

بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و استراتژی حسابداری خلاق با استفاده از مدل پویا

اکرم تفتیان^۱

چکیده

هدف از پیاده‌سازی حسابداری خلاق، نشان دادن موقعیت مالی مورد نظر مدیریت شرکت است. از حسابداری خلاق می‌توان برای دست‌کاری اطلاعات مالی از شکل صحیح و دقیق آن با بهره‌برداری از قوانین موجود یا در بسیاری از موارد نادیده گرفتن یک یا چند قانون استفاده کرد. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر استراتژی حسابداری خلاق است. متغیر وابسته پژوهش استراتژی حسابداری خلاق، متغیر مستقل کیفیت حسابرسی است که معیارهای آن اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع حسابرِس، اظهار نظر حسابرِس و تخصص حسابرِس در صنعت می‌باشند. بدین منظور ۱۷۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ با روش حذف سیستماتیک انتخاب شدند و به منظور افزایش درجه اطمینان نسبت به نتایج حاصل از آزمون فرضیات، از روش پیشرفته گشتاورهای تعمیم‌یافته (پویا) استفاده شد. طبق یافته‌های پژوهش، در پویا بین معیارهای کیفیت حسابرسی (نوع حسابرِس، اندازه مؤسسه حسابرسی، اظهار نظر حسابرِس و تخصص حسابرِس در صنعت) و استراتژی حسابداری خلاق رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این پژوهش بینش‌های ارزشمندی را به ادبیات موجود در رابطه با مفاهیم کیفیت حسابرسی بر استراتژی حسابداری خلاق اضافه می‌کند و به مدیران و مؤسسات حسابرسی کشور کمک می‌کند تا رویکرد جدیدی را در طراحی و تبیین عوامل تعیین‌کننده حسابداری خلاق توسعه دهند.

کلید واژه‌ها: استراتژی حسابداری خلاق، کیفیت حسابرسی، مدل پویا.

۱. دانشیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. (مسئول مکاتبات) Taftiyan@iauyazd.ac.ir

پیشگفتار

حسابداری خلاق روشی برای دست کاری آمارهای حسابداری است که توسط حسابداران انجام می شود و از دانش خود در مورد مقررات حسابداری برای تغییر ارقام ارائه شده در گزارش های مالی یک کسب و کار استفاده می کنند (جبار، ۲۰۲۲). حسابداری خلاق از روش های حسابداری پذیرفته شده تشکیل شده است که از مقررات و قوانین تبعیت می کنند، اما برخلاف قوانین و مقرراتی هستند که تلاش می کنند به انجام برسانند (التایوی، ۲۰۲۲). حسابداری خلاق یک استراتژی است که برای توسعه یا تفسیر رویه های حسابداری به روشی فریبنده با هدف سوء استفاده از رویه ها و استانداردهای حسابداری که توسط مقامات حسابداری ایجاد می شوند، استفاده می شود. این نوع تمرین به منظور کمک به کسب و کار برای جلوگیری از گزارش کامل اعداد استفاده می شود (عبدالرحمانی و دوغان، ۲۰۲۱). حسابداری خلاق همچنین با نام های متعدد دیگری از جمله «هموارسازی درآمد»، «مدیریت سود» و «هموارسازی سود» استفاده می شود. برای سیستم های حسابداری محافظه کار، تمایل به «هموارسازی درآمد» (جایی که دارایی ها برای جبران سابقه زیان سالانه قرار می گیرند) گاهی اوقات به دلیل مقدار بالای ذخیره سازی که ایجاد می شود، تشدید می شود. درک مفاهیم مالی در دنیای شرکت بسیار مهم است. در حالی که حسابداری خلاق نوعی از تکنیک های حسابداری است که نه غیرقانونی و نه خارج از عرف تلقی می شود، روش هایی را توصیف می کند که در آن از تکنیک های حسابداری خاص استفاده می شود. منظور از حسابداری خلاق، ابزاری است که شرکت های خاصی برای استفاده از شکاف های موجود در روش ها و جایگزین های موجود به منظور بهبود تصویر شرکت در برابر ذینفعان، حتی اگر بر اساس واقعیت باشد. هم ذینفعان داخلی و هم ذینفعان خارجی تأثیر اساسی در تصمیماتی که در رابطه با صورت های مالی یک شرکت گرفته می شود دارند. ارزیابی عملکرد شرکت از طریق گزارش های مالی معیاری عینی از عملکرد شرکت است. اصل اولیه حسابداری نوآورانه، کشف مواردی است که در قانون و قوانین حسابداری به آن خلأهایی گفته می شود تا شرکت را با دیدی مثبت تر نشان دهد. از یک طرف، هموارسازی درآمد می تواند تأثیر مثبتی بر تجارت تجاری داشته باشد. از سوی دیگر، زمانی که به روشی سودمند انجام شود، هموارسازی درآمد می تواند به عملیات تجاری کمک کند، البته باید برای دستیابی به هدف نهایی شرکت به کار گرفته شود. سادگی فرامیزی قدرتمند است. با



این حال، در بسیاری از موارد، سازمان‌ها از چنین قدرتی با گسترش خود فراتر از مفاهیم ساده استفاده می‌کنند که منجر به نتایج فاجعه‌بار می‌شود. یک چیز مسلم است: حسابداری خلاق تقریباً همیشه برای گزارشگری حسابداری شرکتی مضر است (الاستال و همکاران، ۲۰۲۴). برای حساب‌رسان، این شیوه‌ها چالش مهمی است. حساب‌رسان وظیفه دارند اطمینان حاصل کنند که صورت‌های مالی یک دید منصفانه و دقیق از سلامت مالی شرکت مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و سایر الزامات نظارتی ارائه می‌دهد. با این حال، پیچیدگی فزاینده حسابداری خلاق، شناسایی این شیوه‌ها را برای حساب‌رسان چالش‌برانگیز می‌کند و کیفیت و دقت حسابرسی را به خطر می‌اندازد. همان‌طور که حسابداری خلاق پیچیده‌تر می‌شود، درک تأثیرات آن بر فرآیند حسابرسی برای حفظ یکپارچگی گزارشگری مالی بسیار مهم است (میچولک و همکاران، ۲۰۲۴).

حسابداری خلاق و تکنیک‌های آن

حسابداری خلاق روش‌هایی را توصیف می‌کند که به وسیله آن شرکت‌ها داده‌های مالی را در محدوده‌های قانونی تنظیم می‌کنند تا تصویر مطلوب‌تری از عملکرد مالی خود ترسیم کنند. اگرچه این تکنیک‌ها اغلب در محدوده‌های قانونی قرار دارند، اما می‌توانند با ارائه تصویری تحریف شده از سلامت مالی شرکت، سهامداران را گمراه کنند. ادبیات چندین روش رایج حسابداری خلاق را شناسایی می‌کند:

هموارسازی درآمد: سازمان‌ها درآمد را در طول دوره‌ها توزیع می‌کنند تا نتایج مالی باثبات‌تری ارائه کنند و از نوسانات سود زیاد اجتناب کنند (عبدالرحمانی و دوغان، ۲۰۲۱).

شناسایی درآمد تهاجمی: این شامل شناسایی درآمد پیش از موعد برای افزایش سودآوری جاری است که اغلب برای دستیابی به اهداف مالی استفاده می‌شود. **تعویق هزینه:** تغییر شناسایی هزینه به دوره‌های آتی می‌تواند سودهای کوتاه مدت را افزایش دهد، بر حاشیه سود تأثیر بگذارد و به طور بالقوه منجر به اقدامات مالی ناپایدار شود. **تأمین مالی خارج از ترازنامه:** نگه داشتن بدهی خارج از ترازنامه، توهم نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام پایین‌تر را ایجاد می‌کند که ممکن است سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را در مورد مشخصات ریسک مالی شرکت گمراه کند. این شیوه‌ها که در بخش‌های مختلف رایج است، چالش‌های مهمی را برای حساب‌رسان ایجاد می‌کند

که باید بین تعدیل‌های استاندارد حسابداری و شیوه‌های حسابداری خلاقانه گمراه‌کننده بالقوه تفاوت قائل شوند (جبار، ۲۰۲۲).

کیفیت حسابداری و عوامل تعیین‌کننده آن

کیفیت حسابداری نشان‌دهنده توانایی حسابرسان برای شناسایی و گزارش تحریف‌های مهم در صورت‌های مالی است. تحقیقات بر استقلال، عینیت، تخصص فنی و استانداردهای اخلاقی به عنوان عوامل اساسی در کیفیت حسابداری تأکید می‌کند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). حسابداری خلاق چالشی را برای این عوامل ایجاد می‌کند، زیرا شناسایی تحریفات مالی را پیچیده می‌کند.

استقلال و عینیت: استقلال برای حسابرسان برای ارائه ارزیابی‌های بی‌طرفانه حیاتی است، اما شیوه‌های حسابداری خلاقانه می‌توانند رابطه حسابرسان و مشتری را تحت فشار قرار دهند و تضاد منافع بالقوه ایجاد کنند (میچولک و همکاران، ۲۰۲۴). **مهارت فنی:** با روش‌های حسابداری خلاقانه پیچیده‌تر، حسابرسان به مهارت‌های پیشرفته و دانش حسابداری قانونی برای شناسایی دستکاری‌های ظریف نیاز دارند (فرانسیس، ۲۰۰۴).

چندین نظریه به توضیح رابطه پیچیده بین حسابداری خلاق و کیفیت حسابداری کمک می‌کند:

نظریه نمایندگی: این نظریه تنش بین مدیران (نمایندگان) و سهامداران (مدیران) را بررسی می‌کند، زیرا مدیران ممکن است در حسابداری خلاقانه برای برآوردن معیارهای عملکرد خاص شرکت کنند و مسئولیت‌های حسابرسان را پیچیده کنند. **نظریه عدم تقارن اطلاعاتی:** شیوه‌های حسابداری خلاقانه شکاف اطلاعاتی بین مدیریت و ذینفعان خارجی را افزایش می‌دهد و تأیید صحت را برای حسابرسان دشوار می‌کند. **نظریه خطر اخلاقی:** خطر اخلاقی نشان می‌دهد که مدیران، با علم به اینکه ممکن است با پیامدهای کامل مواجه نشوند، انگیزه دارند تا نتایج مالی را برای منافع شخصی تنظیم کنند که چالش‌های بیشتری را برای حسابرسان ایجاد می‌کند که هدف آن‌ها ارزیابی منصفانه است (دی فوند و ژانگ، ۲۰۱۴).



مکانیسم‌های تأثیر حسابداری خلاق بر کیفیت حسابرسی

تکنیک‌های حسابداری خلاق، فرآیند حسابرسی را با اصلاح نامحسوس داده‌های مالی پیچیده می‌کنند و اغلب تشخیص ناسازگاری‌ها یا ارائه‌های نادرست عمدی را برای حساب‌برسان دشوار می‌سازند.

پیچیدگی دست‌کاری: تکنیک‌های حسابداری خلاقانه، از جمله هموارسازی درآمد و شناسایی اولیه درآمد، می‌تواند دشوار باشد زیرا آن‌ها اغلب در محدوده قانونی عمل می‌کنند. این تکنیک‌ها «مناطق خاکستری» را در گزارش‌دهی ایجاد می‌کنند و حساب‌برسان را به چالش می‌کشند تا بین روش‌های حسابداری مجاز و تعدیلات فریبنده با هدف گمراه کردن تفاوت قائل شوند (میچولک و همکاران، ۲۰۲۴). **فشار استقلال:** رابطه حرفه‌ای بین حساب‌برسان و مشتریان، به ویژه در تعاملات طولانی‌مدت، ممکن است حساب‌برسان را تشویق کند که چشم خود را بر روی برخی از شیوه‌های حسابداری خلاقانه ببندند تا از تعارض اجتناب کنند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). این پویایی می‌تواند استقلال را از بین ببرد و بی‌طرفی مورد نیاز برای حسابرسی‌های کامل را به خطر بیندازد.

محدودیت‌های عینی و شناسایی: مرزهای مبهم بین تعدیل‌های مشروع و تکنیک‌های حسابداری خلاقانه، عینیت حساب‌برسان را کاهش می‌دهد. این ابهام خطر نظارت را افزایش می‌دهد و در نتیجه بر ثبات حسابرسی و قابلیت اطمینان کلی تأثیر می‌گذارد (برنان و سولومون، ۲۰۰۸).

تأثیر بر مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی کلیدی

شیوه‌های حسابداری خلاق مانع از عوامل اساسی تعریف‌کننده کیفیت حسابرسی، به ویژه استقلال، شک و تردید و مهارت فنی می‌شود.

شک و تردید حرفه‌ای: انتظار می‌رود حساب‌برسان سطح بالایی از شک و تردید را اعمال کنند، به ویژه در هنگام کار با واحدهای مستعد حسابداری خلاق. با این حال، روش‌های مورد استفاده در حسابداری خلاق اغلب از روش‌های استاندارد حسابرسی بهره‌برداری می‌کنند که حفظ شک و تردید مناسب و زیر سؤال بردن معاملات پیچیده را برای حساب‌برسان چالش‌برانگیز می‌سازد (عابد و همکاران، ۲۰۲۲). **مهارت و دانش فنی:** با پیچیده‌تر شدن حسابداری خلاق، حساب‌برسان به مهارت‌های قانونی و تحلیلی تخصصی برای شناسایی دست‌کاری‌های مالی ظریف نیاز دارند

(فرانسیس، ۲۰۰۴). بدون تخصص فنی پیشرفته، حسابرسان ممکن است تنظیماتی را که بر کیفیت حسابداری تأثیر می‌گذارد نادیده بگیرند. **محدودیت‌های نظارتی:** درحالی که استانداردهای حسابداری مانند استانداردهای بین‌المللی حسابداری دستورالعمل‌های کلی را ارائه می‌دهند، ممکن است پیچیدگی‌های حسابداری خلاق را به طور کامل پوشش ندهند. حسابرسان اغلب برای به‌کارگیری این چارچوب‌ها در رویه‌های حسابداری مبهم که اگرچه قانونی هستند، ممکن است ذینفعان را گمراه کنند، تلاش می‌کنند (الاستال و همکاران، ۲۰۲۴).

بررسی پیشینه تحقیق نشان می‌دهد که بر اساس نتایج تحقیق ایمنی و سید نژاد فهیم (۱۴۰۳) مؤلفه‌های حسابداری خلاق بر کیفیت گزارشگری مالی بانک‌ها تأثیر معنی‌دار دارد. همچنین مسئولیت اجتماعی در تعدیل رابطه بین حسابداری خلاق و کیفیت گزارشگری مالی بانک‌ها به سمت مزیت‌های رقابتی را تعدیل می‌کند. یافته‌های پژوهش اسدی و همکاران (۱۴۰۳) در بخش کیفی چارچوبی متناسب با ۳ مضمون فراگیر؛ ۶ مضمون سازمان دهنده و ۲۶ مضمون پایه را نشان داد. از طرف دیگر در بخش کمی ۴ ربع ماتریسی بر اساس دو محور پیشران‌های حاکمیتی و پیشران‌های کنترل داخلی شناسایی شد. همچنین مشخص گردید، مهم‌ترین سناریوی بروز حسابداری خلافتانه که می‌تواند مشروعیت اخلاقی گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد، ضعف تمرکزگرایی ساختاری در اثربخشی کنترل داخلی می‌باشد. کلانتری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی ۲۱ مضمون گزاره‌ای به عنوان محرک‌ها یا علل زمینه‌ای حسابداری خلاق را تعیین کرده‌اند. مالکیت خانوادگی مبنای ساختار شرکت به عنوان مؤثرترین مضمون گزاره‌ای بروز حسابداری خلاق قلمداد شده است که می‌تواند کارکردهای شرکت‌های بازار سرمایه را به سمت احتمال تحریف بالاتر هدایت نماید. طبق نتایج تحقیق محمدی و همکاران (۱۴۰۲) حسابداری خلافتانه بر ادراک ناهمگون سرمایه‌گذاران تأثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع نتیجه کسب شده گویایی این واقعیت است که حسابداری خلافتانه که بخشی از فرآیندی فرصت طلبانه‌ای محسوب می‌شود که تحت انگیزه‌های فردی، ساختاری و فراساختاری به ناهمگونی ادراک سرمایه‌گذاران منتج می‌گردد.

بر اساس نتایج پژوهش الاستال و همکاران (۲۰۲۴) سخت‌گیری محیط نظارتی، استقلال حسابرس و پذیرش استانداردهای حسابداری بین‌المللی، همگی تأثیر قابل‌توجهی بر اثربخشی

حسابرسی‌های مستقل در کاهش روش‌های حسابداری خلاق دارند. علاوه بر این، مسائل اخلاقی، به‌ویژه آن‌هایی که مربوط به استقلال حسابرس است، به‌عنوان متغیرهای کلیدی در حفاظت از یکپارچگی فرآیند حسابرسی ظاهر می‌شوند. نتایج پژوهش التایوی (۲۰۲۲) نشان داد که شیوه‌های حسابداری خلاقانه در هر یک از (صورت وضعیت مالی، صورت سود و زیان، صورت حقوق صاحبان سهام، صورت جریان وجوه نقد) بر اعتبار گزارش‌های مالی در بانک‌های تجاری تأثیر دارد. همچنین، یافته‌ها حاکی از تأثیر کمیته حسابرسی در تعدیل رابطه بین شیوه‌های حسابداری خلاقانه و اعتبار گزارش‌های مالی در بانک‌های تجاری است. بر اساس یافته‌های پژوهش آنگرنی و لاترینی (۲۰۲۱) اخلاق حسابرس تأثیر منفی قابل توجهی بر توانایی حساب‌برسان در کشف شیوه‌های حسابداری خلاقانه دارد که نشان می‌دهد وقتی حسابرس شیوه‌های حسابداری خلاقانه را در صورت‌های مالی تشخیص می‌دهد، حسابرس ترجیح می‌دهد اخلاق را نادیده بگیرد و در نتیجه یافته‌های واقعی را نادیده می‌گیرد. در این میان، دوره تصدی حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر توانایی حساب‌برسان در کشف شیوه‌های حسابداری خلاقانه دارد که نشان می‌دهد هر چه دوره تصدی حسابرسی طولانی‌تر یا دوره کار حسابرسی طولانی‌تر باشد، توانایی حسابرس در کشف شیوه‌های حسابداری خلاقانه در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد.

نظر به اهمیت مقوله کیفیت حسابرسی و تأثیر آن بر استراتژی حسابداری خلاق و با توجه به خلأهای موجود در شرکت‌های بورسی جامعه آماری پژوهش و لزوم توجه به عوامل تأثیرگذار در کاهش استراتژی حسابداری خلاق، در این پژوهش به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر استراتژی حسابداری خلاق پرداخته شده است و مسئله اصلی تحقیق این است که آیا کیفیت حسابرسی بر استراتژی حسابداری خلاق تأثیر دارد؟

بر اساس اهداف و سؤالات تحقیق، فرضیه‌های زیر تدوین شد:

فرضیه ۱. اندازه مؤسسه حسابرسی بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد.

فرضیه ۲. نوع حسابرس بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد.

فرضیه ۳. اظهار نظر حسابرس بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد.

فرضیه ۴. تخصص حسابرس در صنعت بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نتیجه اجرای آن، یک پژوهش کاربردی، از دیدگاه فرایند اجرا، کمی، از نظر منطق اجرا، قیاسی-استقرایی، از دیدگاه هدف اجرا، تحلیلی توصیفی و از نظر بعد زمانی یک پژوهش طولی-گذشته‌نگر است. برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات پژوهش به روش اسناد کاوی از روش میدانی و پایگاه‌های اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران، سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استفاده شده است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رویکرد مدل پویا جهت برآورد مدل‌های مرتبط با فرضیه‌ها بهره گرفته شده است. تفاوت اصلی رویکرد مدل ایستا و پویا در روش برآورد مدل است. مدل ایستا تنها توانایی بررسی اثر جاری متغیر مستقل و کنترلی بر روی متغیر وابسته را دارد که برای برآورد، از رگرسیون پانل دیتا اثرات ثابت یا تصادفی بهره می‌برد اما رویکرد پویا از تکنیک پانل پویا مبتنی بر روش گشتاورهای تعمیم‌یافته آرانو و باند استفاده می‌نماید. این روش چند ویژگی خاص داشته که باعث پویایی مدل می‌شود؛ این ویژگی‌ها استفاده از گشتاور در محاسبات و بررسی اثرات گذشته متغیر مستقل بر دوره جاری متغیر وابسته است. همچنین اثر وقفه متغیر وابسته در مدل باعث حذف اثر تاریخی متغیر وابسته بر روی خودش می‌شود (کفاش پور و همکاران، ۱۳۹۸). به کار بردن روش پویا پانل دیتای پویا مزیت‌های همانند حذف تورش‌های موجود در رگرسیون‌های مقطعی است که نتیجه آن تخمین‌های دقیق‌تر، با کارایی بالاتر و هم خطی کمتر در پویا پانل دیتای پویا خواهد بود. در پژوهش حاضر از رویکرد پویا استفاده شده است تا اثر دوره گذشته متغیرهای وابسته بر دوره جاری مشخص شود. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در این پژوهش برای این که نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری موردنظر باشد، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. برای این منظور ۵ معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده و مابقی حذف می‌شوند. شرایط روند انتخاب نمونه به صورت زیر می‌باشد:

۱- شرکت تا قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا پایان سال

۱۴۰۲ در بورس فعال باشند.

- ۲- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد و شرکت طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ سال مالی و نوع فعالیت خود را تغییر نداده باشند.
- ۳- به لحاظ ساختار گزارشگری جداگانه‌ای که شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی (لیزینگ ها و بیمه‌ها و هلدینگ ها و بانک‌ها و مؤسسات مالی) دارند از نمونه حذف می‌شوند.
- ۴- شرکت‌ها وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه نداشته باشند.
- ۵- اطلاعات مالی آن‌ها در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۲ در دسترس باشد.
- در نهایت با اعمال این محدودیت‌ها، ۱۷۸ شرکت، به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد. پس از طبقه‌بندی اطلاعات شرکت‌های نمونه در نرم‌افزار Excel، برای شمارش فراوانی کلمات افشای آینده‌نگر در هر گزارش از نرم‌افزار مکس کیودا و سپس از نرم‌افزار ایویوز برای تحلیل‌های آماری استفاده شد.
- روش پویا تخمین زننده قدرتمندی است که برخلاف روش حداکثر راست نمایی نیاز به اطلاعات دقیق توزیع جملات ندارد که این روش مبتنی بر این فرض است که جملات اخلاقی در معاملات با مجموعه متغیرهای ابزاری غیر همبسته می‌باشند. مدل‌های اثرات ثابت یا تصادفی به لحاظ آنکه ممکن است جمله خطا با متغیرهای تأخیری، همبستگی داشته باشد، می‌تواند منجر به ارائه برآورد کننده ناسازگار و یا تورش شود هنگامی که در مدل داده‌های تلفیقی، متغیر وابسته به‌صورت وقفه در سمت راست مدل ظاهر می‌شود دیگر برآورد ایستا سازگار نخواهد بود. بر اساس اهداف و فرضیه‌ها، مدل‌های پژوهش (جدول ۱) طراحی شد:

جدول (۱). مدل‌های پژوهش

فرضیه	مدل
فرضیه ۱	$\text{Creative Accounting Strategy}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Creative Accounting Strategy}_{i,t-1} + \beta_2 \text{BIG}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} + \beta_4 \text{Size}_{i,t} + \beta_5 \text{growth}_{i,t} + \beta_6 \text{age}_{i,t} + \text{Year Fixed Effect}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$
فرضیه ۲	$\text{Creative Accounting Strategy}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Creative Accounting Strategy}_{i,t-1} + \beta_2 \text{ATYPE}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} + \beta_4 \text{Size}_{i,t} + \beta_5 \text{growth}_{i,t} + \beta_6 \text{age}_{i,t} + \text{Year Fixed Effect}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$
فرضیه ۳	$\text{Creative Accounting Strategy}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Creative Accounting Strategy}_{i,t-1} + \beta_2 \text{opinion}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} + \beta_4 \text{Size}_{i,t} + \beta_5 \text{growth}_{i,t} + \beta_6 \text{age}_{i,t} + \text{Year Fixed Effect}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$
فرضیه ۴	$\text{Creative Accounting Strategy}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Creative Accounting Strategy}_{i,t-1} + \beta_2 \text{AUDSPEC}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} + \beta_4 \text{Size}_{i,t} + \beta_5 \text{growth}_{i,t} + \beta_6 \text{age}_{i,t} + \text{Year Fixed Effect}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$

متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها

متغیر وابسته

استراتژی حسابداری خلاق: در این پژوهش از مدل اقلام تعهدی اختیاری که مبتنی بر مدل جونز می‌باشند به عنوان متغیر وابسته برای سنجش استراتژی حسابداری خلاق استفاده شده است. در این مدل در اولین قدم، ارتباط مجموع اقلام تعهدی برای یک دوره زمانی مشخص که به دوره معروف است، با متغیرهای فروش و اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، از طریق رابطه ۱ برآورد می‌گردد:

$$(TA_{it}) / (A_{it-1}) = \alpha_1 (1 / (A_{it-1})) + \alpha_2 (\Delta REV_{it} / (A_{it-1})) + \alpha_3 (PPE_{it} / (A_{it-1})) \quad (1)$$

که در آن:

TA: هزینه استهلاک - (حصه جاری بدهی‌های بلندمدت - بدهی‌های جاری) - (وجوه نقد - دارایی‌های جاری) / $A_{i,t-1}$: جمع دارایی‌های شرکت i در سال $t-1$: $\Delta REV_{i,t}$: تغییرات درآمد فروش شرکت i در سال t نسبت به سال $t-1$: PPE_{it} : مبلغ ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال t

برای کاهش ناهمسانی واریانس همه متغیرها بر جمع دارایی‌های اول دوره تقسیم می‌شوند پس از تخمین پارامترهای مدل بالا از طریق مدل‌های سری زمانی یا مقطعی، اقلام تعهدی غیر اختیاری به شرح زیر برای «دوره برآورد» حساب می‌شود:

$$NDA_{it} / A_{it-1} = TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_1 [1 / A_{it-1}] + \alpha_2 [\Delta REV_{it} / A_{it-1}] + \alpha_3 [PPE_{it} / A_{it-1}] + \varepsilon_i \quad (2)$$

در مرحله آخر، اقلام تعهدی اختیاری به شرح زیر حساب می‌شود:

$$DA_{i,t} = (TA_{i,t}) / (A_{i,t-1}) - NDA_{i,t} \quad (3)$$

متغیرهای مستقل

در این پژوهش از متغیرهای زیر به عنوان معیار کیفیت حسابداری استفاده شده است:

اندازه مؤسسه حسابداری: در این پژوهش، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابداری یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابداری مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد (یگانه و آذینفر، ۱۳۸۹). **نوع حسابرس:** متغیر کیفی است با مقدار صفر و یک. چنانچه حسابرس مستقل شرکت بر اساس طرح طبقه‌بندی حسابرسان که سازمان بورس

و اوراق بهادار تهران انجام داده است، در طبقه اول قرار داشته باشد، متغیر نوع حسابرِس در ارتباط با شرکت مربوطه برابر با یک است؛ و چنانچه حسابرِس مستقل شرکت بر اساس طرح طبقه‌بندی سازمان بورس در طبقات دوم، سوم و چهارم قرار داشته باشد، مقدار متغیر نوع حسابرِس در ارتباط با شرکت مربوطه برابر با صفر خواهد بود (تفتیان و همکاران، ۱۴۰۲). **اظهار نظر حسابرِس:** متغیر کیفی است که برای اظهار نظر مقبول عدد یک، اظهار نظر مشروط عدد ۵،۰ و برای سایر موارد عدد صفر در نظر گرفته شده است (تفتیان و کاکایی سبزه خانی، ۱۴۰۱). **تخصّص حسابرِس در صنعت:** تخصّص حسابرِس در صنعت به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک موسسه‌ی حسابرِسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت، تعریف می‌شود در صورتی که حسابرِس متخصّص باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد.

در پژوهش حاضر متغیرهای کنترلی بر اساس مقاله (آدو و همکاران، ۲۰۲۲) انتخاب و اندازه‌گیری شده‌اند:

اندازه شرکت: این متغیر برحسب لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام شرکت در پایان سال محاسبه شده است. اهرم مالی: برای سنجش اهرم شرکت از نسبت بدهی که از تقسیم ارزش دفتری جمع بدهی‌ها بر جمع دارایی‌ها به دست می‌آید، استفاده شده است. سابقه شرکت در بورس: بیانگر سال‌هایی است که از زمان درج نام شرکت در بورس اوراق بهادار تهران گذشته است. نسبت رشد شرکت: نشان‌دهنده نرخ رشد فروش شرکت است که نشان‌دهنده نرخ رشد فروش نسبت به سال گذشته است.

یافته‌های پژوهش

قبل از برآورد مدل رگرسیون بر روی داده‌ها، لازم است مانایی تک‌تک متغیرها بررسی شود چون در صورتی که متغیرها نامانا باشند، باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. در این تحقیق برای بررسی مانایی متغیرها برای داده‌های ترکیبی، از آزمون لوین-لین چوی استفاده می‌شود.

جدول (۲). نتایج آزمون ایستایی لوین، لین و چوی

نام متغیر	آماره	احتمال
اندازه مؤسسه حسابداری	-۱۶/۲۵	۰/۰۰
اظهار نظر حسابرسان	-۱۳/۷۶	۰/۰۰
نوع حسابرسان	-۱۸/۹۱	۰/۰۰
تخصص حسابرسان در صنعت	-۱۲/۵۹	۰/۰۰
اقلام تعهدی اختیاری	-۲۲/۸۲	۰/۰۰
اندازه شرکت	-۱۴/۳۸	۰/۰۰
اهرم مالی شرکت	-۱۹/۶۶	۰/۰۰
نسبت رشد شرکت	-۲۰/۹۰	۰/۰۰
سابقه شرکت در بورس	-۱۸/۴۶	۰/۰۰

فرض صفر در آزمون لوین، لین و چوی وجود ریشه واحد یا به طور معادل، عدم مانایی متغیرها می‌باشد که اگر مقدار سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ باشد فرض صفر رد می‌شود و متغیرها مانا هستند. خلاصه نتایج این آزمون در جدول ۲ ارائه شده است. با توجه به جدول ۲ مقدار سطح معنی‌داری آزمون لوین-لین چوی برای همه متغیرها کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرض صفر رد می‌شود و متغیرها (مانا) هستند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

آزمون اعتبار ابزارها و همبستگی سریالی جملات خطا در مدل پویا

از آزمون L هانسن جهت اعتبار ابزارها استفاده می‌شود. فرضیه صفر برای این آزمون این است که ابزارها معتبر هستند. همان‌طور که در جداول زیر مشاهده می‌شود مقدار سطح معنی‌داری آزمون L در دو مدل بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، در نتیجه فرض صفر آزمون (معتبر بودن ابزارها) پذیرفته می‌شود و می‌توان گفت که متغیرهای ابزاری استفاده‌شده در این مدل مناسب هستند. همچنین نتایج دو آزمون همبستگی سریالی مرتبه اول و دوم در هر دو مدل نشان می‌دهد مقدار سطح معنی‌داری آماره آزمون همبستگی سریالی مرتبه دوم بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرض صفر پذیرفته می‌شود که نشان می‌دهد همبستگی سریالی مرتبه دوم در جملات خطا وجود ندارد.



فرضیه ۱: اندازه مؤسسه حسابرسی بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد.

نتایج آزمون فرضیه اول با رویکرد GMM در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول (۳). نتایج فرضیه ۱

Creative Accounting Strategy _{i,t} = $\beta_0 + \beta_1$ Creative Accounting Strategy _{i,t-1} + β_2 BIG _{i,t} + β_3 Lev _{i,t} + β_4 Size _{i,t} + β_5 growth _{i,t} + β_6 age _{i,t} + Year Fixed Effect _{i,t} + $\varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای مدل	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	-۰/۰۵۷۸	۰/۰۲۱۸	-۲/۵۳۳۳	۰/۰۰۹۳
اندازه مؤسسه حسابرسی	۰/۰۵۰۹	۰/۰۲۵۰	۲/۰۳۶۲	۰/۰۴۳۴
اهرم مالی	-۰/۰۷۳۷	۰/۰۲۶۷	-۲/۷۵۵۵	۰/۰۰۶۶
اندازه شرکت	۰/۰۰۶۵	۰/۰۱۸۲	۰/۳۵۸۹	۰/۷۲۰۱
نسبت رشد شرکت	۰/۰۰۸۲	۰/۰۰۳۴	۲/۴۲۰۸	۰/۰۱۶۶
سابقه شرکت در بورس	-۰/۰۹۱۳۴	۰/۰۶۸۳۰	-۳/۳۳۷۴	۰/۰۰۰۲
وقفه استراتژی حسابداری خلاق	۰/۵۵۸۶	۰/۴۸۰۹	۱/۱۶۱۶	۰/۲۴۸۵
آزمون تشخیص	آماره	معناداری	نتیجه	
آماره J	۱۵/۲۳	۰/۲۴	اعتبار ابزارها	
AR (1)	-۱۵/۳۰	۰/۰۰	همبستگی سریالی مرتبه دوم در	
AR (2)	-۱/۲۵	۰/۲۱	جملات خطا وجود ندارد	

طبق نتایج حاصل از جدول شماره ۳ در رویکرد پویا مقدار آماره J مربوط به آزمون سارگان و هانسن ۰/۲۴ است و اعتبار ابزارها تأیید می‌شود. با توجه به نتایج آزمون آرلانو و باند، احتمال آماره M در وقفه اول ۰/۰۰، کمتر از ۰/۰۱ و در وقفه دوم با احتمال ۰/۲۱، بیشتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرض صفر پذیرفته می‌شود که نشان می‌دهد همبستگی سریالی مرتبه دوم در جملات خطا وجود ندارد و آزمون آرلانو و باند اعتبار الگو را تأیید می‌کند. یافته‌های جدول ۳ نشان می‌دهد مقدار سطح معنی‌داری آماره t برای متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی ۰/۰۴۳۴ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، لذا فرض صفر رد می‌شود و در نتیجه اندازه مؤسسه حسابرسی بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد و در نتیجه فرضیه ۱ پذیرفته می‌شود. با توجه به ضریب متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی

که مثبت است، نتیجه می‌شود بین اندازه مؤسسه حسابداری و استراتژی حسابداری خلاق رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۲: نوع حسابداری بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد.

نتایج آزمون فرضیه دوم با رویکرد GMM در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول (۴). نتایج فرضیه ۲

Creative Accounting Strategy _{i,t} = $\beta_0 + \beta_1 \text{Creative Accounting Strategy}_{i,t-1} + \beta_2 \text{ATYPE}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} + \beta_4 \text{Size}_{i,t} + \beta_5 \text{growth}_{i,t} + \beta_6 \text{age}_{i,t} + \text{Year Fixed Effect}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای مدل	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	-۷/۰۰۸	۲/۹۳۰	-۲/۳۹۱	۰/۰۱۷
نوع حسابداری	۰/۰۳۲	۰/۰۱۰	۳/۱۹۴	۰/۰۰۱
اهرم مالی	۰/۱۳۶	۰/۰۶۲	۲/۱۹۰	۰/۰۲۹
اندازه شرکت	۱/۵۵۷	۰/۳۵۳	۴/۳۹۹	۰/۰۰۰
نسبت رشد شرکت	-۰/۴۱۱	۰/۱۳۷	-۲/۹۸۹	۰/۰۰۳
سابقه شرکت در بورس	۰/۰۸۹	۰/۱۱۳	۰/۷۹۲	۰/۴۲۹
وقفه استراتژی حسابداری خلاق	۰/۸۹۳	۰/۲۱۰	۴/۲۴۴	۰/۰۰۰
آزمون تشخیص	آماره	معناداری	نتیجه	
آماره J	۱۶/۸۸۰	۰/۳۲	اعتبار ابزارها	
AR (۱)	-۴/۹۵۷	۰/۰۰	همبستگی سریالی مرتبه دوم در	
AR (۲)	-۰/۳۷۷	۰/۷۰	جملات خطا وجود ندارد	

طبق نتایج حاصل از جدول شماره ۴ در رویکرد پویا مقدار آماره J مربوط به آزمون سارگان و هانسن ۰/۳۲ است و اعتبار ابزارها تأیید می‌شود. با توجه به نتایج آزمون آرانو و باند، احتمال آماره M در وقفه اول ۰/۰۰، کمتر از ۰/۰۱ و در وقفه دوم با احتمال ۷۰، بیشتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرض صفر پذیرفته می‌شود که نشان می‌دهد همبستگی سریالی مرتبه دوم در جملات خطا وجود ندارد و آزمون آرانو و باند اعتبار الگو را تأیید می‌کند. یافته‌های جدول ۴ نشان می‌دهد مقدار سطح معنی‌داری آماره t برای متغیر نوع حسابداری ۰/۰۰۱ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، لذا فرض صفر رد می‌شود و در نتیجه نوع حسابداری بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد و در

نتیجه فرضیه ۲ پذیرفته می‌شود. با توجه به ضریب متغیر نوع حسابرس که مثبت است، نتیجه می‌شود بین نوع حسابرس و استراتژی حسابداری خلاق رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۳: اظهار نظر حسابرس بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد.

نتایج آزمون فرضیه سوم با رویکرد GMM در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول (۵). نتایج فرضیه ۳

Creative Accounting Strategy $_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Creative Accounting Strategy }_{i,t-1} + \beta_2 \text{ opinion }_{i,t} + \beta_3 \text{ Lev}_{i,t} + \beta_4 \text{ Size}_{i,t} + \beta_5 \text{ growth}_{i,t} + \beta_6 \text{ age}_{i,t} + \text{Year Fixed Effect}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای مدل	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	۳/۵۳۹	۰/۷۹۸	۴/۴۳۳	۰/۰۰۰
اظهار نظر حسابرس	۰/۷۵۶	۰/۲۴۰	۳/۱۴۵	۰/۰۰۱
اهرم مالی	-۰/۷۷۳	۰/۳۰۳	-۲/۵۵۱	۰/۰۱۱
اندازه شرکت	-۱/۹۸۱	۰/۵۸۵	-۳/۳۸۵	۰/۰۰۰
نسبت رشد شرکت	۰/۱۲۳	۰/۰۶۱	۲/۰۱۴	۰/۰۴۴
سابقه شرکت در بورس	۰/۰۰۱	۰/۰۲۸	۰/۰۶۴	۰/۹۴۸
وقفه استراتژی حسابداری خلاق	۰/۳۳۷	۰/۱۳۴	۲/۵۱۸	۰/۰۱۳
آزمون تشخیص	آماره	معناداری	نتیجه	
آماره J	۱۵/۱۹۵	۰/۴۳	اعتبار ابزارها	
AR (۱)	-۲/۴۰۳	۰/۰۱۶	همبستگی سریالی مرتبه دوم در جملات	
AR (۲)	-۱/۵۹۰	۰/۱۱۳	خطا وجود ندارد	

طبق نتایج حاصل از جدول شماره ۵ در رویکرد پویا مقدار آماره J مربوط به آزمون سارگان و هانسن ۰/۴۳ است و اعتبار ابزارها تأیید می‌شود. با توجه به نتایج آزمون آرلانو و باند، احتمال آماره M در وقفه اول ۰/۰۱۶، کمتر از ۰/۰۱ و در وقفه دوم با احتمال ۱/۱۱۳، بیشتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه فرض صفر پذیرفته می‌شود که نشان می‌دهد همبستگی سریالی مرتبه دوم در جملات خطا وجود ندارد و آزمون آرلانو و باند اعتبار الگو را تأیید می‌کند. یافته‌های جدول ۵ نشان می‌دهد مقدار سطح

معنی‌داری آماره t برای متغیر اظهار نظر حسابرس $0/001$ و کمتر از سطح خطای $0/05$ است، لذا فرض صفر رد می‌شود و در نتیجه اظهار نظر حسابرس بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد و در نتیجه فرضیه ۳ پذیرفته می‌شود. با توجه به ضریب متغیر اظهار نظر حسابرس که مثبت است، نتیجه می‌شود بین اظهار نظر حسابرس و استراتژی حسابداری خلاق رابطه مثبت وجود دارد.

فرضیه ۴: تخصص حسابرس در صنعت بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد.

جدول (۶). نتایج فرضیه ۴

Creative Accounting Strategy $_{i,t} = \beta_0 + \beta_1$ Creative Accounting Strategy $_{i,t-1} + \beta_2$ AUDSPEC $_{i,t} + \beta_3$ Lev $_{i,t} + \beta_4$ Size $_{i,t} + \beta_5$ growth $_{i,t} + \beta_6$ age $_{i,t} +$ Year Fixed Effect $_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای مدل	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدأ	$0/0753$	$0/0894$	$0/8418$	$0/3999$
تخصص حسابرس در صنعت	$0/0032$	$0/0010$	$3/1193$	$0/0018$
اهرم مالی	$-0/0033$	$0/0016$	$-2/0334$	$0/0421$
اندازه شرکت	$0/0311$	$0/0087$	$3/5720$	$0/0004$
نسبت رشد شرکت	$0/0025$	$0/0004$	$7/0665$	$0/0000$
سابقه شرکت در بورس	$-0/0840$	$0/0239$	$-3/5187$	$0/0004$
وقفه استراتژی حسابداری خلاق	$0/0070$	$0/0020$	$3/3970$	$0/0007$
آزمون تشخیص	آماره	معناداری	نتیجه	
آماره J	$16/03$	$0/23$	اعتبار ابزارها	
AR (۱)	$-15/27$	$0/00$	همبستگی سریالی مرتبه دوم در	
AR (۲)	$-1/26$	$0/21$	جملات خطا وجود ندارد	

طبق نتایج حاصل از جدول شماره ۶ در رویکرد پویا مقدار آماره J مربوط به آزمون سارگان و هانسن $0/23$ است و اعتبار ابزارها تأیید می‌شود. با توجه به نتایج آزمون آرانو و باند، احتمال آماره M در وقفه اول $0/00$ ، کمتر از $0/01$ و در وقفه دوم با احتمال $0/21$ ، بیشتر از $0/05$ است، در نتیجه فرض صفر پذیرفته می‌شود که نشان می‌دهد همبستگی سریالی مرتبه دوم در جملات خطا وجود ندارد و آزمون آرانو و باند اعتبار الگو را تأیید می‌کند. یافته‌های جدول ۶ نشان می‌دهد مقدار سطح

معنی داری آماره t برای متغیر تخصص حسابرس در صنعت ۰/۰۰۱۸ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، لذا فرض صفر رد می شود و در نتیجه تخصص حسابرس در صنعت بر استراتژی حسابداری خلاق رابطه معناداری دارد و در نتیجه فرضیه ۴ پذیرفته می شود. با توجه به ضریب متغیر تخصص حسابرس در صنعت که مثبت است، نتیجه می شود بین تخصص حسابرس در صنعت و استراتژی حسابداری خلاق رابطه مثبت وجود دارد.

بحث و نتیجه گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و استراتژی حسابداری خلاق می باشد. در این پژوهش به پیروی از پژوهش آدو و همکاران (۲۰۲۲) برای متغیر کیفیت حسابرسی از معیارهای اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع حسابرس، اظهار نظر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت استفاده شده است. یافته های حاصل از پژوهش نشان داد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع حسابرس، اظهار نظر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت با استراتژی حسابداری خلاق رابطه مثبت و معناداری وجود دارد یافته های حاصل از پژوهش با یافته های عابد و همکاران (۲۰۲۲)؛ دی فوند و ژانگ (۲۰۱۴) و میچولک و همکاران (۲۰۲۴) سازگار است.

یافته های این پژوهش نشان می دهد که حسابداری خلاق با اضافه کردن ابهام و دست کاری به صورت های مالی، چالش های مهمی را برای کیفیت حسابرسی ایجاد می کند. یافته ها نشان می دهد که روابط طولانی مدت حسابرسان با صنعت ممکن است استقلال حسابرس را تحت فشار قرار دهد، به ویژه اگر صنعت برای مؤسسه حسابرسی مهم باشند. تحقیقات نشان می دهد که حسابرسی که با در صنعت تخصص دارند ممکن است بیشتر تمایل داشته باشند که شیوه های حسابداری خلاقانه را به چالش بکشند و حفظ صنعت را بر یکپارچگی حسابرسی اولویت می دهند. در محیطی که مستعد حسابداری خلاقانه است، حسابرسان باید با شک و تردید شدید به حسابرسی ها نزدیک شوند. یافته ها نشان می دهد که تکنیک های حسابداری خلاق اغلب از فرآیندهای حسابرسی معمولی بهره برداری می کنند و این امر برای حسابرسان ضروری است که داده های مالی را با دقت بیشتری به ویژه در مورد درآمد و هزینه ها زیر سؤال ببرند. آموزش مداوم در مورد شک و قضاوت برای کمک به حسابرسان برای ارزیابی انتقادی صورت های مالی و محدود کردن تأثیر حسابداری خلاق توصیه می شود. بر اساس این یافته ها، چندین توصیه می تواند به حسابرسان و نهادهای نظارتی کمک کند تا با اثرات

حسابداری خلاق مقابله کنند و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. آموزش منظم شک و تردید و تصمیم‌گیری اخلاقی ضروری است. حسابرسان باید تشویق شوند تا رویکرد پرسشگری را اتخاذ کنند، به ویژه در زمینه‌های مالی مستعد دست‌کاری، مانند هزینه‌های معوق و شناسایی درآمد. افزایش شک و تردید به حسابرسان اجازه می‌دهد تا داده‌های مالی را به طور انتقادی ارزیابی کنند و تأثیر حسابداری خلاق را محدود کند. مهارت‌های قانونی برای شناسایی مؤثر تکنیک‌های حسابداری خلاق ضروری است. این تکنیک‌های پیشرفته در تجزیه و تحلیل و بررسی می‌توانند تحریف‌های مالی ظریفی را که حسابرسی‌های سنتی ممکن است از دست بدهند، شناسایی کنند و ادغام این مهارت‌ها در حسابرسی‌های استاندارد باعث بهبود دقت و عمق در تشخیص شیوه‌های دست‌کاری می‌شود.

در حالی که این مطالعه دیدگاه ارزشمندی در مورد تأثیر حسابداری خلاق بر کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد، همچنین محدودیت‌هایی را ارائه می‌دهد که مسیرهایی را برای تحقیقات آینده باز می‌کند: این مطالعه از یک رویکرد نظری استفاده می‌کند و تحقیقات آتی می‌تواند از روش‌های تجربی، مانند مطالعات موردی یا نظرسنجی برای تأیید این یافته‌ها با داده‌های دنیای واقعی استفاده کند. شیوه‌های حسابداری خلاقانه در صنایع مختلف متفاوت است که نشان‌دهنده نیاز به تحقیقات خاص بخش است. بررسی این شیوه‌ها در بخش‌هایی مانند امور مالی یا فناوری، بینش‌های متناسب‌تری را ارائه می‌دهد. با ادامه تکامل گزارشگری دیجیتال، مطالعات آینده می‌تواند نقش هوش مصنوعی و تجزیه و تحلیل داده‌ها را در شناسایی حسابداری خلاق بررسی کند. این ابزارها می‌توانند به حسابرسان در تشخیص کارآمدتر شیوه‌های دست‌کاری کمک کنند و قابلیت اطمینان حسابرسی را بهبود بخشند.

منابع و مآخذ

- اسدی، امیرحسین؛ بدیعی، حسین؛ دارابی، رؤیا و نورالله زاده، نوروز. (۱۴۰۳). ارزیابی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۴(۲)، ۲۷۳-۳۱۲.
- ایمنی، محسن و سید نژاد فهیم، سید رضا. (۱۴۰۳). واکاوی نقش مسئولیت اجتماعی بر ارتباط حسابداری خلاق و کیفیت گزارشگری مالی، مجله حسابداری مدیریت، ۱۷(۶۲)، ۸۴-۹۹.
- تفتیان، اکرم و کاکایی سبزه خانی، مهتاب. (۱۴۰۱). عوامل و پیامدهای تعیین‌کننده احساس ریسک در گزارش‌های سالانه: رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۳)، ۱۴۹-۱۸۲.
- تفتیان، اکرم؛ منصوری محمدآبادی، فاطمه و عبدالهی اسدآبادی، اکرم. (۱۴۰۲). پیامد اقتصادی احساس ریسک در گزارش‌های سالانه با استفاده از مدل پویا، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۶)، ۱۶۱-۱۸۷.
- کلانتری، مهدی؛ ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا و شهری، مریم. (۱۴۰۲). چارچوب برازش محتوایی محرک‌های حسابداری خلاق بر اساس تکنیک خوشه پردازی رییدماینر: پیاده‌سازی الگوریتم هارتینگان-ونگ، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۴)، ۲۴۵-۲۷۶.
- محمدی، فرزانه؛ صفری گرایلی، مهدی؛ عرب زاده، میثم و فرزین فر، علی‌اکبر. (۱۴۰۲). بررسی تأثیر حسابداری خلاقانه بر ادراک ناهمگون سرمایه‌گذاران، مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۲(۲۳)، ۱۰۳-۱۴۳.
- Abdurrahmani, E., & Doğan, Z. (2021). Creative accounting and its influence on corporate performance and financial reporting: A case study of Kosovo. *Problems and Perspectives in Management*, 19(4), 385.
- Abed, I. A., Hussin, N., Haddad, H., Al-Ramahi, N. M., & Ali, M. A. (2022). The moderating impact of the audit committee on creative accounting determination and financial reporting quality in Iraqi commercial banks. *Risks*, 10(4), 77-98.
- Ado, A. B., Rashid, N. N. M., Mustapha, U. A., & Ademola, L. S. (2022). Audit quality and creative accounting strategy: Evidence from Nigerian public listed companies. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 16(3).
- Al Astal, A. Y. M., Ateeq, A., Milhem, M., Alzoraiki, M., Ali, S. A., & Ali, R. (2024). Navigating Financial Integrity: The Role of External Audits in Mitigating Creative Accounting Practices. In *Innovative and Intelligent Digital Technologies; Towards an Increased Efficiency*. 1 (3), 423-430.

- Aletaiwi, I. M. (2022). The Impact Of Creative Accounting Practices On The Credibility Of Financial Reports Of Commercial Banks: The Moderating Role Of Audit Committee. *Journal of Positive School Psychology*, 6(8), 5364-5383.
- Anggreni, I. D. A. R., & Latrini, M. Y. (2021). Effect of auditor ethics and audit tenure on auditor ability to detect creative accounting practices. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*, 5(2), 330-336.
- Asadi, A., Badiei, H., Darabi, R., & Noorolahzade, N. (2024). Evaluation of the Emergence Key Drivers of Creative Accounting in the Future of Financial Reporting Legitimacy. *Empirical Research in Accounting*, 14(2), 273-312 (In Persian).
- Brennan, N. M., & Solomon, J. (2008). Corporate governance, accountability and mechanisms of accountability: an overview. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(7), 885-906.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British accounting review*, 36(4), 345-368.
- Imeni, M., & Seyed Nezhad Fahim, S.R. (2025). Analyzing the Role of Social Responsibility on the Relationship between Creative Accounting and Financial Reporting Quality. *Management accounting*, 17(62), 84 -99 (In Persian).
- Jabbar, F. S. (2022). The Impact of Audit Quality in Reducing the Creative Accounting Practices and Activating External Investments (An Applied Study to the Iraqi Stock Exchange). *Webology*, 19(1), 6208-6236.
- Kalantari, M., Valian, H., Abdoli, M., & Shahri, M. (2023). Content Framework of Creative Accounting Stimuli based on Rapidminer Clustering Technique: Implementation of Hartigan-Wong Algorithm. *Empirical Research in Accounting*, 13(4), 245-276 (In Persian).
- Michulek, J., Gajanova, L., Krizanova, A., & Blazek, R. (2024). Why Do Companies Cook the Books? Empirical Study of the Motives of Creative Accounting of Slovak Companies. *Administrative Sciences*, 14(7), 158- 169.
- Safari Gerayli, M., Arabzadeh, M., & Farzinfar, A. (2024). Investigating the effect of creative accounting on the heterogeneous perception of investors. *Applied Research in Financial Reporting*, 12(2), 103-143 (In Persian).
- Taftiyan, A., & Kakaee Sabze Khani, M. (2022). Determining factors and consequences of risk perception in annual reports: Structural equation modeling approach. *Financial Accounting Research*, 14(3), 149-182 (In Persian).
- Taftiyan, A., Mansuri Mohammad Abadi, F., & Abdollahi Asad Abaadi, A. (2023). The economic consequence of Risk Sentiment in annual reports using dynamic models. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(76), 161-187 (In Persian).

Investigating the Relationship Between Audit Quality and Creative Accounting Strategy Using Dynamic Models

Akram Taftiyan¹

Abstract

The purpose of implementing creative accounting is to show the financial position desired by the company's management. Creative accounting can be used to manipulate financial information from its correct and accurate form by exploiting existing rules or, in many cases, ignoring one or more rules. The purpose of the present study is to examine the effect of audit quality on creative accounting strategy. The dependent variable of the research on creative accounting strategy is the independent variable of audit quality, the criteria of which are the size of the audit firm, the type of auditor, the auditor's opinion, and the auditor's expertise in the industry. For this purpose, 178 companies listed on the Tehran Stock Exchange between 2013 and 2023 were selected by systematic elimination method, and in order to increase the degree of confidence in the results of hypothesis testing, the advanced method of generalized moments (GMM) was used. According to the research findings, there is a positive and significant relationship between audit quality criteria (type of auditor, size of the audit firm, the auditor's opinion, and the auditor's expertise in the industry) and creative accounting strategy in GMM. This research adds valuable insights to the existing literature on the implications of audit quality on creative accounting strategy and helps managers and audit firms in the country to develop a new approach in designing and explaining the determinants of creative accounting.

Keywords: Creative Accounting Strategy, Audit Quality, Dynamic Models.

1. Associate Professor, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.