

بررسی تأثیر اخلاق حساب‌رسان بر کشف دستکاری اطلاعات مالی

سحر سپاسی^۱

فائزه نجفی^۲

چکیده

اعتداف پذیری در حسابداری این فرصت را برای شرکتها ایجاد می‌کند که از طریق دستکاری اطلاعات مالی، سوء استفاده‌هایی جهت پوشش نوسان‌های مالی واقعی داشته باشند. از طرفی اخلاق و رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان در شفاف‌سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیت خطیری ایفا می‌کند. از اینرو، هدف این پژوهش بررسی تأثیر اخلاق حساب‌رسان بر کشف دستکاری اطلاعات مالی است. برای این منظور اطلاعات شاخص‌های استقلال، صداقت و بی‌طرفی و قوانین اخلاق مدارانه در خصوص چگونگی اخلاق حساب‌رسان، بوسیله ابزار پرسشنامه از جامعه حساب‌رسان و حسابداران رسمی جمع‌آوری و تحلیل گردید. نتایج آزمون‌های استنباطی میانگین و تحلیل عاملی تاییدی معادلات ساختاری نشان داد که توانایی حساب‌رسان برای کشف دستکاری اطلاعات مالی بطور قابل توجهی بوسیله قوانین اخلاق مدارانه حساب‌رسانی، استقلال، صداقت و بی‌طرفی و تمامی جنبه‌های اخلاق مدارانه حساب‌رسانی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. بطوریکه صداقت و بی‌طرفی حساب‌رسان به عنوان مهمترین عامل موثر در کشف اطلاعات مالی دستکاری شده تعیین گردید.

کلیدواژه‌ها

اخلاق حساب‌رسانی، اطلاعات دستکاری شده، قوانین اخلاق مدارانه، تحلیل

عاملی تاییدی

۱- استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

E-mail: sepasi@modares.ac.ir

۲- کارشناس ارشد، حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

E-mail: faziii.najafi@gmail.com

طرح مسأله

دستکاری اطلاعات مالی پدیده‌ای است که کلیه کشور های جهان کم و بیش با آن دست به گریبانند. سازمان جهانی از جمله سازمان بین المللی شفاف سازی^۱، سازمان بین المللی موسسات عالی حسابرسی^۲ و نیز سایر موسسات منطقه ای مانده سازمان آسیایی موسسات عالی حسابرسی^۳ و بانک جهانی ضمن توجه به دستکاری اطلاعات مالی در جهان به ارائه رهنمود هایی برای جلوگیری از این پدیده، خصوصا در کشور ها وسازمانهای عضو اقدام کرده اند و در آنها توجه به ارتقای فرهنگ کشف دستکاری اطلاعات مالی، صداقت، مسئولیت و پاسخگویی به عنوان عوامل پیشگیری کننده مورد توجه قرار گرفته است.

استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری از دستکاری های مختلفی رنج می برند. انعطاف پذیری در حسابداری این فرصت را ایجاد می کند که شرکتها سوء استفاده هایی مانند مدیریت سود داشته باشند تا از این انحرافات برای پوشش نوسان های مالی واقعی استفاده کنند. وقتی اطلاعات حسابداری اعلام شده مورد دستکاری اطلاعات قرار گیرند، توانایی استفاده کنندگان در گرفتن تصمیمات مناسب پایین می آید. بنابراین نیاز مبرمی به منظور محدود کردن این دستکاری ها و هم چنین یافتن راه حل مناسب برای این مشکل آشکار شد.

دستکاری صورتهای مالی به شکل چشم گیری توجه عموم جامعه، رسانه ها، سرمایه گذاران، جامعه مالی و قانون گذاران را به خود جلب کرده و این به خاطر چندین تقلب مشهوری است که در شرکتهای بزرگی از قبیل انرون، لوسنت و ورلدکام در طول سالیان گذشته روی داده است. دستکاری در صورتهای مالی بیشتر از طریق بیش اظهاری داراییها، فروش ها و سود و کم اظهاری بدهیها، هزینه ها و زیان ها، انجام می شود. (یویی و همکاران، ۲۰۰۷).

دستکاری صورتهای مالی، یک دلیل بااهمیت برای شکست بسیاری از شرکتها است و به ویژه، به بازارهای سرمایه آسیب می رساند؛ چرا که سرمایه گذاران، اعتبارد هندگان و تحلیل گران مالی در تصمیم گیری هایشان بر صورتهای مالی در دسترس عموم، متکی هستند و به آنها اعتماد میکنند (اتا و سیریک، ۲۰۰۹).

از طرفی نقش حسابرسان این است که اطمینان یابند صورت های مالی منافع همه گروه ها را به صورت مطلوب تأمین می کند و باورپذیری اطلاعات و صورت های مالی را افزایش دهند. استانداردهای حسابرسی، شرکتهای حسابرسی را ملزم به کشف دستکاری های مدیریت

1 Transparency International(TI).

2 International Organization of supreme Audit Institutions(INTOSAI)

3 Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI)

می‌کند. این الزام نیاز به کشف اثر بخش دستکاری های اطلاعات را افزایش میدهد. اما، کشف آنها با استفاده از رویه های حسابرسی معمول، کاری بس دشوار است. اخلاق و رفتار حرفه ای حساب‌برسان در شفاف سازی اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. حساب‌برسان وظیفه دارند تابا رعایت آیین رفتار حرفه ای، مصادیق دستکاری اطلاعات نظیر مدیریت سود و تقلب را گزارش نمایند. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و هم چنین بروز دستکاری اطلاعات مالی و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه گذاری خارجی اهمیت خاصی به خود گرفته است. ازین بابت، پژوهش حاضر به دنبال درک تأثیر اخلاق حساب‌برسان بر کشف دستکاری صورتهای مالی می باشد. عبارتی دیگر، تاجچه اندازه اخلاق بر کشف دستکاری اطلاعات مالی تأثیر گذار است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در راستای ادبیات موضوعی تحقیق و به منظور فراهم ساختن زمینه های لازم در بررسی رابطه بین کشف دستکاری اطلاعات مالی و اخلاق حساب‌برسان و مبانی نظری، نخست در مورد اخلاقیات صحبت می شود که در بخش اول آن تعریف کاملی از اخلاقیات ارائه خواهد شد. سپس به معرفی الگویی متشکل از چهار رویکرد در زمینه استقلال حسابرس، صداقت و بی طرفی حسابرس، قوانین اخلاق مدارانه حسابرس و تمامی جنبه های اخلاقی پرداخته خواهد شد.

جهت گیری اخلاقی و کشف دستکاری اطلاعات مالی:

توجه به آیین رفتار حرفه ای حسابرسی، موسسه های حسابرسی را ملزم به ارائه واکنش در برابر فعالیت های غیر قانونی افرادی می کند که اعمال و رفتارشان آثار سوئی بر رفتار دیگران دارد. همچنین این موسسات باید برای حفظ شهرت و اعتبار، به تعهدهای قانونی خود پایبند باشند. تحقیق های انجام شده کنونی در زمینه آیین رفتار حرفه ای حسابداران و حساب‌برسان، بر افزایش فهم پذیری و پذیرش اصول اخلاقی حرفه ای پذیرفته شده متمرکز شده است (دوسکا^۱، ۲۰۰۴).

مفهوم اخلاق مجموعه ایده آل های جامعه، ارزش هایی که شخص را به پرهیزگاری و پاکدامنی تشویق می کند.

تصمیم گیری اخلاقی فردی در سه مرحله انجام می شود:

۱- آگاهی از مبانی اخلاقی: تشخیص اینکه یک مسئله اخلاقی وجود دارد.

۲- قضاوت اخلاقی: تصمیم‌گیری در مورد اینکه چه چیزی درست است

۳- رفتار اخلاقی: انجام کار درست.

اخلاق از جنبه‌های فلسفی، آرمانی، انسانی، مذهبی، اجتماعی و فرهنگی و حرفه‌ای می‌تواند معانی، محدوده و محتوای ویژه‌ای داشته باشد. فرهنگ دهخدا اخلاق را به معنی خوبی‌ها بیان کرده است.

بی‌طرفی حسابرس را می‌توان بر دو پایه استوار کرد و به آن دست یافت: استقلال و درستکاری حسابرسان در حالی که به سهامداران گزارش می‌کنند، عملاً به وسیله مدیران انتخاب می‌شوند. حسابرس تحت فشار مدیریت‌ها قرار دارد تا تحریف‌های صورت‌های مالی را در گزارش خود مطرح نکند. بنابراین براساس تئوری اثباتی منافع کوتاه مدت او ایجاب می‌کند که بی‌طرفی خود را به نفع مدیریت واحد مورد رسیدگی نقض کند، اما به دلیل اینکه در صورت عدم رعایت بی‌طرفی، نظام پاسخ‌گویی در بلندمدت زیان‌هایی به او وارد می‌کند، منافع بلندمدت او ایجاب می‌کند که بی‌طرفی را نقض نکند یا به گونه‌ای نقض کند که بتواند به احتمال زیاد از مخاطرات ناشی از نظام پاسخگویی‌های یابد.

آئین رفتار حرفه‌ای:

حسابرسان به لحاظ جایگاهی که در اجتماع دارند، باید آن‌چنان رفتار کنند که از دید جامعه و استفاده‌کنندگان از خدمات آنها، قابل اعتماد و درستکار به نظر برسند. این رفتار مستلزم وضع مقررات و الزامات مربوط به شیوه رفتار و اخلاق شخصی و اجتماعی، چگونگی ارتباط با صاحب‌کار، حسابرسان دیگر و همکاران است که در مجموعه‌ای تحت عنوان آئین رفتار حرفه‌ای تنظیم و تدوین می‌شود.

به اعتقاد استولوی و بریتون (۲۰۰۴) دستکاری در حساب‌ها حوزه‌ی وسیع‌تری نسبت به آنچه کاپلاند بدان اشاره کرده است را در بر می‌گیرد. از جمله شیوه‌های طبقه‌بندی ارقام در صورت سود و زیان که به طور وسیعی در ادبیات حسابداری مطرح شده است، و یا موارد مرتبط با ترازنامه که البته کمتر بدان اشاره شده است (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴).

استولوی و بریتون چارچوبی برای طبقه‌بندی انواع دستکاری در حساب‌ها ارائه داده‌اند که این چارچوب بر این اصل بنیادی بنا نهاده شده است که اطلاعات مالی تاثیر عمده‌ای بر کاهش هزینه‌های تامین مالی شرکت دارند. این کاهش منوط به بهبود تصور سرمایه‌گذاران از ریسک شرکت است (استولوی و بریتون، ۲۰۰۴).

پیشینه پژوهش

طی سالهای اخیر، پیگیری دستکاری اطلاعات مالی در شرکتها توجه روزافزونی را به خود جلب کرده است. مطالب فراوانی که در زمینه رسوایی و اشتباه‌های حسابداری در شرکتها بیان

شده، نشان می‌دهد سازمانها و دولتها نیاز دارند تا گروه راهبردی و نظارت خود را بهبود دهند. یکی از دغدغه‌های اصلی حسابرسان داخلی و مستقل، چگونگی استقرار نظام کنترل‌های داخلی و برخورد موثر و کارآمد با خطر دستکاری در سطح سازمان است. طبق تحقیق‌های گذشته، این ادعا وجود دارد که نظام کنترل داخلی موثر، ابزار اولیه‌ای برای جلوگیری، کشف و اصلاح دستکاری اطلاعات مالی و اشتباه‌ها است. در سال ۲۰۰۲ زمانی که قانون ساربینز آکسلی در پی رسوایی‌های مالی تصویب شد، کنترل شدیدی را بر نحوه گزارشگری و افشا در شرکتهای سهامی الزامی کرد. براساس این قانون، مدیران مالی و اجرایی ارشد خودشان باید بر گزارشهای مالی صحنه بگذارند. همچنین، قانون مذکور شامل مجازات‌های بالقوه بسیار جدی مانند جریمه‌های مالی سنگین و جریمه‌هایی از نوع زندان برای مدیران اجرایی شرکت می‌باشد. طبق این قانون، شرکتهای وظیفه دارند تا کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی خود را افزایش دهند (بارا، ۲۰۱۰).

اسپینوسا و برینکوآ^۲ (۲۰۱۶) در پژوهش اکتشافی بررسی فشارها و مسائل اخلاقی متحمل بر حسابرسان در تضاد منافع حسابرسی، به این موضوع پرداختند که چگونه حسابرسان می‌توانند به وسیله اخلاق قابل پذیرش خود برای حل تضاد منافع با دیگر گروه‌ها مقابله کنند. آنها با جمع‌آوری اطلاعاتی در خصوص اندازه موسسه حسابرسی و تجربه آنها در تقابل با فشارهای محتمله دریافتند که توسعه یک مجموعه استانداردهای اخلاقی در جهت ارتقاء قضاوت اخلاقی حسابرسان می‌تواند رفتار حرفه‌ای آنها را در برابر فشارهای وارده و تضاد منافع بهبود بخشد.

لینگ لی و همکاران^۳ (۲۰۱۴) در بررسی رابطه حسابرسی و نقش احکام دولتی در چین (حسابداری دولتی) دریافتند که شرکتهای حسابرسی شده توسط شرکتهای بزرگ حسابرسی، کمتر احتمال دارد که مرتکب دستکاری اطلاعات مالی شوند. این اثر، برای صنایع منظم و برای دستکاری اطلاعات مربوط به درآمد، قوی‌تر می‌باشد. نتایج به شدت بر دستکاری اطلاعات مالی، به استثنای شرکتهای فهرست شده در دیگر حوزه‌های قضایی، توجه داشته و از اقدامات جایگزین دستکاری اطلاعات مالی استفاده کرده، و برای حسابرسان به انتخاب خود حسابرسی کرده، و سایر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی را کنترل کرده است. نتایج این پژوهش، نقش احکام دولتی را در تضمین کیفیت حسابرسی مشخص کرده، و دارای پیامدهای مهم عملی برای کمک به شرکتهای حسابرسی بین‌المللی و به طور کلی‌تر، کسب و کارها به منظور رقابت موفق در چین

1 Barra

2 Marcela Espinosa-Pike, Itsaso Barrainkua

3 Ling Lei Lisic

می‌باشند.

چی شان و فن هوآ کونگ^۱ (۲۰۱۳) در چین میزان پاسخگویی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات را بررسی نمودند. آنها دریافتند دستکاری اطلاعات در شرکت یکی از مباحثی است که به صورت روز افزون در کشورهای غربی در حال رواج یافتن است. در نتیجه حسابرسان در این کشورها دائماً با بدگمانی‌ها و عدم اطمینان نسبت به آنها مواجه هستند. فرض بر این است که یک شکاف در انتظارات از حسابرسان به وجود آمده است. شکاف بین انتظار استفاده کنندگان از حسابرسان و نقش واقعی آنها در شناسایی دستکاری اطلاعات مالی در شرکتها، بطوریکه شاید در حسابرسی صورتهای مالی کشف شود. آنان دریافتند که چطور حسابرسان و استفاده کنندگان مسئولیت پاسخگویی حسابرسان را برای کشف دستکاری اطلاعات مالی درک کرده‌اند.

شیفر^۲ (۲۰۰۷) در تحقیق خود با عنوان مسئولیت پاسخ گوئی و تاثیر آن در قضاوت حسابرس به آزمون این موضوع پرداخته است که آیا تمایل عاطفی حسابرسان به طرف مدیریت مشتری، ارزیابی بی طرفانه شواهد را در قضاوت های احتمالی تقلب محدود می کند یا خیر. نتایج نشان می دهد که دوست داشتنی بودن مشتری، تجربه و پاسخ گوئی به طور متقابل بر قضاوت کلی احتمال تقلب اثر می گذارند. به ویژه، حسابرسان کم تجربه و غیر پاسخگو سهواً تمایل خود را در قضاوت های کلی احتمال تقلب منظور می کنند.

جمشیدی و همکاران (۱۳۹۳) به انجام تحقیقی با عنوان حسابرسی پیشرفته حسابرسی دستکاری اطلاعات مالی پرداخته اند. دستکاری اطلاعات مالی به شکل چشمگیری توجه عموم جامعه، رسانه ها، سرمایه گذاران، جامعه مالی و قانون گذاران را به خود جلب کرده و این به علت چندین تقلب مشهوری است که در شرکتهای بزرگی از قبیل انرون، لوسنت و ورلدکام در طول سالیان گذشته روی داده است. اطلاعات دستکاری شده در صورتهای مالی بیشتر از طریق بیش اظهاری داراییها، سود و فروش ها، و کم اظهاری بدهی‌ها، هزینه‌ها و زیانها انجام می‌شود. تقلب یک دلیل با اهمیت برای شکست بسیاری از شرکتهاست و به ویژه، به بازارهای سرمایه آسیب می‌رساند.

مهرداد آیسک (۱۳۹۲) کاوش داده‌ها برای کشف دستکاری اطلاعات مالی بررسی نموده- اند. کاربرد روش‌های داده‌کاوی بر روی نسبت‌های مالی استخراج شده از صورتهای مالی شرکتها و نیز دیگر اطلاعات در دسترس، می‌تواند به حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات مالی

1 Chih-shun .and fun-Hua kung

2 Schafer

کمک کند؛ به طوری که آنان می‌توانند از نتایج این تحلیل‌ها به عنوان یک علامت اولیه هشداردهنده نسبت به وقوع احتمالی دستکاری اطلاعات مالی استفاده کنند. کشف نشانگرهای دستکاری اطلاعات در صورتهای مالی، اثری بااهمیت بر تعیین دستکاری اطلاعات مالی دارد.

بنی مهدویگی (۱۳۹۱) رابطه بین ارزش‌های فردی و نیات اخلاقی حساب‌برسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که آینده حرفه حسابرسی درگرو رهبری اخلاقی متصدیان این حرفه است. لذا لازم است آنها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش، ضرورت درست‌کاری فردی، حساب‌برسان فعلی و آتی را به سوی رعایت رفتار اخلاقی سوق دهند.

پاکروان (۱۳۹۰) به انجام تحقیقی با عنوان مسئولیت حساب‌برسان برای کشف دستکاری اطلاعات مالی پرداخته است که در این تحقیق سوء جریانات و دستکاری اطلاعات مالی صورت گرفته در کشورهای مختلف جهان با توجه به پیچیدگی‌های موجود در بازار سرمایه و شناور شدن سرمایه در سراسر جهان توجه آحاد جامعه را به نقش نهادهای نظارتی بیش از پیش معطوف نموده است. در این ارتباط جامعه همواره انتظار داشته است که حساب‌برسان به عنوان گروه‌های تخصصی و حرفه‌ای جامعه حسابداری دستکاری مذکور را کشف کنند و اطمینان بخشی لازم را برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ایجاد کنند. از طرفی دیگر جامعه حرفه‌ای حسابرسی نیز با توجه به ویژگی‌های موجود در وظایف مشخص شده در استانداردهای حسابرسی برای آنها وضعیت خود را در طیف مشخص و کشف دستکاری اطلاعات مالی، به عنوان هدف اولیه و اساسی حسابرسی، به طرف دیگر آن یعنی انکار مسئولیت نسبت به این امر تغییر داده است و این همواره به عنوان چالشی بسیار مهم در بوجود آمدن فاصله انتظاراتی فی مابین جامعه حرفه‌ای و آحاد جامعه می‌باشد.

داستان‌های بسیاری از رفتارهای غیراخلاقی حساب‌برسان گزارش شده، ولی نباید همه حساب‌برسان و مؤسسات حسابرسی را متهم به چنین رفتاری کرد. این‌گونه داستان‌ها حاکی از آن است که حساسیت اخلاقی و رفتار اخلاقی در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی از ضروریات می‌باشند. خوشبختانه در ربع قرن اخیر آگاهی نسبت به اهمیت اخلاق و رفتار اخلاقی به طور کلی و کاربرد اصول اخلاقی در تجارت و به همراه آن، در حسابرسی به طور خاص، افزایش یافته است (سرلک، ۱۳۸۷).

بیشتر تحقیقات مربوط گذشته درباره نقش حساب‌برسان در کشف دستکاری اطلاعات تحقیق کردند، درحالی‌که تحقیق حاضر بر جنبه‌های اخلاقی حرفه حسابرسی و نقش آن در کشف دستکاری اطلاعات تمرکز می‌کند. علاوه بر آن برخی از تحقیقات گذشته (شیفر، ۲۰۰۷ و فردیناند و همکاران، ۲۰۰۳) بر اهمیت مهارت حساب‌برس تمرکز می‌کردند و از مسائل اخلاقی

اجتناب ورزیدند. از آنجایی که تحقیقی درباره نقشی که اخلاق حسابرسی ممکن است در محدود کردن دستکاری اطلاعات ایفا کند انجام نشده است، تحقیق حاضر می‌تواند نوآوری بسزایی در این حیطه موضوعی به ارمغان آورد.

روش پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است. زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی زمینه کشف تقلب و اثر آن بر قضاوت اخلاقی حسابرس در حرفه حسابداری است. هم‌چنین از نظر روش پیمایشی و از نوع تحقیق کیفی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه استقرایی و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق پرسش‌نامه انجام می‌شود. از آنجاییکه این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به‌شمار می‌آید. به‌منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای تحقیق از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه‌نهایی در دو بخش تهیه گردید. بخش ابتدایی در مورد ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مورد لزوم و قسمت دوم در برگیرنده پرسش‌هایی در مورد هر یک از متغیرهای شاخص می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌ها، از آزمون t برای دو نمونه مستقل، آزمون همبستگی پیرسون و تحلیل واریانس استفاده شده است.

جامعه آماری این پژوهش کلیه مدیران و کارکنان شاغل در موسسات و سازمان حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. تعداد نمونه آماری این تحقیق از طریق جدول تعیین حجم نمونه، به روش کرجسی و مورگان انجام گرفته است. بر طبق این جدول تعداد نمونه برابر ۱۵۰ می‌باشد. براین اساس، تعداد ۲۵۶ پرسشنامه توزیع گردید که تعداد ۱۵۰ پرسشنامه بطور کامل تکمیل گردید.

جهت تعیین پایایی پرسشنامه بر اساس روش بازآزمایی ضریب آلفای کرونباخ کل پرسشنامه برابر با ۰,۸۸۶ برآورد شد، که میزان آن بالای ۰/۷ و در حد قابل قبول است. هم‌چنین ضریب آلفای کرونباخ برای بخش‌های مختلف پرسشنامه نیز برآورد شد که به تفصیل ارائه شده است:

جدول (۱) - ضرایب آلفای کرونباخ

متغیر مکنون	شاخص	تعداد سوال	آلفای کرونباخ
	استقلال	17	0/811
عوامل موثر بر کشف	صداقت و بی طرفی	11	0/707
اطلاعات دستکاری شده	قوانین اخلاق مدارانه	10	0/898
	تمامی جنبه‌های اخلاق مدارانه حرفه‌ای	25	0/702

در پژوهش حاضر، متغیر کشف اطلاعات دستکاری شده به عنوان متغیر وابسته و متغیرهای استقلال حسابرس، صداقت و بی طرفی حسابرس، قوانین اخلاق مدارانه و تمامی جنبه های اخلاق مدارانه حرفه ای حسابرسان به عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده اند. اطلاعات مربوط به متغیرهای تحقیق در پرسش نامه وجود داشته و از حسابرسان درخواست شده است که به سوالات مربوط به متغیرهای تحقیق پاسخ دهند. با توجه به مبانی نظری و اهداف تحقیق فرضیه های تحقیق به شرح زیر تدوین می شود:

فرضیه اول: استقلال حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

فرضیه دوم: صداقت و بی طرفی حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

فرضیه سوم: قوانین اخلاق مدارانه حسابرسان در حق الزحمه مشروط، حقوق تبلیغات، محاسبه کمیسیون، و استفاده از نوع سازمان و شهرت بر توانایی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

فرضیه چهارم: تمامی جنبه های اخلاق مدارانه ی حرفه حسابرسی بر توانایی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

استنباط در مورد آزمون فرضها بر اساس سطح معناداری حاصل از آزمون است بدین گونه که هرگاه مقدار سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ باشد در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد میشود و در غیر اینصورت فرض صفر در سطح ۹۵ درصد رد نمیگردد. محاسبات با استفاده از نرم افزار SPSS انجام گرفته است.

به طور کلی تجزیه و تحلیل به منظور تنظیم و خلاصه کردن دادهها به صورت اطلاعاتی روشن، خوانا، مستدل و تفسیر پذیر به کار میرود، به گونهای که بتوان روابط موجود در مسایل پژوهش را کشف، بررسی و آزمون نمود. تجزیه و تحلیل دادهها مشتمل بر دو بخش زیر است:

(۱) توصیف داده ها و (۲) تحلیل داده ها

این پژوهش با توصیف داده ها برای مشخصات فردی نمونه ها شروع شده است و در ادامه با استفاده از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه به تحلیل فرضیه های پژوهش پرداخته شده و در پایان با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم افزار لیزرر، بار عاملی هریک از عوامل مورد بررسی بر کشف دستکاری اطلاعات مالی تعیین گردید.

یافته های پژوهش

آمارهای توصیفی

جهت بررسی تأثیر اخلاق حسابرسان بر کشف دستکاری اطلاعات مالی، از پاسخ دهندگان

خواسته شد که به هر یک از عوامل اخلاقی موجود نمره‌ای از یک (کمترین تمایل) تا ۵ (بیشترین تمایل) بدهند که نتایج آن بر حسب جنسیت در جدول شماره ۲ نمایش داده شده است.

جدول (۲) - رتبه بندی عوامل اخلاقی از دیدگاه جنسیت پاسخ دهندگان

عوامل موثر بر کشف دستکاری اطلاعات مالی	درصد مردان	درصد زنان
استقلال	73/23	42/04
صداقت و بی طرفی	67/82	36/59
قوانین اخلاق مدارانه	66/1	35/76
تمامی جنبه های اخلاق مدارانه حرفه حسابرسی	66/06	34/12

جدول شماره ۳ بیانگر فراوانی موقعیت شغلی پاسخ دهندگان در نمونه‌گیری است که نشان می‌دهد تقریباً ۴۷٪ از پاسخ دهندگان، حسابرس می‌باشند و همچنین ۲۴٪ حسابرس ارشد، ۷/۳٪ سرپرست، ۱٪ شریک، ۱۶/۶٪ کمک حسابرس و ۴/۵٪ مدیر شرکت‌ها را تشکیل می‌دهند.

جدول (۳) - موقعیت شغلی

ردیف	عنوان شغلی	فراوانی	فراوانی نسبی	فراوانی تجمعی
۱	حسابرس	۷۰	46/6%	46/6%
۲	حسابرس ارشد	۳۶	24%	70/6%
۳	سرپرست	۱۱	7/3%	77/9%
۴	شریک	۱	1%	78/9%
۵	کمک حسابرس	۲۵	16/6%	95/5%
۶	مدیر	۷	4/5%	100%
	مجموع	۱۵۰	100%	

جامعه آماری این تحقیق به تفکیک مدرک به شرح جدول شماره ۴ می‌باشد.

جدول (۴) - وضعیت تحصیلات

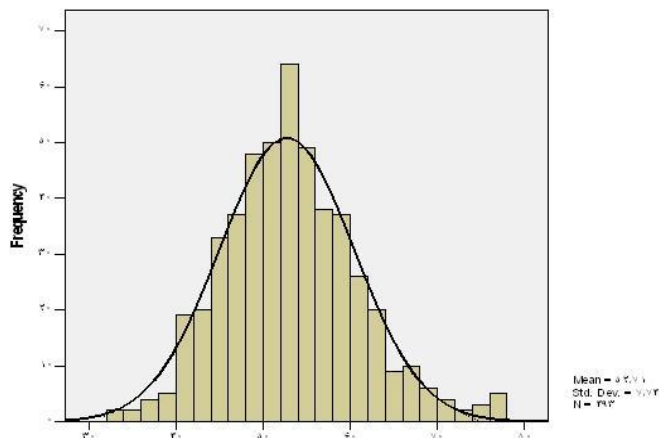
ردیف	سطح تحصیلات	فراوانی	فراوانی نسبی	فراوانی تجمعی
۱	دیپلم	۱	1%	1%
۲	کاردانی	۷	5%	6%
۳	کارشناسی	۷۲	48%	54%
۴	کارشناسی ارشد	۶۸	45%	99%
۵	دکتری	۲	1%	100%
	مجموع	۱۵۰	100%	

جامعه آماری این تحقیق به تفکیک سن به شرح جدول شماره ۵ می باشد.

جدول (۵). سن پاسخ دهندگان

ردیف	سابقه کاری	فراوانی	فراوانی نسبی	فراوانی تجمعی
۱	۲۳ الی ۲۹ سال	۳۰	20%	20%
۲	۳۰ الی ۳۹ سال	۶۱	40/6%	60/6%
۳	۴۰ الی ۴۹ سال	۴۳	28/6%	89/2%
۴	۵۰ الی ۶۰ سال	۱۶	10/8%	100%
مجموع		۱۵۰	100%	

در ادامه با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنف^۱ نرمال بودن متغیرها بررسی شده است. آزمون کلموگروف - اسمیرنف برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها در دو گروه از مقادیر سطح معناداری برابر با ۰/۰۵۲ است که بیشتر از ۰/۰۵ است یعنی فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان رد نمیشود پس توزیع عوامل پذیرش دورکاری برای متغیرهای تحقیق نرمال است. در هیستوگرام زیر (شکل ۱) نیز نرمال بودن توزیع متغیر وابسته یعنی کشف دستکاری اطلاعات مالی مشهود است.



آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اول:

فرض H_0 : استقلال حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر ندارد.

فرض H_1 : استقلال حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

برای بررسی این فرضیه، تعداد ۱۷ سؤالات در خصوص استقلال حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تهیه شد و با استفاده از مقیاس پنج نقطه ای لیکرت از "به هیچ وجه" تا "خیلی زیاد" طبقه بندی گردید. نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین‌ها که در جدول شماره ۶ آورده شده بیانگر این است که با مقدار معناداری $t=32/92$ و $p=0/00$ فرض صفر فرضیه اول رد می شود و فرض H_1 که ادعای پژوهش می باشد تایید می شود. بنابراین می توان گفت استقلال حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

فرضیه دوم:

فرض H_0 : صداقت و بی طرفی حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر ندارد.

فرض H_1 : صداقت و بی طرفی حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

برای بررسی این فرضیه، تعداد ۱۱ سؤالات در خصوص صداقت و بی طرفی حسابرسان تهیه شد و با استفاده از مقیاس پنج نقطه ای لیکرت از "به هیچ وجه" تا "خیلی زیاد" طبقه بندی گردید. نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین‌ها که در جدول شماره ۶ آورده شده بیانگر این است که با مقدار معناداری $t=31/58$ و $p=0/00$ فرض H_0 فرضیه دوم رد می شود و فرض H_1 که ادعای پژوهش می باشد تایید می شود. بنابراین می توان گفت صداقت و بی طرفی حسابرسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

جدول (۶) - نتایج آمار استنباطی

فرضیه ها	انحراف استاندارد	فاصله اطمینان	سطح معنی داری (sig)	مقدار t	نتیجه گیری
فرضیه اول	8/25	$7/52 \leq X \leq 8/48$	0/000	32/92	رد فرض H_0
فرضیه دوم	4/76	$06 \ 54/46 \leq X \leq$	0/000	31/58	رد فرض H_0
فرضیه سوم	6/47	$5/88 \leq X \leq 7/07$	0/000	21/67	رد فرض H_0
فرضیه چهارم	5/83	$\leq X \leq 6/50 \ 5/16$	0/000	17/24	رد فرض H_0

فرضیه سوم:

فرض H_0 : قوانین اخلاق مدارانه حسابرسان در حق الزحمه مشروط، حقوق تبلیغات، محاسبه کمیسیون، و استفاده از نوع سازمان و شهرت بر توانایی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر ندارد.

فرض H_1 : قوانین اخلاق مدارانه حسابرسان در حق الزحمه مشروط، حقوق تبلیغات،

محاسبه کمیسیون، و استفاده از نوع سازمان و شهرت بر توانایی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

برای بررسی این فرضیه، تعداد ۱۰ سؤالات در خصوص قوانین اخلاق مدارانه حسابرسان در حق الزحمه مشروط، حقوق تبلیغات، محاسبه کمیسیون، و استفاده از نوع سازمان و شهرت تهیه شد و با استفاده از مقیاس پنج نقطه ای لیکرت از "به هیچ وجه" تا "خیلی زیاد" طبقه بندی گردید. نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین ها که در جدول شماره ۶ آورده شده بیانگر این است که با مقدار معناداری $t=21/67$ و $p=0/00$ فرض H_0 فرضیه سوم رد می شود و فرض H_1 که ادعای پژوهش می باشد تایید می شود. بنابراین می توان گفت قوانین اخلاق مدارانه حسابرسان در حق الزحمه مشروط، حقوق تبلیغات، محاسبه کمیسیون، و استفاده از نوع سازمان و شهرت بر توانایی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

فرضیه چهارم:

فرض H_0 : تمامی جنبه های اخلاق مدارانه ی حرفه حسابرسی بر توانایی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر ندارد.

فرض H_1 : تمامی جنبه های اخلاق مدارانه ی حرفه حسابرسی بر توانایی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

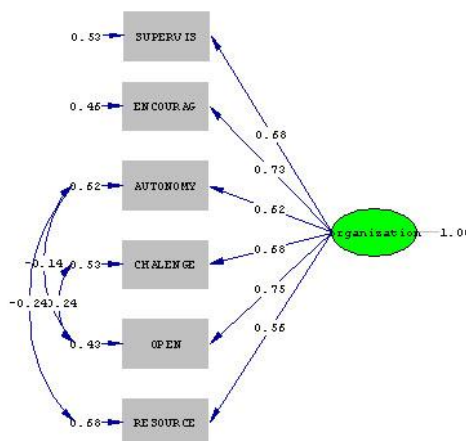
برای بررسی این فرضیه، تعداد ۲۵ سؤالات در خصوص تمامی جنبه های اخلاق مدارانه ی حرفه حسابرسی تهیه شد و با استفاده از مقیاس پنج نقطه ای لیکرت از "به هیچ وجه" تا "خیلی زیاد" طبقه بندی گردید. نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین ها که در جدول شماره ۶ آورده شده بیانگر این است که با مقدار معناداری $t=17/24$ و $p=0/00$ فرض H_0 فرضیه چهارم رد می شود و فرض H_1 که ادعای پژوهش می باشد تایید می شود. بنابراین می توان گفت تمامی جنبه های اخلاق مدارانه ی حرفه حسابرسی بر توانایی حسابرسان در کشف دستکاری اطلاعات تأثیر دارد.

تحلیل عاملی

جهت تحلیل عاملی تاییدی مقیاس عوامل اخلاق، در ابتدا هر کدام از ابعاد مورد تحلیل قرار گرفتند. بنابراین برای تایید معناداری مدل اندازه گیری متغیرهای عوامل اخلاقی تحلیل عاملی تایید با استفاده از مدل معادله های ساختاری و نرم افزار لیزرل صورت گرفت. شکل ۲ نشان دهنده روابط بین متغیرها در مدل های مفهومی ابعاد جو سازمانی می باشد.

دامنه مقبول شاخص های برازندگی و مقادیر این شاخص ها در تحلیل عاملی تاییدی نشان میدهد که مدل های اندازه گیری همه ابعاد عوامل اخلاقی موثر بر کشف دستکاری اطلاعات مالی

روا هستند. در ادامه، به منظور تایید معناداری روابط و مدل اندازه گیری متغیر مستقل (عوامل اخلاقی) تحلیل عاملی تاییدی با استفاده از مدل معادله‌های ساختاری انجام شد. شکل (۲) مدل اندازه گیری عوامل اخلاقی موثر بر کشف دستکاری اطلاعات مالی و نیز اعداد معناداری را نشان می‌دهد. با توجه به خروجی لیزرل مقدار χ^2/df ، $1/86$ بدست آمد که مقدار مناسبی است. پایین بودن این شاخص نشان دهند تفاوت اندک میان مدل مفهوی پژوهش باداده‌های مشاهده شده پژوهش است. همچنین خروجی میزان مناسب $RMSEA=0/05$ را برای مدل نشان می‌دهد. مقادیر $GFI=0/99$ و $AGFI=0/96$ نیز تخمین‌های بسیار مناسبی برای مدل هستند. مقادیر شاخص‌های برازندگی مدل عوامل اخلاقی موثر بر کشف دستکاری اطلاعات مالی نشان می‌دهد که ابعاد مختلف عوامل اخلاقی موثر بر کشف دستکاری اطلاعات مالی به درستی در قالب عامل عوامل اخلاقی موثر بر کشف دستکاری اطلاعات مالی جای گرفته‌اند.



Chi-Square=10.82, df=6, P-value=0.09402, RMSEA=0.05

شکل (۲): اعداد معناداری ضرایب مدل اندازه‌گیری عوامل اخلاقی

نتایج مربوط به ضرایب مسیر (بار عاملی) و مقادیر معناداری تی برای هریک از عوامل مورد بررسی در جدول شماره ۷ نمایش داده شده که همانطور که آزمون مقایسه میانگین‌ها عوامل موثر بر کشف اطلاعات دستکاری شده را تایید کرد، تحلیل عاملی نیز بیانگر آن است تمامی عوامل از با ضریب مسیر مطلوبی بر کشف دستکاری اطلاعات مالی موثر هستند.

جدول (7) - نتایج تحلیل عاملی تاییدی

نتیجه	t-value	بار عاملی	شاخص	متغیر مکنون
قبول	2/21	0/68	استقلال	
قبول	3/43	0/73	صداقت و بی طرفی	عوامل موثر بر کشف
قبول	2/86	0/62	قوانین اخلاق مدارانه	اطلاعات دستکاری شده
قبول	3/15	0/68	تمامی جنبه های اخلاق مدارانه حرفه ای	

بحث و نتیجه گیری

این مقاله کشف دستکاری اطلاعات و تأثیر اخلاق حساب‌رسان بر آن را مورد مطالعه قرار داد. دستکاری اطلاعات مالی اصطلاحی عام و در بر گیرنده همه توانایی‌های متعددی است که یک فرد قادر است با مهارت به کار گیرد تا مزایایی را با ارائه نادرست اطلاعات به دیگران بدست آورد. به عبارت دیگر، دستکاری اطلاعات اصطلاحی است که برای توصیف فرآیند فریب دادن، اعتماد و نیرنگ برای بدست آوردن نوعی منفعت از شخص یا اشخاص دیگر که معمولاً نفع مالی به کار برده می‌شود. دستکاری اطلاعات با اشتباه غیر عمدی بسیار تفاوت دارد برای اینکه دستکاری اطلاعات رخ دهد، شخص متقلب باید از روی عمد و از روی قصد برای بدست آوردن منفعت، دیگران را اغفال کند (وکیلی فرد، ۱۳۸۸).

نتایج تحقیقات گذشته بر این نکته تأکید دارند که کشف اطلاعات مالی دستکاری شده و وجود ارتباط دوستانه میان حساب‌رس و صاحبکار می‌تواند کیفیت کار حساب‌رس را کاهش دهد. اما از سوی دیگر، برخی دیگر از تحقیقات نیز نشان داده‌اند این موضوع باعث ارتقای کیفیت حساب‌رسی می‌شود.

آزمون فرضیه‌ها و آنالیز داده‌های این مطالعه نشان داد که توانایی حساب‌رسان برای کشف دستکاری اطلاعات مالی بوسیله قوانین اخلاق حساب‌رسی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. به طور خلاصه مطالعه نشان داد که وجود قوانین اخلاقی حساب‌رسان بر توانایی حساب‌رسان در کشف دستکاری اطلاعات مالی تأثیر دارد. بعبارت دیگر، همانطور که توانایی حساب‌رسان افزایش می‌یابد توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات مالی نیز افزایش می‌یابد. این نتیجه را می‌توان همسو با تحقیقات نورین (۱۹۸۸)، پی منگراف و همکاران (۲۰۰۷) و واتروبا و همکاران (۲۰۰۷) دانست که تأثیر محیط اخلاقی قوی‌تر بر کشف تقلب توسط حساب‌رسان را مطرح نمودند. نتیجه فوق را می‌توان به خاطر افزایش مسئولیت پاسخگویی مدیران حساب‌رسی نسبت به قوانین و مقررات توجیه کرد.

دومین نتیجه بدست آمده از این مطالعه اینست که توانایی حساب‌رسان در کشف دستکاری

اطلاعات مالی توسط صداقت و بی‌طرفی حساب‌برسان تحت تاثیر قرار می‌گیرد. مطالعه آشکار کرد که حساب‌برسانی که دارای صداقت بیشتر و بی‌طرف‌تر هستند توانایی کشف دستکاری اطلاعات توسط آنها بیشتر می‌شود. نتایج تحقیقات لینگ لی و همکاران (۲۰۱۴) و پیرز و سوینی (۲۰۰۶) نیز با نتیجه حاضر هم جهت می‌باشد که بیان می‌دارند عدالت، صداقت و بی‌طرفی حساب‌برسان تاثیر بسزایی در عملکرد آنها داشته باشد.

سومین نتیجه از مطالعه حاضر که با نتایج تحقیق چی شان (۲۰۱۳) همسو می‌باشد، این است که توانایی حساب‌برسان در کشف دستکاری اطلاعات مالی تحت تاثیر دیگر جنبه‌ها و قوانین اخلاق حساب‌برسی قرار می‌گیرد. مطالعه نشان می‌دهد که این چهار قانون اخلاق حساب‌برسان بر توانایی آنها در کشف دستکاری اطلاعات بیشتر از استقلال، صداقت و بی‌طرفی تاثیر می‌گذارد. و نتیجه آخر اینکه تمامی جنبه‌های اخلاق حساب‌برسی در مقادیرهای متفاوت بر توانایی کشف دستکاری اطلاعات موثرند. با نگاهی جزئی‌تر این مطالعه دریافت که توانایی حساب‌برسان در کشف دستکاری اطلاعات مالی تحت تاثیر تمامی قوانین اخلاقی است.

در نهایت، با توجه به نتایج پژوهش حاضر به قانون‌گذاران در حرفه حساب‌برسی پیشنهاد می‌شود که آیین رفتار حرفه‌ای در این زمینه و استانداردهای افشا نیازمند آن است که تقویت شود و همچنین حساب‌برسان سطوح مختلف تحصیلی، از استفاده رویه‌های یکسان حساب‌داری در طول زمان حمایت کنند تا قضاوت حساب‌برس و در نتیجه کیفیت حساب‌برسی کمتر تحت تاثیر رابطه مداری قرار گیرد.

فهرست منابع

۱. بنی مهد بهمن، بیگی هرچگانی ابراهیم (۱۳۹۱)، رابطه بین ارزش های فردی و نیات اخلاقی حساب‌رسان. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری سال هفتم. شماره چهارم.
۲. ثقفی علی، باباجانی (۱۳۸۷)، قضاوت حرفه ای در حسابرسی، رساله دکتری دانشگاه علامه طباطبایی.
۳. ثقفی علی، باباجانی، یگانه حساس (۱۳۸۵)، عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی، رساله دکتری دانشگاه علامه طباطبایی.
۴. خیراللهی فرشید، برزیده فرخ (۱۳۹۱)، مسئولیت پاسخ گوئی، هزینه های شهرت و رفتار فرصت طلبانه حساب‌رسان، رساله دکتری تیرماه ۱۳۹۱.
۵. رحیمی فروغ، اعتمادی حسین (۱۳۸۸)، بررسی تأثیر تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران بر استقلال ظاهری حساب‌رسان، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تربیت مدرس.
۶. صالحی مقدم محمدحسین، اسماعیل زاده علی (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین اخلاق و افشاء تقلب در موسسات حسابرسی، دومین کنفرانس بین المللی پژوهش های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری.
۷. عبداللهی حسین، بهرام فر نقی (۱۳۸۰)، بررسی دیدگاه مدیران مالی بنگاه های اقتصادی، مدیران سرمایه گذاری و حساب‌رسان مستقل راجع به استقلال حساب‌رس، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران.
۸. مقصودی امید، یگانه حساس (۱۳۸۹)، تأثیر آئین رفتار حرفه ای و تجربه بر قضاوت های شخصی، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علامه طباطبایی.
۹. ناظمی اردکانی مهدی، اعتمادی حسین (۱۳۸۸)، بررسی نقش تخصص صنعت حساب‌رس بر مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علوم اقتصادی.
۱۰. وکیلی فرد، بررسی ویژگیهای تقلب در صورتهای مالی (۱۳۸۸) مجله حسابدار سال بیست و چهارم شماره ۲۱۰ شهریور.

11. Amat, B., & Dowds. (1999). The Ethics of Creative Accounting. Working Paper. Central Lancashire University: England and Massey University: New Zealand.

12. Bolkaou, A. R. (2004). Accounting Theory (5th ed.). Thompson Learn.

13. Chih-shun .and fun-Hua kung. (2013) An investigation of Auditors , Responsibility for Fraud Detection in Taiwan. ISSN 1946-052X (2013. Vol 5 . No 1 .

14. Cromier. (2006). The Auditor's Assessment and Detection of Corporate fraud: Some Canadian Evidence. International Journal of Accounting, 3, 133-165.

15. Dahdouh, H. (2006). The Responsibility of Auditors Towards Detecting Fraudulent in the Financial Reports of Industrial Companies and the factors Affecting this Detection. *University of Damascus Journal*, 22(1).
16. Duska RF, Duska BS (2003). *Accounting Ethics*. Eight published. Blackwell Publishing, India. pp:5-25
17. Marcela Espinosa-Pike, Itsaso Barrainkua (۲۰۱۶). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review* 19 (1) (2016) 10–20.
18. Marianne, O. (2006). Audit Independence: Its Importance to the External Auditor's Role in Banking Regulation and Supervision. Retrieved from <http://mpa.ub.uni-muenchen.de/231/>
19. Marks, B. (2009). Ethics and Governance: Evolving responsibilities for audit committees resulting from the credit crunch. Working Paper, University of Johannesburg.
20. Matar, M., & Al Halabi, L. (2009). The Role of External Auditors in Restricting the Effects of Creative Accounting on the Credibility of Financial Data Issued by the Jordanian Shareholding Companies. Master Thesis, Middle East University.
21. Moldovan, R., Achim, S., & Avram, C. (2010). Fighting the Enemy of Fair View Principle-Getting to Know Creative Accounting. *Stinte Economice*.
22. Naser, K. (1993). *Creative Financial Accounting: Its Nature and Use*. Hemel Hempstead: Prentice Hall.
23. Posner, R. (1974). Theories of economic regulation' 5 Bell. *Journal of Economics and Management Science* .335-358. <http://dx.doi.org/10.2307/3003113>
24. Rabin, C. E. (2005). Determinants of Auditors' Attitudes Towards Creative accounting. *Meditari Accountancy Research*.13(2).67-88.
25. 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).
26. Yi-Hui Ho.(2007). Undergraduate accounting student perception of accounting ethics. A cross-cultural comparative study. A dissertation submitted to the faculty of the graduate school of the university of Minnesota. 335-358.