



ارائه الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداری مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی

دکتر حسن همتی^۱

استادیار عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی پرندهک

دکتر اسفندیار ملکیان کله بستی^۲ ©

استاد تمام، گروه حسابداری دانشگاه مازندران

دکتر یحیی کامیابی^۳

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه مازندران

(تاریخ دریافت: ۱۱ فروردین ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۱۵ شهریور ۱۳۹۹)

این پژوهش با هدف ارائه الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداران مدیریت (تعهد اجتماعی، تعهد حرفه‌ای، خود نظارتی، وابستگی حرفه‌ای، استقلال حرفه‌ای، دانش و مهارت حرفه‌ای، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای) مبتنی بر قضاوت اخلاقی (عدالت اخلاقی، قراردادگرایی، نسبییت گرای) انجام شده است. برای دستیابی به این هدف، داده‌ها از طریق ۳۴۹ پرسشنامه گردآوری گردید و با استفاده از نرم افزار PLS و معادلات ساختاری، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفت. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که درک اینکه چگونه و چرا ارتقاء حرفه‌ای گرای حسابداری مدیریت از طریق آموزش حرفه‌ای و اجتماعی کردن، باعث بهبود قضاوت اخلاقی می‌شود را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، یافته‌ها بیانگر آن است که حسابداری مدیریت به عنوان حرفه‌ای مستقل شناخته شده که اطلاعات تهیه شده توسط آنها، برای استفاده کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی مفید می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حرفه‌ای بودن حسابداری مدیریت، ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداری مدیریت، قضاوت اخلاقی، نسبییت گرای، قراردادگرایی، عدالت اخلاقی.

¹ hemmati_h433@yahoo.com

² e.malekian@umz.ac.ir

³ y.kamyabi@umz.ac.ir

مقدمه

حرفه‌ای و حرفه‌گرایی هنگامی رخ می‌دهد که اعضای یک حرفه به این مهم اعتقاد و باور داشته باشند که تخصص آنها برای مشتریان خود و جامعه بسیار ارزشمند و امری حیاتی است. در صورت داشتن مهارت تخصصی برای افرادی که به حرفه‌ای اشتغال دارند، امتیازات خاصی توسط جامعه به آنها ارائه شده و انتظار جامعه از آنها این است که منافع جامعه را بر منافع خود در ارائه خدمات اجتماعی مقدم به شمارند. موفقیت یا شکست یک سازمان وابسته به میزان حرفه‌ای‌گرایی موجود در آن است، زیرا توسعه اقتصادی و فراتر از آن توسعه پایدار با حرفه‌گرایی مرتبط است، بنابراین ضرورت‌های دنیای در حال تغییر، داشتن نیروی انسانی حرفه‌ای و با اخلاق و شایسته است، مهارت ادراکی و رفتاری و فنی، نگرشی انتقادی، نظامند و آینده نگر به کار، از دیگر ویژگی‌های متمایز حرفه‌ای بودن است، فرد حرفه‌ای کسی است که، توانمندی خود را پایبندی به قانون و نظامندی حرفه می‌داند، افعال دانستن، خواستن و توانستن را در حرفه خود باور دارد و دارای منش، دانش و بینش حرفه‌ای است. حرفه‌گرایی در برگزیده پنج بعد نگرشی «احساس هویت، گروه، اعتقاد به بازتاب عمومی خدمت در جامعه، خودکنترلی، جذابیت حرفه و استقلال عمل در کار» است [۳].

رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می‌آفریند. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زاینده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط محیطی شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود. حرفه حسابداری نیز یکی از متشکل ترین و منضبط ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد [۷].

از دیدگاه هول^۱ (۱۹۸۰) مفهوم حرفه‌ای‌گرایی اشاره به فرایندی دارد که حرفه با استفاده از آن مزیت، احترام، شهرت و اعتبار بیشتری بدست می‌آورد [۴]. طبق تعریف والمر و میلز^۲ (۱۹۹۶) مفهوم مهارت حرفه‌ای «به یک فرایند پویا اشاره دارد که به موجب آن بسیاری از مشاغل می‌توانند ویژگی‌های مهم را در جهت‌دهی به حرفه تغییر دهند. این مشخصات ممکن است ساختاری یا نگرشی باشد. مورد اخیر که

¹ Houl

² Vollmer and mills

توسط متخصصان از منظر نگرش‌ها و ایدئولوژی‌ها پشتیبانی می‌شود معیاری از ویژگی‌های حرفه‌ای یک شغل را توصیف می‌کند. « [۲۵].

حرفه‌ای‌گرایی شامل مسئولیت درک شده برای اجتناب از منافع شخصی در انجام وظایف می‌باشد [۱۴]. حرفه‌ای‌ها فرصت‌های زیادی دارند که مطابق با منافع شخصی خود عمل کرده و مسئولیت‌های خود نسبت به جامعه را نادیده بگیرند. این رفتار نمی‌تواند صرفاً به وسیله ضوابط اخلاقی و پاداش‌های خارجی اعمال گردد، بلکه باید درونی شود [۱۹]. این امر مستلزم درک بهتر عوامل چند بعدی که قضاوت اخلاقی را تحت تاثیر قرار می‌دهد، است. به عنوان مثال، تحقیقات نشان می‌دهند که رفتار اخلاقی به شدت تحت تاثیر محیط حرفه‌ای اجتماعی و اخلاقی فرد قرار دارد، حتی در زمانی که رفتار، مطابق با استانداردهای اخلاقی فرد نیست [۲۴].

برجستگی متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. انتظارات جامعه از اهل این حرفه، بسیار است و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه‌شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. اما حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه‌ای، خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد؛ از این رو، خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات را با کیفیت مناسب تضمین کند. از طرفی استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری بویژه تصمیم‌گیرندگانی که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند، انتظار دارند که اطلاعات ارائه شده به‌طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشند. بنابراین، کسانی که در رشته حسابداری فعالیت می‌کنند نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار بوده و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد [۲۱].

با توجه به تغییر و تحول‌های محیط تجاری و پیشرفت سریع فناوری و جهانی شدن بازارها و رقابت شدید نقش حسابداران مدیریت کنونی از تهیه اطلاعات به تهیه و تفسیر اطلاعات گوناگون اعم از مالی و غیرمالی برای استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی تغییر یافته است و باید از تخصص‌های پیچیده تری برخوردار باشند تا بتوانند خدمات بهتری را ارائه دهند و جایگاه متناسب با شان خود را بدست آورند [۹].

نتایج تحقیقات حاکی از این است که پنج ویژگی حرفه‌ای‌گرایی " اعتقاد به تعهد اجتماعی، استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای، از خودگذشتگی (تعهد) حرفه‌ای و خود نظارتی " از طریق آموزش حرفه‌ای مداوم و فرآیند اجتماعی کردن، توسط حرفه ارتقاء یافته‌اند (هال، ۱۹۶۸)، درک ارتباط بین این ویژگی‌ها و فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی، قضاوت اخلاقی را تقویت می‌کند. نتایج استفاده از سناریوهای تجربی نشان می‌دهند که اعتقادات حسابداران مدیریت به تعهد اجتماعی، استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای و از خودگذشتگی حرفه‌ای دارای ارتباط مثبت با استفاده از سه اصل اخلاقی هستند که نقش مهمی در قضاوت اخلاقی، درک اصول اخلاقی یک عمل؛ عدالت اخلاقی، قرارداد گرای و نسبی‌گرایی ایفا می‌کنند [۲۰].

حسابداری مدیریت به طور بنیادین یک حرفه اجتماعی است، که رفتار مردم در سازمان ها و اجتماع را هدایت کرده و بر آنها اثر گذار باشد، بنابراین، بر زندگی ما و همچنین بر اداره و توسعه سازمانی و اجتماعی اثر می گذارد. این همان جایی است که فوت و فن حسابداری مدیریت در راهبری زندگی و شکل دهی به رفتار ما فراگیر می شود. این پژوهش درصدد است ویژگی های حسابداری مدیریت را از نظر ابعاد تعهد اجتماعی، استقلال حرفه ای، وابستگی حرفه ای، از خود گذشتگی (تعهد) حرفه ای، دانش و مهارت تخصصی حرفه ای، و صداقت و پایبندی در رفتار حرفه ای، با نقش های مهم آن در قضاوت اخلاقی، شامل عدالت اخلاقی، قرارداد گرایی و نسبیّت گرایی برای جامعه حسابداران مدیریت مورد آزمون قرار دهد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

انجمن حسابداران مدیریت، اهمیت تعهد اجتماعی را برای ارائه خدمات به نفع عموم ارتقاء می دهد. به عنوان مثال، حسابداران مدیریت باید از استفاده از روش های حسابداری فریبنده و گمراه کننده که ممکن است به سرمایه گذاران بالقوه و بستانکاران آسیب برساند، خودداری کنند. حسابداران مدیریت باید با شناخت اهمیت استقلال حرفه ای و مقاومت در برابر فشارهایی که در تضاد با قضاوت حرفه ای هستند، در برابر فشار سازمانی مقاومت کنند. انجمن حسابداران مدیریت، وابستگی نزدیک بین حسابداران مدیریت با حرفه را از طریق ضمانت بخش های محلی انجمن حسابداران مدیریت و اجلاس های ملی و انتشار مجلات حرفه ای تقویت می کند که در نتیجه استانداردهای حرفه را به شدت تحت تأثیر قرار می دهد [۲۵].

سه فلسفه اخلاقی، قرارداد گرایی، نسبیّت گرایی و عدالت اخلاقی، نقش مهمی در قضاوت اخلاقی در حوزه های گوناگون و به ویژه در حوزه های حسابداری مدیریت ایفا می کنند [۱۲]. قضاوت اخلاقی نیز به نوبه خود، یک پیش بینی خوب قصد رفتاری است. با قرارداد گرایی، تصمیمات، مبتنی بر مسئولیت های ضمنی افراد نسبت به جامعه، از جمله مفاهیم «بازی عادلانه، گفتن حقیقت، وظایف و حقوق» هستند [20]. نتایج تجربی نشان می دهد که به طور کلی و به ویژه برای حسابداران مدیریت، اصول عدالت اخلاقی بیشترین تأثیر را دارند، در حالی که نسبیّت گرایی و قرارداد گرایی دارای نقش های حمایت کننده تقریباً برابری هستند.

انتظار می رود که نسبیّت گرایی در میان حرفه حسابداری مدیریت فراگیر باشد. نسبیّت گرایی نوعی از استدلال اخلاقی است که با در نظر گرفتن اینکه یک عمل تا چه حد در جامعه قابل قبول است، راهنمایی می کند. نسبیّت گرایی یک رویکرد استدلال عملی است که بیشتر از ملاحظات فردی، به دستورالعمل ها و الزامات اجتماعی مربوط است. در نتیجه، سیستم های اجتماعی مانند حرفه حسابداری مدیریت، از اهمیت بالایی در تعریف اعتقادات اخلاقی اعضای آن برخوردار خواهند بود. این سیستم اجتماعی، درک علمی از «نحوه بازی» را تقویت می کند [۱۸]. بنابراین، نسبیّت گرایی بر این عقیده استوار است که آنچه که درست یا غلط است بر مبنای ارزش هایی است که از سیستم های اجتماعی مانند حرفه حسابداری مدیریت برگرفته شده اند. بدین منظور فرضیه اول پژوهش تدوین شده است.

اعتقاد به استقلال حرفه ای، خود نظارتی، وابستگی حرفه ای و از خود گذشتگی حرفه ای، مطابق با این ایده هستند که جامعه حسابداری مدیریت برای کمک به تنظیم اعمال به صورت اخلاقی یا غیر اخلاقی مهم

است. اعتقاد به استقلال حرفه‌ای نشان می‌دهد که حرفه‌ای‌ها مایل به داشتن آزادی در تصمیم‌گیری در مورد کار خود هستند زیرا جامعه حرفه‌ای آن‌ها تأثیر مثبتی بر این تصمیمات دارند. فشارهای خارجی که در تضاد با قضاوت حرفه‌ای هستند، نقاط متقابل استقلال حرفه‌ای می‌باشند [25]. به‌عنوان مثال، استانداردهای انجمن حسابداران مدیریت رفتار اخلاقی، به ارتباط تمام اطلاعات به‌صورت عینی نیاز دارند که به‌طور منطقی انتظار می‌رود که این امر تصمیم‌گیری را تحت تأثیر قرار بدهد. به این ترتیب فرضیه دوم پژوهش بیان شده است.

تعهد اجتماعی شامل این درک است که کار حرفه‌ای به نفع عموم بوده و بنابراین تعهد به خدمات را ترغیب می‌کند. بنابراین سود شخصی باید به عنوان سوبسید برای خدمات عمومی در نظر گرفته شود [27]. به عنوان مثال، حسابداران مدیریت باید از تهیه گزارش حسابداری گمراه‌کننده که به سرمایه‌گذاران و بستانکاران آسیب وارد می‌کنند، حتی در زمان مواجهه با فشار سازمانی برای انجام این کار، خودداری کنند. کار آنها نه تنها به نفع سازمان، بلکه به نفع مردم نیز است [13]. انتظار می‌رود که این درک به اصول قرارداد گرای (قضاوت اخلاقی) مربوط باشد زیرا این اصول نیز مبتنی بر وظایف حدس زده شده برای افراد نسبت به جامعه، از جمله مفاهیم "بازی منصفانه، گفتن حقیقت و وظایف و حقوق هستند [20]. این اصول مطابق با اعتقاد به یک قرارداد اجتماعی بین کسب و کار و جامعه است که به گونه‌ای عمل کنند که برای جامعه سودمند بوده و مطابق با عدالت، انصاف، خوبی و درستی باشند. بر اساس مطالب بیان شده فوق فرضیه سوم پژوهش بیان شده است.

شفر و همکاران (۲۰۰۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین حرفه‌ای گرای، تضاد حرفه‌ای سازمانی و نتایج مختلف کار حسابداران مدیریت رسمی پرداختند. نتایج آنها بیانگر ارتباط مثبت بین تعهد حرفه‌ای و استقلال حرفه‌ای با تعارض حرفه‌ای سازمانی است. همچنین افرادی که دارای تضاد بالای حرفه‌ای سازمانی هستند، دارای تعهد سازمانی کمتر، رضایت شغلی پایین‌تر و اهداف مالی بالاتری هستند [23]. سانکای اوو و آمبولا آجیبلا (۲۰۱۸) فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حرفه‌ای حسابداری در نیجریه را بر اساس ویژگی‌های شخصی بررسی کرده‌اند. نتایج آنها نشان داد که تفاوت در شناخت اخلاقی، احکام اخلاقی و اهداف اخلاقی متخصصان حسابداری تحت تأثیر انواع عضویت حرفه‌ای، پیشرفت تحصیلی، وضعیت اقتصادی، تخصص حسابداری، وابستگی خرده‌فرهنگی، وجدان و نفوذ همسالان است [22]. توماس (۲۰۱۸) به بررسی حرفه‌ای بودن و اصول اخلاقی حسابداران مدیریت پرداخت. نتایج این پژوهش با استفاده از سناریوهای تجربی نشان می‌دهد که ویژگی‌های حرفه‌ای بودن حسابداران مدیریت یعنی تعهد اجتماعی، استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای و از خودگذشتگی حرفه‌ای، با سه اصل اخلاقی در ارتباط هستند که نقش‌های مهمی در قضاوت اخلاقی، درک اصول اخلاقی یک عمل؛ عدالت اخلاقی، قرارداد گرای و نسبت گرای ایفا می‌کنند [26].

بوشی کاسیموموسا (۲۰۱۹) به بررسی حرفه‌ای بودن و اخلاق حسابداری در گزارشگری مالی در نیجریه پرداخته است، قابل فهم بودن با شایستگی و استقلال حرفه‌ای رابطه معنی‌داری داشته، در حالیکه قابلیت اطمینان صرفاً با استقلال حرفه‌ای رابطه معنادار دارد [11].

دراجی و همکاران (۱۳۹۸) رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آنها بیانگر آن است که آرمان گرایی با محافظه کاری اجتماعی رابطه ای معنی دار دارد. اما نسبی گرایی رابطه ای با محافظه کاری اجتماعی ندارد. همچنین میان نوع شغل، محل اشتغال و جنسیت رابطه ای معنی دار با سطح محافظه کاری اجتماعی وجود دارد. همچنین سطح محافظه کاری اجتماعی در میان حسابرسان بیشتر از حسابداران است و زنان نیز در مقایسه با مردان محافظه کاری کمتری دارند. به علاوه محافظه کاری اجتماعی میان دو جامعه حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است [۲].

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۸) تاثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه ای حسابداران را بررسی نموده اند. یافته های پژوهش نشان داد توسعه رفتار اخلاقی در حسابداری به ترتیب دارای تأثیر ۰,۱۳، ۰,۶۸ و ۰,۷۳ بر متغیرهای وظیفه شناسی، پشتیبانی از منافع عمومی و صداقت است [۱۰].

حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی حرفه گرایی و قضاوت حرفه ای حسابرسان پرداختند. نتایج نشان داد که حرفه ای گرایی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان تأثیرگذار است، همچنین قضاوت حرفه ای بر تعارض بین حسابرسان و مدیریت تأثیرگذار است اما حرفه ای گرایی تأثیری بر حل تعارض بین حسابرسان و مدیریت ندارد و قضاوت حرفه ای نقش میانجی در تأثیرگذاری حرفه ای گرایی بر تعارض بین حسابرسان و مدیریت ایفا نمی کند [۱].

لاری دشت بیاض، محمود و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی ویژگی های حقیقت گویی در عقاید و اعتقادات حسابداران و تفاوت های بین این عقاید و چگونگی اجرایی و عملی شدن آن در محیط کار (حرفه حسابداری) پرداختند. تجزیه و تحلیل داده ها بصورت زوجی (عقاید در مقابل عمل) وجود تفاوت معنادار بین اعتقادات و عمل حسابداران می باشد بطوریکه، رعایت مباحث اخلاقی برای دانشجویان و شاغلین حسابداری مبین بالاتر بودن امتیازات اخلاقی اعتقادات نسبت به اعمال می باشد. این مورد خلاء بوجود آمده ناشی از اعتقاد به مباحث اخلاقی در ذهنیت افراد و توانایی استفاده از آن در عمل و همچنین عدم اثربخشی کامل آیین رفتار حرفه ای برای جهت دادن به افکار حسابداران را نشان می دهد. نتایج این پژوهش همچنان نشان داد زنان حسابدار نسبت به مردان همکار خود و حسابداران با تجربه نسبت به همکاران شاغل با تجربه پایین تر خود بیشتر بر رعایت مباحث اخلاقی پایبند می باشند [۸].

فروغی و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی عوامل موثر بر قضاوت های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج نشان می دهد که یک رابطه مثبت معنادار بین اهمیت آیین رفتار حرفه ای و ادراک حسابداران رسمی ایران از محیط اخلاقی سازمانشان با قضاوت اخلاقی آنها وجود دارد [۶].

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است. این پژوهش بر اساس چگونگی جمع آوری داده ها و از جنبه روش انجام آن، پژوهشی توصیفی - تحلیلی است، همچنین برای آزمون فرضیه ها پرسشنامه طراحی شده و بین اعضای نمونه آماری توزیع شده است. در نتیجه می توان گفت که این پژوهش پیمایشی نیز به شمار می آید. ویژگی های حرفه ای گرایی حسابداران مدیریت شناسایی شده شامل استقلال حرفه ای

[25]، وابستگی حرفه‌ای [26] خود نظارتی [۱۳] تعهد حرفه‌ای [۱۷]، تعهد اجتماعی [۲۷]، دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای [5]؛ همچنین قضاوت اخلاقی شامل معیارهای نسبیت‌گرایی، عدالت اخلاقی و قراردادگرایی [20] می‌باشد. فرضیه‌های تحقیق با استفاده از روش ارزیابی مدل و تکنیک معادلات ساختاری و تحلیل عامل تائیدی در نرم افزار PLS تجزیه و تحلیل شده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل اعضای هیئت علمی یا مدعو، افراد شاغل در حرفه مدیریت مالی، حسابدار رسمی، و حسابداری مدیریت با دست کم با ۵ سال سابقه کار مفید می‌باشد. با توجه به آنکه تعداد جامعه آماری نامحدود است، براساس فرمول کوکران ۳۸۴ نفر انتخاب شدند. ۳۸۴ پرسشنامه توزیع شد، با حذف پرسشنامه‌های ناقص یا غیر قابل استفاده از بین آنها تعداد ۳۴۹ پرسشنامه در نظرسنجی قابلیت استفاده را داشته است، مورد تجزیه و تحلیل نهایی قرار گرفت.

فرضیه‌های پژوهش:

با توجه به مبانی نظری پژوهش فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر مطرح شده است:
 فرضیه اول: بین ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداری مدیریت و قضاوت اخلاقی حسابداران مدیریت (قراردادگرایی) رابطه معناداری وجود دارد.
 فرضیه دوم: بین ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداری مدیریت و قضاوت اخلاقی حسابداران مدیریت (نسبیت‌گرایی) رابطه معناداری وجود دارد.
 فرضیه سوم: بین ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداری مدیریت و قضاوت اخلاقی حسابداران مدیریت (عدالت اخلاقی) رابطه معناداری وجود دارد.

متغیرهای پژوهش:

متغیرهای پژوهش بر اساس پیشینه پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌گردد:
 استقلال حرفه‌ای: نشان می‌دهد که حرفه‌ای‌ها مایل به داشتن آزادی در تصمیم‌گیری در مورد کار خود هستند زیرا جامعه حرفه‌ای آنها تاثیر مثبتی بر این تصمیمات دارند. فشارهای خارجی که در تضاد با قضاوت حرفه‌ای هستند، نقاط متقابل استقلال حرفه‌ای می‌باشد [26].
 وابستگی حرفه‌ای: حالت ذهنی مثبت و مرتبط با شغل که با انرژی، فداکاری و جذابیت شغلی مشخص می‌شود که این مفهوم عبارتست از درجه یا میزانی که شخص شغلش را معرف خود و کار و عملکردش را موجب سربلندی و کسب حیثیت و اعتبارش می‌داند [5].
 خودنظارتی: باوری است که در آن کیفیت کار حرفه‌ای‌ها باید توسط همکاران آن‌ها قضاوت شود، غیر حرفه‌ای‌ها در این مورد واجد شرایط نیستند [۱۳].

تعهد حرفه‌ای: از خود گذشتگی حرفه‌ای اعتقادی است که در آن کاری که یک حرفه‌ای در آن مشغول است، دارای ارزش ذاتی برای جامعه می‌باشد. این کار به خودی خود یک پایان است، زیرا یک حرفه‌ای حتی اگر پاداش‌های خارجی کمی داشته باشد، کار خواهد کرد [۱۶].

تعهد اجتماعی: شامل این درک است که کار حرفه‌ای به نفع عموم بوده و بنابراین تعهد به خدمات را ترجیح می‌دهد. بنابراین سود شخصی باید به عنوان زیرمجموعه برای خدمات عمومی در نظر گرفته شود [26].

دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای: بسیاری از افراد حرفه‌ای با توجه به دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای خود شناخته می‌شوند. آنها تعهد شخصی زیادی دارند و مهارت‌های خود را همیشه بهبود و ارتقا می‌دهند. البته نیازی نیست که برای هر شغلی مدارک علمی کسب شود. اما افراد حرفه‌ای با جدیت، دقت و سخت کوشی تلاش می‌کنند که به دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای مورد نیاز رشته خود، تسلط یابند و این دانش را به روز نگه دارند تا بتوانند شغل خود را به بهترین شکل انجام دهند [۵].

صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای: حرفه‌ای‌ها ویژگی‌هایی چون صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای خود را در کار نشان می‌دهند. آنها به وعده خود عمل می‌کنند و به همین دلیل نیز اعتماد دیگران را جلب می‌کنند. برای ارزش‌های خود احترام قائل هستند. افراد حرفه‌ای، افرادی متواضع هستند. اگر پروژه یا کاری خارج از تخصص آنها باشد، از اعتراف به آن هراسی ندارند. آنها در صورتی که به کسی نیاز داشته باشند، سریع از آنها درخواست کمک می‌کنند و به یادگیری از دیگران مشتاق هستند. [۵].

نسبیت‌گرایی: نسبیت‌گرایی نوعی از استدلال اخلاقی است که با در نظر گرفتن اینکه یک عمل تا چه حد در جامعه قابل قبول است، بیان شده است. نسبیت‌گرایی یک رویکرد استدلال عملی است که بیشتر از ملاحظات فردی، به دستورالعمل‌ها و الزامات اجتماعی مربوط است [۲۶].

قراردادگرایی اخلاقی: تصمیمات مبتنی بر مسئولیت‌های ضمنی افراد نسبت به جامعه، از جمله مفاهیم "بازی عادلانه، گفتن حقیقت، وظایف و حقوق" هستند [20].

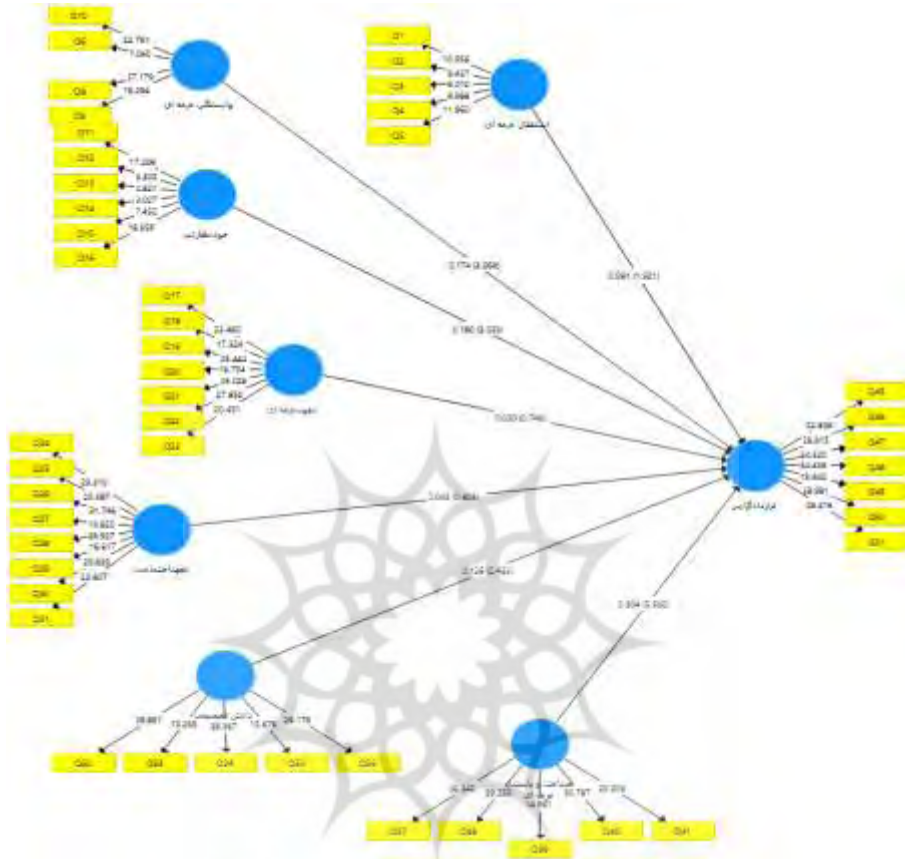
عدالت اخلاقی: مبتنی بر این فرض است که عدالت، انصاف، خوبی و درستی ذاتی باید تصمیمات اخلاقی را نشان دهند [۱۸].

هر کدام از متغیرهای فوق بر اساس سوالات پرسشنامه با طیف لیکرت مورد سنجش قرار گرفته‌اند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

شاخص نیکویی برازش (GOF) به عنوان معیاری برای سنجش عملکرد کلی مدل به کار می‌رود. این شاخص توسط تننهاوس و همکاران (۲۰۰۵) پیشنهاد شد. مقدار GOF محاسبه شده ۰,۳۵ است که نشانه مطلوبیت متوسط کلی مدل است.

شکل ۴-۳- آزمون فرضیه اول



فرضیه اول: بین ویژگی‌های حرفه‌ای بودن حسابداری مدیریت و قضاوت اخلاقی حسابداران مدیریت (قرارداد گرایبی) رابطه معناداری وجود دارد.

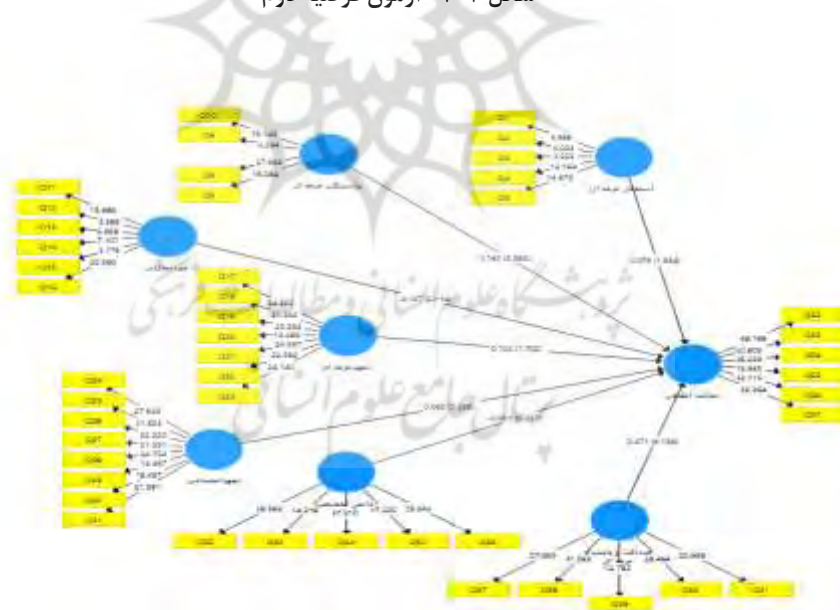
نتیجه	آماره تی	بارعاملی	تاثیر
عدم تایید فرضیه	۱,۹۲۱	۰,۰۸۱	استقلال حرفه‌ای حسابداری مدیریت و قرارداد گرایبی
تایید فرضیه	۳,۲۶۸	۰,۱۷۴	وابستگی حرفه‌ای حسابداری مدیریت و قرارداد گرایبی
تایید فرضیه	۳,۰۲۳	۰,۱۸۰	خود نظارتی و قرارداد گرایبی
عدم تایید فرضیه	۰,۷۴۸	۰,۰۵۰	تعهد حرفه‌ای و قرارداد گرایبی
عدم تایید فرضیه	۰,۶۰۳	۰,۰۴۵	تعهد اجتماعی و قرارداد گرایبی
تایید فرضیه	۲,۴۳۳	۰,۱۲۶	دانش تخصصی و مهارت حرفه‌ای و قرارداد گرایبی

تاثیر	بارعاملی	آماره تی	نتیجه
صداقت و پابندی حرفه ای و قرارداد گرایی	۰,۳۰۴	۵,۵۰۲	تایید فرضیه

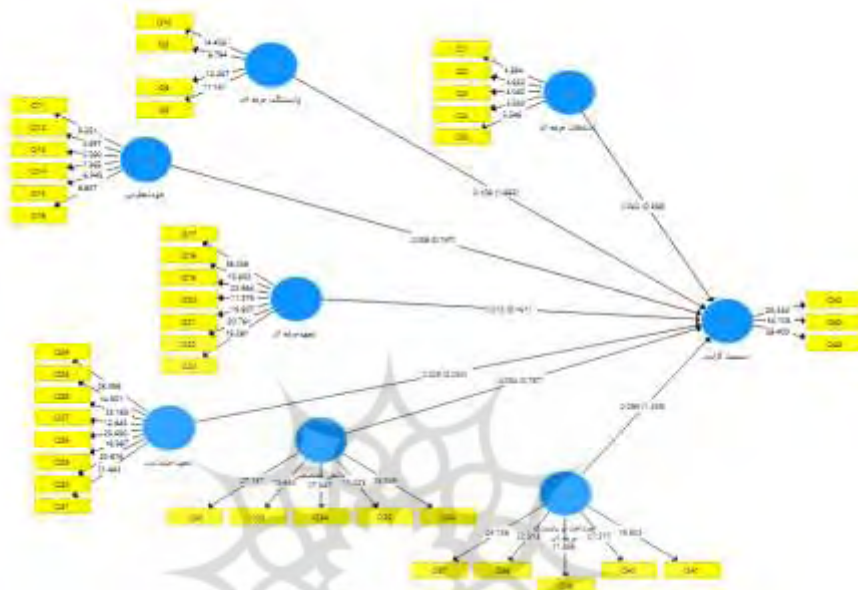
فرضیه دوم: بین ویژگی های حرفه ای بودن حسابداری مدیریت و قضاوت اخلاقی حسابداران مدیریت (عدالت اخلاقی) رابطه معناداری وجود دارد.

تاثیر	بارعاملی	آماره تی	نتیجه
استقلال حرفه ای حسابداری مدیریت و عدالت اخلاقی	۰,۰۷۹	۱,۹۳۴	عدم تایید فرضیه
وابستگی حرفه ای حسابداری مدیریت و عدالت اخلاقی	۰,۱۴۰	۳,۳۸۳	تایید فرضیه
خود نظارتی و عدالت اخلاقی	۰,۱۰۷	۲,۱۱۴	تایید فرضیه
تعهد حرفه ای و عدالت اخلاقی	۰,۱۰۲	۱,۷۰۲	عدم تایید فرضیه
تعهد اجتماعی و عدالت اخلاقی	۰,۰۸۲	۱,۲۲۶	عدم تایید فرضیه
دانش تخصصی و مهارت حرفه ای و عدالت اخلاقی	-۰,۰۰۱	۰,۰۲۷	عدم تایید فرضیه
صداقت و پابندی حرفه ای و عدالت اخلاقی	۰,۴۷۱	۹,۱۳۸	تایید فرضیه

شکل ۴-۴- آزمون فرضیه دوم



شکل ۴-۵- آزمون فرضیه سوم



فرضیه سوم: بین ویژگی‌های حرفه‌ای بودن حسابداری مدیریت و قضاوت اخلاقی حسابداران مدیریت (نسبیت گرایبی) رابطه معناداری وجود دارد.

نتیجه	آماره تی	بارعاملی	تأثیر
عدم تایید فرضیه	۰,۳۶۳	۰,۰۲۲	استقلال حرفه‌ای حسابداری مدیریت و نسبیت گرایبی
عدم تایید فرضیه	۱,۶۶۲	۰,۱۰۶	وابستگی حرفه‌ای حسابداری مدیریت و نسبیت گرایبی
عدم تایید فرضیه	۰,۷۴۷	۰,۰۵۶	خود نظارتی و نسبیت گرایبی
عدم تایید فرضیه	۰,۱۶۱	۰,۰۱۲	تعهد حرفه‌ای و نسبیت گرایبی
تایید فرضیه	۲,۰۳۳	۰,۲۰۹	تعهد اجتماعی و نسبیت گرایبی
عدم تایید فرضیه	۰,۷۸۷	۰,۰۵۴	دانش تخصصی و مهارت حرفه‌ای و نسبیت گرایبی
عدم تایید فرضیه	۱,۳۵۹	۰,۰۸۹	صداقت و پایبندی حرفه‌ای و نسبیت گرایبی

بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش، ارائه الگوی ویژگی های حرفه ای گرای حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی (عدالت اخلاقی، قراردادگرایی، نسبییت گرای) می باشد. برای تحقق این هدف سه فرضیه تنظیم و نتایج آنها بشرح ذیل ارائه گردید:

نتایج حاکی از آن است که رفتار اخلاقی، بنیاد حرفه حسابداری مدیریت بوده و به طور مستقیم با قضاوت های اخلاقی مرتبط است. این پژوهش درک روابط بین ویژگی های حرفه ای گرای حسابداری مدیریت و قضاوت اخلاقی را افزایش می دهد. همچنین زمینه های تأکید بر حرفه حسابداری مدیریت در ارتقاء فهم اعضای آن از ارزش های اخلاقی را از طریق آموزش حرفه ای مداوم و محیط حرفه ای نشان می دهد. تحقیقات نشان می دهند که آموزش حسابداری و فرایند اجتماعی کردن نقش مهمی در اثرگذاری بر قضاوت اخلاقی ایفا می کنند.

نتایج این پژوهش، درک اینکه چگونه و چرا ارتقاء حرفه ای بودن حسابداری مدیریت از طریق آموزش حرفه ای و اجتماعی کردن، باعث بهبود قضاوت اخلاقی می شود را افزایش می دهد. نتایج پژوهش توماس (۲۰۱۸) نیز نشان می دهد که چهار ویژگی حرفه ای گرای شامل تعهد اجتماعی، استقلال حرفه ای، وابستگی حرفه ای به جامعه و از خود گذشتگی حرفه ای، استفاده از سه اصل اخلاقی را تقویت می کنند که نقش مهمی در قضاوت های اخلاقی عدالت اخلاقی، نسبییت گرای و قرارداد گرایی دارند. انجمن حسابداری مدیریت فعال و اعضای عضو این انجمن می تواند منجر به ارتقاء حرفه ای گرای شود، آنها انگیزه های تفکرآتی هستند که منجر به تصمیم گیری های اخلاقی تر می شوند. آگاهی از روابط بین فعالیت ها و منافع حرفه حسابداری مدیریت و روند تصمیم گیری اخلاقی در این مورد بسیار ارزشمند خواهد بود. اعتقاد به تعهد اجتماعی مهمترین ویژگی حرفه ای گرای برای ارتقاء قضاوت های اخلاقی است. تحقیقات نشان می دهند که در زمان قضاوت اخلاقی، اصل عدالت اخلاقی بیشترین تأثیر را داشته و اینکه اصل قرارداد گرایی، با توجه به زمینه مورد نظر، حمایت می شود [۱۲ و ۲۰]. پژوهش ها همچنین نشان می دهد که عدالت اخلاقی و قرارداد گرایی سازگار با افرادی هستند که در مرحله فوق قراردادی توسعه اخلاقی و قضاوت های اخلاقی تر قرار دارند، در حالی که اصل نسبییت گرای با مرحله قراردادی توسعه اخلاقی و قضاوت های اخلاقی کمتر سازگار است [۱۵]. همچنین اعتقاد به وابستگی حرفه ای، استقلال حرفه ای و از خود گذشتگی حرفه ای، با اصل نسبییت گرای در هنگام قضاوت اخلاقی در ارتباط بودند. این ویژگی های حرفه ای گرای، مطابق با این ایده هستند که جامعه حسابداران مدیریت، برای کمک به تنظیم کار به صورت اخلاقی یا غیر اخلاقی مهم و اثرگذار است. بنابراین به نظر می رسد که این ویژگی ها، نقش مهمی در ترویج تکیه بر حرفه حسابداری مدیریت در تعریف هنجارهای قابل قبول و اعتقادات اخلاقی ایفا کند. پژوهش های گذشته نشان می دهند که محیط حرفه ای، حتی زمانی که در تناقض با استانداردهای اخلاقی فرد است، رفتار اخلاقی را تحت تأثیر قرار می دهد [24]. نتایج پژوهش توماس نشان می دهد که ویژگی تعهد اجتماعی مهم ترین ویژگی برای بهبود قضاوت اخلاقی است. اعتقاد به استقلال حرفه ای، در حالی که با نسبییت گرای استدلال اخلاقی همراه بود، پایین ترین رتبه در میان

تمام ویژگی‌ها را داشت. بنابراین به نظر می‌رسد که نیاز به ارتقاء بیشتر این ویژگی در میان حرفه حسابداری مدیریت، می‌تواند نتیجه مهم بدست آمده از این پژوهش باشد. چهار مورد از پنج ویژگی حرفه‌ای گرایبی حسابداری مدیریت بررسی شده در این مطالعه، نقش مهمی در قضاوت اخلاقی ایفا می‌کنند. علاوه بر این طبق نتایج پژوهش توماس (۲۰۱۸) اعتقاد به خود نظارتی، با اصل نسبیت گرایبی ارتباطی نداشت. تنها مطالعه دیگری که این ویژگی حسابداری حرفه‌ای گرایبی حسابداری مدیریت را بررسی می‌کند، ارتباط آن با درگیری‌های حرفه‌ای سازمانی و نتایج کار را مورد بررسی قرار داده، اما از رابطه فرض شده حمایت نکرده است [23]. اعتقاد به تعهد اجتماعی، با عدالت اخلاقی یعنی موثرترین اصل قضاوت اخلاقی و همچنین اصل قرارداد گرایبی، ارتباط مثبت دارد. این اصول مطابق با قضاوت‌های اخلاقی‌تر هستند، در حالی که اصل نسبیت گرایبی با قضاوت‌های کمتر اخلاقی در ارتباط است. نتایج همچنین نشان می‌دهد که اعتقاد به استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای و از خود گذشتگی حرفه‌ای، دارای ارتباط مثبت با نسبیت گرایبی هستند. این اصل در چارچوب حرفه حسابداری مدیریت دارای اهمیت است زیرا این امر باعث ترویج این باور می‌شود که سیستم‌های اجتماعی مانند حرفه، در روشن کردن هنجارها و تعریف باورهای اخلاقی اهمیت دارند. اعتقادات هنجاری، تابعی از جامعه هستند.

با توجه به یافته‌های پژوهش، با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه‌ها می‌توان بیان نمود که برای ارتقای قراردادگرایبی، نسبیت گرایبی و عدالت اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های حسابداران مدیریت حرفه‌ای، ضرورت دارد که مفاهیم ویژگی‌های حرفه‌ای گرایبی حسابداری مدیریت و همچنین قضاوت اخلاقی به صورت صحیح و اثرگذار تقویت شده و در مراکز آموزش عالی تدریس شود. آموزش صحیح می‌تواند بر قضاوت اخلاقی اثرگذار باشد. پیشنهاد می‌شود که الگوی ویژگی‌های حرفه‌ای گرایبی حسابداری مدیریت مبتنی بر مدل برتری قضاوت اخلاقی بر اساس چهار الگو برای تصمیم‌گیری اخلاقی مرچنت و واندرسته (۲۰۰۳) (مطلوبیت گرایبی، مکتب حقوق و وظایف، عدالت اخلاقی، مدل برتری اخلاقی) در پژوهش‌های آتی بررسی گردد.

فهرست منابع

۱. حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۶). «حرفه‌ای گرایبی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان»، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال ششم، شماره ۲۲، ص ۱-۱۲.
۲. دراجی، میترا، بنی‌مهد، بهمن و شکری، اعظم (۱۳۹۸). «رابطه میان محافظه‌کاری اجتماعی و جهت‌گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان»، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، سال یازدهم، شماره ۴۲، ص ۱۷۷-۱۹۲.
۳. درگاهی، حسین و همکاران. (۱۳۹۸). «تأثیر ارتباط حرفه‌گرایبی و رضایت شغلی با نقش میانجی اخلاق حرفه‌ای». *فصلنامه آزمایشگاه و تشخیص*، شماره ۴۵، ص ۴۲-۶۴.

۴. رحیمیان، نظام‌الدین و آخوندزاده، میثم. (۱۳۹۶). **مفاهیم اساسی و موضوعات جاری سیستم های اطلاعاتی حسابداری**، چاپ چهارم، تهران، انتشارات کیومرث.
۵. رویایی، رمضانعلی و محمدی، مهدی. (۱۳۹۸). **اخلاق و حرفه ای‌گرایی در حسابداری**، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.
۶. فروغی، میثم و همکاران. (۱۳۹۳). «عوامل موثر بر قضاوت های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران». **حسابداری مالی**، سال ششم، شماره ۲۲، ص ۱۱۴-۱۳۳.
۷. کمیته فنی سازمان حسابرسی. (۱۳۸۵). **آئین رفتار حرفه ای**، چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی.
۸. لاری دشت بیاض، محمود و همکاران. (۱۳۹۶). «رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت های بین عقاید و عمل». **مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، سال ششم، شماره ۲۲، ص ۵۰-۶۹.
۹. نمازی، محمد و دهقانی، سعید. (۱۳۹۷). «سازه های موثر بر آموزش حسابداری مدیریت: ارائه راهکارها»، شانزدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه اصفهان، ۴ و ۵ مهرماه، صص ۳۰۴-۳۲۶.
۱۰. نیکبخت، محمدرضا و همکاران. (۱۳۹۸). «تاثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه ای حسابداران». **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال هشتم، شماره ۲۹، ص ۱۸۷-۲۰۲.
11. Bushi Kasimu Musa. (2019). "Professionalism and Ethics of Accounting in Financial Reporting: An Overview of Nigerian Scenario". **European Scientific Journal**, Vol.15, No.25, pp. 224-238.
12. Flory, S. M., Phillips Jr., T. J., Reidenbach, R. E., & Robin, D. P. (1992). "A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting". **The Accounting Review**, Vol.67, No.2, Pp.284-302.
13. Hall, R. H. (1968). "Professionalization and bureaucratization". **American Sociological Review**, No.33(February), Pp.92-104.
14. Kerr, S., Von Glinow, M. A., & Schriesheim, J. (1977). "Issues in the study of "professionals" in organizations: The case of scientists and engineers". **Organizational Behavior and Human Performance**, No.18, Pp. 329-345.
15. Kohlberg, L. (1976). **Moral stages and moralization: The cognitive development approach**. In T. Lickona (Ed.), *Moral development and behavior: Theory, research, and social issues*. New York: Holt, Reinhart and Winston.
16. Kornhauser, W. (1962). **Scientists in industry: Conflict and accommodation**, Berkeley: University of California Press.
17. Morrow, P. C., and Goetz, J. F. (1988). "Professionalism as a form of work commitment". *Journal of Vocational Behavior*, Vol. 32, Pp.92-111.
18. Mudrack, P. E., & Mason, E. S. (2013). Ethical judgment: What do we know, where do we go?", **Journal of Business Ethics**, No.115, pp.575-597.
19. Noreen, E. (1988). "The economics of ethics: A new perspective on agency theory". *Accounting, Organizations and Society*, No.13, Pp.359-369.

20. Reidenbach, R.E. and Robin, D.P (1990). "Toward the development of a multidimensional scale for improving evaluations of business ethics". **Journal of Business Ethics**, Vol.9, Pp.639-653.
21. Rest, J.R., Narvaez, D., Bebeau, M. J., & Thomas, S. (2000). "Post conventional moral thinking: a neo-Kohlbergian approach". **Journal of Moral Education**, Vol. 29, No.4, PP.381-395.
22. Sankay Oboh, Collins and Omobola Ajibolade, Solabomi. (2018). "Personal Characteristics and Ethical Decision Making Process of Accounting Professionals in Nigeria". **Crawford Journal of Business & Social Science (CJBASS)**, Vol. XIII, No. 1, Pp. 1-23.
23. Shafer, W. E., Park, L. J., & Liao, W. M. (2002). "Professionalism, organizational-professional conflict and work outcomes". **Accounting, Auditing, and Accountability Journal**, Vol.15, No.1 , Pp.46-68.
24. Shaub, M. K., Finn, D. W., & Munter, P. (1993). "The effects of auditors' ethical orientation on commitment and ethical sensitivity". **Behavioral Research in Accounting**, No.5, Pp.145-169.
25. Snizek, W. E. (1972). "Hall's professionalism scale: An empirical reassessment". **American Psychological Review**, Vol. 37(February), pp.109-114.
26. Thomas, S. (2018). "Management accountants' professionalism and ethics". **Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting**, Vol.21, pp.169-192.
27. Wilensky, H. L. (1964)." The professionalization of everyone". **American Journal of Sociology**, Vol.70, Pp.137-158.



Provided a Model of Characteristics of Management Accountants' Professionalism Based on Ethical Judgment

Hasan Hemmati (Ph.D)¹

Assistant Professor of Accounting, Parandak Institute of Higher Education, Parandak, Iran

Esfandiyar Malekian (Ph.D)²©

Full Professor of Accounting, Mazandaran University, Babolsar, Iran

Yahya Kamyabi (Ph.D)³

Associate Professor of Accounting, Mazandaran University, Babolsar, Iran

(Received: 30 March 2020; Accepted: 5 September 2020)

This study aims to provide a model of characteristics of management accountants' professionalism (professional affiliation, professional dedication, social obligation, professional autonomy, self-regulation, specialized knowledge, Professional knowledge and skills, Honesty and commitment to professional behavior) based on ethical judgment (relativism, contractualism and moral justice). The data of this study were collected based on 349 questionnaires and hypotheses were tested using pls software and structural equations. The results of this study increase the understanding of how and why promoting management accountants' professionalism through professional training and socialization improves ethical judgment. The results also showed that management accountants is recognized as an independent profession that the information provided by them is useful for internal and external users.

Keywords: Management Accountant, Professionalism, Ethical Judgment, Relativism, Contractualism, Moral Equity

¹ hemmati_h433@yahoo.com

² e.malekian@umz.ac.ir © (Corresponding Author)

³ y.kamyabi@umz.ac.ir