

## آینده و چشم‌انداز حسابداری مدیریت: دیدگاه جامعه دانشگاهی و مدیران حرفه ای

دکتر احمد خدای پور\*

حسین فتوحی اردکانی\*\*

تاریخ پذیرش: ۸۸/۱/۲۰

تاریخ دریافت: ۸۷/۸/۲

### چکیده

در دهه‌های اخیر، تغییرات اساسی در عملکرد حسابداری مدیریت و نقش حسابداران مدیریت در واحدهای تجاری رخ داده است که نشان می‌دهد حسابداری مدیریت ممکن است مناسب بودن خودش را برای مدیریت و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات تهیه شده به وسیله آن در آینده از دست بدهد. به همین دلیل، تحقیقات زیادی در رابطه با سیستم‌ها، فنون و روش‌های حسابداری مدیریت انجام شده است. هدف این تحقیق، ارائه دیدگاه‌های دانشگاهیان و شاغلان در حرفه نسبت به آینده‌ای است که پیش روی حسابداری مدیریت و حسابداران مدیریت است. در این تحقیق، مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده و نقش و مسؤلیت‌های آنان در آینده، از دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه مشخص می‌شود. هم‌چنین در این تحقیق، شمایی کلی از آینده حسابداری مدیریت از دیدگاه اعضای دو جامعه نشان داده می‌شود. این تحقیق از نوع پیمایشی - کاربردی است و از طریق فرستادن پرسشنامه برای دو گروه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه و سپس تجزیه و تحلیل نتایج این اطلاعات، انجام شده است. ابزار اندازه‌گیری در این تحقیق پرسشنامه، و جامعه مورد مطالعه نمایندگان دو طیف دانشگاهیان و شاغلان در حرفه است. نتایج تحقیق حاکی از وجود تفاوت معنی‌دار

\* استادیار حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان  
\*\* کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه شهید باهنر

بین دیدگاه جامعه دانشگاهی و مدیران حرفه‌ای شاغل در حرفه نسبت به مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده و نبودن تفاوت معنی‌دار بین این دو دیدگاه نسبت به نقش و مسئولیت‌های آینده حسابداران مدیریت و آینده حسابداری مدیریت است. **کلید واژه‌ها:** نقش و مهارت‌های حسابداران مدیریت، حسابداری مدیریت، آینده حسابداری مدیریت.

#### طبقه‌بندی JEL: M41

#### مقدمه

مروری بر سیر تکاملی حسابداری مدیریت، گویای این واقعیت است که به رغم تغییرات فناوری و تحولات اقتصادی دهه‌های اخیر، این شاخه از دانش حسابداری اگرچه فراز و نشیب‌هایی را پشت سر گذاشته است، روش‌های مورد استفاده در آن از پیشرفت‌های چشم‌گیری برخوردار نبوده است. آیا در قرن ۲۱ نیز حسابداری مدیریت هم‌چنان بدون دگرگونی و تحول قابل‌ذکری باقی خواهد ماند یا اینکه حسابداری مدیریت خود را با اوضاع جدید فناوری و محیطی، منطبق و سازگار خواهد کرد؟ حسابداری مدیریت به کجا می‌رود و چه عواملی با تحول آن مرتبط است؟

بررسی مستندات تاریخی، نتایج پژوهش‌های محققان بنام این رشته و هم‌چنین تحقیقات انجمن‌های حرفه‌ای حاکی است که با توجه به نیازهای متعدد و گوناگون در مدیریت منابع در سطوح خرد و کلان، حسابداری مدیریت ناگزیر به رشد و توسعه لازم است تا بتواند جوابگوی این نیازها باشد.

#### بیان مسئله و اهداف تحقیق

در دهه‌های اخیر، تحقیقات ارزشمندی در مورد تغییر و ظایف حسابداری مدیریت و نقش حسابداران مدیریت در مؤسسات تجاری و نشان دادن این موضوع صورت گرفته است که حسابداری مدیریت ممکن است مناسب بودن خودش را برای مدیریت و سایر استفاده‌کنندگان در برخی موارد از دست داده باشد.

مواردی که در تحقیقات در حوزه تغییرات حسابداری مدیریت مورد توجه بوده، عمدتاً به این شرح است:

- ۱- شروع و هدایت تغییرات در حرفه حسابداری مدیریت
- ۲- تغییرات در وظایف حسابداری مدیریت
- ۳- تغییرات در کارهای انجام شده و مهارت‌های مورد نیاز به وسیله حسابداران مدیریت

به صورت کلی، عوامل تغییرات ذکر شده در بیشتر تحقیقات عبارت است: بازارهای جهانی، وجود پیشرفت‌هایی در فنون تولیدی و اطلاعات و افزایش فضای رقابتی است. طبق بررسی‌های بریکت (۱۹۸۹)، هدف حسابداری مدیریت فراهم کردن اطلاعات کلیدی لازم برای مدیریت است که تا حد امکان به موقع و قابل اطمینان شد.

در حال حاضر، نقش حسابداران مدیریت به موارد زیر گسترش یافته است:

- ۱- فراهم کردن پیشنهادها و توصیه‌های کارشناسی
  - ۲- راهنمایی و هدایت کردن
  - ۳- طراحی و مدیریت سیستم‌های اطلاعاتی
  - ۴- طراحی و کنترل سیستم‌های ارزیابی عملکرد
  - ۵- فراهم کردن اطلاعات
  - ۶- آموزش دادن
  - ۷- تجزیه و تحلیل
  - ۸- مشاوره
  - ۹- تفسیر رویدادها و به طور جامع، مدیریت صحیح بر آنها
- موضوع جهانی شدن و افزایش پیچیدگی‌های تجاری به همراه پیشرفت چشمگیر در فناوری به ضرورت توسعه مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت منجر شده است. با ظهور اوضاع جدید باید دید که آیا حسابداران مدیریت این تغییرات را خوب درک می‌کنند و آیا آنها می‌کوشند که خود را با این تغییرات وفق دهند و مطابق با این پیشرفت‌ها حرکت کنند یا این که هم‌چنان خواستار استفاده از فن‌آوری‌ها و مفاهیم سنتی و گذشته هستند.

این تحقیق به جستجوی این موضوع می‌پردازد که آیا حسابداران مدیریت در ایران این تغییرات را پذیرفته‌اند و همگام با قشر دانشگاهی و متناسب با فنون و روش‌های جدید و پیشرفته حسابداری مدیریت، گام برمی‌دارند یا خیر. هم‌چنین موضوع دیگر مورد تحقیق، مهارت‌هایی است که مورد نیاز حسابداران مدیریت در ایران است تا بتوانند در بازارهای پیچیده تجاری و رقابت‌های سخت تجاری دوام بیاورند و بتوانند به عنوان ابزار مهمی برای مدیریت شرکت، نقشی را ایفا کنند.

با توجه به این مطالب، سؤالات اساسی تحقیق به شرح زیر بیان شده است:

- ۱- دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به مهارت‌های مورد نیاز برای حسابداران مدیریت در آینده چگونه است؟
  - ۲- دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به مسئولیت و نقش حسابداران مدیریت در آینده چگونه است؟
  - ۳- دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به آینده حسابداری مدیریت چگونه است؟
- به منظور دستیابی به اهداف زیر، فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار می‌گیرد:
- کمک به حسابداران مدیریت برای تطبیق دادن خود با تغییرات رخ داده در این حرفه و به دست آوردن مهارت‌های مورد نیاز برای آینده
  - کمک به حسابداران مدیریت برای درک و تشخیص وظایف و نقش‌هایی که آنها در آینده بر عهده خواهند گرفت.
  - کمک به حسابداران مدیریت و دانشگاهیان در جهت پیش‌بینی شمایی کلی از آینده حسابداری مدیریت
  - کمک به دانشگاهیان در جهت شناسایی مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده و آموزش آنها به صورت عملی و نظری

• کمک به دانشگاهیان در جهت شناسایی نقش‌ها و مسئولیت‌هایی که حسابداران مدیریت در آینده احتمالاً بر عهده می‌گیرند و آشنا کردن دانشجویان با این نقش‌ها و مسئولیت‌ها.

• کمک به مقامات تصمیم‌گیرنده در رابطه با تعیین رئوس و سرفصل‌های اصلی رشته حسابداری به ویژه حسابداری مدیریت و صنعتی.

نتایج این تحقیق به ارائه موضوعات و مفاهیم مهم در حوزه حسابداری مدیریت منجر خواهد شد. به علاوه، این نتایج باعث آشنا شدن و همراه شدن حسابداران مدیریت با موضوعات و مفاهیم حسابداری مدیریت و تحولات صورت گرفته در این حوزه می‌شود. هم‌چنین نتایج این تحقیق می‌تواند به تعیین سرفصل‌های دروس دانشگاهی حسابداری مدیریت و مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در ایران کمک کند. از جمله مهم‌ترین استفاده کنندگان از نتایج این تحقیق، جامعه حسابداران، مدیران مالی، پژوهشگران، محققان، استادان دانشگاه، دانشجویان و تدوین‌کنندگان سرفصل‌های دروس حسابداری در دانشگاه‌ها و وزارت علوم، تحقیقات و فن‌آوری هستند.

### مروری بر تحقیقات داخلی و خارجی

در این راستا به نتایج چند تحقیق خارجی و داخلی در این زمینه اشاره می‌شود:

دکین و سامرز (۱۹۷۵) به تحقیقی در مورد این موضوع پرداختند که از دیدگاه شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت، چه موضوعاتی برای آموزش آن مناسب است. نتایج تحقیق آنان گویای این است که مباحث حسابداری سنجش مسئولیت، ارزیابی عملکرد و کنترل‌های داخلی باید در آموزش حسابداری مدیریت گنجانده شود.

اسکاپنز (۱۹۸۳) علاوه بر تأکید بر بودن فاصله بین نظریه و عمل در حسابداری مدیریت، روش‌ها و ابزارهای پیچیده حسابداری مدیریت را، که بیشتر به صورت ریاضی مطرح شده است، مورد انتقاد قرار داد و به کاربرد محدود آنها اشاره کرده است. وی معتقد است که شاغلان در حرفه باید مربوط بودن و مناسبت داشتن این روش‌ها و ابزارها را

درک کنند. وی هم چنین معتقد است که ابزارهای حسابداری مدیریت باید طوری طراحی شود که برای حرفه حسابداری مدیریت نیز مفید و حائز اهمیت باشد.

کاپلان (۱۹۹۴) در مقاله‌ای انتقادی به پیشرفت کند روش‌ها و مفاهیم حسابداری مدیریت طی سال‌های ۱۹۲۵ تا اواسط دهه ۱۹۸۰ اشاره می‌کند. بیشترین انتقاد وی به این مربوط است که چرا اغلب دانشگاهیان به جای استفاده از مثال‌های واقعی سازمان‌ها از مدل‌های اقتصادی استفاده می‌کنند. وی معتقد است که همین مسئله، باعث فاصله بین نظریه و عمل شده است.

تام مک لین (۱۹۸۸) در تحقیقی به بررسی تطبیقی بین دیدگاه‌های دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت پرداخت. در این تحقیق وی به این نتیجه رسید که بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه فاصله وجود دارد. وی پس از شناسایی این فاصله، راه کارهایی برای رفع آنها و سپس تغییراتی در برنامه درسی حسابداری مدیریت پیشنهاد کرد.

نوین و همکاران (۱۹۹۰) در تحقیقی به بررسی مهارت‌ها و ویژگی‌های لازم برای فارغ‌التحصیلان حسابداری پرداختند که وارد مشاغل حسابداری مدیریت می‌شوند. آنها معتقد بودند که بررسی این مهارت‌ها و ویژگی‌ها در ارائه ساختاری مناسب برای برنامه درسی حسابداری می‌تواند مفید واقع شود.

به نظر زندی و المور (۱۹۹۳)، فارغ‌التحصیلان حسابداری باید به منظور کار در محیط‌های تولیدی آموزش داده شوند. ایشان در مطالعه خود، افراد شاغل در حرفه را مورد آزمون قرار دادند که از آخرین مطالب علمی خبر داشته باشند. به این منظور، جامعه آماری آنان شامل افرادی بود که در کنفرانس‌های اخیر انجمن حسابداران مدیریت در آن زمان حضور داشتند. نتایج تحقیق حاکی 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 به رغم تمام انتقاداتی که به برخی روش‌های سنتی توسط

دانشگاهیان وارد است، روش‌هایی از قبیل هزینه‌یابی استاندارد و تحلیل حاشیه سود به ترتیب توسط ۸۰ و ۸۳ درصد از پاسخ‌دهندگان استفاده می‌شود.

دوگدال (۱۹۹۳) در انگلستان تحقیقی را به طور پیمایشی در مورد اعضای انجمن حسابداران خبره مدیریت انجام داد تا اهمیت برخی روش‌های حسابداری مدیریت را تعیین کند. او از آنها خواست تا میزان اهمیت هر یک از روش‌های مشخص شده در پرسشنامه تحقیق را یک بار از دیدگاه فردی و بار دیگر از دیدگاه سازمانی تعیین کنند. این پرسشنامه بین دانشجویانی توزیع شد که خود را برای شرکت در آزمون انجمن حسابداران خبره آماده می‌کردند. جالب این بود که پاسخ‌های فردی و سازمانی دانشجویان یاد شده متفاوت بود و پاسخ‌های سازمانی آنها مشابه پاسخ‌های افراد شاغل در حرفه بود در حالی که پاسخ‌های فردی و سازمانی شاغلان در حرفه همبستگی زیادی را نشان می‌داد. 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.

جان مانسوی (۱۹۹۳) در تحقیقی به بررسی تفاوت بین دیدگاه شاغلان در حرفه و جامعه دانشگاهی پرداخت و به این نتیجه رسید که حسابداران شاغل در حرفه، رویکرد خود را نسبت به حسابداری مدیریت تغییر داده‌اند. دانشگاهیان نیز دیدگاه خود را نسبت به این رشته با توجه به مسائل موجود که در حرفه، تعدیل کرده‌اند. ولی این تغییرات به آن اندازه سریع و کافی نیست که با تغییرات ایجاد شده در محیط تجاری همگام باشد.

سیگل و سورنسون (۱۹۹۴) به بررسی این موضوع پرداختند که توقع شرکت‌های آمریکایی از حسابداران تازه وارد به حرفه، چیست. طبق نتایج این تحقیق، روش آموزش دانشگاه‌ها برای شغل حسابداری مدیریت از لحاظ نیازهای موجود کفایت نمی‌کند. در این رابطه، نبودن تجربه‌های عملی فارغ‌التحصیلان حسابداری و نیز 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 است.

باربارا (۱۹۹۶) در تحقیقی در استرالیا به بررسی مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده پرداخت. در این تحقیق مهارت‌های شخصی، اجتماعی، ساختاری و تحلیلی، توانایی در ادراک، تخیل و خلاقیت از جمله مهارت‌های مورد نیاز برای حسابداران مدیریت در آینده شناخته شده است.

بینرسل (۱۹۹۷) با شناسایی و تسهیل تغییرات به جای مقاومت و ایستادگی کردن در برابر آنها توسط حسابداران مدیریت موافق است. هم‌چنین وی معتقد است که حسابداران مدیریت باید در فنون اندازه‌گیری‌های سخت و مشکل، مهارت و تخصص لازم را به کار برند و توانایی توسعه و گسترش سیستم‌ها را داشته باشند.

دیر (۲۰۰۰) اعتقاد داشت که فناوری بر حسابداری مدیریت تأثیر فزاینده‌ای دارد به طوری که نقش آن از جمع‌آوری اطلاعات به تفسیر اطلاعات تغییر کرده است. او معتقد است که آموزش حسابداری مدیریت از حالت فنی به سوی فضایی غیرسنتی از جمله مهارت‌های تفکر خلاق یا مهارت‌های ارتباطی گفتاری و شنیداری حرکت خواهد کرد. این تغییر از جمع‌آوری اطلاعات به تحلیل آنها، باعث آن شده است که از فعالیت حسابداری مدیریت در سازمان‌ها به عنوان شرکای تجاری یاد شود. لازمه این مسئله نیز تغییر در تأکید آموزش حسابداری مدیریت از رویکرد محاسباتی به رویکرد تفسیرکننده‌ای است.

راسل (۱۹۹۹). طی تحقیقی ادعا کرد که حسابداران مدیریت فقط وظیفه اداره کردن تغییرات را بر عهده ندارند، بلکه آنها باید تغییرات را به وجود آورند. راسل در تحقیق خود به این نکته پی برده است که حسابداران مدیریت، بیشترین زمان کاری خود را به فعالیت‌های زیر، اختصاص می‌دهند و انتظار می‌رود در آینده این روند نیز ادامه یابد:

- ۱- مشاور داخلی
- ۲- تدوین‌کننده راهبرد
- ۳- طراح سیستم‌های اطلاعاتی
- ۴- تحلیل‌گر واحد تجاری



برنز (۱۹۹۹) در تحقیقی در انگلستان پیشنهاد می‌کند که نه تنها گسترش دانش حسابداری مدیریت اهمیت دارد بلکه مهارت‌های شخصی حسابداران مدیریت نیز باید گسترش یابد.

آلبرت و ساک (۲۰۰۰) در تحقیقی به بررسی آینده آموزش حسابداری مدیریت پرداختند. آنها پاسخ‌های دانشگاهیان و شاغلان حرفه حسابداری مدیریت را از طریق پرسشنامه‌ای مورد مقایسه قرار دادند که در مورد مهارت‌ها و توانایی‌های مورد نیاز در این حرفه طراحی شده بود و به این نتیجه رسیدند که این دو گروه ذاتاً با یکدیگر موافق هستند. لیتین (۲۰۰۲) در تحقیقی به بررسی آینده حسابداری مدیریت پرداخت. در این تحقیق، روند تغییرات در محیط و ویژگی‌های مؤسسات تجاری از بعد حسابداری مدیریت پیش‌بینی شده است. او هم‌چنین در این تحقیق به پیش‌بینی تغییر در محیط عملیاتی، اهداف شرکت‌ها، تصمیم‌گیری مؤثر و راهبردی، فرآیندهای تصمیم‌گیری راهبردی، وظایف حسابداران مدیریت، مدیریت تغییرات، فعالیت‌های تحقیق و توسعه، زنجیره ارزش و شبکه‌ها برای آینده پرداخته و بدین طریق شمایی کلی از آینده حسابداری مدیریت ارائه کرده است.

هاکس، فولر و تان (۲۰۰۳) در تحقیقی به بررسی فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت در مورد سرفصل‌های آموزشی و نیز مهارت‌ها و توانایی‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان این رشته در نیوزلند پرداختند. نتایج مطالعه ایشان حاکی از بودن فاصله بین نظر این دو گروه بود به طوری که بیشترین تأکید شاغلان در حرفه بر روش‌های سنتی حسابداری مدیریت بود در حالی که دانشگاهیان بر روش‌ها و مفاهیم جدید تأکید داشتند. از سوی دیگر هر دو گروه، تقریباً در مورد مهارت‌ها و توانایی‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان این رشته توافق نسبی داشتند.

زیدایز (۲۰۰۳) در مطالعه‌ای به بررسی آینده حسابداری مدیریت در استرالیا پرداخته است. طبق نتایج تحقیق، حسابداران مدیریت دریافته‌اند که نقش آنها در سازمان‌ها و مؤسسات تجاری دستخوش تغییرات است. هم‌چنین در این تحقیق ویژگی‌ها و مهارت‌های

لازم برای حسابدار مدیریت در آینده مورد بررسی قرار گرفت و نتیجه این شد که حسابداران مدیریت به مهارت‌هایی از قبیل مهارت در ارتباط، تجزیه و تحلیل، خلاقیت در آینده بیشتر نیاز دارند و تأکید بیشتر بر مدیریت به جای حسابداری در آینده، لازم به نظر می‌رسد.

جاکویز (۲۰۰۴) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر نیازهای افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت بر آموزش آن در دانشگاه‌های آفریقای جنوبی پرداخت. نتایج تحقیق گویای این بود که فاصله انتظاراتی متفاوتی از آموزش حسابداری مدیریت بین دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه وجود دارد. او هم‌چنین به این نتیجه رسید که نیازهای افراد شاغل در حرفه هم از لحاظ مهارت‌ها و توانایی‌های فردی بر آموزش حسابداری مدیریت در آفریقای جنوبی تأثیر دارد.

در نتیجه تحقیقات، برخی پیش‌بینی می‌کنند در حسابداری مدیریت، بحرانی در شرف وقوع است و این امکان وجود دارد که نتوان آن را در موقعیت فعلی حفظ کرد. 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 هزینه یابی بر مبنای فعالیت، سرفصل‌های سنتی هم‌چنان برجسته خواهد ماند. یکی از بزرگترین مباحث انتقادی در سال‌های اخیر به ویژه از جانب آمریکایی‌ها، این است که آموزش فعلی حسابداری مدیریت نمی‌تواند همواره برای شاغلان در حرفه مناسب باقی بماند. در واقع پیشرفت فناوری باعث افزایش پیچیدگی در تجارت نوین شده است و این به ناکامی دانشگاهیان در تربیت مناسب فارغ التحصیلان حسابداری در صورت عدم تغییر در برنامه درسی حسابداری مدیریت منجر خواهد شد. البته به نظر بیور (۲۰۰۰) دانشگاهیان به پوشش مطالبی گرایش دارند که برای آنها جذاب است و نه مطالبی که مدیران در صنایع، آنها را مهم می‌دانند.

در سال ۱۹۹۷، یک پروژه تحقیقاتی در راستای پیش‌بینی آینده (تا سال ۲۰۰۰)، برای انجمن حسابداری مدیریت (IMA)<sup>۱</sup>، انجام گرفت. هدف پروژه این بود که نتیجه آن به انجمن کمک کند تا بتواند تغییرات مهم حسابداری مدیریت و مهارت‌های لازم برای حسابداری مدیریت و مدیران مالی و همچنین تجهیزاتی را پیش‌بینی کند که در آینده نیاز دارند.

بین دسامبر ۱۹۹۶ و فوریه ۱۹۹۷، بحث‌های گروهی متعددی میان اعضای انجمن و مدیران اجرایی رده بالا که اقدام به بکارگیری اعضای انجمن کرده بودند در شهرهای نیویورک، شیکاگو، سان فرانسیسکو، دالاس، کلیوند، فیلادلفیا، تمپا و آتلانتا انجام شد. مصاحبه‌های شخصی با متخصصان صنایع، مشاوران مالی، کارشناسان فناوری اطلاعات، مدیران انجمن حسابداری مدیریت و شرکت‌های معتبر و سایر سازمان‌های حرفه‌ای نیز صورت گرفت. پاره‌ای از یافته‌های این پژوهش در زیر ارائه شده است:

۱- در آینده، بیشتر مدیران اجرایی ارشد (CEOs)<sup>۲</sup> و مدیران عملیاتی ارشد (COOs)<sup>۳</sup> از میان حسابداران مدیریت و مدیران مالی انتخاب خواهند شد؛ زیرا نیاز به مدیریت مالی و اشخاصی افزون‌تر خواهد شد که بتوانند داده‌های مالی و نتیجه‌های اطلاعات راهبردی شرکت را صحیح گزارش کنند.

۲- مهم‌ترین تغییر قابل توجه در حرفه (حسابداری مدیریت)، دور شدن از تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته و روی آوردن به تفکر راهبردی درباره آینده است.

۳- تغییرات حاصل از اطلاعات، حسابداران مدیریت و مدیران مالی را از دنبال کردن عملیات گذشته رها می‌سازد و آنان را به مشاوران داخلی تبدیل می‌کند. حسابداران مدیریت در این صورت، تدوین‌کننده راهبرد و راه کارهای لازم به منظور هدایت تصمیم‌های مدیریت خواهند بود.

<sup>۱</sup> - Institute of Management Accounting(IMA)

<sup>۲</sup> - Chief Executive Officers(CEOs)

<sup>۳</sup> - Chief Operating Officers(COOs)

- ۴- شرکت‌ها بر روی حسابدارانی سرمایه‌گذاری خواهند کرد که دارای معلومات کلی در زمینه تجارت باشند و بتوانند مطالعات موردی را به منظور حل مشکلات به کار گیرند. هم‌چنین شرکت‌ها از حسابدارانی استقبال خواهند کرد که اندیشه‌های جدید داشته و ریسک‌پذیر باشند و توانایی کار گروهی را نیز داشته باشند.
- ۵- اگرچه در حال حاضر، پاره‌ای از شرکت‌ها عملیات را به صورت کار گروهی انجام می‌دهند در آینده تقریباً همه شرکت‌ها بر عملیات گروهی تأکید خواهند کرد و تصمیم‌گیری‌ها به صورت گروهی انجام خواهد شد.
- ۶- حسابداران مدیریت به عنوان یکی از اعضای تیم مدیریت در تصمیم‌گیری‌ها شرکت خواهند کرد.
- ۷- حسابداران مدیریت و مدیران مالی از فناوری‌های اطلاعاتی نوینی استفاده خواهند کرد تا داده‌های مربوط به پیش‌بینی تقاضا، تولید، فروش، هزینه‌ها و سود را به دست آورند.
- ۸- در قرن آینده، نرخ تغییر در روش‌های حسابداری مدیریت و کار آنان با سرعت بیشتری از گذشته ادامه خواهد یافت.
- ۹- دایره حسابداری و امور مالی از تنوع کاربری‌های برخوردار خواهد بود و اشخاص مربوط به رشته‌های مختلفی در آن دایره‌ها بکار گرفته خواهند شد.
- ۱۰- شرکت‌ها از وسایل ارتباطی و مخابراتی بیشتری استفاده خواهند کرد.
- نمازی (۱۳۷۸) در تحقیقی به بررسی آینده حسابداری مدیریت پرداخت. یکی از نتایج مهم تحقیق، این بود که حسابداران مدیریت باید خود را برای آینده از نظر توانایی‌های فنی و شایستگی حرفه‌ای و اخلاقی در ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی، آماده سازند. در غیر این صورت مدیران، از روی اجبار به سایر اشخاصی مراجعه خواهند کرد که توانایی در عرصه اطلاعات مربوط و به‌هنگام دارند. در این حالت، آینده حسابداری مدیریت از نظر قدرت و ارتقای سازمانی به شدت به خطر خواهد افتاد و آنان جایگاه رفیع امروز خود را از دست خواهند داد.

نوروش و مشایخی (۱۳۸۴) در تحقیقی در ایران به بررسی فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت پرداختند. نتایج تحقیق آنها حاکی بود که افراد شاغل در حرفه هنوز بر استفاده از روش‌های سنتی حسابداری مدیریت تأکید 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 خواهد داد. در واقع، عدم به کارگیری فنون و شیوه‌های جدید حسابداری مدیریت در عمل، الزاماً به معنای مربوط و مناسب نبودن آنها در حرفه نیست. راه عملی این است زمانی که تحقیقات دانشگاهیان به مفاهیم و روش‌های جدیدی در حسابداری مدیریت منجر می‌شود، این نتایج در مجلات حرفه‌ای هم منتشر شود تا شاغلان در حرفه نیز از این نتایج و کاربرد آنها در عمل آگاه باشند. از سوی دیگر، همکاری مشترک بین شاغلان در حرفه و دانشگاهیان، هر دو گروه را به هماهنگی و درک بهتر از این موضوع هدایت می‌کند که چرا فاصله ادراکی مورد نظر وجود دارد.

### فرضیات تحقیق

با توجه به مباحث ارائه شده، فرضیات تحقیق به صورت زیر تعیین می‌شود:

**فرضیه اول:** بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به مهارت‌های مورد نیاز برای حسابداران مدیریت در آینده، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به مسئولیت و نقش حسابداران مدیریت در آینده، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** بین دیدگاه دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به آینده حسابداری مدیریت، تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

### جامعه و نمونه آماری

این تحقیق از دو جامعه آماری تشکیل شده است:

- جامعه آماری دانشگاهیان
- جامعه آماری شاغلان در حرفه حسابداری

نمونه آماری از بین جامعه آماری شاغلان در حرفه حسابداری بر مبنای لیست منتشره شده از سوی سازمان بورس اوراق بهادار تهران در ابتدای سال ۱۳۸۶ انتخاب شده که متشکل از ۴۳۵ شرکت بوده و جامعه آماری استادان حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه‌های دولتی بر مبنای دانشگاه‌های دارای رشته حسابداری مندرج در دفترچه کنکور سراسری ۸۶ متشکل از ۱۴۱ نفر بوده است.

### روش گردآوری اطلاعات

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 با موضوع تحقیق، پرسشنامه مربوط به هر سؤال اساسی تحقیق بر مبنای ادبیات مربوط به آن جمع‌آوری شده است. برای آزمون اعتبار این موارد و مربوط بودن آنها به موضوع تحقیق با برخی از استادان دانشگاه و کارشناسان خبره در حرفه مشورت به عمل آمد که سرانجام، پرسشنامه مقدماتی تهیه شد. سپس، پرسشنامه مقدماتی برای تعداد محدودی دیگری از صاحب‌نظران فرستاده شد و بر مبنای پاسخ و نظریات آنان تعدیلات اندکی صورت گرفت و بدین وسیله پرسشنامه نهایی تهیه، و بین نمونه آماری توزیع شد.

### روایی و پایایی (اعتبار) پرسشنامه

این پژوهش با استفاده از شیوه‌ها و روش‌های مختلف، دو جنبه پایایی و سازگاری ابزار سنجش را مورد آزمون قرار داده است.

در این پژوهش به منظور سنجش پایایی از آزمون باز آزمایی (همبستگی) استفاده شد و پرسشنامه نهایی پس از مرحله ممیزی به عنوان پیش آزمون بین چند نفر از مدیران مالی شرکت‌ها و استادان دانشگاه توزیع شد. دو هفته پس از جمع‌آوری پاسخ‌ها دوباره میان

همان افراد، پرسشنامه‌هایی توزیع و جمع‌آوری شد. پس از آزمون اسپیرمن، ضریب باز آزمایی (همبستگی) برای سؤالات مربوط به جامعه آماری مدیران مالی ۰/۷۵ و برای سؤالات مربوط به جامعه آماری دانشگاهیان ۰/۷۳۸ است. طبق نتایج، ضریب باز آزمایی بخش‌های مختلف پرسشنامه در حد زیاد بود و لذا پایایی پرسشنامه تأیید می‌شود.

عناصر (پرسش‌ها) باید به عنوان یک مجموعه با هم پیوند داشته باشد و بتواند به طور مستقل مفهوم یکسانی را اندازه بگیرد به گونه‌ای که پاسخ دهندگان معنای یکسانی را برای هر یک از عناصر قائل شوند. در این تحقیق، ضریب آلفای کرانباخ محاسبه شده برای پرسشنامه‌های برگشتی مربوط به جامعه آماری مدیران مالی ۰/۹۰۴ و برای پرسشنامه‌های مربوط به جامعه آماری دانشگاهیان ۰/۸۸۶ بوده است. در نتیجه سازگاری اجزای پرسشنامه تأیید می‌شود.

موضوع سؤالات پرسشنامه به عنوان عوامل این تحقیق از متون تخصصی استخراج شده است. عوامل استخراج شده به منظور بررسی روایی ابزار سنجش متعاقباً طی مرحله ممیزی به نظر خواهی استادان و متخصصان گذاشته شد. در مرحله ممیزی ابزار اندازه‌گیری، پرسشنامه بین تعدادی از متخصصان و صاحب نظران توزیع، و به صورت مقدماتی اجرا شد تا توصیه‌های خود را در ارتباط با سؤالات مطرح شده پیشنهاد کنند. این توصیه‌ها دریافت، و در پرسشنامه نهایی منظور شد. در نتیجه به نظر می‌رسد ابزار سنجش این تحقیق از روایی ابزار سنجش برخوردار باشد.

### یافته‌های تحقیق

در این تحقیق، ابتدا به توصیف مشخصات جمعیت شناختی (مدرک تحصیلی، سابقه اشتغال در حرفه از لحاظ آموزشی یا عملی) پرداخته می‌شود. سپس فرضیات تحقیق با استفاده از آزمون t استیودنت مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است که در این تحقیق سطح معنی‌داری  $\alpha = 0.05$  در نظر گرفته شده است.

به منظور آشنایی با ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دادگان (با توجه به قسمت اول پرسشنامه) و در راستای اعتبار بخشی به نتایج تحقیق و با استفاده از آمار توصیفی به بررسی مشخصات

پاسخگویان در دو جامعه آماری پرداخته می‌شود. ویژگی‌های پاسخ دهندگان شاغل در حرفه حسابداری در نگاره (۱) خلاصه شده است. این نگاره بیانگر اطلاعات مربوط به مدرک تحصیلی و میزان تجربه شاغلان در این حرفه است.

نگاره (۱): مشخصات فردی پاسخ دهندگان شاغل در حرفه حسابداری

مدرک تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی نسبی	درصد فراوانی تجمعی
کارشناسی	۵۵	۶۷/۹۱	۶۷/۹۱
کارشناسی ارشد	۲۴	۲۹/۶۲	۹۷/۵۳
دکتری تخصصی	۲	۲/۴۷	۱۰۰
سال‌های اشتغال در حرفه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۵ سال	۶	۷/۴	۷/۴
بین ۵ تا ۱۰ سال	۲۰	۲۴/۷	۳۲/۱
بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۴۳	۵۱/۸۵	۸۳/۹۵
بیش از ۲۰ سال	۱۲	۱۶/۰۵	۱۰۰

مشخصات مربوط به دانشگاهیان نیز در نگاره (۲) خلاصه شده است. این نگاره بیانگر اطلاعات مربوط به مدرک تحصیلی و تعداد سال‌های اشتغال آنها به عنوان مدرس دروس رشته حسابداری است.

نگاره (۲): مشخصات فردی پاسخ دهندگان دانشگاهی

مدرک تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی نسبی	درصد فراوانی تجمعی
کارشناسی ارشد	۳۹	۶۸/۴۲	۶۸/۴۲
دکتری تخصصی	۱۸	۳۱/۵۸	۱۰۰
سال‌های اشتغال در حرفه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کمتر از ۵ سال	۵	۸/۷۷	۸/۷۷
بین ۵ تا ۱۰ سال	۲۳	۴۰/۳۵	۴۹/۱۲
بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۲۱	۳۶/۸۴	۸۵/۹۶
بیش از ۲۰ سال	۸	۱۴/۰۴	۱۰۰



### نتایج آزمون فرضیات تحقیق

در این بخش با استفاده از آزمون t استیودنت، فرضیات تحقیق آزمون شده و نتایج مورد بررسی قرار گرفته است. فرضیات آماری مورد استفاده برای هر فرضیه در زیر ارائه شده است:

$$\begin{cases} H_0 : M_1 = M_2 \\ H_1 : M_1 \neq M_2 \end{cases}$$

در این تحقیق از طیف پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده شده و نمره‌گذاری برای گزینه‌ها صورت گرفته و برای گزینه کاملاً مخالفم عدد ۱، برای گزینه مخالفم عدد ۲، برای گزینه بدون نظر عدد ۳، برای گزینه موافقم عدد ۴ و برای گزینه کاملاً موافقم عدد ۵ در نظر گرفته شده است.

### نتایج آزمون فرضیه اول تحقیق

فرضیه اول در مورد تفاوت دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده است. برای آزمون فرضیه اول تحقیق، فرضیه صفر و فرضیه مقابل آن به صورت زیر تعیین می‌شود:

$H_0$ : تفاوت معنی داری بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده وجود ندارد.

$H_1$ : تفاوت معنی داری بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده وجود دارد.

تأیید یا رد فرضیه اول تحقیق به تأیید یا رد گزاره‌ها و اجزایی (فرضیه‌های فرعی) منوط است که تحت عنوان مهارت‌های مورد نیاز برای حسابداران مدیریت قرار گرفته است. ابتدا به تأیید یا رد این گزاره‌ها پرداخته و سپس با فرض اینکه وزن تمام گزاره‌ها در تأیید یا رد فرضیه با هم برابر است به تأیید یا رد فرضیه مربوط به آنها می‌پردازیم. با توجه به

پاسخ‌های دو جامعه آماری دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت و با توجه به میانگین و انحراف معیار هر دو جامعه و با استفاده از آزمون t استیودنت، نتیجه‌های مندرج در نگاره (۳) به دست آمده است:

نگاره (۳): نتایج حاصل از محاسبه میانگین و انحراف معیار دو جامعه آماری و آزمون t -

استیودنت مربوط به هر گزاره

نتیجه آزمون	تفاوت (فاصله)		دانشگاهیان		شاغلان در حرفه		مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده	رتبه
	p-value	آماره t	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین		
تایید	۰/۰۹۴۱	۱/۶۸	۰/۶۸۸۷	۴/۲۴۶	۰/۶۷۰۸	۴/۴۳۹	توانایی در حل مسائل و مشکلات	۱
تایید	۰/۴۷۲۴	۰/۸	۰/۵۷۰۸	۴/۴۹۱	۰/۵۴۶۳	۴/۵۶۱	داشتن خلاقیت	۲
تایید	۰/۰۹۲۱	۱/۶۶	۰/۶۰۱۳	۴/۵۰۹	۰/۴۷۴۳	۴/۶۵۹	مهارت در فنون حسابداری	۳
تایید	۰/۴۲۷۷	۰/۷۲۸	۰/۴۹۸۱	۴/۴۲۱	۰/۶۷۳۱	۴/۴۸۸	مهارت در تصمیم‌گیری	۴
رد	۰/۰۰۰۹	۳/۳۷	۰/۷۱۴۲	۴/۲۴۶	۰/۵۷۹۸	۴/۶۳۴	مهارت در تجزیه و تحلیل داده‌ها	۵
رد	۰/۰۰۰۳	۳/۶۶	۰/۸۵۲۲	۳/۶۶۷	۰/۸۱۲۷	۴/۱۹۵	مهارت در مدل‌سازی داده‌ها	۶
رد	۰/۰۲۶۷	۲/۱۵۵	۰/۷۶۷۴	۳/۹۸۲	۰/۷۷۴۸	۴/۲۶۸	مهارت در طراحی و تعیین راهبردها و برنامه‌های مالی	۷
رد	۰/۰۰۰۳	۳/۶۴	۰/۷۵۲۶	۴/۰۷	۰/۶۷۲۴	۴/۵۳۷	مهارت در رهبری کارکنان حوزه تحت مسئولیت خود	۸
رد	۰/۰۰۰۱	۴/۰۵	۰/۸۱۹۲	۴/۱۵۸	۰/۵۲۸۲	۴/۶۵۹	مسلط به کامپیوتر و نرم افزارهای حسابداری مدیریت	۹
رد	۰/۰۰۰۴	۳/۷۱۴	۰/۷۸۰۸	۴/۱۲۳	۰/۶۶۶۷	۴/۵۸۵	توانایی در مدیریت	۱۰
رد	۰/۰۳۴۳	۲/۱	۱/۱۶۶	۳/۸۷۷	۰/۸۷۷۲	۴/۲۴۴	مهارت در ایجاد روابط اجتماعی	۱۱

بنابراین با توجه به اطلاعات ارائه شده در نگاره (۳) در مورد مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده می‌توان به تجزیه و تحلیل فرضیه اول پرداخت. نگاره (۴) نتایج این تجزیه و تحلیل را نشان می‌دهد.

نگاره (۴): آزمون فرضیه اول تحقیق

نتیجه آزمون	تفاوت (فاصله)		دانشگاهیان		شاغلان در حرفه		شرح
	p-value	آماره t	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
رد	۰/۰۰۰۰۶	۴/۵۲۴	۰/۳۷۴	۴/۱۶۲	۰/۴۱۸	۴/۴۷۹	مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده

با توجه به نگاره (۴) میانگین و انحراف معیار محاسبه شده برای فرضیه اول تحقیق در جامعه آماری شاغلان در حرفه به ترتیب ۴/۴۷۹ و ۰/۴۱۸ و میانگین و انحراف معیار محاسبه شده برای همین فرضیه در جامعه آماری دانشگاهیان به ترتیب ۴/۱۶۲ و ۰/۳۷۴ است. آماره  $t$  در فرضیه اول ۴/۵۲۴ و p-value مربوط به آن ۰/۰۰۰۰۶ است. چون  $p$ -value محاسبه شده از خطای تعیین شده ( $\alpha = 0.05$ ) کوچک‌تر است، فرضیه  $H_0$  تحقیق رد، و فرضیه  $H_1$  تحقیق پذیرفته می‌شود. در نتیجه می‌توان گفت که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت و دانشگاهیان نسبت به مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده در سطح خطای ۹۵ درصد وجود دارد. نتیجه آزمون این فرضیه حاکی است که در مجموع، دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت در آینده مشابه نیست.

### نتایج آزمون فرضیه دوم تحقیق

فرضیه دوم تحقیق در مورد وجود تفاوت معنی دار بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به نقش‌ها، وظایف و مسؤلیت‌هایی است که حسابداران مدیریت در آینده بر عهده خواهند گرفت. برای آزمون فرضیه دوم، فرضیه صفر و فرضیه مقابل آن به صورت زیر مشخص می‌شود:

$H_0$ : تفاوت معنی داری بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به نقش‌ها، وظایف و مسؤلیت‌هایی وجود ندارد که حسابداران مدیریت در آینده بر عهده خواهند گرفت.

$H_1$ : تفاوت معنی داری بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به نقش‌ها، وظایف و مسؤلیت‌هایی وجود دارد که حسابداران مدیریت در آینده بر عهده خواهند گرفت.

چون تأیید یا رد فرضیه دوم تحقیق به تأیید یا رد گزاره‌ها و اجزایی منوط است که تحت عنوان نقش‌ها، وظایف و مسؤلیت‌هایی است که حسابداران مدیریت در آینده بر عهده خواهند گرفت، ابتدا به تأیید یا رد این گزاره‌ها می‌پردازیم. سپس با فرض این که وزن تمام گزاره‌ها در تأیید یا رد فرضیه با هم برابر است به تأیید یا رد فرضیه مربوط به آنها می‌پردازیم. با توجه به پاسخ‌های دو جامعه آماری دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت و با توجه به میانگین و انحراف معیار هر دو جامعه و با استفاده از آزمون  $t$  استیودنت، نتیجه‌های مندرج در نگاره (۵) به دست آمده است:

نگاره (۵): نتایج محاسبه میانگین و انحراف معیار دو جامعه آماری و آزمون  $t$  - استیودنت

مربوط به هر گزاره

نتیجه آزمون	تفاوت (فاصله)		دانشگاهیان		شاغلان در حرفه		نقش، وظایف و مسئولیت‌های آینده حسابداران مدیریت	گزاره‌ها
	p-value	آماره $t$	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین		
رد	۰/۰۰۱۳	۳/۳	۰/۰۴۳۵	۳/۶۴۸	۰/۸۹۰	۴/۲۱	تحلیل‌گر واحد تجاری	۱
تایید	۰/۹۰۶۱	۰/۱۱۹	۰/۸۹۶۲	۴/۰۱۸	۱/۰۳۰	۴/۰۳۷	مشاور مالی شرکت	۲
تایید	۰/۹۶۷۲	-۰/۰۳۸	۰/۹۴۵۲	۴/۴۳۹	۰/۸۶۵	۴/۴۳۲	فراهم‌کننده اطلاعات مورد نیاز مدیریت	۳
تایید	۰/۴۵۷۹	-۰/۷۴۲	۰/۸۰۱	۳/۷۰۲	۱/۱۱۷	۳/۵۸	طراح و اداره‌کننده سیستمهای اطلاعاتی	۴
تایید	۰/۵۲۱۷	۰/۶۴۱	۰/۸۵۹۵	۳/۸۹۵	۱/۰۶۱	۴	طراح و کنترل‌کننده سیستمهای ارزیابی عملکرد مالی شرکت	۵

بنابراین، با توجه به اطلاعات ارائه شده در نگاره (۵) در مورد نقش، وظایف و مسئولیت‌های آینده حسابداران مدیریت می‌توان به تجزیه و تحلیل فرضیه دوم پرداخت. نگاره (۶) نتایج این تجزیه و تحلیل را نشان می‌دهد:

نگاره (۶): آزمون فرضیه دوم تحقیق

نتیجه آزمون	تفاوت (فاصله)		دانشگاهیان		شاغلان در حرفه		شرح
	p-value	t-test	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
تایید	۰/۳۱۱	۱/۰۱۷	۰/۵۸۴۸	۳/۹۴	۰/۶۹۷۷	۴/۰۵۲	نقش، وظایف و مسئولیت‌های آینده حسابداران مدیریت

با توجه به نگاره (۶) میانگین و انحراف معیار محاسبه شده برای فرضیه اول تحقیق در جامعه آماری شاغلان در حرفه به ترتیب ۴/۰۵۲ و ۰/۶۹۷۷ و میانگین و انحراف معیار

محاسبه شده برای همین فرضیه در جامعه آماری دانشگاهیان به ترتیب ۳/۹۴ و ۰/۵۸۴۸ است. آماره t در فرضیه اول ۱/۰۱۷ و p-value مربوط به آن ۰/۳۱۱ است. چون p-value محاسبه شده از خطای تعیین شده ( $\alpha = 0.05$ ) بزرگتر است. پس فرضیه  $H_0$  تحقیق تأیید می‌شود. در نتیجه می‌توان گفت که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت و دانشگاهیان نسبت به نقش، وظایف و مسئولیت‌های حسابداران مدیریت در آینده در سطح خطای ۹۵ درصد وجود ندارد. نتیجه آزمون این فرضیه حاکی است که در مجموع دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به نقش، وظایف و مسئولیت‌های مشابه است که حسابداران مدیریت در آینده بر عهده خواهند گرفت.

#### نتایج آزمون فرضیه سوم تحقیق

فرضیه سوم تحقیق در زمینه وجود تفاوت معنی‌دار بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به آینده حسابداری مدیریت است. این فرضیه به نشان دادن شمای کلی از حسابداری مدیریت در آینده از دو دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه می‌پردازد. برای آزمون فرضیه سوم، فرضیه صفر و فرضیه مقابل آن به صورت زیر تعیین می‌شود:

$H_0$ : تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری

مدیریت نسبت به آینده حسابداری مدیریت وجود ندارد.

$H_1$ : تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری

مدیریت نسبت به آینده حسابداری مدیریت وجود دارد.

به منظور تأیید یا رد فرضیه اصلی، ابتدا تأیید یا رد اجزا و گزاره‌هایی آزمون می‌شود که تحت عنوان آینده حسابداری مدیریت آورده شده است. با توجه به پاسخ‌های دو جامعه آماری دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت و با توجه به میانگین و انحراف معیار هر دو جامعه و با استفاده از آزمون t استیودنت، نتیجه‌های مندرج در نگاره (۷) به دست آمده است:

نگاره (۷): نتایج محاسبه میانگین و انحراف معیار دو جامعه آماری و آزمون  $t$  - استیودنت

مربوط به هر گزاره

نتیجه آزمون	تفاوت (فاصله)		دانشگاهیان		شاغلان در حرفه		آینده حسابداری مدیریت	گزاره‌ها
	p-value	آماره $t$	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین		
تایید	۰/۷۰۷۵	-۰/۳۷۶	۰/۷۶۷۴	۳/۶۴۹	۰/۹۹۷	۳/۵۹۳	در آینده در محیط تجاری شرکت‌های خواستار تغییرات سریع و فوری، عدم اطمینان به وجود خواهد آمد.	۱
رد	۰/۰۰۱۱	-۳/۳۶	۰/۸۴۷۷	۴/۱۷۵	۰/۹۷۷	۳/۶۵۴	تاریخ مصرف زود هنگام برای تولیدات و فناوری‌ها در آینده وجود خواهد داشت.	۲
تایید	۰/۴۴۹۹	-۰/۷۷	۰/۹۸۴۲	۴/۵۰۹	۰/۶۶۵	۴/۳۹۵	فضای رقابتی در آینده، افزایش خواهد یافت.	۳
رد	۰/۰۴۱۹	-۲/۰۲	۰/۵۶۵۳	۴/۵۷۹	۰/۶۹۵	۴/۳۵۸	در آینده یکی از هدفهای شرکت، حداقل کردن بهای تمام شده خواهد بود.	۴
تایید	۰/۵۵۹۷	-۰/۵۸	۰/۸۶۵۳	۳/۹۶۵	۰/۸۸۶	۳/۸۷۷	در آینده، بیشتر از هزینه یابی بر مبنای هدف استفاده خواهد شد.	۵
رد	۰/۰۰۰۰۸	۴/۱۱	۰/۹۹۵۶	۲/۳۸۶	۰/۹۷۷	۳/۰۸۶	در آینده، تضاد منافع بین صاحبان سرمایه و مدیران بر طرف خواهد شد.	۶
رد	۰/۰۰۲۷	۳/۰۸	۰/۹۴۴۲	۳/۷۰۲	۰/۶۵۴	۴/۱۴۸	انعطاف پذیری و سریع بودن در ارزیابی‌های حسابداری در آینده مورد نظر خواهد بود.	۷
رد	۰/۰۰۰۰۱	۴/۴۷	۰/۵۶۵۸	۲/۹۶۵	۰/۸۰۸	۳/۴۹۴	برنامه ریزیهای تاکتیکی و راهبردی در آینده ادغام خواهد شد.	۸
تایید	۰/۰۸۴۷	۱/۷۳	۰/۹۸۳۳	۳/۴۵۶	۰/۸۹۱	۳/۷۴۱	در آینده، برنامه ریزی راهبردی پیوسته مداوم انجام خواهد شد.	۹

۱۰	در فضای رقابتی آینده برنامه ریزی راهبردی مهم تراز برنامه ریزی عملیاتی خواهد شد.	۳/۷۵۳	۰/۹۴۲	۳/۲۴۶	۰/۷۸۵۶	۳/۴۲	۰/۰۰۰۸	رد
۱۱	در آینده، برنامه ریزی راهبردی بر اساس شناخت تهدیدهای محیط تجاری، انجام خواهد شد.	۳/۶۶۷	۰/۹۲۲	۳/۵۴۴	۰/۶۲۸۸	۰/۹۴۲	۰/۳۵۳۹	تایید
۱۲	انتخاب راهبرد در آینده بر اساس تصمیم گیری در وضعیت عدم اطمینان خواهد بود؛ زیرا احتمال وقوع این تهدیدها قابل برآورد نیست.	۳/۳۵۸	۰/۸۱۱	۳/۵۷۹	۰/۷۳۰۶	-۱/۶۹۵	۰/۰۹۷۲	تایید
۱۳	در آینده، نیاز به ابزارهای پیشرفته تر، برای تجزیه و تحلیل کیفی اطلاعات افزایش خواهد یافت؛ زیرا تأثیرات تهدیدها تنها کمی نیست.	۴/۲۲۲	۰/۸۰۶	۴/۲۲۸	۰/۷۳۲۴	-۰/۰۴۶	۰/۹۶۴۷	تایید
۱۴	در آینده رضایت نسبی سهامداران، با سیستم های اطلاعاتی فراهم خواهد شد.	۳/۶۷۹	۱/۰۲۳	۳/۷۸۹	۰/۸۱۸	-۰/۶۹۶	۰/۴۸۲۹	تایید
۱۵	سیستم های اطلاعاتی در آینده، اطلاعاتی را در مورد تصمیم گیری ها و تأثیراتشان بر رضایتمندی سهامداران با هم نشان خواهد داد.	۳/۷۴۱	۰/۸۰۳	۳/۷۵۴	۰/۷۳۸۷	-۰/۱۰۴	۰/۹۱۸۱	تایید
۱۶	در آینده، سیستم های حسابداری، فعالیت ها و ارتباط آنها را با کارکنان شرح خواهد داد.	۳/۲۱	۱/۰۰۹	۳/۷۱۹	۰/۷۵۰۱	-۳/۴۳	۰/۰۰۰۹	رد



تایید	۰/۲۲۳۲	-۱/۲۳۵	۰/۷۲۴۲	۴/۱۰۵	۰/۹۹۷	۳/۹۲۶	در آینده، سیستمهای حسابداری پیشرفته، ارزش بازخوردی را برای مدیریت فراهم خواهد کرد.	۱۷
تایید	۰/۱۴۸۵	-۱/۴۵	۰/۸۹۳۱	۳/۶۶۷	۰/۷۴۲	۳/۴۵۷	در آینده، سفارشهای تکراری در به وجود آوردن سودهای رقابتی ناکافی خواهد بود.	۱۸
تایید	۰/۸۷۶۳	-۰/۱۵۲	۰/۶۲۷۳	۴/۲۲۸	۰/۷۳۷	۴/۲۱	در آینده به سیستمهای حسابداری برای پشتیبانی و سرعت دادن به تجدید حیات نیاز خواهد بود.	۱۹
تایید	۰/۱۸۰۶	۱/۳۵	۱/۰۰۱۳	۳/۸۷۷	۰/۸۷۵	۴/۰۹۹	سرمایه گذاری راهبردی در فعالیتهای تحقیق و توسعه در آینده در همه صنایع، افزایش خواهد یافت.	۲۰
تایید	۰/۲۲۷۲	-۱/۲۲۵	۰/۶۷۳۱	۴/۱۰۵	۰/۸۲	۳/۹۵۱	در آینده نیاز به روشهای دیگر حسابداری مربوط به فعالیتهای تحقیق و توسعه ضرورت خواهد یافت.	۲۱
رد	۰/۰۳۹۳	۲/۰۸	۱/۳۲۳۱	۳/۲۲۸	۱/۱۳۸	۳/۶۷۹	در آینده، کارکنان مهم‌ترین عامل تولیدی خواهند بود.	۲۲
تایید	۰/۲۴۴۶	۱/۱۶	۰/۶۸۸۷	۴/۲۴۶	۰/۶۶۳	۴/۳۸۳	در آینده، نیاز به آموزش کارکنان، افزایش خواهد یافت.	۲۳
تایید	۰/۲۷۳۵	-۱/۱	۰/۹۱۱۸	۴/۲۴۶	۱/۰۴۱	۴/۰۶۲	در آینده، نیاز به کارکنانی افزایش خواهد یافت که دارای چندین تخصص و مهارت هستند.	۲۴
رد	۰/۰۰۱۴	۳/۳۱	۰/۸۴۶۶	۳/۸۷۷	۰/۷۴۲	۴/۳۳۳	نیاز به ابزار حسابداری جدید در تجزیه و تحلیل مهارت کارکنان مالی در آینده افزایش خواهد یافت.	۲۵

تایید	۰/۶۲۴	۰/۴۹۳	۰/۶۳۴۷	۳/۷۵۴	۰/۸۰۸	۳/۸۱۵	در آینده، پیچیدگی‌های راهبردی بیشتر بر اساس زنجیره ارزش خواهد بود.	۲۶
رد	۰/۰۱۱۹	۲/۵۴	۰/۷۰۷۱	۴	۰/۷۵۵	۴/۳۲۱	ارزیابی رضایتمندی مشتریان و عملکرد فروشندگان مهم‌ترین ارزیابی‌های عملکرد در آینده خواهند بود.	۲۷
تایید	۰/۸۹۰۱	۰/۱۳۸	۰/۸۹۶۲	۴/۰۱۸	۰/۶۷۹	۴/۰۳۷	در آینده در هر وضعیت و موقعیت در زنجیره ارزش به ابزار حسابداری برای پشتیبانی در اتخاذ تصمیمات راهبردی نیاز خواهد بود.	۲۸
تایید	۰/۰۷۸۶	۱/۷۸۵	۰/۹۲۷۲	۳/۸۷۷	۰/۷۰۳	۴/۱۳۶	در آینده به ابزار جدید حسابداری به منظور پشتیبانی و حمایت از تجزیه و تحلیل کل زنجیره ارزش نیاز است.	۲۹
رد	۰/۰۰۱۹	۳/۱۸	۰/۸۱۲۷	۴/۰۱۸	۰/۵۸۹	۴/۴۲	در آینده، شبکه اطلاع رسانی همگانی شرکت‌ها گسترش خواهد یافت.	۳۰
تایید	۰/۱۱۱۳	۱/۶	۰/۶۴۱۶	۴/۲۶۳	۰/۶۷۱	۴/۴۴۴	در آینده، شبکه‌های کامپیوتری برای ارائه خدمات بهتر از طرف شرکت، اطلاعات لازم را فراهم خواهد کرد.	۳۱
تایید	۰/۰۶۲۸	۱/۹	۰/۶۲۵۸	۴/۰۳۵	۰/۵۹۷	۴/۲۳۵	در آینده، نیاز به ابزار حسابداری برای موقعیت‌یابی، فرآیندها و تعریف اطلاعات کیفی شبکه برای تصمیم‌گیری افزایش خواهد یافت.	۳۲

بنابراین با توجه به اطلاعات ارائه شده در نگاره (۷) در مورد آینده حسابداری مدیریت می‌توان به تجزیه و تحلیل فرضیه سوم پرداخت. نگاره (۸) نتایج این تجزیه و تحلیل را نشان می‌دهد.

نگاره (۸): آزمون فرضیه سوم تحقیق

نتیجه آزمون	تفاوت (فاصله)		دانشگاهیان		شاغلان در حرفه		شرح
	p-value	t-test	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
تایید	۰/۱۵۲۶	۱/۵۴	۰/۳۵۲	۳/۸۳۷	۰/۳۱۷	۳/۹۲۱	آینده حسابداری مدیریت

با توجه به نگاره (۸) میانگین و انحراف معیار محاسبه شده برای فرضیه اول تحقیق در جامعه آماری شاغلان در حرفه به ترتیب ۳/۹۲۱ و ۰/۳۱۷ و میانگین و انحراف معیار محاسبه شده برای همین فرضیه در جامعه آماری دانشگاهیان به ترتیب ۳/۸۳۷ و ۰/۳۵۲ است. آماره t در فرضیه اول ۱/۵۴ و p-value مربوط به آن ۰/۱۵۲۶ است. چون p-value محاسبه شده از خطای تعیین شده ( $\alpha = 0.05$ ) بزرگ‌تر است، پس فرضیه  $H_0$  تأیید می‌شود. در نتیجه می‌توان گفت که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت و دانشگاهیان نسبت به آینده حسابداری مدیریت در سطح خطای ۹۵ درصد وجود ندارد. نتیجه آزمون این فرضیه حاکی است که در مجموع دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت نسبت به آینده حسابداری مدیریت، مشابه نیست.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این تحقیق به بررسی این موضوع پرداخته است که آیا موضوعات مدنظر دانشگاهیان در دانشگاه‌ها و مؤسسات علمی در آینده مورد نیاز حسابداران مدیریت و شاغلان در حرفه

هست. هم‌چنین این تحقیق کوشیده است تا برخی از نقش‌ها و مسئولیت‌هایی را نشان دهد که احتمالاً در آینده حسابداران مدیریت بر عهده می‌گیرند و نیز برخی مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت این پژوهش تلاش کرده است تا بین دو دیدگاه دانشگاهیان و مدیران حرفه‌ای نسبت به این موارد بررسی تطبیقی انجام دهد.

نتیجه نخست تحقیق این است که حسابداران مدیریت شاغل در حرفه مهارت‌های مورد نیاز برای حسابدار مدیریت در آینده را همان نمی‌دانند که دانشگاهیان تعیین نموده‌اند. به نظر شاغلان در حرفه، چون در عمل به فعالیت مشغول هستند، بسیاری از مهارت‌های مورد نیاز حسابدار مدیریت در آینده از دیدگاه دانشگاهیان از جمله مهارت در تجزیه و تحلیل داده‌ها، مهارت در مدل‌سازی داده‌ها، مهارت در طراحی و تعیین راهبردها و برنامه‌های مالی، مهارت در رهبری کارکنان حوزه تحت مسئولیت خود، مهارت‌های کامپیوتری و نرم افزارهای مدیریت، توانایی در مدیریت کردن و مهارت در ایجاد روابط اجتماعی در عمل، اهمیت زیادی ندارد.

دومین نتیجه این تحقیق در رابطه با نقش و وظایفی است که حسابداران مدیریت در آینده احتمالاً به عهده خواهند گرفت. دانشگاهیان و شاغلان در حرفه نقش‌ها و وظایف تقریباً مشابهی را برای حسابداران مدیریت آینده پیشنهاد می‌کنند. دانشگاهیان انتظار دارند که حسابداران مدیریت در آینده نقش‌هایی چون مشاور امور مالی شرکت، فراهم‌کننده اطلاعات مورد نیاز مدیریت، طراح و کنترل‌کننده سیستم‌های اطلاعاتی و طراح و کنترل‌کننده سیستم‌های ارزیابی عملکرد شرکت را بر عهده بگیرند. شاغلان در حرفه نیز موافق نظر دانشگاهیان بوده‌اند اما در چند مورد چون تحلیل‌گر واحد تجاری بودن حسابداران مدیریت در آینده، دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه متفاوت است.

سومین نتیجه تحقیق در مورد با نشان دادن شمایی کلی از حسابداری مدیریت در آینده از سوی شاغلان و دانشگاهیان است. سومین فرضیه تحقیق به بررسی آینده حسابداری مدیریت از دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه و سپس تطبیق آنها پرداخته است. نتیجه آزمون این فرضیه این است که دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت

نسبت به آینده مشابه نیست، یعنی هر دو آینده تقریباً مشابهی را برای حسابداری مدیریت پیش‌بینی کرده‌اند.

- بر مبنای نتایج تحقیق و تجزیه و تحلیل آنها پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:
- دانشگاهیان باید بکوشند تا مهارت‌هایی را به دانش‌آموختگان آموزش دهند تا آنان بتوانند در محیط کاری آینده به گونه‌ای مطلوب به فعالیت خود ادامه دهند. این کار مستلزم شناخت مهارت‌هایی است که مورد نیاز حسابداران مدیریت شاغل در حرفه در آینده است. این مهم جز با یاری و هم‌فکری شاغلان در حرفه حسابداری مدیریت در زمان حال صورت نخواهد گرفت. پس دانشگاهیان باید بکوشند مهارت‌هایی را به دانش‌آموختگان آموزش دهند یا آنها را با مهارت‌هایی آشنا سازند که در آینده احتمالاً مورد نیاز آنها هست.
  - دانشگاهیان باید تلاش کنند دانش‌آموختگان دانشگاهی را با نقش‌ها و وظایف آینده آنها آشنا سازند تا دانشجویان امروز و حسابداران مدیریت فردا بتوانند متناسب با نیازهای آینده از عهده نقش و وظیفه‌ای برآیند که جامعه از آنها انتظار آن را دارد. دانشگاهیان برای این امر باید از نظر و دیدگاه شاغلان در حرفه استفاده کنند تا بتوانند این وظیفه را به خوبی انجام دهند.
  - افراد شاغل در حرفه باید مناسبات و ارتباط موضوعاتی را در عمل درک کنند که در دانشگاه‌ها آموزش داده می‌شود و آنها را حتی المقدور به کار گیرند.
  - تأسیس انجمن حسابداران مدیریت در ایران و ایفای نقش مؤثر آن به ویژه در حوزه آموزش و اعتلای مهارت‌های حرفه‌ای اعضا برای شناسایی و معرفی روش‌های نوین حسابداری مدیریت و آشنا ساختن حسابداران مدیریت نسبت به نقش و مسئولیت‌های آینده‌شان و مهارت‌های مورد نیاز آنها در آینده می‌تواند فاصله بین عمل و نظر را کاهش دهد.
  - برگزاری همایش‌ها و انتشار نشریاتی در زمینه حسابداری مدیریت به منظور آشنایی بیشتر با این حرفه.

بنا به اعتقاد صاحب نظران بین نظر و عمل تفاوت وجود دارد و حسابداری مدیریت نیز از این قاعده مستثنی نیست. در برخی موارد نظریه پردازان (بیشتر دانشگاهیان) با شاغلان در حرفه اختلاف نظر دارند. دانشگاهیان باید بکوشند تا موضوعاتی را در دانشگاه‌ها تدریس کنند که مسائل مورد نیاز در عملی پوشش داده شود. با این اوصاف پژوهش‌های دانشگاهی باید به گونه‌ای طراحی و اجرا شود که در نهایت در عمل برای حرفه نیز مفید واقع شوند. برای این کار دانشگاهیان باید در تحقیقات خود از مثال‌های واقعی سازمان‌ها بهره بگیرند.

## منابع و مأخذ

- فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. شماره ۴۱، ص ۱۳۳ تا ۱۶۱.
- نمازی، محمد (پاییز ۱۳۷۸). *آینده حسابداری مدیریت*. دانشگاه تهران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. شماره ۲۹، ص ۳ تا ۳۴.
- نوروش، ایرج و مشایخی، بیتا (پاییز ۱۳۸۴). *نیازها و اولویت‌های آموزشی حسابداری مدیریت*، دانشگاه تهران.
- Albrecht, W.S. & R.J Sack, (2000). "Accounting Education: charting the course through a perilous future", *American Accounting Association*, vol 16.
- Barbera M (1996a), "Management Accounting Futures: Part 1", *Charter*, November, pp 52-54.
- Barbera M (1996b), "Management Accounting Futures", *Charter*, December, pp 66-68.
- Binnersley M (1997), "Do You Measure Up?", *Charter*, March, pp 32-35.
- Birkett WP (1989), *The Demand for, and Supply of Management Accounting Education: A Delphi Study*, Task Force for Accounting Education in Australia.
- Brinberg, J.C. (2000). "The Role of Behavioral Research in Management Accounting in 21st", *Issues in Accounting Education*, 15, (4).
- Boer, G.B. (2000). "Management Accounting Education: Yesterday, Today and Tomorrow", *Issues in Accounting Education*, 15, (4).
- Burns J, Ezzamel M and Scapens R (1999), "Management Accounting Change in the UK", *Management Accounting*, March, pp 28-30.
- Deakin, & Summers, (1975). "A survey of curriculum topics relevant to the practice of management accounting", *The Accounting Review*, April.
- Dugdale, D. (1993). "Theory and practice: The views of CIMA members and students", *Management Accounting, London*.
- Dyer, J.L. (2000). "Accounting education on threshold of a new century", *The Government Accounting Journal*, 48, (4).
- Hawkes, Fowler & Tan (2003). "Management accounting education: Is there a gap between academia and practitioner perceptions?" *Working paper*, Eastern Institute of Technology, New Zealand.
- Laitinen Erkki k. (2002) : "Future Management Accounting : Preliminary Propositions With Survey Evidence": issue in strategic- management accounting research unit.
- Jacobs Liza (2004). "The impact of changing practitioner requirements on management accounting education at South African universities", *Doctoral Dissertation*, University of Pretoria.
- Kaplan, R.S. (1994). "Management Accounting (1984-1994): Development of New Practice and Theory". *Management Accounting Research*. 5. 247-260.
- Mansuy, John E. (1993). "A different view of management accounting in business and education", *Industrial Engineering*, Apr.
- Mcleoun, Tom (1988). "Management accounting education: Is theory related to practice?", *Management Accounting*, Jul, Aug

- Novin, Pearson, & Sedge, (1990). "Improving the curriculum for aspiring management accountants: The practitioner's point of views", *Journal of Accounting Education*, 8.
- Russel, Siegel & Kulesza (1999). "Counting more, counting less", *The Accounting Educators Journal*, Spring.
- Scapens, R.W. (1983). "Closing the gap between theory and practice", *Management Accounting (London)*, 61, (10).
- Siegel & Sorenson (1994). "What corporate America wants in entrylevel accountants? " *Management Accounting*, 76, (3).
- Szendi & Elmore (1993). "Management Accounting: Are new Techniques making in-roads with practitioners?", *Journal of Accounting Education*, 11.
- Xydis-lobo Maria (2003),"The future of management accounting: A South Australian Perspective", School of commences Research Paper series:03-2.