

بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقی حساب‌رسان

عبدالرضا محسنی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بوشهر، گروه حسابداری، بوشهر، ایران. (نویسنده مسئول).
mohseni.abdoreza@yahoo.com

مصطفی قاسمی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بوشهر، گروه حسابداری، بوشهر، ایران

محسن کریمی

دانشجوی کارشناسی ارشد، واحد بوشهر، گروه حسابداری، بوشهر، ایران

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۲۶ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۶/۰۵

چکیده

حساب‌رسان علاوه بر مسئولیتی که در مقابل صاحبکاران دارند، مسئولیت مهم‌تری دارند که مسئولیت اجتماعی آنان است. حساب‌رسان باید هنگام رسیدگی و گزارشگری، خود را در مقابل همه اشخاصی که به هر دلیل از گزارش‌های مالی واحدهای اقتصادی استفاده می‌کنند، مسئول بدانند. تا آنان با اتکاء به تأیید گزارش‌های مالی به‌وسیله حساب‌رسان، تصمیمات اقتصادی مناسب اتخاذ کنند. در این تحقیق، رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و نیت اخلاقی حساب‌رسان مورد مطالعه قرار گرفته است. داده‌ها از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده در میان نمونه آماری تحقیق که شامل تعداد ۹۰ نفر حساب‌رسان شاغل در موسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۴ است، گردآوری شده است. تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی، و از نظر روش، توصیفی از نوع همبستگی است. برای آزمون فرضیات، از روش تحلیل رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بین وجدان، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و برون‌گرایی با نیت اخلاقی رابطه مثبت و معنی‌دار، و بین روان‌پریشی و نیت اخلاقی، رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: ویژگی‌های شخصیتی، نیت اخلاقی حساب‌رسان، مؤسسات حسابرسی.

۱- مقدمه

به اعتقاد لیبی و لاف^۱ (۱۹۹۳) تصمیم‌گیری بخش مهم و حیاتی سیستم‌های حسابداری و حسابرسی است. برخی افراد نسبت به دیگران در تصمیم‌گیری موفق‌ترند. درک این حقیقت طی بیست سال گذشته، توجه فراوانی را به سمت متغیرهای مؤثر بر تصمیم‌گیری افراد جلب کرده است. این متغیرها در طیفی از متغیرهای فیزیولوژیکی تا متغیرهای روان‌شناختی، قرار دارند. با توجه به تفاوت‌های فردی بر مبنای مدل رابطه متقابل، ویژگی‌های موضوع مورد تصمیم‌گیری و ویژگی‌های فردی تصمیم‌گیرنده، باعث شکل‌گیری رفتار تصمیم‌گیرنده شده است (مسیح‌آبادی و پوریوسف، ۱۳۸۷).

پیترز^۲ معتقد است در صورتی نظریه‌های تصمیم‌گیری حسابداری و حسابرسی موجب بهبود عملکرد می‌شوند، که در آن‌ها هم وظیفه و هم پاداشگر مشخص شوند. هوگارت^۳ (۱۹۹۳) نیز بیان نموده که پژوهش درباره رفتار تصمیم‌گیرنده باید انواع قضاوت‌ها و تقاضای موارد تصمیم‌گیری برای این قضاوت‌ها را بر حسب دانش فرآیندهای موردنیاز، مدنظر قرار دهد. بنابراین پژوهش‌ها در این زمینه باید وظایف، دانش موجود تصمیم‌گیرنده و ویژگی‌های سازوکار پردازش اطلاعات را که به وسیله تصمیم‌گیرنده بکار گرفته می‌شود، مشخص کند و نیز به این مسئله توجه کند که چطور این عوامل اثر متقابل دارند (مسیح‌آبادی و پوریوسف، ۱۳۸۷).

معاملات و رویدادهای اقتصادی، از راه گردآوری شواهد به‌وسیله حسابداران، مستند و در حساب‌ها ثبت می‌شوند. نتیجه معاملات و رویدادهای اقتصادی از حساب‌ها استخراج شده و در چارچوب گزارش‌های مالی در اختیار اشخاص ذی‌نفع قرار می‌گیرد. اطلاعات جهت‌دار، گمراه‌کننده، نامربوط یا ناقص می‌تواند موجب تصمیم‌گیری نادرست شود. پیچیدگی موضوعات اقتصادی و فرایند تبدیل آن‌ها به اطلاعات نیز موجب امکان بروز اشتباه در پردازش اطلاعات شده و به این ترتیب استفاده‌کنندگان از گزارش‌ها را در تشخیص کیفیت گزارش‌های ارائه شده دچار مشکل می‌کند. از طرف دیگر تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از آن‌ها موجب نگرانی استفاده‌کنندگان می‌شود. عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان و فاصله آن‌ها از تولیدکنندگان اطلاعات، موجب می‌شود استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی، نسبت به آن‌ها دچار ابهام و تردید باشند. حسابرسی بر اساس نیازهای فوق شکل گرفته و وسیله‌ای برای رفع تردید و ابهام گزارش‌های مالی به وسیله تأیید کیفیت آن‌ها است.

حسابرسان علاوه بر مسئولیتی که در مقابل صاحبکاران دارند، مسئولیت مهم‌تری دارند که مسئولیت اجتماعی آنان

است. حسابرسان باید هنگام رسیدگی و گزارشگری، خود را در مقابل همه اشخاصی که به هر دلیل از گزارش‌های مالی واحدهای اقتصادی استفاده می‌کنند، مسئول بدانند تا آنان با اتکاء به تأیید گزارش‌های مالی به‌وسیله حسابرسان، تصمیمات اقتصادی مناسب اتخاذ کنند و این در برخی موارد بر خلاف خواسته‌های صاحبکاران است. اما استفاده‌کننده اصلی گزارش حسابرسی، اشخاص ذی‌نفعی غیر از صاحبکاران هستند و برای بررسی و حصول اطمینان از قابل اتکاء بودن صورت‌های مالی، امکان دسترسی به اطلاعات و شواهد پشتوانه صورت‌های مالی را ندارند. این عوامل باعث می‌شود که کیفیت قضاوت حرفه‌ای یعنی ستون اصلی حسابرسی، نقش با اهمیتی در جامعه اقتصادی ایفا کند.

در این تحقیق به بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان (از جمله روان‌پریشی، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و باوجدان بودن) بر تمایل اخلاقی آنها پرداخته می‌شود و برخلاف پژوهش‌های پیشین که بر عوامل غیرشخصی تأکید داشته‌اند، عوامل شخصی مورد توجه قرار می‌گیرد. نقش و وظیفه حسابرسان حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌نفع و ذی‌حق، ایجاب می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت نموده، به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند بوده، و پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی که لازمه‌ی فعالیت در هر حرفه است را به دست آورند. بیشتر مطالعات انجام شده در زمینه عملکرد شغلی نشان می‌دهد که شخصیت، عملکرد شغلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و برخی از عوامل شخصیتی ذاتی (فطری) می‌تواند به عنوان پیش‌بینی‌کننده عملکرد شغلی در حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد (اشتون و کرامر^۴، ۱۹۹۹).

هدف این مطالعه بررسی اثرات پنج ویژگی عمده‌ی شخصیت بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان است. تمرکز این تحقیق بر شکل‌گیری نیت انجام عمل است، پس از اینکه فرد به یک قضاوت اخلاقی دست یافت.

جونز (۱۹۹۱) یادآور می‌شود که تصمیم‌گیری درباره آنچه که به لحاظ اخلاقی "صحیح" است، از تصمیم‌گیری برای اقدام بر اساس قضاوت انجام شده در مرحله نخست، متمایز می‌باشد. این مطلب به جزء سوم از مدل رست (۱۹۸۶) در خصوص رفتار اخلاقی اشاره دارد، که "نیت اخلاقی" نامیده می‌شود. اگرچه احاطه بر جزء چهارم این مدل که "رفتار واقعی" است، در عمل دشوار می‌باشد، اما به خوبی مشخص شده است که "نیت" پیش‌بینی‌کننده‌ی خوبی برای رفتار نهایی است. به علاوه، کسی که نیت لازم را در خود ایجاد نکند، هرگز اخلاقی عمل نخواهد کرد، حتی اگر رفتار اخلاقی توسط کارفرما مورد تشویق

در یک شرکت مشابه، ممکن است از حسابداری متقلبانه مطلع باشند، و هر دو ممکن است این‌گونه قضاوت کنند که آن عملی خطا است. با این حال، یکی از آن‌ها تصمیم می‌گیرد تا در این خصوص اقدامی انجام دهد، ولی کارمند دیگر نمی‌خواهد اقدامی انجام دهد، زیر او برای روابط شخصی و منافع اقتصادی، ارزشی بیش از نگرانی‌های مربوط به عدالت، قائل است. کارمند اول ممکن است در صورتیکه شرکت تسهیلاتی را برای اقدام در چنین شرایطی پیش بینی کرده باشد، مثلاً وجود یک خط تلفن ویژه برای گزارش، با انجام رفتاری واقعی این موضوع را پیگیری کند، ولی کارمند دوم، هرگز این اقدام را انجام نمی‌دهد.

بنابراین بین قضاوت اخلاقی و رفتار واقعی، پردازش‌های مربوط به انگیزش اخلاقی وجود دارد. در این مرحله فرد ضمن اولویت‌بندی اقدام مناسب، نیت اخلاقی را در خود ایجاد می‌کند، و نیت، محرک انجام اقدام اخلاقی هستند. همانطور که در مثال اخیر مورد توجه قرار گرفت و در مبانی نظری نیز بیان شده است، نیت می‌تواند از ویژگی‌های شخصیتی افراد متأثر شود. بررسی تجربی این موضوع، انگیزه مطالعه حاضر است.

شخصیت یکی از عمده‌ترین عواملی است که می‌توان در اولین تماس، متقاضی شغل را ارزیابی کرد. از آنجا که توجه به وضع متقاضی در بسیاری از محیط‌ها و در وضعیت‌های مختلف امری دشوار به نظر می‌رسد، از اطلاعات شخصیتی فرد می‌توان برای پیش‌بینی رفتار آینده او کمک گرفت. شخصیت ساختار فرضی پیچیده‌ای است که به صورت‌های مختلف تعریف شده است. دامنه تعاریف موجود، از مفهوم فرآیندهای درونی سازمانی تا رفتارهای مشهود ناشی از تعامل افراد در نوسان است (فتحی آشتیانی و داستانی، ۱۳۸۸).

شخصیت مفهومی است که هم به‌صورت عامیانه و هم به‌صورت کاربردی مورد استفاده قرار می‌گیرد. اصولاً هر کسی خصوصیات، منش، توانایی‌ها و ویژگی‌های منحصر به فردی دارد که الگوهای رفتاری، شیوه‌های پاسخ‌دهی و واکنش‌های وی را به محیط درونی و بیرونی نشان می‌دهد که این خصوصیات شخصیت وی را شکل می‌دهند. شخصیت انسان‌ها همیشه مورد توجه بوده و توجه محققان و صاحب‌نظران بسیاری را به خود جلب کرده است. از نظر ریشه‌شناسی، کلمه "شخصیت"^۵ معادل کلمه Personality به انگلیسی یا Personalite به فرانسه و از ریشه لاتین Persona گرفته شده است، که به معنی نقاب یا ماسکی بوده است که در یونان و روم قدیم بازیگران تئاتر بر چهره می‌گذاشتند. این تعبیر تلویحاً اشاره به این مطلب دارد که شخصیت هر کس ماسکی است که

قرار گیرد (سادولاه و بیلی، ۲۰۱۴). بر اساس مبانی نظری (برای مثال، سادولاه و بیلی، ۲۰۱۴) ویژگی‌های شخصیتی، مولفه‌های منحصر به فردی هستند که رفتارها را پایه‌ریزی کرده و هدایت می‌نمایند. با این حال در دهه‌های اخیر، آن‌ها عمدتاً از تحقیقات حسابداری کنار گذاشته شده‌اند. یافته‌های این مطالعه که به بررسی رابطه میان شکل‌گیری نیت اخلاقی و پنج عامل عمده شخصیت می‌پردازد، در گسترش درک افراد نسبت به چگونگی شکل‌گیری نیت اخلاقی حسابرسان در هنگام مواجهه با مسائل اخلاقی، مفید است. رابطه مورد اشاره، پیوندی حیاتی در تمام رفتارهای اخلاقی است. این پیوند کمتر مورد مطالعه قرار گرفته و دربرگیرنده‌ی انگیزش و ویژگی اخلاقی است، که با شخصیت در ارتباط است (بیلی و همکاران، ۲۰۱۰).

بنابراین، این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که ویژگی‌های شخصیتی چه تاثیری بر شکل‌گیری نیت اخلاقی حسابرسان دارد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مدل چهار جزئی رست (۱۹۸۶)، مدلی شناخته شده است، و بیلی و همکاران (۲۰۱۰) چارچوبی را برای تحقیقات آتی بر اساس این مدل پیشنهاد می‌دهند. رست (۱۹۸۶) در مدل خود نشان می‌دهد که عملکرد اخلاقی ترکیبی از چهار مجموعه فرآیند است: حساسیت اخلاقی، شامل تشخیص ابعاد اخلاقی مسئله است؛ قضاوت اخلاقی، که در آن فرد اقدام اخلاقی مناسب را تشخیص می‌دهد؛ انگیزش اخلاقی، که بوسیله آن فرد اقدام اخلاقی را اولویت‌بندی نموده و نیت در وی شکل می‌گیرد؛ و در نهایت، ویژگی اخلاقی، که از انجام اقدام تعیین شده، پشتیبانی می‌کند.

بنابراین، برای عمل به شیوه‌ای اخلاقی، فرد بایستی ابتدا ابعاد اخلاقی موضوع را تشخیص دهد، سپس اقدام اخلاقی مناسب را تعیین کند، برای انجام آن انگیزه داشته باشد، و در نهایت، دارای ویژگی‌هایی باشد که در مسیر مواجهه با نیروهای رقیب بتواند آن را دنبال کند. در نتیجه، انجام ندادن عمل، به دلیل قصور در یک یا تعدادی از این اجزاء است.

مطالعه حاضر، با پیروی از مبانی نظری (برای مثال، سادولاه و همکاران، ۲۰۱۴) بر روی ویژگی‌های شخصیتی به عنوان عاملی تعیین‌کننده در زمینه شکل‌گیری نیت اخلاقی به عنوان سومین جزء از مدل رست متمرکز شده است. هر چند جزء سوم (نیت) و جزء چهارم (رفتار واقعی)، هر دو مربوط به پیاده‌سازی تصمیم اخلاقی هستند، با این حال در نظر گرفتن جداگانه این دو جزء، حائز اهمیت است. برای مثال، دو کارمند

با وی همین رابطه را دارند. در مقایسه، شخص ناموافق یا مخالف، خودمحور بوده و به قصد و نیت دیگران مزنون است و بیشتر اهل رقابت است تا همکاری.

۵) باوجدان بودن (وظیفه‌شناسی): به کنترل خویشتن بر فرآیند فعال طراحی، سازمان‌دهی و اجرای وظایف گفته می‌شود و تفاوت‌های فردی در این زمینه، مبنای شاخص باوجدان بودن است. به طور خلاصه دو ویژگی عمده توانایی کنترل تکانه‌ها و تمایلات، و به کارگیری طرح و برنامه در رفتار، برای رسیدن به اهداف مورد بررسی، در شاخص وظیفه‌شناسی قرار می‌گیرند.

تورن و هارت‌ویک^(۲۰۰۱) اخلاق را "تعریف فردی از چیزی که خوب یا درست است"، بیان کرده‌اند. به نظر پینینگتن و همکاران^(۲۰۰۷)، واژه اخلاق اشاره به آن جنبه از تجربه بشری دارد که شامل دستیابی به آن نیت‌ها و مقاصد است که قضاوت‌های غیر جانبدارانه‌ای را جع به درستی یا نادرستی رفتار انسان ارایه می‌کند و همچنین دربرگیرنده ارزش‌هایی است که باید به آن‌ها، هنگام تصمیم‌گیری فردی، اجتماعی و سیاسی اولویت داد.

جونز^(۱۹۹۱) حساسیت اخلاقی را به عنوان نقطه آغازین در فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی در نظر گرفته است. به عقیده وی، تصمیم‌گیری‌های اخلاقی امری مشروط است و ویژگی‌های مسائل اخلاقی به نوبه خود بر هر دو جنبه احساس اخلاقی و نیت اخلاقی تأثیرگذار است. به اعتقاد جونز^(۱۹۹۱) دریافت شخصی فرد از مسئله اخلاقی و این واقعیت که فرد مجری، اخلاقی است، درک اخلاقی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. درک اخلاقی، سازمان‌دهنده و محرک کل فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی است (هانت و ویتل^۹، ۱۹۸۶). شخصی که مسائل اخلاقی را تشخیص ندهد، برنامه تصمیم‌گیری مبتنی بر اخلاق را بکار نمی‌گیرد و به جای آن، معیارهای دیگری مانند عقلایی بودن از لحاظ اقتصادی را بکار می‌گیرد. نیت اخلاقی، تصمیم‌گیری را بر مبنای قضاوت اخلاقی انجام می‌دهد (جونز، ۱۹۹۱). در مدل خطی هانت و ویتل^(۱۹۸۶)، ادراک و قضاوت اخلاقی بر نیت اخلاقی مقدم است (ستایش و همکاران، ۱۳۹۱).

نیت اخلاقی به عنوان درجه‌ای از تعهدات مبتنی بر عملکرد اخلاقی معرفی شده است. نیت اخلاقی شامل تعهد در مورد عملکرد، ارزیابی ارزش‌های اخلاقی با سایر ارزش‌ها و مسئولیت‌پذیری فردی برای پیامدهای اخلاقی است (بی-هوئی، ۲۰۰۷). نیت اخلاقی، به عنوان نیت یک شخص برای رفتار به روشی اخلاقی؛ تمایل اخلاقی، به عنوان گرایش در استفاده از یکی از ساختارهای اخلاقی برای قضاوت اخلاقی، و طرز تفکر

او بر چهره‌ی خود می‌زند تا وجه تمیز او از دیگران باشد. به طور کلی می‌توان گفت شخصیت، آن بعد منحصر به فرد انسان است که او را از دیگران متمایز می‌سازد و تنها برخی از مؤلفه‌های این بعد قابل مشاهده و بررسی از طریق رفتارها، کنش‌ها، نگرش‌ها و غیره است (کریمی، ۱۳۸۶).

در زبان عامه، شخصیت به معانی دیگری به کار می‌رود؛ مثلاً وقتی گفته می‌شود که کسی با شخصیت است، یعنی او دارای ویژگی‌هایی است که مورد توجه و مطلوب دیگران است و می‌تواند از طریق آن دیگران را تحت نفوذ خود قرار دهد. همین‌طور در نقطه‌ی مقابل آن، بی‌شخصیت به معنای داشتن ویژگی‌های منفی است که در نظر دیگران نامطلوب است. همچنین کلمه‌ی شخصیت به عنوان چهره‌ی مشهور و صاحب صلاحیت در حوزه‌های مختلف به کار می‌رود، مانند شخصیت سیاسی، شخصیت علمی، شخصیت هنری و....

مک کری و کاستا^(۱۹۹۰) در نظریه خود، پنج ویژگی مهم شخصیت را به صورت زیر معرفی کرده‌اند:

۱) تهییج‌پذیری: به روان رنجور خوبی به سازگاری، ثبات عاطفی فرد، ناسازگاری و روان‌نژندی مربوط است. داشتن احساسات منفی همچون ترس، غم، برانگیختگی، خشم، احساس گناه، احساس کلافگی دائمی و فراگیر، مبنای این مقیاس را تشکیل می‌دهند.

۲) برون‌گرایی: برون‌گراها افرادی اجتماعی هستند اما اجتماعی بودن فقط یکی از ویژگی‌های این افراد است. افزون بر این، آنان در عمل، قاطع، فعال و حراف یا اهل گفتگو هستند. این افراد هیجان و تحرک را دوست دارند و برآنند که به موفقیت در آینده امیدوار باشند. مقیاس برون‌گرایی نشان‌دهنده علاقه افراد به توسعه صنعت کار خود است.

۳) انعطاف‌پذیری (گشودگی نسبت به تجربه): عناصر تشکیل‌دهنده گشودگی نسبت به تجربه، تصورات فعال، حساسیت به زیبایی، توجه به تجربه‌های عاطفی درونی و داوری مستقل می‌باشد. افراد باز، انسان‌هایی هستند که در باروری تجربه‌های درونی و دنیای پیرامون کنجکاو بوده و زندگی آن‌ها سرشار از تجربه است. این افراد طالب لذت بردن از نظریه‌های جدید و ارزش‌های غیر متعارف هستند و در مقایسه با افراد بسته، احساسات مثبت و منفی بیشتری دارند.

۴) توافق (سازگاری): همانند برون‌گرایی، شاخص توافق، بر گرایش‌های ارتباط بین فردی تأکید دارد. فرد موافق اساساً نوع‌دوست است، با دیگران احساس همدردی می‌کند و مشتاق به کمک به آنان است. او اعتقاد دارد که دیگران نیز

این خطاکاری‌ها دارند، و نیز برداشت آن‌ها از هزینه‌های مترتب با افشای این خطاکاری‌ها، شدت می‌یابد.

دازه و گرکز (۱۳۹۴) رابطه میان استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی را با استفاده از نمونه‌ای متشکل از تعداد ۷۴ نفر از حسابداران رسمی شاغل مورد مطالعه قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که میان استدلال اخلاقی، و طرز تفکر اخلاقی، نیت اخلاقی و تمایل اخلاقی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که روان‌رنجوری بر نوع اظهارنظر حسابرس و تعداد بند شرط گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معنی‌دار، و بر تعداد بند بعد از اظهارنظر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. برون‌گرایی بر نوع اظهارنظر حسابرس، نوع بند شرط، تعداد بند شرط و تعداد بند بعد از اظهارنظر تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. انعطاف‌پذیری بر نوع بند شرط تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

پاک نژاد (۱۳۹۲) در بررسی موضوعی با عنوان رابطه بین ویژگی‌های فردی حسابرس و قضاوت حرفه‌ای با در نظر گرفتن نقش جنسیت، نشان داد که بین ویژگی‌های فردی حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای آنان با در نظر گرفتن نقش جنسیت، رابطه معنی‌داری وجود دارد و زنان نسبت به مردان دارای میانگین قضاوت حرفه‌ای بالاتری هستند.

لاتان و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۷) رابطه بین نیت اخلاقی، آگاهی اخلاقی و قضاوت اخلاقی، و نیز نقش میانجی‌گر-تعدیل‌کننده‌ی هیجان اخلاقی و شدت اخلاقی را با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۱۶۲ حسابرس مستقل شاغل در موسسات حسابرسی و تعداد ۱۷۳ حسابرس داخلی شاغل در موسسات خدمات مالی و شرکت‌های تولیدی مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌ها نشان می‌دهد که هیجان اخلاقی درون رابطه میان آگاهی اخلاقی و قضاوت اخلاقی دارای نقش میانجی‌گری است. همچنین نتایج نشان می‌دهد هیجان اخلاقی و شدت اخلاقی درک شده، می‌تواند رابطه میان قضاوت اخلاقی و نیت اخلاقی را بهبود دهد.

شوارتز^{۱۱} (۲۰۱۶) ترکیبی از مدل‌های تصمیم‌گیری اخلاقی موجود و مطالعات گذشته را با هدف ایجاد مدلی جدید اصطلاحاً "مدل تصمیم‌گیری اخلاقی یکپارچه" استفاده نمود. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد هیجان‌اتی مثل ترس و خشم می‌توانند درون رابطه میان آگاهی‌های اخلاقی و قضاوت اخلاقی دارای نقش میانجی‌گری باشند. هیجان‌ات باعث شکل‌گیری رفتارهای اجتماعی یا ضداجتماعی شده، و از این

اخلاقی، یک توانایی فردی در شناسایی اقدام‌هایی که اخلاقی یا غیراخلاقی هستند، می‌باشد (دازه و گرکز، ۱۳۹۴).

اخلاق حرفه‌ای، مجموعه‌ای از اصول و استانداردهای سلوک بشری است که رفتار افراد و گروه‌ها را تعیین می‌کند در حقیقت، اخلاق حرفه‌ای، یک فرایند تفکر عقلانی است که هدف آن محقق کردن این امر است که در سازمان چه ارزش‌هایی را چه موقع باید حفظ و اشاعه نمود. مبانی اخلاق حرفه‌ای و انتظارات اجتماعی عبارت‌اند از:

- ۱) صداقت و راست‌گویی
- ۲) انصاف و برابری
- ۳) امانت‌داری
- ۴) وفاداری و احساس مسئولیت اجتماعی

اخلاق حرفه‌ای نوعی تعهد اخلاقی و وجدان‌کاری نسبت به هر نوع کار، وظیفه و مسئولیت است. اخلاقی بودن در حرفه حاصل دانستن، خواستن، توانستن و نگرش است (فرامرز قراملکی، ۱۳۸۲).

در واقع می‌توان گفت این باورها و اعتقادات شخصی است که فرد را مسئولیت‌پذیر و قانونمند می‌نماید و نتیجه قانونمند بودن فرد، این است که می‌توان رفتار وی را پیش‌بینی نمود. پیش‌بینی‌پذیری رفتار نیز منجر به اعتمادآفرینی خواهد شد و این همان اخلاق حرفه‌ای است که بر پایه باورها و اعتقادات فردی شکل گرفته است. از این‌رو، هدف آموزش اخلاق حرفه‌ای انتقال اطلاعات و یافته‌های علمی نیست، بلکه تصحیح و تقویت انگیزش، ارتقاء مهارت، افزایش توان و تحول نگرش، از اهداف عمده آموزش اخلاق حرفه‌ای است (فرامرز قراملکی، ۱۳۸۲).

حیاتی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و وضعیت اخلاقی سازمان بر قضاوت حسابداران پرداختند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که از بین ویژگی‌های جمعیت‌شناختی، تنها فلسفه اخلاقی حسابداران و جنسیت بر قضاوت حسابداران موثر بوده، و وضعیت تاهل، سن و میزان تحصیلات بر روی آن تأثیری ندارد. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد وضعیت اخلاقی سازمان بر قضاوت حسابداران موثر است.

بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۵) تأثیر ویژگی رفتاری فرصت‌طلبی را بر هشداردهی حسابرسان مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که فرصت‌طلبی تأثیر منفی و معنی‌داری بر هشداردهی حسابرسان دارد. همچنین این تأثیر به‌واسطه برداشتی که حسابرسان از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای

طریق قادر هستند تصمیم‌گیری فرد برای فاش کردن هر گونه تخلف را تحت تاثیر قرار دهند.

کلمنتس و شاور^{۱۲} (۲۰۱۵) به مطالعه تاثیر هیجان‌ها بر روی قضاوت‌ها و نیت اخلاقی حسابداران با استفاده از نمونه‌ای متشکل از ۲۲۰ حسابدار پرداختند. آن‌ها دریافتند که تسکین، رضایت و پشیمانی، بر روی قضاوت‌های اخلاقی موثر بوده، ولی بر روی نیت اخلاقی بدون تاثیر است.

سادولاه و بیلی^{۱۳} (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه بین پنج تیپ شخصیتی شامل توافق‌پذیری، روان‌پریشی، انعطاف‌پذیری، باوجدان‌بودن و برون‌گرایی، و نیت اخلاقی حسابرسان پرداختند. نتایج این مطالعه نشان داد که باوجدان‌بودن و انعطاف‌پذیری، تأثیر مثبت و معنی‌داری بر تمایل اخلاقی حسابرسان دارد.

کریم و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۲) در مطالعه خود به بررسی و مقایسه اولویت تعامل اجتماعی بین حسابداران عمومی و حسابرسان داخلی که به‌وسیله شرکت‌های حسابداری آمریکایی استخدام شده‌اند، پرداختند. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه جهت‌گیری رفتار و روابط بین فردی استفاده شده، و نمونه آماری تحقیق، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بزرگ در بخش غربی و جنوب شرقی آمریکا بوده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که بین امتیازات دو گروه، تفاوت عمده‌ای وجود دارد و حسابرسان داخلی از تعامل اجتماعی کمتری نسبت به حسابداران عمومی برخوردارند.

۳- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مسئله اصلی تحقیق و با بهره‌گیری از مبانی نظری و پیشینه تحقیق، فرضیاتی به شرح زیر صورت‌بندی شده است:

۱) حسابرسان باوجدان‌تر هنگامی که در انجام امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

۲) حسابرسان انعطاف‌پذیر هنگامی که در انجام امور غیر اخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

۳) حسابرسان توافق‌پذیر هنگامی که در انجام امور غیر اخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

۴) حسابرسان برون‌گرا هنگامی که در انجام امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

۵) حسابرسان روان‌پریش هنگامی که در انجام امور غیر اخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، کمتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

۴- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و با استفاده از رویکرد مقطعی انجام شده است. از لحاظ طبقه‌بندی بر حسب روش، از نوع تحقیقات توصیفی، پیمایشی می‌باشد. به‌طور کلی روش‌های جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش را می‌توان به دودسته کتابخانه‌ای و میدانی تقسیم‌بندی نمود. روش کتابخانه‌ای در این پژوهش، در ارتباط با گردآوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش استفاده شده است. روش میدانی، با توجه به اهداف پژوهش و به منظور دستیابی به داده‌های موردنیاز و از طرفی جهت بررسی متغیرهای موجود در این پژوهش استفاده شده است. با توجه به اهداف موردنظر در این پژوهش و همچنین ماهیت متغیرها، بهترین راه برای گردآوری داده‌ها، پرسشنامه بوده است. آزمون فرضیه‌های تحقیق به روش تحلیل رگرسیون خطی چندگانه و با استفاده از نرم‌افزار Eviews نسخه ۹/۱ صورت گرفته است.

تعداد حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مجموعاً ۱۲۴۰ نفر، متشکل از ۲۸۹ نفر شاغل در موسسات حسابرسی، ۲۱۹ نفر شاغل در سازمان حسابرسی، ۶۳ نفر شاغل انفرادی و ۶۶۹ نفر غیرشاغل است. نمونه آماری این تحقیق تعداد ۹۰ نفر از حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی بوده است. لذا پرسشنامه‌ها در سال ۱۳۹۴ طی یک نوبت میان آن‌ها توزیع شده است. حداقل حجم نمونه نیز بر اساس فرمول کوکران به صورت زیر تعیین شده است:

$$n = \frac{Nz^2pq}{Nd^2 + z^2pq} = \frac{289(1.96)^2(0.5)(0.5)}{289(0.1)^2 + (1.96)^2(0.5)(0.5)} = 72$$

۵- متغیرهای پژوهش

متغیرهای این تحقیق به سه دسته متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی تقسیم می‌شوند.

۵-۱- متغیر وابسته

متغیر وابسته در این تحقیق تمایل به عمل مطابق با اصول اخلاقی در زمانی است که حسابرس برای انجام امور غیراخلاقی تحت فشار می‌باشد، به عبارت دیگر نیت اخلاقی حسابرس است. برای اندازه‌گیری این متغیر از یک پرسشنامه شامل ۳ سناریوی مختلف استفاده شده است (سادولاه و بیلی، ۲۰۱۴).

سابقه حسابرسی مالیاتی: لگاریتم تعداد سالهایی است که آزمودنی سابقه حسابرسی مالیاتی دارد (سادولاه و بیلی، ۲۰۱۴).

۶- مدل پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیات از مدل سادولاه و بیلی (۲۰۱۴) استفاده شده است. این مدل به شرح زیر است:

$$\text{Intention} = \beta_0 + \beta_1 \text{Conscien_ness} + \beta_2 \text{Openness} + \beta_3 \text{Agreeableness} + \beta_4 \text{Extraversion} + \beta_5 \text{Neuroticism} + \beta_6 \text{Education} + \beta_7 \text{Experience} + \beta_8 \text{Tax_ACC} + E$$

در اینجا:

Intention: نیت اخلاقی، Conscien_ness: باوجدان بودن، Openness: انعطاف‌پذیری، Agreeableness: توافق‌پذیری، Extraversion: برون‌گرایی، Neuroticism: روان‌پریشی، Education: سطح تحصیلات، Experience: سابقه‌کاری و Tax_ACC: سابقه حسابرسی مالیاتی.

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

آماره‌های توصیفی وضعیت متغیرهای مورد بررسی را در مقیاس واقعی از جنبه‌های گرایش به مرکز، پراکندگی و توزیع نشان می‌دهند. آماره‌های موردنظر به تفکیک در سه بخش متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی ارائه شده‌اند. خلاصه وضعیت آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول شماره (۱) ارائه شده است.

این پرسشنامه شامل سه سناریوی مالیاتی می‌باشد، در دو سناریوی اول از حسابرس خواسته می‌شود تا نحوه عمل خود در هر کدام از شرایط را بیان نماید و در سناریوی سوم از حسابرس خواسته شده بیان نماید چند درصد احتمال دارد در شرایط غیراخلاقی، مطابق با اصول اخلاقی عمل نماید. میانگین پاسخ‌های به دست آمده در سناریوی سوم بیانگر تمایل اخلاقی حسابرس در جهت عمل مطابق با اصول اخلاقی است.

۵-۲- متغیرهای مستقل

متغیر مستقل در این پژوهش شامل پنج ویژگی شخصیتی اصلی شامل برون‌گرایی، روان‌پریشی، باوجدان بودن، توافق‌پذیری و انعطاف‌پذیری است و توسط پرسشنامه تیپ‌های شخصیتی مدل هگزاکو^{۱۵}، ساخته‌ی گلدبرگ و همکاران (۱۹۹۲) سنجیده می‌شود. این پرسشنامه از نوع پاسخ بسته و مشتمل بر ۵۰ سؤال بوده، که هر ۱۰ سؤال در اندازه‌گیری یکی از ابعاد شخصیتی پنج‌گانه استفاده می‌شود. پاسخ‌ها به صورت طیف پنج وجهی لیکرت از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم تنظیم شده و مجموع امتیازهای سؤالات در هر یک از ابعاد، بیانگر عدد مربوط به آن بعد شخصیتی است.

۵-۳- متغیرهای کنترلی

سطح تحصیلات: به مدارک کاردانی و پایین‌تر عدد (۱)، کارشناسی عدد (۲)، کارشناسی ارشد و دکتری عدد (۳) تعلق می‌گیرد (سادولاه و بیلی، ۲۰۱۴).
تجربه شغلی: لگاریتم تعداد سال‌هایی هست که آزمودنی به کار حسابرسی اشتغال دارد (سادولاه و بیلی، ۲۰۱۴).

جدول شماره ۱- آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق

شرح	مستقل							وابسته	
	باوجدان بودن	انعطاف‌پذیری	توافق‌پذیری	برون‌گرایی	روان‌پریشی	سطح تحصیلات	سابقه حسابرسی مالیاتی	نیت اخلاقی	
میانگین	۳،۴۴۲	۳،۲۴۴	۳،۳۰۸	۳،۳۱۸	۳،۳۱۳	۲،۱۵۵	۲،۲۸۸	۷۸،۰۰۰	
میانه	۳،۵۰۰	۳،۳۰۰	۳،۳۰۰	۳،۳۵۰	۳،۳۰۰	۲،۰۰۰	۲،۰۰۰	۸۰،۰۰۰	
حداکثر	۴،۴۰۰	۴،۳۰۰	۴،۵۰۰	۴،۵۰۰	۴،۵۰۰	۳،۰۰۰	۴،۰۰۰	۱۰۰،۰۰۰	
حداقل	۲،۴۰۰	۲،۲۰۰	۱،۹۰۰	۱،۸۰۰	۲،۳۰۰	۱،۰۰۰	۱،۰۰۰	۳۰،۰۰۰	
انحراف معیار	۰،۴۴۱	۰،۴۴۱	۰،۵۱۰	۰،۴۵۹	۰،۴۳۶	۰،۳۹۴	۰،۷۳۸	۱۸،۸۵۴	
چولگی	-۰،۲۴۷	-۰،۰۱۸	-۰،۱۸۹	-۰،۴۴۰	۰،۰۷۷	۱،۳۳۱	۱،۱۷۴	-۰،۲۲۴	
کشیدگی	۲،۵۸۸	۲،۵۷۹	۳،۳۱۱	۴،۱۵۳	۲،۸۴۵	۴،۴۵۳	۳،۹۳۴	۳،۲۱۳	
مشاهدات	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	۹۰	

جدول شماره ۲- نتایج آزمون جارکو- برا برای متغیر وابسته تحقیق

متغیرها	آماره آزمون	سطح معنی داری	نتیجه
نیت اخلاقی	۵,۶۰۳۸۵	۰,۰۶۰۶۹	تأیید H ₀

همان طور که در جدول فوق نیز قابل مشاهده است، متغیر وابسته پژوهش، نیت اخلاقی می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که نیت اخلاقی به طور میانگین حدود ۷۸ است.

• آزمون نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

در ادامه با استفاده از آزمون جارکو- برا، نرمال بودن توزیع متغیر وابسته تحقیق بررسی شده است، زیرا نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق به نرمال بودن خطاهای مدل می‌انجامد. نتایج آزمون جارکو- برا برای متغیر وابسته تحقیق در جدول شماره (۲) ارائه شده است.

همان طور که در جدول ۲ نیز قابل مشاهده است، با توجه به این که سطح معنی داری متغیر بیشتر از ۵ درصد می‌باشد، فرضیه H₀ مبنی بر نرمال بودن توزیع متغیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد.

• آزمون همبستگی متغیرهای پژوهش

در صورتی که متغیرهای تحقیق بر اساس مقیاس نسبی و پیوسته باشند، از ضریب همبستگی پیرسون برای بررسی همبستگی بین آن‌ها استفاده می‌شود. نتایج آزمون همبستگی پیرسون متغیرهای تحقیق در جدول شماره (۳) ارائه شده است.

جدول شماره ۳- نتایج آزمون همبستگی پیرسون متغیرهای تحقیق

متغیرها	وابسته		مستقل					کنترلی	
	نیت اخلاقی	وجدان	انعطاف پذیری	توافق پذیری	برون گرایی	روان پریشی	اندازه شرکت	سابقه کاری مالیاتی	سابقه حسابرسی مالیاتی
وابسته	نیت اخلاقی	۱,۰۰۰ -----							
مستقل	وجدان	۰,۴۱۶ ۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ -----						
	انعطاف پذیری	۰,۳۹۱ ۰,۰۰۰۱	۰,۱۸۵ ۰,۰۷۹	۱,۰۰۰ -----					
	توافق پذیری	۰,۲۸۰ ۰,۰۰۰۶	۰,۴۲۸ ۰,۰۰۰	۰,۳۸۱ ۰,۰۰۰۲	۱,۰۰۰ -----				
	برون گرایی	۰,۴۷۴ ۰,۰۰۰	۰,۳۱۲ ۰,۰۰۱	۰,۲۸۸ ۰,۰۰۵	۰,۳۷۶ ۰,۰۰۰۳	۱,۰۰۰ -----			
	روان پریشی	۰,۴۵۵ ۰,۰۰۰	۰,۱۹۵ ۰,۰۶۴	۰,۴۰۸ ۰,۰۰۰	۰,۲۰۱ ۰,۰۵۹	۰,۴۵۸ ۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ -----		
کنترلی	سطح تحصیلات	۰,۵۰۳ ۰,۰۰۰	۰,۴۸۸ ۰,۰۰۰	۰,۲۳۷ ۰,۰۰۸	۰,۳۶۲ ۰,۰۰۰۵	۰,۲۱۶ ۰,۰۵۰	۰,۴۷۲ ۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ -----	
	سابقه کاری	۰,۲۵۷ ۰,۰۰۷	۰,۴۷۴ ۰,۰۰۰	۰,۱۷۷ ۰,۰۷۳	۰,۴۴۳ ۰,۰۰۰	۰,۵۸۳ ۰,۰۰۰	۰,۵۴۱ ۰,۰۰۰	۰,۴۰۱ ۰,۰۰۰	۱,۰۰۰ -----
	سابقه حسابرسی مالیاتی	۰,۴۸۴ ۰,۰۰۰	۰,۵۶۴ ۰,۰۰۰	۰,۴۰۷ ۰,۰۰۰	۰,۵۰۳ ۰,۰۰۰	۰,۳۹۴ ۰,۰۰۰۱	۰,۳۸۱ ۰,۰۰۰۲	۰,۳۷۵ ۰,۰۰۰۳	۰,۴۳۵ ۰,۰۰۰

• **آزمون همسانی واریانس**

در ادامه با استفاده از آزمون والد تعدیل شده، همسانی واریانس خطای مدل بررسی شده است. نتایج آزمون والد تعدیل شده خطای مدل تحقیق در جدول شماره (۵) ارائه شده است.

جدول شماره ۵- نتایج آزمون والد تعدیل شده خطای مدل پژوهش

مدل‌ها	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه
مدل تحقیق	۰.۸۴۷۱۵۱	۰.۷۰۷۳	تأیید H_0

همان‌طور که در جدول فوق نیز قابل مشاهده است، با توجه به این‌که سطح معنی‌داری خطای مدل بیشتر از ۵ درصد می‌باشد، فرضیه H_0 مبنی بر همسانی واریانس خطای مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود و خطای مدل رگرسیون دارای همسانی واریانس می‌باشد.

• **آزمون نرمال بودن خطاها**

یکی از مفروضات در نظر گرفته شده در رگرسیون، داشتن توزیع نرمال خطاها، با میانگین صفر می‌باشد. در صورت عدم برقراری این پیش فرض، نمی‌توان از رگرسیون استفاده کرد. با استفاده از آزمون جارکو- برا، نرمال بودن خطاها بررسی شده است. نتایج آزمون جارکو- برا در جدول شماره (۶) ارائه شده است.

جدول شماره ۵- نتایج آزمون جارکو- برا، برای خطای مدل پژوهش

مدل‌ها	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه
مدل تحقیق	۴.۷۷	۰.۹۱	H_0 قبول

همان‌طور که در جدول فوق نیز قابل مشاهده است، با توجه به اینکه سطح معنی‌داری خطای مدل بیشتر از ۵ درصد می‌باشد، فرضیه H_0 مبنی بر نرمال بودن توزیع خطای مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد.

۷-۲- **آزمون فرضیه‌های پژوهش**

نتایج حاصل از برآورد مدل و همچنین نتایج مربوط به آماره‌ها و مفروضات رگرسیون کلاسیک در جدول شماره (۷) ارائه شده است.

همان‌طور که در جدول ۳ نیز قابل مشاهده است، همبستگی بین هر جفت متغیر با استفاده از روش پیرسون تخمین زده شده است و در زیر آن نیز سطح معنی‌داری به دست آمده با استفاده از آزمون t برای معنی‌داری همبستگی مذکور ارائه شده است. برای هر جفت متغیری که این سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد باشد، همبستگی بین دو متغیر مربوط، در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است و چنانچه این احتمال از ۱ درصد کمتر باشد، همبستگی بین دو متغیر مربوطه در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز معنی‌دار است.

با توجه به این موارد و علامت به دست آمده برای میزان همبستگی می‌توان معنی‌داری و جهت همبستگی بین متغیرهای پژوهش را به صورت دو به دو بررسی کرد. به عنوان مثال با توجه به همبستگی بین متغیرهای وجدان و نیت اخلاقی، می‌توان بیان کرد که فارغ از کنترل اثرات سایر متغیرها بر روی نیت اخلاقی، بین این دو متغیر رابطه وجود دارد و علامت مثبت نشان می‌دهد که رابطه بین دو متغیر مذکور مستقیم می‌باشد.

• **آزمون هم خطی**

عامل تورم واریانس، شدت هم خطی چندگانه را در تحلیل رگرسیون حداقل مربعات ارزیابی می‌کند. در واقع این شاخص بیان می‌دارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده، بابت هم خطی، افزایش یافته است. نتایج آزمون VIF متغیرهای تحقیق در جدول شماره (۴) ارائه شده است.

جدول شماره ۴- نتایج آزمون عامل تورم واریانس برای متغیرهای پژوهش

متغیرها	آماره آزمون
وجدان	۱.۲۸۱۸۸۳
انعطاف‌پذیری	۱.۳۰۵۷۴۳
توافق‌پذیری	۱.۲۸۷۰۳۰
برون‌گرایی	۱.۱۲۲۲۶۱
روان‌پریشی	۱.۰۴۴۰۵۵
سطح تحصیلات	۱.۰۴۵۵۷۸
سابقه کاری	۱.۰۳۱۰۳۷
سابقه حسابرسی مالیاتی	۱.۱۰۷۶۸۵

همان‌طور که در جدول ۴ نیز قابل مشاهده است، نتایج آزمون هم خطی نشان می‌دهد که مقادیر آماره VIF در متغیرهای تحقیق، کمتر از ۵ بوده که این امر حکایت از عدم وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل دارد.

جدول شماره ۷- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر وابسته: نیت اخلاقی					
روش: حداقل مربعات معمولی					
تعداد دوره‌ها: ۱			تعداد مشاهدات (متوازن): ۹۰		
متغیرها	علائم	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	سطح معنی‌داری
عرض از مبدأ	C	0.860625	0.405446	2.122665	0.0368
باوجدان بودن	CONS	3.286583	0.762083	4.312629	0.0000
انعطاف‌پذیری	OPENN	0.345296	0.084927	4.065802	0.0000
توافق‌پذیری	AGREE	0.666011	0.199686	3.335290	0.0009
برون‌گرایی	EXTRA	3.590065	0.628722	5.710097	0.0000
روان‌پریشی	NEURO	-6.973076	2.418983	-2.882648	0.0041
سطح تحصیلات	EDU	1.373712	0.322546	4.258965	0.0000
سابقه کاری	EXP	0.976172	0.375362	2.600614	0.0096
سابقه حسابرسی مالیاتی	TAX	3.150050	0.477508	6.596847	0.0000
آماره اف فیشر	4.236466		سطح معنی‌داری آماره اف فیشر		
ضریب تعیین تعدیل شده	0.517896		آماره دوربین- واتسن		
				1.840427	

قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

◀ آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم، حسابرسان انعطاف‌پذیر هنگامی که در انجام امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند. با توجه به نتایج به دست آمده از برآورد مدل، سطح معنی‌داری متغیر انعطاف‌پذیری برابر با (۰/۰۰۰) و کمتر از سطح خطای (۰/۰۵) است و مقدار ضریب این متغیر (۰,۳۴۵۲۹۶) می‌باشد، در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. در واقع می‌توان گفت انعطاف‌پذیری تأثیر مثبت و معنی‌داری بر نیت اخلاقی دارد یا به عبارت دیگر حسابرسان انعطاف‌پذیر هنگامی که در انجام امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند. افراد انعطاف‌پذیر، یعنی افرادی که درباره دنیای درونی و هم‌دنیای بیرونی کنج‌کاو هستند. آن‌ها مایل به پذیرش عقاید و ارزش‌های جدید هستند، چنین افرادی با توجه به نتیجه آزمون فرضیه، در شرایط غیراخلاقی بهتر می‌توانند تصمیم‌گیری کنند و با احتمال بیشتری اصول اخلاقی را رعایت می‌کنند.

◀ آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم، حسابرسان توافق‌پذیر هنگامی که در انجام

همان‌طور که در جدول فوق نیز قابل مشاهده است، نتایج نشان می‌دهد که آماره اف فیشر مدل و سطح معنی‌داری آن (کمتر از سطح خطای ۵ درصد) بیانگر معنی‌داری کل مدل رگرسیونی است. در نتیجه روابط خطی معنی‌داری در مدل وجود دارد و می‌توان استنباط درستی در مورد قابلیت تبیین نیت اخلاقی بر اساس متغیرهای توضیحی مدل انجام داد. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی مدل در مجموع این قابلیت را دارند که حدود ۵۲ درصد تغییرات نیت اخلاقی را توضیح دهند. آماره دوربین واتسن مدل (بین ۱/۵ تا ۲/۵) نشان می‌دهد که بین خطاهای مدل خود همبستگی وجود ندارد و مدل شرایط مناسبی دارد. در حقیقت خطاهای مدل از استقلال برخوردارند.

◀ آزمون فرضیه اول

فرضیه اول، حسابرسان باوجدان‌تر هنگامی که در انجام امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند. با توجه به نتایج به دست آمده از برآورد مدل در جدول (۷)، سطح معنی‌داری متغیر وجدان برابر با (۰/۰۰۰) و کمتر از سطح خطای (۰/۰۵) است و مقدار ضریب این متغیر (۳,۲۸۶۵۸۳) می‌باشد، در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. در واقع، وجدان بر نیت اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد یا به عبارت دیگر حسابرسان با وجدان بالاتر هنگامی که در انجام امور غیراخلاقی تحت فشار

($0/041$) و کمتر از سطح خطای ($0/05$) است و مقدار ضریب این متغیر ($-06,973076$) می‌باشد، در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. در واقع می‌توان گفت روان‌پریشی تأثیر منفی و معنی‌داری بر نیت اخلاقی دارد یا به عبارت دیگر روان‌پریشی تأثیر منفی بر نیت حسابرسان برای رفتار مطابق با اصول اخلاقی در شرایطی که برای انجام امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، دارد. روان‌رنجوری را تمایل به تجربه اضطراب، تنش، خودخوری، خصومت و تکان‌شوری، کمرویی، تفکر غیرمنطقی، افسردگی و عزت نفس پایین تعریف کرده‌اند. با استناد به این تعاریف می‌توان دریافت که حسابرسانی که صفت روان‌رنجوری بالایی دارند این ویژگی‌ها در آن‌ها بیشتر است. در نتیجه بنا به دلایلی همانند ترس بیشتر یا اعتماد به نفس کمتر، تمایلی به بحث با صاحبکار ندارند و بنا به این دلایل، تمایل کمتری به عمل مطابق با اصول اخلاقی دارند.

۸- نتیجه‌گیری و بحث

در فرضیه اول تحقیق به بررسی رابطه بین وجدان و نیت اخلاقی حسابرسان پرداخته شد. یافته‌های مبتنی بر تجزیه و تحلیل آماری، از این فرضیه پشتیبانی می‌کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت بین وجدان و نیت اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با سادولاه و بیلی (۲۰۱۴) هم‌خوانی دارد. در توجیه این رابطه می‌توان گفت، منطقی به نظر می‌رسد که با افزایش این صفت، حسابرسان احساس مسئولیت بیشتری کرده و توجه افراد و سرمایه‌گذاران را به مطالب خاص زیادی جلب نموده و مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

در فرضیه دوم تحقیق به بررسی رابطه بین انعطاف‌پذیری و نیت اخلاقی حسابرسان پرداخته شد. یافته‌های مبتنی بر تجزیه و تحلیل آماری، از این فرضیه پشتیبانی می‌کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت بین انعطاف‌پذیری و نیت اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با سادولاه و بیلی (۲۰۱۴) هم‌خوانی دارد. در توجیه این رابطه می‌توان گفت افراد انعطاف‌پذیر، یعنی افرادی که درباره دنیای درونی و هم دنیای بیرونی کنجکاو هستند، مایل به پذیرش عقاید جدید و ارزش‌های غیرمعارف هستند و بنا به این دلیل می‌توان چنین برداشت کرد که حسابرسان انعطاف‌پذیر تمایل بیشتری به رفتار مطابق با اصول اخلاقی دارند.

در فرضیه سوم تحقیق به بررسی رابطه بین توافق‌پذیری و نیت اخلاقی حسابرسان پرداخته شد. یافته‌های مبتنی بر تجزیه و تحلیل آماری، از این فرضیه پشتیبانی می‌کند. بنابراین

امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند. با توجه به نتایج به دست آمده از برآورد مدل، سطح معنی‌داری متغیر توافق‌پذیری برابر با ($0/009$) و کمتر از سطح خطای ($0/05$) است و مقدار ضریب این متغیر ($0,666011$) می‌باشد، در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. در واقع می‌توان گفت توافق‌پذیری تأثیر مثبت و معنی‌داری بر نیت اخلاقی دارد یا به عبارت دیگر حسابرسان توافق‌پذیر هنگامی که در انجام امور غیر اخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند. یک فرد توافق‌پذیر اساساً نوع دوست است و نسبت به دیگران همدردی کرده و مشتاق است که کمک کند و باور دارد که دیگران نیز متقابلاً کمک کننده هستند، به همین دلیل می‌توان گفت که حسابرسان واجد این صفت به راحتی با صاحبکار خود کنار می‌آیند و به دلیل وجود حس همکاری در این افراد، برای آگاهی بیشتر مدیریت، سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌ها، بر خود وظیفه می‌دانند که مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

◀ آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم، حسابرسان برون‌گرا هنگامی که در انجام امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند. با توجه به نتایج به دست آمده از برآورد مدل، سطح معنی‌داری متغیر برون‌گرایی برابر با ($0/000$) و کمتر از سطح خطای ($0/05$) است و مقدار ضریب این متغیر ($3,590065$) می‌باشد، در نتیجه این فرضیه مورد تأیید قرار می‌گیرد. در واقع می‌توان گفت برون‌گرایی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر نیت اخلاقی دارد یا به عبارت دیگر حسابرسان برون‌گرا هنگامی که در انجام امور غیر اخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، بیشتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند. برون‌گرایی را تمایل به مثبت بودن، قاطعیت، تحرک، مهربانی، اجتماعی بودن و فرد مداری تعریف کرده‌اند. می‌توان چنین تفسیر کرد که حسابرسان برون‌گرا به دلیل برخورداری از صفت خوش‌بین بودن یا مثبت اندیشی، تمایل بیشتری به رفتار مطابق با اصول اخلاقی دارند.

◀ آزمون فرضیه پنجم

فرضیه پنجم، حسابرسان روان‌پریش هنگامی که در انجام امور غیراخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند، کمتر تمایل دارند مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند. با توجه به نتایج به دست آمده از برآورد مدل، سطح معنی‌داری متغیر روان‌پریشی برابر با

هنگام استخدام حسابرسان، در جهت بهبود عملکرد اخلاقی حسابرسان، ویژگی‌های شخصیتی آنان را بر اساس تست‌های شخصیت بررسی نمایند و زمان ورود افراد به حرفه حسابرسی با برگزاری دوره‌های آموزشی، اهمیت این موضوع را برای آنان تبیین کنند.

۲) با توجه به وجود رابطه بین تیپ‌های شخصیتی و نیت اخلاقی و با توجه به اینکه قضاوت اخلاقی بخش مهمی از کار هر حسابرس می‌باشد، به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود در تدوین موازین اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان، نتایج این تحقیق را مدنظر قرار دهد.

۳) با توجه به وجود رابطه بین تیپ‌های شخصیتی و نیت اخلاقی، به هیات تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود که در گزینش حسابرسان، علاوه بر آشنایی آنان با استانداردهای حسابداری و حسابرسی، ویژگی‌های شخصیتی آنان را نیز مدنظر قرار دهند.

۴) با توجه به رابطه منفی بین روان‌پریشی و نیت اخلاقی، پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی در جهت کاهش اثرات منفی مشکلات ذهنی حسابرسان بر شیوه عمل آن‌ها، از طریق آموزش‌های مناسب به حسابرسان این مشکل را تا حد امکان رفع نمایند.

ضمناً به محققان آتی پیشنهاد می‌شود رابطه بین اعتقادات مذهبی و نیت اخلاقی حسابرسان را مورد مطالعه قرار دهند. در این تحقیق برخی محدودیت‌ها وجود داشته است. مهمترین محدودیت‌های این تحقیق که می‌تواند بر نتایج موثر باشد، عبارتست از:

- ۱) محدودیت در دسترسی به نمونه‌ی آماری بزرگتر، به دلیل محدودیت زمانی و عدم امکان دسترسی.
- ۲) عواملی از جمله بی‌حوصلگی و عدم رغبت بعضی از حسابرسان در پر کردن پرسشنامه‌ها.

فهرست منابع

- * برادران حسن زاده، رسول؛ فتاحی اصل، بهرام و ابوالحسن زاده، سودا. (۱۳۹۲). "بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی". فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره ششم، تابستان.
- * بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، محمدرضا و رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۵). "بررسی تأثیر ویژگی‌های رفتاری فرصت طلبی بر هشداردهی

می‌توان نتیجه گرفت بین توافق‌پذیری و نیت اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با سادولاه و بیلی (۲۰۱۴) هم‌خوانی ندارد. در توجیه این رابطه می‌توان گفت، که یک فرد توافق‌پذیر اساساً نوع دوست است و نسبت به دیگران همدردی کرده و مشتاق است که کمک کند و باور دارد که دیگران نیز متقابلاً کمک‌کننده هستند. به همین دلیل می‌توان گفت که حسابرسان واجد این صفت، به راحتی با صاحبکار خود کنار می‌آیند و به دلیل وجود حس همکاری در این افراد، برای آگاهی بیشتر مدیریت، سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌ها، بر خود وظیفه می‌دانند که مطابق با اصول اخلاقی رفتار کنند.

در فرضیه چهارم به بررسی رابطه بین برون‌گرایی و نیت اخلاقی حسابرسان پرداخته شد. یافته‌های مبتنی بر تجزیه و تحلیل آماری، از این فرضیه پشتیبانی می‌کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت بین برون‌گرایی و نیت اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با سادولاه و بیلی (۲۰۱۴) هم‌خوانی ندارد. برون‌گرایی را تمایل برای مثبت بودن، قاطعیت، تحرک، مهربانی، اجتماعی بودن و فرد مداری تعریف کرده‌اند، بر اساس این خصلت‌ها می‌توان چنین تفسیر کرد که حسابرسان برون‌گرا به دلیل برخورداری از صفت خوش‌بین بودن یا مثبت‌اندیشی، تمایل بیشتری به رفتار مطابق با اصول اخلاقی دارند.

در فرضیه پنجم به بررسی رابطه بین روان‌پریشی و نیت اخلاقی حسابرسان پرداخته شد. یافته‌های مبتنی بر تجزیه و تحلیل آماری، از این فرضیه پشتیبانی می‌کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت بین روان‌پریشی و نیت اخلاقی حسابرسان رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با سادولاه و بیلی (۲۰۱۴) هم‌خوانی ندارد. روان‌رنجوری را تمایل به تجربه اضطراب، تنش، خودخوری، خصومت و تکان‌شوری، کمرویی، تفکر غیرمنطقی، افسردگی و عزت‌نفس پایین تعریف کرده‌اند، بنابراین می‌توان دریافت که حسابرسانی که صفت روان‌رنجوری بالایی دارند، این ویژگی‌ها در آن‌ها بیشتر است. در نتیجه، بنا به دلایلی همانند ترس بیشتر یا اعتماد به نفس کمتر، تمایلی به بحث با صاحبکار ندارند و بنا به این دلایل تمایل کمتری به عمل مطابق با اصول اخلاقی دارند.

در پایان با توجه به نتایج این تحقیق، پیشنهادهای به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ۱) با توجه به وجود رابطه بین تیپ‌های شخصیتی و نیت اخلاقی، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود در

- * Jones, T. M. (1991). "Ethical Decision Making by Individuals in Organizations: An Issue-Contingent Model". *Academy of Management Review*, Vol. 16, No. 2, pp. 366-395.
- * Karim, Khondkar E., Lessard, Jeffrey and Siegel, Philip H. (2012) "A FIRO-B Analysis of Social Skill Preferences Among Auditors". *International Journal of Applied Decision Science*, Vol. 5, No. 1, 2012.
- * Latan, Hengky., Jabbour, Charbel J.Ch. And Jabbour, Ana B.L. (2017). "Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis". *Journal of Business Ethics*, 142(1), 1-16.
- * McCrae, R. R. and Costa P. T., Jr. (1990). "Personality in adulthood". New York: Guilford Research, PP. 20 – 28.
- * Pinnington, A. H., Macklin, R. and Campbell, T. (2007). "Human Resource Management: Ethics and Employment". New York: Oxford University Press.
- * Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. New York, NY: Praeger.
- * Saadullah, Shahriar M. and Bailey, Charles D. (2014), "The "Big Five Personality Traits" and Accountants' Ethical Intention Formation". *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, Volume 18, pp.167 – 191.
- * Schwartz, M. S. (2016). "Ethical decision-making theory: An integrated approach". *Journal of Business Ethics*, 139(4), 755-776.
- * Thorne, L. and Hartwick, J. (2001). "The Directional Effects of Discussion on Auditors' Moral Reasoning". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 18, No. 2, pp. 337-361.
- * Yi-Hui Ho (2007). "Undergraduate accounting students' perceptions of accounting ethics: A cross-cultural comparative study". A dissertation submitted to the faculty of the graduate school of the University of Minnesota.
- حسابرسان". دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره ۲، پاییز و زمستان، ۹۵-۶۵.
- * پاک نژاد، رقیه. (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین ویژگی‌های فردی حسابرس و قضاوت حرفه‌ای با در نظر گرفتن نقش جنسیت". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، دانشکده علوم تربیتی و روانشناسی.
- * حیاتی، مریم؛ معین الدین، محمود و نایب زاده، شهناز. (۱۳۹۶). "نقش ویژگی‌های جمعیت شناختی و وضعیت اخلاقی سازمان در قضاوت حسابداران". فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۱، ۱۰-۱.
- * دازه، نوشین و گرکز، منصور. (۱۳۹۴). "رابطه بین استدلال اخلاقی، طرز تفکر، نیت و تمایل اخلاقی حسابداران رسمی". فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دهم، شماره ۱، ۱۲۳-۱۱۵.
- * ستایش، محمد حسین؛ ماهر، محمد هادی و ابوالحلاج، مسعود. (۱۳۹۱). "بررسی تاثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر درک اصول اخلاقی بین مدیران مالی و بودجه دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی کشور". فصلنامه حسابداری سلامت، دوره اول، شماره ۱، ۳۲-۱۷.
- * فتحی آشتیانی، علی و داستانی، محبوبه. (۱۳۸۸). "آزمون‌های روان شناختی، ارزشیابی شخصیت و سلامت روان". انتشارات بعثت، چاپ اول، تهران.
- * فرامرز قراملکی، احد. (۱۳۸۲). "اخلاق حرفه‌ای". نشر مجنون، قم، ص ۱۰۲.
- * کریمی، یوسف. (۱۳۸۶). "روان شناسی شخصیت"، انتشارات دانشگاه پیام نور، تهران.
- * مسیح‌آبادی، ابوالقاسم و پوریوسف، اعظم. (۱۳۸۷). "نقش تفاوت‌های فردی بر تصمیم‌گیری حسابداری و حسابداری". فصلنامه حسابداری، شماره ۴۳، زمستان، ۸۷-۷۶.
- * Ashton, R.H., and Kramer, S.S. (1999). "Students as Surrogates in Behavioral Accounting Research: Some Evidence". *Journal of Accounting Research*, Spring, 1 - 15.
- * Bailey, C. D., Scott, I., and Thoma, S. J. (2010). Revitalizing accounting ethics research in the Neo-Kohlbergian framework: Putting the DIT into perspective. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 1-26.
- * Clements, Lynn H. and Shawver, Tara J. (2015). "The Effects of Emotions on the Moral Judgments and Intentions of Accountants". *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 7(1), 146-179.
- * Hunt, S. D. and Vitell, S. (1986). "A General Theory of Marketing Ethics". *Journal of Macro marketing*, Vol. 6, pp. 5-16.

یادداشت‌ها

¹ Libby and Luft
² Peters
³ Hogarth
¹.Ashton
⁵ Personality
⁶ McCrae and Costa
⁷ Thorne and Hartwick
⁸ Pinnington et al.
⁹ Hunt and Vitell
¹⁰ Latan et al.
¹¹ Schwartz
¹² Clements Shawver
¹³ Saadullah and Bailey
¹⁴ Karim et al
¹⁵ Hexaco