

Identifying and Explaining the Factors Influencing Creative Accounting: A Grounded Theory Approach

1. Mohammadreza Moghadam : Department of Accounting, Qe.C., Islamic Azad University, Qeshm, Iran

2. Faegh Ahmadi *: Department of Accounting, Qe.C., Islamic Azad University, Qeshm, Iran.
Email: faeghahmadi@gmail.com (Corresponding Author)

3. Seyed Nima Valinia : Department of Accounting, Qe.C., Islamic Azad University, Qeshm, Iran

Article history



Received: 31 May 2025

Revised: 08 September 2025

Accepted: 15 September 2025

Published: 17 October 2025

Abstract:

This study aimed to identify and explain the technical and environmental factors influencing creative accounting practices in Iranian companies and to develop a conceptual model based on the grounded theory approach. This applied, qualitative, and exploratory research collected data through semi-structured interviews with 15 accounting and auditing experts selected via purposive and snowball sampling. Data were analyzed through open, axial, and selective coding using MAXQDA software, and the trustworthiness of findings was ensured through Guba and Lincoln's criteria and participant feedback validation. Analysis resulted in 289 initial concepts categorized into five main themes: causal factors (e.g., short-term performance pressure, ambiguity of standards), contextual factors (e.g., profit-oriented organizational culture, weak professional ethics), intervening conditions (e.g., weakened auditor independence, corporate governance quality), strategies (accrual-based and real earnings management, disclosure techniques), and consequences (decreased transparency, weakened investor trust, financial crises). The core category identified was "interaction between technical and environmental indicators in shaping creative accounting." The findings revealed that creative accounting is not solely the outcome of technical deficiencies in accounting standards but emerges from the complex interaction of technical and environmental factors. The proposed conceptual model offers a practical framework for managers, auditors, and regulatory bodies to identify vulnerabilities, strengthen internal controls, enhance transparency, and prevent the emergence of creative accounting.

Keywords: Creative accounting, technical indicators, environmental indicators, grounded theory, earnings management



Extended Abstract

Introduction

Creative accounting represents one of the most pressing challenges undermining the integrity and transparency of financial reporting systems worldwide. It refers to the manipulation of accounting figures within the boundaries of accounting standards to portray a more favorable picture of an entity's performance than reality, often blurring the line between legal reporting and misleading disclosure (Healy & Wahlen, 1999; Jones, 2011). Scholars argue that creative accounting emerges from the interplay between managerial incentives, technical loopholes in accounting standards, weak internal controls, and external market pressures. The inherent flexibility and complexity of international financial reporting standards (IFRS) have been identified as enabling conditions for earnings manipulation and discretionary accruals (Chen & Yang, 2020). Simultaneously, inadequate internal control mechanisms and ineffective oversight structures amplify the likelihood of financial misrepresentation (Brown & Black, 2014).

External environmental factors also play a critical role. Market pressures from investors and shareholders for short-term earnings growth are among the primary motivators for adopting creative accounting techniques (Supriya & Vidhey, 2018), while the absence of strong corporate governance structures diminishes the deterrent capability of regulatory systems (Abed, 2022). Prior studies have linked creative accounting practices to major international financial scandals and collapses, highlighting its capacity to erode investor trust and destabilize markets (Mulford & Comiskey, 2022; Rahman, 2023). In the Iranian context, empirical research has documented the widespread presence of creative accounting and its detrimental effects on the quality of financial reporting, attributing it to weak local standards, low transparency in corporate governance, and competitive capital market pressures (Jahankhani, 2019; Masenabadi Farahani, 2017; Rezaei, 2017).

Additionally, cultural and technological dimensions have emerged as crucial drivers of this phenomenon. A profit-oriented organizational culture and weak professional ethics foster normalization of borderline behaviors (Jahankhani, 2019; Masenabadi Farahani, 2017), while modern accounting technologies can act as double-edged swords: enabling manipulation in the absence of data governance yet fostering transparency if implemented effectively (Saadati et al., 2025; Trevisan & Mouritsen, 2023). Furthermore, recent literature highlights the pivotal role of auditors and regulatory frameworks. According to social role theory, auditors are expected to act as guardians of public interest and hold accountability beyond issuing financial opinions (Najafi, 2025; Wang & Smith, 2025), yet their effectiveness is compromised when independence is weakened, leading to the facilitation rather than prevention of creative accounting. In this context, this study aimed to identify and explain the technical and environmental factors that shape creative accounting in Iranian companies through a grounded theory approach.

Methods and Materials

This research adopted a qualitative and exploratory design using the grounded theory methodology. Data were collected through semi-structured interviews with 15 experts in accounting and auditing, selected via purposive and snowball sampling to ensure diverse perspectives. Interviews continued until theoretical saturation was reached. Data analysis followed Strauss and Corbin's three-stage coding approach—open, axial, and selective coding—to develop conceptual categories and their interrelationships. MAXQDA software was used to manage and code the qualitative data. Trustworthiness was established through Guba and Lincoln's criteria, including credibility, transferability, dependability, and confirmability, complemented by participant validation (member checking).

Findings

Data analysis yielded 289 initial codes which were grouped into five major categories: causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, strategies, and consequences.

Causal conditions included factors such as short-term performance pressure, ambiguity and flexibility of accounting standards, and weaknesses in internal controls. Contextual conditions comprised profit-oriented organizational culture, weak ethical norms among accounting professionals, and competitive pressures in capital markets. Intervening conditions were identified as weakened auditor independence, inadequate corporate governance mechanisms, and regulatory inefficiencies, which moderated or exacerbated the use of creative accounting practices.

Strategies employed by managers included both accrual-based earnings management techniques (e.g., manipulating provisions, accelerating revenue recognition, shifting expenses across periods) and real earnings management techniques (e.g., altering the timing of asset sales or reducing R&D expenditures).

The consequences of creative accounting were found to include decreased transparency of financial reports, erosion of investor trust, inefficient resource allocation, and heightened risk of financial crises or organizational collapse. The core category that emerged was labeled “the interaction between technical and environmental indicators in shaping creative accounting,” encapsulating the dynamic interplay between internal technical deficiencies and external pressures that drive these practices.

Discussion and Conclusion

The findings underscore that creative accounting is not simply the product of technical weaknesses in accounting standards but rather the outcome of a dynamic interaction between technical and environmental factors. The prominence of short-term performance pressures and standards ambiguity as causal drivers aligns with classical perspectives suggesting that managerial incentives and accounting loopholes are central to the emergence of creative accounting (Chen & Yang, 2020; Healy & Wahlen, 1999; Jones, 2011). The identification of weak internal controls as a significant factor also corroborates prior research demonstrating that insufficient internal oversight facilitates misrepresentation and reduces the reliability of financial information (Brown & Black, 2014).

Furthermore, the influence of contextual factors—such as profit-driven culture and weak professional ethics—highlights how organizational environments shape ethical boundaries and normalize opportunistic reporting behavior, consistent with findings from Iranian studies (Jahankhani, 2019; Masenabadi Farahani, 2017; Rahman, 2023; Rezaei, 2017). The moderating role of intervening conditions such as auditor independence and corporate governance quality reinforces the notion that systemic checks are crucial deterrents; their absence enables managers to exploit accounting flexibility with minimal risk of detection or sanction (Abed, 2022; Beestaker et al., 2006). This aligns with social role theory, which emphasizes that auditors must maintain independence to fulfill their public accountability mandate (Najafi, 2025; Wang & Smith, 2025).

The findings also illustrate that creative accounting strategies are largely short-termist and cosmetic, aiming to improve superficial performance indicators while jeopardizing long-term sustainability—echoing earlier literature linking such practices to declining earnings quality, stock price crashes, and corporate failures (Jones, 2011; Mulford & Comiskey, 2022; Rahman, 2023). Notably, the dual role of modern accounting technologies suggests that without concurrent enhancements in data governance and control systems, technological advancement alone may intensify manipulation risks rather than reduce them (Saadati et al., 2025; Trevisan & Mouritsen, 2023).

In conclusion, this study contributes to the literature by offering an empirically grounded conceptual model illustrating how technical vulnerabilities and environmental pressures jointly foster creative accounting. The model not only enriches theoretical understanding but also provides a practical framework for managers, auditors, and regulators to identify organizational vulnerabilities, design preventive interventions, and strengthen financial transparency and investor confidence. It underscores that addressing creative accounting requires holistic approaches—integrating technical reforms, cultural change, enhanced auditor independence, and robust regulatory frameworks—to effectively curb this pervasive and multifaceted phenomenon.

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.

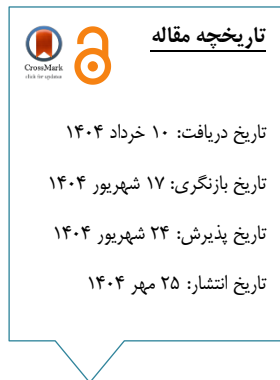
Funding

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

Ethical Considerations

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

شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر حسابداری خلاقانه با رویکرد نظریه داده‌بنیاد



۱. محمدرضا مقدم^{id}: گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران

۲. فایق احمدی^{id*}: گروه مدیریت مالی، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران. ایمیل: faeghahmadi@gmail.com (نویسنده مسئول)

۳. سید نیما ولی^{id}: گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران

چکیده

هدف پژوهش حاضر، شناسایی و تبیین عوامل فنی و محیطی مؤثر بر بروز حسابداری خلاقانه در شرکت‌های ایرانی و ارائه یک مدل مفهومی مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، کیفی و اکتشافی بود. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۵ نفر از خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی گردآوری شد که با روش نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی انتخاب شده بودند. تحلیل داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی و با بهره‌گیری از نرم‌افزار MAXQDA انجام گرفت و اعتبار یافته‌ها از طریق معیارهای گوبا و لینکلن و بازبینی مشارکت‌کنندگان تضمین شد. نتایج تحلیل داده‌ها منجر به استخراج ۲۸۹ مفهوم اولیه گردید که در قالب پنج مقوله اصلی شامل عوامل علی (مانند فشار عملکردی کوتاه‌مدت و ابهام استانداردها)، عوامل زمینه‌ای (نظیر فرهنگ سازمانی سودمحور و ضعف اخلاق حرفه‌ای)، عوامل مداخله‌گر (از جمله تضعیف استقلال حرفه‌ای حسابرسی و کیفیت حاکمیت شرکتی)، راهبردها (مدیریت سود تعهدی و واقعی و تکنیک‌های افشا) و پیامدها (کاهش شفافیت، تضعیف اعتماد سرمایه‌گذاران، و بحران‌های مالی) سازمان‌دهی شدند. در نهایت، مقوله هسته پژوهش تحت عنوان «تعامل شاخص‌های فنی و محیطی در شکل‌گیری حسابداری خلاقانه» شناسایی شد. یافته‌ها نشان داد که حسابداری خلاقانه نه صرفاً محصول ضعف فنی استانداردهای حسابداری، بلکه نتیجه برهم‌کنش پیچیده عوامل فنی و محیطی است. مدل مفهومی ارائه‌شده می‌تواند به‌عنوان چارچوبی کاربردی برای مدیران، حساب‌رسان و نهادهای نظارتی در جهت شناسایی نقاط آسیب‌پذیر، تقویت کنترل‌های داخلی، ارتقای شفافیت و پیشگیری از بروز حسابداری خلاقانه مورد استفاده قرار گیرد.

کلیدواژه‌گان: حسابداری خلاقانه، شاخص‌های فنی، شاخص‌های محیطی، نظریه داده‌بنیاد، مدیریت سود

شیوه استناددهی: مقدم، محمدرضا، احمدی، فایق، و ولی نیما، سید نیما. (۱۴۰۴). شناسایی و تبیین عوامل مؤثر بر حسابداری خلاقانه با رویکرد نظریه داده‌بنیاد.

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی، ۳(۳)، ۱۹-۱.



مقدمه

حسابداری به عنوان زبان مشترک کسب و کار، نقش حیاتی در انتقال اطلاعات مالی شفاف، قابل اتکا و به موقع به ذی نفعان ایفا می کند. این نقش بنیادین، مبنای تصمیم گیری سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، مدیران و سایر گروه های ذی نفع بوده و کیفیت گزارشگری مالی را به عامل اصلی اعتماد و کارایی بازارهای سرمایه بدل ساخته است. باین حال، یکی از چالش های اساسی در این حوزه، پدیده ای موسوم به «حسابداری خلاقانه» است؛ مفهومی که به بهره گیری از خلأها و انعطاف پذیری های موجود در استانداردهای حسابداری برای ارائه تصویری مطلوب تر از واقعیت مالی اشاره دارد و می تواند مرز میان گزارشگری قانونی و گمراه کننده را مبهم سازد (Healy & Wahlen, 1999; Jones, 2011). در واقع، حسابداری خلاقانه علی رغم آنکه الزاماً مصداق تقلب محسوب نمی شود، قادر است پیامدهایی هم سنگ یا حتی شدیدتر از تقلب آشکار به همراه داشته باشد و این امر اهمیت واکاوی عمیق و چندبعدی آن را آشکار می کند.

ادبیات پژوهش نشان می دهد که حسابداری خلاقانه از برهم کنش پیچیده ای میان انگیزه های مدیریتی، خلأهای فنی استانداردها، ضعف کنترل های داخلی و فشارهای محیطی نشئت می گیرد. در بعد فنی، انعطاف پذیری و پیچیدگی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی به عنوان بستر بالقوه ای برای دستکاری سود و اقلام تعهدی شناخته می شوند (Chen & Yang, 2020). نبود کنترل های داخلی مؤثر و نظارت های ساختاریافته نیز زمینه تحریف و آرایش نتایج مالی را تقویت می کند (Brown & Black, 2014). در بعد محیطی، فشار بازار سرمایه گذاران و انتظارات کوتاه مدت سهام داران از عوامل محرک اصلی به شمار می آیند (Supriya & Vidhey, 2018)، درحالی که کیفیت پایین حاکمیت شرکتی می تواند ظرفیت بازدارندگی سیستم نظارتی را کاهش دهد (Abed, 2022). پژوهش های متعددی رسوایی های مالی بین المللی را به استفاده گسترده از تکنیک های حسابداری خلاقانه مرتبط دانسته اند و نشان داده اند که این پدیده می تواند به بحران مالی و حتی فروپاشی سازمان ها منجر شود (Mulford & Comiskey, 2022; Rahman, 2023).

در ایران نیز مطالعات متعددی بر وجود حسابداری خلاقانه و آثار مخرب آن بر کیفیت گزارشگری مالی تأکید کرده اند. پژوهش ها حاکی از آن است که ضعف در استانداردهای ملی، نبود شفافیت در ساختارهای حاکمیت شرکتی و فشارهای رقابتی بازار سرمایه از مهم ترین عوامل گسترش این پدیده در شرکت های ایرانی هستند (Jahankhani, 2019; Masenabadi Farahani, 2017; Rezaei, 2017). این وضعیت در بستر اقتصادی خاص کشور که با چالش هایی همچون تورم مزمن، تحریم های اقتصادی و نوسانات شدید بازار سرمایه همراه است، می تواند شدت و پیچیدگی بروز حسابداری خلاقانه را تشدید کند و آثار مخرب آن را بر اعتماد سرمایه گذاران دوچندان سازد. به همین دلیل، واکاوی این پدیده در بستر بومی و با توجه به ویژگی های نهادی و اقتصادی کشور ضرورتی انکارناپذیر است.

با وجود اهمیت موضوع، بخش عمده ای از تحقیقات پیشین در ایران و سایر کشورها بر روش های کمی و مبتنی بر داده های ثانویه تکیه کرده اند و اغلب به بررسی رابطه میان شاخص های مالی و وقوع حسابداری خلاقانه پرداخته اند. این در حالی است که ماهیت درهم تنیده و چندوجهی حسابداری خلاقانه، که ترکیبی از قضاوت های حرفه ای، فشارهای محیطی و ساختارهای سازمانی است، ایجاب می کند تا از رویکردهای کیفی و اکتشافی برای درک عمیق تر آن بهره گرفته شود. یکی از معتبرترین این رویکردها، نظریه داده بنیاد است که با تمرکز بر گردآوری داده های میدانی و تحلیل نظام مند آنها، امکان شناسایی مقوله های اصلی و ترسیم روابط میان آنها را فراهم می سازد (Strauss & Corbin, 1998).

از سوی دیگر، در سال های اخیر نقش عوامل فرهنگی، اجتماعی و فناورانه نیز در گسترش یا مهار حسابداری خلاقانه پررنگ تر شده است. فرهنگ سازمانی سودمحور و نبود اخلاق حرفه ای در آموزش حسابداران، زمینه عادی سازی رفتارهای مرزی و خاکستری را فراهم می کند و فشار برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت را تقویت می نماید (Jahankhani, 2019; Masenabadi Farahani, 2017). همزمان، توسعه فناوری های نوین حسابداری و ابزارهای داده محور می تواند به طور دوگانه عمل کند؛ به این معنا که در صورت نبود حاکمیت داده و کنترل های درونی، امکان تقلب و دستکاری را افزایش داده و در صورت پیاده سازی صحیح، شفافیت را ارتقا دهد (Saadati et al., 2025; Trevisan & Mouritsen, 2023). این پیچیدگی مضاعف، ضرورت اتخاذ رویکردهای تحلیلی ترکیبی و چندسطحی را برای شناسایی عوامل مؤثر بر حسابداری خلاقانه دوچندان می کند.

از منظر دیگر، پژوهش‌های نوین بر اهمیت نقش حسابرسان و ساختارهای نظارتی در کنترل رفتارهای حسابداری خلافتان تاکید دارند. نظریه نقش اجتماعی حسابرسان بیان می‌کند که حسابرسان به‌عنوان بازیگران نهادی، وظیفه‌ای فراتر از صرف اظهارنظر مالی دارند و باید در قبال منافع عمومی و مسئولیت‌های اجتماعی پاسخگو باشند (Najafi, Wang & Smith, 2025; 2025). این نقش زمانی معنا می‌یابد که استقلال حرفه‌ای و حمایت قانونی کافی برای مقابله با فشارهای مدیریتی وجود داشته باشد، در غیر این صورت حسابرسان ممکن است به مجریان منفعل مدیریت بدل شوند و این امر، به‌جای مهار، به تقویت حسابداری خلافتان بینجامد. همچنین، چارچوب‌های نظارتی و الزامات قانونی شفاف و سخت‌گیرانه از الزامات بنیادین برای کاهش فرصت‌های دستکاری گزارشگری مالی محسوب می‌شوند (Beestaker et al., 2006). ضعف در این چارچوب‌ها می‌تواند به برداشت مدیران از بی‌خطر بودن تخلفات دامن بزند و چرخه تکرار رفتارهای غیرشفاف را تقویت کند.

ازاین‌رو، پژوهش حاضر در پاسخ به خلأهای موجود در ادبیات داخلی و بین‌المللی، با بهره‌گیری از رویکرد نظریه داده‌بنیاد و تمرکز بر دیدگاه خبرگان حسابداری و حسابرسی در ایران، در پی شناسایی و تبیین عوامل فنی و محیطی مؤثر بر حسابداری خلافتان است. انتظار می‌رود نتایج این مطالعه علاوه بر غنی‌سازی ادبیات علمی، بتواند به ارائه چارچوبی تحلیلی و بومی‌شده برای مدیران، حسابرسان و نهادهای نظارتی جهت طراحی مداخلات پیشگیرانه، ارتقای شفافیت گزارشگری مالی و بازسازی اعتماد سرمایه‌گذاران منجر شود.

روش پژوهش و مواد

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش، کیفی و اکتشافی است. با توجه به پیچیدگی و چندبعدی بودن پدیده حسابداری خلافتان، از رویکرد نظریه داده‌بنیاد برای شناسایی و تبیین عوامل مؤثر استفاده شد. این رویکرد امکان کشف مقوله‌ها و ارتباطات میان آن‌ها را از دل داده‌های تجربی فراهم می‌کند.

جامعه آماری بخش کیفی پژوهش شامل خبرگان حوزه حسابداری و حسابرسی در ایران بود. برای انتخاب مشارکت‌کنندگان از نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی استفاده شد تا افرادی با تجربه حرفه‌ای و آگاهی عمیق نسبت به موضوع انتخاب شوند. در نهایت، ۱۵ نفر از مدیران مالی، حسابرسان معتمد سازمان بورس و اساتید دانشگاهی با سابقه پژوهش یا تجربه عملی در حوزه حسابداری خلافتان، به‌عنوان خبرگان مطالعه انتخاب شدند.

ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بود. پرسش‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی پژوهش طراحی شد و به‌گونه‌ای تنظیم گردید که علاوه بر پوشش ابعاد نظری، امکان انعطاف و طرح پرسش‌های تکمیلی بر اساس پاسخ مشارکت‌کنندگان وجود داشته باشد. مدت زمان هر مصاحبه بین ۴۵ تا ۶۰ دقیقه بود و داده‌ها پس از اخذ اجازه، ضبط و سپس به‌صورت کامل پیاده‌سازی شدند.

برای اطمینان از اعتبار یافته‌ها، از معیارهای پیشنهادی گوبا و لینکلن (۱۹۹۴) شامل اعتبار درونی، قابلیت انتقال قابلیت اطمینان و تأییدپذیری استفاده شد. به‌منظور افزایش اعتبار درونی، مصاحبه‌ها به‌طور مکرر مرور و تحلیل شدند و بازخورد مشارکت‌کنندگان دریافت گردید. همچنین، تحلیل هم‌زمان توسط دو پژوهشگر مستقل صورت گرفت تا قابلیت اطمینان یافته‌ها تقویت شود.

داده‌های گردآوری‌شده با استفاده از کدگذاری سه‌مرحله‌ای شامل کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل گردید. در کدگذاری باز، مفاهیم اولیه شناسایی و طبقه‌بندی شدند. در کدگذاری محوری، ارتباط میان مقوله‌های اصلی و فرعی مشخص شد و در نهایت در کدگذاری انتخابی، مقوله هسته استخراج و مدل مفهومی پژوهش طراحی گردید. این فرآیند به‌طور تکرارشونده و بر اساس منطق مقایسه مداوم داده‌ها انجام گرفت. برای ساماندهی و کدگذاری داده‌های کیفی، از نرم‌افزار MAXQDA استفاده شد که امکان دسته‌بندی، تحلیل و ترسیم روابط میان مقوله‌ها را فراهم کرد.

یافته‌ها

۱. کدگذاری باز

در مرحله کدگذاری باز، ۲۸۹ مفهوم اولیه از متن مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته استخراج شد. این مفاهیم بازتاب‌دهنده دیدگاه‌های خبرگان درباره ابعاد مختلف حسابداری خلافتان بودند و طی فرآیند تحلیل مداوم، در قالب چندین مقوله فرعی دسته‌بندی گردیدند. برخی از مفاهیم پرتکرار عبارت‌اند از:

انعطاف‌پذیری و پیچیدگی استانداردهای حسابداری

ضعف کنترل‌های داخلی

فشار سرمایه‌گذاران و بازار

نقش الزامات قانونی و نظارتی

فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اخلاقی

کیفیت حاکمیت شرکتی

ساختار مالکیت شرکت‌ها

انگیزه‌های مدیریتی کوتاه‌مدت

استفاده از فناوری‌های نوین حسابداری

پیامدهای منفی (کاهش اعتماد عمومی، بحران مالی)

این مجموعه غنی از داده‌ها پایه‌ای برای ورود به مراحل کدگذاری محوری و انتخابی فراهم کرد.

جدول ۱. کدگذاری باز

شماره کد	شماره	گزاره معنادار	کد باز
۱	۱	استانداردهای حسابداری دارای نواحی خاکستری و تفسیرپذیر هستند	ابهام/تفسیرپذیری استانداردها
۲	۱	مدیران گزارش‌ها را همسو با اهداف مدیریتی تنظیم می‌کنند	همسوسازی گزارش مالی با اهداف مدیریت
۳	۱	نبود چارچوب‌های نظارتی سخت‌وسخت در برخی کشورها	ضعف چارچوب‌های نظارتی بیرونی
۴	۱	آموزش ناکافی حسابداران نسبت به اخلاق و اصول	کمبود آموزش حرفه‌ای و اخلاقی
۵	۱	حسابداران ابزار اجرایی مدیریت تلقی می‌شوند نه ناظر مستقل	کاهش استقلال نقش حسابدار
۶	۱	فرهنگ سازمانی تمرکز بر سودآوری کوتاه‌مدت	فرهنگ سودمحور کوتاه‌مدت
۷	۱	فقدان فرهنگ پاسخگویی و شفافیت داخلی	فقدان شفافیت و پاسخگویی
۸	۱	مصونیت تصمیم‌گیران ارشد از نظارت مؤثر	مصونیت مدیریتی از نظارت
۹	۱	فشار تحلیلگران و سهام‌داران برای نتایج کوتاه‌مدت	فشار بازار برای عملکرد کوتاه‌مدت
۱۰	۱	جابجایی هزینه‌ها و تغییر زمان‌بندی درآمد/هزینه	دستکاری زمان‌بندی شناسایی
۱۱	۱	بازنگری برآوردها برای بهبود ظاهری عملکرد	دستکاری برآوردهای حسابداری
۱۲	۱	رقابت در بازار سرمایه نیاز به حفظ ارزش سهام را تقویت می‌کند	فشار رقابتی بازار سرمایه
۱۳	۱	افزودن مقوله شفافیت عملکردی مدیران به لیست عوامل	شفافیت عملکردی مدیران به‌عنوان بازدارنده
۱۴	۱	نقش دوگانه فناوری اطلاعات در شفافیت یا تقلب	نقش دوگانه فناوری اطلاعات
۱۵	۱	پیشنهاد توجه به سیستم‌های حسابداری پیشرفته	اثر سیستم‌های حسابداری پیشرفته
۱۶	۲	ضعف کنترل‌های داخلی زمینه تحریف نتایج را فراهم می‌کند	ضعف کنترل داخلی
۱۷	۲	استقلال‌نداشتن حسابرس جسارت مدیران را افزایش می‌دهد	کاهش استقلال حسابرس
۱۸	۲	نبود بستر نظارتی مؤثر شرکت را به سمت نتایج ساختگی سوق می‌دهد	ضعف بستر نظارتی
۱۹	۲	فشار اهداف عملکردی (سرمایه‌گذار/تسهیلات) محرک حسابداری خلاقانه	فشار دستیابی به KPI و اهداف
۲۰	۲	پروژه‌های بلندمدت با ابهام زمانی انتقال سود/زیان مواجه‌اند	انتقال بین‌دوره‌ای سود/زیان
۲۱	۲	انتخاب حسابرس «سازگار» برای کاهش سخت‌گیری	گزینش حسابرس هماهنگ با مدیریت
۲۲	۲	تمرکز مالکیت و مدیریت استقلال حسابرس را تضعیف می‌کند	تمرکز مالکیت-مدیریت به‌عنوان ریسک
۲۳	۲	تکرار انتخاب حسابرس سال‌ها به دلیل روابط دوستانه	ماندگاری طولانی حسابرس
۲۴	۲	نیاز به پررنگ کردن چرخش اجباری حسابرس	ضرورت چرخش حسابرس
۲۵	۲	ساختار پاداش مدیران مبتنی بر نتایج کوتاه‌مدت است	پاداش‌های کوتاه‌مدت محرک تحریف

مقدم و همکاران

۲۶	۲	توجه به رفتارهای مدیریتی فراتر از صرف قوانین	نقش رفتار و انگیزه مدیریتی
۲۷	۳	محیط قانونی ضعیف و نبود ضمانت اجرا بستر تخلف است	نبود ضمانت اجرای مؤثر
۲۸	۳	با نبود هزینه تخلف، انگیزه تخطی از اخلاق افزایش می‌یابد	پایین بودن هزینه تخلف
۲۹	۳	ضعف نهادهای تنظیم‌گر و تعارض منافع ممکن است بازدارندگی را کاهش دهد	ضعف/تعارض در نهاد ناظر
۳۰	۳	رسانه‌های اقتصادی سطحی‌نگر فشار انتظارات غیرواقعی ایجاد می‌کنند	سطحی‌نگری رسانه و فشار انتظاری
۳۱	۳	گزارش‌های جانبدارانه تحلیل‌گران شرکت‌ها را به حسابداری خلاقانه سوق می‌دهد	جانبداری تحلیل‌گران
۳۲	۳	نیاز به آموزش حرفه‌ای مدیران درباره مرز انعطاف و سوءاستفاده	کمبود آموزش اخلاقی مدیران
۳۳	۳	تأکید بر اقدامات پیشگیرانه (آموزش/فرهنگ‌سازی) به جای صرف مجازات	ضرورت پیشگیری فرهنگی-آموزشی
۳۴	۴	اهداف بودجه‌ای سخت‌گیرانه و رقابت شدید محرک تکنیک‌های خلاقانه	فشار بودجه‌ای و رقابتی
۳۵	۴	پایان فصل مالی فشار برای جابجایی هزینه و تسریع درآمد را افزایش می‌دهد	دستکاری فصلی شاخص‌ها
۳۶	۴	ظاهر قانونی ممکن است ماهیت تحریف داشته باشد	ظاهر قانونی/ماهیت تحریف
۳۷	۴	فشار مستقیم/غیرمستقیم هیئت‌مدیره برای زیباتر نشان دادن نتایج	فشار هیئت‌مدیره بر گزارشگری
۳۸	۴	سؤال‌های آغازین هیئت‌مدیره درباره بهبود بازده سهام سیگنال فشار است	سیگنال‌دهی فشار از هیئت‌مدیره
۳۹	۴	وابستگی امنیت شغلی مدیر مالی به رضایت هیئت‌مدیره	وابستگی شغلی مدیر مالی
۴۰	۴	فقدان سیستم پاداش مبتنی بر عملکرد واقعی مشکل‌زاست	نبود پاداش مبتنی بر عملکرد واقعی
۴۱	۴	لزوم ارزیابی کیفیت عملکرد بلندمدت و اخلاقی	تأکید بر معیارهای بلندمدت/اخلاقی
۴۲	۵	ساختارهای نظارتی ناکارآمد، فرصت بهره‌برداری از خalahای قانونی ایجاد می‌کند	ناتوانی نظارت در اجرا
۴۳	۵	ابزارهای نظارتی هست اما پیگیری مؤثر نیست	نقص در پیگیری نظارتی
۴۴	۵	مدیران از انعطاف استانداردها برای تحریف اقتصادی استفاده می‌کنند	سوءاستفاده از انعطاف استاندارد
۴۵	۵	شرکت‌های بورسی افشای گزینشی انجام می‌دهند	افشای گزینشی
۴۶	۵	بازی با زمان‌بندی افشا برای کمرنگ کردن اطلاعات منفی	دستکاری زمان‌بندی افشا
۴۷	۵	ضرورت تمایز بین افشای واقعی/مؤثر و افشای فرمی	تمایز افشای مؤثر و صوری
۴۸	۵	فقدان شفافیت در نهادهای نظارتی اعتماد عمومی را تضعیف می‌کند	عدم شفافیت نهاد ناظر
۴۹	۵	سیاست‌زدگی در نظارت عدالت را مخدوش می‌کند	نفوذ سیاسی در نظارت
۵۰	۶	فشار برای افزایش ارزش بازار سهام منجر به دستکاری سود می‌شود	فشار ارزش بازار/دستکاری سود
۵۱	۶	اختصاص اختیار خرید سهام به مدیران انگیزه دستکاری را تقویت می‌کند	پاداش‌های مبتنی بر سهام
۵۲	۶	دخالط هیئت‌مدیره برای تسریع شناسایی درآمد	دستور هیئت‌مدیره برای تسریع درآمد
۵۳	۶	استراتژی‌های بازارمحور رشد به هر قیمت عامل جدید است	استراتژی رشد به هر قیمت
۵۴	۷	ریشه‌های اصلی: ضعف نظارت، فشار عملکردی، ابهام استانداردها	سه‌گانه علی حسابداری خلاقانه
۵۵	۷	آموزش صرفاً فنی بدون اخلاق حرفه‌ای موجب تطبیق‌پذیری غیراخلاقی می‌شود	ضعف آموزش اخلاق حرفه‌ای
۵۶	۷	لزوم افزودن «ضعف آموزش اخلاق در برنامه درسی» به عوامل	کمبود اخلاق در برنامه درسی
۵۷	۸	قدرت کارفرما و وابستگی مالی حسابرس استقلال را از بین می‌برد	وابستگی مالی حسابرس به کارفرما
۵۸	۸	امکان چراغ سبز حسابرس در شرایط وابستگی	تساهل حسابرس تحت وابستگی
۵۹	۸	راهکار: پرداخت هزینه حسابرسی توسط نهاد ثالث	تفکیک منبع تأمین مالی حسابرسی
۶۰	۸	ضرورت افزودن «نحوه تأمین مالی حسابرسی» به عوامل	تأمین مالی حسابرسی به‌عنوان عامل
۶۱	۹	فشار شدید برای رسیدن به سود هدف‌گذاری شده	فشار سود هدف
۶۲	۹	فروش‌های صوری با اسناد واقعی اما نیت غیرواقعی	فروش صوری/معاملات نمایشی
۶۳	۹	فشار تحلیل‌گران در پیگیری میان‌دوره‌ای	فشار تحلیل‌گران میان‌دوره‌ای
۶۴	۹	بررسی ماهیت قراردادی فروش‌ها برای واقعی بودن درآمد	ماهیت قراردادی فروش‌ها
۶۵	۱۰	نبود شفافیت نهادی عامل کلیدی است	نبود شفافیت نهادی
۶۶	۱۰	سطح پایین مشارکت اساتید در تدوین استانداردها فاصله تئوری-عمل را زیاد می‌کند	گسست دانشگاه-استانداردگذاری
۶۷	۱۰	آموزش ناکافی تفکر انتقادی/اخلاق در سطوح عالی	کمبود تفکر انتقادی در آموزش
۶۸	۱۱	فشار برای نمایش رشد از نهادهای مالی نیز نشأت می‌گیرد	فشار نهادهای مالی بر شرکت‌ها
۶۹	۱۱	عدم هماهنگی سیاست‌گذاران با واقعیت کسب‌وکار منجر به تصمیمات صوری می‌شود	گسست سیاست‌گذاری و واقعیت
۷۰	۱۱	استقلال ناظر در عمل تحت نفوذ اقتصادی/سیاسی تضعیف است	کاهش استقلال عملی نهاد ناظر
۷۱	۱۱	افزودن «نفوذ سیاست‌گذاران بر نهادهای مالی/نظارتی» به عوامل	نفوذ سیاست‌گذار بر نظارت
۷۲	۱۲	در پروژه‌های عمرانی برای جذب سرمایه‌گذار صورت‌های مالی جذاب‌تر ارائه می‌شود	زیباسازی گزارش برای جذب سرمایه

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

۷۳	۱۲	نقدینگی بالا در پروژه‌ها محرک حسابداری خلاّقانه است	فشار نقدینگی پروژه‌محور
۷۴	۱۲	نقش حسابرس غالباً منفعل و مبتنی بر مستندات شکلی است	انفعال حسابرس/تکای فرمی
۷۵	۱۲	افزودن «فشار تأمین مالی پروژه‌محور» به عوامل	تأمین مالی پروژه‌محور به‌عنوان عامل
۷۶	۱۳	در اقتصاد پرنوسان، مدیریت ادراک برای کاهش ریسک سرمایه‌گذار انجام می‌شود	مدیریت ادراک سرمایه‌گذار
۷۷	۱۳	در بورسی‌ها حسابداری خلاّقانه پیچیده‌تر و هوشمندانه‌تر است	پیچیدگی بیشتر در شرکت‌های بورسی
۷۸	۱۳	شرکت‌های غیربورسی به سمت تخلف آشکار میل می‌کنند	تمایل به تخلف آشکار در غیربورسی
۷۹	۱۳	افزودن «فشار حفظ برند و اعتبار» به عوامل	فشار حفظ برند/اعتبار
۸۰	۱۴	حسابرسان می‌توانند خط دفاع باشند اما نقششان خنثی شده است	خنثی‌شدن نقش دفاعی حسابرس
۸۱	۱۴	چانه‌زنی مدیران مسیر گزارش را تغییر می‌دهد	چانه‌زنی مدیریتی با حسابرس
۸۲	۱۴	رقابت ناسالم برای حفظ مشتری اخلاق را تضعیف می‌کند	رقابت ناسالم مؤسسات حسابرسی
۸۳	۱۴	افزودن «رقابت ناسالم مؤسسات» به عوامل	رقابت مؤسسات به‌عنوان عامل
۸۴	۱۵	هدف‌گذاری فروش بالا موجب پیش‌فروش صوری می‌شود	پیش‌فروش صوری برای تحقق هدف
۸۵	۱۵	حسابرسی داخلی زیر نظر هیئت‌مدیره و مجبور به سکوت است	تعارض منافع حسابرسی داخلی
۸۶	۱۵	نظارت داخلی ناکارآمد است	نا توانی نظارت داخلی
۸۷	۱۵	افزودن «تضاد منافع ساختارهای داخلی» به عوامل	تضاد منافع داخلی
۸۸	۱۶	فقدان آموزش منسجم اخلاق حرفه‌ای رفتار خاکستری را نرمال می‌کند	نرمال‌سازی رفتارهای خاکستری
۸۹	۱۶	تأیید اشباع موضوع اخلاق از دید خبرگان متعدد	نشانه‌های اشباع در مقوله اخلاق
۹۰	۱۶	همگرایی دیدگاه‌ها درباره نقش اخلاق حرفه‌ای	همگرایی دیدگاه‌ها پیرامون اخلاق
۹۱	۱۷	اهداف غیرواقع‌بینانه (مثلاً سود ۳۰٪ در رکود) محرک حسابداری خلاّقانه است	اهداف غیرواقع‌بینانه
۹۲	۱۷	تکرار مفاهیم قبلی نشانه اشباع نظری است	تأیید اشباع نظری توسط خبره
۹۳	۱۷	عدم افزودن عامل جدید از سوی مصاحبه‌شونده	نبود عامل جدید (اشباع)
۹۴	۱۸	ضعف/عدم شفافیت ناظر احساس امنیت متخلف ایجاد می‌کند	احساس بی‌مجازاتی تحت ضعف ناظر
۹۵	۱۸	جملات رایج «کسی گیر نمی‌دهد» بیانگر فرهنگ بی‌پاسخگویی است	فرهنگ بی‌پاسخگویی
۹۶	۱۸	هم‌راستایی با دیگر ناظران نشانه پایداری مفهومی است	پایداری مفهومی در داده‌ها
۹۷	۱۹	نوسان نرخ ارز و کنترل قیمت دولتی فشار بر گزارشگری ایجاد می‌کند	فشار محیط تنظیم‌گری/قیمت‌گذاری
۹۸	۱۹	برای نشان‌دادن عملکرد مطلوب بازآرایی گزارش‌ها انجام می‌شود	بازآرایی گزارش برای نمایش مطلوب
۹۹	۱۹	فشار بودجه داخلی و فشار بیرونی تحلیل‌گران توأمان است	ترکیب فشار داخلی/بیرونی
۱۰۰	۱۹	تأیید پوشش کامل عوامل و اشباع مفاهیم	تأیید جامعیت و اشباع
۱۰۱	۲۰	نبود پاسخ‌گویی شفاف مدیریتی عامل اصلی است	نبود پاسخ‌گویی مدیریتی
۱۰۲	۲۰	نظارت نمایشی جای نظارت واقعی را گرفته است	نمایشی بودن نظارت
۱۰۳	۲۰	جامعیت عوامل پیشنهادی و نبود مورد جدید	جامعیت عوامل/نبود مورد جدید
۱۰۴	۲۰	تثبیت چارچوب پاسخ‌ها و ورود به تحلیل نهایی	آمادگی برای تحلیل محوری/انتخابی
۱۰۵	۱	تفسیرپذیری استانداردها فرصت مدیریت سود ایجاد می‌کند	فرصت مدیریت سود از تفسیرپذیری
۱۰۶	۱	عدم ارزیابی منصفانه عملکرد انگیزه دورزدن اصول است	انگیزه دورزدن اصول تحت ارزیابی ناعادلانه
۱۰۷	۱	نقش اخلاق به‌عنوان سپر در برابر فشارهای بیرونی	اخلاق حرفه‌ای به‌عنوان سپر
۱۰۸	۱	پیشنهاد نهادینه‌سازی ارزش شفافیت در فرهنگ سازمان	نهادینه‌سازی شفافیت سازمانی
۱۰۹	۲	هدف اخذ تسهیلات مالی با زیاتر نشان دادن صورت‌ها دنبال می‌شود	زیباسازی برای تسهیلات
۱۱۰	۲	ابهام نتایج در پروژه‌های بلندمدت فضای سوءاستفاده فراهم می‌کند	ابهام پروژه‌های و سوءاستفاده
۱۱۱	۲	روابط شخصی حسابرس-مدیر ریسک استقلال را افزایش می‌دهد	روابط شخصی و تهدید استقلال
۱۱۲	۲	تأکید بر برجسته‌سازی چرخش اجباری در سیاست‌گذاری	پیشنهاد سیاست چرخش اجباری
۱۱۳	۳	کمبود بازدارندگی منجر به عادی‌سازی تحریف می‌شود	عادی‌سازی تحریف به‌علت بازدارندگی ضعیف
۱۱۴	۳	تحلیل‌های سطحی رسانه‌ای انتظارات کوتاه‌مدت را تشدید می‌کند	تقویت افق کوتاه‌مدت توسط رسانه
۱۱۵	۳	اقدامات پیشگیرانه مقدم بر تنبیه مؤثرتر است	اولویت اقدامات پیشگیرانه
۱۱۶	۴	درخواست مدیریت برای تغییر زمان‌بندی شناخت ارقام در انتهای دوره	فشار انتهای دوره برای زمان‌بندی
۱۱۷	۴	KPI محور بودن بدون لحاظ کیفیت باعث تحریف می‌شود	KPI محوری بدون کیفیت

مقدم و همکاران

لزوم طراحی نظام پاداش متوازن بلندمدت	۴	۱۱۸
طراحی پاداش بلندمدت متوازن		
استفاده از انعطاف قانونی برای پنهان سازی واقعیت اقتصادی	۵	۱۱۹
پنهان سازی زیر پوشش انعطاف		
زمان بندی انتشار اخبار منفی برای کاهش اثر بازار	۵	۱۲۰
زمان بندی افشای منفی		
سیاست زدگی پرونده ها موجب رفتار متفاوت با متخلفان می شود	۵	۱۲۱
رفتار تبعیضی در نظارت		
پیوند پاداش سهامی با شاخص های سود محرک مدیریت سود است	۶	۱۲۲
پیوند پاداش سهامی-سود		
راهبرد رشد نمایشی در بازار سرمایه به تحریف اعداد می انجامد	۶	۱۲۳
رشد نمایشی و تحریف		
برنامه درسی فعلی اخلاق حرفه ای را کمرنگ می بیند	۷	۱۲۴
کمرنگی اخلاق در برنامه درسی		
فقدان آموزش اخلاقی منجر به تساهل نسبت به خاکستری ها می شود	۷	۱۲۵
تساهل نسبت به رفتار خاکستری		
تعارض منافع ناشی از پرداخت حق الزحمه توسط کارفرما	۸	۱۲۶
تعارض منافع در حق الزحمه		
الگوی پرداخت ثالث به عنوان راهکار کاهش تعارض	۸	۱۲۷
پرداخت ثالث برای استقلال		
ثبت درآمد برای نمایش سود هدف در میان دوره	۹	۱۲۸
دستکاری درآمد میان دوره		
ضرورت ممیزی قراردادهای برای شناسایی فروش های نمایشی	۹	۱۲۹
ممیزی ماهیت قراردادهای		
شکاف دانشگاه-صنعت موجب تأخیر در به روزرسانی استانداردها می شود	۱۰	۱۳۰
شکاف دانشگاه-صنعت/استاندارد		
کمبود تفکر انتقادی خطر پذیرش کورکورانه تکنیک ها را بالا می برد	۱۰	۱۳۱
ریسک پذیرش بی نقد روش ها		
فشار سیاست گذار برای نمایش کارایی اقتصاد بر شرکت ها منتقل می شود	۱۱	۱۳۲
انتقال فشار سیاستی به شرکت		
نفوذ بیرونی، استقلال ناظران را در عمل محدود می کند	۱۱	۱۳۳
محدود شدن استقلال عملی		
انکای صرف حسابرس به مستندات شکلی ماهیت را نادیده می گیرد	۱۲	۱۳۴
نادیده گرفتن ماهیت اقتصادی		
تنگنای نقدینگی پروژه ها محرک تغییر ارائه صورت هاست	۱۲	۱۳۵
تنگنای نقدینگی و ارائه		
مدیریت ادراک، راهبردی برای کاهش ریسک سرمایه گذار است	۱۳	۱۳۶
مدیریت ادراک به عنوان راهبرد		
پیچیدگی تکنیک ها در شرکت های بورسی به علت نظارت رسمی	۱۳	۱۳۷
پیچیدگی تکنیک ها تحت نظارت		
رقابت تعرفه ای مؤسسات معیارهای اخلاقی را تضعیف می کند	۱۴	۱۳۸
تضعیف اخلاق به علت رقابت تعرفه ای		
تلاش مدیران برای اثرگذاری بر نتیجه گزارش حسابرسی	۱۴	۱۳۹
تلاش مدیران بر گزارش حسابرسی		
زیرمجموعه بودن حسابرسی داخلی به هیئت مدیره استقلال را مخدوش می کند	۱۵	۱۴۰
وابستگی ساختاری حسابرسی داخلی		
هدف گذاری افراطی فروش فرهنگ تحریف را القا می کند	۱۵	۱۴۱
القای فرهنگ تحریف توسط اهداف		
نرمال سازی دستکاری سود طی زمان به هنجار تبدیل می شود	۱۶	۱۴۲
هنجارسازی دستکاری سود		
تجربه شغلی بدون چارچوب اخلاقی رفتار مرزی را تقویت می کند	۱۶	۱۴۳
تقویت رفتار مرزی بدون اخلاق		
توقعات غیرواقعی مدیریت عامل فشار سیستماتیک است	۱۷	۱۴۴
فشار سیستماتیک توقعات مدیریت		
اشباع مفهومی اجازه افزودن عامل جدید نمی دهد	۱۷	۱۴۵
عدم افزودن عامل جدید (اشباع)		
ضعف سیگنال های تنبیهی موجب تداوم رفتار متخلفانه است	۱۸	۱۴۶
تداوم رفتار به علت ضعف تنبیه		
برداشت مدیران از «بی خطر بودن» مبتنی بر تجربه گذشته است	۱۸	۱۴۷
برداشت بی خطر بودن مبتنی بر سابقه		
کنترل قیمتی دولتی-آزادسازی هزینه ها شکاف عملکردی می آفریند	۱۹	۱۴۸
شکاف عملکردی ناشی از کنترل قیمت		
بازآرایی طبقه بندی ها/یادداشت ها برای ارائه مطلوب	۱۹	۱۴۹
بازآرایی طبقه بندی و یادداشت ها		
تثبیت پاسخ ها به چارچوب مشترک نشانه بلوغ داده هاست	۲۰	۱۵۰
بلوغ مفهومی داده ها		
پیشنهاد ورود به مرحله تحلیل محوری/انتخابی	۲۰	۱۵۱
ورود به مرحله بعد تحلیل		
ابهام استانداردها فضای «مدیریت ادراک مالی» را فراهم می کند	۱	۱۵۲
ابهام استانداردها و مدیریت ادراک		
در کشورهایی با نظارت ضعیف، مانع بیرونی مؤثری وجود ندارد	۱	۱۵۳
ضعف نظارت ملی		
وقتی حسابدار به جای ناظر مستقل، مجری اوامر است، ریسک تحریف بالا می رود	۱	۱۵۴
نقش اجرایی حسابدار به جای ناظر		
تقدم سود کوتاه مدت بر توسعه بلندمدت در فرهنگ سازمان	۱	۱۵۵
تقدم سود کوتاه مدت بر توسعه		
نبود ارزیابی دقیق عملکرد، التزام اخلاقی را کاهش می دهد	۱	۱۵۶
کاهش التزام اخلاقی زیر ارزیابی ضعیف		
زمان بندی درآمد برای نمایش عملکرد بهتر در دوره خاص	۱	۱۵۷
تسریع شناسایی درآمد		
انتقال هزینه ها بین دوره ها برای بهبود ظاهری سود	۱	۱۵۸
انتقال هزینه بین دوره های		
بازنگری بر آورد استهلاک/ذخایر با هدف بهبود سود گزارش شده	۱	۱۵۹
دستکاری ذخایر و استهلاک		
تأکید بر افزودن «شفافیت عملکردی مدیران» به عنوان ارزش فرهنگی	۱	۱۶۰
شفافیت مدیران به عنوان ارزش		
فناوری می تواند راهکار تقلب یا کنترل باشد بسته به حاکمیت داده	۱	۱۶۱
دوگانگی فناوری و حاکمیت داده		
عدم پاسخ گویی مدیران ارشد احساس مصونیت ایجاد می کند	۱	۱۶۲
احساس مصونیت مدیریتی		
آموزش اخلاق حرفه ای ناکافی، مرز قانون/سوءاستفاده را مبهم می کند	۱	۱۶۳
مرز مبهم قانون و سوءاستفاده		
کنترل های داخلی ضعیف احتمال دستکاری اقلام تعهدی را بالا می برد	۲	۱۶۴
دستکاری اقلام تعهدی زیر کنترل ضعیف		

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

۱۶۵	۲	فشار برای اخذ تسهیلات باعث آرایش صورت‌های مالی می‌شود	آرایش گزارش برای وام
۱۶۶	۲	پروژه‌های بلندمدت امکان زمان‌بندی سود به دوره هدف را می‌دهند	هدف‌گذاری دوره‌ای سود
۱۶۷	۲	انتخاب حسابرس سازگار به دلیل روابط غیر حرفه‌ای	روابط غیر حرفه‌ای با حسابرس
۱۶۸	۲	تمرکز مالکیت، کمیته حسابرسی را کم‌اثر می‌کند	کاهش کارایی کمیته حسابرسی
۱۶۹	۲	تداوم حسابرس سال‌ها، آشنایی مفرد و کاهش تردید حرفه‌ای ایجاد می‌کند	آشنایی مفرد/کاهش شک حرفه‌ای
۱۷۰	۲	چرخش اجباری حسابرس به عنوان مکانیسم حفظ استقلال	چرخش اجباری برای استقلال
۱۷۱	۲	پاداش‌های کوتاه‌مدت مدیران هم‌راستای دستکاری سود است	هم‌راستایی پاداش کوتاه‌مدت و مدیریت سود
۱۷۲	۲	در فقدان بستر نظارتی، حسابرسان نیز انگیزه سخت‌گیری ندارند	کاهش انگیزه سخت‌گیری حسابرس
۱۷۳	۲	فشار برای جذب سرمایه، افشای گزینشی را تشدید می‌کند	افشای گزینشی برای جذب سرمایه
۱۷۴	۲	مثال صنعتی نشان داد کنترل‌ها به دلیل روابط دوستانه بی‌اثر شد	بی‌اثرسازی کنترل‌ها زیر روابط
۱۷۵	۲	رفتار مدیریتی غالب بر متون رسمی کنترل و حسابرسی است	غلبه رفتار مدیریتی بر کنترل رسمی
۱۷۶	۳	ضعف ضمانت اجرا به «محاسبه‌گری ریسک تخلف» به نفع تخلف می‌انجامد	محاسبه‌گری ریسک/منفعت تخلف
۱۷۷	۳	تعارض منافع در نهاد ناظر بازدارندگی را خنثی می‌کند	تعارض منافع ناظر
۱۷۸	۳	رسانه‌های سطحی افق زمانی بازار را کوتاه می‌کنند	کوتاه‌سازی افق بازار توسط رسانه
۱۷۹	۳	گزارش‌های جانبدار تحلیل‌گران، سیگنال غلط به مدیریت می‌دهد	سیگنال جانبدار تحلیل‌گران
۱۸۰	۳	آموزش مبتنی بر موردکاوی اخلاقی می‌تواند مرزها را روشن کند	آموزش موردکاوی اخلاقی
۱۸۱	۳	تمرکز صرف بر مجازات پسینی کارآمد نیست	ناکارآمدی مجازات پسینی
۱۸۲	۳	پیشگیری از طریق فرهنگ‌سازی و اصلاح انگیزه‌ها مؤثرتر است	پیشگیری فرهنگی و انگیزشی
۱۸۳	۳	عدم استقلال نهاد ناظر، پیگیری تخلف را گزینشی می‌کند	پیگیری گزینشی تخلف
۱۸۴	۳	ابهام در دستورالعمل‌های نظارتی، تفاسیر سلیقه‌ای ایجاد می‌کند	ابهام دستورالعمل نظارتی
۱۸۵	۳	انتشار سطحی عملکرد شرکت‌ها فشار نمایشی بر مدیران می‌گذارد	فشار نمایشی رسانه بر مدیریت
۱۸۶	۴	هدف‌گذاری سخت‌گیرانه بودجه‌ای منجر به تغییر طبقه‌بندی اقلام می‌شود	تغییر طبقه‌بندی برای هدف بودجه
۱۸۷	۴	در پایان فصل، تعویق بدهی‌ها برای حفظ نسبت‌ها انجام می‌شود	تعویق شناسایی بدهی
۱۸۸	۴	تسریع شناسایی درآمد تحقق‌نیافته برای رسیدن به KPI	تسریع شناخت درآمد تحقق‌نیافته
۱۸۹	۴	هیئت‌مدیره به دنبال بهبود شاخص بازده سهام با ابزار حسابداری است	ابزارسازی حسابداری برای بازده
۱۹۰	۴	مدیر مالی با آموزش اخلاقی ضعیف در برابر فشار آسیب‌پذیر است	آسیب‌پذیری اخلاقی مدیر مالی
۱۹۱	۴	وابستگی شغلی به رضایت هیئت‌مدیره تعارض منافع ایجاد می‌کند	تعارض منافع شغلی
۱۹۲	۴	عدم وجود پاداش عملکرد واقعی، انگیزه ساخت‌سازی نتایج را تقویت می‌کند	تقویت انگیزه ساخت‌سازی
۱۹۳	۴	نیاز به ارزیابی کیفیت سود نه فقط کمیت آن	ضرورت ارزیابی کیفیت سود
۱۹۴	۵	وجود ابزار نظارتی بدون پیگیری، اثر بازدارنده را از بین می‌برد	خلأ پیگیری نظارتی
۱۹۵	۵	استفاده از انعطاف استاندارد برای پوشاندن واقعیت اقتصادی	پوشاندن واقعیت زیر انعطاف
۱۹۶	۵	افشای گزینشی به عنوان تکنیک حسابداری خلاقانه در حوزه افشا	حسابداری خلاقانه در افشا
۱۹۷	۵	زمان‌بندی انتشار خبر منفی برای انحراف توجه بازار	انحراف توجه با زمان‌بندی
۱۹۸	۵	اختلاط خبر منفی با خبر مثبت برای کمرنگ‌سازی اثر	اختلاط اطلاعات برای رقیق‌سازی
۱۹۹	۵	ناظران غیرشفاف اعتماد بازار را تضعیف می‌کنند	تضعیف اعتماد به ناظر
۲۰۰	۵	سیاست‌زدگی منجر به استاندارد دوگانه در برخورد می‌شود	استاندارد دوگانه نظارتی
۲۰۱	۵	مدیران هوشمند قوانین را نقض نمی‌کنند؛ از انعطاف بهره می‌برند	بهره‌گیری هوشمندانه از انعطاف
۲۰۲	۵	افشای فرمی بدون محتوای معنادار فراگیر است	غلبه افشای فرمی
۲۰۳	۵	ضرورت تعریف معیارهای افشای مؤثر برای بازدارندگی	نیاز به معیار افشای مؤثر
۲۰۴	۵	ضعف گزارش عملکرد نهاد ناظر امکان پاسخ‌خواهی را کم می‌کند	کاهش پاسخ‌خواهی از ناظر
۲۰۵	۵	حسن بی‌عدالتی نظارتی تکرار تخلف را تغذیه می‌کند	چرخه تکرار تخلف زیر بی‌عدالتی
۲۰۶	۶	وابستگی پاداش به قیمت سهم انگیزه مدیریت سود را تقویت می‌کند	وابستگی پاداش-قیمت سهم
۲۰۷	۶	تسریع شناخت درآمد برای هموارسازی سود به‌دستور هیئت‌مدیره	هموارسازی سود به‌دستور
۲۰۸	۶	راهبرد «رشد به هر قیمت» به استفاده ابزاری از استانداردها می‌انجامد	استاندارد به عنوان ابزار راهبردی
۲۰۹	۶	فشار بازار سرمایه به نمایش‌سازی نتایج می‌انجامد	نمایش‌سازی نتایج زیر فشار بازار
۲۱۰	۶	هم‌زمانی برنامه اعطای اختیار سهام با پایان سال، تحریف را تشدید می‌کند	زمان‌بندی تحریف با اختیارات

مقدم و همکاران

۲۱۱	۶	عدم وجود سقف‌های کنترلی داخلی بر درآمدهای تعهدی	نبود سقف کنترل بر درآمد تعهدی
۲۱۲	۷	تلاقی ضعف نظارت/فشار عملکردی/ابهام استانداردها زمینه کامل می‌سازد	تلاقی سه‌گانه زمینه‌ساز
۲۱۳	۷	غلبه مهارت فنی بر اخلاق در آموزش دانشگاهی	غلبه فنی بر اخلاق در دانشگاه
۲۱۴	۷	فارغ‌التحصیل بدون آموزش اخلاقی به سمت تطبیق‌پذیری غیراخلاقی می‌رود	تطبیق‌پذیری غیراخلاقی
۲۱۵	۷	نیاز به واحد مستقل اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی	نیاز به واحد اخلاق حرفه‌ای
۲۱۶	۷	ضرورت ارزیابی اخلاقی در کنار مهارتی در دانشگاه	ارزیابی اخلاقی در دانشگاه
۲۱۷	۷	پیشنهاد پیوند دانشگاه و نهاد ناظر برای بازخورد استانداردها	پیوند دانشگاه-ناظر
۲۱۸	۸	قدرت کارفرما در قرارداد حسابرسی تهدید استقلال است	تهدید استقلال توسط کارفرما
۲۱۹	۸	وابستگی مالی حسابرس «چشم‌پوشی» را محتمل می‌کند	احتمال چشم‌پوشی تحت وابستگی
۲۲۰	۸	پرداخت توسط نهاد ثالث تضاد منافع را می‌کاهد	کاهش تضاد با پرداخت ثالث
۲۲۱	۸	ضرورت بازطراحی مدل کسب‌وکار مؤسسات حسابرسی	بازطراحی مدل کسب‌وکار حسابرسی
۲۲۲	۸	تعریف شاخص استقلال برای ارزیابی مؤسسات	شاخص استقلال مؤسسات
۲۲۳	۹	برای تحقق سود هدف، فروش‌های صوری با اسناد واقعی ثبت شد	ثبت فروش صوری با اسناد واقعی
۲۲۴	۹	شرکت‌های تازه‌وارد فشار تحلیل‌گران را شدیدتر تجربه می‌کنند	فشار شدید بر تازه‌واردهای بورس
۲۲۵	۹	ثبت درآمد بدون انتقال ریسک/منافع، ماهیت فروش را مخدوش می‌کند	عدم انتقال ریسک در فروش
۲۲۶	۹	پیگیری موشکافانه میان‌دوره‌ای، رفتار مدیریت سود را تحریک می‌کند	تحریک مدیریت سود توسط پیگیری
۲۲۷	۹	لزوم بازبینی قراردادهای فروش برای تشخیص رویداد اقتصادی	بازبینی قرارداد فروش
۲۲۸	۹	چیدمان معاملات انتهای دوره برای بستن شکاف سود	چیدمان معاملاتی انتهای دوره
۲۲۹	۹	استفاده از برگشت فروش دوره بعد برای تنظیم سود	برگشت فروش برای تنظیم سود
۲۳۰	۹	فشار تحقق بودجه موجب ثبت پیش‌فروش خدمات/کالا می‌شود	ثبت پیش‌فروش برای بودجه
۲۳۱	۱۰	شفافیت نهادهای پایین، امکان دستکاری را درک‌پذیر می‌کند	درک‌پذیری دستکاری زیر عدم شفافیت
۲۳۲	۱۰	کمبود مشارکت دانشگاه در تدوین استاندارد، شکاف اجرا-تئوری را افزایش می‌دهد	افزایش شکاف اجرا-تئوری
۲۳۳	۱۰	فقدان تفکر انتقادی پذیرش تکنیک‌های مرزی را تسهیل می‌کند	تسهیل رفتار مرزی زیر فقدان نقد
۲۳۴	۱۰	نیاز به سازوکار مشارکت خبرگان دانشگاهی در کمیته‌های استاندارد	مشارکت خبرگان در استاندارد
۲۳۵	۱۰	ضرورت آموزش تحلیل انتقادی صورت‌های مالی به مدیران	آموزش تحلیل انتقادی به مدیران
۲۳۶	۱۱	فشار برای نمایش رشد از سوی نهادهای مالی به شرکت‌ها منتقل می‌شود	انتقال فشار رشد از نهاد مالی
۲۳۷	۱۱	عدم تطابق سیاست‌گذاری با واقعیت کسب‌وکار مدیران را به ظاهرسازی سوق می‌دهد	سوق به ظاهرسازی زیر عدم تطابق
۲۳۸	۱۱	استقلال ناظر روی کاغذ؛ در عمل تحت نفوذ است	استقلال صوری نهاد ناظر
۲۳۹	۱۱	نفوذ سیاست‌گذاران بر نهادهای مالی/نظارتی متغیر ساختاری مؤثر است	نفوذ سیاست‌گذار متغیر ساختاری
۲۴۰	۱۱	ابهام در خطوط قرمز نظارتی فضا را خاکستری می‌کند	ابهام خطوط قرمز نظارت
۲۴۱	۱۱	تعارض مأموریت رشد اقتصادی با شفافیت بازار سرمایه	تعارض رشد/شفافیت
۲۴۲	۱۱	فشار تقویمی پایان‌سال سیاست‌گذار به افشای شتاب‌زده می‌انجامد	افشای شتاب‌زده پایان‌سال
۲۴۳	۱۱	نیاز به استقلال عملیاتی و بودجه‌ای نهاد ناظر	استقلال عملیاتی/بودجه‌ای ناظر
۲۴۴	۱۲	در پروژه‌های عمرانی، جریان نقد حیاتی، انگیزه قالب‌بندی نتایج را بالا می‌برد	انگیزه قالب‌بندی نتایج زیر نقدینگی
۲۴۵	۱۲	حسابرس با اتکای صرف به اسناد، جوهره اقتصادی را نمی‌سنجد	غفلت از جوهره اقتصادی
۲۴۶	۱۲	بودجه یا وام پروژه‌ها فشار کمی برای اعداد ایجاد می‌کند	فشار کمی بودجه/وام
۲۴۷	۱۲	پیماد: افزایش ریسک انحراف در شناخت درآمد پیمان	ریسک انحراف در درآمد پیمان
۲۴۸	۱۲	نیاز به کنترل‌های فنی ویژه پروژه‌های بلندمدت	کنترل‌های ویژه پروژه بلندمدت
۲۴۹	۱۲	لزوم استقلال حسابرسی داخلی پروژه از مدیر پروژه	استقلال حسابرسی پروژه
۲۵۰	۱۳	در اقتصاد پرنوسان، نمایش ثبات ظاهری برای کاهش ریسک ادراکی سرمایه‌گذار استفاده می‌شود	نمایش ثبات ظاهری
۲۵۱	۱۳	در شرکت‌های بورسی، پیچیدگی روش‌ها به دلیل لایه‌های نظارتی بیشتر است	پیچیدگی روش‌ها زیر نظارت
۲۵۲	۱۳	شرکت‌های غیربورسی به سمت تخلف آشکار (خارج از چارچوب) متمایل‌اند	متمایل به تخلف آشکار
۲۵۳	۱۳	حفظ برند/اعتبار شرکتی به عنوان محرک مدیریت سود	حفظ برند به عنوان محرک
۲۵۴	۱۳	فشار روابط عمومی برای تصویر مثبت با گزارشگری درهم می‌آمیزد	تداخل روابط عمومی و گزارشگری
۲۵۵	۱۳	نیاز به شاخص‌های اعتبار برند مبتنی بر واقعیت نه ارقام کوتاه‌مدت	شاخص اعتبار برند واقعی
۲۵۶	۱۴	خنثی‌شدن نقش دفاعی حسابرس به دلیل ساختار شغلی	خنثی‌سازی نقش دفاعی

حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی

۲۵۷	۱۴	چانه‌زنی مدیریت با تیم حسابرسی بر دامنه رسیدگی اثر می‌گذارد	اثر چانه‌زنی بر دامنه رسیدگی
۲۵۸	۱۴	رقابت ناسالم مؤسسات برای حفظ مشتری به کاهش حق‌الزحمه و کیفیت می‌انجامد	کاهش کیفیت زیر رقابت ناسالم
۲۵۹	۱۴	فدا شدن اصول استقلال در قبال قرارداد	فدا کردن استقلال برای قرارداد
۲۶۰	۱۴	ضرورت مقررات‌گذاری برای کف استاندارد کیفیت حسابرسی	کف کیفیت حسابرسی
۲۶۱	۱۴	الزام افشای عمومی شاخص‌های کیفیت حسابرسی	افشای شاخص کیفیت حسابرسی
۲۶۲	۱۵	پیش‌فروش صوری در دی‌ماه برای رسیدن به هدف فروش ثبت شد	پیش‌فروش صوری دی‌ماه
۲۶۳	۱۵	حسابرسی داخلی ذیل هیئت‌مدیره قادر به مقاومت نبود	ناتوانی حسابرسی داخلی زیر هیئت‌مدیره
۲۶۴	۱۵	تعارض منافع ساختاری نظارت را بی‌اثر کرد	بی‌اثری نظارت زیر تعارض ساختاری
۲۶۵	۱۵	فشار پاداش هیئت‌مدیره بر ثبت‌های انتهای سال اثر گذاشت	اثر پاداش هیئت‌مدیره بر ثبت‌ها
۲۶۶	۱۵	نیاز به استقلال سازمانی حسابرسی داخلی	نیاز به استقلال حسابرسی داخلی
۲۶۷	۱۵	لزوم منشور حسابرسی داخلی با دسترسی مستقیم به کمیته حسابرسی	منشور حسابرسی داخلی
۲۶۸	۱۶	نبود چارچوب اخلاقی منسجم، «خاکستری‌ها» را به عرف تبدیل می‌کند	عرفی شدن خاکستری‌ها
۲۶۹	۱۶	تکرار مشاهده‌شده توسط خبرگان مختلف نشان‌دهنده اشباع است	تکرار مشاهدات و اشباع
۲۷۰	۱۶	فشار بازار، آموزش ناکافی، و تجربه بدون اخلاق به یک نتیجه مشترک می‌رسد	کنورژانس علی به رفتار خاکستری
۲۷۱	۱۶	نیاز به برنامه آموزشی پیوسته اخلاق در سازمان	برنامه پیوسته اخلاق سازمانی
۲۷۲	۱۶	تعریف مشوق‌های پایبندی اخلاقی در ارزیابی عملکرد	مشوق‌های پایبندی اخلاقی
۲۷۳	۱۷	اهداف غیرواقعی مدیریت، فشار سیستماتیک برای دستکاری ایجاد می‌کند	فشار سیستماتیک ناشی از اهداف غیرواقعی
۲۷۴	۱۷	تأیید رسیدن به اشباع نظری در مضامین اصلی	تأیید اشباع مضامین
۲۷۵	۱۷	عدم افزودن عامل جدید از سوی خبره به معنای پایداری کدهاست	پایداری کدها
۲۷۶	۱۷	نیاز به بازتعریف هدف‌گذاری واقع‌بینانه برای کاهش تحریف	هدف‌گذاری واقع‌بینانه
۲۷۷	۱۸	ضعف/عدم شفافیت ناظر پیام «بی‌خطر بودن» به مدیر متخلف می‌دهد	پیام بی‌خطر بودن
۲۷۸	۱۸	حافظه تاریخی سازمان از عدم برخورد، رفتار تخلف را تقویت می‌کند	تقویت رفتار از حافظه سازمانی
۲۷۹	۱۸	هم‌راستایی با سایر ناظران نشان‌دهنده پایداری داده‌هاست	هم‌راستایی ناظران/پایداری
۲۸۰	۱۸	نیاز به شفاف‌سازی روند رسیدگی و نتایج پرونده‌ها	شفاف‌سازی روند رسیدگی
۲۸۱	۱۹	کنترل قیمت دولتی در کنار هزینه‌های آزاد فشار بر حاشیه سود می‌آورد	فشار بر حاشیه سود
۲۸۲	۱۹	برای جبران شکاف عملکرد، بازآرایی یادداشت‌ها صورت می‌گیرد	بازآرایی یادداشت‌های توضیحی
۲۸۳	۱۹	ترکیب فشار داخلی بوجه با فشار بیرونی تحلیل‌گر الگوی تکرار شونده است	الگوی فشار ترکیبی
۲۸۴	۱۹	تأیید پوشش کامل عوامل، نبود ایده جدید	نبود ایده جدید
۲۸۵	۱۹	لزوم سیاست‌های پوشش ریسک ارزی برای کاهش انگیزه تحریف	پوشش ریسک ارزی
۲۸۶	۲۰	نبود پاسخ‌گویی شفاف، نظارت را نمایشی می‌کند	رابطه پاسخ‌گویی و نظارت نمایشی
۲۸۷	۲۰	تثبیت چارچوب مضامین نشان از بلوغ نظری دارد	بلوغ نظری
۲۸۸	۲۰	عدم نیاز به مصاحبه بیشتر و ورود به تحلیل محوری	انتقال به تحلیل محوری
۲۸۹	۲۰	تأکید بر جامعیت عوامل و کفایت داده برای نظریه‌پردازی	کفایت داده برای نظریه‌پردازی

۲. کدگذاری محوری

در این مرحله، مفاهیم استخراج‌شده بر اساس شباهت و ارتباط، در قالب پنج مقوله محوری سازمان‌دهی شدند:

جدول ۲. کدگذاری محوری

مقوله محوری	زیرمقوله‌ها	کدهای باز مرتبط (شماره پارادایمی)	نوع رابطه در مدل
ابهام و ضعف استانداردها و نظارت	-ابهام استانداردها و تفسیرپذیری -ضعف ضمانت اجرا -سیاست‌زدگی و تعارض منافع ناظر	۱/۱، ۳/۱، ۱۱/۵، ۲۲/۳، ۸/۵، ۲۶۰/۱۹، ۱۳۰/۵، ۱۲۸/۵	شرایط علی
فشار عملکردی کوتاه‌مدت	-اهداف بودجه‌ای سخت‌گیرانه KPI -محور بودن بدون کیفیت -پاداش‌های کوتاه‌مدت و اختیار سهام -فشار تحلیل‌گران و رسانه	۱۰/۱، ۱۹/۴، ۴۰/۴، ۴۵/۶، ۸۵/۷، ۱۸۵/۱۳، ۱۶۵/۹، ۱۲۰/۹	شرایط علی

مقدم و همکاران

تضعیف استقلال حرفه‌ای	وابستگی مالی به کارفرما - انتخاب حسابرس سازگار - رقابت ناسالم	۱۸/۲، ۲۶/۲، ۱۹۰/۱۴، ۱۹۲/۱۴، زمینه
حسابرسی	مؤسسات - تداوم بلندمدت حسابرس	۲۱۰/۱۵، ۲۰۰/۱۴
فرهنگ سازمانی سودمحور	نبود پاسخ‌گویی شفاف مدیریتی - تلقی حسابداری به عنوان مجری مدیریت	۷/۱، ۴۰/۴، ۸۵/۷، ۲۳۰/۱۶، زمینه
و ضعف اخلاق	- آموزش ناکافی اخلاق حرفه‌ای - نرمال‌سازی رفتار خاکستری	۲۳۲/۱۶
شرایط بخشی/پروژه‌ای	- فشار تأمین مالی پروژه‌محور - نوسانات ارزی و قیمت‌گذاری دولتی - حفظ	۱۴۰/۱۲، ۱۸۵/۱۳، ۲۶۰/۱۹، شرایط مداخله‌گر
خاص	برند و اعتبار شرکتی	۲۶۲/۱۹
فناوری و رویه‌های افشا	- دوگانگی فناوری (کنترل/قلب) - افشای گزینشی - زمان‌بندی انتشار اخبار	۱۴/۱، ۱۲۸/۵، ۱۳۰/۵، ۱۶۵/۹، شرایط مداخله‌گر
	- بازآرایی یادداشت‌ها	۲۶۱/۱۹
راهبردهای مدیریت سود و افشا	- زمان‌بندی شناسایی درآمد/هزینه - انتقال بین دوره‌ای - دستکاری برآوردها	۱۰/۱، ۱۲/۱، ۱۹/۴، ۲۶/۲، ۴۵/۶، راهبردها
	و ذخایر - چیدمان معاملات انتهای دوره - بازآرایی طبقه‌بندی‌ها	۱۲۰/۹، ۱۶۵/۹، ۱۸۵/۱۳
پیامدهای کوتاه‌مدت و بلندمدت	- بهبود ظاهری عملکرد - مدیریت ادراک بازار - تضعیف کیفیت سود -	۲۰۰/۱۴، ۲۱۰/۱۵، ۲۳۰/۱۶، پیامدها
	فرسایش اعتماد ذی‌نفعان - چرخه بازتولید رفتار خاکستری	۲۶۰/۱۹، ۲۶۵/۲۰

عوامل علی: شامل انگیزه‌های مدیریتی، فشارهای بازار، ساختار مالکیت و نیاز به جذب سرمایه.

عوامل زمینه‌ای: شامل فرهنگ سازمانی، شرایط اقتصادی و اجتماعی، و ویژگی‌های صنعت.

عوامل مداخله‌گر: شامل کیفیت حاکمیت شرکتی، سطح شفافیت اطلاعاتی و میزان استقلال حسابسان.

راهبردها: شامل استفاده از تکنیک‌های حسابداری خلاقانه (مدیریت سود تعهدی و واقعی) و یا برعکس، طراحی مکانیزم‌های کنترلی برای پیشگیری.

پیامدها: شامل پیامدهای مثبت (بهبود ظاهری وضعیت مالی در کوتاه‌مدت) و پیامدهای منفی (کاهش اعتماد، تخصیص ناکارآمد منابع، ورشکستگی سازمانی)

۳. کدگذاری انتخابی

در مرحله نهایی، مقوله هسته پژوهش تحت عنوان (تعامل شاخص‌های فنی و محیطی در شکل‌گیری حسابداری خلاقانه) شناسایی شد. این مقوله به‌عنوان نقطه کانونی، سایر مقوله‌ها را به هم پیوند می‌دهد. به بیان دیگر، حسابداری خلاقانه محصول برهم‌کنش عوامل فنی (پیچیدگی و ضعف استانداردها، کنترل‌های داخلی و فناوری‌های حسابداری) و عوامل محیطی (فشار بازار، فرهنگ سازمانی و الزامات قانونی) است.

مدل مفهومی پژوهش نشان می‌دهد که:

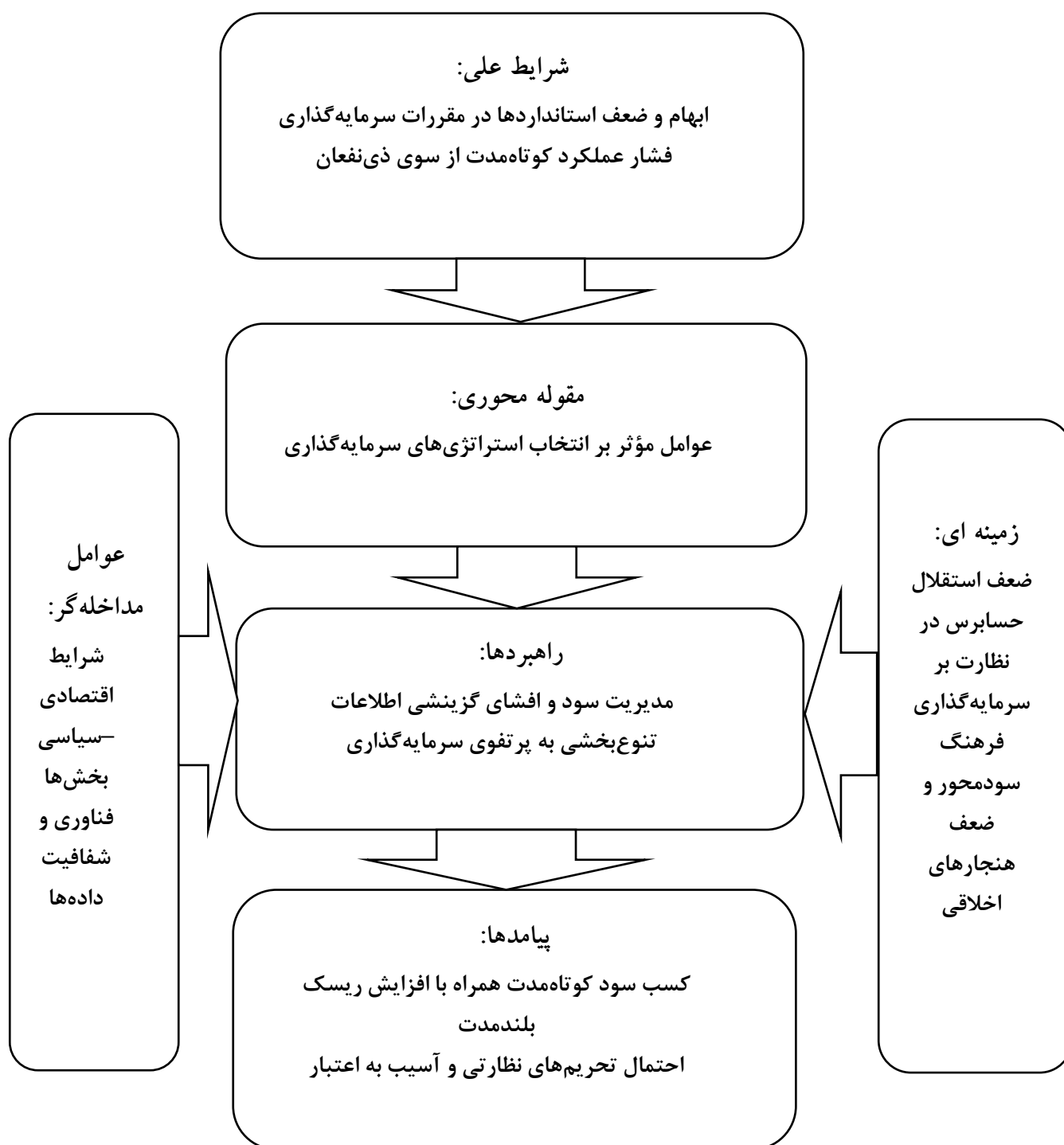
عوامل علی، محرک‌های اصلی حسابداری خلاقانه هستند.

این عوامل در بستر عوامل زمینه‌ای و تحت تأثیر عوامل مداخله‌گر عمل می‌کنند.

خروجی این فرآیند، اتخاذ راهبردهای خلاقانه یا کنترلی است.

در نهایت، این راهبردها منجر به پیامدهایی دوگانه (مثبت و منفی) در سطح سازمان و بازار می‌شوند.

این مدل در قالب یک نمودار پارادایمی (براساس چارچوب اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸) ترسیم گردید و مورد تأیید خبرگان قرار گرفت.



شکل ۱. عناصر اصلی الگوی پارادایمی پژوهش

براساس یافته‌ها، می‌توان داستان نظری پژوهش را چنین خلاصه کرد: مدیران شرکت‌ها در شرایط فشار بازار، خلأهای استانداردهای حسابداری و ضعف کنترل‌های داخلی، با انگیزه‌های کوتاه‌مدت به سمت حسابداری خلاقانه سوق داده می‌شوند. این رفتار در بستر فرهنگ سازمانی و شرایط اقتصادی کشور تقویت شده یا تضعیف می‌گردد. کیفیت حاکمیت شرکتی و استقلال حسابرسان می‌تواند نقش مداخله‌گر ایفا کرده و شدت این رفتار را کنترل کند. در نهایت، اتخاذ راهنماهای حسابداری خلاقانه منجر به پیامدهایی همچون کاهش شفافیت، خدشه به اعتماد سرمایه‌گذاران و حتی بحران‌های مالی می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابداری خلاقانه پدیده‌ای چندوجهی است که از تعامل پیچیده عوامل فنی و محیطی ناشی می‌شود. بر اساس نتایج، پنج مقوله اصلی شامل عوامل علی، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها در شکل‌گیری حسابداری خلاقانه نقش‌آفرینی می‌کنند. در میان عوامل علی، فشار عملکردی کوتاه‌مدت و ابهام در استانداردهای حسابداری بیشترین نقش را داشتند. این یافته همسو با دیدگاه‌های کلاسیک مبنی بر اینکه انگیزه‌های مدیریتی کوتاه‌مدت و خلأهای استانداردهای زمینه اصلی بروز رفتارهای حسابداری خلاقانه هستند، قرار می‌گیرد (Healy & Wahlen, 1999; Jones, 2011). انعطاف‌پذیری و پیچیدگی استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی فرصت دستکاری اقلام تعهدی را فراهم می‌آورد و در غیاب کنترل‌های مؤثر، مدیران می‌توانند از این خلأها برای ارائه تصویری مطلوب‌تر از عملکرد استفاده کنند (Chen & Yang, 2020). همچنین، ضعف کنترل‌های داخلی به‌عنوان یکی از محرک‌های فنی شناسایی شد که می‌تواند فرایند شناسایی، ثبت و گزارشگری مالی را در معرض تحریف قرار دهد و قابلیت اتکای گزارش‌ها را تضعیف کند (Brown & Black, 2014).

از سوی دیگر، نتایج نشان داد که عوامل زمینه‌ای نظیر فرهنگ سازمانی سودمحور و ضعف درونی‌سازی اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها بستر مناسبی برای نهادینه‌شدن رفتارهای حسابداری خلاقانه ایجاد می‌کنند. این یافته با مطالعات داخلی پیشین همخوان است که بیان کرده‌اند فرهنگ سازمانی در شرکت‌های ایرانی غالباً بر دستیابی به سود کوتاه‌مدت متمرکز است و این امر به کاهش حساسیت نسبت به پیامدهای اخلاقی تحریف اطلاعات مالی منجر می‌شود (Jahankhani, 2019; Masenabadi Farahani, 2017). نبود پاسخ‌گویی شفاف، تلقی حسابداران به‌عنوان مجریان مدیریت و نه ناظران مستقل، و کم‌رنگ‌بودن آموزش اخلاق حرفه‌ای از دیگر عوامل شناسایی‌شده بودند که با مرور ادبیات نیز همسو هستند (Rahman, 2023; Rezaei, 2017). این عوامل موجب می‌شوند که حسابداری خلاقانه نه صرفاً به‌عنوان یک تخلف، بلکه به‌مثابه رفتار عادی و پذیرفته‌شده در فرهنگ سازمانی نهادینه گردد.

عوامل مداخله‌گر شناسایی‌شده در این پژوهش، شامل تضعیف استقلال حرفه‌ای حسابرسی و ضعف در حاکمیت شرکتی، نقش مهمی در تعدیل یا تشدید شدت حسابداری خلاقانه دارند. نتایج نشان داد که وابستگی مالی حسابرسان به کارفرما، انتخاب حسابرس هماهنگ با مدیریت، رقابت ناسالم میان مؤسسات حسابرسی و ماندگاری بیش‌ازحد حسابرسان در یک شرکت، استقلال آنان را تضعیف کرده و کارکرد نظارتی‌شان را خنثی می‌کند؛ امری که با شواهد بین‌المللی نیز هم‌راستا است (Abed, 2022; Beestaker et al., 2006). طبق نظریه نقش اجتماعی حسابرسان، آنان باید در قبال منافع عمومی و مسئولیت‌های اجتماعی پاسخگو باشند و نقش بازدارنده در برابر تحریف اطلاعات ایفا کنند (Najafi, 2025; Wang & Smith, 2025)، اما تضعیف استقلال حرفه‌ای سبب می‌شود حسابرسان به بازیگران منفعل بدل شوند و به‌جای مقابله، به تسهیل‌کنندگان حسابداری خلاقانه تبدیل گردند.

همچنین نتایج نشان داد که راهبردهای حسابداری خلاقانه اغلب با هدف بهبود ظاهری عملکرد در کوتاه‌مدت اتخاذ می‌شوند و شامل مدیریت سود تعهدی (مانند دستکاری ذخایر و برآوردها، تسریع شناسایی درآمد یا انتقال بین‌دوره‌ای هزینه‌ها) و مدیریت سود واقعی (مانند تغییر زمان‌بندی فروش دارایی‌ها یا کاهش مخارج تحقیق و توسعه) هستند. این نتیجه همسو با یافته‌های کلاسیک است که مدیریت سود را به‌عنوان ابزار کلیدی حسابداری خلاقانه معرفی می‌کنند (Healy & Wahlen, 1999; Mulford & Comiskey, 2022). با این حال، این راهبردها پیامدهایی چون کاهش شفافیت اطلاعات مالی، خدشه به اعتماد سرمایه‌گذاران، تخصیص ناکارآمد منابع و حتی بحران‌های مالی و ورشکستگی سازمانی را به دنبال دارند؛ یافته‌ای که با پژوهش‌های بین‌المللی همخوان است که نشان داده‌اند حسابداری خلاقانه در بلندمدت نه تنها سودمند نیست، بلکه به تضعیف کیفیت سود و افزایش ریسک سقوط قیمت سهام منجر می‌شود (Jones, 2011; Rahman, 2023).

یافته‌های پژوهش همچنین اهمیت روزافزون فناوری‌های نوین حسابداری را به‌عنوان عامل دوجوهی برجسته ساخت. استفاده از فناوری‌های پیشرفته در صورت نبود کنترل‌های داخلی و حاکمیت داده مناسب، می‌تواند فرایند تحریف را تسهیل کند، اما در صورت پیاده‌سازی صحیح، شفافیت و قابلیت ردیابی داده‌ها را افزایش می‌دهد و امکان تشخیص زودهنگام رفتارهای مشکوک را فراهم می‌کند (Saadati et al., 2025; Trevisan & Mouritsen, 2023). این موضوع نشان می‌دهد که توسعه فناوری بدون همراهی

با ارتقای کنترل‌های درونی و استانداردهای سخت‌گیرانه، به‌تنهایی نه‌تنها بازدارنده نیست بلکه می‌تواند به تشدید حسابداری خلاقانه بینجامد. از این‌رو، نتایج این پژوهش بر ضرورت طراحی رویکردهای یکپارچه‌ای تأکید می‌کند که فناوری را به‌عنوان ابزار شفافیت و نه ابزاری برای تحریف در سیستم‌های حسابداری به‌کار گیرند.

در مجموع، مدل مفهومی ارائه‌شده در این پژوهش نشان داد که حسابداری خلاقانه محصول تعامل پویای عوامل فنی و محیطی است و این تعامل از طریق راهبردهای خاصی در رفتارهای گزارشگری مالی تبلور می‌یابد. چنین برداشتی با مطالعاتی که بر نقش هم‌افزایی محیط نهادی و ساختارهای فنی در بروز حسابداری خلاقانه تأکید دارند همسو است (Abed, 2022; Chen & Yang, 2020). این مدل علاوه بر تبیین علمی پدیده، می‌تواند به مدیران، حساب‌رسان و نهادهای نظارتی در شناسایی نقاط آسیب‌پذیر و طراحی مداخلات پیشگیرانه یاری رساند و گامی در جهت ارتقای شفافیت و اعتماد در بازار سرمایه باشد.

این پژوهش دارای چند محدودیت است که باید در تفسیر نتایج مدنظر قرار گیرد. نخست، مطالعه حاضر به روش کیفی و با بهره‌گیری از نظریه داده‌بنیاد انجام شده است و بنابراین، نتایج آن مبتنی بر دیدگاه‌های ۱۵ نفر از خبرگان حسابداری و حسابرسی است که با نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند؛ از این‌رو، تعمیم‌پذیری نتایج به کل جامعه حرفه‌ای حسابداری نیازمند احتیاط است. دوم، داده‌های پژوهش از طریق مصاحبه گردآوری شد و امکان تأثیر سوگیری‌های ادراکی و تجربیات شخصی مشارکت‌کنندگان بر یافته‌ها وجود دارد. سوم، ماهیت پویا و متغیر محیط اقتصادی و نهادی ایران می‌تواند بر ثبات و پایداری الگوی ارائه‌شده تأثیر بگذارد و ممکن است برخی از عوامل شناسایی‌شده در گذر زمان تغییر کنند یا اهمیت نسبی آن‌ها دگرگون شود. همچنین، پژوهش حاضر به بررسی مستقیم رابطه میان عوامل شناسایی‌شده و شاخص‌های کمی عملکرد مالی نپرداخته و این موضوع می‌تواند محدودیتی برای سنجش اثرات واقعی حسابداری خلاقانه در عمل محسوب شود.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی برای افزایش تعمیم‌پذیری نتایج، این مدل را با استفاده از روش‌های کمی و بر داده‌های گسترده شرکت‌های بورسی و غیربورسی آزمون کنند. همچنین می‌توان با انجام پژوهش‌های مقایسه‌ای بین صنایع مختلف، تفاوت‌های بخشی در بروز حسابداری خلاقانه و نقش عوامل فنی و محیطی را تحلیل نمود. بررسی نقش فناوری‌های نوین همچون بلاک‌چین، هوش مصنوعی و یادگیری ماشینی در کاهش یا افزایش فرصت‌های تحریف مالی نیز می‌تواند افق‌های جدیدی در ادبیات این حوزه بگشاید. از سوی دیگر، پژوهش‌هایی که به‌طور خاص به رابطه میان فرهنگ سازمانی، آموزش اخلاق حرفه‌ای و بروز حسابداری خلاقانه می‌پردازند، می‌توانند ابعاد فرهنگی این پدیده را روشن‌تر سازند. در نهایت، آزمون تجربی نقش متغیرهای ساختاری نظیر استقلال حساب‌رسان، چرخش اجباری حساب‌رس و کیفیت حاکمیت شرکتی در کاهش رفتارهای خلاقانه، می‌تواند در تکمیل و اعتباربخشی به مدل ارائه‌شده سودمند باشد.

در سطح عملی، نتایج این پژوهش می‌تواند به مدیران مالی و حساب‌رسان در طراحی سازوکارهای کنترلی مؤثر برای کاهش حسابداری خلاقانه کمک کند. نهادهای نظارتی می‌توانند از مدل ارائه‌شده برای شناسایی نقاط آسیب‌پذیر در نظام گزارشگری مالی و طراحی مداخلات پیشگیرانه بهره ببرند. همچنین، سازمان‌ها می‌توانند با ارتقای فرهنگ سازمانی اخلاق مدار، تقویت آموزش حرفه‌ای و اخلاقی حسابداران، و بازطراحی نظام‌های پاداش و ارزیابی عملکرد، انگیزه‌های تحریف را کاهش دهند. به‌کارگیری فناوری‌های نوین به‌عنوان ابزار شفافیت و ردیابی تراکنش‌ها، همراه با ارتقای استقلال حساب‌رسان و اعمال الزامات سخت‌گیرانه در استانداردهای حسابداری و افشاء، می‌تواند نقش بازدارنده مهمی در برابر گسترش حسابداری خلاقانه ایفا کند.

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 منافع وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازین اخلاقی

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

References

- Abed, S. (2022). Corporate governance and creative accounting: Evidence from emerging markets. *International Journal of Accounting*.
- Beestaker, R., Brody, R., & Pacini, C. (2006). Regulatory frameworks and accounting manipulation. *Managerial Auditing Journal*.
- Brown, J., & Black, W. (2014). Internal controls and financial reporting. *Journal of Applied Accounting Research*, 15(2), 180-198.
- Chen, Y., & Yang, J. (2020). IFRS complexity and creative accounting. *Accounting Research Journal*.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383. <https://doi.org/10.2308/acch.1999.13.4.365>
- Jahankhani, K. (2019). Consequences of Creative Accounting on Investor Trust. *Financial Research*.
- Jones, M. (2011). *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*. Wiley. <https://doi.org/10.1002/9781119208907>
- Masenabadi Farahani, H. (2017). Investigating the Effect of Creative Accounting on the Quality of Financial Reporting. *Quarterly Journal of Accounting and Auditing*.
- Mulford, C. W., & Comiskey, E. E. (2022). *The financial numbers game: Detecting creative accounting practices*. John Wiley & Sons.
- Najafi, R. (2025). The theory of the social role of auditors and predicting accountability behavior in environmental issues. *Journal of Accounting and Management Sciences*, 6(3), 138-155.
- Rahman, A. (2023). Creative accounting practices: A global perspective. *Journal of Accounting and Finance*.
- Rezaei, M. (2017). A Study of the Dimensions of Creative Accounting in Iranian Companies. *Quarterly Journal of Accounting Research*.
- Saadati, E., Ansari, Z., Farahmandnia, A., & Asadi Mehr, K. (2025). A strategy-oriented approach to the application of artificial intelligence technology in accounting: With reference to auditing and management accounting trends. *Strategic Management Accounting Quarterly*, 2(2), 1-20.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. Sage.
- Supriya, A., & Vidhey, K. (2018). Market pressure and earnings management. *Asian Journal of Accounting Research*.
- Trevisan, P., & Mouritsen, J. (2023). Compromises and compromising: Management accounting and decision-making in a creative organisation. *Management Accounting Research*, 60, 100839. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2023.100839>
- Wang, L., & Smith, J. (2025). Social Role Theory and Auditor Environmental Accountability: A Multinational Study. *Journal of Accounting Research*, 63(1), 123-150.