

**The Effect of Business Ethics on the Moral Reasoning Ability of Accountants and Auditors with the Mediating Role of Moral Courage and Machiavellianism and the Moderating Role of Human Resource Flexibility**

**Hojatollah Zangiabadi**

*PhD student of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. [ho.zangiabadi@aem.uk.ac.ir](mailto:ho.zangiabadi@aem.uk.ac.ir)*

**Omid Pourheidari \***

*Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Corresponding Author: [opourheidari@uk.ac.ir](mailto:opourheidari@uk.ac.ir)*

**Ahmad Khodamipour**

*Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. [khodamipour@uk.ac.ir](mailto:khodamipour@uk.ac.ir)*

**Abstract**

Adherence to ethical principles is a core driver of the sustainable development of the accounting and auditing professions, enhancing professional judgment and decision making while strengthening institutional legitimacy through public trust. Within this framework, individual-level business ethics provides a key lens for understanding professional behavior and ethical reasoning. This study examines the influence of business ethics on accountants' and auditors' ethical reasoning, incorporating the mediating effects of moral courage and Machiavellianism and the moderating role of human resource flexibility. Using an applied, survey-based design, data were collected in 2024 from 337 accountants and 253 auditors and analyzed using structural equation modeling via SmartPLS. The findings show that business ethics enhances ethical reasoning both directly and indirectly across both professions. For auditors, the indirect effect operates primarily through moral courage, whereas for accountants it functions mainly through reduced Machiavellian tendencies. Moreover, human resource flexibility strengthens the positive relationship between business ethics and ethical reasoning in both groups. Overall, the results

underscore the importance of integrating individual moral mechanisms and organizational enablers in developing ethics-based policies and human resource management practices within companies and audit firms.

**Keywords:** Business ethics; Moral reasoning ability; Moral courage; Machiavellianism; Human resource flexibility

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.

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال دهم، شماره بیستم، پاییز و زمستان ۱۴۰۴، صفحه ۵۵-۱۱۷

## تأثیر اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان: نقش میانجی‌گری

### شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم و نقش تعدیل‌گری انعطاف‌پذیری منابع انسانی

حجت‌الله زنگی‌آبادی<sup>۱</sup> امید پور حیدری<sup>۲\*</sup> احمد خدامی پور<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۱۰

#### چکیده:

پایبندی به اصول اخلاقی، زیربنای توسعه پایدار حرفه حسابداری و حسابرسی به‌شمار می‌رود؛ زیرا با ارتقای کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای، کارکرد فنی این حرفه‌ها را بهبود داده و از طریق تقویت اعتماد عمومی، مشروعیت نهادی آن‌ها را استحکام می‌بخشد. در این راستا، اخلاق تجاری به‌عنوان چارچوبی محوری برای تبیین رفتار حرفه‌ای و استدلال اخلاقی اهمیت ویژه‌ای یافته است. پژوهش حاضر با هدف بررسی اثر اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان، با در نظر گرفتن نقش میانجی شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم و نقش تعدیل‌گر انعطاف‌پذیری منابع انسانی انجام شده است. مطالعه از نوع کاربردی و پیمایشی بوده و داده‌های ۳۳۷ حسابدار و ۲۵۳ حسابرس در سال ۱۴۰۳ گردآوری و با مدل‌سازی معادلات ساختاری در نرم‌افزار SmartPLS تحلیل گردیده است. نتایج نشان می‌دهد اخلاق تجاری به‌صورت مستقیم و غیرمستقیم موجب تقویت استدلال اخلاقی در هر دو گروه می‌شود. اثر میانجی در حسابرسان از مسیر شجاعت اخلاقی و در حسابداران از طریق مهار گرایش‌های ماکیاولیستی بروز می‌یابد. همچنین، انعطاف‌پذیری منابع انسانی شدت این اثر را در هر دو گروه افزایش می‌دهد. در مجموع، نتایج پژوهش بر ضرورت توجه هم‌زمان به سازوکارهای فردی و بسترهای سازمانی در طراحی سیاست‌های اخلاق محور و مدیریت منابع انسانی در شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی تأکید دارد.

**کلیدواژه‌ها:** اخلاق تجاری، توانایی استدلال اخلاقی، شجاعت اخلاقی، ماکیاولیسم، انعطاف‌پذیری منابع انسانی.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران. [ho.zangiabadi@aem.uk.ac.ir](mailto:ho.zangiabadi@aem.uk.ac.ir)

<sup>۲</sup> استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران (نویسنده مسئول). [opourheidari@uk.ac.ir](mailto:opourheidari@uk.ac.ir)

<sup>۳</sup> استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران. [khodamipour@uk.ac.ir](mailto:khodamipour@uk.ac.ir)

## ۱- مقدمه

ایجاد ساختارهای اقتصادی شفاف و عادلانه، پیش‌شرط تحقق اهداف سازمانی و رشد پایدار شرکت‌هاست. در بستر تحولات شتابان اقتصادی و گسترش کسب‌وکارهای نوآورانه، حسابداران و حسابرسان با محیطی پیچیده و سرشار از عدم اطمینان و تعارض منافع مواجه‌اند؛ از این‌رو، اتکای صرف به شایستگی‌های فنی برای تضمین کیفیت عملکرد حرفه‌ای آن‌ها کافی نیست و تقویت هم‌زمان قابلیت‌های فنی و ظرفیت‌های فردی ضروری است (اونوما و همکاران، ۲۰۲۱). اخلاق حرفه‌ای در سطح فردی به‌منزله سازوکار درونی هدایت‌کننده قضاوت و رفتار اخلاقی، نقش تعیین‌کننده در شکل‌گیری اعتماد عمومی و حفظ اعتبار حرفه‌ای حسابداران دارد (بالتین و همکاران، ۲۰۱۱).

از منظر فردی، کیفیت خدمات اطمینان‌بخشی بازتاب مستقیم قضاوت حرفه‌ای حسابرس است؛ قضاوتی که از درهم‌تنیدگی شایستگی تخصصی، استقلال رأی و تعهد درونی به اصول اخلاقی شکل می‌گیرد (پراویرانگارا، ۲۰۲۳). این قضاوت، کانون اصلی فرایند حسابرسی و بنیان اظهارنظر حرفه‌ای به‌شمار می‌آید و زمانی اثربخش خواهد بود که حسابرس، با تکیه بر ارزیابی نظام‌مند شواهد، تشخیص سنجیده ریسک‌ها و تحلیل انتقادی مستندات معتبر، به داوری برسد (نچل و همکاران، ۲۰۱۳). در اقتصادهای در حال توسعه، این پایبندی اخلاقی فردی، فراتر از تضمین شفافیت گزارشگری مالی، به‌مثابه سرمایه‌ای نامشهود، نقشی تعیین‌کننده در حفظ اعتبار حرفه‌ای حسابرس ایفا می‌کند.

با توجه به نقش تعیین‌کننده قضاوت حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان در کیفیت گزارشگری مالی، توانایی آن‌ها برای اتخاذ تصمیم‌های سنجیده در شرایط ابهام و فشارهای سازمانی، در سطح فردی مستلزم برخورداری از توانایی استدلال اخلاقی است. این توانایی، حاصل درهم‌کنش فرایندهای شناختی فرد، گرایش‌های شخصیتی و آمادگی کنشی آن‌هاست و به‌مثابه سازوکاری درونی عمل می‌کند که از طریق آن، ارزش‌های اخلاقی به قضاوت‌های حرفه‌ای مسئولانه و قابل اتکا ترجمه می‌شوند. تضعیف این توانایی در سطح فردی می‌تواند به استدلال ضعیف، انحراف قضاوت و بروز رفتارهایی نظیر تقلب، پنهان‌کاری و نادیده‌انگاری مسئولیت حرفه‌ای بینجامد.

بر همین اساس، در رویکردهای معاصر حسابداری و حسابرسی، ویژگی‌های شخصیتی و روان‌شناختی افراد به‌عنوان زیربنای شناختی شکل‌گیری استدلال‌ها و قضاوت‌های اخلاقی اثربخش مورد توجه قرار گرفته‌اند (رجب‌دري و همکاران، ۱۴۰۱). با وجود این، نقش سلامت روان و مؤلفه‌های

رفتاری افراد در حفظ ارزش‌های اخلاقی در ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای، در مقایسه با مهارت‌های فنی و فشارهای شغلی، کمتر بررسی شده است (موترا و همکاران، ۲۰۲۴). این خلأ سبب شده است که در سال‌های اخیر، روان‌شناسی اخلاقی به‌عنوان چارچوبی کلیدی برای تبیین علی قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی مورد توجه فزاینده قرار گیرد (نوسر و همکاران، ۲۰۱۵).

طبق نظریه ذینفعان<sup>۴</sup> به‌عنوان زیربنای اخلاق تجاری (شالتگر و همکاران، ۲۰۱۹)، حسابداران و حسابرسان به‌عنوان کنشگران فردی، مسئول اتخاذ قضاوت‌های عقلانی و مسئولانه در موازنه منافع ذینفعان‌اند. در این چارچوب، اخلاق تجاری به‌مثابه یک سازه شناختی-هنجاری درونی‌شده، هم سازوکار تنظیم تعارض منافع در تصمیم‌گیری‌های فردی (لستی، ۲۰۲۱) و هم چارچوبی تحلیلی برای شکل‌گیری و تبیین قضاوت اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی فراهم می‌کند. نوآوری نظری پژوهش حاضر نیز در توسعه یک مدل تبیینی فرایندی تجسم می‌یابد که پیشایندهای شناختی، شخصیتی و کنشی توانایی استدلال اخلاقی را در قالب یک زنجیره علی یکپارچه ادغام می‌کند.

در این چارچوب، شجاعت اخلاقی<sup>۵</sup> به‌عنوان یک مکانیسم کنشی، شکاف میان «دانستن امر اخلاقی» و «عمل کردن اخلاقی» را پر می‌کند و پایبندی فرد به ارزش‌ها را حتی در شرایط ریسک حرفه‌ای ممکن می‌سازد (نومینن، ۲۰۱۷). با توجه به مواجهه مستمر حسابداران و حسابرسان با فشارهای هنجاری ناسازگار و موقعیت‌های تعارض منافع، شجاعت اخلاقی می‌تواند عمق و کیفیت فرایندهای شناختی پشتیبان توانایی استدلال اخلاقی را تقویت کند؛ از این‌رو، بررسی نقش آن در تبیین توانایی استدلال اخلاقی، از منظر نظری و تجربی ضروری است (سکرکا و همکاران، ۲۰۰۹).

در مقابل، ماکیاولیسم<sup>۶</sup> به‌عنوان یک ویژگی شخصیتی با جهت‌گیری ابزارگرایانه به اخلاق، فرایندهای درونی‌سازی ارزش‌های اخلاقی را تضعیف می‌کند (انصاری و همکاران، ۱۴۰۰). این گرایش، با کاهش همدلی و اولویت‌بخشی به منافع شخصی، دامنه قضاوت اخلاقی را به محاسبات کوتاه‌مدت سود-هزینه محدود می‌سازد و در نتیجه، بنیان‌های شناختی استدلال اخلاقی را تضعیف می‌کند (مخابر و همکاران، ۱۴۰۰). پرهیز از این الگوی رفتاری، شرط لازم برای شکل‌گیری استدلال‌ها و قضاوت‌های اخلاقی معتبر و حفظ اعتبار حرفه‌ای توسط حسابداران و حسابرسان است.

<sup>۴</sup> Stakeholder theory

<sup>۵</sup> Moral courage

<sup>۶</sup> Machiavellianism

در این میان، انعطاف‌پذیری منابع انسانی<sup>۷</sup> به‌عنوان یک قابلیت روان‌شناختی-رفتاری فردی، سازگاری اثربخش با فشارهای حرفه‌ای و موقعیت‌های اخلاقی پیچیده را تسهیل می‌کند (فشنگچی و رنجبر نوشری، ۱۳۹۹). فقدان این قابلیت می‌تواند ظرفیت یادگیری اخلاقی و پاسخگویی حرفه‌ای را تضعیف کند (اوبدا گارسیا و همکاران، ۲۰۱۸). این سازه نسبتاً نوظهور در ادبیات داخلی (گودرزی و همکاران، ۱۴۰۱)، می‌تواند نقش تعدیل‌گر مهمی در تقویت یا تضعیف اثر اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان ایفا کند.

مرور نظام‌مند ادبیات نشان می‌دهد ظرفیت‌های فردی در پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی ایران عمدتاً به‌صورت خطی بررسی شده‌اند. در پاسخ به این خلأ، پژوهش حاضر با ارائه یک چارچوب علی-فرایندی، اخلاق تجاری، شجاعت اخلاقی، ماکیاولیسم و انعطاف‌پذیری منابع انسانی را در تبیین توانایی استدلال اخلاقی ادغام می‌کند. آزمون مدل در بافت ایران و تفکیک نقش حسابداران و حسابرسان نشان می‌دهد این سازوکارها بسته به نقش حرفه‌ای، پیامدهای شناختی متفاوتی دارند.

بر این اساس و با اتکا به نظریه شناخت اجتماعی<sup>۸</sup> (بندورا، ۱۹۸۶)، پژوهش حاضر بررسی می‌کند که چگونه اخلاق تجاری، به‌عنوان مجموعه‌ای از هنجارها و دستورالعمل‌های هدایت‌کننده رفتار حرفه‌ای کارکنان در سازمان‌ها (اولوبوسولا و همکاران، ۲۰۲۴) و ریشه‌دار در نیازها و انگیزه‌های انسانی (اسلام، ۲۰۲۰)، بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان اثر می‌گذارد و نقش میانجی شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم و نقش تعدیل‌گر انعطاف‌پذیری منابع انسانی را تحلیل می‌کند.

نوآوری اصلی این پژوهش، ارائه یک مدل تبیینی-تلفیقی از ساختار روانی حسابرس/حسابدار است که به‌طور هم‌زمان، تقابل ساختاری میان فضیلت (شجاعت اخلاقی) و رذیلت (ماکیاولیسم) را در فرآیند استدلال اخلاقی، تحت اثر تعدیل‌گر توانمندی‌های انطباقی فردی (انعطاف‌پذیری منابع انسانی) رمزگشایی می‌کند. در نتیجه، از رهگذر تعامل این سه عامل می‌توان توانایی استدلال اخلاقی حرفه‌ای را به‌گونه‌ای واقع‌گرایانه تبیین کرد.

مشارکت‌های نظری و کاربردی پژوهش حاضر در چند بعد قابل طرح است. از منظر نظری، این پژوهش با تمرکز بر اخلاق تجاری در سطح فردی و ارائه یک مدل تبیینی فرایندی، پیوند علی

<sup>7</sup> Human resource flexibility

<sup>8</sup> Social cognitive theory

پیشایندهای شناختی، شخصیتی و کنشی استدلال اخلاقی را تبیین می‌کند و نشان می‌دهد تفاوت نقش‌های حرفه‌ای حسابداران و حساب‌برسان به مسیرهای متمایز قضاوت و کنش اخلاقی می‌انجامد. از منظر کاربردی، نتایج مبنای طراحی آموزش‌های اخلاق حرفه‌ای فردمحور و تقویت خودنظارتی اخلاقی در شرایط تعارض منافع را برای هر دو گروه فراهم می‌سازد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۱-۲. توانایی استدلال اخلاقی و جایگاه آن در الگوی مفهومی پژوهش

توانایی استدلال اخلاقی به مجموعه‌ای از فرایندهای شناختی اطلاق می‌شود که فرد از طریق آن‌ها تصمیم‌ها و پیامدهای رفتاری را بر مبنای دلایل اخلاقی تحلیل و ارزیابی می‌کند (گافیکن و لینداواتی، ۲۰۱۲). این توانایی صرفاً دانستن قواعد اخلاقی نیست، بلکه بازتاب درونی‌سازی ارزش‌ها، تأمل انتقادی و بازسازی قضاوت اخلاقی در موقعیت‌های پیچیده و نوظهور است (وب، ۲۰۰۸؛ بوچیارلی و همکاران، ۲۰۰۸). نظریه‌های رشد شناختی اخلاق نشان می‌دهند که توانایی استدلال اخلاقی، سازوکار اصلی ترجمه ارزش‌های انتزاعی به قضاوت‌های عملی و پیش‌بینی‌کننده رفتار اخلاقی است (بلاسیوس، ۲۰۰۷) و ضعف در این توانایی، به تصمیم‌گیری سطحی و واکنشی در مواجهه با تعارضات اخلاقی می‌انجامد؛ مسئله‌ای که در حرفه‌هایی با مسئولیت اجتماعی بالا، از جمله حسابداری و حسابرسی، پیامدهای جدی به دنبال دارد (انجم‌شعاع و همکاران، ۱۳۹۶).

بر این اساس، پژوهش حاضر توانایی استدلال اخلاقی را متغیر وابسته کانونی در نظر می‌گیرد و به تبیین سازوکارهای فردی مؤثر بر تقویت یا تضعیف آن می‌پردازد.

### ۲-۲. اخلاق تجاری به‌مثابه بستر هنجاری-شناختی برای توانایی استدلال اخلاقی فردی

اخلاق تجاری در سطح فردی به نظامی از هنجارهای درونی‌شده اطلاق می‌شود که با هدایت فرایندهای ادراک، ارزیابی و انتخاب، قضاوت فرد درباره درستی یا نادرستی کنش‌ها را در موقعیت‌های تصمیم‌گیری حرفه‌ای در بستر سازمان و بازار شکل می‌دهد (پاینتر-مورلند، ۲۰۱۹). وجود شکاف میان قضاوت اخلاقی و کنش اخلاقی نشان می‌دهد که آگاهی صرف از هنجارها کافی نیست و تحقق آن‌ها مستلزم فعال‌سازی سازوکارهای شناختی و انگیزشی درونی است (دتین و همکاران، ۲۰۲۱). از این رو، برخلاف سازه‌هایی نظیر فضای اخلاقی<sup>۹</sup> و فرهنگ اخلاقی<sup>۱۰</sup> که در سطح سازمانی تبیین می‌شوند، اخلاق

<sup>۹</sup> ethical climate

<sup>۱۰</sup> ethical culture

تجاری در این پژوهش به عنوان سازه‌ای کاملاً فردی مفهوم‌پردازی می‌شود که میزان درونی‌سازی ارزش‌ها و خودنظارتی اخلاقی را در سطح خرد بازتابی می‌کند.

اخلاق تجاری درونی‌شده با کاهش ابهام هنجاری و فراهم‌سازی معیارهای روشن ارزیابی، بنیان شناختی استدلال اخلاقی اصول‌محور را تقویت کرده و مقاومت فرد را در برابر فشارهای موقعیتی و منافع کوتاه‌مدت افزایش می‌دهد. این سازه با نظم‌بخشی به فرایندهای ادراک و قضاوت، کارآمدی شناختی در موقعیت‌های مبهم و تعارض‌آمیز را ارتقا می‌دهد و تصمیم‌گیری اخلاقی را از واکنش‌محوری به خودراهبری اصول‌مدار سوق می‌دهد (اولوبوسولا و همکاران، ۲۰۲۴).

در حرفه‌هایی مانند حسابداری و حسابرسی که تصمیم‌های فردی پیامدهای گسترده اجتماعی دارند، این سطح از اخلاق اهمیت دوچندان می‌یابد (اتیم و همکاران، ۲۰۲۴). باین‌حال، اثر اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی همواره مستقیم نیست و از مسیر سازوکارهایی همچون شجاعت اخلاقی و مهار گرایش‌های فرصت‌طلبانه و ماکیاولیستی تحقق می‌یابد. تبیین این سازوکارهای فردی-شناختی، مبنای نظری مدل پژوهش حاضر را شکل می‌دهد.

### ۲-۳. شجاعت اخلاقی به عنوان سازوکار میانجی «دانستن» و «انجام‌دادن»

شجاعت اخلاقی به ظرفیت کنش آگاهانه بر مبنای دلایل اخلاقی، حتی در شرایط پرهزینه، پرریسک و تهدیدکننده منافع فردی اطلاق می‌شود و به عنوان سازوکار کنشی پیونددهنده شناخت اخلاقی و عمل اخلاقی شناخته می‌شود (سکرکا و باگوزی، ۲۰۰۷؛ کیدر، ۲۰۰۵). این سازه تبیین می‌کند چرا آگاهی و قضاوت اخلاقی، بدون وجود جسارت کنش، لزوماً به تصمیم یا رفتار اخلاقی منجر نمی‌شود. شواهد اخیر نشان می‌دهد شجاعت اخلاقی، احتمال ترجمه نیت اخلاقی به تصمیم و کنش حرفه‌ای را افزایش داده و نقش جهت‌دهنده تصمیم‌گیری را در موقعیت‌های هنجاری مبهم ایفا می‌کند (اهیریودو و همکاران، ۲۰۲۱؛ داکورث، ۲۰۲۳).

از منظر علی، تأثیر اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی لزوماً مستقیم نیست، بلکه از طریق تقویت شجاعت اخلاقی محقق می‌شود. شجاعت اخلاقی با انتقال فرد از «تشخیص امر درست» به «انجام‌دادن امر درست»، شکاف میان ارزش‌های درونی‌شده و الزامات حرفه‌ای را حتی با وجود پیامدهای پرهزینه فردی و شغلی پر می‌کند (بیکهاف و همکاران، ۲۰۱۷).

در واقع، اخلاق تجاری در سطح فردی زمانی به ارتقای توانایی استدلال اخلاقی می‌انجامد که از طریق شجاعت اخلاقی فعال شود؛ بدین معنا که چارچوب‌های هنجاری درونی‌شده، بدون جسارت به‌کارگیری، به کنش یا استدلال مؤثر منجر نمی‌شوند. در این چارچوب، اخلاق تجاری بستر شناختی و هنجاری لازم را فراهم می‌سازد، اما شجاعت اخلاقی مکانیسمی است که این بستر را به استدلال و تصمیم اخلاقی فعال در فرد تبدیل می‌کند. از این‌رو، شجاعت اخلاقی در این پژوهش به‌عنوان متغیر میانجی میان اخلاق تجاری و توانایی استدلال اخلاقی مدل‌سازی می‌شود.

بررسی ادبیات پژوهشی نشان می‌دهد که بروز شجاعت اخلاقی به‌طور معناداری متأثر از بسترهای نهادی و ساختار نقش‌های حرفه‌ای است. در این راستا، هویت حرفه‌ای مستقل، حمایت سازمانی ادراک‌شده ناشی از نقش‌های نظارتی و رهبری مسئولانه مبتنی بر الزامات پاسخگویی برون‌سازمانی، نقشی اساسی در تقویت شجاعت اخلاقی ایفا می‌کنند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۸؛ وسترن و همکاران، ۲۰۱۹؛ هان و همکاران، ۲۰۲۴). این مؤلفه‌ها در حرفه حسابرسی برجسته‌تر بوده و به‌عنوان محرک‌های قوی کنش اخلاقی عمل می‌کنند. در مقابل، عواملی مانند وابستگی استخدامی، فشارهای سلسله‌مراتبی و ترس از تلافی مدیران، با افزایش هزینه ادراک‌شده کنش اخلاقی، به تشدید سکوت اخلاقی و تضعیف شجاعت اخلاقی می‌انجامند (سکرکا و باگوزی، ۲۰۰۷؛ کومر و شوارتز، ۲۰۱۷؛ وانگ و همکاران، ۲۰۲۴)؛ شرایطی که عمدتاً با نقش‌های شغلی حسابداران همراه است. بر این اساس، شجاعت اخلاقی در میان حسابداران و حسابرسان، برآیند تعامل ویژگی‌های فردی با قیود نهادی و ساختاری نقش‌های حرفه‌ای است و به‌صورت متفاوتی بروز می‌یابد.

#### ۲-۴. ماکیاولیسم: مانع شناختی-هنجاری توانایی استدلال اخلاقی

ماکیاولیسم، به‌عنوان یک صفت تاریک شخصیت، با جهت‌گیری ابزاری، خودمحور و فرصت‌طلبانه نسبت به دیگران و بی‌اعتنایی به الزامات اخلاقی شناخته می‌شود (شفر و وانگ، ۲۰۱۸). این گرایش، از طریق بازتعریف ابزاری ارزش‌ها، تضعیف همدلی و کاهش حساسیت اخلاقی، فرایند قضاوت اخلاقی را به محاسبات سود-هزینه شخصی فرو می‌کاهد و ظرفیت استدلال اخلاقی تأملی را محدود می‌کند (برچکی، ۲۰۱۷؛ بلشاک و همکاران، ۲۰۱۸). در نتیجه، تصمیم‌گیری اخلاقی در افراد با سطوح بالای ماکیاولیسم نه بر اصول هنجاری، بلکه بر عقلانیت ابزاری و مصلحت‌اندیشی فردمحور استوار می‌شود و ظرفیت تأمل انتقادی و گشودگی شناختی آن به شدت کاهش می‌یابد (بلک و همکاران، ۲۰۲۲).

در مقابل، اخلاق تجاری در سطح فردی با نهادینه‌سازی هنجارهای مشترک، چارچوب‌های شناختی استدلال اخلاقی اصول‌محور را تقویت می‌کند و از طریق مهار گرایش‌های ماکیاولیستی، امکان تعمیق قضاوت اخلاقی را فراهم می‌سازد. از این‌رو، اثر مثبت اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی عمدتاً به‌صورت غیرمستقیم و از مسیر کاهش جهت‌گیری‌های ماکیاولیستی تحقق می‌یابد که مبنای نظری نقش میانجی منفی ماکیاولیسم در الگوی پژوهش حاضر است.

ادبیات پژوهشی معاصر نشان می‌دهد که بروز و کارکرد ماکیاولیسم به‌طور معناداری تحت تأثیر بسترهای نهادی و ساختار نقش‌های حرفه‌ای قرار دارد. به‌ویژه، ضعف درونی‌سازی ارزش‌های اخلاقی، غلبه جهت‌گیری‌های خودمحور و فروکاست قضاوت اخلاقی به محاسبات ابزاری، در تعامل با عواملی چون وابستگی استخدامی، نقش‌های درون‌سازمانی، فرهنگ‌های رقابتی، انگیزه کسب منفعت و جایگاه و نیز ضعف کنترل‌های داخلی، زمینه تقویت منطق فرصت‌طلبانه در میان کارکنان را فراهم می‌سازد (تریکی و همکاران، ۲۰۱۷؛ گالا و همکاران، ۲۰۲۳؛ ژانگ، ۲۰۲۴). این شرایط تا حد زیادی با الزامات و ویژگی‌های نقش‌های شغلی حسابداران هم‌پوشانی دارد. در مقابل، استقرار سازوکارهای پیشگیرانه و نظارتی و تمهیدات ساختاری-فنی می‌تواند دامنه اثرگذاری گرایش‌های ماکیاولیستی را محدود کند (حبیب زاده و همکاران، ۲۰۲۵)؛ سازوکارهایی که در حرفه حسابرسی در قالب پاسخ‌گویی عمومی برون‌سازمانی، بررسی هم‌پیشگان و چرخش دوره‌ای حساب‌رسان نهادینه شده‌اند. به هر حال، ماکیاولیسم به‌مثابه مانعی شناختی-هنجاری، از طریق تضعیف تفکر انتقادی و درونی‌سازی ارزش‌ها، فرایند تبدیل اخلاق تجاری به استدلال اخلاقی باکیفیت را در کارکنان مختل می‌کند.

#### ۲-۵. انعطاف‌پذیری منابع انسانی به‌عنوان عامل تعدیل‌کننده زمینه‌ای

انعطاف‌پذیری منابع انسانی در سطح فردی به‌عنوان ظرفیتی شناختی-رفتاری در نظر گرفته می‌شود که توانایی فرد را برای بازتعریف نقش‌ها، یادگیری مستمر و سازگاری با موقعیت‌های حرفه‌ای پویا تقویت می‌کند (کوماری و پرادهان، ۲۰۱۴). این قابلیت، با افزایش گشودگی ذهنی، تحمل ابهام و آمادگی برای تغییر، فرد را قادر می‌سازد تا در شرایط عدم قطعیت و تعارض ارزش‌ها، تصمیم‌هایی سنجیده‌تر اتخاذ کند (باتاچاریا و همکاران، ۲۰۰۵).

از منظر اخلاق فردی، انعطاف‌پذیری منابع انسانی با تسهیل یادگیری اخلاقی، خودتنظیمی و بازاندیشی در الگوهای رفتاری پیشین، فشار تبعیت غیرانتقادی از انتظارات یا دستورالعمل‌های بالقوه

غیراخلاقی را کاهش می‌دهد. افراد منعطف، به‌واسطه برخورداری از مهارت‌های شناختی و هیجانی بالاتر، آمادگی بیشتری برای طرح تردیدهای اخلاقی، ارزیابی پیامدهای تصمیم‌ها و اقدام مسئولانه دارند؛ امری که بروز شجاعت اخلاقی را تقویت کرده و هم‌زمان آثار منفی گرایش‌های فرصت‌طلبانه و ماکیاولیستی را مهار می‌کند (هانا و همکاران، ۲۰۱۱؛ بلشاک و همکاران، ۲۰۱۸).

بر این اساس، انعطاف‌پذیری منابع انسانی در سطح فردی می‌تواند به‌عنوان پیش‌نیازی کلیدی برای گذار از باورهای اخلاقی به کنش اخلاقی عمل کند (سکرکا و باگوزی، ۲۰۰۷) و با فراهم‌سازی ظرفیت یادگیری، تأمل و اقدام، شدت اثر اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی را تقویت می‌کند. از این‌رو، پژوهش حاضر فرض می‌کند که هرچه سطح انعطاف‌پذیری فردی بالاتر باشد، تأثیر اخلاق تجاری بر ارتقای توانایی استدلال اخلاقی با شدت بیشتری بروز خواهد کرد.

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

دالتون و رادکه (۲۰۱۳) معتقدند افراد با ویژگی‌های ماکیاولیستی بیشتر، تمایل کمتری به گزارش تخلفات دارند. همچنین، ماکیاولیسم به‌طور غیرمستقیم از طریق مزایای درک‌شده و حس مسئولیت افراد، بر رفتار گزارش‌دهی تأثیر می‌گذارد. البته وجود یک محیط اخلاقی قوی می‌تواند تمایل به گزارش‌دهی را در افراد با ماکیاولیسم بالا افزایش دهد.

کوماری و پرادهان (۲۰۱۴) تأکید می‌کنند که انعطاف‌پذیری منابع انسانی با کاهش فشارهای شغلی و تعارض بین کار و زندگی، نقش مهمی در افزایش کارایی و موفقیت سازمانی ایفا می‌کند و برای پیشرفت کارکنان و سازمان حیاتی است.

کومر و سکرکا (۲۰۱۸) احساس اثربخشی اخلاقی و سرسختی در برابر چالش‌ها و موقعیت‌های دشوار را از عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی کارکنان برشمردند و معتقدند خودتنظیمی عاطفی آن‌ها پس از دریافت بازخورد سازمانی، نقش کلیدی در حفظ روحیه ایشان دارد.

پولونگان و فیتزینگر (۲۰۱۹) دریافتند که حسابداران با ماکیاولیسم بالا، بیشتر به اقدامات غیراخلاقی گرایش دارند. بهبود ارزش‌های اخلاقی شرکتی<sup>۱۱</sup> ممکن است آن‌ها را به انجام اقدامات اخلاقی‌تر تشویق کند اما اثر منفی ماکیاولیسم بر تصمیم‌گیری اخلاقی ایشان را کاهش نمی‌دهد.

<sup>11</sup> Corporate Ethical Values

گرلک (۲۰۲۰) نشان داد که ماکیاولیسم با جاه‌طلبی شغلی و قصد انجام رفتار غیراخلاقی رابطه مثبت دارد و جاه‌طلبی شغلی، نقش میانجی در رابطه بین ماکیاولیسم و قصد رفتار غیراخلاقی ایفا می‌کند. یعنی، ماکیاولیسم با افزایش جاه‌طلبی، باعث تقویت گرایش به رفتار غیراخلاقی می‌شود.

سابوهاری و همکاران (۲۰۲۰) دریافتند که انعطاف‌پذیری منابع انسانی همراه با شایستگی‌های فردی و رضایت شغلی کارکنان، تأثیر قابل توجهی بر عملکرد آن‌ها می‌گذارد و رضایت شغلی تا حدی تأثیر شایستگی‌ها بر عملکرد را میانجی‌گری می‌کند.

کیرادو (۲۰۲۰) در تحلیل نقش حسابداران در بروز کلاه‌برداری‌ها و رسوایی‌های مالی طی دهه گذشته، بر نقش حیاتی ارزش‌های اخلاقی حرفه‌ای و فردی، در تضمین کیفیت، انصاف و اعتمادپذیری صورت‌های مالی و کاهش معضلات اخلاقی در حسابداری تأکید کرد.

پولونگان و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند که شجاعت اخلاقی همراه با اعتماد عاطفی، قصد کارکنان را برای گزارش تقلب از طریق کانال‌های درون‌سازمانی تقویت می‌کند؛ بنابراین، شجاعت اخلاقی کارکنان در ایجاد یک محیط کنترلی قوی در شرکت‌ها، جایگاه مهمی دارد.

آناندا و مارلیوس (۲۰۲۱) مدعی شدند که ماکیاولیسم تأثیر معناداری بر تصمیمات غیراخلاقی در قالب دست‌کاری‌های عملیاتی و حسابداری برای مدیریت سود ندارد. آن‌ها معتقدند پیچیدگی ناشی از نقش‌آفرینی سایر متغیرها، در بی‌معنا شدن این رابطه تأثیر دارد.

ویدمن و هافمیر (۲۰۲۱) ایجاد شرایط کاری انعطاف‌پذیر را زمینه‌افزایش تعهد کارکنان به سه شکل شناختی (تمرکز بر کار)، عاطفی (احساس تعلق و هم‌راستایی با هدف) و رفتاری (میزان تلاش برای انجام وظایف) می‌دانند.

منیف و ربایی (۲۰۲۲) معتقدند انعطاف‌پذیری منابع انسانی از طریق بهبود عملکرد فردی و رضایت شغلی حسابداران، اثرات منفی استرس شغلی را کاهش می‌دهد. همچنین، انعطاف‌پذیری کارکنان باعث ارتقای سلامت روانی آن‌ها می‌شود.

دلاکروز و همکاران (۲۰۲۲) معتقدند عواملی مانند حسن نیت تصمیم‌گیرنده و بینش عمیق او نسبت به خود و موقعیت تعارض اخلاقی و توسعه خرد عملی و تدبیر مناسب، در تعیین بهترین مسیر اقدام برای حصول تصمیم‌گیری‌های خوب اخلاقی اثرگذار است.

راتناواتی و همکاران (۲۰۲۳) به این نتیجه رسیدند که تصمیم‌گیری اخلاقی می‌تواند با کاهش ویژگی‌های ماکیاولیستی، توجه به اصول اخلاقی و مسئولیت اجتماعی، به نحو مؤثری بهبود یابد.

ژانگ (۲۰۲۴) علت اصلی کلاه‌برداری‌های مالی گسترده در شرکت‌های بورسی را ضعف اخلاق تجاری و حرفه‌ای در بین پرسنل حسابداری، رفتار هدفمند مدیریت سود، ناکارآمدی کنترل‌های داخلی و ضعف‌های ساختاری قوانین صنعت دانست.

جوشکن (۲۰۲۴) بر این باور است که تعهد قوی به فردی‌سازی ارزش‌های اخلاقی فراتر از مرزهای درون‌گروهی، نیت و رفتار شجاعانه اخلاقی را فراتر از چارچوب تعیین‌شده درون‌گروهی توسعه می‌دهد و در نتیجه، منجر به ظهور رفتارهای مثبت در تعاملات برون‌گروهی می‌شود.

مرتز و بلومکویست (۲۰۲۴) چالش‌های فراگیر میان ارزش‌های اقتصادی و اخلاقی، سود و هدف، تجارت و جامعه و ثبات و تغییر را برجسته می‌کنند و معتقدند با گسترش این تعارضات، ایجاد ظرفیت شجاعت اخلاقی در محیط‌های تجاری برای اتخاذ تصمیمات چالش‌برانگیز و تکامل ارزش‌های اخلاقی از طریق بازنگری در شیوه‌های تصمیم‌گیری کاملاً ضروری است.

ثریفا و پوترا (۲۰۲۴) نشان دادند افزایش انعطاف‌پذیری کاری بهبود قابل‌توجهی بر عملکرد حساب‌برسان جوان ایجاد می‌کند. تعادل کار و زندگی نقش میانجی در این روابط دارد. آن‌ها بر اهمیت تدوین سیاست‌های کاری انعطاف‌پذیر برای کارکنان شاغل در شرکت‌های حسابرسی تأکید کردند.

آگاروال و راگو (۲۰۲۴) معتقدند مهارت‌های رفتاری نه‌تنها رفتار فرد، بلکه فرآیند تفکر و نگرش او را شکل می‌دهند و مهارت‌هایی مانند ذهن باز، هوش هیجانی، مدیریت زمان، خودسازی، تاب‌آوری و چندوظیفگی از کلیدی‌ترین عوامل مدیریت زندگی شخصی و حرفه‌ای هستند. آن‌ها به‌خلاف پژوهشی در تبیین نقش این مهارت‌ها در پیشبرد قابلیت‌های فردی و حرفه‌ای اشاره می‌کنند.

گاشیچ و همکاران (۲۰۲۵) نشان دادند ترتیبات کاری انعطاف‌پذیر به‌طور چشمگیری استرس شغلی را کاهش داده و نگرش و رفتار کارکنان را بهبود می‌بخشد؛ بنابراین، سازمان‌های خدماتی باید با توجه به ظرفیت‌های خود، این ترتیبات را فراهم کنند چون بر اساس نظریه تبادل اجتماعی به رضایت متقابل کارکنان و سازمان منجر می‌شود.

کهپیا و همکاران (۲۰۲۵) معتقدند درستکاری و شجاعت اخلاقی حساب‌برسان داخلی، تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی حسابرسی داخلی بر جای می‌گذارند. همچنین، حمایت مدیریت ارشد به‌عنوان عامل تقویت‌کننده، رابطه میان این ویژگی‌های فردی و اثربخشی حسابرسی را تشدید می‌کند. این

یافته‌ها بر اهمیت هم‌زمان شایستگی‌های اخلاقی فردی و پشتیبانی نهادی در ایجاد نظام کنترل داخلی کارآمد و پاسخگو، به‌ویژه در محیط بخش عمومی، تأکید می‌کند.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

زنگی‌آبادی و نصیرزاده (۱۴۰۱) نشان دادند که بین رهبری اخلاقی و ابعاد شخصیت تاریک شامل ماکیاولیسم، خودبرتربینی و روان‌پریشی، رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که رهبری اخلاقی با کاهش این ویژگی‌ها در میان افراد درگیر در مدیریت سود همراه بوده و در مجموع، مؤید کاربست نظریه دوسویه مبادله رهبر-پیرو است.

شاد و همکاران (۱۴۰۱) بیان کردند که میان عوامل روان‌شناختی و سازمانی، به‌ویژه فضای اخلاقی حسابرسی و کاهش رفتارهای انحرافی رابطه‌ای معنادار وجود دارد؛ به‌گونه‌ای که با کاهش این رفتارها، فضای اخلاقی حاکم بر حرفه حسابرسی به‌طور قابل‌توجهی بهبود می‌یابد.

حسین‌زاده و همکاران (۱۴۰۱) با ارائه الگویی برای تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری، نقش ویژگی‌های فردی و تورش‌های شناختی را در کنار عواملی همچون شرایط اقتصادی-اجتماعی، تحصیلات و فرهنگ سازمانی برجسته کردند و بر اهمیت نظارت، اصلاح فرهنگ سازمانی، تدوین آیین‌نامه‌ها و آموزش‌های اخلاقی در تقویت رعایت اصول حرفه‌ای و اعتماد اجتماعی تأکید نمودند.

علی‌زاده و مینایی (۱۴۰۲) نقش هم‌زمان عوامل فردی و سازمانی را در شکل‌گیری انعطاف‌پذیری منابع انسانی برجسته دانسته و استدلال می‌کنند که سبک رهبری، آموزش معنادار و سیاست‌های مدیریت منابع انسانی مبتنی بر تعهد، از مهم‌ترین پیش‌ران‌های سازمانی این قابلیت به‌شمار می‌روند. به باور آنان، پیامدهای کلیدی انعطاف‌پذیری منابع انسانی شامل توسعه سرمایه انسانی، ارتقای رفاه کارکنان و تحقق دوسوتوانی سازمانی است.

شمس‌بیدهدنی و همکاران (۱۴۰۳) نشان دادند که ماکیاولیسم با افزایش رفتارهای ناکارآمد حسابرسان همراه است و ویژگی‌های روان‌شناختی و فردی آنان می‌تواند به‌طور معناداری بر کیفیت عملکرد حرفه‌ای اثرگذار باشد.

یوسفی شارمی و همکاران (۱۴۰۳) دریافتند که ماکیاولیسم و گرایش به سلطه اجتماعی، تأثیری مثبت و معنادار بر یکدیگر دارند و هر دو به‌طور معناداری نگرانی و حساسیت اخلاقی حسابرسان را کاهش می‌دهند؛ به‌نحوی که با افزایش این گرایش‌ها، دغدغه‌های اخلاقی آنان تضعیف می‌شود.

هرندی و همکاران (۱۴۰۴) نشان دادند که سرمایه روان‌شناختی قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را به‌طور معناداری بهبود می‌بخشد و شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی این رابطه را تقویت می‌کنند.

مرور ادبیات نشان می‌دهد که پژوهش‌های پیشین، با تمرکز بر پیامدهای رفتاری، کمتر به تبیین «توانایی استدلال اخلاقی» به‌عنوان سازوکار شناختی محوری در سطح فردی پرداخته‌اند. همچنین، اخلاق تجاری عمدتاً به‌صورت رابطه‌ای مستقیم بررسی شده و نقش هم‌زمان سازوکارهای فردی تسهیل‌گر (شجاعت اخلاقی) و بازدارنده (ماکیاولیسم)، در کنار قابلیت فردی اثرگذار نظیر انعطاف‌پذیری منابع انسانی، به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر کمتر مورد توجه قرار گرفته است. پژوهش حاضر با ارائه الگویی تلفیقی، این خلأ را در بافت حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان پوشش می‌دهد.

به منظور تبیین شفاف‌تر جایگاه و نوآوری پژوهش حاضر در مقایسه با مطالعات پیشین، جدول شماره (۱) مروری تطبیقی بر تفاوت‌های کلیدی این پژوهش با ادبیات موجود ارائه می‌دهد.

## جدول ۱: مقایسه پژوهش حاضر با مطالعات پیشین و تبیین جنبه های نوآوری

محور مقایسه	مطالعات پیشین	پژوهش حاضر (جنبه نوآورانه)
توانایی استدلال اخلاقی به عنوان متغیر وابسته اصلی	تمرکز غالب بر پیامدهای رفتاری مانند گزارش تخلف، رفتار غیر اخلاقی، مدیریت سود، عملکرد یا اثربخشی حسابرسی (دالتون و رادکه، ۲۰۱۳؛ پولونگان و همکاران، ۲۰۱۹؛ ژانگ، ۲۰۲۴)	تمرکز مستقیم بر توانایی استدلال اخلاقی به عنوان یک سازه شناختی-ارزشی عمیق و پیشینی برای بروز رفتار حرفه‌ای
جایگاه اخلاق تجاری	اخلاق تجاری اغلب به عنوان متغیر زمینه‌ای، فضای اخلاقی یا ارزش سازمانی بررسی شده است (کیرادو، ۲۰۲۰؛ هیچری، ۲۰۲۳؛ شاد و همکاران، ۱۴۰۱)	مدل سازی تأثیر اخلاق تجاری بر فرآیندهای شناختی و کنشی فردی، به عنوان سازه علی محوری که مستقیماً بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان اثر می‌گذارد.
نقش ماکیاولیسم	عمدتاً به عنوان پیش‌بین مستقیم رفتارهای غیر اخلاقی یا قصد آن‌ها بررسی شده است (گرلک، ۲۰۲۰؛ پولونگان و همکاران، ۲۰۱۹؛ یوسفی شارمی و همکاران، ۱۴۰۳)	تبیین ماکیاولیسم به عنوان مانع شناختی-هنجاری و میانجی منفی در رابطه اخلاق تجاری و استدلال اخلاقی
نقش شجاعت اخلاقی	بیشتر در ارتباط با گزارش تخلف، افشاگری و اثربخشی کنترل‌ها بررسی شده است (کومر و سکرکا، ۲۰۱۸؛ پولونگان و همکاران، ۲۰۲۱؛ خیا و همکاران، ۲۰۲۵)	ادغام شجاعت اخلاقی به عنوان میانجی کنشی که قضاوت اخلاقی را به کنش اخلاقی بالقوه متصل می‌کند
انعطاف‌پذیری منابع انسانی	بررسی به عنوان متغیر پیامدی یا پیش‌بین عملکرد، رضایت شغلی و استرس (کوماری و پرادهان، ۲۰۱۴؛ منیف و رباعی، ۲۰۲۲؛ ثریفا و پوترا، ۲۰۲۴)	معرفی انعطاف‌پذیری منابع انسانی به عنوان متغیر تعدیل‌گر که شدت اثر اخلاق تجاری بر مسیرهای شناختی و کنشی را تنظیم می‌کند.
جامعه آماری	تمرکز جداگانه بر حسابداران یا حسابرسان	بررسی هم‌زمان حسابداران و حسابرسان در یک میدان رمزگشایی مشترک در بافت داخلی ایران

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

تحقیقات مالی با گذار از تحلیل‌های آماری به واکاوی روان‌شناختی رفتار، بر نقش تعیین‌کننده مدل‌ها و نظریه‌های روانشناسی در تبیین و پیش‌بینی عملکرد کنشگران بازار تأکید دارند (رهنمای رودپشتی و یزدانی، ۱۳۸۸). این روند، لزوم توجه به عوامل رفتار فردی را برای بهبود عملکرد و مسئولیت‌پذیری در حرفه حسابداری و حسابرسی آشکار می‌سازد. بر این اساس، واکاوی تأثیر هم‌زمان اخلاق تجاری در سطح فردی، ویژگی‌های شخصیتی و مؤلفه‌های اخلاقی بر توانایی استدلال اخلاقی، علاوه بر پر کردن خلأ پژوهشی موجود، به توسعه دانش در حوزه روانشناسی رفتاری کمک می‌کند. ارزش‌های اخلاقی حرفه‌ای و فردی با تضمین کیفیت و شفافیت گزارش‌های مالی، عملکرد شرکت‌ها را بهبود می‌بخشند (کلرادو، ۲۰۲۰؛ هیچری، ۲۰۲۳)، دستیابی به این بهبود نیازمند حسن نیت و بینش عمیق تصمیم‌گیرندگان است (دلاکروز و همکاران، ۲۰۲۲). در مقابل، ضعف در اخلاق تجاری در بین پرسنل حرفه‌ای زمینه‌ساز ناکارآمدی کنترل‌های داخلی و مشکلات ساختاری می‌شود (ژلنگ، ۲۰۲۴)؛ بنابراین، سطح بالای اخلاق تجاری حسابداران نقش کلیدی در تقویت توانایی استدلال اخلاقی آن‌ها دارد.

بر اساس نظریه شناخت اجتماعی<sup>۱۲</sup> (بندورا، ۱۹۸۶)، هنجارهای اخلاقی درونی‌شده، چارچوب‌های شناختی افراد را برای تفسیر موقعیت‌های حرفه‌ای شکل می‌دهند. اخلاق تجاری با نهادینه‌سازی ارزش‌هایی چون عدالت، مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی، سناریوهای شناختی لازم برای پردازش مسائل اخلاقی را تقویت کرده و به ارتقای توانایی استدلال اخلاقی می‌انجامد. در این راستا، انتظار می‌رود پایبندی بیشتر به اخلاق تجاری، توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان را تقویت کند. بر این اساس فرضیه اول پژوهش شکل گرفته است:

فرضیه ۱: اخلاق تجاری تأثیر معنادار و مثبت بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

مطابق دیدگاه کومر و سکرکا (۲۰۱۸)، احساس اثربخشی اخلاقی، مقاومت در برابر موانع و برنامه‌ریزی فعال، پیش‌نیازهای اساسی برای بروز رفتار شجاعانه محسوب می‌شوند. در همین راستا، جوشکن (۲۰۲۴) خاطرنشان می‌سازد که تعهد به درونی‌سازی ارزش‌های اخلاقی، سطح شجاعت اخلاقی افراد را ارتقا می‌بخشد. پژوهش‌های دیگر نشان می‌دهند که تقویت ارتباطات

<sup>12</sup> social cognitive theory

اخلاقی و ایجاد فضای هنجاری اخلاقی در سازمان، در کاهش تظاهرات شخصیت تاریک و مهار رفتارهای انحرافی مؤثر است (زنگی‌آبادی و نصیر زاده، ۱۴۰۱؛ شاد و همکاران، ۱۴۰۱).

در منطق نظریه شناخت اجتماعی بندورا، باورهای هنجاری و خودکارآمدی اخلاقی، پیش‌نیاز کنش اخلاقی‌اند. اخلاق تجاری از طریق مشروعیت‌بخشی به رفتار اخلاقی فرد و کاهش ترس از پیامدهای منفی، خودکارآمدی اخلاقی را تقویت کرده و زمینه بروز شجاعت اخلاقی در موقعیت‌های پرریسک حرفه‌ای را فراهم می‌سازد. در نقطه مقابل، ماکیاولیسم بازتاب الگوهای شناختی خودمحور و ابزارانگارانه است. مطابق نظریه شناخت اجتماعی، قرارگیری مستمر در معرض هنجارهای اخلاقی مشترک، از طریق فرایند یادگیری اجتماعی و درونی‌سازی ارزش‌ها، این الگوهای شناختی فرصت‌طلبانه را تضعیف می‌کند؛ از این رو انتظار می‌رود اخلاق تجاری گرایش‌های ماکیاولیستی را کاهش دهد؛ بنابراین، فرضیه‌های دوم و سوم پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه ۲: اخلاق تجاری تأثیر معنادار و مثبت بر شجاعت اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.  
فرضیه ۳: اخلاق تجاری تأثیر معنادار و منفی بر گرایش‌های ماکیاولیستی حسابداران و حسابرسان دارد.  
شجاعت اخلاقی به‌عنوان عاملی کلیدی در تقویت محیط کنترلی سازمان‌ها شناخته می‌شود (پولونگان و همکاران، ۲۰۲۱) که با افزایش نیت اخلاقی، تعهد به ارزش‌ها را تعمیق بخشیده و رفتارهای مثبت فراتر از مرزهای گروهی را تشویق می‌نماید (جوشکن، ۲۰۲۴). از منظر کومر و سکرکا (۲۰۱۸)، این سازه زیربنای احساس اثربخشی اخلاقی و مقاومت در برابر چالش‌ها است که در نهایت به بهبود عملکرد منجر می‌شود. به‌علاوه، سکرکا و باگوزی (۲۰۰۷) بر نقش محوری انگیزه‌هایی مانند شجاعت اخلاقی در تحقق عملی کنش درست تأکید کرده‌اند.

در چارچوب نظریه شناخت اجتماعی بندورا، توانایی‌های شناختی تنها زمانی به رفتار معنادار منجر می‌شوند که فرد از ظرفیت کنشی لازم برخوردار باشد. شجاعت اخلاقی امکان ترجمه قضاوت‌های اخلاقی به کنش عملی را فراهم کرده و عمق و کیفیت استدلال اخلاقی را در مواجهه با تعارض منافع افزایش می‌دهد. بر اساس منطق علی نظریه شناخت اجتماعی، اخلاق تجاری ابتدا با تقویت شجاعت اخلاقی به‌عنوان مکانیسم کنشی، ظرفیت بالفعل‌سازی قضاوت‌های اخلاقی را افزایش می‌دهد؛ در نتیجه، اثر اخلاق تجاری بر استدلال اخلاقی به‌صورت غیرمستقیم و از مسیر شجاعت اخلاقی منتقل می‌شود. بنابراین، فرضیه چهارم و پنجم پژوهش، به‌صورت زیر قابل‌ارائه است:

فرضیه ۴: شجاعت اخلاقی تأثیر معنادار و مثبت بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

فرضیه ۵: اخلاق تجاری از طریق شجاعت اخلاقی تأثیر معنادار و مثبتی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

در نقطه مقابل، شواهد پژوهشی نشان می‌دهد که ماکیاولیسم با تقویت جاه‌طلبی‌های فردی محض و افزایش تمایل به رفتارهای غیراخلاقی (گرلک، ۲۰۲۰)، کاهش انگیزه برای گزارش‌دهی تخلفات (دالتون و رادکه، ۲۰۱۳) و احتمال بالاتر نقض هنجارهای اخلاقی در میان حسابداران (پولونگان و فیتزینینگروم، ۲۰۱۹) همراه است. بر این اساس، انتظار می‌رود این گرایش شخصیتی، توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان را به‌طور معناداری تضعیف نماید.

ماکیاولیسم با تضعیف همدلی، حساسیت اخلاقی و جهت‌گیری اصول‌محور، فرایندهای شناختی مورد تأکید در نظریه شناخت اجتماعی را مختل می‌کند. این گرایش، استدلال اخلاقی را به محاسبات کوتاه‌مدت سود-هزینه تقلیل داده و کیفیت قضاوت اخلاقی را کاهش می‌دهد. مطابق نظریه بندورا، اصلاح الگوهای شناختی ناسازگار شرط ارتقای قضاوت اخلاقی است. اخلاق تجاری با مهار گرایش‌های ماکیاولیستی، موانع شناختی استدلال اخلاقی را کاهش داده و از این طریق، اثر غیرمستقیم مثبتی بر توانایی استدلال اخلاقی اعمال می‌کند؛ بنابراین فرضیه‌های ششم و هفتم پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شوند:

فرضیه ۶: ماکیاولیسم تأثیر معنادار و منفی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

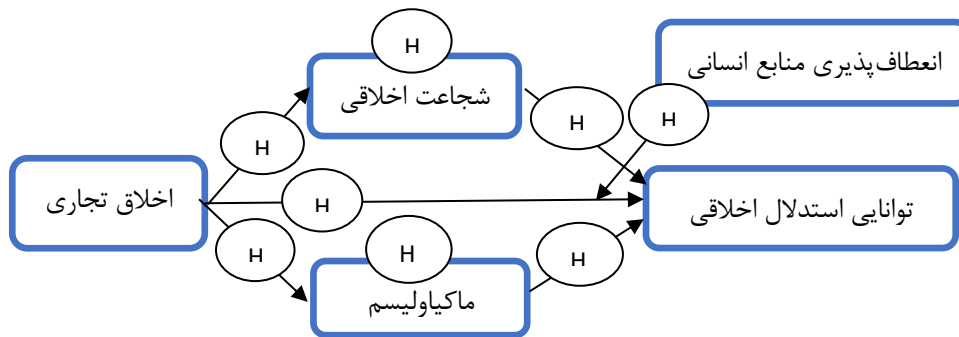
فرضیه ۷: اخلاق تجاری از طریق کاهش گرایش‌های ماکیاولیستی تأثیر معنادار و مثبتی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

در نظریه شناخت اجتماعی، شرایط محیطی نقش تعدیل‌گر در فعال‌سازی ظرفیت‌های فردی دارند. انعطاف‌پذیری منابع انسانی با کاهش فشارهای ساختاری، افزایش حمایت سازمانی و فراهم‌سازی گزینه‌های رفتاری متنوع، بستر لازم برای تقویت اثر اخلاق تجاری بر استدلال اخلاقی را فراهم می‌سازد. شواهد تجربی نشان می‌دهد که نهادهای سازشی این قابلیت، به‌ویژه در حرفه‌های پرتنش همچون حسابداری و حسابرسی، زمینه‌ساز کاهش استرس شغلی، افزایش رضایت شغلی و ارتقای عملکرد فردی است (کوماری و پرادهان، ۲۰۱۴؛ سابوهاری و همکاران، ۲۰۲۰؛ منیف و ربایی، ۲۰۲۲؛ گاشیچ و همکاران، ۲۰۲۵). مکانیسم این تأثیر از طریق تقویت تعهد سازمانی (ویدمن و هافمیر، ۲۰۲۱) و میانجی‌گری رضایت شغلی (ثریفا و پوترا، ۲۰۲۴) تبیین شده است و نشان می‌دهد

انعطاف‌پذیری منابع انسانی، با تقویت ظرفیت سازگاری شناختی و رفتاری کارکنان، بستر تداوم پویایی حرفه‌ای و بهبود کارآمدی عملکردی را در محیط‌های کاری پویا فراهم می‌سازد. بر این اساس، فرضیه هشتم پژوهش ارائه می‌شود:

فرضیه ۸: انعطاف‌پذیری منابع انسانی شدت تأثیر مثبت اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان را تقویت می‌کند.

مدل مفهومی مبتنی بر فرضیه‌های پژوهش حاضر، به صورت شکل شماره ۱ ارائه می‌شود:



شکل ۱. مدل مفهومی پیشنهادی پژوهش

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر تأثیر اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان را بررسی کرده و به واکاوی نقش میانجی شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم و همچنین نقش تعدیل‌گری انعطاف‌پذیری منابع انسانی می‌پردازد. این مطالعه کاربردی و توصیفی (پیمایشی) با استدلال استقرایی و اثباتی است که وضعیت موجود را می‌سنجد و رفتار آینده متغیرها را پیش‌بینی می‌کند. جامعه آماری در این پژوهش ترکیبی از دو گروه آماری مستقل:

۱. حسابداران شاغل در شرکت‌های بورسی و ۲. حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. جامعه آماری هر دو گروه نامحدود در نظر گرفته و نمونه‌گیری در بازه زمانی آذر تا بهمن ماه سال ۱۴۰۳ انجام شد.

در این پژوهش، از روش نمونه‌گیری در دسترس<sup>۱۳</sup> استفاده شد که با توجه به محدودیت‌های دسترسی به جامعه حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی و مطابق با رویه‌های مرسوم در مطالعات این حوزه، روشی پذیرفته‌شده تلقی می‌شود. با توجه به نظر اکثر صاحب‌نظران، حداقل حجم نمونه ۲۰۰ عدد برای مدل‌یابی معادلات ساختاری مناسب است (حبیبی و کلاهی، ۱۴۰۱).

گردآوری داده‌ها با توزیع پرسشنامه‌های کاغذی (مراجعه حضوری به شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی) و ارسال نسخه الکترونیکی انجام شد. برای افزایش نرخ بازگشت، یادآوری‌هایی در فواصل مشخص (دو تا سه هفته‌ای) صورت پذیرفت. از مجموع ۶۰۰ پرسشنامه توزیع‌شده میان حسابداران، ۳۶۲ پرسشنامه عودت داده شد که پس از ارزیابی کیفیت، ۳۳۷ پرسشنامه (معادل ۵۶/۲٪) واجد شرایط تحلیل تشخیص داده شد. همچنین، از بین بیش از ۵۰۰ پرسشنامه ارسالی برای حسابرسان، ۲۸۹ پرسشنامه دریافت گردید که پس از غربالگری، ۲۵۳ مورد (معادل ۵۰/۶٪) برای تحلیل نهایی باقی ماند.

پرسشنامه‌های جمع‌آوری‌شده، پس از ارزیابی بر مبنای شروط ورود (مانند دارا بودن مشاغل تخصصی موردنظر، تکمیل تمامی گویه‌ها و عدم وجود الگوی پاسخ‌دهی تصادفی یا یکنواخت) و حذف پرسشنامه‌های دارای نقص عمده و پاسخ‌های تکراری یا غیرمنطقی برای تحلیل نهایی آماده شدند. در این پژوهش، داده‌های مربوط به متغیرهای جمعیت‌شناختی و سازه‌های اصلی با استفاده از ابزارهای استاندارد و معتبر و بر مبنای مقیاس لیکرت هفت‌درجه‌ای (از «کاملاً مخالفم» ۳- تا «کاملاً

<sup>13</sup> convenience sampling

موافقم» +۳) گردآوری شد. برای هر متغیر، پرسشنامه‌ای مجزا و معتبر از ادبیات موضوع انتخاب گردید تا دقت و جامعیت اندازه‌گیری افزایش یابد. مشخصات این ابزارها بدین شرح است: پرسشنامه فرل و همکاران (۲۰۱۹) دارای ۸ سؤال برای سنجش متغیر مستقل اخلاق تجاری، پرسشنامه معنوی‌پور (۱۳۹۱) دارای ۱۲ سؤال برای سنجش متغیر وابسته توانایی استدلال اخلاقی، پرسشنامه سکرکا و همکاران (۲۰۰۹) دارای ۱۵ سؤال برای سنجش متغیر میانجی شجاعت اخلاقی، پرسشنامه جونز و پائوس (۲۰۱۴) دارای ۹ سؤال برای سنجش متغیر میانجی ماکیاولیسم‌گرایی و پرسشنامه سید نقوی و همکاران (۱۳۹۱) دارای ۱۱ سؤال برای سنجش متغیر تعدیل‌گر انعطاف‌پذیری منابع انسانی. به‌منظور تأیید روایی محتوایی، پرسشنامه با نظر ۱۸ نفر از خبرگان حسابداری، حسابرسی و روان‌شناسی از حیث وضوح، تناسب و ابهام‌گویی‌ها ارزیابی و بر اساس بازخوردها اصلاح شد. پایایی ابزار نیز با آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ارزیابی گردید که نتایج ارائه‌شده در جدول شماره ۷ حاکی از سطح مطلوب پایایی پرسشنامه‌هاست.

داده‌ها پس از آماده‌سازی در نرم‌افزار اکسل ۲۰۱۹، با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر روش کمترین مربعات جزئی و با نرم‌افزار Smart PLS نسخه ۳ تحلیل شد.

##### ۵- یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۱ ویژگی‌های جمعیت‌شناسی ۲۵۳ حسابرسان را نشان می‌دهد که ۶۸ درصد مرد و ۳۲ درصد زن هستند. بیشترین تحصیلات مربوط به فوق‌لیسانس با ۷/۷۲ درصد و کمترین مربوط به دکتری با ۷/۹ درصد است. بیشتر افراد در بازه سنی ۳۱ تا ۴۰ سال (۴۲/۳ درصد) و کمترین در گروه زیر ۳۰ سال (۱/۹ درصد) قرار دارند. از نظر پست سازمانی، ۲۵/۷ درصد سرپرست و ۴/۷ درصد شریک هستند. بیشترین سابقه کاری با ۱۶ تا ۲۰ سال (۲۲/۹ درصد) و کمترین سابقه برای گروه کمتر از ۵ سال (۱۱/۱ درصد) است.

جدول ۱: ویژگی‌های جمعیت شناختی گروه حسابداران

جنسیت	مرد	زن	کل			
تعداد	۱۷۲	۸۱	۲۵۳			
درصد	۶۸	۳۲	۱۰۰			
سطح تحصیلات	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دکتری			
تعداد	۴۹	۱۸۴	۲۰			
درصد	۱۹/۴	۷۲/۷	۷/۹			
سن (سال)	کمتر از ۳۱ سال	۳۱ تا ۴۰	۴۱ تا ۵۰	بیشتر از ۵۰		
تعداد	۲۳	۱۰۷	۷۹	۴۴		
درصد	۹/۱	۴۲/۳	۳۱/۲	۱۷/۴		
موقعیت شغلی فعلی	حسابرس	حسابرس ارشد	سرپرست	سرپرست ارشد	مدیر	شریک
تعداد	۵۲	۴۳	۶۵	۳۹	۴۲	۱۲
درصد	۲۰/۶	۱۷	۲۵/۷	۱۵/۴	۱۶/۶	۴/۷
سابقه کار (سال)	کمتر از ۵	۵ تا ۱۰	۱۱ تا ۱۵	۱۶ تا ۲۰	۲۱ تا ۲۵	بیشتر از ۲۵
تعداد	۲۸	۴۳	۳۵	۵۸	۳۹	۵۰
درصد	۱۱/۱	۱۷	۱۳/۸	۲۲/۹	۱۵/۴	۱۹/۸

جدول شماره ۲ ویژگی‌های جمعیت‌شناسی ۳۳۷ حسابدار را نشان می‌دهد که ۵۴ درصد مرد و ۴۶ درصد زن هستند. بیشترین تحصیلات مربوط به فوق‌لیسانس با ۵۰/۷ درصد و کمترین مربوط به دکتری با ۵/۶ درصد است. بیشترین گروه سنی در بازه ۳۱ تا ۴۰ سال (۴۵/۴ درصد) و کمترین در گروه زیر ۳۰ سال (۵/۶ درصد) قرار دارند. از نظر پست سازمانی، ۵۹/۶ درصد حسابدار و فقط ۱/۸ درصد معاون مالی هستند. بیشترین سابقه کاری متعلق به ۱۶ تا ۲۰ سال با ۲۴/۶ درصد و کمترین زیر ۵ سال با ۷/۴ درصد است.

جدول ۲: ویژگی‌های جمعیت شناختی گروه حسابداران

جنسیت	مرد		زن		کل
تعداد	۱۸۲		۱۵۵		۳۳۷
درصد	۵۴		۴۶		۱۰۰
سطح تحصیلات	کارشناسی		کارشناسی ارشد		دکتری
تعداد	۱۴۷		۱۷۱		۱۹
درصد	۴۳/۶		۵۰/۷		۵/۶
سن (سال)	کمتر از ۳۱ سال		۳۱ تا ۴۰		۴۱ تا ۵۰
تعداد	۱۹		۱۳۴		۱۵۳
درصد	۵/۶		۳۹/۸		۴۵/۴
موقعیت شغلی فعلی	حسابدار		رئیس حسابداری		مدیر مالی
تعداد	۲۰۱		۱۰۰		۳۰
درصد	۵۹/۶		۲۹/۷		۸/۹
سابقه کار (سال)	کمتر از ۵		۵ تا ۱۰		۱۱ تا ۱۵
تعداد	۲۵		۵۹		۸۳
درصد	۷/۴		۱۷/۵		۲۴/۶
موقعیت شغلی فعلی	معاون مالی		بیشتر از ۵۰		کل
تعداد	۶		۳۱		۳۷
درصد	۱/۸		۹/۲		۲/۲
سابقه کار (سال)	کمتر از ۵		۵ تا ۱۰		۱۱ تا ۱۵
تعداد	۲۵		۵۹		۸۳
درصد	۷/۴		۱۷/۵		۲۴/۶

در این پژوهش، به منظور ارزیابی کیفیت حجم نمونه و اطمینان از توان آماری مناسب برای آزمون فرضیات مدل ساختاری، تحلیل قدرت آماری بر مبنای اندازه‌های اثر به دست آمده از مدل PLS-SEM انجام شد. بدین منظور، مقادیر  $f^2$  استخراج شده برای مسیرهای ساختاری مدل به عنوان شاخص اندازه اثر مورد استفاده قرار گرفت. سپس، متناسب با هر مقدار  $f^2$ ، حداقل حجم نمونه مورد نیاز برای دستیابی به توان آماری قابل قبول یعنی حداقل ۸۰٪، بر اساس خروجی نرم افزار محاسبه و نتایج در جدول شماره ۳ گزارش شد.

## جدول ۳: تحلیل قدرت آماری

اندازه اثر $f^2$	نوع اثر (تقریباً)	حداقل نمونه مورد نیاز	تفسیر کفایت با نمونه فعلی
۰/۳۰۷	بزرگ	≈ ۳۹ نفر	کفایت بسیار مطلوب
۰/۱۴۰	متوسط	≈ ۶۷ نفر	کفایت مطلوب
۰/۱۰۸	متوسط	≈ ۷۹ نفر	کفایت مطلوب
۰/۰۷۸	متوسط کوچک	≈ ۹۵ نفر	کفایت مطلوب
۰/۰۵۸	کوچک	≈ ۱۲۲ نفر	کفایت کامل
۰/۰۳۳	کوچک	≈ ۲۰۸ نفر	کفایت کامل
۰/۰۲۸	کوچک	≈ ۲۳۷ نفر	کفایت کامل
۰/۰۰۳	بسیار کوچک	≈ ۸۷۴ نفر	پایین تر از استاندارد-فاقد اثر عملیاتی

نتایج تحلیل قدرت آماری نشان می‌دهد که برای تمامی مسیرهای دارای اندازه اثر متوسط تا بزرگ، حداقل حجم نمونه مورد نیاز به مراتب کمتر از حجم نمونه واقعی در هر دو گروه (۳۳۷ حسابدار و ۲۵۳ حسابرس) است که بیانگر توان آماری بالا است. حتی برای اثرهای کوچک نیز حجم نمونه موجود فراتر از مقادیر توصیه شده بوده و کفایت نمونه تأیید می‌شود. تنها در مورد اثرهای بسیار کوچک، حجم نمونه برآوردی بیش از نمونه واقعی بود؛ با این حال، مطابق با کوهن (۱۹۸۸) و هیر و همکاران (۲۰۲۱)، این اثرها از نظر عملی فاقد اهمیت بوده و اعتبار کلی مدل را مخدوش نمی‌کنند. در مجموع، حجم نمونه پژوهش برای آزمون مدل مفهومی و فرضیات تحقیق کاملاً کافی است.

جدول شماره ۴ میانگین و انحراف معیار سازه‌های پژوهش را گزارش می‌کند و وجود پراکندگی مناسب داده‌ها برای اجرای مدل‌یابی معادلات ساختاری را تأیید می‌نماید. بررسی نرمال بودن داده‌ها با آزمون کولموگروف-اسمیرنوف نشان داد که در هر دو گروه، با توجه به مقدار  $p$  کمتر از ۰/۰۵ توزیع تمامی سازه‌ها غیرنرمال است. بر این اساس و با توجه به حجم نمونه مناسب، تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی PLS-SEM و نرم‌افزار SmartPLS انجام شد. این انتخاب همچنین، به پیچیدگی مدل مفهومی و تعدد متغیرهای مکنون و مسیرهای ساختاری بازمی‌گردد که PLS-SEM را نسبت به CB-SEM کارآمدتر می‌سازد (هیر و همکاران، ۲۰۲۱).

جدول ۴: توصیف متغیرهای پژوهش

حسابداران			حسابرسان			متغیر
سطح معناداری	انحراف معیار	میانگین	سطح معناداری	انحراف معیار	میانگین	
۰/۰۰۸	۰/۸۳۷	۵/۴۲۰	۰/۰۰۰	۰/۸۵۱	۴/۹۳۸	۱. انعطاف‌پذیری منابع انسانی
۰/۰۰۰	۱/۷۸۴	۴/۷۵۵	۰/۰۰۰	۱/۴۹۵	۴/۴۷۵	۲. توانایی استدلال اخلاقی
۰/۰۰۰	۱/۴۱۸	۴/۴۷۹	۰/۰۰۰	۱/۲۶۸	۴/۴۹۶	۳. اخلاق تجاری
۰/۰۰۰	۰/۷۱۵	۵/۲۴۴	۰/۰۰۰	۱/۱۰۹	۴/۷۵۶	۴. شجاعت اخلاقی
۰/۰۰۰	۱/۷۸۳	۳/۱۴۸	۰/۰۰۰	۱/۸۰۳	۲/۸۱۱	۵. ماکیاولیسم

جدول شماره ۵ نتایج همبستگی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. بیشترین همبستگی مربوط به تأثیر مثبت اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی با  $r=0/537$  است. شجاعت اخلاقی بیشترین همبستگی را با انعطاف‌پذیری منابع انسانی دارد ( $r=0/439$ ) و کمترین همبستگی بین اخلاق تجاری و انعطاف‌پذیری منابع انسانی ( $r=0/012$ ) است.

جدول ۵: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	BE	HRF	MRA	MC	Mach
۱. اخلاق تجاری	BE	۱/۰۰۰				
۲. انعطاف‌پذیری منابع انسانی	HRF	۰/۰۱۲	۱/۰۰۰			
۳. توانایی استدلال اخلاقی	MRA	۰/۵۳۷	۰/۲۰۲	۱/۰۰۰		
۴. شجاعت اخلاقی	MC	۰/۱۶۶	۰/۴۳۹	۰/۳۲۵	۱/۰۰۰	
۵. ماکیاولیسم	Mach	-۰/۴۸۵	-۰/۱۷۸	-۰/۵۱۷	-۰/۱۸۹	۱/۰۰۰

به منظور ارزیابی روایی سازه‌های مدل، تحلیل عاملی تأییدی<sup>۱۴</sup> انجام شد. نتایج مطابق جدول شماره ۶ نشان داد تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بزرگ‌تر از ۰/۴ بوده و مقادیر آماره t بیشتر از ۱/۹۶ با سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ هستند؛ در نتیجه، همگی از روایی همگرا و معناداری آماری مطلوب برخوردارند. برای کنترل هم‌خطی بین گویه‌ها از شاخص عامل تورم<sup>۱۵</sup> (VIF) استفاده شد. طبق مبانی نظری (هیر و همکاران، ۲۰۲۱)، مقادیر VIF بالاتر از ۵ دلالت بر عدم رد هم‌خطی چندگانه دارد. در این پژوهش، تمامی مقادیر این شاخص کمتر از ۵ به دست آمد؛ بدین ترتیب می‌توان گفت بین گویه‌ها هم‌خطی معناداری وجود نداشته و تمامی شاخص‌ها برای سنجش سازه‌های مربوطه مناسب هستند.

جدول ۶: تحلیل عاملی تأییدی

بعد	نشانگر	بار عاملی	انحراف معیار	آماره t	معناداری	VIF
ماکیاولیسم	گویه ۱	۰/۷۹۳	۰/۰۱۷	۴۵/۶۲۹	۰/۰۰۰	۴/۲۴۶
	گویه ۲	۰/۸۸۹	۰/۰۰۹	۹۴/۹۴۴	۰/۰۰۰	۴/۱۷۰
	گویه ۳	۰/۸۴۱	۰/۰۱۴	۶۱/۶۲۴	۰/۰۰۰	۲/۹۶۵
	گویه ۴	۰/۸۸۷	۰/۰۱۰	۸۹/۱۸۰	۰/۰۰۰	۳/۹۴۳
	گویه ۵	۰/۷۹۷	۰/۰۱۸	۴۵/۳۹۳	۰/۰۰۰	۲/۳۷۸
	گویه ۶	۰/۸۷۴	۰/۰۱۱	۸۰/۸۸۸	۰/۰۰۰	۴/۰۶۵
	گویه ۷	۰/۷۹۸	۰/۰۲۳	۳۵/۱۵۵	۰/۰۰۰	۲/۵۱۵
	گویه ۸	۰/۸۵۱	۰/۰۱۳	۶۴/۳۵۶	۰/۰۰۰	۳/۰۲۸
	گویه ۹	۰/۸۶۳	۰/۰۱۳	۶۵/۴۹۹	۰/۰۰۰	۳/۱۴۹

<sup>14</sup> Confirmatory Factor Analysis

<sup>15</sup> Variance Inflation Factor

۱/۶۴۰	۰/۰۰۰	۸/۷۶۵	۰/۰۶۰	۰/۵۲۲	گویه ۱	انعطاف پذیری منابع انسانی
۱/۹۰۶	۰/۰۰۰	۱۱/۱۷۴	۰/۰۵۵	۰/۶۱۲	گویه ۲	
۱/۹۱۳	۰/۰۰۰	۱۷/۶۱۹	۰/۰۳۹	۰/۶۹۵	گویه ۳	
۲/۱۳۵	۰/۰۰۰	۲۳/۶۹۹	۰/۰۳۱	۰/۷۴۵	گویه ۴	
۲/۲۳۰	۰/۰۰۰	۲۲/۶۹۱	۰/۰۳۴	۰/۷۷۳	گویه ۵	
۲/۳۶۰	۰/۰۰۰	۲۷/۹۵۶	۰/۰۲۸	۰/۷۷۷	گویه ۶	
۲/۱۰۷	۰/۰۰۰	۱۸/۳۳۰	۰/۰۳۹	۰/۷۲۰	گویه ۷	
۲/۲۱۰	۰/۰۰۰	۲۶/۵۵۶	۰/۰۳۰	۰/۷۸۶	گویه ۸	
۱/۷۱۸	۰/۰۰۰	۱۲/۵۸۷	۰/۰۵۰	۰/۶۲۴	گویه ۹	
۲/۴۶۸	۰/۰۰۰	۱۵/۹۵۶	۰/۰۴۳	۰/۶۸۷	گویه ۱۰	
۱/۹۴۳	۰/۰۰۰	۱۴/۳۵۰	۰/۰۴۵	۰/۶۵۱	گویه ۱۱	
۳/۲۴۹	۰/۰۰۰	۴۱/۸۵۰	۰/۰۲۰	۰/۸۳۶	گویه ۱	توانایی استدلال اخلاقی
۳/۳۴۹	۰/۰۰۰	۳۴/۷۱۱	۰/۰۲۲	۰/۷۶۷	گویه ۲	
۴/۱۶۲	۰/۰۰۰	۳۰/۰۳۸	۰/۰۲۴	۰/۷۳۶	گویه ۳	
۱/۵۴۶	۰/۰۰۰	۱۰/۴۴۶	۰/۰۳۹	۰/۴۰۸	گویه ۴	
۲/۹۷۲	۰/۰۰۰	۲۵/۲۱۷	۰/۰۲۷	۰/۶۷۶	گویه ۵	
۳/۱۹۲	۰/۰۰۰	۴۶/۳۲۲	۰/۰۱۶	۰/۷۵۸	گویه ۶	
۴/۳۰۲	۰/۰۰۰	۸۴/۲۳۹	۰/۰۱۰	۰/۸۸۱	گویه ۷	

۳/۳۴۱	۰/۰۰۰	۴۸/۲۴۷	۰/۰۱۷	۰/۸۴۳	گویه ۸	
۴/۰۵۸	۰/۰۰۰	۹۳/۸۸۶	۰/۰۰۹	۰/۸۸۲	گویه ۹	
۲/۹۷۳	۰/۰۰۰	۶۰/۶۰۴	۰/۰۱۴	۰/۸۱۸	گویه ۱۰	
۳/۶۵۶	۰/۰۰۰	۵۲/۷۸۶	۰/۰۱۵	۰/۸۰۶	گویه ۱۱	
۲/۵۹۳	۰/۰۰۰	۲۷/۵۶۷	۰/۰۲۷	۰/۷۳۸	گویه ۱۲	
۴/۷۱۴	۰/۰۰۰	۷۹/۷۷۱	۰/۰۱۱	۰/۸۸۴	گویه ۱	شجاعت اخلاقی
۳/۰۱۹	۰/۰۰۰	۳۹/۳۷۷	۰/۰۲۱	۰/۸۲۳	گویه ۲	
۴/۰۲۵	۰/۰۰۰	۷۷/۳۴۲	۰/۰۱۱	۰/۸۷۵	گویه ۳	
۴/۶۱۳	۰/۰۰۰	۴۸/۹۷۵	۰/۰۱۸	۰/۸۷۴	گویه ۴	
۲/۳۶۳	۰/۰۰۰	۱۹/۴۶۷	۰/۰۳۵	۰/۶۸۵	گویه ۵	
۴/۰۱۰	۰/۰۰۰	۶۰/۹۷۰	۰/۰۱۴	۰/۸۵۵	گویه ۶	
۱/۷۶۴	۰/۰۰۰	۱۷/۳۸۵	۰/۰۳۷	۰/۶۴۰	گویه ۷	
۴/۱۰۴	۰/۰۰۰	۵۱/۹۳۱	۰/۰۱۶	۰/۸۵۳	گویه ۸	
۲/۷۱۸	۰/۰۰۰	۳۱/۰۵۱	۰/۰۲۵	۰/۷۷۵	گویه ۹	
۲/۰۳۰	۰/۰۰۰	۲۸/۱۷۰	۰/۰۲۶	۰/۷۲۱	گویه ۱۰	
۳/۰۰۸	۰/۰۰۰	۴۹/۷۸۴	۰/۰۱۷	۰/۸۲۵	گویه ۱۱	
۳/۷۰۷	۰/۰۰۰	۵۳/۰۹۷	۰/۰۱۶	۰/۸۴۰	گویه ۱۲	
۳/۷۳۲	۰/۰۰۰	۵۶/۵۸۳	۰/۰۱۵	۰/۸۳۶	گویه ۱۳	
۳/۳۱۱	۰/۰۰۰	۵۷/۵۹۴	۰/۰۱۴	۰/۸۲۴	گویه ۱۴	

۳/۴۵۳	۰/۰۰۰	۳۹/۹۹۶	۰/۰۲۱	۰/۸۳۴	گویه ۱۵	اخلاق تجاری
۲/۱۷۱	۰/۰۰۰	۳۷/۸۳۸	۰/۰۲۱	۰/۷۸۲	گویه ۱	
۳/۰۶۸	۰/۰۰۰	۴۷/۲۲۹	۰/۰۱۷	۰/۸۲۳	گویه ۲	
۳/۶۲۰	۰/۰۰۰	۷۷/۹۹۹	۰/۰۱۱	۰/۸۸۶	گویه ۳	
۳/۳۴۶	۰/۰۰۰	۴۷/۶۰۶	۰/۰۱۷	۰/۸۱۹	گویه ۴	
۳/۰۰۲	۰/۰۰۰	۵۳/۲۸۸	۰/۰۱۶	۰/۸۳۰	گویه ۵	
۳/۳۰۵	۰/۰۰۰	۴۷/۸۹۶	۰/۰۱۷	۰/۸۲۸	گویه ۶	
۲/۰۵۸	۰/۰۰۰	۳۵/۵۱۳	۰/۰۲۲	۰/۷۷۰	گویه ۷	
۲/۲۴۹	۰/۰۰۰	۲۸/۱۰۳	۰/۰۲۶	۰/۷۳۸	گویه ۸	

### بررسی پایایی و روایی همگرا

پایایی ابزار اندازه‌گیری، معمولاً با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ سنجیده می‌شود که یکی از رایج‌ترین شاخص‌های ارزیابی سازگاری درونی است. این ضریب تابع دو مؤلفه «تعداد گویه‌ها» و «میانگین همبستگی بین گویه‌ها» بوده و برآوردی نسبتاً سخت‌گیرانه از پایایی ارائه می‌دهد. در رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS)، پایایی هر گویه به صورت مستقل ارزیابی می‌شود و شاخص دقیق‌تری از انسجام درونی سازه‌ها با عنوان پایایی مرکب به دست می‌آید. این شاخص برخلاف آلفای کرونباخ که همه گویه‌ها را هم‌وزن فرض می‌کند، وزن واقعی گویه‌ها را بر اساس بار عاملی لحاظ می‌کند. مقدار مطلوب پایایی مرکب بیشتر از ۰/۷۰ است و در پژوهش‌های اکتشافی مقادیر بین ۰/۶۰ تا ۰/۷۰ نیز قابل قبول تلقی می‌شود (هیر و همکاران، ۲۰۲۱). به همین دلیل، پایایی مرکب در مقایسه با آلفای کرونباخ از توان توضیحی بیشتری برخوردار است.

ضریب rho\_A نیز شاخص دیگری برای سنجش سازگاری درونی در مدل‌های PLS محسوب می‌شود که از نظر مفهومی بین آلفای کرونباخ و پایایی مرکب قرار دارد. حداقل مقدار قابل قبول برای این ضریب ۰/۷۰ (و در مطالعات اکتشافی ۰/۶۰) گزارش شده است (هیر و همکاران، ۲۰۲۱).

پایایی سازه‌ها به کمک سه شاخص ضریب آلفای کرونباخ<sup>۱۶</sup>، پایایی مرکب<sup>۱۷</sup> (CR) و شاخص rho\_A مورد ارزیابی قرار گرفت. مطابق جدول شماره ۷ مقادیر شاخص پایایی مرکب برای همه عامل‌های پژوهش، حداقل ۰/۷ است و شاخص پایایی آلفای کرونباخ نیز بیشتر از ۰/۷ است. بنابراین پایایی پرسشنامه در سطح مطلوبی قرار داشته و رد نمی‌شود.

یکی از شاخص‌های سنجش اعتبار همگرا، میانگین واریانس استخراج‌شده<sup>۱۸</sup> (AVE) است که توسط فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معرفی شد. این شاخص نشان می‌دهد هر سازه تا چه حد با گویه‌های مربوط به خود همخوانی دارد. به بیان ساده‌تر AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش را بیان می‌کند؛ به گونه‌ای که هر چه مقدار آن بیشتر باشد، اعتبار همگرای سازه و برازش مدل اندازه‌گیری در سطح مطلوب‌تری قرار دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معتقدند روایی همگرا زمانی وجود دارد که AVE از ۰/۵ بزرگ‌تر باشد.

همان‌طور که در جدول شماره ۷ مشاهده می‌شود، مقدار شاخص AVE برای سازه انعطاف‌پذیری منابع انسانی اندکی کمتر از آستانه پیشنهادی ۰/۵۰ است. با این حال، ادبیات روش‌شناسی معاصر در حوزه مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر PLS-SEM تأکید می‌کند که معیار AVE نباید به صورت مجزا و مطلق تفسیر شود و بر اساس توصیه صریح هیر و همکاران (۲۰۲۱)، اگر پایایی مرکب سازه بیشتر از ۰/۷۰ بوده و بارهای عاملی گویه‌ها معنادار و در دامنه قابل قبول قرار داشته باشند، مقادیر AVE اندکی کمتر از ۰/۵۰ (برای مثال در بازه ۰/۴۵ تا ۰/۴۹) می‌تواند قابل قبول تلقی شود و روایی همگرای سازه به طور مطلق رد نمی‌شود.

در این پژوهش، سازه انعطاف‌پذیری منابع انسانی از پایایی مرکب مطلوب برخوردار بوده و تمامی بارهای عاملی معنادار گزارش شده‌اند؛ از این رو، با اتکا به مبانی نظری و روش‌شناختی معتبر، روایی همگرای این سازه تأیید می‌شود و مقدار AVE مشاهده‌شده خللی در اعتبار مدل اندازه‌گیری وارد نمی‌کند.

<sup>16</sup> Cronbach's Alpha

<sup>17</sup> Composite reliability

<sup>18</sup> Average variance extracted

جدول ۷: بررسی پایایی و روایی همگرا

AVE	CR	rho_A	Cronbach's Alpha	بعد
۰/۶۵۷	۰/۹۳۹	۰/۹۲۶	۰/۹۲۵	اخلاق تجاری
۰/۴۸۲	۰/۹۱۰	۰/۹۰۴	۰/۸۹۱	انعطاف پذیری منابع انسانی
۰/۵۹۶	۰/۹۴۵	۰/۹۴۵	۰/۹۳۵	توانایی استدلال اخلاقی
۰/۶۶۰	۰/۹۶۷	۰/۹۷۰	۰/۹۶۳	شجاعت اخلاقی
۰/۷۱۳	۰/۹۵۷	۰/۹۵۴	۰/۹۵۰	ماکیاولیسم

با توجه به گردآوری هم‌زمان متغیرهای مستقل و وابسته از یک منبع (پاسخ‌دهندگان)، به‌منظور بررسی سوگیری روش مشترک<sup>۱۹</sup> (CMB) و ارزیابی هم‌خطی کامل<sup>۲۰</sup> از آزمون پیشنهادی کوک (۲۰۱۵) استفاده شد که مبتنی بر شاخص VIF است. طبق این رویکرد، مقادیر عامل تورم واریانس<sup>۲۱</sup> (VIF) بزرگ‌تر از ۳/۳ نشان‌دهنده وجود هم‌خطی و احتمال بروز سوگیری روش مشترک در مدل است. نتایج ارائه‌شده در جدول شماره ۸ نشان می‌دهد که مقادیر VIF برای تمامی متغیرها کمتر از آستانه ۳/۳ بوده است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که سوگیری روش مشترک تهدید معناداری برای اعتبار نتایج پژوهش محسوب نمی‌شود.

لازم به ذکر است که پیش از گردآوری داده‌ها، به‌منظور پیشگیری از سوگیری در پاسخ‌ها، محرمانگی آن‌ها به شرکت‌کنندگان تضمین شد و هدف پژوهش بدون اشاره به روابط مستقیم بین متغیرها توضیح داده شد تا از سوگیری شناختی جلوگیری شود. همچنین متغیرهای پیش‌بین و وابسته در بخش‌های مجزا از پرسشنامه و با ترتیب متفاوت قرار گرفتند (تفکیک روانی و زمانی در پاسخ‌دهی). تمامی پاسخ‌ها به‌صورت ناشناس ثبت شده‌اند تا انگیزه همگرایی پاسخ‌ها کاهش یابد.

<sup>19</sup> Common Method Bias

<sup>20</sup> Full collinearity assessment

<sup>21</sup> Variance Inflation Factor

جدول ۸: آزمون سوگیری روش مشترک

نتیجه	VIF	سازه
رد سوگیری	۱/۵۷۴	اخلاق تجاری
رد سوگیری	۱/۲۹۵	انعطاف‌پذیری منابع انسانی
رد سوگیری	۱/۷۲۲	توانایی استدلال اخلاقی
رد سوگیری	۱/۳۴۴	شجاعت اخلاقی
رد سوگیری	۱/۵۱۴	ماکیاولیسم

در این پژوهش، آزمون‌های KMO و بارتلت برای ارزیابی کفایت نمونه‌گیری و مناسب بودن داده‌ها با تحلیل عاملی انجام شد. مقدار شاخص KMO بین ۰ تا ۱ است و هر چه به ۱ نزدیک‌تر باشد، نمونه‌گیری مناسب‌تر است. مطابق جدول شماره ۹ در این پژوهش مقدار این شاخص ۰/۹۲۰ به دست آمد. همچنین، آماره کای اسکوتر برای آزمون بارتلت برابر ۲۸۹۴۶/۷۹ با درجه آزادی ۱۴۸۵ معنادار ( $P \geq ۰/۰۰۰$ ) بود. بنابراین، نمونه‌گیری کافی و تحلیل عاملی، توجیه‌پذیر است.

جدول ۹: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش

سطح معناداری	درجه آزادی	آزمون بارتلت	آزمون KMO
۰/۰۰۰	۱۴۸۵	۲۸۹۴۶/۷۹	۰/۹۲۰

به منظور سنجش روایی واگرا، از معیار فورنل و لارکر (۱۹۸۱) و شاخص روایی یگانه-دوگانه<sup>۲۲</sup> هنسler و همکاران (۲۰۱۶) استفاده شد. بر اساس معیار فورنل و لارکر، جذر میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) هر عامل باید از همبستگی آن با سایر عوامل بیشتر باشد. در جدول شماره ۱۰، اعداد روی قطر اصلی نشان‌دهنده جذر AVE هر عامل است که در تمامی موارد، بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی با دیگر عوامل (اعداد زیر قطر اصلی) است؛ بنابراین، روایی واگرا رد نمی‌شود. از

<sup>22</sup> Heterotrait-Monotrait ratio

طرفی، حد مجاز معیار HTMT میزان ۰/۸۵ تا ۰/۹۵ است. با توجه به اینکه مقادیر این معیار در روابط بین سازه‌های پژوهش طبق نتایج مندرج در جدول شماره ۱۰ کمتر از حد مجاز تعیین شده است، می‌توان گفت روایی واگرا طبق این معیار هم رد نمی‌شود.

#### جدول ۱۰: سنجش روایی واگرا با معیار فورنل-لارکر و HTMT

متغیر	نماد	BE	HRF	MRA	MC	Mach
۱. اخلاق تجاری	BE	۰/۸۱۰				
	HTMT	-				
۲. انعطاف‌پذیری منابع انسانی	HRF	۰/۰۱۲	۰/۶۹۵			
	HTMT	۰/۱۰۵	-			
۳. توانایی استدلال اخلاقی	MRA	۰/۵۳۷	۰/۲۰۲	۰/۷۷۲		
	HTMT	۰/۵۶۸	۰/۲۳۲	-		
۴. شجاعت اخلاقی	MC	۰/۱۶۶	۰/۴۳۹	۰/۳۲۵	۰/۸۱۳	
	HTMT	۰/۱۷۲	۰/۴۷۷	۰/۳۲۹	-	
۵. ماکیاولیسم	Mach	-۰/۴۸۵	-۰/۱۷۸	-۰/۵۱۷	-۰/۱۸۹	۰/۸۴۵
	HTMT	۰/۵۱۲	۰/۱۸۱	۰/۵۳۸	۰/۱۹۰	-

پس از انجام تحلیل عاملی تأییدی، مدل ساختاری مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج مطابق شکل شماره ۲ نشان داد ضرایب مسیر بین متغیرها (اعداد روی پیکان‌های بین عوامل)، معنادار بوده و با مقادیر آماره  $t$  بالای ۱/۹۶ و  $p$  کمتر از ۰/۰۵، هیچ‌یک از فرضیه‌های پژوهش رد نشد. در ادامه، برازش مدل با شاخص‌های اصلی بررسی شد؛ مطابق شکل شماره ۳، شاخص اول یعنی ضریب تعیین ( $R^2$ ) به عنوان شاخص قدرت تبیین مدل است نشان داد که ۴۵/۱ درصد تغییرات توانایی استدلال اخلاقی توسط شجاعت اخلاقی، اخلاق تجاری و ماکیاولیسم تبیین می‌شود. همچنین، ۸۲ درصد تغییرات شجاعت اخلاقی و ۲۳/۵ درصد تغییرات ماکیاولیسم توسط اخلاق تجاری تبیین شده است.

شاخص دوم، اندازه اثر کوهن است که که توسط کوهن (۱۹۸۸) معرفی شد و مقادیر ۰/۱۵، ۰/۳۵ و ۰/۰۲ به ترتیب نشان‌دهنده اثر کوچک، متوسط و بزرگ هستند. بر اساس شکل شماره ۳، اندازه اثر کوهن در مسیر اخلاق تجاری به ماکیاولیسم و توانایی استدلال اخلاقی، بزرگ و در سایر مسیرها، کوچک یا متوسط است.

شاخص سوم، شاخص ارتباط پیش‌بین است که توانایی مدل در پیش‌بینی را نشان می‌دهد و با معیار استون و گایسر سنجیده می‌شود. مقدار بیشتر از صفر، بیانگر ارتباط پیش‌بین بین گویه‌های عامل است و مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۰ به ترتیب نشان‌دهنده ارتباط پیش‌بین کوچک، متوسط و بزرگ هستند. جدول شماره ۱۱ نشان می‌دهد که مدل پژوهش توانایی استدلال اخلاقی و ماکیاولیسم حسابداران و حساب‌رسان را در سطح متوسط و شجاعت اخلاقی را در سطح ضعیف پیش‌بینی می‌کند.

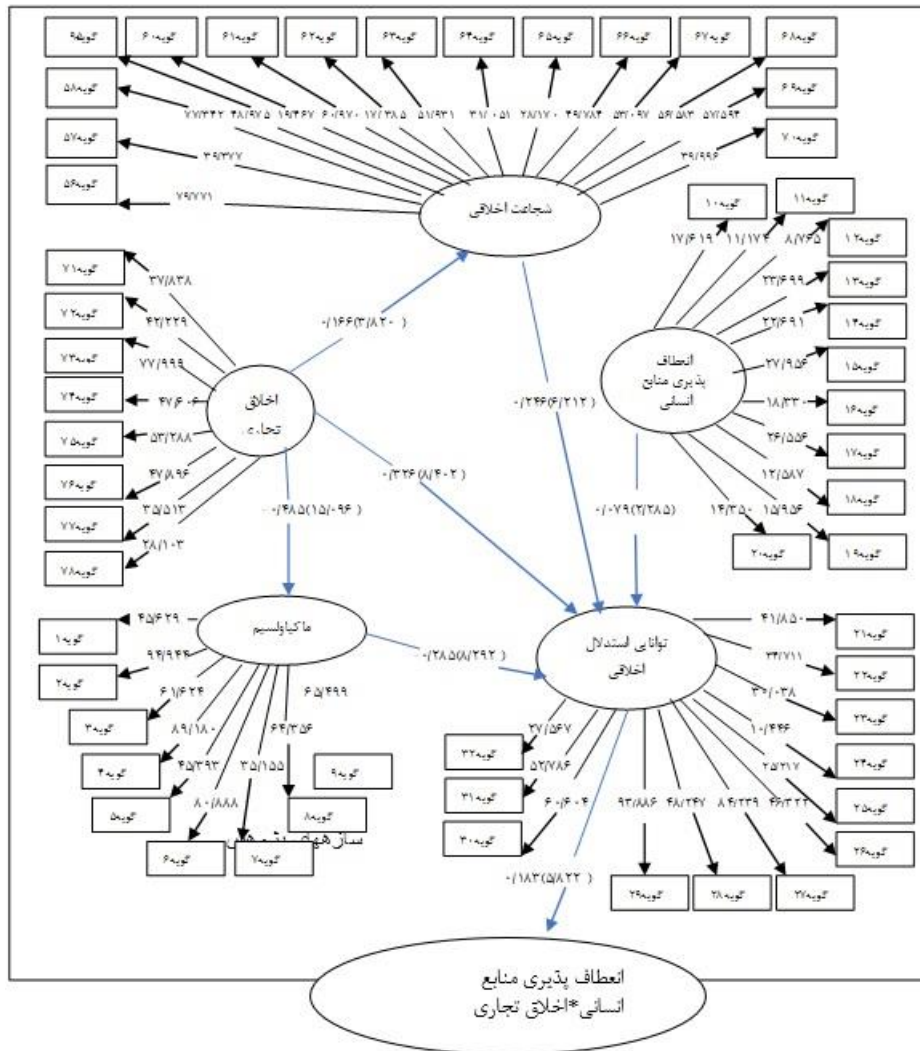
جدول ۱۱: توانایی پیش‌بینی مدل

معیار استون و گایسر	توانایی استدلال اخلاقی	شجاعت اخلاقی	ماکیاولیسم
	۰/۲۵۵	۰/۰۱۶	۰/۱۵۸

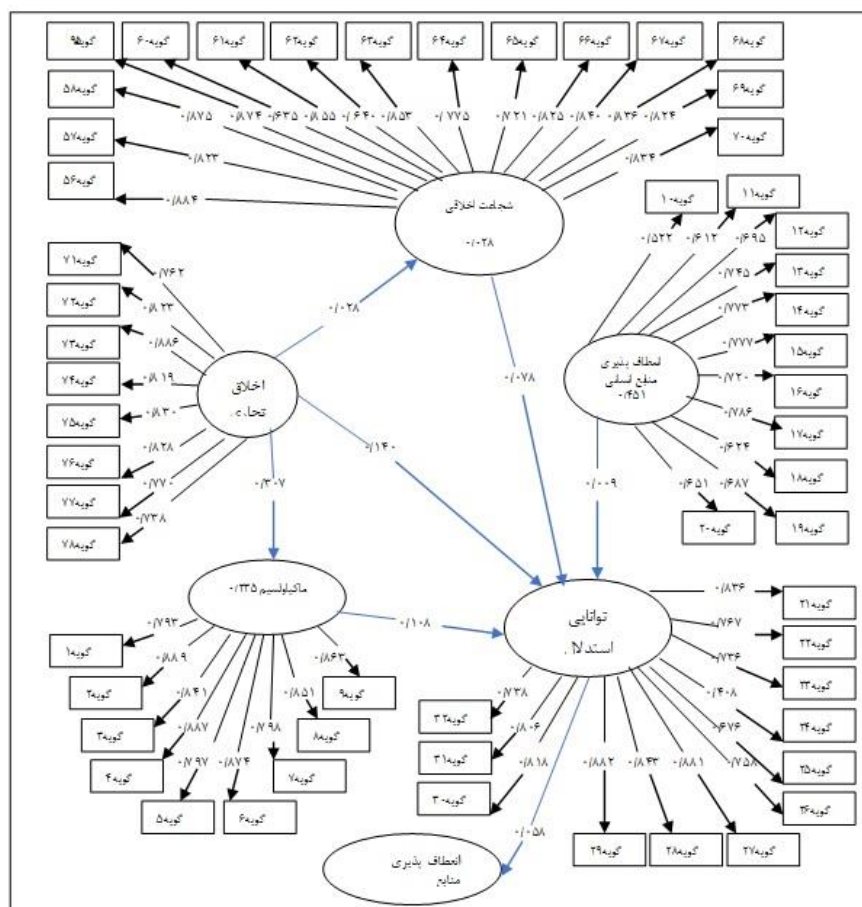
در نهایت، قدرت مدل در پیش‌بینی گویه‌ها، توسط شاخص اشتراک با روایی متقاطع<sup>۵۶</sup> بررسی شد. جدول شماره ۱۲ نشان می‌دهد که مقادیر شاخص برای همه عامل‌ها، مثبت بوده، در نتیجه قدرت مدل ساختاری در پیش‌بینی رد نمی‌شود.

جدول ۱۲: اشتراک با روایی متقاطع برای عامل‌ها

معیار Q <sup>2</sup>	انعطاف‌پذیری منابع انسانی	توانایی استدلال اخلاقی	اخلاق تجاری	شجاعت اخلاقی	ماکیاولیسم
۰/۵۴۵	۰/۳۸۴	۰/۵۱۰	۰/۵۹۲	۰/۶۲۴	



شکل ۲: مدل ساختاری با نمایش ضرایب مسیر، بارهای عاملی و آماره t سازه‌های پژوهش



شکل ۳: مدل ساختاری با نمایش ضرایب تعیین (داخل دایره) و اندازه اثر کوهن (روی پیکان‌ها)

## ۳-۴. بررسی فرضیات پژوهش

جدول شماره ۱۳ نتایج ضرایب مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم، آماره تی و سطح معناداری فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. مسیرهای دارای مقدار p بیشتر از ۰/۰۵، معنادار نبوده و فرضیه مربوط رد می‌شود. در برازش کلی مدل ساختاری، برای تمامی مسیرها، مقدار آماره t بیشتر از ۱/۹۶ و مقدار p کمتر از ۵٪ است؛ بنابراین، تمام فرضیه‌های پژوهش رد نمی‌شوند.

جدول ۱۳: مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم مورد بررسی و معناداری آن‌ها

فرضیه	مسیر	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره تی	مقدار P	نتیجه	اندازه اثر
۱	اخلاق تجاری -> توانایی استدلال اخلاقی	۰/۳۲۶	۰/۰۳۹	۸/۴۰۲	۰/۰۰۰	عدم رد	۰/۱۴۰
۲	اخلاق تجاری -> شجاعت اخلاقی	۰/۱۶۶	۰/۰۴۳	۳/۸۲۰	۰/۰۰۰	عدم رد	۰/۰۲۸
۳	اخلاق تجاری -> ماکیاولیسم	-۰/۴۸۵	۰/۰۳۲	۱۵/۰۹۶	۰/۰۰۰	عدم رد	۰/۳۰۷
۴	شجاعت اخلاقی -> توانایی استدلال اخلاقی	۰/۲۴۶	۰/۰۴۰	۶/۲۱۲	۰/۰۰۰	عدم رد	۰/۰۷۸
۵	اخلاق تجاری -> شجاعت اخلاقی -> توانایی استدلال اخلاقی	۰/۰۴۱	۰/۰۳۴	۲/۹۵۸	۰/۰۰۳	عدم رد	۰/۱۰۸
۶	ماکیاولیسم -> توانایی استدلال اخلاقی	-۰/۲۸۵	۰/۰۱۴	۸/۲۹۲	۰/۰۰۰	عدم رد	۰/۰۰۳
۷	اخلاق تجاری -> ماکیاولیسم -> استدلال اخلاقی	۰/۱۳۸	۰/۰۱۸	۷/۵۰۶	۰/۰۰۰	عدم رد	۰/۰۳۳
۸	انعطاف‌پذیری منابع انسانی * اخلاق تجاری -> توانایی استدلال اخلاقی	۰/۱۸۳	۰/۰۳۱	۵/۸۲۲	۰/۰۰۰	عدم رد	۰/۰۵۸

برای ارزیابی برازش کلی مدل از شاخص GOF و NFI و SRMR استفاده شد. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای معیار GOF معرفی شده است. بر اساس نتایج ارائه شده در جدول (۱۴)، می‌توان نتیجه گرفت که برازش کلی مدل پژوهش در سطح مطلوب و قابل قبولی قرار دارد.

$$GOF = \sqrt{\text{Communality} * R^2} = \sqrt{0/642 * 0/168} = 0/328$$

جدول ۱۴: معیارهای نیکویی برازش مدل کلی پژوهش

معیار	مقدار مشاهده شده	حد مطلوب	نتیجه
SRMR	۰/۰۷۱	کمتر از ۰/۰۸	قابل قبول
NFI	۰/۸۱۲	بیشتر از ۰/۸	قابل قبول
GOF	۰/۳۲۸	نزدیک ۰/۳۶	برازش قوی

#### ۴-۴. سایر یافته‌ها

در مرحله نهایی پژوهش، به منظور واکاوی تفاوت‌های احتمالی میان حسابداران و حسابرسان، مدل پژوهش به صورت مستقل برای هر گروه برآورد شد و تحلیل چند گروهی<sup>۲۳</sup> (MGA) برای ارزیابی تفاوت در روابط ساختاری و شدت اثرگذاری متغیرها در میان دو گروه مورد مطالعه انجام گرفت. اما قبل از آن، مطابق جدول شماره ۱۵ همسانی اندازه‌گیری با رویکرد MICOM<sup>۲۴</sup> به عنوان رویکرد مناسب برای مدلیابی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی بررسی شد (هنسلر و همکاران، ۲۰۱۶). این رویکرد شامل سه مرحله ارزیابی همسانی پیکربندی، همسانی ترکیبی و برابری میانگین‌ها و واریانس‌ها است (هیر و همکاران، ۲۰۱۸).

در گام بعد، با استفاده از فاصله‌های اطمینان بررسی شد که آیا همبستگی سازه‌های ترکیبی در گروه‌های کاری مختلف معنادار است؛ به گونه‌ای که همبستگی مشاهده شده بزرگ‌تر یا برابر با میانگین همبستگی‌های حاصل از آزمون جایگشت باشد. با توجه به اینکه همبستگی‌های اصلی از مقادیر جایگشت بیشتر و P-value نیز بالاتر از ۰/۰۵ است، همسانی (تغییرناپذیری) ترکیبی رد نمی‌شود. در گام آخر، برابری میانگین‌ها و واریانس‌ها بررسی شد. از آنجاکه مقادیر P-value برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۰۵ بود، برابری میانگین‌ها و واریانس‌ها رد نشد. همچنین، در مرحله همسانی ترکیبی، همبستگی‌های اصلی برای تمامی متغیرها بزرگ‌تر از همبستگی‌های حاصل از آزمون جایگشت بود. بر این اساس، شرایط لازم برای همسانی اندازه‌گیری فراهم شد و در نهایت، تحلیل

<sup>23</sup> Multi-group analysis

<sup>24</sup> Measurement Invariance of Composites

MGA انجام گرفت. تحلیل مذکور با هدف درک دقیق تر تفاوت های رفتاری میان دو گروه حسابداران و حسابرسان انجام شد. نتایج در جدول شماره ۱۶ آمده است.

جدول ۱۵: نتایج آزمون همسانی اندازه گیری با استفاده از آزمون جایگشت

سازه ها	اخلاق تجاری	انعطاف پذیری منابع انسانی	توانایی استدلال اخلاقی	شجاعت اخلاقی	مکتب دین
گام ۱: همسانی بیکربندی	بله	بله	بله	بله	بله
گام ۲: همسانی ترکیبی	فاصله اطمینان	(۱ و ۱)	(۱ و ۱)	(۱ و ۱)	(۱ و ۱)
	<i>P-value</i> Permutation	۰/۵۱۹	۰/۷۴۳	۰/۲۲۸	۰/۶۹۸
	عدم رد همسانی جزئی	بله	بله	بله	بله
گام ۳a: برای متاگن ها	اختلاف	-۰/۳۳۷	-۰/۴۸۲	-۰/۲۸	۰/۲۴۳
	فاصله اطمینان	(-۰/۱۲۳ ۰/۱۰۹)	(-۰/۱۱۷ ۰/۱۳۸)	(-۰/۰۲۳ ۰/۰۱۶)	(-۰/۰۴۶ ۰/۰۳۱)
	<i>P-value</i> Permutation	۰/۳۱۲	۰/۲۱۸	۰/۳۴۵	۰/۳۵۹
گام ۳b: برای واریانس ها	اختلاف	۰/۰۲	۰/۰۱۴	-۰/۲۸۹	۰/۲۵۲
	فاصله اطمینان	(-۰/۰۱۹ ۰/۲۱۶)	(-۰/۰۳۶ ۰/۰۸۹)	(-۰/۰۱۸ ۰/۱۱۷)	(-۰/۰۳۷ ۰/۰۶۸)
	<i>P-value</i> Permutation	۰/۱۴۵	۰/۸۸۸	۰/۰۵۵	۰/۱۲۴
	عدم رد همسانی کامل	بله	بله	بله	بله

جدول ۱۶: نتایج ضرایب مسیر در مدل پژوهش به تفکیک حسابداران و حسابرسان

تفاوت معنادار	P مقدار MGA	نتیجه	سطح معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	گروه	مسیر	فرضیه
رد	۰/۹۲۱	عدم رد	۰/۰۰۵	۲/۸۴۲	۰/۲۲۱	حسابرسان	BE ←	۱
		عدم رد	۰/۰۰۰	۶/۶۶۹	۰/۳۷۱	حسابداران	MRA	
عدم رد	۰/۰۰۰	عدم رد	۰/۰۰۰	۱۱/۶۵۶	۰/۵۸۰	حسابرسان	BE ←	۲
		عدم رد	۰/۰۰۶	۲/۷۳۸	-۰/۱۶۸	حسابداران	MC	
عدم رد	۰/۰۰۲	عدم رد	۰/۰۰۰	۶/۹۴۴	-۰/۳۷۰	حسابرسان	BE ←	۳
		عدم رد	۰/۰۰۰	۱۵/۰۱۹	-۰/۵۶۵	حسابداران	Mach	
عدم رد	۰/۰۰۵	عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۷۱۲	۰/۳۵۴	حسابرسان	MC ←	۴
		عدم رد	۰/۰۳۲	۲/۱۵۰	-۰/۱۱۳	حسابداران	MRA	
عدم رد	۰/۰۰۸	عدم رد	۰/۰۰۰	۳/۹۹۶	۰/۲۰۶	حسابرسان	BE ←	۵
		رد	۰/۰۹۳	۱/۶۸۴	-۰/۰۱۹	حسابداران	MC ← MRA	
رد	۰/۱۵۸	عدم رد	۰/۰۰۰	۴/۹۷۶	-۰/۲۵۰	حسابرسان	Mach ←	۶
		عدم رد	۰/۰۰۰	۶/۱۰۵	-۰/۳۲۶	حسابداران	MRA	
رد	۰/۴۶۰	عدم رد	۰/۰۰۰	۳/۹۲۰	۰/۰۹۳	حسابرسان	Mach BE ←	۷
		عدم رد	۰/۰۰۰	۶/۳۱۱	۰/۱۸۴	حسابداران	MRA ←	
رد	۰/۸۹۲	عدم رد	۰/۰۱۶	۲/۴۲۳	۰/۱۲۹	حسابرسان	BE * HRF	۸
		رد	۰/۱۹۶	۱/۳۹۵	۰/۱۲۶	حسابداران	MRA ←	

در جدول شماره ۱۶، مسیرهای دارای مقدار  $p$  کمتر از  $۰/۰۵$ ، معنادار بوده و مسیرهای با مقدار  $p$  بیشتر از  $۰/۰۵$  معنادار نیست. نتایج نشان داد در فرضیه اول (تأثیر مثبت اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی)، تفاوت معناداری بین دو گروه وجود ندارد. در فرضیه دوم (تأثیر مثبت اخلاق تجاری بر شجاعت اخلاقی)، مقدار  $p$  کمتر از  $۰/۰۵$  بیانگر تفاوت معناداری میان دو گروه است؛ به گونه‌ای که شدت این تأثیر در حساب‌برسان ( $۰/۵۸۰$ ) به مراتب بیشتر از حسابداران ( $-۰/۱۶۸$ ) است. در فرضیه سوم (تأثیر منفی اخلاق تجاری بر ماکیاولیسم)، تحلیل چندگروهی تفاوت معنادار را رد کرد، هر چند شدت اثر منفی در حسابداران ( $-۰/۵۶۵$ ) بیشتر از حساب‌برسان ( $-۰/۳۷۰$ ) است. در فرضیه چهارم، تفاوت معناداری در تأثیر مثبت شجاعت اخلاقی بر توانایی استدلال اخلاقی بین دو گروه مشاهده نشد، اگرچه این اثر در حساب‌برسان ( $۰/۳۵۴$ ) قوی‌تر از حسابداران ( $۰/۱۱۳$ ) است. نتایج فرضیه پنجم نشان داد که مسیر غیرمستقیم تأثیر مثبت اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی از طریق تقویت شجاعت اخلاقی تنها در گروه حساب‌برسان معنادار است. در خصوص فرضیه ششم (تأثیر منفی ماکیاولیسم بر توانایی استدلال اخلاقی) و فرضیه هفتم (اثر غیرمستقیم اخلاق تجاری از طریق کاهش ماکیاولیسم)، تحلیل چندگروهی تفاوت معناداری میان حسابداران و حساب‌برسان نشان نداد. در نهایت، نتایج فرضیه هشتم نیز حاکی از آن است که نقش تعدیل‌گری انعطاف‌پذیری منابع انسانی در رابطه اخلاق تجاری و توانایی استدلال اخلاقی بین دو گروه تفاوت معناداری ندارد.

#### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر بر پایه نظریه شناخت اجتماعی بندورا، به واکاوی سازوکارهای روانی-شناختی فردی پرداخت که توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حساب‌برسان را شکل می‌دهند. در این چارچوب، متغیرهای اخلاق تجاری، شجاعت اخلاقی، ماکیاولیسم و انعطاف‌پذیری منابع انسانی، همگی به عنوان مؤلفه‌های درونی و ابعاد «عاملیت فردی» تحلیل شدند. هدف اصلی، تبیین چگونگی ارتقای استدلال اخلاقی از طریق اخلاق تجاری، با نقش میانجی شجاعت و ماکیاولیسم و تعدیل‌گری انعطاف‌پذیری منابع انسانی در سطح فردی بود؛ رویکردی که رفتار حرفه‌ای حسابداران و حساب‌برسان را متأثر از فرایندهای خودنظم‌دهی فردی بازیگران کلیدی بازار سرمایه معرفی می‌کند. در چنین بستری، اخلاق تجاری نه صرفاً هنجاری انتزاعی، بلکه چارچوبی عملی برای هدایت رفتار حرفه‌ای حسابداران و حساب‌برسان در مواجهه با ابهام اطلاعاتی، تعارض منافع و فشارهای شغلی

است؛ از این رو، تبیین نقش آن در ارتقای توانایی استدلال اخلاقی، ضرورتی فراتر از یک دغدغه صرفاً نظری بوده و به سازوکارهای رفتاری فردی وابسته است. شجاعت اخلاقی محرک تبدیل باورهای اخلاقی به قضاوت و کنش حرفه‌ای است و ماکیاولیسم با ابزارانگاری اخلاق، حتی در حضور هنجارهای رسمی، می‌تواند به تضعیف قضاوت حرفه‌ای و بروز رفتارهای ناسالم در گزارشگری مالی بینجامد؛ نادیده گرفتن این دو سازوکار، به ساده‌سازی رابطه اخلاق و رفتار حرفه‌ای منجر می‌شود. افزون بر این، رفتار حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان در خلأ شکل نمی‌گیرد و انعطاف‌پذیری منابع انسانی با کاهش تمرکز افراطی بر نتایج کوتاه‌مدت و ایجاد توازن میان کنترل و اختیار حرفه‌ای، زمینه بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه را محدود می‌سازد و از طریق تقویت خودکارآمدی و پاسخگویی اخلاقی، کارکنان را به اتخاذ تصمیمات مسئولانه و همسو با منافع بلندمدت سازمان سوق می‌دهد. از این رو، چارچوب مفهومی پژوهش حاضر با رویکردی تلفیقی، نه تنها شکاف موجود در ادبیات را در زمینه بررسی هم‌زمان این متغیرها -به‌ویژه در بستر حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی ایران- پوشش داد، بلکه تبیین دقیق‌تری از چرایی تفاوت در سطح توانایی استدلال اخلاقی میان کارکنان شاغل در این دو گروه حرفه‌ای ارائه کرد.

این پژوهش با پر کردن خلأ شواهد تجربی منسجم درباره سازوکارهای اخلاقی در حرفه‌های حسابداری و حسابرسی و با بهره‌گیری از PLS-SEM و تحلیل چندگروهی، به تبیین هم‌زمان روابط ساختاری و تفاوت‌های بین‌گروهی پرداخت و یافته‌ها ضمن غنای نظری ادبیات اخلاق حرفه‌ای، مبنایی معتبر برای سیاست‌گذاری، آموزش و ارتقای رفتار اخلاقی فراهم می‌سازد. نتایج آزمون‌های آماری نشان داد اخلاق تجاری در هر دو گروه، توانایی استدلال اخلاقی را ارتقا داده است. بر اساس نظریه شناخت اجتماعی بندورا، این ارتباط ناشی از درونی‌سازی الگوهای شناختی-رفتاری از طریق یادگیری مشاهده‌ای و تقویت درونی است. اخلاق تجاری در این معنا، نه صرفاً هنجاری بیرونی، بلکه نظامی از انتظارات درونی و معیارهای خودتنظیمی برای ارزیابی موقعیت‌ها و پیش‌بینی پیامدها محسوب می‌شود. این سازوکار با سازمان‌دهی ساختارهای شناختی، قضاوت حرفه‌ای را به سمت خودبازاندیشی و تحلیل چندبعدی سوق داده و موجب تقویت خودکارآمدی اخلاقی شده است.

از سوی دیگر، نبود تفاوت معنادار میان حسابداران و حسابرسان در سطح توانایی استدلال اخلاقی نشان می‌دهد که اثر اخلاق تجاری، از منظر شناخت اجتماعی، از طریق سازوکارهای یادگیری مشترک

و همسانی در الگوهای اجتماعی مشاهده شده عمل می‌کند. اشتراک در کدهای اخلاقی، هنجارهای نظارتی و تجارب مشابه مواجهه با تعارض منافع، موجب می‌شود الگوهای شناختی حاکم بر استدلال اخلاقی در هر دو گروه به صورت نسبتاً همگن تثبیت شود. به بیان دیگر، مشاهده، تکرار و تقویت اجتماعی مشابه در میدان حرفه‌ای مشترک، فرایند درونی‌سازی ارزش‌ها و معیارهای اخلاقی را یک‌دست ساخته و تفاوت نقش شغلی در سطح توانایی شناختی استدلال اخلاقی را کاهش داده است؛ هرچند دلالت‌های رفتاری آن ممکن است همچنان در کنش عملی و موقعیت‌های واقعی تصمیم‌گیری متفاوت باقی بماند. این یافته‌ها با مطالعات کیرادو و همکاران (۲۰۲۰)، هیچری (۲۰۲۳)، ژانگ (۲۰۲۳)، دلا کروز و همکاران (۲۰۲۲) و کهیا و همکاران (۲۰۲۵) همسو بوده و نقش بنیادین ارزش‌ها و شایستگی‌های اخلاقی فردی در قضاوت اخلاقی حرفه‌ای و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی را تأیید می‌کند. بر این اساس، اخلاق تجاری با تقویت شفافیت، مسئولیت‌پذیری و حسن نیت تصمیم‌گیرندگان، چارچوب شناختی لازم برای استدلال اخلاقی سنجیده حسابداران و حسابرسان را فراهم می‌سازد.

نتایج آزمون‌های آماری نشان داد در مدل کلی اخلاق تجاری در سطح فردی، باعث تقویت شجاعت اخلاقی حسابداران و حسابرسان می‌شود در حالی که مطابق تحلیل چندگروهی، در حسابداران با کاهش شجاعت اخلاقی همراه است و در حسابرسان اثر افزایشی و قوی دارد. در حسابداران، نهادینه‌شدن اخلاق تجاری در قالب هنجارهای درون‌سازمانی و تبعیت‌محور، با تقویت احتیاط و اجتناب از ریسک فردی، ممکن است کنش شجاعانه را تضعیف کند؛ این امر با وجود تشخیص رفتار صحیح، به کمبود شجاعت لازم برای عمل به آن منجر می‌شود. این پیچیدگی تحت تأثیر فشارهای سازمانی، سبک رهبری، عدالت ادراک‌شده و نظام پاداش و تنبیه سازمانی قرار دارد. در نقطه مقابل، در حرفه حسابرسی که ماهیتی برون‌سازمانی و پاسخ‌گومحور دارد، اخلاق تجاری عمدتاً از طریق تقویت شجاعت اخلاقی به استدلال اخلاقی قوی و پایدار می‌انجامد. در این حرفه، شجاعت اخلاقی یک الزام کارکردی فردی است که امکان ایستادگی در برابر فشارهای غیراخلاقی را فراهم می‌سازد. این یافته بر نقش تعیین‌کننده بستر نهادی و ماهیت نقش حرفه‌ای بر سازوکارهای خودتنظیمی و خودکارآمدی فردی در چارچوب نظریه شناخت اجتماعی تأکید دارد. بر این اساس، اخلاق تجاری آمادگی حسابرسان برای کنش شجاعانه اخلاقی را بیش از حسابداران تقویت می‌کند.

این یافته بر نقش تعیین‌کننده بافت نهادی و ماهیت نقش حرفه‌ای در تبیین پیامدهای اخلاق تجاری تأکید دارد و با نتایج پژوهش‌های کومر و سکرکا (۲۰۱۸)، جوشکن (۲۰۲۴) و شاد و همکاران (۱۴۰۱) در زمینه نقش تقویت‌انگیزه‌های اخلاقی و کاهش رفتارهای انحرافی در تقویت انگیزه‌های شخصی و بروز رفتار شجاعانه اخلاقی کارکنان هم‌راستاست.

یافته‌های پژوهش مؤید آن است که اخلاق تجاری در هر دو گروه، گرایش‌های ماکیاولیستی را تقلیل داده، اما شدت این اثرگذاری در حسابداران به مراتب برجسته‌تر است. این تمایز را می‌توان از منظر سازوکارهای خودتنظیمی تبیین کرد؛ در حسابداران، اخلاق تجاری به عنوان یک چارچوب شناختی درونی‌شده، مستقیماً فرآیندهای بازدارنده فردی را فعال کرده و با انطباق ذهنیت فرد بر قواعد و رویه‌های دقیق، فضای بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه و ابزارانگارانه (ماکیاولیسم) را محدود می‌سازد. در واقع، در این گروه، اخلاق تجاری نقش یک «مهارکننده درونی» را در سیستم خودنظم‌دهی فرد ایفا می‌کند.

در مقابل، در حرفه حسابرسی، اخلاق تجاری فراتر از یک عامل بازدارنده، به عنوان محرک «عامل‌گرایی فعال» عمل می‌کند. در این بافت، کاهش گرایش‌های ماکیاولیستی نه به صورت مستقیم، بلکه از مسیر تقویت شجاعت اخلاقی محقق می‌شود. حسابرسان با اتکا بر باورهای اخلاقی درونی‌شده، به سطحی از خودکارآمدی دست می‌یابند که آن‌ها را قادر می‌سازد در برابر فشارهای غیراخلاقی مقاومت کرده و به جای رویکردهای منفعت‌طلبانه، کنش‌های شجاعانه را برگزینند.

به بیان دیگر، از منظر شناخت اجتماعی، اخلاق تجاری در حسابداران فرآیند «پرهیز از رفتار ناصواب» (خودنظم‌دهی مهارکننده) و در حسابرسان فرآیند «تعهد به کنش صواب» (عامل‌گرایی توانمندساز) را تحریک می‌کند. این یافته نشان می‌دهد که تجلی رفتاری اخلاق، تابعی از نحوه پردازش شناختی فرد و الگوی عامل‌گرایی او در تناسب با نقش حرفه‌ای خویش است. این تبیین با یافته‌های راتناواتی و همکاران (۲۰۲۳)، دالتون و رادکه (۲۰۱۳)، زنگی‌آبادی و نصیرزاده (۱۴۰۱) و شاد و همکاران (۱۴۰۱) درباره نقش محیط اخلاقی، عوامل سازمانی و روان‌شناختی در کاهش ویژگی‌های تاریک شخصیت و رفتارهای فرصت‌طلبانه همخوانی دارد.

نتایج آزمون‌های آماری نشان داد شجاعت اخلاقی در هر دو گروه، توانایی استدلال اخلاقی را ارتقا داده است، اما شدت این اثر در حسابرسان به‌طور معناداری قوی‌تر بود. بر اساس نظریه شناخت اجتماعی بندورا، شجاعت اخلاقی مظهر عاملیت فردی است که فرایندهای شناختی را برای تبدیل

ارزش‌های درونی به قضاوت‌های حرفه‌ای فعال می‌سازد. معناداری این رابطه در مدل کلی، بر نقش بنیادین عاملیت در نظام خودتنظیمی هر دو حرفه دلالت دارد.

تفاوت در شدت اثرگذاری، ناشی از نحوه درونی‌سازی الگوهای نقش حرفه‌ای در ساختار شناختی افراد است. در حسابرسی، شجاعت اخلاقی به یک الزام کارکردی و شناختی برای حفظ استقلال درونی تبدیل می‌شود و به صورت فعال در ساختار استدلال اخلاقی مشارکت می‌کند. در مقابل، در حرفه حسابداری، ادراک فرد از هزینه‌های کنشگری و محدودیت‌های عاملیت در محیط‌های سلسله‌مراتبی، پیوند میان شجاعت و استدلال اخلاقی را تحت تأثیر قرار داده و اثر آن را کمتر مستقیم می‌سازد. از این رو، شجاعت اخلاقی در حسابرسی نه فقط یک ویژگی اخلاقی، بلکه یک منبع عاملیت فعال محسوب می‌شود که قدرت پردازش تعارضات و توانایی استدلال اخلاقی را به طور فزاینده‌ای تقویت می‌کند؛ نتیجه‌ای که با یافته‌های پژوهش‌های پیشین (پولونگان و همکاران، ۲۰۲۱)، (جوشکن، ۲۰۲۴)، (مرتز و بلومکوئیست، ۲۰۲۴) و (هرندی و همکاران، ۱۴۰۴) مبنی بر نقش تقویت‌کننده شجاعت اخلاقی در رهبری اصیل، گزارشگری تقلب، گسترش دایره اخلاقی، ارتقای تصمیم‌گیری در تعارض منافع و بهبود قضاوت حرفه‌ای و رابطه بین سرمایه روان‌شناختی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی همخوانی دارد.

نتایج آزمون‌های آماری نشان داد در مدل کلی، اخلاق تجاری از طریق تقویت شجاعت اخلاقی، سازوکار ارتقای توانایی استدلال اخلاقی را فعال کرده است؛ امری که بازتاب‌دهنده درونی‌سازی معیارهای اخلاقی به عنوان منبعی برای عاملیت فردی ((Agency در هر دو حرفه محسوب می‌شود. با این حال، تحلیل چندگروهی نشان داد که شدت و مسیر این اثرگذاری به نحوه پردازش شناختی نقش حرفه‌ای وابسته است.

در حرفه حسابرسی، شجاعت اخلاقی به عنوان مظهر عاملیت فعال و خودنظم‌دهی معطوف به استقلال درونی عمل می‌کند؛ از این رو، اخلاق تجاری با تقویت این قابلیت عاملیت، مستقیماً به تعمیق فرایندهای شناختی و استدلال اخلاقی منجر شده است. در مقابل، در حرفه حسابداری که ساختار شناختی فرد بر خودتنظیمی انطباقی و پیش‌بینی پیامدهای ناشی از محیط‌های کنترل‌محور متمرکز است، اخلاق تجاری بیش از آنکه از مسیر عاملیت پرریسک (شجاعت) عبور کند، از طریق مکانیسم‌های بازدارنده و مهار درونی تمایلات فرصت‌طلبانه بر توانایی استدلال اخلاقی اثر می‌گذارد.

بر این اساس، عدم معناداری نقش میانجی شجاعت اخلاقی در گروه حسابداران، بیانگر تفاوت در سازوکارهای خودنظم‌دهی فردی است و نه فقدان اثر اخلاق تجاری. در سطح نظری، این نتایج به تمایز میان دو سطح از پردازش شناختی اشاره دارند: «استدلال اخلاقی شناخت‌محور» که مبتنی بر درونی‌سازی هنجارهاست و در هر دو حرفه مشترک است و «استدلال اخلاقی کنش‌محور» که مستلزم خودکارآمدی برای مواجهه با ریسک‌های ادراک‌شده بوده و عمدتاً در نظام عاملیت حساب‌برسان فعال می‌شود. این تبیین با دیدگاه اهیریودو و همکاران (۲۰۲۱) درباره نقش شجاعت اخلاقی به عنوان قطب‌نمای درونی در موقعیت‌های پرمخاطره و نیز یافته‌های مرتز و بلومکویست (۲۰۲۴) و هرنندی و همکاران (۱۴۰۴) مبنی بر نقش میانجی شجاعت اخلاقی همخوانی دارد.

نتایج آزمون‌های آماری نشان داد ماکیاولیسم، به عنوان یک ویژگی شخصیتی در نظام شناختی فرد، با اولویت‌دهی به منفعت‌طلبی ابزاری، فرایند درونی‌سازی ارزش‌های اخلاقی را تضعیف کرده و به‌طور معناداری بنیان‌های شناختی لازم برای استدلال اخلاقی عمیق را سست ساخته است. بر اساس نظریه شناخت اجتماعی، این گرایش موجب می‌شود افراد در فرایند پیش‌نگری، مسائل اخلاقی را نه در چارچوب تعهدات هنجاری، بلکه به عنوان ابزاری در خدمت منافع شخصی تفسیر کنند؛ در نتیجه، توانایی استدلال اخلاقی تحت تأثیر این نظام خودتنظیمی، به داوری‌های سطحی و پیامدگرا تقلیل یافته است. همچنین، کاهش حساسیت اخلاقی در ساختار روانی فرد، عمق خودتأمل‌گری و کیفیت قضاوت حرفه‌ای را محدود می‌سازد. از این رو، اثر منفی ماکیاولیسم بر استدلال اخلاقی، یک اختلال در نظام عاملیت فردی است که مستقل از موقعیت شغلی عمل می‌کند.

عدم مشاهده تفاوت معنادار میان حسابداران و حساب‌برسان نیز ریشه در ماهیت درونی و فراگیر ماکیاولیسم در ساختار شناختی فرد دارد. اگرچه این دو گروه از نقش‌های حرفه‌ای متفاوتی برخوردارند، اما بر پایه نظریه بندورا، توانایی استدلال اخلاقی در سطحی بنیادی‌تر از الزامات نقش سازمانی شکل می‌گیرد و بیش از آنکه متأثر از موقعیت شغلی باشد، به ساختارهای شناختی و جهت‌گیری‌های درونی وابسته است. فعالیت هر دو گروه در یک میدان نهادی مشترک، الگوهای یادگیری مشاهده‌ای و هنجارهای ذهنی مشابهی را ایجاد می‌کند؛ این امر سبب می‌شود ماکیاولیسم به عنوان یک سازه فردی، به‌طور نسبتاً یکنواخت سازوکارهای شناختی و فرایندهای خودارزیابی مرتبط با استدلال اخلاقی را در میان هر دو گروه تضعیف کند.

از آنجا که قضاوت حرفه‌ای بر اصولی چون بی‌طرفی و پاسخ‌گویی استوار است، ویژگی‌های ماکیاولیستی با الزامات ساختاری عاملیت اخلاقی در این حرفه‌ها ناسازگاری دارد. حتی در حضور استانداردهای رسمی، ماکیاولیسم با ایجاد سوگیری در پردازش اطلاعات، توانایی استدلال اخلاقی را کاهش داده است. این یافته با مدل‌های شناختی-اخلاقی همسو است که استدلال را پدیده‌ای ریشه‌دار در ساختارهای درونی فرد می‌دانند، نه صرفاً محصول الزامات نقش سازمانی (رست و همکاران، ۱۹۹۹). ماکیاولیسم دقیقاً این سطح شناختی را هدف قرار می‌دهد و با تضعیف ظرفیت‌های همدلی و تعهد به اصول عام، فرایند تأمل و نظام خودنظم‌دهی اخلاقی را در هر دو حرفه به‌طور مشابه تضعیف می‌کند. از منظر تجربی، نتایج پژوهش با یافته‌های گرلک (۲۰۲۰)، دالتون و رادکه (۲۰۱۳)، حسین‌زاده و همکاران (۱۴۰۱)، شمس بیدهندی و همکاران (۱۴۰۳) و یوسفی شارمی و همکاران (۱۴۰۳) درباره ارتباط ماکیاولیسم و تورش‌های شناختی با بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه، غیراخلاقی و ناکارآمد همسو است؛ هرچند با نتایج آناندا و مارلیوس (۲۰۲۱) مبنی بر عدم اثرگذاری ماکیاولیسم بر دست‌کاری‌های حسابداری همخوانی کامل ندارد.

نتایج آزمون‌های آماری نشان می‌دهد یافته‌های آماری نشان داد اخلاق تجاری، با تقویت خودتنظیمی فردی از طریق مهار گرایش‌های ماکیاولیستی، سازوکارهای شناختی استدلال اخلاقی را در هر دو گروه حسابداران و حسابرسان ارتقا داده است؛ این اثرگذاری در این سطح شناختی، همسانی معناداری بین دو گروه نشان می‌دهد. ماکیاولیسم، به عنوان یک سازه فراموقعیتی در نظام پیش‌نگری فردی، مستقیماً فرایند درونی‌سازی ارزش‌ها و حساسیت اخلاقی را تضعیف کرده و قضاوت را به محاسبات سطحی خودمحور تقلیل می‌دهد. اخلاق تجاری با تضعیف این منطق ابزارانگاران، فعال‌کننده عاملیت درونی در هر دو گروه است.

این همسانی شناختی، ناشی از زیست‌بوم نهادی مشترک است؛ جایی که کدهای اخلاقی، فشارهای قانونی و فرآیندهای یادگیری مشاهده‌ای مشابه، هنجارهای ذهنی یکسانی را در هر دو گروه شکل داده است. این همگرایی در خودتنظیمی محیطی، اثرگذاری اخلاق تجاری را در مهار گرایش‌های ماکیاولیستی، مستقل از تفاوت‌های نقش سازمانی، تقویت می‌کند.

در نتیجه، عدم تفاوت مشاهده‌شده نشان می‌دهد توانایی استدلال اخلاقی در سطحی ریشه‌دار در ساختارهای شناختی-ارزشی شکل می‌گیرد که هر دو گروه در آن مشترک هستند. اخلاق تجاری با

نهادینه‌سازی هنجارها، جهت‌گیری شناختی را از منطق سودجویی ابزاری به سوی مسئولیت‌پذیری اخلاقی سوق می‌دهد. این امر منجر به مهار خودمحوری و افزایش خودتأمل‌گری می‌شود و بستر لازم برای استدلال اخلاقی تأملی را فراهم می‌آورد.

این همسانی در نقش میانجی ماکیاولیسم، ناشی از نگرش‌های مشترک به اخلاق تجاری و فشارهای نهادی یکسان است که کنترل رفتاری ادراک‌شده در هر دو گروه را افزایش داده و زمینه را برای مهار گرایش‌های ماکیاولیستی فراهم ساخته است. این یافته‌ها با نتایج دالتون و رادکه (۲۰۱۳)، شاد و همکاران (۱۳۹۱) و زنگی‌آبادی و نصیرزاده (۱۴۰۱) درباره نقش رهبری اخلاقی و فضای اخلاقی در کاهش گرایش‌های ماکیاولیستی و پیشگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه، غیراخلاقی و ناکارآمد همسو است.

نتایج آزمون‌های آماری نشان داد در مدل کلی و تحلیل چندگروهی، انعطاف‌پذیری منابع انسانی، به‌مثابه ادراک فردی از قابلیت‌های کنترلی و حمایتی در محیط کار، نقش تعدیل‌گر معناداری در تقویت اثر اخلاق تجاری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حساب‌برسان ایفا کرده است. این یافته بیانگر آن است که انعطاف‌پذیری منابع انسانی، با کاهش فشارهای ادراک‌شده توسط فرد، افزایش احساس عاملیت و تسهیل پردازش شناختی اطلاعات اخلاقی، زمینه را برای ترجمه هنجارهای اخلاق تجاری به توانایی استدلال اخلاقی فراهم می‌سازد.

عدم مشاهده تفاوت معنادار میان دو گروه نشان می‌دهد که انعطاف‌پذیری منابع انسانی، در چارچوب یک زیست‌بوم نهادی و حرفه‌ای مشترک عمل می‌کند؛ این بستر مشترک، الگوهای مشابهی را برای خودکارآمدی جمعی و عاملیت مشترک شکل می‌دهد. حسابداران و حساب‌برسان تحت کدهای اخلاقی مشابه، فشارهای قانونی همسان و فرایندهای یادگیری مشاهده‌ای یکسان قرار دارند؛ از این‌رو، سازوکارهای خودتنظیمی و پردازش شناختی حاکم بر مسائل اخلاقی در هر دو حرفه ماهیتی نسبتاً همگن دارد. بر این اساس، انعطاف‌پذیری منابع انسانی، به‌مثابه منبعی برای خودکارآمدی، مستقل از تمایز نقش شغلی، شرایط ادراک و پردازش شناختی مشابهی برای ارزیابی نشانه‌های اخلاقی فراهم می‌کند. این تبیین با مفاهیم یادگیری مشاهده‌ای و محیط متقابل در نظریه شناخت اجتماعی همخوان است؛ چون این نظریه بر واکنش‌های شناختی مشابه افراد در محیط‌های نهادی همسان تأکید دارد و بیان می‌کند تفاوت‌های نقش حرفه‌ای الزاماً به تفاوت در پیامدهای عاملیت و خودتنظیمی فردی، از

جمله توانایی استدلال اخلاقی، منجر نمی‌شود. از این رو، همگنی نهادی می‌تواند شدت و جهت اثر انعطاف‌پذیری منابع انسانی را در هر دو گروه توضیح دهد.

در مجموع، نتایج این پژوهش جایگاه انعطاف‌پذیری منابع انسانی را به‌مثابه تقویت‌کننده خودکارآمدی و عاملیت، در بهبود پیامدهای شناختی و رفتاری کارکنان تثبیت می‌کند و نشان می‌دهد این سازه می‌تواند، مستقل از تمایز نقش حرفه‌ای، بستر مشترکی برای تقویت توانایی استدلال اخلاقی در حرفه‌های حسابداری و حسابرسی فراهم سازد. یافته‌های پژوهش حاضر با مطالعات پیشین داخلی و خارجی همسو است که نقش انعطاف‌پذیری منابع انسانی را در کاهش استرس شغلی، بار نقش و تعارض کار-زندگی و همچنین بهبود نگرش‌ها، تعهد و رفاه کارکنان رد نکرده‌اند (منیف و ربایی، ۲۰۲۲؛ کوماری و پرادهان، ۲۰۱۴؛ سابوهاری و همکاران، ۲۰۲۰؛ ویدمن و هافمیر، ۲۰۲۱؛ گاشیچ و همکاران، ۲۰۲۵؛ علی‌زاده و مینایی، ۱۴۰۲).

#### پیشنهادات کاربردی، مسیر پژوهش‌های آتی و محدودیت‌ها

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که به‌دلیل نقش میانجی فراموقعیتی ماکیاولیسم و تفاوت بافتی شجاعت اخلاقی، مداخلات اخلاقی صرفاً مقررات‌محور و محدود به آشنایی صوری با کدهای اخلاق حرفه‌ای، برای تقویت توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان کفایت نمی‌کند. از این رو، طراحی هم‌زمان مداخلات شناختی-رفتاری در سطح فردی و اصلاح سازوکارهای سازمانی ضروری است. در سطح شرکت‌ها، آموزش اخلاق تجاری باید از دوره‌های عمومی به برنامه‌های اجباری مبتنی بر سناریوهای واقعی تعارض منافع و فشارهای سازمانی ارتقا یابد تا سازوکارهای شناختی تصمیم‌گیری اخلاقی و مهارت‌گرایش‌های ماکیاولیستی را هدف قرار دهد. هم‌زمان، بازطراحی نظام‌های ارزیابی عملکرد و پاداش به‌گونه‌ای که کنش اخلاقی و اظهار نظر حرفه‌ای مستقل بدون هزینه شغلی امکان‌پذیر شود، اهمیت دارد. ایجاد کانال‌های امن گزارش دهی و حمایت صریح مدیریت ارشد، در کنار استقرار فرهنگ‌سازمانی مبتنی بر شفافیت و پاسخ‌گویی، می‌تواند رفتارهای فرصت‌طلبانه را محدود کند. در حوزه حسابرسی، شجاعت اخلاقی باید به‌عنوان یک شایستگی رسمی در آموزش‌های ضمن خدمت، نظام‌های کنترل کیفیت و ارزیابی عملکرد نهاده شود و دستورالعمل‌های حمایتی برای مواجهه با فشار صاحب‌کار و تهدید استقلال تدوین گردد. افزون بر این، اجرای هدفمند سیاست‌های انعطاف‌پذیری منابع انسانی در زمان، نقش و ترکیب تیم‌ها می‌تواند فشارهای موقعیتی را کاهش داده

و پردازش اخلاقی اطلاعات را در شرایط پرریسک تقویت کند. اجرای هماهنگ این اقدامات، به بهبود قضاوت حرفه‌ای و افزایش اعتماد عمومی به شرکت‌ها و حرفه حسابرسی می‌انجامد. از آنجا که یافته‌ها حاکی از اثر همگن اخلاق تجاری و ماکیاولیسم در میان حسابداران و حسابرسان است، پژوهش‌های آتی می‌توانند با تفکیک ابعاد رسمی و غیررسمی اخلاق تجاری، سازوکارهای نهادی دقیق‌تری را که منجر به این همسانی شناختی می‌شوند شناسایی کنند. همچنین، گسترش مدل به سایر ویژگی‌های تاریک شخصیت در کنار ماکیاولیسم، می‌تواند ابعاد متنوع‌تری از تهدیدهای شناختی مؤثر بر توانایی استدلال اخلاقی را در سطح فردی با دقت بیشتری تبیین کند. افزون بر این، به‌کارگیری طرح‌های طولی در سطح فرد، امکان بررسی پویایی شکل‌گیری و تحول توانایی استدلال اخلاقی و نقش سازوکارهای درونی مانند شجاعت اخلاقی و انعطاف‌پذیری فردی منابع انسانی را فراهم ساخته و به تقویت استنباط علی در این حوزه کمک خواهد کرد.

این پژوهش مبتنی بر داده‌های خودگزارشی است؛ از این‌رو نتایج ناظر بر ادراکات اخلاقی پاسخ‌دهندگان است و نه الزاماً رفتارهای مشاهده‌پذیر. همچنین، اخلاق تجاری و انعطاف‌پذیری منابع انسانی به‌صورت سازه‌های کلی سنجش شده‌اند و تفکیک ابعاد آن‌ها در مدل لحاظ نشده است. تمرکز مدل بر شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم، سایر ویژگی‌های شناختی و شخصیتی مرتبط با توانایی استدلال اخلاقی را پوشش نمی‌دهد. افزون بر این، یافته‌ها در بستر نهادی و مقرراتی ایران آزمون شده‌اند و تعمیم آن‌ها به سایر محیط‌های حرفه‌ای نیازمند احتیاط است. در نهایت، ماهیت مقطعی داده‌ها امکان بررسی پویایی و تغییرات سازه‌های اخلاقی در طول زمان را فراهم نمی‌کند.

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

پژوهشگران از استادان بزرگوار که پرسشنامه را با دقت و حوصله بررسی کرده و با ارائه نکات اصلاحی ارزشمند، کیفیت پژوهش را ارتقا دادند صمیمانه سپاسگزاری می‌کنند. همچنین از حامی مالی پژوهش و همکاری صمیمانه همه مدیران، حسابداران و حسابرسان محترم که با صبر و دقت به پرسش‌ها پاسخ دادند، کمال تشکر و قدردانی را دارند.

## ۸- پیوست

پاسخگوی گرامی لطفاً در هر گویه، پاسخی را که فکر می‌کنید با وضعیت اخیر شما مطابقت بیشتری دارد، از بین طیف ۷ گانه (کاملاً مخالفم، مخالفم، تا حدودی مخالفم، نظری ندارم، تا حدودی موافقم، موافقم و کاملاً موافقم) مشخص نمایید. سعی کنید به تمامی سؤالات پاسخ دهید.

فکروپندش (۹ سوال)	۱	معتقدم عاقلانه نیست که اسرار خود را برای دیگران بازگو کنم.
	۲	استفاده هوشمندانه از دیگران برای دستیابی به اهداف خودم را دوست دارم.
	۳	معتقدم هر کاری که لازم باشد را باید انجام دهم تا افراد مهم، طرف من را بگیرند.
	۴	از تعارض و درگیری مستقیم با دیگران اجتناب می‌کنم چون ممکن است در آینده مفید باشند.
	۵	پی‌جویی اطلاعاتی که می‌توانم بعدها از آن علیه دیگران استفاده کنم، عاقلانه است.
	۶	چیزهایی وجود دارد که باید برای حفظ شهرت و محبوبیت خود، از دیگران پنهان سازم.
	۷	برای برقراری ارتباط مجدد با دیگران، باید منتظر زمان مناسب باشم.
	۸	باید مطمئن شوم که برنامه‌های من، به نفع خودم است نه دیگران.
	۹	اکثر افراد را می‌توانم برای رسیدن به اهداف خویش به‌کارگیرم چون معتقدم آن‌ها قابل کنترل هستند.
اعطای پندش (۱۱ سوال)	۱۰	من می‌توانم در زمان کوتاهی از شغل کنونی به شغل جدید با مسئولیت‌های مشابه جابجا شوم.
	۱۱	من می‌توانم در زمان کوتاهی پیشرفت کنم و به رده‌های شغلی شایسته‌تر (با کیفیت بالاتر) ارتقاء یابم.
	۱۲	معتقدم مهارت‌های متعددی دارم که در وظایف متناظر شغل‌های دیگر، می‌تواند به کار روند.
	۱۳	من تلاش می‌کنم تا دائماً مهارت‌ها و توانایی‌های خود را به‌روز کنم.
	۱۴	من رویه‌ها و فرآیندهای معرفی‌شده در شغلم را در مدت‌زمان کوتاه یاد می‌گیرم.
	۱۵	من الزامات مهارتی آینده را که ممکن است برای انجام وظایف شغلی‌ام نیاز شوند، پیش‌بینی می‌کنم.
	۱۶	زمانی که قادر به انجام وظایف خاص نیستیم، به‌سرعت یاد می‌گیرم که چطور آن وظیفه را انجام دهم.
	۱۷	زمانی که مشکلاتی را در انجام وظایف شغلی‌ام شناسایی می‌کنم، داوطلبانه می‌کوشم تا آن را علت‌یابی کنم.
	۱۸	تغییراتی که در مجموعه کاری ما اتفاق افتاده است، نتیجه پیشنهادهای من است.
	۱۹	در زمان بروز مشکلات، به‌طور مؤثری عمل می‌کنم حتی در مواردی که اطلاعات کاملی درباره مشکل ندارم.
	۲۰	در موقعیت‌های نامطمئن و مبهم، به‌طور مؤثری عمل می‌کنم.
جوایزی (۸ سوال)	۲۱	در هر شرایطی سعی می‌کنم در محیط کار با اطرافیانم، روابط کاری داشته باشم.
	۲۲	حرف حق را باید بگویم حتی اگر به ضرر ما باشد.
	۲۳	پیشرفت انسان باید بر اساس شایستگی او باشد نه بر مبنای زرنگی او.
	۲۴	انسان‌ها باید در برابر مشکلات خود، با صبر و بردباری تلاش کنند.
	۲۵	تمامی انسان‌هایی که ثروتمند هستند، بیشتر از راه غیرقانونی ثروتمند شده‌اند.
	۲۶	انسان‌های گرسنه حق دارند برای سیر کردن خود دست به هر کاری بزنند.
	۲۷	گاهی می‌توان برای نجات جان یک انسان، مقررات اجتماعی را زیر پا گذاشت.
	۲۸	حسادت به دیگران در هر شرایطی ناپسند است.

۲۹	برای بشر یک ناجی وجود دارد که روزی ظاهر می‌شود و بشر را به سعادت می‌رساند.	اخلاق فردی (۱۵ سوال)
۳۰	اگر پولی را پیدا کنیم باید به هر شکل ممکن، آن را به صاحبش برگردانیم.	
۳۱	انجام بعضی کارهای خلاف اخلاق جامعه به صورت پنهانی، به‌عنوان مثال عبور از چراغ قرمز به دور از چشم پلیس، اشکال چندانی ندارد.	
۳۲	در شرایط یکسان نباید بین اطرافیان تبعیض قائل شد.	
۳۳	من از آن دسته افرادی هستم که در انجام کار منصفانه در محیط کار، به‌هیچ‌وجه کوتاه نمی‌آیم.	
۳۴	وقتی کارم را انجام می‌دهم، به‌طور مرتب بازخورد می‌گیرم تا اطمینان یابم که اقداماتم زمینه‌ساز کاهش آسیب به دیگران می‌شود.	
۳۵	همکارانم، مرا به‌عنوان کسی توصیف می‌کنند که همیشه برای رسیدن به کارایی اخلاقی، تلاش می‌کند یعنی تمام سعی خود را می‌کنم تا رفتار شرافتمندانه داشته باشم.	
۳۶	من شخصی هستم که برای اتخاذ تصمیمات اخلاقی حین انجام کار، از یک سری چارچوب‌های سازمانی استفاده می‌کنم.	
۳۷	من قبل از تصمیم‌گیری نهایی، هم ارزش‌های سازمانی و هم ارزش‌های فردی خودم را مدنظر قرار می‌دهم.	
۳۸	در زمان تصمیم‌گیری، اغلب دقت می‌کنم که چگونه نقش سازمانی من، رئیس (سرپرست یا رهبر) من و آموزه‌های تربیتی من باید در هر اقدام نهایی، نقش آفرینی کنند.	
۳۹	در زمان رویارویی با یک چالش اخلاقی، حتی اگر تأثیر منفی بر نگرش دیگران نسبت به من داشته باشد، آن را با عمل اخلاقی انجام می‌دهم.	
۴۰	من در مسائل اخلاقی موضع خود را حفظ می‌کنم، حتی اگر با فشارهای اجتماعی مخالف مواجه باشم.	
۴۱	من اخلاقی عمل می‌کنم حتی اگر در یک موقعیت ناخوشایند با مقام رده بالاتر خود قرار بگیرم.	
۴۲	همکارانم گواهی خواهند داد که وظایفم را در چارچوب ضوابط قانونی به انجام می‌رسانم اما هر کاری از دستم بر می‌آید، انجام می‌دهم تا اطمینان یابم اقداماتم من از نظر اخلاقی هم صحیح است.	
۴۳	وقتی وظایف روزانه‌ام را انجام می‌دهم، باید مطمئن شوم که قوانین را رعایت کرده‌ام. البته به دنبال درک اهداف آن‌ها نیز هستم تا اطمینان یابم که کاملاً تحقق می‌یابد.	
۴۴	برایم بسیار مهم است که ورای رعایت الزامات قانونی، به دنبال انجام وظایف به‌صورت اخلاق مدارانه باشم.	
۴۵	برای من قضاوت مصلحت‌آمیز و محتاطانه در تصمیم‌گیری حین انجام کار، اهمیت دارد.	
۴۶	زمانی که انجام یک کار به من محول می‌شود، به انگیزه‌های خود فکر می‌کنم تا اطمینان یابم زمینه‌ساز پیامدهای اخلاقی هستند.	
۴۷	من اخلاقی رفتار می‌کنم، چون کار صحیح همین است.	
۴۸	شرکت‌ها باید کد اخلاقی داشته باشند تا رفتار کارکنان در همه سطوح را هدایت کند.	اخلاق تجاری (۸ سوال)
۴۹	شرکت‌ها نباید درگیر مسائلی مانند رشوه، پول شویی، تقلب و... باشند.	
۵۰	شرکت‌ها نباید درگیر ارتباطات کاری باشند که حقایق را وارونه جلوه می‌دهند.	
۵۱	من نمی‌خواهم با شرکت‌هایی که به منافع ذینفعان خود آسیب می‌رسانند، ارتباط کاری داشته باشم.	
۵۲	من احساس می‌کنم که برای شرکت‌ها مهم است که در تعامل با ذینفعان، ضمن حفظ اسرار تجاری، شفاف باشند.	
۵۳	من نمی‌خواهم برای شرکت‌هایی که مشتریان خود را باغراق کردن، کتمان حقیقت و نظایر آن فریب می‌دهند کار کنم.	
۵۴	معتقدم مدیران باید با عدم پیشبرد منافع خود نسبت به منافع شرکت، از بروز تضاد منافع اجتناب کنند.	
۵۵	من احساس می‌کنم که برای شرکت‌ها مهم است که در تعامل با ذینفعان خویش، در مسائل کلیدی شرکت صادق باشند.	

### فهرست منابع

- انصاری، مهدیه؛ بنی مهد، بهمن؛ حسینی، حسین. (۱۴۰۰)، رابطه میان ماکیاولیسم و عملکرد شغلی حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دهم، شماره ۳۷، صص ۴۳-۵۸.
- انجم شعاع، محمد رئوف؛ حسینچاری، مسعود؛ لطیفیان، مرتضی و خرمایی، فرهاد. (۱۳۹۶). رابطه هوش عمومی و استدلال اخلاقی: نقش واسطه‌گری ابعاد هویت اخلاقی، مطالعات روانشناسی تربیتی، سال چهاردهم، شماره ۲۷، صص ۶۳-۸۶.
- حبیبی، آرش؛ کلاهی، بهاره. (۱۴۰۱)، مدل یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی. تهران: جهاد دانشگاهی، چاپ دوم.
- حسین‌زاده، امیر؛ عبدی، رسول؛ پاک مرام، عسگر؛ رضایی، نادر. (۱۴۰۱)، الگوی تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداری، اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱۷، صص ۱۵۲-۱۸۰.
- رجب دری، حسین؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت‌الله؛ امیری، علی. (۱۴۰۱)، رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان، قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، سال یکم، شماره ۱، صص ۱۱۳-۱۴۲.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ یزدانی، شهره. (۱۳۸۸)، کاربرد تئوری‌های روانشناسی در حسابداری، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴، صص ۱-۲۶.
- زنگی‌آبادی، مصطفی؛ نصیر زاده، فرزانه. (۱۴۰۱)، تأثیر سبک رهبری اخلاقی بر کاهش ابعاد شخصیت تاریک افراد درگیر در مدیریت سود، مجله دانش حسابداری، سال سیزدهم، شماره ۴، صص ۴۹-۶۷.
- سیدنقوی، میرعلی؛ حقیقی کفاش، مهدی؛ نجفی کلیانی، وحید. (۱۳۹۱)، انعطاف‌پذیری منابع انسانی و عملکرد سازمان در صنعت بیمه. مطالعات مدیریت بهبود و تحول، سال بیست و دوم، شماره ۶۷، صص ۱۲۹-۱۵۳.
- شاد، ساعد؛ زینالی، مهدی؛ محمدی، احمد؛ بادآورنهدی، یونس. (۱۴۰۱)، طراحی الگویی برای بهبود اخلاق با تأکید بر کاهش رفتارهای انحرافی در محیط کار حسابرسی، مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی، سال چهارم، شماره ۱، صص ۷-۳۴.
- شمس بیدهندی، محمدرضا؛ بمانی محمدآبادی، مجید؛ رفاهی بخش، سمانه. (۱۴۰۳)، بررسی تأثیر ماکیاولیسم بر رفتارهای ناکارآمد حسابرسی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال نهم، شماره ۱۷، صص ۲۲۵-۲۴۶.
- فشنگچی، پروانه؛ رنجبر نوشری، فرزانه. (۱۳۹۹)، رابطه انعطاف‌پذیری روان‌شناختی، تیپ شخصیتی D و حمایت اجتماعی ادراک‌شده با تنیدگی شغلی در پرستاران، نشریه روان‌پرستاری، سال هشتم، شماره ۱، صص ۳۹-۴۸.

گودرزی، فاطمه؛ دانشفرد، کرم‌الله؛ طاهری گودرزی، حجت؛ عباس‌زاده سهرورن، یدالله. (۱۴۰۱)، طراحی مدل انعطاف‌پذیری منابع انسانی: مطالعه‌ای در سازمان‌های دولتی استان لرستان، نشریه علمی پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، سال چهاردهم، شماره ۴۷، صص ۱۰۱-۱۳۳. مخابر، مهرناز؛ معین‌الدین، محمود؛ دهقانی اشکذری، منصور. (۱۴۰۰)، تأثیر ماکیاولیسم‌گرایی دانشجویان حسابداری بر اعتقاد آن‌ها به لزوم رعایت مصادیق مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌ها، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه علم و هنر. معنوی پور، داوود. (۱۳۹۱)، ساخت مقیاس سنجش رشد اخلاقی برای دانش‌آموزان، فصلنامه اندیشه‌های تازه در علوم تربیتی، سال چهارم، شماره ۷، صص ۹۶-۹۰.

هرندی، سارا؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۴)، اثر سرمایه روانشناختی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان داخلی با توجه به نقش شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی. مجله دانش حسابداری (پذیرفته‌شده برای انتشار) یوسفی شارمی، میر امید؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ بنی‌مهد، بهمن و همتی، بهرام. (۱۴۰۳)، روابط میان ماکیاولیسم، سلطه اجتماعی و نگرانی اخلاقی: شواهدی از حرفه حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال پانزدهم، شماره ۵۸، ۱۰۳-۱۱۱.

Ananda, F., and D. Marlius. 2021. Indications of Machiavellianism in ethical decisions of senior accountants. In Proceedings of the 2nd International Conference on Educational Development and Quality Assurance (ICED-QA 2019) (p. 10). European Alliance for Innovation.

Ballantine, J., and P. McCourt. 2011. The impact of ethical orientation and gender on final-year undergraduate auditing students' ethical judgments. *Accounting Education*, 20(2): 187-201.

Bandura, A. 1986. *Social foundations of thought and action: A social cognitive theory*. Prentice-Hall.

Belschak, F. D., D.N. Den Hartog, and A.H. De Hoogh. 2018. Angels and demons: The effect of ethical leadership on Machiavellian employees' work behaviors. *Frontiers in psychology*, 9: 1082.

Bereczkei, T. 2017. *Machiavellianism: The psychology of manipulation*. Routledge.

Bhattacharya, M. D.E., D. E. Gibson, and D.H. Doty. 2005. The effects of flexibility in employee skills, employee behaviors, and HR practices on firm performance. *Journal of Management*, 31(4): 622-640.

- Bickhoff, L., P.M. Sinclair, and T. Levett-Jones. 2017. Moral courage in undergraduate nursing students: A literature review. *Collegian*, 24(1): 71–83.
- Black, E. L., F.G. Burton, and J.K. Cieslewicz. 2022. Improving ethics: Extending the theory of planned behavior to include moral disengagement. *Journal of Business Ethics*, 181(4): 945–978.
- Blasius, L. 2007. Comparison of moral reasoning and transformational leadership of public school principals using inclusive education in Michigan (Doctoral dissertation, Central Michigan University).
- Bucciarelli, M., S. Khemlani, and P.N. Johnson-Laird. 2008. The psychology of moral reasoning. *Judgment and Decision Making*, 3(2):121–139.
- Cahya, F. A., C. R. Kurniawan, and S. Ikhsan. 2025. Senior Management Support Moderates the Influence of Auditor Characteristics on Internal Audit Effectiveness. *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing*, 12(2): 1-14.
- Cohen, J. 1988. *Statistical power analysis for the behavioral sciences* (2nd ed). Lawrence Erlbaum Associates.
- Comer, D. R. and L.E. Sekerka. 2018. Keep calm and carry on (ethically): Durable moral courage in the workplace. *Human Resource Management Review*, 28(2): 116–130.
- Comer, D. R, & M. Schwartz. 2017. Highlighting moral courage in the business ethics course, *Journal of Business Ethics*, 146(4): 703-724.
- Coşkun, M. (2024). Moral foundations and moral exclusion as determinants of outgroup helping and moral courage (Doctoral dissertation, Middle East Technical University).
- Dalton, D., and R.R. Radtke. 2013. The joint effects of Machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 117(1): 153–172.
- De la Cruz, C. D., J.L. Fernández-Fernández, and I. Ferrero. 2022. Ethical decision-making: From practice to theory. *Ramon Llull Journal of Applied Ethics*, 13: 207–244.

- DeTienne, K. B., C.F. Ellertson, M.C. Ingerson, and W.R. Dudley. 2021. Moral development in business ethics: An examination and critique. *Journal of Business Ethics*, 170(3): 429–448.
- Duckworth, C. 2023. Moral courage and manager regret. *Business Ethics. the Environment & Responsibility*, 32(2): 467–477.
- Ehiriudu, M., J. Alaoma, M. Igweonyia, O. Virginia, M. Ani, and G. Naezichukwuolu. 2021. A critical appraisal of moral courage as ethical behaviour among the auditing profession: Issues and challenges.
- Etim, E. O., I. J. Confidence, U. P. Umo, A. B. Inyang, & S. W. Tueridei. 2024. Accounting ethics and minimization of financial crimes in the Nigerian banking sector. *International Journal of Accounting Intelligence*, 2 (3): 75–95.
- Ferrell, O. C., D. E. Harrison, L. Ferrell, and J.F. Hair. 2019. Business ethics, corporate social responsibility, and brand attitudes: An exploratory study. *Journal of Business Research*, 95: 491–501.
- Fornell, C. & D. F. Larcker. 1981. Evaluating Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error. *Journal of Marketing Research*, 18(1): 39-50.
- Gaffikin, M., and A. S. L. Lindawati. 2012. The Moral Reasoning of Public Accountants in the Development of a Code of Ethics: The Case of Indonesia. *Australasian Accounting. Business and Finance Journal*, 6(1): 3-28.
- Gala, P., R. Chauhan, R. King, & S. Vitell. 2023. Investigating consumer ethical beliefs: role of moral philosophies and personality traits. *Journal of Consumer Marketing*, 40(6), 685-701.
- Gašić, D., N. Berber, A. Slavić, and T. Jevtić. 2025. Flexible work arrangements as a strategy for reducing job stress: Empirical insights from Serbia. *Proceedings of EKONBIZ* (25).
- Gürlek, M. 2020. Shedding light on the relationships between Machiavellianism, career ambition, and unethical behavior intention. *Ethics & Behavior*, 30(1): 83–99.
- Habibzadeh, S., M. Alinezhad Sarokolaei, & M. Zeynali. 2025. The Distortions of Machiavellianism, Containment Solutions and Effect on the Quality of Audit Judgments. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 9(2), 135-156.

- Hair, J. F., M. Sarstedt, C. M. Ringle, and S. P. Gudergan. 2018. *Advanced issues in partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage.
- Hair, J. F., G.T.M. Hult., C.M. Ringle, M. Sarstedt, N.P. Danks, and S. Ray. 2021. *Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) using R: A workbook*. Springer.
- Han, Z., Z. Zhu, D. Wang, & W. Wei. 2024. Responsible leadership and employee ethical voice: mediating role of ethical efficacy and moderating role of moral identity. *Current Psychology*, 43(37): 29516-29527.
- Hannah, S. T., B.J. Avolio, and D.R. May. 2011. Moral maturation and moral conation: A capacity approach to explaining moral thought and action. *Academy of Management Review*, 36(4): 663-685.
- Henseler, J., C. M. Ringle, and M. Sarstedt. 2016. Testing measurement invariance of composites using partial least squares. *International Marketing Review*, 33(3): 405–431.
- Henseler, J., C. M. Ringle, & M. Sarstedt. 2015. A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the academy of marketing science*, 43(1): 115-135.
- Islam, G. 2020. Psychology and business ethics: A multi-level research agenda. *Journal of Business Ethics*, 165: 1–13.
- Jones, D. N., and D.L. Paulhus. 2014. Introducing the Short Dark Triad (SD3): A brief measure of dark personality traits. *Assessment*, 21(1): 28–41.
- Khelil, I., O. Akrou, K. Hussainey, & H. Noubbigh. 2018. Breaking the silence: An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage. *International Journal of Auditing*, 22(2): 268–284.
- Kidder, R. M. 2005. Moral courage, digital distrust: Ethics in a troubled world. *Business & Society Review*, 110(4): 485–503.
- Kiradoo, G. 2020. Ethics in accounting: Analysis of current financial failures and role of accountants. *International Journal of Management*, 11(2):241–247.
- Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik, & U. K. Velury. 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1): 385–421.

- Kock, N. 2015. Common method bias in PLS-SEM: A full collinearity assessment approach. *International Journal of eCollaboration*, 11(4): 1-10.
- Kumary, I., and R. Pradham. 2014. Human resource flexibility and organizational effectiveness: Role of organizational citizenship behaviour and employee intent to stay. *International Journal of Business and Management Invention*, 3(11): 43–51.
- Leisti, V. M. 2021. The relationship between business ethics and organizations: A study on the role of business ethics in organizations.
- Mertz, J., and C. Bloomquist. 2024. The practice of moral courage: Resolving economic and social tensions. *Open Journal of Leadership*, 13(4): 488–514.
- Mnif, Y., and E. Rebai. 2022. Flexibility and job stress in the accounting profession. *Accounting Research Journal*, 35(2): 261–275.
- Muterera, J., J. A. Brettle, and A. Khorakian. 2024. Assessing the relationship between auditor well-being and audit quality: Insights from the North American auditing context. *International Journal of Management, Accounting & Economics*, 11(4).
- Noser, A. E., V. Zeigler-Hill, J. K. Vrabel, A. Besser, T.D. Ewing, and A. S. Southard. 2015. Dark and immoral: The links between pathological personality features and moral values. *Personality and Individual Differences*, 75: 30–35.
- Numminen, O., H. Repo, and H. Leino-Kilpi. 2017. Moral courage in nursing: A concept analysis. *Nursing Ethics*, 24(8): 878–891.
- Olubusola, O., O. H. Daraojimba, A. O. Ajayi-Nifise, T. Falaiye, and N. Z. Mhlongo. 2024. Ethical challenges in accounting: A review of case studies from the USA and Africa. *Finance & Accounting Research Journal*, 6(2): 146–158.
- Onumah, R. M., Y.S. Nana, and K. Amoako. 2021. The effects of ethics education interventions on ethical attitudes of professional accountants: Evidence from Ghana. *Accounting Education*, 30(4): 413–437.
- Painter-Morland, M., S. Kirk, G. Deslandes, and C. Tansley. 2019. Talent management: The good, the bad, and the possible. *European Management Review*, 16(1): 135–146.

- Prawiranegara, G. P. 2023. The influence of auditor competence, independence, and ethics on audit quality: Survey in West Java provincial government institutions. *Jurnal Ekonomi, Bisnis & Entrepreneurship (e-Journal)*, 17(1): 130–136.
- Pulungan, A. H., and A. Fitriningrum. 2019. Machiavellianism, corporate ethical values, and accountants' ethical decision making. *Jurnal Riset dan Aplikasi: Akuntansi dan Manajemen*, 4(1).
- Pulungan, A. H., K. J. A. T. Sari, S. Maharsi, and A. Hasudungan. 2021. Authentic leadership and whistleblowing: The mediating roles of trust and moral courage. *Jurnal Kajian Akuntansi*, 5(2): 265–289.
- Ratnawati, V., R. Anggraini, S. Maharsi, and R. Fitrios. 2021. Determinants of ethical decision-making: A study on the role of the professionalism of members of the Indonesian Association of Tax Consultants. *Journal of Tax Reform*, 9(2): 246–261.
- Rest, J. R., D. Narvaez, M. J. Bebeau, & S. J. Thoma. 1999. *Postconventional moral thinking: A neo-Kohlbergian approach*. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Sabuhari, R., A. Sudiro, D. Irawanto, and M. Rahayu. 2020. The effects of human resource flexibility, employee competency, organizational culture adaptation, and job satisfaction on employee performance. *Management Science Letters*, 10(8): 1775–1786.
- Sarstedt, M., J. F. Hair, M. Pick, B. D. Liengard, L. Radomir, & C. M. Ringle. 2022. Progress in partial least squares structural equation modeling use in marketing research in the last decade. *Psychology & Marketing*, 39(5): 1035-1064.
- Schaltegger, S., J. Hörisch. and R.e. Freeman. 2019. Business cases for sustainability: A stakeholder theory perspective. *Organization & Environment*, 32(3): 191–212.
- Sekerka, L. E., and R.P. Bagozzi. 2007. Moral courage in the workplace: Moving to and from the desire and decision to act. *Business Ethics: A European Review*, 16(2): 132–149.

- Sekerka, L. E., R.P. Bagozzi, and R. Charnigo. 2009. Facing ethical challenges in the workplace. *Journal of Business Ethics*, 89(4): 565–579.
- Shafer, W. E., and Z. Wang. 2018. Machiavellianism, social norms, and taxpayer compliance. *Business Ethics: A European Review*, 27: 42–55.
- Tharifah, I. K., and D.M. Putra. 2024. Enhancing young auditor performance through flexibility and work–life balance. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 15(1): 158–168.
- Triki, A., G. L. Cook, & D. Bay. 2017. Machiavellianism, Moral Orientation, Social Desirability Response Bias, and Anti-intellectualism: A Profile of Canadian Accountants. *Journal of Business Ethics*, 144(3), 623-635.
- Úbeda-García, M., E. Claver-Cortés., B. Marco-Lajara, P. Zaragoza-Sáez, and F. García-Lillo. 2018. High performance work system and performance: Opening the black box through organizational ambidexterity and human resource flexibility. *Journal of Business Research*, 88: 397–406.
- Wang, Z., S. Ren, D. Chadee, & Y. Chen. 2024. Employee ethical silence under exploitative leadership: the roles of work meaningfulness and moral potency. *Journal of Business Ethics*, 190(1): 59-76.
- Webb, M. T. 2008. An exploration of the relationship between moral reasoning and leadership style of athletic team coaches (Doctoral dissertation, Regent University).
- Weideman, M., and K.B. Hofmeyr. 2021. The influence of flexible work arrangements on employee engagement: An exploratory study. *Journal of Human Resource Management*, 19(10): 41–62.
- Zhang, Y. 2024. Business ethics and accounting professional ethics in financial fraud. *Frontiers in Business, Economics and Management*, 14(3): 14–16.

