

مروری بر تحقیقات رفتاری حسابداری با تاکید بر حوزه‌ی اشخاص

توحید کاظمی

دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

چکیده:

تحقیقات رفتاری در حسابداری برای اولین بار در دهه‌ی ۱۹۶۰ مطرح گردیده و با توسعه روش‌ها و موضوعات مورد بحث روندی تکاملی را طی نموده است. این تحقیقات در چهار حوزه‌ی اشخاص، گروه‌ها، سازمان‌ها و شرایط محیطی طبقه بندی می‌شوند. توجه ویژه مطالعات انجام شده به حوزه‌ی اشخاص حاکی از علاقه‌ی محققین به بررسی عوامل رفتاری و غیر اقتصادی بر تصمیم‌گیری افراد است. با توجه به کمبود منابع علمی و نوپایی این تحقیقات در کشور، مقاله حاضر سعی دارد با تاکید بر اهمیت حوزه‌ی اشخاص در تحقیقات رفتاری حسابداری و با بررسی روش تحقیق، نمونه‌ی آماری، موضوعات، متغیرها و عوامل مورد بحث در مقالات چاپ شده در این زمینه، چارچوب تحقیقاتی مناسب و منسجمی از تحقیقات رفتاری حسابداری ارائه نماید. برای این منظور مقالات چاپ شده در مجله‌ی تحقیقات رفتاری در حسابداری برای سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۱ مورد مطالعه قرار گرفته است. توجه به مفاهیم غیر اقتصادی فرصت تحقیقاتی مناسبی در اختیار محققین رفتاری در شاخه‌های مختلف حسابرسی، حسابداری مدیریت و حسابداری مالی قرار داده است. از طرف دیگر توسعه روش‌های تحقیق مانند استفاده از روش‌های علم عصب‌شناسی در تحقیقات رفتاری همراستا با ظهور دغدغه‌های جدید در بازارهای مالی بر رشد این تحقیقات تاکید می‌کند.

واژگان کلیدی: تحقیقات رفتاری در حسابداری، اشخاص، روش تحقیق.

۱. مقدمه:

حسابداری سیستمی است که نتایج آن توسط اشخاص و گروه‌های استفاده کننده بکار گرفته می‌شود. به این دلیل آثار رفتاری حسابداری مورد توجه محققین و علاقه‌مندان قرار

دارد و این سوال همواره مطرح است که چگونه از اطلاعات حسابداری در عمل استفاده می‌شود و چرا در برخی موارد، نتایج نامطلوب و غیر قابل پیش‌بینی، بر اثر بکارگیری این اطلاعات مشاهده می‌شود؟ با توجه به موارد مذکور مکتب جدیدی در تحقیقات حسابداری به وجود آمده است که با عنوان تحقیقات رفتاری حسابداری مورد اشاره قرار می‌گیرد [۲].

تحقیقات رفتاری در حسابداری برای اولین بار در دهه‌ی ۱۹۶۰ مطرح و طی دهه‌ی ۱۹۷۰ با تحقیقات انجام شده توسط اشتن^۱ و لی‌بی^۲، گسترش یافت [۲۸]. توسعه‌ی مباحث روانشناختی و تصمیم‌گیری رفتاری، سهم عمده‌ای در ظهور تحقیقات رفتاری در حسابداری داشته است [۱۳]. افزون بر این، گسترش تحقیقات رفتاری در سایر علوم مانند اقتصاد تجربی بر رشد تحقیقات رفتاری حسابداری موثر بوده است. هدف عمده این تحقیقات بررسی چگونگی تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و نیازهای اطلاعاتی آنان است [۲]. این تحقیقات افزون بر بررسی حوزه‌ی فنی حسابداری، حوزه‌های روانشناسی و اجتماعی آن را بررسی می‌کنند [۵۸]. توجه روزافزون علوم مختلف، خصوصاً حسابداری بر تحقیقات رفتاری، کمبود منابع علمی و نوپایی این تحقیقات در کشور بر لزوم توجه به این حوزه از تحقیقات حسابداری تاکید دارد.

بیرن‌برگ^۳ (۲۰۱۱)، تحقیقات رفتاری انجام شده در حسابداری را در چهار حوزه‌ی مختلف اشخاص، گروه‌ها، سازمان‌ها و شرایط محیطی طبقه‌بندی کرده است. طبق این طبقه‌بندی تحقیقات در حوزه‌ی اشخاص، بر ویژگی‌های شخصی یک عامل منفرد یا پاسخ او در برابر مجموعه‌ی داده‌های مشخص یا محرک‌های حسابداری تاکید می‌کنند. تحقیقات در حوزه‌ی گروه‌ها، رفتار تعداد محدودی از اشخاص را با توجه به تاثیرپذیری اعضای گروه از رفتار یکدیگر، بررسی می‌کنند. تحقیقات در حوزه‌ی سازمان با تعریف سازمان به عنوان یک واحد مستقل، ویژگی‌های ساختاری مانند پیچیدگی وظایف یا طراحی سیستم حسابداری را مطالعه می‌کنند و تحقیقات مربوط به شرایط محیطی به بررسی نقش اجتماعی حسابداری و اثر متقابل بین حسابداری و جامعه می‌پردازند.

¹ Ashton

² Libby

³ Birnberg

۲. تحقیقات رفتاری حسابداری در حوزه‌ی اشخاص:

بیرنبرگ (۲۰۱۱)، این دسته از تحقیقات را جزو اولین تحقیقات رفتاری در حسابداری می‌داند که در طول زمان، بعد غالب تحقیقات رفتاری را شکل داده‌اند. او این حوزه از تحقیقات را هسته‌ی مرکزی تحقیقات رفتاری حسابداری معرفی می‌کند و به نقل از شیلدز^۴ (۲۰۰۷) بیان می‌دارد که ۹۰ درصد از مقالات چاپ شده بین سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۷ در مجله‌ی تحقیقات رفتاری در حسابداری، رفتار اشخاص را مورد مطالعه قرار داده‌اند. این تحقیقات چگونگی عکس‌العمل یا رفتار افراد، در برابر اطلاعات خاص را مطالعه می‌کنند. دیگان و آنرمن^۵ (۲۰۰۶) به نقل از لی‌بی، هدف بسیاری از این تحقیقات را تعریف و ارزیابی رفتار واقعی تصمیم‌گیری، توسعه و آزمون تئوری‌های مربوط، شناسایی ضعف‌های رفتاری و پیشنهاد راه‌حل مناسب معرفی می‌کنند. تحقیقات رفتاری حسابداری را می‌توان به صورت "مطالعه رفتار حسابداران یا افرادی که رفتار آنان متأثر از وظایف و گزارش‌های حسابداری است" تعریف کرد [۳].

۳. روش تحقیق:

بیشتر مطالعات رفتاری حسابداری در حوزه‌ی اشخاص، از روش‌های تجربی و آزمایشی^۶ و برخی دیگر از روش پیمایشی^۷ به عنوان روش تحقیق استفاده می‌کنند. بیرنبرگ (۲۰۱۱) اعتقاد دارد که تعدد روش‌ها در این تحقیقات بدین معناست که تحقیقات رفتاری حسابداری فراتر از تجربیات آزمایشگاهی، پرسشنامه‌ها و مطالعات میدانی است. حتی پایگاه داده‌های متعددی در بررسی موضوعات رفتاری اساسی مورد استفاده قرار گرفته‌اند. تحقیقات تجربی و آزمایشی در حالی مناسب هستند که ابعاد مربوط به محیط تصمیم‌گیری که فرد تصمیم‌گیرنده در آن با محرک‌های مختلف در تعامل است، مشخص و شناخته شده باشند. در تحقیقات رفتاری حسابداری، روش‌های تجربی و آزمایشی برای آزمون ابعاد مختلفی مانند رویه‌ها و سیاست‌های درون سازمانی و برون سازمانی، گزارشگری مالیاتی، تخصیص منابع، موضوعات اخلاقی و انواع مختلف گزارشگری

⁴ Shields

⁵ Deegan and Unerman

⁶ experiments

⁷ survey

استفاده شده‌اند. سایر تحقیقات رفتاری حسابداری در حوزه‌ی اشخاص از روش‌های پیمایشی و داده‌های بایگانی‌شده^۸ استفاده می‌کنند. داده‌های بایگانی‌شده اغلب یک رویداد طبیعی را منعکس می‌کنند که محقق می‌تواند رفتار عامل مورد نظر را قبل و پس از تغییر محرک تحقیق مورد مطالعه قرار دهد [۱۳].

نیکومرام و بنی‌مهد (۱۳۸۹) از بین مدل‌ها و روش‌های مورد استفاده در تحقیقات رفتاری حسابداری، به مدل عدسی برونزویک^۹، روش ردیابی فرآیند^{۱۰} و الگوی قضاوت با استفاده از احتمالات^{۱۱} اشاره می‌کنند. بیرن‌برگ (۲۰۱۱)، پروتکل تفکر کلامی (تفکر با صدا)^{۱۲} و تابلو داده‌ها^{۱۳} را از دیگر روش‌های مورد استفاده در این تحقیقات می‌داند. به نظر او در حالی که این روش‌ها به گزارشات خودآگاه ارائه شده توسط شرکت‌کنندگان در آزمون وابسته‌اند اما دید وسیع‌تری نسبت به نتایج آزمون‌های تجربی در اختیار محققین قرار می‌دهند و بینش مناسبی از جریان شناختی و فرآیند تصمیم‌گیری را فراهم می‌کنند. علاوه بر این او به کاربرد روش‌های اندازه‌گیری فیزیولوژیک در تحقیقات رفتاری حسابداری اشاره می‌کند و معتقد است این روش‌ها، برخلاف روش‌های قبلی مستقل از انتخاب یا گزارش شرکت‌کنندگان در آزمون هستند. روش تصویرسازی حرکت شبکه‌ای چشم^{۱۴} در مطالعه استراتژی جستجوی اطلاعات تحلیل‌گران مالی نمونه‌ای از کاربرد این روش‌ها می‌باشد. او همکاری محققین رفتاری حسابداری با دانشمندان علم اعصاب رویکردی نو در مطالعه فرآیند تصمیم‌گیری می‌داند که در آن محققین با استفاده از ابزارهای مختلف می‌توانند به اعماق جعبه سیاه تصمیم‌گیرندگان نفوذ کرده و الگوی عملکرد مراکز مغزی افراد را هنگام انجام عمل انتخاب مطالعه نمایند. تفاوت روش‌های متداول علم اعصاب و روش‌های سنتی در تحقیقات رفتاری حسابداری، مشاهده و مطالعه مستقیم محرک‌ها و فعالیت مراکز مغزی

⁸ archival Data

⁹ Brunswik Lens Model

¹⁰ process tracing

¹¹ probability judgment paradigm

¹² think-aloud protocols

¹³ data boards

¹⁴ eye movement retinal imaging

به جای استنباط فرآیندهای شناختی از رفتارهای مشاهده شده افراد است. در این دسته از تحقیقات می‌توان از مطالعات ژنتیکی، هورمونی و روش‌هایی مانند MRI استفاده نمود.

۴. شرکت‌کنندگان در نمونه‌ی آماری:

بیرنبرگ (۲۰۱۱) شرکت‌کنندگان در نمونه‌ی آماری تحقیقات رفتاری حسابداری در حوزه‌ی اشخاص را در دو گروه عمده "دانشجویان" و "افراد حرفه‌ای" طبقه‌بندی کرده است. او معتقد است دانشجویان سهم عمده‌ای در تحقیقات اولیه داشته‌اند. تغییر کانون توجه تحقیقات رفتاری حسابداری، از بررسی رفتار افراد به بررسی تاثیر مهارت بر رفتار ایشان موجب شده است تا افراد حرفه‌ای نیز وارد تحقیقات رفتاری شوند. برخی تحقیقات نیز با انتخاب نمونه‌ی ترکیبی از "دانشجویان" و "افراد حرفه‌ای" به دنبال بررسی تفاوت‌های رفتاری افراد حرفه‌ای و تاثیر مهارت، تجربه و تخصص بر عملکرد افراد هستند. افراد حرفه‌ای شرکت‌کننده در نمونه‌ی آماری را می‌توان از بین حسابداران، حسابداران رسمی، حسابرسان و مدیران انتخاب کرد.

۵. موضوعات مورد بررسی:

موضوعات، عوامل و متغیرهای مطرح در تحقیقات رفتاری حسابداری را می‌توان از ابعاد مختلف و با توجه به رویکرد تحقیقات انجام شده، بررسی کرد. بامبر^{۱۵} (۱۹۹۳) تحقیقات رفتاری حسابداری را در پنج شاخه‌ی حسابرسی، حسابداری مالی، حسابداری مدیریت، سیستم‌های اطلاعاتی و مالیات طبقه‌بندی و بررسی کرده است. بر اساس تحقیقات بعدی انجام شده می‌توان شاخه‌های حسابداری دولتی و حرفه حسابداری را نیز به طبقات بامبر اضافه کرد. طبقه‌بندی بامبر نشان می‌دهد که شاخه‌های حسابرسی، حسابداری مدیریت و حسابداری مالی به ترتیب حجم بالایی از تحقیقات را به خود اختصاص داده‌اند.

در یک طبقه‌بندی مشابه می‌توان مقالات چاپ شده در حوزه‌ی اشخاص، در مجله تحقیقات رفتاری در حسابداری برای سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۱ را در چهار شاخه‌ی اصلی حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و حرفه حسابداری طبقه‌بندی کرد. این طبقه‌بندی نشان می‌دهد که ۵۲ درصد تحقیقات در شاخه‌ی حسابرسی، ۲۷ درصد در

¹⁵ Bamber

شاخه‌ی حسابداری مدیریت، ۱۳ درصد در شاخه‌ی حسابداری مالی و ۸ درصد در شاخه‌ی حرفه حسابداری موضوعات رفتاری را مطالعه کرده‌اند.

در شاخه حسابرسی به ترتیب موضوعات عملکرد حسابرس (۲۳ درصد)، قضاوت حسابرس (۲۳ درصد)، شواهد حسابرسی (۱۳ درصد)، استقلال حسابرس (۱۰ درصد)، کنترل داخلی (۶ درصد)، ریسک حسابرسی (۶ درصد) و سایر موضوعات (۱۹ درصد) مورد توجه قرار گرفته است. در شاخه حسابداری مدیریت به ترتیب موضوعات کارت امتیاز متوازن (۳۵ درصد)، بودجه‌بندی (۲۹ درصد)، تصمیم‌گیری (۱۲ درصد)، عملکرد مدیریت (۱۲ درصد)، سایر موضوعات (۱۲ درصد) بررسی شده‌اند. در شاخه حسابداری مالی به ترتیب موضوعات افشا (۳۷,۵ درصد)، گزارشگری (۲۵ درصد)، پیش‌بینی سود (۱۲,۵ درصد)، تقلب مالی (۱۲,۵ درصد) و ارزش منصفانه (۱۲,۵ درصد) مورد مطالعه قرار گرفته‌اند. در شاخه حرفه حسابداری نیز به ترتیب موضوعات عملکرد حسابداران، ۸۰ درصد و الزام به حرفه، ۲۰ درصد از حجم مقالات چاپ شده را به خود اختصاص داده‌اند.

از مهم‌ترین موضوعاتی که مورد توجه تحقیقات رفتاری حسابداری قرار گرفته‌اند قضاوت و تصمیم‌گیری، عوامل مرتبط با محیط کار، عوامل غیر اقتصادی و عوامل فرهنگی هستند که در ادامه به تفصیل ارائه می‌شوند.

۵,۱. قضاوت و تصمیم‌گیری^{۱۶}: حسابداری در هسته خود قضاوت و تصمیم‌گیری اشخاصی مانند سرمایه‌گذاران، مدیران و حساب‌رسان را مورد توجه قرار می‌دهد. قضاوت عبارت است از شکل‌گیری یک ایده، نظر و یا پیش‌بینی پیرامون یک موضوع، رویداد، وضعیت یا هر نوع پدیده دیگر. قضاوت در حسابداری عموماً به صورت پیش‌بینی وضعیت آتی یا ارزیابی وضعیت فعلی و مبهم یک رویداد تعریف می‌گردد. به عبارت دیگر قضاوت در حسابداری مانند سایر حوزه‌ها با عدم اطمینان همراه است. تصمیم‌گیری نیز عبارت است از آرایش ذهن یک فرد در مورد یک موضوع مشخص و انجام اقداماتی در راستای یک وضعیت مشخص. معمولاً تصمیم‌گیری به تبعیت از قضاوت رخ می‌دهد. قضاوت، باورها و تصمیم‌گیری، باورها و ترجیحات را منعکس می‌کنند. تحقیقات مربوط

¹⁶ Judgment and decision making

به قضاوت و تصمیم‌گیری را می‌توان به عنوان تحقیقاتی تعریف نمود که مفاهیم قضاوت و تصمیم‌گیری را به عنوان متغیر مستقل یا وابسته مورد توجه قرار داده‌اند [۱۴].

۵,۲. عوامل مرتبط با محیط کار: این تحقیقات به دنبال شناخت بهتر تاثیر عوامل محیط فعالیت بر اشخاص هستند که عموماً توسط سازمان تعیین می‌گردند. چهار عنصر از عوامل مرتبط با محیط کار که به طور عمده در تحقیقات رفتاری حسابداری در حوزه‌ی اشخاص مورد توجه قرار گرفته‌اند به ترتیب عبارتند از انگیزه^{۱۷}، مشارکت^{۱۸}، پاسخگویی^{۱۹} و رابط سیستمی^{۲۰}. بیشتر تحقیقات انجام شده از این دست، عوامل انگیزه و مشارکت را مورد بررسی قرار داده‌اند [۱۳].

۵,۳. جنبه‌های غیر اقتصادی موثر بر اشخاص: توجه به مفاهیم غیر اقتصادی در تحقیقات رفتاری حسابداری را می‌توان به عنوان رویکرد جدیدی در تحقیقات حسابداری مطرح نمود. در این راستا بیرن‌برگ (۲۰۱۱) رویکرد تحقیقات رفتاری حسابداری پست مدرن^{۲۱} را با توجه به مفروضات مدل‌های سنتی اقتصاد بررسی می‌کند. این مفروضات عبارتند از منطق سودجویی شخصی^{۲۲} در ارتباط با تصمیم‌گیری و استفاده از بازده پولی^{۲۳} برای اندازه‌گیری مطلوبیت افراد که منجر به رفتار حداکثرسازی ثروت^{۲۴} می‌شوند. هنجارهای اجتماعی^{۲۵}، اخلاق^{۲۶} و منش^{۲۷} عمده‌ترین عوامل غیر اقتصادی هستند که تحقیقات رفتاری حسابداری به آن‌ها پرداخته است.

۵,۳,۱. هنجارهای اجتماعی: عموماً این دسته از تحقیقات رفتاری حسابداری با بهره‌گیری از پیشینه تحقیقات روانشناسی و اقتصاد تجربی بر این نکته تاکید دارند که

17 incentives

18 participation

19 accountability

20 systems interface

21 post modern

22 self-interest

23 monetary outcome

24 wealth-maximizing

25 social norms

26 ethics

27 mood

هنجارهای اجتماعی مانند عدالت^{۲۸}، برابری^{۲۹}، اعتماد^{۳۰}، صداقت^{۳۱} و تعاون^{۳۲} بیش از سودجویی شخصی بر رفتار افراد موثرند.

بیرنبرگ (۲۰۱۱) بر اهمیت مفاهیم عدالت، برابری و اعتماد در توسعه تحقیقات رفتاری حسابداری تاکید نموده است. او مفهوم مساوات خواهی^{۳۳} را به عنوان یکی از موضوعات مرتبط با مفاهیم عدالت و برابری معرفی می کند که تحقیقات رفتاری حسابداری از آن غافل بوده اند. این تحقیقات، اهمیت درک اشخاص از رفتار عادلانه سیستم حسابداری و چگونگی پاسخ ایشان به فقدان عدالت و برابری را نشان می دهند. به اعتقاد او مفهوم اعتماد، علاقه مشترک انواع تحقیقات رفتاری حسابداری است که توجه به اهمیت انتخاب مفاد و شرکت کنندگان آزمون تجربی و رفتار فرد در تعامل با سایر شرکت کنندگان در آزمون، از مهم ترین نکات این تحقیقات می باشد.

۵,۳,۲. اخلاق: توجه مطالعات اخلاقی، بر انتظار دیگران از عملکرد افراد در شرایطی که در معرض رفتار اخلاقی قرار دارند، متمرکز است. یکی از مهم ترین کاربردهای این تحقیقات در حوزه ی تئوری نمایندگی است. اولین تحقیقات رفتاری حسابداری که عناصر اخلاقی را مورد بررسی قرار داده اند بر توسعه اخلاقی اشخاص تمرکز داشتند. اندازه گیری سطح توسعه اخلاقی افراد با توجه به ویژگی غیر قابل مشاهده بودن آن، یکی از محدودیت های اصلی این تحقیقات است [۱۳].

۵,۳,۳. منش: اخیرا روانشناسان، اقتصاد دانان تجربی و حسابداران به بررسی نقش وضعیت هیجانی اشخاص در فرآیند تصمیم گیری پرداخته اند. بیرنبرگ (۲۰۱۱) مطالعاتی از این دست را نام می برد که در آن وضعیت هیجانی مانند شادی، غم، ترس و عصبانیت در ارتباط با خطرپذیری تصمیم گیرندگان، محافظه کاری حسابرسان در ارزیابی موجودی ها و ریسک گریزی افراد بررسی شده اند. خوش بینی و بدبینی، احساس گناه از دیگر عوامل مطالعه شده در تحقیقات رفتاری حسابداری هستند.

²⁸ fairness

²⁹ equity

³⁰ trust

³¹ honesty

³² cooperate

³³ egalitarianism

۵,۴. عوامل فرهنگی و تاثیر آن بر تصمیم‌گیرندگان: تحقیقات رفتاری حسابداری عموماً در تعامل با هنجارهای اجتماعی بوده و به طور بالقوه با ارزش‌های متفاوت فرهنگی روبرو است. قسمت عمده‌ی این تحقیقات بدلیل وجود تفاوت‌های فرهنگی آشکار به مقایسه دو قالب فرهنگی آسیایی و امریکای شمالی پرداخته‌اند. نکته قابل توجه در این تحقیقات، عدم قطعیت نتایج آن است. به طور کلی این تحقیقات این سوال را مطرح می‌کنند که آیا تفاوت‌های فرهنگی موجب تفاوت‌های رفتاری می‌شوند [۱۳].

۵,۶. سایر عوامل: بر اساس اطلاعات طبقه‌بندی شده در جداول ۱ تا ۴ می‌توان عمده‌ترین عوامل بررسی شده در تحقیقات رفتاری حسابداری را که در سه دسته قبلی به آن‌ها اشاره نشد به شرح زیر بیان کرد.

۵,۶,۱. جنسیت: یکی از رویکردهای مهم در تحقیقات رفتاری حسابداری، توجه به عامل جنسیت و تاثیر آن در بروز تفاوت‌های رفتاری می‌باشد. این عامل در شاخه‌های مختلف از تحقیقات رفتاری حسابداری بویژه در شاخه‌های حسابرسی و حسابداری مالی مورد توجه قرار گرفته است.

۵,۶,۲. ویژگی‌های شخصیتی: از دیگر عوامل بررسی شده در تحقیقات رفتاری حسابداری، توجه به ویژگی‌های شخصیتی افراد است. این تحقیقات با استفاده از مفاهیمی مانند تیپ شخصیتی در روانشناسی، تفاوت‌های رفتاری در قبایل الگوهای ثابت و تعریف شده، رفتار افراد را بررسی می‌کنند. یکی از مفاهیم مرتبط با رفتار اجتماعی که به عنوان یک ویژگی شخصیتی و الگوی رفتاری تعریف شده، مفهوم ماکیاولیسم^{۳۴} می‌باشد.

جداول ۱ تا ۴ به ترتیب، طبقه‌بندی کلی از موضوعات و عوامل مورد بررسی در تحقیقات رفتاری حسابداری در شاخه‌های مختلف حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و حرفه حسابداری را ارائه می‌کنند.

³⁴ machiavellism

جدول ۱: موضوعات و عوامل مورد بررسی در شاخه‌ی حسابرسی

منابع	عامل مورد بررسی	موضوع مورد بررسی
[۵۶]	مهارت حرفه ای	عملکرد حسابرس
[۳۱]	تیپ شخصیتی	
[۳۳]	سطح استدلال	
[۳۷]	متغیرهای شناختی	
[۵۳]	متغیر اخلاقی	
[۵۵]	بازخورد فرآیند بازبینی	
[۳۵]	قدرت مدیر	
[۳۶]	تیپ شخصیتی	رضایت شغلی
[۲۳]	جنسیت	قضاوت حسابرس
[۳۴]	دانش حسابرسی	
[۶]	مشتری خدمات حسابرسی	
[۵۰]	تجربه حسابرس	
[۶۲]	افشا	
[۶۰]	خودشیرینی مشتری	
[۶۱]	انگیزه مدیریت سود	اعتبار حسابرس
[۲۶]	خدمات غیر حسابرسی	استقلال حسابرس
[۲۴]	خدمات غیر حسابرسی	
[۱۷]	اهمیت مشتری	
[۱۰]	تیپ شخصیتی	شواهد حسابرسی
[۳۹]	روش نمونه گیری	
[۴۱]	حافظه حسابرس	
[۵]	مهارت حرفه ای	مستندسازی
[۱۸]	مهارت های شناختی	کنترل داخلی
[۱۲]	مهارت حرفه ای	
[۷]	محیط کنترلی	ریسک حسابرسی
[۴۹]		کشف تقلب
[۲۹]	فرار داد خدمات کارکنان	برنامه ریزی
[۴]	تیپ شخصیتی	تخصیص حسابرس
[۴۰]	خطای سازمانی مشتری	کیفیت حسابرسی
[۵۴]	فنون مذاکره	مدیریت ادعا
[۴۴]	فشار مشتری و حسابرس قبلی	تعدیلات حسابرسی
[۴۶]	تقلب در گزارشگری داخلی	حسابرسی داخلی

جدول ۲: موضوعات و عوامل مورد بررسی در شاخه‌ی حسابداری مدیریت

منابع	عامل مورد بررسی	موضوع مورد بررسی
[۶۶]	برنامه زمانی مدیران	کارت امتیاز متوازن
[۳۰]	آشنایی با کارت امتیاز متوازن	
[۵۱]	ابهام و تغییر در طبقات کارت امتیاز متوازن	
[۴۷]	ارتباطات مدیر	
[۴۸]	انصاف در سنجش عملکرد	عملکرد غیر مالی
[۳۲]	تشویق و بازخورد عملکرد	عملکرد کارکنان
[۷۲]	الزام به اهداف و انصاف	بودجه بندی
[۲۵]	اعمال فشار	
[۵۷]	تراکم و زمان بندی پروژه ها	
[۴۳]	فشار اجتماعی و ماکیاولیسم	
[۴۵]	قضاوت اخلاقی	
[۲۱]	متغیرهای شناختی	تصمیم گیری
[۶۷]	هزینه فرصت	
[۳۸]	سطوح مختلف کنترل	عملکرد مدیریت
[۲۰]	همسویی نظام سنجش عملکرد و استراتژی	
[۲۲]	تضاد شناختی	ABC
[۱۵]	دقت طراحان محصول	تعیین بهای تمام شده

جدول ۳: موضوعات و عوامل مورد بررسی در شاخه‌ی حسابداری مالی

منابع	عامل مورد بررسی	موضوع مورد بررسی
[۵۹]	تعدیل باور سرمایه گذاران	افشا
[۶۸]	تصمیم‌های اعتباردهندگان	شناسایی
[۵۲]	متغیرهای اخلاقی	
[۷۱]	اعتباردهندگان	گزارشگری
[۶۵]	جبران خدمات	گزارش سود
[۸]	حاکمیت شرکتی	پیش بینی سود
[۶۳]	جنسیت و موضوعات رفتاری	تقلب مالی
[۷۰]	رفتار چانه زنی	ارزش منصفانه

جدول ۴: موضوعات و عوامل مورد بررسی در شاخه‌ی حرفه حسابداری

منابع	عامل مورد بررسی	موضوع مورد بررسی
[۹]	تعصب سیاسی	عملکرد حسابداران
[۶۹]	تیپ شخصیتی (ماکیاولیسم)	

[۱۶]	توانایی استدلال قیاسی
[۱۹]	خلافت
[۴۲]	تعهدات حرفه ای
	الزام به حرفه

۶. بحث و نتیجه گیری:

بررسی تحقیقات رفتاری در حسابداری نشان می‌دهد که حجم عمده این تحقیقات به ترتیب در شاخه‌های حسابرسی، حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و حرفه حسابداری انجام شده‌اند. توجه به تاثیر عوامل غیراقتصادی بر عملکرد و استقلال حسابرسان در این تحقیقات مشهود است. از طرف دیگر تاثیر عمده مفهوم قضاوت در ارزیابی کنترل داخلی و ریسک حسابرسی و تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرسان می‌تواند یکی از دلایل اصلی توجه این تحقیقات به شاخه حسابرسی باشد. بیشتر مقالات منتشر شده در شاخه حسابداری مدیریت، به بررسی موضوع کارت امتیاز متوازن پرداخته‌اند. توجه به معیارهای غیرمالی مانند رضایت مشتری، فرآیند درون سازمانی، نوآوری و آموزش در کنار معیارهای مالی در روش کارت امتیاز متوازن، فرصت تحقیقاتی مناسبی را در اختیار محققین رفتاری قرار داده است.

توجه عمده تحقیقات رفتاری در شاخه حسابداری مالی بر موضوعاتی مانند افشا و گزارشگری متمرکز است. طبق بیانیه شماره یک چارچوب نظری هیات استانداردهای حسابداری مالی، هدف کلی گزارشگری مالی فراهم کردن اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری‌های تجاری و اقتصادی است [۷۳]. این بیانیه ادامه دهنده دیدگاه تاکید بر استفاده کنندگان اطلاعات مالی محسوب می‌شود [۲]. اسکات (۲۰۰۹) سرمایه گذاران را به عنوان عمده‌ترین استفاده کنندگان از صورت‌های مالی معرفی می‌کند و بر ضرورت شناخت اطلاعات مورد نیاز ایشان تاکید دارد. بررسی تحقیقات رفتاری منتشر شده در شاخه حسابداری مالی، تلاش محققین برای شناخت نیاز اطلاعاتی استفاده کنندگان از صورت‌های مالی به ویژه سرمایه گذاران را تایید می‌کند. افزون بر افشا و گزارشگری مالی، موضوعاتی مانند مدیریت سود و تقلب مالی توجه تحقیقات رفتاری حسابداری را جلب نموده‌اند. در این تحقیقات انگیزه‌های غیراقتصادی موثر بر گزارشگری مالی گمراه‌کننده بررسی شده است.

توجه به مفهوم انسان نرمال در برابر انسان عقلایی زمینه رشد و توسعه تحقیقات رفتاری حسابداری در کنار تحقیقات بازار سرمایه و تحقیقات اثباتی را فراهم آورده است. البته در حوزه مزبور تلاش بر این نیست که رفتارهای عقلایی نادرست جلوه داده شود، بلکه سعی می‌گردد تا کاربرد تصمیم‌گیری‌های روانشناختی در شناسایی و پیش‌بینی روند بازارهای مالی، مورد توجه قرار گیرد [۱]. نتایج حاصل از این مطالعات بر تاثیر عوامل و انگیزه‌های غیر اقتصادی در کنار محرک‌های اقتصادی تاکید دارند. حسابداری به عنوان یک سیستم اطلاعاتی در تعامل با اشخاص نیازمند طراحی و معرفی روش‌های موثر گزارشگری مطابق با نیازها و فرایند تصمیم‌گیری افراد است. توسعه روش‌های تحقیق مانند استفاده از روش‌های علم عصب شناسی در تحقیقات رفتاری همراستا با ظهور دغدغه‌های جدید در بازارهای مالی بر رشد این تحقیقات تاکید می‌کند. به عنوان مثال پیشنهاد الگوی جدید ارائه صورت‌های مالی توسط مراکز معتبر حسابداری را می‌توان یکی از تاثیرات مهم تحقیقات رفتاری حسابداری در حوزه حسابداری مالی دانست. علاوه بر محدودیت‌ها و نواقص موجود در تحقیقات رفتاری حسابداری امید است پژوهشگران بتوانند تئوری رفتاری منسجم و نظام مندی را در این زمینه تدوین نمایند.

منابع:

۱. باغومیان، رافیک، (۱۳۹۰)، "بررسی روند اثر رفتار سرمایه‌گذاران در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۱۲.
۲. شباهنگ، رضا، **تئوری حسابداری**، جلد اول، سازمان حسابرسی.
۳. نیکومرام، هاشم و بنی‌مهد، بهمن، (۱۳۸۹)، **تئوری حسابداری (مقدمه‌ای بر تئوری‌های توصیفی)**، آثار نفیس.

4. Abdolmohammadi, M. J., Searfoss. D. G., Shanteau, J., (2004), "An Investigation of the Attributes of Top Industry Audit Specialists," **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 16, PP. 1-17.
5. Agoglia, Ch, P., Beaudoin, C., Tsakumis, G. T., (2009), "The Effect of Documentation Structure and Task-Specific Experience on Auditors' Ability to Identify Control Weaknesses", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 21, PP. 1-17.
6. Anderson, J. C., Moreno, K. K., Mueller, J. M., (2003), "The Effect of Client vs. Decision Aid as a Source of Explanations upon Auditors' Sufficiency Judgments: A Research Note", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 15, PP. 1-11.
7. Apostolou, B. A. and et al, (2001), "The Relative Importance of Management Fraud Risk Factors", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 13, PP. 1-24.
8. Asare, K. N., Abdolmohammadi, M. J., Hunton J. E., (2011), "The Influence of Corporate Governance Ratings on Buy-Side Analysts' Earnings Forecast Certainty: Evidence from the United States and the United Kingdom", Vol. 23, PP. 1-25.
9. Bailey, Ch. D., Phillips Jr. T. J, Scofield, S. B., (2005), "Does "Political Bias" in the DIT or DIT-2 Threaten Validity in

- Studies of CPAs?", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 17, PP. 23-42.
10. Ballou, B., (2001), "The Relationship between Auditor Characteristics and the Nature of Review Notes for Analytical Procedure Working Papers", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 13, PP. 25-48.
 11. Bamber, E. M., (1993), "Opportunities In Behavioral Accounting Research", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 5, PP. 1-29.
 12. Bierstaker, J. L., Wright, S., (2001), "A Research Note concerning Practical Problem-Solving Ability as a Predictor of Performance in Auditing Tasks", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 13, PP. 49-62.
 13. Birnberg, J. G., (2011), "A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research", Vol. 23, PP. 1-43.
 14. Bonner, S. E., (2008), **Judgment and Decision Making In Accounting**, New Jersey: Pearson Prentice Hall, PP. 3.
 15. Booker, D. M., Drake, A. R., Heitger, D. L., (2007), "New Product Development: How Cost Information Precision Affects Designer Focus and Behavior in a Multiple Objective Setting", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, PP. 19-41.
 16. Bradley, W. E., (2009), "Ability and Performance on Ill-Structured Problems: The Substitution Effect of

- Inductive Reasoning Ability", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 21, PP. 19-35.
17. Brandon. D. M., Mueller J. M., (2006), "The Influence of Client Importance on Juror Evaluations of Auditor Liability", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 18, PP. 1-18.
 18. Bryant, S., Murthy, U., Wheeler, P., (2009), "The Effects of Cognitive Style and Feedback Type on Performance in an Internal Control Task", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 21, PP. 37-58.
 19. Bryant, S. M., Stone, D., Wier, B., (2011), "An Exploration of Accountants, Accounting Work, and Creativity", Vol. 23, PP. 45-64.
 20. Burney, L., Widener, S. K., (2007), "Strategic Performance Measurement Systems, Job-Relevant Information, and Managerial Behavioral Responses—Role Stress and Performance", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, PP. 43-69.
 21. Cheng, M. M., Lockett, P. F., Schulz, A. K., (2003), "The Effects of Cognitive Style Diversity on Decision-Making Dyads: An Empirical Analysis in the Context of a Complex Task", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 15, PP. 39-62.
 22. Chenhall, R. H., (2004), "The Role of Cognitive and Affective Conflict in Early Implementation of

- Activity-Based Cost Management", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 16, PP. 19-44.
23. Chung, J., Monroe, G. S., (2001), "A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 13, PP. 111-125.
24. Church, B. K., Zhang, P., "Nonaudit Services and Independence in Appearance: Decision Context Matters", Vol. 23, PP. 51-67.
25. Davis, S., DeZoort, F. T., Kopp, L. S., (2006), "The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants' Creation of Budgetary Slack", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 18, PP. 19-35.
26. Davis, S. M., Hollie, D., (2008), "The Impact of Nonaudit Service Fee Levels on Investors' Perception of Auditor Independence", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 20, PP. 31-44.
27. Deegan, C. and Unerman, J., (2006), **Financial Accounting Theory**, New York, McGraw-Hill, PP.410.
28. Deegan, C. and Unerman, J., (2011), **Financial Accounting Theory**, New York, McGraw-Hill, PP.490.
29. Dikolli, Sh. S., McCracken, S. A., Walawski, J. B., (2004), "Audit-Planning Judgments and Client-Employee Compensation Contracts," **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 16, PP. 45-61.

30. Dilla, W. N., Steinbart, P. J., (2005), "Relative Weighting of Common and Unique Balanced Scorecard Measures by Knowledgeable Decision Makers", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 17, PP. 43-53.
31. Donnelly, D. P., O'Bryan, J. J. Q. D., (2003), "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 15, PP. 87-110.
32. Drake, A. R., Wong, J., Salter, S. B., (2007), "Empowerment, Motivation, and Performance: Examining the Impact of Feedback and Incentives on Non management Employees", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, PP. 71-89.
33. Earley, Ch. E., (2003), "A Note on Self-Explanation as a Training Tool for Novice Auditors: The Effects of Outcome Feedback Timing and Level of Reasoning on Performance", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 15, PP. 111-124.
34. Emby, C., Gelardi, A. M. G., Lowe, D. J., (2002), "A Research Note on the Influence of Outcome Knowledge on Audit Partners' Judgments", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 14, PP. 87-103.
35. Fedor, D. B., Ramsay, R. J., (2007), "Effects of Supervisor Power on Preparers' Responses to Audit Review: A Field

- Study", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, PP. 91-105.
36. Fisher, R. T., (2001), "Role Stress, the Type A Behavior Pattern, and External Auditor Job Satisfaction and Performance", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 13, PP. 143-170.
37. Fuller, L. R., Kaplan, S. E., (2004), "A Note about the Effect of Auditor Cognitive Style on Task Performance", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 16, PP. 131-143.
38. Ghosh, D., (2005), "Alternative Measures of Managers' Performance, Controllability, and the Outcome Effect", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 17, PP. 55-70.
39. Gillett, P. R., Peytcheva, M., (2011), "Differential Evaluation of Audit Evidence from Fixed versus Sequential Sampling", Vol. 23, PP. 65-85.
40. Gronewold, U., Donle, M., (2011), "Organizational Error Climate and Auditors' Predispositions toward Handling Errors", Vol. 23, PP. 69-92.
41. Grossman, A. M., Welker, R. B., (2011), "Does the Arrangement of Audit Evidence According to Causal Connections Make Auditors More Susceptible to Memory Conjunction Errors?", Vol. 23, PP. 93-115.
42. Hall, M., Smith, D., Langfield-Smith, K., (2005), "Accountants' Commitment to Their Profession: Multiple

- Dimensions of Professional Commitment and Opportunities for Future Research", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 17, PP. 89-109.
43. Hartmann, F. G. H., Maas, V. S., (2010), "Why Business Unit Controllers Create Budget Slack: Involvement in Management, Social Pressure, and Machiavellianism", Vol. 22, PP. 27-49.
44. Hatfield, R. C., Jackson, S. B., Vandervelde, S. D., (2011), "The Effects of Prior Auditor Involvement and Client Pressure on Proposed Audit Adjustments", Vol. 23, PP. 117-130.
45. Hobson, J. L., Mellon, M. J., Stevens, D. E., (2011), "Determinants of Moral Judgments Regarding Budgetary Slack: An Experimental Examination of Pay Scheme and Personal Values," Volume 23: Pages 87-107.
46. Kaplan, S. E., Pope, K. R., Samuels, J. A., (2010), "The Effect of Social Confrontation on Individuals' Intentions to Internally Report Fraud", Vol. 22, PP. 51-67.
47. Kaplan, S. E., Wisner, P. S., (2009), "The Judgmental Effects of Management Communications and a Fifth Balanced Scorecard Category on Performance Evaluation", Vol. 21, PP. 37-56.
48. Lau, Ch. M., Moser A., (2008), "Behavioral Effects of Nonfinancial Performance Measures: The Role of

- Procedural Fairness", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 20, PP. 55-71.
49. Lee, Ch., Welker, R. B., (2007), "The Effect of Audit Inquiries on the Ability to Detect Financial Misrepresentations", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, PP. 161-178.
50. Lehmann, C. M., Norman, C. S., (2006), "The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 18, PP. 65-83.
51. Liedtka, S. L., Church, B. K., Ray, M. R., (2008), "Performance Variability, Ambiguity Intolerance, and Balanced Scorecard-Based Performance Assessments", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 20, PP. 73-88.
52. Maroney, J. J., McDevitt, R. E., (2008), "The Effects of Moral Reasoning on Financial Reporting Decisions in a Post Sarbanes-Oxley Environment", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 20, PP. 89-110.
53. Massey, D. W., Thorne, L., (2006), "The Impact of Task Information Feedback on Ethical Reasoning", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 18, PP. 103-116.
54. McCracken, S., Salterio, S., E., Schmidt, R. N., (2011), "Do Managers Intend to Use the Same Negotiation Strategies as Partners?", Vol. 23, PP. 131-160.

55. Miller, C. L., Fedor, D. B., Ramsay, R. J., (2006), "Effects of Discussion of Audit Reviews on Auditors' Motivation and Performance", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 18, PP. 135-146.
56. Mueller, J. M., Anderson, J. C., (2002), "Decision Aids for Generating Analytical Review Alternatives: The Impact of Goal Framing and Audit-Risk Level", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 14, PP. 157-177.
57. Nikias, A. D. and et al, (2010), "The Effects of Aggregation and Timing on Budgeting: An Experiment", Vol. 22, PP. 67-83.
58. Oxford Dictionary Of Accounting, (2010), New York: Oxford University Press.
59. Pinsker, R., (2007), "Long Series of Information and Nonprofessional Investors' Belief Revision", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, PP. 197-214.
60. Robertson, J. C., (2010), "The Effects of Ingratiation and Client Incentive on Auditor Judgment", Vol. 22, PP. 69-86.
61. Rose, A. M., Rose, J. M., Dibben, M., (2010), "The Effects of Trust and Management Incentives on Audit Committee Judgments", Vol. 22, PP. 87-103.
62. Rose, J. M., (2007), "Attention to Evidence of Aggressive Financial Reporting and Intentional Misstatement Judgments: Effects of Experience and Trust", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 19, PP. 215-229.

63. Schwartz, S. T., Wallin, D. E., (2002), "Behavioral Implications of Information Systems on Disclosure Fraud", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 14, PP. 197-221.
64. Scott, W. R., (2009), **Financial Accounting Theory**, Toronto: Pearson Prentice Hall, PP. 58-60.
65. Trivedi, V. U., Chung, J. O. Y., (2006), "The Impact of Compensation Level and Context on Income Reporting Behavior in the Laboratory", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 18, PP. 167-183.
66. Ullrich, M. J., Tuttle, B. M., (2004), "The Effects of Comprehensive Information Reporting Systems and Economic Incentives on Managers' Time-Planning Decisions", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 16, PP. 89-105.
67. Victoravich, L. M., (2010), "When Do Opportunity Costs Count? The Impact of Vagueness, Project Completion Stage, and Management Accounting Experience", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 22, PP. 85-108.
68. Viger, Ch., Belzile, R., Anandarajan, A. A., (2008), "Disclosure versus Recognition of Stock Option Compensation: Effect on the Credit Decisions of Loan Officers", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 20, PP. 93-113.

69. Wakefield, R. L., (2008), "Accounting and Machiavellianism", Vol. 20, PP. 115-129.
70. Wang, K. J., (2010), "Negotiating a Fair Value under Accounting Uncertainty: A Laboratory Experiment", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 22, PP. 109-134.
71. Webb, L. H., Sharma, D. S., (2010), "The Effect of Governance on Credit Decisions and Perceptions of Reporting Reliability", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 22, PP. 1-20.
72. Wentzel, K., (2002), "The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting", **Behavioral Research in Accounting**, Vol. 14, PP. 247-271.
73. Wolk, H. I., Dodd, J. L., Tearney, M. G., (2004), **Accounting Theory Conceptual**, Issues in a Political and Economic Environment, Thomson, PP.198.

A Review of Behavioral Research in Accounting – With an Emphasis on Individuals

Tohid Kazemi

Abstract.

Behavioral Research in Accounting was emerged in 1960's and has grown by development in research methods. These studies could be classified in four categories. The categories include: individuals, groups, organizations, and environmental conditions. These studies' emphasize on individuals represent researchers' tendency to investigate the behavioral and noneconomic dimension of individual decision making. This article is a review of papers published in Behavioral Research in Accounting from 2001 to 2011 and offers a framework with emphasize on research methods, participants and common issues of individual Behavioral Accounting Research. Focus of Behavioral Accounting Research on noneconomic dimensions, provides an appropriate opportunity to research in several fields of accounting like as auditing, management accounting and financial accounting.