

جایگاه حسابداری خلاقانه در بین حسابرسان ایران با تاکید بر آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای

علی قشقایی

کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دانشگاه دانش البرز، قزوین، ایران.
a.qashqai.ac@gmail.com

دکتر کیومرث بیگلر

استادیار حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول).
kumars.biglar@gmail.com

شماره ۲۰ / زمستان ۱۳۹۸ (جلد پنجم) / صص ۱۰۰-۱۱۳
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی جایگاه حسابداری خلاقانه در میان حسابرسان ایران با تاکید بر آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای 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 آماری رگرسیون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های بدست آمده نشان داد که شایستگی و صلاحیت، صداقت و عینیت و استقلال حسابرس بر حسابداری خلاقانه تاثیر منفی معناداری دارند. در حالیکه نتایج بیانگر تاثیر مثبت حق الزحمه‌های مشروط، حق تبلیغات و حق کمیسیون بر حسابداری خلاقانه است. شواهد تجربی حاکی از آن است که نام موسسه حسابرس تاثیر معناداری بر حسابداری خلاقانه ندارد. براساس یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت اصول آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای باعث ایجاد موانع بر کار خلاقانه حسابرسان می‌گردد تا ارزیابی صورت‌های مالی مطابق با خواسته صاحبکار گزارش نشوند.

کلید واژه‌ها: اصول اخلاق حرفه‌ای حسابرس، حسابداری خلاقانه، حسابرس معتمد.

مقدمه

در پژوهش‌های حسابداری موضوع محوری اینست که تا چه اندازه مدیران تغییر سود را به نفع خود گزارش نموده‌اند (بنیش، ۲۰۰۱). 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). آسیب رساندن به منافع سهامداران در اثر تقلب در گزارشگری مالی موجب ایجاد زیانهای عمده به سازمانها می‌شود، اعتبار حرفه حسابداری را مخدوش می‌کند و بر اعتماد عمومی به نشر صورت‌های مالی تاثیرگذار است (مسن آبادی فراهانی و همکاران، ۱۳۹۶).

استفاده کنندگان صورت های مالی شرکت نیازمند دقت، صحت، عینیت و صداقت در اطلاعات حسابداری گزارش شده به منظور اتخاذ تصمیمات مناسب برای سرمایه گذاری هستند که شیوه های گوناگون حسابداری خلاق عاملی بازدارنده در برطرف نمودن این نیاز است. هنگامی که اطلاعات حسابداری موضوعی را با برخی از شیوه های حسابداری خلاق اعلام می کند، آن اطلاعات توانایی کاربران را در تصمیم گیری خوب و مفید کاهش خواهد داد زیرا متخصصان حسابداری با دانش خود تصویر زیبایی از عملکرد مالی شرکت ارائه می دهند که در واقعیت چنین نیست (بالاسیو، بوگدان و ولادو، ۲۰۰۹). در طول دو دهه اخیر برخی سرمایه گذاران، سهامداران و اعتبار دهندگان مقدار زیادی از وجوه خود را از دست داده اند زیرا تصمیم آنها بر مبنای اطلاعاتی گرفته شده بود که موضوع آنها توسط شیوه های حسابداری خلاق به شکل های دیگری درآمده بود. در نتیجه، برای محدود کردن این شیوه ها و پیدا کردن راه حل مناسب برای این مشکل، یک نیاز قوی به ارزیابی مستقل ظهور نمود. حسابرسان اعتبار بیشتری را به اطلاعات مالی و صورت های مالی اضافه نمودند. آنها می توانند نقش فعالی را در کاهش اثرات آن مشکل (بروز شیوه های حسابداری خلاق) داشته باشند. حسابرسان برای تشخیص شیوه های حسابداری خلاق واجد شرایطند، چون فرض بر اینست که آنها دارای دانش مناسبی در مورد حرفه حسابداری و حسابرسی هستند (سیرواردن، هوی، کین و یولو، ۲۰۱۴).

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 می دهد که ویژگی اخلاقی حسابرسان از تخصص آنها مهم تر است. بویرال و همکاران (۲۰۱۹) اعتقاد دارند زمانی که حسابرسان به دنبال قواعد اخلاقی حرفه خود هستند، قادر خواهند بود که نقش مهم تری در تشخیص روش های مختلف از شیوه های حسابداری خلاق بازی نمایند و قادر خواهند بود به اندازه ی کافی راه حل برای این عمل منفی اضافه نمایند. فرض می شود حسابرسان دارای مناسب ترین شرایط برای فعالیت حسابرسی و دارای دانش کافی در مورد اصول حسابداری و استانداردهای حسابرسی می باشند، اما زمانی که آنها اخلاقیات مربوط به حرفه ی خود را دنبال نمی کنند، قادر نخواهند بود منافی را به طور کلی برای حرفه ی حسابرسی ایجاد نمایند و در ارائه راه حل مناسب برای مشکل حسابداری خلاق با محدودیت اخلاقی مواجه هستند، زیرا گزارش های علمی تهیه شده نشان داده است که بحران اعتباری در نتیجه ی افزایش خطر ابتلا به رفتار غیر اخلاقی و تقلب به وجود می آید (مارکز، ۲۰۰۹) و شکست های حسابرسی در نتیجه لغزش های اخلاقی است (بیرجندی، خدای پور و حیدری، ۱۳۹۸).

اصول آیین اخلاق حرفه ای، با تعیین چارچوب نظری حسابرسان را در شناسایی خطرهای موثر در نقض کلیات اخلاقی حرفه حسابرسی، ارزیابی و سنجش اهمیت خطرهای شناسایی شده و بکارگیری تدابیر بازدارنده یاری می رساند. به دلیل نقشی که اصول آیین نامه اخلاق حرفه ای در استفاده حسابرس از شیوه های حسابداری خلاق می تواند داشته باشد، برای ذینفعان حرفه حسابرسی و تدوین کنندگان آیین نامه مذکور موضوع مهمی محسوب می گردد که تا قبل از انجام این تحقیق به آن توجه نشده است. بنابراین نقش اصول اخلاق حسابرسی در تشخیص و از بین بردن شیوه های حسابداری خلاق از مهارت و تخصص حسابرسان می تواند مهم تر در نظر گرفته شود، جایی که بسیاری از مردم معتقدند زمانی که حسابرسان دانش و مهارت مورد نیاز را داشته باشند، می توانند این شیوه ها را شناسایی و از بین ببرند. بنابراین، حسابرسان باید نقش موثر و فعالی را به منظور تشخیص بیشتر و محدود کردن شیوه های حسابداری خلاق داشته باشند. هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش اصول آیین اخلاق حرفه ای حسابرس در استفاده از شیوه های حسابداری خلاق است که برخلاف پژوهش های پیشین که بر اهمیت

تخصص حسابرسان متمرکز شده و از مسائل اخلاقی به دور بوده‌اند این پژوهش جایگاه اخلاق حسابرس را در استفاده از حسابداری خلاق بررسی می‌کند. مبانی نظری و پیشینه پژوهش در ادامه بیان شده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش حسابداری خلاق

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 اقلام 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 تحلیل‌گران مالی و حرفه‌ای در بازارهای مالی نمایش داده می‌شود، با اشاره به این‌که 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).

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 انعطاف‌پذیری روش‌های حسابداری داخل چارچوب قانونی برای کنترل و مدیریت شیوه‌های اندازه‌گیری و گزارش حساب‌ها به گونه‌ای که منافع تهیه‌کنندگان حساب‌ها را بر منافع استفاده‌کنندگان آن مقدم بداند (بی‌هاسین، ۲۰۱۵).

روزنر (۲۰۰۳) بیان می‌دارد که دست‌کاری حسابداری و تقلب دو اصطلاح مشابه هستند که نشان‌دهنده قصد مدیریت برای مداخله در اندازه‌گیری و افشای معاملات حسابداری و اقلام صورت‌های مالی می‌باشد، حتی اگر استانداردهای حسابداری اجازه به کار بست 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 استفاده‌کنندگان افشا شود (روزنر، ۲۰۰۳).

بر اساس این تعاریف، مشاهده می‌شود که حسابداری خلاقانه 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 تعیین‌کننده‌ی فهرست، اقلام، سفارش-ها، 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). مدیران شرکت‌ها مسئول آماده‌سازی و تهیه محتویات این صورت‌ها از راه تعیین روش‌های حسابداری و رویه‌هایی هستند که حسابداران شرکت‌ها می‌توانند برای آماده

سازی این صورت‌ها از آن‌ها استفاده کنند. مدیران برخی از شرکت‌ها اقدام به استفاده از آنچه که حسابداری خلاقانه نامیده می‌شود، نموده‌اند. گاهی اوقات، مدیریت ممکن است از درجه‌ی بالای انعطاف‌پذیری 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. امات دلایل ترویج و ترغیب مدیریت به استفاده از حسابداری خلاقانه 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 خلاقانه را به وسیله چهار رویکرد می‌توان بررسی نمود (امات، بلیک و دودز، ۱۹۹۹):

- 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). حسابرسان 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 فراهم کننده 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 می کند که حسابرسان باید هنگام انجام خدمات حسابداری از مهارت ها، دانش و تخصص لازم استفاده کنند و از استانداردهای بین المللی حرفه‌ای برای بهبود و توسعه مهارت‌ها و کیفیت خدمات حسابداری 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 حسابرس براساس استانداردهای فنی و حرفه‌ای مرتبط انجام می‌گیرد.

صداقت و عینیت: این اصل اشاره به درستکاری، بی طرفی و پرهیز از جانبداری حسابرس هنگام ارزیابی اطلاعات گزارش شده دارد. حذف تعصب، سازش و ارزیابی ناعادلانه اطلاعات که در اثر نفوذ صاحبکار بر قضاوت حسابرس اتفاق می افتد نتیجه دارا بودن اصل صداقت و عینیت می‌باشد (دیگابریل و دنالی، ۲۰۱۳). حسابرس با رعایت اصل صداقت و عینیت، اطلاعات مبهم و گمراه کننده را گزارش می کند 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 نمی شود؛ 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 حسابرس در عمل نباید برای حق الزحمه مشروط هرگونه خدمات حرفه‌ای را انجام دهد زیرا اینگونه فشارهای حق الزحمه حسابداری باعث کاهش کیفیت خدمات حسابداری و نقض اصل شایستگی می شود (بردسلی، لاسیلا و عمر، ۲۰۱۸).

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، تندروری 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 حسابداری 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 می شود.

استقلال حسابرس: حسابرس باید از صاحبکار حسابداری مستقل باشد به طوری که نظر حسابداری تحت تاثیر هیچ گونه ارتباطی بین آنها قرار نگیرد. انتظار می رود 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 می شود. 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 حسابداری اشاره دارد. اصل استقلال حسابرس در راستای حفظ منافع عمومی است که عدم رعایت آن سبب ایجاد تضاد منافع می گردد.

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 صلاحیت ها حفظ شده باشد، عادلانه نیست که از حسن نام موسسه جهت دستیابی به منافع به صورت خودسرانه عمل کنیم.

در آیین اخلاق حرفه‌ای، سوءاستفاده حسابرس از نام موسسه برای دریافت کار حسابرسی، حق الزحمه یا پاداش یا هر نوع رفتاری که اصول حرفه‌ای را نقض کند ممنوع است.

نتایج بدست آمده از مطالعات پیشین در این زمینه نشان می‌دهد با توجه به نقش اخلاق حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حسابداری خلاقانه، میان انتظارات عمومی و واقعیت نقش حسابرسان شکاف برجسته‌ای وجود دارد.

متر و الحلبی (۲۰۰۹) نقش مثبتی که حسابرسان می‌توانند در محدود کردن حسابداری خلاقانه و اثر آن بر قابلیت اعتماد اطلاعات حسابداری ایفا نمایند، را بررسی و تایید نمودند.

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، پژوهشگران به استحکام نقش تحلیل‌گران ادبیات به عنوان یک مترجم اشاره نمایند.

مولدایان و اورام (۲۰۱۰) به بررسی نقش حسابداری خلاقانه 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 خلاقانه بررسی نمودند. علاوه بر این، آنها رابطه علی معکوس بین حسابداری خلاقانه و اصل ارائه‌ی 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 شد.

یاداو (۲۰۱۴) با هدف تعیین نقش حسابداری خلاقانه 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 خلاقانه صورت گرفته توسط مدیریت تاثیر منفی بر عملکرد دارد درحالی که حضور مدیران خارجی در شرکت اقدامات حسابداری خلاقانه را کاهش می‌دهد.

قطنونه و القتیث (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر حسابداری خلاقانه بر صورت‌های مالی در میان شرکت‌های اردن پرداختند. اهمیت این مطالعه به دلیل نیاز به شناسایی حسابداری خلاقانه 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.

ابوتبر و الاریان (۲۰۱۸) پژوهشی با هدف بررسی شیوه‌های حسابداری خلاقانه 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 اطمینان‌پذیری آن وجود دارد.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) در بررسی ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، به این نتیجه رسیدند که تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین دریافتند که نقش جنسیت بر قضاوت حسابرس تاثیر معنادار دارد.

سلیمان پناه و طالب نیا (۱۳۹۲) در بررسی تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای، محیط اخلاقی شرکت و ویژگی‌های فردی بر قضاوت اخلاقی حسابداران دریافتند که آیین رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه حسابداران رسمی و محیط اخلاقی شرکت، متغیرهای موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران است و بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری وجود ندارد.

صالحی (۱۳۹۵) رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی را در بین حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی بررسی کرد. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. براساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه‌های این مطالعه به صورت زیر تدوین شده‌اند:

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

روش شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر کاربردی و ماهیت روش آن از نوع توصیفی-همبستگی است. جامعه آماری ۲۷۱ نفر از افراد شاغل در موسسات حسابداری معتمد بورس طبقه الف در ایران می‌باشد. برای انتخاب حجم نمونه از فرمول نمونه‌گیری کوکران استفاده شد. که تعداد ۱۶۰ نفر انتخاب گردید و تعداد ۱۸۵ 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 چهار مورد از جمله: سن، جنسیت، تحصیلات، و موقعیت. توانایی حسابرسان را برای شناسایی شیوه‌های حسابداری خلاقانه 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 هشت 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 حق الزحمه مشروط، حق تبلیغات، تعیین کمیسیون، استقلال و بی طرفی و استفاده از نام موسسه هستند. روایی محتوا پرسشنامه توسط شش نفر از حسابرسان خبره

سازمان حسابداری که دارای تجربه طولانی بودند بررسی و مورد تایید قرار گرفت. مقدار آلفای کرونباخ به دست آمده برای کلیه متغیرهای پرسشنامه مقدار ۰/۸۶۰ می باشد که نشان دهنده پایایی مناسب پرسشنامه است. روش های آماری مختلف در تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها با نرم افزار SPSS انجام گرفت شد. بر اساس تکنیک رگرسیون خطی، مدل این مطالعه به شرح زیر است:

$$CAD = \alpha + \beta_1 COMP + \beta_2 OBJ + \beta_3 FEE + \beta_4 ADV + \beta_5 COMM + \beta_6 IND + \beta_7 NAME + \varepsilon \quad (1)$$

در این مدل معرف توانایی استفاده حسابداری خلاقانه 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.

یافته های پژوهش

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

جدول ۱: 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
	مدیر	۵۱	۳۱/۹
سوابق اجرایی	سرپرست	۶۴	۴۰
	حسابرس	۴۵	۲۸/۱

در جدول شماره دو نتیجه آزمون کولموگراف- اسمیرنوف که به بررسی نرمال بودن متغیرها پرداخته آورده می‌شود. این آزمون از نوع ناپارامتری است و برای ارزیابی هم‌قواری (برازش)^۱ متغیرهای رتبه‌ای در دو نمونه (مستقل و یا غیر مستقل) و یا هم‌قواری توزیع یک نمونه با توزیعی که برای جامعه فرض شده است بکار می‌رود.

جدول ۲: آزمون کولموگراف- اسمیرنوف متغیرهای پژوهش

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

سطح معناداری بدست آمده برای این آزمون کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین داده‌ها نرمالند پس می‌توان از آزمون‌های پارامتری استفاده کرد.

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:

جدول ۳: آزمون همبستگی پیرسون

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

با در نظر گرفتن نتایج حاصله مشخص می‌گردد که بجز نام سازمان، مابقی متغیرها در سطح خطای ۰/۰۱ با متغیر حسابداری خلاقانه همبستگی معنادار دارند و این بیان‌گر وجود هم‌بستگی بین تمام متغیرهای یاد شده می‌باشد. همبستگی بین حسابداری خلاقانه با نام شرکت معنادار نمی‌باشد، اما حسابداری خلاقانه با مابقی متغیرها همبستگی معناداری دارد. همبستگی حسابداری خلاقانه با شایستگی، صداقت و عینیت منفی و معنادار می‌باشد که نشان می‌دهد افزایش شایستگی و صداقت و عینیت در شرکت‌ها سبب کاهش معنادار حسابداری خلاقانه می‌شود، این وضعیت برای همبستگی بین حسابداری خلاقانه و

¹ Fitness

استقلال حسابرسان 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 الزحمه-ی 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. به منظور بررسی رابطه میان متغیرهای پژوهش و آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل رگرسیون چندگانه استفاده شده است در جدول چهار نتایج تحلیل رگرسیونی آورده شده است:

جدول ۴: تحلیل واریانس رگرسیون

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

با توجه به مقدار آماره F بدست آمده برای مدل آماری پژوهش که در سطح خطای ۰/۰۵ محاسبه شده است می‌توان بیان کرد برآورد الگوی آماری بر اساس متغیرهای شایستگی حسابرسان، صداقت و عینیت، حق الزحمه مشروط، حق تبلیغات، حق کمیسیون و استقلال حسابرسان با توانایی استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاقانه معنادار است. در جدول پنج 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: ضرایب رگرسیونی متغیرهای پژوهش

متغیر	ضریب بتا	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری	VIF
شایستگی حسابرسان	-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 مبدا	-۰/۱۹۹	۰/۰۱۸	-۰/۵۸۵	۰/۵۹۱	-----
					$۰/۵۰۴R^2$
					۱/۴۶۷ Durbin-Watson

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که در فرضیه اول شایستگی حسابرسان با ضریب $1/422$ و مقدار آماره تی $2/538$ - تاثیر منفی و معنادار بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاقانه دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود.

نتیجه آزمون تاثیر صداقت و عینیت بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاقانه نشان داد که صداقت و عینیت با ضریب $0/65$ - دارای تاثیر منفی بر متغیر وابسته پژوهش است. یعنی با افزایش صداقت و عینیت حسابرسان، حسابداری خلاقانه 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 $0/768$ و آماره تی $5/831$ تاثیر مثبت و معناداری بر استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاقانه دارد. بنابراین حق الزحمه‌های مشروط حسابرس، حسابداری خلاقانه 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 خلاقانه است. این متغیر دارای سطح احتمال کمتر از 5% سطح خطا پژوهش است. در نتیجه فرضیه چهارم تایید می‌شود.

نتایج مندرج در جدول ۶ نشان دهنده تاثیر مثبت و معنادار حق کمیسیون حسابرسان بر استفاده از حسابداری خلاقانه است. این متغیر با ضریب $0/431$ سبب افزایش حسابداری خلاقانه می‌گردد و با در نظر گرفتن آماره 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 خلاقانه دارد. در نتیجه می‌توان گفت استقلال و بی طرفی حسابرس بر حسابداری خلاقانه 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 خلاقانه 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 خلاقانه اهمیت اثرگذاری ندارد. در نتیجه فرضیه هفتم رد می‌شود.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش به بررسی و ارزیابی جایگاه حسابداری خلاقانه در بین حسابرسان ایران با تاکید بر اصول آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابرسی پرداخت. در این پژوهش بیان شد که نقش جنبه‌های اصول آیین اخلاق حرفه‌ای مهمتر از صلاحیت آنها در استفاده از شیوه‌های حسابداری خلاقانه 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. نتایج تحلیل رگرسیونی مدل پژوهش نشان داد که شایستگی حسابرس تاثیر منفی و با اهمیتی بر متغیر حسابداری خلاقانه دارد. سری و سوسانتو (۲۰۱۸) شایستگی حسابرس را عامل افزایش کیفیت حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی شناسایی کردند. دومین مولفه اخلاق حسابرس، یعنی صداقت و عینیت بر حسابداری خلاقانه تاثیر مثبت معناداری دارد. بدین مفهوم که با وجود صداقت و عینیت در حسابرس اعمال نمودن حسابداری خلاقانه به حداقل خواهد رسید و این نتیجه با مطالعه مک لنان و پارک (۲۰۱۶) همسو است. حق الزحمه‌های مشروط حسابرسان بر حسابداری خلاقانه تاثیر مثبت معناداری دارد. این انتظار وجود دارد که

حق الزحمه ای که میزان آن مبتنی و موکول به حاصل یک معامله یا نتیجه‌ای معین از خدمات انجام شده توسط موسسه باشد سبب کاربرد شیوه‌های خلاقانه در حسابداری گردد. نتیجه فرضیه چهارم نشان داد که حق تبلیغات سبب افزایش استفاده از حسابداری خلاقانه می‌گردد. تبلیغاتی که موجب ایجاد انتظارات دور از واقع، تمجید از خود بدون استناد به مدارک قابل اثبات باشد فرصت انجام حسابداری خلاقانه توسط تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی را فراهم می‌آورد. نتیجه بدست آمده از آزمون فرضیه پنجم نشان داد که حق کمیسیون تاثیر مثبت معناداری بر حسابداری خلاقانه دارد. یعنی متغیر حق کمیسیون حسابداری خلاقانه 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 خلاقانه را افزایش می‌دهد. استقلال حسابرس تاثیر منفی بر متغیر حسابداری خلاقانه در فرضیه ششم این پژوهش دارد. استقلال حسابرس می‌تواند خطر منافع شخصی یا خطر تهدید را از طریق عدم جانبداری یا کم کاری یا جهت گیری در اظهار نظر نسبت به صورت های مالی صاحبکار کاهش دهد. یافته های بدست آمده از فرضیه هفتم پژوهش نشان داد که نام موسسه حسابرس تاثیر با اهمیت و معناداری بر حسابداری خلاقانه ندارد. شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی در استفاده از حسابداری خلاقانه 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. به منظور استفاده هر چه بیشتر از نتایج پژوهش و کمک به روشن شدن اهمیت حسابداری خلاقانه در سازمان ها و موسسات حسابداری و حسابرسی به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود به موضوعات زیر توجه نمایند:

۱. تاثیر حسابداری خلاقانه بر اثربخشی سازمانی
۲. تاثیر حسابداری خلاقانه بر عملکرد حسابداران (حسابرسان) در بکارگیری استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی
۳. شناخت تاثیر اختیارات و سیاستهای حسابداری بر اعمال حسابداری خلاقانه

منابع

- ✓ بیرجندی، حمید، خدای پور، احمد، پورچیدری، امید، (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر اخلاق حرفه ای بر تردید حرفه ای حسابرس، حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۲، صفحه ۱۵-۲۶.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، مقصودی، امید، (۱۳۹۰)، ارزشهای اخلاقی در قضاوت حرفه ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۶، شماره ۱، صفحات ۶۳-۷۴.
- ✓ سلمان پناه، نجمه، طالب نیا، قدرت اله، (۱۳۹۲)، بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، حسابداری مدیریت، دوره ۶، شماره ۳ (پیاپی ۱۸)، صص ۸۷-۹۶.
- ✓ صالحی، تابنده، (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱، شماره ۳، صص ۷۷-۸۶.
- ✓ گرد، عزیز، ناصری، مونا، (۱۳۹۷)، مطالعه ارتباط بین تردید حرفه ای حسابرس، چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکتهای، مجله پژوهش حسابداری، دوره ۸، شماره ۳، صص ۱۰۱-۱۲۳.
- ✓ محسنی، عبدالرضا، قاسمی، مصطفی، کرمی، محسن، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقی حسابرسان، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۱۷۷-۱۹۰.

- ✓ مسن آبادی فراهانی، فاطمه، کریمی تبریزی، مهدی، زنجیردار، مجید، (۱۳۹۶)، تأثیر احتیاط و کنترل مدیریت بر حساسیت سرمایه گذاری به جریان های نقدی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶ شماره ۲۴، صص ۲۷-۴۰.
- ✓ نصیری، سمیرا، بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۶)، اثر جنسیت در پذیرش استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶ شماره ۲۱، صص ۴۹-۶۰.
- ✓ Abu tabar, a, and al aryan l, 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-Saizarbitoria, 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*, Volume 12, Issue 1, 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 failing firms, *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*, Volume 18, Issue 3, 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.

