

حسابداری رفتاری

ترجمه و تلخیص: علی رحمانی

در گذشته حسابداران صرفاً به اندازه‌گیری دارائیه‌ها، تعهدات، درآمدها و هزینه‌ها و مطالعه عملکرد گذشته مؤسسات به منظور پیش بینی آینده، علاقه‌مند بودند. آنها این واقعیت را که عملکرد گذشته نتیجه رفتار گذشته افراد سازمان و فقط یکی از عواملی است که بر رفتار آینده تأثیر خواهد گذاشت، نادیده می‌گرفتند. همچنین از این موضوع که کنترل مؤثر یک سازمان باید از طریق انگیزش و کنترل رفتار، اهداف و روحیه افراد صورت گیرد، اغماض می‌شد.

حسابداری رفتاری به عنوان یکی از گرایشهای حسابداری به ارتباط بین رفتار انسان و سیستم حسابداری توجه دارد. این رشته جدید از حدود سه دهه پیش ایجاد و رشدی تدریجی ولی مداوم داشته است. ضرورت توجه به این رشته از زمانی آغاز شد که مدیران و حسابداران حرفه‌ای دریافتند، سیستمهای حسابداری و گزارشهای مالی تمامی اطلاعات مورد نیاز جهت تصمیم‌گیری را فراهم نمی‌کند. اطلاعات مکمل اگر چه ضرورتاً ماهیت مالی نداشت ولی به درک تصمیم‌گیرندگان و افزایش محتوای اطلاعاتی صورتهای مالی کمک می‌کرد. انتخاب نوع اطلاعات، چگونگی تأثیرگذاری بر اطلاعات و تأثیر پذیری رفتار انسانی از اطلاعات و ارتباط رفتار انسانی با طراحی، اجرا و استفاده مؤثر از یک سیستم اطلاعاتی حسابداری از موضوعاتی است که در حسابداری رفتاری بحث می‌شود.

حسابداری رفتاری: بسط منطقی نقش سنتی حسابداری

تصمیم‌گیرندگانی که از گزارشهای حسابداری استفاده می‌کنند، بهتر اطلاع دارند که این گزارشها شامل بیشترین اطلاعات مربوط است. یکی از اصول حسابداری اصل افشاء کامل است. این اصل نه تنها یادداشتهای توضیحی و اطلاعات تفصیلی مکمل اطلاعات مالی گزارش شده، را ایجاب می‌کند؛ بلکه همچنین گزارش و توضیح رویدادهای غیر مالی اساسی سازمان را ضروری می‌نماید. اطلاعات مکمل در چارچوب صورتهای مالی یا یادداشتهای پیوست این صورتهای گزارش می‌شود.

به منظور ارائه بهتر تصویر اقتصادی مؤسسه، کاربرد منطقی و بایسته اصل افشاء کامل، درج اطلاعات رفتاری را به عنوان، مکمل اطلاعات مالی و غیر مالی موجود، ضروری می‌سازد. در واقع، اطلاعات رفتاری در مورد سازمانهای تجاری عمده یک روش استاندارد در نوشته‌ها و مجلات بازرگانی است. روزنامه‌ها و مجلات بازرگانی اغلب فلسفه مدیریتی موجود در یک شرکت خاص، روحیه مدیران میانی، موفقیت نسبی در نوآوری روشهای مدیریت یا عملیاتی، تأثیر فعالیتهای و دیدگاه‌های مدیران بر موضوعاتی چون عملیات، سود، توافقات با نیروی انسانی، نگرشهای افراد و تأثیر این پدیده‌های رفتاری بر موفقیت آینده سازمان را گزارش می‌کنند.

این رویه گزارشگری بیانگر علاقه به اطلاعات رفتاری و تقاضا برای آن است. متأسفانه، اطلاعات رفتاری گزارش شده در متون بازرگانی به نحوی ارائه نمی‌شود که امکان مقایسه معنی داری بین شرکتهای مختلف و یا بخشهای یک شرکت را فراهم کند. پیشرفت در تکنیکهای اندازه‌گیری در علوم رفتاری، امکان اندازه‌گیری دقیق‌تر فراگردهای رفتاری را فراهم کرده و به حسابداران اجازه می‌دهد وظیفه گزارشگری را به ابعاد رفتاری سازمانها نیز گسترش دهند.

استدلالات کمی در این خصوص که اطلاعات مربوط به ابعاد رفتاری سازمانها برای تصمیم‌گیرندگان درون و برون سازمانی سودمند است، صورت گرفته است. به هر حال بحث کاملاً باز است و حسابداران باید مسؤولیت این قبیل بررسی‌ها و گزارشگری‌ها را تقبل کنند. حرفه‌های دیگری وجود دارد که ادعا می‌کنند اندازه‌گیری و گزارش پدیده‌های رفتاری در قلمرو آنان است. برای مثال، جامعه‌شناسان و روانشناسان صنعتی چندین دهه است که در

این زمینه کار کرده‌اند. شرکتهایی که به امر بررسی و تحلیل بازار اشتغال دارند یا روش شناسان بررسی‌های پیمایشی مرتباً جنبه‌های معینی از رفتار را اندازه‌گیری و نتیجه را به مشتریان گزارش کرده‌اند. لیست حرفه‌هایی که به این امر اشتغال دارند، از موارد ذکر شده فراتر می‌رود.

ادعای حسابداران برای بررسی پدیده‌های رفتاری ریشه در ماهیت و سرشت حسابداری دارد. حسابداری همیشه در گذشته و در حال حاضر اصلی‌ترین سیستم اطلاعاتی سازمانها بوده است. سیستم اطلاعاتی حسابداری فعالیتهای اقتصادی سازمان را گزارش می‌کند و پدیده‌های رفتاری نیز یکی از ابعاد آن است. حسابداران ادعا می‌کنند که طی چندین قرن تجربه‌اندوزی، با نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی و مدیران داخلی، فراگرد تصمیم‌گیری تجاری و انواع اطلاعات مالی و گزارشهایی که با وضعیتهای مختلف تصمیم‌گیری مربوط است، آشنا شده‌اند. بنابر این، حسابداران برای انتخاب پدیده‌های رفتاری قابل بررسی، شایسته‌ترین هستند، زیرا آنها می‌دانند که اطلاعات رفتاری به نحو معنی‌داری مکمل اطلاعات مالی است. علاوه بر این، حسابداران تنها گروهی هستند که منطقاً می‌توانند اطلاعات رفتاری را در گزارشهای بازرگانی موجود بگنجانند.

باید تأکید شود که حسابداران به نحو جدی علوم رفتاری را فرا نگرفته‌اند. دروسی در زمینه حسابداری رفتاری و علوم رفتاری لازم است تا آنها با مفاهیم اصلی علوم رفتاری آشنا شده و به ارزیابی نقاط ضعف و قوت کاربردهای علوم رفتاری در حسابداری بپردازند و بدینوسیله توانایی تحقیقات کیفی را بدست آورند. به هر حال یک یا چند درس علوم رفتاری، از حسابداران متخصص علوم رفتاری نخواهد ساخت، درست به همان نحو که یک فرد با گذراندن سه یا چهار درس حسابداری، حسابدار نخواهد شد. بنابر این، حسابدارانی که علاقه‌مند به کار در زمینه‌های رفتاری هستند باید با متخصصین و محققین با کفایت علوم رفتاری هنگام طرح پروژه‌های تحقیقی رفتاری و تجزیه و تحلیل نتایج رایزنی کنند.

قلمرو حسابداری رفتاری

قلمرو حسابداری رفتاری گسترده است و مواردی را به شرح ذیل در بر می‌گیرد:

- ۱- کاربرد مفاهیم علوم رفتاری در طراحی سیستم‌های حسابداری.
- ۲- مطالعه عکس‌العمل‌های افراد نسبت به شکل و محتوای گزارش‌های حسابداری.
- ۳- روش‌هایی که اطلاعات برای تصمیم‌گیری پردازش می‌شود.
- ۴- توسعه تکنیک‌های گزارشگری برای ابلاغ داده‌های رفتاری به استفاده‌کنندگان.
- ۵- توسعه استراتژی‌های ایجاد انگیزش و تأثیر بر رفتار و روحیه افرادی که در سازمان فعالیت می‌کنند.

قلمرو مطالعات حسابداری رفتاری را می‌توان در سه گروه کلی زیر طبقه‌بندی نمود:

۱- تأثیر رفتار افراد بر طراحی، اجرا و استفاده از سیستم حسابداری. این حوزه حسابداری رفتاری به مطالعه نحوه تأثیر نگرش و فلسفه مدیریت بر ماهیت کنترل‌های حسابداری و بخش‌بندی سازمان می‌پردازد. برای مثال مدبری که ریسک‌گریز می‌باشد، نسبت به مدبری که ریسک‌پذیر است، سیستم‌های کنترل مالی متفاوتی را می‌طلبد. به این ترتیب، ضعف یا شدت کنترل‌های حسابداری بر رفتار افراد تأثیر می‌گذارد.

۲- تأثیر سیستم‌های حسابداری بر رفتار افراد. این حوزه از حسابداری رفتاری به مطالعه تأثیر سیستم حسابداری بر انگیزش، بهره‌وری، تصمیم‌گیری، رضایت شغلی و هماهنگی توجه دارد. برای مثال بودجه‌ای که بر مبنای اهداف بلند پروازانه تهیه شود، این باور را به افراد تلقین خواهد کرد که اهداف بودجه دست‌نیافتنی بوده و در نتیجه کوششی جهت نیل به آن صورت نخواهد گرفت. عکس آن نیز ممکن است منجر به بی‌دقتی، کم‌کاری و ضایعات در تولید شود.

۳- روش‌های پیش‌بینی رفتار انسانی و استراتژی‌های تغییر آن. در این حوزه توجه اصلی به این موضوع است که چگونه سیستم حسابداری را می‌توان برای تأثیر بر رفتار افراد به کار برد. برای مثال چنین مطالعاتی ممکن است منجر به تشدید یا کاهش کنترل‌های حسابداری، تغییر طرح‌های پاداشی و یا تغییر شکل و محتوای گزارش‌های ارزیابی عملکرد و مالی شود.

کاربردهای حسابداری رفتاری

مزایای انسانی و اقتصادی شناخت جنبه‌های رفتاری حسابداری زیاد است. موقعیتهای

تصمیم‌گیری زیر بعضی از این مزایا را ترسیم می‌کند:

شرکتی بعد از تجزیه و تحلیل‌های دقیق هزینه - منفعت، نتیجه می‌گیرد که یک سیستم اطلاعاتی حسابداری جدید باید به کار گرفته شود. این تصمیم چگونه باید اجرا شود؟ آیا شرکت به سادگی می‌تواند سخت‌افزاری بخرد، نرم‌افزارهایی را بوجود آورد و نیروی انسانی لازم را آموزش دهد و شاهد کاهش هزینه‌هایش باشد؟ یا اینکه شرکت پس از خرید سخت‌افزار و نرم‌افزار و آموزش نیروی انسانی متوجه می‌شود که سیستم به نحو پیش‌بینی شده کار نمی‌کند، زیرا کارکنان در مقابل تغییر مقاومت می‌کنند.

محققین اظهار می‌کنند چنانچه جنبه‌های رفتاری این تصمیمات کاملاً بررسی نشود، و اگر زمانی که نگرش‌های منفی کشف شد، اقدامات اصلاحی سریع به موقع اجرا گذاشته نشود، عواقب وخیمی در انتظار سازمان خواهد بود. در مورد بعضی تصمیمات، جنبه‌های رفتاری به قدری حائز اهمیت است که چشم‌پوشی از آنها منجر به توصیه‌های گمراه‌کننده و حتی تمسخرآمیز می‌شود. برای مثال در سال ۱۹۸۴ که فرماندار نیویورک، ماریوکامو، با کسر بودجه ۳۰۰ میلیون دلاری مواجه شده بود، نظر مشاورانش را خواست. آنها ضمن ارائه ۴۰ راه حل جهت تأمین کسر بودجه، بر افزایش مالیات فروش اصرار داشتند، ولی وی نمی‌پذیرفت. کامو در انتخابات وعده کرده بود که هیچ‌یک از مالیات‌ها شامل مالیات بر درآمد اشخاص، شرکتها و مالیات فروش را افزایش ندهد. در نتیجه هنگامی که موضوع افزایش مالیات فروش، به مطبوعات کشیده شد، کامو در یک سخنرانی عمومی اعلام کرد که مشاورینش فقط «بودجه ریز» می‌باشند و از روانشناسی چیزی نمی‌دانند. در اینجا تأثیر رفتار افراد بر یک تصمیم‌گیری مالی مطرح است و کاربرد حسابداری رفتاری به عنوان فصل مشترک حسابداری و علوم اجتماعی می‌تواند مؤثر افتد.

وضعیت زیر تأثیر سیستم حسابداری بر رفتار افراد را به تصویر می‌کشد:

چند سال قبل، شرکتی سیستم جدیدی از هزینه‌های استاندارد اتخاذ و از آن در فراگرد بودجه ریزی سود جست. هدف، افزایش بهره‌وری و بهبود کنترل هزینه‌ها بود. به هر حال، هر سال انحراف نتایج واقعی از اهداف بودجه‌بندی شده بیشتر می‌شد. آیا مشکل ناشی از بودجه‌بندی غیر واقعی بود؟ آیا انحراف را می‌توان از طریق افرادی که مسؤول نیل به اهداف

بودجه شده می‌باشند دنبال کرد؟

اگر مشخص شود نگرشها و رفتار افرادی که مسؤول هستند مشکل اصلی است، شرکت باید جنبه‌های رفتاری موضوع را بررسی کند. مثلاً سؤالاتی به شرح زیر باید پاسخ داده شود: رفتار افراد طی فراگرد بودجه‌بندی چگونه است؟ تصور افراد از این فراگرد به عنوان یک مجموعه، نقششان در آن و اهدافشان در مقایسه با اهداف سازمان چگونه است؟ حسابداران رفتاری همچنین می‌خواهند دلایل این نگرشها و رفتارها و احتمال تکرار آنها را در آینده بدانند.

وضعیت بعدی عدم کفایت اطلاعات مندرج در گزارشهای داخلی و برون سازمانی حسابداری را نمایان می‌کند. اگر چه اطلاعات مکمل مورد نیاز در مثال زیر به صورت درون سازمانی به مدیران عالی‌رتبه یا هیأت مدیره گزارش می‌شود، اما چنین اطلاعاتی برای استفاده کنندگان برون سازمانی مورد نیاز است.

شرکتهای الف و ب از نظر ساختار مالی، سوابق سود دهی و سهم نسبی بازار در صنعتی که فعالیت می‌کنند، مشابه هستند. حتی مذاقه در صورتهای مالی هیچگونه نشانه و رهنمودی که کدام شرکت برای سرمایه‌گذاری مناسب‌تر است ارائه نمی‌کند، زیرا صورتهای مالی فقط بر شباهتهای این دو شرکت تأکید دارد. چگونه یک سرمایه‌گذار بالقوه که به دورنمای آینده این شرکتها علاقمند است، می‌تواند یک تصمیم آگاهانه بگیرد؟

در چنین وضعیتهایی، اطلاعات مکمل با ماهیت غیر مالی درباره شرکتها می‌تواند به سرمایه‌گذار در انتخاب منطقی کمک کند. قسمتی از این اطلاعات غیر مالی، ممکن است رفتاری باشد و برای مثال نشان دهد که نیروی کار شرکت الف با شور و ذوق و انگیزه باشند و غیبت کارکنان آن بسیار پایین است. در شرکت ب برعکس، کارکنان دارای روحیه ضعیف بوده و گردش کارکنان و ترک خدمت بالاست. حسابداری رفتاری همچنین می‌تواند اطلاعاتی در مورد تفاوت در سبک مدیریت در این دو شرکت فراهم کند. این اطلاعات به سرمایه‌گذار کمک می‌کند، تا شناخت بهتری از سوابق مدیریت، تجارب، دیدگاه‌های اقتصادی و درجه ریسک‌پذیری آنها بدست آورد.

مثالهای قبل نشان می‌دهد که هدف حسابداری رفتاری اندازه‌گیری و ارزیابی عوامل

رفتاری مربوط و ابلاغ نتایج به تصمیم‌گیرندگان درون و برون سازمانی است. بدون چنین اطلاعاتی، گزارشهای حسابداری کامل نبوده و تمام اطلاعات مربوط را در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار نمی‌دهند.

حسابداران رفتاری بخاطر دارند که کارکنان چه بدانند یا ندانند، فعالیتهای آنها برای بقاء سازمان ضروری بوده و رفتارشان به انحاء مختلف به سیستم حسابداری گره خورده است. نتیجه اقدامات افراد به اطلاعاتی کمی و مبالغ پولی تبدیل می‌شود. حقوقشان به عنوان هزینه انجام فعالیت و نیل به اهداف اساسی در فراگرد تحصیل درآمد، می‌باشد. مقایسه نتایج واقعی با استانداردهای از پیش تعیین شده، جهت ارزیابی کار افراد صورت می‌گیرد. تمام این رویدادها به موقع در سیستم حسابداری ثبت می‌شود. اگر گزارشهای حسابداری موفقیت در نیل به اهداف تعیین شده را نشان دهد، افراد پاداش می‌گیرند و اگر عملکرد آنها منجر به زیان شود و شرکت را ورشکست نماید آنها از طریق از دست دادن شغل‌هایشان جریمه خواهند شد. حسابداران رفتاری همچنین دریافته‌اند که می‌توانند سیستم اطلاعات حسابداری را به نحوی طراحی کنند که انگیزه‌ها، روحیه و بهره‌وری کارکنان را تحت تأثیر قرار دهند. مسؤلیت حسابداران رفتاری فراتر از اندازه‌گیری و طبقه‌بندی و تلخیص ساده داده‌ها جهت تهیه گزارشهای حسابداری به منظور استفاده دیگران می‌باشد. اعتقاد این است که هدف اصلی گزارشهای حسابداری متأثر کردن رفتارها در جهت برانگیختن اقدامات مطلوب است. برای مثال شرکتی ممکن است در دستیابی به بودجه به دلیل کارگروهی خوب موفق باشد یا به دلیل عدم تجانس هدفهای افراد ناموفق باشد. در نتیجه، شکل و محتوای گزارشهای بودجه می‌تواند محرک بهره‌وری کارکنان و یا مسبب تضاد داخلی و از بین بردن ابتکارات و نوآوری افراد شود.

وارد شدن علوم رفتاری به حوزه حسابداری در بالندگی حرفه بسیار مهم بود، معلومات جدیدی را برای حسابداران به ارمغان آورده است. آگاهی از ارتباط بین رفتار افراد و حسابداری، حسابداران را به ابزار جدیدی برای ارزیابی و حل مشکلات سازمانی تجهیز کرده است.

سیر تدریجی تکامل حسابداری رفتاری

آگاهی و علاقه حرفه حسابداری به جنبه‌های رفتاری این رشته به اوایل دهه ۱۹۵۰ برمی‌گردد. در ژوئن ۱۹۵۱ بنیاد کنترلرهای آمریکا یک مطالعه تحقیقی انجام داد، که تأثیر بودجه بر افراد را مورد غور و کاوش قرار می‌داد. این مطالعه زیر نظر دانشکده علوم اداری و مدیریت دانشگاه کورنل^۱ انجام شد. پروفیسور هالت^۲ مدیر پروژه و پروفیسور آرچریس^۳ دستیار این تحقیق میدانی بود. این تحقیق توصیفی منجر به چندین نتیجه آزمایشی در مورد دامها و نیرنگهای رفتاری در بودجه و بودجه‌بندی شد و حاوی پیشنهادهای برای امکان رفع این مشکلات بود.

این تحقیق توسط آرچریس به عنوان مبنایی برای مقاله برجسته سال ۱۹۵۳ مجله بررسی‌های بازرگانی هاروارد^۴ تحت عنوان «مسائل انسانی و بودجه»^۵ استفاده شد. جالب این است که این دو واقعه، مقدم بر کارهای مازلو، مک‌گریکور و لیکرت که به عنوان پیشگامان مطالعه کاربرد علوم رفتاری در مدیریت و بازرگانی محسوب می‌شدند، بوده است.

از اواخر دهه ۱۹۶۰ تا دهه ۱۹۸۰ تعداد مقالات بیشتری در مجلات حرفه‌ای حسابداری در خصوص مسائل رفتاری منتشر شد. مقالات اولیه سعی در تعریف حسابداری رفتاری داشتند، مقالات بعدی به بحث در خصوص مفاهیم و تئوریهای علوم رفتاری در ارتباط با حسابداری و کاربرد آن در اصول و روشهای حسابداری پرداختند. بعضی از مقالات به تأثیر سیستم حسابداری و گزارشهای حسابداری بر تصمیم‌گیری پرداخته است و به درک ارتباط بین سیستم حسابداری و بهبود کارایی و اثربخشی سازمانی کمک زیادی کرده‌اند.

قوه محرک حسابداری رفتاری عمدتاً دانشگاهیان بوده‌اند. در عمل تمامی مطالعات

1- School of Business & Public Administration of Cornell University.

2- Professor Schuyler Dean Holett.

3- Professor Chris Argyris.

4- Harvard Business Review.

5- Human Problem with Budgets.

رفتاری در مجلات دانشگاهی و توسط دانشگاهیان منتشر شده است. احتمالاً تحقیقات حسابداری رفتاری تأثیر قابل توجهی بر تئوریا و طرز عمل حسابداری در آینده خواهد داشت.

سخنرانها، کنفرانسها و سمپوزیومهای زیادی در مورد حسابداری رفتاری در کانادا و آمریکا گذاشته شده است و دروس حسابداری رفتاری به تدریج وارد برنامه درسی دانشگاه‌های معتبر می‌شود. مجله «حسابداری، سازمان و جامعه»^۱ از سال ۱۹۷۶ هر دو ماه یکبار منتشر می‌شود و روزه‌ای برای تحقیقات دانشگاهی و کسانی که به مطالعه حسابداری رفتاری می‌پردازند بوجود آورده است. انجمن حسابداران آمریکا (A. A. A) چند سال قبل رسماً یک کمیته تخصصی جدید برای این موضوع ایجاد کرد. این کمیته دومین مجله تخصصی حسابداری رفتاری تحت عنوان «تحقیقات رفتاری در حسابداری»^۲ را منتشر می‌کند.

همه این وقایع بیانگر این است که حسابداری رفتاری یک سرگرمی زودگذر نیست و حرفه حسابداری از مزایای آن مطلع و به آن علاقه‌مند است. توسعه و تکامل این رشته حکایت از تغییرات بالقوه برجسته‌ای در قلمرو خدمات حسابداری و محتوای اطلاعاتی گزارشهای حسابداری دارد.

خلاصه

در این مقاله گرایش جدیدی از حسابداری، تحت عنوان حسابداری رفتاری به صورت خلاصه و فشرده معرفی شد. حسابداری رفتاری که به ارتباط بین رفتار انسان و سیستم حسابداری توجه دارد، ریشه در ماهیت و سرشت حسابداری داشته و نقش سنتی حسابداری را توسعه داده است.

قلمرو مطالعات این رشته در سه گروه کلی شامل تأثیر رفتار افراد بر طراحی، اجراء و

1- Accounting, Organization & Society.

2- Behavioral Research in Accounting.

استفاده از سیستم حسابداری، تأثیر سیستمهای حسابداری بر رفتار افراد، روشهای پیش بینی رفتار انسانی و استراتژیهای تغییر آن طبقه‌بندی می‌شود. احتمالاً تحقیقات حسابداری رفتاری تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر تئوریا و طرز عمل حسابداران در آینده خواهد داشت و تغییراتی را در قلمرو خدمات حسابداری و محتوای اطلاعاتی گزارشهای مالی بوجود خواهد آورد. دانش و اطلاعات جدیدی که این رشته برای حسابداری به ارمغان آورده، آنها را به ابزارهای جدیدی برای ارزیابی و حل مشکلات سازمانی مجهز کرده است.

مطالعات انجام شده در این رشته از اوایل دهه ۱۹۵۰ شروع شده است. در حال حاضر دو مجله «حسابداری، سازمان و جامعه» و «تحقیقات رفتاری در حسابداری» و ده‌ها کتاب و مجله تخصصی دیگر مقالاتی را در زمینه حسابداری رفتاری منتشر می‌کنند.

مأخذ

Siegel, Gary & Helene. R. Marconi, "Behavioral Accounting", South Western Publishing Co., 1989.