جا که در این باره هیچ قانونی وضع نشده است این مصوبات آیین‌نامه‌های مستقل هستند<sup>۳۴</sup> ولی تا قبل از تصویب "قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی" (مصوب ۱۳۷۲) این آیین‌نامه‌ها فقط برای شرکتهای و سازمانهای دولتی و عمومی با حداقل ۵۰٪ سهام با مالکیت عمومی لازم الاجرا بود. با تصویب "قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی" حسابرسی شرکتهای سهامی و غیر سهامی و مؤسسات انتفاعی و غیر انتفاعی و حسابرسی اشخاص حقیقی و حقوقی بر عهده حسابداران رسمی قرار گرفت. حسابداران رسمی طبق ماده ۴ آیین‌نامه اجرایی تبصره ۴ این قانون مکلف به رعایت استانداردهای حسابداری و استانداردهای حسابرسی هستند<sup>۳۵</sup>. در واقع، افرادی که تا آن زمان به موجب قانون مستقیماً مکلف به رعایت این استانداردها نشده بودند، از آن جا که باید از خدمات حسابداران رسمی عضو "جامعه حسابداران رسمی ایران" استفاده کنند مجبور به پذیرش مقررات این نهاد شدند که در واقع نوعی شرط ضمنی برای استفاده از این خدمات، رعایت استانداردهای مذکور است. پس از آن، با تصویب "قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی" (مصوب ۱۳۸۴) شرکتهای موضوع این قانون طبق ماده ۴۱ مکلف به رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی کشور شدند. بنابراین، دایره شمول این استانداردها که از نظر حقوقی آیین‌نامه هستند به کلیه فعالان بازار بورس اوراق بهادار تعمیم پیدا کرد.

بنابراین استانداردهایی که سازمان حسابرسی تصویب می‌کند آیین‌نامه بوده و در حکم قانون هستند. ولی استانداردهای بین‌المللی چنین نیستند. نهادهای تدوین‌کننده این استانداردها که قبلاً معرفی شدند این استانداردها را رهنمودهایی پیشنهادی معرفی می‌کنند که شرکتهای می‌توانند برای ارتقای کیفیت حسابداری و گزارشگری

مالی خود از آنها استفاده کنند، و تا زمانی که قوانین داخلی کشورها الزامی به رعایت آنها ایجاد نکند در حد رهنمود پیشنهادی باقی می‌مانند. طبق ابلاغیه مورخ ۲۲ دی ۱۳۹۲ در راستای اجرایی کردن مصوبه مورخ ۲۷ شهریور ۱۳۹۰ مجمع عمومی سالانه سازمان حسابرسی که در تاریخ ۱۱ خرداد ۱۳۹۱ مورد تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی قرار گرفته بود، کلیه شرکتهای و نهادهای مالی ثبت‌شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، و به تبع آنها، شرکتهای فرعی و وابسته مربوط از تاریخ ۱ فروردین ۱۳۹۲، در تهیه صورت‌های مالی خود مجاز به استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شدند، ولی هنوز الزام نشده‌اند، یعنی در دوران گذار به این استانداردها هستند.

حال باید دید که آیا احراز رعایت این استانداردها کاری کارشناسی است حقوقی؟ استانداردها توسط حسابداران خبره تدوین می‌شوند، و رهنمودهایی را ارائه می‌کنند که به کمک آنها شرکتهای بتوانند علاوه بر ارتقای شفافیت مالی، تأثیرات مالی رویدادها را بهتر شناسایی کنند، تا بر این مبنای تصمیمات بهتری از سوی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی اتخاذ شود. اگر چه ممکن است نتیجه اعمال این استانداردها که نهایتاً در قالب صورتهای مالی نمود پیدا می‌کنند یا نحوه ثبت‌های حسابداری بدهکار و بستانکار در دفاتر قانونی برای حقوقدانان قابل فهم باشد و برخی از الزامات این استانداردها به نظر ساده برسد، ولی با بررسی این استانداردها و گستردگی آنها که در هر کدام مباحث تخصصی پیچیده‌ای مطرح شده است، درمی‌یابیم که تشخیص درستی صورتهای مالی و رعایت استانداردها در تهیه آنان از توان حقوقدانان خارج است و باید به متخصصان واگذار شود، و نتیجه کارشناسی برای تصمیمات بعدی به حقوقدانان ارجاع شود.

## ۶. انحراف از استانداردها

مسئله دیگر انواع انحراف از استانداردهای حسابداری یا انواع تحریف صورتهای مالی است. باید از دیدگاه حقوقی مرز بین اشتباه، تخلف و جرم مشخص شود. سپس مسئولیت حسابداران در

برابر مدیران، سهامداران و جامعه مشخص شود.

### الف) اشتباه

در حسابداری امروزی دیگر از دفاتر کاغذی و محاسبات دستی خبری نیست. همه ابزارها الکترونیک شده‌اند و نرم‌افزارهای رایانه‌ای حسابهای را نگهداری و محاسبات را انجام می‌دهند. این نرم‌افزارها پیش از آن که بتوانند در اختیار عموم قرار بگیرند، مراحل متعددی از آزمون و عیب‌یابی را پشت سر گذاشته‌اند. از این رو، تقریباً امکانی برای اشتباه در محاسبات باقی نمی‌ماند. البته گاهی مواقع مسائل پیش‌بینی‌نشده‌ای رخ می‌دهد. ولی این مسائل معمولاً پیش از ارائه صورتهای مالی به استفاده‌کنندگان قابل کشف هستند، و می‌توان اشتباهات را به کمک انواع روش‌های شناخته‌شده رهگیری و تصحیح کرد. معمولاً منشا اشتباهات خطای انسانی است. از این رو، با ثبت سند اصلاحی رفع می‌شوند. در برخی موارد نیز هنگامی که قوانین و مقررات و استانداردی تغییر می‌کند یا نحوه محاسبه به‌روزرسانی می‌شود، مثلاً نرخ مالیات بر ارزش افزوده تغییر می‌کند یا سقف معافیت مالیاتی به‌روز می‌شود، ممکن است در گزارشها اشتباهاتی نمایان شود. ولی این اشتباهات کمتر به مرحله‌ای می‌رسند که استفاده‌کنندگان صورتهای مالی را گمراه کنند، و در مراحل مختلف توسط حسابداران و به کمک سیستم‌ها و ابزارهای در اختیار برای کشف اشتباهات، کشف و تصحیح می‌شوند. بنابراین، جای اشتباه در حسابداری امروز بسیار کم شده است. البته همچنان در مواردی دیده می‌شود که گزارش‌های حسابرسی‌شده با گزارش‌های حسابرسی‌نشده تفاوت دارند. این تفاوتها عمدتاً از اختلاف نظر حسابداران و حسابداران در نحوه رعایت استانداردها سرچشمه می‌گیرد. حسابداران با در نظر گرفتن انواع ریسک‌های با اهمیت و با توجه به میزان اختلاف و میزان نفع شرکت در این اختلاف مبالغ، می‌توانند تشخیص دهند که اختلاف موجود عامدانه بوده یا اشتباه است. با وجود چندین مرحله بررسی و تحلیل گزارش و حسابرسی، پذیرش اشتباه در

گزارشی که حسابرس تایید می‌کند معقول به نظر نمی‌رسد.

### ب) تخلف

در سال ۲۰۰۲ قانون ساکس<sup>۳۶</sup> در ایالات متحده آمریکا در پی بحران مالی سال ۲۰۰۱ تصویب شد. تمرکز این قانون بر بازیابی اعتماد عمومی به صورتهای مالی با طراحی سازوکاری بود که درستی صورتهای مالی را تأمین کند. این سازوکار با تشکیل نهادهای به نام "هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام"<sup>۳۷</sup> به منظور نظارت دائمی و قوی بر عملکرد حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و احراز تخلفات آنان و اعمال تنبیهات انضباطی<sup>۳۸</sup>، همچنین ورود به مباحث راهبری شرکتی و ایجاد کمیته حسابرسی مستقل و قوی به منظور نظارت مداوم بر فرآیندهای داخلی شرکت و اطمینان از درستی و قانونی بودن این فرآیندها مستقر شده است. هدف تشکیل کمیته حسابرسی با قدرتی که قانون ساکس در اختیار آن قرار داده است مقابله با خطر اخلاقی<sup>۳۹</sup> است که به دلیل عدم توازن قدرت بین مدیران شرکت و حسابداران در استخدام آنان وجود دارد. این قانون با دادن اختیار تعیین حسابدار رسمی به این کمیته و تعیین سقف مدت خدمات‌دهی هر شخص یا موسسه حسابرسی تلاش کرده است احتمال تبانی مدیران شرکت با حسابداران را کاهش دهد. البته مطالعات انجام شده در ایالات متحده آمریکا نشان می‌دهد این رویکرد قانونی چندان موفق نبوده است و رابطه معناداری بین مدت حسابرسی شرکت و احتمال تبانی وجود ندارد.

حسابرسانی که صورتهای مالی شرکت را مورد رسیدگی قرار می‌دهند، در چارچوب استانداردهای حسابرسی، از انطباق صورتهای مالی با استانداردهای حسابداری و قوانین اطمینان معقول می‌دهند و ریسک تحریف با اهمیت در صورتهای مالی را در نظر می‌گیرند. هرگونه انحراف از استانداردها و قوانین و مقررات تخلف به حساب آمده و حسابداران موظف به گزارش آن به صاحبان سرمایه هستند. این تخلفات در سطوح مختلف تبعات متفاوتی

دارند. برخی از آنها فقط تایید صورتهای مالی را به تعویق می‌اندازند، و با تصحیح صورتهای مالی قضیه تمام می‌شود. ولی برخی دیگر مشمول جریمه‌های تعیین‌شده در قانون می‌شوند - مانند جریمه‌های قانون مالیاتهای مستقیم یا قانون تجارت. برخی دیگر نیز مصداق جرم هستند و مجازاتهای کیفری برای شخصیت حقوقی شرکت و توقف آن یا محدودیتهای مالی و اجرایی را به دنبال دارد. در برخی موارد نیز مدیران و حتی سهامداران شرکت تحت تعقیب قرار می‌گیرند و به جرم‌هایی مانند کلاهبرداری یا اخلال در نظام اقتصادی محکوم می‌شوند که کیفر آن می‌تواند از زندان کوتاه‌مدت تا اعدام تعیین شود. البته در کمتر کشوری جرایم اقتصادی می‌تواند منجر به حکم اعدام شود. ایران از جمله این کشورها است.

### پ) جرم

در استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰ "مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب در حسابرسی صورتهای مالی" (تجدیدنظر شده ۱۳۹۴) به مسئولیت حسابرس در این ارتباط پرداخته شده است. بند ۱۰ این استاندارد اهداف حسابرس، الف) تشخیص و ارزیابی خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از تقلب در صورتهای مالی، ب) کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در مورد خطرهای تحریف بااهمیت ارزیابی شده ناشی از تقلب، از طریق طراحی و اجرای روشهای مناسب، و پ) برخورد مناسب با موارد تقلب یا مشکوک به تقلب مشخص‌شده در جریان حسابرسی تعیین شده است. در بند ۱۳ این استاندارد، حسابرس مکلف شده است در صورتی که متقاعد شود ممکن است یک سند معتبر نباشد یا مفاد آن بدون این که به اطلاع وی رسیده باشد تعدیل شده است، باید بررسی‌های بیشتر انجام دهد. طبق بند ۱۴ استاندارد، در صورتی که مدیران شرکت به پرس‌وجوهای حسابرس پاسخ‌های متناقض بدهند، حسابرس مکلف به بررسی موارد تناقض است. طبق تجویز بندهای ۲۳ و ۲۴ استاندارد، حسابرس باید بررسی کند که آیا در سایر اطلاعات کسب‌شده توسط وی نشانه خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب وجود دارد یا خیر. در این اقدام باید بیش از یک

روش ارزیابی استفاده شود، و در تمام روش‌های استفاده شده نشانه‌های وجود یک یا چند عامل خطر ناشی از تقلب باید ارزیابی شود.

پس از کشف تقلب انطباق آن با مصادیق مجرمانه کار دشواری است. برای این کار مقام قضایی باید شناخت کافی از پیچیدگی‌های حسابداری داشته باشد. قوانین کیفری به طور سنتی معمولاً مصادیق مجرمانه برای جرم‌هایی که شناسایی آنها برای عامه راحت است نوشته شده است. شناسایی و تعیین مصادیق جرائم اقتصادی، به دلیل پیچیدگی ذاتی که دارند، برای حقوقدانان که تخصصی در این زمینه ندارند بسیار دشوار است. به همین دلیل، قوانین کیفری و ادبیات حقوقی کمتر وارد تعیین مصادیق این جرائم شده است و بیشتر به نظر حسابرسان اتکا می‌شود. با توجه به اصل برائت و محدود بودن مصادیق مجرمانه در قوانین مربوط و این واقعیت که در نهایت مقامات قضایی باید در این زمینه تصمیم‌گیری کنند، یک مانع ارتباطی بین ادبیات حسابداران که زبان مالی است و مقامات قضایی که ادبیات حقوقی است پدیدار می‌شود. متقاعد کردن مقامات قضایی که اصل را بر برائت متهم می‌دانند برای کارشناس رسمی که گزارشی فنی از تخلف مصداق جرم حسابداری یا مدیران شرکت تهیه کرده است کار دشواری است. در برابر او هم دفاعیات و کیلی است که او نیز تسلطی بر مباحث اقتصادی ندارد. در چنین وضعیتی دادگاه باید اقناع شود و حکمی صادر کند که عادلانه باشد. آیا با این همه ابهامات می‌توان موجبات اقناع دادگاه را فراهم کرد؟ آیا می‌توان با اطمینان گفت حکمی که در چنین دادگاهی صادر می‌شود عادلانه است؟ در چنین پرونده‌هایی چگونه دادگاه مسئله انتساب جرم را بررسی می‌کند؟ حسابداری چه مقدار و مدیران شرکت چه مقدار مقصر هستند؟ آیا سهامداران نیز شریک جرم خواهند بود؟ اینها پرسش‌هایی است که بر پیچیدگی این پرونده‌ها می‌فزاید.

#### ۷. نتیجه‌گیری

همان طور که پیشتر گفته شد، استانداردهای حسابداری پس از تایید و تصویب در مراجع

ذیربط در حکم قانون هستند. ولی اصول‌گرایی IFRS که تفسیر اصول را بر عهده حسابداران می‌گذارد با اصل شفافیت و صراحت قانون تعارض دارد. زیرا تفسیر اشخاص متفاوت است و نمی‌تواند مبنای تصمیم مراجع قضایی قرار گیرد. این مسئله نیاز به بومی‌سازی استانداردهای وارداتی و اعمال محدودیت در تفسیر آنها دارد. انعطاف‌پذیری IFRS نباید سبب بروز اختلافات شود. یک راهکار می‌تواند این باشد که شورایی از حسابداران خبره به صورت سامانه بحث و گفت‌وگو برای حل اختلافات در تفسیر این استانداردها و ایجاد رویه‌های مشترک تشکیل شود، تا به پرسش‌های فنی حسابداران پاسخ دهد و تفسیر این شورا ملاک عمل همگان قرار گیرد. شبیه به آن چه در نظام قضایی تحت عنوان آرای وحدت رویه موجود است.

#### نیاز به مقررات شفاف در تعیین مصادیق جرم و تمیز آن از تخلف و اشتباه: جرم

در حرفه حسابداری به صورت محدود و کلی در "قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد" (مصوب ۱۳۹۰) و "قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران" (مصوب ۱۳۸۴) تعریف شده است. در این قوانین، از اصطلاحات "اسناد متقلبانه" و "مدارک جعلی" استفاده شده است. البته این نوع تقلب در حرفه حسابداری از پیش پا افتاده‌ترین و پرریسک‌ترین انواع تقلب است. از این رو، متخلفین و متقلبین خبره در حرفه حسابداری که بیشترین لطمه را به نظام اقتصادی وارد می‌کنند و بیشترین منافع را برای خود تامین می‌کنند کمتر رغبت به ارتکاب این نوع تقلب‌ها دارند. رسوایی شرکت انرون و چرخه انتقال منابع بین شرکت مادر و شرکت‌های تابعه آن در سطح بین‌المللی، نمونه بارزی از تقلب در گزارشگری مالی شرکت بدون ارتکاب جعل سند یا مدارک متقلبانه است. تقلبی که خسارات دهها میلیارد دلاری برای سرمایه‌گذاران به بار آورد، و بحران اقتصادی ۲۰۰۱ را رقم زد. این واقعیت حاکی از آن است که سکوت قانون درباره مصادیق متعدد تقلب در صورتهای مالی شرکتها و ترفندهای اقتصادی زبان‌بار شرکت‌های بزرگ و عدم تمیز آن از اشتباه و تخلف، و عدم تعیین

سطح مجازات مرتبط با نوع جرم در حسابداری راه را برای سوء استفاده در این حرفه باز گذاشته است و دست مراجع قضایی را در مقابله با این جرایم بسته است. کارشناسان رسمی نیز زمانی که این قبیل پرونده‌ها به آنان ارجاع می‌شود اغلب نمی‌توانند به سند خاصی برای احراز تقلب حسابداران استناد کنند. به عبارت دیگر، متخلفین حرفه‌ای، تقلب در دفاتر حسابداری و صورتهای مالی را با استفاده دقیق از مفرهای موجود در استانداردهای حسابداری انجام می‌دهند، ولی صورتهای مالی حاصله واقعیت را نشان نمی‌دهند. یکی از دلایلی که استانداردهای بین‌المللی حسابداری و گزارشگری مالی به سوی رویکرد اصول‌محور حرکت کرده نیز همین مسئله است. از این رو، پیشنهاد می‌شود برای مقابله با این قبیل تقلب‌ها در گزارشگری مالی مجلس شورای اسلامی مصادیق تقلب را تعیین و راهکارهایی را برای پیشگیری از آن در نظر گیرد. زیرا در بسیاری از موارد خسارات ناشی از این تقلب‌ها چندین برابر دارایی و توان پرداخت حسابداران و مدیران شرکتها است.

#### استفاده از تجربه پرونده‌های قضایی

**گذشته:** سند امنیت قضایی که اخیراً ابلاغ شده است، رویکرد مثبتی به این نیاز کشور دارد. یکی از چالش‌های پیش پای محققین مطالعه پرونده‌های مطروحه و بررسی تقلب‌ها و تخلفات و نحوه دفاع از عملکرد آنها است. با علنی شدن این دادگاه‌ها و در دسترس قرار گرفتن پرونده‌های آنها می‌توان به شناخت بهتر مسائل و راهکارهای مقابله با آنها بیشتر امیدوار بود.

#### تشکیل دادگاههای تخصصی: حرفه‌های

تخصصی مانند حسابداری از پیچیدگی‌های خاصی برخوردارند که درک آنها نیاز به آموزش حقوقدانان دارد. دادگاههای عمومی عمدتاً فاقد تسلط لازم برای ورود به حوزه‌های حرفه‌ای هستند. گزارش کارشناسان رسمی نیز اغلب نمی‌تواند این پیچیدگی‌ها را به اندازه کافی برای حقوقدانانی که آموزش لازم را ندیدند هموار کند. از این رو، قضات و وکلای در چنین پرونده‌هایی به راحتی به اشتباه می‌فتند و نمی‌توانند عدالت

منابع:

۱. باقری، م. (۱۳۸۵). اقتصاد مبتنی بر بازار و کاستی های حقوق خصوصی. پژوهش حقوق و سیاست، ۱۹، ۸۸-۴۱.
۲. باقری، م.، نصرالهی، ع. (۱۳۹۵). کارایی اقتصادی ضمانت اجراهای کیفری قانون بازار اوراق بهادار. فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، ۴۶، ۱۸۷-۲۰۶.
۳. باقری، م.، مظفری، م.، صادقی، م. (۱۳۹۵). مساله تنظیم بازارهای بین المللی بورس: از تنظیم معاملات اوراق بهادار تا تنظیم حقوقی استانداردها حسابداری. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۱۷-۱۳۸.
۴. جعفری لنگرودی، م. (۱۳۷۲). ترمینولوژی حقوق (نسخه ۶). تهران: گنج دانش.
۵. زارعی، ح. (۱۳۸۰). استانداردهای حسابداری. نشریه شماره ۱۴۵ سازمان حسابرسی، ۱۱-۱۴.
۶. زیرک، ن. ک. (۱۳۹۲). ساختار و وظایف نهاد ناظر در بازار سرمایه. پایان نامه کارشناسی ارشد حقوق اقتصادی دانشگاه شهید بهشتی.
۷. سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور کمیته حسابرسی.
۸. سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور فعالیت حسابرسی داخلی.
۹. سازمان حسابرسی. (۱۳۸۲). آیین رفتار حرفه ای.
۱۰. شورای عالی بورس و اوراق بهادار. (۱۳۸۵). دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار.
۱۱. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۶۲). قانون تشکیل سازمان حسابرسی.
۱۲. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۶۶). اساسنامه سازمان حسابرسی.
۱۳. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۷۲). قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی.
۱۴. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۴). قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران.
۱۵. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۶). قانون مبارزه با پولشویی.
۱۶. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۸۸). قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید در راستای تسهیل اجرای سیاستهای کلی اصل چهارم قانون اساسی.
۱۷. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۹۰). قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد.

- 14- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- 15- rule-based
- 16- Bratton, Enron, Sarbanes-Oxley and Accounting: Rules versus Principles versus Rents, 2003
- 17- principles-based
- 18- Accounting Standards Update No. 2014-09, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)
- 19- IFRS 15 -- Revenue from Contracts with Customers
- 20- Hong, 2008
- 21- Bratton, Enron, Sarbanes-Oxley and Accounting: Rules versus Principles versus Rents, 2003
- 22- Lawrence A. Cunningham
- 23- A PRESCRIPTION TO RETIRE THE RHETORIC OF "PRINCIPLES-BASED SYSTEMS" IN CORPORATE LAW, SECURITIES REGULATION AND ACCOUNTING
- 24- FIFO ( First In First Out)
- 25- LIFO ( Last In First Out)
- 26- Deleveraging
- 27- Enron
- 28- Worldcom
- 29- Benston, The Regulation of Accountants and Public Accounting Before and After Enron, 2003
- 30- Occupy Wall Street
- 31- Too Big to Fail
- 32- Benston, The Regulation of Accountants and Public Accounting Before and After Enron, 2003
- ۳۳- نجفی اسفاد & محسنی، ۱۳۷۹
- ۳۴- جعفری لنگرودی، ۱۳۷۲
- ۳۵- هیئت وزیران، ۱۳۷۴
- 36- Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)
- 37- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 38- Benston, The Regulation of Accountants and Public Accounting Before and After

را برقرار کنند. بنابراین بدون تسلط بر موضوع صدور حکم مجازات متهم نیز برای قضات بسیار دشوار خواهد بود. از این رو، پیشنهاد می شود با آموزش قضات و وکلای در این حوزه به سوی تخصصی شدن دادگاه حرکت کنیم.

اجتناب از تغییر قوانین با اهداف منفعت

**سیاسی:** چرخه های مقررات گذاری و مقررات زدایی نشان می دهند در دوره های مختلف رویکرد اعمال قانون متفاوت است. این نوع برخورد سیاستمداران فضای اقتصاد کشور را در معرض خطر قرار می دهد. خوشبختانه در ایران هنوز با چنین مشکلی مواجه نشده ایم. ولی در آینده با رشد اقتصاد و توسعه شرکتهای بزرگ و لابی های اقتصادی و سیاسی به راحتی می توان در دام چنین معضلاتی افتاد. از این رو، لازم است تجربه سایر کشورها و مشکلات آنها در مقررات گذاری مورد توجه قانونگذاران قرار گیرد.

پی نوشتها:

- 1- American Accounting Association 1966, A Statement of Basic Accounting Theory, Evanston, IL. : AAA. , p. 4
- 2- Luca Pacioli
- 3- America Institute of Accountants
- 4- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 5- Securities Act of 1933
- 6- Securities Exchange Act of 1934
- 7- Securities and Exchange Commission (SEC)
- 8- Accounting Principles Board (APB)
- 9- Financial Accounting Standards Board (FASB)
- 10- Ayala & Ibárgüen, 2017
- 11- International Accounting Standards Committee (IASC)
- 12- IFRS Foundation
- 13- International Accounting Standards Board (IASB)



- a Normative Accounting Standard. The Accounting Review, 646-652.
45. Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *economica*, 4(16), 386-405.
46. Cunningham, L. A. (2007). A Prescription to Retire the Rhetoric of 'Principles-Based Systems' in Corporate Law, Securities Regulation and Accounting. GW Law Faculty Publications & Other Works.
47. Demski, J. S. (1973). The General Impossibility of Normative Accounting Standards. *The Accounting Review*, 718-723.
48. Dye, R. A. (1993). Auditing Standards, Legal Liability, and Auditor Wealth. *Journal of Political Economy*, 887-914.
49. Dye, R. A. (2002). Classifications Manipulation and Nash Accounting Standards. *Journal of Accounting Research*, 1125-1162.
50. EISENSCHMIDT, K., & SCHMIDT, M. (2016). Responsiveness as a challenge for the legitimacy of the IASB-An evaluation of current international accounting regulation and of alternative approaches. *SSRN Electronic Journal*.
51. Ernstberger, J., Hitz, J. M., & Stich, M. (2011). Enforcement of Accounting Standards in Europe: Capital Market Based Evidence for the Two-tier Mechanism in Germany. *European Accounting Review*.
52. Gaffikin, M. (2005). Regulation as Accounting Theory. University of Wollongong School of Accounting & Finance - Accounting & Finance Working Papers.
53. Gaffikin, M. (2009). Regulation as Accounting Theory. University of Wollongong School of Accounting & Finance.
54. Gillis, P., Petty, R., & Suddaby, R. (2014). The transnational regulation of accounting: insights, gaps and an agenda for future research. *Emerald*.
55. Hail, L., Tahoun, A., & Wang, C. (2016). Corporate Scandals and Regulation. *Journal of Accounting Research*, 56(2), 617-671.
- Independence: New Evidence and Old Concept. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6.
35. Beattie, V., & Fearnley, S. (2015). Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review. Institute of Chartered Accountants in England & Wales: London, UK, 189.
36. Beattie, V., Brant, R., & Fearnley, S. (1999). Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8.
37. Benston, G. J. (2003). The Regulation of Accountants and Public Accounting Before and After Enron. *Emory Law Journal*, 52, 1325-1351.
38. Benston, G. J. (2003). The Regulation of Accountants and Public Accounting Before and After Enron. *Emory Law Journal*, 1325-1352.
39. BENSTON, G. J., BROMWICH, M., & WAGENHOFER, A. (2006). Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB's Standard Setting Strategy. *ABACUS - Accounting Foundation, The University of Sydney*, 165-188.
40. Bratton, W. W. (2003). Enron, Sarbanes-Oxley and Accounting: Rules versus Principles versus Rents. *VILLANOVA*, 1023-1056.
41. Bratton, W. W. (2007). Private Standards, Public Governance: A New Look at the Financial Accounting Standards Board. *Georgetown University Law Center - Faculty Publications*, 5-53.
42. Brown, P., Preiato, J., & Tarca, A. (2014). Measuring Country Differences in Enforcement of Accounting Standards: An Audit and Enforcement Proxy. *Journal of Business Finance & Accounting*.
43. Campbell, J., Lo, A. W., & MacKinlay, A. C. (1997). *The econometrics of financial markets*. NJ: princeton University press.
44. Chambers, R. J. (1976). The Possibility of
۱۸. مجلس شورای اسلامی. (۱۳۹۴). قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم.
۱۹. مجمع تشخیص مصلحت نظام. (۱۳۸۷). قانون اجرای سیاستهای کلی اصل چهل و چهارم قانون اساسی.
۲۰. نجفی اسفاد، م. و محسنی، ف. (۱۳۷۹). حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران. انتشارات بین المللی الهدی.
۲۱. هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۸۶). دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکتهای ثبت شده نزد سازمان.
۲۲. هیئت مدیره سازمان بورس اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور فعالیت حسابرسی داخلی.
۲۳. هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۰). دستور العمل انضباطی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
۲۴. هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۰). دستورالعمل ثبت، نگهداری و گزارش دهی اسناد، مدارک و اطلاعات توسط اشخاص تحت نظارت.
۲۵. هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران.
۲۶. هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۲). دستورالعمل انضباطی نهادهای مالی غیرکارگزار.
۲۷. هیئت وزیران. (۱۳۷۴). آیین نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان.
۲۸. هیئت وزیران. (۱۳۷۸). اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران.
۲۹. وزارت امور اقتصادی و دارایی. (۱۳۸۳). آیین نامه نظارت حرفه ای جامعه حسابداران رسمی ایران.
۳۰. وزارت امور اقتصادی و دارایی. (۱۳۸۶). آیین نامه اجرایی قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران.
31. Amat, O., & Gowthorpe, C. (2004). Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues. *Journal of Economic Literature classification*.
32. Ayala, A., & Ibárgüen, G. (2017). A Market Proposal for Auditing the Financial Statements of Public Companies. *Journal of Management for Value*, 40-78.
33. Ball, R. (2009). Market and Political/Regulatory Perspectives on the Recent Accounting Scandals. *Journal of Accounting Research*, 47, 276-323.
34. Bartlett, R. (1993). A Scale of Perceived

- Making of Quack Corporate Governance. SSRN Electronic Journal.
77. Senge, S. V. (1994). A Comment on "Accountants and the Price System: The Problem of Social Costs". *Journal of Economic Issues*, 912-915.
78. Van Beest, F. (2009). Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards and Earnings Management. Nijmegen Center for Economics (NiCE) - Institute for Management Research Radboud University Nijmegen.
79. Wang, X., Davidson, W., & Hongxia, W. (2010). The Sarbane-Oxley Act and CEO tenure, turnover, and risk aversion. *The quarterly review of economics and finance*, Vol. 50, 367-376.
80. Wang, Z., & Miraj, J. (2018). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Public Sector of Developing Economies - Analysis of Five South Asian Countries. *Research in World Economy*, 44-51.
81. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. *The Accounting Review*, 112-134.
82. Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective. 65.
83. Wegman, J. (2006). GOVERNMENT REGULATION OF ACCOUNTANTS: THE PCAOB ENFORCEMENT PROCESS. College of Business and Economics - University of Idaho.
84. Wixon, R. (1945). Legal Requirements and Accounting Standards. *American Accounting Association*, 139-147.
- the Financial Accounting Standards Board: Regulation Through Veto-Based Delegation. *Journal of Accounting Research*, 1-37.
67. Merton, R. C. (1995). A Functional Perspective of Financial Intermediation. *Financial Management*, 23-41.
68. Merton, R. C. (1995). A Functional Perspective of Financial Intermediation. *Financial Management*, 24(2), 23-41.
69. MOORE, D. C. (1991). ACCOUNTING ON TRIAL: THE CRITICAL LEGAL STUDIES MOVEMENT AND ITS LESSONS FOR RADICAL ACCOUNTING\*. *Accounting, Organizations and Society*, 763-791.
70. Omri, M., & Akrimi, A. (2015). Factors Affecting Auditor Independence in Tunisia: The Perceptions of Financial Analysts. *Journal of Finance and Accounting*, 42-49.
71. Pope, P. F. (2003). Discussion of Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts' Forecast Accuracy: An International Study. *Journal of Accounting Research*, 273-283.
72. Pritchard, A. C., & Puri, P. (2006). The Regulation of Public Auditing in Canada and the United States: Self-Regulation or Government Regulation? Fraser Institute Digital Publication.
73. Pritchard, A. C., & Puri, P. (2006). The Regulation of Public Auditing in Canada and the United States: Self-Regulation or Government Regulation? Fraser Institute Digital Publication.
74. PWC. (2019). IFRS and US GAAP: similarities and differences. PricewaterhouseCoopers.
75. Romano, R. (2004). The Sarbanes-Oxley Act and the Making of Quack Corporate Governance. *Yale Law Journal*, 114, 1521-1611.
76. Romano, R., Arlen, J., Core, J., & Gerber, A. (2004). The Sarbanes-Oxley Act and the
56. Hamuda, K., & Sawan, N. (2014). Perceptions of Auditor Independence in Libyan Audit Market. *International Business Research*, 7.
57. Hassan, E. A., Rankin, M., & Lu, W. (2014). The Development of Accounting Regulation in Iraq and the IFRS Adoption Decision: An Institutional Perspective. *The International Journal of Accounting*, 49, 371-390.
58. Heeffer, A. (2008). On the curious historical coincidence of algebra and double-entry bookkeeping.
59. Holthausen, R. W. (2009). Accounting Standards, Financial Reporting Outcomes, and Enforcement. *Journal of Accounting Research*, 447-458.
60. Hong, Y. (2008). Do Principles-based Accounting Standards Matter Evidence from the Adoption of IFRS in China. Drexel University.
61. Hope, O.-K. (2003). Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts' Forecast Accuracy: An International Study. *Journal of Accounting Research*, 235-272.
62. Laux, V., & Stocken, P. C. (2016). Accounting Standards, Regulatory Enforcement, and Innovation. University of Texas at Austin.
63. Lev, B. (1988). Toward a Theory of Equitable and Efficient Accounting Policy. *The Accounting Review*, 63(1), 1-22.
64. Lev, B. (1988). Toward a Theory of Equitable and Efficient Accounting Policy. *The Accounting Review*, 1-22.
65. Melumad, N. D., & Shibano, T. (1994). The Securities and Exchange Commission and the Financial Accounting Standards Board: Regulation through Veto-Based Delegation. Institute of Professional Accounting.
66. Melumad, N. D., & Shibano, T. (1994). The Securities and Exchange Commission and

اهورا قهاری: کارشناس ارشد حقوق تجاری  
اقتصادی بین‌المللی  
محمود باقری: دانشیار دانشکده حقوق و علوم  
سیاسی دانشگاه تهران