

بررسی فاصله انتظاراتی میان آموزش و عمل حسابداری مدیریت

دکتر رمضانعلی رویایی^۱

حیدر محمدزاده سالطه^۲

چکیده

برنامه آموزشی حسابداری مدیریت، موضوع قابل توجهی است که در طی دهه های اخیر مورد بحث صاحب نظران بوده است، بدین صورت که چگونه باید مجموعه دانش مشترک برای آموزش حسابداری مدیریت شکل گیرد و اینکه آیا بین تئوری و عمل حسابداری مدیریت، فاصله انتظاراتی وجود دارد؟ این تحقیق در صدد آنست تا با ارزیابی میزان انتظارات اساتید و مدیران شاغل از حسابداری مدیریت، فاصله موجود بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت را شناسایی و برای به حداقل رساندن این فاصله، راهکارهایی ارائه نماید. بدین منظور یک نمونه ۱۵۰ تایی از شرکتهای فعال تولیدی بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شدند که در نهایت ۶۹ نفر آنها به پرسشنامه پاسخ دادند. همچنین برای ۲۵ نفر از اساتید حسابداری مدیریت در دانشگاهها پرسشنامه ارسال شد که در نهایت ۲۳ نفر به پرسشنامه ها پاسخ دادند. نتایج حاصله نشان می دهد که مدیران شاغل بر بکارگیری تکنیکهای سنتی و اساتید دانشگاه بر تکنیکهای نوین حسابداری مدیریت تاکید دارند. هر دو گروه بر مهارتها و ویژگی ها و نقاط ضعف و قوت فارغ التحصیلان اخیر حسابداری نظرات مشابهی ارائه

۱- استادیار، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

۲- عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرند، دانشجوی دوره دکتری حسابداری

دادند. عدم پذیرش تکنیکهای نوین حسابداری مدیریت توسط شاغلین، ضرورتاً بدین معنا نیست که این تکنیکها، نامربوط و غیر کاربردی هستند. اساتیدی که در پی راهکارهایی برای پذیرش تکنیکهای نوین می باشند، لازمست که یک پایگاه داده یا یک مجله برای ارتباط مشترک بین شاغلین و استادان ایجاد کنند تا از این طریق راحتتر بتوانند مسائل و مشکلات موجود را به همدیگر منتقل نمایند بدین صورت که شاغلین، مشکلات واقعی موجود در بکارگیری تکنیکهای مورد استفاده را به اساتید دانشگاهی منتقل و اساتید نیز متقابلاً راهکارهای لازم برای حل مسائل موجود را همراه با پیشنهاد تکنیکهای نوین به مدیران شاغل در حسابداری مدیریت ارائه دهند. همچنین مدیران شرکتها می توانند برای کارکنان حسابداری خود، دوره های آموزشی ضمن خدمت برگزار نموده و در این زمینه از اساتید دانشگاهها کمک بگیرند. وجود یک منبع اطلاعاتی و عملیات مشترک بین شاغلین و اساتید دانشگاه، هر دو گروه را قادر خواهد ساخت تا بصورت هماهنگ فعالیت نمایند و فاصله انتظاراتی موجود را به حداقل برسانند.

واژگان کلیدی:

آموزش حسابداری مدیریت، فاصله انتظاراتی، عمل حسابداری مدیریت

مقدمه

رقابت جهانی و افزایش پیچیده مبادلات تجاری همراه با تغییرات فناوری باعث بوجود آمدن تکنیکهای جدید در حسابداری مدیریت می شوند. از آنجایی که اینگونه تکنیکهای جدید، توسعه یافته و در کنار روشهای موجود قرار می گیرند، توجه به این نکته حائز اهمیت است که چگونه باید "مجموعه دانش مشترک"^۱ برای آموزش حسابداری مدیریت شکل بگیرد. تربیت و تدارک دانشجویان توسط دانشگاهها به

¹ Common Body of Knowledge

منظور ایفای نقشهای آتی در حسابداری مدیریت باید متضمن آموزش تکنیکهایی باشد که برای سازمانها در زمان حاضر و آتی مفید باشد. وجود یک فاصله انتظاراتی در حسابداری مدیریت بین تئوری و عمل می تواند نشان می دهد که اساتید دانشگاه تکنیکهای سنتی را که هنوز در عمل مورد استفاده قرار می گیرند، آموزش نمی دهند. شناسایی وجود این فاصله انتظاراتی می تواند مدیران شاغل و استادان حسابداری مدیریت را در تعیین ماهیت این فاصله و چگونگی به حداقل رساندن آن یاری دهد.

بیان مسئله و پیشینه تحقیق

برنامه آموزشی حسابداری مدیریت، موضوع قابل توجهی است که در طی دهه های اخیر مورد بحث صاحب نظران بوده است، بدین صورت که چگونه باید مجموعه دانش مشترک برای آموزش حسابداری مدیریت شکل گیرد و اینکه آیا بین تئوری و عمل حسابداری مدیریت، فاصله انتظاراتی وجود دارد؟

سامر و دیکین^۱ در سال ۱۹۷۵ در آمریکا، تحقیقی را بر روی مدیران شاغل حسابداری مدیریت پیرامون سودمندی موضوعات مختلف حسابداری مدیریت انجام دادند.

نایت و زووک^۲ در سال ۱۹۸۲ تحقیقی بر روی حسابداران رسمی و کنترلرهای مالی به منظور ارائه یک رتبه بندی از موضوعات حسابداری مدیریت و حسابداری مالی انجام دادند که هر دو گروه نظرات متفاوتی بر موضوعات مختلف حسابداری مدیریت ارائه کردند. در نهایت، مطالعه آنها موضوعات با اهمیت را در حسابداری مدیریت یا حسابداری مالی شناسایی نمود.

¹⁻ Summer & Deakin

²⁻ Knight & Zook

اسکاپنس^۱ (۱۹۸۳) روی فاصله انتظاراتی بین تئوری و عمل حسابداری مدیریت مطالعه می کند و تکنیکهای پیشرفته ریاضی موجود در کتابهای درسی حسابداری مدیریت را که کمتر مورد قبول مدیران شاغل قرار می گیرند را مورد نقد و بررسی قرار می دهد. وی اعتقاد دارد که مطالعات استادان باید بیشتر روی حسابداری مدیریت در عمل انجام گیرد چون برای مدیران شاغل از اهمیت خاصی برخوردار است.

کاپلان^۲ (۱۹۸۴) در یک مقاله نقادانه از شیوه عمل فعلی حسابداری مدیریت، بیان می کند که از سال ۱۹۲۵ تا اواسط ۱۹۸۰ بر روی تکنیکهای حسابداری مدیریت توسعه کمتری روی داده است. وی استدلال می کند که اتکای استادان حسابداری مدیریت به جای اینکه بر مسائل واقعی موجود در سازمانها باشد، مبتنی بر مدل‌های اقتصادی است که این باعث ایجاد شکاف و فاصله بین استادان و مدیران شاغل می شود. توصیه وی برای محققان این است که برای مسائل و مشکلات واقعی موجود در سازمانها، نوآوریهای مختلف از قبیل هزینه یابی بر مبنای فعالیت^۳، کارنامه متوازن^۴ و ارزش افزوده اقتصادی^۵ بوجود بیاورند.

از نتایج این تحقیقات معلوم می شود که شرکتهای تولیدی، تکنیکهای سنتی حسابداری مدیریت را به تدریج کنار می گذارند و اقدام به پذیرش تکنیکهای جدیدتر می نمایند. میزان پذیرش تکنیکهای نوین حسابداری مدیریت، عامل اصلی وجود فاصله انتظاراتی بین مدیران شاغل و استادان نسبت به میزان اهمیت موضوعات مختلف حسابداری مدیریت می باشد.

1- Scapens

2- Kaplan

3- Activity-Based-Costing

4- Balance Score Card

5- Economic value Added

پذیرش تکنیکهای پیشرفته حسابداری مدیریت

مطالعات برایت، دیویس، داونس و سویتینگ^۱ (۱۹۹۲) در انگلیس بر روی بکارگیری تکنیکهای هزینه یابی، به این نتیجه رسید که اکثر شرکتهای تولیدی هنوز تکنیکهای سنتی حسابداری مدیریت را توسعه داده و یا حتی جدیدا شروع می کنند. همچنین برایت بررسی می کند که چگونه شرکتهای تولیدی تکنیکهای حسابداری مدیریت را که از لحاظ تئوریک و نحوه بکارگیری در عمل باهم ناسازگارند، پیاده و اجرا می کنند.

اینیکال^۲ (۱۹۹۳) ۲۰۰ شرکت بزرگ و ۴۲ شرکت کوچک را در نیوزلند مورد مطالعه قرار داد تا میزان آگاهی از تکنیکهای پیشرفته حسابداری مدیریت را آزمون کند. نتایج وی نشان داد که هنوز شرکتهای تولیدی به شدت بر تکنیکهای سنتی حسابداری مدیریت متکی هستند. علیرغم تاکید استادانی چون کوپر و کاپلان^۳ بر سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت، بیش از ۶۵ درصد شرکتهای از معیارهای مبتنی بر حجم استفاده می کردند.

اوبریت و والدرون^۴ (۲۰۰۰) دریافتند که تکنیکهای پیشرفته حسابداری مدیریت، توسط شرکتهای بزرگتر مورد پذیرش قرار می گیرند. موانعی که باعث عدم پذیرش این تکنیکها می شوند شامل فقدان منابع انسانی دارای مهارتهای لازم، محدودیتهای زمانی و بی تفاوتی های مدیریت می باشند.

از نتایج تحقیقات فوق مشخص می شود که کار عملی حسابداری مدیریت مستلزم شناخت هر دو تکنیک سنتی و پیشرفته برای فارغ التحصیلانی است که وارد حرفه حسابداری مدیریت می شوند.

¹⁻ Bright, Davies, Downes & Sweeting

²⁻ Ainikkal

³⁻ Kooper & Kaplan

⁴⁻ Everett & Waldron

آینده حسابداری مدیریت و آموزش آن

دایبر^۱ (۱۹۹۹) معتقد است که تکنولوژی تاثیر زیادی بر حسابداری مدیریت دارد و آن را از فرآیند جمع آوری داده ها به سوی تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات سوق می دهد. وی معتقد است آموزش حسابداری مدیریت از محتوای فنی و تکنیکی فاصله گرفته و به سمت حوزه های غیرسنتی از قبیل مهارتهای فکری و مهارتهای گفتاری و نوشتاری سوق پیدا می کند. این امر مستلزم تغییر در آموزش حسابداری مدیریت از مبنای تکنیکی و محاسباتی به رویکرد تفسیری و تجزیه و تحلیل خواهد بود.

توسعه حسابداری مدیریت، با ترکیب تکنیکهای سنتی و پیشرفته، مجموعه دانش زیادی را تولید کرده و تحولاتی را در برنامه آموزشی حسابداری مدیریت ایجاد می کند.^۲ با وجود این، برخی نیز یک بحران قریب الوقوع را در حسابداری مدیریت پیش بینی می کنند و معتقدند که شکل حاضر ممکن است باقی نماند.^۳

بیرنبرگ^۴ بیان می کند که موضوعات سنتی مثل بودجه بندی، همیشه جزو برنامه آموزشی حسابداری مدیریت خواهد بود. وی معتقد است اگرچه مباحث جدیدی مثل ABC مطرح می شوند، مباحث سنتی نیز در کنار آن مطرح می شوند تا همیشه شاخص و برجسته باشند. بزرگترین انتقاد، مخصوصا از نظر آمریکا این بوده است که برنامه آموزشی حسابداری مدیریت موفق نبوده است. افزایش پیچیده مبادلات تجاری و ناتوانی استادان دانشگاه در همگام شدن با سرعت تغییرات، از عوامل اصلی این عدم موفقیت می باشد. تحقیق حاضر در صدد آنست تا از هر دو گروه استادان و مدیران شاغل حسابداری مدیریت درخواست کند که چه مباحث و تکنیکهای حسابداری مدیریت از نظر آنها مهم است و در صورت وجود فاصله انتظاراتی بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت، آن را شناسایی کند. این تحقیق همچنین به بررسی میزان اهمیت

¹⁻ Dyer

²⁻ Brewer, 2000

³⁻ Chua & Baxter, 2000

⁴⁻ Birnberg, 2000

مهارتهای و ویژگیهای فارغ التحصیلان دانشگاهی از نظر هر دو گروه استادان و شاغلین می پردازد و در نهایت نقاط قوت و ضعفی که فارغ التحصیلان اخیر ممکن است داشته باشند را شناسایی می نماید.

اهداف تحقیق

مطالعه حاضر دو هدف اصلی زیر را کانون توجه دارد:

- ۱- شناسایی فاصله موجود بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت ، با ارزیابی میزان اهمیت استادان و شاغلین نسبت به موضوعات مختلف حسابداری مدیریت.
- ۲- بررسی و یافتن مهارتهایی که برای فارغ التحصیلان اخیر دانشگاهی در حسابداری مدیریت با اهمیت است.
- ۳- شناسایی نقاط قوت و ضعف فارغ التحصیلان اخیر.

فرضیه های تحقیق

بر پایه مفروضات پیش گفته در مبانی نظری ، فرضیات تحقیق بشرح زیر ارائه می گردد:

- ۱- فاصله انتظاراتی معنی داری بین اساتید دانشگاه و مدیران شاغل نسبت به تکنیکهای مختلف حسابداری مدیریت وجود دارد.
- ۲- فاصله انتظاراتی معنی داری بین اساتید دانشگاه و مدیران شاغل حسابداری مدیریت نسبت به میزان اهمیت مهارتها و ویژگیهای فارغ التحصیلان اخیر دانشگاهی وجود دارد.

چارچوب طرح تحقیق

الف- انتخاب نمونه :

در این مطالعه در مرحله اول ، ۱۵۰ شرکت از مجموع شرکتهای فعال تولیدی بورس اوراق بهادار تهران که درآمد فروش آنها بیش از یک میلیارد ریال بود انتخاب گردید تا از نظر اندازه قابل مقایسه باشند.

در مرحله دوم نیز ۲۵ نفر از استادان حسابداری مدیریت که در دانشگاههای دولتی و آزاد اسلامی در مقطع کارشناسی ارشد و دکتری مشغول تدریس می باشند انتخاب شدند. در انتخاب استادان فرض بر این بوده است که استاد مربوطه باید عضو هیات علمی تمام وقت آن واحد دانشگاهی باشد.

ب- جمع آوری داده ها :

جمع آوری داده ها در دو مرحله صورت گرفت :

مرحله اول:

برای کنترلرهای مالی شرکتهای مورد مطالعه یک پرسشنامه ارسال گردید.

مرحله دوم:

برای گروه حسابداری دانشگاههای مختلف کشور که در آنها حسابداری مدیریت در مقطع کارشناسی ارشد و دکتری تدریس می شود یک پرسشنامه دیگر ارسال شد تا بین کلیه اساتید حسابداری مدیریت در گروه خود توزیع کنند.

ج- چهارچوب پرسشنامه :

پرسشنامه اول که برای کنترلرهای مالی شرکتهای مورد مطالعه ارسال شده است

شامل ۴ بخش زیر می باشد :

بخش اول شامل سوالاتی در زمینه اطلاعات فردی ، گردش مالی شرکت ، تعداد تولیدات شرکت ، تعداد کارکنان قسمت حسابداری ، میزان تجربه کنترلر مالی و نوع صنعت می باشد.

در بخش دوم، موضوعات مختلف حسابداری مدیریت بر حسب اهمیت، رتبه بندی می شوند. بدین صورت که چندین موضوع حسابداری مدیریت ارائه شده و از پرسش شوندگان خواسته می شود تا میزان اهمیت هر یک از موضوعات را با مشخص کردن اعداد ۱ تا ۵ رتبه بندی نمایند.

				خیلی بااهمیت
				۵
				۴
				۳
				۲
				۱
				فاقد اهمیت

در بخش سوم از پرسش شوندگان خواسته می شود تا اهمیت مهارت‌ها و خصوصیات که در پرسشنامه مشخص شده اند را تعیین نمایند.

در بخش چهارم نیز از پاسخ دهندگان خواسته می شود تا پنج مورد نقطه قوت و پنج مورد نقطه ضعف فارغ التحصیلان اخیر حسابداری را نوشته و میزان آن را با علامت زدن سه گزینه ضعیف، قوی و خیلی قوی مشخص نمایند.

پرسشنامه دوم که برای اساتید حسابداری مدیریت در دانشگاهها ارسال شده شامل سه بخش زیر می باشد:

بخش اول شامل سوالاتی در زمینه اطلاعات فردی، میزات تجربه تدریس، کتابهای درسی مورد استفاده، مقطع تدریس و ... می باشد.

در بخش دوم پرسشنامه، از پاسخ دهندگان خواسته شده تا میزان اهمیت هر یک از موضوعات مختلف حسابداری مدیریت را با انتخاب یکی از پنج گزینه مشخص نمایند.

در بخش سوم نیز مهارت‌ها و ویژگی هایی که به نظر آنها فارغ التحصیلان حسابداری باید داشته باشند، نوشته شده و خواسته می شود تا میزان اهمیت هر یک از آنها را مشخص نمایند.

د- پرسش شوندگان :

در این مطالعه کنترلرهای مالی که حدود ۱۰ سال تجربه دارند و حدود ۵ سال مسئولیت مالی شرکت مورد تحقیق را بر عهده دارند، مورد پرسش قرار گرفتند که در نهایت از ۱۵۰ پرسشنامه ارسالی به کنترلرهای مالی شرکتها مورد مطالعه، تنها کنترلرهای مالی ۶۹ شرکت به پرسشنامه ها پاسخ دادند.

همچنین اساتیدی که حدود ۵ سال تجربه کاری دارند و عضو هیات علمی تمام وقت واحد دانشگاهی می باشند، مورد پرسش قرار گرفتند که در نهایت از ۲۵ پرسشنامه ارسالی به گروههای حسابداری واحدهای مختلف دانشگاهی، فقط ۲۳ نفر از استادان حسابداری مدیریت به پرسشنامه پاسخ دادند.

ه- جامعه آماری :

جامعه آماری این تحقیق شامل دو بخش زیر است :

جدول (۱) :

کنترلرهای مالی شرکتهای فعال تولیدی از صنایع مختلف پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

تعداد	نوع صنعت
۹	خودروسازی
۱۴	سیمان و کانی
۹	لوازم خانگی
۸	الکترونیک
۱۵	شیمیایی و دارویی
۷	غذایی
۷	لاستیک
۶۹	جمع کل

جدول (۲) :

اساتید حسابداری مدیریت در دانشگاهها

تعداد	نوع دانشگاه
۱۴	دولتی
۹	آزاد اسلامی
۲۳	جمع

و- روش تحقیق :

تحقیق حاضر بصورت پیمایشی و زمینه یابی می باشد.

ز- روش گردآوری اطلاعات:

روش گردآوری اطلاعات از طریق پرسشنامه و کتابخانه می باشد.

تجزیه و تحلیل نتایج تحقیق :

برای تجزیه و تحلیل یافته‌های تحقیق از نرم افزار آماری SPSS استفاده شده است. ابتدا ۱۷ شاخص حسابداری مدیریت از نظر اساتید دانشگاه و مدیران شاغل حسابداری مدیریت بر حسب اهمیت، رتبه بندی شده و میانگین رتبه ها محاسبه شده است. نتایج حاصله در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

جدول (۳)-میزان اهمیت های رتبه بندی شده شاخص های حسابداری مدیریت - مدیران شاغل در مقابل اساتید دانشگاه

رتبه	اهمیت شاخص ها از نظر اساتید دانشگاه	میانگین
۱	ارزش آفرینی	۴,۴۵
۲	هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۴,۳۵
۳	ارزیابی عملکرد	۴,۳۵
۴	بودجه بندی عملیاتی	۳,۸۳
۵	حسابداری سنجش مسئولیت	۳,۷
۶	حسابداری مدیریت استراتژیک	۳,۶۵
۷	هزینه های کیفیت	۳,۴۸
۸	تجزیه و تحلیل انحرافات سود و فروش	۳,۳۹
۹	هزینه یابی مستقیم/ جذبی	۳,۳۵
۱۰	تجزیه و تحلیل C.V.P	۳,۳۶
۱۱	مسائل اخلاقی	۳,۳۶
۱۲	هزینه یابی استاندارد	۳,۲۳
۱۳	قیمتگذاری انتقالات داخلی	۳,۱۸
۱۴	هزینه یابی سفارش کار	۳,۰۰
۱۵	هزینه یابی مرحله ای	۲,۶۴
۱۶	مدیریت گردش وجوه نقد	۲,۶
۱۷	بودجه بندی سرمایه ای	۲,۵۵

رتبه	اهمیت شاخص ها از نظر مدیران شاغل	میانگین
۱	مدیریت گردش وجوه نقد	۴,۲۹
۲	بودجه بندی عملیاتی	۴,۲۴
۳	تجزیه و تحلیل انحرافات سود ناخالص و فروش	۴,۱۴
۴	ارزیابی عملکرد	۴,۰۶
۵	بودجه بندی سرمایه ای	۳,۹۶
۶	حسابداری مدیریت استراتژیک	۳,۹۴
۷	هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۳,۶۸
۸	تجزیه و تحلیل C.V.P	۳,۶۱
۹	هزینه یابی استاندارد	۳,۴۸
۱۰	هزینه یابی مرحله ای	۳,۳۵
۱۱	مسائل اخلاقی	۳,۳۲
۱۲	قیمتگذاری انتقالات داخلی	۳,۳۱
۱۳	هزینه یابی سفارش کار	۳,۲۸
۱۴	هزینه های کیفیت	۳,۲۸
۱۵	ارزش آفرینی	۳,۱۹
۱۶	هزینه یابی مستقیم / جذبی	۳,۱۸
۱۷	حسابداری سنجش مسئولیت	۳,۱۸

نتایج نشان میدهد که مدیران شاغل پنج شاخص مهم را از لحاظ اهمیت آموزشی انتخاب نموده اند. این شاخص ها به ترتیب عبارتند از:

- ۱- مدیریت گردش وجوه نقد
- ۲- بودجه بندی عملیاتی
- ۳- تجزیه و تحلیل انحرافات سود ناخالص و فروش
- ۴- ارزیابی عملکرد
- ۵- بودجه بندی سرمایه ای

در مقابل، اساتید دانشگاه، مدیریت گردش وجوه نقد را در رتبه ۱۶ و بودجه بندی سرمایه ای را در رتبه ۱۷ قرار داده اند. به نظر می رسد چون این دو موضوع می توانند در درس مدیریت مالی نیز تدریس شوند، بدین منظور در حسابداری مدیریت، کم اهمیت تلقی شده اند.

دو شاخص با اهمیت از نظر هر دو گروه، ارزیابی عملکرد و بودجه بندی عملیاتی می باشد. علاوه بر این، مدیران شاغل به شدت بر سیستمهای برنامه ریزی (مدیریت گردش وجوه نقد، بودجه بندی عملیاتی و سرمایه ای) و سیستمهای کنترلی (تجزیه و تحلیل انحرافات سود ناخالص و فروش و ارزیابی عملکرد) تاکید دارند. با توجه به اینکه ارزیابی عملکرد بر حسب تکنیکهای سنتی و پیشرفته حسابداری مدیریت، تعریف نشده است، این شاخص می تواند از نظر سنتی از طریق نرخ بازده سرمایه گذاری (ROI) و از منظر تکنیکهای پیشرفته، از طریق ارزش افزوده اقتصادی (EVA) انجام شود. بنابراین این شاخص واضح نیست و تفاسیر متفاوت از آن یک از محدودیتهای این تحقیق بشمار می آید.

جالب این است که اولین و مهمترین شاخص برای اساتید دانشگاه، ارزش آفرینی است در حالی که برای مدیران شاغل در درجه ۱۵ اهمیت قرار دارد.

همچنین از مدیران شاغل خواسته شده تا ۱۷ تکنیک حسابداری مدیریت را از منظر بکارگیری در سازمان خود رتبه بندی نمایند.

نتایج موجود در جدول ۴، اهمیت تکنیکها را از نظر اهمیت آموزشی و اهمیت بکارگیری در سازمان، از منظر مدیران شاغل و بصورت مقایسه ای نشان می دهد. چهار شاخص بال اهمیت که دارای رتبه بالاتری می باشند عبارتند از: مدیریت گردش وجوه نقد، بودجه بندی عملیاتی، تجزیه و تحلیل انحرافات سود ناخالص و فروش و بودجه بندی سرمایه ای.

جدول (۴) - رتبه بندی اهمیت تکنیکها در آموزش در مقابل بکارگیری آنها در سازمان

رتبه	شاخص ها	اهمیت در آموزش	اهمیت بکارگیری در سازمان
۱	مدیریت گردش وجوه نقد	۴,۲۹	۴,۳۶
۲	بودجه بندی عملیاتی	۴,۲۴	۴,۵۸
۳	تجزیه و تحلیل انحرافات سود و فروش	۴,۱۴	۴,۲۴
۴	ارزیابی عملکرد	۴,۰۶	۳,۲۸
۵	بودجه بندی سرمایه ای	۳,۹۶	۴,۳۳
۶	حسابداری مدیریت استراتژیک	۳,۹۴	۳,۳۸
۷	هزینه یابی بر مبنای فعالیت	۳,۶۸	۳,۰۰
۸	تجزیه و تحلیل C.V.P	۳,۶۱	۳,۳۵
۹	هزینه یابی استاندارد	۳,۴۸	۳,۴۰
۱۰	هزینه یابی مرحله ای	۳,۳۵	۲,۷۰
۱۱	مسائل اخلاقی	۳,۳۲	۲,۶۸
۱۲	قیمتگذاری انتقالات داخلی	۳,۳۱	۳,۲۴
۱۳	هزینه یابی سفارش کار	۳,۲۸	۳,۲۶
۱۴	هزینه های کیفیت	۳,۲۸	۲,۶۰
۱۵	ارزش آفرینی	۳,۱۹	۲,۳۳
۱۶	هزینه یابی مستقیم / جذبی	۳,۱۸	۲,۸۷
۱۷	حسابداری سنجش مسئولیت	۳,۱۸	۲,۷۴

نتایج جدول شماره ۵، میزان اهمیت مهارتها و ویژگی ها برای فارغ التحصیلان حسابداری که توسط مدیران شاغل و اساتید دانشگاهها رتبه بندی شده اند را نشان می دهد. نتایج حاکی از آنست که اساتید دانشگاه رتبه بالاتری را برای شاخصهای مهارت، نسبت به مدیران شاغل ارائه داده اند. در عین حال یک اتفاق نظر معنی داری بین هر دو گروه بر روی مهارتها وجود دارد.

جدول (۵) - میزان اهمیت مهارت‌ها و ویژگی برای فارغ التحصیلان حسابداری، رتبه بندی شده توسط هر دو گروه

اساتید دانشگاه n=۲۳			مدیران شاغل n=۶۶		
رتبه	مهارت‌ها	میانگین	رتبه	مهارت‌ها	میانگین
۱	حل مسائل	۴,۸۳	۱	فکری	۴,۶۹
۲	فکری	۴,۷۴	۲	حل مسائل	۴,۵۹
۳	شنیداری	۴,۵۶	۳	شنیداری	۴,۵۴
۴	کمی سازی	۴,۳۹	۴	کمی سازی	۴,۱۶
۵	گفتاری	۴,۳۵	۵	کامپیوتری	۴,۱۵
۶	نوشتاری	۴,۳	۶	نوشتاری	۳,۹۷
۷	کامپیوتری	۴,۲۶	۷	استنباطی	۳,۹
۸	استنباطی	۴,۱۳	۸	اجتماعی	۳,۸۱
۹	مدیریتی	۳,۹۶	۹	گفتاری	۳,۸
۱۰	اجتماعی	۳,۹۶	۱۰	مدیریتی	۳,۶
۱۱	بازاریابی	۲,۸۷	۱۱	بازاریابی	۲,۷۴

اساتید دانشگاه n=۲۳			مدیران شاغل n=۶۶		
رتبه	ویژگی‌ها	میانگین	رتبه	ویژگی‌ها	میانگین
۱	حس مشترک	۴,۶۱	۱	حس مشترک	۴,۶۹
۲	رفتار حرفه ای	۴,۳۵	۲	انگیزشی	۴,۴۴
۳	استعداد فکری	۴,۳	۳	رفتار حرفه ای	۴,۴۴
۴	انگیزشی	۴,۲۷	۴	استعداد فکری	۴,۱۶
۵	اطلاعات اخلاقی	۴,۲۶	۵	اعتماد به نفس	۳,۸۴
۶	اعتماد به نفس	۴,۱۴	۶	شخصیت مناسب	۳,۷۸
۷	رهبری	۳,۸۷	۷	جرات کاری	۳,۵۷
۸	شخصیت مناسب	۳,۴۸	۸	اطلاعات اخلاقی	۳,۴۷
۹	جرات کاری	۳,۳	۹	رهبری	۳,۴۶
۱۰	دیدگاه حرفه ای	۳,۱۷	۱۰	دیدگاه حرفه ای	۳,۳۲

از مدیران شاغل خواسته شده تا ۵ مورد از نقاط قوت و ۵ مورد از نقاط ضعف فارغ التحصیلان حسابداری را که جدیداً در بخش حسابداری مدیریت شرکت استخدام شده اند را عنوان کنند. سپس آنها را از شماره ۱ تا ۳ (متوسط، خوب، عالی) رتبه بندی نمایند. تعداد نقاط قوت و ضعف ثبت شده و میانگین آنها محاسبه شده است. در نهایت، مهارتهای شخصی کامپیوتری (اکسل) با میانگین رتبه ۲,۴۰ بالاترین نقطه قوت و غرور (خودبینی) بالاترین نقطه ضعف می باشد.

جدول (۶) - نقاط قوت و ضعف فارغ التحصیلان اخیراً استخدام شده از نظر مدیران شاغل

رتبه	نقاط قوت n=۳۳	میانگین رتبه	رتبه	نقاط ضعف n=۳۳	میانگین رتبه
۱	مهارتهای کامپیوتری (اکسل)	۲,۴۰	۱	غرور و خودبینی	۲,۲۰
۲	مهارتهای فنی حسابداری	۲,۳۵	۲	مهارتهای نوشتاری	۲,۰۰
۳	انگیزش	۲,۳۰	۳	تجربه عملی	۱,۹۰
۴	حل مسائل	۲,۲۰	۴	مهارتهای فنی حسابداری	۱,۸۵
۵	کمی سازی / تحلیلگری	۲,۰۰	۵	اطلاعات تجاری	۱,۸۰
۶	ارتباطات	۱,۸۰	۶	مهارتهای شنیداری	۱,۷۵
۷	اخلاق حرفه ای	۱,۷۵	۷	حس مشترک	۱,۶۰
۸	اعتماد به نفس	۱,۶۰	۸	مهارتهای کامپیوتری	۱,۳۰
۹	توانایی های مدیریتی	۱,۵۵	۹	حل مسائل	۱,۲۵
۱۰	ابتکار عمل	۱,۲۵			
۱۱	حرفه ای گری	۱,۲۰			

نحوه اندازه گیری متغیرهای تحقیق

فاصله انتظاراتی بین مدیران شاغل و اساتید دانشگاهها از نظر اهمیت تکنیکهای حسابداری مدیریت، مهارتها و ویژگی های فارغ التحصیلان بر حسب اهمیت در آموزش، بوسیله آزمون تفاوت میانگین رتبه ها اندازه گیری می شود. برای هر دو

گروه انحراف استاندارد محاسبه و از طریق آزمون t^1 میزان خطا (p-value) محاسبه می شود. در صورتی که $p > 5\%$ باشد فرضیه H_0 مورد قبول واقع می شود و در غیر این صورت فرضیه H_0 رد می شود.

جدول (۷):

رتبه بندی میزان اهمیت شاخص ها از نظر مدیران شاغل و اساتید دانشگاه از طریق آزمون t

p-value	t-test	اساتید دانشگاه		مدیران شاغل		شاخص های فرضیه اول تحقیق
		انحراف استاندارد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	
0.014	2.497	1.194	4.348	1.069	3.682	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
0.007	-2.767	1.093	2.636	1.037	3.354	هزینه یابی مرحله ای
0.408	-0.831	1.572	3.227	1.077	3.477	هزینه یابی استاندارد
0.388	-0.867	1.465	3.364	1.006	3.606	تجزیه و تحلیل C.V.P
0.209	1.267	1.112	4.348	0.852	4.063	ارزیابی عملکرد
0.058	-1.919	1.302	3.826	0.694	4.235	بودجه بندی عملیاتی
0.000	-5.739	1.317	2.55	0.841	3.97	بودجه بندی سرمایه ای
0.000	-6.866	1.429	2.6	0.793	4.294	مدیریت گردش وجوه نقد
0.559	0.587	1.369	3.348	1.059	3.185	هزینه یابی مستقیم / جذبی
0.657	-0.446	1.563	3.182	1.062	3.313	قیمتگذاری انتقالات داخلی
0.000	5.899	0.665	4.478	0.965	3.19	ارزش آفرینی
0.322	-0.966	1.414	3	1.038	3.277	هزینه یابی سفارش کار
0.027	2.249	1.185	3.696	0.84	3.177	حسابدار سنجش مسولیت
0.027	-2.254	1.563	3.591	0.749	4.152	تجزیه تحلیل انحرافات سود ناخالص و فروش
0.581	0.555	1.011	3.455	0.995	3.318	مسائل اخلاقی
0.254	-1.147	1.434	3.652	0.857	3.939	حسابداری مدیریت استراتژیک
0.43	0.793	1.473	3.478	0.806	3.281	هزینه های کیفیت

¹⁻ t-test

p-value	t-test	اساتید دانشگاه		مدیران شاغل		شاخص های فرضیه دوم تحقیق
		انحراف استاندارد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین	
0.878	0.155	0.728	4.565	0.502	4.544	مهارت های شنیداری
0.129	1.534	0.928	3.957	0.964	3.603	مهارت های مدیریتی
0.543	0.611	1.058	2.87	0.857	2.735	مهارت های بازاریابی
0.542	0.612	0.619	4.261	0.815	4.147	مهارت های کامپیوتری
0.06	1.908	0.388	4.826	0.553	4.588	حل مسائل
0.237	1.189	1.058	4.13	0.715	3.897	مهارت های استنباطی
0.448	0.762	1.022	3.957	0.718	3.809	مهارت های اجتماعی
0.001	3.328	0.714	4.348	0.682	3.794	مهارت های گفتاری
0.696	0.391	0.541	4.739	0.496	4.691	مهارت های فکری
0.054	1.95	0.635	4.304	0.732	3.971	مهارت های نوشتاری
0.163	1.407	0.583	4.391	0.704	4.162	مهارت های کمی سازی
0.326	-0.987	0.988	3.391	0.676	3.574	جرات کاری
0.493	-0.688	0.583	4.609	0.465	4.691	حس مشترک
0.096	1.685	0.834	4.136	0.683	3.838	اعتماد به نفس
0.001	3.56	0.915	4.261	0.922	3.471	اخلاق حرفه ای
0.342	0.955	0.635	4.304	0.614	4.162	استعداد فکری
0.036	2.134	0.92	3.87	0.762	3.456	رهبری
0.293	-1.057	0.827	4.273	0.583	4.441	انگیزش
0.173	-1.374	1.082	3.478	0.844	3.779	شخصیت مطلوب
0.499	-0.679	0.887	3.174	0.921	3.324	دیدگاه حرفه ای
0.565	-0.577	0.885	4.348	0.583	4.441	رفتار حرفه ای

نتیجه گیری

با توجه به جدول شماره ۷ مشاهده می شود که در برخی موارد $P > 5\%$ می باشد و این باعث می شود که فرضیه H_0 رد شود.

رد H_0 بدین معنی است که فاصله انتظاراتی بین مدیران شاغل و اساتید حسابداری مدیریت در اینگونه شاخص ها حداقل است و یا وجود ندارد. این شاخص ها عبارتند از:

- | | |
|------------------------------|-------------------------|
| ۱- بودجه بندی عملیاتی | ۷- مهارتهای کامپیوتری |
| ۲- هزینه یابی مستقیم و جذب | ۸- مهارتهای حل مساله |
| ۳- قیمت گذاری انتقالات داخلی | ۹- مهارتهای فکری |
| ۴- مسائل اخلاقی | ۱۰- مهارتهای نوشتاری |
| ۵- مهارتهای شنیداری | ۱۱- ویژگی اعتماد به نفس |
| ۶- مهارتهای بازاریابی | ۱۲- رفتار حرفه ای |

ولی در بقیه شاخصها فرضیه H_0 مورد قبول واقع می شود و بدین معنی است که در این شاخصها فاصله انتظاراتی بین مدیران شاغل و اساتید دانشگاه زیاد است و باید سعی نمود که این فاصله را به حداقل رساند.

تحقیقات قبلی نیز در کشورهای خارجی، نشان داده اند که تاکید مدیران شاغل در حسابداری مدیریت، بر استفاده از تکنیکهای سنتی در حسابداری مدیریت می باشد. در حالی که اساتید دانشگاه، بکارگیری تکنیکهای نوین را مناسب می دانند. مدیران شاغل در حال حاضر از تکنیکهای سنتی حمایت می کنند و از این رو نباید از نظر اساتید دانشگاه نادیده گرفته شوند. علیرغم این، توسعه تکنیکهای نوین و آموزش آنها از اهمیت بالایی برخوردار است.

عدم پذیرش تکنیکهای نوین حسابداری مدیریت توسط شاغلین، ضرورتاً بدین معنا نیست که این تکنیکها، نامربوط و غیر کاربردی هستند. اساتیدی که در پی راهکارهایی برای پذیرش تکنیکهای نوین می باشند، لازمست که یک پایگاه داده یا یک مجله برای ارتباط مشترک بین شاغلین و استادان ایجاد کنند تا از این طریق

راحتتر بتوانند مسائل و مشکلات موجود را به همدیگر منتقل نمایند بدین صورت که شاغلین، مشکلات واقعی موجود در بکارگیری تکنیکهای مورد استفاده را به اساتید دانشگاهی منتقل و اساتید نیز متقابلاً راهکارهای لازم برای حل مسائل موجود را همراه با پیشنهاد تکنیکهای نوین به مدیران شاغل در حسابداری مدیریت ارائه دهند. همچنین مدیران شرکتها می توانند برای کارکنان حسابداری خود، دوره های آموزشی ضمن خدمت برگزار نموده و در این زمینه از اساتید دانشگاهها کمک بگیرند. وجود یک منبع اطلاعاتی و عملیات مشترک بین شاغلین و اساتید دانشگاه، هر دو گروه را قادر خواهد ساخت تا بصورت هماهنگ فعالیت نمایند و فاصله انتظاراتی موجود را به حداقل برسانند.

محدودیتهای تحقیق

پاسخ ندادن ۴۶٪ شاغلین حسابداری مدیریت به پرسشنامه یک محدودیت عمده در انجام این تحقیق می باشد. همچنین تفاسیر متفاوت شاغلین و اساتید دانشگاه از موضوعات مختلف حسابداری مدیریت نیز یکی از محدودیتهای دیگر این تحقیق محسوب می شود. برای مثال، نرخ بازده سرمایه گذاری از نظر شاغلین بعنوان یکی از شاخصهای ارزیابی عملکرد محسوب می شود، در حالی که از نظر اساتید دانشگاه، این تکنیک سنتی محسوب می شود و ارزش افزوده اقتصادی بعنوان یکی از شاخص های نوین ارزیابی عملکرد محسوب می شود.

پیشنهاد برای انجام تحقیقات آتی

با توجه به اینکه تحقیقات معدودی در ایران بر روی آموزش حسابداری و مخصوصاً آموزش حسابداری مدیریت انجام شده است لذا پیشنهاد می شود در خصوص فاصله انتظاراتی بین آموزش و عمل حسابداری در ابعاد مختلف حسابداری مالی، حسابرسی و ... تحقیق شود تا عوامل ایجاد این شکاف شناسائی و راهکارهایی جهت به حداقل رساندن این فاصله ارائه گردد.

همچنین پیشنهاد می شود تحقیقاتی در زمینه موانع توسعه و رشد آموزش حسابداری و موانع توسعه پذیرش تکنیکهای نوین حسابداری توسط شاغلین بعمل آید.

منابع و مآخذ:

- ۱- آذر، عادل؛ مومنی، منصور؛ آمار و کاربرد آن در مدیریت؛ جلد اول و دوم؛ انتشارات سمت؛ ۱۳۸۵
- ۲- ایران نژاد پاریزی، مهدی؛ روشهای تحقیق در علوم اجتماعی؛ نشر مدیران؛ ۱۳۸۲
- ۳- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ هزینه یابی بر مبنای فعالیت، انتشارات ترمه، ۱۳۸۶
- ۴- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ جلیلی محمد؛ هزینه یابی هدف؛ انتشارات ترمه، ۱۳۸۶
- ۵- شباهنگ، رضا؛ حسابداری مدیریت؛ نشریه ۱۳۱ سازمان حسابرسی؛ ۱۳۸۴
- ۶- ظهراپی، ایوب، ارزیابی تاثیر آموزش حسابداری بر تصمیم گیری مدیران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، استاد راهنما، دکتر رمضانعلی رویایی، ۱۳۸۳

7. Adler, R., Everett, A.M. & Waldron, M. (2000). Advanced management accounting techniques in manufacturing: Utilisation, benefits, and barriers to implementation. Accounting Forum, 24, (2), 131-150.
8. Ainikkal, J. (1993). Exploring the New Zealand manufacturing environment. Accountants' Journal, July, 28-31.
9. Albrecht, W.S. & Sack, R.J. (2000). Accounting education: Charting the course through a perilous future. American Accounting Association. Accounting Education Series, vol. 16.
10. Albrecht, W.S. & Sack, R.J. (2001). The perilous future of accounting education. The CPA Journal 71, (3), 16-23.
11. Bhimani, A. & Pigott, D. (1992). Implementing ABC: A case study of organisational and behavioural consequences. Management Accounting Research, 3, 119-132.

12. Birnberg, J.G. (2000). The role of behavioural research in management accounting in the 21st century. *Issues in Accounting Education*, 15, (4), 713-728.
13. Boer, G.B. (2000). Management accounting education: Yesterday, today, and tomorrow. *Issues in Accounting Education*, 15, (2), 313-333.
14. Brewer, P.C. (2000). An approach to organising a management accounting curriculum. *Issues in Accounting Education*. *Issues in Accounting Education*, 15, (2), 211-235.
15. Bright, J., Davies, R.E., Downes, C.A., & Sweeting, R.C. (1992). The deployment of costing techniques and practices: a UK study. *Management Accounting Research* 3, 201-211
16. Burritt, R. (2000). What is Australian management accounting? *Charter* 71, (9), 69.
17. Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9, 1-19.
18. Chua, W.F. & Baxter, J. (2000). Management accounting – beyond 2000. *Pacific Accounting Review* 11, (2), 54-65.
19. Cooper, R. & Kaplan, R.S. 1988. Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, September/October, 96-103.
20. Deakin, E.B., & Summers, L.S. (1975). A survey of curriculum topics relevant to the practice of management accounting. *The Accounting Review*, April, 380-383.
21. Dugdale, D. (1993). Theory and practice: The views of CIMA members and students. *Management Accounting – London*.
22. Dyer, J.L. (1999). Accounting education on the threshold of a new century. *The Government Accountants Journal* 48,(4),40-47.
23. Edwards, K. & Emmanuel, C.R. (1990). Diverging views on the boundaries of management accounting. *Management Accounting Research*. 1, 51-63.
24. French, G.R. & Coppage, R.E. (2000). Educational issues challenging the future of the accounting profession. *Ohio CPA Journal* 59, (3), 69-73.
25. Hawkes, L.C, Fowler, M, Tan, L.M, *Management Accounting Education* (2003), Massey university

26. Horngren, C.T. (1989). Cost and management accounting: Yesterday and today. *Journal of Management Accounting Research*, Fall, 23-32.
27. Johnson, H.T., & Kaplan, R.S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
28. Kaplan, R.S. (1984). The evolution of management accounting. *The Accounting Review*, 59 (3), 390-418.
29. Kaplan, R.S. (1992). In defence of Activity-based cost management, *Management Accounting (US)* 74, (5), 58 – 63.
30. Kennedy, T. & Bull, R. (2000). The great debate, *Management Accounting (London)*, 78, (5), 32-33.
31. Knight, R.E. & Zook, D.R. (1982). Controllers and CPAs evaluate the relevance of education topics. *Management Accounting*, November, 30-34.
32. Maher, M.W. (2000). Management accounting education at the millennium. *Issues in Accounting Education*, 15, (20), 335-346.
33. Maskall, B. & Baggaley, B. (2000). The future of management accounting. *Journal of Cost Management* 14, (5), 24-27.
34. Novin, A.M., Pearson, M.A., & Senge, S.V. (1990). Improving the curriculum for aspiring management accountants: The practitioner's point of view. *Journal of Accounting Education*, 8, 207-224.
35. Ortman, R., & Buehlmann, D. (1989). Supplementing cost accounting courses in response to the changing business environment. *Issues in Accounting Education*, 4, 161-178.
36. Robinson, M.A. & Barrett, M.E. (1988). The content of management accounting curricula. *The Accounting Educators Journal*, Spring, 49-60.
37. Russell, K.A., Siegel, G.H. & Kulesza, C.S. (1999). Counting more, counting less. *Strategic Finance* 81, 9, 39-46.
38. Siegel, G. & Sorenson, J.E. (1994). What corporate America wants in entry-level accountants?? *Management Accounting*, 76, (3), 26-31.
39. Szendi, J.Z., & Elmore, R.C. (1993). Management accounting: Are new techniques making in-roads with practitioners? *Journal of Accounting Education*, 11, 61-76.