

واکاوی رفتار الگوی عوامل مؤثر بر مدیریت سود در سازمان ها با مدل لوزی قلب به روش

درهم تنیده

احسان سعادت^۱، شهره یزدانی^{۲*}، محمد حامد خانمحمدی^۳، داود گرجی زاده^۴

۱. دانش آموخته، گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران. (نویسنده مسئول) yazdani_82@iau.ac.ir

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.

اطلاعات مقاله	چکیده
پرونده مقاله	هدف: پژوهش حاضر استوار بر واکاوی رفتار الگوی عوامل مؤثر بر مدیریت سود در سازمان ها با مدل لوزی قلب است و جهت رسیدن به عوامل مؤثر بر مدیریت سود و سنجش آن با مدل لوزی قلب از روش درهم تنیده استفاده گردید.
تاریخ ارسال	روش شناسی: ابتدا مؤلفه ها مؤثر از طریق مصاحبه میدانی با ۲۱ نفر از خبرگان و کارشناسان حوزه دانشگاهی و سازمان ها انجام گرفت. در مرحله دوم، یک پرسشنامه طیف لیکرت جهت کمی سازی تهیه و پس از ارسال پرسشنامه (بسته) به ۴۰۰ نفر از گروه های هدف ۳۳۳ مورد واصل گردید و جهت آزمون سوال های پژوهش نیز از روش مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی از نرم افزار PLS Smart استفاده شد.
تاریخ پذیرش	یافته ها: مسائل مربوط به مالکان و سهامداران، ضعف در نظام حسابداری، مسائل درون سازمانی و برون سازمانی و هم چنین ویژگی ها و انگیزه های مدیران از جمله عوامل بسیار مهم در رخ داد مدیریت سود است. هم چنین، در ادامه نشان داده شد، میان ضعف در نظام حسابداری و اضلاع توانایی و فشار ارتباط معناداری مشاهده گردید. از طرفی، میان مسائل مربوط به مالکان و سهامداران با اضلاع توانایی، توجیه به ظاهر عقلایی و فشار ارتباط معناداری دیده شد و هم چنین میان ویژگی ها و انگیزه مدیران و ضلع توانایی ارتباط معناداری وجود داشت. اما، میان هیچ کدام از پنج عامل مؤثر در رخ داد مدیریت سود با ضلع فرصت ارتباط معناداری دیده نشد.
(مقاله پژوهشی)	دانش افزایی: در پژوهش حاضر سعی گردید تا دیدگاهی نو درباره مدیریت سودی که در سازمان ها انجام می شود، ارائه گردد. این دیدگاه مستقیماً از تجربیات و داده های ذهنی افراد خبره دانشگاهی و شاغل در سازمان ها نشأت گرفته شده است. درواقع، در پژوهش حاضر سعی بر آن شد تا نشان داده شود عواملی که باعث مدیریت سود در سازمان ها می شود با عواملی که باعث تقلب می گردد، همسویی دارند یا خیر؟
	کلمات کلیدی: مدیریت سود، مدل لوزی قلب، مدل مثلث قلب، عدم تقارن اطلاعاتی



مقدمه

صورت های مالی دارای اطلاعاتی درباره عملکرد مالی، وضعیت مالی و جریان های وجوه نقد مرتبط با سازمان ها است که این موارد هنگام اتخاذ تصمیم گیری های اقتصادی برای طیف گسترده ای از استفاده کنندگان بسیار مفید و سودمند خواهند بود. بسیاری از تصمیم های استراتژیک که توسط افراد درون سازمانی و بیرون سازمان صورت می گیرد به این گزارش های مهم که به عنوان قلب سازمان در نظر گرفته می شود، بستگی دارد. حقوق و مزایای مدیران، قراردادهای بدهی و افزایش سرمایه از جمله عوامل

درون سازمانی و اتخاذ تصمیم‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری خارجی از مهم‌ترین عوامل خارجی هستند که به گزارش‌های مالی وابسته می‌باشند (دیبیانیتا و همکاران^۱، ۲۰۲۴). به همین دلیل است که مدیران سعی دارند تا با اجرای رویکردی به نام مدیریت سود وضعیت سازمان را بهتر نشان دهند (بهاتی و همکاران^۲، ۲۰۲۲). هاربت و همکاران^۳ (۲۰۲۳) عقیده دارند همه انسان‌ها در وجود خود، گزینه اجتناب از وضعیت‌های نامشخص را دارند. اجتناب از وضعیت‌های نامشخص (ریسک) گاهی به دلیل منافع شخصی افراد صورت می‌گیرد. به همین خاطر مدیران سازمان خود را درگیر مدیریت سود می‌کنند (لاحیا و همکاران^۴، ۲۰۲۵). واحیانی و هادیانی^۵ (۲۰۲۲) نیز در پژوهش خود اذعان داشتند مدیریت سود در واقع یک نوع مهندسی اعداد و ارقام در گزارش‌های مالی است که از طریق دست‌کاری رویه‌ها و روش‌های حسابداری صورت می‌پذیرد. از نوآوری پژوهش حاضر می‌توان بیان داشت که پژوهش‌های صورت‌گرفته در مرزهای داخلی کشور ایران هیچ‌کدام به واکاوی رفتار الگوی عوامل مؤثر بر مدیریت سود در سازمان‌ها با مدل لوزی تقلب، توجه ننموده‌اند. هدف پژوهش حاضر، جبران این خلأ از طریق تحلیل عواملی که باعث مهندسی اعداد و ارقام در صورت‌های مالی به دست مدیران در سازمان‌ها می‌شود، است و در نهایت ارتباط این عوامل با چهار ضلع فرصت، فشار، توجیه به‌ظاهر عقلایی و توانایی می‌باشد تا مشخص گردد، عوامل اثرگذار در مدیریت سود، همان عوامل اثرگذار در رخ داد تقلب است؟ نتایج چنین پژوهش‌هایی منجر می‌شود تا از مشکلاتی که باعث افزایش بار روانی جامعه می‌شود، جلوگیری گردد. سعادتی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهش خود به این نکته اشاره داشتند که سازمان‌ها جهت مخفی‌سازی مشکلات موجود در زمینه‌های مالی با خطرات اخلاقی از جمله مدیریت سود روبه‌رو هستند و اقلام تعهدی اختیاری همیشه به‌عنوان اصلی‌ترین و پرریسک‌ترین شاخص برای مدیریت سود در نظر گرفته می‌شود. زیرا، میزان این اقلام بر اساس قضاوت‌های ذهنی که عملی برآوردی است، صورت می‌گیرد. پژوهشگران منتقد در حوزه مدیریت سود، عقیده دارند به دلیل دست‌کاری اقلام تعهدی اختیاری در گذشته، مدیران سازمان‌ها با یک نوع وارونگی در زمینه اقلام تعهدی اختیاری مواجه می‌شوند. گرفتار شدن مدیران در بحث وارونگی اقلام تعهدی اختیاری در سال‌های آتی به دلیل معکوس نشان‌دادن سود یا زیان شرکت‌ها در سال جاری است و سرانجام وارونگی اقلام تعهدی اختیاری، سرآغازی برای رخ دادن تقلب می‌باشد (همان منبع). از طرفی برخی پژوهشگران موافق بحث مدیریت سود عقیده دارند، مدیریت سود به معنای تقلب نیست. درحالی‌که ویانجر و همکاران^۶ (۲۰۲۱) به این نتیجه رسیدند، مدیریت سود افزایشی (کاهش)، همان تقلب است. بعلاوه، اصغر علی و مانیش بانسال^۷ (۲۰۲۱) و سانگ و همکاران (۲۰۱۳)^۸ عقیده داشتند، مهندسی (مدیریت) سود اعم از افزایشی یا کاهشی سیگنالی از تقلب می‌باشد. در پژوهش حاضر برای سنجش تقلب مدیران از چهار ضلع فرصت، فشار، توجیه به‌ظاهر عقلایی و توانایی استفاده گردید. بسیاری از پژوهشگران نظیر ولف و هرمانسون^۹ (۲۰۰۴) در پژوهش خود بیان داشتند، حتی در صورت وجود سه ضلع مدل مثلث تقلب (فرصت، فشار و توجیه به‌ظاهر عقلایی) هیچ عمل گمراه‌کننده توسط مدیران صورت نمی‌گیرد، مگر دخیل شدن اصلی‌ترین و مهم‌ترین عامل یعنی توانایی افراد به سه ضلع مدل مثلث تقلب؛ بنابراین پرسش و هدف اصلی این پژوهش، واکاوی رفتار الگوی عوامل مؤثر بر مدیریت سود در سازمان‌ها با مدل لوزی تقلب می‌باشد. با دستیابی به پاسخ این پرسش و چنین هدفی می‌توان اقدامات پیشگیرانه بهتر و اثربخش‌تری برای مواردی که در سازمان‌ها باعث

¹ Debbianita et al.

² Bhatti et al.

³ Harb et al.

⁴ Ilahiyah et al.

⁵ Wahyuni and Handayani.

⁶ Viana Jr et al.

⁷ Asgar Ali & Manish Bansal

⁸ Song et al.

⁹ Wolfe and Hermanson.

می شود تا مدیران دست به مهندسی سازی اعداد و ارقام صورت های مالی جهت گمراهی استفاده کنندگان از این گزارش ها بزنند، اتخاذ گردد. نتیجه چنین اقداماتی بر صورت های مالی سازمان ها که به عنوان اصلی ترین عنصر تصمیم گیری در آینده هستند، تأثیر می گذارد. در غیر این صورت، اعتماد آحاد مردم جامعه به صورت های مالی سازمان ها در آینده به شدت کاهش خواهد یافت.

چارچوب نظری و پیشینه پژوهش (درون مرزی و برون مرزی)

مدیریت سود عملی است که مدیران جهت رسیدن به اهدافی خاص (بهبود سود جهت گزارش آن یا کاهش در نوسانات موجود در سود) در صورت های مالی آن را انجام می دهند. چنین اعمالی که مدیران انجام می دهند به بیان الفاضل^۱ (۲۰۲۱) بیشتر از طریق حسابداری تعهدی رخ می دهد. عموماً مدیران تغییر در اقلام تعهدی اختیاری را روشی ایدئال جهت دست کاری اقلام صورت های مالی می دانند. زیرا، این روش دارای هزینه کمتر و پیچیدگی های بیشتر نسبت به سایر روش های موجود است (آلجیفری و الازاز^۲، ۲۰۲۴). جیانگ^۳ (۲۰۲۰) عقیده دارد، دست کاری اقلام موجود در گزارش های مالی باعث کاهش کیفیت این گزارش ها و در نهایت تضعیف اعتماد سرمایه گذاران خواهد شد. چنانچه سازمان ها به طور افراطی از پدیده مهندسی اعداد و ارقام (مدیریت سود) استفاده کنند باعث خواهد شد تا سلامت مالی سازمان ها خدشه دار گردد و در نهایت اعتماد جامعه به گزارش های مالی به دلیل گمراه کنندگی از بین خواهد رفت (گوایی و همکاران^۴، ۲۰۱۶). سعادت^۵ (۱۴۰۳) نیز بیان نمود، مدیریت سود صرفاً توسط افراد رده بالای یک سازمان ها رخ می دهد و در بیشتر مواقع، هدف از مهندسی اعداد و ارقام بزرگ نمایی عملکرد سازمان است. برخی پژوهشگران نیز همچون حکیم و همکاران^۵ (۲۰۲۲) و ابولک و همکاران^۶ (۲۰۲۲) بیان داشتند، سازمان هایی که ملزم به اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی^۷ هستند، علاقه زیادی به پدیده مدیریت سود دارند. از طرفی آرین پور و فرزانه^۸ (۲۰۲۳) نیز در پژوهش خود عنوان داشتند، مدیران در هنگام تهیه صورت های مالی به افشای کمتری از اطلاعات مالی که به نفع مالکان است، می پردازند؛ بنابراین می توان دریافت که اطلاعات به عنوان یک منبع بسیار ارزشمند است و جهت دستیابی به آن نیاز به صرف منابع مالی نیست. اما، این اطلاعات در بیشتر مواقع میان مدیران و سایر افراد درگیر با سازمان ها دارای توازن نبوده و نمی توان این نابرابری را به صورت مستقیم مشاهده نمود (سعادت^۵، ۱۴۰۳). استفاده نابجا از اطلاعات درون سازمانی توسط مدیران منجر به رخ داد فعالیت های متقلبانه در آینده خواهد شد که این عمل به ضرر سهام داران و حتی خود مدیران در آینده می شود (شن و همکاران^۹، ۲۰۲۵). بعلاوه، برخی دیگر از پژوهشگران نظیر حکیم و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۲)؛ پuspitasari و همکاران^{۱۱} (۲۰۲۳) و یولیاستوتی و تاندیو^{۱۲} (۲۰۲۰) در پژوهش های خود نشان دادند که بین عدم تقارن اطلاعاتی و فعالیت های متقلبانه رابطه مثبت وجود دارد. از سویی دیگر، برخی پژوهشگران دیگر نظیر رحماواتی و چیرینا^{۱۳} (۲۰۲۵) در پژوهش خود فشار بر مدیران در جهت نشان دادن عملکرد مناسب از سازمان ها را به عنوان عامل مهمی برای انجام فعالیت های متقلبانه دانستند. هم چنین ملینداواتی و همکاران^{۱۴} (۲۰۲۳) در پژوهش

¹ Alfadhael.

² Aljifri and Elrazaz.

³ Jiang.

⁴ Guay et al.

⁵ Hakim et al.

⁶ Elbolok et al.

⁷ International Financial Reporting Standards.

⁸ Arianpoor and Farzaneh.

⁹ Shen et al.

¹⁰ Hikmah et al.

¹¹ Puspitasari et al.

¹² Yuliasuti and Tandio.

¹³ Rahmawati and Chirinna.

¹⁴ Melindawati et al.

خود سه فاکتور مهم برای هر عمل متقلبانه (فشار، فرصت و توجیه به ظاهر عقلایی) را به تصویر کشیدند. پژوهشگران معتقدند که سه عامل (فرصت، فشار و توجیه به ظاهر عقلایی) قادر به بیان ویژگی‌های رخداد تقلب نیست به همین منظور هنوز هم در معرض بحث و انتقادات قرار دارد. به همین دلیل، پژوهشگرانی همچون ولف و هرمانسون^۱ (۲۰۰۴) به اصلاح عنصر فرصت از مدل مثلث تقلب جهت بیان این محدودیت پرداختند. آنها بیان داشتند، محیط پیرامون افراد مملو از سه عنصر اصلی مدل آتش (مثلث) تقلب است که این رابطه برای رخ داد تقلب کافی نیست، مگر اینکه عنصر چهارمی به نام توانایی به این رابطه اضافه گردد. در واقع، عنصر چهارم در مدل لوزی تقلب همان توانایی و مهارت بالقوه برای ارتکاب به تقلب است (سعادت و همکاران، ۱۴۰۲).

سلیم و همکاران^۲ (۲۰۲۵) در پژوهش خود بیان داشتند، میان پافشاری برای مدیریت سود با گزارشگری مالی متقلبانه ارتباط معناداری وجود ندارد. درحالی که داشتن حاکمیت شرکتی مناسب می تواند گزارشگری مالی متقلبانه را تا حد بسیاری کاهش دهد. میسمیواتی و همکاران^۳ (۲۰۲۵) نیز در پژوهش خود یافتند، وجود حاکمیت شرکتی مناسب به طور قابل توجهی می تواند حتی مدیریت سود از هر نوعی را تا حد بسیاری کاهش دهد. هم چنین اولادجو و همکاران^۴ (۲۰۲۵) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که وجود ضوابط حسابرسی مناسب و حاکمیت شرکت می تواند تا حد بسیاری مدیریت سود را کاهش دهد. بعلاوه، وانگ^۵ (۲۰۲۵) در پژوهش خود بیان داشت، کیفیت اقلام تعهدی با فساد مالی ارتباط معناداری دارد و هم چنین، دستکاری اقلام تعهدی منجر به فساد مالی خواهد شد. از طرفی، یحیا^۶ (۲۰۲۴) در پژوهش خود بیان نمود، در کاهش میزان مدیریت سود، مالکیت نهادی و خارجی تاثیر زیادی دارند. اما، مالکیت مدیریتی و مدیران ارشد اجرایی نقش نسبتاً کمتری را ایفا می کنند. در ادامه، تورگان^۷ (۲۰۲۴) در پژوهش خود وضعیت های متداول و آموزنده ای از مدیریت سود را افشاء نمود و هم چنین استراتژی و ابعاد فرینده مرتبط با این عمل را به تصویر کشید. بعلاوه، الیاس^۸ (۲۰۲۴) نیز در پژوهش خود بیان داشت، حسابداران رسمی شاغل در سازمان هایی با استاندارد های اخلاقی بالا، کمتر به اعمال غیر اخلاقی (مانند مدیریت سود یا تقلب) دست می زنند (بالعکس). ویانتو و همکاران^۹ (۲۰۲۳) در پژوهش خود دریافتند، میان بحران مالی سازمان ها با رخ داد مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی ارتباط معنادار وجود دارد. از طرفی، سعادت و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهش خود بیان داشتند، میان مدیریت سود و ضلع های توانایی و فرصت از مدل های مثلث و لوزی ارتباط معناداری وجود دارد. حیدری و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود اذعان نمودند، صفات تاریک شخصیت مانند ماکیاولیسم، خودشیفتگی، جامعه ستیزی، دگرآزای و کینه توزی در گرایش به رفتارهای متقلبانه دارای تاثیر مثبت معنی داری بودند. بعلاوه، ثقفی و حسن زاده دیوا (۱۴۰۰) نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند، گزارشگری مالی متقلبانه، از چهار الگوی نگرش به ریسک پیروی می کند، به بیان دیگر، زمانی که احتمال سود مرجع کم یا احتمال زیان مرجع زیاد باشد، احتمال گزارشگری مالی متقلبانه افزایش می یابد؛ اما چنانچه احتمال سود مرجع زیاد یا احتمال زیان مرجع کم باشد، احتمال گزارشگری مالی متقلبانه کاهش می یابد. در ادامه نیز رحمانیان کوشکی و نویدی (۱۳۹۹) در پژوهش خود بیان نمودند، بین تقلب در صورت های مالی و کیفیت گزارشگری مالی را رابطه معکوس و معنادار وجود دارد، بین تجربه مدیران بر رابطه بین صورت های مالی متقلبانه و کیفیت گزارشگری مالی تأثیری ندارد، همچنین، نفوذ مدیران بر رابطه بین صورت های مالی

¹ Wolfe and Hermanson.

² Salim et al.

³ Mismiwati et al.

⁴ OLADEJO et al.

⁵ Vuong.

⁶ Yahaya.

⁷ Türegün.

⁸ Elias.

⁹ Wiratno et al.

متقالبانه و کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت و معنادار دارد. زیرا مدیران با نفوذ، با کنترل عوامل تقلب و مدیریت سود در صورت های مالی، قادرند کیفیت گزارش های مالی خود را افزایش یا کاهش دهند.

روش پژوهش

پژوهش^۱ به چه معنا است؟ پژوهش راهی برای یافتن پاسخ به سؤال های مطرح شده می باشد. روش پژوهش را می توان یک فرآیند تصمیم گیری درباره آن پژوهش دانست که دارای چهار مرحله به هم پیوسته " هدف پژوهش، استراتژی پژوهش، گردآوری داده ها و اطلاعات و تجزیه و تحلیل " است.

جدول (۱). خلاصه روش پژوهش

نوع روش	در هم تنیده	کیفی و کمی
نحوه جمع آوری داده ها	نوع متوالی	ابتدا کیفی و سپس کمی
لانه ای (جاسازی)	داده های کیفی به عنوان بخشی از پژوهش کمی و در نهایت نتیجه گیری	-
منطق استدلال	قیاسی و استقرایی	-
مراحل پژوهش	بنیادین و کاربردی	-
طبقه پژوهش	اصیل	(دست اول)
روش شناخت	توصیفی	-
زمان	گذشته نگر	-
طول زمان	مقطعی	حدود ۱۶ ماه
موقعیت مکانی	کشور ایران	-

برای جامعه آماری پژوهش حاضر، صرفاً سه گروه از افراد شاغل (اعضای هیئت علمی دانشگاه، اعضای هیئت مدیره (صرفاً دارای مدرک حسابداری یا سایر حوزه های مالی) سازمان ها، مدیران و معاونت های مالی و اداری) انتخاب گردید. جهت ایجاد یک گروه خبره به طریق دلفی جمعاً تعداد ۳۳ نفر انتخاب که از میان این تعداد صرفاً ۲۱ نفر از افراد خبرگان تا پایان به اشباع رسیدن با پژوهشگران همکاری داشتند. مشخصات افراد مصاحبه شونده به شرح زیر است.

جدول (۲). مشخصات مصاحبه شوندگان در بخش کیفی

بیوگرافی	شرح	تعداد	نسبت
جامعه خبرگان	منتخبین	۳۳ نفر	۱۰۰٪
	همکاری کنندگان	۲۱ نفر	۶۴٪
تحصیلات همکاری کنندگان	دکتری تخصصی (Ph.D)	۸ نفر	۳۸٪
	دانشجوی دکتری (Ph.D-Student)	۶ نفر	۲۸٪
	کارشناسی ارشد (Master-Degree)	۵ نفر	۲۳٪
	معادل دکتری (DBA)	۲ نفر	۹٪
	اعضای هیئت علمی دانشگاه (مدیر گروه)	۶ نفر	۲۸٪

¹ Research.

۳۳٪	۷ نفر	افراد عضو هیئت مدیره	سمت سازمانی
۱۹٪	۴ نفر	معاونت مالی یا مدیر مالی	
۱۹٪	۴ نفر	مدیر مؤسسه حسابرسی	
۷۶٪	۱۶ نفر	بین ۲۰ سال تا ۳۰ سال	میزان سابقه کاری
۲۴٪	۵ نفر	بالا تر از ۳۰ سال	

*** تمامی افراد مشارکت کنندگان دارای تحصیلات حسابداری، مدیریت مالی یا سایر رشته‌ها با گرایش‌های مالی می‌باشند*

پژوهشگر جهت وارد شدن به مرحله کمی تمامی عوامل اکتشافی در مرحله کیفی را از طریق ایجاد یک پرسش‌نامه طیف لیکرت و ارسال این ابزار به ۴۰۰ نفر از گروه‌های هدف و دریافت ۳۳۳ پاسخ از آنها به کمی تبدیل نمود. بر اساس جدول مورگان پژوهشگر حداقل می‌بایست ۱۹۶ پرسش‌نامه دریافت می‌نمود، درحالی‌که ۳۳۳ پرسش‌نامه برای قسمت کمی پژوهش واصل گردید که این عدد باتوجه به جدول مورگان قابل‌استناد و پذیرش است.

جدول (۳). موقعیت شغلی افراد در بخش کمی

موقعیت شغلی	فراوانی	درصد فراوانی
مدیریت مالی	۷۱	٪۲۱.۳
عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۹	٪۵.۷
مدیر ارشد سازمان حسابرسی	۱۰	٪۳
مدیر فنی، سرپرست ارشد	۲۱	٪۶.۳
مدیرعامل، عضو هیئت مدیره شرکت	۲۱	٪۶.۳
رئیس حسابداری	۴۴	٪۱۳.۲
تحلیل گر بازار بورس	۴۰	٪۱۲
مدیر ارشد شرکت‌های بورسی	۱۰	٪۳
حسابداری ارشد گروه حسابداری	۵۷	٪۱۷.۱
حسابداری رسمی	۱۴	٪۴.۲
کارشناس رسمی دادگستری	۲۶	٪۷.۸
جمع	۳۳۳	٪۱۰۰

در واقع، جهت ایجاد یک مدل کمی جهت اندازه گیری عوامل موثر بر مدیریت سود در سازمان ها و نحوه ارتباط با مدل لوزی تقلب به روش دلفی عمل گردید تا بتوان یک پرسشنامه ای تدوین نمود.

حدول ۴. عوامل موثر بر مدیریت سود در سازمان ها

جدول (۴). مؤلفه‌های مورد تأیید خبرگان جهت ایجاد پرسش‌نامه برای مدل عوامل موثر بر مدیریت سود

ردیف	ویژگی‌ها و انگیزه‌های مدیران (شخصیتی و دانشی)
۱	سوءاستفاده از اطمینان افراد برون سازمانی توسط مدیران
۲	مصلحت‌اندیشی مدیران
۳	ریسک‌گریز بودن مدیران

٤	ترس مدیران جهت ازدست دادن موقعیت اجتماعی و سبک زندگی آنان
٥	وجود ضعف در اخلاق و ایمان مدیران
٦	تأثیر عوامل نامشهود (مانند: ریسک زیاد محیط کسب و کار) بر ادراک مدیران
٧	میزان تجربه کاری مدیران
٨	عدم وابستگی مدیران به سازمان های انتفاعی و عدم تصدی آنان در زمان فرارسیدن تعهدات مالی شرکت
٩	حقوق و مزایا مدیران جهت جبران خدمات آنها
١٠	ارسال سیگنال های مثبت و منفی توسط مدیران به بازار سرمایه
١١	پایداری در سود جهت افزایش (حفظ) اعتماد سهامداران
١٢	سطح بالای تحصیلات و دانش تخصصی مدیران
١٣	علاقه مدیران جهت حفظ منافع سیاسی خود از طریق رضایت مندی افراد صاحب نفوذ
ردیف	مسائل مربوط به مالکان و سهامداران
١	وجود پدیده های به نام مالکیت پراکنده که منجر به کاهش انگیزه سهامداران خرد می شود
٢	تفویض اختیار قدرت تصمیم گیری درباره منافع مالی قابل توجه
٣	حفظ یا افزایش قیمت سهام سازمان های انتفاعی به دلیل عدم سلب اعتماد سهامداران از محیط اقتصادی
٤	وعده های آرمان گرایانه مدیران جهت جلب رضایت سهامداران (مالکان) برای انتخاب مجددشان به عنوان مدیر سازمان های انتفاعی
٥	توقع غیرمعمول سهامداران به دلیل عدم داشتن سواد مالی جهت سودآوری در سریع ترین زمان
٦	الزام مدیران جهت تأمین سرمایه سازمان های انتفاعی از طریق ایجاد تعهدات (فروش سهام) جدید
ردیف	ویژگی های ساختار سازمانی (درون سازمانی)
١	تک مالکی بودن سازمان های انتفاعی
٢	دیجیتالی و پلتفرمی بودن سازمان های انتفاعی
٣	عملکرد غیرقابل رضایت بخش و کاهش ارزشی که تداوم فعالیت را به دلیل مشکلات مالی به خطر می اندازد
٤	منطقه جغرافیایی (فعالیت در مناطق آزاد) سازمان های انتفاعی
٥	عدم ترویج (وجود) فرهنگ اخلاقی در سازمان های انتفاعی
٦	افزایش شهرت و اعتبار سازمان های انتفاعی
٧	بهره مندی از مشوق های اقتصادی
٨	تثبیت اعتبار برای سوق به برندسازی
٩	عدم استفاده از حسابرسی مستمر در سازمان های انتفاعی
١٠	عدم انطباق سیاست های سازمان انتفاعی و سیاست های اقتصادی
١١	ضعف در حاکمیت شرکتی
١٢	مسائل مربوط به قراردادهای سازمان های انتفاعی
١٣	مالیات پرداختنی سازمان های انتفاعی
١٤	هزینه های سیاسی سازمان های انتفاعی
١٥	مسائل داخلی (تغییر در مدیران اجرایی) سازمان های انتفاعی

۱۶	میزان مخارج انتقالی به سنوات آتی
۱۷	وجود مشتریان عمده و خاص
۱۸	اندازه سازمان های انتفاعی
۱۹	تسلط کامل سازمان های انتفاعی اصلی بر نرخ گذاری های خرید و فروش سازمان های انتفاعی فرعی
۲۰	تعهد سازمان های انتفاعی در مقابل اشخاص ثالث به منظور دستیابی به پیش بینی های جسورانه
ردیف	شرایط محیط اقتصادی (برون سازمانی)
۱	وجود قانون های مزاحم در چرخه اقتصادی
۲	تعدد واحدهای نظارتی و عدم وحدت رویه آنها در تسهیل شرایط برای فعالان اقتصادی
۳	ضعف فرهنگ پاسخ گویی و پاسخ دهی سازمان ها و نهادهای نظارتی (مانند: سازمان حسابرسی) در سطح کشور
۴	عدم وجود ثبات اقتصادی، نبود امکان پیش بینی و عدم قابلیت اتکا به بازارهای آتی
۵	وجود تحریم ها و عدم ارتباط شرکت ها با کشورهای دنیا
۶	شفاف نبودن قوانین حاکم بر کسب و کار سازمان های انتفاعی
۷	تغییرات مداوم سیاست گذار اقتصادی
۸	نبود قیمت مصوب جهت خرید مواد اولیه
۹	شرایط اقتصادی با تورم حاد
۱۰	چشمگیر نبودن هزینه های برخورد با عمل مدیریت سود
ردیف	ضعف در نظام حسابداری (استانداردها)
۱	استفاده مدیران از قضاوت شخصی خود در تفسیر استانداردهای حسابداری به دلیل انعطاف پذیری
۲	تأکید (نقش) استانداردها بر مسئولیت اجتماعی شرکت
۳	چالش عدم تطابق کامل استانداردهای حسابداری بین المللی با استانداردهای موجود در ایران (از نظر فرهنگی، سیاسی، اجتماعی و مذهبی)
۴	عدم وجود یک استاندارد مشخص برای وضعیت رکود یا بحران در کشور
۵	وجود برخی ابهامات در رویه های حسابداری
۶	عدم وجود یک استاندارد مرتبط برای یک صنعت خاص
۷	تدوین الزامات جدید حسابداری، قانونی یا نظارتی
۸	اجازه استانداردهای حسابداری (مانند: برآوردهای مهمی که مدیران یا اعضای هیئت مدیره در دارایی ها، بدهی ها، درآمدها و هزینه های با اهمیت دارند) برای مشارکت (بیش از حد) مدیران در انتخاب اصول حسابداری
۹	توانایی اندک سازمان های انتفاعی در برآورده سازی الزامات ارائه شده توسط بورس اوراق بهادار

منبع: مطالعات میدانی پژوهشگر

جدول (۵): مولفه های تأیید شده توسط خبرگان جهت اندازه گیری مدل لوزی تقلب

ردیف	مربوط به ضلع فرصت از مدل لوزی تقلب
۱	افزایش معاملات با اشخاص وابسته اصلی شرکت
۲	معاملات مهم، غیرمعمول یا بسیار پیچیده
۳	وجود ضعف در بدنه کنترل های داخلی
۴	ضعف نظارت در اعمال و سیاست های ضد تقلب
۵	ساختارهای مالی پیچیده و غیرشفاف
۶	کاهش کنترل اعضاء هیئت مدیره بر مدیران میانی
ردیف	مربوط به ضلع توجیه به ظاهر عقلایی از مدل لوزی تقلب
۱	بی توجهی به ضعف های کنترل داخلی
۲	احساس عقب ماندن مادی مدیران از افراد دیگر
۳	احساس همه گیر (عادی) بودن تقلب و فساد مالی
۴	مشاجره مکرر مدیران با حسابرسان فعلی یا قبلی
ردیف	مربوط به ضلع فشار از مدل لوزی تقلب
۱	زیان های عملیاتی منجر به تهدید ورشکستگی قریب الوقوع می شوند
۲	میزان بالای رقابت (اشباع بازار) میان سازمان های انتفاعی
۳	تداوم گردش جریان وجوه نقدی منفی
۴	افت قابل توجه تقاضای مشتری نسبت به محصولات سازمان های انتفاعی
۵	کاهش تغییرپذیری اقلام تعهدی به مرور زمان (وارونگی اقلام تعهدی)
ردیف	مربوط به ضلع توانایی از مدل لوزی تقلب
۱	رتبه بندی مدیران در چارت سازمانی سازمان های انتفاعی
۲	عزت نفس قوی و اعتماد به نفس بالای مدیران
۳	تحمیل نمودن استدلال و درک خود به دیگران توسط مدیران
۴	توانمندی پنهان کاری مدیران
۵	هوش هیجانی
۶	کنترل ترس و استرس فردی
۷	عدم توجه به شایسته سالاری در انتصابات یا ارتباطات نامناسب و بی ضابطه افراد

منبع: مطالعات میدانی پژوهشگر

جدول (۶): پایایی آلفای کرونباخ

متغیرها	نتایج	مقدار سنجش پایایی ≥ 0.7
عوامل مؤثر بر مدیریت سود	۰/۹۱۶	✓
ضعف در نظام حسابداری (استانداردها)	۰/۷۹۷	✓
مسائل مربوط به مالکان و سهامداران	۰/۷۹۸	✓
ویژگی و انگیزه های مدیران (شخصیتی و دانشی)	۰/۷۸۴	✓
شرایط محیط اقتصادی (برون سازمانی)	۰/۸۴۰	✓
ویژگی های ساختار سازمانی (درون سازمانی)	۰/۷۶۸	✓

مدیریت سود

✓	۰/۸۲۹	ضلع توانایی	مدل لوزی
✓	۰/۸۲۵	ضلع فشار	تقلب
✓	۰/۷۸۰	ضلع فرصت	
✓	۰/۷۸۰	توجیه به ظاهر عقلایی	

*** تمامی متغیرها مقدار پایایی بالاتر از ۰/۷ دارند، بنابراین از منظر پایایی مورد تایید هستند***

جدول (۷). آزمون ضریب تعیین

R-square adjusted	R-square		
۰/۵۷۰	۰/۵۷۱	ضعف در نظام حسابداری (استانداردها)	
۰/۴۰۵	۰/۴۰۷	مسائل مربوط به مالکان و سهامداران	
۰/۴۲۵	۰/۴۲۷	ویژگی و انگیزه‌های مدیران (شخصیتی و دانشی)	مدیریت سود
۰/۴۴۸	۰/۴۵۰	شرایط محیط اقتصادی (برون‌سازمانی)	
۰/۶۰۵	۰/۶۰۶	ویژگی‌های ساختار سازمانی (درون‌سازمانی)	
۰/۲۹۱	۰/۳۰۱	ضلع توانایی	
۰/۲۷۴	۰/۲۸۵	ضلع فشار	مدل لوزی
۰/۱۰۹	۰/۱۲۳	ضلع فرصت	تقلب
۰/۱۷۰	۰/۱۸۳	ضلع توجیه به ظاهر عقلایی	

پرسش اصلی اول مربوط به مدیریت سود (از نوع دست‌کاری اقلام تعهدی اختیاری):

- عوامل اصلی در شکل‌گیری پدیده مدیریت سود (از نوع دست‌کاری فرصت‌طلبانه اقلام تعهدی اختیاری) در ایران کدام‌اند؟

جدول (۸): نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای برای تعیین درجه تناسب مدل پیشنهادی جهت ارائه مدل نهایی

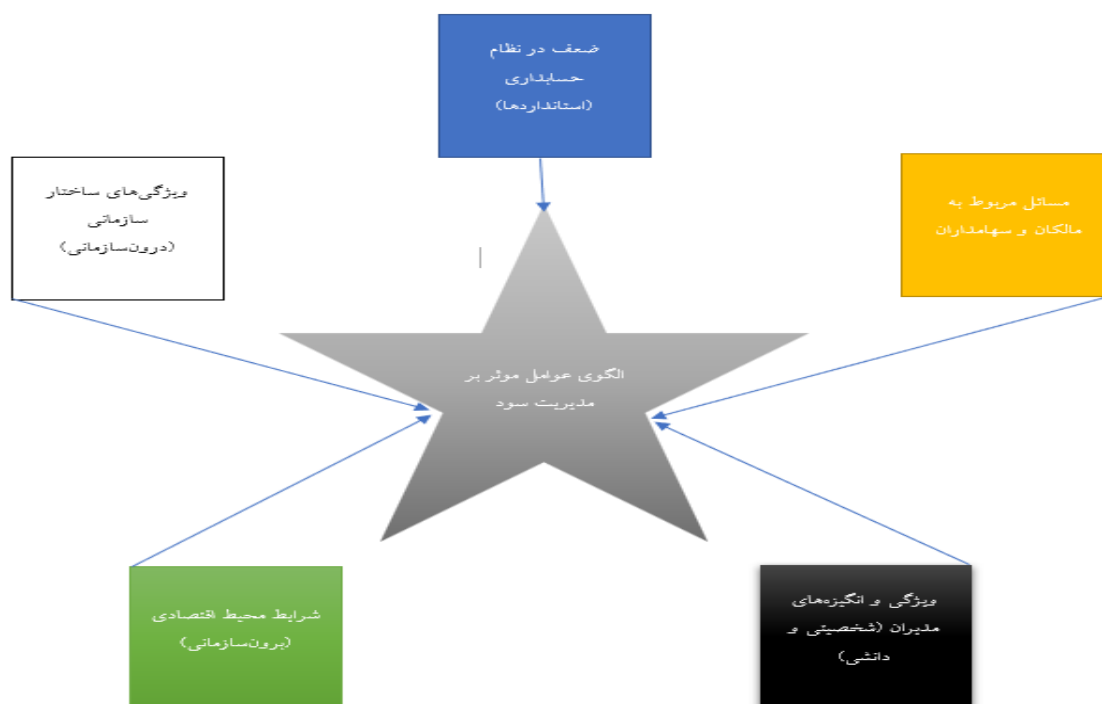
ردیف	آیتم	سؤالات فرعی	میانگین	انحراف معیار	t	df	sig	نتایج
۱	ضعف در نظام حسابداری (استانداردها)	آیا ضعف در نظام حسابداری (استانداردها) به‌عنوان عاملی مؤثر در مدیریت سود است؟	۳/۶۸	۱/۲۵۱	۹/۴۵	۲۹	۰/۰۰۰	✓
۲	مسائل مربوط به مالکان و سهامداران	آیا مسائل مربوط به مالکان و سهامداران به‌عنوان عاملی مؤثر در مدیریت سود است؟	۳/۸۴	۱/۲۲۵	۱۱/۹۰	۲۹	۰/۰۰۰	✓
۳	ویژگی و انگیزه‌های مدیران (شخصیتی و دانشی)	آیا ویژگی و انگیزه مدیران (شخصیتی و دانشی) به‌عنوان عاملی مؤثر در مدیریت سود است؟	۳/۶۶	۱/۳۳۸	۸/۶۲	۲۹	۰/۰۰۰	✓
۴	شرایط محیط اقتصادی (برون‌سازمانی)	آیا شرایط محیط اقتصادی (برون‌سازمانی) به‌عنوان عاملی مؤثر در مدیریت سود است؟	۳/۸	۱/۲۵۷	۱۱/۰۵	۲۹	۰/۰۰۰	✓
۵	ویژگی‌های ساختار سازمانی (درون‌سازمانی)	آیا ویژگی‌های ساختار سازمانی (درون‌سازمانی) به‌عنوان عاملی مؤثر در مدیریت سود است؟	۳/۷	۱/۱۸۵	۱۰/۲۷	۲۹	۰/۰۰۰	✓

در فاز اول پژوهش پس از انجام آزمون ها، مشخص گردید پنج مولفه زیر

- ضعف در نظام حسابداری
- مسائل مربوط به مالکان و سهامداران
- ویژگی و انگیزه های مدیران اعم از شخصیتی و دانشی
- ویژگی ساختار سازمانی (درون سازمانی)
- شرایط محیط اقتصادی (درون سازمانی)

به عنوان اصلی ترین عاملی است که در سازمان ها باعث می گردد تا مدیران اقدام مدیریت سود (از نوع دستکاری فرصت طلبانه در اقلام تعهدی اختیاری) نمایند.

مدل نهایی عوامل مؤثر بر مدیریت سود

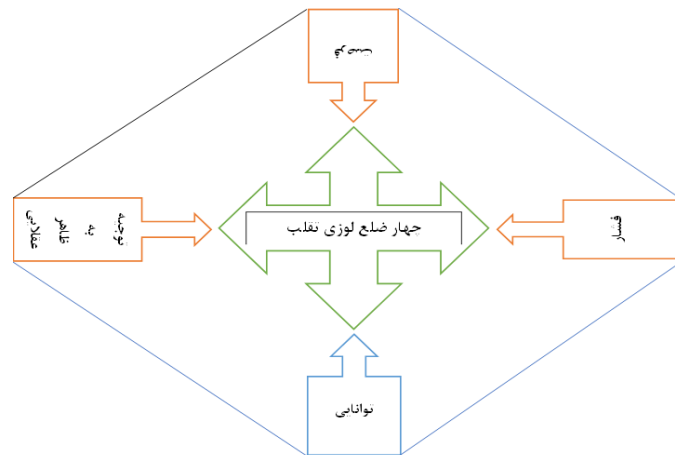


منبع: پژوهشگر

پس از این مرحله، پژوهش حاضر وارد فاز دوم خود یعنی، ارتباط این عوامل پیشنهادی با چهار ضلع لوزی تقلب است، شد. همان طور که بیان گردید، مدل نهایی لوزی تقلب که توسط ولف و هرمانسون^۱ در سال ۲۰۰۴ تدوین شد و الگوی نهایی آن به صورت استاندارد به صورت زیر است.

¹ Wolfe and Hermanson.

مدل نهایی لوزی تقلب



پرسش دوم پژوهش در فاز بعدی پژوهش به شرح زیر می باشد.

- چه ارتباطی میان عوامل مؤثر بر مدیریت سود با چهار ضلع لوزی تقلب در ایران وجود دارد؟

جدول (۹). ضرایب مسیر و آماره تی

نوع مدل	ردیف	متغیر پیش‌بین	متغیر ملاک	β ضریب مسیر	آماره t	نتایج
لوزی تقلب	۱	ضعف در نظام حسابداری (استانداردها)	← ضلع مربوط به توانایی	۰/۲۷۲	۳/۴۴*	✓
	۲	مسائل مربوط به مالکان و سهامداران	← ضلع مربوط به توانایی	۰/۲۵۸	۳/۶۹*	✓
	۳	ویژگی و انگیزه‌های مدیران (شخصیتی و دانشی)	← ضلع مربوط به توانایی	۰/۱۴۱	۲/۲۱*	✓
	۴	شرایط محیط اقتصادی (برون‌سازمانی)	← ضلع مربوط به توانایی	-۰/۰۵۹	۰/۹۰۷	✗
	۵	ویژگی‌های ساختار سازمانی (درون‌سازمانی)	← ضلع مربوط به توانایی	۰/۰۷۴	۱/۰۱	✗
مثال تقلب	۶	ضعف در نظام حسابداری (استانداردها)	← ضلع مربوط به فرصت	۰/۱۷۷	۱/۷۸	✗
	۷	مسائل مربوط به مالکان و سهامداران	← ضلع مربوط به فرصت	-۰/۰۲۵	۰/۲۷۳	✗
	۸	ویژگی و انگیزه‌های مدیران (شخصیتی و دانشی)	← ضلع مربوط به فرصت	۰/۱۴۵	۱/۸۸	✗
	۹	شرایط محیط اقتصادی (برون‌سازمانی)	← ضلع مربوط به فرصت	۰/۰۹۵	۱/۰۷	✗
	۱۰	ویژگی‌های ساختار سازمانی (درون‌سازمانی)	← ضلع مربوط به فرصت	۰/۰۶۸	۰/۷۸	✗

فصل پنجم	۱۱	ضعف در نظام حسابداری (استانداردها)	←	ضلع مربوط به توجیه به ظاهر عقلایی	۰/۱۱۶	۱/۲۶	✖
	۱۲	مسائل مربوط به مالکان و سهامداران	←	ضلع مربوط به توجیه به ظاهر عقلایی	۰/۱۹۷	۲/۱۲*	✔
	۱۳	ویژگی و انگیزه‌های مدیران (شخصیتی و دانشی)	←	ضلع مربوط به توجیه به ظاهر عقلایی	۰/۱۲۸	۱/۷۹	✖
	۱۴	شرایط محیط اقتصادی (برون‌سازمانی)	←	ضلع مربوط به توجیه به ظاهر عقلایی	۰/۰۰۷	۰/۰۸	✖
	۱۵	ویژگی‌های ساختار سازمانی (درون‌سازمانی)	←	ضلع مربوط به توجیه به ظاهر عقلایی	۰/۱۲۰	۱/۳۶	✖
فصل ششم	۱۶	ضعف در نظام حسابداری (استانداردها)	←	ضلع مربوط به فشار	۰/۲۶۸	۳/۲۱*	✔
	۱۷	مسائل مربوط به مالکان و سهامداران	←	ضلع مربوط به فشار	۰/۲۲۶	۳/۱۴*	✔
	۱۸	ویژگی و انگیزه‌های مدیران (شخصیتی و دانشی)	←	ضلع مربوط به فشار	۰/۱۲۶	۱/۸۱	✖
	۱۹	شرایط محیط اقتصادی (برون‌سازمانی)	←	ضلع مربوط به فشار	-۰/۰۶	۰/۸۵۲	✖
	۲۰	ویژگی‌های ساختار سازمانی (درون‌سازمانی)	←	ضلع مربوط به فشار	۰/۱۱۳	۱/۶۲	✖

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر واکاوای رفتار الگوی عوامل مؤثر بر مدیریت سود در سازمان ها با مدل لوزی تقلب می‌باشد. مدیریت سود و تقلب از جمله مباحثی هستند که هنوز هم درباره ارتباط یا عدم ارتباط این دو موضوع با یکدیگر اتفاق نظر میان پژوهشگران حوزه مالی وجود ندارد. اما، باتوجه به پژوهش‌های انجام گرفته شاید بتوان نیت مدیران در مدیریت سود را با نیت رفتارهای متقلبانه مدیران در یک راستا قرارداد. البته نباید فراموش نمود که مدیریت سود همیشه به معنی تقلب نیست. مدیریت سود در اکثر اوقات جنبه منفی ندارد. اما، می‌تواند با رفتار فرصت طلبانه مدیران به عنوان سرآغازی جهت رفتار متقلبانه تلقی شود. در واقع، مدیریت سود هنگامی رخ می‌دهد که مدیران از عقیده خود در جهت تغییر گزارش‌های مالی برای فریب ذی‌نفعان درباره عملکرد اقتصادی شرکت استفاده می‌کنند. مدیران با انتخاب رویه‌های حسابداری گوناگون گزارش‌های مالی را تغییر می‌دهند تا عملکرد ضعیف سازمان ها را وارونه جلوه دهند. بسیاری از پژوهشگران عقیده دارند که مدیریت سود باعث کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. از طرفی، بسیاری از افراد دیگر نیز عقیده دارند که میزان دست‌کاری اقلام تعهدی اختیاری نشان‌دهنده مقدار مدیریت سود است. در واقع، مدیران اقلام تعهدی اختیاری را به دلیل اینکه نسبت به بخش غیر تعهدی آن مستعد پذیری بسیار بیشتری دارند، مورد دست‌کاری قرار می‌دهند. اقلام تعهدی غیراختیاری در بیشتر موارد خارج از کنترل مدیران است. به همین دلیل مدیران از دست‌کاری این مورد (غیراختیاری) عموماً صرف‌نظر می‌کنند. باتوجه به نتایج پژوهش حاضر، پنج عامل ضعف در نظام حسابداری

(استانداردها)، مسائل مربوط به مالکان و سهام‌داران، ویژگی و انگیزه‌های مدیران (شخصیتی و دانشی)، شرایط محیط اقتصادی (برون‌سازمانی) و ویژگی‌های ساختار سازمانی (درون‌سازمانی) از جمله عوامل مهم و با اهمیتی در سازمان هستند که باعث خواهد شد تا مدیران به مدیریت سود دست بزنند. اما، در قسمت بعدی پژوهش حاضر، مشخص گردید، میان ضعف در نظام حسابداری و اضلاع توانایی و فشار ارتباط معناداری وجود دارد. از طرفی، میان مسائل مربوط به مالکان و سهام‌داران با اضلاع توانایی، توجیه به‌ظاهر عقلایی و فشار ارتباط معناداری دیده شد و هم چنین میان ویژگی‌ها و انگیزه مدیران و ضلع توانایی ارتباط معناداری وجود داشت. اما، میان هیچ‌کدام پنج عامل مؤثر در رخ داد مدیریت سود با ضلع فرصت ارتباط معناداری دیده نشد. در یک نتیجه‌گیری کلی، مدیران توانمند قادرند، رفتار فرصت‌طلبانه خود در مدیریت سود به فعالیت‌های متقلبانه تبدیل نمایند. این نتایج می‌تواند با ولف و هرمانسون (۲۰۰۴) سازگاری داشته باشد. زیرا آنها عقیده داشتند، مهم‌ترین عنصر جهت رخ داد هر تقلبی توانایی افراد است.

منابع

- ثقفی، علی؛ حسن‌زاده دیوا، سید مصطفی. (۱۴۰۰). انگیزه‌های مدیریتی در گزارشگری مالی متقلبانه باتوجه به تئوری چشم‌انداز تجمعی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۴)، ۵۹۸-۶۱۵.
- حیدری، قنبر؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۱). رابطه میان ویژگی‌های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانه: آزمون نظریه اعتماد اجتماعی. دانش حسابداری مالی، ۱۰(۱)، ۱۸۳-۲۲۱.
- رحمانیان کوشککی، عبدالرسول؛ نویدی، انسیه. (۱۳۹۹). تأثیر تجربه و نفوذ مدیران بر رابطه بین صورت های مالی متقلبانه و کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت های مالی و سرمایه گذاری، ۱۱(۱)، ۱۱۸-۱۰۱.
- سعادت، احسان. (۱۴۰۳). کالبدشکافی نظریه های بنیادین در مدیریت سود. نشریه انجمن حسابداری خبره ایران. شماره ۳۵۷، شهریور ۱۴۰۳.
- سعادت، احسان. (۱۴۰۳). نقش عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه. نشریه انجمن حسابداری خبره ایران. شماره ۳۵۸، مهر و آبان ۱۴۰۳.
- سعادت، احسان؛ یزدانی، شهره، خانمحمدی، محمدحامد؛ گرجی زاده، داود. (۱۴۰۳). ارائه مدل مدیریت سود فرصت‌طلبانه: عوامل، انگیزه‌ها و تکنیک‌ها. نشریه حسابداری مدیریت، دوره ۱۷، شماره ۶۳، زمستان ۱۴۰۳، صص ۱۱۵-۱۳۶.
- سعادت، احسان؛ یزدانی، شهره؛ خانمحمدی، محمد حامد؛ گرجی زاده، داود. (۱۴۰۲). آینده‌پژوهی نقش عوامل تعیین‌کننده تقلب مدیران از طریق به‌کارگیری مدل لوزی تقلب. پیشرفت های مالی و سرمایه گذاری، ۴(۲)، ۸۵-۱۱۴.

- Alfadhael, Sarah. (2021). Earnings management and its applications in Saudi Arabia context: Conceptual framework and literature review. Accounting 7: 993-1008. [CrossRef]
- Ali, A. and Bansal, M. (2021). Impact of upward and downward earnings management on stock returns. South Asian Journal of Business Studies, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Aljifri, K., & Elrazaz, T. (2024). Effect of earnings management on earnings quality and sustainability: evidence from gulf cooperation council distressed and non-distressed companies. Journal of Risk and Financial Management, 17(8), 348.
- Arianpoor, A., & Farzaneh, N. (2023). Auditor industry specialization and cost of equity on earnings management: the moderating role of institutional ownership. International Journal of Law and Management, 65(2), 125-151. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-04-2022-0087>
- Bhatti, K. I., Husnain, M. I. U., Saeed, A., Naz, I., & Hashmi, S. D. (2022). Are top executives important

- for earning management and firm risk? Empirical evidence from selected Chinese firms. *International Journal of Emerging Markets*, 17(9), 2239–2257. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-09-2019-0734>
- Debbianita, D., Kuang, T. M., & Hoetama, M. (2024). EARNINGS MANAGEMENT: A LITERATURE REVIEW. *Indonesian Journal of Accounting and Governance*, 8(1), 58-74.
- Elbolok, R., Elghateet, S., & Elhawary, E. (2022). Does Ifrs Convergence Affect Earnings Quality and Market Volatility? *Corporate and Business Strategy Review*, 3(1), 64–84. <https://doi.org/10.22495/cbsrv3i1art7>
- Elias, R. Z. (2004). The impact of corporate ethical values on perceptions of earnings management. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 84-98.
- G. Harb, E., Nasrallah, N., El Khoury, R., & Hussainey, K. (2023). Applying Benford's law to detect accounting data manipulation in the pre- and post-financial engineering periods. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(4), 745–768. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2022-0097>
- Guay, Wayne, Delphine Samuels, and Daniel Taylor. (2016). Guiding through the fog: Financial statement complexity and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Economics* 62: 234–69. [CrossRef]
- Hakim, L., Rahayu, D., & Endri, E. (2022). Managerial Ability, Corporate Governance, and Ifrs Adoption As Determinants of Earnings Management: Evidence From Indonesia. *Problems and Perspectives in Management*, 20(1), 367–378. [https://doi.org/10.21511/ppm.20\(1\).2022.30](https://doi.org/10.21511/ppm.20(1).2022.30)
- Heidari, Ghanbar; Nikomaram, Hashem; Vakilifard, Hamidreza. (2022). The Relationship Between Dark Personality Traits and the Tendency to Fraudulent Behaviors: A Test of the Social Trust Theory. *Financial Accounting Knowledge*, 10(1), 183-221. [In Persian]
- Hikmah, I. N., Ningsih, S., & Ma'ruf, H. (2022). The Effect Of The Effectiveness Of Internal Controls, Information Asymetries, Organizational Ethical Culture And Procedural Justice On The Trends Of Accounting Fraud In Village Governments In Gatak District, Sukoharjo Regency. *Business And Accounting Research (Ijebar) Peer Reviewed-International Journal*, 6. <https://Jurnal.Stie-Aas.Ac.Id/Index.Php/Ijebar>
- Ilahiyah, M. A. E., Yahya, D. R., Yahya, T. M., & Khan, M. A. Literature Review The Good and Bad Sides of Earnings Management on Accountant Integrity. *International Journal of Current Science Research and Review*, Volume 08 Issue 01 January 2025, DOI: 10.47191/ijcsrr/V8-i1-45
- Jiang, Yihui. (2020). Meanings, motivations and techniques of earnings management. Paper presented at 2020 3rd International Conference on Humanities Education and Social Sciences (ICHESS 2020), Chengdu, China, October 23–25; Amsterdam: Atlantis Press, pp. 141–46.
- Melindawati, R., Faisal, Y., & Sari, E. G. (2023). Overview Of Fraud Prevention At Mandiri Utama Finance Syariah. *Proceeding Of The Perbanas International Seminar On Economics, Business, Management, Accounting And It (Proficient) 2023*, 1(1), 322–326
- Mismiwati, M., Dara, R., & Kiri, M. (2025). Corporate Governance and Earnings Management: Empirical Study of Public Companies in Indonesia. *Journal Markcount Finance*, 3(1), 25-37.
- OLADEJO, M., ADELEKE, R., AFOLABI, A., OYELEYE, K., & BELLO, W. (2025). ENHANCING FINANCIAL SECURITY IN NIGERIA'S BANKING SECTOR: AN INVESTIGATION OF AUDITOR REGULATIONS, CORPORATE GOVERNANCE, AND EARNINGS MANAGEMENT IN LISTED DEPOSIT MONEY BANKS. *International Journal of Financial Research and Management Science*.
- Puspitasari, S. Y., Mranani, M., & Afif, N. (2023). Pengaruh Pengendalian Internal, Moralitas Individu, Ketaatan Aturan Akuntansi, Personal Culture Dan Asimetri Informasi Terhadap Kecurangan Akuntansi. *Borobudur Accounting Review*, 3(1), 25–37. <https://doi.org/10.31603/Bacr.8795>
- Rahmaniyan Koushkaki, Abdolrasoul; Navidi, Ansiyeh. (2020). The Effect of Managerial Experience and Influence on the Relationship Between Fraudulent Financial Statements and Financial Reporting Quality of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial and Investment Advances*, 1(1), 118-101. [In Persian]
- Rahmawati, S. N., & Chirinna, Y. (2025). The Effect Of Information Asymmetry And Internal Control On Accounting Fraud With Integrity As A Moderating Variable. *Accounting and Auditing Azzukhruf Journal*, 1(2), 71-82.
- Saadati, Ehsan. (2024). An Analysis of Fundamental Theories in Earnings Management. *Journal of the Iranian Certified Accounting Association*. Issue 357, September 2024. [In Persian]
- Saadati, Ehsan. (2024). The role of information asymmetry in the capital market. *Journal of the Iranian*

- Certified Accounting Association. Issue 358, October and November 2024. [In Persian]
- Saadati, Ehsan; Yazdani, Shohreh; Khanmohammadi, Mohammad Hamed; Gorjizadeh, Davud. (2024). Presenting an opportunistic earnings management model: factors, motivations and techniques. *Journal of Management Accounting*, Volume 17, Issue 63, Winter 1403, pp. 115-136. [In Persian]
- Saadati, Ehsan; Yazdani, Shohreh; Khanmohammadi, Mohammad Hamed; Gorjizadeh, Davud. (2023). Future research on the role of determinants of managers' fraud by using the fraud diamond model. *Advances in Finance and Investment*, 4(2), 114-85. [In Persian]
- Saghafi, Ali; Hassanzadeh Diva, Seyed Mostafa. (2021). Managerial Motivations in Fraudulent Financial Reporting with Respect to the Cumulative Perspective Theory. *Accounting and Auditing Reviews*, 28(4), 598-615. [In Persian]
- Salim, M. N., Aspahani, A., & Hasni Yusrianti. (2025). The Influence of Profit Pressure, Earning Management, and Good Corporate Governance on Fraudulent Financial Reports. *Jurnal Ekuilnomi*, 7(1), 158-166. <https://doi.org/10.36985/99k6mf19>
- Shen, L., Zhou, K. Z., & Luo, D. (2025). City Digitalization and Corporate Financial Fraud: An Information Asymmetry Perspective. *Journal of Management Studies*.
- Song, D.B., Lee, H.Y. and Cho, E.J. (2013). The association between earnings management and asset misappropriation. *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 542-567.
- Türegün, N. (2024). How Ethical is Earnings Management? Evidence from an Emerging Economy. *Accounting in Europe*, 1-31.
- Viana Jr, D.B.C., Lourenço, I.M.E.C., Ohlson, M. and Augusto S F de Lima, G. (2021), National culture and earnings management in developed and emerging countries. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JAEE-12-2020-0323>
- Vuong, T. H. G. (2025). Provincial corruption, corporate accrual quality, and corporate earnings manipulation: Evidence from an emerging country. *Cogent Business & Management*, 12(1), 2482851.
- Wahyuni, S., & Handayani, E. (2022). Earnings management: An analysis of corporate strategy, financial performance, and audit quality. *Asian Economic and Financial Review*, 12(8), 593.
- Wiratno, D. H., Krismiaji, K., Handayani, H., & Sumayyah, S. (2023). Financial Distress, Audit Quality, and Earnings Management–Indonesia's Mining Sector Evidence. *Jurnal Maksipreneur: Manajemen, Koperasi, Dan Entrepreneurship*, 12(2), 499-510.
- Wolfe, D. T; Hermanson, D. R. (2004), The fraud diamond: considering the four elements of fraud. *The CPA Journal*, 74(12), 38-42.
- Yahaya, P. D. O. A. (2024). Which corporate owners are relevant in reducing earnings management?. Available at SSRN 5020696.
- Yuliasuti, I. A., & Tandio, D. (2020). Between Internal Control System And Information Asymmetry On Accounting Fraud. <https://doi.org/10.4108/Eai.13-8-2019.2294254>

Analyzing the behavior of the pattern of factors affecting earnings management in organizations with the fraud diamond model using an mixed-method

Ehsan Saadati¹, Shohreh Yazdani^{*2}, Mohammadhamed Khanmohammadi³, Davoud Gorjizadeh⁴

1. Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran.

2*. Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran (Corresponding author).
yazdani_82@iaau.ac.ir

3. Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran.

4. Department of Accounting, Firoozkooh Branch, Islamic Azad University, Firoozkooh, Iran

Abstract

Objective: The present study is based on analyzing the behavior of the pattern of factors affecting earnings management in organizations with the fraud diamond model, and the interwoven method was used to reach the factors affecting earnings management and measure it with the fraud diamond model.

Methodology: First, the effective components were conducted through field interviews with 21 experts and experts from academia and organizations. In the second stage, a Likert-scale questionnaire was prepared for quantification and after sending the questionnaire (package) to 400 people from the target groups, 333 items were received. The structural equation modeling method with the partial least squares approach of Smart PLS software was used to test the research questions.

Findings: Issues related to owners and shareholders, weaknesses in the accounting system, internal and external issues, as well as the characteristics and motivations of managers are among the most important factors in the occurrence of earnings management. It was also shown that there was a significant relationship between the weakness in the accounting system and the aspects of ability and pressure. On the other hand, there was a significant relationship between issues related to owners and shareholders and the aspects of ability, seemingly rational justification and pressure, and there was also a significant relationship between the characteristics and motivation of managers and the ability side. However, there was no significant relationship between any of the five factors affecting the occurrence of earnings management and the opportunity side.

knowledge contribution: In the present study, an attempt was made to present a new perspective on earnings management that is carried out in organizations. This perspective is directly derived from the experiences and subjective data of academic experts and those working in organizations. In fact, in the present study, an attempt was made to show whether the factors that cause earnings management in organizations are aligned with the factors that cause fraud?

Keywords: Earnings management, fraud diamond model, fraud triangle model, information asymmetry.