

تأثیر هوش اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس با تأکید بر نقش جهت‌گیری‌های اخلاقی و تیپ شخصیتی

■ حسین نورانی^۱

■ مهدی دسینه^۲

■ امین معلمی^۳

چکیده:

هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر هوش اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس با تأکید بر نقش جهت‌گیری‌های اخلاقی و تیپ شخصیتی است. جامعه آماری پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و نمونه انتخابی شامل ۲۵۰ پرسشنامه که در سال ۱۴۰۱ توزیع و جمع‌آوری گردیده است. به این منظور، در قالب روش پیمایش و با ابزار پرسشنامه استاندارد، اطلاعات مربوط به جمع‌آوری و با استفاده از تکنیک مدل معادلات ساختاری تحلیل شده است. نتایج پژوهش نشان داد تیپ شخصیتی دارای اثر میانجی است و بر رابطه بین هوش اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیری مستقیم می‌گذارد. همچنین نتایج نشان داد جهت‌گیری‌های اخلاقی آرمانگرا و نسبی‌گرا بر رابطه بین تیپ شخصیتی و تصمیم‌گیری اخلاقی دارای اثر میانجی است؛ اما آرمانگرایی تأثیری مثبت و نسبی‌گرایی تأثیری منفی می‌گذارد. بدین معنا که جهت‌گیری‌های اخلاقی آرمانگرا تأثیر مثبت تیپ شخصیتی بر قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس را افزایش می‌دهد؛ ولی نسبی‌گرایی باعث کاهش آن می‌شود. **کلید واژه‌ها:** هوش اخلاقی، تیپ شخصیتی، تصمیم‌گیری اخلاقی، جهت‌گیری‌های اخلاقی

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه هرمزگان، بندرعباس، ایران.

۲. استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بندرعباس، بندرعباس، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:

m.dasinnh@gmail.com

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد قشم، قشم، ایران.

مقدمه

ادبیات مربوط به قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی (مانند داگلاس و همکاران، ۲۰۰۱؛ جانسون، ۲۰۱۴؛ بائر، ۲۰۱۵) بیان می‌کند که قضاوت و رفتار حسابرسان در تهیه و ارائه گزارش حسابرسی، تحت تأثیر فلسفه اخلاق و ارزش‌های فردی است. از این‌رو، مولفه‌های روانشناسی فردی و اجتماعی مانند هوش، جهت‌گیری‌های و تیپ شخصیتی با قضاوت اخلاقی حسابرسان در ارتباط است. در واقع، خدمات حسابرسی به سمت حرفه‌ای شدن در حرکت هستند و تصمیمات حسابرس تنها به بعد دانش و مهارت آکادمیک ختم نمی‌شود؛ بلکه ابعاد روحی، معنوی، عاطفی و روانی حسابرس را نیز دربر می‌گیرد (محمدی، ۱۳۹۰)؛ لذا فعالیت در محیط‌های حسابرسی، حسابرسان را بیشتر در معرض مواجهه با دیسترس‌های اخلاقی قرار می‌دهد و می‌تواند اقدامات آنها را محدود سازد؛ اما چنانچه آنان دارای ویژگی فردی و اجتماعی متناسب باشند می‌توانند به عنوان پادزهری در مقابل این پریشانی‌ها عمل کنند (راشتون و همکاران، ۲۰۱۶). هوش اخلاقی به عنوان یک ویژگی فردی، قابلیت فرد را در درک ارزش‌ها و اصول اخلاقی، تصمیم‌گیری اخلاقی و اجرای عمل اخلاقی می‌سنجد. در حقیقت، هوش اخلاقی حسابرس به توانایی‌ها و قابلیت‌هایی اشاره دارد که او را قادر می‌سازد در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی صحیح عمل کند. از سوی دیگر، تیپ شخصیتی نیز به عنوان یک عامل فردی، نقش مؤثری را در رفتارها و تصمیمات حسابرس در موقعیت‌های اخلاقی ایفا می‌کند؛ اما هر فرد دارای تیپ شخصیتی خاصی است که متأثر از عوامل ژنتیکی و تجربیات زندگی خود است و این موضوع باعث شده که این سوال مطرح شود که آیا برخی از تیپ‌های شخصیتی ممکن است در مقایسه با تیپ‌های دیگر از هوش بالایی برخوردار باشند و آیا این تفاوت‌ها می‌تواند بر رفتار و قضاوت افراد تأثیر بگذارد. برای پاسخ به این سؤال، نیاز است تا ارتباط بین هوش اخلاقی و تیپ شخصیتی حسابرس را بررسی کرده و سپس نقش تیپ شخصیتی در رابطه بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس را ارزیابی کرد. به طور کلی، تأثیر تیپ شخصیتی بر رابطه بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس می‌تواند مبحث پژوهشی مهمی در حوزه حسابرسی باشد. با گسترش تحقیقات و بررسی‌های بیشتر در این زمینه، می‌توان بهترین راهکارها و استراتژی‌هایی را برای توسعه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان شناسایی کرد و صنعت حسابرسی را به سمت شفافیت و اعتماد بیشتر هدایت کرد. تردیدی نیست که حسابرسان نیز در ارتباط خود با مراجعان، از تأثیر باورها، ارزش‌ها و آرمان‌ها و گاه راز و رمزهای درونی خود رها نیستند. از این‌رو، ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان می‌تواند نقش بسزایی در قضاوت‌های اخلاقی آنان داشته باشد. هرچند بخشی از ویژگی‌ها ارثی هستند و بیشتر مردم می‌توانند رشد شخصی این ویژگی‌ها را در خود، تقویت کنند (شهریار و همکاران، ۲۰۱۴)؛ اما برخی از این ویژگی‌ها تا حدود زیادی تحت تأثیر جهت‌گیری‌ها قرار دارند و این امکان وجود دارد که ویژگی‌ها و ارزش‌های فرد، متأثر از سازمان، حرفه و شرایطی که در آن فعالیت دارد با جهت‌گیری‌های فرد در تضاد باشد. جهت‌گیری‌های اخلاقی حسابرس نشان دهنده ارزش‌ها، اعتقادات و اصول اخلاقی او است که تأثیر بسزایی در فرآیند

تصمیم‌گیری اخلاقی دارد. در حقیقت، تیپ‌های شخصیتی دارای جهت‌گیری اخلاقی ایده‌آل گرایانه در مقایسه با حسابرسان با تیپ‌های شخصیتی دارای جهت‌گیری اخلاقی نسبی گرایانه بیشتر در معرض قضاوت‌های غیر اخلاقی قرار دارند (اسمائل و غزالی، ۲۰۱۱). تیپ‌های شخصیتی آرمانگرا به موضوعات اخلاقی حساس‌ترند و موضوعات را بهتر شناسایی می‌کنند و به همین دلیل قضاوت‌های اخلاقی بهتری دارند (سینگاپاکدی و همکاران، ۱۹۹۹). در مقابل، تیپ‌های شخصیتی نسبی‌گرا موضوعات اخلاقی را کم‌اهمیت‌تر قلمداد می‌کنند؛ لذا در دو راهی‌های اخلاقی قضاوت اخلاقی بدتری دارند (هنلی و همکاران، ۲۰۰۵).

با توجه به اهمیت تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابرسی و نقش مؤثر تیپ شخصیتی و جهت‌گیری اخلاقی در این فرآیند، نقش دقیق جهت‌گیری‌های اخلاقی در رابطه بین تیپ شخصیتی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان هنوز مبهم است. با بررسی نقش میانجی جهت‌گیری‌های اخلاقی، می‌توان نظریه‌های موجود را تکمیل و توسعه داده و درک بهتری از رابطه بین متغیرهای مذکور به دست آورد؛ لذا در این پژوهش تلاش شده به پرسش‌های زیر پاسخ داده شود. آیا تیپ شخصیتی بر رابطه بین هوش اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارد؟ آیا جهت‌گیری اخلاقی بر رابطه بین تیپ شخصیتی و تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارد؟

در ادامه، ابتدا مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش ارائه شده است. سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش تشریح و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بر گرفته از پژوهش بیان شده است.

مبانی نظری و بسط فرضیه‌های پژوهش

تصمیم‌گیری اخلاقی یکی از جوانب حیاتی در حوزه حسابرسی است که بر تصمیمات حسابرسان در مورد مسائل اخلاقی و رفتارهای حسابررسی تأثیرگذار است. پژوهش‌ها در زمینه تصمیم‌گیری اخلاقی، نشان از چندوجهی بودن آن دارد و چندین نظریه و مدل در زمینه عوامل مؤثر بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی ارائه شده است (مهرگان و همکاران، ۱۳۹۹). مدل رست (۱۹۹۹) مشهورترین مدل فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی است که از منظر روانشناسی به تبیین فرآیند تصمیم‌گیری پرداخته است. تصمیم‌گیری اخلاقی در این مدل، چهار مرحله اساسی شامل حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، نیت و عمل دارد (مهدوی و موسوی‌نژاد، ۱۳۹۰).

بر مبنای مدل فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، اگر حسابرسان مشکل را به رسمیت نشناسد، در خصوص آن مشکل نمی‌تواند کاری انجام دهد؛ لذا آگاهی و هوشیاری اخلاقی مبنای شناخت نقص‌های اخلاقی است. بر اساس این دیدگاه، هوش اخلاقی و پایبندی به اخلاقیات باعث می‌شود قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان به شکل مطلوب‌تری باشد (نیکولاییدس، ۲۰۱۴).

بوربا (۲۰۰۵) هوش اخلاقی را ظرفیت و توانایی درک درست از نادرست، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و عمل به آنها و رفتار در جهت صحیح و درست تعریف می‌کند. افرادی که هوش اخلاقی دارند، همواره فعالیت‌های خود را با اصول اخلاقی پیوند می‌زنند که این امر باعث افزایش

تعهد و مسئولیت‌پذیری در آنان شده و در نتیجه باعث بهبود تصمیمات و کارایی فردی و گروهی می‌گردد (فلیت و هرمن، ۲۰۱۳). به بیانی دیگر، داشتن هوش اخلاقی بالا باعث بهبود روابط اجتماعی و عملکرد بهتر افراد در تصمیمات اخلاقی می‌شود (رجبی و همکاران، ۱۳۹۰).

هوش اخلاقی همانند یک راهنما برای رفتار حسابرس عمل می‌کند و کمک می‌کند تا حسابرس اعمال هوشمندانه و بهینه‌ای داشته باشد. بر اساس مدل فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی رست (۱۹۹۹) چنانچه حسابرس مسئله را به خوبی درک نکند و آن را به رسمیت نشناسد، در زمینه آن مسئله کار خاصی نمی‌تواند انجام دهد. بر مبنای این دیدگاه، آگاهی، شناخت و هوشیاری اخلاقی مبنای شناخت بسیاری از نقص‌های اخلاقی در قضاوت‌های حسابرسان است؛ لذا داشتن هوش اخلاقی و پایبندی به اصول اخلاقی منتهی به شکل مطلوب‌تری از قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابرس می‌شود (نیکولایدس، ۲۰۱۴).

بدین ترتیب، بسیاری از رفتارهای حسابرسان ریشه در اصول و ارزش‌های اخلاقی دارد و متاثر از آن است و با توجه به پیچیدگی‌های حسابرسی می‌توان از هوش اخلاقی به عنوان بخش جدانشدنی تصمیم‌گیری‌های اخلاقی موجود در امور حسابرسی یاد کرد و به جایگاه ویژه آن در عرصه حسابرسی پی‌برد.

در همین راستا، پژوهش‌های انجام شده در این حوزه (مانند آجزن، ۲۰۰۵؛ کرافت، ۲۰۱۳) نشان داده‌اند که قضاوت‌های حسابرسی ممکن است به دلیل ترجیحات و انگیزه‌های مختلفی باشد که به دلیل نقش‌های حرفه‌ای متفاوتی که افراد می‌پذیرند، در آنها ایجاد شده است. در حقیقت، حسابرسان تمایل به قضاوت صحیح دارند؛ ولی تأثیر قوی ویژگی‌های شخصیتی می‌تواند باعث جهت‌گیری و منحرف شدن آنها در قضاوت گردد.

تعریف مفهوم شخصیت کار آسانی نیست؛ زیرا مانند بیشتر مفاهیمی که به ویژگی‌های انسانی مربوط می‌شود، پیچیده است (نادری و همکاران، ۱۳۹۵). یکی از تعابیر شناخته شده شخصیت عبارت است از، مجموعه‌ای سازمان یافته و واحدی متشکل از خصوصیات نسبتاً ثابت و پایدار که یک فرد را از افراد دیگر متمایز می‌سازد (شاملو، ۱۳۹۰). تعبیرهای مختلف از مفهوم شخصیت نشان‌دهنده این است که با گذشت زمان، معنای شخصیت از مفهوم اولیه آن که تصویری اجتماعی و ظاهری بوده، بسیار گسترده‌تر شده است. بحث شخصیت و تیپ‌شناسی شخصیت مخصوصاً برای افرادی مانند حسابرسان که در مسند قضاوت تصمیم‌گیری هستند، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (نادری و همکاران، ۱۳۹۵). در همین راستا، آجزن (۲۰۰۵) بیان می‌کند سقوط شرکت‌های بزرگی مانند انرون، لمن برادرز و ورلدکام این موضوع را یادآوری می‌کند که حسابرسان، نقصی در شخصیت خود دارند. تقلب شرکت‌هایی مانند انرون از طریق روش‌های حسابداری نشان می‌دهد اگر چه در زمان سقوط شرکت‌های بزرگی مانند انرون شاهد سرزنش حسابرسان به دلیل بی‌توجهی به ارزش‌های اخلاقی هستیم؛ اما نمی‌توان تنها به سرزنش حسابرسان به دلیل مشکلات اخلاقی پرداخت، زیرا یکی از مشکلات اصلی، حسابرسانی هستند که فاقد شخصیت قدرتمند می‌باشند.

آیسنک (۱۹۶۵) بیان می‌کند عوامل زیستی و ارثی سهمی حدود دو سوم را در تعیین شخصیت یک فرد بر عهده دارد. از نظر آیسنک، صفات و سنخ‌ها عمدتاً به وسیله وراثت تعیین می‌شود. او منکر تأثیر عوامل موثر اجتماعی، محیطی یا موقعیتی بر شخصیت نیست؛ اما معتقد است که چنین اثرهایی محدود هستند و نباید بی‌جهت مورد تأکید قرار گیرند. آیسنک (۱۹۶۵) شواهد تجربی زیادی را عرضه کرده است تا اعتقاد خود را در این زمینه که صفات و سنخ‌ها اساساً ارثی هستند، به اثبات برساند.

برخی از صفات شخصیتی مانند صداقت، دقت و انضباط در انجام کار می‌توانند به طور مستقیم به هوش اخلاقی حسابرس مرتبط باشند. به عنوان مثال، یک حسابرس با شخصیتی منظم و دقیق ممکن است به راحتی قوانین و مقررات را رعایت کند و به یک تجزیه و تحلیل دقیق بپردازد؛ لذا تیپ شخصیتی حسابرس می‌تواند به طور مستقیم از هوش اخلاقی وی تأثیر بپذیرد. اگر یک حسابرس دارای هوش اخلاقی قوی باشد، احتمالاً این بدان معناست که او قادر است در مواجهه با موقعیت‌های اخلاقی پیچیده و دشوار تصمیمات درستی بگیرد. این به معنای داشتن صداقت و انصاف در ارائه گزارش‌های مالی و رعایت استانداردهای حسابرسی است. به علاوه، هوش اخلاقی می‌تواند به حسابرس کمک کند تا با مسائل اخلاقی که در طول انجام کار او به وجود می‌آیند، به خوبی مقابله کند. این شامل مواردی مانند تشخیص تقلب در گزارش‌های مالی، تعارض منافع و افشای اطلاعات محرمانه است. یک حسابرس با هوش اخلاقی بالا قادر است این مسائل را شناسایی کند و در راستای رعایت اخلاق حرفه‌ای خود عمل کند (علیزاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۱). بنابراین، در صورتی که یک حسابرس دارای هوش اخلاقی قوی باشد، تأثیر مثبتی بر تیپ شخصیتی او خواهد داشت.

تأثیر هوش اخلاقی بر تیپ شخصیتی حسابرس بستگی به شخصیت حسابرس دارد. تیپ شخصیتی حسابرس شامل صفات و خصوصیات مختلفی است و هوش اخلاقی می‌تواند این صفات را تقویت کند یا تحت تأثیر قرار دهد. به عنوان مثال، یک حسابرس با هوش اخلاقی بالا ممکن است دقت و صداقت بیشتری در انجام کار داشته باشد می‌کند (کرافت، ۲۰۱۳). این می‌تواند به رعایت قوانین و مقررات حسابداری کمک کند و به یک تجزیه و تحلیل دقیق‌تر بپردازد. همچنین، یک حسابرس با هوش اخلاقی قوی ممکن است در مواقعی که با تقلب یا تعارض منافع مواجه می‌شود، توانایی بیشتری در تشخیص و رفع این مشکلات داشته باشد.

برای بررسی اثر تیپ شخصیتی حسابرس به عنوان یک عامل میانجی بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس لازم است درک بهتری از انواع تیپ شخصیتی حسابرسان وجود داشته باشد. تیپ شخصیتی حسابرس، شامل ویژگی‌ها، اعتقادات و رفتارهایی است که در حسابرسان به صورت مشترک مشاهده می‌شود دارند (وود بین، ۲۰۱۲). تیپ‌های شخصیتی بر اساس مدل‌های مختلفی مانند مدل شخصیت شناسی مایرز-بریگز و مدل پنج‌عاملی نئو طبقه‌بندی می‌شوند. برخی از تیپ‌های شخصیتی معروف در حسابرسی عبارتند از: تیپ شخصیتی کنترل‌گر: حسابرسانی که این تیپ را نشان می‌دهند، معمولاً از دقت بالایی

برخوردار هستند و دارای توانایی‌های فنی و تجزیه و تحلیلی قوی هستند. آنها عموماً با دقت به جزئیات توجه کرده و در تصمیم‌گیری‌ها از روی منطق و قوانین رفتار می‌کنند. در زمینه اثر میانجی تیپ شخصیتی حسابرسان بر رابطه بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، حسابرسان با هوش اخلاقی بالا و تیپ شخصیتی کنترل‌گر، معمولاً به دقت در تشخیص مسائل اخلاقی و ارزیابی عواقب تصمیمات توجه می‌کنند و تصمیمات اخلاقی صحیحی را اتخاذ می‌کنند (تروو و وندر لان، ۲۰۱۳).

تیپ شخصیتی انعطاف‌پذیر: حسابرسانی که این تیپ را نشان می‌دهند، معمولاً از خلاقیت و انعطاف‌پذیری بالایی برخوردار هستند. آنها توانایی تصمیم‌گیری در شرایط پیچیده و غیرقابل پیش‌بینی را دارند و به راحتی می‌توانند با تغییرات مواجه شوند (مک کری و کاستا، ۱۹۸۵). در رابطه با هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، حسابرسان با هوش اخلاقی بالا و تیپ شخصیتی انعطاف‌پذیر، معمولاً به توانایی تصمیم‌گیری در شرایط پیچیده و تصمیم‌های اخلاقی صحیح توجه می‌کنند.

تیپ شخصیتی هم‌دل: حسابرسانی که این تیپ را نشان می‌دهند، معمولاً از توانایی برقراری ارتباطات مؤثر و هم‌دلی با دیگران برخوردار هستند. آنها معمولاً به نظرات و نیازهای دیگران توجه کرده و در تصمیم‌گیری‌ها به تأثیرات اجتماعی و اخلاقی توجه می‌کنند. در رابطه با هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، حسابرسان با هوش اخلاقی بالا تیپ شخصیتی هم‌دل، معمولاً به تأثیرات اجتماعی و اخلاقی تصمیمات و تعاملات خود توجه می‌کنند و تصمیمات اخلاقی متناسب با نیازهای دیگران اتخاذ می‌کنند (آدی پوترا و دویراندرا، ۲۰۱۹).

در نهایت، بر مبنای آنچه بیان شد تیپ شخصیتی حسابرسان می‌تواند به عنوان یک عامل میانجی بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان عمل کند. بنابراین، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر تدوین شده است.

فرضیه اول: تیپ شخصیتی بر رابطه بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان تأثیر می‌گذارد.

تحقیقات در حوزه اخلاق حسابرسان (مانند پونمون، ۱۹۹۲؛ کیدول و و بنت، ۱۹۹۳؛ تروو و وندر لان، ۲۰۱۳) نشان داده است که تیپ شخصیتی حسابرسان تأثیر مهمی بر جهت‌گیری‌های اخلاقی آنها دارد. استنباط این گروه از پژوهشگران این است که حسابرسان دارای تیپ شخصیتی مستحکم‌تر به دلیل درونی کردن ارزش‌های اخلاقی حرفه در درون خود که منجر به توجه زیاد به اصول اخلاقی و نگرانی در مورد رفاه دیگران می‌شود، جهت‌گیری اخلاقی ایده‌آل‌گرایانه‌تری دارند. همچنین به دلیل اینکه نسبی‌گرایی با رد قوانین اخلاقی جهان شمول در ارتباط است، تیپ شخصیتی هر فرد منجر به کاهش نسبی‌گرایی در آنها خواهد شد (یعقوبی صالح آبادی و پورزمانی، ۱۴۰۱). از سوی دیگر، جهت‌گیری اخلاقی امکان پیش‌بینی تفاوت‌های فردی (ویژگی‌های ثابت شخصیتی) در قضاوت‌های اخلاقی را فراهم می‌کند (کرافت، ۲۰۱۳). به گونه‌ای که برخی از پژوهش‌ها به این نتیجه رسیدند که در مقایسه با ایده‌آل‌گرایان، نسبی‌گرایان بیشتر در معرض

قضاوت‌های غیر اخلاقی قرار دارند (وود بین، ۲۰۱۲؛ اسمائل و غزالی، ۲۰۱۱).

جهت‌گیری اخلاقی سیستمی از اخلاقیات است که رهنمودهایی را برای تصمیم‌گیری در مورد رفتارهای چالش برانگیز ارائه می‌دهد (بارنت، ۱۹۹۴). جهت‌گیری اخلاقی دارای دو بعد آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی است. بر طبق این نظریه، افرادی که آرمانگرا هستند بر این باورند عمل اخلاقی عملی است که هیچ آسیبی به دیگران نمی‌رساند. در مقابل، نسبی‌گراها بیان می‌کنند قضاوت‌های اخلاقی (مانند فرهنگ، مکان و زمان) وابسته به شرایط هستند. در واقع نسبی‌گرایی به میزانی که فرد روابط اخلاقی را نادیده می‌گیرد اشاره دارد (اسدیان اوغانی و همکاران، ۱۳۹۸). از دیدگاه نظری افراد آرمانگرا در مقایسه با نسبی‌گراها در مواجهه با دوره‌های اخلاقی قضاوت اخلاقی بهتری از خود نشان می‌دهند (فرنادو و چودهوری، ۲۰۱۰؛ جوهری و همکاران، ۲۰۱۳). در حقیقت، افراد آرمانگرا به دلیل این که نمی‌خواهند آسیبی به دیگران برسانند خود را کمتر درگیر قضاوت‌های غیر اخلاقی می‌کنند (گرین فیلد و همکاران، ۲۰۰۸؛ وود بین، ۲۰۱۳)؛ لذا این دسته از افراد به موضوعات اخلاقی حساس‌تر هستند و این موضوعات را بهتر شناسایی می‌کنند و در نتیجه قضاوت‌های اخلاقی بالایی نیز دارند (سینگپاکدی و همکاران، ۱۹۹۹). از سوی دیگر، نسبی‌گراها موضوعات اخلاقی را کم‌اهمیت‌تر از آرمانگراها می‌دانند و به طور کلی در برخورد با مسائل اخلاقی قضاوت‌های اخلاقی کمتری دارند (جوهری و همکاران، ۲۰۱۳). در واقع، نسبی‌گراها به مسائل اخلاقی توجه چندانی نمی‌کنند؛ لذا انتظار می‌رود افراد نسبی‌گرا قضاوت اخلاقی بدتری در دو راهی‌های اخلاقی داشته باشند و بین نسبی‌گرایی و تصمیم‌گیری اخلاقی رابطه منفی وجود داشته باشد (هنلی و همکاران، ۲۰۰۵).

مروری بر ادبیات فوق نشان می‌دهد جهت‌گیری‌های اخلاقی آرمانگرا و نسبی‌گرا دارای نقش میانجی بر رابطه بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس است. بنابراین، فرضیه دوم و سوم پژوهش به صورت زیر تدوین شده است.

فرضیه دوم: جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرا بر رابطه بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس تأثیر می‌گذارد.

فرضیه سوم: جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرا بر رابطه بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس تأثیر می‌گذارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع توصیفی-همبستگی است که داده‌های آن توسط پرسشنامه و به صورت میدانی جمع‌آوری شده است. پرسشنامه پژوهش از چهار بخش مجزا شامل اطلاعات جمعیت شناختی، پرسشنامه هوش اخلاقی، جهت‌گیری‌های اخلاقی، فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و تیپ شخصیتی حسابرسان تشکیل شده است که در بخش سنجش متغیرها به طور مفصل در مورد هر یک از اجزا پرسشنامه توضیحات لازم ارائه شده است.

جامعه آماری شامل تمام حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی در سال ۱۴۰۱ است که بر

اساس گزارش سایت جامعه حسابداران رسمی تعداد آنها بیش از ۱۷۰۰ نفر است. برای محاسبه حجم نمونه از روش کوکران استفاده شده است.

در این پژوهش به منظور افزایش اعتبار نتایج تحقیق تعداد ۲۹۳ پرسشنامه توزیع گردید که از این تعداد ۳۴ پرسشنامه بازگردانده نشد. همچنین تعداد ۹ پرسشنامه دارای نقص بوده و قابل تجزیه و تحلیل نبود. از این رو، تعداد ۴۳ پرسشنامه به علت عدم بازگشت و یا نقص در نحوه تکمیل از فرآیند تحلیل خارج گردیدند. تعداد پرسشنامه دریافت شده و قابل تجزیه و تحلیل ۲۵۰ پرسشنامه بود که بدین ترتیب نرخ بازگشت کل پرسشنامه‌ها به میزان ۸۵/۳۲ درصد است. در این پژوهش از مدل‌یابی معادلات ساختاری و روش حداقل مربعات جزئی جهت آزمون فرضیات و برازندگی مدل استفاده شده است؛ زیرا این روش در مقایسه با روش‌های مبتنی بر کواریانس نسبت به وجود شرایطی مانند همخطی متغیرهای مستقل و نرمال نبودن داده‌ها سازگار است. علاوه بر این، به حجم نمونه نیز حساس نیست (رونکو و همکاران، ۲۰۱۶).

متغیرهای پژوهش تصمیم‌گیری اخلاقی

متغیر وابسته این پژوهش تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان است. فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی شامل چهار مرحله متوالی حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، قصد اخلاقی و رفتار اخلاقی است. پرسشنامه ۱۲ گویه‌ای تصمیم‌گیری در وضعیت‌های دشوار اخلاقی مبتنی بر سناریو است و قابلیت تصمیم‌گیری آزمودنی‌ها را به کمک دو سناریوی اخلاقی (دو وضعیت دشوار اخلاقی) با چهار مولفه حساسیت اخلاقی، قضاوت اخلاقی، قصد اخلاقی و رفتار اخلاقی هر کدام با سه گویه ارزیابی می‌کند. در سال‌های اخیر، با توجه به دشواری درک رفتار افراد، هنگام مواجهه با رفتارهای غیراخلاقی، استفاده از سناریو در پژوهش‌های اخلاقی حوزه‌های حسابداری و حسابرسان مرسوم شده است (التان و همکاران، ۲۰۱۷). در پژوهش حاضر سناریوی اول از پژوهش کوهن، پنت و شارپ (۱۹۹۵) با اعمال تغییرات مورد لزوم با توجه به محیط حسابرسان ایران اقتباس شده است. این سناریو مربوط به معضل اخلاقی، گزارش کمتر از زمان صرف شده برای یک کار حسابرسان است. سناریوی دوم از پژوهش زیگنفس و سینگاپاکدی (۱۹۹۴) اقتباس شده است. این سناریو مربوط به معضل اخلاقی، عدم انطباق است. عدم انطباق یکی از موضوعات مهم حسابرسان است که باید به آن توجه شود تا اطمینان حاصل شود که اظهارات مدیریت با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت دارد (زیگنفس و سینگاپاکدی، ۱۹۹۴). ضمناً سناریوهای مطرح شده، در پژوهش‌های جوهری و همکاران (۲۰۱۷) و لیتچ (۲۰۰۴) نیز مورد استفاده قرار گرفته است.

برای اندازه‌گیری مولفه‌های آگاهی اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی از یک مقیاس لیکرت پنج گزینه‌ای استفاده شده است که از ۱ = "کاملاً مخالفم" تا ۵ = "کاملاً موافقم" متغیر است. نمره بالا در این مولفه‌ها نشان می‌دهد که پاسخ‌دهنده حساسیت بالایی نسبت به آن دارد. برای اندازه‌گیری مولفه رفتار اخلاقی حسابرسان از پاسخ‌دهندگان خواسته شده تا در صورت

مشارکت در سناریوهای داده شده، اقدام واقعی خود را نشان دهند. به پاسخ‌دهندگان پنج اقدام ممکن داده شد تا نشان دهند در این موقعیت چه اقدامی انجام می‌دهند. عملکرد واقعی آنها از "پایین‌ترین تا بالاترین درجه بر اساس تناسب اقدام" ساختار یافته است. بدین ترتیب که اقدام اول دلالت بر این دارد که اقدام انجام شده عمل غیراخلاقی محسوب می‌شود و اقدام پنجم بر این دلالت دارد که اقدام انجام شده عمل اخلاقی است؛ بنابراین نمرات بالاتر نشان دهنده درجه بالایی از رفتار اخلاقی حسابرسان است. جدول ۱ نحوه سنجش متغیرهای مورد استفاده در سازه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی و منابع اقتباس شده از آن را نشان می‌دهد.

جدول ۱. اندازه‌گیری مولفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی

متغیر	نحوه سنجش	منبع
آگاهی اخلاقی	سوالات این مولفه نشان می‌دهند که سناریوی ارائه شده تا چه میزان شامل مسائل اخلاقی است.	سینگاپاکی و همکاران (۱۹۹۶)؛ لیتچ (۲۰۰۴)؛ سونی و کاستلو (۲۰۰۹)
قضاوت اخلاقی	سوالات این مولفه نشان می‌دهند که آیا عمل انجام شده در سناریو از نظر اخلاقی رفتار قابل قبولی است یا خیر.	سینگاپاکی و همکاران (۱۹۹۶)؛ می و پاولی (۲۰۰۲)؛ لیچ (۲۰۰۴)؛ سونی و کاستلو (۲۰۰۹)
نیت اخلاقی	سوالات این مولفه امکان انجام عمل انجام شده در سناریو توسط آزمودنی‌ها را نشان می‌دهد.	سینگاپاکی و همکاران (۱۹۹۶)؛ سینگ و همکاران (۲۰۰۷)؛ سونی و کاستلو (۲۰۰۹)
رفتار اخلاقی	سوالات این مولفه امکان اینکه اگر پاسخ‌دهندگان در سناریوی داده شده نقش داشته باشند، عمل واقعی آنها را نشان می‌دهد.	ریست (۱۹۸۶)؛ مارنبورگ (۲۰۰۰)؛ مستمل و قادوس (۲۰۰۸)

هوش اخلاقی

برای سنجش هوش اخلاقی و ابعاد آن در این پژوهش از نظریه لینک، کیل و جوردن (۲۰۰۶) استفاده شده است. در این نظریه هوش اخلاقی ظرفیت و توانایی درک درست از نادرست، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و عمل به آنها و رفتار در جهت صحیح و درست تعریف شده است. بر مبنای نظریه لینک، کیل و جوردن (۲۰۰۶) ابعاد هوش اخلاقی شامل ۴ بعد اصلی درستکاری، مسئولیت‌پذیری، علاقه و توجه و بخشش است. بر مبنای آنچه بیان شد در این پژوهش هوش اخلاقی با استفاده از یک پرسشنامه ۴۰ سؤالی اندازه‌گیری می‌شود که این ۴۰ سؤال در ۴ بعد اصلی به شرح زیر طبقه‌بندی و تعریف می‌شوند.

درستکاری: شامل رفتار مستمر در جهت اصول، ارزش‌ها و باورها (۴ سؤال)، راست‌گویی (۴ سؤال)، ایستادگی برای حق (۴ سؤال)، وفای به عهد (۴ سؤال)؛
مسئولیت‌پذیری: شامل مسئولیت‌پذیری در قبال تصمیمات شخصی (۴ سؤال)، اقرار به اشتباهات و شکست‌ها (۴ سؤال) و قبول مسئولیت برای خدمت به دیگران (۴ سؤال)؛

علاقه و توجه: شامل توجه و اهمیت دادن به دیگران (۴ سؤال)؛
بخشش: شامل توانایی در بخشش اشتباهات خود و دیگران (۸ سؤال)؛
 طیف نمره‌گذاری این پرسشنامه، طیف لیکرت پنج‌درجه‌ای است. روایی و پایایی پرسشنامه توسط مارتین و آستین (۲۰۱۰) تأیید شده است.

جهت‌گیری اخلاقی

جهت‌گیری اخلاقی آرمانگر و نسبی‌گرا متغیر مستقل پژوهش حاضر است. در این پژوهش از پرسشنامه استاندارد موقعیت اخلاقی فورسیت (۱۹۹۲) برای سنجش متغیر جهت‌گیری اخلاقی آرمانگر و نسبی‌گرا استفاده شده است. این پرسشنامه حاوی ۲۰ سؤال است که ۱۰ سؤال اول برای سنجش آرمانگرایی و ۱۰ سؤال بعدی برای سنجش نسبی‌گرا است. نمره‌گذاری این پرسشنامه بر اساس مقیاس ۵ نقطه‌ای لیکرت (۱= کاملاً مخالف تا ۵ کاملاً موافق) است. روایی محتوایی و صوری این پرسشنامه با نظر متخصصان رشته حسابداری و حسابرسی مورد تأیید قرار گرفته و پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ ۰/۸۷ به دست آمده است.

تیپ شخصیتی

در پژوهش حاضر به منظور سنجش تیپ شخصیتی با اقتباس از پژوهش مک کری و کاستا (۱۹۸۵) و عزیززاده‌گان و همکاران (۱۴۰۱) از فرم کوتاه آزمون نئو استفاده شده است. فرم کوتاه آزمون نئو که به عنوان پرسشنامه پنج عاملی (*FFI-NEO*) شناخته شده است شامل پنج تیپ شخصیتی روان‌رنجورگرایی؛ برون‌گرایی؛ انعطاف‌پذیری؛ توافق‌پذیری و وظیفه‌شناسی حسابرسان است. پرسشنامه پنج عاملی دربرگیرنده ۶۰ سؤال است که به هر یک از عوامل ۱۲ سؤال اختصاص داده شده است. سؤالات پرسشنامه با توجه به مقیاس طیف پنج گزینه‌ای لیکرتی از (کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم) رتبه‌بندی می‌شود.

علیرغم این که پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش توسط پژوهشگران و نظریه‌پردازان شهیری تدوین و چنانچه بیان شد در بسیاری از پژوهش‌ها به کار گرفته شده؛ اما پس از تدوین نهایی، روایی و پایایی این پرسشنامه مورد بررسی مجدد قرار گرفت. بدین منظور، ابتدا پرسشنامه مذکور به یک هیئت متخصص متشکل از چهار حسابرسان مجرب و چهار استاد حسابرسی ارائه گردید تا پرسشنامه را مطالعه و تناسب موضوعات را تأیید و اطمینان حاصل کنند که پرسشنامه بیانگر مسائل اخلاقی است که حسابرسان در ایران با آن مواجه هستند و نظرات آنها نیز مورد توجه قرار گیرد. این پرسشنامه توسط صاحب‌نظران مورد بررسی مجدد قرار گرفت و بر اساس بازخورد آنها، بهبودهایی در محتوای پرسشنامه مانند انتخاب کلمات، ساختار جمله و قالب سناریوها انجام شده است؛ لذا از اعتبار (روایی) لازم برخوردار است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نتایج آمار جمعیت شناختی در جدول ۲ گزارش شده است. بر مبنای جزئیات دموگرافیک پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ پاسخ‌دهندگان حساب‌رسان نسبتاً جوانی هستند که ۵۴ درصد آنها زیر ۴۰ سال سن دارند؛ اما اغلب این جمعیت را مردان تشکیل داده‌اند. بیش از ۵۵ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک دانشگاهی کارشناسی ارشد هستند.

جدول ۲. نتایج آمار جمعیت شناختی

متغیر جمعیت‌شناختی	زیرمجموعه	فراوانی	درصد
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۸۶	۳۴/۴۰
	کارشناسی ارشد	۱۳۵	۵۴/۴
	دکتری	۲۹	۱۱/۶
تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۱۷	۶/۸۰
	۵ تا ۱۰ سال	۵۵	۲/۲۰
	۱۰ تا ۱۵ سال	۶۴	۲۵/۶۰
	۱۵ تا ۲۰ سال	۵۱	۲۰/۴
	۲۰ تا ۲۵ سال	۳۶	۱۴/۴۰
سمت افراد	بیشتر از ۲۵ سال	۲۷	۱۰/۸۰
	شریک	۱۷	۶/۸۰
	مدیر ارشد	۱۳	۵/۲۰
	مدیر فنی	۱۵	۶/۰۰
	سرپرست ارشد	۱۸	۷/۲۰
	سرپرست	۳۷	۱۴/۸۰
سن	حساب‌رس ارشد	۹۸	۲۰/۰۰
	۲۰ تا ۳۰ سال	۳۷	۱۴/۸۰
	۳۰ تا ۴۰ سال	۱۲۵	۵۰/۰۰
	۴۰ تا ۵۰ سال	۶۱	۲۴/۴۰
جنسیت	بالاتر از ۵۰ سال	۲۷	۱۰/۸۰
	مرد	۱۴۹	۵۹/۶۰
	زن	۱۰۱	۴۰/۴۰

نتایج آمار استنباطی

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار پی‌ال‌اس ۴، در این پژوهش از روش دو مرحله‌ای هالاند (۱۹۹۹) برای مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده می‌شود. در رویکرد حداقل مربعات جزئی، یک مدل معادلات ساختاری به صورت همزمان شامل دو مرحله است. مرحله اول شامل تعیین مدل اندازه‌گیری از طریق پایایی و روایی است و مرحله دوم شامل تعیین مدل ساختاری از طریق تحلیل شاخص‌های برازندگی، ضرایب تعیین و تحلیل مسیر است.

مدل اندازه‌گیری

مدل بیرونی در حداقل مربعات جزئی همان مدل اندازه‌گیری بوده و معادل تحلیل عاملی تاییدی می‌باشد. در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، آزمون مدل اندازه‌گیری شامل بررسی صحت سنجش سازه‌ها و پایایی، روایی همگرا و تشخیصی مدل است؛ لذا در آزمون مدل اندازه‌گیری ساختار کلی پرسشنامه‌ها ابتدا از نظر قابلیت برازش و صحت سنجش سازه‌ها با استفاده از فن تحلیل عاملی تاییدی سنجیده می‌شود. در فن تحلیل عاملی تاییدی، به منظور بررسی صحت سنجش سازه‌ها مقادیر بار عاملی استاندارد شده و آماره t متغیرهای مشاهده‌پذیر با متغیر مکنون متناظر با آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج حاصل از تحلیل عاملی تاییدی سازه‌های برونزا و درونزا در مرحله مدل اندازه‌گیری در ادامه ارائه شده است.

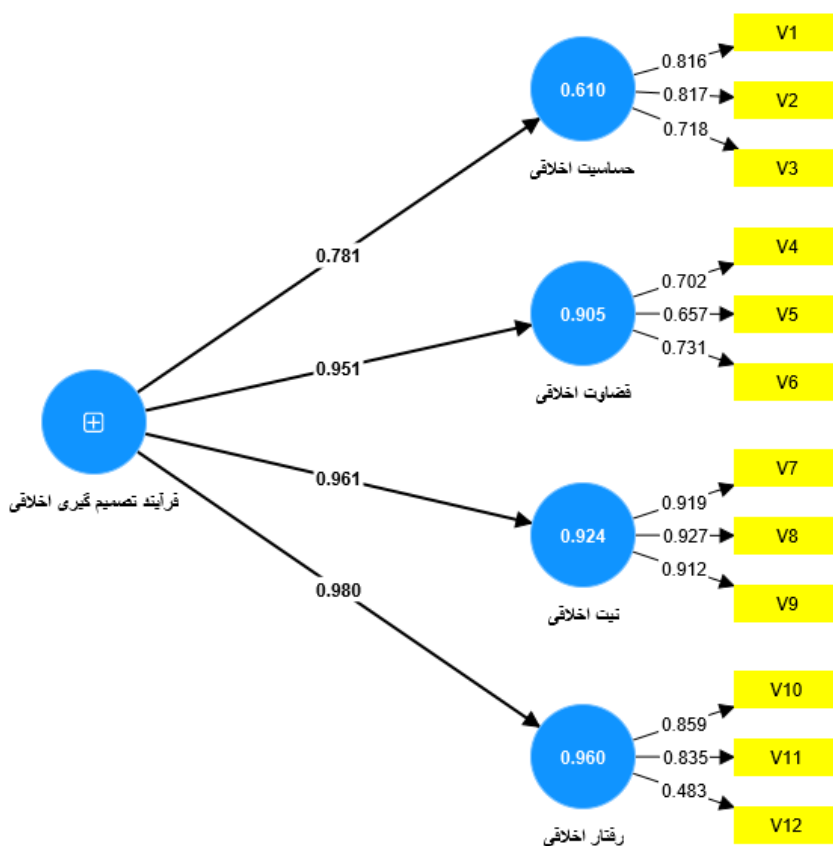
تحلیل عاملی تاییدی سازه‌های برونزا

در این پژوهش سازه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساسیت به عنوان سازه برونزا و متغیر وابسته اصلی تحقیق است و براساس چهار مؤلفه حساسیت، قضاوت، نیت و رفتار اخلاقی که خود نیز به عنوان چهار مقیاس پنهان و براساس دوازده متغیر مشاهده شده برآورد و اندازه‌گیری شده است. مدل تخمین استاندارد سازه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساسیت یک سازه تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم است و در شکل ۱ گزارش شده است. در شکل ۱ داده‌های مندرج در پیکان اتصال متغیر مکنون به متغیر مشاهده شده، همان بارهای عاملی استاندارد هستند. نتایج شکل ۱ نشان می‌دهد تمامی گویه‌ها دارای بار عاملی بیشتر از $0/3$ هستند؛ لذا سازه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حساسیت مورد تأیید قرار می‌گیرد و نیاز به حذف هیچ گویه‌ای نیست. هریک از اعدادی که بر فلش‌های رسم شده از متغیرهای پنهان (متغیرهای آبی رنگ) به متغیرهای آشکار (متغیرهای زرد رنگ) بدست آمده؛ نشانگر بارهای عاملی می‌باشد. بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار $0/4$ شود، مؤید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن سازه اندازه‌گیری قابل قبول است (هولاند، ۱۹۹۹) و که اگر محقق پس از محاسبه بارهای عاملی بین سازه و شاخص‌های آن با مقادیری کمتر از $0/4$ مواجه شد، باید آن شاخص‌ها (سوالات پرسش‌نامه) را اصلاح نموده و یا از

مدل پژوهش حذف نماید.

نتایج شکل ۱ نشان می‌دهد بارهای عاملی حاصل از برازش سازه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس بیشتر از ۰/۴ هستند؛ لذا سازه فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی از آماره‌های نسبتاً مناسبی برخوردار است. همچنین، نتایج ضرایب استاندارد مسیر بین متغیرهای پنهان با یکدیگر در شکل ۱ نشان می‌دهد که تمامی متغیرهای مکنون دارای ضرایب مسیر استاندارد مثبت و معنی‌داری با مقیاس‌های خود هستند و بزرگی این ضرایب نیز نسبتاً برای همه موارد در حد بالایی است.

شکل ۱. مدل تخمین استاندارد سازه تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس

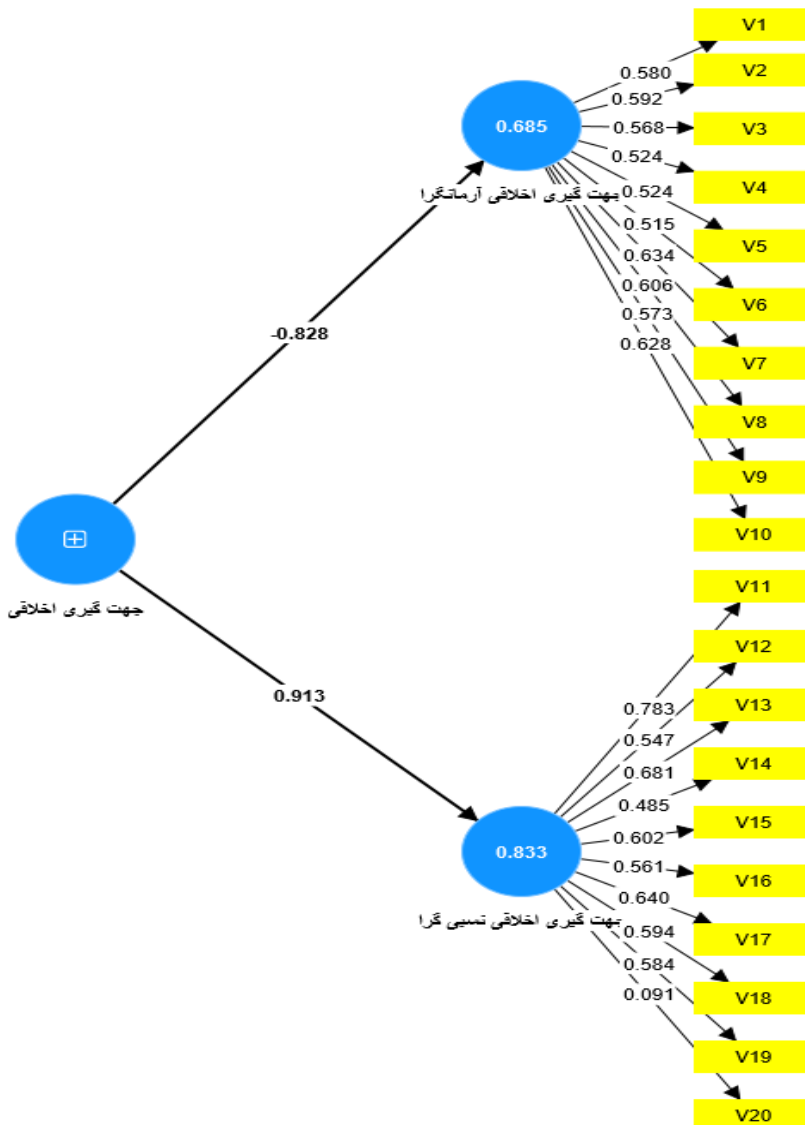


تحلیل عاملی تاییدی سازه‌های درونزا

مدل تخمین استاندارد سازه‌های درونزا شامل جهت‌گیری اخلاقی، هوش اخلاقی و تیپ شخصیتی حسابرس است.

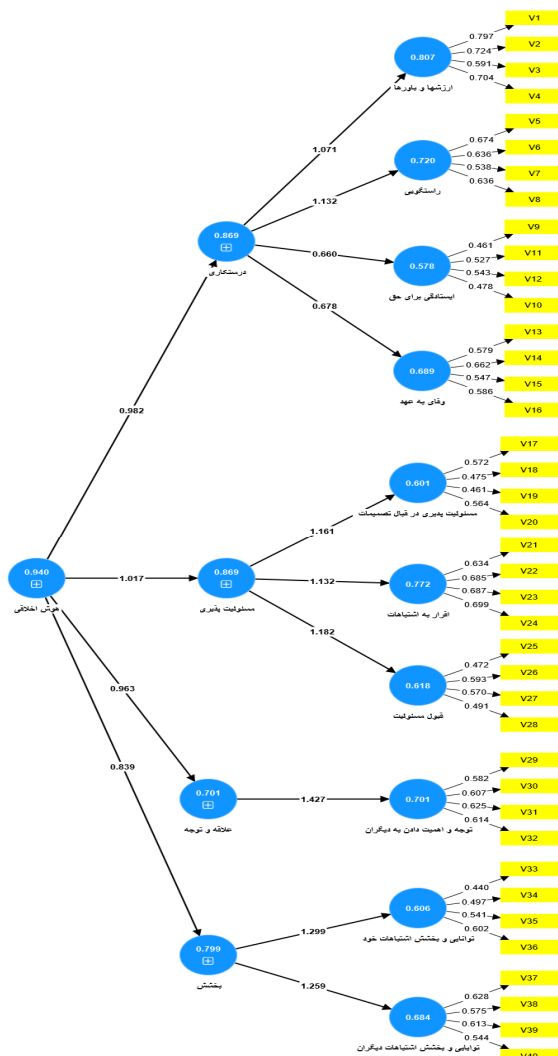
برای بررسی صحت سنجش سازه جهت‌گیری اخلاقی از تحلیل عاملی مرتبه دوم استفاده شده است. نتایج حاصل از بارهای عاملی سازه جهت‌گیری اخلاقی در شکل ۲ ارائه شده است. نشان می‌دهد بارهای عاملی مندرج بر روی فلش‌ها بیشتر از ۰/۴ است و بیانگر این است که گویه‌های مورد نظر، سنجه‌های مناسبی برای متغیر پنهان هستند.

شکل ۲. مدل تخمین استاندارد سازه جهت‌گیری اخلاقی

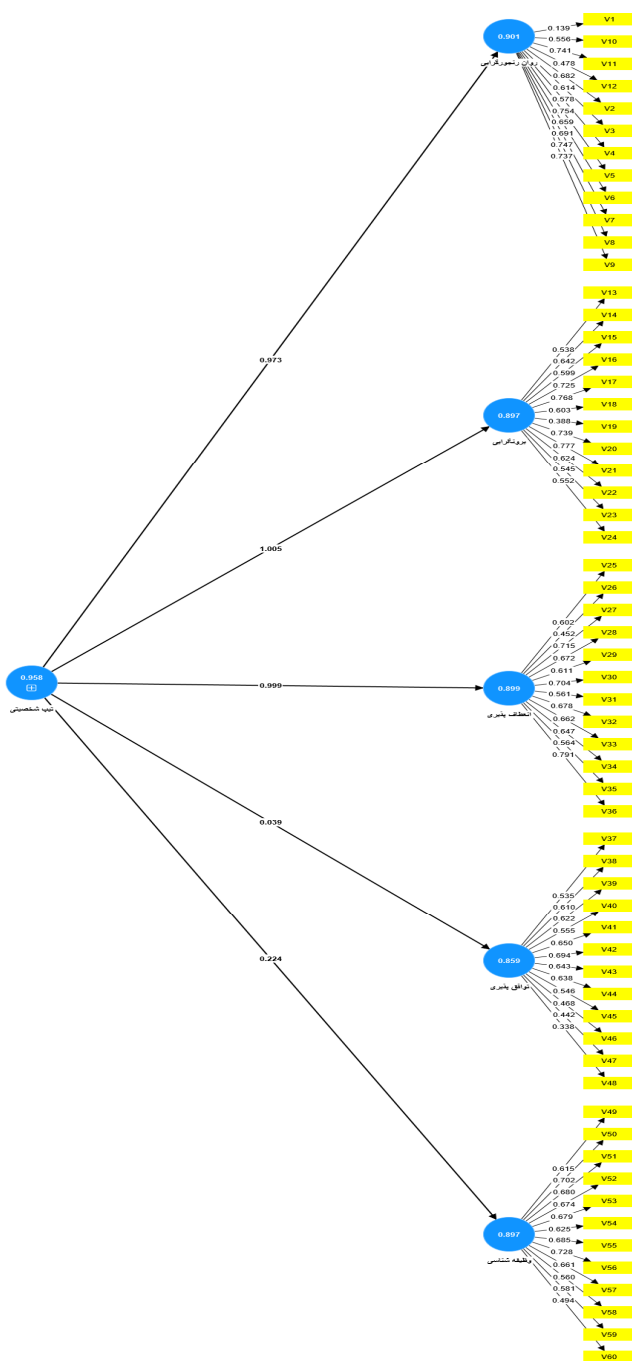


برای بررسی صحت سنجش سازه هوش اخلاقی از تحلیل عاملی مرتبه سوم استفاده شده است. نتایج حاصل از بارهای عاملی سازه هوش اخلاقی در شکل ۳ ارائه شده است. اعداد مندرج بر روی فلش‌ها در شکل ۳ بارهای عاملی برآورد شده را نشان می‌دهد و بیانگر میزان همبستگی متغیرهای آشکار و پنهان است. نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد بارهای عاملی مندرج بر روی فلش‌ها بیشتر از ۰/۴ است و بیانگر این است که گویه‌های مورد نظر، سنجه‌های خوبی برای متغیر پنهان هستند؛ لذا سازه مورد تأیید قرار می‌گیرد و نیاز به حذف هیچ گویه‌ای نیست.

شکل ۳. مدل تخمین استاندارد سازه هوش اخلاقی



شکل ۴. مدل تخمین استاندارد سازه تیپ شخصیتی



نتایج حاصل از بارهای عاملی سازه تیپ شخصیتی که برای برآورد آن از تحلیل عاملی مرتبه دوم استفاده شده در شکل ۴ ارائه شده است. نتایج شکل ۴ نشان می‌دهد اکثر بارهای عاملی بدست آمده از برازش سازه بالاتر از ۰/۴ هستند و تنها بار عاملی گویه ۷۱ برابر ۰/۱۳۹ و کمتر از ۰/۴ می‌باشد؛ لذا لازم است با احتیاط این گویه را حذف کرده و مجدداً تحلیل عاملی تاییدی را برای سازه تیپ شخصیتی تکرار نمود.

در ادامه برای بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری از ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس ۴، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤال‌ها، نوبت به بررسی پایایی می‌رسد. برای بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری از ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۳ گزارش شده است. در جدول ۳ ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی همه متغیرها از ۰/۷ بیشتر است که نشان‌دهنده پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه‌گیری است.

جدول ۳. ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی

سازه	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha > 0/7)	ضریب روآ	ضریب پایایی ترکیبی (Alpha > 0/7)
تصمیم‌گیری اخلاقی حساسیت	۰/۷۶۶	۰/۷۷۰	۰/۸۵۱
تیپ شخصیتی	۰/۸۳۰	۰/۸۳۹۰	۰/۸۸۱
جهت‌گیری اخلاقی	۰/۷۸۳	۰/۷۸۳	۰/۹۰۲
	۰/۷۹۱	۰/۸۳۸	۰/۸۶۲

به منظور بررسی روایی مدل اندازه‌گیری از دو معیار روایی همگرا و واگرا استفاده می‌شود. منظور از شاخص روایی همگرا، سنجش میزان تبیین متغیر پنهان (مکنون) توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن است (بارکلی و همکاران، ۱۹۹۵). برای سنجش این شاخص، از متوسط واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. مگنز و همکاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ به بالا را برای میانگین واریانس استخراج شده کافی دانسته‌اند. نتایج آزمون روایی همگرا در جدول ۴ ارائه و نشان می‌دهد مقدار این شاخص برای تمام سازه‌ها از ۰/۴ بیشتر است که نشان از برازش مناسب مدل دارد.

جدول ۴. نتایج روایی همگرا

سازه	میانگین واریانس استخراجی (Alpha > 0/5)
تصمیم‌گیری اخلاقی حساسیت	۰/۵۸۹
تیپ شخصیتی	۰/۵۹۹
جهت‌گیری اخلاقی	۰/۶۱۴

مدل ساختاری

بعد از بررسی برازش مدل اندازه‌گیری لازم است به برازش مدل ساختاری پژوهش پرداخته شود. مرحله برازش مدل ساختاری شامل تعیین مدل ساختاری از طریق تحلیل شاخص‌های برازندگی، ضرایب تعیین و تحلیل روابط میان متغیرهای پنهان است.

به منظور بررسی اعتبار و کارایی الگوی برازش شده در این پژوهش تحلیل شاخص‌های برازندگی با استفاده از دو شاخص ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد ($SRMR$) و ضریب تعیین (R^2) انجام می‌شود. شاخص ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد به عنوان تفاوت بین همبستگی مشاهده شده و ماتریس همبستگی ضمنی مدل تعریف می‌شود. این شاخص امکان ارزیابی میانگین بزرگی اختلافات بین همبستگی‌های مشاهده شده و مورد انتظار را به عنوان معیار مطلق معیار برازش (مدل) فراهم می‌کند. اگر مقدار شاخص میانگین مربعات باقیمانده استاندارد از ۰/۱ کمتر باشد نشان از برازش مطلوب مدل است (هنسلر و همکاران، ۲۰۱۴). ضریب تعیین معیاری است که بیانگر میزان تغییرات هر یک از متغیرهای وابسته مدل است که به وسیله متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. مقدار ضریب تعیین تنها برای متغیرهای درون‌زای مدل ارائه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار آن برابر صفر است. هرچه مقدار ضریب تعیین مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است (چین، ۱۹۹۸).

در این پژوهش برای برازش مدل ساختاری از روش بوت استرپ استفاده شده است؛ لذا برای بررسی اثر متغیر میانجی در این روش، الگوها یکبار بدون اثر میانجی و یکبار با استفاده از اثر میانجی برازش می‌شوند. مقادیر شاخص ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد ($SRMR$) و ضریب تعیین (R^2) برای هر چهار الگوی پژوهش در جدول ۵ گزارش شده است. نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد مقادیر ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد برای هر چهار الگو در سطح مقادیر قابل قبول است. این نتایج حاکی از برازش بسیار مناسب مدل طراحی شده است. مقدار ضریب تعیین مدل برای الگوی اول بدون اثر میانجی برابر با ۰/۳۹۶ برای الگوی اول با اثر میانجی برابر با ۰/۴۹۴ و برای الگوی دوم بدون اثر و با اثر میانجی به ترتیب ۰/۱۹۷ و ۰/۴۱۷ است که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل مدل در هر یک از الگوها به ترتیب در حدود ۳۹، ۴۹، ۲۰ و ۴۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کنند.

جدول ۵. شاخص‌های برازش مدل

مدل	ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد ($SRMR$)	ضریب تعیین (R^2)
الگوی اول بدون اثر میانجی	۰/۰۷۴	۰/۳۹۶
الگوی اول با اثر میانجی	۰/۰۸۱	۰/۴۹۴
الگوی دوم بدون اثر میانجی	۰/۰۹۵	۰/۱۹۷
الگوی دوم با اثر میانجی	۰/۰۷۸	۰/۴۱۷

پس از برآزش مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری و تأیید برآزش مناسب کلی مدل، با استفاده از روش بوت استراپ به بررسی تحلیل مسیر روابط میان متغیرها و آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است. شکل ۵ و ۶ مدل ساختاری و نتایج روابط میان متغیرهای هر دو الگوی پژوهش را نشان می‌دهد.

هدف از آزمون فرضیه اول پژوهش بررسی اثر میانجی تیپ شخصیتی بر رابطه بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس است که بدین منظور از روش بوت استراپ استفاده شده است. بدین منظور ابتدا مدل اثر کامل (شکل ۵) و سپس مدل با اثر میانجی (شکل ۶) برآزش شده است. نتایج شکل ۵ نشان می‌دهد مسیر مستقیم هوش اخلاقی تأثیری مثبت و معنادار بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس دارد. ضریب معنادار و استاندارد شده مسیر مستقیم بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس 0.934 بدین معنا است که حسابرسانی که هوش اخلاقی بالاتری دارند در فرآیند تصمیم‌گیری به اخلاقیات توجه بیشتری می‌کنند. این افراد به پیروی از هنجارهای اجتماعی مقررات و قوانین، عرف و آداب و رسوم توجه می‌کنند، انجام رفتارهای منصفانه، احترام، پذیرش دیگران و حقوق و مسؤولیت‌ها از ویژگی‌های بارز در تصمیم‌گیری آنها است که مجموع این ویژگی‌ها باعث گرفتن تصمیمات اخلاقی در حسابرس می‌شود. مهار و سوسه‌ها، همدل بودن، نپذیرفتن گزینه‌های غیراخلاقی، مبارزه با بی‌عدالتی رفتار محترمانه و ناشی از درک دیگران از دیگر ویژگی‌های بارز افراد با هوش اخلاقی بالاست. زمانی که افراد در تعاملات روزمره خود اصول اخلاقی را در نظر می‌گیرند و به عنوان معیاری در روابط خود به آن رجوع می‌کنند و سعی در کسب رضایت اطرافیان دارند ممکن است محافظی در برابر مشکلات باشد این افراد کارآمد هستند و عادات فکری خود را در اختیار دارند که موجب می‌گردد مولد و کارا باشند. افراد اخلاق‌گرا دارای تعهد به ایده‌آل‌های اخلاقی و ظرفیت مناسب برای یادگیری از دیگران هستند. آنها در پیگیری اهداف اخلاقی صادقانه و موشکافانه عمل می‌کنند و اشتیاق زیادی در به خطر انداختن منافع شخصی خود برای تحقق اهداف اخلاقی دارند.

در گام بعد مدل با اثرات میانجی تخمین و ضرایب و سطح معناداری مسیرهای غیرمستقیم برآورد شده است که نتایج آن در شکل ۶ ارائه شده است. مقدار ضریب مسیر رابطه بین هوش اخلاقی و تیپ شخصیتی 0.934 و معنادار است؛ لذا در سطح اطمینان 95 درصد بین دو متغیر هوش اخلاقی و تیپ شخصیتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد بین متغیر تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس رابطه‌ای معنادار در سطح معناداری 0.05 وجود دارد که با توجه به مثبت بودن مقدار ضریب مسیر 0.608 جهت این رابطه نیز مستقیم است. مثبت و معنادار بودن مقدار ضریب این دو مسیر غیرمستقیم و مثبت و معنادار بودن ضریب مسیر مستقیم هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس، بر مبنای روش بوت استراپ بدین معناست که تیپ شخصیتی دارای اثر میانجی بر رابطه بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس است. به بیانی دیگر تیپ شخصیتی تأثیر مثبت

هوش اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان را افزایش می‌دهد.

در بررسی متغیر میانجی به روش بوت استرپ هر چند می‌توان از راه بررسی معناداری ضرایب مسیر مستقیم و غیرمستقیم به آزمون فرضیه میانجی پرداخت؛ اما یکی دیگر از روش‌های آماری این است که با استفاده از آزمون سوبل به صورت مستقیم معناداری ضریب مسیر آزمون شود و سپس با استفاده از آزمون شمول واریانس (VAF) به تعیین میزان شدت اثر متغیر میانجی پرداخت؛ لذا در ابتدا به منظور بررسی اثر میانجی‌گری تیپ شخصیتی در اثرگذاری هوش اخلاقی بر ابعاد فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان از آزمون سوبل استفاده شده است. آزمون سوبل برای بررسی اثر معناداری یک متغیر میانجی در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می‌رود. آزمون سوبل در حقیقت یک آزمون t است و برای بررسی اثر معناداری یک متغیر میانجی در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می‌رود. به بیانی دیگر، آیا اثر متغیر میانجی از نظر آماری معنادار است یا خیر. در آزمون سوبل چنانچه مقدار آماره آزمون از مقدار بحرانی $1/96$ بیشتر باشد اثر متغیر میانجی معنادار است. نتایج آزمون سوبل در جدول ۶ گزارش شده است. با توجه به نتایج جدول ۶ تیپ شخصیتی دارای نقش میانجی بر رابطه بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان است؛ لذا در گام بعدی، برای تعیین میزان شدت اثر میانجی‌گری تیپ شخصیتی از معیار شمول واریانس (VAF) استفاده شده است. شمول واریانس (VAF) آماره‌ای است که میزان اثر میانجی یک متغیر در رابطه میان متغیر مستقل و متغیر وابسته را تعیین می‌کند. براساس مقدار این آماره مشخص می‌شود که اثر یک متغیر میانجی ضعیف، متوسط یا قوی برآورد شده است. این معیار نسبت اثر غیرمستقیم به اثر کل را نشان می‌دهد و دارای مقداری بین ۱ و ۰ است. هر اندازه مقدار معیار شمول واریانس به یک نزدیک باشد تأثیر میانجی‌گری قوی‌تر قلمداد می‌شود. آماره شمول واریانس به صورت زیر تفسیر می‌شود.

$VAF < 20\%$ ، اثر میانجی بسیار جزئی است.

$20\% \leq VAF \leq 80\%$ اثر میانجی متوسط است.

$VAF > 80\%$ ، اثر میانجی قوی است.

نتایج آماره شمول واریانس در جدول ۷ ارائه شده است. بر مبنای نتایج جدول ۷ مقدار آماره شمول واریانس برای الگوی اول $0/661$ است. این نتیجه بدان معناست که اثر میانجی تیپ شخصیتی در الگوی اول متوسط است. به بیانی دیگر، $66/1$ درصد اثر کل هوش اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان از طریق غیرمستقیم توسط متغیر میانجی تیپ شخصیتی تبیین می‌شود. همچنین با توجه به اینکه در مدل با وجود متغیر میانجی تیپ شخصیتی، مسیر مستقیم هوش اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان معنادار است، نتیجه می‌شود که تیپ شخصیتی بر رابطه بین هوش اخلاقی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی نقش میانجی‌گری متوسط دارد. با توجه به آنچه بیان شد، نتایج حاکی از عدم رد فرضیه اول پژوهش است.

هدف از آزمون فرضیه دوم و سوم پژوهش بررسی اثر میانجی جهت‌گیری اخلاقی آرمانگرا و نسبی‌گرا بر رابطه بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان است. به منظور

آزمون فرضیه دوم و سوم پژوهش مبنی بر نقش میانجی جهت‌گیری اخلاقی در رابطه بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس، ابتدا مدل اثر کامل (شکل ۷) و مدل با اثر میانجی (شکل ۸) برازش شده است. پس از تخمین دو مدل با استفاده از روش بوت استرپ با دو متغیر میانجی موازی ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی نتایج نشان داد که ضریب مسیر مستقیم بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس $0/167$ است و آماره تی و سطح احتمال آن به ترتیب $2/635$ و $0/008$ است؛ لذا این مسیر در سطح احتمال $0/05$ از لحاظ آماری معنادار است. در گام دوم مدل با اثرات میانجی تیپ شخصیتی تخمین و ضرایب و سطح معناداری مسیرهای غیرمستقیم بررسی شده است. نتایج برازش الگوی دوم با اثر میانجی در شکل ۸ نشان داد که ضریب مسیر غیرمستقیم تیپ شخصیتی به ایده‌آل‌گرایی و مسیر ایده‌آل‌گرایی به قضاوت اخلاقی به ترتیب برابر با $0/288$ و $0/194$ و در سطح معناداری $0/05$ معنادار هستند. همچنین ضریب مسیر غیرمستقیم تیپ شخصیتی به نسبی‌گرایی و نسبی‌گرایی به فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی به ترتیب برابر با $0/294$ و $0/197$ و در سطح معناداری $0/05$ معنادار هستند. در گام آخر ضریب و معناداری مسیر مستقیم الگوی دوم با اثر میانجی بررسی شده است. نتایج آزمون نشان داد ضریب مسیر مستقیم بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس برابر با $2/569$ و سطح معناداری آن $0/000$ می‌باشد. بنابراین، این مسیر در سطح معناداری $0/05$ معنادار است. با توجه به اینکه ضرایب مسیر غیرمستقیم معنادار هستند. دلیلی برای رد میانجی بودن متغیر ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی وجود ندارد.

با توجه به معنادار بودن مسیر مستقیم و غیرمستقیم الگو بدون و با اثرات میانجی لازم است نوع اثر میانجی‌گری ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی مشخص شود که برای این منظور از آزمون سوبل و آزمون شمول واریانس (VAF) استفاده شده است. نتایج آزمون سوبل در جدول ۶ نشان می‌دهد مقدار آماره t برای الگوی دوم با اثر میانجی‌گری ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی به ترتیب $5/086$ و $4/148$ با مقدار احتمال $0/000$ است. این نتیجه تأییدی بر نتایج روش بوت استرپ است و حاکی از میانجی بودن متغیر ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی بر رابطه بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرس است. نتایج آماره شمول واریانس در جدول ۷ نشان می‌دهد مقدار آماره شمول واریانس برای الگوی دوم با اثر میانجی‌گری ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی اخلاقی به ترتیب برابر با $0/327$ و $0/331$ است. این نتیجه بدان معناست که اثر میانجی ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی در الگوی متوسط است. با توجه به آنچه بیان شد، نتایج حاکی از عدم رد فرضیه دوم و سوم پژوهش است.

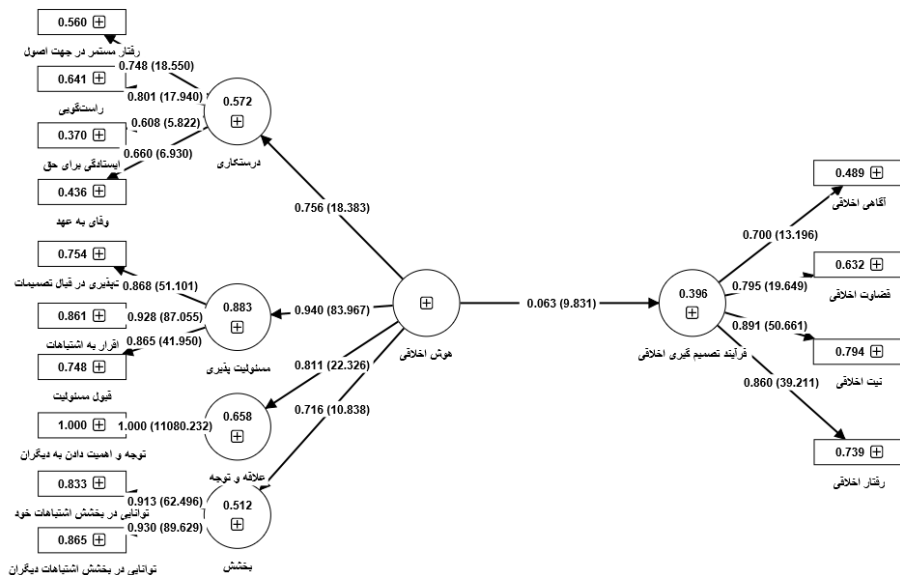
جدول ۶. نتایج آزمون سوبل

مدل	آماره t	سطح معناداری
الگوی اول	۵/۹۴۰	۰/۰۰۰
الگوی دوم اثر میانجی ایده‌آل گرایی	۵/۰۸۶	۰/۰۰۰
الگوی دوم اثر میانجی نسبی گرایی	۴/۱۴۸	۰/۰۰۰

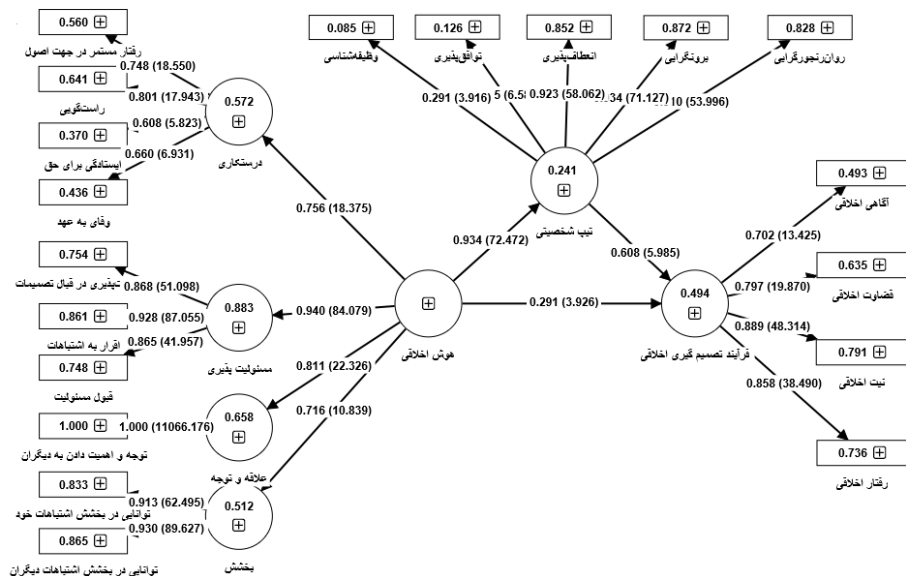
جدول ۷. نتایج آزمون VAF

مدل	آماره VAF
الگوی اول	۰/۶۶۱
الگوی دوم اثر میانجی ایده‌آل گرایی	۰/۳۲۷
الگوی دوم اثر میانجی نسبی گرایی	۰/۳۳۱

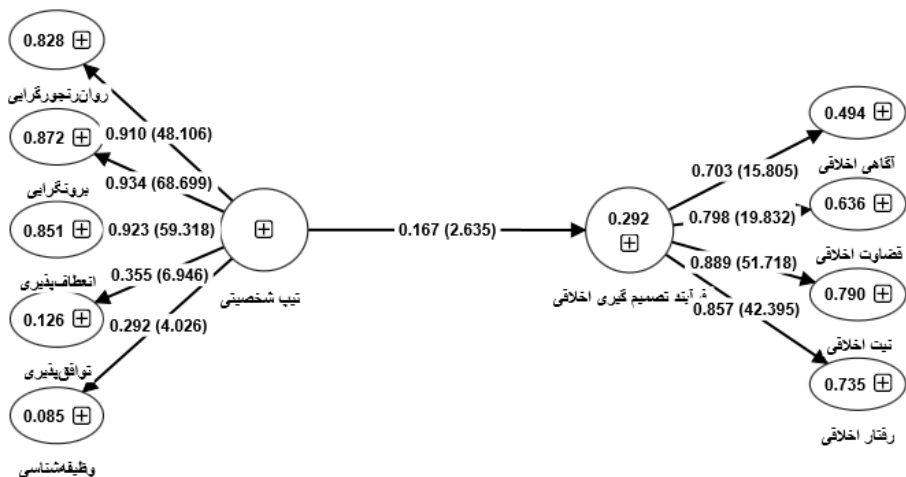
شکل ۵. برازش الگوی اول بدون اثر میانجی



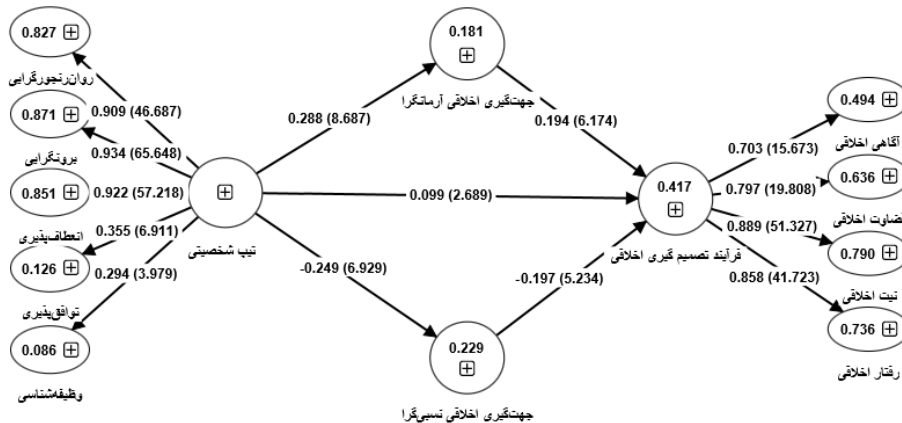
شکل ۶. برازش الگوی اول با اثر میانجی



شکل ۷. برازش الگوی دوم بدون اثر میانجی



شکل ۸. برازش الگوی دوم با اثر میانجی



نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی تأثیر هوش اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان با تأکید بر نقش جهت‌گیری‌های اخلاقی و تیپ شخصیتی پرداخته شده است. در راستای دستیابی به اهداف پژوهش از پرسشنامه و روش معادلات ساختاری استفاده شده است. جهت تعیین حجم نمونه آماری در این پژوهش از فرمول کوکران استفاده شده که بر اساس این روش حجم نمونه آماری ۲۵۰ نفر در نظر گرفته شده است.

یافته‌ها در ارتباط با آزمون فرضیه اول پژوهش، تأثیر تیپ شخصیتی بر رابطه بین هوش اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان نشان داد تیپ شخصیتی دارای اثر میانجی است و بر رابطه بین هوش اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیری مستقیم می‌گذارد. به بیانی دیگر، تیپ شخصیتی موجب تقویت رابطه مثبت هوش اخلاقی و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان می‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد حسابرسان با ویژگی‌های شخصیتی و هوش اخلاقی بالا قادر خواهند بود که قواعد پویا و پایدار را ساختاردهی و فعالیت‌های خود را در محیط شناسایی کنند؛ لذا هرچه ویژگی‌های شخصیتی مانند روان‌رنجورگرایی، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و وظیفه‌شناسی حسابرسان و مؤلفه‌های هوش اخلاقی حسابرسان از قبیل درستکاری، مسئولیت‌پذیری، دلسوزی و بخشش تغییر مثبت داشته باشند، باعث ارتقاء سطح مهارت‌های ارتباطی و تصمیم‌گیری اخلاقی آنها نیز خواهند شد. نتایج آزمون فرضیه اول با نتایج پژوهش‌های واتسون و همکاران (۲۰۰۹)، کن ابیک و همکاران (۲۰۱۵) همسو است.

یافته‌ها در ارتباط با آزمون فرضیه دوم و سوم پژوهش، تأثیر جهت‌گیری اخلاقی آرمان‌گرا و نسبی‌گرا بر رابطه بین تیپ شخصیتی و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان نشان داد جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان (ایده‌آل‌گرا یا نسبی‌گرا) می‌تواند قضاوتشان را تحت تأثیر قرار داده

و از سوی دیگر، خود تحت تأثیر تیپ شخصیتی باشد. در پژوهش حاضر، تیپ شخصیتی به صورت مستقیم با قضاوت اخلاقی رابطه دارد و با توجه به نتایج این پژوهش در نظر گرفتن نقش میانجی ایده‌آل‌گرایی در فرضیه دوم می‌تواند میزان این ضریب را افزایش دهد. نتایج نشان می‌دهد تیپ شخصیتی مستحکم باعث می‌شود تا حسابرسان ایده‌آل‌گرا به دنبال مطابقت هنجارها و ارزش‌های خود با حرفه باشند که این امر استدلال‌های اخلاقی آنها را بهبود می‌بخشد. در تفسیر این نتیجه می‌توان بیان کرد که حسابرسان ایده‌آل‌گرا که دارای تیپ شخصیتی مستحکم هستند پذیرای دستورالعمل‌ها و آیین رفتار حرفه‌ای بوده و از این اصول اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی خود در زمان مواجهه با مسائل گوناگون بهره می‌گیرند از سوی دیگر، نتیجه آزمون فرضیه سوم نشان داد که نسبی‌گرایی در ارتباط بین تیپ شخصیتی و قضاوت اخلاقی اثر منفی و معناداری دارد. به بیانی دیگر، تیپ شخصیتی حسابرسان با کاهش رفتارهای نسبی‌گرایانه باعث افزایش قضاوت‌های اخلاقی آنها می‌شود در واقع تیپ شخصیتی با عث می‌شود حسابرسان در برخورد با چالش‌های مختلف به دستورالعمل‌های اخلاقی حرفه متکی بوده و بسته به شرایط قضاوت اخلاقی نکنند. در مجموع یافته‌های فرضیه دوم و سوم حاکی از این است که جهت‌گیری اخلاقی حسابرس دارای اثر میانجی بر رابطه بین تیپ شخصیتی و تصمیم‌گیری اخلاقی است. به گونه‌ای که تأثیر مثبت تیپ شخصیتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی، تحت تأثیر ایده‌آل‌گرایی افزایش و تحت تأثیر نسبی‌گرایی کاهش می‌یابد. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش با نتایج پژوهش‌های یانگ، برینک و ویر (۲۰۱۸) و آریفن، مدیاتی، آریف الدین و کریم (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

با توجه به نتایج پژوهش می‌توان بیان کرد که ویژگی‌های فردی و شخصیتی می‌تواند در تصمیم‌گیری اخلاقی افراد موثر باشد؛ لذا به نهادهای تدوین‌کننده مقررات، جامعه حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود افرادی را وارد این حرفه کنند که خصوصیات فردی و شخصیتی آنها متناسب با حرفه باشد و شناخت کافی از نقش و مسئولیت‌های حرفه‌ای داشته باشند و با درونی کردن ارزش‌ها و هنجارهای حرفه‌ای، تعهد آنها نسبت به حرفه را افزایش دهند تا از این طریق بتوان میزان رفتارهای غیراخلاقی را کاهش داد. به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود تأثیر هوش اخلاقی بر قضاوت حسابرس با در نظر گرفتن ابعاد فشارهای شغلی نظیر فشارهای اجتماعی یا فشارهای مبتنی بر نقش مورد بررسی قرار گیرد. در راستای بررسی محدودیت‌ها یکی از محدودیت‌های اصلی پژوهش، محدودیت ذاتی پرسشنامه است. از مهمترین محدودیت‌های پرسشنامه نیز می‌توان به میزان ادراک، تفسیر و تحلیل پاسخ‌دهندگان از موضوع، دخالت داشتن تعصبات حرفه‌ای و عدم صداقت در پاسخ‌ها اشاره کرد. همچنین، روش پژوهش به لحاظ بعد زمانی از نوع مقطعی بود؛ از اینرو برای تبیین روابط علی، از استحکام تحقیقات تداومی برخوردار نیست.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اسدیان اوغانی، اصغر؛ حاجیه‌ها، زهره؛ رویایی، رضاعلی؛ وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۸). تحلیل رابطه جهت‌گیری‌های اخلاقی با شدت و حساسیت اخلاقی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۴ (۳)، ۱۳۷-۱۴۱.
۲. احمدی، شهرزاد؛ خوزین، علی. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی، افشاگری و نیم رخ شخصیت آیسنک در شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران بخش عمومی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۳۱-۲۱۷، (۴۰)، ۱۱۰.
۳. بادپا، بهروز. (۱۳۹۸). بررسی شاخص‌های اندازه‌گیری عینیت حسابرس. مجموعه مقالات اولین کنفرانس بین‌المللی ترفندهای مدرن مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری با رویکرد رشد کسب و کارها.
۴. حاجیه‌ها، زهره؛ ملاسلطانی، جمال. (۱۳۹۵). رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۱)، ۱۱۶-۱۰۵.
۵. جبارزاده کنگرلوئی، سعید؛ مرادی، عزیزالله؛ کنگری، لیلیا. (۱۴۰۰). تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، تهدید استقلال شخصی و شدت اخلاقی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان. مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی، ۴۱ (۴)، ۳۱-۵۲.
۶. حبیبی، آرش؛ عدن‌ور، مریم. (۱۳۹۶). مدل یابی معادلات ساختاری، انتشارات جهاد دانشگاهی.
۷. محمدی، جواد. (۱۳۹۰). دیدگاه‌های تکاملی شناختی. معرفت اخلاقی، ۲ (۸)، ۱۰۱-۲۲.
۸. رجبی، غلامرضا؛ قربانی، فردین؛ خجسته مهر، رضا. (۱۳۹۰). بررسی رابطه ایدئولوژیهای جنسیتی، نقشهای زناشویی، هوش هیجانی و کیفیت زندگی. فصلنامه مشاوره و روان درمانی خانواده، ۱۱ (۱)، ۳۹-۵۳.
۹. سهرابی جهرمی، علی. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر روشهای حسابرسی در قضاوت نسبت به صورتهای مالی واحدهای مورد رسیدگی. دانش حسابرسی، ۱۱ (۴۵)، ۱۰۴-۱۲۶.
۱۰. عابدی جعفری، حسن؛ نوه ابراهیم، عبدالرحیم؛ حسن پور، اکبر؛ پیرملکی، پویا. (۱۳۹۷). تبیین الگوی تأثیر دینداری درونی بر تصمیم‌گیری اخلاقی در کسب و کار. فصلنامه مطالعات رفتار سازمانی، ۷ (۲)، ۱۱۲-۱۲۷.
۱۱. علیزاده گان، لیلیا؛ صمدی لرگانی، محمود؛ ایمنی، محسن. (۱۴۰۱). تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با نقش تردید حرفه‌ای. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴ (۵۴)، ۴۹-۷۸.
۱۲. ناصری، مهدی؛ حاجیه‌ها، زهره؛ نواله زاده، نوروز. (۱۴۰۱). تحلیل رابطه بین هوش معنوی و سبک تصمیم‌گیری اخلاقی با نقش میانجی سوگیری شناختی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۷ (۲)، ۱۹۹-۱۹۶.
۱۳. نمازی، محمد؛ ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدل‌سازی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب مالی توسط حسابداران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۴۹، ۱-۲۸.
۱۴. گل محمدیان، محسن؛ بهروزی، ناصر؛ یاسمی نژاد، پرینا. (۱۳۹۴). هوش اخلاقی، ماهیت و ضرورت آن. فصلنامه اخلاق پزشکی، ۹ (۳۳)، ۱۲۱-۱۴۲.
۱۵. یعقوبی صالح آبادی، رسول؛ پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تحلیل رابطه هویت حرفه‌ای و جهت‌گیری اخلاقی با قضاوت اخلاقی حسابرسان مستقل. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۷ (۳)، ۱۳۱-۱۳۸.

ب- منابع خارجی:

1. Ajzen, I. (2005). Attitudes, Personality and Behavior. 2nd Ed, Open University Press, Berkshire.
2. Anderson, K. L. (2011). The effects of hindsight bias on auditors' confidence in going-concern judgments and on the audit opinion decision. Journal of Business & Economics Research, 9(9), 1-12.
3. Arnold D, Dorminey J, Neidermeyer A, Neidermeyer P. (2013). Internal and external.
4. Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and Its effect on auditors' objectivity. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 26(2), 1-24.
5. Barnett, T., Bass, K., & Brown, G. (1994). Ethical ideology and ethical judgment regarding

- ethical issues in business. *Journal of Business Ethics*; 13 (6), 469–480.
6. Bauer, D. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*; 90 (1), 95–114.
7. Borba, M. (2005). The Step-by-Step Plan to Building Moral Intelligence. *Nurturing Kids Heart& Souls*. National Educator Award, National Council of Self Esteem: Jossey Bass, 17–23.
8. Can Aybak, E., Cavdar, D., & Mutlu Nilufer Ozabac, T. (2015). University Students Moral Judgment and Emotional Intelligence. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 191, 2740–2746.
9. Craft, J. (2013). A review of the empirical ethical decision-making literature: 2004–2011. *Journal of Business Ethics*, 117(2), 221–259
10. Douglas, C., Davidson, A., & Schwartz, N. (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgment. *Journal of Business Ethics*; 34 (1), 101–121.
11. Fernando, M., & Chowdhury, R. (2010). The relationship between spiritual well-being and ethical orientations in decision making, an empirical study with business executives in Australia. *Journal of Business Ethics*, 95(2), 211–25.
12. Greenfield, A., Norman, C., & Wier, B. (2008). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. *Journal of Business Ethics*, 83(3), 419–34.
13. Ismail, S., & Ghazali, A. (2011). Ethical ideology and ethical judgments of accounting practitioners in Malaysia. *International Journal of Business*, 13 (1), 107- 123.
14. Johari, R., Mohd Sanusi, Z., Abdul Rahman, R., & Omar, N. (2013). Auditors' independence, experience and ethical judgments, the case of Malaysia. *Journal of Business and Public Policy*, 8(1), 100–19.
15. Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., & Chong, V. K. (2017). Effects of auditors' ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. *International Journal of Auditing*, 21(32), 38–58.
16. John, O. P., Naumann, L. P., & Soto, C. J. (2008). Paradigm shift to the integrative big five trait taxonomy. *Handbook of personality: Theory and research*, 3(2), 114–158.
17. Johnson, A. (2014). The influence of professional identity and outcome knowledge on professional judgment. [Ph.D. thesis]. USA: Florida Atlantic University.
18. Jones, T. (1991). Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. *Academy of Management Review*; 16(2), 3–95.
19. Leitsch, D. L. (2004). Differences in the perceptions of moral intensity in the moral decision process: An empirical examination of accounting students. *Journal of Business Ethics*, 53(3), 313–23
20. Lennick, D., & Kiel, F. (2005). *Moral intelligence*. University of Pennsylvania, Wharton.
21. Lennick, D., & Kiel, F. (2006). *Moral intelligence for successful leadership*. *Leader to Leader*, 40(3), 13–16.
22. Mahdavi-khou, M., Hossein, A., Moez, A., Khotanlou, M., & Karami, G. (2014). The impact of moral intelligence on accountants' job performance. *International Research Journal of Finance and Economics*, (123), 126–146.
23. McCrae, R. R., & Costa, P. T. (1987). Validation of the five-factor model of personality across instruments and observers. *Journal of Personality and Social Psychology*, 52, 81–90.
24. McMahon, J. M. & Harvey, R. J. (2006). An analysis of the factor structure of Jones' moral intensity construct. *Journal of Business Ethics*, 64(4), 381–404.
25. Nicolaides, P.A. (2014). The critical role of ethics training in medical education. *Afr J Hosp Tourism Leis*, 3(1), 1–13.
26. Pervin, L. A. (1993). *Personality, Theory and Research*. 6ed. New York: John Wiley and Sons Inc 1993; 147–149

27. Pierce, B., & Sweeney, B. (2010). The relationship between demographic variables and ethical decision making of trainee accountants. *International Journal of Auditing*, 14(1), 79–99.
28. Rest, J., Narvaez, D., Bebeau, M., & Thoma, S. (1999). A Neo-Kohlbergian Approach: The DIT and Schema Theory. *Educational Psychology Review*, (11), 291-324.
29. Rönkkö, M., McIntosh, C. N., Antonakis, J., & Edwards, J. R. (2016). Partial least squares path modeling: Time for some serious second thoughts. *Journal of Operations Management*, 47-48, 9-27.
30. Rushton, C. H., Caldwell, M., Kurtz, M. (2016). Moral distress: a catalyst in building moral resilience. *American Journal of Nursing*, 116(7), 40-9.
31. Shafer, W. E., Morris, R. E., & Ketchland, A. A. (2001). Effects of personal values on auditors' ethical decisions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(3), 254-277.
32. Shahriar M, Saadullah Charles D. Bailey. (2014). The “Big Five Personality Traits” and accountants' ethical intention formation in research on professional responsibility and ethics in accounting. Available at: <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/S1574-076520140000018006>. Accessed: 13 Oct 2014.
33. Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2017). The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity. *Journal of Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(5), 1142-1159.
34. Woodbine, G., Fan, Y., & Scully, G. (2013). How Chinese auditors' relativistic ethical orientations influence their love of money. *Electronic Journal of Business Ethics and Organization Studies*, 18(2), 9–20.
35. Woodbine, G., Ying, F., & Scully, G. (2012). The ethical orientations of Chinese auditors and the effect on the judgements they make. *Asian Journal of Business Ethics*, 1, 195-216.
36. Ziegenfuss, D. E. & Singhapakdi, A. (1994). Professional values and the ethical perceptions of internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 9(1), 34–44