

## بررسی جایگاه حسابداری خلاقانه در ایران و علل زمینه‌ای ایجاد آن

دکتر حبیب اله نخعی

استادیار گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. (نویسنده مسئول).

یاسمن هریوندی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران.

yasi.h1996@gmail.com

### چکیده

حسابداری خلاقانه به استفاده از تکنیک‌های حسابداری برای تغییر یا بهبود وضعیت ظاهری گزارش‌های مالی شرکت‌ها بدون نقض قوانین حسابداری اشاره دارد. این پدیده در ایران به دلیل شرایط اقتصادی خاص و برخی مشکلات ساختاری، رشد قابل توجهی داشته است. در این مقاله، جایگاه حسابداری خلاقانه در ایران و علل زمینه‌ای ایجاد و گسترش آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. این نوع حسابداری معمولاً در محدوده استانداردهای حسابداری صورت می‌گیرد، اما به طور استراتژیک از انعطاف‌پذیری در تفسیر قوانین استفاده می‌کند تا نتایج دلخواه به دست آید. حسابداری خلاقانه می‌تواند به بهبود مقبولیت سرمایه‌گذاری، کاهش هزینه‌های مالیاتی، یا افزایش پاداش‌های مدیریت کمک کند، اما ممکن است باعث کاهش شفافیت، اعتماد و اعتبار مالی شرکت‌ها شود و در برخی موارد منجر به پیامدهای قانونی و اخلاقی گردد.

**کلیدواژه:** حسابداری خلاقانه، جایگاه حسابداری خلاقانه در ایران، تکنیک‌های حسابداری.

### مقدمه

حسابداری خلاقانه، به عنوان یک روش حسابداری که در عین رعایت چارچوب‌های قانونی، تلاش می‌کند تا وضعیت مالی شرکت‌ها را به شکلی مطلوب‌تر از واقعیت نمایش دهد، همواره موضوعی چالش‌برانگیز در ادبیات حسابداری بوده است. در ایران، این پدیده به دلیل مشکلات ساختاری اقتصادی، فشارهای نظارتی ناکافی و رقابت‌های شدید، جایگاه ویژه‌ای یافته است. هدف این مقاله، بررسی جایگاه و عوامل زمینه‌ای موثر بر رشد حسابداری خلاقانه در ایران است.

حسابداری خلاقانه به مجموعه‌ای از روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری گفته می‌شود که توسط شرکت‌ها و سازمان‌ها به کار گرفته می‌شوند تا وضعیت مالی خود را به گونه‌ای نمایش دهند که کاملاً با واقعیت منطبق نباشد، اما با استانداردها و قوانین حسابداری سازگار باشد. هدف اصلی این نوع حسابداری، بهبود نمایش عملکرد مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی است تا به ذینفعان مختلف از جمله سرمایه‌گذاران، مدیران، و تحلیل‌گران مالی، تصویری بهتر از وضعیت مالی و عملکرد شرکت ارائه دهد. در بسیاری از موارد، این تکنیک‌ها در مرز بین شیوه‌های قانونی و غیرقانونی قرار دارند و اگرچه به ظاهر قانونی به نظر می‌رسند، اما در نهایت می‌توانند منجر به انحراف از واقعیت‌های مالی شوند. این انحرافات ممکن است شامل افزایش مصنوعی سود، کاهش هزینه‌ها، یا افزایش ارزش دارایی‌ها باشد. گرچه حسابداری خلاقانه به خودی خود غیرقانونی نیست، اما استفاده نادرست و نامناسب از آن می‌تواند به مسائل حقوقی و اخلاقی منجر شود. به همین

دلیل، درک دقیق این مفاهیم و ابزارهای مورد استفاده در حسابداری خلاقانه برای مدیران، سرمایه‌گذاران، و سایر ذینفعان از اهمیت بالایی برخوردار است.

### مروری بر تحقیقات پیشین

تحقیقات اولیه در زمینه حسابداری خلاقانه بر تعریف و مفهوم‌سازی این اصطلاح متمرکز بوده‌اند. محققانی مانند "نات" و "هاس" (۲۰۰۴)، این مفهوم را به عنوان "استفاده از دانش قوانین حسابداری برای دستکاری و تحریف ارقام مالی با هدف رسیدن به اهداف مشخص" تعریف کرده‌اند.

مطالعات زیادی دلایل استفاده از حسابداری خلاقانه را بررسی کرده‌اند. به عنوان مثال، مطالعه‌ای توسط "جونز" (۱۹۹۱)، نشان داد که فشارهای خارجی مانند توقعات بازار، فشارهای مدیریتی برای دستیابی به اهداف عملکردی، و نیاز به بهبود ظاهری وضعیت مالی شرکت‌ها، می‌توانند عواملی مؤثر در استفاده از حسابداری خلاقانه باشند.

تحقیقات زیادی تکنیک‌های مختلف حسابداری خلاقانه را شناسایی کرده‌اند. به عنوان مثال، "هپوود" (۱۹۸۷)، بر روش‌های تغییر زمان‌بندی معاملات و تغییرات در طبقه‌بندی اقلام تأکید دارد. "شفلین" و "کرچسمر" (۲۰۰۴)، نیز در مطالعه خود نشان دادند که شرکت‌ها می‌توانند از تغییر در روش‌های استهلاک یا انتخاب دوره‌های زمانی متفاوت برای حسابرسی استفاده کنند.

تحقیقات نشان داده‌اند که حسابداری خلاقانه می‌تواند تأثیرات مثبت و منفی بر شرکت‌ها داشته باشد. مثلاً، "هیلی" و "والن" (۱۹۹۹)، نشان دادند که استفاده از حسابداری خلاقانه می‌تواند به بهبود عملکرد کوتاه‌مدت شرکت‌ها کمک کند، اما در بلند مدت ممکن است باعث کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان شود.

بسیاری از تحقیقات به بررسی واکنش‌های نظارتی به حسابداری خلاقانه پرداخته‌اند. مثلاً، "جیمز" و "مکلین" (۲۰۰۶)، نشان دادند که مقامات نظارتی و استانداردهاگذار مانند سازمان بورس و اوراق بهادار ایالات متحده (SEC) به طور مداوم در حال بررسی و اصلاح قوانین برای مقابله با سوءاستفاده‌های حسابداری خلاقانه هستند. جمع‌بندی تحقیقات پیشین در زمینه حسابداری خلاقانه نشان می‌دهد که این مفهوم پیچیده و چندبعدی است و تأثیرات متعددی بر جنبه‌های مختلف عملکرد مالی و غیرمالی شرکت‌ها دارد. درک بهتر از این موضوع نیازمند بررسی عمیق‌تر از عوامل و شرایط مؤثر بر استفاده از این روش‌ها و همچنین پیامدهای احتمالی آنها است.

### مبانی نظری

**مفهوم حسابداری خلاقانه:** حسابداری خلاقانه، نوعی رویکرد حسابداری است که در آن شرکت‌ها و مدیران مالی از تکنیک‌ها و روش‌های مختلف حسابداری برای دستکاری یا بهبود ظاهر گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند. اگرچه این رویکرد به طور کلی قانونی است، اما در بسیاری از موارد می‌تواند به ارائه اطلاعات گمراه‌کننده و نادرست منجر شود. تفاوت حسابداری خلاقانه با مدیریت سود در این است که اولی بیشتر بر استفاده از خلاقانه‌های قانونی تمرکز دارد، در حالی که دومی ممکن است به تنظیمات مستقیم حسابداری برای رسیدن به اهداف کوتاه‌مدت مالی بپردازد.

**جایگاه حسابداری خلاقانه در ایران:** در ایران، حسابداری خلاقانه به عنوان یکی از ابزارهای رایج برای مدیران مالی و حسابداران جهت بهبود وضعیت ظاهری گزارش‌های مالی شناخته می‌شود. در بسیاری از شرکت‌های ایرانی، به‌ویژه در

صنایع مالی، بانکی، تولیدی و خدماتی، استفاده از این روش‌ها به دلایل مختلف از جمله جذب سرمایه‌گذار، حفظ ارزش سهام، کاهش بار مالیاتی، و تطبیق با انتظارات بازار رایج است.

### علل زمینه‌ای ایجاد حسابداری خلاقانه در ایران

**الف) نوسانات شدید اقتصادی و محیط اقتصادی نامطمئن:** شرایط اقتصادی ایران، به ویژه نوسانات شدید نرخ ارز، تورم بالا، و محدودیت‌های تجاری ناشی از تحریم‌ها، باعث شده است که بسیاری از شرکت‌ها به دنبال استفاده از روش‌های حسابداری خلاقانه برای بهبود وضعیت مالی خود باشند. در شرایطی که منابع مالی کمیاب و شرایط اقتصادی نامطمئن است، بسیاری از مدیران به تکنیک‌های حسابداری خلاقانه روی می‌آورند تا به سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان اطمینان دهند که شرکت در وضعیت مطلوبی قرار دارد.

**ب) عدم شفافیت و ضعف نظارت‌های قانونی:** یکی از دلایل مهم گسترش حسابداری خلاقانه در ایران، ضعف نظارت‌های قانونی و حسابرسی است. قوانین و مقررات مالی و حسابداری در ایران بعضاً مبهم و ناکافی هستند و نظارت کافی بر اجرای آن‌ها وجود ندارد. این عدم شفافیت و نظارت ناکافی، به مدیران مالی امکان استفاده از خلاقانه‌های قانونی و انجام فعالیت‌های حسابداری خلاقانه را می‌دهد.

**ج) فشارهای رقابتی و نیاز به جذب سرمایه:** رقابت شدید در بازارهای داخلی و بین‌المللی، به‌ویژه در دوران رکود اقتصادی یا کاهش تقاضا، شرکت‌ها را به استفاده از حسابداری خلاقانه ترغیب می‌کند. این روش‌ها به شرکت‌ها کمک می‌کند تا سودآوری خود را بالاتر از واقعیت نشان دهند و همچنان در بازارهای رقابتی باقی بمانند.

**د) فشارهای ذی‌نفعان و سهامداران:** سهامداران و ذی‌نفعان شرکت‌ها معمولاً به دنبال بازدهی و سود بالاتر هستند. این موضوع فشار زیادی بر مدیران ایجاد می‌کند تا از تکنیک‌های حسابداری خلاقانه برای نشان دادن عملکرد بهتر استفاده کنند. انتظارات سهامداران برای بازدهی بالا، مدیران را تشویق می‌کند تا گزارش‌های مالی خود را به شکلی ارائه دهند که سودآوری شرکت را بیش از واقعیت نشان دهد.

**ه) تمایل به کاهش مالیات و هزینه‌ها:** بسیاری از شرکت‌های ایرانی از روش‌های حسابداری خلاقانه برای کاهش بار مالیاتی خود استفاده می‌کنند. این شرکت‌ها با تغییرات حسابداری و تنظیمات درآمد و هزینه، تلاش می‌کنند تا درآمدهای مشمول مالیات را کاهش دهند و پرداخت‌های مالیاتی را به تعویق بیندازند.

### پیامدهای حسابداری خلاقانه در ایران

✓ کاهش اعتماد عمومی: استفاده گسترده از حسابداری خلاقانه می‌تواند باعث کاهش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها و نهادهای مختلف شود. این مسئله در بلندمدت به کاهش اعتبار بازار مالی و ایجاد مشکلات در جذب سرمایه‌گذاران خارجی و داخلی منجر خواهد شد.

✓ تحریف اطلاعات مالی: حسابداری خلاقانه می‌تواند منجر به تحریف اطلاعات مالی و ایجاد تصویر نادرست از عملکرد شرکت‌ها شود. این مسئله می‌تواند تصمیم‌گیری‌های نادرست از سوی سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی را به دنبال داشته باشد و به ضرر اقتصادی منجر شود.

✓ تشدید مشکلات مالی و اقتصادی: در صورتی که شرکت‌ها به‌طور گسترده از حسابداری خلاقانه استفاده کنند، مشکلات مالی و اقتصادی در سطح کلان نیز ممکن است تشدید شود، زیرا اطلاعات نادرست می‌تواند منجر به تصمیمات اقتصادی نادرست شود.

### بحث و نتیجه گیری

از یک سو، حسابداری خلاقانه می‌تواند به بهبود شفافیت و ارائه اطلاعات مالی به صورت صحیح و جامع کمک کند. استفاده از تکنیک‌های پیشرفته و خلاقانه در حسابداری می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا گزارشات مالی دقیق‌تر و جامع‌تری تهیه کنند و از این طریق رضایت ذینفعان را افزایش دهند. از سوی دیگر، در ایران همچون سایر کشورها، حسابداری خلاقانه می‌تواند به عنوان ابزاری برای پنهان کردن مشکلات مالی و تحریف اطلاعات مورد استفاده قرار گیرد. به دلیل وجود ضعف‌های نظارتی و اجرای قوانین، ممکن است برخی از شرکت‌ها از تکنیک‌های حسابداری خلاقانه برای ارائه تصویری بهتر از وضعیت مالی خود به سرمایه‌گذاران و مراجع قانونی استفاده کنند که می‌تواند منجر به پیامدهای منفی برای اقتصاد و بازار سرمایه شود. بنابراین، نتیجه‌گیری کلی این است که جایگاه حسابداری خلاقانه در ایران، به دلیل شرایط اقتصادی و قانونی موجود، نیازمند نظارت بیشتر و اجرای قوانین دقیق‌تر است تا اطمینان حاصل شود که این تکنیک‌ها به نفع شفافیت و عدالت در بازار استفاده می‌شوند و نه برای فریب‌دادن سرمایه‌گذاران و مراجع قانونی.

حسابداری خلاقانه در ایران به دلیل مشکلات اقتصادی، نظارتی و فشارهای رقابتی به یک ابزار رایج تبدیل شده است. با این حال، پیامدهای منفی این روش‌ها می‌تواند به کاهش اعتماد عمومی و تحریف اطلاعات مالی منجر شود. برای کاهش این پدیده، تقویت نظارت‌های مالی، افزایش شفافیت و آموزش اصول اخلاقی ضروری است. این اقدامات می‌تواند به بهبود وضعیت مالی شرکت‌ها و افزایش اعتماد عمومی به بازارهای مالی کمک کند.

### راهکارهای پیشنهادی برای کاهش حسابداری خلاقانه

#### تقویت نظارت و حسابرسی

تقویت نظارت‌های مالی و حسابرسی دقیق‌تر می‌تواند از گسترش حسابداری خلاقانه جلوگیری کند. این امر مستلزم افزایش توانمندی نهادهای نظارتی و حسابرسی، شفاف‌سازی قوانین و مقررات مالی و حسابداری و اجرای دقیق آن‌هاست.

#### افزایش شفافیت و آموزش‌های اخلاقی

افزایش شفافیت در گزارش‌های مالی و آموزش‌های مستمر به مدیران و حسابداران در زمینه اصول اخلاقی و حرفه‌ای حسابداری می‌تواند به کاهش رفتارهای خلاقانه و نادرست کمک کند.

#### تدوین سیاست‌های مدیریتی مناسب

شرکت‌ها باید سیاست‌های داخلی مناسبی برای جلوگیری از حسابداری خلاقانه تدوین کنند و از طریق آموزش و ایجاد فرهنگ پاسخگویی، به مدیران و حسابداران خود کمک کنند تا تصمیمات مالی خود را بر اساس اصول اخلاقی اتخاذ کنند.

**نتیجه‌گیری:** حسابداری خلاقانه در ایران به دلیل مشکلات اقتصادی، نظارتی و فشارهای رقابتی به یک ابزار رایج تبدیل شده است. با این حال، پیامدهای منفی این روش‌ها می‌تواند به کاهش اعتماد عمومی و تحریف اطلاعات مالی منجر شود.

برای کاهش این پدیده، تقویت نظارت‌های مالی، افزایش شفافیت و آموزش اصول اخلاقی ضروری است. این اقدامات می‌تواند به بهبود وضعیت مالی شرکت‌ها و افزایش اعتماد عمومی به بازارهای مالی کمک کند.

## منابع

- ✓ قشقایی، علی، بیگلر، کیومرث، (۱۳۹۸)، جایگاه حسابداری خلاقانه در بین حسابرسان ایران با تاکید بر آیین اخلاق و رفتار حرفه ای حسابرسی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، صص ۱۰۰-۱۱۳.
- ✓ حمیدیان، نرگس، (۱۴۰۱)، تاثیر هم حرکتی سود بر احتمال دستکاری سود با در نظر گرفتن رقابت بازار محصول، پیشرفتهای حسابداری، دوره ۱۴، شماره ۲، صص ۶۹-۸۴.
- ✓ کلایان مقدم، هما، مهارتی، یعقوب، اشرفی، مجید، خوراکیان، علیرضا، (۱۳۹۹)، شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصتها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران، نظریه پردازی داده بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلیزری)، علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، دوره ۱۷، شماره ۱، صص ۸۷-۱۴۱.
- ✓ چهارده چریکی، معصومه، بولو، قاسم، رئیسی وانانی، ایمان، باباجانی، جعفر، تقویفرد، محمدتقی، (۱۴۰۱)، شناسایی و رتبه بندی شاخصهای حسابداری خلاقانه با استفاده از تکنیک فرایند تحلیل شبکه ای. حسابداری و منافع اجتماعی، دوره ۱۲، شماره ۱، صص ۲۱-۴۰.
- ✓ Aboody D. et al. (2000) Information asymmetry, R&D, and insider gains
- ✓ Agarwal V. et al. (2018) Mutual fund transparency and corporate myopia
- ✓ Aghamolla C. et al. (2022) Do mandatory disclosure requirements for private firms increase the propensity of going public?
- ✓ Aghion P. et al. (1994) The management of innovation
- ✓ Ahci M. et al. (2022) Simultaneous information releases and capital market feedback
- ✓ Allen et al. (2022) The innovation and reporting consequences of financial regulation for young life-cycle firms
- ✓ U. Akcigit et al. (2022) Optimal taxation and R&D policies
- ✓ C.S. Armstrong et al. (2022), Contracting with controllable risk
- ✓ C.S. Armstrong et al. (2019), The economics of managerial taxes and corporate risk-taking
- ✓ S. Arts et al. (2018), Text matching to measure patent similarity
- ✓ I.G. Baek (2023) The effect of telecommuting on information acquisition: evidence from the U.S. Patent office
- ✓ I.G. Baek et al. (2023) Effects of an Electronic Monitoring System on Employees' Productivity in Telecommuting Arrangements
- ✓ Baik et al. (2022), Income smoothing through R&D management and earnings informativeness
- ✓ T. Baldenius et al. (2022), Innovation and Strategic Communication
- ✓ R. Barker et al. (2022), Accounting for intangible assets: suggested solutions
- ✓ M.E. Barth et al. (2024), Accounting and Innovation: Paths Forward for Research
- ✓ M.E. Barth et al. (2001), Analyst coverage and intangible assets
- ✓ J.M. Barrios et al. (2022), Informing Entrepreneurs: Public Corporate Disclosure and New Business Formation
- ✓ S. Baruffaldi et al. (2024), Asymmetric information and R&D disclosure: evidence from scientific publications

- ✓ R. Bekkerman et al. (2023), The effect of innovation similarity on asset prices: evidence from patents' big data
- ✓ M.D. Beneish et al. (2022), Unpatented innovation and merger synergies
- ✓ F.L. Bereskin et al. (2018), The real effects of real earnings management: evidence from innovation
- ✓ P.G. Berger (1993), Explicit and implicit tax effects of the R & D tax credit
- ✓ P.G. Berger et al. (2024), Breaking it down: economic consequences of disaggregated cost disclosures
- ✓ M. Beyhaghi et al. (2022), Pre-grant patent disclosure and analyst forecast accuracy
- ✓ N. Bloom et al. (2021), The Diffusion Of Disruptive Technologies (Working Paper No. 28999)
- ✓ N. Bloom et al. (2013), Identifying technology spillovers and product market rivalry