

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

Hojatollah Zangiabadi¹, Omid Pourheidari^{2*}, Ahmad Khodamipour³

1. Ph.D. Student of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. ho.zangiabadi@aem.uk.ac.ir
2. Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Corresponding Author: opourheidari@uk.ac.ir
3. Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. khodamipour@uk.ac.ir

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 2025-02-18 Revised: 2025-09-19 Accepted: 2025-09-24	Professional roles can sometimes foster unethical reasoning and judgment within organizational settings. In particular, accounting and auditing require robust moral reasoning to oversee economic activities and protect organizational financial integrity. This study examines the impact of dogmatism on the moral reasoning capabilities of accountants and auditors, comparing these two cohorts while exploring the mediating effects of moral courage and Machiavellianism, as well as the moderating role of human resource flexibility. Utilizing a convenience sample, data were collected in 2024 from 337 accountants employed at publicly listed companies and 253 auditors affiliated with the Iranian Audit Organization and other accredited institutions. Employing Partial Least Squares (PLS) analysis, findings indicate that dogmatism negatively affects moral reasoning across both groups. Moral courage acts as a mediator exclusively among auditors, whereas Machiavellianism significantly mediates this relationship in both accountants and auditors. Conversely, human resource flexibility does not moderate the association between dogmatism and moral reasoning in either group. These results underscore the critical influence of individual psychological traits on the professional conduct of accountants and auditors and offer valuable insights for organizational leaders and audit firm managers in developing human resource evaluation and management frameworks.
* Corresponding author: Omid Pourheidari Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Email: opourheidari@uk.ac.ir	

1. Introduction

The responsibility of accountants as conscience, critics and advisors of society in establishing economic, social and environmental justice in line with the public interest (Dillard and Vinari, 2016) and auditors as competent and independent individuals to evaluate evidence about financial information and express opinions on the extent to which financial reports comply with the established criteria, requires that they have a finer ability to reason morally in the direction of regulating economic activities and the financial health of companies. Accordingly, accounting and auditing can be considered as an ethical discipline (Namazi and Rajab Dari, 2019) and it can be said that ethical orientations are crucial in shaping the reasoning and judgment of accountants and auditors. A deeper understanding of their ethical views enhances the analysis of their decision-making processes.

In this study, dogmatism is examined as a barrier to free or critical thinking and its impact on moral reasoning ability in accountants and auditors. Previous research supports that dogmatic epistemic beliefs negatively affect cognitive flexibility, creative thinking, and ethical behavior. For instance, Mallmeyer (2019) argues that dogmatism leads to a closed-minded approach which opposes ethical principles, thereby weakening the ethical foundations within individuals and society.

On the other hand, based on the undeniable role of moral courage as a prerequisite for observing "ethics" and developing moral strength in the organizational environment and the emphasis of the research background on the necessity of some personality aspects such as "openness of mind" to strengthen moral courage (Sharma, 2018), the mediating role of moral courage on the the effect of dogmatism on the moral reasoning ability in accountants and auditors was evaluated.

In addition, Machiavellianism, characterized by a manipulative and self-interested personality style with disregard for morality (Jones & Paulos, 2009), is expected to worsen the negative impact of dogmatism on the moral reasoning abilities of accountants and auditors. Additionally, human resource flexibility, which enhances performance, job satisfaction, psychological well-being (Manif & Rabaei, 2022), and creativity (Zhou et al., 2024), is examined as a moderating factor that could mitigate dogmatism's adverse effects on moral reasoning in these professionals.

2. Research hypotheses

Based on the research objective, the theoretical literature and previous studies, the research hypotheses are as follows:

H₁: Dogmatism has a significant effect on the moral reasoning ability of accountants and auditors.

H₂: Dogmatism has a significant effect on the moral courage of accountants and auditors.

H₃: Moral courage has a significant effect on the moral reasoning ability of accountants and auditors.

H₄: Dogmatism has a significant effect on the Machiavellianism of accountants and auditors.

H₅: Machiavellianism has a significant effect on the ethical reasoning ability of accountants and auditors.

H₆: Dogmatism has a significant indirect effect on the ethical reasoning ability of accountants and auditors through moral courage.

H₇: Dogmatism has a significant indirect effect on the ethical reasoning ability of accountants and auditors through Machiavellianism.

H₈: Human resource flexibility significantly moderates the effect of dogmatism on the ethical reasoning ability of accountants and auditors.

3. Methods

The statistical population in this applied survey research includes two independent statistical groups: 1. Accountants working in listed companies and 2. Auditors working in the Audit Organization and other audit institutions that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants during 2024. The data collection tool in this research was a questionnaire. After simple random sampling, among the paper and online responses received, a total of 337 questionnaires from the accountants' group and 253 questionnaires from the auditors' group were usable in the analyses. In this research, Excel version 2019 software was used to prepare the data. The hypotheses were tested and data analysis was carried out using structural equation modeling using the partial least squares method and SmartPLS version 3 software.

4. Results

This study found that dogmatism directly affects moral courage, Machiavellianism, and moral reasoning ability in accountants and auditors.

However, its effects on Machiavellianism are stronger in auditors. Moral courage affects auditors' moral reasoning ability and mediates the effect of dogmatism only in this group. Machiavellianism has a negative effect on moral reasoning ability in both groups, and is stronger in accountants. However, its mediating role is not significantly different in the two groups. Finally, human resource flexibility does not moderate the effect of dogmatism on moral reasoning ability in any of the groups.

5. Discussion and Conclusion

The present study examines the effect of dogmatism on the moral reasoning abilities of accountants and auditors, examining the mediating roles of moral courage and Machiavellianism, as well as the moderating role of human resource flexibility. It highlights the critical importance of ethical considerations in accounting and auditing professions.

Findings indicate that dogmatism serves as a barrier to effective ethical decision-making, especially under professional pressure, negatively affecting decision quality. While dogmatism significantly influences both groups, its effect is stronger among auditors due to the greater ethical challenges they face. In pressured situations requiring impartial, ethical judgment, dogmatism restricts auditors' thorough analysis of ethical issues, diminishing decision quality. Moral courage strongly affects auditors' moral reasoning, reflecting the legal and professional pressures they endure. Conversely, moral courage is less influential for accountants, likely because their conduct is guided by established rules and regulations. Machiavellianism significantly impairs moral reasoning in both accountants and auditors but is more pronounced among accountants. This difference is likely due to the high-pressure, complex financial environments accountants face, which expose them to greater temptations and competitive pressures that foster traits like selfishness and moral evasion. Conversely, auditors operate under stricter supervision and accountability, which reduces the likelihood of unethical behavior despite some presence of Machiavellian traits. Importantly, human resource flexibility does not moderate the relationship between dogmatism and moral reasoning, likely because dogmatism is rooted in deep, resistant beliefs that hinder openness to new information and adaptability.

The findings of this study underscore the importance of a deeper focus on individual traits in the professional behavior of accountants and auditors,

providing valuable guidance for managers in developing evaluation metrics and human resource management strategies. Specifically, the study highlights the necessity of designing and implementing supportive programs and approaches aimed at reducing dogmatism and Machiavellian attitudes, while enhancing moral courage to improve employees' ethical reasoning abilities in these domains.

Keywords: Dogmatism, Moral Reasoning Ability, Moral Courage, Machiavellianism, Human Resource Flexibility.



تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان با نقش میانجی‌گری شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم‌گرایی و نقش تعدیل‌گری انعطاف‌پذیری منابع انسانی

حجت‌الله زنگی‌آبادی^۱، دکتر امید پور حیدری^{۲*}، دکتر احمد خدای پور^۳

چکیده: نقش‌آفرینی حرفه‌ای می‌تواند منجر به بروز مشکلات ناشی از استدلال و قضاوت غیراخلاقی در موقعیت‌های شغلی شود. به‌طور خاص، در حسابداری و حسابرسی، توانایی استدلال اخلاقی برای انتظام بخشی به فعالیت‌های اقتصادی و تبیین سلامت مالی شرکت‌ها بسیار مهم است. انتظار می‌رود نظام ارزشی و باورهای فردی تأثیر زیادی بر استدلال، قضاوت و عملکرد حسابداران و حسابرسان داشته باشد. هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان است. همچنین، نقش میانجی شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم و نقش تعدیل‌کننده انعطاف‌پذیری منابع انسانی در این رابطه مورد مطالعه قرار می‌گیرد. این پژوهش، کاربردی پیمایشی است و جامعه آماری آن ترکیبی از دو گروه مستقل: ۱. حسابداران شاغل در شرکت‌های بورسی و ۲. حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران طی سال ۱۴۰۳ است. با انجام نمونه‌گیری تصادفی ساده و براساس پرسشنامه‌های دریافتی قابل‌استفاده، تعداد ۳۳۷ نفر از حسابداران و ۲۵۳ نفر از حسابرسان انتخاب شدند. داده‌ها با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری و نرم‌افزار پی‌ال‌اس تجزیه و تحلیل شد. نتایج نشان داد که جزم‌اندیشی تأثیر منفی و معنادار بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد؛ در این تأثیرگذاری، نقش میانجی شجاعت اخلاقی تنها در گروه حسابرسان و نقش میانجی ماکیاولیسم در هر دو گروه، معنادار است. اما انعطاف‌پذیری منابع انسانی در هیچ‌یک از دو گروه تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی را تعدیل نمی‌کند. این یافته‌ها بر نقش حیاتی ویژگی‌های فردی، در رفتارهای حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان تأکید دارد و می‌تواند برای مدیران شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی در ایجاد شاخص‌های ارزیابی و مدیریت منابع انسانی مفید باشد.

واژه‌های کلیدی: جزم‌اندیشی، توانایی استدلال اخلاقی، شجاعت اخلاقی، ماکیاولیسم، انعطاف‌پذیری منابع انسانی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران

ho.zangiabadi@aem.uk.ac.ir

۲. استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران (نویسنده مسئول)

opourheidari@uk.ac.ir

khodamipour@uk.ac.ir

۳. استاد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، ایران

پذیرش: ۱۴۰۴/۰۷/۰۲

دریافت: ۱۴۰۳/۱۱/۳۰ اصلاحات نهایی: ۱۴۰۴/۰۶/۲۸

۱. مقدمه

مسئولیت حسابداران، به‌عنوان وجدان، منتقد و مشاور جامعه در مورد عدالت اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی در راستای منافع عمومی (دیلارد و ویناری^۱، ۲۰۱۶)، آن‌ها را با چالش مسئولیت اخلاقی مواجه می‌سازد که محصول انتخاب‌های بخردانه در تعیین نحوه رفتار و تعاملات اجتماعی با دیگران است؛ عوامل متعدد از جمله منافع شخصی، تجدیدنظر، حمایت یا مخالفت، رابطه نزدیک و تهدید، به‌صورت بالقوه می‌تواند موجبات نقض آن را فراهم آورد (محمدی نافچی و علیخانی، ۱۳۹۹). از طرفی، حسابرسان باید افراد صالح و مستقل باشند تا به‌درستی شواهد لازم را جمع‌آوری و میزان انطباق گزارش‌های مالی را با معیارها ارزیابی و اظهارنظر کنند. انتظار می‌رود حسابداران و حسابرسان، فراتر از قوانین و منافع شخصی عمل کرده و به‌عنوان افراد حرفه‌ای، اعتماد عمومی به کیفیت خدمات خود را ایجاد و تقویت کنند (آرنس، الدر و بیزلی^۲، ۲۰۱۹). چون نقش آن‌ها در راستای تحقق انضباط اخلاقی، تولید اطلاعات با محتوای اخلاقی و اقتصادی است (نمازی و رجب‌دری، ۱۳۹۹). بر همین اساس، تسلیگیری و بوی^۳ (۲۰۲۱) با تمرکز بر فرصت‌ها و چالش‌های انقلاب صنعتی چهارم، مهارت‌های اخلاقی، دیجیتال، تجاری و نرم را به‌عنوان مهارت‌های کلیدی موردنیاز حسابداران آینده معرفی کرده‌اند.

از سویی، حسابداران و حسابرسان نیز همانند سایر افراد جامعه ممکن است در ایفای وظایف حرفه‌ای خویش در معرض رفتار جزمی قرار گیرند. جزم‌اندیشی^۴ مانع اصلی تفکر آزاد و نقادانه است که موجب درونی شدن باورهای ثابت و اطمینان بی‌چون‌وچرا به عقاید خاص می‌شود. این فرآیند، منجر به ناپختگی اندیشه‌ها و عدم توانایی در شک و پرسشگری نسبت به آن می‌گردد و در نهایت، می‌تواند به روابط ناسالم فردی و اجتماعی منجر شود (قاسمی، سجادی و ایمانی، ۱۳۹۴). واکنش فرد جزم‌اندیش در مواجهه با یک مسئله یا وضعیت انتقادی می‌تواند حل نادرست یا ناقص مسئله، به‌کارگیری فنون نامناسب برای حل مسئله و یا به‌طور کلی، تغییر مسئله و یا فرار از آن باشد (گراتون کمپ^۵، ۱۹۶۰). دور از انتظار نیست که جزم‌اندیشی در قالب ذهن بسته^۶، باورهای کورکورانه و عدم تحمل عقاید مخالف، در زمره عوامل منفی تأثیرگذار بر فرآیند استدلال و تصمیم‌گیری حسابداران و حسابرسان باشد و باعث شناخت محدود یا انحراف از واقعیت و در نتیجه، زمینه‌ساز انجام اقدامات مشکوک اخلاقی شود. افزون بر این، شجاعت اخلاقی^۷ به‌عنوان رفتار شجاعانه فرد همراه با خشم و عصبانیت، با هدف اجرای هنجارهای اجتماعی و اخلاقی بدون در نظر گرفتن هزینه‌های اجتماعی (پیامدهای اجتماعی منفی) آن تعریف می‌شود. هزینه‌های اجتماعی،

شجاعت اخلاقی را از سایر رفتارهای اجتماعی متمایز می‌کند (اسوالد^۸ و همکاران، ۲۰۱۰). به‌هرحال، کارکنان نباید برای کاهش ناهماهنگی و حساسیت‌زدایی در تنگناهای تصمیم‌گیری شغلی، شجاعت اخلاقی خود را نادیده بگیرند و از انجام کار درست اجتناب کنند. برعکس، در مسیر تلاش برای رفع مشکلات ناشی از تعارض‌های اخلاقی^۹ و یافتن راه‌حل‌های مقاومت در برابر فشار و غلبه بر ترس فراروی رفتار اخلاقی، باید شجاعت اخلاقی آن‌ها تقویت شود (هولزر و تریچ^{۱۰}، ۲۰۱۱). بر همین اساس، استدلال، تصمیم و رفتار حسابداران و حساب‌برسان نیز باید با وجود همه چالش‌ها و پیچیدگی‌ها، با اتکا بر اراده شخصی، به‌رغم تمامی پیامدهای منفی احتمالی، صرفاً بر پایه آنچه خیر دیگران محسوب می‌شود، جسورانه و به مدد شجاعت اخلاقی آن‌ها، به انجام برسد. از سویی دیگر، یکی از صفات تاریک شخصیت افراد، ماکیاولیسم^{۱۱} است. ماکیاولیست‌ها، به‌ویژه، در تحت تأثیر قرار دادن دیگران برای رسیدن به اهداف موردنظر خود به هر قیمت، مهارت نشان می‌دهند و از تاکتیک‌هایی مانند فریب، دست‌کاری، اجبار یا زور استفاده می‌کنند (گرودا، مک‌کلسکی و خوری^{۱۲}، ۲۰۲۳). این افراد در مواجهه با مسائل اخلاقی، به‌احتمال زیاد شاخص‌های اخلاقی را نادیده می‌انگارند، چون اغلب درک صحیحی از مسائل اخلاقی ندارند (شپرز^{۱۳}، ۲۰۰۳). بر همین اساس، در واکاوی محرک‌های گوناگون شکل‌گیری رفتار حسابداران و حساب‌برسان، بررسی چگونگی نقش‌آفرینی باورهای ماکیاولیستی در بین این افراد برای خلق استدلال‌ها و قضاوت‌ها قابل‌تأمل است. علاوه بر این، انعطاف‌پذیری منابع انسانی^{۱۴}، مهارت‌ها، تجربیات و دانش کارکنان را به انرژی‌های انسانی تبدیل و برای تشخیص نیازها، انجام وظایف و حل چالش‌های کاری هدایت می‌کند. در چنین شرایطی، کارکنان به پشتوانه توانمندی پاسخگویی سریع و مناسب به نیازهای مختلف، سازگاری با موقعیت‌های جدید، رفع تهدیدها، شناخت و استفاده از فرصت‌های موجود، نقش خود را به‌درستی ایفا می‌کنند (ابونهیل^{۱۵} و همکاران، ۲۰۲۰). به نظر می‌رسد انعطاف‌پذیری حسابداران و حساب‌برسان، به‌عنوان سرمایه کلیدی سازمانی، با ایجاد یک بن‌مایه مهارت‌های روان‌شناختی مثبت، زمینه‌ساز تحول در افکار، تصمیم‌گیری و عملکرد آن‌ها شده و توان تاب‌آوری و استدلال اخلاقی آن‌ها را تقویت می‌کند. البته، مطالعات مربوط به انعطاف‌پذیری منابع انسانی، موضوع پژوهشی نسبتاً جدیدی است و تحقیقات در این حوزه، مسیر طولانی در پیش دارد (گودرزی و همکاران، ۱۴۰۱).

باتوجه به نقش کلیدی استدلال اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای حسابداران و حساب‌برسان و با در نظر گرفتن جایگاه جهت‌گیری‌های اخلاقی فردی در شکل‌دهی به استدلال‌های اخلاقی این

گروه‌های حرفه‌ای، این پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال اساسی است که جزم‌اندیشی، به‌عنوان یک ویژگی شخصیتی که می‌تواند مانع انعطاف‌پذیری فکری و درک اخلاقی شود، چگونه توانایی استدلال اخلاقی این گروه‌های حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نقش میانجی شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم‌گرایی و همچنین نقش تعدیل‌گری انعطاف‌پذیری منابع انسانی در این فرآیند چیست؟ بر این اساس، پژوهش حاضر با هدف پاسخ به این پرسش اصلی طراحی شده است: (۱) آیا جزم‌اندیشی حسابداران و حسابرسان بر توانایی استدلال اخلاقی حرفه‌ای آن‌ها تأثیر معنادار دارد؟ پاسخ به این سؤال می‌تواند عوامل روان‌شناختی منفی مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی را شناسایی و مدیران شرکت‌ها و مؤسسات حسابرسی را به تدوین برنامه‌هایی برای بهبود شرایط کاری تشویق کند. در صورت تأیید تأثیر جزم‌اندیشی، پرسش‌های بعدی به شرح زیر مطرح می‌شوند: (۲) آیا جزم‌اندیشی از طریق شجاعت اخلاقی بر توانایی استدلال اخلاقی تأثیر معنادار دارد؟ پاسخ به این سؤال می‌تواند راهگشای طراحی مداخلات آموزشی و روان‌شناختی برای کاهش جزم‌اندیشی از طریق تقویت شجاعت اخلاقی باشد. (۳) آیا جزم‌اندیشی از طریق ماکیاولیسم‌گرایی بر توانایی استدلال اخلاقی تأثیر معنادار دارد؟ پاسخ می‌تواند در پیشگیری از رفتارهای غیراخلاقی و تقویت استدلال اخلاقی مفید باشد. (۴) آیا انعطاف‌پذیری منابع انسانی جهت یا شدت تأثیر جزم‌اندیشی بر استدلال اخلاقی را تغییر می‌دهد؟ پاسخ به این پرسش می‌تواند زمینه‌ساز تدوین سیاست‌هایی برای افزایش انعطاف‌پذیری با ایجاد محیط کاری مبتنی بر اعتماد، مسئولیت‌پذیری و ارتباطات باز شود و به تقویت توانایی استدلال اخلاقی کمک کند. در نهایت، در صورت مثبت بودن پاسخ هر یک از سؤال‌های قبل، بررسی می‌شود که (۵) آیا حسابداران و حسابرسان، این روابط را به شکل متفاوتی تجربه می‌کنند؟ پژوهش حاضر با هدف پرداختن به خلأ مطالعات رفتاری در زمینه عوامل فردی مؤثر بر استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان انجام می‌شود. این پژوهش می‌کوشد با ارائه مدل مفهومی مبتنی بر نظریه‌های روان‌شناختی بین متغیرهای رفتاری و تحلیل ارتباط مستقیم و غیرمستقیم بین عوامل شخصیتی (جزم‌اندیشی و ماکیاولیسم‌گرایی) و ویژگی رفتاری (شجاعت اخلاقی) و توجه به نقش تعدیل‌گر انعطاف‌پذیری منابع انسانی، به فهم پیچیدگی‌های علی مؤثر بر استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان در محیط داخلی ایران کمک در محیط داخلی ایران می‌پردازد؛ موضوعی که تاکنون کمتر در بستر شرایط فرهنگی، اقتصادی و سازمانی کشورمان موردتوجه قرار گرفته است. شناخت این روابط و عوامل مؤثر، نه تنها به ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای کمک می‌نماید، بلکه می‌تواند نقش مؤثری در کاهش رفتارهای

غیراخلاقی ایفا کند. باتوجه به ویژگی‌های خاص و چالش‌های موجود در سیستم اقتصادی و مالی ایران، انجام چنین مطالعاتی از حیث علمی و کاربردی ارزش‌افزوده قابل‌توجهی داشته و می‌تواند راهکارهای بومی و مؤثر در بهبود اخلاق حرفه‌ای و ارتقای سلامت حرفه حسابداری و حسابرسی ارائه نماید.

ساختار پژوهش شامل مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌ها، مدل مفهومی، روش‌شناسی، یافته‌ها و در نهایت بحث و نتیجه‌گیری است.

۲. مبانی نظری و بیان فرضیه‌ها

۲-۱. توانایی استدلال اخلاقی

توانایی استدلال اخلاقی، یک فرآیند شناختی است که در آن فرد با گذر از چهار مرحله وجدان اخلاقی، قضاوت، قصد و رفتار، درباره اقدام مناسب اخلاقی قضاوت و تصمیم‌گیری می‌کند (اسمال و لو^{۱۶}، ۲۰۲۱). به بیان دیگر، توانایی فرد در انتخاب یک راه‌حل اخلاقی در مواجهه با معضلات است که براساس ارائه دلایل مناسب با تکیه بر دانش و وجدان او به انجام می‌رسد (احمدی، رستمی و حیدر زاده، ۱۴۰۱). توانایی استدلال اخلاقی در حسابداری و حسابرسی بخشی از کل آگاهی اخلاقی سیستم اعتقادی فرد است که در زمان رویارویی با یک معضل، با توسعه سطوح اخلاقی حسابداران و حسابرسان در مراحل شناخت، قضاوت و عمل اخلاقی، تصمیم‌گیری و رفتار آن‌ها را شکل می‌دهد (گافیکن و لینداواتی^{۱۷}، ۲۰۱۲). پژوهش‌های پیشین شواهدی از تأثیرگذاری خصوصیات روان‌شناختی بر نحوه استدلال، قضاوت و نحوه عمل افراد دارد. برای نمونه، دیبا کیا و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود نشان دادند که رشد اخلاقی تأثیر قابل‌توجهی بر تمایل افراد به گزارش تخلفات به مراجع درون‌سازمانی و برون‌سازمانی دارد؛ بنابراین، توجه به مؤلفه‌های جمعیت‌شناختی و روان‌شناختی برای بهبود عملکرد و جلوگیری از تخلفات مالی در سازمان‌ها اهمیت دارد. نمازی، رجب‌دري و روستا میمنده (۱۳۹۶) در تهیه الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری، اولویت عناصر را به ترتیب برای عوامل فردی، اجتماعی، اقتصادی-سازمانی و زیست‌محیطی دانستند. عباسی و ایزی (۱۳۹۹) در بررسی خود به این نتیجه رسیدند که بین آگاهی اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای، آگاهی اخلاقی و احساسات، احساسات و قضاوت حرفه‌ای، و قضاوت حرفه‌ای و افشای اسرار رابطه مثبت معنادار وجود دارد. رجب‌دري و همکاران (۱۴۰۱) در مطالعه‌ای رابطه معنادار کلی بین نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابرسان را تأیید کردند.

آن‌ها نشان دادند که باورهای دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت‌خواهی با رفتار اخلاقی حسابرسان رابطه مثبت و معنادار دارند، اما باورهای وظیفه‌گرایی و سودگرایی تأثیر معناداری بر رفتار اخلاقی آن‌ها ندارند. محسن زاده گلفزانی، خدادادی و رضائی پسته نوئی (۱۴۰۳) بر این باورند که نهادینه شدن رفتار اخلاقی در مؤسسات حسابرسی باعث می‌شود کارکنان به‌جای تمرکز بر اهداف شخصی، بر سودآوری سازمان متمرکز شوند و احساس مسئولیت بیشتری نسبت به سازمان و حرفه خود داشته باشند. در نهایت، این موضوع باعث افزایش کیفیت حسابرسی و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی خواهد شد. به اعتقاد دکونیک^{۱۸} (۲۰۰۵) برخی ارزش‌های فردی که همراه با عوامل سازمانی و آیین رفتار حرفه‌ای بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارند، شامل باورهای مذهبی، پایبندی به قانون، ارزش‌های فرهنگی، اجتماعی، عرفی و اخلاقی فرد هستند. لاو، داوی و هوپر^{۱۹} (۲۰۰۸) معتقدند گزارشگری نادرست صورت‌های مالی سازمان‌ها به دلیل فقدان توانایی علمی نیست بلکه از ضعف اخلاقی فعالان حرفه سرچشمه می‌گیرد. فرناندیتیا و موسلیچاه^{۲۰} (۲۰۲۰) دریافتند که بهبود اخلاق فردی و افزایش کنترل داخلی باعث کاهش تمایل به تقلب حسابداری در شرکت‌ها می‌شود و می‌توان با رعایت اصول اخلاقی صحیح در فعالیت‌های روزمره، از ارتکاب رفتارهای متقلبانه جلوگیری کرد. علاوه بر این، ارزش اخلاقی نیز تأثیر منفی معناداری بر تمایل به تقلب حسابداری دارد. نتایج تحقیق شمس‌الدینی، جوانمرد و مرادی (۲۰۲۴) در تحلیل عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نشان داد که احساسات، حالات ذهنی و ملاحظات اخلاقی حسابرسان همراه با عواملی نظیر عدم درک فعالیت‌های کارفرما، عدم تخصص در صنعت کارفرما و پیچیدگی فعالیت‌های واحد موردبررسی، نقش بازدارندگی در قضاوت و تصمیم‌گیری صحیح ایفا می‌کنند. از این رو، باتوجه به تأکید ویژه پیشینه پژوهشی بر نقش‌آفرینی عوامل فردی بر شیوه‌های تفکر، استدلال، قضاوت و رفتار افراد، بررسی تأثیر برخی ویژگی‌های روان‌شناختی حسابداران و حسابرسان بر توانایی استدلال اخلاقی آن‌ها حائز اهمیت است.

۲-۲. جزم‌اندیشی

جزم‌اندیشی به معنای اطمینان کامل و بدون تردید است که فرد را از بازنگری و تغییر باورهایش باز می‌دارد، به‌ویژه وقتی که با شواهد مخالف مواجه می‌شود (آلتمایر^{۲۱}، ۲۰۰۲). فرد جزم‌اندیش، با یک ذهن بسته، هیچ تمایلی به درگیر شدن جدی با جایگزین‌های مرتبط که باورهای پیشین او را به چالش می‌کشد، ندارد (باتالی^{۲۲}، ۲۰۱۸) و به پشتوانه برخورداری از یک

سری اطلاعات، دانش، تجربه و مفاهیم، فقط و فقط به نظر خودش پایبند است (سارکر^{۲۳} و همکاران، ۲۰۱۳). نقش تخصصی افراد ممکن است به گونه‌ای باشد که آن‌ها را ناچار به پاسخگویی به شیوه‌ای بسته و قاطع کند؛ بنابراین، متخصصان حرفه‌ای معمولاً با ذهنیتی نسبتاً جزم‌اندیش و بسته عمل می‌کنند و رفتارشان تا حد زیادی مشابه روش‌های قبلی‌شان است. به عبارت دیگر، تخصص حرفه‌ای تمایل به شکل‌دهی سبک شناختی بسته‌تر و محدودتری دارد (اوتاتی^{۲۴} و همکاران، ۲۰۱۵). تأکید استانداردهای حرفه‌ای بر اینکه حسابرسان باید قضاوت نهایی خود را با دقت و پس از جمع‌آوری شواهد کافی و با پرهیز از تصمیم‌گیری‌های سریع و بدون تحلیل انجام دهند، در حقیقت، نقطه مقابل جزم‌اندیشی است که نیازمند حفظ ذهنی باز، پرسشگر و انتقادی است. این رویکرد پایه اخلاق و کیفیت حرفه‌ای در حسابرسی به شمار می‌رود؛ بنابراین، تأمل و احتیاط در قضاوت، کلید اجتناب از جزم‌اندیشی و ارتقاء انصاف و دقت در عملکرد حسابرسان شناخته می‌شود (چولک^{۲۵}، ۲۰۱۷). برخی پژوهش‌های پیشین، مؤید تأثیر منفی و معنادار باورهای معرفتی جزم‌اندیشانه بر انعطاف‌پذیری، تفکر خلاق و رفتار اخلاقی افراد است. به طور مثال، مالمیر (۲۰۱۹) بر این باور است که جزم‌اندیشی به عنوان یک چالش جهانی در سالیان اخیر، به دلیل شکل‌دهی یک ذهن بسته، مخالف اخلاق است و با رواج جزم‌اندیشی، مبانی اخلاقی سست می‌شود. شولز^{۲۶} و همکاران (۲۰۲۰) معتقدند که جزم‌اندیشی اغلب در شرایط عدم قطعیت آشکار می‌شود، زمانی که افراد به دنبال قطعیت و اطمینان ذهنی هستند. افراد جزم‌اندیش ممکن است در مواجهه با شرایط جدید به صورت کلیشه‌ای و بدون بررسی مجدد به باورهای جزمی خود پایبند بمانند و از جستجوی اطلاعات جدید برای اصلاح دیدگاه‌های قبلی خود سرباز زنند و اغلب در این فرآیند، گفتمان را منحرف می‌کنند. ضمن اینکه افراد با دیدگاه‌های جزمی، هم قبل از تصمیم‌گیری، کمتر به دنبال اطلاعات هستند و هم از نوسانات عدم اطمینان برای جهت‌دهی جستجوی خود استفاده می‌کنند. باین‌حال، دسیتی^{۲۷} (۲۰۲۴) مدعی است که اعتقادات اخلاقی از طریق سوگیری تأییدی^{۲۸} و تصور باورهای اخلاقی به عنوان حقایق عینی و ثابت، می‌تواند به جزم‌اندیشی و مقاومت در برابر تغییر نگرش‌ها منجر شود. چولک (۲۰۱۷) عوامل کاهش تردید حرفه‌ای در حسابرسی را ویژگی‌هایی چون ذهن پرسشگر، تعلیق قضاوت، جستجوی دانش، درک متقابل، عزت نفس و استقلال می‌داند که به تقویت نگرش نقادانه، پرهیز از جزم‌اندیشی و ارزیابی دقیق شواهد کمک می‌کنند. باتوجه به ادبیات پژوهش، بررسی روابط عوامل مؤثر بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان در حوزه مطالعات رفتاری اهمیت زیادی دارد و جزم‌اندیشی، به عنوان مانعی برای

پرورش ذهن باز و انعطاف‌پذیر به‌عنوان منبع روان‌شناختی حیاتی برای انعطاف ذهنی و پذیرش دیدگاه‌های مختلف و در یک‌کلام اخلاق است (چولک، ۲۰۱۷؛ مالمیر، ۲۰۱۹). از طرفی، توانایی استدلال اخلاقی فرآیندی ذهنی است که تحت تأثیر ارزش‌ها و باورهای فردی شکل می‌گیرد (دکونیک، ۲۰۰۵؛ شمس‌الدینی، جوانمرد و مرادی، ۲۰۲۴). همچنین، براساس نظریه سوگیری تأییدی (واسون^{۲۹}، ۱۹۶۰)، افراد فقط اطلاعات تأییدکننده باورهای خود را می‌پذیرند و شواهد مخالف را نادیده می‌انگارند. این باور متعصبانه، توانایی بررسی دقیق مسائل اخلاقی را کاهش می‌دهد؛ بنابراین، حسابداران و حسابرسان گرفتار چنین دیدگاهی، با محدودیت فکری و مقاومت در بازنگری باورها، از استدلال اخلاقی قوی برخوردار نخواهند بود. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش این‌گونه مطرح می‌شود:

فرضیه ۱: جزم‌اندیشی تأثیر معناداری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان

دارد.

در صورت معناداری فرضیه اول، پیش‌شرط لازم برای آزمون اثر میانجی دو متغیر شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم‌گرایی و اثر تعدیل‌گری متغیر انعطاف‌پذیری منابع انسانی، در این تأثیرگذاری تحقق خواهد یافت. مدل ترکیبی مورد استفاده در این پژوهش، مبتنی بر چارچوب نظریه شناختی اجتماعی^{۳۰} (بندورا^{۳۱}، ۱۹۸۶) و نظریه پردازش اطلاعات اجتماعی^{۳۲} (اسنایدر و آیکس^{۳۳}، ۱۹۸۵) است. این نظریه‌ها بیان می‌کنند که متغیرهای فردی (جزم‌اندیشی) هم به‌صورت مستقیم و هم از طریق متغیرهای روان‌شناختی (شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم) بر پیامدها (توانایی استدلال اخلاقی) اثرگذار هستند، درحالی‌که شرایط سازمانی مانند انعطاف‌پذیری منابع انسانی می‌تواند شدت این اثرات را تغییر دهد. از نظر آماری، مدل‌های ترکیبی «میانجی-تعدیلی»^{۳۴} توسط پریچر، راکر و هیز^{۳۵} (۲۰۰۷) معرفی و توسط هیر^{۳۶} و همکاران (۲۰۲۲) برای PLS-SEM توصیه شده‌اند. این مدل‌ها امکان برآورد هم‌زمان مسیرهای میانجی و اثرات تعدیل‌کننده را فراهم می‌آورند.

۲-۳. شجاعت اخلاقی

باتوجه به اهمیت اخلاق حرفه‌ای، توسعه نیروی اخلاقی در محیط کار یک نیاز مسلم سازمانی است (ورشور^{۳۷}، ۲۰۰۴). بااین‌حال، موانع زیادی برای تأمین این نیاز اساسی وجود دارد که فقدان شجاعت اخلاقی یکی از آنهاست. شجاعت مانند خونی است که در رگ همه فضیلت‌ها جریان دارد و با تزریق آن، انسان می‌تواند قابلیت‌های خود را آشکار سازد (اسنایدر، لوپز و پدروتی^{۳۸}، ۲۰۱۱).

شجاعت اخلاقی در اقداماتی بروز می‌یابد که فرد برای متوقف کردن یا جبران نقض اصول اخلاقی توسط دیگران، مانند بی‌انصافی یا تضییع حقوق ذینفعان، انجام می‌دهد؛ حتی اگر خود مستقیماً آسیب ندیده باشد و این اقدامات، خطر عواقب منفی برای او داشته باشد (ساسة، لی و باومرت^{۳۹}، ۲۰۲۲). سینگ^{۴۰} (۲۰۰۱) اخلاق را شکاف همیشگی بین واقعیت «آنچه هست» و آرمان «آنچه باید باشد» می‌داند که چالشی جدی در جوامع بشری است. در گذشته، تأکید بر مسئولیت جمعی مبتنی بر دین و قوانین بود، اما اکنون تمرکز بر مسئولیت فردی شامل انتخاب‌های اخلاقی، سازش، شجاعت اخلاقی، شفافیت و خودآگاهی است. پژوهش‌ها، مؤید نقش سازنده شجاعت اخلاقی در عملکرد اخلاقی افراد است. هانا، اولیو، والومبوا^{۴۱} (۲۰۱۱) معتقدند سازمان‌ها، به‌عنوان محیط‌های اخلاقی پیچیده، اعضای خود را ملزم می‌کنند تا با تکیه بر شجاعت اخلاقی لازم، هم عملکرد اخلاقی خود را حفظ کنند و هم در برابر وسوسه‌ها و فشارهای گوناگون، مقاومت کرده و از هرگونه انحراف اخلاقی پرهیز نمایند. شارما^{۴۲} (۲۰۱۸) شجاعت اخلاقی را در زمره مهم‌ترین و مطلوب‌ترین شایستگی‌های حرفه‌ای در نیروی انسانی شرکت‌ها برای رعایت «اخلاق» می‌داند و تأکید دارد که برای تقویت این ویژگی، جنبه‌های شخصیتی مانند باز بودن ذهن، ضروری است. چنگ، بای و یانگ^{۴۳} (۲۰۱۹) معتقدند که افشاگری داخلی به‌عنوان یک ابزار مؤثر در جلوگیری از رفتارهای غیراخلاقی در محیط سازمانی عمل می‌کند و شجاعت اخلاقی می‌تواند تأثیر رهبری اخلاقی بر افشاگری داخلی را از طریق سیاست‌های سازمانی که کارکنان به آن‌ها آگاهی دارند، تعدیل کند. باورهای اخلاقی در ذهن افراد، به‌عنوان چارچوب هدایت‌کننده رفتارها عمل می‌کند. افراد جزم‌اندیش به دلیل تأثیر سوگیری تأییدی، تمایل کمی به جستجوی اطلاعات اصلاحی دارند، حتی در مواردی که باورهای کنونی‌شان دقیق نباشد. این خصیصه، به‌ویژه در مسائل اخلاقی، فرآیند تحلیل هزینه و منفعت را برای آن‌ها پیچیده‌تر و مشکل‌تر می‌سازد (دسیتی، ۲۰۲۴) و همان‌گونه که اهیرویودو^{۴۴} و همکاران (۲۰۲۱) باور دارند، در این حالت تحلیل هزینه (مانند احتمال از دست دادن موقعیت شغلی، آسیب به شهرت) و منفعت (مانند حفظ استانداردهای اخلاقی و اعتبار اجتماعی) نمی‌تواند به‌طور مؤثر شجاعت اخلاقی را برای اتخاذ تصمیمات درست تقویت کند. بر این اساس و در چارچوب نظریه عدم درگیری اخلاقی^{۴۵} بندورا (۱۹۹۹)، جزم‌اندیشی در حسابداران و حساب‌برسان موجب محدود شدن دیدگاه‌ها و کاهش انعطاف فکری آن‌ها می‌شود. در این شرایط، افراد با تغییر در درک و فهم اخلاقی خود، اعمال غیراخلاقی را توجیه کرده و از تعهد به شجاعت و مسئولیت‌پذیری اخلاقی فاصله می‌گیرند. برخی پژوهش‌ها نشان داده‌اند که ویژگی‌هایی چون باز

بودن ذهن، نقدپذیری و توانایی تصمیم‌گیری دقیق در محیط‌های پیچیده اخلاقی، باعث افزایش خودکارآمدی، اعتمادبه‌نفس و تقویت شجاعت اخلاقی کارکنان می‌شود (شارما، ۲۰۱۸؛ اهی‌پودو و همکاران، ۲۰۲۱). از این رو، پرهیز از باورهای جزمی می‌تواند با تقویت شجاعت اخلاقی، فرایندهای اخلاقی حرفه‌ای را بهبود بخشد. این چارچوب نظری، مبنایی قوی برای طرح فرضیه‌های پژوهشی با در نظر گرفتن اثر میانجی شجاعت اخلاقی در مطالعه حاضر فراهم می‌آورد؛ بنابراین، فرضیه‌های دوم، سوم و چهارم پژوهش بر این اساس مطرح می‌شوند:

فرضیه ۲: جزم‌اندیشی تأثیر معناداری بر شجاعت اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

فرضیه ۳: شجاعت اخلاقی تأثیر معناداری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

فرضیه ۴: جزم‌اندیشی از طریق شجاعت اخلاقی، تأثیر غیرمستقیم معناداری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان دارد.

۲-۴. ماکیاولیسم

ماکیاولیسم یک ویژگی شخصیتی دوگانه است که در فرد بروز می‌کند و با بی‌اعتنایی بدبینانه به اخلاق، لذت بردن از دست‌کاری یا فریب دیگران و تمرکز صرف بر منافع و سودجویی شخصی آشکار می‌شود (جونز و پائولوس^{۴۶}، ۲۰۰۹). ماکیاولیست‌ها تمایل به تقلب و گمراه کردن دیگران در مسیر منفعت‌طلبی شخصی، از طریق تجاوز به حقوق دیگران دارند (رایبورن و رایبورن^{۴۷}، ۱۹۹۶). کنترل اوضاع به نفع خود با تمسک به دروغ‌گویی، فریب‌کاری، جعل شخصیت واقعی، ایجاد اختلاف و تخریب شخصیت دیگران، جاه‌طلبی و سلطه‌جویی، تعظیم در مقابل افراد ثروتمند، قدرتمند و مشهور، تحقیر دیگران و ظاهرسازی در موقعیت‌های مختلف برای دستیابی به اهداف شخصی از دیگر خصوصیات آن‌ها است. این تصور وجود دارد که ماکیاولیست‌ها توانایی بالایی در خواندن ذهن دیگران و درک موقعیت‌های اجتماعی دارند (دیویس و استون^{۴۸}، ۲۰۰۳؛ زیبور و برژکی^{۴۹}، ۲۰۱۲) و با استفاده از قدرت مودیان خود، دیگران را مورد بهره‌کشی قرار می‌دهند (ویلسون، نیر و میلر^{۵۰}، ۱۹۹۶). پژوهش‌های پیشین نیز مؤید رابطه منفی ماکیاولیسم با تعهد اخلاقی و رفتار اخلاقی افراد است. به‌طور مثال، عابدی جعفری و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که دین‌داری درونی به‌طور مستقیم و همچنین، از طریق تقویت عواملی مانند تکلیف محوری و احساس گناه ناشی از ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی و کاهش رفتارهای ماکیاولیستی، تأثیر مثبتی بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی

دارد. از دیدگاه بلشاک، دن هارتوگ و دی هوگ^{۵۱} (۲۰۱۸)، ماکیاولیست‌ها به‌عنوان افرادی هدف محور، تمایل به استفاده از همه ابزارهای ممکن برای رسیدن به اهداف خود دارند و مستعد انجام رفتارهای غیراخلاقی و نامطلوب سازمانی هستند. ماکیاولیسم در غیاب رهبری اخلاقی در سازمان، به‌عنوان عامل کاهش رفتارهای کمکی، افزایش پنهان‌کاری دانش و دست‌کاری عاطفی شناخته می‌شود. تریکی، کوک و پی^{۵۲} (۲۰۱۷) با تأکید بر اهمیت درک ویژگی‌های شخصیتی مؤثر بر رفتار حرفه‌ای در حسابداران، نشان دادند که ماکیاولیسم در حسابداران کانادایی در مقایسه با حسابداران ایالات متحده شدیدتر است. علاوه بر این، بین ماکیاولیسم و نسبی‌گرایی، آرمان‌گرایی، ضد روشنفکری و سوگیری رابطه معناداری وجود دارد. فورنهام، ریچاردز و پاولهاوس^{۵۳} (۲۰۱۳) معتقدند افراد با ماکیاولیسم بالا، شخصیت‌هایی استراتژیک هستند که حاضرند رضایت فوری را به نفع دستیابی به پاداش‌های بهتر و بیشتر در آینده قربانی کنند. این افراد، اگر چه تعهد اخلاقی پایینی دارند، اما با نگرشی سرد و بدبینانه، برنامه‌ریزی استراتژیک بلندمدت انجام می‌دهند. تحقیق تانگ و تانگ^{۵۴} (۲۰۱۰) نشان داد که خوش‌طینتی افراد نقش مهمی در رابطه بین دین‌داری درونی، ماکیاولیسم و تمایل اخلاقی دارد؛ به‌گونه‌ای که در افراد خوش‌طینت، دین‌داری درونی به‌طور مستقیم و همچنین از طریق کاهش رفتارهای ماکیاولیستی، تمایل اخلاقی را بهبود می‌بخشد. اما در افراد بدطینت، تأثیر مستقیم دین‌داری درونی بر تمایل اخلاقی از بین رفته و تنها از طریق کاهش ماکیاولیسم بر تمایل اخلاقی تأثیر مثبت دارد. مطالعه دیگری توسط تانگ و چن^{۵۵} (۲۰۰۸) نشان داد که نقش میانجی ماکیاولیسم در رابطه بین عشق به پول و رفتار غیراخلاقی در میان دانشجویان (مرد) بازرگانی معنادار است. گرودا، مک‌کلسکی و خوری^{۵۶} (۲۰۲۳) با بررسی نمونه بزرگی از دانشجویان رشته‌های مختلف در کشورهای گوناگون، نشان دادند که افراد با ماکیاولیسم بالا، تمایل بیشتری به انتخاب رشته‌های «اشیاء محور»^{۵۶} مانند اقتصاد، حقوق و سیاست در مقایسه با رشته‌های «مردم‌محور»^{۵۷} مانند آموزش یا پرستاری دارند. دالتون و رادکه^{۵۸} (۲۰۱۳) معتقدند که ماکیاولیسم رابطه منفی با سوت‌زنی دارد و از طریق مزایای درک‌شده و مسئولیت درک‌شده تأثیر غیرمستقیم بر افشاگری دارد. همچنین، در محیط‌های اخلاقی قوی، نیت‌های افشاگری در افراد با ماکیاولیسم بالا افزایش می‌یابد، اما در محیط‌های اخلاقی ضعیف، این نیت کاهش می‌یابد. پولونگان^{۵۹} و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که حسابداران با ماکیاولیسم بالا بیشتر احتمال دارد که اقدامات غیراخلاقی انجام دهند. ارزش‌های اخلاقی شرکتی ممکن است حسابداران را به عمل اخلاقی‌تر تشویق کند اما اثر منفی ماکیاولیسم بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران را کاهش

نمی‌دهد. حبیب‌زاده، علی‌نژاد ساروکلائی و زینلی (۲۰۲۵) در پژوهش خود عوامل ادراکی، انسانی و دانشی را در زمره عوامل مؤثر و مداخله‌گر در ایجاد تنش‌های ماکیاولیستی برمی‌شمارند و راهکارهایی مانند تقویت دانش و مهارت نیروی کار، اصلاحات ساختاری و فنی و ایجاد بسترهای قانونی و نظارتی را برای مهار تحریف‌های ماکیاولیستی پیشنهاد می‌کنند. براساس مبانی نظری، ماکیاولیسم به‌عنوان یک ویژگی شخصیتی متمرکز بر منافع شخصی، رفتارهای فریبکارانه، سلطه‌جویی و بی‌توجهی به ارزش‌های اخلاقی (رایبورن و رایبورن، ۱۹۹۶؛ جونز و پائولوس، ۲۰۰۹)، در شکل‌گیری و تداوم رفتارهای غیراخلاقی نقش کلیدی دارد (تانگ و چن، ۲۰۰۸؛ دالتون و رادکه، ۲۰۱۳؛ فورنهام، ریچاردز و پاولهاوس، ۲۰۱۳؛ بلشاک، دن هارتوگ و دی هوگ، ۲۰۱۸؛ تریکی، کوک و پی، ۲۰۱۷). همچنین، مطابق نظریه جهت‌گیری اخلاقی^{۶۰} (رست^{۶۱}، ۱۹۸۶)، انجام عمل اخلاقی نتیجه پیوستگی هم‌زمان بین چهار جزء «حساسیت اخلاقی»^{۶۲} یعنی توانایی تشخیص موقعیت‌های اخلاقی و پیامدهای آن، «قضاوت اخلاقی»^{۶۳} یعنی تصمیم‌گیری درباره درست یا نادرست بودن عمل، «انگیزش اخلاقی»^{۶۴} یعنی اولویت‌دهی به ارزش‌های اخلاقی و «شخصیت اخلاقی»^{۶۵} یعنی توانایی اجرای عمل اخلاقی باوجود مخالفت‌ها، دشواری‌ها و وسوسه‌ها است. افراد جزم‌اندیش به دلیل ضعف حساسیت اخلاقی و انگیزش اخلاقی، کمتر پذیرای انتقادات به باورها و عملکرد خود هستند و انگیزش اخلاقی و شخصیت اخلاقی ندارند و اغلب تمایل دارند برای حفظ منافع شخصی و نظرهای ثابت خود، فرصت‌طلبانه و هدفمند رفتار کنند. به نظر می‌رسد که باورهای جزمی و تعصبات فکری در قالب عدم تمایل به درگیر شدن جدی با جایگزین‌های مرتبط که باورهای پیشین آن‌ها را به چالش می‌کشد (باتالی، ۲۰۱۸)، از طریق افزایش جهت‌گیری‌های خودخواهانه، دست‌کاری و کنترل فرصت‌طلبانه، فریبکارانه و هدفمند، منجر به استدلال‌ها و رفتارهای فرصت‌طلبانه و غیراخلاقی در حسابداری و حسابرسی مانند تحریف اطلاعات مالی یا چشم‌پوشی از اشتباهات شود. پیشینه پژوهشی نشان می‌دهد که عوامل ادراکی، انسانی و دانشی در زمره عوامل مؤثر و مداخله‌گر در ایجاد تنش‌های ماکیاولیستی هستند (حبیب‌زاده، علی‌نژاد ساروکلائی و زینلی، ۲۰۲۵) و مشخصاً باورهای ضد روشنفکری و سوگیرانه (ذهن بسته) با ماکیاولیسم رابطه معناداری دارد (تریکی، کوک و پی، ۲۰۱۷). بنابراین، باورهای جزم‌اندیشی می‌تواند با تضعیف حساسیت و انگیزش اخلاقی، زمینه رفتارهای فرصت‌طلبانه و فریبکارانه و در نهایت، انحراف‌های جدی اخلاقی را فراهم آورد؛ بنابراین، با در نظر گرفتن اثر میانجی برای متغیر ماکیاولیسم‌گرایی می‌توان فرضیه‌های پنجم، ششم و هفتم پژوهش را این‌گونه مطرح کرد:

- فرضیه ۵: جزم‌اندیشی تأثیر معناداری بر ماکیاولیسم‌گرایی حسابداران و حساب‌برسان دارد.
- فرضیه ۶: ماکیاولیسم‌گرایی تأثیر معناداری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حساب‌برسان دارد.
- فرضیه ۷: جزم‌اندیشی از طریق افزایش ماکیاولیسم‌گرایی تأثیر غیرمستقیم معناداری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حساب‌برسان دارد.

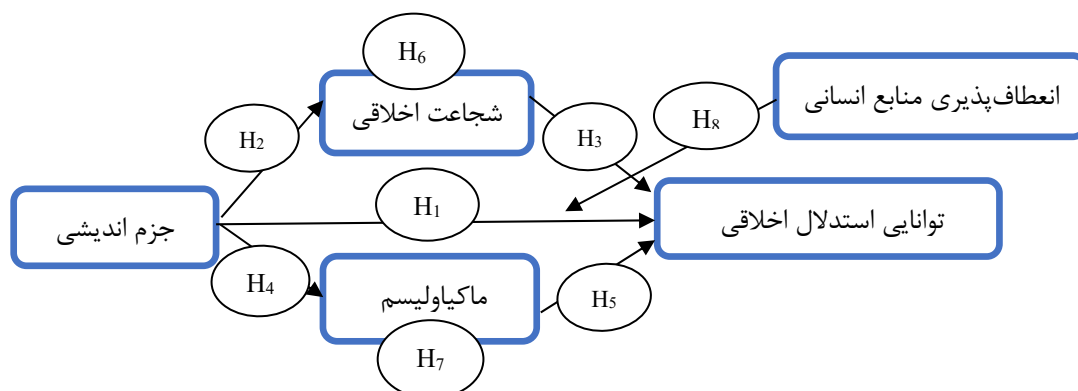
۵-۲. انعطاف‌پذیری منابع انسانی

انعطاف‌پذیری در محیط کار به‌عنوان توانایی کارکنان برای انتخاب زمان، مکان و مدت انجام وظایف مرتبط با شغلشان (جفری هیل^{۶۶} و همکاران، ۲۰۰۷)، در سطوح مختلف سازمانی مانند استراتژی، ساختار، دستگاه‌ها و منابع تجسم می‌یابد. (لاسترا^{۶۷} و همکاران، ۲۰۱۴). بر همین اساس، انعطاف‌پذیری منابع انسانی باعث کاهش سطوح سلسله‌مراتب سازمانی، تسهیل ارتباطات سریع‌تر و افزایش قابلیت واکنش سریع می‌شود. این ویژگی، به کارکنان این امکان را می‌دهد که دگرگونی لازم را در خود برای هماهنگی با تغییرات به وجود آمده در رویه‌های کاری ایجاد کنند (آتکینسون^{۶۸}، ۲۰۱۹). به‌بیان دیگر، انعطاف‌پذیری منابع انسانی به گستردگی مهارت‌ها و قابلیت‌های اخلاقی کارکنان اشاره دارد که ظرفیت انتخاب‌های گوناگون را برای آن‌ها فراهم می‌سازد و شامل توانایی در انجام طیف وسیعی از وظایف، سرعت و سهولت کسب مهارت و توانمندی‌های جدید و قابلیت اعمال ترتیب جدیدی از اقدامات برای فعالیت‌های روزمره یا وضعیت جدید است (بلتران-مارتین، بو-لیوسار و سالوادور گومز^{۶۹}، ۲۰۰۸). برخی پژوهش‌های پیشین در زمینه نقش‌آفرینی انعطاف‌پذیری منابع انسانی در جهت‌دهی رفتار افراد بدین قرار است: بلتران-مارتین و همکاران (۲۰۲۱) با اشاره به وابستگی موفقیت شرکت‌ها به دانش، تخصص و رفتار کارکنانشان و انعطاف‌پذیری منابع انسانی به‌عنوان حیاتی‌ترین منبع انعطاف‌پذیری برای شرکت‌های خدمات حرفه‌ای، معتقدند که انعطاف‌پذیری رفتاری کارکنان تأثیر قابل‌توجهی بر توسعه خدمات جدید در شرکت‌های خدمات حرفه‌ای دارد. چیویلیداغ و دورماز^{۷۰} (۲۰۲۴) معتقدند انعطاف‌پذیری‌های کاری تأثیر مثبتی بر عملکرد، بهره‌وری، رضایت شغلی، استرس شغلی، هماهنگی کار و خانواده و تعهد سازمانی کارکنان دارد. منیف و ربایی^{۷۱} (۲۰۲۲) نشان دادند که انعطاف‌پذیری با بهبود عملکرد شغلی و رضایت شغلی در میان متخصصان حسابداری، اثرات منفی استرس شغلی را کاهش می‌دهد. همچنین، انعطاف‌پذیری با بهزیستی روان‌شناختی، رابطه مثبت و معنادار دارد. ژو^{۷۲} و

همکاران (۲۰۲۴) با تمرکز بر انعطاف‌پذیری منابع انسانی و تأثیر آن بر خلاقیت کارکنان، استدلال کردند که قدرت ادراک‌شده و رضایت شغلی نقش‌های میانجی در رابطه بین انعطاف‌پذیری منابع انسانی و خلاقیت کارکنان بازی می‌کنند. طبق نظریه پردازش اطلاعات اجتماعی (اسنایدر و آیکس، ۱۹۸۵)، ذهن انسان اطلاعات اجتماعی را دریافت، پردازش، ذخیره و بازیابی می‌کند. در این چارچوب، انعطاف‌پذیری منابع انسانی به‌عنوان یک عامل محیطی و سازمانی، نقش مهمی در فرآیند پردازش اطلاعات، استدلال و تصمیم‌گیری دارد و به کارکنان امکان می‌دهد تا با تغییر در شیوه‌های کاری، یادگیری مداوم و ارزیابی و پذیرش دیدگاه‌های متنوع، چارچوب‌های فکری خود را گسترده‌تر و عمیق‌تر کنند. این توانمندی با کاهش اثرات منفی ویژگی‌هایی مانند جزم‌اندیشی و تقویت توانایی استدلال اخلاقی دقیق‌تر و مسئولانه‌تر، فضای سازمانی مناسب را برای تعامل سازنده بین ویژگی‌های فردی و رفتار حرفه‌ای اخلاقی فراهم می‌کند. پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند که انعطاف‌پذیری منابع انسانی، با تقویت خلاقیت کارکنان، رضایت شغلی، تعهد سازمانی و بهزیستی روان‌شناختی (ژو و همکاران، ۲۰۲۴؛ بلتران-مارتین و همکاران، ۲۰۲۱؛ چیویلیداغ و دورماز، ۲۰۲۴) و کاهش استرس و فشار کاری (چیویلیداغ و دورماز، ۲۰۲۴؛ منیف و ربایی، ۲۰۲۲)، عملکرد کارکنان در خدمات حرفه‌ای را بهبود می‌بخشد. ازاین‌رو، انعطاف‌پذیری می‌تواند با تعدیل تأثیر منفی جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی، تضمین‌کننده تعامل سازنده بین ویژگی‌های شخصیتی و رفتار اخلاقی در مسیر بهبود رفتار حرفه‌ای باشد؛ بنابراین، با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گری برای متغیر انعطاف‌پذیری منابع انسانی می‌توان فرضیه هشتم پژوهش را این‌گونه مطرح کرد:

فرضیه ۸: انعطاف‌پذیری منابع انسانی به‌طور معنادار، تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان را تعدیل می‌کند.

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



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (محقق ساخته براساس بنیان نظری پژوهش)

۳. روش‌شناسی پژوهش

هدف این پژوهش بررسی تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان است، با تمرکز بر نقش میانجی شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم‌گرایی و همچنین نقش تعدیل‌گر انعطاف‌پذیری منابع انسانی. این مطالعه در حوزه رفتار اخلاقی قرار دارد و از منظر هدف، کاربردی است. روش تحقیق توصیفی و پیمایشی بوده و بر پایه استدلال استقرایی انجام شده است. از نظر رویکرد تئوریک، پژوهش اثباتی است که با استفاده از پرسشنامه داده‌های کمی جمع‌آوری و تحلیل شده‌اند تا روابط علت و معلولی بررسی و نتایج قابل‌تعمیم به جامعه آماری استخراج شود. برای امکان مقایسه رفتارهای حرفه‌ای در دو نقش مکمل در فرآیند گزارشگری مالی و افزایش تعمیم‌پذیری نتایج، انتخاب نمونه از دو جامعه آماری مستقل: ۱. حسابداران شاغل در شرکت‌های بورسی و ۲. حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شده است. در این مطالعه، تعداد برای دو جامعه آماری مستقل، نامحدود منظور و نمونه آماری، با روش نمونه‌گیری در دسترس طی سال ۱۴۰۳ انتخاب شده است. در مدل یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی، برای تعیین اندازه نمونه، شیوه‌های گوناگونی براساس سازه‌های اصلی یا متغیرهای پنهان پیشنهاد شده است اما به باور اغلب صاحب‌نظران، حداقل حجم نمونه لازم ۲۰۰ عدد قابل‌قبول است (حبیبی و کلاهی، ۱۴۰۱). با این وجود، با هدف افزایش امکان مشاهده آثار واقعی در مدل به صورت معنادار و تقویت دقت تخمین‌ها و قابلیت تعمیم

نتایج، پرسشنامه به دو طریق مراجعه حضوری (تحويل نسخه کاغذی) و برخط از طریق پیام‌رسان‌های شبکه‌های اجتماعی در اختیار اعضای جامعه هدف قرار گرفت. بیش از ۶۰۰ پرسشنامه برای گروه حسابداران و ۵۰۰ پرسشنامه برای گروه حسابرسان ارسال شد که از میان پاسخ‌های دریافتی کاغذی و برخط، نهایتاً تعداد ۳۳۷ پرسشنامه برای گروه حسابداران و ۲۵۳ پرسشنامه برای گروه حسابرسان، قابل‌استفاده در تحلیل‌ها بود. پرسشنامه پژوهش، مشتمل بر دو بخش بود. بخش اول، حاوی اطلاعات جمعیت شناختی متناسب برای هر یک از گروه‌ها شامل شغل، جنسیت، سن، میزان تحصیلات، سابقه خدمت، پست سازمانی و بخش دوم به‌عنوان سؤال‌های مشترک شامل گویه‌های مرتبط با سنجش متغیرهای جزم‌اندیشی (متغیر مستقل) براساس پرسشنامه شیرمن و لوین^{۲۳} (۲۰۰۶) دارای ۲۳ سؤال، توانایی استدلال اخلاقی (متغیر وابسته) براساس پرسشنامه معنوی‌پور (۱۳۹۰) دارای ۱۲ سؤال، متغیرهای میانجی شامل شجاعت اخلاقی براساس پرسشنامه سکرکا^{۲۴} و همکاران (۲۰۰۹) دارای ۱۵ سؤال و ماکیاولیسم‌گرایی براساس پرسشنامه جونز و پائوس (۲۰۱۴) دارای ۹ سؤال و متغیر تعدیل گر یعنی انعطاف‌پذیری منابع انسانی براساس پرسشنامه سیدنقوی، حقیقی کفاش و نجفی کلیانی (۱۳۹۱) دارای ۱۱ سؤال بود. پاسخ به سؤالات، در طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای (از ۱=کاملاً مخالفم تا ۷=کاملاً موافقم) ممکن بود. برای کسب روایی محتوایی بر پایه ارزیابی صوری، ابتدا ۱۸ نفر از صاحب‌نظران دانشگاهی در حوزه‌های حسابداری، حسابرسی و روانشناسی، پرسشنامه را از نظر وضوح، سادگی، مرتبط بودن و ابهام سؤالات بررسی کردند. براساس بازخوردها، برخی گویه‌ها اصلاح یا حذف شدند تا پرسشنامه بهینه شود. همچنین، پایایی پرسشنامه با محاسبه آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی تعیین شد که نتایج آن در نگاره (۵) نشان‌دهنده پایایی مناسب پرسشنامه‌های مذکور است. داده‌های جمع‌آوری‌شده با نرم‌افزار اکسل ۲۰۱۹ آماده‌سازی شد و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی با نرم‌افزار SmartPLS نسخه ۳ انجام گردید.

۴. یافته‌ها

۴-۱. توصیف ویژگی‌های جمعیت شناختی

نگاره (۱) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی گروه حسابرسان را نشان می‌دهد. با تعداد کل ۲۵۳ شرکت‌کننده در پژوهش، مردان با فراوان ۶۸ درصد و زنان با فراوانی ۳۲ درصد حضور یافته‌اند. بیشترین فراوانی از نظر تحصیلات مربوط به افراد با تحصیلات فوق‌لیسانس با فراوانی ۷۲/۷ درصد و

کمترین فراوانی مربوط به افراد با تحصیلات دکتری با فراوانی ۷/۹ درصد است. بیشترین فراوانی در گروه سنی ۳۱ تا ۴۰ سال با فراوانی ۴۲/۳ درصد و کمترین فراوانی مربوط به گروه سنی ۳۰ سال یا کمتر با فراوان ۹/۱ درصد است. در گروه حساب‌رسان، بیشترین فراوانی از لحاظ پست سازمانی، به میزان ۲۵/۷ درصد برای افراد با سمت سرپرست است و کمترین فراوانی مربوط به افراد با سمت شریک با فراوانی معادل ۴/۷ درصد است و نهایتاً، از حیث سابقه کاری، بیشترین فراوانی مربوط به افراد با سابقه کار ۱۶ تا ۲۰ سال با فراوانی معادل ۲۲/۹ درصد و کمترین فراوانی مربوط به افراد با سابقه کاری کمتر از ۵ سال با فراوانی معادل ۱۱/۱ درصد است.

نگاره ۱: اطلاعات جمعیت‌شناختی حساب‌رسان

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

نگاره (۲) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها در گروه حسابداران را نشان می‌دهد. با تعداد کل ۳۳۷ شرکت‌کننده در پژوهش، مردان با فراوانی ۵۴ درصد و زنان با فراوانی ۴۶ درصد مشارکت نموده‌اند. بیشترین فراوانی از نظر تحصیلات مربوط به افراد با تحصیلات فوق‌لیسانس با فراوانی ۵۰/۷ درصد و کمترین فراوانی مربوط به افراد با تحصیلات دکتری با فراوانی ۵/۶ درصد است. بیشترین فراوانی در گروه سنی ۳۱ تا ۴۰ سال با فراوانی ۴۵/۴ درصد و کمترین فراوانی مربوط به گروه سنی ۳۰ سال یا کمتر با فراوانی ۵/۶ درصد است. از لحاظ پست سازمانی، بیشترین فراوانی معادل ۵۹/۶ درصد برای افراد با سمت حسابدار و کمترین درصد مربوط به افراد با سمت معاون مالی با فراوانی ۱/۸ درصد است و نهایتاً، از حیث سابقه کاری، بیشترین فراوانی مربوط به افراد با سابقه کار ۱۶ تا ۲۰ سال با فراوانی ۲۴/۶ درصد و کمترین فراوانی مربوط به افراد با سابقه کاری کمتر از ۵ سال با فراوانی ۷/۴ درصد است.

نگاره ۲: اطلاعات جمعیت‌شناختی حسابداران

جنسیت	مرد		زن		کل
تعداد	۱۸۲		۱۵۵		۳۳۷
درصد	۵۴		۴۶		۱۰۰
سطح تحصیلات	کارشناسی		کارشناسی ارشد		کل
تعداد	۱۴۷		۱۷۱		۳۳۷
درصد	۴۳/۶		۵۰/۷		۵/۶
سن (سال)	کمتر از ۳۱ سال		۴۰ تا ۳۱	۵۰ تا ۴۱	بیشتر از ۵۰
تعداد	۱۹		۱۳۴	۱۵۳	۳۱
درصد	۵/۶		۳۹/۸	۴۵/۴	۹/۲
موقعیت شغلی فعلی	حسابدار		رئیس حسابداری		مدیر مالی
تعداد	۲۰۱		۱۰۰		۳۰
درصد	۵۹/۶		۲۹/۷		۸/۹
سابقه کار (سال)	کمتر از ۵		۱۰ تا ۵	۱۵ تا ۱۱	۲۰ تا ۱۶
تعداد	۲۵		۵۹	۵۹	۸۳
درصد	۷/۴		۱۷/۵	۱۷/۵	۲۴/۶
معاون مالی	بیشتر از ۲۵		۲۵ تا ۲۱	۲۰ تا ۱۶	
	۵۰		۶۱	۱۸/۱	
تعداد	۵۰		۶۱	۱۸/۱	
درصد	۱۴/۸		۱۸/۱	۲۴/۶	

نگاره (۳) اطلاعات مربوط به میانگین و انحراف استاندارد سازه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. مشخص است که داده‌ها از پراکندگی لازم جهت انجام مدل یابی معادلات برخوردار هستند. برای تعیین نرمال بودن داده‌ها از آزمون کلموگروف اسمیرنوف^{۷۵} استفاده شد. براساس این آزمون، وقتی توزیع داده‌ها نرمال است که مقدار p بیشتر از عدد بحرانی در سطح $0/05$ باشد. باتوجه به سطح معناداری کمتر از $0/05$ سازه‌های پژوهش در هر دو گروه، همگی توزیع غیر نرمال دارند. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، انعطاف‌پذیری منابع انسانی دارای بیشترین میانگین و جزم‌اندیشی دارای کمترین میانگین در هر دو گروه است. کمترین انحراف معیار در گروه حساب‌برسان مربوط به انعطاف‌پذیری منابع انسانی و در گروه حسابداران مربوط به شجاعت اخلاقی است.

نگاره ۳: توصیف متغیرهای پژوهش

حسابداران			حساب‌برسان			
سطح معناداری	انحراف معیار	میانگین	سطح معناداری	انحراف معیار	میانگین	
۰/۰۰۰	۰/۸۳۷	۵/۴۲۰	۰/۰۰۸	۰/۸۵۴	۴/۹۴۲	۱. انعطاف‌پذیری منابع انسانی
۰/۰۰۰	۱/۷۸۴	۴/۷۵۵	۰/۰۰۰	۱/۴۷۹	۴/۴۸۵	۲. توانایی استدلال اخلاقی
۰/۰۰۰	۱/۳۱۲	۲/۲۰۳	۰/۰۰۰	۱/۵۵۰	۲/۴۳۴	۳. جزم‌اندیشی
۰/۰۰۰	۰/۸۲۲	۵/۸۰۵	۰/۰۰۰	۱/۲۰۳	۴/۹۴۸	۴. شجاعت اخلاقی
۰/۰۰۰	۱/۷۸۳	۳/۱۴۸	۰/۰۰۰	۱/۷۹۷	۲/۸۱۶	۵. ماکیاولیسم گرایی

نگاره (۴) نتایج بررسی همبستگی بین متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، بین برخی از متغیرهای پژوهش، ارتباط مثبت معناداری و در برخی دیگر، ارتباط منفی و معناداری مشاهده می‌شود. باتوجه به نگاره (۴) بالاترین میزان همبستگی بین متغیرها، مربوط به تأثیر منفی ماکیاولیسم گرایی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حساب‌برسان ($r = -0/515$) است. شجاعت اخلاقی بالاترین ضریب همبستگی ($r = -0/466$) را با جزم‌اندیشی دارد. همچنین کمترین همبستگی ($r = -0/179$) بین ماکیاولیسم گرایی و انعطاف‌پذیری منابع انسانی وجود دارد.

نگاره ۴: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	HRF	MRA	Dogm	MC	Mach
-------	------	-----	-----	------	----	------

۱. انعطاف‌پذیری منابع انسانی	HRF	۱				
۲. توانایی استدلال اخلاقی	MRA	۰/۲۲۱	۱			
۳. جزم‌اندیشی	Dogm	-۰/۳۶۴	-۰/۴۷۲	۱		
۴. شجاعت اخلاقی	MC	۰/۴۴۲	۰/۳۳۵	-۰/۴۶۶	۱	
۵. ماکیاولیسم گرایی	Mach	-۰/۱۷۹	-۰/۵۱۵	۰/۴۵۱	-۰/۱۸۶	۱

۲-۴. ارزیابی مدل اندازه‌گیری

برای ارزیابی مدل اندازه‌گیری، معیارهای روایی همگرا و روایی تشخیصی بررسی شد. به‌منظور تعیین روایی همگرا ابتدا بارهای بیرونی^{۷۶}، پایایی ترکیبی^{۷۷} و میانگین واریانس استخراج‌شده^{۷۸}، ارزیابی شدند. برای اطمینان از روایی همگرا، مطابق با هیر و همکاران (۲۰۲۱) مقادیر بارهای بیرونی باید به مقدار حداقل ۰/۴ و مقادیر پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ بیش از ۰/۷ باشد. همچنین مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده باید بیشتر از ۰/۵ باشد. باتوجه به نگاره (۵)، مقادیر پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ، بیشتر از ۰/۷ و میانگین واریانس استخراج‌شده، بیشتر از ۰/۵ است. همه گویه‌ها به‌جز گویه ۴ متغیر توانایی استدلال اخلاقی، دارای بارهای عاملی بیشتر از ۰/۴ هستند. با وجود بار عاملی پایین این گویه، پایایی ترکیبی سازه همچنان در سطح قابل‌قبول (۰/۹۴۵) قرار دارد. بنابراین در کل، گویه‌ها به اندازه کافی به یکدیگر مرتبط هستند و حذف این گویه به بهبود قابل‌توجهی در پایایی کلی سازه کمک نمی‌کند یا حتی ممکن است آن را تحت تأثیر قرار دهد؛ بنابراین، مدل اندازه‌گیری دارای روایی همگرا است.

نگاره ۵: روایی همگرا و پایایی ابزار اندازه‌گیری

متغیر	نشانگر	میانگین واریانس استخراج‌شده	بارهای بیرونی	آماره t	معناداری	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
	گویه ۱		۰/۷۹۴	۴۶/۰۲۰	۰/۰۰۰		
	گویه ۲		۰/۸۹۲	۹۵/۶۲۳	۰/۰۰۰		
	گویه ۳		۰/۸۴۱	۶۴/۲۳۷	۰/۰۰۰		
ماکیاولیسم گرایی	گویه ۴	۰/۷۱۳	۰/۸۸۶	۸۷/۹۸۳	۰/۰۰۰	۰/۹۵۷	۰/۹۵۰
	گویه ۵		۰/۷۹۶	۴۳/۴۵۲	۰/۰۰۰		
	گویه ۶		۰/۸۷۷	۸۹/۷۰۳	۰/۰۰۰		

متغیر	نشانگر	میانگین واریانس استخراج شده	بارهای بیرونی	آماره t	معناداری	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
	گویه ۷		۰/۷۹۶	۳۳/۸۷۳	۰/۰۰۰		
	گویه ۸		۰/۸۵۱	۶۴/۶۸۸	۰/۰۰۰		
	گویه ۹		۰/۸۶۱	۶۲/۸۷۷	۰/۰۰۰		
انعطاف پذیری منابع انسانی	گویه ۱		۰/۵۱۸	۸/۹۷۵	۰/۰۰۰		
	گویه ۲		۰/۶۰۸	۱۰/۷۰۴	۰/۰۰۰		
	گویه ۳		۰/۶۸۹	۱۸/۸۵۷	۰/۰۰۰		
	گویه ۴		۰/۷۴۱	۲۲/۸۱۳	۰/۰۰۰		
	گویه ۵		۰/۷۶۹	۲۲/۸۸۱	۰/۰۰۰		
	گویه ۶	۰/۵۸۲	۰/۷۷۶	۲۹/۲۱۱	۰/۰۰۰	۰/۹۱۰	۰/۸۹۱
	گویه ۷		۰/۷۱۹	۱۹/۴۴۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۸		۰/۷۸۷	۲۹/۷۴۰	۰/۰۰۰		
	گویه ۹		۰/۶۲۹	۱۲/۹۸۸	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۰		۰/۶۹۵	۱۷/۱۰۱	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۱		۰/۶۶۱	۱۶/۸۷۴	۰/۰۰۰		
توانایی استدلال اخلاقی	گویه ۱		۰/۸۳۵	۳۷/۶۴۹	۰/۰۰۰		
	گویه ۲		۰/۷۳۲	۲۸/۸۳۸	۰/۰۰۰		
	گویه ۳		۰/۶۹۴	۲۴/۸۷۷	۰/۰۰۰		
	گویه ۴		۰/۳۷۰	۸/۵۹۰	۰/۰۰۰		
	گویه ۵		۰/۷۱۴	۳۱/۴۹۳	۰/۰۰۰		
	گویه ۶	۰/۵۹۴	۰/۷۸۳	۵۶/۵۶۰	۰/۰۰۰	۰/۹۴۵	۰/۹۳۵
	گویه ۷		۰/۸۹۰	۹۵/۷۶۳	۰/۰۰۰		
	گویه ۸		۰/۸۴۰	۴۷/۲۹۱	۰/۰۰۰		
	گویه ۹		۰/۸۹۰	۹۵/۴۳۷	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۰		۰/۸۱۸	۵۵/۲۸۹	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۱		۰/۸۲۷	۶۳/۲۶۴	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۲		۰/۷۱۹	۲۵/۹۲۸	۰/۰۰۰		
	گویه ۱		۰/۷۷۱	۳۴/۶۱۳	۰/۰۰۰		

متغیر	نشانگر	میانگین واریانس استخراج‌شده	بارهای بیرونی	آماره t	معناداری	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
	گویه ۲		۰/۵۷۴	۱۴/۶۰۷	۰/۰۰۰		
	گویه ۳		۰/۷۵۳	۳۳/۳۲۰	۰/۰۰۰		
	گویه ۴		۰/۶۷۲	۲۱/۴۱۲	۰/۰۰۰		
	گویه ۵		۰/۶۳۴	۲۰/۳۷۸	۰/۰۰۰		
	گویه ۶		۰/۷۸۲	۳۵/۴۹۸	۰/۰۰۰		
	گویه ۷		۰/۷۵۶	۳۵/۰۶۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۸		۰/۷۶۲	۳۲/۷۳۳	۰/۰۰۰		
	گویه ۹		۰/۷۵۶	۳۱/۰۲۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۰		۰/۵۲۲	۱۲/۴۵۰	۰/۰۰۰		
جزم‌اندیشی	گویه ۱۱		۰/۶۴۲	۲۲/۲۱۲	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۲		۰/۷۶۲	۳۵/۲۸۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۳		۰/۷۴۹	۳۵/۷۸۱	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۴	۰/۵۰۷	۰/۷۷۲	۳۵/۶۵۷	۰/۰۰۰	۰/۹۵۹	۰/۹۵۵
	گویه ۱۵		۰/۷۴۰	۲۹/۹۵۳	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۶		۰/۶۸۶	۲۷/۴۷۴	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۷		۰/۸۰۳	۴۱/۳۲۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۸		۰/۵۵۷	۱۲/۹۴۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۹		۰/۶۵۱	۱۷/۷۹۲	۰/۰۰۰		
	گویه ۲۰		۰/۶۲۰	۲۰/۱۱۱	۰/۰۰۰		
	گویه ۲۱		۰/۷۵۳	۳۳/۰۰۲	۰/۰۰۰		
	گویه ۲۲		۰/۷۹۱	۴۴/۵۸۱	۰/۰۰۰		
	گویه ۲۳		۰/۷۶۷	۳۶/۷۴۴	۰/۰۰۰		
	گویه ۱		۰/۸۸۴	۸۵/۸۰۷	۰/۰۰۰		
	گویه ۲		۰/۸۲۱	۴۱/۴۲۹	۰/۰۰۰		
	گویه ۳		۰/۸۷۵	۸۵/۸۲۳	۰/۰۰۰		
	گویه ۴		۰/۸۷۵	۵۴/۲۴۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۵		۰/۶۹۸	۲۱/۳۳۰	۰/۰۰۰		

متغیر	نشانگر	میانگین واریانس استخراج‌شده	بارهای بیرونی	آماره t	معناداری	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
	گویه ۶		۰/۸۵۷	۶۴/۶۹۲	۰/۰۰۰		
	گویه ۷		۰/۶۵۰	۱۸/۸۵۰	۰/۰۰۰		
شجاعت اخلاقی	گویه ۸	۰/۶۶۱	۰/۸۵۰	۵۶/۴۷۲	۰/۰۰۰	۰/۹۶۷	۰/۹۶۳
	گویه ۹		۰/۷۷۵	۳۳/۶۸۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۰		۰/۷۱۴	۲۶/۰۷۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۱		۰/۸۲۴	۴۷/۴۵۱	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۲		۰/۸۴۰	۵۴/۹۹۷	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۳		۰/۸۳۱	۵۲/۰۸۹	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۴		۰/۸۲۹	۶۲/۸۷۶	۰/۰۰۰		
	گویه ۱۵		۰/۸۳۰	۴۱/۳۶۰	۰/۰۰۰		

در این پژوهش، آزمون‌های KMO^{۹۷} و بارتلت^{۹۸} به منظور ارزیابی کفایت نمونه‌گیری و مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل عاملی انجام شد. مقدار شاخص KMO بین ۰ تا ۱ است و هر چه به ۱ نزدیک‌تر باشد، نمونه‌گیری مناسب‌تر است. مطابق نگاره (۶)، در این پژوهش مقدار این شاخص ۰/۹۱۳ به دست آمد. همچنین، مقدار آماره کای اسکوئر برای آزمون بارتلت، ۴۳۴۳۳/۶۷ و با درجه آزادی ۳۰۰۳ معنادار است ($P \geq ۰/۰۰۰$). بنابراین، نمونه‌گیری از کفایت لازم برخوردار بوده و انجام تحلیل عاملی، توجیه‌پذیر است.

نگاره ۶: ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش

آزمون KMO	آزمون بارتلت	درجه آزادی	سطح معناداری
۰/۹۱۳	۴۳۴۳۳/۶۷	۳۰۰۳	۰/۰۰۰

روایی واگرا با استفاده از معیار فورنل و لارکر^{۹۱} (۱۹۸۱) سنجیده شد که براساس آن، جذر میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) برای هر سازه باید بیشتر از همبستگی آن با سازه‌های دیگر باشد. در نگاره (۷)، جذر AVE هر سازه (اعداد روی قطر اصلی)، از تمامی مقادیر همبستگی آن‌ها با سایر سازه‌ها (اعداد زیر قطر اصلی) بیشتر است که بیانگر روایی واگرا (هیر، ۲۰۲۱ به نقل از

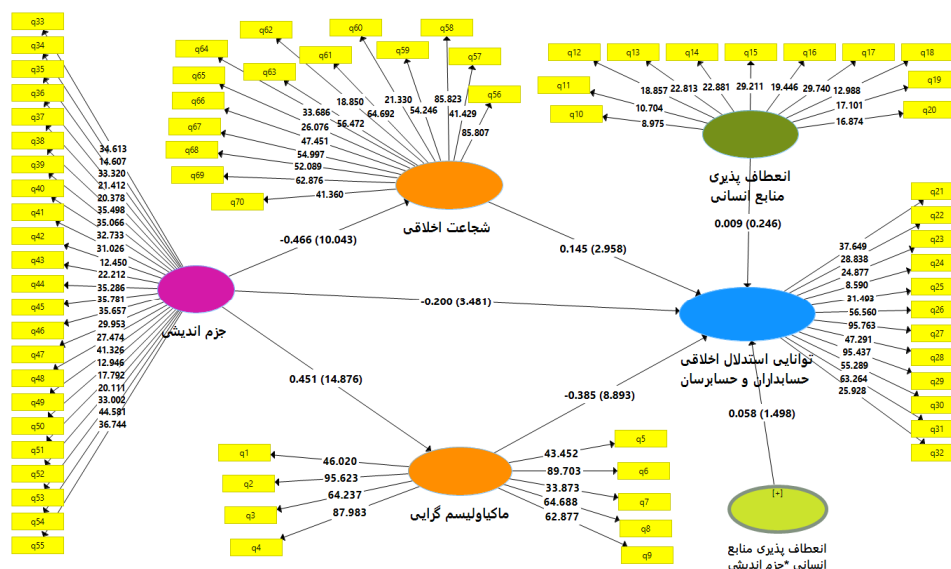
فورنل و لارکر، ۱۹۸۱) و عدم همپوشانی مفهومی زیاد بین سازه‌ها است. این یافته، اعتبار مدل مفهومی و تحلیل معادلات ساختاری را تأیید می‌کند.

نگاره ۷: معیار فورنل-لارکر

متغیر	نماد	HRF	MRA	Dogm	MC	Mach
۱. انعطاف‌پذیری منابع انسانی	HRF	۰/۶۹۴				
۲. توانایی استدلال اخلاقی	MRA	۰/۲۲۱	۰/۷۷۱			
۳. جزم‌اندیشی	Dogm	-۰/۳۶۴	-۰/۴۷۲	۰/۷۱۲		
۴. شجاعت اخلاقی	MC	۰/۴۴۲	۰/۳۳۵	-۰/۴۶۶	۰/۸۱۳	
۵. ماکیاولیسم‌گرایی	Mach	-۰/۱۷۹	-۰/۵۱۵	۰/۴۵۱	-۰/۱۸۶	۰/۸۴۵

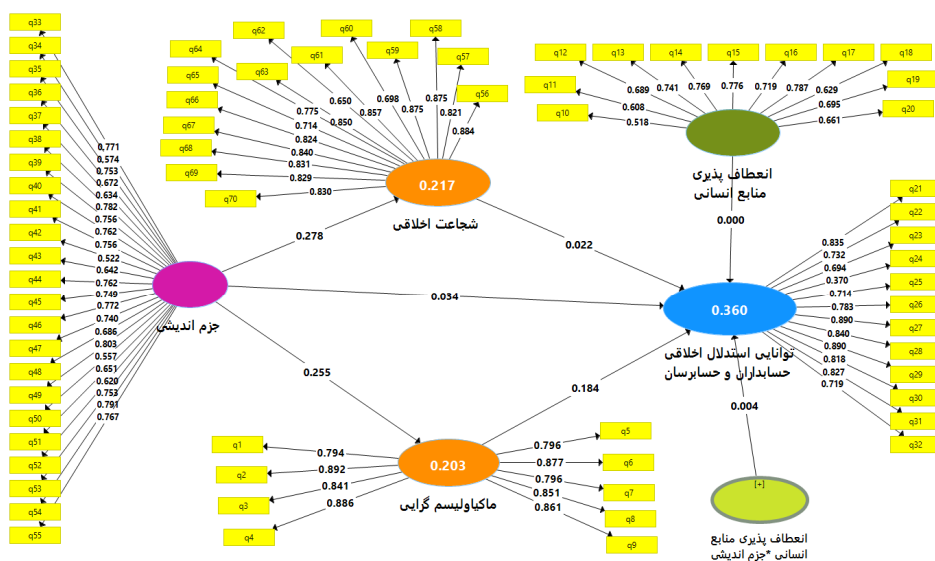
۳-۴. ارزیابی مدل ساختاری

پس از انجام تحلیل عاملی تأییدی و بررسی مدل، مرحله بعدی ارزیابی مدل ساختاری است. در شکل (۱)، اعداد موجود بر روی پیکان‌های بین عوامل، نشان‌دهنده معناداری روابط مسیر میان متغیرها هستند که براساس ضرایب مسیر و مقادیر آماره t تعیین شده‌اند.



شکل ۱: مدل ساختاری با نمایش ضرایب مسیر، بارهای عاملی و آماره t سازه‌های پژوهش

در ادامه، با استفاده از شاخص‌های اصلی در رابطه با ارزیابی مدل معادلات ساختاری به ارزیابی کیفی برازش مدل می‌پردازیم. شاخص اول، ضریب تعیین^{۸۲} است که قدرت مدل را نشان می‌دهد. براساس نتایج شکل (۲)، ۳۶٪ تغییرات توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان از طریق شجاعت اخلاقی، جزم‌اندیشی و ماکیاولیسم‌گرایی تعیین می‌شود. ۲۱/۷٪ تغییرات شجاعت اخلاقی توسط جزم‌اندیشی تبیین می‌شود و ۲۰/۳٪ تغییرات ماکیاولیسم‌گرایی توسط جزم‌اندیشی تبیین می‌شود و مابقی عواملی هستند که در مدل لحاظ نشده است. شاخص دوم، اندازه اثر کوهن^{۸۳} (اعداد روی فلش‌ها در شکل (۲)) است. مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب بیانگر اثر کوچک، متوسط و بزرگ هستند (هیر و همکاران، ۲۰۲۲). اندازه اثر کوهن به‌دست‌آمده در مسیر جزم‌اندیشی به شجاعت اخلاقی (۰/۲۷۸)، مسیر جزم‌اندیشی به ماکیاولیسم‌گرایی (۰/۲۵۵) و مسیر ماکیاولیسم‌گرایی به توانایی استدلال اخلاقی (۰/۱۸۴)، نشان‌دهنده اندازه اثر متوسط است که مؤید تأثیر قابل‌توجه و مناسب متغیرها بر متغیر وابسته در مدل است. به این معنا که متغیر موردنظر نقش قابل‌توجهی در تبیین واریانس متغیر وابسته ایفا می‌کند و اثرگذاری آن در سطح متوسط است، درحالی‌که سایر مسیرها، نشان‌دهنده اثرگذاری کم هستند.



شکل ۲: مدل ساختاری با نمایش ضرایب تعیین (داخل دایره) و اندازه اثر کوهن (روی پیکان‌ها)

شاخص سوم در ارزیابی مدل ساختاری، شاخص ارتباط پیش‌بین^{۸۴} است که نشان‌دهنده توانایی مدل در پیش‌بینی است و براساس معیار استون و گایسر^{۸۵} سنجیده می‌شود. اگر مقدار این شاخص، بیشتر از صفر باشد، نشان‌دهنده وجود ارتباط پیش‌بین بین گویه‌های عامل نظیر است. مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب ارتباط پیش‌بین کوچک، متوسط و بزرگ را نشان می‌دهند. باتوجه به نگاره (۸)، قدرت پیش‌بینی مدل برای متغیرهای توانایی استدلال اخلاقی، شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم‌گرایی در سطح متوسط است.

نگاره ۸: توانایی پیش‌بینی مدل

توانایی استدلال اخلاقی	شجاعت اخلاقی	ماکیاولیسم‌گرایی
۰/۲	۰/۱۳۷	۰/۱۳۸
معیار استون و گایسر		

در نهایت، قدرت مدل در پیش‌بینی گویه‌ها، توسط شاخص اشتراک با روایی متقاطع^{۸۶} بررسی شد. نگاره (۹) نشان می‌دهد که مقادیر برای همه عامل‌ها، مثبت بوده، در نتیجه قدرت مدل ساختاری در پیش‌بینی تأیید می‌شود.

نگاره ۹: اشتراک با روایی متقاطع برای عامل‌ها

انعطاف‌پذیری منابع انسانی	توانایی استدلال اخلاقی	جزم‌اندیشی	شجاعت اخلاقی	ماکیاولیسم‌گرایی
۰/۳۷۹	۰/۴۸۷	۰/۴۴۱	۰/۵۷۹	۰/۶۰۵
معیار Q ²				

۴-۴. بررسی فرضیات پژوهش

نگاره (۱۰) نتایج ضرایب مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم، آماره تی و سطح معناداری فرضیه‌های پژوهش را نشان می‌دهد. مسیرهایی که مقدار p بیشتر از ۰/۰۵ دارند، معنادار نبوده و فرضیه مربوط رد می‌شود. در برازش کلی مدل ساختاری، تنها برای نقش تعدیل‌گری متغیر انعطاف‌پذیری منابع انسانی در تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی، مقدار آماره t برابر با ۱/۴۹۸ (کمتر از ۱/۹۶) و مقدار p برابر با ۰/۱۳۵ (بیشتر از ۰/۵) است؛ بنابراین، فقط فرضیه هشتم رد می‌شود و نقش تعدیل‌کنندگی متغیر انعطاف‌پذیری منابع انسانی در تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی در سطح معناداری ۹۵٪ معنادار نیست.

نگاره ۱۰: مسیرهای مستقیم و غیرمستقیم مورد بررسی و معناداری آن‌ها

فرضیه	مسیر	ضریب مسیر	آماره تی	P مقدار	نتیجه
۱	جزم‌اندیشی -> توانایی استدلال اخلاقی	-۰/۲۰۰	۳/۴۸۱	۰/۰۰۱	تأیید
۲	جزم‌اندیشی -> شجاعت اخلاقی	-۰/۴۶۶	۱۰/۰۴۳	۰/۰۰۰	تأیید
۳	جزم‌اندیشی -> ماکیاولیسم‌گرایی	۰/۴۵۱	۱۴/۸۷۶	۰/۰۰۰	تأیید
۴	شجاعت اخلاقی -> توانایی استدلال اخلاقی	۰/۱۴۵	۲/۹۵۸	۰/۰۰۳	تأیید
۵	ماکیاولیسم‌گرایی -> توانایی استدلال اخلاقی	-۰/۳۸۵	۸/۸۹۳	۰/۰۰۰	تأیید
۶	جزم‌اندیشی -> شجاعت اخلاقی -> توانایی استدلال اخلاقی	-۰/۰۶۷	۲/۹۳۷	۰/۰۰۳	تأیید
۷	جزم‌اندیشی -> ماکیاولیسم‌گرایی -> توانایی استدلال اخلاقی	-۰/۱۷۴	۷/۹۱۲	۰/۰۰۰	تأیید
۸	انعطاف‌پذیری منابع انسانی * -> جزم‌اندیشی -> توانایی استدلال اخلاقی	۰/۰۵۸	۱/۴۹۸	۰/۱۳۵	رد

۴-۵. سایر یافته‌ها

در ادامه، براساس هفت فرضیه تأیید شده پژوهش، به‌منظور واکاوی تفاوت‌ها بین دو گروه حسابداران و حساب‌برسان، مدل پژوهش به‌طور جداگانه و مستقل برای هر یک از این گروه‌ها اجرا شد. بعلاوه اینکه، تحلیل چند گروهی به انجام رسید تا مشخص شود که آیا روابط و اثرات مدل در دو گروه مورد مطالعه، تفاوت دارد یا خیر. این موضوع به درک بهتر و دقیق‌تر رفتارها در هر گروه کمک می‌کند و می‌تواند راهنمای تصمیم‌گیری‌های هدفمندتر باشد. نتایج در نگاره شماره (۱۱) آمده است. در نگاره (۱۱) مسیرهای دارای مقدار p کمتر از ۰/۰۵ معنادار هستند. در مورد فرضیه اول مبنی بر تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی، تحلیل چند گروهی^{۸۷} تفاوت معناداری بین دو گروه نشان نداد. برای فرضیه دوم مبنی بر تأثیر جزم‌اندیشی بر شجاعت اخلاقی، مقدار p تحلیل چند گروهی بیشتر از ۰/۰۵ است؛ یعنی، تفاوت معناداری بین حساب‌برسان و حسابداران در این تأثیرگذاری وجود ندارد. برای فرضیه سوم یعنی تأثیر جزم‌اندیشی بر ماکیاولیسم‌گرایی، تحلیل چند گروهی تفاوت معنادار بین حساب‌برسان و حسابداران را تأیید می‌کند؛ به‌طوری‌که این تأثیر در حساب‌برسان (۰/۶۱۲) قوی‌تر از حسابداران (۰/۳۴۳) است. برای فرضیه چهارم، با انجام تحلیل چند

گروهی تأثیر مثبت شجاعت اخلاقی بر توانایی استدلال اخلاقی، تنها در گروه حسابرسان معنادار است. در مورد فرضیه پنجم پیرامون تأثیر ماکیاولیسم‌گرایی بر توانایی استدلال اخلاقی، تحلیل چند گروهی حاکی از تفاوت معنادار بین حسابرسان و حسابداران است. به‌طوری‌که اثر منفی این متغیر در حسابداران ($-۰/۴۶۶$) قوی‌تر از حسابرسان ($-۰/۱۸۵$) است. در مورد فرضیه ششم مربوط به تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی از طریق شجاعت اخلاقی اجرای مدل به‌صورت تفکیکی و انجام تحلیل چند گروهی نشان داد که این مسیر تنها در گروه حسابرسان معنادار است. در نهایت، در مورد فرضیه هفتم که به تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی از طریق ماکیاولیسم‌گرایی می‌پردازد، مقدار p تحلیل چند گروهی بیشتر از $۰/۰۵$ نشان داد که بین حسابرسان و حسابداران در تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی از طریق ماکیاولیسم‌گرایی تفاوت معنادار وجود ندارد.

نگاره ۱۱: نتایج ضرایب مسیر در مدل پژوهش به تفکیک حسابداران و حسابرسان

فرضیه	مسیر	گروه	ضریب مسیر	انحراف استاندارد	آماره تی	P مقدار	نتیجه	P مقدار تحلیل چند گروهی	نتیجه
۱	جزم‌اندیشی - < توانایی استدلال اخلاقی	حسابرسان	$-۰/۲۳۳$	$۰/۰۷۸$	$۲/۹۹۷$	$۰/۰۰۳$	تأیید	$۰/۵۴۰$	رد
		حسابداران	$-۰/۲۲۵$	$۰/۰۶۳$	$۳/۵۵۹$	$۰/۰۰۰$	تأیید		
۲	جزم‌اندیشی - < شجاعت اخلاقی	حسابرسان	$-۰/۵۲۴$	$۰/۰۵۶$	$۹/۳۰۹$	$۰/۰۰۰$	تأیید	$۰/۸۷۱$	رد
		حسابداران	$-۰/۴۳۱$	$۰/۰۶۱$	$۷/۰۳۳$	$۰/۰۰۰$	تأیید		
۳	جزم‌اندیشی - < ماکیاولیسم‌گرایی	حسابرسان	$۰/۶۱۲$	$۰/۰۳۸$	$۱۶/۱۳۱$	$۰/۰۰۰$	تأیید	$۰/۰۰۰$	تأیید
		حسابداران	$۰/۳۴۳$	$۰/۰۴۶$	$۷/۴۱۸$	$۰/۰۰۰$	تأیید		
۴	شجاعت اخلاقی - <	حسابرسان	$۰/۳۸۵$	$۰/۰۷۴$	$۵/۱۹۹$	$۰/۰۰۰$	تأیید	$۰/۰۰۰$	تأیید
		حسابداران	$-۰/۰۵۹$	$۰/۰۴۵$	$۱/۳۰۱$	$۰/۱۹۴$	رد		

فرضیه	مسیر	گروه	ضریب مسیر	انحراف استاندارد	آماره تی	P مقدار	نتیجه	P مقدار تحلیل چند گروهی	نتیجه
	توانایی استدلال اخلاقی								
۵	ماکیاولیسم گرای ی -> توانایی استدلال اخلاقی	حسابرسان	-۰/۱۸۵	۰/۰۶۹	۲/۶۹۹	۰/۰۰۷	تأیید	۰/۰۰۱	تأیید
		حسابداران	-۰/۴۶۶	۰/۰۴۸	۹/۶۷۱	۰/۰۰۰	تأیید		
۶	جزم‌اندیشی -> شجاعت اخلاقی -> توانایی استدلال اخلاقی	حسابرسان	-۰/۲۰۲	۰/۰۳۸	۵/۲۳۹	۰/۰۰۰	تأیید	۰/۰۰۵	تأیید
		حسابداران	۰/۰۲۵	۰/۰۱۹	۱/۳۴۱	۰/۱۸۱	رد		
۷	جزم‌اندیشی -> ماکیاولیسم گرای ی -> توانایی استدلال اخلاقی	حسابرسان	-۰/۱۱۳	۰/۰۴۵	۲/۵۰۲	۰/۰۱۳	تأیید	۰/۹۹۸	رد
		حسابداران	-۰/۱۶۰	۰/۰۲۶	۶/۱۹۹	۰/۰۰۰	تأیید		

۵. بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان پرداخته و با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری، علاوه بر این، نقش میانجی‌گری شجاعت اخلاقی و ماکیاولیسم‌گرایی و همچنین نقش تعدیل‌گری انعطاف‌پذیری منابع انسانی را تحلیل کرده است. مطابق نگاره (۱۰) نتیجه آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابرسان و حسابداران تأثیر منفی و معنادار دارد. جزم‌اندیشی با شکل‌دهی ذهن بسته و تشدید سوگیری تأییدی، تضعیف نگرش نقادانه و کاهش حساسیت در مواجهه با معضلات اخلاقی، باعث کاهش توانایی استدلال اخلاقی و بروز رفتار غیراخلاقی در حسابداران و حسابرسان می‌شود. این یافته همسو با پژوهش‌هایی نظیر مالمیر (۲۰۱۹)، شولز و همکاران (۲۰۲۰) و دسیتی

(۲۰۲۴) به این واقعیت تلخ اشاره دارد که بسیاری از حسابداران و حسابرسان با تکیه بر باورهای گذشته به عنوان حقایق عینی و ثابت و انجام رفتارهای کلیشه‌ای در مواجهه با چالش‌های اخلاقی به جای تحلیل دقیق و اتخاذ تصمیمات صحیح، توانایی استدلال اخلاقی خود را تضعیف می‌کنند. سایر یافته‌ها طبق نگاره (۱۱) حاکی از این است که بین حسابداران و حسابرسان، در این زمینه تفاوت معناداری وجود ندارد و نوعی همگنی و تعمیم‌پذیری مدل، در دو گروه قابل مشاهده است. براساس تئوری پردازش اجتماعی اطلاعات و نظریه سوگیری تأییدی، می‌توان استدلال کرد که به دلیل چارچوب‌های حرفه‌ای مشترک، محیط حرفه‌ای مشترک و فرآیندهای مشابه یادگیری و پردازش اطلاعات و تعاملات، مکانیزم تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی در حسابداران و حسابرسان مشابه است. نتیجه آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که جزم‌اندیشی تأثیر منفی و معنادار بر شجاعت اخلاقی حسابرسان و حسابداران دارد؛ به عبارتی جزم‌اندیشی با تثبیت باورهای مطلق و محدود کردن تحلیل‌های اخلاقی، موجب کاهش شجاعت اخلاقی حسابرسان و حسابداران می‌شود و آن‌ها در مواجهه با فشارها و چالش‌های اخلاقی، کمتر جسارت لازم برای مسئولیت‌پذیری و مقابله با تخلفات را به خرج دهند و در نتیجه، تعصبات فکری‌شان شدت یافته و واکنش‌های اخلاقی کمتری بروز دهند. این یافته با نتیجه پژوهش شارما (۲۰۱۸) و اهیریودو و همکاران (۲۰۲۱) مبنی بر ضرورت «باز بودن ذهن» یعنی باور و رفتار غیر جزمی، برای تقویت شجاعت اخلاقی، همخوانی دارد و با نظریه عدم درگیری اخلاقی بندورا هم مطابقت دارد. سایر یافته‌ها طبق نگاره (۱۱) حاکی از این است که بین حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود ندارد. به نظر می‌رسد که عوامل روان‌شناختی مؤثر بر شجاعت اخلاقی مانند ترس از پیامدهای منفی، فشارهای سازمانی و اجتماعی و انگیزه‌های فردی در حسابرسان و حسابداران مشابه بوده و جزم‌اندیشی این عوامل را به طور یکسان تحت تأثیر قرار می‌دهد. نتیجه آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد که جزم‌اندیشی بر ماکیاولیسم‌گرایی حسابداران و حسابرسان اثر مثبت و معنادار دارد. به نحوی که با افزایش جهت‌گیری‌های متعصبانه و هدفمند و ایجاد گسستگی بین حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی که پیش‌نیاز انگیزش اخلاقی و شخصیت اخلاقی است، تمایل به بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه و غیر اخلاقی در حسابداران و حسابرسان بیشتر می‌شود. به عبارتی، افراد با باورهای قطعی و غیرقابل تغییر، تمایل بیشتری به رفتارهای ماکیاولیستی مانند ریاکاری، دست‌کاری و هدفمندسازی به نفع منافع شخصی دارند. این یافته با یافته پژوهش باتالی (۲۰۱۸)، تریکی، کوک و بی (۲۰۱۷) و حبیب‌زاده، علی‌نژاد ساروکلایی و زینلی (۲۰۲۵) مبنی بر نقش باورهای جزمی و

ضد روشنفکری و عوامل ادراکی در تقویت باور و رفتار فرصت‌طلبانه مطابقت دارد. سایر یافته‌ها حاکی از معناداری این تأثیر فقط برای حساب‌برسان است. تأثیر معنادار در حساب‌برسان می‌تواند ناشی از فشارهای حرفه‌ای و محیطی و تعارض‌های اخلاقی خاص در حرفه حسابرسی و بستر کاری و نقش‌های کنترلی متفاوت آن‌ها نسبت به حسابداران باشد که ممکن است موجب تقویت رویکردهای ماکیاولیستی و تمایل آن‌ها به رفتارهای غیراخلاقی شود. نتیجه آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که شجاعت اخلاقی بر توانایی استدلال اخلاقی حساب‌برسان و حسابداران تأثیر مستقیم مثبت و معنادار دارد؛ به عبارتی شجاعت اخلاقی، به‌عنوان توانایی و انگیزه فرد در مواجهه با فشارهای محیطی، تهدیدهای حرفه‌ای یا منافع شخصی، برای اتخاذ تصمیمات اخلاقی صحیح، در حوزه حسابداری و حسابرسی برای مواجهه با اطلاعات مالی حساس و تصمیمات اثرگذار، بدون وجود شجاعت اخلاقی، امکان ایستادگی در برابر فساد، کژ رفتاری یا دست‌کاری اطلاعات بسیار کاهش می‌یابد. بنابراین، شجاعت اخلاقی نقش کلیدی در عملیاتی شدن اصول و چارچوب‌های اخلاقی دارد. افرادی که دارای شجاعت اخلاقی قوی هستند، اعتمادبه‌نفس بیشتری در مواجهه با مسائل پیچیده اخلاقی دارند و تمایل بیشتری به پذیرش مسئولیت‌های حرفه‌ای نشان می‌دهند. این امر موجب بهبود فرآیند استدلال اخلاقی آن‌ها می‌شود زیرا آن‌ها در صورت مواجهه با تضاد بین منافع شخصی و مصلحت حرفه‌ای، تمایل به اتخاذ تصمیمات صحیح دارند و از طرفی، به‌طور فعال به تحلیل شرایط پیچیده اخلاقی می‌پردازند و از فرار از مسئولیت یا تصمیم‌گیری آسان جلوگیری می‌کنند. تقویت شجاعت اخلاقی در حرفه‌ای‌ها نه‌تنها یک الزام فردی بلکه یک ضرورت اجتماعی و سازمانی است. این یافته با یافته پژوهش چنگ، بای و یانگ (۲۰۱۹) و دسیتی (۲۰۲۴) مبنی بر نقش شجاعت اخلاقی در تبدیل باورهای اخلاقی به رفتارهای اخلاقی مطابقت دارد. سایر یافته‌ها حاکی از معناداری این تأثیر فقط برای حساب‌برسان است. به نظر می‌رسد شجاعت اخلاقی عاملی تعیین‌کننده در کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان است؛ به‌ویژه در گزارش دهی تقلب و دفاع از استانداردهای اخلاقی در مقابل فشارها. این شجاعت زمینه را برای تفکر نقادانه و استدلال اخلاقی فراهم می‌کند. به عبارتی محیط حسابرسی، اغلب فشارهای بیشتری برای اتخاذ تصمیمات اخلاقی صحیح و مقابله با فساد دارد که مستلزم شجاعت اخلاقی است. نتایج آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهد که ماکیاولیسم‌گرایی تأثیر منفی و معناداری بر توانایی استدلال اخلاقی حساب‌برسان و حسابداران دارد. این گرایش به هدف‌گرایی ابزاری، که در آن معیارهای اخلاقی برای رسیدن به اهداف شخصی یا سازمانی نادیده گرفته می‌شود، فرآیندهای استدلال اخلاقی را تضعیف

می‌کند. افراد دارای این ویژگی به‌جای توجه به ارزش‌های اخلاقی یا پیامدهای اجتماعی، بر منافع کوتاه‌مدت و شخصی تمرکز دارند و حساسیتشان نسبت به پیامدهای اخلاقی کاهش یافته است. از این‌رو، تحلیل و تعمق اخلاقی توسط آنان محدود است و توانایی پیش‌بینی و ارزیابی تبعات اخلاقی رفتارشان ضعیف می‌شود. علاوه بر این، در چنین افرادی احتمال سوءاستفاده از اطلاعات و قدرت افزایش یافته و زمینه رفتارهای غیراخلاقی، فساد، دست‌کاری اطلاعات مالی و اقدامات خودمحورانه فراهم می‌آید که با توانایی استدلال اخلاقی کاملاً در تضاد است. این یافته با یافته پژوهش تانگ و تانگ (۲۰۱۰)، عابدی جعفری و همکاران (۱۳۹۷) و بلشاک، دن هارتوگ و دی هوگ (۲۰۱۸) مبنی بر نقش کاهش رفتارهای ماکیاولیستی بر بهبود تمایلات اخلاقی مطابقت دارد. سایر یافته‌ها حاکی از این است که این تأثیر منفی برای حسابداران شدیدتر از حسابرسان است. ماکیاولیسم در حسابداران بیشتر به چشم می‌خورد، زیرا ماهیت وظایف آن‌ها عمدتاً عملیاتی و مستمر است و تحت فشارهای بیشتری قرار دارند. این شرایط محیطی پرتنش فراهم می‌کند که رفتارهای خودمحورانه و ابزاری بیشتر ظهور یابد و تصمیمات تحت تأثیر منافع شخصی یا سازمانی قرار گیرد. در مقابل، حسابرسان به دلیل نقش نظارتی، استقلال حرفه‌ای و نظارت‌های سخت‌گیرانه‌تر، در معرض کنترل بیشتر هستند که این موضوع اثر مستقیم ماکیاولیسم را در آن‌ها کاهش می‌دهد. علاوه بر این، حسابداران معمولاً با تعارضات اخلاقی طولانی‌مدت و پیچیده‌تری مواجه می‌شوند که زمینه بروز رفتارهای ماکیاولیستی و تضعیف استدلال اخلاقی را فراهم می‌آورد، درحالی‌که حسابرسان بیشتر ملزم به رعایت استانداردهای اخلاقی هستند که تا حدی اثر منفی ماکیاولیسم را خنثی می‌کند. به‌طور خلاصه، تفاوت در ماهیت شغلی، میزان استقلال، سطح نظارت و پیچیدگی تعارضات اخلاقی، موجب می‌شود تا تأثیر منفی قوی‌تر و معنادارتری بر استدلال اخلاقی حسابداران نسبت به حسابرسان داشته باشد. نتیجه آزمون فرضیه ششم نشان می‌دهد که جزم‌اندیشی از طریق کاستن شجاعت اخلاقی، تأثیر منفی و معناداری بر توانایی استدلال اخلاقی در حسابرسان و حسابداران دارد. به عبارت دیگر، جزم‌اندیشی به‌عنوان دیدگاهی قاطع و غیرانعطاف‌پذیر، از طریق تضعیف شجاعت اخلاقی، موجب کاهش توانایی افراد در بروز استدلال اخلاقی می‌شود. این فرآیند نشان‌دهنده تأثیر عمیق و پیچیده جزم‌اندیشی بر فرآیندهای شناختی و رفتاری مرتبط با اخلاق است. سایر یافته‌ها حاکی از این است که این تأثیر منفی و معنادار تنها برای حسابرسان وجود دارد. این یافته، با توجه به ویژگی‌های شغلی و روان‌شناختی خاص این گروه قابل توجیه است. حسابرسان به دلیل نقش نظارتی، الزام به رعایت استانداردهای حرفه‌ای و

فشارهای شدید برای حفظ استقلال و بی‌طرفی، بیشتر در معرض تأثیرات مخرب جزم‌اندیشی بر شجاعت و استدلال اخلاقی قرار دارند. در مقابل، وظایف عملیاتی و آزادی نسبی تصمیم‌گیری در حسابداران، این تأثیر را در میان آن‌ها کاهش داده و موجب شده تا اثر جزم‌اندیشی بر استدلال اخلاقی از طریق شجاعت اخلاقی به‌طور آماری در این گروه معنادار نباشد. نتیجه آزمون فرضیه هفتم نشان می‌دهد که جزم‌اندیشی از طریق افزایش ویژگی‌های ماکیاولیستی، تأثیر منفی و معناداری بر توانایی استدلال اخلاقی حسابرسان و حسابداران دارد. به بیان دیگر، جزم‌اندیشی که شامل پایبندی به دیدگاه‌های ثابت و عدم انعطاف فکری است، با محدود ساختن مهارت‌های شناختی، زمینه‌ساز رشد گرایش‌های ماکیاولیستی می‌شود. ویژگی‌های ماکیاولیستی که شامل رفتارهای خودمحورانه، فریبکارانه و بی‌توجه به ارزش‌های اخلاقی است، موجب تضعیف نگرش‌ها و انعطاف‌پذیری در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای شده و توانایی تفکر و استدلال اخلاقی را کاهش می‌دهد. این روند، ابتدا رفتارهای غیراخلاقی را تقویت کرده و در نهایت سلامت رفتاری و توانایی استدلال اخلاقی را به خطر می‌اندازد. سایر یافته‌ها حاکی از این است که بین حسابداران و حسابرسان تفاوت معناداری وجود ندارد. نتیجه آزمون فرضیه هشتم نشان می‌دهد که انعطاف‌پذیری منابع انسانی نقش تعدیلی معنادار در تأثیر جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی حسابرسان و حسابداران ندارد. این یافته مؤید آن است که جزم‌اندیشی، به‌عنوان یک عامل فردی و ذاتی، به‌طور مستقیم بر توانمندی استدلال اخلاقی اثرگذاری منفی دارد و عناصر سازمانی مانند انعطاف‌پذیری منابع انسانی نمی‌توانند این اثرگذاری را کاهش دهند. بر این اساس، برای بهبود استدلال اخلاقی باید توجه ویژه‌ای به اصلاح نگرش‌ها و ویژگی‌های فردی معطوف شود. این نتیجه اهمیت جداسازی و تمایز میان تأثیرات فردی و سازمانی در تحلیل رفتارهای اخلاقی را برجسته می‌سازد. این یافته با پژوهش منیف و ربایی (۲۰۲۲) و ژو و همکاران (۲۰۲۴) مبنی بر تأثیر مثبت انعطاف‌پذیری منابع انسانی بر بهزیستی روان‌شناختی و بهبود عملکرد شغلی مغایرت دارد. چون جزم‌اندیشی، ریشه در نگرش‌ها و اعتقادات عمیق فرد دارد، به نظر می‌رسد که تغییر آن سخت و زمان‌بر است. یعنی، تداخل میان جزم‌اندیشی و انعطاف‌پذیری، قابل‌تأمل است. به این صورت که افراد جزم‌اندیش، تمایل کمتری برای پذیرش اطلاعات جدید، تطابق با شرایط نو و اصلاح رویکردها دارند و در نتیجه، سطح انعطاف‌پذیری آن‌ها کاهش می‌یابد. به گونه‌ای که حتی اگر افراد دارای توانایی‌های فردی بالایی باشند، جزم‌اندیشی می‌تواند استفاده صحیح از آن را محدود کند. در مجموع، می‌توان ادعا کرد که عدم نقش تعدیل‌کننده انعطاف‌پذیری منابع انسانی در تأثیر

جزم‌اندیشی بر توانایی استدلال اخلاقی در حسابداران و حسابرسان، نشان‌دهنده پیچیدگی‌های موجود در تعاملات انسانی و نیاز به بررسی عمیق‌تر این مؤلفه‌ها است.

۶. پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

براساس نتایج فرضیه اول، پیشنهاد می‌شود که سیاست‌گذاران و مدیران، با تدوین و اجرای راهبردهای حمایتی و استفاده از معیارهای ارزیابی صحیح و قدردانی از عملکرد اخلاقی، تفکر انتقادی و ذهن باز را در حسابداران و حسابرسان تقویت کنند تا باورهای جزمی کاهش یابد و استدلال اخلاقی آن‌ها ارتقا یابد. طبق نتایج فرضیه دوم، پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها شاخص‌های کلیدی عملکرد مرتبط با رفتارهای اخلاقی را تعریف و پیاده‌سازی کنند و از فرهنگ‌سازمانی مبتنی بر شفافیت و اخلاق حمایت کنند تا دیدگاه‌های جزم‌اندیشانه کاهش و انگیزه کارکنان برای پایبندی و دفاع از اصول اخلاقی افزایش یابد. بر پایه نتایج فرضیه سوم، پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها با تمرکز بر آموزش دوره‌ای اخلاق حرفه‌ای، تقویت نظارت داخلی و ایجاد سازوکارهای کنترلی قوی، از رفتارهای ماکیاولیستی جلوگیری کنند. ترویج فرهنگ پاسخگویی شفاف نقش مؤثری در کاهش پیامدهای منفی ماکیاولیسم دارد. براساس نتایج فرضیه چهارم و ششم، پیشنهاد می‌شود با آموزش مهارت‌های تصمیم‌گیری اخلاقی، ایجاد مکانیزم‌های حمایتی و تشویق به رفتارهای اخلاقی جسورانه، توانایی استدلال اخلاقی خصوصاً در حسابداران توسعه یابد. براساس نتایج فرضیه پنجم و هفتم، پیشنهاد می‌شود با انجام حمایت‌های قانونی و روانی از رفتارهای اخلاقی و افشاگرانه به‌ویژه در حسابداران، زمینه کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه را فراهم کرد. همچنین ارتقاء مهارت‌های خودآگاهی و مدیریت هیجانات از طریق آموزش‌های مستمر می‌تواند به کنترل انگیزه‌های منفی و بهبود عملکرد اخلاقی آن‌ها کمک کند. براساس نتایج فرضیه هشتم، پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها تمرکز ویژه‌ای بر آموزش تفکر انتقادی، ترویج فرهنگ اخلاقی و ارتقای حمایت فردی و حرفه‌ای داشته باشند. توسعه مهارت‌های بین فردی با تکیه بر رهبری اخلاقی و هوش هیجانی، ظرفیت روانی کارکنان را برای تطبیق بهتر با شرایط متغیر سازمانی افزایش داده و زمینه‌ساز استفاده بهینه از توانمندی‌های فردی آنان می‌شود.

باتوجه به تفاوت‌های بنیادین هنجارهای فرهنگی و انتظارات اجتماعی، توصیه می‌شود فرهنگ اجتماعی به عنوان متغیر کلیدی در پژوهش‌های آینده بررسی شود، چرا که درک حسابداران و حسابرسان از متغیرها ممکن است در فرهنگ‌های مختلف، متفاوت باشد. همچنین، ارزیابی متغیرها

از دیدگاه ذی‌نفعان و متخصصان دانشگاهی به عمق و گستره تحلیل می‌افزاید. به دلیل عدم معناداری نقش تعدیل‌کننده انعطاف‌پذیری منابع انسانی، پیشنهاد می‌شود ابعاد آن به صورت تفکیکی تحلیل شود تا نقش هر بعد در تعدیل تأثیر جزم‌اندیشی بر استدلال اخلاقی مشخص گردد. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش، به‌عنوان یک مطالعه کیفی، گردآوری داده‌ها از طریق پرسشنامه است که مسلماً تحت تأثیر احساسات، نگرش‌ها و برداشت‌های پاسخ‌دهندگان در زمان تکمیل پرسشنامه و گرایش احتمالی آن‌ها به پاسخ‌های مطلوب قرار دارد. از سوی دیگر، پایین بودن حجم پاسخ‌های دریافتی باتوجه به پرسشنامه‌های توزیع‌شده، محدودیت دیگری برای این پژوهش به‌حساب می‌آید.

یادداشت‌ها

- | | |
|-------------------------------|--|
| 1- Dillard & Vinnari | 2- Arens, Elder & Beasley |
| 3-Tsiligiris & Bowyer | 4- dogmatism |
| 5- Gratton Kemp | 6- closed mind |
| 7- moral courage | 8- Osswald |
| 9- ethical dilemmas | 10- Holzer & Tritsch |
| 11- Machiavellianism | 12- Gruda, McCleskey & Khoury |
| 13- Schepers | 14- human resource flexibility |
| 15-Abu-Nahel | 16- Small & Lew |
| 17- Gaffikin & Lindawati | 18- Deconinck |
| 19- Low, Davey & Hooper | 20- Fernandhytia & Muslichah |
| 21- Altemeyer | 22- Battaly |
| 23- Sarker | 24-Ottati |
| 25-Ciolek | 26- Schulz |
| 27- Decety | 28- confirmation bias |
| 29- Wason | 30- social cognitive theory |
| 31- Bandura | 32- social information processing theory |
| 33- Snyder and Ickes | 34- Moderated Mediation Models |
| 35- Preacher, Rucker & Hayes | 36- Hair |
| 37- Verschoor | 38- Snyder, Lopez & Pedrotti |
| 39- Sasse, Li & Baumert | 40- Singh |
| 41- Hannah, Avolio & Walumbwa | 42- Sharma |

- | | |
|---|----------------------------------|
| 43- Cheng, Bai & Yang | 44-Ehiriudu |
| 45- moral disengagement theory | 46- Jones & Paulhus |
| 47- Rayburn & Rayburn | 48- Davies & Stone |
| 49- Zibor & Bereczkei | 50- Wilson, Near & Miller |
| 51-Belschak | 52- Triki, Cook & Bay |
| 53- Furnham Richards & Paulhus | 54- Tang & Tang |
| 55- Tang & Chen | 56- things-oriented |
| 57- people-oriented | 58- Dalton & Radtke |
| 59- Pulungan | 60- ethical orientation theory |
| 61- Rest | 62- Moral Sensitivity |
| 63- Moral Judgment | 64- Moral Motivation |
| 65- Moral Character | 66-Jeffrey Hill |
| 67- Lastra | 68- Atkinson |
| 69- Beltrán-Martín, Bou-Llusar & Salvador-Gómez | |
| 70- Civilidag & Durmaz | 71- Mnif & Rebai |
| 72- Zhu | 73- Shearman and Levine |
| 74- Sekerk | 75- Kolmogorov-Smirnov test |
| 76- factor loadings | 77- composite reliability |
| 78- average variance extracted | 79- Kais-Meyer-Olkin Measure of |
| Sampling Adequacy | 80- Bartlet |
| 81- Fornell-Larcker | 82- Coefficient of determination |
| 83- Cohen's effect size | 84- predictive correlation index |
| 85- Stone Geyser criterion | 86- Construct cross validated |
| | communality |
| 87- Multi-Group Analysis | |

منابع

الف. فارسی

- احمدی، احمد؛ رستمی، امین؛ حیدر زاده، سعیده. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر استدلال اخلاقی، قرار گرفتن در معرض اخلاق و جو اخلاقی درک شده بر قضاوت اخلاقی حسابرسان، پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری، ۲(۳)، ۲۰-۳۷.
- حبیبی، آرش؛ کلاهی، بهاره. (۱۴۰۱). مدل یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی (چاپ دوم)، تهران: جهاد دانشگاهی.

دیباکیا، پریا؛ بنی مهد، بهمن؛ شکری چشمه سبزی، اعظم؛ مراد زاده فرد، مهدی. (۱۴۰۰). نقش تعدیل‌گر جنسیت بر رابطه رشد اخلاقی حسابداران و تمایل به گزارش تخلفات مالی، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۳(۱)، ۱۳۱-۱۵۹.

رجب‌دري، حسين؛ وکيلي فرد، حميدرضا؛ سالاری، حجت‌الله؛ امیری، علی. (۱۴۰۱). تأثیر نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حساب‌برسان، *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۱(۱)، ۱۱۳-۱۴۱.

سیدنقوی، میرعلی؛ حقیقی کفاش، مهدی؛ نجفی کلیانی، وحید. (۱۳۹۱). انعطاف‌پذیری منابع انسانی و عملکرد سازمان در صنعت بیمه، *مطالعات مدیریت بهبود و تحول*، ۳۱(۶۷)، ۱۲۹-۱۵۳.

قاسمی، سعیده؛ سجادی سیدمهدی؛ ایمانی محسن. (۱۳۹۴). تربیت اجتماعی زیبایی شناسانه، *پارادایمی بدیل برای نظام تربیت اجتماعی جزم‌گرا، فصلنامه تحقیقات فرهنگی ایران*، ۸(۲)، ۱۶۵-۱۸۸.

عابدی جعفری، حسن؛ نوه ابراهیم، عبدالرحیم؛ حسن‌پور، اکبر؛ پیرملکی، پویا. (۱۳۹۷). تبیین الگوی تأثیر دین‌داری درونی بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در کسب‌وکار، *فصلنامه مطالعات رفتار سازمانی*، ۲(۲۶)، ۹۳-۱۲۷.

عباسی، ابراهیم؛ ایزی، رؤیا. (۱۳۹۹). نقش تصمیم‌گیری اخلاقی حساب‌برسان بر افشای اسرار مالی و غیرمالی، *فصلنامه علمی مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۶)، ۱۴۹-۱۷۱.

گودرزی، فاطمه؛ دانش‌فرد، کرم‌الله؛ طاهری گودرزی، حجت؛ عباس‌زاده سهرن، یدالله. (۱۴۰۱)، طراحی مدل انعطاف‌پذیری منابع انسانی برای سازمان‌های دولتی با رویکرد فراترکیب، *مدیریت سازمان‌های دولتی*، ۱(۴)، صص ۱-۲۲.

محسن زاده گلفزانی، مریم؛ خدادادی، محسن؛ رضائی پیتة نوئی، یاسر. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر رفتار اخلاقی بر هویت‌سازمانی و حرفه‌ای حساب‌برس، *مجله دانش حسابداری*، ۱۵(۲)، ۱۲۵-۱۴۴.

محمدی نافچی، آرش؛ علیخانی، شهناز. (۱۳۹۹). اخلاق و فرهنگ در حسابداری، *فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۴(۴۹)، ۴۹-۶۴.

معنوی‌پور، داوود. (۱۳۹۱)، ساخت مقیاس سنجش رشد اخلاقی برای دانش‌آموزان، *فصلنامه اندیشه‌های تازه در علوم تربیتی*، ۴(۷): ۹۶-۹۰.

نمازی، محمد؛ رجب‌دري، حسين. (۱۳۹۹). نظریه‌ها و کاربردهای اخلاق حرفه‌ای در حسابداری،

تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

نمازی، محمد؛ رجب‌دري، حسين؛ روستا میمندی، اعظم. (۱۳۹۶). تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری، /اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲ (۴)، ۷۰-۸۰.

ب. انگلیسی

- Abedi Jafari, H., Naveh-Ebrahim, A., Hassan-Pour, A., & Pirmalki, P. (2018). Explaining the Effect of Intrinsic Religiosity on Ethical Decision-Making in Business. *Organizational Behavior Studies Quarterly*, 2(26), 93-127. (In Persian)
- Abbasi, E. and Izzi, R. (2019). The Role of Auditors' Ethical Decision to Disclose Financial and Non-Financial Secrets. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(66), 149-171. (In Persian)
- Abu-Nahel, Zahi, Alagha, Wafiq, Al Shobaki, Mazen, Abu-Naser, Samy and El Talla, Suliman (2020). Quality of Service in Non-Governmental Hospitals in Gaza Strip between Reality and Expectations. *International Journal of Academic Information Systems Research (IJAIRS)*, 4(7), 18-36.
- Ahmadi, A, Rostami, A, & Heydarzadeh, S. (2022). The Effect of Moral Reasoning, Exposure to Ethics and Perceived Ethical Climate on Auditors' Ethical Judgment. *Journal of Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 2(3), 20-37. (In Persian)
- Altemeyer, B. (2002). Dogmatic behavior among students: Testing a new measure of dogmatism. *The Journal of Social Psychology*, 142(6), 713-721.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2019). Auditing and Assurance Services.
- Atkinson, J. (1994, August). Manpower strategies for flexible organizations. *Personnel Management*, 28-31.
- Bandura, A. (1986). Social foundations of thought and action. *Englewood Cliffs, NJ*, 1986(23-28), 2.
- Bandura, A. (1999). Moral disengagement in the perpetration of inhumanities. *Personality and Social Psychology Review*, 3(3), 193-209.
- Battaly, H. (2018). Closed-Mindedness and Dogmatism. *Episteme* 15 (3), 261-282.
- Belschak, F. D., Den Hartog, D. N., & De Hoogh, A. H. B. (2018). Angels and demons: The effect of ethical leadership on Machiavellian employees'

- work behaviors. *Frontiers in Psychology*, 9, Article 1082. <https://doi.org/10.3389/fpsyg.2018.01082>
- Beltrán-Martín I, Bou-Llusar JC, Salvador-Gómez A. HR flexibility and firm performance in professional service firms. *Journal of Management & Organization*. Published online 2021:1-22. doi:10.1017/jmo.2021.5
- Beltran-Martin, I., Roca-Puig, V., Escrig-Tena, A. & Bou-Llusar, J.C. (2008). Human Resource flexibility as a Mediating Variable between High Performance Work Systems and Performance. *Journal of Management*, 34(5), 1009-1044.
- Cheng, J., Bai, H. & Yang, X. (2019). Ethical Leadership and Internal Whistleblowing: A Mediated Moderation Model. *J Bus Ethics*. 155. 115–130.
- Çivilidağ, A., & Durmaz, Ş. (2024). Examining the relationship between flexible working arrangements and employee performance: a mini review. *Frontiers in Psychology*, 15, 1398309.
- Ciołek, M. (2017). Professional skepticism in auditing and its characteristics. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (474), 33-40.
- Dalton, D., & Radtke, R. R. (2013). The joint effects of Machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 117(1), 153–172.
- Davies, M., & Stone, T. (2003). Synthesis: Psychological Understanding and Social Skills. Individual Differences in Theory of Mind, eds B. Repacholi and, Slaughter, New York, NY: Psychology Press
- Decety, J. (2024). The power of moral conviction: How it catalyzes dogmatism, intolerance, and violence. In *Proceedings of the Paris Institute for Advanced Study (Vol. 1, Issue Paris IAS Ideas)*. <https://doi.org/10.5281/zenodo.11001101>
- Diba Kia, P., Banimahd, B., shokri cheshmeh sabzi, A. and moradzadeh fard, M. (2021). Moderating Role of Gender on the Relationship between Accountants' Level of Moral Development and Their Whistleblowing Intentions. *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 131-159. doi: 10.22099/jaa.2021.40779.2138 (In Persian)
- Dillard, J. and Vinnari, E. (2016). A case study of critique: Critical perspectives on critical accounting, *Crit Perspect Account*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2016.09.004>.
- Ehiriudu, M., Alaoma, J., Igweonyia, M., Virginia, O., Ani, M., & Anaezichukwuolu, G. A. (2021). critical appraisal of moral courage as

- ethical behaviour among auditing profession: *issues and challenges*, 9(1), 1-10.
- Fernandhytia, F., & Muslichah. (2020). The Effect of Internal Control, Individual Morality and Ethical Value on Accounting Fraud Tendency. *Media Ekonomi dan Manajemen*, 35(1), 112-127.
- Furnham, A., Richards, S. C., & Paulhus, D. L. (2013). The Dark Triad of Personality: A 10 Year Review. *Social and Personality Psychology Compass*, 7, 199-216.
- Gaffikin, M., & Lindawati, A. S. L. (2012). The moral reasoning of public accountants in the development of a code of ethics: the case of Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 6(1), 3-28.
- Ghasemi, S., Sajjadi S. M., Imani M. (2015). Aesthetic Social Education, an Alternative Paradigm for the Dogmatic Social Education System. *Iranian Cultural Research Quarterly*, 8(2), 165-188. (In Persian)
- Goudarzi, F., Daneshfard, K., Goodarzi, H. & Abbaszadeh Sahroun, Y. (2023). Designing a Human Resource Flexibility Model for Government Organizations with a MetaSynthesis Approach. *Public Organizations Management*, 9(4), 1-22. (In Persian)
- Gratton Kemp, C. (1960). Effect of Dogmatism on Critical Thinking. University of Michigan. <https://doi.org/10.1111/j.1949-8594.1960.tb08376.x>
- Gruda, D., McCleskey, J. A., & Khoury, I. (2023). Cause we are living in a Machiavellian world, and I am a Machiavellian major: Machiavellianism and academic major choice. *Personality and Individual Differences*, 205, 112096.
- Greitemeyer, T., Fischer, P., Kastenmüller, A., & Frey, D. (2006). Civil courage and helping. behaviour: Differences and similarities. *European Psychologist*, 11, 90-98.
- Habibi, A.; Kolahi, B. (2022). Structural Equation Modeling and Factor Analysis. Tehran: Jahad Daneshgahi, Second Edition. (In Persian)
- Habibzadeh, S., Alinezhad Sarokolaei, M., & Zeynali, M. (2025). The distortions of Machiavellianism, containment solutions and effect on the quality of audit judgments. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 9(2), 135-156.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., Sarstedt, M., Danks, N. P., & Ray, S. (2021). Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM) Using R: A Workbook.
- Hair, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2022). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) (3rd ed.).

Sage Publications

- Hannah ST, Avolio BJ, Walumbwa FO. Relationships between Authentic Leadership, Moral Courage, and Ethical and Pro-Social Behaviors. *Business Ethics Quarterly*. 2011;21(4), 555-578.
- Holzer, James V. M. L. and Tritsch, Joanne L. (2012). Moral Courage in Organizations: Doing the Right Thing at Work by Debra R. Comer and Gina Vega (Eds.), *Organization Management Journal*: 9(2), Article 10.
- Jones, D. N., & Paulhus, D. L. (2009). Machiavellianism. In M. R. Leary & R. H. Hoyle (Eds.), *Handbook of individual differences in social behavior*, 93–108. The Guilford Press.
- Jeffrey Hill, E.J., Jacob, J.I., Shannon, L.L., Brennan, R.T., Blanchard, V.L. and Martinengo, G. (2008), "Exploring the relationship of workplace flexibility, gender, and life stage to family-to-work conflict, and stress and burnout", *Community, Work and Family*, 11(2), 165-181.
- Lastra Fernández -Pérez .Susana de la .Fernando Martín-Alcázar1 & Gonzalo SánchezGardey. (2014). Functional Flexibility in Human Resource Management Systems Conceptualization and Measuremen, *International Journal of Business Administration*, 5(1), 1-14.
- Malmir M. (2019). Ethical and Social Consequences of Dogmatism in Society. *International Journal of Ethics & Society (IJES)*. 1(3), 5-9.
- Manavipour, D. (2012). Construction measures for the moral development scale of students. *Innovation in management education (journal of modern thoughts in education)*, 7(4 (28)), 89-96. (In Persian)
- Mnif, Y. and Rebai, E. (2022), "Flexibility and job stress in the accounting profession", *Accounting Research Journal*, 35 (2), 261-275.
- Mohammadi Nafchi, A; Alikhani S. (2019). Ethics and Culture in Accounting. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 4(49), 49-64. (In Persian)
- Mohsenzadeh, M. Khodadadi, M. and Rezaei pitenoei, Y. (2024). The Impact of Ethical Behavior on the Organizational and Professional Identity of the Auditor. *Journal of Accounting Knowledge*, 15(2), 125-144. (In Persian)
- Namazi, M. Rajab Dori, H; (2019). Theories and Applications of Accounting Professional Ethics. Tehran: Tehran University Press. (In Persian)
- Namazi M; Rajab Dori, H; Rostamimandi; A. (2017). Codifying Sustainable Development Pattern of Accounting Professional Ethics. *Ethics in Science and Technology. The Journal of Ethics in Science and Technology*. 12 (4), 70-80. (In Persian)

- Osswald, S., Greitemeyer, T., Fischer, P. and Frey, D. (2010), "What is moral courage? Definition, explication and classification of a complex construct", in Pury, C. and Lopez, S. (Eds), *The Psychology of Courage: Modern Research on an Ancient Virtue*, American Psychological Association, Washington, DC, 94-120
- Ottati.V. Price. E. D. Wilson. C. Sumaktoyo. N. (2015). When self-perceptions of expertise increase closed-minded cognition: The earned dogmatism effect, *Journal of Experimental Social Psychology*, 61, 131-138.
- Preacher, K. J., Rucker, D. D., & Hayes, A. F. (2007). Addressing moderated mediation hypotheses: Theory, methods, and prescriptions. *Multivariate Behavioral Research*, 42(1), 185–227.
- Pulungan, A. H., & Fitriningrum, A. (2019). Machiavellianism, corporate ethical values, and accountants' ethical decision making. *Jurnal Riset dan Aplikasi: Akuntansi dan Manajemen*, 4(1), 52-63.
- Rayburn, J. M., & Rayburn, L. G. (1996). Relationship between Machiavellianism and type A personality and ethical-orientation. *Journal of business Ethics*, 15(11), 1209-1219.
- RejabDori, H.; Vakilifard, H.; Salari, H.; Amiri, A. (2022). The Relationship Between Ethical Theories and Ethical Behavior in Auditors' Judgment, *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*, 1(1), 113-141. (In Persian)
- Rest, J. R. (1986). *Moral development: Advances in research and theory*. New York, NY: Praeger Publishers.
- Sarker, S., Bose, T., Kanti, P. M., & Haque, E. (2013). Influence of personality in buying consumer goods: A comparative study between Neo-Freudian Theories and Trait Theory based on Khulna Region. *International Business and Economics Research*, 2(3), 41-58.
- Sasse, J., Li, M., & Baumert, A. (2022). How prosocial is moral courage? *Current Opinion in Psychology*, 44, 146-150.
- Schepers, D. H. (2003). Machiavellianism, profit, and the dimensions of ethical judgment: A study of impact. *Journal of Business Ethics*, 42(4), 339-352.
- Schulz L, Rollwage M, Dolan RJ, Fleming SM. (2020). Dogmatism manifests in lowered information search under uncertainty. *Proc Natl Acad Sci USA*. 117(49), 31527-31534.
- Seyed Naghavi, M. A. Haghighi Kaffash, M. and Najafi Kalyani, V. (2012). Human Resource Flexibility and Organizational Performance in Insurance Industry. *Management Studies in Development and Evolution*, 21(67), 129-153. (In Persian)

- Shamsadini, K., Javanmard, H. and Morady, Z. (2024), "Qualitative modeling of factors affecting auditor's judgment and decision-making", *Accounting Research Journal*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/ARJ-11-2023-0330>.
- Sharma, Ekta, 2018. "Professional Moral Courage to Combat Ethical Challenges in the Workplace," *International Journal of Development and Conflict*, *Gokhale Institute of Politics and Economics*, 8(1), 31-45.
- Singh, S. P. (2001). Beliefs, Values, and Ethics. *Vikalpa*, 26(2), 3-14.
- Small, C. Lew. C. (2021). Mindfulness, Moral Reasoning and Responsibility: Towards Virtue in Ethical Decision-Making. *Journal of Business Ethics*. 169(1), 103-117.
- Snyder, M., & Ickes, W. (1985). Personality and social behavior. *Handbook of social psychology*, 2(3), 883-947.
- Snyder, C. D., Lopez, J. & Pedrotti, J.T. (2011). Wisdom and Courage: two univereal virtues, in *Positive Psychology: The Scientific and Practical Explorations of Human Strengths*. Second edition. Sage Publication INC. Dehli. Chapter9.
- Tang, T. L., & Chen, Y. (2008). Intelligence vs. wisdom: The love of money, Machiavellianism, and unethical behavior across college major and gender. *Journal of Business Ethics*, 82(1), 1-26.
- Triki, A., Cook, G. L., & Bay, D. (2017). Machiavellianism, moral orientation, social desirability response bias, and anti-intellectualism: A profile of Canadian accountants. *Journal of Business Ethics*, 144(3), 623-635.
- Tsiligiris, V., & Bowyer, D. (2021). Exploring the impact of 4IR on skills and personal qualities for future accountants: a proposed conceptual framework for university accounting education. *Accounting Education*, 30(6), 621-649.
- Verschoor. C. C. (2004). Toward a corporation with conscience. *Strategic Finance*, 85(7), 20.
- Wason, P. (1960). On the Failure to Eliminate Hypotheses in a Conceptual Task. *Quarterly Journal of Experimental Psychology*, 12 (3), 129-140.
- Wilson, D.S., Near, D. & Miller, R.R. (1996). Machiavellianism: A Synthesis of the Evolutionary and Psychological Literatures. *Psychological Bulletin*, 119(2), 285-299.
- Zhu, F., Wan, J., Zhu, X., & Yue, M. (2024). Human resource flexibility and employee creativity: the roles of perceived HR strength, career satisfaction, and employer brand. *Asia Pacific Journal of Human Resources*. 62:

e12414.

Zibor, A., & Bereczkei, T. (2012). Machiavellian People's Success Results from Monitoring their Partners. *Personality and Individual Differences*, 53, 202–206.