

The Effect of Organizational Ethics Program on the Unethical Behaviors of Independent Auditors, Considering the Mediating Role of the Individual Cognitive Appraisal Process

Hojat Hoseininasab 

Abstract

Objective: The importance of the performance of independent auditors is not hidden from anyone. Independent auditors play an important role in building public trust for investors and, at the public level, refining financial information provides the basis for useful and informed decision-making. A commitment to ethical behavior is a characteristic that auditors are expected to possess because they are viewed as public watchdogs. Accordingly, they are expected to adhere to the code of professional conduct. Recent scandals show that the independent auditing profession is highly likely to violate ethical principles. Independent auditors' violation of professional and ethical principles leads to a wide range of unethical behaviors that decrease the quality of audits and financial reports, violate the rights of investors, and damage the reputation of auditors and the auditing profession in society. Based on this, it is necessary to examine ways to prevent the occurrence of unethical behavior in auditing institutions. What needs to be noticed is that to change people's behavior and prevent destructive behavior, it is necessary to consider both organizational factors and individual factors. In various organizations, organizational ethics programs, including multiple control elements, are widely implemented to prevent unethical behavior among employees. To achieve this goal, an organizational ethics program may be a compliance-oriented ethics program, or a value-oriented ethics program or a combination of both. According to the conducted studies, a compliance-oriented ethical program includes the control elements of punishment, monitoring, and internal reporting, which emphasizes the rules, laws, regulations, and perceived fears and threats caused by violating them to prevent unethical behavior of employees and a Value-based ethics program includes the control elements of code of ethics, ethics training, and ethical support services that emphasize motivating employees to avoid doing wrong things by creating organizational ethical values to prevent unethical behavior of employees. In the current situation, the important issue is deciding the scope of an organizational ethics program, which means what control elements this program should include minimizing the unethical behavior of employees in an organization. Of course, it should be noted that these control elements may affect each other. Therefore, it is necessary to consider their simultaneous effect in studies investigating these elements' effects. Also, the protection motivation theory is used to understand and predict the intentions and behaviors that protect a person from traumatic events. Based on this pattern, a

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 15, No. 1, pp. 103-130

* **Corresponding Author**, Assistant Professor of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vali-e-Asr University of Rafsanjan, Kerman, Iran. **Email:** h.hoseininasab@vru.ac.ir

Submitted: 18 March 2023 **Revised:** 22 May 2023 **Accepted:** 27 May 2023 **Published:** 26 March 2024

Publisher: Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: [10.22103/jak.2023.21251.3867](https://doi.org/10.22103/jak.2023.21251.3867)

©The Author(s)



Abstract

threat message initiates two cognitive processes, including the threat appraisal process in assessing the consequences of the threat and the coping appraisal process in assessing the ability to deal with the threat and repel it. Therefore, when independent auditors face ethical situations, the internal processes of threat and coping appraisal begin. Since an organizational ethics program affects the attitude and behavior of employees through the creation of a cognitive relationship, the control elements of the organizational ethics program may affect auditors' internal processes. Based on what was said, the purpose of this research is to investigate the direct and indirect (according to the mediating effect of each of the processes of threat appraisal and coping appraisal) effects of each of the control elements of the organizational ethics program in reducing the unethical behavior of auditors.

Method: The present research is applied in terms of its objective and descriptive-correlational methodology. The spatial scope of the research is the auditing institutions that are members of the Certified Public Accountants Society of Iran, the temporal scope of the research is 2022, the statistical population of the research is all auditors employed in auditing institutions that are members of the Iranian Public Accountants Society and the statistical sample includes 171 members of this population who were randomly selected. The required data were collected through a researcher-made questionnaire, and the structural equation modeling method was used to analyze the data using Smart-PLS software.

Results: The results show that the ethical programs of auditing institutions, including a compliance-oriented control mechanism (includes the control elements of punishment, monitoring, and internal reporting), directly and indirectly (by affecting the threat appraisal process), and a Value-based control mechanism (includes the control elements of code of ethics, ethics training, and ethical support services), directly and indirectly (by affecting the coping appraisal process), play a decisive role in reducing the unethical behavior of independent auditors. On the other hand, the process of individual cognitive appraisal of independent auditors acts as a mediating variable in the relationship between organizational ethics programs and the unethical behavior of auditors.

Conclusion: Based on the research findings, audit institutions must pay due attention to creating and strengthening an effective organizational ethics program, including adaptive and value-oriented control mechanisms to strengthen the process of individual cognitive appraisal of employees and prevent unethical behaviors from employees. Also, The Society of Certified Accountants of Iran and its executive board, aiming to promote ethics and professional behavior in auditing institutions, should perform necessary supporting actions regarding establishing and strengthening effective control mechanisms in auditing institutions.

Keywords: *Corporate Ethics Program, Unethical Behaviors, Individual Cognitive Appraisal Process, Independent Auditors.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Hoseinasab, H. (2024). The effect of organizational ethics program on the unethical behaviors of independent auditors, considering the mediating role of the individual cognitive appraisal process. *Journal of Accounting Knowledge*, 15(1), 103-130 [In Persian].

بررسی تأثیر برنامه اخلاق سازمانی بر رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان مستقل، با در نظر گرفتن نقش میانجی فرایند ارزیابی شناختی فردی

حجت حسینی نسب^{۱۵*}

چکیده

هدف: با توجه به این که در پیشگیری از وقوع رفتارهای غیر اخلاقی در مؤسسات حسابرسی هم عوامل سازمانی و هم عوامل فردی دارای اهمیت هستند، هدف از انجام این پژوهش، بررسی تأثیر برنامه اخلاق سازمانی بر رفتارهای غیر اخلاقی کارکنان شاغل در مؤسسات حسابرسی با در نظر گرفتن نقش میانجی فرایند ارزیابی شناختی فردی حسابرسان مستقل است.

روش: قلمرو مکانی پژوهش، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، قلمرو زمانی پژوهش، سال ۱۴۰۱، جامعه آماری پژوهش کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و نمونه آماری شامل ۱۷۱ عضو این جامعه است که به صورت تصادفی انتخاب شده‌اند. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه محقق ساخته جمع‌آوری و برای تحلیل داده‌ها از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با به کارگیری نرم افزار Smart-PLS استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد برنامه‌های اخلاقی مؤسسات حسابرسی شامل مکانیسم‌های کنترلی انطباق‌گرا و ارزش‌محور و همچنین فرایند ارزیابی شناختی فردی حسابرسان مستقل نقش تعیین‌کننده‌ای در کاهش رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان مستقل دارد.

نتیجه‌گیری: در راستای تقویت فرایند ارزیابی شناختی فردی کارکنان و پیشگیری از رفتارهای غیر اخلاقی کارکنان، لازم است که مؤسسات حسابرسی نسبت به ایجاد و تقویت برنامه اخلاق سازمانی مؤثر شامل مکانیسم‌های کنترلی انطباق‌گرا و ارزش‌محور اهتمام لازم را داشته باشند.

واژه‌های کلیدی: برنامه اخلاق سازمانی، رفتارهای غیر اخلاقی، فرایند ارزیابی شناختی فردی، حسابرسان مستقل.

نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: حسینی نسب، حجت (۱۴۰۳). بررسی تأثیر برنامه اخلاق سازمانی بر رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان مستقل، با در نظر گرفتن نقش میانجی فرایند ارزیابی شناختی فردی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۵(۱)، ۱۳۰-۱۰۳.

مجله دانش حسابداری، دوره پانزدهم، ش ۱، صص. ۱۰۳-۱۳۰

* نویسنده مسئول، استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه ولیعصر (عج) رفسنجان، کرمان، ایران.

رایانامه: h.hoseininasab@vru.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۲۷ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۳/۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۳/۶ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۳/۱/۷

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

©The Author(s)

DOI: 10.22103/jak.2023.21251.3867



مقدمه

اخلاق حسابداری بخش مهمی از قابلیت‌های یک حسابدار حرفه‌ای است و یک حسابدار حرفه‌ای باید نه تنها دانش و مهارت‌های مرتبط با حرفه را داشته باشد، بلکه توانایی قضاوت مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی را نیز داشته باشد (استیوارت و همکاران^۱، ۲۰۱۴). بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان، ارائه خدمات از سوی حسابداران بیهوده است. با توجه به نقش حیاتی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت درستی اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، اخلاق در حسابداری عنصری محوری به شمار می‌آید (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱).

اهمیت عملکرد حسابرسان مستقل^۲ بر کسی پوشیده نیست. حسابرسان مستقل در ایجاد اعتماد عمومی برای سرمایه‌گذاران نقش مهمی ایفا کرده و در سطح عمومی، با پالایش اطلاعات مالی، مبنای تصمیم‌گیری مفید و آگاهانه را فراهم می‌آورند. تعهد به رفتار اخلاقی، ویژگی است که انتظار می‌رود حسابداران و حسابرسان از آن برخوردار باشند، زیرا آنها به عنوان ناظران عمومی مد نظر قرار می‌گیرند. بر این اساس از حسابداران و حسابرسان انتظار می‌رود به اصول مورد اطمینان بودن، بی‌طرف بودن، استقلال و سایر مفاد آیین رفتار حرفه‌ای پایبند باشند (رجب‌دري و همکاران، ۱۳۹۹). در واقع درک نقش اخلاق در توسعه فعالیت‌های حسابرسان حرفه‌ای ضروری است، چراکه از آنها انتظار می‌رود در این محیط پویا، رفتار اخلاقی مبتنی بر قضاوت حرفه‌ای داشته باشند (وروی و اساره^۳، ۲۰۲۲). با این حال، فساد و رسوایی‌های مالی که در سال‌های اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده است، دامن‌گیر حسابرسان مستقل نیز بوده است (درخشان‌مهر و همکاران، ۱۳۹۸). رسوایی‌های اخیر نشان می‌دهد که حرفه حسابرسی مستقل از ریسک بالای تخطی از اصول اخلاقی برخوردار است. تخطی حسابرسان مستقل از اصول اخلاقی و حرفه‌ای منجر به بروز طیف وسیعی از رفتارهای غیراخلاقی نظیر در اولویت قرار گرفتن رضایت صاحبکاران نسبت به استانداردهای حرفه‌ای (بوید^۴، ۲۰۰۴)، حداکثر کردن سود از طریق کاهش هزینه‌های رسیدگی (یانگ و همکاران^۵، ۲۰۱۸)، ارائه نظر حسابرسی قبل از اتمام فرایند رسیدگی مربوط (وایکراماسینگ و همکاران^۶، ۲۰۱۵) و گزارش کمتر از واقع ساعات کارکرد حسابرسی (اندرسون-گاف و همکاران، ۲۰۰۱)، می‌شود. بنابراین، لازم است که مقوله رفتار اخلاقی و ایجاد مکانیسم‌های اثربخش کنترلی در مؤسسات حسابرسی جهت رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان مستقل و پرهیز از رفتارهای غیراخلاقی مورد توجه جدی قرار گیرد.

در سازمان‌های مختلف، برای ممانعت از رفتارهای غیراخلاقی^۷ کارکنان، برنامه‌های اخلاق سازمانی^۸، شامل عناصر کنترلی چندگانه به صورت گسترده اجرا می‌شوند (کاپتین^۹، ۲۰۱۵). برنامه اخلاق سازمانی به مجموعه فعالیت‌ها، سیاست‌ها و رویه‌هایی اطلاق می‌شود که توسط سازمان با این هدف که کارکنان بتوانند استانداردها و خط‌مشی‌های اخلاقی تعیین شده توسط سازمان را درک کرده و مطابق با آنها عمل کنند، به اجرا در می‌آید (پارک و بلنکینسوپ^{۱۰}، ۲۰۱۳). هدف از استقرار یک برنامه اخلاق سازمانی، کاهش میزان رفتارهای غیراخلاقی کارکنان در یک سازمان است. برای دستیابی به این هدف، یک برنامه اخلاق

¹ Stuart

² Independent Auditors

³ Verwey and Asare

⁴ Boyd

⁵ Yang

⁶ Wickramasinghe

⁷ Unethical Behaviors

⁸ Corporate Ethics Programs

⁹ Kaptein

¹⁰ Park and Blenkinsopp

سازمانی ممکن است یک برنامه اخلاقی انطباق‌گرا^۱ یا یک برنامه اخلاقی ارزش‌محور^۲ یا تلفیقی از هر دو باشد (رمیسوا و همکاران^۳، ۲۰۱۹). یک برنامه اخلاقی انطباق‌گرا شامل عناصر کنترلی مانند تنبیه^۴، نظارت^۵، گزارش‌گری داخلی^۶ و بسیاری موارد دیگر است که برای جلوگیری از رفتار غیراخلاقی کارکنان بر قواعد، قوانین، مقررات و ترس‌ها و تهدیدهای درک شده ناشی از زیر پا گذاشتن آنها تأکید دارد (شمینک و همکاران^۷، ۲۰۰۷). یک برنامه اخلاقی ارزش‌محور شامل عناصر کنترلی مانند آیین رفتار حرفه‌ای^۸، آموزش اخلاق^۹، خدمات حمایتی اخلاقی^{۱۰} و بسیاری موارد دیگر است که برای جلوگیری از رفتار غیراخلاقی کارکنان بر انگیزه دادن به کارکنان برای اجتناب از انجام کارهای نادرست از طریق ایجاد ارزش‌های اخلاقی سازمانی تأکید دارند (واتافان و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۵). یک برنامه اخلاق سازمانی مؤثر باید مکانیسم‌های کنترلی انطباق‌گرا و ارزش‌محور را دنبال کند، زیرا یک ترکیب مناسب از این دو مکانیسم می‌تواند به طور مؤثری رفتار غیراخلاقی کارکنان در یک سازمان را کاهش دهد (کاپتین، ۲۰۱۵). هرچند ممکن است دامنه یک برنامه اخلاق سازمانی، از سازمانی به سازمان دیگر بر اساس شرایط اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی یا سیاسی آنها متفاوت باشد (رمیسوا و همکاران، ۲۰۱۹)، ولی به منظور اثربخشی یک برنامه اخلاق سازمانی لازم است شش عنصر کنترلی شامل تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی ناشناس، آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی در آن گنجانده شوند (اسکیو و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۵). آنچه که باعث ایجاد تردید در کارآمدی برنامه‌های اخلاق سازمانی در کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان می‌شود، این است که با وجود روند رو به رشد اجرای این برنامه‌ها، میزان ارتکاب رفتار غیراخلاقی در سازمان‌ها، مطابق انتظار کاهش نمی‌یابد (هوفدیتز و همکاران، ۲۰۱۵). در این شرایط، موضوع مهم پیش روی پژوهش‌گران و متخصصان اخلاق تجاری، تصمیم‌گیری در این خصوص است که یک برنامه اخلاق سازمانی کارآمد باید شامل چه عناصر کنترلی باشد تا بتواند شفافیت و تعهد در سازمان را افزایش داده و رفتار غیراخلاقی کارکنان را به حداقل برساند. از آنجا که هر عنصر کنترلی دارای مزایای منحصر به فردی است، سازمان‌ها برای کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان، در برنامه اخلاقی خود ترکیبی از عناصر کنترلی را می‌گنجانند (کاپتین، ۲۰۱۵).

با بررسی پژوهش‌های انجام شده در این زمینه می‌توان نتیجه گرفت که در عمده این پژوهش‌ها بر رابطه بین هر یک از عناصر کنترلی و رفتار غیراخلاقی کارکنان به صورت جداگانه تمرکز شده است، در حالی که به دلیل اثرات متقابل احتمالی این عناصر روی یکدیگر، لازم است تأثیر عناصر برنامه اخلاق سازمانی به صورت همزمان بررسی شود (لین و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۸). علی‌رغم اهمیت موضوع، مطالعات در مورد نقش برنامه‌های اخلاقی در کاهش رفتار غیراخلاقی در سازمان‌ها و خصوصاً مؤسسات حسابرسی در ایران بسیار محدود است. بر اساس آنچه گفته شد، انجام پژوهش‌های تجربی در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد، چراکه انجام این پژوهش‌ها می‌تواند درک ما را از میزان اثربخشی هر یک از عناصر کنترلی در کاهش رفتار غیراخلاقی و چگونگی طراحی یک برنامه اخلاق سازمانی کارآمد در مؤسسات حسابرسی افزایش دهد.

1 compliance-oriented ethics program

2 value-oriented ethics program

3 Remisova

4 Punishment

5 Monitoring

6 Internal Reporting

7 Schminke

8 Code of Ethics

9 Ethics Training

10 Ethics Support Services

11 Wuttaphan

12 Askew

13 Lin

یک برنامه اخلاق سازمانی از طریق ایجاد یک ارتباط شناختی^۱، بر نگرش و رفتار کارکنان تأثیر می‌گذارد (ویور و تروینو^۲، ۲۰۰۱). بر اساس تئوری انگیزش محافظت^۳ (هاوسر^۴، ۲۰۲۰)، پژوهش‌گران رفتاری معتقدند که برای ایجاد تغییر در رفتار افراد، هم عوامل محیطی و هم عوامل درون فردی باید در نظر گرفته شود. در واقع در فرایندهای قضاوت حرفه‌ای مانند حسابرسی صورت‌های مالی که در انتهای آن حسابرس باید به قضاوت‌های مبتنی بر شواهد پردازد، هم عوامل فردی و هم عوامل سازمانی دارای اهمیت بسیار هستند (سیفرت و همکاران^۵، ۲۰۲۲). تئوری انگیزش محافظت برای درک و پیش‌بینی قصد و رفتارهایی که فرد را در برابر وقایع آسیب‌زا محافظت می‌کند به کار می‌رود. بر اساس این الگو یک پیام تهدید، دو فرآیند شناختی را آغاز می‌کند. اول فرآیند ارزیابی تهدید^۶ (فرآیند ارزیابی تبعات و پیامدهای تهدید) شامل حساسیت درک شده (اعتقاد شخص به اینکه در برابر تهدید آسیب‌پذیر است)، شدت درک شده (اعتقاد شخص به اینکه تهدید جدی است)، پاداش (پاداشی که فرد از انجام رفتار نادرست یا از انجام ندادن رفتار توصیه شده می‌گیرد)، ترس (یک متغیر میانی بین حساسیت و شدت درک شده با ارزیابی تهدید) و دوم فرآیند ارزیابی مقابله^۷ (فرآیند ارزیابی توانایی مقابله با تهدید و دفع آن) شامل خودکارآمدی (اعتقاد شخص به اینکه می‌تواند به طور موفقیت‌آمیز رفتار توصیه شده را انجام دهد)، کارآمدی پاسخ (برآورد شخص از اینکه رفتار توصیه شده مؤثر واقع خواهد شد)، هزینه‌های درک شده (برآورد شخص از هزینه‌هایی مرتبط با انجام رفتار محافظت‌کننده) تشکیل می‌شود. ترس از طریق سازه‌های خودکارآمدی، کارآمدی پاسخ، هزینه پاسخ، پاداش، حساسیت درک شده و شدت درک شده می‌تواند انگیزش محافظت را تحت تأثیر قرار دهد (راجرز^۸، ۱۹۸۳).

فرآیند ارزیابی شناختی فردی^۹ در یک حوزه سازمانی بر رفتار کارکنان تأثیر می‌گذارد (پوزی^{۱۰}، ۲۰۱۰). اگر چه در پژوهش‌های متعددی استدلال شده است که فرایندهای ارزیابی شناختی کارکنان ممکن است نقش مهمی در پیش‌بینی رفتار غیراخلاقی آن‌ها ایفا کنند (کوچکی و دسای^{۱۱}، ۲۰۱۵)، ولی هنوز این موضوع که فرآیند ارزیابی شناختی فردی کارکنان شامل فرآیند ارزیابی تهدید و فرآیند ارزیابی مقابله چگونه بین برنامه اخلاق سازمانی و رفتار غیراخلاقی کارکنان در مؤسسات حسابرسی ارتباط برقرار می‌کند بررسی نشده است. در این رابطه تنها می‌توان به پژوهش‌های معدودی نظیر پژوهش وحیدوزمان و میرز^{۱۲} (۲۰۱۰) و اکلای اسپیر و میلر^{۱۳} (۲۰۱۲) اشاره کرد که به بررسی نقش فرآیند ارزیابی تهدید در رابطه بین ابزار کنترلی تنبیه و رفتار غیراخلاقی در محیط دانشگاهی پرداخته‌اند.

پژوهش‌های انجام شده در زمینه اخلاق حرفه‌ای در فضای پژوهشی ایران، عمدتاً بر بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی (مرادی و مرندی، ۱۳۹۶ و گلپایگانی و همکاران، ۱۴۰۰)، ویژگی‌ها و تیپ‌های شخصیتی و وضعیت روحی و روانی حسابداران (فرج‌زاده دهکردی و اسمعیلی کجینی، ۱۳۹۳ و رحمانی سرشت و همکاران، ۱۳۹۷) و ویژگی‌های محیط سازمانی (حساس یگانه و عموزاده مهدیرچی، ۱۳۹۹ و بهاری سجهرود و همکاران، ۱۴۰۱)، بر رفتار اخلاقی و مقوله‌های مرتبط با آن تمرکز

¹ Cognitive Connection

² Weaver and Trevino

³ Protection Motivation Theory

⁴ Hauser

⁵ Seifert

⁶ Threat Appraisal Process

⁷ Coping Appraisal Process

⁸ Rogers

⁹ Individual Cognitive Appraisal Process

¹⁰ Posey

¹¹ Kouchaki and Desai

¹² Waheeduzzaman and Myers

¹³ Akeley Spear and Miller

یافته‌اند. در واقع بررسی نقش فرایند ارزیابی شناختی فردی حساب‌برسان و نیز عناصر کنترلی برنامه اخلاق سازمانی مؤسسات حسابداری در کاهش رفتارهای غیراخلاقی حساب‌برسان از جمله موضوعاتی است که در این حوزه پژوهشی مغفول مانده است. بر این اساس، بررسی اثر همزمان عناصر مختلف برنامه اخلاق سازمانی مؤسسات حسابداری و نیز نقش فرایند ارزیابی تهدید و فرایند ارزیابی مقابله کارکنان به عنوان اجزای فرایند ارزیابی شناختی فردی حساب‌برسان بر رفتارهای غیراخلاقی آنها و همچنین بررسی نقش میانجی فرایند ارزیابی تهدید و فرایند ارزیابی مقابله کارکنان در رابطه بین برنامه اخلاق سازمانی شامل عناصر کنترلی متعدد و رفتارهای غیراخلاقی در مؤسسات حسابداری، نوآوری این پژوهش محسوب می‌شود. انجام پژوهش‌های تجربی در این زمینه از این جهت ضروری به نظر می‌رسد که بینش ارزشمندی را در مورد اینکه این مؤسسات چگونه باید یک برنامه اخلاق سازمانی را برای کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان طراحی و اجرا کنند، ارائه می‌دهند.

بر این اساس هدف اصلی این پژوهش، بررسی اثربخشی عناصر کنترلی چندگانه برنامه اخلاق سازمانی مؤسسات حسابداری در کاهش رفتارهای غیراخلاقی حساب‌برسان مستقل با توجه به نقش میانجی فرایند ارزیابی شناختی فردی آنها است. نتایج پژوهش می‌تواند در استقرار یک برنامه اخلاق سازمانی مؤثر در مؤسسات حسابداری بسیار کمک کننده باشد. در ادامه، مبانی نظری پژوهش و تدوین سؤالات، پیشینه پژوهش، روش پژوهش و یافته‌های پژوهش تشریح و به نتیجه‌گیری و بیان پیشنهادها حاصل از نتایج پژوهش پرداخته خواهد شد.

مبانی نظری پژوهش و تدوین سؤالات

تنبیه یکی از عناصر مهم یک برنامه اخلاقی انطباق‌گرا است که یک سازمان ممکن است برای کاهش رفتار نامطلوب به کار گیرد (باسیونی و چاهین، ۲۰۱۱). پژوهش‌گران متعددی نظیر هوفدیتز و همکاران (۲۰۱۵) و بکیر و همکاران^۲ (۲۰۱۶) دریافتند که به کارگیری عنصر کنترلی تنبیه، شدت و آسیب‌پذیری درک شده ناشی از پیامدهای منفی رفتار نامطلوب توسط کارکنان را افزایش می‌دهد. بنابراین، عنصر کنترلی تنبیه ممکن است بر فرایند ارزیابی تهدید درک شده کارکنان مؤسسات حسابداری اثر مثبت بگذارد.

سیستم نظارت یکی دیگر از عناصر مهم برنامه اخلاقی انطباق‌گرا است. نتایج پژوهش‌هایی نظیر بکیر و همکاران (۲۰۱۶) و الانگو و همکاران^۳ (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که یک سیستم نظارت مناسب می‌تواند از طریق افزایش آسیب‌پذیری درک شده مجازات شدن، فرایند ارزیابی تهدید درک شده کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد. سازمان‌هایی با سیستم‌های بازرسی و پاسخگویی قوی می‌توانند تهدید درک شده کارکنان از گرفتار شدن به دلیل سرپیچی از رفتار مناسب را تحت تأثیر قرار دهند. بدیهی است که در این مورد کارکنان نسبت به حضور افرادی به عنوان ناظر اخلاقی حساس هستند و به ارزیابی تهدید ناشی از وجود آنها در سازمان می‌پردازند (آیال و همکاران^۴، ۲۰۱۵). بنابراین، به کارگیری عنصر کنترلی نظارت ممکن است با افزایش احتمال کشف رفتارهای ناسازگار، بر فرایند ارزیابی تهدید درک شده کارکنان مؤسسات حسابداری اثر مثبت بگذارد.

یک سیستم گزارشگری داخلی ناشناس یک رویه جمعی برای گزارش هر گونه فعالیت غیرقانونی، غیراخلاقی یا غیرمشروع

¹ Basyouni and Chahine

² Bekir

³ Elango

⁴ Ayal

است که توسط کارکنان یا سایر ذینفعان سازمان به مسئولین سازمانی انجام می‌شود (مسمر-ماگنوس و ویسوسواران، ۲۰۰۵). نتایج پژوهش‌ها در این زمینه نشان می‌دهد که یک رویه گزارش‌گری داخلی ناشناس می‌تواند منجر به افزایش توانایی سازمان در کشف تقلب شده (جانسون و کری، ۲۰۱۶) و در نتیجه ترس کارکنان از درگیر شدن در رفتارهای غیراخلاقی را افزایش می‌دهد. از آنجایی که آسیب‌پذیری درک شده جزء مهمی از فرآیند ارزیابی تهدید است (راجرز، ۱۹۸۳)، وجود یک سیستم گزارش‌گری داخلی ناشناس در مؤسسات حسابرسی، با افزایش احتمال تشخیص رفتار ناسازگار، ممکن است بر فرآیند ارزیابی تهدید کارکنان اثر مثبت داشته باشد.

آیین رفتار حرفه‌ای یک سند روشن و رسمی است شامل مجموعه مقرراتی که توسط یک سازمان به عنوان دستورالعمل رفتار حرفه‌ای در زمان بروز چالش‌های متعدد برای مدیران و کارکنان، در خصوص نحوه رفتار با یکدیگر، با ذینفعان خارجی و به طور کلی جامعه طراحی شده است (کاپتن و شوارتز، ۲۰۰۸). این امر می‌تواند کارکنان را برای دنبال کردن رفتار اخلاقی توصیه شده برانگیزد. آیین رفتار حرفه‌ای می‌تواند با حذف ابهامات موجود در مورد قوانین و مقررات، باور کارکنان را در مورد اثربخشی رفتار مطلوب توصیه شده افزایش دهد (وانگ، ۲۰۱۳). از آنجایی که اثربخشی پاسخ درک شده جزء مهمی از فرآیند ارزیابی مقابله است (راجرز، ۱۹۸۳)، معرفی آیین رفتار حرفه‌ای با افزایش ادراک کارکنان در مورد اثربخشی رفتارهای توصیه شده، ممکن است بر فرآیند ارزیابی مقابله کارکنان در مؤسسات حسابرسی، اثر مثبت بگذارد.

آموزش اخلاق یکی دیگر از مکانیسم‌های کنترلی مهم برنامه اخلاقی ارزش‌محور است که سازمان‌ها با استفاده از آن استانداردها و رویه‌های خود و جنبه‌های مهم برنامه‌های اخلاقی را با کارکنان خود در میان می‌گذارند (وارن و همکاران، ۲۰۱۴). این مکانیسم توانایی کارکنان در پرهیز از رفتار غیراخلاقی در زمان بروز یک معمای اخلاقی در سازمان را افزایش داده و از این طریق توانایی آنها را در اجرای برنامه اخلاق سازمان بهبود می‌بخشد (راتناینگسیه و لیندادیانا، ۲۰۲۰). آموزش اخلاق می‌تواند درک کارکنان از کارآمدی و اثربخشی سازمانی در مدیریت تخلفات اخلاقی را افزایش داده و همچنین درک آنها از ارزش‌های شرکت را ارتقا بخشد (وارن و همکاران، ۲۰۱۴). علاوه بر این، آموزش اخلاق می‌تواند به طور مثبت بر خودکارآمدی ادراک شده کارکنان در سازمان تأثیر بگذارد. از آنجایی که خودکارآمدی جزء فرآیند ارزیابی مقابله است (راجرز، ۱۹۸۳)، وجود عنصر کنترلی آموزش اخلاق در سازمان ممکن است با افزایش خودکارآمدی درک شده آنها برای انجام رفتار سازگار، بر فرآیند ارزیابی مقابله کارکنان در مؤسسات حسابرسی، اثر مثبت بگذارد.

خدمات حمایتی اخلاقی به خدمات ارائه شده توسط کمیته‌های اخلاقی، تیم‌های مشاوره، مشاوران اخلاقی و سایر اشکال حمایت اخلاقی اطلاق می‌شود که قصد دارند در شرایط تنش و پیچیدگی اخلاقی یا زمانی که ارزش‌ها در تضاد با یکدیگر قرار می‌گیرند، به کارکنان کمک کنند (هورست و همکاران، ۲۰۰۷). این ابزار از طریق کاهش تهدید انتقام‌جویی در نقش حیاتی و مهمی در توسعه فرهنگ اخلاقی مثبت در سازمان ایفا می‌کند. خدمات حمایتی اخلاقی می‌تواند با ارائه حمایت‌های اخلاقی لازم، عملکرد اخلاقی کارکنان و انطباق رفتار آنها با قواعد و قوانین سازمانی را تضمین کرده و به کاربرد

¹ Mesmer-Magnus and Viswesvaran

² Johansson and Carey

³ Kaptein and Schwartz

⁴ Wong

⁵ Warren

⁶ Hurst

فنی یک برنامه اخلاقی کمک کند (گنازو^۱، ۲۰۱۱). از آنجایی که خدمات حمایتی اخلاقی می‌تواند باور کارکنان در مورد اثربخشی سایر مکانیسم‌های کنترل اخلاقی را افزایش داده و اجرای موفقیت‌آمیز آنها تضمین کند، ممکن است بر فرایند ارزیابی مقابله کارکنان در مؤسسات حسابرسی، اثر مثبت بگذارد.

سازمان‌ها با این استدلال که تهدید درک شده از تنبیه از بروز رفتار غیراخلاقی جلوگیری می‌کند، عناصر کنترلی مبتنی بر ترس مانند تنبیه و نظارت در سازمان را معرفی می‌کنند (ماگاهی و پیمان^۲، ۲۰۱۰). شدت درک شده و آسیب‌پذیری درک شده دو جزء مهم فرایند ارزیابی تهدید هستند (راجرز، ۱۹۸۳). بر اساس شواهد تجربی موجود، رفتار غیراخلاقی فرد با شدت مجازات درک شده و آسیب‌پذیری درک شده از مجازات رابطه منفی دارد (بکیر و همکاران، ۲۰۱۶). در واقع، در رابطه با تأثیر فرایندهای ارزیابی تهدید کارکنان بر رفتار غیراخلاقی آنها، این توافق وجود دارد که فرایند ارزیابی تهدید می‌تواند به طور قابل توجهی بر رفتار غیراخلاقی تأثیر می‌گذارد. بنابراین، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان در مؤسسات حسابرسی ممکن است بر رفتار غیراخلاقی آنها اثر منفی داشته باشد.

قوانین و مقررات یا استراتژی مقابله فعال که در زمان بروز یک معما، نحوه مقابله با تهدید اخلاقی را به صورت روشن نشان می‌دهد، می‌تواند احتمال بروز رفتار غیراخلاقی را کاهش دهد (جنتینا و همکاران^۳، ۲۰۱۸). بر اساس شواهد تجربی موجود، اثربخشی درک شده فرد از انجام رفتار توصیه شده (اکلی اسپیر و میلر، ۲۰۱۲) و خودکارآمدی درک شده او برای پیروی از قوانین و همچنین مقابله با موقعیت اخلاقی (هوفدیتز و همکاران، ۲۰۱۵) می‌تواند احتمال انجام رفتارهای غیراخلاقی را کاهش دهد. بنابراین، سازمان‌ها می‌توانند با معرفی مکانیسم‌های کنترل حمایتی، بر اثربخشی درک شده کارکنان برای انجام رفتارهای توصیه‌شده تأثیر بگذارند و در نتیجه رفتار غیراخلاقی کارکنان را در سازمان کاهش دهند. بر این اساس، فرایند ارزیابی مقابله کارکنان در مؤسسات حسابرسی ممکن است بر رفتار غیراخلاقی آنها اثر منفی داشته باشد. از طرفی بر اساس شواهد تجربی موجود، با طراحی و اجرای یک برنامه اخلاقی اثربخش می‌توان ارتکاب رفتار غیراخلاقی کارکنان در سازمان را کاهش داد (هاریسون و همکاران^۴، ۲۰۱۸). بر این اساس انتظار می‌رود یک برنامه اخلاق سازمانی که شامل تنبیه، نظارت، سیستم گزارش‌گری داخلی، آیین رفتار حرفه‌ای، خدمات حمایتی اخلاقی و برنامه‌های آموزش اخلاقی است، رفتار غیراخلاقی کارکنان در مؤسسات حسابرسی را کاهش دهد.

فرایند ارزیابی تهدید، فرایندی است برای ارزیابی ترس ادراک شده فرد که به دلیل قرار گرفتن در موقعیت نامطلوب یا آسیب احتمالی احساس می‌کند (تیلور^۵، ۲۰۱۳). ارزیابی تهدید یکی از فرایندهای مهم میانجی شناختی است که تحت تأثیر منابع اطلاعاتی فرد قرار می‌گیرد و در نتیجه، رفتار فرد را هدایت می‌کند (راجرز، ۱۹۸۳). فرایند ارزیابی تهدید یک فرد تأثیر قابل توجهی بر رفتار غیراخلاقی دارد (کوچکی و دسای، ۲۰۱۵). پژوهش‌گران دریافته‌اند که تنبیه (هوفدیتز و همکاران، ۲۰۱۵)، نظارت (بکیر و همکاران، ۲۰۱۶) و گزارش‌گری داخلی (کاپتین، ۲۰۱۵) می‌توانند بر تهدید درک شده فرد تأثیر بگذارند و در نتیجه رفتار غیراخلاقی او را کاهش دهند. سیستم گزارش‌گری داخلی همچنین می‌تواند از طریق افزایش توانایی

¹ Gnazzo

² Magahy and Pyman

³ Gentina

⁴ Harrison

⁵ Taylor

تشخیص رفتار ناسازگار، رفتار غیراخلاقی افراد در یک سازمان را به صورت غیرمستقیم کاهش دهد (کاپتین، ۲۰۱۵). بر این اساس انتظار می‌رود فرایند ارزیابی تهدید کارکنان در مؤسسات حسابرسی به عنوان یک متغیر میانجی در رابطه بین هر یک از عناصر تنبیه، نظارت، سیستم گزارش‌گری داخلی و رفتار غیراخلاقی عمل کند.

ارزیابی مقابله یکی از فرایندهای مهم میانجی شناختی است که رفتار فرد را هدایت می‌کند (راجرز، ۱۹۸۳). فرایند ارزیابی مقابله، فرایند ارزیابی فرد از اثربخشی پاسخ‌های توصیه شده به یک تهدید (کارآمدی پاسخ)، توانایی در پاسخگویی مؤثر (انتظار خودکارآمدی)، با توجه به هزینه‌های مرتبط با پاسخ‌ها را شامل می‌شود. فرایند ارزیابی مقابله یک فرد تأثیر قابل توجهی بر رفتار غیراخلاقی دارد (پوزی، ۲۰۱۰). پژوهش‌گران دریافته‌اند که آیین رفتار حرفه‌ای (کاپتین، ۲۰۱۵)، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی (هوفدیتز و همکاران، ۲۰۱۵)، می‌توانند بر فرایند ارزیابی مقابله فرد تأثیر بگذارند و در نتیجه رفتار غیراخلاقی او را کاهش دهند. بر این اساس انتظار می‌رود که فرایند ارزیابی مقابله کارکنان در مؤسسات حسابرسی به عنوان یک متغیر میانجی در رابطه بین هر یک از عناصر آیین رفتار حرفه‌ای، خدمات حمایتی اخلاقی، آموزش اخلاق و رفتار غیراخلاقی عمل کند.

بر اساس آنچه گفته شد، اهدافی که در اجرای این پژوهش دنبال می‌شوند عبارتند از:

۱. بررسی اثر مستقیم هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا (شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی) بر رفتار غیراخلاقی و فرایند ارزیابی تهدید کارکنان مؤسسات حسابرسی.
 ۲. بررسی اثر مستقیم فرایند ارزیابی تهدید کارکنان مؤسسات حسابرسی بر رفتار غیراخلاقی آنها.
 ۳. بررسی اثر میانجی فرایند ارزیابی تهدید کارکنان مؤسسات حسابرسی در رابطه بین هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا (شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی) و رفتار غیراخلاقی آنها.
 ۴. بررسی اثر مستقیم هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش‌محور (شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی) بر رفتار غیراخلاقی و فرایند ارزیابی تهدید کارکنان مؤسسات حسابرسی.
 ۵. بررسی اثر مستقیم فرایند ارزیابی مقابله کارکنان مؤسسات حسابرسی بر رفتار غیراخلاقی آنها.
 ۶. بررسی اثر میانجی فرایند ارزیابی مقابله کارکنان مؤسسات حسابرسی در رابطه بین هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش‌محور (شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی) و رفتار غیراخلاقی آنها.
- یافته‌های این پژوهش بینش عمیق‌تری در مورد نقش خاص هر عنصر کنترلی و فرایند ارزیابی شناختی در پیشگیری از رفتار غیراخلاقی کارکنان و در نتیجه راهکارهایی برای نحوه طراحی برنامه‌های اخلاق سازمانی شرکت‌ها برای کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان در مؤسسات حسابرسی ارائه می‌کند. برای دستیابی به اهداف پژوهش، سوالات پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شوند:
- سؤال ۱: آیا در مؤسسات حسابرسی، هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا (شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی)، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان می‌شوند؟
- سؤال ۲: آیا در مؤسسات حسابرسی، هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا (شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی)، باعث تقویت فرایند ارزیابی تهدید کارکنان می‌شوند؟

سؤال ۳: آیا در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی آنها می‌شود؟

سؤال ۴: آیا در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان، در رابطه بین هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا (شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی) و رفتار غیراخلاقی کارکنان، نقش میانجی را ایفا می‌کند؟

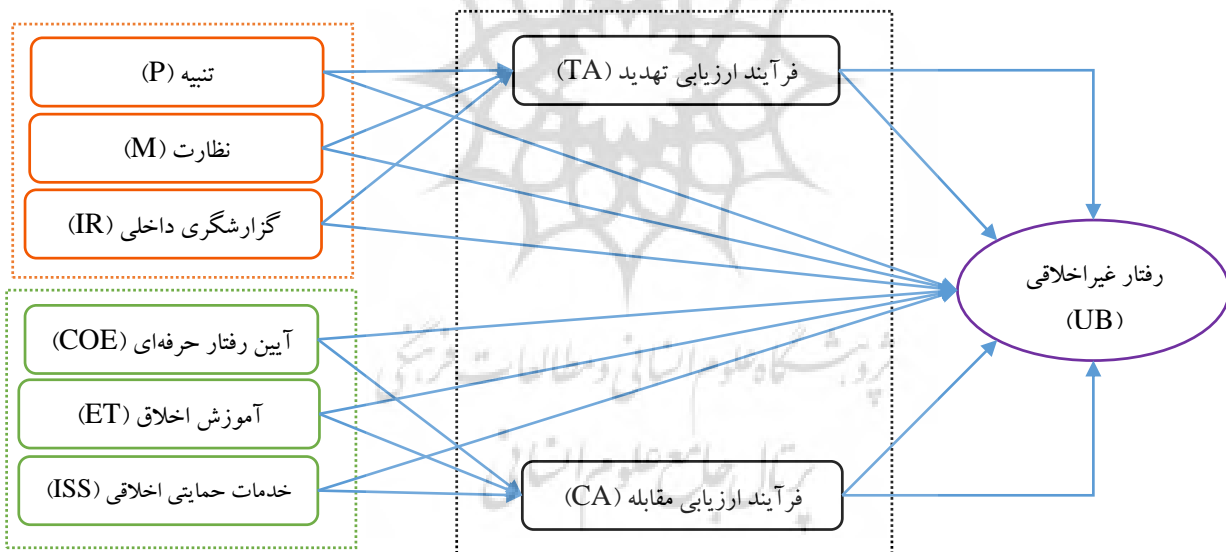
سؤال ۵: آیا در مؤسسات حسابرسی، هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش‌محور (شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی)، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان می‌شوند؟

سؤال ۶: آیا در مؤسسات حسابرسی، هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش‌محور (شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی)، باعث تقویت فرایند ارزیابی مقابله کارکنان می‌شوند؟

سؤال ۷: آیا در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی مقابله کارکنان، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی آنها می‌شود؟

سؤال ۸: آیا در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی مقابله کارکنان، در رابطه بین هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش‌محور (شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی) و رفتار غیراخلاقی کارکنان، نقش میانجی را ایفا می‌کند؟

بنابراین، مدل مفهومی پژوهش حاضر به صورت شکل ۱ خواهد بود.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

پیشینه پژوهش

همانطور که قبلاً نیز گفته شد در پژوهش‌های انجام شده در زمینه اخلاق حرفه‌ای، بیشتر بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی، ویژگی‌ها و تیپ‌های شخصیتی و وضعیت روحی و روانی حسابداران و ویژگی‌های محیط سازمانی بر رفتار اخلاقی و مقوله‌های مرتبط با آن تمرکز یافته‌اند. در ادامه به برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با موضوع پژوهش اشاره می‌شود.

فرج‌زاده دهکردی و اسمعیلی کجنی (۱۳۹۳)، به بررسی رابطه متقابل قضاوت اخلاقی، دینداری باطنی، دینداری ظاهری و پول‌دوستی با گرایش اخلاقی دانشجویان حسابداری در تصمیم‌گیری پرداختند. نتایج نشان داد قضاوت اخلاقی و دینداری باطنی با گرایش اخلاقی رابطه مستقیم و دینداری ظاهری و پول‌دوستی با گرایش اخلاقی رابطه معکوس دارند. مرادی و مرندی (۱۳۹۶)، به بررسی اثر متغیرهای فردی جنسیت، سن، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و تجربه بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان مدیریت و حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که متغیرهای جنسیت، سن، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و تجربه بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان مدیریت و حسابداری اثری ندارند.

مرادی و زکی‌زاده (۱۳۹۳)، به بررسی تأثیر مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر تصمیم‌گیری مالی حسابداران پرداختند. یافته‌ها نشان داد مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با تعامل با یکدیگر انجام عمل غیراخلاقی توسط حسابداران را تحت تأثیر قرار می‌دهند. همچنین گرایش‌های اخلاقی افراد بر تصمیم‌های گزارش‌گری مالی اخلاقی توسط آنان و جلوگیری از اعمال غیراخلاقی، مؤثر است. رحمانی سرشت و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی اثر ویژگی‌های دموگرافیک فردی، متغیرهای سازمانی و اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی پرداختند. نتایج نشان داد فلسفه اخلاقی فرد شامل آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی به ترتیب اثر مثبت و منفی دارند و متغیرهای فردی جنسیت و سن بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی اثری ندارند. همچنین متغیرهای سازمانی جو اخلاقی و اندازه سازمان بر تصمیم‌گیری اخلاقی به ترتیب اثر مثبت و منفی دارند. از طرفی مشخصات خود مسئله اخلاقی شامل اندازه پیامدهای کنش غیراخلاقی، اجماع اجتماعی، احتمال تأثیر، مجاورت و شدت اثر بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی اثری ندارند و فوریت زمانی بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی اثر مثبت دارد.

حسینی‌نسب و همکاران (۲۰۲۰)، به شناسایی موقعیت‌های مختلف تضاد منافع حسابرسان مستقل و معماهای اخلاقی ناشی از آن و نیز یافتن راهبردهایی برای مدیریت و کنترل هر یک از این موقعیت‌ها پرداختند، نتایج حاکی از آن است که حسابرسان مستقل هنگام اختلاف نظر با صاحبکار که بیم از دست دادن آن وجود دارد، هنگام مواجهه با فرصت‌های کاری نامناسب، هنگام اجرای فرایند رسیدگی و هنگام مواجهه با چالش‌های انجام وظایف، درگیر تضاد منافع و مسائل اخلاقی ناشی از آن شوند. همچنین مدیریت تضاد منافع حسابرسان مستقل، نیازمند تلاش جمعی صاحبکاران، جامعه حسابداران رسمی و حسابرسان مستقل در سطح فردی و در سطح مؤسسه حسابرسی است.

احمدی و خوزین (۱۴۰۰)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند متغیرهای برون‌گرایی و نوزگرایی^۱ دارای بیشترین تأثیر بر شدت اخلاقی ادراک شده هستند. از این رو، به منظور افزایش ادراک حسابداران از شدت اخلاقی، توجه به راهکارهایی مانند اجرای برنامه‌های آموزشی اخلاقی و آموزشی روانشناسی شخصیت در دانشگاه‌ها و سازمان‌ها می‌تواند تأثیر مثبتی بر شدت اخلاقی بگذارد. گلپایگانی و همکاران (۱۴۰۰)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری حسابداران حرفه‌ای بر تصمیم‌گیری اخلاقی آنها پرداختند. یافته‌ها نشان داد ویژگی‌های شخصیتی وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبی‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند.

¹ Neuroticism

بهارى سجهرود و همكاران (۱۴۰۱)، به شناسایی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان با تأکید بر فضای اخلاقی از طریق رویکرد تحلیل کیفی محتوا پرداختند. در این پژوهش، فضای اخلاقی، تعهدات حرفه‌ای، ساختار سازمانی، مدیریت و رهبری، جذب و نگهداشت، اخلاق شغلی، نظارت و ارزیابی، شرایط اقتصادی، فرهنگ اجتماعی، خط و مشی و سیاست‌گذاری، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت و توانمندی و ایدئولوژی اخلاقی به عنوان مقوله‌های اصلی شناسایی شدند. **رستمی‌نیا و همکاران (۱۴۰۱)**، به ارائه الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسي با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسي کشور با استفاده از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیان پرداختند. نتایج نشان داد اخلاق حرفه‌ای شرکا و مدیران مسئول، دانش و تجربه شرکا و مدیران مسئول و برنامه‌ریزی، نظارت و سرپرستی، شرایط علی اثرگذار بر رفتار ناکارآمد حسابرسي، پاسخ‌خواهی اثربخش از حساب‌برسان، کنترل کیفیت جامعه، تناسب بازار کار، فشار اقتصادی، ساختاریافتگی مؤسسه، ماندگاری در حرفه و فشار زمانی، شرایط مداخله‌گر و دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد، فرهنگ مشارکت و توسعه یافتگی حرفه حسابرسي عوامل زمینه‌ای را تشکیل می‌دهند.

یزدی و همکاران (۱۴۰۲)، به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی متغیرهای شخصی جهت‌گیری فاصله قدرت، توانمندی ایگو و منبع کنترل رابطه بین فشار اخلاقی درک شده و اعتقادات اخلاقی حسابداران پرداختند. یافته‌ها نشان داد جهت‌گیری فاصله قدرت رابطه بین فشار اخلاقی درک شده و اعتقادات اخلاقی حسابداران را تعدیل می‌کند. درحالی‌که متغیرهای شخصی توانمندی ایگو و منبع کنترل رابطه بین فشار اخلاقی درک شده و اعتقادات اخلاقی حسابداران را تعدیل نمی‌کنند. همچنین متغیرهای شخصی جهت‌گیری فاصله قدرت، توانمندی ایگو و منبع کنترل و متغیر موقعیتی فشار اخلاقی درک شده بر اعتقادات اخلاقی حسابداران مؤثرند.

آراس و موسلموف^۱ (۲۰۰۵)، در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که ارزش‌های اخلاقی شرکت، محیط و سن بر قضاوت‌های اخلاقی شاغلین حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند. همچنین حسابداران و مدیران مالی، آیین رفتار حرفه‌ای را راهنمایی مناسبی برای مقرر داشتن برهان‌های اخلاقی می‌دانند، ولی این اهمیت دادن به آیین رفتار حرفه‌ای اثری بر قضاوت اخلاقی آنها ندارد. **مارکز و پیرا^۲ (۲۰۰۹)**، در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که جنسیت حسابداران، مهم‌ترین عامل قضاوت اخلاقی است و ایدئولوژی آنها اثری بر قضاوت اخلاقی آنها ندارد. **پیرس و سونینی^۳ (۲۰۱۰)**، طی پژوهشی نشان دادند که جنسیت، نوع درجه و اندازه شرکت، بر تصمیم‌گیری اخلاقی و درک شدت اخلاقی مؤثرند. همچنین جنسیت، اندازه شرکت، سطح آموزش و میزان تجربه، بر درک فرهنگ اخلاقی اثرگذار هستند.

کلمنتس و شاور^۴ (۲۰۱۵)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر هیجان‌ها بر قضاوت و نیت اخلاقی حسابداران پرداختند. نتایج نشان داد تسکین، رضایت و پشیمانی، بر قضاوت‌های اخلاقی مؤثر هستند، ولی بر نیت اخلاقی اثری ندارند. **کانجاناپاتی و راماکریشان^۵ (۲۰۱۸)**، در پژوهش خود به بررسی اثر دانش، مهارت، نگرش و تعهد سازمانی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران و همچنین نقش واسطه‌ای محیط اخلاقی سازمان بر این روابط پرداختند. **هاریدیستیا و فدجارینی^۶ (۲۰۱۹)**، به بررسی رابطه بین اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان، استقلال حسابرسي، تجربه حسابرسي و کیفیت حسابرسي پرداختند. نتایج نشان داد استقلال و تجربه

¹ Aras and Muslumov

² Marques and Pereira

³ Pierce and Sweeney

⁴ Clements and Shawver

⁵ Kanjanapathy and Ramakrishnan

⁶ Haeridistia and Fadjarenie

حسابرس همبستگی معناداری با اخلاق حرفه‌ای حسابرسان دارد. همچنین اخلاق حرفه‌ای حسابرسان تأثیر معناداری بر بهبود کیفیت حسابرسی دارد.

کاسالی و پرانو^۱ (۲۰۲۰)، در پژوهش خود نشان دادند ۴۵ عامل بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیرگذار بوده که از جمله آنها می‌توان به شدت اخلاق، شخصیت، مذهب، آیین رفتار حرفه‌ای، ارزش‌های فرهنگی/ملی، جنسیت، تحصیلات، رضایت شخصی، سابقه کاری، فرهنگ و فضای سازمانی و توسعه اخلاق شناختی اشاره کرد. **غزالی و آنوم^۲ (۲۰۲۱)**، در پژوهش خود دریافتند ارزش اخلاقی شرکت، سن و جنسیت عوامل مهمی در تعیین قضاوت‌های اخلاقی هستند. حسابداران حرفه‌ای باتجربه در موضع اخلاقی خود سختگیرانه‌تر عمل می‌کنند. همچنین زنان نسبت به مردان از قضاوت اخلاقی بالاتری برخوردارند.

سلیمان و همکاران^۳ (۲۰۲۱)، به مطالعه بررسی چگونگی تأثیر دین‌داری اسلامی بر تصمیم‌گیری اخلاقی در بخش‌های دولتی و خصوصی مالزی پرداختند. پنج عامل (اهمیت موضوع اخلاقی، قضاوت اخلاقی، توانایی فرد، قصد معنوی و وجدان) برای تعیین اینکه آیا آنها میان دین‌داری اسلامی و قصد اخلاقی ارتباط دارند، مورد بررسی قرار گرفته است. یافته‌ها نشان داد که تنها متغیر وجدان ارتباط معناداری با دین‌داری و قصد اخلاقی دارد. **وروی و اساره^۴ (۲۰۲۲)**، در پژوهشی به بررسی اثر مشترک آرمان‌گرایی اخلاقی و شک‌گرایی بر قضاوت حسابرسان درباره تقلب پرداختند. نتایج نشان داد که فقط برای حسابرسانی که از سطح آرمان‌گرایی اخلاقی بالایی برخوردارند بین شک‌گرایی در صفت و تعداد روش‌های حسابرسی مؤثر، ارتباط مثبت معناداری وجود دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع کاربردی و از نظر روش از نوع توصیفی-همبستگی است. ابزار سنجش پژوهش، پرسشنامه محقق ساخته است که بر اساس پژوهش‌های مرتبط با موضوع، طراحی و تدوین شده است. تهیه پرسشنامه و استاندارد کردن آن از نظر محتوا، شکل و نوع سؤالات، به کمک ۳ نفر از اساتید دانشگاه و ۳ نفر از صاحب‌نظران در زمینه پژوهش انجام شده است. در جدول ۱ ساختار سؤالات پرسشنامه ارائه شده است.

جدول ۱. ساختار سؤالات پرسشنامه

نام متغیر	تعداد سؤالات پرسشنامه	منبع
تنبیه	۵	مارکز و دلارا ^۴ (۲۰۰۶)
نظارت	۴	لانگ و همکاران ^۵ (۲۰۱۱)
گزارش‌گری داخلی	۴	لاتان و همکاران ^۶ (۲۰۱۸)
آیین رفتار حرفه‌ای	۶	سینگ ^۷ (۲۰۱۱)
آموزش اخلاق	۴	سینگ (۲۰۱۱)
خدمات حمایتی اخلاقی	۳	لی و همکاران ^۸ (۲۰۱۴)
		سینگ (۲۰۱۱)

¹ Casali and Perano

² Ghazali and Anum

³ Sulaiman

⁴ Manrique and de Lara

⁵ Long

⁶ Latan et al

⁷ Singh

⁸ Lee

نام متغیر	تعداد سؤالات پرسشنامه	منبع
		لی و همکاران (۲۰۱۴)
فرایند ارزیابی تهدید	۵	وایت ^۱ (۱۹۹۶) واریک ^۲ (۲۰۱۶)
فرایند ارزیابی مقابله	۶	وورکن ^۳ (۲۰۰۸)
رفتار غیراخلاقی	۱۵	کاپتین (۲۰۱۵)
جمع	۵۲	

پرسشنامه در سه بخش شامل توضیح مختصری در مورد موضوع و متغیرهای پژوهش، سؤالات جمعیت‌شناختی پاسخ‌گویان و سؤالات اصلی پژوهش طراحی گردید. متغیرهای پژوهش با استفاده از مقیاس لیکرت ۵ درجه‌ای (از ۱ = کاملاً مخالفم تا ۵ = کاملاً موافقم) اندازه‌گیری شده است. پرسشنامه طی چند نوبت مورد بررسی قرار گرفت و نهایتاً پس از تغییرات لازم و تأیید استادان و صاحب‌نظران، در بین نمونه مورد نظر توزیع گردید. قلمرو مکانی این پژوهش مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، قلمرو زمانی آن سال ۱۴۰۱ و قلمرو موضوعی آن بررسی تأثیر برنامه اخلاق سازمانی بر رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان مستقل، با در نظر گرفتن نقش میانجی فرایند ارزیابی شناختی فردی است. جامعه آماری پژوهش، شامل کلیه حسابرسان فعال در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. از آنجا که دسترسی به تمامی این افراد سخت و تا حد زیادی غیرممکن است، حجم جامعه آماری نامشخص فرض و برای تعیین حجم نمونه از فرمول‌های ۱ و ۲ به شرح زیر استفاده شد (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۶).

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} \quad \delta = \frac{5-1}{6} = 0.667 \quad \text{فرمول ۱}$$

(انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای)

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 * \delta^2}{\varepsilon^2} \quad n = \frac{1.96^2 * 0.667^2}{0.12^2} = 171 \quad \text{فرمول ۲}$$

(حجم نمونه برای جامعه با حجم نامشخص) (در سطح اطمینان ۹۵ درصد)

توزیع پرسشنامه به صورت تصادفی و آنلاین انجام شد و طراحی آن به گونه‌ای بود که پاسخ دهندگان نتوانند پاسخ‌نامه‌های خود را بدون پاسخ به برخی سؤالات ارسال کنند. با توجه به حساسیت موضوع پژوهش، به پاسخ‌گویان این اطمینان داده شد که پاسخ‌های آن‌ها کاملاً محرمانه تلقی شده و نتایج تنها در قالب روش‌های آماری ارائه خواهند شد. در مجموع ۴۷۶ پرسشنامه توزیع گردید و از این تعداد، ۱۷۱ پرسشنامه مورد استفاده قرار گرفت (نرخ برگشت ۳۶ درصد).

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و برازش مدل پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، با به کارگیری نرم افزار Smart-PLS استفاده شده است. البته باید به این نکته توجه داشت که روش PLS نسبت به نرمال بودن داده‌ها و حجم نمونه حساس نیست و برای نمونه‌های کوچک هم نتایج معتبری ارائه می‌کند (هیر و همکاران، ۲۰۱۱). در جدول ۲ اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌گویان ارائه شده است.

¹ Witte
² Warrick

³ Workman
⁴ Hair et al

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌گویان

ویژگی	شرح	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۳۱	٪۱۸
	مرد	۱۴۰	٪۸۲
سن	۳۰ سال و کمتر	۳۵	٪۲۰
	۳۱ تا ۴۰ سال	۵۴	٪۳۲
	۴۱ تا ۵۰ سال	۶۰	٪۳۵
	۵۱ سال و بیشتر	۲۲	٪۱۳
تحصیلات (آخرین مدرک تحصیلی)	کارشناسی	۸۱	٪۴۷
	کارشناسی ارشد	۷۱	٪۴۲
	دکتری	۱۹	٪۱۱
رشته تحصیلی (رشته تحصیلی آخرین مدرک تحصیلی)	حسابداری و حسابداری	۱۵۱	٪۸۸
	سایر رشته‌ها	۲۰	٪۱۲
رتبه شغلی	کمک حسابرس و حسابرس	۲۱	٪۱۲
	حسابرس ارشد	۲۸	٪۱۶
	سرپرست حسابداری	۳۹	٪۲۳
	سرپرست ارشد حسابداری	۴۱	٪۲۴
	مدیر حسابداری	۲۳	٪۱۴
	شریک حسابداری	۱۹	٪۱۱
سابقه کار حسابداری مستقل	۵ سال و کمتر	۲۵	٪۱۵
	۶ تا ۱۰ سال	۳۹	٪۲۳
	۱۱ تا ۱۵ سال	۴۳	٪۲۵
	۱۶ تا ۲۰ سال	۳۶	٪۲۱
	۲۱ سال و بیشتر	۲۸	٪۱۶

یافته‌های پژوهش

اولین مرحله تحلیل داده‌ها در روش PLS، برازش مدل مفهومی پژوهش است که شامل سه بخش برازش مدل‌های اندازه‌گیری (مدل بیرونی)، برازش مدل‌های ساختاری (مدل درونی) و برازش کلی مدل است. برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری از معیارهای بار عاملی شاخص‌ها، پایایی شاخص‌ها، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده و ضرایب آن در جدول ۳ آورده شده است.

جدول ۳. نتایج بررسی مدل اندازه‌گیری

متغیرهای مکنون	کد گویه (سؤال)	بار عاملی
تنبیه (P)	P1	۰/۸۹۰
	P2	۰/۸۷۰
	P3	۰/۷۸۹
	P4	۰/۸۶۴
	P5	۰/۸۵۴

متغیرهای مکنون	کد گویه (سؤال)	بار عاملی
نظارت (M)	M1	۰/۹۳۲
	M2	۰/۸۸۹
	M3	۰/۹۲۷
	M4	۰/۹۵۸
گزارش‌گری داخلی (IR)	IR1	۰/۸۹۷
	IR2	۰/۷۸۴
	IR3	۰/۹۰۳
	IR4	۰/۹۰۱
آیین رفتار حرفه‌ای (COE)	COE1	۰/۸۲۵
	COE2	۰/۸۷۵
	COE3	۰/۸۹۴
	COE4	۰/۸۳۷
	COE5	۰/۸۸۸
	COE6	۰/۸۶۶
آموزش اخلاقی (ET)	ET1	۰/۸۶۷
	ET2	۰/۹۳۲
	ET3	۰/۸۸۲
	ET4	۰/۸۸۸
خدمات حمایتی اخلاقی (ESS)	ESS1	۰/۷۹۲
	ESS2	۰/۸۲۹
	ESS3	۰/۹۱۰
فرایند ارزیابی تهدید (TA)	TA1	۰/۸۶۵
	TA2	۰/۸۹۷
	TA3	۰/۹۱۰
	TA4	۰/۸۱۸
	TA5	۰/۸۵۹
فرایند ارزیابی مقابله (CA)	CA1	۰/۸۲۹
	CA2	۰/۹۱۵
	CA3	۰/۸۹۵
	CA4	۰/۸۲۰
	CA5	۰/۹۰۶
	CA6	۰/۷۳۷
رفتار غیر اخلاقی (UB)	UB1	۰/۸۴۳
	UB2	۰/۸۲۸
	UB3	۰/۸۸۳
	UB4	۰/۸۳۹
	UB5	۰/۸۷۰
	UB6	۰/۹۱۱

متغیرهای مکنون	کد گویه (سؤال)	بار عاملی
	UB7	۰/۸۹۰
	UB8	۰/۸۶۵
	UB9	۰/۷۹۵
	UB10	۰/۷۷۳
	UB11	۰/۸۵۲
	UB12	۰/۹۰۲
	UB13	۰/۸۷۱
	UB14	۰/۹۰۰
	UB15	۰/۹۱۴

بر اساس نتایج، تمام ضرایب بارهای عاملی شاخص‌ها از ۰/۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد. پایایی شاخص‌ها توسط دو معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) سازه‌ها و روایی همگرا توسط شاخص AVE مورد سنجش قرار گرفته است که نتایج مربوط در جدول ۴ آورده شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون‌های پایایی شاخص‌ها و روایی همگرا

متغیرهای مکنون	آزمون پایایی شاخص‌ها Cronbach's alpha	آزمون روایی همگرا CR	آزمون روایی همگرا AVE
تنبیه (P)	۰/۹۰۷	۰/۹۳۱	۰/۷۳۰
نظارت (M)	۰/۹۴۵	۰/۹۶۱	۰/۸۵۹
گزارش‌گری داخلی (IR)	۰/۸۹۴	۰/۹۲۷	۰/۷۶۱
آیین رفتار حرفه‌ای (COE)	۰/۹۳۲	۰/۹۴۷	۰/۷۴۸
آموزش اخلاق (ET)	۰/۹۱۵	۰/۹۴۰	۰/۷۹۷
خدمات حمایتی اخلاقی (ESS)	۰/۷۹۹	۰/۸۸۲	۰/۷۱۴
فرایند ارزیابی تهدید (TA)	۰/۹۲۰	۰/۹۴۰	۰/۷۵۸
فرایند ارزیابی مقابله (CA)	۰/۹۲۳	۰/۹۴۱	۰/۷۲۷
رفتار غیراخلاقی (UB)	۰/۹۷۵	۰/۹۷۸	۰/۷۴۶

نتایج نشان می‌دهد که آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) تمامی سازه‌ها بزرگتر از ۰/۷ و شاخص AVE برای تمامی سازه‌ها بزرگتر از ۰/۴ است. بنابراین مدل اندازه‌گیری از پایایی و روایی همگرای مناسبی برخوردار است. برای بررسی روایی واگرا از روش فورنل و لارکر استفاده شده است. نتایج این روش در جدول ۵ آمده است. با توجه به این که اعداد مندرج در قطر اصلی از مقادیر زیرین و سمت راست خود بیشتر هستند، می‌توان نتیجه گرفت مدل اندازه‌گیری، از روایی واگرای مناسبی برخوردار است.

در این پژوهش، برای بررسی برازش مدل ساختاری از شاخص‌های ضریب تعیین تعدیل شده ($R^2 \text{ adj}$)، استون-گیزر^۱ (Q^2) و اندازه اثر (f^2) استفاده شده است. این شاخص‌ها طبق مدل مفهومی پژوهش برای تمامی مسیرها محاسبه شده‌اند. در هر مسیر، شاخص ضریب تعیین تعدیل شده برای متغیرهای وابسته، شاخص استون-گیزر برای همه متغیرها و شاخص اندازه اثر برای متغیرهای پیش‌بین محاسبه شده و نتایج به ترتیب متغیرهای مسیر، از راست به چپ در جدول ۶ آورده شده است.

¹ Stone-Geyser

جدول ۵. نتایج آزمون نتایج روش فورنل و لارکر

تنبيه	نظارت	گزارشگري داخلي	آيين رفتار حرفه‌اي	آموزش اخلاق	خدمات حمايتي اخلاقي	فرايند ارزيابي تهديد	فرايند ارزيابي مقابله	رفتار اخلاقي
تنبيه	۰/۸۵۴							
نظارت	۰/۷۰۴	۰/۹۲۷						
گزارشگري داخلي	۰/۶۳۴	۰/۶۳۴	۰/۸۷۳					
آيين رفتار حرفه‌اي	۰/۵۲۶	۰/۵۲۵	۰/۶۵۷	۰/۸۶۵				
آموزش اخلاق	۰/۶۳۶	۰/۶۰۵	۰/۷۵۷	۰/۴۵۹	۰/۸۹۳			
خدمات حمايتي اخلاقي	۰/۶۷۷	۰/۵۹۸	۰/۶۲۲	۰/۶۱۳	۰/۷۳۵	۰/۸۴۵		
فرايند ارزيابي تهديد	۰/۷۳۷	۰/۶۲۲	۰/۴۴۲	۰/۷۳۸	۰/۵۵۰	۰/۸۷۱		
فرايند ارزيابي مقابله	۰/۶۲۸	۰/۴۸۷	۰/۵۵۴	۰/۶۶۴	۰/۶۷۷	۰/۶۳۳	۰/۸۵۳	
رفتار غير اخلاقي	-۰/۶۵۹	-۰/۵۵۶	-۰/۶۶۸	-۰/۶۵۶	-۰/۷۶۵	-۰/۶۶۴	-۰/۷۲۰	۰/۸۶۳

جدول ۶. نتایج شاخص‌های R^2 و Q^2 و f^2

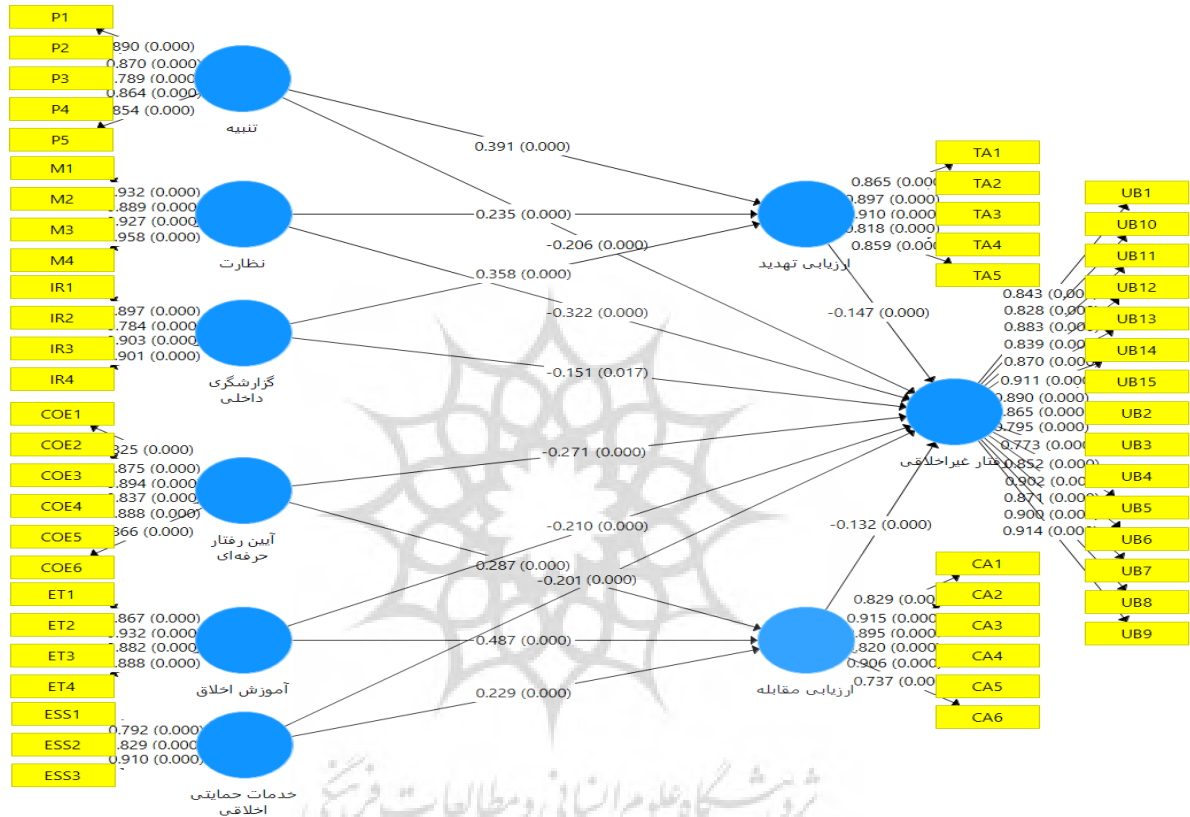
مسیر	R^2 adj	Q^2	f^2
تنبيه (P) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۱۹۷	۰/۵۹۱۶	۴/۵۴۶۳
نظارت (M) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۱۵۶	۰/۷۳۹۷	۴/۴۲۳۰
گزارش گري داخلي (IR) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۳۸۱	۰/۵۹۳۵	۵/۱۷۶۷
تنبيه (P) ← فرايند ارزيابي تهديد (TA)	۰/۷۷۷۵	۰/۵۹۱۶	۳/۴۹۴۴
نظارت (M) ← فرايند ارزيابي تهديد (TA)	۰/۷۵۴۵	۰/۷۳۹۵	۳/۰۷۳۳
گزارش گري داخلي (IR) ← فرايند ارزيابي تهديد (TA)	۰/۷۸۸۶	۰/۵۹۲۶	۳/۷۳۰۳
فرايند ارزيابي تهديد (TA) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۲۸۹	۰/۶۲۸۱	۴/۸۴۴۵
تنبيه (P) ← فرايند ارزيابي تهديد (TA) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۷۷۷۰	۰/۶۲۸۰	۴/۸۳۷۷
نظارت (M) ← فرايند ارزيابي تهديد (TA) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۷۵۱۸	۰/۷۳۹۵	۴/۸۴۴۵
گزارش گري داخلي (IR) ← فرايند ارزيابي تهديد (TA) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۷۸۷۷	۰/۵۹۲۶	۴/۸۳۴۳
آيين رفتار حرفه‌اي (COE) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۱۵۴	۰/۶۴۲۳	۴/۴۱۷۱
آموزش اخلاق (ET) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۳۱۳	۰/۶۴۱۸	۴/۹۲۷۷
خدمات حمايتي اخلاقي (ESS) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۷۵۱۱	۰/۵۲۳۵	۳/۰۱۷۷
آيين رفتار حرفه‌اي (COE) ← فرايند ارزيابي مقابله (CA)	۰/۸۳۰۵	۰/۶۴۲۰	۴/۸۹۹۷
آموزش اخلاق (ET) ← فرايند ارزيابي مقابله (CA)	۰/۸۵۵۲	۰/۶۴۱۸	۵/۹۰۶۰
خدمات حمايتي اخلاقي (ESS) ← فرايند ارزيابي مقابله (CA)	۰/۷۹۶۶	۰/۵۲۱۶	۳/۹۱۶۴
فرايند ارزيابي مقابله (CA) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۰۶۰	۰/۶۱۵۹	۴/۱۵۴۶
آيين رفتار حرفه‌اي (COE) ← فرايند ارزيابي مقابله (CA) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۳۰۳	۰/۶۴۲۰	۴/۱۴۶۷
آموزش اخلاق (ET) ← فرايند ارزيابي مقابله (CA) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۸۵۵۰	۰/۶۴۱۸	۴/۱۳۸۷
خدمات حمايتي اخلاقي (ESS) ← فرايند ارزيابي مقابله (CA) ← رفتار غير اخلاقي (UB)	۰/۷۹۵۸	۰/۵۲۱۶	۴/۱۳۶۱

همان‌طور که در جدول بالا مشخص است، با توجه به اینکه در تمامی مسیرها، ضریب تعدیل شده بزرگتر از $0/۶۷$ ، ضریب Q^2 بزرگ‌تر از $0/۳۵$ و اندازه اثر بزرگتر از $0/۳۵$ است، می‌توان نتیجه گرفت مدل ساختاری پژوهش از برازش قوی برخوردار است. اساسی‌ترین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری، معناداری ضرایب مسیرها است. ضرایب و سطح معناداری مربوط به هر یک از متغیرهای پژوهش در شکل ۲ آورده شده است. همان‌طور که در شکل ۲ مشخص است، تمامی ضرایب مسیرها در

سطح ۹۵ درصد معنادار هستند.

برازش مدل کلی پژوهش شامل هر دو بخش مدل اندازه گیری و ساختاری است و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می شود. معیار GOF مربوط به بخش کلی مدل های معادلات ساختاری است که با استفاده از فرمول ۳ محاسبه می شود.

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2} \quad \text{فرمول ۳}$$



شکل ۲. مدل ترسیم شده همراه با ضرایب و سطح معناداری

بر این اساس، نتایج برازش مدل کلی در جدول ۷، آورده شده است.

جدول ۷. برازش مدل کلی (معیار GOF)

Communalities	R^2	GOF
۰/۸۶۷	۰/۸۵۵	۰/۸۶۱

با توجه به سه مقدار ۰/۲۵، ۰/۳۶ و به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF، حاصل شدن مقدار ۰/۸۶۱

برای GOF نشان از برازش قوی مدل دارد.

پاسخ به سؤالات پژوهش

در جدول ۸، ضرایب مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم مدل و معناداری آنها آورده شده و بر اساس آن به پاسخ گویی به

سؤالات پژوهش پرداخته شده است.

جدول ۸. بررسی ضرایب مسیر

شماره سؤال	مسیر	ضرایب رگرسیونی استاندارد شده مسیرها	T Statistics (O/STDEV)	P Values	نتیجه
۱	تنبیه (P) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۲۰۶	۵/۹۱۷	۰/۰۰۰	منفی و معنادار
	نظارت (M) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	*-۰/۳۲۲	۷/۳۷۹	۰/۰۰۰	منفی و معنادار
	گزارش‌گری داخلی (IR) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۱۵۱	۲/۳۷۸	۰/۰۱۷	منفی و معنادار
۲	تنبیه (P) ← فرایند ارزیابی تهدید (TA)	*۰/۳۹۱	۷/۷۶۳	۰/۰۰۰	مثبت و معنادار
	نظارت (M) ← فرایند ارزیابی تهدید (TA)	۰/۲۳۵	۵/۳۳۷	۰/۰۰۰	مثبت و معنادار
	گزارش‌گری داخلی (IR) ← فرایند ارزیابی تهدید (TA)	۰/۳۵۸	۸/۱۴۹	۰/۰۰۰	مثبت و معنادار
۳	فرایند ارزیابی تهدید (TA) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	*-۰/۱۴۷	۴/۴۲۷	۰/۰۰۰	منفی و معنادار
۴	تنبیه (P) ← فرایند ارزیابی تهدید (TA) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۰۵۷۴	۳/۶۶۴۶	۰/۰۰۰۳	منفی و معنادار
	نظارت (M) ← فرایند ارزیابی تهدید (TA) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۰۳۴۵	۳/۴۰۱۷	۰/۰۰۰۷	منفی و معنادار
	گزارش‌گری داخلی (IR) ← فرایند ارزیابی تهدید (TA) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۰۵۲۶	۴/۲۳۵۹	۰/۰۰۰۰	منفی و معنادار
۵	آیین رفتار حرفه‌ای (COE) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	*-۰/۲۷۱	۳/۵۵۳	۰/۰۰۰	منفی و معنادار
	آموزش اخلاق (ET) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۲۱۰	۳/۵۰۳	۰/۰۰۰	منفی و معنادار
	خدمات حمایتی اخلاقی (ESS) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۲۰۱	۳/۴۲۳	۰/۰۰۰	منفی و معنادار
۶	آیین رفتار حرفه‌ای (COE) ← فرایند ارزیابی مقابله (CA)	۰/۲۸۷	۶/۶۲۸	۰/۰۰۰	مثبت و معنادار
	آموزش اخلاق (ET) ← فرایند ارزیابی مقابله (CA)	*۰/۴۸۷	۱۰/۲۸۱	۰/۰۰۰	مثبت و معنادار
	خدمات حمایتی اخلاقی (ESS) ← فرایند ارزیابی مقابله (CA)	۰/۲۲۹	۶/۱۰۹	۰/۰۰۰	مثبت و معنادار
۷	فرایند ارزیابی مقابله (CA) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۱۳۲	۳/۷۰۸	۰/۰۰۰	منفی و معنادار

شماره سؤال	مسیر	ضرایب رگرسیونی استاندارد شده مسیرها	T Statistics (O/STDEV)	P Values	نتیجه
۸	آیین رفتار حرفه‌ای (COE) ← فرایند ارزیابی مقابله (CA) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۰۳۷۸	۴/۰۲۵۱	۰/۰۰۰۰	منفی و معنادار
	آموزش اخلاق (ET) ← فرایند ارزیابی مقابله (CA) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۰۶۴۲	۵/۴۰۸۶	۰/۰۰۰۰	منفی و معنادار
	خدمات حمایتی اخلاقی (ESS) ← فرایند ارزیابی مقابله (CA) ← رفتار غیراخلاقی (UB)	-۰/۰۳۰۲	۴/۳۵۶۱	۰/۰۰۰۰	منفی و معنادار

* عناصر کنترلی با بیشترین اثرگذاری

پاسخ به سؤال اول: آیا در مؤسسات حسابرسی، هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا (شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی)، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان می‌شوند؟ با توجه به منفی و معنادار بودن ضرایب مسیر مربوط به اثر مستقیم هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه (-۰/۲۰۶)، نظارت (-۰/۳۲۲) و گزارش‌گری داخلی (-۰/۱۵۱)، بر رفتار غیراخلاقی کارکنان، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، هر سه عنصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا باعث کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان در مؤسسات حسابرسی می‌شوند.

پاسخ به سؤال دوم: آیا در مؤسسات حسابرسی، هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا (شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی)، باعث تقویت فرایند ارزیابی تهدید کارکنان می‌شوند؟ با توجه به مثبت و معنادار بودن ضرایب مسیر مربوط به اثر مستقیم هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه (۰/۳۹۱)، نظارت (۰/۲۳۵) و گزارش‌گری داخلی (۰/۳۵۸)، بر فرایند ارزیابی تهدید کارکنان، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، هر سه عنصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا باعث تقویت فرایند ارزیابی تهدید کارکنان در مؤسسات حسابرسی می‌شوند.

پاسخ به سؤال سوم: آیا در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی آنها می‌شود؟ با توجه به منفی و معنادار بودن ضرایب مسیر مربوط به اثر مستقیم فرایند ارزیابی تهدید کارکنان بر رفتار غیراخلاقی آنها (-۰/۱۴۷)، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی آنها در مؤسسات حسابرسی می‌شود.

پاسخ به سؤال چهارم: آیا در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان، در رابطه بین هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا (شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی) و رفتار غیراخلاقی کارکنان، نقش میانجی را ایفا می‌کند؟ با توجه به منفی و معنادار بودن ضرایب مسیر مربوط به اثر غیرمستقیم (از طریق فرایند ارزیابی تهدید کارکنان) هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا شامل ۳ عنصر کنترلی تنبیه (-۰/۰۵۷۴)، نظارت (-۰/۰۳۴۵) و گزارش‌گری داخلی (-۰/۰۵۲۶)، بر رفتار غیراخلاقی کارکنان، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان، در رابطه بین هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا و رفتار غیراخلاقی کارکنان، نقش میانجی را ایفا می‌کند.

پاسخ به سؤال پنجم: آیا در مؤسسات حسابرسی، هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور (شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی)، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان می‌شوند؟ با توجه به منفی و معنادار بودن ضرایب مسیر مربوط به اثر مستقیم هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای (۰/۲۷۱-)، آموزش اخلاق (۰/۲۱۰-) و خدمات حمایتی اخلاقی (۰/۲۰۱-)، بر رفتار غیراخلاقی کارکنان، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، هر سه عنصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور باعث کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان در مؤسسات حسابرسی می‌شوند.

پاسخ به سؤال ششم: آیا در مؤسسات حسابرسی، هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور (شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی)، باعث تقویت فرایند ارزیابی مقابله کارکنان می‌شوند؟ با توجه به مثبت و معنادار بودن ضرایب مسیر مربوط به اثر مستقیم هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای (۰/۲۸۷)، آموزش اخلاق (۰/۴۸۷) و خدمات حمایتی اخلاقی (۰/۲۲۹)، بر فرایند ارزیابی مقابله کارکنان می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، هر سه عنصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور باعث تقویت فرایند ارزیابی مقابله کارکنان در مؤسسات حسابرسی می‌شوند.

پاسخ به سؤال هفتم: آیا در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی مقابله کارکنان، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی آنها می‌شود؟ با توجه به منفی و معنادار بودن ضرایب مسیر مربوط به اثر مستقیم فرایند ارزیابی مقابله کارکنان بر رفتار غیراخلاقی آنها (۰/۱۳۲-)، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان، باعث کاهش رفتار غیراخلاقی آنها در مؤسسات حسابرسی می‌شود.

پاسخ به سؤال هشتم: آیا در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی مقابله کارکنان، در رابطه بین هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور (شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی) و رفتار غیراخلاقی کارکنان، نقش میانجی را ایفا می‌کند؟ با توجه به منفی و معنادار بودن ضرایب مسیر مربوط به اثر غیرمستقیم (از طریق فرایند ارزیابی مقابله کارکنان) هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور شامل ۳ عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای (۰/۳۷۸-)، آموزش اخلاق (۰/۰۶۴۲-) و خدمات حمایتی اخلاقی (۰/۰۳۰۲-)، بر رفتار غیراخلاقی کارکنان، می‌توان نتیجه گرفت در سطح اطمینان ۹۹ درصد، در مؤسسات حسابرسی، فرایند ارزیابی مقابله کارکنان، در رابطه بین هر یک از عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش محور و رفتار غیراخلاقی کارکنان، نقش میانجی را ایفا می‌کند.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف بررسی اثربخشی عناصر کنترلی چندگانه برنامه اخلاق سازمانی مؤسسات حسابرسی شامل تنبیه، نظارت، گزارش‌گری داخلی، آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی در کاهش رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان مستقل با توجه به نقش میانجی فرایند ارزیابی شناختی فردی آنها انجام گردید. بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده‌های پژوهش، همراستا با پژوهش‌های مرتبط (الانگو و همکاران، ۲۰۱۰؛ هوفدیتز و همکاران، ۲۰۱۵؛ بکیر و همکاران،

۲۰۱۶ و جانسون و کری، ۲۰۱۶)، عناصر کنترلی تنبیه، نظارت و گزارشگری داخلی منجر به تقویت فرایند ارزیابی تهدید کارکنان می‌شوند. همچنین همراستا با پژوهش‌های مرتبط (الانگو و همکاران، ۲۰۱۰؛ هوفدیتز و همکاران، ۲۰۱۵؛ کاپتین، ۲۰۱۵ و بکیر و همکاران، ۲۰۱۶)، این عناصر رفتار غیراخلاقی کارکنان را کاهش داده و از ارتکاب آنها پیشگیری می‌کنند. از طرفی همراستا با پژوهش‌های مرتبط (گنازو، ۲۰۱۱ و وانگ، ۲۰۱۳)، عناصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی منجر به تقویت فرایند ارزیابی مقابله کارکنان می‌شوند. همچنین همراستا با پژوهش‌های مرتبط (هوفدیتز و همکاران، ۲۰۱۵ و کاپتین، ۲۰۱۵)، این عناصر رفتار غیراخلاقی کارکنان را کاهش داده و از ارتکاب آنها پیشگیری می‌کنند. از طرفی همراستا با پژوهش‌های مرتبط (کوچکی و دسای، ۲۰۱۵ و بکیر و همکاران، ۲۰۱۶)، فرایند ارزیابی تهدید کارکنان رفتار غیراخلاقی کارکنان را کاهش می‌دهد. همچنین همراستا با پژوهش‌های مرتبط (هوفدیتز و همکاران، ۲۰۱۵؛ پوزی، ۲۰۱۰ و اکلای اسپیر و میلر، ۲۰۱۲)، فرایند ارزیابی مقابله کارکنان منجر به پیشگیری و کاهش رفتار غیراخلاقی کارکنان می‌شود. بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده‌های پژوهش، می‌توان به این نتیجه رسید که فرایند ارزیابی تهدید کارکنان به عنوان یک متغیر میانجی در رابطه بین عناصر کنترلی تنبیه، نظارت و گزارشگری داخلی و رفتار غیراخلاقی کارکنان و فرایند ارزیابی مقابله کارکنان به عنوان یک متغیر میانجی در رابطه بین عناصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی و رفتار غیراخلاقی عمل می‌کند.

از بین عناصر برنامه اخلاق سازمانی انطباق‌گرا، عنصر کنترلی نظارت بیشترین اثر کاهنده را بر رفتار غیراخلاقی کارکنان و عنصر کنترلی تنبیه بیشترین اثر تقویت‌کننده را بر فرایند ارزیابی تهدید کارکنان دارند. از بین عناصر برنامه اخلاق سازمانی ارزش‌محور، عنصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای بیشترین اثر کاهنده را بر رفتار غیراخلاقی کارکنان و عنصر کنترلی آموزش اخلاق بیشترین اثر تقویت‌کننده را بر فرایند ارزیابی مقابله کارکنان دارند. همچنین از بین دو عنصر فرایند ارزیابی شناختی فردی، عنصر فرایند ارزیابی تهدید نسبت به فرایند ارزیابی مقابله کارکنان اثرگذاری بیشتری بر رفتار غیراخلاقی کارکنان دارد. به طور کلی از بین عناصر برنامه اخلاق سازمانی، عنصر کنترلی نظارت بیشترین اثر کاهنده را بر رفتار غیراخلاقی کارکنان دارد.

با توجه به اهمیت فرایند حسابرسی در بهبود کیفیت گزارش‌های مالی و نقش مخرب رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان که باعث نزول کیفیت حسابرسی و گزارش‌های مالی، تضییع حقوق سرمایه‌گذاران و نیز خدشه‌دار شدن اعتبار حسابرسان و حرفه حسابرسی در جامعه می‌شود، و همچنین نقش تعیین‌کننده فرایند ارزیابی شناختی فردی در وقوع یا عدم وقوع این رفتارها، پژوهش حاضر با هدف بررسی عوامل مؤثر بر رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان مستقل با در نظر گرفتن فرایند ارزیابی شناختی فردی کارکنان انجام گردید. نتایج نشان داد که وجود و تقویت برنامه‌های اخلاق سازمانی، شامل مکانیسم کنترلی انطباق‌گرا (شامل عناصر کنترلی تنبیه، نظارت، گزارشگری داخلی) و مکانیسم کنترلی ارزش‌محور (شامل عناصر کنترلی آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش اخلاق و خدمات حمایتی اخلاقی) می‌تواند به صورت مستقیم و غیرمستقیم (از طریق تأثیر بر فرایند ارزیابی شناختی فردی کارکنان) از وقوع رفتارهای غیراخلاقی در مؤسسات حسابرسی پیشگیری کند. بر این اساس به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود با هدف تقویت فرایند ارزیابی شناختی فردی کارکنان و در نتیجه پیشگیری از رفتارهای غیراخلاقی

و بهبود کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی، در راستای استقرار و ارتقای برنامه‌های اخلاق سازمانی، شامل تمامی مکانیسم‌های کنترلی انطباق‌گرا و ارزش‌محور مورد بررسی در این پژوهش، گام‌های اساسی برداشته شود. همچنین به جامعه حسابداران رسمی و هیأت اجرایی آن پیشنهاد می‌شود با هدف ارتقای جایگاه اخلاق و رفتار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی، اقدامات حمایتی لازم در خصوص استقرار اثربخش و تقویت این مکانیسم‌های کنترلی در این مؤسسات صورت پذیرد. از طرفی به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود به منظور رسیدگی‌های با کیفیت مطلوب و در نتیجه گزارشگری مالی منصفانه و بهره‌مندی از منافع آن، از مؤسسات حسابرسی معتبر و خوش‌نام و بهره‌مند از برنامه‌های اخلاق سازمانی شامل مکانیسم‌های کنترلی انطباق‌گرا و ارزش‌محور قوی و مؤثر، برای حسابرسی مستقل صورت‌های مالی خود دعوت به عمل آورند. به پژوهش‌گران علاقه‌مند به این حوزه پژوهشی پیشنهاد می‌شود به بررسی راهکارهای ارتقای اثربخشی هر یک از عناصر کنترلی مستقر در مؤسسات حسابرسی در راستای کاهش رفتارهای غیراخلاقی حساب‌برسان و معرفی سایر عناصر کنترلی که ممکن است به ارتقای رفتار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی کمک کنند، بپردازند. همچنین پیشنهاد می‌شود اثرات متقابل عناصر برنامه اخلاق سازمانی روی یکدیگر نیز مورد بررسی قرار گیرد.

تقدیر و تشکر

نویسنده بر خود لازم می‌داند که از همه مشارکت‌کنندگان در پژوهش کمال تشکر را به عمل آورد.

منابع

- احمدی، شهرزاد و خوزین، علی (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی، افشاگری و نیم رخ شخصیت آیسنگ در شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران بخش عمومی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۴۰)، ۲۳۱-۲۱۷. https://www.jmaak.ir/article_18276_f40f8c29a3ab1da26fb0f5e74b6c1e7d.pdf
- اعتمادی، حسین؛ خلیل‌پور، مهدی و تقی‌پوریان، یوسف (۱۳۹۱). تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکای صورت‌های مالی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فن‌آوری*، ۷(۳)، ۱-۸. <https://ethicsjournal.ir/article-1-687-fa.html>
- بهاری سجهرود، محمدعلی؛ خوزین، علی؛ گرگانلی، دوجی جمادوردی و نادریان، آرش (۱۴۰۱). شناسایی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان با تأکید بر فضای اخلاقی از طریق رویکرد تحلیل کیفی محتوا. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۱(۴۳)، ۳۷۸-۳۶۵. https://journals.srbiau.ac.ir/article_20071.html
- حساس‌یگانه، یحیی و عموزاد مهدیرجی، شهرام (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حساب‌برسان و فشارهای وارده بر آنها. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۷)، ۱-۱۶. https://qjma.atu.ac.ir/article_11754.html
- درخشان‌مهر، آرش؛ جبارزاده کنگرلوئی، سعید؛ بحری ثالث، کمال و قلاوندی، حسن (۱۳۹۸). تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حساب‌برسان مستقل. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۷۶)، ۱۹۵-۲۳۰. <https://ensani.ir/file/download/article/1584858461-9414-76-8.pdf>
- رجب‌دردی، حسین؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت‌الله و امیری، علی (۱۳۹۹). شناسایی و بررسی اهمیت نظریه‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه‌ای. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۵(۲)، ۳۷-۴۴. <http://ethicsjournal.ir/article-1-1852-fa.html>
- رحمانی‌سرشت، حسین؛ شاکری، المیرا و آذری‌راد، شهرام (۱۳۹۷). اثربخشی‌های دموگرافیک فردی، متغیرهای سازمانی و اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی؛ (مطالعه موردی: حسابداران شرکت‌های صنعتی تبریز). *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، ۲۲(۲)، ۱-۲۹. https://mri.modares.ac.ir/article_457.html
- رستمی‌نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ برادران حسن‌زاده، رسول و طالب‌نیا، قدرت‌الله (۱۴۰۱). الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۴)، ۱۱۵-۹۱. https://jak.uk.ac.ir/article_3169.html

- فرحزاده دهکردی، حسین و اسمعیلی کجینی، محمد (۱۳۹۳). رابطه متقابل معنویات و مادیات با تصمیم‌گیری اخلاقی. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۹(۳)، ۱۱-۱. <https://ethicsjournal.ir/article-1-88-fa.html>
- گلپایگانی، آیدا؛ رحمانی‌نیا، احسان و پورزمانی، زهرا (۱۴۰۰). بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی رفتاری‌شان. *فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی*، ۲۱(۲)، ۸۵-۵۷. <https://www.sid.ir/paper/411117/fa>
- مرادی، جواد و زکی‌زاده، زهرا (۱۳۹۳). بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۸(۵)، ۱۶۳-۱۴۱. https://jak.uk.ac.ir/article_863.html
- مرادی، مهدی و مرندی، زکبه (۱۳۹۶). بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان. *فرهنگ در دانشگاه اسلامی*، ۱۷(۱)، ۳۲-۱۹. <https://www.sid.ir/paper/236922/fa>
- مؤمنی، منصور و فعال قیومی، علی (۱۳۸۶). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*. تهران، انتشارات کتاب نو، چاپ دوم.
- یزدی، زینب؛ بنی‌مهد، بهمن و نیکومرام، هاشم (۱۴۰۲). نقش تعدیل‌کنندگی جهت‌گیری فاصله‌قدرت، توانمندی ایگو و منبع کنترل بر رابطه بین فشار اخلاقی و اعتقادات اخلاقی در حرفه حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۴)، ۳۰-۱. https://jak.uk.ac.ir/article_3791.html

References

- Ahmadi, S., & Khozein, A. (2021). Investigating the impact of moral decision making, disclosure and profile of Eysenck personality on the moral intensity perceived by public accountants. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(40), 217-231. https://www.jmaak.ir/article_18276_f40f8c29a3ab1da26fb0f5e74b6c1e7d.pdf [In Persian].
- Akeley Spear, J., & Miller, A.N. (2012). The effects of instructor fear appeals and moral appeals on cheating-related attitudes and behavior of university students. *Ethics & Behavior*, (22), 196-207 DOI: 10.1080/10508422.2012.659603.
- Anderson-Gough, F., Grey, C., & Robson, K. (2001). Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 26(2), 99-122. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(00\)00019-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(00)00019-2).
- Aras, G., & Muslumov, A. (2005). The analysis of factors affecting ethical judgment: The Turkish evidence. *Representation of Social Responsibility*, 161-172. <https://ssrn.com/abstract=890075>.
- Askew, O.A., Beisler, J.M., & Keel, J. (2015). Current trends of unethical behavior within organizations. *International Journal of Management & Information Systems*, 19, 107-121. <https://clutejournals.com/index.php/IJMIS/article/view/9374>.
- Ayal, S., Gino, F., Barkan, R., & Ariely, D. (2015). Three principles to REVISE people's unethical behavior. *Perspectives on Psychological Science*, 10, 738-741. <https://doi.org/10.1177/1745691615598512>.
- Bahari Sejahrood, M.A., Khozein, A., Gorganli Davaj, J., & Naderian, A. (2022). Identify the dimensions of auditors' professional ethics behavior with emphasis on ethical climate through a qualitative content analysis approach. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(43), 365-378. https://journals.srbiau.ac.ir/article_20071.html [In Persian].
- Basyouni, S.S., & Chahine, E.F. (2011). Fear of punishment and causes of feelings of guilt in samples of Egyptian and Saudi preschool children. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 30, 1022-1026. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2011.10.199>.
- Bekir, I., Harbi, S.E., Grolleau, G., Mzoughi, N., & Sutan, A. (2016). The impact of monitoring and sanctions on cheating: Experimental evidence from Tunisia. *Managerial and Decision Economics*, 7, 461-473. <https://doi.org/10.1002/mde.2731>.
- Boyd, C. (2004). The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 377-398. <https://www.jstor.org/stable/3857737>.
- Casali, G.L., & Perano, M. (2020). Forty years of research on factors influencing ethical decision making: Establishing a future research agenda. *Journal of Business Research*, 132, 614-630. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2020.07.006>.
- Clements, L., & Shawver, T. (2015). The effects of Emotions on the Moral Judgments and Intentions of Accountants. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(1), 146-179. http://web.nacva.com/JFIA/Issues/JFIA-2015-1_6.pdf.

- Derakhshanmehr, A., Jabbarzadeh Kangarloo, S., Bahri Sales, K., & Qalavandi, H. (2019). Analyzing the relationships between the components of professional ethics, ethical leadership, social responsibilities, and the performance of independent auditors. *Journal of Auditing Knowledge*, (76), 230-195 <https://ensani.ir/file/download/article/1584858461-9414-76-8.pdf> [In Persian].
- Elango, B., Paul, K., Kundu, S.K., & Paudel, S.K. (2010). Organizational ethics, individual ethics, and ethical intentions in international decision-making. *Journal of Business Ethics*, 97, 543–561 <https://www.jstor.org/stable/40929513>.
- Etemadi, H., Khalilpour, M., & Taghipourian, Y. (2012). The impact of accountants' professional ethics on the reliability of financial statements. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, 7(3), 1-8 <https://ethicsjournal.ir/article-1-687-fa.html> [In Persian].
- Farajzade Dehkordi, H., & Esmaeili Kajani, M., (2014). The mutual relationship of spirituality and materiality with ethical decision making. *Ethics in Science and Technology*, 9(3), 1-11 <https://ethicsjournal.ir/article-1-88-fa.html> [In Persian].
- Gentina, E., Shrum, L., & Lowrey, T.M. (2018). Coping with loneliness through materialism: Strategies matter for adolescent development of unethical behaviors. *Journal of Business Ethics*, 152, 103–122 <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2866806>.
- Ghazali, M., & Anum, N. (2021). Factors influencing ethical judgements of accounting practitioners: some Malaysian evidence. *International Journal of Social Economics*, 48(3), 384-398 <https://doi.org/10.1108/IJSE-07-2020-0473>.
- Gnazzo, P.J. (2011). The chief ethics and compliance officer: A test of endurance. *Business and Society Review*, 116(4), 533–553 DOI: [10.1111/j.1467-8594.2011.00396.x](https://doi.org/10.1111/j.1467-8594.2011.00396.x).
- Golpaygani, A., Rahmaninia, E., & pourzamani, Z. (2021). Investigating the effect of personality and behavioral traits on the ethical decision-making process of professional accountants. *Audit Research*, 1(2), 57-85 <https://www.sid.ir/paper/411117/fa> [In Persian].
- Haeridistia, N., & Fadjaranie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics and auditor experience on audit quality. *Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2), 24-27 <https://api.semanticscholar.org/CorpusID:116678719>.
- Hair, J.F., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: Indeed a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139-152 <https://doi.org/10.2753/MTP1069-6679190202>.
- Harrison, A., Summers, J., & Mennecke, B. (2018). The effects of the dark triad on unethical behavior. *Journal of Business Ethics*, 153, 53–77 <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3368-3>.
- Hasas Yaganeh, Y., & Amouzad, S. (2020). The factors affecting the professional judgment (ethics) of auditors and the pressures on them. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67), 1-26 https://qjma.atu.ac.ir/article_11754.html?lang=en [In Persian].
- Hauser, C. (2020). From preaching to behavioral change: Fostering ethics and compliance learning in the workplace. *Journal of Business Ethics*, 162, 835–855 <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04364-9>.
- Hofeditz, M., Nienaber, A.M., Dysvik, A., & Schewe, G. (2015). “Want to” versus “Have to”: Intrinsic and extrinsic motivators as predictors of compliance behavior intention. *Human Resource Management*, 56, 25–49 <https://doi.org/10.1002/hrm.21774>.
- Hoseini Nasab, H., Khodamipour, A., & Pourheidari, O. (2020). Conflict of interest and ethical dilemmas of independent auditors: situations and strategies. *International Journal of Ethics & Society (IJES)*, 3(2), 10-23 <https://ijethics.com/article-1-90-en.pdf>.
- Hurst, S.A., Reiter-Theil, S., Perrier, A., Forde, R., Slowther, A.M., & Pegoraro, R. (2007). Physicians' access to ethics support services in four European countries. *Health Care Analysis*, 15, 321-329 DOI: [10.1007/s10728-007-0072-6](https://doi.org/10.1007/s10728-007-0072-6).
- Johansson, E., & Carey, P. (2016). Detecting fraud: The role of the anonymous reporting channel. *Journal of Business Ethics*, 139, 391–409 <https://www.jstor.org/stable/44164230>.
- Kanjanapathy, M., & Ramakrishnan, S. (2018). The influence of knowledge, skills, attitude and organization commitment using ethical climate as a moderator towards ethical decision making of accountants in Malaysia: A conceptual paper. *International Journal of Engineering & Technology*, 7(2.29), 1155-1160 DOI: [10.14419/ijet.v7i2.29.15148](https://doi.org/10.14419/ijet.v7i2.29.15148).

- Kaptein, M. (2015). The effectiveness of ethics programs: The role of scope, composition, and sequence. *Journal of Business Ethics*, 132, 415–431 <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-014-2296-3>.
- Kaptein, M., & Schwartz, M.S. (2008). The effectiveness of business codes: A critical examination of existing studies and the development of an integrated research model. *Journal of Business Ethics*, 77(2), 111–127 <https://www.jstor.org/stable/25075548>.
- Kouchaki, M., & Desai, S.D. (2015). Anxious, threatened, and also unethical: How anxiety makes individuals feel threatened and commit unethical acts. *Journal of Applied Psychology*, 100, 360–371 <https://doi.org/10.1037/a0037796>.
- Latan, H., Ringle, C.M., & Jabbour, C.J.C. (2018). Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152, 573–588 <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3318-0>.
- Lee, Y.K., Choi, J., Moon, B.Y., & Babin, B.J. (2014). Codes of ethics, corporate philanthropy, and employee responses. *International Journal of Hospitality Management*, 39, 97–106 <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2014.02.005>.
- Lin, X., Clay, P.F., Hajli, N., & Dadgar, M. (2018). Investigating the impacts of organizational factors on employees' unethical behavior within organization in the context of Chinese firms. *Journal of Business Ethics*, 150, 779–791 <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-016-3209-4>.
- Long, C.P., Bendersky, C., & Morrill, C. (2011). Fairness monitoring: Linking managerial controls and fairness judgments in organizations. *Academy of Management Journal*, 54, 1045–1068 <https://www.jstor.org/stable/41413605>.
- Magahy, B., & Pyman, M. (2010). Ethics and business conduct in defence establishments: An international review. *Journal of Military Ethics*, (9), 57–76 <https://doi.org/10.1080/15027570903523065>.
- Manrique, Z., & De Lara, P. (2006). Fear in organizations: Does intimidation by formal punishment mediate the relationship between interactional justice and workplace internet deviance? *Journal of Managerial Psychology*, 21, 580–592 DOI: [10.1108/02683940610684418](https://doi.org/10.1108/02683940610684418).
- Marques, P., & Azevedo-Pereira, J. (2009). Ethical ideology and ethical judgments in the Portuguese accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227–242 <https://www.jstor.org/stable/40294886>.
- Mesmer-Magnus, J.R., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62, 277–297 <https://www.jstor.org/stable/25123666>.
- Momeni, M., & FaalQayyomi, A. (2016). *Statistical analysis using SPSS*. Tehran, New Book Publications. Second edition [In Persian].
- Moradi, J., & Zakizadeh, Z. (2014). The effect of ethical leadership, internal audit function and moral intensity on financial reporting decisions. *Journal of Accounting Knowledge*, 5(18), 141–163 https://jak.uk.ac.ir/article_863.html?lang=en [In Persian].
- Moradi, M., & Marandi, Z. (2017). Investigating the effect of personal characteristics on students' moral judgments. *Culture in Islamic University*, 7(1), 32–19 <https://www.sid.ir/paper/236922/fa> [In Persian].
- Park, H., & Blenkinsopp, J. (2013). The impact of ethics programmes and ethical culture on misconduct in public service organizations. *International Journal of Public Sector Management*, 26, 520–533 <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2012-0004>.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2010). The relationship between demographic variables and ethical decision making of trainee accountants. *International Journal of Auditing*, 14(1), 79–99 <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00404.x>.
- Posey, M.C. (2010). Protection-motivated behaviors of organizational insiders. Ruston: Louisiana Tech University <https://digitalcommons.latech.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1435&context=dissertations>.
- Rahmaniseresht, H., Shakeri, E., & Azarirad, Sh. (2018). The effect of individual demographic characteristics, organizational and ethical variables on ethical decisions; (Case study: Accountants of Tabriz industrial companies). *Journal of Management Research in Iran*, 22(2), 1–29 https://mri.modares.ac.ir/article_457.html [In Persian].

- Rajab Dorri, H., Vakili Fard, M.R., Salari, H., & Amiri, A. (2020). Identifying and examining the importance of ethical theories in auditing from the perspective of experts and practitioners. *Ethics in Science and Technology*, 15(2), 37-44 <http://ethicsjournal.ir/article-1-1852-fa.html> [In Persian].
- Ratnaningsih, R., & Linda Diana, A. (2020). The effect of accountant professional ethic's education and religiosity on student's perception of accountant's ethical behavior (Study on Indonesia College of economics bachelor of accounting students. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 127, 1-4 DOI: [10.2991/aebmr.k.200309.001](https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200309.001).
- Remisova, A., Lasakova, A., & Kirchmayer, Z. (2019). Influence of formal ethics program components on managerial ethical behavior. *Journal of Business Ethics*, 160, 151-166 <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-018-3832-3>.
- Rogers, R.W. (1983). Cognitive and psychological processes in fear appeals and attitude change: A revised theory of protection motivation. In J.T. Cacioppo & R.E. Petty (Eds.), *Social psychophysiology: A sourcebook* (pp.153-176). New York: Guilford Press <https://www.scirp.org/reference/referencespapers?referenceid=1632333>.
- Rostaminia, R., Hejazi, R., Baradaran Hassanzadeh, R., & Talibnia, Gh. (2022). A model of dysfunctional audit behavior. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(4), 91-115 https://jak.uk.ac.ir/article_3169.html?lang=en [In Persian].
- Schminke, M., Arnaud, A., & Kuenzi, M. (2007). The power of ethical work climates. *Organizational Dynamics*, (36), 171-186 <https://doi.org/10.1016/j.orgdyn.2007.03.005>.
- Seifert, S.G., LaMothe, E.G., & Schmitt, D.B. (2022). Perceptions of the ethical infrastructure, professional autonomy, and ethical judgments in accounting work environments. *Journal of Business Ethics*, 182, 821-850 <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-021-05001-0>.
- Singh, J.B. (2011). Determinants of the effectiveness of corporate codes of ethics: An empirical study. *Journal of Business Ethics*, 101, 385-395 <https://www.jstor.org/stable/41475908>.
- Stuart, I., Stuart, B., & Pedersen, L. (2014). *Accounting Ethics*. John Wiley & Sons Ltd, Chichester, West Sussex, UK.
- Sulaiman, R., Toulson, P., Brougham, D., Lempp, F & Haar, J. (2021). The role of religiosity in ethical decision-making: A study on Islam and the Malaysian workplace. *Journal of Business Ethics*, 179(1), 297-313 <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-021-04836-x>.
- Taylor, A. (2013). Ethics training for accountants: Does it add up? *Meditari Accountancy Research*, 21(2), 161-177 DOI: [10.1108/MEDAR-06-2012-0020](https://doi.org/10.1108/MEDAR-06-2012-0020).
- Verwey, I.G., & Asare, S.K. (2022). The joint effect of ethical idealism and trait skepticism on auditors' fraud detection. *Journal of Business Ethics*, 176(2), 381-395 <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-020-04718-8>.
- Waheeduzzaman, A., & Myers, E. (2010). Influence of economic reward and punishment on unethical behavior: An empirical study. *Business & Professional Ethics Journal*, 29, 155-174 <https://www.jstor.org/stable/41340843>.
- Warren, D.E., Gaspar, J.P., & Laufer, W.S. (2014). Is formal ethics training merely cosmetic? A study of ethics training and ethical organizational culture. *Business Ethics Quarterly*, 24, 85-117 <https://www.jstor.org/stable/43694989>.
- Warrick, B. (2016). Examining employee motivation, environmental systems, and corporate social responsibility in proenvironmental behavior. *Walden dissertations and doctoral studies* <https://scholarworks.waldenu.edu/dissertations/2906>.
- Weaver, G.R., & Trevino, L.K. (2001). The role of human resources in ethics/compliance management: A fairness perspective. *Human Resource Management Review*, (11), 113-134 [https://doi.org/10.1016/S1053-4822\(00\)00043-7](https://doi.org/10.1016/S1053-4822(00)00043-7).
- Wickramasinghe, D., Hamid, A.F.A., Pirzada, K., & Ahmad, M. (2015). Contemporary issues in management and social science research. the impact of ex-auditors' employment with audit clients on perceptions of auditor independence. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 172, 479-486 DOI: [10.1016/j.sbspro.2015.01.387](https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.387).
- Witte, K. (1996). Predicting risk behaviors: Development and validation of a diagnostic scale. *Journal of Health Communication*, 1, 317-342 DOI: [10.1080/108107396127988](https://doi.org/10.1080/108107396127988).

- Wong, K.K. (2013). Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) techniques using SmartPLS. *Marketing Bulletin*, 24, 1–32 http://marketing-bulletin.massey.ac.nz/v24/mb_v24_t1_wong.pdf.
- Workman, M., Bommer, W.H., & Straub, D. (2008). Security lapses and the omission of information security measures: A threat control model and empirical test. *Computers in Human Behavior*, 24, 2799–2816 <https://doi.org/10.1016/j.chb.2008.04.005>.
- Wuttaphan, N., Supavane, T.J., & Gary, N.M. (2015). Conceptualizing employee unethical behavior in organizations: How HRD interventions can help. In: Paper presented at the 16th International Conference on Human Resource Development Research and Practice across Europe. University College Cork, Ireland on June 3rd–5th, 2015.
- Yang, L., Brink, A.G., & Wier, B. (2018). The impact of emotional intelligence on auditor judgment. *International Journal of Auditing*, 22(1), 83-97 <https://doi.org/10.1111/ijau.12106>.
- Yazdi, Z., Banimahd, B., & Nikoomaram, H. (2023). The moderating role of power distance orientation, ego strength, and locus of control on the relationship between ethical pressure and ethical beliefs in the accounting profession. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(4), 1-30 https://jak.uk.ac.ir/article_3791.html?lang=en [In Persian].

