

## **Investigating the impact of formal ethical infrastructure in the organization on the ethical decision-making of accountants by expressing the mediating role of risk-taking propensity**

**Hoda Kamrani**

*PhD student in Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. Hoda\_kamrani@modares.ac.ir*

**Hossein Etemadi \***

*Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) , etemadih@modares.ac.ir*

**Javad Rezazadeh**

*Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. j.rezazadeh@modares.ac.ir*

### **Abstract:**

Ethical decisions of accountants can have wide favorable or unfavorable effects on the organization. Understanding this importance, the aim of the present study is to investigate the effect of formal ethical infrastructure in the organization on the ethical decision-making of accountants with regard to the mediating role of risk-taking propensity. The research method carried out here is descriptive of the correlation type, the statistical population of the research includes accountants, auditors and financial managers working in Iranian companies in ۲۰۲۲. The available random sample, using Cochran's formula, consists of ۲۸۹ people. For this purpose, by reviewing previous researches, the effect of formal ethical infrastructure variables in the organization (including formal communication, formal surveillance, formal sanction) on ethical decision-making has been investigated. Then, the questionnaire was distributed among the respondents as a tool for collecting research data. The respondents were employed in the field of accounting, auditing and finance. In order to analyze the findings, the research model has been developed by considering the factors affecting ethical decision-making and with the help of the structural equation modeling method. The findings show that the formal ethical infrastructure in the organization has a positive and significant effect on the ethical decision-making of accountants. Also, the effect of formal ethical infrastructure in the organization on the ethical decision-making of accountants with the mediating variable of risk-taking propensity is

significant. As a result, the findings of this research can help to formulate and better implement ethical codes of accountants and auditors and ethical decision-making for accountants and auditors.

**Keywords:** Formal infrastructure, formal communication, formal surveillance, formal sanctions, Ethical decision making of accountants, risk-taking propensity

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.



## بررسی تأثیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران: با نقش میانجی گرایش به ریسک‌پذیری

هدی کامرانی<sup>۱</sup> حسین اعتمادی<sup>۲\*</sup> قاسم بولو<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۲۹

### چکیده

تصمیمات اخلاقی حسابداران می‌تواند اثرات مطلوب یا نامطلوب گسترده‌ای بر سازمان داشته باشد. با درک این مهم، هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با توجه به نقش میانجی گرایش به ریسک‌پذیری می‌باشد. روش پژوهش انجام‌شده در اینجا توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد، جامعه آماری پژوهش شامل حسابداران، حسابرسان و مدیران مالی شاغل در شرکت‌های ایرانی در سال ۱۴۰۱ می‌باشد. نمونه تصادفی در دسترس، با استفاده از فرمول کوکران، شامل ۳۸۹ نفر است. به این منظور ابتدا با مرور پژوهش‌های پیشین، اثرگذاری متغیرهای زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان (شامل ارتباطات رسمی، نظارت رسمی، تشویق/تنبیه رسمی) بر تصمیم‌گیری اخلاقی موردبررسی قرار گرفته است. سپس پرسش‌نامه به‌عنوان ابزار گردآوری داده‌های پژوهش، بین پاسخ‌دهندگان توزیع شده است. پاسخ‌دهندگان، شاغلین در حوزه حسابداری، حسابرسی و مالی بوده‌اند. برای تحلیل یافته‌ها نیز با در نظر گرفتن عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی و به کمک روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، مدل پژوهش تدوین گردیده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین تأثیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با متغیر میانجی گرایش به ریسک‌پذیری معنادار می‌باشد. در نتیجه، یافته‌های حاصل از این پژوهش می‌تواند به تدوین و اجرای بهتر آیین‌نامه‌های اخلاقی حسابداران و حسابرسان و تصمیم‌گیری اخلاقی به حسابداران و حسابرسان کمک نماید.

**کلیدواژه‌ها:** زیر ساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان، ارتباطات رسمی، نظارت رسمی، تشویق/تنبیه رسمی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران، گرایش به ریسک‌پذیری

<sup>۱</sup> دانشجوی دکترای حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران :

hoda\_kamrani@modares.ac.ir

<sup>۲</sup> استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

etemadih@modares.ac.ir

<sup>۳</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. j.rezazadeh@modares.ac.ir

## ۱-مقدمه:

با وجود اینکه اخلاق<sup>۱</sup> و ارتباط آن با مسائل حسابداری در دهه‌های گذشته به علت وقوع ورشکستگی‌ها و رسوایی‌های چندین شرکت بزرگ همانند شرکت انرون در سال ۲۰۰۲، ساتیام در سال ۲۰۰۹، بانک اسپریتو سانتو در سال ۲۰۱۴، وایرکارت در سال ۲۰۲۰ مورد توجه حسابداران قرار گرفته است، اما مسئله اخلاق در حوزه حسابداری، به خصوص در ایران، همچنان به عنوان یک چالش اساسی مطرح است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۵؛ نمازی و رجب دری، ۱۳۹۶؛ مهرانی و همکاران، ۱۳۹۰). این اهمیت به دلیل نقش بسیار حیاتی حسابداران در ارائه خدماتی که باید قابل اعتماد باشد و تداوم این اعتماد که به پایداری فکری و عملی حسابداران به قوانین اخلاقی بستگی دارد، بیشتر می‌شود (کمیتة حسابرسی، ۱۳۸۵). از این رو، مفهوم اخلاقیات و ارتباط آن با گزارش‌های مالی و تصمیم‌گیری حسابداری در ایران و جهان، به یک مسئله حیاتی تبدیل شده است.

حسابداران با این چالش روبرو هستند که اطمینان حاصل کنند، تصمیم‌گیرندگان حسابداری در سازمان‌ها از دستورالعمل‌های اخلاقی و کنترل‌های داخلی پیروی نمایند (فرامرز قرا ملکی، ۱۳۹۵). همچنین این اعتقاد رواج دارد که پایداری به اخلاق می‌تواند به عنوان یک مزیت استراتژیک برای سازمان‌ها مطرح شود (نیکو مرام و همکاران، ۱۳۹۳). در نتیجه نیاز به بررسی عواملی که بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تأثیرگذار می‌باشد، بارزتر شده است.

مطابق با مدل تصمیم‌گیری اخلاقی<sup>۲</sup> رست (۱۹۸۶)، مؤلفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی شامل آگاهی اخلاقی<sup>۳</sup>، قضاوت اخلاقی<sup>۴</sup> و قصد اخلاقی<sup>۵</sup> می‌باشند. عوامل اثرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی، ابتدا به اولین مؤلفه آن یعنی آگاهی اخلاقی اثر گذاشته، سپس قضاوت اخلاقی و در نهایت قصد اخلاقی را شامل می‌شود (روتینگ و همکاران، ۲۰۱۱). از سوی دیگر، باوجود ایجاد دستورالعمل‌های اخلاقی در بسیاری شرکت‌ها مانند تدوین آیین رفتار حرفه‌ای، به‌کارگیری کمیته‌های اخلاق یا تشویق کارکنان، شرکت‌ها از کارایی این دستورالعمل‌ها اطمینان نداشته و نتایج آن‌ها به‌طور واضح در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی برای سازمان‌ها مشخص نیست (تن برونسن و همکاران، ۲۰۰۳). کیش-گپارت<sup>۶</sup> و همکاران (۲۰۱۰) بیان می‌کند که هنوز در مورد اینکه

<sup>۱</sup> Ethics<sup>۲</sup> Ethical Decision Making<sup>۳</sup> Moral Awareness<sup>۴</sup> Moral Judgment<sup>۵</sup> Moral Intention<sup>۶</sup> Kish-Gephart

چگونه و با در نظر گرفتن چه شرایطی افراد انتخاب‌های غیراخلاقی اتخاذ می‌نمایند، اطلاعات کمی وجود دارد.

از این رو، اهمیت زیرساخت‌های رسمی اخلاقی<sup>۱</sup> در سازمان به عنوان عامل مهمی که می‌تواند بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تأثیر بگذارد، مورد توجه قرار گرفته است (تن برونسن و همکاران، ۲۰۰۳). طبق پژوهش تن برونسن و همکاران (۲۰۰۳) زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان شامل سیستم‌های ارتباطات رسمی<sup>۲</sup>، نظارت رسمی<sup>۳</sup> و تشویق/ تنبیه رسمی<sup>۴</sup> می‌باشند. روتینگ و همکاران (۲۰۱۱) نیز بیان می‌کنند که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان از عوامل مهم در تصمیم‌گیری اخلاقی است. عبدی و همکاران (۱۴۰۱) عوامل مهم در تصمیم‌گیری اخلاقی را خصوصیات فردی، اجتماعی، فرهنگ‌سازمانی، ویژگی‌های جمعیت شناختی و نوع سازمان دانسته و راهبردهایی همانند اصلاح فرهنگی، ابزارهای نظارتی و آیین‌نامه‌های اخلاقی را باعث ایجاد و افزایش رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در محیط کار می‌دانند. امینی و شاهین (۱۳۹۹) نیز یکی از عوامل مهم در تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران را عامل فردی در نظر گرفته‌اند.

عامل مهم فردی در تصمیم‌گیری اخلاقی افراد در سازمان، گرایش به ریسک‌پذیری<sup>۵</sup> آن‌هاست (وهر و همکاران، ۲۰۰۲). این بدان معناست که علاوه بر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان، گرایش به ریسک‌پذیری نیز می‌تواند بر تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها تأثیر بگذارد. از همه مهم‌تر، زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان تأثیر مشخص و مهمی بر گرایش به ریسک‌پذیری افراد در سازمان دارد (ترمبلی و همکاران، ۲۰۱۶). افراد نسبت به انتخاب‌هایی که شامل عدم اطمینان و ریسک می‌باشد، واکنش متفاوتی از خود نشان می‌دهند که این تفاوت عمل در آن‌ها به عنوان گرایش به ریسک‌پذیری توصیف و تعریف می‌شود (ژو و همکاران، ۲۰۲۱). ریسک‌پذیری می‌تواند نتایج مثبت یا منفی داشته باشد. مثلاً ریسک‌پذیری می‌تواند باعث تولید محصول جدید و متفاوت و افزایش فروش و نهایتاً سود بیشتر گردد یا بالعکس باعث رفتارهای غیرقانونی و غیراخلاقی، تخلف یا سرقت شود. تصمیم افراد به اتخاذ ریسک بستگی به گرایش فرد به ریسک‌پذیری یا ریسک‌گریز بودن وی دارد (جکسون و همکاران، ۱۹۷۲).

با توجه به این که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان می‌تواند بر رفتار افراد اثر بگذارد (تن برونسن و همکاران، ۲۰۰۳) و گرایش به ریسک‌پذیری نیز، خصوصیت رفتاری در افراد تلقی

<sup>۱</sup> Formal Ethical Infrastructure

<sup>۲</sup> Formal Communication Systems

<sup>۳</sup> Formal Surveillance Systems

<sup>۴</sup> Formal Sanctions Systems

<sup>۵</sup> Risk Taking Propensity

می‌گردد؛ بنابراین، با توجه به موارد ذکر شده و ضرورت بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری حسابداران، پژوهش حاضر، بر تأثیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و نقش میانجی گرایش به ریسک‌پذیری تمرکز می‌کند. پرداختن به این موضوع می‌تواند اطلاعات مفیدی را برای قانون‌گذاران حوزه حسابداری و حسابرسی، دانشجویان و پژوهشگران این حوزه فراهم نماید. همچنین در جهت کشف علل تصمیم‌گیری‌های اخلاقی، تقویت آیین‌نامه‌های اخلاقی، نظارت و سیستم پاداش‌دهی می‌تواند سودمند باشد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

پژوهش‌های مختلفی در مورد مسائل اخلاقی و همچنین تصمیمات اخلاقی در حوزه‌ها و بخش‌های مختلف انجام گرفته است. رشد اخلاقی، استدلال اخلاقی و فرایندها و مراحل تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و متغیرهایی که ممکن است بر تصمیمات آن‌ها تأثیر بگذارد از جمله پژوهش‌های انجام شده می‌باشد (سامرز، ۲۰۰۱؛ هرماوان و همکاران، ۲۰۱۸؛ عبدی و همکاران، ۱۴۰۱). با در نظر گرفتن این نگرش کلی که ریسک‌پذیری بیش‌ازحد در کسب‌وکار غیراخلاقی است و اینکه تصمیمات غیراخلاقی دارای سطحی از ریسک هستند، تعجب‌آور است که تحقیقات بسیار کمی تا به امروز رابطه بین گرایش به ریسک‌پذیری در افراد و تصمیم‌گیری اخلاقی در کسب‌وکار را بررسی کرده‌اند. ریسک‌پذیری نقش مهمی در حسابداری و کسب‌وکار دارد، زیرا مقدار مشخصی از ریسک برای موفقیت در حرفه لازم و ضروری است درحالی که گرایش بیش‌ازحد یا کنترل نشده به ریسک‌پذیری می‌تواند منجر به شکست و ناکامی شود.

### زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان

تن برونسن و همکاران در سال ۲۰۰۳ زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان را همانند سنگ زیرین بنا در نظر گرفته و این زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان را به دو بخش که شامل سیستم‌های رسمی و سیستم‌های غیررسمی است، تقسیم نموده‌اند. زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان به صورت سیستم‌های مستند و استاندارد تعریف شده برای همه افراد داخل یا خارج از سازمان قابل مشاهده و تأیید می‌باشد. در این پژوهش زیرساخت‌های اخلاقی رسمی در سازمان‌ها مد نظر می‌باشد.

زیرساخت‌های اخلاقی رسمی در سازمان‌ها بر سه سازوکار تمرکز می‌کند: سیستم‌های ارتباطی که منتقل‌کننده اصول اخلاقی هستند، سیستم‌های نظارتی که پایبندی به این اصول را کنترل می‌نمایند و سیستم‌های تشویقی/تنبیهی که رفتارهای اخلاقی را پاداش یا مجازات می‌کنند.

سیستم‌های ارتباطی آن دسته از سیستم‌هایی هستند که رسماً ارزش‌ها و اصول اخلاقی را باهم مرتبط می‌سازند و شامل قوانین رفتار اخلاقی (آیین رفتار حرفه‌ای)، بیانیه‌های اهداف، استانداردهای عملکرد و دوره‌ها و برنامه‌های آموزشی هستند. همان‌طور که نمازی و دری (۱۳۹۸) بیان نموده‌اند یکی از راه‌های گسترش اخلاق در حسابداری، تدوین آیین رفتار حرفه‌ای توسط انجمن‌ها و جوامع بین‌المللی حسابداری می‌باشد. برای مثال اصول اخلاقی انجمن حسابداران مدیریت آمریکا شامل صلاحیت، رازداری، درستی و صحت است (وینسون و همکاران، ۲۰۲۰). جامعه حسابداران رسمی ایران نیز در قالب آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای در همین راستا کلیات و اصول درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، واقع‌بینی و رفتار و آداب حرفه‌ای را منتشر نموده تا به‌عنوان مبنا مورد استفاده واقع شود. (ارباب سلیمانی، ۱۳۹۶).

سیستم‌های نظارتی شامل سیاست‌ها، رویه‌ها و روال‌های رسمی پذیرفته‌شده باهدف نظارت و تشخیص رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی است. به‌عنوان مثال می‌توان خودارزیابی عملکرد و همچنین روش‌های گزارش دهی موارد اخلاقی و غیراخلاقی را نام برد.

سیستم‌های تشویق/ تنبیه، آن دسته از سیستم‌های رسمی درون سازمان هستند که به ترتیب مستقیماً رفتار اخلاقی و غیراخلاقی را با پاداش و مجازات رسمی مرتبط می‌کنند. بارزترین نمونه چنین سیستمی آن است که در آن رفتار اخلاقی یا غیراخلاقی با نتایج عملکرد، مانند ارزیابی‌ها، ارتقا، حقوق، جایزه و پاداش‌ها مرتبط باشد. با در نظر گرفتن این موضوع که افول اخلاقی شامل کاهش تدریجی اخلاق یا انتشار شیوه‌های غیراخلاقی، باعث ایجاد زمینه مناسبی برای رشد ساختار ضد اخلاقی می‌شوند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱).

در درون سیستم، استانداردهای عملکرد از طریق معیارهای عملکرد مشخص شده در شرح وظایف ابلاغ می‌شود، سپس رفتار مربوط به این استانداردها از طریق سیستم ارزیابی کنترل می‌شود و هنگامی که نظارت اعمال شده نشان دهد که استانداردها رعایت نشده‌اند، کارمندان تحت تنبیه قرار می‌گیرند (به عنوان مثال، تنزل مقام، کاهش حقوق). هر یک از این فرایندها مستقل هستند. به‌عنوان مثال ممکن است استاندارد عملکردی تنظیم شود، اما هرگز کنترل نشود، یا اینکه رفتار کنترل شود، اما مورد تنبیه قرار نگیرد؛ بنابراین، شناخت مشارکت‌هایی که هر یک از این سازوکارها در زیرساخت‌های اخلاقی ایجاد می‌کنند، مهم است. ترمبلی و همکاران (۲۰۱۶) معتقد است که زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان، می‌تواند بر ریسک اخلاقی و پیامدهای بالقوه آن‌ها تأثیرگذار باشد؛ بنابراین یکی از مؤلفه‌های تأثیرگذار روی گرایش به ریسک‌پذیری، متغیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان است.

تصمیم برای ریسک کردن تحت تأثیر ویژگی‌ها و صفات تصمیم‌گیرنده و همچنین وضعیت موجود می‌باشد (نولدر و رایلی، ۲۰۱۴). در پژوهشی برای بررسی ساختار گرایش به ریسک‌پذیری،



جکسون و همکارانش (۱۹۷۲)، گرایش به ریسک‌پذیری را فقط مرتبط با موقعیت یا تابعی از شخصیت افراد در نظر گرفته‌اند. متغیر شخصیت افراد، سازگاری خود در موقعیت‌های مختلف را نشان می‌دهد. جکسون و همکارانش (۱۹۷۲) پس از مطالعه ریسک‌پذیری در چهار بعد مختلف، شامل ابعاد مالی، فیزیکی، اجتماعی و اخلاقی، این‌گونه نتیجه می‌گیرند که گرایش به ریسک‌پذیری را می‌توان به‌عنوان یک ویژگی شخصیتی در نظر گرفت که به هیچ نوع ریسکی مشروط نمی‌باشد. یافته‌های جکسون و همکاران (۱۹۷۲) متعاقباً توسط مطالعات دیگری مانند اشتون (۱۹۹۸) و پاونون و جکسون (۱۹۹۶) تأیید می‌شوند. گرایش به ریسک‌پذیری یک ویژگی شخصیتی است که تمایل فرد برای نشان دادن رفتار ریسک‌گریز یا اجتناب از ریسک در مواجهه با موقعیت‌هایی که ممکن است شامل یک عنصر ریسک باشد را نشان می‌دهد (گورول و آتسان، ۲۰۰۶). گرایش به ریسک‌پذیری به‌طور مثبت با رفتار غیراخلاقی (جکسون و همکاران، ۱۹۷۲)، رفتارهای نادرست (میکولای و گوفین، ۱۹۹۸)، رفتارهای بزهکارانه در محل کار (اشتون، ۱۹۹۸) و به‌طور منفی باقابلیت اعتماد در ارتباط است (جکسون، ۱۹۹۴). پژوهش‌ها در مورد گرایش به ریسک‌پذیری، محدود به یک مطالعه در حسابداری می‌باشد که در آن گرایش به ریسک‌پذیری به‌عنوان یک متغیر کنترل می‌باشد (آرنولد و همکاران، ۲۰۱۱). وینسون و همکاران (۲۰۲۰) معتقدند که گرایش به ریسک‌پذیری بر آگاهی اخلاقی تأثیرگذار است و آگاهی اخلاقی اولین مؤلفه تصمیم‌گیری اخلاقی می‌باشد.

تصمیم‌گیری اخلاقی فرایندی است که در آن یک فرد تصمیم می‌گیرد بین اقدامی اخلاقی یا غیراخلاقی تصمیم‌گیری نماید. یک تصمیم اخلاقی برای جامعه از نظر قانونی و اخلاقی قابل قبول است، درحالی‌که یک تصمیم غیراخلاقی برای جامعه غیرقانونی یا از نظر اخلاقی غیرقابل قبول می‌باشد. (جونز، ۱۹۹۱).

از دهه ۱۹۸۰ چندین نظریه روشن و واضح درباره تصمیم‌گیری اخلاقی شکل گرفته و پدیدار شد. فرل و گرشام (۱۹۸۵) یک الگوی احتمالی تصمیم‌گیری اخلاقی در بازاریابی ارائه دادند، شامل ملاحظات ریشه‌شناسی و با فرض اینکه عوامل فردی (دانش، ارزش‌ها، نگرش‌ها و تعاملات) و عوامل موقعیتی (افراد مهم و فرصت‌ها) بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارند. اندکی پس‌از آن، رست (۱۹۸۶) مدل تصمیم‌گیری اخلاقی را شامل مؤلفه‌های آگاهی اخلاقی، قضاوت اخلاقی، قصد اخلاقی ارائه نمود که بر توسعه مفهومی تأثیری فراگیر داشت.

اگرچه شواهد تجربی از تأیید مراحل مدل رست (۱۹۸۶) وجود دارند، اما مطالعات پژوهشی بسیار اندکی تمام مؤلفه‌های مدل رست (۱۹۸۶) را بررسی کرده اند (بارنت و همکاران، ۱۹۹۶؛ بارنت، ۲۰۰۱). هاینز و همکاران (۲۰۰۸) یکی از معدود مطالعاتی است که به‌روشنی رابطه بین

آگاهی اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی در مدل رست (۱۹۸۶) را بررسی کرده است. نتایج مطالعه ایشان نشان می‌دهد که اهمیت درک شده از یک موضوع اخلاقی (که آن را مشابه آگاهی اخلاقی در نظر می‌گیرند) به شدت با قضاوت اخلاقی مرتبط است، در حالی که قضاوت اخلاقی نیز خود به شدت با قصد اخلاقی در ارتباط است و این سه مولفه منجر به تصمیم‌گیری اخلاقی می‌گردد. متأسفانه با وجود کوشش‌ها و مطالعات مختلف تاکنون در زمینه مهم اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران، فعالیت عملی صورت گرفته اما اثرگذار و چشمگیر نبوده است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۶).

مهرانی و همکاران (۱۳۹۰) معتقدند که الگوهای مرتبط با تصمیم‌گیری اخلاقی بر تفکر شناختی افراد متمرکز است. در این شیوه پردازش، عوامل مؤثر بر تحلیل شناختی فردی و سایر عوامل مرتبط با محیط سازمانی و همچنین فرصت‌هایی همانند پاداش‌ها و آئین‌نامه‌های اخلاقی که برای انجام رفتار اخلاقی ایجاد شده مورد استفاده قرار می‌گیرند.

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

اولین پژوهشی که به موضوع زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان پرداخته و آن را گسترش داده است، پژوهش تن برونسل و همکاران (۲۰۰۳) می‌باشد. آن‌ها در پژوهشی تحت عنوان نقش زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان، بیان می‌کنند که زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان از عناصر رسمی و غیررسمی تشکیل شده است و نتیجه می‌گیرند که رفتار اخلاقی، تحت تأثیر زیرساخت‌های اخلاقی قرار دارد.

تانگ و چن (۲۰۰۸) طی پژوهشی که بر روی دانشجویان حسابداری، مدیریت و روانشناسی انجام شد، دریافتند که درگیر شدن در رفتارهای غیراخلاقی در سازمان‌ها، ریسک‌پذیری در افراد را افزایش می‌دهد.

نتایج پژوهش لوگران و همکاران (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که برخی از زیرساخت‌های اخلاقی رسمی در سازمان، مانند آیین‌نامه‌های رفتاری، برای پنهان کردن اعمال غیراخلاقی استفاده می‌شوند. این آیین‌نامه‌ها فقط برای دستیابی به ظاهری اخلاقی برای افراد خارج از سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرند، در حالی که در واقعیت، این آیین‌نامه‌ها در تصمیم‌گیری‌های عملکرد درونی اخلاقی سازمان نادیده گرفته می‌شوند.

کیش-گپارت و همکاران (۲۰۱۰) طی پژوهشی به بررسی سوابق محیط و زیرساخت اخلاقی سازمانی، معضلات اخلاقی و فردی می‌پردازند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که در محیط اخلاقی نامناسب، افراد تصمیم‌گیری غیراخلاقی می‌نمایند.

روتینگ و همکاران (۲۰۱۱) به بررسی رابطه بین زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان و تصمیم‌گیری اخلاقی به منظور حل مسائل مربوط به تصمیم‌گیری پرداختند و دریافتند که بهبود

چهار عنصر ارتباط رسمی، ارتباط مکرر، نظارت رسمی و تشویق/ تنبیه رسمی به عنوان عناصر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان باعث افزایش آگاهی اخلاقی در افراد می‌گردد. نتایج پژوهش مارتین و همکاران (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که بین عدم مشارکت اخلاقی و زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان رابطه وجود دارد. درک افراد از زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان، تمایل آن‌ها را در مشارکت در رفتارهای غیراخلاقی منفعت‌طلبانه کاهش می‌دهد. اسمیت کرو و همکاران (۲۰۱۵) طی پژوهشی به بررسی تأثیر نیروهای متقابل در زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان می‌پردازند که کارکنان را به سمت اعمال اخلاقی هدایت می‌کنند. پژوهش آن‌ها نشان داد که به دلیل فشارهای غیررسمی در سازمان، تأثیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان کم شده و در نتیجه تأثیر آن بر رفتار اخلاقی کاهش می‌یابد. در مطالعه وینسون و همکاران (۲۰۲۰)، نتایج حاکی از آن بود که حسابداری که گرایش به ریسک‌پذیری در سطوح بالاتری دارند نسبت به سایرین از آگاهی اخلاقی بیشتری برخوردار هستند. آن‌ها این بررسی را در جامعه آماری متشکل از دانشجویان رشته حسابداری بررسی نمودند.

لینا و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود دریافتند که در رابطه با استفاده هوش مصنوعی در حسابداری به عنوان زیرساخت سازمانی برای تصمیم‌گیری اخلاقی با استفاده از مدل رست (۱۹۸۶)، پنج چالش اخلاقی عینیت، حریم خصوصی، شفافیت، پاسخگویی و قابلیت اعتماد وجود دارد. نتیجه مطالعه نشان داد که بین این پنج عنصر و تصمیم‌گیری اخلاقی ارتباط وجود دارد. مطالعه سیفرت و همکاران (۲۰۲۳) که جامعه آماری آن را حسابداران رسمی ایالات متحده تشکیل می‌داد، نشان داد که اثربخشی زیرساخت‌های اخلاقی در سازمان و استقلال حرفه‌ای بر قضاوت اخلاقی حسابداران تأثیر می‌گذارد.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

در بین تحقیقات داخلی اولین تحقیق مربوط به پژوهش حاضر، مرتبط با پژوهش مهرانی و همکاران (۱۳۹۰) می‌باشد. آن‌ها در مطالعه خود با موضوع عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، نشان دادند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان متأثر از آیین‌نامه اخلاقی و تشویق و تنبیه سازمانی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش حسابداران رسمی بوده‌اند. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر زیرساخت‌های اجتماعی بر شدت اخلاقی حسابداران پرداختند. جامعه آماری شامل مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های بورسی بوده است. نتایج مطالعه نشان داد، تأثیر متغیرهای سازه‌های اجتماعی بر شدت اخلاقی معنادار نیست.

رحمان سرشت و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان اثر ویژگی‌های دموگرافیک فردی، متغیرهای زیرساخت سازمانی و اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی که جامعه آماری آن حسابداران صنایع خیلی کوچک، کوچک، متوسط و بزرگ شهر تبریز بود انجام داده‌اند. در این پژوهش، بررسی‌ها نشان می‌دهد که رابطه معناداری بین مسئله اخلاقی، داوری اخلاقی و قصد اخلاقی و همچنین بین شناسایی مسئله اخلاقی و جو اخلاقی در سازمان وجود دارد.

نتایج پژوهش امینی و شاهین (۱۳۹۹) نشان داد تصمیم‌گیری اخلاقی با عوامل فردی، سازمانی، اجتماعی و محیطی دارای رابطه می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، مدیران و کارکنان شرکت دانا سرمایه شهر شیراز که درگیر مسائل مالی هستند، بوده است.

حسین پور و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود نشان دادند عامل فردی سلامت روان به عنوان یک عامل فردی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تأثیرگذار است. همچنین دیباکیا و همکاران (۱۴۰۰) طی پژوهشی تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در گرایش آن‌ها به ارائه گزارش تخلفات مالی را با توجه به نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی درک شده را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که آگاهی اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت اخلاقی حسابداران دارد، شدت اخلاقی نیز در این رابطه نقش تعدیل‌گر را ایفا می‌نماید.

نتایج پژوهش حسینی نسب (۱۴۰۲) نشان می‌دهد که برنامه‌ها و آیین‌نامه‌های اخلاقی در سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسی شامل مکانیسم‌های کنترلی، انطباق‌گرا و ارزش‌محور بر کاهش رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان مستقل تأثیر مثبت و معنادار دارد. جامعه آماری این پژوهش نیز کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. عارف منش و همکاران (۱۴۰۲) در مطالعه خود به بررسی فرهنگ و مؤلفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی با توجه به نقش میانجی تمایل به ریسک‌پذیری در افراد پرداختند. جامعه آماری پژوهش آن‌ها را حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی ثبت‌شده در ایران تشکیل می‌دهد. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که تمایل به ریسک‌پذیری فردی به طور مثبت و معنادار بر رابطه بین فرهنگ و آگاهی اخلاقی دارای اثر می‌باشد.

بررسی مبانی نظری پژوهش نشان می‌دهد که حرفه حسابداری، در سه دهه اخیر تصمیم‌گیری اخلاقی را بیشتر مورد توجه قرار داده است با این حال هنوز بررسی کاملی از تأثیر سه عنصر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان (ارتباطات رسمی، نظارت رسمی، تشویق/تنبیه رسمی) با توجه به گرایش به ریسک‌پذیری بر روی تصمیم‌گیری اخلاقی صورت نگرفته است.

پیشینه پژوهش‌های مرتبط نیز نشان می‌دهد پژوهشی که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان را با توجه به میانجی‌گرایش به ریسک‌پذیری به روش این پژوهش بیان نماید تا کنون در ایران و سایر کشورها انجام نشده است، لذا پژوهش حاضر از این نظر دارای نوآوری می‌باشد.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان شامل مجموعه‌ای از سیستم‌های سازمانی است که باهدف تأثیرگذاری بر تصمیم‌گیری اخلاقی اجرا می‌شوند. به گفته تنبرونسل و همکاران (۲۰۰۳)، سیستم‌های ارتباطی رسمی آن دسته از سیستم‌هایی هستند که به‌صورت رسمی ارزش‌ها و اصول اخلاقی را به اشتراک می‌گذارند. رایج‌ترین تجلی سیستم ارتباطات رسمی و زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان، ایجاد آیین رفتار حرفه‌ای و اصول اخلاقی است (فرل و همکاران، ۲۰۰۵).

درحالی‌که برخی از مطالعات از رابطه مثبت بین اصول اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی پشتیبانی کرده‌اند (سامرز، ۲۰۰۱)، سایر مطالعات پشتیبانی ضعیفی از خود نشان داده‌اند (مورفی و همکاران، ۱۹۹۲)، اما زمانی که با سایر عناصر زیرساخت رسمی مانند آموزش اخلاقی و اجرای مکانیسم‌های تشویقی و تنبیهی همراه شوند، ممکن است به‌عنوان ابزاری بسیار مفید و تأثیرگذار بر رفتار اخلاقی عمل نمایند (روتینگ و هایشمیت، ۲۰۰۷)؛ بنابراین مهم است که سیستم‌های ارتباطی رسمی را در قالب اصول رفتاری و اخلاقی بررسی نماییم.

به گفته تنبرونسل و همکاران (۲۰۰۳) سیستم‌های رسمی تشویق/تنبیه کانال‌های رسمی سازمانی هستند که رفتار اخلاقی را با پاداش و رفتار غیراخلاقی را با تنبیه ارتباط می‌دهند. در یک محیط کاری استفاده از سیستم‌های نظارت و تشویق و تنبیه رسمی، افراد را نسبت به موقعیت‌های اخلاقی حساس‌تر و هوشیارتر می‌نماید. در این محیط، سیستم‌های نظارتی احتمال شناسایی موقعیت اخلاقی را افزایش داده و سیستم‌های تشویق و تنبیه اطمینان می‌دهند که رفتار غیراخلاقی مورد بازخواست قرار می‌گیرد. در مقابل، سازمان‌ها می‌توانند از سیستم‌های نظارت و تشویق و تنبیه برای پاداش رفتار اخلاقی استفاده نموده و درنتیجه رفتار اخلاقی را تقویت نمایند (تروینو و همکاران، ۱۹۹۸).

درمجموع به نظر می‌رسد، زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان که شامل این سه بخش می‌باشد، می‌تواند تأثیر مثبتی در آگاهی اخلاقی داشته باشد، زیرا افراد را نسبت به ملاحظات اخلاقی هوشیارتر و حساس‌تر می‌نماید؛ بنابراین فرضیه زیر در این خصوص مطرح می‌شود:

**فرضیه ۱:** زیرساخت رسمی اخلاقی (متشکل از ارتباطات رسمی، نظارت رسمی و تشویق/تنبیه رسمی) بر آگاهی اخلاقی تأثیر دارد.

ریسک‌پذیری افراد بر تصمیم‌گیری اخلاقی آن‌ها اثرگذار است (ویر و همکاران، ۲۰۰۲). گرایش به ریسک‌پذیری ممکن است نتایج مثبت یا منفی در سازمان‌ها داشته باشد. برای مثال، ریسک‌پذیری می‌تواند نتایج مثبت در فروش محصول جدید داشته باشد یا به سرمایه‌گذاری در کسب‌وکارهایی سودآور منجر شود. متأسفانه، ریسک‌پذیری می‌تواند منجر به رفتارهای زیان‌بار

از جمله اعمال غیرقانونی یا معاملات تجاری بیش‌ازحد تهاجمی شود. تصمیم به انجام ریسک تا حدی به گرایش فرد به ریسک‌پذیری بستگی دارد که یک ویژگی شخصیتی است که نشان‌دهنده گرایش کلی برای ریسک‌پذیری یا اجتناب از ریسک در زمینه‌های مختلف است (جکسون و همکاران، ۱۹۷۲). درگیر شدن در رفتارهای غیراخلاقی در سازمان‌ها درصداً ریسک به همراه دارد (تانگ و چن، ۲۰۰۸)؛ بنابراین، این موضوع مطرح می‌شود که گرایش به ریسک‌پذیری در افراد، امکان اثرگذاری بر تصمیم‌گیری اخلاقی در آن‌ها را دارد. مهم‌تر از همه، زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان می‌تواند بر گرایش فرد به ریسک‌پذیری تأثیر بگذارد (ترمبلی و همکاران، ۲۰۱۶)؛ بنابراین، انتظار می‌رود که ریسک‌پذیری بین زیرساخت‌های اخلاقی رسمی در سازمان و تصمیم‌گیری اخلاقی به‌عنوان متغیر میانجی عمل نماید.

از آنجایی که ریسک بخش جدایی‌ناپذیر از معاملات تجاری است، بررسی تأثیر گرایش به ریسک بر تصمیم‌گیری اخلاقی با توجه به زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان مهم است. گرچه باید این موضوع را در نظر گرفت که اقدامات غیراخلاقی در سازمان ذاتاً درصدی از ریسک را شامل می‌شود (جکسون و همکاران، ۲۰۱۳)، اما به این ساختار در پژوهش‌های اخلاقی توجه بسیار کمی شده است.

**فرضیه ۲:** گرایش به ریسک‌پذیری در حسابداران بر آگاهی اخلاقی تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه ۳:** زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان (ارتباطات رسمی، نظارت رسمی، تحریم‌های رسمی) بر گرایش به ریسک‌پذیری در حسابداران تأثیر دارد.

**فرضیه ۴:** زیرساخت‌های رسمی اخلاقی از طریق میانجی گرایش به ریسک‌پذیری بر آگاهی اخلاقی حسابداران تأثیر می‌گذارد.

آگاهی اخلاقی نقشی اساسی و محوری در مدل رست (۱۹۸۶) در تصمیم‌گیری اخلاقی ایفا می‌کند (تنبرونسل و کرو، ۲۰۰۸). اگر یک مسئله اخلاقی بالقوه به آستانه یا سطح آگاهی افراد نرسد، از سوی آنان به‌عنوان یک موضوع اخلاقی تلقی نخواهد شد. از این‌رو، یک موضوع اخلاقی که برای یک فرد مرتبط یا مهم تلقی می‌شود (چون در سطح آگاهی این شخص می‌باشد) ممکن است برای شخص دیگری مهم نباشد، چون آن مسئله اخلاقی در سطح آگاهی آن شخص نیست. پژوهش‌های انجام‌شده نشان می‌دهد افرادی که شرایط را از نظر اخلاقی درک می‌نمایند، قضاوت اخلاقی‌تری دارند (سینگپاکدی و همکاران، ۱۹۹۶).

هنگامی که افراد قضاوتی اخلاقی انجام می‌دهند، به سمت یک قصد اخلاقی متمایل شده و در نهایت تصمیم اخلاقی یا غیراخلاقی اتخاذ می‌نمایند. بر اساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی‌شده، می‌توان استدلال کرد که نهایتاً قصد، منجر به رفتار واقعی می‌شود. در حقیقت، بر طبق دیدگاه

نظریه پردازان روانشناسی اجتماعی، درواقع بهترین پیش‌بینی کننده رفتار در افراد، قصد آن‌ها می‌باشد (محسنی و همکاران، ۱۳۹۶).

سؤال بعدی این پژوهش تأثیر آگاهی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی و قضاوت اخلاقی بر قصد اخلاقی می‌باشد. بر اساس مدل رست (۱۹۸۶) و متعاقباً توسعه مفهومی جونز (۱۹۹۱)، فرضیه‌های زیر را در نظر می‌گیریم:

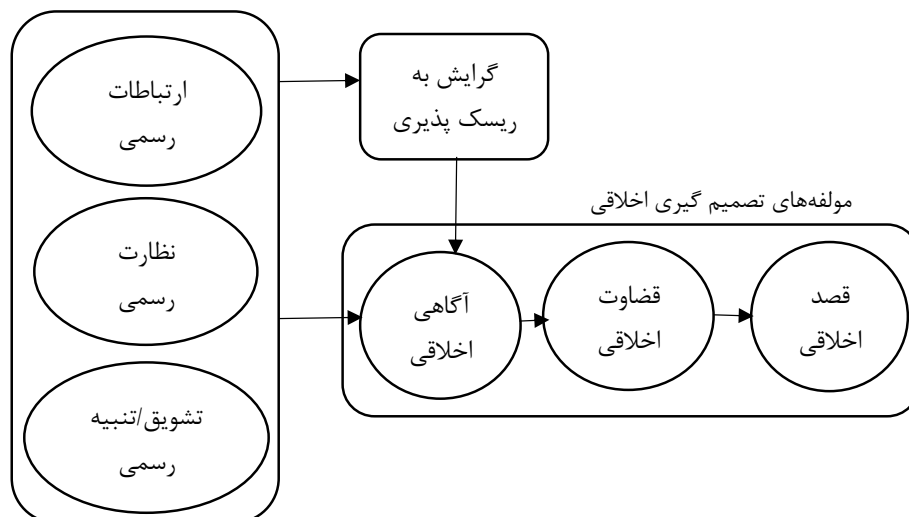
**فرضیه ۵:** آگاهی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه ۶:** قضاوت اخلاقی بر قصد اخلاقی تأثیر مثبت دارد.

شکل ۱ مدل مفهومی پیشنهادی فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران را ارائه می‌دهد.

شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

زیرساخت‌های رسمی  
اخلاقی در سازمان



هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با بیان نقش میانجی گرایش به ریسک‌پذیری می‌باشد. این پژوهش، از نظر هدف کاربردی می‌باشد. همچنین پژوهش حاضر، از نظر رویکرد کمی، از نظر روش شناخت توصیفی و از نوع معادلات ساختاری می‌باشد. در این پژوهش معیار زمان، مقطعی است.

در پژوهش حاضر، جامعه آماری، شامل کلیه شاغلین در حوزه حسابداری، حسابرسی و مالی می‌باشد. از آنجا که جامعه آماری این پژوهش نامحدود است، از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم، برای تعیین حجم نمونه استفاده شده است. بر همین اساس، حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران، ۳۸۴ نفر تعیین گردید که با استفاده از روش نمونه‌گیری غیر تصادفی در دسترس انتخاب شده‌اند. به دلیل احتمال عدم پاسخ صحیح به برخی پرسشنامه‌ها تعداد ۵۵۰ پرسشنامه با توجه به حداقل نمونه مورد نیاز به صورت آنلاین توزیع گردید. از این تعداد ۴۰۷ پرسشنامه گردآوری شد که با توجه به عدم وجود اطلاعات کافی در برخی از آن‌ها مبنای تحلیل ۳۸۹ پرسشنامه قرار گرفت. در انجام این پژوهش برای پاسخ به سؤالات یا آزمودن فرضیه‌ها، متغیرهای زیر وجود دارد: زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان (متشکل از ارتباطات رسمی، نظارت رسمی و تشویق/تنبیه رسمی)، متغیرهای آگاهی اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی به عنوان مؤلفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی و متغیر گرایش به ریسک‌پذیری که به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شده است.

پرسش‌نامه پژوهش، شامل دو بخش اصلی می‌باشد. بخش اول، مشخصات جمعیت شناختی مربوط به نمونه آماری و بخش دوم سؤالات پژوهش برای سنجش متغیرها را شامل می‌شود. مشخصات جمعیت شناختی شامل جنسیت، سن، محل اشتغال، مدرک دانشگاهی، جایگاه شغلی و سابقه کاری می‌باشد. در بخش دوم پژوهش، سؤالات پرسشنامه و سه سناریو استفاده شده است. در این پژوهش، متغیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان، به عنوان متغیر مستقل است. متغیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان شامل سه بخش می‌باشد که عبارت‌اند از ۱- ارتباطات رسمی ۲- نظارت رسمی ۳- تشویق/تنبیه رسمی. برای سؤالات پرسشنامه مربوط به این متغیر، از پژوهش روتینگ و همکاران (۲۰۱۱) استفاده شده است. این سؤالات، شامل ۱۰ گویه است که در برگیرنده سه شاخص ارتباطات رسمی (گویه‌های ۱ تا ۵)، نظارت رسمی (گویه‌های ۶ تا ۸) و تشویق/تنبیه رسمی (گویه‌های ۹ تا ۱۰) می‌باشد و از مقیاس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای، از ۱ (کاملاً مخالفم) تا ۵ (کاملاً موافقم) استفاده شده است. روش نمره دهی نیز به این صورت است که فرد پاسخ دهنده، در ازای انتخاب هر یک از این ۵ گزینه، یک نمره بدست می‌آورد. نمرات بیشتر نشان دهنده آن است که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بیشتر استفاده و اجرا می‌شود و نمرات کمتر نشان می‌دهد که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان کمتر مورد استفاده قرار می‌گیرد.

برای اندازه‌گیری متغیر میانجی گرایش به ریسک‌پذیری، از پژوهش وینسون و همکاران (۲۰۲۰) استفاده شده و در برگیرنده چهار گویه (گویه‌های ۲۱ تا ۲۴) می‌باشد و در مقیاس پنج



گزینه ای لیکرت ۱ تا ۵، (از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) شماره گذاری شده است. شماره بالاتر نشان دهنده گرایش به ریسک پذیری بیشتر است.

برای اندازه گیری آگاهی اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی از سه سناریوی مختلف استفاده شده است. این سناریوها برگرفته از پژوهش روتینگ و همکاران (۲۰۱۱) هستند. از پاسخ دهندگان خواسته شد که نظر خود را نسبت به اقدامات انجام شده مشخص نمایند، با توجه به اینکه اگر در شرایط مشابه قرار داشتند، چگونه عمل می کردند. این متغیرها در برگرفته ۱۱ گویه هستند. برای اندازه گیری آگاهی اخلاقی، از چهار گویه (گویه‌های ۱۱ تا ۱۴)، برای بررسی این موضوع که پاسخ دهندگان به سناریوها، تشخیص لزوم ملاحظات اخلاقی را می دهند، استفاده شد. قضاوت اخلاقی با استفاده از سه گویه (گویه‌های ۱۵ تا ۱۷) بررسی شد. در این بخش از پاسخ دهندگان خواسته شد تا اقدامات انجام شده را بر اساس عدالت و اخلاق قضاوت کنند. در نهایت، قصد اخلاقی بر اساس چهار گویه (گویه‌های ۱۸ تا ۲۰) اندازه‌گیری شد که نشان از قصد پاسخ‌دهندگان برای تصمیم‌گیری اخلاقی دارد.

به‌منظور اطمینان یافتن از این موضوع که آیا پرسشنامه پژوهش واقعاً همان ویژگی‌های موردنظر را اندازه‌گیری می‌کند یا خیر، پس از تهیه پرسشنامه و سناریوها به زبان فارسی، بارآزمایی استاد راهنما، برای تعدادی از اساتید و صاحب‌نظران حسابداری و حسابرسی ارائه و از آن‌ها درخواست گردید تا پس از مطالعه پرسشنامه، نظر خود را در رابطه با نوع سؤالات، تعداد سؤالات و همبستگی سؤالات موجود در پرسشنامه در مقایسه با اهداف و فرضیه‌های تحقیق ابراز دارند. سپس نظرات، جمع‌آوری و تغییرات پیشنهادی در پرسشنامه ایجاد گردید و بدین روش روایی محتوای پرسشنامه تحقیق مورد تأیید و اطمینان قرار گرفت. به‌عبارت‌دیگر، روایی پرسشنامه را اساتید و صاحب‌نظران در حوزه حسابداری و حسابرسی تأیید کرده‌اند. به‌منظور تعیین پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ، بار عاملی گویه‌ها و پایایی ترکیبی استفاده گردیده است تا هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند، آزمون شود.

همان‌طور که نتایج جدول ۱ نشان می‌دهد؛ ضریب آلفای کل پرسشنامه در سطحی بالاتر از ۰/۷ قرار دارد که گواه بر پایایی و قابل‌اعتماد بودن سؤالات پرسشنامه به‌کاررفته است.

در تجزیه و تحلیل اطلاعات آماری پژوهش، از نرم‌افزارهای SPSS<sup>۲۸</sup> و SmartPLS<sup>۰،۴</sup> استفاده گردید. در بخش آمار توصیفی با استفاده از شاخص‌های آماری نظیر میانگین، میانه، انحراف معیار، واریانس و در بخش آمار استنباطی از معادلات ساختاری<sup>۱</sup> (SEM) واریانس محور، بر پایه بوت

<sup>۱</sup> structural equation modelling

استرپ و برای تعیین کفایت مدل از شاخص نیکویی برازش استفاده شده است. مدل‌سازی معادلات ساختاری یک تکنیک تحلیل چندمتغیری بسیار نیرومند از خانواده رگرسیون چندمتغیری و به بیان دقیق‌تر بسط مدل خطی کلی است که به پژوهشگر امکان می‌دهد مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را به گونه هم زمان مورد آزمون قرار دهد و برای آزمون فرضیه‌هایی درباره روابط بین متغیرهای مشاهده شده و متغیرهای مکنون (پنهان) مناسب است (هومن، ۱۳۹۷).

جدول ۱- آلفای کرونباخ پرسشنامه

شاخص‌های پایایی	آلفای کرونباخ	تعداد سوالات
نظارت رسمی	۹۲۹.۰	۳
ارتباط رسمی	۹۳۳.۰	۵
تشویق و تنبیه رسمی	۹۲۴.۰	۲
زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۹۵۵.۰	۱۰
قصد اخلاقی	۷۴۲.۰	۳
قضاوت اخلاقی	۸۶۳.۰	۳
آگاهی اخلاقی	۰.۷۹۷	۴
گرایش به ریسک‌پذیری	۹۳۰.۰	۴

معادلات ساختاری واریانس محور برای عدم حساسیت به عدم نرمال بودن توزیع داده‌ها و مدل‌های بسیار پیچیده استفاده می‌شود (گارسون، ۲۰۱۸). برای آگاهی از نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش از آزمون اسمیرنوف گولموگروف استفاده کرده‌ایم که در جدول ۴ آمده است. آزمون کمولموگروف اسمیرنوف روش نا پارامتری ساده‌ای برای تعیین همگونی اطلاعات تجربی با توزیع‌های آماری منتخب است، آزمون کمولموگروف اسمیرنوف روشی برای تشخیص نرمال بودن توزیع فراوانی مشاهدات جمع‌آوری شده است. این آزمون برای گرفتن مجوز لازم جهت استفاده از مدل‌های معادلات ساختاری اعمال می‌گردد تا نرمال بودن اطلاعات تأیید گردد.

## ۵- یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۲ اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس جدول شماره ۲، پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از نظر وضعیت جنسیت، ۱۶۵ نفر معادل ۴۲/۴ درصد زن و ۲۲۴ نفر معادل ۵۷/۶ درصد مرد بوده‌اند. از نظر تحصیلات، بالاترین فراوانی دارای تحصیلات فوق‌لیسانس با ۳۹/۸ درصد بوده‌اند. بالاترین فراوانی پاسخ به سؤالات، در رده سنی ۳۰-۴۰ با ۸۱ درصد بوده‌اند. از بین ۳۸۹ نفر پاسخ‌دهنده به پرسشنامه بیشترین درصد پاسخگویان در رده تجربه کاری ۵ تا ۱۰ سال با ۱۵۳ معادل ۳۹/۳ درصد می‌باشند. پرسشنامه از نظر وضعیت موقعیت شغلی، ۶۶ نفر معادل ۱۷ درصد حسابدار و ۱۱۱ نفر معادل ۲۸/۵ درصد حسابدار ارشد و ۶۵ نفر معادل ۱۶/۷ درصد حسابرس و ۱۴۷ نفر معادل ۳۷/۸ درصد مدیر مالی بوده‌اند.

جدول ۲- مشخصات شرکت‌کنندگان در پژوهش

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۲۲۴	۵۷/۶۰
	زن	۱۶۵	۴۲/۴۰
سطح تحصیلات	فوق‌دیپلم	۴۴	۱۱/۳۰
	کارشناسی	۸۲	۲۱/۱۰
	کارشناسی ارشد	۱۵۵	۳۹/۸۰
	دانشجوی دکتری	۷۵	۱۹/۳۰
	دکتری	۳۳	۸/۵۰
سن	کمتر از ۳۰ سال	۳۳	۸/۴۰
	بین ۳۰ الی ۴۰ سال	۳۱۶	۸۱/۴۰
	بین ۴۰ الی ۵۰ سال	۳۳	۸/۴۰
	بیش از ۵۰ سال	۷	۱/۸
تجربه کاری	بین ۱ الی ۵ سال	۴۴	۱۱/۴۰
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۱۵۳	۳۹/۳۰
	بین ۱۰ الی ۲۰ سال	۱۵۱	۳۸/۸۰
	بالای ۲۰ سال	۴۱	۱۰/۵۰
شغل	حسابدار	۶۶	۱۷/۰۰
	حسابدار ارشد	۱۱۱	۲۸/۵۰
	حسابرس	۶۵	۱۶/۷۰
	مدیر مالی	۱۴۷	۳۷/۸۰
جمع		۳۸۹	۱۰۰

بر اساس جدول ۳ با توجه به اینکه سطح معنی‌داری به‌دست‌آمده برای متغیرها برابر ۰/۰۰ بوده و این مقدار از ۰,۰۵ کوچک‌تر می‌باشد بنابراین توزیع این متغیر نرمال نمی‌باشد. در این پژوهش باوجود حجم بالای نمونه (بیشتر از ۲۰۰) به دلیل اینکه توزیع متغیرها نرمال نمی‌باشد از روش SEM-PLS برای معادلات ساختاری استفاده می‌شود (گارسون، ۲۰۱۸).

جدول ۳- آزمون کلموگروف- اسمیرنوف متغیرهای پژوهش

نتیجه	سطح معنی‌داری	پارامتر توزیع نرمال		متغیرها
		انحراف معیار	میانگین	
نرمال نیست	۰/۰۰	۰/۷۰۲۶۲	۳/۷۹۴۳	ارتباط رسمی
نرمال نیست	۰/۰۰	۰/۶۸۸۸۹	۳/۷۹۱۸	نظارت رسمی
نرمال نیست	۰/۰۰	۰/۷۱۳۳۴	۳/۸۴۳۲	تشویق و تنبیه رسمی
نرمال نیست	۰/۰۰	۰/۸۱۸۴۸	۳/۱۹۰۲	گرایش به ریسک‌پذیری
نرمال نیست	۰/۰۰	۰/۷۷۱۲۷	۳/۱۶۹۷	آگاهی اخلاقی
نرمال نیست	۰/۰۰	۰/۸۰۸۶۹	۲/۹۷۴۳	قضاوت اخلاقی
نرمال نیست	۰/۰۰	۰/۸۲۰۹۰	۳/۱۰۸۰	قصد اخلاقی

جدول شماره ۴، شاخص‌های آماری نظیر میانگین، میانه، انحراف معیار، واریانس را نشان می‌دهد. بر اساس جدول، ارتباطات رسمی دارای میانگین ۳/۷۹۴ و انحراف معیار ۰/۷۰۲ می‌باشد؛ بنابراین این متغیر در بین پاسخ‌دهندگان در طیف لیکرت (۱ الی ۵) سطح بالا و جواب سؤالات پرسشنامه مورد توجه بوده است. بر اساس جدول، نظارت رسمی دارای میانگین ۳/۷۹۲ و انحراف معیار ۰/۶۸۹ می‌باشد؛ بنابراین این متغیر در بین پاسخ‌دهندگان در طیف لیکرت (۱ الی ۵) بالا و جواب سؤالات پرسشنامه مورد توجه بوده است. بر اساس جدول، تشویق/تنبیه رسمی دارای میانگین ۳/۸۴۳ و انحراف معیار ۰/۷۱۳ می‌باشد؛ بنابراین این متغیر در بین پاسخ‌دهندگان در طیف لیکرت (۱ الی ۵) سطح بالا با توجه به طیف لیکرت و جواب سؤالات پرسشنامه مورد توجه بوده است. بر اساس جدول، گرایش به ریسک‌پذیری دارای میانگین ۳/۱۹۰، انحراف معیار ۰/۸۱۸ می‌باشد؛ بنابراین این متغیر در بین پاسخ‌دهندگان در طیف لیکرت (۱ الی ۵) سطح متوسط به بالا با توجه به طیف لیکرت و جواب سؤالات پرسشنامه مورد توجه بوده است. بر اساس جدول، آگاهی اخلاقی دارای میانگین ۳/۱۷۰، انحراف معیار ۰/۷۷۱ می‌باشد؛ بنابراین این متغیر در بین پاسخ‌دهندگان در طیف لیکرت (۱ الی ۵) سطح متوسط با توجه به طیف لیکرت و جواب سؤالات پرسشنامه مورد توجه بوده است. بر اساس جدول، قضاوت اخلاقی دارای میانگین ۲/۹۷۴، انحراف معیار ۰/۸۰۹ می‌باشد؛ بنابراین این متغیر در بین پاسخ‌دهندگان در طیف لیکرت (۱ الی ۵) سطح

متوسط به بالا با توجه به طیف لیکرت و جواب سؤالات پرسشنامه مورد توجه بوده است. بر اساس جدول، قصد اخلاقی دارای میانگین ۳/۱۰۸، انحراف معیار ۰/۸۲۱ می‌باشد؛ بنابراین این متغیر در بین پاسخ‌دهندگان در طیف لیکرت (۱ الی ۵) سطح متوسط به بالا با توجه به طیف لیکرت و جواب سؤالات پرسشنامه مورد توجه بوده است.

جدول ۴- شاخص‌های آمار توصیفی

حجم نمونه	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	واریانس
۳۸۹	۳,۷۹۴۳	۴,۰۰۰	۴,۰۰	۰/۷۰۲۶۲	۰/۴۹۴
۳۸۹	۳,۷۹۱۸	۴,۰۰۰	۴,۰۰	۰/۶۸۸۸۹	۰/۴۷۵
۳۸۹	۳,۸۴۳۲	۴,۰۰۰	۴,۰۰	۰/۷۱۳۳۴	۰/۵۰۹
۳۸۹	۳,۱۹۰۲	۳,۰۰۰	۳,۰۰	۰/۸۱۸۴۸	۰/۶۷۰
۳۸۹	۳,۱۶۹۷	۳,۰۰۰	۳,۰۰	۰/۷۷۱۲۷	۰/۵۹۵
۳۸۹	۲,۹۷۴۳	۳,۰۰۰	۳,۰۰	۰/۸۰۸۶۹	۰/۶۵۴
۳۸۹	۳,۱۰۸۰	۳,۰۰۰	۳,۰۰	۰/۸۲۰۹۰	۰/۶۷۴

### برآزش مدل اندازه‌گیری

در اولین مرحله از تجزیه و تحلیل داده‌ها مدل اندازه‌گیری بررسی می‌شود تا تعیین گردد که آیا مفاهیم نظری به درستی توسط متغیرهای مشاهده شده اندازه‌گیری شده‌اند یا خیر. بدین منظور اعتبار سازه مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد که برای سنجش آن از دو معیار اعتبار همگرایی و اعتبار واگرایی استفاده می‌شود. هرگاه یک یا چند خصیصه از طریق دو یا چند روش اندازه‌گیری شوند همبستگی بین این اندازه‌گیری‌ها دو شاخص مهم اعتبار را فراهم می‌سازد. اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد، پرسشنامه دارای اعتبار همگرا می‌باشد. وجود این همبستگی برای اطمینان از این‌که آزمون آنچه را که باید سنجیده شود می‌سنجد، چنانچه همبستگی بین آزمون‌هایی که خصیصه‌های متفاوتی را اندازه‌گیری می‌کند پایین باشد، آزمون‌ها دارای اعتبار تشخیصی یا واگرا است. مقدار AVE باید بیشتر از ۰/۵ باشد. جدول ۶ نتایج روایی همگرا را برای ابعاد پرسشنامه نشان می‌دهد. همان‌گونه که در جدول ۶ ملاحظه می‌گردد، بارهای عاملی تمامی ابعاد متغیرها نیز بالاتر از ۰/۳ (کوچک بودن نمونه) است که نشان می‌دهد ابزار تحقیق حاضر از روش تحلیل عاملی تأییدی نیز دارای

روایی مطلوبی است و تمامی ابعاد به‌خوبی سازه‌های خود را تبیین کرده‌اند. ضریب پایایی مرکب (CR) بالاتر از ۰/۵ است (باین، ۲۰۱۰).

جدول ۶- نتایج روایی همگرا ابعاد پرسشنامه (الگوریتم مدل اندازه‌گیری)

عوامل / گویه	بار عاملی	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه
گویه ۱ ← ارتباط رسمی	۰/۸۱۷	۲۶/۴۵۹	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۷۰۹	۱۹/۳۱۹	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۲ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۱۳	۳۰/۶۹۸	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۲ ← ارتباط رسمی	۰/۹۰۹	۵۳/۹۸۵	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۳ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۵۶	۴۰/۷۵۷	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۳ ← ارتباط رسمی	۰/۹۴۰	۸۹/۸۵۰	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۴ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۷۸	۴۷/۹۵۱	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۴ ← ارتباط رسمی	۰/۹۲۲	۶۷/۷۴۵	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۵ ← ارتباط رسمی	۰/۸۴۸	۳۳/۵۵۱	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۵ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۶۳	۳۲/۴۲۸	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۱ ← آگاهی اخلاقی	۰/۷۲۳	۲۰/۰۰۸	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۲ ← آگاهی اخلاقی	۰/۷۴۲	۲۲/۸۲۶	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۳ ← آگاهی اخلاقی	۰/۸۳۰	۳۳/۳۸۹	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۴ ← آگاهی اخلاقی	۰/۷۷۲	۴۳/۸۳۸	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۸ ← قصد اخلاقی	۰/۸۸۴	۸۱/۶۵۵	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۹ ← قصد اخلاقی	۰/۷۵۲	۲۰/۳۵۳	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۲۰ ← قصد اخلاقی	۰/۷۱۸	۲۰/۳۰۱	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۵ ← قضاوت اخلاقی	۰/۹۱۰	۱۳۴/۵۵۲	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۶ ← قضاوت اخلاقی	۰/۸۶۳	۶۸/۳۸۴	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۷ ← قضاوت اخلاقی	۰/۸۸۳	۷۸/۷۷۵	۰۰۰.۰	تأیید
۲۱ ← گرایش به ریسک‌پذیری	۰/۸۹۵	۵۴/۴۰۵	۰۰۰.۰	تأیید
۲۲ ← گرایش به ریسک‌پذیری	۰/۹۴۵	۹۲/۰۱۱	۰۰۰.۰	تأیید
۲۳ ← گرایش به ریسک‌پذیری	۰/۹۱۸	۵۶/۲۸۵	۰۰۰.۰	تأیید
۲۴ ← گرایش به ریسک‌پذیری	۰/۸۸۰	۴۱/۷۴۰	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۹ ← تشویق / تنبیه رسمی	۰/۹۶۵	۹۸/۹۱۰	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۹ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۵۴	۳۳/۷۲۶	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۰ ← تشویق / تنبیه رسمی	۰/۹۶۳	۸۸/۸۶۱	۰۰۰.۰	تأیید
گویه ۱۰ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۲۳	۲۹/۴۴۱	۰۰۰.۰	تأیید

عوامل / گویه	بار عاملی	آماره t	سطح معنی داری	نتیجه
گویه ۶ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۶۸	۳۶/۹۷۶	۰۰۰۰	تأیید
گویه ۶ ← نظارت رسمی	۰/۹۲۲	۵۰/۷۷۵	۰۰۰۰	تأیید
گویه ۷ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۸۵	۴۵/۳۶۳	۰۰۰۰	تأیید
گویه ۷ ← نظارت رسمی	۰/۹۴۴	۶۶/۷۶۴	۰۰۰۰	تأیید
گویه ۸ ← نظارت رسمی	۰/۹۴۲	۸۲/۴۷۲	۰۰۰۰	تأیید
گویه ۸ ← زیرساخت‌های رسمی اخلاقی	۰/۸۷۵	۴۱/۴۳۴	۰۰۰۰	تأیید

در جدول ۷ با توجه به اینکه میانگین واریانس استخراجی و آلفای کرونباخ ترکیبی برای تمامی متغیرهای پژوهش به ترتیب بالاتر از ۰/۵ و ۰/۷ است، می‌توان بیان نمود ابزار تحقیق از روایی همگرایی قابل قبولی برخوردار است. همه گویه‌ها در سطح اطمینان ۰/۹۵ معنادار می‌باشند. معناداری گویه‌ها بالاتر بودن عدد معناداری از  $\pm 1/96$  است؛ بنابراین با توجه به مقادیر به‌دست‌آمده می‌توان گفت که اعتبار همگرایی ابزار سنجش تأیید می‌شود. مطابق با جدول ۸، مقادیر موجود درروی قطر اصلی ماتریس ریشه دوم مقادیر شرح داده‌شده از کلیه مقادیر موجود در سطر و ستون مربوطه بزرگ‌تر است که این موضوع نشان‌دهنده همبستگی شاخص‌ها با سازه وابسته به آن‌هاست. ابزار تحقیق از روایی واگرایی مناسبی نیز برخوردار است.

جدول ۷- شاخص‌های روایی همگرایی سازه‌ها

شاخص‌های روایی	آلفای کرونباخ	آلفای کرونباخ ترکیبی	میانگین واریانس استخراجی
آگاهی اخلاقی	۰/۷۹۷	۰/۸۸۲	۰/۵۹۰
ارتباط رسمی	۰/۹۳۳	۰/۹۳۷	۰/۷۸۹
تشویق و تنبیه رسمی	۰/۹۲۴	۰/۹۲۵	۰/۹۲۹
زیرساخت‌های رسمی	۰/۹۵۵	۰/۹۵۷	۰/۷۱۲
قصد اخلاقی	۰/۷۴۲	۰/۹۴۰	۰/۶۲۰
قضاوت اخلاقی	۰/۸۶۳	۰/۸۶۸	۰/۷۸۴
نظارت رسمی	۰/۹۲۹	۰/۹۳۰	۰/۸۷۶
گرایش به ریسک‌پذیری	۰/۹۳۰	۰/۹۳۱	۰/۸۲۸

جدول ۸- بررسی روایی واگرا

آگاهی اخلاقی	ارتباط رسمی	تشویق و تنبیه رسمی	زیرساخت های رسمی	قصد اخلاقی	قضاوت اخلاقی	نظارت رسمی	گرایش به ریسک‌پذیری
آگاهی اخلاقی	۱						
ارتباط رسمی	۰/۰۵۶-	۱					
تشویق و تنبیه رسمی	۰/۰۳	۰/۶۷	۱				
زیرساخت‌های رسمی	۰/۰۱۵-	۰/۸۳	۰/۸۷	۱			
قصد اخلاقی	۰/۷۲	۰/۰۵۵-	۰/۰۰۵-	۰/۰۳۸-	۱		
قضاوت اخلاقی	۰/۶۹	۰/۱۱۴-	۰/۰۲۸-	۰/۰۸۵-	۰/۷۳	۱	
نظارت رسمی	۰/۰۱	۰/۷۶	۰/۸۵	۰/۸۳۶	-	۰/۰۵۸-	۱
گرایش به ریسک‌پذیری	۰/۰۴۴-	۰/۸۵	۰/۷۲	۰/۹۵	-	۰/۱۱۱-	۰/۸

### برازش مدل ساختاری

در این قسمت به بررسی برازش مدل ساختاری پرداخته می‌شود. درواقع، مرحله دوم در رویه‌ها بهره‌گیری از تحلیل مسیر، ضریب تعیین و شاخص برازندگی مدل می‌باشد. در تحلیل مسیر، روابط بین متغیرها در یک جهت جریان می‌یابند و به‌عنوان مسیرهای متمایز در نظر گرفته می‌شوند. مفاهیم تحلیل مسیر در بهترین صورت از طریق ویژگی عمده آن، یعنی نمودار مسیر که پیوندهای علی احتمالی بین متغیرها را آشکار می‌سازد، تبیین می‌شوند (هومن، ۱۳۹۷). شکل ۲ نمودار مسیر مدل تحقیق به همراه اعداد معنی‌داری و ضرایب مسیر نشان می‌دهد.

باآنکه انواع گوناگون آزمون‌ها که به‌طور کلی شاخص‌های برازندگی نامیده می‌شوند پیوسته در حال مقایسه، توسعه و تکامل هستند، اما هنوز در مورد حتی یک آزمون بهینه، توافق همگانی وجود ندارد. نتیجه آن است که مقاله‌های مختلف، شاخص‌های مختلفی را ارائه کرده‌اند و حتی نگارش‌های مشهور برنامه‌های معادلات ساختاری مانند نرم‌افزارهای آموس، لیزرل و پی ال اس تعداد زیادی از شاخص‌های برازندگی به دست می‌دهند. این شاخص‌ها به شیوه‌های مختلف طبقه بندی شده‌اند که یکی از عمده‌ترین آن‌ها طبقه‌بندی به‌صورت مطلق، نسبی، برازش مدل بیرونی و درونی می‌باشد (هومن، ۱۳۹۷). برازندگی مدل از میانگین هندسی ضریب تعیین و میانگین شاخص‌های اشتراکی به دست می‌آید که شاخص برازندگی مدل یا GOF نامیده می‌شود. مقدار GOF باید بالای ۰/۳۶ باشد تا مدل، مدل برازنده‌ای باشد. با توجه به محاسبه GOF بر اساس



خروجی‌های نرم‌افزار SmartPLS، مدل از برازندگی مناسبی برخوردار است (وینچنزو و همکاران، ۲۰۱۰). با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ که به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای شاخص GOF معرفی شده است (فرید، ۱۳۹۸) و حصول مقدار ۰/۶۹۲ مطابق جدول ۹ برای GOF برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

جدول ۹- شاخص‌های اشتراکی و ضریب تعیین

سازه	ضریب تعیین ( $R^2$ )	Communality
آگاهی اخلاقی	۰۰۹۰	۵۹۰۰
ارتباط رسمی	۸۶۷۰	۷۸۹۰
تشویق و تنبیه رسمی	۷۵۷۰	۹۲۹۰
قصد اخلاقی	۵۳۸۰	۷۱۲۰
قضاوت اخلاقی	۴۸۶۰	۶۲۰۰
نظارت رسمی	۸۷۵۰	۷۸۴۰
گرایش به ریسک‌پذیری	۹۰۷۰	۸۷۶۰
میانگین	۰,۶۳۴	۰,۷۵۷

$$GOF = \sqrt{(AvregeR^2 * AvregeCommunality)}$$

$$GOF = \sqrt{0.634 * 0.757} = 0.692$$

### نتایج آزمون فرضیه‌ها

به دنبال بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری و مدل کلی پژوهش، در این قسمت به بررسی و آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. ضرایب معناداری مسیرهای مدل نشان می‌دهند که آیا فرضیه‌های پژوهش معنی‌دار است یا خیر. همچنین ضرایب استاندارد شده مسیرها بیانگر این امر هستند که چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل تبیین می‌شود.

شکل ۲ خروجی مدل ساختاری را نشان می‌دهد. با در نظر گرفتن نتایج حاصل از بررسی روابط میان متغیرهای مستقل و وابسته با استفاده از ضریب محاسبه شده، می‌توان به بررسی معناداری اثرات میان متغیرهای پژوهش بر یکدیگر که درواقع فرضیه‌ها از روابط میان آن‌ها شکل می‌گیرند، پرداخت. همچنین جدول ۱۰، نتیجه آزمون فرضیه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۱۰- آزمون فرضیه‌های تحقیق

شماره فرضیه	مسیر فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
۱	زیرساخت‌های رسمی $\leftarrow$ آگاهی اخلاقی	۰/۲۸۵	۱/۸۸۹	۰/۰۰۰	تأیید
۲	گرایش به ریسک‌پذیری $\leftarrow$ آگاهی اخلاقی	۰/۳۱۵	۲/۱۰۵	۰/۰۳۶	تأیید
۳	زیرساخت‌های رسمی $\leftarrow$ گرایش به ریسک‌پذیری	۰/۹۵۲	۱۰۱/۳۵۵	۰/۰۰۰	تأیید
۴	زیرساخت‌های رسمی $\leftarrow$ گرایش به ریسک‌پذیری $\leftarrow$ آگاهی اخلاقی	۰/۳۰	۲/۱۰۴	۰/۰۳۶	تأیید
۵	آگاهی اخلاقی $\leftarrow$ قضاوت اخلاقی	۰/۶۹۷	۳۹/۶۰۶	۰/۰۰۰	تأیید
۶	قضاوت اخلاقی $\leftarrow$ قصد اخلاقی	۰/۷۳۳	۴۹/۷۴۶	۰/۰۰۰	تأیید

با توجه به ضریب مسیر ۰/۲۸۵ و مقدار آماره t (بیشتر از ۱/۶۴)، زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان بر آگاهی اخلاقی حسابداران تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۰ پذیرفته می‌شود.

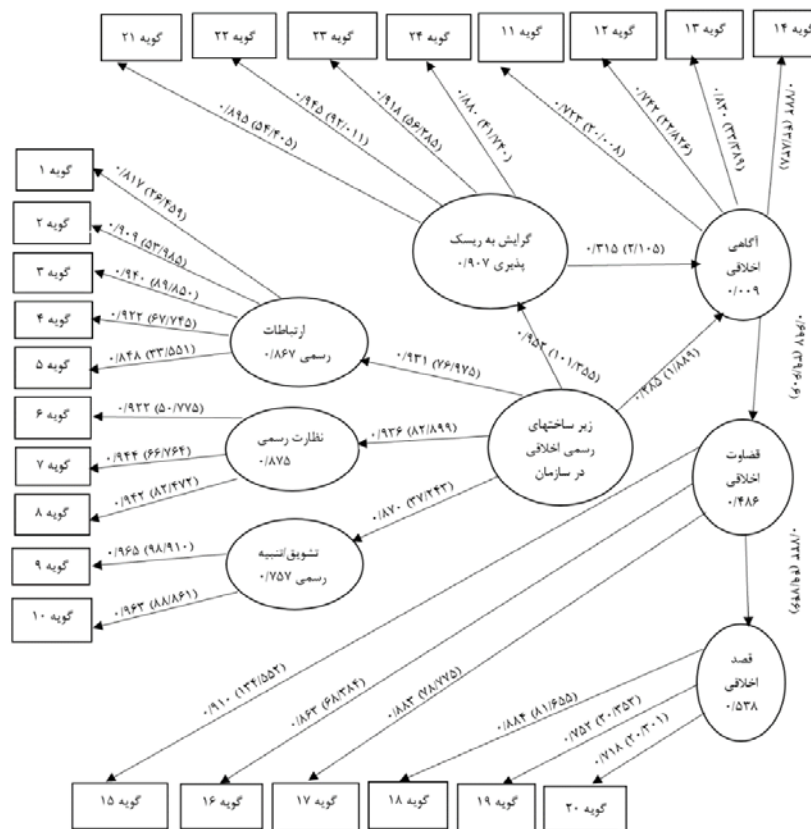
با توجه به ضریب مسیر ۰/۳۱۵ و مقدار آماره t (بیشتر از ۱/۹۶)، گرایش به ریسک‌پذیری بر آگاهی اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۵ پذیرفته می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر ۰/۹۵۲ و مقدار آماره t (بیشتر از ۲/۵۷)، بین زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان و گرایش به ریسک‌پذیری تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ بنابراین فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۹ پذیرفته می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر ۰/۳۰ و مقدار آماره t (بیشتر از ۱/۹۶)، سطح معنی‌داری بین دو متغیر زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان و آگاهی اخلاقی در حضور متغیر میانجی برابر ۰/۰۳۶ با آماره t (عدد معنی‌داری) ۲/۱۰۴ می‌باشد. سطح معنی‌داری از ۰,۰۵ کوچک‌تر و آماره t از ۱,۹۶ بزرگ‌تر می‌باشد؛ بنابراین فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۵ پذیرفته می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر به ترتیب، ۰/۶۹۷ و ۰/۷۳۳ و مقدار آماره t (بیشتر از ۲/۵۷)، آگاهی اخلاقی بر قضاوت اخلاقی، همچنین قضاوت اخلاقی بر قصد اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ بنابراین فرضیه پنجم و ششم پژوهش در سطح اطمینان ۰/۹۹ پذیرفته می‌شود.

شکل ۲- مقادیر بارهای عاملی گویه ها، ضرایب مسیر و (آماره t)



## ۶- بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش بررسی تأثیر زیرساخت های رسمی اخلاقی در سازمان بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران با در نظر گرفتن نقش میانجی گرایش به ریسک پذیری و ارائه مدلی به منظور تبیین زیرساخت های رسمی اخلاقی در سازمان در تصمیم گیری حسابداران بود. یافته های حاصل از فرضیه اول حاکی از آن است که زیرساخت های رسمی تأثیر مثبت و معناداری بر آگاهی اخلاقی حسابداران دارد. این نتیجه مطابق با نتیجه پژوهش های روتینگ و همکاران (۲۰۱۱)، آرنولد و همکاران (۲۰۱۰) می باشد. با توجه به نتیجه این فرضیه می توان بیان نمود که با ایجاد، اجرا و تقویت زیرساخت های رسمی اخلاقی در سازمان (شامل ارتباطات رسمی، نظارت رسمی و

تشویق/ تنبیه رسمی) می‌توانیم تصمیم‌گیری حسابداری را بهبود بخشیم. از این طریق می‌توانیم تصمیمات حسابداری را اخلاقی‌تر نموده و تهیه و تحلیل صورت‌های مالی با قابلیت اتکای بیشتری انجام شود. بر این اساس به نهادهای ناظر، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود، بررسی اجرا و پیاده‌سازی زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان (شامل ارتباطات رسمی، نظارت رسمی و تشویق/تنبیه رسمی) مهم تلقی شده و مورد توجه واقع شود.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم بیانگر آن است که گرایش به ریسک‌پذیری در حسابداران نیز تأثیر مثبت و معناداری بر آگاهی اخلاقی دارد. این نتیجه مطابق یافته‌های مطالعات و پژوهش‌های وینسون و همکاران (۲۰۲۰)، دون و همکاران (۲۰۲۲) و حسینی نسب (۱۴۰۲) می‌باشد که تأثیر معنادار ریسک‌پذیری را بر تصمیم‌گیری اخلاقی نشان داده‌اند.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه سوم حاکی از آن است که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان تأثیر مثبت و معنی‌داری بر گرایش به ریسک‌پذیری در حسابداران دارد. نتایج این تحقیق در راستای تحقیق وینسون و همکاران (۲۰۲۰) و دون و همکاران (۲۰۲۲) می‌باشد. این یافته‌ها تأیید می‌کنند که عوامل سازمانی بر ریسک‌پذیری کارکنان تأثیر معنادار دارد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه چهارم نشان از آن دارد که گرایش به ریسک‌پذیری رابطه مثبت و معنادار زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان و آگاهی اخلاقی را میانجی‌گری می‌کند. نتایج این تحقیق در راستای تحقیق وینسون و همکاران (۲۰۲۰)، دون و همکاران (۲۰۲۲) و حسینی نسب (۱۴۰۲) می‌باشد. لذا به توجه و اهمیت بیشتر به گرایش به ریسک‌پذیری افراد در سازمان، جهت بهبود عملکرد و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران توصیه می‌گردد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه پنجم بیانگر آن است که آگاهی اخلاقی بر روی قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد. با توجه به اینکه حسابداران و حسابرسان دارای نقش اعتبار دهی برای صورت‌ها و گزارش‌های مالی هستند و همچنین با توجه به اینکه جامعه خواهان اتخاذ تصمیم اخلاقی از سوی حسابداران می‌باشد، می‌توان بیان نمود در صورت وجود آگاهی کافی برای تشخیص موقعیتی که دارای ریشه اخلاقی است، حسابداران می‌توانند قضاوت اخلاقی برای حل آن مشکل بیابند. شایان‌ذکر است که نتایج این پژوهش در راستای تحقیق پترسون (۲۰۰۱)، ویتمر (۲۰۰۵)، موسباح و همکاران (۲۰۱۶)، وینسون و همکاران (۲۰۲۰) و دون و همکاران (۲۰۲۲) می‌باشد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه ششم بیانگر آن است که قضاوت اخلاقی دارای تأثیر مثبت و معناداری بر قصد اخلاقی می‌باشد. نتیجه تحقیق در راستای تحقیق سرلک (۱۳۸۷)، اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸)، رحمان سرشت و همکاران (۱۳۹۷)، دیباکیا و همکاران (۱۴۰۰)، رحمانی نیا و همکاران (۱۴۰۰)، احمدی و خوزین (۱۴۰۰)، علی زادگان و همکاران (۱۴۰۱) می‌باشد.

با توجه به نتایج به دست آمده می‌توان استدلال نمود که ارتباطات رسمی، نظارت رسمی و تشویق/ تنبیه رسمی در قالب اجزای زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان باعث بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداران خواهند شد. در نهایت می‌توان نتیجه گرفت که زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان از مهم‌ترین متغیرهای تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران هستند. در مورد زیرساخت‌های رسمی اخلاقی در سازمان و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران، نقش میانجی گرایش به ریسک‌پذیری بر شدت این تأثیر می‌افزاید.

کاربرد این پژوهش برای استفاده‌کنندگان، می‌تواند تدوین و اجرای بهتر آیین‌نامه‌های اخلاقی حسابداران و حسابرسان و کمک به تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان باشد. همچنین انجام تست‌های شخصیت و ایجاد کنترل‌های داخلی لازم جهت مدیریت گرایش به ریسک‌پذیری افراد در سازمان کاربردی می‌باشد.

محدودیت‌های پژوهش حاضر، به دلیل محدودیت ذاتی مربوط به روش‌شناسی پرسشنامه بوده و اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. همچنین استفاده از نمونه‌گیری در دسترس، تعمیم نتایج این پژوهش را با محدودیت مواجه می‌کند. برای پژوهش‌های آینده نیز پیشنهاد می‌شود تأثیر فرهنگ سازمانی، وجدان کاری، فشار کاری، استرس، نظام تنبیه و پاداش سازمانی، بر تصمیم‌گیری اخلاقی و همچنین بر تمایل به ریسک‌پذیری مورد بررسی قرار گیرد.

#### ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

از اساتید محترمی که با پاسخگویی به سؤالات پژوهش و همچنین راهنمایی جهت اصلاحات پیشنهادی زمینه انجام بهتر پژوهش را فراهم نمودند و از همه شرکت‌کنندگان در پاسخگویی به سؤالات و سناریوهای پژوهش تشکر و قدردانی می‌نماییم.

## ۸- پیوست‌ها

## الف - سؤالات عمومی

جنسیت: مرد ☐ زن ☐

سمت شغلی: حسابدار ☐ حسابدار ارشد ☐ حسابرس ☐ مدیر مالی ☐

مدرک تحصیلی: فوق دیپلم ☐ کارشناسی ☐ کارشناسی ارشد ☐ دانشجوی دکتری ☐

فارغ التحصیل دکتری ☐

سن: کمتر از ۳۰ سال ☐ بین ۳۰ تا ۴۰ سال ☐ بین ۴۰ تا ۵۰ سال ☐ بیش از ۵۰ سال ☐

تجربه کاری: بین ۱ تا ۵ سال ☐ بین ۵ تا ۱۰ سال ☐ بین ۱۰ تا ۲۰ سال ☐ بیش از ۲۰ سال ☐

ب- زیر ساختهای رسمی اخلاقی در سازمان (شامل ارتباطات رسمی، نظارت رسمی و تشویق / تنبیه رسمی) لطفاً به سؤالات مورد نظر پاسخ دهید/ نظر خود را ارائه دهید.

ردیف	گویه‌ها	میزان توافق				
		۱	۲	۳	۴	۵
		کاملاً مخالف	مخالف	نه مخالف نه موافق	موافق	کاملاً موافق
تا چه میزان باوجود هر یک از موارد زیر در سازمان خود موافق هستید؟						
۱	آیین رفتار حرفه‌ای غیر مدون در سازمان وجود دارد.					
۲	آیین رفتار حرفه‌ای مدون در سازمان وجود دارد.					
۳	اصول اخلاقی در سازمان وجود دارد.					
۴	آیین رفتار حرفه‌ای در سازمان اجرا می‌شود.					
۵	اصول اخلاقی در سازمان اجرا می‌شود.					
۶	شرکت در دوره‌های آموزش اخلاق در سازمان اغلب مورد نیاز است.					
۷	مسئول، بخش رسیدگی یا کمیته اخلاق در سازمان وجود دارد.					
۸	خط‌مشی اخلاقی یا راهنمای اخلاقی در سازمان وجود دارد.					
۹	رفتار اخلاقی در سازمان پاداش قابل دریافت دارد.					
۱۰	رفتار غیر اخلاقی در سازمان مجازات قابل لمس دارد.					

ج- تصمیم‌گیری اخلاقی (شامل آگاهی اخلاقی، نظارت اخلاقی، قصد اخلاقی): لطفاً نظر خود را در مورد سه سناریوی ذیل (دورنم و تانکر سلی، ۱۹۷۵) و اقدامات انجام‌شده توسط رئیس

(سناریوی ۱) فروشگاه خواربار فروشی (سناریوی ۲) و فروشنده (سناریوی ۳)، بر اساس ملاحظات اخلاقی در قالب یکی از گزینه‌های ارائه شده در جدول زیر بیان نمایید.

**سناریو ۱:** یک مرد جوان که اخیراً به عنوان فروشنده در یک فروشگاه محلی استخدام شده، بسیار سخت کار می‌کند تا بتواند رئیسش را با توانایی خود تحت تأثیر قرار دهد. گاهی اوقات، این مرد جوان به دلیل اشتیاق زیاد برای دریافت سفارش، در بیان ارزش کالا مبالغه نموده یا از بیان کامل اطلاعات محصولی که قصد فروش آن را دارد، خودداری می‌کند. هیچ گونه کلاهبرداری یا حيله‌ای با اقدامات او انجام نمی‌شود، او فقط بیش از حد مشتاق است.

اقدام انجام شده: رئیس او و صاحب فروشگاه، از اقدامات فروشنده مطلع است، اما او هیچ کاری برای جلوگیری از چنین رفتاری صورت نداده است.

**سناریو ۲:** یک فروشگاه زنجیره‌ای خواربارفروشی، دارای چندین فروشگاه در سراسر مناطق شهر از جمله در داخل منطقه فقیرنشین است. مطالعات مستقل نشان داده است که در منطقه فقیرنشین قیمت‌ها بیشتر و تنوع محصولات موجود در فروشگاه موردنظر کمتر از سایر مناطق است.

اقدام انجام شده: در روزهایی که چک های رفاهی در این منطقه از شهر توسط دولت، به مردم داده می‌شود تا با آن خرید نمایند، فروشگاه قیمت تمام اجناس خود را افزایش می‌دهد.

**سناریو ۳:** شخصی خودرویی را از نمایندگی‌های مجاز خریداری نمود. هشت ماه پس از خرید اتومبیل، آن شخص با جعبه‌دنده به مشکل برمی‌خورد و ماشین را به نمایندگی برده و تعمیرات جزئی انجام می‌شود. در طول چند ماه بعدی او به‌طور مداوم با لغزش جعبه‌دنده مشکل مشابهی دارد. هر بار نمایندگی فقط تعمیرات جزئی روی خودرو انجام می‌دهد. در طول سیزدهمین ماه پس از خرید خودرو، آن شخص به نمایندگی بازمی‌گردد زیرا هنوز جعبه‌دنده به‌درستی کار نمی‌کند. این بار جعبه‌دنده به‌طور کامل تعمیر می‌شود.

اقدام انجام شده: از آنجاکه گارانتی فقط یک سال بود (۱۲ ماه از تاریخ خرید)، فروشنده قیمت کامل قطعات و دستمزد را دریافت می‌نماید.

۳.۱	گویه‌ها	سناریو ۱	سناریو ۲	سناریو ۳
۱۱	مسئله بسیار بااهمیت می‌باشد. (مسئله مهم می‌باشد)			
۱۲	مسئله قابل توجه می‌باشد. (مسئله اساسی می‌باشد)			
۱۳	مسئله بنیادی می‌باشد. (مسئله مهم و اساسی می‌باشد)			
۱۴	مسئله اخلاقی می‌باشد.			
۱۵	فقط اقدامی عملی است. (عملی انجام شده است)			

۱۶	اقدام اخلاقی صحیحی است. (عملی اخلاقی انجام شده است)			
۱۷	اقدامی عادلانه است. (عملی عادلانه انجام شده است)			
۱۸	احتمال آن زیاد است که من عمل مشابهی انجام دهم.			
۱۹	احتمال آن زیاد است که این عمل را انجام ندهم ولی جلوی توقف آن را نیز نمی‌گیرم.			
۲۰	احتمال آن زیاد است که من هم دقیقاً همین کار را انجام دهم.			

ج- گرایش به ریسک‌پذیری لطفاً به سؤالات موردنظر پاسخ دهید/ نظر خود را ارائه دهید.

ردیف	گویه‌ها	میزان توافق				
		۱	۲	۳	۴	۵
		کاملاً مخالف	مختلاً مخالف	مختلاً موافق	کاملاً موافق	
تا چه میزان خود را فرد ریسک‌پذیری می‌دانید؟						
۲۱	از بی‌پروا بودن لذت می‌برم.					
۲۲	ریسک می‌کنم.					
۲۳	من به دنبال خطر کردن و ریسک کردن هستم.					
۲۴	من به دنبال ماجراجویی و ریسک زیاد هستم.					

### فهرست منابع

- اعتمادی، حسین؛ خلیل‌پور، مهدی؛ تقی‌پوریان، یوسف. (۱۳۹۱)، تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکا صورت‌های مالی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۵، شماره ۱۳، صص ۶۸-۸۲.
- اعتمادی، حسین؛ دیبانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸)، تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشهای مالی شرکتها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۴، شماره‌های ۱ و ۲، صص ۴۲-۶۴.
- اعتمادی، حسین؛ سپاسی، سحر؛ بسحاق، محمدرضا. (۱۳۹۵)، اصول اخلاقی کسب و کار، مسئولیت اجتماعی و عملکرد شرکتها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۱، شماره ۳، صص ۴۳-۶۷.
- ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۹۶)، آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران، جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱-۱۹.



- امینی، علیرضا؛ شاهین، وحیده. (۱۳۹۹)، شناسایی و سطح‌بندی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در سازمان با استفاده از مدل‌سازی ساختاری تفسیر، فصلنامه علمی مطالعات منابع انسانی، سال ۱۰، شماره ۱، صص ۷۹-۱۰۸.
- احمدی، شهرزاد؛ خوزین، علی. (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی، افشاگری و نیم رخ شخصیت آیسنک در شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران بخش عمومی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۱۰، شماره ۴، صص ۲۱۷-۲۳۱.
- حسینی نسب، حجت. (۱۴۰۲)، بررسی تأثیر برنامه اخلاق سازمانی بر رفتارهای غیراخلاقی حساب‌رسان مستقل، با در نظر گرفتن نقش میانجی فرآیند ارزیابی شناختی فردی. مجله دانش حسابداری، دوره ۱۴، شماره ۱، صص ۲۳-۴۵.
- حسین پور، سعید؛ خردیار، سینا؛ خوزین، علی؛ محمدی نوده، فاضل. (۱۴۰۰)، بررسی اثر سلامت روانی و کمال‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با نقش میانجی اهمال‌کاری، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ششم، شماره ۱۱، صص ۱۲۱-۹۳.
- دیباکیا، پریا؛ شکری چشمه سبزی، اعظم؛ مرادزاده فرد مهدی. (۱۴۰۰)، تأثیر آگاهی و قضاوت اخلاقی حسابداران در تمایل به گزارش تخلفات مالی با تأکید بر نقش تعدیل‌گر شدت اخلاقی درک شده، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۶، شماره ۱۲، صص ۲۱۲-۱۶۸.
- رحمان سرشت، حسین؛ شاکری، المیرا؛ آذری راد، شهرام. (۱۳۹۷)، اثر ویژگی‌های دموگرافیک فردی، متغیرهای سازمانی و اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی، مورد، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۲۲، شماره ۲، صص ۱-۲۹.
- رحمانی نیا، احسان؛ پورزمانی، زهرا؛ گلپایگانی، آیدا. (۱۴۰۰)، بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاریشان. پژوهش‌های حسابرسی، دوره ۱، شماره ۲، صص ۵۷-۸۵.
- سرلک، نرگس. (۱۳۸۷)، اخلاق حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۳، شماره‌های ۱ و ۲، صص ۳۹-۵۷.
- علی زادگان، لیلا؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن. (۱۴۰۱)، تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حساب‌رسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۲، صص ۴۹-۷۸.

- عارف منش، زهره؛ محمد بیگی، عرفان؛ دهقانی اشکذری، محمد مهدی. (۱۴۰۲). فرهنگ و مولفه های تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی: نقش میانجی تمایل به ریسک پذیری فردی، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۳، صص ۱-۲۸.
- عبدی، رسول؛ حسین زاده، امیر؛ پاک مرام، عسگر؛ رضایی، نادر. (۱۴۰۱)، الگوی تصمیم گیری اخلاقی حسابداری، اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۷، شماره ۱، صص ۱۵۲-۱۵۸.
- فرامرز قراملکی، احد. (۱۳۹۵)، اخلاق حرفه‌ای، انتشارات مجنون مجنون، چاپ ۹.
- فرید، ابراهیم. (۱۳۹۸)، حد اقل مربعات جزئی، انتشارات مهرگان قلم.
- کمیتة فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۵)، آئین رفتار حرفه‌ای، انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ ششم.
- محسنی، عبدالرضا؛ قاسمی، مصطفی؛ کرمی، محسن. (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین ویژگیهای شخصیتی و نیت اخلاقی حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۶، شماره ۲۴، صص ۱۱۰-۱۳۲.
- مهرانی، ساسان؛ ثقفی، علی؛ موسی خانی، محمد؛ سپاسی، سحر. (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۶، شماره ۳، صص ۵۴-۷۸.
- نمازی، محمد؛ رجب دری، حسین؛ روستا میمنندی، اعظم. (۱۳۹۶)، تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۲، شماره ۴، صص ۲۳-۴۷.
- نمازی، محمد؛ رجب دری، حسین. (۱۳۹۸). آزمون الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۳، صص ۱-۲۵.
- نمازی، محمد، و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر سازه های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران. حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۲، شماره ۴، صص ۹۷-۱۲۱.
- نیکومرام، هاشم؛ تقوی، مهدی؛ احمدزاده، حمید. (۱۳۹۳). پیامدهای اقتصادی کیفیت اطلاعات حسابداری با تمرکز بر متغیر پایداری سود. حسابداری مدیریت، سال ۲۱، شماره ۷، صص ۱-۱۵.
- هومن، حیدرعلی (۱۳۹۷)، مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل، انتشارات سمت.

- Arnold, V., J.C. Bedard, J.R. Phillips., and S.G. Sutton. ۲۰۱۱. Do section ۴۰۴ disclosures affect investors' perceptions of information systems reliability and stock price predictions? *International Journal of Accounting Information Systems*, ۱۲: ۲۴۳-۲۵۸.
- Ashton, M. C. ۱۹۹۸. Personality and job performance: The importance of narrow traits. *Journal of Organizational Behavior*, ۱۹(۳): ۲۸۹-۳۰۳.
- Barnett, T., K. Bass, and G. Brown. ۱۹۹۶. Religiosity, ethical ideology, and intentions to report a peer's wrongdoing. *Journal of Business Ethics*, ۱۵(۱۱): ۱۱۶۱-۱۱۷۴.
- Barnett, T. ۲۰۰۱. Dimensions of moral intensity and ethical decision making: An empirical study. *Journal of Applied Social Psychology*, ۳۱(۵): ۱۰۳۸-۱۰۵۷.
- Byrne, B. M. ۲۰۱۰. Structural equation modeling with AMOS: basic concepts, applications, and programming (multivariate applications series). Taylor & Francis Group.
- Doan, N. T., T.T. Ta, H.T.T. Chu, A.T.Q. Le, M.T. Le, T.H. Pham and T.T. Vuong. ۲۰۲۲. Cultural Factors Affecting Tendency of Ethical Decision-Making by Accounting Students: An Empirical Study in Vietnam. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, ۹(۲): ۱۵۹-۱۶۸.
- Ferrell, O. C., L.G. Gresham, . ۱۹۸۵. A contingency framework for understanding ethical decision-making marketing. *Journal of Marketing*, ۴۹(۳): ۸۷-۹۶.
- Ferrell, O. C., J. Fraedrich, and L. Ferrell. ۲۰۰۵. *Business ethics* (۶th ed.). Boston: Houghton Mifflin.
- Garson, J.D. ۲۰۱۸. Partial least squares: structural equation models and regression applications of smart PLS software. Mehregan Ghalam Publishing.
- Gurol, Y., N. Atsan. ۲۰۰۶. Entrepreneurial characteristics amongst university students: Some insights for entrepreneurship education and training in Turkey. *Education + Training*, ۴۸(۱): ۲۷-۳۸.
- Haines, R., M.D. Street, and D. Haines. ۲۰۰۸. The influence of perceived importance of an ethical issue on moral judgment, moral obligation, and moral intent. *Journal of Business Ethics*, ۸۱(۲): ۳۸۷-۳۹۹.
- Hermawan, M.S., K. Kokthunarina. ۲۰۱۸. Factors Influencing Accounting Students' Perception Of Accounting Ethics: an imperical study in Indunesia. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, ۱۸(۲): ۸۸-۹۷.
- Jones, T. ۱۹۹۱. Ethical decision-making by individuals in organizations: An issue-continguent model. *Academy of Management Review*, ۱۶(۲): ۳۶۶- ۳۹۵.

- Jackson, D. N., L. Hourany & and N.J. Vidmar. ۱۹۷۲. A four dimensional interpretation of risk taking. *Journal of Personality*, ۴۰: ۴۸۳-۵۰۱.
- Jackson, D. N. ۱۹۹۴. Jackson personality inventory-Revised manual. Port Huron, Michigan: Sigma Assessment Systems, Inc.
- Jackson, R. W., C.M. Wood, and J.J. Zboja. ۲۰۱۳. The dissolution of ethical decision-making in organizations: A comprehensive review and model. *Journal of Business Ethics*, ۱۱۶: ۲۳۳-۲۵۰.
- Kish-Gephart, J. J., D.A. Harrison, and L.K. Trevino. ۲۰۱۰. Bad apples, bad cases, and bad barrels: Meta-analytic evidence about sources of unethical decisions at work. *Journal of Applied Psychology*, ۹۵(۱): ۱-۳۱.
- Lehner, O.M., K. Ittonen, H. Silvola, E. Ström, A. Wührleitner. ۲۰۲۲. Artificial intelligence based decision-making in accounting and auditing: ethical challenges and normative thinking, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, ۳۵(۹): ۱۰۹-۱۳۵. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-09-2020-4934>
- Loughran, T., B. McDonald, H. Yun. ۲۰۰۹. A wolf in sheep's clothing: the use of ethics-related terms in ۱۰-K reports. *Journal of business ethics*, ۸۹(۱): ۳۹-۴۹.
- Martin, S. R., Kish-Gephart, J. J., & Detert, J. R. (۲۰۱۴). Blind forces: ethical infrastructures and moral disengagement in organizations. *Organizational psychology review*, ۴(۴), ۲۹۵-۳۲۵.
- Mikulay, S. M., R.D. ۱۹۹۸. Measuring and predicting counterproductivity in the laboratory using integrity and personality testing. *Educational and Psychological Measurement*, ۵۸(۵): ۷۶۸-۷۹۰.
- Murphy, P. R., J.E. Smith, and J.M. Daley. ۱۹۹۲. Executive attitudes, organizational size, and ethical issues: Perspectives on a service industry. *Journal of Business Ethics*, ۱۱(۱): ۱۱-۱۹.
- Musbah, A., C.J. Cowton, and D. Tyfa. ۲۰۱۶. The role of individual variables, organizational variables and moral intensity dimensions in Libyan management accountants' ethical decision making. *Journal of Business ethics*, ۱۳۴(۳): ۳۳۵-۳۵۸.
- Nolder, C., T.J. Riley. ۲۰۱۴. Effects of differences in national culture on auditors' judgments and decisions: A literature review of cross-cultural auditing studies from a judgment and decision making perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۳۳(۲): ۱۴۱-۱۶۴.
- Paunonen, S. V., D.N. Jackson. ۱۹۹۶. The Jackson personality inventory and the five-factor model of personality. *Journal of Research in Personality*, ۳۰: ۴۲-۵۹.

- Patterson, D. M. ۲۰۰۱. Causal effects of regulatory, organizational and personal factors on ethical sensitivity. *Journal of Business Ethics*, ۳۰(۲): ۱۲۳-۱۵۹.
- Rest, J. ۱۹۸۶. Development in judging moral issues. Minneapolis, MN: University of Minnesota Press.
- Rottig, D., K.A. Heischmidt. ۲۰۰۷. The importance of ethical training for the improvement of ethical decision-making: Evidence from Germany and the United States. *Journal of Teaching in International Business*, ۱۸(۴): ۵-۳۵.
- Rottig, D., X. Koufteros, and E. Umphress. ۲۰۱۱. Formal Infrastructure and Ethical decision making, *Decision Sciences Journal*, ۴۲(۱).
- Seifert, S.G., E.G. LaMothe, D.B. Schmitt. ۲۰۲۳. Perceptions of the Ethical Infrastructure, Professional Autonomy, and Ethical Judgments in Accounting Work Environments. *J Bus Ethics* ۱۸۲, ۸۲۱-۸۵۰.
- Singhapakdi, A., C.P. Rao, and S.J. Vitell. ۱۹۹۶. Ethical decision making: An investigation of service marketing professionals. *Journal of Business Ethics*, ۱۵(۶): ۶۳۵-۶۴۴.
- Smith-Crowe, K., A. E. Tenbrunsel, S. Chan-Serafin, A. P. Brief, E. E. Umphress, J. Joseph. ۲۰۱۵. The ethics "fix": When formal systems make a difference. *Journal of Business Ethics*, ۱۳۱(۴): ۷۹۱-۸۰۱.
- Somers, M. J. ۲۰۰۱. Ethical codes of conduct and organizational context: A study of the relationship between codes of conduct, employee behavior and organizational values. *Journal of Business Ethics*, ۳۰(۲): ۱۸۵-۱۹۶.
- Tang, T. L., Y. Chen. ۲۰۰۸. Intelligence vs. wisdom: The love of money, Machiavellianism, and unethical behavior across college major and gender. *Journal of Business Ethics*, ۸۲: ۱-۲۶.
- Tenbrunsel, A. E., K. Smith-Crowe, and E.E. Umphress. ۲۰۰۳. Building houses on rocks: The role of the ethical infrastructure in organizations. *Social Justice Research*, ۱۶(۳): ۲۸۵-۳۰۷.
- Tenbrunsel, A. E., K. Smith-Crowe. ۲۰۰۸. Ethical decision-making: Where we've been and where we're going. *Academy of management Annals*, ۲(۱): ۵۴۵-۶۰۷.
- Trevino, L. K., K.D. Butterfield, and D.L. McCabe. ۱۹۹۸. The ethical context ~ in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*, ۸(۳): ۴۴۷-۴۷۶.
- Tremblay, M., M. Vandewalle, H. Wittmer. ۲۰۱۶. Ethical challenges at the science-policy interface: an ethical risk assessment and proposition of

- an ethical infrastructure. *Biodivers Conserv*, ۲۵: ۱۲۵۳-۱۲۶۷.  
<https://doi.org/10.1007/s10531-016-1123-9>
- Vinson, J. M., M.B. Curtis, T.L. Conover, and L. Chui. ۲۰۲۰. Ethical relativism in accounting: A cross-cultural examination of the influence of culture and risk taking propensity on ethical decision-making. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, ۴۱: ۱۰۰۳۵۰.
- Weber, E. U., A.R. Blais, and N.E. Betz. ۲۰۰۲. A domain specific risk attitude scale: Measuring risk perceptions and risk behaviors. *Journal of Behavioral Decision Making*, ۱۵(۴): ۲۶۳-۲۹۰.
- Wittmer, Dennis P. ۲۰۰۵. Developing a Behavioral Model fo Ethical Decision Making in Organizations: Conceptual and Empirical Research, In Frederickson, H., George; Ghore, Richard K. (Ed.), *Ethics in Public Management*, ۱: ۴۹-۶۴.
- Zhou, R., Myung, J. I., Mathews, C. A., and Pitt, M. A. ۲۰۲۱. Assessing the validity of three tasks of risk-taking propensity. *Journal of Behavioral Decision Making*, ۳۴(۴): ۵۵۵-۵۶۷.