

## حسابداری ساختگی : مروری بر پیشینه تحقیق

### مقدمه

وقتی ما این جعبه واقعی Pandora را باز می کنیم : حسابداری خلاق ، پس از آن ما متوجه می شویم که چه زمانی و چرا دقیقا این مفهوم به وجود آمد و چه چیزی پیشرفت آن را تحت تاثیر قرار می دهد که سوالات بسیاری به وجود آمد. با درک چند شرایط مطلوب مربوط به این مفهوم می توان نتیجه گرفت ، شرایط اول مربوط به ظهور اقتصادی ایالات جهان ولی در همان زمانی که نیازمند نهاد های اقتصادی برای ایجاد شهرت خوب برای آنها در محیط دشوار و رقابتی بودند. درباره این لحظه خاص، اولین اشاره مربوط به بنیان گذار حسابداری luca paciolo می باشد. این جاه طلبی در ساخت شکل جذاب تر یا غیر جذاب قدمت 500 ساله دارد. بنابراین luca paciolo قبل از این که de arithmetica مشهور شود اولین کتابچه راهنما شیوه حسابداری ساختگی را نوشت. حسابداری ساختگی به روش حسابداری که ممکن است از روش استاندارد قانون حسابداری پیروی کند و مسلما از قوانین و مقررات منحرف می شود مربوط می شود. این موضوع ممکن است توسط پیچیدگی بیش از حد و استفاده از راه های جدید متمایز کننده درآمد ، ثروت و بدهی ها مشخص شود. بعضی اوقات کلماتی مانند "جدید" یا "فعال" نیز برای تعریف حسابداری ساختگی استفاده می شود. حسابداری ساختگی مدتی است که به عنوان یک اشتباه سیستماتیک درآمد واقعی و عادلانه، مسئولیت ها و بدهی و دارایی های شرکت و یا سازمان استفاده می شود.

### کلمات کلیدی:

#### 1.1. تعریف حسابداری ساختگی

حسابداری ساختگی به استفاده از دانش حسابداری برای تحت تاثیر قرار دادن شکل گزارش، به طوری که به جای نمایش عملکرد واقعی یا موقعیت شرکت، آنچه را که مدیریت می خواهد تا سهامداران بدانند را منعکس می کند که این کار مغایر با حوزه صلاحیت قوانین حسابداری است.

" مداخله هدفمند در روند گزارشگری مالی خارجی با هدف بدست آوردن اهداف خاص "

" حسابداری ساختگی تحولی از شکل حسابداری مالی از آنچه که واقعیت می باشد به آنچه که می خواهند با استفاده از قوانین موجود نمایش دهند و/ یا نادیده گرفتن بخشی یا کل آنها می باشد

[kamal naser 1992]. همه شرکت ها در کشور از سود ان بهره مند می شوند. هر مجموعه از حساب های

منتشر شده بر اساس دفتر هایی است که به تدریج دست کاری یا مخدوش شده اند. امار و ارقام که دوبار در سال

برای سرمایه گذاری های عمومی تولید می شود همه به منظور جلوگیری از اشتباه عوض شده اند. این بزرگترین

کلاهبرداری بعد از اسب تروا است ... در واقع این فریبکاری کاملاً خوب و دوس داشتنی است. این حسابداری

ساختگی است [ian Griffiths 1986]. ایا تقلیل عمدی نوسانات در مورد برخی از سطح درآمد ها برای

شرکت نرمال می باشد

[barnea et al. 1976]. ایا هر اقدامی در بخشی از مدیریت که گزارش درآمد را تحت تاثیر قرار می دهد و

هیچ مزیت واقعی اقتصادی برای سازمان و احتمالاً در حقیقت ندارد، در دراز مدت مضر است & merchant

[rockiness 1994]. شامل انتخاب تکراری مقیاس حسابداری یا گزارش قواعد در یک الگوی خاص، اثر

گزارش جریان درآمد با تنوع کم از گرایش در غیر این صورت اشکار می شود [Copeland 1968].

Schipper (1989) متوجه شد که "حسابداری ساختگی" می تواند معادل "مدیریت اشکار سازی"، " به

معنای مداخله هدفمند در فرایند گزارشگری مالی". بسیاری از موقعیت ها می تواند روش های تغییر در

حسابداری به عنوان مثال دست کاری در دفتر، حسابداری متهورانه، تفسیر اعداد، تظاهر، مدیریت درآمد ها و

غیره را توصیف کند. \*

Label	Definition
Aggressive Accounting	A forceful and intentional choice and application of accounting principles done in an effort to achieve desired results, typically higher current earnings, whether the practices followed are in accordance with GAAP or not
Earnings management	The active manipulation of earnings toward a predetermined target, which may be set by management, a forecast made by analysts, or an amount that is consistent with a smoother, more sustainable earnings stream
Income Smoothing	A form of earnings management designed to remove peaks and valleys from a normal earnings series, including steps to reduce and "store" profits during good years for use during slower years
Fraudulent financial reporting	Intentional misstatements or omissions of amounts or disclosures in financial statements, done to deceive financial statement users, that are determined to be fraudulent by an administrative, civil, or criminal proceeding
Creative accounting practices	Any and all steps used to play the financial numbers game, including the aggressive choice and application of accounting principles, fraudulent financial reporting, and any steps taken toward earnings management or income smoothing
Source: The Financial Number Game by Charles W. Mulford & Eugene E. Comiskey, 2002 (John Wiley & Sons)	

## جدول 1

## 2. اهداف

هدف مطالعه یافتن رابطه بین حسابداری ساختگی و انواع صنایع است که حسابداری ساختگی را به عنوان دست کاری امار ارقام مالی معرفی می کند. انواع حسابداری ساختگی یعنی این که چگونه بسیاری از روش های حسابداری ساختگی ممکن است به حداقل برسد. ارتباط بین شرکت های دولتی و حسابداری ساختگی. رفتار اخلاقی حسابداران اثر حساب داری ساختگی را کاهش می دهد. کدام احزاب از حسابداری ساختگی سود می برند و حسابداری ساختگی چه تاثیری بر سازمان دارد. ما نمونه های مختلفی از شرکت ها در سراسر جهان مانند worldcom ، enron بررسی کرده ایم که از حسابداری ساختگی استفاده می کنند و اعداد و ارقام مختلفی برای رقابت با شرکت های دیگر و شکست آنها نشان می دهند. ما همچنین سعی می کنیم به بخش های استاندارد حسابداری که اجازه حسابداری ساختگی را می دهند توجه کنیم و این که چگونه این موضوع باید توسط حسابداران برای کاهش اثرات حسابداری ساختگی اصلاح شود زیرا در سناریو کنونی ، استاندارد های حسابداری نقاط ضعفی دارند که روش های جایگزین حسابداری را ارائه می دهند برای مثال تشخیص درآمد ، روش های هزینه برای استهلاک ، تشخیص هزینه و غیره. اخلاق و مسئولیت حسابداری مستقل و همه موارد را در نظر داشتن در زمان حسابرسی توسط حسابداران و همچنین بررسی مقاله چه هستند. ما به دنبال پاسخ اثر

گزارشگری مالی پس از هیئت مدیره مستقل در شرکت به منظور کاهش تاثیر حسابداری ساختگی هستیم. ما همچنین می خواهیم پاسخ را بسنجیم که آیا خوب است یا شرکت را وارد بحران می کند. این موارد سوال هایی هستند که ما می خواهیم پاسخ ان را بیابیم.

### 3. مروری بر مقالات

Hussy و ong (1996) اظهار داشتند که حسابداری ساختگی در ابتدا در سال 1980 بسیار رایج شد. به دلیل نقاط ضعف مقررات حسابداری، شرکت ها می توانستند حساب هایی را تولید کنند که عملکرد مالی آنها را بطور واهی تایید کند. این مقاله درباره انواع حسابداری ساختگی مانند بهره سرمایه گذاری، حسابداری با نام تجاری، روش استهلاک، ارزیابی سهام و استاندارد های حسابداری که از سوء استفاده هاب بزرگ جلوگیری می کند و درباره پیامد مقررات در قالب استاندارد های گزارشگری مالی سخن می گوید. روش اصلی که به خواننده حسابداری کمک می کند و از حسابداری ساختگی توسط شرکت ها جلوگیری می کند:

#### FRS1 وضعیت جریان نقدی

سود بردن با دستکاری مطابق منتقدان حسابداری ساختگی اسان بود و بنابراین هیئت استاندارد حسابداری FRS1 را صادر کرد که نیازمند بود بیشتر شرکت ها بیانیه انتقادی منتشر کنند. اگر چه مشکل فنی وجود دارد.

#### FRS2 حسابداری برای تضمین شرکت فرعی

در سال 1980، تعدادی طرح پیچیده وجود داشت که در ان شرکت ها می توانستند بدون منبع درآمد سود بدست آورند و بدهی های اصلی خود را و سرمایه بدست آمده از ترازنامه به وسیله انجام فرایند به سبک های فرعی پنهان کنند.

#### FRS3 گزارش عملکرد مالی

این روش یک استاندارد قابل توجه بود و ظاهر سود و زیان حساب را تغییر داد، و همچنین چند صورت مالی جدید معرفی مرد. بجای تمرکز بر روی سود انجمن استاندارد حسابداری شرکت ها را در نظر می گیرید تا اطلاعاتی که عوامل مختلف را زیاد نشان می دهند فاش کند.

#### FRS4 اسناد سرمایه

این استاندارد دارای هدف حصول اطمینان از اسناد سرمایه در صورتهای مالی به گونه ای است که واقعا نشان دهنده تعهد صادر کننده باشد. بر اساس این استاندارد تعاریف درباره بدهی، سهام و غیره سهام کاملا واضح بود و با قوانین روشن بیان شده بود.

### FRS 5 گزارش محتوا معامله

در گذشته، برای شرکت ها این امکان وجود داشت معاملاتی که به صورت قانونی درست بود را گزارش کنند، ولی واقعیت این معامله اقتصادی را پنهان کنند. تلاش های استاندارد برای اصلاح به وسیله تنظیم کردن تعاریف و اصلاح حسابداری مناسب، به ویژه برای انجام معاملات مانند سهام محموله، فروش و خرید مجدد موافقت نامه و فروش بدهی ها.

(1992) Naser اظهار داشت که مطالب بسیاری درباره حسابداری ساختگی نوشته شده و در مورد طرح های مختلف حساب آرایبی و تامین مالی انعکاس نیافته در ترازنامه و اطلاعات بسیار کمی در دسترس است که چگونه شرکت ها بطور گسترده از برنامه های مختلفی استفاده می کنند. او یک مطالعه کمی تجربی برای یافتن این رابطه که آیا حسابداری ساختگی به نوع شرکت یا طبقه بندی استفاده از حسابداری ساختگی، و به حداقل رساندن استفاده از آن می باشد. به این دلیل که نگرانی های زیادی در مورد حسابداری ساختگی وجود دارد به دست آوردن اطلاعات درباره حسابداری ساختگی شرکت ها دشوار است. با این حال، محققان به این نتیجه رسیدند که حسابداران خارجی برای نمایش یک منبع جایگزین حسابداری ساختگی آن را فراهم می کنند که اطلاعات مشتری مخفی بماند. در سال 1988، آنها نسخه هایی از پرسشنامه را برای حسابداران و شرکت ها ارسال کردند و 15 (از 22) پاسخ که تجربه شرکت های حسابداری به این صورت است که (7٪) و هرگز با حسابداری ساختگی مشکل نداشتند، 73٪ بین یک تا پنج مورد مشکل داشتند و (20٪) بیشتر از پنج مورد مشکل داشتند. در این تحقیق از او از نمونه های بررسی شده به این نتیجه رسید که شرکت های خصوصی بیشتر با موارد حسابداری ساختگی مواجه می شوند و جالب این بود که تمام شرکت ها به نظر می رسید که از سود آن استفاده می کنند. بطور مشابه برای طبقه بندی صنعتی نتیجه همانی بود که برای حسابداری ساختگی بدست آمده بود. danaila.marin،Usurelu و loghin (2010) موازین اخلاقی در حسابداری و خلاقیت را

توضیح دادند. آنها اظهار داشتند که موازین اخلاقی باید توسط حسابدار رعایت شود و حسابداری ساختگی از مومن بزرگی برای آنها می باشد.

انها درباره اصول بین المللی اخلاقی برای حسابداران حرفه ای رومانی صحبت کردند.

### 3.1 اصول بین المللی اخلاقی برای حسابداران حرفه ای

این اصول به سه بخش تقسیم می شوند: بخش A اصول اساسی و حرفه ای اخلاقی برای حسابداران حرفه ای ایجاد می کند و همچنین چارچوب مفهومی برای استفاده از این اصول را فراهم می کند. بخش B و C نشان می دهند که چگونه چارچوب مفهومی باید در شرایط خاص اعمال شود در قسمتی که در بخش A ان اصول قابل اجرا نیست.

اهداف حرفه ای برای دستیابی به بالاترین سطح عملکرد پاسخگویی منافع عمومی ایجاد شدند. دست یابی به این اهداف شامل پاسخگویی به چهار شرایط پایه است:

اعتبار: در سراسر جامعه نیاز به اعتبار در اطلاعات و سیستم های اطلاعاتی احساس می شود.

حرفه ای بودن: نیاز به مشتریان، کارفرمایان و سایر ذینفعان می تواند به وضوح حسابداری حرفه ای را شناسایی کند.

کیفیت خدمات: این موضوع نیاز به حصول اطمینان دارد که تمام خدمات بدست آمده از حسابداری حرفه ای در بالاترین استاندارد از عملکرد است.

اطمینان

استفاده کنندگان از خدمات حسابداری حرفه ای باید احساس اطمینان کنند که یک چارچوب حرفه ای اخلاقی برای ارائه این فعالیت ها وجود دارد. حسابداری ساختگی مترادف با حسابداری فریبدهنده است. به گفته او رفتار اخلاقی یک فرد در حسابداری به عوامل زیر بستگی دارد:

حساسیت اخلاقی: می تواند توصیف کند که چگونه موضوع شامل ابعاد اخلاقی وضعیت می شود. در ادامه ، می توان احساس کرد که یک عمل می تواند در افراد احساس منفی یا مثبت ایجاد کند. ولی برخی از احساسات مانند حرص، خود کفایی وجود دارد که آنها مربوط به رفتار خوب هستند.

**قضاوت اخلاقی:** قضاوت اخلاقی یا ظرفیت قضاوت کردن یعنی این که راه های دیگر از نظر اخلاقی قابل قبول هستند یا نه. در حسابداری، عینیت، بینش فکری و کیاست می تواند به عنوان حکمت علمی یکپارچه شده در نظر گرفته شود.

**انگیزه اخلاقی:** انگیزه اخلاقی به عنوان عمل درک اخلاقی قرار دادن ارزش های اخلاقی بالاتر از ارزش های دیگر و قبول مسئولیت شخصی برای نتایج اخلاقی شناخته شده است. نقش بسیار مهمی در انتخاب عمل درست و اجرای آن بازی می کند.

**فضائل اخلاقی یا نگرش دائمی و رفتار رسمی داخلی:** در میان این فضائل ، انهایی که ارتباط ویژه ای به حسابداری دارند مانند، صداقت، وفاداری، قابل اعتماد بودن، انصاف، خدمت به منافع مشترک، قدر دانی و خیر خواهی.

شجاعت، پشتکار، شایستگی، سعی و کوشش ، حرفه ای کمک خواهد کرد تا به مقاومت درونی غلبه کنید و آن طوری که باید عمل کنید.

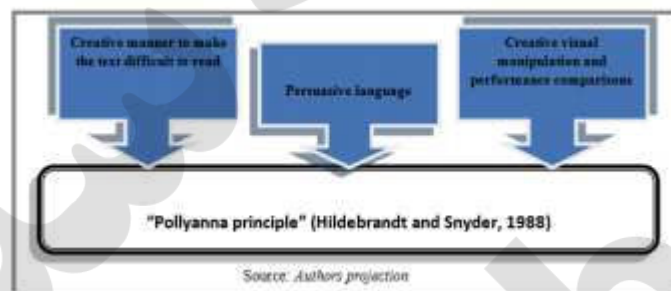
حکمت عملی گفته شده ، این ظرفیت را به وجود می آورد تا معنای درست هر فضیلت را درک کنند.  
**Stolowy و Breton (2000)** بیان کردند که حسابداری ساختگی به عنوان یک مفهوم توسط شغل های ویژه مانند روزنامه نگاران و دانشگاهیان به میزان کمتر پرداخته شده است.

**i:** حسابداری ساختگی در یک چشم انداز حرفه ای : حسابداری ساختگی بطور عمده توسط پزشکان و مفسران (روزنامه نگاران) بازار توسعه یافته است. انگیزه ای که آنها درک می کنند چیزی است که سرمایه گذاران می خواهند ببینند ، بجای آنچه که واقعیت است برای گمراه کردن آنها.

**ii:** حسابداری ساختگی در چشم انداز علمی: حسابداری ساختگی همچنین در ادبیات دانشگاهی در انگلستان تحت برچسب حساب آرایی وارد شده است . دستکاری وسیع بازار متهور غیر عادی است. رفتار کارکنان بازار متفاوت از فرضیه بازار کارآمد می باشد. یک درام بود این که فرضیه بازار عملکردی جایی که بطور گسترده دستکاری صورت می گرفت بهتر جواب می داد و بر روی درک ریسک و بازگشت پتانسیل شرکت تاثیر دراماتیکی داشت.

iii: حسابداری ساختگی و خلاقیت: حسابداری ساختگی با چشم اندازی که دارد ، تقریبا هیچ ربطی به خلاقیت ندارد . بیشتر به جایگزین حسابداری ارتباط دارد تا خلاقیت . هرچند، موقعیت هایی وجود دارد که حسابداری خلاق خواهد شد. زمانی که ابداعات قانونی ، اقتصادی یا مالی بدون هیچ گونه استاندارد موجود حسابداری برای تنظیم ان اتفاق می افتد .

Smith (1998) حسابداری شرکت ها را به عنوان "ساختار" ، "درون" یا بدون ساختار از روش ممیزی خود طبقه بندی کردند. با استفاده از اطلاعات ایالات متحده زمانی که هشت شرکت بزرگ حسابداری هنوز غالب بودند او 22 شرکت حسابداری را طبقه بندی کرد. تعداد در آمد حسابداری که باعث افزایش تغییرات سیاسی شد برای ساختار حسابداران بیشتر بود و بطور گسترده برای حسابداران بدون ساختار کمتر بود.



شکل 1

Smith همچنین دست کاری حسابداری در 208 شرکت از بزرگترین شرکت های بریتانیا را گزارش داد و 12 تکنیک مختلف در استفاده رایج ، که همه آنها در سود و زیان ترازنامه شرکت تاثیر گذار هستند را کشف کرد. تکنیک های ذکر شده را می توان به شرح زیر توضیح داد:

- 1.رتبه اضافی و موارد استثنایی
- 2.پایین آوردن ارزش دفتری قبل از خرید
- 3.ملاحظات اتی در خرید
- 4.سود اقساط در فروش دارایی " بیشتر از حد معین " deconsolidaton معین در پیش بینی فروش
- 5.نام تجاری حسابداری – سرمایه
6. تامین مالی خارج از ترازنامه
- 7.بدهی های احتمالی



8. تغییر در روش های محاسبه استهلاک

9. سرمایه بهای تمام شده

10. تصور نادرست ارز بین استقراض و گواهی ها

11. مازاد صندوق بازنشستگی مورد استفاده برای کاهش هزینه سالیانه

12. قابل تبدیل با قوانین حق بیمه یا نرخ متغیر سهام ممتاز

جدا از 12 تکنیک بالا هفت شماره 11، 10، 9، 8، 4، 2، 1 اثر واضحی بر درآمد دارند. تغییر سیایت حسابداری با

تاثیر درآمد کمتر وابسته است به اثر حسابداری در مطالعه انگلستان از مطالعه قبلی او در استرالیا

Blake و salas (1996) بیان داشتند که حسابداری ساختگی در انگلستان بطور گسترده دیده می شود و

اعتبار را به عنوان یک بیماری تضعیف می کند. در طول سال 1990، مشکل حسابداری ساختگی در اسپانیا با

مدل مقررات حساب در قاره اروپا شناسایی شد. در اسپانیا یک کار تجربی بود که پرسشنامه ها ارسال می شد به

100 نفر از شرکا در شرکت های حسابداری اسپانیایی. 29 پاسخ دریافت می شد که بالاتر از متوسط بود. آنها نظر

سنجی اسپانیا را با دو نظر سنجی از انگلیس در این موضوع با 42 پاسخ مقایسه می کردند. در هر دو کشور 30٪

از حسابداران حسابداری ساختگی را به عنوان ابزار کسب و کار مشروع در نظر می گرفتند، در حالی که بیشتر از

60٪ حسابداری ساختگی را یک مشکل جدی می دیدند. جایی که حسابداران اسپانیایی، 28٪ این عقیده را

دارند که حسابداری ساختگی بطور کامل قابل حل نیست و در انگلستان 95٪ این گونه فکر می کنند. آنها

همچنین امریکا را با قاره اروپا مقایسه می کنند.

Elements	Mechanisms	Impact on balance sheet
Tangible assets	Lease-back: the sale of fixed assets, followed by taking them in the Immediate location.	- Improvement revolving fund; - Improve cash.
Tangible assets and equity	Revaluation of tangible Assets	- Increased asset value (increase in depreciation expenses) - Increased equity
Minority Interests	Inserting in equity, debt, or between the two alternatives.	- Change indebtedness and equity.
Loans	In substance defeasance arrangement by which the transferred assets to a trust, which incorporates the same time and management of debt.	- Reduced rate indebtedness; - Increase rate financial autonomy; - Increase financial profitability.
Customer Claims	Discounting of ticket Orders	Reducing the need for working capital; - Increased Treasury
	Assignment of claims from a pool of	Slight decrease of working capital (from the difference between price and value of transaction); - Decreased need for working capital - Increased Treasury

## جدول 2

Matis et al (2012) افشا ساختگی را به عنوان آینده حسابداری ساختگی توصیف کرده است. این موضوع همچنین به عنوان مدیریت برداشت در ادبیات شناخته شده است. این موضوع می تواند در گزارش سالانه شرکت تحت اشکال دسترسی عددی و نموداری یافت شود. آنها به چارچوب نظری از مطالعه تجربی اهمیت می دادند زیرا تفسیر تجزیه و تحلیل تجربی بدون هدایت نظری غیر ممکن است. ارائه خلاق باید به عنوان یک مکانیسم پیچیده به حساب آید که شامل انگیزه برای درگیر شدن در دست کاری حساب ها، انواع افشا اطلاعات و انواع دست کاری شدت اتصال به ارائه اطلاعات. دو نوع افشا اطلاعات وجود دارد: (i) : اطلاعات کلامی و (ii) : اطلاعات عددی

انها به عنوان بخشی از استراتژی های زیر در نظر گرفته می شوند که از دستکاری متصل به ارائه اطلاعات مالی همانگونه که فهرست خلاصه استراتژی ها به شرح زیر است:

- استفاده از روش حسابداری ساختگی برای دشوار کردن خواندن مطلب

- استفاده از زبان متقاعد کننده که تنها شامل کلمات مثبت و عملکرد مالی مثبت می باشد
  - استفاده از دست کاری بصری حسابداری ساختگی در مسیری که اطلاعات ارائه می شود با جلب توجه وسیع از طرف موارد دیگر که مهم هستند ولی در همان زمان برای ارائه عملکرد مالی تملق ندارند
  - استفاده از عملکرد مقایسه انتخاب معیار است که عملکرد مالی جاری را در بهترین وضعیت ممکن به تصویر می کشد. آنها درباره استفاده از زبان مثبت برای گزلهش اطلاعات مالی به سهامداران که باعث می شد آنها زبان استفاده شده در گزارش را متوجه نشوند و یک سرمایه گذاری بد داشته باشند توضیح دادند. این نوع از دست کاری در ادبیات با نام "تعصب مثبت" شناخته می شود.
  - آنها همچنین درباره "مدیر خوش بین" ( مفهومی که توسط Hildebrandt & synder 1988 معرفی شد) توضیح دادند ، مدیران عادت کرده اند عملکرد مالی شرکت را فقط با کلمات مثبت ارائه دهند.
- دستکاری بصری خلاقانه ، اطلاعات تاثیر گذار بر تصمیم گیری را فاش کرد، با استفاده از اثرات بصری خلاق تا تاکید کند بر بخشی از گزارش شرکت تا آن را بی اعتنا تر کند برای کاربران ( به عنوان مثال ، فونت، سبک، اندازه، کلمات یا اعداد، رنگ و غیره). برای ایجاد یک اثر بصری قوی سفارش محل ارقام نیز مهم است مانند اولین بخش گزارش شرکت که می تواند انتخاب شود و ان مواردی که به حداقل می رساند مطلوبیت آخرین بخش از گزارش شرکت را برای انتخاب. همانطور که در بالا بیان شد افشای اطلاعات می تواند بصورت کلامی یا عددی باشد. یک ارائه ویژه خلاق به اطلاعات عددی مربوط است که می تواند در کنار اطلاعات عدد کم اهمیت باشد، عدد سود معیار دوره مقایسه می تواند برای گزارش این رابطه به بالاترین افزایش درآمد سالانه انتخاب شود.
- اطلاعات عددی خارجی می تواند از پایین ترین رقبا در تجزیه تحلیل سطح عملکرد صنایع ایجاد شود.
- Rabin (2005) درباره نگرش حسابداران درباره حسابداری ساختگی و رفتار اخلاقی حسابداران توضیح داد. قضاوت اخلاقی حسابدار که توسط مفاد قانون شکل می گیرد، سیاست های سازمانی حاکم اخلاقی و افراد خود سازمان اخلاقی ، قضاوت اخلاقی بسیار مهم است برای حسابداران در شکل گیری این پرسش که آیا وضعیت مالی به درستی موقعیت مالی را ارائه می کند. نتیجه عملیات و جریان های نقدی نهاد ان را از انطباق با وضعیت افزایش GAAP که روش ارجح است برای دست کاری اطلاعات حسابداری متمایز می کند زیرا به آسانی قابل ردیابی نیست و می تواند زمان سازماندهی مجدد معامله را دستکاری کند.

Areas	Creative cash flow
<i>Lack of honesty regarding accounts payable</i>	A company has written a check for one of its suppliers and while the "check is in the mail" this particular cash manipulating company will not deduct the accounts payable with honesty and puts those amounts in the operating cash flow as cash on hand. Another way for a company to boost its cash flow image is related to delay in writing all their checks.
<i>Non – operating cash</i>	Non-operating cash is usually money which has nothing to do with business (e.g. money from securities trading). To include this particular non operating cash it would only distort the true cash flow performance of the company's business activities. They should be dealt with separately. The ultimate goal is to distort the operating cash flow.
<i>Capitalization of expenses that are questionable</i>	Not all of capitalizations of expenses are questionable. The capitalization became questionable if the expenses are regular production expenses, which are part of the operating cash flow performance of the company. If the regular operating expenses are capitalized, they are recorded not as regular production expenses but as negative cash flows from investment activities. While it is true that the total of these figures - operating cash flow and investing cash flow - remain the same, the operating cash flow boosted than that of companies that deducted their expenses in a timely fashion. Basically, companies engaging in this practice of capitalizing operating expenses are merely juggling an expense out of

	one column and into another for the purpose of being perceived as a company with strong core operating cash flow. The ultimate goal is to pop up the operating cash flow.
<i>Selling Accounts Receivable</i>	This is also called securitizing. The agency buying the accounts receivable pays the company a certain amount of money, and the company passes off to this agency the entitlement to receive the money that customers owe. The company therefore secures the cash from their outstanding receivables sooner than the customers pay for it. The time between sales and collection is shortened, but the company actually receives less money than if it had just waited for the customers to pay. So, it really doesn't make sense for the company to sell its receivables just to receive the cash a little sooner - unless it is having cash troubles, and has a reason to cover up a negative performance in the operating cash flow column. This can distort the operating cash flow from negative one to a much boosted one.

ابعاد سه گانه ارزیابی حسابدار از کیفیت گزارش مالی شامل روش های گزارش سناریو (قابل فهم ، ارتباط و قابل اطمینان) هستند: در ابتدا، به نظر می رسد این یافته حمایت کند از کیفیت و به بخش های مهم اخلاقی که تاثیر کمی بر روی شکل گیری مدل حرفه ای دارد توجه کند. این مقاله بینش رفتار حسابداران وقتی آنها ارزیابی می کنند عمل حسابداری ساختگی را فراهم می کند و سپس شناسایی می کند که ارتباط و قابل اطمینان بودن در ارزیابی کیفیت اطلاعات مالی از قابل فهم بودن مهم تر هستند. سوما، یافته های مطالعه این بود که حسابداران درک کردند که تجزیه و تحلیل و مدیریت اهداف، حداکثر پاداش و عدم حاکمیت شرکتی عواملی هستند که بر روی استفاده از حسابداری متهورانه توسط مدیران تاثیر می گذارند. هرچند، نگرش حسابداران نسبت به حسابداری ساختگی در ارتباط نبود با این عوامل و در آخرین مرحله مدل پژوهش ارتباط منفی بین تجربه و نگرش حسابداران نسبت به حسابداری ساختگی ارتباط منفی پیدا کرد ، نشان می دهد که حسابداران با تجربه کمتر احتمال دارد که با انتخاب های حسابداری ساختگی مدیران موافق باشند. Cosmin در سال 2010 تکنیک های مختلفی که توسط مدیران استفاده می شود تا نتایج دلپذیری بگیرند را شرح داد. سرشماری (غیر جامع) تکنیک های کاربردی در حسابداری ساختگی:

1. دارایی های عینی : "استهلاک ذهنی" دارایی های میدان مناسب مدیریت حسابداری ساختگی ایجاد می کند که تخمین می زند که ارزش های قابل بازیابی پایین تر از دارایی های حسابداری خالص است برای تفاوت ناقص در نظر گرفته می شوند. نتیجه تحت تاثیر مثبت هزینه های استهلاک قرار می گیرد.

2. سرقفی : سرقفی با بر آورد سرمایه خرید دارایی ها افزایش می یابد و استهلاک سر قفلی در طول عمر مفید خود درنتیج سال آینده تاثیر گذار است.

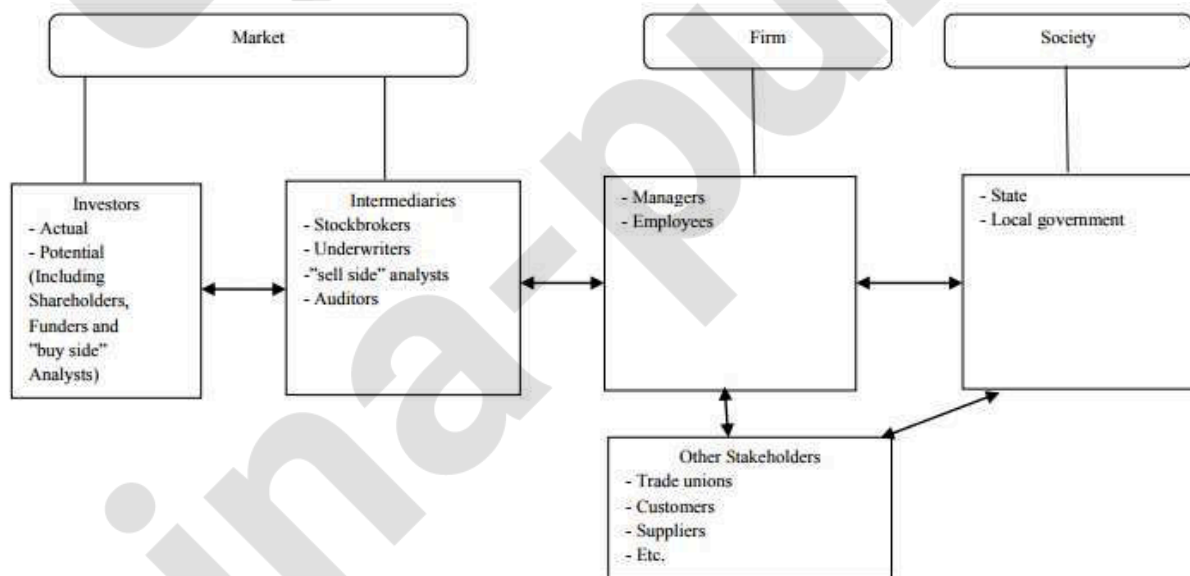
3. استهلاک : گزینه روش استهلاک تاثیر می گذارد بر روی سود و زیان در طی عمر اقتصادی مفید دارایی ها ، بنابراین روش متفاوت استهلاک تاثیر متفاوتی بر روی نتیجه دارد. این گزینه در عمر مفید متفاوت منجر به هزینه مخلف می شود.

4. موجودی : موجودی ها فرصت کافی برای حسابداری ساختگی و ذهن گرا فراهم می کنند. کمتر یا بیشتر از برآورد سهام در نهایت نه تنها بر وضعیت مالی سال جاری بلکه بر سال آینده نیز تاثیر می گذارد.

5. ذخیره برای بدهی ها و هزینه ها : عمل ذخیره کردن (افزایش و کاهش آن) یک ابزار مناسب برای "درجه بندی درآمد" می باشد. ایجاد ذخیره در آن سال ها که نتایج سود منجر به کاهش شد، در حالی که از سرگیری ذخیره سازی در درآمد سال که در آن افزایش مثبت کسری منجر به نتیجه شد.

6. مفاد قرارداد: انتخاب بین دو روش حسابداری در مفاد قرارداد اثرات زیر را بر روی سود و زیان آن دارد: در قراردادهای در حال تکمیل نتایج پس از اتمام کار مشخص خواهد شد، در حالیکه در قراردادهایی که بر اساس درصد زمان مشخص شده می باشند نتیجه قطعی خواهد بود، در طول مدت توسعه و بهبود این روند روش های قرارداد تغییر خواهند کرد که این مطلب بر سود و زیان حسابها تاثیر گذار خواهد بود. مکانیزم موثر بر روی تراز نامه در جدول زیر شرح داده شده است: جدول

پیشنهادها و نظریه هایی که حسابداری بوجود آمده را محدود می نماید: - نخست کاهش تعداد روش های مجاز حسابداری و یا تعیین روش مورد استفاده در موقعیت ها. - خطوط تجاری به عنوان مدل جامع در نظر گرفته می شود (محتوای آن خارج از ظرفیت شکل می باشد). - ترغیب به بررسی منظم (تغییر ارزش اولیه). - ایجاد موسسه نظارت - تلاش بیشتر حسابداران در شناسایی اطلاعات دستکاری شده ای که توسط صورت های مالی تشدید می گردد.



شکل 2

ماتیس در سال 2009 به بیان این نظریه پرداخت که با در نظر گرفت این مثال رومانیایی که تا چه حد پول نقد عالیست به تاثیر حسابداری ساختگی بر زیان حسابها و تراز نامه اشاره نمود در حالیکه این نوع حسابداری نمی تواند بر روی بیانیه جریان نقدی که دستکاری آن بسیار سخت می باشد تاثیر گذار باشد، و این امر به این دلیل می باشد که شما می توانید ارزش ها را کم و یا زیاد نمائید ولی نمی توانید پولی پرداخت کنید. بنابراین تعجب آور نیست که دامنه حسابداری ساختگی در اینجا کاملا محدود است، ولی غیر ممکن نیست. در رومانی مدیران شروع به تمرکز بر روی تکنیک های مصون سازی فرصت جریان نقدی نمودند. همانند تکنیک های حسابداری ساختگی مورد استفاده، تکنیک های مصون سازی گزارش جریان نقدی نیز بر روی جریان آینده حاصل از روش های خاصی که بروی نتایج تاثیر گذار می باشد تاثیر خواهد بود. مصون سازی جریان نقدی بر دو حوزه اصلی تمرکز می کند: ارزش خارجی و فایده مدیریت ریسک. هر قدر که ابزار مصون سازی افزایش یابد ارزش خارجی و نگرانی منافع نیز افزایش می یابد. یکی از ساده ترین ابزار مصون سازی توافق پیش روست که بر اساس نرخ ارزش می باشد. مطابق IAS7 مقدراری که در گزارش جریان نقدی گنجانده شده است مقدار واقعی پرداخت و یا دریافت می باشد. بنابراین نرخ در حل و فصل/اطلاعات پرداخت استفاده می شود. تفاوت ارزش مربوط به مقدار دریافت و یا پرداخت می باشد. تفاوت ارزش خارجی غیر واقعی جریان نقدی نیست و از مطالعات جریان نقدی حذف خواهد شد. اما در منطقه دیگر ناحیه مصون سازی جریان نقدی برای بهره مدیریت ریسک محفوظ می باشد. یک روش ساده و قابل استفاده IRS نرخ بهره SWAP می باشد که بر روی تغییرات شرکت از متغیر به ثابت تاثیر مخالف دارد. بر اساس تحقیقات بنیادی و بحث با کارشناسان رومانیایی در این زمینه، ما بحث وسیع حسابداری ساختگی در مورد جریان نقدی را به طور جمع بندی شده در جدول 3 آورده ایم. الیزابت و همکارانش نیز در سال 2010 درباره تئوری نمایندگی در زمینه حسابداری ساختگی نظریه هایی را ارائه نمودند که مربوط به اختلاف منافع میان کاربران اطلاعات حسابداری می باشد. رابطه نمایندگی زمانی که یک حزب اصلی شناخته شده باشد، مدیریت دارایی خود را به حزب دیگر که بعنوان نماینده شناخته می شوند و دارای صلاحیت و معلومات لازم هستند واگذار می گردد. رایج ترین شکل نمایندگی آنست که مدیر از طرف سهامداران برگزیده و انجام امورات بپردازد. از این نقطه نظر در زندگی سازمانی می توانیم دو گروه از بازیگران نقش اصلی را که دارای موقعیت ویژه ای هستند را شناسایی نمائیم (فلگا 2006). در یک سو سهامداران که بعد از طلبکاران، تهیه کنندگان، کارکنان و غیره دارای

حقوق می باشند. آنها بعلت خطرات مالی تخصیص قسمتی از سود سالیانه را توجیه نموده و از تعطیل شدن نهاد جلوگیری می نمایند. در طرف دیگر مدیران هستند زیرا آنها اطلاعات ارزشمندی را با توجه به موقعیت شرکت دارا می باشند. بنابراین برای سود بیشتر وسوسه شده و به خود اجازه می دهند که مزایای قابل توجهی دریافت نموده و یا بطور کلی نهاد را بسمت جهتی که برای آنها مفید است هدایت می نمایند. تضاد منافع بین گروه های مختلف علاقمند دلیل واقعی ایجاد حسابداری ساختگی می باشد. مدیریت منافع سهامداران در این است که مالیات و سود سهام کمتر پرداخت گردد. سرمایه گذاران- سهامداران می خواند تا سود سهام، سرمایه و دستاوردهای بیشتری بدست آورند. مقامات مالیاتی کشور به دریافت هر چه بیشتر مالیات علاقه مند می باشند. کارکنان نیز به دریافت حقوق بهتر و سود مشترک بیشتر علاقه مند می باشند. اما حسابداری ساختگی تنها یک یا دو گروه را در موقعیت دریافت سود حاصل از هزینه های دیگران قرار می دهند. چارچوب IASB برای آماده سازی صورت های مالی که توسط IASB پیش بینی شده است به ارائه گروه های کاربر زیر منتج می شود: در پتانسیل حال حاضر سرمایه گذاران، کارکنان، طلبکاران، تهیه کنندگان، و سایر طلبکاران تجاری، مشتری، دولت و نهادهای دولتی و عموم مردم. که ممکن است این موارد به کاربران داخلی و خارجی تقسیم گردند. کاربران داخلی به طور عمده خود شرکت را مدیریت می کنند، آنها مسئولیت آزاد سازی اطلاعات را دارند و کاربران خارجی در گروهی دیگر قرار می گیرند. سرمایه گذاران می توانند به چهار زیر گروه تقسیم شوند: سهامداران واقعی و قوی. مدیران ممکن است به کارایی بازار اعتقاد داشته باشند اما در حالتی که نداشته باشند می توانند توسط دستکاری اعداد هزینه اصلی را کاهش دهند تا خواسته های سهامداران خارجی را برآورده نمایند و بر پاداش و مزایای خود افزوده و ریسک شرکت را کاهش دهند و یا می توانند برای جلوگیری از نقض عهد و پیمان بدهی ها و یا تحمیل هزینه های سرمایه سیاسی این کار را انجام دهند. شاهت در سال 2011 تلاش نمود تا به این سوال پاسخ دهد که چرا مدیران از حسابداری ساختگی استفاده می نمایند و چگونه آنها در اجرای این قبیل کارها در حضور قواعد و روش های دقیق موفق می باشند. همچنین آنها در تلاشند تا بیابند که آیا انجام حسابداری ساختگی خوب است و یا در شرکت بحران ایجاد می نماید و شرکت های دولتی را به حسابداری ساختگی ارتباط دهد. بسیاری از نمونه های جهانی ارائه شده مانند اروپا سودی بیشتر از مقدار واقعی را نشان می دهند و سپس دچار سقوط می شوند. همچنین نقش بدهی ها و اعتبارات نیز همانطور که بیان شد بسیار مهم بوده و بر عوامل



متعددی تاثیر می گذارد مانند دارایی،هزینه،و یا مسئولیت که حاصل حسابداری ساختگی بوده و سود را براساس خواسته خود افزایش و یا کاهش می دهد.شرکت های دولتی می توانند نقش مهمی را در کاهش ریسک سرمایه گذاران بازی کنند و دیدگاه های درست و منصفانه گزارشات مالی را نشان دهند.طبق استانداردهای بین المللی حسابداری و GAAP ایالات متحده چند انتخاب در قوانین وجود دارند که به مدیران اجازه انتخاب روش های اندازه گیری و معیارهای شناختی عناصر مختلف گزارش مالی را می دهند.گزارش مالی باید توسط نهادی مستقل حسابرسی گردد تا ریسک اطلاعات را کاهش داده و اطلاعات غریبال شده یکپارچه ای را حاصل نماید.کمیت حسابرسی هیئت مدیره متشکل از نقش غیر اجرایی مستقل برای جلوگیری از سوء استفاده از تکنیک های حسابداری ساختگی و رعایت استانداردهای اخلاقی در گزارشات مالی می باشند.همانطور که توضیح داده شد همیشه راه حل های حسابداری ساختگی اشتباه نیستند.این هدف و میزان افشاگری است که ماهیت واقعی آن را توجیه می نماید.Fiserova به شرح حسابداری ساختگی در محیط شرکت ها پرداخت و توضیح داد که چگونه آنها بیانیه غیر واقعی از موقعیت را نشان می دهند تا بتوانند با ارائه ارزش بالایی از دارایی از روی آن وام دریافت نمایند،و در زمان پرداخت مالیات سود کم و در آخر سال که زمان تحویل اطلاعات به سهامداران می باشد سود بیشتر را نشان می دهند.خلاقیت زمانی در حسابداری وارد می شود که باید تم،شکل و قالب و نتایج درست به مردم اعلام شود.این موضوع موقعیت واقعی مالی را به آن چیزی که صاحبان می خواهند به عنوان نتایج مثبت و دلخواه برای شرکت بدست آید،تبدیل می نماید.مسئولیت صحت حساب با سهامداران و مدیران می باشد.اما تناقض با واقعیت حفظ می شود که وظیفه کشف اهرم حسابداری و مالیات برای رفع این وضعیت وقتی که سرمایه گذاری از طریق خلاقیت آن با مشکل مواجه می شود بر عهده متخصصان می باشد.همچنین توضیح داده شد که به هر دلیلی هر آنچه که حسابداری ساختگی نامیده می شود همیشه در نمایشگرهای مالی منعکس شده و در نهایت در پرداخت بدهی شرکت نمایان خواهد شد زیرا هرچیزی که شبیه سود است خود سود نیست.حقیقت اینست که حتی در لحظه برآورد بیش از حد واقعی نسبت های مالی شرکت می تواند به پرداخت بدهی،ورشکستگی و غیره منتهی شود.حسابداری ساختگی می تواند به اصطلاح گزارشگر مالی هماهنگ تبدیل شده و به استفاده از گزینه های اجباری IFRS(استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی)IAS،که راهنمای بین المللی حسابداری می باشند برای استفاده در آماده سازی و ارائه صورتهای مالی منتشر شده

توسط انجمن بین المللی استاندارد حسابداری بکار می روند. نیکولا و تئوبرا (2009) به بررسی 110 نمونه برای تعیین سطح انطباق حسابداری مالی حرفه ای با استانداردهای اخلاقی حرفه ای پرداختند. آنها بر اساس نتایج تحقیقات دریافتند که مدیران با وضعیت تقلب در "اختراع و خلاقیت حساب های مالی" موافق نیستند. در نخستین آزمون فرضیه مورد تست قرار گرفت و طبق نتایج تحقیقات حسابداری ساختگی مالی و نوآوری یک عملکرد خوب قدر دانی شده می باشد. همچنین نتایج نظر سنجی توضیح می دهند که چرا خلاقیت و نوآوری توسط شرکت ها استفاده می گردد و پاسخ را در تحقیقاتی که بر روی منابع اضافی مالی انجام شد یافتند، در تمایل به اجتناب از ابهامات قانونی تلاش نمودند تا به توضیح اینکه چرا شرکت ها از خلاقیت و نوآوری استفاده نمی کنند بپردازند و پاسخ: صحت، ترس، حضور حسابداران داخلی و خارجی و سهامداران بوده است. انونی موس (1997) انگیزه های اقتصادی حسابداری ساختگی را توضیح داد. انتخاب حسابداری ساختگی به دلیل عملکرد ان نمی باشد بلکه یکی از ویژگی های خاص شرکت می باشد. دنده کاری مالی متغیر اقتصادی مربوط به اندازه و نوسانات درآمد قابل اندازه گیری می باشند و نتایج قابل پیش بینی می دهند. همانطور که بیشتر به عنوان یک اختراع شرکت، استفاده شرکت از سیاست های خلاقانه درآمد های گزارش شده را افزایش می دهد. سازمانهای بزرگتر و افرادی که بیشتر تحت کنترل هستند و صنایع نیز از حسابداری ساختگی حمایت اقتصادی می نمایند. شرکت هایی با قدرت اقتصادی، زیرا اندازه بزرگ بازار آنها متمایل به کاهش سود است تا از توجه مقامات انحصاری جلوگیری کرده و با گروه های دیگر با دستور کار سیاسی لابی کنند. شرکت های صنایع آب، هتل ها و اماکن تفریحی نسبت به شرکت های خدماتی برق و مالی از تکنیک های حسابداری ساختگی استفاده می نمایند. همچنین حسابداران نیز در تعیین میزان استفاده شرکت از حسابداری ساختگی ایفای نقش می نمایند. طبق تحقیقات بعمل آمده در شرکت های بزرگ نیز حسابداران اجازه خلاقیت دارند. بین متغیر هایی مانند دنده کاری مالی، اندازه، و نوسانات درآمد و انتخاب های سیاسی حسابداری ارتباطی وجود دارد، زیرا نقص در بازار سرمایه انگیزه واقعی اتخاذ حسابداری ساختگی برای شرکت می باشد. پارک (1958) از روش های مختلفی برای شرح انواع تفکر لازم برای توسعه ایده های مهم حسابداری استفاده کرد. روند تفکر در حسابداری ساختگی چه هست و ما چگونه تفکراتمان را سازماندهی می نمایم. تفکر خلاق برای اندازه گیری موقعیت شرکت مالی و عملکرد و ارائه اطلاعات در زمینه تصمیم گیری های مدیریتی لازم می باشد. پیشرفت های فنی نمی تواند

صورت حسابها را پر نمایند. انگیزه توسعه خلاقانه باید در اندازه بیشتری به تفکرات بوجود آمده از دایره فکری حرفه ما وارد شود. باید برای نوآوری ها مقبولیت ایجاد نمود و خواسته های هر دستگاه اطلاعاتی جدید را پیش بینی نمود و از آن حمایت کرده و کاربران را برای نیاز های آینده در مورد اطلاعات مالی آموزش داد. پرورش روشن فکری نیازمند حسابداری ساختگی در حسابداری می باشد. دفتر و کارخانه آزمایشگاه حسابداری هستند. نظریه عمومی و تکنیک حسابداری از طریق تلاش خلاقانه آینده روشنی را کسب خواهد نمود. دست یابی به اهداف بیان شده در بالا شامل استفاده از روش های علمی از بین بردن منطقی اشتباه و استفاده از روش های عملیاتی خلاق برای حل مشکلات حسابداری در گسترش دامنه نظریات می باشد. (Noldovanet, 2010) بر چگونگی فراهم شدن اطلاعات توسط اثر حسابداری کاربران خارجی متمرکز بوده و بطور عمده به این موضوع که چرا و چگونه اطلاعات غیر واقعی از سازمان بدست افراد مشکوک خارج می شود، می پردازد. همچنین توضیح داده شد که یک رابطه معکوس تصادفی میان دیدگاه درست و منصفانه و حسابداری ساختگی وجود دارد. "درست" و "عادلانہ" نمی توانند به آسانی تعریف شوند. تعاریفی برای این مفاهیم توسط نویسندگان متعددی ارائه شده است. ابتدا درست و عادلانه واقع در آن برای تعریف بسیار آسان بکار می رود، و سپس به اشخاصی اشاره می کند که دیدگاههای درست و عادلانه ای را از نظر پذیرفته شدن قوانین حسابداری به جای قبول مفهوم بعنوان کیفیتی مستقل دارند. دیدگاه درست و عادلانه از نظر جنبه مال گزارش به هر دو کلمه قانون و معنی آن اشاره دارد. این مورد اذعان شده است که دیدگاه درست و عادلانه مسئولیت مدیران و حسابداران شرکت را از نظر درست بودن وضعیت مالی شرکت بیان می دارد. در سیستم حسابداری انجلو ساکسون این قانون از هر قانون دیگری بیشتر ارزشمند می باشد.

Players	Gains	Losses
Managers	Reducing the cost of capital Keeping their job Managing their remuneration Respect the debts covenants Official examination Minimization of income tax Gain tax advantages Improve relations with creditors, employees and investors Avoid political costs	The job and reputation
Existing shareholders	Increase the market value of their bonds Controlling employees claims	Wealth transfer to the actual Shareholders
Existing bondholders	Increase the market value of their bonds Controlling employees claims	Wealth transfer to the actual Shareholders
Employees	Keeping their jobs Increase the remuneration	Their job from an unexpected Bankruptcy
Suppliers	Keeping their client	Some money following an unexpected bankruptcy
Clients	Continuous services Warranty respected	Services interrupted Warranties not honored
State	Tax to collect Jobs for people	No more tax to collect Unemployed people to provide for
Bankers	Repayment of the loan	Some money following an unexpected bankruptcy
Society	Keeping the job Production of wealth	Jobs lost and resources wasted

جدول 4

با استفاده بیشتر از مجموعه سیاست های حسابداری دیدگاه درست و عادلانه را رد می کند که گزینه های حسابداری برای روش های مختلف را فراهم می کند. شناس حسابداری ساختگی افزایش می یابد. ولی این موضوع به هدف بستگی دارد. اگر هدف بد نباشد دیدگاه درست و عادلانه درباره اطلاعات حسابداری خواهد داد.

### 3.2. اخلاق حرفه ای در حسابداری

حسابداری ساختگی برای حرفه ی حسابداری یک چالش به حساب می آید. در عمل، در وضعیت تحت فشار مدیریتی، حسابداری حرفه ای از رفتار حسابداری مشخص که توسط قوانین ایجاد شده استفاده می کنند که تصاویر مختلف سازمان را نشان می دهد بجای یک تصویر درست و عادلانه که بشمار هستند. حسابداری حرفه ای مجبور است اصوا اخلاقی، قوانین حسابداری و شغل آنها را تعدیل کند.

ایا همچنان تلاش می کنید تا بیابید که حسابداری ساختگی تقلب است؟ ولی بیان می شود که تکنیک حسابداری ساختگی می تواند حسابداری متهورانه خوانده شود ولی تقلب نیست زیرا بر خلاف قانون نیست. یک شرکت دولتی ضعیف که موجب یکپارچگی عوامل با کنترل درونی ضعیف و بدون صداقت و شفافیت در ارائه عملکرد شرکت که اجازه می دهد حسابداری ساختگی به اهستگی پیش رود. برای راه حل حسابداری ساختگی وضعیت جریان نقدی توصیه شد زیرا دستکاری کردن در جریان نقدی نست به سیستم پایه اسان نیست. حسابداری قانونی باید به دانش آموزان امئزش داده شود تا خطر درگیر شدن را بدانند و تشخیص دهند که چگونه از روش ها استفاده کنند.

Gherai و Balaciu (2011) نمونه هایی از رسوایی حسابداری در تاریخ انتخاب کردند که در تاریخ از خود اثری باقی گذاشته اند با توجه با تاثیر عمق انها مانند paramalat، worldcom، xerox، xerox، ahold، royal یا زندگی منصفانه ورشکستگی نمونه های کمی هستند.

Category	The Objectives & Benefits Companies Trying To Achieve
Share-Price Effect	Higher Share Price Reduce Share Price Volatility Increase Firm Value Lower Cost of Equity Capital Increased Value of Stock Options
Borrowing Cost Effects	Improve Credit Rating Lower Borrowing Costs Relaxed or Less Stringent Financial Covenants
Management Performance Evaluation Effects	Increased Bonuses based on Profits/ Share Price
Political Cost Effects	Decreased Regulations Avoidance of Higher Taxes

جدول 5

Enron ، worldcom که در سال 2002 سقوط کردند از تکنیک های حسابداری استفاده می کردند تا دستکاری حسابداری که اعتماد در گزارشگری مالی ، گزارش حسابداری و قوانین حاکم بر حسابداری را کاهش می دهد نشان دهند. برای توسعه قوانین قدیمی و تشکیل خطوط جریان جدید با بحران ورشکستگی توسط همه کشور ها حمایت شد. بنابراین قانون Sarbanes – oxley از سال 2002 یکی از اصلاحاتی است که در سراسر جهان با اتخاذ استاندارد های متعلق به شرکت تجارت خارجی در بازار ایالات متحده انعکاس یافت و تعیین کرد

که کشورهای دیگر مفاد آن را مطالعه کنند و بر اساس سود خود عمل کنند. بسیاری از کشورها قوانین مربوط به شرکت های دولتی را ایجاد کردند برای مثال استرالیا .

کشور های مختلف استهلاک موجودی دارایی ها، ارزش باقی مانده دارایی را نشان می دهند تا درآمد را به نوسان درآورند. مدیران نقش دارند تا نوسانات سود ها که شرکت را در بحران قرار می دهد را نشان دهند بعد از نشان دادن سود و رشد در ابتدای سال سپس سقوط می کنند. برای رد حسابداری ساختگی از ترازنامه حسابداران و مدیران نقش مهمی ایفا می کنند و راه درست و عادلانه به وسیله گزارشگری مالی فراهم می کنند. ممکن نیست حسابداری ساختگی را بطور کامل از بین برد.

Vladu و Mtis (2010) تلاش کردند تا موضوع حسابداری ساختگی را توضیح دهند و این که شرکت های دولتی در محیط داخلی خواستار رفتار فریب کارانه که از ارزش های قراردادی سر چشمه می گیرد هستند که ارزش های قرار دادی مدیریت درآمد در روابط نماینده قوانین بین سهامداران و مدیران شرکت های دولتی ضعیف باعث حسابداری فریب کارانه می شود .

موضوع عدم تقارن اطلاعات مورد بحث است زیرا هیچ موردی درباره حسابداری ساختگی وجود ندارد تا حذف شود. که در آن یک طرف از اطلاعات بهتر از طرف دیگر درباره مدیران و سهامداران دارند و مدیران اطلاعات بیشتری نسبت به سهامداران در شرکت دارند. عدم تقارن اطلاعات در بازار سرمایه نقش دارد. CFO و هیئت مدیره شرکت بیشتر از سهامداران و دیگر کاربران درباره سود بخشی شرکت می دانند . پنج نظریه زیر بنای نظری برای تحقیق رفتار فرصت جویانه در محیط شرکت های دولتی را تشکیل می دهند که تنها به شرح زیر هستند:

.نظریه نمایندگی

.نظریه قانونی بودن

.نظریه سازمانی

.نظریه راهنمایی کردن

.نظریه افراد ذینفع

توصیف جنبه های مختلف در ارتباط با رفتارهای فرصت طلب مدیریتی.

دو الگو مختلف وجود دارد که از آن طریق شرکت‌ها تامین مالی می‌شوند و هر دو آنها بر روی درآمد حسابداری شرکت‌ها تاثیر می‌گذارند به مدل شرکت‌های دولتی که در کشور های خاص رواج دارد مرتبط است. مدل شرکت‌های دولتی مدل سهامداران است اگر کشورهای متعلق به مدل حسابداری انگلستان - امریکا باشد. بازار سرمایه نقش مهمی در شرکت‌های مالی در محیط دارد و به عنوان پیامد اطلاعات در دسترس برای سهامداران اهمیت زیادی دارد. شرکت‌ها توسط سهام عدالت تحت سلطه است و جدایی بزرگ بین مدیران و صاحبان و به عنوان پیامد اطلاعات موجود و انگیزه دستکاری اطلاعات قوی در نظر گرفته می‌شود.

اگر یک کشور متعلق به مدل حسابداری قاره اروپا باشد، نگاه مدل شرکت‌های دولتی که در این محیط منعکس می‌شود مدل سهامداران است و تاکید مهم بر اطلاعاتی است که به طلبکاران داده می‌شود (برای مثال بانک). پنج موضوع اساسی تحت پوشش قوانین OECD شرکت‌های دولتی به شرح زیر است:

- محافظت از حق سهامداران
- رفتار عادلانه همه سهامداران شامل افشا کامل محتوا اطلاعات و همچنین ممنوعیت تجارت خرید و فروش شخص
- رفتار عادلانه همه سهامداران به عنوان قانون و تشویق همکاران بین شرکت و سهامداران
- افشا دقیق و به موقع و شفاف با توجه به مسائل اطلاعات عملکرد شرکت، مالکیت و حکومت
- راهنمایی استراتژیک شرکت و نظارت موثر مدیریت توسط هیئت مدیره و همچنین هیئت پاسخگویی شرکت و سهامداران توسط چارچوب شرکت‌های دولتی تضمین شده است.

Wahlen و Healy (1999) بیان کردند که چگونه بنگاه استاندارد باید تصمیم بگیرد استاندارد حسابداری ایجاد کند تا امکان مدیریت درآمد را کاهش دهد. اطلاعات درباره شرکت توسط گزارشگری مالی فراهم می‌شود که باید دیدگاه درست و عادلانه شرکت را نشان دهد ولی مدیران اعداد مالی را دستکاری می‌کنند به جای این که به صورت واقعی کار خود را انجام دهند مانند افزایش پاداش مدیریت خود، تا حقوق کم برای کارمندان فراهم کنند، تا سود سهام کمتر به سهامداران بدهند. اگر آنها وضعیت مالی را قادر سازند تا تفاوت بین پیوستگی و قابل اطمینان بودن اطلاعات حسابداری تحت استاندارد های جایگزین نمایش دهد نگاه استاندارد ارزشمند خواهد شد.

مدیر SEC ، Arthur Levitt نگرانی خودش را از مدیریت بیش از درآمد و تاثیر آن بر تخصیص منابع بیا کرد. برخی از تکنیک های حسابداری ساختگی آگاهی می دهند مانند تشخیص درآمد قبل از کامل شدن ، ذخیره شیشه کوکی ها، و هزینه کسر شده خرید در فرایند R & D اعتبار گزارشگری مالی را تهدید می کند. در این مقاله، محققان می خواهند می خواهند پاسخ پرسش اصلی برای بنگاه های استاندارد و تنظیم کننده ها را پیدا کنند، بنابراین ، باید تصمیم گرفت مدیران به چه میزان می توانند در گزارشگری مالی قضاوت کنند . بنگاه های استاندارد به احتمال زیاد علاقمند هستند به مدارک:

A بزرگی و فراوانی هر مدیریت درآمد

B ارقام تعهدی خاص و روش های حسابداری مورد استفاده برای مدیریت درآمد

C انگیزه ها برای مدیریت درآمد

D اثر هر منبع تخصیص در اقتصاد

بسیاری از تحقیقات اکادمیک بر روی مدیریت درآمد تنها مربوط به ارزش محدود بنگاه و مقررات استاندارد است. مدیریت درآمد به دلایل مختلف اتفاق می افتد ، شامل تحت تاثیر قرار دادن درک بازار ، برای افزایش خسارت مدیریت ، برای کاهش احتمال تخطی از تفاهم نامه و جلوگیری از سامان دهی.

Balaciu et al. (2009) یک تحقیق کوتاه در مورد موضوعات حسابداری ساختگی و پیشرفت های آن انجام داده است تا انگیزه های ادبیات حسابداری ساختگی و راه حل ها برای شرایط حسابداری ساختگی را دریابند. آنها تلاش می کنند تا حسابداری ساختگی را به محیط های مختلف مانند ورشکستگی ، حسابداری، دولتی، بازار مالی، بخش عمومی و کیفیت گزارشگری مالی مرتبط کنند تا از حسابداری ساختگی با استفاده از مقاله های مختلف از منابع اطلاعاتی علمی مانند علوم مستقیم ، Emerald ، Repec ، Google scholar و غیره جلوگیری کنند.

Amat et al. (1999) پی برد که روش های مختلف حسابداری ساختگی می توانند به چهار گروه تقسیم شوند: برای انتخاب روش های حسابداری بعضی اوقات مانند بسیاری از کشورها گزینه های مختلفی وجود دارد برای مثال : شرکت مجاز است بین تحقیقات سیاست هزینه کسر شده و توسعه هزینه همانطور که رخ می دهد و



مستهلك كردن ان بعد از پايان عمر پروژه مربوطه انتخاب كند. يك شركت بنا بر اين مي تواند ان حسابداري را انتخاب كند كه تصوير دلخواه به انها دهد.

ii: بعضي از نهاد ها در حسابداري شامل ميزان اجتناب پذيري از برآورد ، قضاوت و پيش بيني است. در بعضي از موارد براي مثال ، در تخمين عمر دارايي براي حساببرسي استهلاك ، اين تخمين ها بطور نرمال به همراه تجارت هستند و حسابداري ساختگي فرصتي است براي زياده روي كردن در مصلحت انديشي يا بهترين تصميم گيري براي تخمين.

iii: معامله مصنوعي مي تواند وارد هدف دست كاري ترازنامه شود و سود بين مدت حسابداري را افزايش دهد ، كه توسط دو يا چند معامله مربوطه با مهرباني نهاد سوم ، بطور نرمال بانك

iv: معامله واقعي مي تواند همچنين به موقع باشد بنا بر اين اثر دلخواه را بر حساب ها داشته باشد.

روش هاي زير مي تواند براي رسيدگي به هر يك از روش ها با سامان دهی حسابداري كه علاقه دارد حسابداري را محدود كند استفاده شود.

i. انتخاب روش هاي حسابداري مي تواند با استفاده از کاهش تعدادي از روش هاي مجاز حسابداري يا توسط مشخص كردن موقعيتي كه هر روش قابل استفاده باشد کاهش يابد.

ii. سوء استفاده از قضاوت به دو روش مي تواند محدود شود. يكي از انها پيش نويس قوانين است كه قضاوت را به حداقل مي رساند و دومي اعمال "ثبات" است پس اگر يك كشور از يك روش مناسب در يك سال استفاده كند همچنين از شبیه ان در سال مخاف استفاده مي كند.

iii. معامله مصنوعي را مي توان با توسل به مفهوم " محتوا بيشتري از شكل كه در ان محتوا حسابداري به وسيله محتوا اقتصادي به جاي شكل قانوني معامله تعيين مي شود" درك كرد.

iv. زمان معامله واقعي بزور واضح براي عدم خلاقيت در مديريت يك مسئله مهم است . هرچند، دامنه استفاده مي تواند با نياز به قوانين منظم موارد حساب ها محدود شود كه بدست آوردن يا از دست دادن در تفاوت ارزش ها در حساب هاي هر سال همانطور كه اتفاق مي افتد ديده مي شود. به جاي يك اشكار سازي در كل سال كه به ترتيب اتفاق مي افتد.

### 3.3. دلایل برای حسابداري ساختگي

موارد زیر دلایلی هستند برای مدیران شرکت های مطرح شده برای دستکاری حساب ها به شرح زیر هستند:

- هموار سازی سود، شرکت ترجیح می دهد تا رشد مداوم در سود را به جای نوسانات کم و زیاد نشان دهد. بنابراین، شرکت ها برای بدهی ها برخلاف دارایی ها تامین می کنند تا سود را در سال خوب کاهش دهند.
- تفاوت در هموار سازی سود به معنی دستکاری سود است تا مطابق پیش بینی باشد.
- مدیران شرکت ممکن است با افزایش سود برای جلوگیری از اخبار نا مساعد موافق باشند.
- حسابداری ساختگی ممکن است به حفظ یا ترقی هزینه مشترک به وسیله کاهش اشکار سازی سطح وام کمک کنند بنابراین شرکت ها را مجاب می کنند اهداف را اشکار کنند تا به وسیله روند خوب سود دهی ریسک کمتر شود. این موضوع به شرکت ها کمک می کند تا سرمایه را به وسیله سهام منتشر شده جدید، تقدیم کردن سود خود آنها در تصاحب مناقصه، و مقاومت در برابر تصاحب توسط شرکت دیگر.
- مدیر می تواند از حسابداری ساختگی استفاده کند تا اشکار سازی اطلاعات برای بازار را به تاخیر بیاورد، در نتیجه اشکار سازی اطلاعات برای بازار، در نتیجه فرصت آنها را افزایش دهد تا از دانش جانبی استفاده کنند. اگر مدیران از "معامله جانبی" در شرکت خود استفاده کنند. موقعیت در نظر گرفته شده توسط Ruland (1984) و مقایسه آن با تحلیل Revsine در مطلب زیر:
- قواعد اخلاقی اطلاق می شود به عمل واقعی و دیدگاه فن اوری که یک عمل باید براساس نتایج ارزش اخلاقی قضاوت شود
- مسئولیت پذیری مثبت که در اینجا می تواند یک وظیفه باشد برای ارئه حساب های "منفی" و "غیر اساسی" جایی که مدیران مسئول وضعیت کارها هستند آنها نمی توانند جلوگیری کنند.
- هنگامی که "وظیفه اجرا" می تواند شامل پیگیری عواقبی باشد که توسط حسابداری ساختگی بدست می آید. تحقیقات اخلاقی بسیاری در اسپانیا و انگلیس انجام شده تا درباره ارزش های اخلاقی حسابداری تصمیم گیری شود که نشان می دهد اسپانیا در مقایسه با انگلستان حسابداری ساختگی را کمتر خطرناک می داند.
- Shah (1996) روند انطباق خلاق در مورد اوراق بهادار قابل تبدیل شرکت های مطرح شده انگلستان بین سال های 1987-1990 را بررسی کرد. یک گویش فعال از خلاقیت در طراحی این نوع ابزار وجود دارد.

اجتناب از قوانین و اجتناب دوباره از Thift

وکلا ، حسابداران و بانکداران همه در توافق خلاق درگیر هستند.

در طی سال های 1987 – 1990 اوراق بهادار قابل تبدیل توجه زیادی را از طرف مهندسان مالی به خود جذب کرد. در آن زمان هیچ قانون یا استانداردی برای برخورد با متغیرها وجود نداشت بنابراین هیچ قانونی در جایی که آن را به عنوان آغاز سهام یا نرخ کوپن درخواست شده برای سود و زیان حساب انتخاب کردند وضع نشد. همین شکاف در قانون بود که حسابداری ساختگی را به وجود آورد. سپس دوباره یک سند حق بیمه اوراق قرضه بیشتر به وجود می آید. یکی از سختی های تحلیل فرایند توافق خلاق ، حساسیت اطلاعات بدست آمده به عنوان یکی از منابع مدارک اشکار است. توسعه این طرح در معرض همکاری بین گروه های مختلف وکلای حرفه ای ، حسابداران و بانکداران قرار دارد. شرکت ها مایل هستند تا در هزینه های قابل توجه شریک شوند در حالی که توافق حسابداری موفق ایجاد شده بود ، تنظیم کننده ها به کندی پاسخ می دادند و زمانی که آنها اظهار نظر می کردند ، شرکت ها شریک ها یکبار دیگر با کمک حرفه های مختلف جلوگیری کردند. حسابداران با موقعیت خود به عنوان تنظیم کننده کنار آمدند و به شرکت اجازه دادند تا از عمل درست جلوگیری کند. دخالت وکلا نیز طراحی سند را تحت تاثیر قرار می دهد، نشان می دهد که طرح های توافق حسابداری نیازمند همکاری افراد حرفه ای که با قوانین موجود آشنا هستند است و می تواند اعتبار لازم برای طرح های جدید را فراهم کند. گروه کوچکی از افراد حرفه ای نیز درگیر طراحی و اجرای طرح های درک شده سود تبلیغاتی که در بازار ادامه دارد برای مشتریان جدید با امید به افزایش سود آنها هستند.

#### IV نتیجه گیری

بعد از بررسی مقالات متفاوت از منابع اطلاعاتی علمی مهم نظیر jstore, google scholar, science direct, emerald و غیره ما می توانیم بگوییم که حسابداری ساختگی بزرگترین مشکل گزارشگری مالی فاش شده توسط شرکت ها که تحت تاثیر قرار گرفتند به وسیله انگیزه های مختلف درک شده با گروه های مختلف در شرکت مانند مدیران می خواهند سود بیشتر را نمایش دهند تا پاداش آنها بیشتر شود، تا بهای سهام شرکت را افزایش دهند و سود کم را نمایش دهند بنابراین آنها خواسته افزایش حقوق را انکار می کنند و می توانند مالیات کمتری به دولت بدهند. حسابداری ساختگی تقلب نیست ولی از نقاط ضعف استاندارد های حسابداری و قوانین سود می برد. نمی توان گفت که تقلب است زیرا در چارچوب قانون عمل می کند. از چند گزینه در دسترس

استاندارد حسابداری سود می برد تا معامله را مانند روش های مختلف استهلاک و تخمین عمر مفید دارایی نمایش دهد، گزینه های مختلفی در تشخیص درآمد و زیان در دسترس است ، روش های مختلفی در ارزش نهادن به موجودی در دسترس است که ایا از روش های fifo یا lifo برای ارزیابی استفاده شود. مدیران از ان روش ها استفاده می کنند که منافع آنها را در سال افزایش می دهد و سود بیشتری را نشان می دهد.

## **۷. توصیه**

برای بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد سرمایه گذاران در گزارش مالی شرکت ، شرکت های دولتی می توانند نقش مهمی ایفا کنند به این صورت که مدیران مستقل می توانند توسط سهامداران انتخاب شوند تا بر کار مدیران نظارت داشته باشند. زیرا گزارشگری مالی نمایشگر واقعی فعالیت های شرکت است و باید اطلاعات صحیح برای سهامداران از وضعیت شرکت تولید کند . بنابراین سرمایه گذاران می توانند تصمیم بگیرند در شرکت سرمایه گذاری کنند یا خیر . در ان زمینه، حسابدارن مستقل می توانند استخدام شوند تا وضعیت امور شرکت را بررسی کنند و اطلاعات صحیح را به سهامداران عرضه کنند مانند طلبکاران بانک و غیره. آنها باید بدون هیچ گونه فشار از سوی مدیر کار خود را انجام دهند. موازین اخلاقی حسابداران که توضیح داده شد مورد بحث بود که حسابداران دارای موازین اخلاقی نسبت به جامعه هستند و مدیران نیز دارای اخلاقی هستند که نباید دستکاری را نمایش دهند بلکه باید وضعیت درست و عادلانه شرکت را نمایش دهند. مدیران باید مسئولیت جایگاه شرکت را قبول کنند . حسابداران باید اطلاعات درست برای سهامداران فراهم کنند و تمام معاملات را بررسی کنند و می توانند از مدیران هر گونه سوال درباره حساب های مشکوک و معاملات مشکوک بپرسند. آنها باید کیفیت خدمات شایسته برای مشتریان فراهم کنند . یک حسابدار باید قابل اعتماد باشد ، درباره قوانین موجود مطلع باشد و به روز باشد. در قسمت را ه حل حسابداری ساختگی افراد قانون باید قانونی تصویب کنند تا روش های جایگزین حسابداری را کاهش دهند. آنها باید قانونی وضع کنند که یم شرکت یک روش حسابداری را برای سال جاری انتخاب کند و از همان روش در سال های دیگر استفاده کند. در پایان ما می توانیم بگوییم که کاهش اثر حسابداری ساختگی بطور کامل امکان پذیر نیست زیرا مدیران ، حسابداران و افراد قانون در این موضوع درگیر هستند. ما می توانیم در جهت کاهش اثر حسابداری ساختگی به وسیله حسابداری متغیر عمل

کنیم باید بیان شود که تاثیر خلاقیت و تقلب دذ حسابداری می تواند به وسیله ساده سازی حسابداری و سیستم حسابداری و بیشتر شرکت های دولتی مهم کاهش یابد.

اثر حسابداری ساختگی در هند می تواند به وسیله موارد زیر کاهش یابد:

معرفی حسابداری قانونی برای تقلب یقه سفید و جلوگیری از تقلب

- کاهش گزینه جایگزین رفتار حسابداری در استاندارد های حسابداری
- افزایش کیفیت شرکت های دولتی
- اصلاح رفتار شرکت ها
- ایجاد قوانین قوی و
- افزایش کارایی حسابداران