



## شناسایی و تبیین ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی

حسن همتی<sup>۱</sup>

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه مازندران

دکتر اسفندیار ملکیان کله بستی<sup>۲</sup> ©

استاد گروه حسابداری دانشگاه مازندران

دکتر یحیی کامیابی<sup>۳</sup>

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه مازندران

(تاریخ دریافت: ۱۸ فروردین ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۳۰ تیر ۱۳۹۹)

این پژوهش درصدد است ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی را شناسایی و تبیین نماید. برای دستیابی به این هدف، ابتدا با استفاده از تحلیل محتوای مبانی نظری بر اساس پیشینه پژوهش‌های مربوط با موضوع پژوهش، ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی به همراه شاخص‌های آنها تدوین گردید. سپس به منظور اطمینان از تایید مولفه‌ها و شاخص‌ها، از روش دلفی فازی برای بررسی نظر خبرگان حرفه‌ای حوزه حسابداران مدیریت (۳۱ نفر) استفاده گردید. بر اساس یافته‌های پژوهش ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداران مدیریت شامل ۷ مولفه (استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای، تعهد اجتماعی، تعهد حرفه‌ای، خود نظارتی، دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای) به همراه ۴۱ شاخص و ابعاد قضاوت اخلاقی شامل ۳ مولفه (نسبیت‌گرایی، قراردادگرایی، عدالت اخلاقی) به همراه ۱۶ شاخص مورد تایید خبرگان قرار گرفت. بر اساس یافته‌های دلفی فازی در دو راند اجرا شده، می‌توان بیان نمود که همه مولفه‌ها و شاخص‌ها در ایران بر اساس ویژگی‌های شناسایی شده مورد تایید قرار گرفته است.

**واژه‌های کلیدی:** ویژگی‌های حرفه‌ای گرای حسابداران مدیریت، قضاوت اخلاقی، نسبیت‌گرایی، قراردادگرایی، عدالت اخلاقی.

<sup>1</sup> hemmati\_h433@yahoo.com

<sup>2</sup> e.malekian@umz.ac.ir

<sup>3</sup> y.kamyabi@umz.ac.ir

## مقدمه

نقش حسابداران مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی کشور با توجه به وضعیت اقتصادی در دو دهه گذشته کاملاً جلوه کرده است. با حرکت به سوی خصوصی‌سازی، تغییرات در الگوهای رقابت، تولید، ساختار شرکت‌ها، توسعه فناوری و نیز مطرح شدن تجارت جهانی، اهمیت حسابداری مدیریت در بنگاه‌های اقتصادی به خوبی مشهود است. پژوهش‌های تجربی اخیر در کشورهای غربی نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت برای نگهداشتن ارتباط خود با سطح جهانی شدن روزافزون امروزی، باید با تغییر در نیازهای مدیران و سایر استفاده کنندگان و بازار سرمایه هماهنگ شود. حسابداری مدیریت یک فرایند دارای ارزش افزوده و بهبود مستمر از برنامه‌ریزی، طراحی، اندازه‌گیری و به کارگیری دستگاه‌های اطلاعاتی مالی و غیرمالی است که راهنمای عمل مدیران و مشوق رفتار و پشتیبان و خالق ارزش‌های فرهنگی و اخلاقی لازم برای رسیدن به اهداف عملیاتی، تاکتیکی و محیطی و راهبردی است [۶]. از طرف دیگر، حسابداری مدیریت با آغاز هزاره جدید وارد مرحله تازه‌ای شده است. سرعت انتقال اطلاعات و ارتباط میان افراد از طریق اینترنت، مرجع جدیدی را به راه انداخته است که از آن به عنوان نسل سوم اینترنت یاد می‌شود. به نظر می‌رسد که لازمه این که حسابداران پا به پای تغییرات و تحولات حرکت کنند و از قافله عقب نیافتند، آگاهی و بصیرت کافی، شناخت ارزشهای اخلاقی حاکم در محیط و انعطاف در قبال تحولات پیش رو است. از جمله تئوری‌های نمایندگی، حاکمیت شرکتی، ذینفعان، تئوری‌های عدم تقارن اطلاعاتی، نهادینگی، گزینش نادرست، و خطر اخلاقی حتی تعدادی از تئوری‌های انتقادی، موضوعات مرتبط با اخلاق در حسابداری مدیریت به گونه‌ای مورد توجه است [۷].

آنچه که امروزه باید در نقش جامعیت‌گرائی حسابداری مدیریت توجه اساسی کرد بحث حرفه‌ای‌گرایی است. بر این اساس، حرفه‌ای‌گرایی به این معنی است که یک فرد تا چه میزان با ویژگی‌های یک حرفه موافق است. هال (۱۹۶۸) پنج ویژگی نگرشی حرفه‌ای‌گرایی را به صورت (۱) استفاده از سازمان حرفه‌ای به عنوان یک مرجع اصلی (وابستگی حرفه‌ای)، (۲) اعتقاد به ارائه خدمات به عموم مردم (تعهد اجتماعی)، (۳) اعتقاد به تنظیم یک حرفه توسط اعضای آن (خود نظارتی)، (۴) احساس فراخوانی به حرفه (از خود گذشتگی حرفه‌ای)، و (۵) اعتقاد به اینکه افراد باید حق تصمیم‌گیری در کار خود بدون اجازه دیگران داشته باشند (استقلال حرفه‌ای)، مشخص کرده است. مقیاس حرفه‌ای‌گرایی هال، برای ارزیابی حرفه‌ای‌گرایی در میان حسابداران عمومی (مک‌الزوی، ۱۹۹۱)، حساب‌رسان داخلی (کالبرز و فگارتنی، ۱۹۹۵) و حسابداران مدیریت (شفر و همکاران، ۲۰۰۲) استفاده شده است [۲۰].

حرفه‌ای‌گرایی به رفتار، اهداف و صفات و ویژگی‌های یک شخص حرفه‌ای مربوط می‌شود. این تعاریف اشاره به این نکته دارند که حرفه‌ای‌گرایی مجموعه‌ای از مشخصه‌های مختلف را شامل می‌شود و مجموع این ویژگی‌ها حرفه‌ای‌گرایی را مشخص می‌کنند. از جمله این شرایط می‌توان به دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای، شایستگی، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای و انسجام رفتار، مسئولیت‌پذیری، خودتنظیمی و ارائه یک تصویر عالی از خود می‌باشد. در حوزه حسابداری نیز از جمله ویژگی‌های اساسی حرفه‌ای‌گرایی می‌توان به صلاحیت، بی‌طرفی و امانت‌داری اشاره کرد. تحقیقات حسابداری مدیریت و

مالی پیامدهای مثبت حرفه‌ای بودن بر عملکرد شغلی، رضایت شغلی، تعهد سازمانی و تصمیمات ترک شغل برای حساب‌رسان داخلی (کالبرز و فگارتنی، ۱۹۹۵) و رضایت شغلی برای حسابداران عمومی (نوریز و همکاران، ۱۹۹۵) و پیامدهای منفی کشمکش‌های حرفه‌ای سازمانی و رضایت شغلی برای حسابداران مدیریت (شفر و همکاران، ۲۰۰۲) و کشمکش‌های حرفه‌ای و بازارگرایی برای حسابداران عمومی را شناسایی کرده‌اند (سادابی و همکاران، ۲۰۰۹) [۲۰]. نتایج این پژوهش‌ها حاکی از این است که پنج ویژگی حرفه‌ای بودن، اعتقاد به تعهد اجتماعی، استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای، از خودگذشتگی (تعهد حرفه‌ای) حرفه‌ای و خود نظارتی، از طریق آموزش حرفه‌ای مداوم و فرآیند اجتماعی کردن، توسط حرفه‌ها ارتقاء یافته‌اند [۱۱]. درک ارتباط بین این ویژگی‌ها و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی، قضاوت اخلاقی را تقویت می‌کند. نتایج استفاده از پژوهش‌های تجربی نشان می‌دهند که اعتقادات حسابداران مدیریت به تعهد اجتماعی، استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای و از خودگذشتگی حرفه‌ای [۱۱] دارای ارتباط مثبت با استفاده از سه اصول اخلاقی هستند که نقش مهمی در قضاوت اخلاقی، درک اصول اخلاقی یک عمل؛ عدالت اخلاقی، قرارداد گرایی و نسبت‌گرایی ایفا می‌کنند [۱۷].

ساختار حرفه‌ای بودن حسابداران مدیریت به وسیله هدف‌های حسابداری مدیریت و مدلی که حسابداری مدیریت با استفاده از این ویژگی‌ها برپا شده است، تعیین می‌شود. لذا شناسایی ویژگی‌های حرفه‌ای بودن حسابداران مدیریت باعث شناخت انتظارات، استانداردها، قوانین، خط‌مشی‌ها، محک‌های مقایسه، هدف‌های برنامه یا میانگین عملکرد در برنامه‌ها می‌شود. این پژوهش درصدد است ویژگی‌های حسابداران مدیریت را از نظر ابعاد (شاخص‌ها) تعهد اجتماعی، استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای و از خودگذشتگی (تعهد) حرفه‌ای، دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای با نقش‌های مهمی که در قضاوت اخلاقی، ایفا می‌کند، شامل عدالت اخلاقی، قرارداد گرایی و نسبت‌گرایی را بسط دهد. فهم این مسائل، به شناسایی ویژگی‌های حرفه‌ای حسابداران مدیریت که باید برای تشویق قضاوت‌های اخلاقی حسابداران مدیریت ترویج داده شوند، کمک می‌کند. هدف اصلی این پژوهش شناسایی و تبیین ابعاد مولفه‌های حرفه‌ای بودن حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی متناسب با وضعیت فرهنگی و اجتماعی ایران می‌باشد.

#### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

وظیفه انجمن حسابداران مدیریت ارتقاء ارزش‌های حرفه‌ای حسابداران مدیریت است. پژوهش‌های گذشته، یک حمایت تجربی برای قابلیت اجرای مقیاس‌ها برای حرفه‌ی حسابداری مدیریت را ارائه کرده است. انجمن حسابداران مدیریت، اهمیت تعهد اجتماعی را برای ارائه خدمات به نفع عموم ارتقاء می‌دهد. انجمن حسابداران مدیریت بر اهمیت خود نظارتی و برخورداری حسابداران مدیریت از قدرت ارائه رفتار مناسب و به‌کارگیری صلاحیدهایی در مورد کارشان، تأکید دارد. همچنین، مکانیسم‌های خود نظارتی از جمله یک منشور اخلاقی رسمی اتخاذ کرده و اقدامات انضباطی در برابر اعضایی که قیود آن را نقض می‌کنند، اعمال می‌کند. به‌عنوان مثال، بیانیه انجمن حسابداران مدیریت کار حرفه‌ای اخلاقی بیان می‌کند که اعضا باید به‌صورت اخلاقی و به شیوه صادقانه، منصفانه، هدفمند و مسئول رفتار کنند [۱۸].

از طرف دیگر، سه فلسفه اخلاقی، قرارداد گرایی، نسبیت گرایی و عدالت اخلاقی، نقش مهمی در قضاوت اخلاقی [۱۷] در حوزه‌های گوناگون و به‌ویژه در حوزه‌های حسابداری مدیریت ایفا می‌کنند [۱۰]. قضاوت اخلاقی نیز به‌نوبه خود، یک پیش‌بینی خوب قصد رفتاری است. با قرارداد گرایی، تصمیمات، مبتنی بر مسئولیت‌های ضمنی افراد نسبت به جامعه، از جمله مفاهیم «بازی عادلانه، گفتن حقیقت، وظایف و حقوق» هستند. نسبیت گرایی فرض می‌کند که دستگاه‌های اجتماعی و فرهنگی، در کمک به تعریف باورهای اخلاقی بسیار مهم هستند. این باورها در دستورات جامعه قرار داشته و تعاملات اجتماعی باعث درک بیشتر هنجارهای فرهنگی و سنتی می‌شوند. انتظار می‌رود که نسبیت گرایی در میان حرفه حسابداری مدیریت فراگیر باشد. نسبیت گرایی یک رویکرد استدلال عملی است که بیشتر از ملاحظات فردی، به دستورالعمل‌ها و الزامات اجتماعی مربوط است. در نتیجه، سیستم‌های 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 می‌کند [۱۷]. اعتقاد به استقلال حرفه‌ای، خود نظارتی، وابستگی حرفه‌ای و از خود گذشتگی حرفه‌ای (تعهد حرفه‌ای)، تعهد اجتماعی [۱۷] و دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای [۲]، مطابق با این ایده هستند که جامعه حسابداران 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 [۱۹].

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 [۲۰]. به عنوان مثال، حسابداران مدیریت باید از تهیه گزارش حسابداری گمراه کننده که به سرمایه گذاران 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 [۱۱]. انتظار می‌رود که این درک به اصول قراردادگرایی (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 [۱۷]. 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.

لییاناپاتھییرانا و سمکین (۲۰۱۴) با بررسی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران کشور سریلانکا الگویی ارائه داده‌اند که بر اساس آن عوامل محیطی، عوامل سازمانی از قبیل فرهنگ سازمانی و عوامل جمعیت شناختی مثل سن و جنس و سابقه و تحصیلات و دین در تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر است [۵]. توماس (۲۰۱۸) به بررسی حرفه‌ای گرایی و اصول اخلاقی حسابداران مدیریت پرداخت. نتایج این پژوهش 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 گرایی و نسبییت گرایی ایفا می‌کنند. فهم این مسائل، به تعیین ویژگی‌های حرفه‌ای بودن حسابداران مدیریت که باید برای تشویق قضاوت‌های اخلاقی حسابداران مدیریت ترویج داده شوند، کمک می‌کند زیرا پژوهش‌ها نشان می‌دهد که اصول عدالت اخلاقی و قرارداد گرایی، با افراد در مرحله فوق قراردادی توسعه اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی‌تر، سازگار است، در حالی که اصول نسبییت گرایی، با مرحله قراردادی توسعه اخلاقی و قضاوت‌های کمتر اخلاقی سازگار است [۲۰].

آقایی و حصارزاده (۱۳۹۱) در پژوهشی به الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری پرداخته‌اند و دیدگاه حسابداران را نسبت به این الگوها از طریق پیمایشی گزارش کردند. یافته‌های این مطالعه بیانگر وجود هفت الگوی اخلاق در حسابداری بود که شامل: الگوی ترویج وظیفه گرایی، الگوی نتیجه گرایی، الگوی هماهنگی، الگوی قراردادی، الگوی ایجاد قدرت، الگوی خطر اخلاقی و الگوی ترویج دیگرگرایی است [۱]. نمازی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری پرداختند. آنها با استفاده از تحلیل محتوا مدل نوینی تحت عنوان «الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری» تدوین نمودند. یافته‌ها بیانگر این است که در دوره مطالعه، ۱۰۴ مقاله در زمینه اخلاق در نشریه‌های حسابداری منتشر شده که تفاوت معناداری از نظر آماری بین تعداد آنها در نشریه‌های مختلف وجود دارد. الگوی تهیه شده که مبتنی بر محتوای مقاله است، از ۴ سازه و ۶۹ عامل تشکیل شده که اولویت هر یک از سازه‌ها عبارت از سازه فردی، سازه اجتماعی، سازه اقتصادی-سازمانی و سازه زیست محیطی است. می‌توان بیان نمود که الگوی تدوین شده کاربردی بوده و اهمیت اخلاق حرفه‌ای، سازه‌ها و زیرمجموعه‌های مهم آن را نشان می‌دهد [۴].

نمازی و رجب‌دری (۱۳۹۸) به آزمون الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه‌ای حسابداری با استفاده از تحلیل عامل تأییدی بر اساس شرایط فرهنگی و اسلامی ایران پرداختند. یافته‌ها نشان داد که کلیه عوامل الگو شامل سازه‌های فردی، اجتماعی، اقتصادی - سازمانی و محیط زیستی دارای برازش مناسب بوده و به ترتیب سازه‌های اجتماعی، فردی، اقتصادی - سازمانی و محیط زیستی دارای بیشترین میزان برازش هستند [۵].

### روش شناسایی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است. این پژوهش بر اساس چگونگی جمع‌آوری داده‌ها و از جنبه روش انجام آن، پژوهشی توصیفی - تحلیلی از نوع تحلیل است. تحلیل محتوا به دنبال برجسته‌سازی محورهای موضوعی با هدف تحلیل و توصیف و ارائه واقعیت‌هاست [۸]. از تکنیک دلفی فازی نیز برای تایید اعتبارسنجی مولفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده که ابزار اصلی گردآوری داده‌های آن پرسشنامه است، بهره‌گرفته شده است.

این پژوهش در چند مرحله اساسی اجرا شده است:

مرحله اول: شناسایی ویژگی‌های حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی با استفاده از روش تحلیل محتوا و بررسی ادبیات پیشین در دسترس (نشریات، مقالات پژوهشی و ترویجی، پایان‌نامه‌های مقاطع

تحصیلات تکمیلی، گزارش کنفرانس ها و سمینارها). شناسایی مولفه ها و شاخص ها بر اساس پیشینه متناسب با شرایط ایران ارائه شد.

مرحله دوم: توزیع پرسشنامه به خبرگان حرفه ای (راند اول)

مرحله سوم: جمع آوری پرسشنامه از خبرگان حرفه ای

مرحله چهارم: ارسال مجدد نتایج به خبرگان حرفه ای (راند دوم)

مرحله پنجم: شناسایی ویژگی های حرفه ای گرای حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی بر اساس نظر خبرگان در ایران با استفاده از تکنیک دلفی فازی

ویژگی های حرفه ای گرای حسابداران مدیریت شناسایی شده شامل استقلال حرفه ای [۱۹]، وابستگی حرفه ای [۲۰] خود نظارتی [۱۱] تعهد حرفه ای [۱۲ و ۱۵]، تعهد اجتماعی [۲۱]، دانش و مهارت تخصصی حرفه ای، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه ای [۲]؛ همچنین قضاوت اخلاقی شامل معیارهای نسبیته گرای، عدالت اخلاقی و قراردادگرای [۱۷] می باشد. در جدول (۱) مولفه های ویژگی های حرفه ای گرای حسابداران مدیریت و ابعاد قضاوت اخلاقی شناسایی شده پژوهش به همراه شاخص های مرتبط با آنها ارائه شده است.

جدول (۱) - مولفه های پژوهش به همراه شاخص های شناسایی شده

ویژگی های حرفه ای گرای حسابداران مدیریت	
شاخص های شناسایی شده	مولفه های پژوهش
داشتن فرصت قضاوت در مورد کار حرفه ای خود	استقلال حرفه ای (نشان می دهد که حرفه ای ها مایل به داشتن آزادی در تصمیم گیری در مورد کار خود هستند زیرا جامعه حرفه ای آنها تاثیر مثبتی بر این تصمیمات دارند. فشارهای خارجی که در تضاد با قضاوت حرفه ای هستند، نقاط متقابل استقلال حرفه ای می باشد [۲۰]).
وجود استقلال در کار حرفه ای خود	
آزادی عمل در تصمیم گیری کار حرفه ای	
حضور مدیر واحد حسابداری مدیریت در تمام جلسات موثر سازمانی	
موثر بودن استقلال حرفه ای در قضاوت اخلاقی.	
مطالعه مرتب دوره ای نشریات حسابداری مدیریت مرتبط با حسابداری	وابستگی حرفه ای (حالت ذهنی مثبت و مرتبط با شغل که با انرژی، فداکاری و جذابیت شغلی مشخص می شود که این مفهوم عبارتست از درجه یا میزانی که شخص شغلش را معرف خود و کار و عملکردش را موجب سرپلندی و کسب حیثیت و اعتبارش می داند [۲]).
شرکت منظم در جلسات فصلی انجمن های حرفه ای با حرفه	
لزوم حمایت از انجمن های مرتبط با حرفه ای	
مفید بودن انجمن حسابداران مدیریت برای اعضای حرفه	
تاثیر گذاری تخصصی بودن حسابداران مدیریت بر سرنوشت کاری	

خودنظارتی (باوری است که در آن کیفیت کار حرفه ای ها باید توسط همکاران آن ها قضاوت شود، غیر حرفه ای ها در این مورد واجد شرایط نیستند [۱۱]).	موثر بودن قضاوت اخلاقی در خودنظارتی حرفه ای گرای حسابداران مدیریت انجام کلیه فعالیت‌های حرفه ای طبق برنامه ریزی بدون نظارت مدیران ارشد قابل اجرا بودن یکنواختی به یک میزان در استانداردهای رفتار حرفه ای حسابداران مدیریت در تمام سازمان ها انجام فعالیت های سطحی در جهت تسریع در انجام وظایف حسابداران مدیریت قادر به قضاوت در مورد صلاحیت یکدیگر می باشد کیفیت گزارش‌های تهیه شده توسط حسابداران مدیریت
تعهد حرفه‌ای (از خود گذشتگی حرفه ای اعتقادی است که در آن کاری که یک حرفه‌ای در آن مشغول است، دارای ارزش ذاتی برای جامعه می باشد. این کار به خودی خود یک پایان است، زیرا یک حرفه‌ای حتی اگر پاداش‌های خارجی کمی داشته باشد، کار خواهد کرد [۱۴]).	احساس رضایت و خوشنودی در تهیه‌ی گزارش‌ها در انجام کار حرفه‌ای خود دلگرم‌کنندگی آرمان‌گرایی در کار حرفه‌ای خود علاقتمند بودن به انجام کار حرفه ای خود فداکاری کامل در عمل اجرایی حسابداری مدیریت تحويل کلیه فعالیت‌های حرفه‌ای در زمان تعهد شده باکیفیت کامل هویت حرفه‌ای من در شغلم ارتقا یافته است کاری که در آن مشغولم دارای ارزش ذاتی برای جامعه است ضروری بودن حسابداری مدیریت برای رفاه جامعه
تعهد اجتماعی (شامل این درک است که کار حرفه ای به نفع عموم بوده و بنابراین تعهد به خدمات را ترغیب می‌کند. بنابراین سود شخصی باید به عنوان زیرمجموعه برای خدمات عمومی در نظر گرفته شود [۲۰]).	دست کم گرفتن اهمیت حسابداری مدیریت در جامعه حرفه‌ای خود تضعیف نقش های استقلال حسابداران مدیریت به زبان جامعه حرفه‌ای خود پی بردن تعداد کمی از افراد به این موضوع که حسابداری مدیریت چقدر حیاتی است اثرگذار بودن تهیه گزارش‌های مدیریتی در بهبود محیط کار حرفه‌ای اعتقاد در حسابداران مدیریت به توانایی اثرگذاری آنها بر موفقیت خود و سازمان تعهد اخلاقی شما نسبت به محیط کاری و جامعه در گزارشگری یکسان می باشد

الزام حسابداران مدیریت به توجیه قضاوت ها در کار حرفه‌ای	
داشتن مهارت و دانش تخصصی موجب ارتقای بهبود قضاوت اخلاقی می شود	دانش و مهارت تخصصی حرفه ای (بسیاری از افراد حرفه‌ای با توجه به دانش و مهارت تخصصی حرفه ای خود شناخته می‌شوند. آنها تعهد شخصی زیادی دارند و مهارت های 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 حرفه ای مورد نیاز رشته خود، تسلط یابند و این دانش را به روز نگه دارند تا بتوانند شغل خود را به بهترین شکل انجام دهند [۲].
اگر کاری خارج از تخصص من باشد از اعتراف آن هراسی ندارم	
داشتن مهارت و دانش تخصصی موجب ارتقای کار حرفه ای می شود.	
تسلط به مهارت و دانش تخصصی موجب ارتقای عدالت اخلاقی می شود.	
تلاش مستمر برای ارتقای دانش تخصصی در جهت کسب مهارت حرفه ای	
صداقت در کار حرفه ای و پایبندی به اصول حرفه ای و باورهای خود (احترام به ارزش های رفتاری جامعه )	صداقت و پایبندی در رفتار حرفه ای (حرفه‌ای ها ویژگی هایی چون صداقت و پایبندی در رفتار حرفه ای خود را در کار نشان می‌دهند. آنها به وعده خود عمل می‌کنند و به همین دلیل نیز اعتماد دیگران را جلب می‌کنند. برای ارزش های 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. [۲].
پایبندی به کار حرفه ای و عمل کردن به تعهدات قرارداد حرفه ای ( به وعده خود عمل کردن )	
برخوردار از تواضع و فروتنی در وظایف حرفه ای	
نپذیرفتن هرگونه پیشنهاد غیر اخلاقی که صداقت و پایبندی رفتار حرفه ای را خدشه دار می کند	
انجام وظیفه حرفه ای خود حتی اگر به نفع خود نباشد	
شاخص های شناسایی شده	ابعاد قضاوت اخلاقی
قابل قبول بودن گزارش‌های حسابداری مدیریت از لحاظ فرهنگی	نسبیت گرایی (نسبیت گرایی نوعی از استدلال اخلاقی است که با در نظر گرفتن اینکه یک عمل تا چه حد در جامعه قابل قبول است، بیان شده است. نسبیت گرایی یک رویکرد استدلال عملی است که بیشتر از ملاحظات فردی، به دستورالعمل ها و الزامات اجتماعی مربوط است [۲۰].
قابل قبول بودن گزارش‌های حسابداری مدیریت از لحاظ محیط کاری	
معنی دار بودن گزارش‌های حسابداری مدیریت از لحاظ محیط کاری	
رعایت انصاف در تهیه گزارش‌های مدیریتی در محیط کاری خود	قراردادگرایی اخلاقی (تصمیمات مبتنی بر مسئولیت های ضمنی افراد نسبت به جامعه، از جمله مفاهیم "بازی عادلانه، گفتن حقیقت، وظایف و حقوق" هستند [17].
رعایت انصاف در تهیه گزارش‌های مدیریتی در جامعه	
در نظر گرفتن کرامت انسانی در تهیه گزارش‌های مدیریتی جهت ارائه به جامعه	
در نظر گرفتن اصول حاکمیت قانون‌گرایی در تهیه گزارش‌های مدیریتی	
در نظر گرفتن کلیه تعهدات طبق قراردادها نسبت به دیگران	



رعایت تکنیک‌های علمی حسابداری مدیریت در تهیه گزارش‌های مدیریتی	
عمل‌گرایی حکم قانونی کاملاً بی‌طرفانه در جامعه حرفه‌ای	
رعایت عدالت در تهیه و ارائه گزارش‌های مدیریتی	عدالت اخلاقی (مبتنی بر این فرض است که عدالت، انصاف، خوبی و درستی ذاتی باید تصمیمات اخلاقی را نشان دهند [۱۶].)
رعایت ارائه منصفانه در تهیه و ارائه گزارش‌های مدیریتی	
رعایت حقوق اخلاقی در تهیه و ارائه گزارش‌های مدیریتی	
رعایت عدم تضاد منافع در تهیه و ارائه گزارش‌های مدیریتی	
حس مسولیت‌پذیری در تهیه و ارائه گزارش‌های مدیریتی	
رعایت شفافیت و نظم در تهیه و ارائه گزارش‌های مدیریتی	

جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان و صاحب‌نظران حرفه‌ای (اعضای هیئت علمی، مدیران مالی، حسابداران رسمی و حسابداران مدیریت) بوده، برای ۴۷ نفر خبره پرسشنامه ارسال و در نهایت ۳۱ پاسخ به صورت کامل جمع‌آوری گردید. در پژوهش‌هایی که از روش دلفی استفاده می‌شود، اعضای جامعه آماری را خبرگان و متخصصان صاحب‌نظر در زمینه پژوهش تشکیل می‌دهند و انتظار می‌رود که هر چه حجم نمونه بزرگتر باشد، تعداد قضاوت‌ها بیشتر شود و ترکیب آنها میزان قابلیت اعتماد متغیرهای شناسایی شده را افزایش دهد. اما برخی از پژوهشگران مانند چنگ و لین (۲۰۰۲) معتقدند که معمولاً در روش دلفی تعداد ۳۰ نفر برای کسب اطلاعات کافی است زیرا با افزایش تعداد نمونه پاسخ‌ها تکراری شده و اطلاعات جدیدی اضافه نمی‌شود [۳].

#### یافته‌های پژوهش

##### غربالگری شاخص‌های پژوهش (دلفی فازی)

براساس تحلیل محتوای مصاحبه‌های تخصصی انجام شده در نهایت ۵۷ شاخص شناسایی شد. برای غربالگری و حصول اطمینان از اهمیت شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌های نهایی از روش دلفی فازی استفاده گردید. برای سنجش اهمیت شاخص‌ها از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. اگر چه افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌نمایند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرآیند سنتی کمی‌سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را بطور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (بکارگیری اعداد فازی) به پیش بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت [۱۳]. در این مطالعه نیز برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است.

## یافته های راند نخست تکنیک دلفی

ابتدا دیدگاه ۳۱ خبره پیرامون هر شاخص فازی سازی شده، در گام بعدی باید دیدگاه خبرگان تجمیع شود. برای تجمیع نظرات پاسخ دهنده ها، روش های مختلفی پیشنهاد شده است. در این پژوهش از روش میانگین فازی استفاده شده است. سپس باید اقدام به فازی زدایی مقادیر نمود. معمولا می توان تجمیع میانگین اعداد فازی مثلثی و دوزنقه ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد. این عملیات را فازی زدایی گویند. روش های متعددی برای فازی زدایی وجود دارد. در این پژوهش برای فازی زدایی از روش مرکز سطح استفاده شده است. میانگین فازی و برونداد فازی زدایی شده مقادیر مربوط به شاخص ها در جدول (۲) آمده است. مقدار فازی زدایی شده بزرگتر از ۰,۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۰,۷ داشته باشد رد می شود [۲۲].

جدول (۲) - نتایج حاصل از غربالگری شاخص ها مربوط به راند نخست دلفی

شاخص ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۱
گویه ۱	۰,۶۴۶	۰,۷۹۸	۰,۸۹۰	(0.646,0.798,0.89)	۰,۷۷۸	پذیرش
گویه ۲	۰,۶۰۴	۰,۷۵۴	۰,۸۵۴	(0.604,0.754,0.854)	۰,۷۳۸	پذیرش
گویه ۳	۰,۵۶۹	۰,۷۵۶	۰,۸۹۸	(0.569,0.756,0.898)	۰,۷۴۱	پذیرش
گویه ۴	۰,۶۲۳	۰,۷۹۶	۰,۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰,۷۷۷	پذیرش
گویه ۵	۰,۶۸۱	۰,۸۳۳	۰,۹۲۳	(0.681,0.833,0.923)	۰,۸۱۳	پذیرش
گویه ۶	۰,۶۶۰	۰,۸۲۵	۰,۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰,۸۰۳	پذیرش
گویه ۷	۰,۸۳۳	۰,۹۵۶	۰,۹۹۶	(0.833,0.956,0.996)	۰,۹۲۸	پذیرش
گویه ۸	۰,۷۷۱	۰,۹۱۷	۰,۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰,۸۹۰	پذیرش
گویه ۹	۰,۵۶۹	۰,۷۵۶	۰,۸۹۸	(0.569,0.756,0.898)	۰,۷۴۱	پذیرش
گویه ۱۰	۰,۸۱۵	۰,۹۴۴	۰,۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰,۹۱۸	پذیرش
گویه ۱۱	۰,۵۹۶	۰,۷۵۰	۰,۸۴۸	(0.596,0.75,0.848)	۰,۷۳۱	پذیرش
گویه ۱۲	۰,۷۳۳	۰,۸۹۴	۰,۹۷۱	(0.733,0.894,0.971)	۰,۸۶۶	پذیرش
گویه ۱۳	۰,۵۵۸	۰,۷۲۵	۰,۸۴۰	(0.558,0.725,0.84)	۰,۷۰۸	پذیرش
گویه ۱۴	۰,۵۶۹	۰,۷۵۶	۰,۸۹۸	(0.569,0.756,0.898)	۰,۷۴۱	پذیرش
گویه ۱۵	۰,۸۴۰	۰,۹۶۰	۰,۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰,۹۳۲	پذیرش
گویه ۱۶	۰,۷۰۶	۰,۸۷۱	۰,۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰,۸۴۷	پذیرش

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۱
گویه ۱۷	۰,۷۰۶	۰,۸۵۰	۰,۹۲۵	(0.706,0.85,0.925)	۰,۸۲۷	پذیرش
گویه ۱۸	۰,۷۸۸	۰,۹۲۳	۰,۹۷۷	(0.788,0.923,0.977)	۰,۸۹۶	پذیرش
گویه ۱۹	۰,۶۲۱	۰,۷۶۹	۰,۸۶۷	(0.621,0.769,0.867)	۰,۷۵۲	پذیرش
گویه ۲۰	۰,۸۳۸	۰,۹۵۸	۱,۰۰۰	(0.838,0.958,1)	۰,۹۳۲	پذیرش
گویه ۲۱	۰,۷۴۸	۰,۸۹۸	۰,۹۶۹	(0.748,0.898,0.969)	۰,۸۷۲	پذیرش
گویه ۲۲	۰,۷۷۹	۰,۹۱۷	۰,۹۸۱	(0.779,0.917,0.981)	۰,۸۹۲	پذیرش
گویه ۲۳	۰,۶۱۰	۰,۷۷۹	۰,۸۹۴	(0.61,0.779,0.894)	۰,۷۶۱	پذیرش
گویه ۲۴	۰,۵۸۸	۰,۷۴۶	۰,۸۶۵	(0.588,0.746,0.865)	۰,۷۳۳	پذیرش
گویه ۲۵	۰,۶۰۲	۰,۷۶۰	۰,۸۷۱	(0.602,0.76,0.871)	۰,۷۴۴	پذیرش
گویه ۲۶	۰,۶۴۸	۰,۸۱۳	۰,۹۲۱	(0.648,0.813,0.921)	۰,۷۹۴	پذیرش
گویه ۲۷	۰,۸۲۹	۰,۹۵۴	۰,۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰,۹۲۵	پذیرش
گویه ۲۸	۰,۷۶۵	۰,۹۰۰	۰,۹۶۰	(0.765,0.9,0.96)	۰,۸۷۵	پذیرش
گویه ۲۹	۰,۶۳۳	۰,۸۰۴	۰,۹۰۶	(0.633,0.804,0.906)	۰,۷۸۱	پذیرش
گویه ۳۰	۰,۶۴۶	۰,۷۹۴	۰,۸۸۸	(0.646,0.794,0.888)	۰,۷۷۶	پذیرش
گویه ۳۱	۰,۷۹۲	۰,۹۲۹	۰,۹۹۲	(0.792,0.929,0.992)	۰,۹۰۴	پذیرش
گویه ۳۲	۰,۶۰۴	۰,۷۵۴	۰,۸۵۴	(0.604,0.754,0.854)	۰,۷۳۸	پذیرش
گویه ۳۳	۰,۶۲۳	۰,۷۹۶	۰,۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰,۷۷۷	پذیرش
گویه ۳۴	۰,۶۶۰	۰,۸۲۵	۰,۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰,۸۰۳	پذیرش
گویه ۳۵	۰,۷۷۱	۰,۹۱۷	۰,۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰,۸۹۰	پذیرش
گویه ۳۶	۰,۸۱۵	۰,۹۴۴	۰,۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰,۹۱۸	پذیرش
گویه ۳۷	۰,۷۳۳	۰,۸۹۴	۰,۹۷۱	(0.733,0.894,0.971)	۰,۸۶۶	پذیرش
گویه ۳۸	۰,۸۴۰	۰,۹۶۰	۰,۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰,۹۳۲	پذیرش
گویه ۳۹	۰,۷۰۶	۰,۸۷۱	۰,۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰,۸۴۷	پذیرش
گویه ۴۰	۰,۷۸۸	۰,۹۲۳	۰,۹۷۷	(0.788,0.923,0.977)	۰,۸۹۶	پذیرش

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۱
گوبه ۴۱	۰.۸۳۸	۰.۹۵۸	۱.۰۰۰	(0.838,0.958,1)	۰.۹۳۲	پذیرش
گوبه ۴۲	۰.۷۷۹	۰.۹۱۷	۰.۹۸۱	(0.779,0.917,0.981)	۰.۸۹۲	پذیرش
گوبه ۴۳	۰.۵۸۸	۰.۷۴۶	۰.۸۶۵	(0.588,0.746,0.865)	۰.۷۳۳	پذیرش
گوبه ۴۴	۰.۶۴۸	۰.۸۱۳	۰.۹۲۱	(0.648,0.813,0.921)	۰.۷۹۴	پذیرش
گوبه ۴۵	۰.۷۶۵	۰.۹۰۰	۰.۹۶۰	(0.765,0.9,0.96)	۰.۸۷۵	پذیرش
گوبه ۴۶	۰.۶۴۶	۰.۷۹۴	۰.۸۸۸	(0.646,0.794,0.888)	۰.۷۷۶	پذیرش
گوبه ۴۷	۰.۶۰۴	۰.۷۵۴	۰.۸۵۴	(0.604,0.754,0.854)	۰.۷۳۸	پذیرش
گوبه ۴۸	۰.۶۲۳	۰.۷۹۶	۰.۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰.۷۷۷	پذیرش
گوبه ۴۹	۰.۶۶۰	۰.۸۲۵	۰.۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰.۸۰۳	پذیرش
گوبه ۵۰	۰.۶۰۴	۰.۷۵۴	۰.۸۵۴	(0.604,0.754,0.854)	۰.۷۳۸	پذیرش
گوبه ۵۱	۰.۶۲۳	۰.۷۹۶	۰.۹۱۳	(0.623,0.796,0.913)	۰.۷۷۷	پذیرش
گوبه ۵۲	۰.۶۶۰	۰.۸۲۵	۰.۹۲۳	(0.66,0.825,0.923)	۰.۸۰۳	پذیرش
گوبه ۵۳	۰.۷۷۱	۰.۹۱۷	۰.۹۸۳	(0.771,0.917,0.983)	۰.۸۹۰	پذیرش
گوبه ۵۴	۰.۸۱۵	۰.۹۴۴	۰.۹۹۶	(0.815,0.944,0.996)	۰.۹۱۸	پذیرش
گوبه ۵۵	۰.۸۴۰	۰.۹۶۰	۰.۹۹۶	(0.84,0.96,0.996)	۰.۹۳۲	پذیرش
گوبه ۵۶	۰.۷۰۶	۰.۸۷۱	۰.۹۶۵	(0.706,0.871,0.965)	۰.۸۴۷	پذیرش
گوبه ۵۷	۰.۷۸۸	۰.۹۲۳	۰.۹۷۷	(0.788,0.923,0.977)	۰.۸۹۶	پذیرش

تمامی مواردی که امتیازی کمتر از ۰.۷ کسب کرده‌اند حذف می‌شوند که بر اساس نتایج جدول (۲) هیچ موردی حذف نشده است.

#### یافته های راند دوم تکنیک دلفی

تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی مانده در راند دوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله ۵۷ شاخص براساس دیدگاه ۳۱ خبره مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج حاصل از دلفی فازی در راند دوم در جدول (۳) نمایش داده شده است.

جدول (۳) - میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها مربوط به راند دوم دلفی

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۲
گویه ۱	۰.۶۷۳	۰.۸۱۵	۰.۸۹۸	(0.673,0.815,0.898)	۰.۸۰	پذیرش
گویه ۲	۰.۶۹۲	۰.۸۲۷	۰.۹۰۰	(0.692,0.827,0.9)	۰.۸۱	پذیرش
گویه ۳	۰.۶۳۱	۰.۸۱۰	۰.۹۲۹	(0.631,0.81,0.929)	۰.۷۹	پذیرش
گویه ۴	۰.۷۲۳	۰.۸۷۷	۰.۹۵۸	(0.723,0.877,0.958)	۰.۸۵	پذیرش
گویه ۵	۰.۷۲۹	۰.۸۷۷	۰.۹۵۰	(0.729,0.877,0.95)	۰.۸۵	پذیرش
گویه ۶	۰.۶۶۳	۰.۸۳۱	۰.۹۲۹	(0.663,0.831,0.929)	۰.۸۱	پذیرش
گویه ۷	۰.۸۰۰	۰.۹۳۵	۰.۹۸۸	(0.8,0.935,0.988)	۰.۹۱	پذیرش
گویه ۸	۰.۷۶۹	۰.۹۱۵	۰.۹۸۸	(0.769,0.915,0.988)	۰.۸۹	پذیرش
گویه ۹	۰.۶۳۱	۰.۸۱۰	۰.۹۲۹	(0.631,0.81,0.929)	۰.۷۹	پذیرش
گویه ۱۰	۰.۷۷۷	۰.۹۲۱	۰.۹۸۳	(0.777,0.921,0.983)	۰.۸۹	پذیرش
گویه ۱۱	۰.۶۹۲	۰.۸۴۲	۰.۹۱۷	(0.692,0.842,0.917)	۰.۸۲	پذیرش
گویه ۱۲	۰.۷۰۶	۰.۸۷۷	۰.۹۶۳	(0.706,0.877,0.963)	۰.۸۵	پذیرش
گویه ۱۳	۰.۶۰۸	۰.۷۷۵	۰.۸۷۹	(0.608,0.775,0.879)	۰.۷۵	پذیرش
گویه ۱۴	۰.۶۳۱	۰.۸۱۰	۰.۹۲۹	(0.631,0.81,0.929)	۰.۷۹	پذیرش
گویه ۱۵	۰.۷۸۵	۰.۹۲۷	۰.۹۷۹	(0.785,0.927,0.979)	۰.۹۰	پذیرش
گویه ۱۶	۰.۶۷۹	۰.۸۵۴	۰.۹۵۶	(0.679,0.854,0.956)	۰.۸۳	پذیرش
گویه ۱۷	۰.۶۶۰	۰.۸۲۱	۰.۹۱۷	(0.66,0.821,0.917)	۰.۸۰	پذیرش
گویه ۱۸	۰.۷۵۴	۰.۹۰۲	۰.۹۶۹	(0.754,0.902,0.969)	۰.۸۸	پذیرش
گویه ۱۹	۰.۷۲۱	۰.۸۶۷	۰.۹۴۴	(0.721,0.867,0.944)	۰.۸۴	پذیرش
گویه ۲۰	۰.۸۱۰	۰.۹۴۲	۰.۹۹۲	(0.81,0.942,0.992)	۰.۹۱	پذیرش
گویه ۲۱	۰.۷۳۸	۰.۸۹۲	۰.۹۶۵	(0.738,0.892,0.965)	۰.۸۶	پذیرش
گویه ۲۲	۰.۷۷۹	۰.۹۱۷	۰.۹۸۱	(0.779,0.917,0.981)	۰.۸۹	پذیرش
گویه ۲۳	۰.۶۲۳	۰.۷۹۲	۰.۹۰۴	(0.623,0.792,0.904)	۰.۷۷	پذیرش

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۲
گویه ۲۴	۰.۶۱۷	۰.۷۸۸	۰.۹۰۴	(0.617,0.788,0.904)	۰.۷۷	پذیرش
گویه ۲۵	۰.۶۲۵	۰.۷۹۴	۰.۹۰۲	(0.625,0.794,0.902)	۰.۷۷	پذیرش
گویه ۲۶	۰.۷۰۸	۰.۸۶۹	۰.۹۵۸	(0.708,0.869,0.958)	۰.۸۵	پذیرش
گویه ۲۷	۰.۸۲۹	۰.۹۵۴	۰.۹۹۲	(0.829,0.954,0.992)	۰.۹۳	پذیرش
گویه ۲۸	۰.۸۰۲	۰.۹۳۵	۰.۹۹۶	(0.802,0.935,0.996)	۰.۹۱	پذیرش
گویه ۲۹	۰.۶۷۱	۰.۸۴۲	۰.۹۳۵	(0.671,0.842,0.935)	۰.۸۲	پذیرش
گویه ۳۰	۰.۷۵۲	۰.۸۹۲	۰.۹۶۰	(0.752,0.892,0.96)	۰.۸۷	پذیرش
گویه ۳۱	۰.۷۹۴	۰.۹۳۱	۰.۹۸۸	(0.794,0.931,0.988)	۰.۹۰	پذیرش
گویه ۳۲	۰.۶۹۲	۰.۸۲۷	۰.۹۰۰	(0.692,0.827,0.9)	۰.۸۱	پذیرش
گویه ۳۳	۰.۷۲۳	۰.۸۷۷	۰.۹۵۸	(0.723,0.877,0.958)	۰.۸۵	پذیرش
گویه ۳۴	۰.۶۶۳	۰.۸۳۱	۰.۹۲۹	(0.663,0.831,0.929)	۰.۸۱	پذیرش
گویه ۳۵	۰.۷۶۹	۰.۹۱۵	۰.۹۸۸	(0.769,0.915,0.988)	۰.۸۹	پذیرش
گویه ۳۶	۰.۷۷۷	۰.۹۲۱	۰.۹۸۳	(0.777,0.921,0.983)	۰.۸۹	پذیرش
گویه ۳۷	۰.۷۰۶	۰.۸۷۷	۰.۹۶۳	(0.706,0.877,0.963)	۰.۸۵	پذیرش
گویه ۳۸	۰.۷۸۵	۰.۹۲۷	۰.۹۷۹	(0.785,0.927,0.979)	۰.۹۰	پذیرش
گویه ۳۹	۰.۶۷۹	۰.۸۵۴	۰.۹۵۶	(0.679,0.854,0.956)	۰.۸۳	پذیرش
گویه ۴۰	۰.۷۵۴	۰.۹۰۲	۰.۹۶۹	(0.754,0.902,0.969)	۰.۸۸	پذیرش
گویه ۴۱	۰.۸۱۰	۰.۹۴۲	۰.۹۹۲	(0.81,0.942,0.992)	۰.۹۱	پذیرش
گویه ۴۲	۰.۷۷۹	۰.۹۱۷	۰.۹۸۱	(0.779,0.917,0.981)	۰.۸۹	پذیرش
گویه ۴۳	۰.۶۱۷	۰.۷۸۸	۰.۹۰۴	(0.617,0.788,0.904)	۰.۷۷	پذیرش
گویه ۴۴	۰.۷۰۸	۰.۸۶۹	۰.۹۵۸	(0.708,0.869,0.958)	۰.۸۵	پذیرش
گویه ۴۵	۰.۸۰۲	۰.۹۳۵	۰.۹۹۶	(0.802,0.935,0.996)	۰.۹۱	پذیرش
گویه ۴۶	۰.۷۵۲	۰.۸۹۲	۰.۹۶۰	(0.752,0.892,0.96)	۰.۸۷	پذیرش
گویه ۴۷	۰.۶۹۲	۰.۸۲۷	۰.۹۰۰	(0.692,0.827,0.9)	۰.۸۱	پذیرش

شاخص‌ها	کران پایین	مقدار محتمل	کران بالا	میانگین فازی	مقدار قطعی	نتیجه راند ۲
گوبه ۴۸	۰,۷۲۳	۰,۸۷۷	۰,۹۵۸	(0.723,0.877,0.958)	۰,۸۵	پذیرش
گوبه ۴۹	۰,۶۶۳	۰,۸۳۱	۰,۹۲۹	(0.663,0.831,0.929)	۰,۸۱	پذیرش
گوبه ۵۰	۰,۶۹۲	۰,۸۲۷	۰,۹۰۰	(0.692,0.827,0.9)	۰,۸۱	پذیرش
گوبه ۵۱	۰,۷۲۳	۰,۸۷۷	۰,۹۵۸	(0.723,0.877,0.958)	۰,۸۵	پذیرش
گوبه ۵۲	۰,۶۶۳	۰,۸۳۱	۰,۹۲۹	(0.663,0.831,0.929)	۰,۸۱	پذیرش
گوبه ۵۳	۰,۷۶۹	۰,۹۱۵	۰,۹۸۸	(0.769,0.915,0.988)	۰,۸۹	پذیرش
گوبه ۵۴	۰,۷۷۷	۰,۹۲۱	۰,۹۸۳	(0.777,0.921,0.983)	۰,۸۹	پذیرش
گوبه ۵۵	۰,۷۸۵	۰,۹۲۷	۰,۹۷۹	(0.785,0.927,0.979)	۰,۹۰	پذیرش
گوبه ۵۶	۰,۶۷۹	۰,۸۵۴	۰,۹۵۶	(0.679,0.854,0.956)	۰,۸۳	پذیرش
گوبه ۵۷	۰,۷۵۴	۰,۹۰۲	۰,۹۶۹	(0.754,0.902,0.969)	۰,۸۸	پذیرش

#### پایان راندهای تکنیک دلفی

در دور دوم هیچ سوالی حذف نشد که این خود نشانه‌ای برای پایان راندهای دلفی است. بطور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات سوالات راند اول و راند دوم باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود [۹].

#### جدول (۴) - فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

شاخص‌ها	نتیجه راند ۱	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
گوبه ۱	۰,۷۷۸	۰,۷۹۵	۰,۰۱۷	توافق
گوبه ۲	۰,۷۳۸	۰,۸۰۶	۰,۰۶۹	توافق
گوبه ۳	۰,۷۴۱	۰,۷۹۰	۰,۰۴۹	توافق
گوبه ۴	۰,۷۷۷	۰,۸۵۳	۰,۰۷۶	توافق
گوبه ۵	۰,۸۱۳	۰,۸۵۲	۰,۰۴۰	توافق
گوبه ۶	۰,۸۰۳	۰,۸۰۸	۰,۰۰۵	توافق
گوبه ۷	۰,۹۲۸	۰,۹۰۸	۰,۰۲۱	توافق
گوبه ۸	۰,۸۹۰	۰,۸۹۰	۰,۰۰۰	توافق
گوبه ۹	۰,۷۴۱	۰,۷۹۰	۰,۰۴۹	توافق
گوبه ۱۰	۰,۹۱۸	۰,۸۹۴	۰,۰۲۴	توافق

شاخص‌ها	نتیجه راند ۱	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
گویه ۱۱	۰,۷۳۱	۰,۸۱۷	۰,۰۸۵	توافقی
گویه ۱۲	۰,۸۶۶	۰,۸۴۹	۰,۰۱۷	توافقی
گویه ۱۳	۰,۷۰۸	۰,۷۵۴	۰,۰۴۷	توافقی
گویه ۱۵	۰,۹۳۲	۰,۸۹۷	۰,۰۳۵	توافقی
گویه ۱۴	۰,۷۴۱	۰,۷۹۰	۰,۰۴۹	توافقی
گویه ۱۶	۰,۸۴۷	۰,۸۳۰	۰,۰۱۷	توافقی
گویه ۱۷	۰,۸۲۷	۰,۷۹۹	۰,۰۲۸	توافقی
گویه ۱۸	۰,۸۹۶	۰,۸۷۵	۰,۰۲۱	توافقی
گویه ۱۹	۰,۷۵۲	۰,۸۴۴	۰,۰۹۲	توافقی
گویه ۲۰	۰,۹۳۲	۰,۹۱۵	۰,۰۱۷	توافقی
گویه ۲۱	۰,۸۷۲	۰,۸۶۵	۰,۰۰۷	توافقی
گویه ۲۲	۰,۸۹۲	۰,۸۹۲	۰,۰۰۰	توافقی
گویه ۲۳	۰,۷۶۱	۰,۷۷۳	۰,۰۱۲	توافقی
گویه ۲۴	۰,۷۳۳	۰,۷۶۹	۰,۰۳۷	توافقی
گویه ۲۵	۰,۷۴۴	۰,۷۷۴	۰,۰۲۹	توافقی
گویه ۲۶	۰,۷۹۴	۰,۸۴۵	۰,۰۵۱	توافقی
گویه ۲۷	۰,۹۲۵	۰,۹۲۵	۰,۰۰۰	توافقی
گویه ۲۸	۰,۸۷۵	۰,۹۱۱	۰,۰۳۶	توافقی
گویه ۲۹	۰,۷۸۱	۰,۸۱۶	۰,۰۳۵	توافقی
گویه ۳۰	۰,۷۷۶	۰,۸۶۸	۰,۰۹۲	توافقی
گویه ۳۱	۰,۹۰۴	۰,۹۰۴	۰,۰۰۰	توافقی
گویه ۳۲	۰,۷۳۸	۰,۸۰۶	۰,۰۶۹	توافقی
گویه ۳۳	۰,۷۷۷	۰,۸۵۳	۰,۰۷۶	توافقی
گویه ۳۴	۰,۸۰۳	۰,۸۰۸	۰,۰۰۵	توافقی
گویه ۳۵	۰,۸۹۰	۰,۸۹۰	۰,۰۰۰	توافقی
گویه ۳۶	۰,۹۱۸	۰,۸۹۴	۰,۰۲۴	توافقی
گویه ۳۷	۰,۸۶۶	۰,۸۴۹	۰,۰۱۷	توافقی
گویه ۳۸	۰,۹۳۲	۰,۸۹۷	۰,۰۳۵	توافقی



شاخص‌ها	نتیجه راند ۱	نتیجه راند ۲	اختلاف	نتیجه
گویه ۳۹	۰,۸۴۷	۰,۸۳۰	۰,۰۱۷	توافق
گویه ۴۰	۰,۸۹۶	۰,۸۷۵	۰,۰۲۱	توافق
گویه ۴۱	۰,۹۳۲	۰,۹۱۵	۰,۰۱۷	توافق
گویه ۴۲	۰,۸۹۲	۰,۸۹۲	۰,۰۰۰	توافق
گویه ۴۳	۰,۷۳۳	۰,۷۶۹	۰,۰۳۷	توافق
گویه ۴۴	۰,۷۹۴	۰,۸۴۵	۰,۰۵۱	توافق
گویه ۴۵	۰,۸۷۵	۰,۹۱۱	۰,۰۳۶	توافق
گویه ۴۶	۰,۷۷۶	۰,۸۶۸	۰,۰۹۲	توافق
گویه ۴۷	۰,۷۳۸	۰,۸۰۶	۰,۰۶۹	توافق
گویه ۴۸	۰,۷۷۷	۰,۸۵۳	۰,۰۷۶	توافق
گویه ۴۹	۰,۸۰۳	۰,۸۰۸	۰,۰۰۵	توافق
گویه ۵۰	۰,۷۳۸	۰,۸۰۶	۰,۰۶۹	توافق
گویه ۵۱	۰,۷۷۷	۰,۸۵۳	۰,۰۷۶	توافق
گویه ۵۲	۰,۸۰۳	۰,۸۰۸	۰,۰۰۵	توافق
گویه ۵۳	۰,۸۹۰	۰,۸۹۰	۰,۰۰۰	توافق
گویه ۵۴	۰,۹۱۸	۰,۸۹۴	۰,۰۲۴	توافق
گویه ۵۵	۰,۹۳۲	۰,۸۹۷	۰,۰۳۵	توافق
گویه ۵۶	۰,۸۴۷	۰,۸۳۰	۰,۰۱۷	توافق
گویه ۵۷	۰,۸۹۶	۰,۸۷۵	۰,۰۲۱	توافق

براساس نتایج مندرج در جدول (۴) مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد. بر اساس نتایج راند دوم می‌توان بیان نمود که همه مولفه‌ها و شاخص‌های ارائه شده در خصوص ویژگی‌های حرفه‌ای گرایبی حسابداران مدیریت مبتنی بر قضاوت اخلاقی در جدول (۱) طبق نظر خبرگان مورد تایید قرار گرفته است.

#### بحث و نتیجه گیری

طبق نتایج بدست آمده ویژگی‌های حرفه‌ای گرایبی حسابداران مدیریت شامل ۷ مولفه (استقلال حرفه‌ای، وابستگی حرفه‌ای، تعهد اجتماعی، تعهد حرفه‌ای، خود نظارتی، دانش و مهارت تخصصی حرفه‌ای، صداقت و پایبندی در رفتار حرفه‌ای) به همراه ۴۱ شاخص و ابعاد قضاوت اخلاقی شامل ۳ مولفه (نسبیت‌گرایی، قراردادگرایی، عدالت اخلاقی) به همراه ۱۶ شاخص (در مجموع ۵۷ شاخص) مورد تایید خبرگان قرار گرفت.

ویژگیهای حرفه ای گرای حسابداران مدیریت از موضوعات مهم در حوزه حسابداری به شمار می آید ، که تا کنون پژوهش جامع و مانعی که چارچوبی در این خصوص ارائه کند، انجام نشده است. امروزه جامعه حسابداران کشور بیش از پیش به مباحث ویژگی های حرفه ای گرای با تاکید بر قضاوت اخلاقی از منظر نسبیت گرای ، قرارداد گرای و عدالت اخلاقی نیازمند است. در این پژوهش تلاش شده است که ویژگی های کلیدی در سطح مولفه ها و شاخص ها با استفاده از روش تکنیک دلفی فازی در قالب الگویی بومی و متناسب با وضعیت فرهنگی و اسلامی کشور شناسایی شود، طبق نتایج پژوهش ۷ ویژگی حرفه ای و ۵۷ شاخص کلیدی شناسایی شد که در جدول (۱) ارائه شده است، یافته های این پژوهش از منظر تاکید بر اصول ویژگی های حرفه ای گرای و اهمیت آن در حسابداران مدیریت با ویژگیهای "هال" و "رابین ریدنباخ" همسو است، مهم ترین محدودیت این پژوهش عدم وجود الگویی مدون و عملی در زمینه سازه های مربوط به ویژگی های حرفه ای گرای حسابداران مدیریت با تاکید بر نسبیت گرای اخلاقی ، قراردادگرایی اخلاقی و عدالت اخلاقی و زیر مجموعه آن در ایران بود، پیشنهاد می گردد که پژوهشگران آتی با استفاده از نظر خبرگان در رشته تخصصی مرتبط و حرفه ای ها به تهیه الگوی نهایی و کاربردی با تاکید بر سازه های موثر تاثیر گذار اخلاقی برای ویژگی های حرفه ای گرای حسابداران مدیریت در ایران بپردازند.

#### فهرست منابع

۱. آقایی، محمدعلی، حصارزاده، رضا. (۱۳۹۱). «الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران»، *اخلاق در علوم و فناوری*، شماره ۳، ص ۱-۱۱.
۲. رویایی، رمضانعلی و محمدی، مهدی. (۱۳۹۸). *اخلاق و حرفه ای گرای در حسابداری*، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.
۳. سپاسی، سحر و اسمعیلی کجانی، محمد. (۱۳۹۴). «حسابداری سبز: ارائه الگویی برای افشای زیست محیطی». *فصلنامه حسابداری سلامت*، سال چهارم، شماره پیاپی ۱۱، ص ۱-۱۹.
۴. نمازی، محمد، رجبدری، حسین و روستامیمندی، اعظم. (۱۳۹۶). «تدوین الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه ای حسابداری»، *اخلاق در علوم و فناوری*، سال دوازدهم، شماره ۴، ص ۷۰-۸۰.
۵. نمازی، محمد و رجب دری، حسین. (۱۳۹۸). «آزمون الگوی کاربردی توسعه پایدار اخلاق حرفه ای حسابداری با استفاده از تحلیل عامل تأییدی»، *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، سال یازدهم، شماره ۴۳، ص ۱-۲۵.
۶. نیکومرام، هاشم و همکاران. (۱۳۹۳). «ارزیابی تاثیر اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنترپوی- فازی)»، *فصلنامه حسابداری مدیریت*، سال هفتم، شماره ۲۰، ص ۴۹-۶۶.

7. Anthony, R. (2003). "Management Accounting: A personal history", *Journal of Management Accounting Research*, No.15, pp. 249-253.

8. Chang, M. Y. (1998). "The Fuzzy Delphi Method via Fuzzy Statistics and Membership Function Fitting and Application to the Human Resources", **Fuzzy Sets and Systems**, Vol. 112, No. 3, pp. 511-520.
9. Cheng, C. H., & Lin, Y. (2002). "Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation", **European Journal of Operational Research**, Vol.142, No.1, pp.174-186.
10. Flory, S. M., et al. (1992). "A multidimensional analysis of selected ethical issues in accounting", **The Accounting Review**, Vol. 67 No.2, pp. 284-302.
11. Hall, R. H. (1968). "Professionalization and bureaucratization", **American Sociological Review**, No.33, pp.92-104.
12. Hall, M., Smith, D., & Langfield-Smith, K. (2005). "Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research", **Behavioral Research in Accounting**, No.17, pp. 89-109.
13. Kahraman, Cengiz (2009). **Fuzzy Multi-Criteria Decision Making: Theory and Applications with Recent Developments Front Cover**, Volume 16 of Springer optimization and its applications, ISSN 1931-6828.
14. Kornhauser, W. (1962). **Scientists in industry: Conflict and accommodation**, Berkeley: University of California Press.
15. Morrow, P. C., & Goetz, J. F. (1988). "Professionalism as a form of work commitment", **Journal of Vocational Behavior**, No.32, pp. 92-111.
16. 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.
17. 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.
18. 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.
19. Snizek, W. E. (1972). "Hall's professionalism scale: An empirical reassessment", **American Psychological Review**, Vol. 37, pp.109-114.
20. Thomas, S. (2018). "Management accountants' professionalism and ethics", **Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting**, Vol.21, pp.169-192.
21. Wilensky, H. L. (1964). "The professionalization of everyone", **American Journal of Sociology**, No. 70, pp.137-158.
22. Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (2011) "Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers", **Qual Quant**, Vol. 45, PP. 751-768.



## **Identification of the characteristics of management accountants' professionalism based on ethical judgment**

**Hasan Hemmati<sup>1</sup>**

PhD Candidate of Accounting , Mazandaran University, Babolsar, Iran

**Esfandiyar Malekian Kalehbasti (PhD)<sup>2</sup>©**

Professor of Accounting , Mazandaran University, Babolsar, Iran

**Yahya Kamyabi (PhD)<sup>3</sup>**

Associated Professor of Accounting, Mazandaran University, Babolsar, Iran

(Received: 6 April 2020; Accepted: 20 July 2020)

This study seeks to identify and explain the professional characteristics of Management accountants based on ethical judgment. To achieve this goal, first, Using content analysis based on literature review and research background, the set of characteristics along with their indicators were developed.

Then, fuzzy Delphi method was employed using 31 professional experts' opinions in the field of management accounting , to confirm the components and indicators' validity. The findings assert that the characteristics of management accountants' professionalism comprise of 7 components including: professional affiliation, professional dedication, social obligation, professional autonomy, self-regulation, specialized knowledge, Professional knowledge and skills, Honesty and commitment to professional behavior, besides 41 indicators and dimensions of ethical judgment. 3 components of relativism, contractualism and moral justice along with 16 indicators were approved by experts. Based on the findings of fuzzy Delphi through two phases and identified characteristics, it can be stated that all components and indicators in Iran have been approved.

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

---

<sup>1</sup> hemmati\_h433@yahoo.com

<sup>2</sup> e.malekian@umz.ac.ir © (Corresponding Author)

<sup>3</sup> y.kamyabi@umz.ac.ir