



# تعارض هویت و تناقض نمایندگی پنهان در حرفه‌ی حسابداری مدیریت

ترجمه‌ی  
احمد عبداللہی

مقاله‌ی حاضر درصدد است تا ضمن بررسی نقش تعارض هویت به عنوان یکی از محرک‌های اصلی نمایندگی پنهان در میان متخصصان حسابداری مدیریت، گامی مهم در جهت افزایش پژوهش‌های مربوط به حوزه‌ی تغییر نهادی بردارد. به این ترتیب، چارچوبی مفهومی به منظور برقراری پیوندی بین هویت و تعارض هویت و، در نتیجه، تغییر در رفتار منتج از آن بر اساس نظریه‌ی هویت اجتماعی طراحی و ارائه می‌شود.

هدف از طراحی این چارچوب، تبیین این مسأله است که چندهویتی چه گونه باعث محدودیت یا تحریک رفتار نمایندگی در شرکت‌ها می‌شود. مسأله‌ی مهم دیگری که در این پژوهش موضوع بحث قرار خواهد گرفت، سازوکارهای بنیادینی است که از طریق آن‌ها تعارضات برآمده از مسأله‌ی چندهویتی به اعمال تغییرات نهادی از طریق رفتارهایی نظیر ساخت هویت و دگرگون‌سازی شغلی منجر می‌شوند. به علاوه، نشان داده خواهد شد که اختیارات شغلی و مشارکت کاری در سازمان چه تأثیری بر نمایندگی پنهان حسابداران مدیریت مشغول در مناصب مختلف سازمانی دارد.

هم‌چنین، پیش‌بینی می‌شود که تغییرات در رویه‌های حسابداری مدیریت تأثیری احتمالی بر هویت‌های حسابداران مدیریت داشته و در صورت هر گونه انحرافی از هویت‌های نهادینه‌شده‌ی فعلی به تعارضات هویتی جدید می‌انجامد.

دست‌آوردهای این مدل باعث ایجاد درک بهتری از مسأله‌ی نمایندگی پنهان برای انجام پژوهش‌های بعدی می‌شود.



## ۱- مقدمه

سؤال مهمی که معمای نمایندگی پنهان در اذهان ایجاد می‌کند 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 چه‌گونه اقدام به ایجاد رویه‌های جدید و اعمال تغییرات نهادی می‌کنند؟ (اینگلاند و همکاران، ۲۰۱۳). این سؤال کلیدی توجه بسیاری از پژوهش‌گران حوزه‌ی حسابداری مدیریت را به خود جلب کرده است چرا که امروزه کانون توجه پژوهش‌گران از بررسی اثرات تثبیت‌کننده‌ی نهادها به سمت تغییرات نهادی یا نمایندگی معطوف شده است (لونزبری، ۲۰۰۸). مطالعات صورت گرفته در گذشته تلاش‌های گسترده‌ای را به تصریح ماهیت و پی‌آمدهای نمایندگی پنهان در حوزه‌ی حسابداری مدیریت معطوف کرده‌اند (برنز و بالوینز دوتیر، ۲۰۰۵؛ اینگلاند و گردین، ۲۰۱۱؛ کیلفویل و ریچاردسون، ۲۰۰۱). با وجود این، هنوز هم ابهامات و سؤالاتی در این حوزه مطرح

است. نخست، به‌رغم تأکید پژوهش‌های گذشته پیرامون نقش کلیدی هویت در تغییر نهادی، تحقیقات صورت گرفته در حوزه‌ی حسابداری مدیریت به نقش هویت و تعارض هویتی در ایجاد تغییرات توجه چندانی نداشته‌اند (آبراهامسون و همکاران، ۲۰۱۱؛ مارلز و لامبرت، ۲۰۱۳). بنابراین، بر طبق پژوهش حاضر، درک مسأله‌ی تغییر نهادی تا حد زیادی به پذیرش یک رویکرد مبتنی بر هویت منوط است.

دوم، اطلاعات چندانی پیرامون میکروفرآیندهایی که امکان اعمال تغییر سازمانی را به حسابداران مدیریت می‌دهند در دست نیست (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۲). به‌ویژه، پژوهش‌های حاضر به‌خاطر توجه بیش از حد به عوامل بیرونی (یا شوک‌های بیرونی؛ کیلفویل و ریچاردسون، ۲۰۱۱) و هم‌چنین ناتوانی آن‌ها در درک زمان، دلیل و چه‌گونگی تأثیر فعالان سازمانی در تسهیل روند کارآفرینی نهادی در درون سازمان آماج همجه‌ی انتقادات قرار گرفته‌اند (برنز و بالوینز دوتیر، ۲۰۰۵). سوم، پژوهش حاضر نیز که به حوزه‌ی حسابداری مدیریت می‌پردازد از محدودیت‌هایی نظیر نگاه

تک‌بعدی در تحلیل و پرهیز از توجه به تأثیرات چندسطحی برخوردار است. درک این تأثیرات چندسطحی از اهمیت به‌سزایی برخوردار است، چرا که باعث شناخت مکانیسم‌های بنیادینی می‌شوند که خود عامل ایجاد نمایندگی پنهان در محیط‌های سازمانی‌اند (هورتون و همکاران، ۲۰۱۴). هدف اصلی از انجام این پژوهش رفع خلاءهای پژوهشی مذکور، ارائه‌ی یک مدل جدید از نمایندگی پنهان در حوزه‌ی حسابداری مدیریت و در نهایت استفاده‌ی بهینه از مفروضات مطرح در نظریه‌ی هویت اجتماعی است. محور اصلی این مدل مفهومی نقش هویتهای چندسطحی و تعارضات هویتی در اعمال تغییر است. هم‌چنین، فرض بر این است که به‌رغم محدودیت‌هایی که ممکن است مسأله‌ی چندهویتی برای رفتارهای حسابداران در سازمان ایجاد کند، تعارضات هویتی موجود عاملی اساسی در ایجاد نمایندگی پنهان در سازمان محسوب می‌شود.

از این‌رو مطالعه‌ی حاضر نه تنها به مسأله‌ی هویت و تغییر نهادی می‌پردازد، بلکه سه دست‌آورد مهم در این زمینه به همراه خواهد داشت. نخستین دست‌آورد



این پژوهش ارائه‌ی یک مدل مفهومی و تصریح چه‌گونگی پیوند بین تعارضات هویتی و نمایندگی پنهان در قالب مجموعه‌ای از فرضیه‌های نظری است. این مدل میکروفرآیندهایی را که از طریق آن‌ها نمایندگان پنهان اقدام به اعمال تغییر می‌کنند، مشخص می‌کند. علاوه بر این، چه‌گونگی نقش هویت‌های متعارض چندگانه در اعمال تغییر و هم‌چنین فرآیندهایی که از طریق آن‌ها این تغییرات در قالب دگرگون‌سازی شغلی و ساخت هویت اعمال می‌شوند، مشخص خواهد

بر این است تا تأثیر چارچوب مفهومی این پژوهش در ایجاد انگیزه‌ی بیش‌تر در پژوهش‌گران برای انجام مطالعاتی در حوزه‌ی حسابداری مدیریت تصریح شود.

## ۲- تعاریف و نظریه

### ۲-۱ هویت و نقش‌ها

هویت را پاسخی به این سؤال تعریف کرده‌اند که "من که هستم/ما که هستیم؟ و نقش ما در جامعه چیست؟" (پت و فورمن، ۲۰۰۰؛ تاجفل، ۱۹۷۲). به‌رغم این که پژوهش‌های مربوط به حوزه‌ی

(۲۰۰۰) است بنا نهاده شده است. پژوهش حاضر ضمن ادغام هر سه رویکرد مذکور به تعریف آشفورث و همکاران (۲۰۰۸) از هویت‌های محیط‌کاری استناد می‌کند که معتقدند "هویت‌های محیط‌کار زانده‌ی وجوه محوری، متمایز و کم‌ویش پایدار سازمان‌ها و نقش‌هایی هستند که یک فرد در قالب آن‌ها قرار می‌گیرد. هویت‌های محیط‌کار از جمله منابع مهم هویتی (روسو، ۱۹۹۸)، حتی در قیاس با ابعاد بنیادین تعریف (تشخیص) از خود‌نظیر ملیت یا نژاد برشمرده می‌شوند (هاگ و تری، ۲۰۰۱). از منظر مدیریتی نیز هویت عاملی مؤثر بر نگرش‌ها و رفتارهای افراد شناخته می‌شود (آشفورث و مائل، ۱۹۸۹). درواقع، هنگامی که افراد هویت خود را در گروه سازمان متبوع خود یا کارگروهی که عضو آن هستند می‌دانند، آنگاه تمام توان و انگیزه‌ی خود را در راستای منافع آن گروه به کار می‌گیرند (کریس و همکاران، ۲۰۰۳؛ المبرز و همکاران، ۱۹۹۸؛ ون دایک و همکاران، ۲۰۰۴).

رویکرد هویت اجتماعی درباره‌ی دلایل نهفته در پس این انگیزه‌ها صحبت می‌کند. به عبارت دیگر، بر طبق این رویکرد، هویت‌های اجتماعی و محیط‌کاری از اهمیت به‌سزایی برخوردارند چرا که نیاز افراد به عزت نفس و خودباوری را برطرف می‌کنند (هاگ و تری، ۲۰۰۰). بر این اساس، بر طبق فرضیه‌ی عزت نفس، میل به داشتن عزت نفس خمیرمایه‌ی هویت افراد را تشکیل می‌دهد (آبرامز و هاگ، ۱۹۹۸؛ تاجفل و ترنر، ۱۹۷۹). درواقع، افراد گرایش به آن دسته از هویت‌های مثبت‌کاری دارند که برای‌شان عزت نفس و خودافزایی به همراه داشته باشند (دو کریس و همکاران، ۲۰۰۲؛ دو تان و همکاران، ۱۹۹۴). از طرف دیگر و به موازات آن‌چه در باب خودافزایی



شد. دوم این که دو متغیر تعدیل‌کننده که وظیفه‌ی شکل‌دهی به روابط بین تعارضات هویتی و نمایندگی پنهان را بر عهده دارند نیز معرفی خواهند شد. به‌طور خاص، نقش اختیارات شغلی و مشارکت کاری در امور سازمان در بروز واکنش‌های رفتاری حسابداران مدیریت به تعارضات احتمالی نیز به بحث گذاشته خواهند شد. سرانجام، دست‌آوردهای مدل مفروض در پژوهش برای حرفه‌ی حسابداری مدیریت و هم‌چنین پژوهش‌های آتی به بحث گذاشته خواهد شد. درواقع، تلاش

هویت ریشه در روان‌شناسی اجتماعی دارد، این پژوهش‌ها توجه فزاینده‌ای به محیط‌کار و تأثیر به‌سزای فرآیندهای هویتی بر رفتار سازمانی داشته‌اند (هاگ و تری، ۲۰۰۰). پژوهش حاضر به عنوان یک پژوهش مبتنی بر کار بر پایه‌ی سه مفهوم مختلف از هویت که برگرفته از رویکرد هویت اجتماعی (تاجفل و ترنر، ۱۹۷۹)، نظریه‌ی هویت (آمیخته با نظریه‌ی کنترل هویت و نظریه‌ی هویت ساختاری؛ استرایکز و برک، ۲۰۰۰) و نظریه‌ی هویت سازمانی (آلبرت و وتن،

پیوند نزدیکی با سایر فعالیت‌های آنان از جمله جمع‌آوری داده‌ها، گزارش‌گری مالی، تحلیل داده‌های مالی و کنترل و سیاست‌گذاری برای مدیران مالی با توجه به اهداف مالی شاخص آن‌ها دارد (برنز و بالدوینز دو تیر، ۲۰۰۷؛ امزلی، ۲۰۰۵). در مقابل، رویکرد نوین کارمحور بیش‌تر با نقش‌های تلفیقی مرتبط است که هدف از این نقش‌ها ترکیب اطلاعات مالی با شاخص‌های عملکرد غیرمالی است. در نتیجه، حسابداران مدیریت در این نقش بیش‌تر راهبردی عمل می‌کنند به طوری که ضمن ارزش‌آفرینی باعث بهبود وضعیت تجارت و اثربخشی بیش‌تر سازمان می‌شوند (برنز و بالدوینز دو تیر، ۲۰۰۷).

تفاوت دیگر میان این دو نقش نیز مربوط به میزان استقلال و درگیری موجود در این نقش‌ها می‌شود. برنز و بالدوینز دو تیر (۲۰۰۷) معتقدند که نقش سنتی چوب‌خطداری کاملاً مستقل از تعاملات کاری صورت می‌پذیرد و این در حالی است که بایرن و پیرس

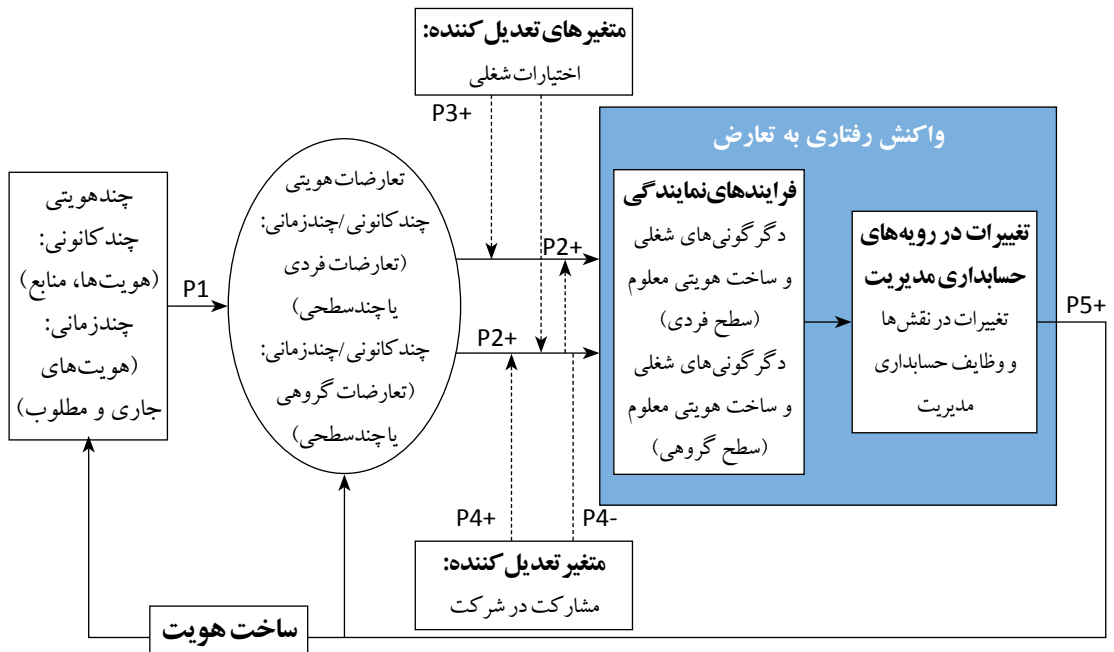
(وی) و این در حالی است که چنین احتمالی درباره‌ی تأثیر هویت حرفه‌ای فرد بر نحوه‌ی انجام نقش محوله به وی می‌رود (چریم و همکاران، ۲۰۰۷).

## ۲-۲ هویت‌ها و نقش‌های حسابداران مدیریت

پژوهش‌های اخیر پیرامون نقش‌های حرفه‌ای حسابداران مدیریت بیش‌تر به سیر تکامل وظایف و مسئولیت‌های آنان از نقش یک چوب‌خطدار سنتی تا نقش یک شریک کاری پرداخته‌اند (گرانلاند و لوکا، ۱۹۹۸؛ جارونپا، ۲۰۰۷). خصوصاً یافته‌ها حاکی از این است که حسابداران مدیریت ملزم به استفاده از رویکردهای کاری در سازمان‌های متبوع‌شان هستند (برنز و بالدوینز دو تیر، ۲۰۰۷؛ راسل و همکاران، ۱۹۹۹).

نقش سنتی چوب‌خطدار به معنای نیاز به وجود حسابدارانی است که نظارت مستقل و منصفانه بر عملکرد مالی سازمان با تأکید بر کنترل هزینه‌ها داشته باشند (هاپسر، ۱۹۸۰). این نقش حسابداران

و به تبع آن خودانگیزی گفته شد، بر طبق فرضیه‌ی کاهش تردید در نظریه‌ی طبقه‌بندی خویشتن، هویت اجتماعی باعث کاهش تردید در افراد می‌شود (هاگ و تری، ۲۰۰۰؛ ترنر، ۱۹۸۵). بنا بر رویکرد مزبور، هویت‌های کاری با ایجاد انتظاراتی که باعث هدایت رفتار و اعمال آن‌ها در محیط‌های اجتماعی و کاری می‌شود زمینه‌ی کاهش تردید در آن‌ها را فراهم می‌کند. در واقع و چنان‌که در بخش‌های بعدی موضوع بحث قرار خواهد گرفت، دو فرآیند افزایش عزت نفس و کاهش تردید از عناصر کلیدی در درک تعارضات و فرآیندهای هویتی‌اند. به‌رغم تمرکز هویت‌ها بر مصادیق تعریف از خود و درک درونی از حسابداری مدیریت، نقش‌ها را می‌توان از جمله خصیصه‌های بیرونی و انتظارات مرتبط با یک منصب شغلی دانست (برلی، ۱۹۸۹). هویت‌ها و نقش‌ها ارتباط درهم‌تنیده‌ای با هم دارند. در واقع، توصیف بیرونی از یک نقش تأثیری احتمالی بر نگرش متصدی شغل درباره‌ی آن نقش دارد (هویت حرفه‌ای





(۲۰۰۷) معتقدند که حسابداران مدیریتی که نقش یک شریک کاری را بر عهده دارند، دخالت گسترده‌ای در فرآیندهای تصمیم‌گیری دارند. اظهارنظرهای بسیاری نیز پیرامون اعتبار و حیثیت این نقش‌ها به عمل آمده است. تحقیقات نشان می‌دهند که نقش چوب‌خط‌داری اغلب وجه‌های منفی در اذهان ایجاد می‌کند، درحالی‌که نقش شریک کاری جایگاه برتری را به خود اختصاص داده است (فریدمن و لاین، ۲۰۰۱؛ مارلز و لمبرت، ۲۰۱۳؛ سیگل، ۲۰۰۰).

نکته‌ی مهم در این جا این است که به‌رغم تصویر ساده‌ای که پژوهش‌های حسابداری مدیریت از این دو نقش ارائه داده‌اند، به نظر می‌رسد با موضوع پیچیده‌تری سروکار داریم. در واقع، به نظر بعید می‌رسد که ویژگی‌های یک حسابدار را بتوان در قالب مفاهیمی سطحی نظیر «استقلال» یا «دخالت» و هم‌چنین «پلیسی» در مقابل «کاری» بیان کرد (برنز بالدوینز-دوتیر، ۲۰۰۷؛ جاروینن، ۲۰۰۷؛ وایوو و کوکو، ۲۰۰۶). در عوض، حسابداران مدیریت اغلب نقش‌های خود را به صورت ترکیبی انجام می‌دهند، به طوری که میزان دخالت آن‌ها در امور تجاری از یک مقدار خیلی کم (نقش چوب‌خط‌داری) تا خیلی زیاد (نقش شریک تجاری) متغیر است (برنز بالدوینز-دوتیر، ۲۰۰۷؛ بایرن و پیرس، ۲۰۰۷؛ امزلی، ۲۰۰۵).

### ۳-مدل نمایندگی پنهان

با توجه به تعاریف ارائه‌شده از نقش‌ها و هویت‌های حسابداران مدیریت، در این بخش باید به بررسی این موضوع پرداخت که تعارض هویتی محیط کار چه تأثیری بر مدل نمایندگی پنهان می‌گذارد (رجوع شود به تصویر ۱). برای پاسخ به این سؤال، ابتدا باید به شناسایی هویت‌های

حرفه حسابداری مدیریت پرداخت و در ادامه احتمال تعارض بین این هویت‌ها را بررسی کرد. سپس، به بحث پیرامون چه‌گونگی تأثیر این تعارضات در بروز رفتارهای پنهانی از طریق ساخت هویت معلوم و دگرگون‌سازی شغلی خواهیم پرداخت. در انتها، به بررسی نقش دو متغیر تعدیل‌کننده‌ی کلییدی یعنی میزان اختیارات شغلی و مشارکت در امور کاری سازمان در اقدام به اعمال تغییر از سوی حسابداران مدیریت پرداخته خواهد شد.

### ۳-۱- چند هویتی

تحقیقات نشان داده‌اند که حسابداران مدیریت در هنگام تعریف از وضعیت خود در محیط کار هویت‌های مختلفی به خود می‌گیرند که هر کدام باعث بروز رفتار یا نگرش خاصی در آن‌ها می‌شود.

نخست، محققان معتقدند که افراد در محیط کار هویت‌های مختلفی از جمله هویت شغلی، گروهی و حرفه‌ای را از خود نشان می‌دهند (آشفورث و همکاران، ۲۰۰۸). هر کدام از این هویت‌ها از اهمیت به‌سزایی برای فرد در محیط کار برخوردار است که باعث ارائه‌ی تعریف از خود در فرد و در نهایت بروز رفتاری خاص در وی می‌شود (ریکتا و ون دایک، ۲۰۰۵؛ اولریش و همکاران، ۲۰۰۷). در یک محیط حسابداری، پژوهش‌ها بر اهمیت هویت سازمانی (گندرون و اسپیرا، ۲۰۱۰)، هویت شغلی (آرنز و چاپمن، ۲۰۰۰)، هویت حرفه‌ای (مالندروف و همکاران، ۲۰۱۴)، هویت زیرگروهی در مدیران مالی (لمبرت و اسپونم، ۲۰۱۲) و هویت نقشی (گورتزکی و همکاران، ۲۰۱۳) تأکید کرده‌اند. این هویت‌های متعدد اغلب به علائق و انتظارات گوناگون می‌انجامد و، در نتیجه، بروز رفتارهای مختلف در حسابداران مدیریت را به دنبال خواهد

داشت (جاروینن، ۲۰۰۹؛ مالندروف و همکاران، ۲۰۱۴).

نظریه پردازان معتقدند که هویت‌ها اغلب در سطوح مختلف تحلیل متشابه هستند، به این معنا که ماهیت و محتوای آن‌ها تا حد زیادی یکسان است (آشفورث و همکاران، ۲۰۱۱). شاید این مسأله خیلی هم عجیب نباشد زیرا اعتقاد بر این است که هویت‌های هر سطح از تحلیل در خدمت منافع سایر هویت‌ها در سایر سطوح تحلیل هستند (مارچ و سیمون، ۱۹۸۵).

علاوه بر این، هویت‌های محیط کاری اغلب رابطه‌ای درهم‌تنیده و به‌اصطلاح لانه‌ای با یکدیگر دارند (به این معنا که حسابداران مدیریت با یک هویت و رویه‌ی مدیریتی خاصی در سازمان کار می‌کنند، اما در زیرگروه‌ها با شکل خاصی از هویت‌های نقشی حرفه‌ای خود به فعالیت می‌پردازند). این ساختار لانه‌ای به این معناست که هویت‌های کاری بین سازمانی اغلب درهم‌تنیده و وابسته به یکدیگرند. تحقیقات حاکی از این است که هویت‌های بین‌سازمانی علاوه بر تأثیرپذیری از دیگر هویت‌ها (فراست یا فرودست) متأثر از عوامل خارجی نظیر منطقی‌ها و ساختارهای نهادی رایجی هستند که سازمان در بستر آن‌ها به فعالیت خود ادامه می‌دهد (لوک، ۲۰۱۰).

دوم، بر طبق پژوهش‌ها، با توجه به این که افراد از هویت‌های مختلفی برخوردارند، همواره این رؤیا را که «ممکن است» یا «می‌خواهند» در آینده چه باشند در سر می‌پروراند (ایبارا، ۱۹۹۹). این دو نگرش متفاوت درباره‌ی هویت‌های «محتمل» یا «مطلوب» تأثیر شگرفی بر رفتار افراد داشته و آن‌ها را به سمت دست‌یابی به آینده‌ی «موردنظر» شان هدایت می‌کند (ایبارا، ۱۹۹۹؛ استراس و همکاران، ۲۰۱۲). بدین ترتیب، می‌توان

امور را منبع اصلی تعارض چندکانونی در حرفه‌ی حسابداری مدیریت برمی‌شمارند (کیتینگ و جابلونسکی، ۱۹۹۱). به‌رغم این‌که نقش‌های حسابداران مدیریت اغلب با مشارکت در فرآیندهای تصمیم‌گیری عجین شده‌اند، انتظار می‌رود که حسابداران مدیریت هم‌چون نگهبانان دارایی‌های شرکت و عملکرد مدیران مرکزی و ارشد عمل کنند (لمبرت و اسپونم، ۲۰۱۲). به‌این ترتیب، انتظار می‌رود که حسابداران مدیریت گزارشی از عملکرد مدیران عملیاتی شرکت را

در برقراری تعادل میان تعهدات متعدد و ارزش‌های هویتی گوناگون دارند (استقلال و مشارکت در کار) و این در شرایطی است که هیچ‌گونه تعارض مستقیمی بین این منافع مشاهده نمی‌کنند (بایرن و پیرس، ۲۰۰۷). با وجود این، با توجه به ماهیت پیچیده و پنهان‌های مختلف حسابداران مدیریت، به نظر می‌رسد که مسأله‌ی تعارضات هویتی امری تعجب‌برانگیز نباشد. پژوهش‌ها از وجود دو منبع و عامل بروز تعارض هویتی در حرفه‌ی حسابداری مدیریت صحبت

یک بعد موقتی نظیر نحوه‌ی مقایسه هویت‌های جاری با هویت‌های مطلوب آتی را به هویت‌های متعدد حسابداران مدیریت افزود (کورلی، ۲۰۰۴). بنابراین، حسابداران مدیریت در تار و پود شبکه‌ی گسترده‌ای از هویت‌های کاری، منطق‌های نهادی و هویت‌های محتمل قرار گرفته‌اند که به ادراکات و رفتارهای آن‌ها شکل و جهت می‌دهند. در برخی از موارد، این هویت‌های پنهان ممکن است که ضمن محدود کردن فعالان سازمانی هم‌چون مانعی بر سر راه مسأله‌ی نمایندگی باشند. بدین ترتیب، هنجارهای سازمانی و انتظارات از اقدامات حسابداران مدیریت را محدود کرده و فرصت بروز رفتارهای مستقل از آن‌ها را می‌گیرند (مارلز و لمبرت، ۲۰۱۳). با وجود این، به‌رغم محدودیت‌های چندهویتی، در بخش بعدی به بررسی نقش تعارضات در چندهویتی در ایجاد تغییرات می‌پردازیم.

### ۲-۳ تعارضات هویتی

تعارضات هویتی زمانی حادث می‌شوند که «ارزش‌ها، باورها، هنجارها و تقاضاهای» مرتبط با یک هویت در تعارض با دیگر هویت‌ها قرار گیرند (آشفورث و مائل، ۱۹۸۹: ۲۹). پژوهش‌های انجام گرفته در سال‌های اخیر مدعی اثرات قوی و مخرب تعارضات هویتی بر افراد و سازمان‌ها بوده‌اند (فیول و همکاران، ۲۰۰۹؛ گلدن-بیدل و راتو، ۱۹۹۷؛ وی و همکاران، ۲۰۰۶). البته، شایان ذکر است که هویت‌های متعدد لزوماً همیشه در تعارض با یکدیگر نیستند. در حقیقت، همان‌طور که پیش‌تر نیز گفته شد، مسأله‌ی سازگاری و هم‌سانی امری رایج در میان اهداف هویتی چندسطحی قلمداد می‌شود. به علاوه، تحقیقات نشان داده است که حسابداران مدیریت اغلب توانایی بالایی



در اختیار مدیران ارشد قرار دهند که البته لازمه‌ی این امر استقلال بسیار زیاد این افراد در تصمیم‌گیری‌ها است (هاپر، ۱۹۸۰). لمپرت و اسپونم (۲۰۱۲)، ضمن در نظر گرفتن این مسأله، سؤال مهمی را مطرح می‌کنند و آن این‌که آیا حسابداران به نحو احسن قادر به انجام دو کار به‌طور هم‌زمان با یکدیگر هستند به طوری که یکی نیاز به همکاری با مدیریت متبوع را داشته و دیگری نیازمند بروز رفتار مستقل از سوی آن‌ها باشد؟ رفع تعارضات حاصل از این رفتار دوگانه دغدغه‌ی اصلی

می‌کنند؛ تعارض بین کانون‌های مختلف (هم در سطح انفرادی و هم در سطح سازمانی) و ابعاد هویتی زمانی مختلف. نخست، تعارض هویتی ممکن است حاصل کانون‌های متعارض در تنها یک سطح (انفرادی و جمعی) از تحلیل باشد. در یک سطح جمعی، هویت سازمانی را می‌توان بر اساس دو سیستم ارزشی متعارض همانند آنچه که در سازمان‌های هیبریدی رخ می‌دهد، تعریف کرد (فورمن و وتن، ۲۰۰۲). درک متعارض از نیازهای شغلی به استقلال و مشارکت در

حسابداران مدیریت در این روزها است. پژوهش‌های صورت پذیرفته در حوزه‌ی حسابداری مدیریت توجه خود را به تعارضات هویتی میان ابعاد هویتی محتمل و زمانی از جمله تعارضات میان هویت‌های جاری و مطلوب، و تصور بیرونی معطوف کرده است. تعارضات زمانی نیز همانند تعارضات چندکانونی در سطوح مختلف (فردی و جمعی) حادث می‌شوند. یافته‌های برخی از مطالعات (آبراهامسون و همکاران ۲۰۱۱، مارلز و لمبرت ۲۰۱۳) حاکی از این است که حسابداران مدیریت اغلب دچار

ممکن است که با تعارضات فردی، جمعی و چندسطحی مواجه شوند.

**فرضیه‌ی یک:** بروز هر گونه تعارض بین هنجارها، ارزش‌ها و منافع، و کانون‌های هویتی مختلف و هویت‌های زمانی گوناگون ممکن است که تعارضات فردی، جمعی و چندسطحی در بین حسابداران مدیریت به همراه داشته باشد.

### ۳-۳ واکنش‌های رفتاری به تعارض

اگرچه حجم زیادی از پژوهش‌های صورت گرفته به اثرات منفی تعارض

(۲۰۰۲). با توجه به این مطلب، فرض می‌شود که تعارضات هویتی چندکانونی و چندزمانی عاملی مهم در ایجاد نمایندگی پنهان هستند. دلیل این مدعا نیز مطالعات بی‌شماری است که به نقش هویت‌های متعارض در اقدام برای اعمال تغییر پرداخته‌اند.

تحقیقات نشان می‌دهند که مسأله‌ی چندهویتی خود بستر لازم برای اعمال تغییر را فراهم می‌سازد. در واقع، میرسن و همکاران در شماری از پژوهش‌های خود نشان دادند افرادی که از عضویت‌ها و هویت‌های متعدد و متعارض برخوردارند، بهتر از سایرین قادر به اعمال تغییر از طریق استفاده از این منابع و تعهدات متناقض هستند (میرسون و اسکالی، ۱۹۹۵؛ میرسون و تامکینز، ۲۰۰۷). در همین راستا، گورتزکی و همکاران (۲۰۱۳) نیز دریافتند که یک مدیر مالی در شرکت‌های تولیدی کشور آلمان از هویت‌های متعدد خود از جمله تکسین، کارشناس امور مالی، مهندس و هم‌چنین تجربه‌های کاری خود در شرکت‌های گوناگون آلمانی و آمریکایی استفاده کرده تا تصویری را که در اذهان نسبت به حسابداران مدیریت به عنوان یک چوب‌خط‌دار وجود دارد، از بین برده و یک مدل جدید با عنوان «شریک کاری» را در شرکت‌های متبوع خود جا بیندازند. در هر کدام از این موارد، قابلیت این گونه نماینده‌ها در نقش یک کارآفرین نهادی تا حد زیادی متأثر از دسترسی آن‌ها به منابع اطلاعاتی و اجتماعی گوناگونی است که ریشه در چندهویتی آن‌ها دارد. به این ترتیب، افراد چندهویتی اغلب از انگیزه، تجربه، منابع، شبکه‌ها و مشروعیت کافی برای به‌چالش کشیدن هنجارهای فعلی و، در نتیجه، اعمال هر گونه تغییری برخوردارند. گورتزکی و همکاران (۲۰۱۳) در



تعارضاتی نسبت به وضعیت فعلی سازمان متبوع خود (هویت فعلی) و آنچه که آن‌ها از وضعیت آتی سازمان خود (هویت مطلوب آتی) متصور هستند و هم‌چنین بین تصورات موجود از وضعیت فعلی سازمان (تصور تعبیر شده‌ی بیرونی فعلی) و انتظارات و خواسته‌های آنان از وضعیت آتی آن (تصور مطلوب آتی) هستند. بر اساس این شواهد، فرض می‌کنیم در صورت تعارض هنجارها، انتظارات و منافع برخاسته از کانون‌های هویتی مختلف و هویت‌های زمانی گوناگون، حسابداران مدیریت

هویتی پرداخته‌اند، اخیراً مطالعاتی نیز به مزایای حاصل از بروز چنین اختلافاتی نیز توجه کرده‌اند (آشفورث و همکاران، ۲۰۰۸). تحقیقات نشان داده‌اند که تعارضات هویتی با به‌چالش کشیدن هنجارها و انتظارات موجود و پیشنهاد گزینه‌های مختلف برای اعمال تغییر عاملی برای ایجاد مسأله‌ی نمایندگی محسوب می‌شوند (هورتن و دیگرانف ۲۰۱۴؛ رجر و همکاران، ۱۹۹۴). نظریه پردازان نهادی نیز به نقش تعارضات و بی‌ثباتی‌ها در ایجاد تغییر نهادی اشاره کرده‌اند (سئو و کرید،

پژوهشی نشان دادند که تعارضات بین درک مدیران ارشد مالی از نقش‌های حسابداری مدیریت و نظر سازمان متبوعش درباره‌ی آن نقش مهمی در ایجاد انگیزه برای اعمال تغییرات دارد. به‌طور خاص، این تعارض چندسطحی باعث می‌شود که مدیر مالی اقدام به تغییر و اصلاح نقش‌های حسابداری مدیریت کند تا از این طریق قادر به ایجاد پیوند بهتری بین نقش‌های محول‌شده بر دوش حسابداران مدیریت و درک آنان از آن نقش‌ها برقرار کند (هویت نقش شغلی وی). به علاوه، آن‌ها دریافتند که تعارضات موجود میان انتظارات هویتی نقش در سطوح مختلف بین‌سازمانی و درون‌سازمانی باعث ایجاد نوعی انگیزه‌ی رقابتی برای این اقدام شده است. در حقیقت، در این پژوهش، مدیر ارشد مالی با اعتقاد به مسأله‌ی سازگاری بیش‌تر در محیط نهادی شغلی تلاش کرد تا به اهرم و مشروعیت لازم برای اعمال تغییر دل‌خواه خود دست یابد. این پژوهش نشان می‌دهد که افراد ممکن است با فعالیت عمیق در نهادها و گروه‌های مختلف به مشروعیت ارزش‌مندی دست یافته (میرسون و تامکینز، ۲۰۰۷؛ ری و همکاران، ۲۰۰۶) و تعارضات بین کانون‌های هویتی در سطوح مختلف نیز خود انگیزه‌ای برای اعمال هر گونه تغییری است.

در نهایت، پژوهش‌گران معتقدند که تعارضات هویتی زمانی (به‌عنوان مثال بین هویت‌های فعلی و هویت‌های مطلوب آتی) اغلب از منابع مهم مسأله‌ی نمایندگی محسوب می‌شوند. برای مثال، رگر و همکاران (۱۹۹۴) معتقدند که شناخت کارمند نسبت به شکاف موجود بین هویت سازمانی فعلی خود و هویت سازمانی ایده‌آل وی، عاملی مهم برای اعمال تغییرات از جانب اوست. به‌طور مشابه،

پتریگری (۲۰۱۱) به بررسی این مسأله پرداخت که چنین تهدیدات یا تعارضات هویتی چه گونه به اعمال فرآیند بازسازی به‌منظور ایجاد توازن/سازگاری بین هویت‌های متعدد یک فرد منجر می‌شود.

نه تنها تعارضات موجود در هویت‌های فعلی باعث ایجاد مسأله‌ی نمایندگی می‌شود بلکه اختلافات موجود در هویت‌های فعلی و مطلوب نیز باعث ایجاد تغییراتی در رویه‌ی حسابداری مدیریت می‌شود. بنابراین، ما معتقدیم که تعارضات هویتی چندکانونی، چندسطحی و چندزمانی انگیزه‌ی لازم برای نمایندگی پنهان را به وجود می‌آورد که این خود باعث اتخاذ اقداماتی مبنی بر اصلاح ساختار حسابداری مدیریت و سازگاری آن با هویت‌های فعلی و مطلوب محیط کاری می‌شود. باوجوداین، هنوز هم سؤالات زیادی پیرامون نوع استراتژی‌های تغییری که از ضمیر این تعارضات برمی‌آیند، مطرح هستند و هم تعارضات هویتی در اتخاذ چنین اقداماتی دلایل مهمی دارند. با نگاهی به گذشته و مضامینی که پیرامون عوامل اساسی ایجاد هویت در بخش مقدمه مطرح شد، می‌توان گفت که تعارضات هویتی آثار زیان‌باری بر عزت نفس و خودباروری فردی دارد (هورتون و دیگران، ۲۰۱۴). به‌عنوان نمونه، همان‌طور که پیش‌تر نیز در فرضیه‌ی کاهش بی‌اعتمادی و نظریه‌ی ناسازگاری شناختی مطرح شد، تعارضات هویتی عاملی بازدارنده در برابر میل به اعتماد و سازگاری با اطرافیان است (فستینگر و ترنر، ۱۹۸۵). همچنین، تعارضات بین هویت‌های فعلی و مطلوب تهدیدی جدی برای عزت نفس افراد محسوب می‌شود چرا که در چنین شرایطی اعتقاد بر این است که ایده‌آل‌های ما از یک هویت مطلوب و شایسته در

تعارض با واقعیت‌های موجود از یک هویت محقق‌شده ولی ناقص است. در نتیجه، تعجبی ندارد اگر بگوئیم تعارضات هویتی با اضطراب و دیگر اثرات منفی همراه بوده و، در نتیجه، انگیزه‌ی کافی برای تغییر و کاهش تعارضات موجود را به همراه خواهد داشت (هورتون و دیگران، ۲۰۱۴؛ نیکولسون، ۱۹۸۴). به عنوان مثال، رگر و همکاران (۱۹۹۴: ۵۷۶) نشان می‌دهند که چگونه شکاف بین این که «ما که هستیم» و «می‌خواهیم چه کسی باشیم» انگیزه‌ای برای تغییر را در ذهن افراد سازمان ایجاد می‌کند. باوجوداین، نیکولسون (۱۹۸۴) توضیح می‌دهد که چه گونه تنش‌های حاصل از یک نقش و تعارضات هویتی باعث توسعه‌ی شخصی و نقش افراد می‌شود. به این ترتیب، باید گفت که تعارضات هویتی انگیزه‌ای مهم برای افراد در اعمال تغییر و، در نتیجه، کاهش بی‌اعتمادی و افزایش عزت نفس از طریق جست‌وجوی هویت‌ها و رویه‌های کاری مطلوب و شایسته است.

باوجوداین، سؤالی که هنوز مطرح است این است که چه گونه این میل و خواسته به فعلیت درمی‌آید. نیکولسون (۱۹۸۴) معتقد است هنگامی که افراد نقش جدیدی را می‌پذیرند، از دو استراتژی برای مقابله با تعارضات احتمالی بین هویت فعلی آن‌ها و نقش جدیدشان بهره می‌برند. در چنین شرایطی افراد ممکن است که دو شیوه‌ی متفاوت اتخاذ کنند؛ به این ترتیب که یا به پیشرفت شخصی خود توجه کنند و درصد سازگاری هویت خود با موقعیت جدید خود برآیند یا به فکر توسعه‌ی نقشی باشند و تلاش کنند که نقش جدید خود را با هویت اصلی خود سازگار کنند. با توجه به این دو مسأله می‌توان نتیجه گرفت که دو راه وجود دارد که تعارضات هویتی از طریق آن‌ها باعث ایجاد مسأله‌ی نمایندگی







بین حسابداران مدیریت می‌شود. نخستین راه دگرگون‌سازی شغلی است که بر اساس آن یک نماینده‌ی پنهان وظایف و مرزهای ارتباطی خود را با توجه به تعارضات موجود دست‌خوش اصلاح و تغییراتی قرار می‌دهد. دومین راه نیز ساخت هویت معلوم است که بر تعریف دوباره از هویت حسابدار مدیریت و در نتیجه اعمال تغییر در نقش‌ها و وظایف محول‌شده به او تأکید دارد. در سال‌های اخیر، پژوهش‌های مربوط به حوزه‌ی حسابداری مدیریت علاقه‌ی وافری به این فرآیندها نشان داده‌اند (گندرون و اسپیرا، ۲۰۱۰؛ جاروینن، ۲۰۰۹). از این‌رو، پژوهش حاضر با ذکر نمونه‌هایی از مطالعات صورت گرفته پیرامون حسابداری مدیریت و رفتار سازمانی به تبیین چگونگی تأثیر این فرآیندها در اعمال تغییراتی در نقش‌ها، وظایف و مرزهای رابطه‌ای حسابداری مدیریت می‌پردازد.

### ۳-۳-۱ فرآیندهای نمایندگی

در ابتدا و ضمن تأکید بر مسأله‌ی دگرگون‌سازی شغلی، فرض می‌کنیم که تعارض هویتی با افزایش بروز چنین رفتارهایی به منظور انطباق رویه‌های حسابداری مدیریت و هویت‌های جاری و مطلوب با یکدیگر منتج به نمایندگی پنهان می‌شود. دگرگون‌سازی شغلی عبارت است از «تغییرات فیزیکی و شناختی که افراد در مرزهای رابطه‌ای یا کاری که در شغل خود ایجاد می‌کنند» (ریشینوفسکی و داتون، ۲۰۰۲: ۱۷۹). در تعریفی دیگر، دگرگون‌سازی شغلی به «روش‌های ..... پایین به بالایی گفته می‌شود که از طریق آن‌ها کارمندان تغییراتی در مرزهای کاری، شناختی و رابطه‌ای موجود در شغل‌شان ایجاد می‌کنند» (برگ و همکاران، ۲۰۱۰: ۱۵۹-۱۵۸). ابتدا راجع به تغییرات فیزیکی

صحبت می‌کنیم که حسابداران مدیریت در کار خود ایجاد می‌کنند، مخصوصاً تغییراتی که در مرزهای کاری و رابطه‌ای آن‌ها ایجاد می‌شود. با وجود این، در بخش بعدی که پیرامون ساخت هویت صحبت می‌کنیم به موضوع تغییرات شناختی (نحوه‌ی نگرش حسابداران مدیریت به کار خود) خواهیم پرداخت.

گروهی از محققان بر این باورند که حسابداران مدیریت نقش به‌سزایی در تعریف یا دگرگون‌سازی نقش‌های محوله‌شده به خودشان در محیط‌های سازمانی دارند (بایرن و پیرس، ۲۰۰۷؛ گراهام و دیگران، ۲۰۱۲). به عنوان مثال، بایرن و پیرس (۲۰۰۷) معتقدند که حسابداران مدیریت نوعاً به دنبال نقش‌های کوچک‌تر یا بزرگ‌تر هستند و نقش پر رنگی در طراحی و دگرگون‌سازی کار خود ایفا می‌کنند تا سرانجام از این طریق به خواسته‌های خود برسند. به علاوه، تحقیقات نشان می‌دهند در صورتی که حسابداران مدیریت با تعارض هویتی مواجه شوند ممکن است دست به اعمال تغییراتی در مرزهای کاری و رابطه‌ای خود بزنند تا وضعیت را سازگار با هویت خود سازند. حسابداران مدیریت تلاش داشتند تا بر آنچه که از آن تحت عنوان «کار کثیف» در حسابداری تعبیر شده سرپوش بگذارند، به این ترتیب که رفتارهایی را که تهدیدی برای هویت‌های شغلی فاخر آن‌ها محسوب می‌شود، کاهش داده یا پنهان کنند. حسابداران مدیریت با چنین اقداماتی قادر به «خلق سناریوهای گوناگون و ایجاد یک هویت شخصی مثبت» بودند. با این اوصاف، حسابداران مدیریت با تغییر مرزهای کاری در واکنش به تعارضات هویتی، تغییرات اساسی در ماهیت این رویه‌ها ایجاد کردند، که از جمله‌ی آن‌ها می‌توان به تضعیف و به‌خطر انداختن

نقش‌های اساسی دفتری به منظور حفظ یک دیدگاه مثبت نسبت به خود اشاره کرد.

محققان معتقدند که فعالان سازمانی علاوه بر ایجاد تغییراتی در مرزهای کاری ممکن است که با تغییر در مرزهای ارتباطی خود نسبت به تعارضات هویتی واکنش نشان دهند. به کارگیری مرزهای رابطه‌ای به منظور ایجاد پیوندی عمیق‌تر میان حسابداران مدیریت و مدیران عملیاتی بستر لازم برای اعمال تغییراتی در نقش‌ها و رویه‌های حسابداری در شرکت را فراهم می‌کند. ما معتقدیم که تعارض هویتی، علاوه بر تأثیراتی بر دگرگون‌سازی شغلی، باعث تحریک حسابداران مدیریت به سمت سرمایه‌گذاری برای ساخت یک هویت معلوم می‌شود که ضمن زمینه‌سازی برای بروز تعاریف نویسی از ارزش‌ها و هنجارها و انتظارات، بستر لازم برای تغییر نقش‌ها و رویه‌های شغلی را فراهم می‌کند. ساخت هویت عبارت است از «ساخت معلوم هویت افراد در محیط جامعه» (پرات و دیگران، ۲۰۰۶؛ ۲۳۶). چنین فرآیندهای نقش اساسی در حفظ حس پیادار نسبت به خود داشته و هم‌چنین باعث رفع تعارضات موجود بین رفتارهایی که افراد از خود بروز می‌دهند و هویت‌هایی که دارند می‌شوند (آلوسون و ویلموت، ۲۰۰۲؛ پرات و دیگران، ۲۰۰۶). بر اساس آنچه در ادامه خواهد آمد، ساخت هویت لزوماً به معنای تغییر در رویه‌های حسابداری مدیریت نیست. با وجود این، ساخت هویتی معلوم در برخی موارد به‌مثابه یک سازوکار اساسی در اصلاح شاخص‌های رفتاری جدید و بازتعریف نقش‌ها و رویه‌های حسابداری مدیریت در درون شرکت عمل می‌کند. به عنوان مثال، گورتزکی و همکاران (۲۰۱۳) دریافته‌اند که مدیر مالی قادر است تا زمینه‌ی لازم

خود و رویه‌های شغلی خود شوند و عاجز از اعمال هر گونه تغییری در شرایط این محدودیت‌ها باشند، آن‌گاه برای رفع این تعارض به تعریف مجدد هویت خود و مفهوم کارمند در انتخاب نقش خود دست می‌یازند. این رویکرد مجهول به یکایک کارمندان این امکان را می‌دهد تا به خوبی و بدون اعمال هیچ تغییر چشم‌گیری در ماهیت کاری که انجام می‌دهند با هویت‌ها و رویه‌های خود سازگاری پیدا کنند. به عنوان نمونه، پرات و همکاران (۲۰۰۶) به تشریح فرآیندهای سفارشی‌سازی

ممکن است که در نهایت به ترک شغل یا محیط کاری بیانجامد. نیکولسون در نظریه‌ی خود با عنوان «.....» توضیح می‌دهد که هر جا کارمندی به‌درستی با نقش خود در شغلش سازگاری پیدا نکند، آن‌گاه احتمال زیادی وجود دارد که وی دچار نارضایتی و تشویش گسترده شود که این خود سرانجام به جابه‌جایی‌هایی در سازمان منجر می‌شود. حسابداران مدیریت به‌جای این که به دنبال تغییر در رویه‌ها و رویکردهای شغلی خود باشند، ترجیح می‌دهند با ترک سازمان به دنبال محیطی

برای ظهور یک مدل جدید در حسابداری مدیریت را با کسب یک هویت نقشی شغلی جدید در درون شرکت خود ایجاد کند. تعارضات هویتی با فراهم کردن زمینه برای ساخت هویتی معلوم و سازگاری هویت‌ها به شکلی که حامی و مروج نقش‌ها و رویه‌های جدید باشند به بروز نمایندگی پنهان منجر می‌شوند.

با وجود این، شایان ذکر است که این فرآیندهای انفرادی و جمعی اغلب در هم تنیده‌اند و با گذر زمان ساخت هویت و دگرگون‌سازی شغلی فردی به تغییر نهادی گسترده‌تری منجر می‌شود. به‌رغم این که ساخت هویت و دگرگون‌سازی شغلی جمعی ممکن است که به نهادینه شدن هر چه سریع‌تر رویه‌های جدید بینجامد، اقدامات فردی فعالان سازمانی نیز ممکن است که چنین پی‌آمدی به همراه داشته باشد. بدین ترتیب، دگرگون‌سازی شغلی و ساخت هویت فعال در سطح انفرادی تأثیر پایین به بالا بر نهادینه‌سازی بیش‌تر رویه‌های جدید در سطح جمعی دارد. براساس این مباحث، فرضیه‌ی دوم پژوهش به شکل زیر تدوین می‌شود.

فرضیه‌ی دوم: تعارضات هویتی چندکانونی و چندزمانی به دگرگون‌سازی شغلی و ساخت هویتی معلوم (متناسب با سطوح فردی و جمعی یا چندسطحی) به منظور تغییر نقش‌ها، وظایف و مرزهای رابطه‌ای در حوزه‌ی حسابداری مدیریت می‌انجامند.

### ۳-۳-۲ فرآیندهای مجهول

نکته‌ی مطرح دیگر در این میان این است که در بحث رابطه بین تعارض هویتی و تغییر معتقد نیستیم که تعارضات هویتی همواره به مسأله‌ی نمایندگی منجر می‌شود. در واقع، شواهد حاکی از این است که تجربیات مداوم از تعارض هویتی



(مانند پراکندگی هویتی و هم‌بستگی هویتی) پرداختند که دانشجویان کارآموز پزشکی برای برطرف کردن نقض‌های هویتی موجود در شغل خود در یک نظام خیلی محدود و در شرایطی که اختیارات محدودی در تغییر کار خود داشتند، استفاده می‌کردند. بر این اساس، باید بین ساخت هویتی معلوم و واکنش‌های مجهول (ساخت هویتی مجهول و ترک شغل) که نمودی از تغییر در هویت‌ها، صرف‌نظر از هر گونه تغییری در رویه‌های حسابداری مدیریت است، تمایز قائل شد.

سازگار با هویت‌های خودشان باشند. علاوه بر این، باید خاطر نشان کرد به‌رغم این که ساخت هویت به معنای تغییر اساسی در انتظارات و هنجارها و ارزش‌ها و متعاقباً تغییر موردنیاز در سیستم‌ها و رویه‌ها است، همواره علامتی برای نمایندگی پنهان محسوب نمی‌شود. در عوض، در برخی موارد، ساخت هویت روشی برای مبارزه با محدودیت‌های درونی سازمانی بدون اعمال هیچ گونه تغییری در وضعیت آن محدودیت‌هاست. برای مثال، هر گاه کارمندان دچار تعارض بین هویت‌های

### ۴-۳ متغیرهای تعدیل کننده

#### ۱-۴-۳ اختیارات شغلی

در بخش‌های قبل گفته شد که هویت‌های متعارض متعدد، ضمن ایجاد انگیزه در حسابداران مدیریت، این اختیار و منابع لازم را به آن‌ها می‌دهد تا تغییراتی در درون سازمان ایجاد کنند. با وجود این، انتظار می‌رود که توانایی فرد در استفاده از این منابع بسته به میزان اختیارات شغلی وی در درون سازمان باشد. افرادی که از اختیارات شغلی بالایی برخوردارند از آزادی بیش تری نیز برای تغییر شرایط

اختیارات شغلی پایینی دارند ممکن است که از ساخت هویتی مجهول استفاده کنند. فرض بر این است که هر گاه کارمندانی با اختیارات شغلی کم، فرصت کم تری برای سازگاری با نقش‌های فعلی خود داشته باشند، آن گاه احتمال این که در مواجهه با تعارض هویتی به دنبال فرصت‌های شغلی دیگر باشند، بسیار است. در راستای این فرضیه، اسپکتور (۱۹۸۶) در تحلیل خود نشان داد که بین استقلال شغلی کم و میل به ترک شغل، رابطه‌ی معناداری وجود دارد. بر اساس آنچه گفته شد، فرض بر



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 (تیکولسون، ۱۹۸۴؛ رزنیوفسکی و داتون، ۲۰۰۱). 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

این است که واکنش‌های رفتاری افراد به تعارضات هویتی بر اساس میزان اختیارات شغلی آن‌ها متفاوت خواهد بود، به طوری که ساخت هویتی معلوم و دگرگون‌سازی شغلی در مواقعی که اختیارات شغلی کارمند پایین است، بسیار محتمل است. بنابراین، فرضیه‌ی سوم این پژوهش به شکل زیر تدوین می‌شود:

فرضیه‌ی سوم: رابطه بین تعارضات هویتی و واکنش‌های رفتاری با توجه به میزان اختیارات شغلی حسابداران مدیریت متفاوت است، به طوری که

حسابداران مدیریتی که از اختیارات شغلی بیش تری برخوردارند، بیش تر به سمت دگرگون‌سازی شغلی و ساخت هویتی معلوم گرایش دارند.

#### ۲-۴-۳ مشارکت کاری

علاوه بر نقش اختیارات شغلی، اعتقاد بر این است که مشارکت کاری نیز نقش تعدیل کننده‌ی مهمی در شکل دهی به واکنش‌های رفتاری افراد دارد. در مقدمه‌ی مقاله‌ی حاضر آمد که میزان مشارکت حسابداران مدیریت در امور کاری سازمان در دو محدوده‌ی خوب خط‌دار (مشارکت پایین) و شریک کاری (مشارکت بالا) قرار می‌گیرد. اعتقاد بر این است که میزان مشارکت حسابداران مدیریت تأثیر به‌سزایی بر واکنش‌های رفتاری آنان در برابر تعارضات هویتی دارد. هم‌چنین معتقدیم که هر چه میزان مشارکت در تصمیمات کاری سازمان بیش تر باشد، ساخت هویتی جمعی و نیز اقدام جمعی برای ایجاد رویه‌های کاری جدید نیز خواهان بیش تری دارد. بالعکس، انتظار می‌رود که مشارکت پایین در تصمیم‌گیری‌های عملیاتی به فرصت‌های کم تری برای دیکته کردن رویه‌های کاری یا اعمال راه‌حلی در مقیاس سازمانی منجر شود. بنابراین، انتظار می‌رود آن دسته از حسابداران مدیریت که مشارکت بیش تری در کارهای سازمان دارند (شریک کاری) بیش تر از سایرین اقدام به ساخت هویتی جمعی و دگرگون‌سازی شغلی گروهی با هدف اعمال تغییرات گسترده‌ی سازمانی کنند. در مقابل، انتظار بر این است که افرادی با مشارکت پایین در امور سازمان (چوب‌خط‌دارها) به دگرگون‌سازی شغلی انفرادی با هدف تغییر در رویه‌ها و مرزها در محدوده‌ی شغلی خود و نه در مقیاسی بزرگ‌تر دست

یازند (به عنوان مثال از طریق محول کردن امور و مدیریت و انطباق وظایف شخصی). بنابراین فرضیه‌ی چهارم پژوهش را به شکل زیر تدوین می‌کنیم:

فرضیه‌ی چهارم: رابطه بین تعارضات هویتی و واکنش‌های رفتاری با توجه به میزان مشارکت افراد در امور سازمان متفاوت است، به طوری که هر چه حسابداران مدیریت مشارکت بیش‌تری در امور سازمان داشته باشند (در جایگاه شریک کاری)، بیش‌تر از همکاران خود که مشارکت کم‌تری در امور سازمان دارند (در جایگاه چوب‌خط‌دار) اقدام به دگرگون‌سازی شغلی و ساخت هویت می‌کنند.

### ۳-۵ پیوندهای دیالکتیک

فرضیه‌های بالا همگی پیرامون نقش و تأثیر تعارضات هویتی در ایجاد انگیزه برای اعمال تغییرات و هم‌چنین درباره‌ی نقش اختیارات شغلی و مشارکت کاری در تعدیل این روابط هستند. با وجود این، تکه‌ی آخر این پازل تأثیرات معکوس تغییرات در رویه‌ی حسابداری مدیریت بر تعارض یا تعارضات هویتی است. به علاوه، اعتقاد بر این است که رابطه بین تعارض هویتی و تغییر رابطه‌ای دوسویه است به طوری که هر گونه تغییری در رویه‌های حسابداری مدیریت هم ممکن است که به تعارض یا تعارضات هویتی منجر شود و هم احتمال دارد که متأثر از آن باشد (رجوع شود به آبراهامسون و دیگران، ۲۰۱۱؛ جاروینن، ۲۰۰۹).

تحقیقات نشان داده‌اند که تغییرات در رویه‌ی حسابداری مدیریت تأثیر مهمی بر هویت‌های حسابداران مدیریت دارد. به عنوان مثال، جاروینن (۲۰۰۹) دریافت که تغییرات در رویه‌های حسابداری مدیریت در سازمان‌های بهداشتی کشور فنلاند، از

جمله کنار گذاشتن سیستم‌های پرهزینه‌ی فعالیت‌محور، تأثیر به‌سزایی بر هویت‌های شغلی حسابداران مدیریت داشته است به طوری که آن‌ها را بر آن داشته تا به ارائه‌ی تعریفی مجدد از درک‌شان نسبت به نقش‌های شغلی‌شان بپردازند. به این ترتیب، معرفی یک رویه‌ی جدید باعث می‌شود که حسابداران مدیریت اقدام به شناخت هویت و، در نتیجه، تعریف مجدد هویت‌های شغلی فعلی خود مطابق با روش‌های کاری مورد قبول فعلی کنند (برنز و بالدونسوتیر، ۲۰۰۵؛ پرات و دیگران، ۲۰۰۶).

اعتقاد بر این است که هر گونه تغییری در رویه‌های حسابداری مدیریت، نه تنها باعث شکل‌گیری هویت‌های جدید می‌شود، بلکه متعاقباً تعارضات هویتی جدیدی را نیز به همراه خواهد داشت.

آنچه در بالا آمد نشان می‌دهد مادام که حسابداران مدیریت به دنبال ایجاد انطباق بین آنچه هستند (هویت آن‌ها) و آنچه انجام می‌دهند (رویه‌های آن‌ها) باشند، آن‌گاه این تعارضات هویتی به بروز تغییراتی در رویه‌ها می‌انجامد. انتظار بر این است که چنین پیوندی نیز بین تغییراتی در رویه‌ی حسابداری مدیریت و تعارض هویتی نیز مشاهده شود. فرض بر این است که اگر رویه‌های جدید به کار گرفته شده‌ی حسابداران مدیریت منطبق بر درک آن‌ها از هویت خود بالاخص هویت نهادی‌شان نباشد، انتظار می‌رود که تغییرات در رویه‌های حسابداری مدیریت به پیدایش تعارضات هویتی منجر شود. اسماعیل و همکاران (۲۰۱۲: ۳۰) با درک این مسأله معتقدند که رویه‌های جدید باعث تعریف و به عبارتی ایجاد مسئولیت‌ها و هویت‌های جدیدی در زمینه‌ی مربوطه می‌شود که ممکن است در تعارض با شغل‌ها و هویت‌های تعریف‌شده بر اساس اصول منطقی موجود باشند.

در صورت تعارض بین روش‌های نوین کاری و پای‌بندی شدید به هویت‌های ارزشی، تغییرات در رویه‌ی حسابداری مدیریت ممکن است که به تعارضات هویتی منجر شود. بر این اساس، فرضیه‌ی پنجم پژوهش به شکل زیر ارائه می‌شود:

فرضیه‌ی پنجم: در صورتی که تغییرات در رویه‌های حسابداری مدیریت منطبق با هویت‌های نهادینه‌شده‌ی فعلی نباشند، به تغییراتی در هویت‌های حسابداران مدیریت (از طریق ساخت هویت) و در نتیجه بروز تعارضات هویتی منجر خواهند شد.

پس از تلفیق همه‌ی فرضیات بالا به یک مدل جامعی از نقش تعارضات هویتی در شکل‌گیری به نمایندگی پنهان در حرفه‌ی حسابداری مدیریت دست می‌یابیم. بر این اساس، فرض بر این است که هر گاه تعارضی بین هویت‌های متعدد به وجود آید، حسابداران مدیریت به اعمال تغییر از جمله ساخت هویت و دگرگون‌سازی شغلی مبادرت می‌کنند تا از این طریق از شدت تعارضات بکاهند. هم‌چنین اعتقاد بر این است که این تغییرات بستگی به میزان اختیارات شغلی و مشارکت کاری فرد در امور سازمان یا شرکت دارد و البته این که تغییرات در رویه‌ی حسابداری مدیریت خود به تعارض یا تعارضات هویتی و در نتیجه پیوند دیالکتیک بین این فرایندها می‌انجامد. برای مشاهده‌ی این مدل به شکل ۱ رجوع کنید.

### ۴- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به بررسی نقش تعارضات هویتی در بروز مسأله‌ی نمایندگی پنهان در حرفه‌ی حسابداری مدیریت می‌پردازد. به این منظور، مدلی نظری برای ایجاد پیوندهایی دیالکتیک بین تعارضات هویتی، مسأله‌ی نمایندگی پنهان و تغییرات اعمال‌شده در رویه‌ها ارائه شد. اعتقاد بر این



است که تعارضات موجود در هویت‌های متعدد نمایندگان پنهان، عاملی مهم در ایجاد تغییرات نهادی محسوب می‌شوند. هم‌چنین، چارچوب نظری مفروض در این پژوهش دست‌آوردهای تحقیقاتی مهمی را در حوزه‌ی حسابداری مدیریت به همراه داشته و باعث افزایش درک علاقه‌مندان به این حوزه از مسأله‌ی نمایندگی پنهان از زوایا و ابعاد مختلف می‌شود.

مقدمه‌ی این پژوهش بر درخواست‌های روزافزون از حسابداران مدیریت مبنی بر ایفای نقش مشارکتی در امور سازمان تأکید داشت. همین تعبیر رایج و قهرمانانه‌ای که از حسابداران مدیریت در نقش شرکای کاری وجود دارد از حمایت بسیاری از انجمن‌های حسابداری مدیریت حرفه‌ای و دانشگاه‌ها و مؤسسات حسابداری برخوردار است. به عنوان مثال، انجمن جهانی حسابداران مدیریت (CGMA) اخیراً سندی را پیرامون اصول جهانی حسابداری مدیریت منتشر کرده است که بر نقش حسابداران مدیریت در مقام حامیان و عاملان استراتژی‌های شرکت و هم‌چنین ارزش آفرینان برای سهام‌داران یک سازمان تأکید می‌کند.

مدل فرایند ارائه‌شده در این پژوهش توضیحاتی را پیرامون چه‌گونگی تغییر شغل افراد از یک چوب‌خط‌دار به یک شریک کاری به دست می‌دهد تا در نهایت ضمن تأثیرگذاری بر رفتار آن‌ها باعث تشکیل نمایندگی پنهان در آینده شود. پیش‌بینی می‌شود که آن دسته از حسابداران مدیریتی که مشارکت بالایی در امور سازمان داشته اقدام به به‌کارگیری استراتژی‌های رفتاری جمعی از جمله دگرگون‌سازی شغلی جمعی و ساخت

هویت جمعی کنند تا امکان تأثیرگذاری بیش‌تری بر رویه‌های سازمانی داشته باشد. با توجه به این مسائل، می‌توان گفت که انجمن‌های تخصصی، دانشگاه‌ها و مؤسسات باید تغییراتی را در برنامه‌های آموزشی خود اعمال کنند تا از این طریق حامی حسابداران مدیریت در پذیرش نقش‌های جدید خود باشند. آنچه در این پژوهش بیش‌تر محل تأکید قرار گرفت مشارکت بیش‌تر حسابداران مدیریت در امور سازمان در نقش عاملی محرک در اعمال تغییرات نوآورانه و در نتیجه بهبود رویه‌ی حسابداری مدیریت است. اعتقاد ما بر این است 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 (CGMA, 2014). در ادامه، ضمن تأکید بیش‌تر بر پارامترهای مدل پژوهش، خط‌مشی‌هایی نیز برای انجام تحقیقات آتی پیشنهاد می‌کنیم.

نخست، چند فرضیه‌ی نظری که نیاز به آزمون تجربی و تحلیل نظام‌مند دارند، ارائه می‌کنیم. تاکنون، پژوهش‌های چندانی پیرامون مسأله‌ی هویت در حوزه‌ی حسابداری مدیریت صورت نپذیرفته و حتی توجه ناچیزی به نقش تعارض هویتی در این میان شده است. دوم، اگرچه در پژوهش حاضر دو متغیر تعدیل‌کننده‌ی کلیدی از نمایندگی پنهان از جمله اختیارات شغلی و مشارکت کاری در مدل پژوهش معرفی شدند، برخی از متغیرهای تعدیل‌کننده هستند که در این پژوهش به آن‌ها پرداخته نشده است. برای پاسخ به چنین سؤالات مهمی در حوزه‌ی حسابداری مدیریت نیاز به تحقیقات

بیش‌تر احساس می‌شود. سوم، درک ماهیت بنیادین این فرآیندها و هم‌چنین اثرات مختلف استراتژی‌های عمدی و غیرعمدی بر دست‌آوردهای فردی و سازمانی نیازمند تحقیقات بیش‌تری است. چهارم، بر اساس مدل این پژوهش، بین فرآیندهای نمایندگی و واکنش‌های مجهول به تعارض، از جمله هویت‌سازی مجهول و ترک شغل، تمایز معناداری وجود دارد. با وجود این، اعتقاد بر این است که این فعالیت حتی در درازمدت نیز به تغییراتی در رویه‌ی حسابداری مدیریت می‌انجامد. بررسی تأثیر واکنش‌های رفتاری متفاوت به تعارض بر مسأله‌ی نمایندگی در کوتاه‌مدت و درازمدت و هم‌چنین چه‌گونگی تأثیر واکنش‌های فردی به تعارض بر اقدامات جمعی و تغییرات نهادی در طول زمان از اهمیت اساسی برخوردار است.

در نهایت، باید گفت که مدل ارائه‌شده در این پژوهش با پذیرش یک رویکرد چندسطحی به معمای نمایندگی پنهان به تبیین چه‌گونگی تهدید و تسهیل فرآیندهای نمایندگی در سازمان از طریق هویت‌ها و منطوق‌ها در سطوح گوناگون می‌پردازد. این پژوهش رویکردی جدید به اثرات تعارضات هویتی چندسطحی در محیطی از تغییرات حسابداری مدیریت عرضه می‌کند. با توجه به این که عنایت چندانی به موضوع چندسطحی‌گری نشده است، پژوهش‌گران را دعوت به انجام تحقیقات بیش‌تر به هدف تعیین چه‌گونگی ترکیب عوامل درون‌سازمانی یا بین‌سازمانی با یک‌دیگر برای ایجاد مسأله‌ی نمایندگی پنهان در سراسر حرفه‌ی حسابداری مدیریت می‌کنیم. ■

منابع:

Horton, Kate E., Wanderley, Claudio de Araujo (2016). Identity Conflict and the Paradox of Embedded Agency in the Management Accounting Profession: Adding a New Piece to the Theoretical Jigsaw, Management Accounting Research, July.

