

## ارائه الگوی نقش عوامل مؤثر روانشناسی در بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت

مهدی موذنی

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران  
[zmoazeni@yahoo.com](mailto:zmoazeni@yahoo.com)

آذر مسلمی

استادیار گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران (نویسنده مسئول)  
[azar.moslemi@iau.ac.ir](mailto:azar.moslemi@iau.ac.ir)

محمدحامد خان محمدی

دانشیار گروه حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران  
[khanmohammadi.mh@iau.ac.ir](mailto:khanmohammadi.mh@iau.ac.ir)

طاهره محمودیان دستنانی

استادیار گروه روانشناسی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بهشهر، ایران  
[Ta.md1360@iau.ac.ir](mailto:Ta.md1360@iau.ac.ir)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۰۸

### چکیده

شکل حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی که توسط افراد ایجاد و اداره می‌شود تحت تأثیر رفتار انسان است. تئوری روانشناسی را می‌توان در تحقیقات حسابداری مدیریت مبتنی بر رویکرد اقتضایی به منظور درک و توضیح عملکرد و اثرات شیوه‌های حسابداری مدیریت از طریق در نظر گرفتن نحوه تأثیر آنها بر حالات و رفتارهای ذهنی افراد استفاده کرد. در نظریه روانشناسی بازنمایی‌های ذهنی به‌عنوان محیط مؤثری عمل می‌کنند که انگیزه‌ها و احساسات را برمی‌انگیزد و رفتار آشکار را به سمت هدف هدایت می‌کند؛ یعنی ما آنچه را که می‌خواهیم [ترجیح می‌دهیم] به دلیل طرز فکری است که در مورد آن داریم. هدف این تحقیق ارائه الگوی نقش عوامل مؤثر روانشناسی در بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت می‌باشد. این تحقیق یک مطالعه کیفی است و از لحاظ هدف در زمره تحقیقات اکتشافی قرار دارد و روش پژوهش حاضر مبتنی بر رویکرد فلسفی و علمی بر پایه مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های تئوریک و نظری، مبتنی بر پیشینه تحقیقات مرتبط با موضوع می‌باشد که بر اساس رویکرد تحلیل محتوا به شناسایی عوامل مؤثر روانشناسی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران پرداخته شد. پس از کدگذاری و طبقه‌بندی نظریه‌های شناسایی‌شده، الگوی مورد نظر شامل ۴ نظریه روانشناسی اصلی شامل روانشناسی انگیزشی، اجتماعی، شناختی و شخصیتی و ۳۹ نظریه فرعی مرتبط به آنها ارائه شد. این نتیجه نشان می‌دهد که حسابداران مدیریت در کنار اینکه اطلاعات موجود را به شیوه‌ای منطقی جستجو می‌کنند، ذهن و رفتار آنها بر رویه‌های حسابداری مؤثر است و تهیه اطلاعات متأثر از تمایلات روان‌شناختی آنهاست.

**واژه‌های کلیدی:** روانشناسی، بازنمایی ذهنی، توجیه رفتار و تصمیم‌گیری، حسابداری مدیریت.

## ۱- مقدمه

اطلاعات پردازش شده حسابداری مدیریت، نقش اساسی در زمینه فرآیندهای مدیریت ایفا می‌کند که شامل سه جز اصلی برنامه‌ریزی، هدایت، انگیزش و کنترل می‌باشد و تمامی آن‌ها حول محوری بنام تصمیم‌گیری در چرخش هستند. با توجه به اهمیت تصمیم‌گیری در حسابداری مدیریت، طی سالیان گذشته محققان حسابداری مدیریت و کنترل، (ویبک و لاچمن، ۲۰۲۰؛ نیکول<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹؛ کاپلان و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸؛ لاچمن و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۰؛ برینبرگ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷ و ...)، مفاهیمی متنوعی از نظریه‌های اقتصادی و رویکردهای جامعه‌شناختی یا سازمانی را برای پیش‌بینی و بررسی رفتار و تصمیم‌گیری به کار گرفته‌اند. با توجه به موضوعات حسابداری مدیریت و کنترل، بیشتر تحقیقات انجام شده در این زمینه جنبه‌های اندازه‌گیری و ارزیابی عملکرد، جنبه‌های پاداش و انگیزه‌ها و جنبه‌های بودجه‌بندی را بررسی می‌کنند. این تحقیقات مفاهیمی از سایر رشته‌های علمی مرتبط را برای پیش‌بینی و بررسی رفتار به کار گرفته‌اند که روان‌شناسی یکی از رایج‌ترین آن‌هاست. مجموع یافته‌های این مطالعات نشان می‌دهد که مفاهیم روان‌شناسی و روانشناسی اجتماعی مرتبط با تحقیقات حسابداری مدیریت و کنترل است و بررسی اجزای آنها می‌تواند تصمیمات حسابداران مدیریت را توجیه کند.

نظریه‌های روانشناسی ارائه شده فرض می‌کنند که رفتار به بازنمایی (تصورات) ذهنی یا شناختی<sup>۵</sup> افراد بستگی دارد که می‌تواند از جهات مهمی با شاخص‌های عینی محیط یا رفاه افراد متفاوت باشد. "بازنمایی شناختی به‌عنوان محیط مؤثری عمل می‌کند که انگیزه‌ها و احساسات را برمی‌انگیزد و یک رفتار آشکار را به سمت هدف خود هدایت می‌کند. تأثیرات انگیزشی شیوه‌های حسابداری مدیریت نه تنها به نحوه تأثیر این شیوه‌ها بر پیامدها و پاداش بستگی دارد، بلکه به نحوه تأثیر آنها بر بازنمایی ذهنی افراد از نتایج و پاداش‌ها از طریق فرآیندهای روانی و حالت‌هایی مانند تعیین هدف، سطح آرزو، استرس و انصاف و اعتقادات افراد بستگی دارد (برینبرگ و همکاران، ۲۰۰۷). رابطه بازنمایی شناختی بر فرایند تصمیم‌گیری در تحقیقات مولو و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۲۱)، شاک و فرانک<sup>۷</sup> (۲۰۲۱) و اسمورکوا و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۲۰) مورد بررسی قرار گرفته است و نقش آن در تصمیم‌گیری افراد نشان داده شده است. به‌طور خاص در حسابداری مدیریت، تأثیر نوع خاصی از شیوه‌های حسابداری

مدیریت بر رفتار افراد نه تنها به این موضوع بستگی دارد که این عمل در مورد عواملی که بر رفاه افراد تأثیر می‌گذارد چقدر مؤثر است، بلکه به این نکته نیز بستگی دارد که این عمل چقدر مناسب است. همچنین می‌تواند بازنمایی‌های ذهنی مؤثری از آن ایجاد کرده و آن را به سایر بازنمایی‌های ذهنی خود متصل کند و توجه، شناخت و یا انگیزه افراد را تحریک می‌کند. (برینبرگ و همکاران، ۲۰۰۷).

سیر ادبیات نظری نشان می‌دهد که مطالعات قبلی محدود به زیرمجموعه‌های یک مفهوم روان‌شناسی خاص بوده و بدون تحلیل باقی‌مانده‌اند؛ بنابراین، با توجه به پراکندگی تحقیقات قبلی، دانش‌افزایی در مورد اینکه چگونه نظریه‌های روان‌شناختی می‌توانند نظریه‌های اقتصادی یا سازمانی در مطالعات حسابداری مدیریت و کنترل را تکمیل کنند و درک عمیق‌تری از اینکه چگونه اعمال حسابداری مدیریت و کنترل بر رفتار و تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد، صورت نگرفته است. علاوه بر این، ترکیب و زمینه‌سازی نشان می‌دهد که حوزه‌های خاصی وجود دارد که در آن واکنش‌ها به شیوه‌های حسابداری و مدیریت پیاده‌سازی شده تحت تأثیر جنبه‌های روان‌شناختی قرار می‌گیرد؛ که هنوز مورد بررسی قرار نگرفته است. در ایران نیز تقریباً عمده مطالعات موجود در این زمینه مبتنی بر مطالعات رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۵، ۱۳۹۴، ۱۳۸۸) می‌باشد که برای نخستین بار حوزه مالی رفتاری و تئوری‌ها روانشناسی را در حوزه حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار داده است؛ بنابراین می‌توان گفت کاربرد روان‌شناسی و عوامل رفتاری در حوزه حسابداری مدیریت از منظر حسابداران مدیریت و مدیران قابل بررسی می‌باشد و این موضوع که آیا آنها اطلاعات موجود را به شیوه‌ای منطقی جستجو می‌کنند و یا اینکه ذهن و رفتار آنها بر رویه‌های حسابداری مؤثر است و تهیه اطلاعات متأثر از تمایلات روان‌شناختی آنهاست می‌تواند نتایج کار آنها را تحت تأثیر قرار دهد، موضوعی قابل توجه است. این بررسی از آنجاکه تصمیمات ذهنی حسابداران مدیریت به بازنمایی ذهنی آنها بستگی دارد، می‌تواند شرایط را برای بازنمایی مطلوب ذهنی افراد در زمینه‌هایی که مورد تحقیق قرار خواهد گرفت مانند هویت اجتماعی، مقایسه اجتماعی، عدالت سازمانی و... فراهم کند و از این جهت نتایج این تحقیق می‌تواند مورد استفاده برنامه ریزان و صاحبان شرکت‌ها قرار گیرد. بر این اساس در این تحقیق به ارائه الگوی نقش عوامل مؤثر روانشناسی در بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت پرداخته می‌شود.

<sup>5</sup> Cognitive representation

<sup>6</sup> Mollo

<sup>7</sup> Schack & Frank

<sup>8</sup> Smortchkova

<sup>1</sup> Nichol

<sup>2</sup> Kaplan

<sup>3</sup> Lachmann et al

<sup>4</sup> Birnberg

## ۲- سوالات تحقیق

**سوال اول:** عوامل مؤثر روانشناسی در بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت کدام اند؟

**سوال دوم:** الگوی نقش عوامل مؤثر روانشناسی در بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت چگونه است؟

## ۳- روش‌شناسی تحقیق

این تحقیق یک مطالعه کیفی است و روش پژوهش مبتنی بر رویکرد فلسفی و علمی بر پایه مطالعات کتابخانه‌ای و از نوع پژوهش‌های تئوریک و نظری، مبتنی بر پیشینه تحقیقات مرتبط با موضوع می‌باشد. بر اساس این رویکرد، هدف از این تحقیق، ارائه الگوی نقش عوامل مؤثر روانشناسی در بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت است.

برای پاسخگویی به سوالات از تحلیل محتوا استفاده شده است که دارای شش گام اساسی می‌باشد. در گام اول مسئله پژوهش و سوالات مطرح شد. در گام دوم جامعه نمونه برای بررسی ادبیات مشخص شد که به این منظور تمامی مقالات و تحقیقات داخلی و خارجی کشور که مرتبط با موضوع می‌باشند در فاصله سالهای ۱۹۶۰ تا ۲۰۲۳ میلادی و ۱۳۷۰ تا ۱۴۰۲ هجری شمسی مورد بررسی قرار گرفتند. در گام سوم با مطالعه ادبیات موجود نظریه‌ها و زیر مجموعه‌های موجود شناسایی شدند و در مرحله چهارم به پیوند دادن نظریه‌ها در یک طبقه (مولفه) و ایجاد مفاهیم (ابعاد اصلی) پرداخته شد. در مراحل پنجم و ششم نیز به ارزشگذاری و تجزیه و تحلیل و تهیه گزارش پرداخته شد. قابل توجه است که در این مطالعه، تحقیقاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد که مرتبط با مباحث حسابداری مدیریت و کنترل رفتار و تصمیم‌باشد که هم‌راستا با موضوعات جدول ۱ باشد:

جدول ۱- بررسی اجمالی دسته‌بندی موضوعات منبع: ویبک و لاچمن (۲۰۲۰)

موضوع	مباحث
بودجه‌بندی	مورد مزاد بودجه‌ای، بودجه‌بندی مشارکتی یا گزارش بودجه
پاداش و مشوق	طراحی قراردادهای پاداش یا انتخاب‌های مربوط به انواع پاداش و مشوق‌ها.
سیستم‌های هزینه‌یابی	مشارکت در طراحی سیستم هزینه‌یابی، اثرات تغییر سیستم هزینه‌یابی یا انتخاب سیستم هزینه‌یابی.
تصمیم‌گیری	عواملی که بر فرایندهای تصمیم‌گیری و کیفیت تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد
کنترل سازمانی	سیستم‌های کنترل داخلی، کنترل‌های پروژه، کنترل‌های اخلاقی و سایر سیستم‌های کنترل داخلی است که در دسته‌های دیگر این بررسی پوشش داده نمی‌شوند.
سنجش و ارزیابی عملکرد	فرآیند ارزیابی و نتایج آن، به‌عنوان مثال، اثرات ذهنی در وزن دادن به معیارهای عملکرد بر عملکرد کارکنان، یا در طراحی سیستم اندازه‌گیری عملکرد
نقش در سیستم‌های کنترل مدیریت	مورد درک نقش حسابداران مدیریت
حسابداری و کنترل مدیریت استراتژیک	شامل مقالاتی در مورد سیستم‌های سنجش عملکرد استراتژیک

## ۴- مبانی نظری

فرض اساسی رویکرد اقتضایی به حسابداری مدیریت بیان می‌کند که بهترین سیستم حسابداری مناسب جهانی وجود ندارد که برای همه سازمان‌ها در همه موقعیت‌ها مناسب باشد و ویژگی‌های خاصی از سیستم حسابداری به شرایط خاص سازمان بستگی دارد. بر اساس نظریه اقتضایی، فرض بر این است که عوامل موقعیتی دیگری مانند ویژگی‌های روان‌شناختی نیز وجود دارند که ممکن است در تأثیرگذاری بر شرایط خاص با یکدیگر تعامل داشته باشند. (کریستینا و همکاران، ۲۰۲۱). اگرچه سایر نظریه‌های علوم اجتماعی که اغلب در تحقیقات حسابداری مدیریت استفاده می‌شوند نیز به توضیح و پیش‌بینی رفتار

می‌پردازند، اما روانشناسی بر تمرکز بر رفتارهای فردی و نه سازمانی و اجتماعی می‌پردازد. (ویبک و لاچمن، ۲۰۲۰).

## ۴-۱ بازنمایی ذهنی

بازنمایی ذهنی زمانی که محرک‌های مربوطه حضور ندارند، ایجاد می‌شوند. (اسمورکوا و شلیت، ۲۰۲۰)؛ بنابراین، تأثیر نوع خاصی از شیوه‌های حسابداری مدیریت بر رفتار افراد نه تنها به این موضوع بستگی دارد که این عمل در مورد عواملی که بر رفاه افراد تأثیر می‌گذارد چقدر مؤثر است، بلکه به این نکته نیز بستگی دارد که این عمل چقدر مناسب است. همچنین می‌تواند بازنمایی‌های ذهنی مؤثری از آن ایجاد کرده و آن را به سایر

### سطح نظریه آرزو

سطح نظریه آرزو فرض می‌کند افراد با تمایل به تجربه احساس موفقیت و اجتناب از احساس شکست انگیزه می‌گیرند و دوم اینکه "درک موفقیت و شکست شامل سطوح دستیابی ذهنی و نه عینی است." (واینر، ۱۹۸۹). احساس موفقیت یا عدم موفقیت به شدت تحت تأثیر این قرار می‌گیرد که آیا عملکرد فرد به سطح آرزوی خود می‌رسد یا خیر که به عنوان "سطح عملکرد آینده در وظیفه‌ای که یک فرد با دانستن سطح عملکرد قبلی خود در آن تعریف می‌کند" تعریف می‌شود؛ بنابراین، همان سطح عملکرد، با پیامدهای عینی یکسان، بسته به اینکه بالاتر یا پایین‌تر از سطح آرزوی قبلی افراد باشد، می‌تواند به صورت ذهنی به عنوان موفقیت یا شکست تجربه شود. استدری (۱۹۶۰) در اولین تحقیق انگیزشی در مورد شیوه‌های حسابداری مدیریت شواهد تجربی را ارائه می‌دهد که عملکرد فردی یک تابع تعاملی، از دشواری و زمان‌بندی بودجه تحمیلی است. استدی از سه سطح بودجه تحمیلی (آسان، متوسط و دشوار) استفاده می‌کند و متوجه می‌شود که وقتی به افراد، قبل از تعیین سطح آرزوهای شخصی خود، هدف بودجه نشان داده می‌شود، (توجه به هدف دشوار بودجه) عملکرد بالاتری دارد، زیرا افراد این هدف را به عنوان سطح آرزوی خود در نظر می‌گیرند. در مقابل، اگر آنها هدف بودجه را پس از تعیین سطح آرزوی خود دریافت کنند، هدف دشوار بودجه منجر به عملکرد بالاتری نسبت به هدف بودجه متوسط نمی‌شود، زیرا افراد تمایل دارند سطح آرزوی (متوسط‌تر) خود را که در ابتدا انتخاب کرده بودند حفظ کنند.

### نظریه تعیین هدف (نظریه هدف‌گذاری)

تئوری تعیین هدف معتقد است که اهداف بر انگیزه و عملکرد تأثیر می‌گذارد (گروئن، ۲۰۱۸). سه مطالعه حسابداری مدیریت شواهدی را در مورد اثرات تعیین هدف بودجه ارائه می‌دهد. ویژگی هدف بودجه انگیزه بودجه، عملکرد بودجه و عملکرد مقرون‌به‌صرفه را افزایش می‌دهد. همچنین پیش‌بینی می‌شود که دشواری اهداف بودجه و بازخورد بودجه، انگیزه بودجه را افزایش می‌دهد، اما برخلاف پیش‌بینی بر اساس نظریه تعیین هدف، مشکل اهداف بودجه و بازخورد بودجه هیچ تأثیری بر عملکرد بودجه ندارد. باین‌حال، نظریه تعیین هدف پیش‌بینی می‌کند که شرط لازم برای دشواری هدف در تأثیرگذاری بر عملکرد این است که بازخورد در مورد پیشرفت در جهت دستیابی به هدف ارائه شود. ایرین و نارایانان<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) با آزمایش میدانی اثرات عملکرد تعیین یک نقطه هدف بالا برای مقایسه

بازنمایی‌های ذهنی خود متصل کند و توجه، شناخت و یا انگیزه افراد را تحریک می‌کند. (ستین و آگوستین<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). نظریه‌های روانشناسی فرض می‌کنند که تصمیم‌گیری ذهنی به بازنمایی ذهنی افراد از محیطشان بستگی دارد. بازنمایی‌های ذهنی با درک ترجیحات تصمیم‌گیرندگان و همچنین باورهای آنها مرتبط است: یعنی «ما آنچه را که می‌خواهیم [یعنی ترجیح می‌دهیم] به دلیل طرز فکری است که در مورد آن داریم.» در دیدگاه گسترده‌ای که توسط ادبیات روانشناسی پشتیبانی می‌شود، حسابداری مدیریت همچنین بر انتخاب و ارزش‌گذاری افراد از اهداف تصمیم‌گیری و ساختار مدل‌های تصمیم‌گیری ذهنی آنها تأثیر می‌گذارد. این موضوع بر انتخاب آنها در مورد اینکه چه متغیرهایی باید گنجانده شوند و قضاوت آنها در مورد اشکال روابط و بزرگی پارامترها و متغیرها در مدل‌های تصمیم‌گیری ذهنی آنها تأثیر می‌گذارد. برای مثال، سیستم‌های کنترل حسابداری می‌توانند به تعریف روابط اجتماعی در یک سازمان کمک کنند و در نتیجه بر اینکه تصمیم‌گیرندگان فقط برای به حداکثر رساندن بازده‌های خود عمل می‌کنند یا برای پیروی از هنجارهای اجتماعی همکاری با سایر افرادی که از نظر اجتماعی با آنها هویت می‌یابند، عمل می‌کنند یا خیر مؤثر باشند.

### ۴-۲ عوامل مؤثر روانشناسی در بازنمایی ذهنی

روانشناسی حوزه‌های زیادی را شامل می‌شود؛ اما به‌طور کلی تحقیقات حسابداری مدیریت متکی بر نظریه‌های سه حوزه شناختی، انگیزش و روانشناسی اجتماعی است و بعدها ویک و لاجمن (۲۰۲۰) با مروری بر نقش زمینه‌های روان‌شناختی ذکر شده بر شیوه‌های به‌کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت، نظریه‌های شخصیتی و ویژگی‌ها فردی را نیز به این ابعاد اضافه کرد.

### ۴-۲-۱ نظریه‌های روانشناسی انگیزشی:

روانشناسی انگیزش دلایل، انگیزه‌ها، نیازها و اهدافی را توصیف می‌کند که رفتار فردی را آغاز و هدایت می‌کنند. (ویبک و لاجمن، ۲۰۲۰). تأثیرات انگیزشی شیوه‌های حسابداری مدیریت نه تنها به نحوه تأثیر این شیوه‌ها بر پیامدها و پاداش بستگی دارد، بلکه به نحوه تأثیر آنها بر بازنمایی ذهنی افراد از نتایج و پاداش‌ها از طریق فرایندهای روانی و حالت‌هایی مانند تعیین هدف، سطح آرزو، استرس و انصاف و اعتقادات افراد بستگی دارد.

<sup>2</sup> Eyring, H., & Narayanan

<sup>1</sup> SeTin & Augustine

### نظریه عدالت سازمانی

عدالت سازمانی (اجتماعی) ادراک فرد یا گروه‌های کاری از حضور عدالت و انصاف در سازمان و واکنش‌های رفتاری آنها به این ادراکات است (محفوظ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). برخی تحقیقات شواهد تجربی در مورد نقش عدالت سازمانی اعمال شده در بودجه‌بندی ارائه می‌دهند. در زمینه بودجه‌بندی مشارکتی، لیبی<sup>۴</sup> (۲۰۰۱) نشان می‌دهد که وقتی زیردستان (کارکنان) در تنظیم بودجه خود مشارکت (حق نظر) دارند حتی اگر بودجه نهایی تعیین شده توسط مافوق، آن چیزی نباشد که آنها درخواست کرده‌اند، در صورت دریافت توضیح از طرف مافوق در مورد اینکه چرا درخواست آنها بر بودجه تأثیر نگذاشته است، نسبت به زمانی که آنها چنین توضیحی دریافت نکنند؛ یعنی به نظرشان احترامی گذاشته نشود) عملکرد بهتری دارند. لانگوین و مندوزا<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) و چانگ و استراوس<sup>۶</sup> (۲۰۱۷) استدلال می‌کنند که اگر سیستم کنترل مدیریت ناعادلانه باشد می‌تواند رفتار مدیران را به گونه‌ای تحت تأثیر قرار دهد که در ضعف بودجه و کیفیت گزارشگری تأثیرگذار باشد. اردکانی و پورزمانی (۲۰۲۳) نشان دادند مشارکت مدیران در تعیین اهداف که یکی از مولفه‌های سیستم کنترل مدیریت است، ادراک مدیران را از عدالت رویه‌ای افزایش می‌دهد و در نتیجه منجر به رفتار اخلاقی در حسابداری و بهبود کیفیت صورت‌های مالی می‌شود.

### نظریه انتظار

نظریه انتظار فرض می‌کند که افراد کارها و مشاغلی را انتخاب می‌کنند که لذت مورد انتظار آنها را به حداکثر می‌رساند و درد مورد انتظار آنها را مطابق با لذت طلبی به حداقل می‌رساند. براونل و مکینز<sup>۷</sup> (۱۹۸۶) از نظریه انتظار استفاده می‌کنند تا شواهدی در مورد اینکه آیا انگیزه، نقشی میانجی بین بودجه‌بندی مشارکتی و عملکرد دارد، ارائه کنند. نتایج آنها نشان می‌دهد که بودجه‌بندی مشارکتی دو جزء انگیزش - انتظار را افزایش می‌دهد (احتمال ذهنی که تلاش منجر به دستیابی به بودجه می‌شود) و ابزاری (احتمال ذهنی که دستیابی به بودجه منجر به دریافت پاداش می‌شود).

### نظریه اسناد (انتساب)

این نظریه بر آن است تا تبیین کند که چگونه آدمی تلاش می‌ورزد تا علت‌های رخ دادن رفتارهای آشکار فردی را بر پایه

عملکرد همتا را در میان دانشجویان را بررسی کردند و نشان دادند ارائه نقطه هدف مؤثرتر در هر بخش از عملکرد اولیه، ۴۰٪ اثر عملکرد بیشتری نسبت به ارائه هر یک از نقاط مرجع به‌طور یکنواخت دارد. بازنگری موفقیت‌آمیز سیستم‌های حسابداری مدیریت نیاز به تلاش اساسی دارد و ارائه بازخورد در مورد موفقیت تغییرات کوتاه‌مدت حسابداری مدیریت می‌تواند انگیزه تلاش‌های تغییر مداوم باشد. بر اساس تئوری‌های روان‌شناسی هدف‌گذاری او معتقد است که چنین بازخوردی می‌تواند تلاش مستمر را افزایش یا کاهش دهد، بسته به اینکه یک هدف سطح بالا (یک هدف کلی پروژه بلندمدت) را در ذهن افراد فعال کند یا خیر. پرسل و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) نیز رابطه‌ای بین تفاوت در تعیین هدف، تعهد هدف و عملکرد در بین پاداش‌های ملموس و نقدی پیدا کردند.

### نظریه ناهماهنگی شناختی

این نظریه فرض می‌کند که افراد خواهان سازگاری بین شناخت خود (به‌عنوان مثال، نگرش، باور، دانش، نظر) و رفتار خود هستند. هنگامی که ناسازگاری (ناهماهنگی) وجود دارد، افراد ناهماهنگی شناختی را تجربه می‌کنند: یک حالت ناخوشایند از تنش شناختی که مایل به اجتناب از آن هستند. افراد انگیزه دارند که این تنش را کاهش دهند (و از افزایش تنش اجتناب کنند) و در نتیجه به حالت ثبات شناختی بازگردند. نظریه ناهماهنگی شناختی پیش‌بینی می‌کند که حسابداران مدیریت از اطلاعاتی که میزان ناهماهنگی را افزایش می‌دهد، اجتناب کنند. حسابداران مدیریت، بیشتر، اطلاعاتی را پردازش می‌کنند که با نگرش‌ها و رفتارشان هماهنگ باشد؛ بنابراین، جستجوی اطلاعات، توجه و تفسیر آنها به گونه‌ای گزینشی انجام می‌شود. البته باید توجه کرد که دقت علمی و رفتار منصفانه سبب می‌شود تا حسابداران مدیریت اطلاعاتی را جستجو کنند که با نگرش‌هایشان ناسازگار باشد. حسابداران مدیریت همچنین با تفسیر گزینشی اطلاعات پیرامون، از نگرش‌های خود محافظت می‌کنند؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که حسابداران مدیریت، حداقل از نظر توجه و ادراک، دارای سوگیری در جهت باورهای خود هستند؛ که با مراحل پردازش اطلاعات مربوط به شناخت اجتماعی، هماهنگی دارد (طلبی دهکردی و غفوری نژاد، ۱۳۹۹). تحقیق شائو و همکاران (۲۰۱۸) بیانگر نقش ناهماهنگی شناختی برای توضیح اثرات هزینه غرق‌شده<sup>۲</sup> برای مدیران است.

<sup>۵</sup> Langevin and Mendoza

<sup>۶</sup> Chong and Strauss

<sup>۷</sup> Brownell, P. & McInnes

<sup>۱</sup> Presslee

<sup>۲</sup> Sunk cost

<sup>۳</sup> Mahfouz

<sup>۴</sup> Libby

فراهم آورده می‌شود تا کارآمدی خود را در شغل شناسائی نمایند و ناتوانی‌ها و ضعف‌های خود را در شغل شناسائی و حذف کنند. (نیک کار و همکاران، ۱۳۹۹). توانمندسازی روانشناختی باعث می‌شود تا کارکنان خود را بیشتر درگیر کار نمایند و این امر موجب تشویق کارکنان به تلاش بیشتر در راستای اهداف سازمان می‌شود. وارما و مالهورتا<sup>۲</sup> (۲۰۲۲) نشان دادند توانمندسازی روانشناختی در رضایت شغلی و عملکرد حسابداران تأثیرگذار است. همچنین سیستم‌های کنترل مدیریت ممکن است اثرات روانشناختی مثبتی ایجاد کند که منجر به سطوح بالاتری از عملکرد مدیریتی شود و با کاهش ابهام نقش و افزایش توانمندسازی روانشناختی در سیستم‌های کنترل همراه باشد.

#### نظریه خودتعیین‌گری

افراد با انگیزه خودمختار احساس می‌کنند که ممکن است برای ارضای نیازهای شخصی خود اقدام و رفتار کنند، درحالی‌که تحت انگیزه کنترل‌شده، افراد برای انجام اقداماتی که خواسته‌های بیرونی را برآورده می‌کند، نسبتاً تحت فشار هستند. یافته‌های هوزی و ان جو<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) بر اساس نظریه خودتعیین‌گری در زمینه سیستم‌های هزینه‌یابی اثرات مثبت مشابهی را بر انگیزه خودمختار و همچنین تأثیرات بر سودمندی درک شده اطلاعات هزینه و مشارکت درک شده در بهبود فرآیند را نشان می‌دهد. فیشر و لوکا<sup>۵</sup> (۲۰۱۹) نشان دادند برخلاف یافته‌های تحقیقات حسابداری مدیریت قبلی، کارکنان با خلاقیت و ریسک‌پذیری در فرآیندهای نوآورانه مستمر، علیرغم فشار ناشی از دشواری سطح هدف بالا، به اهداف خود دست می‌یابند. با استفاده از تئوری خودتعیین‌گری، آنها استدلال می‌کنند که در این شرایط، کارکنان عملکرد بالایی موردنیاز توسط کنترل نتایج را در ارزش‌های خود درک می‌کنند که انگیزه مستقل لازم برای خلاقیت آنها را تسهیل می‌کند.

#### ۲-۲-۴ نظریه‌های روانشناسی اجتماعی

روانشناسی اجتماعی به چگونگی تأثیرپذیری ذهن و رفتار افراد از افراد دیگر، از جمله درک آنها از افراد (شناخت اجتماعی، انتساب، تصور فرد)، نگرش‌ها و تأثیر اجتماعی و تعامل و روابط اجتماعی توجه دارد.

عوامل درونی یا بیرونی برای خود یا دیگران بازشناسد. به این پدیده سوگیری (تعصب) بازیگر - مشاهده‌گر می‌گویند این یافته‌ها برای حسابداری مدیریت از اهمیت زیادی برخوردار است زیرا زمینه‌ای را برای توضیح و پیش‌بینی اینکه چگونه افراد به‌طور ذهنی توضیح می‌دهند که چرا عملکرد واقعی و بودجه‌بندی متفاوت است، ارائه می‌دهد. علاوه بر این، آنها نشان می‌دهند که توضیحات ذهنی مافوق و زیردستان برای اختلاف بودجه زیردستان به‌طور قابل پیش‌بینی متفاوت است و هر دو توضیح ذهنی آنها می‌تواند از ارزیابی عینی اختلاف بودجه متفاوت باشد. اندرسون و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) معتقدند طبق نظریه اسناد، افراد سعی می‌کنند نسبت‌های علی در مورد رفتار افراد دیگر ایجاد کنند تا در نهایت انگیزه‌های آنها را درک کنند. آنها این نظریه را در محیطی با همکاری بین بخش‌ها به کار می‌گیرند و دریافته‌اند که سیستم‌های کنترل رسمی قوی در ابتدا باعث همکاری بین بخش‌ها می‌شود و در نتیجه اعتماد بین همکاران را بهبود می‌بخشد.

#### نظریه سازگاری فرد - محیط

ایده سازگاری فرد - محیط بر اساس روانشناسی تعاملی استوار است که نشان می‌دهد که تعامل بین ویژگی‌های شخصی و محیطی، محرک اصلی رفتار انسان است (کومان و ولوجس<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). شیلدز و همکاران (۲۰۰۰) از این نظریه برای توصیف چگونگی تأثیر نقش میانجی استرس در اثر بودجه‌بندی بر عملکرد استفاده می‌کنند. آنها دریافته‌اند که بودجه‌بندی مشارکتی از سه طریق بر عملکرد تأثیر می‌گذارد. نخست، بودجه‌بندی مشارکتی احساس قابلیت کنترل را افزایش می‌دهد که نتیجتاً استرس را کاهش می‌دهد، بنابراین عملکرد را افزایش می‌دهد. دوم، بودجه‌بندی مشارکتی دشواری اهداف بودجه را کاهش می‌دهد و به احتمال زیاد اهداف از توانایی عملکرد افراد فراتر نمی‌رود. این تطابق اهداف و قابلیت‌ها باعث کاهش استرس و در نتیجه افزایش عملکرد می‌شود. ثالثاً، بودجه‌ریزی مشارکتی انگیزه‌های مبتنی بر بودجه را افزایش می‌دهد که انتظار می‌رود تلاش‌ها را برانگیخته و متمرکز کند، بنابراین توانایی عملکرد را افزایش می‌دهد که به‌نوبه خود استرس را کاهش داده و عملکرد را افزایش می‌دهد.

#### توانمندسازی روانشناختی

توانمندسازی روانشناختی شامل مجموعه‌ای از سازه‌های انگیزشی تعریف می‌شود که بر اساس آن شرایطی برای کارکنان

<sup>4</sup> Hoozée and Ngo

<sup>5</sup> Pfister & Lukka

<sup>1</sup> Anderson et al

<sup>2</sup> Cooman & Vleugels

<sup>3</sup> Varma, A. and Malhotra

## نظریه نقش

ابهام نقش شامل فقدان اطلاعات لازم برای انجام وظیفه است که باعث می‌شد حسابدار متوجه نشود که در انجام شغل محول شده چه انتظاری از وی دارند (مولینا سانچز و همکاران، ۲۰۱۹). مطالعات در مورد نظریه نقش نشان داده است که چگونه بودجه‌بندی و تعامل سرپرستان با مافوق آنها بر فشار ناشی از بودجه تأثیر می‌گذارد. فرض این است که هرچه سرپرستان بیشتر به انتظارات نقش ارشد خود درباره بودجه‌بندی و رفتار و عملکرد مربوط به بودجه پاسخ دهند، فشار بیشتری را که ناشی از تضاد نقش و ابهام است، تجربه خواهند کرد. به‌عنوان مثال، اگر مقام مافوق بر چندین هدف بودجه (به‌عنوان مثال، افزایش سود و افزایش کیفیت و خدمات به مشتریان) تأکید کند، احتمالاً سرپرستان با تضاد نقش و ابهام روبرو خواهند شد زیرا نمی‌دانند چگونه می‌توانند همه اهداف بودجه را هم‌زمان انجام دهند. هورتن و واندربی<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) معتقدند حسابداران مدیریت ملزم به استفاده از رویکردهای کاری در سازمان‌های متبوعشان هستند و حسابداران مدیریت در هنگام تعریف از وضعیت خود در محیط کار هویت‌های مختلفی به خود می‌گیرند که هرکدام باعث بروز رفتار یا نگرش خاصی در آنها می‌شود. تعارضات هویتی با افزایش بروز رفتارهایی چون ساخت هویت و دگرگون‌سازی هویت به منظور انطباق رویه‌های حسابداری مدیریت رخ می‌دهد. تحقیقات مولینا سانچز و همکاران (۲۰۱۹) و آمیلین<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) نشان‌دهنده تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر کیفیت کار حسابداران می‌باشد

(برگر و همکاران، ۲۰۱۸؛ آیرینگ و نارایانان ۲۰۱۸؛ هارتمن و شرک ۲۰۱۸). بیان می‌دارند که افراد توانایی‌های خود را با مقایسه خود با دیگران ارزیابی می‌کنند، فرآیندی که در نهایت بر تصویر و رفتار آنها تأثیر می‌گذارد. بنابراین، هم انگیزه تلاش و هم اثرات تحریف تلاش دارد و ممکن است واکنش‌های مثبت یا منفی را ایجاد کند

## نظریه هویت اجتماعی

هویت اجتماعی احساس تعلق و همبستگی به یک جامعه است، به‌گونه‌ای که عضوی از یک جامعه از سایر جوامع متمایز باشد و فرد در مقابل معیارها و ارزش‌های جامعه خود احساس تعهد و تکلیف کند و در امور مختلف آن مشارکت جوید (حقیقین و همکاران، ۱۴۰۱). تاوری<sup>۴</sup> (۲۰۰۳) از نظریه هویت اجتماعی به عنوان مبنایی برای پیش‌بینی اثربخشی دو سیستم نظارت متقابل و مشوق‌ها در محیط کار گروهی استفاده می‌کند. وقتی هویت تیم قوی باشد، اعضای تیم به احتمال زیاد به شیوه‌ای همکاری می‌کنند که برای تیم آنها بهترین است. باین‌حال، تأثیر جهت‌گیری رفتار مشارکتی آنها بر تلاش، به عمودی یا افقی بودن سیستم نظارت و تشویق بستگی دارد. در یک سیستم عمودی، اعضای تیم اقدامات یکدیگر را مشاهده می‌کنند و آنها را به مافوق خود گزارش می‌دهند. در یک سیستم افقی، پاداش اعضای تیم بر اساس خروجی تیم و خروجی تلاش اعضای تیم است.

## خلق‌وخو و واکنش‌های عاطفی

نظریه‌های شناختی هیجان فرض می‌کنند که یک محرک یا موقعیت، نخست بایستی مورد توجه قرار گیرد، شناسایی و طبقه‌بندی گردد و سپس با تجارب قبلی ذخیره‌شده در حافظه ارتباط برقرار نماید تا بتواند مورد ارزشیابی قرار گرفته و یا پاسخ هیجانی ویژه‌ای را برانگیزاند زمانی که افراد اطلاعات را به‌صورت اکتشافی پردازش می‌کنند، خلق‌وخو بر قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد مطالعات متعدد نشان داده‌اند که حالت‌های خلقی بر رفتار تصمیم‌گیرندگان تأثیر می‌گذارد و منجر به قضاوت‌های همخوان با خلق می‌شود. به‌عنوان مثال، یک مدیر ممکن است یک خبر روزنامه در مورد چشم‌انداز ضعیف برای بهبودی از رکود جهانی بخواند و در اواخر همان روز وقتی عملکرد زبردستان را کمتر از حد انتظار ارزیابی می‌کند، روحیه بدبینانه‌ای داشته باشد. درحالی‌که علت خلق‌وخو، گمانه‌زنی در مورد روند آینده

## نظریه مقایسه اجتماعی

مقایسه اجتماعی بیانگر این است که چگونه افراد خودشان را با هم‌تایانشان مقایسه می‌کنند و در کل به این معناست که افراد درباره توانایی‌ها، نگرش‌ها و عملکرد خود چه حسی دارند و آن را چگونه ارزیابی می‌کنند (امیدی و همکاران، ۱۴۰۰) فردریکسون (۱۹۹۹)<sup>۳</sup> دریافت که افراد دارای سطح تلاش بالاتری با ارزیابی عملکرد نسبی در مقایسه با تقسیم سود هستند. از آنجا که مقایسه‌های ناشی از ارزیابی عملکرد نسبی برجسته‌تر می‌شوند، بنابراین انتظار می‌رود که رقابت زمانی افزایش یابد که وظایف افراد بیشتر شبیه هم باشد. فردریکسون (۱۹۹۹) همچنین پیش‌بینی می‌کند که تحت ارزیابی عملکرد نسبی، تلاش زمانی بیشتر است که شباهت کار (درجه عدم قطعیت مشترک) بیشتر باشد. مبتنی بر نظریه مقایسه اجتماعی

<sup>3</sup> Frederickson

<sup>4</sup> Towry

<sup>1</sup> Horton, K.E., Wanderley

<sup>2</sup> Amilin

که برایش دارد ارزیابی می‌کند. ۲-ویژگی دوم به خردگرایی اشاره دارد که همان خرد محاسبه‌گر است (سالاری، ۱۳۹۵). گروئن (۲۰۱۸) با تکیه بر تئوری تعیین هدف و مبادله اجتماعی، نشان داد مشارکت کارکنان در تعیین اهداف عملکرد و توسعه سالانه با تعهد هدف از طریق افزایش ادراک از انصاف مرتبط است

### نظریه تبادل رهبر-عضو

مطابق این تئوری رهبران زیردستان خود را تشویق می‌کنند تا کارهای درست را انجام دهند. این نظریه عمدتاً به تفاوت‌های ماهیت بین گروه‌های مختلف می‌پردازد که به نوبه خود به نتایج احتمالی سازمانی مانند اثربخشی مربوط می‌شود. (رابیول و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۱). کریس و وانس<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) در مطالعه خود نشان دادند اینکه مدیران به اهداف مشوق خود دست می‌یابند، تابعی از تلاش زیردستان آنها برای رسیدن به این اهداف است. در این مطالعه آنها از یک آزمایش برای بررسی تأثیر انگیزه‌های مدیران بر انتخاب تلاش زیردستان استفاده کردند و دو عامل را در نظر گرفتند که نشان می‌دهد این تئوری بر رفتار زیردستان تأثیر متقابل خواهد داشت: (۱) چارچوب‌بندی انگیزه مدیر به عنوان پاداش یا جریمه و (۲) رابطه زیردستان با مدیر. آنها از قربانی کردن پاداش شخصی شرکت‌کنندگان به عنوان نماینده تلاش خود استفاده کردند و نشان دادند که زیردستانی که یک رابطه با کیفیت بالا (پایین) را درک می‌کنند، زمانی که مدیرشان با جریمه‌ای نسبت به پاداش مواجه می‌شود، تلاش بیشتری (کمتر) برای کمک به خرج می‌دهند. در یک سلسله‌مراتب معمولی، این نتایج نشان می‌دهد که یک انگیزه منفرد بر روی یک مدیر معین می‌تواند بر کارمندان زیردست بالقوه متعددی که مستقیماً در معرض این انگیزه نیستند نیز تأثیر بگذارد.

### انسجام گروهی

انسجام به معنای تمایل اعضای گروه به تقویت پیوندهای اجتماعی تعبیر شده است. چن و همکاران (۲۰۱۲) در محیطی که گروه‌های سه‌نفره حسابداران مدیریت راه‌حلی خلاقانه برای یک مشکل مهم بیان می‌کردند این موضوع را بررسی کردند که آیا کارآمدی انگیزه‌های خلاقیت تحت تأثیر روش فردی یا انسجام گروهی قرار دارد یا خیر. آنها دریافتند که پاداش مسابقات گروهی (بین گروهی) انسجام گروهی و تلاش‌های مشترک را افزایش می‌دهد که در نهایت منجر به راه‌حل گروهی خلاق‌تر، نسبت به پرداخت فردی می‌شود. نتایج آنها ادبیات رو

اقتصاد، با قضاوت عملکرد گذشته ارتباطی ندارد و مدیر از تأثیر آن بی‌خبر است. به‌عنوان مثال اعتقاد بر این است که پیچیدگی کارت امتیازی متوازن منجر به بارگذاری بیش‌ازحد اطلاعات می‌شود که به نوبه خود کیفیت تصمیم‌گیری را هنگام استفاده از کارت امتیازی متوازن برای ارزیابی عملکرد، همان‌طور که معمولاً در عمل مشاهده می‌شود، به خطر می‌اندازد. دیانگ و بائولیو (۲۰۱۱) معتقد هستند که پیچیدگی کارت امتیازی متوازن آن را در برابر سوگیری سازگاری خلق‌و‌خوی آسیب‌پذیر می‌کند و انگیزه‌های مالی مدیران می‌تواند متأثر از خلق‌و‌خوی آنها بر ارزیابی عملکرد زیردستان تأثیرگذار باشد.

### تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

نیت یک پیش‌بینی کننده مهم برای رفتار واقعی است؛ بنابراین نگرش مثبت باعث اقدام به آن عمل و نگرش منفی باعث اجتناب از آن عمل می‌شود (وینانسیا و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). الجردالی و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) معتقدند که این مدل به پیش‌بینی نیت کارکنان برای استفاده و پیاده‌سازی کارت امتیازی متوازن و یک سیستم اطلاعاتی کمک می‌کند. به نظر آنها اگر بتوان مقاصد کارمندان را برای پذیرش اجرای یک کارت ارزیابی متوازن در عملکرد سازمانی پیش‌بینی کرد؛ می‌توان میزان تمایل کارکنان را برای سازگاری با ابزارهای مدیریت جدید پیش‌بینی کرد. گروئن و همکاران (۲۰۱۲) نیز نشان دادند فرآیند توسعه مشارکتی باعث افزایش نگرش کارکنان، فشار اجتماعی درک شده و توانایی درک شده برای ابتکار عمل می‌شود. علاوه بر این، زمانی که معیارهای عملکردی توسعه‌یافته مشترک مورد استفاده قرار گرفتند، عملکرد کارکنان بخش تولید بهبود می‌یابد.

### مبادله اجتماعی

اساسی‌ترین فرض نظریه مبادله این است که افراد رفتارهایی را که در قبال انجام‌شان، پاداش می‌گیرند، تکرار می‌کنند و از رفتارهایی که قبلاً هزینه زیادی برای آنان دربرداشته است پرهیز می‌کنند. در این نظریه، رفتار اجتماعی عبارت است از مبادله یا عملی محسوس یا نامحسوس، توأم با میزانی از پاداش یا هزینه که دست‌کم بین دو فرد رخ می‌دهد. این تئوری متأثر از مکتب سودگرایی است و دو ویژگی آن عبارت‌اند از: گرایش به خوشی و درد‌گریزی. این اصل بیانگر این واقعیت است که قصد‌نهایی رفتار انسان به سمت کسب سود و منفعت سازمان‌دهی شده است و انسان کلیه فعالیت‌های خود را بر اساس میزان سود و منفعتی

<sup>3</sup> Rabiul et al

<sup>4</sup> Christ, M. H., & Vance

<sup>1</sup> Vinancia

<sup>2</sup> Al Jardali

به رشد حسابداری مدیریت در مورد انگیزه‌های احتمالی خلاقیت را با نشان دادن اینکه سیستم‌های پاداش به احتمال زیاد خلاقیت گروهی را از طریق تلاش‌های مشترک ارتقا می‌دهند تا تلاش‌های فردی مستقل، ارتقا می‌دهند.

#### نظریه فردگرایی - جمع‌گرایی

فردگرایی همبستگی آزادانه غالب اجتماعی در یک جامعه را ترجیح می‌دهد. جمع‌گرایی بر همبستگی محکم قالب اجتماعی دلالت دارد که در آن افراد می‌توانند از خویشاوندان خود انتظار داشته باشند که از آنها مراقبت کنند (مالمی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). بنابر نتایج مالمی و همکاران (۲۰۲۲) در مورد کنترل مدیریت و مقایسه شرکت‌های انگلوساکسون با شرکت‌های آسیایی، ساختارهای کنترل مدیریت در واحدهای مدیریت استراتژیک انگلوساکسون، نسبت به آنهایی که از مناطق آلمانی و نوردیک هستند، غیرمتمرکزتر و مشارکتی‌تر هستند و تأکید بیشتری بر پرداخت مبتنی بر عملکرد دارند؛ اما نمونه‌های آلمانی بیشتر بر رفتار فردی در ارزیابی عملکرد متکی هستند. در جوامع فردگرا احتمال بیشتری وجود دارد که مشارکت در بودجه‌بندی، نتیجه موفقیت‌آمیز و مطلوبی از دید سازمان داشته باشد. بالعکس، مشارکت در بودجه‌بندی در جوامع با فرهنگ جمع‌گرا نتیجه موفقیت‌آمیزی نخواهد داشت. همچنین در ایران حاجیه‌ها و تقی زاده (۱۳۹۵) نشان دادند فردگرایی رابطه‌ای مثبت با اعمال شیوه‌های حسابداری مدیریت دارد. اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۷) نیز نشان دادند رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا با فاصله قدرت کم وجود دارد.

#### هنجارهای اجتماعی

هنجارهای اجتماعی در حوزه حسابداری مدیریت برای ارائه شواهدی استفاده می‌شود که جنبه‌های فرآیند بودجه‌ریزی، شهرت و احساس مسئولیت اخلاقی، ترجیحات برای صداقت را برجسته می‌کنند (براون، ۲۰۱۷). بلای (۲۰۱۹) نشان داد بودجه‌ها در سیستم‌های کنترل مدیریت نقش مهمی دارند، اما مستعد رفتار بازی هستند که باعث ایجاد محدود کردن اثربخشی بودجه می‌شود. باین‌حال، تحقیقات نشان می‌دهد که زیردستان برای پایبندی به یک هنجار اجتماعی صداقت که ضعف در گزارش‌های بودجه‌ای آنها را محدود می‌کند، ترجیحاتی دارند. به این ترتیب، افزایش درک ترجیحات زیردستان برای صداقت می‌تواند سیستم‌های بودجه‌ریزی مشارکتی را بهبود بخشد.

تحقیقات بلای (۲۰۱۹) نشان داد ترجیحات برای صداقت ناشی از تمایل فرد برای جلوگیری از تأثیر منفی ناشی از نقض هنجارهای اجتماعی است.

#### ۲-۳-۴ نظریه‌های روانشناسی شناختی

بیشتر نظریه‌های روانشناسی شناختی فرض می‌کنند که شناخت تا حد زیادی منطقی است و نه اینکه کاملاً منطقی باشد. به این معنا که افراد قصد دارند منطقی رفتار کنند اما این کار را کاملاً انجام نمی‌دهند زیرا محدودیت پردازش شناختی آنها غالباً ناشی از مشکلات پیچیده و بدون ساختار مانند مشکلات مربوط به توسعه و اجرای بودجه (به‌عنوان مثال، جستجوی اطلاعات، شناسایی جایگزین‌ها و ارزیابی هزینه‌ها، مزایا و احتمالات مربوط به هر گزینه) است. از آنجاکه افراد همیشه از توانایی ذهنی برای در نظر گرفتن همه اطلاعات در مورد همه گزینه‌ها و انتخاب بهترین گزینه برخوردار نیستند، اغلب اولین گزینه شناسایی شده را انتخاب می‌کنند که مزایایی بالاتر از برخی از سطح آرزوها را ارائه می‌دهد. دو دیدگاه نظری در تحقیقات حسابداری مدیریت در مورد قضاوت و تصمیم‌گیری وجود دارد: نظریه تصمیم‌گیری رفتاری و قضاوت و عملکرد تصمیم‌گیری. (برینبرگ و همکاران، ۲۰۰۷).

#### ۲-۳-۴-۱ نظریه تصمیم‌گیری رفتاری

##### قضاوت احتمالی

قضاوت احتمالی مربوط به این است که چگونه افراد به طور ذهنی احتمالات را قضاوت می‌کنند و آن احتمالات را چگونه با مطلوبیت‌ها و ارزش‌ها برای شکل‌گیری قضاوت نهایی ترکیب می‌کنند. به‌عنوان مثال، انتظار این است که علت یک معلول به طور موقت قبل از وقوع آن اثر رخ دهد. وقتی یک علت احتمالی یک معلول به طور موقت قبل از معلول اتفاق می‌افتد، احتمال ذهنی افراد مبنی بر اینکه این علت احتمالی علت آن معلول است بیشتر از زمانی است که آن علت ممکن به طور موقت قبل از آن معلول رخ نمی‌دهد. به طور مشابه، هرچه همبستگی بین یک علت احتمالی و یک معلول بیشتر باشد، احتمال ذهنی افراد بیشتر خواهد بود که این علت احتمالی علت آن معلول است. جاویدی و همکاران (۱۳۹۸) و وینسر<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) نیز با مطالعه مدیران نشان دادند مدیرانی که یک هدف ریسک از نظر مکانی دور را ارزیابی می‌کنند نسبت به مدیرانی که یک هدف ریسک از نظر مکانی نزدیک را ارزیابی می‌کنند احتمال پایین‌تری به وقوع عوامل مختلف ریسک اختصاص دادند

<sup>2</sup> Weisner

<sup>1</sup> Malmi

### تئوری اکتشاف و سوگیری (تورش)

منظور از تورش، انحراف از تصمیم‌گیری‌های درست و بهینه است. سوگیری‌های رفتاری به عنوان اشتباهات سیستماتیک در قضاوت تعریف شده است (اشرفی و همکاران، ۱۴۰۲). تحقیقات نشان می‌دهد که قضاوت‌های احتمالی افراد گاهی به‌طور سیستماتیک و شدید از قضاوت‌های ضمنی این مدل‌ها منحرف می‌شوند بنابراین مطالعات جدید شروع به شناسایی فرآیندهای شناختی به نام ابتکارات کردند که می‌تواند این سوگیری‌های قضاوتی را توضیح دهد و پیش‌بینی کند. سه اکتشاف را که افراد برای توسعه و تجدیدنظر احتمالات ذهنی استفاده می‌کنند، شناسایی شده اند: در دسترس بودن، بازنمایی و لنگر و تعدیل. در دسترس بودن تخمین ذهنی احتمال یک رویداد با سهولت در یادآوری مواردی از رویدادهای مشابه است. یک رویداد زمانی بیشتر در دسترس است که بیشتر آشنا، برجسته، جدید یا قابل‌تصور باشد. بازنمایی تخمین ذهنی احتمال تعلق شی A (نمونه) به کلاس B (جمعیت) با میزان شباهت A به B است. لنگر و تعدیلات، برآوردهای ذهنی یک ارزش مبهم مانند احتمال اینکه یک رویداد به‌وسیله استفاده از یک ارزش اولیه که به‌سرعت به ذهن می‌آید و تعدیل آن بر اساس اطلاعات اضافی باشد. نتایج تحقیقات دای و همکاران (۲۰۱۸) در مورد حسابداران مدیریت متأثر از روانشناسی شناختی و اثرات اکتشافی نشان می‌دهد که تصمیمات ارزیابی عملکرد حسابداران مدیریت بیشتر تحت تأثیر معیارهای عینی قرار می‌گیرد تا معیارهای ذهنی. مالینا و سلتو<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) نشان دادند جنبه‌هایی از نحوه طراحی و پیاده‌سازی اندازه‌گیری عملکرد شرکت، شرکت را قادر می‌سازد که از این مدل استفاده کند تا از اکتشافات رفتاری رایج و سوگیری‌ها در تصمیم‌گیری بهره‌برداری کند یا آن را کاهش دهد.

### تئوری چشم‌انداز و چارچوب سازی

نظریه مطلوبیت مورد انتظار فرض می‌کند که افراد به‌طور ذهنی برای هر یک از نتایج احتمالی یک تصمیم مخاطره‌آمیز بر اساس ثروت یا رفاه کل خود ارزش قائل می‌شوند (در صورت وقوع آن نتیجه). در مقابل، نظریه چشم‌انداز فرض می‌کند که افراد به‌طور ذهنی برای هر نتیجه به‌عنوان سود یا زیان نسبت به یک نقطه مرجع (به‌عنوان مثال، وضعیت موجود) در یک فرآیند دومرحله‌ای ارزش قائل می‌شوند. (چرچ و همکاران ۲۰۰۸) اثرات قراردادهای تشویقی مبتنی بر بودجه را از نظر پاداش و جریمه مقایسه کرد. مطابق با تئوری چشم‌انداز، آن‌ها دریافتند که افراد برای اجتناب

از جریمه‌ها بیشتر از دریافت پاداش‌ها تلاش می‌کنند. علاوه بر این، تئوری چشم‌انداز برای مقایسه تأثیرات توزیع نتایج منصفانه و ناعادلانه در قراردادهای با چارچوب متفاوت استفاده می‌شود. اوبلاک و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۸) نشان داد وقتی توزیع ناعادلانه است، رفتار ریسک‌پذیر و تلاش برای قراردادهای پاداش و جریمه یکسان است. با این حال، زمانی که پرداخت منصفانه باشد، قراردادهای جریمه اثرات مثبت قوی بر ریسک‌پذیری و تلاش فردی دارند. هیرش و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) نیز محققان از نظریه چشم‌انداز استفاده کردند تا اثرات قراردادهای کاری ضمنی بر بهره‌وری شرکت را بررسی کنند

### ابتکارات جستجو

جستجو شامل مراقبت و کسب اطلاعات برای رمزگذاری در حافظه برای استفاده در قضاوت و تصمیم‌گیری است. جستجوی اکتشافی که افراد استفاده می‌کنند به پیچیدگی کار بستگی دارد که با تعداد متغیرها و تعداد ویژگی‌ها (ابعاد) که متغیرها را توصیف می‌کنند، متفاوت است. به‌عنوان مثال، در یک گزارش عملکرد، پیچیدگی کار با افزایش تعداد مراکز مسئولیت و با تعداد معیارهای عملکرد برای هر مرکز مسئولیت افزایش می‌یابد. همان‌طور که پیچیدگی وظیفه افزایش می‌یابد افراد تمایل کمتری به استفاده از پاداش (بهینه‌سازی) جستجوی ابتکاری دارند و به‌احتمال زیاد از جستجوی ابتکاری غیر پاداش استفاده خواهند کرد. این جستجو ابتکارات می‌تواند در بررسی گزارش‌های حسابداری مثل گزارش‌های عملکرد که در آن متغیرها (ستون) مراکز مسئولیت یا بودجه، واقعی و انحرافات و ویژگی‌های (سطرها) که معیارهای عملکرد هستند استفاده شود (برینبرگ و همکاران، ۲۰۰۷).

### کارکردگرای احتمالی

این دیدگاه نظری از نظریه ادراک بصری برانسویک (۲۰۰۱) سرچشمه می‌گیرد. تمرکز اصلی این نظریه بر این است که چگونه یک جسم سه‌بعدی در محیط (محرک دور) به یک جسم دوبعدی در شبکه چشم (محرک نزدیک) تبدیل می‌شود. به دلیل اینکه این تغییر شکل یک به یک و مستمر نیست، ترسیم بین محرک دور و محرک نزدیک احتمالی است در نتیجه، ادراک ساخت یا استنتاج روانشناختی یک ادراک از مجموعه‌ای ناقص و خطاپذیر از نشانه‌های حسی است. لوفت و شیلدز (۲۰۰۱) از مدل لنز و تحقیقات یادگیری احتمالی چند نشانه‌ای برای بررسی

<sup>3</sup> Hirsch et al

<sup>1</sup> Malina, M. A., & Selto

<sup>2</sup> Oblak et al

میان آن‌ها را سازمان‌دهی می‌کند همچنین طرح‌واره می‌تواند به عنوان یک ساختار روانی از ایده‌های پیش‌ساخته، یک چارچوب فکری برای ابعاد مختلف جهان یا سیستمی برای سازمان دادن و درک کردن اطلاعات جدید تعریف شود. بول و لیبی (۲۰۱۸)<sup>۱</sup> این موضوع را بررسی کردند که مدیران چگونه عملکرد و چشم‌انداز ارتقا را ارزیابی می‌کنند - یعنی احتمال قبلی ارتقاء - و شرایطی که تحت آن این ارزیابی‌ها از هم جدا می‌شوند. آنها استدلال می‌کنیم که مدیران زمانی که ارزیابی‌های متفاوتی انجام می‌دهند، طرح‌واره‌های شناختی متفاوتی را اعمال می‌کنند. تا جایی که یک سیگنال اطلاعات متفاوتی را در مورد مشارکت‌های آینده در مقابل مشارکت‌های فعلی ارائه می‌دهد، عملکرد ارزیابی شده و چشم‌انداز ارتقا احتمالاً متفاوت است.

### حسابداری ذهنی

حسابداری ذهنی بر این تمرکز می‌کند که چگونه یک فرد باید هر موقعیتی را در زمانی که دو یا چند پیامد احتمالی مرتبط با امور مالی وجود دارد، بررسی و ارزیابی کند. جکسون و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) نشان دادند که روش تأمین مالی موجب می‌شود افراد از حسابداری ذهنی استفاده نموده و مدیران تصمیمات سرمایه‌گذاری اتخاذ کنند که ارزش شرکت را حداکثر نمی‌کند. پارسایی و ملانظری (۱۳۹۸) در بررسی نقش حسابداری ذهنی در تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای نشان می‌دهند مدیران تمایل کمتری به کارگذاری دارایی تأمین مالی شده از طریق استقراض نسبت به دارایی مشابه تأمین مالی شده از طریق سرمایه‌دارند. علت این تمایل کمتر تا حدی به دیدگاه افراد در خصوص منافع عاید شده از دارایی بازمی‌گردد. این پژوهش نشان می‌دهد یک عامل روانشناختی ممکن است مدیران را از سرمایه‌گذاری در پروژه‌هایی که طبق تکنیک‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای بایستی آنها را پذیرفت، بازدارد.

### نظریه تصمیم‌گیری اخلاقی

هابسون و همکاران (۲۰۱۱) قضاوت‌های اخلاقی افراد یک جامعه نمونه را درباره مازاد بودجه‌ای بررسی کردند و نشان دادند که شرکت‌کنندگانی که بودجه‌ها را تحت یک طرح پرداخت کاهش‌دهنده تنظیم می‌کنند و بنابراین سطوح نسبتاً بالایی از مازاد بودجه‌ای را ایجاد می‌کنند، مازاد بودجه‌ای قابل توجه را به‌طور متوسط غیراخلاقی می‌دانند، درحالی‌که شرکت‌کنندگانی که بودجه‌ها را تحت یک طرح پرداخت حق‌الفائز تنظیم می‌کنند، این کار را نمی‌کنند. این نشان می‌دهد که طرح

نقش حسابداری در تعیین اینکه چگونه افراد تأثیر مخارج نامشهود را بر سودهای آتی درک می‌کنند، استفاده کردند. آنها دریافتند که وقتی مخارج نامشهود هزینه می‌شوند (سرمایه‌گذاری می‌شوند)، افراد توجه بیشتری را به یادگیری اثرات دوره جاری (دوره آینده) مخارج اختصاص می‌دهند. اگرچه شرکت‌کنندگان آزمایشی پیش‌تر معتقد بودند که دارایی‌های نامشهود بدون توجه به هزینه یا سرمایه‌گذاری بر سودهای آتی تأثیر می‌گذارند، اما اهمیت اثرات دوره آتی را درک کردند و در هنگام سرمایه‌گذاری نامشهود از آنها بهتر در پیش‌بینی سود استفاده کردند. مطابق با انتظارات، میانگین خطای پیش‌بینی، دستاورد، ثبات، اجماع و بینش خود، همگی زمانی که دارایی‌های نامشهود بزرگ می‌شوند، بالاتر هستند و رابطه آماری بین مخارج نامشهود و سود را ثابت نگه می‌دارند.

### اثرات سرریز

در علم اقتصاد، اثر سرریز، به معنی سرریز شدن یک رویداد اقتصادی در یک زمینه است که به دلیل پدیده دیگری در یک زمینه به‌ظاهر نامرتب رخ می‌دهد. بسیاری از سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد در حسابداری مدیریت شامل معیارهای عینی و ارزیابی‌های ذهنی هستند درحالی‌که برای ثبت ابعاد جداگانه عملکرد کارکنان طراحی شده است، این انواع مختلف اندازه‌گیری می‌توانند بر یکدیگر تأثیر بگذارند. بول و اسمیت (۲۰۱۱) نشان دادند چگونه ارزیابی‌های عملکرد ذهنی ناظران تحت فشار سطح و قابلیت کنترل یک معیار عینی از یک جنبه جداگانه از عملکرد قرار می‌گیرد. آنها یک محیط اشتغال دوطرفه را تجزیه و تحلیل کردند که در آن عملکرد یک کارمند در یک بعد (وظیفه) به طور عینی اندازه‌گیری می‌شود، درحالی‌که عملکرد در بعد دیگر به‌صورت ذهنی توسط سرپرست ارزیابی می‌شود. در بسیاری از چنین مواردی، معیار عملکرد عینی توسط سرپرست قبل از ارزیابی ذهنی عملکرد کارمند در بعد دیگر شناخته می‌شود آنها نشان می‌دهند که ارزیابی‌های ذهنی به‌طور جهت‌دار تحت تأثیر قرار می‌گیرند که نشان‌دهنده تأثیرات سرریز بین عملکرد در وظایف مختلف است در واقع کنترل‌ناپذیری نوین و خطا را وارد سیستم اندازه‌گیری عملکرد می‌کند و نشان داده شده است که بر قضاوت تأثیر می‌گذارد. (فرنباخر، ۲۰۱۸).

### طرح‌واره شناختی

در روان‌شناسی و علوم شناختی، یک طرح‌واره نمایانگر الگوهای فکری یا رفتاری است که دسته‌های مختلف اطلاعات و روابط

<sup>۲</sup> Jackson

<sup>۱</sup> Bol, J. C., & Leiby

پرداخت مازاد بودجه‌ای با تنظیم منافع شخصی اقتصادی در برابر هنجارهای اجتماعی رایج مانند صداقت یا مسئولیت، چارچوبی اخلاقی ایجاد کرد. آنها همچنین دریافتند که شرکت‌کنندگانی که در ارزش‌های همدلی امتیاز بالایی کسب کرده‌اند، احتمالاً مازاد بودجه‌ای قابل توجهی را غیراخلاقی ارزیابی می‌کنند. این نتایج نشان می‌دهد که انگیزه‌های مالی در تعیین چارچوب اخلاقی تنظیم بودجه و ارزش‌های شخصی در تعیین نحوه واکنش افراد به آن چارچوب اخلاقی نقش دارند.

### زیان‌گریزی

افراد به دلیل استعمار بالقوه توسط دیگران، بیش از آنچه این استعمار ممکن است برای ثروتشان خطرآفرین باشد، بی‌کاربردی را تجربه می‌کنند. چنین تمایلی به عنوان تقاضا برای پاسخگویی در حسابداری نام‌گذاری شده است و روانشناسی پشت این پدیده به طور گسترده‌تر به عنوان بی‌زاری از خیانت در زمینه‌های دیگر مانند جامعه‌شناسی شناخته می‌شود. آنها بر تأثیرات شرایط اقتصادی و عوامل روانی بر انتخاب‌های سیستم کنترل داخلی مدیر تمرکز می‌کنند و تأثیر بی‌زاری از خیانت، تمایل به تجربه عدم استفاده از استعمار بالقوه توسط دیگران و مفهوم زیان‌گریزی، برگرفته از نظریه چشم‌انداز را بررسی می‌کنند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که هر دو عامل بر تصمیم‌گیری‌ها تأثیر می‌گذارند (بیرنبرگ و ژانگ ۲۰۱۱).

### ۲-۳-۲-۴ قضاوت و عملکرد تصمیم

بیشتر مطالعات تئوری تصمیم‌گیری رفتاری در حسابداری مدیریت بر پیش‌بینی و توضیح قضاوت و رفتار تصمیم‌گیری متمرکز بوده‌اند. جریان دیگری از تحقیقات بر پیش‌بینی و توضیح تغییرات در قضاوت و عملکرد تصمیم‌گیری افراد متمرکز شده است مثلاً اینکه کدام افراد، تحت چه شرایطی، حسابداری گمراه‌کننده را «بررسی می‌کنند» یا از روش‌های اکتشافی استفاده می‌کنند. مطالعات روانشناسی که به بررسی علل و اثرات متغیرهایی مانند توانایی شناختی، دانش و انگیزه می‌پردازد، مبنایی را برای مدل‌هایی فراهم می‌کند که تنوع فردی را توضیح می‌دهند.

### مدل‌های ذهنی

مدل‌های ذهنی معمولاً از مدل‌های علمی رسمی متفاوت‌اند و با توجه به سه ویژگی می‌توانند بر چگونگی و کیفیت تصمیم‌گیری و قضاوت افراد را تحت تأثیر بگذارند: کیفی است نه کمی، آنها

اغلب جایگزینی مشابه ولی با ویژگی‌هایی آشنا تر برای صفات مدل‌های دانش غیررسمی هستند؛ و آنها اغلب در مقایسه با مدل‌های علمی رسمی ناقص هستند زیرا آنها بخش‌های زنجیره طولانی و پیچیده علمی را حذف می‌نمایند. مدل‌های ذهنی در بررسی تنوع معیارهای عملکرد توسط هال<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) استفاده شده‌اند. مدل‌های ذهنی بازنمایی ذهنی و شناختی مفاهیم یا روابطی هستند که می‌توان از آنها برای قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده کرد هال (۲۰۱۱) شواهدی ارائه می‌دهد که سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد جامع بر جنبه‌های روانشناختی اجتماعی، شناخت و انگیزه تأثیر می‌گذارد که به نوبه خود با عملکرد مدیریتی مرتبط است. علاوه بر این، سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد جامع از فرآیندهای شناختی شکل‌گیری مدل‌های ذهنی جدید و تأیید مدل‌های ذهنی موجود پشتیبانی می‌کنند که هر دو به طور مثبت بر عملکرد تأثیر می‌گذارند. هامفریز و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) نیز بر اساس مدل‌های ذهنی نشان داد که پیوندهای علی و اطلاعات تأخیر زمانی در نقشه‌های استراتژی بر کیفیت تصمیم‌گیری و در نتیجه بر عملکرد سود بلندمدت تأثیر می‌گذارد.

### اثرات نتایج

روانشناسی شناختی برای روشن کردن تمایل به اضافه وزن مفاهیم معیارهای عملکرد خاص در ارزیابی عملکرد، اثرات نتایج را مورد بحث قرار می‌دهد تحت تأثیر مفهوم اثرات نتایج، ارزیابان تمایل دارند پیامدهای مثبت را مثبت و پیامدهای منفی را منفی ارزیابی کنند، بدون توجه به اینکه آیا اقداماتی که منجر به نتایج شده‌اند مناسب بوده‌اند یا خیر. این ارزیابی‌ها تحت تأثیر اثر نتیجه قرار می‌گیرند، زیرا شکست در رسیدن به هدف منجر به ارزیابی مثبت کمتر مدیر می‌شود. دو مطالعه حسابداری مدیریت استدلال نموده‌اند که میزان وابستگی ارزیاب به اطلاعات نتایج تصمیم، بستگی به بازنمایی ذهنی او دارد که به نوبه خود وابسته به تجربه او می‌باشد. ارزیابی‌های عملکرد به وسیله ارزیابان که خود مشمول تصمیم‌گیری ارزیابی بوده‌اند و یا نبوده‌اند اما هر دو اطلاعات یکسان و برابری درباره تصمیمات مرتبط با ارزیابی ذهنی از تصمیماتی که بسیار شبیه به تصمیم‌گیرنده است داشته باشند و در نتیجه از تصمیم‌گیرنده انتظار می‌رود کمتر تحت تأثیر نتایج تصمیم باشد

### استدلال علی

استدلال علی شامل درک علت رویدادهایی است که در گذشته رخ داده (تشخیص) و پیش‌بینی رویدادهایی است که در آینده

<sup>2</sup> Humphreys

<sup>1</sup> Hall

که به عنوان سه‌گانه تاریک ویژگی‌های شخصیتی نیز شناخته می‌شوند. هر سه ویژگی‌های شخصیتی نسبتاً منفی هستند که با دست‌کاری استراتژیک، احساس برتری، تکانشگری بالا یا همدلی کم مرتبط هستند (ویبک و لاجمن، ۲۰۲۰). هارتمن و ماس<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) فشار اجتماعی و ماکیاولیسم را در بررسی مازاد بودجه در نظر می‌گیرند. به نظر آنها ماکیاولیسم به تمایل فرد به عمل بر اساس سودجویی از خود و خودداری از ملاحظات اخلاقی اشاره دارد و نشان می‌دهند که سطوح بالای ماکیاولیسم ممکن است منجر به احتمال بیشتری برای وارد شدن به فشار مدیریت برای مازاد بودجه‌ای شود.

### استحقاق روانی

استحقاق به این معنی است که برخی افراد خود را لایق‌تر از دیگران می‌پندارند. حوزه‌های خاصی وجود دارد که در آن واکنش‌ها به شیوه‌های حسابداری مدیریت و کنترل اجرا شده به‌طور قابل‌توجهی تحت تأثیر جنبه‌های روان‌شناختی قرار می‌گیرد؛ یعنی ویژگی‌های شخصیتی مانند استحقاق روانی می‌تواند بر پاسخ رفتاری فرد به بازخورد عملکرد تأثیر بگذارد (هولدرنس و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۷). واکنش‌ها به بازخورد عملکرد تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی است. برای مثال، تأثیر بازخورد بر عملکرد فردی بستگی به درجه ویژگی شخصیتی دریافت‌کننده از استحقاق روان‌شناختی دارد که احساس می‌کند لیاقت او بیشتر از دیگران است. نیکول (۲۰۱۹) به بررسی تأثیرات چارچوب قرارداد تشویقی بر گزارش نادرست و ویژگی شخصیتی استحقاق روانی پرداخت. او نشان می‌دهد که (۱) قراردادهای جریمه به دلیل احساس استحقاق برای دریافت پاداش باعث نرخ و درجه بالاتری از گزارش نادرست می‌شود و (۲) این گزارش نادرست بیشتر به دلیل احساس استحقاق بیشتر به صندوق‌های تشویقی رخ می‌دهد. در مجموع او نشان داد که درحالی‌که قراردادهای جریمه گاهی اوقات می‌توانند تلاش را نسبت به قراردادهای پاداش افزایش دهند، اما در صورت عدم موفقیت آن تلاش، عدم صداقت بیشتر در گزارش دهی را تشویق می‌کنند.

### منفی‌نگری

سوگیری منفی به تمایل یک فرد برای گذاشتن وزن بیشتر بر اطلاعات منفی نسبت به اطلاعات خنثی یا مثبت اشاره دارد. کاپلان و همکاران (۲۰۱۸) یک آزمایش تجربی انجام دادند و در

رخ خواهد داد (پیش‌بینی). دالا ویا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) این موضوع را بررسی کردند که چگونه نوع مسئولیت‌پذیری (فرآیند یا نتیجه) و چارچوب‌بندی زنجیره علی بر فرآیندهای جستجوی اطلاعات و کیفیت تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد. با تکیه بر ادبیات مسئولیت‌پذیری و نظریه استدلال علی، آنها نشان دادند که مسئولیت‌پذیری فرآیند تلاش جستجوی اطلاعات را تحریک می‌کند و کیفیت تصمیم را افزایش می‌دهد. علاوه بر این، استفاده از زنجیره علی، تمرکز بر سرخ‌های مربوطه را افزایش می‌دهد و تلاش جستجو و کیفیت تصمیم را تحت مسئولیت‌پذیری نتیجه افزایش می‌دهد. آنها در یک آزمایش انجام دادند که در آن شرکت‌کنندگان پس از مشاهده داده‌های عملکرد کارت امتیازی متوازن قبلی، در مورد میزان بودجه برای یک پروژه ارزش‌آفرین تصمیم می‌گیرند. نتایج نشان می‌دهد که نوع مسئولیت‌پذیری و چارچوب زنجیره علی با هم تعامل دارند. تحت مسئولیت‌پذیری نتیجه، ارائه یک زنجیره علی برای دستیابی به کیفیت بالای تصمیم مهم است. با این حال، هنگامی که مسئولیت‌پذیری فرآیند به کار گرفته می‌شود، ارائه یک زنجیره علی، تلاش جستجوی اطلاعات را کاهش می‌دهد و تصمیم‌گیری را بهبود نمی‌بخشد.

### ۴-۲-۴ نظریه‌های روانشناسی شخصیت

شخصیت را به عنوان مجموعه‌ای نسبتاً پایدار از ویژگی‌ها تعریف کردند که بر رفتار فردی تأثیر می‌گذارد (کریستینا و همکاران، ۲۰۲۱). ویبک و لاجمن (۲۰۲۰) معتقدند تأثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابداران مدیریت بر تصمیم‌های مدیریتی به این دلیل انجام می‌شود که ادبیات تئوری سازمان که از آن رویکرد اقتضایی تکامل یافته است، در اصل تأثیر ویژگی‌های شخصی بر عملکرد سازمان‌ها را نادیده می‌گیرد و به‌شدت بر سایر متغیرهای احتمالی مانند محیط سازمان و فناوری‌های اطلاعاتی تکیه می‌کند. به نظر آنها آنچه «ویژگی‌های فرد» نامیده می‌شود می‌تواند به عنوان ویژگی‌های شخصی فرد در نظر گرفته شود و به طور مشترک نقش فرد را در سازمان تعیین می‌کند؛ بنابراین ممکن است تحلیل برخی از این ویژگی‌ها در یک مطالعه مهم باشد.

### صفات تاریک شخصیتی

هنگامی که محققان از نظریه مقایسه اجتماعی استفاده نمی‌کنند، جنبه‌هایی از شخصیت را در تحقیقات خود وارد می‌کنند، مانند سه ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم، خودشیفتگی و روان‌پریشی

<sup>3</sup> Holderness

<sup>1</sup> Dalla Via

<sup>2</sup> Hartmann and Maas

برخوردار خواهد بود. مجیاتون و اشل<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) رابطه‌ای معنی‌دار بین منبع کنترل و عملکرد مدیریتی را ثابت کردند. کریستینا و همکاران (۲۰۲۱) و لیم و هین (۲۰۲۰) همچنین دریافته‌اند که منبع کنترل بیشترین توانایی را در توضیح تغییرات عملکرد مدیریتی، حسابداران مدیریت دارد. یافته‌های فرناخ و همکاران (۲۰۱۷) نیز نشان می‌دهد که انتخاب یک قرارداد مبتنی بر عملکرد نه تنها با سطح مهارت و اولویت‌های ریسک فرد مرتبط است، بلکه با نیاز آن فرد به دستاورد و منبع کنترل نیز مرتبط است.

### نیاز به موفقیت

فرناخ و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند بین عوامل شخصیتی و انتخاب طرح‌های تشویقی، تعاملاتی وجود دارد و تأثیر مهارت‌های مرتبط با کار، ترجیحات ریسک و ویژگی‌های شخصیتی را بر انتخاب قرارداد پاداش کارکنان بررسی کردند. به طور خاص، آنها ویژگی‌های شخصیتی نیاز به موفقیت و منبع کنترل را بررسی کردند. خصیصه شخصیتی نیاز به موفقیت را می‌توان در یک نیاز به بهبود مستمر قرار داد، درحالی‌که منبع کنترل به این اشاره دارد که آیا افراد بر این باورند که می‌توانند رویدادها را کنترل کنند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که انتخاب یک قرارداد مبتنی بر عملکرد نه تنها با سطح مهارت و اولویت‌های ریسک فرد مرتبط است، بلکه با نیاز آن فرد به موفقیت و منبع کنترل نیز مرتبط است.

### جهت‌گیری ارزش اجتماعی

جهت‌گیری ارزش اجتماعی مربوط به میزان وزنی است که شخص برای رفاه دیگران نسبت به خود قائل است. از آنجایی که فرض می‌شود افراد در وزنی که به نتایج دیگران نسبت به نتایج خود می‌دهند متفاوت هستند، جهت‌گیری ارزش اجتماعی یک متغیر تفاوت فردی است آیتون<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) از مفهوم شخصیتی جهت‌گیری ارزشی اجتماعی استفاده می‌کند، یعنی میزانی که یک فرد در مورد اینکه چگونه اعمال او بر نتایج افراد مستقل دیگر تأثیر می‌گذارد، نگران است. بر اساس این یافته‌ها، جهت‌گیری ارزش اجتماعی فرد بر عملکرد گروهی تأثیر می‌گذارد. دیویدسون<sup>۴</sup> (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر رفتار متقابل، خودآگاهی و جهت‌گیری ارزش اجتماعی بر صداقت در گزارشگری مدیریتی می‌پردازد و تأثیر شخصیت را بر رفتار گزارشگری مدیریتی در زمینه انتخاب‌های استخدام و الزامات

محیطی که شامل یک شرکت با استفاده از معیارهای عملکرد چندگانه است، تأثیر دیدگاه یک ارزیاب را بر ارزیابی عملکرد نسبی دو مدیر بررسی کردند. نتایج عملکرد دو مدیر معادل خطی است، اما عملکرد یک مدیر شامل تعداد معادلی از نتایج بالاتر از هدف و پایین‌تر از هدف (مثلاً مدیر مختلط) است، درحالی‌که عملکرد مدیر دیگر فقط شامل نتایج بالاتر از هدف است (مثلاً مدیر مثبت). در این آزمایش، آنها شواهد جدیدی در مورد سوگیری منفی و اینکه آیا این سوگیری بر اساس نقش ارزیابان و اهمیت اقدامات با پیامدهای منفی تعدیل می‌شود، ارائه کردند. شرکت‌کنندگان به نقش سرپرست، مدیر مختلط یا مدیر مثبت منصوب شدند و از آنها خواسته شد که عملکرد هر مدیر را ارزیابی کنند. آنها دریافته‌اند که شرکت‌کنندگان در هر سه نقش سوگیری منفی را نشان می‌دهند. علاوه بر این، قدرت سوگیری منفی نشان داده شده توسط مدیران مختلط یا مثبت نسبت به سوگیری منفی سرپرست، به این بستگی دارد که آیا اقدامات با پیامدهای منفی کم‌وبیش اهمیت دارند یا خیر. آنها متوجه شدند که وقتی نتایج منفی شامل معیارهای کمتر مهمی می‌شود، ارزیابی‌های عملکرد نسبی مدیران مختلط (مثبت) مشابه (متفاوت با) مدیران است. در مقابل، زمانی که پیامدهای منفی شامل معیارهای مهم‌تری می‌شود، ارزیابی‌های عملکرد نسبی مدیران مثبت (مختلط) مشابه (متفاوت از) سرپرستان است.

### تحمل ابهام

یلین و گولکویست (۲۰۱۲) نشان می‌دهند که تحمل ابهام عامل مهمی در استفاده از کنترل‌های پروژه است، زیرا مدیران کنترل‌های پروژه را بر اساس تحمل ابهام خود انتخاب می‌کنند. لیدکا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) نیز نشان دادند ویژگی شخصیتی تحمل ابهام به تحمل افراد برای سطوح مختلف ابهام در اطلاعاتی که دریافت می‌کنند اشاره دارد و افراد بر اساس آن مداراها قضاوت می‌کنند. آنها دریافته‌اند که این ویژگی برای ارزیابی‌های مبتنی بر کارت ارزیابی متوازن اعمال می‌شود و تغییر بین معیارها در دسته‌های کارت ارزیابی متوازن می‌تواند بر نتایج ارزیابی افراد دارای عدم تحمل ابهام تأثیر بگذارد.

### منبع کنترل

شخصی که دارای منبع کنترل داخلی بالاتری است، محیط خود را مطالعه خواهد کرد زیرا می‌خواهد اطلاعات مربوطه را در تصمیم‌گیری بداند و در نتیجه از کیفیت مدیریت بالاتری نیز

<sup>3</sup> Upton

<sup>4</sup> Davidson

<sup>1</sup> Liedtka

<sup>2</sup> Mujiatun and Ashal

امضای بودجه بررسی می‌کند و بین دو نوع جهت‌گیری ارزشی اجتماعی تمایز قائل می‌شود. همان‌طور که در جدول ۲ مشخص است با بررسی ادبیات در مجموع ۳۹ نظریه (کد) شناسایی شدند که در ۴ (نظریه اصلی) در مجموع می‌توان نظریه‌های روانشناسی مرتبط و مطالعات موجود در این زمینه را به شرح جدول ۲ نشان داد.

جدول ۲- نظریه‌های روانشناسی مرتبط با بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت

نظریه	زیر مجموعه	منبع
نظریه‌های روانشناسی انگیزش	نظریه سطح آرزو	برینبرگ و همکاران (۲۰۰۷) و اینر (۱۹۸۹) استدری (۱۹۶۰)
	نظریه تعیین هدف	ایرین و نارایانان (۲۰۱۸)، گروئن (۲۰۱۸)، پرسل (۲۰۱۳)، طالبی دهکردی و غفوری نژاد (۱۳۹۹)، شائو و همکاران (۲۰۱۸) اندرسون (۲۰۱۷)
	نظریه ناهماهنگی شناختی	اردکانی و پورزمانی (۲۰۲۳) لانگوین و مندوزا (۲۰۱۲) چانگ و استراوس (۲۰۱۷)
	نظریه عدالت سازمانی	ایرین و نارایانان (۲۰۱۸) براونل و مکینز (۱۹۸۶)
	نظریه انتظار	اندرسون (۲۰۱۷) کولتی و همکاران (۲۰۰۵) براون (۲۰۱۶)
	نظریه انتساب	شیلدز و همکاران (۲۰۰۰)
	نظریه سازگاری فرد - محیط	وارما و مالهورتا (۲۰۲۲) مارگینوسون (۲۰۱۴)
	توانمندسازی روانشناختی	فیشر و لوکا (۲۰۱۹) هوز و انجو (۲۰۱۸) گروئن (۲۰۱۷) و ۲۰۱۸، ماهاما و چنگ (۲۰۱۳)
	نظریه خود تعیین گری	مولینا سانچز و همکاران (۲۰۱۹) و آمیلین (۲۰۱۷) هورتن و واندربی (۲۰۱۸) احمدی و کرگن (۱۳۹۹)
	نظریه‌های روانشناسی اجتماعی	نظریه نقش
مقایسه اجتماعی		کلی و پرسل (۲۰۱۷) ماهلندورف (۲۰۱۴)
نظریه هویت اجتماعی		دیانگ و بائولویو (۲۰۱۱) چانگ و همکاران (۲۰۰۸)
خلق و واکنش های عاطفی		الجردالی و همکاران (۲۰۱۵) گروئن (۲۰۱۲)
تئوری رفتار برنامه ریزی شده		گروئن (۲۰۱۸)
مبادله اجتماعی		کریس و وانس (۲۰۱۸)
نظریه تبادل رهبر-عضو		چن و همکاران (۲۰۱۲)
انسجام گروهی		مالمی و همکاران (۲۰۲۲)، چو و همکاران (۱۹۹۹) حاجیها و تقی زاده (۱۳۹۵)، اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۷)
نظریه فردگرایی - جمع گرایی		براون (۲۰۱۷) بلائی (۲۰۱۹)
هنجارهای اجتماعی		جاویدی و همکاران (۱۳۹۸) مک فی (۲۰۱۴) و وینسر (۲۰۱۵)
نظریه‌های روانشناسی شناختی	قضاوت احتمالی	بایلی و همکاران (۲۰۱۱) دای (۲۰۱۸) مالینا و سلنو (۲۰۱۵) آیزنک و کین (۲۰۱۰)
	اکتشاف و سوگیری ها (تورش)	چرچ و همکاران (۲۰۱۹) اوبلاک (۲۰۱۸) هیرش و همکاران (۲۰۱۷) و (۲۰۰۸)
	تئوری چشم انداز و چارچوب سازی	(برینبرگ و همکاران، ۲۰۰۷)
	تصمیم‌گیری رفتاری	لیپ و سالتریو (۲۰۰۰) لوفت و شیلدز (۲۰۰۱)
	ابتکارات جستجو	بول و اسمیت (۲۰۱۱) فرنباخر (۲۰۱۸)
	کارکردگرایی احتمالی	بول و لیلی (۲۰۱۸)
	اثرات سرریز	پارسایی و ملانظری (۱۳۹۸) جکسون و همکاران (۲۰۱۳) کلی و همکاران (۲۰۱۷)
	طرحواره شناختی	حسابداری ذهنی

منبع	زیر مجموعه	نظریه
هابسون (۲۰۱۱)	تصمیم‌گیری اخلاقی	قضاوت و عملکرد تصمیم
برینبرگ و ژانگ (۲۰۱۱)	زیان‌گریزی	
کریشنان و همکاران (۲۰۰۵) فارل (۲۰۰۷)، هال (۲۰۰۸) (۲۰۱۱)، برینبرگ و همکاران (۲۰۰۷) هامفریز و همکاران (۲۰۱۶)	مدلهای ذهنی	
اینتر و همکاران (۲۰۰۳)، گوش و لوش (۲۰۰۰)	اثرات نتایج	
دالا ویا و همکاران (۲۰۱۹)	استدلال علی	
ایمر و گرکز (۱۳۹۷) هارتمن و ماس (۲۰۱۰) وانگ (۲۰۱۷) (۲۰۱۶)	صفات تاریک شخصیتی	نظریه‌های روانشناسی شخصیت
هولدرنس (۲۰۱۷) نیکول (۲۰۱۹)	استحقاق	
کاپلان (۲۰۱۳) و (۲۰۱۸)	منفی‌نگری	
لیدکا ۲۰۰۸ یلینین و گولکویست (۲۰۱۱)	تحمل ابهام	
کریستینا و همکاران (۲۰۲۱) فرنیخار و همکاران (۲۰۱۷) موجیاتون و اشل (۲۰۱۷) و لیم و هین (۲۰۲۰)	منبع کنترل	
فرنیخار و همکاران (۲۰۱۷)	نیاز به موفقیت	
دیویدسون (۲۰۱۹) و آپتون (۲۰۰۹)	جهت‌گیری ارزش اجتماعی	



شکل ۱- نظریه‌های روانشناسی مرتبط با بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

در این تحقیق با هدف ارائه الگوی نقش عوامل مؤثر روانشناسی در بازنمایی ذهنی بر توجیه رفتار و فرایند تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت انجام شد. اهمیت بررسی این موضوع، تحت تأثیر نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در کمک به مدیران و افزایش مزیت رقابتی شرکت‌ها (به‌طور کلی) و نقش تئوری‌های روان‌شناختی - به‌عنوان یک پیش‌زمینه - در کمک به این موضوع هست.

همان‌طور که اشاره شد تحقیقات در مورد نقش تئوری‌های روانشناسی در حسابداری مدیریت به شیوه جامع توسط برینبرگ (۲۰۰۷) ارائه شد. در این مطالعه اولیه سه سطح عوامل انگیزشی، اجتماعی و شناختی مورد بررسی قرار گرفتند. در ادامه در مطالعه ویک و همکاران (۲۰۲۰) سطح روانشناسی شخصیتی نیز مورد توجه قرار گرفت و نظریه‌های جدیدی معرفی شدند. اما مطالعات اولیه نشان داد حوزه‌های خاصی وجود دارد که در آن واکنش‌ها به شیوه‌های حسابداری و مدیریت پیاده‌سازی شده تحت تأثیر جنبه‌های روان‌شناختی قرار می‌گیرد؛ که هنوز مورد بررسی قرار نگرفته است این تحقیق با ادغام مطالعات قبلی و همچنین بررسی دیگر تحقیقات پراکنده الگوی کاملی را در این زمینه ارائه کرد و علاوه بر ۱۷ نظریه شناخته‌شده در تحقیقات رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۴) که برگرفته از تحقیق برینبرگ (۲۰۰۷) بود، ۲۲ نظریه مرتبط دیگر، یعنی در مجموع ۳۹ نظریه روانشناسی مرتبط با بازنمایی ذهنی مؤثر بر رفتار و تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت را شناسایی نمود. نتایج این تحقیق نشان داد شناخت هر چه بیشتر فرایندهای تصمیم‌گیری حسابداران مدیریت که تصمیم‌گیرندگان اصلی در حوزه سرمایه‌گذاری‌های شرکتی هستند و آگاهی از وجود سوبیه‌های شناختی در تصمیمات آنها، می‌تواند راهگشای تحقیقاتی در جهت بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری و رشد اقتصادی و مزیت رقابتی شرکت باشد. این الگو در مجموع نشان می‌دهد که حسابداران مدیریت در کنار اینکه اطلاعات موجود را به شیوه‌ای منطقی جستجو می‌کنند، ذهن و رفتار آنها بر رویه‌های حسابداری مؤثر است و تهیه اطلاعات متأثر از تمایلات روان‌شناختی آنهاست که می‌تواند نتایج کار آنها را تحت تأثیر قرار دهد. این نتایج همراستا با مطالعات ویک و همکاران (۲۰۲۰) و رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۴) است.

## پیشنهادات ناشی از یافته‌های پژوهش

از آنجاکه تصمیمات ذهنی حسابداران مدیریت همان‌طور که ذکر شد به بازنمایی ذهنی آنها بستگی دارد، به مدیران پیشنهاد می

شود شرایط را برای بازنمایی مطلوب ذهنی کارکنانشان در زمینه‌هایی که مورد تحقیق قرار خواهد گرفت مانند تعیین هدف، هویت اجتماعی، مقایسه اجتماعی، عدالت سازمانی فراهم کنند و از این جهت نتایج این تحقیق می‌تواند مورد استفاده برنامه ریزان و صاحبان شرکت‌ها قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه حسابداری فرایندی است که توسط انسان انجام می‌گیرد، ویژگی‌های شخص انجام دهنده کار، ناگزیر بر نتیجه کار او تأثیرگذار است و این نتیجه کار او برای تمامی تصمیم‌گیرندگان و ذینفعان مؤثر است بررسی کامل تئوری‌های روانشناسی موجود در این باره می‌تواند، شناخت ما را از عوامل مؤثر بر فرایندهای ذهنی حسابداران مدیریت تقویت کند که در نتیجه آن به مدیران شرکت‌ها کمک می‌کند که در مورد استخدام حسابداران مدیریت جدید و یا فعال در شرکت خود فارغ از مدرک تحصیلی و توانایی علمی آنها با بینشی جدید قضاوت کنند و در مورد سوبیه‌های آنها که بر نتایج کار تأثیرگذار است، با دید بازتری عمل کنند و بیشترین بهره را از تفاوت‌های فردی آنها ببرند.

## پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

این نتایج تصویری از یک چشم‌انداز تحقیقاتی در حال تحول ترسیم می‌کند و زمینه را برای تحقیقاتی آتی فراهم می‌کند. پیشنهاد می‌شود با توجه به اینکه این تحقیق در سطح خبرگان و به صورت نظرسنجی انجام شده است پیشنهاد می‌شود که در مطالعات میدانی و در سطح حسابداران مدیریت مشغول به کار نیز نقش این عوامل شناسایی‌شده بر رفتار، قضاوت و تصمیم‌گیری، متناسب با هر کدام از سطوح نظریه‌ها بررسی و آزمون شود. همچنین در تحقیق تنها بر حسابداران مدیریت تأکید شده است، پیشنهاد می‌شود که در تحقیقات بعدی نقش عوامل روانشناسی در بازنمایی ذهنی گروه‌های دیگری مانند مدیران مالی و حسابرسان نیز مورد بررسی قرار گیرد.

## فهرست منابع

آراوند، منوچهر؛ حاجیها، زهره؛ کردلوئی، حمیدرضا، خانمحمدی، محمدحامد و محمودیان، طاهره (۱۴۰۱). ارائه مدل اثر انواع سبک‌های تصمیم‌گیری بر مدیریت سود مبتنی بر سناریو با در نظر گرفتن پنج عامل شخصیتی نئو در مدیران مالی، حسابداری مدیریت، ۱۵ (۴)، ۸۱-۶۲

اشرفی، بختیار؛ حاجیها، زهره و طهرانی، رضا (۱۴۰۲) طراحی مدل تورش رفتاری حسابرسان با تأکید بر ویژگی‌های فردی و عمومی حسابرس به روش داده بنیاد، دانش

- حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، ش ۱، ۴۸۳-۴۹۸
- اعتمادی، حسین و دیانتی دلمی، زهرا (۱۳۸۷) بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی، و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۱۳، ش ۴، ۳۵-۵۸
- امیدی، ندا؛ محمداسماعیلی، ندا و قلی‌پور، آریین (۱۴۰۰) بررسی تأثیر مقایسه اجتماعی و امتیاز ارزیابی عملکرد بر بازخورپذیری کارکنان با میانجیگری ادراک عدالت در بخش دولتی، نشریه مدیریت دولتی، دوره ۱۳، ش ۲، ۳۰۹-۳۲۸
- پارسایی، منا و ملانظری، مهناز (۱۳۹۸) نقش حسابداری ذهنی در تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای، حسابداری مدیریت، سال ۱۲، ش ۴۱، ۱-۱۸
- جاویدی، کاظم؛ رؤیایی، رمضانعلی؛ طالب‌نیا، قدرت اله و بنی‌مهد، بهمن (۱۳۹۸) بررسی تأثیر فاصله روانی (روانشناختی) بر قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، حسابداری مدیریت، سال ۱۲، ش ۴۰، ۸۱-۹۵
- حاجیه‌ها، زهره و تقی‌زاده، زهرا (۱۳۹۵) بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت فرهنگ سازمانی، دوره ۱۴، ش ۴، ۱۰۶۷-۱۰۸۹
- حق‌بین، پرویز؛ آزادی، کیهان؛ پورعلی، محمدرضا و صمدی لرگانی، محمود (۱۴۰۱) تأثیر هویت اجتماعی و انعطاف‌پذیری بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش استرس، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، ش ۱، ۱۹۱-۲۲۲
- رهنمای رودپشتی، فریدون و رستمی مازویی، نعمت (۱۳۹۴) مروری بر تئوری‌های روانشناسی در تحقیقات حسابداری مدیریت، حسابداری مدیریت، سال ۸، ش ۱۹، ۱-۲۱
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ خردیار، سینا و ایمنی، محسن (۱۳۹۵) ریشه تاریخی جریان پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت رفتاری (تئوری‌ها و روش‌های پژوهش)، حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۱، ش ۱، ۲۵-۵۲
- رهنمای رودپشتی، فریدون و یزدانی، شهره (۱۳۸۸) کاربرد تئوری‌های روانشناسی در حسابداری، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۱ (۴)، ۱-۲۶
- سالاری، محمود (۱۳۹۵) کاربست نظریه مبادله اجتماعی در توسعه فرهنگ مطالعه (مقاله علمی وزارت علوم)، تحقیقات اطلاع‌رسانی و کتابخانه‌های عمومی، دوره ۲۲، ش ۲، ۲۷۷-۲۹۰
- طالبی دهکردی، بهاره و غفوری نژاد، عبدالله (۱۳۹۹) تبیین به‌کارگیری استراتژی‌های نوآور در سیستم حسابداری مدیریت از منظر تئوری ناهماهنگی شناختی، حسابداری مدیریت، ۱۳ (۴۶)، ۱۳۷-۱۵۶
- نیک‌کار، بهزاد؛ آزادی، کیهان؛ بنی‌مهد، بهمن و باقرسلیمی، سعید (۱۳۹۹) توانمندسازی روانشناختی و هشداردهی قلب در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه امنیت روانشناختی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۹، ش ۳۴، ۴۷-۵۸
- AL JARDALI, Hussein. Firas ABDALLAH, Kamel BARBAR (2015) Measuring Intentions among Employees toward the Use of a Balanced Scorecard and Information System: A Conceptual Approach Using the Theory of Planned Behavior and the Technology Acceptance Model, *Procedia Economics and Finance* 26 (2015) 1146 – 1151
- Aminlin, A (2017) The Impact of Role Conflict and Role Ambiguity on Accountants' Performance: The Moderating Effect of Emotional Quotient, *European Research Studies Journal* Volume XX, Issue 2A, 2017
- Anderson, S. W., Chang, H. F., Cheng, M. M., & Phua, Y. S. (2017). Getting to know you: Trust formation in new interfirm relationships and the consequences for investments in management control and the collaboration. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 940-965. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12282>
- Ardakani, Hamideh Hatef, Zahra Pourzamani (2023) Investigating the effect of management control system on behavioral accounting with emphasis on the perception of organizational justice and organizational commitment, *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, Vol.8 / No.30 /
- Berger, L., Libby, T., & Webb, A. (2018). The effects of tournament horizon and the percentage of winners on social comparisons and performance in multi-period competitions. *Accounting, Organizations and Society*, 64, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.006>
- Birnberg, Jacob G., Joan Luft and Michael D. Shields (2007) Psychology Theory in Management Accounting Research, *Handbook Of Management Accounting Research* (vol.1), 113-135 at: <https://www.researchgate.net/publication/222301213>
- Blay, A., Douthit, J., & Fulmer, B. (2019). Why don't people lie? Negative affect intensity and preferences for honesty in budgetary reporting. *Management Accounting Research*, 42, 56-65. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2018.05.001>

- Organizations and Society, 75, 79–91. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.10.001>
- Davidson, B. I. (2019). The effects of reciprocity and self-awareness on honesty in managerial reporting: Social value orientation matters. *Journal of Management Accounting Research*, 31(1), 85–103. <https://doi.org/10.2308/jmar-52020>.
- Ding, S., & Beaulieu, P. (2011). The role of financial incentives in balanced scorecard-based performance evaluations: Correcting mood congruency biases. *Journal of Accounting Research*, 49(5), 1223–1247. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2011.00421.x>.
- Eyring, H., & Narayanan, V. G. (2018). Performance effects of setting a high reference point for peer-performance comparison. *Journal of Accounting Research*, 56(2), 581–615. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12199>
- Fehrenbacher, D. D., Kaplan, S. E., & Pedell, B. (2017). The relation between individual characteristics and compensation contract selection. *Management Accounting Research*, 34, 1–18. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.06.001>
- Frederickson, J., Peffer, S. & Pratt, J. (1999). Performance evaluation judgments: effects of prior experience under different performance evaluation schemes and feedback frequencies. *Journal of Accounting Research*, 37, 151–165
- Groen, B. A. C., Wouters, M. J. F., & Wilderom, C. P. M. (2017). Employee participation, performance metrics, and job performance: A survey study based on self-determination theory. *Management Accounting Research*, 36, 51–66. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.10.001>
- Hall, M. (2011). Do comprehensive performance measurement systems help or hinder managers' mental model development? *Management Accounting Research*, 22(2), 68–83. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.002>
- Harrison, P., West, S. & Reneau, H. (1988). Initial attributions and information-seeking by superiors and subordinates in production variance investigations. *The Accounting Review*, 63, 307–320.
- Hartmann, F., & Schreck, P. (2018). Rankings, performance, and sabotage: The moderating effects of target setting. *European Accounting Review*, 27(2), 363–382. <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1244015>
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2010). Why business unit controllers create budget slack: Involvement in management, social pressure, and machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 27–49. <https://doi.org/10.2308/bria.2010.22.2.27>
- Hirsch, B., Reichert, B. E., & Sohn, M. (2017). The impact of clawback provisions on information processing and investment behaviour. *Management Accounting Research*, 37, 1–11. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.12.001>
- Hobson, J. L., Mellon, M. J., & Stevens, D. E. (2011). Determinants of moral judgments regarding budgetary slack: An experimental examination of
- Bol, J. C., & Leiby, J. (2018). Subjectivity in professionals' incentive systems: Differences between promotion- and performance-based assessments. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 31–57. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12393>.
- Birnberg, J. G., & Zhang, Y. (2011). When betrayal aversion meets loss aversion: the effects of changes in economic conditions on internal control system choices. *Journal of Management Accounting Research*, 23(1), 169–187. <https://doi.org/10.2308/jmar-10087>.
- Brown, J. L., Fisher, J. G., Pefer, S. A., & Sprinkle, G. B. (2017). The effect of budget framing and budget-setting process on managerial reporting. *Journal of Management Accounting Research*, 29(1), 31–44. <https://doi.org/10.2308/jmar-51535>.
- Brownell, P. & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *The Accounting Review*, 61, 587–600
- Chen, C. X., Williamson, M. G., & Zhou, F. H. (2012). Reward system design and group creativity: An experimental investigation. *The Accounting Review*, 87(6), 1885–1911
- Christina, Veronica., Sopyansyah, Mohamad Arif Budiman (2021) Management Accounting Systems and Managerial Performance: Locus of Control as a Moderator, *Solid State Technology* Volume: 63 Issue: 3
- Chong, V. K., and R. Strauss. (2017). Participative budgeting: the effects of budget emphasis, information asymmetry and procedural justice on slack-additional evidence, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 12 (1) : 181-220.
- Christ, M. H., & Vance, T. W. (2018). Cascading controls: The effects of managers' incentives on subordinate effort to help or harm. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 20–32. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.10.003>
- Church, B. K., Libby, T., & Zhang, P. (2008). Contracting frame and individual behavior: Experimental evidence. *Journal of Management Accounting Research*, 20(1), 153–168. <https://doi.org/10.2308/jmar.2008.20.1.153>
- Cooman, D Wouter Vleugels (2022) The Perceived Fairness of Performance Evaluation: The Role of Uncertainty, DOI:10.1093/acrefore/9780190224851.013.3771 n book: Oxford Research Encyclopedia of Business and Management
- Dai, N. T., Kuang, X., & Tang, G. (2018). Differential weighting of objective versus subjective measures in performance evaluation: Experimental evidence. *European Accounting Review*, 27(1), 129–148. <https://doi.org/10.1080/09638180.2016.1234402>.
- Dalla Via, N., Perego, P., & van Rinsum, M. (2019). How accountability type influences information search processes and decision quality. *Accounting,*

- Journal of International Studies, 13(4), 54-69. doi:10.14254/2071-8330.2020/13-4/4
- Libby, T. (2001). Referent cognitions and budgetary fairness: a research note. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 91-105
- Luft, J. and M. D. Shields, (2010) Psychology Models of Management Accounting, *Foundation and Trends R in Accounting*, vol 4, nos 3-4, pp 199-345, 2009
- Mahama, H., & Cheng, M. M. (2013). The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(1), 89-114. <https://doi.org/10.2308/bria-50333>.
- Mahfouz, S., Abdul Halim, M. S., Bahkia, A. S., & Alias, N. (2022). The impact of organizational justice on intention to stay: The mediating role of organizational commitment. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 6(1), 139-149. <https://doi.org/10.22495/cgobrv6i1p1>
- Malina, M. A., & Selto, F. H. (2015). Behavioral-economic nudges and performance measurement models. *Journal of Management Accounting Research*, 27(1), 27-45. <https://doi.org/10.2308/jmar-50821>
- Malmi, Teemu., David S. Bedford · Rolf Brühl · Johan Dergård, Sophie Hoozée · Otto Janschek Jeanette Willert (2022) The use of management controls in different cultural regions: an empirical study of Anglo-Saxon, Germanic and Nordic practices, *Journal of Management Control* (2022) 33:273-334 <https://doi.org/10.1007/s00187-022-00342-x>
- Mollo, Dimitri Coelho (2021) Why go for a computation-based approach to cognitive representation, DOI:10.1007/s11229-021-03097-5
- Molina-Sánchez, Horacio, Antonio Ariza-Montes, Mar Ortiz-Gómez and Antonio Leal-Rodríguez (2019) The Subjective Well-Being Challenge in the Accounting Profession: The Role of Job Resources, *nt. J. Environ. Res. Public Health* 2019, 16, 3073; doi:10.3390/ijerph16173073
- Mujiatun and L. M. Farid Fathony Ashal, (2017) "An Analysis of Locus of Control on Employee Performance and In Islamic Perspective (Case Study of PT. Bank Syariah Mandiri CFBC Medan)," *IOSR Journal of Humanities and Social Science*, 22(8), 91-95, 2017
- Nichol, J. E. (2019). The effects of contract framing on misconduct and entitlement. *The Accounting Review*, 94(3), 329-344. <https://doi.org/10.2308/accr-52260>.
- Oblak, K., Ličen, M., & Slapničar, S. (2018). The role of cognitive frames in combined decisions about risk and effort. *Management Accounting Research*, 39, 35-46. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2017.07.001>
- Pfister, J. A., & Lukka, K. (2019). Interrelation of controls for autonomous motivation: A field study of productivity gains through pressure-induced process innovation. *The Accounting Review*, 94(3), 345-371. <https://doi.org/10.2308/accr-52266>.
- pay scheme and personal values. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 87-107. <https://doi.org/10.2308/bria.2011.23.1.87>.
- Holderness, D. K., Olsen, K. J., & Thornock, T. A. (2017). Who are you to tell me that? The moderating effect of performance feedback source and psychological entitlement on individual performance. *Journal of Management Accounting Research*, 29(2), 33-46. <https://doi.org/10.2308/jmar-51538>
- Hoozée, S., & Ngo, Q.-H. (2018). The impact of managers' participation in costing system design on their perceived contributions to process improvement. *European Accounting Review*, 27(4), 747-770. <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1375417>.
- Horton, K.E., Wanderley, C.d.A., 2018, Identity conflict and the paradox of embedded agency in the management accounting profession: Adding a new piece to the theoretical jigsaw. *Management Accounting Research*. 38\_50.
- Humphreys, K. A., Gary, M. S., & Trotman, K. T. (2016). Dynamic decision making using the balanced scorecard framework. *The Accounting Review*, 91(5), 1441-1465. <https://doi.org/10.2308/accr-51364>.
- Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Meyer, M. W. (2003). Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, 78(3), 725-758
- Jackson, S., Keune, T., Salzsieder, L. (2013). Debt, Equity, and Capital Investment. *Journal of Accounting and Economics (Impact Factor: 3.28)*. 11/2013; 56(s 2-3): pp 291-310.
- Kaplan, S. E., Petersen, M. J., & Samuels, J. A. (2018). Further evidence on the negativity bias in performance evaluation: When does the evaluator's perspective matter? *Journal of Management Accounting Research*, 30(1), 169-184. <https://doi.org/10.2308/jmar-51698>.
- Kelly, K., & Presslee, A. (2017). Tournament group identity and performance: The moderating effect of winner proportion. *Accounting, Organizations and Society*, 56, 21-34. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.12.001>
- Lachmann, M., Trapp, I., & Trapp, R. (2017). Diversity and validity in positivist management accounting research—A longitudinal perspective over four decades. *Management Accounting Research*, 34, 42-58. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.07.002>
- Langevin, P., and C. Mendoza. (2012). How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31 (3): 209-222
- Liedtka, S. L., Church, B. K., & Ray, M. R. (2008). Performance variability, ambiguity intolerance, and balanced scorecard-based performance assessments. *Behavioral Research in Accounting*, 20(2), 73-88. <https://doi.org/10.2308/bria.2008.20.2.73>
- Liem, V. T., & Hien, N. N. (2020). The impact of manager's demographic characteristics on prospector strategy, use of management accounting systems and financial performance.

- Wang, L. W. (2017). Recognizing the best: The productive and counterproductive effects of relative performance recognition. *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 966–990. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12292>.
- Weisner, M. (2015). Three Studies Examining the Effects of Psychological Distance on Judgment and Decision Making in Accounting. University of Central Florida. Doctoral Dissertation, Electronic Theses and Dissertations, Paper 1316: 3-312.
- Weiner, B. (1989). *Theories of human motivation*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates
- Wibbeke, Lisa-Marie., Lachmann, Maik (2020) Psychology in management accounting and control research: an overview of the recent literature, *Journal of Management Control* (2020) 31:275–328, <https://doi.org/10.1007/s00187-020-00302-3>
- Presslee, A., Vance, T. W., & Webb, R. A. (2013). The effects of reward type on employee goal setting, goal commitment, and performance. *The Accounting Review*, 88(5), 1805–1831. <https://doi.org/10.2308/accr-50480>
- Rabiul, M.K., Mohamed, A.E., Patwary, A.K., Yean, T.F. and Osman, S.Z. (2021), "Linking human resources practices to employee engagement in the hospitality industry: the mediating influences of psychological safety, availability and meaningfulness", *European Journal of Management and Business Economics*. doi: 10.1108/EJMBE-12-2020-0347
- Schack, Thomas & Frank, Cornelia (2021) Mental Representation and the Cognitive Architecture of Skilled Action, *Review of Philosophy and Psychology* (2021) 12:527–546
- SeTin., Yvonne , Augustine (2020) Development of Management Control System Research: Study on Behavioral Research in Accounting Journal (2006–2018), *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis* 15(1):127 DOI:10.24843/JIAB.2020.v15.i01.p12
- Shao-Hsi Chung & Kuo-Chih Cheng (2018) How does cognitive dissonance influence the sunk cost effect?, *Psychology Research and Behavior Management*, , 37-45, DOI: 10.2147/PRBM.S150494
- Shields, M., Birnberg, J. & Frieze, I. (2000). Attributions, cognitive processes and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 6, 69–93
- Stedry, A. (1960). *Budget control and cost behavior*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall
- Smortchkova, K. Dolega & T. Schlicht (2020) Situated Mental Representations: Why we need mental representations and how we should understand them, Ruhr-Universität Bochum and Gottfried Vosgerau, Universität Düsseldorf
- Towry, K. (2003). Control in a teamwork environment—the impact of social ties on the effectiveness of mutual monitoring contracts. *The Accounting Review*, 78, 1069–1095.
- Upton, D. R. (2009). Implications of social value orientation and budget levels on group performance and performance variance. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 293–316. <https://doi.org/10.2308/jmar.2009.21.1.293>
- Varma, A. and Malhotra, G. (2022), "Psychological empowerment and job satisfaction of accountants: the mediating effect of task performance", *International Journal of Organizational Analysis*, Vol. 30 No. 4, pp. 933-950. <https://doi.org/10.1108/IJOA-08-2020-2360>
- Vinancia, Claudia Vinska., Intiyas Utami and Nafsiah Mohamed (2020) PERSONAL COST OF REPORTING AND STATUS OF WRONGDOER: EXPERIMENTAL STUDY OF WHISTLEBLOWING INTENTION, *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Volume 14 Issue 3
- Ylinen, M., & Gullkvist, B. (2012). The effects of tolerance for ambiguity and task uncertainty on the balanced and combined use of project controls. *European Accounting Review*, 21(2), 395–415. <https://doi.org/10.1080/09638180.2011.631733>.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 16/ No. 63/ Autumn 2027

## **Presentation a Pattern of the Role of Effective Psychological Factors in Mental Representation on the Justification of Behavior and The Decision-Making Process of Management Accountants**

**Mehdi Moazeni**

PhD student, Department of Accounting, Khomein branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran  
zmoazeni@yahoo.com

**Azar Moslemi**

Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Khomein branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran (Corresponding Author)  
[azar.moslemi@iau.ac.ir](mailto:azar.moslemi@iau.ac.ir)

**Mohammad Hamed Khanmohammadi**

Associate Professor of Accounting, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran  
khanmohammadi.mh@iau.ac.ir

**Tahereh Mahmoudian Dastanaee**

Assistant Professor of Psychology, Department of Psychology, Behshahr Branch, Islamic Azad University, Behshahr, Iran  
Ta.md1360@iau.ac.ir

### **Abstract**

The form of accounting as an information system created and managed by people is influenced by human behavior. Psychological theory can be used in management accounting research based on the contingency approach in order to understand and explain the performance and effects of management accounting practices by considering how they affect people's mental states and behaviors. In psychological theory, mental representations act as an effective environment that evokes motivations and emotions and directs overt behavior towards the goal; that is, we get what we want [prefer] because of the way we think about it. The purpose of this research is Presentation a pattern of the role of effective psychological factors in mental representation on the justification of behavior and the decision-making process of management accountants. This research is a qualitative study, and in terms of its purpose, it is in the category of exploratory research, and the research method is based on a philosophical and scientific approach based on library studies and of the type of theoretical, which was used to identify the effective psychological factors on the justification of the behavior and decision-making process of accountants through the content analysis approach. After coding and classifying the identified theories, the final model was presented including 4 main psychological theories including motivational, social, cognitive and personality psychology and 39 sub-theories related to them. This result shows that management accountants besides searching the available information in a logical way, their mind and behavior are effective on the accounting procedures and the preparation of information is influenced by their psychological tendencies.

**Key words:** psychology, mental representation, justification of behavior and decision making, management accounting