

ارائه الگوی ساختاری شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی

علیرضا محمدخانی

گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران.
alireza.mohammadkhani@iau.ac.ir

نعمت رستمی مازویی

گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. (نویسنده مسئول)
nemat.rostami@iau.ir

جواد رمضانی

گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران.
Javad.ramezani58@iau.ac.ir

مهدی خلیل پور

گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران.
khalilpourmehdi@iau.ac.ir

سید جواد ابراهیمیان

گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران.
0386260427@iau.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۱۵

چکیده

هدف: هدف از انجام این پژوهش، ارائه الگوی ساختاری شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی» بود. روش پژوهش به صورت کیفی و کمی بود. اطلاعات پژوهش به وسیله مصاحبه جمع‌آوری شد.

جامعه آماری: جامعه آماری پژوهش شامل اساتید و متخصصین حوزه حسابداری و مدیریت مالی بودند که تعداد ۱۹ نفر از نظر خبرگان تا رسیدن به اشباع نظری انتخاب شدند. روش نمونه‌گیری به صورت گلوله برفی بود که از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد افرادی مطلع در رابطه با موضوع پژوهش را جهت انجام مصاحبه‌های بعدی معرفی نمایند.

روش‌شناسی: داده‌های اولیه به شیوه مصاحبه گردآوری شدند. مطابق فرایند روش‌شناختی، طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، نخست از دل تعداد زیاد انواع داده‌های اولیه، کدهای مرتبط با موضوع مشخص شدند؛ سپس به شیوه مقایسه مداوم از دل چندین کد، یک مفهوم استخراج شد و به همین شیوه سایر کدها نیز به مفاهیم تبدیل شدند تا در نهایت ۱۲۴ مفهوم به دست آمد. در مرحله بعد، هرچند مفهوم در قالب یک مقوله قرار گرفتند تا ۱۵ مقوله برای این پژوهش به دست آمده باشد.

نتیجه‌گیری: یافته‌های پژوهش نشان داد که، ۱ مقوله به عنوان مقوله محوری ظاهر شدند که شامل: تخلفات در گزارشگری مالی می‌باشد. سایر مقوله‌ها برای ارائه در مدل تصویری در پنج دسته شرایط علی (۳ مقوله)، بستر یا زمینه (۴ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۳ مقوله)، راهبردها (۲ مقوله)، پیامدها (۲ مقوله) قرار گرفتند. در ادامه بر اساس شاخص‌ها، مؤلفه‌ها، مفاهیم و مقوله‌های مدل پیشنهادی، پرسشنامه‌ای ۱۲۴ سؤالی تدوین گردید و بر مبنای داده‌های گردآوری شده روابط مدل پیشنهادی ارائه شده مورد بررسی قرار گرفته که در نهایت نتایج نشان از معناداری روابط و اجزای مدل ارائه شده داشت. مقوله مرکزی شناسایی شده در این پژوهش، «تخلفات در گزارشگری مالی» است که بقیه مقوله‌ها در رابطه با آن معنا پیدا می‌کنند.

واژه‌های کلیدی: طراحی الگو، تخلفات، گزارشگری مالی، نظریه داده بنیاد.

۱- مقدمه

تخلف در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است. افشای تخلفات در گزارشگری مالی، یکی از مؤثرترین روش‌های شناسایی تخلف در سازمان‌هاست. شناسایی عوامل مؤثر بر تخلفات، زمینه پیشگیری از وقوع تخلف‌های مالی را فراهم می‌سازد، همواره کشف تخلف، یکی از مهم‌ترین و پرهزینه‌ترین مراحل مبارزه با تخلفات بوده است و نیز انبوهی از نهادهای نظارتی جهت مقابله با آن تعبیه شده‌اند، اما در عمل کارآمدی چندانی ندارند (ژائو^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). در کشورهای مختلف راه‌حل‌های دیگری برای کشف تخلف انتخاب کرده‌اند. اگرچه دستورالعمل‌های رفتار حرفه‌ای، نیاز به اعضای متحد و امانت‌دار را برای گزارش اعمال نادرست (واقعی و یا مشکوک) ضروری دانسته است، اما رسوایی‌های اخیر شرکت‌های بزرگ، مودراطمینان بودن این دستورالعمل‌ها را در جلوگیری از این رسوایی‌ها و حفظ منافع عمومی جامعه زیر سؤال برده است. این ناکامی بزرگ در گزارشگری منصفانه و حفاظت از منافع عمومی، می‌تواند ناشی از بی‌میلی حسابداران در ارائه تخلفات گزارشگری مالی باشد (اسماجلی^۲ و همکاران، ۲۰۱۷). با توجه به الزامات حرفه‌ای مبنی بر مستقل بودن و عمل به منافع عمومی، نیاز به یک مدل خاص برای بهبود جایگاه تخلفات گزارشگری مالی در حرفه حسابداری و به‌ویژه تمایل حسابداران برای داشتن اخلاق حرفه‌ای وجود دارد. این بدین دلیل است که کارکنان احتمالاً اولین کسانی می‌باشند که شاهد انجام اشتباه و تخلف در سازمان می‌باشند. با این حال بسیاری از آن‌ها علیرغم آگاهی، سکوت را در پیش می‌گیرند (مارون^۳، ۲۰۱۵). این امر می‌تواند به جهت انتقام شدید سرپرستان و کارفرمایان از کارکنان زیرمجموعه به دلیل افشای اطلاعات مربوط به اتهام‌هایشان باشد. افشای تخلفات گزارشگری مالی نقش مهم و مؤثری در مقابله با رفتارهای غیرقانونی در سازمان‌ها دارد. افشاگران توانسته‌اند میلیاردها دلار برای سهامداران صرفه‌جویی حاصل نمایند. درواقع، افشای تخلفات گزارشگری مالی روش مهمی برای شناسایی فساد و تقلب و جلوگیری از هدر رفتن منابع است و می‌تواند سازوکاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمان باشد. افشای تخلفات گزارشگری مالی را می‌توان به دو صورت انجام داد: ۱. تخلفات گزارشگری مالی درونی که شامل افشای تخلف‌های مربوط به مدیران سازمان توسط کارکنان است و ۲. تخلفات گزارشگری مالی بیرونی که شامل افشای تخلفات گزارشگری مالی بیرونی است.

افشای تخلفات گزارشگری مالی به‌عنوان یک رفتار سازمانی در حمایت از اجتماع، رفتار اخلاقی، یا رفتار شهروندی سازمانی در نظر گرفته می‌شود (اسماجلی و همکاران، ۲۰۱۷). تخلفات گزارشگری مالی دارای عواقب منفی بالاهمیتی است و هزینه‌های سازمان را افزایش می‌دهد. همچنین، امنیت، سلامت و رفاه کارکنان سازمان، مشتریان، سرمایه‌گذاران و جامعه را نیز به خطر می‌اندازد. شناسایی راهکارهای جلوگیری از تخلفات به حفظ منافع ذینفعان و جامعه کمک می‌کند و افشای تخلفات گزارشگری مالی توسط کارکنان داخل سازمان در این راستا بسیار مؤثر است. بنابراین در حوزه تخلفات گزارشگری مالی، رفتار افراد در بروز و جلوگیری از آن مؤثر خواهد بود و ضرورت دارد از فرایند تخلفات در گزارشگری مالی و عوامل مؤثر در راستای بهبود آن، درک بهتری به دست آید.

بنابراین گزارش تخلفات مالی، ابزار کنترلی مهمی در شناسایی و جلوگیری از تخلفات مالی محسوب می‌شود. مطالعات قبلی اذعان می‌دارند که تمایل به گزارش تخلفات تحت تأثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی این عوامل می‌توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده کسب نمود (دیباکیا و همکاران، ۱۴۰۰). لذا شناخت عوامل مؤثر بر قضاوت‌ها و تصمیم‌های حسابداران، می‌تواند در دستیابی به راهکارهایی که منجر به بهبود رفتارهای اخلاقی ازجمله گزارش تخلفات در حرفه حسابداری می‌شود، راهگشا باشد (مخلص و موسوی، ۱۴۰۰). درواقع، افشای تخلفات گزارشگری مالی روش مهمی برای شناسایی فساد و تقلب و جلوگیری از هدر رفتن منابع است و می‌تواند سازوکاری برای کشف و کنترل اعمال خلاف در سازمان باشد. افشای تخلفات گزارشگری مالی را می‌توان به دو صورت انجام داد: ۱. تخلفات گزارشگری مالی درونی که شامل افشای تخلف‌های مربوط به مدیران سازمان توسط کارکنان است و ۲. تخلفات گزارشگری مالی بیرونی که شامل افشای تخلفات افراد یا مسئولان خارج از سازمان است. افشای تخلفات گزارشگری مالی به‌عنوان یک رفتار سازمانی در حمایت از اجتماع، رفتار اخلاقی، یا رفتار شهروندی سازمانی در نظر گرفته می‌شود (اسماجلی^۴ و همکاران، ۲۰۱۷). تخلفات گزارشگری مالی دارای عواقب منفی بالاهمیتی است و هزینه‌های سازمان را افزایش می‌دهد. همچنین، امنیت، سلامت و رفاه کارکنان سازمان، مشتریان، سرمایه‌گذاران و جامعه را نیز به خطر می‌اندازد. شناسایی راهکارهای جلوگیری از تخلفات به حفظ منافع ذینفعان و جامعه کمک می‌کند و افشای تخلفات

³ Maroun⁴ Ismajli¹ Zhao² Ismajli

تخلف‌هایی که برای شرکت و یا برعلیه شرکت صورت می‌گیرد، می‌تواند به شکل گزارشگری مالی فریبکارانه در قالب تخلف مدیریت و نیز سوءاستفاده از دارایی‌ها و اختلاس، در قالب تخلف کارکنان صورت گیرد ماهیت حسابرسی و محدودیت‌های آن، کشف تخلف را برای حسابرسان به دلایلی بسیار سخت نموده است. به عنوان مثال، ارتکاب تخلف ممکن است توسط افرادی که با رویه‌های حسابداری آشنایند و می‌توانند آن را پنهان نمایند، صورت گیرد. همچنین حسابرسان، همه‌ی مهارت‌های لازم برای کشف تخلف را ندارند (ولز^۴، ۲۰۱۶).

حسابرسان تحت فشار شدید برای پذیرش مسئولیت‌های قانونی برای کشف تخلف‌های بااهمیت می‌باشند. افزایش توانایی حسابرسان در کشف تخلف، شکاف بین انتظارات گوناگون از عملکرد حسابرسی و همچنین خطر دعوی‌های قضایی برعلیه حسابرسان را کاهش می‌دهد. هرچند تجربه، به‌تنهایی نمی‌تواند، از حسابرس یک متخصص کشف تخلف بسازد (ژانگ^۵، ۲۰۱۹). برخی از مطالعات، نشان می‌دهد که ذینفعان حسابرسی، خواستار نقش گسترده‌تر حسابرسان در راستای ایفای مسئولیت‌های اجتماعی می‌باشند به‌بیان دیگر آن‌ها انتظار دارند که حسابرسان مسئولیت‌های ناشی از کشف تخلف را بپذیرند که البته این دیدگاه با نظر خود حسابرسان مغایر است. یک حسابرس علاوه بر دانش حرفه‌ای خود شناختی از دانش‌های مربوط به سبب‌شناختی تخلف مانند روانشناسی، جرم‌شناسی و جامعه‌شناسی را کسب نماید (کاپاردیس^۵، ۲۰۱۶).

در راستای برآورد امکان تخلف مدیریت، حسابرسان در حسابرسی صورت‌های مالی از تکنیک‌های بررسی تحلیلی کمک می‌گیرند. تکنیک‌هایی که امکان برآورد مانده‌های حسابداری را به حسابدار می‌دهد؛ بی‌آنکه تک‌تک معاملات مربوط به مانده‌های مذکور را در نظر بگیرد. به عبارت ساده‌تر حسابرس با به‌کارگیری این روش‌های تحلیلی بدون نیاز به اثبات هر یک از معاملاتی که نهایتاً به مانده‌های گزارش شده در صورت‌های مالی منجر شده است، درکی از روابط موجود میان مانده‌ها کسب کرده، امکان تخلف مدیریت را در افشای اطلاعات مالی برآورد می‌کند (مهرانی و حصارزاده، ۱۳۹۴).

سازمان‌ها علاوه بر کنترل فرآیندهای کشف تخلف، ممکن است بتوانند از تجزیه و تحلیل، فنون مستمر حسابرسی و سایر ابزارهای فناوری برای کشف فعالیت‌های متخلفانه استفاده نمایند. این ابزارها همچنین می‌توانند این امکان را به استفاده‌کنندگان بدهند که ثبت‌های روزنامه انتقال‌یافته به

گزارشگری مالی توسط کارکنان داخل سازمان در این راستا بسیار مؤثر است (صفرزاده، ۱۳۹۹). بنابراین در حوزه تخلفات گزارشگری مالی، رفتار افراد در بروز و جلوگیری از آن مؤثر خواهد بود و ضرورت دارد از فرآیند تخلفات در گزارشگری مالی و عوامل مؤثر در راستای بهبود آن، درک بهتری به دست آید. لذا دغدغه محقق پاسخ به این سؤال است: الگوی ساختاری شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی چگونه است؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در سال‌های اخیر تخلف در شرکت‌ها منجر به هزینه‌های بسیار زیادی شده است. تنها در آمریکا و انگلستان میزان تخلف‌های گزارش شده به میلیارد دلار سر می‌زند، هرچند گفته می‌شود این گزارش‌ها شاید تنها ۱۰ درصد از کل تخلف‌ها را شامل شود. شواهد گویای آن است که موضوع تخلف در شرکت‌ها مشکلی جدی است. این تخلف‌ها، به‌ویژه هنگامی که مدیران و کارکنان ارشد شرکت‌ها مرتکب آن می‌شوند، معمولاً زمانی آشکار می‌شود که شرکت‌ها به‌طور غیرمنتظره دچار مشکلات حاد می‌شوند (وارسته و همکاران، ۱۴۰۰).

مسئولیت پیشگیری و کشف تخلف و سایر اعمال غیرمعمول با هیات مدیره هر شرکت است و حسابرس و بازرس قانونی نیز خواه‌وناخواه با آن درگیر می‌شود. برخوردی ریشه‌ای با تخلف مستلزم بررسی گسترده پیرامون انواع تخلف، متخلفان، آسیب دیدگان از تخلف، مسئولیت حسابرسان در تخلف‌های گذشته، لزوم حسابرسی‌های ویژه در کشف تخلفات و... و مشکلات سیستم‌های رایانه‌ای است (نادریان و همکاران، ۱۳۹۹).

تخلف نه‌تنها پرهزینه است بلکه می‌تواند تأثیرات غیرمالی جدی و شدیدی نیز داشته باشد. تخلفی که مدیریت ارشد مرتکب می‌شود در بلندمدت می‌تواند بر روحیه کارمند و اعتماد سهامداران تأثیر بگذارد. حدود نیمی از شرکت‌های پاسخ‌دهنده به نظرسنجی جرائم اقتصادی جهانی بر این باور بودند که تخلف سهمگین‌ترین ضربه‌اش را به کارمندان می‌کوبد. شرکت‌ها بیشتر نگران تأثیر تخلف بر شهرت و روابط تجاری هستند تا تأثیر آن بر قیمت سهام (بنتو^۱ و همکاران، ۲۰۱۸). کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون کوزو^۲ در گزارشی تحت عنوان تخلف در گزارشگری مالی که در سال ۱۹۹۹ منتشر شد عنوان کرد ۷۲ درصد از موارد تخلف موردبررسی توسط مدیرعامل و ۴۲ درصد توسط مدیر مالی صورت گرفته است (صفرزاده، ۱۳۹۹).

⁴ Zhang
⁵ Kapardys

¹ Bento
² COSO
³ Wells

حساب‌های درآمد یا هزینه‌ای را مورد بررسی قرار دهند که درآمد خالص را بهبود می‌بخشد تا سطح انتظار تحلیل‌گران را برآورده سازد یا اهداف انگیزشی جبران خدمات مدیریت را تأمین نماید. به علاوه تجزیه و تحلیل اطلاعات به استفاده‌کنندگان اجازه می‌دهد تا روابط میان افراد، سازمان‌ها و رویدادها را تعیین کنند (ژائو^۱ و همکاران، ۲۰۱۷).

مهم‌ترین عامل در وقوع تخلف نیروی انسانی است. درواقع افراد متخلف ممکن است از هر قشری از جامعه باشند. این افراد از تمام سطوح آموزشی و حرفه‌ای، چهره‌ها، اندازه‌ها، رنگ‌ها و نژادها، جنسیت، از هر طبقه اجتماعی و اقتصادی، هر مذهب و ملیتی به پا می‌خیزند (سعیدآبادی و همکاران، ۱۴۰۱).

یکی از عوامل احتمالی اثرگذار بر وقوع تخلف تردید درباره درستکاری و صلاحیت مدیریت است؛ مدیریت یکی از منابع اصلی کسب اطلاعات در خصوص تخلف است. طبق استانداردهای حسابرسی، تخلف به دو گونه بر صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد:

- ۱) مستقیم: تأثیر آثار تخلف، اشتباه و اعمال غیرقانونی بر صورت‌های مالی
- ۲) غیرمستقیم: ارزیابی اثر اظهارات مدیریت در صورت کشف موارد تخلف، اعمال غیرقانونی و... (مخلص و موسوی، ۱۴۰۰).

۱-۲- پیشینه پژوهش

کاظمی و همکاران (۱۴۰۱)، به تدوین مدلی برای کنترل‌های داخلی در سازمان تأمین اجتماعی با رویکرد کاهش تخلفات مالی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد از عوامل مؤثر بر کاهش تخلفات مالی می‌توان به اثربخشی کنترل‌های داخلی و مؤلفه‌های مؤثر بر کنترل‌های داخلی اشاره کرد. ازجمله تأثیرگذارترین عوامل مؤثر بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در سازمان تأمین اجتماعی می‌توان به سیستم دفترداری مالی اشاره کرد. همچنین سعیدآبادی و همکاران (۱۴۰۱)، به بررسی ارائه یک مدل حسابرسی بهینه برای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. بر اساس نتایج این پژوهش، مدل نهایی کاهش گزارشگری مالی متقلبانه مبتنی بر مؤلفه‌ها است. توانایی فنی حسابرس، ویژگی‌های صنعت، وجود کمیته حسابرسی در سازمان، سیستم حسابرسی مستمر، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، افشای مناسب اطلاعات، سیستم‌های اطلاعات حسابداری، شهرت حسابرس، استقلال حسابرس، حق الزحمه

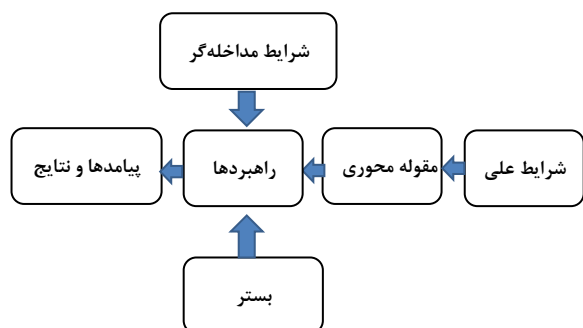
حسابرس، استانداردهای گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی، استفاده فن‌آوری‌های جدید مانند کامپیوتر و نرم‌افزار حسابرسی، سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد و امنیت شغلی حسابرس معرفی شد. از طرفی مخلص و موسوی (۱۴۰۰)، به بررسی نقش حسابرسی داخلی به عنوان نقطه شروع برای کشف تخلفات در گزارش‌های مالی شرکت‌های بیمه (مطالعه موردی: بیمه خدمات درمانی شهر ساری) پرداختند. نتایج نشان داد حسابرسی داخلی به عنوان نقطه شروع برای کشف تخلفات در گزارش‌های مالی شرکت‌های بیمه نقش مؤثری دارد. و همچنین حسابرسی داخلی برافزایش قابلیت اطمینان گزارش صورت‌های مالی شرکت‌های بیمه نقش مؤثری دارد. در همین راستا خداپرست و همکاران (۱۴۰۰)، به بررسی تأثیر گزارش تفریغ بودجه در نظارت و پیشگیری از وقوع تخلفات مالی پرداختند. نتیجه پژوهش بر اساس مطالعات پیشین حاکی از آن است گزارش تفریغ بودجه بر نظارت عملکردهای دستگاه‌های اجرایی به منظور جلوگیری از تخلفات مالی تأثیر مثبتی دارد و با رعایت استانداردهای حسابرسی در کاهش فساد مالی تأثیر بسزایی دارد. از سویی حسین پور و سعیدی (۱۳۹۸)، به بررسی تأثیر آگاهی از تخلفات مالی انجام‌شده بر رفتار و ارزش‌های اخلاقی حسابداران پرداختند. نتایج مطالعه حاضر نشان می‌دهد آگاهی از تخلفات مالی انجام‌شده بر رفتار و ارزش‌های اخلاقی حسابداران باعث کاهش سطح تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابداران می‌گردد؛ زیرا میزان درصد پذیرش درخواست رفتار غیراخلاقی در میان کسانی که تحت تأثیر محرک آگاهی از تخلفات مالی انجام‌شده می‌باشند، بیشتر از گروه دیگری خواهد بود که تحت تأثیر این اخبار قرار نگرفتند. همچنین ژانگ^۲ و همکاران (۲۰۲۲)، به بررسی گزارشگری مالی تقلبی در چین: شواهدی از تغییر نام شرکت پرداختند. نتایج نشان داد که شرکت‌هایی که نام شرکت خود را بدون ایجاد تغییرات اساسی در اصول کسب‌وکار تغییر می‌دهند، احتمالاً مرتکب تقلب در گزارش‌های مالی می‌شوند. ارتباط مثبت بین تغییر نام شرکت‌ها و تقلب در گزارشگری مالی برای شرکت‌های غیردولتی و شرکت‌هایی با تمرکز مالکیت کمتر مشهودتر است. از جانی یونیارواتی^۳ و همکاران (۲۰۲۲)، به بررسی تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده برای پیش‌بینی مقاصد تقلبی گزارشگری مالی پرداختند. نتایج نشان داد که نگرش‌ها و هنجارهای ذهنی تأثیر مثبت و معناداری بر اهداف گزارشگری مالی متقلبانه داشتند، درحالی‌که کنترل‌های رفتاری درک شده با اهداف گزارشگری

³ Yuniarwati

¹ Zhao

² Zhang

مربوط به این موضوع در محیط متخصصان حسابداری و حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد و با توجه به اینکه نتایج آن بررسی برای سهامداران، سرمایه‌گذاران و دانشگاه‌ها می‌تواند مفید باشد لذا جنبه نوآوری آن به روشنی قابل درک است. از آنجایی که تخلفات در گزارشگری مالی شرکت‌ها موضوعی است که با بحث تداوم فعالیت، ورشکستگی، درماندگی مالی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری (مربوط بودن و قابل اتکا بودن) در ارتباط است. تخلفات در گزارشگری مالی برای کلیه سهامداران و ذینفعان از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و اساساً همه ذینفعان در واحدهای اقتصادی به دانش ابزارهای مناسبی که بتوانند تخلفات در گزارشگری مالی واحدها را ارزیابی و پیش بینی کنند علاقمندند. ولی هنوز چارچوب مشخصی برای ارزیابی دوره‌ای از حیث صحت عملکرد مالی تعیین نشده است و ارزیابی‌ها اغلب به صورت مراجعه حضوری بازرسان صورت می‌گیرد که اغلب از کارآمدی چندانی برخوردار نیست. با توجه به موارد مطرح شده فوق، بنظر می‌رسد «ارائه الگوی ساختاری شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی» از اهمیت بالایی برخوردار باشد. با توجه به مطالب بیان شده، مدل نظری پژوهش حاضر را می‌توان به نمودار نمودار (۱) زیر ترسیم نمود:



نمودار ۱: مدل نظری پژوهش بر اساس مبانی نظری

بنابراین سؤالات تحقیق به صورت زیر مطرح می‌شود:

Q1: ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی کدامند؟

Q2: ارتباط بین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی چگونه است؟

Q3: الگوی ساختاری شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی چگونه است؟

مالی متقلبانه همبستگی مثبت داشت، اما تأثیر معناداری بر اهداف گزارشگری مالی متقلبانه نداشت. در همین راستا کریم و حسین^۱ (۲۰۲۱)، به بررسی گزارشگری مالی تقلبی در بخش بانکداری بنگلادش پرداختند. نتایج نشان داد که پرداخت وام، دارایی‌ها، سود، هزینه‌های عملیاتی و مالیات حوزه‌هایی هستند که می‌توانند نشانه‌ای از تقلب احتمالی در صورت‌های مالی بانک‌های فهرست شده بنگلادش باشند. همچنین رحمی^۲ و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی مثلث تقلب در گزارشگری مالی متقلبانه در شرکت‌های بانکی پذیرفته‌شده در بورس اندونزی پرداختند. نتایج به دست آمده از این پژوهش عبارت‌اند از: (۱) ثبات مالی بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیری ندارد، (۲) فشار خارجی تأثیری بر گزارشگری مالی متقلبانه ندارد، (۳) هدف مالی تأثیری بر گزارشگری مالی متقلبانه ندارد، (۴) تغییر در حسابرس بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر نمی‌گذارد، (۵) نظارت غیرمؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر نمی‌گذارد. در نهایت چن^۳ و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی به عنوان تقلب در گزارشگری مالی و مشوق‌های عملکرد مدیرعامل به رابطه بین انگیزه عملکرد مدیران عامل و احتمال تقلب شرکت در گزارشگری مالی پرداخته‌اند، و رابطه آن‌ها را با استفاده از روش‌های تحقیقاتی نوآورانه بررسی کرده‌اند. نتایج نشان داد که افزایش مشوق‌های گزینه مدیران، احتمال تخلفات گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، تأثیر مشوق‌های اختیاری بر تقلب در گزارشگری مالی با تلاش حسابرس تعدیل می‌شود. علاوه بر این، ما متوجه می‌شویم که نماینده دیگری برای اندازه‌گیری مشوق‌های اختیار مدیران، یعنی تعداد گزینه‌های واگذار شده توسط مدیران، با حساسیت اختیار سهام مدیرعامل ارتباط زیادی دارد.

۳- جنبه جدید بودن و نوآوری

در حوزه شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی به صورت جداگانه و مجزا تحقیقات متعددی انجام شده اما تاکنون به صورت توأمان و با یکدیگر به بررسی رابطه این متغیرها با یکدیگر پرداخته نشده است. بنابراین با توجه به اینکه در حیطه و محدوده این بررسی‌ها و مطالعات انجام شده در این زمینه تحقیقات زیادی در داخل کشور انجام نشده است از این رو موضوعی جدید و بدیع می‌باشد. همچنین نتایج این تحقیق می‌تواند در زمینه برای گسترش ادبیات حوزه حسابداری و حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته و مفید واقع شود و بررسی ارتباط بین این مؤلفه‌ها گامی مفید در جهت تکمیل ادبیات

³ Chen

¹ Karim & Hossain

² Rahmi

۴- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به اینکه محقق در پژوهش حاضر به دنبال «ارایه الگوی ساختاری شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی» است، لذا از نظر هدف، یک تحقیق توسعه‌ای می‌باشد. از نظر گردآوری داده‌ها و اطلاعات و روش تجزیه و تحلیل یک تحقیق آمیخته اکتشافی (ابتدا کیفی و سپس کمی) می‌باشد برحسب ماهیت و نوع مطالعه، از نوع پیمایشی مقطعی می‌باشد.

۴-۱- جامعه و نمونه آماری

بخش اول جامعه آماری: متخصصان حسابداری و حسابرسی در سطح دانشگاه‌های دولتی و آزاد ایران و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جهت پاسخگویی به سؤالات مصاحبه.

بخش دوم جامعه آماری: حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جهت پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه.

شایان ذکر است که متناسب با جامعه آماری پژوهش حاضر، نمونه و حجم آن نیز شامل دو بخش می‌باشد. جهت تعیین حداقل حجم نمونه لازم، از فرمول دوم کوکران استفاده شد. بنابراین حجم نمونه لازم ۳۸۵ نفر می‌باشد که مبنای تجزیه و تحلیل قرار گرفته شد به علت همگن بودن اعضاء، از روش تصادفی ساده گردید.

توصیف جمعیت شناختی نمونه‌های موردنظر در این بخش در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱: انواع داده‌های مورد استفاده در این پژوهش

ردیف	نوع داده‌ها	تعداد
۱	مصاحبه‌های اختصاصی با اساتید حسابداری و حسابرسی	۹
۲	مصاحبه‌های اختصاصی با حسابداران رسمی	۱۰

۴-۲- گردآوری داده‌ها

در این پژوهش با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی می‌باشد، لذا برای جمع‌آوری اطلاعات از روش‌های مطالعات کتابخانه‌ای و تحقیقات میدانی استفاده شد. با توجه به گردآوری داده‌ها از دو نوع ابزار بررسی اسناد و مدارک و پرسشنامه استفاده می‌شود. در بررسی اسناد و مدارک، جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتاب‌های مورد نیاز و نیز از شبکه جهانی اطلاعات استفاده گردید.

۴-۳- مقیاس اندازه‌گیری و روایی و پایایی

در این پژوهش روایی صوری به تأیید متخصصین این حوزه رسیده و میزان پایایی آن نیز توسط آزمون آلفای کرونباخ مورد آزمون قرار گرفت که میزان آن برای هر دو متغیر بیشتر از ۰/۷ به دست آمد، که نشان دهنده قابلیت اطمینان پرسشنامه می‌باشد. هر سؤال پرسشنامه دربرگیرنده پنج گزینه (شامل کاملاً مخالفم، مخالفم، نظری ندارم، موافقم و کاملاً موافقم) می‌باشد تا پاسخ‌دهنده از میان آنان یکی را انتخاب نماید.

۵- یافته‌ها و تحلیل

۵-۱- یافته‌های مربوط به آمار توصیفی

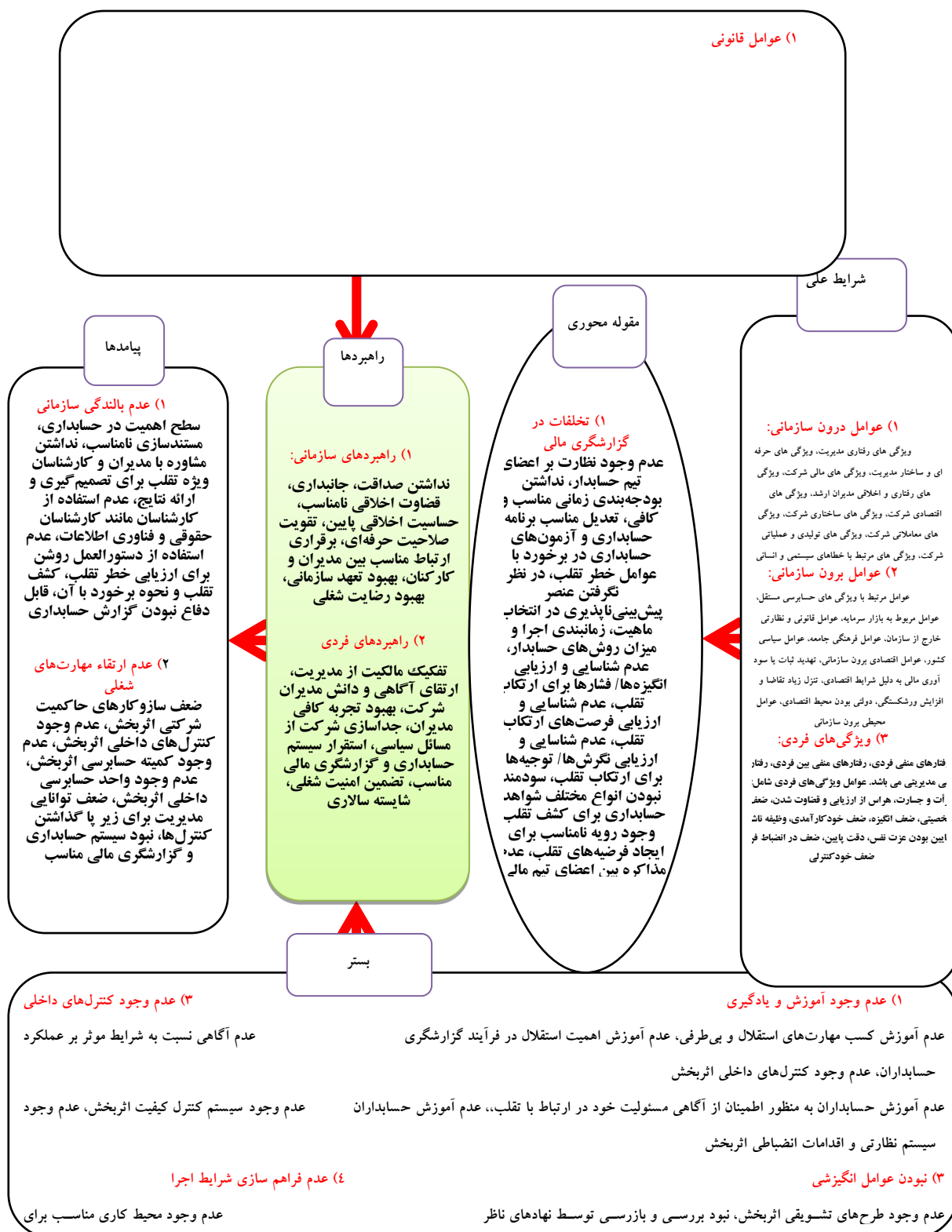
با توجه به خروجی نرم‌افزار مندرج در جدول ۲، از آنجایی که میانگین کلیه متغیرها بالاتر از میانگین نظری (۳) می‌باشد که نشان از وضعیت مناسب پژوهش دارد.

جدول ۲: آماره‌های کلی متغیرهای پژوهش

متغیر	امتیاز کلی			
	میانگین	انحراف معیار	واریانس	مینیمم
شرایط علی	۳/۵۷	۰/۸۴	۰/۶۵	۱/۰۰
مقوله محوری	۳/۳۵	۰/۷۹	۰/۵۰	۱/۰۰
راهبردها	۴/۰۴	۰/۶۶	۰/۳۷	۳/۰۰
بسترها	۴/۱۷	۰/۸۶	۰/۶۵	۱/۰۰
شرایط مداخله‌گر	۴/۵۰	۰/۷۸	۰/۵۰	۲/۰۰
پیامدها	۳/۲۴	۰/۹۴	۰/۸۲	۱/۰۰
تعداد نفرات پاسخگو	۳۸۵	۳۸۵	۳۸۵	۳۸۵

۵-۲- کدگذاری انتخابی و خلق نظریه

مدل کدگذاری انتخابی و خلق نظریه به صورت نمودار ۲ است.



نمودار ۲: «ارایه الگوی ساختاری شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی»

مهم‌ترین شاخص‌های برازش مورد ارزیابی قرار گرفت و نتیجه حاصل که در جدول ۳ آورده شده است.

جدول ۳: بررسی شاخص‌های نیکویی برازش

نتیجه برازش	مقادیر پیامدها	مقادیر مداخله‌گرها	مقادیر بسترها	مقادیر مقوله راهبردها	مقادیر مقوله محوری	مقادیر مقوله علی	مقادیر مناسب (خوب)	شاخص‌های برازش
برازش خوب	۰/۰۲۸	۰/۰۳۷	۰/۰۱۴	۰/۰۱۳	۰/۰۴۸	۰/۰۳۹	≤ ۰/۰۸	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد
برازش خوب	۰/۰۹۵	۰/۰۹۰	۰/۰۹۰	۰/۰۹۱	۰/۰۹۳	۰/۰۹۰	≥ ۰/۰۹	شاخص برازش نرم
برازش عالی	۰/۰۹۶	۰/۰۹۱	۰/۰۹۵	۰/۰۹۰	۰/۰۹۱	۰/۰۹۶	≥ ۰/۰۹	شاخص برازش غیر نرم
برازش خوب	۰/۰۹۵	۰/۰۹۳	۰/۰۹۶	۰/۰۹۱	۰/۰۹۰	۰/۰۹۳	≥ ۰/۰۹	شاخص برازش مقایسه‌ای
برازش خوب	۰/۰۹۱	۰/۰۹۴	۰/۰۹۰	۰/۰۹۴	۰/۰۹۶	۰/۰۹۲	≥ ۰/۰۹	شاخص برازش افزایشی
برازش خوب	۰/۰۹۴	۰/۰۹۰	۰/۰۹۳	۰/۰۹۳	۰/۰۹۱	۰/۰۹۴	≥ ۰/۰۹	شاخص نیکویی برازش
برازش خوب	۰/۰۸۲	۰/۰۸۹	۰/۰۸۳	۰/۰۸۸	۰/۰۹۱	۰/۰۸۳	≥ ۰/۰۸	شاخص نیکویی برازش تعدیل شده
برازش عالی	۰/۰۴۸	۰/۰۲۹	۰/۰۴۸	۰/۰۳۸	۰/۰۴۲	۰/۰۳۹	≤ ۰/۰۸	ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده
برازش خوب	۰/۰۷۷	۰/۰۷۴	۰/۰۷۵	۰/۰۶۲	۰/۰۷۲	۰/۰۷۱	≤ ۰/۰۸	ریشه میانگین مربعات باقی‌مانده استاندارد شده

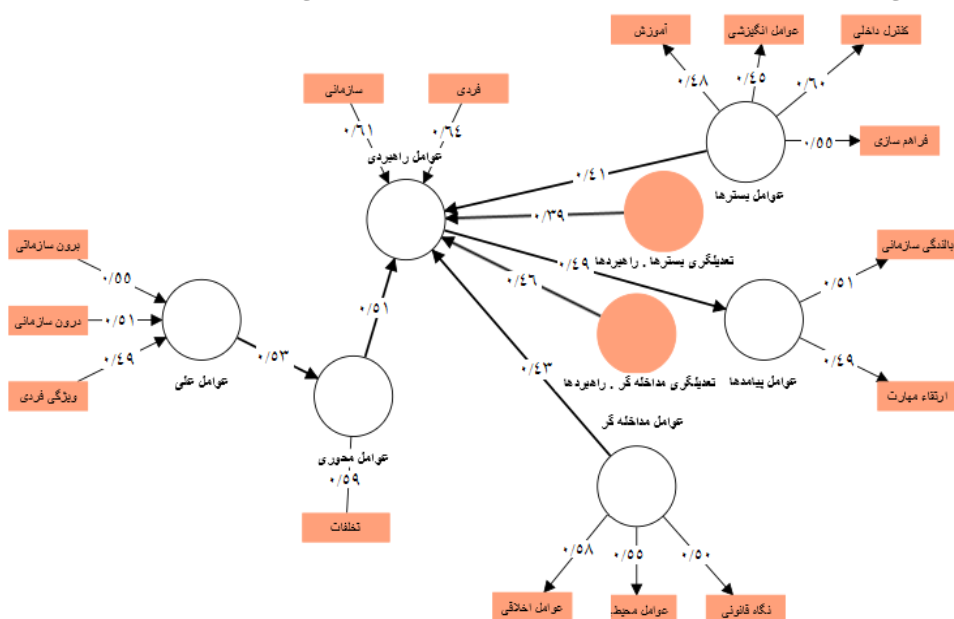
۶- آزمون مدل پژوهش

محسنین، ۱۳۹۲)، محقق می‌تواند اقدام به آزمون روابط ساختاری موجود در مدل پژوهش نماید. به دلایلی از جمله تعداد کم حجم نمونه، استفاده از متغیرهای مرتبه دوم و همچنین وجود روابط تعدیل‌گری در مدل جهت آزمون مدل مفهومی پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری به‌وسیله نرم‌افزار SmartPLS استفاده شده است.

در این مرحله پس از آزمون و ارزیابی سؤالات به کار رفته در پرسشنامه از نظر قابلیت برازش مدل اندازه‌گیری از طریق تحلیل عاملی تاییدی با استفاده از نرم‌افزار LISREL که روشی توانمند جهت آزمون مدل اندازه‌گیری می‌باشد (اسفیدانی و

بررسی ضرایب مسیر استاندارد و ضرایب معناداری مربوط به فرضیه‌ها

در نمودار (۳) خروجی تخمین استاندارد شده مدل معادلات ساختاری، برای مدل مفهومی تحقیق نمایش داده شده است.



نمودار ۳: مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد

که برابر با ۰/۶۴ می باشد و کمترین ضریب مسیر مقوله راهبرد مربوط به عوامل سازمانی است که برابر با ۰/۶۱ می باشد.

بالاترین و کمترین ضریب مسیر پیامدها به ترتیب مرتبط با مقوله های بالندگی سازمانی و ارتقاء مهارت است که برابر با ۰/۵۱ و ۰/۴۹ می باشد.

شایان ذکر است روابط بین متغیرهای تحقیق نیز بدین شرح است که شرایط علی ۰/۵۳ بر مقوله محوری اثرگذار بوده و مقوله محوری نیز خود به اندازه ۰/۵۱ بر راهبردها تاثیر دارد. همچنین ضریب مسیر عوامل راهبردها بر پیامدها برابر با ۰/۴۹ بوده است. به طور کلی ضریب مسیر عوامل مداخله گر بر پیامدها برابر با ۰/۴۳ بوده است. ضریب مسیر شرایط بستر بر پیامدها به طور کلی برابر با ۰/۴۱ بوده است.

با توجه به نتایج مدل معادلات ساختاری که در حالت تخمین استاندارد (نمودار ۳) و مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری نمودار (۴) ارائه شده است، چون تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است. لذا در مجموع نتایج تحلیل عاملی تاییدی حاکی از برازش کلی الگوی پیشنهادی با داده ها است و نشان دهنده برازش مناسب مدل اندازه گیری می باشد.

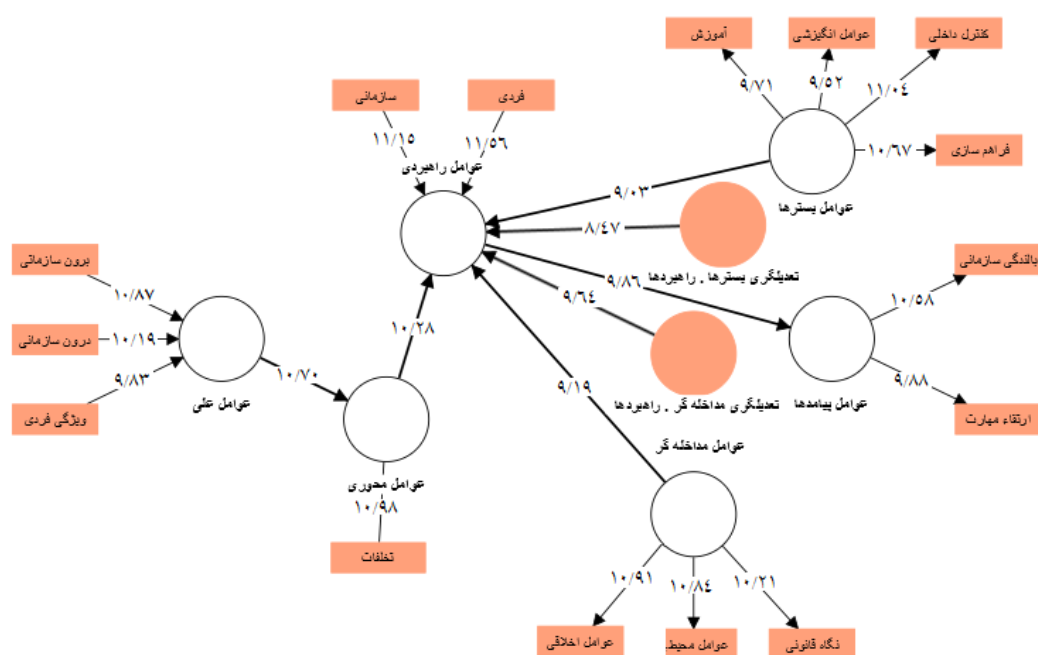
شایان ذکر است نمودار (۳) ضرایب مسیر بین تمامی متغیرها و مقوله ها را نشان می دهد که بالاترین ضریب مسیر شرایط علی مربوط به عوامل برون سازمانی است که برابر با ۰/۵۵ بوده و کمترین ضریب مسیر شرایط علی مربوط به شرایط فردی است که برابر با ۰/۴۹ می باشد.

علاوه بر این بالاترین ضریب مسیر مقوله محوری مربوط به تخلفات است که برابر با ۰/۵۹ می باشد.

علاوه بر این بالاترین ضریب مسیر مقوله مداخله گر مربوط به عوامل اخلاقی است که برابر با ۰/۵۸ بوده و کمترین ضریب مسیر مقوله مداخله گر مربوط به نگاه قانونی است که برابر با ۰/۵۰ می باشد.

همچنین در میان عوامل زمینه ای یا بستر نیز می توان اینگونه بیان نمود که بالاترین ضریب مسیر مقوله مربوط به کنترل داخلی است که برابر با ۰/۶۰ می باشد و کمترین ضریب مسیر مقوله بستر مربوط به عوامل انگیزشی است که برابر با ۰/۴۵ می باشد.

همچنین در میان عوامل راهبردی می توان اینگونه بیان نمود که بالاترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل فردی است



نمودار ۴: مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری

پژوهش مرحله به مرحله بر اساس روش نظریه پردازی داده بنیاد پیش رفته و در نهایت بر مبنای ادبیات تحقیق و مصاحبه‌های انجام شده تعداد ۱۲۴ مفهوم و ۱۵ مقوله احصا شده است که از میان مقوله‌ها، یک عدد به عنوان مقوله مرکزی ظاهر شد تا در

همان‌گونه که پیشتر اشاره شد، در تحقیق حاضر به منظور دستیابی به الگو یا نظریه‌ای جامع در رابطه با ارائه مدل مناسب شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی از استراتژی کیفی نظریه‌پردازی داده بنیاد استفاده شده است. گام‌های

جرات و جسارت، هراس از ارزیابی و قضاوت شدن، ضعف ثبات شخصیتی، ضعف انگیزه، ضعف خودکارآمدی، وظیفه ناشناسی، پایین بودن عزت نفس، دقت پایین، ضعف در انضباط فردی، ضعف خودکنترلی می باشد.

همچنین از میان دیگر مقوله‌ها ۲ مقوله «راهبردهای سازمانی و راهبردهای فردی» نیز به عنوان راهبردها تلقی می‌شوند، زیرا این مقوله‌ها به عنوان کنش و واکنش‌های هدفمندی هستند که منجر به ارائه و بهره‌گیری از یک الگوی ساختاری «شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی» می‌شود. مقوله راهبردهای فردی مشتمل بر مفهوم‌های نداشتن صداقت، جانبداری، قضاوت اخلاقی نامناسب، حساسیت اخلاقی پایین، تقویت صلاحیت حرفه‌ای، برقراری ارتباط مناسب بین مدیران و کارکنان، بهبود تعهد سازمانی، بهبود رضایت شغلی است. مقوله راهبردهای سازمانی مشتمل بر مفهوم‌های تفکیک مالکیت از مدیریت، ارتقای آگاهی و دانش مدیران شرکت، بهبود تجربه کافی مدیران، جداسازی شرکت از مسائل سیاسی، استقرار سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب، تضمین امنیت شغلی، شایسته‌سالاری می‌باشد.

همچنین از میان دیگر مقوله‌ها، ۴ مقوله «عدم وجود آموزش و یادگیری، عدم وجود کنترل‌های داخلی، نبود عوامل انگیزشی، عدم فراهم‌سازی شرایط اجرا» به منزله بستر در نظر گرفته شده که به ترتیب مقوله عدم وجود آموزش و یادگیری در محیط دانشگاهی مشتمل بر مفهوم‌های عدم آموزش کسب مهارت‌های استقلال و بی‌طرفی، عدم آموزش اهمیت استقلال در فرآیند گزارشگری، عدم آموزش حسابداران به منظور اطمینان از آگاهی مسئولیت خود در ارتباط با تقلب، عدم آموزش حسابداران در رابطه با شناسایی عوامل خطر تقلب و چگونگی وقوع تقلب، عدم آموزش حسابداران جهت آشنایی با کنترل‌های داخلی با اهمیت و اساسی می باشد. مقوله عدم وجود کنترل‌های داخلی مشتمل بر مفهوم‌های عدم آگاهی نسبت به شرایط مؤثر بر عملکرد حسابداران، عدم وجود کنترل‌های داخلی اثربخش، عدم وجود سیستم کنترل کیفیت اثربخش، عدم وجود سیستم نظارتی و اقدامات انضباطی اثربخش، کسب نکردن اطلاع به موقع از عملکرد حسابداران می‌باشد. مقوله نبود عوامل انگیزشی مشتمل بر مفهوم‌های عدم وجود طرح‌های تشویقی اثربخش، نبود بررسی و بازرسی توسط نهادهای ناظر، نداشتن فرآیند مناسب برای استخدام حسابداران، نداشتن امنیت شغلی حسابداران، ندادن حقوق و مزایای مناسب و معقول به حسابداران، نداشتن رفتار منصفانه با حسابداران می‌باشد. مقوله عدم فراهم‌سازی شرایط اجرا مشتمل بر مفهوم‌های عدم وجود محیط کاری مناسب برای حسابداران، کوچک شدن اقتصاد

کنار ۱۴ مورد دیگر، اجزای نظریه داده بنیاد به دست آمده از پژوهش را تشکیل دهند. برای ارائه نظریه از داستان و مدل تصویری استفاده شد. مقوله مرکزی شناسایی شده در این پژوهش، «تخلفات در گزارشگری مالی» است که بقیه مقوله‌ها در رابطه با آن معنا پیدا می‌کنند. مقوله‌ها نیز برای ارائه در مدل تصویری در پنج دسته شرایط علی (۳ مقوله)، راهبردها (۲ مقوله)، بستر یا زمینه (۴ مقوله)، شرایط مداخله گر (۳ مقوله)، پیامدها (۲ مقوله) قرار گرفتند که به شرح زیر می‌باشد:

از میان تمامی مقوله‌ها، ۱ مقوله «تخلفات در گزارشگری مالی»، به منزله مقوله محوری در نظر گرفته شده است که شامل: عدم وجود نظارت بر اعضای تیم حسابداری، نداشتن بودجه‌بندی زمانی مناسب و کافی، تعدیل مناسب برنامه حسابداری و آزمون‌های حسابداری در برخورد با عوامل خطر تقلب، در نظر نگرفتن عنصر پیش‌بینی‌ناپذیری در انتخاب ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روش‌های حسابداری، عدم شناسایی و ارزیابی انگیزه‌ها/ فشارها برای ارتکاب تقلب، عدم شناسایی و ارزیابی فرصت‌های ارتکاب تقلب، عدم شناسایی و ارزیابی نگرش‌ها/ توجیه‌ها برای ارتکاب تقلب، سودمند نبودن انواع مختلف شواهد حسابداری برای کشف تقلب، وجود رویه نامناسب برای ایجاد فرضیه‌های تقلب، عدم مذاکره بین اعضای تیم مالی، عدم توجه به تحریف‌های کشف شده در حسابرسی‌های پیشین، عدم بررسی نواحی با خطر بالا، اطمینان نداشتن از وقوع تخلف، قدرتمند نبودن شواهد، تاثیر گذار نبودن گزارش تخلف، نگران نبودن از وقوع تخلف، اطلاع ناکافی از پیامد تخلف می باشد.

از میان دیگر مقوله‌ها، ۳ مقوله «عوامل درون سازمانی، عوامل برون سازمانی، ویژگی‌های فردی» به منزله شرایط علی در نظر گرفته شده است که مقوله عوامل درون سازمانی شامل: ویژگی‌های رفتاری مدیریت، ویژگی‌های حرفه‌ای و ساختار مدیریت، ویژگی‌های مالی شرکت، ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی مدیران ارشد، ویژگی‌های اقتصادی شرکت، ویژگی‌های ساختاری شرکت، ویژگی‌های معاملاتی شرکت، ویژگی‌های تولیدی و عملیاتی شرکت، ویژگی‌های مرتبط با خطاهای سیستمی و انسانی می باشد. عوامل برون سازمانی شامل: عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی مستقل، عوامل مربوط به بازار سرمایه، عوامل قانونی و نظارتی خارج از سازمان، عوامل فرهنگی جامعه، عوامل سیاسی کشور، عوامل اقتصادی برون سازمانی، تهدید ثبات یا سودآوری مالی به دلیل شرایط اقتصادی، تنزل زیاد تقاضا و افزایش ورشکستگی، دولتی بودن محیط اقتصادی، عوامل محیطی برون سازمانی می‌باشد. عوامل فردی شامل: رفتارهای منفی فردی، رفتارهای منفی بین فردی، رفتارهای منفی مدیریتی می باشد. عوامل ویژگی‌های فردی شامل: ضعف

داخلی اثربخش، عدم وجود کمیته حسابرسی اثربخش، عدم وجود واحد حسابرسی داخلی اثربخش، ضعف توانایی مدیریت برای زیر پا گذاشتن کنترل‌ها، نبود سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب می باشد.

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در پژوهش حاضر به‌منظور دستیابی به الگو یا نظریه‌ای جامع در رابطه با ارائه مدل مناسب شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی از استراتژی کیفی نظریه‌پردازی داده بنیاد استفاده شده است. گام‌های پژوهش مرحله به مرحله بر اساس روش نظریه‌پردازی داده بنیاد پیش رفته و در نهایت بر مبنای ادبیات پژوهش و مصاحبه‌های انجام‌شده تعداد ۱۲۴ مفهوم و ۱۵ مقوله احصا شده است که از میان مقوله‌ها، یک عدد به‌عنوان مقوله مرکزی ظاهر شد تا در کنار ۱۴ مورد دیگر، اجزای نظریه داده بنیاد به‌دست‌آمده از پژوهش را تشکیل دهند. برای ارائه نظریه از داستان و مدل تصویری استفاده شد. مقوله مرکزی شناسایی شده در این پژوهش، «تخلفات در گزارشگری مالی» است که بقیه مقوله‌ها در رابطه با آن معنا پیدا می‌کنند. مقوله‌ها نیز برای ارائه در مدل تصویری در پنج دسته شرایط علی (۳ مقوله)، راهبردها (۲ مقوله)، بستر یا زمینه (۴ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۳ مقوله)، پیامدها (۲ مقوله) قرار گرفتند که به شرح زیر می‌باشد:

از میان تمامی مقوله‌ها، ۱ مقوله «تخلفات در گزارشگری مالی»، به‌منزله مقوله محوری در نظر گرفته شده است که شامل: عدم وجود نظارت بر اعضای تیم حسابداری، نداشتن بودجه‌بندی زمانی مناسب و کافی، تعدیل مناسب برنامه حسابداری و آزمون‌های حسابداری در برخورد با عوامل خطر تقلب، در نظر نگرفتن عنصر پیش‌بینی‌ناپذیری در انتخاب ماهیت، زمان‌بندی اجرا و میزان روش‌های حسابداری، عدم شناسایی و ارزیابی انگیزه‌ها/ فشارها برای ارتکاب تقلب، عدم شناسایی و ارزیابی فرصت‌های ارتکاب تقلب، عدم شناسایی و ارزیابی نگرش‌ها/ توجیه‌ها برای ارتکاب تقلب، سودمند نبودن انواع مختلف شواهد حسابداری برای کشف تقلب، وجود رویه نامناسب برای ایجاد فرضیه‌های تقلب، عدم مذاکره بین اعضای تیم مالی، عدم توجه به تحریف‌های کشف‌شده در حسابرسی‌های پیشین، عدم بررسی نواحی با خطر بالا، اطمینان نداشتن از وقوع تخلف، قدرتمند نبودن شواهد، تأثیرگذار نبودن گزارش تخلف، نگران نبودن از وقوع تخلف، اطلاع ناکافی از پیامد تخلف می‌باشد.

از میان دیگر مقوله‌ها، ۳ مقوله «عوامل درون‌سازمانی، عوامل برون‌سازمانی، ویژگی‌های فردی» به‌منزله شرایط علی در نظر گرفته شده است که مقوله عوامل درون‌سازمانی شامل:

حسابداری، عدم دسترسی حسابداران به بانک‌های اطلاعات، فشار برای ایجاد وجوه نقد، عدم به کارگیری اشخاص با صلاحیت حرفه‌ای، عدم سرمایه‌گذاری کافی در حسابداری و مالی، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی می‌باشد.

از میان دیگر مقوله‌ها، ۳ مقوله «عوامل قانونی، عوامل محیطی، عوامل اخلاقی - فرهنگی» به‌منزله شرایط مداخله‌گر در نظر گرفته شده است که به ترتیب مقوله عوامل قانونی مشتمل بر مفهوم‌های محیط اقتصادی ناسالم، دولتی بودن محیط اقتصادی، تهدید ثبات یا سودآوری مالی به دلیل شرایط اقتصادی، تنزل زیاد تقاضا و افزایش ورشکستگی‌ها، نبود نهادهای نظارتی مستقل، نبود ضوابط و مقررات در رابطه با اقدامات انضباطی و مجازات‌های اثربخش، عدم اطلاع‌رسانی نهادهای نظارتی در خصوص موارد تقلب رخ داده، قوانین و مقررات پیچیده، قوانین و مقررات نارسا، قوانین و مقررات متعدد و زیاد، تغییر مکرر قوانین و مقررات، الزامات جدید قانونی و حسابداری می‌باشد. مقوله عوامل محیطی مشتمل بر مفهوم‌های وجود زمینه‌های فساد در کشور، عدم وجود حمایت‌های قانونی از حسابداران، کوچک بودن اقتصاد حسابداری، عدم سرمایه‌گذاری کافی در حسابداری می‌باشد. مقوله عوامل اخلاقی - فرهنگی مشتمل بر مفهوم‌های محیط فرهنگی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، عدم حساسیت جامعه و حرفه به اقدامات حساب‌برسان و شرکت‌ها، ناآگاهی سهامداران، مطالبه‌گر نبودن سهامداران، عدم احساس نیاز به حسابرسی توسط سهامداران، ضعف در تقوا و معنویت، عدم تشویق صداقت و درستکاری، حساسیت اخلاقی پایین، بی انصافی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، فرهنگ سازمانی نامناسب می‌باشد.

شایان ذکر است از میان مقوله‌های دیگر، دو مقوله «عدم بالندگی سازمانی و عدم ارتقاء مهارت‌های شغلی» نیز به‌منزله نتایج و پیامدهای حاصل از ارائه یا طراحی یک الگوی ساختاری «شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی» در نظر گرفته شده اند، زیرا این مقوله‌ها نتایج حاصل از کنش و واکنش‌ها هستند. به ترتیب مقوله عدم بالندگی سازمانی مشتمل بر مفهوم‌های سطح اهمیت در حسابداری، مستندسازی نامناسب، نداشتن مشاوره با مدیران و کارشناسان ویژه تقلب برای تصمیم‌گیری و ارائه نتایج، عدم استفاده از کارشناسان مانند کارشناسان حقوقی و فناوری اطلاعات، عدم استفاده از دستورالعمل روشن برای ارزیابی خطر تقلب، کشف تقلب و نحوه برخورد با آن، قابل دفاع نبودن گزارش حسابداری می‌باشد. مقوله عدم ارتقاء مهارت‌های شغلی مشتمل بر مفهوم‌های ضعف سازوکارهای حاکمیت شرکتی اثربخش، عدم وجود کنترل‌های

ویژگی‌های رفتاری مدیریت، ویژگی‌های حرفه‌ای و ساختار مدیریت، ویژگی‌های مالی شرکت، ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی مدیران ارشد، ویژگی‌های اقتصادی شرکت، ویژگی‌های ساختاری شرکت، ویژگی‌های معاملاتی شرکت، ویژگی‌های تولیدی و عملیاتی شرکت، ویژگی‌های مرتبط با خطاهای سیستمی و انسانی می‌باشد. عوامل برون‌سازمانی شامل: عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی مستقل، عوامل مربوط به بازار سرمایه، عوامل قانونی و نظارتی خارج از سازمان، عوامل فرهنگی جامعه، عوامل سیاسی کشور، عوامل اقتصادی برون‌سازمانی، تهدید ثبات یا سودآوری مالی به دلیل شرایط اقتصادی، تنزل زیاد تقاضا و افزایش ورشکستگی، دولتی بودن محیط اقتصادی، عوامل محیطی برون‌سازمانی می‌باشد. عوامل فردی شامل: رفتارهای منفی فردی، رفتارهای منفی بین فردی، رفتارهای منفی مدیریتی می‌باشد. عوامل ویژگی‌های فردی شامل: ضعف جرأت و جسارت، هراس از ارزیابی و قضاوت شدن، ضعف ثبات شخصیتی، ضعف انگیزه، ضعف خودکارآمدی، وظیفه ناشناسی، پایین بودن عزت نفس، دقت پایین، ضعف در انضباط فردی، ضعف خودکنترلی می‌باشد.

همچنین از میان دیگر مقوله‌ها ۲ مقوله «راهبردهای سازمانی و راهبردهای فردی» نیز به‌عنوان راهبردها تلقی می‌شوند، زیرا این مقوله‌ها به‌عنوان کنش و واکنش‌های هدفمندی هستند که منجر به ارائه و بهره‌گیری از یک الگوی ساختاری «شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی» می‌شود. مقوله راهبردهای فردی مشتمل بر مفهوم‌های نداشتن صداقت، جانبداری، قضاوت اخلاقی نامناسب، حساسیت اخلاقی پایین، تقویت صلاحیت حرفه‌ای، برقراری ارتباط مناسب بین مدیران و کارکنان، بهبود تعهد سازمانی، بهبود رضایت شغلی است. مقوله راهبردهای سازمانی مشتمل بر مفهوم‌های تفکیک مالکیت از مدیریت، ارتقای آگاهی و دانش مدیران شرکت، بهبود تجربه کافی مدیران، جداسازی شرکت از مسائل سیاسی، استقرار سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب، تضمین امنیت شغلی، شایسته‌سالاری می‌باشد.

همچنین از میان دیگر مقوله‌ها، ۴ مقوله «عدم وجود آموزش و یادگیری، عدم وجود کنترل‌های داخلی، نبودن عوامل انگیزشی، عدم فراهم‌سازی شرایط اجرا» به‌منزله بستر در نظر گرفته‌شده که به ترتیب مقوله عدم وجود آموزش و یادگیری در محیط دانشگاهی مشتمل بر مفهوم‌های عدم آموزش کسب مهارت‌های استقلال و بی‌طرفی، عدم آموزش اهمیت استقلال در فرآیند گزارشگری، عدم آموزش حسابداران به‌منظور اطمینان از آگاهی مسئولیت خود در ارتباط با تقلب، عدم آموزش حسابداران در رابطه با شناسایی عوامل خطر تقلب و چگونگی وقوع تقلب،

عدم آموزش حسابداران جهت آشنایی با کنترل‌های داخلی بااهمیت و اساسی می‌باشد. مقوله عدم وجود کنترل‌های داخلی مشتمل بر مفهوم‌های عدم آگاهی نسبت به شرایط مؤثر بر عملکرد حسابداران، عدم وجود کنترل‌های داخلی اثربخش، عدم وجود سیستم کنترل کیفیت اثربخش، عدم وجود سیستم نظارتی و اقدامات انضباطی اثربخش، کسب نکردن اطلاع به‌موقع از عملکرد حسابداران می‌باشد. مقوله نبودن عوامل انگیزشی مشتمل بر مفهوم‌های عدم وجود طرح‌های تشویقی اثربخش، نبود بررسی و بازرسی توسط نهادهای ناظر، نداشتن فرآیند مناسب برای استخدام حسابداران، نداشتن امنیت شغلی حسابداران، ندادن حقوق و مزایای مناسب و معقول به حسابداران، نداشتن رفتار منصفانه با حسابداران می‌باشد. مقوله عدم فراهم‌سازی شرایط اجرا مشتمل بر مفهوم‌های عدم وجود محیط کاری مناسب برای حسابداران، کوچک شدن اقتصاد حسابداری، عدم دسترسی حسابداران به بانک‌های اطلاعات، فشار برای ایجاد وجوه نقد، عدم به‌کارگیری اشخاص باصلاحیت حرفه‌ای، عدم سرمایه‌گذاری کافی در حسابداری و مالی، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی می‌باشد.

از میان دیگر مقوله‌ها، ۳ مقوله «عوامل قانونی، عوامل محیطی، عوامل اخلاقی - فرهنگی» به‌منزله شرایط مداخله‌گر در نظر گرفته‌شده است که به ترتیب مقوله عوامل قانونی مشتمل بر مفهوم‌های محیط اقتصادی ناسالم، دولتی بودن محیط اقتصادی، تهدید ثبات یا سودآوری مالی به دلیل شرایط اقتصادی، تنزل زیاد تقاضا و افزایش ورشکستگی‌ها، نبود نهادهای نظارتی مستقل، نبود ضوابط و مقررات در رابطه با اقدامات انضباطی و مجازات اثربخش، عدم اطلاع‌رسانی نهادهای نظارتی در خصوص موارد تقلب رخ داده، قوانین و مقررات پیچیده، قوانین و مقررات نارسا، قوانین و مقررات متعدد و زیاد، تغییر مکرر قوانین و مقررات، الزامات جدید قانونی و حسابداری می‌باشد. مقوله عوامل محیطی مشتمل بر مفهوم‌های وجود زمینه‌های فساد در کشور، عدم وجود حمایت‌های قانونی از حسابداران، کوچک بودن اقتصاد حسابداری، عدم سرمایه‌گذاری کافی در حسابداری می‌باشد. مقوله عوامل اخلاقی - فرهنگی مشتمل بر مفهوم‌های محیط فرهنگی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، عدم حساسیت جامعه و حرفه به اقدامات حسابرسان و شرکت‌ها، ناآگاهی سهامداران، مطالبه‌گر نبودن سهامداران، عدم احساس نیاز به حسابرسی توسط سهامداران، ضعف در تقوا و معنویت، عدم تشویق صداقت و درستکاری، حساسیت اخلاقی پایین، بی‌انصافی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی، فرهنگ سازمانی نامناسب می‌باشد.

همچنین نتایج حاصله مؤید آن است که تخلفات در گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از کلیدی‌ترین عوامل، نقش بسیار اثرگذاری در رفتارهای متخلفانه دارند. لذا پیشنهاد می‌گردد در سطوح بالای سازمانی نهادهای فعال مربوطه به این عوامل توجه بیشتری صورت پذیرد.

همچنین پیشنهاد می‌شود مدیران سازمان‌های مربوطه همه تلاش خود را بکار بندند تا با استفاده از نیروی انسانی اثربخش، سیاست‌ها و برنامه‌ها، تدوین استراتژی محتوا؛ تمرکز ویژه روی رفتارهای متخلفانه؛ در فرایندهای سازمانی داشته باشند تا دستاوردهای اثربخش‌تری کسب کنند.

منابع و مآخذ:

- بهرامی، حمیدرضا و گرکز، منصور. (۱۳۹۵). آسیب شناسی تخلف و تقلب مالی از دیدگاه حسابرسی. دومین همایش ملی مباحث نوین در حسابداری، مدیریت و کارآفرینی، مینودشت.
- حسین پور، سعید و سعیدی، پرویز. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر آگاهی از تخلفات مالی انجام شده بر رفتار و ارزشهای اخلاقی حسابداران. فصلنامه مطالعات نوین کاربردی در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱.
- خداپرست، معصومه؛ ذبیحی، سامره و ابراهیمی نژاد ماسوله، فرزانه. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر گزارش تفریغ بودجه در نظارت و پیشگیری از وقوع تخلفات مالی. پنجمین کنفرانس علمی دستاوردهای نوین در مطالعات علوم مدیریت، حسابداری و اقتصاد ایران، ايلام.
- دیباکیا، پریا؛ شکری چشمه سبزی، اعظم و مرادزاده فرد، مهدی. (۱۴۰۰). تاثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تاکید بر نقش تعدیل گر شدت اخلاقی درک شده. عنوان نشریه. ۱۴۰۰؛ ۶ (۱۲): ۱۶۸-۲۱۲.
- سعید آبادی، سمانه؛ محمدی، علی، بیات، علی و محمدی، مهدی. (۱۴۰۱). ارائه الگوی بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه. مجله اقتصاد و بانکداری اسلامی، دوره: ۱۰، شماره: ۳۷.
- صفر زاده، محمد حسین. (۱۳۹۹). توانایی نسبت های مالی برای شناسایی تقلب در گزارش مالی با تجزیه و تحلیل لاجیت. دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، صفحه ۱۶۳-۱۳۷.
- کازمی، اسماعیل؛ محمدی خوشی، حمزه و دستگیر، محسن. (۱۴۰۱). تدوین مدلی برای کنترل های داخلی در

شایان ذکر است از میان مقوله‌های دیگر، دو مقوله «عدم بالندگی سازمانی و عدم ارتقاء مهارت‌های شغلی» نیز به‌منزله نتایج و پیامدهای حاصل از ارائه یا طراحی یک الگوی ساختاری «شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی» در نظر گرفته شده‌اند، زیرا این مقوله‌ها نتایج حاصل از کنش و واکنش‌ها هستند. به ترتیب مقوله عدم بالندگی سازمانی مشتمل بر مفهومی‌های سطح اهمیت در حسابداری، مستندسازی نامناسب، نداشتن مشاوره با مدیران و کارشناسان ویژه تقلب برای تصمیم‌گیری و ارائه نتایج، عدم استفاده از کارشناسان مانند کارشناسان حقوقی و فناوری اطلاعات، عدم استفاده از دستورالعمل روشن برای ارزیابی خطر تقلب، کشف تقلب و نحوه برخورد با آن، قابل دفاع نبودن گزارش حسابداری می‌باشد. مقوله عدم ارتقاء مهارت‌های شغلی مشتمل بر مفهومی‌های ضعف سازوکارهای حاکمیت شرکتی اثربخش، عدم وجود کنترل‌های داخلی اثربخش، عدم وجود کمیته حسابرسی اثربخش، عدم وجود واحد حسابرسی داخلی اثربخش، ضعف توانایی مدیریت برای زیر پا گذاشتن کنترل‌ها، نبود سیستم حسابداری و گزارشگری مالی مناسب می‌باشد.

لذا نتایج نشان داد پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های مخلص و موسوی (۱۴۰۰)، سعیدآبادی و همکاران (۱۴۰۱)، ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) و کریم و حسین (۲۰۲۱)، همسو و سازگار است.

بر مبنای نتایج حاصله و ضرایب مسیر مقوله‌ها و مفاهیم مدل پیشنهادی توصیه می‌شود در غالب یک طرح مبسوط و جامع، تلاش شود تا شاخصه‌های مؤثر بر تخلفات در گزارشگری مالی در مرکز توجه قرار گیرد و تأکید خاصی بر روی آن‌ها صورت پذیرد. علاوه بر آن پیشنهاد می‌شود که بستری مناسب تعبیه شود تا سیاست‌ها و قوانین حمایتی کشور در حوزه گزارشگری مالی در وضعیت مناسبی اتخاذ شوند. فلذا می‌توان در چنین وضعیتی انتظار داشت که تخلفات در گزارشگری مالی به‌طور بهینه و اثربخش کنترل‌شده و معایب آن را کاهش داد.

همچنین توصیه می‌شود به‌طور کاملاً تخصصی و برنامه‌ریزی‌شده بر روی زیرساخت‌های اداری تخلفات و پتانسیل‌های موجود و همچنین تکنولوژی‌های موجود در حوزه مربوطه به‌صورت توأمان سرمایه‌گذاری لازم صورت پذیرد.

تغییر و تحولات در عرصه رفتارهای اداری کارکنان ازجمله سازمان‌های دولتی که سال‌های اخیر رخ داده است، بسیاری از سازمان‌ها را تحت تأثیر قرار داده است. نهادهای فعال در این عرصه نیز از این قاعده مستثنا نبوده است، لذا پیشنهاد می‌گردد با برنامه‌ریزی‌های عملیاتی تدابیری در جهت همسو نمودن یا هم‌افزایی این نهادها اتخاذ گردد.

- Yuniarwati, Y., Ardana, I. C., & Dewi, S. P. (2022, April). Theory of Planned Behavior for Predicting Fraudulent Financial Reporting Intentions. In 3rd Tarumanagara International Conference on the Applications of Social Sciences and Humanities (TICASH 2021) (pp. 529-537). Atlantis Press.
- Zhang, Y. (2019). Fraudulent financial reporting in China: Evidence from renaming behaviour (Doctoral dissertation, Queensland University of Technology).
- Zhang, Y., Zhang, Y., & Yao, T. (2022). Fraudulent financial reporting in China: Evidence from corporate renaming. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 18 (1), 100283.
- Zhao, Y., Bedard, J. C., & Hoitash, R. (2017). SOX 404, auditor effort, and the prevention of financial report misstatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 151-177.
- سازمان تامین اجتماعی با رویکرد کاهش تخلفات مالی. فصلنامه دانش حسابداری مالی، دوره ۹، شماره ۳.
- مخلص، مجید و موسوی، میرعماد. (۱۴۰۰). نقش حسابرسی داخلی به عنوان نقطه شروع برای کشف تخلفات در گزارش های مالی شرکت های بیمه (مطالعه موردی: بیمه خدمات درمانی شهر ساری). اولین کنفرانس بین المللی دانش و فناوری حقوق و علوم انسانی ایران، تهران.
- مهرانی، ساسان و حصارزاده، رضا. (۱۳۹۴). کیفیت حسابداری و سطح انباشت وجوه نقد. فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران، سال دوم، شماره ۵، صص ۱۰۵ تا ۱۲.
- نادریان، محمد رضا و صفار، محمد جواد. (۱۳۹۹). مسئولیت حسابرسان در مقابل تقلب. ۵۴-۱۳:۴۶.
- وارسته هاشم؛ نیکومرام هاشم، جهانشاد، آریتا و بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰). تمایل حسابرسان به گزارش تخلفات بر اساس نظریه شناخت اجتماعی. دانش حسابرسی. ۱۴۰۰؛ ۲۱ (۸۲): ۸۹-۱۱۰.
- Bento, R. F., Mertins, L., & L. F. White. (2018). Risk Management and Internal Control: A Study of Management Accounting Practice. In *Advances in Management Accounting*, (pp. 1-25). Emerald Publishing Limited.
- Chen, D., Wang, F., & Xing, C. (2020). Financial reporting fraud and CEO pay-performance incentives. *Journal of Management Science and Engineering*, 6 (2), 197-210.
- Ismajli, H., Aliu, M., Sahiti, A., & Lutolli, L. (2017). The role of internal audit as a starting point for the discovery of irregularities in the financial statements of public companies in Kosovo. *European Journal of Economics and Business Studies*, 7 (1).
- Kapardys. (2016). Fraud Detection and Prevention Methods in the Malaysian Public Sector: Accountants' and Internal Auditors' Perceptions. *Procedia Economics and Finance* 28: 59-67.
- Karim, M., & Hossain, M. A. (2021). Fraudulent Financial Reporting in the Banking Sector of Bangladesh: A Prediction. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 8 (2), 62-81.
- Rahmi, N. U., Fuad, F., Jasmin, V., & Pane, S. (2021). The Fraud Triangle on Fraudulent Financial Reporting in Banking Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange.
- Skandalis, B., & Perkash, P. (2023). The Effect of Ethical Foundations on the Reporting of Audit Violations: Evidence from the Private Sector of Auditing.
- Wells, GH., (2016). Detection of Financial Statement Fraud using Data Mining Technique and Performance Analysis, *International Journal of Advanced Research in Computer and Communication Engineering*. Vol. 4, No 7.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 17/ No. 66/ Summer 2027

Presenting a structural model of indicators affecting violations in financial reporting

Alireza Mohammadkhani

Department of Accounting, nour Branch, Islamic Azad University, nour, Iran
alireza.mohammadkhani@iau.ac.ir

Nemat Rostamimazooi

Department of Accounting, chalus Branch, Islamic Azad University, chalus, Iran (corresponding Author)
nemat.rostami@iau.ac.ir

Javad Ramezani

Department of Accounting, nour Branch, Islamic Azad University, nour, Iran
Javad.ramezani58@iau.ac.ir

Mehdi Khalilpour

Department of Accounting, nour Branch, Islamic Azad University, nour, Iran
khalilpourmehdi@iau.ac.ir

Seyed Javad Ebrahimian

Department of Accounting, nour Branch, Islamic Azad University, nour, Iran
0386260427@iau.ac.ir

Abstract

Purpose: The purpose of conducting this research was to provide a structural model of indicators affecting violations in financial reporting. The research method was qualitative and quantitative. Research information was collected through interviews.

Statistical population: The statistical population of the research included an unlimited number of professors and experts in accounting and financial management, and 19 people were selected until reaching theoretical saturation. The sampling method was in the form of a snowball, in which the interviewees were asked to introduce people who are knowledgeable about the research topic to conduct subsequent interviews.

Methodology: Primary data was collected through interviews. According to the methodological process, during the three stages of open coding, central coding, and selective coding, first, the codes related to the topic were identified from the large number of primary data types; Then, through continuous comparison, a concept was extracted from several codes, and in the same way, other codes were also converted into concepts until finally 124 concepts were obtained. In the next step, some concepts were put in the form of a category so that 15 categories were obtained for this research.

Conclusion: The findings of the research showed that 1 category appeared as a central category, which includes: violations in financial reporting. Other categories to be presented in the visual model were placed in five categories: causal conditions (3 categories), background or context (4 categories), intervening conditions (3 categories), strategies (2 categories), and consequences (2 categories). In the following, based on the indicators, components, concepts, and categories of the proposed model, a questionnaire of 124 questions was compiled, and based on the collected data, the relations of the proposed model were examined, and finally, the results showed the significance of the relations and components of the model. Had been presented.

Finally, the results showed the significance of the relations and components of the presented model. The central category identified in this research is "violations in financial reporting" and the rest of the categories make sense in relation to it.

Keywords: pattern design, violations, financial reporting, foundational data theory

