

Harmonizing Excellence: Highlighting the Role of Management Accounting in Behavioral Structures

Habib Daneshmand Pour 


Ph.D. Student of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia, Iran,
m.sharifi2015@gmail.com

Asgar Pakmaram 

Associate Professor, Accounting, Islamic Azad University, Bonab Branch, Bonab, Iran,
pakmaram@gmail.com

Saeid Jabbarzadeh Kangarluyi

Associate Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Urmia Branch, Urmia,
Iran, s.jabbarzadeh@iaurmia.ac.ir

Jamal Bahri Sales 

Associate Professor, Department of Accounting, Urmia Branch, Islamic Azad University, Urmia,
Iran, j.bahri@iaurmia.ac.ir

Abstract

Objective: Behavioral factors of management accounting as providers of information in this center and managers as major users of information are important. The purpose of this research is to validate and measure the behavioral management accounting model and its structures.

Method: The data collection tool is a questionnaire, and for this purpose, 72 experts were selected using available sampling method. The type of research is mixed in terms of the conducting approach, which was used for the qualitative part and to understand the relationship between the structures of the extracted model from the context-based approach and the phenomenological strategy. And for the quantitative part, the method of structural equations has been used to test the hypotheses. For the qualitative validation of the model extracted from the foundation approach, the Delphi method has been used first.

Findings: The results of the research model test show that the path of causal conditions through the phases of motivational psychology and social psychology has a significant relationship. This means that the structures related to motivational psychology and social psychology are influential factors on behavioral management accounting.

Conclusion: Management accounting techniques can influence people's attention by exposing some information and keeping others silent. Also, management accounting techniques can affect how information is visualized mentally and how that information is related to other information in the memory.

Knowledge enhancement: The results of this research can help managers, financial analysts, beneficiaries and other users of financial information to better understand the behavioral context of decision makers in the field of management accounting and help them to make correct managerial, financial and investment decisions.

Keywords: Management Accounting, Excellence Coordination, Structural Modeling.

Research Article

Cite this article: Daneshmand Pour, Pakmaram, Jabbarzadeh Kangarluyi & Bahri Sales (2024) Harmonizing Excellence: Highlighting the Role of Management Accounting in Behavioral Structures, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.11, NO.3, Fall: 27-48.

DOI: 10.30479/jfak.2024.20149.3191


Received on 28 March, 2024 **Accepted on** 21 June, 2024

© The Author(s). 


Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Asgar Pakmaram (pakmaram@gmail.com)

هماهنگ سازی تعالی: برجسته سازی نقش حسابداری مدیریت در سازه های رفتاری

حبیب دانشمندپور 


دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد ارومیه، ارومیه، ایران. m.sharifi2015@gmail.com

عسگر پاک مرام 

دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بناب، بناب، ایران. pakmaram@gmail.com

سعید جبارزاده کنگرلوئی

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد ارومیه، ارومیه، ایران. s.jabbarzadeh@iaurmia.ac.ir

جمال بحری ثالث 

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد ارومیه، ارومیه، ایران. j.bahri@iaurmia.ac.ir

چکیده

هدف: 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 اعتباریابی و سنجش الگوی حسابداری مدیریت رفتاری و سازه های آن می باشد.

روش: ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه بوده و به این منظور جمع آوری داده ها از ۷۲ نفر از خبرگان بهره گرفته شده که با استفاده از روش نمونه گیری در دسترس انتخاب شده اند. نوع پژوهش از حیث رویکرد انجام، آمیخته می باشد که برای بخش کیفی و درک ارتباط بین سازه های الگوی مستخرج از رویکرد زمینه بنیان از استراتژی پدیدانگاری استفاده شد. و برای بخش کمی از روش معادلات ساختاری بر آزمون فرضیه ها استفاده شده است برای اعتباریابی کیفی الگوی مستخرج از رویکرد زمینه بنیان، ابتدا از روش دلفی استفاده شده است

یافته ها: نتایج حاصل از آزمون الگوی پژوهش نشان می دهد مسیرشرایط علی از طریق فازهای روانشناسی انگیزش و روانشناسی اجتماع رابطه معنی داری دارد. بدین معنی سازه های مربوط به روانشناسی انگیزش و روانشناسی اجتماعی عوامل تاثیرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری می باشند.

نتیجه گیری: تکنیک های حسابداری مدیریت می تواند مرکز توجه افراد را با استفاده از در معرض نمایش گذاشتن برخی اطلاعات و مسکوت گذاشتن برخی دیگر، تحت تاثیر قرار دهد. همچنین تکنیک های حسابداری مدیریت می تواند چگونگی تصویر سازی اطلاعات بطور ذهنی و ارتباط آن اطلاعات به سایر اطلاعات در حافظه را تحت تاثیر قرار دهد.

دانش افزایی: نتایج پژوهش حاضر بتواند به مدیران، تحلیل گران مالی، دینفعان و سایر استفاده کنندگان اطلاعات مالی در درک بهتر چارچوب سازی زمینه رفتاری تصمیم گیرندگان در قبال حوزه حسابداری مدیریت کمک کرده و آن ها را در اتخاذ تصمیم های صحیح مدیریتی، مالی و سرمایه گذاری کمک نماید.

واژگان کلیدی: حسابداری مدیریت، هماهنگ سازی تعالی، مدل یابی ساختاری.

مقاله پژوهشی

استناد: دانشمندپور، پاک مرام، جبارزاده کنگرلوئی و بحری ثالث (۱۴۰۳)؛ هماهنگ سازی تعالی: برجسته سازی نقش حسابداری مدیریت در سازه های رفتاری، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۱، شماره ۳، پیاپی ۴۲، پاییز ۱۴۰۳، ۲۷-۴۸.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۳/۱/۹ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۳/۴/۱



ناشر: دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

نگاهی به ادبیات علوم انسانی (به ویژه در رشته های مدیریت و اقتصاد) نشان می دهد که این علوم در طول زندگی خود از یک موقعیت مکانیکی، انتزاعی، منطقی و انتزاعی متاثر از رفتارها و هنجارهای روانشناختی (کلاسیک) رشد و تکامل یافته اند. به حالتی انعطاف پذیر، عملی، واقع بینانه و منطبق با هنجارها و واقعیت های روان شناختی انسان (نتوکلاسیک یا مدرن) تبدیل شده است (عیسی زادگان، ۱۳۹۰، ۸۰). این وضعیت برای همه رشته های علوم بشری اجتناب ناپذیر بوده است، اما تاریخ این واقعه برای همه این علوم یکسان نبوده است. تحول در اقتصاد (و پیامدهای آن در حوزه مدیریت مالی) به توسعه اقتصاد آزمایشگاهی در پایان دهه به تعویق افتاد. حسابداری مدیریت در این فرآیند مستثنی نبوده و چنین نقطه عطفی را (به ویژه در دهه اخیر) آغاز کرده و تجربه کرده است که یک تجربه و چالش است. بیشتر به مجموعه ای از وظایف حسابداری مدیریت گفته می شود که در حوزه تصمیم گیری کلان و به طور کلی دانش و قضاوت است. کاربرد نظریه روانشناسی در مطالعه تکنیک های حسابداری مدیریت با کار آرگریس آغاز شد. او بررسی کرد که چگونه انگیزه ها و مسائل روانشناختی اجتماعی در عملکرد حسابداری مدیریت موثر است. اگرچه امروزه تأثیر هنجارهای رفتاری - روانی مدیران در حوزه حسابداری مدیریت سرنوشت ساز است و در این راه معمولاً بین کارشناسان و محققان اختلاف نظر وجود ندارد، اما راه تأثیر، میزان تأثیر، کمیت و کیفیت، قابلیت اطمینان و تداوم و ... عوامل روانشناختی برای تصمیم گیری در حسابداری مدیریت و همچنین متغیرهای محیطی و سازمانی و بالاتر از آن مجموعه این عوامل از جمله موضوعات چالش برانگیز در واقع سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت به عنوان یک سیستم اطلاعاتی جامع تحت تأثیر عوامل مختلف محیطی و ملاحظات و مولفه های رفتاری مختلف قرار دارد. تأثیر عوامل روانشناسی و رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت هم از سوی ارائه دهندگان اطلاعات (حسابداران مدیریت) و هم از کاربران اصلی اطلاعات (مدیران) ارائه شده است. نظریه های اقتصادی و اجتماعی پیش بینی می کند که تأثیر اطلاعات عملکرد نسبی به چگونگی تأثیر اطلاعات بر عقاید افراد در مورد موقعیت آنها بستگی دارد. نظریه اقتصادی^۱ 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^۲ و همکاران، ۲۰۰۸، ۸۹۳).

حسابداری مدیریت همانند حسابداری مالی نیست که صرفاً از روشهای ثابتی استفاده کند. در حسابداری مدیریت یک مدیر تکنیکهای متعدد و ابزارهای لازم را در اختیار دارد و می تواند از بین تکنیک ها در بهترین، مناسبترین روش، مطابق شرایط و استراتژی سازمان یا واحد اقتصادی خود انتخاب نماید. حسابداری مدیریت در آینده خدمات زیادی به بخش های مختلف واحد های اقتصادی بازرگانی و صنعتی بخش عمومی و غیر انتفاعی خواهد داد و پاسخ گوی خواسته ها و نیاز های بخش های مختلف خواهد شد. به نظر نگارندگان، پژوهش های زیادی توسط دانشجویان دانشگاهیان در مورد حسابداری مدیریت باید انجام دهند تا بتوانند نیاز های صنعت کشور را بر طرف کنند و در جهت حل مشکلات آنان گام های موثری انجام دهند. با استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت می توان بهترین شرایط برای ایجاد تحرک در صنعت ایران ایجاد نمود. از آنجایی که حسابداری مدیریت نقش خود را از طریق ابزارهای متعددی که در سال های اخیر رشد چشمگیری داشته است، ایفا می کند، توجه به نحوه عملکرد این تکنیک ها و اهمیت آن ها از دید مدیران و حسابداران مدیریت در قالب چارچوب بندی بافت رفتاری تصمیم گیرندگان. می تواند با بکارگیری و بهبود تکنیک های مهم به بهینه سازی این فرآیند کمک کند. از نظریات روان شناختی می توان با تمرکز و درک عمیق تر پدیده های ذهنی افراد به جای پدیده های عینی سازمانی، علل و آثار روش های حسابداری مدیریت را تبیین و تحلیل کرد. (رهنمای رودپشتی و رستمی، ۱۳۹۴، ۱۲). از این رو با عنایت به عدم توجه به رفتارهای فردی، گروهی و اجتماعی در حسابداری مدیریت در ایران، مسئله این پژوهش چگونگی درک میزان رفتار تصمیم گیرندگان در قبال گزارش های حسابداری مدیریت با اعتباریابی و با در نظر گرفتن الگوی استخراج شده به کمک رویکرد زمینه بنیان، پژوهش حاضر متغیرهایی را مورد بررسی قرار داده که در پژوهش های قبلی مورد بررسی قرار نگرفته است و مقالات مشابه برای آن یافت نشد. بنابراین، در پژوهش حاضر نظریه سازی زمینه رفتاری مدیران با تاکید بر نقش حوزه حسابداری مدیریت مشهود می شود؛ بنابراین به توجه به مطالب مطرح شده، مسئله این پژوهش را می توان درک چگونگی زمینه رفتار تصمیم گیرندگان با تاکید بر حسابداری مدیریت تعریف کرد. بنابراین با توجه به مطالب ذکر شده، این پژوهش در پی پاسخگویی به این سؤال است که آیا الگوی ارائه شده مبتنی بر رویکرد زمینه بنیان در چارچوب سازی رفتارهای تصمیم گیرندگان در حسابداری مدیریت در قالب هماهنگ سازی تعالی مناسب است؟ برای پاسخ به این سوال از رویکرد مدلسازی ساختاری استفاده خواهد شد. بنابراین انتظار می رود نتایج این تحقیق بتواند مدیران، تحلیلگران مالی، ذینفعان و سایر استفاده کنندگان از اطلاعات مالی را در درک بهتر چارچوب بندی بافت رفتاری تصمیم گیرندگان در حوزه حسابداری مدیریت یاری رساند و آنها را در مدیریت صحیح یاری رساند. ، تصمیمات مالی و سرمایه گذاری. برای انجام تحقیق حاضر با طرح کلی مبانی نظری و پیشینه تحقیق مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش تحقیق و فرضیه

های حاصل از مسئله و مبانی نظری تحقیق ادامه می یابد و سپس نتایج آزمون فرضیه را توضیح می دهد. و در نهایت نتیجه گیری و پیشنهادات کاربردی بیان شده است

۲- مبانی نظری و پیشینه

حسابداری مدیریت به عنوان یک مرکز اطلاعاتی بر عوامل مختلف رفتاری و ساختارهای رفتاری مختلف تأثیر دارد. عوامل رفتاری حسابداری مدیریت به عنوان ارائه دهندگان اطلاعات این مرکز و مدیران به عنوان استفاده کنندگان عمده اطلاعات حائز اهمیت است. عوامل رفتاری را می توان در دو سطح خرد و کلان توصیف کرد. مولفه های رفتاری در سطح خرد شامل رفتار خرد و رفتار گروهی حسابداران مدیریت و در سطح کلان شامل رفتار سازمان به عنوان یک مجموعه واحد و شرایط سازمان و عوامل محیطی است. 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 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^۲ و همکاران، ۲۰۰۶، ۲۷). رو^۱ (۲۰۱۴، ۱۱۵۳) 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، ۱۱۵۵) 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.

تصمیم گیری، شناسایی راه هایی برای کمک به مدیران در هدایت و کنترل فعالیت های عملیاتی. رهبری و کنترل عملیات روزانه مستلزم مجموعه ای متنوع از اطلاعات مربوط به فرآیند تولید یا ارائه خدمات است. به عنوان مثال، در رهبری فعالیت های عملیاتی، مدیریت به اطلاعاتی در مورد اقلام بهای تمام شده کالاها و خدمات نیاز دارد تا از آن در تصمیم گیری های قیمت گذاری استفاده کند. در نهایت مدیریت در کنترل فعالیت های عملیاتی باید هزینه واقعی را با اقلام بودجه بندی شده مقایسه کند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۲، ۸۱). تصمیم گیری یکی از وظایف مدیران سطوح بالا می باشد اگرچه این وظیفه بسیار جدی است، اما قطعاً همانطور که گفته شد منحصر به مدیران رده بالای سازمان نیست، زیرا مدیران سایر سطوح سازمانی بر اساس سطوح شغلی و سطوح سازمانی برای دستیابی به اهداف شغلی تصمیم می گیرند. مدیران و اهمیت موضوع با تصمیمات مدیران سطوح بالای سازمان تفاوت های اساسی دارند. (گوزالز و همکاران^۵ ۲۰۰۲، ۱۰۳۲). تصمیم گیری از یک سو پایان یک فرآیند فکری و مشورتی برای رسیدن به هدف مورد نظر است و از سوی دیگر با دستیابی به هدف، نقطه آغازی برای یک سری بررسی ها و تحقیقات تصمیم گیری می شود. این موضوع جدید را ایجاد می کند و اصطلاح تصمیم گیری برای تصمیم گیری که توسط دو محقق به نام های میلر و استار استفاده شده است، این را روشن می کند. (کادر و همکاران^۶، ۲۰۰۴، ۱۰).

عوامل رفتاری سازمان به صورت یک گروه واحد و شرایط محیطی را حسابداری مدیریت رفتاری در سطح کلان، شناسایی و بررسی می کند اما حسابداری مدیریت رفتاری ملاحظات و عوامل رفتاری را در سطح فردی و گروهی به گونه ای بررسی می کند که آنها را از بازیگران منطقی فرض شده در نظریه کلاسیک اقتصادی متمایز می کند. در این سطح، حسابداری مدیریت رفتاری یکی از مفروضات اساسی اقتصاد نئوکلاسیک و مالی کلاسیک، یعنی فرض تصمیم گیرندگان منطقی را به چالش می کشد، جایی که حسابداری مدیریت رفتاری می خواهد در دنیا نشان دهد که رفتار تصمیم گیرندگان با عقلانیت اقتصاد نئوکلاسیک در واقع اثرات تمایلات فردی یا سوگیری تصمیم گیرندگان بر تکنیک های حسابداری مدیریت در این زمینه ارائه شده است.

به عبارت دیگر حسابداری مدیریت را می توان بر اساس مولفه های رفتاری در چهار حوزه شرایط فردی، گروهی، سازمانی و محیطی تفکیک کرد. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه فرد بر ویژگی ها و ویژگی های افراد یا پاسخ افراد به مجموعه خاصی از اطلاعات حسابداری، محرک های حسابداری مرتبط و گروه های حسابداری مرتبط تمرکز دارد. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه گروه شامل بررسی فعالیت تعداد کمی از افراد تحت عنوان اعضای گروه می باشد. حسابداری مدیریت رفتاری بر ویژگی های یک واحد سازمانی متمرکز است که ممکن است با مرزهای قانونی یک شرکت یا بخشی از یک شرکت بزرگتر توصیف شود. حسابداری مدیریت رفتاری در حوزه جامعه (شرایط محیطی) بیانگر نقش حسابداری در جامعه است. این مطالعات شامل بازتاب تأثیر متقابل حسابداری و جامعه است. اثر متقابل می تواند به صورت فشار خارجی بر حسابداری و نقش حسابداری بر دنیای خارج باشد. (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲، ۱۴).

رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۴، ۱۸) بر اساس این تحقیق، نظریه های روانشناختی در حسابداری مدیریت عمدتاً در دو دسته اثرات انگیزشی و اطلاعاتی قرار می گیرند. در ادبیات تأثیرات انگیزشی، تأثیر نقاط مرجع، تضادهای درونی یا ناسازگاری بازنمایی ذهنی و رفتار در اکثر نظریه های هدف گذاری، سطح ایده آل، عدالت سازمانی، دیدگاه، نابهنجاری شناختی، مستندسازی و محیطی مطرح و تحلیل شده است. شناخت نتایج حاکی از آن است که می توان با تمرکز و درک پدیده های ذهنی افراد، به جای پدیده های عینی سازمانی، از نظریه های روان شناختی برای تبیین و تحلیل علل و آثار روش های حسابداری مدیریت استفاده کرد. در نتیجه، به طور فزاینده ای آشکار می شود که نظریه های متعدد روانشناسی با هر یک از روش های حسابداری مدیریت ارتباط بالقوه دارند. رهنمای رود پشتی و همکاران (۱۳۹۲) تحقیقی با عنوان تأثیر سوگیری های رفتاری در سطح قضاوت بر کارکرد تکنیک های حسابداری انجام داده است. و نتایج نشان می دهد که بین سو گیری های فر اعتمادی، بهینه بینی و کارکرد تکنیک حسابداری مدیریت رابطه معکوس و معناداری مشاهده گردید و سوگیری نماگرایی و کارکرد تکنیک فاقد رابطه معنادار می باشد. کمال^۷ (۲۰۱۵، ۱۵)، وی در تحقیقی بیان کرد که تکنیک های حسابداری مدیریت بر تمامی مسیرهای حسابداری مدیریت اثر داشته و مسیر را از نقش ساده تعیین هزینه ها برای ارزیابی و کنترل مالی به نقش پیشرفته خلق ارزش از طریق بهبود فرآیند استفاده از منابع تغییر داده است. همچنین، نتایج حاکی از آن است که با پیشرفت فناوری اطلاعات در بازارهای رقابتی، محیطی که حسابداری مدیریت در آن فعالیت می کند، با هر ساختار سازمانی و تحت هر روش مدیریتی، به میزان قابل توجهی تغییر کرده است. برینبرگ^۸ (۲۰۰۷، ۱۳) 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.

فرضیه ها

حسابداری یکی از ارکان کلیدی یک سازمان در بخش خصوصی یا دولتی است. اهمیت حسابداری به جنبه ها و کاربردهای متعددی بستگی دارد، و ایده های مختلفی وجود دارد که ادعا می کنند به دلایل زیادی حیاتی است. به عنوان مثال، آزادنیا، سامان و ونگ (۲۰۱۵، ۵۵) معتقدند که حسابداری نوع خاصی از اطلاعات را فراهم می کند که برای تصمیم گیری منطقی تجاری مورد نیاز است. ابوبکر و همکاران (۲۰۱۷، ۲۱۱) تأکید کرد که اطلاعات دقیق تر در مورد عملیات و وضعیت تجاری به راحتی از طریق استفاده از اطلاعات حسابداری آشکار می شود. با این حال، اطلاعات حسابداری از چندین نوع مختلف اطلاعات از هزینه یابی تا حسابداری مدیریتی تشکیل شده است. بیشتر توجهات به طور فزاینده ای به مطالعه حسابداری مدیریتی معطوف می شود (داویلا، ۲۰۱۹، ۳). نقش حسابداری مدیریت اخیراً به اندازه گیری میزان منابع مورد استفاده سازمان محدود شده، ویلیامز همچنین معتقد است که حسابداری مدیریت نیز برای مدیریت منابع سازمانی طراحی شده است. همه این دو نقش حسابداری مدیریت به طور خاص به گونه ای طراحی شده اند که سازمان ها از طریق بهبود بهره وری سود ببرند. این با اقداماتی همراه بود که برای افزایش کارایی به عنوان سایر نقش های مهم حسابداری مدیریت انجام شد توسعه حسابداری مدیریت عمدتاً به دلیل نیاز به بهبود فعالیت ها و فرآیندهای داخلی به گونه ای بود که به افزایش عملکرد سازمانی کمک کند. از این رو، حسابداری مدیریت به طور خاص بر استفاده از اطلاعات حسابداری متمرکز بود به گونه ای که سازمان ورودی، مصرف منابع و ستانده تولید را تغییر دهد. (داویلا، ۲۰۱۹، ۴). تأثیر سیستم کنترل های مدیریت بر رفتار کارکنان به تعاملات بین ابزارهای فردی موجود در سیستم بستگی دارد با این حال، تحقیقات نشان می دهد که هر ابزار کنترلی که به صورت فردی مؤثر است، زمانی که با دیگران ترکیب می شود نیز مؤثر نیست بنابراین، مدیران باید ابزارهایی را که در سیستم های کنترل مدیریت خود گنجانده اند، با دقت انتخاب کنند. (دوری، ۲۰۲۳، ۱، ۴۵۱). عوامل مختلفی بر حسابداری مدیریت تاثیر گذار می باشد که می توان به رفتارهای فردی و اجتماعی مدیران اشاره کرد که در تحقیق حاضر مورد بررسی قرار می گیرد.

شرایط علی بر مقوله محوری (حسابداری مدیریت رفتاری) اثر دارد.

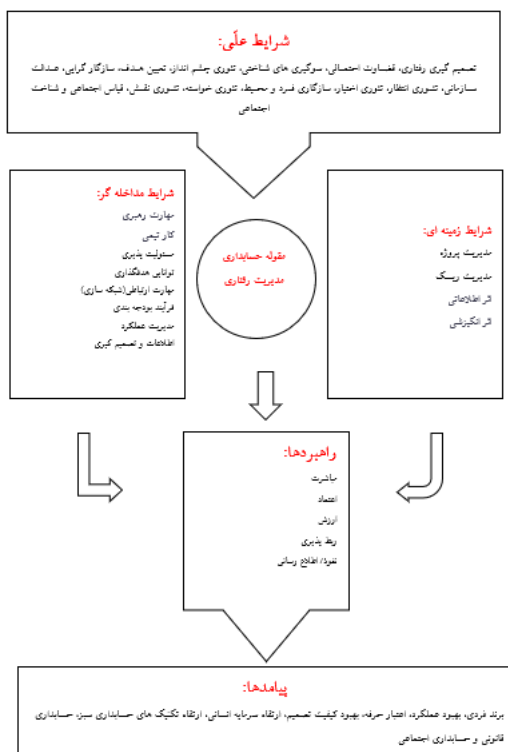
مقوله محوری (حسابداری مدیریت رفتاری) بر راهبردها اثر دارد.

شرایط مداخله گر بر راهبردهای حسابداری مدیریت رفتاری اثر دارد.

شرایط زمینه ای بر راهبردهای حسابداری مدیریت رفتاری اثر دارد.

راهبردها بر پیامدهای حسابداری مدیریت رفتاری اثر دارد.

مدل رابطه بین سطح نظری و کار جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات است. مدل‌ها شامل علائم و نشانه‌ها می‌شوند، یعنی ویژگی‌های برخی از پدیده‌های تجربی (شامل اجزای آنها و رابطه آنها) به طور منطقی از طریق مفاهیم مرتبط با یکدیگر بیان می‌شوند. بنابراین، مدل واقعیت را منعکس می‌کند و جنبه‌های خاصی از دنیای واقعی را که مرتبط با مسئله مورد بررسی است، ادغام می‌کند و روابط عمده بین جنبه‌های مذکور را روشن می‌کند و در نهایت امکان آزمون تجربی نظریه را با توجه به ماهیت این روابط فراهم می‌کند. پس از آزمایش مدل، درک بهتری از برخی از بخش‌های دنیای واقعی به دست می‌آید. به طور خلاصه، مدل دستگاهی متشکل از مفاهیم، فرضیه‌ها و شاخص‌هایی است که انتخاب و جمع آوری اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه را تسهیل می‌کند (خاکی، ۱۳۹۰، ۱۵۱). بنابراین با توجه به استدلال فوق، فرضیه‌های توسعه‌یافته و مبانی نظری در ردیابی و اعتبارسنجی مدل حسابداری مدیریت رفتاری، مدل مفهومی تحقیق به صورت شکل (۱) تدوین شده است:



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش (منبع: یافته های محقق)

۳- روش شناسی

هدف پژوهش حاضر پیش‌بینی روابط علی بین سازه‌های مدل حسابداری مدیریت رفتاری است. این تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر روش گردآوری داده‌ها از نوع کیفی و بر اساس رویکرد مدل‌سازی ساختاری توصیفی - تحلیلی می‌باشد.

نوع پژوهش از حیث رویکرد انجام، کیفی بوده که برای درک ارتباط بین سازه‌های الگوی مستخرج از رویکرد زمینه بنیان از استراتژی پدیدانگاری استفاده شد. این روش در دهه ۱۹۷۰ در دانشگاه گوتنبرگ سوئد با هدف دستیابی به درک عمیق از مفاهیم مختلف یک پدیده توسط افراد مختلف ارائه شد. پدیدارشناسی روشی است که در حیطه پارادایم تفسیری قرار دارد و مبتنی بر تجارب یکسان و ادراکات متفاوت مردم از یک پدیده خاص در میان گروهی خاص است. پدیدارشناسان بر این باورند که اگر تجربیات یا مفاهیم مختلف افراد از یک پدیده شمارش و در ساختار بزرگتری به هم پیوند بخورند، می‌توانند تصویر و درک کامل تری از پدیده تجربه شده ارائه دهند. پدیدارشناسی مبتنی بر پارادایم تفسیرگرایی است. پژوهشگران تفسیری کار خود را با این پیش فرض آغاز می‌کنند که دسترسی به واقعیت (واقعیت خاص یا واقعیتی که به صورت اجتماعی ساخته شده است) تنها با ساختارهای اجتماعی مانند زبان، خودآگاهی و معانی مشترک امکان پذیر است. در این راهبرد، محققان سعی می‌کنند پدیده‌ها را با مفهیمی که مردم به آنها می‌دهند، درک کنند (دانائی فرد و کاظمی، ۱۳۸۹، ۱۲۵). از روش معادلات ساختاری بر آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است که از نسخه ۳،۲،۷ نرم‌افزار آماری smart-pls استفاده شد. زمانی از نرم افزار smart-pls استفاده می‌شود که تعداد مشاهدات نمونه کم باشد و متغیرهای تحقیق از توزیع نرمال برخوردار نباشند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳، ۱۲۴). برای جمع‌آوری داده از روش پرسشنامه استفاده شده است که به صورت حضوری و آنلاین گردآوری شده است و رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی در مرحله نتیجه‌گیری استفاده نموده است. در همین راستا در پژوهش حاضر بر اساس روش اختصاصی این مدل‌سازی (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳، ۱۲۹)، حداکثر مقدار نمونه از ۱۰ برابر بیشترین روابط در بخش ساختاری بوده که به منظور پخش پرسشنامه در بین خبرگان حسابداری مدیریت رفتاری شامل مدیران درگیر با این پدیده و اساتید دانشگاه، از طریق شبکه‌های اجتماعی به صورت آنلاین و حضوری اطلاعات جمع‌آوری شد. مراجعات منتهی به پخش ۷۲ پرسشنامه بود. در مورد کفایت حجم نمونه در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز باید گفت، برای کسب نتایج معتبر و قابل‌تعمیم، طبق نظریه چن و همکاران (۲۰۰۳، ۷۱۱)، حجم نمونه باید نسبت ۱۰ مورد به ازای هر پارامتر برآورد شده باشد و همچنین مطالعات دیگری نیز ۵ مورد را به ازای هر پارامتر پیشنهاد کرده‌اند (هیر و همکاران، ۲۰۰۶، بنتلر و چو، ۲۰۰۶). بنابراین، با توجه به مدل ساختاری این پژوهش، مشاهدات (پرسشنامه) موجود (۷۲ مورد) به لحاظ آماری کفایت می‌کند.

برای اعتباریابی کیفی الگوی مستخرج از رویکرد زمینه بنیان، ابتدا از روش دلفی استفاده شده است. هدف از این مرحله ارزیابی و اصلاح فهرست دسته های اصلی و فرعی با استفاده از یکی از روش های قرارداد جمعی مانند دلفی، فیش باول و تل استار است. روش انتخاب شده برای این تحقیق روش دلفی است. روش دلفی زمانی به عنوان یک روش آزمایشی معتبر برای دستیابی به توافق جمعی استفاده می شود که اطلاعات مورد نیاز انتزاعی (ذهنی) باشد و امکان حضور شرکت کنندگان در یک مکان برای برگزاری جلسه وجود نداشته باشد. در این تحقیق در دور اول فهرستی از مقوله ها، زیرمجموعه ها و مفاهیم در اختیار صاحب نظران قرار گرفت تا درباره آنها اظهار نظر کنند. در دور دوم عوامل جمع آوری شده در اختیار کارشناسان گروه دوم قرار گرفت. در نهایت زیرمجموعه ها و مفاهیمی که از نظر کارشناسان معدل بالاتری کسب کرده اند انتخاب شدند. در این پژوهش، در روش دلفی، شرکت کنندگان به تعداد ۱۵ نفر از خبرگان و اساتید دانشگاه بوده و پرسشنامه مورد نظر به صورت ارسال از طریق ایمیل در اختیارشان قرار گرفته است. در مرحله نخست، لیست مولفه ها، شرایط علی، شرایط مداخله گر، شرایط زمینه ای، راهبردها و پیامدهای حسابداری مدیریت رفتاری در اختیار این خبرگان قرار گرفت تا در مورد آنها در قالب طیف لیکرت، اظهار نظر کنند. همچنین از خبرگان درخواست شد که نظرات خود را در قالب پیشنهاد یا اصلاح، به مجموعه اضافه نمایند. در مرحله اول، چند مفهوم ادغام شد و برخی موارد اصلاح گردید. یافته های مرحله دوم حاکی از آن بود که خبرگان به اتفاق نظر رسیدند. بنابراین برای تعیین معنی داری مقوله های استخراج شده با استفاده از پرسشنامه از آزمون دو جمله ای در سطح (۰/۵) بهره گرفته شد. برای استفاده از آزمون دو جمله ای باید داده ها را به دو گروه مجزا تقسیم کرد. بنابراین گروه اول پاسخ های خیلی کم، کم و بدون نظر شد و گروه دوم پاسخ های زیاد و خیلی زیاد می باشد.

جدول ۱: گزاره های مفهومی مرتبط با مفاهیم به دست آمده از دلفی

Sig	احتمال مشاهده شده		عنوان مقوله
	>3	≤3	
۰/۰۳۵	۰/۸۰	۰/۲۰	اثرات تکنیک ها
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
۰/۰۲۵	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	مهارت ها
۰/۰۳۵	۰/۸۰	۰/۲۰	گروهی

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به نتایج آزمون دوجمله‌ای در جدول ۱، تمامی مقوله‌های اصلی در سطح ۰/۰۵ معنادار است. بنابراین ابعاد بالا به عنوان مولفه‌های حسابداری مدیریت رفتاری در نظر گرفته شدند.

سپس مدل اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش در دو حالت معناداری و ضرایب استاندارد بیان شده است که با استفاده از پرسشنامه محقق ساخته مشتمل بر ۴۷ سوال به دست آمد که بین نمونه آماری توزیع گردید و به کمک معادلات ساختاری اقدام به تجزیه و تحلیل مسیرهای مطرح شده پرداخته شد.

۴- یافته‌ها

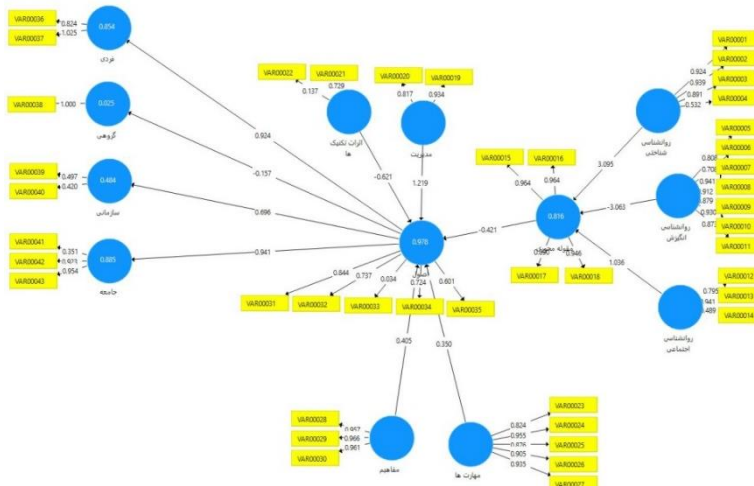
در جدول ۲، اطلاعات جمعیت شناختی مربوط به نمونه آماری تحقیق ارائه شده است. بررسی اطلاعات جمعیت شناختی شرکت‌کنندگان در پاسخگویی پرسشنامه‌ها نشان می‌دهد که از نظر جنسیت مردان با ۸۹ درصد و از نظر سنی نیز سن بیشتر پاسخگویان بین ۳۰ تا ۴۵ با ۶۱ درصد می‌باشد. بیشترین درصد مشارکت‌کنندگان با ۸۳ درصد دارای سطح تحصیلات کارشناسی ارشد و ۱۷ درصد دارای مدرک دکتری بوده‌اند. این اطلاعات حاکی از آن است که جامعه مورد تحقیق از سطح دانش دانشگاهی خوبی برخوردار بودند. همچنین بالاترین درصد مشارکت‌کنندگان با ۵۹ درصد بین ۵ سال تا ۱۰ سال سابقه سرمایه‌گذاری داشتند همچنین این جدول نشان می‌دهد که شرکت‌کنندگان از هم از نظر سنی و هم از نظر تحصیلات و سابقه سرمایه‌گذاری، برای پاسخگویی از تجربه و دانش کافی برخوردار هستند.

جدول ۲: اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

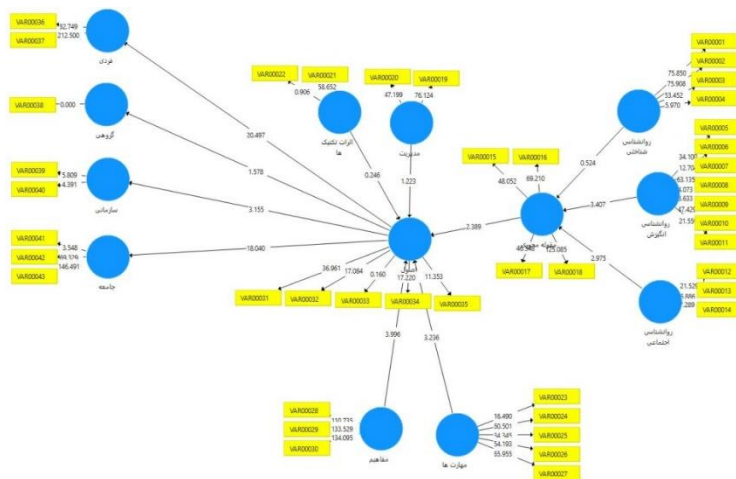
ویژگی	جنسیت	تحصیلات	سن	سابقه
فروانی	مرد	کارشناسی ارشد	۳۰-۴۵	۵۵-۴۶
	زن	دکتری	۳۰-۴۵	۵۶ به بالا
درصد	۸۹	۸۳	۱۷	۶۱
مجموع (تعداد)	۷۲	۷۲	-	-

در روش شناسی مدل معادلات ساختاری ابتدا لازم است روایی سازه مورد بررسی قرار گیرد تا مشخص شود آیا شاخص‌های انتخاب شده برای اندازه‌گیری سازه‌های مورد نظر از دقت لازم برخوردار هستند یا خیر. یعنی سوالات برای اندازه‌گیری متغیرها درست انتخاب می‌شوند یا خیر؟ برای این منظور از تحلیل عاملی تاییدی (CFA) استفاده می‌شود. به گونه‌ای که بار عاملی هر اندیکاتور با ساختار خاص خود دارای مقدار t قابل توجهی در سطح خطای ۵ درصد است، یعنی مقدار آن خارج از محدوده ۱,۹۶ و -۱,۹۶ است، همچنین بار عاملی هر اندیکاتور با ساختار خودش بالاتر از ۰,۵۰ است. ۰ است (در این حالت، این متغیر حداقل ۲۵ درصد واریانس متغیر پنهان را اندازه‌گیری کرده است)، سپس این شاخص برای اندازه‌گیری آن سازه یا ویژگی، دقت لازم را دارد. برای این منظور تحلیل عاملی تاییدی بر روی گویه‌های پرسشنامه انجام شد.

تمامی سوالات دارای بار عاملی بالای ۰.۵ و مقادیر معنی دار بالای ۱,۹۶ بوده و دقیقاً متغیرهای پیش بینی شده در پرسشنامه را اندازه گیری می کنند. در ادامه مدل اندازه گیری متغیرهای تحقیق را در دو حالت معناداری و ضرایب استاندارد مشاهده می کنید.



شکل ۲: مدل اندازه گیری در حالت استاندارد کلی



شکل ۳: مدل اندازه گیری در حالت معنادار کلی

از روش های اعتبار درونی، اعتبار سازه می باشد به این معنا که ابزار مورد نظر فاقد منابع خطا است. این نوع اعتبار بیان می کند که نتایج بدست آمده از بکارگیری ابزار اندازه گیری تا چه حد با نظریه هایی که آزمون بر اساس آن ها توسعه یافته است، تناسب دارد. با توجه به شکل ۲، آیتم ها یا شاخص های اکثر سازه ها بیشترین بار عاملی را بر سازه خود دارند؛ بدین معنی که کمترین بار مقطعی (Cross-Loading) را بر سازه های دیگر داشته باشند. اشتراک (۲۰۰۴) پیشنهاد می کند

که بار عاملی هر آیتم بر در سازه مربوط به آن باید حداقل ۰,۱ بیشتر از بار عاملی همان گویه بر سازه های دیگر باشد. از سوی دیگر، تمام سازه‌ها دارای پایایی ترکیبی بالاتر از ۰,۵ می‌باشند. بنابراین بین شاخص‌های مربوط به هر متغیر سازگاری درونی وجود دارد. اعتبار همگرا: بیانگر رابطه ملاک‌ها یا معرف‌های مختلف نسبت به یکدیگر است. در واقع، اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه‌ی واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد، آزمون دارای اعتبار همگرا می‌باشد. چنانچه مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) برای تمام سازه‌ها بالاتر از ۰,۵ باشد بدین معنی که گویه‌ها بیش از ۵۰٪ واریانس سازه‌های مربوط به خود را تبیین کنند، نشان از وجود اعتبار همگرا در آزمون‌های بکار رفته است (فورنر و لارکر، ۱۹۸۱) بر اساس جدول ۳ مقادیر محاسبه شده AVE برای تمامی سازه‌ها دارای مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بالاتر از ۰,۵ هستند، لذا گویه‌ها بیش از ۵۰٪ از واریانس سازه‌های مربوط به خود را تبیین می‌کنند. مطلوب بودن مقادیر این شاخص نشان از وجود اعتبار همگرا در آزمون‌های بکار رفته دارد.

معیاری کلاسیک برای اندازه‌گیری و معیاری مناسب برای ارزیابی پایداری درونی در نظر گرفته می‌شود. یکی از مواردی که برای سنجش پایایی در روش مدل سازی سازه استفاده می‌شود، پایداری درونی (ثبات درونی) مدل‌های اندازه‌گیری است. پایداری داخلی میزان همبستگی سازه و شاخص‌های مرتبط با آن را نشان می‌دهد. مقدار بالای واریانس بیان شده بین سازه و شاخص‌های آن در برابر خطای اندازه‌گیری هر شاخص منجر به پایداری داخلی بالا می‌شود. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰,۷ شاخص قابل قبولی برای پایایی است. برخی از محققین مقدار ۰,۶ را به عنوان حد ضریب آلفای کرونباخ در مورد متغیرهایی با تعداد سوال کم معرفی کرده‌اند. از آنجایی که مقدار آلفای کرونباخ کل پرسشنامه و سایر ابعاد بیشتر از ۰/۷ است، بنابراین آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه‌ها می‌باشد، روش پایایی در مقایسه با آن معیار مدرن تری محسوب می‌شود و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ این است که پایایی سازه مطلق نیست بلکه بر اساس همبستگی است. ساختار آنها با یکدیگر محاسبه می‌شود. در نتیجه، هر دوی این معیارها برای اندازه‌گیری قابلیت اطمینان تا حد امکان استفاده می‌شوند. مقدار قابلیت اطمینان ترکیبی سازه از نسبتی به دست می‌آید که در مورد این کسر، واریانس بین سازه و شاخص‌های آن به مقدار خطای اندازه‌گیری اضافه می‌شود. اگر مقدار CR برای هر سازه ای بالاتر از ۰,۷ باشد، نشان دهنده پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه‌گیری است و مقدار کمتر از ۰,۶ نشان دهنده عدم پایایی است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۱). در شکل زیر پایایی همه عوامل بالای ۰,۷ است و پایایی ترکیبی خوبی را نشان می‌دهد.

جدول ۳: مقادیر پایایی برای مولفه های پژوهش

Composite Reliability	Cronbach's Alpha	AVE	سازه
۰/۶۲۴	۰/۵۳۱	۰/۵۲۲	اثرات تکنیک ها
۰/۸۱۱	۰/۸۳۱	۰/۵۱۶	اصول
۰/۸۵۹	۰/۹۱۸	۰/۶۸۸	جامعه
۰/۸۶۹	۰/۸۵۷	۰/۶۹۲	روانشناسی اجتماعی
۰/۹۶۳	۰/۹۵۹	۰/۷۸۷	روانشناسی انگیزش
۰/۹۲۳	۰/۹۳۰	۰/۷۵۷	روانشناسی شناختی
۰/۷۵۲	۰/۵۵۱	۰/۶۰۳	سازمانی
۰/۹۵۹	۰/۹۴۸	۰/۹۲۱	فردی
۰/۹۳۷	۰/۸۷۷	۰/۸۸۱	مدیریت
۰/۹۸۲	۰/۹۷۳	۰/۹۴۹	مفاهیم
۰/۹۷۷	۰/۹۷۰	۰/۹۱۵	مقوله محوری
۰/۹۶۲	۰/۹۵۷	۰/۸۴۷	مهارت ها
۰/۹۹۹	۰/۹۹۹	۰/۹۹۹	گروهی

یک مدل داخلی (مدل ساختاری) روابط بین متغیرهای پنهان را توصیف می کند و مشخص می کند که چه مقدار از واریانس یک متغیر پنهان توسط سایر متغیرهای پنهان توضیح داده می شود. برای ارزیابی مدل از شاخص های منظم برای تست استفاده می شود که عبارتند از: R^2 ، ضرایب مسیر و ضرایب بحرانی. برای بررسی معناداری ضریب مسیر یا بتا از روش رزومه استفاده شد و برای این منظور از رزومه در سه حالت ۱۰۰، ۳۰۰ و ۵۰۰ نمونه استفاده شد و نتایج نشان می دهد که تغییری در معنی داری وجود نداشته است. یا نه از پارامترها در هر سه حالت. و نتایج دارای اعتبار قوی هستند لذا می توان در قالب مدل رگرسیونی مسیرهای تحقیق را آزمون نمود. برای بررسی برازش مدل در حداقل مربعات جزئی، از معیار کیفیت جهانی که توسط آماتو و همکاران (۲۰۰۴) مطرح شد، استفاده شده است:

$$GOF = \sqrt{\text{communality} \times R^2}$$

communality میانگین اشتراک هر متغیر است و کیفیت مدل بیرونی را می سنجد. R^2 میانگین ضرایب تعیین مربوط به هر متغیر پنهان درون زا می باشد و کیفیت مدل درونی را می سنجد و برای هر متغیر درون زا بر طبق متغیرهای پنهانی که آن را توضیح می دهند، محاسبه می شود. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای شاخص نیکویی برازش (GoF) معرفی شده است.

جدول ۴: محاسبه برازش درونی

سازه	مقادیر اشتراکی	ضریب تعیین
اثرات تکنیک ها	۰/۶۷۳	-
اصول	۰/۶۵۵	۰/۹۷۸
جامعه	۰/۵۲۱	۰/۸۸۵
روانشناسی اجتماعی	۰/۶۱۲	-
روانشناسی انگیزش	۰/۵۵۴	-
روانشناسی شناختی	۰/۶۳۱	-
سازمانی	۰/۵۳۲	۰/۴۸۴
فردی	۰/۵۵۴	۰/۸۵۴
مدیریت	۰/۶۶۳	-
مفاهیم	۰/۵۸۳	-
مقوله محوری	۰/۶۶۲	۰/۸۱۶
مهارت ها	۰/۵۶۳	-
گروهی	۰/۵۴۳	۰/۰۲۵
Gof	۰/۶۳۰	

همانطور که در جدول ۵ مشاهده می شود، مقدار شاخص نیکویی برازش نشان از برازش کلی بالای متوسط برای مدل ساختاری است چون معادل ۰/۶۳۰ است؛ یعنی مدل درونی قدرت کافی برای آزمون فرضیات را دارد و نتایج آزمون را می توان به لحاظ آماری صد در صد قابل اتکاء دانست. همچنین معیار R^2 یا ضریب تعیین نشان از تأثیری دارد که متغیرهای برونزا بر یک متغیر درونزا دارند؛ این معیار فقط برای سازه های درونزا محاسبه می شود و در مورد سازه های برونزا مقدار آن برابر صفر است. هر چه مقدار ضریب تعیین یک مدل بیش تر باشد، نشان از برازش بهتر مدل دارد. سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است.

مسیر اول: مسیر شرایط علی با مقوله محوری

جدول ۵: بررسی مسیر اول

مستقل	جهت تأثیر	وابسته	مقدار استاندارد	مقدار تی	مقدار احتمال	نتیجه
روانشناسی شناختی	<---	مقوله محوری	۰/۱۷۵	۰/۵۲۴	۰/۶۰۰	رد مسیر
روانشناسی انگیزش	<---	مقوله محوری	۰/۲۰۶	۳/۴۰۷	۰/۰۰۱	تأیید مسیر
روانشناسی اجتماعی	<---	مقوله محوری	۰/۱۱۹	۲/۹۷۵	۰/۰۰۳	تأیید مسیر

همانطور که در جدول ۷ مشاهده می شود میزان تأثیرگذاری مستقیم دو متغیر روانشناسی انگیزش و روانشناسی اجتماعی ناشی از شرایط علی بر مقوله محوری به ترتیب ۰/۲۰۶ و ۰/۱۱۹ می باشد و مقدار تی این ضریب به ترتیب برابر با ۳/۴۰۷ و ۲/۹۷۵ است که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می توان گفت دو مسیر پژوهش مبنی بر شناسی انگیزش و روانشناسی اجتماعی عنوان شرایط علی بر مقوله محوری تأثیر دارد، تأیید می شود. همچنین، میزان تأثیرگذاری مستقیم متغیر روانشناسی شناختی ناشی از شرایط علی بر مقوله محوری ۰/۶۰۰ می باشد و مقدار تی این ضریب برابر با ۰/۵۲۴ است که کمتر از مقدار ۱/۹۶ است.

مسیر دوم: مسیر مقوله محوری با راهبردها

جدول ۶: بررسی مسیر دوم

مستقل	جهت تأثیر	وابسته	مقدار استاندارد	مقدار تی	مقدار احتمال	نتیجه
مقوله محوری	<---	اصول حسابداری مدیریت رفتاری	۰/۱۲۰	۲/۳۸۹	۰/۰۱۷	تأیید مسیر

همانطور که در جدول ۶ مشاهده می شود مقدار تأثیرگذاری مستقیم مسیر ناشی از متغیر مقوله محوری بر متغیر اصول حسابداری مدیریت رفتاری به عنوان راهبرد اصلی ۰/۱۲۰ می باشد و چون مقادیر t به دست آمده برای این پارامترها بیشتر از ۱/۹۶ محاسبه شده است، لذا فرض صفر با ۹۵ درصد اطمینان رد می شود و فرض مسیر مقوله محوری بر راهبرد ناشی از اصول حسابداری مدیریت تأثیر دارد، تأیید می شود.

مسیر سوم: مسیر شرایط مداخله گر با راهبردها

جدول ۷: بررسی مسیر سوم

مستقل	جهت تأثیر	وابسته	مقدار استاندارد	مقدار تی	مقدار احتمال	نتیجه
مهارت ها	<---	راهبردها	۰/۱۱۵	۳/۲۳۶	۰/۰۰۱	تأیید مسیر
مفاهیم	<---	راهبردها	۰/۱۰۸	۳/۹۹۶	۰/۰۰۰	تأیید مسیر

همانطور که در جدول ۷ مشاهده می شود مقدار تأثیرگذاری مستقیم متغیرهای مهارت ها و مفاهیم به عنوان شرایط مداخله گر بر راهبردهای حسابداری مدیریت رفتاری به ترتیب ۰/۱۱۵ و ۰/۱۰۸ می باشد و مقدار تی این ضریب به ترتیب برابر با ۳/۲۳۶ و ۳/۹۹۶ است که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می توان گفت فرض پژوهش مبنی بر مسیر شرایط مداخله گر با راهبردها تأثیر دارد، تأیید می شود.

مسیر چهارم: مسیر شرایط زمینه ای بر راهبردها

جدول ۸: بررسی مسیر چهارم

مستقل	جهت تأثیر	وابسته	مقدار استاندارد	مقدار تی	مقدار احتمال	نتیجه
مدیریت ریسک و پروژه	<---	راهبردها	۰/۱۲۲	۱/۲۲۳	۰/۲۲۲	رد مسیر
اثرات تکنیک ها	<---	راهبردها	۰/۰۶۳	۰/۲۶۰	۰/۸۰۶	رد مسیر

همانطور که در جدول ۸، مشاهده می شود مقدار تأثیرگذاری مستقیم مسیرهای متغیر شرایط زمینه ای با راهبردها معنی دار نمی باشد و مقدار تی این ضریب کمتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می توان گفت فرض پژوهش مبنی بر مسیرهای شرایط زمینه ای بر راهبردها تأثیر دارد، تأیید نمی شود.

مسیر پنجم: مسیر راهبردها با پیامدها

جدول ۹: بررسی مسیر پنجم

مستقل	جهت تأثیر	وابسته	مقدار استاندارد	مقدار تی	مقدار احتمال	نتیجه
اصول حسابداری مدیریت رفتاری	<---	فردی	۰/۰۴۰	۲۰/۴۹۷	۰/۰۰۰	تأیید مسیر
اصول حسابداری مدیریت رفتاری	<---	گروهی	۰/۰۹۱	۱/۵۷۸	۰/۱۱۵	رد مسیر
اصول حسابداری مدیریت رفتاری	<---	سازمانی	۰/۱۱۹	۳/۱۵۵	۰/۰۰۲	تأیید مسیر
اصول حسابداری مدیریت رفتاری	<---	جامعه	۰/۰۴۶	۱۸/۰۴۰	۰/۰۰۰	تأیید مسیر

همانطور که در جدول ۹، مشاهده می‌کنید مقدار تأثیرگذاری مستقیم متغیر مربوط به راهبرد شامل اصول حسابداری مدیریت رفتاری بر پیامدهای فردی، سازمانی و جامعه به ترتیب شامل ۰/۰۴۰، ۰/۱۱۹ و ۰/۰۴۶ می‌باشد و مقدار تی این ضریب به ترتیب برابر با ۲۰/۴۹۷، ۳/۱۵۵ و ۱۸/۰۴۰ است که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می‌توان گفت فرض پژوهش مبنی بر مسیرهای راهبردها بر پیامدها تأثیر دارد، تایید می‌شود.

۵- نتیجه گیری و بحث

حسابداری مدیریت به عنوان یک مرکز اطلاعاتی عامل تأثیرگذاری در عوامل رفتاری گوناگون و سازه های متنوع رفتاری دارد. عوامل رفتاری حسابداری مدیریت به عنوان ارائه دهندگان اطلاعات این مرکز و مدیران به عنوان استفاده کنندگان عمده اطلاعات حائز اهمیت است. عوامل رفتاری را می‌توان در دو سطح خرد و کلان توصیف کرد. مولفه های رفتاری در سطح خرد شامل رفتار خرد و رفتار گروهی حسابداران مدیریت و در سطح کلان شامل رفتار سازمان به عنوان یک مجموعه واحد، شرایط سازمان و عوامل محیطی است. از طرفی با توجه به اینکه «رفتار»، موضوع علم روانشناسی و جامعه شناختی می‌باشد، لذا برای بسط حسابداری مدیریت رفتاری، نظریه های روانشناختی مرتبط با حسابداری مدیریت شامل نظریه های شناختی، نظریه های روانشناختی- اجتماعی، نظریه های مدرن جامعه شناختی، نظریه های انگیزشی، نظریه های جامعه شناختی، نظریه نقش، نظریه های تغییر نگرش، مطرح می‌شوند. 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 می‌کند که اشخاص می‌توانند هم یک منطق فکری و هم یک منطق گروهی داشته باشند که آنها را به رقابت یا مشارکت با سایر مردم تحریک می‌کند. وقتی مردم به عنوان اشخاصی با مرزهای نسبی ادراکی یا فیزیکی مطرح می‌شوند، آنها یک گرایش «من» دارند و در منافع شخصی رفتار رقابتی را به کار می‌گیرند. در مقابل وقتی مردم به عنوان یک گروه مطرح می‌شوند، آنها یک گرایش «ما» دارند و رفتار مشارکتی را به قصد بهبود رفتار گروه به کار می‌گیرند. حسابداری مدیریت می‌تواند 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 می‌دهند و یا محصول می‌تواند یک مرکز مشابه باشد. به طور مشابه، بودجه ها، معیارهای عملکرد یا تشویق ها می‌تواند برای هر مدیر یا برای گروه مدیران طراحی شود (تیلور و همکاران، ۲۰۰۶). از سویی دیگر حسابداری مدیریت همانند حسابداری مالی نیست که صرفاً از روشهای ثابتی استفاده کند. در حسابداری مدیریت یک مدیر تکنیکهای متعدد و ابزارهای لازم را در اختیار دارد و می‌تواند از بین تکنیک ها در بهترین، مناسبترین روش، مطابق شرایط و استراتژی سازمان یا واحد اقتصادی خود انتخاب نماید. حسابداری مدیریت در آینده خدمات زیادی

به بخش های مختلف واحد های اقتصادی بازرگانی و صنعتی بخش عمومی و غیر انتفاعی خواهد داد و پاسخ گوی خواسته ها و نیاز های بخش های مختلف خواهد شد. به نظر نگارندگان، پژوهش های زیادی توسط دانشجویان دانشگاهیان در مورد حسابداری مدیریت باید انجام دهند تا بتوانند نیاز های صنعت کشور را بر طرف کنند و در جهت حل مشکلات آنان گام های موثری انجام دهند. با استفاده از تکنیک حسابداری مدیریت می توان بهترین شرایط برای ایجاد تحرک در صنعت ایران ایجاد نمود. از آنجایی که حسابداری مدیریت نقش خود را از طریق ابزارهای متعددی که در سال های اخیر رشد چشمگیری داشته است، ایفا می کند، توجه به نحوه عملکرد این تکنیک ها و اهمیت آن ها از دید مدیران و حسابداران مدیریت در قالب چارچوب بندی بافت رفتاری تصمیم گیرندگان. می تواند با بکارگیری و بهبود تکنیک های مهم به بهینه سازی این فرآیند کمک کند. از نظریات روان شناختی می توان با تمرکز و درک عمیق تر پدیده های ذهنی افراد به جای پدیده های عینی سازمانی، علل و آثار روش های حسابداری مدیریت را تبیین و تحلیل کرد. (رهنمای رودپشتی و رستمی، ۱۳۹۴). روانشناسی بر روی رفتار اشخاص و گروهها به جای بازارها و سازمان ها و بر ورودی پدیده های ذهنی (شناختی) به عنوان نمایندگان ذهنی تمرکز دارد.

با توجه به نتایج تحلیل در فصل چهارم آزمون سوال های اصلی و فرعی حاکی از تایید اکثریت مسیرهاست می توان گفت که مسیرشرایط علی از طریق فازهای روانشناسی انگیزش و روانشناسی اجتماع رابطه معنی داری دارد. به این معنی که ساختارهای مرتبط با روانشناسی انگیزشی و روانشناسی اجتماعی از عوامل تأثیرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری هستند. به عبارت دیگر، یکی از ساختارهای تأثیرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری روانشناسی انگیزشی شامل نظریه تعیین هدف، نظریه سازگاری، نظریه عدالت سازمانی، نظریه انتظار، نظریه انتخاب، نظریه سازگاری فردی و محیطی و نظریه تقاضا است. همچنین یکی از ساختارهایی که بر حسابداری مدیریت رفتاری روانشناسی اجتماعی تأثیر می گذارد شامل نظریه نقش، نظریه مقایسه اجتماعی و نظریه شناخت اجتماعی است که با یافته های دالاولیا (۲۰۲۲) همخوانی دارد. به طور خلاصه، کاربرد نظریه های روان شناسی شناختی، انگیزش و روان شناسی اجتماعی در خصوص تأثیرات تکنیک های حسابداری مدیریت را می توان به دو اثر کلی تحت عنوان تأثیرات انگیزشی و تأثیرات اطلاعاتی تقسیم کرد. اثرات انگیزشی نشان می دهد که چگونه تکنیک های حسابداری مدیریت بر بازنمایی ذهنی افراد از نتایج تصمیم گیری و پاداش ها، مانند تعیین هدف، سطح انتظارات و استرس تأثیر می گذارد. اثرات اطلاعاتی نشان می دهد که چگونه اطلاعات حسابداری مدیریت بر انتخاب و استفاده از ابتکارات ذهنی و بازنمایی ذهنی افراد تأثیر می گذارد. در واقع، تکنیک های حسابداری مدیریت می توانند با افشای برخی اطلاعات و سکوت دیگران بر توجه افراد تأثیر بگذارند. همچنین، تکنیک های حسابداری مدیریت می تواند بر نحوه تجسم ذهنی

اطلاعات و ارتباط آن اطلاعات با سایر اطلاعات موجود در حافظه تأثیر بگذارد. به نوبه خود، هنجارها و ارتباطات ذهنی بر کسب و استفاده از اطلاعات اضافی تأثیر می‌گذارد.

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 پیاده سازی 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 بر مبنای نتایج حاصله و ضرایب مسیر مقوله‌ها و مفاهیم مدل پیشنهادی توصیه می‌شود در غالب یک طرح مبسوط و جامع، تلاش شود تا الزامات سیاستها و همچنین مأموریت و رسالت حسابداری مدیریت رفتاری در مرکز توجه قرار گیرد و 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 کاملاً تخصصی و برنامه ریزی شده بر روی زیر ساخت‌های حسابداری مدیریت رفتاری و پتانسیل‌های موجود و همچنین تکنولوژی‌های موجود در حوزه مربوطه بصورت توأمان سرمایه گذاری الزم 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 با توجه به اینکه روانشناسی اجتماعی، انگیزش و شناختی بر حسابداری مدیریت تاثیر دارد و مدیران از رفتار خود در ارائه تحلیل‌های حسابداری مدیریت متاثر هستند بنابراین می‌توان به سرمایه گذاران پیشنهاد کرد که برای نتیجه‌گیری از حسابداری مدیریت شرکتها مسله حسابداری رفتاری را مد نظر قرار دهند. و در نهایت پیشنهاد می‌شود با توجه به اینکه پدیده حسابداری مدیریت رفتاری موضوع جدیدی در مباحث حسابداری مدیریت بوده محققین آتی می‌توانند به بررسی و مقایسه این پدیده در تمامی صنایع پردازند. پیشنهاد می‌شود تحقیقات مشابهی در زمینه حسابداری مدیریت رفتاری به ویژه در حوزه سایر عوامل موثر بر آنها اجرا شود تا مشکلات و چالش‌های ممکن به‌طور دقیق و عمیق مورد بررسی قرار گیرد.

یادداشت

1.Economic theory	6.Kader
2.Hannan	7.Kamal
3.Taylor	8.Birnberg
4.Rowe	9.Dávila
5.Gonzalez	10.Deore

کتابنامه

خاکی. غلامرضا، (۱۳۹۱)، روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی، تهران: بازتاب، ۱۳۹۰.
دانایی فرد، حسن؛ کاظمی، حسین (۱۳۸۹) ارتقای پژوهشهای تفسیری در سازمان: مروری بر مبانی فلسفی و فرایند اجرای روش پدیدارنگاری، مطالعات مدیریت بهبود و تحول، ۲۰(۶۱): ۱۲۱-۱۴۷.

داوری، علی؛ رضازاده، آرش (۱۳۹۲) مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار pls، انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ اول.

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، حسابداری و منافع اجتماعی، ۳(۱): ۸۹-۹۹.

رهنمای رودپشتی، فریدون. رستمی مازویی (۱۳۹۴)، مروری بر تئوری های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۸(۲۶): ۱-۲۰.
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): ۷۵-۹۰.

عبسی زادگان. علی، (۱۳۹۱)، نظام ارزش ها، شخصیت و تغییر، نشریه معرفت، ۲۱(۱۷۹): ۷۹-۹۳.

References

- 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.
- 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.
- Danaifard, H., & Kazemi, H. (2014). Promotion of interpretive research in the organization: a review of the philosophical foundations and the process of implementing the phenomenological method, Management Studies, Improvement and Transformation, 20(61), 121-147 (In Persian)

- Davari, A., & Rezazadeh, A. (2012). Structural equation modeling with pls software, Jihad Academic Press, first edition (In Persian)
- Dávila, A. (2019). Emerging Themes in Management Accounting and Control Research. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 22(1), 1-5.
- Deore, A., Gallani, S., & Krishnan, R. (2023). The effect of systems of management controls on honesty in managerial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 105, 101401.
- Esazadegan, A. (2012). value system, personality and change, Marafet magazine, 21(179): 79-93 (In Persian).
- Gilovich, T., D. Keltner, and R. Nisbett, (2006). "Social Psychology", Newyork: WWW.Norton & company.
- Gonzalez, R., H. Langholtz, and B. Sopchak (2002), 'Minimizing cost in resource allocation decisions'. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 89(2), 1032-1057.
- 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.
- Kader, M. A. and Luther, R. (2004). "An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices", WP No: 04/06.
- Kamal, Shah; (2015). "Historical Evolution of Management Accounting". *The Cost and Management*, No:4, V:43; PP:12-19.
- Khaki, Gh. (2013). research method with the approach of writing a thesis, Tehran: Reflection (In Persian)
- Rahnamaye Rodposhti, F., & Rostami, M. (2014). a review of psychological theories in management accounting research, *management accounting research journal*, 8(26): 1-20. (In Persian)
- Rahnamaye Rodposhti, F., Niko Meram, H., & Jalili, A. (2012). the effect of judgmental biases on the performance of management accounting techniques, *management accounting research journal*, 6(16): 75-90 (In Persian)
- Rezai Dolatabadi, H., & Mehrazin, S. (2012). Analysis of the role of management accounting in creating a competitive advantage for organizations, in variable and dynamic environments, *Accounting Research*, 3(1): 89-99 (In Persian)
- 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.
- Taylor, S., L. Peplau, and D. Sears, (2006). "Social Psychology", Upper saddle river, NJ: Prentice Hall, Eleventh edition.