



الگوی حسابداری ساختگی در شرایط محیطی ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان

طاهره عزیززاده^۱

مهدی زینالی*^۲

یونس بادآور نهندي^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۲۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۰۹

چکیده

حسابداری ساختگی با مهندسی اطلاعات و گزارشگری مالی مرتبط است، زیرا برای افشای اطلاعات مالی سعی می‌کند به گونه‌ای عمل کند که بهتر از آنچه در حالت صادقانه بیان می‌شود، ظاهر شود. هدف پژوهش حاضر ارائه الگوی مفهومی حسابداری ساختگی در شرایط محیطی ایران است. این پژوهش از لحاظ روش‌شناسی جزو پژوهش‌های کیفی با رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان است، جامعه آماری شامل خبرگان صاحب‌نظر در زمینه مبانی نظری و عملی حسابداری ساختگی است که با توجه به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی برای مصاحبه انتخاب شده است. پس از کسب نظر خبرگان از طریق ۲۱ مصاحبه نیمه ساختاریافته طی سال‌های ۱۳۹۹-۱۴۰۰ الگوی مفهومی حسابداری ساختگی شامل شرایط علی از جمله انگیزه‌های مالیاتی، بانکی، گزارشگری و فرهنگی؛ بستر و زمینه موضوع از جمله انگیزه‌های مدیران، اهداف و ویژگی‌های شرکت‌ها، خلاءهای قانونی، فشارهای محیطی؛ شرایط مداخله‌گر از جمله نحوه نظارت و اجرا؛ راهبردها از جمله عوامل محیطی و راهبری، عوامل مرتبط با استفاده‌کنندگان، ایجاد فناوری‌های به‌روز، ارتقای کیفیت و اجرای مناسب قوانین؛ و همچنین پیامدهای آن‌ها از جمله پیامدهای اقتصادی، اجتماعی و سازمانی ارائه شده است. نتایج پژوهش نشان داد با توجه به هدف تعیین‌شده، راهبری شرکتی و تقویت قوانین، می‌تواند انگیزه‌های مالیاتی، بانکی، گزارشگری و اخلاقی منجر به انحراف از واقعیت‌ها را کاهش دهد. برای این منظور بایستی در دو بعد اجرا و نظارت، آموزش‌های لازم به استفاده‌کنندگان و اجراکنندگان قوانین انتقال داده شود تا بتوان از پیامدهای نامطلوب آن، از جمله انتقال ناعادلانه ثروت جلوگیری کرد و منابع را در جهت منافع ملی حرکت داد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری ساختگی، الگوی حسابداری ساختگی، نظریه پردازی زمینه بنیان.

طبقه‌بندی موضوعی: M00, M41, Q56.

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. azizzadeh@iauil.ac.ir

^۲ استادیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران (نویسنده مسئول مکاتبه). zeynali@iaut.ac.ir

^۳ دانشیار، گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. badavarnahandi@iaut.ac.ir

۱- مقدمه

۲۰۰۳). این پدیده علیرغم رفتار ماکیاولیستی (زیر پا گذاشتن اصول و مبانی اخلاقی)، عملی غیرقانونی محسوب نمی‌شود و به همین دلیل است که نظارت کنندگان از آن غفلت می‌ورزند، اما در اصل این رویه‌ها غیراخلاقی هستند. آنچه در جوامع امروزی مشهود است، سایه سنگین مشکلات اخلاقی بر تصمیم‌گیری‌های دینفعان است، چرا که مطابق با تئوری نمایندگی هر شخص منطقی دنبال منافع شخصی خود در مواجهه با انبوهی از قراردادها می‌باشد. وقتی بحث منافع شخصی و خطر اخلاقی همراستا شود، منافع عده‌ای خاص بر منافع سایر دینفعان در اولویت خواهد بود و در نتیجه نابهنجاری‌هایی از قبیل انتقال ثروت از طرف سهامداران به سمت مدیران، کسب پاداش‌های متعدد توسط مدیران، فاصله از اصول اخلاقی را به دنبال خواهد داشت. در راستای حل چنین تعارض‌هایی، پژوهش حاضر ضمن تبیین مفهوم حسابداری ساختگی و کاربرد آن، تلاش دارد تا الگوی مفهومی حسابداری ساختگی را در شرایط محیطی ایران ارائه کند تا از این گذر بتوان اهداف، انگیزه‌ها، بستر و زمینه، و پیامدهای بکارگیری حسابداری ساختگی را تشریح کرد.

۲- بیان مسئله و مبانی نظری

حسابداری یکی از وظایف اساسی هر شرکتی است، اطلاعات مالی که این گروه ارائه می‌کند برای مدیران و هم برای تصمیم‌گیرندگان خارج از شرکت بسیار مهم است. هدف اصلی گزارشگری مالی ارائه تصویری منصفانه و عینی از کسب و کار برای همه دینفعان است. این اغلب می‌تواند منجر به تضاد منافع شود، یعنی از یک طرف سرمایه‌گذاران انتظار دارند با استفاده از اطلاعات مالی قابل اتکا تصمیمات درستی اتخاذ نمایند. از سوی دیگر شرکت‌هایی هستند که به دلیل افزایش رقابت و شرایط اقتصادی به دنبال بهتر نشان دادن وضعیت مالی خود هستند و به همین دلیل اغلب به روش‌های غیراخلاقی حسابداری ساختگی همانند مدیریت سود متوسل شوند (رمناریچ و همکاران، ۲۰۱۸). در ادبیات حسابداری تعاریف مختلفی از حسابداری ساختگی ارائه شده است. در کشور انگلستان واژه «حساب‌آرایی»^۳ را به کار گرفته‌اند که صاحب‌نظران این واژه را بی ارتباط با حسابداری ساختگی

صورت‌های مالی، منعکس‌کننده وضعیت مالی و نتایج عملکرد هر شرکتی هستند. همچنین به عنوان رسانه‌ای هستند که از طریق آن اطلاعات مربوط به وضعیت مالی و موفقیت تجاری یک شرکت در درجه اول به گروه‌های ذینفع خارجی که تصمیمات متفاوتی بر اساس چنین اطلاعاتی اتخاذ می‌کنند، مخابره می‌شود. با این حال امروزه شرکت‌ها بطور فزاینده‌ای به تهیه صورت‌های مالی «آرایش شده» متوسل می‌شوند تا تصویر جذاب‌تری ارائه دهند و سرمایه‌گذاران بیشتری را جذب کنند. دقیقاً به همین دلیل است که مفهوم حسابداری ساختگی (خلاقانه) مطرح می‌شود. افزایش رقابت و فضای اقتصادی تنها برخی از دلایلی است که شرکت‌ها با هدف پنهان کردن زیان‌های احتمالی به روش‌های مختلف حسابداری ساختگی و نمایش کسب و کار به بهترین شکل ممکن می‌نمایند. این لزوماً به معنای نقض استانداردهای حسابداری و مقررات قانونی نیست، بلکه استفاده از خلاءهای قانونی برای ارائه بهتر و تصویر مطلوبی از کسب و کار می‌باشد (رمناریچ^۱ و همکاران، ۲۰۱۸). از طرفی مطابق با مفاهیم نظری گزارشگری مالی، هدف قانونگذار حمایت از منافع دینفعان است ولی در شرایط امروزی پیچیدگی عملیات، وجود ضعف در استانداردها و قوانین و همچنین فاصله انتظاراتی بین قوانین و نیازهای دینفعان، حسابداری ساختگی به وجود آمده است. وجود انواع ناپایداری‌های اقتصادی و حسابداری در محیط شرکت موجب می‌شود که صورت‌های مالی به درستی اندازه‌گیری نشوند. مدیریت از روش‌ها و سیاست‌های حسابداری، بهترین راه‌حل را برای شرکت فراهم می‌کند، اما این راه‌حل همیشه تصویر درستی از شرکت ارائه نمی‌کند، بلکه بیشتر به سمت تصویر مناسب از شرکت که مد نظر مدیران است حرکت می‌کند. لذا تحریف در اطلاعات کیفی مالی، با توجه به همخوانی و قیاس‌پذیری اطلاعات طراحی شده برای استفاده‌کنندگان منجر به ناپایداری می‌شود که حساب‌آرایی تعمدی را شکل می‌دهد (صفری گرایلی و همکاران، ۱۳۹۴). عبارت حسابداری ساختگی برای اولین بار در کشورهای آنگلوساکسون توسط روزنامه‌نگاران و تحلیلگران مالی معرفی شد (آئوناشکو^۲،

اقدامات انجام شده توسط مدیریت شرکت است که بر نتیجه اطلاعات گزارش شده تأثیر می‌گذارد. با این حال، منافع اقتصادی واقعی برای شرکت به ارمغان نمی‌آورد، اما می‌تواند در بلند مدت منجر به زیان‌های جبران ناپذیر شود (مرچنت و راکنس^۷، ۱۹۹۴). همچنین می‌توان به عنوان فرآیندی تعریف کرد که در آن مدیران به شیوه‌ای جانبدارانه از شکاف‌ها و ابهامات موجود در استانداردهای حسابداری برای نشان دادن موفقیت مالی خود استفاده می‌کنند. حال سؤال این است که وقتی حسابداری ساختگی قوانین را نقض نمی‌کند، آیا عملی خوب محسوب می‌شود یا خیر؟ جواب این سؤال به هدف اصلی مدیران برای استفاده از صورت‌های مالی بستگی دارد (شاه^۸، ۱۹۹۸). اگر چه حسابداری ساختگی می‌تواند در برخی موارد رویکرد خلاقانه و مثبت داشته باشد اما مانند شمشیر دو لبه‌ای عمل می‌کند که مدیریت می‌تواند از آن در جهت منافع و یا بر خلاف منافع ذینفعان استفاده نماید (بهاسین^۹، ۲۰۱۶). استفاده از حسابداری ساختگی در گزارشگری مالی را می‌توان بازی با عناصر صورت‌های مالی توصیف کرد. انجام این کار ممکن است منجر به برآورد بیش از حد دارایی‌ها، سطح موجودی بالا، کاهش مخارج، تغییر در روش‌های استهلاک، نشان دادن ذخایر به عنوان دارایی و غیره شود (شهید و علی^۹، ۲۰۱۶). تکنیک‌های حسابداری ساختگی از تغییرات استانداردهای حسابداری پیروی می‌کنند که با هدف کاهش خطای اندازه‌گیری حسابداری اصلاح می‌شود. دستکاری یا اعمال نفوذ در استانداردهای حسابداری اغلب منجر به ایجاد فرصت‌های جدیدی برای دستکاری حسابداری می‌شود. اگر چه شرکت‌ها استانداردهای حسابداری را اعمال و اجرا می‌کنند اما در عین حال از خلاءهای قانونی موجود در برآوردها و ارزشیابی‌ها برای افزایش شاخص‌های کلیدی استفاده می‌کنند (کریم^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۶). حسابداری ساختگی در کوتاه‌مدت می‌تواند تأثیر مثبتی بر کسب و کار یک شرکت داشته باشد، اما در بلندمدت ممکن است منجر به کاهش قیمت سهام، ورشکستگی و غیره شود. رسوایی‌های مالی اخیر در حوزه حسابداری و همچنین اصلاحات متعدد صورت‌های مالی ریشه در این خلاءها دارد و بنابراین تردیدهایی در شفافیت و صداقت

ندانسته و حتی به عنوان اصطلاح جایگزین نیز پیشنهاد می‌کنند. در مقابل برخی نیز اعتقاد دارند، حسابداری ساختگی به عنوان ابزاری در جهت رسیدن به اهداف مدیریت است. به این صورت که با حرکت در چارچوب استانداردها و قوانین جاری کشورها، مدیران سعی می‌کنند در جهت حمایت از منافع عده‌ای خاص، تصویری مطلوب از واحد تجاری ارائه نمایند. با توجه به اینکه این کار باعث گمراهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری می‌شود، لذا از این دیدگاه، بیشتر جنبه منفی و غیراخلاقی این پدیده توجه عموم را به خود جلب می‌کند (ستایش و غلامی، ۱۳۹۱). حسابداری ساختگی به فرآیندی اطلاق می‌شود که حسابداران به‌وسیله آن از دانش خود و رویه‌های حرفه حسابداری جهت دستکاری ارقام مندرج در گزارش‌های مالی و حساب‌های واحد تجاری استفاده می‌کنند (آمات^۴، ۱۹۹۹). در حسابداری ساختگی، گزارشگر بدون زیر پا گذاشتن اصول و موازین و استانداردهای حسابداری و تنها با استفاده از نبود استانداردها، قوانین مالیاتی و مقررات مالی در زمینه انجام یک رویداد مالی، اقدام به ارائه تصویر نادرست و دلخواه مدیران از شرکت می‌کند (دستگیر، ۱۳۸۱). در واقع می‌توان گفت که حسابداری ساختگی تبدیل ارقام حسابداری مالی از آنچه که در واقعیت وجود دارد به آن چیزی که تهیه‌کنندگان اطلاعات با استفاده از قابلیت انعطاف‌پذیری قوانین و استانداردها و همچنین عدم رعایت برخی قوانین بدست می‌آورند، است (ناصر^۵، ۱۹۹۳). دو ویژگی مشترک و عمده در تعاریف فوق قابل مشاهده است:

- پژوهشگران قبلی معتقدند که شیوع حسابداری ساختگی یک پدیده عادی است.
- حسابداری ساختگی یک عمل حيله گرانه و نامطلوب می‌باشد (ابراهیمی رومنجان و همکاران، ۱۳۹۳). برای تبیین بیشتر دو ویژگی فوق، می‌توان حسابداری ساختگی را فرآیند تبدیل اطلاعات حسابداری از آنچه در واقع وجود دارد به آنچه شرکت می‌خواهد با استفاده از خلاءهای موجود در قوانین یا نادیده گرفتن بخشی از قوانین به آن دست یابد، تعریف کرد (بهاسین^۹، ۲۰۱۶). در واقع می‌توان گفت حسابداری ساختگی مجموعه‌ای از

وسیع تری از عوامل ذکر شده است. با توجه به مبانی نظری مطرح شده و با در نظر گرفتن شرایط محیطی بورس ایران که اعتماد عمومی نسبت به فعالیت مدیران کاسته شده است و از طرفی با توجه به اختلاس‌های صورت گرفته طی سال‌های اخیر در محیط اقتصادی کشور، منجر شده دینفعان به گزارش‌های مالی از دیدگاه حسابداری ساختگی توجه ویژه‌ای داشته باشند. چرا که دلایل و انگیزه‌های حسابداری ساختگی و با در نظر گرفتن تئوری نمایندگی و دیدگاه رفتار فرصت طلبانه در بازارهای ضعیف کارایی بازار، نشان می‌دهد امکان دارد مدیران برخلاف منافع دینفعان و بهتر جلوه دادن عملکرد خود، اقدام به دستکاری فعالیت‌های شرکت نمایند. بر اساس دیدگاه رفتار فرصت طلبانه، سرمایه گذاران در کوتاه مدت توانایی ارزیابی جانبدارانه بودن گزارش‌های مدیران را ندارند، در حالی که در سطح نیمه قوی و قوی بر اساس دیدگاه اطلاعات تکمیلی سرمایه گذاران توانایی ارزیابی جانبدارانه بودن اطلاعات را دارند (پورکریم و همکاران، ۱۳۹۷). از این رو مطابق با مطالعات رمناریچ و همکاران (۲۰۱۸) و زیاد (۲۰۱۷) سعی می‌شود الگوی حسابداری ساختگی با در نظر گرفتن رویکرد زمینه بنیان که برگرفته از نظرات خبرگان امر در شرایط محیطی هر کشور می‌باشد و با توجه به این که نیاز به شناسایی عوامل کمی و کیفی است تا در شرایط محیطی ایران چشم انداز جدیدی از دلیل بکارگیری حسابداری ساختگی بررسی شود تا مرز حسابداری ساختگی با تقلب و مدیریت سود تفکیک شود. بنابراین در این مسیر با توجه به روش پژوهش سئوالات زیر مطرح می‌شود:

- انگیزه‌ها و محرک‌های به‌کارگیری حسابداری ساختگی، شامل چه مواردی می‌شود؟
- بستر و زمینه لازم برای به‌کارگیری حسابداری ساختگی، شامل چه مواردی می‌شود؟
- شرایط مداخله‌گر در به‌کارگیری حسابداری ساختگی، شامل چه مواردی می‌شود؟
- راهبردهای مناسب در صورت استفاده از حسابداری ساختگی، شامل چه مواردی می‌شود؟
- پیامدهای به‌کارگیری حسابداری ساختگی، شامل چه مواردی می‌شود؟

گزارشگری مالی ایجاد می‌کند. به همین دلیل بهاسین (۲۰۱۶) بر نقش حسابداری قانونی تأکید می‌کند. ایده اصلی حسابداری ساختگی، یافتن خلاءهایی است که در قوانین و استانداردها حسابداری وجود دارد و با هدف ارتقای عملکرد مالی و ارائه نتایج کسب و کار شرکت به صورت مثبت بکار گرفته می‌شود اما آن تنها زمانی ممکن است که در جهت مثبت و عدم مغایرت با قوانین اجرا شود. با این حال اغلب شرایطی اتفاق می‌افتد که شرکت‌ها مرزهای شفافیت را رعایت نمی‌کنند و از چنین رویه‌ای سوء استفاده می‌نمایند که منجر به عواقب زیان‌بار می‌شود. در این شرایط آنچه مسلم است حسابداری ساختگی بر گزارشگری مالی تأثیر منفی دارد. در بیشتر موارد مدیریت شرکت مسئول دستکاری گزارشگری مالی است، زیرا دستورالعمل‌های آن‌ها توسط کارکنان مسئول اجرا می‌شود. انگیزه‌های اصلی استفاده از حسابداری ساختگی توسط مدیران عبارتند از: کسب منافع شخصی، رقابت، جذب سرمایه‌گذار، افزایش یا حفظ سرمایه، خرید زمان برای تسویه بدهی، پیش‌بینی تحلیل‌گران در مورد آینده شرکت، کارایی و غیره (رمناریچ و همکاران، ۲۰۱۸). شرکت‌ها برای اینکه کسب و کار خود را به بهترین شکل ممکن نشان دهند، از تکنیک‌های مختلفی برای دستکاری اطلاعات مالی استفاده می‌کنند. دستکاری معمولاً در جایی اتفاق می‌افتد که استانداردهای حسابداری نیاز به برآورد حسابداری دارند. پرکاربردترین تکنیک‌های حسابداری ساختگی عبارتند از: دستکاری تأمین مالی خارج از ترازنامه (تغییر در رویه‌های حسابداری استهلاک، روش‌های ارزیابی موجودی کالا، دستکاری سایر درآمدها)، دستکاری درآمد فروش (دستکاری در مطالبات، دستکاری ارقام تعهدی، تغییرات جریان‌های نقدی، برآورد بیش از حد درآمد با ثبت صوری). حال با این اوصاف، عواملی که منجر به ایجاد حسابداری ساختگی می‌شوند عبارتند از: ابهام و عدم قطعیت در روش‌های حسابداری، پیشرفت فناوری و روش‌های تجاری، انگیزه‌های عدم پرداخت مالیات و همچنین هموارسازی سود، تأمین مالی خارج از ترازنامه، کاهش صوری سود با اهداف مالیاتی است (دستگیر، ۱۳۸۶). در حالت کلی حسابداری ساختگی مجموعه صورت‌های مالی را شامل می‌شود و سطح

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- پیشینه خارجی

عابد^{۱۱} و همکاران (۲۰۲۲)، با بررسی انگیزه‌های حسابداری ساختگی، به تأثیر عوامل تعیین‌کننده حسابداری ساختگی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که شناسایی عوامل تعیین‌کننده حسابداری ساختگی به اطلاعات موجود کمک می‌کند، کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و به متخصصان کمک می‌کند تا عملکردهای حرفه‌ای را بهبود بخشند. همچنین عابد و همکاران (۲۰۲۲)، در پژوهش دیگری تأثیر شفافیت و افشا را بر ارتباط بین حسابداری ساختگی و کیفیت گزارشگری مالی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که میزان تأثیر عوامل تعیین‌کننده حسابداری ساختگی با جنبه‌های شفافیت و افشا مرتبط است و برای کنترل عملکرد گزارشگری مالی باید بر عوامل تعیین‌کننده استراتژیک حسابداری ساختگی تمرکز کرد، و این عوامل می‌تواند در شناسایی برخی از جنبه‌های تقلب که بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد، کمک کند. گاستون و جارنه^{۱۲} (۲۰۲۱)، در پژوهشی دریافتند شرکت‌ها در شرایطی که با فشار بازار جهت دستیابی به سودهای هدف مواجه می‌شوند، تمایل زیادی دارند که از طریق به‌کارگیری رویه مدیریت سود به اهداف سود پیش‌بینی‌شده دست یابند. رمناریچ و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان حسابداری ساختگی به بررسی انگیزه‌ها، تکنیک‌ها و روش‌های پیشگیری از حسابداری ساختگی پرداختند و بیان کردند که در عمل حسابداری ساختگی معمولاً شامل بیش از شیبایی دارایی‌ها و سهام، کاهش هزینه‌ها، تغییر روش‌های استهلاک یا ارائه ذخایر به عنوان دارایی است و تصویری منصفانه و عینی از صورت‌های مالی را ارائه نمی‌دهد. اگرچه واحدهای تجاری از استانداردهای حسابداری پیروی می‌کنند، اما همچنین از «خلاءهای قانونی» نیز برای بالا بردن نسبت‌های مالی کلیدی بهره می‌برند. بنابراین، اتخاذ تدابیری که از سوء استفاده از شیوه‌های حسابداری خلافانه جلوگیری کند، بسیار مهم است. الدلمی و الشباطات^{۱۳} (۲۰۱۸)، به بررسی تأثیر ابزارهای حاکمیت شرکتی در کاهش شیوه‌های حسابداری ساختگی در بانک‌های تجاری اردن پرداختند

و بیان کردند که استفاده از سیستم‌های نوین حسابداری و اعمال صحیح قوانین و اصول حاکمیت شرکتی به کاهش شیوه‌های حسابداری ساختگی کمک می‌کند. اما در مورد هموارسازی سود، به دلیل ایجاد تصویری مثبت از عملکرد بانک ممکن است به جلب رضایت سهامداران کمک کند. در این مورد مهم‌ترین ریسک، تأثیر بر اعتبار صورت‌های مالی، عدم عینیت و اعتبار آن‌ها است که بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از آن صورت‌های مالی، تأثیر منفی می‌گذارد. رمضان^{۱۴} (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان حسابداری ساختگی: چارچوب نظری برای برخورد با عوامل تعیین‌کننده آن و مشارکت سرمایه‌گذاران نهادی پرداخت و نتایج نشان داد روش‌های حسابداری ساختگی منجر به شکست کسب‌وکار و از دست دادن درآمد سرمایه‌گذاران می‌شود. شواهد حاصل از فرآیند بررسی نشان می‌دهد که عمل حسابداری ساختگی، نه غیرقانونی و نه تقلبی است، بلکه سرمایه‌گذاران را به سمت تصمیم‌گیری‌های ضعیف‌تر سوق می‌دهد. نندبورگی و تیون بوآ^{۱۵} (۲۰۱۷)، در پژوهشی به‌کارگیری حسابداری ساختگی در ساختار گزارشگری مالی و پیامدهای آن بر سیستم مالی در کشور غنا را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که حسابداری ساختگی زمانی که به صورت منفی بکار گرفته می‌شود، اعتبار اصول و استانداردهای حسابداری را زیر سؤال می‌برد، به طوری که با اعمال آن، حسابداری ساختگی یک روش فریبکارانه و نامطلوب معرفی می‌شود. تصادیق و ملیک^{۱۶} (۲۰۱۵)، با هدف نشان دادن اهمیت شیوه‌های حسابداری خلافانه در تهیه گزارش‌های مالی، اشاره کردند که نه تنها حسابداری خلاف به عنوان یک مسئولیت اخلاقی تلقی می‌شود، بلکه به سایر عوامل مؤثر بر گزارش‌های مالی مانند نقش حسابرسان، نقش مقررات دولتی یا استانداردهای بین‌المللی و تأثیر رفتارهای مستبدانه مدیران و تأثیر ارزش‌های اخلاقی فردی نیز باید توجه شود. نتایج نشان داد که کارکنان، به دلیل عوامل زیادی مانند رفتار غیراخلاقی، مشکل نمایندگی و نگرش‌های غیرحرفه‌ای، در تقلب و کلاهبرداری شرکت می‌کنند. این مطالعه اجرای حاکمیت شرکتی را برای محدود کردن این شیوه‌ها توصیه کرد.

می‌باشند. آنچه استنباط می‌شود، با وجود شواهد زیاد در مورد حسابداری ساختگی در شرکت‌های مختلف، هنوز ادبیات جامع‌تری در زمینه‌ی شیوه‌ی انجام و فرآیند تخطی از اصول و موازین استانداردها و مقررات حسابداری، بدون آنکه چنین امری آشکار شود شکل نگرفته است. آقائی و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری پرداختند. قلمرو مکانی این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار ایران، ترکیه، قطر، بحرین، پاکستان، عمان، عربستان و امارات و قلمرو زمانی سال‌های بین ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ بوده است. نتایج تحقیق بیانگر این موضوع است که هر چقدر عدالت اجتماعی، صلح و امنیت افزایش می‌یابد تحریفات حسابداری کاهش می‌یابد. زمانی که منافع شخصی بر منافع جمعی غالب باشد سوء استفاده‌ها و گزارشگری متقلبانه (تحریفات حسابداری) زیاد خواهد بود بر همین اساس لحاظ کردن فرهنگ منافع شخصی در جامعه می‌تواند در حسابداری نیز تأثیرگذار باشد. کریمی (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان ضرورت دو چندان آموزش اخلاق در حسابداری خلاصانه بیان کرد که آموزش اخلاق در حسابداری ضروری به نظر می‌رسد و این ضرورت در حسابداری خلاصانه که در آن حسابداران قدرت به‌کارگیری روش‌های متعدد و استفاده از گریز راه‌ها را دارند، دو چندان می‌شود. همچنین باید به آموزش اخلاق برای دانش‌آموزان و دانشجویان حسابداری به عنوان حسابداران آینده در مدارس و دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی به منظور اطمینان از تربیت حسابداران اخلاق‌مدار و حفظ حرفه حسابداری از آسیب‌های اخلاقی در آینده، بیشتر توجه کرد. حسین زاده و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان ارتباط بین حسابداری ساختگی با حاکمیت شرکتی و نقش حسابرسان در بهبود حاکمیت شرکتی پرداختند و در همین راستا برای اندازه‌گیری حاکمیت شرکتی از پنج معیار درصد سهام شناور آزاد، نفوذ مدیرعامل، دوره تصدی مدیرعامل، تمرکز مالکیت و نوع حسابرس، در اثرگذاری بر هموارسازی سود استفاده گردید. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که هیچ‌کدام از معیارهای حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری بر هموارسازی سود ندارند، همچنین این رابطه با اضافه شدن تعدیل‌گری

بیتریس و کوزدریورین^{۱۷} (۲۰۱۳)، در بررسی حسابداری ساختگی؛ اندازه‌گیری و رفتار در آن به این نتیجه دست یافتند که اخلاق حرفه‌ای یک عامل محدودکننده در مقابل حسابداری ساختگی است. آمت و همکاران (۱۹۹۹)، در بررسی جامعه‌ای از ۳۵ شرکت بزرگ اسپانیایی به این نتیجه رسیدند که حسابداری ساختگی در این شرکت‌ها مشهود و کاملاً قانونی است. عواملی که به عنوان شاخص‌های مهم مورد بررسی قرار گرفتند شامل اظهارنظر مشروط حسابرسان، اختیار ویژه از مراجع قانونی برای اتخاذ سیاست‌های غیراستاندارد، تغییر سیاست‌های حسابداری از یک سال به سال دیگر بود. همچنین حسابداری ساختگی بر سودهای گزارش شده برای هر یک از سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۰۱ ارزیابی شد و اثر مرکب این سودها بالغ بر ۲۰٪ سود گزارش شده بود.

۲-۳- پیشینه داخلی

مرکزالمیری و همکاران (۱۴۰۱)، وضعیت قوانین مصوب در حوزه مالی ایران را از حیث سه ویژگی: شفافیت (نبود ابهام)، ثبات (نبود اصلاح مکرر) و نبود پراکندگی، مطلوب ارزیابی نکردند و به این نتیجه رسیدند که ۱۰ درصد از کل قوانین مصوب در حوزه مالی، در قالب قوانین تفسیری (در جهت رفع ابهام موجود در قوانین)، ۴۵ درصد، در قالب قوانین اصلاحی (که این نسبت مؤید بی‌ثباتی قوانین حوزه مالی است)، ۲ درصد در قالب تمديد قوانین آزمایشی و تنها ۴۳ درصد در قالب قوانین جدید بوده است و این نسبت‌ها مؤید ضروری بودن انجام اقدام‌های اساسی و اصلاحی در نظام قانونگذاری است. محبی (۱۴۰۰)، در مطالعه‌ای با عنوان حسابداری ساختگی بیان کرد که در حسابداری ساختگی، گزارشگر بدون اینکه قوانین و استانداردهای حسابداری را زیر پا بگذارد، و تنها در صورت نبود استاندارد و قوانین مربوطه اقدام به ارائه تصویر نامطلوب و مطابق اهداف مدیران از شرکت می‌کند. اگرچه استانداردهای حسابداری در ظاهر محکم و اساسی تنظیم گردیده ولی به دلیل ماهیت تأثیرپذیری از اقتصاد و سیاست، روح استاندارد با رویه‌های مورد عمل در حسابداری منافاتی دارد. از این‌رو، همیشه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری به لحاظ قانونگذاری همواره از استفاده‌کنندگان آن عقب‌تر

ضرورتی تبدیل شود، در نتیجه، در پاسخ به این درخواست‌ها و نیازها، حسابداری ساختگی مطرح شده است. همچنین بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران به عنوان نماینده سهامداران در انجام وظیفه مباشرت، می‌توانند از برخی مزایای مستقیم و غیرمستقیم بهره‌مند شوند که با ارائه و محتوای ارقام صورت‌های مالی ارتباط مستقیم دارد. ممکن است این ارتباط باعث ایجاد انگیزه‌هایی در مدیران شود که صورت‌های مالی را دستکاری کنند و در نتیجه صورت‌های مالی منعکس کننده آن چیزی باشد که مدیران می‌خواهند. رضایی و رهیده (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان بررسی عوامل و روش‌های حسابداری ساختگی و اثرات اجتماعی آن از دیدگاه حسابرسان مستقل به این نتیجه رسیدند که سطوح اولویت حسابداری ساختگی از دیدگاه حسابرسان مستقل به ترتیب اثرات اجتماعی، عوامل حسابداری ساختگی و روش‌های حسابداری ساختگی قرار می‌گیرد که سطوح اولویت اثرات اجتماعی به ترتیب از بین رفتن اعتبار حرفه، تضاد طبقاتی و عدم تخصیص بهینه منابع را شامل می‌شود. در سطوح اولویت روش‌های حسابداری ساختگی، این عوامل به ترتیب کاهش صوری سود با اهداف مالیاتی، هموارسازی سود و تأمین مالی خارج از ترازنامه قرار دارد و در سطح آخر عوامل حسابداری ساختگی این عوامل به ترتیب عدم پرداخت مالیات، پیشرفت فناوری و ابهام در روش‌های حسابداری قرار گرفت. همچنین مشخص شد از بین رفتن اعتبار حرفه حسابداری بیشترین آثار حسابداری ساختگی است. ابراهیمی رومنجان و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهش خود با عنوان کنترل حسابداری ساختگی در سایه اخلاق نشان دادند که رشد موازین اخلاقی باعث می‌شود تا حسابداران در برابر فشار منفی محیط مقاومت نشان دهند و به تصمیم‌گیری‌های اخلاق روی آورند، چرا که آبرو و حیثیت حرفه‌ای باید مهمترین دارایی آنان باشد و همچنین ضعف در زمینه اخلاق حسابداری باعث می‌شود که افراد بیشتر به سمت حساب‌سازی کشیده شوند.

۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به هدف آن که ارائه الگوی حسابداری ساختگی از دیدگاه گروه‌های مختلف، با

معیار نوع گزارش حسابرسی نیز معنادار نشده و هموارسازی سود تغییر نمی‌یابد. قشقایی و بیگلر (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان جایگاه حسابداری خلاقانه در بین حسابرسان ایران با تأکید بر آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که شایستگی و صلاحیت، صداقت و عینیت و استقلال حسابرس بر حسابداری خلاقانه تأثیر منفی معناداری دارند. در حالی که نتایج بیانگر تأثیر مثبت حق الزحمه‌های مشروط، حق تبلیغات و حق کمیسیون بر حسابداری خلاقانه است. شواهد تجربی حاکی از آن است که نام موسسه حسابرس تأثیر معناداری بر حسابداری خلاقانه ندارد. بر اساس یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت اصول آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای باعث ایجاد موانع بر کار خلاقانه حسابرسان می‌گردد تا ارزیابی صورت‌های مالی مطابق با خواسته صاحبکار گزارش نشوند. کرمی و همکاران (۱۳۹۵)، اثر فعالیت‌های اجتناب مالیاتی بر محتوای اطلاعاتی (آگاهی بخشی) سود را ارزیابی کردند و به این نتیجه رسیدند که اجتناب مالیاتی موجب مخدوش شدن آگاهی بخشی سود شرکت‌ها می‌شود. زیرا، اجتناب مالیاتی به علت افزایش پیچیدگی و کاهش شفافیت در گزارشگری مالی، میزان درک سهامداران را از سودهای گزارش شده شرکت پایین می‌آورد و موجب می‌شود سهامداران آن را در تصمیمات سرمایه‌گذاری خود کمتر مورد توجه قرار دهند. سجادی و کاظمی (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان الگوی جامع گزارشگری متقلبانانه در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان نشان که همچون پاداش مدیران، سوءاستفاده از دارایی‌ها و هزینه‌های سیاسی، اهداف مالیاتی و تحصیل شرکت توسط مدیران از جمله علل گزارشگری مالی متقلبانانه محسوب می‌شوند. روش‌های تقلب در گزارشگری مالی در بستر فرهنگ عمومی، قوانین و استانداردهای حسابداری کشور، به عنوان شرایط زمینه‌ای، کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی و نظام راهبری شرکتی به عنوان شرایط مداخله‌گر وارد می‌شوند. صفری گرایی و همکاران (۱۳۹۴)، در مطالعه‌ای با عنوان حسابداری ساختگی: مفاهیم، انگیزه‌ها و روش‌ها، بیان می‌کنند؛ پیشرفت‌های اقتصادی و همچنین افزایش تنوع استفاده‌کنندگان باعث شده که نوآوری در حسابداری به

استفاده از نظریه زمینه بنیان است، ماهیت مطالعات زمینه بنیان از منظر فرایند اجرا (یا نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ از منظر نتیجه اجرا، از نوع بنیادی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها و آزمون نظریه‌ها و گسترش دانش موجود انجام می‌شود. در واقع یک چارچوب مفهومی ایجاد می‌کند تا از این طریق بتوان عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری ساختگی را با دید همه‌جانبه و به‌صورت گروه‌بندی شده شناخت؛ از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال)، از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج پدیده‌ها عوامل مؤثر بر حسابداری ساختگی را مطرح می‌کنند و پژوهشگر از طریق بررسی روابط بین این عوامل الگوی حسابداری ساختگی را تدوین می‌کند؛ از منظر بعد زمانی، مقطعی بوده؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۹-۱۴۰۰ انجام شده است؛ از منظر هدف، به سه دلیل از نوع اکتشافی است؛ اول اینکه پژوهش‌های کمتری در مورد موضوع پژوهش صورت گرفته، دوم اینکه این پژوهش به ارائه یک نظریه (نظریه پردازی زمینه بنیان) منجر شده و سوم اینکه به گسترش مفاهیم در ادبیات حسابداری کمک می‌کند.

۵- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل خبرگان و فعالان اصلی حوزه حسابداری (اساتید دانشگاهی، حسابداران رسمی و کارشناسان رسمی دادگستری، مدیران عامل، مشاوران

مالی و مدیران مالی) است. با عنایت به هدف پژوهش، از روش نمونه‌گیری زنجیره‌ای یا گلوله برفی برای فرآیند مصاحبه استفاده شد. در نمونه‌گیری زنجیره‌ای یا گلوله برفی، ابتدا افراد خبره‌ای که دارای آگاهی و اطلاعات با ارزشی در زمینه موضوع مورد پژوهش هستند، انتخاب می‌شوند و پس از انجام مصاحبه، از آن‌ها خواسته می‌شود تا فرد خبره دیگری را در زمینه موضوع مورد بحث، به پژوهشگر معرفی نمایند.

بنابراین با توجه به موارد فوق، تلاش گردید تا نهایت دقت در انتخاب افراد مصاحبه‌شونده صورت گیرد و تمامی آنان از اشخاص خبره و صاحب‌نظر که دارای تحصیلات و تجربه کافی در زمینه موضوع بودند انتخاب شدند و در خاتمه از آن‌ها خواسته شد که سایر افراد آگاه و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی نمایند. در نهایت، پس از انجام ۲۱ مصاحبه نیمه ساختاریافته، به دلیل تکرار مفاهیم استخراج شده و عدم دریافت مفهوم جدید تشخیص داده شد که داده‌های گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده‌اند و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. میانگین مدت زمان مصاحبه‌ها ۴۸ دقیقه بوده است. تعداد کل مفاهیم به دست آمده از مصاحبه‌ها (با در نظر گرفتن کدهای مشابه)، ۸۶ مفهوم شد که به‌طور متوسط از هر مصاحبه حدود ۴ مفهوم جدید (مقوله فرعی) استخراج شد که هر مفهوم به‌طور میانگین ۵ بار تکرار شده است. جدول ویژگی‌های خبرگانی که با آن‌ها مصاحبه انجام شده است:

جدول ۱: مشخصات مشارکت‌کنندگان در پژوهش

مدیرعامل، مشاور مالی و مدیر مالی	عضو انجمن‌های رسمی حسابداری (حسابدار رسمی و کارشناس رسمی دادگستری)	درجه علمی	تحصیلات
**	**	۱۷ استاد تمام، دانشیار، استادیار	دکتری تخصصی حسابداری
**	*	۲ مربی و حق التدریس	دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری
**	**	۲ --	کارشناسی ارشد حسابداری
		۲۱	مجموع

* یک نفر، ** بیشتر از یک نفر و تمام اعضای جامعه

۶- شیوه تجزیه و تحلیل

در نظریه زمینه بنیان، تجزیه و تحلیل داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. مرحله اول، یافتن مقوله‌های مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. مرحله دوم، یافتن ارتباط بین این مقوله‌ها است و مرحله سوم مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطها در سطح بالاتری از انتزاع است. همچنین این مراحل ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌گیرند، بلکه با همدیگر هم‌پوشانی دارند و به‌طور هم‌زمان انجام می‌گیرند. مراحل کدگذاری و تحلیل به شرح زیر است:

کدگذاری باز^{۱۸}: روش کدگذاری باز، نه تنها منجر به کشف مقوله‌ها می‌شود، بلکه ابعاد و خصوصیات آن‌ها را نیز آشکار می‌سازد. در واقع کدگذاری متن، پس از بررسی دقیق و متناوب آن صورت می‌گیرد تا کلید واژه‌های معنادار شناسایی، نام‌گذاری و توضیح داده شوند. در فرآیند پژوهش، محقق ممکن است به ده‌ها و حتی صدها عنوان مفهومی دست پیدا کند که این مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایی که دارند، جدا شده و طبقه‌بندی می‌گردند که تحت عنوان مقوله پردازی نام دارد (داداش زاده و همکاران، ۱۳۹۸). در مرحله کدگذاری باز، جملات اصلی از متن مصاحبه‌ها استخراج و کدگذاری گردید. به عنوان مثال، فرآیند کدگذاری در نقل قول زیر (از مصاحبه شونده‌گان) ارائه شده است:

«با توجه به روش پژوهش و عنوان موضوع، اولین مطلبی که از حسابداری ساختگی به نظر می‌رسد، انگیزه‌ها و محرک‌ها است. انگیزه‌های مختلفی می‌تواند به عنوان علت روی آوردن مدیران و شرکت‌ها به این مهم باشد. از جمله انگیزه‌های مالیات‌گریزی، بیمه‌گریزی، انگیزه‌های گزارشگری و غیره»

کدگذاری محوری^{۱۹}: عبارت از مجموعه روش‌هایی است که در پی کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با ایجاد ارتباط بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌ای جدید به یکدیگر مرتبط سازند (بازرگان، ۱۳۹۱). در کدگذاری محوری مقوله‌های استخراجی حول محورهای شرایط «علی»، «پدیده‌ها»، «بستر»، شرایط «مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» ارائه می‌گردند. به عنوان مثال، فرآیند کدگذاری محوری در نقل قول زیر ارائه شده است:

«آنچه مسلم است در بعد نظارت و اجرا، باید نقش مداخله‌گر دولت را در نظر گرفت. قوانین نظارت و فشار دولت می‌تواند مدیران و ارکان اداره‌کننده آن‌ها را به سمتی سوق دهد که فاصله گرفتن‌ها شروع شود و با همدیگر در تضاد باشند». یا در نقل قول دیگری: «راه‌حل مناسب در برخورد با مسائل پیچیده در محیط اقتصادی تدوین روش جامع و کلی است. اما واضح است که فرآیند تدوین استاندارد بسیار طولانی و زمان‌بر است، لذا تدوین‌کنندگان استاندارد، به‌طور طبیعی با مدتی تأخیر از مسائل فنی پیش‌آمده در جریان عمل، آگاه می‌شوند و آن موقع نیز برای تدوین استاندارد مدتی زمان صرف خواهد شد. همین موضوع باعث می‌شود در فاصله زمانی بین پیش‌آمدن مسئله تا تصویب استاندارد، چندین سال مالی زمان صرف شود که در این مدت حسابداران نیز از فرصت استفاده می‌کنند و دست به حسابداری خلاقانه خواهند زد».

کدگذاری انتخابی^{۲۰}: عبارت است از روند با قاعده و منظم انتخاب مقوله اصلی، ایجاد ارتباط با سایر مقوله‌ها، و اعتبار بخشیدن به روابط بین آن‌ها، و پر کردن شکاف‌ها با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و توسعه دارند (داداش زاده و همکاران، ۱۳۹۸). به عنوان مثال، فرآیند کدگذاری در نقل قول زیر ارائه شده است:

«از بعد پیامدها می‌توان به پیامد اقتصادی که فرار بیمه‌ای و مالیاتی را به دنبال خواهد داشت...» یا در نقل قول دیگری «...در بحث محیطی، فشارهای سیاسی ممکن است ارکان اداره‌کننده شرکت را درگیر نماید...».

به‌منظور اعتبار یافته‌ها به شرح زیر اقدام گردید: پایایی: پایایی به سازگاری یافته‌های پژوهش اطلاق می‌شود. مهم‌ترین عنصر پایایی در پژوهش کیفی، مستقل بودن پژوهشگر نسبت به موضوع پژوهش و حذف تعصب و پیش‌فرض‌های غیر ضروری است (دانایی فرد و مظفری، ۱۳۸۷). برای محاسبه پایایی مصاحبه‌ها در پژوهش حاضر، از پایایی باز آزمون استفاده گردید. به این صورت که یک سوم مصاحبه (یعنی ۷ مصاحبه) به‌صورت تصادفی انتخاب و هرکدام از آن‌ها دوبار در یک فاصله زمانی ۲ هفته‌ای توسط پژوهشگر کدگذاری شد.

روایی: فرآیند مصاحبه شامل نحوه آغاز مصاحبه، روش ورود به بحث و شیوه طرح سؤالات است که راهنمای

پژوهشگر در طول مصاحبه‌ها بود، تا از پراکنده‌گویی و نوسان زیاد در مصاحبه‌ها جلوگیری شود. از سوی دیگر برای افزایش قابلیت اعتماد یافته‌های پژوهش، با مشخص نمودن محورهای اصلی مصاحبه و آزاد بودن پژوهشگر برای طرح سؤالات خود در هر محور، روایی پژوهش نیز حفظ شده است (نریمانی و همکاران، ۱۳۹۶). روایی پژوهش پس از استخراج کدهای اولیه در دو سطح صورت گرفت: اول توسط مشارکت‌کنندگان: داده‌های گردآوری‌شده، تحلیل‌ها، تفاسیر و نتیجه‌گیری به ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان که بیشتر در جریان اجرای این تحقیق و

فرآیند موضوع بودند، ارائه و از آن‌ها خواسته شد تا در مورد صحت و اعتبار آن قضاوت کنند که تأیید شد. دوم بررسی توسط ممیزی خارجی: نظرات اساتید محترم راهنما و مشاور که در زمینه تحقیق صاحب‌نظر هستند، پژوهش مورد بررسی قرار گرفت.

۷- یافته‌های پژوهش

در ابتدای این بحث، نخست کدهای به دست آمده از کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی را در قالب جدولی ارائه می‌نماییم و سپس به نتایج حاصل از آن‌ها پرداخته خواهد شد.

جدول ۲: مقوله‌های اصلی و فرعی و مفاهیم زیرمجموعه هر کدام در حسابداری ساختگی

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفهوم
شرایط علی (انگیزه‌ها و محرک‌ها)	انگیزه‌های مالیاتی	فرار مالیاتی (قانون گریزی) اجتناب مالیاتی (استفاده از خلاءهای قانونی برای عدم پرداخت مالیات) هزینه‌های ساختگی
	انگیزه‌های بانکی	سخت‌گیری بانک‌ها در اعطای تسهیلات بانکی زمینه ایجاد هزینه‌های سرمایه‌ای عدم توازن در تأمین مالی شرکت‌ها انحراف افکار عمومی از اخبار منفی
	ابعاد گزارشگری	مدیریت سود (حداقل سازی، حداکثر سازی و هموارسازی) استفاده نادرست از رویه‌های حسابداری آرایش صورتهای مالی وقوع تقلب در حسابداری (تصویرسازی نامطلوب از واقعیت) اصلاح انحرافات پیش‌بینی‌های گذشته تکنیک‌های حسابداری (ویژگی‌های ذاتی حسابداری) حفظ جایگاه شرکت در بازار سهام وجود فاصله زمانی بین اجراء و تدوین استانداردها (عدم بروز رسانی استانداردها)
	ابعاد فرهنگی	انعطاف پذیری قوانین و مقررات قاطعانه نبودن استانداردها قواعد محوری استانداردها عدم شفافیت گزارشگری مالی
	بستر و زمینه	وجدان کاری ضعیف مدیران عدم پایبندی اخلاقی (افول اخلاقیات) انگیزه پاداش و حساب آرائی انگیزه‌های منفعت‌طلبی و فرصت‌طلبی (تضاد منافع و مشکلات نمایندگی) ویژگی‌های رفتاری مدیران (بیش اعتمادی و خودشیفتگی) ساختار تشکیلاتی (دوره تصدی مدیران)

رقابت در بازار محصول	اهداف و ویژگی‌های شرکت‌ها
اهداف کوتاه‌مدت	خلاءهای قانونی
عدم همسویی قوانین مالیاتی با قوانین حسابداری	
خلاءهای قانون کار	
خلاءهای قانون بیمه تأمین اجتماعی	
عدم تطابق استانداردها با حسابداری تورمی	
انحصاری بودن اعطای تسهیلات توسط بانک‌ها	
عدم همگرایی استانداردهای حسابداری با استانداردهای بین‌المللی	
فشارهای سیاسی (فشارهای حاکمیتی)	فشارهای محیطی
فشارهای مالکیت	
سخت‌گیری در نحوه تأمین مالی	
شرایط تورمی	
عادلان نبودن نرخ مالیات در شرایط تورمی ایران (بی‌عدالتی مالیاتی)	
تحریم‌های اقتصادی	
اقتصاد دولتی	
نظام حسابداری ضعیف	ابعاد سازمانی
عدم بکارگیری سیستم‌های گزارشگری بهنگام	
عدم استقلال مدیران مالی	
عدم تخصص کافی و اشرافیت در حسابداری	
استراتژی‌های شرکت (تمایز و هزینه)	
اهداف شرکت‌ها (کوتاه مدت و یا بلند مدت)	
حسابرسی ضعیف	ابعاد نظارتی
نظام کنترل داخلی ضعیف	
عدم جرم‌انگاری در حسابداری و حسابرسی	
ورود به بازار سرمایه	مشکلات ناشی از قوانین بازار سرمایه برای شرکت‌ها
فعالیت در بازار سرمایه	
عدم رشد و بلوغ نهاد بورس و فعالین در بورس	
گرفتاری نظارت‌کنندگان توسط نظارت شوندگان دولت	شرایط مداخله‌گر نظارت
عدم درک قوانین و مقررات	اجراء
آموزش صحیح و مبتنی بر اخلاقیات	
پیااده‌سازی نظام راهبری شرکتی قوی	عوامل محیطی و راهبردها
به‌کارگیری حسابرسان مستقل و با کیفیت (کیفیت حسابرسی)	راهبری
کمیته حسابرسی (متخصص و مستقل)	
مدیریت انگیزه‌های مدیران	
یکپارچه‌سازی و تقویت سیستم‌های مالیاتی و نظارتی	
اصلاح ساختار مالکیت	
ایجاد سیستم‌های تشویق و تنبیه	
فرهنگ‌سازی	
شفافیت قوانین و مقررات بدون ماده و تبصره	
بسترسازی برای ایجاد مؤسسات تحلیل‌گری	عوامل مرتبط با استفاده کنندگان
تقویت سیستم‌های حسابداری	

افزایش آگاهی و دانش استفاده‌کنندگان	فناوری	ارتقای کیفیت و اجرای مناسب قوانین
استفاده از سیستم‌های گزارشگری بهنگام بکارگیری تکنولوژی اطلاعات در تولید اطلاعات همگام‌سازی قوانین بانکی با حسابداری تورمی همگام‌سازی قوانین مالیاتی با حسابداری تورمی همگام‌سازی استانداردهای حسابداری با حسابداری تورمی ایجاد منشورهای اخلاقی و تقویت و توجه به آئین رفتار حرفه‌ای		
هزینه‌های فرار مالیاتی هزینه‌های اجتناب مالیاتی هزینه‌های فرار بیمه‌ای هزینه‌های نمایندگی ایجاد زبان‌های اقتصادی در بلندمدت (از طریق شناخت درآمدها و سودهای موهومی یا جعلی در شرکتها) عدم تقارن اطلاعاتی بالا ریسک بالا و نقدشوندگی پایین	اقتصادی	پیامدها
مالیات گریزی (انتقال ثروت) بیمه گریزی بهره‌وری پایین انتقال ثروت از عام جامعه به سمت افراد خاص فرهنگ‌سازی نادرست (عدم پایبندی به اخلاق حرفه‌ای) عدم تصمیم‌گیری صحیح و به موقع عدم توجه کافی به مسئولیت پاسخگویی توسط مدیران	جامعه	
فربس سهامداران از طریق سود یا زیان‌های ساختگی نارضایتی کارکنان بحران مالی تخصیص غیر بهینه منابع	سازمانی	

منبع: یافته‌های پژوهش

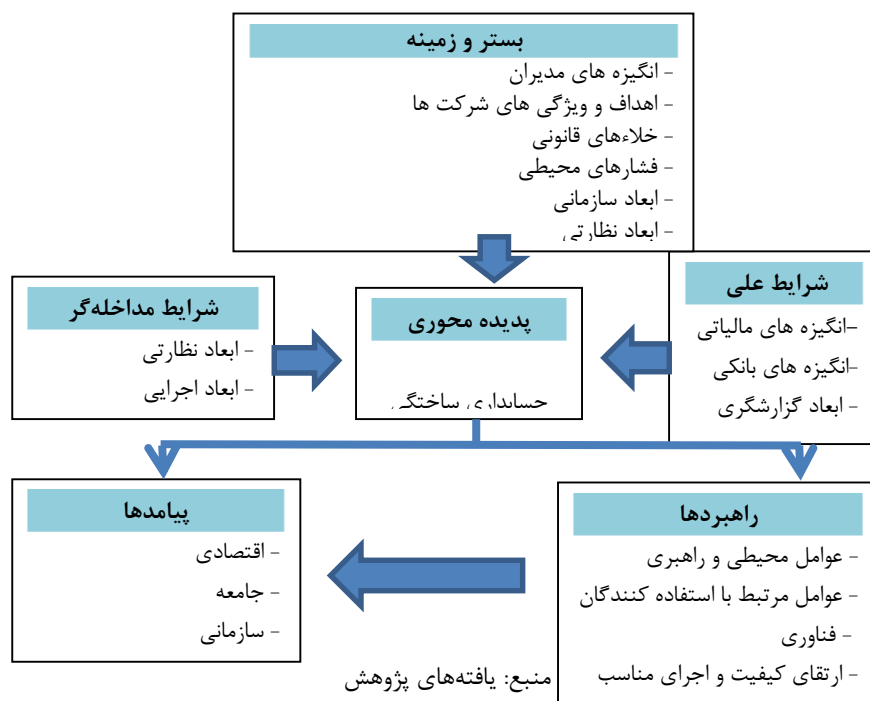
حسابداری تلاش به حسابداری ساختگی نمایند و از آنجا که استانداردها بعد از ایجاد ضرورت تدوین می‌گردد، بنابراین در اکثر موارد تدوین استانداردها به‌روز نمی‌باشد، لذا عدم شفافیت مالی توسط شرکت‌ها و گمراهی ذینفعان از این امر منجر به وقوع حسابداری ساختگی می‌گردد. ابعاد فرهنگی نیز یکی دیگر از علل اصلی بکارگیری و روی آوردن به حسابداری ساختگی است، چرا که طی سال‌های اخیر نه تنها کشور ما، بلکه اکثر کشورها درگیر عدم پایبندی به وجدان کاری و افول اخلاقیات هستند. بستر و زمینه حسابداری ساختگی را در انگیزه‌های مدیران، اهداف و ویژگی‌های شرکت‌ها و همچنین خلاءهای موجود در قوانین و مقررات، فشارهای محیطی، نگرش‌های سازمانی، ابعاد نظارتی ضعیف و مشکلات ناشی از قوانین بازار سرمایه در ورود و فعالیت شرکت‌ها باید جستجو کرد. چرا که شرکت‌ها و مدیران تلاش

نتایج حاصل از مصاحبه با خبرگان نشان داد، عوامل و مشکلاتی از قبیل؛ انگیزه‌های مالیاتی (شرایط اقتصاد تورمی و ناعدالتی مالیاتی منجر به ایجاد هزینه‌های ساختگی می‌گردد و در نهایت شرکت‌ها تلاش می‌کنند برای فرار از این امر به حسابداری ساختگی روی آورند)، انگیزه‌های بانکی (عدم توازن در قوانین تأمین مالی از طریق بانک‌ها و هزینه‌های سنگین سرمایه‌ای شرکت‌ها و از طرفی سخت‌گیری بانک‌ها در اعطای تسهیلات به شرکت‌های با بنیه مالی ضعیف منجر به حسابداری ساختگی می‌گردد)، ابعاد گزارشگری (اطلاعات مبنای تصمیم‌گیری افراد در جامعه است که تحریف اطلاعات از قبیل تقلب و همچنین حفظ جایگاه شرکت‌ها در بازار سرمایه) منجر می‌شود مدیران تلاش کنند با استفاده از ویژگی‌های ذاتی رویه‌های حسابداری و با استفاده از منعطف بودن استانداردهای

طریق اتخاذ قوانین و مقررات بدون ماده و تبصره صورت پذیرد. از این رو باید در سه زمینه استفاده کنندگان از اطلاعات، تهیه کنندگان اطلاعات و نظارت کنندگان اطلاعات، تغییراتی با بکارگیری فناوری اطلاعات و تقویت قوانین صورت پذیرد. در صورت بکارگیری حسابداری ساختگی با یک سری پیامدهای مطلوب (از جمله ایجاد اطمینان نسبی در بازار و ثبات در شرکت از طریق بکارگیری حسابداری محافظه کارانه در طی سال‌های بعدی و بهبود روند گزارشگری مالی شرکت که منجر به منتفع شدن ذینفعان در بلندمدت می‌شود، استفاده از روش‌های خلاقانه در زمینه حسابداری مدیریت جهت کاهش هزینه‌ها و خلق ارزش برای شرکت، و غیره) مواجه خواهیم شد و یا با برخی از پیامدهای نامطلوب (از جمله دستکاری سود و زمینه‌سازی تصمیمات نامرتب و غیره) همراه خواهیم بود که عوارض جبران ناپذیری از قبیل انتقال ثروت از عموم جامعه به سوی عده‌ای خاص صورت خواهد گرفت و در نتیجه این مهم منجر به عدم بهره‌وری در سطح جامعه و سازمان‌ها خواهد شد. آنچه از مفاهیم به دست آمده استنباط می‌گردد، در الگوی شماتیک زیر به‌طور خلاصه ارائه گردید و نشان می‌دهد با توجه به ماهیت روش زمینه بنیان، پدیده اصلی و محوری موضوع با چه عواملی در ارتباط است.

می‌کنند تا عملکرد خود را مطلوب نشان دهند و از طرفی شرایط موجود در قوانین، که همسویی با شرایط اجرایی ندارد منجر به حسابداری ساختگی خواهد شد همچنین ابعاد نظارتی بجای ضابطه‌مندی، از طریق فرآیند رابطه‌ای صورت می‌گیرد و در نتیجه ضعف‌هایی خواهد بود که قابلیت درگیر شدن با آن‌ها را نخواهند داشت بنابراین شرکت‌ها خیلی راحت اقدام به حسابداری ساختگی می‌نمایند. پس می‌توان چنین استنباط کرد که برای ترمیم این موارد، باید به اجرا و نظارت در امور مالی شرکت‌ها دقت شود. البته اجرا توسط خود شرکت‌ها صورت می‌گیرد ولی نظارت سخت‌گیرانه دولت می‌تواند ضعف‌ها را پوشش دهد، در عین حال، کشور ما در هر دو حوزه با مشکلاتی دست و پنجه نرم می‌کند. برای اینکه بتوان عوامل علی، بستر و زمینه و شرایط مداخله‌گر را کنترل کرد ابتدا باید عوامل محیطی و راهبری شرکتی از قبیل بکارگیری حسابرسان مستقل، بکارگیری کمیته حسابرسی برای نظارت مالی، ایجاد سیستم‌ها و نرم‌افزارهای مالی یکپارچه به منظور تسهیل نظارت مدیریتی و گزارشگری اتفاق بیفتد. همچنین سیستم‌های تشویق و تنبیه مدیران در صورت آسیب رساندن به ذینفعان از طریق حسابداری ساختگی مورد توجه قرار گیرد. فرهنگ سازمانی موفق و همراه با تلاش نهادینه شده و در نتیجه شفافیت از

شکل ۱: الگوی پارادایمی حسابداری ساختگی



۸- نتیجه گیری و بحث

از حسابداری ساختگی است، برخلاف تقلب که انحراف بارز از قوانین و استانداردها صورت می‌پذیرد، تخلف آشکاری از استاندارد انجام نمی‌گیرد، بلکه به طور عمده از انعطاف‌پذیری قوانین که در ذات استانداردهای حسابداری وجود دارد، نشأت می‌گیرد. آنچه که در حسابداری ساختگی مهم و تأثیرگذار است، میزان خلاقیت مدیر در استفاده از خلأهای قانونی در جهت رسیدن به اهداف خود می‌باشد. در ارتباط با مفهوم حسابداری ساختگی اعتقاد خبرگان حرفه بر این است که قانون و استاندارد در ظاهر رعایت می‌شود اما محتوای اطلاعاتی آن به دور از اخلاق و بیان صادقانه صورت می‌پذیرد.

از این منظر، الگوی پارادایمی ارائه شده در بالا، یک نظریه پردازی بنیادی در شرایط محیطی ایران را که مبتنی بر اقتصاد دولت محور است، نشان می‌دهد و به‌طور خلاصه بیان می‌کند که حسابداری ساختگی عملی غیرقانونی محسوب نمی‌شود، بلکه بیشتر یک عمل غیراخلاقی است. علل و زمینه بکارگیری حسابداری ساختگی نیز نشان می‌دهد که عامل اصلی خلأهای قانونی موجود در استانداردهای حسابداری، قوانین جاری کشور و از طرفی سخت‌گیری‌ها در توزیع منابع است که همراه با ناعدالتی‌ها و نامتوازنیهایی می‌باشد که باید در جهت بهبود این امر و اطمینان بخشی به ذینفعان در دو بعد اجرا و نظارت، اقدام‌های اساسی از جمله به‌کارگیری نظام راهبری قوی صورت گیرد تا از پیامدهای جبران‌ناپذیر آن، همانند انتقال ثروت از عام جامعه به طرف عده‌ای خاص جلوگیری گردد. در این میان آنچه مهم است مدیران همواره در تلاش‌اند تا ضمن حفظ اعتبار خود، ثروت سهامداران نیز افزایش یابد. پس آن‌ها لزوماً با این کار دنبال منافع خود نیستند و گاهی با استفاده از خلأهای موجود در رویه‌های حسابداری سعی می‌کنند وضعیت شرکت را از نظر اقتصادی سالم‌تر از آنچه در واقعیت است، ارائه نمایند. این روش نیز از روح قوانین حسابداری استخراج

اهمیت اطلاعات حسابداری بیش از هر چیزی برای فرآیند تصمیم‌گیری ضروری است. از این رو مطابق با استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، بیان صادقانه اطلاعات بر اعتماد عمومی تأثیرگذار است. از طرفی در تهیه اطلاعات حسابداری باید جانب احتیاط نیز به کار رود تا از دخالت موارد غیراخلاقی در فرآیند گزارشگری منصفانه جلوگیری گردد. یکی از محرک‌ها و انگیزه‌های اصلی حسابداری ساختگی، ابعاد گزارشگری آن است که دلایل آن ممکن است نسبت به اهداف شرکت‌ها و انگیزه‌های مختلف مدیران، متفاوت باشد. گاهی قصد مدیر، انحراف افکار عمومی از اخبار منفی شرکت می‌باشد و گاهی اصلاح انحرافات پیش بینی‌های گذشته است تا بتواند روند فعالیت شرکت را به طور طبیعی نشان دهد. همچنین هدف ممکن است آرایش صورت‌های مالی و بهتر جلوه دادن وضعیت شرکت از آن‌چه که در واقع است، باشد. اما بستر و زمینه لازم برای این کار به عوامل مختلفی از جمله اهداف و ویژگی‌های شرکت‌ها، خلأهای قانونی، فشارهای محیطی، ابعاد نظارتی، و انگیزه‌های مدیران مربوط می‌شود. انگیزه‌های مدیران ممکن است در جهت منافع شخصی و یا منافع شرکتی و یا هر دو باشد. از انگیزه‌های منفعت‌طلبی و فرصت‌طلبی، که مدیر را به سمت حسابداری ساختگی سوق می‌دهد، می‌توان به انگیزه پاداش، اخذ وام‌های کم بهره، حفظ جایگاه شرکت در بازار سهام و یا رقابت در بازار محصول اشاره کرد. برخی از ویژگی‌های رفتاری مدیران، از جمله بیش‌اعتمادی و یا خودشیفتگی نیز می‌تواند زمینه لازم را برای این امر فراهم آورد. برای اهداف و مقاصد گزارشگری، مدیریت دست به اقداماتی می‌زند تا از طریق آن‌ها، سود قابل گزارشگری را به سمت اهداف تعیین شده، از جمله افزایش، کاهش، و یا هموار سازی سود هدایت کند. لذا از ابزارهای مدیریت سود، همانند تغییر در رویه‌های حسابداری و تغییر در زمان‌بندی شناسایی و گزارشگری رویدادها استفاده می‌کند. در مدیریت سود که در واقع زیر مجموعه و بخشی

به لحاظ مطابقت، نتیجه پژوهش حاضر همراستا با مطالعات عابد و همکاران (۲۰۲۰) و (۲۰۲۲) است که برای کاهش اثرات منفی حسابداری ساختگی، به کارگیری نظام راهبری قوی را در شرکتها پیشنهاد کرده‌اند. همچنین همراستا با مطالعاتی همچون رمناریچ و همکاران (۲۰۱۸)، رمضان (۲۰۱۷)، تصادیق و علی ملیک (۲۰۱۵) مبنی بر غیراخلاقی بودن حسابداری ساختگی می‌باشد. با توجه به این مهم، پژوهش حاضر اقدام به ارائه الگوی حسابداری ساختگی در شرایط محیطی ایران با استفاده از نظرات خبرگان نمود و نتیجه‌ای که حاصل شد، نشان داد برای جلوگیری از هرگونه پیامد نامطلوب اقتصادی، اجتماعی و سازمانی و بخصوص انتقال ثروت، بایستی نظام راهبری شرکتی و کیفیت اجرای قوانین و مقررات با بهره‌گیری از فناوری اطلاعات تقویت گردد تا ذینفعان بتوانند از مزایای موجود در خلاءها، بهره لازم را ببرند. از این‌رو به شرکتها و مؤسسات پیشنهاد می‌گردد بجای تحریف واقعیتها، تلاش کنند آموزشهای لازم را در جهت اجرای بهتر قوانین به مدیران و کارکنان خود انتقال دهند و هر چه بیشتر به سمت گزارش‌گری صادقانه روی بیاورند و از خلاءهایی که در قوانین و استانداردها وجود دارد، به صورت منفی و در جهت فریب‌کاری استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی بهره نگیرند، تا اعتماد عمومی جامعه نسبت به گزارشات مالی شرکتها سلب نشود و شاهد تقویت مسئولیت پاسخگویی و اقتصاد سالم‌تری در جامعه باشیم. همچنین به سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی، پیشنهاد می‌شود توجه لازم را در گزارشات مالی شرکتها داشته باشند و در شرکت‌هایی سرمایه‌گذاری نمایند که در ارائه گزارشات مالی خود، بیان صادقانه را رعایت می‌نمایند. در این راستا اگر سطح آگاهی و دانش استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی بالا برود، حتی اگر مدیریت نیز بخواهد حسابداری ساختگی انجام دهد، آنها می‌توانند آن را تشخیص داده

می‌شود، چرا که شیوه‌های حسابداری ساختگی از قوانین و مقررات هر کشوری پیروی می‌کند ولی سرانجام از آنچه قانون‌گذار انتظار دارد، منحرف می‌شود. با توجه به نظرات خبرگان می‌توان گفت حسابداری ساختگی غیرقانونی نیست اما ابعاد منفی آن برجسته‌تر می‌باشد. و این در حالی است که در حسابداری ساختگی اغلب ضعف قوانین و استانداردها حکم‌فرما است و مدیران شرکتها نیز بسته به میزان انگیزه خود اعم از مالیاتی که به باور مدیران نرخ مالیات قطعا عادلانه نیست و مجبورند فروشهای خود را کتمان کرده و یا یک‌سری هزینه‌های ساختگی از قبیل هزینه‌های سرمایه‌ای را ایجاد کنند. انگیزه‌های بانکی مانند سخت‌گیری بانک‌ها در اعطای تسهیلات و گزارشگری موجب می‌شود مدیران دنبال گزارش‌های مطلوب باشند و بیشتر زیان خود را به شکل سودآور نشان دهند و از آن‌ها در جهت رسیدن به اهداف خاص استفاده می‌کنند. دلیل این امر نیز وجود انگیزه‌های فردی و رفتاری مدیران، خلاء قوانین و ضعف نظارت، کوتاه و نتیجه محور بودن اهداف شرکتها، نگرش‌های موجود نسبت به سازمانها در شرایط کنونی کشور که موانعی را در ورود شرکتها به بازار سرمایه و فعالیت در آن به وجود می‌آورد، است. همچنین بحث نظارت و رسیدگی به شرکتها و نحوه اجرای عملیات توسط مدیران نیز در به‌کارگیری حسابداری تأثیرگذار هستند. در این شرایط راهکاری که مطرح می‌گردد، قانون‌گذار بایستی کیفیت قوانین و نحوه اجرای آن را ارتقا دهد تا ذینفعان نیز با به‌روز کردن منابع خود از طریق فناوری اطلاعات بتوانند نظام راهبری قوی را در رسیدن به اهداف سازمانی به‌کار گیرند و همچنین در شرایط فعلی کشور قوانین بانکی، مالیاتی، استانداردها را با حسابداری تورمی همگام سازی نمایند تا شاهد پیامدهایی از قبیل مالیات‌گریزی، بیمه‌گریزی و در نتیجه فریب سهامداران نباشیم و به دنبال آن توزیع ثروت در جامعه نیز عادلانه صورت پذیرد.

نظریه پردازی زمینه بنیان. فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۶ (۴): ۱۷۹-۲۰۴.

دانایی فرد، حسن؛ مظفری، زینب. (۱۳۸۷). ارتقاء روایی و پایایی در پژوهش‌های کیفی مدیریتی: تأملی بر استراتژی‌های ممیزی پژوهشی. پژوهش‌های مدیریت، ۱۱(۱): ۱۶۲-۱۳۱.

دستگیر، محسن. (۱۳۸۱). حسابداری ساختگی و رسوایی‌های مالی شرکت‌های آمریکایی. مجله حسابداری، ۱۷ (۱۵۰): ۲۰-۱۶.

رضایی، نادر؛ رهیده، ولی. (۱۳۹۴). بررسی عوامل و روش‌های حسابداری ساختگی و اثرات اجتماعی آن از دیدگاه حسابرسان مستقل. سومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران، ایران.

ستایش، محمد حسین؛ غلامی، رضا. (۱۳۹۱). حسابداری ساختگی. فصلنامه پژوهش حسابداری، ۱ (۵): ۹۸-۷۷.

سجادی، سید حسین؛ کاظمی، توحید. (۱۳۹۵). الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان. فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶ (۲۱): ۱۸۵-۲۰۴.

صفری گرایلی، مهدی؛ عباسی، محدثه؛ نهی، امین. (۱۳۹۴). حسابداری ساختگی: مفاهیم، انگیزه‌ها و روش‌ها. کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، مازندران، ایران.

فشقایبی، علی؛ بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۸). جایگاه حسابداری خلاقانه در بین حسابرسان ایران با تأکید بر آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابرسی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۲ (۲۰): ۱۱۳-۱۰۰.

کرمی، شیماء، رهنمای رودپشتی، فریدون، دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۵). ارزیابی اثر اجتناب مالیاتی بر آگاهی بخشی سودهای گزارش شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۹ (۲۸): ۱۵-۳۸.

و پیامهای واقعی گزارشات را دریابند. و نیز به قانون‌گذار پیشنهاد می‌گردد با توجه به شرایط سخت اقتصادی و با توجه به بستر و شرایط لازم در ابعاد مالیاتی و بانکی، با انجام تشویق‌هایی همانند اعطای تسهیلات بانکی و اعمال تنبیه‌هایی برای مقابله با مالیات‌گریزی، از جنبه‌های منفی حسابداری ساختگی کاسته و منابع سازمان‌ها را با منابع ملی همراه سازند.

فهرست منابع:

آقائی، محمدعلی؛ رضازاده، جواد و بیات، مرتضی. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری.

فصلنامه پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱): ۲۹-۱. ابراهیمی رومنجان، مجتبی؛ زینالدینی میمند، فاطمه؛ بیابانگرد، علی؛ شجاعی پور، زهره؛ صابری پور، الهام و عبدالناصر، اشرفی. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین اخلاق اسلامی در کار و تعهد حرفه‌ای حسابداران. اولین کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی، رشت، ایران.

بازرگان، عباس. (۱۳۹۱). مقدمه‌ای بر روش‌های پژوهش کیفی و آمیخته-رویکردهای متداول در علوم رفتاری. تهران: انتشارات نشر دیدار.

پورکریم، محمد؛ جبارزاده کنگرلوئی، سعید؛ بحری ثالث، جمال و قلاوندی، حسن. (۱۳۹۷). تأثیر مدیریت سود بر لحن گزارشگری مالی در نظام حسابداری ایران. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۳): ۲۱-۴۴.

حسین زاده، اصغر؛ اژدرزاده ونستان، حامد؛ اسدی قره‌باغ، ستار. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین حاکمیت شرکتی و حسابداری ساختگی و نقش حسابرسان در بهبود حاکمیت شرکتی. اولین کنفرانس بین‌المللی مدیریت امور مالی، تجارت، بانک، اقتصاد و حسابداری. برلین، آلمان.

داداش زاده، قادر؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ حجازی، رضوان؛ تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۸). چالش‌های ایمن‌سازی گزارشگری مالی در ایران: رویکرد

- Amat, O., Blake, J., & Dowds, J. (1999). *The Ethics of Creative Accounting*. *Journal of Economic, literature Classification: M41*, Central Lancashire University, England, Massey University, New Zealand.
- Beatrice Vladu, A. & Cuzdriorean, D. D. (2013). *Creative Accounting, Measurement and Behavior*. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 15(1): 107-115.
- Bhasin, M.L. (2016), *Survey of Creative Accounting Practices: An Empirical Study*. *Wulfenia Journal*, 23 (1): 143-162.
- Callao Gastón, S., & Jarne Jarne, J. I. (2021). *An International Comparison of Incentives for Earnings Management in Order to Meet Analysts' Forecasts*. *Spanish Accounting Review*, 24 (1): 75-89.
- Ionaşcu, I. (2003). *Dinamica doctinelor contabilitatii contemporane*, Bucureşti Economica.
- Karim, A. M., Shaikh, J.M., Hock, O.Y., & Islam, M.R. (2016). *Solution of Adapting Creative Accounting Practices: An In-depth Perception Gap Analysis among Accountants and Auditors of Listed Companies*. *Australian Academy of Accounting and Finance Review*, 2 (2): 166-188.
- Merchant, K. A., & Rockness, J. (1994). *The ethics of managing earnings: An empirical investigation*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 13 (1): 79-94.
- Naser, K.H.M. (1993). *Creative Financial Accounting*. Prentice Hall, Hemel Hempstead.
- Ndebugri, H., & Tweneboah S. E. (2017). *Analyzing the Critical Effect of Creative Accounting Practice in the Corporate Sector of Ghana*. Munich Personal RePEc Archive (MPRA). Paper No. 81113: 1-40. <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/81113/>
- Ramadan, I.Z. (2017). *Creative Accounting: theoretical framework for dealing with its determinants and institutional investors' involvement*. A thesis submitted to Cardiff Metropolitan University in partial
- کریمی، علی. (۱۳۹۹). *ضرورت دو چندان آموزش اخلاق در حسابداری خلاقانه*. هفتمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شیروان، ایران.
- مجبی، مرضیه. (۱۴۰۰). *حسابداری ساختگی*. ششمین کنفرانس بین‌المللی تحقیقات بین‌رشته‌ای در مدیریت، حسابداری و اقتصاد در ایران، تهران، ایران.
- مرکزالمیری، احمد؛ فیضی، سعید؛ شقاقی، حسن. (۱۴۰۱). *ارزیابی کیفیت قوانین مالی در ایران از حیث شفافیت، ثبات و عدم پراکندگی*، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی. ۸(۲): ۱۸۱-۱۶۷.
- نریمانی، امیررضا؛ واعظی، رضا؛ الوانی، سید مهدی؛ قربانی زاده، وجه اله. (۱۳۹۶). *شناسایی عوامل و موانع برون‌سازمانی دانشگاه در تجاری‌سازی پژوهش‌های علوم انسانی*، نشریه فرآیند مدیریت و توسعه، ۳۰ (۱): ۸۱-۱۱۰.
- Abed, I. A., Hussin, N., Ali, M. A., Haddad, H., Shehadeh, M., & Hasan, E. F. (2022a). *Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Quality: Systematic Literature Review*. *Risks*. 10: 76. <https://doi.org/10.3390/risks10040076>
- Abed, I. A., Hussin, N., Haddad, H., Almubaydeen, T. H., & Ali, M. A. (2022b). *Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure*. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 8(1), 38. MDPI AG. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.3390/joitmc8010038>.
- Abed, I.A.; Hussin, N. & Ali, M.A. (2020). *Piloting the Role of Corporate Governance and Creative Accounting in Financial Reporting Quality*. *Technology Reports of Kansai University*. 62: 2-7.
- Al-Dulemi, K.I. & Al-Shabatat, I.O.A. (2018). *The Impact of Corporate Governance Tools in the Reduction of Creative Accounting Practices in the Jordanian Commercial Banks*, *Research Journal of Finance and Accounting*, 9 (16): 1-15.

Objectivity of Financial Reporting (Factors Responsible for Adoption of Creative Accounting Practices in Pakistan). Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies, 2 (2): 75-82.

Tassadaq, F. & Malik, Q.A. (2015). Creative Accounting and Financial Reporting: Model Development and Empirical Testing. International Journal of Economics and Financial Issues, 5(2): 544-551.

fulfilment of the requirements for the degree of doctor of philosophy (PhD).

Remenarić, B., & Kenfelja, I., & Mijoč, I. (2018). Creative Accounting - Motives, Techniques and Possibilities of Prevention, Ekonomski Vjesnik/Econviews, pp. 193-199. UDK: 657.3:343.537, Review article.

Shah, A. (1993). Accounting Policy Choice: The Case of Financial Instrument. Unpublished Doctoral Dissertation, London School of Economic, April.

Shahid, M., & Ali, H. (2016). Influence of Creative Accounting on Reliability and

Creative Accounting Model in Iran's Environmental Conditions using Grounded Theory

*Tahereh Azizzadeh*¹

Mehdi Zeynali^{2*}

*Younes Badavar Nnahandi*³

Abstract

Creative accounting relates to information engineering and financial reporting because it tries to make financial disclosures appear better than what is honestly stated. The aim of the current research is to provide a conceptual model of creative accounting in Iran's environmental conditions. In terms of methodology, this research is one of the qualitative research projects with an approach based on theorizing the context. The statistical population includes experts in the field of theoretical and practical foundations of creative accounting, After obtaining expert opinions through 21 semi-structured interviews during 2020-2021, the conceptual model of creative accounting includes causal conditions, including tax, banking, reporting and cultural incentives; The context of the subject, including managers' motivations, company goals and characteristics, legal loopholes, environmental pressures; Intervening conditions, including the way of monitoring and implementation; The central phenomenon includes a positive or negative view of the subject; Strategies including environmental and management factors, factors related to users, creating up-to-date technologies, improving quality and proper implementation of laws; And also their consequences including economic, social and organizational consequences are presented. The results showed that corporate governance and strengthening laws can reduce tax, banking, reporting and moral incentives leading to deviation from the facts. The necessary training should be given to the users and enforcers of the laws in the two dimensions of implementation and monitoring, so that its adverse consequences, including the unfair transfer of wealth, can be prevented and resources can be moved in the direction of national interests.

Keyword: *Creative Accounting, Creative Accounting Model, Grounded Theory.*

JEL Classification: *M00 .Q56 .M41.*

¹. PhD. Student of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. azizzadeh@iauil.ac.ir

². Assistant Professor, Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. (*Corresponding author). zeynali@iaut.ac.ir

³. Associated Professor, Department of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. badavarnahandi@iaut.ac.ir