



Examining the Relationships among Personal Norms, Moral Disengagement and Opportunistic Earnings Management: A Case Study of State-Owned Companies

Zahra Akhondan¹, Azam Shokri Cheshmeh Sabzi^{*2}, Maryam Gavara³, Majid Bemani Mohammadabadi⁴

High lights

- Investigates the relationships between personal norms, moral disengagement, and opportunistic earnings management within state-owned companies.
- Applies Structural Equation Modelling to analyse survey data collected from 225 accountants and financial managers.
- Reveals that personal norms have a positive and significant impact on opportunistic earnings management, contrary to traditional ethical expectations.
- Demonstrates that moral disengagement acts as a significant mediator in the relationship between personal norms and opportunistic earnings management.
- Suggests that in the context of state-owned enterprises, personal norms may align more with organizational profit goals rather than serving as ethical deterrents.

1. Department of Accounting, Ka.C., Islamic Azad University, Karaj, Iran. (z.akhondan@iau.ac.ir).

2. Department of Accounting, Ka.C., Islamic Azad University, Karaj, Iran.

3. Department of Accounting, Ka.C., Islamic Azad University, Karaj, Iran. (Maryam.gavara@iau.ac.ir).

4. Department of Accounting, Ka.C., Islamic Azad University, Karaj, Iran. (bemani@iau.ac.ir).

Corresponding Author:

Azam Shokri Cheshmeh Sabzi

Email: azamshokri@iau.ac.ir

Receive Date: 22 October 2025

Revise Date: 22 January 2026

Accept Date: 26 January 2026

Publish Date: 29 January 2026

How to Cite:

Akhondan, Zahra; Shokri Cheshmeh Sabzi, Azam; Gavara, Maryam; Bemani Mohammadabadi, Majid; (2026). Examining the Relationships among Personal Norms, Moral Disengagement and Opportunistic Earnings Management: A Case Study of State-Owned Companies, *Governmental Accounting*, 12 (23), 57-74.

ABSTRACT

Subject and Purpose: The main objective of this research is to analyze the relationships among personal norms, moral disengagement, and opportunistic earnings management in state-owned enterprises. The personal norms of managers and their level of moral disengagement play a critical role in shaping managerial behaviors.

Research Methodology: The study is applied, descriptive, and correlational. Data were collected via questionnaires from 225 accountants and financial managers working in state-owned enterprises. Data analysis was conducted using Structural Equation Modeling (SEM) and Smart PLS software.

Research Findings: The findings indicate that personal norms have a positive and significant effect on both opportunistic earnings management and moral disengagement. This suggests that in the studied context, personal norms are more aligned with commitment to organizational goals (including earnings management) rather than the traditional deterrent role. Furthermore, moral disengagement has a direct and significant positive impact on opportunistic earnings management. The mediating role of moral disengagement in the relationship between personal norms and opportunistic earnings management was also statistically significant.

Conclusion, Originality, and its Contribution to Knowledge: By confirming the facilitating role of moral disengagement, this research provides valuable information for policymakers. These insights can form the basis for designing policies aimed at reducing opportunistic behaviors through modifying moral disengagement and strengthening ethical constructs within the public sector environment.

Keywords: Moral Disengagement, Opportunistic Earnings Management, Personal Norm.

JEL Classification: M41, M14, H83, D23.



Introduction

The primary objective of this study is to analyze the relationships among personal norms, moral disengagement, and opportunistic earnings management in state-owned companies. This research addresses the question of whether managers' personal norms and their level of moral disengagement have a significant impact on managerial behaviors, specifically opportunistic earnings management. Since state-owned enterprises face specific ethical challenges and organizational expectations, this study is crucial for a better understanding of the ethical-behavioral mechanisms in this sector.

Methodology

This research is applied, descriptive, and correlational in nature. Data were collected using standard questionnaires from 225 accountants and financial managers working in state-owned companies. The questionnaire includes 8 items to measure personal norms and items for the other two constructs (moral disengagement and opportunistic earnings management). Data analysis was performed using Structural Equation Modeling (SEM) and Smart PLS software. This method allows for the examination of complex relationships and variable mediation.

Results

Impact of Personal Norms: The findings demonstrated that personal norms have a positive and significant effect on opportunistic earnings management. This indicates that in the studied context, personal norms are more aligned with commitment to organizational goals (such as increasing profits and displaying better performance) rather than the traditional deterrent role expected in ethical literature.

Impact of Moral Disengagement: Moral disengagement also had a positive and significant impact on opportunistic earnings management. This result suggests that individuals who are morally disengaged are more likely to engage in opportunistic behaviors. The results indicated that moral disengagement plays a statistically significant mediating role in the relationship between personal norms and opportunistic earnings

management. This means that personal norms lead to increased moral disengagement, and this increase in disengagement ultimately results in higher levels of opportunistic earnings management.

Conclusions

By confirming the facilitating role of moral disengagement, this research provides valuable information to policymakers and managers. The findings suggest that in state-owned companies, strengthening personal norms may unexpectedly lead to increased opportunistic behaviors, as these norms might align with organizational goals (such as profit maximization). Therefore, policymakers must pay special attention to strengthening ethical constructs and reducing moral disengagement in the workplace to prevent unethical behaviors.

Conflict of Interest

The authors declare that there are no conflicts of interest regarding the publication of this manuscript.

Author Contributions

Zahra Akhondan (First Author)

Azam Shokri Cheshmeh sabzi (Second Author)

Maryam Gavara (3rd Author)

Majid Bemani Mohammadabadi (4rd Author)

Data Availability Statement

Not applicable

Acknowledgements

The authors would like to thank the journal reviewers for their professional comments.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, and plagiarism, and any form of misconduct.

Funding

Not applicable

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

«مقاله پژوهشی»

بررسی روابط میان هنجارهای شخصی، بی‌تفاوتی اخلاقی و مدیریت سود فرصت‌طلبانه: مطالعه موردی شرکت‌های دولتی

زهره آخوندان^۱، اعظم شکری چشمه سبزی^{۲*}، مریم گوارا^۳، مجید بمانی محمدآبادی^۴

نکات برجسته

- روابط میان هنجارهای شخصی، بی‌تفاوتی اخلاقی و مدیریت سود فرصت‌طلبانه را در شرکت‌های دولتی بررسی می‌کند.
- از مدل‌سازی معادلات ساختاری برای تحلیل داده‌های پرسشنامه‌ای جمع‌آوری شده از ۲۲۵ حسابداری و مدیر مالی استفاده می‌کند.
- نشان می‌دهد که هنجارهای شخصی، برخلاف انتظارات اخلاقی سنتی، تأثیری مثبت و معنادار بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه دارند.
- اثبات می‌کند که بی‌تفاوتی اخلاقی نقش میانجی معناداری در رابطه بین هنجارهای شخصی و مدیریت سود فرصت‌طلبانه ایفا می‌کند.
- پیشنهاد می‌کند که در بافت شرکت‌های دولتی، هنجارهای شخصی ممکن است به جای عمل کردن به عنوان بازدارنده‌های اخلاقی، بیشتر با اهداف سودآوری سازمانی همسو باشند.

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف اصلی این پژوهش، تحلیل روابط میان هنجارهای شخصی، بی‌تفاوتی اخلاقی و مدیریت سود فرصت‌طلبانه در شرکت‌های دولتی است. هنجارهای شخصی مدیران و سطح بی‌تفاوتی اخلاقی آن‌ها به عنوان عوامل کلیدی شکل‌دهنده رفتارهای مدیریتی مورد بررسی قرار گرفتند.

روش پژوهش: پژوهش حاضر از نوع کاربردی، توصیفی و همبستگی بوده و داده‌ها از طریق پرسشنامه از ۲۲۵ نفر از حسابداران و مدیران مالی شاغل در شرکت‌های دولتی جمع‌آوری شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS انجام شد.

یافته‌های پژوهش: یافته‌ها نشان دادند که هنجارهای شخصی تأثیر مثبت و معناداری بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه و بی‌تفاوتی اخلاقی دارند. این امر حاکی از آن است که در بافت مورد مطالعه، هنجارهای شخصی بیشتر با تعهد به اهداف سازمانی (شامل مدیریت سود) همسو هستند تا نقش بازدارندگی سنتی. علاوه بر این، بی‌تفاوتی اخلاقی به‌طور مستقیم و معنادار، تأثیر مثبتی بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه دارد. همچنین، نقش میانجی‌گری بی‌تفاوتی اخلاقی در رابطه بین هنجارهای شخصی و مدیریت سود فرصت‌طلبانه از نظر آماری معنادار تأیید شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: این پژوهش با تأیید نقش تسهیل‌گر بی‌تفاوتی اخلاقی، اطلاعات ارزشمندی در اختیار سیاست‌گذاران قرار می‌دهد. این بینش‌ها مبنای طراحی سیاست‌هایی برای کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه از طریق تعدیل بی‌تفاوتی اخلاقی و تقویت سازنده‌های اخلاقی در محیط دولتی خواهد بود.

واژه‌های کلیدی: بی‌تفاوتی اخلاقی، مدیریت سود فرصت‌طلبانه، هنجارهای شخصی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M14, H83, D23.

۱. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (zakhondan@iau.ac.ir)
۲. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (azamshokri@iau.ac.ir)
۳. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (Maryam.gavara@iau.ac.ir)
۴. گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (bemani@iau.ac.ir)

نویسنده مسئول:

اعظم شکری چشمه سبزی
رایانامه:

azamshokri@iau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۳۰

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۱۱/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۱/۰۶

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۱/۰۹

استناد به مقاله:

آخوندان، زهره؛ شکری چشمه سبزی، اعظم؛ گوارا، مریم؛ بمانی محمدآبادی، مجید؛ (۱۴۰۴)، بررسی روابط میان هنجارهای شخصی، بی‌تفاوتی اخلاقی و مدیریت سود فرصت‌طلبانه: مطالعه موردی شرکت‌های دولتی، *حسابداری دولتی*، ۱۲ (۲۳)، ۵۷-۷۴.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. ۱۴۰۴ ©. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه^۱

سازمان که همه این عوامل تصمیمات مدیریتی را هدایت می‌کنند (ملاوو و همکاران، ۲۰۲۵). مدیریت سود فرصت‌طلبانه رفتاری است که از منظر اخلاقی نادرست بوده و موجب انحراف در گزارشگری مالی می‌شود (عالی زاده و همکاران، ۱۴۰۳). در شرکت‌های دولتی، مدیریت سود دارای ویژگی‌هایی متمایز نسبت به بخش خصوصی است. این تفاوت‌ها ناشی از این واقعیت است که مدیران در شرکت‌های دولتی، به دلیل دسترسی بیشتر به اطلاعات نسبت به مالکان، ممکن است برای افزایش منافع شخصی خود به مدیریت سود روی آورند، به ویژه که پاداش‌های آن‌ها بیشتر بر اساس عملکرد سهام شرکت تعیین می‌شود. مدیران شرکت‌های دولتی با انتظارات و فشارهای متنوعی روبرو هستند که انگیزه‌های متفاوتی برای مدیریت سود ایجاد می‌کند. برای نمونه ممکن است مدیران دولتی به منظور نمایش عملکرد بهتر یا جذب منابع مالی بیشتر، سود را دستکاری کنند. چنین رفتارهایی می‌تواند اعتماد عمومی به نهادهای دولتی را تضعیف کرده و با بهره‌گیری از خلأها و پیچیدگی‌های نظارتی، فرصت‌هایی برای سوءاستفاده فراهم آورد (روچیرو^۶ و همکاران، ۲۰۲۲). یکی از عوامل کلیدی در بررسی رفتارهای مرتبط با مدیریت سود، هنجارهای شخصی مدیران مانند دینداری و باورهای مذهبی آنان است. این هنجارها که نمایانگر ارزش‌ها و باورهای فردی هر فرد هستند، در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی نقش تعیین‌کننده‌ای ایفا می‌کنند. مدیرانی که از اصول اخلاقی قوی برخوردارند، با احتمال کمتری به رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ای همچون مدیریت سود متوسل می‌شوند (جنگ^۷، ۲۰۲۲). افزون بر این، ویژگی‌های فردی یکی از عوامل تأثیرگذار در شکل‌گیری بی‌تفاوتی اخلاقی به‌شمار می‌روند (رنگیفو و لهام^۸، ۲۰۲۲). بی‌تفاوتی اخلاقی، یک سازوکار توجیهی است که کارمندان از آن استفاده می‌کنند تا اقدامات غیراخلاقی خود را توجیه کنند (بندورا^۹، ۱۹۹۹؛ نیومن^{۱۰} و همکاران، ۲۰۲۰). این پدیده به‌ویژه در محیط‌های پر فشار و با انتظارات عملکردی بالا، مانند سازمان‌ها، شدت می‌یابد. بی‌تفاوتی اخلاقی سازمانی موجب می‌شود مدیران و کارکنان، قضاوت‌های اخلاقی خود را معلق کنند و در پی منافع سازمان، رفتارهای نادرست و غیراخلاقی از خود بروز دهند (فیدا^{۱۱}، ۲۰۲۴). در محیط‌های دولتی که

مدیریت سود به توانایی مدیران در انتخاب سیاست‌ها و رویه‌های حسابداری با هدف دستیابی به منافع خاص اشاره دارد. با این حال، در مفهوم گسترده‌تر، مدیریت سود به معنای دخالت آگاهانه و هدفمند مدیران یا سهامداران در فرایند گزارشگری مالی برون‌سازمانی به‌منظور تحقق منافع فردی یا سازمانی خاص تلقی می‌شود. این پدیده نه تنها شامل استفاده از رویه‌های حسابداری برای تغییر سود گزارش شده است، بلکه تصمیمات واقعی مدیریتی نظیر زمان‌بندی سرمایه‌گذاری‌ها یا انتخاب روش‌های تأمین مالی را نیز دربر می‌گیرد که هدف آن، اثرگذاری بر رقم نهایی سود یا اجزای آن است (ماس^۲ و همکاران، ۲۰۱۸). سود گزارش شده که بازتابی از عملکرد مالی بنگاه‌های اقتصادی است، افزون بر اینکه معیاری برای سنجش موفقیت سازمان‌ها محسوب می‌شود، نقش مهمی در تحلیل‌های مالی، پیش‌بینی‌های بازار و تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری دارد. بنابراین، هرچه کیفیت سود بالاتر باشد، پیرو آن عملکرد و شفافیت مالی شرکت‌ها نیز افزایش خواهد یافت، موضوعی که در مطالعات اخیر اقتصادهای نوظهور مورد بررسی قرار گرفته است (ملاوو^۳ و همکاران، ۲۰۲۵). اگرچه استانداردهای حسابداری مثل IFRS و GAAP بر اصول کلی پایه‌گذاری شده‌اند، اما مدیران این اختیار را دارند که آن‌ها را به شکل دلخواه تفسیر و به کار بگیرند (چن و شنک^۴، ۲۰۱۳). این اختیار عملی، زمینه‌ساز مدیریت سود شده و امکان تغییر سود گزارش شده در راستای منافع شخصی مدیران را فراهم می‌آورد. به‌ویژه در نوع فرصت‌طلبانه مدیریت سود، مدیران تحت تأثیر عواطف فردی و انگیزه‌های شخصی مانند دریافت پاداش‌های بالاتر، ممکن است به تحریف سود مبادرت ورزند (رفاهی بخش و همکاران، ۱۳۹۷). این رفتارها موجب ایجاد نگرانی‌هایی درخصوص اعتبار و شفافیت گزارش‌های مالی شده‌اند زیرا سود اعلام شده ممکن است بازتاب دقیقی از واقعیت اقتصادی عملکرد شرکت نباشد (حمور^۵ و همکاران، ۲۰۲۴). انگیزه‌های مدیران برای مدیریت سود را می‌توان در دو دسته کلی تقسیم‌بندی کرد: انگیزه‌های سازمانی در شرکت‌های دولتی نظیر دستیابی به اهداف سیاسی و رعایت تعهدات نهادی و انگیزه‌های شخصی در شرکت‌های خصوصی از جمله افزایش پاداش، حفظ موقعیت شغلی یا ارتقای وجهه

۱. مقاله مستخرج از پایان نامه است.

6. Ruggiero

7. Geng

8. Rengifo & Laham

9. Bandura

10. Newman

11. Fida

2. Mas

3. Mlawu

4. Chen & Sheng

5. Hamour

رفتارهایی، هنجارهای شخصی نقش محوری ایفا می‌کنند، این هنجارها به‌عنوان استانداردهای درونی‌شده‌ی رفتاری افراد، مبتنی بر تمایز بین درست و نادرست بوده و با احساس تعهد اخلاقی همراه هستند. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که هنجارهای اجتماعی درونی‌شده به‌صورت هنجارهای شخصی ظهور می‌یابند (فینگ^۳، ۲۰۱۸) و این هنجارها، با ارزش‌های فردی ترکیب می‌شوند. از سوی دیگر، ارزش‌ها به‌عنوان باورهای پایدار فردی، نقش مهمی در جهت‌دهی به انتخاب‌ها و قضاوت‌های اخلاقی دارند (شوارتز^۴، ۱۹۹۲). در مقایسه با ارزش‌ها که بیشتر جنبه‌ی بنیادین و ذهنی دارند، هنجارهای شخصی به‌طور مستقیم در رفتار افراد نمود پیدا می‌کنند. بر این اساس، باور به عدالت و مساوات از جمله هنجارهایی است که رابطه‌ای منفی و معنادار با مدیریت سود دارد و در جهت حمایت از منافع سرمایه‌گذاران عمل می‌کند (دسندر^۵، ۲۰۱۱). در حالی که وجدان اخلاقی به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی هنجارهای درونی، رابطه‌ای منفی و معنادار با مدیریت سود دارد و می‌تواند نقش بازدارنده‌ای در برابر رفتارهای فرصت‌طلبانه ایفا کند (کاوه، ۱۴۰۲). همچنین، ویژگی‌هایی همچون خودشیفتگی مدیران که معمولاً از نسبت پاداش مدیران به دستمزد کارکنان قابل اندازه‌گیری است، رابطه‌ی معناداری با مدیریت سود و کیفیت سود دارند، به‌گونه‌ای که افزایش خودشیفتگی، منجر به افزایش مدیریت سود و کاهش کیفیت سود می‌شود (بذرافشان و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین، مدیران متکبر که خود را برتر از دیگران می‌دانند، ممکن است با استفاده از اختیارات خود، زمینه‌ساز بروز تقلب در صورت‌های مالی شوند (ساجیارتو^۶، ۲۰۲۳). کاهش یا تضعیف هنجارهای شخصی در افراد، احتمال بروز رفتارهای غیراخلاقی و انحراف از استانداردهای حرفه‌ای را افزایش می‌دهد و فضا را برای اقداماتی مانند تقلب و تحریف گزارشگری مالی مهیا می‌سازد (خوشبخت، ۱۴۰۱). در این میان، بی‌تفاوتی اخلاقی به‌عنوان یک عامل کاهش در ارتکاب چنین رفتارهایی غیر اخلاقی عمل می‌کند (دنیل^۷، ۲۰۲۵). این پدیده با کاهش حساسیت فرد نسبت به پیامدهای اخلاقی اعمال خود، زمینه ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی را فراهم می‌آورد. بی‌تفاوتی اخلاقی نوعی فرایند شناختی است که فرد با بهره‌گیری از مکانیسم‌های توجیهی، مسئولیت‌پذیری اخلاقی را کنار می‌گذارد و نسبت به نتایج منفی رفتار خود بی‌احساس می‌شود

شفافیت و پاسخ‌گویی از الزامات کلیدی محسوب می‌شوند، این نوع رفتارها می‌تواند مشروعیت نهادهای عمومی را به‌خطر اندازد (اینداما و سالین^۱ و^۲، ۲۰۲۳). شایان بیان است، در ادبیات سنتی، انتظار می‌رود هنجارهای شخصی (مانند باورهای اخلاقی قوی) رابطه‌ای منفی با مدیریت سود فرصت‌طلبانه داشته باشند. با این حال، با توجه به بافت سازمانی شرکت‌های دولتی، در این پژوهش هنجارهای شخصی ممکن است تحت تأثیر سازوکارهایی مانند تعهد به اهداف سازمانی و حفظ موقعیت شغلی، در جهت دیگری عمل کرده و با افزایش یا تسهیل مدیریت سود همبستگی پیدا کنند. این مساله‌ای است که در ادامه به بررسی آن خواهیم پرداخت. بنابراین با توجه به اهمیت نقش هنجارهای شخصی در شکل‌گیری رفتارهای حرفه‌ای و نیز جایگاه بی‌تفاوتی اخلاقی به‌عنوان یک متغیر میانجی اثرگذار، این پژوهش بر آن است تا بررسی کند که آیا هنجارهای شخصی حسابداران شاغل در شرکت‌های دولتی بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه تأثیر معناداری دارد یا خیر؟ همچنین نقش میانجی‌گرانه‌ی بی‌تفاوتی اخلاقی در این رابطه چگونه بررسی می‌شود، موضوعی که تاکنون به‌صورت مستقیم در ادبیات پژوهش داخلی مورد توجه قرار نگرفته است.

مبانی نظری پژوهش

گزارشگری مالی همواره با چالش‌هایی در زمینه شفافیت اطلاعات و انعکاس واقعی عملکرد مالی سازمان‌ها روبرو بوده است. یکی از مهم‌ترین این چالش‌ها، پدیده‌ی مدیریت سود است که به‌عنوان رفتاری مخدوش‌کننده، تصویر حقیقی از عملکرد مالی را تغییر می‌دهد. مدیریت سود، نوعی دستکاری در گزارش‌های مالی به شمار می‌رود که ممکن است در جهت منافع شرکت یا در راستای منافع شخصی مدیران انجام شود. در مواردی که مدیران سود را با انگیزه‌های فردی و به‌صورت غیرمنصفانه تغییر می‌دهند، این رفتار در قالب مدیریت سود فرصت‌طلبانه شناخته می‌شود که هدف اصلی آن گمراه‌سازی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی درباره وضعیت واقعی شرکت است (الدیری^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). اگرچه مدیریت سود در شرکت‌های دولتی محدودیت‌هایی دارد اما انگیزه‌های خاص مدیران در این شرکت‌ها برای به‌کارگیری چنین شیوه‌هایی، اهمیت موضوع را در نهادهای دولتی دوچندان کرده است (روجیرو و همکاران، ۲۰۲۲). در دل چنین

مالی، فرصت ویژگی‌های شخصیتی در تصمیم‌گیری‌های متقلبانه تاثیر گذار است. آنها تأیید می‌کنند که بی‌تفاوتی اخلاقی می‌تواند رفتارهای متقلبانه را در گزارشگری مالی توجیه کند و افراد را درگیر تقلب کند.

دیل و همکاران (۲۰۲۵) معتقدند که بی‌تفاوتی اخلاقی باعث کاهش رفتارهای اخلاقی از طریق عدم مسئولیت پذیری و انکار ذهنی و توجیه رفتار اخلاقی می‌شود. همچنین آنها بر این نکته تاکید دارند که هنجارهای اجتماعی و شخصی می‌توانند بی‌تفاوتی اخلاقی را در میان افراد توجیه کنند. پژوهشگران معتقدند که بی‌تفاوتی اخلاقی تاثیر منفی و زیادی روی فرآیندهای شناختی و تصمیم‌های اخلاقی می‌گذارند.

لین^۵ و همکاران (۲۰۲۵) در مطالعه‌ای نشان دادند که سرمایه اجتماعی تاثیر معنی‌دار و منفی با مدیریت سود دارد آنها نشان دادند که با افزایش اعتماد اجتماعی در مدیران رفتارهای فرصت طلبانه مدیران در دستکاری سود محدود می‌شود.

تومه و ایوش^۶ (۲۰۲۴) در پژوهشی دریافتند که رهبری اخلاقی می‌تواند رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت سود را کاهش دهد به عقیده آنها به منظور محدود نمودن رفتارهای فرصت طلبانه در گزارشگری مالی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی باید جو اخلاقی در واحد تجاری تقویت شود.

اسلام و المهدی^۷ (۲۰۲۴) در پژوهشی، هنجارهای فرهنگی و مدیریت سود نشان دادند که مشخصه و مولفه فردگرایی تاثیر معنی‌دار و مثبتی بر پیش‌نمایی سود به منظور دریافت پاداش بیشتر مدیران دارد همچنین فردمندی تاثیر منفی با مدیریت سود و ریسک‌پذیری دارد. همچنین در جوامعی که ریسک‌گریزی بالا است، رفتارهای فرصت طلبانه در پیش‌نمایی سود کمتر وجود دارد.

اوسمه سوارز^۸ و همکاران (۲۰۲۴) در یک بررسی از دانشجویان رشته حسابداری در کلمبیا دریافتند که دانشجویان یاد شده در مقایسه با استادان حسابداری رویه‌های مدیریت سود را بیشتر می‌پذیرند و بیشتر به آن تمایل دارند، آنها پیشنهاد می‌کنند که به منظور کاهش اینگونه تفکر در دانشجویان باید موضوعات اخلاقی در دوره‌های تحصیلی گنجانده شود.

گیسون برندون^۹ (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای دریافتند که سرمایه‌گذاران در صورتی مدیران شرکتها را صادق می‌پندارند

(ملکی، ۱۴۰۱). بی‌تفاوتی اخلاقی در سازمان‌ها نقشی میانجی‌گونه ایفا می‌کند؛ به گونه‌ای که با کاهش پابندی اعضا به اصول اخلاقی، احتمال نقض هنجارهای سازمانی افزایش یافته و این روند به گسترش تدریجی چنین تخطی‌هایی منجر می‌شود. در این میان، بین بی‌مسئولیتی اجتماعی شرکت، چه در سطح درون‌سازمانی و چه در سطح برون‌سازمانی و بی‌تفاوتی اخلاقی، رابطه‌ای مثبت و معنادار برقرار است (عباسی^۱ و همکاران، ۲۰۲۵). در محیط‌هایی که فشار شغلی و بدینی حرفه‌ای بر تصمیم‌گیری حاکم است، بی‌تفاوتی اخلاقی به عنوان یک عامل میانجی، تمایل افراد به مدیریت سود را تقویت می‌کند. بررسی‌ها بر مدیران با تجربه در حوزه حسابداری نشان داده است که در چنین شرایطی، کاهش حساسیت اخلاقی باعث افزایش گرایش به دستکاری در سود می‌شود. بی‌تفاوتی اخلاقی و هنجارهای اجتماعی، هر کدام اثرات مشخص و متمایزی بر رفتارهای فردی دارند، به ویژه زمانی که هنجارهای رایج در میان هم‌تایان نیز تضعیف شده باشد، تاثیر منفی بی‌تفاوتی اخلاقی بر رفتارهای محیطی شدت می‌گیرد. با این حال، رابطه آن با سایر کنش‌های اجتماعی، در سطوح مختلف این هنجارها نسبتاً ثابت باقی می‌ماند و وجود دارد (وست و فلاشمن^۲، ۲۰۲۳؛ سیلوا و آندور رودریگز^۳، ۲۰۲۲). در نهایت، با وجود اینکه در ادبیات سنتی، هنجارهای شخصی به عنوان مانع در برابر مدیریت سود فرصت طلبانه مطرح شده‌اند، پژوهش حاضر این رویکرد را مورد واکاوی قرار می‌دهد، چرا که در بافت خاص شرکت‌های دولتی، هنجارهای شخصی ممکن است به دلایل سازمانی (مانند تعهد به اهداف واحد یا حفظ موقعیت در برابر فشارهای محیطی) با رفتارهای فرصت طلبانه همراستا شده و تاثیر مثبتی بر آن داشته باشند. درک این رابطه وابسته به بافت، از طریق بررسی نقش میانجی‌گری بی‌تفاوتی اخلاقی، می‌تواند بینش‌های ارزشمندی را برای سیاست‌گذاران جهت طراحی مکانیسم‌های کنترل و نظارت در نهادهای دولتی فراهم آورد.

پیشینه پژوهش

اوجه^۴ و همکاران (۲۰۲۵) در بررسی انگیزه‌ها و رفتارهای فرصت طلبانه تقلب‌های مالی دریافتند که عوامل روانشناختی، اجتماعی و اقتصادی از جمله عوامل هستند که محرک رفتارهای متقلبانه در گزارشگری مالی هستند به عقیده آنها فشارهای

6 . Toumeh & Ayoush
7 . Islam & Mehdi
8 . Usme Suárez
9 . Gibson

1 . Abbasi
2 . West & Fleischman
3 . Silva & Andaur Rodríguez
4 . Uche
5 . Lin

عالی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان ارائه الگوی ارزیابی ابعاد اخلاق بفرایند گزارش دهی فساد مالی حسابداران و حسابرسان بخش دولتی بر اساس رویکرد ترکیبی دریافتند تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی، عوامل فردی، رفتاری و ساختاری که از ابعاد اخلاق بوده را شناسایی کردند و نتایج حاصل از بخش کمی در قالب مدل معادلات ساختاری نشان داد که اثرات عوامل فردی، رفتاری و ساختاری بر فرایند گزارش دهی فساد مالی معنادار بوده‌اند.

رضازاده و محمدی (۱۳۹۹) در مطالعه خود توانایی مدیریتی، ارتباطات سیاسی و گزارشگری مالی متقبلانه بیان کردند که بین توانایی مدیریتی و گزارشگری مالی متقبلانه رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که ارتباطات سیاسی شرکتها با دولت، تأثیر توانایی مدیریتی در کاهش تقلب در گزارشگری مالی را تضعیف نمی‌کند.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه‌ای به تدوین مدل جو اخلاقی دیوان محاسبات کشور پرداختند. تفاوت‌های چشمگیر در ابعاد جو اخلاقی سازمان دیوان محاسبات کشور با پژوهش‌های قبلی است. از جمله مهمترین تفاوت‌ها عدم دلالت برخی از ابعاد جو اخلاقی در دیوان محاسبات کشور شامل منافع شخصی، منافعی سازمانی، دوستی و اخلاقیات فردی است.

حقیقی فشی و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر ابعاد هنجارهای اجتماعی و شخصی بر تمکین مالیاتی پرداخته‌اند. نمونه آماری شامل ۵۵۰ نفر از حسابداران و مدیران مالی شرکتها و حسابرسان در بخش دولتی و خصوصی در سال ۱۳۹۶ است. داده‌های پژوهش از طریق روش دلفی و سپس پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل، مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌ها بیانگر حمایت تأثیر غیرمستقیم عوامل اجتماعی بر تمکین مالیاتی است. هنجارهای اجتماعی از طریق درونی‌سازی به واسطه هنجارهای شخصی و روانشناختی، به طور غیرمستقیم بر تمکین مالیاتی تأثیر معنی‌داری دارد. بنابراین هرچه قدرت هنجارهای اجتماعی به نفع تمکین مالیاتی افزایش یابد، هنجارهای شخصی و روانشناختی تمکین مالیاتی نیز افزایش می‌یابد و این به افزایش مابعدی در اهداف تمکین منجر می‌شود. نتایج این پژوهش اطلاعات سودمندی را در خصوص عوامل اجتماعی تأثیرگذار بر تمکین مالیاتی در اختیار استفاده‌کنندگان آن قرار داده و می‌تواند برای سازمان امور مالیاتی در برنامه ریزی برای تدوین راهکارهای ارزاتر و موثرتر برای افزایش تمکین مالیات‌دهندگان مورد استفاده قرار بگیرد. با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، مدل مفهومی پژوهش حاضر به صورت شکل ۱ ارائه شده است:

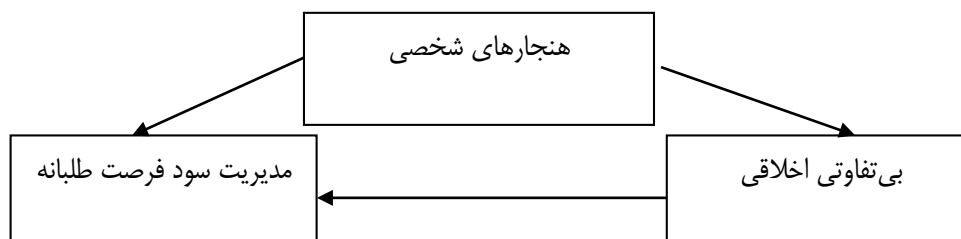
که آن مدیران کمتر خود را درگیر مدیریت سود کنند. این موضوع باعث می‌شود تا سرمایه‌گذارانی که ارزش‌های اخلاقی و اجتماعی را در تصمیمات سرمایه‌گذاری خود در نظر می‌گیرند بیشتر در شرکتها سرمایه‌گذاری کنند.

مصلی‌نژاد و ناظمی (۱۴۰۳) در مقاله‌ای با عنوان بررسی تأثیر برخی باورهای هنجاری و رفتاری در عدم انتخاب رشته حسابداری: مطالعه موردی دانش‌آموزان تهران، شیراز و جهرم پرداختند. نتایج الگوی نظریه عمل منطقی ساده شده را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که هم باورهای رفتاری (عدم علاقه شخصی به حسابداری، فرصت‌های شغلی بیشتر در مشاغل دیگر، عدم توانایی عددی، پرسترس بودن حرفه حسابداری و حقوق بالاتر در مشاغل دیگر) و هم باورهای هنجاری (تأثیر معلمان و هم‌تایان)، از طریق نگرش‌های شخصی و هنجارهای ذهنی، بر تصمیم دانش‌آموزان برای اجتناب از حرفه حسابداری تأثیر دارد.

کاوه و همکاران (۱۴۰۲) در مقاله‌ای با عنوان رابطه میان وجدان اخلاقی و تمایل به بیش‌نمایی سود: آزمون نظریه مدیریت سود کارا و فرصت طلبانه پرداختند. یافته‌ها نشان داد وجدان اخلاقی رابطه‌ای معنی‌دار و منفی با مدیریت سود از نوع کارا و فرصت طلبانه دارد. بنابراین وجدان اخلاقی موجب کاهش رفتارهای مدیریت واحد تجاری در بیش‌نمایی سود می‌شود.

لطیفی‌جو و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی خودشیفتگی حسابرسان: مقایسه تطبیقی میان بخش دولتی و خصوصی پرداختند. میانگین خودشیفتگی حسابرسان بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است و خودشیفتگی حسابرسان مرد و زن بخش دولتی به ترتیب بیشتر از حسابرسان مرد و زن بخش خصوصی است. اما سطح خودشیفتگی زنان و مردان حسابرس شاغل در بخش دولتی با هم برابر است و مردان در بخش خصوصی خودشیفتگی بیشتری در مقایسه با زنان دارند.

مجبوری یزدی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهش تدوین مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی از تحلیل داده‌ها دریافتند شرایط علی کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی شامل دانش علوم مختلف، مهارت، ابزارهای رسیدگی و تجربه است و همچنین مستلزم راهبردهایی در سطوح مختلف فردی، کانون کارشناسان و مرکز وکلا، شرکت و دولت است. در راستای به‌کارگیری و اجرای راهبردها، لازم است مجموعه‌ای از شرایط زمینه‌ای شامل آموزش و پژوهش، فرهنگ و اخلاق، قوانین و فناوری اطلاعات فراهم شود. نوع نگرش، تهدید، عدم نظارت و نبود بایگانی اسناد به‌عنوان شرایط مداخله‌گر در پژوهش راهبردها، تأثیر منفی به‌جای می‌گذارند.



شکل ۱. مدل مفهومی

کوکران تعیین شده است که در این پژوهش، ۲۵۰ پرسشنامه کاغذی و غیرالکترونیک، به صورت تصادفی توزیع و ۲۲۵ نسخه آن دریافت شد.

در جدول ۱، متغیرهای پژوهش و پرسشنامه مورد استفاده برای محاسبه هر کدام از متغیرها ارائه شده است.

جدول ۱. متغیرهای پژوهش و پرسشنامه‌های مورد استفاده برای اندازه‌گیری آنها

نام متغیر	نوع متغیر	نحوه محاسبه
مدیریت سود فرصت طلبانه	متغیر وابسته	پرسشنامه استاندارد بلسکی
هنجارهای شخصی	متغیر مستقل	پرسشنامه استاندارد بوک و همکاران و بلتورن و کاپلان
بی تفاوتی اخلاقی	متغیر میانجی	پرسشنامه استاندارد مور

برای آنالیز داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart PLS بهره گرفته شده است.

همچنین با توجه به موارد بیان شده در بالا و مدل مفهومی پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر ارائه شده‌اند:

فرضیه ۱. هنجارهای شخصی بر مدیریت سود فرصت طلبانه به طور مستقیم تاثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۲. هنجارهای شخصی بر بی تفاوتی اخلاقی به طور مستقیم تاثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۳. بی تفاوتی اخلاقی بر مدیریت سود فرصت طلبانه به طور مستقیم تاثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۴. بی تفاوتی اخلاقی نقش میانجی مثبت در رابطه بین هنجارهای شخصی و مدیریت سود فرصت طلبانه دارد.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش برای جمع‌آوری مبانی نظری، مطالعات کتابخانه‌ای و برای گردآوری داده‌ها، پیمایشی و با استفاده از پرسشنامه انجام شده است. بنابراین جامعه آماری پژوهش از حسابداران و مدیران مالی شاغل در حرفه حسابداری در شرکت‌های دولتی باشند. حجم نمونه با استفاده از فرمول

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان

جنسیت	زن		مرد		کل	
تعداد	۱۰۶		۱۱۹		۲۲۵	
درصد	۴۷/۱		۵۲/۹		۱۰۰	
سطح تحصیلات	کاردانی و پایین تر	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری و بالاتر	کل	
تعداد	۴	۱۰۲	۹۳	۲۶	۲۲۵	
درصد	۱/۸	۴۵/۳	۴۱/۳	۱۱/۶	۱۰۰	
موقعیت شغلی فعلی	معاون مالی	عضو هیات مدیره	مدیر مالی	رئیس حسابداری	کارشناس حسابداری	کل
تعداد	۱۲	۶	۲۷	۵۴	۱۲۶	۲۲۵
درصد	۵/۳	۲/۷	۱۲	۲۴	۵۶	۱۰۰
گواهی حسابدار رسمی	بلی			خیر		کل
تعداد	۳۵			۱۹۰		۲۲۵
درصد	۱۵/۶			۸۴/۴		۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سمت معاون مالی، ۲/۷ درصد دارای سمت عضو هیات مدیره، ۱۲ درصد دارای سمت مدیر مالی، ۲۴ درصد دارای سمت رئیس حسابداری، ۵۶ درصد دارای سمت کارشناس حسابداری هستند و در آخر ۱۵/۶ درصد عضو جامعه حسابدار رسمی و ۸۴/۴ عضو جامعه حسابدار رسمی نیستند.

همانطور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، ۴۷/۱ نمونه آماری زن و ۵۲/۹ درصد مرد هستند. ۱/۸ درصد نمونه آماری دارای مدرک کاردانی و پایین‌تر، ۴۵/۳ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۴۱،۳ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد، ۱۱/۶ دارای مدرک دکتری و بالاتر هستند و همچنین ۵/۳ درصد نمونه آماری دارای

جدول ۳. شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
هنجارهای شخصی	۳/۶۰	۳/۸۳	۲/۰۵	۱/۰۰	۶/۶۷
بی‌تفاوتی اخلاقی	۳/۳۹	۳/۳۸	۱/۳۱	۱/۰۰	۶/۰۰
مدیریت سود فرصت طلبانه ۱	۴/۱۲	۴/۰۰	۱/۵۵	۱/۰۰	۷/۰۰
مدیریت سود فرصت طلبانه ۲	۳/۵۰	۳/۰۰	۱/۵۳	۱/۰۰	۷/۰۰
مدیریت سود فرصت طلبانه ۳	۳/۵۹	۴/۶۷	۱/۴۷	۱/۰۰	۷/۰۰
مدیریت سود فرصت طلبانه	۳/۹۴	۳/۷۸	۱/۲۹	۱/۰۰	۷/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های استنباطی

روایی پژوهش

بررسی روایی همگرا توسط شاخص متوسط واریانس استخراج شده درخصوص تمام متغیرهای پژوهش، مقدار شاخص را بالاتر از ۰،۵ را نشان می‌دهد که نشان از روایی مناسب سازه دارد. جدول ۷ نتایج شاخص متوسط واریانس استخراج شده را نشان می‌دهد.

همانطور که جدول ۳ نشان می‌دهد، متغیر هنجارهای شخصی با میانگین ۳،۶۰ و انحراف معیار ۲،۰۵، بیشترین پراکندگی را در بین متغیرهای مورد مطالعه دارد. این امر نشان می‌دهد که درک افراد از هنجارهای شخصی، متنوع‌تر از سایر متغیرها است. در مقابل، متغیر بی‌تفاوتی اخلاقی با انحراف معیار ۱،۳۱، کمترین پراکندگی را دارد که نشان‌دهنده توافق نسبی افراد در مورد این مفهوم است.

جدول ۴. روایی همگرا (میانگین واریانس استخراج شده)

میانگین واریانس استخراج شده	بی‌تفاوتی اخلاقی	مدیریت سود فرصت طلبانه ۱	مدیریت سود فرصت طلبانه ۲	مدیریت سود فرصت طلبانه ۳	هنجارهای شخصی
AVE	۰/۶۳۱	۰/۷۲۳	۰/۷۰۶	۰/۷۱۸	۰/۷۹۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵. روایی واگرا (نسبت همبستگی هتروتریت- تک صفت HTMT)

بی‌تفاوتی اخلاقی	مدیریت سود فرصت طلبانه ۱	مدیریت سود فرصت طلبانه ۲	مدیریت سود فرصت طلبانه ۳	هنجارهای شخصی
بی‌تفاوتی اخلاقی				
مدیریت سود فرصت طلبانه ۱	۰/۳۳۴			
مدیریت سود فرصت طلبانه ۲	۰/۴۷۹	۰/۷۴۰		
مدیریت سود فرصت طلبانه ۳	۰/۳۷۰	۰/۵۱۳	۰/۶۴۴	
هنجارهای شخصی	۰/۵۴۳	۰/۴۷۱	۰/۵۰۹	۰/۴۸۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود مقادیر آلفای کرونباخ برای کلیه متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰.۷ است. محدودی نسبتاً خوبی از پایایی قرار دارد که در محدوده نسبتاً خوبی از پایایی قرار دارد. در مقایسه با آلفای کرونباخ، پایایی مرکب از برتری بیشتری برخوردار است چرا که شاخص آلفای کرونباخ فرض بر این دارد که متغیرهای مشاهده پذیر هر مدل اندازه گیری از وزنهای یکسانی برخوردار هستند ولی در شاخص پایایی ترکیبی این فرض موجود نیست و وزنهای نسبی گویه‌ها متمایز از هم در نظر گرفته شده است. معیار این شاخص نیز برای بررسی همسانی درونی مدل باشد. همانطور که در جدول ۶ اندازه گیری می‌بایست بیشتر از ۰.۷ مشاهده می‌شود شاخص پایایی مرکب برای کلیه متغیرها بالاتر است در نتیجه پایایی برقرار است.

بررسی معنی‌دار بودن رابطه میان عامل‌ها

به منظور ارزیابی مدل ساختاری (مدل درونی) پژوهش حاضر، ابتدا معناداری ضرایب مسیر (path coefficients) با استفاده از روش بوت‌استرپ (bootstrapping) و محاسبه آماره t مورد بررسی قرار گرفت. این تحلیل به منظور تعیین معناداری آماری روابط بین متغیرهای پنهان مدل انجام شد. نتایج حاصل از بوت‌استرپ، که در جدول ۴ ارائه شده است، نشان می‌دهد تمامی ضرایب مسیر در سطح معناداری قابل قبول ($p < 0.05$) معنادار بوده و از بار عاملی استاندارد شده بالاتر از ۰.۵ برخوردارند. این یافته‌ها بیانگر وجود روابط قوی و معنادار بین متغیرهای پنهان مدل است. افزون بر آن به منظور ارزیابی وجود هم‌خطی چندگانه (multicollinearity) بین متغیرهای پیش‌بین، از شاخص تورم واریانس (Variance Inflation Factor یا VIF) استفاده شد. مقادیر VIF محاسبه شده برای تمامی متغیرها کمتر از ۵ به دست آمد که نشان دهنده عدم وجود هم‌خطی چندگانه در مدل و استقلال نسبی متغیرها در بررسی متغیر وابسته است (هیر^۲ و همکاران، ۲۰۱۹).

به منظور بررسی روایی افتراقی سازه‌های مدل، از شاخص نسبت همبستگی هتروتریت-تک‌صفت (HTMT) استفاده شد که به عنوان جایگزینی برای روش‌های قدیمی‌تر ارزیابی روایی افتراقی معرفی شده است (هنسلر، رینگل و سارستد^۱، ۲۰۱۵). هدف از ارزیابی روایی افتراقی، اطمینان از این مسئله است که هر یک از سازه‌های مدل به‌خوبی از سایر سازه‌ها متمایز بوده و روابط قوی‌تری با شاخص‌های خود نسبت به شاخص‌های سایر سازه‌ها دارند. نتایج حاصل از تحلیل HTMT در جدول ۵ ارائه شده است. به طور کلی، مقادیر HTMT در این پژوهش همگی پایین‌تر از ۰.۹۰ بود، که نشان‌دهنده روایی افتراقی قابل قبول سازه‌های مدل است. این بدان معنی است که سازه‌های مدل به‌خوبی از یکدیگر متمایز بوده و مفاهیم متفاوتی را اندازه‌گیری می‌کنند (هنسلر و همکاران، ۲۰۱۵).

پایایی پژوهش

پایایی تمامی سازه‌های مدل با استفاده از آلفای کرونباخ و پایایی مرکب ارزیابی شد. همانطور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود ضریب آلفای کرونباخ بزرگتر از ۰.۷ و پایایی ترکیبی بزرگتر از ۰.۷ است که نشان از پایایی مطلوب دارند.

جدول ۶. آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب (CR)
بی‌تفاوتی اخلاقی	۰/۹۱۷	۰/۹۳۱
مدیریت سود فرصت طلبانه ۱	۰/۸۰۷	۰/۸۸۷
مدیریت سود فرصت طلبانه ۲	۰/۷۸۹	۰/۸۷۷
مدیریت سود فرصت طلبانه ۳	۰/۸۰۲	۰/۸۸۴
هنجارهای شخصی	۰/۹۴۷	۰/۹۵۸

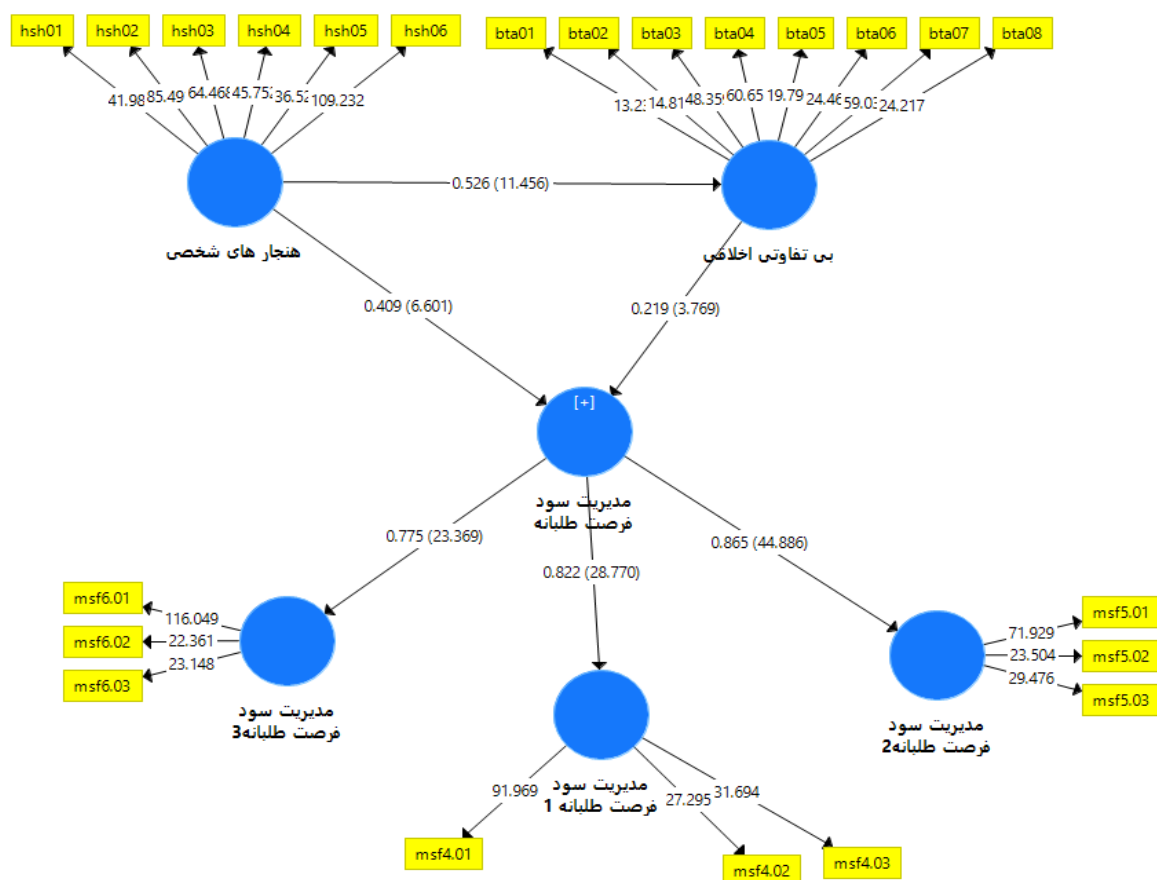
جدول ۷- نتایج بار عاملی و معنی‌داری مولفه‌ها

متغیر	گویه	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره تی	سطح معنی‌دار	vif
بی‌تفاوتی اخلاقی	bta01	۰/۶۶۹	۰/۰۴۹	۱۳/۶۱۶	۰/۰۰۰	۲/۸۳۴
	bta02	۰/۶۹۱	۰/۰۴۵	۱۵/۳۸۷	۰/۰۰۰	۲/۸۲۵
	bta03	۰/۸۸۰	۰/۰۱۹	۴۶/۷۸۹	۰/۰۰۰	۴/۲۰۴
	bta04	۰/۸۸۶	۰/۰۱۴	۶۱/۱۹۷	۰/۰۰۰	۳/۷۱۰
	bta05	۰/۷۷۵	۰/۰۳۹	۲۰/۰۶۰	۰/۰۰۰	۳/۱۳۳
	bta06	۰/۷۶۸	۰/۰۳۱	۲۴/۷۶۳	۰/۰۰۰	۲/۰۲۷
	bta07	۰/۸۹۲	۰/۰۱۵	۵۸/۰۶۶	۰/۰۰۰	۴/۳۶۱
	bta08	۰/۷۵۷	۰/۰۲۳	۲۲/۶۴۳	۰/۰۰۰	۲/۶۷۱

متغیر	گویه	بارعاملی	انحراف استاندارد	آماره تی	سطح معنی دار	vif
هنجار شخصی	hsh01	۰/۸۹۸	۰/۰۲۳	۳۹/۶۷۵	۰/۰۰۰	۴/۰۵۷
	hsh02	۰/۹۱۳	۰/۰۱۰	۹۰/۰۰۹	۰/۰۰۰	۴/۹۵۰
	hsh03	۰/۸۹۳	۰/۰۱۵	۵۹/۰۰۹	۰/۰۰۰	۴/۹۸۰
	hsh04	۰/۸۵۰	۰/۰۱۸	۴۶/۷۰۹	۰/۰۰۰	۳/۳۱۴
	hsh05	۰/۸۵۵	۰/۰۲۲	۳۸/۲۴۰	۰/۰۰۰	۲/۹۲۴
	hsh06	۰/۹۲۹	۰/۰۰۸	۱۱۲/۲۹۱	۰/۰۰۰	۴/۹۶۰
مدیریت سودفرصت طلبانه ۱	msf4.01	۰/۹۱۴	۰/۰۱۰	۸۹/۶۸۶	۰/۰۰۰	۲/۴۵۶
	msf4.02	۰/۷۹۷	۰/۰۳۱	۲۶/۰۹۳	۰/۰۰۰	۱/۵۷۲
	msf4.03	۰/۸۳۶	۰/۰۲۶	۳۲/۵۱۵	۰/۰۰۰	۱/۹۵۶
مدیریت سودفرصت طلبانه ۲	msf5.01	۰/۹۰۸	۰/۰۱۳	۶۸/۴۴۴	۰/۰۰۰	۲/۲۸۴
	msf5.02	۰/۷۶۵	۰/۰۳۴	۲۲/۳۰۷	۰/۰۰۰	۱/۴۶۲
	msf5.03	۰/۸۴۱	۰/۰۲۷	۳۱/۳۱۴	۰/۰۰۰	۱/۸۹۹
مدیریت سودفرصت طلبانه ۳	msf6.01	۰/۹۲۴	۰/۰۰۸	۱۱۲/۲۱۳	۰/۰۰۰	۲/۵۱۶
	msf6.02	۰/۸۰۲	۰/۰۳۷	۲۱/۶۱۵	۰/۰۰۰	۱/۶۹۰
	msf6.03	۰/۸۱۲	۰/۰۳۴	۲۳/۶۶۵	۰/۰۰۰	۱/۸۰۴

در ادامه مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب استاندارد و آماره های تی شده است.

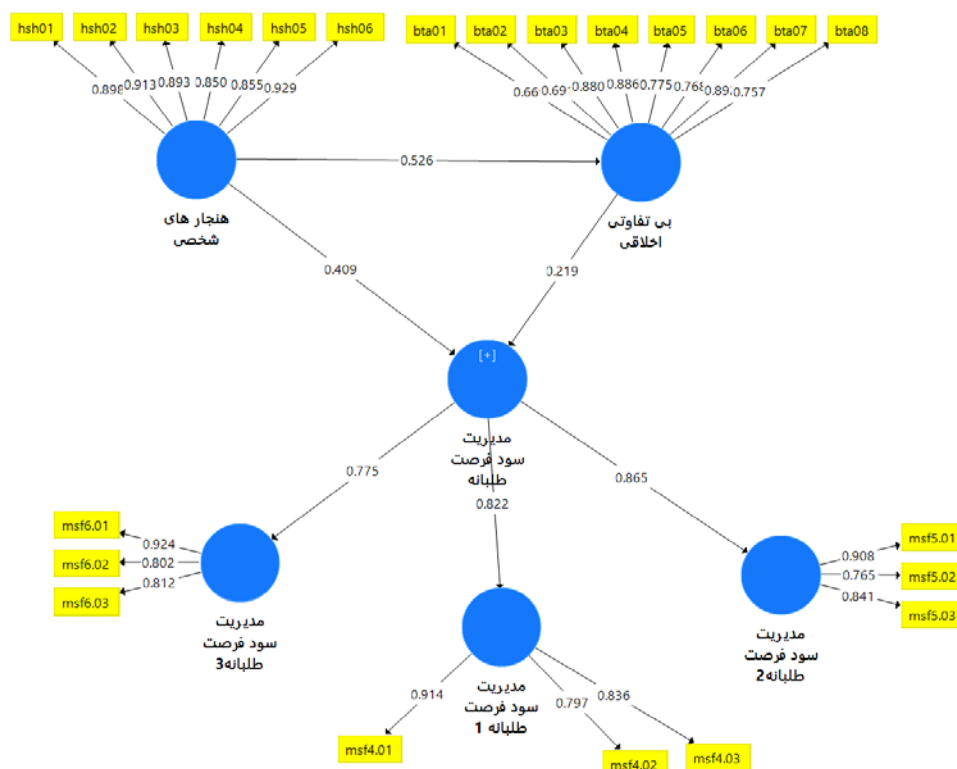
ارزیابی مدل ساختاری آزمون فرضیه های پژوهش



شکل ۲. معناداری ضرایب مسیر (آماره تی)

منبع: یافته های پژوهشگر

همانگونه که دیده می‌شود در شکل ۲ مقادیر آماره تی نشان داده شده است.



شکل ۳. ضرایب مسیر ساختاری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

متغیر هنجارهای شخصی بر بی‌تفاوتی اخلاقی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر معناداری داشته است. (فرضیه تأیید شد)

فرضیه ۳. هنجارهای شخصی بر مدیریت سود فرصت طلبانه تأثیر مثبت و معناداری دارد (مسیر مستقیم):

در بررسی این فرضیه (مسیر مستقیم)، تأثیر متغیر هنجارهای شخصی بر مدیریت سود فرصت طلبانه مقدار ۰,۲۱۱ (بر اساس شکل ۳) است که مقدار آن مثبت است. براساس شکل ۲ مقدار آماره تی ۲,۹۶۹ گزارش شده است و چون این مقدار از ۱,۹۶ بیشتر است، می‌توان گفت متغیر هنجارهای شخصی بر مدیریت سود فرصت طلبانه در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر معناداری داشته است (فرضیه تأیید شد).

فرضیه ۴. بی‌تفاوتی اخلاقی نقش میانجی مثبت در رابطه بین هنجارهای شخصی و مدیریت سود فرصت طلبانه دارد:

با توجه به معنادار بودن هر دو رابطه مستقیم $PN \rightarrow BE$ و $BE \rightarrow PEM$ و رابطه مستقیم $PN \rightarrow PEM$ ، اثر غیرمستقیم از طریق آزمون‌های مشخص (مانند بوت‌استرپ) معناداری خود را حفظ کرده است (همانطور که در چکیده و بخش بحث اشاره شد) (فرضیه تأیید شد).

شکل ۳ ضرایب تخمین استاندارد را نشان می‌دهد به عبارتی میزان و درجه اثرگذاری هر متغیر بر متغیر دیگر در این شکل قابل مشاهده است.

فرضیه ۱. بی‌تفاوتی اخلاقی بر مدیریت سود فرصت طلبانه تأثیر مثبت و معناداری دارد:

در بررسی فرضیه ۱، تأثیر متغیر بی‌تفاوتی اخلاقی بر مدیریت سود فرصت طلبانه مقدار ۰,۲۱۹ (بر اساس شکل ۳) است که مقدار آن مثبت است. بر اساس شکل ۲، مقدار آماره تی ۳,۶۹۶ گزارش شده است و چون این مقدار از ۱,۹۶ بیشتر است، می‌توان گفت متغیر بی‌تفاوتی اخلاقی بر مدیریت سود فرصت طلبانه در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر معناداری داشته است (فرضیه تأیید شد).

فرضیه ۲. هنجارهای شخصی بر بی‌تفاوتی اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد:

در بررسی فرضیه ۲، تأثیر متغیر هنجارهای شخصی بر بی‌تفاوتی اخلاقی مقدار ۰,۵۲۶ (بر اساس شکل ۳) است که مقدار آن مثبت است. براساس شکل ۲ مقدار آماره تی ۱۱,۵۸۴ گزارش شده است و چون این مقدار از ۱,۹۶ بیشتر است، می‌توان گفت

آزمون کیفیت مدل ساختاری، ضریب تعیین، شاخص Q2 و شاخص اشتراک

جدول ۸- مقادیر اشتراک ضریب تعیین R² و معیار Q²

آزمون	بی‌تفاوتی اخلاقی	هنجارهای شخصی	مدیریت سود فرصت طلبانه
Q ²	۰/۱۵۵	-	۰/۱۳۷
ضریب تعیین R ²	۰/۲۷۷	-	۰/۳۰۹
مقدار اشتراک	۰/۵۱۵	۰/۶۶۸	۰/۳۶۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تفسیر و پیامدهای یافته‌ها

ضعف در هنجارهای شخصی و کاهش حساسیت‌های اخلاقی، بستر مساعدی برای شکل‌گیری مدیریت سود فرصت‌طلبانه در شرکت‌های دولتی فراهم می‌آورد. این پدیده در ساختارهایی با فشارهای بیرونی شدید مالی، ضعف نظارت و فرهنگ غیراخلاق‌محور شدت می‌یابد. در چنین شرایطی، اصول اخلاقی کارایی خود را از دست داده و بی‌تفاوتی اخلاقی به‌عنوان یک مکانیسم روان‌شناختی، احساس مسئولیت مدیران را تضعیف می‌کند. این وضعیت در سازمان‌هایی که شفافیت اطلاعاتی و معیارهای ارزیابی عملکرد کوتاه‌مدت غلبه دارد، تشدید شده و اعتماد عمومی را نسبت به سیستم اداری تضعیف می‌کند. این یافته‌ها با نتایج مطالعات پیشین در زمینه اخلاق و گزارشگری مالی (نظیر کاوه و همکاران، ۱۴۰۲؛ خوشبخت، ۱۴۰۱؛ دنیل همکاران، ۲۰۲۵ و ...) همسو است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

لزوم طراحی و پیاده‌سازی سیاست‌های پیشگیرانه برای تقویت هنجارهای شخصی و کنترل بی‌تفاوتی اخلاقی در سازمان‌های دولتی احساس می‌شود. پیشنهاد می‌شود تمرکز بر تقویت هنجارهای شخصی از طریق آموزش‌های حرفه‌ای، ترویج فرهنگ شفافیت و بازنگری در نظام‌های ارزیابی عملکرد در اولویت قرار گیرد. همچنین، کاهش فشارهای سازمانی و بهبود ساختارهای نظارتی می‌تواند زمینه‌ساز کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه شود. در پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌شود تأثیر عوامل روان‌شناختی دیگر مانند مسئولیت‌پذیری اجتماعی و خودکارآمدی اخلاقی بر مدیریت سود بررسی شده و مطالعات مقایسه‌ای بین شرکت‌های دولتی و خصوصی انجام شود.

محدودیت‌های پژوهش

از آنجا که داده‌های این مطالعه با استفاده از ابزار پرسشنامه گردآوری شده‌اند، محدودیت‌های ذاتی این روش (از جمله سوگیری‌های احتمالی در پاسخ‌دهی و خوداظهاری) بر یافته‌های پژوهش مترتب است.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

کلیه مراحل انجام این تحقیق و انتشار یافته‌های آن با پایبندی کامل به استانداردها و کدهای اخلاقی پژوهش‌های علمی صورت گرفته و صحت فرایند اجرا مورد تأیید تمامی نویسندگان است.

مقادیر شاخص اشتراک (CV-Communality) در جدول بالا ارائه شده است. با توجه به اینکه تمامی این مقادیر مثبت هستند، کیفیت مدل ساختاری مناسب ارزیابی می‌شود (مقدار CV برای همه متغیرها بالاتر از حد مجاز ۰/۲۵ است). ضریب تعیین (R²) متغیرهای وابسته نشان‌دهنده میزان واریانس تبیین‌شده توسط متغیرهای مستقل مدل است. مقدار R² برای متغیر «بی‌تفاوتی اخلاقی» برابر با ۰/۲۷۷ و برای متغیر «مدیریت سود فرصت‌طلبانه» برابر با ۰/۳۰۹ است. بر اساس استانداردها، این مقادیر در محدوده متوسط قرار گرفته‌اند و بیانگر آن هستند که متغیرهای مستقل توان تبیین نسبتاً قابل قبولی از واریانس متغیرهای وابسته دارند. همچنین، شاخص Q² برای ارزیابی قدرت پیش‌بینی مدل مورد استفاده قرار گرفت. این مقدار برای «بی‌تفاوتی اخلاقی» برابر با ۰/۱۵۵ و برای «مدیریت سود فرصت‌طلبانه» برابر با ۰/۱۳۷ گزارش شده که هر دو مثبت هستند. مثبت بودن این شاخص نشان‌دهنده آن است که مدل از توان پیش‌بینی قابل قبولی برخوردار بوده و نتایج حاصل از آن قابلیت تعمیم‌پذیری دارند. در مجموع، مقادیر گزارش‌شده در جدول ۸ نشان می‌دهند که مدل ساختاری پژوهش از کیفیت قابل قبول و توان تبیینی و پیش‌بینی مناسبی برخوردار است.

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر به بررسی روابط میان هنجارهای شخصی، بی‌تفاوتی اخلاقی و مدیریت سود فرصت‌طلبانه در شرکت‌های دولتی پرداخت. یافته‌ها نشان داد که هنجارهای شخصی مدیران تأثیر مثبت و معناداری بر هر دو متغیر مدیریت سود فرصت‌طلبانه و بی‌تفاوتی اخلاقی دارد. افزون بر این، بی‌تفاوتی اخلاقی نیز به‌طور مستقیم، مثبت و معنادار موجب افزایش رفتارهای مدیریت سود فرصت‌طلبانه می‌شود. همچنین، نقش میانجی‌گری بی‌تفاوتی اخلاقی در رابطه بین هنجارهای شخصی و مدیریت سود فرصت‌طلبانه مورد تأیید قرار گرفت، به‌گونه‌ای که این اثر غیرمستقیم نیز مثبت و از نظر آماری معنادار ارزیابی شد.

مشارکت نویسندگان

تقسیم کار و نقش نویسندگان در تدوین این اثر به شرح زیر است:

زهرآخوندان: نویسنده اول

اعظم شکری چشمه سبزی: نویسنده دوم و نویسنده

پاسخگو

مریم گوارا: نویسنده سوم

مجید بمانی محمدآبادی: نویسنده چهارم

تعارض منافع

نویسندگان بدین وسیله اعلام می‌دارند که هیچ‌گونه منافع متضاد مالی یا غیرمالی که بر نتایج این پژوهش تأثیرگذار باشد، وجود ندارد.

سپاسگزاری

از داوران مجله به جهت ارائه نظرهای حرفه‌ای سپاسگزاری می‌شود.

References

- Abbasi, M. A; Amran, A; Sahar, N. E; & Lim, C. Y. (2025). Effect of corporate social irresponsibility on organizational workplace deviant behaviour: The mediating role of moral disengagement. *International Journal of Ethics and Systems*, 41(2), 332–352.
<https://doi.org/10.1108/IJOES-03-2023-0070>
- Ali, R; Mehrabanpour, M. R; Jahangirnia, H; Gholami Jamkarani, R; & Qayumzadeh, H. (2021). Presenting a model for evaluating ten ethical issues in the financial corruption reporting process of public sector accountants and auditors based on composite characteristics. *Governmental Accounting*, 7(1), 45–58.
<https://doi.org/10.30473/gaa.2020.55404.1408>
- Alizadeh, A; Pakmaram, A; Jabarzadeh Kangarloui, S; & Bahri Sales, J. (2024). Opportunistic earnings management, an ethical deviation in financial reporting. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 19(2), 121–128.
<https://doi.org/10.22037/jest.v19i2.42876>
- Bandura, A. (1999). Moral disengagement in the perpetration of inhumanities. *Personality and Social Psychology Review*, 3(3), 193–209.
https://doi.org/10.1207/s15327957pspr0303_3
- Bazarafshan, V; Bazarafshan, A; & Salehi, M. (2018). Investigating the impact of managerial narcissism on the quality of financial reporting. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(4), 487–457.
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2018.68962>
- Chen, M. C; & Sheng, C. W. (2013). Workplace spirituality and earnings management motivations. *International Journal of Business and Information*, 8(2), 267–298.
- Daniel, A. O; Philip, O. O; Yomi, A. T; & Adeoye, O. M. (2025). Professional fraud and whistleblowing: Our collective responsibilities in the federal ministries departments and agencies in Nigeria. *International Journal of Research Publication and Reviews*, 6(2), 1550–1558.
- Desender, K. A; Castro, C. E; & Escamilla de León, S. A. (2011). Earnings management and cultural values. *The American Journal of Economics and Sociology*, 70(3), 639–670.
<https://doi.org/10.1111/j.1536-7150.2011.00786.x>
- El Diri, M; Lambrinoudakis, C; & Alhadab, M. (2020). Corporate governance and earnings management in concentrated markets. *Journal of Business Research*, 108, 291–306.
<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2019.11.013>
- Fang, W. T; Ng, E; & Zhan, Y. S. (2018). Determinants of pro-environmental behavior among young and older farmers in Taiwan. *Sustainability*, 10(7), 2186.
<https://doi.org/10.3390/su10072186>
- Fida, R; Skovgaard-Smith, I; Barbaranelli, C; Paciello, M; Searle, R; Marzocchi, I; & Ronchetti, M. (2018). The suspension of morality in organisations: Conceptualising organisational moral disengagement and testing its role in relation to unethical behaviours and silence. *Human Relations*, 71(8), 1–36.
<https://doi.org/10.1177/0018726717751613>
- Geng, H; Hua, M; Sun, L; & Yan, C. (2022). Do local religious beliefs affect firms' earnings management practice? Evidence from the United States. *Frontiers in Psychology*, 13, 883596.
<https://doi.org/10.3389/fpsyg.2022.883596>
- Gibson Brandon, R; Sohn, M; Tanner, C; & Wagner, A. F. (2025). Earnings management and the role of moral values in investing. *European Accounting Review*, 34(2), 841–871.

- <https://doi.org/10.1080/09638180.2023.2272365>
Haghighi Fashi, S; Beni-Mahd, B; Ohadi, F; & Hamidi, B. (2020). The personal and social norms dimensions of tax compliance. *Scientific Journal of Accounting Research and Management*, 9(33), 49–51.
- Hair, J. F; Risher, J. J; Sarstedt, M; & Ringle, C. M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31(1), 2–24.
<https://doi.org/10.1108/EBR-11-2018-0203>
- Hamour, A. M. A; Saleh, M. M. A; Alnsour, E. A; & Jwaifel, A. M. Y. (2024). The effect of financial reporting quality on earnings quality of industrial companies. *Corporate and Business Strategy Review*, 5(2), 38–50. <https://doi.org/10.22495/cbsrv5i2art4>
- Henseler, J; Ringle, C. M; & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115–135.
<https://doi.org/10.1007/s11747-014-0403-8>
- Indama, A. C; & Salain, S. A. (2023). The role of transparency and accountability in enhancing public trust in government institutions: Insights from selected students of Basilan State College. *International Journal of Multidisciplinary Research and Publications*, 5(10), 89–94.
- Islam, M. R; & Mehdi, A. A. (2024). Impacts of national cultures on managerial decisions of engaging in core earnings management. *arXiv*.
<https://doi.org/10.48550/arXiv.2407.16854>
- Kashanipour, H; Mansour, T; Mohammadi, N; Nezamoddin, M; Rahimian, F; & Rahmati, S. (2020). Developing a model of the ethical climate of the Supreme Audit Court. *Governmental Accounting*, 6(2), 33–46.
<https://doi.org/10.30473/gaa.2019.46740.1287>
- Kaveh, A; Beni-Mahd, B; Rahnamai-Roudposhti, F; & Nikomaram, H. (2024). The relationship between ethical conscience and the willingness to overstate profits: Testing the theory of proactive and opportunistic earnings management. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 19(1), 212–218.
<https://doi.org/10.22037/jest.v19i1.45523>
- Khoshbakht, I; Taebi Naqandari, A. H; & Zinli, H. (2022). Religiosity, professional ethics of accountants, and financial reporting frauds. *Research in Financial Accounting and Auditing*, 14(1), 223–253.
- Lin, X; Xi, X; Hu, Y; & Tang, F. (2025). The impact of social capital on real earnings management. *Asian Review of Accounting*. Advance online publication.
<https://doi.org/10.1108/ARA-03-2024-0082>
- Lotfi-Jou, M; Nashmine, H; Beni-Mahd, B; Nikomaram, H; Hashem, A; & Vakilifard, H. (2024). Narcissism among auditors: A comparative study between public and private sectors. *Governmental Accounting*, 10(1), 193–206.
<https://doi.org/10.30473/gaa.2023.67067.1619>
- Majbori Yazdi, M; Khalifeh Soltani, A; Hejazi, R; & Rezvan, S. (2023). Developing a fraud detection model in forensic accounting. *Governmental Accounting*, 9(2), 1–19.
<https://doi.org/10.30473/gaa.2022.62310.1539>
- Maleki, D; Beni-Mahd, B; & Vakili Fard, H. (2022). The relationship between social dominance and moral indifference: Evidence from the auditing profession. *Journal of Behavioral and Value Accounting*, 7(13), 200–223.
- Mas, D; Diantimala, Y; & Saputra, M. (2018). Comparative analysis of real earnings

- management and accrual-based earnings management before and after convergence of IFRSs in Indonesia. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(3), 21–31.
<https://doi.org/10.6007/IJARBS/v8-i3/3904>
- Mlawu, L; Matenda, F. R; & Sibanda, M. (2025). Incentives for accrual-based earnings management in emerging economies—A systematic literature review with bibliometric analysis. *Administrative Sciences*, 15(6), 209.
<https://doi.org/10.3390/admsci15020088>
- Mossalizadeh, A; & Nazemi, E. (2024). Investigating the impact of certain normative and behavioral beliefs on the non-selection of accounting majors: A case study of students in Tehran, Shiraz, and Jahrom. *Journal of Behavioral and Value Accounting*, 9(17), 247–282.
<https://doi.org/10.22071/AAP.2024.2021571.1278>
- Newman, A; Le, H; North-Samardzic, A; & Cohen, M. (2020). Moral disengagement at work: A review and research agenda. *Journal of Business Ethics*, 167, 535–570.
<https://doi.org/10.1007/s10551-019-04173-7>
- Refahibakhsh, S; Beni-Mahd, B; Khordyari, S; & Ooshaksaraei, M. (2018). The impact of individual emotions and earnings management behavior: A test of positive psychology theory. *Journal of Behavioral and Value Accounting*, 3(6), 241–254.
- Rengifo, M; & Laham, S. M. (2022). Big Five personality predictors of moral disengagement: A comprehensive aspect-level approach. *Personality and Individual Differences*, 184, 111158.
<https://doi.org/10.1016/j.paid.2021.111158>
- Rezazadeh, J; & Mohammadi, A. (2020). Managerial ability, political connections, and financial reporting. *Accounting and Auditing Reviews*, 26(2), 217–238.
<https://doi.org/10.22059/acctgrev.2019.278921.1008160>
- Ruggiero, P; Sorrentino, D; & Mussari, R. (2022). Earnings management in state-owned enterprises: Bringing publicness back in. *Journal of Management and Governance*, 26(4), 1277–1313.
<https://doi.org/10.1007/s10997-021-09576-w>
- Sadjiarto, A; Jonathan, E; & Santoso, P. J. (2023). Financial distress, fraud reasons, and fraudulent financial reporting indication. In *Proceedings of the Ninth Padang International Conference on Economics Education, Economics, Business and Management, Accounting and Entrepreneurship (PICEEBA 2022)* (pp. 5-22). Atlantis Press.
https://doi.org/10.2991/978-94-6463-158-6_2
- Schwartz, S. H. (1992). Universals in the content and structure of values: Theoretical advances and empirical tests. *Advances in Experimental Social Psychology*, 25, 1–65.
[https://doi.org/10.1016/S0065-2601\(08\)60281-6](https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60281-6)
- Silva, C. B; & Andaur Rodríguez, A. (2022). Integrating prosocial and pro-environmental behaviors: The role of moral disengagement and peer social norms. *Psychology, Society & Education*, 14(3), 18–28.
<https://doi.org/10.21071/psye.v14i3.14364>
- Toumeh, A. A; & Ayoush, M. D. (2024). Does ethical leadership constrain earnings management practices? A systematic literature review and content analysis. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. Advance online publication.
<https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2023-0139>
- Uche, A; Tamra, H; Oladele, S; & Kibe, U. (2025). The human side of financial fraud: Investigating the motivations and

- behaviors of financial fraudsters. ResearchGate.
- Usme Suárez, W. A; Ospina-Delgado, J. E; & Villano, X. G. (2024). Are earnings management practices normalised within accounting education? A study of students' perceptions in Colombia. *Accounting Education*, 1–20.
- <https://doi.org/10.1080/09639284.2023.2301131>
- West, A. N; & Fleischman, G. M. (2023). The roles of cynicism, CFO pressure, and moral disengagement on FIN 48 earnings management. *Journal of Business Ethics*, 185(3), 545–562.
- <https://doi.org/10.1007/s10551-022-05210-1>