

The Contextual Practice Framework of Positive Creative Accounting: A Grounded Theory Approach

1. Mohammad Zalnezhad[✉]: Department of Accounting, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran

2. Rasool Abdi^{✉*}: Department of Accounting, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran. Email: abdi57@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. Nader Rezaei[✉]: Department of Accounting, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran

4. Ali Jafari[✉]: Department of Accounting, Bon.C., Islamic Azad University, Bonab, Iran

Article history



Received: 21 February 2026

Revised: 11 July 2026

Accepted: 18 July 2026

Initial Publish: 25 August 2026

Final Publish: 22 December 2027

Abstract:

This study aimed to develop a positive creative accounting model that reflects the environmental characteristics, institutional requirements, and prevailing conditions of the national financial reporting system. This applied study adopted a qualitative, exploratory design grounded in the interpretive paradigm. A multifaceted grounded theory methodology and the systematic approach of Strauss and Corbin were employed to construct the proposed model. The participants consisted of 14 university professors, scholars, and experts with academic and professional experience in accounting and financial reporting. They were recruited during the first half of 2025 through purposive and snowball sampling. Data were collected through in-depth, semi-structured interviews, and sampling continued until theoretical saturation was achieved. The interview data were analyzed through open, axial, selective, and process coding. Trustworthiness was enhanced through prolonged interviews, participant confirmation of the researchers' interpretations, audio recording and repeated examination of the interviews, parallel coding, and intercoder agreement assessment. The overall agreement between the coders was approximately 91%, indicating acceptable dependability of the coding process. The qualitative analysis generated six main dimensions and 16 core components. The central phenomenon comprised "informational value creation" and "responsible forward-looking reporting." The causal conditions included evolving environmental requirements, limitations of conventional financial reporting frameworks, interpretive capacities of accounting standards, and the need to reduce information asymmetry. Strong corporate governance and internal controls, together with the technical and professional capabilities of financial teams, were identified as contextual conditions. Innovation-enhancing factors in financial reporting and barriers to responsible creativity constituted the intervening conditions. The principal strategies were the development of financial report content and the transformation of the financial reporting process. The anticipated consequences included deeper financial transparency, stronger accounting accountability, facilitation of long-term financial value creation, and improved financial decision-making quality. Positive creative accounting can redirect the flexibility and professional judgment embedded in accounting standards from potentially biased representation toward the responsible enhancement of the informational value of financial reports. Its effective implementation requires robust corporate governance, professional competence, appropriate internal controls, and redesigned reporting processes. The proposed framework provides a conceptual foundation for professional policymaking, financial reporting reform, and the improvement of transparency and stakeholder decision-making effectiveness.

Keywords: Creative accounting; positive accounting; informational value creation; responsible forward-looking reporting; financial reporting; grounded theory.

Citation: Zalnezhad, M., Abdi, R., Rezaei, N., & Jafari, A. (2027). The Contextual Practice Framework of Positive Creative Accounting: A Grounded Theory Approach. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 5(5), 1-24.



Copyright: © 2027 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract**Introduction**

Financial reporting constitutes a central communication mechanism through which economic entities transmit information about their financial position, performance, risks, and future prospects to investors, creditors, regulators, and other stakeholders. The usefulness of this information depends not only on its technical compliance with accounting standards but also on its relevance, faithful representation, comparability, understandability, and capacity to explain the economic substance of organizational activities. Nevertheless, preparing financial statements is not a purely mechanical process. Recognition, measurement, presentation, and disclosure frequently require professional judgment, estimation, interpretation, and selection among alternative accounting policies. These discretionary areas create a delicate boundary between legitimate professional flexibility and the deliberate alteration of financial representation. Creative accounting emerges within this boundary and encompasses various practices through which managers and accounting professionals use the flexibility embedded in accounting frameworks to influence the form, timing, classification, or interpretation of reported information. Conceptual analyses characterize creative accounting as a multidimensional phenomenon shaped by accounting regulations, managerial incentives, organizational conditions, market pressures, professional judgment, and the broader institutional environment (Kamau & Murori, 2024; Susmuş & Demirhan, 2020). Much of the existing literature has approached creative accounting negatively because of its association with earnings management, financial statement window dressing, opportunistic estimation, income smoothing, and the strategic exploitation of regulatory gaps. Such practices may reduce the credibility and reliability of accounting reports, obscure economic difficulties, and weaken users' confidence in financial statements (Akpanuko & Umoren, 2018; Hashem & Saleh Mahdi, 2024; Mardan, 2025). They may also interfere with the timely identification of financial distress and corporate bankruptcy by presenting an artificially favorable picture of a company's financial condition (Pourghaffar & Eghbal Mazraeh, 2025). Furthermore, the exploitation of accounting flexibility without appropriate ethical and governance safeguards may facilitate financial misconduct and create conditions in which technically permissible choices serve outcomes inconsistent with the economic substance of transactions (Gupta & Kumar, 2020). However, equating all forms of accounting creativity with fraud or deception provides an incomplete understanding of the phenomenon. Contemporary business models, intangible resources, technological developments, complex contracts, and growing stakeholder expectations cannot always be adequately represented through rigid, historically oriented reporting procedures. Accounting standards necessarily contain interpretive space because they cannot prescribe a predetermined solution for every transaction and organizational condition. Therefore, professional creativity may also be used constructively to improve the explanatory value of reports, integrate financial and nonfinancial information, clarify assumptions, and provide a more meaningful representation of value creation. Research on creativity in accountants' task performance indicates that professional background, organizational environment, and feedback mechanisms can encourage innovative responses to complex accounting problems (Birkey & Hausserman, 2019). From this perspective, the fundamental issue is not whether creativity exists in accounting but whether it is directed toward opportunistic representation or responsible informational enhancement. Internal organizational motives, performance pressures, compensation arrangements, managerial interests, tax considerations, and debt-contract requirements can influence the direction in which accounting discretion is used (Asmara & Siska, 2025; Saleh et al., 2021). Corporate governance, audit committees, internal controls, ethical values, and professional competence are therefore essential for distinguishing responsible creativity from

manipulative reporting. Effective governance mechanisms can constrain undesirable creative accounting practices and redirect managerial discretion toward transparent and accountable reporting (Olojede & Erin, 2021). Evidence also suggests that good corporate governance and managerial ownership may modify the relationship between creative accounting and corporate value (Setijaningsih, 2025). In the Iranian professional environment, competence, integrity, objectivity, and auditor independence have similarly been recognized as factors capable of limiting inappropriate creative accounting practices (Qashqai & Bigler, 2019). In addition, the detection and evaluation of creative accounting require more than the mechanical identification of unusual figures. Analytical review, assessment of accruals, examination of changes in accounting estimates, evaluation of disclosure consistency, and expert interpretation are necessary to determine whether a reporting choice reflects legitimate economic judgment or opportunistic intervention (Adámiková & Čorejová, 2021; Ustinova et al., 2022). Previous research has identified a range of financial, governance, managerial, and auditing indicators associated with creative accounting, but these indicators do not fully explain how accounting flexibility can be responsibly employed to create informational value (Chahardeh-Cheriki et al., 2022). Systematic reviews also reveal that the determinants of creative accounting are dispersed across individual, organizational, regulatory, and environmental levels, while an integrated theoretical framework for explaining their interactions remains underdeveloped (Abed et al., 2022). Moreover, accounting increasingly functions as a system for producing, evaluating, and communicating knowledge among multiple stakeholders rather than merely recording historical transactions (Senn et al., 2022). Accordingly, a positive approach to creative accounting may be conceptualized as the responsible, transparent, and professionally defensible use of accounting judgment to overcome the informational limitations of conventional reporting. Because this concept remains theoretically underdeveloped, an exploratory grounded theory approach is appropriate for deriving its components from professional experience and contextual realities. Grounded theory has also demonstrated its usefulness in identifying causal, contextual, intervening, strategic, and consequential elements of context-dependent value-creation processes (Kalalian-Moghadam et al., 2020). Therefore, this study aimed to develop a contextual practice framework of positive creative accounting and to identify its causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, central phenomenon, strategies, and consequences within the Iranian financial reporting environment.

Materials and Methods

This study employed an applied, qualitative, and exploratory design grounded in the interpretive paradigm. Its logic of inquiry was inductive because the conceptual framework was developed from participants' professional experiences and interpretations rather than tested against predetermined hypotheses. A multifaceted grounded theory methodology was adopted, and data analysis followed the systematic paradigm model involving causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, a central phenomenon, action–interaction strategies, and consequences. The participants consisted of 14 university professors, accounting scholars, and professionals with substantial academic or executive experience in accounting, auditing, and financial reporting. Participants were selected during the first half of 2025 through a combination of purposive and snowball sampling. Initially, experts who possessed recognized knowledge and experience directly related to the research topic were deliberately invited. Subsequently, additional qualified participants were introduced by the initial interviewees. Sampling and data collection continued until theoretical saturation was achieved and further interviews no longer generated substantively new concepts. Data were gathered through in-depth, semi-structured interviews lasting approximately 30 to 60 minutes. Before each interview, participants received a brief explanation of the study objectives and

major questions. The flexible interview format allowed the researchers to pursue emerging issues while maintaining consistency with the research questions. Interviews were recorded, transcribed, reviewed, and analyzed through open, focused, axial, selective, and process coding. During open coding, meaningful statements were identified and assigned initial conceptual labels. Similar and overlapping codes were then compared, condensed, and organized into higher-order categories. Axial coding was used to establish relationships among the categories, while selective coding integrated them around the central phenomenon. In the process-coding stage, the categories were organized into a coherent paradigmatic framework. Trustworthiness was enhanced through prolonged engagement with participants, clarification of the researchers' interpretations during interviews, repeated examination of recorded data, parallel coding by two researchers, and recoding of a sample of interviews by an independent researcher familiar with qualitative methodology. The overall intercoder agreement was approximately 91%, indicating acceptable dependability and consistency of the analytical procedure.

Findings

The data analysis resulted in the identification of six principal dimensions and 16 core components forming the contextual framework of positive creative accounting. The causal conditions comprised four components: evolving environmental requirements, limitations of conventional financial reporting frameworks, interpretive capacities of accounting standards, and the need to reduce information asymmetry. Evolving environmental requirements included increasing investor expectations, intensified competition in capital markets, the influence of emerging technologies, and expanding legal and regulatory obligations. The limitations of conventional reporting frameworks involved the inadequacy of current standards in addressing some contemporary transactions, excessive emphasis on historical quantitative items, separation between traditional and integrated reporting, and the shortage of practical guidance for complex reporting situations. Interpretive capacities included the right to select accounting policies, areas requiring professional judgment, continuing development of reporting concepts, and the dynamic nature of accounting knowledge. The need to reduce information asymmetry encompassed gaps in annual report content, the requirement to explain value-creation processes, growing demand for risk disclosure, and the necessity of presenting a more realistic economic picture.

The contextual conditions consisted of strong corporate governance and internal controls, together with the technical and professional capabilities of the financial team. Corporate governance was reflected in audit committee oversight, institutionalized ethical values, effective internal control systems, and transparent related-party relationships. Technical and professional capabilities included access to integrated software, management accounting expertise, continuous professional development, and secure information-technology infrastructure. The intervening conditions included factors enhancing innovation in financial reporting and factors constraining responsible creativity. Management support, quality-based reward systems, interpretive guidance issued by professional institutions, and positive competitive pressure encouraged reporting innovation, whereas excessive conservatism, considerable implementation costs, concerns over confidential information, and uncertainty regarding regulators' positions restricted responsible creativity.

The central phenomenon consisted of informational value creation and responsible forward-looking reporting. Informational value creation involved the responsible exercise of accounting choices, development of innovative measurement procedures, and integration of financial and nonfinancial information. Responsible forward-looking reporting included presenting a balanced view of future conditions, supporting economic decision-making, and transparently disclosing financial estimates. Two principal strategies were identified: developing financial report content and transforming the

financial reporting process. Content-development strategies included constructing a coherent financial narrative, designing key performance indicators, disclosing earnings quality and sustainability, presenting sensitivity analyses, and combining historical and qualitative information. Process-transformation strategies included establishing multidisciplinary working groups, strengthening supplementary internal controls, creating cycles for receiving users' feedback, applying data-visualization techniques, and seeking advisory opinions from auditors. The identified consequences were deeper financial transparency, stronger accounting accountability, facilitation of long-term financial value creation, and improved financial decision-making. These consequences were manifested through more understandable financial statements, higher-quality disclosure, stronger independent auditing, reduced information gaps, increased managerial accountability, fairer policy selection, greater capital-market trust, better resource allocation, enhanced organizational stability, improved assessment of earnings quality, and more efficient capital allocation.

Discussion and Conclusion

The findings demonstrate that positive creative accounting should not be interpreted as an isolated accounting technique or an unrestricted managerial privilege. Rather, it constitutes a context-dependent reporting process formed through the interaction of environmental pressures, regulatory limitations, professional capabilities, governance structures, organizational incentives, and stakeholder information needs. The causal conditions indicate that positive creative accounting emerges partly because conventional financial reporting does not always capture the complexity, uncertainty, and value drivers of contemporary organizations. Historical figures remain necessary, but they may be insufficient for users seeking to understand intangible resources, strategic risks, sustainability, and future performance. Consequently, responsible creativity can supplement conventional reporting by improving interpretation without altering the economic substance of organizational events.

The contextual and intervening conditions clarify why identical accounting flexibility may generate different outcomes across organizations. Where governance is weak, ethical standards are poorly institutionalized, and short-term performance incentives dominate decision-making, accounting discretion may be used opportunistically. By contrast, effective audit committees, competent financial teams, secure technologies, transparent internal controls, and explicit quality-oriented incentives can redirect discretion toward informational improvement. Accordingly, the distinction between positive and negative creative accounting does not depend solely on whether a reporting method is technically permitted. It also depends on its purpose, transparency, consistency with economic reality, professional defensibility, and consequences for stakeholders.

The central phenomenon identified in the study redefines accounting creativity around informational value creation and responsible forward-looking reporting. In this interpretation, creativity is positive when it helps users understand how value is produced, which assumptions influence estimates, what uncertainties affect future results, and how financial and nonfinancial factors interact. The proposed strategies translate this conceptual orientation into practical reporting actions. Developing coherent narratives, meaningful performance indicators, sensitivity analyses, and integrated information can increase the explanatory capacity of reports. Multidisciplinary collaboration, user feedback, additional controls, auditor consultation, and data visualization can simultaneously improve innovation and maintain accountability.

The consequences show that responsible creative accounting may strengthen rather than weaken financial reporting. When professionally governed, it can enhance transparency, reinforce accountability, support long-term value creation, and

improve financial decisions. Nevertheless, these outcomes are not automatic. They depend on maintaining a clear boundary between legitimate innovation and opportunistic manipulation. The framework therefore provides a theoretical basis for evaluating accounting creativity according to its institutional context, implementation process, and informational consequences. In conclusion, positive creative accounting represents the responsible use of professional judgment and reporting flexibility to improve the relevance, explanatory power, and decision usefulness of financial information. The developed framework offers an integrated model through which organizations, regulators, auditors, and professional bodies can promote innovation in financial reporting while preserving faithful representation, ethical responsibility, and stakeholder trust.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

چارچوب رویه‌های زمینه‌ای حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا: رویکرد نظریه داده‌بنیاد

تاریخچه مقاله

تاریخ دریافت: ۲ اسفند ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۲۰ تیر ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۲۷ تیر ۱۴۰۵

تاریخ چاپ اولیه: ۳ شهریور ۱۴۰۵

تاریخ چاپ نهایی: ۱ دی ۱۴۰۶

۱. محمد زال نژاد ^{ID}: گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران

۲. رسول عبدی ^{ID}*: گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. ایمیل: abdi57@iau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. نادر رضائی ^{ID}: گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران

۴. علی جعفری ^{ID}: گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران

چکیده

پژوهش حاضر با هدف طراحی الگوی حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا متناسب با ویژگی‌های محیطی، الزامات نهادی و شرایط حاکم بر نظام گزارشگری مالی کشور انجام شد. این پژوهش از نظر هدف کاربردی، از نظر رویکرد کیفی و اکتشافی و از لحاظ فلسفی مبتنی بر پارادایم تفسیری بود. برای تدوین الگو از روش نظریه داده‌بنیاد چندوجهی و رهیافت نظام‌مند اشتراوس و کوربین استفاده شد. مشارکت‌کنندگان شامل ۱۴ نفر از استادان دانشگاه، صاحب‌نظران و خبرگان دارای تجربه علمی و حرفه‌ای در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی بودند که در نیمه نخست سال ۲۰۲۵ با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی انتخاب شدند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق و نیمه‌ساختاریافته گردآوری شد و نمونه‌گیری تا دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت. تحلیل داده‌ها با اجرای مراحل کدگذاری باز، محوری، گزینشی و فرایندی انجام شد. برای تأمین اعتبار یافته‌ها از بازبینی برداشت‌های پژوهشگر توسط مشارکت‌کنندگان، ضبط و بررسی مصاحبه‌ها، کدگذاری موازی و محاسبه توافق میان کدگذاران استفاده شد؛ میزان توافق کلی کدگذاران نیز حدود ۹۱ درصد گزارش شد. تحلیل داده‌ها به استخراج شش بعد اصلی و ۱۶ مؤلفه محوری منجر شد. پدیده محوری الگو شامل «ارزش‌آفرینی اطلاعاتی» و «گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه» بود. شرایط علی از الزامات محیطی متحول، محدودیت چارچوب‌های متعارف گزارشگری مالی، ظرفیت‌های تفسیری استانداردهای حسابداری و ضرورت کاهش عدم تقارن اطلاعاتی تشکیل شد. استحکام حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی و نیز توانمندی‌های فنی و حرفه‌ای تیم مالی به‌عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شدند. عوامل تقویت‌کننده نوآوری در گزارشگری مالی و عوامل بازدارنده خلاقیت مسئولانه، شرایط مداخله‌گر الگو را شکل دادند. توسعه محتوای گزارش مالی و تحول فرایند گزارشگری مالی نیز راهبردهای اصلی بودند. پیامدهای اجرای الگو شامل تعمیق شفافیت مالی، تحکیم مسئولیت‌پذیری حسابداری، تسهیل خلق ارزش مالی بلندمدت و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری مالی بود. حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا می‌تواند انعطاف و قضاوت حرفه‌ای موجود در استانداردهای حسابداری را از ابزاری برای بازنمایی جهت‌دار اطلاعات، به ظرفیتی مسئولانه برای افزایش ارزش اطلاعاتی گزارش‌ها تبدیل کند. تحقق این رویکرد مستلزم حاکمیت شرکتی اثربخش، توانمندی تخصصی، کنترل‌های داخلی مناسب و توسعه فرایندهای گزارشگری است. الگوی ارائه‌شده می‌تواند مبنایی برای سیاست‌گذاری حرفه‌ای، بازطراحی گزارشگری مالی و ارتقای شفافیت و کارایی تصمیم‌گیری ذی‌نفعان فراهم سازد.

کلیدواژه‌ها: حسابداری خلاقانه؛ حسابداری مثبت‌گرا؛ ارزش‌آفرینی اطلاعاتی؛ گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه؛ گزارشگری مالی؛ نظریه داده‌بنیاد.

شیوه استناددهی: زال نژاد، محمد، عبدی، رسول، رضائی، نادر، و جعفری، علی. (۱۴۰۶). چارچوب رویه‌های زمینه‌ای حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا: رویکرد نظریه داده‌بنیاد. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۵(۵)، ۲۴-۱.



گزارشگری مالی یکی از مهم‌ترین سازوکارهای ارتباطی میان واحدهای اقتصادی و گروه‌های مختلف ذی‌نفع است و کیفیت آن می‌تواند بر ارزیابی عملکرد، تخصیص منابع، تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و نهادهای ناظر اثر مستقیم بگذارد. اطلاعات حسابداری زمانی می‌تواند نقش اقتصادی و اجتماعی خود را به‌درستی ایفا کند که افزون بر قابلیت اتکا، از مربوط بودن، مقایسه‌پذیری، فهم‌پذیری و ظرفیت تبیین واقعیت‌های پیچیده فعالیت‌های اقتصادی برخوردار باشد. باین‌حال، تهیه صورت‌های مالی صرفاً یک فرایند مکانیکی مبتنی بر ثبت رویدادها نیست، بلکه در بسیاری از مراحل آن از قضاوت حرفه‌ای، برآورد، انتخاب رویه و تفسیر استانداردها استفاده می‌شود. همین ویژگی سبب شده است که مرز میان انعطاف مشروع در کاربرد استانداردهای حسابداری و مداخله هدفمند در بازنمایی وضعیت مالی، همواره یکی از موضوعات مناقشه‌برانگیز حسابداری باشد. حسابداری خلاقانه در چنین بستری شکل می‌گیرد و به مجموعه اقداماتی اشاره دارد که طی آن مدیران و حسابداران از ظرفیت‌های انتخاب، تفسیر و برآورد موجود در نظام گزارشگری برای ایجاد تغییر در نحوه ارائه اطلاعات مالی استفاده می‌کنند. مرور مفهومی این حوزه نشان می‌دهد که حسابداری خلاقانه پدیده‌ای چندبعدی است و نمی‌توان آن را صرفاً به یک تکنیک یا رفتار منفرد تقلیل داد؛ زیرا انگیزه‌های مدیریتی، ساختارهای سازمانی، محدودیت‌های استاندارد، فشارهای بازار و ویژگی‌های محیط نهادی در شکل‌گیری آن نقش دارند (Kamau & Murori, 2024; Susmuş & Demirhan, 2020).

در برداشت سنتی، حسابداری خلاقانه اغلب با دستکاری سود، آرایش صورت‌های مالی، انتقال زمانی درآمدها و هزینه‌ها، تغییر برآوردهای حسابداری و استفاده فرصت‌طلبانه از خلأهای مقرراتی پیوند خورده است. چنین برداشتی تا حد زیادی تحت تأثیر تجربه رسوایی‌های مالی و کاهش اعتماد عمومی به گزارش‌های حسابداری شکل گرفته و موجب شده است این مفهوم عموماً واجد معنایی منفی باشد. بررسی ادبیات گسترده این حوزه نیز نشان می‌دهد که بخش زیادی از مطالعات، حسابداری خلاقانه را از منظر انگیزه‌های فرصت‌طلبانه مدیران و پیامدهای آن برای اعتبار گزارش‌های مالی بررسی کرده‌اند (Supriya & Vidhi, 2018). در این چارچوب، مدیران ممکن است از اختیارات موجود در استانداردها برای هموارسازی سود، تحقق اهداف قراردادی، کاهش فشارهای مالیاتی، بهبود ظاهری نسبت‌های مالی، دستیابی به پاداش یا تأثیرگذاری بر برداشت سرمایه‌گذاران استفاده کنند. نتیجه چنین اقداماتی می‌تواند فاصله گرفتن محتوای گزارش‌ها از واقعیت اقتصادی و کاهش قابلیت اعتماد استفاده‌کنندگان به اطلاعات منتشرشده باشد. شواهد پیشین نیز نشان داده‌اند که کاربرد نامناسب رویه‌های خلاقانه می‌تواند اعتبار گزارش‌های حسابداری را تضعیف کند و موجب شود صورت‌های مالی، تصویر کاملی از عملکرد و موقعیت اقتصادی واحد تجاری ارائه ندهند (Akpanuko & Umoren, 2018; Hashem & Saleh Mahdi, 2024).

با وجود این، یکسان دانستن همه اشکال خلاقیت حسابداری با تقلب یا تحریف عمدی، به ساده‌سازی افراطی پدیده‌ای می‌انجامد که ماهیت آن به زمینه، انگیزه، شیوه اجرا و پیامدهای حاصل وابسته است. تقلب مالی معمولاً با نقض آشکار قوانین، جعل، پنهان‌سازی و ارائه اطلاعات خلاف واقع همراه است، درحالی‌که حسابداری خلاقانه غالباً در محدوده انتخاب‌های مجاز یا مناطق خاکستری استانداردها صورت می‌گیرد. البته قانونی بودن صورتی یک انتخاب، لزوماً به معنای منصفانه یا اخلاقی بودن آن نیست و استفاده فرصت‌طلبانه از انعطاف‌های استاندارد می‌تواند به همان اندازه بر کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اثر منفی بگذارد. بررسی تکنیک‌های حسابداری خلاقانه نشان داده است که استفاده آگاهانه از خلأهای مقرراتی می‌تواند به ابزاری برای پنهان‌سازی مشکلات مالی، به تعویق انداختن شناسایی زیان و تسهیل برخی جرائم مالی تبدیل شود (Gupta & Kumar, 2020). همچنین، کاهش قابلیت اعتماد گزارش‌ها ممکن است تشخیص به‌موقع درماندگی مالی را دشوار سازد و ارزیابی سرمایه‌گذاران از احتمال ورشکستگی شرکت را با خطا مواجه کند؛ موضوعی که در بررسی رابطه حسابداری خلاقانه و ورشکستگی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز مورد توجه قرار گرفته است (Pourghaffar & Eghbal Mazraeh, 2025). یافته‌های جدیدتر نیز بر این نکته تأکید دارند که حسابداری خلاقانه، در صورت کاربرد فرصت‌طلبانه، می‌تواند قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی را کاهش دهد و ارزیابی دقیق وضعیت شرکت را دشوار سازد (Mardan, 2025).

باین‌حال، ماهیت قضاوت‌محور حسابداری و پیچیدگی روزافزون فعالیت‌های اقتصادی ایجاب می‌کند که مفهوم خلاقیت در حسابداری تنها از زاویه تخلف، انحراف یا دستکاری بررسی نشود. استانداردهای حسابداری نمی‌توانند برای تمام رویدادهای اقتصادی، شرایط قراردادی و مدل‌های کسب‌وکار راه‌حل‌های کاملاً از پیش تعیین‌شده ارائه کنند. بنابراین، حسابداران ناگزیرند در حوزه‌هایی مانند اندازه‌گیری ارزش منصفانه، برآورد کاهش ارزش، شناسایی درآمد، تعیین عمر مفید دارایی‌ها، گزارشگری ریسک و افشای اطلاعات آینده‌نگر

از دانش تخصصی و قضاوت حرفه‌ای استفاده کنند. در چنین شرایطی، خلاقیت می‌تواند به معنای یافتن روش‌های مسئولانه برای افزایش ظرفیت اطلاعاتی گزارش‌ها، تلفیق داده‌های مالی و غیرمالی و ارائه تصویری معنادارتر از نحوه خلق ارزش باشد. مطالعات مربوط به عملکرد خلاقانه حسابداران نشان داده‌اند که پیشینه حرفه‌ای، محیط کاری و نوع بازخورد دریافت‌شده می‌تواند بر توانایی افراد در ارائه راه‌حل‌های ابتکاری برای مسائل حسابداری اثر بگذارد (Birkey & Hausserman, 2019). از این رو، خلاقیت حسابداری ذاتاً پدیده‌ای نامطلوب نیست، بلکه جهت‌گیری اخلاقی، سازوکارهای نظارتی و هدف استفاده از آن تعیین می‌کند که این ظرفیت در خدمت شفافیت قرار گیرد یا به ابزاری برای گمراه کردن استفاده‌کنندگان تبدیل شود.

تفکیک میان حسابداری خلاقانه فرصت‌طلبانه و حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا می‌تواند زمینه بازنگری در ادبیات این حوزه را فراهم سازد. حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا را می‌توان بهره‌گیری مسئولانه، مستند و قابل دفاع از انعطاف‌ها و ظرفیت‌های تفسیری استانداردهای حسابداری برای افزایش ارزش اطلاعاتی، رفع محدودیت‌های گزارشگری متعارف و پاسخ‌گویی بهتر به نیازهای ذی‌نفعان دانست. در این رویکرد، هدف تغییر مصنوعی عملکرد یا پنهان‌سازی واقعیت نیست، بلکه تلاش می‌شود اطلاعات موجود به شیوه‌ای ارائه شود که ارتباط آنها با مدل کسب‌وکار، ریسک‌ها، منابع خلق ارزش و چشم‌انداز آینده شرکت روشن‌تر گردد. این برداشت با رویکردهایی همسو است که نقش حسابداری را فراتر از ثبت و اندازه‌گیری رویدادهای گذشته و به‌عنوان بخشی از فرایند تولید، ارزیابی و انتقال دانش در میان ذی‌نفعان مختلف در نظر می‌گیرند (Senn et al., 2022). در چنین الگویی، خلاقیت باید با بی‌طرفی، پاسخ‌گویی، احتیاط حرفه‌ای و افشای شفاف مفروضات همراه باشد تا استفاده‌کنندگان بتوانند ماهیت انتخاب‌های حسابداری و میزان عدم قطعیت موجود در برآوردها را درک کنند.

ضرورت توجه به رویکرد مثبت‌گرا هنگامی بیشتر آشکار می‌شود که محدودیت‌های گزارشگری مالی متعارف مورد توجه قرار گیرد. صورت‌های مالی مرسوم عمدتاً بر اطلاعات تاریخی، اقلام پولی و رویدادهای تحقق‌یافته تمرکز دارند؛ درحالی‌که بخش مهمی از ارزش سازمان‌های امروزی از دارایی‌های نامشهود، سرمایه انسانی، دانش، نوآوری، روابط با مشتریان، قابلیت‌های فناورانه و ظرفیت سازگاری آنها ناشی می‌شود. گزارش‌های مالی ممکن است نتوانند این منابع را به‌طور کامل منعکس کنند و در نتیجه شکافی میان ارزش دفتری، ارزش اقتصادی و برداشت استفاده‌کنندگان پدید آید. توسعه محتوای گزارش‌های مالی، استفاده از شاخص‌های عملکردی معنادار، ارائه تحلیل حساسیت، افشای مفروضات و تلفیق سنجیده اطلاعات مالی و غیرمالی می‌تواند به کاهش این شکاف کمک کند. بررسی‌های جدید درباره حسابداری خلاقانه در گزارشگری مالی نیز بر آن تأکید دارند که این پدیده در نقطه تلاقی انعطاف استانداردها، انگیزه‌های مدیریتی و نحوه بازنمایی عملکرد قرار دارد و ارزیابی آن بدون توجه به زمینه استفاده از رویه‌ها امکان‌پذیر نیست (Mansour & Spătaru, 2025). بنابراین، مسئله اصلی نه حذف کامل اختیارات حرفه‌ای، بلکه طراحی سازوکاری است که استفاده از این اختیارات را به سمت بهبود محتوای اطلاعاتی هدایت کند.

در مقابل، انگیزه‌های درون‌سازمانی می‌توانند جهت استفاده از خلاقیت حسابداری را تغییر دهند. فشار برای تحقق سود پیش‌بینی‌شده، حفظ موقعیت مدیران، دریافت پاداش، رعایت محدودیت‌های قرارداد بدهی، کاهش مالیات و ایجاد تصویری مطلوب از شرکت از جمله عواملی هستند که احتمال استفاده فرصت‌طلبانه از انتخاب‌های حسابداری را افزایش می‌دهند. یافته‌های مرتبط با انگیزه‌های حسابداری خلاقانه نشان داده‌اند که عوامل داخلی شرکت، از جمله فشارهای عملکردی و منافع مدیریتی، نقش مهمی در گرایش به این رویه‌ها دارند (Asmara & Siska, 2025). در صنایع خدماتی نیز عواملی مانند فشار رقابتی، ساختار مالکیت، اهداف مدیریتی و ضرورت نمایش عملکرد مطلوب می‌توانند زمینه اجرای حسابداری خلاقانه را فراهم کنند و کیفیت صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار دهند (Saleh et al., 2021). از این رو، حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا تنها زمانی قابل تحقق است که معیار روشنی برای تمایز میان نوآوری اطلاعاتی و تغییر جهت‌دار ارقام وجود داشته باشد و مدیران ملزم شوند منطق اقتصادی، مفروضات و پیامدهای انتخاب‌های خود را به‌صورت شفاف افشا کنند.

حاکمیت شرکتی از مهم‌ترین بسترهایی است که می‌تواند نحوه استفاده از ظرفیت‌های خلاقانه را تنظیم کند. هیئت‌مدیره مستقل، کمیته حسابرسی اثربخش، حسابرسی داخلی توانمند، کنترل‌های داخلی مناسب و مالکیت مدیریتی متوازن می‌توانند رفتارهای فرصت‌طلبانه را محدود کنند و بر کیفیت فرایند گزارشگری بیفزایند. شواهد نشان می‌دهد که اثربخشی سازوکارهای حاکمیت شرکتی در تعامل با مقررات حسابداری می‌تواند از گسترش رویه‌های خلاقانه نامطلوب جلوگیری کند (Olojede & Erin, 2021). همچنین،

تأثیر حسابداری خلاقانه بر ارزش شرکت ممکن است تحت تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی و میزان مالکیت مدیریتی قرار گیرد و این سازوکارها می‌توانند رابطه میان انتخاب‌های گزارشگری و برداشت بازار را تعدیل کنند (Setijaningsih, 2025). در نتیجه، الگوی مثبت‌گرا باید خلاقیت را نه به‌عنوان اختیار نامحدود مدیران، بلکه به‌صورت کنشی کنترل‌شده و پاسخ‌گو تعریف کند که در چارچوب نظارت سازمانی، ارزش‌های اخلاقی و کنترل‌های حرفه‌ای انجام می‌شود.

اخلاق حرفه‌ای نیز در تعیین مرز میان خلاقیت مسئولانه و تحریف اطلاعات جایگاهی اساسی دارد. حسابداران و حسابرسان افزون بر رعایت استانداردهای فنی، در برابر منافع عمومی، اعتبار بازار و حقوق استفاده‌کنندگان مسئول‌اند. اصولی مانند صداقت، عینیت، استقلال، شایستگی حرفه‌ای و رازداری می‌توانند مانع از آن شوند که فشارهای مدیریتی بر کیفیت گزارشگری غلبه کند. مطالعه جایگاه حسابداری خلاقانه در میان حسابرسان ایرانی نشان داده است که شایستگی، صداقت، عینیت و استقلال حرفه‌ای می‌توانند گرایش به رویه‌های خلاقانه نامطلوب را کاهش دهند، درحالی‌که برخی مشوق‌های اقتصادی ممکن است زمینه همراهی با خواسته‌های صاحب‌کار را افزایش دهند (Qashqai & Bigler, 2019). از این‌رو، حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا باید با اصول اخلاقی پیوندی صریح داشته باشد و انتخاب‌های نوآورانه تنها هنگامی مشروع تلقی شوند که ماهیت اقتصادی رویدادها را بهتر منعکس کنند و منافع یک گروه را به زیان سایر ذی‌نفعان در اولویت قرار ندهند.

شناسایی و ارزیابی حسابداری خلاقانه نیز یکی از چالش‌های مهم این حوزه است؛ زیرا بسیاری از رویه‌ها در چارچوب ظاهری استانداردها انجام می‌شوند و تشخیص انگیزه واقعی مدیران آسان نیست. روش‌های تحلیلی، بررسی روندهای مالی، مقایسه نسبت‌ها، ارزیابی اقلام تعهدی، تحلیل کیفیت سود و توجه به تغییرات غیرعادی در برآوردها می‌توانند نشانه‌هایی از کاربرد جهت‌دار رویه‌های حسابداری ارائه دهند. مطالعات مربوط به روش‌های تشخیص حسابداری خلاقانه بر ضرورت ترکیب تحلیل کمی، بررسی کیفی افشاها و ارزیابی رفتار مدیریتی تأکید کرده‌اند (Ustinova et al., 2022). همچنین، ارزیابی شرکت توسط کارشناسان و تحلیلگران می‌تواند از طریق بررسی سازگاری اطلاعات، کیفیت مفروضات و منطق تغییر رویه‌ها، احتمال وجود حسابداری خلاقانه را آشکار سازد (Adámiková & Čorejová, 2021). با این حال، در رویکرد مثبت‌گرا، هدف تنها شناسایی انحراف نیست، بلکه باید معیارهایی برای ارزیابی خلاقیت مفید نیز طراحی شود؛ برای مثال، میزان افزایش فهم‌پذیری گزارش، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، شفافیت برآوردها و تأثیر اطلاعات تکمیلی بر کیفیت تصمیم‌گیری می‌تواند مبنای این ارزیابی قرار گیرد.

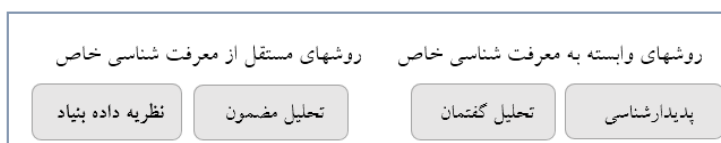
پژوهش‌های انجام‌شده در ایران نیز نشان می‌دهند که حسابداری خلاقانه تحت تأثیر عوامل مالی، مدیریتی، حرفه‌ای و حاکمیتی قرار دارد. شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های این پدیده نشان داده است که متغیرهایی مانند بازده دارایی‌ها، دوره تصدی حسابرس، نسبت سود خالص به فروش، سرمایه در گردش و ساختار بدهی می‌توانند در توضیح گرایش شرکت‌ها به استفاده از رویه‌های خلاقانه نقش داشته باشند (Chahardeh-Cheriki et al., 2022). این یافته‌ها اهمیت بررسی هم‌زمان ساختار عملکرد، نظارت حسابرس و ویژگی‌های مالی شرکت را نشان می‌دهد. با این حال، تمرکز بر شاخص‌های وقوع حسابداری خلاقانه، به‌تنهایی نمی‌تواند توضیح دهد که چگونه می‌توان ظرفیت قضاوت حرفه‌ای را به شکل مسئولانه و ارزش‌آفرین به کار گرفت. برای دستیابی به چنین درکی، لازم است تجربه و برداشت خبرگان درباره شرایط شکل‌گیری، بسترهای سازمانی، عوامل مداخله‌گر و پیامدهای این رویکرد به‌صورت عمیق بررسی شود.

مرور نظام‌مند ادبیات نشان داده است که عوامل تعیین‌کننده حسابداری خلاقانه و کیفیت گزارشگری مالی در سطوح مختلف فردی، سازمانی، نظارتی و محیطی پراکنده‌اند و نبود چارچوب یکپارچه، مقایسه و تفسیر یافته‌ها را دشوار ساخته است (Abed et al., 2022). بخش عمده این مطالعات، حسابداری خلاقانه را بر اساس پیامدهای منفی آن تحلیل کرده‌اند و کمتر به امکان بهره‌گیری سازنده از ظرفیت‌های تفسیری استانداردها پرداخته‌اند. این خلأ در محیط‌هایی که با تغییرات سریع فناوری، افزایش انتظارات ذی‌نفعان، گسترش مدل‌های کسب‌وکار نوین و محدودیت‌های گزارشگری تاریخی مواجه‌اند، اهمیت بیشتری دارد. برای پاسخ به چنین مسئله‌ای، رویکردهای کیفی و نظریه‌ساز می‌توانند مفاهیمی را آشکار کنند که در الگوهای از پیش تعیین‌شده قابل مشاهده نیستند. پژوهش‌های مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد در زمینه خلق ارزش اجتماعی نیز نشان داده‌اند که بررسی نظام‌مند تجربه کنشگران می‌تواند به شناسایی عوامل علی، زمینه‌ای، راهبردی و پیامدی و تدوین الگویی متناسب با بافت ایران منجر شود (Kalalian-Moghadam et al., 2020). این ظرفیت روش‌شناختی برای مطالعه حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا نیز اهمیت دارد؛ زیرا مفهوم موردنظر هنوز از انسجام نظری کافی برخوردار نیست و ابعاد آن باید از دل دیدگاه‌های خبرگان و واقعیت‌های محیط حرفه‌ای استخراج شود.

بر این اساس، می‌توان حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا را رویکردی دانست که در آن، انتخاب‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای در خدمت ارائه تصویری منصفانه‌تر، غنی‌تر و آینده‌نگرتر از واقعیت اقتصادی قرار می‌گیرند. تحقق چنین رویکردی مستلزم وجود حاکمیت شرکتی مستحکم، کنترل‌های داخلی کارآمد، تخصص حرفه‌ای، زیرساخت فناوری مناسب، حمایت مدیریت از کیفیت گزارشگری و تعامل فعال با حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان است. در عین حال، هزینه اجرای روش‌های جدید، نگرانی از افشای اطلاعات محرمانه، ابهام مقرراتی و محافظه‌کاری افراطی ممکن است مانع از توسعه خلاقیت مسئولانه شوند. در نتیجه، تدوین یک مدل زمینه‌محور می‌تواند روابط میان محرک‌ها، بسترها، موانع، راهبردها و پیامدهای حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا را روشن سازد و مبنایی برای توسعه ادبیات نظری و طراحی رویه‌های حرفه‌ای فراهم آورد؛ بنابراین، هدف پژوهش حاضر طراحی چارچوب رویه‌های زمینه‌ای حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا با استفاده از رویکرد نظریه داده‌بنیاد و شناسایی شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای آن در بستر گزارشگری مالی ایران است.

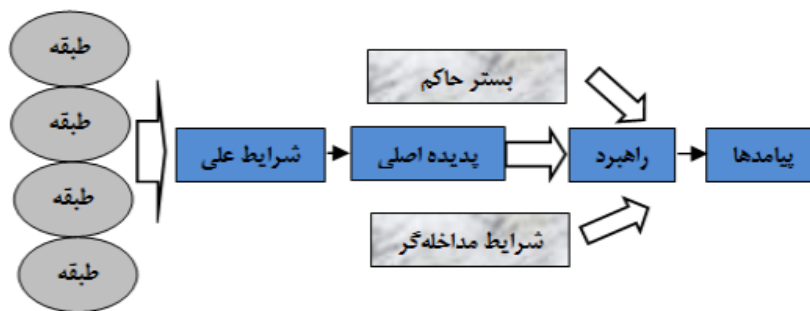
روش پژوهشی و مواد

این مطالعه درصدد است تا به درک عمیق‌تر و ژرف‌تر از عوامل و مفاهیم الگوی مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا دست یابد. استفاده از روش پژوهش کیفی می‌تواند شناخت مناسب‌تری از موضوعات فراهم نماید. این پژوهش از نظر فلسفی در پارادایم تفسیری قرار می‌گیرد، از لحاظ منطق اجرا از نوع استقرایی و از نظر هدف پژوهش کاربردی و از لحاظ نوع پژوهش کیفی است، به صورت کلی می‌توان روش‌های مورد استفاده در پژوهش‌های کیفی را به دودسته به شرح شکل (۱) طبقه بندی کرد. در این پژوهش از روش داده بنیاد چندوجهی بهره گرفته شده است.



شکل ۱. انواع روش تحقیق کیفی

در مطالعه مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا، گاهی نگرش‌ها و رفتارها متناسب با هم نیستند. یکی از روش‌های پژوهشی که این امکان را فراهم میکند تا موضوعاتی که در زندگی واقعی مغایرتهای رفتاری ذکر شده را ایجاد میکنند را تفسیر کند، روش کیفی داده بنیاد^۱ (گراندد تتوری) است (نیازی و نظری، ۱۳۹۷). با استفاده از این روش موقعیت‌ها، علل و عواملی که نگرش و رفتارهای افراد را در نا هماهنگی با هم قرار میدهند، کشف و تشریح می‌شوند. روش داده بنیاد بر اصول پارادایمی تفسیرگرای اجتماعی استوار است. چارچوب مفهومی نظریه داده بنیاد بیشتر به داده‌ها و بر ساخت‌های کنشگران وابسته است تا به مطالعه پیشین، به این معنا که این نظریه داده محور بوده و از آن آزمون فرضیه‌های قیاسی دوری می‌کند. در روش داده بنیاد، داده‌های گردآوری شده در این فرایند از زاویه‌های گوناگون با هم و با دیگر داده‌های مشابه مقایسه می‌شوند. در این روش شناسی، پژوهشگر گردآوری داده‌ها را بر حسب پیشرفت نظریه تعدیل می‌کند، یعنی، مسیرهای اشتباه را رها کرده و سؤال‌های مورد نیاز مرتبط بیشتری را می‌پرسد. پژوهشگر داده‌های گردآوری شده را کد بندی می‌کند؛ این ایده‌های اولیه، مقوله‌بندی، مفهوم بندی و به نگارش درمی‌آیند. در پژوهش حاضر از رویکرد سیستماتیک که به عنوان معروف ترین رهیافت موجود شناخته می‌شود، استفاده شده است. این الگو در شکل (۲) آمده است :



شکل ۲. مدل پارادایمی اشتراوس و کوربین

تلاش این پژوهش بر آن است تا در یک بررسی زمینه‌ای و اکتشافی به درک عمیق‌تری از ابعاد حسابداری خلاقانه مثبت گرا برسد. بنابراین یک مصاحبه نیم ساختار یافته برابرسیدن به پاسخ این پرسش‌ها ترتیب داده شد. دلیل استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته این است که علاوه بر آنکه امکان تبادل نظر و فکر وجود دارد، می‌توان بحث و موضوع مصاحبه را در جهت دستیابی به اهداف پژوهش هدایت نمود. همچنین در طول فرآیند مصاحبه، امکان مشاهده احساسات و رسیدن به باورها و اعتقادات مصاحبه شوندگان درباره موضوع پژوهش نیز وجود دارد. قبل از شروع مصاحبه، خلاصه‌ای از طرح پژوهش، نتایج بررسی پیشینه پژوهش، به همراه اهداف و سؤالات پژوهش جهت مطالعه و آمادگی اولیه برای مصاحبه شوندگان از طریق ایمیل ارسال خواهد و در ابتدای جلسه مصاحبه نیز در مورد کارهای انجام‌شده به طور مختصر توضیح داده می‌شود، سپس نسبت به طرح سؤالات مصاحبه و انجام فرآیند مصاحبه اقدام می‌گردد. انتخاب نفرات به گونه‌ای است که کلیه گروه‌های ذی‌نفوذ و اثرگذار نماینده‌ای در نمونه مورد مصاحبه داشته باشند.

جمع‌آوری و همچنین تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر از طریق مصاحبه با در سال ۱۴۰۴ انجام شده است. روش نمونه‌گیری به‌صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی است. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که براساس تخصص در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش یا سابقه‌های علمی و اجرایی در حوزه مرتبط، به‌عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در گام دوم، افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه شوندگان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند و معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. به عبارت دیگر، گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که داده‌های جدیداً گردآوری شده با داده‌هایی که قبلاً گردآوری شده‌اند، تفاوتی نداشته باشند و پژوهشگر به مرحله اشباع رسیده باشد.

جدول ۱. مشخصات جمعیت شناختی خبرگان تحقیق

متغیر	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۲	۸۷/۵۰٪
	زن	۲	۱۲/۵۰٪
	جمع	۱۴	۱۰۰/۰۰٪
سن	تا ۴۵ سال	۳	۱۸/۷۵٪
	۴۶ تا ۵۵ سال	۶	۴۳/۷۵٪
	بالای ۵۶ سال	۵	۳۷/۵۰٪
	جمع	۱۴	۱۰۰/۰۰٪
سابقه کاری	زیر ۱۵ سال	۳	۱۸/۷۵٪
	۱۵ سال و بیشتر	۱۱	۸۱/۲۵٪
	جمع	۱۴	۱۰۰/۰۰٪
مرتبه علمی	دکتری	۱۴	۱۰۰/۰۰٪
	کارشناسی ارشد	۰	۰۰
	جمع	۱۴	۱۰۰/۰۰٪

زال نژاد و همکاران

برای بررسی اعتبار پژوهش، از روش‌های ارزیابی متناسب با پژوهش‌های کیفی استفاده شد. از آنجایی که در پژوهش‌های کیفی، ذهنیت و تفسیر به جای عینیت هدف هستند. بنابراین اعتبار و روایی در تحقیق کیفی عبارت است از اعتمادپذیری^۱ و همسانسازی. برای رسیدن به این هدف، پژوهش‌گران کیفی، طیفی از تکنیکها شامل مصاحبه، مشاهده، تصاویر، اسناد و مدارک و غیره را برای ثبت مشاهدات خود به طور هماهنگ به کار میگیرند (محمد پور، ۱۳۸۹). گوبا و لینکلن^۲ (۱۹۸۵) به جای واژه پایایی از قابلیت اطمینان^۳ در پژوهش‌های کیفی استفاده کردند. روش ارزیابی اعتبار درونی در این پژوهش برای انطباق یافته‌ها با واقعیت به این صورت انجام گرفت که مصاحبه در مدت زمانی نسبتاً طولانی (بین نیم تا یک ساعت) انجام شد. در پایان هر پرسش و بعد از دریافت پاسخ، پژوهش‌گر برداشت خود از مفاهیم را در قالب پرسشی مانند این جمله از مصاحبه شونده میپرسید: «آیا منظور شما این است که...؟» اگر شخص با مفهوم برداشت شده، موافق نبود از وی درخواست میشد تا توضیحات بیشتری ارائه کند تا مصاحبه گر به منظور واقعی مصاحبه شونده دست یابد. ضمن آنکه مصاحبه‌ها ضبط شده و این موضوع اعتبار داده‌ها را افزایش میدهد.

در این پژوهش از روش کثرت گرایی در پژوهشگر برای ارزیابی اعتبار پژوهش استفاده شده است. استفاده از کثرت گرایی در پژوهشگر، بیش از یک پژوهشگر، برای جمع آوری، تجزیه و تحلیل یا تفسیر داده‌ها بکار گرفته می‌شوند. در نهایت برای ارزیابی قابلیت اطمینان، میزان توافق بین کدگذاران (پژوهشگران) بررسی می‌شود (کویل، ۱۹۹۶). بدین منظور کلیه مراحل مصاحبه و کد گذاری به صورت موازی توسط دو نفر انجام گردید که نتایج یکسان حاصل شد. کدگذاری مجدد بخشی از داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها توسط پژوهشگر دوم: برای اینکار حدود ۲۰ درصد از مصاحبه‌ها (چهار مصاحبه) در اختیار پژوهشگر دوم آشنا با روش تحقیق کیفی و آگاه از موضوع تحقیق قرار گرفت و درصد توافق کدگذاری محاسبه شد. این شاخص توافق درون موضوعی بین دو کدگذار مختلف را نشان می‌دهد. نتایج در جدول (۲) ارائه شده است، که قابل قبول است.

$$= \text{درصد پایایی} \frac{\text{تعداد توافقات} \times 2}{\text{تعداد کل کدها}} \times 100$$

جدول ۲. محاسبه پایایی دو کدگذار در مرحله مصاحبه

شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافقات	تعداد عدم توافقات	پایایی بین دو کدگذار
۲	۳۷	۱۷	۳	۹۱/۸۹
۴	۳۱	۱۳	۵	۸۳/۸۷
۹	۳۴	۱۶	۲	۹۴/۱۲
۱۱	۳۸	۱۸	۲	۹۴/۷۴
کل	۱۴۰	۶۴	۱۲	۹۱/۴۳

همانطور که در جدول شماره ۲ آمده است، درصد توافق در کدهای مستخرج ۹۱٪ به دست آمد. درصد توافق به دست آمده بیش از ۶۰ درصد است بنابراین کدگذاری‌ها از اعتبار کافی برخوردار هستند. یادآوری می‌شود که تعداد کدهای استخراج شده در جداول ۱ صرفاً مربوط به تحلیل مصاحبه‌های منتخب جهت ارزیابی اعتبار پژوهش از طریق روش کثرت گرایی پژوهشگر هستند.

یافته‌ها

کد بندی باز از نظر واحد تحلیل می‌تواند به صورت سطر به سطر، عبارت به عبارت، یا پاراگراف به پاراگراف یا به صورت صفحه‌ای جداگانه انجام شود. چنانچه واحد کد بندی، سطر باشد، به هر یک از سطرها یا جمله‌ها مفهوم یا کدی الصاق می‌شود. این کد یا مفهوم باید بتواند حداکثر فضای مفهومی و معنایی را آن را اشباع کند. در این مرحله تمام اطلاعات کد بندی می‌شود. مرحله کد بندی باز دارای ۲ زیر مرحله کد بندی اولیه یا سطح اول و کد بندی متمرکز یا سطح دوم است.

1 Trustworthiness
2 Guba&. Lincoln
3 Dependability

در این مرحله محقق بر اساس، واحد کد بندی به هر واحد مورد نظر یک کد (مفهوم، نام، برجسب) الصاق می کند این مفهوم باید بتواند فضای مفهومی آن را تا حد امکان اشباع کند. مفاهیم یا کدهای به دست آمده در این مرحله، سنگ بنای مقوله‌های عمده بعدی و نیز اجزای اصلی نظریه زمینه‌ای در حال ظهور را شکل می‌دهند. در امتداد با کد بندی اولیه داده‌ها، برای هر کد تعیین شده یک شرح واره (یادداشت و توضیح شخصی) یا به گفته گلاسر یک شرح واره نظری بنویسید. شرح واره عبارت است از نوشته یا یادداشت مختصر و کوتاهی که خود محقق در زمینه یک کد می‌نویسد. این شرح واره توضیح خود محقق از آن کد بوده و می‌تواند در ارتباط دادن بین مفاهیم برای ساخت مقوله‌ها و نیز ارتباط مقوله‌ها با یکدیگر در مراحل بعدی کار به وی کمک کند در جدول شماره (۱) نمونه‌ای از کد گذاری اولیه ارائه شده است.

جدول ۳. نمونه کد گذاری اولیه

مقوله سطح یک	مفاهیم
الزامات محیطی متحول	افزایش انتظارات سرمایه‌گذاران رقابت در بازار سرمایه تاثیر فناوری‌های نوین تکالیف قانونی افزون شده
محدودیت‌های چارچوب‌های گزارشگری مالی متعارف	نا توانی استانداردهای جاری تمرکز بر اقلام کمی تاریخی جدایی گزارشگری مالی و یکپارچه کمبود راهنمای عملی
ظرفیت‌های تفسیری استانداردهای حسابداری	حق انتخاب رویه‌های حسابداری حوزه‌های نیازمند قضاوت حرفه‌ای تکامل مفاهیم نظری گزارشگری ذات پویای دانش حسابداری
نیاز به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی	شکاف محتوای گزارش‌های سالانه الزام بیان چگونگی خلق ارزش افزایش درخواست افشای ریسک‌ها ضرورت ارائه تصویر واقعی
استحکام حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی	نظارت کمیته حسابرسی نهادینه شدن ارزش‌های اخلاقی کارکرد سیستم کنترل داخلی شفافیت روابط اشخاص وابسته
توانمندی‌های فنی و حرفه‌ای تیم مالی	دسترسی به نرم‌افزارهای یکپارچه تخصص حسابداران مدیریت آموزش مستمر حسابداران زیرساخت امن فناوری اطلاعات
عوامل تقویت‌کننده نوآوری در گزارشگری مالی	حمایت مدیریت مالی مکانیسم‌های پاداش کیفیت بیانیه‌های تفسیری نهادها الگوی رقابتی مثبت بورسی
عوامل بازدارنده خلاقیت مسئولانه	تمایل به محافظه‌کاری حسابداری هزینه‌های عملیاتی قابل توجه نگرانی افشای اطلاعات محرمانه عدم قطعیت موضع نظارتی
ارزش آفرینی اطلاعاتی	استفاده مسئولانه از حق انتخاب طراحی روش‌های اندازه‌گیری نوآورانه یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی
گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه	ارائه تصویری متوازن از آینده پایه‌گذاری تصمیم‌گیری اقتصادی افشای برآوردهای مالی شفاف
توسعه محتوای گزارش مالی	ساختن روایت منسجم مالی

زال نژاد و همکاران

طراحی شاخص‌های عملکرد کلیدی افشای کیفیت سود و پایداری ارائه تحلیل حساسیت برآوردها تلفیق داده‌های تاریخی و کیفی	
تشکیل کارگروه ویژه چندتخصصی استقرار کنترل‌های داخلی اضافه ایجاد چرخه دریافت نظرات کاربران بهره‌گیری از تکنیک‌های مصورسازی اخذ نظریه مشورتی حسابرسان	تحول فرایند گزارشگری مالی
افزایش قابلیت درک صورت‌های مالی ارتقای میزان و کیفیت افشا تقویت نقش حسابرسی مستقل کاهش فاصله اطلاعاتی مدیریت	تعمیق شفافیت مالی
افزایش پاسخگویی مالی مدیریت هدایت انتخاب منصفانه رویه‌ها نمایش عملکرد در بستر اجتماعی جلب اعتماد بازار سرمایه	تحکیم مسئولیت‌پذیری حسابداری
هم‌سو کردن گزارش‌های مالی با محرک‌های ارزش تخصیص بهینه منابع مالی ایجاد مزیت رقابتی در بازار سرمایه افزایش ثبات واحد تجاری	تسهیل خلق ارزش بلندمدت مالی
برآوردن نیازهای تحلیل‌گران مالی کمک به ارزیابی کیفیت سود فراهم آوردن مبنای اطلاعاتی قوی‌تر ارتقای کارایی تخصیص سرمایه	ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری مالی

سپس مرحله دوم کدبندی باز آغاز می‌شود. در این مرحله از کدبندی محقق دیگر با متون خام کاری ندارد، بلکه با مفاهیمی که تولید کرده است. سرو کار دارد. هدف این مرحله از کدبندی باز که به کدبندی متمرکز نیز موسوم است تولید و استخراج مقوله‌های عمده است.

کد بندی متمرکز عبارت است از استفاده از معنا دارترین یا فراوان ترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده ها. در این مرحله از کد بندی محقق ضمن مراجعه به شرح واژه‌های هر کد و مقایسه کردن کدها با همدیگر در صدد شناسایی کدهای متداخل و مشابه است، محقق با تعیین و مرتب کردن کدها یا مفاهیم، کدهای مشابه را و مشترک را در قالب یک مقوله واحد قرار می‌دهد. بنابراین، انبوه داده‌ها (کدها مفاهیم) به تعداد مشخص و محدودی از مقوله‌های عمده کاهش می‌یابند. از این رو، هر مقوله در برگرفته تعدادی از کدهای مشابه، متداخل و هم معنا است مقوله به مفاهیم سطح بالاتری از انتزاع گفته می‌شود که از مجموعه‌ای از مفاهیم سطح پایین بر اساس ویژگی‌های مشترک آنها ساخته می‌شود.

مرحله دوم کد بندی داده‌ها به کد بندی محوری موسوم است در این مرحله مقوله‌ها به صورت یک شبکه با هم در ارتباط قرار می‌گیرند. یافتن کدهای مشترک و مقوله بندی‌های محوری نیز مستلزم استفاده از روش مقایسه ثابت است. در این مرحله نظریه به تدریج ظهور می‌یابد. هدف این مرحله از کدبندی، بازگرداندن نظم و انسجام به داده‌های کد بندی شده، دسته بندی، ترکیب و سازماندهی میزان زیادی از داده‌ها و باز جمع کردن آنها به شیوه‌های جدید است. اشتراوس کد بندی محوری را به مثابه ساختن یک بافت غلیظ از روابط حول محورهای یک مقوله تعریف می‌کند. با کد گذاری محوری است که روابط و نسبت‌های بین مقولات را باز می‌کنند. در این مرحله از کد گذاری سه متغیر محوری شرایط، عمل / تعامل و پیا مدها را شناسایی کرده و آشکار می‌کنیم. شرایط نشان دهنده کل اوضاع و احوال یا موقعیتی است که پدیده در آن جای دارد. عمل / تعامل پاسخ‌های راهبردی یا معمولی است که افراد یا گروه‌ها به مسائل و امور و رویدادهایی می‌دهند که تحت آن شرایط پدید می‌آیند. پیامدها، نتایج عمل / تعامل هایند پیامدها یا نتایج به ما می‌گویند که در نتیجه اعمال و تعامل‌هایی افراد و گروه‌ها تحت چنین شرایطی صورت داده یا نتوانسته اند در پاسخ به موقعیت خاص صورت دهند، چه پیش آمده یا پیش می‌آید.

بعد از کد بندی محوری ، مرحله نهایی کد بندی ، یعنی کد بندی گزینشی آغاز می شود. در این مرحله نظریه تقریباً به استحکام رسیده است. و محقق بعد از انجام برخی اصلاحات نظری ممکن، با مقوله های اندکی سرو کار دارد. فرآیند نظریه سازی زمینه ای در مرحله کد بندی گزینشی تقریباً به پایان می رسد. در این مرحله محقق با تعداد اندکی از مقوله های انتزاعی به تدوین نظریه پرداخته و نیازی به کد بندی داده های جدید ندارد. مقوله های مورد استفاده به لحاظ نظری اشباع شده است. و هر کدام بر اساس مفاهیم کد بندی شده مراحل اول و دوم به صورت منطقی در کنار یکدیگر قرار گرفته اند سپس محقق باید مقوله هسته را انتخاب کند. مقوله هسته به دوشیوه انتخاب می شود. در شیوه اول ، محقق ممکن است یکی از مقوله های موجود را گزینش نماید و در شیوه دوم وی باید نسبت به تعیین یا ساخت یک مقوله جدید اقدام نماید؛ انتخاب مقوله هسته ای در مرحله کد بندی گزینشی مستلزم بررسی دقیق داده ها در دو مرحله قبل است. برای تعیین یا ساخت مقوله هسته معیارهایی به شرح زیر وجود دارند:

-مقوله هسته باید محوری باشند ؛ به این معنا که همه مقوله های عمده دیگر با آن ارتباط داشته باشند.

-باید به فراوانی در داده ها به آن اشاره شده باشد. این به آن معنا است که در همه یا اکثر موارد عبارت های معطوف به مقوله ها در داده های خام وجود داشته باشند.

-منطقی باشد و داده ها را به زور به همدیگر تحمیل نکنند.

-عنوان یا عبارتی که برای تشریح مقوله هسته به کار می رود باید به اندازه ای انتزاعی باشد که بتواند برای پژوهش در دیگر حوزه های اساسی به کار گرفته شود و به تولید یک نظریه ی عمومی تر بینجامد.

-مفهوم یا مقوله محوری باید قادر به تبیین تفاوت ها بوده و در عین حال از داده ها برخوردار باشد (اشتراوس و کرین، ۱۹۹۸). ما با توجه به سه سطح تحلیل کیفی و همچنین با تکیه بر ادبیات پژوهش متغیر « استقرار نظام یکپارچه حسابداری خلاقانه مثبت گرا و نهادینه سازی فرآیند ارزیابی مستمر عملکرد » را به عنوان مقوله هسته (مرکزی) انتخاب کردیم.

در این مرحله ، مقوله های عمده در قالب یک مدل پارادیمی (منظور مدل زمینه ای) حول مقوله هسته به یکدیگر ارتباط داده می شوند. در واقع، مدل ترسیم شده به توصیف صوری مقوله ی و تحلیل و تبیین آن می پردازد. این فرآیند را ترکیب مقوله هسته و پالایش و آراستن سازه های منتج شده از آن اطلاق می شود. مدل مذکور را می توان به صورت یک مدل یا نمودار صور ، اما معنایی و مفهومی ترسیم کرد و سپس به تفصیل در مورد آن بحث کرد. بر اساس نتایج به دست آمده از فرایند کد گذاری داده که در جدول شماره (۴) ارائه گردیده است:

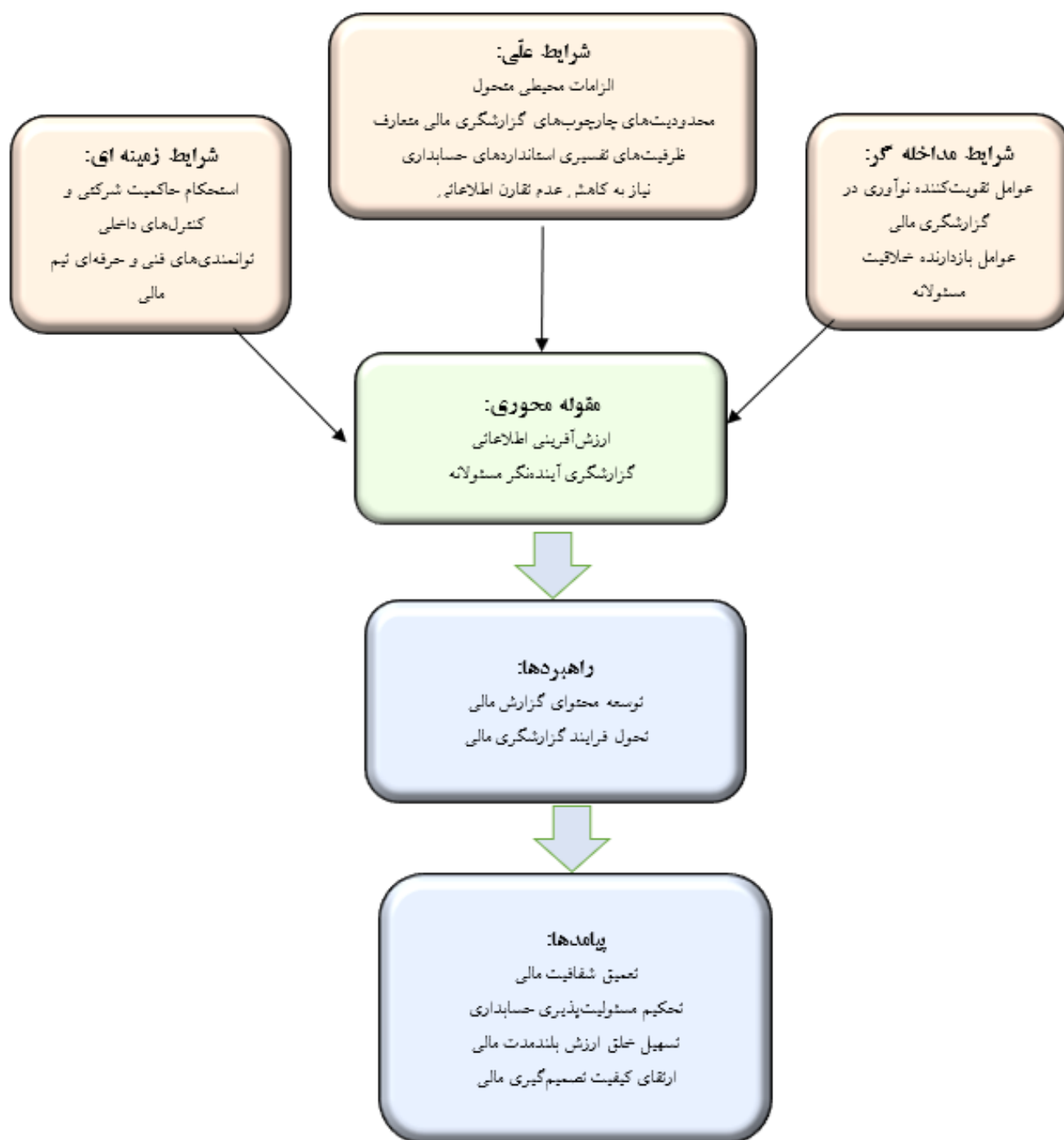
جدول ۴. نتایج کدگذاری داده ها

محور پارادایمی اصلی	مقولات فرعی	مفاهیم شناسایی شده
شرایط علی	الزامات محیطی متحول	افزایش انتظارات سرمایه گذاران رقابت در بازار سرمایه تأثیر فناوری های نوین تکالیف قانونی افزون شده
	محدودیت های چارچوب های گزارشگری مالی متعارف	ناتوانی استانداردهای جاری تمرکز بر اقلام کمی تاریخی جدایی گزارشگری مالی و یکپارچه کمبود راهنمای عملی
	ظرفیت های تفسیری استانداردهای حسابداری	حق انتخاب رویه های حسابداری حوزه های نیازمند قضاوت حرفه ای تکامل مفاهیم نظری گزارشگری ذات پویای دانش حسابداری
	نیاز به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی	شکاف محتوای گزارش های سالانه الزام بیان چگونگی خلق ارزش افزایش درخواست افشای ریسک ها ضرورت ارائه تصویر واقعی
شرایط زمینه ای	استحکام حاکمیت شرکتی و کنترل های داخلی	نظارت کمیته حسابرسی

زال نژاد و همکاران

نهادینه شدن ارزش‌های اخلاقی کارکرد سیستم کنترل داخلی شفافیت روابط اشخاص وابسته	توانمندی‌های فنی و حرفه‌ای تیم مالی	دسترسی به نرم‌افزارهای یکپارچه تخصص حسابداران مدیریت آموزش مستمر حسابداران زیرساخت امن فناوری اطلاعات
حمایت مدیریت مالی مکانیسم‌های پاداش کیفیت بیانیه‌های تفسیری نهادها الگوی رقابتی مثبت بورسی	عوامل تقویت‌کننده نوآوری در گزارشگری مالی	شرایط مداخله‌گر
تمایل به محافظه‌کاری حسابداری هزینه‌های عملیاتی قابل توجه نگرانی افشای اطلاعات محرمانه عدم قطعیت موضع نظارتی	عوامل بازدارنده خلاقیت مسئولانه	
استفاده مسئولانه از حق انتخاب طراحی روش‌های اندازه‌گیری نوآورانه یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی	ارزش‌آفرینی اطلاعاتی	مقوله محوری
ارائه تصویری متوازن از آینده پایه‌گذاری تصمیم‌گیری اقتصادی افشای برآوردهای مالی شفاف	گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه	
ساختن روایت منسجم مالی طراحی شاخص‌های عملکرد کلیدی افشای کیفیت سود و پایداری ارائه تحلیل حساسیت برآوردها تلفیق داده‌های تاریخی و کیفی	توسعه محتوای گزارش مالی	راهبردهای کنش/تعامل
تشکیل کارگروه ویژه چندتخصصی استقرار کنترل‌های داخلی اضافه ایجاد چرخه دریافت نظرات کاربران بهره‌گیری از تکنیک‌های مصورسازی اخذ نظریه مشورتی حساب‌برسان	تحول فرایند گزارشگری مالی	
افزایش قابلیت درک صورت‌های مالی ارتقای میزان و کیفیت افشا تقویت نقش حسابرسی مستقل کاهش فاصله اطلاعاتی مدیریت	تعمیق شفافیت مالی	پیامدها
افزایش پاسخگویی مالی مدیریت هدایت انتخاب منصفانه رویه‌ها نمایش عملکرد در بستر اجتماعی جلب اعتماد بازار سرمایه	تحکیم مسئولیت‌پذیری حسابداری	
هم‌سو کردن گزارش‌های مالی با محرک‌های ارزش تخصیص بهینه منابع مالی ایجاد مزیت رقابتی در بازار سرمایه افزایش ثبات واحد تجاری	تسهیل خلق ارزش بلندمدت مالی	
برآوردن نیازهای تحلیل‌گران مالی کمک به ارزیابی کیفیت سود فراهم آوردن مبنای اطلاعاتی قوی‌تر ارتقای کارایی تخصیص سرمایه	ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری مالی	

در این مرحله از فرآیند کدگذاری، تمام مقوله‌های شناسایی شده پیرامون پدیده یا مقوله هسته‌ای که همان عوامل کارکردی مؤلفه‌های حسابداری خلاقانه مثبت گرا است با یکدیگر متحد و یکی شده و مدل پارادایمی (زمینه ای) تحقیق حاضر را به صورت زیر شکل (۳) می‌دهند:



شکل ۳. مدل زمینه‌ای (پارادایمی) چندوجهی مستخرج از فرایند کدگذاری

در ادامه به تعریف هریک از ابعاد مدل پرداخته شده است:

جدول ۵. تعریف ابعاد حسابداری خلاقانه مثبت گرا

مقوله‌های کلان	تعاریف
شرایط علی	شرایط علی در مدل حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا به مجموعه عواملی اشاره دارد که زمینه شکل‌گیری و بروز این نوع رفتارهای گزارشگری را فراهم می‌سازند. الزامات محیطی ناشی از فشارهای رقابتی، انتظارات ذی‌نفعان و ضرورت پاسخ‌گویی مالی، سازمان‌ها را به سمت استفاده از شیوه‌های منعطف‌تر گزارشگری سوق می‌دهد. در کنار آن، محدودیت استانداردهای متعارف سبب می‌شود برخی واقعیت‌های اقتصادی به‌طور کامل در قالب‌های رسمی حسابداری قابل انعکاس نباشند. ظرفیت‌های تفسیری موجود در اصول حسابداری نیز امکان انتخاب میان روش‌های مختلف را برای تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی فراهم می‌کند. همچنین نیاز به کاهش شکاف اطلاعاتی میان مدیران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، زمینه بهره‌گیری از رویه‌هایی را ایجاد می‌کند که بتواند تصویر روشن‌تری از وضعیت اقتصادی واحد تجاری ارائه دهد.
شرایط زمینه‌ای	شرایط زمینه‌ای بیانگر بستریهایی هستند که نحوه شکل‌گیری و اجرای حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا را تحت تأثیر قرار می‌دهند. استحکام حاکمیت شرکتی یکی از مهم‌ترین عوامل زمینه‌ای محسوب می‌شود؛ زیرا وجود سازوکارهای نظارتی مؤثر می‌تواند جهت‌گیری استفاده از رویه‌های حسابداری را به سمت شفافیت و پاسخ‌گویی هدایت کند. از سوی دیگر، توانمندی‌های فنی در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی نقش مهمی در کیفیت به‌کارگیری روش‌های حرفه‌ای ایفا می‌کند. هرچه سطح دانش تخصصی و مهارت‌های حرفه‌ای در سازمان بالاتر باشد، امکان استفاده آگاهانه و مسئولانه از ظرفیت‌های موجود در استانداردهای حسابداری افزایش می‌یابد.
شرایط مداخله‌گر	عوامل مداخله‌گر به متغیرهایی اشاره دارند که می‌توانند شدت، جهت یا نحوه اثرگذاری پدیده حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا را تغییر دهند. عوامل تقویت‌کننده نوآوری در گزارشگری مالی، شامل شرایطی هستند که سازمان را به سمت بهره‌گیری از روش‌های نوین ارائه اطلاعات مالی سوق می‌دهند و زمینه ارتقای کیفیت افشا را فراهم می‌سازند. در مقابل، عوامل بازدارنده خلاقیت مسئولانه می‌توانند موجب محدود شدن ظرفیت‌های حرفه‌ای در گزارشگری شوند و استفاده از رویکردهای تحلیلی و انعطاف‌پذیر را کاهش دهند. این عوامل ممکن است ناشی از محدودیت‌های نهادی، ضعف فرهنگ حرفه‌ای یا نگرانی نسبت به برداشت‌های بیرونی باشند. به همین دلیل، نقش عوامل مداخله‌گر در تعیین نحوه بروز حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا بسیار قابل توجه است.
مقوله محوری	مقوله محوری در این مدل به مفهومی اشاره دارد که سایر اجزای مدل حول آن سامان می‌یابند و نقش هسته تبیین‌کننده پدیده مورد مطالعه را بر عهده دارد. در چارچوب این پژوهش، ارزش‌آفرینی اطلاعاتی و گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه به‌عنوان جوهره اصلی حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا در نظر گرفته می‌شوند. ارزش‌آفرینی اطلاعاتی به این معناست که اطلاعات مالی تنها به ثبت رویدادهای گذشته محدود نباشد، بلکه به‌گونه‌ای ارائه شود که بتواند فهم دقیق‌تری از وضعیت اقتصادی واحد تجاری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد و به افزایش کارایی تصمیم‌گیری مالی کمک کند. در کنار آن، گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه بر ارائه اطلاعاتی تأکید دارد که ضمن حفظ اصول حرفه‌ای و پاسخ‌گویی حسابداری، تصویری معنادار از جهت‌گیری‌ها و ظرفیت‌های پیش‌روی واحد اقتصادی فراهم سازد. در مجموع، این مقوله محوری بیانگر آن است که حسابداری خلاقانه در رویکرد مثبت‌گرا زمانی معنا می‌یابد که انعطاف موجود در گزارشگری مالی در جهت ارتقای محتوای اطلاعاتی و تقویت مسئولیت حرفه‌ای در ارائه اطلاعات مورد استفاده قرار گیرد.
راهبردها	راهبردهای مدل بیانگر اقداماتی هستند که در چارچوب حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی مورد توجه قرار می‌گیرند. توسعه محتوای گزارش مالی به معنای گسترش دامنه اطلاعات ارائه‌شده و افزایش ظرفیت گزارش‌ها برای انعکاس واقعیت‌های اقتصادی سازمان است. این رویکرد تلاش می‌کند گزارشگری مالی را از شکل صرفاً عددی فراتر برده و اطلاعات تحلیلی و توضیحی بیشتری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهد. همچنین تحول فرایند گزارشگری مالی بر بازنگری در شیوه‌های تهیه، پردازش و ارائه اطلاعات تأکید دارد تا گزارش‌های مالی بتوانند پاسخ‌گوی نیازهای جدید محیط اقتصادی باشند. این راهبردها در مجموع زمینه شکل‌گیری نظام گزارشگری منسجم‌تر و کارآمدتر را فراهم می‌سازند.
پیامدها	پیامدهای مدل حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا نشان‌دهنده آثار حاصل از به‌کارگیری رویکردهای نوین در گزارشگری مالی هستند. تعمیق شفافیت مالی از طریق ارائه اطلاعات جامع‌تر و نزدیک‌تر به واقعیت اقتصادی سازمان تحقق می‌یابد و می‌تواند سطح آگاهی استفاده‌کنندگان را افزایش دهد. تحکیم مسئولیت‌پذیری حسابداری نیز موجب تقویت پاسخ‌گویی حرفه‌ای در فرآیند تهیه و ارائه گزارش‌های مالی می‌شود. علاوه بر این، تسهیل خلق ارزش بلندمدت مالی نشان می‌دهد که گزارشگری مالی می‌تواند در جهت پایداری و بهبود تصمیم‌های اقتصادی سازمان نقش‌آفرینی کند. ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری مالی نیز از دیگر پیامدهای مهم این مدل به‌شمار می‌رود، زیرا دسترسی به اطلاعات دقیق‌تر و معنادارتر، زمینه اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه‌تر را برای ذی‌نفعان فراهم می‌کند.

تعاریف ارائه شده برای هر یک از شش مقوله کلان، با نگاهی سیستماتیک و مبتنی بر روابط علی-معنایی بین آن‌ها صورت پذیرفته است. این تعاریف نه تنها ماهیت هر مقوله را به طور مستقل روشن می‌سازد، بلکه جایگاه آن را در منظومه کلی الگو به عنوان بخشی از یک فرآیند منعطف از محرک‌ها (شرایط علی)، در بستر مشخص (شرایط زمینه‌ای)، همراه با عبور از موانع (شرایط مداخله‌گر)، در جهت تحقق یک هدف غایی (مقوله محوری)، از طریق اقدامات مشخص (راهبردها) و برای دستیابی به نتایج ملموس (پیامدها) ترسیم می‌نماید. دقت در این تعاریف، فهم جامعی از منطق درونی الگوی پیاده‌سازی حسابداری خلاقانه مثبت گرا در بافت سازمان‌های دولتی ایران فراهم می‌آورد.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف طراحی چارچوب رویه‌های زمینه‌ای حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا و با استفاده از رویکرد نظریه داده‌بنیاد انجام شد. یافته‌های حاصل از تحلیل مصاحبه‌های خبرگان به شناسایی شش بعد اصلی و ۱۶ مؤلفه محوری منجر شد که در قالب الگوی پارادایمی شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، مقوله محوری، راهبردها و پیامدها سازمان‌دهی شدند. شرایط علی شامل الزامات محیطی متحول، محدودیت‌های چارچوب‌های متعارف گزارشگری مالی، ظرفیت‌های تفسیری استانداردهای حسابداری و نیاز به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بود. استحکام حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی و نیز توانمندی‌های فنی و حرفه‌ای تیم مالی به عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شدند. عوامل تقویت‌کننده نوآوری در گزارشگری مالی و عوامل بازدارنده خلاقیت مسئولانه، شرایط مداخله‌گر الگو را تشکیل دادند. ارزش‌آفرینی اطلاعاتی و گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه نیز در جایگاه مقوله محوری قرار گرفتند. توسعه محتوای گزارش مالی و تحول فرایند گزارشگری مالی به عنوان راهبردهای کنش و تعامل شناسایی شدند و تعمیق شفافیت مالی، تحکیم مسئولیت‌پذیری حسابداری، تسهیل خلق ارزش مالی بلندمدت و ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری مالی، پیامدهای نهایی الگو را تشکیل دادند. این ساختار نشان می‌دهد که حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا نه یک اقدام منفرد، بلکه فرایندی نظام‌مند است که در تعامل میان فشارهای محیطی، ظرفیت‌های حرفه‌ای، ساختارهای نظارتی و اهداف اطلاعاتی شکل می‌گیرد.

نخستین یافته پژوهش نشان داد که الزامات محیطی متحول یکی از شرایط علی شکل‌گیری حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا است. افزایش انتظارات سرمایه‌گذاران، تشدید رقابت در بازار سرمایه، توسعه فناوری‌های نوین و گسترش تکالیف قانونی، سازمان‌ها را با نیاز فزاینده‌ای برای ارائه اطلاعات دقیق‌تر، سریع‌تر و تحلیل‌پذیرتر مواجه کرده است. در محیطی که استفاده‌کنندگان تنها به ارقام تاریخی بسنده نمی‌کنند، گزارشگری مالی ناگزیر است اطلاعاتی درباره ریسک‌ها، چشم‌اندازها، عوامل خلق ارزش و پایداری عملکرد ارائه دهد. این یافته با دیدگاه کاماثو و موروری همسو است که حسابداری خلاقانه را پدیده‌ای چندوجهی و متأثر از شرایط اقتصادی، قانونی، مدیریتی و فناورانه معرفی کرده‌اند (Kamau & Murori, 2024). همچنین، منصور و اسپاتاریو تأکید کرده‌اند که تحولات محیط کسب‌وکار و پیچیده‌تر شدن نیازهای اطلاعاتی، استفاده از قضاوت‌ها و روش‌های انعطاف‌پذیرتر را در گزارشگری مالی اجتناب‌ناپذیر ساخته است (Mansour & Spătaru, 2025). بنابراین، خلاقیت مثبت‌گرا را می‌توان پاسخی حرفه‌ای به ناتوانی گزارشگری سنتی در انعکاس تمام ابعاد عملکرد اقتصادی دانست، مشروط بر اینکه این خلاقیت با افشای شفاف و رعایت بی‌طرفی همراه باشد.

دومین مؤلفه شرایط علی، محدودیت‌های چارچوب‌های متعارف گزارشگری مالی بود. تمرکز استانداردهای جاری بر اقلام کمی و تاریخی، جدایی گزارشگری مالی از گزارشگری یکپارچه و کمبود راهنمای عملی برای برخی معاملات و مدل‌های کسب‌وکار نوین، موجب می‌شود صورت‌های مالی در مواردی نتوانند تصویر جامعی از وضعیت اقتصادی شرکت ارائه کنند. این نتیجه با چارچوب مفهومی ارائه شده توسط سوشموش و دمیرهان هماهنگ است؛ آنان نشان داده‌اند که حسابداری خلاقانه در بسیاری از موارد از انعطاف‌ها، گزینه‌های جایگزین و خلأهای موجود در استانداردها ناشی می‌شود (Susmuş & Demirhan, 2020). مرور جامع سوپریا و ویدهی نیز بیانگر آن است که وجود روش‌های جایگزین برای اندازه‌گیری و شناسایی اقلام، زمینه انتخاب رویه‌های متفاوت را فراهم می‌کند (Supriya & Vidhi, 2018). باین‌حال، یافته پژوهش حاضر از نگاه صرفاً منفی فراتر می‌رود و نشان می‌دهد که این محدودیت‌ها می‌توانند محرکی برای طراحی روش‌های مسئولانه‌ای باشند که محتوای اطلاعاتی گزارش‌ها را افزایش دهند. تفاوت اصلی میان استفاده مثبت و فرصت‌طلبانه از این ظرفیت، در هدف، شفافیت مفروضات، قابلیت دفاع حرفه‌ای و میزان انطباق انتخاب‌ها با واقعیت اقتصادی نهفته است.

ظرفیت‌های تفسیری استانداردهای حسابداری، سومین مؤلفه علی شناسایی شده بود. حق انتخاب میان رویه‌های مجاز، وجود حوزه‌های نیازمند قضاوت حرفه‌ای، تکامل مفاهیم نظری گزارشگری و ماهیت پویای دانش حسابداری، امکان ارائه راه‌حل‌های متناسب با شرایط خاص هر واحد تجاری را فراهم می‌سازد. یافته مذکور با نتایج بیرکی و هاسمرن

همخوان است که نشان دادند خلایق در عملکرد حسابداران تحت تأثیر دانش پیشین، محیط حرفه‌ای و بازخورد قرار دارد و می‌تواند به ایجاد پاسخ‌های نوآورانه برای مسائل پیچیده حسابداری منجر شود (Birkey & Hausserman, 2019). در این چارچوب، قضاوت حرفه‌ای نباید صرفاً به‌عنوان منشأ تحریف در نظر گرفته شود؛ زیرا حذف کامل آن نه امکان‌پذیر است و نه با پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی سازگاری دارد. بالین‌حال، یافته‌های عسما را نشان می‌دهد که عوامل داخلی شرکت، منافع مدیریت و فشارهای عملکردی می‌توانند نحوه استفاده از این ظرفیت‌های تفسیری را به سمت انتخاب‌های فرصت‌طلبانه سوق دهند (Asmara & Siska, 2025). از این‌رو، خلایق مسئولانه زمانی محقق می‌شود که قضاوت حسابداری در چارچوب مستندات کافی، نظارت مؤثر، افشای مفروضات و ارزیابی پیامدهای تصمیم برای تمام ذی‌نفعان اعمال شود.

نیاز به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی نیز به‌عنوان چهارمین شرط علی‌شناسایی شد. شکاف محتوایی گزارش‌های سالانه، ضرورت تشریح نحوه خلق ارزش، افزایش تقاضا برای افشای ریسک‌ها و نیاز به ارائه تصویر واقعی‌تر از عملکرد شرکت، سازمان‌ها را به توسعه گزارشگری سوق می‌دهد. این نتیجه با دیدگاه سن و همکاران همسو است که نقش حسابداری را در تولید، ارزیابی و انتقال دانش میان گروه‌های مختلف ذی‌نفع برجسته کرده‌اند (Senn et al., 2022). در واقع، گزارش مالی زمانی ارزشمند است که افزون بر ثبت رویدادها، عدم اطمینان تصمیم‌گیرندگان را کاهش دهد و درک آنان از وضعیت و چشم‌انداز واحد تجاری را ارتقا بخشد. یافته‌های عابد و همکاران نیز نشان داده است که کیفیت گزارشگری مالی به‌شدت تحت تأثیر انگیزه‌های مدیریتی، ساختارهای نظارتی و نحوه کاربرد انعطاف‌های حسابداری قرار دارد (Abed et al., 2022). بنابراین، استفاده مثبت‌گرا از حسابداری خلایقانه می‌تواند به کاهش شکاف اطلاعاتی منجر شود، درحالی‌که استفاده فرصت‌طلبانه از همان ظرفیت‌ها ممکن است عدم تقارن اطلاعاتی را تشدید کند. در بخش شرایط زمینه‌ای، استحکام حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی به‌عنوان یکی از پایه‌های اصلی تحقق خلایق مسئولانه شناسایی شد. نظارت کمیته حسابرسی، نهادینه شدن ارزش‌های اخلاقی، کارکرد مؤثر سیستم کنترل داخلی و شفافیت روابط با اشخاص وابسته، احتمال انحراف انتخاب‌های حسابداری از منافع عمومی استفاده‌کنندگان را کاهش می‌دهد. این نتیجه با یافته‌های اولوجده و ارین مطابقت دارد که نشان دادند اثربخشی سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند رویه‌های حسابداری خلایقانه نامطلوب را محدود کند و کیفیت گزارشگری را بهبود بخشد (Olojede & Erin, 2021). ستیانینگسیه نیز نشان داده است که حاکمیت شرکتی مطلوب و مالکیت مدیریتی می‌تواند رابطه میان حسابداری خلایقانه و ارزش شرکت را تعدیل کنند (Setijaningsih, 2025). از این‌رو، در الگوی حاضر، حاکمیت شرکتی صرفاً سازوکاری بازدارنده نیست، بلکه نقش هدایت‌کننده دارد و می‌تواند ظرفیت خلایقانه تیم مالی را در جهت شفافیت، پاسخ‌گویی و خلق ارزش اطلاعاتی به کار گیرد.

توانمندی‌های فنی و حرفه‌ای تیم مالی، دومین مؤلفه شرایط زمینه‌ای بود. دسترسی به نرم‌افزارهای یکپارچه، تخصص حسابداران مدیریت، آموزش مستمر و وجود زیرساخت امن فناوری اطلاعات، امکان طراحی و اجرای روش‌های گزارشگری پیشرفته را فراهم می‌سازد. بدون برخورداری از دانش تخصصی، استفاده از انعطاف استانداردها ممکن است به خطا، ناسازگاری یا ارائه اطلاعات گمراه‌کننده منجر شود. این نتیجه با یافته‌های قشقای و بیگلر همسو است که نقش شایستگی، صداقت، عینیت و استقلال حرفه‌ای را در محدود کردن رویه‌های نامطلوب حسابداری خلایقانه نشان داده‌اند (Qashqai & Bigler, 2019). همچنین، آدامیکووا و چوریووا بر اهمیت تخصص کارشناسان در ارزیابی شرکت و تشخیص آثار انتخاب‌های حسابداری تأکید کرده‌اند (Adámiková & Čorejová, 2021). بر این مبنای حسابداری خلایقانه مثبت‌گرا مستلزم ترکیب توانایی فنی با مسئولیت اخلاقی است؛ زیرا مهارت بدون اخلاق می‌تواند به پیچیده‌تر شدن تحریف منجر شود و اخلاق بدون توانایی تخصصی نیز برای طراحی گزارش‌های باکیفیت کافی نیست.

نتایج مربوط به شرایط مداخله‌گر نشان داد که حمایت مدیریت مالی، پاداش‌دهی به کیفیت گزارشگری، بیانیه‌های تفسیری نهادهای حرفه‌ای و الگوهای رقابتی مثبت می‌توانند نوآوری در گزارشگری مالی را تقویت کنند. در مقابل، محافظه‌کاری افراطی، هزینه‌های عملیاتی، نگرانی از افشای اطلاعات محرمانه و ابهام در موضع نهادهای نظارتی، خلایق مسئولانه را محدود می‌کنند. این یافته با نتایج صالح و همکاران سازگار است که نشان دادند عوامل سازمانی، انگیزه‌های مدیریتی و شرایط محیطی بر نحوه کاربرد حسابداری خلایقانه و کیفیت صورت‌های مالی اثر می‌گذارد (Saleh et al., 2021). همچنین، نتایج کالالیان‌مقدم و همکاران درباره شناسایی فرصت‌های خلق ارزش اجتماعی نشان می‌دهد که تحقق نوآوری به تعامل عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر و راهبردی وابسته است (Kalalian-Moghadam et al., 2020). از این‌رو، حتی در صورت وجود ظرفیت تخصصی، نبود حمایت نهادی یا ابهام مقرراتی می‌تواند سازمان را به حفظ رویه‌های سنتی و اجتناب از افشاهای نوآورانه سوق دهد.

مقوله محوری پژوهش شامل ارزش‌آفرینی اطلاعاتی و گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه بود. ارزش‌آفرینی اطلاعاتی بر استفاده مسئولانه از حق انتخاب، طراحی روش‌های اندازه‌گیری نوآورانه و یکپارچه‌سازی اطلاعات مالی و غیرمالی دلالت دارد. گزارشگری آینده‌نگر مسئولانه نیز شامل ارائه تصویری متوازن از آینده، ایجاد مبنایی برای تصمیم‌گیری اقتصادی و افشای شفاف برآوردهای مالی است. این یافته نشان می‌دهد که در رویکرد مثبت‌گرا، هدف اصلی حسابداری خلاقانه بهبود ظاهری ارقام نیست، بلکه افزایش ظرفیت تبیینی و تصمیم‌سازی اطلاعات است. این برداشت نقطه مقابل نتایج پژوهش‌هایی است که کاهش اعتبار صورت‌های مالی را پیامد حسابداری خلاقانه دانسته‌اند (Akpanuko & Umoren, 2018; Hashem & Saleh Mahdi, 2024). این تفاوت بیانگر آن است که پیامد حسابداری خلاقانه به جهت استفاده از آن وابسته است. هنگامی که انتخاب‌ها برای پنهان‌سازی زیان یا تغییر ادراک سرمایه‌گذاران صورت گیرند، اعتبار اطلاعات کاهش می‌یابد؛ اما هنگامی که با هدف بازنمایی بهتر ماهیت اقتصادی، افشای مفروضات و توضیح عدم قطعیت‌ها انجام شوند، می‌توانند ارزش اطلاعاتی را افزایش دهند.

راهبردهای استخراج‌شده شامل توسعه محتوای گزارش مالی و تحول فرایند گزارشگری مالی بود. طراحی روایت منسجم مالی، تدوین شاخص‌های کلیدی عملکرد، افشای کیفیت و پایداری سود، ارائه تحلیل حساسیت و تلفیق داده‌های تاریخی و کیفی، ظرفیت فهم گزارش‌ها را افزایش می‌دهد. تشکیل کارگروه‌های چندتخصصی، تقویت کنترل‌های داخلی، دریافت بازخورد استفاده‌کنندگان، بهره‌گیری از مصورسازی داده‌ها و اخذ نظر مشورتی حساب‌رسان نیز فرایند گزارشگری را از یک فعالیت محدود حسابداری به فرایندی مشارکتی تبدیل می‌کند. یافته‌های اوستینو و همکاران درباره ضرورت ترکیب روش‌های کمی و کیفی برای تشخیص حسابداری خلاقانه، اهمیت کنترل و تحلیل چندبعدی گزارش‌ها را تأیید می‌کند (Ustinova et al., 2022). همچنین، شاخص‌های شناسایی‌شده توسط چهارده‌چریکی و همکاران نشان می‌دهد که ارزیابی حسابداری خلاقانه باید مجموعه‌ای از متغیرهای عملکردی، حاکمیتی و حسابرسی را دربرگیرد (Chahardeh-Cheriki et al., 2022). بنابراین، راهبردهای الگوی حاضر می‌توانند هم کیفیت گزارشگری را ارتقا دهند و هم قابلیت نظارت بر انتخاب‌های خلاقانه را افزایش دهند.

در نهایت، پیامدهای شناسایی‌شده نشان داد که اجرای مسئولانه الگو می‌تواند به تعمیق شفافیت مالی، افزایش پاسخ‌گویی مدیریت، جلب اعتماد بازار سرمایه، خلق ارزش بلندمدت و ارتقای کیفیت تخصیص منابع منجر شود. این نتایج در نقطه مقابل پیامدهایی قرار دارد که برای کاربرد فرصت‌طلبانه حسابداری خلاقانه گزارش شده‌اند. گوپتا و کومار نشان داده‌اند که بهره‌برداری از خلأهای حسابداری می‌تواند زمینه جرائم مالی و گمراهی استفاده‌کنندگان را فراهم کند (Gupta & Kumar, 2020). همچنین، مردان کاهش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی را از پیامدهای حسابداری خلاقانه دانسته است (Mardan, 2025) و پورغفار و اقبال مزرعه نیز ارتباط آن را با وضعیت ورشکستگی شرکت‌ها مورد توجه قرار داده‌اند (Pourghaffar & Eghbal Mazraeh, 2025). بر این اساس، ارزش نظری پژوهش حاضر در ارائه تمایزی روشن میان خلاقیت فرصت‌طلبانه و خلاقیت مسئولانه است. خلاقیت مثبت‌گرا زمانی می‌تواند به پیامدهای مطلوب منجر شود که تحت نظارت حاکمیت شرکتی، با مشارکت حساب‌رسان، بر پایه دانش حرفه‌ای و همراه با افشای شفاف انتخاب‌ها اجرا شود. در مجموع، مدل به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که حسابداری خلاقانه می‌تواند از یک سازوکار بالقوه تحریف‌آمیز به ابزاری برای توسعه گزارشگری مالی تبدیل شود، اما این گذار نیازمند بازتعریف هدف خلاقیت، تقویت کنترل‌ها و ایجاد معیارهای مشخص برای ارزیابی مسئولانه بودن انتخاب‌های حسابداری است.

این پژوهش با محدودیت‌هایی همراه بود که باید در تفسیر یافته‌ها مورد توجه قرار گیرد. نخست، داده‌ها بر اساس مصاحبه با تعداد محدودی از استادان و خبرگان حسابداری و گزارشگری مالی گردآوری شد؛ بنابراین، دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، حساب‌رسان مستقل، اعضای کمیته‌های حسابرسی، سرمایه‌گذاران و نهادهای تدوین‌کننده استانداردها ممکن است به‌طور کامل در الگو منعکس نشده باشد. دوم، ماهیت کیفی پژوهش و وابستگی تحلیل به تفسیر مصاحبه‌ها، امکان حذف کامل تأثیر برداشت پژوهشگران را فراهم نمی‌کند، هرچند برای افزایش اعتمادپذیری یافته‌ها از کدگذاری موزی و بررسی توافق کدگذاران استفاده شد. سوم، الگوی پژوهش متناسب با ویژگی‌های محیط نهادی و حرفه‌ای ایران تدوین شده است و تعمیم مستقیم آن به کشورهایی با نظام‌های حقوقی، نظارتی و اقتصادی متفاوت باید با احتیاط صورت گیرد. همچنین، به دلیل نوظهور بودن مفهوم حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا، مرز عملیاتی میان خلاقیت مسئولانه و انتخاب فرصت‌طلبانه در برخی موقعیت‌ها همچنان به قضاوت حرفه‌ای وابسته است.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، الگوی استخراج‌شده با استفاده از روش‌های کمی و بر روی نمونه‌ای گسترده از مدیران مالی، حسابداران، حساب‌رسان و اعضای کمیته‌های حسابرسی اعتبارسنجی شود. طراحی پرسشنامه‌ای مبتنی بر مؤلفه‌های مدل و آزمون روابط میان شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها از طریق مدل‌سازی معادلات

ساختاری می‌تواند به سنجش قدرت تبیینی الگو کمک کند. انجام مطالعات مقایسه‌ای میان صنایع مختلف، شرکت‌های دولتی و خصوصی، شرکت‌های بورسی و غیربورسی و نیز میان کشورهای دارای نظام‌های گزارشگری متفاوت می‌تواند حدود تعمیم مدل را روشن سازد. همچنین، پژوهش‌های آینده می‌توانند معیارهای عینی برای تفکیک حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا از مدیریت سود فرصت‌طلبانه تدوین کنند و آثار اجرای الگو را بر کیفیت سود، هزینه سرمایه، اعتماد سرمایه‌گذاران، ارزش شرکت و دقت پیش‌بینی تحلیلگران در مطالعات طولی بررسی نمایند.

پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها برای اجرای حسابداری خلاقانه مثبت‌گرا، دستورالعمل‌های داخلی روشنی درباره حدود قضاوت حرفه‌ای، نحوه مستندسازی انتخاب‌ها و الزامات افشای مفروضات تدوین کنند. تشکیل کارگروه‌های چندتخصصی متشکل از حسابداران، مدیران مالی، حسابرسان، متخصصان فناوری اطلاعات و کارشناسان مدیریت ریسک می‌تواند کیفیت طراحی روش‌های نوین گزارشگری را افزایش دهد. کمیته‌های حسابرسی باید انتخاب‌های غیرمعارف، تغییر برآوردها و افشاهای آینده‌نگر را به‌صورت منظم ارزیابی کنند و از انطباق آنها با واقعیت اقتصادی و منافع همه ذی‌نفعان اطمینان یابند. نهادهای حرفه‌ای نیز می‌توانند با انتشار راهنماهای تفسیری، برگزاری دوره‌های آموزش قضاوت حرفه‌ای و ارائه نمونه‌های کاربردی، ابهام موجود درباره خلاقیت مسئولانه را کاهش دهند. افزون بر این، لازم است نظام‌های پاداش مدیران و کارکنان مالی از تمرکز صرف بر سود کوتاه‌مدت فاصله گرفته و کیفیت افشاء، شفافیت، پایداری عملکرد و رضایت استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها را نیز دربرگیرد.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

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*, 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. *Journal of Risk and Financial Management*, 14(7), 1-12.
- 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. <https://doi.org/10.1108/JFRA-08-2016-0064>
- Asmara, S. K. R. D., & Siska. (2025). The Motives Behind Creative Accounting: The Influence of Internal Company Factors. *Journal of Islamic Finance and Accounting Research*, 4(1), 21389. <https://doi.org/10.25299/jafar.2025.21389>

- Birkey, R., & Hausserman, C. (2019). Inducing Creativity in Accountants' Task Performance: The Effects of Background, Environment, and Feedback. In T. G. Calderon (Ed.), *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations* (Vol. 22, pp. 109-133). Emerald Publishing Limited. <https://doi.org/10.1108/S1085-462220190000022006>
- Chahardeh-Cheriki, M., Bolo, G., Raeisi-Vanani, I., Babajani, J., & Taghavifard, M. T. (2022). Identifying and Ranking Creative Accounting Indicators Using the Analytic Network Process Technique. *Accounting and Social Interests*, 12(1), 21-40.
- Gupta, C. M., & 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. <https://doi.org/10.1108/JFC-06-2019-0075>
- Hashem, I. S., & Saleh Mahdi, M. J. (2024). The Impact of Creative Accounting Methods on the Credibility of Financial Statements. *International Journal of Business and Management Sciences*, 4(5), 191-204. <https://doi.org/10.55640/ijbms-04-05-15>
- Kalalian-Moghadam, H., Maharti, Y., Ashrafi, M., & Khorakian, A. (2020). Identifying Factors Affecting Opportunity Recognition for Creating Social Value in Iran: Grounded Theory with an Emergent (Glaserian) Approach. *Social Sciences, Ferdowsi University of Mashhad*, 17(1), 87-141.
- Kamau, C. G., & Murori, C. K. (2024). Characteristics of Creative Accounting: A Multifaceted Literature Analysis. *World Journal of Advanced Research and Reviews*, 23(1), 2035-2043. <https://doi.org/10.30574/wjarr.2024.23.1.2177>
- Mansour, L., & Spătaru, E. (2025). Creative Accounting in Financial Reporting. *Ovidius University Annals, Economic Sciences Series*, 24(2), 567-574. <https://doi.org/10.61801/OUAESS.2024.2.74>
- Mardan, F. N. (2025). *The Effect of Creative Accounting on the Reliability of Financial Reports* The 5th International Scientific Conference on Administrative and Financial Sciences (CIC-ISCAFS'2025), <https://doi.org/10.24086/icaifs2025/paper.1742>
- 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.
- Pourghaffar, J., & Eghbal Mazraeh, A. (2025). The Relationship between Creative Accounting and Corporate Bankruptcy in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. First National Conference on Professional Ethics and Social Responsibility in Management and Financial Sciences with an Islamic Approach, Urmia. <https://civilica.com/doc/2441573>
- Qashqai, A., & Bigler, K. (2019). The Position of Creative Accounting among Iranian Auditors with Emphasis on the Code of Ethics and Professional Conduct in Auditing. *Accounting and Management Perspective*, 2(20), 100-113.
- 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., & 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. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-10-2021-0437>
- Setijaningsih, H. T. (2025). The Impact of Creative Accounting on Company's Value of Banking Industry in Indonesia with Good Corporate Governance and Managerial Ownership as Moderating Variable. *Journal of Information Systems Engineering and Management*, 10(28s). <https://doi.org/10.52783/jisem.v10i28s.4370>
- Supriya, K., & 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, C. M., & Shaposhnikov, A. (2022). Creative Accounting Detection Methods: Foreign Experience. *Advances in Social Science, Education and Humanities Research*, 632(2), 193-219.