



## طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری

فرشید یزدانی<sup>۱</sup>

عارفه محقق<sup>۲</sup>✉

نقی فاضلی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۹

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۷/۱۷

### چکیده

هدف از انجام این تحقیق، طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری بود. روش تحقیق به صورت کیفی و کمی بود. اطلاعات تحقیق به وسیله مصاحبه جمع‌آوری شد. جامعه آماری تحقیق شامل خبرگان، اساتید و متخصصین حوزه حسابداری مدیریت و علوم رفتاری بودند که تعداد مصاحبه‌شوندگان حدود ۱۶ نفر بود. روش نمونه‌گیری به صورت گلوله‌برفی بود که از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد افرادی مطلع در رابطه با موضوع تحقیق را جهت انجام مصاحبه‌های بعدی معرفی نمایند. داده‌های اولیه به شیوه مصاحبه گردآوری شدند. مطابق فرایند روش شناختی، طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، نخست از دل تعداد زیاد انواع داده‌های اولیه، کدهای مرتبط با موضوع مشخص شدند؛ سپس به شیوه مقایسه مداوم از دل چندین کد، یک مفهوم استخراج شد و به همین شیوه سایر کدها نیز به مفاهیم تبدیل شدند تا در نهایت ۲۰ مقوله و ۱۰۰ مفهوم به دست آمد. در مرحله بعد، شاخص‌های بدست آمده در قالب پرسشنامه طراحی شد و بین جامعه آماری دوم یعنی فعالان و شاغلین حوزه حسابداری مدیریت حاضر در بازار سرمایه که در دسترس بودند تعداد ۵۸ پرسشنامه تکمیل شده جمع‌آوری گردید و داده‌های بدست آمده در بخش کمی تحقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند و یافته‌های تحقیق نشان داد که، ۴ مقوله به عنوان مقوله محوری ظاهر شدند که شامل: قضاوت حسابداران، قضاوت و تصمیم‌گیری افراد، عوامل رفتاری، ارزیابی و کنترل می‌باشند. سایر مقوله‌ها برای ارائه در مدل تصویری در پنج دسته شرایط علی (۴ مقوله)، بستر یا زمینه (۲ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۴ مقوله)، راهبردها (۳ مقوله)، پیامدها (۳ مقوله) قرار گرفتند. در ادامه بر

۱ گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. f.y1978@yahoo.com

۲ گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. نویسنده مسئول mohaghegh.arefeh@gmail.com

۳ گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. fazeli.nphd@gmail.com



اساس شاخص‌ها، مؤلفه‌ها، مفاهیم و مقوله‌های مدل پیشنهادی، پرسشنامه‌ای ۱۰۰ سؤالی تدوین گردید و بر مبنای داده‌های گردآوری شده روابط مدل پیشنهادی ارائه شده مورد بررسی قرار گرفته که در نهایت با توجه به اینکه تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است، لذا می‌توان ادعا نمود که تمامی روابط ساختاری موجود مورد تأیید قرار گرفته و تحلیل کمی صحت و قابل اطمینان بودن نتایج تحلیل کیفی می‌باشد. بنابراین نتایج تحلیل عاملی تأییدی حاکی از برازش کلی این جزء (متغیر شرایط علی، محوری، راهبردها، بستر، مداخله‌گر، پیامدها) از الگوی پیشنهادی با داده‌ها است و نشان‌دهنده برازش مناسب این بخش از مدل اندازه‌گیری می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** طراحی الگو، حسابداری، مدیریت رفتاری، نظریه داده بنیاد.

#### ۱- مقدمه

نگاهی به ادبیات علوم انسانی به خصوص در حوزه‌های 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 روان‌شناسی (کلاسیک) به یک وضعیت منعطف، عملیاتی، واقع‌گرایانه و منطبق با هنجارها و واقعیت‌های روانشناختی انسان‌ها (نئوکلاسیک یا مدرن) تغییر یافته است. اگرچه این وضعیت برای تمام حوزه‌های علوم انسانی امری محتوم بوده است، اما تاریخچه این رویداد برای تمامی این علوم یکسان نبوده است. مثلاً در حالی که این نقطه عزیمت در مدیریت در دهه ۱۹۳۰ میلادی و با تحقیقات مشهور هائورن 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 استثنا 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 تصمیم‌گیری‌های کلان و عموماً شناختی و قضاوتی قرار می‌گیرد، می‌باشد. کاربرد تئوری روان‌شناسی برای مطالعه تکنیک‌های حسابداری مدیریت با کار آرگریس (۱۹۵۲-۱۹۵۳) آغاز شد. وی بررسی نمود که چگونه انگیزه‌ها و مسائل روانشناسی اجتماعی در عملکرد حسابداری مدیریت اثرگذار هستند. اگر چه امروزه تأثیر عوامل هنجارهای رفتاری- روان‌شناسی مدیران در حوزه تصمیم‌گیری‌های حسابداری مدیریت یک امر سرنوشت‌ساز می‌باشد و در این رهگذر قاعدتاً اختلاف نظری بین صاحب‌نظران و محققان وجود ندارد. در واقع نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت بعنوان یک نظام اطلاعاتی جامع تحت تأثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مؤلفه‌های رفتاری مختلف قرار دارد. عوامل رفتاری حسابداران مدیریت به عنوان تهیه‌کنندگان اطلاعات این نظام و مدیران به عنوان استفاده‌کنندگان عمده اطلاعات حائز اهمیت می‌باشد. عوامل رفتاری در

دو سطح خرد و کلان قابل بررسی می‌باشد. مؤلفه‌های رفتاری در سطح خرد در برگیرنده رفتار فرد و رفتار گروهی حسابداران مدیریت و مدیران می‌باشد و در سطح کلان شامل رفتار سازمان بعنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی می‌باشد (قربانی و نامدارپور، ۱۳۹۶).

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 می‌رسد حسابداری و مدیریت مالی در آینده به سوی این گرایش حرکت می‌کنند (سعید و جهان‌شاد، ۱۴۰۱). به طور روزافزون پژوهشگران در هر دو رشته روان‌شناسی و حسابداری به اهمیت سوگیری‌ها و ویژگی‌های شخصیتی افراد، خلق و خوی و احساسات در تصمیم‌گیری اذعان نموده‌اند (کریمی و همکاران، ۱۴۰۰). کاربرد روان‌شناسی و عوامل رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت از منظر حسابداران مدیریت و مدیران قابل بررسی می‌باشد. از طرفی حسابداری مدیریت رفتاری یکی از مفروضات بنیادی اقتصاد نئوکلاسیک و مالی کلاسیک یعنی فرض عقلایی بودن تصمیم‌گیرندگان را به چالش می‌گیرد، جاییکه حسابداری مدیریت رفتاری می‌خواهد نشان دهد در دنیای واقعی رفتار تصمیم‌گیرندگان با عقلایی بودن اقتصاد نئوکلاسیک سازگاری ندارد. در واقع اثرات تمایلات یا سوگیری‌های فردی تصمیم‌گیرندگان بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت در این حوزه مطرح می‌شود. در نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت، حسابداران مدیریت به عنوان تهیه‌کنندگان اطلاعات و مدیران به عنوان استفاده‌کنندگان عمده اطلاعات مطرح می‌باشند. کاربرد روانشناسی و عوامل رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت از منظر حسابداران مدیریت و مدیران قابل بررسی می‌باشد. از آنجایی که تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است، آیا حسابداران مدیریت و مدیران همه اطلاعات موجود را در فرآیند تصمیم‌گیری در نظر می‌گیرند؟ (علی زاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۱)؛ آیا آنها بطور منطقی این اطلاعات را پردازش یا جستجو می‌کنند؟ یا اینکه ذهن و رفتار آنها می‌تواند بر رویه‌های حسابداری مدیریت و بکارگیری آن رویه‌ها مؤثر باشد؟ بعبارت دیگر آیا رفتار حسابداران مدیریت در کاربست تکنیک‌ها و فرآوری اطلاعات، تدارک و ارائه آن، متأثر از تمایلات تاثیرات رفتاری است؟ آیا مدیران در امر تصمیم‌گیری بطور عقلایی و منطقی رفتار می‌کنند یا اینک سوگیری‌های شناختی و احساسی آن‌ها می‌تواند بر تصمیمات اثرگذار باشند؟ و بالاخره اینکه آیا تمایلات و تأثیرات رفتاری حسابداران مدیریت و مدیران بصورت فردی مطرح می‌باشد یا اینکه در تعامل با گروه، سازمان یا شرایط محیطی قرار دارد؟ (شاهرضا و همکاران، ۱۴۰۱). از جمله سؤالات چالش برانگیز در این حوزه می‌باشد. همچنین با توجه به دسترسی به اطلاعات مختلف درخصوص پیامدهای رفتاری حسابداری مدیریت منتج به نگرانی‌هایی شده است زیرا فرایند طرح، معرفی و اجرایی موضوعات حسابداری رفتاری که به آموزش و پرورش حسابداری مربوط است دارای یک روند طولانی و آهسته می‌باشد و به‌منظور توسعه نسل جدیدی از مربیان حسابداری که خود در مورد مسائل رفتاری دارای علم و تخصص کافی نمی‌باشند نیاز است، لذا قبل از هرگونه موضوعی این امر می‌بایست در آموزش حسابداری مورد توجه قرار گیرد به این معنی که این آموزش می‌تواند سال‌ها قبل از ورود حسابداران به عرصه حسابداری با آموزش‌های مناسب بر اساس تئوری رفتاری

اجرای نمود البته آن دسته از افرادی که در حال حاضر مشغول به کار در حسابداری مدیریت هستند ممکن است هرگز توجهی به مفاهیم رفتاری نداشته و یا اینکه تحت آموزش این موضوع قرار نگرفته باشند و یا اینکه در حال حاضر جهت آموزش خود اقدام به سرمایه‌گذاری در برخی از اشکال دیگر موضوعات حسابداری از جمله اجرای فعالیت‌های آموزشی و توسعه آموزش کرده باشند. در واقع نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت به‌عنوان یک نظام اطلاعاتی جامع تحت تأثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مؤلفه‌های رفتاری مختلف قرار دارد تأثیر روان‌شناسی و عوامل رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت از دو سوی تهیه‌کنندگان اطلاعات (حسابداران مدیریت) و استفاده‌کنندگان عمده اطلاعات (مدیران) مطرح می‌باشد. حال سؤال مشروع در این رهگذر آن است.

مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری چگونه است؟

## ۲- ادبیات نظری و پیشینه تحقیق

### ۲-۱- ادبیات نظری حسابداری مدیریت رفتاری

#### ریشه حسابداری مدیریت رفتاری

در ماه مارس ۱۹۹۸ کمیته حسابداری مالی و مدیریت که زیرمجموعه فدراسیون بین‌المللی حسابداران به شمار می‌رود، بیانیه‌ی تجدیدنظر شده رویه‌ی بین‌المللی حسابداری مدیریت را صادر کرد که در آن تمام مفاهیم مرتبط با حسابداری مدیریت تعریف شده است. این بیانیه دامنه‌ی کاربرد حسابداری مدیریت را به تمام فعالیت‌های فرآیند مدیریت در تمامی سازمان‌های تجاری تعمیم داد و آن را بخشی جدایی‌ناپذیر از فرآیند مدیریت، جهت تهیه و ارائه‌ی اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی، ارزیابی، کنترل و تصمیم‌گیری قلمداد نموده است (سحری و پورزمانی، ۱۴۰۱).

در سال ۱۹۷۰ حسابداری مدیریت محور بسیاری از رویکردهای تصمیم‌گیری و کنترل در سازمان‌ها را تشکیل می‌داد. کنترل بودجه، روش غالبی بود که در آن زمان در بیشتر مطالعات تحقیقاتی مبتنی بر اقتضای، مورد بهره‌ر قرار می‌گرفت. در واقع بسیاری از مطالعات اولیه، به دنبال بیان نقص اطلاعات موجود در بودجه می‌بودند. تحولات در حسابداری مدیریت با معرفی بهایابی بر مبنای فعالیت در اوایل سال ۱۹۸۰ آغاز شد، اگرچه این رویکرد بر خلق اطلاعات در جهت بهبود تصمیم‌گیری به جای کنترل تمرکز داشت؛ اما به سرعت این روش‌ها تحت عنوان حسابداری مدیریت استراتژیک مطرح شدند. در اوایل سال ۱۹۹۰ روشی که به طور گسترده مورد پذیرش سازمان‌های مدرن قرار گرفته بود، به چالش کشیده شد؛ و کارت ارزیابی متوازن که هر دو معیار عملکرد مالی و غیرمالی را اندازه‌گیری می‌کرد به عنوان یک چارچوب یکپارچه مطرح گردید (اوتلی، ۲۰۱۶)؛ لذا می‌توان بیان کرد که رویکردهای حاضر تماماً در جهت «تصمیم‌گیری» بهتر مطرح شده‌اند. تصمیم‌گیری به فرایندهای ذهنی (شناختی) گفته می‌شود که به انتخاب یک اقدام در میان اقدامات جایگزین

می‌انجامند. تصمیم‌گیری، به تمایلات و گرایش‌های ذهنی افراد بر اساس رویکرد فردی و عمدتاً روان‌شناسی می‌پردازد (اوتلی، ۲۰۱۶). همچنین، روان‌شناسی علم ذهن انسان (به عنوان مثال، نگرش، شناخت، انگیزه) و رفتار (اقدامات، ارتباطات) بیان شده است؛ و نیز از سایر نظریه‌های علوم اجتماعی در تحقیقات حسابداری مدیریت، با هدف تبیین و پیش‌بینی رفتار افراد، استفاده می‌شود. روان‌شناسی، بر رفتارهای فردی، به جای رفتارهای سازمانی و اجتماعی و نیز بر پدیده‌های ذهنی (مانند بازنمودهای ذهنی) به جای پدیده‌های عینی (مانند قیمت بازار و فن‌آورهای سازمانی) متمرکز است (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۱۷). به بیانی می‌توان بیان داشت که تئوری‌های روان‌شناسی به مطالعه رویه‌های حسابداری مدیریت برای بیش از ۵۰ سال مورد استفاده قرار گرفته است. در دهه‌های ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰، تحقیقات حوزه حسابداری مدیریت، شروع به استفاده از تئوری روان‌شناسی شناختی جهت مطالعه و بررسی چگونگی استفاده ذهن افراد برای پردازش اطلاعات حسابداری جهت برنامه‌ریزی، کنترل، قضاوت و تصمیم‌گیری پرداخت. به طور اخص، استدری (۱۹۶۰) با استفاده از نظریه انگیزشی به بررسی اثر هدف بودجه بر عملکرد فردی؛ و نیز هاپوود (۱۹۷۲) با استفاده از مفاهیم نظریه روان‌شناسی اجتماعی به مطالعه و بررسی چگونگی استفاده از اطلاعات حسابداری توسط مدیران ارشد برای ارزیابی افراد زیردستانشان، پرداختند. بر این اساس می‌توان بیان داشت که مرز بین رشته‌ها همیشه روشن نیست و برخی از مطالعات می‌توانند از هر دو متغیر سطح فردی و سازمانی استفاده نمایند؛ و همچنین بر موضوعات که شامل تصمیم‌گیری و کنترل هستند و به نوعی با هم همپوشانی دارند، تمرکز کنند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵).

### تئوری‌های روان‌شناسی حاکم بر حسابداری مدیریت رفتاری

تئوری‌های روان‌شناسی حاکم بر حسابداری مدیریت رفتاری دربرگیرنده سه حوزه روان‌شناسی شناختی، روان‌شناسی انگیزش و روان‌شناسی اجتماعی می‌باشد. تئوری‌های مطرح در حوزه روان‌شناسی شناختی شامل تئوری تصمیم‌گیری رفتاری و قضاوت و عملکرد تصمیم‌گیری می‌باشد. مفاهیم قضاوت احتمالی، ابتکارات و سوگیری‌ها، تئوری چشم‌انداز و قالب‌بندی، ابتکارات جستجو و کارکردگرایی احتمالی در سطح تئوری تصمیم‌گیری رفتاری در حوزه روان‌شناسی شناختی مطرح می‌باشد. همچنین مفاهیم مدل‌های ذهنی و اثرات پیامدهای تصمیم‌گیری در سطح قضاوت و عملکرد تصمیم‌گیری قابل بررسی می‌باشند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰). تئوری‌های مطرح در حوزه روان‌شناسی انگیزش شامل تئوری تعیین هدف، تئوری سازگارگرایی، تئوری عدالت سازمانی، تئوری انتظار، تئوری اختیار، تئوری سازگاری فرد و محیط و تئوری خواسته می‌باشد. تئوری‌های مطرح در حوزه روان‌شناسی اجتماعی نیز شامل تئوری نقش، تئوری قیاس اجتماعی و تئوری شناخت اجتماعی می‌باشند. به طور خلاصه می‌توان کاربرد تئوری‌های روان‌شناسی شناختی، انگیزش و روان‌شناسی اجتماعی در خصوص اثرات تکنیک‌های حسابداری مدیریت را به دو اثر کلی تحت عنوان، اثرات

انگیزشی<sup>۱</sup> و اثرات اطلاعاتی<sup>۲</sup> مطرح نمود (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۱۶) و اثرات انگیزشی متمرکز بر انگیزه افراد می‌باشد که تابعی از مقایسه بین پیامدهای احتمالی یا واقعی تصمیم و نقطه اتکای ذهنی افراد می‌باشند. اثرات اطلاعاتی متمرکز بر تأثیر اطلاعات حسابداری مدیریت بر انتخاب و به کارگیری ابتکارات ذهنی افراد برای جستجو و پردازش اطلاعات حسابداری مدیریت می‌باشند (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۱۷).

### اثرات انگیزشی

اثرات انگیزشی شامل اثرات نقطه اتکای ذهنی فرد (برای مثال اهداف بودجه) و اثرات تضادهای درونی یا ناسازگاری‌های موجود بین بازنمایی‌های ذهنی<sup>۳</sup> و رفتار فرد می‌باشد. اثرات انگیزشی نشان می‌دهد که تکنیک‌های حسابداری مدیریت چگونه بازنمایی‌های ذهنی افراد از نتایج و پاداش تصمیم‌گیری نظیر تعیین هدف، سطح انتظار، استرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به عبارت دیگر اثرات انگیزشی تکنیک‌های حسابداری مدیریت نه تنها در مورد نحوه تأثیر تکنیک‌ها بر پیامدها و پاداش تصمیم‌گیری می‌باشد بلکه همچنین در مورد چگونگی تأثیر آن تکنیک‌ها بر بازنمایی‌های ذهنی افراد در خصوص آن پیامدها از طریق حالت‌ها و پردازش‌های روان‌شناختی نظیر تعیین هدف، سطح انتظار، استرس و اعتقادات منصفانه می‌باشد. برای مثال، استرودی (۱۹۹۰) مفاهیمی را از تئوری انگیزش برای بررسی اثرات هدف بودجه به عملکرد فرد به کار گرفت وهاپوود (۱۹۷۲) مفاهیمی را از تئوری روان‌شناسی اجتماعی برای مطالعه چگونگی به کار بردن اطلاعات حسابداری مدیریت توسط مدیران برای ارزیابی کارکنان، و تأثیر بر استرس و روابط آنها با سایر کارکنان به کار گرفتند (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱).

### اثرات اطلاعاتی

اثرات اطلاعاتی تکنیک‌های حسابداری مدیریت شامل این مسئله می‌باشد که افراد منطقی چگونه ابتکارات ذهنی را برای یافتن و پردازش اطلاعات حسابداری مدیریت به کار می‌برند و اینکه اطلاعات حسابداری مدیریت چگونه انتخاب و کاربرد ابتکارات ذهنی و بازنمایی‌های ذهنی افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در واقع تکنیک‌های حسابداری مدیریت، فضاوت‌ها و تصمیمات افراد را نه تنها با ارائه اطلاعات تحت تأثیر قرار می‌دهد بلکه همچنان از طریق اینکه چگونه افراد منطقی به طور محدود، این اطلاعات را پردازش و جستجو می‌کنند و به طور ذهنی سازمان‌هایشان و محیط‌شان را تصویر می‌کنند را نیز تحت تأثیر 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 (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱). تحقیقات در زمینه اثرات اطلاعاتی بین دو سوی یک

<sup>1</sup>. Motivational effects

<sup>2</sup>. -Informational effects

<sup>3</sup>. Mental representations

طیف حرکت می‌کند، یک سوی طیف، تحقیقاتی می‌باشد که موجب شناسایی شیوه‌هایی می‌شود که در آن تصمیمات مبتنی بر ابتکارات ذهنی افراد<sup>۱</sup> 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 تأثیر 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 به طور 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 بهینه افزایش 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 تأثیر قرار دهد (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱).

مطالب فوق نشان می‌دهد که پردازش شناختی افراد از اطلاعات حسابداری مدیریت، تفکر آنها بخصوص قضاوت‌ها و تصمیمات‌شان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. پردازش شناختی افراد شامل حالت‌ها و فرآیندهای ذهنی افراد می‌باشد که در حوزه حسابداری رفتاری مطرح می‌باشد. نود درصد پژوهش‌های منتشر شده در تحقیقات حسابداری رفتاری از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۷ رفتار اشخاص را بررسی کرده‌اند. پاسخ‌های بدست آمده شامل طیف متنوعی از نتایج قابل مشاهده نظیر تصمیمات سرمایه‌گذاری تا درک ذهنی تر مسائلی نظیر ابتکارات و سوگیری‌های ذهنی افراد می‌باشد. اثرات تمایلات یا سوگیری‌های فردی تصمیم‌گیرندگان بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت در حوزه حسابداری رفتاری در سطح مولفه‌های رفتاری خرد مطرح می‌شود. به عبارت دیگر مطالعه رفتار حسابداران مدیریت و مدیران در سطح فردی، به ویژه تأکید بر شناسایی سوگیری‌های روان‌شناختی و تأثیر آن بر تصمیمات ناشی از تکنیک‌های حسابداری مدیریت از حوزه‌های اصلی حسابداری مدیریت رفتاری در سطح خرد می‌باشد. نظریه پردازان تصمیم‌گیری بحث می‌کنند که هر تصمیم مهمی می‌تواند به عنوان یک انتخاب بین گزینه‌های مبهم (مانند شرط‌بندی) تلقی گردد، زیرا نتایج گزینه‌های ممکن به طور کامل از پیش مشخص نمی‌باشند. 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 ریسک‌هایی بستگی دارد که فقط

<sup>۱</sup>. Heuristics

آینده آن را روشن خواهد کرد. اغلب مشاهده می‌شود افراد هنگام مواجهه با ریسک، قادر نیستند یا تمایل ندارند تا مسایل را به طور سیستماتیک توصیف کنند، تمام داده‌های ضروری را ثبت نمایند و یا اینکه اطلاعات را برای ایجاد قواعد در تصمیم‌گیری ترکیب نمایند. در عمل مشاهده می‌شود افراد غالباً در تلاش برای تعیین روش انجام کار سازگار با اهداف، از مسیرهای بیشتر ذهنی (و کمتر عینی) استفاده می‌کنند (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱).

## ۲-۲- پیشینه تحقیق

از جمله تحقیقات داخلی که نزدیک به عنوان تحقیق حاضر انجام شده می‌توان به تحقیق عرب مازار یزدی و محمدی در سال (۱۳۹۹) اشاره نمود که با عنوان بررسی چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت انجام شد و یافته‌های حاصل از پژوهش نشان داد که می‌توان چارچوب مفهومی جداگانه‌ای برای حسابداری مدیریت ارائه و حسابداری مدیریت را به عنوان علمی جدا از حسابداری مالی در نظر گرفت.

همچنین رضانی بیاتی در سال (۱۳۹۸) حسابداری مدیریت و چالش‌های اجرای آنرا ارائه نمود و دریافت با پیشرفت تکنولوژی در صنایع و تغییر و تحول در سیستم‌های تولیدی سازمان‌ها، سیستم اطلاعات، حسابداری مورد نیاز مدیریت را تأمین می‌کند و کارایی مدیران و اهداف کمی و کیفی سازمان را ارتقا می‌دهد. از طرفی بیات و فتحی در سال (۱۳۹۷) بررسی جایگاه حسابداری مدیریت مالی رفتاری در اقتصاد مقاومتی ایجاد اشتغال را بررسی نمود و نتایج نشان داد که شناخت این تئوری‌ها جهت درک نیاز عموم مردم از منظر مالی اقتصادی بستر سازی ایجاد اشتغال حیاتی است.

قربانی و نامداریپور (۱۳۹۶) بررسی حسابداری مدیریت رفتاری الگوها و روش‌ها ارائه نمودند و دریافتند حسابداری پدیده‌ای در حال تغییر است که هم فعالیت‌های حسابداری مدیریت و هم فعالیت‌های حسابداری مالی نیز در حال تغییر و تعریف مجدد هستند. در کل به نظر می‌رسد پیشرفت حسابداری مدیریت در بعد رفتاری کندتر از سایر ابعاد می‌باشد.

در نهایت کامیاب در سال (۱۳۹۵) بررسی حسابداری مدیریت به عنوان یک فرآیند رفتاری را بررسی نمود و دریافت آن دسته از افرادی که در حال حاضر مشغول به کار در حسابداری مدیریت ممکن است هرگز توجهی به مفاهیم رفتاری نداشته و یا اینکه تحت آموزش این موضوع قرار نگرفته باشند و یا اینکه در حال حاضر جهت آموزش خود اقدام به سرمایه‌گذاری در برخی از اشکال دیگر موضوعات حسابداری از جمله اجرای فعالیت‌های آموزشی و توسعه آموزش آنها صورت پذیرد.

همچنین از جمله تحقیقات خارجی که نزدیک به عنوان تحقیق حاضر انجام شده می‌توان به تحقیق بافقی در سال (۲۰۲۱) اشاره نمود با عنوان بررسی اخلاق حرفه‌ای و رفتار در حسابداری و نتایج نشان داد مشکلات حسابداری اخلاقی در اقتصاد امروز و نگرش‌های مدرن در آموزش ارزش‌های حرفه‌ای و اخلاق حسابداری قابل بررسی است.



ماندیسوا<sup>۱</sup> (۲۰۱۹)، به بررسی مدیریت و حسابداری رفتاری تحت شرایط مختلف محیط کسب و کار پرداخت. نتایج تفسیری از تصمیم‌گیری مدیریتی به عنوان محصولی از ترجیحات و ویژگی‌های شخصی، عقلانیت محدود، درک خطر، کمبود اطلاعات، میانبر ذهنی، اکتشافی، سطح رضایت‌بخش و تقلید ارائه شده است. نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون انعطاف‌پذیری استثنایی مدیران و حسابداری رفتاری را در خنثی کردن کاستی‌های رشد یا کاهش هزینه زیست‌محیطی ثابت کرده است.

لیبی در سال (۲۰۱۸) پژوهش‌های حسابداری رفتاری را بررسی نمود مطالعات گسترده و قابل اتکای موجود منبعی روشن و فراگیر و راهنمایی مؤثر برای اجرای مطالعات رفتاری در حسابداری می‌باشد.

آزودین و منصور در سال (۲۰۱۸) بررسی شیوه‌های حسابداری مدیریت شرکت‌های کوچک و متوسط این مطالعه نشان می‌دهد که این شرکت‌های کوچک و متوسط‌ها ۲ مرحله اول از ۴ مرحله توسعه شیوه‌های حسابداری مدیریت‌ها را بر اساس چارچوب نیشیمورا (۲۰۰۳) اتخاذ می‌کنند. علاوه بر این، نتایج رگرسیون نشان می‌دهد که تنها فناوری عملیاتی تاثیر مثبتی بر روی شیوه‌های حسابداری مدیریت‌ها دارد دو متغیر دیگر (یعنی، DNA سازمانی و پتانسیل کسب و کار) به طور قابل توجهی بر روی شیوه‌های حسابداری مدیریت‌ها تأثیر نمی‌گذارند. این یافته‌ها با نتایج مستند شده برای شرکت‌های بزرگ ناسازگار هستند و در نتیجه مطالعات آینده برای بررسی بیشتر مسایل شیوه‌های حسابداری مدیریت‌ها مورد نیاز است.

کاتلوک سال (۲۰۱۷) بررسی حسابداری رفتاری و تعاملات آن پرداخت و نشان داد تحقیقات رفتاری می‌کوشند تا چگونگی تصمیم‌گیری و تعامل افراد و تعامل با دیگران، سازمان‌ها، بازارها و جامعه را نشان دهند. تین<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۷)، به بررسی طبقه‌بندی جدیدی از موضوعات در حسابداری رفتاری پرداختند که جهت تحقیق فعلی از مجله BRIA در ۱۰ سال گذشته استفاده نمودند. نتیجه تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که دامنه تحقیقات حسابداری رفتاری تحت عنوان (۱) استراتژی / روش تغییر رفتار انسان (۲۹.۷۵٪) تحت سلطه است. (۲) دست زدن به انسان می‌تواند بر رفتار فرد تأثیر بگذارد (۲۷.۲۷٪). و (۳) تأثیر سیستم حسابداری بر رفتار انسان (۱۳/۲۲ درصد). و در نهایت می‌توان به تحقیق هلمان در سال (۲۰۱۶) اشاره نمود که به بررسی اهمیت حسابداری در زمینه امور مالی رفتاری پرداختند و دریافتند اگر حساب‌برسان و شرکت‌ها به خوبی کنترل نشوند یا محیط مقرراتی کشور خاص نسبتاً ضعیف باشد، شیوه‌های متفاوت و غیرمنطبق روی خواهند داد.

<sup>1</sup> Mandysová

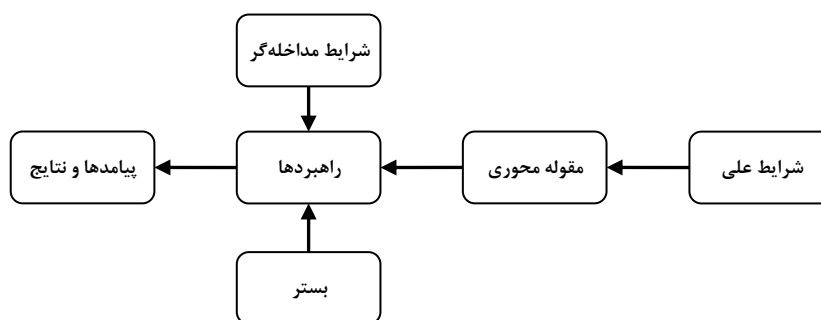
<sup>2</sup> Tin

### ۳- مدل و سوال‌های تحقیق

با توجه به اینکه پاسخ به سوالات پژوهش مکفی به هدف است، لذا از طرح فرضیه اجتناب شده و سوالات به شرح زیر ارائه شده است:

- ۱) عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری کدام است؟
- ۲) ارتباط بین ابعاد و مؤلفه‌های عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری چگونه است؟
- ۳) الگوی مناسب عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری کدام است؟

با توجه به اینکه هدف از این مطالعه حاضر «طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری» می‌باشد، لذا بدین منظور از استراتژی کیفی نظریه‌پردازی داده بنیاد استفاده می‌شود.



شکل (۱): تبدیل کدگذاری باز به پارادایم کدگذاری محوری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۴- روش‌شناسی تحقیق

#### ۴-۱- روش تحقیق

در پژوهش حاضر روش‌های گردآوری اطلاعات به شرح زیر خواهد بود:

- الف) از لحاظ هدف تحقیق: با توجه به اینکه تحقیق حاضر نیز قصد دارد تا به «طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری» بپردازد، لذا از نظر هدف، یک تحقیق توسعه‌ای می‌باشد.
- ب) از لحاظ داده‌ها: تحقیق حاضر از نظر گردآوری داده‌ها و اطلاعات و روش تجزیه و تحلیل یک تحقیق آمیخته اکتشافی (ابتدا کیفی و سپس کمی) می‌باشد،

ج) از لحاظ ماهیت و نوع مطالعه: پژوهش حاضر بر حسب ماهیت و نوع مطالعه، از نوع پیمایشی مقطعی می‌باشد. از آنجایی که در تحقیق حاضر، هدف کلی «طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری» می‌باشد، بنابراین می‌توان خلاصه روش شناسی پژوهش را به شرح جدول ۱ ارائه نمود.

جدول (۱): روش شناسی پژوهش

ردیف	از نظر	نوع پژوهش
۱	هدف	تحقیق و توسعه
۲	داده‌ها	آمیخته اکتشافی (ابتدا کیفی و سپس کمی)
۳	ماهیت و نوع مطالعه	پیمایشی مقطعی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۲-۴- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل دو بخش به شرح زیر می‌باشد:

**بخش اول جامعه آماری:** خبرگان، اساتید و متخصصین حوزه حسابداری مدیریت و علوم رفتاری.

**بخش اول نمونه آماری:** برای انتخاب حجم نمونه از روش گلوله‌برفی<sup>۱</sup> استفاده شد که از مصاحبه‌شوندگان خواسته می‌شود افرادی مطلع در رابطه با موضوع تحقیق را جهت انجام مصاحبه‌های بعدی معرفی نمایند. با این حجم اطلاعات گردآوری شده با مصاحبه ۱۶ نفر به نقطه اشباع رسیده و نتایج مصاحبه با استفاده از کدگذاری سه مرحله‌ای مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

**بخش دوم جامعه آماری:** کلیه فعالان و شاغلین حوزه حسابداری مدیریت حاضر در بازار سرمایه می‌باشند. **بخش دوم نمونه آماری:** همانگونه که اشاره شد در بخش دوم بعد از ارائه مدل (با استفاده از نظریه‌پردازی داده بنیاد)، وارد بخش دوم یعنی تست مدل شد. بنابراین در این بخش پرسشنامه تدوین شده در بین کلیه فعالان و شاغلین حوزه حسابداری مدیریت و اعضای جامعه حسابداران رسمی حاضر در بازار سرمایه توزیع گردید. با توجه به حجم جامعه مورد پژوهش در دسترس تعداد ۵۸ پرسشنامه تکمیل شده جمع‌آوری گردید. شایان ذکر است با توجه به اینکه عدم دسترسی به همه اعضای جامعه مورد بررسی، از روش در دسترس استفاده گردید.

<sup>۱</sup> Snowball sampling

#### ۳-۴- ابزار گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

##### ابزار گردآوری داده‌ها:

با توجه به اینکه مطالعه حاضر در راستای «طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری» است، لذا متناسب با روش‌های گردآوری اطلاعات می‌توان ابزار گردآوری اطلاعات را به شرح زیر دسته‌بندی نمود:

**الف) اطلاعات کتابخانه‌ای و مروری بر اسناد و مدارک موجود:** در این پژوهش از روش کتابخانه‌ای و با استفاده از اطلاعات مندرج در مقالات و کتب مرجع برای جمع‌آوری اطلاعات در ارتباط با مبانی نظری ادبیات تحقیق استفاده شد.

**ب) مصاحبه (ابزار کیفی):** در پژوهش حاضر از ابزار گردآوری داده‌های کیفی استفاده خواهیم کرد. لذا برای جمع‌آوری داده‌های موردنیاز، از ابزار مصاحبه استفاده خواهد شد. در این پژوهش از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته (عمیق) استفاده شد.

**ج) روش دلفی (ابزار کیفی):** روش دلفی از یکسری از پرسشنامه‌ها به همراه بازخوردهایی کنترل شده تشکیل شده که در چند نوبت اجرا می‌شود و موجب اتفاق نظر میان اعضاء گردید. نقطه نظرات آنان در خصوص میزان اهمیت هر یک از عوامل، نسبت به ادغام و تعدیل متغیرها دریافت و انجام شد سپس میزان توافق میان اعضاء از طریق نرم‌افزار SPSS و ضریب توافق کندال تحلیل شده و بر اساس نتایج حاصله در صورت نیاز، دور بعدی برنامه‌ریزی شد و این مرحله تا جایی پیش رفت تا اتفاق نظر میان اعضای پانل در خصوص ابعاد و مؤلفه‌های اصلی الگوی پیشنهادی حاصل شده و شناسایی گردید.

**د) پرسشنامه (ابزار کمی):** در پژوهش حاضر بعد از ارائه الگو که خروجی بخش کیفی تحقیق است، در بخش کمی تحقیق الگوی پیشنهادی ارزیابی شد. لذا از پرسشنامه که یکی از ابزار گردآوری داده‌های کمی است، استفاده گردید.

##### تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از تحقیق حاضر شامل دو بخش به شرح زیر می‌باشد:

##### **آمار توصیفی:**

به منظور توصیف بهتر داده‌ها از شاخص‌های مرکزی و همچنین شاخص‌های پراکندگی بهره گرفته شد.

##### **آمار استنباطی:**

**الف) بخش کیفی:** در این پژوهش، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از مصاحبه‌ها، از فرایند ۳ مرحله‌ای کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شد. این مرحله منجر به ارائه یک چارچوب کلی جهت «طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری» گردید.

ب) بخش کمی: در بخش کمی که به تست مدل پیشنهادی پرداخته می‌شود، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از پرسشنامه‌ها، از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شد. ابتدا به منظور توصیف یافته‌ها، از جداول و نمودارهای فراوانی استفاده گردید. ضمن این که به منظور توصیف بهتر داده‌ها از شاخص‌های مرکزی نظیر میانگین‌های پراکندگی همچون انحراف معیار بهره گرفته شد. سپس آمار استنباطی اقدام گردید که ابتدا می‌بایست وضعیت نرمال بودن توزیع داده‌ها تحلیل شد. بدین شرح که در راستای تأیید یا عدم تأیید توزیع نرمال بودن داده‌ها جهت سنجش متغیرها از آزمون کلموگروف اسمیرونوف استفاده گردید. در ادامه با استفاده از آزمون تحلیل عامل تأییدی توسط نرم‌افزار LISREL 8.80 به مطالعه گویه‌ها و شاخص پرداخته شد تا در کل پرسشنامه‌ها تأیید شوند. سپس با استفاده از مدل معادلات ساختاری توسط نرم‌افزار LISREL 8.80 و SmartPLS.03 تأیید یا عدم تأیید مدل ارائه شده و همچنین ارتباط بین متغیرها در مدل آزمون شد.

#### ۵- یافته‌ها و تحلیل داده‌ها

##### آمار توصیفی

##### آماره متغیرهای تحقیق

همانگونه که در جدول ۲ مشاهده می‌کنید شرایط علی دارای میانگین و انحراف معیار ۳/۷۴ و ۱/۰۷ بوده است. میانگین و انحراف معیار مقوله محوری ۴/۴۶ و ۰/۶۵؛ راهبردها ۴/۴۴ و ۰/۶۷؛ بسترها ۴/۵۶ و ۰/۵۴؛ شرایط مداخله گر ۴/۳۹ و ۰/۸۳ و نهایتاً میانگین و انحراف معیار پیامدها ۴/۰۷ و ۰/۹۱ بوده است.

جدول (۲): آماره‌های کلی متغیرهای تحقیق

متغیر	امتیاز کلی			
	میانگین	انحراف معیار	واریانس	مینیمم
شرایط علی	۳/۷۴	۰/۰۷	۰/۵۹	۱/۰۰
مقوله محوری	۴/۴۶	۰/۶۵	۰/۶۸	۲/۰۰
راهبردها	۴/۴۴	۰/۶۷	۰/۵۱	۳/۰۰
بسترها	۴/۵۶	۰/۵۴	۰/۵۷	۳/۰۰
شرایط مداخله گر	۴/۳۹	۰/۸۳	۰/۶۲	۲/۰۰
پیامدها	۴/۰۷	۰/۹۱	۰/۶۰	۱/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

##### آمار استنباطی

آمار استنباطی پژوهش حاضر شامل دو بخش طراحی مدل و تست مدل می‌باشد.

## طراحی مدل

## الف: توصیف جمعیت شناختی نمونه های تحقیق

در این پژوهش ۱۶ نفر از خبرگان، اساتید و متخصصین حوزه حسابداری مدیریت و علوم رفتاری که نظراتشان در خصوص پروژه‌ها قابل استناد می‌باشد، به عنوان جامعه آماری برای انجام مصاحبه انتخاب شدند. توصیف جمعیت شناختی نمونه های مورد نظر در این بخش در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول (۳): انواع داده های مورد استفاده در این پژوهش

ردیف	نوع داده ها	تعداد
۱	مصاحبه های اختصاصی با خبرگان و اساتید دانشگاهی	۶
۲	مصاحبه های اختصاصی با متخصصین حوزه حسابداری مدیریت و علوم رفتاری	۱۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که جدول ۳ نشان می‌دهد، اولین شیوه گردآوری داده‌ها، مصاحبه با خبرگان، اساتید و متخصصین حوزه حسابداری مدیریت و علوم رفتاری بوده است. شایان ذکر است به طور تقریبی زمان مصاحبه ۴۵ دقیقه بوده است.

## ب: سؤالات مصاحبه

- چارچوب اصلی سؤالات پژوهش مبتنی بر رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد به شرح زیر می‌باشد:
- به نظر شما فلسفه وجودی حسابداری مدیریت رفتاری چیست و به چه علت، توجه ویژه به حسابداری مدیریت رفتاری یک ضرورت است؟ (دلایل، توجیهات خود را بطور مبسوط تشریح فرمایید)
  - به نظر شما مهمترین عوامل بومی اثرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری کدامند؟ آنرا تحلیل نمایید؟
  - شرایط، امکانات، زیرساخت‌ها، الزامات و بسترهای بومی لازم برای حسابداری مدیریت رفتاری کدامند؟
  - راهبردهای تعاملی<sup>۱</sup> حسابداری مدیریت رفتاری کدامند؟
  - به نظر شما شرایط مداخله‌گر<sup>۲</sup> حسابداری مدیریت رفتاری کدامند؟
  - به نظر شما نتایج، پیامدها و آثار حسابداری مدیریت رفتاری کدامند؟ (چه تأثیری در شرایط موجود دارد؟)

۱ مجموعه اقدامات هدفمندی که راه‌حلهایی فراهم می‌سازند و منجر به ایجاد پیامدها و نتایجی حسابداری مدیریت رفتاری می‌شوند.  
 ۲ مجموعه‌ای از وقایع و شرایط هستند که پس از شروع مطالعه و در حین انجام پژوهش رخ می‌دهند. در پژوهش حاضر، شرایط مداخله‌گر عواملی هستند که در فرایند حسابداری مدیریت رفتاری، رخ می‌دهند.

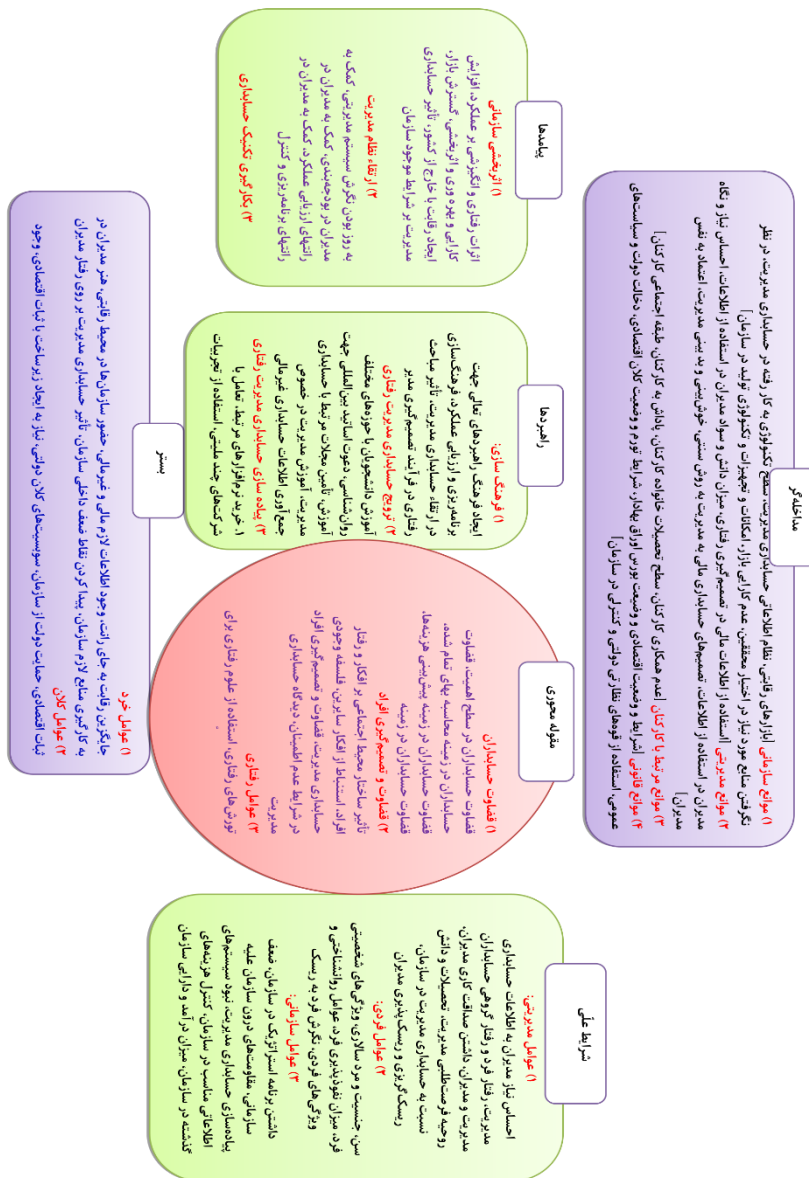
البته این سؤالات چارچوب کلی سؤالات مصاحبه بوده ولی مصاحبه به صورت نیمه ساختاریافته انجام شد یعنی در حین مصاحبه با توجه به پاسخ‌های دریافت شده سؤالات بیشتری مطرح گردید تا بتوان به سؤالات اصلی تحقیق پاسخ داد.

### ج: جمع‌آوری داده‌ها

برای جمع‌آوری داده‌های این تحقیق در بخش کیفی از مصاحبه استفاده شده است. تمامی مصاحبه‌ها ضبط شده و فایل صوتی کاملاً پیاده‌سازی شده است. در دو مصاحبه آخر اشباع نظری حاصل شد اما مصاحبه‌ها جهت حصول اطمینان از کفایت داده‌ها صورت گرفت. بعد از انجام مصاحبه، نسخه نوشتاری آن تایپ شده و پس از مفهوم‌پردازی در هر مصاحبه، کم‌کم نکات کلیدی‌تر و مقوله‌ها استخراج گردیدند.

### کدگذاری انتخابی و خلق نظریه

نتایج تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که استقرار نظام حرفه‌ای و مناسب می‌تواند به طور دقیق: صحیح و معتبر فرایند حسابداری مدیریت رفتاری را به نحو مناسبی ارزیابی، سنجش و تعیین سطح کند تا نهایتاً وضعیت حسابداری مدیریت رفتاری مدیریت شود. نتایج کدگذاری انتخابی منجر به استخراج مدل پیشنهادی گردیده است که با توجه به این توضیحات مدل کدگذاری انتخابی و خلق نظریه به صورت نمودار ۱ است.



نمودار (۱): «طراحی مدل ساختاری عوامل بومی مؤثر بر حسابداری مدیریت رفتاری»

منبع: یافته‌های پژوهشگر

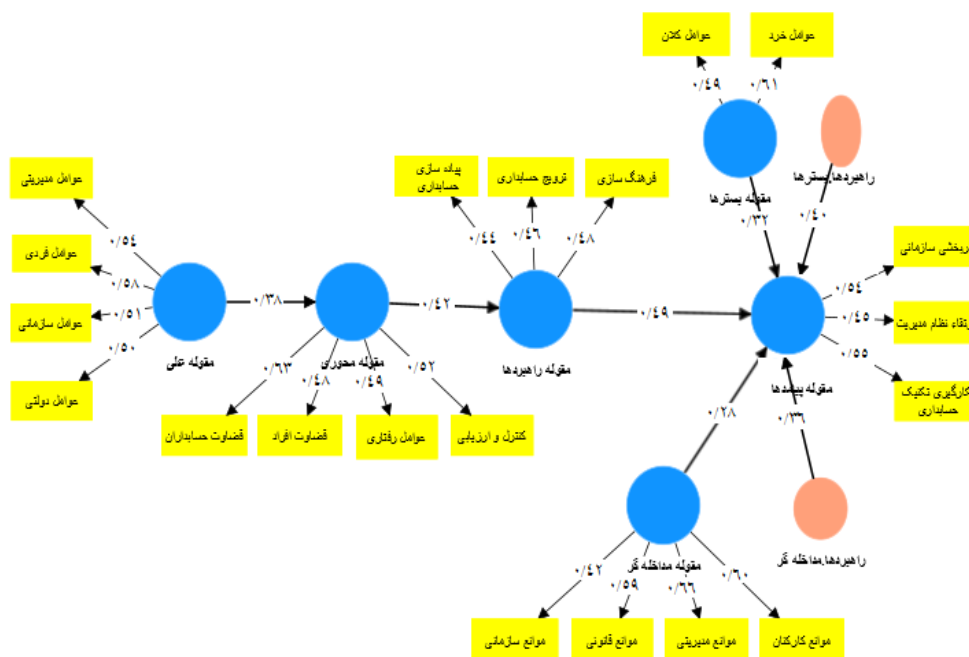


### آزمون مدل پژوهش

در این مرحله پس از آزمون و ارزیابی سؤالات به کار رفته در پرسشنامه از نظر قابلیت برازش مدل اندازه‌گیری از طریق تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم‌افزار LISREL همه شاخص‌های احصاء شده مور تأیید قرار گرفتند و در ادامه جهت تست مدل و آزمون ارتباط بین اجزای مدل که روشی توانمند جهت آزمون مدل اندازه‌گیری می‌باشد (اسفیدانی و محسنین، ۱۳۹۲)، به دلایلی از جمله استفاده از متغیرهای مرتبه دوم و همچنین وجود روابط تعدیلگری در مدل جهت آزمون مدل مفهومی پژوهش از روش مدلسازی معادلات ساختاری به‌وسیله نرم‌افزار SmartPLS استفاده گردید.

### بررسی ضرایب مسیر استاندارد و ضرایب معناداری مربوط

در شکل ۲ خروجی تخمین استاندارد شده مدل معادلات ساختاری، برای مدل مفهومی تحقیق نمایش داده شده است.



شکل (۲): مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شایان ذکر است شکل ۲ ضرایب مسیر بین تمامی متغیرها و مقوله‌ها را نشان می‌دهد که بالاترین ضریب مسیر شرایط علی مربوط به عوامل فردی است که برابر با ۰/۵۸ بوده و کمترین ضریب مسیر شرایط علی مربوط به عوامل دولتی است که برابر با ۰/۵۰ می‌باشد.

علاوه بر این بالاترین ضریب مسیر مقوله محوری مربوط به قضاوت حسابداران است که برابر با ۰/۶۳ بوده و کمترین ضریب مسیر این مقوله قضاوت فرد است که برابر با ۰/۴۸ می‌باشد.

علاوه بر این بالاترین ضریب مسیر مقوله مداخله‌گر مربوط به موانع مدیریتی است که برابر با ۰/۶۶ بوده و کمترین ضریب مسیر مقوله مداخله‌گر مربوط به موانع سازمانی است که برابر با ۰/۴۲ می‌باشد.

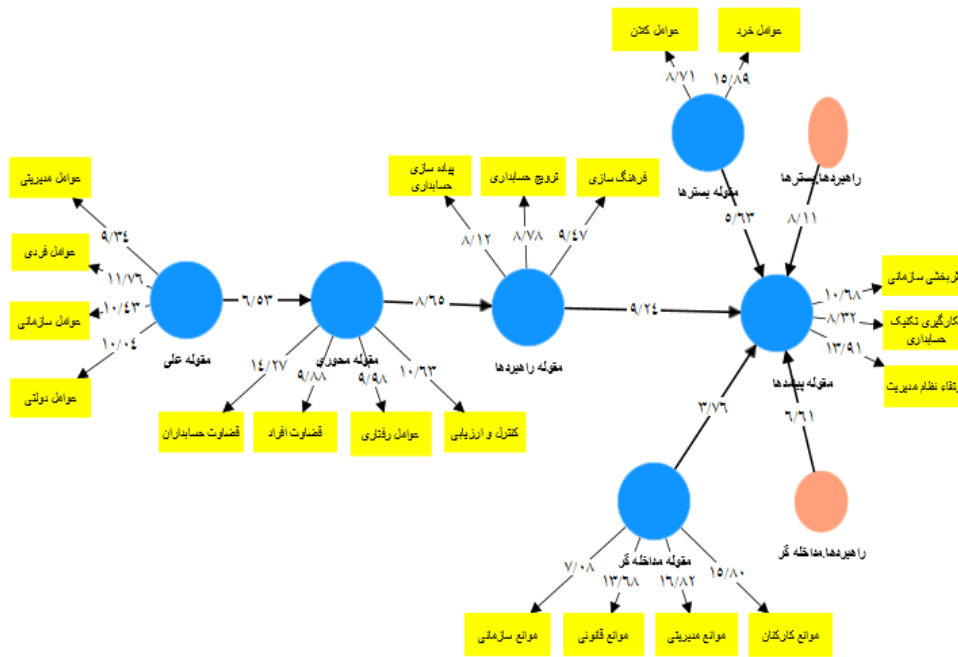
همچنین در میان عوامل زمینه‌ای یا بستر نیز می‌توان اینگونه بیان نمود که بالاترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل خرد است که برابر با ۰/۶۱ می‌باشد و کمترین ضریب مسیر مقوله بستر مربوط به عوامل کلان است که برابر با ۰/۴۹ می‌باشد.

همچنین در میان عوامل راهبردی می‌توان اینگونه بیان نمود که بالاترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل فرهنگ‌سازی است که برابر با ۰/۴۸ می‌باشد و کمترین ضریب مسیر مقوله بستر مربوط به عوامل پیاده‌سازی حسابداری است که برابر با ۰/۴۴ می‌باشد.

بالاترین و کمترین ضریب مسیر پیامدها به ترتیب مرتبط با مقوله‌های بکارگیری تکنیک حسابداری و ارتقا نظام مدیریت است که برابر با ۰/۵۵ و ۰/۴۵ می‌باشد.

شایان ذکر است روابط بین متغیرهای تحقیق نیز بدین شرح است که شرایط علی ۰/۳۸ بر مقوله محوری اثرگذار بوده و مقوله محوری نیز خود به اندازه ۰/۴۲ بر راهبردها تأثیر دارد. همچنین ضریب مسیر عوامل راهبردها بر پیامدها برابر با ۰/۴۹ بوده است.

به طور کلی ضریب مسیر عوامل مداخله‌گر بر پیامدها برابر با ۰/۲۸ بوده است. ضریب مسیر شرایط بستر بر پیامدها به طور کلی برابر با ۰/۳۲ بوده است.



شکل (۳): مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج تحلیل عاملی تأییدی که در مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد (شکل ۲) و مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری (شکل ۳) ارائه شده است، چون تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است. لذا در مجموع نتایج تحلیل عاملی تأییدی حاکی از برازش کلی الگوی پیشنهادی با داده‌ها است و نشان‌دهنده برازش مناسب مدل اندازه‌گیری می‌باشد.

### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

محقق بر اساس معیارهای کافی و لازم، از بین خبرگان، اساتید و متخصصین حوزه مورد پژوهش در حوزه حسابرسی رفتاری، تعدادی را انتخاب نموده و با استفاده از سؤال‌ها اقدام به مصاحبه نموده است. جمع‌بندی بخش کیفی پژوهش اینگونه ارائه شده که با ۱۶ نفر از افراد واجد شرایط، مصاحبه انجام شده است که برای انتخاب این تعداد با استفاه از روش گلوله‌برفی از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد افرادی مطلع در رابطه با موضوع تحقیق را جهت انجام مصاحبه‌های بعدی معرفی نمایند. با انجام این تعداد مصاحبه، تشخیص محقق

این بوده که اطلاعات گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های بیشتر نیست. در نهایت از این بخش تعدادی مقوله استخراج گردید. در گام بعدی اقدام به تطبیق مؤلفه‌های استخراجی شده است. نهایتاً در مجموع با ۱۰۰ مؤلفه انتخاب شده، پژوهش وارد مرحله کمی شده است. لازم به ذکر است که در روش نظریه داده بنیاد، داده‌های گردآوری شده در سه مرحله کدگذاری می‌شوند. در طی این سه مرحله و با کدگذاری داده‌ها، به تدریج از دل کدها، مفاهیم؛ از دل مفاهیم، مقوله‌ها و از دل مقوله‌ها، نظریه بیرون می‌آید. کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی سه مرحله کدگذاری در نظریه داده بنیاد هستند. پس در فرایند نظریه داده بنیاد، داده‌های اولیه به شیوه مصاحبه (مصاحبه با اساتید و متخصصین حوزه مورد پژوهش) گردآوری شدند. مطابق فرایند روش شناختی، طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی، نخست از دل تعداد زیاد انواع داده‌های اولیه، کدهای مرتبط با موضوع مشخص شدند؛ سپس به شیوه مقایسه مداوم از دل چندین کد، یک مفهوم استخراج شد و به همین شیوه سایر کدها نیز به مفاهیم تبدیل شدند تا در نهایت ۱۰۰ مفهوم به دست آمد. در مرحله بعد، هر چند مفهوم در قالب یک مقوله قرار گرفتند تا ۲۰ مقوله برای این پژوهش به دست آمده باشد.

از میان این ۲۰ مقوله، ۴ مقوله به عنوان مقوله محوری (مرکزی) ظاهر شد تا در کنار ۱۶ مورد دیگر، اجزای نظریه داده بنیاد به دست آمده از پژوهش را تشکیل دهند. برای ارائه نظریه از داستان و مدل تصویری استفاده شد. مقوله مرکزی شناسایی شده در این پژوهش، «قضایات حسابداران، قضاوت و تصمیم‌گیری افراد، عوامل رفتاری، ارزیابی و کنترل» است که بقیه مقوله‌ها در رابطه با آن معنا پیدا می‌کنند. مقوله‌ها نیز برای ارائه در مدل تصویری در پنج دسته شرایط علی (۴ مقوله)، بستر یا زمینه (۲ مقوله)، شرایط مداخله‌گر (۴ مقوله)، راهبردها (۳ مقوله)، پیامدها (۳ مقوله) قرار گرفتند. در گام بعدی، به کدگذاری انتخابی و خلق نظریه پرداخته شده است که در این بخش با توجه به اینکه هدف نظریه‌پردازی داده بنیاد، تولید نظریه است نه توصیف صرف پدیده و برای اینکه تحلیل‌ها به نظریه تبدیل شوند مفاهیم بطور منظم به یکدیگر ربط داده شدند. به بیانی دیگر در کدگذاری محوری، مبانی و پایه‌های کدگذاری انتخابی پی‌ریزی گردید و در این پژوهش کدگذاری انتخابی مرحله اصلی نظریه‌پردازی است که مقوله محوری را به شکلی نظام‌مند به دیگر مقوله‌ها ربط داده، آن روابط را در چارچوب یک روایت و داستان، یافته‌های مراحل کدگذاری قبلی را گرفته، همچنین مقوله‌هایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز داشته‌اند تکمیل شده است. لازم به ذکر است که ابتدا در کدگذاری انتخابی خط اصلی داستان تشریح گردید و سپس بر همین مبنا مقوله‌های تکمیلی حول مقوله محوری با استفاده از این مدل، به یکدیگر ربط داده شدند. سپس هر یک از مقوله‌ها به ابعادشان مرتبط شدند. در ادامه جهت قوت مدل ارائه شده روابط با استفاده از داده‌های مورد تأیید قرار گرفتند. که در این بخش ابتدا بر اساس شاخص‌ها، مؤلفه‌ها، مفاهیم و مقوله‌های مدل پیشنهادی پرسشنامه‌ای ۱۰۰ سؤالی تدوین گردید و بعد از تأیید روایی و پایایی آن در بین جامعه مورد پژوهش توزیع و جمع‌آوری شده است. در نتیجه همانگونه که در جداول زیر نشان داده شده با توجه به اینکه تمامی اعداد معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر

است، لذا می‌توان ادعا نمود که تمامی روابط ساختاری موجود مورد تأیید قرار گرفته و تحلیل کمی صحه‌ای بر صحت و قابل اطمینان بودن نتایج تحلیل کیفی می‌باشد. بنابراین نتایج تحلیل عاملی تأییدی حاکی از برازش کلی این جزء (متغیر شرایط علی، محوری، راهبردها، بستر، مداخله‌گر، پیامدها) از الگوی پیشنهادی با داده‌ها است و نشان‌دهنده برازش مناسب این بخش از مدل اندازه‌گیری می‌باشد.

جدول (۴): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به متغیر شرایط علی در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
شرایط علی	عوامل مدیریتی	(۱) احساس نیاز مدیران به اطلاعات حسابداری مدیریت	۰/۵۹	۷/۴۱	تأیید
		(۲) رفتار فرد و رفتار گروهی حسابداران مدیریت و مدیران	۰/۶۵	۷/۹۷	تأیید
		(۳) داشتن صداقت کاری مدیران	۰/۶۳	۸/۲۱	تأیید
		(۴) روحیه فرصت‌طلبی مدیریت	۰/۴۴	۷/۶۶	تأیید
		(۵) تحصیلات و دانش نسبت به حسابداری مدیریت در سازمان	۰/۶۷	۷/۵۲	تأیید
		(۶) ریسک‌گریزی و ریسک‌پذیری مدیران	۰/۸۶	۱۰/۹۳	تأیید
	عوامل فردی	(۷) سن	۰/۷۳	۱۱/۹۲	تأیید
		(۸) جنسیت و مرد سالاری	۰/۵۰	۱۱/۹۶	تأیید
		(۹) ویژگی‌های شخصیتی فرد	۰/۷۲	۸/۰۵	تأیید
		(۱۰) میزان نفوذپذیری فرد	۰/۷۰	۱۰/۷۶	تأیید
		(۱۱) عوامل روانشناختی و ویژگی‌های فردی	۰/۶۲	۱۳/۷۵	تأیید
		(۱۲) نگرش فرد به ریسک	۰/۷۰	۱۱/۶۸	تأیید
عوامل سازمانی	(۱۳) داشتن برنامه استراتژیک در سازمان	۰/۵۰	۱۰/۱۱	تأیید	
	(۱۴) ضعف سازمانی	۰/۷۶	۱۲/۸۷	تأیید	
	(۱۵) مقاومت‌های درون سازمان علیه پیاده‌سازی حسابداری مدیریت	۰/۴۴	۱۳/۹۵	تأیید	
	(۱۶) نبود سیستم‌های اطلاعاتی مناسب در سازمان	۰/۷۸	۱۱/۲۳	تأیید	
	(۱۷) کنترل هزینه‌های گذشته در سازمان	۰/۶۵	۱۰/۸۶	تأیید	
	(۱۸) میزان درآمد و دارایی سازمان	۰/۵۶	۷/۰۷	تأیید	
عوامل دولتی	(۱۹) ویژگی‌های کلان سازمانی	۰/۵۹	۱۱/۶۹	تأیید	
	(۲۰) آثار مالی و تورمی	۰/۵۳	۱۰/۸۰	تأیید	
	(۲۱) ساختار حاکمیت دولتی و تصمیم‌گیری دولتی	۰/۸۲	۱۱/۲۲	تأیید	
	(۲۲) تصمیم‌گیری‌های شتابزده و مقطعی در سیاست‌های عوام	۰/۵۶	۱۱/۴۰	تأیید	
	(۲۳) آثار تحریم‌ها و محدودیت‌های اقتصاد در کشور	۰/۴۲	۱۰/۲۷	تأیید	

آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
		تصمیم‌های سیاسی و شرایط محیطی (۲۴)	۰/۷۷	۱۱/۶۰	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## جدول (۵): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به مقوله محوری در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
مقوله محوری	حسابداران	۱) قضاوت حسابداران در سطح اهمیت	۰/۵۵	۱۱/۱۲	تأیید
		۲) قضاوت حسابداران در زمینه محاسبه بهای تمام شده	۰/۸۲	۱۲/۹۲	تأیید
		۳) قضاوت حسابداران در زمینه پیش‌بینی هزینه‌ها	۰/۶۱	۱۴/۶۸	تأیید
		۴) قضاوت حسابداران در زمینه بودجه‌ریزی	۰/۸۲	۱۲/۹۰	تأیید
	قضاوت و تصمیم‌گیری افراد	۵) تأثیر ساختار محیط اجتماعی بر افکار و رفتار افراد	۰/۷۱	۹/۸۷	تأیید
		۶) استنباط از افکار سایرین	۰/۵۴	۸/۶۱	تأیید
		۷) فلسفه وجودی حسابداری مدیریت	۰/۷۵	۹/۲۰	تأیید
		۸) قضاوت و تصمیم‌گیری افراد در شرایط عدم اطمینان	۰/۷۱	۸/۵۱	تأیید
		۹) دیدگاه حسابداری مدیریت	۰/۸۰	۱/۰۰	تأیید
	عوامل رفتاری	۱۰) تورش‌های رفتاری	۰/۴۹	۷/۹۱	تأیید
		۱۱) استفاده از علوم رفتاری برای مشکلات حسابداری	۰/۵۸	۸/۰۳	تأیید
		۱۲) تأثیر اطلاعات حسابداری بر دریافت‌کنندگان اطلاعات	۰/۶۷	۸/۳۰	تأیید
		۱۳) توجه به جنبه‌های روان‌شناختی استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان از اطلاعات حسابداری	۰/۵۸	۱/۰۰	تأیید
	ارزیابی و کنترل	۱۴) وجود سیستم‌های ارزیابی و نظارت و کنترل	۰/۷۹	۱۱/۹۵	تأیید
۱۵) ارزیابی رفتار گروهی حسابداران مدیریت و مدیران		۰/۵۲	۷/۷۳	تأیید	
۱۶) ارزیابی رفتار سازمان		۰/۸۰	۱۱/۹۵	تأیید	
۱۷) ارزیابی اهمیت اطلاعات غیرمالی در تصمیم‌گیری		۰/۸۵	۱۱/۶۵	تأیید	
۱۸) کنترل بحران در زمان تهیه اطلاعات حسابداری مدیریت		۰/۸۱	۱۰/۶۹	تأیید	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۶): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به مقوله راهبردها در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه	
مقوله راهبردها	فرهنگ سازی	(۱) ایجاد فرهنگ راهبردهای تعالی جهت برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد	۰/۶۵	۱/۰۰	تأیید	
		(۲) فرهنگ‌سازی در ارتقاء حسابداری مدیریت	۰/۷۴	۶/۶۰	تأیید	
		(۳) تأثیر مباحث رفتاری در فرآیند تصمیم‌گیری مدیر	۰/۶۸	۷/۰۰	تأیید	
	حسابداری	ترویج	(۴) آموزش دانشجویان با حوزه‌های مختلف روان‌شناسی	۰/۴۲	۱/۰۰	تأیید
			(۵) دعوت اساتید بین‌المللی جهت آموزش	۰/۷۰	۹/۵۰	تأیید
		مدیریت رفتاری	(۶) تأمین مجلات مرتبط با حسابداری مدیریت	۰/۸۸	۹/۸۹	تأیید
			(۷) آموزش مدیریت در خصوص جمع‌آوری اطلاعات حسابداری غیرمالی	۰/۷۶	۱۰/۱۰	تأیید
	پیاده سازی حسابداری مدیریت رفتاری	پیاده سازی	(۸) خرید نرم‌افزارهای مرتبط	۰/۴۹	۱/۰۰	تأیید
			(۹) تعامل با شرکت‌های چند ملیتی	۰/۷۵	۱۰/۲۷	تأیید
		مدیریت رفتاری	(۱۰) استفاده از تجربیات شرکت‌های چندملیتی جهت پیاده‌سازی حسابداری مدیریت	۰/۷۲	۱۰/۱۷	تأیید
			(۱۱) بررسی رفتار استفاده‌کننده و تهیه‌کننده اطلاعات حسابداری مدیریت	۰/۷۹	۷/۲۸	تأیید
			(۱۲) عوامل انگیزشی و پاداش عملکرد جهت اجرای حسابداری مدیریت رفتاری	۰/۸۲	۸/۹۰	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۷): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به مقوله بستر در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه	
مقوله بستر	عوامل خرد	(۱) جایگزین رقابت به جای رانت	۰/۴۵	۶/۵۹	تأیید	
		(۲) وجود اطلاعات لازم مالی و غیرمالی	۰/۴۴	۸/۴۷	تأیید	
		(۳) حضور سازمان‌ها در محیط رقابتی	۰/۴۰	۱۰/۰۲	تأیید	
		(۴) هنر مدیران در به کارگیری منابع لازم سازمان	۰/۴۳	۱۰/۱۷	تأیید	
	عوامل کلان	عوامل	(۵) پیدا کردن نقاط ضعف داخلی سازمان	۰/۴۳	۸/۷۸	تأیید
			(۶) تأثیر حسابداری مدیریت بر روی رفتار مدیران	۰/۵۸	۱۰/۲۲	تأیید
		کلان	(۷) ثبات اقتصادی	۰/۴۲	۶/۷۸	تأیید
			(۸) حمایت دولت از سازمان	۰/۶۲	۱۰/۶۵	تأیید

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی  
دوره ۱۵ / پیاپی ۶۰ / زمستان ۱۴۰۲

آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
		۹) سوبسیدهای کلان دولتی	۰/۵۹	۱۳/۷۲	تأیید
		۱۰) نیاز به ایجاد زیرساخت با ثبات اقتصادی	۰/۵۰	۱۲/۲۲	تأیید
		۱۱) وجود تشکلهایی توسط دولت برای توسعه حسابداری مدیریت	۰/۴۸	۷/۰۹	تأیید
		۱۲) رقابتی بودن اقتصاد کشور	۰/۴۸	۷/۹۴	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۸): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به شرایط مداخله گر در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
شرایط مداخله گر	موانع سازمانی	۱) بازارهای رقابتی	۰/۴۹	۱/۰۰	تأیید
		۲) نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت	۰/۶۳	۵/۰۹	تأیید
		۳) سطح تکنولوژی به کار رفته در حسابداری مدیریت	۰/۴۲	۵/۶۶	تأیید
		۴) در نظر نگرفتن منابع مورد نیاز در اختیار محققین	۰/۷۴	۵/۷۳	تأیید
		۵) عدم کارایی بازار	۰/۴۶	۵/۴۴	تأیید
		۶) امکانات و تجهیزات و تکنولوژی تولید در سازمان	۰/۵۴	۵/۴۲	تأیید
	موانع مدیریتی	۷) استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری رفتاری	۰/۵۰	۲/۰۰	تأیید
		۸) میزان دانش و سواد مدیران در استفاده از اطلاعات	۰/۴۱	۷/۹۲	تأیید
		۹) احساس نیاز و نگاه مدیران در استفاده از اطلاعات	۰/۵۰	۸/۴۲	تأیید
		۱۰) تصمیم‌های حسابداری مالی به مدیریت به روش سنتی	۰/۵۱	۸/۶۶	تأیید
		۱۱) خوش‌بینی و بدبینی مدیریت	۰/۴۱	۵/۴۵	تأیید
		۱۲) اعتماد به نفس مدیران	۰/۶۳	۸/۱۰	تأیید
	موانع مرتبط با کارکنان	۱۳) عدم همکاری کارکنان	۰/۶۱	۲/۰۰	تأیید
		۱۴) سطح تحصیلات خانواده کارکنان	۰/۵۲	۱۰/۵۲	تأیید
		۱۵) پاداش به کارکنان	۰/۵۶	۸/۴۱	تأیید
		۱۶) طبقه اجتماعی کارکنان	۰/۶۸	۶/۸۳	تأیید
	موانع قانونی	۱۷) شرایط و وضعیت اقتصادی و وضعیت بورس اوراق بهادار	۰/۴۲	۲/۰۰	تأیید
		۱۸) شرایط تورم و وضعیت کلان اقتصادی	۰/۵۹	۷/۹۶	تأیید
		۱۹) دخالت دولت و سیاست‌های عمومی	۰/۶۸	۶/۷۸	تأیید



آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
		۲۰) استفاده از قوه‌های نظارتی دولتی و کنترلی در سازمان	۰/۵۲	۸/۰۸	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۹): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به مقوله پیامدها در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مؤلفه‌ها	زیر مؤلفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
مقوله پیامدها	اثر بخشی سازمانی	۱) اثرات رفتاری و انگیزشی بر عملکرد	۰/۸۶	۲/۰۰	تأیید
		۲) افزایش کارایی و بهره‌وری و اثربخشی	۰/۴۷	۶/۳۸	تأیید
		۳) گسترش بازار	۰/۶۴	۶/۷۹	تأیید
		۴) ایجاد رقابت با خارج از کشور	۰/۴۴	۶/۹۵	تأیید
		۵) تأثیر حسابداری مدیریت بر شرایط موجود سازمان	۰/۶۶	۶/۴۵	تأیید
	ارتقاء نظام مدیریت	۶) به روز بودن نگرش سیستم مدیریتی	۰/۸۱	۲/۰۰	تأیید
		۷) کمک به مدیران در بودجه‌بندی	۰/۷۹	۹/۴۹	تأیید
		۸) کمک به مدیران در رانتهای ارزیابی عملکرد	۰/۵۲	۹/۱۲	تأیید
		۹) کمک به مدیران در رانتهای برنامه‌ریزی و کنترل	۰/۷۳	۹/۵۴	تأیید
	بکارگیری تکنیک حسابداری مدیریت	۱۰) شناسایی عوامل رفتاری در زمینه عدم به کارگیری تکنیک حسابداری مدیریت	۰/۶۸	۲/۰۰	تأیید
		۱۱) شناسایی تورش‌های رفتاری تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری مدیریت	۰/۹۷	۶/۷۶	تأیید
		۱۲) شناخت لازم از شرایط و اوضاع زمان تهیه و استفاده اطلاعات	۰/۸۸	۹/۵۴	تأیید
		۱۳) شناسایی اطلاعات بر اساس رفتارهای متفاوت	۰/۵۰	۱۱/۹۲	تأیید
		۱۴) بهبود فرآیند قضاوت و تصمیم	۰/۷۶	۱۱/۱۴	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به آنکه مدل پیشنهادی در این تحقیق دربردارنده سطوح تحلیل مختلفی بوده است، از این‌رو سعی گردیده تا پیشنهادهای کاربردی مشخصی بر اساس مسائل و مشکلات عینی و تحلیل یافته‌های حاصل از این

پژوهش در قالب مصاحبه‌های اکتشافی کیفی با خبرگان و پرسشنامه‌های توزیع شده در بین جامعه مورد بررسی پیشنهاد گردد که در ادامه به شرح آنها پرداخته شده است.

- (۱) بر مبنای نتایج حاصله و ضرایب مسیر مقوله‌ها و مفاهیم مدل پیشنهادی توصیه می‌شود در غالب یک طرح مبسوط و جامع، تلاش شود تا الزامات سیاست‌ها و همچنین مأموریت و رسالت حسابداری مدیریت رفتاری در مرکز توجه قرار گیرد و تأکید خاصی بر روی آنها صورت پذیرد. علاوه بر آن پیشنهاد می‌شود که بستری مناسب تعبیه شود تا سیاست‌ها و قوانین حمایتی کشور در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری در وضعیت مناسبی اتخاذ شوند. فلذا می‌توان در چنین وضعیتی انتظار داشت که از حسابداری مدیریت رفتاری بطور بهینه و اثربخش استفاده شده و از مزایای آن بهره برداری نمود.
- (۲) همچنین توصیه می‌شود به طور کاملاً تخصصی و برنامه‌ریزی شده بر روی زیرساخت‌های حسابداری مدیریت رفتاری و پتانسیل‌های موجود و همچنین تکنولوژی‌های موجود در حوزه مربوطه بصورت توانمند سرمایه‌گذاری لازم صورت پذیرد.
- (۳) تغییر و تحولات در عرصه فناوری‌های نوین متعدد از جمله حسابداری مدیریت رفتاری که سال‌های اخیر رخ داده است، بسیاری از سازمان‌ها را تحت تأثیر قرار داده است. نهادهای فعال در این عرصه نیز از این قاعده مستثنی نبوده است، لذا پیشنهاد می‌گردد با برنامه‌ریزی‌های عملیاتی تدابیری در جهت همسو نمودن یا هم‌افزایی این نهادها اتخاذ گردد.
- (۴) همچنین نتایج حاصله موید آن است که ارزیابی ریسک، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های کنترلی، محیط کنترل داخلی، نظارت و پایش به عنوان یکی از کلیدی‌ترین عوامل، نقش بسیار اثرگذاری در استقرار و پیاده‌سازی موفق حسابداری مدیریت رفتاری دارند. لذا پیشنهاد می‌گردد در سطوح بالای سازمانی نهادهای فعال مربوطه به این عوامل توجه بیشتری صورت پذیرد و مقید به استفاده از حسابداری مدیریت رفتاری باشند.
- (۵) همچنین پیشنهاد می‌شود مدیران سازمان‌های فعال در عرصه حسابداری مدیریت رفتاری همه تلاش خود را بکار بندند تا با استفاده از نیروی انسانی اثربخش، سیاست‌ها و برنامه‌ها، تدوین استراتژی محتوا؛ تمرکز ویژه روی حسابداری؛ در فرایند مدیریت رفتاری داشته باشند تا دستاوردهای اثربخش تری کسب کنند.

#### فهرست منابع

- (۱) ابوالفتح زاده، سمیرا، ۱۳۹۶. فرآیند رفتاری حسابداری مدیریت. *اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت، تبریز*. <https://civilica.com/doc/694565>
- (۲) ریاحی بلکوئی، احمد، ۱۳۹۵. حسابداری مدیریت رفتاری، ترجمه جواد شکرخواه، چاپ اول، انتشارات ترمه.

- ۳) بادامی، حمیده، ۱۳۹۹. بررسی عملکرد حسابداری مدیریت در زمان بحران اقتصادی و نوآوری های آن. ششمین همایش ملی پژوهش‌های نوین در حوزه علوم انسانی، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران. <https://civilica.com/doc/1117751>
- ۴) بیات، علی و فتاحی، مهرداد، ۱۳۹۷. بررسی جایگاه حسابداری مدیریت مالی رفتاری در اقتصاد مقاومتی ایجاد اشتغال. دومین کنفرانس ملی حسابداری- مدیریت و اقتصاد با رویکرد اشتغال پایدار و نقش آن در رشد صنعت، ملایر. <https://civilica.com/doc/844471>
- ۵) پاکروان، لقمان و خوبپاری، مجید، ۱۳۹۴. حسابداری مدیریت به عنوان یک فرآیند رفتاری. چهارمین کنفرانس ملی و دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران. <https://civilica.com/doc/428114>
- ۶) تفتیان، اکرم، ریسیان، سمیرالسادات، و مزیدی شرف آبادی، صفیه، ۱۳۹۶. نقش حسابداری در مالی رفتاری. کنفرانس پارادایم‌های نوین مدیریت و علوم رفتاری، تهران. <https://civilica.com/doc/743139>
- ۷) دهرویه، ابراهیم و همائی، مریم، ۱۳۹۳. بررسی حسابداری مدیریت رفتاری در غالب هوشمندی کسب و کار با تکنیک داده کاوی، اولین کنفرانس ملی جایگاه مدیریت و حسابداری در دنیای نوین کسب و کار، اقتصاد و فرهنگ، علی آباد. <https://civilica.com/doc/313670>
- ۸) دهقانیان، حامد، صبور، الهام، و حجتی، علی‌رضا، ۱۳۹۲. بررسی رابطه بین مؤلفه‌های عدالت سازمانی و تعهد سازمانی در یک شرکت بیمه. پژوهشنامه بیمه، سال ۲۸، (۲)، صص. ۱۵۳-۱۸۰. <https://sid.ir/paper/100855/fa>
- ۹) رضانی پبانی، سیده خاطره، ۱۳۹۸. حسابداری مدیریت و چالش‌های اجرای آن. نخستین کنفرانس ملی مدیریت بازرگانی، کارآفرینی و حسابداری، تهران. <https://civilica.com/doc/920341>
- ۱۰) رهنمای رودپشتی، فریدون، خردیار، سینا، و ایمنی، محسن، ۱۳۹۵. ریشه‌ی تاریخی جریان پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت رفتاری: (تئوری‌ها و روش‌های پژوهش). فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱ (۱)، صص. ۲۵-۵۲. [10.18869/acadpub.aapc.1.1.25](https://doi.org/10.18869/acadpub.aapc.1.1.25)
- ۱۱) ریاحی بلکوئی، احمد، ۱۳۹۷. حسابداری مدیریت رفتاری بلکوئی. انتشارات ترمه.
- ۱۲) سحری، محمدرضا و پورزمانی، زهرا، ۱۴۰۱. تبیین الگوی ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴ (۳)، صص. ۲۳-۵. [10.30495/FAAR.2022.697089](https://doi.org/10.30495/FAAR.2022.697089)
- ۱۳) سعیدی، علی و فراهانیان، محمدجواد، ۱۳۹۰. مبانی اقتصاد و مالی رفتاری، شرکت اطلاع‌رسانی و خدمات بورس.

- ۱۴) شاهرضا، علیرضا، فغانی ماکرانی، خسرو، و فاضلی، نقی، ۱۴۰۱. رتبه‌بندی عوامل حسابداری و محیطی مؤثر بر سودآوری بانک‌های تجاری. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری، حسابرسی، ۱۴ (۵۶)*، صص. ۲۲۱-۲۴۲. [10.30495/FAAR.2022.698381](https://doi.org/10.30495/FAAR.2022.698381)
- ۱۵) شهلائی، کیوان، ۱۴۰۰. تدوین مدل حسابداری مدیریت رفتاری با رویکرد نظریه‌ی مینا (گراند تئوری)، مورد مطالعه: کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی، چهارمین همایش بین‌المللی دانش و فناوری هزاره سوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران، تهران. <https://civilica.com/doc/1236695>
- ۱۶) عرب مازار یزدی، محمد و محمدی، پویانف، ۱۳۹۹. چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت. هفدهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، تهران. <https://civilica.com/doc/1162112>
- ۱۷) علی زاده‌گان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود، و ایمنی، محسن، ۱۴۰۱. تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده با نقش تردید حرفه‌ای. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری، حسابرسی، ۱۴ (۵۴)*، صص. ۴۹-۷۸. [10.30495/FAAR.2022.693669](https://doi.org/10.30495/FAAR.2022.693669)
- ۱۸) فرخ، سعید و جهاننژاد، آریتا، ۱۴۰۱. خودشیفتگی مدیران، انتخاب سبک‌های رهبری در حسابداری. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴ (۵۶)*، صص. ۲۲۱-۲۴۲. [10.30495/FAAR.2022.698387](https://doi.org/10.30495/FAAR.2022.698387)
- ۱۹) قربانی، مهدی و نامدارپور، اصلان، ۱۳۹۶. حسابداری مدیریت رفتاری الگوها و روش‌ها. دومین همایش بین‌المللی انسجام مدیریت و اقتصاد در توسعه، تهران. <https://civilica.com/doc/715958>
- ۲۰) کامیاب، سیدهاشم، ۱۳۹۵. حسابداری مدیریت به عنوان یک فرآیند رفتاری. پنجمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران. <https://civilica.com/doc/501517>
- ۲۱) کریمی، زهرا، یعقوب نژاد، احمد، صمدی، لرگانی محمود، و پورعلی لاکلایه، محمدرضا، ۱۴۰۰. ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳ (۵۲)*، صص. ۲۳-۵۲. [10.30495/FAAR.2021.687678](https://doi.org/10.30495/FAAR.2021.687678)
- ۲۲) مشیری، اسمعیل و جلیلی، آرزو، ۱۳۹۹. حسابگری ذهنی: چالش نو بر مدل‌های کلاسیک. *نشریه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت مالی، مدیریت، ۲ (۲)*، صص. ۳۷-۴۹.
- ۲۴) ملک آباد، محمد، و شیبانی، حسن، ۱۳۹۸. ارائه مدلی جهت حسابداری مدیریت و درآمد سازمان، پنجمین کنفرانس ملی علوم انسانی و مطالعات مدیریت، تهران. <https://civilica.com/doc/1046998>
- 25) Azudin, A., & Mansor, N, 2018. Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23 (3), PP.222-226. <https://doi.org/10.1016/j.apmr.2017.07.014>

- 26) Bafghi, A. A. T, 2021. Professional Ethics and Behavior in Accounting. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 8 (1), PP.545-555.
- 27) DOI: <http://dx.doi.org/10.18415/ijmmu.v8i1.2552>
- 28) Birnberg, J, 2017. A proposal framework for behavioral accounting research. *Behavioral research in accounting*, Vol 23, No.1, pp 1-43. <https://doi.org/10.2308/bria.2011.23.1.1>
- 29) Birnberg, J., Luft, J. and Shields, M, 2017. Handbook of Management Accounting Research. Elsevier Ltd. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.002>
- 30) Cardinaels, E., 2008. The interplay between cost accounting knowledge and presentation formats in cost-based decision making. *Accounting, Organizations and Society*, 33, pp.582-602. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.06.003>
- 31) Dalla Via, N., 2012, Behavioral management accounting and control: The origins of a stream of research, thesis Ph.D. in Business granted by the University of Venice. <http://hdl.handle.net/10579/1254>
- 32) Efendi, D., & Kusuma, E. A, 2021. The Role of the Management Accounting System and Decision-Making Style on Managerial performance. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 25 (1), PP.144-161. <https://doi.org/10.1016/j.apmrv.2017.07.014>
- 33) Hellmann, A, 2016. The role of accounting in behavioral finance. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 9, PP.39-42. <https://doi.org/10.1016/j.jbef.2015.11.004>
- 34) Kutluk, F. A, 2017. Behavioral Accounting and Its Interactions. *Accounting and Corporate Reporting—Today and Tomorrow*. DOI: [10.5772/intechopen.68972](https://doi.org/10.5772/intechopen.68972)
- 35) Mandysová, I, 2019. Behavioral Management under different Business Environment Conditions. In International conference on Decision Making for Small and Medium-Sized Enterprises. *X-Media servis, sro*. <https://hdl.handle.net/10195/74653>
- 36) Tin, S., Tin, S., Agustina, L., & Meyliana, M, 2017. A new classification of topics in behavioral accounting: current research direction from BRIA journal in the past 10 years. *Journal of Business and Retail Management Research*, 11(3) <https://doi.org/10.1016/j.apmrv.2017.07.014>

## Abstract

<https://doi.org/10.30495/faar.2023.1982063.3638>

### Designing a Structural Model of Indigenous Factors Affecting Behavioral Management Accounting

Farshid Yazdani<sup>1</sup>  
Arefeh Mohaghegh<sup>2</sup>  
Naghi Fazeli<sup>3</sup>

Received: 09 / October / 2023

Accepted: 10 / December / 2023

#### Abstract

The purpose of this research was to design a structural model of local factors affecting behavioral management accounting. The research method was qualitative and quantitative. Research information was collected through interviews. The statistical population of the research included experts, professors and specialists in the field of management accounting and behavioral sciences, and the number of interviewees was about 16 people. The sampling method was in the form of a snowball, in which the interviewees were asked to introduce people who are knowledgeable about the research topic to conduct subsequent interviews. Primary data were collected through interviews. According to the methodological process, during the three stages of open coding, central coding and selective coding, firstly, the codes related to the topic were identified from the large number of primary data types; Then, in the method of continuous comparison, a concept was extracted from several codes, and in the same way, other codes were also converted into concepts, until finally 20 categories and 100 concepts were obtained. In the next step, the obtained indicators were designed in the form of a questionnaire, and 58 completed questionnaires were collected among the second statistical population, i.e. the activists and employees of the field of management accounting in the capital market, who were available, and the data obtained in the quantitative part of the research. were analyzed and the findings of the research showed that 4 categories appeared as the central categories which include: judgment of accountants, judgment and decision making of people, behavioral factors, evaluation and control. Other categories to be presented in the visual model were placed in five categories of causal conditions (4 categories), background or context (2 categories), intervening conditions (4 categories), strategies (3 categories), consequences (3 categories). Next, based on the indicators, components, concepts and categories of the proposed model, a questionnaire of 100 questions was developed and based on the collected data, the relations of the proposed model were examined, and finally the results showed the significance of the relations and components of the model. Therefore, it can be claimed that all existing structural relationships have been confirmed and the quantitative analysis is valid on the accuracy and reliability of the results of the qualitative analysis. Therefore, the results of the confirmatory factor analysis indicate the overall fit of this component (causal condition variable, central, strategies, context, interventionist, and consequences) of the proposed model with the data and indicate the proper fit of this part of the measurement model.

**Keywords:** Model Design, Accounting, Behavioral Management, Foundational Data Theory

<sup>1</sup> Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.  
E-mail: f.y1978@yahoo.com

<sup>2</sup> Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. Corresponding Author. E-mail: mohaghegh.arefeh@gmail.com

<sup>3</sup> Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. Corresponding Author. E-mail: fazeli.nphd@gmail.com

## **Abstract**

---

