

تقلب در صورت‌های مالی: انگیزه، روش‌ها و تشخیص آن

چکیده

براساس چهارچوب مفهومی گزارشگری مالی و ویژگی‌های کیفی صورت‌های مالی عاری از خطا و اشتباه بودن از جمله ویژگی‌های مهم شناخته شده است. تقلب از منابع خطا است که انحرافات و دستکاری‌های صورت گرفته در صورت‌های مالی را شامل می‌شود و توسط طرف‌های یک رویداد مالی انجام می‌گیرد. همچنین گزارشگری مالی متقلبانه که با مواردی همچون تحریف یا تقلب در صورت‌های مالی سروکار دارد که در سال‌های اخیر بسیار مورد توجه سرمایه‌گذاران و همچنین خود حسابداران قرار گرفته است؛ زیرا از یک سو میزان ریسک سرمایه‌گذاران را با توجه به تقلب‌هایی که در صورت‌های مالی رخ می‌دهد، کاهش می‌دهد و از یک سو اعتبار حسابداران را زیر سؤال می‌برد؛ از این رو حسابداران سعی در هر چه محکم‌تر کردن حسابرسی صورت‌های مالی بر طبق یک قاعده و اصول محکم

دارند تا درصد انحرافات را در گزارش‌های مالی هرچه بیشتر کاهش یابد؛ خطا و اشتباه در گزارشات مالی متفاوت از تقلب دسته‌بندی می‌شود که وجه تمایز بین این دو در نوع رفتار و نحوه سوگیری آنها است.

بازار سرمایه به‌عنوان موتور محرکه اقتصاد بر محور اطلاعات قرار دارد. جریان درست اطلاعات در این بازار منجر به اتخاذ تصمیمات صحیح و منطقی از سوی مشارکت‌کنندگان می‌شود و در نهایت، توسعه اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی را به ارمغان می‌آورد. گزارش‌های مالی از مهمترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است و بخش اعظمی از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را تأمین می‌کند. افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس که به‌منظور جذب منابع مالی به انتشار اوراق بهادار اقدام می‌کنند، تلاش به‌منظور کاهش مالیات

زهرا نظیفی

بهزاد پرویزی



کاربردی و متفاوت به مسئلهٔ تقلب جزئی از منابع خطا ارائه شود.

۱. منابع اشتباه و خطا در حسابداری

به عقیدهٔ یانگ و کوهن^۲ (۲۰۱۳) «دلیل وجود صورتهای مالی، ارائه اطلاعات مفید و سودمند در مورد کسب و کار به افرادی است که در این کسب و کار سهم اقتصادی دارند یا ممکن است سهمی داشته باشند». این صورتهای مالی باید به سرمایه‌گذاران کمک کنند تا در مورد جایی که باید سرمایهٔ خود را به آن بسپارند، تصمیمات ارزش‌افزایی اتخاذ کنند، باید به اعتباردهندگان کمک کند تا تصمیم بگیرند که آیا شرکت می‌تواند بدهی‌های خود را بازپرداخت کند یا خیر و باید به تأمین‌کنندگان کمک کند تا ریسک اعتباری مشتری احتمالی را بررسی کنند. سایر استفاده‌کنندگان

مهم صورتهای مالی عبارتند از مراجع ذی‌صلاح مالیاتی، دیگر ارگان‌های دولتی مرتبط مانند نمایندگان اتحادیه‌های کارگری، دادگاه‌های حقوقی، سرمایه‌گذاران و سهامداران بالقوه؛ این گروه‌ها یا از سهم (احتمالی) در شرکت برخوردارند یا دارای وضعیت مشترک ذی‌نفع بیرونی هستند (یانگ^۲، ۲۰۲۰). طبق چهارچوب نظری گزارشگری مالی بین‌المللی^۳، استفاده‌کنندگان صورتهای مالی شامل سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه، وام‌دهندگان و اعتباردهندگان، مدیران شرکت و دیگر اشخاص مانند قانون‌گذاران و عموم افراد جامعه است (هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۰؛ دلاوری و مهدوی، ۱۳۹۸).

صورتهای مالی، ابزاری هستند که از طریق آن استفاده‌کنندگان درون شرکت یعنی کارمندان و مدیران، قدرت مالی، سودآوری و توانایی شرکت برای خلق

پیگیری می‌شود احتمال تقلب توسط دارندگان اطلاعات نهانی (به‌ویژه مدیران) در این شرکت‌ها و در صورت صدور رأی از طریق محاکم قضایی؛ موارد به‌طور خصوصی اطلاع‌رسانی می‌شود (اعتمادی و زلقی، ۱۳۹۲).

تقلب شامل اقدامات و افعال عمدی است و کسی مرتکب آن می‌شود که از فریب، نیرنگ و حيله‌گری استفاده کرده است. این‌گونه اقدامات را در دو گونه از ظاهرسازی می‌توان طبقه‌بندی کرد:

■ اظهار کذب

■ پوشیده داشتن حقیقت

تقلب شامل فریب، ریسک دستگیری، تخطی از اعتماد، توجیه عقلی و مواردی از این دست می‌شود. تقلب اقدامات نامناسبی است که به اظهارنظر نادرست اما بااهمیت در صورتهای مالی منجر می‌شود (شعری آناقیز و خراسانی، ۱۳۹۶). در ادامه به تبیین منابع خطا و اشتباه در حسابداری پرداخته می‌شود تا دیدی

بر سود، پنهان‌سازی عملکرد نامطلوب از جمله دلایل اهمیت موضوع است. تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر، رشد قابل توجهی داشته است. با بروز بحران مالی در شرکت‌هایی همچون انرون، گلوبالکراسینگ و ورلدکام، مسئلهٔ تقلب در گزارشگری مالی وارد عرصهٔ سیاست نیز شده است. امروزه مجامع قانون‌گذار، حرفهٔ حسابداری و مدیریت به علل ایجاد تقلب و راه‌های موجود به‌منظور جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانه در گزارشگری مالی توجه خاصی کرده‌اند (صفرزاده، ۱۳۸۹). در کشور ما هیچ نهادی به‌طور مستقیم برای تحقیق و کشف موارد تقلب احتمالی و نیز هیچ پایگاه اطلاع‌رسانی برای گزارش این قبیل موارد وجود ندارد. نهادهایی از قبیل سازمان بورس اوراق بهادار اطلاعات احتمالی مربوط به هرگونه تحریف و به‌طور خاص تقلب در صورتهای مالی را در اختیار عموم و تحلیلگران قرار نمی‌دهند. تنها مواردی که در سازمان بورس اوراق بهادار

جریان نقدی را به اطلاع سرمایه‌گذاران بیرون از شرکت می‌رسانند. حسابداری مالی باید برای انجام این وظایف اقتصادی و اجتماعی واقعیت اقتصادی زیربنایی بنگاه تجاری و کسب و کار را به تصویر بکشد، هدفی که به صورت خلاصه به شرح زیر بیان می‌شود:

واقعیت اقتصادی = حسابداری مالی
هرچند بنا به دلایل بسیاری، واقعیت پیچیده‌تر است:

خطا ± واقعیت اقتصادی = حسابداری مالی
صورت‌های مالی پر از خطا هستند چراکه تدوین آنها به برآوردها و همچنین قضاوت‌های زیادی نیاز دارد. موضوع این فصل یعنی تقلب، شکلی از خطا است اما بیشتر خطاها اشتباهات متقابلانه نیستند. در فرایند حسابداری سه منبع موجب ایجاد خطا و اشتباه می‌شود که تنها یکی از این منابع به تقلب مرتبط است، این منابع عبارتند از: (یانگ، ۲۰۲۰)

- محدودیت فناوری اندازه‌گیری
- تصادفی بودن
- سوگیری مدیریت

۱.۱ محدودیت‌های فناوری اندازه‌گیری

منبع اول به خطاهایی مربوط است که محدودیت دو مجموعه اصول غالب گزارشگری مالی یعنی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۴ (IFRS) و اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری ایالات متحده^۵ (GAAP) را نشان می‌دهند. هر دوی این مجموعه اصول در سال‌های اخیر پیشرفت زیادی داشته‌اند اما کار بهبود استانداردهای حسابداری هنوز به پایان نرسیده است. برای مثال، به این مسئله توجه کنید که در حال حاضر بیشتر سرمایه‌گذاری‌های شرکتی به سرمایه‌گذاری در دانش فنی و سایر

دارایی‌های نامشهود مربوط هستند و آن را با گذشته نه‌چندان دور مقایسه کنید که بیشتر سرمایه‌گذاری‌ها در دارایی‌های فیزیکی بودند. حسابداری مورد دوم یعنی سرمایه‌گذاری در دارایی‌های فیزیکی بدون مناقشه نیست اما برای مواجهه مناسب با آن نسبت به حسابداری در دارایی‌های نامشهود، راهکارهای بیشتری در دسترس است. حسابداری دارایی‌های نامشهود به دلیل ماهیت گذرای دارایی‌های نامشهود پیچیده‌تر است. برای مثال آیا زمانی که کارمندان می‌توانند شرکت را ترک کنند، سرمایه‌گذاری صورت‌گرفته در دانش فنی کارمندان باید به مثابه سرمایه‌گذاری در دارایی در نظر گرفته شود؟ قانون‌گذاران حسابداری هنوز این مسئله و مشکلات مشابه را حل نکرده‌اند. البته، در حال حاضر درباره دارایی‌های نامشهود، استانداردهای حسابداری وجود دارد اما ارقام حاصله لزوماً واقعیت اقتصادی را نشان نمی‌دهند.

۱.۲ برآوردی بودن

دومین منبع خطا ناشی از برآوردهای مدیریتی است. برای مثال فرض کنید که شرکت تجدید ساختار مهمی را برنامه‌ریزی کرده است. هم استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و هم اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری الزامی ساخته‌اند که باید پیش از این که تصمیم غیرقابل برگشت شود، زیان تجدید ساختار برآورد شود. با این حال، آیا آگاهی از هزینه‌های چنین رویدادی پیش از به وقوع پیوستن آن ممکن است؟ اگر شرکت، انتظار هزینه کل ۱۰۰ میلیون دلار را (به‌عنوان مثال) داشته باشد، آنگاه تنها چیزی که می‌توان از آن مطمئن بود این است که هزینه واقعی از هزینه برآورد شده متفاوت خواهد بود. صورت‌های مالی

پر از چنین خطاهای برآوردی هستند. از آنجایی که به‌طور طبیعی و به دلیل عدم قطعیت چنین خطاهایی در زمان آماده‌سازی صورت‌های مالی رخ می‌دهند، حتی ممکن است دو متخصص شایسته با بررسی داده‌های یکسان به نتایج متفاوتی برسند. به‌طور خلاصه، حتی زمانی که مدیر، مقاصد کاملاً صادقانه‌ای دارد، خطا رخ می‌دهد. از این‌رو، این فرض که صورت مالی باید عاری از خطا باشد، هرگز فرض منطقی نیست.

۱.۳ سوگیری مدیریت

منبع سوم خطاهای حسابداری، سوگیری مدیریت است که این منبع از خطاهای برآوردی و قضاوتی مدیریت که پیش‌تر به آنها اشاره شد متفاوت است. آنچه این سوگیری را از خطای برآوردی متمایز می‌سازد، این است که خطا بر حسب طراحی رخ می‌دهد. در مثال تجدید ساختار فوق‌الذکر، مدیر می‌تواند ۱۲۵ میلیون دلار را به هزینه‌های تجدید ساختار تخصیص دهد (به جای ۱۰۰ میلیون دلار). تأثیر آنی این مسئله، کاهش سود شرکت یا افزایش زیان شرکت به اندازه ۲۵ میلیون دلار است. در همین زمان، شرط تجدید ساختار (حساب بدهی) تصدیق شده است و چیزی را ایجاد می‌کند که اروپایی‌ها آن را «اندوخته پنهان» می‌نامند. اصطلاح جایگزینی که عمدتاً در ایالات متحده استفاده می‌شود «ذخیره عایدات بالا»^۶ است که چند سال پیش توسط مجله «وال‌استریت» ابداع شد. شرکت می‌تواند بعدها برای افزایش تصنعی و ساختگی، سود این اندوخته‌ها را معکوس یا بازبایی کند.

یکی از انگیزه‌های این اقدام هموارسازی سود است؛ به‌طوری که سود سال‌های بسیار موفق و سودآور را کاهش می‌دهد

۲. مدیریت سود و تقلب: چه تفاوتی وجود دارد؟

یکی از پیچیده‌ترین مسائلی که در مسئله دست‌کاری صورت‌های مالی نادیده گرفته می‌شود، این است که در کجا مدیریت سود و دیگر اشکال دست‌کاری حسابداری به پایان می‌رسد و تقلب شروع می‌شود. احتمالاً یکی از مهم‌ترین جنبه‌های این سؤال این است که آیا

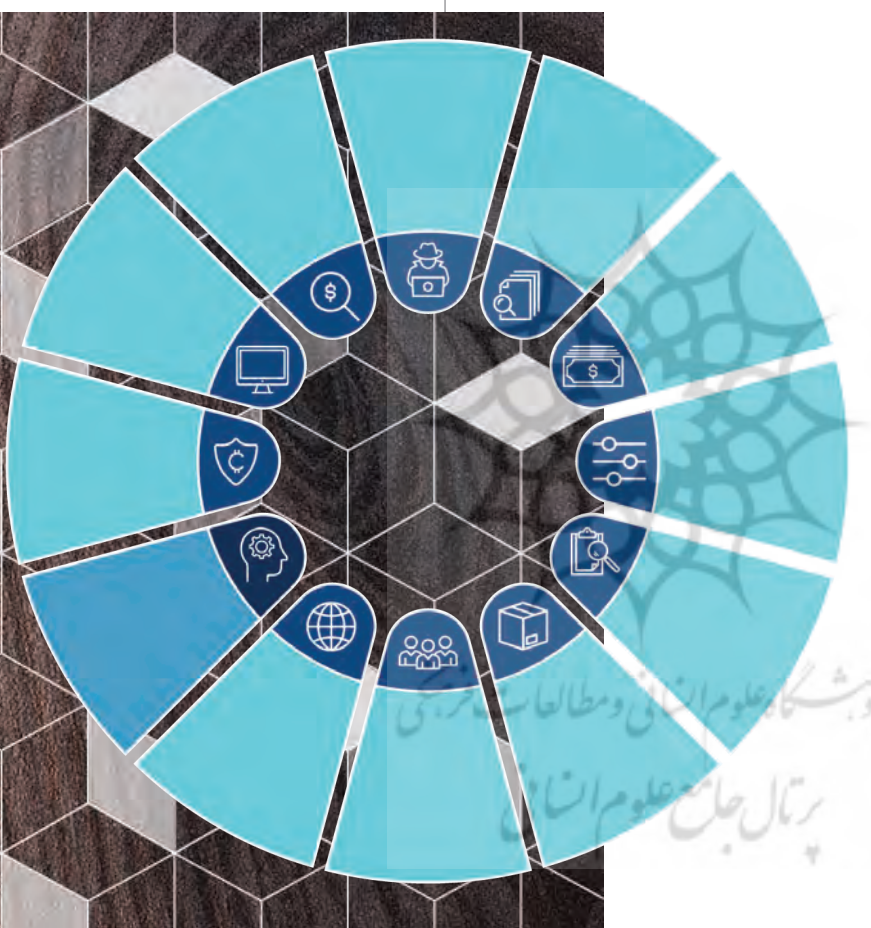
نشان داده است که بیشتر تلاش‌ها برای دست‌کاری ارقام حسابداری بر مؤلفه‌های عایدات یعنی درآمد، مخارج، سود و زیان متمرکز هستند. به همین دلیل، اغلب از اصطلاح مدیریت سود به‌عنوان مترادف دست‌کاری صورت‌های مالی استفاده می‌شود و اصطلاحات مصطلح‌تری مانند «حساب‌سازی» یا «حسابداری ظاهر ساز» نیز به کار

و در عین حال برای افزایش سود در سال‌های نه‌چندان خوب از ذخایر سود سال‌های خوب استفاده می‌کند. تأثیر این اقدام، هموارسازی سری‌های زمانی کسب درآمد است که باعث می‌شود این‌طور به نظر برسد که شرکت نسبت به واقعیت، کم مخاطره‌جو است. به نظر بعید می‌رسد که سرمایه‌گذاران باهوش فریب این تردستی را بخورند اما این روش، مزایای بالقوه دیگری برای تیم مدیریت اجرایی ارشد به همراه دارد؛ به‌عنوان مثال فرض کنید که عملکرد شرکت در سال جاری موجب می‌شود تا پیش از به پایان رسیدن سال، پاداش مدیر ارشد مالی به حداکثر میزان خود برسد که در صورتی رخ می‌دهد که در طرح پاداش مدیر ارشد مالی (CFO) محدودیت پاداش در یک سال معین اعمال شود. از این‌رو گزارش سود مازاد که موجب می‌شود مبلغ پاداش به حداکثر میزان خود برسد به نفع مدیر ارشد مالی نیست چرا که بخشی از این سود، فاقد پاداش است. از این‌رو، انگیزه روشنی برای «ذخیره» بیش از حد سود» در سال پرسود وجود دارد و هدف ایجاد اندوخته سود حسابداری است که بتواند پاداش مربوط به عملکرد را در آینده یا در سال کم سود افزایش دهد. دست‌کاری ارقام صورت‌های مالی به این شکل به‌خودی‌خود به معنای تقلب نیست. اگرچه این اقدام مسائل اخلاقی را مطرح می‌کند.

بیشتر سوگیری‌های مدیریتی به دلیل «اختیار حسابداری» و محدوده‌ای است که مدیر براساس آن می‌تواند برآوردها و خط‌مشی‌های حسابداری را انتخاب کند. اختیار حسابداری اسلحه‌ای قوی در دست مدیرانی است که بنا به دلایل مختلف قصد دارند تا بازارهای سرمایه و دیگر ذی‌نفعان را گمراه کنند. تجربه

این اشتباهات به عمد انجام شده است یا خیر؛ به‌عبارت‌دیگر، چیزی به‌عنوان تقلب تصادفی وجود ندارد. همچنین، این تقلب باید اقتضایی باشد و این عمل باید به‌گونه‌ای انجام شود که منجر به متضرر شدن طرف دیگر شود (یانگ، ۲۰۲۰).

می‌روند. در این راستا، صورت مالی مانند ترازنامه (اغلب برای کاهش بدهی) و صورت جریان نقدی (معمولاً برای بزرگ‌نمایی سود در جریان نقدی حاصل از عملیات) دست‌کاری می‌شوند (یانگ، ۲۰۲۰).





هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی^۷ سازمان مسئول نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام که تحت دستورالعمل‌های اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری فعالیت می‌کند. این مسئله را به این شکل عنوان می‌کند: عامل مهمی که تقلب را از خطا متمایز می‌سازد این است که اقدام زیربنایی، نتیجه تحریف صورت‌های مالی چه به عمد یا چه غیرعمدانه باشد (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۹). یکی از مشکلات این تعریف این است که میان تقلب و دیگر اشکال سوء رفتار مالی تمایز قائل نمی‌شود. برای مثال، انواع معمول مدیریت سود مانند ذخیره بیش از حد عایدات به شکل عمدانه انجام می‌شوند اما به‌ندرت به‌عنوان تقلب در نظر گرفته می‌شوند. از این‌رو، تعریف هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام برای بازرسان و دیگر طرفین ذی‌نفع کاربرد اندکی دارد. مدیریت سود به‌ندرت به‌عنوان تقلب

در نظر گرفته می‌شود و حداقل از لحاظ حقوقی تقلب به شمار نمی‌رود. برای مثال، درآمد قابلیت دست‌کاری دارد اما دست‌کاری آن به‌ندرت به‌عنوان تقلب در نظر گرفته می‌شود. در طرح شناخته شده با عنوان «فروش‌سازی»، شرکت در نزدیکی پایان دوره حسابداری خود با فروش کالا به مشتریان بیشتر از آنچه آنها می‌خواهند، درآمد خود را افزایش می‌دهد. اغلب مشتریان با مشوق‌هایی مانند قیمت تخفیفی یا تمدید شرایط پرداخت وسوسه می‌شوند. استفاده منظم از چنین تکنیکی قطعاً برای فروشنده تخریب‌کننده است بدان دلیل که مشتریان تمایل پیدا می‌کنند تا سفارش‌ها را تا نزدیکی پایان دوره حسابداری تأمین‌کننده به تعویق بیندازند زیرا انتظار دارند که شرایط مطلوب‌تری عرضه شود اما آیا دست‌کاری سود فروشنده به این روش تقلب به شمار می‌رود؟ احتمالاً خیر. برای درک چرایی این مسئله، دست‌کاری

حسابداری را مانند یک طیف در نظر بگیرید که یک سر آن حسابداری کاملاً پاک و صادقانه قرار دارد و در انتهای دیگر طیف تقلب آشکار قرار دارد. با حرکت از این طیف از سمت حسابداری صادقانه به سمت تقلب آشکار، خط مشی‌های حسابداری به‌طور فزاینده‌ای غیرصادقانه می‌شوند. همه اشکال حسابداری ساختگی حداقل از لحاظ اخلاقی متقلبانه در نظر گرفته می‌شوند اما از منظر عملی (حقوقی) مرزی وجود دارد که باید از آن عبور شود. اینکه آیا از این مرز تخطی می‌شود یا خیر، به میزان ارائه اطلاعات نادرست، میزان آسیب به سایر ذی‌نفعان (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان)، قوانین حاکم بر هر حوزه قضایی خاص و منابع موجود در اختیار بازرسان و مدعیان بستگی دارد. مثالی از زمانی که از این مرز تخطی می‌شود، زمانی است که شرکت برای تأیید درآمد ساختگی تصدیق شده سندسازی می‌کند. بیشتر موارد دست‌کاری در حسابداری بسیار



ظریف هستند و احتمال کمتری وجود دارد که توسط مراجع دولتی به عنوان تقلب در نظر گرفته شوند.

اکنون مثال تولیدکننده پوشاکی را در نظر بگیرید که از روش مرسوم شناخته شده به عنوان «صدور فاکتور برای مشتری و نگهداری کالا در انبار» استفاده می‌کند. در طیف فوق‌الذکر مربوط به تقلب، این عمل بیشتر از فروش‌سازی متقلبانه است اما آیا این عمل به آن اندازه بد به‌شمار می‌رود که از منظر حقوقی بتوان آن را تقلب دانست؟ پیش از پاسخ لازم است تا شیوه عملکرد صدور فاکتور برای مشتریان و نگهداری موجود در انبار درک شود. شرکت، سفارش فروش مجازی را دریافت می‌کند که پردازش می‌شود و آماده انتقال است اما مشتری هنوز نمی‌تواند مرسوله را بپذیرد یا قادر به انجام این کار نیست. سپس فروشنده کالا یا محموله را به مکان دیگر، شاید انبار شخص ثالث، می‌فرستد تا زمانی که مشتری آماده

دریافت محموله ارسالی باشد. هرچند، فروشنده سریعاً پس از ارسال محموله به محل موقت، درآمد را تصدیق می‌کند. تحت استانداردهای حسابداری کنونی تا زمانی که مالکیت کالا از فروشنده به خریدار منتقل نشده است نباید درآمد تصدیق شود. با این حال، وجود شخص ثالث به فروشنده اجازه می‌دهد تا ادعا کند که محصولات منتقل شده‌اند و از این رو درآمد قابل تصدیق است. آیا این عمل تقلب به‌شمار می‌رود؟ اگرچه روش صدور صورت‌حساب برای مشتری و نگهداری کالا در انبار حتی بیشتر از فروش‌سازی مسائل اخلاقی را به دنبال دارد اما احتمال تعقیب قانونی به دلیل انجام آن بسیار کم است. مدیر باید بداند که درآمد باید به سرعت تصدیق شود چرا که در غیر این صورت انتقال محموله به انبار شخص ثالث هیچ مزیتی به همراه ندارد. چنین رفتاری موجب می‌شود تا درباره نیت مدیریت سؤالاتی مطرح شود اما بازرسان باید

آنچه که قصد مبارزه با آن را دارند، تعیین کنند. بازرسان تمایل دارند تا به جای دنبال کردن پرونده‌هایی با وضوح کمتر، پرونده‌های بزرگ غیراخلاقی حسابداری را دنبال کنند.

۳. چرا مدیران مرتکب تقلب حسابداری می‌شوند؟

انگیزه‌های زیادی برای ارتکاب به تقلب حسابداری وجود دارد اما باین حال برای اکثر شرکت‌های سهامی عام، انگیزه‌های ارتکاب به تقلب حسابداری در دو گروه قرار می‌گیرد:

- گروه اول عمدتاً شامل مشوق‌های قراردادی است به‌ویژه طرح‌های پاداش مرتبط با دستاوردهای حسابداری مانند سود هر سهم^۸ (EPS)، سود پیش از کسر بهره و مالیات^۹ (EBIT) و افزایش فروش و همچنین اجتناب از نقض قراردادهای بدهی مبتنی بر حسابداری.
- گروه دوم مشوق‌های بازار سرمایه

هستند که عبارتند از کسب تأمین مالی جدید برای شرکت با شرایط مطلوب‌تر، افزایش حقوق و مزایای مبتنی بر ارزش سهام به منظور افزایش ارزش اختیار معامله و سهام دارای محدودیت و کسب سود از انجام معاملات نهانی و پنهانی.

۳.۱. مشوق‌های قراردادی

این باور که ارائه سهام جایزه به مدیران ارشد ارتباط مستقیمی با تقلب دارد، بدهی به نظر می‌رسد اما تحقیقات تجربی بر این مسئله همه به یک نتیجه نرسیده‌اند. بعضی از مطالعات به ارتباطی قوی پی بردند اما مطالعات دیگر به ارتباطی اندک یا عدم ارتباط پی بردند. مطالعه افندی، استاوا و سوانسون^{۱۱} (۲۰۰۷) نمونه‌ای از مطالعاتی است که به ارتباط قوی پی بردند و این محققان بیان کردند که زمانی که مدیرعامل میزان قابل توجهی از اختیارات معامله با ارزش ذاتی مثبت را در اختیار دارد، احتمال الزام به ارائه مجدد صورت مالی توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده (SEC) افزایش پیدا می‌کند. معنای مسئله این است که

نگهداری دارایی‌هایی که ارتباط مستقیمی با قیمت سهام دارند، انگیزه مدیران ارشد برای به بازی گرفتن امور مالی به منظور تقویت یا حداقل حفظ قیمت سهام شرکت را افزایش می‌دهد. پنگ و رولی^{۱۱} (۲۰۰۸) این ادعا را تأیید کردند که مشوق‌های سهام تمایل به استفاده از رویه‌های حسابداری غیراخلاقی را افزایش می‌دهد. به‌طور خاص آنها پی بردند که وجود اختیار معامله سهام کارمندان احتمال دعوی قضایی مربوط به اوراق بهادار را افزایش می‌دهد. به عبارت دیگر، وجود حقوق و مزایای مبتنی بر سهام نسبت به عدم وجود چنین مزایایی بیشتر منجر به استفاده از رویه‌های حسابداری مشکوک می‌شود. کال، کدیا و راجگوپال^{۱۲} (۲۰۱۶) یافته‌های مشابهی داشتند. در مقابل، آرمسترانگ، گوای و وبر^{۱۳} (۲۰۱۰) هیچ شواهدی مبنی بر ارتباط مثبت میان مشوق‌های سهام مدیرعامل و بی‌نظمی‌های حسابداری نیافتند؛ بنابراین اگرچه حقوق و مزایای مبتنی بر سهام به‌عنوان یکی از مشوق‌های سوءرفتار حسابداری از جمله تقلب مورد اشاره

قرار گرفته است اما شواهد دانشگاهی در این باره نتایج ضد و نقیضی دارند.

۳.۲. مشوق‌های بازار سرمایه

دومین مشوق‌ها، مشوق‌های مبتنی بر بازار سرمایه برای اکتساب سهام یا تأمین مالی بدهی با شرایط مطلوب‌تر هستند. برای مثال ممکن است یک شرکت، درآمد خود را بیشتر از حد واقعی گزارش دهد تا بتواند سهام جدید را با قیمت بالاتری منتشر کند یا برای بدهی جدید نرخ بهره پایین‌تری بپردازد. در شدیدترین موارد حتی ممکن است شرکت برای پنهان ساختن مشکلات مالی خود اقدام به دستکاری حسابداری کند (دچو، اسلون و سوئینی^{۱۴}، ۱۹۹۶). آیا این تقلب به شمار می‌رود؟ قطعاً این خطاها مغرضانه هستند اما مبالغ آنها حائز اهمیت است و ممکن است سرمایه‌گذاران به دلیل پرداخت مبلغ بیشتر برای سهام جدید منتشر شده یا صدور وام‌هایی با نرخ بهره تصنعی پایین‌تر، متضرر شوند؛ با این حال، مدیران شرکت به ندرت برای چنین اقداماتی تحت تعقیب کیفری قرار می‌گیرند. زمانی سوگیری رخ می‌دهد که مدیر سود را کمتر از حد واقعی گزارش کند به خصوص در معاملات مالکیت مدیریتی؛ زیرا مدیر امیدوار است که شرکت (بخشی از آن) را با قیمت کمتری تحت تملک درآورد. پری و ویلیامز^{۱۵} (۱۹۹۴) شواهدی در مورد این موضوع ارائه دادند. آنها دریافتند شرکت‌هایی که توسط مدیران تصاحب می‌شوند، نسبت به شرکت‌هایی که مالکیت مدیریتی ندارند، معمولاً در ماه‌های منتهی به تملک خط مشی حسابداری محافظه‌کارانه‌تری را اتخاذ کرده‌اند (سیاست‌هایی که موجب گزارش سود کمتر از حد واقعی می‌شود). انگیزه دیگر، کسب سود از معاملات نهانی



از طریق افزایش قیمت سهام شرکت در کوتاه‌مدت است. بنیث^{۱۶} (۱۹۹۹) پی برد که فروش پنهانی (فروش خالص خرید) بیشتر در دوره‌های بزرگ‌نمایی سود رخ می‌دهد. این نتیجه نشان می‌دهد که مدیران تمایل دارند تا در انتظار فروش آتی سهام، در عملکرد شرکت اغراق کنند. پنگ و رولی (۲۰۰۸) شواهد مشابهی دربارهٔ افزایش فروش پنهانی در شرکت‌هایی ارائه دادند که در معرض دعاوی حقوقی مربوط به اوراق بهادار هستند. از آنجایی که افراد درون شرکت می‌دانند که اتهام سوءرفتار در گزارشگری مالی منجر به چنین دعاوی می‌شود، اقدام به اعمال اختیارات می‌کنند و در طی دوره این دادخواهی‌های گروهی، سهام بیشتری را به فروش می‌رسانند.

قراردادهای حقوق و مزایا گروه متمایزی از مشوق‌ها را شکل می‌دهند که مهم‌ترین آنها طرح‌های پاداش مبتنی بر حسابداری هستند. پاداش‌هایی که ارتباط مستقیمی با ارقام حسابداری دارند؛ مانند سود هر سهم و سود پیش از کسر مالیات و رشد فروش، همهٔ انگیزه‌ای که مدیران برای بازی با ارقام به آنها نیاز دارند را فراهم می‌سازند. شواهد روایت شده زیادی در این باره وجود دارد اما یافته‌های پژوهش‌های دانشگاهی به نتیجه قاطعی نرسیدند. هلی^{۱۷} (۱۹۸۵) نشان داد که سوگیری در انتخاب رویه حسابداری (کم‌نمایی یا بزرگ‌نمایی) عمدتاً عایدات و درآمد) از هر جهت به نفع مدیریت است. برای مثال، اگر عملکرد یک دوره معین به حدی ضعیف باشد که مدیر نتواند به حداقل سطح عملکردی لازم برای دریافت پاداش برسد، مدیر خط مشی حسابداری را اتخاذ می‌کند که به‌طور ساختگی معیار حسابداری مربوطه را افزایش می‌دهد. به‌طور عکس، اگر مدیر انتظار داشته

باشد که معیار حسابداری از سطح حداکثر پاداش سالیانه فراتر برود، آنگاه احتمالاً سود را کمتر از حد واقعی گزارش می‌کند چرا که در غیر این صورت بخشی از عملکرد گزارش شدهٔ آنها فاقد پاداش خواهد بود. همچنین، کم‌گویی عایدات، شکلی از ذخایر پنهانی ایجاد می‌کند که مدیر می‌تواند در دوره‌های آتی در صورت کاهش عملکرد، به آنها اتکا کند. هرچند، مطالعات بعدی برای تأیید دیدگاه هلی مبنی بر اینکه طرح‌های پاداش مهم‌ترین عامل تعیین‌کنندهٔ دست‌کاری سود هستند، شواهد کمی یافتند (دجو^{۱۸} و همکاران، ۱۹۹۶، بنیث، ۱۹۹۹).

سایر مشوق‌های قراردادی به اجتناب از نقض پیمان بدهی مبتنی بر ارقام حسابداری مربوط هستند. در اینجا نیز یافته‌های دانشگاهی ضدونقیض هستند؛ برنز و کیدیا^{۱۹} (۲۰۰۶) به شیوهٔ غیرمستقیم به این مسئله پرداختند یعنی از اهرم مالی به‌عنوان شاخص پیمان بدهی استفاده کردند؛ بنابراین این محققان فرض کردند که شرکت‌هایی با اهرم بالاتر نسبت به شرکت‌هایی با بدهی کمتر، پیمان‌های بدهی بالاتری دارند. این محققان پی بردند شرکت‌هایی که تحت قوانین کمیسیون بورس و اوراق بهادار ملزم به ارائهٔ مجدد صورت‌های مالی خود هستند نسبت به شرکت‌هایی که چنین الزامی ندارند، اهرم مالی بالاتری دارند که به‌عنوان انگیزه‌ای برای اتخاذ رویه‌های حسابداری تهاجمی (اغراق در سود) شناخته می‌شود و در نتیجه هزینه‌های آشفستگی مالی را کاهش می‌دهد.

۴. تشخیص تقلب

به‌طور قابل توجهی، اتهامات مربوط به تقلب حسابداری داده‌های زیادی برای کشف چنین تقلبی فراهم می‌سازند. در

این بخش دربارهٔ رویکردها و نقطه‌نظرهای مختلفی بحث می‌شود که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌توانند برای تشخیص حسابداری متقلبانه، آنها را اتخاذ کنند.

۴.۱ ویژگی‌های شرکت

ویژگی‌های شرکت یعنی اندازه، نرخ رشد و صنعت، اولین ابزار برای کشف تقلب هستند؛ چرا که بعضی از ویژگی‌های شرکت با احتمال بیشتری منجر به ارتکاب تقلب می‌شوند. برای مثال، شرکتی با رشد سالیانه ۱۵ درصد یا بیشتر برای چندین سال متوالی را در نظر بگیرید که به تجربهٔ رشد کمتر یا بدتر از آن دست می‌یابد؛ البته این سرنوشت در انتظار همهٔ شرکت‌ها است اما این گزار می‌تواند دردناک و حتی آسیب‌زا باشد. کل فرهنگ شرکت و به‌ویژه ارزیابی عملکرد بخشی و برنامه‌های حقوق و مزایای مدیران ارشد، حول رشد بالا سازماندهی شده است. هنگامی که رشد متوقف می‌شود ممکن است مدیر وسوسه شود تا با ابزار دیگری مانند شناسایی درآمد ساختگی، رشد را ظاهراً در حال افزایش نشان دهد. مدیران ارشد اغلب چنین رفتارهایی را رفتارهای موقتی می‌دانند و خود را متقاعد می‌کنند که شرکت صرفاً از آینده خود وام می‌گیرد و زمانی که رشد فروش به وضعیت عادی خود بازگردد، این وام را بازپرداخت خواهند کرد؛ هرچند اگر این رشد به حالت عادی بازنگردد، مشکل به وجود می‌آید. در این شرایط، مدیر در دام بزرگی افتاده است و در نهایت حسابداری تهاجمی به حسابداری متقلبانه تبدیل خواهد شد.

۴.۲ تغییرات غیرعادی در

حساب‌های دریافتی

لازم است که افزایش در هر مؤلفهٔ سرمایه در گردش از جمله حساب‌های دریافتی،

موجودی یا حساب‌های پرداختی با تغییرات در فروش هم‌راستا باشند اما این رابطه همیشه صادق نیست. برای مثال، ممکن است یک شرکت، سیاست‌های اعتباری خود را سخت‌گیرانه‌تر یا سهل‌گیرانه‌تر سازد. سهل‌گیرانه‌تر ساختن سیاست‌های اعتباری، راهی ساده برای افزایش فروش است و در چنین حالتی درصد تغییر اندک در حساب‌های دریافتی می‌تواند تغییر فاحشی در فروش ایجاد کند. با این حال، در بیشتر سال‌ها باید میان حساب‌های دریافتی و فروش، تغییرات درصدی قابل مقایسه‌ای وجود داشته باشد. زمانی که این رابطه دیگر صادق نباشد، دربارهٔ تمامیت حسابداری شرکت مسائلی مطرح می‌شود.

یکی از راه‌های آزمایش این مسئله از طریق نسبت است؛ یعنی درصد تغییر در حساب‌های دریافتی تقسیم بر درصد تغییر در فروش به منزلهٔ تمایز میان ارزش سال جاری و ارزش سال پیش است. زمانی که این نسبت از یک فراتر رود و به‌طور خاص اگر این نسبت در طول زمان افزایش یابد، سؤالاتی مطرح می‌شود. برای مثال، اگر این نسبت بزرگ‌تر از یک باشد اما در سال پیش چنین نباشد، آنگاه نشان‌دهندهٔ مشکلات متعددی است که می‌توان از میان آنها به مشکلات در وصول مطالبات و شناخت درآمد تهاجمی (از جمله فروش‌سازی و درآمد ساختگی) اشاره کرد که به حسابداری متقلبانهٔ مربوط هستند. هرچه این نسبت بالاتر باشد، نشان می‌دهد که شرکت، اعتبار بیشتری به مشتریان پرمخاطره اعطا می‌کند و این امر احتمال عدم پرداخت را افزایش خواهد داد. ممکن است این اقدام بی‌ضرر به نظر برسند اما درآمد حاصل از این عمل نباید به رسمیت شناخته شود مگر اینکه این درآمد تحقق‌پذیر باشد که واژهٔ معادلی

که حسابداران از آن استفاده می‌کنند، قابل وصول است. اگر قابلیت وصول با مشکلی مواجه شود، نسبت تغییر احتمالاً افزایش پیدا می‌کند و در نهایت درآمد بزرگ‌نمایی می‌شود. شناخت درآمد تهاجمی موجب افزایش این نسبت می‌شود چرا که درآمد سریعاً شناسایی می‌شود یا ابدأً نباید شناسایی شود (زیرا این درآمد واقعی نیست و مشکوک‌الوصول است) و افزایش در حساب‌های دریافتی هم‌زمان به‌عنوان خود درآمد تصدیق می‌شوند. با توجه به اینکه حساب‌های دریافتی تقریباً کمتر از درآمد هستند، افزایش قابل مقایسه در هر دو عدد نسبت را افزایش خواهد داد.

۴.۳ بیوگرافی مدیران ارشد

بعضی از تحقیقات بر نحوهٔ ارتباط گزارشگری مالی متقلبانه با خصیصه‌های شخصیتی مدیران ارشد مانند الگوهای سخنرانی آنها، وضعیت تأهل، سطح تستوسترون و طول مدت تصدی به‌عنوان مدیرعامل متمرکز هستند. نمونه‌ای از این جریان پژوهشی در تحقیق لارکر و زاکولیوکینا^{۲۱} (۲۰۱۲) مشاهده می‌شود که بین سال‌های ۲۰۰۳ و ۲۰۰۷ رونوشت تقریباً ۳۰۰۰۰ سخنرانی مدیران عامل و مدیران ارشد مالی در کنفرانس‌ها را تجزیه و تحلیل کردند. این پژوهشگران نحوهٔ انتخاب کلمات هر فرد و نحوهٔ ارائهٔ آن را مورد توجه قرار دادند و به مطالعات روان‌شناسی اتکا کردند که نشان می‌دهد هر فرد در هنگام دروغ‌گویی به شیوه‌ای متفاوت صحبت می‌کند. پژوهش آنها به سؤالات زیر می‌پردازد:

آیا «بازگویی‌ها» (اصطلاحی که اغلب بازیکنان پوکر از آن استفاده می‌کنند) در طی بحث‌های مربوط به سودی که بعداً صورت‌های مالی مربوط به آنها

باید مجدداً ارائه شود، بیشتر رخ می‌دهد؟ لارکر و زاکولیوکینا پی بردند که مدیران متقلب دست به کارهای زیر می‌زنند: ■ کمتر به ارزش سهامدار اشاره می‌کنند و دلیل آن احتمالاً حداقل‌سازی ریسک دعوای حقوقی است.

■ بیشتر از کلمات مثبت استفاده می‌کنند (برای مثال به‌جای اینکه بگویند چیزی خوب است آن را عالی یا فوق‌العاده می‌نامند).

■ از کلمه من کمتر استفاده می‌کنند و ترجیح می‌دهند تا از ضمیر سوم‌شخص استفاده کنند.

■ کمتر از کلمات نشان‌دهنده درنگ (مانند مکث در کلام؛ امم یا چی) استفاده می‌کنند چراکه تقلب را تمرین کرده‌اند.

■ بیشتر اوقات از کلمات زشت استفاده می‌کنند یا قسم می‌خورند.

به همین ترتیب، هابسون، میهو و ونکاتاچالام^{۲۲} (۲۰۱۲) از نرم‌افزاری برای استخراج نشانگرهای ناهنجاری آوایی از نمونه سخنرانی‌های مدیران عامل در طی کنفرانس‌ها استفاده کردند. پژوهشگران پی بردند که این نشانگرها با احتمال ارائهٔ مجدد صورت‌های مالی در ارتباط هستند. هیلاری، هوانگ و شو^{۲۳} (۲۰۱۷) پی بردند که مدیر عامل متأهل (مرد) نسبت به مدیر عامل مجرد با احتمال کمتری اقدام به دست‌کاری صورت‌های مالی می‌کند. دلایل این امر تا حدودی مبتنی بر حدس و گمان است اما موارد زیر توضیحات قابل قبولی برای آن هستند:

■ به‌طور متوسط مدیر عامل مرد متأهل سطح تستوسترون کمتری نسبت به مدیر عامل مجرد دارد که این موضوعی است که در تحقیقات فیزیولوژی به‌خوبی تأیید شده است. یکی از ویژگی‌های مهم سطح تستوسترون این است که رابطهٔ

مثبتی با رفتارهای خطرپذیری دارد که رویه‌های دست‌کاری در حسابداری و تقلب در امور مالی از نمونه‌های بارز آن هستند.

■ مدیر عامل متأهل بیشتر از مدیر عامل مجرد به امنیت شغلی و ثبات برای تأمین معاش خانواده خود اهمیت می‌دهند. تمایل به امنیت، ریسک‌گریزی را افزایش می‌دهد و موجب می‌شود مدیر عامل متأهل با احتمال کمتری رفتارهای پرمخاطره مانند تقلب حسابداری را انجام دهند. برخی دیگر از پژوهش‌ها به دنبال درک این مسئله هستند که چرا برخی از خصیصه‌های شخصیتی مدیریتی منجر به سوءرفتار مالی می‌شوند. یکی از تحقیقات برجسته در این حوزه، تحقیق شراند و زکمن^{۳۳} (۲۰۱۲) است که باور دارد بیشتر اظهارات نادرست حسابداری با سوگیری خوش‌بینانه آغاز می‌شوند که تقلب به شمار نمی‌روند. هرچند، ممکن است مدیران ارشد مجبور شوند تا برای پنهان‌سازی سوگیری اولیه، اظهارات خوش‌بینانه‌تری را مطرح کنند. به این ترتیب، این سوگیری شیب لغزنده‌ای ایجاد می‌کند که در نهایت منجر به تقلب می‌شود. در بحث پیشین در مورد خطر گذار شرکت‌هایی با سود بالا به نرخ رشد کمتر، همین تمایل نیز به چشم می‌خورد.

۴.۴ افشاگری تقلب و ارائه اخبار محرمانه بیرونی

علی‌رغم وجود ابزارهای تحلیلی، کمی و آماری برای کشف تقلب حسابداری، افشاگری تقلب و ارائه اخبار محرمانه بیرونی، شایع‌ترین منبع کشف تقلب هستند. برای تشویق چنین افشاگری‌هایی، در حال حاضر بسیاری از شرکت‌ها دارای خطوط

تلفنی هستند که کارمندان و افراد بیرونی می‌توانند فعالیت‌های مشکوک را از طریق آن گزارش دهند. یک مزیت مهم این رویکرد که بی‌تردید به اثربخشی این ابزار کشف تقلب کمک می‌کند این است که هویت محرمانه افشاگرها را حفظ می‌کند و از این رو دیگر ترسی برای انتقام‌جویی یا عواقب ناشی از اخراج همکار وجود ندارد. به عقیده مائدا^{۳۴} (۲۰۱۰) از مطالعات مربوط به استفاده از خط تلفنی پی بردند که اگرچه این ناشناس بودن همیشه برای افشاگرها مهم نیست اما باید همیشه وجود داشته باشد. مهم‌ترین چالش در مؤثر بودن چنین طرحی این است که بتوان این اخبار محرمانه را به درستی بررسی کرد. مائدا خاطر نشان می‌کند که به‌زای هر خبر افشاگری درست، شرکت‌ها ده‌ها شکایت از جانب کارمندان یا اشخاص ثالث ناراضی دریافت می‌کنند که برای استفاده از این خطوط تلفنی انگیزه‌های شخصی دارند. لازم است تا این اخبار محرمانه به درستی بررسی شوند و برای اطمینان از مشروعیت پیگرد قانونی آنها، رویه‌های درستی وجود داشته باشد.

۵. نظارت‌کننده یا بازرس؛ حسابرسان کدام یک هستند؟

سرمقاله جدید فینانشیل تایمز^{۳۵} (۲۰۱۹) داستان شهادت حسابدار ارشد در کمیته پارلمان بریتانیا را شرح می‌دهد. زمانی که مدیر اجرایی گرن تورتون^{۳۶}، پنج‌مین شرکت بزرگ حسابداری در جهان به کمیته گفت که وظیفه حسابرس کشف تقلب نیست، کمیته را سخت عصبانی کرد. یکی از اعضای خشمگین پارلمان در پاسخ به این مسئله بیان کرد که اگر اساساً حسابرس رفتار متقلبانه را تشخیص ندهد، آنگاه پس اصلاً حسابرسی چه فایده‌ای دارد؟ هیچ یک از حسابداران ارشد با

نظر رئیس گرن تورتون موافق نبودند اما به نظر می‌رسد که بین دیدگاه عموم مردم در مورد نقش حسابرسی و دیدگاه حسابرسان درباره آن اختلاف نظر وجود دارد. به‌طور مرسوم، حسابرسان باور دارند که وظیفه آنها این است که تعیین کنند آیا صورت‌های مالی شرکت با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری یا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی انطباق دارد یا خیر. در پاسخ به سؤال عضو پارلمان، این پاسخ داده شد که حسابرسان مأموران افسی‌ای نیستند و پیگرد قانونی حسابداری مسئولیت دیگران است. با این حال، شرکت‌های بزرگ بین‌المللی حسابداری به‌طور روزافزون مسئله‌ای که در سرمقاله فینانشال تایمز به آن اشاره شده است را تأیید می‌کنند که اگر حسابرسان حس کنند اشتباهی رخ داده است، آنها باید آن را پیگیری کنند؛ به‌طور خلاصه، شرکت حسابرسی نه تنها ناظر بلکه باید بازرس باشد.

این ادعای حسابرسان که با تشخیص ارائه تصویر درستی و منصفانه از حساب‌های شرکت، مسئولیت آنها به پایان می‌رسد، دیدگاهی مبهم است. در دهه ۱۹۳۰، یک شرکت آمریکایی موفق شد با جعل وجود موجودی کالا، دست به کلاهبرداری بزرگی بزند. تا آن زمان، حسابرسان آمریکایی، وجود فیزیکی دارایی‌های خاص را بررسی نمی‌کردند و به همین دلیل این شرکت توانست تا مدتی طولانی از کشف چنین موضوعی در امان بماند. از آن زمان به بعد، اصول حسابرسی الزام کرد که حسابرسان، وجود دارایی‌ها به‌ویژه موجودی کالا و همچنین ساختمان، ماشین‌آلات، تجهیزات و اثاثیه را تأیید کنند. این الزام اطمینان می‌دهد که حسابرسی مانع از عدم گزارش‌دهی دارایی‌های غیرموجود توسط شرکت می‌شود. زمانی که حسابرسان از

9. Efendi, Srivastava, and Swanson
10. Peng and R "oell
11. Call, Kedia, and Rajgopal
12. Armstrong, Guay, and Weber
13. Dechow, Sloan, and Sweeney
14. Perry and Williams
15. Beneish
16. Healy
17. Dechow
18. Burns and Kedia
19. Larcker and Zakolyukina
20. Hobson, Mayhew, and Venka-
tachalam
21. Hilary, Huang, and Xu
22. Schrand and Zechman
24. Maeda
25. Financial Times
26. Grant Thornton
27. Kedia, Khan, and Rajgopal

منابع

۱. اعتمادی، حسین؛ زلقی، حسن. (۱۳۹۲). کاربرد رگرسیون لجستیک در شناسایی گزارشگری متقلبانه. دانش حسابرسی، شماره ۵۱، ۱۴۵ - ۱۶۳.
۲. دلاوری، جواد؛ مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۸). نیازهای گزارشگری مالی شرکت‌های کوچک: دیدگاه استادان حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد شهید باهنر کرمان، دانش حسابداری، دوره دهم، ش ۳، پیاپی ۳۸، صص ۱ - ۳۲.
۳. شعری آناقیز، صابر؛ خراسانی، ابوطالب. (۱۳۹۶). واکای مفهوم تقلب و بررسی آثار بکارگیری استانداردهای حسابرسی در افشای اطلاعات گزارشگری مالی متقلبانه، اولین همایش بین‌المللی و سومین همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی. (۲۰۱۷).
۴. صفرزاده، محمد حسین. (۱۳۸۹). توانایی

ذینفعان اقتصادی را کاهش دهد. گاهی وقت‌ها واحد تجاری در آستانه ورشکستگی است ولی درصد هستند با ابزار سندسازی و حسابداری متقلبانه و مدیریت سود به تحریف‌ها و تقلب و فساد مالی واحد خود از زیر بار این جرم شانه خالی کنند و حسابرس یا حسابدار را مسئول این تحریف‌ها نشان دهند؛ در تمام واحدهای تجاری احتمال وجود اشتباه و خطا هست؛ کمالینکه اشتباه سهوی و غیرعمدی است؛ بنابراین اشتباه قابلیت توجیه و هم قابلیت پیش بینی دارد ولی اگر تقلبی در صورت‌های مالی اتفاق بیفتد نشانه عمدی بودن آن است؛ به همین دلیل تقلب را می‌توان به فساد مالی واحد تجاری نسبت داد. در این راستا حسابرسان باید مراقب خطراتی باشند که مدیران اجرایی مرتکب می‌شوند و با ترفندهایی و با استفاده از ابزار حسابداری متقلبانه این جرم را به گردن دیگران می‌اندازند و با رفتار حرفه ای خود از زیر سؤال رفتن اعتبار حرفه در نظر عموم جلوگیری به عمل آورند. ■

پی نوشت‌ها:

1. Young and Cohen
2. Young
Conceptual Framework for Financial Reporting
3. International Financial Reporting Standards
4. US Generally Accepted Accounting Principles
5. cookie jar reserve
6. Public Company Accounting Oversight Board
7. earnings per share
8. earnings before interest and taxes

چنین قانونی آگاه هستند، این ادعا که آنها تنها ناظر هستند عجیب به نظر می‌رسد. از زمان رسوایی انرون در سال ۲۰۰۲، حسابرسان در کشورهای زیادی ملزم شده‌اند تا بیانیه‌ای با امضای مدیریت ارائه دهند که قدرت سیستم کنترل داخلی شرکت را تأیید می‌کند. یکی از اهداف مشخص وجود چنین سیستمی حصول اطمینان از تمامیت ارقام حاصل از فرآیند حسابداری شرکت است. معمولاً نهادهای قانونگذار مالی، حسابرسانی که قادر به کشف تقلب حسابداری نیستند را مجازات نمی‌کنند. اگرچه بهتر است تا برای موارد مهم مجازات اعمال شود. در بعضی از کشورها و مهمتر از همه در آمریکا، دعاوی خصوصی، مهم‌ترین مکانیسم اجرای قانون به‌شمار می‌روند. لازم به ذکر است که کدیا، خان و راجکوپال^{۲۷} (۲۰۱۸) نشان دادند که کمیسیون بورس و اوراق بهادار نسبت به حسابرسان به‌ویژه نسبت به چهار شرکت بزرگ، حسابداری قدرت اجرایی کمتری دارد.

همانطور که از مبانی نظری استنباط شد حسابداری متقلبانه در شرکت‌ها رایج است اما تنها بخش کوچکی از عاملین این رویه قابل شناسایی و مجازات هستند. دو دلیل اصلی عبارتند از:

■ حجم زیادی از نهادهای نظارتی، دادستان ها، حسابرسان و سایر مسئولان اجرای قانون جهت یکپارچگی صورت‌های مالی درگیر هستند؛

■ دوم، تمایز بین رفتارهای عامدانه و غیرعامدانه دشوار است.

بر اساس ماهیت، مدیریت سود اقدام عمدی برای تعدیل صورت‌های مالی به گونه ای است که به نفع شرکت یا مدیران ارشد آن باشد یا هزینه بدهی به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر

- "Executive Pay and Shareholder Litigation." *Review of Finance* 12:1, 141–184.
20. Perry, Susan E., and Thomas H. Williams. 1994. "Earnings Management Preceding Management Buyout Offers." *Journal of Accounting and Economics* 18:2, 157–179.
21. Public Company Accounting Oversight Board. 2019. "AS 2401: Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit." Available at pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS2401.aspx.
22. Schrand, Catherine M., and Sarah L.C. Zechman. 2012. "Executive Overconfidence and the Slippery Slope to Financial Misreporting." *Journal of Accounting and Economics* 53:1, 311–329.
23. Young, S. David, and Jake Cohen. 2013. *Corporate Financial Reporting and Analysis: A Global Perspective*. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
24. Young, S.D. (2020), "Financial Statement Fraud: Motivation, Methods, and Detection", Baker, H.K., Purda-Heeler, L. and Saadi, S. (Ed.) *Corporate Fraud Exposed*, Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. 321-339. <https://doi.org/10.1108/978-1-78973-417-120201021>.
- tors Have a Duty to Follow the Scent of Fraud." February 4. Available at <https://www.ft.com/content/0dcf499e-264d-11e9-8ce6-5db4543da632>
12. Healy, Paul M. 1985. "The Effect of Bonus Schemes on Accounting Decisions." *Journal of Accounting and Economics* 7:1, 85–107.
13. Hilary, Gilles, Sterling Huang, and Yanping Xu. 2017. "Marital Status and Earnings Management (A Note)." *European Accounting Review* 26:1, 1307–1338.
14. Hobson, Jessen L., William J. Mayew, and Mohan Venkatachalam. 2012. "Analyzing Speech to Detect Financial Misreporting." *Journal of Accounting Research* 50:2, 349–392.
15. International Accounting Standards Board. (2010). *Conceptual framework for financial reporting*. London.
16. Kedia, Simi, Vrooj Khan, and Shiva Rajgopal. 2018. "The SEC's Enforcement Record Against Auditors." *Journal of Law, Finance, and Accounting* 3:2, 243–289.
17. Larcker, David F., and Anastasia A. Zakolyukina. 2012. "Detecting Deceptive Discussions in Conference Calls." *Journal of Accounting Research* 50:2, 495–540.
18. Maeda, Martha. 2010. *The Complete Guide to Spotting Accounting Fraud and Coverups*. Ocala, FL: Atlantic Publishing Group, Inc.
19. Peng, Lin, and Ailsa R. oell. 2008. نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجیت. دانش حسابداری، شماره ۱، سال ۱.
5. Armstrong, Christopher S., Wayne R. Guay, and Joseph P. Weber. 2010. "The Role of Information and Financial Reporting in Corporate Governance and Debt Contracting." *Journal of Accounting and Economics* 50:2-3, 179–234.
6. Beneish, Messod D. 1999. "Incentives and Penalties Related to Earnings Overstatements that Violate GAAP." *The Accounting Review* 74:4, 425–457.
7. Burns, Natasha, and Simi Kedia. 2006. "The Impact of Performance-based Employees and the Discovery of Misreporting: The Role of Stock Options." *Journal of Accounting and Economics* 62:2–4, 277–300.
8. Call, Andrew C., Simi Kedia, and Shivaram Rajgopal. 2016. "Rank and File Compensation on Misreporting." *Journal of Financial Economics* 79:1, 35–67.
9. Dechow, Patricia M., Richard G. Sloan, and Amy P. Sweeney. 1996. "Causes and Consequences of Earnings Manipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC." *Contemporary Accounting Research* 13:1, 1–36.
10. Efendi, Jap, Anup Srivastava, and Edward P. Swanson. 2007. "Why Do Corporate Managers Misstate Financial Statements? The Role of Option Compensation and Other Factors." *Journal of Financial Economics* 85:3, 667–708.
11. Financial Times. 2019. "Audi-

به‌زاد پرویزی: گروه حسابداری
دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات
زهرا نظیفی: دانشجوی دکتری
حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد
نیشابور