



**A model for identifying and explaining the themes of creative accounting:
with the approach of theme analysis and fuzzy FDEMATEL**

Farzaneh Mohammadi¹, Dr. Mehdi Safari Gerayli^{2*}, Dr. Meysam Arabzadeh³,
Dr. Ali Akbar Farzinfar⁴

1 . PhD Candidate, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. mohammadifarzane44@gmail.com

2. Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. safari@bandargaziau.ac.ir

3. Assistant Prof., Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. m.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

4. Assistant Prof., Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. farzinfar@iaukashan.ac.ir

ARTICLE INF

Received: 19-6-2023
Last Revision: 28-9-2023
Accepted: 29-10-2023

* Corresponding author:

Dr. Mehdi Safari Gerayli
Corresponding Author,
Associate Prof.,
Department of
Accounting, Bandargaz
Branch, Islamic Azad
University, Bandargaz,
Iran.

Email:
safari@bandargaziau.ac.ir

ABSTRACT

The purpose of this study is exploration and development of creative accounting identified themes by evaluation based on FDEMATEL process. This study is mixed in terms of the type of data collection, developmental in terms of the result and exploratory in terms of the purpose. In the qualitative part of this study, thematic analysis was used, and the dimensions of the model were developed during three stages of coding. Then, in the quantitative part, the reliability of the identified components was firstly examined through fuzzy Delphi analysis, and then, through Dimtel's fuzzy analysis, the most influential background drivers in the creative accounting of capital market companies were determined. The target population in the qualitative section was 12 accounting experts and university professors who were considered experts both scientifically and experimentally. Sampling in the qualitative methodology section was theoretical sampling and how to determine the snowball sample. But the target population was quantitatively 30 financial managers of listed companies, who were selected based on work experience and level of technical and specialized knowledge through homogeneous sampling. Research results in the qualitative part of the 3 categories; 6 components and 37 conceptual themes were presented in the form of a hexagonal model, which was obtained during three stages of coding in the grounded theory. The results in the quantitative part showed, based on Dimtel's fuzzy process, three criteria A1 (inherent objectivity of creative accounting basis), A4 (weakness of internal control of creative accounting basis) and A6 (weakness of foresight of creative accounting basis); compared to other identified components, they have a higher background stimulation in the creative accounting of capital market companies.

1. Introduction

Due to the turmoil caused by the manipulation of financial statements, the capital markets are facing a large amount of mistrust among shareholders and investors, and even in the presence of strict reporting standards, violations and planned financial distortions can still be witnessed (Ndegwa, 2023). One of these inefficient aspects of capital markets is creative accounting, which under the influence of behavioral and structural drivers can develop the fields of information disclosure distortion in an opportunistic manner in the functions of capital market companies (Goto & Yamamoto, 2023). The emergence of such a process in terms of accounting procedures and information disclosure, as mentioned, increases the scope of mistrust in the capital markets, and it seems that reaching the point of understanding the reasons for the emergence of this method of accounting can prevent the behavioral opportunism of companies (Vollmer, 2023). In other words, creative accounting is a kind of financially conscious behavior to avoid reducing the sustainable interests of companies against the decisions of investors who use the gap in standards for their own benefit, which may face a strong reaction from shareholders in the long run due to hiding aspects of the company's performance (Rahman et al, 2023).

2. Research Hypothesis

Creative accounting is considered as a process or strategy in the way of implementation, which, although it is in line with accounting rules and standards, due to the deepening of the agency cost, it is far away from the functional realities, and it reflects the news and distorted information of the results in favor of the owners. Power is in the company and at the expense of external users. On the other hand, creative accounting is usually complicated by excessive opportunism in using new methods to describe income. It faces an asset or a liability whose purpose is to influence users and manipulate their interpretations in line with the goals of those in power (Supriya & Vidhi, 2018). A review of the roots of this concept in accounting shows that the terms "innovative" or "aggressive" have been used to describe this method of accounting by studies such as Amat & Gowthorpe (2004) and Cernusca et al (2016), which shows that the concept is emerging, almost due to the lack of specific dimensions, and no clear the contexts of its formation. The main purpose for creating creative accounting is to "distort the facts through the manipulation of the company's profits or costs, which is done to

satisfy the possessive interests of a group of people with power."

3. Research Methods

This study is developmental in terms of results, because there is no coherent framework for the development of the concept of creative accounting in accounting functions, and this study, through a set of scientific methods, seeks to compile and explain the dimensions of the creative accounting model at the level of capital market companies. In terms of purpose, this research, relying on the thematic analysis process and Fuzzy DEMATEL, seeks to evaluate the organizational themes identified in the context of capital market companies. The research approach of the current study, in terms of the logic of data collection, is of a hybrid type; because it investigates a phenomenon about which there is no comprehensive framework in the theoretical fields of accounting at the level of capital market functions, or it is not a consensus. Therefore, first, through the analysis of the qualitative part and relying on the thematic analysis method, an effort is made to determine the dimensions of the creative accounting model in the form of a multidimensional model based on overarching themes; organizer and base provided. After presenting the model and measuring the reliability of its dimensions through Delphi analysis, this study seeks to evaluate the internal relationships of the identified dimensions of the model in the context of capital market companies in a quantitative analysis through Fuzzy DEMATEL.

4. Result

Based on the current concept in this research, considering that there is no coherent framework about creative accounting, it is first used through qualitative analysis methods to select research components and determine its reliability. Thematic analysis is considered as the executive process of content analysis, which analyzes the basics and concepts of the current topic through simultaneous content analysis in similar studies and conducting interviews to determine its dimensions. In this study, the typology of thematic analysis based on the style of Attride-Stirling (2001) has been used. By following this method, the basic theme shows an important point in the text, and by combining them, the organizing theme is created. The organizing theme is the interface of the overarching themes and the base of the network, and the overarching theme is placed at the center of the theme network. Therefore, at this stage, theme analysis was used for the interview

to determine the basic and organizing themes of creative accounting as overarching themes. Therefore, according to the overarching theme of this study, which was creative accounting, a total of 3 overarching themes, 6 organizing themes, and 37 basic themes were created from 12 interviews. It was also determined, based on Fuzzy DEMATEL's technique, that lack of attention to the needs of financial legal knowledge to improve the knowledge of the consequences of creative accounting (C30) as an indicator of educational weakness of the basis of creative accounting "A5" and duality of duty (C17) as an indicator of the type of ownership of the basis of creative accounting "A3" and agency cost (C9) are known as the inherent theorization index of the basis of creative accounting "A2", which is considered to have the most stimulation in the occurrence of creative accounting compared to other features based on this analysis.

5. Conclusion

The purpose of this research is Exploration and Development of Creative Accounting Identified Themes: Evaluation based on FDEMATEL Process. In the analysis of the obtained results, it should be stated that the element of objectivity inherent in the basis of creative accounting refers to the fact that the distortion of financial information is inherent in the nature of classical accounting methods, because of the measurement of information in the rules of financial standards. The qualitative aspects of information disclosure and accounting procedures are not disclosed, and focus on the benefits of reporting, only the reflected aspects of the financial performance of companies to stakeholders can be measured. Such a process can reduce information values for stakeholders and lead to their one-dimensional perception of information disclosure according to what companies reflect to them. On the other hand, the weakness of internal control, the basis of creative accounting, is considered another axis of distortion of financial information, which refers to the appointment of internal controls in the financial structure of companies, which can lead to the lack of independence of the internal control elements and prevent the accurate assessment of the company's risk and independent functions of the internal audit committee.

Keywords: creative accounting, FDEMATEL process, thematic analysis



الگوی برای شناسایی و تبیین مضامین حسابداری خلاقانه: با رویکرد تحلیل مضمون و دیمتل فازی

فرزانه محمدی^۱، دکتر مهدی صفری گرایلی^{۲*}، دکتر میثم عرب‌زاده^۳، دکتر علی‌اکبر فرزین‌فر^۴

چکیده: هدف این مطالعه، اکتشاف و بسط مضامین شناسایی شده‌ی حسابداری خلاقانه براساس ارزیابی فرآیند فازی دیمتل می‌باشد. این مطالعه به لحاظ نوع جمع‌آوری داده‌ها ترکیبی، از نظر نتیجه توسعه‌ای و به لحاظ هدف اکتشافی است. در بخش کیفی این مطالعه از تحلیل مضمون بهره برده شده است و طی سه مرحله کدگذاری، ابعاد الگو تدوین گردید. سپس در بخش کمی ابتدا از طریق تحلیل دلفی فازی ابتدا پایایی مولفه‌های شناسایی شده مورد بررسی قرار گرفت و سپس از طریق تحلیل فازی دیمتل نسبت به تعیین تأثیرگذارترین مضامین شناسایی شده در حسابداری خلاقانه‌ی شرکت‌های بازار سرمایه اقدام گردید. 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 روش شناسی کیفی، نمونه‌گیری نظری و نحوه تعیین نمونه گلوله برفی بود. اما جامعه هدف در بخش کمی ۳۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورسی بودند، که براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی از طریق نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند. نتایج پژوهش در بخش کیفی از وجود ۳ مضمون فراگیر؛ ۶ مضمون سازمان دهنده و ۳۶ مضمون پایه در قالب چارچوب مضمون ۶ بعدی حکایت داشت که طی سه مرحله کدگذاری آترید-استرلینگ (۲۰۰۱) اکتشاف شدند. نتایج در بخش کمی نشان داد، براساس فرآیند فازی دیمتل سه معیار عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه، ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه و ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه، نسبت به سایر مولفه‌های شناسایی شده از تحریک زمینه‌ای بالاتری در حسابداری خلاقانه‌ی شرکت‌های بازار سرمایه برخوردار هستند. در واقع این نتایج نشان می‌دهند، دلایل بروز حسابداری خلاقانه به محرک‌هایی از بسط تئوری‌های مرتبط با این عرصه تا کارکردهای کنترل داخلی و عدم وجود آینده‌نگری در خصوص حسابداری مبتنی بر شفافیت مرتبط هستند.

کلیدواژه‌ها: حسابداری خلاقانه، فرآیند فازی دیمتل، تحلیل مضمون

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

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. (نویسنده مسئول) Mehdi.safari83@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران m.arabzadeh@iaukashan.ac.ir

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

۱. مقدمه

بازارهای سرمایه به دلیل تشنج ناشی از دستکاری صورت‌های مالی با حجم زیادی از بی‌اعتمادی در بین سهامداران و سرمایه‌گذاران مواجه می‌باشد که حتی در صورت وجود استانداردهای گزارشگری سختگیرانه، کماکان شاهد بروز تخلف‌ها و یا تحریف‌های مالی برنامه‌ریزی شده می‌توان بود (ان‌دگوا، ۲۰۲۳). یکی از این جنبه‌های ناکارآمد بازارهای سرمایه، حسابداری خلاقانه می‌باشد که تحت تأثیر محرک‌ها و پیشران‌های رفتاری و ساختاری می‌تواند زمینه‌های تحریف افشاء اطلاعات را به گونه‌ای فرصت‌طلبانه در کارکردهای شرکت‌های بازار سرمایه توسعه دهد (گوتو و یاماموتو، ۲۰۲۳). بروز چنین فرآیندی به لحاظ رویه‌های حسابداری و افشاء اطلاعات همانطور که مطرح شد وسعت بی‌اعتمادی به بازارهای سرمایه را افزایش می‌دهد و بنظر، رسیدن به شناخت زمینه‌های به وجود آمدن این شیوه از حسابداری می‌تواند، مانع از فرصت‌طلبی‌های رفتاری شرکت‌ها گردد (ولمر، ۲۰۲۳). به عبارت دیگر، حسابداری خلاقانه نوعی رفتار آگاهانه مالی برای جلوگیری از کاهش منافع شرکت‌ها در برابر تصمیم‌های سرمایه‌گذاران می‌باشد که از شکاف استانداردها به نفع خود استفاده می‌نمایند که احتمالاً به دلیل پنهان نمودن جنبه‌های عملکردی شرکت، در بلندمدت با واکنش شدید سهامداران مواجه می‌شوند (رحمان و همکاران، ۲۰۲۳).

سرآغاز شکل‌گیری این شیوه از رویه‌های حسابداری، به زمان ورشکستگی شرکت‌های بزرگ آمریکا مانند انرون؛ ورلدکام و آرتوراندرسون بر می‌گردد که باعث غربال عمیق‌تر کارکردهای مالی شرکت‌ها توسط نهادهای نظارتی و قانونی گردید (نمازی و صالحی، ۱۴۰۱). در واقع مسئله مورد چالش در موضوع حسابداری خلاقانه این است که حتی در صورت متمرکزترین نظارت‌های نهادی، رسوایی‌های مالی که ریشه در زمینه‌های بروز حسابداری خلاقانه دارد، هر روز در حال افزایش می‌باشد (عابد و همکاران، ۲۰۲۲). مسئله‌ی دیگری که در این رابطه باید به آن بیشتر توجه نمود، موضوع تحریک زمینه‌های بروز حسابداری خلاقانه در شرایط نمایندگی است. به عبارت دیگر سطح اهمیت این رویکرد منفی تحت شرایط وجود مسائل نمایندگی بسیار بیشتر است زیرا به عمیق‌تر شدن شکاف بین شرکت با سرمایه‌گذاران منجر می‌شود (چهارده‌چریکی و همکاران، ۱۴۰۱).

موقعیت‌هایی که انگیزه‌های فرصت‌طلبانه‌ی مدیران را تقویت می‌نماید تا با آگاهی از دانش حسابداران حرفه‌ای نسبت به تحریف صورت‌های مالی اقدام نمایند. 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 موجب می‌گردد تا سطح

انگیزه‌های فرصت‌طلبانه در آنان تقویت گردد و به شکاف بیشتر تضاد منافع بین سهامداران با شرکت‌ها منجر شود (ماریلینا و کورینا، ۲۰۱۲). لذا براساس کارکردهای حسابداری خلاقانه، باهدف کسب منافع بیشتر، از خلاءهای ایجاد شده در رویه‌ها و استانداردهای حسابداری استفاده می‌کند تا اهرمی برای پاسخ به این نیازهای درونی صاحبان قدرت باشد (آکیاموکو و یومورین، ۲۰۱۸). لذا هدف این مطالعه شناسایی زمینه‌های بروز حسابداری خلاقانه و تبیین آن در بستر مطالعه یعنی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. مسئله‌ای که می‌تواند با استناد به توضیح‌های فوق، مبنایی برای شفافیت بیشتر و کاهش بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ای باشد که احتمالاً یکی از مهم‌ترین دلایل برهم‌خوردن توازن بازار سرمایه می‌تواند تلقی شود. بنابراین در تشریح ضرورت انجام این پژوهش باید از حیث دانش‌افزایی و کاربردی موضوع را مورد کنکاش قرار داد.

اولاً مرور تجربی پژوهش‌های چند سال گذشته همچون ابد و همکاران^۵ (۲۰۲۲)؛ آدامیکوا و کورجوا^۶ (۲۰۲۱) و گیپتا و کومار^۶ (۲۰۲۰) اگرچه نشان می‌دهد، این سطح از حسابداری با واژگان مشابهی همچون حسابداری ساختگی و حسابداری ابتکاری مورد بررسی قرار گرفته است، اما بررسی محتوایی پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد، غالب این پژوهش‌ها از طریق پرسشنامه استاندارد و به صورت معادلات ساختاری براساس 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 وهله‌ی اول اقدام کند و سپس نسبت به ارزیابی آن در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام لازم را انجام دهد. موضوعی که تفاوت این مطالعه به لحاظ دانش‌افزایی، با مطالعه‌های دیگر را ملموس‌تر می‌سازد. زیرا قالب پژوهش‌های گذشته در این حوزه از طریق ترکیبی از نظریه‌های مدیریت سود و سنجش متغیرهای مشخص در آن، صرفاً به صورت کمی مسئله‌ی حسابداری خلاقانه را مورد بررسی قرار داده‌اند، در حالیکه این مطالعه ابتدا با استناد به طی فرآیندهای تحلیل مضمون تلاش دارد تا چارچوب نظری منسجمی را ابتدا ارائه دهد و سپس براساس فرآیند تحلیل فازی دیمتل آن را در سطح شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تبیین نماید، مسئله‌ای که در هیچ پژوهشی مورد توجه قرار نگرفته است و این مطالعه می‌تواند در این زمینه پیش‌قدم باشد و به شناخت فراگیرتری از موضوع حسابداری خلاقانه در ادبیات حسابداری کمک نماید.

ثانیاً باتوجه به اهمیت موضوع پژوهش حاضر، نتایج حاصل می‌تواند به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و آیین رفتار حرفه‌ای کمک نماید تا با شناخت ناشی از

شناسایی ابعاد حسابداری خلاقانه، نسبت به کاهش نقاط ضعف کارکردهای حسابداری اقدام نماید و براساس آن سیاست‌های نظارتی لازم برای جلوگیری از اشاعه‌ی چنین شیوه‌هایی برای افشاء اطلاعات را اتخاذ نمایند. مسئله‌ای که به ویژه طی چند سال گذشته در بازار سرمایه ایران، فقدان حساس می‌شود. زیرا ریزش فراگیر قیمت سهام و متضرر شدن سهامداران به دلیل ضعف نظارت‌های ساختاری بر عملکرد افشاء اطلاعات، مجال برای فرصت‌طلبی شرکت‌ها ایجاد نموده و این مسئله اعتماد سهامداران را به بازار سرمایه مورد خدشه قرار داده است. به علاوه امروزه سطح آگاهی و شناخت ذینفعان از عملکردهای مالی شرکت‌ها افزایش یافته است که سبب گردیده تا سطح انتظارات از حسابداری به عنوان اهرمی برای ارزیابی شرکت‌ها مبنی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری در آنان افزایش یابد. لذا نیاز به نظارت عمیق‌تر نهادهای بالادستی مبنی بر جلوگیری از گستردگی استفاده از رویه‌های حسابداری خلاقانه در بازار سرمایه ایران بیش از گذشته احساس می‌شود که این مطالعه می‌تواند به افزایش سطح شناخت آنان از ماهیت حسابداری خلاقانه کمک نماید. بنابراین با عنایت به اهمیت مباحث مطرح شده باید بیان نمود، هدف این پژوهش اکتشاف و بسط محورهای زمینه‌ای حسابداری خلاقانه براساس تحلیل فازی می‌باشد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. مبانی نظری

حسابداری خلاقانه به عنوان یک فرآیند یا راهبرد در شیوه پیاده‌سازی تلقی می‌شود که اگرچه همسو با قوانین و استانداردهای حسابداری است، اما به دلیل عمیق‌تر نمودن هزینه نمایندگی، با واقعیت‌های عملکردی فاصله‌ی زیادی دارد و باعث انعکاس اخبار و اطلاعات تحریف شده‌ی نتایج به نفع صاحبان قدرت در شرکت و به ضرر استفاده‌کنندگان برون سازمانی می‌گردد (حمیدیان، ۱۴۰۱). از طرف دیگر، حسابداری خلاق 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 ویدهی، 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 گوئروپ^{۱۱} (۲۰۰۴) و سرنوسکار و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۶) بکار برده شده است که نشان می‌دهد این مفهوم، تقریباً به دلیل فقدان ابعاد مشخص، نوظهور است و زمینه‌های شکل‌گیری

آن مشخص نیست. 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 (ندبوگری و سنوزا^{۱۳}، ۲۰۱۷). سوسماس و درمیرهان^{۱۴} (۲۰۲۰) اهداف حسابداری خلاقانه را مورد بررسی قرار دادند که شامل مشوق‌های شخصی؛ تصدی‌گری مدیریتی؛ مدیریت مالیات؛ پاداش مدیران؛ پولشویی و قراردادهای پیمان می‌باشد. هرکدام از این ابعاد در راستای فرصت‌طلبی گروهی از افراد دارای قدرت می‌تواند زمینه‌ی تقویت انگیزه‌های حسابداری خلاقانه را توسعه بخشد. در واقع بخشی از کارکرد حسابداری خلاق در حوزه‌ی فردی است که هم تحت تأثیر مشوق‌های شخصی افراد دارای قدرت و هم باهدف تحکیم تصدی‌گری مدیریتی باعث بکار گرفتن حسابداری خلاقانه می‌گردد (حاجیها و شبانی، ۱۳۹۱). 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 مراوده‌ی تجاری شرکت‌ها در بازار مبنایی برای استفاده از حسابداری خلاق قلمداد نمود. در واقع قراردادهای پیمان، قراردادی منوط به توافق طرفین برای اجرای طرح‌های تجاری است که می‌تواند به دلیل زدوبندهای منفعت‌طلبانه، باعث دستکاری در حساب‌ها و افزایش احتمال حسابداری خلاقانه گردد (مشکی‌میاوقی و همکاران، ۱۳۹۷). از سوی دیگر، بالاسیو و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۹) حسابداری خلاق را به عنوان 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 کوآتون و آلتکیش^{۱۶} (۲۰۱۷) حسابداری خلاق 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. 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 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 واسطه‌ی انتخاب از میان روش‌های موجود استهلاک در تعیین هزینه استهلاک سالانه؛ اجتناب مالیاتی به واسطه شناسایی هزینه‌های تحقیق و توسعه و یا انتخاب روش‌های ارزیابی موجودی کالا که به بیش ارزش گذاری منجر می‌شود می‌تواند مبنای کاربردی حسابداری خلاقانه تلقی گردد (اویدوکان^{۱۷}، ۲۰۱۸). اویدوکان^{۱۸} (۲۰۱۸) همچنین شیوه‌های حسابداری خلاقانه را براساس ۴ بعد شامل پیش‌بینی صورت‌های مالی؛ روش‌های حسابداری در دسترس، معاملات غیرواقعی و معاملات واقعی ارائه دادند. در این رابطه آما و گوئروپ^{۱۹} (۲۰۰۴) بیان می‌نمایند که اولین رویکرد براساس این ماتریس فوق، انتخاب از میان روش‌های مختلف حسابداری در دسترس است 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. با عنایت به مبانی توضیح داده شده در خصوص حسابداری خلاقانه و براساس ماهیت روش شناسی این پژوهش، سوالات پژوهش براساس ترکیبی بودن جمع‌آوری داده‌های پژوهش به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۱. مضامین حسابداری خلاقانه کدامند؟

۲. تأثیرگذارترین مولفه‌های حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های پذیرفته شده بورس

اوراق بهادار کدامند؟

۲-۲. پیشینه پژوهش

بلازیک و همکاران^{۱۸} (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «رنسانس حسابداری خلاق به دلیل همه‌گیری: الگوهای جدید با نقد مکاتب کلاسیک» انجام دادند. این مطالعه به تغییرات پارادایمی در حسابداری بین سال‌های ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۱ می‌پردازد که همه‌گیری کرونا باعث تغییر رفتار تجاری شرکت‌ها در افشاء واقعیت‌های عملکرد مالی شده بود. نتایج نشان داد، همه‌گیری ویروس کرونا قدرت قابل توجهی در استفاده از حسابداری خلاق داشت، نه تنها واحدهای بزرگ بلکه حتی واحدهای کوچک‌تر به دلیل تسهیل شرایط نظارت‌های دقیق بر عملکردهای مالی از جانب نهادهای بالادستی، از این فرصت برای حفظ منافع خود بهره بردند که عمدتاً به دلیل مشکلات عینیت‌گرایی در افشاء اطلاعات بود. گوتو و یاماموتو^{۲۰} (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «مشوق‌های اوراق بدهی و حسابداری خلاقانه: 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 خلاقانه 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 اندازه‌ی کوچک، که انگیزه‌ای قوی برای اوراق بدهی دارند، حسابداری خلاقانه را شدیدتر از شهرداری‌های بزرگ‌تر به کار می‌گیرند. عابد و همکاران^۵ (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «عوامل تعیین‌کننده حسابداری خلاق و کیفیت گزارشگری مالی: مروری بر ادبیات سیستماتیک» انجام دادند. این پژوهش که باهدف ارزیابی ادبیات سیستماتیک به طور موردی بر بخش بانکداری متمرکز بود و مطالعات ۲۰۱۵ تا ۲۰۲۰ را مورد بررسی قرار داد، نتیجه‌گیری می‌کند که مهم‌ترین عامل ظهور حسابداری خلاق، وجود سازه‌های چشم اندازی برای توسعه‌ی هنجارهای لازم در پیشگیری تحریف و دور زدن قوانین در سطح نظام بانکداری حاکم بر کشورهای اروپایی می‌باشد. آستینوا و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «شیوه‌های تشخیص حسابداری خلاقانه: ارزیابی تجارب خارجی» انجام دادند. در این پژوهش روش‌های شناسایی حسابداری خلاق مورد بررسی قرار گرفت تا توانایی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را برای ارزیابی جهت تصمیم‌گیری قوی‌تر ارتقاء بخشد. نتایج پژوهش نشان داد، مهم‌ترین شیوه‌های حسابداری خلاق در یک دسته‌بندی کلی به حوزه‌های حاکمیت شرکتی؛ مدیریتی و اجتماعی تفکیک می‌شود که فقدان ساختارهای فرهنگی منسجم در ساختار شرکت‌ها باعث می‌گردد تا به ترتیب اولویت دلیل بروز حسابداری خلاق، عملکردهای مدیریتی؛ حاکمیتی و سپس ارزش‌های اجتماعی باشد. آلودودی و ارین^{۲۰} (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 را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اثربخشی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی در کاهش شیوه‌های حسابداری خلاقانه با تصویب قانون فرسن ۲۰۱۱^{۲۱} به طور قابل توجهی بهبود یافته است. این قانون که یکی از قوانین مصوب در انجمن حسابداران ملی نیجریه^{۲۲} باهدف بهبود فرآیندهای گزارشگری مالی و جلوگیری از تحریف اطلاعات افشاءشده در شرکت‌های بازار سرمایه این کشور تدوین گردید. نتایج این پژوهش به شکل چشم‌گیری بر نقش متوازن‌کننده‌های نهادی در اثربخشی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی را مورد بررسی قرار می‌دهد و نتایج کسب شده می‌تواند به توسعه‌ی ادبیات نظری در زمینه حاکمیت شرکتی مطلوب و رعایت حقوق

دینفعان موثر باشد. گوپتا و کومار^۹ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «حسابداری خلاقانه ابزاری برای جرائم مالی: مطالعه‌ای بر تکنیک‌ها و اثرگذاری‌های آن» انجام دادند. نتایج نشان داد، حسابداری خلاق، اگرچه در سراسر جهان قانونی و قابل قبول است، اما راه را به خلأهایی 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 فرآیند تحلیل شبکه‌ای» انجام دادند. 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. یافته‌های بدست آمده نشان داد که شایستگی و صلاحیت، صداقت و عینیت و استقلال حسابرس بر حسابداری خلاقانه تاثیر منفی معناداری دارند. در حالیکه نتایج بیانگر تاثیر مثبت حق الزحمه‌های مشروط، حق تبلیغات و حق کمیسیون بر حسابداری خلاقانه است. شواهد تجربی حاکی از آن است که نام موسسه حسابرس تاثیر معناداری بر حسابداری خلاقانه ندارد. براساس 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 نظری 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.

۳. روش شناسی پژوهش

این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه‌ای است، چراکه چارچوب منسجمی برای توسعه مفهوم

حسابداری خلاقانه در کارکردهای حسابداری وجود ندارد و این مطالعه از طریق مجموعه‌ای از شیوه‌های علمی به دنبال تدوین و تبیین ابعاد الگو حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکاء به فرآیند تحلیل مضمون و فازی دیمتل به دنبال ارزیابی مضامین سازمان دهنده‌ی شناسایی شده در بستر شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. رویکرد پژوهشی مطالعه‌ی حاضر، به‌لحاظ 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 اتکاء به روش تحلیل مضمون تلاش می‌شود تا ابعاد الگو حسابداری خلاقانه در قالب یک الگو چند بُعدی براساس مضامین فراگیر؛ سازمان دهنده و پایه ارائه شود. پس از ارائه الگو و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی از طریق فازی دیمتل این مطالعه به دنبال ارزیابی روابط درونی ابعاد شناسایی شده الگو در بستر شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

۴. جامعه و نمونه آماری

همسو با ماهیت تشریح شده در انجام این مطالعه از نظر روش شناسی، برای شناسایی ابعاد چارچوب حسابداری خلاق در بخش کیفی از مصاحبه استفاده شد تا نسبت به شناسایی مضامین پدیده مورد بررسی، اقدام لازم صورت گیرد. معمولاً تعیین مبنای خبرگی برای انتخاب مصاحبه شوندگان، به دلیل تمایل یا عدم تمایل آنان برای مشارکت در انجام پژوهش در بخش کیفی، تاحد زیادی کارایی لازم اولیه را ندارد، چراکه ایجاد پروتکل مشخص برای رفت و برگشت فرآیندهای جمع‌آوری داده‌ها بین محققان با خبرگان در طی اجرای تحلیل‌ها، می‌تواند از اثربخشی بالاتری برخوردار باشد، به ویژه اینکه مبنای جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی این مطالعه تحلیل مضمون بوده است. اما باهدف جلوگیری از انحراف ماهیت جمع‌آوری داده و نزدیک شدن نسبی به هسته‌ی اصلی مصاحبه شوندگان، دو مبنای برای تعریف خبرگی مشارکت‌کنندگان در این مطالعه به پیروی از پژوهش هنوود و پیدگن^{۲۳} (۱۹۹۲) مدنظر قرار گرفت.

اولین معیار خبرگی، استفاده از اهمیت تناسب^{۲۴} بود که برای این منظور قبل از شروع فرآیند مصاحبه، ۱۸ نفر انتخاب شدند. برای رسیدن به این مبنای ۲۰ نفر از خبرگان علمی که در نشریه‌های معتبر داخلی و خارجی، پژوهشی مرتبط با موضوع این مطالعه داشتند انتخاب شدند که از طریق راه‌های برقراری ارتباط مثل ایمیل؛ تماس تلفنی یا استفاده از افراد مطلع و نزدیک به

خبرگان، تلاش شد تا سطح تمایل و انگیزه‌ی آنان برای مشارکت بررسی شود که از مجموع تماس‌ها تنها ۱۵ نفر به ارتباط برقرار شده پاسخ دادند که مجموع ارزیابی‌ها به انتخاب ۱۵ نفر منجر گردید. مبنای دوم در این زمینه، حساسیت به واقعیت‌های مورد مطالعه^{۲۵} بود. برای این منظور نیز، بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه برای ۱۸ نفر انتخاب اولیه، ارسال گردید که واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق^{۲۶}؛ آگاهی از زمینه پژوهشی^{۲۷} و به طور خاص تفسیر تشریحی^{۲۸} در رابطه با موضوع، بررسی گردید تا در نهایت براساس بنیاد محققان ۱۵ نفر انتخاب شدند که به لحاظ سطح انگیزه و آگاهی، آمادگی مشارکت در پژوهش را داشته باشند. در ادامه باتوجه به مبنای نقطه اشباع تئوریک به عنوان نقطه‌ی اتمام مصاحبه‌ها، مشخص گردید، در مصاحبه‌ی دوازدهم، هیچ معیار جدیدی برای سنجش حسابداری خلاقانه ایجاد نگردید و براین اساس ۱۲ نفر به عنوان خبره در این مطالعه در بخش کیفی مشارکت داشتند. لذا باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب‌نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌باشند که طبق فرآیندهای خبرگی توضیح داده شده تعیین گردیدند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و 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. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، اطلاعات زیر در نگاره (۱) باتوجه به نقطه اشباع تئوریک، خبرگان پژوهش را معرفی می‌نماید.

نگاره ۱: اطلاعات مصاحبه شوندگان

مشارکت‌کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	محل فعالیت
نفر اول	مرد	۵۰ سال	دکتری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود
نفر دوم	زن	۴۳ سال	دکتری	دانشگاه خوارزمی
نفر سوم	مرد	۵۲ سال	دکتری	دانشگاه مازندران
نفر چهارم	زن	۴۳ سال	دکتری	دانشگاه تربیت مدرس
نفر پنجم	مرد	۵۹ سال	دکتری	دانشگاه ممفیس آمریکا
نفر ششم	مرد	۵۵ سال	دکتری	دانشگاه سالفورد منچستر انگلستان
نفر هفتم	زن	۴۴ سال	دکتری	عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری

مشارکت‌کنندگان	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	محل فعالیت
نفر هشتم	زن	۴۳ سال	دکتری	عضو کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و هیات علمی دانشگاه خاتم
نفر نهم	مرد	۵۳ سال	دکتری	عضو کمیته فنی سازمان حسابداری و هیات علمی دانشگاه آزاد قزوین
نفر دهم	مرد	۵۲ سال	دکتری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج
نفر یازدهم	زن	۴۲ سال	دکتری	دانشگاه الزهرا
نفر دوازدهم	مرد	۴۱ سال	دکتری	دانشگاه شهید بهشتی

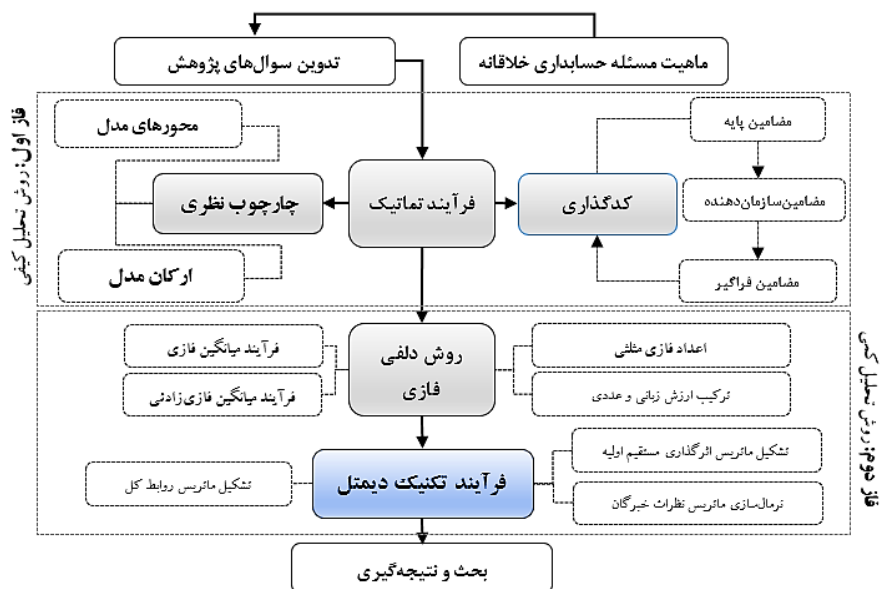
در بخش کمی پس از طراحی الگو از طریق انتخاب جامعه‌هدف در بین مدیران مالی شرکت‌های بورسی براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۳۰ نفر به عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه‌گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. از آنجا که در روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره، از متخصصان نظرخواهی می‌شود، استفاده از نظر تعداد کمی از مشارکت‌کنندگان مسلط بر موضوع، اعتبار پژوهش را تضمین می‌کند، لذا در این فرآیند حجم نمونه آماری انتخابی و محدود می‌باشد (گوپتا و همکاران^{۲۹}، ۲۰۲۲). تعداد مشارکت‌کنندگان در این نوع از فرآیندهای تحلیلی که براساس مقایسه زوجی به صورت دو دویی انجام می‌شود، محدود می‌باشد و مطلوب‌ترین تعداد مشارکت‌کنندگان نیز در حالت استاندارد ۲۰ تا ۳۰ نفر می‌باشد (دینسر و همکاران^{۳۰}، ۲۰۲۰؛ چندرا و کومار^{۳۱}، ۲۰۲۰).

۴-۱. گردآوری و تجزیه و تحلیل

براساس 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 به صورت 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 به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و براساس طی فرآیندهای 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 مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی،

مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه‌ی اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه‌شوندگان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود.

در بخش کمی، باتوجه به ارائه‌ی چارچوب نظری پژوهش، ابعاد الگو حسابداری خلاقانه براساس تحلیل دلفی فازی به منظور سنجش پایایی مولفه‌های پژوهش در راستای مضامین سازمان دهنده شناسایی شده، مورد بررسی قرار می‌گیرد تا باتوجه به تفاوت میانگین فازی تکرار دورهای دلفی، تناسب محتوایی ابعاد با موضوع حاضر بررسی شود و یکبار نیز از طریق فازی کلاسیک مضامین مفهومی برای ورود به بخش کمی مورد سنجش قرار می‌گیرند. در واقع برای انجام تحلیل دلفی فازی، مضامین سازمان دهنده بدست آمده از مرحله کدگذاری انتخاب در تحلیل مضمون، در قالب یک چک‌لیست امتیازی ۵ 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. اما برای انجام تحلیل دلفی کلاسیک از طریق ایجاد یک چک‌لیست ۷ گزینه‌ای لیکرت نسبت به ارزیابی مضامین مفهومی اقدام می‌شود. در نهایت ابعاد شناسایی شده به عنوان مضامین سازمان دهنده‌ی بروز حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه از طریق تکنیک دیمتال مورد کنکاش قرار می‌گیرد. روش دیمتال نه تنها توانایی به تصویر کشیدن ارتباطات جهت‌دار بین عناصر یک سیستم را داراست، بلکه می‌توان از طریق این روش درجه تعاملات بین این عناصر را نیز مشخص کرد. بنابراین برای اینکه تحلیل سیستم پیچیده ارتباطات علی- معلولی را بین زیرسیستم‌ها بتوان مشخص نمود، روش دیمتال بسیار مناسب است. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، نمودار روش شناسی پژوهش به ترتیب زیر طبق شکل (۱) ارائه می‌شود:



شکل ۱: فرآیند پیاده‌سازی تحلیل

۲-۴. اعتبار تحقیق

در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع مورد سنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی» دچار نشده است (جانسون و جان ۲۰۰۹، ۳۲). لذا در این مطالعه برای محقق شدن این امر، طبق نگاره (۲) در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

نگاره ۲: اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث‌سازی	تشریح
مثلث‌سازی منابع داده‌ها ^{۳۳}	در این بعد هدف ارزیابی تناسب تئوریک یا همراستایی مفهومی مضامین فراگیر با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل، مضامین فراگیر از دل پژوهش‌های قبلی استخراج می‌شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. زیرا همراستایی مضامین فراگیر با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.
مثلث‌سازی همکاران محقق ^{۳۴}	در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع تفاسیر ذهنی مشارکت‌کننده در کدگذاری و طراحی سوالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه باتوجه به مشارکت چندین محقق در کنارهم، ضمن نزدیک نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها مورد بحث قرار می‌گرفت.
مثلث‌سازی روش ^{۳۵}	در این بعد هدف روش جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال نحوه‌ی رسیدن به نقطه اشباع تئوریک از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. لذا براساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بهره برده شد، لذا می‌توان بیان نمود روش جمع‌آوری داده‌ها از تک‌بعدی بودن خارج و براساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.
مثلث‌سازی نظریه ^{۳۶}	در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث‌سازی منابع می‌باشد، هدف لینک‌نمودن مضامین سازمان‌دهنده و مضامین فراگیر از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی تئوریک برای مضامین سازمان‌دهنده براساس تئوری‌های وابسته در سایر دانش بین رشته ایی همچون مدیریت صورت گرفت، لذا از منظر مثلث‌سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.

اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب نگاره (۳) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

۵. یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل مضمون در بخش کیفی جهت طراحی الگو ارائه می‌شود و سپس تحلیل فازی دیمتل نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

۵-۱. یافته‌های تحلیل مضمون

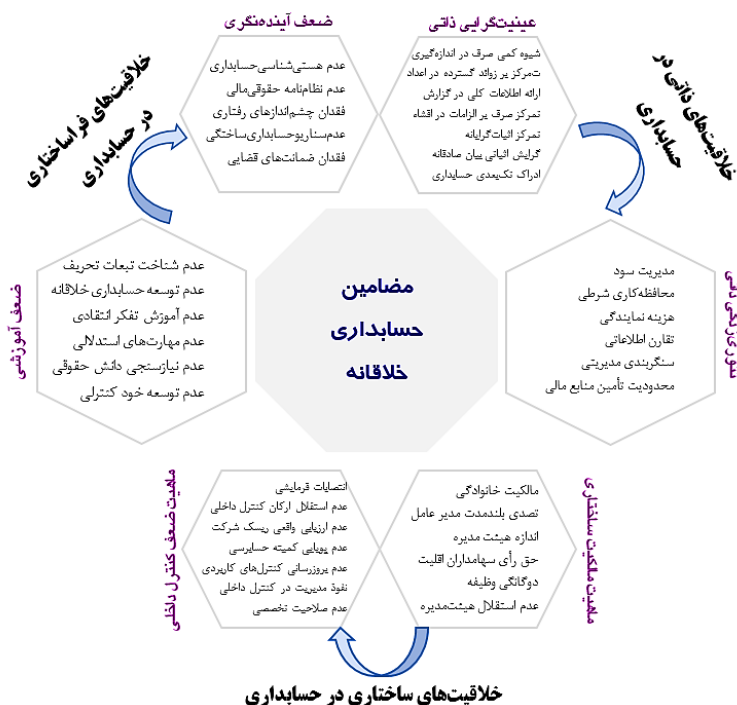
براساس مفهوم حاضر در این پژوهش باتوجه به اینکه، چارچوب منسجمی درباره‌ی حسابداری خلاقانه وجود ندارد، ابتدا از طریق شیوه‌های تحلیل کیفی نسبت به انتخاب مولفه‌های پژوهش و تعیین پایایی آن استفاده می‌شود. تحلیل مضمون به عنوان فرآیند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می‌شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع 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^{۳۷} (۲۰۰۱) بهره برده می‌شود که شامل مضمون پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر می‌باشد. با پیروی از این روش، مضمون پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آن‌ها، مضمون سازمان‌دهنده ایجاد می‌شود. لذا در این مرحله به تشریح خلاصه‌ی فرآیندهای طی شده از مصاحبه تا کدگذاری برای ارائه‌ی چارچوب نظری طبق نگاره (۳) پرداخته می‌شود.

نگاره (۳) فرآیند شناسایی مضامین پایه و سازمان‌دهنده

تشریح	فرآیند
در این مرحله، باتوجه به مضامین فراگیر، مصاحبه با خبرگان براساس برنامه‌ریزی‌های انجام‌شده و تعیین وقت قبلی، به صورت انفرادی آغاز گردید و در حین مصاحبه مباحث مطرح شده یادداشت‌برداری شد. مدت زمان اجرای مصاحبه‌ها تقریباً ۱۳ ساعت بود. لازم به توضیح است، برای افزایش اطمینان در فرآیند کدگذاری باز مفاهیم ایجاد شده، تلاش شد تا سوالات در مصاحبه‌ها تاحد ممکن مجدداً پرسیده شود تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد.	مرحله کدگذاری
در این مرحله، مضامین پس از کدگذاری براساس مرتب‌نمودن کدهای مشابه، در مضامین سازمان‌دهنده جایگذاری شدند. مضامین سازمان‌دهنده شامل مضامین حاصل از ترکیب و تلخیص مضامین پایه‌ای است که براساس کدگذاری و از طریق مصاحبه‌ها ایجاد شده‌اند. براساس مرور مفاهیم مشابه در کدهای پایه زمینه تشخیص و تخصیص مضامین هم مفهوم به یک مفهوم مشترک در یک کد	مرحله مضمون‌یابی

مشخص، این مرحله به سرانجام می‌رسد.	
<p>در این مرحله، مضامین فراگیر شناسایی شده در فرآیند مرور پژوهش، مجدداً براساس مضامین سازمان‌دهنده بررسی می‌شود که آیا مصاحبه‌ها این مضامین را تأیید می‌نمایند و یا مضامین جدیدی امکان ایجاد دارند. لذا می‌بایست بیان نمود، کلیه ابعاد مضامین سازمان‌دهنده به واحدی بزرگتر در قالب مضامین فراگیر تفکیک می‌شوند و انتخاب نام آن‌ها براساس ابعاد نظری یا استانداردهای مرتبط با پدیده مورد بررسی ملموس می‌گردد.</p>	<p>مرحله‌ی مضامین تفکیک</p>

پس از تشریح فرآیند تحلیل تم، در گام آخر طبق چارچوب نظری شکل (۵) نسبت به ارائه‌ی ابعاد حسابداری خلاقانه اقدام می‌شود. لذا باتوجه به مضمون فراگیر این مطالعه که بی‌ثباتی بازار سرمایه بود، در مجموع از ۱۲ مصاحبه، ۳ مضمون فراگیر و ۶ مضمون سازمان‌دهنده و ۳۷ مضمون پایه ایجاد گردید که در قالب شکل (۵) قابل مشاهده می‌باشد.



شکل ۵: چارچوب نظری پژوهش

باتوجه چارچوب نظری پژوهش همانطور که مشخص است، در واقع این الگو در قالب ۳ مقوله و ۶ مولفه و ۳۷ مضمون مفهومی تفکیک نموده است. در ادامه باهدف برآزش پایایی الگو جهت تبیین در جامعه هدف پژوهش از تحلیل دلفی استفاده می‌شود.

۲-۵. یافته‌های تحلیل دلفی

تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد الگو طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های الگو را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این پژوهش به منظور برآزش پایایی مولفه‌های اصلی الگو ارائه شده از تحلیل دلفی فاز ۱ استفاده شده است. در این مرحله پس از ارائه چارچوب نظری فوق، باتوجه به مبنا بودن مولفه‌ها جهت ارزیابی و باهدف چابکی مطالعه حاضر، در این بخش با تدوین چک‌لیستی ۵ گزینه‌ای و ارسال آن به خبرگان پژوهش، نسبت به انجام تحلیل دلفی فاز ۱ طبق نگاره (۴) اقدام گردید.

نگاره ۴: فرآیند تحلیل دلفی فاز ۱ راند اول

میانگین غیرفازی شده	Min	Max	خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد	ارزش زبانی	ردیف
			۱	۳	۵	۷	۹	ارزش عددی	
			(۰، ۱، ۳)	(۱، ۳، ۵)	(۳، ۵، ۷)	(۵، ۷، ۹)	(۹، ۷، ۱۰)	زیرمعیارها - ارزش فازی	
۸/۰۵	۶/۱۵	۹/۵۵	۰	۰	۰	۵	۲۵	عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه	۱
۷/۹۰	۶/۰۰	۹/۲۵	۰	۰	۲	۸	۲۰	تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه	۲
۷/۷۹	۵/۹۰	۹/۲۵	۰	۰	۰	۸	۲۲	نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه	۳
۸/۰۲	۶/۱۰	۹/۳۰	۰	۰	۰	۶	۲۴	ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه	۴
۸/۱۰	۶/۲۰	۹/۶۰	۰	۰	۰	۴	۲۶	ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه	۵
۷/۷۹	۵/۹۰	۹/۲۵	۰	۰	۰	۸	۲۲	ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه	۶

پس از دور اول دلفی، در مرحله دوم مجدداً چک‌لیست امتیازی تأیید شده به همراه با نقطه نظر قبلی هر فرد و میزان اختلاف آن‌ها با دیدگاه سایر خبرگان، به مشارکت‌کنندگان ارجاع شد تا مشخص شود، در این دور آیا حد اجماع نظری طبق نگاره (۵) تعیین می‌گردد یا خیر.

نگاره ۵: رأیند تحلیل دلفی فازی راند دوم

ردیف	ارزش زبانی	خیلی زیاد	...	خیلی کم	Max	Min	ارزش عددی		نتیجه
							۱	۹	
							(۰، ۱، ۳)	(۹، ۷، ۱۰)	
							اختلاف	میانگین	
							میانگین غیرفازی	میانگین	
۱	عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه	۲۸	:	۰	۹/۷۰	۶/۲۴	۸/۱۵	۰/۱۰	پذیرش
۲	تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه	۲۴	:	۰	۹/۳۰	۶/۱۰	۸/۰۰	۰/۱۰	پذیرش
۳	نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه	۲۳	:	۰	۹/۵۵	۶/۱۵	۷/۹۸	۰/۱۹	پذیرش
۴	ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه	۲۶	:	۰	۹/۶۰	۶/۲۰	۸/۱۰	۰/۰۸	پذیرش
۵	ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه	۲۸	:	۰	۹/۷۰	۶/۲۴	۸/۱۵	۰/۰۵	پذیرش
۶	ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه	۲۵	:	۰	۹/۳۰	۶/۱۰	۷/۹۹	۰/۲۰	پذیرش

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 (ضریب ۰/۲ مورد تأیید است) در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. همانگونه که نگاره (۵) مشاهده می‌شود، مشخص گردید، تمامی مولفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی مورد تزیید می‌باشد و اجماع نظری حاصل شده است.

۳-۵. یافته‌های تحلیل دیمتل

روش دیمتل فازی به هنگام تجزیه و تحلیل روابط علی در بین عوامل مختلف، عدم قطعیت را حل می‌کند (لوترا و همکاران^{۳۸}، ۲۰۱۶) و براین پیش‌فرض 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 باید از طریق مقیاس زبانشناختی در ارزیابی، نسبت به ایجاد اثر درونی

مثلی متناظر بین ابعاد طبق نگاره (۶) اقدام نمود.

نگاره (۶) مقیاس‌های زبانشناختی برای TFNs متناظر

ارقام فازی، مثلی متناظر	اولویت‌های زبان شناختی	مقیاس‌ها
(۰،۰،۱،۰،۰،۳)	بدون تاثیر / مهم	۱
(۰،۱،۰،۳،۰،۵)	تاثیر بسیار اندک / مهم	۲
(۰،۳،۰،۵،۰،۷)	تاثیر اندک / مهم	۳
(۰،۵،۰،۷،۰،۹)	تاثیر زیاد / مهم	۴
(۰،۷،۰،۹،۱،۰)	بسیار تاثیرگذار / مهم	۵

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 غیرفازی‌سازی^{۳۹} مستلزم این است که ارقام فازی مثلی به متغیرهای قطعی^{۴۰} تبدیل شوند (لین و همکاران^{۴۱}، ۲۰۱۱). این مطالعه از حداقل-حداکثر برای نرمال‌سازی ارقام فازی مثلی قبل از دست یافتن به مقادیر کامل شده‌ی استفاده کرد. فرایند نرمال‌سازی حداقل-حداکثر بصورت زیر می‌باشد:

$$\tau\mu_{xy}^{ak} = (\mu_{xy}^{ak} - \min_t \mu_{xy}^{ak}) / \Delta_{min}^{max}$$

معادله (۱)

$$\tau\mu_{xy}^{bk} = (\mu_{xy}^{bk} - \min_t \mu_{xy}^{ak}) / \Delta_{min}^{max}$$

$$\tau\mu_{xy}^{ck} = (\mu_{xy}^{ck} - \min_t \mu_{xy}^{ak}) / \Delta_{min}^{max}$$

با توجه به معادله‌ی (۱):

$$\Delta_{min}^{max} = (\max_t \mu_{xy}^{ck} - \min_t \mu_{xy}^{ak})$$

معادله (۲)

با شناسایی مقدار نرمال شده سمت چپ (i) و راست (r)، خواهیم داشت:

$$\tau i_{xy}^k = \tau\mu_{xy}^{bk} / (1 + \tau\mu_{xy}^{bk} - \tau\mu_{xy}^{ak})$$

معادله (۳)

$$\tau r_{xy}^k = \tau\mu_{xy}^{ck} / (1 + \tau\mu_{xy}^{ck} - \tau\mu_{xy}^{bk})$$

معادله (۴)

با محاسبه مقادیر قطعی (crisp):

$$\sigma_{xy}^k = \min_t \mu_{xy}^{ak} + \tau_{xy}^k \times \Delta_{min}^{max}$$

معادله (۵)

و مرحله آخر تبدیل، جمع کردن مقادیر قطعی می‌باشد:

$$\sigma_{xy} = \sum_1^k \tau_{xy}^k / k$$

معادله (۶)

به منظور مرتب‌سازی مقادیر قطعی به منظور مقایسه زوجی و نمایش آن‌ها به عنوان ماتریس رابطه مستقیم، ماتریس می‌تواند بصورت $F^d = [\sigma_{xy}]_{n \times n}$ نوشته شود. ماتریس مستقیم F^d باید به F^n تغییر شکل پیدا کند و ماتریس نرمال شده F^n می‌تواند از معادله (۷) بدست آید:

$$F^n = V \times F^d \quad \text{معادله (۷)}$$

در اینجا:

$$V = 1/\max_{1 \leq x \leq n} \sum_{y=1}^n \sigma_{xy}, x, y = 1, 2, \dots, n \quad \text{معادله (۸)}$$

زمانیکه ماتریس نرمال شده F^n بدست آمد، باید با ماتریس هویت برای محاسبه کل ماتریس رابطه F^t ، که بصورت زیر محاسبه می‌شود، همبسته گردد.

$$F^t = F^n \times (M - F^n)^{-1} \quad \text{معادله (۹)}$$

در اینجا، M برابر با ماتریس هویت است.

در نهایت، مجموع ردیف‌ها و ستون‌ها در ماتریس رابطه کل می‌تواند به ترتیب برای ترسیم بردارهای D و R مورد استفاده قرار گیرد. محاسبه بردارها با استفاده از فرمول‌های زیر صورت می‌گیرد:

$$F^t = [\sigma_{xy}^t]_{n \times n}, x, y = 1, 2, \dots, n$$

معادله (۱۰)

$$D = [\sum_{x=1}^n \sigma_{xy}^t]_{n \times 1} = [\sigma_{xy}^t]_{n \times 1}$$

$$R = [\sum_{y=1}^n \sigma_{xy}^t]_{1 \times n} = [\sigma_y^t]_{1 \times n}$$

در نهایت، نمودار علی ترسیم می‌شود. محور عمودی $(D - R)$ نقش خصیصه یا ویژگی را نشان می‌دهد. اگر $(D - R)$ منفی باشد، ویژگی مورد نظر، معلول و اگر $(D - R)$ مثبت باشد، ویژگی مورد نظر، علت تلقی می‌شود. $(D + R)$ محور افقی است که اهمیت خصیصه را نشان می‌دهد. براساس بسط این فرآیندهای معادله‌ای برای ارزیابی از طریق تکنیک دیمتل باید با درج علائم اختصاری در گام اول امکان پیاده‌سازی فازی را طبق نگاره (۷) بررسی نمود.

نگاره ۷: کد گذاری مولفه‌های تایید شده در تحلیل دلفی

علامت اختصاری	مضامین	علامت اختصاری	مولفه‌ها
C1	شیوه کمی صرف در اندازه‌گیری و گزارشگری	A1	عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه
C2	تمرکز بر زوائد گسترده در اعداد و ارقام		
C3	ارائه اطلاعات کلی در قالب گزارش		
C4	تمرکز اثبات‌گرایی بدون توجه به ارزش		
C5	گرایش اثباتی به بیان صادقانه		
C6	ادراک تک‌بعدی حسابداری از واقعیت‌های اقتصادی		
C7	مدیریت سود	A2	تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه
C8	محافظه‌کاری شرطی		
C9	هزینه نمایندگی		
C10	تقارن اطلاعاتی		
C11	سنگربندی مدیریتی		
C12	محدودیت تأمین منابع مالی		
C13	مالکیت خانوادگی مبنای ساختار شرکت	A3	نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه
C14	تصدی بلندمدت مدیر عامل		
C15	اندازه هیئت مدیره		
C16	حق رأی سهامداران اقلیت		
C17	دوگانگی وظیفه		
C18	عدم استقلال هیئت‌مدیره		
C19	انتصابات فرمایشی در ساختار کنترل داخلی	A4	ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه
C20	عدم استقلال ارکان کنترل داخلی		
C21	عدم ارزیابی واقعی ریسک شرکت		
C22	عدم پویایی کمیته حسابرسی		
C23	عدم بروز رسانی کنترل‌های کاربردی		
C24	سیطره‌ی نفوذ مدیریت در تصمیم‌های کنترل داخلی		
C25	عدم صلاحیت تخصصی در کنترل داخلی		

علامت اختصاری	مضامین	علامت اختصاری	مؤلفه‌ها
C26	عدم توجه به ارتقاء سطح شناخت تبعات تحریف در حسابداری	A5	ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه
C27	بی‌توجهی به توسعه حسابداری خلاقانه جهت پیشگیری حسابداری خلاقانه		
C28	عدم آموزش تفکر انتقادی به عنوان محور پیشگیری حسابداری خلاقانه		
C29	فقدان توجه به مهارت‌های استدلالی حسابداران در جلوگیری از تحریف‌های مالی		
C30	عدم توجه به نیازهای دانش حقوقی مالی برای ارتقاء شناخت تبعات حسابداری خلاقانه		
C31	بی‌توجهی به مکانیزم توسعه خود کنترلی در حسابداران		
C32	عدم ارتقاء حوزه معرفتی دانش حسابداری جهت پیشگیری حسابداری خلاقانه	A6	ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه
C33	عدم امکان‌سنجی نظام‌نامه‌های حقوقی مالی در رعایت اخلاق حرفه‌ای		
C34	فقدان تدوین چشم‌اندازهای رفتاری در حسابداری باهدف جلوگیری از پولشویی		
C35	عدم تدوین سناریوهای دوره‌ای در ارزیابی احتمال حسابداری ساختگی		
C36	فقدان ضمانت‌های قضایی در معاملات عمده باهدف جلوگیری از حسابداری ساختگی		

سپس باهدف انجام تحلیل‌ها نسبت به انجام ارزیابی دوجانبه و متقابل براساس مقیاس‌های زبانی توسط مشارکت‌کنندگان طبق نگاره (۸) اقدام می‌شود. لذا طبق معادله‌های بسط داده شده، ۶ مؤلفه اصلی از طریق مقیاس‌های زبانی توابعی را تشکیل می‌دهند که در آن سطر و ستون با تفریق و جمع از یکدیگر می‌توانند نشان دهنده‌ی علی بودن یا معلول بودن معیارها تلقی شوند.

نگاره ۸: گروه علی برای مولفه فرعی

A	D	R	D + R	D - R
A1	۶/۶۸۴	۸/۳۲۹	۱۵/۰۱۳	۱/۶۴۵
A2	۷/۰۲۹	۹/۱۱۷	۱۶/۱۶۴	۲/۰۸۸
A3	۱۰/۹۶۸	۱۱/۷۲۹	۲۲/۶۹۷	(۰/۷۶۱)
A4	۱۱/۳۱۱	۸/۸۷۲	۲۰/۱۸۳	۲/۴۳۹
A5	۱۱/۵۸۲	۹/۴۰۷	۲۰/۹۸۹	۲/۱۷۵
A8	۱۰/۲۴۹	۹/۷۱۳	۱۹/۹۶۲	۰/۵۳۶

در ادامه می‌بایست شدت تأثیر مستقیم و غیرمستقیم مولفه‌های اصلی بر یکدیگر سنجیده - شود. پنج مرحله زیر را می‌توان برای انجام تکنیک دیمتل مورد استفاده قرار داد:

تشکیل ماتریس تأثیر مستقیم (a_{ij}): مشارکت‌کنندگان با استفاده از اعداد ۰ تا ۴ که به ترتیب نشان‌دهنده بدون تأثیر (۰)، تأثیر کم (۱)، تأثیر متوسط (۲)، تأثیر بالا (۳)، و تأثیر بسیار بالا (۴) می‌باشد میزان تأثیر مولفه i بر مولفه j را تعیین کنند. زمانی که از دیدگاه چند نفر استفاده می‌شود از میانگین ساده نظرات خبرگان استفاده می‌شود که ماتریس نهایی به شکل زیر است:

$$A = \begin{bmatrix} a_{11} & \cdots & a_{1j} & \cdots & a_{1n} \\ \vdots & & \vdots & & \vdots \\ a_{i1} & \vdots & a_{ij} & \cdots & a_{in} \\ \vdots & & \vdots & & \vdots \\ a_{n1} & \cdots & a_{nj} & \cdots & a_{nn} \end{bmatrix}$$

معادله (۱۱)

نرمال کردن ماتریس تأثیر مستقیم: عملیات نرمال‌سازی با استفاده از روابط ارائه شده در

زیر صورت می‌گیرد:

$$s = m.A, \quad m = \min \left[\frac{1}{\max_i \sum_{j=1}^n |a_{ij}|}, \frac{1}{\max_j \sum_{i=1}^n |a_{ij}|} \right]$$

معادله (۱۲)

محاسبه ماتریس تأثیر کلی: با استفاده از روابط زیر ماتریس تأثیر کلی حاصل می‌گردد.

$$T = X + X^2 + \cdots + X^q = X(I + X + X^2 + \cdots + X^{q-1})(I - X)(I - X)^{-1} = X(I - X^q)(I - X)^{-1}$$

معادله (۱۳)

وقتی که $q \rightarrow \infty, X^q = [0]_{n \times n}$ سپس

معادله (۱۴)

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

که در آن:

$$i, j = 1, 2, \dots, n. T = [t_{ij}]_{n \times n}$$

محاسبه مقادیر تاثیر و ارتباط: در این مرحله، محاسبات با استفاده از مقادیر S و r که بیانگر مجموع ردیف‌ها و ستون‌ها می‌باشد، صورت می‌گیرد. این مقادیر از روابط زیر بدست می‌آیند:

$$r = [r_i]_{n \times 1} = [\sum_{j=1}^n t_{ij}]_{n \times 1}, \quad s = [s_j]_{n \times 1} = [\sum_{i=1}^n t_{ij}]_{1 \times n} \quad (۱۵)$$

بنابراین بردار $(r + s)$ میزان تاثیر و تاثیر عامل مورد نظر در سیستم است. به عبارت دیگر هرچه مقدار $r + s$ عاملی بیشتر باشد، آن عامل تعامل بیشتری با سایر عوامل سیستم دارد. بردار $(r - s)$ قدرت تاثیرگذاری هر عامل را نشان می‌دهد. بطور کلی اگر $r - s$ مثبت باشد، متغیر یک متغیر علی محسوب می‌شود و اگر منفی باشد، معلول محسوب می‌شود. در نهایت یک دستگاه مختصات دکارتی ترسیم می‌شود. در این دستگاه محور طولی مقادیر $r + s$ و محور عرضی براساس $r - s$ می‌باشد. موقعیت هر عامل با نقطه‌هایی به مختصات $(r + s, r - s)$ در دستگاه معین می‌شود. به این ترتیب یک نمودار گرافیکی نیز بدست خواهد آمد.

محاسبه آستانه روابط: جهت تعیین نقشه روابط شبکه (NRM) باید ارزش آستانه محاسبه شود. با این روش می‌توان از روابط جزئی صرف‌نظر کرده و شبکه روابط قابل اعتنا را ترسیم کرد. تنها روابطی که مقادیر آن‌ها در ماتریس T از مقدار آستانه بزرگتر باشد در NRM نمایش داده خواهد شد. برای محاسبه مقدار آستانه روابط کافی است تا میانگین مقادیر ماتریس T محاسبه شود. بعد از آن که شدت آستانه تعیین شد، تمامی مقادیر ماتریس T که کوچکتر از آستانه باشد صفر شده یعنی آن معادله علی در نظر گرفته نمی‌شود.

تشکیل نمودار تاثیر عناصر بر یکدیگر

در این مرحله عناصر تشکیل‌دهنده الگو جهت شناسایی و بررسی روابط درونی بین شاخص‌های ارتقای فرهنگ کار در رؤس یک نمودار قرار گرفته و روابط بین رؤس مثلاً به صورت نفوذ عناصر بر یکدیگر تعیین می‌شود. مقایسه عناصر بر یکدیگر به صورت زوجی بوده و قضاوت خبرگان فقط برای ارتباطات مستقیم عناصر با یکدیگر مورد پرسش واقع می‌شوند.

تعیین شدت تاثیر عناصر بر یکدیگر

تعیین شدت تاثیر عناصر بر یکدیگر، از گام‌های مهم و دقیق پژوهش انجام شده‌است. بدین منظور پرسشنامه‌ای طراحی و طی آن قضاوت خبرگان نسبت به شدت تاثیر عناصر بر یکدیگر مورد سوال واقع شد. در این پژوهش، شدت تاثیر عناصر در قالب امتیازدهی از صفر (۰) تا (۴) مورد سوال واقع می‌شود. شدت تاثیر و امتیاز نظیر آن طبق نگاره (۹) تعیین می‌شود:

نگاره ۹: نحوه امتیازدهی شدت تاثیر عناصر بر یکدیگر

بدون تاثیر	تأثیر کم	تأثیر متوسط	تأثیر زیاد	تأثیر خیلی زیاد	شدت تاثیر
۰	۱	۲	۳	۴	امتیاز

با توجه به متفاوت بودن نظرات ارائه شده توسط خبرگان در مورد شدت تاثیر عناصر بر یکدیگر، تحلیل نهایی بر اساس «میانگین» نظر خبرگان صورت خواهد پذیرفت. که معادله آن به صورت زیر است:

$$\alpha_{ij} = \frac{1}{H} \sum_{j=1}^k x_{ij}^k \quad \text{معادله (۱۶)}$$

لذا طبق روابط فوق، با تشکیل نگاره (۱۰) شدت تاثیر عناصر بر یکدیگر به صورت «ماتریس شدت روابط مستقیم» تعیین می‌شود. 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).

نگاره ۱۰: ماتریس شدت روابط مستقیم (\hat{M})

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	جمع
A1	۰.۰۰	۱.۶۷	۴.۲۰	۲.۵۶	۴.۱۲	۳.۱۱	۲۱.۱۲
A2	۳.۶۲	۰.۰۰	۳.۲۶	۲.۶۱	۲.۵۹	۲.۱۷	۲۱.۸۲
A3	۲.۳۷	۲.۲۲	۰.۰۰	۴.۱۶	۵.۲۰	۴.۱۹	۲۲.۶
A4	۲.۱۱	۳.۲۸	۳.۲۷	۰.۰۰	۶.۱۰	۵.۴۱	۲۶.۷۴
A5	۵.۰۲	۳.۲۹	۲.۶۳	۱.۴۷	۰.۰۰	۲.۸۱	۲۴.۰۴
A6	۲.۸۱	۵.۲۴	۴.۰۸	۲.۳۹	۱.۴۰	۰.۰۰	۲۴.۵۲

$$\text{Max} = 26.97$$

$$a = \frac{1}{26.97} = 0.037$$

در این مرحله هر ورودی از ماتریس \hat{M} ، در وارونه‌ی بیشترین مجموع ردیفی از آن ماتریس طبق نگاره (۱۱) ضرب می‌شود ($M = \alpha \times \hat{M}$). این عمل موجب انحراف از روند حاکم بر پاسخ-های موجود نمی‌شود، زیرا آن پاسخ‌ها برای روابط ممکن به صورت مستقیم (بین هر دو عنصر A و B) است و آثار غیرمستقیم عناصر بر یکدیگر کمتر از آثار مستقیم آن‌ها خواهد بود.

نگاره ۱۱: ماتریس شدت نسبی حاکم بر روابط مستقیم (M)

	A1	A2	A3	A4	A5	A6
A1	۰/۰۰	۰/۰۶۲	۰/۱۵۵	۰/۰۹۵	۰/۱۵۲	۰/۱۱۵
A2	۰/۱۳۴	۰/۰۰	۰/۱۲۱	۰/۰۹۷	۰/۰۹۶	۰/۰۸۰
A3	۰/۰۸۸	۰/۰۸۲	۰/۰۰	۰/۱۵۴	۰/۱۹۲	۰/۱۵۵
A4	۰/۰۷۸	۰/۱۲۱	۰/۱۲۱	۰/۰۰	۰/۲۲۶	۰/۲۰۰
A5	۰/۱۸۶	۰/۱۲۲	۰/۰۹۷	۰/۰۵۴	۰/۰۰	۰/۱۰۴
A6	۰/۱۰۴	۰/۱۹۴	۰/۱۵۱	۰/۰۸۸	۰/۰۵۲	۰/۰۰

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

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

$$= \frac{M}{(I - M)} = M(I - M)^{-1} \quad \text{رابطه (۱۷)}$$

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

ماتریس واحد را از ماتریس M کسر نموده و سپس ماتریس حاصل را معکوس می‌نماییم که نتایج در نگاره (۱۲) آورده شده‌است. با استفاده از روابط فوق می‌توان شدت کلیه روابط مستقیم و

غیرمستقیم را محاسبه کرد. بدین ترتیب در مورد ماتریس روابط کلی T خواهیم داشت:

نگاره ۱۲: ماتریس شدت نسبی موجود از روابط مستقیم و غیرمستقیم (ماتریس روابط کلی T)

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	(R)	D	R + D	R - D
A1	۷/۸۹۸-	۶/۷۵۳	-۲/۱۳	۱/۳۲۹	۳/۱۶۹-	۲/۱۰۸	۳/۳۳۸	۵/۸۱۱	۰/۸۶۵	۱/۹۳۹
A2	۰/۳۲۳ -	- ۵/۱۵۹	۰/۶۲۹	۰/۲۴۵	۰/۳۵۶	۳/۵۲۳	۰/۷۴۸	۸/۹۹۷	۷/۵۰۱-	۰/۰۵۱
A3	۳/۵۰۰	۱/۲۹۵	- ۵/۹۳۴	۰/۳۴۱	۰/۷۸۸-	- ۰/۸۰۷	۱/۳۱۸	۴/۵۴۲	۱/۹۰۶-	۳/۷۳۵
A4	۴/۲۱۵	- ۲/۳۹۷	۳/۸۸۳	- ۴/۸۱۳	۲/۲۱۰	- ۱/۲۳۳	۲/۴۹۲	۱/۷۵۰	۳/۲۳۴	۲/۵۸۴
A5	۵/۴۱۷-	۷/۴۷۶	۰/۱۸۶	۲/۵۱۲	- /۰۹۲ ۱۰	۴/۸۰۵	۰/۲۹۱	۱/۱۴۳	۰/۵۶۱-	۲/۹۱۲-
A6	۶/۳۵۵	- ۰/۰۱۲	۰/۶۶۸	- ۰/۲۰۴	۸/۵۱۳	- ۷/۱۸۰	۸/۱۹۲	۱/۹۵۵ ۱۰	۵/۴۲۹	۱/۴۲۱
جمع (D)	۲/۴۷۳	۸/۲۴۹	۳/۲۲۴	- ۰/۷۴۲	۰/۸۵۲	۲/۷۶۳				

ترتیب نفوذ عناصر بر یکدیگر و نیز تحت نفوذ قرار گرفتن آن‌ها توسط سایر عناصر، مشخص کننده ساختار ممکن از سلسله مراتب آن عناصر در بهبود یا حل مساله است. بدین منظور برای دسترسی به ساختار ممکن از روابط مستقیم و غیرمستقیم، ترتیب واقع شدن عناصر از نظر نفوذ بر دیگر عناصر و همچنین ترتیب آن‌ها از نظر تحت نفوذ قرار گرفتن، در نگاره (۱۳) بررسی می‌شود. که روابط مورد استفاده به صورت زیر می‌باشد:

$$r = [r_t]_{n \times 1} = [\sum_{j=1}^n t_{ij}]_{n \times 1}, C = [C_j]_{n \times 1} = [C_j]_{1 \times n} = [\sum_{j=1}^n t_{ij}]_{1 \times n}$$

رابطه (۱۸)

نگاره ۱۳: ماتریس ترتیب نفوذ/تحت نفوذ واقع شدن عناصر بر یکدیگر بر اساس ماتریس

روابط کلی T

ترتیب واقع شدن عناصر (عامل)	براساس بیشترین مجموع ردیفی (R) (اثرگذاری)	ترتیب واقع شدن عناصر (عامل)	براساس بیشترین مجموع ستونی (D) (اثرپذیری)	ترتیب واقع شدن عناصر	بر اساس (R +) (D)	ترتیب واقع شدن عناصر	بر اساس (R -) (D)	نوع عامل
A6	8.192	A2	8.249	A6	5.429	A3	3.735	علت
A1	3.338	A3	3.224	A3	3.234	A3	2.584	علت
A3	2.492	A6	2.763	A1	0.865	A1	1.939	علت
A3	1.368	A1	2.473	A4	0.743	A6	1.421	علت
A3	1.318	A4	1.824	A2	-0.303	A1	0.409	علت
A5	0.291	A3	-0.742	A2	-7.501	A5	-6.602	معلول

نتایج نشان دهنده‌ی این موضوع است که معیار A3 نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه با مقدار $R + D = 5.429$ دارای رتبه (اولویت اول) و عنصر A2 با مقدار $R + D = -7.501$ در رتبه آخر اهمیت قرار دارد. در این بخش تاثیر عوامل اصلی با استفاده از یک مجموعه داده (R - D, R + D) محاسبه شده است. لذا نتایج نشان داد، A1 (عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه)، A4 (ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه) و A6 (ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه) معیارهای تاثیرگذار مثبت (علت) هستند، در حالی که A3 (نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه) معیار تاثیرپذیر منفی (معلول) می‌باشد. به‌علاوه می‌توان مشاهده کرد، معیار A2 (تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه) بی‌اثرترین عامل زمینه‌ای بروز حسابداری خلاق می‌باشد. در ادامه جهت سنجش مضامین، کلیه گزاره‌های شناسایی شده نیز با طی همین فرآیند نسبت به تعیین توابع $[D - R]$ ، $[D + R]$ اقدام شد و نتایج آن در نگاره (۱۴) ارائه شده است.

نگاره ۱۴: زیر معیارهای علی و انباشت شده

C	D	R	D + R	D - R	C	D	R	D + R	D - R
C1	1/02	1/77	2/79	(0/75)	C18	1/51	1/44	2/95	0/08
C2	1/19	1/58	2/77	(0/39)	C19	1/24	1/03	2/27	0/21
C3	1/38	1/87	3/25	(0/49)	C20	1/27	1/48	2/76	(0/21)
C4	1/89	1/58	3/47	(0/34)	C21	1/87	1/51	3/38	0/36
C5	1/73	1/12	2/58	0/61	C22	1/40	1/51	2/90	(0/11)
C6	1/92	1/57	3/49	0/35	C23	1/05	1/10	2/15	(0/05)
C7	1/58	1/27	2/85	0/30	C24	1/23	1/36	2/62	(0/16)
C8	1/76	1/28	3/04	0/48	C25	1/17	1/11	2/28	0/07
C9	1/83	1/14	2/97	0/69	C26	1/63	1/26	2/55	0/37
C10	1/84	1/43	3/27	0/41	C27	1/00	0/77	1/77	0/23
C11	1/21	1/52	2/73	(0/31)	C28	1/02	0/52	1/79	0/5
C12	1/83	1/17	3/00	0/66	C29	1/41	1/46	2/87	(0/05)
C13	1/55	1/08	2/63	0/47	C30	1/12	0/33	1/45	0/79
C14	1/44	1/38	2/82	0/05	C31	1/51	1/40	2/91	0/11
C15	1/77	1/71	3/47	0/06	C32	1/76	1/28	3/04	0/48
C16	1/56	1/69	3/25	(0/13)	C33	1/21	1/52	2/73	(0/31)
C17	1/98	1/22	3/2	0/76	C34	1/92	1/57	3/49	0/35

نتایج نشان می‌دهد، عدم توجه به نیازهای دانش حقوقی مالی برای ارتقاء شناخت تبعات حسابداری خلاقانه (C30) به عنوان شاخص ضعف آموزشی مبنای حسابداری خلاقانه «A5» و دوگانگی وظیفه (C17) به عنوان شاخص نوع مالکیت مبنای حسابداری خلاقانه «A3» و هزینه نمایندگی (C9) را به عنوان شاخص تئوری‌زدگی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه «A2» شناخته می‌شوند و نسبت به دیگر ویژگی‌ها براساس این تحلیل، دارای بیشترین تحریک در بروز حسابداری خلاقانه محسوب می‌شوند. به علاوه، شیوه کمی صرف در اندازه‌گیری و گزارشگری (C1)، تمرکز بر زوائد گسترده در اعداد و ارقام (C2)، ارائه اطلاعات کلی در قالب گزارش (C3) همگی به عنوان عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه «A1»، محرک‌های نهفته‌ای هستند که هسته‌ی اصلی بروز حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌ها می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

۶. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه، اکتشاف و بسط مضامین سازمان دهنده‌ی حسابداری خلاقانه براساس

ارزیابی فرآیند فازی دیمتل می‌باشد. لذا همسو با ماهیت ترکیبی پژوهش، جهت پاسخ به سوال‌های بخش کیفی ابتدا از طریق فرآیند تحلیل مضمون تلاش گردید تا ابعاد الگو در قالب چارچوب نظری ارائه گردد. سپس جهت پاسخ به سوال بخش کمی پژوهش مبنی برای تعیین تأثیرگذارترین بعد حسابداری خلاقانه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه، از فرآیند تحلیل فازی دیمتل بهره برده شد. براساس توابع ماتریسی فازی دیمتل مشخص گردید، سه محور عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه؛ ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه و ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه محرک‌ترین عوامل بروز حسابداری خلاقانه‌ی شرکت‌های بازار سرمایه تلقی می‌شوند. مولفه‌ی عینیت‌گرایی ذاتی مبنای حسابداری خلاقانه اشاره به این موضوع دارد که تحریف اطلاعات مالی، ذاتاً در ماهیت شیوه‌های کلاسیک حسابداری قرار می‌گیرد، چراکه اندازه‌گیری اطلاعات در قواعد استانداردهای مالی می‌تواند، جنبه‌های کیفی افشاء اطلاعات و رویه‌های حسابداری افشاء نماید و با تمرکز بر زوائد گزارشگری، صرفاً جنبه‌هایی از عملکردهای مالی شرکت‌ها را به ذینفعان انعکاس دهد که قابل اندازه‌گیری هستند. چنین فرآیندی ارزش‌های اطلاعاتی را می‌تواند برای ذینفعان کاهش دهد و به ادراک تک‌بعدی آنان از افشاء اطلاعات مطابق با آنچه شرکت‌ها به آنان انعکاس می‌نماید، منجر گردد. از طرف دیگر، ضعف کنترل داخلی مبنای حسابداری خلاقانه، محور دیگری از تحریف اطلاعات مالی تلقی می‌شود که اشاره به انتصاب‌های فرمایشی نظارت‌های داخلی در ساختار مالی شرکت‌ها دارد که به عدم استقلال ارکان کنترل داخلی می‌تواند منجر شود و مانع از ارزیابی دقیق ریسک شرکت و کارکردهای مستقل کمیته حسابرسی داخلی گردد. همچنین معمولاً در صورت وجود ضعف کنترل‌های داخلی، سیطره‌ی نفوذ مدیرعامل بر تصمیم‌های حسابرسان داخلی جهت اعمال کنترل‌های نظارتی افزایش می‌یابد و این موضوع افزایش دستکاری در صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. در نهایت مشخص گردید، ضعف آینده‌نگری مبنای حسابداری خلاقانه، محرک نهایی و عامل مهم در بروز تحریف‌های مالی شرکت‌ها می‌تواند تلقی گردد. در تحلیل این نتیجه باید بیان شود، 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 افشاء 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 افشاء 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 مسکنی کوتاه‌مدت عمل نماید و نتواند از مکانیزم‌های هنجاری و اثرگذار در این حوزه برخوردار باشد. لذا طبق نتیجه‌ی حاضر ضعف آینده‌نگری می‌تواند زمینه‌ی بروز حسابداری خلاقانه را بیشتر کند، زیرا این حوزه از رویه حسابداری از فلسفه‌ی کافی و با پشتوانه‌ی 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^۵ (۲۰۲۲)؛ الوجودی و ارین^{۲۰} (۲۰۲۱) و گوپتا و کومار^۹ (۲۰۲۰) که تأیید کننده‌ی ابعاد شناسایی شده‌ی این مطالعه می‌باشد.

پیشنهاد‌های کاربردی

باتوجه به اهمیت انتخاب محور عینیت‌گرایی ذاتی به عنوان یکی از مبنای مؤثر در بروز حسابداری خلاقانه، به سیاست‌گذاران حرفه حسابداری و متولیان امر آموزش حسابداری توصیه می‌شود، با تقویت جنبه‌های معرفت‌شناسانه‌ی دانش حسابداری به عنوان 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 سایه‌ی ارزش‌های اجتماعی می‌تواند در برنامه‌ریزی‌های آموزشی مؤثر باشد و تاحد مهمی از بروز حسابداری خلاقانه در آینده جلوگیری نماید. علاوه براین باتوجه به اهمیت ضعف کنترل داخلی در بروز حسابداری خلاقانه، به سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان 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 از طریق اثربخشی کنترل داخلی در درون ساختار شرکت‌ها وضع نمایند و بدین ترتیب، در راستای حفاظت از منافع سهامداران گام بردارند. در نهایت به تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری نیز پیشنهاد می‌شود که با وضع استانداردهای حسابداری سخت‌گیرانه‌تر، زمینه‌های رفتار فرصت‌طلبانه مدیران در بکارگیری رویه‌های حسابداری خلاقانه که عمدتاً ناشی از انعطاف‌پذیری استانداردهای حسابداری در آینده می‌باشد، را محدود نمایند. زیرا تحولات تجاری و ظهور بحران‌های مالی باعث می‌شود تا الزاماً استانداردهای حسابداری نتواند پاسخگویی افشاء اطلاعات قابل اتکاء حسابداری باشد و این مسئله احتمال ایجاد تنش در بازارهای مالی را افزایش خواهد داد.

محدودیت‌ها و پیشنهادهای آتی

همچون هر پژوهش دیگری، این مطالعه به دلیل ترکیبی بودن فرآیند جمع‌آوری داده‌ها می‌تواند با محدودیت‌های در انجامش مواجه باشد. لذا محدودیت‌های دارای اهمیت به ترتیب زیر به همراه موضوع پیشنهادی برای حل آن ارائه شده است:

از آنجاییکه این مطالعه از طریق یک فرآیند روش شناسی کیفی در فاز اول نسبت به شناسایی ابعاد مطالعه اقدام نمود، این احتمال وجود دارد که جنبه‌هایی از حسابداری خلاقانه وجود داشته باشد که در این مطالعه پوشش داده نشده است، لذا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود تا در آینده نسبت به پدیدارشناسی حسابداری خلاقانه اقدام نمایند و با تمرکز بر روی یک صنعت، نسبت به تعیین اولویت‌های متمرکز این موضوع در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام گردد. لذا موضوع پیشنهادی برای پژوهش‌های آینده عبارتست از:

❖ پدیدار شناسی حسابداری خلاقانه در راستای توسعه‌ی کیفیت گزارشگری مالی از طرف دیگر با توجه به دغدغه‌ی پایداری در بازار سرمایه، می‌توان موضوع حسابداری خلاقانه را در پیوند با کارکردهای پایداری گزارشگری مالی از طریق تحلیل بازنمایی سیستمی یا تحلیل‌های فازی دوگانه مورد کنکاش قرار داد. زیرا یکی از محدودیت‌های این مطالعه، استفاده از فرآیندهای ماتریسی یک طرفه‌ای بود که الزاماً قابلیت مقایسه‌ی همزمان مولفه‌های دو متغیر پژوهش را نداشتند. لذا موضوع پیشنهادی برای پژوهش‌های آتی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

❖ ارزیابی سیستماتیک حسابداری خلاقانه و نقش آن در پیامدهای پایداری گزارشگری

تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

از کلیه افرادی که در این پژوهش ما را یاری رسانند، نهایت تقدیر و تشکر را داریم.

یادداشت‌ها

1. Ndegwa
2. Goto & Yamamoto
3. Vollmer
4. Rahman et al.
5. Abed et al.
6. Marilena & Corina
7. Akpanuko and Umoren
8. Adámiková & Čorejová
9. Gupta and Kumar
10. Supriya & Vidhi
11. Amat & Gowthorpe
12. Cernusca et al.
13. Ndebugri and Senzu
14. SUSMUŞ & DEMİRHAN
15. Balaciu et al.
16. Qatawneh & Alqtish
17. Oyedokun
18. Blazek et al.
19. Ustinova et al.
20. Olojede & Erin
21. FRCN 2011
22. Association of National Accountants of Nigeria
23. Henwood & Pigeon
24. The Importance of Fit Context goals
25. Sensitivity to the Facts Under Study
26. Differentiating Power
27. Knowledge of the Research Field
28. Descriptive Interpretation
29. Gupta et al
30. Dinçer et al
31. Chandra and Kumar
32. Jonsen and Jehn
33. Data Source Triangulation
34. Investigator Triangulation.
35. Method Triangulation
36. Theory Triangulation
37. Attride-Stirling
38. Luthra et al.
39. defuzzification
40. Crisp
41. Lin et al

منابع

الف. فارسی

- احمدی، فضل‌اله، نصیریانی، خدیجه، اباذری، پروانه. (۱۳۸۷). تکنیک دلفی: ابزاری در تحقیق. *مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی*، ۸(۱)، ۱۷۵-۱۸۵.
- چهارده‌چریکی، معصومه، بولو، قاسم، رئیسی‌وانانی، ایمان، باباجانی، جعفر، تقوی‌فرد، محمدتقی. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های حسابداری خلاقانه با استفاده از تکنیک فرآیند تحلیل شبکه‌ای، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۱)، ۲۱-۴۰.
- حاجیه، زهره، شبانی، حبیب. (۱۳۹۱). تفکر خلاق و انتقادی در حسابداری اسلامی، *حسابداری و*

منافع اجتماعی، ۲(۲)، ۷۵-۵۹.

حمیدیان، نرگس. (۱۴۰۱). تاثیر هم‌حرکتی سود بر احتمال دستکاری سود با در نظر گرفتن رقابت

بازار محصول، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۴(۲)، ۸۴-۶۹.

قشقایی، علی، 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)، ۱۱۳-۱۰۰.

مشکی‌میاوقی، مهدی، خردیار، سینا، حسن‌زاده، نغمه. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین استراتژی

راهبری هزینه، رقابت بازار و مدیریت سودهای واقعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

اوراق بهادار تهران، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۱)، ۲۴۳-۲۱۸.

نمازی، نویدرضا، صالحی، تابنده. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی روش‌های یادگیری فعال در

آموزش حسابداری با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی (Fuzzy AHP).

حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۳): ۷۰-۴۵.

ب. انگلیسی

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., Nasiriani, Kh., Abazari, P. (2008). Delphi technique: a tool in research. *Iranian Journal of Education in Medical Sciences*, 8(1), 175-185 (In Persian)

Akpanuko, E.E. and 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>

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>

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.
- Blazek, R., Durana, P. and Michulek, J. (2023). Renaissance of Creative Accounting Due to the Pandemic: New Patterns Explored by Correspondence Analysis, *Stats*, 6(1): 411-430. <https://doi.org/10.3390/stats6010025>
- 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). Glaser, B. G. (1992). *Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
- Chahrdahcheriki, M., Blue, G., Raeisi Vanani, I., Babajani, J., & Taghavifard, M. T. (2022). Identifying and Ranking creative accounting Indicators Using Analytic Network Process. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(1), 21-40. (In Persian)
- Chandra, D. and Kumar, D. (2020). Prioritizing the vaccine supply chain issues of developing countries using an integrated ISM-fuzzy ANP framework, *Journal of Modelling in Management*, 15(1): 112-165. <https://doi.org/10.1108/JM2-08-2018-0111>
- Dinçer, H., Bozaykut-Buk, T., Emir, Ş., Yuksel, S. and Ashill, N. (2020). Using the fuzzy multicriteria decision making approach to evaluate brand equity: a study of privatized firms, *Journal of Product & Brand Management*, 29(3): 335-354. <https://doi.org/10.1108/JPBM-09-2018-2037>
- Gashqai, A. & Biglar, K. (2020). The place of creative accounting among Iranian auditors With an emphasis on ethics and professional behavior. *Journal of Accounting and Management Vision*, 2(20), 100-113. (In Persian)
- 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): 19-35.
- 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.
- Gupta, N., Vrat, P. and Ojha, R. (2022). Prioritizing enablers for service quality in healthcare sector – a DEMATEL approach, *Journal of Health Organization and Management*, 36(5): 633-649.
- Hajiha, Z., & Shabani, H. (2012). Creative and critical thinking in Islamic accounting. *Journal of Accounting and Social Interests*, 2(2), 59-75. (In

- Persian)
- Hamidian, N. (2023). The effect of earnings co-movement on the probability of earnings manipulation: by considering product market competition. *Journal of Accounting Advances*, 14(2), 69-84. (In Persian)
- Henwood, K. L. & Pigeon, N, R. (1992). Qualitative research and psychological theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(1): 97-112.
- Jonsen, K. and Jehn, K.A. (2009). Using triangulation to validate themes in qualitative studies, *Qualitative Research in Organizations and Management*, 4(2): 123-150.
- Lin, K, P., Wen, W., Chou, Ch., Jen, Ch, H., Hung, K, Ch. (2011). Applying fuzzy GERT with approximate fuzzy arithmetic based on the weakest t-norm operations to evaluate repairable reliability, *Applied Mathematical Modelling*, 35(11): 5314-5325
- 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.
- Marilena, Z., Corina, I. (2012). Embellishment of Financial Statements through Creative Accounting Policies and Options, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62(1): 46-69.
- MeshkiMiavagii, M., Kheradyar, S., & Hasanzadeh, N. (2018). A study on the relationship between Cost leadership strategy, Market Competition, and earnings management in the Tehran Stock Exchange (TSE). *Journal of Accounting Advances*, 10(1), 218-243. (In Persian)
- Namazi, N. R., & Salehi, T. (2022). Identify and Ranking Active Learning Methods in Accounting Education Using the Fuzzy Analysis Hierarchy Process. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(3), 45-70. (In Persian)
- Ndebugri, H. and Senzu, E, T. (2017). Analyzing the critical effects of creative accounting practices in the corporate sector of Ghana, *Munich Personal RePEc Archive (MPRA)*, 81(2): 113-132.
- Ndegwa, J. N. (2023). Do markets react to corporate governance reforms? Evidence from a developing economy, *Corporate Governance*, 23(2): 422-439.
- 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
- Oyedokun, G, E. (2018). Any Justification for Creative Accounting: Where Are Fraud, Examiners?, <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3272415>

- Rahman, M, Sh., Hasan, J., Hossain Khan, Sh., Jahan, I. (2023). Antecedents and effect of creative accounting practices on organizational outcomes: Evidence from Bangladesh, *Heliyon*, 9(2): 75-92.
- Rajput, S. and Singh, S.P. (2019). Identifying Industry 4.0 IoT enablers by integrated PCA-ISM-DEMATEL approach, *Management Decision*, 57(8): 1784-1817.
- 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>
- 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., DEMİRHAN, D. (2020). Creative Accounting: A Brief History and Conceptual Framework, *AKADEMİK BAKIŞ DERGİSİ*, 2(3): 1-20.
- Tanaka, W., Iwasaki, M. (2023). Homogeneity and Heterogeneity in How Institutional Investors Perceive Corporate and Securities Regulations, *European Business Organization Law Review*, 2(2): 163-189. <https://doi.org/10.1007/s40804-022-00260-4>
- 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.
- Vollmer, H. (2023). Accounting theory, ethnography, and the silence of the social, *Qualitative Research in Accounting & Management*, <https://doi.org/10.1108/QRAM-09-2022-0145>