

## نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشجویان و شاغلین در حرفه حسابداری

ایرج نوروش\* - بیتا مشایخی\*\*

تاریخ دریافت مقاله: ۸۴/۵/۸

تاریخ تایید نهایی: ۸۴/۷/۲۷

### چکیده

موضوع جهانی شدن و افزایش پیچیدگی‌های تجاری، به همراه پیشرفت چشم‌گیر در فناوری، منجر به توسعه مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت شده است. با ظهور مفاهیم و روش‌های جدید، توجه جامعه دانشگاهی به این موضوع معطوف می‌شود که چگونه این مباحث جدید را در آموزش حسابداری مدیریت وارد کنند. هدف از انجام این تحقیق، پاسخ به این سؤال است که آیا در مورد نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت در ایران، فاصله‌ای بین دیدگاه دانشجویان و شاغلین این حرفه وجود دارد یا نه. این تحقیق که از نوع پیمایشی - کاربردی است، از طریق ارسال پرسش‌نامه به دو گروه دانشجویان و افراد شاغل در حرفه و سپس تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده از این اطلاعات انجام شده است. ابزار اندازه‌گیری در این تحقیق پرسش‌نامه بوده و جامعه مورد مطالعه نمایندگان دو طیف دانشجویان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت هستند. نتایج تحقیق حاکی از وجود فاصله بین دیدگاه‌های دو گروه مورد مطالعه در مورد مفاهیم و روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت و نیز برخی مهارت‌ها و ویژگی‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان حسابداری که قصد ورود به مشاغل حسابداری مدیریت را دارند، است. راه حل عملی برای پوشش این فاصله، در ابتدا درک آن توسط دانشجویان و شاغلین در حرفه و سپس تعامل دو گروه یاد شده برای آگاهی از تازه‌های علمی از سوی شاغلین در حرفه، و آشنایی با مشکلات موجود در عمل از سوی دانشجویان است.

**واژه‌های کلیدی:** آموزش حسابداری مدیریت، فاصله ادراکی، دانشجویان، شاغلین در حرفه

\* دانشیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

\*\* استادیار دانشکده مدیریت دانشگاه تهران (مکاتبه‌کننده)

## مقدمه

موضوع جهانی شدن و افزایش پیچیدگی‌های تجاری، به همراه پیشرفت چشم‌گیر در فناوری، منجر به توسعه مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت شده است. با ظهور مفاهیم و روش‌های جدید، توجه جامعه دانشگاهی به این موضوع معطوف می‌شود که چگونه این موارد را بایستی در آموزش حسابداری مدیریت لحاظ دارند. در واقع، آموزش دانشجویان حسابداری بایستی به شکلی انجام گیرد که آنان را برای خدمت به سازمان‌ها در حال و آینده آماده سازد [۳۱]. وجود فاصله احتمالی در حسابداری مدیریت میان نظریه و عمل، ممکن است بیان‌گر آن باشد که اساتید دانشگاه آخرین روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت را آموزش نمی‌دهند و یا مفاهیم و روش‌های سنتی را از برنامه آموزشی خود حذف کرده‌اند [۲۸ و ۲۶]. پی بردن به فاصله یاد شده، افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت و دانشگاهیان را در تعیین ماهیت این فاصله و سپس پوشش آن، یاری خواهد داد. این تحقیق با در نظر گرفتن دو هدف کلی انجام گرفته است. اول این که مشخص شود آیا فاصله‌ای بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در حرفه وجود دارد یا نه، که این موضوع از طریق تعیین اهمیت مواردی که در برنامه درسی حسابداری مدیریت از دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین در حرفه گنجانده می‌شود، انجام خواهد شد. دوم این که مهارت‌ها و ویژگی‌های شخصی مهم برای فارغ‌التحصیلان حسابداری، باز هم از دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین در حرفه، شناسایی و غربال شوند.

## پیشینه تحقیق

درس حسابداری مدیریت به‌عنوان یک واحد درسی بحث برانگیز طی چند دهه اخیر مطرح بوده است و این که این درس چه سرفصل‌هایی را بایستی پوشش دهد و نیز آیا فاصله‌ای بین نظریه و عمل وجود دارد یا نه. دکین و سامرز [۱۱] در مطالعه‌ای به این موضوع پرداختند که چه موضوعاتی از دیدگاه شاغلین در حرفه حسابداری مدیریت برای آموزش آن مفید است. نتایج این تحقیق حاکی از آن بود که مباحث ارزیابی عملکرد، حسابداری سنجش مسئولیت و کنترل‌های داخلی بالاترین اولویت‌ها را به خود اختصاص دادند. نایت و زوک (۱۹۸۲) پس از انجام تحقیقی، گزارش دادند که دو گروه حسابداران خبره (CPAs) و مدیران مالی آمریکا سرفصل‌های حسابداری مالی و مدیریت را از لحاظ اهمیت

به‌طور متفاوتی اولویت بندی می‌کنند. آن‌ها در این مطالعه، مربوط‌ترین سرفصل‌های حسابداری مالی و مدیریت را شناسایی کردند [۲۱].

اسکاپنز (۱۹۸۳) با تاکید بر فاصله نظریه و عمل در حسابداری مدیریت، روش‌های پیچیده ریاضی در این زمینه را مورد انتقاد قرار داده و به کاربرد محدود آن‌ها در عمل اشاره می‌کند. وی با اشاره به این موضوع که شاغلین در حرفه بایستی مناسبت و ارتباط این مطالب را در عمل درک کنند، بر توجه آنان به نتایج تحقیقات دانشگاهی تاکید دارد. او بر این باور است که اغلب تحقیقات دانشگاهی در زمینه حسابداری مدیریت بایستی به شکلی طراحی و اجرا شوند که در نهایت برای حرفه مفید واقع شوند [۲۸].

کاپلان (۱۹۸۴) در مقاله‌ای انتقادی، به پیشرفت کند روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت طی سال‌های ۱۹۲۵ تا اواسط دهه ۱۹۸۰ اشاره می‌کند. بحث اصلی او بیشتر از این موضوع نشأت می‌گیرد که اغلب دانشگاهیان در تحقیقات خود به جای آن که از مثال‌های واقعی سازمان‌ها بهره بگیرند، بر مدل‌های اقتصادی تاکید دارند، که این مسئله باعث ایجاد فاصله بین نظریه و عمل شده است. انتقاد این محقق با ایجاد چندین مفهوم و روش جدید در حسابداری مدیریت از اواخر دهه ۱۹۸۰ تا اوایل دهه ۱۹۹۰ دارای اعتبار بیشتری شد. از جمله این مفاهیم و روش‌های جدید می‌توان به بهاییابی بر مبنای فعالیت<sup>۱</sup> (ABC)، ارزیابی متوازن<sup>۲</sup> (BSC) و ارزش افزوده اقتصادی<sup>۳</sup> (EVA) که در کتب درسی حسابداری مدیریت در سال‌های اخیر مطرح شده‌اند، اشاره کرد [۱۰].

لاندر و رنیستین (۱۹۸۷) در تحقیقی از افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت خواستند که اهداف مورد نظر خود در حرفه و سرفصل‌های درسی مرتبط به هر یک از این اهداف را رتبه‌بندی کنند. در این تحقیق، کنترل‌های داخلی، بودجه‌بندی عملیاتی و بهاییابی استاندارد بالاترین اولویت‌ها را به خود اختصاص دادند [۲۲].

به‌رغم یافته‌های یادشده، جانسون و کاپلان (۱۹۸۷) در یک بحث انتقادی، بر منسوخ شدن روش‌های تخصیص سربار برای شرکت‌های تولیدی فعال در دهه ۱۹۸۰ تاکید کردند. به نظر آنان استفاده از معیارهای ساده مبتنی بر حجم برای تخصیص سربار دیگر منسوخ

- 
1. Activity Based Costing
  2. Balanced Score Card
  3. Economic Value Added

شده است و این مسئله بایستی در آموزش حسابداری مدیریت در نظر گرفته شود [۱۹].  
تام مک لین (۱۹۸۸) طی تحقیقی به مطالعه تفاوت بین دیدگاه‌های دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت پرداخت. وی پس از شناسایی این فاصله، راه کارهایی برای پوشش آن و متعاقباً تغییراتی برای برنامه درسی حسابداری مدیریت پیشنهاد کرد. از جمله مواردی که مک لین برای پوشش این فاصله بر آن تاکید دارد مسئله تحقیقات حسابداری مدیریت است که به نظر او بایستی با توجه به مسائل عملی موجود در حرفه صورت گیرد [۲۵].

نویسن و همکاران (۱۹۹۰) در تحقیقی به مطالعه مهارت‌ها و ویژگی‌های لازم برای فارغ‌التحصیلان حسابداری که وارد مشاغل حسابداری مدیریت می‌شوند، پرداختند و تاکید آن‌ها بر این مسئله بود که بررسی این مهارت‌ها و ویژگی‌ها می‌تواند در ارایه ساختاری مناسب برای برنامه درسی حسابداری مفید باشد [۲۶].

ادوارد و امانویل (۱۹۹۰) به منظور بررسی فاصله میان نظریه و عمل در حسابداری مدیریت، انتشارات دانشگاهی را در دو مجله حسابداری مورد بررسی قرار دادند و برای اولویت بندی سرفصل‌های حسابداری مدیریت، افراد شاغل در حرفه را مورد نظر سنجی قرار دادند. نتایج این تحقیق حاکی از آن بود که فاصله مورد نظر وجود داشته و دلیل آن تاکید دانشگاهیان بر چارچوب نظریه به جای ابعاد سازمانی و اجتماعی است. نظرات افراد شاغل در حرفه نیز حاکی از آن بود که بهتر است تحقیقات دانشگاهی ارتباط بیشتری با مسائل عملی داشته باشد [۱۴].

به نظر زندگی و المور (۱۹۹۰) فارغ‌التحصیلان حسابداری بایستی به منظور کار در محیط‌های تولیدی آموزش داده شوند. ایشان در مطالعه خود، افراد شاغل در حرفه‌ای را مورد آزمون قرار دادند که از آخرین مطالب علمی نیز خبر داشته باشند. به این منظور جامعه آماری آنان شامل افرادی بود که در کنفرانس‌های اخیر "انستیتوی حسابداران مدیریت"<sup>۱</sup> در آن زمان حضور داشته‌اند. نتایج تحقیق آنان حاکی از آن بود که افراد شاغل در حرفه هنوز هم از روش‌های سنتی حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند و سرعت آن‌ها در به کارگیری روش‌های پیشرفته‌تر کند است. در واقع به‌رغم تمامی انتقاداتی که به برخی روش‌های سنتی توسط دانشگاهیان وارد است، روش‌هایی از قبیل بهایابی استاندارد و

1. Institute of Management Accountants (IMA)

تحلیل حاشیه سود به ترتیب توسط ۸۰ و ۸۳ درصد از پاسخ دهندگان استفاده می‌شود [۳۱].

دوگدال (۱۹۹۰) در انگلستان تحقیقی را به‌طور پیمایشی بر روی اعضای انجمن حسابداران خبره مدیریت<sup>۱</sup> (CIMA) بریتول انجام داد تا اهمیت برخی روش‌های حسابداری مدیریت را تعیین کند. او از اعضای CIMA خواست تا میزان اهمیت هر یک از روش‌های مشخص شده در پرسش‌نامه تحقیق را یک‌بار از دیدگاه فردی و بار دیگر از دیدگاه سازمانی تعیین کنند. این پرسش‌نامه بین دانشجویانی که خود را برای شرکت در آزمون CIMA آماده می‌کردند نیز توزیع شد. جالب این بود که پاسخ‌های فردی و سازمانی دانشجویان یادشده متفاوت بوده و پاسخ‌های سازمانی آن‌ها مشابه پاسخ‌های افراد شاغل در حرفه بود. در حالی که پاسخ‌های فردی و سازمانی شاغلین در حرفه همبستگی بالایی نشان می‌داد. نتایج دیگر تحقیق حاکی از آن بود که استفاده از صفحه گسترده‌ها و بودجه بندی، مهم‌ترین روش‌ها بودند و در ضمن روش‌های جدیدتر از جمله ABC و ABM از دیدگاه شاغلین در حرفه رتبه بالایی را کسب نکردند. دوگدال این‌گونه نتیجه گرفت که فاصله‌ای بین نظریه و عمل وجود دارد و پیشنهاد کرد که دانشگاهیان در تحقیقات خود بر دلایل عدم استفاده برخی روش‌ها در عمل تمرکز کنند [۱۲].

جان مانسو (۱۹۹۳) طی مطالعه‌ای به بررسی تفاوت دیدگاه افراد شاغل در حرفه و دانشگاهیان حسابداری مدیریت پرداخت و به این نتیجه رسید که حسابداران شاغل در حرفه، رویکرد خود را نسبت به حسابداری مدیریت تا حدودی تغییر داده‌اند. دانشگاهیان نیز دیدگاه خود را نسبت به این رشته با توجه به مسائلی که در حرفه وجود دارد، تعدیل کرده‌اند، ولی این تغییرات به آن اندازه سریع و کافی نیست که با تغییرات ایجاد شده در محیط تجاری همگام باشد [۲۴].

سیگل و سورنسون (۱۹۹۴) در تحقیقی که توسط انجمن حسابداران مدیریت آمریکا حمایت می‌شد، به دنبال پاسخ به این سؤال رفتند: "توقع شرکت‌های آمریکایی از حسابدارانی که تازه وارد حرفه می‌شوند چیست؟". نتایج این تحقیق حاکی از آن بود که نحوه آموزش دانشگاه‌ها برای یک شغل حسابداری مدیریت از لحاظ نیازهای موجود کفایت نمی‌کند. در این رابطه، فقدان تجارب عملی فارغ‌التحصیلان حسابداری و نیز

1. Bristol Chartered Institute of Management Accountant

ضعف مهارت‌های ارتباطی و اجتماعی آنان از نکات برجسته به نظر می‌رسید. در مقابل نتایج این تحقیق حاکی از تغییر نقش حسابداران مدیریت به مشاوران داخلی، تحلیل‌گران و یا شرکای تجاری با ارزش برای سازمان‌ها بود. ایشان مشابه آنچه در تحقیقات لاندرو و رنیستین (۱۹۸۷) و ادوارد و امانویل (۱۹۹۰) آمده بود، پیشنهاد کردند که ارتباط بیشتری بین دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه ایجاد شود تا به این طریق پلی بین عقاید این دو گروه بنا شود [۲۹].

در سال ۱۹۹۹ انجمن حسابداران مدیریت آمریکا، مطالعات ۱۹۹۴ را مورد یک بررسی عملی قرار داد و به این نتیجه رسید که فعالیت‌های اصلی شغلی افراد شاغل در حرفه بیش از آن که در ارتباط با جوانب سنتی بهایی باشد، به برنامه‌ریزی‌های استراتژیک بلند مدت و بهبود مستمر فرایندها مربوط می‌شود [۲۷].

نتایج مطالعه‌ای در مورد اهمیت مهارت‌ها و قابلیت‌های حسابداران انگلیسی که اخیراً مدرک دانشگاهی یا حرفه‌ای خود را اخذ کرده‌اند، حاکی از آن بود که مهارت‌های ارتباطی از جمله مهم‌ترین مهارت‌ها هستند [۱۶].

در مورد آینده آموزش حسابداری مدیریت، آلبرت و ساک (۲۰۰۰) پاسخ‌های دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری مدیریت را از طریق پرسش‌نامه‌ای که در مورد مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز در این حرفه طراحی شده بود، مورد مقایسه قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که این دو گروه ذاتاً با یکدیگر موافق هستند [۳].

هاکس، فولر و تان (۲۰۰۳) طی مطالعه‌ای در نیوزلند، به بررسی فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری مدیریت در مورد سرفصل‌های آموزشی و نیز مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان این رشته پرداختند. نتایج مطالعه ایشان حاکی از فاصله بین نظرات این دو گروه بود، به طوری که تاکید شاغلین در حرفه بر روش‌های سنتی حسابداری مدیریت بود، در حالی که دانشگاهیان بر روش‌ها و مفاهیم جدید تاکید داشتند. از سوی دیگر هر دو گروه تقریباً در مورد مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان این رشته توافق نسبی داشتند [۱۷].

جاکوبز (۲۰۰۴) در تحقیقی به بررسی تاثیر نیازهای افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت بر آموزش آن در دانشگاه‌های آفریقای جنوبی پرداخت. نتایج این مطالعه حاکی از آن بود که فاصله انتظاراتی متفاوتی از آموزش حسابداری مدیریت بین دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه وجود دارد. هم‌چنین او به این نتیجه رسید که نیازهای افراد شاغل در

حرفه هم از لحاظ علمی و هم از لحاظ مهارت‌ها و قابلیت‌های فردی بر آموزش حسابداری مدیریت در آفریقای جنوبی تاثیر دارد. علاوه بر این، او یک‌سری مهارت‌ها و قابلیت‌های حرفه‌ای مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان حسابداری مدیریت و نیز یک‌سری سر فصل‌های آموزشی قابل افزودن به برنامه‌های قبلی ارائه می‌کند [۱۸].

### به کارگیری روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت

در تحقیقی که در انگلستان، برایت، دیویس، دونس و سوییتینگ (۱۹۹۲) انجام دادند، به بررسی گسترش روش‌های بهایابی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بسیاری از تولید کنندگان هنوز در حال توسعه و یا حتی معرفی روش‌های سنتی حسابداری مدیریت هستند. سپس برایت و همکاران به این موضوع پرداختند که با توجه به عدم تطابقی که غالباً بین نظریه و عمل وجود دارد، چگونه تولید کنندگان می‌توانند روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت را پیاده کرده و در عمل به کار گیرند [۷].

آینیکال (۱۹۹۳) اقدام به انجام تحقیقی پیمایشی در مورد ۲۰۰ شرکت بزرگ و ۴۲ شرکت کوچک نیوزلندی کرد، به این منظور که درک آنان از روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت را مورد آزمون قرار دهد. نتایج این تحقیق حاکی از آن بود که تولید کنندگان هنوز به طور جدی بر روش‌های سنتی حسابداری مدیریت تاکید دارند. در نمونه آماری وی، بیش از ۶۵ درصد از شرکت‌ها به رغم تبلیغات زیادی که برای استفاده از روش ABC انجام شده بود (توسط دانشگاهیانی چون کاپلان و کوپر، ۱۹۸۸)، هنوز از روش‌های مبتنی بر حجم برای جذب سربار استفاده می‌کردند. ۸۰ درصد پاسخ‌ها نیز حاکی از آن بود که هنوز روش‌های سنتی حسابداری مدیریت مفید هستند [۲].

شانهاال و لانگ فیلد اسمیت (۱۹۹۸) کاربرد روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت را در شرکت‌های استرالیایی مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها گزارش دادند که به رغم این که اغلب شرکت‌ها این روش‌ها را به کار گرفته‌اند، ولی هنوز روش‌های سنتی کاربرد زیادی دارند. البته اغلب این شرکت‌ها بر استفاده از روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در آینده تاکید داشتند. به نظر محققین یادشده شاید هنوز زود باشد که اظهار نظر شود که روش‌های سنتی حسابداری مدیریت برای تولید کنندگان نامناسب و نامربوط هستند [۸].

آدلر، اورت و والدرون (۲۰۰۰) طی مطالعه‌ای به نشانه‌هایی از کاربرد روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی نیوزلندی دست یافتند. به رغم فاصله

زمانی که بین تحقیق آیینکال (۱۹۹۳) و تحقیق آدلر و همکاران (۲۰۰۰) وجود دارد، باز هم مطابق نتایج تحقیق قبلی، اقلیت کمی از شرکت‌های تولید کننده نیوزلندی از روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت استفاده می‌کنند. مشابه یافته‌های قبلی در تحقیق آیینکال (۱۹۹۳)، روش‌های سنتی حسابداری مدیریت از قبیل بهایابی استاندارد، هنوز هم در بین تولید کنندگان کاربرد وسیعی دارد. البته کاربرد روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در شرکت‌های بزرگ‌تر بیشتر بوده است. مطابق نتایج تحقیقات ایشان، موانع با اهمیت پیاده‌سازی و اجرای روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت را می‌توان در منابع انسانی بدون مهارت‌های لازم و کافی، عوامل زمانی، و بی‌علاقگی مدیران به تغییر جستجو کرد. آنچه از این یافته‌ها بر می‌آید آن است که حرفه حسابداری مدیریت نیاز به فارغ‌التحصیلانی دارد که با دانش کافی نسبت به هم روش‌های سنتی و هم روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت وارد این حرفه شوند [۱].

### آینده آموزش حسابداری مدیریت

دیر (۱۹۹۹) اعتقاد داشت که فناوری تاثیر فزاینده‌ای بر حسابداری مدیریت دارد طوری که نقش آن از جمع‌آوری اطلاعات به تفسیر اطلاعات تغییر کرده است. او بحث می‌کند که آموزش حسابداری از حالت فنی و تکنیکی به سوی فضایی غیر سنتی از جمله مهارت‌های تفکر خلاق و یا مهارت‌های ارتباطی گفتاری و شنیداری حرکت خواهد کرد. این تغییر از جمع‌آوری اطلاعات به تحلیل آن‌ها، منجر به آن شده است که از فعالیت حسابداری مدیریت در سازمان‌ها به عنوان شرکای تجاری یاد شود [۳۰]. لازمه این مسئله نیز تغییر در تاکید آموزش حسابداران مدیریت از رویکرد محاسباتی به رویکرد تفسیرکننده‌ای است [۱۳].

برخی پیش‌بینی می‌کنند یک بحران در حسابداری مدیریت در شرف وقوع است و این امکان وجود دارد که نتوان آن را در موقعیت فعلی حفظ کرد [۹] و [۲۳]. برینبرگ (۲۰۰۰) بحث می‌کند که سرفصل‌های سنتی از قبیل بودجه‌بندی، همیشه بخش عمده‌ای از محتوای درسی حسابداری مدیریت را تشکیل می‌دهد. او اعتقاد دارد که با وجود مباحث جدیدی چون ABC، سرفصل‌های سنتی هم‌چنان برجسته خواهند بود [۵]. یکی از بزرگ‌ترین مباحث انتقادی که در سال‌های اخیر خصوصاً از جانب آمریکایی‌ها مطرح شده است، این است که آموزش فعلی حسابداری مدیریت قادر نیست که همواره برای شاغلین در حرفه مناسب باقی بماند. در واقع پیشرفت فناوری باعث افزایش پیچیدگی در



تجارت نوین شده و این منجر به ناکامی دانشگاهیان در تربیت مناسب فارغ‌التحصیلان حسابداری در صورت عدم تغییر در برنامه درسی حسابداری مدیریت خواهد شد [۳ و ۱۵]. البته به اعتقاد بویر (۲۰۰۰)، دانشگاهیان گرایش به پوشش مطالبی دارند که برای آن‌ها جذاب است و نه مطالبی که مدیران در صنایع آن‌ها را مهم می‌دانند [۶].

در این تحقیق، ما در جستجوی آن هستیم که از طریق پرسش از دانشگاهیان و شاغلین در حرفه، به سرفصل‌های با اهمیت در حسابداری مدیریت پی ببریم. هم‌چنین در پی آن هستیم که مهارت‌ها و ویژگی‌های لازم برای فارغ‌التحصیلان حسابداری را برای ورود مؤثر به مشاغل حسابداری مدیریت تعیین کرده و در پایان نقاط ضعف و قوت فارغ‌التحصیلان اخیر حسابداری را شناسایی کنیم.

### روش تحقیق

این تحقیق که از نوع پیمایشی - کاربردی است، از طریق ارسال پرسش‌نامه به دو گروه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه و سپس تجزیه و تحلیل نتایج به دست آمده از این اطلاعات انجام شده است. ابزار اندازه‌گیری در این تحقیق پرسش‌نامه بوده و جامعه مورد مطالعه نمایندگان دو طیف دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت هستند. نمایندگان جامعه دانشگاهی شامل اساتید حسابداری مدیریت (شامل حسابداری بهای تمام شده یا حسابداری صنعتی) دانشگاه‌های دولتی ایران، و نمایندگان افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت، مدیران مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. روش نمونه‌گیری نیز، تصادفی طبقه‌بندی شده است. در این تحقیق از مقیاس لیکرت استفاده شده و بنابراین استفاده از روش آماری پارامتری t-student مجاز است. نرم‌افزار آماری مورد استفاده در این تحقیق SPSS-11 و نیز صفحه گسترده اکسل است.

### جمع‌آوری اطلاعات

همان‌طور که در بخش قبلی نیز اشاره شد، ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات و اندازه‌گیری در این تحقیق، پرسش‌نامه است. برای این منظور پرسش‌نامه‌های لازم، یکی برای دانشگاهیان و دیگری برای افراد شاغل در حرفه طراحی شد. برای کسب اطمینان از مربوط بودن سؤالات مطرح شده در پرسش‌نامه به موضوع تحقیق، موضوع هر سؤال بر مبنای ادبیات مربوط جمع‌آوری شد. به عنوان مثال، سرفصل‌های موجود در حسابداری مدیریت و مهارت‌ها و ویژگی‌های مورد نیاز برای یک فارغ‌التحصیل حسابداری (مدیریت) از منابع

گونناگون حسابداری از جمله مقالات دکین و سامرز (۱۹۷۵)، نوین و همکاران (۱۹۹۰)، داگدل (۱۹۹۳)، آلبرت و ساک (۲۰۰۰)، وهاکس و همکاران (۲۰۰۳) در زمینه حسابداری مدیریت، استخراج شد و با توجه به شرایط آموزشی و حرفه‌ای خاص حسابداری در ایران، مورداندکی تعدیل قرار گرفت. برای آزمون اعتبار این موارد و مربوط بودن آن‌ها از لحاظ تحقیق، با برخی از اساتید دانشگاه و کارشناسان خبره در حرفه مشورت به عمل آمد، که نهایتاً پرسش‌نامه مقدماتی تهیه شد. سپس، پرسش‌نامه مقدماتی برای تعداد محدود دیگری از صاحب‌نظران ارسال و بر مبنای پاسخ و نظرات ایشان، اندکی تعدیلات دیگر صورت گرفته و پرسش‌نامه نهایی تهیه و بین نمونه آماری توزیع شد.

پرسش‌نامه نهایی مربوط به دانشگاهیان متشکل از سه بخش بود که بخش اول آن به ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان می‌پرداخت. در بخش دوم، نظر پاسخ‌دهندگان در رابطه با میزان اهمیت سرفصل‌های موجود در حسابداری مدیریت از لحاظ نیازهای آموزشی، اعم از جدید یا سنتی مورد سؤال قرار گرفته بود. در بخش سوم نیز میزان اهمیت هریک از مهارت‌ها و ویژگی‌هایی که به نظر پاسخ‌دهنده می‌بایستی یک فارغ‌التحصیل حسابداری مدیریت داشته باشد، تعیین شد.

پرسش‌نامه نهایی مربوط به شاغلین در حرفه متشکل از چهار بخش بود که بخش اول آن به ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان می‌پرداخت. در بخش دوم، نظر پاسخ‌دهندگان در رابطه با میزان اهمیت سرفصل‌های موجود در حسابداری مدیریت از لحاظ نیازهای آموزشی و نیز به لحاظ کاربرد آن‌ها در سازمان متبوعشان، اعم از جدید یا سنتی مورد سؤال قرار گرفته بود. در بخش سوم نیز میزان اهمیت هریک از مهارت‌ها و ویژگی‌هایی که به نظر پاسخ‌دهنده می‌بایستی یک فارغ‌التحصیل حسابداری مدیریت داشته باشد، تعیین شد. در بخش پایانی نیز از پاسخ‌دهنده درخواست شده بود که پنج مورد از نقاط قوت یا توانایی‌ها و پنج مورد از نقاط ضعف چشم‌گیر فارغ‌التحصیلان اخیر حسابداری که در مشاغل حسابداری مدیریت آغاز به کار کرده‌اند و میزان اهمیت هریک را به ترتیب از یک تا سه مشخص کند.

پرسش‌نامه‌های مربوط به دانشگاهیان به‌طور تصادفی برای ۶۸ نفر از اساتید حسابداری مدیریت دانشگاه‌های دولتی ایران، در دو مرحله و طی یک ماه ارسال شد که از این تعداد ۴۰ پرسش‌نامه دریافت شد که همگی آن‌ها قابل قبول تشخیص داده شد. پرسش‌نامه‌های مربوط به شاغلین در حرفه نیز به‌طور تصادفی برای ۱۵۰ نفر از مدیران مالی شرکت‌های

تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دو مرحله و طی یک ماه ارسال شد که از این تعداد ۹۵ پرسش‌نامه دریافت شد که تنها ۶۰ عدد از آن‌ها قابل قبول تشخیص داده شد. لازم به یادآوری است که کفایت حجم نمونه با استفاده از فرمول حجم نمونه، با عنایت به درصد اطمینان مورد نظر و خطای قابل قبول نیز مورد تایید قرار گرفت. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، درصد بازگشت پاسخ‌ها از جانب دانشگاهیان در حدود ۵۹ درصد و از جانب افراد شاغل در حرفه ۴۰ درصد است، که برای انجام آزمون‌های آماری و اخذ نتیجه، کافی به نظر می‌رسد.

### فرضیه‌های تحقیق

برای تحقق اهداف اصلی تحقیق که همانا ارتقای سطح کیفی آموزش حسابداری مدیریت در ایران است، محقق در صدد آن است که مشخص سازد آیا جامعه دانشگاهی حسابداری و افراد شاغل در این حرفه، درک و تصور متفاوتی از مفاهیم و روش‌های مهم در حسابداری مدیریت دارند یا نه. هم‌چنین هدف دیگر آن است که مشخص شود، آیا از لحاظ قابلیت‌ها و مهارت‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان این رشته برای ورود به مشاغل حسابداری مدیریت، بین دیدگاه‌های دو گروه یادشده تفاوت معنی‌داری وجود دارد یا نه. در این راستا دو فرضیه اصلی و دو فرضیه فرعی به شرح زیر، برای روشن شدن موضوعات یاد شده طراحی شده و مورد آزمون قرار گرفت.

**فرضیه اصلی اول:** بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری در مورد اولویت‌بندی مفاهیم و روش‌های مورد استفاده در آموزش حسابداری مدیریت در ایران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه فرعی اول:** بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری در مورد اولویت‌بندی مفاهیم و روش‌های پیشرفته مورد استفاده در آموزش حسابداری مدیریت در ایران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه فرعی دوم:** بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری در مورد اولویت‌بندی مفاهیم و روش‌های سنتی مورد استفاده در آموزش حسابداری مدیریت در ایران، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه اصلی دوم:** بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری در مورد اولویت‌بندی مهارت‌ها و قابلیت‌های لازم برای فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری در ایران،

تفاوت معنی داری وجود دارد.

### یافته‌های تحقیق

ویژگی‌های پاسخ دهندگان شاغل در حرفه حسابداری مدیریت، در نگاره شماره (۱) خلاصه شده است. این نگاره بیان‌گر اطلاعات مربوط به سن، مدرک تحصیلی و میزان تجربه شاغلین در این حرفه است. مشخصات مربوط به دانشگاهیان نیز در نگاره شماره (۲) خلاصه شده است. این مشخصات شامل سن، مقطع آموزشی (کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکترای تخصصی)، تعداد سال‌های اشتغال به عنوان مدرس و نیز تعداد سال‌های اشتغال در حرفه حسابداری مدیریت است.

نگاره ۱. مشخصات فردی پاسخ دهندگان شاغل در حرفه حسابداری مدیریت

سن	درصد
زیر ۳۰ سال	۱۵/۵
۳۰-۳۹ سال	۲۵/۴
۴۰-۴۹ سال	۳۳/۴
۵۰-۵۹ سال	۲۵/۷
بالتر از ۶۰ سال	۰
مدرک تحصیلی	درصد
کارشناسی	۶۷/۳
کارشناسی ارشد	۲۸/۴
دکترای تخصصی	۴/۳
سال‌های اشتغال در حرفه	درصد
زیر ۵ سال	۹
۵-۹ سال	۱۷/۲
۱۰-۱۴ سال	۳۱/۴
۱۵-۱۹ سال	۲۹/۳
بالتر از ۲۰ سال	۱۳/۱

همان‌طور که قبلاً نیز توضیح داده شد از افراد شاغل در حرفه و دانشگاهیان، خواسته شد که اهمیت مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت را با استفاده از مقیاس لیکرت (از بی‌اهمیت با امتیاز ۱ تا با اهمیت‌ترین با امتیاز ۵ مشخص کنند. نگاره شماره (۳) نتایج یادشده را که با توجه به میانگین امتیازات و آزمون اسپیرمن، اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) شده‌اند، نشان می‌دهد.

نگاره ۲. مشخصات فردی پاسخ دهندگان دانشگاهی حسابداری مدیریت

درصد	سن
۲/۵	زیر ۳۰ سال
۲۵	۳۰-۳۹ سال
۳۷/۵	۴۰-۴۹ سال
۲۲/۵	۵۰-۵۹ سال
۱۲/۵	بالتر از ۶۰ سال
درصد	مقطع آموزشی
۶۵/۵	کارشناسی
۲۵/۹	کارشناسی ارشد
۸/۶	دکترای تخصصی
درصد	سال‌های تدریس حسابداری مدیریت
۲/۵	زیر ۵ سال
۳۰	۵-۹ سال
۲۷/۵	۱۰-۱۴ سال
۱۷/۵	۱۵-۱۹ سال
۲۲/۵	بالتر از ۲۰ سال
درصد	سال‌های اشتغال در حرفه
۱۰	زیر ۵ سال
۲/۵	۵-۹ سال
۱۵	۱۰-۱۴ سال
۳۷/۵	۱۵-۱۹ سال
۲۵	بالتر از ۲۰ سال

نتایج نشان می‌دهد که افراد شاغل در حرفه، بودجه‌بندی عملیاتی، هزینه‌یابی محصول، تحلیل انحرافات، بودجه‌بندی سرمایه‌ای و مدیریت وجوه نقد را به ترتیب به‌عنوان مهم‌ترین سرفصل‌های آموزشی می‌دانند. دانشگاهیان نیز پنج اولویت اول خود را به ترتیب به‌بهایابی بر مبنای فعالیت، ارزیابی عملکرد، هزینه‌یابی محصول، بودجه‌بندی عملیاتی و مدیریت بر مبنای فعالیت اختصاص داده‌اند.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، در حالی که دانشگاهیان مدیریت وجوه نقد را در اولویت دهم، بودجه‌بندی سرمایه‌ای را در اولویت چهاردهم و تحلیل انحرافات را در اولویت پانزدهم خود قرار داده‌اند. دو روشی که هم شاغلین در حرفه و هم دانشگاهیان اهمیت زیادی به آن‌ها داده‌اند، بودجه‌بندی عملیاتی و هزینه‌یابی محصول هستند. هم‌چنین مشاهده می‌شود که افراد شاغل در حرفه تاکید زیادی بر برنامه‌ریزی کوتاه مدت دارند چرا

که مسئله بودجه‌بندی (اعم از عملیاتی و سرمایه‌ای) و نیز مدیریت وجوه نقد را با اهمیت تلقی کرده‌اند. از سوی دیگر، بهایابی بر مبنای فعالیت و مدیریت بر مبنای فعالیت که به ترتیب در اولویت اول و پنجم دانشگاهیان قرار دارند، در اولویت دوازدهم و چهاردهم افراد شاغل در حرفه است. این نتایج مطابق با نتایج حاصل از تحقیق آدلر و همکاران (۲۰۰۰)، شانهای و لانگک فیلد اسمیت (۱۹۹۸) و هاکس و همکاران (۲۰۰۳) است، که عنوان داشتند بهایابی و مدیریت بر مبنای فعالیت مفاهیم تازه‌ای در حسابداری مدیریت هستند که هنوز کاربرد وسیعی در حرفه پیدا نکرده‌اند [۱]، [۸] و [۱۷]. هم‌چنین مطابق تحقیقات کاپلان (۱۹۹۲) و کندی و بول (۲۰۰۰)، افراد دانشگاهی هنوز بر استفاده از بهایابی و مدیریت بر مبنای فعالیت تاکید دارند و از عدم استفاده از آن‌ها در عمل متعجبند [۲۰].

نگاره ۳. اولویت بندی اهمیت روش‌های حسابداری مدیریت - افراد شاغل در حرفه در مقابل دانشگاهیان

اولویت	شاغلین در حرفه	میانگین	اولویت	دانشگاهیان	میانگین
۱	بودجه بندی عملیاتی	۴/۱۳	۱	بهایابی بر مبنای فعالیت	۴/۳۷
۲	بهایابی محصول	۴/۰۵	۲	ارزیابی عملکرد	۴/۳۵
۳	تحلیل انحرافات	۴/۰۴	۳	بهایابی محصول	۴/۳۵
۴	بودجه بندی سرمایه‌ای	۳/۸۵	۴	بودجه بندی عملیاتی	۳/۵۹
۵	مدیریت وجوه نقد	۳/۸۳	۵	مدیریت بر مبنای فعالیت	۳/۵۸
۶	ارزیابی عملکرد	۳/۶۸	۶	حسابداری سنجش مسئولیت	۳/۴۵
۷	تحلیل هزینه - حجم - سودآوری	۳/۶۰	۷	حسابداری مدیریت استراتژیک	۳/۴۴
۸	بهایابی استاندارد	۳/۵۸	۸	تحلیل سوددهی مشتریان	۳/۴۱
۹	بهایابی مرحله‌ای	۳/۳۵	۹	بهایابی کیفیت	۳/۴۰
۱۰	تحلیل سوددهی مشتریان	۳/۳۱	۱۰	مدیریت وجوه نقد	۳/۴۰
۱۱	حسابداری مدیریت استراتژیک	۳/۲۸	۱۱	تحلیل هزینه - حجم - سودآوری	۳/۳۷
۱۲	بهایابی بر مبنای فعالیت	۳/۲۸	۱۲	بهایابی استاندارد	۳/۳۷
۱۳	قیمت گذاری انتقالی	۳/۲۷	۱۳	قیمت گذاری انتقالی	۳/۳۵
۱۴	مدیریت بر مبنای فعالیت	۳/۲۵	۱۴	بودجه بندی سرمایه‌ای	۳/۳۵
۱۵	بهایابی سفارش کار	۳/۲۱	۱۵	تحلیل انحرافات	۳/۲۳
۱۶	بهایابی کیفیت	۳/۲۱	۱۶	بهایابی سفارش کار	۲/۹۸
۱۷	بهایابی مستقیم (متغیر)	۲/۸۵	۱۷	بهایابی مرحله‌ای	۲/۶۴
۱۸	حسابداری سنجش مسئولیت	۲/۶۴	۱۸	بهایابی مستقیم (متغیر)	۲/۶۳

به‌طور کلی شش سر فصل مدیریت وجوه نقد، بودجه‌بندی عملیاتی و سرمایه‌ای، تحلیل انحرافات، بهایابی محصول و تحلیل هزینه - حجم - سودآوری که در ده اولویت اول شاغلین در حرفه وجود دارد، همان روش‌های سنتی حسابداری مدیریت هستند، و شش سرفصل بهایابی و مدیریت بر مبنای فعالیت، حسابداری مدیریت استراتژیک، تحلیل

سوددهی مشتریان، بهای تمام شده کیفیت و ارزیابی عملکرد که در ده اولویت نخست دانشگاهیان قرار دارند، جزء روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت تلقی می‌شوند. شاید جای تعجب نداشته باشد که دانشگاهیان در اولویت‌بندی خود بر روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت تاکید داشته باشند. ادوارد و امانویل (۱۹۹۰) نیز پیشنهاد کرده بودند که در تحقیقات دانشگاهی، شاغلین در حرفه نیز همکاری داشته و در نتیجه هر دو گروه از نتایج این گونه تحقیقات منتفع شوند.

در بخش بعدی پرسش‌نامه مربوط به شاغلین در حرفه از آنان خواسته شده بود که میزان اهمیت هریک از ۱۸ روش مشخص شده حسابداری مدیریت را از لحاظ استفاده در سازمان خود مشخص کنند. نگاره شماره (۴) بیان‌گر مقایسه تصور افراد شاغل در حرفه از میزان اهمیت ۱۸ روش حسابداری مدیریت مشخص شده در پرسش‌نامه است.

نگاره ۴. اولویت‌بندی اهمیت روش‌های حسابداری مدیریت از دیدگاه افراد شاغل در حرفه: آموزش در مقابل عمل

اولویت	روش‌های حسابداری مدیریت	اهمیت از نظر آموزشی (میانگین)	اهمیت از نظر کاربرد در عمل (میانگین)
۱	بودجه بندی عملیاتی	۴/۱۳	۴/۰۹
۲	بهایابی محصول	۴/۰۵	۳/۹۷
۳	تحلیل انحرافات	۴/۰۴	۴/۰۷
۴	بودجه بندی سرمایه‌ای	۳/۸۵	۳/۹۳
۵	مدیریت وجوه نقد	۳/۸۳	۳/۵۲
۶	ارزیابی عملکرد	۳/۶۸	۲/۷
۷	تحلیل هزینه - حجم - سودآوری	۳/۶۰	۲/۵۵
۸	بهایابی استاندارد	۳/۵۸	۳/۵۲
۹	بهایابی مرحله‌ای	۳/۳۵	۳/۰۲
۱۰	تحلیل سوددهی مشتریان	۳/۳۱	۲/۷۶
۱۱	حسابداری مدیریت استراتژیک	۳/۲۸	۲/۵۳
۱۲	بهایابی بر مبنای فعالیت	۳/۲۸	۲/۰۴
۱۳	قیمت گذاری انتقالی	۳/۲۷	۳/۵
۱۴	مدیریت بر مبنای فعالیت	۳/۲۵	۲/۹۳
۱۵	بهایابی سفارش کار	۳/۲۱	۳/۴۵
۱۶	بهایابی کیفیت	۳/۲۱	۲/۰۷
۱۷	بهایابی مستقیم (متغیر)	۲/۸۵	۳/۲۷
۱۸	حسابداری سنجش مسئولیت	۲/۶۴	۲/۹۲

نتایج موجود در نگاره شماره (۵) بیان‌گر میزان اهمیت مهارت‌ها و ویژگی‌های لازم برای فارغ‌التحصیلان حسابداری از دیدگاه افراد شاغل در حرفه و دانشگاهیان است.

نگاره ۵. اولویت‌بندی مهارت‌ها و ویژگی‌های با اهمیت برای فارغ‌التحصیلان حسابداری از دیدگاه افراد شاغل در حرفه و دانشگاهیان

دانشگاهیان		شاغلین در حرفه	
میانگین	مهارت‌ها	میانگین	مهارت‌ها
۴/۸۶	۱. حل مسئله	۴/۷۳	۱. حل مسئله
۴/۶۳	۲. مدیریت	۴/۶۱	۲. علوم رایانه‌ای
۴/۵۲	۳. تفکر منطقی	۴/۲۵	۳. تفکر منطقی
۴/۳۶	۴. مؤثر شنیدن	۴/۱۷	۴. مدیریت
۴/۳۵	۵. علوم رایانه‌ای	۴/۱۲	۵. روابط اجتماعی
۴/۰۶	۶. مهارت‌های مقدراری	۳/۹۷	۶. خوب صحبت کردن
۴/۰۲	۷. روابط اجتماعی	۳/۹۳	۷. مهارت‌های مقدراری
۳/۹۹	۸. مؤثر خواندن	۳/۸۷	۸. مؤثر نوشتن
۳/۸۵	۹. خوب نوشتن	۳/۸۷	۹. بازاریابی
۳/۵۳	۱۰. خوب صحبت کردن	۳/۸۵	۱۰. مؤثر خواندن
۳/۵۳	۱۱. بازاریابی	۲/۸۵	۱۱. مؤثر شنیدن
میانگین	ویژگی‌ها	میانگین	ویژگی‌ها
۴/۵۳	۱. با هوش بودن	۴/۷۳	۱. نگرش حرفه‌ای
۴/۵۱	۲. عقل سلیم داشتن	۴/۶۶	۲. فن رهبری
۴/۴۵	۳. نگرش حرفه‌ای	۴/۴۵	۳. عقل سلیم داشتن
۴/۳۲	۴. مدعی بودن	۴/۱۵	۴. با هوش بودن
۳/۸۵	۵. با انگیزه بودن	۳/۹۷	۵. رفتار حرفه‌ای
۳/۶۵	۶. با اخلاق بودن	۳/۷۷	۶. با انگیزه بودن
۳/۶۲	۷. رازدار بودن	۳/۵۲	۷. با اخلاق بودن
۳/۵۴	۸. رفتار حرفه‌ای	۳/۵۲	۸. مدعی بودن
۳/۲۸	۹. فن رهبری	۳/۴۵	۹. شخصیتی خوشایند
۳/۲۵	۱۰. شخصیتی خوشایند	۳/۲۲	۱۰. رازدار بودن

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، مهارت‌های حل مسئله از دیدگاه هر دو گروه دارای بیشترین اهمیت بوده است. این نتیجه تقریباً مطابق با نتیجه تحقیقی بوده است که هاکس و همکاران (۲۰۰۳) انجام دادند [۱۷]. در حالی که هاسال و همکاران (۱۹۹۹) طی انجام مطالعه‌ای در انگلستان به این نتیجه رسیدند که شاغلین در حرفه بر مهارت‌های حل مسئله تاکید ندارند [۱۶]. از سوی دیگر، نوین و همکاران (۱۹۹۰) گزارش کردند که مهارت‌های تفکر منطقی، حل مسئله و مؤثر گوش دادن، مهارت‌های برتر از دیدگاه شاغلین در حرفه است. در تحقیقی مشابه، آلبرت و ساک (۲۰۰۰) به این نتیجه رسیدند که تفکر انتقادی -



تحلیلی، مهم‌ترین مهارت از دیدگاه دانشگاهیان و دارای اولویت دوم از دیدگاه شاغلین در حرفه است [۲۶].

بررسی ویژگی‌های مورد نیاز نشان می‌دهد که ویژگی باهوش بودن و عقل سلیم داشتن، از دیدگاه دانشگاهیان بیشترین اهمیت را داراست، در حالی که از دیدگاه افراد شاغل در حرفه، نگرش حرفه‌ای و فن رهبری مهم‌ترین موارد هستند. در تحقیق هاگس و همکاران (۲۰۰۳) عقل سلیم و نگرش حرفه‌ای هم از دیدگاه دانشگاهیان و هم شاغلین در حرفه، دارای بیشترین اهمیت هستند [۱۷]. نوین و همکاران (۱۹۹۰) گزارش کردند که عقل سلیم داشتن و با اخلاق بودن، از دیدگاه افراد شاغل در حرفه مهم‌ترین ویژگی‌ها هستند [۲۶].

در مرحله بعد، به منظور بررسی اعتبار یافته‌های یاد شده و آزمون بی‌طرفانه بودن پاسخ‌ها از سوی شاغلین در حرفه، تاثیر سن، مدرک تحصیلی و تعداد سال‌های اشتغال ایشان در حرفه بر میانگین پاسخ‌های به دست آمده، مورد سنجش قرار گرفت. نتایج این تحلیل حاکی از عدم ارتباط معنی‌دار بین پاسخ‌ها و عوامل یاد شده و بنابراین بی‌طرفانه بودن پاسخ‌هاست.

در بخش چهارم پرسش‌نامه مربوط به افراد شاغل در حرفه، از آنان خواسته شد که پنج مورد از نقاط قوت و پنج مورد از نقاط ضعف چشم‌گیر فارغ‌التحصیلان حسابداری که به تازگی در مشاغل حسابداری مدیریت مشغول به کار شده‌اند و میزان اهمیت هر یک را مشخص کنند. در این تحقیق به مورد "با اهمیت" امتیاز ۱، به مورد "اهمیت زیاد" امتیاز ۲، و به مورد "اهمیت خیلی زیاد" امتیاز ۳ داده شد. نتایج حاصل از این بخش در نگاره شماره (۶) خلاصه شده است.

در مورد نقاط قوت چشم‌گیر فارغ‌التحصیلان حسابداری، عامل انگیزه به عنوان مهم‌ترین مورد شناسایی شده است. مهارت در استفاده از روش‌های حسابداری (مهارت‌های مقداری)، توانایی در استفاده از صفحه گسترده‌ها، و توانایی تجزیه و تحلیل انتقادی به ترتیب به عنوان اولویت‌های بعدی شناسایی شده‌اند. نداشتن مهارت‌های کافی برقراری ارتباط، عدم توانایی مدیریت و رهبری، فقدان تجارب عملی، عدم آشنایی کافی با سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، و ضعف شرکت در کارهای گروهی به ترتیب به عنوان مهم‌ترین نقاط ضعف چشم‌گیر فارغ‌التحصیلان حسابداری تعیین شدند.

نگاره ۶ اولویت بندی نقاط ضعف و قوت با اهمیت فارغ‌التحصیلان جدید حسابداری از دیدگاه افراد شاغل در حرفه

نقاط قوت	تعداد پاسخ‌ها	میانگین اولویت
۱. با انگیزه بودن	۹	۲/۵
۲. مهارت در استفاده از روش‌های حسابداری (مهارت‌های مقداری)	۸	۲/۷۵
۳. توانایی در استفاده از صفحه گسترده‌ها (همانند اکسل)	۸	۱/۹۲
۴. توانایی تجزیه و تحلیل انتقادی	۴	۱/۵
نقاط ضعف	تعداد پاسخ‌ها	میانگین اولویت
۱. نداشتن مهارت‌های کافی برقراری ارتباط (نوشتن، سخنرانی)	۱۰	۲/۲
۲. عدم توانایی مدیریت و رهبری	۸	۱/۶
۳. فقدان تجارب عملی	۷	۱/۵
۴. عدم آشنایی کافی با سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری	۷	۲/۵
۵. ضعف شرکت در کارهای گروهی	۵	۱/۹

در مطالعه‌ها کس و همکاران [۱۷]، آشنایی به رایانه مهم‌ترین نقاط قوت و متکبر بودن فارغ‌التحصیلان حسابداری مهم‌ترین نقاط ضعف آنان تشخیص داده شده است. برخی تحقیقات قبلی دیگر از جمله تحقیق نوین و همکاران (۱۹۹۰)، داگدل (۱۹۹۳)، و آلبرت و ساک (۲۰۰۰)، استفاده از رایانه و صفحه گسترده‌ها را به‌عنوان مهم‌ترین نقاط قوت فارغ‌التحصیلان حسابداری اعلام کرده بودند [۲۶]، [۱۲] و [۳]. از سوی دیگر، نوین و همکاران (۱۹۹۰)، فقدان مهارت‌های ارتباطی را از مهم‌ترین نقاط ضعف این افراد دانسته‌اند [۲۶].

فاصله بین برداشت افراد شاغل در حرفه و دانشگاهیان حسابداری مدیریت از میزان اهمیت هر یک از روش‌ها، مهارت‌ها و ویژگی‌های مورد نیاز در حسابداری مدیریت، از طریق بررسی تفاوت در میانگین‌های محاسبه شده در بخش‌های قبلی تخمین زده می‌شود. انحراف معیارها نیز برای هر دو گروه محاسبه شد و آزمون دو طرفه  $t$  نیز انجام شد. نتایج حاصل از این بررسی به تفکیک روش‌ها و مهارت‌های یادشده در نگاره شماره (۷) و نتایج

1. Two tailed – t tests

حاصل از آزمون فرضیه‌ها در حالت کلی در نگاره شماره (۸) خلاصه شده است. همان‌طور که در نگاره یادشده ملاحظه می‌شود در مورد روش‌های حسابداری مدیریت، تفاوت معنی‌داری مابین میانگین امتیازات مربوط به بهایابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، ارزیابی عملکرد، حسابداری سنجش مسئولیت، حسابداری مدیریت استراتژیک، تحلیل سود دهی مشتریان و بهایابی کیفیت، از دیدگاه شاغلین در حرفه و دانشگاهیان وجود دارد. این تفاوت معنی‌دار در حقیقت به معنای تایید فرضیه اصلی اول در مورد روش‌های یادشده و رد آن در رابطه با سایر روش‌ها است. به عبارت ساده‌تر، بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری، در مورد اهمیت مفاهیم و روش‌های بهایابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، ارزیابی عملکرد، حسابداری سنجش مسئولیت، حسابداری مدیریت استراتژیک، تحلیل سود دهی مشتریان و بهایابی کیفیت، فاصله وجود دارد. همان‌طور که مشاهده می‌شود این فاصله در مورد شش روش پیشرفته (بهایابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، ارزیابی عملکرد، حسابداری مدیریت استراتژیک، تحلیل سود دهی مشتریان و بهایابی کیفیت) و یک روش سنتی (یعنی حسابداری سنجش مسئولیت) حسابداری مدیریت وجود دارد. همان‌طور که در نگاره شماره (۸) ملاحظه می‌شود، فرضیه اصلی اول به‌طور کلی و بدون توجه به انواع روش‌های حسابداری مدیریت، رد شده است که بدلیل عدم تفکیک روش‌های حسابداری مدیریت به پیشرفته و سنتی، تحلیل آن بایستی با دقت بیشتری انجام گیرد. از این‌رو توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی اول و دوم، اهمیت بیشتری خواهند یافت. بنابراین اگر سایر روش‌های حسابداری مدیریت را نیز به‌عنوان روش‌های سنتی تلقی کنیم، می‌توانیم به‌طور کلی نتیجه بگیریم که فرضیه فرعی اول مبنی بر وجود تفاوت معنی‌دار بین نظرات دو گروه مورد مطالعه در رابطه با روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت، تایید می‌شود و فرضیه دوم مبنی بر وجود تفاوت معنی‌دار مابین نظرات دو گروه مورد مطالعه در رابطه با روش‌های سنتی حسابداری مدیریت، رد می‌شود. قسمتی از این نتایج مطابق با برخی تحقیقات قبلی است. از جمله در تحقیق هاکس و همکاران (۲۰۰۳)، فاصله ادراکی مابین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه در مورد روش‌های بهایابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، مدیریت وجوه نقد، بودجه‌بندی سرمایه‌ای، حسابداری سنجش مسئولیت، بهایابی مستقیم و بهایابی مرحله‌ای وجود دارد [۱۷].

نگاره ۷. اولویت بندی روش‌ها، مهارت‌ها و ویژگی‌های با اهمیت از دیدگاه افراد شاغل در حرفه و دانشگاهیان

روش / مهارت / ویژگی	شاغلین در حرفه		دانشگاهیان		تفاوت (فاصله)	
	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	t-test	p-value
ارزیابی عملکرد	۳/۶۸	۱/۰۷	۴/۳۵	۱/۱۹	۲/۴۹۷	**۰/۰۱۴
تحلیل سوددهی مشتریان	۳/۳۱	۱/۰۴	۳/۴۱	۱/۰۹	-۲/۷۶۷	*۰/۰۰۷
حسابداری مدیریت استراتژیک	۳/۲۸	۰/۸۴	۳/۴۴	۰/۳۲	-۵/۷۳۹	*۰/۰۰۰
بهایابی بر مبنای فعالیت	۳/۲۸	۰/۷۹	۴/۳۷	۱/۴۳	-۶/۸۶۶	*۰/۰۰۰
مدیریت بر مبنای فعالیت	۳/۲۵	۰/۹۷	۳/۵۸	۰/۶۶۵	۵/۸۹۹	*۰/۰۰۰
بهایابی کیفیت	۳/۲۱	۰/۸۶	۳/۴۰	۱/۳۳	-۴/۱۸۹	*۰/۰۰۰
حسابداری سنجش مسئولیت	۲/۶۴	۰/۸۸	۳/۴۵	۱/۳۴	۲/۱۳۱	**۰/۰۳۶
بودجه بندی عملیاتی	۴/۱۳	۱	۳/۵۹	۱/۴۶	-۰/۸۶۷	۰/۳۸۸
بهایابی محصول	۴/۰۵	۱/۰۸	۴/۳۵	۱/۵۷	-۰/۸۳۱	۰/۴۰۸
تحلیل انحرافات	۴/۰۴	۰/۸۵۲	۳/۲۳	۱/۱۱	۱/۲۶۷	۰/۲۰۹
بودجه بندی سرمایه‌ای	۳/۸۵	۰/۷	۳/۳۵	۱/۳۰۲	-۱/۹۱۹	۰/۰۵۸
مدیریت وجوه نقد	۳/۸۳	۱/۰۳۸	۳/۴۰	۱/۴۱۴	-۰/۹۹۶	۰/۳۲۲
تحلیل هزینه - حجم - سودآوری	۳/۶۰	۱	۳/۳۷	۱/۴۷	-۰/۸۶۷	۰/۳۸۸
بهایابی استاندارد	۳/۵۸	۰/۸۵	۳/۳۷	۱/۱۱	۱/۲۶۷	۰/۲۰۹
بهایابی مرحله‌ای	۳/۳۵	۰/۶۹۴	۲/۶۴	۱/۳	-۱/۹۱۹	۰/۰۵۸
قیمت گذاری انتقالی	۳/۲۷	۰/۸۹۶	۳/۳۵	۱/۱۴	۱/۶۳۵	۰/۱۰۶
بهایابی سفارش کار	۳/۲۱	۱/۰۶	۲/۹۸	۱/۳۷	۰/۵۸۷	۰/۵۵۹
بهایابی مستقیم (متغیر)	۲/۸۵	۰/۹۹	۲/۶۳	۱/۰۱۱	۰/۵۵۵	۰/۵۸۱
خوب صحبت کردن	۳/۹۷	۰/۶۸	۳/۵۳	۰/۷۱	۳/۳۲۸	*۰/۰۰۱
مؤثر شنیدن	۲/۸۵	۰/۹۲	۴/۶۳	۰/۹۱۵	۳/۵۶	*۰/۰۰۱
حل مسئله	۴/۷۳	۰/۸۶۱	۴/۸۶	۱/۴	-۱/۰۷۸	۰/۲۸۴
علوم رایانه‌ای	۴/۶۱	۱/۰۴	۴/۳۵	۱/۴۱	-۰/۹۹۶	۰/۳۲۲
تفکر منطقی	۴/۲۵	۰/۸۶	۴/۵۲	۱/۴۳	-۱/۱۴۷	۰/۲۵۴
مدیریت	۴/۱۷	۰/۸۱	۴/۶۳	۱/۴۷	۰/۷۹۳	۰/۴۳۰
روابط اجتماعی	۴/۱۲	۰/۵۰۲	۴/۰۲	۰/۷۳	۰/۱۵۵	۰/۸۷۸
مهارت‌های مقدراری	۳/۹۳	۱/۰۶	۴/۰۶	۱/۵۶	-۰/۴۴۶	۰/۶۵۷
مؤثر نوشتن	۳/۸۷	۰/۹۶	۳/۸۵	۰/۹۳	۱/۵۳۴	۰/۱۲۹

ادامه نگاره ۷.

تفاوت (فاصله)		دانشگاهیان		شاغلین در حرفه		روش / مهارت / ویژگی
p-value	t-test	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
۰/۵۴۳	۰/۶۱۱	۱/۰۶	۳/۵۳	۰/۸۶	۳/۸۷	بازاریابی
۰/۵۴۲	۰/۶۱۲	۰/۶۲	۳/۹۹	۰/۸۲	۳/۸۵	مؤثر خواندن
**۰/۰۳۶	۲/۱۳۴	۰/۹۲	۳/۲۸	۰/۷۶	۴/۶۶	فن رهبری
**۰/۰۰۵	-۱/۹۱۹	۱/۳۰	۴/۳۲	۰/۶۹	۳/۵۲	مدعی بودن
۰/۵۶۵	-۰/۵۷۷	۰/۸۹	۴/۴۵	۰/۵۸	۴/۷۳	نگرش حرفه‌ای
۰/۰۶۰	۱/۹۰۸	۰/۳۹	۴/۵۱	۰/۵۵	۴/۴۵	عقل سلیم داشتن
۰/۲۳۷	۱/۱۸۹	۱/۰۶	۴/۵۳	۰/۷۲	۴/۱۵	با هوش بودن
۰/۶۹۶	۰/۳۹۱	۰/۵۴	۳/۵۴	۰/۵۰	۳/۹۷	رفتار حرفه‌ای
۰/۴۴۸	۰/۷۶۲	۱/۰۲۲	۳/۸۵	۰/۷۲	۳/۷۷	با انگیزه بودن
۰/۶۹۶	۰/۳۹۱	۰/۵۴	۳/۶۵	۰/۵۰	۳/۵۲	با اخلاق بودن
۰/۱۲۹	۱/۵۳۴	۰/۹۳	۳/۲۵	۰/۹۶	۳/۴۵	شخصیتی خوشایند
۰/۳۴۲	۰/۹۵۵	۰/۶۴	۳/۶۲	۰/۶۱	۳/۲۲	رازدار بودن

\*: معنی دار در سطح ۰/۰۹۹؛ \*\*: معنی دار در سطح ۰/۰۹۵

در مورد مهارت‌های مورد نیاز فارغ‌التحصیلان حسابداری نیز تفاوت معنی داری بین مهارت‌های مؤثر گوش دادن و خوب صحبت کردن از دیدگاه شاغلین در حرفه و دانشگاهیان وجود دارد و این به معنای تایید فرضیه اصلی دوم در رابطه با مهارت‌های یادشده و رد آن در رابطه با سایر مهارت‌ها است. نتایج حاصل از مقایسه میانگین امتیازهای مربوط به ویژگی‌های مورد نیاز فارغ‌التحصیلان حسابداری از دیدگاه شاغلین در حرفه و دانشگاهیان نیز بیان‌گر تفاوت معنی دار بین ویژگی مدعی بودن و فن رهبری است و این به معنای تایید فرضیه دوم در رابطه با ویژگی‌های یادشده و رد آن در رابطه با سایر ویژگی‌ها است. در واقع دانشگاهیان اهمیت بیشتری برای ویژگی مدعی بودن و شاغلان در حرفه برای ویژگی فن رهبری، قایل شده‌اند. شاید دلیل این تفاوت آن باشد که دانشگاهیان از فارغ‌التحصیلان حسابداری انتظار دارند که در مورد مسائل علمی حسابداری صاحب‌نظر و مدعی بوده و همواره به دنبال نوآوری در روش‌ها باشند، درحالی که شاغلین در حرفه

معمولاً به روش‌های موجود بسنده می‌کنند. از سوی دیگر شاغلین در حرفه بیشتر حسابداران مدیریت را در قالب مدیران مالی سازمان‌ها در نظر می‌گیرند، که فن رهبری از ویژگی‌های لازم برای آن‌هاست، در حالی که دانشگاهیان به حسابداران مدیریت از دید وسیع‌تری می‌نگرند. ولی علاوه بر مطالب یادشده، همان‌طور که در نگاره شماره (۸) ملاحظه می‌شود، فرضیه اصلی دوم مبنی بر وجود تفاوت معنی‌دار بین نظرات دو گروه مورد مطالعه در رابطه با مهارت‌های مورد نیاز فارغ‌التحصیلان حسابداری، رد شده است، یعنی در حالت کلی، تفاوت معنی‌داری بین نظرات دو گروه یادشده در این زمینه مشاهده نشده است.

نگاره ۸. نتایج کلی آزمون فرضیات تحقیق

نتیجه	تفاوت (فاصله)		دانشگاهیان		شاغلین در حرفه		فرضیه
	p-value	t-test	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
رد	۰/۹۴۶	-۰/۰۶۷۵	۰/۲۴۳	۳/۴۵۸	۰/۱۶۸	۳/۴۶	اصلی اول - روش‌های حسابداری مدیریت
تایید	*۰/۰۴۳	۲/۶۹۱	۰/۲۲۱	۳/۷۵۸	۰/۰۲۹	۳/۳۳۵	فرعی اول - روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت
رد	۰/۱۱۲	-۱/۷۲۳	۰/۲۰۲	۳/۳۰۹	۰/۲۳۱	۳/۵۳۳	فرعی دوم - روش‌های سنتی حسابداری مدیریت
رد	۰/۶۳۴	۰/۴۸۴	۰/۲۳۹	۴/۰۴۶	۰/۲۵۰	۳/۹۸۳	اصلی دوم - مهارت‌های مورد نیاز فارغ‌التحصیلان حسابداری
*: معنی‌دار در سطح ۹۵٪							

آنچه از نتایج این تحقیق و سایر تحقیقات مشابه بر می‌آید آن است که دانشگاهیان تا زمانی که روش‌های سنتی حسابداری مدیریت توسط شاغلین در حرفه کاربرد دارند، نمی‌توانند از آن‌ها در امر تدریس و آموزش چشم‌پوشی کنند. در این رابطه فرصت‌های تحقیقی زیادی وجود دارد که لازم است بررسی شود، برای مثال: چرا شاغلین در حرفه از روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در عمل استفاده نمی‌کنند. ادوارد و امانویل (۱۹۹۰) پیش‌بینی کردند که با گذشت زمان، فارغ‌التحصیلان جدید حسابداری که وارد حرفه

می‌شوند، روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت را به کار خواهند گرفت [۱۴]. در حالی که در حدود یک دهه گذشته، چنین پیش‌بینی چندان محقق نشده است، به طوری که روش‌هایی چون بهایابی بر مبنای فعالیت و مدیریت بر مبنای فعالیت که فواید آن‌ها به کرات در متون آمده است، به طور وسیعی در عمل به کار گرفته نشده است [۱] و [۸] و این نتایج به این تفکر قوت می‌بخشد که بین تصورات دانشگاهیان و شاغلین در حرفه در این زمینه فاصله وجود دارد. در این رابطه وظیفه دانشگاهیان آن است که مشکلات مربوط به پیاده‌سازی بهایابی و مدیریت بر مبنای فعالیت را در عمل بیشتر مورد بررسی و مطالعه قرار داده و نتایج این‌گونه مطالعات را در کلاس‌های درس خود عنوان کنند. در نتیجه، فارغ‌التحصیلان حسابداری نه تنها به جوانب فنی این مفاهیم آشنایی لازم را پیدا می‌کنند، بلکه به مشکلاتی که در زمینه پیاده‌سازی و اجرای آن‌ها در عمل وجود دارد، واقف خواهند شد. چنین نتیجه‌گیری منطقی در رابطه با سایر مفاهیم و روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت نیز قابل تصور است.

### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

این تحقیق به بررسی این موضوع پرداخت که آیا بین آموزش حسابداری مدیریت و حضور آن در حرفه فاصله‌ای وجود دارد یا نه، و به منظور بررسی این موضوع تصور دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه در مورد این‌که، چه مباحثی در درس حسابداری مدیریت با اهمیت است، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در این تحقیق علاوه بر موضوع یادشده، مهارت‌ها و ویژگی‌های لازم برای فارغ‌التحصیلان جدید حسابداری که وارد مشاغل حسابداری مدیریت می‌شوند، از دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه، به مقایسه گذاشته شده و نقاط برجسته قوت و ضعف آنان از دیدگاه شاغلین در حرفه مورد بحث قرار گرفت.

تحقیقات قبلی در این زمینه، بر استفاده از روش‌های سنتی در مقابل روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت در عمل تاکید دارند. نتایج این‌گونه تحقیقات حاکی از آن است که شاغلین در حرفه اولویت اصلی خود را، هم در مسائل آموزشی و هم در مسائل عملی، به روش‌های سنتی حسابداری مدیریت می‌دهند، در حالی که دانشگاهیان اولویت یادشده را به شیوه‌های نوین اختصاص می‌دهند.

نتایج این تحقیق حاکی از آن است که شش سرفصل مدیریت وجوه نقد، بودجه بندی عملیاتی و سرمایه‌ای، تحلیل انحرافات، بهایابی محصول و تحلیل هزینه - حجم - سودآوری که در ده اولویت اول شاغلین در حرفه وجود دارد، همان روش‌های سنتی حسابداری مدیریت هستند، در حالی که شش سرفصل بهایابی و مدیریت بر مبنای فعالیت، حسابداری مدیریت استراتژیک، تحلیل سوددهی مشتریان، بهایابی کیفیت و ارزیابی عملکرد که در ده اولویت اول دانشگاهیان قرار دارند، جزء روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت تلقی می‌شوند. از سوی دیگر شاغلین در حرفه در مورد روش‌های مورد استفاده در سازمان‌های خود، بیشتر به روش‌های سنتی حسابداری مدیریت اشاره کرده‌اند تا روش‌های پیشرفته آن. هم‌چنین نتایج به‌دست آمده، حاکی از آن است که پنج روش برتر از دیدگاه شاغلین در حرفه از لحاظ آموزشی، همان پنج روشی است که از لحاظ استفاده در سازمان مربوطه اشان نیز بیشترین اولویت را داشته‌اند. این پنج روش عبارتند از: بودجه‌بندی عملیاتی، هزینه‌یابی محصول، تحلیل انحرافات، بودجه‌بندی سرمایه‌ای و مدیریت وجوه نقد.

در مورد مهارت‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان جدید حسابداری که وارد مشاغل حسابداری مدیریت می‌شوند نیز از دیدگاه هر دو گروه مورد مطالعه، یعنی دانشگاهیان و شاغلین در حرفه، مهارت‌های حل مسئله بالاترین اولویت را به خود اختصاص داده است. در حالی که برای ویژگی‌های مورد نیاز، باهوش بودن از دیدگاه دانشگاهیان و نگرش حرفه‌ای از دیدگاه شاغلین در حرفه، مهم‌ترین ویژگی تلقی شده‌اند.

در بخش دیگری از این تحقیق که به نقاط برجسته قوت و ضعف فارغ‌التحصیلان جدید حسابداری از دیدگاه شاغلین در حرفه می‌پردازد، این نتیجه حاصل شده است که عامل انگیزه به عنوان مهم‌ترین مورد، و مهارت در استفاده از روش‌های حسابداری (مهارت‌های مقداری)، توانایی در استفاده از صفحه گسترده‌ها، و توانایی تجزیه و تحلیل انتقادی به ترتیب به‌عنوان اولویت‌های بعدی شناسایی شده‌اند. شاید یکی از دلایل اصلی ایجاد این توانایی‌ها، تغییر در نحوه جذب دانشجویان حسابداری به دانشگاه‌ها در چند سال اخیر باشد، که از جمله این تغییرات می‌توان به گنجاندن رشته حسابداری در مجموعه انتخابی دیپلم‌های علوم تجربی و علوم ریاضی - فیزیک، علاوه بر دیپلم علوم انسانی اشاره کرد. هم‌چنین برای قبولی در این رشته، کسب رتبه‌های بسیار خوب در آزمون ورودی



ضروری شده است. این مسائل و سایر مسائل مشابه منجر به افزایش سطح کیفی دانشجویان و در نهایت تبعاتی شده است که به آن‌ها اشاره شد.

از سوی دیگر، نقاط ضعف برجسته‌ای شامل نداشتن مهارت‌های کافی برقراری ارتباط، عدم توانایی مدیریت و رهبری، فقدان تجارب عملی، عدم آشنایی کافی با سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، و ضعف شرکت در کارهای گروهی به فارغ‌التحصیلان حسابداری از دیدگاه شاغلین در حرفه منسوب شده است. به احتمال زیاد، این نقاط ضعف در فارغ‌التحصیلان حسابداری نشانگر ضعف در بخش‌هایی از سیستم آموزشی موجود می‌باشد. گنجانیدن دروسی در ارتباط با مهارت‌های برقراری ارتباط (خواندن - نوشتن - صحبت کردن) و آشنایی با فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، هم‌چنین برقراری دوره‌هایی (کارگاه‌های آموزشی) برای اجرای کارهای گروهی و نیز منظور کردن دوره کارآموزی در سازمان‌های تجاری و سایر اقدامات مشابه، خواهد توانست نقاط ضعف و کاستی‌های یادشده را تا حدود زیادی مرتفع سازد.

در بخش پایانی این تحقیق فاصله ادراکی بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری در مورد اهمیت مفاهیم و روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت، مشاهده شد، در حالی که این فاصله در مورد روش‌های سنتی، قابل ملاحظه نبود. در مورد مهارت‌های مورد نیاز فارغ‌التحصیلان حسابداری نیز تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه شاغلین در حرفه و دانشگاهیان مشاهده نشد (به جز مهارت‌های مؤثرگوش دادن و خوب صحبت کردن). لازم به ذکر است که در مورد ویژگی‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان حسابداری، دانشگاهیان اهمیت بیشتری برای ویژگی مدعی بودن و شاغلان در حرفه برای ویژگی فن رهبری، قایل شده‌اند.

به‌طور کلی نتایج این تحقیق حاکی از آن است که افراد شاغل در حرفه، هنوز بر استفاده از روش‌های سنتی حسابداری مدیریت تاکید دارند و تا زمانی که این مسئله صادق است، چشم‌پوشی از این روش‌ها برای دانشگاهیان نیز ممکن نیست. با این حال، آموزش روش‌های پیشرفته حسابداری مدیریت اهمیت خود را از دست نخواهد داد. در حقیقت، عدم به‌کارگیری فنون و شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت در عمل، الزاما به معنای مربوط و مناسب نبودن آن‌ها در حرفه نیست. راه حل عملی آن است که زمانی که تحقیقات دانشگاهیان منجر به مفاهیم و روش‌های جدیدی در حسابداری مدیریت می‌شود، این نتایج

در مجلات حرفه‌ای هم منتشر شود تا شاغلین در حرفه نیز از این نتایج و کاربرد آن‌ها در عمل آگاه باشند. از سوی دیگر، همکاری مشترک بین شاغلین در حرفه و دانشگاهیان، هر دو گروه را به هماهنگی و درک بهتر از این که چرا فاصله ادراکی مورد نظر وجود دارد، رهنمون خواهد شد.

## منابع

1. Adler, R, Everett, A.M & Waldorn, M. (2000). "Advanced Management Accounting Techniques in Manufacturing: Utilisation , Benefits and Barriers to Implementation", *Accounting Forum*, 24, (2).
2. Ainikkal, j.(1993)."Exploring the New Zealand Manufacturing Environment", *Accountants' journal*, July.
3. Albrecht ,W.S.&Sack,R.J.(2000)." Accounting Education: charting the course through a perilous future", *American Accounting Association*,vol 16.
4. Bhimani,A.&Pigott,D.(1992)."Implementing ABC: A case study of organizational and behavioral consequences", *Management Accounting Research*,3.
5. Brinberg,J.C.(2000)."The Role of Behavioral Research in Management Accounting in 21st", *Issues in Accounting Education*,15,(4).
6. Boer, G.B. (2000)." Management Accounting Education: Yesterday, Today and Tomorrow", *Issues in Accounting Education*, 15, (4).
7. Bright, Daivies, Downes & Sweeting (1992). "The development of costing techniques and practices:A UK study", *Management Accounting Research*, 3.
8. Chenhall & Langfield-Smith (1998). "Adoption and benefits of management accounting techniques and practices: An Australian study", *Management Accounting Research*, 9.
9. Chua & Baxter (2000). "Management accounting- beyond 2000",*Pacific Accounting Review* ,Oct.
10. Cooper & Kaplan (1988). "Measure costs right: Make the right decisions", *Harvard Business Review*, 11, (2).
11. Deakin & Summers (1975)."A survey of curriculum topics relevant to the practice of management accounting", *The Accounting Review*, April.
12. Dugdale, D. (1993). "Theory and practice: The views of CIMA members and students", *Management Accounting, London*.

13. Dyer, J.L. (2000). "Accounting education on threshold of a new century", *The Government Accounting Journal*, 48, (4).
14. Edwards & Emmanuel (1990). "Diverging views on boundaries of management accounting", *Management Accounting Research*, 1.
15. French & Coppage (2000). "Educational issues challenging for the future of accounting profession", *Ohio CPA journal*, 59(3).
16. Hassall, Joyce, Montano & Anes (1999). "Vocational skills and capabilities for management accountants", *Management Accounting, London*.
17. Hawkes, Fowler & Tan (2003). "Management accounting education: Is there a gap between academia and practitioner perceptions?" *Working paper*, Eastern Institute of Technology, New Zealand.
18. Jacobs Liza (2004). "The impact of changing practitioner requirements on management accounting education at South African universities", *Doctoral Dissertation*, University of Pretoria.
19. Johnson & Kaplan (1987). "Relevance lost: The rise and fall of management accountant", *Boston: Harvard Business School Press*.
20. Kennedy & Bull (2000). "The great debates", *Management Accounting (London)*.
21. Knight & Zook (1982). "Controllers evaluate relevance of education topics", *Management Accounting*, Nov.
22. Lander & Reinstain (1987). "Identifying a common body of knowledge of management accounting", *Issues in Accounting Education*, Fall.
23. Maher, M.W. (2000). "Management accounting education at the millennium", *Issues in Accounting Education*, 15, (20).
24. Mansuy, John E. (1993). "A different view of management accounting in business and education", *Industrial Engineering*, Apr.
25. Mclean, Tom (1988). "Management accounting education: Is theory related to practice?", *Management Accounting*, Jul, Aug
26. Novin, Pearson & Sedge (1990). "Improving the curriculum for aspiring management accountants: The practitioner's point of views",

*Journal of Accounting Education*, 8.

27. Russel, Siegel & Kulesza (1999). "Counting more, counting less", *The Accounting Educators Journal*, Spring.
28. Scapens, R.W. (1983). "Closing the gap between theory and practice", *Management Accounting (London)*, 61, (10).
29. Siegel & Sorenson (1994). "What corporate America wants in entry-level accountants?," *Management Accounting*, 76, (3).
30. Swanson,R. (1999). "Is management accounting a dead profession?," *Management Accounting (London)*, 11.
31. Szendi & Elmore (1993). "Management Accounting: Are new techniques making in-roads with practitioners?," *Journal of Accounting Education*, 11.