

## نقش حسابداری مدیریت در رفتار فردی و اجتماعی (رویکرد نظریه زمینه بنیان)

### نوع مقاله: پژوهشی

حبیب دانشمندپور<sup>۱</sup>

عسگر پاک مرام<sup>۲</sup>

سعید جبارزاده کنگرلویی<sup>۳</sup>

جمال بحری ثالث<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۸/۱۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۶/۲۱

### چکیده

حسابداری مدیریت به عنوان یک مرکز اطلاعاتی عامل تاثیرگذاری در عوامل رفتاری گوناگون و سازه های متنوع رفتاری دارد. عوامل رفتاری حسابداری مدیریت به عنوان تهیه کنندگان اطلاعات این مرکز و مدیران به عنوان استفاده کنندگان عمده اطلاعات حائز اهمیت می باشد. هدف این پژوهش ارائه الگوی نقد رفتار فردی و اجتماعی در حسابداری مدیریت رفتاری است که با استفاده از رویکرد کیفی (نظریه داده بنیاد) می باشد. ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان بود. به این منظور در سال ۱۴۰۱ با استفاده از رویکرد نمونه گیری هدفمند (گلوله برفی) با ۱۲ نفر از خبرگان که در زمینه حسابداری مدیریت صاحب نظر و دارای تجربه بوده اند، مصاحبه های عمیق تا مرحله اشباع صورت گرفت. داده های پژوهش با استفاده از روش کدگذاری و با بهره گیری از نرم افزار مکس کیودا مورد تحلیل قرار گرفت. براساس الگوی ارائه شده نتایج نشان داد که مهم ترین عوامل تاثیرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری مقوله هایی مانند فازهای روانشناختی شامل روانشناسی شناختی، روانشناسی انگیزش و روانشناسی اجتماعی می باشد. مقوله محوری در این پژوهش حسابداری مدیریت رفتاری در سطوح فردی، گروهی، سازمانی و اجتماعی می باشد. دو مقوله اصلی یعنی عوامل مدیریتی و اثرات تکنیک های حسابداری مدیریت شرایط زمینه ای را تشکیل

<sup>۱</sup> دانشجوی دکترای حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران  
daneshmandhabib@yahoo.com

<sup>۲</sup> دانشیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران (نویسنده مسئول)

pakmaram@bonabiau.ac.ir

<sup>۳</sup> دانشیار گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران  
s.jabbarzadeh@iaurmia.ac.ir

<sup>۴</sup> دانشیار گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران  
J.bahri@iaurmia.ac.ir

<sup>۵</sup> Maxqda

دادند. اولین مقوله از شرایط زمینه‌ای مربوط به مدیریت پروژه و مدیریت ریسک می‌باشد. مدیریت ریسک در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری زمینه سازی سطوح مختلف آن را فراهم می‌آورد. دومین مقوله شامل اثرات اطلاعاتی و انگیزشی است. شرایط مداخله‌گر دارای دو مقوله اصلی مهارت های رفتاری و اجتماعی و مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت رفتاری می‌باشد.

**واژگان کلیدی:** حسابداری مدیریت رفتاری، رفتار فردی و گروهی، داده بنیاد

**طبقه بندی JEL:** H83, B31, C23

## مقدمه

اغلب افراد اهداف متنوعی را بدون در نظر گرفتن ارزش آن پیگیری می کنند، زیرا آنها منافع را از اهداف متنوع اجتماعی و روانشناسی دریافت می کنند. برای نمونه اهدافی مانند عزت نفس، منصف بودن، صداقت و هویت اجتماعی. تعیین این اهداف و درک چگونگی ارزش این اهداف در برابر ارزش پولی آنها برای درک تصمیم گیری اهمیت بیشتری دارد (گلوویچ<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۶). حسابداری مدیریت می تواند این رفتارها و ظواهر اجتماعی را تحت تاثیر قرار می دهد (تیلور<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۶). هنجارهای اجتماعی مانند تناسب، صداقت و ارتباط متقابل به تعیین اثرات حسابداری مدیریت در رفتار افراد کمک می کند. تاثیر هنجارهای اجتماعی مربوط به مضمون است. تبادل پیچیده هنجارهای اجتماعی، منافع شخصی و حسابداری مدیریت می توانند نتایج غیرحسی را اغلب واگذار کند. نظریه های اقتصادی و اجتماعی پیش بینی می کند که تاثیر اطلاعات عملکرد نسبی به چگونگی تاثیر اطلاعات بر عقاید افراد در مورد موقعیت آنها بستگی دارد. نظریه اقتصادی پیش بینی می کند که احتمال موفقیت افزایش می یابد و سود حاشیه ای تلاش ها افزایش می یابد و باعث تحریک تلاش های بیشتر می شود. نظریه روانشناسی پیش بینی می کند که اطلاعات عملکرد نسبی باعث افزایش تعهد اجرای اهداف می شود و این اطلاعات نشان می دهد افراد احتمال زیادی برای موفقیت دارند و تلاش افزایش می یابد. هر دو نظریه اقتصادی و روانشناسی پیش بینی می کنند که زمانیکه اطلاعات عملکرد نسبی نشان می دهد افراد دارای احتمال کمی در موفقیت هستند، تلاش آنها کاهش می یابد. بنابراین عملکرد هم کاهش خواهد یافت (هنان<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۸).

حسابداری مدیریت به عنوان یک مرکز اطلاعاتی عامل تاثیرگذاری در عوامل رفتاری گوناگون و سازه های متنوع رفتاری دارد. عوامل رفتاری حسابداری مدیریت به عنوان تهیه کنندگان اطلاعات این مرکز و مدیران به عنوان استفاده کنندگان عمده اطلاعات حائز اهمیت می باشد. عوامل رفتاری در دو سطح خرد و کلان قابل توصیف می باشد. مولفه های رفتاری در سطح خرد شامل رفتار خرد و رفتار گروهی حسابداران مدیریت بوده و در سطح کلان شامل رفتار سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط سازمان و عوامل محیطی طبقه بندی نمود. از طرفی با توجه به اینکه "رفتار"، موضوع علم روانشناسی و جامعه شناختی می باشد، لذا برای بسط حسابداری مدیریت رفتاری، نظریه های روانشناختی مرتبط با حسابداری مدیریت شامل نظریه های شناختی، نظریه های

<sup>۱</sup> Gilovich

<sup>۲</sup> Taylor

<sup>۳</sup> Hannan

روانشناختی - اجتماعی، نظریه های مدرن جامعه شناختی، نظریه های انگیزشی، نظریه های جامعه شناختی، نظریه نقش، نظریه های تغییر نگرش، مطرح می شوند. کاربرد این تئوری ها در خصوص اثرات تصمیم گیری حسابداری مدیریت به دو اثر کلی انگیزشی و اطلاعاتی قابلیت بررسی دارد. تئوری روانشناسی اجتماعی قاعده ارتباط اجتماعی را پیش بینی می کند که اشخاص می توانند هم یک منطق فکری و هم یک منطق گروهی داشته باشند که آنها را به رقابت یا مشارکت با سایر مردم تحریک می کند. وقتی مردم به عنوان اشخاصی با مرزهای نسبی ادراکی یا فیزیکی مطرح می شوند، آنها یک گرایش "من" دارند و در منافع شخصی رفتار رقابتی را به کار می گیرند. در مقابل وقتی مردم به عنوان یک گروه مطرح می شوند، آنها یک گرایش "ما" دارند و رفتار مشارکتی را به قصد بهبود رفتار گروه به کار می گیرند. حسابداری مدیریت می تواند بر قواعد ارتباط اجتماعی اثر بگذارد و مرکز مسئولیت را مرزبندی کند. به طوری که هر مدیر بخش یک مرکز جداگانه است یا کل مدیران بخش یک فرآیند سازمانی را تشکیل می دهند و یا محصول می تواند یک مرکز مشابه باشد. به طور مشابه، بودجه ها، معیارهای عملکرد یا تشویق ها می تواند برای هر مدیر یا برای گروه مدیران طراحی شود (تیلور و همکاران، ۲۰۰۶). رو (۲۰۱۴) در زمینه تیم وظیفه ای - مقطعی شواهد تجربی موافق با پیش بینی ارائه نمود که بیان می کند اثرات مرزهای ایجاد شده توسط حسابداری مدیریت بر تصمیمات اشخاص برای شرکت کردن در تیم اثر می گذارد. در این پژوهش طبق مدل هیچ یک از اعضای تیم حسابداری مدیریت مشارکتی نخواهند داشت. در مقابل، تئوری روانشناسی اجتماعی پیش بینی می کند که تصمیمات افراد برای همکاری و کمک کردن به ارتباط اجتماعی وابسته خواهند شد. رو (۲۰۱۴) دو قاعده ارتباط اجتماعی را به کار می گیرد: مرزهای مرکز مسئولیت (عملیاتی شده به عنوان ساختار گزارش حسابداری) و ساختار تیمی (رو در رو یا توزیع شده). گزارش حسابداری ساختار بندی شده به طوری که هر شرکت کننده یک گزارش را از تصمیمات ممکن مختلف دریافت می کند. همچنین طبق پژوهش رو و همکاران (۲۰۱۸) مدیران باید اطلاعات محرمانه درباره توانایی عملکرد و منابع بلااستفاده را فاش نمایند تا هنگامی که این آشکارسازی بتواند بر عملکرد سازمانی بالاتر منجر شود. تئوری قاعده تصمیم پیشنهاد می کند که وابستگی به خصوصیات سازمانی در شرایط مشخص می تواند هم به عنوان مساله دشوار اخلاقی و هم یک واکنش استراتژیک مطرح شود و تشکیل یک مساله دشوار اخلاقی احتمالاً بیشتر به انتخاب رفتار اخلاقی فردی به عنوان یک هدف و به کار گرفتن آن در رفتار منجر می شود.

از این رو با عنایت به عدم توجه به رابط های اجتماعی مبتنی بر نظریه روانشناسی اجتماعی در حسابداری مدیریت در ایران، مسئله این پژوهش چگونگی درک میزان رفتار تصمیم

گیرندگان (رابطه‌های فردی و اجتماعی) در قبال گزارش‌های حسابداری مدیریت با در نظر گرفتن نظریه روانشناسی اجتماعی و تئوری قاعده تصمیم و همچنین با توجه به تحقیقات انجام‌شده در ایران در این زمینه با تاکید بر مسائل روانشناختی و اجتماعی، پژوهش حاضر مؤلفه‌هایی را مورد آزمون قرار داده که در تحقیقات قبلی آزمون نشده است و موارد مشابهی برای آن وجود ندارد. لذا، در این پژوهش چارچوب سازی زمینه رفتار تصمیم‌گیرندگان با تاکید بر مسائل روانشناختی و اجتماعی با تاکید بر نقش حوزه حسابداری مدیریت آشکار می‌شود؛ بنابراین به توجه به مطالب فوق، مسئله این پژوهش را می‌توان درک چگونگی زمینه رفتار تصمیم‌گیرندگان با تاکید بر حسابداری مدیریت تعریف کرد، که این مهم با اتکاء به آزمون نظریه روانشناسی اجتماعی و تئوری قاعده تصمیم صورت خواهد گرفت. بنابراین با توجه به مطالب فوق، این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که چه الگویی برای چارچوب سازی زمینه رفتار تصمیم‌گیرندگان با نقش حسابداری مدیریت مناسب است؟ به منظور پاسخ به این سؤال، از نظریه‌های روانشناسی اجتماعی و نظریه‌های جامعه‌شناختی بهره گرفته خواهد شد. از این‌رو، انتظار می‌رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به مدیران، حسابداران مدیریت و مالی و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در درک بهتر چارچوب سازی زمینه رفتاری تصمیم‌گیرندگان در قبال حوزه حسابداری مدیریت کمک کرده و آن‌ها را در اتخاذ تصمیم‌های صحیح مدیریتی، مالی و سرمایه‌گذاری کمک نماید.

این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و سوال‌های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون سوالات پرداخته است؛ و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌گردد.

### ۱. مبانی نظری

با 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 (مشیری و جلیلی، ۱۳۸۸). اگر چه 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 تحقیقات مشهور هاتورن محقق و گشت، اما این تحول در اقتصاد (و متعاقب آن در حوزه مدیریت مالی) تا توسعه رشته اقتصاد آزمایشگاهی در اواخر دهه میلادی به تعویق افتاد. حسابداری مدیریت نیز در این

رهگذر یک استثناء نبوده و چنین نقطه عطفی را (به خصوص در دهه اخیر) آغاز و تجربه کرده است، که این تجربه و چالش بیشتر معطوف به آن دسته از وظایف و تکالیف حسابداری مدیریت که در حوزه 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 آغاز شد. وی بررسی نمود که چگونه انگیزه‌ها و مسائل روانشناسی اجتماعی در عملکرد حسابداری مدیریت اثرگذار هستند. اگرچه امروزه تاثیر عوامل و هنجارهای رفتاری-روان‌شناسی مدیران در حوزه تصمیم‌گیری‌های حسابداری مدیریت یک امر سرنوشت ساز می‌باشد، و در این رهگذر قاعده‌تاً اختلاف نظری بین صاحب‌نظران و محققان وجود ندارد، اما نحوه تاثیر، میزان تاثیر، کمیت و کیفیت، پایایی و استمرار و ... عوامل روان‌شناسی برای تصمیم‌گیری در حسابداری مدیریت و نیز متغیرهای محیطی و سازمانی و بالاتر از آن برون داد مجموعه این عوامل از جمله موضوعات چالش برانگیز است. در واقع نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت بعنوان یک نظام اطلاعاتی جامع تحت تاثیر عوامل محیطی و محاطی گوناگون و ملاحظات و مولفه‌های رفتاری مختلف قرار دارد. تاثیر روان‌شناسی و عوامل رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت از دو سوی تهیه کنندگان اطلاعات (حسابداران مدیریت) و استفاده کنندگان عمده اطلاعات (مدیران) مطرح می‌باشد.

تصمیم‌گیری، شناسایی راه کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی. رهبری و کنترل عملیات روزمره نیازمند مجموعه متنوعی از اطلاعات مربوط به فرایند تولید یا ارائه خدمات است. مثلاً در رهبری فعالیتهای عملیاتی، مدیریت به اطلاعات مربوط به اقلام بهای تمام شده کالاها و خدمات نیاز دارد تا بتواند در تصمیمات قیمت گذاری از آن استفاده کند. بالاخره در کنترل فعالیتهای عملیاتی، مدیریت ناگزیر است که بهای تمام شده واقعی را با اقلام بودجه شده مقایسه نمایند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۲). یکی از وظایف اصلی مدیران سطوح بالای سازمان اتخاذ تصمیم نمودن می‌باشد. این وظیفه اگر چه بسیار خطیر ولی به طور قطع و یقین همانگونه که اشاره شد در انحصار مدیران سطح بالای سازمان نیست زیرا مدیران در سایر سطوح سازمانی برای حصول به اهداف شغلی به اتخاذ تصمیم‌هایی اقدام می‌کنند که با توجه به درجات شغلی و سطوح سازمانی مدیران و اهمیت موضوع دارای تفاوت‌های ماهوی با تصمیم‌گیری‌های مدیران سطوح بالای سازمان می‌باشد (گونزالز و همکاران، ۲۰۰۲). تصمیم‌گیری از یک طرف خاتمه یک جریان فکری و مشورتی برای رسیدن به هدف مورد نظر می‌باشد و از طرف دیگر با حصول به هدف، خود نقطه آغازی برای

<sup>۱</sup> cognitive

<sup>۲</sup> judgmental

<sup>۳</sup> Gonzalez

یک سلسله بررسی‌ها و تحقیقاتی می‌شود که تصمیم‌گیری‌های جدید را پایه‌گذاری می‌کند و اصطلاح تصمیم‌گیری برای تصمیم‌گیری که توسط دو نفر از محققین به نام‌های میلر و استار به کار برده شده است روشن‌گر این امر می‌باشد (کادر و همکاران، ۲۰۰۴).

در نظام اطلاعاتی حسابداری مدیریت، حسابداران مدیریت به عنوان تهیه‌کنندگان اطلاعات و مدیران به عنوان استفاده‌کنندگان عمده اطلاعات مطرح می‌باشند. رفتار کاربرد روان‌شناسی و عوامل رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت از منظر حسابداران مدیریت و مدیران قابل بررسی می‌باشد. به عبارت دیگر اینکه آیا حسابداران مدیریت و مدیران همه اطلاعات موجود را در فرآیند تصمیم‌گیری در نظر می‌گیرند؟ 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 موثر باشد؟ بعبارت دیگر آیا رفتار حسابداران مدیریت در کاربست تکنیک‌ها و فرآوری اطلاعات، تدارک و ارائه آن، متأثر از تمایلات و تاثیرات رفتاری است؟ آیا مدیران در امر تصمیم‌گیری بطور عقلایی و منطقی رفتار می‌کنند یا اینکه سوگیرهای شناختی و احساسی آنها می‌تواند بر تصمیمات اثرگذار باشند؟ و بالاخره اینکه آیا تمایلات و تاثیرات رفتاری حسابداران مدیریت و مدیران بصورت فردی مطرح می‌باشد یا اینکه در تعامل با گروه، سازمان یا شرایط محیطی قرار دارد؟ از جمله سوالات چالش برانگیز در این حوزه می‌باشند. در پاسخ به سوالات فوق می‌توان حسابداری مدیریت را در یک طبقه‌بندی کلی، در دو سطح خرد و کلان مورد بررسی قرار داد. حسابداری مدیریت رفتاری در سطح کلان، ملاحظات و عوامل رفتاری سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط محیطی را شناسایی و بررسی می‌کند. اما حسابداری مدیریت رفتاری در سطح خرد ملاحظات و عوامل رفتاری در سطح فرد و گروه را بررسی می‌کند به گونه‌ای که آنها را از بازیگران عقلایی مفروض در تئوری اقتصاد کلاسیک متمایز می‌سازد. در این سطح، حسابداری مدیریت رفتاری یکی از مفروضات بنیادی اقتصاد نئوکلاسیک و مالی کلاسیک یعنی فرض عقلایی بودن تصمیم‌گیرندگان را به چالش می‌گیرد، جائیکه 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. 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 پاسخ افراد به مجموعه خاص از اطلاعات حسابداری، محرک‌های مرتبط حسابداری و مجموعه‌های مرتبط حسابداری متمرکز می‌

شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه گروه، شامل بررسی فعالیت های تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می باشد. تمرکز حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه سازمان روی خصوصیات یک واحد سازمانی متمرکز می باشد که ممکن است با مرزهای قانونی یک شرکت یا بخشی از یک شرکت بزرگتر توصیف شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه جامعه (شرایط محیطی)، نقش حسابداری را در جامعه بیان می کند. این مطالعات شامل انعکاس تاثیر متقابل حسابداری و جامعه می باشد. تاثیر متقابل می تواند به شکل فشار بیرونی بر حسابداری و نقش حسابداری بر دنیای بیرونی باشد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲).

تئوریهای روان شناسی حاکم بر حسابداری مدیریت رفتاری در برگزیده سه حوزه روان شناسی شناختی، روان شناسی انگیزش و روان شناسی اجتماعی می باشد. تئوری های مطرح در حوزه روان شناسی شناختی شامل تئوری تصمیم گیری رفتاری و قضاوت و عملکرد تصمیم گیری می باشد. مفاهیم قضاوت احتمالی، ابتکارات و سوگیری ها، تئوری چشم انداز و قالب بندی، ابتکارات جستجو و کارکرد گرایمی احتمالی در سطح تئوری تصمیم گیری رفتاری در حوزه روان شناسی شناختی مطرح می باشد. همچنین مفاهیم مدل های ذهنی و اثرات پیامدهای تصمیم گیری در سطح قضاوت و عملکرد تصمیم گیری قابل بررسی می باشند. تئوری های مطرح در حوزه روان شناسی انگیزش شامل تئوری تعیین هدف، تئوری سازگار گرایمی، تئوری عدالت سازمانی، تئوری انتظار، تئوری اختیار، تئوری سازگاری فرد و محیط و تئوری خواسته می باشد. همچنین، تئوری های مطرح در حوزه روان شناسی اجتماعی نیز شامل تئوری نقش، تئوری قیاس اجتماعی و تئوری شناخت اجتماعی می باشند (بیرنبرگ، ۲۰۱۱).

## ۲. پیشینه پژوهش

کاظمی نجف آبادی (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی اثر تقوا بر تصمیم گیری اخلاقی در کسب و کار از منظر اقتصاد اسلامی پرداخته است که نتایج حاکی از آن است که تقوا موجب بهبود تصمیم گیری اخلاقی در کسب و کار در هر چهار مرحله حساسیت، قضاوت، تمایل و رفتار اخلاقی می گردد. حسینی و مشیری (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی انتقادی دیدگاه ها و جریان های اقتصاد اسلامی پرداخته و در بررسی های انجام شده این نتایج به دست آمد که اولاً! موضوع اقتصاد اسلامی، رفتارهای انسان در زمینه تولید، توزیع و مصرف کالاها و خدمات در جامعه اسلامی با لحاظ یک حرکت تکاملی از وضعیت موجود به وضعیت مطلوب است. ثانیاً هدف نهایی این علم، تغییر

وضعیت موجود به وضعیت مطلوب است و روش آن در ساحت شناخت وضعیت موجود، ابزار جرح و تعدیل شده اقتصاد متعارف و در ساحت تعیین وضعیت مطلوب است. مرادزاده زرگر و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی نشان دادند که محدودیت در حق‌گزینش و کنترل احساس پشیمانی موردانتظار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداریان اثرگذار است. همچنین، مصاحبه‌های انجام شده در این پژوهش با صاحب‌نظران، مدیران و نیز بررسی مطالعات پیشین، عوامل متعددی را برای هر متغیر نمایان ساخت که این عوامل راه را برای دستیابی به راهکارهای مناسب هموار می‌کند. این عوامل عبارتند از، ساختار مالکیت، عوامل درون‌شرکتی، عوامل برون‌شرکتی، عوامل موسسه‌حسابرسی، ویژگی‌های مدیران و صاحبکاران، عوامل مالی و حسابداری، ویژگی‌های حسابرسی و بازار رقابتی حسابرسی.

رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۴) طبق تحقیق صورت گرفته، تئوری‌های روانشناسی در حسابداری مدیریت در غالب اثرات انگیزشی و اثرات اطلاعاتی گروه‌بندی شده است. در ادبیات اثرات انگیزشی اثرات نقاط مرجع، تناقضات داخلی یا ناسازگاری بین بازنمایی ذهنی و رفتار در غالب تئوری‌های هدف‌گذاری، سطح آرمانی، عدالت سازمانی، چشم‌انداز، ناهنجاری شناختی، اسناد و شناخت محیط، مطرح و تحلیل گردیده است. نتایج حاکی از آن است که نظریه‌های روانشناسی با تمرکز و شناخت عمیق‌تر پدیده‌های ذهنی افراد، بجای پدیده‌های عینی سازمانی می‌تواند برای تشریح و تحلیل علت و اثرات روش‌های حسابداری مدیریت مورد استفاده قرار گیرد. در نتیجه به طور فزاینده‌ای آشکار می‌شود که تئوری‌های چندگانه روانشناسی ارتباط بالقوه‌های با هر کدام از روش‌های حسابداری مدیریت دارند. رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۲) به بررسی اثرات سوگیری‌های رفتاری در سطح قضاوت بر کارکرد تکنیک‌های حسابداری پرداخته و نتایج تحقیق حاکی از آن است که بین سوگیری‌های فر اعتمادی، بهینه‌بینی و کارکرد تکنیک حسابداری مدیریت رابطه معکوس و معناداری مشاهده گردید و سوگیری‌نماگرایی و کارکرد تکنیک فاقد رابطه معنادار می‌باشد.

کمال<sup>۱</sup> (۲۰۱۵)، در پژوهشی بیان نمود که تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر تمام فرایندهای حسابداری مدیریت تاثیر گذاشته و از نقش ساده تعیین هزینه‌ها برای بهیابایی و کنترل مالی، به نقش پیشرفته ایجاد ارزش از طریق بهبود فرایند بهره‌برداری از منابع، نغییر مسیر داد، همچنین نتایج حاکی از این امر هستند که محیطی که حسابداری مدیریت در آن فعالیت می‌کند نیز با هر ساختار سازمانی و تحت هر شیوه‌ای از مدیریت، با پیشرفت در فن‌آوری اطلاعات در بازارهای

<sup>۱</sup> Kamal

رقابتی تا حد معنی داری تغییر یافته است. برینبرگ (۲۰۰۷) هدف از مدل های اقتصادی وظایف حسابداری مدیریت عبارت است از روشن سازی ساختارهای با اهمیت که به درک انبوهی از فاکتورها مشکل دارند. این روشن سازی ساختارها به ساده سازی نیاز دارد و این ساده سازی نیازمند بکارگیری مدل های ریاضی قابل ردیابی می باشد که ممکن است راه حل های کمتر بهینه ای برای شرایط واقعی ایجاد نماید.

### ۳. پرسش های پژوهش

با توجه به اینکه این پژوهش به روش کیفی انجام شده است، لذا این رویکرد که منجر به استفاده از نظریه داده بنیاد شده است، فرضیه ای وجود ندارد و از آنجا که تحقیق حاضر به دنبال ارائه الگوی مناسبی برای رفتار فردی و گروهی در قلمرو حسابداری مدیریت رفتاری می باشد، ابتدا به دنبال یافتن مولفه های مناسب برای تبیین الگوی مورد نظر خواهیم بود که در این راستا سوالات زیر را مطرح شده است:

سوال ۱: مولفه های مناسب برای حسابداری مدیریت رفتاری شامل چه مواردی می باشند؟

سوال ۲: الگوی پیشنهادی مطلوب برای حسابداری مدیریت رفتاری چیست؟

سوال ۴: شرایط علی چه هستند؟ شرایط زمینه ای در شکل گیری حسابداری مدیریت رفتاری کدامند؟ مولفه های مداخله گر کدامند؟ راهبردهای حسابداری مدیریت رفتاری کدامند؟ پیامدهای حسابداری مدیریت رفتاری چیست؟

### ۴. جامعه آماری و روش شناسی

هدف پژوهش حاضر، طراحی الگوی رفتار فردی و گروهی در قلمرو حسابداری مدیریت رفتاری از نظر خبرگان به روش نظریه پردازی زمینه بنیان است. در نتیجه از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه ها در سال ۱۴۰۱ انجام شده اند. از منظر هدف، به دلایل پیش رو از نوع اکتشافی است؛ پژوهشی با موضوع طراحی الگوی رفتار فردی و گروهی در قلمرو حسابداری مدیریت رفتاری، با روش این پژوهش (نظریه پردازی زمینه بنیان) در کشور انجام نشده است؛ نتایج این پژوهش به ارائه یک نظریه منتج می شود و یافته های این پژوهش دانش موجود را در زمینه رفتار فردی و گروهی در حسابداری مدیریت رفتاری توسعه می دهد.

این پژوهش، از منظر فرایند اجرا (نوع داده ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا در این روش پژوهش، بخش اول (داده ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه، مشاهده و مشارکت گردآوری می شود که در

این پژوهش نیز داده‌ها با مصاحبه و پرسشنامه جمع‌آوری شده‌اند. همچنین در روش پژوهش کیفی، بخش دوم شامل روش‌های تحلیلی و تعبیر و تفسیری است که برای رسیدن به یافته‌ها یا نظریه‌ها به کار می‌رود. این روش‌ها شامل شیوه‌های مفهوم‌پردازی از داده‌ها است که به کدگذاری مرسوم است. در این پژوهش نیز از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است. بخش سوم روش پژوهش کیفی، عبارت است از گزارش‌های نوشته‌شده یا ترسیم نمودارها و شکل‌ها با ارائه شفاهی که در این پژوهش از روش نموداری استفاده شده است. همچنین در این پژوهش از منظر نتیجه اجرا از نوع بنیادی است که باهدف کشف ماهیت پدیده‌ها انجام می‌شود. از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال) از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود درباره نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند.

در این پژوهش از گروه‌های کانونی قبل از انجام پژوهش، مصاحبه‌های زمینه‌ای صورت می‌پذیرد. برای این منظور از تعدادی متخصصین حسابداری مدیریت و خبرگان مصاحبه به‌عمل آمده و بینش‌های به‌دست‌آمده حاصل این مصاحبه اولیه به‌منظور توسعه و بهبود رهنمود مصاحبه، استفاده می‌گردد. بعد از انجام مصاحبه گروه‌های کانونی، رهنمود مصاحبه تهیه گردیده تا نسبت به دستیابی: الف) یکنواختی و پوشش پرسش‌های پژوهش (موضوعات موردپژوهش)، ب) کاهش سوگیری‌های محقق نسبت به مسائل از پیش پنداشته و ج) طرح پرسش‌های کلیدی به‌منظور کاویدن تجارب مشارکت‌کنندگان، اطمینان حاصل گردد. شایان‌ذکر است رهنمود مصاحبه در اختیار چند تن از صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه‌قرارگرفته و نظرات ایشان اخذ و اصلاحات نهایی به وجود خواهد آمد. مصاحبه‌ها نیمه ساختاریافته و در اغلب موارد مصاحبه‌شونده برای پاسخ‌های باز و مستقل ترغیب می‌گردد. در مصاحبه نیمه ساختاریافته سؤال‌ها از قبل طراحی و هدف کسب اطلاعات عمیق از مصاحبه‌شونده هست بوده و در هر پاسخ ممکن است با سؤال‌های دیگر موردبررسی بیشتر قرار گیرد.

هدف پژوهش حاضر این است که عوامل مؤثر بر رفتار فردی و گروهی در حسابداری مدیریت رفتاری از دیدگاه گروه‌های مختلف که چهار گروه عمده درگیر با آن (متخصصان روانشناسی، حسابداران و مدیران حسابداری، اعضاء هیئت علمی و مدیران نهادهای نظارتی) می‌باشد. این چهار گروه عمده بر اساس زنجیره نقد رفتار فردی و گروهی در حسابداری مدیریت رفتاری انتخاب شده‌اند درواقع این زنجیره به افراد و فرایندهایی اشاره دارد که در تصمیمات حسابداری مدیریتی می‌توانند نقش داشته باشند. در این زنجیره همه اجزا باید دارای ارتباطی نزدیک باشند تا به تصمیم‌گیری مطلوب حسابداری مدیریت بیانجامد. درواقع در پژوهش حاضر مبنای ارائه الگوی عوامل مؤثر بر نقد رفتار فردی و گروهی در حسابداری مدیریت رفتاری مصاحبه از خبرگان حرفه‌های مورد اشاره بر

طبق نوعی از پژوهش کیفی به نام نظریه‌پردازی زمینه بنیان و الگوی جامع حاصل از آن می‌باشد. به نظر می‌رسد انجام تحقیقی در ایران به منظور کشف و شناسایی عوامل و سازوکارهای بیرونی حاکم بر مقوله اصلی از دید گروه‌های مختلف با استفاده از تئوری زمینه بنیان می‌تواند علاوه بر گشایش چشم‌انداز جدید در مورد تحقیقات مربوط به زمینه پژوهش، زمینه لازم برای ارتقاء تصمیم‌گیری مدیران را فراهم سازد. با توجه به مطالب عنوان شده، پرسش اصلی که این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ برای آن می‌باشد، این است که الگوی رفتار فردی و گروهی در قلمرو حسابداری مدیریت رفتاری از دیدگاه گروه‌های مختلف کدام است؟

##### ۵. یافته‌های پژوهش

مقوله اصلی در این پژوهش رفتار فردی و گروهی در حسابداری مدیریت رفتاری است. نمونه‌ها در نظریه‌پردازی زمینه بنیان، عموماً به صورت هدفمند و به روش گلوله برفی انتخاب می‌شوند. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامع راهنمایی می‌کنند. به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها خواسته شد سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. بر اساس این، تعداد ۱۲ مصاحبه انجام شدند و نمونه‌گیری به اشباع نظری رسید و مصاحبه جدیدی صورت نگرفت. منظور از اشباع نظری، یعنی با انجام آخرین مصاحبه هیچ مفهوم و مقوله جدیدی شکل نگیرد و مصاحبه‌های انجام‌شده برای شروع تحلیل آماری کفایت می‌کند. میانگین مدت‌زمان مصاحبه برای طراحی الگوی منسجم نقد رفتار فردی و گروهی در حسابداری مدیریت رفتاری، حدوداً ۱۸ دقیقه است. برای سنجش روایی و پایایی پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، پس از مصاحبه با ۴ نفر از خبرگان دانشگاه، حرفه و شرکت‌ها و اخذ نظرات آن‌ها، رهنمود مصاحبه تهیه شد و مصاحبه‌ها حول رهنمود مصاحبه صورت گرفت. با افزایش تعداد مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه‌ها نیز گسترش یافت. روش‌شناسی و انتخاب این افراد بدین شکل است که یا در حوزه تصمیم‌گیری حسابداری دارای پژوهش یا کتاب چاپ‌شده بوده و یا به صورت علمی گزارش رفتار فردی و گروهی در حسابداری مدیریت رفتاری را تهیه کرده‌اند. کل مصاحبه‌ها با اجازه مصاحبه‌شوندگان ضبط شدند و پژوهشگران هر مصاحبه را چندین بار بررسی کردند. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۴ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۴ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت. خبرگان عموماً مدل استخراج‌شده را معتبر تلقی کردند. هدف این پژوهش، طراحی الگوی منسجم نقد رفتار فردی و گروهی در قلمرو حسابداری مدیریت رفتاری است. با ۱۲ نفر از خبرگان حوزه مبانی نظری رفتار فردی و گروهی و

سایر صاحب‌نظران مصاحبه عمیق صورت گرفت. در نگاره (۱) مشخصات کلی مصاحبه‌شوندگان گزارش شده است.

جدول (۱): اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	توضیحات	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۰	۰/۷۱
	زن	۲	۰/۲۹
تاهل	متاهل	۱۱	۰/۹۲
	مجرد	۱	۰/۰۸
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱	۰/۰۷
	۳۰ تا ۴۵	۸	۰/۵۷
	۴۶ و بالاتر	۳	۰/۳۶
تحصیلات	کارشناسی ارشد	۲	۰/۱۴
	دانشجوی دکتری	۴	۰/۳۵
	دکتری	۵	۰/۵۱
سابقه	۵-۱۰ سال	۳	۰/۲۱
	۱۰-۱۵ سال	۵	۰/۳۶
	۱۵-۲۰ سال	۳	۰/۲۹
	۲۰ سال و بالاتر	۱	۰/۱۴
حوزه تخصص	حسابداران	۱	۰/۱۴
	مدیران و حساب‌برسان داخلی	۴	۰/۲۸
	اعضاء هیئت علمی	۵	۰/۳۵
	مدیران نهادهای نظارتی	۲	۰/۲۳

منبع: یافته‌های پژوهش

در این پژوهش در مجموع تعداد ۴۰ مفهوم از مصاحبه‌ها استخراج شد که به ۲۹ مقوله فرعی تقلیل یافت. شرح کامل این مقوله‌ها در نگاره (۲) ارائه شده است. در این پژوهش مجموعه مربوط به شرایط علی با یک مقوله اصلی و چهار مقوله فرعی دسته‌بندی شد که در جدول ۲ مشاهده می‌شود.

## جدول (۲): کدگذاری باز و مفاهیم شرایط علی

مفهوم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
یکی از سازه های اثرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری روان شناسی شناختی شامل تئوری تصمیم گیری رفتاری و قضاوت و عملکرد تصمیم گیری می باشد. مفاهیم قضاوت احتمالی، ابتکارات و سوگیری ها، تئوری چشم انداز و قالب بندی، ابتکارات جستجو و کارکرد گرایمی احتمالی در سطح تئوری تصمیم گیری رفتاری در حوزه روان شناسی شناختی مطرح می باشد. همچنین مفاهیم مدل های ذهنی و اثرات پیامد های تصمیم گیری در سطح قضاوت و عملکرد تصمیم گیری نیز عواملی اثرگذار بر این مهم می باشند.	روانشناسی شناختی	فازهای روانشناسی
یکی از سازه های اثرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری روان شناسی انگیزش شامل تئوری تعیین هدف، تئوری سازگار گرایمی، تئوری عدالت سازمانی، تئوری انتظار، تئوری اختیار، تئوری سازگاری فرد و محیط و تئوری خواسته می باشد.	روانشناسی انگیزش	
یکی از سازه های اثرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری روانشناسی اجتماعی شامل تئوری نقش، تئوری قیاس اجتماعی و تئوری شناخت اجتماعی می باشند.	روانشناسی اجتماعی	

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به جدول ۲ شرایط علی دارای چهار مقوله فرعی که شامل مقولاتی منجمله روانشناسی شناختی، روانشناسی انگیزش و روانشناسی اجتماعی می باشد. در این پژوهش مقوله محوری رفتار فردی و گروهی در حسابداری مدیریت رفتاری می باشد. شرایط محوری به شرح جدول ۳ می باشد.

## جدول (۳): کدگذاری باز مفاهیم محوری

مفهوم	مقولات فرعی	مقولات اصلی
حسابداری مدیریت رفتاری در سطح فردی در دو مفهوم مطرح می شود که شامل مطالعات انتخاب فردی و مطالعات انتخاب استراتژیک می باشد. در مطالعات انتخاب فردی سوال اصلی در مطالعات انتخاب فردی این است که افراد چگونه مشکلات را حل می کنند. در واقع موضوع این می باشد که یک فرد چقدر مناسب، مسائل را به تنهایی یعنی بدون تعامل با دیگران و بدون تاثیر پذیری از دیگران حل می کند. موضوعات مطرح در این محور شامل: مطالعات مذاکره،	سطح فردی	حسابداری مدیریت رفتاری

مذاکره با قدرت نابرابر، تاثیر طرف سوم (فرد خنثی)، شهرت و غیره می باشد.		
در این سطح، رفتار تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می باشد که وجه تمایز این جمع کوچک، پیوستگی و وابستگی آنها می باشد. در واقع فرض می شود که افراد در سطوح یکسان قرار دارند که رفتار آنها منجر به یک رفتار واحد یا گروهی می شود. در تحقیقات حسابداری مدیریت رفتاری در سطح گروه، فعالیت های اعضای گروه مورد بررسی قرار می گیرد. افرادی که در سلسله مراتب سازمانی مختلف قرار دارند در این سطح مورد بررسی قرار نمی گیرند. موضوعات مطرح در سطح گروه شامل: اشخاص در مقابل عملکرد گروه، فرآیند تصمیم گیری گروهی، نقش سیستم های حسابداری و تکنیکی در تصمیم گیری گروهی، نقش محرک ها و انگیزه ها و نقش خصوصیات گروه در عملکردشان می باشد.	سطح گروهی	
حسابداری مدیریت رفتاری در سطح سازمانی در دو مفهوم سطح عملی و سطح کل مطرح می شود. سطح عملی متمرکز بر تعامل چندگانه بین گروه کوچکی از افرادی که در سلسله مراتب سازمانی در سطوح مختلف قرار دارند، می باشد. زمانی که گروه بزرگتر می شود تمرکز تحقیق از اعضای گروه یا سازمان معطوف به خود سازمان بعنوان یک کل می شود.	سطح سازمانی	
حسابداری مدیریت رفتاری در سطح جامعه، نقش حسابداری را در جامعه و تعاملی که حسابداری با محیط داخلی و بیرونی شرکت دارد را مورد بررسی قرار می دهد و بعبارت دیگر بررسی می کند فشارهای بیرونی منجر به چه تغییراتی در حسابداری می شود. موضوعات مطرح در این سطح شامل: چگونگی تاثیر رویه ها و رویدادهای محیطی بر حسابداری سازمان، روش یا رویه ای که در آن حسابداری برای کنترل یا اداره اعضای یک شرکت یا جامعه مورد استفاده قرار گرفته است، اثر حسابداری شرکت بر محیط بیرونی شرکت و شبیه سازی خط و مشی های کلانی که در بر گیرنده انتخاب های حسابداری نمی باشد نظیر مطالعات مکانیسم های بازار می باشد.	سطح جامعه	عوامل فردی

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به جدول ۳ مقوله محوری در این پژوهش حسابداری مدیریت رفتاری می باشد که اولین مقوله اصلی مربوطه به سطح فردی شامل مقولات فرعی مطالعات انتخاب فردی و مطالعات انتخاب استراتژیک است و دومین مقوله اصلی مربوط به سطح گروهی، سومین مقوله اصلی مربوط به سطح سازمانی و در نهایت چهارمین مقوله اصلی مربوط به سطح جامعه یا عوامل محیطی می باشد. در این پژوهش سه مقوله اصلی یعنی عوامل اقتصادی و عوامل فرهنگی شرایط زمینه ای را تشکیل دادند که به شرح جدول ۴ می باشد.

## جدول (۴): کدگذاری باز و مفاهیم شرایط زمینه‌ای

مفاهیم	مقوله فرعی	مقوله اصلی
مدیریت پروژه می تواند زمینه ساز حسابداری مدیریت رفتاری باشد. بدین معنی یکپارچه سازی تمام جوانب یک پروژه حسابداری مدیریت، به نحوی که دانش و منابع کافی در زمان و مکان مورد نیاز در دسترس باشند و از همه مهم تر، اطمینان یافتن از اینکه خروجی های مورد انتظار به شکل به هنگام، مقرون به صرفه و یا کیفیت کنترل شده ایجاد شوند.	مدیریت پروژه	مدیریت
مدیریت ریسک در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری زمینه سازی سطوح مختلف آن را فراهم می آورد. منظور از مدیریت ریسک در این حوزه، فرآیند شناسایی، ارزیابی، و واکنش به عدم اطمینان ناشی از فعالیتهای سازمان برای حمایت از دستیابی به اهداف راهبردی حسابداری مدیریت می باشد.	مدیریت ریسک	
اثرات اطلاعاتی تکنیکهای حسابداری مدیریت شامل این مساله میباشد که افراد منطقی چگونه ابتکارات ذهنی را برای یافتن و پردازش اطلاعات حسابداری مدیریت بکار میبرند و اینکه اطلاعات حسابداری مدیریت چگونه انتخاب و کاربرد ابتکارات ذهنی و بازنمایی های ذهنی افراد را تحت تاثیر قرار می دهد. مسیر و میزان این اثرات تکنیکهای حسابداری مدیریت اغلب وابسته به دانش افراد، تجربه، توانایی و عناصری از وظایف و بستر وظایف افراد می باشد.	اثر اطلاعاتی	اثرات تکنیک های حسابداری مدیریت
اثرات انگیزشی شامل اثرات نقطه اتکای ذهنی فرد(اهداف بودجه) و اثرات تضادهای درونی یا ناسازگاری های موجود بین بازنمایی های ذهنی و رفتار فرد می باشد. اثرات انگیزشی نشان می دهد که تکنیک های حسابداری مدیریت چگونه بازنمایی های ذهنی افراد از نتایج و پاداش تصمیم گیری نظیر تعیین هدف، سطح انتظار، استرس را تحت تاثیر قرار می دهد.	اثر انگیزشی	

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول ۴ اولین مقوله از شرایط زمینه‌ای مربوط مهارت ها شامل به مهارت های رفتاری و اجتماعی و از سویی دیگر دومین مقوله شامل اثرات تکنیک های حسابداری مدیریت رفتاری می باشد که از عواملی شامل اثر اطلاعاتی و اثر انگیزشی تشکیل شده است. شرایط مداخله‌گر در این پژوهش به شرح جدول ۵ می باشد.

## جدول (۵): کدگذاری باز و مفاهیم شرایط مداخله‌گر

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
مهارت های رفتاری و اجتماعی	مهارت رهبری	یکی از سازه های مداخله گر در حسابداری مدیریت رفتاری نوع و میزان مهارت رهبری مدیران می باشد. شناسایی ویژگیهای شخصیتی مدیران به ویژه خودشیفتگی که تصمیمات آنها را متأثر می سازد و می تواند دلیل عدم شایستگی و بی کفایتی های مدیریتی در سطوح مختلف مدیریت و رهبری سازمان باشد، حائز اهمیت می باشد.
	کار تیمی	بخش مهمی از عوامل موفقیت یا ناکامی یک تیم کاری در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری، پیش و همزمان با شکل گیری آن به وجود می آید؛ مانند: هدف و ماموریت تیم حسابداری مدیریت، انگیزه های شخصی، نحوه استخدام و تقسیم مسئولیت ها، ساختار و گردش کار، ویژگی های شخصیتی مدیر و رهبر تیم از عوامل مداخله گر در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری می باشند.
	مسئولیت پذیری	مسئولیت پذیری یکی از عوامل مداخله گر در حوزه مدیریت رفتاری می باشد. در واقع به کمک این سازه با جهانی شدن و افزایش پیچیدگی های تجاری به همراه پیشرفت چشم گیر در فن آوری موجب گردید حسابداری مدیریت در مورد چگونگی استفاده مدیران واحدهای تجاری و غیر تجاری از اطلاعات حسابداری و سایر اطلاعات مالی مباحثی مطرح می گردد. این اطلاعات احتیاجات داخلی مدیریت را برآورده کرده و آنها با استفاده از این اطلاعات در جهت موفقیت، پیشرفت و برنامه ریزی واحد اقتصادی اقدامات مؤثری را انجام می دهد.
	توانایی هدفگذاری	در حوزه حسابداری مدیریت باید مشخص شود که همیشه اولویت ها و اهدافی که در سازمان وجود دارد در حال تغییر می باشد. سازمان ها برای اینکه بتوانند در این محیط پایداری خود را حفظ کنند به اطلاعات قابل اتکا و کافی نیاز دارند. بر همین اساس باید مشخص شود که یکی از بهترین این اطلاعات که می توانید در مسیر کاری خود داشته باشید حسابداری مدیریت است. این نمونه از شاخه های حسابداری به صورت ثابت و ایستا نمی باشد و همیشه شما باید آن را با محیط و سازمان مطابقت داده شود. این مسئله موجب گردد که روش های مناسب و چهارچوب های خاصی را برای تصمیم گیری های مدیران ارائه دهید.
	مهارت ارتباطی (شبکه سازی)	داشتن توانایی برقراری ارتباط قوی برای در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری ضروری است. ارتباط مؤثر توانایی انتقال ایده ها و اطلاعات را به روشی قابل درک برای همه به حسابداری مدیریت رفتاری در سطح فردی و گروهی

می‌دهد.		
قدیمی ترین مسئله در حوزه حسابداری مدیریت با رویکرد رفتاری، فرآیند بودجه بندی است که شامل مشارکت بودجه، اثرات انگیزه، سبک رهبری و ضعیف کردن بودجه می باشد.	فرآیند بودجه بندی	مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت رفتاری
دومین مقوله، مدیریت عملکرد می باشد که عوامل اقتصادی، داخلی یا خارجی سازمان را به کمک ارزیابی عملکرد از بخش های سازمانی توضیح و بررسی می شود.	مدیریت عملکرد	
سومین مقوله مورد توجه، اطلاعات و تصمیم گیری است که شامل ثبات داده ها و مسائل مربوط به نمایندگی است.	اطلاعات و تصمیم گیری	

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به جدول بالا شرایط مداخله‌گر دارای دو مقوله اصلی مهارت های رفتاری و اجتماعی و مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت رفتاری می‌باشد.  
در این پژوهش راهبردها به شرح جدول ۶ می‌باشد.

#### جدول (۶): کدگذاری باز و شرایط مربوط به راهبردها

مقوله اصلی	مقوله فرعی	مولفه
اصول حسابداری مدیریت رفتاری	مباشرت	این مقوله فرعی که یکی از اصول حسابداری مدیریت رفتاری بوده که باعث می‌گردد روابط و منابع به شکل فعالانه ای مدیریت شود تا از دارایی های مالی و غیرمالی، شهرت و ارزش سازمان حفاظت شود.
	اعتماد	مباشرت، اعتماد را می سازد. پاسخگویی و مذاقه، فرایند تصمیم گیری را عینی تر می سازد. موازنه منافع تجاری کوتاه مدت در برابر ارزش بلندمدت برای ذینفعان، اعتبار و اعتماد را بهبود می سازد.
	ارزش	که باعث می گردد تاثیر بر ارزش تحلیل و سناریوهای متفاوت شبیه سازی شود. در نتیجه روابط علت و معلولی بین درون داده ها و خروجی ها به اثبات می رسد.
	رابط پذیری	اطلاعات ربط پذیر به سازمان کمک می کند تا اطلاعات مورد نیاز برای ایجاد راهبرد و تاکتیک های اجرای آنها طرح ریزی شده و منبع یابی شوند.
	نفوذ/ اطلاع رسانی	که رعایت آن باعث بینشی در سازمان می شود که نافذ بوده و ارائه تصمیمات بهتر درباره راهبرد و اجرای آن در تمام سطوح سازمان می گردید.

منبع: یافته‌های پژوهش

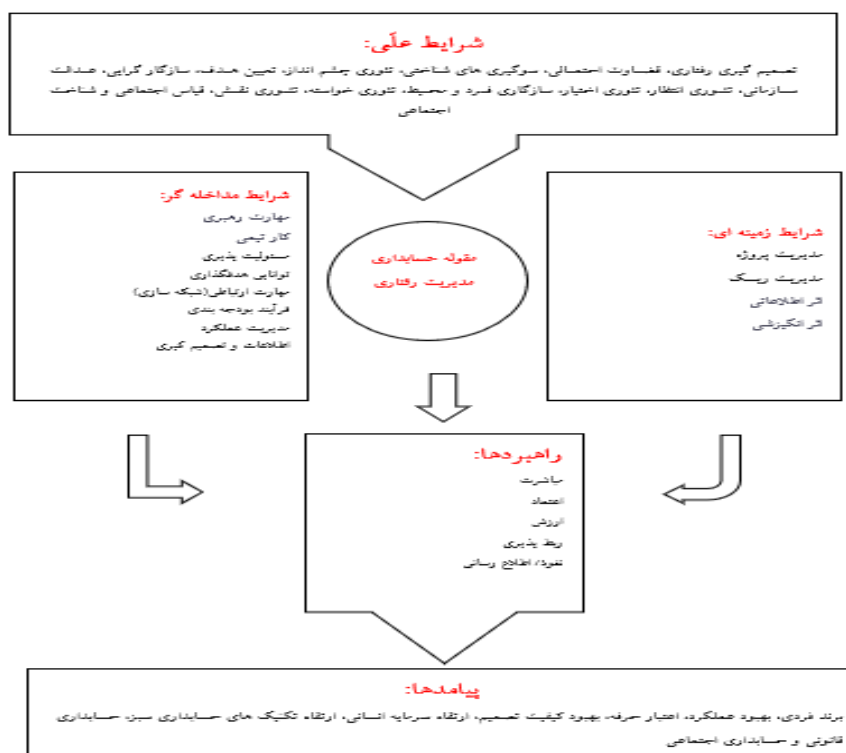
همان طور که در جدول ۴۶ مشاهده می‌شود اصلی ترین مقوله راهبردی اصول حسابداری مدیریت رفتاریم‌ی باشد که شامل پنج مقوله مباشرت، اعتماد، ارزش، ربط پذیری و اطلاع رسانی است. در این پژوهش پیامدها در دو مقوله اصلی شامل عوامل خارجی و عوامل داخلی است که عوامل خارجی دارای یک مقوله فرعی اعتماد اجتماعی، عوامل خارجی شامل رشد و توسعه بازار های مالی و رشد و توسعه مالی طبقه‌بندی شدند، که در جدول ۷ بیان شده است.

جدول (۷): کدگذاری باز و شرایط مربوط به پیامدها

مقوله اصلی	مقولات فرعی	مؤلفه
سطح فردی	برند فردی	از اصلی ترین عوامل ایجاد برند فردی در حسابداری مدیریت رفتاری تمایز حسابداری مدیریت از از سایر افراد، خودشکوفایی و خود ارتقایی می باشد. این مقوله ها باعث ایجاد اعتبار و اصالت، ایجاد فرصت پیشرفت، متمایز و منحصر بودن در حوزه حسابداری مدیریت و دانش استفاده از ابزارهای اطلاعاتی و ارتباطی می باشد. همچنین انعطاف پذیری، درک استعدادهای درونی و علاقه به تخصص حسابداری مدیریت باعث ایجاد خودشکوفایی می گردد. در نهایت خودکنترلی، خودآگاهی و خودیادگیری باعث ایجاد مقوله خود ارتقایی می گردد.
	بهبود عملکرد	از اصلی ترین عوامل ایجاد بهبود در حسابداری مدیریت رفتاری بهبود کیفیت در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری شخصی و بهبود کیفیت در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری در سطح سازمانی می باشد.
سطح گروهی	اعتبار حرفه	از اصلی ترین عوامل ایجاد اعتبار در حرفه حسابداری مدیریت توسعه حرفه ای، تعهد حرفه ای و انسجام تیمی/گروهی می باشد. این مقوله ها باعث ایجاد روابط عمومی مطلوب، شفاف سازی شخصیت حرفه ای، ارتقای منزلت حرفه ای، رعایت دقیق استانداردها و قوانین و ایجاد روابط مثبت و موثر در محیط کار مبتنی بر همکاری چندسویه می باشد.
سطح سازمانی	بهبود کیفیت تصمیم گیری	از اصلی ترین عوامل بهبود کیفیت تصمیم گیری حسابداری مدیریت رفتاری در سطح سازمانی، شفاف بودن اطلاعات گزارش شده حسابداری مدیریت، درک بهتر گزارش ها و افزایش دقت در گزارش ها می باشد. همچنین از پیامدهای مهم حسابداری مدیریت رفتاری در سطح سازمانی ارتقاء کیفیت دارایی های نامشهود می باشد.
	ارتقاء سرمایه انسانی	
سطح جامعه (محیطی)	ارتقاء تکنیک های مربوط به حسابداری سبز،	از اصلی ترین عوامل ارتقاء تکنیک های مربوط به حسابداری سبز، حسابداری قانونی و حسابداری اجتماعی در سطح جامعه، ارتقاء مسئولیت سازمان ها در قبال جامعه و توسعه مالی و در نهایت توسعه پایدار شرکت

	حسابداری قانونی و حسابداری اجتماعی
--	------------------------------------

منبع: یافته‌های پژوهش



شکل (۱): الگوی تجویزی نقد رفتار فردی و گروهی در قلمرو حسابداری مدیریت رفتاری

منبع: یافته‌های پژوهش

برای اعتباریابی کیفی الگو از روش دلفی استفاده شده است. هدف از این گام، ارزیابی و پالایش فهرست مقوله‌های اصلی و فرعی با استفاده از یکی از روش‌های توافق جمعی مانند روش دلفی، فیش بول و تل استار است. روش انتخابی برای این پژوهش، روش دلفی است. روش دلفی به عنوان یک روش تجربی معتبر برای دستیابی به توافق جمعی، هنگامی مورد استفاده قرار می‌گیرد که اطلاعات مورد نیاز انتزاعی (ذهنی) بوده و امکان حضور شرکت‌کنندگان در یک مکان برای تشکیل

جلسه وجود نداشته باشد. در این پژوهش در دور اول، فهرست مقوله‌ها زیرمقوله‌ها و مفاهیم در اختیار صاحب‌نظران قرار گرفت تا در مورد آنها اظهار نظر نمایند. در دور دوم، مجموعه عوامل گردآوری شده در اختیار خبرگان گروه دوم قرار گرفت. در دور اول، فهرست مولفه‌ها، شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای حسابداری مدیریت رفتاری در اختیار این افراد قرار گرفت تا در مورد آنها در قالب طیف لیکرت، اظهار نظر نمایند. در مرحله اول، چند مفهوم ادغام شد و برخی موارد اصلاح گردید. یافته‌های مرحله دوم حاکی از آن بود که خبرگان به اتفاق نظر رسیدند. بنابراین برای تعیین معنی‌داری مقوله‌های استخراج شده با استفاده از پرسشنامه از آزمون دوجمله‌ای در سطح (۰/۵) بهره گرفته شد. به منظور استفاده از این آزمون باید مقادیر داده‌ها را به دو گروه طبقه‌بندی کرد. لذا پاسخ‌های خیلی کم، کم و بدون نظر در گروه اول و پاسخ‌های زیاد و خیلی زیاد در گروه دوم قرار گرفتند.

جدول (۸): گزاره‌های مفهومی مرتبط با مفاهیم به دست آمده از دلفی

Sig	احتمال مشاهده شده		عنوان مقوله
	>3	≤3	
۰/۰۳۵	۰/۸۰	۰/۲۰	اثرات تکنیک‌ها
۰/۰۰۰	۰/۸۷	۰/۱۳	اصول
۰/۰۳۵	۰/۸۰	۰/۲۰	جامعه
۰/۰۰۷	۰/۸۷	۰/۱۳	روانشناسی اجتماعی
۰/۰۰۰	۰/۸۰	۰/۲۰	روانشناسی انگیزش
۰/۰۳۵	۱	۰	روانشناسی شناختی
۰/۰۰۷	۰/۸۷	۰/۱۳	سازمانی
۰/۰۰۰	۰/۸۰	۰/۱۳	فردی
۰/۰۳۵	۰/۸۰	۰/۲۰	مدیریت
۰/۰۰۰	۱	۰	مفاهیم
۰/۰۳۵	۰/۸۰	۰/۲۰	مقوله محوری
۰/۰۳۵	۰/۸۰	۰/۲۰	مهارت‌ها
۰/۰۳۵	۰/۸۰	۰/۲۰	گروهی

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج آزمون دوجمله‌ای در جدول ۸، تمامی مقوله‌ها در سطح ۰/۰۵ معنادار است. بنابراین ابعاد بالا به عنوان مولفه‌های مولفه‌های حسابداری مدیریت رفتار فردی و گروهی در نظر گرفته شدند.

### نتیجه‌گیری و بحث

با توجه به نتایج به دست آمده از مصاحبه با خبرگان و نیز اعتباریابی الگو می‌توان گفت در زمینه شرایط علی، بیشتر افراد متخصص و صاحب نظر در زمینه حرفه حسابداری مدیریت معتقد بودند که مهم‌ترین عوامل تاثیرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری مقوله‌هایی مانند فاز های روانشناختی شامل روانشناسی شناختی، روانشناسی انگیزش و روانشناسی اجتماعی می‌باشد. مقوله محوری در این پژوهش حسابداری مدیریت رفتاری در سطوح فردی، گروهی، سازمانی و اجتماعی می‌باشد. دو مقوله اصلی یعنی عوامل مدیریتی و اثرات تکنیک های حسابداری مدیریت شرایط زمینه‌ای را تشکیل دادند. اولین مقوله از شرایط زمینه‌ای مربوط به مدیریت پروژه و مدیریت ریسک می‌باشد. مدیریت ریسک در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری زمینه سازی سطوح مختلف آن را فراهم می‌آورد. منظور از مدیریت ریسک در این حوزه، فرآیند شناسایی، ارزیابی، و واکنش به عدم اطمینان ناشی از فعالیتهای سازمان برای حمایت از دستیابی به اهداف راهبردی حسابداری مدیریت می‌باشد. دومین مقوله شامل اثرات اطلاعاتی و انگیزشی است. اثرات اطلاعاتی تکنیکهای حسابداری مدیریت شامل این مساله می‌باشد که افراد منطقی چگونه ابتکارات ذهنی را برای یافتن و پردازش اطلاعات حسابداری مدیریت بکار می‌برند و اینکه اطلاعات حسابداری مدیریت چگونه انتخاب و کاربرد ابتکارات ذهنی و بازنمایی های ذهنی افراد را تحت تاثیر قرار می‌دهد. شرایط مداخله‌گر دارای دو مقوله اصلی مهارت های رفتاری و اجتماعی و مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت رفتاری می‌باشد. اولین مقوله از شرایط مداخله‌گر مهارت های رفتاری و اجتماعی است که شامل مقوله‌هایی فرعی مهارت رهبری، کار تیمی، مسئولیت پذیری، توانایی هدفگذاری و مهارت شبکه سازی می‌باشد و مقوله مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت رفتاری شامل فرایند بودجه بندی، مدیریت عملکرد و اطلاعات و تصمیم گیری است. تنها مقوله اصلی راهبردی اصول حسابداری مدیریت رفتاری می‌باشد که شامل پنج مقوله مباشرت، اعتماد، ارزش، ربط پذیری و میزان نفوذ است. مباشرت، اعتماد را می‌سازد. پاسخگویی و مذاقه، فرایند تصمیم گیری را عینی تر می‌سازد. در این پژوهش پیامدها در چهار مقوله اصلی شامل سطح فردی، سطح گروهی، سطح سازمانی و سطح اجتماعی است که سطح فردی شامل برند فردی و بهبود عملکرد می‌باشد. از اصلی ترین عوامل ایجاد برند فردی در حسابداری مدیریت رفتاری تمایز حسابدار مدیریت از سایر افراد،

خودشکوفایی و خود ارتقایی می باشد. این مقوله ها باعث ایجاد اعتبار و اصالت، ایجاد فرصت پیشرفت، متمایز و منحصر بودن در حوزه حسابداری مدیریت و دانش استفاده از ابزارهای اطلاعاتی و ارتباطی می باشد. در نهایت می توان گفت با توجه به نتایج به دست آمده یافته‌های این پژوهش در حالت کلی با نتایج شامپان و همکاران (۲۰۰۷)، لامبرث (۲۰۰۷) و نیکومرام و جلیلی (۱۳۹۹) همسو می‌باشد.

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

مهم‌ترین محدودیت پژوهش به روش (نظریه داده بنیاد) پژوهش مربوط می‌شود که البته نوعی محدودیت ذاتی آن است. هرچند تئوری داده بنیاد برای تئوری‌های بومی بسیار مفید است، همانند سایر روش‌های پژوهش کیفی با محدودیت تعمیم‌دهی مواجه است؛ بدین معنا که لزوماً نتایج این پژوهش برای سایر محیط‌ها و محیط سایر کشورها مناسب نیست. مشکل ذاتی دیگر این روش پژوهش، احتمال ورود قضاوت‌های شخصی محقق است که تلاش شد با روش‌های آزمون مقبولیت مختلف، این قضاوت‌های شخصی در انجام پژوهش حداقل شود. نبود پژوهش مشابه در این زمینه (حسابداری مدیریت رفتار فردی و گروهی) یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش حاضر بود. که با وجود تلاش بسیار پژوهشگر موفق به یافتن پژوهشی نشد که به طور مستقیم به این موضوع پرداخته باشد.

## منابع

۱. ابوالمعالی. خدیجه، (۱۳۹۱)، پژوهش کیفی: از نظریه تا عمل، تهران، انتشارات علم. ۶(۱۲): ۱-۶۳۶.
۲. رهنمای رودپشتی، فریدون. رستمی مازویی (۱۳۹۴)، مروری بر تئوری های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۸(۲۶): ۴۲-۵۸.
۳. رهنمای رودپشتی، فریدون. نیکو مرام، هاشم و جلیلی، آرزو (۱۳۹۲)، تاثیر سوگیری های قضاوتی بر کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۶(۱۶): ۶۲-۷۰.
۴. عاطفی فر. علیرضا و سلیمانی بشلی. علی، (۱۳۹۸)، رفتارشناسی مالی، انتشارات آیلارپ رضایی دولت آبادی. حسین و مهرآذین. سمیرا، (۱۳۹۲)، تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمان ها، در محیط های متغیر و پویا، پژوهش های حسابداری، ۱۱(۶): ۸۰-۹۰.
۵. کاظمی نجف آبادی مصطفی. (۱۴۰۰)، اثر تقوا بر تصمیم گیری اخلاقی در کسب و کار از منظر اقتصاد اسلامی. نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی. ۱۰(۳۵): ۱۰۱-۱۲۵.
۶. مرادزاده زرگر مصطفی، سعیدی. پرویز، گرکز. منصور و معطوفی. علیرضا. (۱۴۰۲)، بررسی نقش موله های کیفی موثر در تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی تحت شرایط محدودیت در حق گزینش و کنترل احساس پشیمانی. ۱۲(۴۳): ۲۹۳-۳۲۵.
۷. حسینی. سیدرضا و مشیری. سیدروح الله، (۱۴۰۲)، بررسی انتقادی دیدگاه ها و جریان های اقتصاد اسلامی، ۱۲(۴۳): ۲۷-۴۹.
8. Gilovich.T, D. Keltner, and R.Nisbett, (2006). "Socila Psychology", Newyork: WWW.Norton& company,6(4):122-134.
9. Teylor. S.,L. Peplau, and D. Sears, (2006). "Social Psychology", Upper saddle river, NJ:Prentice Hall, Eleventh edition, 21(5):32-45.
10. Hannan. L., R. Krishnan and A. Newman, (2008). "The effect of disseminating relative performance feedback in tournament and individual performance compensation plans", The Accounting Review 83(4): 893-913.
11. Rowe, C., (2014). "The effect of accounting report structure and team structure on performance in cross-functional teams", The Accounting Review 79(4): 1153-1180.
12. Gonzalez, R., H. Langholtz, and B. Sopchak (2002), 'Minimizing cost in resourceallocation decisions'. Organizational Behavior and HumanDecision Processes 89(2): 1032-1057.
13. Kader, M. A. and Luther, R. (2004). "An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices", WP, 4(6):54-60.

14. Birnberg, J.(2011). A proposal framework for behavioral accounting research.  
Behavioral research in accounting. 23,(1); 1-43.  
Birnberg, J., Luft, J. and Shields, M.(2007). Handbook of Management Accounting Research. Elsevier Ltd.4(2):12-20.
15. Birnberg, J.(2011). A proposal framework for behavioral accounting research.  
Behavioral research in accounting. 23(1):1-43.  
Birnberg, J., Luft, J. and Shields, M.(2007). Handbook of Management Accounting Research. Elsevier Ltd. 20(2):33-51.
16. Kamal, Shah; (2015). "Historical Evolution of Management Accounting".  
The Cost and Management, 4(43): 12-19.

