

## مروری بر تئوری‌های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت

فریدون رهنمای رودپشتی<sup>۱</sup>

نعمت رستمی مازویی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۳/۷/۲۰

تاریخ دریافت: ۹۳/۶/۱۵

### چکیده

نوشتار حاضر مقدمه‌ای در زمینه تئوری‌های روانشناسی سودمند در تحقیقات حسابداری مدیریت با هدف شناسایی و کاربرد آن‌ها است. اگرچه از تئوری‌های سایر علوم اجتماعی برای تشریح و پیش‌بینی رفتار در تحقیقات حسابداری مدیریت استفاده می‌شود، لیکن علم روانشناسی از آن‌ها متفاوت است و به‌جای پدیده‌های سازمانی و عینی، روی پدیده‌های ذهنی فرد تمرکز دارد. این تحقیق یک تحقیق کیفی است و مبتنی بر مطالعات نظری مرتبط با موضوع است که با شناسایی و تلخیص ادبیات مرتبط با تحقیقات روانشناسی و کاربرد آن‌ها در حسابداری مدیریت جمع‌بندی می‌گردد. بر اساس این تحقیق، تئوری‌های روانشناسی در حسابداری مدیریت در غالب اثرات انگیزشی و اثرات اطلاعاتی گروه بندی شده است. در ادبیات اثرات انگیزشی اثرات نقاط مرجع، تناقضات داخلی یا ناسازگاری بین بازنمایی ذهنی و رفتار در غالب تئوری‌های هدف‌گذاری، سطح آرمانی، عدالت سازمانی، چشم‌انداز، ناهنجاری شناختی، اسناد و شناخت محیط، مطرح و تحلیل گردیده است. از بعد اطلاعاتی نیز به تأثیرات ارائه اطلاعات بر تصمیم‌گیری، قضاوت‌ها، نحوه جستجو و پردازش با منطق محدود و همچنین بازنمایی ذهنی اشخاص از محیط و سازمان پرداخته که در چارچوب تئوری‌های روانشناسی اجتماعی و شناختی بیان گردیده است. نتایج حاکی از آن است که نظریه‌های روانشناسی با تمرکز و شناخت عمیق تر پدیده‌های ذهنی افراد، بجای پدیده‌های عینی سازمانی می‌تواند برای تشریح و تحلیل علت و اثرات روشهای حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گیرد و نیز اثر نوع خاصی از روش حسابداری مدیریت روی رفتار افراد صرفاً به چگونگی اهداف رسمی و عینی برای عمل و عواملی که بر رفاه افراد تأثیر می‌گذارد بستگی نداشته، بلکه چگونگی درک افراد از روش‌های عملی و اینکه چگونه آن توجه، شناخت و یا انگیزه افراد را تحریک می‌کند، بر آن مؤثر است. در نتیجه به طور فزاینده‌ای آشکار می‌شود که تئوری‌های چند گانه روانشناسی ارتباط بالقوه‌ای با هر کدام از روش‌های حسابداری مدیریت دارند.

واژه‌های کلیدی: تئوری، تئوری‌های روانشناسی، حسابداری مدیریت.

۱- استاد و عضو هیأت علمی گروه مالی و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی - واحد علوم و تحقیقات rahnama.roodposhti@gmail.com

۲- دانشجوی دکتری حسابداری - واحد علوم و تحقیقات تهران و عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی - واحد چالوس

## ۱- مقدمه

روانشناسی علم ذهن و شناخت رفتار انسان است. تئوری‌های روانشناسی ارائه شده در این مقاله این‌گونه فرض می‌کند که رفتارها وابسته به تصورات ذهنی افراد است که می‌تواند از روش‌های مهم شاخص‌های هدف رفاهی یا محیطی افراد متفاوت باشد. بنابراین، اثر نوع خاصی از روش حسابداری مدیریت روی رفتار افراد می‌تواند تنها به چگونگی اهداف رسمی و عینی برای عمل و عواملی که بر رفاه افراد تأثیر می‌گذارد بستگی نداشته، بلکه چگونگی درک افراد از روش‌های عملی (مثل اینکه، چگونه می‌توانند تصورات ذهنی قابل استفاده خود را شکل داده و آن را به سایر تصورات ذهنی‌شان مرتبط نمایند و چگونه آن توجه، شناخت و یا انگیزه افراد را تحریک می‌کند)، نیز بر آن مؤثر است. در حالی که روانشناسی شامل رشته‌های زیادی است، تحقیقات حسابداری مدیریت اولیه بر روی تئوری‌های که شاخه فرعی شناخت، انگیزه و روانشناسی اجتماعی هستند، متکی است. روانشناسی مطالعه فرآیندهای روانی مؤثر بر اندیشه انسان، شامل دقت، دانش، قضاوت، تصمیم‌گیری و یادگیری است. روانشناسی انگیزش چهار فرآیند روانشناسی تحریک رفتار، جهت‌گیری، شدت و پشتکار را بررسی می‌نماید. روانشناسی اجتماعی در رابطه با نحوه تأثیرگذاری سایر مردم روی افکار و رفتار افراد است و شامل درک (شناخت اجتماعی، خصوصیات، احساس و عقیده شخصی)، ویژگی‌های و اثرات اجتماعی و تعاملات و ارتباطات اجتماعی می‌باشد که با استفاده از تئوری روانشناسی اجتماعی، انگیزش و شناخت درباره اثرات روش‌های حسابداری مدیریت آموخته می‌شود.

اثرات انگیزشی روش‌های حسابداری نه تنها به چگونگی روش‌های مؤثر بر نتایج عینی اندازه‌گیری و

پاداش‌ها است، بلکه چگونگی تأثیر آن‌ها بر تصورات ذهنی افراد از نتایج و پاداش‌ها از طریق فرآیندهای روانشناسی و وضعیت‌هایی مانند تدوین اهداف، سطح آرمان، فشار روانی و انصاف و باورها را در بر دارد (استدردی<sup>۱</sup>، ۱۹۶۰). اثرات اطلاعات روش‌های حسابداری مدیریت نه تنها بسته به اطلاعاتی است که روش‌های حسابداری فراهم می‌نمایند، بلکه به چگونگی و دامنه منطبق افراد در استفاده ابتکاری برای جستجو و پردازش این اطلاعات و اینکه چگونه روش‌های حسابداری مدیریت بر انتخاب و استفاده از این ابتکارات و روش‌های افراد در شکل و استفاده از تصورات ذهنی آن‌ها از محیط و سازمانشان اثر می‌گذارد، را نیز در بر می‌گیرد (لافت و شیلدز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱). این مقاله در پنج بخش سازمان‌دهی و تنظیم شده است. در بخش بعدی یک دیدگاه کلی درباره تحقیقات بر پایه روانشناسی در روش‌های حسابداری مدیریت ارائه می‌شود. در ادامه مقدمه‌ای از تئوری‌های روانشناسی شناخت، انگیزش و روانشناسی اجتماعی مورد بحث واقع می‌شود و در بخش پایانی خلاصه‌ای از آنچه پیرامون استفاده از تئوری‌های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت یاد گرفته‌ایم آورده می‌شود.

## ۲- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر مبتنی بر رویکرد فلسفی و علمی بر پایه مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های تئوریک و نظری، مبتنی بر پیشینه تحقیقات مرتبط با موضوع می‌باشد. بر اساس این رویکرد، هدف از این تحقیق، تبیینی منسجم و ارائه الگوی مفهومی از مبانی و چارچوب نظری تئوری‌های روانشناسی در حسابداری مدیریت است.

### ۳- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در این بخش ابتدا سه استراتژی استفاده شده در تحقیقات مبتنی بر روانشناسی، برای شناسایی اثرات روش‌های حسابداری مدیریت روی افکار و رفتار افراد تشریح می‌شود، سپس سه شکل از مدل‌های علی برای نمایش و ارائه ارتباط بین روش‌های حسابداری مدیریت و علت یا اثرات آن‌ها ارائه می‌گردد.

#### ۳-۱- اثرات حسابداری مدیریت

تئوری‌های روانشناسی می‌تواند برای تشریح هر دوی علت و اثرات روش‌های حسابداری مدیریت استفاده شود. در مقابل، تحقیقاتی کمی، اثرات رفتار و افکار افراد روی روش‌های حسابداری مدیریت را بررسی نموده‌اند. (مثل اثر فرآیند قضاوت ابتکاری روی دشواری اهداف بودجه). سه استراتژی تحقیق زیر در اصطلاح رویکرد مدل، یعنی روش‌های تحقیق درباره اثرات روش‌های حسابداری مدیریت روی افکار و رفتار افراد است. محققان از سه استراتژی برای توصیف اثرات روش‌های حسابداری مدیریت روی رفتار و افکار افراد استفاده نموده‌اند. اثرات مختلف، اثرات بهتر و اثرات بهینه. استراتژی تحقیق اثرات مختلف از تئوری روانشناسی برای تشریح و پیش‌بینی تفاوت‌ها در فرآیندهای پردازش ذهنی و وضعیت و رفتار ناشی از تفاوت در روش‌های حسابداری مدیریت استفاده می‌نماید. محدودیت‌های مهم این استراتژی این است که نمی‌تواند اطلاعاتی درباره اینکه کدام نوع از حسابداری مدیریت بهتر است یا اینکه آیا گزینه‌های بهتری نسبت به بعضی نتایج مورد نظر بهینه است، ارائه نمایند. استراتژی تحقیق اثرات بهتر از تئوری روانشناسی (و احتمالاً تئوری‌هایی غیر روانشناسی) برای تشریح و پیش‌بینی اینکه کدام یک از روش‌های حسابداری مدیریت منتج

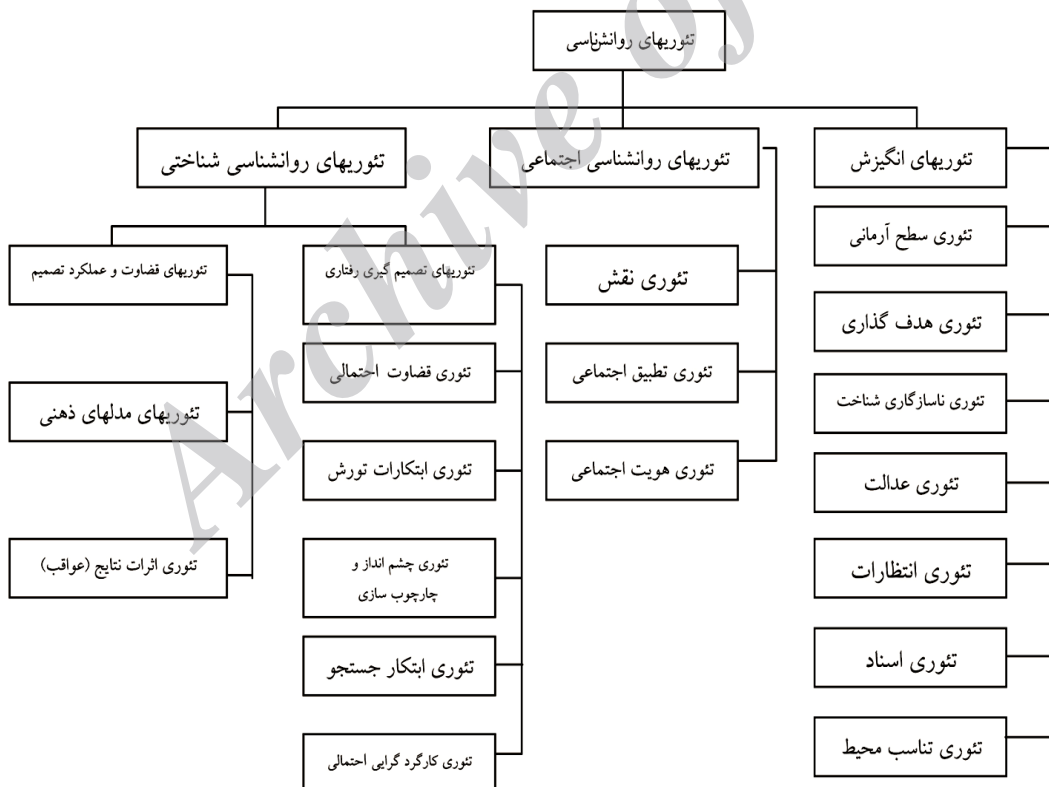
به فرآیندها، وضعیت‌ها و رفتارهای بهتر مطابق با معیارهای انتخاب شده می‌شود، استفاده می‌کند. استراتژی تحقیق اثرات مطلوب، درجه‌ای از روش‌های حسابداری مدیریت از فرآیندهای ذهنی بهینه و وضعیت‌ها (مثل تجدید نظر احتمالی بهینه) و رفتار (مثل انتخاب ابزاری در حداکثر سازی تلاش، یا خرید اطلاعات) را تشریح و پیش‌بینی می‌نماید. تحقیقات اثرات مطلوب معمولاً از تئوری غیر روانشناسی و اساساً اقتصادی، تحقیق در عملیات یا آمار برای شناسایی و پیدا کردن بهینگی و برآورد زیان مورد انتظار (مثلاً کاهش در سود مورد انتظار) ناشی از انحراف مقدار یا استراتژی بهینه استفاده می‌کند.

#### ۳-۲- شکل علی مدل<sup>۳</sup>

ارتباطات مورد انتظار بین ساختارها در یک تئوری اغلب به عنوان یک شکل از مدل علی همراه با ساختارهای عملیاتی شده به عنوان یک متغیر نشان داده شده است. بیشتر مدل‌های علی استفاده شده در تحقیقات حسابداری مدیریت یکسویه است. یعنی اگر آن‌ها دشواری اهداف بودجه را به عنوان عامل مؤثر بر عملکرد نشان دهند، فرض می‌کنند که عملکرد بر دشواری اهداف بودجه اثری ندارد. همچنین بسیاری از مدل‌های علی خطی هستند؛ یعنی اثر متغیر مستقل روی متغیر وابسته مشروط به سطح متغیر مستقل نیست (لافت و شیلدز، ۲۰۰۶). برای بحث و بررسی بیشتر شکل‌های مدل علی برای هر یک از سه نوع اثر شناخته شده بالا (تفاوت، بهتر، یا اثرات بهینه) محققان می‌توانند ارتباط‌های علی یکسویه این اثرات را که این سه روش ایجاد می‌نمایند، نشان دهند که به طور ضمنی سه شکل مختلف مدل علی را می‌رسانند. افزایش، تعامل و مدل‌های متغیر مداخله‌ای. مدل‌های افزایشی فرض می‌کند که اثر یک متغیر خاص حسابداری مدیریت (مثلاً بودجه‌های مشارکتی

(مثل عملکرد) مشروط است به سطح متغیر مستقل دیگر با یک متغیر تعدیل کننده (مثل وظیفه نامشخص، حالات کارکنان). مدل‌های متغیر مداخله‌ای، تئوری‌های روانشناسی را با جزئیات بیشتر بوسیله ارائه آشکارتر و اندازه‌گیری حداقل بعضی از متغیرهای ذهنی در زنجیره علی که منتج از متغیرهای حسابداری مدیریت به اثرات آن‌هاست مورد آزمون قرار می‌دهد. (مثل اثرات عملکرد مشارکت بوسیله ارائه اطلاعات مرتبط با وظیفه یا افزایش انگیزه). طبقه‌بندی کلی برای درک بهتر تئوری‌های مطرح شده در این مقاله به صورت شکل شماره یک می‌باشد.

پاداش بر مبنای بودجه) می‌تواند مجزا از سایر متغیرهای حسابداری مدیریت و سایر عوامل که ممکن است بر رفتار و افکار افراد تأثیر گذار باشد، به طور مجزا درک شود. (یعنی، آن‌ها فرض می‌کنند که وجود و مقدار اثر مشروط به سطح هیچ متغیر مستقل دیگر نیست). مدل‌های تعامل متغیر مداخله پیچیدگی اضافی در ارائه اثرات متغیرهای حسابداری مدیریت فراهم می‌کند. مدل‌های تعاملی، اثرات متغیرهای حسابداری مدیریت به خصوصی را به عنوان تابعی از حضور یا سطوح متغیرهای دیگر نشان می‌دهد. یعنی اثر یک متغیر مستقل (مثل پاداش بر اساس بودجه) روی متغیر وابسته (مثل عملکرد) مشروط است به سطح متغیر مستقل دیگر، یا یک متغیر تعدیل کننده



شکل شماره ۱: شمای کلی تئوری‌های روانشناسی در حسابداری مدیریت

### ۳-۳- تئوری های روانشناسی اجتماعی، انگیزش و شناخت<sup>۴</sup>

تفاوت بین شناخت، انگیزه و تئوری های روانشناسی اجتماعی که برای سازمان دهی سه بخش بعدی است، بر اساس میثاق ها و رسوم و مناسبت است. سه شاخه فرعی به طور متقابل انحصاری نیستند. تئوری های که عرفاً در طبقه های فرعی متفاوتی طبقه بندی شده اند، اغلب مفروضات مشابهی را به اشتراک می گذارند و نظریه داده شده گاهی می تواند در بیش از یک زیر شاخه فرعی بکار رود. تئوری ناهنجاری شناختی، پدیده شناخت را مورد توجه قرار می دهد (افراد چگونه به شناخت هایی که از هر جهت ناسازگارند پاسخ می دهند)، پدیده انگیزش به بررسی اینکه چگونه شناخت ناسازگار اقداماتی را برای جلوگیری یا حذف آنها انجام می دهد، می پردازد و پدیده اجتماعی به بررسی اینکه چگونه از شناخت ناسازگار مؤثر بر ارتباط درون سازمانی و خصوصیات مربوط به دیگران می شود اجتناب نمود، را مورد بررسی قرار می دهد.

### ۴- یافته های پژوهش

نتایج پژوهش حاضر با توجه به هدف و روش شناسی تحقیق، یافته های تئوریک و دانشی است که می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با حسابداری مدیریت رفتاری شود. این موضوع بعنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات کیفی سودمندی از جنبه های رفتاری حسابداری مدیریت در اختیار مدیران واحدهای تجاری، انجمن های علمی حسابداری، تحلیلگران اطلاعات حسابداری مدیریت قرار دهد. و همچنین ایده های جدیدی برای پژوهش های جدید در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری و نتایج پژوهش ارائه شده است.

### ۱-۴- تئوری های انگیزش

این بخش مروری بر هفت تئوری انگیزشی که برای پی بندی تقریباً تمام تحقیقات روانشناسی روش های حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گرفته اند را ارائه می نماید. برای بیشتر موارد، این تئوری ها جنبه های مختلف انگیزش را هدف قرار می دهند و بنابراین در تضاد مستقیم یا در رقابت با هیچ کدام از آنها نیستند. مفروضاتی که تئوری انگیزش را پایه گذاری کرده اند، متنوعند (میشل و دانلیز<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳؛ وینیر<sup>۶</sup>، ۱۹۸۹). تقریباً تمام تئوری های روانشناسی انگیزش استفاده شده در تحقیقات حسابداری مدیریت از تئوری میدان لیوین<sup>۷</sup> ناشی شده اند. (وینیر، ۱۹۸۹) مفاهیمی که برای تحقیقات انگیزش در حسابداری مدیریت مهم هستند را معرفی می نماید. مانند اهداف، سطح آرمان، نیروی انگیزش، توان مثل ارزش یا مطلوبیت و امید و انتظار. تئوری میدان فرض می کند که وقتی افراد تنش را تجربه می کنند به خیال اینکه از چیزی رضایت ندارند (مثل عدم دستیابی به اهداف بودجه ای)، آنها را با هدف کاهش تنش و اقدام به انجام این کار فعال می نمایند، شاید با تغییر جهت، شدت و یا پشتکار نحوه عمل آنها تغییر نماید. آنگاه دستیابی به اهداف از تنش می کاهد. این پشتکار همراه با لذت و فرض های روانکاوی تئوری های مشتق شده انگیزش متأثر از تئوری میدان در دهه ۱۹۳۰ بوده است (وینیر، ۱۹۸۹). فرض لذت یعنی اینکه هدف اولیه افراد در زندگی حداکثر سازی لذت و به حداقل رساندن ناملایمات است. بعضی از تئوری های انگیزش شناخت گرا فرض می کند که افراد سازگاری شناختی یا شناخت احاطه بر محیط خود را ترجیح می دهند. سازگاری شناختی به معنی حالت ذهنی افراد (مثل نگرش ها، باورها، ترجیحات) متناسب با یکدیگر یا حداقل عدم ناسازگاری است. وقتی ناسازگاری ذهنی رخ می دهد،

فرض می‌شود که افراد تنش ذهنی ناخوشایندی را تجربه می‌نمایند که باعث استرس می‌شود. انگیزه‌های آن‌ها برای کاهش استرس، با تغییر وضعیت ذهنی بوسیله سازگاری شناخت ایجاد می‌شود. فرض احاطه شناختی محیط این است که افراد می‌خواهند عوامل رفتار خود و دیگران را در راستای تشریح و پیش‌بینی رفتار محیط خودشان درک نمایند، حتی اگر این درک نمودن دردناک باشد (وینبر، ۱۹۸۹).

#### ۱-۱-۴- تئوری سطح آرمانی<sup>۸</sup>:

تئوری سطح آرمان فرض می‌کند که اولاً افراد برای داشتن تجربه احساس موفقیت و اجتناب از احساس شکست تمایل و انگیزه دارند. ثانیاً اینکه درک موفقیت و شکست، بجای سطوح اهداف حاصل شده، درونی و شخصی است (وینبر، ۱۹۸۹، ۱۶۹). احساس شکست یا موفقیت به شدت بوسیله اینکه آیا رسیدن به سطح عملکرد آرمانی افراد به عنوان سطح عملکرد آتی شخص تعریف شده، و از شناخت فرد از سطح عملکرد گذشته خود در مسئولیتی که شخصاً تحقق آن را به عهده داشت، تحت تأثیر قرار می‌گیرد (فرانک<sup>۹</sup>، ۱۹۳۵). بنابراین سطح از عملکرد مشابه، همراه با نتایج اهداف مشابه می‌تواند به صورت تجربه ذهنی به عنوان یک شکست یا موفقیت، وابسته به اینکه آیا آن نسبت به عدم افزایش سطح آرمانی اهداف، کمتر یا بیشتر است، تلقی می‌شود. تحقیقات روانشناسی در دهه‌های ۱۹۴۰ و ۱۹۵۰ دو عامل مؤثر بر سطوح آرمانی افراد را شناسایی کرد. اولین آن ظرفیت و جذابیت نتایج احتمالی وظیفه است. ظرفیت برای نتایج موفقیت مثبت و برای شکست‌ها منفی است. ظرفیت برای وظایف داده شده در اهمیت و بزرگی وظیفه و نتایج آن تغییر ایجاد می‌کند. مانند وضعیت افراد (مثلاً ترس از شکست در بعضی از افراد بیشتر از دیگران است). علاوه بر این، ظرفیت به

سختی وظیفه بستگی دارد. با تساوی سایر شرایط، موفقیت در یک وظیفه دشوار بسیار جذاب‌تر از موفقیت در یک وظیفه آسان است. عامل دوم مؤثر بر سطح آرمانی احتمال موفقیت یا شکست است. احتمال پایین‌تر میل موفقیت، جذابیت بیشتر موفقیت در وظایف دشوار را جبران می‌کند، اما نه بطور کامل، بنابراین افراد معمولاً دشواری اهداف را برای خودشان در سطح متوسط (نه زیاد) تنظیم می‌کنند، حتی اگر آنها به احتمال کمتری از اهداف آسان‌تر قابل دسترسی باشند. تحقیقات روانشناسی اغلب روی تجربیات گذشته برای تعیین سطوح آرمانی افراد تمرکز می‌کند. به طور نمونه احساس موفقیت باعث می‌شود آن‌ها در احتمالات موفقیت آتی بیشتر و سطوح بالاتر آرمانی در آینده تجدید نظر نمایند. درحالی که احساس شکست باعث می‌شود آن‌ها سطوح پایین‌تری از آرمان را برای خود تنظیم نمایند. بهر حال در تنظیمات سازمانی، روش‌های حسابداری مدیریت می‌تواند از جمله عوامل مؤثر روی سطوح آرمانی افراد و به تبع آن، عملکرد آن‌ها باشد. برای مثال اگر افراد اهداف بودجه خود را درونی نمایند و دستیابی به این اهداف را به عنوان یک موفقیت یا شکست شخصی مهم تلقی نمایند، آنگاه انگیزه بیشتری برای دستیابی به این اهداف خواهند داشت. استدری سه سطح از بودجه تحمیلی را مورد استفاده قرار داد (آسان، متوسط و دشوار) و دریافت که وقتی افراد اهداف بودجه را قبل از تنظیم سطح آرمانی مشخص شان دریافت می‌کنند، عملکرد با اهداف بودجه دشوار بیشتر است، زیرا افراد این اهداف را به عنوان سطح آرمانی خود می‌پذیرند. برعکس اگر آن‌ها اهداف بودجه را پس از تنظیم و تعیین سطح آرمانی خودشان دریافت نمایند، اهداف دشوار بودجه به نتیجه عملکرد بهتر در مقایسه با اهداف متوسط بودجه منجر نخواهد شد، زیرا افراد تمایل دارند سطح

آرمان متوسط را که در ابتدا انتخاب کرده‌اند حفظ نمایند.

#### ۲-۱-۴- تئوری هدف گذاری<sup>۱۰</sup>

تئوری هدف گذاری در ارتباط با تئوری سطح آرمانی است. هر دوی آنها بر اساس تئوری میدان لوین قرار دارند که افراد مایل به داشتن هدف، انتخاب اهداف، و دارای انگیزه برای تحقق این اهداف هستند (وینبر، ۱۹۸۹). هر دو تئوری فرض می‌کند که یکی از عوامل اصلی تعیین اهداف افراد توانایی و عملکرد گذشته آنهاست. تئوری هدف گذاری فرض می‌کند که انتخاب آگاهانه اهداف افراد بر انگیزه‌شان از طریق چهار سازکار زیر اثر می‌گذارد. الف- برانگیختن تلاش افراد جهت دستیابی به اهداف؛

ب- توجه مستقیم به اهداف و تلاش در جهت تحقق آن؛

ج- افزایش پشتکار در تلاش و فعالیت‌های غیر مستقیم مؤثر بر اهداف از طریق برانگیختن، کشف؛

د- استفاده از دانش و استراتژی مرتبط با وظیفه (لوک و لاتهام<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۲، میشل و دانیلز، ۲۰۰۳، پیندر<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۸).

تئوری هدف گذاری در ارتباط با انگیزش است و اغلب برای مطالعه انگیزش در سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد. سه مطالعه حسابداری مدیریت شواهدی درباره اثر هدف گذاری بودجه ارائه می‌کند. کنیز<sup>۱۳</sup> (۱۹۷۹) پیش‌بینی و گزارش می‌کند که اهداف بودجه‌ای تعیین شده انگیزه بودجه، عملکرد بودجه و اثربخشی بهای تمام شده را افزایش می‌دهد. او همچنین پیش‌بینی نمود و دریافت که دشواری اهداف بودجه و نیز بازخورد بودجه انگیزش بودجه را افزایش می‌دهد، اما در عوض بر اساس تئوری هدف

گذاری برای پیش‌بینی، او دریافت که دشواری اهداف بودجه و بازخورد آن اثری روی عملکرد بودجه ندارند. به هر حال تئوری هدف‌گذاری پیش‌بینی می‌کند که یک شرط ضروری برای دشواری هدف برای عملکرد مؤثر، بازخورد پیشرفت‌ها در راستای دستیابی اهداف فراهم می‌باشد. این موضوع اشاره ضمنی دارد به اینکه مدل‌های افزایشی استفاده شده توسط کنیز (۱۹۷۹) نادرست است. در عوض، یک مدل تعاملی باید برای دشواری اهداف بودجه و بازخورد بودجه به عنوان متغیرهای مستقل تعدیل کننده مورد استفاده قرار گیرد. هیرست و یتون<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۹) گزارش نموده‌اند که تعیین اهداف بودجه سطح عملکرد را افزایش و واریانس در عملکرد را کاهش می‌دهد.

#### ۳-۱-۴- تئوری ناسازگاری شناخت<sup>۱۵</sup>

این تئوری فرض می‌کند که افراد خواهان سازگاری بین شناخت (مثل ویژگی‌ها، باورها، دانش، عقیده)، آگاهی و رفتار خود هستند (داتسچ و ۱۹۶۸، فیستنگر<sup>۱۷</sup>، ۱۹۵۷، شاو و کاستانزو<sup>۱۸</sup>، ۱۹۸۲). وقتی که تناقض و ناسازگاری وجود دارد تجربیات شناخت افراد ناموزون است و یک حالت تدافعی بحران و فشار شناخت ایجاد می‌شود که از آن اجتناب می‌نمایند. افراد مایلند این تنش را کاهش دهند (و از افزایش آن جلوگیری می‌کنند) در نتیجه به یک وضعیت سازگاری شناخت بر می‌گردند. متداول‌ترین روش افراد برای کاهش این تنش، تغییر شناخت‌شان است، به طوری که شناخت آنها سازگار با یکدیگر و رفتارشان شود. ناسازگاری شناخت اغلب بعد از یک تصمیم‌گیری داوطلبانه رخ می‌دهد، زیرا برخی از ویژگی‌های راه‌های منتخب با شناخت از پیش تعریف شده منفی درباره این راهکارها سازگار است و بعضی از ویژگی‌های راهکارهای رد شده با شناخت از پیش

تعریف شده مثبت درباره گزینه‌های رد شده سازگار است. در تحقیقات حسابداری مدیریت، تئوری ناسازگاری شناخت شرحی برای چگونگی شناخت یا بازنمایی ذهنی غیر مستقیم بین دشواری اهداف بودجه و عملکرد را فراهم می‌کند. برای مثال تیلر<sup>۱۹</sup> (۱۹۸۳) استدلال می‌کند که تحت بودجه بندی مشارکتی، وقتی که افراد یک هدف بودجه ای دشوارتر را در مقایسه با زمانی که آن‌ها یک هدف بودجه ای که دشواری کمتری دارد، انتخاب می‌نمایند، تعهد دستیابی به یک هدف بودجه ای و عملکرد بیشتر است.

#### ۴-۱-۴- تئوری عدالت سازمانی<sup>۲۰</sup>

در دهه ۱۹۶۰ برخی از تحقیقات روانشناسی انگیزش بوسیله تئوری عدالت به این مسأله پرداختند که چگونه باورهای مردم درباره عدالت، انصاف، و برابری برانگیزهای کاری آن‌ها تاثیر می‌گذارد. (دونوان<sup>۲۱</sup>، ۲۰۰۱؛ گیلیاند و چان<sup>۲۲</sup>، ۲۰۰۱؛ پیندر<sup>۲۳</sup>، ۱۹۹۸). تئوری عدالت فرض می‌کند افراد برای حفظ یک تعادل در تغییر روابط و ارزیابی این توازن (عدالت) با مقایسه نمودن ورودی‌ها و نتایج با ورودی و نتایج دیگران دارای انگیزه هستند (آدامز<sup>۲۴</sup>، ۱۹۶۳، شاو و کاستانزو، ۱۹۸۲). تئوری برابری مبنایی برای تئوری عدالت سازمانی فراهم می‌سازد. تئوری عدالت سازمانی فرض می‌کند که مردم در درجه اول دو نوع از عدالت علاقمندند. عدالت توزیعی و رویه‌ای. باورهای افراد درباره عدالت توزیعی به انصاف در توزیع نتایج بین خودشان و سایر افراد مرتبط مربوط می‌شود. عدالت رویه‌ای به انصاف درباره فرآیندی که نتایج را مشخص می‌کند و مستقل از اینکه نتایج چه هستند، می‌باشد. اغلب افراد معتقدند که فرآیندها، زمانی که آن‌ها توانایی بیان عقیده خود را درباره یک تصمیم معلق و یا توانایی

تاثیر بر نتایج یک تصمیم آتی دارند، عادلانه تر است. تئوری شناخت مرجع عناصر عدالت توزیعی و رویه‌ای پیش‌بینی می‌کند که افراد نتایج خود را با نتایج مراجع دیگران برای تعیین غیر عادلانه بودن توزیع نتایج، مقایسه می‌کنند. (فولگر<sup>۲۵</sup>، ۱۹۸۶). اگر این مقایسه نشان دهد که نتایج دریافتی منصفانه است در نتیجه آن‌ها فرایند استفاده شده برای تعیین نتایج و کیفیت تصمیم‌گیری برای شرایط را قابل توجیه، ارزیابی می‌نمایند. اگر آن‌ها باور داشته باشند که روش‌ها منصفانه، است در نتیجه آن‌ها به این باور خواهند رسید که نتایج منصفانه است. اگر آن‌ها این‌گونه باور داشته باشند که روند ناعادلانه است، در نتیجه آن‌ها ورودی خود را کاهش خواهند داد یا نوعی بازی را برای ایجاد عدالت در پیش خواهند گرفت. تئوری عدالت سازمانی مانند سطح آرمان و تئوری هدف گذاری، فرض می‌کند که ارزیابی‌های ذهنی افراد از نتایج یا نتایج ممکن برانگیزه آن‌ها تاثیر می‌گذارد و اینکه ارزیابی‌های آن‌ها بر مبنای مقایسه با یک نقطه مرجع انجام می‌شود. در تئوری سطح آرمانی و تئوری هدف گذاری، نقطه مرجع خود تعیین هدف است. در تئوری برابری و عدالت سازمانی، نقطه مرجع ورودی‌ها و نتایج هستند. این تئوری‌ها از این نظر شبیه هم هستند که فرض می‌کنند که یک تفاوت بین آنچه باید باشد و آنچه هست (مثل بین هدف و عملکرد، سازگاری شناخت و یا انتظار عدالت و بی عدالتی تجربه شده) تعارض شناختی و یا تنش که محرک رفتار برای از بین بردن تفاوت است، ایجاد می‌نماید.

#### ۴-۱-۵- تئوری انتظارات<sup>۲۶</sup>

تئوری انتظارات فرض می‌کند که افراد فعالیت‌های در نظر گرفته شده، سطوح تلاش و مشاغلی که مطلوبیت آن‌ها را حداکثر و زحمت مورد



برای تشریح و پیش‌بینی چگونگی تشریح ذهنی چرایی مغایرت بودجه و عملکرد واقعی را فراهم می‌نماید، بعلاوه، نشان می‌دهد که توضیحات ذهنی سرپرستان و زیر دستان برای انحراف بودجه زیردستان با هم متفاوت است و توضیحات ذهنی هر دوی آنها می‌تواند ناشی از ارزیابی هدف واریانس بودجه و اگر شده باشد.

#### ۷-۱-۴- تئوری تناسب محیط - شخص<sup>۳۰</sup>

این تئوری بر پایه تئوری میدان لوین قرار دارد و فرض می‌کند که انگیزش تابعی از تناسب بین قابلیت عملکرد افراد و محیط آنها است. (کاپلان<sup>۳۱</sup>، ۱۹۸۳، ادواردز<sup>۳۲</sup>، ۱۹۹۶، وان هاریسون<sup>۳۳</sup>، ۱۹۸۵ و ۱۹۷۸). شلیدز و همکارانش (۲۰۰۰) از این تئوری برای ارائه پیش‌بینی‌هایی درباره اینکه چگونه استرس، اثرات بودجه‌بندی بر مبنای عملکرد را تعدیل می‌کند، استفاده نمودند. پیش‌بینی و یافته های آنها حاکی از این است که بودجه بندی مشارکتی از سه راه زیر بر عملکرد مؤثر است: اول، بودجه مشارکتی احساس تحت کنترل بودن را افزایش داده که در نتیجه استرس را کاهش و عملکرد را افزایش می‌دهد. دوم بودجه بندی مشارکتی که دشواری اهداف بودجه را کاهش می‌دهد و احتمال بیشتری وجود دارد که اهداف از قابلیت عملکرد افراد تجاوز ننماید. (این مطابقت اهداف و قابلیت‌ها و کاهش فشار باعث افزایش عملکرد می‌شود). سوم، بودجه مشارکتی باعث افزایش انگیزه بر مبنای بودجه می‌شود که انتظار می‌رود باعث تحریک و تمرکز تلاش شود، بنابراین قابلیت عملکرد افزایش می‌یابد که به نوبه خود استرس را کاهش و عملکرد را افزایش می‌دهد.

انتظارشان را حداقل نماید، انتخاب می‌نمایند. دونوان (۲۰۰۱)، کانفر<sup>۲۷</sup> (۱۹۹۰) و پیندر (۱۹۹۸) شواهدی را روی تئوری انتظارات بررسی و تحلیل نمودند. در مدل‌های تئوری انتظارات نیروی انگیزشی افراد به عنوان تابعی از انتظارات آنها است. براونل و مک انیس<sup>۲۸</sup> (۱۹۸۶) با استفاده از تئوری انتظارات شواهدی درباره اینکه آیا انگیزه، واسطه ای تعدیل کننده بین بودجه بندی مشارکتی و عملکرد- آنگونه که در تحقیقات قبلی تصور شده بود- فراهم می‌کند؟ نتایج حاکی از این است بودجه بندی مشارکتی دو جزء انگیزش انتظار (احتمال ذهنی که تلاش منتج به دستیابی اهداف بودجه خواهد شد) و کمک کننده (احتمال ذهنی که دستیابی به بودجه منتج به دریافت پاداش خواهد شد) را افزایش داد: بهر حال انگیزش اندازه‌گیری شده به عنوان ترکیب اجزای تئوری انتظارات افزایش پیدا نمی‌کند، زیرا افزایش در احتمال، بوسیله کاهش در ظرفیت خنثی شده است. براونل و مک انیس دریافتند که نتایج آنها بر عکس پیش‌بینی آنها است، زیرا تئوری بالقوه چنین جهت‌گیری عملی نادرست را معلوم نکرده بود (بودجه مشارکتی بر عملکرد تاثیر داشت و بر عکس).

#### ۶-۱-۴- تئوری اسناد<sup>۲۹</sup>

این تئوری رفتاری هنگامی رخ می‌دهد که افراد مسئولیت موفقیت‌های خود را بعهده می‌گیرند ولی هنگام شکست، تمایل دارند مسئولیت شکست خود را به دیگران نسبت دهند. به عبارت دیگر افراد تمایل دارند موفقیت‌های خود را به عوامل درونی، از جمله استعداد و بصیرت و شکست‌های خود را به عوامل بیرونی از جمله بد شانسی نسبت دهند. این تحلیل به عنوان تئوری اسنادی تعریف می‌شود. (سعیدی، علی، فرهانیان، محمدجواد ۱۳۹۰:۳۱۹). این یافته‌ها برای حسابداری مدیریت با اهمیت هستند زیرا آنها مبنایی

## ۲-۴- تئوری‌های روانشناسی اجتماعی

انتظارات برای آن‌ها ممکن نیست. ابهام نقش وقتی رخ می‌دهد که افراد دقیقاً نمی‌دانند که چه رفتاری باید داشته باشند. تعارض یا ابهام نقش می‌تواند استرس و تنش را افزایش دهد و اضطراب ناشی از ناسازگاری شناختی می‌تواند به رفتارهای دفاعی از جمله اقدامات تهاجمی و مکاتبات، احساسات خصمانه نسبت به دیگران، گوشه‌گیری اجتماعی، نارضایتی شغلی و از دست دادن اعتماد به نفس، اعتماد بین فردی و احترام به دیگران و نیز مشکلات فیزیولوژیکی شود (کان و همکاران، ۱۹۶۴).

۲-۲-۴- تئوری مقایسه (تطبیق) اجتماعی<sup>۳۸</sup>

تئوری مقایسه اجتماعی فرض می‌کند افراد به ارزیابی درست خود، افزایش اعتماد به نفس و بهبود توانایی ایشان، نظرات، عملکرد، احساسات و دستاوردهایشان نیاز دارند (شاو و کانت نزو، ۱۹۸۲، تیلور و همکاران، ۲۰۰۳). وقتی این امکانپذیر خواهد بود که افراد خودشان را با اطلاعات هدف مقایسه نمایند (مثل استاندارد های عملکرد)؛ در صورت عدم دسترسی به چنین اطلاعاتی، آن‌ها خود را با سایرین مقایسه می‌کنند. یک انتخاب کلیدی این است که افراد چه کسی را برای مقایسه خود انتخاب می‌کنند. برای مثال افراد می‌توانند خودشان را با کسانی که مشابه یا غیر مشابه موضوعی که شاخص مقایسه است (مثل عملکرد) مقایسه نمایند. در صورت غیر مشابه بودن، انتخاب مقایسه با دیگران می‌تواند به اهداف مقایسه اجتماعی بستگی داشته باشد. فردریکسون<sup>۳۹</sup> (۱۹۹۲) از تئوری مقایسه اجتماعی برای پیش‌بینی و نحوه ارتباط بازخورد عملکرد و ارزیابی و تاثیر آن بر تلاش بر مبنای ارزیابی عملکرد نسبی در مقایسه با تقسیم سود، باعث رقابت بیشتر افراد و تلاش بیشتر می‌شود زیرا عملکرد سایرین را در امر مقایسه به طور

تئوری روانشناسی اجتماعی مربوط به چگونگی اندیشیدن و رفتار متأثر از دیگران است که شامل درک از مردم (شناخت اجتماعی، احساسات فرد) نگرش‌ها، نفوذ اجتماعی و تعاملات و روابط اجتماعی می‌باشد (تیلور و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۲۰۰۳). روابط اجتماعی نوعاً نقش پررنگ‌تری را در حیات سازمانی ایفا می‌کند، بنابراین هنجارهای اجتماعی می‌تواند تصمیمات مرتبط با حسابداری مدیریت افراد را راهبری نماید. (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۳: ۱۲۲). تئوری نقش از اولین تئوری‌های روانشناسی اجتماعی مورد استفاده در تحقیقات حسابداری مدیریت بوده و پس از آن نیز در تحقیقات حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گرفته است. تحقیقات اخیر در حسابداری مدیریت از سه نوع تئوری روانشناسی اجتماعی استفاده می‌نماید: تئوری مقایسه نظریه‌های اجتماعی، تئوری هویت اجتماعی و تئوری شناسایی گروه.

۲-۴-۱- تئوری نقش<sup>۳۵</sup>

تئوری نقش از مجموعه‌ای از سازه های انسان شناسی، روانشناسی اجتماعی، جامعه شناسی به دست آمده است که برای تشریح و پیش‌بینی نحوه عمل افراد در اجتماع مورد استفاده قرار می‌گیرد. (داتسچ و کراس<sup>۳۶</sup>، ۱۹۶۵، شاو و کاستنزو ۱۹۸۲). این تئوری فرض می‌کند که رفتار افراد تحت تاثیر نقش و هنجارهای مورد انتظار دیگران از فردی که یک نقش خاص را بعهده دارد، قرار دارد. (مثل سرپرست، کارگر) (داتسچ و کراس ۱۹۶۵، کتز و کان<sup>۳۷</sup> ۱۹۷۸، شاو و کاستنزو، ۱۹۸۲). دو مفهوم کلیدی در تئوری نقش که مرتبط با تحقیقات حسابداری مدیریت است عبارتند از تعارض نقش و ابهام نقش. تعارض نقش زمانی رخ می‌دهد که افراد با تداخل انتظارات داخلی یا نقش داخلی روبرو می‌شوند و برآورده کردن تمام

برجسته تری نشان می‌دهد. همانگونه که پیش‌بینی می‌شد، فردریکسون (۱۹۹۲) دریافت که افراد سطح تلاش بیشتری با ارزیابی عملکرد نسبی در مقایسه با تسهیم سود دارند. از آنجایی که مقایسه‌ها بوسیله ارزیابی عملکرد نسبی بسیار بر جسته می‌شود. بنابراین وقتی که وظایف افراد مشابه است، انتظار افزایش رقابت وجود دارد. فردریکسون (۱۹۹۲) همچنین پیش‌بینی و دریافت که تحت ارزیابی عملکرد نسبی، وقتی تشابه وظایف بیشتر است تلاش بیشتر خواهد بود.

### ۳-۲-۴- تئوری هویت اجتماعی<sup>۴۰</sup>

تئوری هویت اجتماعی فرض می‌کند که افراد جهان اجتماعی خود را در گروه‌های داخلی (مثل تیم کاری افراد) و گروه‌های بیرونی (مثل تیم کاری در سایر سازمان‌ها) طبقه‌بندی می‌کنند. اعتماد به نفس و اعتبار آن‌ها از هویت اجتماعی آن‌ها به عنوان عضوی از یک گروه داخلی نشأت می‌گیرد و تصور شخصی آن‌ها از خودشان به نحوه ارزیابی خودشان نسبت به سایر گروه‌ها بستگی دارد. (تاجفل<sup>۴۱</sup>، ۱۹۸۲).

تعیین هویت اجتماعی با یک گروه تحت تاثیر نحوه تعامل افراد با سایر اعضای گروه، تفسیر اطلاعات درباره گروه و تصمیم‌گیری‌هایی است که بر گروه تاثیر می‌گذارند. (لمبک و ویلسون<sup>۴۲</sup>، ۱۹۹۸). علاوه بر این، شناسایی هویت اجتماعی بیشتر افراد با یک گروه، بیشتر تمرکز آن‌ها روی نتایج گروه است تا نتایج خودشان (بریور<sup>۴۳</sup>، ۱۹۷۹)، و احتمالاً آن‌ها قصد افزایش بهره‌مندی بیشتر گروه از کالاهای عمومی و نیز داشتن همکاری بیشتر هنگام وقوع مشکلات اجتماعی را دارند (ویت و ویلک<sup>۴۴</sup>، ۱۹۹۲). توری<sup>۴۵</sup> (۲۰۰۳) از تئوری هویت اجتماعی به عنوان مبنایی برای پیش‌بینی اثر بخشی دو سیستم کنترل دو طرفه و مشوق‌ها در یک محیط کار تیمی استفاده نمود.

هنگامی که هویت تیم قوی است، اعضای تیم احتمالاً رفتار همکاری که برای سیستم بهترین است را در پیش خواهند گرفت. اثر مستقیم رفتار همکاری آن‌ها روی تلاش به این بستگی دارد که آیا سیستم‌های نظارتی و تشویق عمودی یا افقی است. در سیستم‌های عمودی اعضای تیم فعالیت‌ها و گزارش‌هایشان به مافوق را مشاهده می‌کنند. هر گونه پاداش، بر اساس تلاش آن‌ها (که توسط اعضای دیگر تیم گزارش شده) و صداقت در گزارش دیگر اعضای تیم (همانگونه که با مقایسه گزارش‌های مختلف مورد قضاوت واقع شده) است. در سیستم افقی، پاداش اعضای تیم بر مبنای نتایج تیم است و اعضای تیم همدیگر را از طریق فشارهای رسمی، فشار همسالان یا دوستانه و یا پرداخت‌های جانبی وادار به تلاش می‌نمایند. هویت تیمی قوی در یک سیستم عمودی به تلاش کمتر برای گزارش تلاش وافر ساختگی منجر می‌شود و سرپرستان مافوق نمی‌توانند به آسانی گزارش ساختگی و صوری اعضای تیم را کشف نمایند.

### ۳-۴- تئوری‌های روانشناسی شناختی

محققان حسابداری مدیریت در دهه ۱۹۷۰ با هدف مطالعه نحوه فرآیند شناختی افراد از اطلاعات حسابداری مدیریت و نحوه تاثیر آن روی اندیشه، به ویژه، قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری آن‌ها شروع به استفاده از تئوری روانشناسی شناختی نمودند. شناخت شامل فرآیندها و حالت‌های ذهنی است. فرآیندهای ذهنی عبارتند از:

- توجه: تخصیص ظرفیت پردازش محدود شده به یک محرک اطلاعات
- حافظه: رمز گذاری اطلاعات به عنوان دانش در حافظه بلند مدت، ساختار و بازنمایی

دانش در حافظه بلند مدت و بازیابی دانش از حافظه بلند مدت برای اندیشیدن

• اندیشه کردن: مرتبه بالاتر فرآیندهای ذهنی است که شامل حل مساله، استدلال، قضاوت و تصمیم‌گیری است.

• فرآیند یادگیری: فرآیند فعال ساختار بندی ایده های نو یا مفاهیم بر اساس دانش جاری یا گذشته حالت‌های ذهنی شامل نگرش‌ها، باورها، دانش و ترجیحات است.

بیشتر تئوری‌های روانشناسی فرض می‌کنند که شناخت منطق محدود است نه منطق کامل و بهینه.

یعنی، افراد قصد رفتار عقلایی دارند اما بدلیل محدود بودن ظرفیت فرآیند شناختی شان و اغلب بوسیله خواسته‌های پیچیده و مسایل غیر ساختاری مثل موارد مربوط به توسعه و اجرای بودجه (مثل جستجو برای اطلاعات، شناسایی راهکار ارزیابی هزینه‌ها، منافع و احتمالات مربوط با هر راهکار آن را به طور کامل انجام نمی‌دهند) رفتار کاملاً منطقی ندارند. از آنجایی

که افراد همیشه ظرفیت ذهنی کامل را برای ملاحظه تمام اطلاعات درباره تمام راهکارها و انتخاب بهترین آن بکار نمی‌گیرند، آن‌ها غالباً اولین راهکار شناسایی شده که مزایای بیشتر از برخی سطوح آرمانی را داشته باشد، انتخاب می‌نمایند. بیشتر تحقیقات روانشناسی شناخت نحوه و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری افراد را بررسی نموده‌اند (بارون<sup>۶۶</sup>، ۲۰۰۰، گلداستین و هوگارت<sup>۶۷</sup>، ۱۹۹۷؛ هاتسی و داووز<sup>۶۸</sup>، ۲۰۰۱؛ هاتسی و پنینگتون<sup>۶۹</sup>، ۱۹۹۰). قضاوت، مقایسه یک محرک به محرک دیگر یا ارزیابی یک محرک در رابطه با یک استاندارد است. یک تصمیم، انتخاب یک محرک (راهکار، عمل) از بین مجموعه ای از محرک‌هاست. ما بین دو دیدگاه تئوری در تحقیقات حسابداری در موضوع قضاوت و تصمیم‌گیری تمایز قایل می‌شویم. تئوری تصمیم‌گیری رفتاری بر پایه تئوری

تصمیم‌گیری از اقتصاد و آمار قرار دارد و از مدل‌های بهینه سازی مانند قضیه بیز و تجزیه و تحلیل رگرسیون به عنوان معیار ارزیابی نحوه و کیفیت تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت افراد به طور نمونه ای استفاده می‌کند.

تحقیق روی عملکرد تصمیم‌گیری و قضاوت مربوط به شناسایی منابع متنوع (مثل توانایی شناخت، دانش، انگیزش) در نحوه و کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت افراد است (انهورن و هوگارت<sup>۷۰</sup>، ۱۹۸۱) (لیبی و لاف<sup>۷۱</sup>، ۱۹۹۳) (لیبی، ۱۹۹۵).

### ۱-۳-۴- تئوری تصمیم‌گیری رفتاری<sup>۷۲</sup>

تئوری تصمیم‌گیری رفتاری شامل دو دیدگاه نظری اصلی است که بوسیله محققان حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گرفته است. قضاوت‌های احتمالی و کارکرد گرایی احتمالی که توضیح هر کدام از آن‌ها در زیر ارائه شده‌اند.

### ۲-۳-۴- تئوری قضاوت احتمالی<sup>۷۳</sup>

قضاوت احتمالی مرتبط با این مساله می‌باشد که افراد چگونه و چقدر مناسب، بطور ذهنی احتمالات را برآورد می‌کنند و آن احتمالات را چگونه با مطلوبیت‌ها و ارزش‌ها برای شکل‌گیری قضاوت نهایی ترکیب می‌نمایند. بسیاری از تحقیقات روانشناسی روی احتمالات ذهنی بر چگونگی استنباط احتمالات ذهنی تمرکز کرده‌اند که آیا احتمال‌های استنباط شده منسجم است و یا در توافق با اصل احتمال است. (مثلاً مجموع احتمالات باید ۱ باشد). توجه مهم تحقیقات قضاوت احتمالی این است که آیا تجدید نظر افراد از احتمالات ذهنی‌شان مطابق با تجدید نظر ضمنی بوسیله مدل‌های رسمی آماری، اصل احتمال یا منطق است. اینهورن و هوگارت، (۱۹۸۶) نشانه‌هایی برای علیت را شناسایی کردند که از آن

برای توسعه یا تجدید نظر احتمالات ذهنی استفاده می نمایند. نتایج تحقیق آنها حاکی از این است که علت ممکنه یک اثر بطور موقتی قبل از خود اثر اتفاق می افتد، احتمال ذهنی افراد که این علت ممکنه ناشی از دلایل وجودی یک علت که ناشی از آن اثر می باشد، بالاتر از زمانی می باشد که علت ممکنه بطور موقتی قبل از آن اثر اتفاق نیفتد.

### ۳-۳-۴- تئوری ابتکارات و تورش<sup>۵۴</sup>

تحقیقات اولیه روی قضاوت احتمالی فرض می کند که قضاوت افراد مشابه قضاوت های ضمنی بوسیله مدل های بهینه سازی هستند. طبق تحقیقات انجام شده قضاوت های احتمالی افراد گاهی به طور سیستماتیک و شدید از قضاوت های ضمنی این مدل ها منحرف شده است. تورسکی و کاهنمان<sup>۵۵</sup> (۱۹۷۴) شروع به شناسایی فرآیند شناختی بنام ابتکاری (کشف کننده) کردند که می تواند تورش قضاوت های پیش بینی را شرح دهد. افراد اغلب از ابتکارات استفاده می کنند. بدلیل محدودیت عقلانیت تقاضای پردازش اطلاعات بهینه سازی در وظایف و کارهای پیچیده اغلب فراتر از قابلیت های شناختی افراد است. تحقیقات نشان داده است بسیاری از ابتکارات برای ارزیابی ذهنی و تجدید احتمالات و همچنین جستجو برای اطلاعات در منابع خارجی مانند گزارش های حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد. تورسکی و کاهنمان (۱۹۷۴) ابتکاری که افراد برای توسعه و تجدید احتمالات ذهنی استفاده می کنند، به شرح ذیل شناسایی نمودند.

قابلیت دسترسی، بازنمایی کردن و لنگر انداختن و تعدیل. قابلیت دسترسی عبارتست از برآورد ذهنی از احتمال یک رویداد بوسیله تسهیل به همراه آنچه که مانند رویداد یا رویدادهای مشابه به ذهن رسیده است. یک رویداد وقتی بیشتر در دسترس است که

ذهن نسبت به آن آشناتر، برجسته تر، جدید یا قابل تصور باشد. بازنمایی عبارت است از برآورد ذهنی احتمال اینکه موضوع A (نمونه) بوسیله درجه تشابه یا همانندی که به B (جامعه) دارد به طبقه B تعلق گیرد. برآورد احتمال بر اساس بازنمایی تحت تاثیر نرخ پایه، اندازه نمونه و یا توسط رگرسیون به میانگین قرار نمی گیرد. در نهایت، لنگر و تعدیلات، برآوردهای ذهنی یک ارزش مبهم مانند احتمال اینکه یک رویداد به وسیله استفاده از یک ارزش اولیه که به سرعت به ذهن می آید و تعدیل آن بر اساس اطلاعات اضافی باشد. بعضی از تحقیقات حسابداری مدیریت بررسی نموده اند که آیا احتمالات ذهنی افراد بر مبنای اطلاعات حسابداری مدیریت مطابق با استفاده از ابتکارات است. براون<sup>۵۶</sup> (۱۹۸۱) بررسی نمود که آیا تجدید نظر افراد از احتمالات ذهنی که فرآیندی در کنترل سازگار و مطابق با لنگر اندازی و تعدیلات ابتکاری است. تجدید نظر افراد از احتمال ذهنی شان هر وقتی که آن ها یک گزارش جدید درباره اثر بخشی یک فرآیند دریافت می نمودند اتفاق می افتد. او دریافت که به طور متوسط افراد در تجدید نظرشان نسبت به تجدید نظر ضمنی بوسیله قضیه بیز، مطابق با لنگراندازی و تعدیل، محافظه کار هستند. لویز و همکارانش<sup>۵۷</sup> (۱۹۸۳) بررسی نمودند که آیا تصمیمات رسیدگی واریانس افراد با استفاده از بازنمایی ابتکاری سازگار است. شواهد حاکی از آن است که تقریباً تمام افراد از یک استراتژی سازگار و مطابق با بازنمایی ابتکاری استفاده می نمایند.

### ۴-۳-۴- تئوری چشم انداز و چارچوب سازی<sup>۵۸</sup>

تحقیق درباره ابتکارات و تورش به بررسی تفاوت بین ارزش ذهنی نتایج مختلف در تصمیم و ارزش متصور بوسیله تئوری سودمندی نیز مرتبط است. تئوری سودمندی مورد انتظار فرض می کند که ارزش

برای استفاده در قضاوت و تصمیم‌گیری می‌باشد. استفاده افراد از جستجوی ابتکاری بستگی به پیچیدگی وظایف شان دارد که با تعداد متغیرها و ویژگی‌هایی (ابعاد) که متغیرها را توصیف می‌کند متفاوت است. برای مثال در گزارش عملکرد، پیچیدگی وظیفه با افزایش در تعداد مراکز پاسخگویی و معیارهای عملکرد برای هر مرکز پاسخگویی افزایش می‌یابد، همانطور که پیچیدگی وظیفه افزایش می‌یابد. افراد تمایل کمتری به استفاده از پاداش (بهینه سازی) جستجوی ابتکاری دارند و به احتمال زیاد از جستجوی ابتکاری غیر پاداش استفاده خواهند کرد. این جستجو ابتکارات می‌تواند در بررسی گزارشهای حسابداری مثل گزارشهای عملکرد در اینکه متغیرها (ستون) مراکز مسئولیت یا بودجه، واقعی و انحرافات و ویژگی‌ها (سطرها) که معیارهای عملکرد هستند استفاده شود (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۱: ۴۲).

### ۶-۳-۴- تئوری کارکردگرایی احتمالی<sup>۶۱</sup>

تئوری کارکردگرایی احتمالی از نظریه ادراک بصری برانزویک ناشی شده است (هاموند و استیوارت<sup>۶۲</sup>، ۲۰۰۱). تمرکز اصلی این تئوری روی چگونگی انعکاس موضوع سه بعدی در محیط به یک شی دو بعدی در یک شبکه چشم است. (محرک‌های مبدا) بدلیل اینکه این تغییر شکل یک به یک و مستمر نیست، ترسیم بین محرک دور و محرک نزدیک احتمالی است. در نتیجه، یک ساختار روانشناسی یا استنباطی از درک، ناشی از یک مجموعه ناقص و خطا پذیر از نشانه‌های حساس می‌باشد. ادراک تابعی از اینکه وقتی افراد با ساختار بندی یا استنتاج واقعی محرک‌های دور بهتر هستند، آن‌ها قادر به پیش‌بینی دقیق‌تر درباره محیط هستند که احتمال دوام آن‌ها افزایش خواهد یافت. ماهیت احتمالی ادراک منجر به این باور برانزویک شد که یک مدل رگرسیون چند

ذهنی افراد (برآورد یک سودمندی) برای هر نتیجه ممکن، از یک تصمیم ریسکی بر اساس مجموع ثروت و رفاه نتایج احتمالی است، در مقابل تئوری چشم‌انداز فرض می‌کند که ارزش ذهنی افراد از هر نتیجه به عنوان سود یا زیان نسبت به یک نقطه مرجع (مثلاً وضع موجود) در یک فرآیند دو مرحله‌ای است (کاهنمان تورسکی، ۱۹۷۹). در مرحله اول که ویرایش نامیده می‌شود، افراد گزینه‌های تصمیم‌گیری خود را به منظور تسهیل ارزیابی‌ها و انتخاب بعدی تنظیم و اصلاح می‌کنند. ویرایش شامل چندین عملیات شناخت است. شامل کد گذاری که در بر گیرنده شناسایی نتیجه ممکن به عنوان سود یا زیان نسبت به نقطه مرجع است. در مرحله دوم، که مرحله ارزیابی نامیده می‌شود افراد یک ارزش ذهنی را به هر نتیجه اختصاص می‌دهند. وزن مبهم نتایج بر اساس احتمال رخداد آنها است و سپس انتخاب چشم‌انداز با بالاترین ارزش مورد انتظار. یک نتیجه مهم از ویرایش و ارزیابی این است که انتخاب افراد از گزینه‌ها می‌تواند وابسته به چگونگی شکل‌گیری یک تصمیم باشد. مثل یک سری از زیان‌ها و سودهای پولی. افراد این نتایج را از طریق حسابهای ذهنی شکل داده و ارزیابی می‌کنند و تعیین می‌کنند کدام نتایج مشترکاً ارزیابی گردد و کدام نتایج جداگانه ارزیابی شود. (کاهنمان و تورسکی، ۱۹۸۴) و (تورسکی و کاهنمان، ۱۹۸۱).

### ۵-۳-۴- تئوری ابتکارات جستجو<sup>۵۹</sup>

علاوه بر استفاده از ابتکار برای ارزیابی و تجدید نظر احتمالات ذهنی افراد همچنین از ابتکارات برای جستجوی اطلاعات درباره محیط خارجی نیز استفاده می‌کنند. (مثل گزارش‌های حسابداری) (پاین و همکاران<sup>۶۰</sup>، ۱۹۹۷-۱۹۹۳). جستجو شامل مرور جمالی، توجه، دستیابی به اطلاعات درون حافظه

### ۷-۳-۴- تئوری های قضاوت و عملکرد تصمیم<sup>۶۵</sup>

بیشتر تئوری های تصمیم گیری رفتاری مورد مطالعه در حسابداری مدیریت روی پیش بینی و توصیف معنای قضاوت و رفتار تصمیم گیری تمرکز دارد. جریان دیگری از تحقیقات روی پیش بینی و انحراف برنامه ریزی در قضاوت افراد و عملکرد تصمیمات تمرکز می کند.

مطالعات روانشناسی که علت و معلول متغیرها را بررسی می کند مثل توانایی شناخت، دانش و انگیزش مبنایی برای تشریح انحراف افراد ارائه می نماید. آینهورن و هوگارت (۱۹۸۱) برای اولین بار این ادبیات را در قالب یک معادله مفهومی از عملکرد تصمیم گیری و قضاوت قرار دادند. لیبی و لاف (۱۹۹۳) و لیبی (۱۹۹۵) به بررسی ادبیات و تحلیل برای شرح دقیق این معادله مفهومی و سازمان دهی ادبیات حسابداری و حسابرسی برای ارائه بینش نسبت به تعیین عملکرد تصمیم و قضاوت در تدوین حسابرسی و حسابداری پرداختند. تمرکز اولیه و اصلی این تحقیق روی متغیرهای روانشناسی، به ویژه توانایی شناختی و انگیزش و اینکه چگونه و به چه کیفیتی روی تصمیم گیری و قضاوت افراد اثر می گذارد، می باشد؛ و نیز اینکه چطور دانش بوسیله توان تعامل و تجربه تحت تأثیر قرار می گیرد. دیرمن و شیلدز<sup>۶۶</sup> (۲۰۰۵) پیش بینی نموده اند که عملکرد تصمیم از یک متغیر در روش حسابداری صنعتی تابعی از تعامل سه روش توانایی عمومی حل مسأله، انگیزه درونی و دانش مربوط به حسابداری صنعتی می باشد. مطالعه آنها اینطور تدوین شده که تصمیم گیری قیمت گذاری محصول توسط افراد بر مبنای بهای تمام شده محصول، حجم تولید محصول و یک شاخص بازار که حاکی از سطح رقابت می باشد، انجام می گیرد. بعد از اتخاذ یک مجموعه از تصمیمات قیمت گذاری برای محصولات بوسیله

گانه نشان دهنده مناسب ادراک است زیرا آن خواص مشخص شبه عقلانیت ادراک را دارد. به ویژه، همانند یک مدل رگرسیون چند گانه ساخت و یا استنتاج یک محرک دور شامل استفاده از چندین نشانه جهت شناسایی ویژگی های محرک های دور می باشد و این نشانه ها به هم همبسته بوده و دارای توانایی محدودی برای پیش بینی محرک های دور هستند. هاموند (۱۹۵۵) هارش و همکاران<sup>۶۳</sup> (۱۹۶۴) و تاکر<sup>۶۴</sup> (۱۹۶۴) این بازنمایی تغییر شکل قضاوت را بوسیله توسعه و بکارگیری مدل عدسی برانزیک رسمی نمودند. (مدل عدسی که یک مقایسه و همانندی با ادراک تصویری نامیده می شود شامل یک مدل رگرسیون از محیط کار (مرتبط با نشانه های محیط و نتایج محیط) و یک مدل رگرسیون از قضاوت های مشخص (مربوط به نشانه های محیط و قضاوت ها و پیش بینی آنها درباره نتایج) می باشد. علاوه بر این، آنها چندین معیار عملکرد قضاوت شامل موارد ذیل را توسعه داده اند.

- دستاوردها: ارتباط بین پیش بینی های مشخص و نتایج حال؛
- تطبیق: ارتباط بین پیش بینی های انجام شده بوسیله یک مدل از قضاوت های مشخص و پیش بینی صورت گرفته بوسیله مدل های محیطی؛
- یکنواختی: درجه ای که یک شخص از مدل های مشابه از پیش بینی استفاده می نماید؛
- سودمندی و بکارگیری نشانه: وزن دهی نشانه های افراد در انجام پیش بینی ها؛
- اجماع: درجه تشابه پیش بینی های افراد؛
- بینش شخصی: درجه ای از توضیحات سابق فرد برای اینکه بتواند نحوه پیش بینی ها در انطباق با نحوه پیش بینی های واقعی را تشخیص دهند.

تمام شده- زمانی که منابع گوناگون مصرف می‌شوند- ارائه می‌نماید. آن‌ها همچنین پیش‌بینی و دریافتند که عملکرد قضاوت برای افرادی که دانش بهای تمام شده آن‌ها مطابق با یک ساختار دانش مبتنی بر فعالیت ساختار بندی شده، بیشتر است زیرا بین ساختار مرتبط با وظیفه در دست است. دیرمن و شیلدز (۲۰۰۱) پیش‌بینی نمودند اما به این نتیجه نرسیدند که عملکرد قضاوت برای افرادی که دانش بهای تمام شده‌شان بیشتر مطابق با ساختار دانش منابع فیزیکی است، (مثل مواد، دستمزد و سربار ساخت) پایین‌تر است.

#### ۸-۳-۴- تئوری مدل‌های ذهنی<sup>۶۷</sup>

دانش مرتبط با حسابداری می‌تواند به شکل‌گیری مدل‌های ذهنی در قالب ذهنیات معرفی شود که بازنمایی داخلی از سیستم‌های ارتباطی علت و معلولی است که می‌تواند برای پشتیبانی قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. (مارکمن<sup>۶۸</sup>، ۱۹۹۹؛ مارکمن و جنتنر، ۲۰۰۱). مدل‌های ذهنی معمولاً از مدل‌های علمی رسمی متفاوتند و با توجه به سه ویژگی می‌توانند بر چگونگی و کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت افراد را تحت تأثیر بگذارند: کیفی است نه کمی، آن‌ها اغلب جایگزینی مشابه ولی با ویژگی‌هایی آشناتر برای صفات مدل‌های دانش غیر رسمی هستند؛ و آن‌ها اغلب در مقایسه با مدل‌های علمی رسمی ناقص هستند زیرا آن‌ها بخش‌های رنجیره طولانی و پیچیده علمی را حذف می‌نمایند. کرنشان و همکارانش (۲۰۰۵) بررسی کردند که چگونه تصمیمات وزن دهی معیار عملکرد ذهنی افراد برای جبران پاداش بوسیله دقت یک معیار عملکرد و کوریانس خطا بین آن و سایر معیارها تحت تأثیر قرار می‌گیرد. بر اساس تئوری مدل‌های ذهنی، آن‌ها پیش‌بینی و شواهدی یافتند که بیشتر افراد از واریانس

الگوهای مصرف منابع گوناگون، افراد دریافتند که روش بهایی محصول از مبنای حجم به بهایی بر مبنای فعالیت (ABC) یا بر عکس تغییر یافته است. کسانی که تغییر مناسبی در مدل تصمیم‌گیری شان در پاسخ به تغییر روش‌های بهایی محصول داده‌اند دارای سطح بالایی از توان حل مسأله، انگیزه درونی و دانش مربوط به حسابداری صنعتی هستند. افراد فاقد سطوح بالایی از تمام سه متغیر و یا اصلاح در مدل‌های تصمیم‌گیری، هنگام تغییر، روش‌های بهایی را تغییر نمی‌دهند. این نتایج حاکی از این است که حداقل در این شرایط انگیزه بالا نمی‌تواند جایگزین اثربخشی برای توانایی بالا یا دانش مربوط به وظیفه (یا بالعکس) به عنوان منبعی از عملکرد بالا باشد. دیرمن و شیلدز (۲۰۰۱) شواهدی ارائه کردند که ساختار و محتوای دانش حسابداری بهای تمام شده می‌تواند عملکرد قضاوت بر مبنای بهای تمام شده افراد را تحت تأثیر قرار دهد. آن‌ها نشان دادند که عملکرد قضاوت وقتی که افراد محتوای دانش مرتبط با کار افراد دارند و یا اینکه دانش آن‌ها بیشتر بوسیله ارتباط علت و معلولی مرتبط با وظیفه ساختار بندی شده، بیشتر است و دارای بخش‌های شفاف شده از طبقه‌های دانش است. دیرمن و شیلدز (۲۰۰۱) وضعیتی را مورد بررسی قرار دادند که افراد قضاوت‌های پیش‌بینی بر اساس بهای تمام شده محصول که بوسیله یک سیستم بهای تمام شده مبتنی بر حجم اندازه‌گیری شده برای محصولات بوسیله الگوهای مختلف مصرف منابع انجام می‌دهند. در این وضعیت آن‌ها دریافتند که عملکرد قضاوت برای افرادی که محتوای دانش بیشتری از سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) دارند بالاتر است و محتوای دانش مبتنی بر حجم کمتر است، زیرا حالت اول با وظایف و کار در دست مربوط تر بوده و بازنمایی درست‌تری از علت و معلول هزینه‌ها و بهای



## ۵- نتیجه گیری و بحث

اگرچه تئوری های روانشناسی خاص بکار رفته در تحقیقات حسابداری مدیریت متنوع و متعدد بوده، اما تعداد محدودی از موضوعات مشابه به نظر می رسد که می تواند تحت عنوان انگیزه و اثرات اطلاعات روش های حسابداری مدیریت گروه بندی شود. در بحث اثرات انگیزشی موضوعات مشترک، اثرات نقاط مرجع (مثل اهداف بودجه) و اثرات تناقضات داخلی یا ناسازگاری بین بازنمایی ذهنی و رفتار است. تئوری هدف گذاری، تئوری سطح آرمانی، تئوری عدالت سازمانی و تئوری چشم انداز پیشنهاد می کنند که انگیزش بستگی به قیاس بین یک واقعیت یا نتایج ممکن و نقطه مرجع تعیین شده و بوسیله بازنمایی ذهنی افراد از وظیفه کمتر (تمایل کمتر به تلاش) برای رسیدن به هدف است. چنانچه آن فراتر از نقطه مرجع آنها باشد (مثل سطح بالای از سود یا سطح پایین هزینه) در قیاس با حالتی که اینگونه نیست، مورد توجه قرار می گیرد. نقطه مرجع اغلب متأثر از روش های حسابداری مدیریت است. برای مثال در تئوری های سطح آرمانی و هدف گذاری، نقطه مرجع از طرف خود افراد تعیین و یا هدف تحمیل و قبول شده است. مثل هدف بودجه (هیرست و لوی<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۰؛ کنیز، ۱۹۷۹؛ استدری، ۱۹۶۰). در تئوری عدالت سازمانی و تئوری مقایسه، نقطه مرجع نتایج باورهای اشخاص که آنها دریافت کرده اند یا نتایج مربوط به سایر اشخاص است. در تئوری چشم انداز نقطه مرجع اغلب آن چیزی است که روش های حسابداری مدیریت به عنوان وضعیت موجود نشان می دهد (مثل حقوق مبنا) (لافت، ۱۹۹۴). تئوری ناهنجاری شناختی، تئوری نقش و تناسب محیطی شخصی همگی اثرات انگیزشی ناشی از خواسته های افراد برای هماهنگی بین بازنمایی ذهنی و رفتارهای آنها را شناسایی می نماید. حفظ ثبات

خطای معیارها (دقت) و کوریانس خطا برای تعیین معیار در عملکرد استفاده می نمایند، اما آیا اینکه آنها از این ویژگی ها پیش بینی شده در کنار تئوری نمایندگی استفاده می کنند، بستگی به مدل های ذهنی شان دارد.

## ۹-۳-۴- تئوری اثرات نتایج (عواقب)<sup>۲۱</sup>

هر دو تحقیقات روانشناسی و کتب مدیریت در قبال گرایش و تمایل افراد به وزن دهی بیش از اندازه به نتایج تصمیم گیری در ارزیابی تصمیم گیرندگان و یا نادیده گیری امکان اینکه نتایج بد می تواند ناشی از نتایج خوب باشد، هشدار داده اند. دو مطالعه حسابداری مدیریت استدلال نموده اند که میزان وابستگی ارزیاب به اطلاعات نتایج تصمیم، بستگی به بازنمایی ذهنی او دارد که به نوبه خود وابسته به تجربه او می باشد (براون و سولومون<sup>۲۱</sup>، ۱۹۹۳). ارزیابی های عملکرد بوسیله ارزیابان که خود مشمول تصمیم گیری ارزیابی بوده اند و یا نبوده اند اما هر دو اطلاعات یکسان و برابری درباره تصمیمات مرتبط با ارزیابی ذهنی از تصمیماتی که بسیار شبیه به تصمیم گیرنده است داشته باشند و در نتیجه از تصمیم گیرنده انتظار می رود کمتر تحت تأثیر نتایج تصمیم باشد. همانطور که پیش بینی شده بود، آنها دریافتند که ارزیابی های ارزیاب ها بوسیله یک تعامل بین مبنای آنچه که ارزیاب ها خودشان در گذشته مورد ارزیابی قرار گرفته اند و نیز فراوانی وقوع آنها، تحت تأثیر قرار گرفته بود. ارزیابی های ارزیابان وقتی از حد مطلوب دور است که آنها در موارد زیادی بر مبنای تصمیمات گذشته ارزیابی نمایند و زمانی به حد مطلوب بسیار نزدیک است که در موارد متعددی بر اساس کیفیت تصمیم گیری ها باشند.

اندازه گیری اهداف از یک نتیجه و هزینه دستیابی به یک هدف، باعث انگیزه بیشتر افراد برای دستیابی به اهداف خواهد شد. اگر دستیابی به اهداف این سازگاری را افزایش ندهد، آن‌ها مستمراً در معرض تعارض شناختی، ابهام نقش و استرس خواهند بود و انگیزه‌شان را از دست خواهند داد. تئوری نقش و تناسب محیط شخص روی اثرات تسکین دهنده ناشی از تعارض شناختی و استرس ناشی از فقدان ناسازگاری بین بازنمایی ذهنی افراد و رفتار تمرکز دارد. از طرف دیگر اثرات اطلاعاتی روش‌های حسابداری مدیریت نه تنها بوسیله ارائه اطلاعات روی تصمیم‌ها و قضاوت‌ها تأثیر می‌گذارد بلکه همچنین نحوه تأثیر جستجو و پردازش افراد دارای منطقی محدود از این اطلاعات و نیز بازنمایی ذهنی آن‌ها از محیط و سازمان‌ها را تعیین می‌کند. جهت و بزرگی تأثیرات روش‌های حسابداری مدیریت اغلب به تجربه افراد، دانش و توانایی و عناصر وظیفه و زمینه آن بستگی دارد. قضاوت ذهنی و فرآیندهای تصمیم‌گیری که شامل اطلاعات حسابداری مدیریت است، بوسیله بسیاری از متغیرهای مشابه تحت تأثیر قرار می‌گیرد و گاهی نتایجی در حدود مدل‌های بهینه ارائه می‌دهد (مثل تصمیمات بررسی واریانس توسط براون، ۱۹۸۷-۱۹۸۵-۱۹۸۱) (لویز و همکاران<sup>۳۳</sup>، ۱۹۸۳). روش‌های حسابداری مدیریت می‌تواند بر محتوا و جهت تورش قابل پیش‌بینی در تحقیق شهودی افراد اثر گذاشته و نیز از تأثیر این اطلاعات بر جلب توجه، بازنمایی ذهنی و توان یا اثربخشی شهود استفاده نماید. روش‌های حسابداری مدیریت می‌تواند بوسیله برجسته تر نمودن اطلاعات بعضی از اقلام از سایر اقلام جلب توجه را تحت تأثیر قرار دهد و از اینرو احتمالاً مورد تحصیل پردازش کامل قرار گیرد. روش‌های حسابداری مدیریت می‌تواند بر نحوه بازنمایی ذهنی اطلاعات و ارتباط آن با سایر

اطلاعات حافظه تأثیر گذارد و نیز بازنمایی ذهنی افراد و ارتباطات آن به نوبه خود بر تحصیل و استفاده از اطلاعات اضافی آن‌ها اثر می‌گذارد. روش‌های حسابداری مدیریت می‌تواند بر جستجوی اطلاعات شهودی افراد تأثیر بگذارد و تا حدی که انتخاب و ساختاربندی اطلاعات حسابداری مدیریت سازگار با استفاده مؤثر از شهود جهت استفاده و جستجوی اطلاعات است، مورد استفاده قرار گیرد. اینکه تا چه حد روش‌های حسابداری مدیریت تحت تأثیر سوءگیری تصمیمات و قضاوت‌های شهود بوسیله ابزارهای تشریح شده در بالا است، می‌تواند بستگی به دانش، توانایی‌ها و انگیزه افراد داشته باشد.

علاوه بر تئوریهای روانشناسی استفاده شده در تحقیقات حسابداری مدیریت خلاصه شده در این تحقیق، بررسی ادبیات روانشناسی معاصر بسیاری دیگر از تئوری‌ها را در زیر شاخه‌های شناختی، انگیزشی و روانشناسی اجتماعی (مانند تئوریهای اثر و احساس)، همانند تئوری‌هایی از سایر شاخه‌های فرعی (مثل عصب شناسی) که هنوز در تحقیقات حسابداری مدیریت چندان مورد استفاده قرار نگرفته‌اند، اما می‌توان در آینده اثر گذار و مربوط باشد را نمایان خواهد کرد. علاوه بر این همانطور که در بخش مقدمه تشریح شد، محققان اغلب از تئوریهای روانشناسی به همراه تئوری‌های سایر رشته‌ها که اطلاعات مربوطی را فراهم می‌کنند، استفاده می‌نمایند مثل معیارهای اقتصادی از تصمیم‌گیری یا عملکرد بهینه در نتیجه بطور فزاینده‌ای آشکار می‌شود که تئوری‌های چندگانه متعددی ارتباط بالقوه ای با هر کدام از روش‌های حسابداری مدیریت دارند. در حالی که انتخاب تئوری تا حدی موقتی است (برای این منظور خاص می‌باشد)، همانگونه که محققان امکان اولیه استفاده از تئوری‌های روانشناسی را برای تشریح و پیش‌بینی روش‌های حسابداری مدیریت

اگر عملکرد وظیفه ای وابستگی زیادی به تلاش داشته باشد، پس تئوریهای انگیزش می تواند در تشریح تفاوت های عملکرد وظیفه مهم باشد.

گاهی تجزیه و تحلیل وظیفه می تواند شناسایی بیشتری از یک تئوری همانند توضیح مرتبط با یک روش حسابداری برای مدیریت خاص ارائه نماید. در چنین حالتی، تحقیقات حسابداری مدیریت می تواند از شناسایی دقیق رقابت و ارتباطات مکمل بین این تئوریها و شواهد ارائه شده از مطالعات برای پشتیبانی انتخاب بین تئوریهای رقیب و یکپارچه سازی تئوریهای مکمل بهرمنند شود.

#### فهرست منابع

- \* رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۱). حسابداری مدیریت رفتاری. تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۳). کاربرد مدل های روانشناسی در حسابداری مدیریت. تهران: انتشارات ترمه.
- \* سعیدی، علی و فرهانیان، سید محمد جواد (۱۳۹۰). مبانی اقتصاد و مالی رفتاری. تهران: انتشارات شرکت اطلاع رسانی و خدمات بورس.
- \* Birnberg, J., Luft, J. & Shields, M. (2007). Psychology Theory In Management Accounting Research. Handbook Of Management Accounting Research (vol.1). 113-135

#### یادداشت ها

1. Stedry
2. Luft & Shields
3. Causal-Model Form
4. Cognitive, Motivation and Social Psychology theories
5. Mitchell & Daniels
6. Weiner
7. Lewin's Field Theory
8. Level of Aspiration theory
9. Frank
10. Goal - Setting theory-
11. Lock & Latham

جستجو نموده اند، محققان حسابداری مدیریت می توانند از مزایای بررسی های دقیق سوالات مشابه زیر بهره مند شود:

زمانی یک روش حسابداری مدیریت و علت و یا اثرات آن بهتر است که صرفاً بوسیله تئوری های روانشناسی تشریح گردد، یا با یکپارچه سازی تئوری های روانشناسی همراه با تئوری های ناشی از سایر دیدگاه های نظری مثل اقتصاد یا جامعه شناسی؟ (کوالسکی و همکاران، ۲۰۰۶، لاف شیلدرز ۲۰۰۶).

- وقتی یک روش حسابداری مدیریت و علت و اثرات آن بهتر خواهد بود که صرفاً بوسیله تئوریهای ناشی از روانشناسی شناختی، انگیزشی یا اجتماعی تبیین شود یا ترکیبی از آنها؛
- در میان منابع انگیزه (مثل اهداف، برابری، کاهش تعارض، سطح آرمانی) یا مشخصه های پردازش اطلاعات (مثل لنگر و تعدیل، تعصب انتساب، استفاده از نشانه، بازنمایی ها) کدامیک بیشتر به روش های حسابداری مدیریت مرتبط است؟

تحقیقات آتی می تواند از تجزیه و تحلیل وظیفه (اسچراگن و همکاران، ۲۰۰۰) و تطابق دقیق مشخصه های وظیفه با تئوری، در راستای شناسایی تئوریهای مربوط تر با یک روش خاص حسابداری مدیریت بهرمنند شود. برای مثال، اگر اساساً تعیین وظیفه سازمانی صرفاً با متخصصین بسیار آموزش دیده است پس تئوریهای شناختی (مثل تئوری های تخصص) احتمالاً برای عملکرد وظیفه مهم است. اگر وظیفه یا سیستم تشویق برای این است که بسته به درجه رفتار اجتماعی یا تشابه افرادی که وظیفه را انجام می دهند ساختار متفاوتی ایجاد شود، پس تئوریهای روانشناسی اجتماعی می تواند مربوط باشد.

12. Pinder
13. Kenis
14. Hirst & yetton
15. Cognitive Dissonance theory
16. Deutsch & Krauss
17. Festinger
18. Show & Costanzo
19. Tiller
20. Organizational Justice theory
21. Donovan
22. Gilliland & chan
23. Pinder
24. Adams
25. Folger
26. Expectancy theory
27. Kanfer
28. Brownell & Mc Innes
29. Attribution theory
30. Person – Environment Fit theory
31. Caplan
32. Edwards
33. Van Harrison
34. Taylor et al
35. Role theory
36. Deutsuch & Krauss
37. Katz & Kahn
38. Social Camparison theory
39. Frederickson
40. Social Identits theory
41. Tajfel
42. Lembke & Wilson
43. Brewer
44. Wit & Wilke
45. Towry
46. Baron
47. Goldstein & Hogarth
48. Hastie & Dawes
49. Hastie & Pennington
50. Einhorn et al
51. Libby & Laft
52. Behavioral Decision theory
53. Probabilistic Jadjment thory
54. Heuristics and Biases theory
55. Tversky & Kahneman
56. Brown
57. Lewis et al
58. Prospect theory and Framing
59. Search Heuristics Theory
60. Payne et al
61. Probabilistic Fancionalism
62. Hammond & Stewart
63. Hirsch et al
64. Tucker
65. Jadjment and Decision Performance Theory
66. Dearman and Shilds
67. Mental Models
68. Markman
69. Gentner
70. Outcome Effects
71. Brown & Solomon
72. Hirst & Lowy
73. Lewis