

## شناسایی و تبیین عوامل بومی موثر بر حسابداری مدیریت رفتاری

فرشید یزدانی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.  
f.y1978@yahoo.com

عارفه محقق

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

نقی فاضلی

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

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۱۰

### چکیده

هدف از انجام این تحقیق، طراحی مدل ساختاری عوامل بومی موثر بر حسابداری مدیریت رفتاری» بود. روش تحقیق به صورت کیفی و کمی بود. اطلاعات تحقیق به وسیله مصاحبه جمع آوری شد. جامعه آماری تحقیق شامل خبرگان، اساتید و متخصصین حوزه حسابداری مدیریت و علوم رفتاری به تعداد نامحدود بودند که تعداد مصاحبه شوندگان حدود ۱۶ نفر بود. روش نمونه‌گیری به صورت گلوله‌برفی بود که از مصاحبه شوندگان 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 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. 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 مداخله گر (۴ مقوله)، راهبردها (۳ مقوله)، پیامدها (۳ مقوله) قرار گرفتند. در ادامه بر اساس شاخص‌ها، مولفه‌ها، مفاهیم و مقوله‌های مدل پیشنهادی، پرسشنامه ای ۱۰۰ سوالی تدوین گردید و بر مبنای داده‌های گردآوری شده روابط مدل پیشنهادی ارائه شده مورد بررسی قرار گرفته که در نهایت نتایج نشان از معناداری روابط و اجزای مدل ارائه شده داشت.

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

## ۱- مقدمه

حسابداری پدیده‌ای در حال تغییر است که هم فعالیت‌های حسابداری مدیریت و هم فعالیت‌های حسابداری مالی نیز در حال تغییر و تعریف مجدد هستند. حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گردآوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی را هدایت می‌کند. مدیران شرکت‌ها به دانستن چگونگی رفتار درآمدها و هزینه‌ها و نیز ریسک از دست دادن کنترل عملکرد شرکت‌های خود نیاز دارند. در این راستا، از اطلاعات حسابداری مدیریت به منظور تصمیم‌گیری پیرامون انجام فعالیت‌های تحقیق و توسعه، بودجه بندی، طراحی محصول، قیمت گذاری و ارائه کالاها و خدمات مورد نیاز مشتریان استفاده می‌کنند. می‌توان گفت حسابداری مدیریت پیشرفت‌های مهم و قابل توجهی در توسعه تکنیک‌های حسابداری و اعمال کنترل‌های جدید و توجه ویژه به مفهوم کیفیت در سازمانها را به همراه داشته است. بدین ترتیب این امری روشن است که حسابداری مدیریت به سرعت در حال ورود به دوره جدیدی از افزایش سطح مهارت‌های فنی و پیچیده در حال حرکت است با این حال؛ در یک بعد انتقادی؛ حسابداری مدیریت هنوز به نظر می‌رسد در قرون تاریک سیر می‌کند. در حالی که حسابداری نیازمند تبدیل شدن به افرادی متخصص با استفاده از ابزاری قدرتمند و فنی هستند و هنوز حسابداران متمایل به نشان دادن وضعیت خود از عدم آگاهی از ملاحظات رفتاری در سازمانها برای استفاده از تحلیل‌های خود به عنوان ابزار حسابداری مدیریت هستند. در کل به نظر می‌رسد پیشرفت حسابداری مدیریت در بعد رفتاری کندتر از سایر ابعاد می‌باشد بطور کلی حسابداری مدیریت رفتاری همانند اقتصاد رفتاری، علم مدیریت رفتاری می‌باشد که پا به عرصه وجود گذاشت، واقعیتی غیرقابل انکار است که کمی دیر اما به ضرورت وارد حسابداری مدیریت شده است و واقعیت خود را به این نظام علمی تحمیل کرده است. از جانی حسابداری مدیریت بر اساس معیار رفتار در سطوح فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی قابل بررسی می‌باشد. در سطح فردی در واقع این موضوع حائز اهمیت است که یک فرد چقدر مناسب، مسائل را به تنهایی یعنی بدون تعامل با دیگران و بدون تاثیر پذیری از دیگران حل می‌کند. بسیاری از مطالعات و تحقیقات، مدل انسان اقتصادی را برای حل مشکل توسط افراد فرض گرفتند در حالیکه تحقیقات زیادی مدل انسان اقتصادی را نقض می‌کنند (پاکروان و خوباری، ۱۳۹۴). در این محور، ویژگی‌های فردی نظیر انگیزش، مشارکت، پاسخگویی، تصمیم‌گیری، اخلاق، خلق و خوی فرد، فرهنگ، انصاف و واکنش فرد به اطلاعات حسابداری مطرح می‌شود. در سطح گروه رفتار تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می‌باشد که وجه

تمایز این جمع کوچک، پیوستگی و وابستگی آنها می‌باشد (پویایی گروه) در واقع فرض می‌شود که افراد در سطوح یکسان قرار دارند که رفتار آنها منجر به یک رفتار واحد یا گروهی می‌شود (پاکروان و خوباری، ۱۳۹۴). از طرف دیگر در تحقیقات حسابداری مدیریت رفتاری در سطح گروه، فعالیت‌های اعضای گروه اهمیت دارد. افرادی که در سلسله مراتب سازمانی مختلف قرار دارند در این سطح مورد بررسی قرار نمی‌گیرند. موضوعات مطرح در سطح گروه شامل: اشخاص در مقابل عملکرد گروه، فرآیند تصمیم‌گیری گروهی، نقش سیستم‌های حسابداری و تکنیکی در تصمیم‌گیری گروهی، نقش محرک‌ها و انگیزه‌ها و نقش خصوصیات گروه در عملکردشان می‌باشد (رودپشتی، ۱۳۹۰). همچنین در سطح سازمان موضوعات تحقیقات حسابداری مدیریت رفتاری مهم شامل بررسی نقش خط و مشی سازمانی یا اثر ویژگی‌های سازمان یا محیط سازمانی بر خط و مشی حسابداری سازمان یا خود سازمان بعنوان یک کل می‌باشد. در سطح جامعه حسابداری مدیریت رفتاری، نقش حسابداری را در جامعه و تعاملی که حسابداری با محیط داخلی و بیرونی شرکت دارد را مورد بررسی قرار می‌دهد و بعبارت دیگر بررسی می‌کند فشارهای بیرونی منجر به چه تغییراتی در حسابداری می‌شود. موضوعات مطرح در این سطح شامل: چگونگی تاثیر رویه‌ها و رویدادهای محیطی بر حسابداری سازمان، روش یا رویه‌ای که در آن حسابداری برای کنترل یا اداره اعضای یک شرکت یا جامعه مورد استفاده قرار گرفته است، اثر حسابداری شرکت بر محیط بیرونی شرکت و شبیه‌سازی خط و مشی‌های کلانی که در بر گیرنده انتخاب‌های حسابداری نمی‌باشد باشد نظیر مطالعات مکانیسم‌های بازار می‌باشد.

بنابراین با توجه به اهمیت حسابداری مدیریت رفتاری پیشرفت‌های قابل توجهی در توسعه تکنیک‌های حسابداری و اعمال کنترل‌های جدید و توجه ویژه به مفهوم کیفیت در سازمان‌ها را به همراه داشته است (نصرتی و جلالی، ۱۴۰۱). تحولاتی که موجب اهمیت حسابداری مدیریت رفتاری شده عبارتند از نوآوری‌ها در زمینه‌هایی از قبیل سیستم‌های مبتنی بر کامپیوتر، بودجه انعطاف‌پذیر، بهبود در روش‌های هزینه‌یابی و استفاده از انواع روش‌های کمی و کیفی در جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و گزارش داده‌های حسابداری می‌باشد. بدین ترتیب این امری روشن است که حسابداری مدیریت به سرعت در حال ورود به دوره جدیدی از افزایش سطح مهارت‌های فنی و پیچیده در حال حرکت است (پرهام‌نیا، ۱۴۰۰). با اینحال، در یک بعد انتقادی، حسابداری مدیریت هنوز بنظر می‌رسد در دوره قرون تاریک سیر می‌کند. در حالی که از یک طرف، حسابداری نیازمند تبدیل شدن به افرادی متخصص با استفاده از ابزاری قدرتمند و

از آنجایی که رفتار، موضوع علم روان‌شناسی می‌باشد، لذا برای بسط مدل حسابداری مدیریت رفتاری، تئوری‌های روان‌شناسی حاکم بر حسابداری مدیریت شامل سه حوزه روان‌شناسی شناختی، روان‌شناسی انگیزش و روان‌شناسی اجتماعی مطرح می‌شوند (میرموسوی و همکاران، ۱۴۰۰). 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 هاثورن 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 (رستم خانی و همکاران، ۱۴۰۰).

در واقع نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت به عنوان یک نظام اطلاعاتی جامعه تحت تأثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مولفه‌های رفتاری مختلف قرار دارد (نصرتی و جلالی، ۱۴۰۱). تأثیر روان‌شناسی و عوامل رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت از دو سوی تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری مدیریت و استفاده‌کنندگان عمده اطلاعات (مدیران) مطرح می‌باشد (قاضی زاده، ۱۴۰۰). حال سوال مشروع در این رهگذر آن است که آیا عوامل رفتاری فردی می‌باشد یا شامل مجموعه‌ای از پیچیدگی‌هایی است که افراد در تعامل با سایرین و محیط دارند. در پاسخ به سوال فوق می‌توان مولفه‌های رفتاری را در دو سطح خرد و کلان طبقه‌بندی نمود. مولفه‌های رفتاری در سطح خرد دربرگیرنده رفتار فرد و رفتار گروهی می‌باشند. مولفه‌های رفتاری در سطح کلان شامل رفتار سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی می‌باشد. پس می‌توان حسابداری مدیریت را بر اساس معیار مولفه‌های رفتاری در چهار حوزه فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی مطرح نمود (کریمی و همکاران، ۱۴۰۱). حسابداری مدیریت نیز در این رهگذر یک استثناء نبوده و چنین نقطه عطفی را (به خصوص در دهه اخیر) آغاز و تجربه کرده است، که این تجربه و چالش بیشتر معطوف به آن دسته از وظایف و تکالیف حسابداری مدیریت که در حوزه تصمیم‌گیری‌های کلان و عموماً شناختی<sup>۱</sup> و قضاوتی<sup>۲</sup> قرار می‌گیرد، می‌باشد. کاربرد تئوری روان‌شناسی برای مطالعه تکنیک‌های حسابداری مدیریت با کار آرگریس (۱۹۵۳-۱۹۵۲) آغاز شد. وی بررسی نمود که چگونه انگیزه‌ها و مسائل روان‌شناسی اجتماعی در عملکرد حسابداری مدیریت اثرگذار هستند. اگرچه امروزه تأثیر عوامل و هنجارهای رفتاری- روان‌شناسی مدیران در حوزه تصمیم‌گیری‌های حسابداری

فنی هستند و از سوی دیگر، هنوز حسابداران متمایل به نشان دادن وضعیت خود از عدم آگاهی از ملاحظات رفتاری در سازمان‌های خود برای استفاده از تحلیل‌های خود به عنوان ابزار حسابداری مدیریت هستند در حالی که این موضوعی بسیار تاسف آور است زیرا برآیند آن به حدی است که تکنیک‌های حسابداری گاهی اوقات می‌تواند پاسخ‌های رفتاری ناخواسته، قدرتمند و پیچیده تر از این تکنیک‌ها به استفاده‌کنندگان ارایه دهد زیرا که این یک نظریه رفتاری ناخواسته و پیش‌بینی نشده که می‌تواند تبعات منفی زیادی را برای سازمان منجر شود، صورت پذیرد.

لذا با توجه به اهمیت موارد مطرح شده می‌توان ادعا نمود که انجام تحقیقی با عنوان طراحی مدل ساختاری عوامل بومی موثر بر حسابداری مدیریت رفتاری ضرورت می‌یابد.

## ۱. ادبیات نظری و پیشینه تحقیق

### ۱-۲. نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت

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 (پرهام نیا، ۱۴۰۰). نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت به عنوان یک نظام اطلاعاتی جامع تحت تأثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مولفه‌های 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. مولفه‌های رفتاری در سطح خرد دربرگیرنده رفتار فرد و رفتار گروهی حسابداران مدیریت و مدیران می‌باشد و در سطح کلان شامل رفتار سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی می‌باشد. در واقع می‌توان حسابداری مدیریت را بر اساس معیار مولفه‌های رفتاری در چهار حوزه فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی طبقه‌بندی نمود. کاربرد تئوری‌های روان‌شناسی در خصوص اثرات تکنیک‌های حسابداری مدیریت به دو اثر کلی تحت عنوان، اثرات انگیزشی و اثرات اطلاعاتی قابل بررسی می‌باشند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵).

<sup>۲</sup>. judgmental

<sup>۱</sup>. cognitive

رفتار تصمیم‌گیری افراد، نقش مهمی را در تحقیق حسابداری رفتاری به صورت تاریخی ایفا می‌کند. شیلدرز (۲۰۰۷) گزارش نمود که 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. در ادامه به تشریح کامل سوگیری‌های ذهنی افراد و تأثیر آن بر تصمیم‌گیری‌شان می‌پردازیم (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱).

### سطح گروه

موضوع مورد بررسی، رفتار تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می‌باشد که وجه تمایز این جمع کوچک، پیوستگی و وابستگی آنها می‌باشد (پویایی گروه) (انیسلین<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). در واقع فرض می‌شود که افراد در سطح یکسان قرار دارند که رفتار آنها منجر به یک رفتار واحد یا گروهی می‌شود. در تحقیقات حسابداری مدیریت رفتاری در سطح گروه، فعالیت‌های اعضای گروه مورد بررسی قرار می‌گیرد. افراد که در سلسله مراتب سازمانی مختلف قرار دارند در این سطح مورد بررسی قرار نمی‌گیرند. موضوعات مطرح در سطح گروه شامل: اشخاص در مقابل عملکرد گروه، فرآیند تصمیم‌گیری گروهی، نقش سیستم‌های حسابداری و تکنیکی در تصمیم‌گیری گروهی، نقش محرک‌ها و انگیزه‌ها و نقش خصوصیات گروه در عملکردشان می‌باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰).

### سطح سازمان

حسابداری مدیریت رفتاری در سطح سازمانی در دو محور مطرح می‌شود:

الف) عملی<sup>۲</sup>: این محور متمرکز بر تعامل چندگانه بین گروه کوچکی از افرادی که در سلسله مراتب سازمانی در سطوح مختلف قرار دارند، می‌باشد.

ب) زمانی که گروه بزرگتر می‌شود تمرکز تحقیق از اعضای گروه یا سازمان معطوف به خود سازمان به عنوان یک کل می‌شود.

سوالات مطرح در این گونه تحقیقات شامل: اثر وظیفه بر سیستم گزارشگری مناسب حسابداری چیست؟ اثر وظیفه و عدم قطعیت هدف بر ماهیت حسابداری چیست؟ اثر نیروهای داخلی و خارجی بر نوآوری یا تغییرات در سیستم حسابداری یا گزارشگری چیست؟ اهمیت حسابداری در ارتباط با سایر معیارها

مدیریت یک امر سرنوشت‌ساز می‌باشد، و در این رهگذر قاعداً اختلاف نظری بین صاحب‌نظران و محققان وجود ندارد، اما نحوه تأثیر، میزان تأثیر، کمیت و کیفیت، پایایی و استمرار و... عوامل روان‌شناسی برای تصمیم‌گیری در حسابداری مدیریت و نیز متغیرهای محیطی و سازمانی و بالاتر از آن برون‌داد مجموعه این عوامل از جمله موضوعات چالش‌برانگیز است که می‌تواند سوژه تحقیقی مناسبی در این راستا باشد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵).

### ۲-۲. سطوح مختلف حسابداری مدیریت رفتاری

با توجه به مدل مفهومی فوق، حسابداری مدیریت بر اساس معیار رفتار در سطوح فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی قابل بررسی می‌باشد (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱).

#### سطح فرد

حسابداری مدیریت رفتاری در سطح فرد در دو محور مطرح می‌شود:

الف) مطالعات انتخاب فردی: سوال اصلی در مطالعات انتخاب فردی این است که افراد چگونه مشکلات راه حل می‌کنند. در واقع موضوع این می‌باشد که یک فرد چقدر مناسب، مسائل را به تنهایی یعنی بدون تعامل با دیگران و بدون تأثیرپذیری از دیگران حل می‌کند. بسیاری از مطالعات و تحقیقات، مدل انسان اقتصادی را برای حل مشکل توسط افراد فرض گرفتند در حالی که تحقیقات زیادی مدل انسان اقتصادی را نقض می‌کنند. در این محور، ویژگی‌های فردی نظیر انگیزش، مشارکت، پاسخگویی، تصمیم‌گیری، اخلاق، خلق و خوی فرد، فرهنگ، انصاف و واکنش فرد به اطلاعات حسابداری مطرح می‌شود (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱).

ب) مطالعات انتخاب استراتژیک<sup>۱</sup>: این محور نقش رفتار استراتژیک را در تصمیمات یک فرد یا تصمیم‌گیری فردی بررسی می‌کند. این دسته از مطالعات رفتار فرد دیگری را که در تصمیم‌گیری درگیر می‌باشد را بررسی می‌کنند. موضوعات مطرح در این محور شامل: مطالعات مذاکره، مذاکره با قدرت نابرابر، تأثیر طرف سوم (فرد خنثی)، شهرت و... می‌باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰). بسیاری از سوالات تحقیق حسابداری مدیریت رفتاری روی رفتار اشخاص متمرکز می‌شود که به تنهایی عمل می‌کنند. برای مثال برخی مطالعات شامل پردازش داده‌های افراد است که توسط افراد و سیستم‌ها فراهم می‌شود (رز، ۲۰۰۷). به طور کلی تحقیق روی

<sup>3</sup>. pragmatic

<sup>1</sup>. strategic choice studies

<sup>2</sup> Enslin

آمد سازمان موثر بوده اند که در نهایت یک مدل نهایی از ترکیب دو مدل تدوین گردید، از طرفی **رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۵)** بررسی ریشه‌ی تاریخی جریان پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت رفتاری: (تئوری‌ها و روش‌های پژوهش) را بررسی نمودند و نتیجتاً برای پیشرفت در عمق پردازش‌ها برای تصمیم‌گیری و درک اینکه چرا و چگونه مغز فعال است و در فرآیندهای اقتصادی از اطلاعات برای تصمیمات استفاده می‌نمایند دانشمندان علوم اعصاب یا عصب‌شناسان در حال ساخت یک پل ارتباطی با اقتصاد می‌باشند که به اصطلاح «اقتصاد عصبی» نامیده می‌شود تا رفتار استفاده‌کنندگان اطلاعات در تصمیم‌گیری مورد بررسی قرار گیرد. در همین راستا **پاکروان و خوبیاری (۱۳۹۴)** بررسی حسابداری مدیریت به عنوان یک فرآیند رفتاری ارائه نمودند و دریافتند حسابداری مدیریت به سرعت در حال ورود به دوره جدیدی از افزایش سطح مهارت‌های فنی و پیچیده در حال حرکت است باین حال؛ در یک بعد انتقادی؛ حسابداری مدیریت هنوز به نظر می‌رسد در قرون تاریک سیر می‌کند. در حالی که حسابداری نیازمند تبدیل شدن به افرادی متخصص با استفاده از ابزاری قدرتمند و فنی هستند و هنوز حسابداران متمایل به نشان دادن وضعیت خود از عدم آگاهی از ملاحظات رفتاری در سازمانها برای استفاده از تحلیل‌های خود به عنوان ابزار حسابداری مدیریت هستند.

همچنین از جمله تحقیقات خارجی که نزدیک به عنوان تحقیق حاضر انجام شده می‌توان به تحقیق **افندی و کوسوما (۲۰۲۱)** اشاره نمود با عنوان بررسی نقش سیستم حسابداری مدیریت و سبک تصمیم‌گیری بر عملکرد مدیریتی یافته‌های تحقیق نشان داد که سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیریتی تأثیر نمی‌گذارد و سبک تصمیم‌گیری بر عملکرد مدیریتی تأثیر می‌گذارد. همچنین **ماندیسوا (۲۰۱۹)** بررسی مدیریت رفتاری تحت شرایط مختلف محیط کسب و کار نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون انعطاف‌پذیری استثنایی مدیران را در خنثی کردن کاستی‌های رشد یا کاهش هزینه زیست محیطی ثابت کرده است، از جانبی **تین و همکاران (۲۰۱۷)** بررسی طبقه‌بندی جدیدی از موضوعات در حسابداری رفتاری: جهت تحقیق فعلی از مجله BRIA در ۱۰ سال گذشته و نتیجه تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که دامنه تحقیقات تحقیق 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). از طرفی **ریسرسا**

در سازمان چیست؟ نقش ویژگی‌های مختلف غیروزیفیه‌ای سازمان بر حسابداری سازمان یا استراتژی سازمان چیست؟ به طور کلی سوال تحقیق در سطح سازمان شامل نقش‌های ایفا شده توسط ویژگی‌های ساختاری نظیر پیچیدگی وظایف یا طراحی سیستم حسابداری سازمان می‌باشد که فراتر از ویژگی‌های فردی در دو سطح فوق می‌باشد (بیرنبرگ، ۲۰۱۱). لذا موضوعات تحقیقات حسابداری مدیریت رفتاری در سطح سازمان شامل بررسی نقش خط و مشی سازمانی یا اثر ویژگی‌های سازمان یا محیط سازمانی بر خط و مشی حسابداری سازمان یا خود سازمان به عنوان یک کل می‌باشد (آستوتی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۲).

### سطح جامعه (شرایط محیطی)

حسابداری مدیریت رفتاری در سطح جامعه، نقش حسابداری را در جامعه و تعاملی که حسابداری با محیط داخلی و بیرونی شرکت دارد را مورد بررسی قرار می‌دهد (هاریاتی<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳) و به عبارت دیگر بررسی می‌کند فشارهای بیرونی منجر به چه تغییراتی در حسابداری می‌شود. موضوعات مطرح در این سطح شامل: چگونگی تأثیر رویه‌ها و رویدادهای محیطی بر حسابداری سازمان، روش یا رویه‌ای که در آن حسابداری برای کنترل یا اداره اعضای یک شرکت یا جامعه مورد استفاده قرار گرفته است، اثر حسابداری شرکت بر محیط بیرونی شرکت و شبیه‌سازی خط و مشی‌های کلانی که دربرگیرنده انتخابهای حسابداری نمی‌باشد نظیر مطالعات مکانیسم‌های بازار می‌باشد (بیرنبرگ، ۲۰۱۱).

### پیشینه تحقیق

از جمله تحقیقات داخلی که نزدیک به عنوان تحقیق حاضر انجام شده می‌توان به تحقیق **بادامی (۱۳۹۹)** اشاره نمود که با عنوان بررسی عملکرد حسابداری مدیریت در زمان بحران اقتصادی و نوآوری‌های آن انجام شد و تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که واحدهای تجاری که بیشتر تحت تأثیر بحران اقتصادی قرار گرفته اند، نسبت به شرکت‌هایی که کمتر تحت تأثیر بوده اند، تمایل بیشتری به اتخاذ MAIs و استفاده از آن است. نوآوری‌های حسابداری مدیریت اطلاعات وسیع تر و بهتری برای رسیدگی به عدم اطمینانی که بحران اقتصادی ایجاد کرده است، فراهم می‌کند، همچنین **ملک‌آباد و شیبانی (۱۳۹۸)** ارائه مدلی جهت حسابداری مدیریت و درآمد سازمان ارائه نمودند و نتایج نشان داد کلیه مولفه‌های شناسایی شده در مدل‌ها حسابداری مدیریت و در

<sup>2</sup> Hariyati

<sup>1</sup> Astuty

### 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:

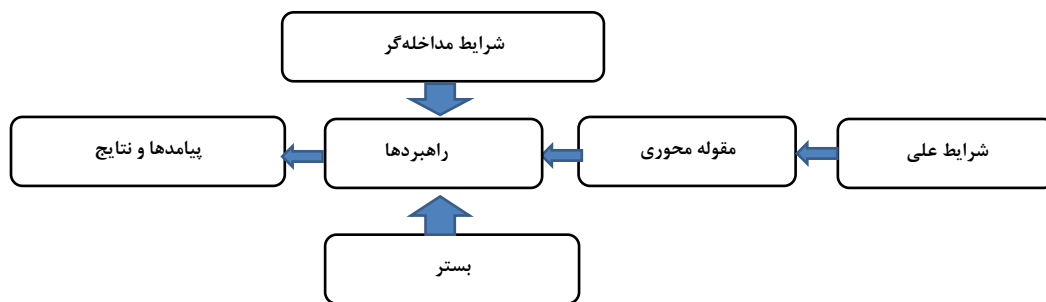
(۱) عوامل بومی موثر بر حسابداری مدیریت رفتاری کدام است؟

(۲) ارتباط بین ابعاد و مولفه‌های عوامل بومی موثر بر حسابداری مدیریت رفتاری چگونه است؟

(۳) الگوی مناسب عوامل بومی موثر بر حسابداری مدیریت رفتاری کدام است؟

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

(۲۰۱۱) بررسی حسابداری مدیریت رفتاری پرداخت و نشان داد مطالعات حسابداری رفتاری عمدتاً از نظریه‌های روانشناسی ناشی می‌شود. نقشی که افراد در پردازش اطلاعات حسابداری و نگرش آنها نسبت به تصمیم‌گیری مدیریتی ایفا می‌کنند، جنبه‌های اصلی بررسی حسابداری رفتاری است و در نهایت بلکویی (۲۰۰۲) به بررسی حسابداری مدیریت رفتاری پرداخت و نتایج نشان می‌دهد که این عوامل و پدیده‌ها چیست و چگونه می‌توان آنها را درک کرد و با آنها کنار آمد همچنین نشان می‌دهد که چگونه تولیدکنندگان و کاربران با هم می‌توانند کارایی حسابداری مدیریت را خود بهبود دهند.



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

جدول (۱): روش شناسی پژوهش

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

### 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 خواهد شد که از مصاحبه شوندگان خواسته می‌شود افرادی مطلع در رابطه با موضوع تحقیق را جهت انجام مصاحبه‌های بعدی معرفی نمایند. پیش بینی محقق این است که تعداد حداقل ۱۵ و

### روش شناسی 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 موثر 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 موثر بر حسابداری مدیریت رفتاری» می‌باشد، بنابراین می‌توان خلاصه روش شناسی پژوهش را به شرح جدول (۱) ارائه نمود.

<sup>۱</sup> Snowball sampling

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 می‌شود. لذا از پرسشنامه که یکی از ابزار گردآوری داده‌های کمی است، استفاده خواهیم کرد.

#### معرفی پرسشنامه

محقق بر اساس معیارهای کافی و لازم، از بین خبرگان، اساتید و متخصصین حوزه مورد پژوهش در حوزه حسابداری رفتاری، تعدادی را انتخاب نموده و با استفاده از سوال‌ها اقدام به مصاحبه نموده است. جمع بندی 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 مصاحبه شونده‌گان 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 مولفه‌های اشتراکی شده است. نهایتاً در مجموع با ۱۰۰ مولفه 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.

لذا پرسشنامه به شرح زیر است:

پرسشنامه شامل ۶ مقوله می‌باشد که هر مقوله دارای زیر مولفه‌هایی است که در ادامه تعداد گویه‌ها و هر مولفه معرفی شده است:

حداکثر ۳۰ نفر خبره و متخصص کفایت خواهد نمود و با این حجم اطلاعات گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه‌های بیشتر نباشد.

#### 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 نظریه پردازی داده بنیاد)، وارد بخش دوم که تست مدل است خواهیم شد. بنابراین در این بخش پرسشنامه تدوین شده باید در بین کلیه فعالان و شاغلین حوزه حسابداری مدیریت و اعضای جامعه حسابداران رسمی حاضر در بازار سرمایه توزیع گردد. با توجه به اینکه حجم جامعه مورد پژوهش زیاد می‌باشد، لذا با استفاده از روش‌های مناسب نسبت به تعیین حجم نمونه اقدام خواهد شد. شایان ذکر است با توجه به اینکه عدم دسترسی به همه اعضای جامعه مورد بررسی، از روش غیرتصادفی در دسترس استفاده می‌گردد.

#### ابزار گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها

##### ابزار گردآوری داده‌ها

با توجه به اینکه مطالعه حاضر در راستای « طراحی مدل ساختاری عوامل بومی موثر 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 خواهد 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 می‌شود.

##### 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 می‌گردد. نقطه نظرات آنان در خصوص میزان اهمیت هر یک از عوامل، نسبت به ادغام و تعدیل متغیرها دریافت و انجام خواهد 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 می‌گردد و این مرحله تا جایی پیش خواهد رفت تا اتفاق نظر میان اعضاء پانل در

**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 می‌شود. این مرحله منجر به ارائه یک چارچوب کلی جهت «طراحی مدل ساختاری عوامل بومی موثر بر حسابداری مدیریت رفتاری» خواهد شد.

**(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 می‌شود. ابتدا به منظور توصیف یافته‌ها، از جداول و نمودارهای فراوانی استفاده خواهد شد. ضمن این که به منظور توصیف بهتر داده‌ها از شاخص‌های مرکزی نظیر میانگین‌های پراکندگی همچون انحراف معیار بهره گرفته خواهد شد. سپس آمار استنباطی اقدام می‌گردد که ابتدا می‌بایست وضعیت نرمال بودن توزیع داده‌ها تحلیل می‌شود. بدین شرح که در راستای تایید یا عدم تایید توزیع نرمال بودن داده‌ها جهت سنجش متغیرها از آزمون کلموگروف اسمیرنوف استفاده می‌گردد. در ادامه با استفاده از آزمون تحلیل عامل تاییدی توسط نرم افزار LISREL 8.80 به مطالعه گویه‌ها و شاخص پرداخته می‌شود تا در کل پرسشنامه‌ها تایید شوند. سپس با استفاده از مدل معادلات ساختاری توسط نرم افزار LISREL 8.80 ؛ AMOS.v.20 و یا SmartPLS.03 تایید یا عدم تایید مدل ارائه شده و همچنین ارتباط بین متغیرها در مدل آزمون می‌شود

### یافته‌ها و تحلیل داده‌ها

#### آمار توصیفی

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 ۴/۵۴ 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.

عوامل علی (عوامل مدیریتی با ۶ گویه؛ عوامل فردی با ۶ گویه؛ عوامل سازمانی با ۶ گویه؛ عوامل دولتی با ۶ گویه)؛ عوامل محوری (قضاوت حسابداران با ۴ گویه؛ قضاوت و تصمیم‌گیری افراد با ۵ گویه؛ عوامل رفتاری با ۴ گویه؛ ارزیابی و کنترل با ۵ گویه)؛ شرایط الزامات و بسترها (عوامل خرد با ۶ گویه؛ عوامل کلان با ۶ گویه)؛ عوامل مداخله گر (موانع سازمانی با ۶ گویه؛ موانع مدیریتی با ۶ گویه؛ موانع مرتبط با کارکنان با ۴ گویه و موانع قانونی با ۴ گویه)؛ راهبردها (ترویج حسابداری مدیریت رفتاری با ۴ گویه؛ پیاده سازی حسابداری مدیریت رفتاری با ۵ گویه)؛ نتایج و پیامدها (اثربخشی سازمانی با ۵ گویه؛ ارتقاء نظام مدیریت با ۴ گویه؛ بکارگیری تکنیک حسابداری مدیریت با ۵ گویه)

### ساختار پرسشنامه

مقوله	زیرمؤلفه	تعداد سوالات	شماره سوالات
شرایط علی	عوامل مدیریتی	۶	۶-۱
	عوامل فردی	۶	۱۲-۷
	عوامل سازمانی	۶	۱۸-۱۳
	عوامل دولتی	۶	۲۴-۱۹
مقوله محوری	قضاوت حسابداران	۴	۲۸-۲۵
	قضاوت و تصمیم‌گیری افراد	۵	۳۳-۲۹
	عوامل رفتاری	۴	۳۷-۳۴
مقوله راهبردها	ارزیابی و کنترل	۵	۴۲-۳۸
	فرهنگ سازی	۳	۴۵-۴۳
مقوله بستر	ترویج حسابداری مدیریت رفتاری	۴	۴۹-۴۶
	پیاده سازی حسابداری مدیریت رفتاری	۵	۵۴-۵۰
شرایط مداخله گر	عوامل خرد	۶	۶۰-۵۵
	عوامل کلان	۶	۶۶-۶۱
	موانع سازمانی	۶	۷۲-۶۷
پیامدها	موانع مدیریتی	۶	۷۸-۷۳
	موانع مرتبط با کارکنان	۴	۸۲-۷۹
پیامدها	موانع قانونی	۴	۸۶-۸۳
	اثربخشی سازمانی	۵	۹۱-۸۷
	ارتقاء نظام مدیریت	۴	۹۵-۹۲
	بکارگیری تکنیک حسابداری مدیریت	۵	۱۰۰-۹۶

### تجزیه و تحلیل داده‌ها

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



جدول (۲): آماره‌های کلی متغیرهای تحقیق

متغیر	امتیاز کلی			
	میانگین	انحراف معیار	واریانس	مینیمم
شرایط علی	۳.۷۴	۰.۱۰۷	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

### آمار استنباطی

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

### الف: توصیف جمعیت شناختی نمونه‌های تحقیق

در این پژوهش ۲۲ 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 نمونه‌های مورد نظر در این بخش در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳): انواع داده‌های مورد استفاده در این پژوهش

ردیف	نوع داده‌ها	تعداد
۱	مصاحبه‌های اختصاصی با خبرگان و اساتید دانشگاهی	۱۰
۲	مصاحبه‌های اختصاصی با متخصصین حوزه حسابداری مدیریت و علوم رفتاری	۱۲

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: جمع‌آوری داده‌ها

برای جمع‌آوری داده‌های این تحقیق در بخش کیفی از مصاحبه استفاده شده است. تمامی مصاحبه‌ها ضبط شده و فایل صوتی کاملاً پیاده سازی 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 مفهوم پردازی در هر مصاحبه، کم کم نکات کلیدی تر و مقوله‌ها استخراج گردیدند.

### ج: فرآیند کدگذاری و تحلیل

#### کدگذاری باز

داده‌های حاصل از مصاحبه‌ها به دقت مورد مطالعه، بررسی و تحلیل قرار گرفت. به داده‌هایی که مشابه یکدیگر بوده اند مفاهیمی متناسب اختصاص داده شده است و بدین ترتیب تمامی مقوله‌ها و مفهومیها استخراج و شناسایی شده که در مجموع ۲۰ مقوله و ۱۰۰ مفهوم شناسایی شدند.

#### آزمون مدل

همچنین آیا سؤالات و شاخصهای در نظر گرفته شده از روایی لازم برخوردار است یا نه. برای انجام این مهم از نرم افزار LISREL8.80 استفاده شده است. پس از بررسی مناسب بودن مدل‌های اندازه گیری موجود در ساختار مدل مفهومی پژوهش، در نهایت به منظور آزمون ساختار کلی مدل ساختاری پژوهش به دلایل تعداد کم حجم نمونه، استفاده از متغیرهای مرتبه دوم و همچنین وجود روابط تعدیلگری از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی<sup>۱</sup> استفاده شده است، از این رو نرم افزار SmartPLS.03 مورد استفاده قرار گرفته است.

در جدول (۴-۱۰) مفاهیم و عاملهای پژوهش به همراه معادل آن‌ها که در تجزیه و تحلیل‌ها مورد استفاده قرار گرفته اند نشان داده شده است که در هنگام مشاهده نتایج مفید خواهد بود.

#### آزمون معادلات ساختاری

جهت بررسی مدل تحقیق ابتدا از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر کواریانس بهره گرفته شده و از تکنیک تحلیل عاملی تاییدی برای بررسی روایی سؤالات و شاخصهای در نظر گرفته شده استفاده شده است. برای انجام این مهم از نرم افزار LISREL8.80 استفاده می‌شود. همچنین به منظور آزمون فرضیات اصلی پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی استفاده شده است، از این رو نرم

<sup>1</sup> Partial-Least-Squares-Based Structural Equation Modeling

### نتیجه‌گیری و پیشنهادات تحقیق یافته‌ها

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

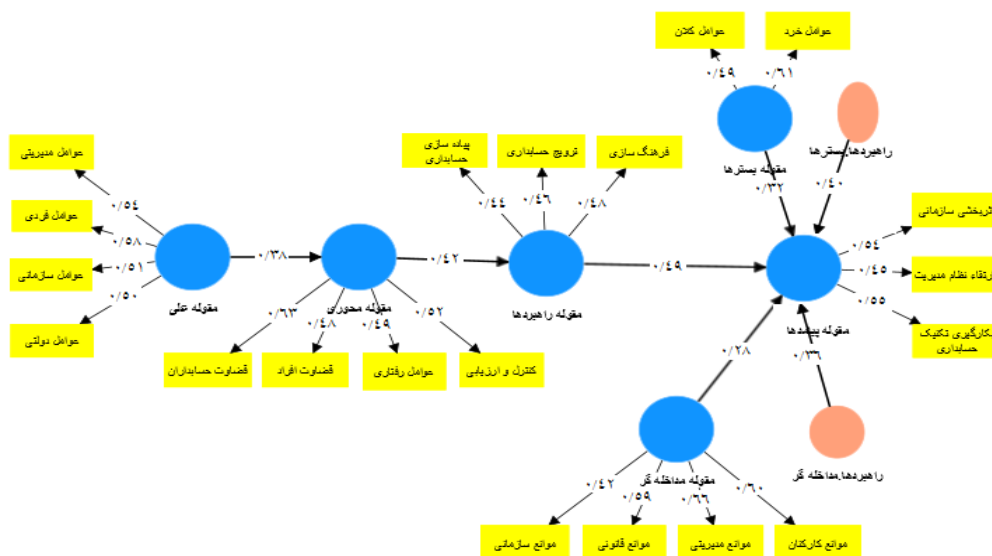
همچنین در میان عوامل زمینه ای یا بستر نیز می‌توان اینگونه بیان نمود که بالاترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل خرد است که برابر با ۰/۶۱ می‌باشد و کمترین ضریب مسیر مقوله بستر مربوط به عوامل کلان است که برابر با ۰/۴۹ می‌باشد. همچنین در میان عوامل راهبردی می‌توان اینگونه بیان نمود که بالاترین ضریب مسیر مقوله مربوط به عوامل فرهنگ سازی است که برابر با ۰/۴۸ می‌باشد و کمترین ضریب مسیر مقوله بستر مربوط به عوامل پیاده سازی حسابداری است که برابر با ۰/۴۴ می‌باشد.

افزار SmartPLS.03 مورد استفاده قرار گرفته است. قابل ذکر است از آنجا که نرم‌افزار لیزرل در نامگذاری متغیرهای محدودیت تعداد کاراکتر دارد و برای نام هر متغیر از هشت کاراکتر بیشتر نمی‌پذیرد، برای هر متغیر از نام اختصاری در جدول (۴) بیان شده‌است.

جدول (۴): نام اختصاری متغیرها در نرم افزار لیزرل

ردیف	متغیر	نام اختصاری
۱	شرایط علی	ELI
۲	مقوله محوری	MEHVARI
۳	راهبردها	RAHBORD
۴	بستر	BESTAR
۵	شرایط مداخله گر	MODAKHLE
۶	پیامدها	NATAYEJ

در این مرحله پس از آزمون و ارزیابی سؤالات به کار رفته در پرسشنامه از نظر قابلیت برازش مدل اندازه‌گیری از طریق تحلیل عاملی تاییدی با استفاده از نرم افزار LISREL که روشی توانمند جهت آزمون مدل اندازه‌گیری می‌باشد (اسفیدانی و محسنین، ۱۳۹۲)، به دلایلی از جمله تعداد کم حجم نمونه، 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.



شکل (۲): مدل ساختاری در حالت تخمین استاندارد

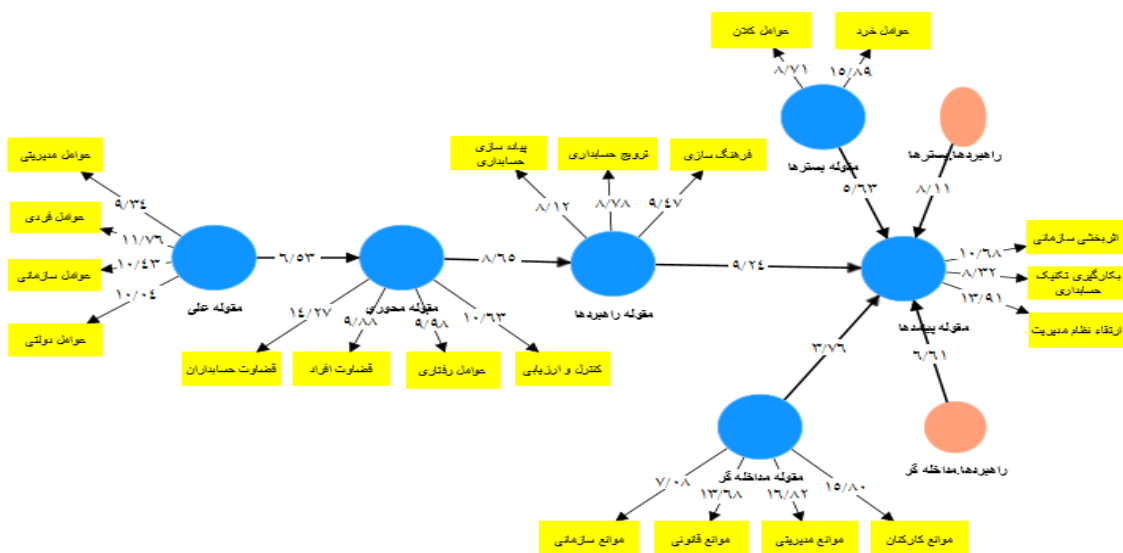
معناداری پارامترهای مدل از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است. لذا در مجموع نتایج تحلیل عاملی تاییدی حاکی از برازش کلی الگوی پیشنهادی با داده‌ها است و نشان دهنده برازش مناسب مدل اندازه‌گیری می‌باشد.

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 تایید قرار گرفته و تحلیل کمی صحت‌ای بر صحت و قابل اطمینان بودن نتایج تحلیل کیفی می‌باشد. بنابراین نتایج تحلیل عاملی تاییدی حاکی از برازش کلی این جزء (متغیر شرایط علی، محوری، راهبردها، بستر، مداخله‌گر، پیامدها) از الگوی پیشنهادی با داده‌ها است و نشان دهنده برازش مناسب این بخش از مدل اندازه‌گیری می‌باشد.

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

شایان ذکر است روابط بین متغیرهای تحقیق نیز بدین شرح است که شرایط علی ۳۸٪ بر مقوله محوری اثرگذار بوده و مقوله محوری نیز خود به اندازه ۴۲٪ بر راهبردها تاثیر دارد. همچنین ضریب مسیر عوامل راهبردها بر پیامدها برابر با ۴۹٪ بوده است. به طور کلی ضریب مسیر عوامل مداخله‌گر بر پیامدها برابر با ۲۸٪ بوده است. ضریب مسیر شرایط بستر بر پیامدها به طور کلی برابر با ۳۲٪ بوده است.

با توجه به نتایج تحلیل عاملی تاییدی 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



شکل (۳): مدل ساختاری در حالت ضرایب معناداری

تحت عنوان حسابداری مدیریت رفتاری را می‌توان به عنوان یک زیرمجموعه از نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت در نظر گرفت که تحت تأثیر عوامل مولفه‌های رفتاری قرار دارد. مولفه‌های رفتاری افراد در دو سطح خرد و کلان قابل بررسی می‌باشد. حسابداری مدیریت رفتاری در سطح کلان، ملاحظات و عوامل رفتاری سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی را شناسایی و بررسی می‌کند. اما حسابداری مدیریت رفتاری در سطح خرد ملاحظات و عوامل رفتاری در سطح فرد و گروه را بررسی می‌کند. به عبارت دیگر می‌توان حسابداری مدیریت را بر اساس مولفه‌های رفتاری در چهار حوزه فرد، گروه، سازمان و شرایط محیطی تفکیک نمود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه فرد، روی خصوصیات و ویژگی‌های افراد به تنهایی و یا

### نتیجه‌گیری

بر اساس مطالب یاد شده می‌توان بیان داشت که نتایج این پژوهش آگاهی سودمندی را درباره تئوری‌های روان‌شناسی که در حوزه حسابداری مدیریت کاربرد دارند، به پژوهشگران و صاحب‌نظران انتقال و ایده‌های جدیدی را به آنها خواهد داد و نیز جایگاه خالی آن را در فهرست موضوعات و مباحث مهم جهت پژوهش بیان خواهد داشت. قابل ذکر است نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت با نظریه‌های روان‌شناسی شناختی، انگیزشی و اجتماعی آمیخته شده است. لذا نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت به عنوان یک نظام اطلاعاتی جامع تحت تأثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مولفه‌های رفتاری مختلف قرار دارد. در واقع سرفصل جداگانه‌ای

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 ماموریت و رسالت حسابداری مدیریت رفتاری در مرکز توجه قرار گیرد و تاکید 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. همچنین توصیه می‌شود به طور کاملا تخصصی و برنامه ریزی شده بر روی زیر ساخت‌های حسابداری مدیریت رفتاری و پتانسیل‌های موجود و همچنین تکنولوژی‌های موجود در حوزه مربوطه بصورت توامان سرمایه گذاری لازم صورت پذیرد. لذا تغییر و تحولات در عرصه فناوریهای نوین متعدد از جمله حسابداری مدیریت رفتاری که سال‌های اخیر رخ داده است، بسیاری از سازمان‌ها را تحت تاثیر قرار داده است. نهادهای فعال در این عرصه نیز از این قاعده مستثنی نبوده است، لذا پیشنهاد می‌گردد با برنامه ریزی‌های عملیاتی تدابیری در جهت همسو نمودن یا هم افزایی این نهادها اتخاذ گردد. 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. 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.

پاسخ افراد به مجموعه خاص از اطلاعات حسابداری محرک‌های مرتبط حسابداری و مجموعه‌های مرتبط حسابداری متمرکز می‌شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه گروه، شامل بررسی فعالیت‌های تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می‌باشد. تمرکز حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه سازمان روی خصوصیات یک واحد سازمانی متمرکز می‌باشد که ممکن است با مرزهای قانونی یک شرکت یا بخشی از یک شرکت بزرگتر توصیف شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه جامعه (شرایط محیطی)، نقش حسابداری را در جامعه بیان می‌کند. این مطالعات شامل انعکاس تأثیر متقابل حسابداری و جامعه می‌باشد. تأثیر متقابل می‌تواند به شکل فشار بیرونی بر حسابداری و نقش حسابداری بر دنیای بیرونی باشد. از جانبی اثرات تمایلات یا سوگیری‌های فردی تصمیم گیرندگان بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری می‌پردازد. به طور کلی حسابداری مدیریت رفتاری همانند اقتصاد رفتاری، علم مدیریت رفتاری که با آغاز تحقیقات هاتورن پا به عرصه وجود گذاشت، واقعیتی غیرقابل انکار است که کمی دیر اما به ضرورت وارد حسابداری مدیریت شده است و واقعیت خود را به این نظام علمی تحمیل کرده است. همانگونه که در علم اقتصاد و به خصوص مدیریت، روان‌شناسی بیشتر از سایر علوم رسوخ کرده و سبب ایجاد یک ساختار چندنظامی شده است، به نظر می‌رسد حسابداری و مدیریت مالی در آینده به سوی این گرایش حرکت می‌کنند. اگرچه در توجه به متغیر انسان و جنبه‌های روان‌شناختی و مربوطه و تأثیر آن در تصمیمات مالی - حسابداری، اختلاف نظری بین صاحب نظران وجود ندارد، اما در مورد میزان و چگونگی تأثیر، بحث‌های فراوانی وجود دارد. به نظر می‌رسد که تحقیقات آینده بیشتری معطوف به این موضوعات باشد. نتایج مطالعه نشان می‌دهد که اولاً، حسابداری مدیریت رفتاری به عنوان دانشی بین رشته‌ای، به سوالاتی که الگوی رایج حسابداری از پاسخ به آن عاجز است، پاسخ مناسب‌تری ارائه می‌دهد. ثانیاً، مبتنی بر مبنای علمی مورد مطالعه، ارائه مدل مفهومی برای حسابداری مدیریت رفتاری میسر شده است.

بنابراین با توجه به آنکه مدل پیشنهادی در این تحقیق دربردارنده سطوح تحلیل مختلفی بوده است، از این رو 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.

جدول (۵): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به متغیر شرایط علی در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مولفه‌ها	زیر مولفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
شرایط علی	عوامل مدیریتی	(۱) احساس نیاز مدیران به اطلاعات حسابداری مدیریت	۰/۵۹	۷/۴۱	تایید
		(۲) رفتار فرد و رفتار گروهی حسابداران مدیریت و مدیران	۰/۶۵	۷/۹۷	تایید
		(۳) داشتن صداقت کاری مدیران	۰/۶۳	۸/۲۱	تایید
		(۴) روحیه فرصت‌طلبی مدیریت	۰/۴۴	۷/۶۶	تایید
		(۵) تحصیلات و دانش نسبت به حسابداری مدیریت در سازمان	۰/۶۷	۷/۵۲	تایید
		(۶) ریسک‌گریزی و ریسک‌پذیری مدیران	۰/۸۶	۱۰/۹۳	تایید
		(۷) سن	۰/۷۳	۱۱/۹۲	تایید
	عوامل فردی	(۸) جنسیت و مرد سالاری	۰/۵۰	۱۱/۹۶	تایید
		(۹) ویژگی‌های شخصیتی فرد	۰/۷۲	۸/۰۵	تایید
		(۱۰) میزان نفوذپذیری فرد	۰/۷۰	۱۰/۷۶	تایید
		(۱۱) عوامل روانشناختی و ویژگی‌های فردی	۰/۶۲	۱۳/۷۵	تایید
		(۱۲) نگرش فرد به ریسک	۰/۷۰	۱۱/۶۸	تایید
	عوامل سازمانی	(۱۳) داشتن برنامه استراتژیک در سازمان	۰/۵۰	۱۰/۱۱	تایید
		(۱۴) ضعف سازمانی	۰/۷۶	۱۲/۸۷	تایید
		(۱۵) مقاومت‌های درون سازمان علیه پیاده‌سازی حسابداری مدیریت	۰/۴۴	۱۳/۹۵	تایید
		(۱۶) نبود سیستم‌های اطلاعاتی مناسب در سازمان	۰/۷۸	۱۱/۲۳	تایید
		(۱۷) کنترل هزینه‌های گذشته در سازمان	۰/۶۵	۱۰/۸۶	تایید
		(۱۸) میزان درآمد و دارایی سازمان	۰/۵۶	۷/۰۷	تایید
		(۱۹) ویژگی‌های کلان سازمانی	۰/۵۹	۱۱/۶۹	تایید
	عوامل دولتی	(۲۰) آثار مالی و تورمی	۰/۵۳	۱۰/۸۰	تایید
		(۲۱) ساختار حاکمیت دولتی و تصمیم‌گیری دولت	۰/۸۲	۱۱/۲۲	تایید
		(۲۲) تصمیم‌گیری‌های شتابزده و مقطعی در سیاست‌های عوام	۰/۵۶	۱۱/۴۰	تایید
		(۲۳) آثار تحریم‌ها و محدودیت‌های اقتصاد در کشور	۰/۴۲	۱۰/۲۷	تایید
		(۲۴) تصمیم‌های سیاسی و شرایط محیطی	۰/۷۷	۱۱/۶۰	تایید

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

آزمون مدل پژوهش	مولفه‌ها	زیر مولفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
مقوله محوری	قضاوت حسابداران	(۱) قضاوت حسابداران در سطح اهمیت	۰/۵۵	۱۱/۱۲	تایید
		(۲) قضاوت حسابداران در زمینه محاسبه بهای تمام شده	۰/۸۲	۱۲/۹۲	تایید
		(۳) قضاوت حسابداران در زمینه پیش‌بینی هزینه‌ها	۰/۶۱	۱۴/۶۸	تایید
		(۴) قضاوت حسابداران در زمینه بودجه‌ریزی	۰/۸۲	۱۲/۹۰	تایید
	قضاوت و تصمیم‌گیری افراد	(۵) تأثیر ساختار محیط اجتماعی بر افکار و رفتار افراد	۰/۷۱	۹/۸۷	تایید
		(۶) استنباط از افکار سایرین	۰/۵۴	۸/۶۱	تایید
		(۷) فلسفه وجودی حسابداری مدیریت	۰/۷۵	۹/۲۰	تایید
		(۸) قضاوت و تصمیم‌گیری افراد در شرایط عدم اطمینان	۰/۷۱	۸/۵۱	تایید
		(۹) دیدگاه حسابداری مدیریت	۰/۸۰	۱۰/۰۰	تایید
	عوامل رفتاری	(۱۰) تورش‌های رفتاری	۰/۴۹	۷/۹۱	تایید
		(۱۱) استفاده از علوم رفتاری برای مشکلات حسابداری	۰/۵۸	۸/۰۳	تایید
		(۱۲) تأثیر اطلاعات حسابداری بر دریافت کنندگان اطلاعات	۰/۶۷	۸/۳۰	تایید
		(۱۳) توجه به جنبه‌های روان‌شناختی استفاده کنندگان و تهیه کنندگان از اطلاعات حسابداری	۰/۵۸	۱۰/۰۰	تایید
	ارزیابی و کنترل	(۱۴) وجود سیستم‌های ارزیابی و نظارت و کنترل	۰/۷۹	۱۱/۹۵	تایید

آزمون مدل پژوهش	مولفه‌ها	زیر مولفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
		(۱۵) ارزیابی رفتار گروهی حسابداران مدیریت و مدیران	۰.۵۲	۷.۷۳	تایید
		(۱۶) ارزیابی رفتار سازمان	۰.۸۰	۱۱.۹۵	تایید
		(۱۷) ارزیابی اهمیت اطلاعات غیرمالی در تصمیم‌گیری	۰.۸۵	۱۱.۶۵	تایید
		(۱۸) کنترل بحران در زمان تهیه اطلاعات حسابداری مدیریت	۰.۸۱	۱۰/۶۹	تایید

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

آزمون مدل پژوهش	مولفه‌ها	زیر مولفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
مقوله راهبردها	فرهنگ سازی	(۱) ایجاد فرهنگ راهبردهای تعالی جهت برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد	۰/۶۵	۱/۰۰	تایید
		(۲) فرهنگ‌سازی در ارتقاء حسابداری مدیریت	۰/۷۴	۶/۶۰	تایید
		(۳) تأثیر مباحث رفتاری در فرآیند تصمیم‌گیری مدیر	۰/۶۸	۷/۱۰۰	تایید
	ترویج حسابداری مدیریت رفتاری	(۴) آموزش دانشجویان با حوزه‌های مختلف روانشناسی	۰/۴۲	۱/۰۰	تایید
		(۵) دعوت اساتید بین‌المللی جهت آموزش	۰/۷۰	۹/۵۰	تایید
		(۶) تأمین مجلات مرتبط با حسابداری مدیریت	۰/۸۸	۹/۸۹	تایید
		(۷) آموزش مدیریت در خصوص جمع‌آوری اطلاعات حسابداری غیرمالی	۰/۷۶	۱۰/۱۰	تایید
	پیاده‌سازی حسابداری مدیریت رفتاری	(۸) خرید نرم‌افزارهای مرتبط	۰/۴۹	۱/۰۰	تایید
		(۹) تعامل با شرکت‌های چند ملیتی	۰/۷۵	۱۰/۲۷	تایید
		(۱۰) استفاده از تجربیات شرکت‌های چندملیتی جهت پیاده‌سازی حسابداری مدیریت	۰/۷۲	۱۰/۱۷	تایید
		(۱۱) بررسی رفتار استفاده‌کننده و تهیه‌کننده اطلاعات حسابداری مدیریت	۰/۷۹	۷/۲۸	تایید
		(۱۲) عوامل انگیزشی و پاداش عملکرد جهت اجرای حسابداری مدیریت رفتاری	۰/۸۲	۸/۹۰	تایید

جدول (۸): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به مقوله بستر در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مولفه‌ها	زیر مولفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
مقوله بستر	عوامل خرد	(۱) جایگزین رقابت به جای رانت	۰/۴۵	۶/۵۹	تایید
		(۲) وجود اطلاعات لازم مالی و غیرمالی	۰/۴۴	۸/۴۷	تایید
		(۳) حضور سازمان‌ها در محیط رقابتی	۰/۴۰	۱۰/۰۲	تایید
		(۴) هنر مدیران در به کارگیری منابع لازم سازمان	۰/۴۳	۱۰/۱۷	تایید
		(۵) پیدا کردن نقاط ضعف داخلی سازمان	۰/۴۳	۸/۷۸	تایید
		(۶) تأثیر حسابداری مدیریت بر روی رفتار مدیران	۰/۵۸	۱۰/۲۲	تایید
	عوامل کلان	(۷) ثبات اقتصادی	۰/۴۲	۶/۷۸	تایید
		(۸) حمایت دولت از سازمان	۰/۶۲	۱۰/۶۵	تایید
		(۹) سوبسیت‌های کلان دولتی	۰/۵۹	۱۳/۷۲	تایید
		(۱۰) نیاز به ایجاد زیرساخت با ثبات اقتصادی	۰/۵۰	۱۲/۲۲	تایید
		(۱۱) وجود تشکلهایی توسط دولت برای توسعه حسابداری مدیریت	۰/۴۸	۷/۰۹	تایید
		(۱۲) رقابتی بودن اقتصاد کشور	۰/۴۸	۷/۹۴	تایید

جدول (۹): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به شرایط مداخله گر در مدل نهایی

آزمون مدل پژوهش	مولفه‌ها	زیر مولفه‌ها	ضریب مسیر	عدد معناداری	نتیجه
شرایط مداخله گر	موانع سازمانی	(۱) بازارهای رقابتی	۰/۴۹	۱/۰۰	تایید
		(۲) نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت	۰/۶۳	۵/۰۹	تایید
		(۳) سطح تکنولوژی به کار رفته در حسابداری مدیریت	۰/۴۲	۵/۶۶	تایید
		(۴) در نظر نگرفتن منابع مورد نیاز در اختیار محققین	۰/۷۴	۵/۷۳	تایید
		(۵) عدم کارایی بازار	۰/۴۶	۵/۴۴	تایید
		(۶) امکانات و تجهیزات و تکنولوژی تولید در سازمان	۰/۵۴	۵/۴۲	تایید
		(۷) استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری رفتاری	۰/۵۰	۲/۰۰	تایید
	موانع مدیریتی	(۸) میزان دانش و سواد مدیران در استفاده از اطلاعات	۰/۴۱	۷/۹۲	تایید
		(۹) احساس نیاز و نگاه مدیران در استفاده از اطلاعات	۰/۵۰	۸/۴۲	تایید
		(۱۰) تصمیم‌های حسابداری مالی به مدیریت به روش سنتی	۰/۵۱	۸/۶۶	تایید
		(۱۱) خوش‌بینی و بدبینی مدیریت	۰/۴۱	۵/۴۵	تایید
		(۱۲) اعتماد به نفس مدیران	۰/۶۳	۸/۱۰	تایید
	موانع مرتبط با کارکنان	(۱۳) عدم همکاری کارکنان	۰/۶۱	۲/۰۰	تایید
		(۱۴) سطح تحصیلات خانواده کارکنان	۰/۵۲	۱۰/۵۲	تایید
		(۱۵) پاداش به کارکنان	۰/۵۶	۸/۴۱	تایید
		(۱۶) طبقه اجتماعی کارکنان	۰/۶۸	۶/۸۳	تایید
	موانع قانونی	(۱۷) شرایط و وضعیت اقتصادی و وضعیت بورس اوراق بهادار	۰/۴۲	۲/۰۰	تایید
(۱۸) شرایط تورم و وضعیت کلان اقتصادی		۰/۵۹	۷/۹۶	تایید	
(۱۹) دخالت دولت و سیاست‌های عمومی		۰/۶۸	۶/۷۸	تایید	
(۲۰) استفاده از قوه‌های نظارتی دولتی و کنترلی در سازمان		۰/۵۲	۸/۰۸	تایید	

جدول (۱۰): آزمون روابط ساختاری موجود مربوط به مقوله پیامدها در مدل نهایی

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

منابع

- \* ابوالفتح‌زاده، سمیرا. (۱۳۹۶). فرآیند رفتاری حسابداری مدیریت. اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت، تبریز.
- \* احمد ریاحی بلکوئی (۱۳۹۵). حسابداری مدیریت رفتاری، ترجمه جواد شکرخواه، چاپ اول، انتشارات ترمه.
- \* بادامی، حمیده. (۱۳۹۹). بررسی عملکرد حسابداری مدیریت در زمان بحران اقتصادی و نوآوری‌های آن. ششمین همایش ملی پژوهش‌های نوین در حوزه علوم انسانی، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران.
- \* بیات، علی و فتحی، 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.
- \* پاکروان، لقمان و خوبیاری، مجید. (۱۳۹۴). حسابداری مدیریت به عنوان یک فرآیند رفتاری. چهارمین کنفرانس ملی و دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران.
- \* پرهام‌نیا، فرشاد. (۱۴۰۰). عوامل رفتاری مؤثر بر اشتراک دانش: مرور نظام‌مند یک دهه پژوهش در دو پایگاه اطلاعاتی فارسی. مدیریت دانش سازمانی، ۴(۱۳)، ۱۲۹-۱۸۵.
- \* تفتیان، اکرم و ریسیان، سمیرالسادات و مزیدی شرف‌آبادی، صفیه. (۱۳۹۶). نقش حسابداری در مالی رفتاری، کنفرانس پارادایم‌های نوین مدیریت و علوم رفتاری، تهران.
- \* 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، علی‌آباد.
- \* دهقانیان، حامد؛ صبور، الهام و حجتی، علی‌رضا. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین مولفه‌های عدالت سازمانی و تعهد سازمانی در یک شرکت بیمه، پژوهشنامه بیمه، سال ۲۸، ش ۲، ۱۵۳-۱۸۰.
- \* رستم‌خانی، رویا، مرادزاده‌فرد، مهدی، و حسینی، سیدحسین. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر ابزارهای هوش تجاری برافزایش بهره‌وری سیستم‌های یکپارچه اطلاعاتی حسابداری مدیریت مدرن. پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، ۲(۲)، ۱۱۳-۱۲۹.
- \* رضوانی پبانی، سیده‌خاطره. (۱۳۹۸). حسابداری مدیریت و چالش‌های اجرای آن. نخستین کنفرانس ملی مدیریت بازرگانی، کارآفرینی و حسابداری، تهران.
- \* رهنمای رودپشتی فریدون؛ خریدار، سینا و ایمنی، محسن. (۱۳۹۵). ریشه‌ی تاریخی جریان پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت رفتاری: (تئوری‌ها و روش‌های پژوهش). فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. ۱۳۹۵؛ ۱(۱): ۲۵-۵۲.
- \* رهنمای رودپشتی، فریدون؛ خریدار، سینا؛ ایمنی، محسن، (۱۳۹۵). «ریشه تاریخی جریان پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت رفتاری»، حسابداری ارزشی و رفتاری، بهار و تابستان ۱۳۹۵، شماره ۱.
- \* ریاحی بلکوئی، احمد (۱۳۹۷). حسابداری مدیریت رفتاری بلکوئی. انتشارات ترمه.
- \* سعیدی، علی و فراهانیان، محمدجواد. (۱۳۹۰). مبانی اقتصاد و مالی رفتاری، شرکت اطلاع‌رسانی و خدمات بورس. شهلائی، کیوان (۱۴۰۰). تدوین مدل حسابداری مدیریت رفتاری با رویکرد نظریه ی مینا (گراند تئوری)، مورد مطالعه: کارکنان مالی دستگاه‌های اجرایی، چهارمین همایش بین‌المللی دانش و فناوری هزاره سوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران، تهران.
- \* عرب‌مازازی، محمد و محمدی، پویان. (۱۳۹۹). چارچوب مفهومی حسابداری مدیریت. هفدهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، تهران.
- \* قاضی‌زاده، علیرضا. (۱۴۰۰). شکاف حکمرانی در نظام اطلاعاتی جمهوری اسلامی ایران. مطالعات راهبردی، ۲۴(۹۴ پی‌اچ‌پی)، ۱۵۵-۱۸۵.
- \* قربانی، مهدی و نامداریپور، اصلان (۱۳۹۶). حسابداری مدیریت رفتاری الگوها و روش‌ها. دومین همایش بین‌المللی انسجام مدیریت و اقتصاد در توسعه، تهران.
- \* کامیاب، سیدهاشم. (۱۳۹۵). حسابداری مدیریت به عنوان یک فرآیند رفتاری. پنجمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران.
- \* کریمی، اکرم، دارابی، رویا، پورفخران، محمدرضا، و مقدم، حسین. (۱۴۰۱). پیش‌بینی رتبه‌بندی کیفیت اطلاعات با رویکرد تحلیل عاملی و هوش مصنوعی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۴(۵۴)، ۱۰۱-۱۳۹.
- \* مشیری، اسمعیل؛ جلیلی، آرزو (۱۳۹۹). حسابگری ذهنی: چالش نو بر مدل‌های کلاسیک مجله علمی پژوهشی حسابداری مدیریت مالی، مدیریت شماره پاییز.



- girder steel highway bridges. *Journal of Structural Engineering*, ASCE; 121 (10): 1497-1506,
- \* 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), 144-161.
- \* Enslin, Z., Hall, J. H., & du Toit, E. (2023). How Pervasive is the Business Decision-making Involvement of Management Accountants and What Factors Influence this Involvement?. In *Advances in Management Accounting* (Vol. 34, pp. 117-144). Emerald Publishing Limited.
- \* Hariyati, H., Nuswantara, D. A., Hidayat, R. A., & Putikadea, I. (2023). Management accounting information system and intellectual capital: a way to increase SME's business performance. *Jurnal Siasat Bisnis*, 61-75.
- \* Hellmann, A. (2016). The role of accounting in behavioral finance. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 9, 39-42.
- \* ملک‌آباد، محمد و شیبانی، حسن (۱۳۹۸). ارائه مدلی جهت حسابداری مدیریت و درآمد سازمان، پنجمین کنفرانس ملی علوم انسانی و مطالعات مدیریت، تهران.
- \* نصرتی، علیرضا، و جلالی، ساره. (۱۴۰۱). برآورد آینده نظام اطلاعاتی سلامت الکترونیک در جامعه. *مجله دانشگاه علوم پزشکی گیلان*، ۳۱ (۱۲۲)، ۱۱۱-۱۰۲.
- \* 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), 222-226.
- \* Bafghi, A. A. T. (2021). Professional Ethics and Behavior in Accounting. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 8 (1), 545-555.
- \* Birnberg, J. G., Shields, J. F., (1989). Three decades of behavioral accounting research: A search for order, *Behavioral Research in Accounting*, 1, pp:23-74.
- \* Birnberg, J. (2011). A proposal framework for behavioral accounting research. *Behavioral research in accounting*. Vol23. No.1. pp 1-43.
- \* Birnberg, J., Luft, J. and Shields, M. (2007). *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier Ltd.
- \* Astuty, W., Pratama, I., Basir, I., & Harahap, J. P. R. (2022). Does enterprise resource planning lead to the quality of the management accounting informationsystem?. *Polish Journal of Management Studies*, 25(2), 93-107.
- \* Birnberg, J.C., (2011). A proposed framework for behavioral accounting research, *Behavioral Research in Accounting*, 23 (1), pp:1-43.
- \* Birnberg, J.C., (2012). Is neuroaccounting waiting in the wings? An essay, *Accounting, Organizations and Society*, 37 (1), pp:1-13.
- \* Birnberg, J.G. Luft, J. Shields, M.D. (2006). Psychology theory in management accounting research. In: Chapman, C. S. Hopwood, A. G., Shields, M. D., (Eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier, Amsterdam, the Netherlands.
- \* 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.
- \* Chu, H. L., & Chiu, S. C. (2021). The Stages of Management Accounting Evolution in Taiwan's Hotel Industry: Evidence from Taipei City. *Management Accounting in China and Southeast Asia: Empirical Studies on Current Practices*, 109.
- \* 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.
- \* Dawes, R. (2000). Tversky, Amos. In A. Kazdin (Ed), *Encyclopedia of Psychology* (Vol. 8, pp. 127-128). Washington, DC: American Psychological Association.
- \* Dicleli M, Bruneau M. Seismic performance of single-span simply supported and continuous slab-on-



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 13/ No. 52/ Winter 2024*

## **Identifying and explaining local factors affecting behavioral management accounting**

**Farshid Yazdani**

PhD student in the Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.  
f.y1978@yahoo.com

**Arefe Mohaghegh**

Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.  
(Corresponding Author)  
mohaghegh.arefeh@gmail.com

**Naghi Fazli**

Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.  
fazeli.nphd@gmail.com

### **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 an unlimited number of 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 100 concepts were obtained. In the next step, some concepts were put in the form of a category so that 20 categories were obtained for this research. The findings of the research showed that 4 categories emerged as the central categories, which include: accountants' judgment, people's judgment and decision making, 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. Had been presented.

**Keywords:** model design, accounting, behavioral management, foundational data theory