

مدلی مفهومی برای حسابداری مدیریت رفتاری*

هاشم نیکومرام

استاد و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات

آرزو جلیلی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات (نویسنده مسئول و طرف مکاتبات)

arezoo_jalili@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۰/۸/۶ تاریخ پذیرش: ۹۰/۱۲/۳

چکیده

نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت بعنوان یک نظام اطلاعاتی جامع تحت تاثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مولفه های رفتاری مختلف قرار دارد. عوامل رفتاری حسابداران مدیریت به عنوان تهیه کنندگان اطلاعات این نظام و مدیران به عنوان استفاده کنندگان عمده اطلاعات حائز اهمیت می باشد. عوامل رفتاری در دو سطح خرد و کلان قابل بررسی می باشد. مولفه های رفتاری در سطح خرد در برگیرنده رفتار فرد و رفتار گروهی حسابداران مدیریت و مدیران می باشد و در سطح کلان شامل رفتار سازمان بعنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی می باشد. در واقع می توان حسابداری مدیریت را بر اساس معیار مولفه های رفتاری در چهار حوزه فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی طبقه بندی نمود. از آنجائیکه رفتار، موضوع علم روان شناسی می باشد، لذا برای بسط مدل حسابداری مدیریت رفتاری، تئوری های روان شناسی حاکم بر حسابداری مدیریت شامل سه حوزه روان شناسی شناختی، روان شناسی انگیزش و روان شناسی اجتماعی مطرح می شوند. کاربرد تئوری های روان شناسی در خصوص اثرات تکنیک های حسابداری مدیریت به دو اثر کلی تحت عنوان، اثرات انگیزشی و اثرات اطلاعاتی قابل بررسی می باشند. در این راستا برای دستیابی به نگرشی کلان در خصوص حسابداری مدیریت رفتاری مقاله حاضر با هدف تبیین مبانی تئوریک حسابداری مدیریت رفتاری در چارچوب رویکردی فلسفی و تئوریک، الگو و مدلی مفهومی جهت طبقه بندی حسابداری مدیریت رفتاری ارائه می دهد. نتایج مطالعه نشان می دهد که اولاً، حسابداری مدیریت رفتاری به عنوان دانشی بین رشته ای، به سوالاتی که الگوی رایج حسابداری از پاسخ به آن عاجز است، پاسخ مناسب تری ارائه می دهد. ثانیاً، بر اساس مبانی علمی مورد مطالعه، ارائه مدل مفهومی برای حسابداری مدیریت رفتاری میسر شده است. بطور کلی حسابداری مدیریت رفتاری واقعیتی غیر قابل انکار است که به ضرورت وارد حسابداری مدیریت شده است و واقعیت خود را به این نظام علمی تحمیل کرده است. همانگونه که در علم اقتصاد و به خصوص مدیریت، روانشناسی بیشتر از سایر علوم رسوخ کرده و سبب ایجاد یک ساختار چند نظامی شده است، به نظر می رسد حسابداری و مدیریت مالی در آینده به سوی این گرایش حرکت می کنند.

واژه های کلیدی: حسابداری مدیریت رفتاری، اثرات انگیزشی، اثرات اطلاعاتی، ابتکارات ذهنی، سوگیری های ذهنی.

* این مقاله با همکاری دکتر فریدون رهنمای رودپشتی تهیه گردیده است.

۱- مقدمه

نگاهی به ادبیات علوم انسانی (به خصوص در حوزه های مدیریت و اقتصاد)، بیانگر این است که این علوم در طول حیات رشد و توسعه خود از یک وضعیت مکانیکی، مجرد، منطقی، انتزاعی و به دور از عوامل متأثر از رفتارها و هنجارهای روان شناسی (کلاسیک)، به یک وضعیت منقطع، عملیاتی، واقع گرایانه و منطبق با هنجارها و واقعیت های روانشناختی انسانها (نئوکلاسیک یا مدرن)، تغییر یافته است (مشیری، جلیلی، ۱۳۸۸). اگر چه این وضعیت برای تمام حوزه های علوم انسانی امری محتوم بوده است، اما تاریخچه این رویداد برای تمامی این علوم یکسان نبوده است. مثلا در حالی که این نقطه عزیمت در مدیریت در دهه ۱۹۳۰ میلادی و با تحقیقات مشهور هاتورن محقق گشت، اما این تحول در اقتصاد (و متعاقب آن در حوزه مدیریت مالی) تا توسعه رشته اقتصاد آزمایشگاهی در اواخر دهه ۵۰ میلادی به تعویق افتاد. حسابداری مدیریت نیز در این رهگذر یک استثناء نبوده و چنین نقطه عطفی را (به خصوص در دهه اخیر) آغاز و تجربه کرده است، که این تجربه و چالش بیشتر معطوف به آن دسته از وظایف و تکالیف حسابداری مدیریت که در حوزه تصمیم گیری های کلان و عموما شناختی^۱ و قضاوتی^۲ قرار می گیرد، می باشد. کاربرد تئوری روان شناسی برای مطالعه تکنیک های حسابداری مدیریت با کار آرگریس (1953, 1952) آغاز شد. وی بررسی نمود که چگونه انگیزه ها و مسائل روانشناسی اجتماعی در عملکرد حسابداری مدیریت اثرگذار هستند. اگر چه امروزه تاثیر عوامل و هنجارهای رفتاری-روان شناسی مدیران در حوزه تصمیم گیری های حسابداری مدیریت یک امر سرنوشت ساز می باشد، و در این رهگذر قاعدتا اختلاف نظری بین صاحب نظران و محققان وجود ندارد، اما نحوه تاثیر، میزان تاثیر، کمیت و کیفیت، پایایی و استمرار و عوامل روان شناسی برای تصمیم گیری در حسابداری مدیریت و نیز متغیرهای محیطی و سازمانی و بالاتر از آن برون داد مجموعه این عوامل از جمله موضوعات چالش برانگیز است که می تواند سوژه تحقیقی مناسبی در این راستا باشد.

در واقع نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت بعنوان یک نظام اطلاعاتی جامع تحت تاثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مولفه های رفتاری مختلف قرار دارد. تاثیر روان شناسی و عوامل رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت از دو سوی تهیه کنندگان اطلاعات (حسابداران مدیریت) و استفاده کنندگان عمده اطلاعات (مدیران) مطرح می باشد. حال سوال مشروع در این رهگذر آن است که آیا عوامل رفتاری فردی می باشد یا شامل مجموعه ای از پیچیدگی هایی است که افراد در تعامل با سایرین و محیط دارند. در پاسخ به سوال فوق می توان مولفه های رفتاری را در دو سطح خرد و کلان طبقه بندی نمود. مولفه های رفتاری در سطح خرد در برگیرنده رفتار فرد و رفتار گروهی می باشند. مولفه های رفتاری در سطح کلان شامل رفتار سازمان بعنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی می باشد. پس می توان حسابداری مدیریت را بر اساس معیار مولفه های رفتاری در چهار حوزه فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی مطرح نمود. در این راستا برای دستیابی به نگرشی کلان در خصوص حسابداری مدیریت رفتاری مقاله حاضر با هدف تبیین مبانی تئوریک حسابداری مدیریت رفتاری در چارچوب رویکردی فلسفی و تئوریک، الگو و مدلی مفهومی جهت طبقه بندی حسابداری مدیریت رفتاری ارائه می دهد.

۲- روش شناسی تحقیق

پژوهش حاضر به روش شناخت تاریخی، با بررسی نظریات و ادبیات علمی مبتنی بر رویکرد فلسفی، در راستای اهداف تعریف شده، شواهد لازم جهت پاسخ به سوال پژوهش مبنی بر اینکه آیا می توان مدل مفهومی برای حسابداری مدیریت رفتاری ارائه نمود؟ اجرا گردید.

۳- مبانی نظری و مروری بر پیشینه تحقیق

۳-۱- تبیین نظری حسابداری مدیریت رفتاری:

در نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت، حسابداران مدیریت به عنوان تهیه کنندگان اطلاعات و مدیران به عنوان استفاده کنندگان عمده اطلاعات مطرح می باشند. کاربرد روان شناسی و عوامل رفتاری در حوزه

حسابداری مدیریت از منظر حسابداران مدیریت و مدیران قابل بررسی می باشد. به عبارت دیگر اینکه آیا حسابداران مدیریت و مدیران همه اطلاعات موجود را در فرآیند تصمیم گیری در نظر می گیرند؟ آیا آنها بطور منطقی این اطلاعات را پردازش یا جستجو می کنند یا اینکه ذهن و رفتار آنها می تواند بر رویه های حسابداری مدیریت و بکارگیری آن رویه ها موثر باشد؟ عبارت دیگر آیا رفتار حسابداران مدیریت در کار بست تکنیک ها و فرآوری اطلاعات، تدارک و ارائه آن، متاثر از تمایلات و تاثیرات رفتاری است؟ آیا مدیران در امر تصمیم گیری بطور عقلایی و منطقی رفتار می کنند یا اینکه سوگیری های شناختی و احساسی آنها می تواند بر تصمیمات اثرگذار باشند؟ و بالاخره اینکه آیا تمایلات و تاثیرات رفتاری حسابداران مدیریت و مدیران بصورت فردی مطرح می باشد یا اینکه در تعامل با گروه، سازمان یا شرایط محیطی قرار دارد؟ از جمله سوالات چالش برانگیز در این حوزه می باشند.

در پاسخ به سوالات فوق می توان حسابداری مدیریت را در یک طبقه بندی کلی، در دو سطح خرد و کلان مورد بررسی قرار داد. حسابداری مدیریت رفتاری در سطح کلان، ملاحظات و عوامل رفتاری سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی را شناسایی و بررسی می کند. اما حسابداری مدیریت رفتاری در سطح خرد ملاحظات و عوامل رفتاری در سطح فرد و گروه را بررسی می کند به گونه ای که آنها را از بازیگران عقلایی مفروض در تئوری اقتصاد کلاسیک متمایز می سازد. در این سطح، حسابداری مدیریت رفتاری یکی از مفروضات بنیادی اقتصاد نئوکلاسیک و مالی کلاسیک یعنی فرض عقلایی بودن تصمیم گیرندگان را به چالش می گیرد، جائیکه حسابداری مدیریت رفتاری می خواهد نشان دهد در دنیای واقعی رفتار تصمیم گیرندگان با عقلایی بودن اقتصاد نئوکلاسیک سازگاری ندارد. در واقع اثرات تمایلات یا سوگیری های فردی تصمیم گیرندگان بر تکنیک های حسابداری مدیریت در این حوزه مطرح می شود.

به عبارت دیگر می توان حسابداری مدیریت را بر اساس مولفه های رفتاری در چهار حوزه فرد، گروه، سازمان یا شرایط محیطی قرار داد. از جمله سوالات چالش برانگیز در این حوزه می باشند.

سازمان و شرایط محیطی تفکیک نمود که در نمودگر شماره ۱ ارائه شده است. حسابداری رفتاری در حوزه فرد، روی خصوصیات و ویژگی های افراد به تنهایی و یا پاسخ افراد به مجموعه خاص از اطلاعات حسابداری، محرک های مرتبط حسابداری و مجموعه های مرتبط حسابداری متمرکز می شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه گروه، شامل بررسی فعالیت های تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می باشد. تمرکز حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه سازمان روی خصوصیات یک واحد سازمانی متمرکز می باشد که ممکن است با مرزهای قانونی یک شرکت یا بخشی از یک شرکت بزرگتر توصیف شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه جامعه (شرایط محیطی)، نقش حسابداری را در جامعه بیان می کند. این مطالعات شامل انعکاس تاثیر متقابل حسابداری و جامعه می باشد. تاثیر متقابل می تواند به شکل فشار بیرونی بر حسابداری و نقش حسابداری بر دنیای بیرونی باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰).

از آنجائیکه رفتار، موضوع علم روان شناسی می باشد، لذا برای بسط مدل حسابداری مدیریت رفتاری، تئوری های روان شناسی حاکم بر آن حائز اهمیت می باشد. روان شناسی شامل حوزه های زیادی می باشد اما تئوری های روان شناسی در حوزه حسابداری مدیریت شامل سه حوزه روان شناسی شناختی، روان شناسی انگیزش و روان شناسی اجتماعی می باشد که عناصر مربوط در نمودگر شماره ۱ ارائه شده است.

روان شناسی شناختی مطالعه فرآیندهای روانی است که فکر انسان نظیر توجه، دانش، قضاوت، تصمیم گیری و یادگیری را تحت تاثیر قرار می دهد. روان شناسی انگیزش، بررسی چهار فرآیند روانی می باشد که بر رفتار انگیزش، مسیر، شدت و تداوم تلاش افراد تاثیر می گذارند. روان شناسی اجتماعی متمرکز بر این مطلب می باشد که چگونه ذهن و رفتار افراد تحت تاثیر محیط قرار می گیرد و همچنین شامل درک متقابل افراد (شرایط اجتماعی، مشارکت، نقش فرد)، نگرش ها و نفوذ اجتماعی، تعامل و روابط اجتماعی می باشد.

حسابداری مدیریت از منظر حسابداران مدیریت و مدیران قابل بررسی می باشد. به عبارت دیگر اینکه آیا حسابداران مدیریت و مدیران همه اطلاعات موجود را در فرآیند تصمیم گیری در نظر می گیرند؟ آیا آنها بطور منطقی این اطلاعات را پردازش یا جستجو می کنند یا اینکه ذهن و رفتار آنها می تواند بر رویه های حسابداری مدیریت و بکارگیری آن رویه ها موثر باشد؟ عبارت دیگر آیا رفتار حسابداران مدیریت در کار بست تکنیک ها و فرآوری اطلاعات، تدارک و ارائه آن، متاثر از تمایلات و تاثیرات رفتاری است؟ آیا مدیران در امر تصمیم گیری بطور عقلایی و منطقی رفتار می کنند یا اینکه سوگیری های شناختی و احساسی آنها می تواند بر تصمیمات اثرگذار باشند؟ و بالاخره اینکه آیا تمایلات و تاثیرات رفتاری حسابداران مدیریت و مدیران بصورت فردی مطرح می باشد یا اینکه در تعامل با گروه، سازمان یا شرایط محیطی قرار دارد؟ از جمله سوالات چالش برانگیز در این حوزه می باشند.

در پاسخ به سوالات فوق می توان حسابداری مدیریت را در یک طبقه بندی کلی، در دو سطح خرد و کلان مورد بررسی قرار داد. حسابداری مدیریت رفتاری در سطح کلان، ملاحظات و عوامل رفتاری سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی را شناسایی و بررسی می کند. اما حسابداری مدیریت رفتاری در سطح خرد ملاحظات و عوامل رفتاری در سطح فرد و گروه را بررسی می کند به گونه ای که آنها را از بازیگران عقلایی مفروض در تئوری اقتصاد کلاسیک متمایز می سازد. در این سطح، حسابداری مدیریت رفتاری یکی از مفروضات بنیادی اقتصاد نئوکلاسیک و مالی کلاسیک یعنی فرض عقلایی بودن تصمیم گیرندگان را به چالش می گیرد، جائیکه حسابداری مدیریت رفتاری می خواهد نشان دهد در دنیای واقعی رفتار تصمیم گیرندگان با عقلایی بودن اقتصاد نئوکلاسیک سازگاری ندارد. در واقع اثرات تمایلات یا سوگیری های فردی تصمیم گیرندگان بر تکنیک های حسابداری مدیریت در این حوزه مطرح می شود.

به عبارت دیگر می توان حسابداری مدیریت را بر اساس مولفه های رفتاری در چهار حوزه فرد، گروه،

ب) **مطالعات انتخاب استراتژیک**^۲: این محور نقش رفتار استراتژیک را در تصمیمات یک فرد یا تصمیم گیری فردی بررسی می کند. این دسته از مطالعات رفتار فرد دیگری را که در تصمیم گیری درگیر می باشد را بررسی می کنند. موضوعات مطرح در این محور شامل: مطالعات مذاکره، مذاکره با قدرت نا برابر، تاثیر طرف سوم (فرد خنثی)، شهرت و... می باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰). بسیاری از سوالات تحقیق حسابداری مدیریت رفتاری روی رفتار اشخاص متمرکز می شود که به تنهایی عمل می کنند. برای مثال برخی مطالعات شامل پردازش داده های افراد است که توسط افراد و سیستم ها فراهم می شود (رز، ۲۰۰۷). بطور کلی تحقیق روی رفتار تصمیم گیری افراد، نقش مهمی را در تحقیق حسابداری رفتاری به صورت تاریخی ایفا می کند. شیلدز (۲۰۰۷) گزارش نمود که نود درصد پژوهش های منتشر شده در تحقیقات حسابداری رفتاری از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۷ رفتار اشخاص را بررسی کرده اند. پاسخ های بدست آمده شامل طیف متنوعی از نتایج قابل مشاهده نظیر تصمیمات سرمایه گذاری تا درک ذهنی تر مسائلی نظیر ابتکارات و سوگیری های ذهنی افراد می باشد. در ادامه به تشریح کامل سوگیری های ذهنی افراد و تاثیر آن بر تصمیم گیری شان می پردازیم.

طبق مدل فوق، در ادامه ابتدا سطوح مختلف حسابداری مدیریت رفتاری را تشریح و سپس اثرات تئوری های روان شناسی حاکم بر حسابداری مدیریت را بررسی می نمایم.

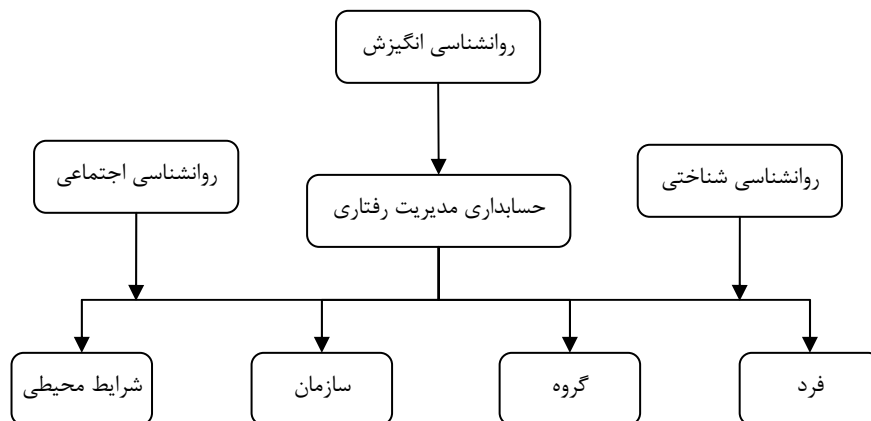
۳-۲- سطوح مختلف حسابداری مدیریت رفتاری

با توجه به مدل مفهومی فوق، حسابداری مدیریت بر اساس معیار رفتار در سطوح فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی قابل بررسی می باشد.

۳-۲-۱- سطح فرد

حسابداری مدیریت رفتاری در سطح فرد در دو محور مطرح می شود:

الف) مطالعات انتخاب فردی. سوال اصلی در مطالعات انتخاب فردی این است که افراد چگونه مشکلات را حل می کنند. در واقع موضوع این می باشد که یک فرد چقدر مناسب، مسائل را به تنهایی یعنی بدون تعامل با دیگران و بدون تاثیر پذیری از دیگران حل می کند. بسیاری از مطالعات و تحقیقات، مدل انسان اقتصادی را برای حل مشکل توسط افراد فرض گرفتند در حالیکه تحقیقات زیادی مدل انسان اقتصادی را نقض می کنند. در این محور، ویژگی های فردی نظیر انگیزش، مشارکت، پاسخگویی، تصمیم گیری، اخلاق، خلق و خوی فرد، فرهنگ، انصاف و واکنش فرد به اطلاعات حسابداری مطرح می شود.



نمودگر ۱: عناصر حسابداری مدیریت رفتاری

۳-۲-۲- سطح گروه

سازمان چیست؟ بطور کلی سوال تحقیق در سطح سازمان شامل نقش های ایفا شده توسط ویژگی های ساختاری نظیر پیچیدگی وظایف یا طراحی سیستم حسابداری سازمان می باشد که فراتر از ویژگی های فردی در دو سطح فوق می باشد (بیرنبرگ، ۲۰۱۱).

۳-۲-۴- سطح جامعه (شرایط محیطی)

حسابداری مدیریت رفتاری در سطح جامعه، نقش حسابداری را در جامعه و تعاملی که حسابداری با محیط داخلی و بیرونی شرکت دارد را مورد بررسی قرار می دهد و بعبارت دیگر بررسی می کند فشارهای بیرونی منجر به چه تغییراتی در حسابداری می شود. موضوعات مطرح در این سطح شامل: چگونگی تاثیر رویه ها و رویدادهای محیطی بر حسابداری سازمان، روش یا رویه ای که در آن حسابداری برای کنترل یا اداره اعضای یک شرکت یا جامعه مورد استفاده قرار گرفته است، اثر حسابداری شرکت بر محیط بیرونی شرکت و شبیه سازی خط و مشی های کلانی که در بر گیرنده انتخاب هاب حسابداری نمی باشد نظیر مطالعات مکانیسم های بازار می باشد (بیرنبرگ، ۲۰۱۱).

۳-۳- تئوری های روانشناسی حاکم بر حسابداری

مدیریت رفتاری

تئوریهای روان شناسی حاکم بر حسابداری مدیریت رفتاری در برگیرنده سه حوزه روان شناسی شناختی، روان شناسی انگیزش و روان شناسی اجتماعی می باشد. تئوری های مطرح در حوزه روان شناسی شناختی شامل تئوری تصمیم گیری رفتاری و قضاوت و عملکرد تصمیم گیری می باشد. مفاهیم قضاوت احتمالی، ابتکارات و سوگیری ها، تئوری چشم انداز و قالب بندی، ابتکارات جستجو و کارکرد گرایمی احتمالی در سطح تئوری تصمیم گیری رفتاری در حوزه روان شناسی شناختی مطرح می باشد. همچنین مفاهیم مدل های ذهنی و اثرات پیامد های تصمیم گیری در سطح قضاوت و عملکرد تصمیم گیری قابل بررسی می باشند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰). تئوری های مطرح در حوزه روان شناسی انگیزش شامل تئوری تعیین هدف،

موضوع مورد بررسی، رفتار تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می باشد که وجه تمایز این جمع کوچک، پیوستگی و وابستگی آنها می باشد (پویایی گروه). در واقع فرض می شود که افراد در سطوح یکسان قرار دارند که رفتار آنها منجر به یک رفتار واحد یا گروهی می شود. در تحقیقات حسابداری مدیریت رفتاری در سطح گروه، فعالیت های اعضای گروه مورد بررسی قرار می گیرد. افرادی که در سلسله مراتب سازمانی مختلف قرار دارند در این سطح مورد بررسی قرار نمی گیرند. موضوعات مطرح در سطح گروه شامل: اشخاص در مقابل عملکرد گروه، فرآیند تصمیم گیری گروهی، نقش سیستم های حسابداری و تکنیکی در تصمیم گیری گروهی، نقش محرک ها و انگیزه ها و نقش خصوصیات گروه در عملکردشان می باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰).

۳-۲-۳- سطح سازمان

حسابداری مدیریت رفتاری در سطح سازمانی در دو محور مطرح می شود. الف) عملی^۴: این محور متمرکز بر تعامل چندگانه بین گروه کوچکی از افرادی که در سلسله مراتب سازمانی در سطوح مختلف قرار دارند، می باشد. ب) زمانیکه گروه بزرگتر می شود تمرکز تحقیق از اعضای گروه یا سازمان معطوف به خود سازمان بعنوان یک کل می شود.

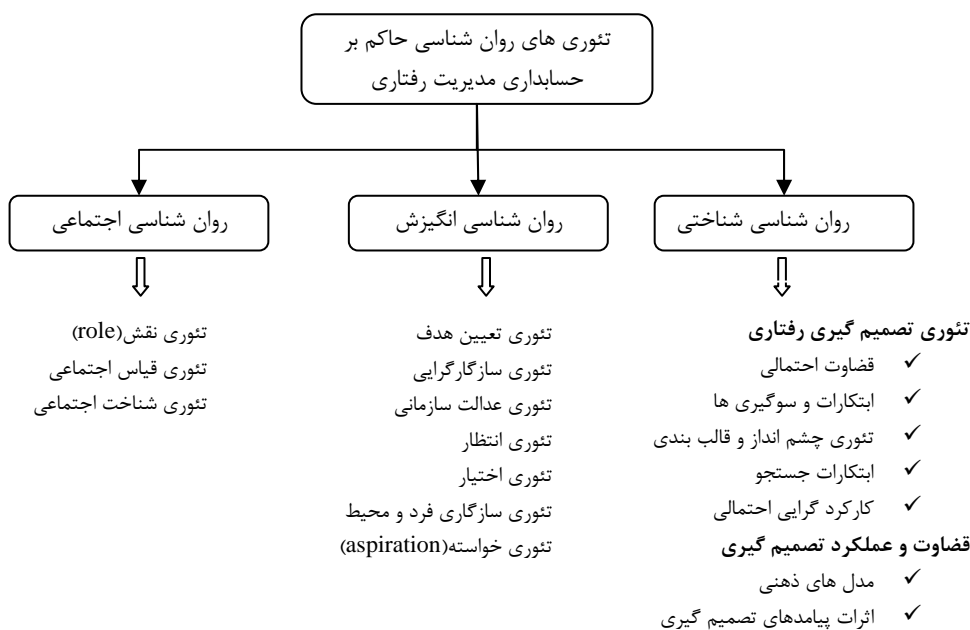
موضوعات تحقیقات حسابداری مدیریت رفتاری در سطح سازمان شامل بررسی نقش خط و مشی سازمانی یا اثر ویژگی های سازمان یا محیط سازمانی بر خط و مشی حسابداری سازمان یا خود سازمان بعنوان یک کل می باشد. سوالات مطرح در اینگونه تحقیقات شامل: اثر وظیفه بر سیستم گزارشگری مناسب حسابداری چیست؟ اثر وظیفه و عدم قطعیت هدف بر ماهیت حسابداری چیست؟ اثر نیروهای داخلی و خارجی بر نوآوری یا تغییرات در سیستم حسابداری یا گزارشگری چیست؟ اهمیت حسابداری در ارتباط با سایر معیارها در سازمان چیست؟ نقش ویژگی های مختلف غیر وظیفه ای سازمان بر حسابداری سازمان یا استراتژی

ناسازگاری های موجود بین بازنمایی های ذهنی^۷ و رفتار فرد می باشد. اثرات انگیزشی نشان می دهد که تکنیک های حسابداری مدیریت چگونه بازنمایی های ذهنی افراد از نتایج و پاداش تصمیم گیری نظیر تعیین هدف، سطح انتظار، استرس را تحت تاثیر قرار می دهد. به عبارت دیگر اثرات انگیزشی تکنیک های حسابداری مدیریت نه تنها در مورد نحوه تاثیر تکنیک ها بر پیامدها و پاداش تصمیم گیری می باشد بلکه همچنین در مورد چگونگی تاثیر آن تکنیک ها بر بازنمایی های ذهنی افراد در خصوص آن پیامدها از طریق حالت ها و پردازش های روان شناسی نظیر تعیین هدف، سطح انتظار، استرس و اعتقادات منصفانه می باشد. برای مثال، استردی (۱۹۶۰) مفاهیمی را از تئوری انگیزش برای بررسی اثرات هدف بودجه بر عملکرد فرد بکار گرفت و هاپوود (۱۹۷۲) مفاهیمی را از تئوری روان شناسی اجتماعی برای مطالعه چگونگی بکار بردن اطلاعات حسابداری مدیریت توسط مدیران برای ارزیابی کارکنان، و تاثیر بر استرس و روابط آنها با سایر کارکنان بکار گرفتند.

تئوری سازگار گرایی، تئوری عدالت سازمانی، تئوری انتظار، تئوری اختیار، تئوری سازگاری فرد و محیط و تئوری خواسته می باشد. تئوری های مطرح در حوزه روان شناسی اجتماعی نیز شامل تئوری نقش، تئوری قیاس اجتماعی و تئوری شناخت اجتماعی می باشند که این نظریات در نمودگر شماره ۲ ارائه شده است. بطور خلاصه می توان کاربرد تئوری های روان شناسی شناختی، انگیزش و روان شناسی اجتماعی در خصوص اثرات تکنیک های حسابداری مدیریت را به دو اثر کلی تحت عنوان، اثرات انگیزشی^۵ و اثرات اطلاعاتی^۶ مطرح نمود. اثرات انگیزشی متمرکز بر انگیزه افراد می باشد که تابعی از مقایسه بین پیامدهای احتمالی یا واقعی تصمیم و نقطه اتکای ذهنی افراد می باشند. اثرات اطلاعاتی متمرکز بر تاثیر اطلاعات حسابداری مدیریت بر انتخاب و بکارگیری ابتکارات ذهنی افراد برای جستجو و پردازش اطلاعات حسابداری مدیریت می باشند (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۷).

۳-۴- اثرات انگیزشی

اثرات انگیزشی شامل اثرات نقطه اتکای ذهنی فرد (برای مثال اهداف بودجه) و اثرات تضادهای درونی یا



نمودگر ۲: تئوری های روان شناسی حاکم بر حسابداری مدیریت رفتاری

۳-۵- اثرات اطلاعاتی

اثرات اطلاعاتی تکنیک‌های حسابداری مدیریت شامل این مساله می‌باشد که افراد منطقی چگونه ابتکارات ذهنی را برای یافتن و پردازش اطلاعات حسابداری مدیریت بکار می‌برند و اینکه اطلاعات حسابداری مدیریت چگونه انتخاب و کاربرد ابتکارات ذهنی و بازنمایی‌های ذهنی افراد را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در واقع تکنیک‌های حسابداری مدیریت، قضاوت‌ها و تصمیمات افراد را نه تنها با ارائه اطلاعات تحت تاثیر قرار می‌دهد بلکه همچنان از طریق اینکه چگونه افراد منطقی بطور محدود، این اطلاعات را پردازش و جستجو می‌کنند و بطور ذهنی سازمان‌هایشان و محیط‌شان را تصویر می‌کنند را نیز تحت تاثیر قرار می‌دهد. مسیر و میزان این اثرات تکنیک‌های حسابداری مدیریت اغلب وابسته به دانش افراد، تجربه، توانایی و عناصری از وظایف و بستر وظایف افراد می‌باشد.

تحقیقات در زمینه اثرات اطلاعاتی بین دو سوی یک طیف حرکت می‌کند، یک سوی طیف، تحقیقاتی می‌باشند که موجب شناسایی شیوه‌هایی می‌شود که در آن تصمیمات مبتنی بر ابتکارات ذهنی افراد^۱ بسیار شبیه به تصمیمات مبتنی بر مدل‌های بهینه‌سازی می‌باشند. طرف دیگر طیف، تحقیقاتی قرار دارند که تصمیمات و قضاوت‌های کمتر بهینه (که اغلب سوگیری‌ها می‌باشند) را شناسایی می‌کنند که این تصمیمات و قضاوت‌های کمتر بهینه منتج از محدودیت‌های شناختی افراد است که در مواجهه با تقاضاهای شناختی وظایف حسابداری مدیریت مطرح می‌باشند. فرآیندهای تصمیم و قضاوت ذهنی مرتبط با اطلاعات حسابداری مدیریت توسط بسیاری از متغیرهای شبیه به هم تحت تاثیر قرار می‌گیرد و گاهی اوقات نتایج تقریباً یکسانی نظیر مدل‌های بهینه‌سازی ایجاد می‌کنند. تحت شرایط مطلوب (برای مثال، قابلیت پیش‌بینی بالا می‌باشد، حسابداری منطبق با روابط اساسی اقتصادی می‌باشد) افراد می‌توانند تصمیمات قیمت‌گذاری محصول را بطور ذهنی اتخاذ کنند و همچنین پیش‌بینی‌هایی درباره سود شرکت انجام دهند که شبیه به نتایج مدل‌های پیش‌بینی یا تصمیمات آماری

بهینه‌سازی می‌باشد (لفت و شیلدز، ۲۰۰۱). اما اغلب تصمیمات و قضاوت‌های ذهنی با استفاده از اطلاعات حسابداری مدیریت متفاوت از نتایج مدل‌های بهینه‌سازی می‌باشد، مخصوصاً هنگامی که تقاضاهای شناختی پردازش اطلاعات برای تصمیمات و قضاوت‌های بهینه‌افزایش می‌یابد. در واقع تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌تواند دامنه و مسیر سوگیری‌های قابل پیش‌بینی در جستجوی ابتکاری افراد و استفاده از اطلاعات را با اثر بر مرکز توجه، بازنمایی‌های ذهنی و قابلیت کاربرد یا اثربخشی ابتکارات ذهنی افراد تحت تاثیر قرار دهد.

تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌تواند مرکز توجه افراد را با استفاده از در معرض نمایش گذاشتن برخی اطلاعات و مسکوت گذاشتن برخی دیگر، تحت تاثیر قرار دهد. برای مثال، سرمایه‌ای کردن مخارج نامشهود در مقابل هزینه کردن آن مخارج می‌تواند نحوه چگونگی قضاوت افراد در مورد ارتباط بین مخارج نامشهود و سود را تحت تاثیر قرار دهد. زیرا این مساله توجه افراد را تحت تاثیر قرار می‌دهد، مثلاً هنگامی که مخارج نامشهود هزینه می‌گردد توجه افراد به اثرات سود جاری معطوف می‌گردد و آن مخارج برای تصمیمات بلند مدت تر افراد نامربوط تلقی می‌گردد (لفت و شیلدز ۲۰۰۱). همچنین تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌تواند چگونگی تصویر سازی اطلاعات بطور ذهنی و ارتباط آن اطلاعات به سایر اطلاعات در حافظه را تحت تاثیر قرار دهد. معیارها و ارتباطات ذهنی به نوبه خود، کسب و استفاده از اطلاعات اضافی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. برای مثال، تجربه گذشته افراد در خصوص ارزیابی‌های عملکرد مبتنی بر نتیجه عملکرد، ارتباط بین نتایج عملکرد و ارزیابی‌ها را برای ارزیابی‌های بعدی در ذهن افراد قوی تر می‌سازد و موجب می‌گردد که افراد از ارزیابی مبتنی بر نتیجه عملکرد استفاده نمایند حتی اگر اعتقاد داشته باشند که این مساله یک سوگیری می‌باشد (فردریکسون ۱۹۹۹). تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌تواند جستجوی اطلاعات ابتکاری افراد را تحت تاثیر قرار دهد و همچنین استفاده از آن اطلاعات را درخصوص دامنه‌ای

تحقیقات حسابداری رفتاری از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۷ رفتار اشخاص را بررسی کرده اند. پاسخ های بدست آمده شامل طیف متنوعی از نتایج قابل مشاهده نظیر تصمیمات سرمایه گذاری تا درک ذهنی تر مسائلی نظیر ابتکارات و سوگیری های ذهنی افراد می باشد. اثرات تمایلات یا سوگیری های فردی تصمیم گیرندگان بر تکنیک های حسابداری مدیریت در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری در سطح مولفه های رفتاری خرد مطرح می شود. به عبارت دیگر مطالعه رفتار حسابداران مدیریت و مدیران در سطح فردی، به ویژه تاکید بر شناسایی سوگیری های روان شناختی و تاثیر آن بر تصمیمات ناشی از تکنیک های حسابداری مدیریت از حوزه های اصلی حسابداری مدیریت رفتاری در سطح خرد می باشد. نظریه پردازان تصمیم گیری بحث می کنند که هر تصمیم مهمی می تواند به عنوان یک انتخاب بین گزینه های مبهم (مانند شرط بندی) تلقی گردد، زیرا نتایج گزینه های ممکن بطور کامل از پیش مشخص نمی باشند. در عمل زمانی که فرد باید از بین چند گزینه ممکن، یکی را انتخاب کند، با این مشکل مواجه است که پیامدهای نهایی هر انتخاب به ریسک هایی بستگی دارد که فقط آینده آن را روشن خواهد کرد. اغلب مشاهده می شود افراد هنگام مواجهه با ریسک، قادر نیستند یا تمایل ندارند تا مسایل را بطور سیستماتیک توصیف کنند، تمام داده های ضروری را ثبت نمایند و یا اینکه اطلاعات را برای ایجاد قواعد در تصمیم گیری ترکیب نمایند. در عمل مشاهده می شود افراد غالباً در تلاش برای تعیین روش انجام کار سازگار با اهداف، از مسیرهای بیشتر ذهنی (و کمتر عینی) استفاده می کنند. لذا این پرسش مطرح می شود که در این فضا چگونه می توان تصمیم گیری درست را مدل سازی کرد؟

۳-۶- نظریه کلاسیک تصمیم گیری

الگوهای اولیه درباره چگونگی تصمیم گیری افراد، «نظریه کلاسیک تصمیم گیری»^۹ نامیده می شود. اکثر این الگوها را اقتصاددانان، متخصصان آمار و فلاسفه، و نه روانشناسان، طراحی کرده اند. بدین ترتیب، الگوهای

که انتخاب و ساختار بندی اطلاعات حسابداری مدیریت منطبق با استفاده اثربخش از ابتکارات ذهنی برای جستجو و کاربرد اطلاعات باشد را نیز می تواند تحت تاثیر قرار دهد. برای مثال، اینکه چگونه افراد بطور کامل و یکنواخت، گزارش عملکرد مراکز مسئولیت را جستجو می کنند وابسته به این مساله می باشد که آیا آن گزارش شامل تعداد کمی از مراکز مسئولیت با تعداد زیادی از معیارهای عملکرد (کامل بودن و یکنواختی بیشتر) برای هر مرکز مسئولیت می باشد یا شامل تعداد زیادی از مراکز مسئولیت با تعداد کمی از معیارهای عملکرد (یکنواختی و کامل بودن کمتر) می باشد یا خیر (شیلدز ۱۹۸۰، ۱۹۸۳). بطور مشابه ای، استفاده کامل و جامع افراد از معیار های چندگانه در ارزیابی مدیران چندگانه وابسته به این موضوع می باشد که آیا معیارها در یک گزارش برای همه مدیران یکسان و معمول می باشد یا اینکه برای هر مدیر منحصر به فرد می باشد (لیپ و سالتریو، ۲۰۰۰).

دامنه ای که در آن اطلاعات حسابداری مدیریت، سوگیری های مرتبط با تصمیمات و قضاوت های ابتکاری افراد را تحت تاثیر قرار می دهد، می تواند وابسته به دانش، توانایی ها و انگیزه آنها باشد. برای مثال، در تحقیق دیرمن و شیلدز (۲۰۰۵)، عملکرد افراد در تصمیمات قیمت گذاری مبتنی بر بهای تمام شده، با استفاده از تغییر در روش هزینه یابی محصول (تغییر از روش سنتی به روش مبنای فعالیت) برای افرادی که دارای دانش بالایی از حسابداری بهای تمام شده، انگیزه درونی و توانایی بالای حل مشکل بوده اند، تحت تاثیر قرار نگرفت. اما برای افرادی که هر یک از ویژگی های فردی فوق را در سطح پایین تری داشتند، تغییر روش هزینه یابی موجب کاهش عملکرد تصمیم گیری شان شد.

مطالب فوق نشان می دهد که پردازش شناختی افراد از اطلاعات حسابداری مدیریت، تفکر آنها بخصوص قضاوت ها و تصمیمات شان را تحت تاثیر قرار می دهد. پردازش شناختی افراد شامل حالت ها و فرآیندهای ذهنی افراد می باشد که در حوزه حسابداری رفتاری مطرح می باشد. نود درصد پژوهش های منتشر شده در

نظریه فایده ذهنی مورد انتظار، کافی است تنها فواید ذهنی مورد انتظار فرد را بدانیم. این فواید مبتنی بر برآوردهای ذهنی احتمالات و وزن ذهنی هزینه و فایده است. به این ترتیب، می توان تصمیم بهینه آن فرد را پیش بینی نمود. این پیش بینی مبتنی بر این باور است که افراد بر اساس پنج عامل در پی رسیدن به تصمیم های معقول و منطقی اند. اولین عامل در نظر گرفتن تمام گزینه های ممکن شناخته شده است، با توجه به اینکه ممکن است گزینه های غیرقابل پیش بینی نیز وجود داشته باشند، دومین عامل، استفاده از حداکثر میزان اطلاعات در دسترس است، با توجه به اینکه ممکن است برخی از اطلاعات مربوط در دسترس نباشند. سومین عامل، تعیین وزن دقیق - اگرچه ذهنی - هزینه ها (خطرها) و مزایای بالقوه هر گزینه است. چهارمین عامل، محاسبه دقیق - اگرچه ذهنی - پیامدهای احتمالی مختلف است، با توجه به اینکه نمی توان از پیامدها مطمئن بود. پنجمین عامل، حداکثر میان عقل سلیم با در نظر گرفتن تمام عوامل ذکر شده در بالاست (خرازی و حجازی، ۱۳۸۹).

۳-۷- تصمیم گیری بر مبنای ارضاء محدود

در اوایل دهه ۱۹۵۰ بعضی از پژوهشگران با مفهوم عقلانیت نامحدود^{۱۴} به چالش پرداختند. این پژوهشگران نه تنها به این تشخیص رسیدند که انسانها همیشه تصمیمات مطلوب نمی گیرند، بلکه معمولاً ملاحظات ذهنی را در تصمیمات خویش وارد می کنند. آنها همچنین گفتند که انسانها به صورت کامل و نامحدود در تصمیمات خود عقلانی نیستند. البته، انسانها لزوماً به طور خاص غیرعقلانی هم نیستند. بلکه، از عقلانیت محدود^{۱۵} پیروی می کنند - عقلانی هستند، اما در چهارچوب محدودیتها (سایمون، ۱۹۵۷).

شاید افراد نوعاً از راهبردی برای تصمیم گیری استفاده می کنند که سایمون آن را ارضاء محدود یا کمترین رضامندی^{۱۶} نامیده است (سایمون، ۱۹۵۷). افراد در ارضاء محدود یا کمترین رضامندی، گزینه ها را یکی یکی مورد توجه قرار می دهند و سپس به محض اینکه ببینند گزینه ای رضایت بخش است یا در تامین حداقل

مزبور بازتاب قدرت دیدگاه اقتصادی است. نمونه ای از این قدرت، آسانی طراحی و استفاده از الگوهای ریاضی برای رفتار انسان است. از میان الگوهای اولیه تصمیم گیری که در قرن بیستم طراحی شد، الگوی زن و مرد اقتصادی^{۱۰}، بود. این الگو مبتنی بر سه فرض بود: اول، تصمیم گیرندگان از تمامی گزینه های ممکن درباره تصمیم خویش و نتایج احتمالی گزینه انتخابی خود کاملاً آگاه اند. دوم، آنها بی نهایت به تفاوت های ریز میان گزینه های تصمیم حساس هستند. سوم، آنها کاملاً در انتخاب گزینه خویش منطقی اند (اسلویک، ۱۹۹۰). فرض حساسیت بی نهایت به معنای آن است که افراد می توانند تفاوت میان دو برون داد را ارزیابی کنند، صرف نظر از اینکه تمایز بین گزینه ها چقدر ظریف باشد. فرض عقل گرایی بدین معناست که افراد انتخابهای خود را برای به حداکثر رساندن چیزی ارزشمند، صرف نظر از آنکه آن چیز، چه باشد، انجام می دهند.

الگویی دیگر، امکان بیشتری برای آمادگی روان شناختی فرد تصمیم گیرنده فراهم می آورد. بر اساس نظریه فایده ذهنی مورد انتظار^{۱۱}، هدف کنش انسان جستجوی لذت و اجتناب از درد است. بر مبنای این نظریه، افراد در تصمیم گیریهای خود در پی به حداکثر رساندن لذت (اشاره به فایده مثبت) و به حداقل رساندن درد (اشاره به فایده منفی) خویش هستند. برای این امر، عموماً از دو محاسبه استفاده می شود. اول، فایده ذهنی^{۱۲} یا محاسبه ای مبتنی بر داوری فرد، و نه معیارهای عینی، درباره وزن (ارزش) فایده است و دوم، احتمال ذهنی^{۱۳} یا محاسبه ای مبتنی بر برآوردهای فرد و نه محاسبات آماری عینی، درباره احتمالات است. نظریه فایده ذهنی، بسیاری از متغیرهای ذهنی را که در زمان درگیر شدن افراد به وجود می آید، در نظر می گیرد. اما نظریه پردازان به زودی متوجه شدند که تصمیم گیری انسان حتی از مضمون این نظریه اصلاح شده پیچیده تر است. در مورد اکثر تصمیم ها، گزینه کاملی که همه افراد آن را انتخاب کنند وجود ندارد. پس چگونه می توانیم تصمیم بهینه را برای یک فرد خاص پیش بینی نمود؟ بر اساس

سازند. سپس از راهبردهای جامع تر و دقیق تر استفاده می کنند (خرازی، حجازی، ۱۳۸۹).

افراد غالباً از میان بره‌های ذهنی و حتی سوگیری هایی که توانایی آنها را در تصمیم گیری های عقلانی محدود می کند، استفاده می کنند. یکی از راههای کلیدی که در آن از میان بره‌های ذهنی استفاده می کنند، متمرکز بر تخمینهای احتمالی است. به عبارت دیگر تصمیم گیری در شرایط ریسکی توسط رده ای از نتایج ممکن و احتمالات آن نتایج طبقه بندی و مشخص می شود. افراد در مورد احتمالات قضاوت می کنند، آنها ارزش‌هایی (گاهی اوقات مطلوبیت نامیده می شود) را به آن نتایج تخصیص می دهند و این اعتقادات و ارزش ها را در شکل بندی و شکل گیری ترجیحاتشان درباره گزینه‌های ریسکی با هم ترکیب می کنند. قضاوت‌ها می‌تواند بطور سیستماتیک در راه‌های متفاوتی، اشتباه باشد. خطاهای سیستماتیک قضاوت، سوگیری نامیده می‌شود. خطاهای سیستماتیک قضاوت افراد اغلب از ضعف های عاطفی و شناختی آنها ناشی می‌شود. با تصویر درستی از ضعف های عاطفی و شناختی حسابداران مدیریت و مدیران هنگام اتخاذ تصمیم گیری و بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت، کارایی تصمیمات اتخاذ شده افزایش می‌یابد. ضعف های عاطفی و شناختی حسابداران مدیریت شامل ارزیابی نادرست آنها از منافع و اهداف شرکت، حقایق مهم و مرتبطی که آنها گرایش به نادیده گرفتن آن دارند و محدودیت های توانایی آنها برای پذیرش مشاوره و زندگی کردن با نتایج تصمیمات خود می‌باشد. مقاله حاضر برخی از اجزای این تصویر بزرگ را نشان می‌دهد که این مطالب از مطالعات و تحقیقاتی بر قضاوت، تصمیم گیری و پشیمانی از تصمیم گیری طی سه دهه اخیر استخراج شده‌اند. سوگیری های قضاوت و تصمیم گیری، گاهی اوقات خطای حسی شناختی^{۱۸} نامیده می‌شود. هدف از یادگیری در مورد خطاهای حسی-شناختی و تصمیم گیری این می‌باشد که مهارت شناسایی موقعیت هایی که در آن احتمال خطا و اشتباه وجود دارد، افزایش یابد. در چنین موقعیت هایی، شهود نمی‌تواند بکار گرفته شود و باید از تفکر تحلیلی و

سطح مقبول، نسبتاً خوب است، آن را انتخاب می‌کنند. آنها تمام گزینه های ممکن را در نظر نمی‌گیرند تا با دقت محاسبه کنند که کدام یک از مجموع گزینه ها حداکثر امتیاز و حداقل ضرر را خواهد داشت. بدین ترتیب، آنها برای رسیدن به تصمیمی که معتقدند حداقل نیازمندیهای شان را برآورده خواهد کرد، به حداقل گزینه های مورد نیاز توجه خواهند کرد. البته کمترین رضامندی تنها یکی از راهبردهای خرده بهینه است که افراد می‌توانند به کار برند.

وقتی افراد با گزینه های متعددی مواجه می‌شوند که تعداد آنها، با توجه به مدت زمانی که در اختیار دارند، بسیار بیش از آن است که بتوانند آنها را به صورتی معقول بررسی کنند، از راهبرد متفاوتی استفاده می‌کنند (تورسکی، ۱۹۷۲a، ۱۹۷۲b). در چنین موقعیتهایی، سعی نمی‌کنند به دستکاری ذهنی تمام صفات با ارزش گزینه های موجود بپردازند. بلکه از فرایند حذف بر اساس جنبه ها استفاده می‌کنند. در حذف بر اساس جنبه ها^{۱۷}، با تمرکز بر جنبه های هر گزینه، هر زمان یک گزینه، گزینه ها را حذف می‌کنند. به طور خاص، بر یک جنبه (صفت) گزینه های مختلف تمرکز می‌کنند. معیار حداقلی را برای آن جنبه در نظر می‌گیرند. آنگاه تمام گزینه هایی را که با آن معیار همخوانی ندارند، حذف می‌کنند. سپس برای گزینه های باقیمانده، دومین جنبه را انتخاب می‌کنند. که برای آن هم، معیار حداقلی که گزینه های اضافی را حذف کند، در نظر می‌گیرند. با استفاده از فرایند متوالی حذف گزینه ها بر اساس مجموعه ای از جنبه ها را ادامه می‌دهند تا تنها یک گزینه باقی بماند (دوس، ۲۰۰۰). وقتی گزینه هایی را که با معیار آنها سازگار نیستند کنار گذاشتند، جنبه دیگری را انتخاب می‌کنند. آنها یک ارزش معیار را تعیین و گزینه های اضافی را حذف می‌کنند. این روش را ادامه می‌دهند. گزینه های بیشتری هر زمان یکی را، حذف می‌کنند تا تنها یک گزینه برایشان باقی بماند. در عمل، ممکن است بعضاً هم از حذف بر اساس جنبه ها هم از حداقل رضایت نسبی استفاده کنند تا دامنه گزینه ها را به تعداد کمی محدود

انتقادی تر استفاده نمود. «کانمن» و «ریپ» سوگیری های رفتاری را تحت سوگیری های قضاوت، اشتباه در اولویت بندی و سوگیری های پیامد تصمیم گیری طبقه بندی می کنند (کانمن و ریپ، ۱۹۹۸).

۳-۸- سوگیری های فردی

ابتدا یک مجموعه انتخابی از سوگیری های قضاوت را تشریح و سپس در مورد خطاهای ترجیحات (اولویت بندی) بحث می کنیم. این خطاهای ترجیحات یا اولویت بندی نیز از اشتباهاتی که افراد در تخصیص ارزش ها به نتایج آتی مرتکب می شوند و یا ممکن است ناشی از ترکیب های نادرستی از احتمالات و ارزش ها باشد. و در ادامه به تشریح سوگیری های پیامد تصمیم گیری نیز می پردازیم.

۳-۸-۱- سوگیری های قضاوت

گاهی تصمیمات مالی در موقعیت های پیچیده و مبهم (شرایط ریسکی) اتخاذ می شود که اتکا بر قوانین ثابت را عملاً غیر ممکن می سازد و تصمیم گیرنده را مجبور به اتکا بر شهود می کند. شهود، نقش اساسی و حیاتی در اغلب تصمیمات را ایفا می کند. ابتدا ما یک دسته ای از سوگیری های مرتبط و خطاهای حسی - شناختی در قضاوت شهودی را ارائه می کنیم که احتمالاً تصمیمات سرمایه گذاری و مالی افراد را تحت تاثیر قرار می دهد. حسابداران مدیریت و مدیرانی که در معرض چنین سوگیری هایی قرار دارند، ریسک هایی را متحمل خواهند شد که از آن آگاهی ندارند، نتایجی را تجربه خواهند کرد که پیش بینی نمی کردند و در معرض یک تصمیم گیری غیرمنطقی^{۱۹} قرار می گیرند که در نهایت ممکن است خودشان یا دیگران را بخاطر آن نتایج بد سرزنش کنند. سوگیری های قضاوت شامل : سوگیری فرا اعتمادی، سوگیری بهینه بینی، سوگیری رویداد گرایی، سوگیری نماگرایی می باشد. سوگیری فرا اعتمادی یا اعتماد بیش از حد^{۲۰} به خود در بیان کلی می تواند به عنوان یک اعتقاد بی اساس در مورد توانایی های شناختی، قضاوت ها و استدلال شهودی فرد خلاصه شود. افراد در مورد توانایی های خود در پیش

بینی و هم در دقت اطلاعاتی که در اختیار آنان قرار می گیرد، برآوردی بیش از اندازه دارند (هیتون، ۲۰۰۲). سوگیری بهینه بینی^{۲۱} معادل گرایش افراد به اتخاذ یک نگرش درونی به جای یک نگرش بیرونی که غالباً برای تصمیمات مالی مناسب تر است می باشد. نگرش درونی، نگرشی است که بر موقعیت فعلی تمرکز کرده و منعکس کننده دل مشغولی های فردی است. اما یک نگرش بیرونی بی طرفانه، موقعیت فعلی را در بستر نتایج حاصله از موقعیت های مرتبط گذشته ارزیابی می کند (کانمن و ریپ، ۱۹۹۸).

سوگیری رویداد گرایی^{۲۲} انگیزه ای است که در فرد این ادعا را بوجود می آورد که «من از اول هم می دانستم که این گونه می شود». بنابراین افراد تمایل دارند که صحت پیش بینی های خود را بیش از حد برآورد نمایند (کانمن و ریپ، ۱۹۹۸). سوگیری نماگرایی^{۲۳} یعنی افراد برای درک بهتر معانی و مفاهیم، موضوعات و تفکرات خود را طبقه بندی کنند و زمانی که افراد با پدیده جدیدی مواجه می شوند و این پدیده با طبقه بندی های پیش ساخته آنان ناسازگار است، سعی می کنند به هر طریق ممکن این پدیده را با طبقه بندی پیشین خود تطبیق دهند (پمپین، ۲۰۰۴).

۳-۸-۲- سوگیری اشتباه در اولویت بندی

این سوگیری شامل خطاهایی می باشد که حسابداران مدیریت هنگام استفاده از اطلاعات احتمالات در ارزیابی چشم اندازهای ریسکی، تخصیص ارزش ها به نتایج و ترکیب ارزش ها و احتمالات برای شکل گیری ترجیحات مرتکب می شوند. سوگیری اشتباه در اولویت بندی (خطای ترجیحات) شامل: سوگیری وزن دادن غیرخطی به احتمالات، سوگیری اهمیت دادن به تغییرات نه به موقعیت ها، سوگیری زیان گریزی، شکل و جذابیت راهکارها، سوگیری اتکاء و تعدیل، سوگیری شکل گرایی، سوگیری حسابگری ذهنی، سوگیری تازه گرایی می باشد.

سوگیری وزن دادن غیر خطی به احتمالات^{۲۴} یعنی افراد در رابطه با وزن تخصیص داده شده برای یک وضعیت مطمئن، احتمالات پایین را بیشتر وزن بندی و

و مالی طی زمان می باشد. و بطور بالقوه احتمال نگرانی و یا حس غرور برای هیجانات^{۲۲} و پشیمانی و گاهی اوقات احساس گناه (نظیر زمانی که هزینه فرصت راه حل انتخابی بالا باشد) نیز وجود دارد. برای حسابداران مدیریت و مدیرانی که بطور راحت و منطقی نمی توانند با شرایط ریسکی مواجه شوند، تصمیم بهینه مالی معنادار نمی باشد. اگر یک فرد تصمیم گیرنده به این مساله اعتقاد داشته باشد که ضرری که محتمل شد ناشی از عملکرد ضعیف وی در پیش بینی می باشد صدمه بیشتری نسبت به کسی می بیند که معتقد است که نمی توانست از قبل شکست را پیش بینی کند. افرادی که در معرض پشیمانی یا گرایش به پشیمانی دارند، احتمالاً دیگران را بخاطر ضرری که محتمل شدند سرزنش می کنند و مقصر می دانند. ترکیبی از سوگیری رویدادگرایی و سوگیری پشیمانی یک سهم قدرتمند را در این زمینه بوجود می آورد. سوگیری مرتبط با زندگی در کنار نتایج تصمیمات شامل سوگیری پشیمان گریزی و سوگیری تاسف و پذیرش ریسک می باشد. سوگیری پشیمان گریزی^{۳۳} یک پدیده احساسی است که از دو جنبه پشیمانی از خطای اقدام و خطای غفلت مطرح می باشد. خطای اقدام زمانی رخ می دهد که ما اقدام نابخوبی که انجام دهیم. خطای غفلت از بی تحرکی یا سکون ناشی می شود، یعنی فرصت هایی که نادیده گرفته شده یا فراموش شده اند (پمپین، ۲۰۰۴). سوگیری تاسف و پذیرش ریسک از جنبه پذیرش اشتباهات مدیران توسط خودشان مطرح می باشد. مقاصد اندازه گیری این سوگیری شناسایی اثرات پذیرش اشتباهات تصمیم گیری بر کنترل و بازخورد نتایج تصمیمات پدیده های ریسکی می باشد. شواهد بسیاری حاکی از آن است که حسابداران مدیریت و مدیران همه اطلاعات موجود را در فرآیند تصمیم گیری در نظر نمی گیرند، آنها بطور منطقی این اطلاعات را پردازش یا جستجو نمی کنند و ذهن و رفتار آنها می تواند بر رویه های حسابداری مدیریت و بکار گیری آن رویه ها موثر باشد. بعبارت دیگر رفتار حسابداران مدیریت در کاربست تکنیک ها و فرآوری اطلاعات، تدارک و ارائه آن، متاثر از تمایلات و تاثیرات

احتمالات بالا و متوسط را کمتر وزن بندی می کنند. کمتر وزن بندی احتمالات بالا مخصوصاً بیشتر دیده می شود (کانمن و ریپ، ۱۹۹۸). سوگیری اهمیت دادن به تغییرات - نه به موقعیت ها^{۲۵} یعنی افراد عموماً به پیامدهای محتمل در مقایسه با پیامدهای مطمئن، کمتر از حد لازم اهمیت می دهند. این گرایش در موقعیت های انتخابی متکی به سودهای مطمئن به ریسک گریزی و در موقعیت های در برگیرنده زیان های قطعی، به ریسک پذیری می انجامد (تورسکی و کانمن، ۱۹۷۹).

سوگیری زیان گریزی^{۲۶}: به عنوان بخشی از «تئوری چشم انداز» توسط «کانمن» و «تورسکی» در سال ۱۹۷۹ و در پاسخ به یافته های تئوری مزبور مبنی بر اینکه تمایل افراد به پرهیز از زیان، بیشتر از کشش آنها به سمت کسب سود است، توسعه یافت. سوگیری اتکاء و تعدیل^{۲۷} یعنی برای تخمین مقدار یک متغیر، افراد عموماً فرآیند تخمین را با مبنا قرار دادن یک رقم اولیه ذهنی («نقطه اتکا») - (براساس سوابق گذشته)، آغاز می کنند و سپس سعی می کنند روی این رقم تعدیل مثبت یا منفی مورد نظر خود را انجام دهند، تا اطلاعات جدید حاصل شود (نورث کرافت و نی ال، ۱۹۸۷). سوگیری شکل گرایی^{۲۸} در سوگیری شکل گرایی، تصمیم گیرندگان به یک موقعیت خاص براساس نحوه (شکل) ارائه آن واکنش های متفاوتی نشان می دهند (پمپین، ۲۰۰۴). سوگیری حسابگری ذهنی^{۲۹} شامل تمایل افراد به کدگذاری، طبقه بندی و ارزیابی پیامدهای اقتصادی از طریق گروه بندی امتیازات آنها در مجموعه ای از حساب های ذهنی می باشد (تالر، ۱۹۸۰). سوگیری تازه گرایی^{۳۰} یک گرایش شناختی است که موجب می شود افراد به نحو بارزی بیشتر از رویدادهای گذشته، رویدادها و مشاهدات اخیر را به یاد آورند و بر آنها تمرکز کنند (مانیتر، ۲۰۰۳).

۳-۸-۳- سوگیری پیامد تصمیم گیری

سوگیری های این بخش مربوط به سوگیری های ذهنی افراد بعد از اتخاذ تصمیم می باشد. در واقع تصمیم گیری در شرایط ریسکی دارای نتایج احساسی^{۳۱}

راهکارها قابل مقایسه می باشند (لیپ و سالتریو، ۲۰۰۰)، یا از تصمیماتی که مستلزم توازن مشکلی بین مشخصه های چند گانه می باشند، اجتناب می ورزند (ساورز، ۲۰۰۵).

برخی تحقیقات حسابداری مدیریت کاربرد ابتکارات و سوگیری های ذهنی توسط افراد را برای برآورد احتمالات ذهنی شان در خصوص اطلاعات حسابداری مدیریت بررسی نمودند. بروان (۱۹۸۱) آزمون کرد که آیا تجدید نظر افراد از احتمال ذهنی که یک فرآیند قابل کنترل می باشد، مطابق با سوگیری اتکاء و تعدیل می باشد یا خیر. افراد زمانیکه یک گزارش جدید از کارایی فرآیند بدست می آورند احتمال ذهنی خود را تجدید نظر می کنند. نتایج تحقیق بروان نشان می دهد که بطور میانگین افراد در تجدید نظر خود در مقایسه با تجدید نظر براساس تئوری بیزین محافظه کارتر می باشند که این یافته سازگار با سوگیری اتکاء و تعدیل می باشد. لوئیس و همکاران (۱۹۸۳) آزمون کردند که آیا تصمیمات بررسی واریانس^{۳۶} افراد سازگار با سوگیری نماگرایی می باشد یا خیر. شواهد حاکی از آن است که اکثر افراد از یک استراتژی که سازگار با سوگیری نماگرایی می باشد، استفاده می کنند. علی الخصوص، همه افراد از یک استراتژی کنترل- چارت^{۳۷} استفاده می کنند که توسط آن در خصوص قابلیت کنترل فرآیند تولید تصمیم گیری می نمایند. تصمیمات بسیار اندکی تحت تاثیر احتمال پیشین (که فرآیند در کنترل باشد) یا هزینه های نوع I و خطاهای نوع II قرار می گیرند.

افراد از ابتکارات جستجو با توجه به پیچیدگی کار^{۳۸} استفاده می کنند که در آن تعداد متغیرها و تعداد نگرش هایی (ابعاد) که متغیرها را تشریح می کنند با هم متفاوت می باشند. برای مثال، در یک گزارش عملکرد، پیچیدگی کار با افزایش تعداد مراکز مسئولیت یا تعداد معیارهای عملکرد برای هر مرکز مسئولیت، افزایش می یابد. زمانیکه پیچیدگی کار افزایش پیدا می کند، افراد احتمالا کمتر از ابتکارات جستجوی جبرانی (بهینه سازی) استفاده می کنند. آنها احتمالا گرایش بیشتر به سمت استفاده از ابتکارات جستجوی غیر

رفتاری است. اکثر وظایف حسابداری مدیریت نظیر بودجه بندی، قیمت گذاری محصول، اندازه گیری عملکرد و طراحی سیستم های پاداش مستلزم تصمیم گیری چندگانه و خاص توسط حسابداران مدیریت می باشد. برای مثال، افرادی که سیستم پاداش و اندازه گیری عملکرد را طراحی می کنند باید برای هدف آن سیستم، تصمیم گیری نمایند و اولویت ها و فرصت های بیرونی افرادی که عملکردشان را مورد سنجش قرار خواهند داد، برآورد نمایند. آنها همچنین نیاز به برآورد ویژگی های آماری معیارهای عملکرد (نظیر، دقت و همبستگی معیار های چندگانه) دارند و لازم است که به منظور انتخاب معیارهای عملکرد و چگونگی کاربرد معیارها در سیستم پاداش، همه برآوردهای فوق را با هم ترکیب نمایند و در تصمیم گیری محسوب نمایند، که در این ترکیب و چینش اطلاعات، قضاوت فردی عامل موثری به حساب می آید. محققان دانشگاهی به شواهد فراوانی دست یافته اند که نشان دهنده رفتار غیر عقلایی و تکرار خطا در ارزیابی و قضاوت انسان است (پمپین، ۲۰۰۴).

افراد برای کاهش پیچیدگی در مدل های تصمیم گیری ذهنی شان از تعدادی استراتژی های مشخص استفاده می کنند. آنها تعدادی از تصمیمات فرعی و اقلام اطلاعاتی را که بطور متقارن یا هم زمان^{۳۴} بکار می برند، محدود می کنند، همچنین تصمیمات بزرگتر را به تصمیمات چندگانه کوچکتر تفکیک می کنند و تصمیمات کوچکتر را بطور متوالی^{۳۵} اتخاذ می کنند (گونزالس و همکاران، ۲۰۰۲). آنها آخرین حلقه های ارتباطی را در زنجیره های طولانی استدلال علی حذف می کنند (کریشنا و همکاران، ۲۰۰۵) و همچنین متغیرهایی که متناسب با تصمیمات ابتکاری ذهنی مورد استفاده نظیر مبنای اتکا و تعدیل و نماگری ذهنی (سوگیری های ذهنی) نمی باشند را حذف می کنند (دیهل و استرمن، ۱۹۹۵). افراد اهدافشان را به در نظر گرفتن مشخصه های چندگانه در انتخاب بین راهکارها با استفاده از مدل های تصمیم گیری غیر جبرانی محدود می کنند (کاجلمیر و همکاران، ۲۰۰۸)، از مشخصه هایی استفاده می کنند که به آسانی بین

ملاحظات و عوامل رفتاری سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی را شناسایی و بررسی می کند. اما حسابداری مدیریت رفتاری در سطح خرد ملاحظات و عوامل رفتاری در سطح فرد و گروه را بررسی می کند. به عبارت دیگر می توان حسابداری مدیریت را بر اساس مولفه های رفتاری در چهار حوزه فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی تفکیک نمود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه فرد، روی خصوصیات و ویژگی های افراد به تنهایی و یا پاسخ افراد به مجموعه خاص از اطلاعات حسابداری، محرک های مرتبط حسابداری و مجموعه های مرتبط حسابداری متمرکز می شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه گروه، شامل بررسی فعالیت های تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می باشد. تمرکز حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه سازمان روی خصوصیات یک واحد سازمانی متمرکز می باشد که ممکن است با مرزهای قانونی یک شرکت یا بخشی از یک شرکت بزرگتر توصیف شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه جامعه (شرایط محیطی)، نقش حسابداری را در جامعه بیان می کند. این مطالعات شامل انعکاس تاثیر متقابل حسابداری و جامعه می باشد. تاثیر متقابل می تواند به شکل فشار بیرونی بر حسابداری و نقش حسابداری بر دنیای بیرونی باشد. از سوی دیگر برای بسط مدل حسابداری مدیریت رفتاری، تئوری های روان شناسی حاکم بر آن حائز اهمیت می باشد. روان شناسی شامل حوزه های زیادی می باشد اما تئوری های روان شناسی در حوزه حسابداری مدیریت شامل سه حوزه روان شناسی شناختی، روان شناسی انگیزش و روان شناسی اجتماعی می باشد. روان شناسی شناختی مطالعه فرآیندهای روانی است که فکر انسان نظیر توجه، دانش، قضاوت، تصمیم گیری و یادگیری را تحت تاثیر قرار می دهد. روان شناسی انگیزش، بررسی چهار فرآیند روانی می باشد که بر رفتار انگیزش، مسیر، شدت و تداوم تلاش افراد تاثیر می گذارند. روان شناسی اجتماعی متمرکز بر این مطلب می باشد که چگونه ذهن و رفتار افراد تحت تاثیر محیط قرار می گیرد و همچنین شامل درک متقابل افراد)

جبرانی دارند زیرا ابتکارات جبرانی مستلزم پردازش شناختی بیشتری می باشد. ابتکارات جستجوی جبرانی مستلزم جستجوی همه ویژگیهای اطلاعات (یا حداقل بخشی از ویژگی های یکسان اطلاعات) برای هر متغیر می باشد. در حالیکه ابتکارات جستجوی غیر جبرانی مستلزم جستجوی منتخب (محدود) برای کاهش پیچیدگی کار می باشد. افراد صرفاً یک یا چند ویژگی اطلاعات برای هر متغیر را جستجو می کنند و این ویژگی های اطلاعات لزوماً برای هر متغیر، یکسان یا شبیه بهم نمی باشند. در نتیجه، سازگاری جستجو بین متغیرها کاهش می یابد. افزایش تنوع جستجو اغلب ناشی از افزایش تعداد متغیرها بجای افزایش تعداد ویژگی های هر متغیر می باشد. سرانجام زمانی که تعداد متغیرها یا ویژگی ها افزایش می یابد، افراد میزان قطعی جستجویشان را افزایش می دهند اما درصد کل اطلاعات قابل دسترس که آنها جستجو می کنند، کاهش می یابد (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۷).

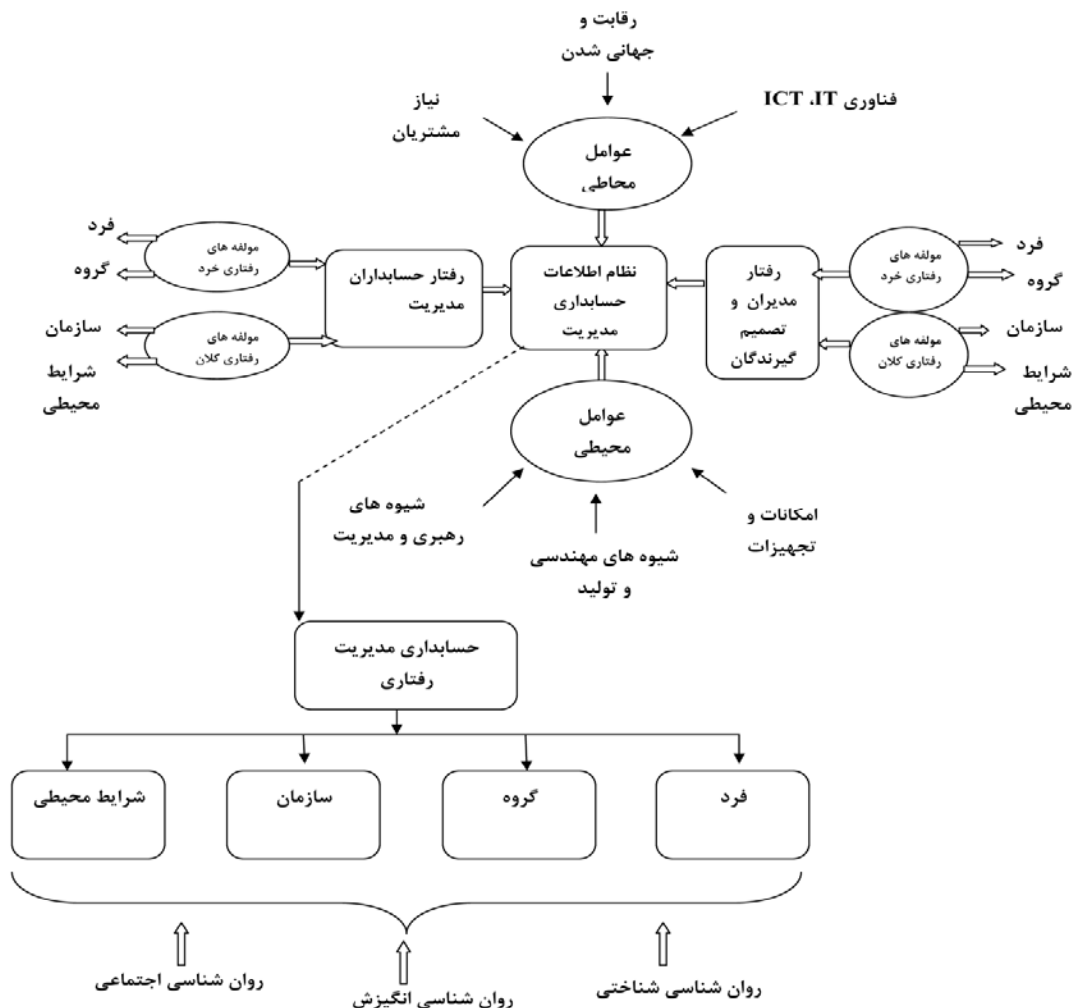
۴- نتیجه گیری و بحث

در این مقاله حسابداری مدیریت رفتاری در قالب یک مدل مفهومی از دو سوی توسط تهیه کنندگان اطلاعات یعنی حسابداران مدیریت و استفاده کنندگان عمده اطلاعات یعنی مدیران تحت تاثیر عوامل و ملاحظات رفتاری قرار دارد که بعنوان یافته های پژوهش حاضر تلقی می گردد که در نمودگر شماره ۳ ذیلا ارائه شده و در ادامه بطور جامع بحث و تبیین خواهد شد.

با توجه به مدل مفهومی پیشنهادی پژوهش، نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت بعنوان یک نظام اطلاعاتی جامع تحت تاثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مولفه های رفتاری مختلف قرار دارد. در واقع سر فصل جداگانه ای تحت عنوان حسابداری مدیریت رفتاری را می توان به عنوان یک زیر مجموعه از نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت در نظر گرفت که تحت تاثیر عوامل و مولفه های رفتاری قرار دارد. مولفه های رفتاری افراد در دو سطح خرد و کلان قابل بررسی می باشد. حسابداری مدیریت رفتاری در سطح کلان،

بازنمایی های ذهنی افراد را تحت تاثیر قرار می دهد. در واقع، تکنیک های حسابداری مدیریت می تواند مرکز توجه افراد را با استفاده از در معرض نمایش گذاشتن برخی اطلاعات و مسکوت گذاشتن برخی دیگر، تحت تاثیر قرار دهد. همچنین تکنیک های حسابداری مدیریت می تواند چگونگی تصویر سازی اطلاعات بطور ذهنی و ارتباط آن اطلاعات به سایر اطلاعات در حافظه را تحت تاثیر قرار دهد. معیارها و ارتباطات ذهنی به نوبه خود، کسب و استفاده از اطلاعات اضافی را تحت تاثیر قرار می دهند.

شرایط اجتماعی، مشارکت، نقش فرد، نگرش ها و نفوذ اجتماعی، تعامل و روابط اجتماعی می باشد. بطور خلاصه می توان کاربرد تئوری های روان شناسی شناختی، انگیزش و روان شناسی اجتماعی در خصوص اثرات تکنیک های حسابداری مدیریت را به دو اثر کلی تحت عنوان، اثرات انگیزشی و اثرات اطلاعاتی مطرح نمود. اثرات انگیزشی نشان می دهد که تکنیک های حسابداری مدیریت چگونه بازنمایی های ذهنی افراد از نتایج و پاداش تصمیم گیری نظیر تعیین هدف، سطح انتظار، استرس را تحت تاثیر قرار می دهد. اثرات اطلاعاتی نشان می دهد که اطلاعات حسابداری مدیریت چگونه انتخاب و کاربرد ابتکارات ذهنی و



نمودگر ۳: مدل مفهومی حسابداری مدیریت رفتاری

مدیریت رفتاری میسر شده است. با توجه به نتیجه گیری های بالا به محققین و علاقمندان به مباحث حسابداری مدیریت توصیه می شود که با توجه به تفاوت های نژادی، فرهنگی، تاریخی و قومی این عوامل در روانشناسی بومی ایران، تاثیر عوامل بومی بر چارچوب های حسابداری مدیریت رفتاری را مورد مطالعه قرار دهند.

فهرست منابع

- ۱) خرازی، کمال، حجازی، الهه، (۱۳۸۹)، روان شناسی شناختی، چاپ دوم، انتشارات سمت
- ۲) رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۰)، حسابداری مدیریت رفتاری (رویکرد نوآوری، ارزش آفرینی و کاربردی)، چاپ اول، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی
- ۳) مشیری، اسمعیل، جلیلی، آرزو، (۱۳۸۸)، حسابگری ذهنی: چالشی نو بر مدل های کلاسیک مدیریت مالی، مجله علمی پژوهشی حسابداری مدیریت شماره پاییز .
- 4) Argyris, C. (1952). The impact of budgets on people. New York: Controllershship Foundation.
- 5) Argyris, C. (1953). Human problems with budgets. Harvard Business Review, 31, 97-110.
- 6) Birnberg, J.(2011). A proposal framework for behavioral accounting research. Behavioral research in accounting. Vol23. No.1. pp 1-43.
- 7) Birnberg, J., Luft, J. and Shields, M.(2007). Handbook of Management Accounting Research. Elsevier Ltd.
- 8) Brown, C. (1981). Human information processing for decisions to investigate cost variances. Journal of Accounting Research, 19, 62-85.
- 9) Dawes, R.(2000). Tversky, Amos. In A. Kazdin(Ed), Encyclopedia of Psychology(Vol. 8, pp. 127-128). Washington, DC: American Psychological Association.
- 10) Dearman, D. & Shields, M. (2005). Avoiding accounting fixation: determinants of cognitive adaptation to differences in accounting method. Contemporary Accounting Research, 22, 351-384
- 11) Frederickson, J., Pfeffer, S. & Pratt, J. (1999). Performance evaluation judgments: effects

در ادامه مقاله به تشریح اثرات تمایلات یا سوگیری های فردی تصمیم گیرندگان بر تکنیک های حسابداری مدیریت در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری می پردازد. سوگیری های رایج مرتبط با تصمیم گیری و قضاوت افراد هنگام استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت یا به عبارت دیگر سوگیری های رفتاری تحت عنوان سه سرفصل شامل سو گیری های قضاوت، سو گیری اشتباه در اولویت بندی و سو گیری های پیامد تصمیم گیری مطرح می باشند. سوگیری های قضاوت شامل سوگیری های فرا اعتمادی، بهینه بینی، رویدادگرایی و نماگرایی است. سوگیری اشتباه در اولویت بندی شامل وزن دادن غیر خطی به احتمالات، اهمیت دادن به تغییرات -نه به موقعیت ها-، زیان گریزی، شکل و جذابیت راهکارها، اتکاء و تعدیل، شکل گزایی محدود، حسابگری ذهنی و تازه گرایی است. و سوگیری پیامد تصمیم گیری شامل پشیمان گریزی و تاسف و پذیرش ریسک می باشد.

بطور کلی حسابداری مدیریت رفتاری همانند اقتصاد رفتاری، علم مدیریت رفتاری که با آغاز تحقیقات هاتورن پا به عرصه وجود گذاشت، واقعیتی غیر قابل انکار است که کمی دیر اما به ضرورت وارد حسابداری مدیریت شده است و واقعیت خود را به این نظام علمی تحمیل کرده است. همانگونه که در علم اقتصاد و به خصوص مدیریت، روانشناسی بیشتر از سایر علوم رسوخ کرده و سبب ایجاد یک ساختار چند نظامی شده است، به نظر می رسد حسابداری و مدیریت مالی در آینده به سوی این گرایش حرکت می کنند. اگر چه در توجه به متغیر انسان و جنبه های روانشناختی و مربوطه و تاثیر آن در تصمیمات مالی-حسابداری، اختلاف نظری بین صاحب نظران وجود ندارد، اما در مورد میزان و چگونگی تاثیر، بحث های فراوانی وجود دارد. به نظر می رسد که تحقیقات آینده بیشتر معطوف به این موضوعات باشد. نتایج مطالعه نشان می دهد که اولاً، حسابداری مدیریت رفتاری به عنوان دانشی بین رشته ای، به سؤالاتی که الگوی رایج حسابداری از پاسخ به آن عاجز است، پاسخ مناسب تری ارائه می دهد. ثانیاً، مبتنی بر مبانی علمی مورد مطالعه، ارائه مدل مفهومی برای حسابداری

- 25) Pompian, M, Longo, J., 2004, A new paradigm for practical application of behavioral finance: creating programs based on personality type and gender to produce better investment outcomes, *Journal of wealth management*.
- 26) Rose, J. 2007. Attention to evidence of aggressive financial reporting and intentional misstatement judgments: Effects of experience and trust. *Behavioral Research in Accounting* 19: 215–230.
- 27) Sawers, K. (2005), 'Evidence of choice avoidance in capital-investment judgements'. *Contemporary Accounting Research* 22(4), 1063–1092.
- 28) Shields, M. (1980). Some effects of information load on search patterns used to analyze performance reports. *Accounting, Organizations and Society*, 5, 429–442.
- 29) Shields, M. (1983). Effects of information supply and demand on judgment accuracy: evidence from corporate managers. *The Accounting Review*, 58, 284–303.
- 30) Slovic, P.(1990). Choice. In D.N. Osherson & E.E.Smith(Eds), *An invitation to cognitive science: Vol.3. Thinking* (p. 89-116), Cambridge, MA:MIT Press.
- 31) Stedry, A. (1960). *Budget control and cost behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- 32) Simon, H. A.(1957). *Administrative behavior*(2nd ed.). Totowa, NJ: littlefield, Adams.
- 33) Thaler, R. H. (1980), Towards a positive theory of consumer choice, *Journal of Economic Behavior and Organization*, 1, 39-60
- 34) Tversky, A. (1972a). Choice by elimination. *Journal of mathematical Psychology*; 9(4), 341-367.
- 35) Tversky, A. (1972b). Elimination by aspects: a theory of choice. *Psychological review*, 79, 281-299
- 36) Tversky, A. & Kahneman, D. (1979). Judgment under uncertainty:heuristics and biases. *Science*, 185,1124–1131.
- 37) Tversky, A. & Kahneman, D. (1981). The framing of decisions and the psychology of choice. *Science*, 211,453–458
- of prior experience under different performance evaluation schemes and feedback frequencies. *Journal of Accounting Research*, 37, 151–165.
- 12) Gonzalez, R., H. Langholtz, and B. Sopchak (2002), 'Minimizing cost in resource-allocation decisions'. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 89(2), 1032–1057.
- 13) Heaton, J.B., 2002, *Managerial Optimism and Corporate Finance*, *Financial Management*, Summer, 33-45.
- 14) Hopwood, A. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Journal of Accounting Research Supplement*, 10, 156–182.
- 15) Kachelmeier, S. J., B. E. Reichert, and M. G. Williamson (2008), 'Measuring and motivating quantity, creativity, or both'. *Journal of Accounting Research* 46(2), 341–373.
- 16) Kahneman, D and Reipe, M, (1998), "Aspects of investor psychology", *Journal of portfolio management*, 52-64
- 17) Kahneman, D. & Tversky, A. (1979). Prospect theory: an analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47,263–291.
- 18) Kahneman, D. & Tversky, A. (1984). Choices, values, and frames. *American Psychologist*, 39, 341–350.
- 19) Krishnan, R., J. Luft, and M. Shields (2005), 'Effects of accounting method choices on subjective performance-measure weighting: Experimental evidence on precision and error covariance'. *The Accounting Review* 80(4), 1163–1192.
- 20) Lewis, B., Shields, M. & Young, S. M. (1983). Evaluating human judgments and decision aids. *Journal of Accounting Research*, 21, 271–285.
- 21) Lipe, Marlys Gascho, Salterio, Steven E. (July 2000) "The Balanced scorecard: Judgment Effects of common and Unique performance Measures" "Vol 75. No. 3.
- 22) Luft, J. and M. Shields (2001), 'Why does fixation persist? Experimental evidence on the judgment performance effects of expensing intangibles'. *The Accounting Review* 76(4), 561–587.
- 23) Montier, J., 2003, *Irrational pessimism and the road to revulsion*, research report, Dresdner Kleinwort Wsserttein.
- 24) Northcraft, G. and Neal, M., (1987), "Experts, amateurs, and real estate: an anchoring and adjustment perspective on property pricing decisions", *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 84-97

یادداشت‌ها

- 1- cognitive
- 2- judgmental
- 3- strategic choice studies
- 4- pragmatic

- 5- Motivational effects
- 6- Informational effects
- 7- Mental representations
- 8- Heuristics
- 9- Classical decision theory
- 10- Economic man and women model
- 11- Subjective expected utility theory
- 12- Subjective utility
- 13- Subjective probability
- 14- Unlimited rationality
- 15- Bounded rationality
- 16- Satisficing
- 17- Elimination by aspect
- 18- Cognitive illusion
- 19- Unjustified
- 20- Over Confidence bias
- 21- Optimism
- 22- Hind sight Bias
- 23- Representativeness bias
- 24- Non-linear weighting of probabilities
- 25- People value changes not state
- 26- Loss Aversion Bias
- 27- Anchoring & Adjustment
- 28- Framing Bias
- 29- Mental Accounting
- 30- Recency Bias
- 31- Emotional
- 32- Elation
- 33- Regret aversion
- 34- Simultaneously
- 35- Sequentially
- 36- Individuals' variance investigation decision
- 37- Control-chart
- 38- Task complexity