

حسابداری خلاقانه در بخش دولتی: مطالعه مروری

نجمه خدابخشی

عضو هیئت علمی دانشگاه پیام نور

چکیده

حسابداری خلاقانه^۱ موضوع جدیدی در مطالعات حسابداری نیست. مروری بر مطالعات و تحقیقات پیشین نشان دهنده فرصت ها، انگیزه ها، روش ها و اهدافی است که باعث می شود چنین فعالیتی در بخش خصوصی انجام شود. با این وجود، تحقیقات بسیار کمی در بخش دولتی^۲ وجود دارند که نشان می دهند حسابداری خلاقانه، راهی آسان برای سازمان های دولتی است که فرصت هایی برای دستکاری عملکرد بودجه شده و عملکرد مالی فراهم می کند. در واقع، شناخت جامعی در مورد حسابداری خلاقانه در بخش دولتی وجود ندارد که باید در مطالعات پیشین بررسی می شد. مطالعه حاضر تلاش می کند به بحث های موجود در این باره کمک کند و هم مطالعات پیشین را بررسی کند و هم مطالعات انجام شده را از پنج جنبه بررسی کند: (۱) متدولوژی و روش تحلیل به کار رفته؛ (۲) موضوع پژوهش (یعنی کسی که CA را اجرا کرده است)؛ (۳) انگیزه ها و فرصتهای CA؛ (۴) استفاده کننده هدف از اطلاعات تحریف شده؛ (۵) تکنیک های CA گزارش شده و رویکردهای مورد استفاده برای ارزیابی CA. بر اساس یافته های پژوهش، مشخص می شود که بیشتر مقالات از یک رویکرد کمی استفاده کرده اند. برخی فرصت های مطالعاتی جالب توجه هم در بخش نتیجه گیری آمده اند.

واژه های کلیدی: بخش دولتی، حسابداری خلاقانه، مطالعه مروری.

^۱. Creative Accounting (CA)

^۲. Public sector (PS)

۱- مقدمه

دستکاری اطلاعات حسابداری، یکی از موضوعاتی است که هم مربوط به دانشگاهیان است و هم مربوط به فعالان در حوزه حسابداری (دکو و همکاران ۲۰۱۲). تحقیقات گوناگون نشان داده اند که شرکت های خصوصی از انواع مختلف "حقه های حسابداری" استفاده می کنند تا عملکرد مالی، وضعیت مالی و جریانات نقدی خود را مدیریت کنند. این اتفاق ممکن است به دلایل مختلف رخ داده باشد مثل: جلوگیری از دخالت های قانونی و هزینه های سیاسی برای کاهش هزینه های تامین مالی از بیرون؛ برای تاثیر گذاری بر ادراکات بازار سهام؛ برای تضمین پاداش اجرایی (یا حداقل افزایش سودآوری آن) و جلوگیری از تنبیه برای عدم دستیابی به یک آستانه مشخص. علاوه بر وجود شواهد زیادی که مبنی بر مدیریت سود در بخش خصوصی وجود دارد، مطالعات دانشگاهی نیز بررسی های متعددی در این زمینه انجام داده اند؛ مثل شپیر (۱۹۸۹)، هیلی و واهلن (۱۹۹۹)، دکو و اسکینر (۲۰۰۰)؛ مک میکولز (۲۰۰۰) و وربوگان و همکاران (۲۰۰۸).

مانند بخش خصوصی، این اعتقاد وجود دارد که سازمان های بخش دولتی نیز با انگیزه ها و فرصتهایی برای دستکاری عملکرد بودجه شده و مالی مواجه هستند. نهادهای بخش دولتی و مدیران این بخش ها با فشارهای قابل توجهی از سوی گروههای مختلف ذینفعان (از قبیل مودیان مالیاتی، رای دهندگان، نهادهای منتخب، سرمایه گذاران داخلی و خارجی، استفاده کنندگان از خدمات دولتی و مانند آن) مواجه هستند تا نسبت به مدیریت منابع دولتی پاسخگو باشند. تصور می شود که اینها برای دستکاری گزارشات مالی، کافی باشد. با این وجود، تحقیقات اندکی در مورد این موضوع در بخش دولتی وجود دارند. بر اساس یافته های محققین، باید این موضوع در حوزه بخش های دولتی بررسی شود (لئون و ون هورن ۲۰۰۵؛ بالانتین و همکاران ۲۰۰۷؛ پیلچر و ون در ژان، ۲۰۱۲). در واقع، شناخت کافی در مورد انگیزه ها، فرصتها و تکنیک های حسابداری خلاقانه در بخش دولتی وجود ندارد.

مک کی (۲۰۰۵) ۱۵ کلمه را فهرست کرده است که برای توضیح دستکاری اطلاعات مالی استفاده می شود و در بین آنها، دستکاری دفاتر، دستکاری سود، بازی با ارقام مالی، معجزه حسابداری و حساب آرایبی وجود دارد. در این پژوهش، از کلمه حسابداری خلاقانه (CA) استفاده می کنیم چون این بهترین واژه ای است که در بخش ادبیات تحقیق وجود دارد.

بنابراین، هدف اصلی پژوهش حاضر، تعیین دامنه حسابداری خلاقانه در بخش دولتی است. هدف این تحقیق، شناخت بهتر این موضوع است. تا آنجایی که ما می دانیم، هیچ تحقیقات طبقه بندی وجود ندارد که مروری بر مطالعات ساختار یافته انجام شده در این موضوع را انجام داده باشد. بنابراین، هدف ما مروری سیستماتیک و سودمند و بررسی موضوعات مرتبط برای تحقیقات آتی است.

۲- متدولوژی

در این بخش، پروسه جمع آوری داده و تجزیه و تحلیل آنها توضیح داده می شود. در ابتدا، توضیح می دهیم که مقالات بررسی شده، چطور جستجو و انتخاب شده اند. در ثانی، توضیح می دهیم که بسته به شیوه تجزیه و تحلیل دو موضوع اصلی در این مقاله، باید آنها را چطور طبقه بندی کرد (حسابداری خلاقانه و بخش دولتی).

۲-۱- جمع آوری داده ها

ما به دنبال مقالاتی هستیم که در پی تجزیه و تحلیل حسابداری خلاقانه در بخش دولتی در چهار پایگاه داده هستند (Scopus, EBSCO, Web of Knowledge, Periodicos Capes). در مجموع، ما از گوگل اسکالر (GoogleScholar) استفاده کرده ایم. ما به دنبال بررسی چهار کلمه ای هستیم که حسابداری خلاقانه را توضیح می دهند

(یعنی حسابداری خلاقانه، مدیریت سود، حقه های حسابداری و دستکاری حسابداری) و با بخش دولتی ترکیب شده اند (بخش دولتی، دولت و سرپرستی دولتی). بنابراین، ۱۲ ترکیب مختلف با کلمه های ربط "و/یا" در این منابع جستجو شده اند.

ما سه محدودیت را برای نتایج به دست آمده اعمال کرده ایم: (۱) مقالات در مجلات دانشگاهی منتشر شده باشند (۲) مقاله آنها به طور کامل در دسترس باشد؛ و (۳) مقالات به زبان انگلیسی منتشر شده باشد.

از طریق مکانیزم "گلوله برفی" به دنبال بررسی مقالات اولیه ای بوده ایم که نشان می دادند تحقیقات در مورد حسابداری خلاقانه بخش دولتی بوده اند. در نهایت، موضوعات تکراری را حذف کردیم. نمونه نهایی از ۱۴۴ مقاله تشکیل شده است.

جدول ۱: دور اول تجزیه و تحلیل ها: تناسب مقالات برای مروری بر ادبیات تحقیق

جمع کل	حسابداری خلاقانه		مفهوم سازی	بخش دولتی
	هدف مطالعه	ساختار بندی		
۱۱۹	۲۴ ***	۹۵ *	هدف از پژوهش	
۴۱	۲۰ ****	۲۱ **		
۱۶۰	۴۴	۱۱۶		جمع کل

۲-۲- تجزیه و تحلیل داده ها

هر ۱۶۰ مقاله به طور خاص مورد بررسی قرار گرفته اند (یعنی تجزیه و تحلیل چکیده، مقدمه و بخش نتیجه گیری) تا اطمینان حاصل شود که هدف این تحقیق، به طور مناسب تشریح شده است. بنابراین، مقالات را در چهار قسمت طبقه بندی کرده و در یک جدول ۲*۲ نشان داده ایم. هر طبقه در زیر توضیح داده و تجزیه و تحلیل شده است.

* این طبقه نشان دهنده مقالاتی است که روی بخش دولتی (PS) و حسابداری خلاقانه (CA) متمرکز بوده اند. این طبقه، کمترین ارتباط را با هدف از مروری بر مطالعات پیشین دارد. لطفا توجه داشته باشید که این موضوع به ادبیات تحقیق کمک ویژه ای می کند، اما تنها موضوع مروری بر ادبیات تحقیق نیست چون در مورد حسابداری خلاقانه بخش دولتی بحث نمی کنند. بنابراین، برای رعایت تلخیص، تحلیل بیشتری در این زمینه صورت نگرفته است.

** این طبقه شامل مقالاتی است که روی PS متمرکز بوده اند (یعنی دولت مرکزی یا محلی و یا نهادها یا بخش های آنها به عنوان اهداف تجزیه و تحلیل) و CA تنها به صورت یک پیش زمینه نشان داده می شود؛ نه به عنوان موضوع اصلی پژوهش.

از نظر شیوه نگارش، مقالات این طبقه از استراتژی مشترکی همانند مطالعاتی که موضوع آنها حسابداری خلاقانه بخش دولتی است، برخوردارند. باید توجه داشته باشید که این مقالات نسبتاً شبیه انهایی هستند که ما تجزیه و تحلیل کرده ایم. با این وجود، این مقالات به بررسی CA به شیوه ای سیستماتیک نمی پردازند؛ یعنی بخشی در آنها وجود ندارد که مربوط به توضیح، تشریح یا اندازه گیری CA باشد. در مجموع این مقالات هیچ اطلاعاتی در مورد CA فراهم نمی کنند. برخی مثالها در زیر ارائه شده اند.

وهنر و دیرنزیو (۲۰۱۳) به این نتیجه رسیده اند که شفافیت مالی بیشتر، با افزایش پیامدهای بودجه ای، کاهش هزینه استقراض، کاهش فساد و کاهش حسابداری خلاقانه دولت در ارتباط است. به همین ترتیب، هان و کلامپ (۲۰۱۳) چندین عامل مربوط به ایجاد و تقویت دستکاری سیاست مالی برای اهداف گزینشی را مطرح کرده اند که اثربخشی آنها به شفافیت مالی بستگی دارد که بر سودآوری اثر دارد.

*** این طبقه، برعکس مورد قبلی است. در اینجا، CA تمرکز اصلی این پژوهش است، اما PS تنها به عنوان یک پیش زمینه در نظر گرفته می شود. بسیاری از آنها به تجزیه و تحلیل واحدهای خصوصی می پردازند (برای مثال، قوانین اقتصادی، قوانین مالیاتی، شراکت های بخش دولتی و خصوصی). برخی نمونه های این گروه از مقالات در زیر ارائه شده اند.

چانی (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیده است که کیفیت سود گزارش شده توسط شرکت های دارای روابط سیاسی، بسیار ضعیف تر از شرکت هایی است که دارای این روابط سیاسی نیستند؛ و این به خاطر نیاز کمتر آنها به پاسخ به فشارهای بازار نسبت به بهبود کیفیت اطلاعات است و شرکتهایی که دارای روابط سیاسی هستند، می توانند اطلاعات حسابداری با کیفیت اندک را افشا کنند. وربرگن و کریستسازن (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیده اند که نتایج مربوط به سازمان های غیر انتفاعی به سمت سود صفر سوق دارد تا سوبسیدهای دولتی و تامین مالی دولتی را تعدیل کنند.

**** گروهی از مقالاتی که مربوط به مطالعات فعلی هستند، در این جا ارائه شده اند. همه مقالات در این طبقه، به بررسی حسابداری خلاقانه بخش دولتی پرداخته اند. در زیر، پیشنهادی در مورد هدف و نتایج هر یک از ۲۰ مقاله طبقه بندی شده در این طبقه ارائه شده است. با این وجود، تحلیل کلی مروری بر ادبیات تحقیق در بخش بعدی این مقاله ارائه شده است.

ون هاگن و ولف (۲۰۰۶) شواهدی تجربی فراهم کرده است که نشان دهنده حسابداری خلاقانه در کشورهای اتحادیه اروپایی است. آنها به این نتیجه رسیده اند که قوانین مالی شامل استفاده از حسابداری خلاقانه برای پنهان کردن نواقص است. از آنجا که دولت ها نیاز به کسب اعتبار دارند و هزینه های اقتصادی رعایت قوانین در تصمیمات اثرگذار هستند، محققین دریافته اند که این انگیزه ها در زمان رکود، بسیار افزایش می یابند. برنوت و ولف (۲۰۰۸) با تجزیه و تحلیل داده های مالی کشورهای اتحادیه اروپایی، به بررسی تاثیرات حسابداری خلاقانه بر پراکندگی نرخ بهره پرداخته اند. با در نظر گرفتن دو معیار مختلف حسابداری خلاقانه، مشخص شده است که هر دو معیار باعث افزایش صرف ریسک می شوند که حتی در آن بازارهای مالی قوی تر هستند که در مورد دامنه حسابداری خلاقانه فعالیت ندارند. پینا و همکاران (۲۰۱۲) "مدیریت اعداد حسابداری" را به عنوان یکی از پیامدهای طبیعی اصلاحات بخش دولتی شناسایی کرده اند که باعث می شود بخش دولتی به ساختارهای خصوصی نزدیک تر شود تا آنها را موثرتر کند. آنان دریافته اند که نهادهای دولتی از مدیریت سود برای رساندن هزینه های عملیاتی به نزدیک عدد صفر استفاده می کنند. فریرا و همکاران (۲۰۱۳) نشان داده اند که اقلام تعهدی اختیاری برای گزارش سودهای خالص مثبت استفاده می شوند اما نزدیک به صفر هستند

۳- تحلیل عمقی ادبیات تحقیق مربوط به حسابداری خلاقانه بخش دولتی

در این بخش، ما به بررسی ادبیات تحقیق موجود از پنج دیدگاه می پردازیم: (۱) متدولوژی و روش تجزیه و تحلیل به کار رفته؛ (۲) موضوع پژوهش؛ (۳) انگیزه ها و فرصت های CA؛ (۴) استفاده کننده از اطلاعات مالی (۵) تکنیک های CA گزارش شده و رویکرد به کار رفته برای ارزیابی CA.

۳-۱- متدولوژی و روش تجزیه و تحلیل کاربردی

جدول ۲ نشان دهنده مروری بر متدولوژی مقالات بررسی شده است. مقالات به بخش های تئوریک، تجربی مبتنی بر رویکرد کیفی و تجربی مبتنی بر رویکرد کمی تقسیم بندی شده اند.

جدول ۲: توزیع مقالات بر اساس متدولوژی و روش به کار رفته

متدولوژی و روش	تعداد	درصد
تئوریک	۵	۱۴.۷
موارد توضیحی	۳	۶.۰
تحلیل ریاضی	۲	۴.۰
رویکرد کیفی	۹	۲۶.۴
مطالعات موردی	۷	۷۷.۷
تقلب مالی	۲	۲۲.۳
رویکرد کمی	۲۰	۵۸.۹
تعدیل جریان سهام	۷	۳۵
اقلام تعهدی غیرعادی	۴	۲۰
نتایج نزدیک به صفر	۶	۳۰
استهلاک غیر منتظره	۳	۱۵

در رویکرد تئوریک، مقالات به تجزیه و تحلیل انگیزه های CA پرداخته اند. (مثل تحقیق لودر (۲۰۰۰)، کونز و اسک (۱۹۹۱)، میلسی-فرتی (۲۰۰۳)). در رویکرد کیفی، سه مطالعه موردی برجسته در زمینه CA دولت های مرکزی و محلی وجود دارد که نشان دهنده توجیهی در مورد استراتژی مورد استفاده در چنین مواردی هستند. استثنایی که وجود دارد، مطالعه برنوت و ولف (۲۰۱۰) است که از استراتژی مطرح شده توسط کتون و ون دن نورد (۲۰۰۵) استفاده کرده تا شواهد تجربی CA را برای بررسی اخبار موجود در رسانه ها استفاده کند. این استراتژی، "حقه بازی مالی" نامیده می شود. در رویکرد کمی، مقالات چهار گروه، به خوبی پراکنده شده اند. رویکرد "تعدیل جریان سهام" (SFA) مبتنی بر عدم یکنواختی بین نتایج مالی یک سال و تفاوت بین کل بدهی در آن سال است (مثل برنوت و ولف (۲۰۰۸)، میلسی-فرتی و موریاما (۲۰۰۶)، ون هاگن و ولف (۲۰۰۶) و بوتی و همکاران (۲۰۰۷)). ارزیابی "اقلام تعهدی غیرعادی" مبتنی بر مدل گسترده جونز (۱۹۹۱) است. (مثل پینا و همکاران (۲۰۱۲)، فریرا و همکاران (۲۰۱۳)، بالانتین و همکاران (۲۰۰۷)). رویکرد "نزدیک به صفر" مبتنی بر مدل بورگاشتر و دیچو (۱۹۹۷) است. (مثل فریرا و همکاران (۲۰۱۳) و بالانتین و همکاران (۲۰۰۷)). "استهلاک غیر منتظره" روشی است که توسط پیچلر و ون در زن (۲۰۱۰) و اشتالبرینک (۲۰۰۷) استفاده شده است.

۲-۳- موضوع پژوهش

ادبیات تحقیق مربوط به حسابداری بخش دولتی روی دولت مرکزی یا دولت محلی متمرکز بوده اند یا روی نهادهای دولتی اجرایی متمرکز بوده اند. چنین حوزه پژوهشی متنوعی، فرصتی برای ارتقای دانش در مورد انگیزه های حسابداری بخش دولتی فراهم می کند؛ اما از سوی دیگر، قابلیت مقایسه نتایج را کاهش می دهد (چان، جونز و لودر ۱۹۹۶). جدول ۳ نشان می دهد که در حسابداری خلاقانه بخش دولتی، تمرکز روی گروهی از موضوعات پژوهش صورت نگرفته است.

جدول ۳: تحلیل موضوع پژوهش

درصد	تعداد	چه کسی CA را اعمال کرده است؟
۵	۲	کل دولت
۴۵	۹	دولت مرکزی
۴۰	۸	دولت محلی
۱۰	۲	نهاد اجرایی دولتی

بیشتر مقالات روی دولت متمرکز هستند. هفت مقاله تنها روی دولت مرکزی متمرکز بوده اند؛ ۶ مقاله تنها روی دولتهای محلی متمرکز بوده اند و ۲ تا از مقالات روی هر دوی آنها متمرکز بوده اند. مقاله ای که به تجزیه و تحلیل دولتهای محلی و ملی پرداخته اند، مقاله جون و اسک (۱۹۹۱) است که به تجزیه و تحلیل مطالعات در آمریکا پرداخته اند و بنیتو و همکاران (۲۰۰۸) نیز آن را در اسپانیا تجزیه و تحلیل کرده اند. تنها دو مقاله روی موضوعات متفاوت متمرکز بوده اند (نهادهای اجرایی). باید توجه داشت که بیشتر مقالاتی (۶۲.۵ درصد) که به تجزیه و تحلیل دولت ملی پرداخته اند.

۳-۳- انگیزه ها و فرصت های حسابداری خلاقانه

انگیزه اصلی استفاده از CA، وجود قوانین مالی و بودجه ای است که مانع از آن می شوند که مخارج متحمل شده، بیشتر از آستانه هدفی شوند که توسط یک نهاد خارجی تنظیم شده اند. چنین محدودیتی معمولاً به دنبال ممانعت از آن است که دولت محلی، متحمل زیانهای مالی عظیمی شود و یا بدهی های دولتی را افزایش دهد. جدول ۵ نه تنها نشان دهنده انگیزه ها، بلکه نشان دهنده فرصت های CA است.

جدول ۴. انگیزه ها و فرصت های تحقیق

درصد	تعداد	انگیزه ها و فرصت های تحقیق
۶۴	۱۶	انگیزه ها:
۹۳.۸	۱۵	قوانین مالی، اهداف پژوهش و مانند آن
۶.۲	۱	دلایل سیاسی
۳۶	۹	فرصت ها
۴۴.۴	۴	اصلاحات بخش دولتی
۳۳.۳	۳	اصلاحات حسابداری
۲۲.۲	۲	انعطاف پذیری قانونی
۱۰۰	۲۵	

در کشورهای اروپایی، روش Maastricht Treaty اجرا می شود که محدودیت ها و اهدافی برای بدهی ها و زیان های دولتی اعمال می کند. دافلون و روسی (۱۹۹۹)، مانورهای صورت گرفته توسط دولت های محلی اروپایی (مثل آلمان، ایتالیا، فرانسه و بلژیک) را در نظر گرفته اند تا با چنین آستانه ای هماهنگ باشند.

از منظر دولت محلی، محدودیت های مالی توسط دولت مرکزی تحمیل می شود؛ مخصوصاً در حوزه اصلاحات اجرایی در بخش دولتی بنیتو و همکاران (۲۰۰۸)، ویناری و ناسی (۲۰۰۸)، پینا و همکاران (۲۰۱۲)، اسمیت (۱۹۸۸) و پارکینسون (۱۹۸۶) این نکته را تجزیه و تحلیل کرده اند.

باید توجه داشت که رویکرد اخیر، موضوع مطالعاتی بوده که در مورد ابعاد سیاسی انجام شده است که مشوق فعالیت های CA هستند. با توجه به اهمیت زیادی که ابعاد سیاسی برای دولتمردان دارند (به یاد داشته باشید که ذینفعان، رای دهندگان، احزاب سیاسی و قانون گذاران و غیره هستند)، فشار قوی تری برای انتخاب وجود دارد. این موضوع توسط فریرا و همکاران (۲۰۱۳) و بوتی و همکاران (۲۰۰۷) منتشر شده است.

۳-۴- هدف گمراه سازی اطلاعات و استفاده کننده هدف

مطالعات مربوط به مدیریت سود بخش خصوصی، منعکس کننده اهداف زیادی هستند که مدیریت برای ارائه اطلاعات گمراه کننده در بر دارند؛ مثل ممانعت از هزینه های سیاسی برای کسب پاداش و مزایا؛ و کاهش هزینه سرمایه به منظور کاهش هزینه های مالیاتی (مک کی ۲۰۰۵؛ مالفورد و کومیسکی ۲۰۰۲). بخش دولتی هم مثل بخش خصوصی، از اهداف متفاوتی برای انجام CA برخوردارند که این هم در جدول ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵: توزیع مقالات بر اساس اهداف CA

هدف این است که ...		
دقت:	۱۰	۵۸.۸
پذیرفته شدن در اتحادیه اروپا	۵	۵۰
انطباق با مسئولیت های مالی و سایر قوانین	۴	۴۰
هزینه های سرمایه کمتر	۱	۱۰
تضمین منابع دولتی	۵	۲۹.۴
افزایش سرمایه سیاسی	۲	۱۱.۸

چارچوب مفهومی IPSASB (2013, APSASB) نشان می دهد که استفاده کنندگان اصلی از گزارشات مالی با اهداف کلی بخش دولتی شامل: دریافت کنندگان خدمات و تامین کنندگان منابع و افرادی که از صلاحیت افشای اطلاعاتی که برای اهداف پاسخگویی و تصمیم گیری برخوردار نیستند، می باشند. مروری بر مطالعات پیشین از چنین نظری حمایت می کند چون شواهدی فراهم می کنند که نشان می دهد موسسات دولتی فعالیت CA را انجام می دهند تا اطلاعات ارائه شده به تامین کنندگان منابع (نهادهای دولت مرکزی، سرمایه گذاران و بخش اصلی)، به دریافت کنندگان خدمات (کل جامعه که به عنوان رای دهندگان در نظر گرفته می شوند)، و سایر نمایندگان (سیاست های انتخابی و نهادهای نظارت کننده به عنوان سایر نمایندگان) که در جدول ۶ نشان داده شده اند، را تحریف کنند. یکی از اهداف مطالعه CA، فهمیدن این است که با اعمال کامل آن به چه کسی سود می رسد. بیشترین استفاده کنندگان هدفی که مورد تقلب قرار می گیرند، نهادهای نظارتی هستند

جدول ۶: تحلیل هر استفاده کننده هدف

درصد	تعداد	چه کسی مورد تقلب قرار می گیرد؟
۵۷.۹	۱۱	مراجع نظارتی:
۴۵.۵	۵	مراجع دولتی مرکزی
۵۴.۵	۶	مراجع اتحادیه اروپا
۲۱.۱	۴	سرمایه گذاران
۱۰.۵	۲	بخش اصلی
۱۰.۵	۲	رای دهندگان

سرمایه گذارانی که از گزارشات دولت ها برای تصمیم گیری در مورد سرمایه گذاری یا عدم سرمایه گذاری استفاده می کنند، هدف اطلاعات تحریف شده هستند (برنوت و ولف ۲۰۰۸). بخش اصلی به وسیله نهادهای اجرایی مرتب دستکاری می شوند؛ همانطور که بالنتین و همکاران (۲۰۰۷) و پینا و همکاران (۲۰۱۲) هم به آن اشاره کرده اند. صرفنظر از اهمیت آن برای کل دولت، تنها دو محقق به دلیل سیاسی اشاره کرده اند: فریرا و همکاران (۲۰۱۳) و بوتی و همکاران (۲۰۰۷).

۳-۵- تکنیک های حسابداری خلاقانه گزارش شده و رویکرد به کار رفته برای ارزیابی آن

در ادبیات تحقیق مربوط به مدیریت سود بخش خصوصی، تکنیک مدیریت سود حداقل به دو نوع تقسیم می شود: تصمیمات حسابداری (از طریق شناخت و اندازه گیری معاملات یا ارائه در گزارشات مالی) و تصمیمات عملیاتی (یا فعالیت های واقعی؛ برای مثال، قطع مخارج تحقیق و توسعه، افزایش سطح تولید و غیره). در بین مقالات بررسی شده، هر دو نوع CA در حوزه PA شناسایی شده اند که در جدول ۷ نشان داده شده اند.

جدول ۷: تکنیک های CA

درصد	تعداد	آنها از چه تکنیک هایی استفاده می کنند؟
۶۶.۷	۲۲	تصمیمات حسابداری
۳۳.۳	۱۱	تنظیم شناخت بودجه/ بدهی
۱۲.۱	۴	سرمایه ای سازی دارایی ها
۹.۱	۳	تجدید ارزیابی داراییها
۹.۱	۳	هزینه استهلاک
۳	۱	مفروضات متغیر
۳۳.۳	۱۱	تصمیمات عملیاتی
۱۸.۲	۶	فروش داراییها
۳	۱	استفاده از وجوه خاص
۳	۱	big-bath
۳	۱	اقلام خارج از بودجه و مصارف زیرساختی
۳	۱	انتشار اوراق قرضه بدون کوپن بهره
۳	۱	سود سهام خاص کسب شده
۱۰۰	۳۳	

تکنیکهای مربوط به تصمیمات حسابداری، در مطالعات به شدت مورد بررسی قرار گرفته اند. برخی نویسندگان تاکید دارند که اصلاحات حسابداری دولتی مربوط به تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی، باعث افزایش احتیاط مدیران نسبت به موضوعات حسابداری می شود (ویناری و ناسی ۲۰۰۸). سایر نویسندگان نظارت دیگری دارند و معتقدند که مبنای تعهدی، مسئول از بین رفتن توان پرداخت بدهی ها و ثبت معامله است (پینا و همکاران ۲۰۱۲؛ استابریلینک ۲۰۰۷). صرفنظر از چنین بحث هایی، کاهش بدهی، برجسته ترین تکنیکی است که با تصمیمات حسابداری در ارتباط است.

سرمایه ای سازی نیز یک تکنیک رایج است (پارکینسون ۱۹۸۶؛ اسمیت ۱۹۸۸؛ میلیسی فرتی و موریاما ۲۰۰۶). به طور کلی، در این موارد، موسسات PS از انتقال سرمایه برای پوشش زیان های عملیاتی موسساتی استفاده می کنند که کل حسابداری دولتی را تشکیل می دهند و به دنبال جلوگیری از زیان مالی هستند. تجدید ارزیابی دارایی ها به دنبال تطبیق افزایش بدهی در ترازنامه است (لودر ۲۰۰۰؛ دافلون و روسی ۱۹۹۹). پیلچر و ون در زان (۲۰۱۰) تاکید می کنند که دولت های محلی تلاش می کنند تا از هزینه های استهلاک استفاده کنند تا با اعداد بازی کنند. از دیدگاه تصمیمات عملیاتی، فروش دارایی ها (خصوصی سازی) مورد توجه بسیاری از جوامع دانشگاهی قرار گرفته است.

۴- نتیجه گیری

مطالعه حاضر به دنبال آن است که حسابداری خلاقانه را در بخش دولتی بررسی کند. از بین چهار پایگاه داده ای که انتخاب کرده ایم و ۱۶۰ مقاله را طبقه بندی کردیم، تنها ۲۰ تای آنها مربوط به اهداف این پژوهش بودند چون تنها این مقالات بودند که به بررسی حسابداری خلاقانه در بخش دولتی پرداخته بودند.

هر مقاله بر اساس پنج جنبه مورد بررسی قرار گرفته است: (۳) متدولوژی و روش تحلیل به کار رفته؛ (۴) موضوع پژوهش؛ (۵) انگیزه ها و فرصت های CA؛ (۶) استفاده کننده هدف از اطلاعات تحریف شده؛ (۷) تکنیک های CA گزارش شده و رویکرد به کار رفته برای ارزیابی CA.

از نظر متدولوژی به کار رفته، تقریباً بیش از نیمی از مقالات از رویکرد کمی استفاده کرده اند؛ از سوی دیگر، یک سوم مقالات از رویکرد کیفی استفاده می کنند که اساساً مبتنی بر مطالعات موردی هستند. تنها ۲۰ درصد از مقالات، نظری هستند.

بیشتر مطالعات تجربی اخیر (کمی یا کیفی) روی دولت مرکزی کشورهای اروپایی متمرکز هستند که عملکرد مالی خود را دستکاری می کنند تا با آستانه های مطرح شده توسط Maastricht Treaty هماهنگ باشد. توجه داشته باشید که مقالاتی هم وجود دارند که کل حساب های دولتی و دولت محلی را بررسی کرده اند. برای مثال، مطالعات نشان داده اند که دولت های محلی، مشغول CA هستند تا از جریان منابع از دولت مرکزی و جلوگیری از مجازات به وسیله دولت مرکزی نظارت کننده اطمینان حاصل کند. دولت های مرکزی و محلی، بیشتر درگیر فعالیت های CA هستند تا به رعایت قوانین مالی یا کاهش هزینه سرمایه دست یابند. اما مروری بر ادبیات تحقیق نشان می دهند که برخی موارد CA به دنبال افزایش هزینه سیاسی مدیران هستند.

بر اساس مشاهدات صورت گرفته، دو زمینه اصلی تحقیق را معرفی می کنیم.

اولین زمینه مربوط به سئوالاتی است که هنوز هم جوابی برای آن پیدا نشده است: بیشتر روشهای کمی مورد استفاده برای شناسایی شواهد تجربی CA، توسط محققینی مطرح شده اند که به دنبال بررسی حوزه خصوصی هستند؛ مثل رویکرد "نزدیک به صفر" از بوگشتالر و دیچو (۱۹۹۷)؛ "اقلام تعهدی غیرعادی" از جونز (۱۹۹۱) و "استهلاک غیر منتظره" از مارکادت و وایدمن (۲۰۰۴). سئوالی که در این جا پیش می آید این است: آیا این روشها می توانند به طور کامل و به آسانی به

حوزه های دولتی تعمیم داده شوند؟ آیا این برای همه کشورها صدق می کند؟ اگر جواب هر یک از این سئوالات، "نه" باشد، چه انتقالی باید صورت بگیرد؟ همانطور که قبلاً گفتیم پاسخ های کمی برای این سئوالات وجود دارد.

دومین حوزه مربوط به رویکردهای تجربی است که باعث هدایت محققین در این زمینه می شود. همانطور که توسط لودر (۲۰۰۰) عنوان شده است، اصلاحات حسابداری که چند کشور انجام می دهند، فرصت هایی برای مدیریت اعداد توسط دولتها فراهم می کنند. در نهایت، این سئوال مطرح می شود که بحران مالی اروپا چطور می تواند انگیزه های CA برای دولت های محلی را فراهم کند و باید دو فشاری که آنها به طور همزمان با آن مواجه هستند را هم در نظر گرفت: فشار برای ارائه خدمات بهتر و بیشتر و حفظ موقعیت مالی؟

توجه داشته باشید که این سئوالات به دنبال پیدا کردن راهی خلاقانه برای مطالعات آتی هستند.

منابع

1. Ballantine, J.; Forker, J.; Greenwood, M. (2007). Earnings management in English NHS hospital trusts. *Financial Accountability & Management*, 23(4).
2. Benito, B.; Montesinos, V.; Bastida, F. (2008). An example of creative accounting in public sector: The private financing of infrastructures in Spain. *Critical Perspectives on Accounting*, 19: 963-98
3. Bernoth, K. ; Wolff, G..(2008). *Scottish Journal of Political Economy*, 55(4).
4. Burgstahler, D.; Dichev, I. (1997). Earnings Management to Avoid Earnings Decreases and Losses. *Journal of Accounting and Economics*, 24(1), pp. 99-126.
5. Buti, M.; Martins, J.; Turrini, A.(2007). From Deficits to Debt and Back: Political Incentives under Numerical Fiscal Rules. *CESifo Economic Studies*, 53, pp.115-152.
6. Chaney, P.; Faccio, M.; Parsley, D..(2011). The quality of accounting information in politically connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51, pp.58-76
7. Christensen, A.; Mohr, R. (1995). Testing a Positive Theory Model of Museum Accounting Practices. *Financial Accountability & Management*, 11(4), pp. 317-35.
8. Dechow, P.; Hutton, A.; Kim, J.; Sloan, R.. (2012). Detecting Earnings Management: a new approach. *Journal of Accounting Research*. 50(2), pp. 275-334.
9. Dechow, P., Skinner, D.. (2000). Earnings management: reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting Horizons*, 14(2), pp.235-250.
10. Ferreira, A.; Carvalho, J.; Pinho, F. (2013). *Public Management Review*, 15(5), pp. 657-686
11. Haan, J.; Klomp, J. (2013) Conditional political budget cycles: a review of recent evidence. *Public Choice*, 157, pp. 387-410.
12. Healy, P.; Wahlen, J. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), pp.365-383.
13. Hooper, K.; Kearins, K. (2007). Recurrent rescues of a financial institution: Enduring human features and socialised losses. *Critical Perspectives on Accounting*, 18, pp. 469-486
14. International Public Sector Accounting Standards Board. (2013). *Handbook of international public sector accounting pronouncements – 2013 edition*. New York: IFAC. 903p. 20

15. Jones, J. (1991), 'Earnings Management During Import Relief Investigations', *Journal of Accounting Research*, Vol. 29, No. 2 (Autumn), pp. 193-228.
16. Jones, L.; Euske, K. (1991). Strategic Misrepresentation in Budgeting. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 1:4, pp.437-460
17. Leone, A.; Van Horn, L. (2005). How Do Nonprofit Hospitals Manage Earnings?. *Journal of Health Economics*, 24, pp. 815-37.
18. Lüder, K. (2000). National accounting, Governmental accounting and Cross-country comparisons of government financial condition. *Financial Accountability & Management*, 16(2).
19. Mckee, T.. (2005). Earnings Management: An Executive Perspective. Ed. Thomson.
20. McNichols, M. (2000) Research design issues in earnings management studies. *Journal of Accounting and Public Policy*, 19, pp.313-345
21. Milesi-Ferretti, G. (2003). Good, bad or ugly? On the effects of fiscal rules with creative accounting. *Journal of Public Economics*, 88, pp. 377-394
22. Milesi-Ferretti, G; Moriyama, K. (2006). Fiscal adjustment in EU countries: A balance sheet approach. *Journal of Banking & Finance*, 30, pp. 3281-3298
23. Pilcher, R.; Van der Zahn, M. (2010). Local governments, unexpected depreciation and financial performance adjustment. *Financial Accountability & Management*, 26(3).
24. Pina, V., Arcas, M.; Martí, C. (2012) Accruals and 'accounting numbers management' in UK executive agencies. *Public Money & Management*, May, pp.272-280.
25. Roychowdhury, S. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, 42, pp.335-370.
26. Schipper, K.. (1989). Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, 3(4), pp.91-102.
27. Stalebrink, O. (2007). An investigation of discretionary accruals and surplus-deficit management: evidence from Swedish municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23(4).
28. Trussel, J. (2003). Assessing Potential Accounting Manipulation: The Financial Characteristics of Charitable Organizations with Higher Than Expected Program-Spending Ratios', *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 32(4), pp. 616-34.
29. Verbruggen, S.; Christiaens, J..(2012). Do Non-profit Organizations Manage Earnings toward Zero Profit and Does Governmental Financing Play a Role?. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 29, pp. 205-217
30. Vinnari, E.; Nasi, S. (2008). Creative accrual accounting in the public sector: 'milking' water utilities to balance municipal budgets and accounts. *Financial Accountability & Management*, 24(2).
31. Von Hagen, J.; Wolff, G. (2006). What do deficits tell us about debt? Empirical evidence on creative accounting with fiscal rules in the EU. *Journal of Banking & Finance*, 30, pp.3259-3279
32. Wehner, J.; De Renzio, P.. (2013). Citizens, Legislators, and Executive Disclosure: The Political Determinants of Fiscal Transparency. *World Development*, 41, pp. 96-108.

Creative Accounting in the Public Sector: Case Study

Najmeh khodabakhsh

Faculty Member's Payam Noor University

Abstract

Creative accounting is not new subject in the accounting studies. Reviewing the past studies and researches represents opportunities, motivations, methods and the purposes that causes to perform such activities in the private sector. However, there are very little researches in the public sector which show creative accounting is a simple way for government organizations that provide some chances to manipulate budget performance and financial performance. In fact, there is not a comprehensive understanding about creative accounting in the public sector which should be investigated in the past studies. The current study tries to contribute present discussion in this regard and also investigates the past studies and it investigates the studies conducted on seven perspective: 1) based on the name of journal and year of publication, 2) geographical region and time for doing analysis, 3) methodology and used analysis method, 4) research subject (i.e. who that have done CA), 5) motivation and CA opportunities, 6) target user of distorted information, 7) reported CA techniques and used approaches to evaluate CA. Based on the research findings, it is clear that conducted researches had been focused on Europe region. This paper among focusing sample have published from the journals which have been their editors in Europe. Most of papers had used a quantitative approach. Some remarkable research opportunities have also come in conclusion section.

Keywords: public sector, creative accounting, reviewing on research literature.
