



فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری
دوره ۱۲ / شماره ۱ (پیاپی ۴۵) / بهار ۱۴۰۲
صفحه ۴۳۷ تا ۴۵۲

بررسی نقش اصول آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابرسی در بکارگیری حسابداری خلاق سرمایه‌گذاران

روح اله جمشیدپور

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
R.jamshidpour@Gmail.Com

مهرداد قنبری

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول)
Ghanbari@iauksh.ac.ir

دکتر بابک جمشیدی‌نوید

استادیار گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
jamshidinavid@iauksh.ac.ir

دکتر سیدرضا هاشمی

دانشیار گروه آمار، دانشکده علوم، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.
R.Jamshidpour64@Gmail.Com

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۰۱

چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش اصول آیین اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در بکارگیری حسابداری خلاق سرمایه‌گذاران می‌باشد. در راستای دستیابی به هدف پژوهش از میان ۲۷۱ نفر از حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار ایران گروه A در بازه زمانی چهار ماهه آخر سال ۹۶ و دو ماه اول سال ۹۷، ۱۶۰ نفر به شیوه تصادفی برای پاسخگویی به پرسشنامه انتخاب شدند. داده‌های حاصل از توزیع پرسش‌نامه برای اثبات یا رد فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون تی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های بدست آمده نشان داد که شایستگی و صلاحیت، صداقت و عینیت و استقلال حسابرسان بر حسابداری خلاق تاثیر منفی معناداری دارند. در حالیکه نتایج بیانگر تاثیر مثبت حق الزحمه‌های مشروط، حق تبلیغات و حق کمیسیون بر حسابداری خلاق است. شواهد تجربی حاکی از آن است که نام موسسه حسابرسان تاثیر معناداری بر حسابداری خلاق ندارد. نتایج بدست آمده بیانگر آن است اصول آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای باعث ایجاد موانع بر کار خلاقانه حسابرسان می‌گردد تا ارزیابی صورت‌های مالی مطابق با خواسته صاحبکار گزارش نشوند.

واژه‌های کلیدی: اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، حسابداری خلاق، حسابرسان معتمد، بورس سهام ایران.

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، سیستم اقتصادی جهان ورشکستگی شرکت‌های بزرگی را به علت دست‌کاری صورت‌های مالی و رفتار غیر اخلاقی ناشی از انگیزه تقلب مدیریت و کارکنان تجربه کرده است (هاسینک و همکاران، ۲۰۱۰، ۸۶۱). در پژوهش‌های حسابداری موضوع محوری اینست که تا چه اندازه مدیران تغییر سود را به نفع خود گزارش نموده‌اند (بنیش، ۲۰۰۱، ۶). آسیب رساندن به منافع سهامداران در اثر تقلب در گزارشگری مالی موجب ایجاد زبانه‌های عمده به سازمانها می‌شود، اعتبار حرفه حسابداری را مخدوش می‌کند و بر اعتماد عمومی به نشر صورت‌های مالی تأثیرگذار است (مسن آبادی فراهانی و همکاران، ۱۳۹۶، ۲۸).

استفاده کنندگان صورت‌های مالی شرکت نیازمند دقت، صحت، عینیت و صداقت در اطلاعات حسابداری گزارش شده به منظور اتخاذ تصمیمات مناسب برای سرمایه‌گذاری هستند که شیوه‌های گوناگون حسابداری خلاق عاملی بازدارنده در برطرف نمودن این نیاز است. هنگامی که اطلاعات حسابداری موضوعی را با برخی از شیوه‌های حسابداری خلاق اعلام می‌کند، آن اطلاعات توانایی کاربران را در تصمیم‌گیری خوب و مفید کاهش خواهد داد زیرا متخصصان حسابداری با دانش خود تصویر زیبایی از عملکرد مالی شرکت ارائه می‌دهند که در واقعیت چنین نیست (بالاسیو، بوگدان و ولادو، ۲۰۰۹، ۱۷۱). در طول دو دهه اخیر برخی سرمایه‌گذاران، سهامداران و اعتبار دهندگان مقدار زیادی از وجوه خود را از دست داده‌اند زیرا تصمیم آنها بر مبنای اطلاعاتی گرفته شده بود که موضوع آنها توسط شیوه‌های حسابداری خلاق به شکل‌های دیگری در آمده بود. در نتیجه، برای محدود کردن این شیوه‌ها و پیدا کردن راه‌حل مناسب برای این مشکل، یک نیاز قوی به ارزیابی مستقل ظهور نمود. حسابرسان اعتبار بیشتری را به اطلاعات مالی و صورت‌های مالی اضافه نمودند. آنها می‌توانند نقش فعالی را در کاهش اثرات آن مشکل (بروز شیوه‌های حسابداری خلاق) داشته باشند. حسابرسان برای تشخیص شیوه‌های حسابداری خلاق واجد شرایطند، چون فرض بر اینست که آنها دارای دانش مناسبی در مورد حرفه حسابداری و حسابرسی هستند (سیریواردن، هوی، کین و یولو، ۲۰۱۴، ۱۹۶).

برخی مطالعات در زمینه خدمات حسابرس مانند المومانی و عبیدت (۲۰۱۳) کیفیت خدمات حسابرسی حسابرس را محدود به دانش و مهارت تخصصی او ندانستند. این شواهد نشان می‌دهد که ویژگی اخلاقی حسابرسان از تخصص آنها مهم‌تر است. بویرال و همکاران (۲۰۱۹) اعتقاد دارند زمانی که حسابرسان به دنبال قواعد اخلاقی حرفه خود هستند، قادر خواهند بود که نقش مهم‌تری در تشخیص روش‌های مختلف از شیوه‌های حسابداری خلاق بازی نمایند و قادر خواهند بود به اندازه‌ی کافی راه‌حل برای این عمل منفی اضافه نمایند. فرض می‌شود حسابرسان دارای مناسب‌ترین شرایط برای فعالیت حسابرسی و دارای دانش کافی در مورد اصول حسابداری و استانداردهای حسابرسی می‌باشند، اما زمانی که آنها اخلاقیات مربوط به حرفه‌ی خود را دنبال نمی‌کنند، قادر نخواهند بود منافی را به‌طور کلی برای حرفه‌ی حسابرسی ایجاد نمایند و در ارائه راه‌حل مناسب برای مشکل حسابداری خلاق با محدودیت اخلاقی مواجه هستند، زیرا گزارش‌های علمی تهیه شده نشان داده است که بحران اعتباری در نتیجه‌ی افزایش خطر ابتلا به رفتار غیر اخلاقی و تقلب به‌وجود می‌آید (مارکز، ۲۰۰۹)، و شکست‌های حسابرسی در نتیجه لغزش‌های اخلاقی است (بیرجندی، خدای پور و حیدری، ۱۳۹۸).

اصول آیین اخلاق حرفه‌ای، با تعیین چارچوب نظری حسابرسان را در شناسایی خطرهای موثر در نقض کلیات اخلاقی حرفه حسابرسان، ارزیابی و سنجش اهمیت خطرهای شناسایی شده و بکارگیری تدابیر بازدارنده یاری می‌رساند. به دلیل نقشی که اصول آیین نامه اخلاق حرفه‌ای در استفاده حسابرسان از شیوه‌های حسابداری خلاق می‌تواند داشته باشد، برای ذینفعان حرفه حسابرسان و تدوین کنندگان آیین نامه مذکور موضوع مهمی محسوب می‌گردد که تا قبل از انجام این تحقیق به آن توجه نشده است. بنابراین نقش اصول اخلاق حسابرسان در تشخیص و از بین بردن شیوه‌های حسابداری خلاق از مهارت و تخصص حسابرسان می‌تواند مهم‌تر در نظر گرفته شود، جایی که بسیاری از مردم معتقدند زمانی که حسابرسان دانش و مهارت مورد نیاز را داشته باشند، می‌توانند این شیوه‌ها را شناسایی و از بین ببرند. بنابراین، حسابرسان باید نقش موثر و فعالی را به منظور تشخیص بیشتر و محدود کردن شیوه‌های حسابداری خلاق داشته باشند. هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش اصول آیین اخلاق حرفه‌ای حسابرسان در استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق است که برخلاف پژوهش‌های پیشین که بر اهمیت تخصص حسابرسان متمرکز شده و از مسائل اخلاقی به دور بوده‌اند این پژوهش جایگاه اخلاق حسابرسان را در استفاده از حسابداری خلاق بررسی می‌کند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری خلاق یک پدیده جدید نیست. شیوه‌های حسابداری خلاق از زمان انقلاب صنعتی آغاز شده و تا به امروز ادامه داد، اما این شیوه‌ها از ابتدا در سال ۱۹۸۰ تا قرن گذشته افزایش یافته است. به عنوان نتیجه‌ی شیوه‌های حسابداری خلاق، شرکت‌های بزرگی شکست خورده و در سراسر جهان بسته شده است. چندین اصطلاح برای بیان تاثیر مدیریت در مقدار ارقام موجود در صورت‌های مالی بوجود آمده است. واژه‌های مورد نظر دست‌کاری حسابداری، گزارش‌گری متقلبانه، هموارسازی سود، مدیریت سود و حسابداری خلاق می‌باشند. در نگاه اول بر معنای سطحی اصطلاح حسابداری خلاق، به نظر می‌رسد که نوع جدیدی از حسابداری است، اما عمدتاً با تحلیل - گران مالی و حرفه‌ای در بازارهای مالی نمایش داده می‌شود، با اشاره به این که حسابداری شامل خلاقیت در آنالیز، دست‌کاری و فریب‌کاری سرمایه‌گذاران و حسابداری و کاربران اطلاعات مالی است. در حقیقت آمادگی علمی برای چنین نوع از حسابداری وجود ندارد، چون در اصل خارج از حسابداری دانشگاه ظاهر می‌گردد (کمر، لوستین و پرلس، ۲۰۰۵، ۲۶).

بالاسیو حسابداری خلاق را به عنوان مجموعه‌ای از شیوه‌های حسابداری تعریف می‌کند که در حد قوانین توسط برخی نهادهای اقتصادی به منظور مطلوب نشان دادن موقعیت مالی و عملکرد اقتصادی تجربه می‌شود. در تعریف دیگر جونر حسابداری خلاق را اینگونه تعریف می‌کند استفاده از انعطاف پذیری روش‌های حسابداری داخل چارچوب قانونی برای کنترل و مدیریت شیوه‌های اندازه‌گیری و گزارش حساب‌ها به گونه‌ای که منافع تهیه کنندگان حساب‌ها را بر منافع استفاده کنندگان آن مقدم بدانند (بی‌هاسین، ۲۰۱۵، ۳۷).

روزنر بیان می‌دارد که دست‌کاری حسابداری و تقلب دو اصطلاح مشابه هستند که نشان‌دهنده قصد مدیریت برای مداخله در اندازه‌گیری و افشای معاملات حسابداری و ارقام صورت‌های مالی می‌باشد، حتی اگر استانداردهای

حسابداری اجازه به کاربرست این شیوه‌ها را نداده باشد. او نشان می‌دهد دست‌کاری سود روش‌های انتخابی مورد مطالعه‌ای از عوامل عملیات، تامین مالی و سرمایه‌گذاری می‌باشد. علاوه بر این، چنین انتخابی از روش‌های حسابداری و سیاست‌ها توسط استانداردهای حسابداری مجاز می‌داند، بنابراین این انتخاب‌ها باید برای استفاده-کنندگان افشا شود (روزنر، ۲۰۰۳، ۳۶۴).

بر اساس این تعاریف، ما می‌بینیم که حسابداری خلاق فرایندی است که در آن تلاش مدیریت برای تبدیل اطلاعات مالی واقعی به اطلاعات نادرست به منظور برآوردن اهداف و رضایت مدیریت است. موضوع سوال برانگیز این است که چرا و چگونه مدیریت ممکن است حسابداری خلاق را انجام دهند. صورت‌های مالی خلاصه‌ای از تمام اتفاقاتی که در یک شرکت خاص در طول یک دوره حسابداری رخ داده است. فرض شده است که این صورت‌ها براساس استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری تهیه می‌شود. این استانداردها تعیین کننده‌ی فهرست، اقلام، سفارش‌ها، شکل، روش‌های اندازه‌گیری و زمان شناخت می‌باشد و امکان استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای در مورد ارزیابی محتوای اقتصادی معاملات را به حسابداران می‌دهد (نصیری و بنی‌مهد، ۱۳۹۶، ۵۰). مدیران شرکت‌ها مسئول آماده‌سازی و تهیه محتویات این صورت‌ها از راه تعیین روش‌های حسابداری و رویه‌هایی هستند که حسابداران شرکت‌ها می‌توانند برای آماده‌سازی این صورت‌ها از آن‌ها استفاده کنند. مدیران برخی از شرکت‌ها اقدام به استفاده از آنچه که حسابداری خلاق نامیده می‌شود، نموده‌اند. گاهی اوقات، مدیریت ممکن است از درجه‌ی بالای انعطاف پذیری موجود در استانداردهای حسابداری بهره‌برداری کند، مانند انتخاب از میان روش‌های موجود استهلاک در تعیین هزینه استهلاک سالانه به منظور کاهش مبلغ کل هزینه‌ها و در نتیجه، افزایش میزان درآمد. انتخاب از میان روش‌های در دسترس ارزیابی موجودی کالا، گاهی اوقات از سوی برخی از مدیران برای افزایش موجودی کالا مناسب به نظر می‌رسد، به طوری که موجودی‌هایی که بیش از اندازه ارزش گذاری شده‌اند منجر به میزان بالاتری از درآمد شوند. امارت دلایل ترویج و ترغیب مدیریت به استفاده از حسابداری خلاق را شامل نشان دادن یک روند ثابت رشد در سود یا همان همواری سازی سود، کمک به دستیابی تحلیگران مالی به پیش بینی رضایت بخش، پنهان کردن اخبار بد و حفظ پایداری قیمت سهام می‌داند. او بیان می‌کند شیوه‌های حسابداری خلاق را به وسیله چهار رویکرد می‌توان بررسی نمود (امات، بلیک و دودز، ۱۹۹۹، ۷):

- (۱) انتخاب از میان روش‌های مختلف حسابداری در دسترس.
- (۲) وجود برآورد، قضاوت، و پیش‌بینی در صورت‌های مالی.
- (۳) معامله غیرواقعی که می‌تواند منجر به دست‌کاری مبالغ مندرج در ترازنامه یا انتقال سود بین دوره‌های حسابداری شود.
- (۴) معاملات واقعی که می‌تواند برای بیان احساس مورد نظر در حساب‌ها به پایان رسیده باشند.

اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرسی

برخی از الگوهای اخلاقی باید زمانی که هر حرفه انجام می‌شود، بر اساس ماهیت، و یا نوع آن حرفه، پیروی شوند. زمانی که برخی از وکلا از اخلاق حرفه‌ای خود در یک حرفه خاص پیروی نمی‌کنند آن حرفه اهمیت و مفید بودن خود را برای جامعه به صورت کلی از دست می‌دهد. حسابرسی، حرفه مهمی برای بسیاری از جوامع است. حرفه حسابرسی خدمات مختلفی از جمله اطمینان‌بخشی، گواهی، بررسی صورت‌های مالی تاریخی و سایر خدمات گواهی را فراهم می‌کند (آرنس، بسلی و آلوین، ۲۰۱۰). به عبارت دیگر، عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان و فاصله آنها از تولیدکنندگان اطلاعات، موجب می‌شود استفاده‌کنندگان از گزارشهای مالی، نسبت به آنها دچار ابهام و تردید باشند (محسنی، قاسمی و کرمی، ۱۳۹۶، ۱۷۸). حساب‌برسان برای کاربران از صورت‌های مالی اعتماد به نفس بیشتری ایجاد می‌نمایند که اطلاعات موجود در صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای پذیرفته شده حسابداری گزارش شده است و دارای درجه‌ی کافی از عینیت و وفاداری می‌باشند.

آیین اخلاق حرفه‌ای برای حرفه حسابرسی فراهم‌کننده استانداردهای عمومی رفتار ایده‌آل و قوانین اجرایی رفتاری خاص می‌باشد. این آیین از چهار بخش تشکیل می‌شود، که عبارتند از (۱) اصول، (۲) قواعد رفتاری، (۳) تفسیر قواعد رفتاری و (۴) اخلاق حاکم.

اصول در برگیرنده آیین رفتار حرفه‌ای برای حرفه حسابرسی، به اصطلاح فلسفی استانداردهای ایده‌آل رفتار اخلاقی اظهار می‌شوند. قواعد رفتاری حداقل استانداردهای رفتار اخلاقی هستند که به عنوان قواعد خاص بیان می‌گردند. همه این قوانین لازم‌الاجرا می‌باشند. تفسیر قواعد رفتاری به عنوان تلاشی برای بیان مفهوم واقعی و مصداق حقیقی با تکیه بر پیش فرض‌ها و قواعد است. اصول آیین اخلاق حرفه‌ای دارای ابعادی است که در راستای حفظ منافع عمومی باید به آنها عمل کرد. در ادامه به توضیح این اصول پرداخته شده است.

شایستگی: شایستگی به عنوان یکی از اصول اخلاقی به این موضوع اشاره می‌کند که حساب‌برسان باید هنگام انجام خدمات حسابرسی از مهارت‌ها، دانش و تخصص لازم استفاده کنند و از استانداردهای بین‌المللی حرفه‌ای برای بهبود و توسعه مهارت‌ها و کیفیت خدمات حسابرسی و اثربخشی آنها پیروی کنند (رحا، ۲۰۱۷). اصل شایستگی به کارفرمایان و صاحبکاران این اطمینان را می‌دهد که آنها از خدمات حرفه‌ای کارآمدی برخوردار می‌شوند زیرا تلاش حساب‌برس براساس استانداردهای فنی و حرفه‌ای مرتبط انجام می‌گیرد.

صداقت و عینیت: این اصل اشاره به درستکاری، بی‌طرفی و پرهیز از جانبداری حساب‌برس هنگام ارزیابی اطلاعات گزارش شده دارد. حذف تعصب، سازش و ارزیابی ناعادلانه اطلاعات که در اثر نفوذ صاحبکار بر قضاوت حساب‌برس اتفاق می‌افتد نتیجه دارا بودن اصل صداقت و عینیت می‌باشد (دیگابریل و دنالی، ۲۰۱۳). حساب‌برس با رعایت اصل صداقت و عینیت، اطلاعات مبهم و گمراه‌کننده را گزارش می‌کند و از طریق افزایش شفافیت صورت‌های مالی، تضاد منافع را کاهش می‌دهد.

حق الزحمه مشروط: حق الزحمه مشروط شکلی از دریافت حق الزحمه است که در آن حق الزحمه ای به حساب صاحبکار منظور نمی‌شود؛ مگر اینکه نتیجه خاصی حاصل شده باشد و یا اینکه حق الزحمه ای که صاحبکار باید پرداخت کند به نتایج خدمات ارائه شده از طرف موسسه بستگی داشته باشد. یک حساب‌برس در عمل نباید

برای حق الزحمه مشروط هرگونه خدمات حرفه‌ای را انجام دهد زیرا اینگونه فشارهای حق الزحمه حسابرسی باعث کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و نقض اصل شایستگی می‌شود (بردسلی، لاسیلا و عمر، ۲۰۱۸، ۴).

حق تبلیغات: همچنین یک حسابرس در عمل از تبلیغات و یا اشکال دیگری از درخواست به شیوه‌ای نادرست، گمراه کننده یا فریبنده، درخواست با استفاده از زور، تندروی یا رفتار آزار دهنده منع شده است. تبلیغ خدمات، دستاوردها یا نشریات ممکن است به پیروی از منافع شخصی به گونه ای باشد که نقض اصل رفتار و آداب حرفه ای را پدید آورد.

حق کمیسیون: حق کمیسیون وجه پرداختی به یک حسابرس برای ارجاع کار به یک حسابرس حرفه‌ای دیگر است. ممکن است یک حسابرس در عمل برای دریافت کار مبلغی را به حسابرس دیگر پرداخت کند تا بخشی یا تمام یک کار حسابرسی را به او ارجاع دهد. پرداخت حق کمیسیون برای ارجاع کار به دیگری در آیین رفتار حرفه‌ای ممنوع است زیرا این عمل برای اصل صداقت و عینیت یک تهدید محسوب می‌شود.

استقلال حسابرس: حسابرس باید از صاحبکار حسابرسی مستقل باشد به طوری که نظر حسابرسی تحت تاثیر هیچ گونه ارتباطی بین آنها قرار نگیرد. انتظار می‌رود حسابرسان مستقل نظر حرفه‌ای بی طرفانه و صادقانه در مورد اطلاعات گزارش شده در صورتهای مالی را به ذینفعان صاحبکار ارائه دهند (ساتون، ۱۹۹۷). استقلال حسابرس به دو صورت استقلال باطنی و استقلال ظاهری بیان می‌شود. منظور از استقلال باطنی یا استقلال رای، شرایطی که در آن رای حسابرس در مورد یک موضوع منحصر بر مبنای قضاوت حرفه‌ای اظهار شود. استقلال ظاهری به نداشتن رابطه حسابرس با هر شخص ذیصلاح و مطلع از اطلاعات مربوط به فرایند حسابرسی اشاره دارد. اصل استقلال حسابرس در راستای حفظ منافع عمومی است که عدم رعایت آن سبب ایجاد تضاد منافع می‌گردد.

نام موسسه: آخرین اصل و حکم قابل اجرا در آیین اخلاق حرفه‌ای اینست که حسابرس مجاز به انجام حرفه تحت نام یک شرکت گمراه کننده نمی‌باشد. در آیین اخلاق حرفه‌ای به این موضوع اشاره شده است تا زمانی که استانداردهای حرفه‌ای و صلاحیت‌ها حفظ شده باشد، عادلانه نیست که از حسن نام موسسه جهت دستیابی به منافع به صورت خودسرانه عمل کنیم. در آیین اخلاق حرفه‌ای، سواستفاده حسابرس از نام موسسه برای دریافت کار حسابرسی، حق الزحمه یا پاداش یا هر نوع رفتاری که اصول حرفه‌ای را نقض کند ممنوع است.

بنابراین در پژوهش عواملی همچون شایستگی، عینیت و صداقت، حق الزحمه‌های مشروط، حق تبلیغات، حق کمیسیون‌ها، استقلال حسابرس و استفاده از نام سازمان به عنوان اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرس در نظر گرفته می‌شود. در ادامه پیشینه پژوهش آورده شده است.

پیشینه پژوهش

بررسی نتایج بدست آمده از مطالعات پیشین نشان می‌دهد با توجه به نقش اخلاق حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حسابداری خلاق، میان انتظارات عمومی و واقعیت نقش حسابرسان شکاف برجسته ای وجود دارد.

ابوتبر و الاریان (۲۰۱۸) پژوهشی با هدف بررسی شیوه‌های حسابداری خلاق بر کیفیت اطلاعات در میان بانک‌های تجاری انجام دادند. از بین پرسشنامه‌های منتشر شده در میان کارمندان بانک تنها ۷۵٪ به آن پاسخ دادند. نتایج بدست آمده براساس تکنیک رگرسیون خطی نشان داد که شیوه‌های حسابداری خلاق تاثیر منفی بر مرتبط بودن اطلاعات، قابلیت مقایسه و اطمینان پذیری آن وجود دارد.

قطنونه و القتیث (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر حسابداری خلاق بر صورت‌های مالی در میان شرکت‌های اردن پرداختند. اهمیت این مطالعه به دلیل نیاز به شناسایی حسابداری خلاق و اخلاق حرفه‌ای حسابداران است که در مدیریت سود و هموارسازی سود مورد استفاده قرار می‌گیرد. جمع‌آوری اطلاعات با ابزار پرسشنامه و آزمون تی جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها انجام گرفت و منجر به این نتایج شد که حسابداری خلاق و اخلاق حسابداری تاثیر مثبت بر صورت‌های مالی دارد.

یاداو (۲۰۱۴) با هدف تعیین نقش حسابداری خلاق بر عملکرد شرکت‌ها، اطلاعات ۶۰ نفر از افراد فعال در بخش مالی شرکت‌ها را جمع‌آوری کردند و با آزمون تی دو نمونه روابط میان متغیرها را آزمودند. نتایج حاکی است که حسابداری خلاق صورت گرفته توسط مدیریت تاثیر منفی بر عملکرد دارد درحالی که حضور مدیران خارجی در شرکت اقدامات حسابداری خلاقانه را کاهش می‌دهد.

مولدایان و آورام (۲۰۱۰) به بررسی نقش حسابداری خلاق به عنوان یک روش دست‌کاری حساب در تضاد با نمایش ارائه منصفانه و اخلاق حرفه‌ای حسابداری پرداختند. در این مطالعه، نویسندگان، نظرات نویسندگان مختلف را در مورد دو موضوع متضاد تقلب و اخلاق حرفه‌ای را با حسابداری خلاق بررسی نمودند. علاوه بر این، آنها رابطه علی معکوس بین حسابداری خلاق و اصل ارائه منصفانه را بیان نمودند. مطالعه نوشته‌های نویسندگان دیگر مربوط به حساب خلاق در جهت پیدا کردن یا توصیه برخی از راه‌حل‌ها برای این مشکل که به عنوان تهدیدی برای ارائه عادلانه است، بررسی شده است. راه‌حل پیشنهادی در این خصوص مربوط به قوانین حسابداری و اخلاق حرفه‌ای حسابداری است. این راه‌حل‌ها با عملی بودن آن‌ها و اینکه در عمل بتواند توسط شرکت و دیگر کاربران علاقه‌مند به کار برده شوند، توصیف شده است.

والادو و ماتیس (۲۰۱۰) مطالعه‌ای را در خصوص ارتباط بین حاکمیت شرکتی و حسابداری خلاق را انجام داده‌اند. آنها بیان می‌دارد که حاکمیت شرکتی توسط ارتباط بین مدیریت واحد تجاری و هیات مدیره، سهامداران و وام‌دهندگان و سهامداران از جمله کارکنان، مشتریان، تامین‌کنندگان و جامعه‌ای که در آن فعال می‌باشد، در نظر گرفته می‌شود. این مطالعه بینش جالبی را در خصوص ارتباط با بررسی ایده‌های توسعه‌یافته مربوط قبلی در فرآیند درک، ارتقاء، و کشف مجدد این وابستگی ارائه می‌دهد. با انجام این مطالعه، نویسندگان می‌خواستند به استحکام نقش تحلیل‌گران ادبیات به عنوان یک مترجم اشاره نماید.

متر و الحلبي (۲۰۰۹) نقشی که حساب‌برسان می‌توانند در محدود کردن حسابداری خلاق و اثر آن بر قابلیت اعتماد اطلاعات حسابداری ایفا نمایند، را بررسی نمودند. هدف از این مطالعه، شناسایی روش‌های مورد استفاده در شیوه‌های حسابداری خلاق و اثرات آن بر قابلیت اعتماد اطلاعات حسابداری بوده است و نیز برای تعیین انگیزش مدیریت از انجام این شیوه. هدف مهم دیگر این مطالعه به منظور مشخص کردن نقشی که حساب‌برسان در کشف و

محدود کردن شیوه‌های حسابداری خلاق که توسط مالکین شرکت‌های سهامی اردنی رخ داده است، می‌باشد. این مطالعه نشان می‌دهد که روش‌های تشریح شده در اعمال حسابداری خلاق قابلیت اعتماد اطلاعات حسابداری را تحت تاثیر قرار داده است. علاوه بر این، این مطالعه دریافت که روش‌های مختلف عمل مدیریت برای اعمال حسابداری خلاق است، اما حسابرسان رویه‌ای را اتخاذ و آزمون‌های مورد نیاز برای تشخیص این شیوه‌ها انجام می‌دهند.

براساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه‌های این مطالعه در ذیل آورده شده‌اند:

- (۱) شایستگی حسابرسان بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق تاثیر منفی معناداری دارد.
- (۲) صداقت و عینیت حسابرسان بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق تاثیر منفی معناداری دارد.
- (۳) حق الزحمه‌های مشروط حسابرسان بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق تاثیر مثبت معناداری دارد.
- (۴) حق تبلیغات حسابرسان بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق تاثیر مثبت معناداری دارد.
- (۵) حق کمیسیون حسابرسان بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق تاثیر مثبت معناداری دارد.
- (۶) استقلال حسابرسان بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق تاثیر منفی معناداری دارد.
- (۷) نام موسسه بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق تاثیر منفی معناداری دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع توصیفی-همبستگی بوده و چون می‌تواند در فرایند استفاده اطلاعات کاربرد داشته باشد، بنابراین نوع پژوهش کاربردی است. جامعه آماری شامل ۲۱۰ نفر از افراد شاغل در موسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه الف در ایران می‌باشد. برای انتخاب حجم نمونه از فرمول نمونه‌گیری کوکران استفاده شد. که تعداد ۱۳۶ نفر انتخاب گردید و تعداد ۱۶۰ پرسشنامه بین اعضا توزیع شد. در انتخاب اعضا از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شد. پرسش‌نامه مشتمل بر چهار بخش توسعه داده شده که در بخش اول به جمع‌آوری اطلاعات دموگرافیک مرتبط در مورد پاسخ دهندگان طراحی شده است. این بخش شامل ۴ مورد از جمله؛ سن، جنسیت، تحصیلات، و موقعیت. توانایی حسابرسان را برای شناسایی شیوه‌های حسابداری خلاق از طریق بخش دوم که متشکل از ۲۵ گویه است، مورد سنجش قرار گرفت. از آنجا که شایستگی یک مساله اخلاقی مهم برای حسابرسان محسوب می‌شود، بخش سوم شامل ۸ گویه است، که برای اندازه‌گیری شایستگی حسابرسان مورد استفاده قرار گرفت. صداقت و عینیت نیز دو قانون اخلاقی هم‌پوشانی مهم است. بنابراین، بخش چهارم به اندازه‌گیری این دو نیاز مهم اخلاقی حسابرسان در عمل توسعه داده شد. دیگر مسائل اخلاقی در مورد حسابرسان شاغل در بخش پنجم قرار گرفت. این مسائل حق‌الزحمه مشروط، حق تبلیغات، تعیین کمیسیون، استقلال و بی‌طرفی و استفاده از نام موسسه هستند. در ادامه، یک گروه از دانشگاهیان و حسابرسان که دارای تجربه طولانی بودند، برای سنجش روایی پرسشنامه پس از توسعه اولیه و قبل از توزیع آن به پاسخ‌دهندگان، برای نظر، یادداشت‌ها یا توصیه مورد سنجش قرار گرفت. سعی شد که همه یادداشت‌های ارائه شده و نظرات توسط این گروه از دانشگاهیان و حسابرسان با در

نظر گرفتن متغیرها، در پرسشنامه نهایی منعکس شود. با نرم افزار SPSS روش‌های آماری مختلف در تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها استفاده شد. بر اساس تکنیک رگرسیون خطی، مدل این مطالعه به شرح زیر است:

$$CAD = \alpha + \beta_1 COMP + \beta_2 OBJ + \beta_3 FEE + \beta_4 ADV + \beta_5 COMM + \beta_6 IND + \beta_7 NAME + \varepsilon$$

در این مدل CAD معرف توانایی استفاده حسابداری خلاق به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. متغیرهای مستقل مدل آماری شامل COMP شایستگی، OBJ صداقت و عینیت، FEE حق الزحمه مشروط، ADV تبلیغات، COMM حق کمیسیون، IND استقلال، NAME نام موسسه می باشند.

در جدول ۱ ضرایب آلفای کروناخ برای متغیرهای پژوهش آورده شده است. چنانچه ضریب آلفای پژوهشی بالاتر از ۰/۷ باشد می توان پایایی پرسشنامه مذکور را مناسب ارزیابی کرد. دامنه ضریب اعتماد آلفای کروناخ از صفر (۰) به معنای عدم پایداری تا مثبت یک (۱) به معنی پایایی کامل قرار می گیرد و هر چه مقدار به دست آمده به عدد مثبت یک نزدیک تر باشد، قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر است. در اینجا ضریب اعتماد کل ۰/۸۶۰ می باشد.

جدول ۱- ضرایب آلفای کروناخ

متغیرها	تعداد پرسش‌ها	ضریب آلفای کروناخ
حسابداری خلاق	۲۵	۰/۹۲۶
شایستگی حسابرسان	۸	۰/۸۳۵
صداقت و عینیت حسابرسان	۱۱	۰/۹۱۹
سایر جنبه‌های اخلاقی حسابرسان	۱۲	۰/۹۰۹
کل سوالات پرسشنامه	۵۶	۰/۸۶۰

در جدول ۲ نتیجه آزمون کولموگراف-اسمیرنوف که به بررسی نرمال بودن متغیرها پرداخته آورده شده است. این آزمون از نوع ناپارامتری است و برای ارزیابی هم‌قواری (برازش)^۱ متغیرهای رتبه‌ای در دو نمونه (مستقل و یا غیر مستقل) و یا هم قواری توزیع یک نمونه با توزیعی که برای جامعه فرض شده است بکار می‌رود. سطح معناداری بدست آمده برای این آزمون کمتر از ۰/۰۵ می باشد، بنابراین داده‌ها نرمالند پس می توان از آزمون‌های پارامتری استفاده کرد.

جدول ۲- آزمون کولموگراف-اسمیرنوف متغیرهای پژوهش

سطح معناداری	آماره کولموگراف-اسمیرنوف	تفاوت منفی	تفاوت مثبت	انحراف معیار	میانگین
۰/۰۵۳	۱/۳۴۸	-۰/۱۰۸	۰/۱۰۸	۰/۰۸۴۰	۰/۵۱۴۲

^۱- Fitness

یافته‌ها

آمار توصیفی مربوط به ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان پرسشنامه در جدول ۳ آورده شده است. همانطور که نتایج نشان می‌دهد از میان ۱۶۰ نفر پاسخ دهنده پرسشنامه، ۶۲ نفر بیشتر از ۴۵ سال سن دارند. ۹۰٪ مشارکت کنندگان مرد هستند. همچنین ۵۱/۹٪ از افراد دارای مدرک کارشناسی، ۴۵٪ کارشناسی ارشد و ۳/۱٪ دارای تحصیلات دکتری هستند. بررسی سوابق اجرایی پاسخ دهندگان نشان می‌دهد ۳۱/۹٪ مدیر حسابرسی، ۴۰٪ سرپرست و ۲۸/۱٪ حسابرس هستند.

جدول ۳- آمار توصیفی پاسخ دهندگان

متغیر	نوع	فراوانی	درصد
سن	کمتر از ۳۵ سال	۴۷	۲۹/۳
	بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۵۱	۳۱/۹
	بیشتر از ۴۵ سال	۶۲	۳۸/۸
جنسیت	مرد	۱۴۴	۹۰
	زن	۱۶	۱۰
سطح تحصیلات	کارشناسی	۸۳	۵۱/۹
	کارشناسی ارشد	۷۲	۴۵
	دکتری	۵	۳/۱
سوابق اجرایی	مدیر	۵۱	۳۱/۹
	سرپرست	۶۴	۴۰
	حسابرس	۴۵	۲۸/۱

به سبب این که در روال آزمون فرضیه‌های پژوهش، آزمون رگرسیون انجام می‌گردد، پیش شرط انجام رگرسیون وجود همبستگی می‌باشد که در این جا برای سنجش همبستگی از آزمون همبستگی پیرسون استفاده می‌گردد: با در نظر گرفتن نتایج حاصله مشخص می‌گردد که بجز نام سازمان، مابقی متغیرها در سطح خطای ۰/۰۱ با متغیر حسابداری خلاق همبستگی معنادار دارند و این بیان‌گر وجود همبستگی بین تمام متغیرهای یاد شده می‌باشد. همبستگی بین حسابداری خلاق با نام شرکت معنادار نمی‌باشد، اما حسابداری خلاق با مابقی متغیرها همبستگی معناداری دارد. همبستگی حسابداری خلاق با شایستگی، صداقت و عینیت منفی و معنادار می‌باشد که نشان می‌دهد افزایش شایستگی و صداقت و عینیت در شرکت‌ها سبب کاهش معنادار حسابداری خلاق می‌شود، این وضعیت برای همبستگی بین حسابداری خلاق و استقلال حسابرس نیز برقرار است و همبستگی معنادار و منفی می‌باشد که نشان می‌دهد استقلال حسابرسان هر اندازه بیشتر باشد بالطبع کنترل‌های قوی‌تری نیز دارد و باعث می‌شود از طریق کاهش تضاد منافع، خلاقیت کمتری در حسابداری آن موسسه‌ها اعمال گردد. برای مابقی

متغیرها اگر آن‌ها به صورت انفرادی مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند متغیرهای حق الزحمه‌ی مشروط، حق تبلیغات، حق کمیسیون همبستگی قوی و معناداری دارد و مابقی تاثیر مثبت نخواهند داشت اما این همبستگی قوی و معنادار به مفهوم آن است که هر اندازه این متغیرها (حق الزحمه‌ی مشروط، حقوق تبلیغات، حق کمیسیون) بزرگ‌تر باشند به همان نسبت افزایش معنادار در خلاقیت در حسابداری وجود خواهد داشت. لازم به ذکر است که این همبستگی‌ها بین دو به دوی متغیرها محاسبه شده و بدون در نظر گرفتن بقیه‌ی متغیرهاست.

جدول ۴- آزمون همبستگی پیرسون

نام سازمان	استقلال	حق کمیسیون	حق تبلیغات	حق الزحمه مشروط	صداقت و عینیت	شایستگی	حسابداری خلاق	
							۱	حسابداری خلاق
						۱	-۰/۱۱۸ ۰/۰۰۰	شایستگی
					۱	۰/۱۱۴ ۰/۰۰۰	-۰/۰۸۱ ۰/۰۰۱	صداقت و عینیت
				۱	-۰/۰۸۳ ۰/۰۷۰	۰/۱۳۰ ۰/۰۰۴	۰/۶۹۵ ۰/۰۰۰	حق الزحمه مشروط
			۱	۰/۷۷۴ ۰/۰۰۰	۰/۰۱۴ ۰/۷۹۸	۰/۱۰۵ ۰/۰۶۱	۰/۴۵۹ ۰/۰۰۰	حق تبلیغات
		۱	۰/۶۲۶ ۰/۰۰۰	۰/۷۵۰ ۰/۰۰۰	-۰/۰۳۶ ۰/۵۱۹	۰/۰۶۶ ۰/۲۴۳	۰/۵۳۴ ۰/۰۰۰	حق کمیسیون
	۱	۰/۷۲۹ ۰/۰۰۰	۰/۶۳۸ ۰/۰۰۰	۰/۷۲۲ ۰/۰۰۰	۰/۰۶۹ ۰/۲۱۸	۰/۲۸۲ ۰/۰۰۰	-۰/۶۵۹ ۰/۰۰۰	استقلال
۱	۰/۱۱۷ ۰/۰۳۷	۰/۳۹۱ ۰/۰۰۰	۰/۰۵۷ ۰/۳۱۱	۰/۱۱۸ ۰/۰۱۰	۰/۱۸۵ ۰/۰۰۰	۰/۲۰۲ ۰/۰۰۰	۰/۰۶۲ ۰/۱۷۲	نام سازمان

به منظور بررسی رابطه میان متغیرهای پژوهش و آزمون فرضیه های تحقیق از مدل رگرسیون چندگانه استفاده شده است در جدول ۵ نتایج تحلیل رگرسیونی آورده شده است:

با توجه به مقدار آماره F بدست آمده برای مدل آماری پژوهش که در سطح خطای ۰/۰۵ محاسبه شده است می توان بیان کرد برآورد الگوی آماری بر اساس متغیرهای شایستگی حسابرس، صداقت و عینیت، حق الزحمه مشروط، حق تبلیغات، حق کمیسیون و استقلال حسابرس با توانایی استفاده از شیوه های حسابداری خلاق معنادار است. در جدول ۶ ضرایب رگرسیونی مربوط به هر متغیر آورده شده است. VIF نشان دهنده میزان تورم واریانس ضرایب مدل در حالت وجود هم خطی نسبت به حالت نبود هم خطی است.

جدول ۵- تحلیل واریانس رگرسیون

سطح معناداری	آماره F	میانگین مجذورات	درجه آزادی	مجموع مجذورات	منبع تغییرات	مدل
۰/۰۰۰	۴۵/۳۰۵	۳۵/۸۰۴	۷	۲۵۰/۶۳۰	رگرسیون	
		۰/۷۹۰	۳۱۲	۲۴۶/۵۷۰	باقیمانده	
			۳۱۹	۴۹۷/۲۰۰	مجموع	

جدول ۶- ضرایب رگرسیون متغیرهای پژوهش

متغیر	ضریب بتا	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری	VIF
شایستگی حسابرس	-۱/۴۲۲	۰/۶۴۱	۵۳۸.۲-	۰/۰۱۰	۳۵۹.۱
صداقت و عینیت	-۰/۶۵۰	۰/۱۱۹	-۲/۴۲۳	۰/۰۲۳	۵۵۷.۱
حق الزحمه مشروط	۰/۷۶۸	۰/۱۳۲	۵/۸۳۱	۰/۰۰۰	۵۰۱.۱
حق تبلیغات	۰/۳۰۷	۰/۱۰۸	۳/۸۴۰	۰/۰۰۵	۶۹۴.۱
حق کمیسیون	۰/۴۳۱	۰/۱۳۱	۳/۹۹۷	۰/۰۰۴	۰۵۰.۱
استقلال	-۱/۵۰۴	۰/۷۳۴	-۲/۹۷۵	۰/۰۰۰	۹۷۱.۱
نام موسسه	-۰/۰۲۷	۰/۰۷۳	-۰/۳۷۳	۰/۷۰۹	۵۸۴.۱
عرض از میدا	-۰/۱۹۹	۰/۰۱۸	-۰/۵۸۵	۰/۵۹۱	-----
Durbin-Watson ۱/۴۶۷			R ² ۰/۵۰۴		

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که در فرضیه اول شایستگی حسابرسان با ضریب بتا -۱/۴۲۲ و مقدار آماره تی ۲/۵۳۸- تاثیر منفی و معنادار بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود.

نتیجه آزمون تاثیر صداقت و عینیت بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق نشان داد که صداقت و عینیت با ضریب ۰/۶۵۰- دارای تاثیر منفی بر متغیر وابسته پژوهش است. یعنی با افزایش صداقت و عینیت حسابرسان، حسابداری خلاق کاهش می‌یابد. با در نظر گرفتن مقدار آماره تی و سطح معناداری این متغیر، فرضیه دوم تایید می‌شود.

برطبق مندرجات جدول ۶ متغیر حق الزحمه‌های مشروط حسابرسان با ضریب ۰/۷۶۸ و آماره تی ۵/۸۳۱ تاثیر مثبت و معناداری بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق دارد. بنابراین حق الزحمه‌های مشروط حسابرس، حسابداری خلاق را افزایش می‌دهد. لذا فرضیه سوم پژوهش تایید می‌گردد.

با استناد به نتیجه آزمون فرضیه چهارم که در جدول ۶ آمده است حق تبلیغات حسابرسان دارای تاثیر مثبت بر حسابداری خلاق است. این متغیر دارای سطح احتمال کمتر از ۵٪ سطح خطا پژوهش است. در نتیجه فرضیه چهارم تایید می‌شود.

نتایج مندرج در جدول ۶ نشان‌دهنده تاثیر مثبت و معنادار حق کمیسیون حسابرسان بر استفاده از حسابداری خلاق است. این متغیر با ضریب $0/431$ سبب افزایش حسابداری خلاق می‌گردد و با در نظر گرفتن آماری تی آن ($3/997$) می‌توان نتیجه گرفت فرضیه پنجم در سطح اطمینان 95% تایید می‌شود. نتیجه بدست آمده از آزمون فرضیه ششم در این پژوهش نشان می‌دهد استقلال حسابرسان با ضریب رگرسیونی $1/504-$ تاثیر معناداری بر استفاده از حسابداری خلاق دارد. در نتیجه می‌توان گفت استقلال و بی‌طرفی حسابرسان بر حسابداری خلاق تاثیر منفی معناداری دارد. در نتیجه فرضیه ششم تایید می‌شود. یافته‌های حاصل از فرضیه هفتم این پژوهش که در جدول ۶ آورده شد برای بررسی تاثیر نام موسسه حسابرسی بر حسابداری خلاق است. با در نظر گرفتن مقدار آماره تی که $0/373-$ است می‌توان نتیجه گرفت ضریب متغیر نام موسسه حسابرسی معنادار نیست. لذا نام موسسه حسابرسی بر مولفه استفاده از حسابداری خلاق اهمیت اثرگذاری ندارد. در نتیجه فرضیه هفتم رد می‌شود.

نتیجه‌گیری

در این پژوهش بیان شد که نقش جنبه‌های اخلاقی حسابرسان مهمتر از صلاحیت آنها در استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاق است. در واقع این اخلاق حسابرسان است که بستری برای اجرای مناسب دانش و تخصص آنها در شناسایی و بهره‌گیری از شیوه‌های فریب و دستکاری اطلاعات حسابداری فراهم می‌کند. هدف این پژوهش ارزیابی جنبه‌های اخلاق حسابرسان بر کاربرد شیوه‌های حسابداری خلاق است. نتایج تحلیل رگرسیونی مدل پژوهش نشان داد که شایستگی حسابرسان تاثیر منفی و با اهمیتی بر متغیر حسابداری خلاق دارد. سری و سوسانتو (۲۰۱۸) شایستگی حسابرسان را عامل افزایش کیفیت حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی شناسایی کردند. دومین مولفه اخلاق حسابرسان، یعنی صداقت و عینیت بر حسابداری خلاق تاثیر مثبت معناداری دارد. بدین مفهوم که با وجود صداقت و عینیت در حسابرسان اعمال نمودن حسابداری خلاق به حداقل خواهد رسید و این نتیجه با مطالعه مک‌لنن و پارک (۲۰۱۶) همسو است. حق الزحمه‌های مشروط حسابرسان بر حسابداری خلاق تاثیر مثبت معناداری دارد. این انتظار وجود دارد که حق الزحمه‌ای که میزان آن مبتنی و موکول به حاصل یک معامله یا نتیجه‌ای معین از خدمات انجام شده توسط موسسه باشد سبب کاربرد شیوه‌های خلاق در حسابداری گردد. نتیجه فرضیه چهارم نشان داد که حق تبلیغات سبب افزایش استفاده از حسابداری خلاق می‌گردد. تبلیغاتی که موجب ایجاد انتظارات دور از واقع، تمجید از خود بدون استناد به مدارک قابل اثبات باشد فرصت انجام حسابداری خلاق توسط تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی را فراهم می‌آورد. نتیجه بدست آمده از آزمون فرضیه پنجم نشان داد که حق کمیسیون تاثیر مثبت معناداری بر حسابداری خلاق دارد. یعنی متغیر حق کمیسیون حسابداری خلاق را افزایش می‌دهد. در سازمانی که قبول وجه در قبال معرفی محصولات و یا خدمات دیگران به صاحب کار باشد با آیین نامه رفتار حرفه‌ای در تضاد است و چنین عملی احتمال بروز حسابداری خلاق را افزایش می‌دهد. استقلال حسابرسان تاثیر منفی بر متغیر حسابداری خلاق در فرضیه ششم این پژوهش دارد. استقلال حسابرسان می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را از طریق عدم جانبداری یا کم‌کاری یا جهت‌گیری در اظهار نظر نسبت به

صورت‌های مالی صاحبکار کاهش دهد. یافته‌های بدست آمده از فرضیه هفتم پژوهش نشان داد که نام موسسه حسابرس تاثیر با اهمیت و معناداری بر حسابداری خلاق ندارد. شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی در استفاده از حسابداری خلاق برای حسابرسان حائز اهمیت نیست لذا با قاطعیت نمی‌توان اذهان داشت که در شرکت‌های معتبر حسابرسی امکان بروز رفتار انعطاف‌یافته در شیوه‌های حسابداری توسط حسابرس وجود ندارد.

پیشنهادهات

به منظور استفاده هر چه بیشتر از نتایج پژوهش و کمک به روشن شدن اهمیت حسابداری خلاق در سازمان‌ها و موسسات حسابداری و حسابرسی به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود به موضوعات زیر توجه نمایند:

- (۱) تاثیر حسابداری خلاق بر اثربخشی سازمانی
- (۲) تاثیر حسابداری خلاق بر عملکرد حسابداران (حسابرسان) در بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی
- (۳) شناخت تاثیر اختیارات و سیاستهای حسابداری بر اعمال حسابداری خلاق

فهرست منابع

- * بیرجندی، حمید؛ خدای پور، احمد و امید پورحیدری (۱۳۹۸). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس. حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۲، صفحه ۱۵-۲۶.
- * گرد، عزیز و مونا ناصری (۱۳۹۷). مطالعه ارتباط بین تردید حرفه‌ای حسابرس، چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکتها. مجله پژوهش حسابداری، دوره ۸، شماره ۳.
- * محسنی، عبدالرضا و قاسمی، مصطفی و محسن کرمی (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقی حسابرسان. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴، صفحه ۱۷۷-۱۹۰.
- * مسن‌آبادی‌فراهانی، فاطمه و کریمی تبریزی، مهدی و مجید زنجیردار (۱۳۹۶). تأثیر احتیاط و کنترل مدیریت بر حساسیت سرمایه‌گذاری به جریان‌های نقدی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴، زمستان ۱۳۹۶، صفحه ۲۷-۴۰.
- * نصیری، سمیرا و بهمن بنی‌مهد (۱۳۹۶). اثر جنسیت در پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۱، صفحه ۴۹-۶۰.
- * Abu tabar, a, and al aryan I, a., (2018). The Impact of Creative Accounting on Information Quality in. *International Business Management* 12 (1): 23-31.
- * Al Momani, M. A & M. I Obeidat (2013). The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study. *International Journal of Business and Management*; Vol. 8, No. 13.
- * Amat, O. Blake, J. and Dowds, J. (1999). The Ethics of creative accounting. *Journal of Economic Literature Classification: M41*, 5-10.
- * Arens, I. R. J., Beasley, M. S., III, & Alvin, A. (2010). *Auditing and assurance services: An integrated approach*. NJ: Prentice-Hall, Upper Saddle River.
- * Balaciu, D and V. Bogdan & A, B, Vladu (2009). A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1).

- * Beardsley, Erik L. and Lassila, Dennis R. & Thomas C. Omer (2018). How Do Audit Offices Respond to Audit Fee Pressure? Evidence of Increased Focus on Nonaudit Services and their Impact on Audit Quality. Online Version of Record before inclusion in an issue.
- * Beneish, M. D. (2001). Earnings Management: A Perspective. 1–16.
- * Bhasin, M, L, (2015). Creative Accounting Practices in the Indian Corporate Sector: An Empirical Study. *International Journal of Management Sciences and Business Research*, Vol. 4, No. 10. Available at SSRN.
- * Boiral, O., Heras-Saizarborria, I and M.Ch, Brotherton (2019). Assessing and Improving the Quality of Sustainability Reports: The Auditors' Perspectiv. *Journal of Business Ethics*, Volume 155, Issue 3, pp 703–721.
- * Camerer, C., Loewenstein, G., and Prelec, D. (2005). Neuroeconomics: how neuroscience can inform economics. *J. Econ. Lit.* 43, 9–64. doi: 10.1257/0022051053737843.
- * Digabriele, J. A. and Delaney, M. (2013). Objectivity and Independence: The Dual Roles of External Auditors and Forensic Accountants. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, Volume 6, Issue 2.
- * Hassink, H and Meuwissen, R & Laury B, (2010). Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 9, 2010, pp. 861-881.
- * Marks, B. (2009). Ethics and Governance: Evolving responsibilities for audit committees resulting from the credit crunch. Working Paper, University of Johannesburg.
- * McLennan, Andrew and In-Uck Park (2016). The market for liars: Reputation and auditor honesty. *International Association for Economic Theory*, Volume12, Issue1, Pages 49-66.
- * Moldovan, R., Achim, S., & Avram, C. (2010). Fighting the Enemy of Fair View Principle-Getting to Know Creative Accounting. *Stiinte Economice*.
- * Qatawneh, Adel M. & Atala M. Alqtish (2017). Critical Examination of the Impact Accounting Ethics and Creative Accounting on the Financial Statements, *International Business Research*, Canadian Center of Science and Education, vol. 10(6), pages 104-111, June.
- * Rosner, R. L. (2003). Earnings manipulation in failingfirms, *Contemporary Accounting Research*, 20 (2): 361– 408.
- * Sari, NZ and A. Susanto (2018). The Effect of Auditor Competency and Work Experience on Information Systems Audit Quality and Supply Chain (Case Study: Indonesian Bank). *International Journal of Supply Chain Management*, Vol. 7, No. 5, <http://www.feb.unpad.ac.id>.
- * Sutton, M. H. (1997). Auditor independence: The challenge of fact and appearance. *Accounting Horizons*; Sarasota Vol. 11, Iss. 1, 86-91.
- * Siriwardane, H. P. and H, Hu & B, Kin & K., Yew Low (2014). Skills, Knowledge, and Attitudes Important for Present-Day Auditors. *International Journal of Auditing*, Volume18, Issue3, Pages 193-205.
- * Vladu, A., & Matis, D. (2010). Corporate Governance and Creative Accounting: Two Concepts Strongly Connected? Some Interesting Insights Highlighted by Constructing the Internal History of a literature. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1).
- * Yadav, Brijesh (2014). Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective. *International Journal of Management and Social Sciences Research*, Volume 3, No. 1.

Investigating the role of principles of ethics and auditing professional behavior in applying creative accounting to investors

Roohollah Jamshidpour

-Department of accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.
R.jamshidpour@ Gmail.Com

Mehrdad Ghanbari

-Department of accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.
Ghanbari@iauksh.ac.ir

Babak Jamshidinavid

-Department of accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.
jamshidinavid@iauksh.ac.ir

Seyed Reza Hashemi

Department of statistics, Razi University, Kermanshah, Iran.
R.Jamshidpour64@Gmail.Com

Abstract

The main purpose of this study is to investigate the role of the principles of professional ethics of auditing in the use of creative accounting in Iran. In order to achieve the research goal, among 271 trusted auditors of Iran Stock Exchange Group A in the last four months of 1996 and the first two months of 1997, 160 people were randomly selected to answer the questionnaire. Data from the distribution of the questionnaire were analyzed to prove or disprove the research hypotheses using the T-test. The findings show that the auditor's competence, honesty, objectivity and independence have a significant negative impact on creative accounting. While the results show the positive effect of conditional fees, advertising fees and commission fees on creative accounting. Experimental evidence suggests that the name of the auditing firm does not have a significant effect on creative accounting. Do not report.

Keywords: Professional ethics principles of auditor, creative accounting, trustee auditor, Iran Stock Exchange.