

تأثیر سوگیری‌های قضاوتی بر کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت

فریدون رهنمای رودپشتی^۱

هاشم نیکومرام^۲

آرزو جلیلی^۳

تاریخ پذیرش: ۹۱/۷/۳

تاریخ دریافت: ۹۱/۴/۲۵

چکیده

هدف اصلی این مقاله بررسی اثرات سوگیری‌های رفتاری در سطح قضاوت بر کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌باشد. متغیر وابسته تحقیق، کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سطوح صحت و دقت قضاوت‌های مدیران در بودجه بندی و پیش بینی‌ها، تحلیل بعد نامطلوب ریسک، ارزیابی عملکرد، انتخاب راهکارهای ریسکی، وزن بندی احتمالات در پدیده‌های ریسکی، مدیریت ریسک در سطح کنترل و بازخورد نتایج تصمیمات مرتبط با پدیده‌های ریسکی می‌باشد. متغیرهای مستقل تحقیق سوگیری‌های قضاوتی افراد شامل سوگیری‌های فرا اعتمادی، بهینه بینی، رویدادگرایی و نماگرایی است.

به منظور آزمون فرضیه‌ها از مدل سازی معادله ساختاری به روش حداکثر درست نمایی (ML) بهره گرفته شده است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بین سوگیری‌های فرا اعتمادی، بهینه بینی و کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت رابطه معکوس معناداری وجود دارد. همچنین بین سوگیری رویدادگرایی و کارکرد تکنیک‌ها رابطه مستقیم معناداری مشاهده گردید و سوگیری نماگرایی و کارکرد تکنیک‌ها فاقد رابطه معنادار می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت، سوگیری فرا اعتمادی، سوگیری بهینه بینی، سوگیری رویدادگرایی، سوگیری نماگرایی.

۱- استاد و عضو هیات علمی گروه مالی و حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی
۲- استاد و عضو هیات علمی گروه مالی و حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی
۳- دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی (مسئول مکاتبات)

arezoo_jalili@yahoo.com

۱- مقدمه

حسابداری مدیریت بعنوان فرآیند شناسایی، اندازه گیری، جمع آوری، تجزیه و تحلیل، تدارک، مشارکت و ارتباط با اطلاعات مالی، مورد استفاده مدیریت در برنامه ریزی، ارزیابی و کنترل عملیات داخل سازمان تعریف می شود که امروزه در هدایت بنگاهها و تحقق اهداف آنها نقش قابل توجه ای دارد (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۷). مساله حسابداری مدیریت در حقیقت بررسی یک فرآیند است و محدود به یادگیری مجموعه ای از روش ها نمی باشد. نیاز به اطلاعات معمولاً نیروی محرکه حسابداری مدیریت محسوب می شود. اطلاعات حسابداری مدیریت غالباً دو منظور اصلی تسهیل در تصمیم گیری و تاثیر بر تصمیم گیری را تامین می کند و با ارائه اطلاعات مفید، تصمیم گیرندگان را در انتخاب بهترین راه حل از میان راه حل ها یاری می دهد. اما این اطلاعات غالباً بر تصمیم مدیران اثرگذار می باشند (شباهنگ، ۱۳۷۸). علاوه بر این نگرش، تحقیقات جدید حکایت از آن دارد که علاوه بر اطلاعات بیرونی، عوامل روان شناختی انسان ها عامل مهمی در تصمیم گیری می باشد (بیرنبرگ، ۲۰۱۱).

اکثر وظایف حسابداری مدیریت نظیر بودجه بندی، قیمت گذاری محصول، اندازه گیری عملکرد و طراحی سیستم های پاداش مستلزم تصمیم گیری چندگانه و خاص توسط حسابداران مدیریت می باشد. برای مثال، افرادی که سیستم پاداش و اندازه گیری عملکرد را طراحی می کنند باید برای هدف آن سیستم، تصمیم گیری نمایند و اولویت ها و فرصت های بیرونی افرادی که عملکردشان را مورد سنجش قرار خواهند داد، برآورد نمایند. آنها همچنین نیاز به برآورد ویژگی های آماری معیارهای عملکرد (نظیر، دقت و همبستگی معیار های چندگانه) دارند و لازم است که به منظور انتخاب معیارهای عملکرد و

چگونگی کاربرد معیارها در سیستم پاداش، همه برآوردهای فوق را با هم ترکیب نمایند و در تصمیم گیری محسوب نمایند، که در این ترکیب و چینش اطلاعات، عامل قضاوت فردی عامل موثری به حساب می آید (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۷)..

حال سوال مشروع در این رهگذر آن است که آیا افراد هنگام استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت، همه اطلاعات موجود را در فرآیند تصمیم گیری در نظر می گیرند؟ آیا آنها بطور منطقی این اطلاعات را پردازش یا جستجو می کنند یا اینکه ذهن و رفتار آنها می تواند بر تکنیک های حسابداری مدیریت و بکار گیری آن تکنیک ها موثر باشد؟ عبارت دیگر آیا رفتار حسابداران مدیریت در کاربست تکنیک ها و فرآوری اطلاعات، تدارک و ارائه آن، متاثر از تمایلات و تاثیرات رفتاری است؟ برای پرداختن به این سوال مهم، ذکر این نکته کاملاً ضروری است که بخش عمده ای از تئوری های مالی و اقتصادی بر این مفهوم استوار است که افراد عقلایی رفتار می کنند و در فرآیند تصمیم گیری، اطلاعات را در یک چارچوب منطقی مورد استفاده قرار می دهند، در صورتیکه محققان دانشگاهی به شواهد فراوانی دست یافته اند که نشان دهنده رفتار غیر عقلایی و تکرار خطا در ارزیابی و قضاوت انسان است (پمپین، ۲۰۰۴). برای مثال افراد برای کاهش پیچیدگی در مدل های تصمیم گیری ذهنی شان از تعدادی استراتژی های مشخص استفاده می کنند. آنها تعدادی از تصمیمات فرعی و اقلام اطلاعاتی را که بطور متقارن یا هم زمان^۱ بکار می برند، محدود می کنند، همچنین تصمیمات بزرگتر را به تصمیمات چندگانه کوچکتر تفکیک می کنند و تصمیمات کوچکتر را بطور متوالی^۲ اتخاذ می کنند (گونزالس و همکاران، ۲۰۰۲). آنها آخرین حلقه های ارتباطی را در زنجیره های طولانی استدلال علی حذف می کنند (کریشنا و

همکاران، ۲۰۰۵) و همچنین متغیرهایی که متناسب با تصمیمات ابتکاری ذهنی مورد استفاده نظیر مبنای اتکا و تعدیل و نماگری ذهنی (سوگیری‌های ذهنی) نمی‌باشند را حذف می‌کنند (دیهل و استرمن، ۱۹۹۵). افراد اهدافشان را به در نظر گرفتن مشخصه‌های چندگانه در انتخاب بین راهکارها با استفاده از مدل‌های تصمیم‌گیری غیر جبرانی محدود می‌کنند (کاجلمیر و همکاران، ۲۰۰۸)، از مشخصه‌هایی استفاده می‌کنند که به آسانی بین راهکارها قابل مقایسه می‌باشند (لیپ و سالتریو، ۲۰۰۰)، یا از تصمیماتی که مستلزم توازن مشکلی بین مشخصه‌های چندگانه می‌باشند، اجتناب می‌ورزند (ساورز، ۲۰۰۵). با توجه به مطالب یاد شده، مقاله حاضر با هدف تبیین اثرات سوگیری‌های قضاوتی افراد بر کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری، اثرات فوق را در مدلی چند متغیره بررسی می‌نماید.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کاربرد تئوری روان شناسی برای مطالعه تکنیک‌های حسابداری مدیریت با کار آرگریس (1952 تا 1953)، آغاز شد. وی بر مفاهیمی از روابط انسانی و پویای گروه برای بررسی اینکه چگونه چارچوب اجتماعی بودجه بندی، ذهن و رفتار کارکنان را تحت تاثیر قرار می‌دهد، تاکید ورزید. آرگریس نشان داد که چگونه موضوعات روان شناسی اجتماعی و روان شناسی انگیزش برای تکنیک‌های حسابداری مدیریت مهم می‌باشند (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۷). در دهه ۱۹۷۰، کاربرد تئوری روان شناسی شناختی در تحقیقات حسابداری مدیریت، آغاز شد، برای مطالعه اینکه چگونه افراد بطور ذهنی اطلاعات حسابداری را برای برنامه ریزی و کنترل قضاوت و تصمیم‌گیری‌شان پردازش می‌کنند (بیرنبرگ، ۲۰۱۱). به عبارت

دیگر محققان حسابداری مدیریت با استفاده از تئوری‌های روان شناسی شناختی به مطالعه این موضوع پرداختند که چگونه پردازش شناختی افراد از اطلاعات حسابداری مدیریت، تفکر آنها بخصوص قضاوت‌ها و تصمیمات‌شان را تحت تاثیر قرار می‌دهد. پردازش شناختی افراد شامل حالت‌ها و فرآیندهای ذهنی افراد می‌باشد که در حوزه حسابداری رفتاری مطرح می‌باشد (تراتمن و همکاران، ۲۰۱۱). نود درصد پژوهش‌های منتشر شده در تحقیقات حسابداری رفتاری از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۷ رفتار اشخاص را بررسی کرده‌اند (رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۰). پاسخ‌های بدست آمده شامل طیف متنوعی از نتایج قابل مشاهده نظیر تصمیمات سرمایه‌گذاری تا درک ذهنی تر مسائلی نظیر ابتکارات و سوگیری‌های ذهنی افراد می‌باشد. برخی تحقیقات که اثرات تمایلات یا سوگیری‌های فردی تصمیم‌گیرندگان بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت را بررسی نمودند شامل:

نتایج تحقیق لیپ و سالتریو (۲۰۰۲) نشان می‌دهد که مدیران هنگام ارزیابی عملکرد افراد دچار سوگیری ذهنی می‌شوند یعنی به معیارهای مشترک بین افراد نسبت به معیارهای منحصر بفرد توجه بیشتری می‌کنند. همچنین آنها نشان دادند که مدیران در تشخیص روابط بین معیارهای چندگانه در طی طبقات مختلف کارت ارزیابی متوازن دچار مشکل می‌شوند مگر آنکه همه معیارها نشان دهنده عملکرد مثبت یا همه آنها نشان دهنده عملکرد منفی باشند. چندین تحقیق، عوامل موثر بر کاهش سوگیری‌های مرتبط با کارت ارزیابی متوازن را شناسایی نمودند. برای مثال لیبی و همکاران (۲۰۰۴) سوگیری معیارهای مشترک^۳ را مرتبط با محدودیت ظرفیت شناختی و مرتبط با کیفیت داده‌های ناشی از معیارهای منحصر بفرد می‌

داند. وی مطرح نمود با استناد به پاسخگویی فرآیند و اعتباردهی مستقل این سوگیری کاهش می یابد.

بنکر و همکاران (۲۰۰۴) و وانگ و همکاران (۲۰۰۷) نشان دادند که تشویق ارزیابی کنندگان عملکرد (مدیران) برای اتخاذ استراتژی به کاهش سوگیری تصمیم گیری کمک می کند. بنکر و همکاران نشان دادند که ارائه اطلاعات بصورت نموداری و شفاهی درباره استراتژی شرکت موجب می شود که مدیران از معیارهای مربوط به استراتژی بیشتر استفاده نمایند. وانگ و همکاران (۲۰۰۷) نیز نشان دادند که ارزیابی کنندگانی که اثربخشی و کارایی استراتژی را مورد توجه قرار دادند سوگیری انتخاب گزینشی^۴ کمتری را نشان دادند.

نتایج تحقیق آدام و همکارانش در سال ۲۰۱۰ نشان می دهد که مدیران فرا اعتماد فعالیت های سفته بازی (که توسط نوسانات موقعیت های هجینگ اندازه گیری می شود) را زمانیکه سودهای ناشی از سفته بازی عاید آنها می شود، افزایش می دهند و به تبع آن سودهای مورد انتظار حاصل از معاملات را بیش از حد تخمین می زنند. در حالیکه فعالیت های سفته بازی خود را زمانیکه زیان در پی دارد، کاهش نمی دهند، در واقع با انجام معاملات مکرر، مطلوبیت مورد انتظار خود را کاهش می دهند. نتایج تحقیق هیتون (۲۰۰۲) حاکی از آن است مدیران فرا اعتماد احتمال نتایج خوب را بیشتر از واقع برآورد می کنند و در مقابل احتمال نتایج بد را نیز کمتر از واقع بیان می کنند. طبق تحقیقات مختلف (بن دیوید، گراهام، هاروی، ۲۰۰۷، بیل و کوئین، ۲۰۰۸، مالمندیر و تات و یان، ۲۰۱۰) افراط و تفریط در تصمیم گیری های یک مدیر فرا اعتماد زیاد اتفاق می افتد.

نتایج تحقیق فارل در سال ۲۰۰۳ حاکی از آن است که بیش از نیمی از سرمایه گذاران بیش از حد بهینه بین واقعا عقیده داشتند که می توانند بر بازار

فائق آیند، در حالیکه بازده آنها کمتر از متوسط بازده بازار بود. انکار آنها فقط شرایط را بدتر می کند و امکان بهبود را از بین می برد.

موسسه دالبر تجزیه و تحلیل کمی مشهوری روی رفتار سرمایه گذاران انجام دادند. تحقیق این موسسه در سال ۲۰۰۳ نشان داد که عملکرد افراد با آن قطعیتی که فکر می کنند بهتر از عملکرد بازار نیست. سایر مطالعات نشان می دهد که سوگیری بهینه بینی^۵ می تواند با سوگیری بومی^۶ همبستگی داشته باشد زیرا افراد می توانند نسبت به چشم اندازهای سرمایه گذاری های پیرامون خود بیش از حد خوشبین باشند. نتایج تحقیق جی و هاف در سال ۲۰۰۴ نیز موید همین مطلب می باشد.

بروج فیشوف در سال ۲۰۰۵ نشان داد مدیران کیفیت دانش و اطلاعات اولیه خود را بیش از واقع تخمین می زنند، و اشتباهات آغازین خود را فراموش می کنند. سوگیری رویدادگرایی مشکل جدی کسانی است که به تقلید و پیروی از دیگران عمل می کنند. ریچارد پوسنر می گوید "نتایج و پیامدهای حاصله، فشار زیادی را بر تعابیر و تفاسیری که از آن ها شکل می گیرد اعمال می کند. در رویدادگرایی، اشتباهات ساده لوحانه ای که نتایج خوشنودکننده ای به دنبال دارد، به عنوان حرکات تاکتیکی عالی و نتایج نامطلوب انتخاب هایی که کاملا بر اساس اطلاعات موجود انجام شده است، به عنوان اشتباهات ساده لوحانه قابل اجتناب تلقی می شود" (پوسنر، ۱۹۹۸). فرد در معرض سوگیری رویدادگرایی می پندارد، نتیجه ای که او در پایان شاهد آن است در واقع تنها نتیجه ای است که همواره محتمل بوده است. بنابراین وی عدم قطعیتی را که پیش از رویداد مورد نظر وجود دارد، کم اهمیت پنداشته و پیامدهایی را که می توانست محقق شود ولی اینگونه نشده است را دست کم می گیرد (پمپین، ۲۰۰۴).

۳- فرضیات پژوهش

پس از بررسی نتایج تحقیقات انجام شده، فرضیه های تحقیق به شکل زیر مطرح می گردد.

- (۱) بین سوگیری فرا اعتمادی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت رابطه معکوس وجود دارد.
- (۲) بین سوگیری بهینه بینی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت رابطه معکوس وجود دارد.
- (۳) بین سوگیری رویدادگرایی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت رابطه معکوس وجود دارد.
- (۴) بین سوگیری نماگرایی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت رابطه معکوس وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر در قالب مدل معادله ساختاری به تبیین اثر سوگیری قضاوتی بر کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت می پردازد. مدل معادله ساختاری تحقیق با استفاده از روش حداکثر درست نمایی (ML) به برآورد پارامترها می پردازد. عمومی ترین روش برآورد پارامترها و خطای معیار آنها یعنی روش حداکثر درست نمایی بر پیش فرض نرمال بودن چند متغیره^۸ استوار است. بعد از واریانس پیش فرض نرمال بودن چند متغیره برای مدل ساختاری تحقیق مفروضه ی نرمال بودن چند متغیره برقرار می باشد. بنابراین، نتایج روش تخمین (ML) قابل اعتماد است. ارزیابی مدل ساختاری با استفاده از شاخص های برازش در سه سطح شاخص های برازش مطلق^۹، شاخص های برازش تطبیقی^{۱۰} و شاخص برازش مقتصد^{۱۱} بطور کامل مورد بررسی قرار می گیرد.

با توجه به اینکه سازمان حسابداری مدیریت در ایران هنوز شکل نگرفته، محقق به دنبال نماینده (proxy) بوده است. برای انتخاب نماینده از رویکرد

حسابداری مدیریت استفاده نمودیم. با توجه به اینکه رویکرد حسابداری مدیریت درون سازمانی و معطوف به آینده می باشد و تصمیمات مربوط به آنها عمدتاً بحث پیش بینی و تصمیم گیری آینده می باشد، لذا مدیران عامل، مالی و بودجه شرکت های عضو بورس تهران در مقام تصمیم گیرندگان و تصمیم سازان شرکت بدلیل اینکه با موضوعات (تکنیک های) حسابداری مدیریت مرتبط بودند، به عنوان جامعه آماری تحقیق در نظر گرفته می شوند چرا که رویکرد تصمیم گیری آنها معطوف به آینده می باشد. روش نمونه گیری روش تصادفی خوشه ای می باشد. برای برآورد حجم نمونه آماری - ویژه یک جامعه نامحدود - می توان از فرمول زیر بهره گرفت:

$$n_0 = \frac{Z_{\alpha}^2 \text{var}(\theta)}{d^2}$$

در این فرمول $Z_{\frac{\alpha}{2}}^2$ مقدار نرمال استاندارد، $\text{Var}(\theta)$ واریانس پارامتری است که محاسبه خواهد شد و d مقدار خطای نسبی است. اما از آنجاییکه برآورد $\text{Var}(\theta)$ بطور معمول سخت است، از اینرو برای گریز از این مشکل، تا (θ) یک پارامتر دو حالتی (دو جمله ای) فرض می شود؛ زیرا واریانس پارامتر دو جمله ای، pq است و برآورد آن به راحتی ممکن است. مقدار $p = q = \frac{1}{2}$ (برای بدبینانه ترین حالت ممکن) بالاترین حجم نمونه را بدست می دهد. در تحقیقهای حوزه علوم انسانی مقدار d به گونه معمول بین ۰/۰۵ تا ۰/۱ قابل قبول است. بعد از محاسبه حجم نمونه اولیه، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه بین مدیران عامل و مالی، بودجه شرکت های عضو بورس تهران در مقام تصمیم گیرندگان و تصمیم سازان شرکت توزیع گردید. افراد از بین ۲۵۰ عدد پرسشنامه به ۲۰۰ عدد پرسشنامه پاسخ قابل استفاده دادند. با توجه به قضیه حد مرکزی و تحقیقات مشابه خارجی

(پمپین ۲۰۰۴، کانمن و ریپ ۱۹۹۸) این حجم نمونه قابل قبول است.

برای جمع آوری داده های اولیه از پرسشنامه استفاده شده است. پرسشنامه پژوهش متشکل از سه بخش می باشد. بخش اول شامل مقدمه که توضیحاتی در خصوص کلیات مدل پرسشنامه، نحوه توزیع پرسشنامه و سایر موارد لازم است. بخش دوم شامل اطلاعات جامعه آماری (اطلاعات جمعیت شناسی) است که حاوی پنج سوال می باشد. بخش سوم پرسشنامه شامل ۱۸ سوال استاندارد تحت عنوان آزمون های مختلف سوگیری های قضاوتی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت می باشد که مبتنی بر کار تحقیقاتی «کانمن» و «ریپ» و طراحی شده بر اساس عوامل رفتاری و روان شناسی، فرهنگی و بوم شناسی اجتماعی می باشد. سوالات استاندارد مرتبط با کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت، عوامل و ملاحظات رفتاری در سطح بودجه بندی و پیش بینی ها، تحلیل بعد نامطلوب ریسک، ارزیابی عملکرد، انتخاب راهکارهای ریسکی، وزن بندی احتمالات در پدیده های ریسکی، مدیریت ریسک در سطح کنترل و بازخورد نتایج تصمیمات مرتبط با پدیده های ریسکی را می سنجد. سوالات ۱ و ۳ مربوط به فرضیه اول یعنی آزمون تشخیصی سوگیری فرا اعتمادی می باشد. سوالات ۴ و ۵ مربوط به فرضیه دوم یعنی آزمون تشخیصی سوگیری بهینه بینی، سوالات ۷ و ۸ مربوط به فرضیه سوم یعنی آزمون تشخیصی سوگیری رویداد گرایی، سوال ۱۰ مربوط به فرضیه چهارم یعنی آزمون تشخیصی سوگیری نماگرایی می باشد. همچنین سوالات ۲ و ۶ و ۹ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴ و ۱۵ و ۱۶ و ۱۷ و ۱۸ مربوط به کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت در سطوح مختلف می باشد. پرسشنامه مورد استفاده در قالب طیف

لیکرت به ترتیب با امتیازهای ۱، ۲، ۳ و ۴ تنظیم گردیده است.

در این تحقیق به منظور ارزیابی قابلیت اطمینان (پایایی) ابزار اندازه گیری از یکی از معروفترین معیارهای سنجش پایایی، آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار آلفا برابر با ۰/۹۲ بدست آمده است که نشان دهنده پایایی بالا برای پرسشنامه طراحی شده می باشد. همچنین برای کسب اطمینان از روایی محتوا در مرحله جمع آوری پیش آزمون پرسشنامه ها بین ۱۵ نفر از مدیران حرفه ای و افراد دانشگاهی توزیع گردید و پس از رفع ابهامات و اعمال پیشنهادات، پرسشنامه نهایی تدوین گشت.

۵- مدل پژوهش و متغیرهای آن

کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت به عنوان یک متغیر پنهان تحت تاثیر متغیر های مختلفی قرار دارد. مدل ساختاری ارائه شده در تحقیق بر این باور است که بخشی از واریانس کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت توسط سوگیری های رفتاری در سطح قضاوت تبیین می شود. هر یک از متغیرهای پنهان حاضر در مدل ساختاری با استفاده از مجموعه ای از معرف ها اندازه گیری شده اند که در بخش ابزار اندازه گیری داده ها به تفصیل بیان شده است. در مدل زیر نماد performance بیانگر کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت به عنوان متغیر وابسته تحقیق و نمادهای b_1 ، b_2 ، b_3 و b_4 بیانگر به ترتیب سوگیری های فرا اعتمادی، بهینه بینی، رویدادگرایی و نماگرایی به عنوان متغیرهای مستقل تحقیق می باشند. استفاده از معرف به جای متغیر اصلی، احتمال خطا را افزایش می دهد که این خطا از دو منبع ناشی می شود، خطای اندازه گیری و خطای تبیین یا ساختاری که نمادی از ناتوانی متغیرهای مستقل حاضر در مدل برای تبیین یک متغیر وابسته است. به

قوت و ضعف مدل را در کدامیک از اجزای آن باید جستجو کرد. وجود اجزای متعدد در مدل تدوین شده، پژوهشگران را به این سمت سوق داده است که قبل از آنکه مدل تدوین شده در همان گام اول مورد برآورد و آزمون قرار گیرد در ابتدا مدل‌های اندازه‌گیری حاضر در مدل برآورد و آزمون شوند.

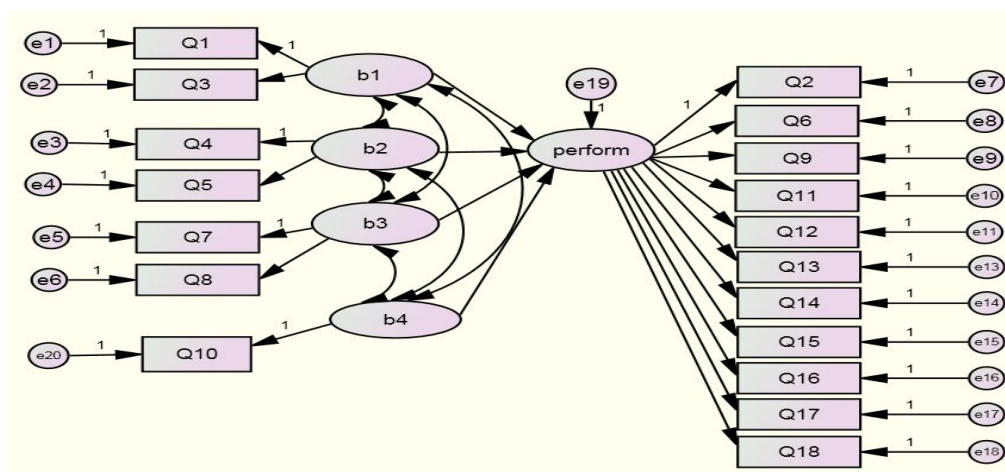
برآورد و آزمون مدل‌های اندازه‌گیری

به این دلیل که در مرحله اول مایلیم به این پرسش پاسخ دهیم که آیا هر یک از مدل‌های اندازه‌گیری تدوین شده برای سازه‌ها حائز حداقل معیارهای علمی تعریف شده هستند یا خیر، لازم است تا هر یک از مدل‌های اندازه‌گیری را جداگانه مورد تحلیل قرار دهیم. بر مبنای اتخاذ چنین روشی در واقع مدل‌های تک‌عاملی ذیل بطور مجزا برآورد و آزمون می‌شوند. بدیهی است اتخاذ چنین روشی یکی از روش‌های ممکن است. به این ترتیب مدل‌های اندازه‌گیری برای هر یک از متغیرهای پنهان، به شرح شکل ۲ مورد برآورد و آزمون قرار گرفت. که بعد از بررسی شاخص‌های اصلاح مدل اندازه‌گیری نهایی به شرح زیر می‌باشد.

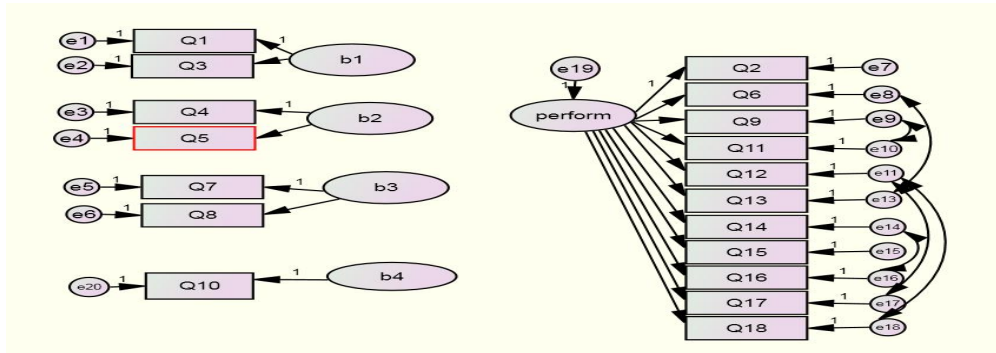
ازای هر متغیر درونی در مدل ساختاری (چه پنهان و چه مشاهده شده) یک متغیر خطا وجود دارد. به ازای هر متغیر مشاهده شده یک متغیر خطای اندازه‌گیری و به ازای هر متغیر پنهان درونی یک متغیر خطای ساختاری در مدل تعریف شده است. در مجموع پنج متغیر پنهان اصلی و نوزده متغیر پنهان خطا در مدل حاضر هستند. تعداد متغیرهای خطای اندازه‌گیری به تعداد متغیرهای مشاهده شده و برابر با هیجده مورد است. شکل شماره ۱ نشان‌دهنده مدل ساختاری پژوهش می‌باشد.

برآورد و آزمون مدل: رویکرد دو مرحله‌ای

پس از تدوین مدل نظری برای تبیین پدیده مورد پژوهش و اندازه‌گیری متغیرهای پنهان تعریف شده و بررسی پارامترهای ثابت و آزاد در مدل که جزئی از بحث تشخیص مدل را به خود اختصاص می‌دهد لازم است تا به بحث برآورد مدل یا به عبارت دیگر برآورد پارامترهای آزاد در مدل و تحلیل شاخص‌های کلی و جزئی مدل پرداخت تا مشخص شود که آیا داده‌های تجربی در مجموع حمایت‌کننده مدل نظری تدوین شده هستند یا خیر و در هر صورت نقاط



شکل شماره ۱: مدل اولیه ساختاری تحقیق



شکل ۲: مدل اندازه گیری بعد از اصلاح

برآورد و آزمون مدل ساختاری:

پس از اطمینان نسبی از قابل قبول بودن مدل های اندازه گیری حاضر در مدل ساختاری تدوین شده ، به برآورد پارامترها و آزمون کلی و جزئی مدل پرداخته ایم. بررسی شاخص های کلی برازش در کنار شاخص هایی که وضعیت منفرد را برای هر پارامتر نشان می دهد ضروری است. در واقع با استفاده از این شاخص ها می توان به این پرسش پاسخ داد که صرف نظر از هر یک مقادیر گزارش شده برای پارامترها، آیا مدل تدوین شده بطور کلی توسط داده های تجربی گردآوری شده حمایت می شود یا خیر؟ پاسخ مثبت به چنین پرسشی می تواند خوشایند تلقی شده در حالی که پاسخ منفی به این پرسش طرح ضمنی نیاز مدل به اصلاح را نشان می دهد.

مقدار کای اسکور ۸۰۰ با سطح معناداری ۰/۰۰۵ برای مدل پژوهش (شکل ۱) به خودی خود نتیجه ای نامطلوب است چرا که نشانه ی دور بودن مقادیر قرار گرفته در دو ماتریس کوواریانس مشاهده شده و بازتولید شده است.

با این حال اینکه چنین مقداری با چه درجه آزادی حاصل شده است حائز اهمیت است. نسبت کای اسکور به درجه آزادی (CMIN/DF) که در آخرین ستون از جدول کای اسکور گزارش می شود و کای اسکور نسبی خوانده می شود به جهت قضاوت درباره مدل تدوین شده و حمایت داده ها از آن، شاخص مناسب تری است. این شاخص مقادیر ۱ تا ۵ برای آن مناسب و مقادیر نزدیک به ۲ تا ۳ بسیار خوب تفسیر می شود مقدار ۶.۴۴۸ برای کای اسکور نسبی حاکی از یک وضعیت نامطلوب برای مدل است.

بررسی وضعیت شاخص های تطبیقی پس از شاخص های برازش مطلق دومین گام در بررسی قابل قبول بودن مدل تدوین شده است. این شاخص ها مقادیری بین صفر تا یک را به خود می گیرند و مقادیر بالاتر از ۰/۹۰ در اغلب منابع به عنوان مقادیر قابل قبول تفسیر شده اند. بر این مبنا می توان گفت که شاخص برازش افزایشی (IFI)، شاخص برازش توکر- لویس (TLI) و شاخص برازش تطبیقی (CFI) اصلاحاتی در مدل را پیشنهاد می کنند.

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta1	RFI rho1	IFI Delta2	TLI rho2	CFI
Default model	.622	.491	.665	.538	.657
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

شاخص مقادیری قابل قبول تلقی می‌شوند هر چند برخی از منابع بر مقادیر ۰/۶۰ و بالاتر برای مناسب بودن مدل تدوین شده تاکید کرده‌اند.

در نهایت شاخص ریشه دوم میانگین مربعات باقیمانده (RMSEA) به عنوان یکی از عمومی‌ترین شاخص‌هایی که در قضاوت کلی درباره مدل‌های تدوین شده کاربرد دارد نشان می‌دهد که مدل تدوین شده نیازمند اصلاحات می‌باشد. این شاخص بین دو مقدار صفر و یک تغییر می‌کند. این شاخص که به عنوان یکی از شاخص‌های بدی برازش شناخته می‌شود (یعنی شاخصی که هر چه مقدار آن کوچکتر باشد مدل تدوین شده قابل قبول تر تلقی می‌شود) دارای نقطه برش ۰/۰۵ است. سطح معناداری ۰/۰۰۴ برای مدل تدوین شده حاکی از اصلاحات مدل است.

اصلاح مدل:

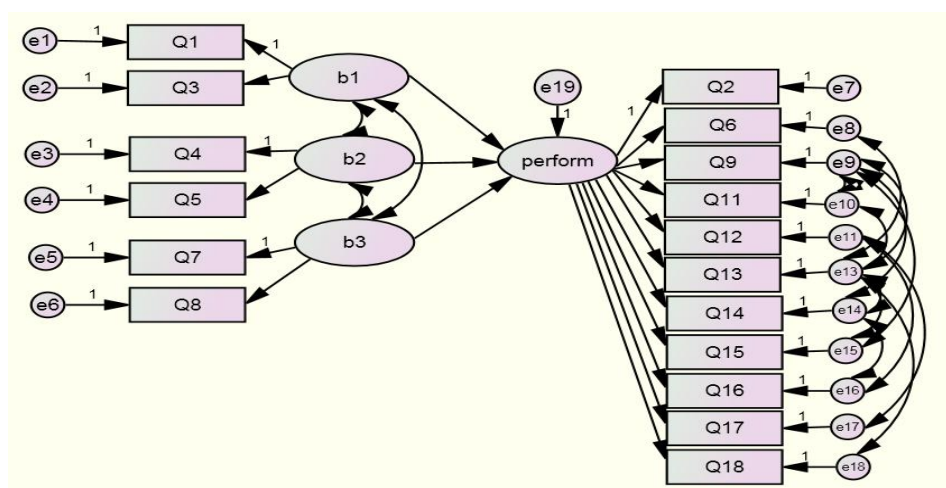
شکل ۳ نشان دهنده مدل اصلاح شده پژوهش می‌باشد. نتایج حاصل از برازش مدل فوق در بخش آمار استنباطی مقاله به تفصیل بیان شده است.

پس از بررسی شاخص‌های برازش مطلق و تطبیقی، بررسی شاخص‌های مقتصد گام دیگری است که لازم است انجام شود. شاخص نسبت مقتصد بودن که نسبتی بین درجه آزادی مدل تدوین شده و درجه آزادی مدل استقلال است نشان می‌دهد که پژوهشگر تا چه اندازه در آزاد گذاردن پارامترها امساک به خرج داده است. هرچه این مقدار کوچکتر باشد حاکی از هزینه بیشتری است که پژوهشگر در آزاد کردن پارامترها صرف کرده است.

Parsimony-Adjusted Measures

Model	PRATIO	PNFI	PCFI
Default model	.833	.462	.488
Saturated model	.000	.000	.000
Independence model	1.000	.000	.000

به نظر می‌رسد که در مدل تدوین شده مقدار ۰/۸۳۳ حاکی از مقتصد بودن پژوهشگر در آزاد گذاردن پارامترها بوده است. شاخص برازش هنجار شده مقتصد (PNFI) و شاخص برازش تطبیقی مقتصد (PCFI) هر دو مقادیری نسبتاً قابل قبول را نشان می‌دهند. مقادیر ۰/۵۰ و بالاتر برای این دو



شکل ۳: مدل ساختاری اصلاح شده

۶- نتایج پژوهش

آمار توصیفی:

نام متغیر	نمونه	مینیم	ماکزیم	مد	انحراف معیار
سوگیری بهینه بینی	۲۰۰	۱	۴	۴	۱/۲۶۰
سوگیری رویداد گرایی	۲۰۰	۱	۴	۳	۰/۵۴۰
سوگیری نماگرایی	۲۰۰	۱	۴	۱	۱/۲۳۳

آمار استنباطی:

نتایج حاصل از برازش مدل اصلاح شده در قالب چند گروه معیار ارائه می شود. علت استفاده از معیارهای مختلف آن است که هیچ یک از معیارها به تنهایی مبنایی کافی برای مناسب بودن مدل محسوب نمی شود. دسته نخست آزمون های برازش مدل، شاخص های برازش مطلق شامل GFI و AGFI می باشند. معیارهای GFI و AGFI باید بین صفر و یک باشند و مقادیر بزرگتر از ۰/۹ حاکی از برازش مطلوب مدل است. مدل اخیر اندازه ۰/۹۰ برای GFI و ۰/۹۳ برای AGFI حاکی از برازش مطلوب مدل است.

Model Fit Summary
CMIN

Model	NP AR	CMIN	D F	P	CMIN/DF
Default model	52	234.5	10	.4	2.322
Saturated model	153	.000	1	25	
Independence model	17	2427.021	13	.000	17.845

RMR, GFI

Model	RMR	GFI	AGFI	PGFI
Default model	.009	.900	.93	.705
Saturated model	.000	1.000		
Independence model	2.618	.324	.257	.295

گروه دوم معیارهای برازش مدل بر مبنای مقایسه مدل برازش شده با مدل استقلال قرار دارد. برای شاخص های برازش افزایشی (IFI)، شاخص برازش توکر- لویس (TLI) و شاخص برازش تطبیقی (CFI) مقادیر بزرگتر از ۰/۹ نشان دهنده برازش مطلوب است.

در این بخش ابتدا ویژگی های جمعیت شناسی نمونه مورد مطالعه مورد بررسی قرار می گیرد سپس شاخص های آمار توصیفی که شامل شاخص های مرکزی (ماکزیم، مینیم، مد) و شاخص پراکندگی شامل انحراف معیار هستند، مورد بحث و بررسی قرار می گیرند. از تعداد ۲۵۰ پرسشنامه های توزیع شده تعداد ۲۰۰ پرسشنامه قابل استفاده عودت داده شد و مورد مطالعه قرار گرفت. برخی از ویژگیهای جمعیت مدیران مورد مطالعه به شرح زیر می باشد.

۵۷٪ از مدیران در گروه سنی ۲۵-۳۴ سال، ۲۲٪ در گروه سنی ۳۵-۴۵ سال و ۲۱٪ در گروه سنی بالاتر از ۴۵ سال قرار دارند. تحصیلات ۳٪ از مدیران کمتر از لیسانس، ۶۶٪ لیسانس، ۲۲٪ فوق لیسانس یا دانشجوی فوق لیسانس و ۹٪ دکتری یا دانشجوی دکتری می باشد. رشته های تحصیلی ۵۱٪ از مدیران، حسابداری، مدیریت یا اقتصاد و ۴۹٪ فنی مهندسی می باشد. همچنین بطور میانگین ۳۷٪ از مدیران شاغل در بخش های حسابداری، مالی، سرمایه گذاری، بازار سرمایه و بازرگانی می باشند.

مدیران در گروه سنی ۲۵-۳۴ سال دارای بیشترین نمره در سوگیری فرا اعتمادی و نماگرایی گروه سنی ۳۵-۴۵ سال دارای بیشترین نمره در سوگیری رویدادگرایی، بهینه بینی بودند. مدیران لیسانس دارای بیشترین نمره در سوگیری فرا اعتمادی و نماگرایی و مدیران دکتری یا دانشجوی دکتری دارای بیشترین نمره در سوگیری فرا اعتمادی می باشند. شاخص های آمار توصیفی بشرح زیر می باشند:

نام متغیر	نمونه	مینیم	ماکزیم	مد	انحراف معیار
کارکرد تکنیک ها	۲۰۰	۱	۴	۱	۰/۸۸۹
سوگیری فرا اعتمادی	۲۰۰	۱	۴	۴	۱/۱۰۱

مقدار ۰/۰۳۹ برای مدل تدوین شده حاکی از قابل قبول بودن مدل است.

شاخص‌های جزئی برازش (نسبت بحرانی و سطح معناداری آنها) نشان می‌دهند که کلیه بارهای عاملی در جدول زیر دارای تفاوت معناداری با صفر هستند (نماد *** نشان می‌دهد که $p < 0/001$ است). کلیه ضرایب ساختاری (پارامترهای گاما) دارای تفاوت معنادار با صفر هستند. بطور خلاصه نتایج در مدل ساختاری نشان می‌دهد که سوگیری فرا اعتمادی و سوگیری بهینه بینی رابطه معکوس با کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت دارد. سوگیری رویدادگرایی رابطه مستقیم با کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت دارد. سوگیری نماغرایی فاقد رابطه معنادار با کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌باشد.

Baseline Comparisons

Model	NFI Delta 1	RFI rho 1	IFI Delta 2	TLI rho 2	CFI
Default model	.903	.908	.976	.982	.996
Saturated model	1.000		1.000		1.000
Independence model	.000	.000	.000	.000	.000

RMSEA

Model	RMSEA A	LO 90	HI 90	PCLOS E
Default model	.039	.022	.052	.917
Independence model	.230	.222	.239	.000

مقدار شاخص ریشه دوم میانگین مربعات باقیمانده (RMSEA) بین دو مقدار صفر و یک تغییر می‌کند. این شاخص که به عنوان یکی از شاخص‌های بدی برازش شناخته می‌شود (یعنی شاخصی که هر چه مقدار آن کوچکتر باشد مدل تدوین شده قابل قبول تر تلقی می‌شود) دارای نقطه برش ۰/۰۵ است.

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

		Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
perform	<--- b1	-.368	.142	-2.585	.010	
perform	<--- b2	-.627	.242	-2.590	***	
perform	<--- b3	.139	.093	1.499	.034	
Q1	<--- b1	1.000				
Q3	<--- b1	.377	.104	3.620	***	
Q4	<--- b2	1.000				
Q5	<--- b2	.959	.156	6.174	***	
Q7	<--- b3	1.000				
Q8	<--- b3	.230	.094	2.433	.015	
Q2	<--- perform	1.000				
Q6	<--- perform	.974	.097	10.041	***	
Q9	<--- perform	-.230	.090	-2.548	.011	
Q11	<--- perform	-.162	.113	-1.426	.154	
Q12	<--- perform	-.210	.090	-2.328	.020	
Q13	<--- perform	-.276	.059	-4.687	***	
Q14	<--- perform	.266	.097	2.745	.006	
Q15	<--- perform	.404	.139	2.898	.004	
Q16	<--- perform	.113	.136	.834	.404	
Q17	<--- perform	-.494	.101	-4.871	***	
Q18	<--- perform	.114	.087	1.310	.050	

Covariances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
b1 <--> b2	.456	.085	5.380	***	
b2 <--> b3	.090	.088	1.030	.303	
b1 <--> b3	.131	.098	1.343	.179	
e9 <--> e10	.446	.091	4.882	***	
e8 <--> e13	-.072	.011	-6.758	***	
e9 <--> e14	-.327	.069	-4.763	***	
e13 <--> e14	.083	.032	2.567	.010	
e14 <--> e16	.619	.124	4.977	***	
e13 <--> e18	.179	.037	4.902	***	
e9 <--> e15	.395	.102	3.878	***	
e13 <--> e15	.124	.050	2.475	.013	
e11 <--> e17	-.173	.078	-2.225	.026	
e11 <--> e16	.287	.106	2.699	.007	
e10 <--> e13	.082	.042	1.966	.049	
e9 <--> e13	-.058	.033	-1.764	.078	

Variances: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
b1	-.354	.264	-1.340	.180	
b2	.314	.104	3.017	.003	
b3	.967	.423	2.284	.022	
e19	-.520	.118	-4.425	***	
e1	.558	.340	1.641	***	
e2	.770	.098	7.847	***	
e3	.866	.111	7.814	***	
e4	.880	.146	6.027	***	
e5	.764	.393	1.944	.052	
e6	.239	.034	6.974	***	
e7	.343	.037	9.234	***	
e8	.166	.020	8.333	***	
e9	.908	.100	9.120	***	
e10	.999	.173	5.774	***	
e11	.927	.106	8.728	***	
e13	.260	.028	9.297	***	
e14	.859	.118	7.279	***	
e15	.958	.247	3.878	***	
e16	.949	.258	3.678	***	
e17	.935	.115	8.130	***	
e18	.888	.103	8.656	***	

برای آزمون رابطه معنی دار بین سوگیری فرا
اعتمادی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت از
طریق برآورد مدل ساختاری فوق، فرض صفر (H_0) و
فرض خلاف (H_1) به شرح زیر می باشد:

$$H_0 = \gamma_{11} \leq 0$$

$$H_1 = \gamma_{11} > 0$$

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه
اول، اثر متغیر سوگیری فرا اعتمادی با کارکرد تکنیک
های حسابداری مدیریت در سطح ۰/۰۱ معنی دار می

آزمون فرضیات

آزمون فرضیه اول

به منظور آزمون فرضیه اول از روش حداکثر
درست نمایی برای معادله ساختاری تحقیق بشرح زیر
استفاده شده است.

$$\text{Performance}_{j,t} = \gamma_0 + \gamma_{11} \text{ overconfidence bias} + \gamma_{21} \text{ optimism bias} + \gamma_{31} \text{ hindsight bias} + \gamma_{41} \text{ representativeness bias} + e_{j,t}$$

باشد. ضریب رگرسیونی بدست آمده با استفاده از روش حداکثر درست نمایی این ارتباط را $-0/368$ نشان می‌دهد. بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت بطور معناداری با افزایش سوگیری فرا اعتمادی در مدیران کارکرد تکنیک‌ها کاهش می‌یابد.

مثبت معنی دار می‌باشد. بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت بطور معناداری با افزایش سوگیری رویدادگرایی در مدیران کارکرد تکنیک‌ها افزایش می‌یابد. اما با توجه به مقدار ضریب رگرسیونی این ارتباط چندان قوی نمی‌باشد.

آزمون فرضیه دوم

برای آزمون فرضیه دوم از طریق برآورد مدل ساختاری فوق، فرض صفر (H_0) و فرض خلاف (H_1) به شرح زیر می‌باشد:

$$H_0 = \gamma_{21} \leq 0$$

$$H_1 = \gamma_{21} > 0$$

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم، اثر متغیر سوگیری بهینه بینی با کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سطح $0/001$ معنی دار می‌باشد. ضریب رگرسیونی بدست آمده با استفاده از روش حداکثر درست نمایی این ارتباط را $-0/627$ نشان می‌دهد. بر این اساس می‌توان نتیجه گرفت بطور معناداری با افزایش سوگیری بهینه بینی در مدیران کارکرد تکنیک‌ها کاهش می‌یابد.

آزمون فرضیه چهارم

برای آزمون فرضیه چهارم از طریق برآورد مدل ساختاری فوق، فرض صفر (H_0) و فرض خلاف (H_1) به شرح زیر می‌باشد:

$$H_0 = \gamma_{11} \leq 0$$

$$H_1 = \gamma_{11} > 0$$

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه فرعی چهارم، اثر متغیر سوگیری نماگرایی با کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سطح کمتر از $0/05$ معنی دار نمی‌باشد. بنابراین فرضیه چهارم تحقیق تایید نمی‌شود یعنی سوگیری نماگرایی فاقد رابطه معنادار با کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت می‌باشد.

آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه سوم از طریق برآورد مدل ساختاری فوق، فرض صفر (H_0) و فرض خلاف (H_1) به شرح زیر می‌باشد:

$$H_0 = \gamma_{31} \leq 0$$

$$H_1 = \gamma_{31} > 0$$

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه سوم، اثر متغیر سوگیری رویدادگرایی با کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سطح $0/034$ معنی دار می‌باشد. ضریب رگرسیونی بدست آمده با استفاده از روش حداکثر درست نمایی این ارتباط را $0/139$ نشان می‌دهد. بنابراین فرضیه سوم تحقیق تایید نمی‌شود زیرا نتایج آزمون حاکی از ارتباط

۷- نتیجه گیری و بحث

از میان چهار فرضیه که رابطه معکوس معنی دار بین سوگیری‌های قضاوتی و کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت را پیش بینی می‌نماید، دو فرضیه اول و دوم تایید شده است، فرضیه سوم رابطه معنی دار مثبت و فرضیه چهارم رد شده است. نتایج آزمون فرضیه اول حاکی از آن است که سوگیری فرا اعتمادی هنگام استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت موجب کاهش کارکرد و اثربخشی آن تکنیک‌ها می‌شود. به عبارت دیگر افراد در رابطه با وزن تخصیص داده شده برای یک وضعیت مطمئن، احتمالات پایین را بیشتر وزن بندی و احتمالات بالا و متوسط را کمتر وزن بندی می‌کنند. در واقع مدیران

فرا اعتماد بطور سیستماتیک احتمال نتایج خوب را بیشتر از واقع برآورد و احتمال نتایج بد را کمتر از واقع برآورد می کنند. این یافته با نتایج تحقیقات مشابه انجام شده توسط آدام و همکارانش (۲۰۱۰)، هیتون (۲۰۰۲)، بن دیوید، گراهام، هاروی، ۲۰۰۷، بیل و کوئین، ۲۰۰۸، المندیر و تات و یان (۲۰۱۰) سازگار است

آزمون فرضیه دوم رابطه معکوس بین سوگیری بهینه بینی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت را تایید نمود. نتایج حاکی از آن است که تصمیم گیران یا مدیران هنگام بعد نامطلوب ریسک، خوش بین می باشند و احتمالات ریسک منبع در معرض ریسک را کمتر از واقع در نظر می گیرند. این یافته با نتایج تحقیقات مشابه انجام شده توسط فارل (۲۰۰۳) و جی و هاف در سال ۲۰۰۴ سازگار است. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه سوم رابطه مثبت معناداری را بین سوگیری رویداد گرایی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت نشان می دهد. به عبارت دیگر فرضیه سوم تحقیق رد می شود. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه فرعی چهارم این تحقیق حاکی از آن است در سطح معناداری ۵٪ بین سوگیری نماگرایی و کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت رابطه معنی داری وجود ندارد. رد فرضیه مذکور بیانگر این مطلب است که سوگیری نماگرایی هنگام استفاده از تکنیک های حسابداری مدیریت اثری بر کارکرد و اثربخشی آن تکنیک ها ندارد.

همانگونه که در علم اقتصاد و به خصوص مدیریت، روانشناسی بیشتر از سایر علوم رسوخ کرده و سبب ایجاد یک ساختار چند نظامی شده است، به نظر می رسد حسابداری و مدیریت مالی در آینده به سوی این گرایش حرکت می کنند. اگر چه در توجه به متغیر انسان و جنبه های روانشناختی و مربوطه و تاثیر آن در تصمیمات مالی حسابداری، اختلاف نظری بین

صاحب نظران وجود ندارد، اما در مورد میزان و چگونگی تاثیر، بحث های فراوانی وجود دارد. به نظر می رسد که تحقیقات آینده بیشتر معطوف به این موضوعات باشند. نتایج مطالعه نشان می دهد که اولاً تاثیر عوامل و هنجارهای رفتاری-روان شناسی مدیران در حوزه تصمیم گیری های حسابداری مدیریت یک امر سرنوشت ساز می باشد. ثانیاً با شناسایی سوگیری های رایج برای اجرا و بکارگیری تکنیک های حسابداری مدیریت و با اصلاح و تعدیل آن اشتباهات و سوگیری ها، می توان جنبه کنترلی تکنیک های حسابداری مدیریت را تقویت نمود. با توجه به اهمیت نقش سوگیری های رفتاری بر کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت پیشنهاد می شود سازمان ها و شرکت ها با برگزاری دوره های آموزشی، اثرات سوگیری های رفتاری بر کارایی تکنیک ها و قضاوت و تصمیم گیری افراد را تبیین نمایند. تحقیقات آتی می تواند سوگیری های رفتاری افراد را با توجه به تکنیک ها و روش های حسابداری مدیریت طبقه بندی نماید یعنی محققان بررسی کنند کدام تکنیک ها در معرض کدام سوگیری ها قرار دارند همچنین بررسی گردد که آیا کارکرد تکنیک های حسابداری مدیریت توسط تنها یک حوزه روان شناسی نظیر روان شناسی شناختی بهتر تشریح می گردند یا تلفیقی از تئوری های حوزه های مختلف روان شناسی نظیر روان شناختی و روان شناسی اجتماعی برای تشریح کارکردها مناسب می باشند.

فهرست منابع

- ۱) شباهنگ، رضا، (۱۳۷۸)، حسابداری مدیریت، چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی
- ۲) رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۸۷)، مبانی حسابداری مدیریت: رویکرد و دیدگاه نوین،

- 15) Kachelmeier, S. J., B. E. Reichert, and M. G. Williamson (2008), 'Measuring and motivating quantity, creativity, or both'. *Journal of Accounting Research* 46(2), 341-373.
- 16) Kahneman, D and Reipe, M, (1998), "Aspects of investor psychology", *Journal of portfolio management*, 52-64
- 17) Krishnan, R., J. Luft, and M. Shields (2005), 'Effects of accounting method choices on subjective performance-measure weighting: Experimental evidence on precision and error covariance'. *The Accounting Review* 80(4), 1163-1192.
- 18) Libby, T., S.E. Salterio, and A. Webb, 2004, 'The balanced scorecard: the effects of assurance and process accountability on managerial judgment', *The Accounting Review* 79, 1075-1094
- 19) Lipe, marlys Gascho, Salterio, steven E. (July 2000) "The Balanced scorecard: Judgment Effects of common and Unique performance Measures" "Vol 75. No. 3.
- 20) Malmendier, Ulrike, Geoffrey Tate, and Jon Yan, 2010, 'Managerial Beliefs and Corporate Financial Policies', Working Paper.
- 21) Pompian, M, Longo, J., 2004, 'A new paradigm for practical application of behavioral finance: creating programs based on personality type and gender to produce better investment outcomes', *Journal of wealth management*.
- 22) Posner, R., 1998, 'Rational choice, behavioral economics, and the law', *Stanford law review* 50:1551-75
- 23) Sawers, K. (2005), 'Evidence of choice avoidance in capital-investment judgements'. *Contemporary Accounting Research* 22(4), 1063-1092.
- 24) Trotman, K, Tan, H, Ang, N. (2011), 'Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting', *Accounting & Finance* 51, 278-360.
- 25) Wong-On-Wing, B., L. Guo, W. Li, and D. Yang, 2007, 'Reducing conflict in balanced scorecard evaluations', *Accounting, Organizations and Society* 32, 363-377
- چاپ اول، انتشارات آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات.
- ۳) رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۰)، حسابداری مدیریت رفتاری (رویکرد نوآوری، ارزش آفرینی و کاربردی)، چاپ اول، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی.
- 4) Adam, Tim, and Chitru Fernando, Evgenia Golubeva, 2010, *Managerial Biases and Argyris, C. (1952). The impact of budgets on people. New York: Controllershship Foundation.*
- 5) Argyris, C. (1953). *Human problems with budgets. Harvard Business Review*, 31, 97-110.
- 6) Banker, R. D., H. Chang, and M. J. Pizzini, 2004, 'The balanced scorecard: judgmental effects of performance measures linked to strategy', *The Accounting Review* 79, 1-23.
- 7) Ben-David, Itzhak, John R. Graham, and Campbell R. Harvey, 2007, 'Managerial Overconfidence and Corporate Policies', Working Paper.
- 8) Billett, Matthew T., and Yiming Qian, 2008, 'Are Overconfident CEOs Born or Made? Evidence of Self-Attribution Bias from Frequent Acquirers', *Management Science* 54, 1037-1051
- 9) Birnberg, J. (2011). 'A proposal framework for behavioral accounting research'. *Behavioral research in accounting. Vol 23. No. 1. pp 1-43.*
- 10) Birnberg, J., Luft, J. and Shields, M. (2007). *Handbook of Management Accounting Research. Elsevier Ltd.*
- 11) Farall, P., (2003), "Investors are their own worst Enemy. Nobel Laureat Says Optimism Sabotages performance", CBS marketwatch.com
- 12) Fischhoff, B., 2005, 'Hindsight/foresight: The effect of outcome knowledge on judgment under uncertainty', *Journal of experimental psychology: human perception and performance* 1, no. 3: 288-99
- 13) Gonzalez, R., H. Langholtz, and B. Sopchak (2002), 'Minimizing cost in resource-allocation decisions'. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 89(2), 1032-1057.
- 14) Heaton, J.B., 2002, 'Managerial Optimism and Corporate Finance', *Financial Management, Summer*, 33-45.

یادداشت‌ها

¹ simultaneously

² sequentially

³ Common measures bias

⁴ Selective attention bias

⁵ optimism

- ⁶ home bias
- ⁷ Maximum Likelihood
- ⁸ Multivariate Normality
- ⁹ Absolute Fit Indices
- ¹⁰ Comparative Fit Indices
- ¹¹ Parsimonious Fit Indices