

حساسیت حسابداران مدیریت به سوگیری قالب بندی

The susceptibility of management accountants to framing bias

Parinaz Abdollahi

M.A. in Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran

Email: abdollahiiparinaz@gmail.com

پری‌ناز عبدالهی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد،

دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

Sahar Sepasi

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran

Email: sepasi@modares.ac.ir

سحر سپاسی^۱

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه

تربیت مدرس، تهران، ایران.

Behrooz Khodarahmi

Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran

Email: bkhoda@modares.ac.ir

بهروز خدارحمی

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه

تربیت مدرس، تهران، ایران.

Abstract

Framing bias is one of the cognitive errors that significantly influences decision-making processes, meaning that the way information is presented can substantially affect the nature of decisions made. In the context of management accounting, this bias can alter accountants' analysis and decisions through variables such as loss aversion, simultaneous decisions, certainty effect, pseudo-certainty effect, mental accounting, and endowment effect. This study aims to investigate the sensitivity of management accountants to these six dimensions of framing bias. The statistical population includes management accountants working in manufacturing companies in Tehran province. Using random sampling, 385 individuals were selected as the study sample. Data were collected through a questionnaire and analyzed using SPSS24 and Smart PLS3 software through structural equation modeling (SEM). The results, with a 95% confidence level, showed that all examined

چکیده

سوگیری قالب‌بندی یکی از خطاهای شناختی مؤثر در فرآیند تصمیم‌گیری است که نحوه ارائه اطلاعات می‌تواند به‌طور قابل توجهی بر نوع تصمیمات اثر بگذارد. در حسابداری مدیریت، این سوگیری از طریق متغیرهایی نظیر زیان‌گریزی، تصمیمات هم‌زمان، اثر قطعیت، شبه‌قطعیت، حسابداری ذهنی و اثر تملک می‌تواند موجب تغییر در تحلیل و تصمیم‌گیری شود. هدف پژوهش حاضر، بررسی میزان حساسیت حسابداران مدیریت نسبت به این شش بعد از سوگیری قالب‌بندی است. جامعه آماری شامل حسابداران مدیریت شاغل در شرکت‌های تولیدی استان تهران است که با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی، ۳۸۵ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. داده‌ها از طریق پرسشنامه جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS ۲۴ و Smart PLS ۳ و روش مدل‌سازی معادلات ساختاری تحلیل شدند. نتایج در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان داد که تمامی متغیرهای مورد بررسی، تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت به

^۱ نویسنده مسئول: sepasi@modares.ac.ir

variables had a significant and positive impact on management accountants' sensitivity to framing bias. The findings suggest that different dimensions of framing bias can lead to deviations in financial data analysis. These results highlight the importance of identifying and managing such biases in management accounting processes and can serve as a basis for designing targeted training programs, developing decision-support tools, and revising analytical procedures in organizations to reduce adverse effects and enhance financial decision-making accuracy.

سوگیری قالب بندی دارند. یافته‌ها نشان می‌دهد ابعاد مختلف این سوگیری می‌توانند موجب انحراف در تحلیل اطلاعات مالی شوند. این نتایج بر ضرورت شناسایی و مدیریت این سوگیری‌ها در حسابداری مدیریت تأکید دارد و می‌تواند مبنایی برای آموزش‌های هدفمند، توسعه ابزارهای تصمیم‌گیری و اصلاح رویه‌های تحلیلی در سازمان‌ها فراهم آورد.

واژه‌های کلیدی: حسابداران مدیریت، حساسیت حسابداران، سوگیری قالب بندی.

Keywords: Management Accountants, Accountants' Sensitivity, Framing Bias.

نوع مقاله: پژوهشی دریافت: اردیبهشت ۱۴۰۴ پذیرش: خرداد ۱۴۰۴

مقدمه

طی دو دهه گذشته، تحقیقات نشان داده است که نقش حسابداران مدیریت در کسب و کارها در حال تغییر از وظایف سنتی «کنترل کننده» و «نگهدارنده امتیاز» به سمت «حسابدار ترکیبی»^۱ و «مشاور مدیریتی» در حال تغییر است (پیرس و اودیا، ۲۰۰۳؛ پویو، ۲۰۱۸؛ هورتون و همکاران، ۲۰۲۰). شواهد نشان می‌دهد که در این نقش‌های جدید، حسابداران مدیریت به طور فزاینده‌ای در فرآیند تصمیم‌گیری‌های کلیدی کسب‌وکار مشارکت می‌کنند (برن و پیرس، ۲۰۱۸؛ گورتزکی و همکاران، ۲۰۱۳؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۲).

همانطور که برن و همکاران (۲۰۱۸) و هورتون و همکاران (۲۰۲۰) بیان می‌کنند، مشارکت حسابداران مدیریت در تصمیم‌گیری‌های کسب‌وکار به معنای حضور فعال در فرآیند انتخاب مسیرهای عملیاتی و استراتژیک برای شرکت است. این مشارکت فراتر از وظایف سنتی حسابداری مدیریت بوده و شامل ارائه تحلیل‌های عمیق و راهکارهای کاربردی برای حل مسائل پیچیده و تصمیم‌گیری در شرایط عدم قطعیت می‌شود (الکاران، ۲۰۱۶).

هریس (۱۹۹۴) معتقد است که حسابداران مدیریت ممکن است در تصمیم‌گیری‌های شهودی کسب‌وکار با چالش‌هایی روبرو باشند، چرا که تمایل دارند بیشتر بر اساس اطلاعات موجود به جای شهود خود تصمیم‌گیری کنند. این استدلال بر این فرض استوار است که حسابداران مدیریت به طور کلی از تیپ شخصیتی حسی برخوردار هستند و در این تمایل با جمعیت عمومی تفاوت دارند. این تمایز بر اساس معیار حسی-شهودی شاخص تیپ شخصیتی مایرز-بریگز که به طور گسترده‌ای شناخته شده است، سنجیده می‌شود (هریس، ۱۹۹۴). تحقیقات انجام شده توسط ویلر (۲۰۰۱) نیز این موضوع را تأیید می‌کند که شخصیت حسابداران به طور قابل توجهی به سمت حسی بودن، همراه با تفکر (در مقیاس تفکر-احساس) و قضاوت (در مقیاس قضاوت-ادراک) گرایش دارد.

برخلاف شخصیت‌های شهودی که به استنتاج تمایل دارند، شخصیت‌های حسی اطلاعات صریح و آشکار را ترجیح می‌دهند (کووار و همکاران، ۲۰۰۳). با وجود تلاش‌ها برای جذب دانشجویان متنوع‌تر در رشته حسابداری، سهم دانشجویان با تیپ

¹ hybrid accountant

شخصیتی حسی در این رشته با گذشت زمان افزایش یافته است (کووار و همکاران، ۲۰۰۳). بنابراین، به نظر می‌رسد استدلال هریس (۱۹۹۴) مبنی بر چالش‌های حسابداران مدیریت در ایفای نقش‌های جدید حسابدار ترکیبی و مشاور مدیریتی، همچنان معتبر است.

حسابداران مدیریت به عنوان یکی از ارکان اصلی تصمیم‌گیری‌های مالی در سازمان‌ها، نقش حیاتی در ارائه اطلاعات دقیق و قابل اعتماد به مدیران ایفا می‌کنند. با این حال، یکی از چالش‌های پیش روی آن‌ها، سوگیری است که می‌تواند بر قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های آن‌ها تأثیر بگذارد. سوگیری قالب‌بندی به این معناست که نحوه ارائه اطلاعات (قالب‌بندی) می‌تواند برداشت و تفسیر افراد را از داده‌ها تغییر دهد، حتی اگر محتوای اطلاعات یکسان باشد. این پدیده می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری‌های نادرست یا غیربهبینه شود. در محیط‌های مالی و حسابداری، اطلاعات اغلب به شیوه‌های مختلفی ارائه می‌شوند، مانند استفاده از اعداد مثبت یا منفی، درصدها، یا نمودارهای متفاوت. برای مثال، بیان سود به صورت «۱۰ درصد افزایش» در مقابل «کاهش ۹۰ درصدی سود نسبت به هدف» می‌تواند تأثیر روانی متفاوتی بر تصمیم‌گیرندگان بگذارد. حسابداران مدیریت ممکن است ناخودآگاه تحت تأثیر این قالب‌بندی‌ها قرار گیرند و در نتیجه، تحلیل‌ها و پیشنهادات آن‌ها دچار تحریف شود. حساسیت به سوگیری قالب‌بندی برای حسابداران مدیریت از این جهت اهمیت دارد که آن‌ها نه تنها مسئول تهیه گزارش‌های مالی هستند، بلکه باید اطمینان حاصل کنند که این گزارش‌ها به شیوه‌ای عینی و بدون تأثیرپذیری از قالب‌بندی‌های همراه‌کننده ارائه شوند. این امر مستلزم آگاهی بالا از سوگیری‌های شناختی و تلاش برای کاهش تأثیر آن‌ها از طریق آموزش، استفاده از روش‌های تحلیلی استاندارد، و بررسی مستمر شیوه‌های ارائه اطلاعات است. در نهایت، افزایش حساسیت حسابداران مدیریت به سوگیری قالب‌بندی می‌تواند به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های مالی در سازمان‌ها منجر شود. این امر نه تنها به افزایش اعتماد ذینفعان به گزارش‌های مالی کمک می‌کند، بلکه باعث می‌شود تصمیم‌گیری‌ها بر اساس واقعیت‌ها و داده‌های عینی صورت گیرد، نه بر اساس برداشت‌های ذهنی ناشی از نحوه ارائه اطلاعات. بنابراین، آگاهی و مقابله با سوگیری قالب‌بندی یک ضرورت حرفه‌ای برای حسابداران مدیریت محسوب می‌شود.

پیشینه پژوهش

رشد فزاینده نقش حسابداران مدیریت به عنوان مشاور مدیریتی، نیاز این حوزه به اتخاذ تصمیمات تجاری را به‌طور قابل توجهی افزایش داده است. سوگیری‌های شناختی وابسته به قالب، از جمله عواملی هستند که به‌طور منظم بر تصمیم‌گیری در شرایط عدم قطعیت، مانند تصمیم‌گیری‌های تجاری، تأثیر می‌گذارند. پژوهش هریس (۱۹۹۴) نشان می‌دهد که حسابداران مدیریت ممکن است در تصمیم‌گیری‌های شهودی مرتبط با کسب‌وکار با مشکلاتی مواجه شوند. دلیل این امر، تمایل ذاتی آن‌ها به اتکا به اطلاعات ملموس و قابل اندازه‌گیری به جای شهود و بصیرت در فرآیند تصمیم‌گیری است. این تمایل به دلیل غالب بودن تیپ شخصیتی «حسی» در بین حسابداران مدیریت در مقایسه با جمعیت عمومی است، موضوعی که توسط آزمون شاخص شخصیت مایرز-بریگز تأیید شده است (هریس، ۱۹۹۴).

بررسی منابع علمی توسط ویلر (۲۰۰۱) نشان می‌دهد که حسابداران به‌طور کلی از ویژگی‌های شخصیتی خاصی برخوردار هستند. این ویژگی‌ها شامل «حسی بودن» در طیف تفکر در مقابل احساس، «قاطع بودن» در طیف قضاوت در مقابل درک، و «منطقی بودن» می‌شود. در مقابل شخصیت‌های شهودی که تمایل به استنتاج و تفسیر اطلاعات دارند و به تجزیه و تحلیل و بررسی عمیق داده‌ها می‌پردازند، افراد با تیپ شخصیتی حسی ترجیح می‌دهند بر اطلاعات ملموس و قابل اندازه‌گیری تمرکز کنند و به داده‌های صریح و قابل اندازه‌گیری اولویت بدهند (کووار، ۲۰۰۳). این تمایز در ویژگی‌های شخصیتی می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های شهودی که نیاز به اتکا به شهود و بصیرت دارد، چالش‌هایی را برای حسابداران به وجود آورد. کووار (۲۰۰۳)

در پژوهش خود این موضع را نشان می‌دهد که تمایل ذاتی حسابداران به اتکا به اطلاعات ملموس و قابل اندازه‌گیری به جای شهود و بصیرت در فرآیند تصمیم‌گیری، که هریس (۱۹۹۴) در مورد آن بحث کرده بود، همچنان در مورد نقش‌های جدید «حسابدار ترکیبی» و «مشاور مدیریتی» نیز حائز اهمیت است.

حسابداران مدیریت به عنوان تصمیم‌گیرندگان کلیدی در سازمان‌ها، نقش مهمی در تخصیص منابع و ارزیابی عملکرد دارند. با این حال، تصمیمات آن‌ها ممکن است تحت تأثیر سوگیری‌های شناختی قرار گیرد. یکی از این سوگیری‌ها، سوگیری قالب‌بندی است که به این معناست که نحوه ارائه اطلاعات می‌تواند به شدت بر نوع تصمیماتی که گرفته می‌شود، اثر بگذارد. درک حساسیت حسابداران مدیریت به این سوگیری می‌تواند به بهبود تصمیم‌گیری‌های استراتژیک کمک کند.

در ادبیات روان‌شناسی رفتاری، سوگیری قالب‌بندی به چند زیرمؤلفه کلیدی تقسیم می‌شود که هر کدام به‌نحوی بر تصمیم‌گیری تأثیرگذارند. یکی از آن‌ها زیان‌گریزی است، افراد بیش از آن‌که برای دستیابی به سود حاضر به پذیرش ریسک باشند، برای اجتناب از زیان تمایل به پذیرش ریسک نشان می‌دهند. این الگو در تصمیم‌گیری‌های مالی می‌تواند باعث شود حسابداران مدیریت بیش از حد محافظه‌کار عمل کرده و فرصت‌های بالقوه را به دلیل تمرکز بیش از اندازه بر پرهیز از زیان از دست بدهند. از سوی دیگر، اثر قطعیت و اثر شبه‌قطعیت به این نکته اشاره دارند که حسابداران ممکن است گزینه‌هایی را ترجیح دهند که احتمال موفقیت در آن‌ها به صورت قطعی یا نزدیک به قطعیت ارائه شده است، حتی اگر گزینه‌های دیگر بازدهی بالاتری داشته باشند. این ترجیحات ممکن است در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری، بودجه‌ریزی یا پیش‌بینی درآمد، موجب انتخاب گزینه‌های محافظه‌کارانه‌تر شود.

اثر تملک نیز به عنوان یکی دیگر از ابعاد سوگیری قالب‌بندی، زمانی مطرح می‌شود که حسابداران برای دارایی‌هایی که در اختیار دارند ارزش ذهنی بیشتری قائل می‌شوند و در نتیجه، مقاومت بیشتری در برابر واگذاری یا حذف آن‌ها نشان می‌دهند. این سوگیری می‌تواند در ارزیابی پروژه‌های غیربهرینه یا تصمیمات مرتبط با حذف خطوط تولید ناکارآمد، نقش منفی ایفا کند. همچنین، تصمیم‌گیری‌های هم‌زمان، یعنی زمانی که تصمیم‌گیرنده با چند گزینه به‌طور هم‌زمان مواجه است، می‌تواند منجر به تغییر ترجیحات وابسته به نحوه چیدمان اطلاعات شود. این حالت به‌ویژه در طراحی سیستم‌های گزارش‌گیری مدیریتی و داشبوردهای مالی، اهمیت می‌یابد.

در نهایت، حسابداری ذهنی، فرآیندی است که در آن حسابداران منابع مالی را در ذهن خود به دسته‌های مجزا تقسیم می‌کنند و برای هر دسته قواعد جداگانه‌ای اعمال می‌نمایند. این موضوع ممکن است منجر به تصمیماتی شود که به لحاظ اقتصادی بهینه نیستند، چراکه منابع به شکل جزیره‌ای و غیرمنسجم تخصیص می‌یابند.

با درک این سوگیری‌ها، حسابداران می‌توانند از ابزارهای مناسب برای کاهش خطاهای شناختی استفاده کنند و اطمینان حاصل کنند که تصمیمات آن‌ها بر اساس اطلاعات واقعی و تحلیلی است، نه نحوه ارائه اطلاعات. این موضوع به‌ویژه در محیط‌های پیچیده و رقابتی مهم است، جایی که تصمیمات حسابداران می‌تواند بر عملکرد کلی سازمان تأثیر بگذارد. در نهایت، این درک می‌تواند به ارتقای کارایی و اثربخشی سازمان کمک کند (مویدی خاجانی و ارچین لیسار، محسن، ۱۴۰۳).

در همین راستا، وینسون و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان «تأثیر قالب‌بندی شواهد حسابرسی بر قضاوت حسابرسان»، بیان می‌کنند که تأثیر قالب‌بندی پدیده‌ای است که در آن افراد به اطلاعات یکسان، بسته به اینکه به صورت مثبت یا منفی ارائه شود، واکنش‌های متفاوتی نشان می‌دهند. آن‌ها برای بررسی این موضوع، بررسی با شبیه‌سازی پرس و جوی حسابرسی انجام دادند. هدف این بررسی این بود که آیا نحوه ارائه یک مورد خاص از شواهد پرس‌وجو (مثبت یا منفی) و زمان ارائه آن در کل مجموعه شواهد (ابتدا یا انتها) بر قضاوت حسابرس تأثیر می‌گذارد. نتایج نشان داد که «اثر تقدم» وجود دارد، یعنی شرکت‌کنندگانی که در ابتدای پرس‌وجو با یک چارچوب مثبت روبه‌رو می‌شدند، نسبت به کسانی که در ابتدای پرس‌وجو با دیدگاه «خنثی» (ارائه هم‌زمان چارچوب مثبت و منفی) مواجه می‌شدند، کمتر احتمال داشت ارزیابی اولیه خود از اشتباه در

صورت‌های مالی را تغییر دهند. نتایج حاکی از آن است که شواهد اولیه با چارچوب مثبت، نسبت به سایر موارد، ممکن است بررسی شواهد بعدی توسط حساب‌رسان را محدود کند.

یوسنایی و همکاران (۲۰۲۳) «تأثیر نقشه برداری شناختی بر سوگیری قالب‌بندی در تصمیم‌گیری» را بررسی کرده و نشان دادند که، تکنیک نقشه‌برداری شناختی علی‌توانایی کاهش سوگیری قالب‌بندی را دارد. آگاه بودن از وجود اشکال مختلف سوگیری‌های شناختی که بر تصمیم‌گیری حسابداران تأثیرگذار است، اولین قدم چیرگی بر آنهاست.

انسلین و همکاران (۲۰۲۲) تحقیقی با عنوان «حساسیت حسابداران مدیریت به سوگیری قالب‌بندی» انجام دادند. یک نظرسنجی در میان یک نمونه بین‌المللی از شاغل در مقطع کارشناسی ارشد انجام شد. نسبت حسابداران مدیریت تحت‌تأثیر تعصب قالب‌بندی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و با یافته‌های سایر جمعیت‌ها مقایسه شد. سپس از رگرسیون لجستیک برای تعیین اینکه آیا حسابداران مدیریت که ترجیح بیشتری برای تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد (در مقایسه با شهودی) نشان می‌دهند، بیشتر در معرض سوگیری چارچوب‌بندی هستند، استفاده شد. علیرغم ترجیح نسبتاً بالا برای تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد، شیوع سوگیری قالب‌بندی در بین حسابداران مدیریت با سایر جمعیت‌ها قابل مقایسه است. ترجیح بیشتر برای تصمیم‌گیری مبتنی بر شواهد تنها با حساسیت بالاتر به سوگیری اثر وقف مرتبط است.

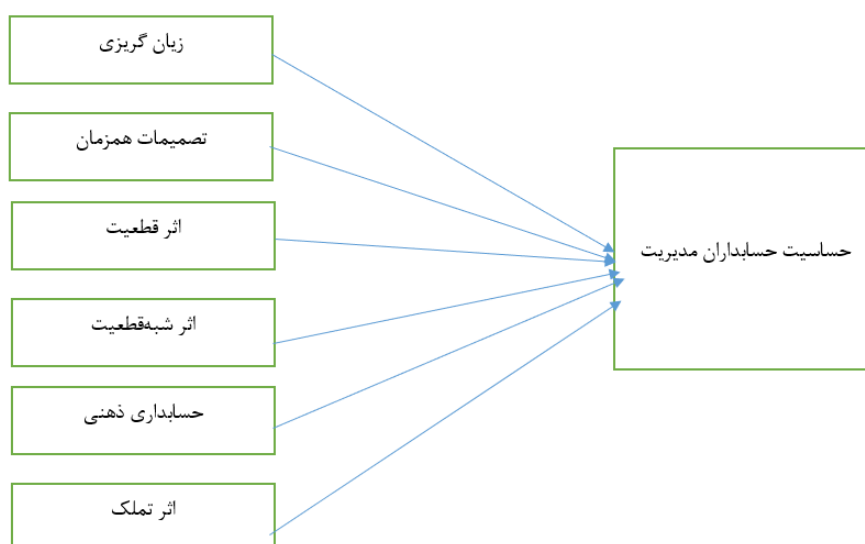
حسیوآن و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی «تأثیر سوگیری قالب‌بندی و هاله‌ای و تجربه حساب‌رس را بر قضاوت حسابرسی»، بررسی کردند. این پژوهشگران، نشان دادند که سوگیری قالب‌بندی و هاله‌ای بر قضاوت حسابرسی اثر منفی دارند.

دانشمندپور و همکاران (۱۴۰۳) تحقیقی با عنوان نقش حسابداری مدیریت در رفتار فردی و اجتماعی (رویکرد نظریه زمینه بنیان) انجام دادند. هدف این پژوهش ارائه الگوی نقد رفتار فردی و اجتماعی در حسابداری مدیریت رفتاری است که با استفاده از رویکرد کیفی (نظریه داده بنیاد) می‌باشد. ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان بود. به این منظور در سال ۱۴۰۱ با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند (گلوله برفی) با ۱۲ نفر از خبرگان که در زمینه حسابداری مدیریت صاحب نظر و دارای تجربه بوده‌اند، مصاحبه‌های عمیق تا مرحله اشباع صورت گرفت. داده‌های پژوهش با استفاده از روش کدگذاری و با بهره‌گیری از نرم افزار مکس کیودا مورد تحلیل قرار گرفت. براساس الگوی ارائه شده نتایج نشان داد که که مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر حسابداری مدیریت رفتاری مقوله‌هایی مانند فازهای روانشناختی شامل روانشناسی شناختی، روانشناسی انگیزش و روانشناسی اجتماعی می‌باشد. مقوله محوری در این پژوهش حسابداری مدیریت رفتاری در سطوح فردی، گروهی، سازمانی و اجتماعی می‌باشد. دو مقوله اصلی یعنی عوامل مدیریتی و اثرات تکنیک‌های حسابداری مدیریت شرایط زمینه‌ای را تشکیل دادند. اولین مقوله از شرایط زمینه‌ای مربوط به مدیریت پروژه و مدیریت ریسک می‌باشد. مدیریت ریسک در حوزه حسابداری مدیریت رفتاری زمینه سازی سطوح مختلف آن را فراهم می‌آورد. دومین مقوله شامل اثرات اطلاعاتی و انگیزشی است. شرایط مداخله‌گر دارای دو مقوله اصلی مهارت‌های رفتاری و اجتماعی و مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت رفتاری می‌باشد.

اسدی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر قالب بندی و استقلال بر قضاوت حسابرسی با تعدیلگری تردید حرفه ای» این گونه بیان می‌کنند: هدف اصلی پژوهش، بررسی تأثیر قالب بندی و استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی است. همچنین، در این پژوهش از تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر تعدیل گر استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، حساب‌رسان مؤسسات خصوصی و سازمان حسابرسی بودند. این پژوهش، یک نوع تحقیق رفتاری است و هدف آن کاربردی می‌باشد. به لحاظ ماهیت و روش، توصیفی/پیمایشی است. نمونه آماری به صورت تصادفی به تعداد ۴۲۰ نفر و مربوط به سال ۱۴۰۰ است. گردآوری داده‌ها از طریق ابزار پرسشنامه صورت گرفته و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل یابی معادلات ساختاری و نرم افزار اس پی اس اس، صورت گرفته است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، قالب بندی بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد و تأثیر استقلال بر کیفیت قضاوت حسابرسی مثبت و معنادار است. همچنین، تردید حرفه‌ای به عنوان متغیر

تعدیلگر، می‌تواند ارتباط بین متغیرهای قالب بندی و استقلال را با قضاوت حسابرسی تعدیل کند. اهمیت یافته‌های پژوهش حاضر در این است که، جامعه حسابرسان از آثار منفی و مخرب سوگیری قالب بندی بر قضاوت حسابرسی، آگاهی می‌یابند. محمودیان و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «طراحی الگویی جهت حساسیت زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران» به طراحی الگویی جهت حساسیت‌زایی در مدیران نسبت به اطلاعات حسابداری مدیریت با به‌کارگیری تئوری زمینه بنیان می‌پردازد و به‌ویژه بر روی تعاملات میان استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری مدیریت تأکید دارد. مسئله اصلی این است که علیرغم مزیت‌های فراوان، چرا اطلاعات حسابداری مدیریت به‌صورت مؤثر مورد استفاده مدیران ایرانی قرار نمی‌گیرد و یا حتی برخی از شرکت‌ها فاقد بخش حسابداری مدیریت هستند. در این خصوص مصاحبه‌هایی غیرساختارمند با ۲۰ نفر از صاحب نظران شامل مدیران، حسابداران مدیریت و خبرگان که هردو سوی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان اطلاعات هستند انجام پذیرفت. ارائه آموزش‌های لازم به حسابداران مدیریت و مدیران به منظور افزایش تخصص و دانش حسابداران مدیریت و نیز آشنایی مدیران با قابلیت‌ها و کاربردهای حسابداری مدیریت و نقش نهادها و انجمن‌های فعال حسابداری مدیریت در این زمینه و همچنین افزایش کیفیت گزارشات حسابداری مدیریت از طریق کسب مهارت‌های لازم توسط حسابداران مدیریت از جمله راهبردهای مهم در حساسیت‌زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران است. فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:

- ۱- زیان‌گریزی تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.
 - ۲- تصمیمات همزمان تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.
 - ۳- اثر قطعیت تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.
 - ۴- اثر شبه قطعیت تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.
 - ۵- حسابداری ذهنی تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.
 - ۶- اثر تملک تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.
- بر اساس مبانی و ادبیات پژوهش مدل مفهومی پژوهش بصورت شکل (۱) طراحی شد:



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از لحاظ روش گردآوری داده‌ها، توصیفی از نوع پیمایشی است. پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی با هدف بررسی ویژگی‌های جامعه آماری و تحلیل روابط بین متغیرها طراحی می‌شوند. همچنین، با توجه به بررسی روابط بین متغیرهای پژوهش، این تحقیق از نوع همبستگی است. متغیر وابسته پژوهش «حساسیت حسابداران مدیریت به سوگیری قالب‌بندی» است. این متغیر نشان‌دهنده میزان تأثیرپذیری حسابداران از نحوه ارائه اطلاعات در تصمیم‌گیری‌های مالی است. متغیرهای مستقل شامل ابعاد مختلف سوگیری قالب‌بندی هستند که عبارت‌اند از:

- زیان‌گریزی
- تصمیمات هم‌زمان
- اثر قطعیت
- اثر شبه‌قطعیت
- اثر تملک
- حسابداری ذهنی

روش

جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه حسابداران مدیریت شرکت‌های تولیدی در استان تهران می‌باشند. جامعه تحقیق حاضر نامشخص می‌باشد که طبق جدول مورگان سقف حجم نمونه تحقیق ۳۸۴ نفر در نظر گرفته می‌شود که برای اطمینان بیشتر تعداد ۴۰۰ پرسشنامه با استفاده روش نمونه‌گیری تصادفی از جامعه در دسترس در بین حسابداران شرکت‌های تولیدی در استان تهران توزیع و گردآوری شد و تنها ۳۸۵ پرسشنامه بصورت کامل قابلیت تحلیل داشت. در جدول ۱ نتایج حاصل از آزمون KMO و بارتلت می‌توان مشاهده نمود.

جدول (۱): آزمون کفایت نمونه‌گیری

شاخص KMO	۰/۹۶۱
آزمون بارتلت	۳۴۴۵/۴۹۹
	۲۱
	۰/۰۰۰
خی دو	
درجه آزادی	
سطح معناداری	

همان‌گونه که در جدول ۱ مشاهده می‌شود مقدار KMO برابر با ۰/۹۶۱ است. این امر بیان‌گر آن است که حجم نمونه برای انجام تحلیل عاملی کفایت می‌کند. همچنین با توجه مقدار معنی‌داری ۰/۰۰۱ می‌توان نتیجه‌گیری کرد که داده‌ها متقارن یا کروی هستند.

در این پژوهش، به‌منظور گردآوری داده‌ها از پرسشنامه محقق‌ساخته استفاده شد. طراحی گویه‌های پرسشنامه بر اساس مرور ادبیات پژوهش‌های پیشین و به‌ویژه بر مبنای پرسشنامه‌های مورد استفاده در مطالعات انسلین و همکاران (۲۰۲۲) و یوسنایی و همکاران (۲۰۲۳) انجام شد. به‌منظور بررسی روایی، پرسشنامه اولیه در اختیار ۵ نفر از اساتید و متخصصان حوزه حسابداری مدیریت و روان‌شناسی رفتاری قرار گرفت و بر اساس بازخوردهای ایشان، اصلاحات لازم صورت گرفت. این فرایند، روایی

محتوایی ابزار را تضمین نمود. پرسشنامه طراحی شده شامل مجموعه‌ای از گویه‌ها برای سنجش متغیرهای اصلی تحقیق بود که بر اساس طیف پنج‌درجه‌ای لیکرت (از «کاملاً مخالفم» تا «کاملاً موافقم») تنظیم گردید.

جدول (۲): گویه‌های پرسشنامه برای اندازه‌گیری متغیرها

متغیرها	کد	آلفای کرونباخ	CR
اثر تملک	AT	۰/۸۳۴	۰/۸۸۹
اثر شبه‌قطعیت	AS	۰/۸۲۷	۰/۸۸۵
اثر قطعیت	AG	۰/۸۲۹	۰/۸۸۶
تصمیمات همزمان	TH	۰/۸۴۲	۰/۸۹۴
حسابداری ذهنی	HZ	۰/۸۴۴	۰/۸۹۵
حساسیت حسابداران مدیریت	HH	۰/۸۵۰	۰/۸۹۹
زیان‌گریزی	ZG	۰/۸۳۰	۰/۸۸۷

به‌منظور ارزیابی پایایی ابزار پژوهش، از دو شاخص آلفای کرونباخ و قابلیت اعتماد ترکیبی (CR) استفاده شده است. جدول (۲) نشان می‌دهد که تمامی متغیرهای پژوهش دارای مقادیر آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ هستند که نشان‌دهنده انسجام درونی مناسب گویه‌های مرتبط با هر متغیر است. بالاترین میزان پایایی در میان متغیرها مربوط به حساسیت حسابداران مدیریت (HH) با مقدار آلفای کرونباخ ۰/۸۵۰ و CR برابر ۰/۸۹۹ است، در حالی که اثر شبه‌قطعیت (AS) کمترین مقدار آلفای کرونباخ را (۰/۸۲۷) داراست، اما همچنان در سطح مطلوب قرار دارد. علاوه بر این، مقادیر شاخص قابلیت اعتماد ترکیبی (CR) برای تمامی متغیرها بالاتر از ۰/۸۸۵ است که نشان‌دهنده همگرایی مناسب گویه‌ها در سنجش سازه‌های مورد بررسی می‌باشد. این نتایج بیانگر آن است که ابزار اندازه‌گیری پژوهش از پایایی و اعتبار مناسبی برخوردار بوده و داده‌های حاصل از آن می‌توانند مبنای تحلیل‌های علمی و مدیریتی قرار گیرند. جدول ۳ بارهای عاملی سنجه‌های (سوالات) متغیرهای پنهان مرتبه اول را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود بارعاملی همگی سنجه‌ها بیش از ۰/۵ و قابل قبول هستند.

جدول (۳): بارهای عاملی استاندارد شده و ضرایب t بین متغیرهای مکنون و سوالات مربوطه

متغیرها	مقدار بار عاملی	مقدار آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
اثر قطعیت < AG1	۰/۸۳۰	۴۱/۱۳۵	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر قطعیت < AG2	۰/۷۸۷	۲۹/۳۲۴	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار

متغیرها	مقدار بار عاملی	مقدار آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
اثر قطعیت <- AG3	۰/۸۱۱	۳۳/۱۹۰	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر قطعیت <- AG4	۰/۸۲۳	۴۱/۵۳۷	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر شبه قطعیت <- AS1	۰/۸۱۳	۳۶/۲۱۶	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر شبه قطعیت <- AS2	۰/۸۰۳	۳۲/۳۷	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر شبه قطعیت <- AS3	۰/۸۱۳	۳۵/۵۳۷	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر شبه قطعیت <- AS4	۰/۸۱۷	۴۱/۷۶۳	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر تملک <- AT1	۰/۷۹۷	۳۳/۳۰۲	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر تملک <- AT2	۰/۸۱۱	۳۶/۳۵۵	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر تملک <- AT3	۰/۸۱۳	۳۲/۲۹۶	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
اثر تملک <- AT4	۰/۸۴۷	۴۳/۶۱۴	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
حساسیت <- HH1 حسابداران مدیریت	۰/۸۸۰	۱۰۱/۸۲۶	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
حساسیت <- HH2 حسابداران مدیریت	۰/۸۵۱	۴۲/۸۵۷	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
حساسیت <- HH3 حسابداران مدیریت	۰/۷۷۷	۲۸/۱۰۷	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
حساسیت <- HH4 حسابداران مدیریت	۰/۸۱۳	۳۵/۳۹۹	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
حسابداری ذهنی <- HZ1	۰/۸۲۴	۴۱/۲۸۹	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
حسابداری ذهنی <- HZ2	۰/۸۲۹	۳۹/۸۱۹	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
حسابداری ذهنی <- HZ3	۰/۸۳۱	۴۳/۷۸۱	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
حسابداری ذهنی <- HZ4	۰/۸۱۸	۳۴/۹۱۴	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار

متغیرها	مقدار بار عاملی	مقدار آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
تصمیمات < TH1 همزمان	۰/۸۰۳	۳۵/۲۴۴	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
تصمیمات < TH2 همزمان	۰/۸۲۵	۳۷/۷۱۶	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
تصمیمات < TH3 همزمان	۰/۸۳۱	۴۲/۲۳۲	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
تصمیمات < TH4 همزمان	۰/۸۳۴	۴۱/۲۷۲	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
زیان گریزی < ZG1	۰/۷۹۸	۳۴/۰۷۸	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
زیان گریزی < ZG2	۰/۸۳۲	۴۲/۶۳۴	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
زیان گریزی < ZG3	۰/۸۰۹	۳۵/۵۰۰	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار
زیان گریزی < ZG4	۰/۸۱۵	۳۸/۳۹۲	۰/۰۰۱	مطلوب و معنادار

جدول (۳) بارهای عاملی استاندارد شده و ضرایب معناداری (t-value) بین متغیرهای مکنون و گویه‌های مربوطه را ارائه می‌دهد. بر اساس نتایج، تمامی بارهای عاملی بالاتر از ۰/۷ بوده که نشان‌دهنده ارتباط قوی بین گویه‌ها و متغیرهای پنهان متناظر است. بالاترین بار عاملی مربوط به گویه HH۱ (حساسیت حسابداران مدیریت) با مقدار ۰/۸۸۰ است که نشان می‌دهد این گویه بیشترین تأثیر را در اندازه‌گیری این متغیر دارد. در مقابل، کمترین مقدار بار عاملی متعلق به HH۳ (حساسیت حسابداران مدیریت) با مقدار ۰/۷۷۷ است که همچنان در محدوده قابل قبول قرار دارد.

نتایج همچنین نشان می‌دهد که تمامی ضرایب t بالاتر از مقدار بحرانی ۱/۹۶ در سطح خطای ۰/۰۵ هستند که حاکی از معناداری تمامی روابط بین گویه‌ها و متغیرهای پنهان است. به‌ویژه، مقدار آماره t برای گویه HH۱ برابر با ۱۰۱/۸۲۶ بوده که بالاترین میزان معناداری را در بین تمامی گویه‌های پژوهش نشان می‌دهد. این امر دلالت بر آن دارد که این گویه نقش کلیدی در سنجش حساسیت حسابداران مدیریت ایفا می‌کند. همچنین، سایر متغیرهای پژوهش نظیر اثر قطعیت، اثر شبه‌قطعیت، اثر تملک، حسابداری ذهنی، تصمیمات همزمان و زیان‌گریزی نیز دارای بارهای عاملی و ضرایب معناداری مناسب هستند که نشان‌دهنده برازش مطلوب مدل اندازه‌گیری است.

به‌طور کلی، نتایج جدول (۳) تأیید می‌کند که گویه‌های مورداستفاده در پرسشنامه توانسته‌اند به‌طور مناسب متغیرهای پنهان را اندازه‌گیری کنند. از آنجا که تمامی بارهای عاملی بالاتر از حد مطلوب بوده و مقادیر آماره t نیز معنادار هستند، می‌توان نتیجه گرفت که مدل اندازه‌گیری از روایی همگرا و پایایی مناسبی برخوردار است و ابزار سنجش پژوهش از اعتبار کافی برای ادامه تحلیل‌های معادلات ساختاری بهره می‌برد.

روایی همگرا معیار دیگری است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار برده می‌شود. فروئل و لاکر^۱ (۱۹۸۱) استفاده از متوسط واریانس استخراج‌شده (AVE) را به‌عنوان معیاری برای اعتبار همگرا پیشنهاد کرده‌اند. معیاری که برای مطلوب بودن AVE نمایش داده می‌شود، مساوی و بالاتر از ۰/۵ می‌باشد. در جدول (۴) نتایج خروجی از مدل برای AVE نمایش داده شده است. همان‌طوری که ملاحظه می‌گردد نتایج، نمایانگر مناسب بودن معیار روایی همگرا (AVE) می‌باشد.

جدول (۴): ضرایب شاخص روایی همگرا (AVE) هر یک از متغیرها

متغیرها	کد	AVE
اثر تملک	AT	۰/۶۶۸
اثر شبه‌قطعیت	AS	۰/۶۵۸
اثر قطعیت	AG	۰/۶۶۱
تصمیمات همزمان	TH	۰/۶۷۸
حسابداری ذهنی	HZ	۰/۶۸۱
حساسیت حسابداران مدیریت	HH	۰/۶۹۱
زیان‌گریزی	ZG	۰/۶۶۲

جدول (۴) ضرایب شاخص روایی همگرا (AVE) مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس معیار پیشنهادی فروئل و لاکر (۱۹۸۱)، مقدار AVE بالای ۰/۵ نشان‌دهنده روایی همگرای مناسب است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقادیر AVE برای تمامی متغیرها در دامنه ۰/۶۵۸ تا ۰/۶۹۱ قرار دارند که بیانگر روایی همگرای مطلوب در تمامی متغیرهای پژوهش است.

بالاترین مقدار AVE مربوط به حساسیت حسابداران مدیریت (۰/۶۹۱) است که نشان‌دهنده قدرت بالای این متغیر در تبیین واریانس شاخص‌های مربوطه است. همچنین، حسابداری ذهنی (۰/۶۸۱) و تصمیمات همزمان (۰/۶۷۸) نیز از روایی همگرای بالایی برخوردارند. سایر متغیرها، از جمله اثر تملک (۰/۶۶۸)، اثر قطعیت (۰/۶۶۱)، اثر شبه‌قطعیت (۰/۶۵۸) و زیان‌گریزی (۰/۶۶۲) نیز مقادیر بالاتر از ۰/۵ دارند که نشان‌دهنده برازش مناسب مدل اندازه‌گیری و ارتباط قوی شاخص‌ها با سازه‌های مربوطه است.

این نتایج تأیید می‌کند که ابزار اندازه‌گیری از روایی همگرای کافی برخوردار است و متغیرهای پژوهش به‌درستی و با دقت مناسب از طریق شاخص‌های تعریف‌شده، اندازه‌گیری شده‌اند. این امر اعتبار مدل اندازه‌گیری را از منظر روایی همگرا تقویت می‌کند.

روایی و اگر نشان‌دهنده میزان تمایز یک سازه از سایر سازه‌ها در مدل است. طبق نظر فروئل و لاکر (۱۹۸۱)، روایی و اگر زمانی قابل قبول است که مقدار AVE هر سازه بیشتر از واریانس مشترک بین آن سازه و سایر سازه‌ها (مربع ضریب همبستگی بین سازه‌ها) باشد. در روش PLS، این امر با استفاده از یک ماتریس همبستگی بررسی می‌شود که مقدار قطر اصلی آن باید از مقادیر زیرین (همبستگی‌ها) بیشتر باشد تا روایی و اگرای مدل تأیید شود.

1. Fronleichram & Loker

جدول (۵): روایی واگرا

متغیرها	اثر تملک	اثر شبه قطعی	اثر قطعی	تصمیمات همزمان	حسابداری ذهنی	حساسیت حسابداران مدیریت	زیان گریزی
اثر تملک	۰/۸۱۷						
اثر شبه قطعی	۰/۸۰۷	۰/۸۱۱					
اثر قطعی	۰/۸۰۰	۰/۸۰۲	۰/۸۱۳				
تصمیمات همزمان	۰/۸۰۸	۰/۸۰۸	۰/۸۰۶	۰/۸۲۳			
حسابداری ذهنی	۰/۸۰۶	۰/۸۰۲	۰/۸۰۲	۰/۸۰۶	۰/۸۲۵		
حساسیت حسابداران مدیریت	۰/۸۰۳	۰/۸۰۴	۰/۸۰۵	۰/۸۰۳	۰/۸۱۴	۰/۸۳۱	
زیان گریزی	۰/۸۰۶	۰/۸۰۴	۰/۸۰۱	۰/۸۱۱	۰/۸۰۷	۰/۷۱۸	۰/۸۱۴

بر اساس نتایج جدول (۵)، مقدار جذر AVE برای تمامی متغیرها بالاتر از ضرایب همبستگی بین سازه‌هاست که نشان‌دهنده روایی واگرای مناسب در مدل پژوهش است. بیشترین مقدار جذر AVE مربوط به حساسیت حسابداران مدیریت با مقدار ۰/۸۳۱ و کمترین مقدار مربوط به زیان‌گریزی با مقدار ۰/۸۱۴ است. همچنین، ضرایب همبستگی بین سازه‌ها کمتر از مقادیر قطر اصلی بوده و این امر نشان‌دهنده تعامل قوی‌تر هر سازه با شاخص‌های خود نسبت به سایر سازه‌ها است. این نتایج بیانگر تمایز مفهومی مطلوب بین متغیرهای پژوهش و تأیید کفایت روایی واگرا در مدل است.

یافته‌ها

در این قسمت از پژوهش تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی ارائه شد، در آمار توصیفی توسط فنون آمار توصیفی همچون شاخص‌ها و درصد‌های فراوانی، جداول و نمودارها به تجزیه و تحلیل اطلاعات جمعیت شناختی نمونه آماری پرداخته و در قسمت آمار استنباطی با استفاده از آزمون‌های آماری به تحلیل و بررسی مفروضات بیان شده در پژوهش پرداخته شد. در این قسمت داده‌های مربوط به متغیرها به صورت توصیفی که متشکل از ۳۸۶ نفر از نمونه‌های تحقیق بوده‌اند، مورد بررسی قرار گرفته است. جدول ۶ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

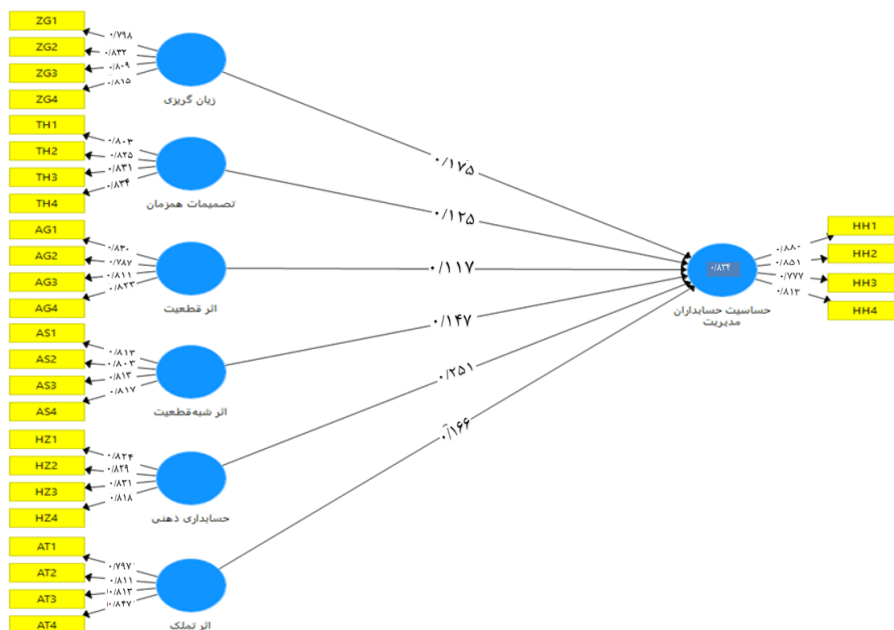
جدول (۶): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	کد	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
حساسیت حسابداران مدیریت	HH	۳/۰۷۷	۱/۳۸۳	-۰/۱۷۶	-۱/۵۷۱
زیان‌گریزی	ZG	۳/۰۶۱	۱/۴۴۶	-۰/۱۱۸	-۱/۵۷۴
تصمیمات همزمان	TH	۳/۱۵۸	۱/۴۵۳	-۰/۲۰۳	-۱/۵۴۶
اثر قطعی	AG	۳/۱۲۱	۱/۴۳۹	-۰/۱۷۱	-۱/۵۲۷
اثر شبه قطعی	AS	۳/۱۳۴	۱/۴۳۶	-۰/۱۶۴	-۱/۵۳۷

حسابداری ذهنی	HZ	۳/۱۸۸	۱/۴۵۷	-۰/۲۳۳	-۱/۵۷۶
اثر تملک	AT	۳/۱۷۰	۱/۴۵۵	-۰/۱۵۷	-۱/۵۹۲

بر اساس نتایج جدول (۶)، میانگین متغیرها در بازه ۳/۰۶۱ تا ۳/۱۸۸ قرار دارد که نشان‌دهنده ارزیابی مثبت پاسخ‌دهندگان نسبت به این متغیرها است. بیشترین میانگین مربوط به حسابداری ذهنی با مقدار ۳/۱۸۸ و کمترین میانگین مربوط به زیان‌گریزی با مقدار ۳/۰۶۱ است. مقدار انحراف معیار بین ۱/۳۸۳ تا ۱/۴۵۷ قرار دارد که نشان‌دهنده پراکندگی نسبتاً کم داده‌ها حول میانگین است. همچنین، مقادیر چولگی بین -۰/۲۳۳ تا -۰/۱۱۸ و مقادیر کشیدگی بین -۱/۵۹۲ تا -۱/۵۲۷ بوده که بیانگر توزیع نسبتاً نرمال داده‌ها با اندکی چولگی منفی و پهن‌تر بودن منحنی توزیع نسبت به توزیع نرمال است. این نتایج نشان‌دهنده توزیع مناسب داده‌ها و عدم وجود انحراف شدید در پاسخ‌ها است.

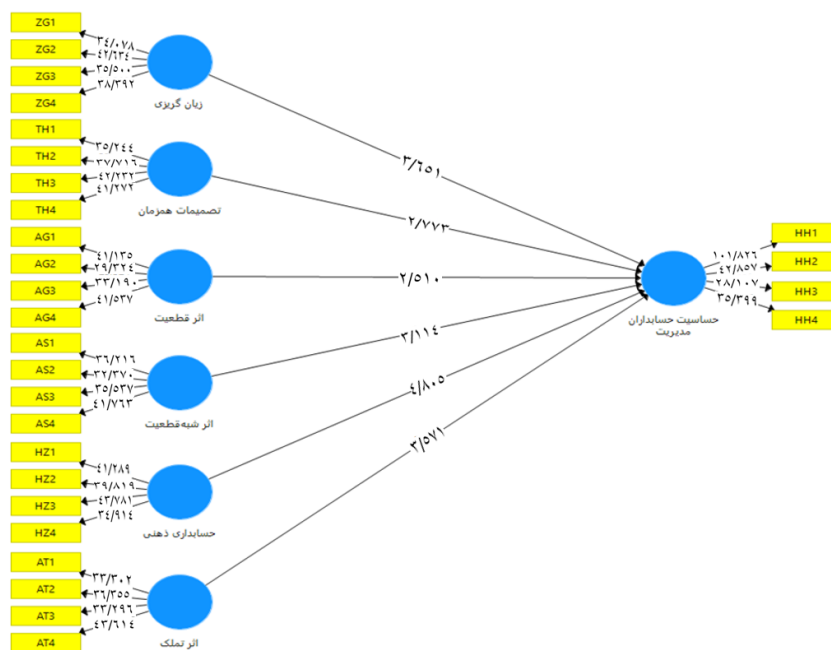
ابتدایی‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل (بخش ساختاری)، اعداد معناداری t است. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش است. البته اعداد t فقط صحت رابطه‌ها را نشان می‌دهند و شدت رابطه بین سازه‌ها را نمی‌توان با آنها سنجید. شکل ۲ و شکل ۳ مدل ساختاری تحقیق را در حالت تخمین ضرایب استاندارد و تخمین مقادیر t نشان می‌دهند. جدول ۷ ضرایب معناداری t برای روابط بین سازه‌های پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل (۲): مدل ساختاری در حالت تخمین ضرایب استاندارد

در شکل (۲)، مدل ساختاری در حالت تخمین ضرایب استاندارد نشان‌دهنده شدت روابط بین متغیرها است. بیشترین ضریب استاندارد مربوط به رابطه بین اثر حسابداری ذهنی و حساسیت حسابداری مدیریت با مقدار ۰/۲۵۱ است که بیانگر تأثیر قوی و مستقیم این متغیر بر حساسیت حسابداری مدیریت است. کمترین ضریب استاندارد به رابطه بین اثر قطعیت و حساسیت حسابداری مدیریت با مقدار ۰/۱۱۷ تعلق دارد که نشان‌دهنده تأثیر ضعیف‌تر اما معنادار این متغیر است. سایر ضرایب شامل

زیان‌گریزی (۰/۱۷۵)، تصمیمات همزمان (۰/۱۲۵)، اثر تملک (۰/۱۶۶) و اثر شبه قطعیت (۰/۱۴۷) نیز نشان‌دهنده روابط مثبت و معنادار بین متغیرها است. مقدار R^2 برای متغیر حساسیت حسابداران مدیریت برابر با ۰/۸۳۴ است که نشان‌دهنده قدرت بالای مدل در تبیین واریانس متغیر وابسته است. این نتایج حاکی از برازش مناسب مدل و قوت روابط ساختاری در تبیین حساسیت حسابداران مدیریت است.



شکل (۳): مدل ساختاری در حالت تخمین مقادیر t

در شکل (۳)، مدل ساختاری در حالت تخمین مقادیر t نشان‌دهنده معناداری روابط بین متغیرها در سطح اطمینان نود و پنج درصد ($t > 1/96$) است. بیشترین مقدار t مربوط به رابطه بین اثر شبه قطعیت و حساسیت حسابداران مدیریت با مقدار ۴.۸۰۵ است که نشان‌دهنده تأثیر معنادار و قوی این متغیر است. کمترین مقدار t مربوط به رابطه بین اثر قطعیت و حساسیت حسابداران مدیریت با مقدار ۲/۵۱۰ است که همچنان در سطح معناداری قابل قبول قرار دارد. سایر روابط از جمله زیان‌گریزی ($t = 3/651$)، تصمیمات همزمان ($t = 2/773$)، حسابداری ذهنی ($t = 3/571$) و اثر تملک ($t = 3/114$) نیز همگی معنادار بوده و نشان‌دهنده تأثیر مثبت و معنادار این متغیرها بر حساسیت حسابداران مدیریت است. بنابراین، مدل ساختاری نشان‌دهنده تأیید روابط نظری و قوت تأثیر متغیرها بر حساسیت حسابداران مدیریت در سطح اطمینان بالا است.

در جدول زیر، کدگذاری گویه‌های پرسشنامه به همراه متغیر مربوطه و محتوای هر گویه ارائه شده است. این گویه‌ها برای سنجش متغیرهای پژوهش طراحی شده‌اند و در قالب طیف لیکرت پنج‌درجه‌ای (از «کاملاً مخالفم» تا «کاملاً موافقم») توسط پاسخ‌دهندگان ارزیابی شده‌اند.

جدول (۷): گویه‌های پرسشنامه همراه با کد و عنوان فارسی متغیرها

کد گویه	متغیر اصلی	عنوان گویه (بر اساس متن پرسشنامه)
ZG1	زیان‌گریزی	من تمایل دارم گزینه‌ای را انتخاب کنم که در آن احتمال زیان کمتر از گزینه‌های دیگر باشد، حتی اگر گزینه‌های دیگر سود بیشتری داشته باشند.
ZG2	زیان‌گریزی	وقتی با دو گزینه مواجه می‌شوم، یکی با احتمال زیان و دیگری با احتمال سود، بیشتر به گزینه‌ای که احتمال زیان ندارد، تمایل دارم.
ZG3	زیان‌گریزی	اگر گزینه‌ای را انتخاب کنم که ممکن است منجر به زیان شود، احساس ناراحتی و نگرانی بیشتری نسبت به انتخاب گزینه‌ای که ممکن است منجر به سود شود، دارم.
ZG4	زیان‌گریزی	از دست دادن یک مقدار پول برای من ناراحت‌کننده‌تر از خوشحال شدن بابت به دست آوردن همان مقدار پول است.
TH1	تصمیمات همزمان	نحوه ارائه اطلاعات تأثیر زیادی بر تصمیمات من دارد.
TH2	تصمیمات همزمان	در مواجهه با دو گزینه مشابه، من بیشتر تحت تأثیر نحوه بیان یا قالب‌بندی آن‌ها قرار می‌گیرم.
TH3	تصمیمات همزمان	من تمایل دارم که گزینه‌ای را انتخاب کنم که به طور مثبت قالب‌بندی شده است، حتی اگر گزینه دیگری بهتر باشد.
TH4	تصمیمات همزمان	احساس می‌کنم که اطلاعاتی که به صورت منفی ارائه می‌شوند، تأثیر بیشتری بر تصمیم‌گیری من دارند.
AG1	اثر قطعیت	نحوه ارائه اطلاعات در مورد احتمال موفقیت یا شکست، بر تصمیم‌گیری من تأثیر می‌گذارد.
AG2	اثر قطعیت	تمایل دارم گزینه‌ای را انتخاب کنم که به وضوح احتمال موفقیت بیشتری دارد، حتی اگر گزینه دیگر ممکن است سود بیشتری داشته باشد.
AG3	اثر قطعیت	من بیشتر به اطلاعاتی که به صورت قطعی و بدون ابهام ارائه شده‌اند، اعتماد می‌کنم.
AG4	اثر قطعیت	اگر دو گزینه مشابه وجود داشته باشد، من بیشتر تحت تأثیر نحوه بیان اطلاعات قرار می‌گیرم تا خود اطلاعات واقعی.
AS1	اثر شبه قطعیت	من تمایل دارم به گزینه‌هایی که به وضوح احتمال موفقیت بیشتری دارند، بیشتر اعتماد کنم.
AS2	اثر شبه قطعیت	ارائه اطلاعات به صورت قطعی‌تر بر روی انتخاب‌های من تأثیر بیشتری دارد.
AS3	اثر شبه قطعیت	اگر دو گزینه مشابه وجود داشته باشد، من گزینه‌ای را انتخاب می‌کنم که احتمال موفقیت آن به صورت واضح بیان شده است.
AS4	اثر شبه قطعیت	من بیشتر به اطلاعاتی که به صورت قطعی و بدون ابهام ارائه شده‌اند، اعتماد می‌کنم تا اطلاعاتی که شامل عدم قطعیت هستند.
AT1	اثر تملک	من تمایل دارم که ارزش چیزهایی که خودم مالک هستم را بیشتر از ارزش مشابه آن‌ها که متعلق به دیگران است، ارزیابی کنم.
AT2	اثر تملک	شما احساس می‌کنید که وقتی چیزی را خریداری می‌کنید، به طور خودکار ارزش آن را بیشتر از زمانی که آن را قرض می‌گیرید یا از کسی دیگر استفاده می‌کنید، می‌دانید.

AT3	اثر تملک	من معمولاً در تصمیم‌گیری‌های مالی خود، به ارزش احساسی اشیایی که مالک آن‌ها هستم، توجه بیشتری می‌کنم.
AT4	اثر تملک	شما بیشتر تمایل دارید که از چیزهایی که خودتان مالک آن‌ها هستید، استفاده کنید تا چیزهایی که متعلق به دیگران است.
HZ1	حسابداری ذهنی	من تمایل دارم که هزینه‌ها و درآمدهای خود را در حساب‌های جداگانه ذهنی طبقه‌بندی کنم.
HZ2	حسابداری ذهنی	احساس می‌کنم که نحوه ارائه اطلاعات مالی بر تصمیمات خرید من تأثیر می‌گذارد.
HZ3	حسابداری ذهنی	من معمولاً سودها و زیان‌ها را به صورت جداگانه ارزیابی می‌کنم و این کار بر تصمیمات مالی من تأثیر می‌گذارد.
HZ4	حسابداری ذهنی	من بیشتر به اطلاعات مالی که به صورت قطعی و بدون ابهام ارائه شده‌اند، اعتماد می‌کنم تا اطلاعاتی که شامل عدم قطعیت هستند.
HH1	حساسیت حسابداران مدیریت	من به اطلاعات حسابداری که به من ارائه می‌شود، توجه بیشتری می‌کنم و آن را در تصمیم‌گیری‌های خود لحاظ می‌کنم.
HH2	حساسیت حسابداران مدیریت	احساس می‌کنم که اطلاعات حسابداری می‌تواند تأثیر زیادی بر استراتژی‌های مدیریتی من داشته باشد.
HH3	حساسیت حسابداران مدیریت	حساسیت به تغییرات در اطلاعات حسابداری می‌تواند منجر به تصمیمات بهتری در مدیریت شود.
HH4	حساسیت حسابداران مدیریت	من به طور مرتب اطلاعات حسابداری را بررسی می‌کنم تا از وضعیت مالی شرکت مطلع شوم.

جدول (۸): ضرایب مسیر و ضرایب معناداری t برای روابط بین سازه‌های پژوهش

مسیر رابطه بین سازه‌های پنهان	ضرایب مسیر	مقدار t -value	نتیجه
HH $\leftarrow$ ZG	۰/۱۷۵	۳/۶۵۱	معنادار است
HH $\leftarrow$ TH	۰/۱۲۵	۲/۷۷۳	معنادار است
HH $\leftarrow$ AG	۰/۱۱۷	۲/۵۱۰	معنادار است
HH $\leftarrow$ AS	۰/۱۴۷	۳/۱۱۴	معنادار است
HH $\leftarrow$ HZ	۰/۲۵۱	۴/۸۰۵	معنادار است
HH $\leftarrow$ AT	۰/۱۶۶	۳/۵۷۱	معنادار است

همان‌طور که در جدول ۸ مشخص است، نتایج حاصل از برآورد ضرایب مسیر و آزمون معناداری روابط بین متغیرهای پنهان در مدل ساختاری پژوهش نشان می‌دهد که تمامی مسیرهای پیشنهادی از متغیرهای مستقل به متغیر وابسته یعنی حساسیت حسابداران مدیریت (HH) دارای تأثیر مثبت و معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشند. بالاترین میزان تأثیر مربوط به متغیر حسابداری ذهنی (HZ) با ضریب مسیر ۰/۲۵۱ و مقدار آماره t برابر با ۴/۸۰۵ است که نشان‌دهنده نقش برجسته این متغیر در تبیین حساسیت حسابداران مدیریت است. پس از آن، به ترتیب متغیرهای زیان‌گریزی (ZG)، اثر تملک (AT)، اثر

شبه‌قطعیت (AS)، تصمیمات همزمان (TH) و اثر قطعیت (AG) نیز تأثیرات معنادار و مثبتی بر متغیر وابسته داشته‌اند. این نتایج بیانگر آن است که تمامی ابعاد رفتاری مرتبط با سوگیری قالب‌بندی می‌توانند به‌طور معناداری بر میزان حساسیت حسابداران مدیریت در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای اثرگذار باشند و در طراحی مداخلات آموزشی یا سیاست‌گذاری‌های حرفه‌ای در حوزه حسابداری مدیریت باید مورد توجه قرار گیرند.

فرضیه ۱: بررسی ضریب اثر زیان‌گریزی بر حساسیت حسابداران مدیریت در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۱۷۵ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t-value) برابر با ۳/۶۵۱ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ به‌دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی زیان‌گریزی بر حساسیت حسابداران مدیریت تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات زیان‌گریزی، شاهد افزایش در نمرات حساسیت حسابداران مدیریت به اندازه ۰/۱۷۵ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین زیان‌گریزی موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه اول تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار زیان‌گریزی بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

فرضیه ۲: بررسی ضریب اثر تصمیمات همزمان بر حساسیت حسابداران مدیریت در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۱۲۵ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t-value) برابر با ۲/۷۷۳ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ به‌دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی تصمیمات همزمان بر حساسیت حسابداران مدیریت تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات تصمیمات همزمان، شاهد افزایش در نمرات حساسیت حسابداران مدیریت به اندازه ۰/۱۲۵ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین تصمیمات همزمان موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه دوم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار تصمیمات همزمان بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

فرضیه ۳: بررسی ضریب اثر اثر قطعیت بر حساسیت حسابداران مدیریت در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۱۱۷ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t-value) برابر با ۲/۵۱۰ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ به‌دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی اثر قطعیت بر حساسیت حسابداران مدیریت تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات اثر قطعیت، شاهد افزایش در نمرات حساسیت حسابداران مدیریت به اندازه ۰/۱۱۷ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین اثر قطعیت موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه سوم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار اثر قطعیت بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

فرضیه ۴: بررسی ضریب اثر اثر شبه‌قطعیت بر حساسیت حسابداران مدیریت در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۱۴۷ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t-value) برابر با ۳/۱۱۴ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ به‌دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی اثر شبه‌قطعیت بر حساسیت حسابداران مدیریت تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات اثر شبه‌قطعیت، شاهد افزایش در نمرات حساسیت حسابداران مدیریت به اندازه ۰/۱۴۷ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین

اثر شبه قطعیت موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه چهارم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار اثر شبه قطعیت بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

فرضیه ۵: بررسی ضریب اثر حسابداری ذهنی بر حساسیت حسابداران مدیریت در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۲۵۱ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t-value) برابر با ۴/۸۰۵ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی حسابداری ذهنی بر حساسیت حسابداران مدیریت تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات حسابداری ذهنی، شاهد افزایش در نمرات حساسیت حسابداران مدیریت به اندازه ۰/۲۵۱ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین حسابداری ذهنی موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه پنجم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار حسابداری ذهنی بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

فرضیه ۶: بررسی ضریب اثر اثر تملک بر حساسیت حسابداران مدیریت در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰/۱۶۶ برآورد شده است. با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (t-value) برابر با ۳/۵۷۱ و از ۱/۹۶ بیشتر می‌باشند و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ به دست آمده؛ می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی اثر تملک بر حساسیت حسابداران مدیریت تأثیر مثبت و معناداری دارد. با افزایش یک انحراف استاندارد در نمرات اثر تملک، شاهد افزایش در نمرات حساسیت حسابداران مدیریت به اندازه ۰/۱۶۶ انحراف استاندارد خواهیم بود. بنابراین اثر تملک موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه ششم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار اثر تملک بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول (۹): فرضیه‌ها و خلاصه نتایج

ردیف	فرضیه‌ها	ضریب مسیر (B)	مقدار تی (t-value)	نتیجه
۱	زیان گریزی تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.	۰/۱۷۵	۳/۶۵۱	تأیید
۲	تصمیمات همزمان تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.	۰/۱۲۵	۲/۷۷۳	تأیید
۳	اثر قطعیت تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.	۰/۱۱۷	۲/۵۱۰	تأیید
۴	اثر شبه قطعیت تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.	۰/۱۴۷	۳/۱۱۴	تأیید
۵	حسابداری ذهنی تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.	۰/۲۵۱	۴/۸۰۵	تأیید
۶	اثر تملک تأثیر معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت دارد.	۰/۱۶۶	۳/۵۷۱	تأیید

جدول (۹) نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق را به صورت خلاصه ارائه می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، تمامی فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید شده‌اند که این امر بیانگر وجود رابطه مثبت و معنادار بین تمامی ابعاد سوگیری قالب‌بندی و حساسیت حسابداران مدیریت است. در این میان، متغیر «حسابداری ذهنی» با ضریب مسیر ۰/۲۵۱ و آماره t برابر

با ۴/۸۰۵ بیشترین تأثیر را بر حساسیت حسابداران مدیریت داشته و نقش تعیین کننده‌ای در شکل‌گیری واکنش‌های ادراکی و رفتاری آن‌ها در مواجهه با اطلاعات مالی ایفا می‌کند. سایر متغیرها از جمله «زیان‌گریزی» (۰/۱۷۵)، «اثر تملک» (۰/۱۶۶)، «اثر شبه‌قطعیت» (۰/۱۴۷)، «تصمیمات همزمان» (۰/۱۲۵) و «اثر قطعیت» (۰/۱۱۷) نیز به‌ترتیب دارای اثرات معناداری بر متغیر وابسته بوده‌اند. این یافته‌ها نشان‌دهنده آن است که سوگیری‌های رفتاری مورد بررسی، هر یک به‌طور مستقل توانسته‌اند بخشی از واریانس حساسیت حسابداران مدیریت را تبیین نمایند؛ موضوعی که می‌تواند در آموزش‌های حرفه‌ای، طراحی خط‌مشی‌های مدیریتی و ارتقاء کیفیت تصمیم‌گیری مالی در سازمان‌ها حائز اهمیت باشد.

نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر، به بررسی تأثیر شش متغیر رفتاری مرتبط با سوگیری قالب‌بندی بر حساسیت حسابداران مدیریت پرداخته شد. هدف اصلی این تحقیق، تحلیل چگونگی نقش‌آفرینی این متغیرها در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای حسابداران مدیریت در مواجهه با اطلاعات مالی و محیط‌های پرریسک بود. با توجه به جایگاه حساس حسابداران مدیریت در فرآیندهای تحلیل، ارزیابی و تصمیم‌سازی مالی در سازمان‌ها، شناسایی عوامل مؤثر بر حساسیت آن‌ها به اطلاعات، می‌تواند به بهبود کیفیت تصمیم‌گیری‌های راهبردی و کاهش خطاهای شناختی منجر شود.

در همین راستا، پژوهش حاضر تلاش کرده است تا با تکیه بر داده‌های میدانی و تحلیل‌های آماری، رابطه میان سوگیری‌های رفتاری منتخب و حساسیت حسابداران مدیریت را به‌طور تجربی بررسی کند. نتایج حاصل، بینشی دقیق‌تر نسبت به ابعاد روان‌شناختی فرآیند تصمیم‌گیری در این گروه حرفه‌ای ارائه می‌دهد. این نتایج نشان می‌دهد که زیان‌گریزی موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه اول تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار زیان‌گریزی بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. زیان‌گریزی به معنای تمایل افراد به اجتناب از زیان‌ها و محافظت از دارایی‌های خود است که می‌تواند تأثیر مثبتی بر حساسیت حسابداران مدیریت داشته باشد. این تمایل به زیان‌گریزی می‌تواند به حسابداران مدیریت انگیزه دهد تا در تصمیم‌گیری‌های مالی خود، احتیاط بیشتری را در نظر بگیرند و از روش‌های محافظه‌کارانه‌تر استفاده کنند. به عبارت دیگر، زمانی که حسابداران با خطرات و زیان‌های بالقوه مواجه می‌شوند، تمایل دارند تا با استفاده از روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه، از بروز زیان جلوگیری کنند. این رفتار می‌تواند منجر به افزایش دقت در پیش‌بینی‌ها و ارزیابی‌های مالی شود و در نهایت کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشد. تحقیقات مشابه نشان داده‌اند که زیان‌گریزی می‌تواند بر رفتارهای مالی و تصمیم‌گیری‌ها تأثیرگذار باشد. برای مثال، مطالعه‌ای توسط بارلو و همکاران (۲۰۲۰) نشان داد که مدیرانی که نسبت به زیان‌ها حساس‌تر هستند، احتمال بیشتری دارد که در شرایط عدم قطعیت، از روش‌های محافظه‌کارانه در گزارشگری مالی استفاده کنند. همچنین، تحقیق دیگری توسط چن و همکاران (۲۰۲۱) نشان داد که زیان‌گریزی می‌تواند منجر به افزایش دقت پیش‌بینی‌های مالی شود، زیرا مدیران تمایل دارند تا ریسک‌ها را به حداقل برسانند. این یافته‌ها نشان‌دهنده اهمیت زیان‌گریزی در شکل‌دهی به رفتارهای حسابداری و مدیریت مالی است و تأثیر مثبت آن بر حساسیت حسابداران مدیریت را تأیید می‌کند. تصمیمات همزمان موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه دوم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار تصمیمات همزمان بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. تصمیمات همزمان به معنای اتخاذ تصمیمات مالی و عملیاتی به صورت همزمان و در یک چارچوب زمانی مشخص است. این نوع تصمیم‌گیری می‌تواند تأثیر مثبتی بر حساسیت حسابداران مدیریت داشته باشد، زیرا در این شرایط، حسابداران باید به‌طور دقیق و سریع به تغییرات محیطی و نیازهای سازمان پاسخ دهند. این فشار برای تصمیم‌گیری سریع می‌تواند باعث افزایش دقت و توجه

حسابداران به جزئیات شود، زیرا آن‌ها باید مطمئن شوند که اطلاعات مالی و گزارش‌های مربوط به عملکرد شرکت به روز و دقیق هستند. در نتیجه، حساسیت حسابداران مدیریت نسبت به اطلاعات مالی و ریسک‌ها افزایش می‌یابد و این امر می‌تواند منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی شود. تحقیقات مشابه نشان داده‌اند که تصمیمات همزمان می‌توانند بر رفتارهای مالی و مدیریت ریسک تأثیرگذار باشند. برای مثال، مطالعه‌ای توسط ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) نشان داد که مدیرانی که در شرایط تصمیم‌گیری همزمان قرار دارند، تمایل بیشتری به استفاده از داده‌های دقیق و تحلیل‌های عمیق دارند تا از بروز اشتباهات جلوگیری کنند. همچنین، تحقیق دیگری توسط اسمیت و جونز (۲۰۲۲) نشان داد که در شرایط عدم قطعیت، حساسیت مدیران نسبت به تغییرات بازار افزایش می‌یابد و این امر بر اتخاذ تصمیمات بهتر تأثیر مثبت دارد. این یافته‌ها نشان‌دهنده اهمیت تصمیمات همزمان در شکل‌دهی به رفتارهای حسابداری و مدیریت مالی است و تأثیر مثبت آن بر حساسیت حسابداران مدیریت را تأیید می‌کند. اثر قطعیت موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه سوم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار اثر قطعیت بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. قطعیت به معنای وجود اطلاعات واضح و قابل پیش‌بینی در فرآیند تصمیم‌گیری است. این مفهوم می‌تواند تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت داشته باشد، زیرا در شرایطی که اطلاعات دقیق و قابل اعتمادی در دسترس است، حسابداران قادر خواهند بود تصمیمات بهتری اتخاذ کنند. هنگامی که حسابداران داده‌های روشن و شفاف مواجه می‌شوند، می‌توانند به راحتی ریسک‌ها و فرصت‌ها را شناسایی کنند و در نتیجه حساسیت بیشتری نسبت به تغییرات مالی و عملکرد شرکت نشان دهند. این امر منجر به افزایش دقت در گزارشگری مالی و بهبود کیفیت اطلاعات ارائه شده به ذینفعان می‌شود. تحقیقات مشابه نیز تأثیر مثبت قطعیت بر رفتارهای مالی و تصمیم‌گیری‌های حسابداری را تأیید کرده‌اند. برای مثال، مطالعه‌ای توسط ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) نشان داد که در شرایطی که مدیران با اطلاعات واضح و مشخص مواجه هستند، تمایل بیشتری به اتخاذ تصمیمات مبتنی بر داده دارند که این موضوع منجر به کاهش خطاها و افزایش دقت پیش‌بینی‌های مالی می‌شود. اثر شبه قطعیت موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه چهارم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار اثر شبه قطعیت بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. شبه قطعیت به وضعیتی اشاره دارد که در آن اطلاعات موجود به اندازه کافی واضح و مشخص نیست، اما هنوز هم می‌توان بر اساس آن‌ها تصمیم‌گیری کرد. این وضعیت می‌تواند تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت داشته باشد، زیرا در شرایط شبه قطعیت، حسابداران باید به سرعت و با دقت بیشتری به اطلاعات موجود واکنش نشان دهند. این فشار برای تصمیم‌گیری سریع و مؤثر می‌تواند منجر به افزایش حساسیت نسبت به تغییرات مالی و ریسک‌های بالقوه شود. در واقع، حسابداران ممکن است تلاش کنند تا با استفاده از روش‌های تحلیلی و ارزیابی‌های دقیق‌تر، از بروز اشتباهات جلوگیری کنند و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود بخشند. تحقیقات مشابه نیز نشان داده‌اند که شبه قطعیت می‌تواند بر رفتارهای مالی و تصمیم‌گیری‌های حسابداری تأثیرگذار باشد. برای مثال، مطالعه‌ای توسط ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) نشان داد که مدیرانی که در شرایط شبه قطعیت قرار دارند، تمایل بیشتری به استفاده از داده‌های دقیق و تحلیل‌های عمیق دارند تا از بروز اشتباهات جلوگیری کنند. حسابداری ذهنی موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه پنجم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار حسابداری ذهنی بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. حسابداری ذهنی به فرآیندهای شناختی و تصمیم‌گیری اشاره دارد که حسابداران در مواجهه با اطلاعات مالی و اقتصادی از آن‌ها استفاده می‌کنند. این نوع حسابداری می‌تواند تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت داشته باشد، زیرا به آن‌ها کمک می‌کند تا اطلاعات را به شیوه‌ای ساختارمند و منطقی پردازش کنند. هنگامی که حسابداران از روش‌های حسابداری ذهنی استفاده می‌کنند، قادر خواهند بود تا به سرعت به تغییرات محیطی و نیازهای سازمان پاسخ دهند. این امر منجر به افزایش دقت و توجه آن‌ها به

جزئیات مالی می‌شود و در نتیجه حساسیت بیشتری نسبت به ریسک‌ها و فرصت‌های موجود ایجاد می‌کند. تحقیق دیگری توسط اسمیت و جونز (۲۰۲۱) نشان دادند که استفاده از رویکردهای شناختی در حسابداری می‌تواند به مدیران کمک کند تا در شرایط عدم قطعیت بهتر عمل کنند و این امر بر حساسیت آن‌ها نسبت به تغییرات بازار تأثیر مثبت دارد. این یافته‌ها نشان‌دهنده اهمیت حسابداری ذهنی در شکل‌دهی به رفتارهای حسابداری و مدیریت مالی است و تأثیر مثبت آن بر حساسیت حسابداران مدیریت را تأیید می‌کند. اثر تملک موجب افزایش حساسیت حسابداران مدیریت خواهد شد. بنابراین با توجه به داده‌های گردآوری شده می‌توان گفت فرضیه ششم تحقیق مبنی بر وجود تأثیر مثبت و معنادار اثر تملک بر حساسیت حسابداران مدیریت با احتمال ۹۵ درصد تأیید می‌شود. تملک به معنای درصد مالکیت سهامداران در یک شرکت است و می‌تواند تأثیر مثبت و معناداری بر حساسیت حسابداران مدیریت داشته باشد. زمانی که درصد تملک سهامداران عمده، به ویژه سهامداران نهادی، افزایش می‌یابد، این سهامداران به طور طبیعی تمایل بیشتری به نظارت بر عملکرد مالی و تصمیمات مدیریتی دارند. این نظارت می‌تواند فشار بیشتری به حسابداران مدیریت وارد کند تا اطلاعات دقیق‌تری را ارائه دهند و در برابر ریسک‌ها حساس‌تر باشند. در واقع، وجود سهامداران عمده می‌تواند به عنوان یک عامل انگیزشی عمل کند که حسابداران را ترغیب می‌کند تا در تصمیم‌گیری‌های مالی خود دقت بیشتری داشته باشند و از روش‌های حسابداری محافظه‌کارانه‌تری استفاده کنند. تحقیقات مشابه نیز نشان داده‌اند که تملک می‌تواند بر رفتارهای مالی و تصمیم‌گیری‌های حسابداری تأثیرگذار باشد. برای مثال، مطالعه‌ای توسط چن و همکاران (۲۰۲۱) نشان داد که شرکت‌هایی با درصد بالای تملک نهادی، معمولاً دارای کیفیت گزارشگری مالی بالاتری هستند و این امر ناشی از نظارت بیشتر این سهامداران بر فعالیت‌های مدیریتی است. همچنین، تحقیق دیگری توسط لی و پارک (۲۰۲۲) نشان داد که تملک بالای سهامداران عمده می‌تواند منجر به افزایش حساسیت مدیران نسبت به ریسک‌ها شود، زیرا آن‌ها نگران تأثیر تصمیمات خود بر ارزش سهام و منافع سهامداران هستند. این یافته‌ها نشان‌دهنده اهمیت تملک در شکل‌دهی به رفتارهای حسابداری و مدیریت مالی است و تأثیر مثبت آن بر حساسیت حسابداران مدیریت را تأیید می‌کند.

پیشنهادات کاربردی زیر به شرکت‌ها و کسب و کارها زیر بهبود عملکرد حسابداری مدیریت در شرکت‌ها ارائه می‌شود؛ شرکت‌ها باید برنامه‌های آموزشی منظم برای مدیران و حسابداران خود ایجاد کنند که بر اهمیت زیان‌گریزی و تأثیر آن بر تصمیم‌گیری مالی تأکید کند. این آموزش‌ها می‌تواند شامل شناسایی ریسک‌های بالقوه و روش‌های مدیریت آن‌ها باشد. با افزایش آگاهی نسبت به زیان‌گریزی، حسابداران می‌توانند حساسیت بیشتری نسبت به ریسک‌ها و فرصت‌ها داشته باشند. شرکت‌ها باید فرآیندهای تصمیم‌گیری همزمان را در سازمان خود پیاده‌سازی کنند. این شامل برگزاری جلسات مشترک بین حسابداران و مدیران است تا آن‌ها بتوانند به طور مستقیم درباره وضعیت مالی و ریسک‌های موجود بحث کنند. این نوع تعامل می‌تواند به افزایش حساسیت نسبت به تغییرات بازار و نیازهای سازمان کمک کند. شرکت‌ها باید سیستم‌های اطلاعاتی شفاف و دقیقی را پیاده‌سازی کنند که اطلاعات مالی را به صورت دقیق و به موقع در اختیار حسابداران قرار دهد. با وجود اطلاعات واضح، حسابداران قادر خواهند بود تا بهتر از قطعیت موجود استفاده کرده و حساسیت بیشتری نسبت به تغییرات محیطی نشان دهند. شرکت‌ها باید تکنیک‌های حسابداری ذهنی را در فرآیندهای خود ادغام کنند. این تکنیک‌ها می‌توانند شامل مدل‌های تصمیم‌گیری و روش‌های تحلیلی باشند که به حسابداران کمک می‌کند تا اطلاعات مالی را به شیوه‌ای ساختارمند پردازش کنند. این امر می‌تواند دقت پیش‌بینی‌های مالی را افزایش دهد. شرکت‌ها باید به جذب سرمایه‌گذاران نهادی توجه بیشتری داشته باشند. تملک بالای نهادی می‌تواند نظارت بیشتری بر عملکرد مالی و مدیریت ریسک‌ها ایجاد کند. با افزایش درصد تملک سهامداران عمده، حساسیت حسابداران مدیریت نسبت به اطلاعات مالی و ریسک‌ها افزایش خواهد یافت. شرکت‌ها باید سازوکارهای ارزیابی مستمر برای سنجش تأثیر عوامل مختلف (زیان‌گریزی، قطعیت، تملک و غیره) بر حساسیت حسابداران مدیریت ایجاد کنند. این ارزیابی می‌تواند شامل تحلیل داده‌های مالی، بررسی عملکرد گزارشگری مالی و ارزیابی کیفیت

تصمیمات مدیریتی باشد. با استفاده از این اطلاعات، شرکت‌ها می‌توانند استراتژی‌های خود را بهبود بخشند و حساسیت حسابداران را افزایش دهند. این پیشنهادات می‌تواند به شرکت‌ها کمک کند تا حساسیت حسابداران مدیریت را افزایش دهند و در نتیجه کیفیت تصمیم‌گیری‌های مالی و گزارشگری خود را ارتقا دهند. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی پژوهشگران تأثیر خودکارآمدی و مهارت حساسیت حسابداران مدیریت به سوگیری قالب بندی را شناسایی کنند. پیشنهاد می‌گردد به استفاده از روش‌های کیفی مانند مصاحبه‌های عمیق با حسابداران مدیریت برای درک بهتر تجربیات و چالش‌های آن‌ها در سوگیری قالب بندی پرداخته شود. پژوهش‌های آتی می‌توانند به بررسی تأثیر سوگیری قالب بندی بر تصمیمات مالی حسابداران مدیریت بپردازند. این مطالعه می‌تواند شامل مقایسه رفتارهای تصمیم‌گیری در شرایط مختلف قالب بندی اطلاعات باشد، به‌ویژه در مواقعی که اطلاعات مالی به شیوه‌های مختلف ارائه می‌شود. این تحقیق می‌تواند به شناسایی بهترین شیوه‌های ارائه اطلاعات برای کاهش تأثیر سوگیری‌ها کمک کند.

تعارض منافع

تعارض منافع ندارم.

منابع

- [۱] دانشمندپور، حبیب؛ پاک مرام، عسگر؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و بحری ثالث، جمال. (۱۴۰۳). نقش حسابداری مدیریت در رفتار فردی و اجتماعی (رویکرد نظریه زمینه بنیان). نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۳ (۴۶)، ۲۵۳-۲۷۷.
- [۲] محمودیان، نسیم؛ حجازی، رضوان؛ مشایخی، بیتا و مداحی، آزاده. (۱۳۹۸). طراحی الگویی جهت حساسیت‌زایی اطلاعات حسابداری مدیریت در مدیران. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۳۲)، ۲۲۵-۲۴۴.
- [۳] مویدی خاجانی، مریم و ارچین لیسار، محسن. (۱۴۰۳). تأثیر سوگیری رفتاری مدیران بر تصمیم‌گیری و کیفیت اطلاعات حسابداری. مطالعات اقتصاد مدیریت مالی و حسابداری، ۱۰ (۱)، ۴۱۳-۴۳۶.
- [4] Alkaraan, F. (2016), "Strategic investment decision-making—scanning and screening investment opportunities", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 24 No. 4, pp. 505-526.
- [5] Arrow, K.J. (1982), "Risk perception in psychology and economics", *Economic Inquiry*, Vol. 20 No. 1, p. 1, doi: 10.1111/j.1465-7295.1982.tb01138.x
- [6] Barlow, M., Smith, J., & Johnson, R. (2020). Loss aversion and financial decision-making: Evidence from corporate finance. *Journal of Financial Management*, 45(3), 123-145
- [7] Byrne, S. and Pierce, B. (2018), "Exploring management accountants' role conflicts and ambiguities and how they cope with them", *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 15 No. 4, pp. 410-436.
- [8] Goretzki, L., Strauss, E. and Weber, J. (2013), "An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role", *Management Accounting Research*, Vol. 24 No. 1, pp. 41-63, doi: 10.1016/2012.11.002.
- [9] Chen, Z., Song, H., Zeng, X., Quan, M., & Gao, Y. (2021). Screening and discrimination of optimal prognostic genes for pancreatic cancer based on a prognostic prediction model. *Geochemistry and Oncology*. Retrieved from https://figshare.com/articles/dataset/Supplemental_Material_for_Cheng_et_al_2021/15104160

- [10] Enslein, K., Clarke, C., & Jennings, R. (2022). Management accountants' susceptibility to framing bias: An international survey-based study. *Journal of Behavioral Accounting Research*. <https://doi.org/10.2308/JBAR-2022-010>
- [11] Harris, P. (1994), "Can management accountants make decisions?", *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, Vol. 72 No. 7, p. 14.
- [12] Horton, K.E., Wanderley, C. D A., Souza, G.H.C. and de Araujo, J.G. (2020), "Roles and attitudes in the management accounting profession: an international study", *Management Accounting Quarterly*, Vol. 21 No. 3, pp. 1-9.
- [13] Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (2015). *Advanced management accounting*. PHI Learning.
- [14] Kim, J., Hatcher, C. and Newton, C. (2012), "Professional identity of management accountants: leadership in changing environments", *CIMA: Research Executive Summary Series*, Vol. 8 No. 1, pp. 1-21, available at: www.cimaglobal.com/Research-Insight/Professional-identity-ofmanagementaccountants-leadership-in-changing-environments/
- [15] Kovar, S.E., Ott, R.L. and Fisher, D.G. (2003), "Personality preferences of accounting students: a longitudinal case study", *Journal of Accounting Education*, Vol. 21 NO. 2, PP 75-94.
- [16] Lee, K., & Park, S. (2022). The influence of institutional ownership on managerial decision-making: An empirical analysis. *International Journal of Accounting*, 58(2), 123-145.
- [17] Pierce, B. and O'Dea, T. (2003), "Management accounting information and the needs of managers: perceptions of managers and accountants compared", *The British Accounting Review*, Vol. 35 No. 3, pp. 257-290, doi: 10.1016/S0890-8389(03)00029-5.
- [18] Puyou, F. (2018), "Systems of secrecy: Confidences and gossip in management accountants' handling of dual role expectations and MCS limitations", *Management Accounting Research*, Vol. 40 No. 1, pp. 15-26, doi: 10.1016/j.mar.2018.01.001.
- [19] Smith, L., & Jones, T. (2021). Decision-making under uncertainty: The role of simultaneous choices in financial management. *Financial Management*, 50(3), 345-367.
- [20] Yusnaini, Y., Hakiki, A., & Wahyudi, T. (2023). Cognitive mapping and framing bias on decision making. *European Journal of Business and Management Research*, 8(3), 227-232.
- [21] Yusnaeni, E., Sugiharto, T., & Wahyuni, S. (2023). The impact of cognitive mapping on framing bias in decision making. *Journal of Behavioral Decision Making*. <https://doi.org/10.1002/bdm.2301>
- [22] Zhang, Y., Liu, X., & Wang, H. (2022). Managerial sensitivity and decision-making: Evidence from real-time financial environments. *Accounting and Business Research*, 52(4), 456-478.
- [23] Zhang, Y., et al. (2022). Understanding the Effects of Framing on Financial Decision-Making: Implications for Management Accountants. *Accounting and Finance Research*, 11(4), 67-78.