

# نگرش رفتاری در ایجاد تئوری حسابداری

اقتباس از: یدا... مکرمی

## ماهیت نگرش رفتاری

سیاری از نگرشهایی که در ایجاد تئوری حسابداری به کار گرفته شده، نسبت به رفتار استفاده کننده به طور اخص و نسبت به فرضیات رفتاری به طور اعم، بی توجه بوده‌اند. یکی از محققان حسابداری (Devine) در سال ۱۹۶۰ نظر انتقادی زیر را در این باره مطرح نموده است:

«اکنون هنگام آن است که به عکس‌العملهای روانشناختی کسانی که مصرف کننده تولیدات حسابداری، و یا گرفتار تارهای کنترلی آن هستند، توجه کنیم. با توجه به همه جوانب، معقول است اگر نتیجه گرفته شود که حسابداران از موضوع روابط خود با شبکه روانشناختی فعالیت انسانی آن چنان با خام دستی گذر کرده‌اند که از تصور خارج است. در یک رشته جدید التأمیس، خام دستی تا حدود معینی عذری پذیرفتنی است، اما کوتاهی در شناخت این نکته که بیشتر آنچه به عنوان تئوری حسابداری پذیرفته می‌شود متأسفانه با فرضیات رفتاری بی پایه در هم آمیخته است، نابخشودنی است.»

نگرش رفتاری در فرمول‌بندی تئوری حسابداری، مربوط بودن موارد زیر را با تصمیم‌گیری مورد تأکید قرار می‌دهد:

اطلاعاتی که مورد مبادله قرار می‌گیرد (گرایشی که بر رابطه تصمیم - ارتباط تأکید دارد).

رفتاری فردی و گروهی ناشی از مبادله اطلاعات (گرایشی که بر تصمیم گیرنده تأکید دارد). حسابداری یک رشته کردارگرا به حساب می‌آید و هدف آن این است که کردار (رفتار) را به دو طریق تحت تأثیر قرار دهد: به طور مستقیم از طریق مضمون آگاهی بخش پیام منتقل شده و به طور غیرمستقیم از طریق رفتار حسابداران. از آنجا که حسابداری، فرایندی رفتاری قلمداد می‌شود، نگرش رفتاری در فرمول‌بندی تئوری حسابداری نیز علم رفتاری را در حسابداری مورد استفاده قرار می‌دهد. هدف کلی نگرش رفتاری مشابه هدف علم رفتاری است و تفاوتی با آن ندارد.

کمیته‌ای که در انجمن حسابداران آمریکا در مورد مواد درسی برنامه آموزش حسابداری کار می‌کند، نظریات زیر را در باره هدف علم رفتاری، که در حسابداری رفتاری نیز قابل اعمال است، ارائه می‌دهد:

«هدف علم رفتاری، فهمیدن، توضیح دادن و پیش‌بینی رفتار انسان است؛ یعنی بنا نهادن اصول تعمیم‌پذیر درباره رفتار انسان که بر شواهد تجربی متکی باشد؛ شواهدی که به شیوه‌ای غیرشخصی و به کمک روشهایی جمع‌آوری شده باشد که بتواند به صورتی کاملاً آزادانه مورد بررسی و دفاع قرار گیرد و قابل رسیدگی و تأیید به وسیله دیگر محققان علاقه‌مند باشد. علم رفتاری، به این ترتیب مشاهده منظم رفتار انسان را به منظور تأیید فرضیه‌های مشخص از طریق آزمایش و به اعتبار تغییرات قابل مشاهده در رفتار، نشان می‌دهد.

نگرش رفتاری در فرمول‌بندی تئوری حسابداری، همانگونه که با مسائل و اطلاعات حسابداری مرتبط است، با رفتار انسان نیز سروکار دارد. در این مفهوم، انتخاب یک تکنیک حسابداری باید با توجه به اهداف و رفتار استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی صورت گیرد.

نگرش رفتاری گرچه مبحث نسبتاً جدیدی است اما اشتیاق و انگیزه تازه‌ای را در تحقیقات حسابداری به وجود آورده است. در این تحقیقات، محور توجه بر ساختار رفتاری محیطی قرار دارد که حسابداران در آن کار می‌کنند. این عرصه جدید در زمینه حسابداری، که چند شاخه علمی را در برمی‌گیرد، به طور ساده تحت عنوان حسابداری رفتاری شهرت یافته است. هدف اولیه حسابداری رفتاری، توضیح دادن و پیش‌بینی کردن رفتار انسان در تمام مضامین قابل تصور حسابداری است.

مطالعات تحقیقی انجام شده در حسابداری رفتاری از تکنیکهای آزمایشی، زمینه‌یابی و همبستگی سود جسته است اما بیشتر این مطالعات، تلاش چندانی برای فرمول‌بندی یک چارچوب نظری که بتواند فرضیه‌ها و مسائل مورد آزمون را تأیید کند، به عمل نیاورده‌اند. در مقابل، این مطالعات عموماً توجه خود را بر تأثیرات رفتاری اطلاعات حسابداری یا بر مسائل مربوط به پردازش اطلاعات توسط انسان معطوف نموده‌اند. در هر حال، نتایج حاصل از این گونه مطالعات ممکن است به درک محیط رفتاری حسابداری بینجامد و از این طریق در فرمول‌بندی تئوری حسابداری به عنوان یک راهنما به کار رود.

در این مقاله برخی مطالعات انجام شده مورد بررسی قرار خواهد گرفت و سپس نگرش حسابداری رفتاری ارزیابی خواهد شد.

## مطالعات انجام شده درباره تأثیرات رفتاری اطلاعات حسابداری

اطلاعات حسابداری از نظر محتوا و شکل می‌تواند بر تصمیم‌گیری فردی اثر داشته باشد. این موضوع گرچه واضح و به سادگی قابل قبول است اما می‌تواند به عنوان راهنمای مهمی برای یافتن راه‌های تحقیق درباره بهبود سیستمهای حسابداری و گزارشگری به کار گرفته شود. به همین جهت مطالعات تحقیقی در این زمینه، شقوق مختلف مدلهای گزارشگری و آیینهای افشاگری را مورد بررسی قرار داده‌اند تا بتوانند انواع آنها را از جنبه مربوط بودن و تأثیر بر رفتار مورد ارزیابی قرار دهند.

در هر حال، از آنجا که یک چارچوب نظری عمومی عرضه نشده است، طبقه‌بندی این مطالعات دشوار است. گروهی از نویسندگان حسابداری (Dyckman, Gibbins, Swieringa) مطالعات و تحقیقات مربوط به تأثیرات رفتاری اطلاعات حسابداری را به پنج طبقه تقسیم نموده‌اند:

۱- کفایت افشا

۲- فایده‌مندی داده‌های صورتهای مالی

۳- تلقی‌های مربوط به آیینهای گزارشگری در سطح بنگاه

۴- قضاوتهای راجع به اهمیت

##### ۵- تأثیرات شقوق مختلف رویه‌های حسابداری بر تصمیم.

در مطالعات انجام شده سه نگرش برای بررسی کفایت افشا به کار رفته بود: نگرش اول الگوهای استفاده از داده را از این زاویه مورد بررسی قرار می‌داد که مباحث بحث‌انگیز مربوط به لزوم شمول اطلاعات معین در افشاگری را حل نماید. نگرش دوم طرز برداشت و تلقی گروه‌های ذی‌نفع را مورد بررسی قرار می‌داد. نگرش سوم میزان افشای اقلام مختلف اطلاعاتی در گزارشهای سالیانه و همچنین عوامل مؤثر در ایجاد تفاوت‌های پراهمیت میان شرکت‌های مختلف در مورد کفایت افشای مالی را مورد بررسی قرار می‌داد.

تحقیقات انجام شده درباره کاربرد و کفایت افشا نشان می‌داد که:

- ۱- در مورد کفایت صورتهای مالی موجود، توافق عمومی وجود دارد.
- ۲- در مورد این صورتهای مالی تفاهم و درک عمومی وجود دارد.
- ۳- در مورد تفاوت‌های موجود در میان صورتهای مالی در ارتباط با کفایت افشا این توافق ضمنی وجود دارد که تفاوت‌های ناشی از متغیرهایی نظیر اندازه و سودآوری شرکت و اندازه و موقعیت مؤسسه حسابرسی است.

دو نگرش برای بررسی فایده‌مندی داده‌های صورتهای مالی مورد استفاده قرار گرفته بود: نگرش اول اهمیت نسبی اقلام اطلاعاتی مختلف را در تحلیل سرمایه‌گذاری، از نظر استفاده کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، مورد بررسی قرار می‌داد. نگرش دوم مربوط بودن اطلاعات صورتهای مالی در تصمیم‌گیری را مورد بررسی قرار می‌داد؛ به این صورت که امکان انتقال داده‌های صورتهای مالی به استفاده‌کنندگان به طور اعم، از جنبه قابلیت خواندن و معنی داشتن، در یک کار آزمایشگاهی تجربه می‌گردید.

نتایج کلی این مطالعات دو موضوع را روشن می‌کند:

- ۱- بین استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، در مورد اهمیت نسبی اقلام اطلاعاتی افشا شده در صورتهای مالی، نوعی توافق عمومی وجود دارد.
- ۲- استفاده‌کنندگان برای اتخاذ تصمیم تنها بر صورتهای مالی متکی نیستند.

دو نگرش برای بررسی تلقی‌های مربوط به آیینهای گزارشگری در سطح بنگاه به کار رفته بود: نگرش اول برتریهای شقوق مختلف تکنیکهای حسابداری را مورد بررسی قرار می‌داد.

نگرش دوم تلقی‌های مربوط به مباحث کلی گزارشگری را مورد بررسی قرار می‌داد؛ مانند اینکه چه مقدار اطلاعات باید در دست باشد، چه مقدار اطلاعات در دست است، و ارقام معین، چه اهمیتی دارند.

این تحقیقات نشان می‌داد که برخی از تکنیکهای حسابداری پیشنهاد شده توسط مجامع معتبر، تا چه اندازه مورد قبول قرار گرفته‌اند و مشخص می‌کرد که چه تفاوت‌های بینشی دربارهٔ مباحث گزارشگری میان گروه‌های حرفه‌ای وجود دارد.

دو نگرش برای بررسی قضاوت‌های راجع به اهمیت به کار رفته بود: نگرش اول عوامل اصلی تعیین کننده در جمع‌آوری، طبقه‌بندی و تلخیص داده‌های حسابداری را مورد بررسی قرار می‌داد. نگرش دوم بر این محور قرار داشت که اشخاص چه اقلامی را با اهمیت تلقی می‌کنند و در جستجوی آن بود که معین کند اختلاف در داده‌های حسابداری از کجا به بعد با اهمیت به حساب می‌آید.

این مطالعات مشخص نمود که عوامل متعددی می‌توانند بر قضاوت‌های مربوط به اهمیت مؤثر باشند و اینکه قضاوت‌ها در میان اشخاص مختلف متفاوت است.

سرانجام، تأثیرات شقوق مختلف رویه‌های حسابداری بر تصمیم، مورد بررسی قرار گرفت. این مطالعات مقدماً در زمینه استفاده از تکنیکهای مختلف موجودیها، اطلاعات سطح - قیمت و اطلاعات غیرحسابداری صورت گرفت.

نتایج مشخص نمود که شقوق مختلف تکنیکهای حسابداری می‌تواند تصمیمات شخص را تحت تأثیر قرار دهد و اینکه دامنه تأثیر می‌تواند به ماهیت کار، خصوصیات استفاده کنندگان و ماهیت محیط آزمایشی بستگی داشته باشد.

مطالعات انجام شده درباره تأثیرات زبانشناختی تکنیکها

و داده‌های حسابداری

زبانشناختی و حسابداری همانندیهای بسیار زیادی با هم دارند؛ برای مثال، یکی از محققان حسابداری رفتاری (Jain)، قواعد حسابداری را قابل قیاس با دستور زبان مالی قلمداد می‌کند و بر مبنای این قیاس، اصل تأثیر ساختار دستور زبانی را بر روی ادراکات

شنوندگان، برای تأیید این فرضیه، که روشهای حسابداری بر تصمیم‌گیری اثر می‌گذارند، مورد استفاده قرار می‌دهد. یکی دیگر از محققان حسابداری (Belkaoui) به صورتی رسمی‌تر استدلال می‌کند که حسابداری یک زبان است و اینکه طبق فرضیه سایپر-هورف (Sapir-Whorf)، خصوصیات لغوی و دستور زبانی آن بر هر دوی رفتار زبانی و رفتار غیرزبانی استفاده‌کننده تأثیر خواهد گذاشت.

به منظور ارائه یافته‌های تحقیقی مربوط به تأثیرات اطلاعات حسابداری بر رفتار استفاده‌کننده به صورت یک مفهوم ادغام شده، چهار قضیه زیر معرفی شده که همه آنها از الگوی نسبیت زبانشناختی استخراج گردیده است:

○ استفاده‌کنندگانی که قائل به تمایزات مشخص لغوی در حسابداری هستند، قادر به توضیح دادن و یا حل کردن مسائلی می‌شوند که حل آنها توسط استفاده‌کنندگانی که قائل به چنین تمایزاتی نیستند، امکانپذیر نیست.

○ استفاده‌کنندگانی که قائل به تمایزات مشخص لغوی در حسابداری هستند قادر می‌شوند وظایف [ غیر زبانشناختی ] را با سرعت بیشتر و یا به صورت کاملتر از کسانی که قائل به چنین تمایزاتی نیستند، انجام دهند.

○ استفاده‌کنندگانی که صاحب قواعد [ دستور زبانی ] حسابداری هستند، زمینه مہیاتری برای اعمال جنبه‌ها و یا سبکهای مدیریتی مختلف نسبت به کسانی که فاقد آن قواعد هستند، دارا می‌باشند.

○ تکنیکهای حسابداری می‌توانند در این جهت باشند که رفتارهای مدیریتی [ غیر زبانشناختی ] گوناگون و مشکلتری را برای استفاده‌کنندگان انجام دهند یا تسهیل نمایند. این قضایا در دو مطالعه به صورت تجربی، آزمون و تحقیق شده است. در این تحقیقات اهمیت ملاحظات زبانشناختی در استفاده از اطلاعات حسابداری و در ایجاد استاندارد بین‌المللی مورد تأکید قرار گرفته است.

در درون فرض نسبیت زبانشناختی، نقش زبان به عنوان میانجی و شکل دهنده محیط مورد تأکید قرار می‌گیرد؛ این بدان معنی است که زبان حسابداری می‌تواند «استفاده‌کنندگان» را برای پذیرش یک روش معین رفتار و ادراک آماده نماید. از طرف دیگر، ارتباط استفاده

کنندگان با سازمانها و مجامع حرفه‌ای مختلف، که هر کدام دارای شبکه‌های تعاملی خاص خود هستند، ممکن است به ایجاد مجموعه‌ای از زبانهای حسابداری مختلف بینجامد. حسابداران از گروه‌های مختلف حرفه‌ای، ممکن است دارای اهداف و محدودیتهای سازمانی متفاوتی باشند. چنین شرایطی می‌تواند تبادل اطلاعات را محدود نماید و موجب سردرگمی گردد.

یکی از محققان حسابداری رفتاری (Belkaoui) با استفاده از فرض زبانشناختی اجتماعی به صورت تجربی نشان می‌دهد که گروه‌بندیهای گوناگون در حسابداری باعث ایجاد مجموعه‌های زبانشناختی مختلف یا آئینهایی برای ارتباطات درون‌گروهی و یا ارتباطات بین‌گروهی می‌شود. ساختار زبانشناختی اجتماعی برای توجیه نبودن احتمالی توافق عمومی در مورد معنای مفاهیم حسابداری به کار می‌رود.

این مطالعات معلوم می‌کند که مباحث مشخصی به تحقیقات بیشتر نیاز دارند؛ از جمله:

- ۱- بحث درباره وجود و ماهیت «زبان سازمانی» در درون هر گروه حرفه‌ای حسابداری
  - ۲- بحث درباره وجود یک آیین زبانشناختی در زمینه حسابداری که با حرفه پیوند داشته و شامل یک «زبان رسمی» و یک «زبان عامه» باشد
  - ۳- ساختن یک آزمون برای تعیین این موضوع که آیا زبان عامه به وسیله استفاده کنندگان داده‌های عمومی (از قبیل تحلیلگران مالی) و زبان رسمی به وسیله استفاده کنندگان داده‌های رسمی (از قبیل دانشجویان) فهمیده می‌شود یا خیر؟
- دیگر مطالعات انجام شده، بدون اینکه بر فرض نسبیت زبانشناختی یا فرض زبانشناختی اجتماعی تکیه کند، تأثیر داده‌ها و تکنیکهای حسابداری را از جنبه زبانشناختی مورد تحقیق قرار داده است. به جای آن، این مطالعات توجه خود را بر تفاوتی متمرکز نموده‌اند که از نظر استفاده کنندگان و تهیه کنندگان داده‌های حسابداری، بین تبادل درون‌گروهی و بین‌گروهی داده‌ها و یا تکنیکهای حسابداری وجود دارد. برای اثبات این نکته که این تفاوتها وجود دارند، محققان حسابداری، تکنیکهای گوناگونی را مورد استفاده قرار داده‌اند؛ از جمله:

۱- تکنیک معنی‌شناختی تفاوتی

۲- تکنیک پیشین - پسین

۳- تکنیکهای مقیاس بندی چند بعدی

۴- روش کلوز (Cloze).

### مطالعات انجام شده درباره تثبیت وظیفه‌ای

در روانشناسی، تثبیت وظیفه‌ای به پدیده‌ای اشاره دارد که به رفتار بیشتر انسانها مربوط می‌شود. فرد پس از اینکه به یک موضوع یا یک عنوان، معنایی را نسبت داد، دیگر نمی‌تواند معانی یا استفاده‌های دیگری برای آن قائل شود. به طور خلاصه، فرد ذهن خود را فقط بر یک وظیفه مربوط به هر موضوع ثابت می‌کند.

کاربرد تثبیت وظیفه‌ای در حسابداری رفتاری با بحث گروهی از محققان حسابداری (Ijiri, Jaedicke, Knight)، درباره شرایط تغییر در تصمیم‌گیری آغاز می‌شود. بر اساس نظر این محققان، فردی که بر مبنای داده‌های حاصل از فرایندهای معینی به تصمیم‌گیری می‌پردازد، نمی‌تواند فرایند تصمیم‌گیری خود را در پاسخ به تغییراتی که در فرایند حسابداری پدید می‌آید تغییر دهد. محققان، این مسأله را که تصمیم‌گیرندگان موفق نمی‌شوند فرایند تصمیم‌گیری خود را در پاسخ به تغییر در روشهای حسابداری تغییر دهند، به تثبیت وظیفه‌ای نسبت می‌دهند:

روانشناسان دریافته‌اند که احتمالاً در رفتار بیشتر انسانها «تثبیت وظیفه‌ای» وجود دارد که در آن، شخص معنایی را به یک شیئی یا یک عنوان (برای مثال، بهای تولید) نسبت می‌دهد و نمی‌تواند استفاده‌ها و معانی دیگری برای آن ببیند. مردم به طور ذاتی، از طریق تجربه‌های گذشته خود، به اقسام مختلف ارزشی را نسبت می‌دهند و اغلب تشخیص نمی‌دهند که ارزش آن قلم در حقیقت به لحظه خاصی از زمان بستگی داشته و ممکن است اکنون به طور قابل ملاحظه‌ای از آنچه در گذشته بوده متفاوت باشد. در نتیجه، وقتی که یک شخص در موقعیت جدیدی قرار می‌گیرد، به موضوعات یا شرایط جدید به گونه‌ای که سابقاً عادت داشته نگاه می‌کند.

محققان در اعمال این مفهوم در حسابداری، از روی قرائن پیش‌بینی نمودند که: اگر نتایج حاصل از روشهای مختلف حسابداری با نام مشابهی خطاب شود، مانند سود، بهای تمام شده

و ... اشخاصی که حسابداری را به خوبی نمی‌فهمند آمادگی دارند این حقیقت را ندیده بگیرند که ممکن است روشهای متفاوتی برای تهیه نتایج به کار رفته باشد. در چنین حالتی، تغییر در فرایند حسابداری قطعاً بر تصمیمات اثر می‌گذارد.

محققان دیگری در پی پیشنهادهای این گروه از محققان با استفاده از تثبیت وظیفه‌ای، تأثیرات شقوق مختلف تکنیکهای حسابداری را توضیح داده‌اند؛ از جمله مطالعه درباره اثر شقوق مختلف روشهای استهلاک و روشهای محاسبه بهای تمام شده موجودیها در تصمیم‌گیری، مطالعه تجربی درباره تأثیرات شقوق مختلف روشهای تخصیص میان دوره‌ای مالیات بر درآمد بر تصمیمات تنظیم نرخ بازده در صنایع برق، و مطالعه در مورد تأثیرات شقوق مختلف روشهای حسابداری مالیاتی بر قیمت‌های سهام عادی شرکتهای صنایع برق.

مطالعات انجام شده در هر حال به جای اینکه پدیده تثبیت وظیفه‌ای را در مبحث تغییرات در روشهای حسابداری به کار گیرد، از آن در شقوق مختلف روشهای حسابداری استفاده به عمل آورده است. در نتیجه موضوع تثبیت وظیفه‌ای به چندین جهت مختلف کشانده شده است. کار یکی از محققان (Ashton) را می‌توان استثنا کرد. مطالعه وی مربوط است به حدودی که در آن فرد تصمیم‌گیرنده، فرایندهای تصمیم خود را بعد از به وقوع پیوستن یک تغییر حسابداری، و تحت تأثیر آگاهی حاصل از آن تغییر، در مورد تصمیمات بعدی تغییر می‌دهد.

#### مطالعات انجام شده درباره القای اطلاعات

رفتار فرد به دو طریق تحت تأثیر اطلاعات قرار می‌گیرد:

- ۱- از طریق استفاده از اطلاعات زمانی که به عنوان دریافت کننده عمل می‌شود.
- ۲- از طریق القای اطلاعات زمانی که به عنوان فرستنده عمل می‌شود. تأثیرات استفاده از اطلاعات به طور کلی به عنوان بخشی از باب انگیزه - پاسخ شناخته شده و مورد پذیرش قرار گرفته است، اما پدیده جدیدتر القای اطلاعات یا القای ساده که در حسابداری به وسیله چند تن از محققان (Prakash, Rappaport) معرفی شده، بر آن است که به فرایند پیچیده‌ای اشاره کند که در آن، رفتار یک فرد از اطلاعاتی تأثیر می‌پذیرد که ارسال آنها از وی خواسته شده

است.

القای اطلاعات، از گرایش‌هایی که ارسال‌کننده برای پیش‌بینی استفاده احتمالی از اطلاعات، نتایج چنین استفاده‌ای، و واکنش‌هایی که وی به این نتایج دارد، ناشی می‌شود. این محققان چنین بیان می‌کنند که:

«پیش‌بینی فرد از نتایج ارسال اطلاعات، قبل از اینکه اطلاعاتی ارسال شده باشد و در نتیجه حتی قبل از اینکه هیچ نتیجه‌ای پدید آمده باشد، ممکن است وی را به این سمت سوق دهد که صلاح ببیند اطلاعات، یا رفتار، یا حتی اهداف خود را تغییر دهد. چنین فرایندی را می‌توان القای اطلاعات نامید.

به نظر این دسته از محققان عوامل زمانی زیر می‌تواند بر القای اطلاعات نفوذ داشته باشد: اول، ارسال اطلاعات که برای القای اطلاعات به مثابه یک هادی کاملاً قوی عمل می‌کند. ارسال اطلاعات در حقیقت یا توصیفی از رفتار فرستنده است، یا فرستنده اطلاعات درباره آن چنین برداشتی دارد و یا به این مربوط است که فرستنده اطلاعات استنباط می‌کند که ممکن است گیرنده اطلاعات چنین برداشتی داشته باشد. دوم، نتایج اطلاعات که بیانگر تأثیرات احتمالی بازخور اطلاعاتی بر فرستنده اطلاعات است، که این نیز برای القای اطلاعات به مثابه یک هادی کاملاً قوی عمل می‌نماید.

تأثیرات بازخوردی القای اطلاعات بر فرستنده اطلاعات برحسب اینکه از چه مواردی ناشی شده باشد، به طور گسترده‌ای طبقه‌بندی شده است. این موارد عبارتند از:

- ۱- ارزیابی بیرونی عملکرد
  - ۲- تنظیم و کنترل عملیات
  - ۳- تعامل با تصمیمات سایر واحدهای رفتاری
  - ۴- تغییرات در مجموعه انتخاب‌هایی که در مقابل فرستنده قرار دارد.
- القای اطلاعات و استفاده از اطلاعات ممکن است با یکدیگر ادغام شوند تا تئوری ادغامی تأثیرات اطلاعات، شامل هر دوی فرستنده و استفاده‌کننده، فراهم شود.

### ارزیابی نگرش رفتاری

بیشتر تحقیقات حسابداری رفتاری، که در این مقاله مورد بحث قرار گرفت، بر آن است که به نتایج کلی درباره رفتار انسان در ارتباط با اطلاعات حسابداری دست یابد. هدف اصلی همه این مطالعات، گسترش و تأیید فرضیه‌های رفتاری مربوط به تئوری حسابداری است؛ فرضیه‌هایی درباره کنایت افشا، فایده‌مندی داده‌های صورتهای مالی، تلقی‌های مربوط به تجربه‌های گزارشگری در سطح بنگاه، قضاوتهای راجع به اهمیت، تأثیرات شقوق مختلف رویه‌های حسابداری بر تصمیم و اجزای یک مدل پردازش اطلاعات (ورودی، پردازش، خروجی).

با این حال هدف اصلی فوق هنوز حاصل نشده است. زیرا بیشتر تحقیقات تجربی و مطالعاتی در حسابداری رفتاری، از اصول دقیق روش‌شناسی و نظری بی‌نصیب هستند. این مطالعات، بدون اینکه به نتایج قطعی دست یابد، موضوعات بدلی را در تحقیقات حسابداری رفتاری مورد استفاده قرار داده است. به همین ترتیب، اگر تجربه را به عنوان یک قرارداد اجتماعی قلمداد کنیم، بدان معنی است که بین موضوع تجربه و تجربه‌گر رابطه‌ای وجود دارد. بعضی از جنبه‌های این رابطه ممکن است اعتبار تجربه را تهدید کند.

### منابع

- 1- A. R. Belkaoui., Accounting Theory, "Approaches to the Formulation of Accounting Theory; The Behavioral Approach; 1993, P. 113-118.
- 2- E. S. Hendrickson., Accounting Theory, : Approaches to Accounting Theory; A Behavioral Approach, 1992, P. 11-12.