

## ارزیابی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها

### چکیده

هدف این مطالعه، ارزیابی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌باشد. روش پژوهش مطالعه کیفی و کمی بود و باهدف انجام سناریوپردازی، ابتدا نسبت به شناسایی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در بخش کیفی اقدام شد، سپس از طریق فرآیندهای ماتریسی و ترکیب آن با معیارهای مشروعیت گزارشگری مالی، تلاش شد تا مؤثرترین سناریوی مؤثر حسابداری خلاقانه به عنوان عامل کاهنده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها در آینده مشخص گردد. مشارکت‌کنندگان حاضر در بخش کیفی ۱۲ نفر از خبرگان دانشگاهی و ۲۵ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بودند. در این مطالعه از مجموعه متوالی از فرآیندهای ماتریسی در بخش کمی استفاده می‌شود تا براساس آن بتوان نسبت به تعیین سناریوهای محتمل در خصوص حسابداری خلاقانه اقدام نمود و سپس مؤثرترین ربع ماتریسی بر مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها در آینده مورد بررسی قرار گیرد. یافته‌های پژوهش در بخش کیفی براساس ۱۲ مصاحبه با خبرگان، چارچوبی متناسب با ۳ مضمون فراگیر؛ ۶ مضمون سازمان دهنده و ۲۶ مضمون پایه را نشان می‌دهد. از طرف دیگر در بخش کمی ۴ ربع ماتریسی براساس دو محور پیشران‌های حاکمیتی و پیشران‌های کنترل داخلی شناسایی شد. همچنین مشخص گردید، مهمترین سناریوی بروز حسابداری خلاقانه که می‌تواند مشروعیت اخلاقی گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد، سناریوی ربع دوم ماتریس، یعنی ضعف تمرکزگرایی ساختاری در اثربخشی کنترل داخلی می‌باشد. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد، سطح کنترل داخلی اولین جبهه‌ای از مواجهه با عملکردهای مالی شرکت‌ها است که می‌تواند با فیلترنمودن هرگونه انحراف از واقعیت‌های عملکردی و رویه‌های گزارشگری مالی، امکان توسعه‌ی هنجاری پایبندی به رعایت حقوق ذینفعان را تقویت نماید. اما با اعمال نفوذ مدیران بر حساب‌رسان داخلی از طریق نفوذ و روابط دستوری، استقلال این واحد کاهش می‌یابد و این واحد مهم از فرآیندهای کنترل داخلی، اثربخشی خود را از دست می‌دهد.

### کلید واژه

حسابداری خلاقانه؛ مشروعیت گزارشگری مالی؛ سناریوپردازی

### طبقه بندی موضوعی :

Articles in Press

## **Evaluation of The Emergence Key Drivers of Creative Accounting in the Future of The Financial Reporting Legitimacy**

### **Abstract**

The purpose of this research is evaluation of the emergence key drivers of creative accounting in the future of the financial reporting legitimacy. The participants in the qualitative section were 12 academic experts and 25 financial managers of Tehran Stock Exchange companies. In this study, a series of matrix processes are used in the quantitative part so that it is possible to determine possible scenarios regarding creative accounting, and then the most effective quarter of the matrix on the legitimacy of financial reporting of companies in the future is investigated. The research findings in the qualitative section are based on 12 interviews with experts, a framework suitable for 3 overarching themes; It shows 6 organizing themes and 26 basic themes. On the other hand, in the quantitative part, 4 quadrants of the matrix were identified based on the two axes of governance drives and internal control drives. It was also determined that the most important scenario related to the key drivers of the emergence of creative accounting that can affect the ethical legitimacy of financial reporting is the scenario of the second quadrant of the Tyrannicide Matrix, that is, the weakness of structural centralization in the effectiveness of internal control. The results of this study show that the level of internal control is the first front of dealing with the financial performance of companies, which can strengthen the possibility of normative development of adherence to the rights of stakeholders by filtering any deviations from operational realities and financial reporting procedures. But with managers exerting influence on internal auditors through influence and command relationships, the independence of this unit decreases and this important unit of internal control processes loses its effectiveness.

### **Keywords**

Creative Accounting; Financial Reporting Legitimacy; Scenario Planning

### **JEL Classification**

M41

## مقدمه

با رشد جوامع و توسعه دانش، زمینه‌های تعاملی حسابداری نیز همانند بسیاری از رشته‌های دیگر علوم انسانی تغییرات قابل توجهی یافته است. امروزه حسابداری فراتر از رویکردهای صرف عینیت‌گرایانه به سمت رویکردهای رفتارگرایانه در حرکت می‌باشد و به نوعی کاستی‌های اثبات‌گرایی در پارادایم‌های کلاسیک این دانش را پوشش می‌دهد (بیرد، ۲۰۲۰). اما همانطور که از این رویکردها می‌توان استدلال نمود، توسعه رفتار در حسابداری می‌تواند در کنار جنبه‌های مثبت دارای جنبه‌هایی منفی نیز باشد. حسابداری خلاقانه به عنوان یکی از دانش‌های رفتاری در عرصه حسابداری تلقی می‌شود که فراتر از اثبات‌گرایی صرف در این حرفه، از طریق تغییر انگیزه‌های رفتاری در متصدیان افشاء اطلاعات، اقدام به دستکاری یا تحریف صورت‌های مالی می‌نماید (قشقایی و همکاران، ۱۳۹۸). اگرچه معنای مثبت خلاقیت در ابتدا این موضوع را در ذهن متبادر می‌نماید که احتمالاً شفافیت در افشاء اطلاعات ماحصل این تغییر فرآیندی در علم حسابداری از رویکردهای کلاسیک به مدرن می‌باشد، اما پژوهشگرانی همچون برتون و تافلر<sup>۲</sup> (۱۹۹۵)؛ آما<sup>۳</sup> و همکاران<sup>۳</sup> (۱۹۹۹) و بهسین<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) حسابداری خلاقانه را در زمره تغییرات رفتار فرصت‌طلبانه‌ی شرکت‌ها تقسیم‌بندی می‌نمایند که می‌تواند به کاهش ارزش اطلاعاتی و احتمالاً مشروعیت گزارشگری مالی در بلندمدت منجر شود.

این مفهوم که با فراگیری تحریف‌ها پس از بحران‌های مالی سال ۲۰۰۸ به طور ویژه‌تری مورد توجه قرار گرفت، توسط گروهی از شاغلان این حرفه معنابخشی شد و نقش پررنگ انگیزه‌های همراه‌کننده حسابداری خلاقانه در تصمیم‌های سرمایه‌گذاران مورد نظر قرار گرفت. ریچمان<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) در بسط این مفهوم از حسابداری عنوان نمود، هنگامی که اطلاعات حسابداری موضوعی را با برخی از شیوه‌های خلاقانه در حسابداری افشاء می‌نماید، باعث گمراهی تصمیم‌گیرندگان مالی به ویژه تصمیم‌گیرندگان خارج از شرکت می‌گردد که این موضوع بخش پنهان واقعیت‌های تحریف شده‌ای است که یک فرد حرفه‌ای در این عرصه می‌تواند از طریق دانش خود تصویر منفی عملکردهای یک شرکت را مخفی نماید.

<sup>۱</sup>Bird

<sup>۲</sup>Berton & Taffler

<sup>۳</sup>Amat et al

<sup>۴</sup>Bhasin

<sup>۵</sup>Reischmann

این سطح از حسابداری به طور ویژه، از چشم حسابرسان و نهادهای نظارتی معمولاً به دلیل خلاء استانداردهای این حوزه همواره پنهان می ماند و زمینه را برای بروز رفتارهای فرصت طلبانه ای همچون پولشویی و تقلب در صورت های مالی مهیا می سازد. سطح اهمیت این رویکرد منفی تحت شرایط وجود مسائل نمایندگی بسیار بیشتر است. موقعیت هایی که انگیزه های فرصت طلبانه ای مدیران را تقویت می نماید تا با آگاهی از دانش حسابداران حرفه ای نسبت به تحریف صورت های مالی، منافع خود را اولویت بخشند (دی بارما و روی، ۲۰۲۳). به عبارت دیگر، براساس تئوری نمایندگی، مدیران به عنوان نمایندگان صاحبان اصلی شرکت، در قبال پذیرش مسئولیت مباشرت، از حوزه ی اختیارات مستقیم و غیرمستقیمی برخوردار می شوند که اغلب باعث می گردد تا سطح انگیزه های فرصت طلبانه در آنان تقویت گردد و به شکاف بیشتر تضاد منافع بین سهامداران با شرکت ها منجر شود (خلیل زاده و همکاران، ۱۳۹۹).

لذا براساس کارکردهای حسابداری خلاقانه ممکن است باهدف کسب منافع بیشتر از خلاءهای ایجاد شده در رویه ها و استانداردهای حسابداری استفاده نمایند و حسابداری خلاقانه را اهرمی برای پاسخ به این نیازهای درونی در ذهنیت مدیران تقویت نماید (آکپانوکو و یومورین، ۲۰۱۸). اما سوالی که مطرح می شود این است، برون داد این نوع از کارکردهای حسابداری در گزارشگری مالی چیست؟

اگرچه پاسخ به این سوال الزاماً نمی تواند یک پاسخ مشخص و قاطع داشته باشد، اما مهمترین اثرگذاری حسابداری خلاقانه را می توان در مشروعیت گزارشگری مالی جستجو نمود، چراکه مرور پژوهش هایی همچون جیمسون<sup>۳</sup> (۱۹۸۸) و بلسینگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) نشان می دهد، سیستمی بودن فرآیندهای پیاده سازی تحریف در افشاء اطلاعات از طریق حسابداری خلاقانه احتمالاً کاهش مشروعیت گزارشگری مالی شرکت ها را به همراه خواهد داشت. نکته حائز اهمیت این است که در بازارهای مالی توجه به افشاء اطلاعات به عنوان یک مکانیزم راهبردی در گزارشگری مالی سبب می شود تا سطح مسئولیت پذیری شرکت ها در فضای رقابتی تقویت گردد (دی ویلرز و همکاران، ۲۰۲۲). اگرچه وجود الزامات در افشاء اطلاعات معمولاً به یکنواختی در ارائه اطلاعات به ذینفعان نقش مهمی را ایفا می کند، اما در یک بازار رقابتی،

<sup>۱</sup>Debbarma & Roy

<sup>۲</sup>Akpanuko and Umoren

<sup>۳</sup>Jameson

<sup>۴</sup>Blessing

<sup>۵</sup>De Villiers et al

شرکت‌هایی که از ظرفیت‌های پایین‌تری در حوزه‌ی افشاء اطلاعات اختیاری به ذینفعان برخوردار باشند، قادر نخواهند بود تا از طریق ایجاد مشروعیت اطلاعاتی به مزیت رقابتی دستیابند و سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص دهند (میکائویی و همکاران، ۲۰۲۲). این تفاوت‌ها معمولاً به واسطه‌ی نوع شناخت و اهمیت ساختار شرکت از نیازهای اطلاعاتی برآمده از بسترهای محیط بازار و محیط اجتماعی است که می‌تواند به مشروعیت بخشی گزارشگری مالی شرکت‌ها هویت تازه‌ایی ببخشد (مصطفایی و حسینی، ۱۴۰۰). مشروعیت گزارشگری مالی به عنوان بخش مهمی از انگیزه‌های مسئولانه‌ی شرکت‌ها در برابر ذینفعان بیرونی تلقی می‌گردد و بیان‌کننده‌ی مطلوبیت انعکاس اخبار و اطلاعات از منظر به موقع بودن و قابل اتکاء بودن می‌باشد تا براساس آن سطح اعتماد عمومی به عنوان مهمترین پیامد، در بازار سرمایه جاری گردد. به عبارت دیگر، مشروعیت شرکتی شکاف موجود بین انتظارات با عملکردهای شرکت‌ها را پوشش می‌دهد و ضمن تقارن بخشیدن به اطلاعات، فاصله‌ی بازده مورد انتظار سهامداران با بازده واقعی شرکت را کاهش می‌دهد تا از این طریق با افزایش آگاهی آنان از واقعیت‌های عملکردی شرکت، نسبت به ایجاد اطمینان و اعتماد در آنان اقدام نمایند (بلوچی و همکاران، ۲۰۲۱).

در بیان مسئله مطالعه‌ی حاضر علاوه بر شناخت ماهیت نظری مفاهیم مورد بحث، می‌بایست به این مسئله پرداخته شود که، واقعیت‌های پیش‌آمده در بستر بازار سرمایه و تجربه سرمایه‌گذاری‌های فراگیر در بورس اوراق بهادار تهران در فواصل زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۹، می‌تواند گویای بروز کارکردهای حسابداری خلاقانه باشد. در واقع در این روش که مبتنی بر تحریف و استفاده از شکاف استانداردها می‌باشد، شیوه‌های افشاء بدون پشتوانه‌ی واقع‌گرایانه و صرفاً با اولویت بخشیدن به اخبار مثبت و جذاب از یکسو و پنهان نمودن اخبار منفی از سوی دیگر، به اطلاع ذینفعان می‌رسد تا از طریق این فرآیند تحریفی، شرکت‌ها بتوانند عملکردهای منفی یا فرصت‌طلبانه‌ی خود را پوشش دهند. لذا بروز چنین ناهنجاری‌هایی در افشاء اطلاعاتی می‌تواند نمونه‌ای از ساختاریافتگی حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه تلقی گردد که به دلیل فقدان ساختارهای نظارتی شفاف بر تبلیغات و افشای اطلاعات در جهت حفاظت از منافع سهامداران، باعث می‌شود تا اعتماد به کارکردهای حسابداری و عملکردهای شرکت‌های بازار سرمایه کاهش یابد. بر این اساس در سایه پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه،

---

<sup>۱</sup>Mekaoui et al  
<sup>۲</sup>Bellucci et al

احتمالاً مشروعیت گزارشگری به واسطه عدم پایداری کیفیت اطلاعات انعکاس یافته به ذینفعان، بشدت کاهش خواهد یافت.

لذا با درک مسئله ی این مطالعه در ادامه باهدف ارائه اهمیت و دانش افزایی این مطالعه می بایست از دو منظر به آن پرداخته شود. از منظر کاربردی اهمیت انجام این مطالعه، می توان به این مسئله اذعان نمود که نتایج حاصل در این پژوهش می تواند به سیاستگذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری کمک نماید تا با شناخت ابعاد حسابداری خلاقانه، نسبت به کاهش نقاط ضعف کارکردهای حسابداری در این حوزه اقدام نماید و براساس آن سیاست های نظارتی لازم برای جلوگیری از اشاعه ی چنین شیوه هایی برای افشاء اطلاعات را اتخاذ کنند تا بتوانند سطح مشروعیت گزارشگری مالی شرکت ها را ارتقاء بخشند.

به لحاظ دانش افزایی می بایست بیان نمود، انجام مطالعه هایی همانند پژوهش های براندر و همکاران (۲۰۱۸)؛ گیوپتا و کومار<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) و اوبد و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) نشان می دهد، اگرچه موضوع حسابداری خلاقانه براساس واژگان مشابهی همچون حسابداری ساختگی؛ حسابداری ابتکاری یا حسابداری تحریف مورد بررسی قرار گرفته است، اما بررسی محتوا و تحلیل های پژوهش های انجام شده نشان می دهد، غالب این پژوهش ها از طریق پرسشنامه استاندارد و به صورت معادلات ساختاری و براساس ترکیب با متغیرهای مکمل مورد بررسی قرار گرفته است، در حالیکه این پژوهش تلاش دارد تا در بستر مطالعه ی شرکت های بازار سرمایه، اولاً پیشران های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در یک چارچوب علمی در دانش حسابداری را شناسایی نماید و ثانیاً براساس فرآیند پیاده سازی ارزیابی ماتریسی، ضمن شناسایی سناریوهای محتمل حسابداری خلاقانه، به این مسئله می پردازد که سناریوهای شناسایی شده، چه تأثیری می تواند بر چشم اندازهای مشروعیت گزارشگری مالی شرکت ها داشته باشد.

## مبانی نظری

### مشروعیت گزارشگری مالی

مشروعیت به فرآیندی از عملکردهای مالی یک شرکت در محیطی تجاری اشاره دارد که زمینه ساز ایجاد اعتماد در مخاطبان می گردد. دی ماگیو و پوال<sup>۳</sup> (۱۹۸۳) به منظور تشریح

Brander et al<sup>۱</sup>  
Gupta and Kumar<sup>۲</sup>  
Abed et al<sup>۳</sup>

<sup>۴</sup>DiMaggio and Powell

مشروعیت نقش‌های فعالانه و منفعلانه‌ی عملکردهای مالی شرکت‌ها را از یکدیگر تفکیک می‌کنند و بیان می‌نمایند، شرکت‌هایی که تحت تأثیر فشارهای بیرونی، به دنبال شکل دادن به هنجارهای منسجم و یکپارچه برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی آنان می‌باشند، در دسته نقش‌های فعال اجتماعی قرار می‌گیرند و نسبت به نقش‌های منفعلانه که بیان‌کننده‌ی بی‌تفاوتی نسبت به ارزش‌های اجتماعی است، بیشتر مورد پذیرش قرار می‌گیرند (آویس و همکاران، ۲۰۱۸). لذا مشروعیت گزارشگری مالی، مجموعه ارزش‌هایی است که در محیط اجتماعی می‌تواند برای یک شرکت کسب اعتبار نماید (مارتینز و بای، ۲۰۲۳). ژینو و همکاران (۲۰۲۰) هستی‌شناسی این نوع از مشروعیت شرکتی را از دو منظر ذهنی و عینی مورد توجه قرار می‌دهند. لذا هر شرکتی که بتواند در این فرآیند هنجاری، رفتارهایی فراتر از مسئولیت‌های قانونی به نمایش بگذارند، ضمن افزایش مشروعیت برای خود، مسیر جدیدی از هنجارگرایی اجتماعی را برای سایر شرکت‌ها ایجاد می‌نمایند (گوکی و همکاران، ۲۰۲۱). الیور (۱۹۹۷) یک گونه‌شناسی از شیوه‌های واکنش استراتژیک شرکت‌ها جهت رسیدن به مشروعیت را ارائه داد که در قالب شکل (۱) ارائه شده است.

شکل (۱) شیوه‌های واکنش استراتژیک شرکت‌ها برای کسب مشروعیت



طبق این الگو، اولین واکنش، سطحی از انطباق‌پذیری شرکت در برابر هنجارهای اجتماعی تکلیفی است که شرکت به منظور همگرایی بیشتر، خود را با فشارهای وارده همسو می‌نماید تا از ایجاد تعارض جلوگیری نمایند. در حوزه‌ی واکنش سازگاری، مسئله باور به هنجارهای اجتماعی است که از طریق فشارهای بیرونی به شرکت وارد می‌شود و این مسئله استراتژی‌های پذیرش و تقویت را از جانب شرکت به همراه دارد تا مشروعیت مالی فراگیرتری ایجاد نماید (ولیرو و همکاران، ۲۰۱۸). بهبود فرایند تدوین و پیاده‌سازی استانداردها، ارائه

<sup>۱</sup>Awis et al

<sup>۲</sup>Martens and Bui

<sup>۳</sup>Xiu et al

<sup>۴</sup>Göcke et al

<sup>۵</sup>Oliver

<sup>۶</sup>Acquiesce

<sup>۷</sup>Compromise

<sup>۸</sup>Vollero et al



رهنمودهایی درباره افشا و بهبود کیفیت حسابرسی میتواند سبب بهبود افشا و در نتیجه ارتقا اثربخشی گزارشگری مالی گردد (برزیده و همکاران، ۱۴۰۲). در واکنش اجتناب، شرکت با عدم پذیرش هنجارهای اجتماعی که بیشتر شکل تکلیفی دارد، تلاش می کند تا بدون هزینه از پایبندی به آن اجتناب نماید تا ضمن حفظ وضع موجود، به نوعی نافرمانی اجتماعی خود را نشان دهد. در واکنش سرپیچی، تضادهای شرکت با هنجارهای تکلیفی به یک میدان تقابل بین دیدگاهها منجر می شود و شرکت بخشی از استراتژی های خود را در حمایت از هنجارهای نادیده گرفته شده ی نهادی، توسعه می بخشد.

### حسابداری خلاقانه

یکی از مورد توجه ترین کارکردهای حسابداری به ویژه پس از بحران های مالی جهان در سال ۲۰۰۸، خلاقیت در رویه های حسابداری است که در مقایسه با مدیریت و هموارسازی سود که به طور عمده، توجه فزاینده ای در گذشته در مجامع علمی به خود جلب کرده است، از پیچیدگی مفهومی و کارکردی بیشتری برخوردار می باشد و می توان به عنوان یک پدیده ی نوظهور آن را تلقی نمود، چراکه کارکردها یا ابعاد آن در بستر مطالعاتی مورد توجه قرار نگرفته است (بورا و ساها،<sup>۳</sup> ۲۰۱۶). محققانی همچون رمیناریک و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) و حسن علی حمدا و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۱) براساس نقاط مشترکی از توسعه ی این مفهوم، تلاش نمودند تا با تمرکز بر شیوه های دستکاری رویه های افشاء نسبت به تعریف حسابداری خلاق اقدام نمایند. زیرا معتقد بودند که تغییر اقلام بخش کمی صورت های مالی، همان موضوع دستکاری و هموارسازی سود می باشد و از این طریق بین این دو مفهوم تمایز قائل شدند (عاجیزی و همکاران،<sup>۶</sup> ۲۰۲۲). غربالگری محتوایی ادبیات حاضر نشان می دهد، طیفی از پژوهش های حسابداری، با استفاده از مفاهیم مشابهی همچون ساختگی یا بدیع پردازی در حسابداری تلاش نمودند تا نسبت به شکل دادن به این مفهوم اقدام نمایند. لذا همانطور که بیان گردید، این مفهوم، به دلیل فقدان چارچوب نظری، در بستر دانش حسابداری، نوظهور تلقی می شود و زمینه های اثرگذاری آن در تعریف های مالی شرکت ها چندان ملموس نمی باشد. هدف اصلی برای ایجاد

<sup>۱</sup>Avoidance

<sup>۲</sup>Defiance

<sup>۳</sup>Bora & Saha

<sup>۴</sup>Remenarić

<sup>۵</sup>Hasan Ali Hamada et al

<sup>۶</sup>Ajuzie et al

حسابداری خلاقانه «تحریف واقعیت‌ها از طریق دستکاری سود و یا هزینه‌های شرکت» می‌باشد که باهدف برآورده ساختن منافع تملک‌طلبانه‌ی گروهی از افراد دارای قدرت صورت می‌گیرد. سوسماس و درمیرهان<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) اهداف حسابداری خلاق را به ترتیب زیر ارائه دادند.

شکل (۱) پیامدهای حسابداری خلاق



هرکدام از این ابعاد در راستای فرصت‌طلبی گروهی از افراد دارای قدرت می‌تواند زمینه‌ی تقویت انگیزه‌های حسابداری خلاقانه را توسعه بخشد. در واقع بخشی از کارکرد حسابداری خلاق در حوزه‌ی فردی است که هم تحت تأثیر مشوق‌های شخصی افراد دارای قدرت و هم باهدف تحکیم تصدی‌گری مدیریتی باعث بکار گرفتن حسابداری خلاقیت می‌گردد. از طرف دیگر در سطح ساختاری؛ کارکرد حسابداری خلاقیت می‌تواند ناشی از مدیریت مالیات و اجتناب از پرداخت آن باشد و یا به واسطه افزایش پاداش ویژه برای مدیران به کار گرفته شود. در نهایت در دو بخش بیرونی می‌توان پولشویی و قراردادهای پیمان را در سطح مراوده‌ی تجاری شرکت‌ها در بازار مبنایی برای استفاده از حسابداری خلاق قلمداد نمود. آندرونیسیونانو و استراکوا<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) در تعریف حسابداری خلاق با اتکاء به ضعف حوزه‌های ساختار اطلاعاتی در واحد حسابداری، تقدم و تأخر در ارائه‌ی اسناد و مدارک مالی جهت ثبت

<sup>۱</sup>Susmus & Demirhan

<sup>۲</sup>Androniceanu & Strakova

در دفاتر را به عنوان ویژگی از این شیوه از حسابداری تعریف می‌نماید. از طرف دیگر اگر اول<sup>۱</sup> (۲۰۲۲) این شیوه از حسابداری را با نوع نگاه مدیریت تفسیر می‌نماید و فرآیندی مبتنی بر تعریف عملکردهای مالی را با دستکاری یا ایجاد ساختگی معاملات آن را تلقی می‌کند. کوآتون و آلکتیش<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) نیز این شیوه از حسابداری را به دلیل خلاء ناشی از استانداردها با رویه‌های حسابداری تلقی می‌کند، جایکه انعطاف‌پذیری روش‌های حسابداری فراتر از چارچوب‌های قانونی، احتمالاً در کنشی فرصت طلبانه باعث ایجاد تحریف در افشاء اطلاعات گردد. روزنر<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) بیان می‌دارد که دستکاری حسابداری و تقلب دو اصطلاح مشابه هستند که نشان‌دهنده قصد مدیریت برای مداخله در اندازه‌گیری و افشای معاملات حسابداری و اقلام صورت‌های مالی می‌باشد، حتی اگر استانداردهای حسابداری اجازه به کاربرست این شیوه‌ها را نداده باشد. او نشان می‌دهد دستکاری سود روش‌های انتخابی مورد مطالعه‌ای از عوامل عملیات، تامین مالی و سرمایه‌گذاری می‌باشد. علاوه بر این، چنین انتخابی از روش‌های حسابداری و سیاست‌ها توسط استانداردهای حسابداری مجاز می‌داند، بنابراین این انتخاب‌ها باید برای استفاده‌کنندگان افشا شود.

براساس این تعاریف، موضوع قابل توجه این است که حسابداری خلاقانه فرآیندی از تابع انتظارات مدیریت است که با تبدیل اطلاعات مالی واقعی به اطلاعات نادرست، نسبت به برآوردن اهداف و رضایت صاحبان منافع اقدامات فرصت طلبانه را انجام می‌دهد. در حالیکه در مدیریت سود، شرکت‌ها از طریق اقلام تعهدی و براساس کمیته‌های اطلاعاتی تلاش دارند تا اطلاعات را جهت‌دار و متقلبانانه به اطلاع ذینفعان برسانند. لذا مدیران در کارکردهای حسابداری خلاقانه با فشار بر واحد حسابداری، تلاش می‌کنند تا صورت‌های مالی را آنگونه انعکاس دهند که نقض استانداردها و قوانین صورت‌نگیرد و از این طریق منافع آنان تأمین شود. لذا هوشمندی در استفاده از انعطاف‌پذیری قوانین یا استانداردها همانند، کاهش هزینه‌ها به واسطه‌ی انتخاب از میان روش‌های موجود استهلاک در تعیین هزینه استهلاک سالانه؛ اجتناب مالیاتی به واسطه شناسایی هزینه‌های تحقیق و توسعه و یا انتخاب روش‌های ارزیابی موجودی کالا که به بیش ارزش‌گذاری منجر می‌شود می‌تواند مبنای کاربردی حسابداری خلاق تلقی گردد.

#### شکل (۲) برخی از رویکردهای اجرای حسابداری خلاق

---

<sup>۱</sup>Aggarwal  
<sup>۲</sup>Qatawneh & Alqtish  
<sup>۳</sup>Rosner



از طرف دیگر صالح و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) دلایل ترویج و ترغیب مدیریت به استفاده از حسابداری خلاقانه را شامل نشان دادن یک روند ثابت رشد در سود یا همان هموارسازی سود جهت کمک به دستیابی تحلیلگران مالی به پیش بینی رضایت بخش؛ پنهان کردن اخبار بد و حفظ پایداری قیمت سهام می دانند. از طرف دیگر طبق رویکرد امات و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۹۹)، مبنای اجرای حسابداری خلاق را می توان در چارچوب زیر و براساس سه حوزه مورد توجه قرار داد.

شکل (۳) مبنای اجرای حسابداری خلاقانه (منبع: امات و همکاران، ۱۹۹۹)



در این رابطه امات و همکاران (۱۹۹۹) بیان می نمایند که اولین رویکرد براساس این ماتریس فوق، انتخاب از میان روش های مختلف حسابداری در دسترس می باشد تا بتوان بدون کمترین تبعات، شیوه ای از پیاده سازی ثبت و انعکاس رویدادهای مالی در نظر گرفته شود که بتواند به برآورده ساختن منافع انحصاری گروهی از افراد کمک نماید. از طرف حسابداری خلاقانه می بایست با استفاده تزریق خوش بینی در افشاء اطلاعات، نسبت به جلب سرمایه گذاران اقدامات لازم را انجام دهد. در بعد دیگر این ماتریس حسابداری خلاقانه با انجام معاملات

<sup>۱</sup>Salah et al  
<sup>۲</sup>Amat et al

غیرواقعی تلاش می کند تا نسبت به دستکاری مبالغ مندرج در صورت های مالی یا انتقال سود بین دوره های حسابداری اقدامات تحریف گونه را انجام دهد. بنابراین با توجه به ارائه رویکردهای مطرح شده در مبانی نظری، در انتهای این بخش نسبت به ارائه سوال های پژوهش اقدام می شود.

- ❖ سوال اول پژوهش) پیشران های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه کدامند؟
- ❖ سوال دوم پژوهش) سناریوهای مرتبط با کارکردهای حسابداری خلاقانه ی شرکت ها کدامند؟
- ❖ سوال سوم پژوهش) محتمل ترین سناریوی مؤثر بر مشروعیت گزارشگری مالی شرکت ها کدام است؟

همانطور که از ماهیت سوال های پژوهش مشخص است، سوال اول از طریق شیوه ی تحلیل بخش کیفی و فرآیند تحلیل تم پاسخ داده می شود و سوال دوم و سوم این مطالعه از طریق فرآیند تحلیل سناریوپردازی مورد بررسی قرار می گیرد.

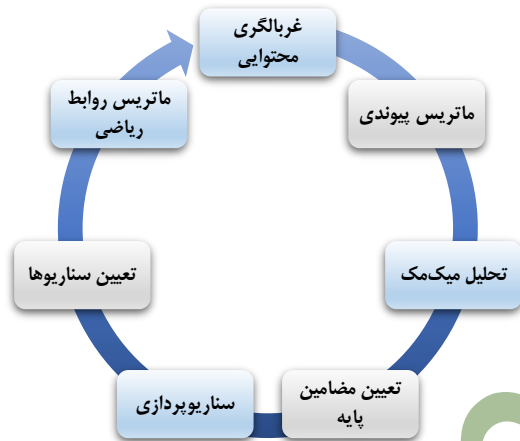
### روش شناسی

براساس مطالعه ی حاضر که در پی ارزیابی پیشران های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در آینده ی مشروعیت گزارشگری مالی شرکت ها می باشد، این مطالعه را به لحاظ نتیجه می بایست جزء پژوهش های کاربردی قلمداد نمود و به دلیل این که به منظور شناسایی پیشران ها از طریق تحلیل تماتیک، از ابزار مصاحبه برای ظهور مضامین جدید در بستر مطالعه استفاده می کند، می بایست به عنوان مطالعه های اکتشافی قلمداد نمود. به لحاظ نوع داده نیز، می بایست این مطالعه را ترکیبی قلمداد نمود، چراکه برای رسیدن به اهداف پژوهش، از فرآیندهای جمع آوری داده در بخش کیفی و کمی استفاده می نماید. ذکر این نکته مهم است که مطالعه حاضر به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سوال های تدوین شده بکار می برد. زیرا در بخش کیفی با اتکاء به نوع شناسی تحلیل مضمون از سبک آترید-استرلینگ<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) استفاده می کند تا بتواند پیشران های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در قالب مضامین تحلیلی شناسایی نماید سپس در بخش کمی از طریق فرآیندهای ماتریسی، نسبت به سناریوپردازی ارزیابی پیشران های کلیدی مؤثر در بروز حسابداری خلاقانه بر آینده ی مشروعیت گزارشگری

---

<sup>۱</sup>Attride-stirling

مالی شرکت‌ها اقدام می‌نماید. لذا با ارائه توضیح‌های فوق می‌توان فرآیند وابسته هر یک از مراحل پیاده‌سازی را در قالب شکل (۱) مشاهده نمود.



شکل ۴. فرآیند اجرایی روش‌های تحلیل

### جامعه آماری و نحوه انتخاب نمونه

همسو با ماهیت تشریح شده در انجام این مطالعه از نظر روش شناسی، برای شناسایی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در بخش کیفی از مصاحبه استفاده شد تا نسبت به شناسایی مضامین پدیده مورد بررسی، اقدام لازم صورت گیرد. لذا ابتدا تلاش گردید تا رسیدن به جامعه هدف دارای اصالت، معیارهای در خصوص انجام مصاحبه شوندگان تدوین گردد. این معیارهای عبارتند از:

۱. دارا بودن شناخت مفهومی از نظریه‌های حسابداری
  ۲. آشنایی با شیوه‌های پژوهش‌های کیفی و احاطه‌ی بر روند مصاحبه‌گری و تحقیق‌های مرتبط با حوزه حسابداری خلاق
  ۳. آشنایی با استانداردها و رویه‌های افشاء اطلاعات
- بر اساس سه معیار فوق جستجو برای رسیدن به افراد مطلع و متمایل به انجام مصاحبه آغاز گردید. برای این منظور ابتدا محققان این پژوهش، لیستی از خبرگان پژوهشی در حوزه نظریه‌های حسابداری که در دسترس بودند، مشخص نمودند که برای این منظور از جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشور استفاده شد. سپس از طرق مختلف تلاش گردید تا با گزینه‌های اولیه برای انجام فرآیند مصاحبه هماهنگی لازم در خصوص تمایل به انجام مصاحبه و تشریح موضوع پژوهش، صورت گیرد. با توجه به نقطه اشباع تئوریک به

عنوان فرآیند اتمام مصاحبه‌ها، در بازه زمانی شش ماه با ۱۲ نفر از افراد انتخاب شده به عنوان خبرنگاران دانش حسابداری، مصاحبه صورت پذیرفت. نکته قابل توجه این است که به منظور انتخاب خبرنگاران تلاش گردید تا از افرادی استفاده شود که در کنار دانش علمی از شناخت لازم بر واقعیت‌های بازار سرمایه برخوردار باشند. لذا بیشتر افراد مشارکت‌کننده یا حسابدار رسمی بودند یا به عنوان عضو تدوین‌کننده‌ی کمیته‌های تخصصی سازمان بورس اوراق بهادار استفاده شد. در فرآیند رسیدن به نقطه اشباع تئوریک، مصاحبه اول تا مصاحبه هشتم از طریق مصاحبه‌های مستقیم کدهای باز متنوع ایجاد می‌شد و از مصاحبه هشتم تا مصاحبه دهم عموماً کدهای ایجاد شده مشابه کدهای قبلی بودند و از مصاحبه دهم تا دوازدهم، فرآیند مصاحبه باهدف رسیدن به نقطه اشباع تئوریک صورت پذیرفت که در پایان مصاحبه دوازدهم مشخص گردید، کد جدیدی از مصاحبه‌ها ایجاد نمی‌شود. نکته حائز اهمیت این است با توجه به محدودیت‌های انجام مصاحبه حضوری، تا حد امکان از راه کارهای جایگزین همچون تماس تلفنی و نرم‌افزارهای ارتباطی اجتماعی استفاده شود. ذکر این نکته حائز اهمیت است که رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها در همان ابتدا تأکید می‌شد، تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد. روش نمونه‌گیری در این بخش، نمونه‌گیری نظری بود و در این فرآیند تلاش شد تا انتخاب نمونه‌ها در جهت به وجود آوردن یک نظریه به گونه‌ای انجام گیرد که شناخت نظری در خصوص موضوع مورد مطالعه وجود داشته باشد. در واقع در این روش نمونه‌گیری، از موارد مشابهی که در یک جامعه هدف وجود دارند، اطلاعات جمع‌آوری شد تا مشخص شود که تئوری‌های رفتاری در زمینه‌ی مورد بررسی تقویت شود (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱). تکنیک رسیدن به خبرنگاران پژوهش، تکنیک دروازیانان اطلاعات<sup>۱</sup> بود. در واقع با توجه به شناسایی خبرنگاران پژوهش براساس معیارهای تعیین شده، تکنیک حاضر به محقق کمک می‌نمود تا در هماهنگی‌های لازم برای مصاحبه از نفوذ افراد نزدیک به خبرنگاران بهره برده شود (جلالی، ۱۳۹۱).

جامعه هدف در بخش کمی نیز شامل ۲۵ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بودند که براساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. شیوه انتخاب مشارکت‌کنندگان در این بخش استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس و همگن بود. نکته‌ی قابل توجه این است که بر اساس ماهیت چنین تحلیل‌هایی که به لحاظ پیچیدگی و ارزیابی

---

<sup>1</sup>Information gatekeeper

لایه‌های سطری «L» و ستونی «J» نیازمند تمرکز، دقت کافی و مشارکت توأم با محقق می‌باشد، معمولاً حد تعیین جامعه بین ۱۵ تا ۲۵ نفر تعیین می‌شود (پالرمو، ۲۰۱۸ و مرزبان و همکاران، ۲۰۲۲). با ارائه‌ی این توضیح‌ها در ادامه طی جدول (۱) آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان ارائه می‌شود:

جدول (۱) آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان

متغیر	بخش کیفی		بخش کمی	
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها
جنسیت	مرد	۸	۶۶٪/۶۶	مرد
	زن	۴	۴۴٪/۴۴	زن
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع
سن	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۵	۴۱٪/۶۶	کمتر از ۴۰ سال
	بیشتر از ۵۰ سال	۷	۵۸٪/۳۴	بین ۴۰ تا ۵۰ سال
				بیشتر از ۵۰ سال
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع
سابقه کاری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۵	۴۱٪/۶۶	کمتر از ۱۵ سال
	۱۵ سال به بالا	۷	۵۸٪/۳۴	بیشتر از ۱۵ سال
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع

#### یافته‌های پژوهش

باتوجه به ماهیت استقرائی/قیاسی مطالعه حاضر، ابتدا در بخش کیفی از طریق تحلیل تماتیک، نسبت به تعیین پیشران‌های مضمونی بروز حسابداری خلاقانه اقدام می‌شود و در ادامه از طریق تحلیل دلفی فازی ابتدا پایایی ابعاد شناسایی شده مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس براساس فرآیند تکنیک دیمتل، با تشکیل ماتریسی محورهای اصلی بروز حسابداری خلاقانه، نسبت به مؤثرترین عامل اقدام می‌شود تا در گام آخر از طریق فرآیند سناریوویزارد، نسبت به تعیین سناریوهای محتمل در بستر مطالعه اقدام شود. لذا در گام اول جهت تعیین پیشران‌های مضمونی بروز حسابداری خلاقانه، از تحلیل تماتیک استفاده شد. تحلیل تماتیک به عنوان فرآیند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می‌شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع حاضر از طریق واکاوی محتوایی همزمان در مطالعات مشابه و انجام مصاحبه برای تعیین ابعاد آن می‌نماید. در این مطالعه از نوع شناسی تحلیل مضمون براساس سبک آترید-استرلینگ (۲۰۰۱)

<sup>۱</sup>Attride- stirling



بهره برده می‌شود که شامل سه مبنای مضمون پایه؛ سازمان دهنده و فراگیر می‌باشد. با پیروی از این روش، مضمون پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آن‌ها، مضمون سازمان‌دهنده ایجاد می‌شود. مضمون سازمان‌دهنده واسط مضامین فراگیر و پایه شبکه است و مضمون فراگیر در کانون شبکه مضامین قرار می‌گیرد. نکته حائز اهمیت این است برای رسیدن به ابعاد حسابداری خلاق، می‌بایست از رویکرد استقرایی در تحلیل محتوا استفاده شود. با شناخت فرآیندهای قابل اجرا در این تحلیل، در ادامه بخش به بخش تلاش می‌شود تا ابعاد حسابداری خلاقانه مورد بررسی قرار گیرد.

### ❖ مرور پژوهش‌ها

در این بخش ابتدا می‌بایست از طریق واکاوی در پژوهش‌های مشابه، ابتدا مضامین فراگیر مرتبط با حسابداری خلاق می‌بایست از طریق غربالگری محتوایی مشخص گردد. برای این منظور ابتدا طی سه مرحله اولیه ارزیابی محتوایی؛ عنوان و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش‌های مشابه در بازه زمانی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۳ اقدام شد. لذا باهدف شناسایی مضامین فراگیری، لیستی از مفاهیمی که در شناسایی پژوهش‌های مشابه می‌تواند مورد توجه قرار گیرد ابتدا طبق جدول (۲) ارائه شد تا براساس آن نسبت به شناسایی پژوهش‌ها برای تعیین مضامین فراگیر اقدام شود.

#### جدول (۲) جستجوی کلمات کلیدی در انتخاب پژوهش‌های مشابه

کلمات کلیدی جستجو در پژوهش‌های خارجی	کلمات کلیدی جستجو در پژوهش‌های داخلی
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Fake Accounting</li> <li>▪ Accounting of Sham Transactions</li> <li>▪ Fraudulent Reporting</li> <li>▪ Financial Distortion</li> <li>▪ Family Ownership</li> <li>▪ Transfer Pricing</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ حسابداری ساختگی</li> <li>▪ حسابداری معاملات صوری</li> <li>▪ گزارشگری متقلبانه</li> <li>▪ تحریف مالی</li> <li>▪ مالکیت خانوادگی</li> <li>▪ قیمت‌گذاری انتقالی</li> </ul>

لذا با عنایت به تعیین کلید واژگان حسابداری خلاقانه در ادامه، به منظور یافتن مطالعه‌های مشابه جهت تعیین مضامین فراگیر از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی بین‌المللی و داخلی، استفاده شد. کلیه منابع اولیه شناسایی شده ۲۰ مورد می‌باشند که پس از چند مرحله فرآیند غربالگری از نظر محتوا، عنوان و تحلیل در نهایت، ۱۰ پژوهش متناسب با محتوا، عنوان و فرآیندهای تحلیلی موردنظر این پژوهش انتخاب شدند. در این مرحله می‌بایست مفاهیم را براساس مضامین فراگیر تفکیک نمود، تا براساس آن از طریق مصاحبه، مضامین پایه و سازمان دهنده ایجاد شوند. در این تحلیل و به واسطه روش ارزیابی انتقادی با مشارکت خبرگان پژوهش براساس ۱۰ معیار

اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه برداری، جمع آوری داده‌ها، انعکاس پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق و براساس کلید واژه‌های پژوهش که در زیر ارائه شده است، اقدام به تعیین ابعاد و مضامین گزاره‌ای می‌شود.

جدول (۳) فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده جهت تعیین مولفه‌های پژوهش

۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	معیارهای ارزیابی انتقادی	
فتیانی و بیگر (۱۳۹۸)	چهارده‌چریکی و همکاران (۱۴۰۱)	براندو و همکاران (۲۰۱۸)	سوساس و دربره‌هان (۲۰۲۰)	گیوتیا و گوهار (۲۰۲۰)	حسن علی حسنا و همکاران (۲۰۲۱)	صالح و همکاران (۲۰۲۱)	عاجیزی و همکاران (۲۰۲۲)	همروتا و یونینون (۲۰۲۲)	رحمان و همکاران (۲۰۲۳)		پژوهش‌های تأیید شده
۲	۴	۳	۳	۲	۳	۳	۲	۴	۳		هدف
۳	۳	۴	۴	۳	۲	۴	۳	۳	۴		روش
۱	۵	۳	۳	۳	۳	۳	۲	۴	۵		طرح
۲	۴	۳	۵	۱	۴	۳	۱	۵	۴		نمونه‌گیری
۳	۳	۳	۴	۲	۳	۵	۲	۴	۳		جمع آوری
۳	۴	۳	۳	۳	۲	۵	۳	۳	۴		تعمیم
۲	۴	۴	۳	۳	۳	۴	۲	۳	۴		اخلاقی
۳	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۳		تحلیل
۲	۴	۲	۴	۲	۴	۳	۲	۳	۳	تئوریک	
۲	۳	۳	۲	۲	۳	۴	۲	۴	۴	ارزش	
۲۳	۳۷	۳۱	۳۴	۲۵	۳۰	۳۷	۲۲	۳۶	۳۷	جمع	

براساس نتایج این تحلیل مشخص شد، سه پژوهش که امتیاز لازم (بیشتر از ۳۰ امتیاز) را کسب نکرده است، از دور بررسی خارج شد. در ادامه به منظور تعیین مضامین فراگیر حسابداری خلاق از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه‌ی معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «☑» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر ☑ در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

جدول (۴) واکاوی مولفه‌های پژوهش

شماره	مضامین فراگیر	محققان							جمع
		۱ رحمان و همکاران (۲۰۳۳)	۲ هروی و بویشیان (۲۰۲۶)	۳ صالح و همکاران (۲۰۲۱)	۴ حسن علی حمدا و همکاران (۲۰۲۱)	۵ سوسان و درویشیان (۲۰۲۰)	۶ براند و همکاران (۲۰۱۸)	۷ چهارده چریکی و همکاران (۲۰۱۱)	
۱	خلاقیت مبتنی بر عملکردی فردی	-	✓	✓	-	-	✓	-	۴
۲	خلاقیت مبتنی بر ماهیت دانش حسابداری	✓	✓	-	✓	-	-	✓	۴
۳	خلاقیت مبتنی بر هوش و ذکاوت تیمی	-	-	✓	-	✓	-	-	۲
۴	خلاقیت مبتنی بر هنرهای فرهنگی	✓	-	-	✓	-	-	-	۲
۵	خلاقیت مبتنی بر نظارت‌های حاکمیتی	-	✓	✓	✓	✓	✓	✓	۵
۶	خلاقیت مبتنی بر اثربخشی مدیریتی	✓	-	-	-	-	-	✓	۲
۷	خلاقیت مبتنی بر توسعه دانش حسابداری	✓	-	✓	-	✓	-	-	۴
۸	خلاقیت مبتنی بر اولویت سیاسی بر اقتصادی	-	✓	-	✓	-	-	✓	۳
۹	خلاقیت مبتنی بر عدم بلوغ ذینفعان	-	-	✓	-	-	-	✓	۲

باتوجه به تأیید هفت مطالعه از مرحله ارزیابی انتقادی، جهت تعیین مضامین فراگیر جهت تمرکز بر سوال‌های مصاحبه برای رسیدن به مضامین پایه و سازمان دهنده، ابعاد اصلی که بیش از نصف پژوهش‌های تأیید شده را کسب نمودند، به عنوان مضامین فراگیر الگوهای تفکر تحلیلی شناسایی شدند که در ادامه ابتدا این ابعاد طبق جدول (۵) تعریف تنوریک می‌شوند.

#### جدول (۵) تعاریف مضامین فراگیر

مضامین فراگیر	تعاریف
خلاقیت مبتنی بر ماهیت حرفه حسابداری	این سطح از خلاقیت در حسابداری، ضمن اینکه به تأثیر نظریه‌ها و تئوری‌های حسابداری در شکل گرفتن تمرکز بر جنبه‌های منفی در رویه‌های حسابداری اشاره دارد، در عین حال تمرکز و الزام صرف بر روی شیوه‌های محاسباتی و اندازه‌گیری عینیت‌گرایانه را عاملی برای به وجود آمدن امکان حساب‌سازی‌ها تلقی می‌نماید.
خلاقیت مبتنی بر نظارت‌های حاکمیتی	این سطح از خلاقیت در حسابداری، به وجود ضعف‌های کارکرد راهبری شرکتی در برآورده ساختن حد تعادل در انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اشاره دارد که به دلیل تنیدگی ساختارهای نظارتی و احتمال سطح تملک طلبی مالکیت خانوادگی، زمینه برای بروز دستکاری در حساب‌ها و افشاء اطلاعات بسیار زیاد است.
خلاقیت مبتنی بر توسعه دانش حسابداری	بعد سوم حسابداری خلاقانه، اشاره به ضعف در توسعه و پایداری دانش حسابداری دارد. طبق این مضمون، دانش حسابداری به دلیل بی‌توجهی به تغییر پارادایم‌های سنتی و عدم تحول در سرفصل‌های آموزشی و یا عدم توسعه سطح تفکر انتقادی در این دانش، می‌تواند با رخوت در

عملکردها مواجه شود و هیچ چشم اندازی برای آینده حسابداری جهت جلوگیری از فرصت طلبی‌ها نتواند ایجاد نماید. لذا در این شرایط زمینه برای بروز حسابداری خلاقانه تقویت می‌شود و آینده این حرفه با چالش جدی مواجه می‌گردد.

لذا در ادامه براساس مضامین شناسایی شده، همسو با نقشه راه این تحلیل که با اتکاء به پژوهش براون و کلارک (۲۰۰۶) ایجاد گردید، نسبت به شناسایی مضامین پایه و سازمان دهنده اقدام می‌شود که براساس آن چارچوب نظری شکل (۷) نسبت به ارائه‌ی پیشران‌های مضمونی بروز حسابداری خلاقانه ارائه می‌گردد.



شکل (۷) چارچوب حسابداری خلاق

باتوجه به چارچوب نظری پژوهش همانطور که مشخص است، این چارچوب شامل ۳ مضمون فراگیر و ۶ مضمون سازمان دهنده و ۲۶ مضمون پایه مفهومی می‌باشد که طبق جدول (۶) می‌توان نحوه تفکیک و درصد فراوانی سه مرحله کدگذاری نیز مشخص شود.

جدول (۶) تفکیک کدهای ایجاد شده از مصاحبه‌های انجام شده

مضمین فراگیر	مضمین سازمان دهنده	مضمین پایه	مجموع سطری	درصد فراوانی
خلاقیت مبتنی بر ضعف اجرای حسابداری	پیشران‌های سنتی رویه‌های حسابداری	۴	۹	۳۴,۶۱٪
	پیشران‌های دستکاری سود حسابداری	۵		
خلاقیت مبتنی بر ضعف نظارت‌های حاکمیتی	پیشران‌های حاکمیتی	۵	۹	۳۴,۶۱٪
	پیشران‌های کنترل داخلی	۴		

۳۰,۷۸٪	۸	۴	پیشران‌های فلسفه‌ی حسابداری	خلاقیت مبتنی بر ضعف توسعه
		۴	پیشران‌های مهارت حسابداری	دانش حسابداری
	۱۰۰٪	۲۶	شش مضمون سازمان‌دهنده شناسایی شده	مجموع ستونی

تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی مضامین چارچوب طراحی شده، پژوهش به دنبال تبیین آن در بستر مطالعه بخش کمی می‌باشد. در این مطالعه جهت برازش پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. این تحلیل براساس حد فاصل دو میانگین فازی، نسبت به ارزیابی ابعاد مدل اقدام می‌نماید. این تحلیل پنج مقیاس زبان فازی را پوشش می‌دهد و از خبرگان خواسته شده تا به هریک از مولفه‌ها براساس مقوله‌ی آن امتیاز داده شود.

### جدول (۷) تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

ارزش عددی	۹	...	۱	میانگین غیرفازی	اختلاف میانگین	تأیید
زیرمعیارها - ارزش فازی	$(\frac{9+1}{2})$	:	$(\frac{1+1}{2})$			
پیشران‌های سنتی رویه‌های حسابداری	۹	...	۰	۷/۳۰	۰/۱۴	تأیید
پیشران‌های دستکاری سود حسابداری	۷	...	۰	۷/۱۰	۰/۰۹	تأیید
پیشران‌های حاکمیتی	۸	...	۰	۷/۲۵	۰/۱۲	تأیید
پیشران‌های کنترل داخلی	۱۰	...	۰	۸/۰۸	۰/۱۵	تأیید
پیشران‌های فلسفه‌ی حسابداری	۸	...	۰	۷/۲۵	۰/۱۱	تأیید
پیشران‌های مهارت حسابداری	۱۰	...	۰	۸/۱۰	۰/۱۷	تأیید

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج این مرحله، در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه  $0/2$  باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. همانگونه که جدول (۷) مشاهده می‌شود، مشخص گردید، تمامی مولفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی مورد تأیید می‌باشد و اجماع نظری حاصل شده است. در ادامه جهت آماده‌سازی پیشران‌های کلیدی مورد تأیید از مرحله تحلیل دلفی فازی، برای انجام سناریوپردازی، ابتدا می‌بایست از طریق تحلیل دیمیتل اثرگذارترین محورهای اصلی بروز حسابداری خلاقانه مشخص گردد. روش دیمیتل فازی به هنگام تجزیه و تحلیل روابط علی در بین عوامل مختلف، عدم قطعیت را حل می‌کند (لوترا و همکاران، ۲۰۱۶) و براین پیش فرض ایجاد می‌شود که در مرحله اول، مجموعه‌های از ویژگی‌های  $S = \{s_i | i = 1, 2, \dots, n\}$  و روابط

جفتی را براساس روابط درونی ارزیابی می کند. لذا ابتدا می بایست از طریق مقیاس زبانشناختی در ارزیابی، نسبت به ایجاد اثر درونی مثلثی متناظر بین ابعاد اقدام نمود.

#### جدول (۸) مقیاس های زبانشناختی برای TFNs متناظر

مقیاس ها	اولویت های زبان شناختی	ارقام فازی، مثلثی متناظر
۱	بدون تاثیر / مهم	(۰,۰,۱,۰,۳)
۲	تاثیر بسیار اندک / مهم	(۰,۱,۰,۳,۰,۵)
۳	تاثیر اندک / مهم	(۰,۳,۰,۵,۰,۷)
۴	تاثیر زیاد / مهم	(۰,۵,۰,۷,۰,۹)
۵	بسیار تاثیر گذار / مهم	(۰,۷,۰,۹,۱,۰)

برای بسط این تکنیک، فرض می شود  $k$  پاسخ دهنده وجود دارد و مقیاس زبانشناختی باید به ارقام فازی مثلثی تغییر یابد، تا نشان دهند که تا چه اندازه کدام از این ویژگی  $X$  بر ویژگی  $Y$  در پاسخ  $k$  ام تاثیر می گذارد. فرایند غیر فازی سازی مستلزم این است که ارقام فازی مثلثی به متغیرهای قطعی (crisp) تبدیل شوند (لین و همکاران، ۲۰۱۱). این مطالعه از حداقل - حداکثر برای نرمال سازی ارقام فازی مثلثی قبل از دست یافتن به مقادیر کامل شده استفاده کرد. لذا برای رسیدن به روابط علت و معلولی معیارهای تعیین شده، می بایست ۵ محور مرتبط با پیشران های حسابداری دارایی های دیجیتال، را در سطر و ستون، جمع و تفریق نمود تا علی بودن یا معلول بودن معیارها مشخص شوند. در این رابطه ابتدا می بایست شدت تاثیر محورها بر یکدیگر مشخص شوند. ورودی هر تقاطع در ماتریس روابط مستقیم، نشان دهنده شدت نفوذ عنصر موجود از آن ردیف بر عنصر موجود از آن ستون است. بدین ترتیب، صفر در هر تقاطع نشان دهنده عدم وجود معادله بین عناصر نظیر از آن تقاطع خواهد بود (ماتریس حاصله از اجماع نظرات خبرگان حاصل شده است).

#### جدول (۹) ماتریس شدت روابط مستقیم (M)

جمع	R6	R5	R4	R3	R2	R1	R	پیشران های اصلی بروز حسابداری خلاقانه
۱۳/۸۵	۱/۴۲	۲/۰۳	۳/۲۶	۳/۰۵	۳/۸۹	۰/۰۰	R1	پیشران های سنتی رویه های حسابداری
۱۵/۲۷	۲/۳۷	۲/۸۴	۴/۵۵	۳/۷۶	۰/۰۰	۱/۷۵	R2	پیشران های دستکاری سود حسابداری
۱۱/۷۷	۱/۹۵	۱/۷۶	۲/۶۴	۰/۰۰	۳/۴۹	۱/۹۳	R3	پیشران های حاکمیتی
۱۵/۶۸	۳/۱۲	۲/۰۸	۰/۰۰	۱/۷۴	۴/۸۹	۳/۸۵	R4	پیشران های کنترل داخلی
۹/۳۳	۱/۱۱	۰/۰۰	۱/۹۴	۲/۳۴	۲/۱۳	۱/۸۱	R5	پیشران های فلسفه ی حسابداری
۱۰/۱۲	۰/۰۰	۱/۲۶	۲/۰۷	۲/۱۹	۳/۰۷	۱/۵۳	R6	پیشران های مهارت حسابداری

برای این منظور از می‌بایست طبق رابطه (۱) نسبت به برآورد مجموع شدت تأثیر گذاری

روابط اقدام نمود.

$$T = X(I - X)^{-1} \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در آن:

$$i, j = 1, 2, \dots, n, T = [t_{ij}]_{n \times n} \quad \text{رابطه (۲)}$$

براین اساس، شدت تأثیر گذاری ماتریس مجموع محورهای شناسایی شده، عبارتند از:

$$\text{Max} = 20.81 \quad \text{رابطه (۳)}$$

$$a = \frac{1}{20.81} = 0.048 \quad \text{رابطه (۴)}$$

در ادامه، مجموع دنباله‌ی نامحدودی از آثار مستقیم و غیرمستقیم محورهای بر یکدیگر

(توام با کلیه‌ی بازخوردهای ممکن) به صورت یک تصاعد هندسی و بر اساس قوانین موجود

از گراف‌ها محاسبه می‌شود. محاسبه‌ی این مجموع نیاز به استفاده از ماتریس  $(I - M)^{-1}$  دارد.

مجموع این تصاعد، ماتریس روابط کلی  $T$  است که در آن  $I$ ، ماتریس واحد  $(n \times n)$  است.

$$T_{t \rightarrow \infty} = M + M^2 + M^3 + \dots + M^t = \frac{M(I - M^t)}{(I - M)}; \lim_{t \rightarrow \infty} M^t = 0$$

$$= \frac{M}{(I - M)} = M(I - M)^{-1} \quad \text{رابطه (۵)}$$

$$T = M(I - M)^{-1}$$

ماتریس واحد را از ماتریس  $M$  کسر نموده و سپس ماتریس حاصله را معکوس می‌بایست

نمود. با استفاده از روابط فوق می‌توان شدت کلیه روابط مستقیم و غیرمستقیم را محاسبه کرد.

بدین ترتیب از طریق ماتریس روابط کلی  $T$  و جمع سطری و ستونی محورهای شناسایی شده،

می‌بایست اقدام به تعیین روابط علی و معلولی هر یک از پیشران‌های اصلی بروز حسابداری

خلاقانه نمود که در جدول (۱۰) ارائه شده است.

جدول (۱۰) ماتریس شدت نسبی موجود از روابط مستقیم و غیرمستقیم (ماتریس روابط کلی  $T$ )

R	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R	R+D	R-D	Result	Rank
R ۱	۳/۰۵۵	۲/۳۳۶	۲/۲۱۹	۴/۸۱۸	۲/۱۱۷	۱/۵۱	۱/۸۲۱	۲/۴۶۴	۲/۱۷۸	عَلت	۴
R ۲	۲/۱۰۲	۱/۶۶۴	۱/۲۸۸	۲/۷۶۲	۲/۳۳۵	۳/۰۳	۰/۱۲۴	۴/۴۸۸	۴/۲۴۰	معلول	۳
R ۳	۲/۱۸۲	۲/۸۸۷	۳/۹۹۲	۲/۱۸۳	۱/۳۲۱	۳/۳۳	۱/۲۵۳	۱/۷۷۷	۷/۷۲۹	عَلت	۲
R ۴	۱/۶۱۸	۳/۷۸۷	۲/۰۹۲	۲/۶۵۷	۴/۴۵۳	۲/۲۹	۱/۶۶۱	۲/۸۷۲	۹/۲۹۷	عَلت	۱
R ۵	۴/۸۳۶	۳/۰۰۹	۱/۵۵۴	۱/۱۸۷	۱/۸۷۲	۱/۶۳	۱/۷۰۲	۴/۹۳۰	۱/۵۲۶	معلول	۵

R	۳/۲۹۱	۱/۱۸۷	۳/۶۷۳	۲/۱۲۸	۱/۹۹۴	۲/۳۲	۳/۲۵۹	۱/۱۰۹	۷/۵۹۱	معلول	۶
۶			-					۴	-		
D	۹/۶۴۳	۵/۵۲۴	۴/۳۶۴	۸/۲۱۱	۳/۲۲۸	۱/۸۵					

باتوجه به بخش بعدی تحلیل این مطالعه مبنی بر ماتریسی سازی سناریوها، لازم است، دو محوری که براساس جدول (۱۰) علت تلقی می شوند و نسبت به ماتریسی بودن دو بعدی امتیاز بالاتری قرار گرفته اند (رتبه اول و دوم)، به عنوان مبنای تحلیل در مرحله بعدی انتخاب شوند. لذا همانطور که مشخص شده است، دو محور پیشران‌های حاکمیتی (R3) و پیشران‌های کنترل داخلی (R4) به منظور سناریوپردازی مورد توجه قرار می گیرند. در ادامه و باتوجه به مشخص بودن، مضامین هر یک از دو مولفه تعیین شده از مرحله کیفی، می‌بایست نسبت به تعیین وضعیت‌های مربوط به شبیه‌سازی اقدام نمود. لذا ابتدا می‌بایست نسبت به تعیین پایایی پیشران‌های فرعی اقدام نمود.

#### جدول (۱۰) پیشران‌های اصلی و فرعی بروز حسابداری خلاقانه جهت سناریوپردازی

نتیجه	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین	مضامین پایه (پیشران‌ها)	مضامین سازمان‌دهنده
تأیید	۰/۸۵	۶/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۰	معاملات با اشخاص وابسته	پیشران‌های حاکمیتی (R3)
تأیید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	مالکیت مدیریتی	
تأیید	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۸۰	۶	تصدی مدیرعامل	
تأیید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۵۵	۵/۱۰	اندازه هیئت‌مدیره	
تأیید	۰/۷۰	۵/۴۰	۰/۶۰	۵/۲۰	عدم استقلال حسابرسان داخلی	پیشران‌های کنترل داخلی (R4)
تأیید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۵۵	۵/۱۰	عدم تخصصی بودن کمیته حسابرسی	
تأیید	۰/۸۵	۶/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۰	فقدان شاخص‌های ارزیابی کنترل داخلی	
تأیید	۰/۷۰	۵/۴۰	۰/۶۰	۵/۲۰	فقدان سیستم اطلاعات یکپارچه	

در ادامه و پس از شناسایی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه می‌بایست وضعیت‌های هر یک از عوامل ارزیابی توسط خبرگان بازتعریف شوند تا وضعیت‌های احتمالی براساس هر ماتریس در چشم اندازهای آینده بازار سرمایه ترسیم شوند.

#### جدول (۱۱) وضعیت‌های محتمل علل کلیدی بروز حسابداری خلاقانه

نام وضعیت	وضعیت	مضامین پایه	مضامین سازمان‌دهنده
تمرکز بر سطح بالای معاملات با اشخاص وابسته	$R_{11}^2$	معاملات با اشخاص وابسته $R_{11}^2$	پیشران‌های حاکمیتی (R3)
اقتضائی عمل نمودن معاملات با اشخاص وابسته	$R_{12}^2$		
عدم تمرکز صرف مبنی بر معاملات با اشخاص وابسته	$R_{13}^2$		



ارتقاء سطح اختصاص سهام به مدیریت به عنوان مبنای مالکیت مدیریتی	$R_{21}^r$	مالکیت مدیریتی « $R_2^r$ »
حفظ نسبت مشخص و ثابت در تخصیص سهام به مدیریتی	$R_{22}^r$	
کاهش سهام مدیران مبنی بر جلوگیری از بروز حسابداری خلاقانه	$R_{23}^r$	
افزایش دوره تصدی مدیرعامل	$R_{31}^r$	تصدی مدیرعامل « $R_3^r$ »
اقتضائی عمل نمودن افزایش دوره تصدی مدیر عامل براساس راهبردهای تجاری	$R_{32}^r$	
مشخص نمودن بازده زمانی کوتاه مدت در تصدی مدیرعامل	$R_{33}^r$	
کاهش اندازه هیئت مدیره مبنی بر حفظ منافع شرکت نسبت به ذینفعان	$R_{41}^r$	اندازه هیئت مدیره « $R_4^r$ »
تغییر تناوبی اندازه هیئت مدیره جهت نظارت بر عملکرد مدیران	$R_{42}^r$	
افزایش اندازه هیئت مدیره به منظور پویایی سطح نظارت بر عملکرد مدیران	$R_{43}^r$	
افزایش کنترل استقلال حسابرسان داخلی	$R_{11}^e$	عدم استقلال حسابرسان داخلی « $R_1^e$ »
حفظ توازن و ثبات در استقلال هیئت مدیره	$R_{12}^e$	
افزایش سطح استقلال حسابرسان داخلی مبنی بر نظارت بر عملکردهای مالی	$R_{13}^e$	
کاهش سطح تخصص اعضای کمیته حسابرسی	$R_{21}^e$	عدم تخصصی بودن کمیته حسابرسی « $R_2^e$ »
حفظ توازن و ثبات در انتصاب متخصصان در کمیته حسابرسی	$R_{22}^e$	
افزایش شمار انتصاب متخصصان در کمیته حسابرسی	$R_{23}^e$	
عدم تعیین شاخص هایی برای ارزیابی سطح اثربخشی کنترل داخلی	$R_{31}^e$	فقدان شاخص های ارزیابی کنترل داخلی « $R_3^e$ »
تعیین اقتضائی شاخص های ارزیابی کنترل داخلی	$R_{32}^e$	
ارتقاء معیارها و شاخص های ارزیابی کنترل داخلی	$R_{33}^e$	
تمرکز بر اعمال محدودیت بر سیستم های اطلاعات مالی یکپارچه	$R_{41}^e$	فقدان سیستم اطلاعات یکپارچه « $R_4^e$ »
حفظ وضعیت موجود در سیستم اطلاعات مالی یکپارچه	$R_{42}^e$	
افزایش سطح اثربخشی کارکردهای سیستم اطلاعات مالی یکپارچه	$R_{43}^e$	

پیشران های کنترل داخلی (R4)

همانطور که مشخص شده است، براساس ۸ پیشران (فرعی) کلیدی بروز حسابداری خلاقانه، ۲۴ وضعیت در ترسیم سناریوهای مرتبط با این پدیده در بستر شرکت های بازار سرمایه می تواند وجود داشته باشد. بنابراین از متخصصان خواسته شد جهت مشخص نمودن هر یک از وضعیت ها براساس سه ویژگی «تقویت کننده»، «بی تأثیر» و «محدودیت ساز» با یکی از اعداد ۳ تا

۳- پرسشنامه ماتریسی ۲۴\*۲۴ را تکمیل نمایند تا براساس نرم افزار سناریو ویزارد (GIB)، نسبت به تعیین سناریوهای محتمل اقدام لازم صورت گیرد. در واقع این نرم افزار براساس ارائه‌ی سطح بهینه سناریوهای محتمل، نسبت به تدوین چشم اندازهای آتی در خصوص پدیده مورد بررسی اقدام می‌کند (میها و همکاران؛ ۲۰۲۲). لذا با کمک این تکنیک تحلیلی در سناریو نگاری که مبتنی بر محاسبات پیچیده‌ای روابط ماتریسی بین پیشران‌ها شناسایی شده می‌باشد، امکان استخراج طیفی از سناریوهایی با احتمال قوی؛ سناریوهایی با احتمال ممکن و سناریوهایی با احتمال سازگاری بالا را ممکن می‌سازد. لذا براساس شاخص «مد» بالاترین امتیاز هر یک از مشارکت کنندگان در بخش کمی به عنوان مبنا در ارزیابی پیشران‌های کلیدی مؤثر در بروز حسابداری خلاقانه تلقی گردید تا براساس آن مجموعه‌ی داده‌های جمع‌آوری شده، به نرم افزار وارد شوند. باتوجه به توضیح‌های داده شده و براساس ایجاد ماتریس ۲۴\*۲۴ در بستر نرم افزار ویزارد  $(4 \times 24)$ ، مجموعاً ۹۲۱۶ سناریوی ترکیبی ایجاد گردید. لذا باتوجه به مجموع امتیازهای مربوط به ماتریس متقابل، ۴ سناریوی مورد بررسی در ارزیابی پیشران‌های کلیدی مؤثر در بروز حسابداری خلاقانه، تعیین گردیدند که براساس سه وضعیت مطلوب (محرک)، ایستا (ثابت) و بحرانی (عدم محرک) مورد بررسی قرار می‌گیرند که می‌توان نتایج خروجی زیر را براساس تحلیل در جدول (۱۳) ارائه داد.

جدول (۱۳) وضعیت پیشران‌های کلیدی مؤثر در بروز حسابداری خلاقانه

وضعیت	سناریوی اول	سناریوی دوم	سناریوی سوم	سناریوی چهارم
معاملات با اشخاص وابسته «R <sub>1</sub> <sup>r</sup> »	R <sub>11</sub> <sup>r</sup>	وضعیت محرک		وضعیت محرک
	R <sub>12</sub> <sup>r</sup>		وضعیت محرک	
	R <sub>13</sub> <sup>r</sup>	وضعیت عدم محرک		
مالکیت مدیریتی «R <sub>2</sub> <sup>r</sup> »	R <sub>21</sub> <sup>r</sup>	وضعیت محرک	وضعیت محرک	وضعیت محرک
	R <sub>22</sub> <sup>r</sup>		وضعیت ایستا	
	R <sub>23</sub> <sup>r</sup>	وضعیت عدم محرک		
تصدی مدیرعامل «R <sub>3</sub> <sup>r</sup> »	R <sub>31</sub> <sup>r</sup>		وضعیت محرک	وضعیت محرک
	R <sub>32</sub> <sup>r</sup>		وضعیت محرک	
	R <sub>33</sub> <sup>r</sup>	وضعیت عدم محرک		
اندازه هیئت‌مدیره «R <sub>4</sub> <sup>r</sup> »	R <sub>41</sub> <sup>r</sup>		وضعیت محرک	وضعیت محرک
	R <sub>42</sub> <sup>r</sup>		وضعیت محرک	
	R <sub>43</sub> <sup>r</sup>	وضعیت عدم محرک		

وضعیت محرک			$R_{11}^E$	عدم استقلال حسابرسان داخلی « $R_1^E$ »
	وضعیت ایستا		$R_{12}^E$	
		وضعیت عدم محرک	$R_{13}^E$	
وضعیت محرک		وضعیت محرک	$R_{21}^E$	عدم تخصصی بودن کمیته حسابرسی « $R_2^E$ »
	وضعیت ایستا		$R_{22}^E$	
		وضعیت عدم محرک	$R_{23}^E$	
وضعیت محرک		وضعیت محرک	$R_{31}^E$	فقدان شاخص‌های ارزیابی کنترل داخلی « $R_3^E$ »
	وضعیت محرک		$R_{32}^E$	
		وضعیت عدم محرک	$R_{33}^E$	
وضعیت محرک		وضعیت محرک	$R_{41}^E$	فقدان سیستم اطلاعات یکپارچه « $R_4^E$ »
	وضعیت ایستا		$R_{42}^E$	
		وضعیت عدم محرک	$R_{43}^E$	

همانطور که در جدول (۱۳) مشخص شده است، سناریوی دوم؛ سوم و چهارم سناریوهای قوی (محرک و ایستا) شناسایی شده محسوب می‌شوند و سناریوی اول سناریو باسازگاری بالا (عدم محرک) مبنی بر تقویت پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه قلمداد می‌شوند. به عبارت دیگر، سناریوی دوم و چهارم و برخی از اجزاء سناریو ایستا جزء سناریو با وضعیت محرک دارای تقویت متداوم در بروز پدیده مورد بررسی قلمداد می‌شوند و سناریوی اول در دسته سناریوهای با وضعیت عدم محرک بودن بروز پدیده مورد بررسی به حساب می‌آیند. همانطور که از وضعیت ارزیابی مربوط به سناریوها مشخص شده است، از مجموع ۳۲ وضعیت حاکم بر صفحه سناریوهای ایجاد شده در تکنیک تحلیلی سناریو ویزارد (CIB)، مشخص گردید، ۲۰ سناریو در وضعیت تحریک پیشران‌ها؛ ۴ سناریو در وضعیت ایستا پیشران‌ها و ۸ سناریو در وضعیت عدم تحریک پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه قرار دارند. لذا جهت تدوین سناریوهای آتی علل کلیدی بروز حسابداری خلاقانه می‌بایست بر وضعیت‌های محرک پیشران‌ها تمرکز نمود و نسبت به تشکیل یک ماتریس براساس دو محور پیشران‌های حاکمیتی (R3) و پیشران‌های کنترل داخلی (R4) به عنوان مبانی ارزیابی سناریوی در چشم اندازهای آتی بازار سرمایه، اقدام نمود. لذا وضعیت تحریک پیشران‌ها که مجموعاً ۶۲٪/۵ درصد توزیع فراوانی سناریوها را شامل می‌شوند، می‌بایست مورد توجه قرار گیرد. لازم به ذکر است با توجه به اینکه پیشران‌های سناریوی دوم و چهارم تکرار هم می‌باشند، مجموعاً ۱۲ پیشران برای سناریوسازی نهایی در بستر ماتریسی، مورد توجه قرار می‌گیرند. براین اساس با توجه به دو محور پیشران‌های حاکمیتی (R3) و پیشران‌های کنترل داخلی (R4) به عنوان مبانی ارزیابی

تدوین سناریوهای پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلافتانه، ۴ ربع ماتریسی می‌بایست مشخص نمود که می‌تواند چه تأثیری بر آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی داشته باشند. برای این منظور می‌بایست از ابعاد مشروعیت شرکتی پیتروف<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) که تعاریف آن در جدول (۱۵) ارائه شده است، استفاده گردد.

#### جدول (۱۵) ابعاد مشروعیت گزارشگری مالی

ابعاد مشروعیت	تشریح هر بعد
مشروعیت نهادی گزارشگری مالی	این مشروعیت، اشاره به ماهیت رعایت رویه‌ها و الزامات استاندارد گزارشگری مالی اشاره دارد که توسط نهادهای نظارتی می‌تواند هویت یابد.
مشروعیت اخلاقی گزارشگری مالی	این مشروعیت، اشاره به رعایت و پایبندی به هنجاری مثبت ذینفعان دارد که می‌تواند به فراگیر تعهد شرکت به ذینفعان از طریق پاسخگویی تعریف شود و به اخلاق تجاری و مسئولانه‌ی شرکت‌ها هویت منسجم دهد.
مشروعیت اجتماعی گزارشگری مالی	این مشروعیت، اشاره به رعایت جنبه‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از نظر برآورده ساختن سطح انتظارات بیرونی از نظر تمرکز بر جنبه‌های اختیاری افشاء اطلاعات مثل محیط زیست، منابع انسانی و بازده اقتصادی دارد که به ارتقاء هویت اجتماعی و مسئولیت‌پذیری بیشتر شرکت‌ها منجر می‌گردد.
مشروعیت پایداری گزارشگری مالی	این مشروعیت اشاره به سطح پایبندی شرکت‌ها در ایجاد ارزش‌های پایداری در برابر ذینفعان دارد که از طریق افزایش دامنه افشاء فراگیر اطلاعات مربوط به پایداری شرکتی در گزارش‌های مالی می‌تواند هویت معناداری کسب نماید.

در ادامه و باهدف ترکیب اثرگذاری پیشران‌های کلیدی مؤثر بروز حسابداری خلافتانه بر آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی، براساس تدوین یک مقیاس ۱۰ امتیازی (۰ تا ۱۰) از مشارکت کنندگان خواسته شد تا با توجه به پیشران‌های قرار گرفته در وضعیت محرک، امتیاز لازم داده شود، تا به کمک تحلیل سیمپلکس تجدیدنظر شده، ماتریس دو محور و ۴ ربع ایجاد نمود و نسبت به ارزیابی تأثیر پیشران‌های کلیدی مؤثر بر بروز حسابداری خلافتانه بر آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی اقدام لازم انجام شود. برای طبق جدول (۱۴) می‌بایست از طریق ۴ سناریو ماتریس توابع ریاضی تعریف شده در این مطالعه، هدف بیان شده را مورد ارزیابی قرار داد.

#### جدول (۱۴) ماتریس تعیین اثرگذارترین تابع ماتریسی در مشروعیت گزارشگری مالی

امید	سناریو ربع	سناریو ربع	سناریو ربع	سناریو ربع
اولویت ب ریاضی ندی	اول	دوم	سوم	چهارم
مشروعیت				
ت‌ها				

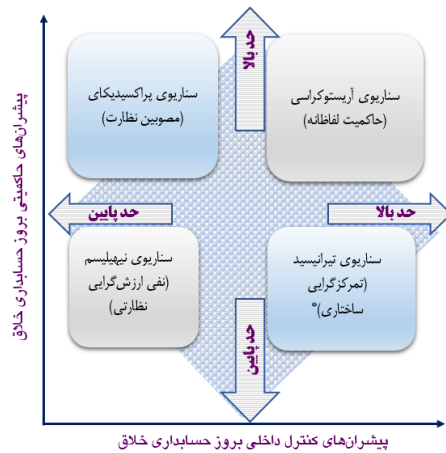
مشروعیت نهادی گزارشگری مالی	۲/۶۸	۳/۱۲	۳/۹۴	۲/۳۶	۳/۰۲۵	۳ <sup>۰۰</sup>
مشروعیت اخلاقی گزارشگری مالی	۲/۷۵	۳/۲۹	۴/۰۲	۲/۶۷	۳/۱۸۲	۱ <sup>۰۰</sup>
مشروعیت اجتماعی گزارشگری مالی	۱/۹۳	۲/۳۵	۳/۴۴	۳/۰۵	۲/۸۴۲	۴ <sup>۰۰</sup>
مشروعیت پایداری گزارشگری مالی	۳/۱۷	۲/۴۵	۳/۸۸	۲/۱۸	۳/۱۲۰	۲ <sup>۰۰</sup>
امید ریاضی سناریوها (پیشران‌ها)	۲/۷۸۲	۲/۸۲۷	۳/۸۲۰	۲/۷۴۰	جمع میانگین (۴۸/۶۸)	
اولویت‌بندی سناریو	۳ <sup>۰۰</sup>	۲ <sup>۰۰</sup>	۱ <sup>۰۰</sup>	۴ <sup>۰۰</sup>		

امید ریاضی براساس نظریه احتمالات، حالات متغیر تصادفی را براساس مقدار میانگین تعداد دفعات مشاهده شده یک وضعیت مورد محاسبه قرار می‌دهد. لذا از مجموع امتیازهای داده شده مشارکت کنندگان به ماتریس مشروعیت‌ها و سناریوها (پیشران‌ها)، نسبت به محاسبه‌ی امید ریاضی اقدام شده است. برای انجام آن از رابطه زیر بهره برده شد.

$$\mathbb{E}[X] = \left[ \left( \frac{1}{4} \times 1 \right) + \left( \frac{1}{4} \times 2 \right) + \left( \frac{1}{4} \times 3 \right) + \left( \frac{1}{4} \times 4 \right) \right] = 2/5$$

همانطور که مشاهده می‌شود، تکرار هر سناریو در چهار حالت ممکن از پیامدهای ایجاد شده، از طریق تکرار میانگین‌ها مورد بررسی قرار گرفت که میانگین امید ریاضی تعیین شده ۲/۵ می‌باشد. لذا براساس امتیازهای تعیین شده، مشخص گردید، مهمترین سناریوی مرتبط با پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه که می‌تواند مشروعیت اخلاقی گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد، سناریوی ربع دوم یعنی ضعف تمرکزگرایی ساختاری در اثربخشی کنترل داخلی می‌باشد. لذا در ادامه باهدف قراردادن هر یک از پیشران کلیدی مؤثر بر بروز حسابداری خلاقانه در ماتریس‌های سناریوپردازی شده شکل (۸) ارائه می‌شود. در واقع این ماتریس با چهار ربع براساس معیارهای وضعیت محرک، در دو محور پیشران‌های حاکمیتی (محور عمودی) و پیشران‌های کنترل داخلی (محور افقی) به دنبال ارائه سناریوهای وضعیت بروز حسابداری خلاقانه می‌باشد.

شکل (۸) سناریوی ماتریسی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه



در ادامه و پس از محاسبه توابع ماتریسی، نسبت به قرار دادن هریک از پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه که وضعیت محرک قرار داشتند از طریق تکنیک تحلیلی سناریو ویزارد (CIB) طبق جدول (۱۵) اقدام می‌شود.

**جدول (۱۵) تفکیک سناریوهای مرتبط با پیشران‌های محرک بروز حسابداری خلاقانه**

عنوان سناریو	عبارت توضیحی	عوامل ارزیابی
سناریوی اول	آریستوکراسی	تمرکز بر سطح بالای معاملات با اشخاص وابسته عدم تعیین شاخص‌هایی برای ارزیابی سطح اثربخشی کنترل داخلی تمرکز بر اعمال محدودیت بر سیستم‌های اطلاعات مالی بکارچه
سناریوی دوم	پراکسیدیکای	ارتقاء سطح اختصاص سهام به مدیریت به عنوان مبنای مالکیت مدیریتی افزایش دوره تصدی مدیرعامل کاهش اندازه هیئت مدیره مبنی بر حفظ منافع شرکت نسبت به ذینفعان
سناریوی سوم	تیرانسید	افزایش کنترل استقلال حسابرسان داخلی کاهش سطح تخصص اعضای کمیته حسابرسی تعیین اقتضائی شاخص‌های ارزیابی کنترل داخلی
سناریوی چهارم	نیپلیسم	اقتضائی عمل نمودن افزایش دوره تصدی مدیرعامل براساس راهبردهای تجاری اقتضائی عمل نمودن معاملات با اشخاص وابسته تغییر تناوبی اندازه هیئت مدیره جهت نظارت بر عملکرد مدیران

نکته‌ای که در تکنیک سناریوپردازی می‌بایست مورد توجه قرار گیرد، این است که برای تشریح هر وضعیت سناریویی در آینده، لازم است تا از عبارات یا اصطلاحاتی استفاده کنیم که بتواند به از طریق تکنیک استعاره‌ای مفهومی، به ایجاد شناخت وضعیت حاکم بر هر سناریو کمک نماید. لذا براساس ماتریس‌های ایجاد شده در ادامه نسبت به تشریح هریک از این ماتریس‌ها اقدام می‌شود.

### ✦ سناریوی آریستوکراسی (حاکمیت لفاظانه)

براساس دو محور پیشران‌های حاکمیتی (محور عمودی) و پیشران‌های کنترل داخلی (محور افقی) محتمل‌ترین سناریویی مبتنی بر علل کلیدی بروز حسابداری خلاقانه، سناریوی آریستوکراسی (حاکمیت لفاظانه) در ربع چهارم ماتریس ایجاد شده در شکل (۱) قرار می‌گیرد که نشان دهنده‌ی ضعف حاکمیتی و کنترل‌گرایی داخلی می‌باشد که می‌تواند به مبنایی تحریک‌کننده برای به وجود آمدن حسابداری خلاقانه قلمداد گردد. در این سناریو، شرکت‌ها به دلیل تمرکز بر معاملات با اشخاص وابسته و فقدان سطح اثربخشی لازم در کنترل داخلی، معمولاً محدودیت‌هایی را بر سیستم‌های اطلاعات مالی ایجاد می‌کنند تا از طریق تحریف اطلاعات مالی بتوانند به مقاصد خود دست‌یابند.

### ✦ سناریوی پراکسیدیکای (مصوبین نظارت)

براساس بالابودن اهمیت پیشران‌های حاکمیتی (محور عمودی) نسبت به اهمیت پیشران‌های کنترل داخلی (محور افقی) محتمل‌ترین سناریویی مبتنی بر علل کلیدی بروز حسابداری خلاقانه، سناریوی پراکسیدیکای (مصوبین نظارت) در ربع سوم ماتریس ایجاد شده در شکل (۱)، می‌باشد که به ضعف حاکمیت شرکتی از منظر تحریک‌آمیز بودن پیشران‌های مصوبین نظارت برای به وجود آمدن حسابداری خلاقانه اشاره دارد. در این سناریو، شرکت‌ها با اختصاص سهام بیشتر به مدیران، سطح مالکیت مدیریتی را افزایش می‌دهند تا با وجود دوره‌ی تصدی بالاتر فرد بر مصدق‌مدیرعاملی شرکت به واسطه‌ی عدم نظارت‌های حاکمیتی به دلیل اندازه پایین هیئت‌مدیره، احتمال تحریف‌های مالی افزایش یابد. به عبارت دیگر، نهادینه شدن قدرت و ارتقاء رویکردهای تملک‌گرایانه‌ی مدیریتی، احتمالاً به ایجاد حساب‌های ساختگی بیشتر منجر خواهد شد و کارکردهای حسابداری صرفاً به دنبال اولویت‌های منفعت‌طلبانه حاکمیتی می‌باشد.

### ✦ سناریوی تیرانیسید (تمرکزگرایی ساختاری)

در ربع دوم ماتریس که از تقاطع پایین محور عمودی (پیشران‌های حاکمیتی) و بالا محور افقی (پیشران‌های کنترل داخلی) ایجاد می‌شود، می‌توان پیشران‌های کلیدی مؤثر بر بروز حسابداری خلاقانه را، با عنوان سناریوی تیرانیسید (تمرکزگرایی ساختاری) معرفی نمود. در واقع این سناریو، اشاره به نوعی تمرکز در چیدمان کنترل داخلی شرکت برای محافظت از اولویت‌های منفعت‌طلبانه‌ی صاحبان قدرت در شرکت‌ها دارد که به واسطه‌ی کاهش سطح

استقلال حساب‌رسان داخلی (کنترل استقلال حساب‌رسان داخلی) و کاهش سطح تخصص‌گرایی اعضای کمیته حساب‌رسی از طریق انتصاب فرمایشی در این واحد، به دنبال کاهش اثربخشی کنترل داخلی می‌باشند. در این نوع از تمرکزگرایی ساختاری، شاخص‌هایی اقناع‌کننده برای ارزیابی کنترل داخلی تعریف می‌شود که می‌تواند پوششی برای تحریف‌های مالی یا ایجاد حساب‌های ساختگی قلمداد گردد.

### ✦ سناریوی نیهیلیسم (نفی ارزش‌گرایی نظارتی)

در این ماتریس که از تقاطع پایین هر دو محور عمودی (پیشران‌های حاکمیتی) و محور افقی (پیشران‌های کنترل داخلی) سناریویی با عنوان نیهیلیسم به معنای استعاره‌ای نفی ارزش‌گرایی نظارتی ایجاد می‌شود، که مضامین آن رویکردهای اقتضائی حاکمیتی در دوره تصدی براساس راهبردهای تجاری؛ معاملات گزینشی با اشخاص وابسته و تغییر تناوبی اندازه هیئت مدیره جهت نظارت بر عملکرد مدیران می‌باشد. در این سناریو، ارزش‌های حاکمیتی نفی می‌شوند، چراکه صرفاً عملکردهای مالی با تصمیم‌های مدیریتی است که به اطلاع ذینفعان می‌رسد.

### بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه ارزیابی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در آینده‌ی مشروعیت‌گزارشگری مالی شرکت‌ها بود. این مطالعه که با پشتوانه زمینه‌یابی مفهومی از طریق تحلیل تماتیک، نسبت به شناسایی پیشران‌های مضمونی کلیدی بروز حسابداری خلاقانه اقدام نمود، با انجام ۱۲ مصاحبه با خبرگان، چارچوبی براساس ۳ مضمون فراگیر؛ ۶ مضمون سازمان‌دهنده و ۲۶ مضمون پایه مفهومی ایجاد نمود که مبنای تعمیم به فرآیندهای تحلیل کمی مطالعه جهت پیاده‌سازی سوال‌های پژوهش قلمداد می‌شد. بدین منظور با انجام فرآیند تحلیل دلفی فازی محورهای اصلی پیشران در بروز حسابداری خلاقانه به لحاظ پایایی مورد تأیید قرار گرفتند. در بخش کمی که مطالعه به دنبال پاسخ به دو سوال بعدی مبنی بر تعیین سناریوهای مرتبط با کارکردهای حسابداری خلاقانه‌ی شرکت‌ها و تعیین محتمل‌ترین سناریوی مؤثر بر مشروعیت‌گزارشگری مالی شرکت‌ها بود، تلاش شد تا با طی فرآیندهای تحلیلی ماتریس‌های ارزیابی و سناریویوارد، به آن‌ها پاسخ داده شود. نتایج مطالعه مبنی بر پاسخ به سوال دوم پژوهش نشان داد، این مطالعه براساس دو محور پیشران‌های حاکمیتی و پیشران‌های کنترل داخلی که از طریق فرآیند دیمتل فازی، تعیین شدند، به عنوان مبنای انجام سناریو انتخاب شدند. سپس براساس



ایجاد یک ماتریس متقابل ۲۴\*۲۴، مضامین پایه به عنوان پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه، مورد کنکاش قرار گرفتند تا براساس آن مشخص شود، هریک از پیشران‌ها در کدام وضعیت از نظر تقویت تحریک بروز حسابداری خلاقانه؛ ایستا بودن اثرگذاری بر پیشران بروز حسابداری خلاقانه و بی محرک بودن بروز حسابداری خلاقانه قرار می‌گیرند. نتایج از وجود ۱۲ پیشران کلیدی به عنوان محرک مؤثر بر بروز حسابداری خلاقانه حکایت داشت که مبنای تعیین سناریوهای ماتریسی قلمداد می‌شد. لذا با توجه به ترکیب محورهای عمودی و افقی، ماتریس نهایی ارزیابی کارکردهای حسابداری خلاقانه در قالب شکل (۱۳) ارائه شد.

شکل (۱۳) ماتریس ارزیابی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه



هر ۴ ماتریس پیشران‌های کلیدی مؤثر در بروز حسابداری خلاقانه از طریق به کارگیری یک عبارت استعاره‌ای، توصیف شدند که در واقع نشان دهنده ماهیت مجموع مضامین قرار گرفته در آن سناریو بود. از طرف دیگر در راستای سوال سوم پژوهش، براساس ماتریس توابع ریاضی مشخص گردید، مهمترین سناریوی مرتبط با پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه که می‌تواند مشروعیت اخلاقی گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد، سناریوی ربع دوم ماتریس تیرانیسید، یعنی ضعف تمرکزگرایی ساختاری در اثربخشی کنترل داخلی می‌باشد. در راستای این نتیجه می‌بایست بیان نمود، سطح کنترل داخلی اولین جبهه‌ای از مواجهه با عملکردهای مالی شرکت‌ها است که می‌تواند با فیلتر نمودن هرگونه انحراف از واقعیت‌های عملکردی و رویه‌های گزارشگری مالی، امکان توسعه هنجاری پایبندی به رعایت حقوق

ذینفعان را تقویت نماید. اما با اعمال نفوذ مدیران بر حساب‌رسان داخلی از طریق نفوذ و روابط دستوری، استقلال این واحد کاهش می‌یابد و این واحد مهم از فرآیندهای کنترل داخلی، اثربخشی خود را از دست می‌دهد. از طرف دیگر عدم انتصاب افراد متخصص در کمیته‌های حسابرسی و یا اخراج متخصصان کمیته‌های حسابرسی در کنار تعیین معیارهای خود خواسته ارزیابی کنترل داخلی، از جمله مضامین دیگری است که می‌تواند جنبه‌های مختلف مشروعیت گزارشگری مالی به ویژه از منظر اخلاق‌گرایی حرفه‌ای و پایبندی به ارزش‌های حقوقی ذینفعان را در آینده تحت تأثیر قرار دهد. ماحصل بروز چنین فرآیندهایی در کاهش مشروعیت گزارشگری مالی از منظر اخلاق‌گرایی، عدم ارتقاء اعتماد ذینفعان و سرمایه‌گذاران به کارکردهای گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌باشد. مسئله‌ای که بازار سرمایه ایران طی سه سال گذشته به دلیل دستکاری و ساختگی‌سازی حساب‌ها در بازار سرمایه، با ریزش شدید قیمت سهام و واکنش‌های منفی سرمایه‌گذاران مواجه بوده است. لذا آینده مشروعیت گزارشگری مالی در محتمل‌ترین حالت، تابعی از کارکردهای اثربخش کنترل داخلی است که می‌تواند به افشاء اطلاعات هویت منسجم‌تری عطاء نماید. مسئله‌ای که بازار سرمایه ایران را به دلیل اعمال نفوذ نهادی و مدیریتی، دچار ساختگی‌سازی حساب‌ها یا حسابداری خلاقانه نموده است که حتی پس از گذشت ناهنجاری‌های ناشی از تنش بی‌اعتمادی به بازار از جانب سهامداران و سرمایه‌گذاران، کماکان این پدیده به انحاء مختلف وجود دارد که نوعی انحراف از مشروعیت‌گرایی اخلاقی در گزارشگری مالی تلقی می‌شود. در رابطه با تطبیق این نتیجه می‌بایست بیان نمود، به لحاظ شیوه‌های تحلیلی، پژوهش‌های مشابهی با فرآیندهای تحلیلی این مطالعه در گذشته انجام نشده است و از این نظر امکان تطبیق وجود ندارد. اما به لحاظ محتوایی می‌توان نتایج این مطالعه را با پژوهش‌های مارتینز و بای (۲۰۲۳)؛ پرکیس و همکاران (۲۰۲۱) و آلوجودی و ارین (۲۰۲۱) مورد مقایسه قرار داد.

باتوجه به نتیجه کسب‌شده مبنی بر اهمیت تقویت مکانیزم‌های راهبری شرکتی، ضرورت بازننگری در دستورالعمل حاکمیتی شرکت‌ها که توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در گذشته تدوین شده است، مهم بنظر می‌رسد که می‌بایست توسط کمیته‌های تخصصی بازار سرمایه مورد بررسی قرار گیرد و از طریق تشکیل کارگروه‌های تخصصی با مشارکت فعالان بازار سرمایه در یک بازه زمانی مشخص، بررسی جامع و بازننگری دستورالعمل راهبری شرکتی با هدف افزایش مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها صورت پذیرد. از طرف دیگر، باتوجه به اینکه رکن

اساسی شفافیت‌های مالی شرکت‌ها کنترل داخلی است، مکانیزم‌های مدیریتی شرکت‌ها می‌بایست به واسطه نظارت‌های حاکمیت شرکتی، به سمت حفظ اثربخشی کنترل داخلی حرکت نمایند و مانع از سیطره‌ی گسترده‌ی مدیران بر این واحد مؤثر بر شفافیت گزارشگری مالی شوند. همچنین پیشنهاد می‌شود، از طریق تشکیل کارگروه فنی در کمیته‌های تخصصی سازمان بورس اوراق بهادار، دستورالعمل‌هایی مبنی بر ایجاد رویه یکسان در زمینه‌های افشاء مالی شرکت‌ها تدوین نمایند تا به عنوان منشور ارزیابی عملکرد بتواند مانع از ساختگی‌سازی حساب‌های توسط شرکت‌ها گردند.

### منابع

- چهارده‌چریکی، معصومه، بولو، قاسم، رئیسی‌وانانی، ایمان، باباجانی، جعفر، تقوی‌فرد، محمدتقی. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های حسابداری خلاقانه با استفاده از تکنیک فرآیند تحلیل شبکه‌ای، حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۱): ۲۱-۴۰
- مصطفایی، پرستو، حسینی، سیدعلی. (۱۴۰۰). تحلیل محتوای کیفی گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با تأکید بر ذینفعان اجتماعی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۳): ۷۹-۱۱۲
- برزیده، فرخ، بولو، قاسم، نخبه فلاخ، زهرا. (۱۴۰۲). الگوی بهبود افشاء در گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۱): ۱-۲۶

### References

- Ajuzie, E, N., Eyisi, S, A., Iormbagah, J, A. (2022). Impact of Creative Accounting Techniques on Firms Financial Performance Reporting in Nigeria, *International Journal of Management Studies and Social Science Research*, 2(3): 109-132.
- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research, *Qualitative Research*, 1(3): 385-405. <https://doi.org/10.1177/146879410100100307>
- Awis, M.L., Abdullah, H.S.V., Lokman, N. and Said, R. (2018). Striving for Corporate Legitimacy through Corporate Social Responsibility (CSR): Insights from NGO's Perspectives, Stakeholders, Governance and Responsibility (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Vol. 14), Emerald Publishing Limited, Bingley, 115-139. <https://doi.org/10.1108/S2043-052320180000014006>
- Bird, F. (2020). A defense of objectivity in the social sciences, rightly understood, *Sustainability: Science, Practice and Policy*, 16(1): 83-98. <https://doi.org/10.1080/15487733.2020.1785679>
- Blessing, I.N. (2015). Empirical analysis on the use of forensic accounting techniques in curbing creative accounting, *International Journal of Economics, Commerce & Management*, 3(1): 1-30.

- Bora, J., Saha, A. (2016). Creative accounting in financial reporting and its ethical perspective. *International Journal Applied Research*, 2(3):735-737.
- Braun, V, Clarke, V (2006). Using thematic analysis in psychology, *Journals, Qualitative Research in Psychology*, 3(2): 77-101
- Barzideh,F;Bolou,Gh;Nokhbeh Fallah,Z;(2023) The Pattern of Improving Disclosure in Financial Reporting. *accounting empirical research*,13(1):1-26.(In Percian)
- Chardah cheriki,M;Bolou,Gh;(2022). Identifying and ranking creative accounting indicators using the technique of network analysis process, *accounting and social benefits*,12(1):21-40(In Percian).
- De Villiers, C., Hsiao, P.-C.K., Zambon, S. and Magnaghi, E. (2022). Sustainability, Non-Financial, Integrated, and Value Reporting (Extended External Reporting): A conceptual framework and an agenda for future research, *Meditari Accountancy Research*, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2022-1640>
- Debbarma, J., & Roy, Ch. (2023). Effects of Corporate Governance on Creative Accounting Practices: Evidence from NSE-listed Companies in India, *Indian Journal of Corporate Governance*, 16(1): 52-78. <https://doi.org/10.1177/09746862231170422>
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields”, *American Sociological Review*, 48(2): 147 -160.
- Göcke, L., Hülsebusch, K., Menter, M. (2021). The legitimacy of corporate entrepreneurship: a structured literature review, *Management Review Quarterly*, 72(3): 385-416. <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00246-5>
- Hasan Ali Hamada, Marwa; Esam Al-Sammarræe, Ammar; and Alshareeda, Nadya (2021). The Impact of Creative Accounting Methods and the Reliability of Financial Statements: An Analytical Study of a Sample of Employees Working in Auditing Firms and Joint Stock Companies on the Bahrain Stock Exchange, *Information Sciences Letters*,10(4): 32-55. <https://digitalcommons.aaru.edu.jo/isl/vol10/iss4/10>
- Hung, K., Tse, D.K. and Chan, T.H. (2023). Gaining legitimacy and host market acceptance: a CRM analysis for foreign subsidiaries in China, *International Marketing Review*, 40(1): 80-101. <https://doi.org/10.1108/IMR-07-2021-0212>
- Jameson, M. (1988). *A practical guide to creative accounting*, London, Kogan Page.
- Lin, K. P., Wen, W., Chou, Ch., Jen, Ch, H., Hung, K, Ch. (2011). Applying fuzzy GERT with approximate fuzzy arithmetic based on the weakest t-norm operations to evaluate repairable reliability, *Applied Mathematical Modelling*, 35(11): 5314-5325 <https://doi.org/10.1016/j.apm.2011.04.022>
- Lock, I. and Schulz-Knappe, C. (2019). Credible corporate social responsibility (CSR) communication predicts legitimacy: Evidence from an experimental study, *Corporate Communications: An International Journal*, 24(1): 2-20. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-07-2018-0071>
- Luthra, S., Garg, D., Haleem, A. (2014). Green supply chain management. Implementation and performance - A literature review and some issues,

- Journal of Advances in Management Research, 11(01):20-46.  
<https://doi.org/10.1108/JAMR-07-2012-0027>
- Martens, W. and Bui, C.N.M. (2023). An Exploration of Legitimacy Theory in Accounting Literature. Open Access Library Journal, 10(2): 1-20.  
<https://doi.org/10.4236/oalib.1109713>
- Marzban, E., Firoozpour, A. & Marzban, M. (2022). Electricity as a common good/resource: a scenario based approach, *International Journal of Energy Sector Management*, <https://doi.org/10.1108/IJESM-08-2021-0020>
- Mehta, N.K., Bhattacharyya, S.S. and Pandey, N. (2022). Empirical investigation regarding ethical decision making: a stakeholder cross-impact analysis (SCIA), *International Journal of Ethics and Systems*, 38(3): 444-464.  
<https://doi.org/10.1108/IJOES-07-2021-0149>
- Mekaoui, S., Brahem, E. and Moalla, H. (2022). The impact of the Tunisian Revolution and internal governance mechanisms on the extent of voluntary information disclosure, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(1): 97-126. <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2020-0085>
- Mostafaei,P;Hosseini,A;(2021). Qualitative content analysis of corporate social responsibility reports with an emphasis on social stakeholders, accounting empirical research,11(3):79-112.(In Percian)
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views, *Strategic Management Journal*, 18(9): 697-713.
- Palermo, T. (2018). Accounts of the future: A multiple-case study of scenarios in planning and management control processes, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 15(1): 2-23. <https://doi.org/10.1108/QRAM-06-2016-0049>
- Pittroff, E. (2021). The legitimacy of global accounting rules: a note on the challenges from path-dependence theory, *Journal of Management and Governance*, 25(2): 379-396. <https://doi.org/10.1007/s10997-020-09546-6>
- Remenarić, B., Kenfelja, I., & Mijoč, I. (2018). Creative Accounting: Motives, Techniques and Possibilities of Prevention. *Ekonomski vjesnik/Econviews - Review of Contemporary Business, Entrepreneurship and Economic Issues*, 31(1): 193–199. Retrieved from <https://hrcak.srce.hr/ojs/index.php/ekonomski-vjesnik/article/view/6046>
- Saleh, M, M, A., Jawabreh, O., Abu-Eker, E, F, M. (2021). Factors of applying creative accounting and its impact on the quality of financial statements in Jordanian hotels, sustainable practices, *Journal of Sustainable Finance & Investment*, <https://doi.org/10.1080/20430795.2021.1962662>
- Suchmann, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, 20(3): 571-610.
- Susmus, T., Demirhan, D. (2020). Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework, *AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ*, 2(3): 1-20.
- Vollero, A., Palazzo, M., Siano, A. and Sardanelli, D. (2018). Managing CSR communication: A study of legitimacy-seeking strategies adopted by service and product companies, *The TQM Journal*, 30(5): 621-637.  
<https://doi.org/10.1108/TQM-11-2017-0131>

Xiu, L., Lu, F. and Liang, X. (2020). Legitimized identity vs identifiable legitimacy: Toward a theoretical framework of the relationship between organizational identity and organizational legitimacy, *Nankai Business Review International*, 11(1): 102-120. <https://doi.org/10.1108/NBRI-03-2019-0009>

Articles in Press