

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

Amirhossein Asadi,[†] Hossein Badiie,[‡] Roya Darabi,[§]
Norouz Noorolahzadeh[°]

Received: 2023/09/18
Accepted: 2024/01/20

Research Paper

Abstract

This research aims to evaluate the emergence of key drivers of creative accounting in the future of financial reporting legitimacy. The qualitative section had 12 academics and 25 financial managers from Tehran Stock Exchange companies. This study uses matrix processes in the quantitative part. It aims to find scenarios about creative accounting. Then, it investigates the best matrix quarter on the legitimacy of future financial reporting by companies. The qualitative research findings are based on 12 expert interviews. A framework suitable for 3 overarching themes was used. It shows 6 organizing themes and 26 basic themes. The quantitative part identified 4 matrix quadrants. They were based on the axes of governance and internal control drives. The most important scenario is in the second quadrant of the Tyrannicide Matrix. It concerns the weakness of structural centralization in internal control. This scenario links to the key drivers of the rise of creative accounting. It affects the ethical legitimacy of financial reporting. This study shows that internal control is key to financial performance. It can improve adherence to stakeholders' rights by filtering out deviations in operations and financial reports. But, when managers influence internal auditors, their independence decreases. This harms the effectiveness of this key internal control process.

Keyword: Creative Accounting, Financial Reporting Legitimacy, Scenario Planning.
JEL Classification: M41.

doi: 10.22051/jera.2024.45015.3168

[†]Ph.D. Student, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (amirhosseinasadi@yahoo.com)

[‡]Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (badiiei@iau.ac.ir).

[§]Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (royadarabi110@yahoo.com).

[°]Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (N_noorolahzadeh@azad.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

ارزیابی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در آینده‌ی مشروعیت‌گزارشگری مالی شرکت‌ها^۱

امیرحسین اسدی^۲، حسین بدیعی^۳، رویا دارابی^۴؛ نوروز نوراله زاده^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۳۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف این مطالعه، ارزیابی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در آینده‌ی مشروعیت‌گزارشگری 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 مشروعیت‌گزارشگری مالی، تلاش شد تا مؤثرترین سناریوی مؤثر حسابداری خلاقانه به عنوان عامل کاهنده‌ی مشروعیت‌گزارشگری 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 مشروعیت‌گزارشگری 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 سازمان‌دهنده 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 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 حساب‌برسان 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.

واژه‌های کلیدی: حسابداری خلاقانه، مشروعیت‌گزارشگری مالی، سناریوپردازی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41.

۱۰.۲۲۰۵۱/jera.2024.45015.3168.doi

۱. دانشجوی دکترای، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (amirhosseinasadi@yahoo.com).

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (badiei@iau.ac.ir).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (Royadarabi110@yahoo.com).

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (N_noorolahzadeh@azad.ac.ir).

۵. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (N_noorolahzadeh@azad.ac.ir).

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه^۱

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^۲، 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 عرصه‌ی 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^۳ (۱۹۹۵)؛ آما^۴ و همکاران^۴ (۱۹۹۹) و بهسین^۵ (۲۰۱۶) حسابداری خلاقانه را در زمره‌ی تغییرات رفتار فرصت‌طلبانه‌ی شرکت‌ها تقسیم‌بندی می‌نمایند که می‌تواند به کاهش ارزش اطلاعاتی و احتمالاً مشروعیت‌گزارشگری 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 پُررنگ انگیزه‌های گمراه‌کننده‌ی حسابداری خلاقانه در تصمیم‌های سرمایه‌گذاران مورد نظر قرار گرفت. ریچمان^۶ (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.

۱. مستخرج شده از پایان نامه

۲ Bird

۳ Berton & Taffler

۴ Amat et al

۵ Bhasin

۶ Reischmann

این سطح از حسابداری به طور ویژه، از چشم حسابرسان و نهادهای نظارتی معمولاً به دلیل خلاء استانداردهای این حوزه همواره پنهان می‌ماند و زمینه را برای بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ای همچون پولشویی و تقلب در صورت‌های مالی مهیا می‌سازد. سطح اهمیت این رویکرد منفی تحت شرایط وجود مسائل نمایندگی بسیار بیشتر است. موقعیت‌هایی که انگیزه‌های فرصت‌طلبانه‌ی مدیران را تقویت می‌نماید تا با آگاهی از دانش حسابداران حرفه‌ای نسبت به تحریف صورت‌های مالی، منافع خود را اولویت بخشند (دی‌بارما و روی، ۲۰۲۳). به عبارت دیگر، براساس تئوری نمایندگی، مدیران به عنوان نمایندگان صاحبان اصلی شرکت، در قبال پذیرش مسئولیت مباشرت، از حوزه‌ی اختیارات مستقیم و غیرمستقیمی برخوردار می‌شوند که اغلب باعث می‌گردد تا سطح انگیزه‌های فرصت‌طلبانه در آنان تقویت گردد و به شکاف بیشتر تضاد منافع بین سهامداران با شرکت‌ها منجر شود (خلیل‌زاده و همکاران، ۱۳۹۹).

لذا براساس کارکردهای حسابداری خلاقانه ممکن است باهدف کسب منافع بیشتر از خلاءهای ایجاد شده در رویه‌ها 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 می‌شود این است، برونداد این نوع از کارکردهای حسابداری در گزارشگری مالی چیست؟

اگرچه پاسخ به این سوال الزاماً نمی‌تواند یک پاسخ مشخص و قاطع داشته باشد، اما مهمترین اثرگذاری حسابداری خلاقانه را می‌توان در مشروعیت گزارشگری مالی جستجو نمود، چراکه مرور پژوهش‌هایی همچون جیمسون^۱ (۱۹۸۸) و بلسینگ^۲ (۲۰۱۵) نشان می‌دهد، سیستمی بودن فرآیندهای پیاده‌سازی تحریف در افشاء اطلاعات از طریق حسابداری خلاقانه احتمالاً کاهش مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها 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 می‌شود تا سطح مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها در فضای رقابتی تقویت گردد (دی‌ویلرز و همکاران، ۲۰۲۲). اگرچه وجود الزامات در افشاء اطلاعات معمولاً به یکنواختی در ارائه اطلاعات به ذینفعان نقش مهمی را ایفا می‌کند،

^۱Debbarma & Roy

^۲Akpanuko and Umoren

^۳Jameson

^۴Blessing

^۵De Villiers et al

اما در یک بازار رقابتی، شرکت‌هایی که از ظرفیت‌های پایین‌تری در حوزه‌ی افشای اطلاعات اختیاری به ذینفعان برخوردار باشند، قادر نخواهند بود تا از طریق ایجاد مشروعیت اطلاعاتی به مزیت رقابتی دست یابند 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 پیش آمده 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 افشای 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 افشای اطلاعاتی می‌تواند نمونه‌ای از ساختار یافتگی 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 پیشروان‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه، احتمالاً مشروعیت گزارشگری به واسطه عدم پایداری کیفیت اطلاعات انعکاس یافته به ذینفعان، شدت کاهش خواهد یافت.

۱ Mekaoui et al

۲ Bellucci et al

لذا با درک مسئله‌ی این مطالعه در ادامه باهدف ارائه اهمیت و دانش افزایی این مطالعه می‌بایست از دو منظر به آن پرداخته شود. از منظر کاربردی اهمیت انجام این مطالعه، می‌توان به این مسئله اذعان نمود که نتایج حاصل در این پژوهش می‌تواند به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان 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 سیاست‌های نظارتی لازم برای جلوگیری از اشاعه‌ی چنین شیوه‌هایی برای افشاء اطلاعات را اتخاذ کنند تا بتوانند سطح مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها را ارتقاء بخشند.

به لحاظ دانش‌افزایی می‌بایست بیان نمود، انجام مطالعه‌هایی همانند پژوهش‌های براندر و همکاران^۱ (۲۰۱۸)؛ گیوپتا و کومار^۲ (۲۰۲۰) و اوبد و همکاران^۳ (۲۰۲۲) نشان می‌دهد، اگرچه موضوع حسابداری خلاقانه براساس واژگان مشابهی همچون حسابداری ساختگی؛ حسابداری ابتکاری یا حسابداری تحریف‌مورد بررسی قرار گرفته است، اما بررسی محتوا و تحلیل‌های پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد، غالب این پژوهش‌ها 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 مطالعه‌ی شرکت‌های بازار سرمایه، اولاً پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در یک چارچوب علمی در دانش حسابداری را شناسایی نماید و ثانیاً براساس فرآیند پیاده‌سازی ارزیابی ماتریسی، ضمن شناسایی سناریوهای محتمل حسابداری خلاقانه، به این مسئله می‌پردازد که سناریوهای شناسایی شده، چه تأثیری می‌تواند بر چشم‌اندازهای مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها داشته باشد.

مبانی نظری

مشروعیت گزارشگری مالی

مشروعیت به فرآیندی از عملکردهای مالی یک شرکت در محیطی تجاری اشاره دارد که زمینه‌ساز ایجاد اعتماد در مخاطبانش می‌گردد. دی‌ماگیو و پوال^۴ (۱۹۸۳) به منظور تشریح مشروعیت نقش‌های فعالانه و منفعلانه‌ی عملکردهای مالی شرکت‌ها را از یکدیگر تفکیک

^۱ Brander et al

^۲ Gupta and Kumar

^۳ Abed et al

^۴ DiMaggio and Powell

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 بیان‌کننده 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^۵ (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

^۱Awis et al

^۲Martens and Bui

^۳Xiu et al

^۴Göcke et al

^۵Oliver

^۶Acquiesce

^۷Compromise

(ولیرو و همکاران^۱، ۲۰۱۸). بهبود فرایند تدوین و پیاده‌سازی استانداردها، ارائه 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^۲ شرکت با عدم پذیرش هنجارهای اجتماعی که بیشتر شکل تکلیفی دارد، تلاش می‌کند تا بدون هزینه از پابندی به آن اجتناب نماید تا ضمن حفظ وضع موجود، به نوعی نافرمانی اجتماعی خود را نشان دهد. در واکنش سرپیچی^۳ تضادهای شرکت با هنجارهای تکلیفی به یک میدان تقابل بین دیدگاه‌ها منجر می‌شود و شرکت بخشی از استراتژی‌های خود را در حمایت از هنجارهای نادیده گرفته شده‌ی نهادی، توسعه می‌بخشد.

حسابداری خلاقانه

یکی از موردتوجه‌ترین کارکردهای حسابداری به ویژه پس از بحران‌های مالی جهان در سال ۲۰۰۸، خلاقیت در رویه‌های حسابداری است که در مقایسه با مدیریت و هموارسازی سود که به طور عمده، توجه فزآینده‌ای در گذشته در مجامع علمی به خود جلب کرده است، از پیچیدگی مفهومی و کارکردی بیشتری برخوردار می‌باشد و می‌توان به عنوان یک پدیده‌ی نوظهور آن را تلقی نمود، چراکه کارکردها یا ابعاد آن در بستر مطالعاتی مورد توجه قرار نگرفته است (بورا و ساه^۴، ۲۰۱۶). محققانی همچون رمیناریک و همکاران^۵ (۲۰۱۸) و حسن علی حمدا و همکاران^۶ (۲۰۲۱) براساس نقاط مشترکی از توسعه‌ی این مفهوم، تلاش نمودند تا با تمرکز بر شیوه‌های دستکاری رویه‌های افشاء نسبت به تعریف حسابداری خلاق اقدام نمایند. زیرا معتقد بودند که تغییر اقلام بخش کمی صورت‌های مالی، همان موضوع دستکاری و هموارسازی سود می‌باشد و از این طریق بین این دو مفهوم تمایز قائل شدند (عاجیزی و همکاران^۷، ۲۰۲۲). غربالگری محتوایی ادبیات حاضر نشان می‌دهد، طیفی از پژوهش‌های 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،

^۱ Voller et al

^۲ Avoidance

^۳ Defiance

^۴ Bora & Saha

^۵ Remenarić

^۶ Hasan Ali Hamada et al

^۷ Ajuzie et al

به دلیل فقدان چارچوب نظری، در بستر دانش حسابداری، نوظهور تلقی می‌شود و زمینه‌های اثرگذاری آن در تحریف‌های مالی شرکت‌ها چندان ملموس نمی‌باشد. هدف اصلی برای ایجاد 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 (۲۰۲۰) اهداف حسابداری خلاق را به ترتیب زیر ارائه دادند.



شکل ۲. 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 بکارگرفتن 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^۱ (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 در دفاتر را به عنوان ویژگی از این شیوه از حسابداری تعریف می‌نماید. از طرف دیگر اگرآوال^۲ (۲۰۲۲) این شیوه از حسابداری را با نوع نگاه مدیریت تفسیر می‌نماید و فرآیندی مبتنی بر تحریف عملکردهای مالی را با دستکاری یا ایجاد ساختگی معاملات آن را تلقی می‌کند. کوآتاون و آلکتیش^۳ (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^۴ (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 فرصت‌طلبانه را انجام می‌دهد. در حالیکه در مدیریت سود، شرکت‌ها از طریق اقلام تعهدی و براساس کمیتهای اطلاعاتی تلاش دارند تا اطلاعات را جهت دار و متقلبانه 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 صورت نگیرد و از این طریق منافع آنان تأمین شود. لذا هوشمندی در استفاده از انعطاف‌پذیری قوانین یا استانداردها همانند، کاهش هزینه‌ها به واسطه‌ی انتخاب از

^۱ Androniceanu & Strakova

^۲ Aggarwal

^۳ Qatawneh & Alqtish

^۴ Rosner

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 ۳. برخی از رویکردهای اجرای حسابداری خلاق

از طرف دیگر صالح و همکاران^۱ (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 پیش‌بینی رضایت بخش؛ پنهان کردن اخبار بد و حفظ پایداری قیمت سهام می‌داند. از طرف دیگر طبق رویکرد امامت و همکاران (۱۹۹۹)، مبنای اجرای حسابداری خلاق را می‌توان در چارچوب زیر و براساس سه حوزه مورد توجه قرار داد.



شکل ۴. مبنای اجرای حسابداری خلاقانه (منبع: امامت و همکاران، ۱۹۹۹)

^۱ Saleh et al

^۲ Amat et al

در این رابطه امانت و همکاران (۱۹۹۹) بیان می‌نمایند که اولین رویکرد براساس این ماتریس فوق، انتخاب از میان روش‌های مختلف حسابداری در دسترس می‌باشد تا بتوان بدون کمترین تبعات، شیوه‌ای از پیاده‌سازی 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 می‌بایست با استفاده تزریق خوش بینی در افشاء اطلاعات، نسبت به جلب سرمایه‌گذاران اقدامات لازم را انجام دهد. در بعد دیگر این ماتریس حسابداری خلاقانه با انجام معاملات غیرواقعی تلاش می‌کند تا نسبت به دستکاری مبالغ مندرج در صورت‌های مالی یا انتقال سود بین دوره‌های حسابداری اقدامات تحریف‌گونه را انجام دهد. بنابراین با توجه به ارائه رویکردهای مطرح شده در مبانی نظری، در انتهای این بخش نسبت به ارائه سوال‌های پژوهش اقدام می‌شود.

سوال اول پژوهش) پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه کدامند؟

سوال دوم پژوهش) سناریوهای مرتبط با کارکردهای حسابداری خلاقانه‌ی شرکت‌ها کدامند؟

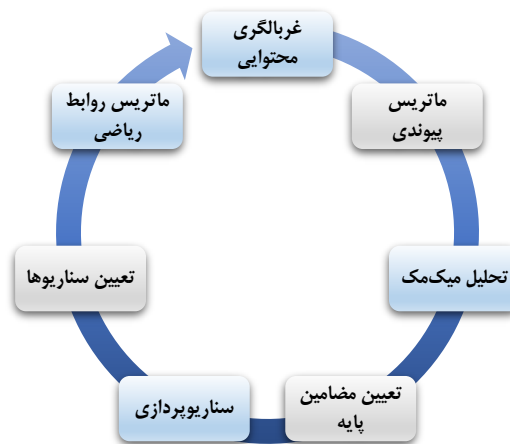
سوال سوم پژوهش) محتمل‌ترین سناریوی مؤثر بر مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها کدام است؟

همانطور که از ماهیت سوال‌های پژوهش مشخص است، سوال اول از طریق شیوه‌ی تحلیل بخش کیفی و فرآیند تحلیل تم پاسخ داده می‌شود و سوال دوم و سوم این مطالعه از طریق فرآیند تحلیل سناریوپردازی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

روش شناسی

براساس مطالعه‌ی حاضر که در پی ارزیابی پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌باشد، این مطالعه را به لحاظ نتیجه می‌بایست جزء پژوهش‌های کاربردی قلمداد نمود و به دلیل این که به منظور شناسایی پیشران‌ها از طریق تحلیل تماتیک، از ابزار مصاحبه برای ظهور مضامین جدید در بستر مطالعه استفاده می‌کند، می‌بایست به عنوان مطالعه‌های اکتشافی قلمداد نمود. به لحاظ نوع داده نیز، می‌بایست این مطالعه را ترکیبی قلمداد نمود، چرا که برای رسیدن به اهداف پژوهش، از فرآیندهای جمع‌آوری داده در بخش کیفی و کمی استفاده می‌نماید. ذکر این نکته مهم است که مطالعه حاضر به فراخور هر بخش، روش مجزایی را در مسیر پاسخ به سؤال‌های تدوین شده بکار می‌برد. زیرا در

بخش کیفی با اتکاء به نوع شناسی تحلیل مضمون از سبک آترید-استرلینگ (۲۰۰۱) استفاده می‌کند تا بتواند پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه در قالب مضامین تحلیلی شناسایی نماید سپس در بخش کمی از طریق فرآیندهای ماتریسی، نسبت به سناریوپردازی ارزیابی پیشران‌های کلیدی مؤثر در بروز حسابداری خلاقانه بر آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها اقدام می‌نماید. لذا با ارائه‌ی توضیح‌های فوق می‌توان فرآیند وابسته هر یک از مراحل پیاده سازی را در قالب شکل ۵ مشاهده نمود.



شکل ۵. 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 خبرگان دانش حسابداری، مصاحبه صورت پذیرفت. نکته قابل توجه این است که به منظور انتخاب خبرگان 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 راه‌کارهای 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 خبرگان پژوهش، تکنیک دروازانان اطلاعات^۱

^۱ Information gatekeeper

بود. در واقع با توجه به شناسایی خبرگان پژوهش براساس معیارهای تعیین شده، تکنیک حاضر به محقق کمک می نمود تا در هماهنگی های لازم برای مصاحبه از نفوذ افراد نزدیک به خبرگان بهره برده شود (جلالی، ۱۳۹۱).

جامعه هدف در بخش کمی نیز شامل ۲۵ نفر از مدیران مالی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران بودند که براساس نمونه گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. شیوه انتخاب مشارکت کنندگان در این بخش استفاده از روش نمونه گیری در دسترس و همگن بود. نکته قابل توجه این است که بر اساس ماهیت چنین تحلیل هایی که به لحاظ پیچیدگی و ارزیابی لایه های سطری «L» و ستونی «J» نیازمند تمرکز، دقت کافی و مشارکت توأماً با محقق می باشد، معمولاً حد تعیین جامعه بین ۱۵ تا ۲۵ نفر تعیین می شود (پالرمو، ۲۰۱۸ و مرزبان و همکاران، ۲۰۲۲). با ارائه ی این توضیح ها در ادامه طی جدول (۱) آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان ارائه می شود:

جدول ۱. آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان

بخش کمی			بخش کیفی			متغیر
درصد	تعداد	معیارها	درصد	تعداد	معیارها	
۸۰٪	۲۰	مرد	۶۶/۶۶٪	۸	مرد	جنسیت
۲۰٪	۵	زن	۴۴/۴۴٪	۴	زن	
۱۰۰٪	۲۵	جمع	۱۰۰٪	۱۲	جمع	
۱۶٪	۴	کمتر از ۴۰ سال	۴۱/۶۶٪	۵	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	سن
۶۰٪	۱۵	بین ۴۰ تا ۵۰ سال				
۲۴٪	۶	بیشتر از ۵۰ سال	۵۸/۳۴٪	۷	بیشتر از ۵۰ سال	
۱۰۰٪	۲۵	جمع	۱۰۰٪	۱۲	جمع	
۷۲٪	۱۸	کمتر از ۱۵ سال	۴۱/۶۶٪	۵	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	سابقه کاری
۲۸٪	۷	بیشتر از ۱۵ سال	۵۸/۳۴٪	۷	۱۵ سال به بالا	
۱۰۰٪	۲۵	جمع	۱۰۰٪	۱۲	جمع	

یافته های 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) 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 سازمان دهنده ایجاد می‌شود. مضمون سازمان دهنده 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
Fake Accounting	حسابداری ساختگی
Accounting of Sham Transactions	حسابداری معاملات صوری
Fraudulent Reporting	گزارشگری متقلبانه
Financial Distortion	تحریف مالی
Family Ownership	مالکیت خانوادگی
Transfer Pricing	قیمت گذاری انتقالی

کلید واژگان حسابداری خلاق

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، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، 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	پژوهش‌ها ی تأیید شده
فتنایی و بیگر (۱۳۹۸)	چهارده‌چرخگی و همکاران (۱۴۰۱)	براندز و همکاران (۲۰۱۸)	سوسمان و درویرهان (۲۰۲۰)	گیریتا و گوپال (۲۰۲۰)	حسین علی حمدا و همکاران (۲۰۲۱)	صالح و همکاران (۲۰۲۱)	عاجیزی و همکاران (۲۰۲۲)	هیروتا و یونینون (۲۰۲۲)	رحمان و همکاران (۲۰۲۳)	
۲	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۲	۴	۴	هدف
۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	روش
۱	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۵	طرح
۲	۴	۴	۵	۱	۴	۳	۱	۵	۴	نمونه‌گیری
۴	۳	۴	۴	۲	۴	۵	۲	۴	۴	جمع‌آوری
۴	۴	۴	۴	۴	۲	۵	۴	۴	۴	تعمیم
۲	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	اخلاقی
۴	۳	۴	۴	۴	۴	۳	۳	۴	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

بر اساس 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	محققان مضامین فراگیر	محققان						
		۱ رحمان و همکاران (۲۰۲۳)	۲ هیروتا و یوزینون (۲۰۲۲)	۳ صالح و همکاران (۲۰۲۱)	۴ حسن‌علی حمدا و همکاران (۲۰۲۱)	۵ سوسمان و درویرهان (۲۰۲۰)	۶ براندو و همکاران (۲۰۱۸)	۷ چهارده‌چرخکی و همکاران (۲۰۱۰)
۱	خلاقیت مبتنی بر عملکردی فردی	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-
۲	خلاقیت مبتنی بر ماهیت دانش حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>
۳	خلاقیت مبتنی بر هوش و ذکاوت تیمی	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-
۴	خلاقیت مبتنی بر هنجارهای فرهنگی	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-
۵	خلاقیت مبتنی بر نظارت‌های حاکمیتی	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>
۶	خلاقیت مبتنی بر اثربخشی مدیریتی	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-
۷	خلاقیت مبتنی بر توسعه دانش حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-
۸	خلاقیت مبتنی بر اولویت سیاسی بر اقتصادی	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-
۹	خلاقیت مبتنی بر عدم بلوغ ذینفعان	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>

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 تئوریک می‌شوند.

جدول ۵. تعاریف مضامین فراگیر

مضامین فراگیر	تعاریف
اخلاقیت مبتنی بر ماهیت حرفه حسابداری	این سطح از اخلاقیت 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.
اخلاقیت مبتنی بر نظارت‌های حاکمیتی	این سطح از اخلاقیت در حسابداری، به وجود ضعف‌های کارکرد راهبری شرکتی در برآورده ساختن حد تعادل در انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اشاره دارد که به دلیل درهم تنیدگی ساختارهای نظارتی و احتمال سطح تملک طلبی مالکیت خانوادگی، زمینه برای بروز دستکاری در حساب‌ها و افشاء اطلاعات بسیار زیاد است.
اخلاقیت 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^۱ (۲۰۰۶) ایجاد گردید، نسبت به شناسایی مضامین پایه و سازمان دهنده اقدام می‌شود که براساس آن چارچوب نظری شکل (۶) نسبت به ارائه‌ی پیشران‌های مضمونی بروز حسابداری خلاقانه ارائه می‌گردد.

^۱ Braun & Clarke



شکل ۶. 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

درصد فراوانی	مجموع سطری	مضمین پایه	مضمین سازمان دهنده	مضمین فراگیر
۳۴٫۶۱٪	۹	۴	پیشران‌های سنتی رویه‌های حسابداری	خلاقیت مبتنی بر ضعف اجرای حسابداری
		۵	پیشران‌های دستکاری سود حسابداری	
۳۴٫۶۱٪	۹	۵	پیشران‌های حاکمیتی	خلاقیت مبتنی بر ضعف نظارت‌های حاکمیتی
		۴	پیشران‌های کنترل داخلی	
۳۰٫۷۸٪	۸	۴	پیشران‌های فلسفه‌ی حسابداری	خلاقیت مبتنی بر ضعف توسعه دانش حسابداری
		۴	پیشران‌های مهارت حسابداری	
۱۰۰٪	۲۶		شش مضمون سازمان دهنده 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 ۱. تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

ردیف	اختلاف میانگین	میانگین غیر فازی	ارزش عددی			زیرمعیارها - ارزش فازی
			۱	...	۹	
			$\left(\frac{a_1}{b_1}\right)$:	$\left(\frac{a_9}{b_9}\right)$	
تأیید	۰/۱۴	۷/۳۰	۰	...	۹	پیشران‌های سنتی رویه‌های حسابداری
تأیید	۰/۰۹	۷/۱۰	۰	...	۷	پیشران‌های دستکاری سود حسابداری
تأیید	۰/۱۲	۷/۲۵	۰	...	۸	پیشران‌های حاکمیتی
تأیید	۰/۱۵	۸/۰۸	۰	...	۱۰	پیشران‌های کنترل داخلی
تأیید	۰/۱۱	۷/۲۵	۰	...	۸	پیشران‌های فلسفه‌ی حسابداری
تأیید	۰/۱۷	۸/۱۰	۰	...	۱۰	پیشران‌های مهارت حسابداری

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 ۰/۲ 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 می‌کند. لذا ابتدا می‌بایست از طریق مقیاس زبان‌شناختی در ارزیابی، نسبت به ایجاد اثر درونی مثلی متناظر بین ابعاد اقدام نمود.

جدول ۸. مقیاس‌های زبان‌شناختی برای TFNs متناظر

مقیاس‌ها	اولویت‌های زبان‌شناختی	ارقام فازی، مثلی 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 می‌شود k پاسخ دهنده وجود دارد و مقیاس زبان‌شناختی باید به ارقام فازی مثلی تغییر یابد، تا نشان دهند که تا چه اندازه کدام از این ویژگی X بر ویژگی Y در پاسخ k ام تاثیر می‌گذارد. فرایند غیر فازی سازی^۱ مستلزم این است که ارقام فازی مثلی به متغیرهای قطعی (crisp) تبدیل شوند (لین و همکاران، ۲۰۱۱). این مطالعه از حداقل-حداکثر برای نرمال‌سازی ارقام فازی مثلی قبل از دست یافتن به مقادیر کامل شده‌ی استفاده کرد. لذا برای رسیدن به روابط عکس و معلولی معیارهای تعیین شده، می‌بایست ۵ محور مرتبط با پیشروان‌های حسابداری دارای‌های دیجیتال، را در سطر و ستون، جمع و تفریق نمود تا علی بودن یا معلول بودن معیارها مشخص شوند. در این رابطه ابتدا می‌بایست شدت تاثیر محورها بر یکدیگر مشخص شوند. ورودی هر تقاطع در ماتریس روابط مستقیم، نشان‌دهنده شدت نفوذ عنصر موجود از آن ردیف بر عنصر موجود از آن ستون است. بدین ترتیب، صفر در هر تقاطع نشان‌دهنده عدم وجود معادله بین عناصر نظیر از آن تقاطع خواهد بود (ماتریس حاصله از اجماع نظرات خبرگان حاصل شده است).

^۱ defuzzification

^۲ Lin et al

جدول ۹. ماتریس شدت روابط مستقیم (M)

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

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:

$$\text{Max} = ۲۰.۸۱ \quad \text{رابطه (۳)}$$

$$a = \frac{1}{۲۰.۸۱} = ۰.۰۴۸ \quad \text{رابطه (۴)}$$

در ادامه، مجموع دنباله‌ی نامحدودی از آثار مستقیم و غیرمستقیم محورهای بر یکدیگر (توام با کلیه‌ی بازخوردهای ممکن) به صورت یک تضاعد هندسی و بر اساس قوانین موجود از گراف‌ها محاسبه می‌شود. محاسبه‌ی این مجموع نیاز به استفاده از ماتریس $(I - M)^{-1}$ دارد. مجموع این تضاعد، ماتریس روابط کلی T است که در آن I، ماتریس واحد ($n \times n$) است.

$$T_{t \rightarrow \infty} = M + M^1 + M^2 + \dots + M^t = \frac{M(I - M^t)}{(I - M)}; \lim_{t \rightarrow \infty} M_{t \rightarrow \infty} = 0$$

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

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

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
R1	۳/۰۵۵	۲/۳۳۶	۲/۲۱۹	۴/۸۱۸	-۲/۱۱۷	۱/۵۱	۱۱/۸۲۱	۲۱/۴۶۴	۲/۱۷۸	علت	۴
R2	-۲/۱۰۳	-۱/۶۶۴	۱/۲۸۸	-۲/۷۶۲	۲/۳۳۵	۳/۰۳	۰/۱۲۴	۴/۴۸۸	۴/۲۴۰	معلول	۳
R3	۲/۱۸۲	۲/۸۸۷	۳/۹۹۲	۲/۱۸۳	-۱/۳۲۱	۳/۳۳	۱۳/۲۵۳	۱۸/۷۷۷	۷/۷۲۹	علت	۲
R4	-۱/۶۱۸	۳/۷۸۷	۲/۰۹۲	۲/۶۵۷	۴/۴۵۳	۲/۲۹	۱۳/۶۶۱	۲۱/۸۷۲	۹/۲۹۷	علت	۱
R5	۴/۸۳۶	-۳/۰۰۹	-۱/۵۵۴	۱/۱۸۷	۱/۸۷۲	-۱/۶۳	۱/۷۰۲	۴/۹۳۰	-۱/۵۲۶	معلول	۵
R6	۳/۲۹۱	۱/۱۸۷	-۳/۶۷۳	۲/۱۲۸	-۱/۹۹۴	۲/۳۲	۳/۲۵۹	۱۴/۱۰۹	-۷/۵۹۱	معلول	۶
D	۹/۶۴۳	۵/۵۲۴	۴/۳۶۴	۸/۲۱۱	۳/۲۲۸	۱/۸۵					

باتوجه به بخش بعدی تحلیل این مطالعه مبنی بر ماتریسی‌سازی سناریوها، لازم است، دو محوری که براساس جدول (۱۰) علت تلقی می‌شوند و نسبت به ماتریسی بودن دو بعدی امتیاز بالاتری قرار گرفته‌اند (رتبه اول و دوم)، به عنوان مبنای تحلیل در مرحله‌ی 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 می‌گیرند. در ادامه و باتوجه به مشخص بودن، مضامین هر یک از دو مولفه‌ی 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 ۱۱. پیشران‌های اصلی و فرعی بروز حسابداری خلاقانه جهت سناریوپردازی

نتیجه	ضریب توافق	میانگین 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 اندازه‌های آینده بازار سرمایه ترسیم شوند.

جدول ۱۲. 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_1^2 »	پیشران‌های حاکمیتی (R3)
اقتضای 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}^2	مالکیت مدیریتی « R_2^2 »	
حفظ نسبت مشخص و ثابت در تخصیص سهام به مدیریتی	R_{22}^2		
کاهش سهام مدیران مبنی بر جلوگیری از بروز حسابداری خلاقانه	R_{23}^2		
افزایش دوره تصدی مدیرعامل	R_{31}^2	تصدی مدیرعامل « R_3^2 »	
اقتضای عمل نمودن افزایش دوره تصدی مدیرعامل براساس راهبردهای تجاری	R_{32}^2		

مضامین سازمان‌دهنده	مضامین پایه	وضعیت	نام وضعیت
پیشران‌های کنترل داخلی (R4)	اندازه هیئت‌مدیره «R _۴ ^۲ »	R _{۳۳} ^۲	مشخص نمودن بازده زمانی کوتاه مدت در تصدی مدیرعامل
		R _{۲۱} ^۲	کاهش اندازه هیئت‌مدیره مبنی بر حفظ منافع شرکت نسبت به ذینفعان
		R _{۲۲} ^۲	تغییر تناوبی اندازه هیئت‌مدیره جهت نظارت بر عملکرد مدیران
	عدم استقلال حساب‌برسان داخلی «R _۴ ^۱ »	R _{۳۳} ^۴	افزایش اندازه هیئت‌مدیره به منظور پویایی سطح نظارت بر عملکرد مدیران
		R _{۱۱} ^۴	افزایش کنترل استقلال حساب‌برسان داخلی
		R _{۱۲} ^۴	حفظ توازن و ثبات در استقلال هیئت‌مدیره
	عدم تخصصی بودن کمیته حسابرسی «R _۴ ^۳ »	R _{۱۳} ^۴	افزایش سطح استقلال حساب‌برسان داخلی مبنی بر نظارت بر عملکردهای مالی
		R _{۲۱} ^۴	کاهش سطح تخصص اعضای کمیته حسابرسی
		R _{۲۲} ^۴	حفظ توازن و ثبات در انتصاب متخصصان در کمیته حسابرسی
	فقدان شاخص‌های ارزیابی «R _۴ ^۲ »	R _{۲۳} ^۴	افزایش شمار انتصاب متخصصان در کمیته حسابرسی
		R _{۳۱} ^۴	عدم تعیین شاخص‌هایی برای ارزیابی سطح اثربخشی کنترل داخلی
		R _{۳۳} ^۴	تعیین اقتضائی شاخص‌های ارزیابی کنترل داخلی ارتقاء معیارها و شاخص‌های ارزیابی کنترل داخلی
فقدان سیستم اطلاعات یکپارچه «R _۴ ^۱ »	R _{۴۱} ^۴	تمرکز بر اعمال محدودیت بر سیستم‌های اطلاعات مالی یکپارچه	
	R _{۲۲} ^۴	حفظ وضعیت موجود در سیستم اطلاعات مالی یکپارچه	
	R _{۳۳} ^۴	افزایش سطح اثربخشی کارکردهای سیستم اطلاعات مالی یکپارچه	

همانطور که مشخص شده است، براساس ۸ پیشران (فرعی) کلیدی بروز حسابداری خلاقانه، ۲۴ وضعیت در ترسیم سناریوهای مرتبط با این پدیده در بستر شرکت‌های بازار سرمایه می‌تواند وجود داشته باشد. بنابراین از متخصصان خواسته شد جهت مشخص نمودن هر یک از وضعیت‌ها

براساس سه ویژگی «تقویت‌کننده»؛ «بی‌تأثیر» و «محدودیت‌ساز» با یکی از اعداد ۳ تا ۳- پرسشنامه ماتریسی ۲۴*۲۴ را تکمیل نمایند تا براساس نرم‌افزار سناریو ویزارد^۱(CIB)، نسبت به تعیین سناریوهای محتمل اقدام لازم صورت گیرد. در واقع این نرم‌افزار براساس ارائه‌ی سطح بهینه سناریوهای محتمل، نسبت به تدوین چشم‌اندازهای آتی در خصوص پدیده مورد بررسی اقدام می‌کند (میهتا 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 مشارکت‌کنندگان 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 نرم‌افزار وارد شوند. باتوجه به توضیح‌های داده شده و براساس ایجاد ماتریس ۲۴*۲۴ در بستر نرم‌افزار ویزارد^۲ (۴ × ۲۴)، 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 ₁ ^۲ »	R ₁₁ ^۲	وضعیت محرک		وضعیت محرک
	R ₁₂ ^۲		وضعیت محرک	
	R ₁₃ ^۲	وضعیت عدم محرک		
مالکیت مدیریتی «R ₂ ^۲ »	R ₂₁ ^۲	وضعیت محرک	وضعیت محرک	وضعیت محرک
	R ₂₂ ^۲		وضعیت ایستا	
	R ₂₃ ^۲	وضعیت عدم محرک		
تصدی مدیرعامل «R ₃ ^۲ »	R ₃₁ ^۲	وضعیت محرک	وضعیت محرک	وضعیت محرک
	R ₃₂ ^۲		وضعیت محرک	
	R ₃₃ ^۲	وضعیت عدم محرک		

^۱ Cross-Impact Balance Analysis

^۲ Mehta et al

وضعیت	سناریوی اول	سناریوی دوم	سناریوی سوم	سناریوی چهارم
اندازه هیئت‌مدیره «R _۴ ^۲ »	R _{۲۱} ^۲	وضعیت محرک		وضعیت محرک
	R _{۲۲} ^۲		وضعیت محرک	
	R _{۲۳} ^۲	وضعیت عدم محرک		
عدم استقلال حساب‌رسان داخلی «R _۴ ^۱ »	R _{۱۱} ^۱	وضعیت محرک		وضعیت محرک
	R _{۱۲} ^۱		وضعیت ایستا	
	R _{۱۳} ^۱	وضعیت عدم محرک		
عدم تخصصی بودن کمیته حسابرسی «R _۴ ^۳ »	R _{۳۱} ^۳	وضعیت محرک		وضعیت محرک
	R _{۳۲} ^۳		وضعیت ایستا	
	R _{۳۳} ^۳	وضعیت عدم محرک		
فقدان شاخص‌های ارزیابی کنترل داخلی «R _۴ ^۴ »	R _{۴۱} ^۴	وضعیت محرک		وضعیت محرک
	R _{۴۲} ^۴		وضعیت محرک	
	R _{۴۳} ^۴	وضعیت عدم محرک		
فقدان سیستم اطلاعات یکپارچه «R _۴ ^۵ »	R _{۵۱} ^۵	وضعیت محرک		وضعیت محرک
	R _{۵۲} ^۵		وضعیت ایستا	
	R _{۵۳} ^۵	وضعیت عدم محرک		

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 باتوجه 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 باتوجه به دو محور پیشران‌های حاکمیتی (R3) و پیشران‌های کنترل داخلی (R4) به عنوان مبانی ارزیابی تدوین سناریوهای پیشران‌های کلیدی بروز حسابداری خلاقانه، ۴ ریع ماتریسی می‌بایست مشخص نمود که می‌تواند چه تأثیری بر آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی داشته باشند. برای این منظور می‌بایست از ابعاد مشروعیت شرکتی پیتروف^۱ (۲۰۲۱) که تعاریف آن در جدول (۱۴) ارائه شده است، استفاده گردد.

جدول ۱۴. 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 خلاقانه بر آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی، براساس تدوین یک مقیاس ۱۰ امتیازی (۰ تا ۱۰) از مشارکت کنندگان خواسته شد تا باتوجه به پیشران‌های قرار گرفته در وضعیت محرک، امتیاز لازم داده شود، تا به کمک تحلیل سیمپلکس تجدیدنظر شده، ماتریس دو محور و ۴ ریع ایجاد

^۱Pitroff

نمود و نسبت به ارزیابی تأثیر پیشنهادی کلیدی مؤثر بر بروز حسابداری خلاقانه بر آینده‌ی مشروعیت گزارشگری مالی اقدام لازم انجام شود. براین طبق جدول (۱۵) می‌بایست از طریق ۴ سناریو ماتریس توابع ریاضی تعریف شده در این مطالعه، هدف بیان شده را مورد ارزیابی قرار داد.

جدول ۱۵. ماتریس تعیین اثرگذارترین تابع ماتریسی در مشروعیت گزارشگری مالی

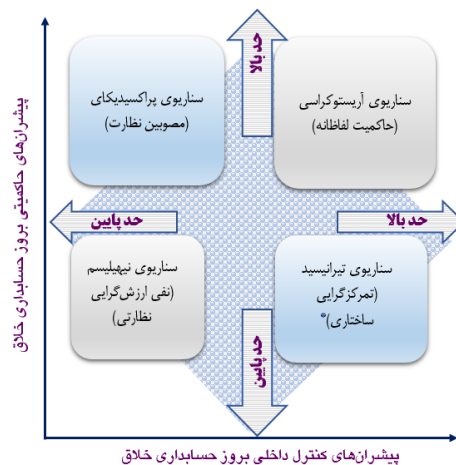
	سناریو ربع اول	سناریو ربع دوم	سناریو ربع سوم	سناریو ربع چهارم	امید ریاضی مشروعیت‌ها	اولویت‌بندی
مشروعیت نهادی گزارشگری مالی	۲/۳۶	۳/۹۴	۳/۱۲	۲/۶۸	۳/۰۲۵	۳۰۰
مشروعیت اخلاقی گزارشگری مالی	۲/۶۷	۴/۰۲	۳/۲۹	۲/۷۵	۳/۱۸۲	۱۰۰
مشروعیت اجتماعی گزارشگری مالی	۳/۰۵	۳/۴۴	۲/۳۵	۱/۹۳	۲/۸۴۲	۴۰۰
مشروعیت پایداری گزارشگری مالی	۲/۱۸	۳/۸۸	۲/۴۵	۳/۱۷	۳/۱۲۰	۲۰۰
امید ریاضی سناریوها (پیشنران‌ها)	۲/۷۴۰	۳/۸۲۰	۲/۸۲۷	۲/۷۸۲	جمع میانگین (۴۸/۶۸)	
اولویت‌بندی سناریو	۴۰۰	۱۰۰	۲۰۰	۳۰۰		

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 (پیشنران‌ها)، 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 پیشنهادی 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 قراردادادن هریک از پیشران کلیدی مؤثر بر بروز حسابداری خلاقانه در ماتریس‌های سناریوپردازی شده شکل (۷) 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 ۷. 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 (۱۶) اقدام می‌شود.

جدول ۱۶. 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 یکپارچه
سناریوی دوم	پراکسیدیکای	ارتقاء سطح اختصاص سهام به مدیریت به عنوان منبای مالکیت مدیریتی افزایش دوره تصدی مدیرعامل کاهش اندازه هیئت مدیره مبنی بر حفظ منافع شرکت نسبت به ذینفعان

عنوان سناریو	عبارت توضیحی	عوامل ارزیابی
سناریوی سوم	تیرانسید	افزایش کنترل استقلال حسابرسان داخلی کاهش سطح تخصص اعضای کمیته حسابرسی تعیین اقتضائی شاخص‌های ارزیابی کنترل داخلی
سناریوی چهارم	نیهلیسم	اقتضائی عمل نمودن افزایش دوره تصدی مدیر عامل 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 تحریک کننده 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 مصند مدیرعاملی 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 تیرانسیسید (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 تیرانسیسید (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 حساب‌برسان داخلی (کنترل استقلال حساب‌برسان 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 هیئت‌مدیره 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 مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها بود. این مطالعه که با پشتوانه زمینه‌ی یابی 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 سازمان دهنده و ۲۶ مضمون پایه مفهومی ایجاد نمود که مبنای تعمیم به فرآیندهای تحلیل کمی مطالعه جهت پیاده سازی 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 مشروعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها بود، تلاش شد تا با طی فرآیندهای تحلیلی ماتریس‌های ارزیابی و سناریویزارد، 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 باتوجه به ترکیب محورهای عمودی و افقی، ماتریس نهایی ارزیابی کارکردهای حسابداری خلاقانه در قالب شکل (۸) ارائه شد.



شکل ۸. 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 دهنده‌ی 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 تیرانیسم، 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 منسجم تری عطاء نماید. مسئله‌ای که بازار سرمایه ایران را به دلیل اعمال نفوذ نهادی و مدیریتی، دچار ساختگی‌سازی حساب‌ها یا حسابداری اخلاقانه 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، پژوهش‌مناهی 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 و 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.

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.

مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده سازی مقاله مشارکت داشته اند.

تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچگونه تعارض منافی وجود ندارد.

تعهد کپی رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی رایت رعایت شده است.

منابع

- چهارده چریکی، معصومه، بولو، قاسم، رئیسی وانانی، ایمان، باباجانی، جعفر، تقوی فرد، محمد تقی. (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*, ۲(۳): ۱۰۹-۱۳۲.
- 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 Persian)

- 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 Persian).
- 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-Sammarraee, 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): ۵۳۱۴-۵۳۲۵ <https://doi.org/10.1016/j.amm.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): ۹۷-۱۲۶. <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 Persian)
- 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*, ۳۱(۱): ۱۹۳-۱۹۹. <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>.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.