

بررسی شکاف بین دیدگاه های دانشگاهیان و شاغلین اجرایی حسابداری مدیریت در اولویت بندی مفاهیم و تکنیک های آن

علی اکبر نونهال نهر^۱

منوچهر رحمتی قورولو^۲

تاریخ پذیرش: ۹۰/۲/۱۵

تاریخ دریافت: ۸۹/۹/۲۰

چکیده

در جوامع پیشرفته، ایجاد و گسترش رشته های تحصیلی، حاصل تعامل عرصه های تجربی و محیط های آموزشی بوده و این امر موجب موفقیت فعالان تجربی گردیده است. یکی از این زمینه ها حسابداری مدیریتی می باشد که به عنوان بازوی اصلی مدیریت سازمان ها یاد می شود. در ارتباط با وجود تعامل مابین دانش حسابداری مدیریت و عرصه های تجربی آن در ایران شواهد چندانی در اختیار نبوده ولی نوعی نگرانی در بین فعالین ذیربط احساس می شود. پژوهش حاضر به صورتی تجربی به بررسی تعامل بین دانش حسابداری مدیریت و عرصه های تجربی آن در ایران می پردازد. جامعه آماری این پژوهش، شرکت های (تولیدی) پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که اطلاعات از طریق ارسال پرسش نامه به دانشگاهیان و شاغلین حرفه جمع آوری شده و با استفاده از آزمون های آماری کروسکال والیس، تحلیل واریانس و دانکن تجزیه و تحلیل شده است. نتایج حاکی از آن بوده که درمورد اهمیت ۶۰ درصد از مفاهیم حسابداری مدیریت بررسی شده بین گروه های آزمودنی تفاوت معنی داری وجود دارد و به نوعی فرضیه تحقیق که بیانگر وجود فاصله بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت در سطح شرکت های پذیرفته شده بورس تهران می باشد مورد تایید واقع می شود.

واژه های کلیدی: حسابداری مدیریت، آموزش نظری، محیط های اجرایی، شکاف.

۱- مربی دانشگاه آزاد اسلامی واحد بستان آباد و دانشجوی دکتری حسابداری (مسئول مکاتبات) anonahal@gmail.com

۲- مربی دانشگاه آزاد اسلامی واحد جلفا

دانش‌آموخته‌ها در چنین محیط‌هایی آمادگی لازم در جهت برقراری ارتباط بین دانسته‌های تئوریک و عرصه‌های علمی در کوتاه‌ترین زمان را داشته باشند. این موضوع در کشورهای در حال توسعه‌ای مانند ایران، وضعیت متفاوتی را دارد؛ زیرا احساس می‌شود بین چنین محیط‌هایی شکاف احتمالی وجود دارد. تا جائیکه شئون و درجات علمی دانش‌آموختگان توسط فعالان تجربی به راحتی پذیرفته نمی‌شود. در واقع، آموزش دانشجویان به ویژه دانشجویان حسابداری بایستی به شکلی انجام گیرد که آنها را آماده حال و آینده سازمان‌ها نماید و هدف اولیه این پژوهش نیز در همین راستاست. یعنی، مشخص شود که آیا در کشور در حال توسعه‌ای چون ایران بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت فاصله‌ای وجود دارد یا خیر. این موضوع از طریق تعیین اهمیت مواردی که در برنامه درسی حسابداری مدیریت از دیدگاه مدرسان دانشگاه‌ها و شاغلین حرفه گنجانده می‌شود انجام خواهد شد.

در بخش دوم این مقاله ادبیات پژوهش و در بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش و تحلیل یافته‌ها، در بخش پایانی نیز نتایج، تنگناها و پیشنهادات پژوهش ارائه می‌شوند.

۲- مبانی نظری پژوهش

به دنبال پیچیده‌تر شدن محیط‌های تجاری و صنعتی در دهه‌های اخیر شرکت‌ها و تولیدکنندگان بزرگ و متعددی به وجود آمده‌اند و هر روزه نیز بر شمار آنها افزوده می‌شود. این امر موجب شده است که کالاهای متنوع با کیفیت و با قیمت‌های گوناگون وارد بازارها شوند. در این بازارها رقابت سنگینی حاکم شده است و هر تولیدکننده‌ای نمی‌تواند کالاهای خود را با قیمت‌های دلخواه و کیفیت‌های پایین به فروش برساند (مهرانی و نونهال‌نهر، ۱۳۸۶)

پدیده جهانی شدن و افزایش پیچیدگی‌های تجاری، به همراه پیشرفت چشمگیر در فن‌آوری، منجر به توسعه مفاهیم و روش‌های حسابداری مدیریت شده که به کنترل هزینه‌های سازمانی در دنیای رقابتی امروزی کمک فراوانی می‌نمایند؛ از آن جمله می‌توان به کشور ژاپن اشاره کرد؛ کشوری که با درک صحیح جایگاه هزینه و فلسفه آن و یافتن چگونگی راه حل مدیریت و کاهش آن که با استفاده از فن‌آوری‌های حسابداری مدیریت میسر شده‌اند، به گونه‌ای معجزه آسا عمل کرده است. بدون شک این موفقیت در نتیجه تعامل صحیح تئوری و عمل بوده است.

برخی از حسابداران، حسابداری مدیریت را یک رشته کاملاً عملی می‌دانند و هیچگونه رابطه‌ای بین عمل حسابداری مدیریت و مبانی تئوریک متصور نیستند. در حالی که هیچ رشته عملی نمی‌تواند بدون پشتوانه‌های نظری مستحکم و هیچ تئوری بدون کاربردهای عملی مفید و مؤثر نخواهد بود. لذا در سال‌های اخیر، اندیشمندان حسابداری به تدوین مبانی نظری برای حسابداری مدیریت اهتمام کرده‌اند. آنها در پژوهش‌های خود عمدتاً از تئوری‌های روان‌شناسی، اقتصاد، احتمالات و اقتضاء، تاریخ و جامعه‌شناسی استفاده کرده‌اند.

رشته‌های آموزشی در جوامع پیشرفته، حاصل تعامل عرصه‌های تجربی و محیط‌های آموزشی‌اند. این ارتباط تا بدانجاست که آخرین دستاوردهای علمی و تحقیقاتی، ریشه در نیازهای عملیاتی علوم‌داشته‌ها و سوی دیگر استفاده‌کنندگان علوم و تخصص‌ها در ارتباط تنگاتنگ با محیط آموزشی، وظیفه بازآموزی علوم و دانش را بر عهده دارند. این ارتباط باعث می‌شود هم کیفیت فن‌آوری و عملیات در یک فرآیند مستمر رو به بهبود باشد و هم محیط‌های آموزشی، مدل‌های علمی از عملیات فرض شوند و

فعالیت های عملیاتی و کنترل مواجه هستند. مدیران برای دستیابی به هر یک از این اهداف به اطلاعات نیاز دارند و این اطلاعات را عمدتاً از منابع مختلفی نظیر اقتصاددان ها، متخصصان مالی و همچنین حسابداری مدیریت کسب می کنند. (مهرانی و نونهال نهر، ۱۳۸۶) در همین راستا حسابداری مدیریت اهداف اصلی زیر را برای خود تعریف کرده است: (شاهنگ، ۱۳۸۴)

- تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیران برای تصمیم گیری و برنامه ریزی؛
 - کمک به مدیران در رهبری و کنترل فعالیت های عملیاتی؛
 - انگیزش مدیران و کارکنان برای فعالیت در راستای اهداف سازمان؛ و
 - سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه، مدیران و سایر کارکنان سازمان.
- از نظر کمیته حسابداری مدیریت انجمن حسابداری آمریکا (۱۹۷۲) نیز اهداف حسابداری مدیریت شامل: سودمندی در فرایند برنامه ریزی، کمک به مدیر در شناخت محدوده های خاص و دشوار سازمان، ارائه اطلاعات به مدیر در راستای کمک به اجرای وظایف نظارتی و ارشادی آنان و ارائه اطلاعاتی در تعامل با نظام های عملیاتی مدیریت است.

با توجه به تعدد تولیدکنندگان در بازار و لزوم پیوستن کشورها به سازمان تجارت جهانی و نهایتاً رقابتی شدن بازارها، تولیدکنندگانی موفق خواهند بود که بتوانند نیازهای بازار (مشتریان) را شناسایی و کالاها یا محصولات را تولید کنند که نیاز و خواست مشتریان باشند. اکثر مشتریان کالاهایی را می خواهند که کیفیت بالا و قیمت پایین داشته باشند همچنین کالا به موقع تحویل مشتریان شود. (مهرانی و نونهال نهر، ۱۳۸۶) در ذیل به برخی مفاهیم حسابداری مدیریت که می توانند در شناسایی و تأمین نیازهای مشتریان و متعاقب

رقابت، جهانی شدن، تغییر فن آوری، رضایت مشتریان و تغییر نیاز آنها از پدیده های آشکار در کسب کار است که با ورود به هزاره سوم، جهانی شده اند. بقاء و حیات در این وضعیت، امری مهم تلقی می گردد. اتخاذ تصمیمات و مدیریت در محیط در حال تغییر مداوم، مستلزم افزایش توانایی مبتنی بر دانایی است. حسابداری مدیریت به عنوان دانش جدید کسب و کار، با تهیه اطلاعات می تواند به مدیران در تعامل موفق با یک محیط تغییر کمک می نماید (رهنمای رودپشتی، ۱۳۸۸ الف)

حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از اطلاعات مالی و غیر مالی در داخل سازمان تجاری است که در آن به نیازهای اطلاعاتی استفاده کننده گان داخلی توجه شده و سعی در کمک به مدیریت در راستای دستیابی به اهداف سازمان دارد. با توجه به اینکه محیط تجاری حاکم بر سازمان ها هیچ گاه در حالت ایستا نمی باشد و دائماً در حال تغییر است، بنابراین حسابداری مدیریت نیز برای حفظ کارایی و اثربخشی خود در جهت ایفای مسئولیت خویش باید دائماً در حال تغییر باشد؛ زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تحول و تکامل محیط تجاری حاکم بر سازمان های تجاری عقب بیفتد و با این تغییرات هماهنگ نشود، عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریع تر و بهتر به اهداف سازمان نخواهد بود بلکه باعث کندی و یا حتی انحراف سازمان در جهت دستیابی به اهداف خود خواهد شد. (شاهنگ، ۱۳۸۴). با توجه به نیاز مبرم سازمان ها و جوامع به حسابداری مدیریت و رشد و تکامل این حرفه در طول تاریخ برای حل مشکلات، حسابداری مدیریت با سرعت بیشتری در آینده توسعه خواهد یافت (نمازی ۱۳۷۸).

مدیران سازمان های تجاری و تولیدی معمولاً با چهار فعالیت اصلی تصمیم گیری، برنامه ریزی، رهبری

آن موفقیت در محیط کسب و کار رقابتی مفید باشند اشاره می‌شود:

۱- قیمت گذاری مناسب محصولات

معمولاً اولین عاملی که خریداران به آن توجه می‌کنند قیمت محصولات است و همیشه برای کالاهای معین قیمت‌های پایین‌تری را خواستارند. قیمت گذاری محصولات معمولاً توسط مدیران واحدهای تجاری انجام می‌شود و عوامل بسیاری در آن تاثیر می‌گذارند. اما معمولاً قیمت محصولات و خدمات در چارچوب مدل‌های اقتصادی تعیین می‌شود (شبه‌هنگ ۱۳۸۴). مدل اقتصادی مورد استفاده برای قیمت گذاری محصولات و خدمات به نوع بازاری (که شامل بازارهای رقابت کامل، رقابت ناقص، انحصار کامل و بازار چندقطبی هستند) بستگی دارد که محصولات و خدمات در آن عرضه و مبادله می‌شوند.

در بازارهای رقابتی قیمت کالا و خدمات توسط منحنی‌های عرضه و تقاضا تعیین می‌گردد و هر یک از تولیدکنندگان، پذیرندگان قیمت می‌باشند. ولی در بازارهای غیر رقابتی معمولاً ابتدا بهای تمام شده محصولات محاسبه و سپس سود ناخالص به آن اضافه شده و نهایتاً قیمت محصولات مشخص می‌شود. بنابراین برای کاهش قیمت محصولات و جذب مشتریان بیشتر، یا باید از مقداری سود صرف نظر کرد و یا بهای تمام شده محصولات را پایین آورد. معمولاً واحدهای تولیدی تمایل به کاهش سود ندارند بنابراین بایستی بهای تمام شده را کاهش داد. حسابداران مدیریت در این راستا سیستم‌های مختلفی را مانند سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، سیستم هزینه‌یابی هدف، سیستم مدیریت بهای تمام شده معرفی کرده‌اند.

۲- کیفیت محصولات تولیدی و خدمات ارائه شده امروزه تنها سازمان‌هایی در عرصه رقابت از موفقیت مناسب برخوردارند که محور اصلی فعالیت آنها تامین خواسته‌ها و ارضای نیازهای مشتریان با حداکثر کیفیت باشد. لذا حضور موفق و موثر در بازارهای رقابتی منطقه‌ای و جهانی، همراه با استفاده بهینه از تمامی امکانات و بهره‌وری مناسب از منابع جدید برای تولید محصولات و ارائه خدمات مطلوب و با کیفیت متناسب با رضایت مندی مشتری ضرورتی اجتناب‌ناپذیر است.

سازمان بین‌المللی استاندارد (ISO)، کیفیت را چنینی تعریف می‌کند:

«کیفیت، مجموعه حالت‌ها و ویژگی‌های کالا یا خدمت است که نیازهای ظاهری و پنهان مشتریان را برآورده سازد.»

همچنین جامعه کنترل کیفیت آمریکا، کیفیت را به صورت زیر تعریف کرده است:

«کیفیت، تمام ویژگی‌های ظاهری و پنهانی کالاها یا خدماتی است که موجب رضایت مشتریان در لحظه خرید و نیز در هنگام استفاده می‌شود.»

با توجه به اهمیت مقوله کیفیت در بازارهای رقابتی، مدیران برای حفظ و افزایش آن از مفاهیمی مانند کنترل جامع کیفیت و مدیریت جامع کیفیت استفاده می‌کنند.

۳- سیستم فعالیت‌های به موقع

مشتریان واحدهای تجاری علاوه بر این‌که خواستار کالاهای با قیمت کمتر و با کیفیت بالا هستند تمایل دارند کالاهایی که خریداری می‌کنند به موقع تحویل آنها شود. حسابداران مدیریت، برای انجام تولید به موقع سیستمی تحت عنوان سیستم تولید به موقع، طراحی کردند که براساس آن بهای تمام شده

حسابداری سنجش مسئولیت (RA) و نیز سیستم ارزیابی متوازن (BSC) طراحی گردیده اند. نهایتاً با توجه به مواردی که در فوق به آنها اشاره شد و با توجه به شرایط بازارها در حال حاضر، سیستم حسابداری مدیریت در مورد طراحی و اجرای سیستم هایی مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، هزینه یابی هدف (TC)، سیستم مدیریت هزینه (CMS)، سیستم انجام فعالیت به موقع (JIT)، کارت ارزیابی متوازن (BSC) و حسابداری سنجش مسئولیت (RA) در موفقیت واحدهای تجاری از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

پژوهش های پیشین

در ارتباط با موضوع این پژوهش، پژوهش های متعددی در زمینه حسابداری مدیریت در کشور های مختلف انجام گرفته که هر یک از آنها به بعد خاصی از آن پرداخته و نتایجی جالب ارائه کرده اند که در این بخش، تحقیقات خارجی و داخلی را به صورت جداگانه ارائه خواهیم کرد.

الف- پژوهش های خارجی: درس حسابداری مدیریت در چند دهه اخیر از لحاظ این که چه سرفصل هایی را بایستی پوشش دهد و این که آیا فاصله ای بین آموزش نظری و اجرای عملی آن وجود دارد یا خیر، یک واحد درسی بحث برانگیز بوده است. در این بخش نتایج برخی از این بحث ها و پژوهش های مربوطه را ارائه می کنیم:

• **اسکاپنز (۱۹۸۳):** وی با تأکید بر فاصله نظریه و عمل در حسابداری مدیریت، روش های پیچیده ریاضی در این زمینه را مورد انتقاد قرار داده و به کاربرد محدود آن در عمل اشاره می کند. وی با اشاره به این موضوع که شاغلین در حرفه بایستی مناسب و ارتباط این مطلب را در عمل درک کنند، بر توجه آنان به نتایج پژوهش های دانشگاهی تأکید دارد. او بر این

محصولات و خدمات با شناسایی و حذف فعالیت هایی که ارزش افزوده اقتصادی روی محصول ایجاد نمی کند کاهش داده می شود. به طور خلاصه اهداف اجرای این سیستم عبارتند از (مشبکی، ۱۳۷۵)

۱) حذف تمام فعالیت های فاقد ارزش افزوده

۲) کیفیت مطلوب تولید

۳) تأکید بر بهبود مداوم و مستمر (فلسفه کایزن)

۴) تأکید بر ساده سازی عملیات

در واقع، سیستم تولید به موقع، یک فلسفه تولید می باشد و تأکید آن بر تولید و ارائه به موقع است که مستلزم افزایش کیفیت مواد خریداری شده و نیز محصولات تولید شده می باشد. لذا بکارگیری سیستم کنترل کیفیت جامع کیفیت (TQC) همراه این سیستم کاملاً ضروری می باشد. از دیگر ویژگی های این سیستم، تولید کالاها به مقدار کافی، خرید مواد اولیه به میزان نیاز، سرویس ماشین آلات و تجهیزات در فواصل زمانی معین، استفاده از تجهیزات چندمنظوره (برای جلوگیری از توقف تولید ناشی از خرابی تجهیزات)، داشتن کارکنان چند مهارته و ... می باشد.

۴- ارزیابی عملکرد مدیران واحدهای تجاری

امروزه با پیشرفت و صنعتی شدن جوامع و جدایی مدیران واحدهای تجاری از مالکان آنها، مدیران به عنوان مباشران واحدهای تجاری عمل می کنند. مدیران در قبال نقش مباشرتی خود بایستی در برابر مالکان پاسخگو باشند و مسئولیت پاسخگویی مهمترین وظیفه آنها می باشد. حسابداری یکی از ابزارهای مدیران برای ایفای بهتر مسئولیت پاسخگویی بوده و می تواند عملکرد مالی مدیران را گزارش نماید. از طرف دیگر برای ارزیابی عملکرد مدیران بایستی عملکرد غیرمالی آنها نیز اندازه گیری و گزارش شود. در این راستا سیستم هایی مانند سیستم

حسابداری مدیریت تا حدودی تغییر داده اند. دانشگاهیان نیز دیدگاه خود را نسبت به این رشته با توجه به مسائلی که در حرفه وجود دارد، تعدیل کرده اند، ولی این تغییرات به آن اندازه سریع و کافی نیست که با تغییرات ایجاد شده در محیط تجاری همگام باشد.

• **هاکس، فولر و تان^۴(۲۰۰۳):** به بررسی فاصله ادراکی بین دانشگاهیان و شاغلین حرفه حسابداری مدیریت درباره سرفصل‌های آموزشی و نیز مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان این رشته در نیوزلند پرداختند. نتایج حاکی از فاصله بین نظرات این دو گروه بود، به طوری که تأکید شاغلین حرفه بر روش‌های سنتی بوده، در حالی که دانشگاهیان بر مفاهیم جدید تأکید داشتند. از سوی دیگر هر دو گروه تقریباً در مورد مهارت‌ها و قابلیت‌های مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان این رشته توافق نسبی داشتند.

• **جاکوبز لیزا^۵(۲۰۰۴)** در تحقیقی به بررسی تأثیر 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 مورد حرفه هم از لحاظ علمی و هم از لحاظ مهارت‌ها و قابلیت‌های فردی، بر آموزش حسابداری مدیریت در آفریقای جنوبی تأثیر دارد. علاوه بر این، او یک سری مهارت‌ها و قابلیت‌های حرفه‌ای مورد نیاز برای فارغ‌التحصیلان حسابداری مدیریت و نیز یک سری سرفصل‌های آموزشی قابل افزودن به برنامه‌های قبلی ارائه می‌کند.

باور است که اغلب تحقیقات دانشگاهی در زمینه حسابداری مدیریت بایستی به شکلی طراحی و اجرا شود که در نهایت برای حرفه مفید واقع شود.

• **کاپلان^۱(۱۹۸۴):** وی به پیشرفت کند مفاهیم حسابداری مدیریت طی سال‌های ۱۹۲۵ تا اواسط دهه ۱۹۸۰ اشاره می‌کند. از نظر وی اغلب دانشگاهیان در تحقیقات خود بجای مثال‌های واقعی، بر مدل‌های اقتصادی تأکید دارند، که آن‌هم منجر به 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 آنها می‌توان به هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده اقتصادی اشاره کرد.

• **تام مک لین^۲(۱۹۸۸):** وی به مطالعه تفاوت بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین حرفه حسابداری مدیریت پرداخت. پس از شناسایی این فاصله، راه-کارهایی برای پوشش آن و تغییراتی برای برنامه درسی حسابداری مدیریت پیشنهاد کرد. از نظر وی، تحقیقات حسابداری مدیریت باید با توجه به مسائل عملی موجود در حرفه صورت گیرد.

• **ادواردز و امانویل^۳(۱۹۹۰):** آنها انتشارات دانشگاهی را در دو مجله حسابداری بررسی کرده و برای اولویت بندی سرفصل‌های حسابداری مدیریت، شاغلین حرفه را مورد نظر سنجی قرار دادند. نتایج حاکی از آن بود که بین تئوری و عمل، فاصله وجود داشته که دلیل آن تأکید دانشگاهیان بر چارچوب نظری بجای ابعاد سازمانی و اجتماعی است. نظرات شاغلین حرفه نیز حاکی از آن بود که بهتر است تحقیقات دانشگاهی ارتباط بیشتری با مسائل عملی داشته باشد.

• **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

ب- پژوهش های داخلی

• **اعتمادی (۱۳۷۷)** در تحقیقی به شناسایی و تعیین درجه اهمیت هر یک از عوامل و موانع رشد در ساختار آموزش حسابداری در ایران پرداخته است. وی در این تحقیق سعی کرده تا تصویری از این عوامل و در نهایت مدل مناسب برای آموزش حسابداری در ایران فراهم سازد. نتایج حاکی از آن بوده که کمبود اساتید متخصص و رسیدگی به امور رفاهی آنان، افزایش سطح معلومات زبان خارجی دانشجویان و تاکید بر مبنای تئوریک از مهمترین عواملی بودند که تاثیر آنها بر فرآیند آموزش حسابداری بسیار حائز اهمیت بوده است.

• **دستگیر و عرب یار محمدی، (۱۳۸۴)** در تحقیقی موانع بکارگیری یکی از مفاهیم حسابداری مدیریت (هزینه یابی هدف) را در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. آن ها در تحقیق خود به بررسی وجود زمینه های بکارگیری این سیستم در ایران پرداختند. موانع بررسی شده در این تحقیق پنج عامل قیمت گذاری هدف، تمرکز بر مشتری، روحیه کار گروهی، هزینه یابی بر مبنای فعالیت و مهندسی ارزش بودند و نتایج تحقیق حاکی از آن بود که فقدان هر کدام از عوامل فوق مانعی برای بکارگیری این مفهوم در ایران می باشد.

• **نوروش، مشایخی (۱۳۸۴)** در تحقیقی به بررسی نیازها و اولویت های آموزشی حسابداری مدیریت پرداختند، و هدف آن ها از انجام این پژوهش پاسخ به این سوال بود که آیا در مورد نیازها و اولویت های آموزشی حسابداری مدیریت در ایران، فاصله ای بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین در حرفه وجود دارد یا خیر. که نتایج تحقیق حاکی از وجود فاصله بین دیدگاه های دو گروه مورد مطالعه در مورد مفاهیم و روش های پیشرفته حسابداری مدیریت است.

در نهایت، از آنجائی که بحث حسابداری مدیریت در ایران ادبیات جوانی دارد، لذا در این زمینه در کشور پژوهش های زیادی صورت پذیرفته و پژوهش حاضر از گام های نوین در این زمینه می باشد. در این پژوهش ما در جستجوی آن هستیم که از طریق پرسش از دانشگاهیان و شاغلین در حرفه به سرفصل های بااهمیت در حسابداری مدیریت پی ببریم.

۳- روش شناسی پژوهش و فرضیات

این پژوهش به دنبال بررسی شکاف بین دیدگاه های دانشگاهیان و شاغلین اجرایی حسابداری مدیریت در ایران می باشد. شناسایی فاصله موجود بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت، با ارزیابی میزان اهمیت دانشگاهیان و شاغلین نسبت به موضوعات مختلف حسابداری مدیریت بیانگر مهمترین هدف این پژوهش است که به صورت فرضیه اصلی زیر ارائه می شود:

فرض H0: بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین حرفه حسابداری درباره اولویت بندی مفاهیم و روش های مورد استفاده در آموزش حسابداری مدیریت در ایران، تفاوت وجود ندارد.

فرض H1: بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین حرفه حسابداری درباره اولویت بندی مفاهیم و روش های مورد استفاده در آموزش حسابداری مدیریت در ایران، تفاوت وجود دارد.

مفاهیم و روش های مورد نظر برای آزمون فرضیه مذکور که به نوعی نقش فرضیات فرعی را بازی می کنند، عبارت اند از:

- ۱) بودجه بندی عملیاتی
- ۲) بودجه بندی سرمایه ای
- ۳) هزینه یابی استاندارد
- ۴) هزینه یابی محصول
- ۵) هزینه یابی مرحله ای
- ۶) سیستم کایزن

آلفای کرونیخ استفاده گردید که رقم بدست آمده (۰/۹۱۴) بیانگر پایایی بالای پژوهش بوده و در زمینه روایی باید گفت که در تنظیم و طراحی پرسشنامه نظرات افراد و صاحب نظران اعمال گردیده است.

۴- نتایج پژوهش

از کل پرسشنامه‌های ارسالی، جواب ۱۴۴ پرسشنامه وصول گردید که سهم دانشگاهیان ۳۱/۹ درصد، شاغلین حرفه ۱۸/۱ درصد و شاغلین حرفه و دانشگاه ۵۰ درصد بوده است. که ۱۱/۱ درصد آنها دارای مدرک لیسانس، ۴۵/۸ درصد فوق لیسانس و ۴۳/۱ درصد از آنها دارای مدرک بالاتر از فوق لیسانس بوده اند. چگونگی نظریات پاسخ دهندگان درباره اهمیت مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت در جدول شماره ۲ ارائه شده که ستون های ۳ الی ۷ توصیف کننده جواب ها و سطح اهمیت مفاهیم در جواب های پاسخ دهندگان است. برای نمونه مفهوم "بهایابی محصول" از نظر ۵۴/۲ درصد پاسخ دهندگان، بسیار با اهمیت بوده و از نظر ۴۰/۳ درصد آنها با اهمیت و از نظر ۵/۶ درصد شان نیز متوسط بوده است. ستون ۸، سطح معنی داری و ستون ۹ کای اسکور داده ها را نشان می دهد. جدول شماره ۳ رتبه میانگین مفاهیم و روش ها را به تفکیک نظرات گروه های پاسخ دهندگان به نمایش گذارده است.

برای بررسی مقایسه نظرات این سه گروه در زمینه اهمیت مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت به صورت موردی، از آزمون آماری کروسکال والیس استفاده نمودیم که خلاصه تحلیل آن در جدول شماره ۴ ارائه شده است. برای آزمون مقایسه میانگین های میزان اهمیت مفاهیم مورد استفاده در آموزش حسابداری از دید سه گروه مورد نظر در این مطالعه، از آزمون آنالیز واریانس استفاده شده که خلاصه آن در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

- ۷) حسابداری سنجش مسئولیت
- ۸) هزینه یابی کیفیت
- ۹) هزینه یابی مشتری
- ۱۰) مدیریت وجه نقد
- ۱۱) قیمت گذاری انتقالات داخلی
- ۱۲) مدیریت بر مبنای فعالیت
- ۱۳) هزینه یابی سفارش کار
- ۱۴) تحلیل انحرافات
- ۱۵) منحنی کارا
- ۱۶) تحلیل بها تمام شده، حجم فعالیت و سود
- ۱۷) حسابداری مدیریت استراتژیک
- ۱۸) هزینه یابی هدف
- ۱۹) قیمت گذاری محصول
- ۲۰) هزینه یابی مستقیم
- ۲۱) ارزیابی عملکرد
- ۲۲) تحلیل سوددهی مشتریان
- ۲۳) هزینه یابی بر مبنای فعالیت
- ۲۴) سیستم تولید به موقع
- ۲۵) طراحی و ارزیابی موجودی.

این پژوهش از لحاظ جمع آوری داده ها، از نوع پیمایشی می باشد، بدین صورت که برای آزمون فرضیه پژوهش از پرسشنامه ای استفاده شده که حاوی یک سری مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت بوده و به دو گروه دانشگاهیان و شاغلین حرفه ارسال و اولویت بندی آنها را بر اساس طیف لیکرت در محدوده "خیلی کم اهمیت" تا "بسیار با اهمیت" جویا شده است. همان گونه که ذکر شد جامعه مورد مطالعه شامل نمایندگان دوطیف دانشگاهیان و شاغلین حرفه حسابداری هستند که نمایندگان جامعه شاغلین حرفه، مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمایندگان دانشگاهیان، اساتید حسابداری دانشگاه های دارای کارشناسی ارشد حسابداری می باشد. برای اینکه پژوهش از اعتبار مناسبی برخوردار شود ابزار آزمون از لحاظ پایایی و روایی مورد آزمون واقع شد. برای آزمون پایایی از

جدول شماره ۲: درصد و فراوانی جواب پاسخ دهندگان

۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
کای اسکوتر	سطح معنی داری	بسیار بااهمیت	بااهمیت	متوسط	کم اهمیت	خیلی کم اهمیت		
۱۴/۸۷۱	۰/۰۰۱	۸۲	۵۸	۴			فراوانی	بودجه بندی عملیاتی
		۵۶/۹	۴۰/۳	۲/۸			درصد	
۲/۴	۰/۳۰۱	۶۲	۶۲	۱۶	۴		فراوانی	بودجه بندی سرمایه ای
		۴۳/۱	۴۳/۱	۱۱/۱	۲/۸		درصد	
۳/۴۰۹	۰/۱۸۲	۷۸	۵۸	۸			فراوانی	هزینه یابی محصول
		۵۴/۲	۴۰/۳	۵/۶			درصد	
۴/۹۴۲	۰/۰۸۴	۴۰	۴۸	۵۲	۴		فراوانی	هزینه یابی استاندارد
		۲۷/۸	۳۳/۳	۳۶/۱	۲/۸		درصد	
۲/۵۰۶	۰/۲۸۶	۳۲	۶۶	۴۴	۲		فراوانی	هزینه یابی مرحله ای
		۲۲/۲	۴۵/۸	۳۰/۶	۱/۴		درصد	
۰/۰۴۹	۰/۹۷۶	۲۰	۸۲	۴۰	۲		فراوانی	هزینه یابی سفارش کار
		۱۳/۹	۵۶/۹	۲۷/۸	۱/۴		درصد	
۷/۸۹۵	۰/۰۱۹	۲۶	۶۶	۴۸			فراوانی	هزینه یابی مستقیم
		۱۸/۱	۴۵/۸	۳۳/۳			درصد	
۱۳/۵۸۵	۰/۰۰۱	۴۶	۶۴	۲۸	۶		فراوانی	هزینه یابی کیفیت
		۳۱/۹	۴۴/۴	۱۹/۴	۴/۲		درصد	
۱۱/۸۴	۰/۰۰۳	۴۶	۵۸	۳۶	۴		فراوانی	هزینه یابی مشتری
		۳۱/۹	۴۰/۳	۲۵	۲/۸		درصد	
۱۴/۸۵۶	۰/۰۰۱	۵۸	۵۴	۲۲	۶		فراوانی	هزینه یابی هدف
		۴۰/۳	۳۷/۵	۱۵/۳	۴/۲		درصد	
۱۰/۰۸۹	۰/۰۰۶	۷۰	۶۶	۲	۴		فراوانی	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
		۴۸/۶	۴۵/۸	۱/۴	۲/۸		درصد	
۱۴/۵۶۶	۰/۰۰۱	۷۰	۵۸	۱۴	۲		فراوانی	مدیریت بر مبنای فعالیت
		۴۸/۶	۴۰/۳	۹/۷	۱/۴		درصد	
۶/۱۹۹	۰/۰۴۵	۱۰۸	۲۲	۱۴			فراوانی	مدیریت وجه نقد
		۷۵	۱۵/۳	۹/۷			درصد	
۲۹/۹۰۱	۰/۰۰	۵۸	۵۶	۲۶	۴		فراوانی	حسابداری مدیریت استراتژیک
		۴۰/۳	۳۸/۹	۱۸/۱	۲/۸		درصد	

ادامه جدول شماره ۲: درصد و فراوانی جواب پاسخ دهندگان

۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
کای اسکوتر	سطح معنی داری	بسیار بااهمیت	باهمیت	متوسط	کم اهمیت	خیلی کم اهمیت		
۲۷/۳۵۳	۰/۰۰	۴۰	۵۰	۵۰	۴		فراوانی	حسابداری سنجش مسئولیت
		۲۷/۸	۳۴/۷	۳۴/۷	۲/۸		درصد	
۲۸/۵۸۳	۰/۰۰	۷۰	۶۲	۱۰	۲		فراوانی	ارزیابی عملکرد
		۴۸/۶	۴۳/۱	۶/۹	۱/۴		درصد	
۲۳/۷۰۸	۰/۰۰	۴۲	۴۸	۵۰	۴		فراوانی	سیستم کابین
		۲۹/۲	۳۳/۳	۳۴/۷	۲/۸		درصد	
۲/۱۳۷	۰/۲۵۴	۳۴	۶۰	۴۲	۸		فراوانی	سیستم تولید به موقع
		۲۳/۶	۴۱/۷	۲۹/۲	۵/۶		درصد	
۵/۷۸۹	۰/۰۵۵	۳۴	۷۰	۳۴	۶		فراوانی	طراحی و ارزیابی موجودی
		۲۳/۶	۴۸/۶	۲۳/۶	۴/۲		درصد	
۵/۵۸	۰/۰۶۱	۱۰	۶۶	۶۲	۴		فراوانی	منحنی کارا
		۶/۹	۴۵/۸	۴۳/۱	۲/۸		درصد	
۹/۹۴۴	۰/۰۰۷	۵۰	۷۲	۲۰	۲		فراوانی	تحلیل بهای تمام شده ، حجم و سود
		۳۴/۷	۵۰	۱۳/۹	۱/۴		درصد	
۱۰/۴۲۳	۰/۰۰۵	۴۴	۷۸	۲۲			فراوانی	تحلیل سوددهی مشتریان
		۳۰/۶	۵۴/۲	۱۵/۳			درصد	
۱۵/۱۶۴	۰/۰۰۱	۶۲	۵۸	۲۰	۴		فراوانی	تحلیل انحرافات
		۴۳/۱	۴۰/۳	۱۳/۹	۲/۸		درصد	
۷/۰۵۳	۰/۰۲۹	۴۶	۶۴	۴			فراوانی	قیمت گذاری محصول
		۵۲/۸	۴۴/۴	۲/۸			درصد	
۱۰/۳۱۵	۰/۰۰۶	۲۰	۷۲	۵۲			فراوانی	قیمت گذاری انتقالات داخلی
		۱۳/۹	۵۰	۳۶/۱			درصد	

جدول شماره ۳: رتبه میانگین پاسخ دهندگان به مفاهیم به تفکیک

شاغلین دانشگاه	شاغلین حرفه	شاغلین حرفه و دانشگاه	
۸۵/۲۴	۸۱/۹۶	۶۰/۹۴	بودجه بندی عملیاتی
۷۳/۵	۸۱/۸۸	۶۸/۴۷	بودجه بندی سرمایه ای
۶۵/۶۳	۸۲/۰۴	۷۳/۴۴	هزینه یابی محصول
۷۵/۲۸	۵۶/۶۹	۷۶/۳۳	هزینه یابی استاندارد
۷۴/۲	۶۱/۶۵	۷۵/۳۳	هزینه یابی مرحله ای
۷۱/۵۴	۷۳/۳۵	۷۲/۸۱	هزینه یابی سفارش کار
۸۳/۱۱	۶۶/۳۳	۶۳/۶۴	هزینه یابی مستقیم
۸۹/۲	۵۷/۵۸	۶۷/۲۲	هزینه یابی کیفیت
۷۹/۸۵	۴۸/۷۳	۷۵/۳۹	هزینه یابی مشتری
۸۶/۴۶	۴۹/۸۳	۶۹/۱۷	هزینه یابی بر مبنای هدف
۸۳/۸۵	۵۶	۶۸/۷۸	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
۹۰/۰۲	۶۴/۵۸	۶۴/۱۷	مدیریت بر مبنای فعالیت
۶۶/۳۳	۸۵/۵	۷۱/۷۵	مدیریت وجه نقد
۹۸/۲۴	۶۴/۱۲	۵۹/۰۸	حسابداری مدیریت استراتژیک
۶۹/۶۷	۵۱/۸۱	۶۴/۵۳	حسابداری سنجش مسئولیت
۹۳/۵۹	۴۵/۸۱	۶۸/۶۷۰	ارزیابی عملکرد
۹۴/۵۹	۵۱/۵	۶۵/۹۷	کایزن
۸۰/۴۱	۶۸/۴۲	۶۸/۹۲	سیستم تولید به موقع
۶۴/۷۲	۸۷/۵	۷۲/۲۶	طرح ریزی و ارزیابی موجودی
۷۹/۱۱	۵۷/۵۸	۷۱/۶۷	منحنی کارا
۶۱/۹۳	۹۱/۳۵	۷۲/۴۴	تحلیل هزینه ، حجم و سود
۸۰/۵۴	۵۱/۶۵	۷۴/۸۹	تحلیل سوددهی مشتریان
۷۸/۰۲	۴۵/۸۸	۷۸/۵۸	تحلیل انحرافات
۶۲/۴۱	۶۸/۸۱	۸۰/۲۸	قیمت گذاری محصول
۸۳/۷۲	۵۳/۸۸	۷۲/۰۶	قیمت گذاری انتقالات داخلی

جدول شماره ۴: تجزیه و تحلیل نتایج

نتیجه و تحلیل	روش / مفهوم حسابداری مدیریت
سطح معنی داری (۰/۰۰۱) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی-داری بین نظرات سه گروه درباره بودجه بندی عملیاتی وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.	بودجه بندی عملیاتی
سطح معنی داری (۰/۳۰۱) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی-داری بین نظرات سه گروه در مورد بودجه بندی سرمایه ای وجود ندارد. در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.	بودجه بندی سرمایه ای
سطح معنی داری (۰/۱۸۲) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه در مورد بهایابی محصول وجود ندارد. در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.	هزینه یابی محصول
سطح معنی داری (۰/۰۸۴) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه در مورد هزینه یابی استاندارد وجود ندارد. در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.	هزینه یابی استاندارد
سطح معنی داری (۰/۲۸۶) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی-داری بین نظرات سه گروه در مورد هزینه یابی مرحله ای وجود ندارد در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.	هزینه یابی مرحله ای
سطح معنی داری (۰/۹۷۶) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره هزینه یابی سفارش کار وجود ندارد. در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.	هزینه یابی سفارش کار
سطح معنی داری (۰/۰۱۹) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) می باشد، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره هزینه یابی مستقیم وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.	هزینه یابی مستقیم
سطح معنی داری (۰/۰۰۱) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره هزینه یابی کیفیت وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه است.	هزینه یابی کیفیت
سطح معنی داری (۰/۰۰۳) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) می باشد، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره هزینه یابی مشتری وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه است.	هزینه یابی مشتری
سطح معنی داری (۰/۰۰۱) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره هزینه یابی بر مبنای هدف وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه است.	هزینه یابی هدف
سطح معنی داری (۰/۰۰۶) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره هزینه یابی بر مبنای فعالیت وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.	هزینه یابی بر مبنای فعالیت
سطح معنی داری (۰/۰۰۱) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) می باشد، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه در مورد مدیریت بر مبنای فعالیت وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.	مدیریت بر مبنای فعالیت

ادامه جدول شماره ۴: تجزیه و تحلیل نتایج

روش / مفهوم حسابداری مدیریت	نتیجه و تحلیل
مدیریت وجه نقد	سطح معنی داری (۰/۰۴۵) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) می باشد، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه در مورد مدیریت وجه نقد وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین حرفه بیشتر از بقیه است.
حسابداری مدیریت استراتژیک	سطح معنی داری (۰/۰۰) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) می باشد، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره حسابداری مدیریت استراتژیک وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.
حسابداری سنجش مسئولیت	سطح معنی داری (۰/۰۰) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره حسابداری سنجش مسئولیت وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.
ارزیابی عملکرد	سطح معنی داری (۰/۰۰) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره ارزیابی عملکرد وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.
سیستم کایزن	سطح معنی داری (۰/۰۰) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره کایزن سیستم وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.
سیستم تولید به موقع	سطح معنی داری (۰/۲۵۴) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره سیستم تولید به موقع وجود ندارد در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.
طرح ریزی و ارزیابی موجودی	سطح معنی داری (۰/۰۵۵) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره طرح ریزی و ارزیابی موجودی وجود ندارد. در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.
منحنی کارا	سطح معنی داری (۰/۰۶۱) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت بین نظرات سه گروه درباره منحنی کارا تفاوت معنی داری وجود ندارد. در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.
تحلیل بهای تمام شده، حجم و سود	سطح معنی داری (۰/۰۷) بزرگتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت بین نظرات سه گروه درباره تحلیل هزینه، حجم و سود تفاوت معنی داری وجود ندارد در ضمن آزمون کروسکال والیس درباره اهمیت آن از نظر سه گروه تفاوت معنی داری را نشان نمی دهد.
تحلیل سوددهی مشتریان	سطح معنی داری (۰/۰۵) برابر مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت تفاوت معنی داری بین نظرات سه گروه درباره تحلیل سوددهی مشتریان وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.
تحلیل انحرافات	سطح معنی داری (۰/۰۰۱) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت بین نظرات سه گروه درباره تحلیل انحرافات تفاوت معنی داری وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین حرفه و دانشگاه بیشتر از بقیه است.
قیمت گذاری محصول	سطح معنی داری (۰/۰۲۹) کوچکتر از مقدار خطای نوع اول (۰/۰۵) است، لذا با احتمال ۹۵ درصد می توان گفت بین نظرات سه گروه درباره قیمت گذاری محصول تفاوت معنی داری وجود دارد و بر اساس جدول رتبه ها اهمیت آن در بین گروه شاغلین حرفه و دانشگاه بیشتر از بقیه می باشد.

جدول شماره ۵: تحلیل واریانس

سطح معنی داری	F	میانگین مربعات	درجه آزادی	مجموع مربعات	
۰/۰۰۱	۷/۵۶۹	۰/۸۵۰	۲	۱/۷۰۰	بین گروهی ^۶
		۰/۱۱۲	۱۴۱	۱۵/۸۳۷	درون گروهی ^۷
			۱۴۳	۱۷/۵۳۷	کل

جدول شماره ۶: آزمون دانکن

$\alpha = 0/05$		تعداد	
۲	۱		
	۳/۹۴۶۹	۲۶	شاغلین حرفه
	۴/۰۹۳۰	۷۲	شاغلین حرفه و دانشگاه
۴/۲۵۷۴		۴۶	شاغلین دانشگاه
۱/۰۰۰	۰/۰۵۲		سطح معنی داری

و باتوجه به این که تقریباً ۸۸ درصد پاسخ دهندگان دارای مدارک فوق لیسانس و به بالا بودند، دلیل یافته را نمی توان به پایین بودن سطح علمی آزمودنی ها نسبت داد. شاید اصلی ترین دلیل آن را بتوان در کیفیت سطح آموزشی شاغلین حرفه، گزارش بی کیفیت از طرف آنها، عدم آموزش مستمر و عملیاتی مفاهیم جدید برای شاغلین حرفه و کم بودن اساتید کیفی حسابداری و جایگاه کم اهمیت این مفاهیم در نزد مدیران بالایی دانست. به هر علت براساس این یافته ها می توان گفت که بین عمل و تئوری (آموزش) حسابداری مدیریت شکاف و فاصله ای موجود است که برای استفاده بهینه از این علم و ملاحظه اثرات غیرقابل انکار آن در مدیریت واحدهای اقتصادی ایرانی باید این شکاف را پر نمود.

۵- نتیجه گیری و بحث و پیشنهادات

پیدایش و گسترش رشته های تحصیلی در جوامع پیشرفته، از تعامل عرصه های تجربی و محیط های آموزشی حاصل شده است. این تعامل باعث شده تا هم کیفیت تکنولوژی ها بیشتر شود و هم اینکه فارغ

براساس جدول تحلیل واریانس، با توجه به مقدار آماره F و نیز مقدار سطح معنی داری (۰/۰۰۱) که کوچکتر از خطای نوع اول (۰/۰۵) است، با ۹۵ درصد اطمینان فرض تحقیق مورد تایید قرار می گیرد. یعنی بین میانگین ها تفاوت معنی داری وجود دارد. جدول شماره ۶ نیز بیان گر نتایج آزمون دانکن^۸ است که با توجه به داده های این آزمون بین شاغلین حرفه و شاغلین حرفه و دانشگاه با شاغلین دانشگاه تفاوت وجود دارد و بیشترین امتیاز مربوط به شاغلین دانشگاه است.

با توجه به این یافته ها، این تفاوت بیشتر در مفاهیم بودجه بندی عملیاتی، هزینه یابی مستقیم، هزینه یابی کیفیت، هزینه یابی مشتری، هزینه یابی بر مبنای هدف، هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، مدیریت وجه نقد، حسابداری مدیریت استراتژیک، حسابداری سنجش مسئولیت، ارزیابی عملکرد، سیستم کایزن، تحلیل هزینه، حجم و سود، تحلیل سوددهی مشتریان، تحلیل انحرافات، قیمت گذاری محصول و قیمت گذاری انتقالی مشهود است. از آنجائی که بیشتر این مفاهیم در سطوح کارشناسی ارشد مطرح می شود

البته برای برنامه ریزی دقیق آن مطالعه دیگری را می طلبد.

تنگناهای پژوهش

هر پژوهشی دارای یکسری تنگناهای غیر قابل اجتناب می باشد که بر آن حاکم هستند. این تنگناها می توانند ذاتی بوده و یا مربوط به نمونه مورد بررسی باشند. این پژوهش نیز از این امر مستثنی نبوده و با تنگناهای متعددی همراه می باشد که اهم آنها عبارتند از:

- ۱) اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه ها از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است. لذا از جمله تنگناهای پژوهش، تنگناهای ذاتی پرسشنامه کتبی است. همچنین محدودیت اساسی و غیر قابل اجتناب پژوهش های مبتنی بر پرسشنامه این است که نتایج حاصله تا حدود زیادی بر میزان ادراک، تفسیر و تحلیل پژوهشگر و پاسخ دهندگان از موضوع قرار دارد که این امر می تواند نتایج آن را تحت تاثیر قرار دهد.
- ۲) با توجه به این که دانشگاه های مختلفی (آزاد و دولتی و...) در کشور وجود دارند، برای سهولت انجام پژوهش، آن ها به صورت یک دانشگاه کل در نظر گرفته شده اند.
- ۳) با توجه به این که این پژوهش با لحاظ نمودن شرایط محیطی ایران انجام گرفته است، لذا ممکن است با تغییر شرایط محیطی نظر افراد پاسخ دهنده نسبت به سوالات پرسشنامه تغییر کند، بنابراین نتایج این پژوهش تا زمانی معتبر است که عوامل موثر بر شرایط محیطی بدون تفاوت محتوایی باقی بمانند.
- ۴) مشکل دسترسی به مدیران مالی شرکتها، اقتصادی نبودن انجام این امر و همچنین عدم تمایل آنها

التحصیلان آمادگی لازم برای حضور موفق در سازمانها را داشته باشند. وضعیت برای حسابداری مدیریت که نقش مهمی را در دنیای رقابتی کنونی داراست، در کشورهای پیشرفته چنین است؛ اما این وضعیت در کشورهای در حال توسعه ای چون ایران نگران کننده است؛ زیرا احتمال شکافی بین این گروه ها یعنی دانش آموختگان و فعالان تجربی احساس می شود که باید ابتدا به گونه ای علمی آن را بررسی و زمینه های شکاف را شناسایی نمود و راه کارهای عملی پیش بینی کرد. در این پژوهش برای دستیابی به اهداف مذکور، ابتدا اهمیت مفاهیم و روش های حسابداری مدیریت را از طریق پرسشنامه ای که بین گروه های مورد نظر پخش و جمع آوری گردید و در ادامه با استفاده از آزمون کروسکال والیس به بررسی مقایسه نظرات گروه ها در زمینه اهمیت مفاهیم و روش های مذکور به صورت تک تک پرداخته شد، مشخص شد که درباره اهمیت ۶۰ درصد از مفاهیم مذکور، بین گروه های آزمودنی تفاوت معنی داری وجود دارد و با استفاده از آزمون تحلیل واریانس، با ۹۵ درصد اطمینان فرض اصلی پژوهش مورد تایید قرار گرفت. یعنی بین دیدگاه دانشگاهیان و شاغلین حرفه حسابداری درباره اولویت بندی مفاهیم و روش های مورد استفاده در آموزش حسابداری مدیریت در ایران، تفاوت وجود دارد. همچنین بر اساس آزمون دانکن بیشترین امتیاز به شاغلین دانشگاه داده شد. در کل می توان گفت که در شرکت های پذیرفته شده بورس تهران، بین تئوری و عمل حسابداری مدیریت شکاف وجود دارد که بایستی با توجه به اهمیت این شاخه از حسابداری در دنیای کنونی، به فکر حذف یا کاهش برداشتن این فاصله شد که به نظر می رسد از طریق آموزش مداوم فعالان تجربی و گنجاندن مفاهیم جدید حسابداری مدیریت در سطوح درسی دانشگاهی بویژه در سطح کارشناسی تا حدی می توان این فاصله را برداشت؛

به تکمیل پرسشنامه از تنگناهای عمده دیگر این پژوهش می باشد.

۲- پیشنهادهایی برای انجام پژوهش های آتی

مسلماً هیچ پژوهشی نمی تواند کلیه اطلاعات و دانش مربوط به یک موضوع را به تنهایی پوشش دهد و مسیر تکامل علوم همیشه به صورت تدریجی بوده است، لذا این پژوهش نیز در ادامه ی پژوهش های قبلی بوده و پیشنهادهایی نیز جهت ادامه مسیر برای پژوهش گران آتی به شرح زیر دارد:

(۱) با توجه به این که در رابطه با آموزش حسابداری، به ویژه آموزش حسابداری مدیریت در ایران پژوهش های اندکی انجام گرفته است، لذا پیشنهاد می شود در خصوص فاصله بین آموزش و عمل حسابداری در ابعاد مختلف حسابداری مالی، حسابرسی و... پژوهش هایی انجام شود.

(۲) در رابطه با میزان به کارگیری تکنیک های حسابداری در صنایع مختلف و دلایل عدم به کارگیری آن تکنیک ها در صنایع مختلف کشور پژوهش هایی جدی مورد نیاز است.

(۳) همچنین علاقمندان می توانند میزان به کارگیری تکنیک های مختلف حسابداری را در گذشته و حال مقایسه کرده و پژوهش هایی را در جهت تعیین میزان پیشرفت تکنیک های حسابداری برای مقطع زمانی مشخصی انجام دهند.

پیشنهادهای پژوهش

پیشنهادهای این پژوهش در دو بخش پیشنهادهای کاربردی و پیشنهاد برای انجام پژوهش های آتی ارائه می شود.

۱- پیشنهادهای کاربردی

نتایج این پژوهش حاکی از این است که از نظر افراد شاغل در حرفه، مفاهیم تحلیل بهای تمام شده، حجم فعالیت، سود، طرح ریزی و ارزیابی موجودی، مدیریت وجوه نقد، بودجه بندی عملیاتی و بودجه بندی سرمایه ای و همچنین مهارت ها و ویژگی های مدیریت، خوب صحبت کردن، رهبری، رازدار بودن و بازاریابی از اهمیت بالایی برخوردار می باشند و یادگیری این مفاهیم و ویژگی ها لازمه موفقیت در محیط کار می باشد. همچنین اکثر فارغ التحصیلان حسابداری مدیریت نهایتاً در حرفه مشغول به کار می شوند، لذا برنامه ریزان درسی رشته حسابداری مدیریت می توانند با گنجاندن موارد فوق در برنامه درسی دانشجویان این رشته و آموزش موارد عملی آنها (مثلاً آموزش کار با نرم افزارهای مختلف حسابداری و قرار دادن دوره های عملی و کارآموزی بیشتر برای دانشجویان) از یک طرف موجب موفقیت آنها در محیط کار و از طرف دیگر موجب کاهش شکاف بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت شوند.

پیوست

فنون حسابداری مدیریت

از آنجائی که پژوهش حاضر به بررسی شکاف بین دیدگاه های شاغلین آموزش و عمل حسابداری مدیریت می پردازد و آن نیز با بررسی فنون یا تکنیک های متداول مورد استفاده در این حسابداری انجام خواهد شد. لذا با توجه به ارتباط مستقیم این بخش با موضوع تحقیق سعی شده تا به ادبیات مناسب و کافی در زمینه فنون و تکنیک های مذکور به صورت مختصر در جدول ۱ پرداخته شود.

جدول ۱: تکنیک های حسابداری مدیریت

توضیحات و تعریف	تکنیک
همه شرکت هایی که محصولاتی را تولید و یا خدماتی را ارائه می کنند جهت گزارش بهای تمام شده خدمات یا محصولات، از این مفهوم استفاده می کنند. آن عبارت از فرآیند محاسبه بهای تمام شده محصول یا خدمات تولیدی است که در شرکت ها و موسسات مختلف به روش های مختلف صورت می گیرد زیرا آن بستگی به نوع و ماهیت عملیات شرکت دارد.	هزینه یابی محصول
بهای تمام شده کالا را هم می توان از پیش و هم پس از تکمیل جریان تولید تعیین نمود. لذا یک سیستم تهیه کننده اطلاعات بهای تمام شده می تواند بجای آن که در انتظار اطلاعات واقعی بماند، از ارقام از پیش تعیین شده استفاده کند. در نهایت بهای تمام شده استاندارد، بهای برنامه ریزی شده ای است که پیش از تولید محصول تعیین می شود. هزینه یابی استاندارد نیز، بهای تمام شده یک واحد محصول را تعیین می کند و اساساً پیگیر اهداف بودجه بندی است. اما تفاوت آن با بودجه بندی در اینست که در بودجه با ارقام کلی تولید سروکار داریم نه بهای تمام شده یک واحد.	هزینه یابی استاندارد
سیستم جمع آوری هزینه است به طوری که هزینه ها را براساس مراکز هزینه و یا فرآیندهای تولیدی جمع آوری و ثبت کرده و سپس آن ها را به محصولاتی که در این مراکز و طی این فرآیندها تولید شده اند سرشکن می کند.	هزینه یابی مرحله ای
این سیستم عمدتاً برای مواردی مناسب است که محصولات تولیدی از لحاظ مواد مصرفی و کار مورد نیاز با یکدیگر متفاوت اند. هر محصول براساس ویژگی های مورد نظر مشتری خاصی ساخته می شود و قیمت کالا بر اساس بهای تمام شده همان محصول خاص تعیین می شود. بنابراین بهای تمام شده مربوط به یک سفارش خاص باید میان کالاهای تولیدی مرتبط با آن سفارش سرشکن شود.	هزینه یابی سفارش کار
روشی از تخصیص هزینه است که فقط هزینه های متغیر ساخت به عنوان هزینه های قابل تبدیل به موجودی تلقی شده و به بهای تمام شده اضافه می شود. ویژگی بارز آن، اینست که هزینه های ثابت (تولیدی و غیر تولیدی) را جزء هزینه های دوره مالی به شمار می آورد و به عنوان هزینه تولید نمی شناسد.	هزینه یابی مستقیم (متغیر)
در اینجا با استفاده از تکنیک های هزینه یابی، سیستم معنی داری برای تحلیل سودآوری مشتری به وجود می آورند که در آن به جای محصول، مشتری موضوع هزینه یابی قرار می گیرد. از بعد این تکنیک، باید مشتری را که شاید حیاتی ترین دارایی نامشهود سازمان است زیر نظر داشت، حفظ کرد و افزایش داد.	هزینه یابی مشتری
یک رویکرد منظم برای تعیین بهای تولید بوده که در آن یک محصول باید با سطح مشخصی از کیفیت و باقیمت فروش پیش بینی شده به منظور ایجاد یک سطح مشخصی از سود، تولید شود.	هزینه یابی بر مبنای هدف
هزینه کیفیت در حقیقت هزینه عملیات منطقی جهت شناسایی و برطرف نمودن خطا بر روی مواد، محصولات، خدمات و یا فرآیندهای تولیدی است. براساس نظر کراسبی (متخصص کیفیت) کیفیت رایگان است آنچه موجب - هزینه می گردد، آن است که عملیات در ابتدا درست انجام نمی شود. براساس نظر وی، کیفیت به وسیله هزینه - کیفیت اندازه گیری می شود که در واقع، هزینه عدم تطابق خروجی با استانداردهای مربوط یا هزینه انجام نادرست کار است. تعریف ژوزف ژوران از هزینه کیفیت پایین مشابه تعریف کراسبی است؛ یعنی هزینه های کیفیت پایین، مجموع تمام هزینه هایی است که در زمان عدم وجود مشکلات کیفیت، حذف می شوند.	هزینه یابی کیفیت
این موضوع به دنبال بررسی علت مغایرت بین نتایج واقعی و استاندارد و بودجه است، و می خواهد عواملان ایجاد این انحرافات را به درستی شناسایی و برای آینده برنامه ریزی صحیحی نماید.	تحلیل انحرافات
بودجه، یک طرح مقداری مشروح و کامل به منظور استفاده از منابع واحد تجاری در دوره ای معین است.	بودجه بندی
این سیستم برای تخصیص مناسب هزینه سربار که در شرکت های امروزی جایگاه خاصی را داراست ارائه شده و بنوعی در راستای کنترل مؤثر هزینه ها و شناخت فعالیت های اضافی قابل حذف است. این سیستم بر شناخت عوامل مؤثر و موجد فعالیت ها و مبنای مصرف شده در هر فعالیت در ارتباط با محصول معین تاکید دارد تا هزینه ها را برحسب محصول ردیابی و تخصیص دهد.	هزینه یابی بر مبنای - فعالیت

توضیحات و تعریف	تکنیک
عبارت از مدیریت بر مبنای صرفه‌جویی اقتصادی در هزینه‌های عملیاتی و حذف ضایعات با استفاده مطلوب از یک سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت مبتنی بر محرک هزینه است. در اینجا مؤسسه به‌جای مبنای فعالیت بر تولید منفرد، بر طبق فعالیت‌های تولید گروهی هزینه‌یابی می‌کند.	مدیریت بر مبنای فعالیت
با توجه به اهمیت و جایگاه وجه نقد در شرکت‌های امروزی، باید مدیریت مناسبی بر آن اعمال کرد تا از راکد ماندن و همچنین از کمبود آن در شرکت‌ها جلوگیری نمود. روش‌هایی چون همزمان ساختن جریان‌ات نقدی، تسریع در وصولی‌ها، کند نمودن پرداخت‌ها در این راستا قرار دارند.	مدیریت وجه نقد
از آنجائی که هدف حسابداری مدیریت کمی کردن تصمیم‌گیری‌های مدیریتی در سطح سازمان و تعیین آثار و پیامدهای حاصل از این تصمیمات در کوتاه مدت بر سودآوری و تداوم فعالیت در کلیه واحدهای اقتصادی می‌باشد، این بخش از حسابداری نتایج این تصمیمات را در طولانی مدت و بر استراتژی‌های سازمان‌ها مورد پژوهش و بررسی قرار می‌دهد.	حسابداری مدیریت استراتژیک
به جمع‌آوری و گزارش اطلاعات مرتبط با حوزه مسئولیت هریک از مدیران جهت ارزیابی از نقطه نظر درآمد و هزینه‌های حوزه تحت کنترل آن‌ها می‌پردازد. تا آن‌ها را قادر به اطمینان از هماهنگی عملکرد بخش‌ها با اهداف شرکت نماید.	حسابداری سنجش مسئولیت
فرآیند رسمی فراهم‌آوردن اطلاعات درباره نتایج کار است. این امر سبب شناسایی نقاط قوت سازمان و بزرگ جلوه‌دادن آن به منظور خلق ارزش‌های بیشتر و در واقع عملکرد مطلوب‌تر می‌شود. زیرا با تجزیه و تحلیل فعالیت‌های گذشته بنگاه، نگاهی به آینده داشته تا به حداکثر کردن ارزش‌ها کمک کند.	ارزیابی عملکرد
سیستمی که مواد را به موقع و به قدر نیاز خریداری و هم‌زمان در فرایند تولید مصرف و به کالای ساخته شده در طی روز تبدیل کرده و بلافاصله برای مشتریان ارسال می‌نماید. چنین سیستمی مستلزم برنامه‌ریزی بسیار دقیق، هماهنگی کامل و مؤثر، همکاری صمیمانه توأم با علاقمندی بین کارکنان و مدیران است و هنگامی محقق می‌شود که فرهنگ سازمانی مطلوب (وجدان‌کاری)، واقعی و انضباط‌پذیری داوطلبانه و خود کنترلی هزینه در یک کارگروهی هماهنگ وجود داشته باشد.	سیستم هزینه‌یابی تولید به موقع
این مدل با در نظر گرفتن فرضیاتی به رابطه بین بهای تمام شده، حجم فعالیت و سود می‌پردازد که نقطه آغازین آن بحث تجزیه و تحلیل نقطه سر به سر است	بهای تمام شده حجم و سود
به یادگیری حاصله از تکرار کار در فرآیند تولید می‌پردازد. در یک فرآیند تولیدی، بهای تمام شده تولیدات یکسان نبوده بلکه با گذشت زمان به‌جای رابطه خطی از یک رابطه منحنی پیروی می‌نمایند؛ یعنی همیشه تولید ثانویه در شرکت‌ها به دلیل اثر یادگیری، آموزش و انباشت تجربه، زمان و هزینه کمتری نسبت به اولین تولید متحمل شده و تغییرات آن به صورت تابع نمایی خواهد بود. قبول این موضوع می‌تواند نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک، حیاتی، بودجه بندی، کنترل شرکت و خصوصاً امر قیمت گذاری ایفا نماید.	منحنی کارا
در ادبیات مدیریت ژاپنی، به معنای بهبود پیوسته و مداوم توأم با مشارکت همه افراد در یک سازمان است. ژاپنی‌ها آن را نظام تفکر روندگرا در مقابل تفکر نتیجه‌گرا در غرب تفسیر می‌کنند. رسالت اصلی کایزن، تا حدی مشابه سیستم کنترل بودجه و متفاوت از سیستم هزینه‌یابی استاندارد می‌باشد. هدف این سیستم، کاهش هزینه‌ها در سطحی پایین‌تر از هزینه‌های استاندارد است که از طریق بهبود مداوم فعالیت‌ها در تمامی سطوح عملیات ممکن می‌سازد.	هزینه‌یابی کایزن
تصمیم‌گیری درباره خرید موجودی، با صرفه‌ترین مقدار سفارش و حد تجدید سفارش، پاره‌ای از تصمیمات مربوط به موجودی‌هاست. علاوه بر تصمیمات مزبور، مدیران ناگزیر از طراحی برای تدوین روش‌های مؤثر انبارداری، جابجایی و مصرف این موجودی‌ها هستند. مدیریت موجودی‌ها یکی از فعالیت‌های مهم است که در آن مهندسین تولید، سیستم، صنایع، مدیران مالی و حسابداران مدیریت درگیر هستند. وظیفه اصلی حسابداران در این فعالیت، تهیه اطلاعات مربوط بهای تمام شده، هزینه و همچنین بکارگیری مدل‌های مناسب برای کمک به -	طراحی و ارزیابی موجودی

توضیحات و تعریف	تکنیک
تصمیم گیری مدیران مسئول است.	
تصمیم گیری درباره قیمت فروش یکی از مهمترین وظایف مدیر است. برای اطمینان از این که قیمت فروش منعکس کننده بهای تمام شده جاری، وضعیت بازار و فعالیتهای رقبای تجاری است، لازم است که آن به طور مداوم مورد ارزیابی و تجدیدنظر قرار گیرد. لذا، تصمیم گیری درباره قیمت، فرآیندی ایستا نیست و جزئی از یک فعالیت مداوم، پویا و ضروری است.	قیمت گذاری محصول
تجزیه و تحلیل سودآوری مشتریان، چگونگی سودآوری هریک از مشتریان یا گروهی از مشتریان و تفاوت بین آنها را مورد بررسی و آزمایش قرار می دهد. این رویکرد در حسابداری مدیریت، نسبتاً موضوع جدید اما حیاتی و مهم است.	تحلیل سوددهی مشتریان
تعیین قیمت کالا و خدماتی است که قسمت های مختلف یک سازمان به یکدیگر ارائه می دهند. زمانی که فرآیند تولید محصول در قسمت های مختلف سازمان به صورت متوالی است یعنی محصول یک قسمت مواد اولیه قسمت بعدی به شمار آمده و موسسه با سیستم عدم تمرکز اداره می شود. با توجه به اینکه هر قسمت مدیر جداگانه ای دارد و بایستی بتوان ارزیابی دقیقی از عملکرد مدیر هر قسمت ارائه داد و از آنجائی که هر قسمت سهمی در تولید محصول نهایی دارد و بهای تمام شده محصول یک قسمت، بخشی از بهای تولیدی قسمت دیگر است باید به این امر توجه جدی نمود.	قیمت گذاری انتقالی

یادداشت ها

۴) تقفی، علی و امیر اصلانی، حامی، "مقدمه ای بر مبنای نظری حسابداری مدیریت" مجله حسابر س.

۵) دستگیر، محسن. عرب یار محمدی، جواد، (۱۳۸۹)، "بررسی موانع بکارگیری سیستم هزینه یابی هدف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۳، ۹.

۶) رهنمای رود پشته، فریدون (۱۳۸۸ ب). مبنای حسابداری مدیریت «رویکرد و دیدگاه نوین». تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و پژوهشات، چاپ دوم.

۷) رهنمای رود پشته، فریدون (۱۳۸۸ الف). حسابداری مدیریت راهبردی «مبانی بر مدیریت هزینه ارزش آفرین». تهران، دانشگاه آزاد اسلامی ودحد علوم و پژوهشات، چاپ دوم.

- 1 - Kaplan.
- 2 - Mclean, Tom
- 3 - Edwards & Emmanuel
- 4 Hawkes, Fowler & Tan
- 5 - Jacobs Liza
- 6 - Between Groups
- 7 - Within Groups
- 8 - Duncan

فهرست منابع

- ۱) اعتمادی، حسین؛ فخاری، حسین، (۱۳۸۳)، "نیازها و اولویت های تحقیقاتی حسابداری و ارائه الگویی جهت همسویی تحقیقات، آموزش و عمل"، بررسی های حسابداری، شماره ۳۵.
- ۲) انصاریان، مهدی، (۱۳۸۲)، "استراتژی حسابداری مدیریت"، فصلنامه حسابر س، شماره ۲۰، تابستان.
- ۳) ایجیری، یوجی، (۱۳۷۴)، "ماهیت اندازه گیری در حسابداری"، ترجمه موسی بزرگ اصل، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۱۲ و ۱۳، تابستان و پاییز.

- ۸) شباهنگ، رضا، (۱۳۸۴)، "حسابداری مدیریت"، جلد اول، چاپ چهارم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- ۹) شعری، صابر، (۱۳۸۰)، "تجزیه و تحلیل هزینه های کیفیت"، فصلنامه حسابرس، شماره ۱۰، بهار.
- ۱۰) صمدی لرگانی، محمود، (۱۳۸۶)، "بررسی مقایسه ای شاخص های سستی و نوین سنجش عملکرد"، نشریه حسابداری، سال بیست و دوم، شماره ۱۹۴.
- ۱۱) مشبکی، اصغر، (۱۳۷۵)، "just- in-time و تاثیر آن بر روش های حسابداری مدیریت"، فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، سال چهارم، شماره ۱۶ و ۱۷.
- ۱۲) مهرانی، ساسان. نون‌هال نهر، علی اکبر (۱۳۸۶). نقش حسابداری مدیریت در افزایش کارایی واحدهای تجاری. ماهنامه حسابداری، شماره ۱۹۰.
- ۱۳) نمازی، محمد، (۱۳۷۸). آینده حسابداری مدیریت، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۹.
- ۱۴) نمازی، محمد، (۱۳۷۸)، "بررسی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت در حسابداری مدیریت و ملاحظات رفتاری آن"، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی شماره ۲۶ و ۲۷، زمستان ۱۳۷۷ و بهار.
- ۱۵) نوروش، ایرج و مشایخی، بیتا، (۱۳۸۶)، "نیازها و اولویتهای آموزشی حسابداری مدیریت: فاصله ادراکی بین دانشجویان و شاغلین در حرفه حسابداری"، فصلنامه بررسیهای حسابداری و حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۱.
- 16) Cooper r. & Kaplan R.S. (1988). "Measure costs right: Make the right decisions". Harvard Business Review, Septamber/October, P P 96-103.
- 17) Edwards, K. & Emmanuel, C.R. (1990). "Diverging views on boundaries of management accounting", Management Accounting Research, 1, P P 51-63.
- 18) Howkes, L.C & Fowler, M & Tan, L.C. (2003), "Management Accounting Education: Is There A Gap Between Academia And practitioner perceptions?", Working paper, Eastern Institute of Technology, New Zealand, 215, P P 1-26.
- 19) Jacobs Liza (2004). "The impact of changing practitioner requirements on management accounting education at South African universities", doctoral Dissertation, University of Pretoria.
- 20) Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (2004), "strategy MAPS", Harvard Buziness school Publishing Corp. Boston, M.A.
- 21) Mclean, Tom (1988). "Management Accounting education: Is theory related to practice?", Management Accounting, Jul, Aug.
- 22) Mansuy, john E. (1993). "A different view of management accounting in business and education", Industrial Engineering, Apr.
- 23) Scapens, R.W. (1983). "Closing the gap between theory and practice", Management Accounting, London, 61, (10), P P 34-36