



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
دوره ۱۳ / شماره ۱ (پیاپی ۴۹) / بهار ۱۴۰۳
صفحه ۷۵ تا ۸۸

الگوی تأثیر واکنش رفتاری حسابداران مدیریت بر تعارض‌های نمایندگی پنهان

جلال اسپوکه

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
Aspooke@gmail.com

رسول عبدی

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران (نویسنده مسئول)
abdi_rasool@yahoo.com

عسگر پاکمرام

دانشیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
Pakmaram@bonabiau.ir

نادر رضائی

استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران
naderrezaeimiyandoab@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۰/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۱۸

چکیده

بر اساس نظریه‌های جامعه‌شناسان و رفتارشناسان، رفتارهای اجتماعی و اقتصادی جامعه حرفه‌ای تحت تأثیر عواملی مانند هنجارهای شناختی و قانونی قرار دارد و این امر منجر به ایجاد محدودیت برای افراد حرفه می‌شود و ایجاد رویه‌های جدید و ابداعات را بر آنها سخت خواهد کرد. در این پژوهش، واکنش رفتاری به تعارض نمایندگی پنهان در حرفه حسابداری مدیریت بررسی می‌شود، تا بروندادهای رفتاری تعیین گردد و بر همین اساس الگویی برای این تأثیر پیش‌بینی شود. دوره زمانی پژوهش، سال ۱۳۹۸ و داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با توزیع پرسشنامه مستخرج از پژوهش هیبل (۲۰۱۸)، ژان (۱۹۸۵) و سارکویچ (۲۰۱۱) در بین شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است که تعداد نمونه با توجه به سال مورد پژوهش و با استفاده از فرمول کوکوران ۲۴۸ بوده است. ۱۳۸ مورد پرسشنامه بصورت تکمیل شده گردآوری شد و با استفاده از معادلات ساختاری و همچنین آزمون سوبل برای تعیین نقش متغیر میانجی مورد تحلیل قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین واکنش رفتاری حسابداران و تعارض‌های نمایندگی پنهان تأثیر مثبت و معنادار وجود دارد و همچنین فرضیه‌های فرعی تحقیق نیز به این پاسخ‌ها رسیدند که چند هویتی بودن و تعارضات هویتی و فرآیندهای نمایندگی پنهان تأثیر مثبت و معنادار دارند و نقش میانجی اختیارات شغلی و مشارکت شغلی بر تأثیر بین چند هویتی بودن و تعارضات هویتی بر فرآیندهای نمایندگی پنهان مورد تأیید قرار گرفت. با توجه به نیاز حرفه‌ای در ایران نتایج بدست آمده در این پژوهش در نهایت به هم افزایی در شرکت منجر میشود.

واژه‌های کلیدی: نمایندگی پنهان، واکنش رفتاری، حسابداران مدیریت.

۱- مقدمه

است که بوسیله گروهی از محققان حسابداری مدیریت ارتقا می-یابد که به دنبال درک رویه های حسابداری مدیریت می باشند. مجموعه سوم مرتبط با دیدگاه انتقادی-اجتماعی است که ارزیابی انتقادی از عملکرد حسابداری مدیریت در یک زمینه اجتماعی اقتصادی گسترده ارائه می دهد.

در صورتی که رفتارهای اجتماعی و اقتصادی فعالان سازمانی تحت تأثیر عواملی چون هنجارهای شناختی محدود شود، عاقبت به ایجاد ثبات و هماهنگی در رفتار افراد منجر می شود و این افراد در ایجاد رویه های جدید و اعمال تغییرات بنیادی دچار مشکل خواهند شد و این مفهومی است که تحت نظریه نمایندگی پنهان مطرح می شود. (ون دایک و همکاران^۳، ۲۰۱۸).

اعتقاد بر این است که تعارضات موجود در هویت های متعدد نمایندگی پنهان^۴، عاملی مهم در ایجاد تغییرات نهادی محسوب شوند. همچنین، چارچوب نظری مفروض در این پژوهش دست-آوردهای پژوهش هایی مهمی را در حوزه ی حسابداری مدیریت مدیریت به همراه داشته و باعث افزایش درک علاقه مندان به این حوزه از مسأله ی نمایندگی پنهان از زوایا و ابعاد مختلف می شود. نتایج بدست آمده در این پژوهش توضیحاتی را پیرامون چه-گونگی تغییر شغل افراد از یک شغل با وظایف مشخص و محدود به یک شریک کاری به دست می دهد تا در نهایت ضمن تأثیرگذاری بر رفتار آنها باعث تشکیل نمایندگی پنهان در آینده شود. پیش بینی می شود که آن دسته از حسابداران که مشارکت بالایی در امور سازمان داشته اقدام به به کارگیری استراتژی های رفتاری جمعی از جمله دگرگون سازی شغلی جمعی و ساخت هویت جمعی کنند تا امکان تأثیرگذاری بیشتری بر رویه های سازمانی داشته باشد.

حسابداری مدیریت نیز به مانند سایر رشته ها مبتنی بر عملکردهای انسانی است و به عبارتی می توان گفت تحت سیطره رفتارها و کنش های فردی می باشد. سؤال مهمی که معمای نمایندگی پنهان در اذهان ایجاد می کند این است که اگر رفتارهای اجتماعی و اقتصادی فعالان سازمانی تحت تأثیر عواملی چون هنجارهای شناختی و تنظیمی به شدت محدود شود و عاقبت به ایجاد ثبات و همسانی در رفتار افراد بیانجامد (ون دایک و همکاران، ۲۰۱۳)، آنگاه آنها چرا و چه گونه اقدام به ایجاد رویه های جدید و اعمال تغییرات نهادی می کنند؟ (اینگلاند و همکاران، ۲۰۱۳).

اعتقاد بر این است که اختیارات و میزان مشارکت حسابداران مدیریت تأثیر به سزایی بر واکنش های رفتاری آنان در برابر

رابطه نمایندگی قراردادی است که به موجب آن یک یا چند نفر مالک، شخص دیگری را به عنوان نماینده از جانب خود منصوب و اختیار تصمیم گیری را به وی تفویض می کنند (جنسن و مک-لینگ^۱، ۱۹۷۶). شرکت ها قراردادهای مختلف نمایندگی عقد می نمایند یکی از این قراردادهای، قراردادی است که بین مدیر و حسابدار مدیریت منعقد می گردد. در واقع در این نمایندگی، مدیر نقش مالک و حسابدار مدیریت نقش نماینده را بر عهده دارد. در صورتی که بین مدیر و مالک تضاد پیش آید منجر به ترک شغل از سوی حسابدار مدیریت خواهد گردید. هنگامی که منافع مدیر و مالک در یک راستا باشد، انجام فرآیندهای نمایندگی یعنی انجام فعالیتهای مشخص شغلی و دگرگون سازی شغلی تنها از سوی حسابدار مدیریت خواهد بود. با توجه به اینکه نوع ارتباط نمایندگی بین مدیر و حسابداری مدیریت به نوعی مانند نقش نمایندگی مدیر و سهامداران در تئوری عمومی نمایندگی نیست، و در بطن نقش و مسئولیتهای حسابدار مدیریت مستتر است، و یا به عبارتی پنهان است از همین روی به این نوع ارتباط نمایندگی پنهان گفته می شود.

هورتن و واندرلی^۲ (۲۰۱۸) معتقدند که تعارضات هویتی با افزایش بروز رفتارهایی چون ساخت هویت و دگرگون سازی شغلی به منظور انطباق رویه های حسابداری مدیریت و هویت-های جاری و مطلوب با یکدیگر منتج به نمایندگی پنهان می-شوند. آنچه که در این نمایندگی حائز اهمیت است، توجه به مبحث روانشناسی هویت حسابدار مدیریت می باشد. هنگامی که هویت حسابدار مدیریت در راستای منافع سازمان قرار گیرد تضاد نمایندگی مشاهده نمی شود. در غیر این صورت، شاهد تضاد خواهیم بود.

حسابداری مدیریت یک رویه هماهنگ و جهانی است که منفک از زمان و فضایی است که در آن فعالیت می کند. به همین منظور، حسابداری مدیریت با مجموعه ای از عملکردهای مبتنی بر تکنیک های تعریف شده روبروست که توسعه یافته از تئوری و عمل می باشد. امید بر این است که هر زمان و در هر مکان این تکنیک ها مورد استفاده قرار می گیرند برونداد یکسانی را به همراه داشته و اشکال اصلی آن برطرف شده باشد. سه دیدگاه متفاوت در مورد حسابداری مدیریت عبارتند از: مجموعه اول مربوط به دیدگاه تکنیکی مدیریتی است، که بیشتر مورد استفاده حسابداران مدیریت عملی و بیشتر پژوهشگران متون حسابداری مدیریت است. مجموعه دوم مرتبط با دیدگاه عملی-تفسیری

³. Van Dick et al.

⁴. Embedded agency

¹. Jensen and Meckling

². Horton and Wanderley

معنای یگانه و منحصر به فردی از خود و جایگاه خود با جهان پیرامون خود خلق می‌کند. با پی‌گیری تغییرات هویت شخصی از جوامع سنتی به جوامع مدرن، می‌توان دور شدن از عوامل ارثی و ثابتی را مشاهده کرد که پیش از این، شکل‌گیری هویت را هدایت می‌کردند. تعارضات هویتی زمانی حادث می‌شوند که ارزش‌ها، باورها، هنجارها و تقاضاهای مرتبط با یک هویت در تعارض با دیگر هویت‌ها قرار گیرند. پژوهش‌های انجام گرفته در سال‌های اخیر مدعی اثرات قوی و مخرب تعارضات هویتی بر افراد و سازمان‌ها بوده‌اند (فیول و همکاران^۲، ۲۰۱۹). هورتن و اندرلی^۳ (۲۰۱۹) معتقدند که تعارضات هویتی با افزایش بروز رفتارهایی چون ساخت هویت و دگرگون سازی شغلی به منظور انطباق رویه‌های حسابداری مدیریت و هویت‌های جاری و مطلوب با یکدیگر منتج به نمایندگی پنهان می‌شوند. آنچه که در این نمایندگی حائز اهمیت است، توجه به مبحث روانشناسی هویت حسابدار مدیریت می‌باشد. هنگامی که هویت حسابدار مدیریت در راستای منافع سازمان قرار گیرد تضاد نمایندگی مشاهده نمی‌شود. در غیر این صورت، شاهد تضاد خواهیم بود. البته هورتن و اندرلی^۳ (۲۰۱۹)، معتقدند اختیارات و مشارکت کاری حسابداران مدیریت نیز بر این نمایندگی تأثیرگذارند. برخلاف تئوری نمایندگی که مالک خارج از سازمان و نماینده در درون سازمان قرار داشت، در نمایندگی پنهان مدیر و مالک هر دو در درون سازمان قرار گرفته‌اند. به دلیل آنکه هویت و ساخت آن یک مبحث روانشناسی و درونی حسابدار مدیریت می‌باشد که با چشم مسلح قادر به دیدن آن نیستیم واژه پنهان به این تئوری داده شده است.

هرتون و واندرلی (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تضاد هویتی و تناقض نمایندگی پنهان در حرفه حسابداری مدیریت پرداختند. این محققین ضمن طرح فرضیه‌هایی مبنی بر تأثیر تضاد هویتی بر رفتارهای نمایندگی حسابداران مدیریت، ادبیات موضوعی موجود در این زمینه را بررسی و در نهایت نیز مدلی نظری بر ارتباط فرضیات مطرح شده تدوین نمودند.

پژوهش حاضر در چند جنبه با پژوهش انجام شده توسط هرتون و واندرلی (۲۰۱۸) متفاوت است. ابتدا اینکه پژوهش حاضر به صورت عملی و میدانی اقدام به آزمون روابط بین متغیرهای طرح شده می‌نماید که تاکنون در هیچ پژوهشی بررسی نشده است، ثانیاً متغیرهای بر اساس شرایط داخلی کشور ایران تعدیل و به صورت سوالات پرسشنامه‌ای طراحی شده‌اند تا بتوانند با دقت بیشتری ارتباط متغیرها را با توجه به شرایط

تعارضات هویتی دارد. همچنین هرچه میزان مشارکت و اختیارات در تصمیمات کاری سازمان بیشتر باشد، ساخت هویتی جمعی و نیز اقدام جمعی برای ایجاد رویه‌های کاری جدید نیز خواهان بیشتری دارد. بالعکس، انتظار می‌رود که مشارکت پایین در تصمیم‌گیری‌های عملیاتی به فرصت‌های کمتری برای دیکته-کردن رویه‌های کاری یا اعمال راه‌حلی در مقیاس سازمانی منجر شود. از همین روی و با توجه به تأثیر اختیارات و میزان مشارکت شغلی که به صورت نظری مطرح شده، در این پژوهش بعنوان متغیرهای میانجی تحقیق انتخاب می‌شوند.

بررسی پژوهش‌های مختلف نشان می‌دهد که مباحث مطرح شده در این زمینه به صورت نظری بوده و تحقیق تجربی در این زمینه صورت نگرفته است بر همین اساس در این پژوهش هدف اصلی رفع خلاءهای پژوهشی مذکور، ارائه‌ی یک مدل جدید از نمایندگی پنهان در حوزه‌ی حسابداری مدیریت می‌باشد. بویژه اینکه حوزه حسابداری مدیریت در ایران با کم توجهی تئوری و عملی مواجه می‌باشد و محققان نظری نیز تحقیقات کمتری به این حوزه دارند، از همین رو بررسی موضوع تحقیق در محیط ایران ضروری بنظر می‌رسد. چنانچه نتایج بدست آمده از این تحقیق در ایران به فعالان در این حرفه و همچنین محققان مساعدت نماید که با استفاده از تعارضات هویتی در فرایندهای نمایندگی پنهان، اقدام به تغییر و تحول در نقش حسابداران مدیریت نموده و راه را برای ارتقاء این حرفه باز نمایند.

محور اصلی این مدل مفهومی نقش هویت‌های چندسطحی و تعارضات هویتی در اعمال تغییر است. همچنین، این فرض مطرح شده است که با وجود محدودیت‌هایی که ممکن است مسأله‌ی چندهویتی برای رفتارهای حسابداران مدیریت در سازمان ایجاد کند، تعارضات هویتی موجود عاملی اساسی در ایجاد نمایندگی پنهان در سازمان محسوب می‌شود. در همین راستا در این پژوهش تلاش شده است، به واکنش رفتاری حسابداران مدیریت به تعارضات هویتی پنهان پرداخته شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هویت مفهومی چند بعدی است و از چند طریق قابل بحث است. جامعه‌شناسان اغلب از دو نوع هویت سخن می‌گویند: هویت اجتماعی و هویت شخصی^۱. هویت‌های اجتماعی نشان دهنده شیوه‌های همسانی افراد با یکدیگر هستند. و هویت شخصی به معنای فرآیند رشد و تکوین شخصی است که از طریق آن فرد

³. Horton

¹. Social and personal Identity

². Fiol et al.

نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت می‌تواند یک منبع مهم نه تنها در مشروعیت دادن تغییرات نهادی از پیش تعیین شده باشد، بلکه همچنین در شناسایی نیاز به تغییر، به دست آوردن حمایت دیگران برای تغییر و اجرای تغییر است.

انگلوند و گردین (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "حسابداری مدیریت و تضاد نمایندگی پنهان: چارچوبی برای تحلیل منابع تغییر ساختاری" در سوئد به بررسی شش ویژگی ساختارهای اجتماعی به عنوان منابع نمایندگی پنهان یعنی عمومی، ناسازگاری، ابهام، چندگانگی، اشتباه و بازتاب پذیری پرداختند. نتایج حاکی از ارائه چارچوبی برای تجزیه و تحلیل راه‌حل‌های مشترک برای توضیح تضاد در زمینه حسابداری مدیریت دارد.

لانگ^۲ (۲۰۲۰) در پژوهش خود به بررسی تأثیر تضادهای نمایندگی پنهان بر سرمایه‌گذاری پایدار و نوظهور پرداخت. این محقق با استفاده از داده‌های بدست آمده از کشور آمریکا اقدام به تحلیل آنها نمود. یافته‌های این پژوهش نشان داد باتوجه به وجود تعارضات نمایندگی پنهان، افراد در زمینه‌های نهادی محصور شده‌اند که رفتارهای متفاوتی در شرایط مختلف سرمایه-گذاری از خود بروز می‌دهند. این رفتارهای مرتبط با دیدگاه‌های مختلف مرتبط با سرمایه‌گذاری پایدار می‌باشد.

سیلویان و همکاران^۳ (۲۰۲۱) به بررسی نقش نمایندگی پنهان از دیدگاه نظریه پردازان طرفدار نهادگرایی پرداختند. بررسی‌های این محققان نشان می‌دهد که نمایندگی پنهان بر خلاف نظریه محققان مانعی در برابر ابداع و کارآفرینی نمی‌باشد بلکه مشارکت افراد یک سازمان در چرخه‌های آن سازمان به چرخه ابداع و کارآفرینی نیز مساعدت می‌نماید.

سپهری و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش خود به بررسی تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و میزان پایبندی آنان بر آیین رفتار حرفه‌ای پرداختند. در این پژوهش جهت بررسی تیپ‌های شخصیتی از مدل پنج عاملی شخصیت استفاده شده است که تیپ‌های شخصیتی را تحت عنوان‌های روان‌رنجور، برون‌گرایی، پذیرا بودن، موافق بودن و وظیفه‌شناس دسته بندی می‌کند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که تیپ شخصیتی "موافق بودن" بیشترین ارتباط را با میزان پایبندی حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای دارد؛ دیگر ویژگی‌ها با تعداد تکرار برابر در رده‌های بعدی قرار دارند. همچنین در مجموع، از نظر میزان پایبندی حسابرسان به آیین رفتار حرفه‌ای، عملکرد حرفه‌ای و استقلال بیشترین ارتباط را با تیپ‌های شخصیتی حسابرسان

موجود در داخل کشور مورد بررسی قرار دهد. همچنین مدل طرح شده توسط هرتون و واندرلی (۲۰۱۸) در هیچ پژوهش مورد آزمون قرار نگرفته است که در این پژوهش تلاش شده است با استفاده از مدل معادلات ساختاری (چون این مدل گزینه مناسبی برای طراحی مدل و الگو می‌باشد)، ارتباط بین متغیرها و گویه‌های جانشین این متغیرها بصورت یک مدل پیشنهادی و نظری ارائه می‌گردد و سپس این مدل در محیط ایران با استفاده از داده‌ها مورد بررسی قرار داده خواهد شد تا مشخص شود که آیا متغیرهای طرح شده در مدل مذکور این ارتباط را تأیید می‌نمایند و در صورتی که تأیید می‌نمایند آیا تمامی گویه‌های جانشین در مدل مورد تأیید قرار می‌گیرند یا خیر.

نمایندگی پنهان: بر اساس تئوری قرارداد و تئوری نمایندگی، شرکت قانونی از قراردادهای است؛ قراردادهایی همچون قرارداد میان مدیر و مالکان، اعتباردهندگان، تأمین کنندگان، کارکنان که تشکیل دهنده ماهیت شرکت می‌باشند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۵). یکی از این قراردادها، قراردادی است که بین مدیر و حسابدار مدیریت منعقد می‌گردد. در واقع در این نمایندگی، مدیر نقش مالک و حسابدار مدیریت نقش نماینده را ایفا می‌کند. در صورتی که بین مدیر و مالک تضادی پیش آید منجر به ساخت هویت مجهول و ترک شغل از سوی حسابدار مدیریت خواهد گردید. هنگامی که منافع مدیر و مالک در یک راستا قرار می‌گیرند، انجام فرآیندهای نمایندگی یعنی ساخت هویت کاری معلوم و دگرگونسازی شغلی را از سوی حسابدار مدیریت خواهیم داشت که منجر به تغییر نقش حسابدار مدیریت از نقش چوب خطداری به نقش شریک کاری می‌شود.

هرتون و واندرلی (۲۰۱۸) در پژوهش نظری خود به بررسی تضاد هویتی و تناقض نمایندگی پنهان در حرفه حسابداری مدیریت پرداختند. این محققین ضمن طرح فرضیه‌هایی مبنی بر تأثیر تضاد هویتی بر رفتارهای نمایندگی حسابرسان مدیریت، ادبیات موضوعی موجود در این زمینه را بررسی و در نهایت نیز مدلی نظری بر ارتباط فرضیات مطرح شده تدوین نمودند.

هیبل^۱ (۲۰۱۸) در مقاله خود با عنوان حسابداری مدیریت به عنوان منبع سیاسی برای تقویت نمایندگی پنهان، به مطالعه شش نقش در مورد اینکه چگونه حسابداری مدیریت می‌تواند بعنوان یک منبع سیاسی در شناسایی نیاز و حمایت دیگران و اجرای تغییرات نهادی استفاده شود، توسعه داد. حسابداری مدیریت ممکن است با عوامل دیگر در فعال کردن نمایندگی پنهان در تعامل باشد. در نهایت، یافته‌های بررسی این محقق

3. Sylvain et al.

1. Hiebl

2. Lange

دارند؛ رازداری، صداقت و درستکاری و رفتار حرفه‌ای به ترتیب در رده‌های بعدی قرار دارند.

علی فری و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش تجربی خود به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی تیپ شخصیتی افراد در تأثیر درک مسئولیت اجتماعی بر رضایت و تعهد شغلی حسابداران پرداختند. نتایج بدست آمده از تجزیه و تحلیل داده‌های تجربی نشان می‌دهد که تیپ شخصیتی افراد در درک مسئولیت اجتماعی بر رضایت و تعهد شغلی حسابداران تأثیر معناداری دارد.

ابراهیمی‌خو و امینی‌فر (۱۳۹۶) در پژوهش خود با عنوان "بررسی نقش رفتارهای مشارکتی کارکنان در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و تأثیر آن بر پیامدها (عملکرد مالی سازمانی) مطالعه موردی بانک توسعه صادرات ایران" نشان می‌دهد که رفتار مشارکتی کارکنان در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی بر رضایت شغلی، درگیری شغلی، تعهد سازمانی، عملکرد شغلی و عملکرد مالی تأثیر دارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

نقش‌های حسابداران مدیریت اغلب با مشارکت در فرآیندهای تصمیم‌گیری همراه می‌باشد، از طرفی نیز انتظار می‌رود که حسابداران مدیریت هم‌چون محافظان دارایی‌های شرکت هم راستا با عملکرد مدیران میانی و ارشد عمل کنند. به این ترتیب، انتظار می‌رود که حسابداران مدیریت گزارشی از عملکرد مدیران عملیاتی شرکت را در اختیار مدیران ارشد قرار دهند که البته لازمه‌ی این امر استقلال بسیار زیاد این افراد در تصمیم‌گیری-هاست. در نظر گرفتن این مسأله، سؤال مهمی را مطرح می‌کنند و آن این است که آیا حسابداران مدیریت به نحو احسن قادر به انجام دو کار به‌طور هم‌زمان با یکدیگر هستند به طوری که یکی نیاز به همکاری با مدیریت ارشد شرکت را داشته و دیگری نیازمند بروز رفتار مستقل از سوی آنها باشد؟ رفع تعارضات حاصل از این رفتار دوگانه دغدغه‌ی اصلی حسابداران مدیریت در این روزها است (اسپوکه^۱، ۲۰۱۲). با توجه به همین مباحث مطرح شده و مباحثی که پیشتر در مبانی نظری این پژوهش مطرح شد، هدف پژوهش بررسی فرضیه‌های زیر می‌باشد:

فرضیه اصلی:

مدل مناسب بر تأثیر بین واکنش رفتاری حسابداران مدیریت و تعارض‌های نمایندگی وجود دارد.

فرضیه فرعی:

- ۱) بین چند هویتی بودن و فرآیندهای نمایندگی پنهان تأثیر معنادار وجود دارد.
- ۲) بین تعارضات هویتی و فرآیندهای نمایندگی پنهان تأثیر معنادار وجود دارد.
- ۳) میزان اختیارات شغلی نقش میانجی بر ارتباط چند هویتی بودن و فرآیندهای نمایندگی پنهان دارد.
- ۴) میزان اختیارات شغلی نقش میانجی بر ارتباط تعارضات هویتی و فرآیندهای نمایندگی پنهان دارد.
- ۵) میزان مشارکت شغلی نقش میانجی بر ارتباط چند هویتی بودن و فرآیندهای نمایندگی پنهان وجود دارد.
- ۶) میزان مشارکت شغلی نقش میانجی بر ارتباط تعارضات هویتی و فرآیندهای نمایندگی پنهان وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر ماهیت داده‌ها کمی و از نظر اجرائی، توصیفی از نوع پیمایشی و همبستگی می‌باشد. در این پژوهش پیشنهاد پژوهش‌گران استفاده از روش معادلات ساختاری بر ارتباط متغیرهای پژوهش است. مدلسازی معادله ساختاری به پژوهشگر اجازه می‌دهد تا پدیده‌های پیچیده را به لحاظ آماری به مدل درآورده و آزمون کند. روش مدلسازی معادلات ساختاری بهترین ابزار برای تحلیل پژوهش‌هایی است که در آنها متغیرهای آشکار دارای خطای اندازه‌گیری هستند و همچنین روابط بین متغیرها پیچیده است. این پژوهش بر حسب هدف کاربردی و بر حسب گردآوری اطلاعات پیمایشی بوده و برای گردآوری اطلاعات از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار SmartPLS استفاده است. حسابداران مدیریت شرکت‌های بورسی جامعه آماری شامل ۶۵۵ شرکت این پژوهش را تشکیل می‌دهد. از آنجا که تعداد حسابداران مدیریت در شرکت‌های ایرانی محدود می‌باشد، جامعه آماری پژوهش حسابداران مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار (۶۵۵ شرکت بورسی)، حسابداران صنعتی و همچنین مدیران مالی این شرکت‌ها که در صورت فقدان حسابداران مدیریت معمولاً وظایف آنها را بر عهده می‌گیرند، انتخاب گردید. در همین راستا و با استفاده از جدول کوکوران تعداد نمونه مورد بررسی استخراج گردید که برابر ۲۴۸ نفر مشارکت کننده از شرکت‌های پذیرفته شده بود. پس از طراحی پرسشنامه، آن را برای ۲۴۸ شرکت پذیرفته شده ارسال نمودیم. از پرسشنامه‌های

^۱.Empson

دریافتی تعداد ۱۳۸ پرسشنامه گردآوری شده قابلیت استفاده در تجزیه و تحلیل را داشتند که مورد استفاده محققین قرار گرفتند.

متغیرهای پژوهش

الف (متغیر وابسته

تعارضات نمایندگی پنهان: به عنوان متغیر اصلی پژوهش با زیر متغیر فرآیندهای نمایندگی مورد سنجش قرار می‌گیرد. که در بخش ادبیات نظری توضیح داده شده است. در این پژوهش برای سنجش این متغیر از پرسشنامه طراحی شده توسط هیپل (۲۰۱۸) استفاده شد، به این صورت که بر اساس محیط اقتصادی و اجتماعی ایران تعدیل گردید (هیپل، ۲۰۱۸).

ب (متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل استفاده شده در این پژوهش عبارت است از: چند هویتی بودن^۱: مقصود از چند هویتی بودن اصطلاحی است که نخستین بار جورج زیمل بکار برد و عبارتست از این که کنش-گران اجتماعی با دقت و از اجتماعات مختلف محلی، ملی و فراملی چیزهایی را بر می‌گزینند. و هویت آنها تصاویر رنگارنگی از این قطعات انتخابی می‌شود. در این پژوهش چند هویتی بودن در قالب چهار سنج (بعد) ملی‌گرایی و غیرگرایی با ۴ گویه؛ سنتی و مدرن با ۲ گویه؛ نوع خانواده (پدرسالارانه یا دموکراتیک) با ۲ گویه؛ و دینی و غیردینی با ۲ گویه، مورد سنجش قرار گرفت. لازم به توضیح است که برای سنجش چند لایه بودن هویت به طور کلی، از طیف پنج درجه‌ای برش قطبین استفاده شد. که در نهایت با تغییری در آن نمره‌گذاری شده و جمع نمره هر کدام از افراد معین خواهد گردید. بر این اساس، برای محاسبه میزان هویت چند لایه، در قالب طیف برش قطبین از گویه‌های متفاوت و متضاد استفاده شد (بال^۲، ۱۹۸۵؛ کلانی و سفیری، ۱۳۹۶).

تعارضات هویتی^۳: تعارضات هویتی زمانی حادث می‌شوند که ارزش‌ها، باورها، هنجارها و تقاضاهای مرتبط با یک هویت در تعارض با دیگر هویت‌ها قرار گیرند. پژوهش‌های انجام گرفته در سال‌های اخیر مدعی اثرات قوی و مخرب تعارضات هویتی بر افراد و سازمان‌ها بوده‌اند. در همین راستا برای اندازه‌گیری این متغیر از تقابل بافتی سنت و تجدد، تناقض ارزشی و... استفاده شد. در این پژوهش از پرسشنامه بال (۱۹۸۵) که در پژوهش‌های مرتبط با عوامل موثر بر هویت و ایجاد هویت‌های متضاد و چند هویتی در علوم مانند جامعه‌شناسی استفاده شده است، بهره گرفته شد (بال، ۱۹۸۵؛ کلانی و سفیری، ۱۳۹۶).

پ (متغیرهای میانجی

در این پژوهش از دو متغیر تعدیل‌گر میزان اختیارات شغلی^۴ و میزان مشارکت شغلی^۵ و برای سنجش این دو متغیر نیز از پرسشنامه اسکات و همکاران^۶ (۲۰۱۱) استفاده شد. افرادی که از اختیارات شغلی بالایی برخوردارند از آزادی بیشتری نیز برای تغییر شرایط محیط کارشان برخوردار بوده و تلاش می‌کنند که رویه‌های کاری آنها کاملاً منطبق بر هویت باشند. بالعکس، افرادی که از اختیارات شغلی کمی برخوردارند قادر به اعمال تغییرات گسترده در وضعیت کاری خود نیستند. بنابراین، انتظار می‌رود به‌رغم این که حسابداران مدیریتی که اختیارات شغلی گسترده دارند، در واکنش به تعارضات موجود اقدام به اعمال تغییرات در رویه‌های خودشان کنند، آن دسته از حسابدارانی که اختیارات شغلی پایینی دارند ممکن است که از ساخت هویتی مجهول استفاده کنند.

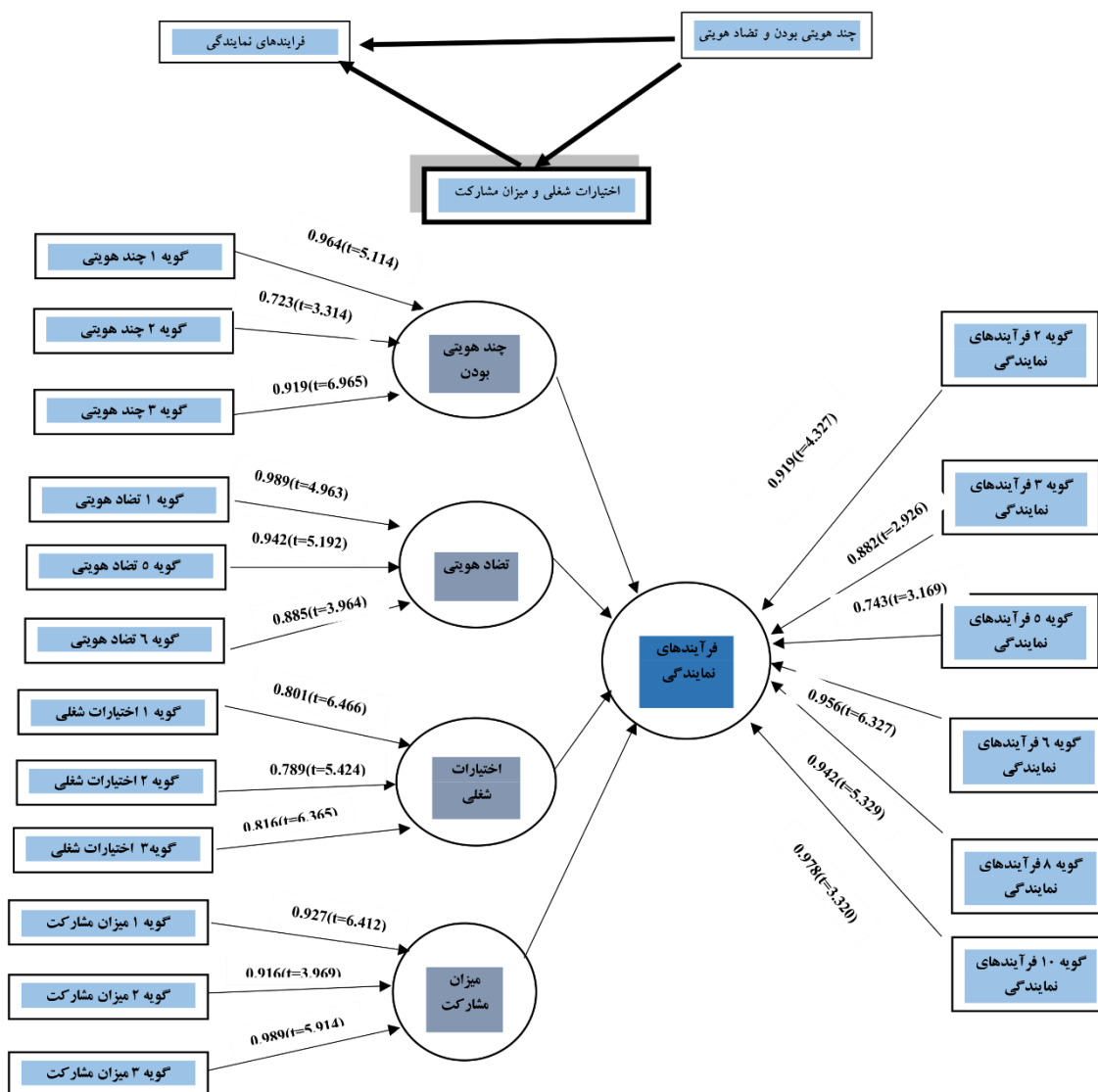
از سویی دیگر میزان مشارکت حسابداران مدیریت در امور کاری سازمان در دو محدوده‌ی مشارکت پایین و شریک‌کاری مشارکت بالا قرار می‌گیرد. اعتقاد بر این است که میزان مشارکت حسابداران مدیریت تأثیر به‌سزایی بر واکنش‌های رفتاری آنان در برابر تعارضات هویتی دارد. (اسکات و همکاران، ۲۰۱۱). پرسشنامه‌های مورد استفاده در این تحقیق توسط این محققان هیپل (۲۰۱۸)، ژان (۱۹۸۵) و سارکویچ (۲۰۱۱) اعتبار یابی شده است و برای پایایی نیز از آلفای کرونباخ استفاده شده است.

نوع متغیر	عنوان متغیر	تعداد گویه در پرسشنامه
وابسته	تعارضات نمایندگی پنهان	۱۰
متغیر مستقل	چند هویتی بودن	۱۰
متغیر مستقل	تعارضات هویتی	۱۰
متغیر میانجی	اختیارات شغلی	۶
متغیر میانجی	مشارکت شغلی	۷

مدل مفهومی که با استفاده از معادلات ساختاری مورد آزمون قرار گرفته به صورت زیر تدوین گردیده است:

⁴ Job discretion
⁵ Business involvement
⁶ Scott et al.

¹ Multiple Identity
² Ball
³ Identities conflicts



مدل مفهومی پژوهش

۵- یافته‌های پژوهش

برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده آمار تحلیلی به دو صورت آمار توصیفی و استنباطی مطرح می‌گردد. در ابتدا با استفاده از آمار توصیفی، شناختی از وضعیت و ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان حاصل گردیده و در ادامه در آمار استنباطی این پژوهش و با استفاده از نرم افزار smartPLS به بررسی فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

۵-۱: آمار توصیفی

خلاصه‌ای از جمعیت‌شناسی و ویژگی آنها در جدول شماره ۱ بصورت خلاصه فراهم آمده است. با توجه به نتایج جدول ش مشخص گردید که ۷۶ درصد از نمونه را مردان و ۲۴ درصد را زنان تشکیل می‌دهند. مدارک تحصیلی لیسانس، فوق لیسانس و دکتری هر کدام حدوداً ۳۳ درصد از نمونه می‌باشند. تجربه کاری تا ۱۰ سال ۶۲ درصد و دو گروه دیگر بالاتر از ۱۰ سال هر کدام حدوداً ۱۹ درصد از نمونه را تشکیل می‌دهند.

جدول ۱- جمعیت‌شناسی پرسشنامه

جنسیت	فراوانی	سن	فراوانی	میزان تحصیلات	فراوانی	تجربه شغلی (سال)	فراوانی
زن	۳۲	۴۰-۳۰	۴۶	لیسانس	۶۰	۱۰-۰۰	۸۶
مرد	۱۰۶	۵۰-۴۰	۴۸	فوق لیسانس	۵۰	۲۰-۱۰	۲۳
-	-	بالای ۵۰ سال	۴۴	دکتری	۲۸	بالای ۲۰ سال	۱۹
جمع	۱۳۸	جمع	۱۳۸	جمع	۱۳۸	جمع	۱۳۸

جدول ۲- داده‌های توصیفی پژوهش

متغیر	علامت اختصاری	تعداد مشاهده	کمترین	بیشترین	میانگین		انحراف معیار	واریانس
					آماره	خطای معیار		
چند هویتی	IDE	۱۳۸	۱.۰۰	۵.۰۰	۳.۱۱۳۰	۰.۰۷۰۱۵	۰.۹۸۷۰۳	۰.۹۷۴
تعارضات هویتی	CON	۱۳۸	۱.۰۰	۵.۰۰	۲.۸۸۳۸	۰.۰۷۲۳۳	۱.۰۱۷۸۱	۱.۰۳۶
اختیارات شغلی	JOB	۱۳۸	۱.۰۰	۵.۰۰	۳.۸۸۲۶	۰.۰۶۱۳۳	۰.۸۶۲۹۶	۰.۷۴۵
مشارکت شغلی	COR	۱۳۸	۱.۰۰	۵.۰۰	۳.۱۲۷۵	۰.۰۶۵۳۲	۰.۹۲۶۲۱	۰.۸۵۸
فرآیندهای نمایندگی پنهان	AGEN	۱۳۸	۱.۰۰	۵.۰۰	۳.۴۶۷۸	۰.۰۳۲۸۱	۰.۹۲۴۲۱	۰.۸۲۶

منبع: یافته‌های پژوهش

معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده- اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پرسشنامه را تأیید نمود.

جدول ۳- نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

متغیرهای پنهان پژوهش

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)
چند هویتی	IDE	۰.۸۸۶	۰.۹۸۸
تعارضات هویتی	CON	۰.۸۶۵	۰.۸۷۵
اختیارات شغلی	JOB	۰.۸۹۰	۰.۹۲۵
مشارکت شغلی	COR	۰.۹۵۳	۰.۹۶۱
فرآیندهای نمایندگی پنهان	AGEN	۰.۷۹۷	۰.۸۲۱

داده‌های فراهم آمده در جدول شماره ۲ نشان می‌دهد که بیشترین مقدار بدست آمده برای متغیر چند هویتی بودن ۵، کمترین مقدار ۱، میانگین برابر ۳.۱۱، انحراف معیار ۰.۹۸ و واریانس آن برابر ۰.۹۷ بوده است. بیشترین مقدار بدست آمده برای متغیر تعارضات هویتی ۵، کمترین مقدار ۱، میانگین برابر ۲.۸۸، انحراف معیار ۱.۰۱ و واریانس آن برابر ۰.۳۹۷ بوده است. بیشترین مقدار بدست آمده برای متغیر اختیارات شغلی ۵، کمترین مقدار ۱، میانگین برابر ۳.۸۸، انحراف معیار ۰.۸۶ و واریانس آن برابر ۰.۷۴۵ بوده است. بیشترین مقدار بدست آمده برای متغیر مشارکت شغلی ۵، کمترین مقدار ۱، میانگین برابر ۳.۱۲، انحراف معیار ۰.۹۲ و واریانس آن برابر ۰.۸۵ بوده است. بیشترین مقدار بدست آمده برای متغیر فرآیندهای نمایندگی پنهان ۵، کمترین مقدار ۱، میانگین برابر ۳.۴۶، انحراف معیار ۰.۹۲ و واریانس آن برابر ۰.۸۲ بوده است.

۵-۲: آزمون فرضیات پژوهش

آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی

مطابق با PLS، محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی صورت گرفته است، که نتایج آن در جدول شماره ۳ آمده است.

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰.۷ است و مطابق با یافته‌های جدول شماره ۳ این

-روایی همگرا^۱

معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد.

^۱. Convergent Validity

جدول ۶- میزان Communalities و R2 متغیرهای تحقیق

R2	Communalities	علامت اختصاری	متغیرهای مکنون
0.000	0.910	IDE	چند هویتی
0.218	0.906	CON	تعارضات هویتی
0.126	0.755	JOB	اختیارات شغلی
0.165	0.754	COR	مشارکت شغلی
0.113	0.649	AGEN	فرآیندهای نمایندگی پنهان

جدول ۷- نتایج برازش مدل کلی

GOF	R2	Communalities
0.376	0.170	0.831

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰/۳۷۶، برازش مدل کلی تأیید می‌شود.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای تأیید یا رد فرضیه اول و دوم پژوهش از ضرایب معناداری (مقادیر t-values) و بارعاملی استفاده شده است که نتایج بدست آمده تأیید کننده فرضیه‌های اول و دوم پژوهش است. نتایج بدست آمده از این آزمون‌ها به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۴- نتایج روایی همگرا متغیرهای پنهان پژوهش

میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)	علامت اختصاری	متغیرهای مکنون
۰.۹۱۰	IDE	چند هویتی
۰.۹۰۶	CON	تعارضات هویتی
۰.۷۵۵	JOB	اختیارات شغلی
۰.۷۵۴	COR	مشارکت شغلی
۰.۸۶۱	AGEN	فرآیندهای نمایندگی پنهان

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE^۱، ۰.۴ است (کلانتری، ۱۳۸۸) و مطابق با یافته‌های جدول شماره ۴ این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود.

معیار R Squares یا R²

جدول شماره ۵ به منظور بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. که معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا و یک متغیر درون‌زا دارد و ۳ مقدار ۰.۱۹ و ۰.۳۲ و ۰.۶۷ به عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن در نظر گرفته می‌شود. نتایج بدست آمده برای متغیرهای این تحقیق در جدول شماره ۵ فراهم آمده است.

جدول ۵- نتایج معیار R2 برای سازه درون‌زا

R2	علامت اختصاری	متغیرهای مکنون
۰.۴۶۵	JOB	اختیارات شغلی
۰.۳۴۷	COR	مشارکت شغلی
۰.۵۷۳	AGEN	فرآیندهای نمایندگی پنهان

برازش مدل کلی

برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰.۰۱، ۰.۲۵ و ۰.۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\text{communalities} \times R^2}$$

Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

^۱. Average Variance Extracted

جدول ۵- ضرایب بارهای عاملی و ضرایب معناداری متغیرهای وابسته و مستقل تحقیق

عامل	شاخص	بار عاملی	ضریب معناداری
چند هویتی	IDE1	۰.۹۶۴	۵.۱۱۴
	IDE2	۰.۷۲۳	۳.۳۱۴
	IDE3	۰.۹۱۹	۶.۹۶۵
تعارضات هویتی	IDE6	۰.۸۴۷	۵.۱۴۲
	IDE8	۰.۹۱۵	۴.۶۱۶
	IDE9	۰.۸۶۴	۵.۳۶۲
	CON1	۰.۹۸۹	۴.۹۶۳
	CON5	۰.۹۴۲	۵.۱۹۲
	CON6	۰.۸۸۵	۳.۹۶۴
فرآیندهای نمایندگی پنهان	CON8	۰.۸۱۱	۶.۳۶۷
	CON10	۰.۹۳۵	۲.۴۲۷
	AGEN2	۰.۹۱۹	۴.۳۲۷
	AGEN3	۰.۸۸۲	۲.۹۲۶
	AGEN5	۰.۷۴۳	۳.۱۶۹
	AGEN6	۰.۹۵۶	۶.۳۲۷
	AGEN8	۰.۹۴۲	۵.۳۲۹
	AGEN10	۰.۹۷۸	۳.۳۲۰

نتایج فرضیه اول پژوهش

بر اساس محاسبات انجام شده، بار عاملی استاندارد گویه‌های چند هویتی بودن به ترتیب برابر با ۰/۹۶، ۰/۷۲، ۰/۹۱ و ... بدست آمده است که بالاتر از ۰/۳۰ بوده و مقدار مطلوبی می‌باشد. همچنین آماره t آن‌ها برابر ۵/۱۱، ۳/۳۱ و ۶/۹۴ که بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد در کنار بار عاملی بالای ۰/۳۰ بیانگر تأیید فرضیه اول پژوهش مبنی بر این می‌باشد که بین چند هویتی بودن و فرآیندهای نمایندگی پنهان تاثیر معنادار وجود دارد. نکته‌ای که در این فرضیه قابل بیان است که برخی از گویه‌ها از مدل حذف می‌گردند به این دلیل که معناداری ارتباط آنها رد می‌گردد. بر همین اساس نیز پیشنهاد می‌شود در مدل نهایی پیشنهادی گویه‌های رد شده حذف شده و تنها گویه‌های معنادار به عنوان جانشین باقی بمانند.

نتایج فرضیه دوم پژوهش

بر اساس محاسبات انجام شده، بار عاملی استاندارد گویه‌های چند هویتی بودن به ترتیب برابر با ۰/۹۸، ۰/۹۴، ۰/۸۸ و ... بدست آمده است که بالاتر از ۰/۳۰ بوده و مقدار مطلوبی می‌باشد. همچنین آماره t آن‌ها برابر ۴/۹۶، ۵/۱۹ و ۳/۹۶ که بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد در کنار بار عاملی بالای ۰/۳۰ بیانگر تأیید فرضیه دوم پژوهش مبنی بر این می‌باشد که بین تعارضات هویتی و فرآیندهای نمایندگی پنهان ارتباط معنادار وجود دارد. نکته‌ای که در این فرضیه قابل بیان است که ۵ گویه از گویه تعارضات هویتی از مدل حذف می‌گردند به این دلیل که معناداری تاثیر آنها رد می‌گردد. بر همین اساس نیز پیشنهاد می‌شود در مدل نهایی پیشنهادی گویه‌های رد شده حذف شده و تنها گویه‌های معنادار به عنوان جانشین باقی بمانند.

جدول ۶- ضرایب بارهای عاملی و ضرایب معناداری متغیرهای میانجی تحقیق

عامل	شاخص	بار عاملی	ضریب معناداری
اختیارات شغلی	JOB1	۰.۸۰۱	۶.۴۶۶
	JOB2	۰.۷۸۹	۵.۴۲۴
	JOB3	۰.۸۱۶	۶.۳۶۵
	JOB4	۰.۹۶۳	۲.۴۵۹
	JOB5	۰.۹۶۱	۳.۷۲۱

عامل	شاخص	بار عاملی	ضریب معناداری
	JOB6	۰.۸۷۸	۴.۴۴۶
مشارکت شغلی	COR1	۰.۹۲۷	۶.۴۱۲
	COR2	۰.۹۱۶	۳.۹۶۹
	COR3	۰.۹۸۹	۵.۹۱۴
	COR4	۰.۹۶۵	۳.۹۶۸
	COR5	۰.۸۲۷	۴.۹۶۳
	COR6	۰.۹۶۳	۲.۹۶۵
	COR7	۰.۷۵۷	۵.۴۶۹

نتایج فرضیه سوم و چهارم پژوهش

از ۶ گویه به عنوان گویه‌های جایگزین برای اختیارات شغلی استفاده شده است که نتایج بدست آمده برای تمام گویه‌ها نشان دهنده بار عاملی بالاتر از ۰/۳۰ بوده و مقدار مطلوبی می‌باشد. همچنین آماره t آن‌ها بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد در کنار بار عاملی بالای ۰/۳۰ بیانگر تأیید فرضیه سوم و چهارم پژوهش مبنی بر این می‌باشد که میزان اختیارات شغلی نقش میانجی بر ارتباط چند هویتی بودن و تعارضات هویتی و فرآیندهای نمایندگی پنهان دارد. همچنین بایستی اشاره کرد تمامی گویه‌های اختیارات شغلی به عنوان جانشین مورد تأیید قرار می‌گیرد.

نتایج فرضیه پنجم و ششم پژوهش

از ۷ گویه به عنوان گویه‌های جایگزین برای مشارکت شغلی استفاده شده است که نتایج بدست آمده برای تمام گویه‌ها نشان دهنده بار عاملی بالاتر از ۰/۳۰ بوده و مقدار مطلوبی می‌باشد. همچنین آماره t آن‌ها بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد در کنار بار عاملی بالای ۰/۳۰ بیانگر تأیید فرضیه پنجم و ششم پژوهش مبنی بر این می‌باشد که میزان مشارکت شغلی نقش میانجی بر ارتباط چند هویتی بودن و تعارضات هویتی و فرآیندهای نمایندگی پنهان دارد. همچنین بایستی اشاره کرد تمامی گویه‌های مشارکت شغلی به عنوان جانشین مورد تأیید قرار می‌گیرد.

۶. بحث و نتیجه‌گیری

تعارضات هویتی با افزایش بروز رفتارهایی چون ساخت هویت و دگرگون سازی شغلی به منظور انطباق رویه‌های حسابداری مدیریت و هویت‌های جاری و مطلوب با یکدیگر منتج به نمایندگی پنهان می‌شوند. آنچه که در این نمایندگی حائز اهمیت است، توجه به مبحث روانشناسی هویت حسابداری مدیریت می‌باشد. هنگامی که هویت حسابداری مدیریت در راستای منافع سازمان قرار گیرد تضاد نمایندگی مشاهده نمی‌شود. در غیر این صورت، شاهد تضاد خواهیم بود. این در حالی است که اختیارات

و مشارکت کاری حسابداران مدیریت نیز بر این نمایندگی تأثیرگذارند. برخلاف تئوری نمایندگی که مالک خارج از سازمان و نماینده در درون سازمان قرار داشت، در نمایندگی پنهان مدیر و مالک هر دو در درون سازمان قرار گرفته‌اند. به دلیل آنکه هویت و ساخت آن یک مبحث روانشناسی و درونی حسابداری مدیریت می‌باشد که با چشم مسلح قادر به دیدن آن نیستیم واژه پنهان به این تئوری داده شده است.

مبانی نظری این پژوهش بر اساس مدل طرح شده هرتون و واندرلی (۲۰۱۸) بود و تلاش گردید تا با آزمون تجربی این مدل و اصلاح آن اقدام به ارائه مدل تجربی با استفاده از معادلات ساختاری گردد. داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با توزیع پرسشنامه در بین حسابداران مدیریت و مدیران مالی در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری گردید. همانطور که در روش تحقیق بررسی گردید، مدل نظری تدوین شده با گویه‌های در نظر گرفته شده برای هر کدام از متغیرها وارد مدل معادلات ساختاری گردید و ضمن تأیید روابط در نظر گرفته شده برای متغیرها، ارتباط و جانشین بودن برخی از گویه‌ها برای متغیر اصلی رد گردید.

نتایج این پژوهش از بعد تأثیرگذاری تضادهای نمایندگی پنهان بر بعد رفتاری با پژوهش لانگ (۲۰۲۰) هم راستا می‌باشد. هرتون و واندرلی (۲۰۱۸) و هیبل (۲۰۱۸) پژوهش مشابه با پژوهش حاضر انجام دادند که یافته‌های این پژوهش‌های با پژوهش حاضر مشابه می‌باشد این در حالی است که نتایج پژوهش حاضر به صورت تجربی کسب گردیده است. سایر پژوهش‌هایی که در پیشینه این پژوهش ذکر شده‌اند، تاحدودی نتایج مشابه با این پژوهش داشته‌اند که از جمله آنها می‌توان به پژوهش ریگ (۲۰۱۸)، تیلو و اسکاپنس (۲۰۱۶)، سانچز و همکاران (۲۰۱۴) و ...

نتایج بدست آمده از تحقیق نشان می‌دهد که بین چند هویتی بودن و فرآیندهای نمایندگی پنهان ارتباط تأثیر وجود دارد. این فرضیه همراستا با این فرض است که چند هویتی بودن

حسابداران مدیریتی قادر به انجام نمایندگی پنهان می‌باشند که از اختیارات شغلی بالایی برخوردار باشند. از آنجایی که کارمندان با اختیارات پایین‌تری هم وجود دارند که انگیزه و دانش لازم را برای انجام این فرآیند دارند، پیشنهاد می‌گردد که مدیران سازمان‌ها از این کارمندان نیز استفاده نمایند. بر اساس نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش هر چه مشارکت کاری حسابداران مدیریت بالاتر باشد، بیشتر از سایرین قادر به انجام فرآیندهای نمایندگی پنهان می‌باشند، مدیران سازمان در نهایت به پژوهشگران علاقه‌مند در این زمینه پیشنهاد می‌شود که موضوع مورد بررسی در این تحقیق را در سایر جوامع آماری از جمله حسابداران عمومی مورد بررسی قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌گردد که با بسط گویه‌های متغیرهای تحقیق سایر ابعاد جامعه‌شناختی و روانشناختی جامعه مورد بررسی نیز مورد توجه قرار گیرد. همچنین به محققان تحقیقات آتی و کاربران نتایج این پژوهش پیشنهاد می‌شود که با توجه به تعداد جامعه و نمونه که نتایج این تحقیق قابلیت تعمیم به کل جامعه حسابداران مدیریت در ایران را ندارد.

فهرست منابع

- * ابراهیمی‌خو، موسی و امینی‌فر، اکبر. (۱۳۹۶)، بررسی نقش رفتارهای مشارکتی کارکنان در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و تأثیر آن بر پیامدها (عملکرد مالی سازمانی) مطالعه موردی بانک توسعه صادرات ایران، مجله پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری مدیریت، سال دوم، شماره ۵، صص ۱-۱۵.
- * زارع شاه آبادی، اکبر؛ اصفهانیان، فهیمه؛ ترکان، رحمت‌اله. (۱۳۹۳)، بررسی عوامل مؤثر بر چند لایه بودن هویت، فصلنامه مطالعات ملی، سال پانزدهم، شماره ۱، صص ۲۳-۳۹.
- * کلانتری، خلیل (۱۳۸۸). مدل یابی معادله ساختاری در تحقیقات اجتماعی-اقتصادی. تهران: انتشارات فرهنگ صبا. چاپ اول.
- * قاسمی، جواد؛ خوشبختی، جعفر؛ عسگری، علی. (۱۳۹۴)، بررسی نقش مشارکت کارکنان در پیش‌بینی تحلیل رفتگی شغلی کارکنان ادارات کل ورزش و جوانان خراسان بزرگ، مدیریت ورزشی، بهمن و اسفند، دوره ۷، شماره ۶، صص ۸۶۵-۸۷۴.
- * سپهری، پطرو؛ آزادی، کیهان؛ وطن پرست، محمدرضا؛ اکبری، بهمن. (۱۳۹۹). تیپ‌های شخصیتی حسابرسان و میزان پایبندی آنان بر آیین رفتار حرفه‌ای حسابداری مدیریت. ۱۳ (۴۴). ۲۰۵-۲۱۵

حسابداران مدیریت یا افرادی که این نقش را در شرکت بر عهده می‌گیرند، منجر به مساعدت بیشتر حسابدار مدیریت در نقش خود و کمک بیشتر به مدیریت در تصمیم‌سازی می‌شود. بر همین اساس پیشنهاد می‌شود که چند هویتی بودن را به عنوان عاملی مؤثر بر افزایش میزان تعارضات هویتی، در نظر گرفته و برای پاسخ به موقعیت‌های مختلفی که پیش روی آنها قرار می‌گیرد، از این هویتها استفاده نمایند. بر اساس تأیید فرضیه دوم مبنی بر اینکه بین تعارضات هویتی و فرآیندهای نمایندگی پنهان تأثیر معنادار وجود دارد، بر همین اساس نیز بایستی از ایجاد هویت‌های یکسان یا متحد برای منافع شرکت با استفاده از مشارکت دادن حسابداران مدیریت بهره‌گیرند.

با توجه تأیید نقش میانجی اختیارات شغلی در فرضیه سوم و چهارم تحقیق این موضوع تبیین می‌شود که اختیارات شغلی که به حسابداران مدیریت داده می‌شود با توجه به مشارکت دادن بیشتر وی و حس اعتمادی که به وی به عنوان عضوی از سازمان می‌دهد منجر به مساعدت وی در انجام فرآیند تصمیم‌سازی و انجام امور نمایندگی از طرف وی می‌شود. بر همین اساس نیز پیشنهاد می‌شود در همین راستا اختیارات حسابداران مدیریت به عنوان معیار مهم و انگیزه بخش برای کارمندان واحد حسابداری مدیریت در نظر گرفته شود.

در فرضیه پنجم و ششم نیز نقش مشارکت شغلی به مانند اختیارات شغلی مورد تأیید قرار می‌گیرد. و بر همین اساس و با توجه به مطالبی که در مورد اختیارات شغلی مطرح شد پیشنهاد می‌گردد که زمینه‌های لازم برای ایجاد انگیزه برای مشارکت حسابداران مدیریت فراهم آید.

در نهایت می‌توان گفت که انجمن‌های تخصصی، دانشگاه‌ها و مؤسسات باید تغییراتی را در برنامه‌های آموزشی خود اعمال کنند تا از این طریق حامی حسابداران در پذیرش نقش‌های جدید خود باشند. آنچه در این پژوهش بیشتر محل تأکید قرار گرفت مشارکت بیشتر حسابداران در امور سازمان در نقش عاملی محرک در اعمال تغییرات نوآورانه و در نتیجه بهبود رویه‌ی حسابداری مدیریت است. محققان بر این اعتقاد هستند که تنها از طریق چنین ابزاری است که رشته‌ی حسابداری مدیریت قادر به نیل به اهدافش در تولید افراد ارزش‌آفرین بیشتر در این حوزه است.

بر اساس نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش به مدیران سازمانها پیشنهاد می‌شود که از وجود تعارضات هویتی در حسابداران مدیریت استفاده کرده و سعی در ایجاد ساخت یک هویت واحد در راستای منافع سازمانی خود نمایند تا حسابداران مدیریت به عنوان یک شریک کاری در کنار آنها قرار گرفته و در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی آنان را مساعدت نمایند. همچنین

- * Lange, 2020. A paradox of embedded agency: Sustainable investors boundary bridging to emerging fields, *Journal of Cleaner Production* Volume 226, 20 July, 50-63
- * Lounsbury, M. 2008. Institutional rationality and practice variation: new directions in the institutional analysis of practice. *Account. Organ. Soc.* 33 (4-5), 349-361.
- * Morales, J., Lambert, C., 2013. Dirty work and the construction of identity: an ethnographic study of management accounting practices. *Account. Organ. Soc.* 38, 228-244.
- * Rieg, R., 2018. Tasks, interaction and role perception of management accountants: evidence from German. *Journal Management Control*. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-0266-0>.
- * Sanchez-Matamorosa, J. B., Araujo Pinzonb, P., Alvarez-Dardet Espejoa, C. 2014. Management accounting change and agency in embedded situations. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 43 (3): 241-265.
- * Scott-L. B, Travaglione, A., & Marshall.V. 2011. Causal inferences between participation in decision making, task attributes, work effort, rewards, job satisfaction and commitment. *Leadership & Organization Development Journal*, (27) No. 5, 399-414.
- * Strauss, K., Griffin, M.A., Parker, S.K., 2016. Future work selves: how salient
- * hoped-for identities motivate proactive career behaviors. *J. Appl. Psychol.* 97, 580-598.
- * Sylvain Colombero, Raffi Duymedjian, Amélie Boutinot. 2021. The embedded-agency paradox revisited: Discussing Deleuze and Guattari's concept of becoming for institutional entrepreneurship. *Scandinavian Journal of Management*, Volume 37, Issue 1
- * Taylor, L.C., & Scapens, R.W. 2016. The role of identity and image in shaping management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 29 (6):1075-1099.
- * Van Dick, R., Wagner, U., Stellmacher, J., Christ, O. 2018. The utility of a broader conceptualization of organizational identification: which aspects really matter? *J. Occup. Organ. Psychol.* 77 (2), 171-191.
- * علی‌فرّی، ملیحه؛ وکیلی فرد، حمید رضا؛ بنی مهد، بهمن؛ رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۷). نقش تعدیل‌کنندگی تیپ شخصیتی افراد در تأثیر درک مسئولیت اجتماعی بر رضایت و تعهد شغلی حسابداران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۳۶، صص ۹۳-۹۳
- * Abrahamsson, G., Englund, H., Gerdin, J. 2015. Organizational identity and management accounting change. *Account. Audit. Account. J.* 24 (3), 345-376.
- * Ball, Rokeach, S. J., 1985. The origins of individual media-system dependency: A sociological framework. *Communication Research*.
- * Berg, J.M., Wrzesniewski, A., Dutton, J.E. 2010. Perceiving and responding to challenges in job crafting at different ranks: when proactivity requires adaptivity. *J. Organ. Behav.* 31, 158-186.
- * Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. 2018. Auditors professional and organizational identities and commercialization in audit firms, accounting auditing and accountability journal, 31(2), 374-399. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>
- * Byrne, S., Pierce, B. 2017. Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. *Eur. Account. Rev.* 16 (3), 469-498.
- * Ezzamel, M., Robson, K., Stapleton, P., 2012. The logics of budgeting: theorization and practice variation in the educational field accounting. *Organ. Soc.* 37 (5), 281-303.
- * Englund, H., Gerdin, J. 2013. Agency and structure in management accounting research: reflections and extensions of Kilfoyle and Richardson. *Crit. Perspect. Account.* 22 (6), 581-592.
- * Englund, H., Gerdin, J., Abrahamsson, G. 2017. Accounting ambiguity and structural change. *Accounting. Audit. Account. J.* 26 (3), 423-448.
- * Fiol, C.M., Pratt, M.G., O'Connor, E.J. 2019. Managing intractable identity conflicts. *Acad. Manage. Rev.* 34, 32-55.
- * Goretzki, L., Strauss, E., Weber, J. 2013. An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Manage. Account. Res.* 24, 41-63.
- * Hiebl, M.R.W. 2018. Management accounting as a political resource for enabling embedded agency. *Management Accounting Research*. 38, 22-38.
- * Horton, K.E., Bayerl, P.S., Jacobs, J. 2014. Identity conflicts at work: an integrative framework. *J. Organ. Behav.* 35 (S1), 6-22.
- * Horton, K.E., Wanderley, C.d.A. 2018. Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. *Management Accounting Research*. 38, 39-50.
- * Kilfoyle, E., Richardson, A.J. 2011. Agency and structure in budgeting: thesis, antithesis and synthesis. *Crit. Perspect. Account.* 22 (2), 183-199.
- * Jensen, M.C. and Meckling, W.H (1976) Theory of the firm: managerial behavior, Agency costs and ownership structure, *Journal of financial economics*, Vol.3, No.4, pp 305-360.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 13/ No. 49/ Spring 2024

Interaction of management accountants' behavioral responses to paradox of embedded agency

Jalal Aspookeh

Ph.D Student in Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

Rasool Abdi

Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.
(Corresponding Author)

Asgar Pakmaram

Associate Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

Nader Rezaei

Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran

Abstract

According to theories of sociologists and behaviorists, social and economic behaviors of members of management professional accounting community, like any other professional community, are influenced by factors such as cognitive and legal norms, which limit number of professionals. It will make it harder to create new procedures and innovations. In this regard, aim of this study is to investigate behavioral response to hidden agency conflicts, to determine what approach people in professional management accounting community will be exposed to in relation to paradox of embedded agency. On this basis, a model for this relationship should be predicted. The research period was 2020 and the data needed to answer the research question were collected by distributing a questionnaire among management accounting community. Based on this, data obtained from 138 additional questionnaires were analyzed using structural equations as well as the Sobel test to determine the role of modification variable. Research findings show that there is a significant relationship between accountants' behavioral response and paradox of embedded agency, and research sub-questions also found that multi-identity and identity conflicts affect embedded agency processes and roles. The adjustment of job authority and job participation was confirmed by the relationship between multi-identity and identity conflicts over embedded agency processes.

Keywords: Embedded Agency, Behavioral Reaction, Management Accountants