



Designing a Domain-specific Causal Model for Creative Accounting

Farzaneh Mohammadi 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. E-mail: farzadmohaddesi@gmail.com

Mehdi Safari Gerayli 

Associate Prof., Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. E-mail: m.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

Meysam Arabzadeh * 

*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. E-mail: m.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

Ali Akbar Farzinfar 

Assistant Prof., Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. E-mail: farzinfar@iaukashan.ac.ir

Abstract

Objective: Creative accounting can be seen as a process that utilizes accounting knowledge to influence financial indices in information disclosure without violating policies and accounting rules and standards, leading to distortion of the information provided by the managers. This research sought to design and interpretatively evaluate the appearance contexts of creative accounting at the level of capital market companies.

Methods: The study employed a mixed research methodology, categorizing it as developmental research based on the obtained results. Concerning the objective, this research sought to prioritize research components at the level of capital market companies in terms of effectiveness by relying on an exploratory study and an interpretive rating matrix. The research approach in this study can be classified as a hybrid type due to the unique logic of data collection. It explores a phenomenon without a comprehensive framework in the theoretical areas of accounting at the level of capital market functions, where consensus on such a framework is lacking. Thus, it was initially tried to provide the dimensions of the creative accounting model in the form of a multidimensional model through analyzing the qualitative part by relying on the Grounded Theory method. To this end, Glazer's emergent approach was used to develop a creative accounting model by utilizing interviews made with experts during three stages of coding. The paper benefited from matrix checklists based on pairwise comparisons in the quantitative part. The target population in the qualitative part included 12 accounting professionals and university

professors who were considered experts both scientifically and experimentally. In the qualitative methodology section, the snowball sampling method was employed for sample collection, involving theoretical sampling and methods for sample determination. However, the target population in the quantitative part included 20 financial managers of listed companies who were chosen based on work experience and level of technical and specialized knowledge through a homogeneous sampling method.

Results: The research results in the qualitative part identified three categories, six components, and 36 conceptual themes in the form of a six-dimensional model, which were obtained through the three stages of open coding, axial coding, and selective coding in the grounded theoretical analysis using the Glazer's approach. Also, the results in the quantitative part, by utilizing matrix ranking analysis, demonstrated that the influence percentage of the foresight weakness component of the basis of creative accounting is higher than the other components of creative accounting. This implies that the absence of professional perspectives in accounting enhances the probability of financial distortion through creative accounting.

Conclusion: The obtained results indicated the fact that the weakness of foresight in the field of accounting and realistic disclosure of information may lead to the enhanced shadow of creative accounting over the functional level of capital market companies and expand the context of emerging creative accounting. This area of accounting procedure does not benefit from sufficient philosophy and knowledge support, and this issue creates a distance between the cognitive functions of accounting and the main core, which aims to increase transparency and protect the rights of stakeholders. As a result, accurate evaluation of the functional realities of companies turns out to be unfeasible.

Keywords: Creative accounting, Professional perspectives in accounting, Interpretive appraisal.

Citation: Mohammadi, Farzaneh; Safari Gerayli, Mehdi; Arabzadeh, Meysam & Farzinfar, Ali Akbar (2023). Designing a Domain-specific Causal Model for Creative Accounting. *Accounting and Auditing Review*, 30(3), 532-559. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2023, Vol. 30, No.3, pp. 532-559
Published by University of Tehran, Faculty of Management
<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.351110.1008751>
Article Type: Research Paper
© Authors

Received: November 19, 2022
Received in revised form: May 05, 2023
Accepted: October 03, 2023
Published online: October 22, 2023





طراحی مدل علل زمینه‌ای ایجادکننده حسابداری خلاقانه

فرزانه محمدی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. رایانامه: farzadmohaddesi@gmail.com

مهدی صفری گرایلی

دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. رایانامه: safari@bandargaziau

میثم عربزاده *

* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. رایانامه: m.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

علی اکبر فرزین فر

استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. رایانامه: farzinfar@iaukashan.ac.ir

چکیده

هدف: حسابداری خلاقانه را می‌توان فرایندی تلقی کرد که با استفاده از دانش حسابداری، بدون نقض خطمشی‌ها، قوانین و استانداردهای حسابداری، بر شاخص‌های مالی در افشای اطلاعات تأثیر می‌گذارد و سبب تحریف اطلاعات ارائه شده از سوی مدیران می‌شود. هدف این پژوهش، طراحی و ارزیابی تفسیری زمینه‌های بروز حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه است.

روش: روش‌شناسی پژوهش ترکیبی است و بر مبنای نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد و از نظر هدف، این پژوهش با اتکا به یک مطالعه اکتشافی و ماتریس رتبه‌بندی تفسیری، به دنبال اولویت‌بندی مؤلفه‌های پژوهش در سطح شرکت‌های بازار سرمایه از نظر اثربخشی است. رویکرد پژوهشی مطالعه حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن، در حیطه‌های نظری حسابداری در سطح کارکردهای بازار سرمایه وجود ندارد یا مورد اجماع نیست. از این رو ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکا به روش نظریه داده‌بنیاد، تلاش می‌شود تا ابعاد مدل حسابداری خلاقانه در قالب یک مدل چند بُعدی ارائه شود. برای این منظور از رویکرد نواخته یا ظاهرشونده گلیرز استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، مدل حسابداری خلاقانه تدوین شود. در بخش کمی از چک‌لیست‌های ماتریسی بر اساس مقایسه زوجی بهره برده شده است. جامعه هدف در بخش کیفی ۱۲ نفر از خبرگان حسابداری و اساتید دانشگاهی بودند که چه به لحاظ علمی و چه به لحاظ تجربی، خبره تلقی می‌شدند. نمونه‌گیری در بخش روش‌شناسی کیفی، نمونه‌گیری نظری و نحوه تعیین نمونه گلوله برفی بود. جامعه هدف در بخش کمی، ۲۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورسی بودند که بر اساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی از طریق نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند.

یافته‌ها: نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مقوله؛ ۶ مؤلفه و ۳۶ مضمون مفهومی در قالب یک مدل ۶ بعدی حکایت داشت که طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی در تحلیل نظری داده‌بنیاد و با استفاده از رویکرد گلیرز کسب شد. همچنین نتایج در بخش کمی با استفاده از تحلیل رتبه‌بندی ماتریسی نشان داد که درصد تأثیرگذاری مؤلفه ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه، نسبت به بقیه مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه بیشتر است؛ به این معنا که فقدان چشم‌اندازهای حرفه‌ای در حسابداری باعث افزایش احتمال تحریف مالی از طریق حسابداری خلاقانه می‌شود.

نتیجه‌گیری: نتیجه کسب‌شده گویایی این واقعیت است که ضعف آینده‌نگری در حوزه حسابداری و افشای واقع‌گرایانه اطلاعات، می‌تواند به افزایش سایه حسابداری خلاقانه بر سطح عملکردی شرکت‌های بازار سرمایه منجر شود و زمینه بروز حسابداری خلاقانه را بیشتر کند؛ زیرا این حوزه از رویه حسابداری، از فلسفه کافی با پشتوانه دانش برخوردار نیست و این موضوع کارکردهای معرفتی حسابداری را از هسته اصلی که افزایش شفافیت و حفاظت از حقوق ذی‌نفعان است، دور می‌کند و باعث می‌شود تا امکان ارزیابی دقیق واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها مقدور نباشد.

کلیدواژه‌ها: حسابداری خلاقانه، چشم‌اندازهای حرفه‌ای در حسابداری، ارزیابی تفسیری.

استناد: محمدی، فرزانه؛ صفری گرایلی، مهدی؛ عرب‌زاده، میثم و فرزین‌فر، علی اکبر (۱۴۰۲). طراحی مدل علل زمینه‌ای ایجادکننده حسابداری خلاقانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۳)، ۵۳۲-۵۵۹.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۲۸

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۰۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۱۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۰۷/۳۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2023.351110.1008751>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۲، دوره ۳۰، شماره ۳، صص. ۵۳۲-۵۵۹

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

دانش حسابداری فراتر از تأثیرات اجتماعی و تخصصی بر ذی‌نفعان، به بخشی از سناریوهای رفتاری امروزه درآمده است که می‌تواند از تجربیات گذشته، نه تنها برای شناسایی تقلب، بلکه برای پیشگیری و ساخت الگوریتم‌هایی در پیش‌بینی زمان وقوع یک جرم مالی دارای کاربرد باشد (سینن و همکاران^۱، ۲۰۲۲). حسابداری خلاقانه، به‌عنوان یکی از شاخه‌های این دانش با استفاده از نوآوری و ابتکار، معمولاً در مسیر تحریف و دورزدن قانون و استانداردها عمل می‌کند که در عین حال می‌تواند مبنایی برای شناخت نیز در این عرصه تلقی شود (بریکی و هائورمن^۲، ۲۰۱۹). اما علی‌رغم ظاهر معنایی حسابداری خلاقانه، مفهوم و کارکرد آن در حسابداری آن چنان که خلاقیت در سایر رشته‌های علوم انسانی معنا می‌دهد، قابل تعمیم نیست؛ زیرا خلاقیت در دانشی همچون مدیریت به معنی خلق ارزش است که می‌تواند فاصله وضع موجود با وضع مطلوب را پر نماید، در حالیکه همین مفهوم در حسابداری، در بردارنده ارزش منفی برای رسیدن به مقاصد فرصت‌طلبان می‌باشد. نکته حائز اهمیت این است که با توجه به اینکه حسابداری خلاقانه می‌تواند عامل مهمی در شکل‌گیری تقلب باشد، اما علی‌رغم ظهور این مفهوم در اوایل دهه ۹۰ میلادی، کماکان فقدان یک بستر مطالعاتی جهت شناسایی ابعاد و معیارهای شناختی آن در علم حسابداری احساس می‌شود (صالح و همکاران^۳، ۲۰۲۱). به ویژه در ساختارهای بازارهای سرمایه ناکارآمدی که می‌تواند محلی برای پیشرفت این نوع از حسابداری به‌عنوان خاستگاه صاحبان قدرت در شرکت‌ها باشد.

با گذشت زمان و با فراگیری تحریف‌ها پس از بحران‌های مالی سال (۲۰۰۸)، به‌طور ویژه‌تری حسابداری خلاقانه مورد توجه قرار گرفت و توسط گروهی از شاغلان این حرفه معنا بخشی شد و نقش پُر رنگ انگیزه‌های همراه‌کننده حسابداری خلاقانه در تصمیم‌های سرمایه‌گذاران مورد نظر قرار گرفت (فغفورمغربی و همکاران، ۱۳۹۹). ریچمان^۴ (۲۰۱۶) در بسط این مفهوم حسابداری عنوان نمود، هنگامی که اطلاعات حسابداری موضوعی را با برخی از شیوه‌های خلاقانه در حسابداری افشا می‌نماید، باعث گمراهی تصمیم‌گیرندگان مالی به ویژه تصمیم‌گیرندگان خارج از شرکت می‌گردد که این موضوع بخش پنهان واقعیت‌های تحریف شده‌ای است، که دانش حسابداری می‌تواند عملکردهای منفی یک شرکت را مخفی نماید.

در پی بروز چنین فرایندهایی طی دو دهه اخیر، بسیاری از سرمایه‌گذاران مقدار زیادی از وجوه خود را از دست داده‌اند، زیرا تصمیم آن‌ها بر مبنای اطلاعاتی گرفته شده است که نمی‌توان نقش حسابداری خلاقانه در آن را نادیده انگاشت. این سطح از حسابداری به‌طور ویژه از چشم حسابرسان و نهادهای نظارتی معمولاً در صورت خلأ استانداردهای این حوزه همواره پنهان می‌ماند و زمینه را برای بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه همچون پول‌شویی و تقلب در صورت‌های مالی مهیا می‌سازد (قشقایی و بیگلر، ۱۳۹۸). سطح اهمیت این رویکرد منفی تحت شرایط وجود مسایل نمایندگی بسیار بیشتر است. موقعیت‌هایی که انگیزه‌های فرصت‌طلبانه مدیران را تقویت می‌نماید تا با آگاهی از دانش حسابداران

1. Senn et al
2. Birkey and Hausserman
3. Saleh et al
4. Reischmann

حرفه‌ای نسبت به تحریف صورت‌های مالی اقدام نمایند. به عبارت دیگر، بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران به‌عنوان نمایندگان صاحبان اصلی شرکت، در قبال پذیرش مسئولیت مباشرت، از حوزه 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 (چهارده‌چریکی و همکاران، ۱۴۰۱). لذا بر اساس کارکردهای حسابداری خلاقانه، ممکن است باهدف کسب منافع بیشتر از خلأهای ایجاد شده در رویه‌ها و استانداردهای حسابداری استفاده نمایند و این سطح از حسابداری، اهرمی برای پاسخ به این نیازهای درونی در ذهنیت مدیران باشد (آکپاموکو و یومورین، ۲۰۱۸). لذا در تشریح ضرورت انجام این پژوهش می‌بایست از حیث دانش‌افزایی و کاربردی موضوع را مورد کنکاش قرار داد.

اولاً مرور تجربی پژوهش‌های چند سال گذشته همچون ابد و همکاران^۲ (۲۰۲۲)؛ آدامیکو و کورجوا^۳ (۲۰۲۱) و گیپتا و کومار^۴ (۲۰۲۰) اگرچه نشان می‌دهد، این سطح از حسابداری با واژگان مشابهی همچون حسابداری ساختگی؛ حسابداری ابتکاری یا حسابداری خلاقانه مورد بررسی قرار گرفته است، اما بررسی محتوایی پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد، غالب این پژوهش‌ها از طریق پرسش‌نامه استاندارد و به‌صورت معادلات ساختاری بر اساس ترکیب با متغیرهای مکمل مورد بررسی قرار گرفته است، در حالیکه این پژوهش تلاش دارد تا در بستر مطالعاتی، نسبت به اکتشاف ابعاد آن در وهله اول اقدام کند و سپس نسبت به ارزیابی آن در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام لازم را انجام دهد.

ثانیاً با توجه به اهمیت موضوع پژوهش حاضر، نتایج حاصل می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قانون‌گذاران بازار سرمایه کمک نماید تا با شناخت ناشی از شناسایی ابعاد حسابداری خلاقانه، نسبت به کاهش نقاط ضعف کارکردهای حسابداری اقدام نماید و بر اساس آن سیاست‌های نظارتی لازم برای جلوگیری از اشاعه چنین شیوه‌هایی برای افشای اطلاعات را اتخاذ نمایند. لذا با عنایت به اهمیت مباحث مطرح شده باید بیان نمود، هدف این پژوهش طراحی مدل حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه و ارزیابی آن باهدف تعیین اثرگذارترین مبنا در تحریف صورت‌های مالی می‌باشد.

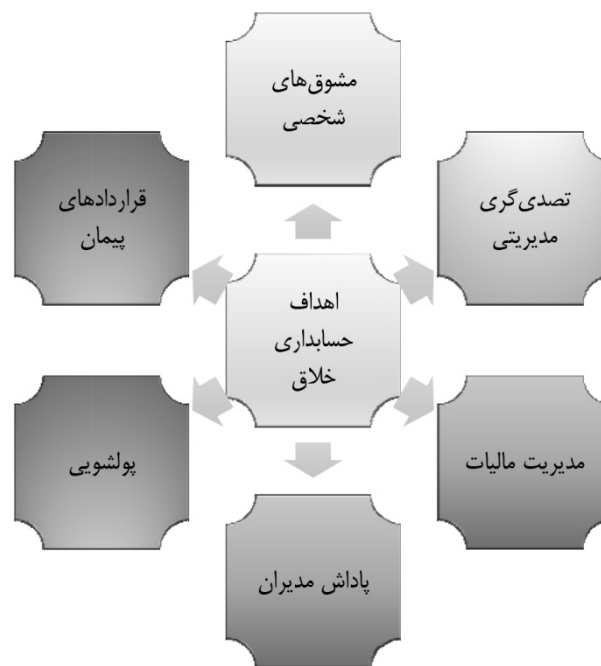
با توجه به بیان هدف این مطالعه، در ادامه نسبت به ارائه ساختار مطالعه اقدام می‌شود. براین اساس در بخش دوم مبانی نظری پژوهش ارائه می‌گردد و در بخش سوم مطالعه حاضر، روش شناسی پژوهش، مبنایی برای اجرای تحلیل‌های مورد استفاده در بخش کیفی و کمی تلقی می‌گردد تا در بخش چهارم نسبت به ارائه یافته‌های پژوهش اقدام می‌شود تا اهداف پژوهش تحقق یابد. در نهایت نیز در بخش آخر، اقدام به ارائه تفسیر نتایج و پیشنهادهای کاربردی پژوهش می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

حسابداری خلاقانه به‌عنوان یک فرایند یا راهبرد در شیوه پیاده‌سازی تلقی می‌شود که اگرچه هم‌سو با قوانین و استانداردهای حسابداری است، اما به‌دلیل عمیق تر نمودن هزینه نمایندگی، با واقعیت‌های عملکردی فاصله زیادی دارد و

1. Akpanuko and Umoren
2. Abed et al
3. Adámiková & Čorejová
4. Gupta and Kumar

باعث انعکاس اخبار و اطلاعات تحریف شده نتایج به نفع صاحبان قدرت در شرکت و به ضرر استفاده‌کنندگان برون سازمانی می‌گردد. از طرف دیگر، حسابداری خلاقانه معمولاً با عارضه ناشی از فرصت‌طلبی بیش از حد در استفاده از روش‌های جدید برای توصیف درآمد؛ دارایی یا بدهی مواجه است که هدف آن تأثیرگذاری بر استفاده‌کنندگان و دستکاری تفسیرهای آنان هم‌سو با اهداف صاحبان قدرت می‌باشد (سوپریا و ویدھی،^۱ ۲۰۱۸). مرور ریشه‌های واحد این مفهوم در حسابداری نشان می‌دهد، اصطلاحات «ابتکاری» یا «تهاجمی» به تنوع در توصیف این شیوه از حسابداری توسط پژوهش‌هایی همچون آمات و گوثرپ^۲ (۲۰۰۴) و سرنوسکار و همکاران^۳ (۲۰۱۶) بکار برده شده است که نشان می‌دهد این مفهوم، تقریباً به دلیل فقدان ابعاد مشخص، نوظهور است و زمینه‌های شکل‌گیری آن مشخص نمی‌باشد. هدف اصلی برای ایجاد حسابداری خلاقانه «تحریف واقعیت‌ها از طریق دستکاری سود و یا هزینه‌های شرکت می‌باشد که باهدف برآورده ساختن منافع تملک‌طلبانه گروهی از افراد دارای قدرت صورت می‌گیرد (عسگری و همکاران، ۱۳۹۸). سوسماس و درمیرهان^۴ (۲۰۲۰) اهداف حسابداری خلاقانه را به‌ترتیب زیر ارائه دادند.



شکل ۱. اهداف حسابداری خلاقانه

(منبع: سوسماس و درمیرهان، ۲۰۲۰)

هرکدام از این ابعاد در راستای فرصت‌طلبی گروهی از افراد دارای قدرت می‌تواند زمینه تقویت انگیزه‌های حسابداری خلاقانه را توسعه بخشد. در واقع بخشی از کارکرد حسابداری خلاقانه در حوزه فردی است که هم تحت تأثیر مشوق‌های شخصی افراد دارای قدرت و هم باهدف تحکیم تصدی‌گری مدیریتی باعث به‌کار گرفتن حسابداری خلاقانه

1. Supriya & Vidhi
2. Amat & Gowthorpe
3. Cernusca et al
4. Susmuş & Demirhan

می‌گردد. از طرف دیگر در سطح ساختاری؛ کارکرد حسابداری خلاقانه 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 مراوده تجاری شرکت‌ها در بازار مبنایی برای استفاده از حسابداری خلاقانه قلمداد نمود.

بالاسیو و همکاران^۱ (۲۰۰۹) حسابداری خلاقانه را به‌عنوان مجموعه‌ای از شیوه‌های حسابداری تعریف می‌کند که در حد قوانین توسط برخی نهادهای اقتصادی به منظور مطلوب نشان دادن موقعیت مالی و عملکرد اقتصادی تجربه می‌شود. در تعریف دیگر کوآتاون و آلکتیش^۲ (۲۰۱۷) حسابداری خلاقانه را استفاده از انعطاف‌پذیری روش‌های حسابداری در داخل چارچوب قانونی برای کنترل و مدیریت شیوه‌های اندازه‌گیری و گزارش حساب‌ها تعریف می‌کند به گونه‌ای که از طریق آن منافع تهیه‌کنندگان حساب‌ها بر منافع استفاده‌کنندگان آن مقدم می‌باشد. روزنر (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 کار بست این شیوه‌ها را نداده باشد. او نشان می‌دهد دستکاری سود روش‌های انتخابی مورد مطالعه‌ای از عوامل عملیات، تامین مالی و سرمایه‌گذاری می‌باشد (حسن‌زاده و مشایخی، ۱۳۹۸). علاوه بر این، چنین انتخابی از روش‌های حسابداری و سیاست‌ها توسط استانداردهای حسابداری مجاز می‌داند، بنابراین این انتخاب‌ها باید برای استفاده‌کنندگان افشا شود.

بر اساس این تعاریف، موضوع قابل توجه این است که حسابداری خلاقانه فرایندی است تابع انتظارات مدیریت تا با تبدیل اطلاعات مالی واقعی به اطلاعات نادرست، نسبت به برآوردن اهداف و رضایت صاحبان منافع اقدام لازم را انجام دهند. لذا مدیران 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 واسطه 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 خلاقانه تلقی گردد.



شکل ۲. برخی مصادیق کاربردی حسابداری خلاقانه

1. Balaciu et al
2. Qatawneh & Alqtish

از طرف دیگر صالح و همکاران (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. همچنین شیوه‌های حسابداری خلاقانه را بر اساس ۴ بعد زیر بیان می‌کنند:



شکل ۳. شیوه‌های حسابداری خلاقانه

(منبع: امات و همکاران، ۱۹۹۹)

در این رابطه امات و همکاران (۱۹۹۹) بیان می‌نمایند که اولین رویکرد بر اساس 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 افشای 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 تحریف گونه را انجام دهد (کردستانی و تاتلی، ۱۳۹۵). در بعد آخر نیز نقش حسابداری خلاقانه در بیان معاملات واقعی می‌بایست حاوی لحن اثرگذار و آینده‌نگرانه برای ذی‌نفعان باشد تا حمایت آنان را کسب نماید. همان طور که مشاهده می‌شود، مسئله حسابداری خلاق، به‌عنوان یک فرایند فرصت طلبانه در عرصه حسابداری شناخته می‌شود، که غالب پژوهش‌های این حوزه، صرفاً به تشریح شیوه‌های منتج از این روش حسابداری پرداخته اند و تقریباً هیچ مطالعه‌ای اقدام به ارائه یک چارچوب نظری منسجم ننموده است که بر اساس این خلأ مطالعاتی در این پژوهش تلاش می‌گردد تا نسبت به پوشش جنبه‌های دیگر از موضوع حسابداری خلاق در کارکردهای شرکت‌های بازار سرمایه پرداخته شود. با عنایت به مبانی

توضیح داده شده در خصوص حسابداری خلاقانه و بر اساس ماهیت روش شناسی این پژوهش، سؤالات پژوهش بر اساس ترکیبی بودن جمع‌آوری داده‌های پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

باهدف استفاده از روش گرند تئوری و توسعه رویکرد گلیزر در شناسایی حسابداری خلاقانه، سؤالات بخش کیفی

به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۱. مضامین حسابداری خلاقانه کدامند؟

۲. مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه کدامند؟

۳. مقوله‌های حسابداری خلاقانه کدامند؟

سپس باهدف ارزیابی ابعاد شناسایی شده حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه بر اساس فرایند

رتبه‌بندی تفسیری، نسبت به تدوین سؤال پژوهش در بخش کمی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۴. تأثیرگذارترین مؤلفه حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کدامند؟

پیشینه پژوهش

گوتو و یاماموتو^۱ (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «مشوق‌های اوراق بدهی و حسابداری خلاق: شواهدی از ادغام شهرداری در ژاپن» انجام دادند. در این مطالعه به کنکاش در خصوص راه‌های کاهش بدهی‌های شهرداری از طریق تأمین مالی چابک پرداخته شد و بررسی گردید، تاچه اندازه تمرکز بر حسابداری خلاق می‌تواند در این حوزه دخیل باشد. در این مطالعه شهرداری‌ها در کشور ژاپن به دو گروه کوچک و بزرگ تفکیک شدند تا از طریق تحلیل واریانس تفاوت بین دو گروه مورد بررسی قرار گیرند. نتایج نشان داد، شهرداری‌هایی با اندازه کوچک، که انگیزه‌های قوی برای اوراق بدهی دارند، حسابداری خلاقانه را شدیدتر از شهرداری‌های بزرگ‌تر به کار می‌گیرند. اابد و همکاران^۲ (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «عوامل تعیین‌کننده حسابداری خلاقانه و کیفیت گزارشگری مالی: مروری بر ادبیات سیستماتیک» انجام دادند. در این پژوهش مطرح شده است، اگرچه حسابداری خلاقانه بر اساس دانش حسابداری صراحتاً قوانین و استانداردهای حاکم بر بازار را نفی نمی‌کند، اما با تحریف و دور زدن قوانین به کیفیت گزارشگری مالی لطمه می‌زند. این پژوهش که باهدف ارزیابی ادبیات سیستماتیک به‌طور موردی بر بخش بانکداری متمرکز بود و مطالعات ۲۰۱۵ تا ۲۰۲۰ را مورد بررسی قرار داد، نتیجه‌گیری می‌کند که مهم‌ترین عامل ظهور حسابداری خلاقانه، وجود سازه‌های چشم‌اندازی برای توسعه هنجارهای لازم در پیشگیری تحریف و دور زدن قوانین در سطح نظام بانکداری حاکم بر کشورهای اروپایی می‌باشد. آستینوا و همکاران^۳ (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «شیوه‌های تشخیص حسابداری خلاقانه: ارزیابی تجارب خارجی» انجام دادند. در این پژوهش روش‌های شناسایی حسابداری خلاقانه مورد بررسی قرار گرفت تا توانایی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را برای ارزیابی جهت تصمیم‌گیری قوی‌تر ارتقا بخشد. نتایج پژوهش نشان داد، مهم‌ترین شیوه‌های حسابداری خلاقانه در یک دسته‌بندی کلی به حوزه‌های حاکمیت شرکتی؛ مدیریتی و اجتماعی

1. Goto & Yamamoto

2. Abed et al

3. Ustinova et al

تفکیک می‌شود که فقدان ساختارهای فرهنگی منسجم در ساختار شرکت‌ها باعث می‌گردد تا به ترتیب اولویت دلیل بروز حسابداری خلاقانه، عملکردهای مدیریتی؛ حاکمیتی و سپس ارزش‌های اجتماعی باشد. اَلوجودی و ارین^۱ (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی و شیوه‌های حسابداری خلاقانه: واکاوی در مقررات حسابداری» انجام دادند. در این پژوهش که در بازه زمانی ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۷ صورت پذیرفت، تعداد ۷۰ شرکت بازار سرمایه کشور نیجریه مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اثربخشی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی در کاهش شیوه‌های حسابداری خلاقانه با الزامی شدن مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی به‌طور قابل توجهی بهبود یافته است. گوپتا و کومار^۲ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «حسابداری خلاقانه ابزاری برای جرائم مالی: مطالعه‌ای بر تکنیک‌ها و اثرگذاری‌های آن» انجام دادند. در این پژوهش برای پی‌بردن به عملکرد سیاست‌های حسابداری و چگونگی در نظر گرفتن خال‌های موجود در آن طراحی شده است که می‌تواند منجر به ارتقای سطح شفافیت در تهیه صورت‌های مالی گردد. نتایج نشان داد، حسابداری خلاقانه، اگرچه در سراسر جهان قانونی و قابل قبول است، اما راه را به خال‌هایی که توسط قوانین و قوانین حاکم بر تهیه صورت‌های مالی ارائه می‌شود شناسایی می‌نماید و در نهایت منجر به پیشگیری از جرایم مالی می‌شود که باعث می‌گردد کل اقتصاد با چالش جدی مواجه شود. چهارده‌چریکی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان «شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های حسابداری خلاقانه با استفاده از تکنیک فرایند تحلیل شبکه‌ای» انجام دادند. برای دستیابی به هدف پژوهش، ابتدا با مطالعه مبانی نظری، پیشینه پژوهش و انجام مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان، ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر حسابداری خلاقانه استخراج و با استفاده از روش دلفی فازی مورد اجماع و غربالگری قرار گرفت. سپس با انجام فرایند تحلیل شبکه‌ای وزن هر یک از شاخص‌ها و اولویت آنها نسبت به یکدیگر محاسبه گردید. نتایج پژوهش حاکی از اجماع خبرگان بر پذیرش ۱۵ شاخص در مرحله دلفی فازی است. بر اساس فرایند تحلیل شبکه‌ای شاخص‌های «بازده دارایی‌ها»، «دوره تصدی حسابرس»، «سود خالص به فروش»، «سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها» و «نسبت کل بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام» بیشترین اثرگذاری بر استفاده از حسابداری خلاقانه را دارند و سایر شاخص‌ها در اولویت‌های بعدی قرار می‌گیرند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد شاخص‌های بعد عملکرد از نظر خبرگان در استفاده از حسابداری خلاقانه در درجه بالاتری از اهمیت قرار دارد. همچنین با توجه به اثرگذاری حاکمیت شرکتی در استفاده از حسابداری خلاقانه توجه به افزایش اثربخشی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی می‌تواند باعث افزایش شفافیت و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی شود. قشقایی و بیگلر (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «جایگاه حسابداری خلاقانه در بین حسابرسان ایران با تاکید بر آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابرسی» انجام دادند. در راستای دستیابی به هدف پژوهش از میان ۲۷۱ نفر از حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار ایران گروه A در بازه زمانی چهار ماهه آخر سال ۹۶ و دو ماه اول سال ۹۷، ۱۶۰ نفر به شیوه تصادفی برای پاسخگویی به پرسش‌نامه انتخاب شدند. داده‌های حاصل از توزیع پرسش‌نامه برای اثبات یا رد فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون آماری رگرسیون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های به‌دست آمده نشان داد که شایستگی و صلاحیت،

1. Olojede & Erin

2. Gupta and Kumar

صداقت و عینیت و استقلال حسابرس بر حسابداری خلاقانه تأثیر منفی معناداری دارند. در حالیکه نتایج بیانگر تأثیر مثبت حق‌الزحمه‌های مشروط، حق تبلیغات و حق کمیسیون بر حسابداری خلاقانه است. شواهد تجربی حاکی از آن است که نام مؤسسه حسابرس تأثیر معناداری بر حسابداری خلاقانه ندارد. بر اساس یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت اصول آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای باعث ایجاد موانع بر کار خلاقانه حسابرسان می‌گردد تا ارزیابی صورت‌های مالی مطابق با خواسته صاحبکار گزارش نشوند.

همان‌طور که مرور تجربی پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد، هیچ پژوهشی در گذشته نسبت به ارائه یک چارچوب نظری منسجم در خصوص حسابداری خلاقانه اقدام نکرده‌اند و انجام این پژوهش به لحاظ تئوریک می‌تواند در دسته پژوهش‌های اولیه‌ای قرار گیرد که سطح شناخت نظری و حتی کاربردی کارکردهای حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه را توسعه می‌بخشد و به افزایش مسیر شفافیت اطلاعاتی در این بازار کمک می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

از آنجایی که مفهوم حسابداری خلاقانه با توجه به مباحث مطرح شده در مبانی نظری و مقدمه، از انسجام نظری لازم در سطح شرکت‌های بازار سرمایه برخوردار نمی‌باشد، لذا این پژوهش را از نظر نتیجه، می‌بایست در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار داد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکا به یک مطالعه اکتشافی و ماتریس رتبه‌بندی تفسیری، به دنبال اولویت‌بندی مؤلفه‌های پژوهش در سطح شرکت‌های بازار سرمایه از نظر اثربخشی می‌باشد. رویکرد پژوهشی مطالعه حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه‌های نظری حسابداری در سطح کارکردهای بازار سرمایه وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. لذا ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکا به روش نظریه داده‌بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد مدل حسابداری خلاقانه در قالب یک مدل چند بُعدی ارائه شود. برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلیزر^۱ (۱۹۹۲) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، مدل حسابداری خلاقانه تدوین شود. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، بر اساس راهبرد نظریه‌پردازی داده‌بنیاد ظاهر شونده، تحلیل داده‌ها همزمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان مقدم و همکاران، ۱۳۹۹). پس از ارائه مدل و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی از طریق رتبه‌بندی ماتریسی پژوهش به دنبال اولویت‌بندی مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. شایان ذکر است که بیان گردد، این مطالعه با توجه به زمان‌بندی فرایندهای انجام مصاحبه و پیاده نمودن پرتکل‌های آماده‌سازی مصاحبه‌شوندگان، در بازه زمانی یک‌ساله ۱۴۰۰-۱۴۰۱ انجام شده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و

1. Glaser

گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده‌بنیاد همچون فرناندز^۱ (۲۰۰۴)؛ گلیزر و هالتون^۲ (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز^۳ (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که بر اساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به‌صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم افرادی از جامعه آماری که بر اساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه شونده‌گان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۲ نفر بر اساس اطلاعات جدول ۱ با توجه به نقطه اشباع تئوریک به‌عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند.

جدول ۱. اطلاعات مصاحبه شونده‌گان

مشارکت‌کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
نفر اول	مرد	۵۰ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود
نفر دوم	زن	۴۳ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه خوارزمی
نفر سوم	مرد	۵۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه مازندران
نفر چهارم	زن	۴۳ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه تربیت مدرس
نفر پنجم	مرد	۵۹ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه ممفیس آمریکا
نفر ششم	مرد	۵۵ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه سالفورد منچستر انگلستان
نفر هفتم	زن	۴۴ سال	دکتری	حسابداری	عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری
نفر هشتم	زن	۴۳ سال	دکتری	حسابداری	عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و هیئت علمی دانشگاه خاتم
نفر نهم	مرد	۵۳ سال	دکتری	حسابداری	عضو کمیته فنی سازمان حسابرسی و هیئت علمی دانشگاه آزاد قزوین
نفر دهم	مرد	۵۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج
نفر یازدهم	زن	۴۲ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه الزهرا
نفر دوازدهم	مرد	۴۱ سال	دکتری	حسابداری	دانشگاه شهید بهشتی

منبع: یافته‌های پژوهش

در بخش کمی پس از طراحی مدل از طریق انتخاب جامعه هدف در بین مدیران مالی شرکت‌های بورسی بر اساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۰ نفر به‌عنوان جامعه هدف در بخش کمی بر اساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. اندازه جامعه در تحلیل‌های ماتریسی و به‌دلیل ماهیت تحلیلی و جلوگیری از انحراف

1. Fernández
2. Glaser & Holton
3. Charmaz

و تجمیع داده‌های پژوهش معمولاً در مطلوب‌ترین حالت بین ۱۰ تا ۲۵ نفر می‌باشد (اسماعیل پور و همکاران، ۱۳۹۶) که با اتکا به این موضوع تعداد ۲۰ نفر به‌عنوان اعضای جامعه هدف در بخش تحلیل رتبه بندی تفسیری، مشارکت داشتند. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، جدول ۲ اطلاعات جمعیت شناختی را نشان می‌دهد.

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش

متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۷	۵۸/۳۴	مرد	۱۶	۸۰
	زن	۵	۴۱/۶۶	زن	۴	۲۰
	جمع	۱۲	۱۰۰	جمع	۲۰	۱۰۰
سن	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۶	۵۰	کمتر از ۴۰ سال	۳	۱۵
	بیشتر از ۵۰ سال	۶	۵۰	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۴	۷۰
	جمع	۱۲	۱۰۰	جمع	۲۰	۱۰۰
سابقه کاری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۶	۵۰	کمتر از ۲۰ سال	۸	۴۰
	۱۵ سال به بالا	۶	۵۰	بیشتر از ۲۰ سال	۱۲	۶۰
	جمع	۱۲	۱۰۰	جمع	۲۰	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

گردآوری و تجزیه و تحلیل

بر اساس ماهیت روش شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به‌صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم حسابداری خلاقانه از انسجام مفهومی متناسبی به‌دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و بر اساس طی فرایندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حرفه حسابداری اقدام شود. پس از ظاهرشدن مضامین اولیه، برای تفکیک مؤلفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به‌صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سؤالات به‌طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی بر اساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه شونده‌گان، قرار می‌گیرد تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. برخی از سؤالات پُر تکرار در فرایند مصاحبه به‌ترتیب زیر بود:

۱. تاچه اندازه اثبات‌گرایی صرف در حسابداری می‌تواند به تقویت احتمال بروز حسابداری خلاقانه منجر شود؟
۲. تاچه اندازه تمرکز بر تئوری‌های تحریف یا تقلب در حسابداری به کنترل حسابداری خلاقانه کمک می‌کند؟
۳. آیا ساختار مالکیت شرکت‌ها نقش مؤثری در بروز حسابداری خلاقانه خواهد داشت؟
۴. آیا مکانیزم‌های کنترل داخلی می‌تواند مبنایی برای تقویت حسابداری خلاقانه قلمداد شوند؟
۵. تاچه اندازه فقدان چشم‌اندازهای پیامدی در حسابداری خلاقانه می‌تواند مبنایی برای بروز آن تلقی شود؟
۶. تاچه اندازه فقدان آموزش‌های تخصصی در این عرصه به بروز حسابداری خلاقانه منجر خواهد شد؟

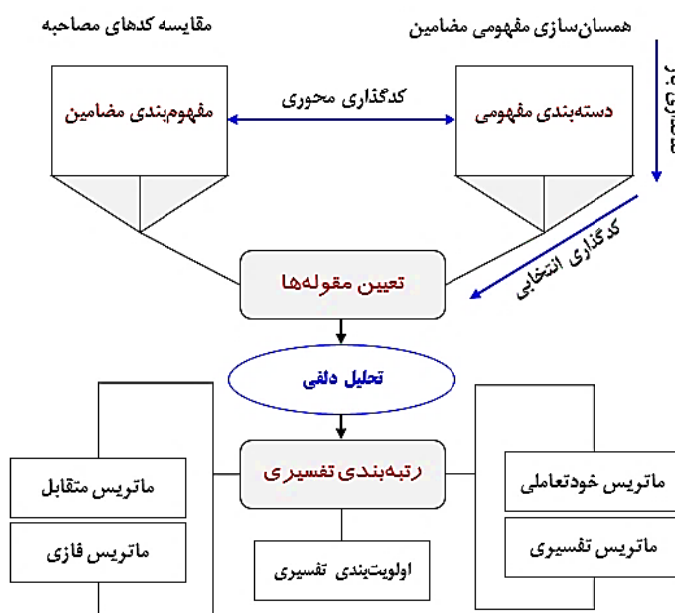
۷. آیا زمینه‌های محدودیت‌های مالی می‌تواند به بروز حسابداری خلاقانه منجر شود؟

۸. نقش راهبردهای حاکمیت شرکتی در استفاده از حسابداری خلاقانه را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

۹. آینده حسابداری خلاقانه را به منظور یک رویکرد در افشای اطلاعات را چگونه ارزیابی می‌کنید؟

یکی از مهم‌ترین بخش‌های تحلیل داده‌بنیاد، اتمام مصاحبه‌هاست که رسیدن به نقطه اشباع به‌عنوان یک فرایند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. لذا با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و به‌سرعت پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا مضامین قابل استنادتری به‌دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزار شده، به‌دست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. لذا با تمرکز بر این فرایند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه ۵ تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه ششم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند. سپس در بخش کمی، با توجه به ارائه چارچوب نظری پژوهش، ابعاد مدل حسابداری خلاقانه بر اساس تحلیل دلفی به منظور سنجش پایایی مؤلفه‌های پژوهش در راستای مقوله‌های شناسایی شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد تا با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مؤلفه‌ها مورد سنجش قرار گیرند. در واقع برای انجام تحلیل دلفی، مؤلفه‌های اصلی به‌دست آمده از مرحله کدگذاری انتخاب در تحلیل گردند تئوری، در قالب یک چک لیست امتیازی ۷ گزینه‌ای (امتیازی) طراحی می‌شوند و مجدداً بین مشارکت‌کنندگان پژوهش در بخش کیفی توزیع می‌گردد تا مشخص شود ابعاد شناسایی شده به درستی مفهوم مورد بررسی را پوشش می‌دهند یا خیر. برای این منظور طی دو مرحله تحلیل دلفی از دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده گردید. حد مطلوب میانگین در مقیاس ۷ گزینه‌ای کسب امتیاز ۵ و بالاتر از آن است. همچنین حد مطلوب ضریب توافق کسب امتیاز ۰/۵ و بالاتر از آن می‌باشد (احمدی و همکاران، ۱۳۸۷).

هدف اصلی تحلیل دلفی رسیدن به حد کفایت نظری بر مبنای ضریب توافق و میانگین می‌باشد تا مؤلفه‌هایی که بیشترین توافق بر سر آن‌ها صورت پذیرفته است، مورد تأیید قرار گیرد. معیارهای نشان‌دهنده اجماع درصد آیت‌ها (رایج‌ترین)؛ ثبات پاسخ‌ها و تفسیر بر مبنای نظر متخصصین است، به‌طوری‌که مؤلفه‌های تأیید شده در راند اول وارد راند دوم می‌شود و با تکرار آن حد اجماع نظر ایجاد می‌گردد. در نهایت مؤلفه‌های پژوهش بر اساس تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP) برای رسیدن به اثربخش‌ترین مولفه حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، نمودار روش شناسی پژوهش به‌ترتیب زیر ارائه می‌شود:



شکل ۴. مراحل تحلیل در گزیند تئوری و تحلیل دلفی

منبع: فرایند تحلیلی پژوهش

اعتبار پژوهش

در پژوهش‌هایی با ماهیت کیفی به ویژه در تحلیل‌های نظریه داده‌بنیاد، اساساً روایی و پایایی چندان قابل استناد نیست و می‌بایست از مفهوم اعتبار برای ارزیابی تناسب محتوایی پژوهش با فرایندهای ناشی از جمع‌آوری داده‌ها استفاده نمود. لذا در این پژوهش قابلیت اطمینان به داده‌ها توسط روش‌های نظام‌مند نظریه پردازی داده‌بنیاد در گردآوری؛ ثبت؛ تحلیل و تفسیر داده‌ها مورد ملاحظه قرار گرفت. معیار اعتبارپذیری و قابلیت انتقال با انجام کامل پژوهش تا اشباع داده‌ها، ارائه داده‌ها توسط خبرگان و فرایند کدگذاری داده‌های ناشی از مصاحبه‌ها را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (اسپی‌زیال و همکاران، ۲۰۱۱). مفهوم اعتبار در پژوهش‌هایی با ماهیت تحلیل نظریه داده‌بنیاد از منظرهای مختلفی معمولاً می‌تواند صورت پذیرد. اما سطح این مفاهیم جهت سنجش اعتبار پژوهش معمولاً واحد نیست، بلکه مفهومی پیچیده؛ فراگیر و همه‌جانبه می‌باشد، چراکه بر اساس مشارکت مصاحبه‌شوندگان در بخش کیفی از منظر رویکردهای تخصصی صورت می‌پذیرد. به عبارت دیگر، از آنجایی که در مصاحبه با رویکرد کیفی، ذهنیت نقش برجسته‌ای دارد، بنابراین، درباره اینکه آیا مصاحبه‌ها قابل تکرار و نتایج قابل تعمیم هستند، جای شک و تردید وجود دارد و پژوهشگران باید از فنونی که در تحقیق‌های کیفی برای نشان دادن قابلیت اعتماد و صحت یافته‌ها به کار گرفته می‌شود، استفاده کنند. در این پژوهش از روش سه سوسازی برای سنجش اعتبار تحقیق استفاده شده است. برای محقق شدن سه سوسازی در پژوهش حاضر رویکردهای مختلف مصاحبه‌شوندگان در ۴ بُعد زیر مورد بررسی قرار گرفت و علاوه بر تقویت نتایج، داده‌های معتبرتری فراهم شده است.

جدول ۳. خلاصه اعتبار پژوهش

معیارهای اعتبار پژوهش	تشریح
بازگشت اعتباری	در این معیار، با ۵ نفر از مجموع ۱۲ مصاحبه‌شونده پس از اتمام مصاحبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها، در مورد مطابقت دیدگاه‌های‌شان با مصاحبه‌کنندگان مجدداً به آنان بازگشت شد تا حد اعتبار یافته‌ها بررسی شود. نتیجه نشان داد، در بیشتر کدهای مفهومی ایجاد شده، محققان این پژوهش توانسته بودند درک صحیحی از اظهارات مصاحبه‌شوندگان داشته است، این امر می‌تواند ناشی از تعامل مطلوب و درک نظری مصاحبه‌شوندگان و مصاحبه‌کننده درباره موضوع پژوهش باشد.
جست‌وجو برای شواهد مغایر	برای دستیابی به این معیار، چندمتخصص که در زمینه پژوهش کیفی و نظریه داده‌بنیاد تخصص داشتند بر مراحل مختلف کدگذاری، مفهوم‌سازی، استخراج مقولات و برداشت‌های پژوهشگران نظارت داشته‌اند. از این افراد خواسته شد که برداشت خود را از مصاحبه‌ها و مفاهیم و در مرحله بعدی، مقوله‌ها بیان کنند. این برداشت‌ها با نظر پژوهشگران مطابقت داده شد. نزدیکی برداشت این افراد به برداشت پژوهشگران پشتوانه علمی تحقیق را محکم‌تر ساخت.
توضیح شیوه یادداشت‌برداری	در این مرحله پروتکل و فرایند انجام مصاحبه‌ها در اختیار ۵ نفر از مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت تا تأیید نمایند، آیا نحوه تحلیل درست طی شده است یا خیر، که مرور یادداشت‌ها نشان داد، روند پژوهش و تحلیل کدها در مسیر درستی پیشرفته است.
تهیه گزارش مفصل نتایج	برای حاصل شدن این معیار در پژوهش حاضر، مصاحبه‌ها ضبط و تایپ گردیده، فهرست مصاحبه شونده‌ها تهیه شده و کلیه فرایند تحلیل داده‌ها تایپ و در رایانه و فلش مموری ذخیره شده است.

اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی با توجه به دو معیار میانگین؛ ضریب توافق و انحراف معیار استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مؤلفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح به‌کارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول ۳ در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده‌بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی مدل ارائه می‌شود و سپس تحلیل ماتریس رتبه‌بندی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

یافته‌های تحلیل نظری داده‌بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده‌بنیاد شامل کدگذاری باز؛ کدگذاری انتخابی و کدگذاری محوری تلاش دارد تا به مفهوم حسابداری خلاقانه در ایران را بر اساس یک چارچوب نظری مورد بررسی قرار دهد. لذا بر اساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجمی در خصوص حسابداری خلاقانه، در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. لذا بر اساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول ۴ که نشان دهنده فرایند سه مرحله‌ای کدگذاری می‌باشد، به‌ترتیب زیر ارائه می‌شود:

جدول ۴. ابعاد مدل حسابداری خلاقانه بر اساس مضامین؛ مؤلفه‌ها و مقوله‌ها

کدگذاری تئوری	کدگذاری‌های اصلی		
	کدگذاری انتخابی	کدگذاری محوری	کدگذاری باز
طبقه‌بندی اصلی	مقوله‌ها	مؤلفه‌های اصلی	مضامین مفهومی
طراحی مدل حسابداری خلاقانه	خلاقیت‌های ذاتی در حسابداری	عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه	شیوه کمی صرف در اندازه‌گیری و گزارشگری
			تمرکز بر زوائد گسترده در اعداد و ارقام
			ارائه اطلاعات کلی در قالب گزارش
			تمرکز صرف بر الزامات در افشای اطلاعات
			گرایش اثباتی به بیان صادقانه
			ادراک تک‌بعدی حسابداری از واقعیت‌های اقتصادی
		تئوری‌های ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه	تئوری‌های مرتبط با مدیریت سود
			تئوری‌های مرتبط با محافظه‌کاری شرطی
			تئوری‌های مرتبط با هزینه نمایندگی
			تئوری‌های مرتبط با تقارن اطلاعاتی
			تئوری‌های مرتبط با سنگربندی مدیریتی
			تئوری‌های مرتبط با محدودیت تأمین منابع مالی
	خلاقیت‌های ساختاری در حسابداری	نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه	اثرگذاری نوع مالکیت خانوادگی مبنای ساختار شرکت
			اثرگذاری تصدی بلندمدت مدیر عامل
			اثرگذاری اندازه هیئت مدیره
			اثرگذاری حق رأی سهام‌داران اقلیت
			اثرگذاری دوگانگی وظیفه
			اثرگذاری عدم استقلال هیئت‌مدیره
		ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه	انتصابات فرمایشی در ساختار کنترل داخلی
			عدم استقلال ارکان کنترل داخلی
			عدم ارزیابی واقعی ریسک شرکت
			عدم پویایی کمیته حسابرسی
			عدم به‌روزرسانی کنترل‌های کاربردی
			سیطره نفوذ مدیریت در تصمیم‌های کنترل داخلی
	عدم صلاحیت تخصصی در کنترل داخلی		
	خلاقیت‌های فراساختاری در حسابداری	ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه	عدم توجه به ارتقای سطح شناخت تبعات تحریف در حسابداری
			بی‌توجهی به توسعه حسابداری خلاقانه جهت پیشگیری حسابداری خلاقیت
			عدم آموزش تفکر انتقادی به‌عنوان محور پیشگیری حسابداری خلاقیت
			فقدان توجه به مهارت‌های استدلالی حسابداران در جلوگیری از تحریف‌های مالی
			بی‌توجهی به نیازهای دانش حقوقی مالی برای ارتقای شناخت تبعات حسابداری خلاقیت
بی‌توجهی به مکانیزم توسعه خودکنترلی در حسابداران			
ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه		عدم ارتقای حوزه معرفتی دانش حسابداری جهت پیشگیری حسابداری خلاقیت	
		عدم امکان‌سنجی نظام‌نامه‌های حقوقی مالی در رعایت اخلاق حرفه‌ای	
		فقدان تدوین چشم‌اندازهای رفتاری در حسابداری باهدف جلوگیری از پول‌شویی	
		عدم تدوین سناریوهای دوره‌ای در ارزیابی احتمال حسابداری ساختگی	
		فقدان توسعه ضمانت‌های قضایی در معاملات عمده باهدف جلوگیری از حسابداری ساختگی	
		حسابداری ساختگی	

با توجه به مشخص شدن فرایندهای کدگذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده‌بنیاد، در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه‌های صورت گرفته، هریک از مؤلفه‌های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه تحقیقات انجام شده نسبت به پیدایش و توسعه مؤلفه‌های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده می‌شود. همان طور که از جدول ۴ مشاهده شد، سه طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارت‌اند از: خلاقیت‌های ذاتی در حسابداری؛ خلاقیت‌های ساختاری در حسابداری و خلاقیت‌های فراساختاری در حسابداری که در قالب جدول ۵ تعریف هر کدام از طبقه‌بندی‌های فرعی ارائه شده است. متغیرها در مؤلفه‌های تشکیل دهنده حسابداری خلاقانه با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

جدول ۵. تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

تعریف	طبقه‌بندی‌های فرعی
در این طبقه‌بندی فرعی، ماهیت اثبات‌گرایانه حسابداری و تئوری‌های مرتبط با شیوه‌های تحریف در ارائه اطلاعات مبنای سنجش حسابداری خلاقانه قرار می‌گیرد. در واقع ماهیت اثبات‌گرایانه حسابداری اشاره به کارکردهای کمی در ارائه اطلاعات دارد که می‌تواند اندازه‌گیری و گزارشگری مالی را به‌طور تک بعدی به ذی‌نفعان ارائه دهد و باعث گمراهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات در سایه تحریف مالی گردند. از طرف دیگر تأکید تئوری‌هایی همچون دستکاری سود؛ هزینه نمایندگی و تقارن اطلاعاتی بخش مهمی از فرایندهای پیاده‌سازی ذاتی در حسابداری خلاقانه می‌تواند تلقی شود که تمرکز بر آنان به افزایش شناخت از این مفهوم در حرفه حسابداری می‌تواند کمک نماید.	خلاقیت‌های ذاتی در حسابداری
در این طبقه‌بندی فرعی، حسابداری خلاقانه از طریق ساختاری مالی شرکت‌ها است که معنا می‌یابد و می‌تواند به افزایش تحریف مالی اطلاعات منجر شود. نوع مالکیت به‌عنوان یکی از ساختارهای اثرگذاری بر واحد حسابداری به‌عنوان اولین مینا در این حوزه تلقی می‌شود که باعث می‌گردد تا منفعت‌طلبی ساختاری صاحبان قدرت به تحریف صورت‌های مالی منجر شود. به‌عنوان مثال ترکیب هیئت مدیره و عدم استقلال به‌عنوان محرک حسابداری خلاقانه نقش مؤثری در این خصوص می‌تواند داشته باشد. از طرف دیگر، ضعف کنترل داخلی عامل دیگری است که در حوزه ساختاری باعث می‌گردد تا حسابداری خلاقانه به گونه‌ای مؤثر بتواند واقعیت‌های مالی شرکت‌ها را تحریف نماید و سبب گمراهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی گردد.	خلاقیت‌های ساختاری در حسابداری
در این طبقه‌بندی فرعی، دلیل شکل‌گیری حسابداری خلاقانه می‌تواند ضعف آموزشی و آینده‌نگری در حوزه شناخت این رویه از حسابداری تلقی گردد که عرصه‌های مرتبط با بستری‌های اجتماعی را در بر می‌گیرد. در ضعف آموزشی، معمولاً به حوزه‌هایی که از طریق آن حسابداری می‌تواند باعث تحریف گردد، توجهی نمی‌شود و این موضوع احتمالاً بی‌توجهی نهادی در نظام آموزش حسابداری می‌تواند محسوب شود که به جنبه‌های حقوقی و مالی در حسابداری کم توجه است. از طرف دیگر فقدان چشم‌اندازهای حسابداری باعث گردیده تا بی‌توجهی به جنبه‌های معرفت‌شناسی و اخلاق مداری در حسابداری عاملی برای بروز این شیوه از حسابداری تلقی گردد و حساب‌های ساختگی را در انعکاس اطلاعات به ذی‌نفعان منجر شود.	خلاقیت‌های فراساختاری در حسابداری

چارچوب تئوریک

بر اساس مضامین کدگذاری شده جهت رسیدن به مؤلفه‌ها و سپس مقوله‌های پژوهش و با توجه به بیان مباحث تطبیق در کدهای شناسایی شده در این بخش می‌بایست نسبت به ارائه چارچوب تئوریک اقدام نمود. لذا با توجه به ماهیت تحلیل گلیرز (۱۹۹۲) در نظریه داده‌بنیاد اقدام به ارائه چارچوب تئوریک پژوهش می‌باشد. همان طور که در روش‌شناسی

به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی گلیزر (۱۹۹۲) در تفاوت با رویکرد تحلیلی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) در چارچوب ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مؤلفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. لذا با اتکا به این مفهوم چارچوب تئوریک پژوهش ارائه می‌شود:



شکل ۵. چارچوب نظری حسابداری خلاقانه

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه چارچوب نظری پژوهش همان‌طور که مشخص است، در واقع این مدل در قالب ۳ مقوله و ۶ مؤلفه و ۳۶ مضمون مفهومی تفکیک نموده است. در ادامه باهدف برازش پایایی مدل جهت تبیین در جامعه هدف پژوهش از تحلیل دلفی استفاده می‌شود.

یافته‌های تحلیل دلفی

تحلیل دلفی به‌عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مؤلفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این پژوهش به منظور برازش پایایی مؤلفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی استفاده شده است. این تحلیل مبتنی بر دو معیار ضریب توافق و میانگین می‌باشد. به منظور انجام این سنجش ابتدا مؤلفه‌های پژوهش در قالب یک پرسش‌نامه هفت گزینه‌ای ترتیب داده شد تا بین اعضای پانل توزیع گردد و بر اساس چند دور رفت و برگشت پرسش‌نامه، سطح پایایی مؤلفه‌های پژوهش مورد سنجش قرار گیرد.

جدول ۶. تحلیل دلفی مؤلفه‌های اصلی پژوهش

نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		مؤلفه‌ها	مؤلفه‌های پژوهش
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین		
تأیید	۰/۹۰	۶/۲۵	۰/۸۵	۶/۱۰	عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه	خلاقیت‌های ذاتی در حسابداری
تأیید	۰/۸۰	۶	۰/۷۰	۵/۴۰	تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه	
تأیید	۷۵/۰	۵۰/۵	۶۵/۰	۳۰/۵	نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه	خلاقیت‌های ساختاری در حسابداری
تأیید	۸۵/۰	۶/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۰	ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه	
تأیید	۶۵/۰	۳۰/۵	۰/۵۵	۵/۱۰	ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه	خلاقیت‌های فراساختاری در حسابداری
تأیید	۰/۷۰	۵/۴۰	۶۵/۰	۳۰/۵	ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه	

بر اساس دو معیار میانگین و ضریب توافق، مشخص شد، تمامی مؤلفه اصلی مربوط به ابعاد حسابداری خلاقانه، مورد تأیید هستند. به عبارت دیگر با توجه به اینکه میانگین مؤلفه‌های اصلی ۵ و از ۵ بالاتر بود و از طرف دیگر چون ضریب توافق به‌دست آمده بیش از ۰/۵ است می‌توان بیان نمود، تمامی مؤلفه‌های اصلی پژوهش مورد تأیید قرار گرفتند. بامشخص شدن تأیید مؤلفه‌های اصلی پژوهش، در ادامه نسبت به اولویت‌بندی هریک از مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام می‌شود.

تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP)

در ادامه همان طور که پیش‌تر توضیح داده شد، پژوهش وارد فاز تحلیل رتبه‌بندی تفسیری می‌شود تا اثرگذارترین مؤلفه مربوط به حسابداری خلاقانه را مشخص نماید. لذا جهت مقایسه زوجی مؤلفه‌های پژوهش از فرایند ارزیابی تأثیرگذاری سطر «i» بر ستون «j» و یا برعکس و یا متقابل، استفاده می‌شود. لذا به منظور ایجاد ماتریس‌های تعاملی ابتدا می‌بایست سطح ارتباط مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم را هم‌سو با توضیح‌ها مورد توجه قرار داد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان بر اساس نمادهای مندرج در جدول ۷ استفاده می‌شود:

جدول ۷. روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

اختصارات تعریف شده				
$i \Leftrightarrow j$	$i \Leftrightarrow j$	$i \Leftarrow j$	$i \Rightarrow j$	تشریح ریاضی
عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون	تشریح تفسیری

با عنایت به اختصارات این تحلیل، در ادامه نسبت به تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری (SSIM) اقدام می‌شود.

جدول ۸. ماتریس خودتعاملی مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه

CA6	CA5	CA4	CA3	CA2	CA1	CA	
A	V	V	O	V	-	CA1	عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه
V	O	A	V	-		CA2	تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه
O	O	V	-			CA3	نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه
A	A	-				CA4	ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه
A	-					CA5	ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه
-						CA6	ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه

مؤلفه‌های مستقر سطر «i»

مؤلفه‌های مستقر ستون «j»

در این بخش می‌بایست نسبت به تعیین ماتریس تفسیری بر اساس مقایسه سطر «i» و ستون «j» و شاخص مُد

به‌ترتیب زیر اقدام شود.

جدول ۹. تحلیل تفسیری ماتریس متقابل مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه

CA6	CA5	CA4	CA3	CA2	CA1	
	عینیت‌گرایی ذاتی در حرفه حسابداری مبنای عدم آینده‌نگری در حرفه به‌عنوان عامل حسابداری خلاقانه	عینیت‌گرایی ذاتی در حرفه حسابداری مبنای ضعف کنترل داخلی به‌عنوان عامل حسابداری خلاقانه		عینیت‌گرایی ذاتی در حرفه حسابداری مبنای تئوری‌های تحریف در بروز حسابداری خلاقانه	-	CA1
			تئوری‌گرایی ذاتی مبنایی برای نوع مالکیت تملک‌گرایانه در بروز حسابداری خلاقانه	-		CA2
		نوع مالکیت تملک‌گرایانه مبنای ضعف کنترل داخلی به‌عنوان عامل حسابداری خلاقانه	-			CA3
				ضعف کنترل داخلی مبنای تئوری‌های تحریف در بروز حسابداری خلاقانه		CA4
						CA5
		ضعف آموزش در حرفه حسابداری مبنای ضعف کنترل داخلی به‌عنوان عامل حسابداری خلاقانه				CA6
	ضعف آینده‌نگری در حرفه حسابداری مبنای فقدان آموزش حرفه‌ای به‌عنوان عامل حسابداری خلاقانه	ضعف آینده‌نگری در حرفه حسابداری مبنای ضعف کنترل داخلی به‌عنوان عامل حسابداری خلاقانه			ضعف آینده‌نگری در حرفه حسابداری مبنای تمرکز عینیت‌گرایانه به‌عنوان عامل حسابداری خلاقانه	

مؤلفه‌های مستقر سطر «i»

مؤلفه‌های مستقر ستون «j»

در این بخش می‌بایست بر اساس فرایند تبدیل اختصارهای تعریف شده در جدول ۷، نحوه تبدیل نمادهای اختصاری ارائه شده در جدول ۱۰ توسط خبرگان پژوهش را مدنظر قرار داد.

جدول ۱۰. فرایند تبدیل نمادهای اختصاری به ۰ و ۱

تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی		
خانهٔ مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانهٔ قرینهٔ آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	V	نماد مفهومی
خانهٔ مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانهٔ قرینهٔ آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	A	
خانهٔ مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانهٔ قرینهٔ آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	X	
خانهٔ مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانهٔ قرینهٔ آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	O	

در این بخش بر اساس این مفاهیم، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی جهت تعیین مقایسه سطر «i» و ستون «j» بر اساس ۰ و ۱ می‌شود.

جدول ۱۱. ماتریس دستیابی مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه

CA6	CA5	CA4	CA3	CA2	CA1	CA	
۰	۱	۱	۰	۱	۱	CA1	عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه
۱	۰	۰	۱	۱	۰	CA2	تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه
۰	۰	۱	۱	۰	۰	CA3	نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه
۰	۰	۱	۰	۱	۰	CA4	ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه
۰	۱	۱	۰	۰	۰	CA5	ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه
۱	۱	۱	۰	۰	۱	CA6	ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه

مؤلفه‌های مستقر سطر «i»

مؤلفه‌های مستقر ستون «j»

در ادامهٔ تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه، مقایسهٔ زوجی i امین مؤلفه به‌صورت دو به دو با تمام عناصر از (i + 1) ام تا n ام مورد مقایسه قرار می‌گیرد. برای هر ارتباط پاسخ بله از گزینه «✓» استفاده شده است که به معنای وجود ارتباط قطبی بین مؤلفه‌های پژوهش است (جدول ۱۲).

بر اساس، ماتریس مقایسه زوجی، در این بخش اقدام به تدوین ماتریس دستیابی نهایی بر اساس ارتباط غیرمستقیم مؤلفه‌های پژوهش می‌شود. در واقع در این بخش اگر مؤلفهٔ CA1 با مؤلفهٔ CA2 بدون ارتباط تفسیر شده باشد، اما ارتباط بین CA2 با CA3 به‌صورت مستقیم تعریف شده است، بر اساس اجرای دستور بولین پروداکت در نرم‌افزار متلب می‌توان ارتباط CA1 با CA3 به‌صورت متقارن و در قالب «۱*» تعیین شود. لذا نتایج این بخش در جدول ۱۳ به‌ترتیب زیر ارائه شده است.

جدول ۱۲. مقایسه زوجی بین مضامین گزاره‌ای بر اساس فرم ماتریس

ماتریس متقابل CA1... CA6										
	CA1 - CA2	CA2 - CA1	CA1 - CA3	CA3 - CA1	CA1 - CA4	CA4 - CA1	CA1 - CA5	CA5 - CA1	CA1 - CA6	CA6 - CA1
CA1										<input checked="" type="checkbox"/>
	ماتریس متقابل CA2... CA6									
CA2				<input checked="" type="checkbox"/>						
	ماتریس متقابل CA3... CA8									
CA3										
	ماتریس متقابل CA4... CA8									
CA4		<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>					
	ماتریس متقابل CA5-CA8									
CA5								<input checked="" type="checkbox"/>		

جدول ۱۳. ماتریس دستیابی نهایی مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه

CA6	CA5	CA4	CA3	CA2	CA1	CA	
۰	۱	۱	۰	۱	۱	CA1	عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه
۱	۱*	۱*	۱	۱	۰	CA2	تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه
۰	۰	۱	۱	۰	۰	CA3	نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه
۰	۰	۱	۰	۱	۰	CA4	ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه
۱*	۱	۱	۰	۰	۰	CA5	ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه
۱	۱	۱	۱*	۰	۱	CA6	ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه

مؤلفه‌های مستقر سطر «ز»

مؤلفه‌های مستقر ستون «ز»

تأثیرگذاری انتقالی



تأثیرگذاری مستقیم



با توجه به مشخص شدن، سطح تأثیرگذاری مستقیم و انتقالی مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه، در گام بعد اقدام به

تعیین درصدهای امتیاز مجموع سطح تأثیرگذاری‌ها می‌شود که این نتایج در قالب جدول ۱۴ ارائه شده است.

جدول ۱۴. درصد امتیازهای سطح تأثیرگذاری مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه

	تأثیرگذاری مستقیم	تأثیرگذاری انتقال‌پذیر	تأثیرگذاری تفسیری	تأثیرگذاری کلی	درصد تأثیرگذاری جامع	
Rank	۴	۰	۳	۷	۲۲/۵۸	۲ th
	۳	۲	۱	۶	۱۹/۳۵	۳ th
	۲	۰	۱	۳	۹/۶۷	۵ th
	۲	۰	۱	۳	۹/۶۷	۵ th
	۲	۱	۱	۴	۱۲/۹۰	۴ th
	۴	۱	۳	۸	۲۵/۸۰	۱ th
	۱۷	۴	۱۰	۳۱		مجموع
	۵۴/۸۳	۱۲/۹۰	۳۲/۳۵			درصد

نتایج نشان داد، ۵۳/۸۳ درصد ارتباط بین مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه، مستقیم و تنها ۱۲/۹۰ درصد دارای تأثیرگذاری انتقالی هستند. از مجموع تأثیرگذاری کلی مبتنی بر مقیاسه زوجی بین مؤلفه‌های پژوهش مشخص شد، درصد تأثیرگذاری مؤلفه ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه نسبت به بقیه مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه بیشتر است، که به معنای آن است که فقدان چشم‌اندازهای حرفه‌ای در حسابداری باعث افزایش احتمال تحریف مالی از طریق حسابداری خلاقانه می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش طراحی و ارزیابی مدل حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. لذا هم‌سو با ماهیت ترکیبی پژوهش، جهت پاسخ به سؤال‌های بخش کیفی ابتدا از طریق تحلیل گرندت تئوری تلاش گردید تا ابعاد مدل در قالب چارچوب نظری ارائه گردد. برای این منظور با اتکا به فرایند نقطه اشباع نظری در تحلیل گرندت تئوری، تعداد ۱۲ مصاحبه انجام شد که طی آن ۳ مقوله؛ ۶ مؤلفه و ۳۷ مضمون مفهومی حسابداری خلاقانه در قالب یک مدل شش بُعدی قرار گرفتند تا مبنای تبیین آن در سطح شرکت‌های بازار سرمایه باشد. در واقع سه مقوله مدل شناسایی شده، خلاقیت‌های ذاتی؛ ساختاری و فراساختاری می‌باشد که در این بخش اقدام به تشریح آن می‌شود. مقوله اول، خلاقیت‌های ذاتی در حسابداری است که اشاره به ماهیت عینیت‌گرایانه حسابداری و تئوری‌های مرتبط با شیوه‌های تحریف در ارائه اطلاعات دارد و کارکردهای صرفاً کمی در ارائه اطلاعات را دنبال می‌نمایند که این مسئله می‌تواند به گمراهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات در سایه تحریف مالی منجر شود. از طرف دیگر تأکید تئوری‌هایی همچون دستکاری سود؛ هزینه نمایندگی و تقارن اطلاعاتی بخش مهمی از فرایندهای پیاده‌سازی ذاتی در حسابداری خلاقانه

می‌تواند تلقی شود که تمرکز بر آنان به افزایش شناخت از این مفهوم در حرفه حسابداری می‌تواند کمک نماید. از طرف دیگر، خلاقیت‌های ساختاری در حسابداری، به جنبه‌های ساختار مالی شرکت‌ها اشاره دارد که احتمالاً افزایش تحریف مالی اطلاعات را به همراه خواهد داشت. در واقع نوع مالکیت به‌عنوان یکی از ساختارهای اثرگذاری بر واحد حسابداری به‌عنوان اولین مبنا در این حوزه تلقی می‌شود که باعث می‌گردد تا منفعت‌طلبی ساختاری صاحبان قدرت به تحریف صورت‌های مالی منجر شود. ترکیب هیئت مدیره و عدم استقلال به‌عنوان محرک حسابداری خلاقانه نقش مؤثری در این خصوص می‌تواند نقش مؤثری داشته باشد. از طرف دیگر، ضعف کنترل داخلی عامل دیگری است که در حوزه ساختاری باعث می‌گردد تا حسابداری خلاقانه به گونه‌ای مؤثر بتواند واقعیت‌های مالی شرکت‌ها را تحریف نماید و سبب گمراهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی گردد. در نهایت، خلاقیت‌های فراساختاری در حسابداری به حوزه‌های ضعف در آموزش و آینده‌نگری در حوزه شناخت این رویه از حسابداری اشاره دارد، که عرصه‌های مرتبط با بسترهای اجتماعی را در بر می‌گیرد. در ضعف آموزشی، معمولاً به حوزه‌هایی که از طریق آن حسابداری می‌تواند باعث تحریف گردد، توجهی نمی‌شود و این موضوع احتمالاً بی‌توجهی نهادی در نظام آموزش حسابداری می‌تواند محسوب شود که به جنبه‌های حقوقی و مالی در حسابداری کم توجه است. از طرف دیگر فقدان چشم‌اندازهای حسابداری باعث گردیده تا بی‌توجهی به جنبه‌های معرفت‌شناسی و اخلاق‌مداری در حسابداری عاملی برای بروز این شیوه از حسابداری تلقی گردد و حساب‌های ساختگی را در انعکاس اطلاعات به ذی‌نفعان منجر شود.

در ادامه این مطالعه، سپس جهت پاسخ به سؤال بخش کمی پژوهش مبنی برای تعیین تأثیرگذارترین بعد حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه، از فرایند رتبه‌بندی تفسیری بهره برده شد. از مجموع تأثیرگذاری کلی مبتنی بر مقیاسه زوجی بین مؤلفه‌های پژوهش مشخص شد، درصد تأثیرگذاری مؤلفه ضعف آینده‌نگری به‌عنوان مبنای حسابداری خلاقانه، نسبت به بقیه مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه بیشتر است، که به معنای آن است که فقدان چشم‌اندازهای حرفه‌ای در حسابداری باعث افزایش احتمال تحریف مالی از طریق حسابداری خلاقانه می‌گردد. در تحلیل نتیجه حاصل باید بیان شود، فقدان آینده‌نگری در حوزه حسابداری و افشای واقع‌گرایانه اطلاعات می‌تواند به افزایش سایه حسابداری خلاقانه بر سطح عملکردی شرکت‌های بازار سرمایه منجر شود، زیرا نهادهای نظارتی در هر عرصه‌ای از بازار تلاش می‌کنند تا با کمک پرونده‌های فساد مالی؛ فرار مالیاتی؛ تحریف و عدم افشای کامل اطلاعات به نوعی با تدوین قوانین و استانداردهای لازم از اهرم باز دارندگی به گونه‌ای متناسب با شرایط بازار اقدام نمایند، اما در یک چشم‌انداز آینده‌نگرانه فقدان شناخت کارکردهای منفی حسابداری خلاقانه باعث شده است تا تدوین قوانین و نظارت‌های نهادی، همچون مُسکنی کوتاه‌مدت عمل نماید و نتواند از مکانیزم‌های هنجاری و اثرگذار در این حوزه برخوردار باشد. لذا طبق نتیجه حاضر ضعف آینده‌نگری می‌تواند زمینه بروز حسابداری خلاقانه را بیشتر کند، زیرا این حوزه از رویه حسابداری از فلسفه کافی و با پشتوانه دارای دانش برخوردار نیست و این موضوع کارکردهای معرفتی حسابداری را از هسته اصلی که افزایش شفافیت و حفاظت از حقوق ذی‌نفعان است، دور نموده و باعث گردید تا امکان ارزیابی دقیق واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها مقدور نباشد. از طرف دیگر در یک نظام مالی فراگیر، حسابداری باید فراتر از قواعد و استانداردهای صرف حسابداری، از ضمانت‌های اجرایی در زمینه‌های قضایی و حقوقی برخوردار باشد تا ارکان‌های نظارتی

در سطح دادگاهی مانع از بروز حساب‌سازی‌های ساختگی و منفعت‌طلبی از طریق حسابداری خلاقانه گردد. لذا برای توسعه دانش حسابداری می‌بایست چشم‌اندازهای رفتاری به بخش مهمی از کارکردهای این حوزه در برابر اثبات‌گرایی صرف در حسابداری تبدیل شود تا بتوان با تدوین سناریوهای دوره‌ای نسبت به احتمال بروز حسابداری خلاقانه پیش‌بینی‌های لازم را از طریق هوش مصنوعی انجام داد. نتیجه کسب شده با پژوهش‌های عابد و همکاران (۲۰۲۲)؛ الوجودی و ارین (۲۰۲۱) و گوپتا و کومار (۲۰۲۰) که تأیید کننده فقدان آینده‌نگری در حرفه حسابداری بر اساس مکانیزم‌های حقوقی؛ قضایی و هنجاری می‌باشد، مطابقت دارد.

با توجه به اهمیت نتیجه کسب‌شده به سیاست‌گذاران حرفه حسابداری و متولیان امر آموزش حسابداری توصیه می‌شود، با تقویت جنبه‌های معرفت‌شناسانه در دانش حسابداری به‌عنوان هسته اصلی رعایت اخلاق‌گرایی حرفه‌ای در سطح آموزش‌های دانشگاهی و تخصصی، تلاش شود تا مانع از بروز هنجارهای منفی در کارکردهای حسابداری شود. برای این منظور تقویت فرهنگ حرفه‌ای در سایه ارزش‌های اجتماعی می‌تواند در برنامه‌ریزی‌های آموزشی مؤثر باشد و تا حد مهمی از بروز حسابداری خلاقانه در آینده جلوگیری نماید. به تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری نیز پیشنهاد می‌شود که با توسعه هنجارهای مرتبط با رعایت استانداردهای حسابداری، زمینه‌های رفتار فرصت‌طلبانه مدیران در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری خلاقانه را که عمدتاً ناشی از انعطاف‌پذیری استانداردهای حسابداری است، محدود نمایند. علاوه بر این، به سازمان بورس و اوراق بهادار به‌عنوان یک نهاد نظارتی پیشنهاد می‌گردد که ضمن نظارت هرچه بیشتر بر رویه‌های حسابداری شرکت‌ها، قوانین و سازوکارهایی را به منظور محدود نمودن رویه‌های حسابداری خلاقانه با انگیزه کسب منفعت شخصی مدیران وضع نمایند و بدین ترتیب، در راستای حفاظت از منافع سهام‌داران گام بردارند.

از آنجایی که این مطالعه از طریق یک فرایند روش‌شناسی کیفی در فاز اول نسبت به شناسایی ابعاد مطالعه اقدام نمود، این احتمال وجود دارد که جنبه‌هایی از حسابداری خلاق وجود داشته باشد که در این مطالعه پوشش داده نشده است، لذا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود تا در آینده نسبت به پدیدارشناسی حسابداری خلاق اقدام نمایند و با تمرکز بر روی یک صنعت، نسبت به تعیین اولویت‌های متمرکز این موضوع در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام گردد. از طرف دیگر با توجه به دغدغه پایداری در بازار سرمایه، می‌توان موضوع حسابداری خلاق را در پیوند با کارکردهای پایداری گزارشگری مالی از طریق تحلیل بازنمایی سیستمی یا تحلیل‌های فازی دوگانه مورد کنکاش قرار داد.

منابع

- احمدی، فضل‌اله؛ نصیریانی، خدیجه و ابادری، پروانه (۱۳۸۷). تکنیک دلفی: ابزاری در تحقیق. *مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی*، ۱۸(۱)، ۱۷۵-۱۸۵.
- اسماعیل‌پور، رضا؛ آذر، عادل و شاه‌محمدی، محمد (۱۳۹۶). ارائه مدل ساختاری تفسیری از شاخص‌های انتخاب تأمین‌کننده مبتنی بر مسئولیت اجتماعی شرکت. *مطالعات مدیریت صنعتی*، ۱۵(۴۷)، ۴۵-۷۰.
- چهارده‌چریکی، معصومه؛ بولو، قاسم؛ رئیس‌وانانی، ایمان؛ باباجانی، جعفر و تقوی‌فرد، محمدتقی (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های حسابداری خلاقانه با استفاده از تکنیک فرایند تحلیل شبکه‌ای. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۱)، ۲۱-۴۰.

حسن‌زاده، شادی و مشایخی، بیتا (۱۳۹۸). تبیین الگوی مفهومی چرایی و چگونگی مدیریت سود بانک‌ها؛ رویکرد نظریه زمینه‌ای. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۳)، ۳۷۱-۳۹۳.

عسگری آوج، حسین؛ نیک‌بخت، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا و مؤمنی، منصور (۱۳۹۸). توسعه مدل بنیش با ترکیب شبکه‌های عصبی مصنوعی و الگوریتم بهینه‌سازی حرکت تجمعی ذرات برای پیش‌بینی دستکاری سود. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۴)، ۶۱۵-۶۳۸.

فغفورمغربی، یگانه؛ سجادی، سیدحسین؛ اثنی‌عشری، حمیده و رضاییان، علی (۱۳۹۹). تبیین اثر میانجی درک، تسلط پردازش و برداشت سرمایه‌گذاران از اعتبار افشا بر رابطه بین احساس زبانی، خوانایی، خبرگی و قضاوت و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۸۷-۱۱۳.

قشقایی، علی و بیگلر، کیومرث (۱۳۹۸). جایگاه حسابداری خلاقانه در بین حسابرسان ایران با تاکید بر آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابرسی. *نشریه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۲(۲۰)، ۱۰۰-۱۱۳.

کردستانی، غلامرضا و تاتلی، رشید (۱۳۹۵). پیش‌بینی دستکاری سود: توسعه یک مدل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳(۱)، ۷۳-۹۶.

کلایان‌مقدم، هما؛ مهارتی، یعقوب؛ اشرفی، مجید و خوراکیان، علیرضا (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلیزری). *علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد*، ۱۷(۱)، ۸۷-۱۴۱.

References

- Abed, I, A., Hussin, N., Ali, M, A., Haddad, H., Shehadeh, M., Hasan, E, F. (2022). Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Quality: Systematic Literature Review, *Risks. MDPI*, 10(4), 1-25.
- Adámiková, E., Čorejová, T. (2021). Creative Accounting and the Possibility of Its Detection in the Evaluation of the Company by Expert. *JRFM, MDPI*, 14(7), 1-12.
- Ahmadi, F., Nasiryani, KH. & Abazari, P. (2008). Delphi Technique: A Tool in research, *Iranian Journal of Medical Education*, 8(1), 175-185. (in Persian)
- Akpanuko, E.E. & Umoren, N.J. (2018). The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports, *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 16(2), 292-310.
- Amat, O., Gowthorpe, C. (2004). Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues (April 2004). *UPF Working Paper No. 749*, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=563364> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.563364>
- Asgari Alouj, H., Nikbakht, M., Karami, G., & Momeni, M. (2020). Development of the Beneish Model by Combining Artificial Neural Network and Particle Swarm Optimization Algorithm for Earnings Management Prediction. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 615-638. (in Persian)

- Balaciu, D., Bogdan, V., Vladu, A, B. (2009). A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 11(1), 35-51.
- Birkey, R. & Hausserman, C. (2019). Inducing Creativity in Accountants' Task Performance: the Effects of Background, Environment, and Feedback, Calderon, T.G. (Ed.) *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations (Advances in Accounting Education, Vol. 22)*. Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. 109-133.
- Cernusca, L., David, D., Nicolaescu, C., & Gomoi, B. (2016). Empirical Study on the Creative Accounting Phenomenon. *Studia Universitatis Vasile Goldis. Arad Economics Series*, 26 (2).
- Chahardahchriki, M., Bolo, Gh., Reisivanani, E., Babajani, J. & Taghavifard, M. (2022). Identification and Ranking of Creative Accounting Indicators Using Network Analysis Process Technique, *Accounting and Social Benefits*, 12(1), 21-40. (in Persian)
- Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3), 359-380.
- Faghfour Maghrebi, Y., Sajadi, S. H., Asnaashari, H., & Rezaeian, A. (2020). Investigating the Mediating Role of Understanding, Processing Fluency and Credibility of an Earnings Press Release on the Relationship between Language Sentiment, Readability, Sophistication and Investors' Judgment and Decision-making. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 87-113. (in Persian)
- Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. *In Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing*, 1(1), 43-59.
- Ghashghaii, A. & Biglar, K. (2019). The Position of Creative Accounting among Iranian Auditors with an Emphasis on Ethics and Professional Auditing Behavior, *Accounting and Management Perspective Magazine*, 2(20), 100-113. (in Persian)
- Glaser, B. G. (1992). *Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
- Glaser, B.G. & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/Historische Sozialforschung. Supplement*, 19(32), 47-68.
- Goto, T., Yamamoto, G. (2023). Debt issuance incentives and creative accounting: Evidence from municipal mergers in Japan, *Journal of the Japanese and International Economies*, 68(1), 32-49. <https://doi.org/10.1016/j.jjie.2023.101259>
- Gupta, C.M. and Kumar, D. (2020). Creative accounting a tool for financial crime: a review of the techniques and its effects. *Journal of Financial Crime*, 27(2), 397-411.
- Hassanzadeh, S., & Mashayekhi, B. (2019). A Conceptual Model for the Reasons and Circumstance of Earnings Management in Iranian Banks. *Accounting and Auditing Review*, 26(3), 371-393. (in Persian)
- Ismailpour, R., Adel, A., Shahmohammadi, M. (2017). Providing an Interpretive Structural Model of Supplier Selection Indicators Based on Corporate Social Responsibility, *Industrial Management Studies*, 47(15), 45-70. (in Persian)

- Kelalianmoghadam, H., Maharati, Y., Ashrafi, M., Khorakian, A. (2019). Identifying the Factors Affecting the Recognition of Opportunities for Social Value Creation in Iran: Foundation data theorizing with their Appearance Approach (Glyzeri), *Social Sciences Ferdowsi University of Mashhad*, 17(1), 87-141. (in Persian)
- Kordestani, G., & Tatli, R. (2016). The Prediction of Earnings Manipulation: Development of a Model. *Accounting and Auditing Review*, 23(1), 73-96. (in Persian)
- Olojede, P., Erin, O. (2021). Corporate governance mechanisms and creative accounting practices: the role of accounting regulation. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(2), 207-222
- Qatawneh, A, M., Alqtish, A, M. (2017). Critical Examination of the Impact Accounting Ethics and Creative Accounting on the Financial Statements. *International Business Research, Canadian Center of Science and Education*, 10(6), 104-111.
- Reischmann, M. (2016). Creative accounting and electoral motives: Evidence from OECD countries. *Journal of Comparative Economics*, 44(2), 243-257.
- 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>
- Senn, J., Luque-Vílchez, M. and Larrinaga, C. (2022). The role of accounting in the assessment of knowledge production from a multi-stakeholder's perspective, Sustainability Accounting. *Management and Policy Journal*, 13(5), 1033-1059.
- Speziale, H.S., Streubert, H.J. & Carpenter, D.R. (2011). *Qualitative research in nursing: Advancing the humanistic imperative*. Lippincott Williams & Wilkins.
- Supriya, Kh., Vidhi, B. (2018). A Comprehensive Review of Literature on Creative Accounting. *International Journal of Business Insights and Transformation*, 10(1), 46-60.
- Susmuş, T., Demirhan, D. (2020). Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework. *Akademik Bakış Dergisi*, 2(3), 1-20.
- Ustinova, Y., Gupta, Ch, M., Shaposhnikov, A. (2022). Creative Accounting Detection Methods: Foreign Experience, Advances in Social Science. *Education and Humanities Research*, 632(2), 193-219.