**سازه‌های مؤثر بر آموزش حسابداری مدیریت و ارائه راهکارها**

**چکیده**

**هدف:** هدف این پژوهش بررسی سازه‌های مهم مربوط به آموزش حسابداری مدیریت و ارایه راهکارهایی برای ارتقا و بهبود آن است. لذا، این پژوهش بر اساس "نظریه اقتضاء" به بررسی تأثیر سه مؤلفه مهم فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد می‌پردازد.

**روش‌شناسی:** این پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه اطلاعات لازم را جمع آوری می‌کند. جامعه آماری آن شامل دانشجویان، استادان و شاغلین حرفه حسابداری و حسابداری مدیریت است. تجزیه و تحلیل نتایج با نرم افزار SPSS و استفاده از آزمون ضریب همبستگی پیرسون، آزمون t تک نمونه‌ای وآنالیز واریانس یک طرفه انجام گرفت.

**یافته‌ها:** یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد حاکم بر کشور با کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت رابطه معناداری دارند. هم­چنین، بیشترین تمایل جهت اضافه شدن اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی حسابداری مدیریت مربوط به مسائل اجتماعی و محیطی با درصد فراوانی 4/18 و کمترین تمایل مربوط به مسائل تهدیدهای اخلاقی با درصد فراوانی3/8 است. دو رویکرد اجرای گروه‌های کوچک یادگیری به صورت مشترک و مطالعات موردی و مثال‌هایی از تهدیدهای اخلاقی به ترتیب بیشترین درصد انتخاب جهت آموزش اخلاق برای دانشجویان مقطع کارشناسی و حسابداران مدیریت را دارا هستند و بزرگترین چالش حرفه‌ای حسابداری مدیریت در ایران مربوط به منافع شخصی با درصد 5/45 است.

**دانش افزایی:** این پژوهش با تکیه بر "نظریه اقتضاء" به مطالب جدیدی، که کمتر در ادبیات حسابداری مدیریت ایران مورد واکاوی قرار گرفته است، می‌پردازد و نقش فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد کلان را به عنوان سه سازه مهم اقتضایی مؤثر بر آموزش حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار می‌دهد.

**واژه‌هاي كليدي:** آموزش حسابداری مدیریت، ارزش‌های اخلاقی، اقتصاد حاکم برکشور، فرهنگ.

کد طبقه‌بندی موضوعی: A11, A12, D89, I20, I21, I29, M40, M41, M49, Z19

مقدمه

طی نیمه دوم قرن بیستم، تغییرهای عمده‌ای در آموزش حسابداری مدیریت در زمینه‌هایی مانند تغییر در منابع درسی و تغییر در سازمان­های حرفه­ای صورت گرفت ]27[. اما با وجود تغییرهای انجام گرفته، هنوز به نظر می­رسد آموزش حسابداری مدیریت با چالش‌های جدی روبه رو است. به عنوان نمونه، برخی از موضوع هایی که در کتاب­های درسی فعلی حسابداری مدیریت ارایه می­شود و در ارتباط با مؤسسه‌های تولیدی جدید است، هنوز مشابه اطلاعات کتاب­های اولیه بهای­تمام شده و سنتی است ]17[. این در حالی است که تربیت و تدارک دانشجویان توسط دانشگاه­ها به منظور ایفای نقش­های آتی در حسابداری مدیریت باید متضمن آموزش فن‌هایی باشد که برای سازمان­ها در زمان حاضر و آتی مفید باشد ]10[. وجود فاصله احتمالی بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار نشان دهنده آن است که دانشگاهیان به آموزش آخرین فنون حسابداری مدیریت نمی­پردازند و یا حتی از آموزش روش‌های سنتی که هنوز در محیط عمل به کار می‌رود، غافل مانده‌اند ]4[.

با وجود اهمیت آموزش حسابداری مدیریت، مطالعات اندکی (به عنوان نمونه، ]10، 9، 25[) در ایران به بررسی مسائل و مشکلات آموزش حسابداری مدیریت پرداخته‌اند. افزون بر این، نقش سازه‌‌های مهم درونی و بیرونی اثر گذار سازمان بر آموزش حسابداری مدیریت، به گونه تجربی، مورد مطالعه قرار نگرفته است. در نتیجه نمی‌‎توان دریافت که چه سازه‌های مهمی در پیشبرد آموزش حسابداری ایران مؤثرند ؟ و تأثیر کدام سازه درونی و یا بیرونی از اهمیت بیشتری برخورداراست؟ آگاهی از این موارد، باعث خواهد شد اهمیت سازه‌ها در پیشبرد آموزش حسابداری روشن گردد و در صورتی که روی آن سازه‌ها کار شود، عقب افتادگی آموزش حسابداری تا حد زیادی جبران می‌شود. از آن‌جایی که موارد تخصصی آموزشی، اهمیت منابع درسی و موارد فنی آموزش حسابداری مدیریت در مقاله‌های دیگر مورد بحث قرار گرفته است، این مقاله با تکیه بر "نظریه اقتضاء" ]46[ به مطالب جدیدی، که کمتر در ادبیات حسابداری مدیریت ایران مورد واکاوی قرار گرفته است، می‌پردازد و نقش فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد کلان را به عنوان سه سازه مهم اقتضایی مؤثر بر آموزش حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار می‌دهد. از آن‌جا،این پرسش‌های مهم مطرح می­شوند که: تأثیر فرهنگ، ارزش­های اخلاقی و اقتصاد کلان بر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت چیست؟ و چگونه می‌توان کیفیت آموزش حسابداری مدیریت را به وسیله آن‌ها بهبود بخشید؟.

هدف این پژوهش پاسخ به پرسش‌های بالا و ارایه راهکارهایی برای بهبود کیفیت آموزش حسابداری مدیریت است. بنابراین، این پژوهش نه تنها مدارک تجربی در خصوص سازه‌های مهم اثر گذار در آموزش حسابداری مدیریت را ارایه می‌کند، بلکه باعث گسترش ادبیات آموزش حسابداری مدیریت و بهبود عملکرد آن نیز می‌گردد. در ادامه به مبانی نظری، پیشینه پژوهش، روش پژوهش، فرضیه‌های پژوهش و ارئه فن‌های آماری و یافته‌های مطالعه پرداخته می‌شود. در نهایت بحث و نتیجه‌گیری این پژوهش بیان می‌شود.

**مبانی نظری و پیشینه پژوهش**

مبانی نظری آموزش حسابداری مدیریت را می‌توان بر اساس "تئوری اقتضاء" ]46[ تبیین نمود. جوهره اصلی نگرش اقتضایی، این است که به طور کلی «بهترین» راه برای انجام آموزش حسابداری مدیریت وجود ندارد، بلکه بهترین روش بستگی به شرایط سازمان دارد. این بدین معنی است که موفق بودن یک رویکرد آموزش حسابداری مدیریت در یک کشور، ضمانتی بر موفقیت آن در دنیا نیست، بلکه سازه‌های متعددی چون فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد همگی در موفقیت یا عدم موفقیت یک رویکرد دخیل هستند ]8[. هدف تئوری اقتضایی، ارائه مناسب‌ترین ساختارهای سازمانی و سیستم‌های مدیریت برای شرایط آموزش حسابداری مدیریت است. از آنجا که محیط‌های گوناگون نیازمند روابط سازمانی متفاوت هستند، لذا شیوه مدیریت مؤثر، شیوه‌ای است که با محیط سازمان سازگار باشد تا از این طریق بیشترین کارایی آموزش حسابداری حاصل شود ]42[.

طبق تئوری اقتضاء، کارایی آموزش حسابداری مدیریت به متغیرهای مختلف از جمله تکنولوژی، محیط داخلی و محیط خارجی و ارتباط بین قسمت‌های مختلف سازمان بستگی دارد. محیط داخلی یک سازمان شامل متغیرهای فیزیکی و اجتماعی است که روی کارکنان و یا بخش‌های سازمان تأثیر می‌گذارد. محیط خارجی شامل متغیرهایی از قبیل اوضاع عمومی اقتصاد، طبیعت عملیات شرکت در صنعت و فرهنگ است ]46[. در این پژوهش، در میان سازه‌های مؤثر بر آموزش‌های حسابداری مدیریت سه سازه فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد، با توجه به پیشینه پژوهش انتخاب شد تا سازه‌های کلیدی درون سازمانی و برون سازمانی مربوط به تئوری اقتضاء پوشش داده شده و مدارک تجربی لازم در این زمینه ارائه شود.

**فرهنگ**

تعاریف بسیاری از فرهنگ وجود دارد. به عنوان نمونه، فرهنگ را می‌توان به عنوان برنامه‌ریزی جمعی ذهن که گروه‌های انسانی را از یکدیگر متمایز می‌کند ]33[ یا مکانیزم عملیاتی کنترل نامرئی که بر روی ذهن کار می‌کند ]32[ تعریف کرد. در این مقاله از تعریف فرهنگ هافستد استفاده شده است. به باور هافستد ]33[ فرهنگ یعنی اندیشه مشترک اعضای گروه یا طبقه، که آن‌ها را از سایر گروه مجزا می‌کند. وی با دیدگاه چندبعدی به فرهنگ ملی، مجموعه محدودی از ارزش‌های اساسی اجتماعی را شناسایی می‌کند که ابعاد فرهنگی نامیده می‌شود و برای توضیح شباهت‌ها و تفاوت‌های کلی فرهنگ‌های موجود در سراسر جهان به کار می‌رود. ارزش‌های فرهنگی شناسایی شده وی، طی زمان و در جوامع مختلف کمابیش پایدار می‌مانند. به گونه کلی، جوامع مختلف به منزله مجموعه‌های انسانی، فرهنگ‌هایی دارند که راهنمای عمل گروهی آنهاست ]19[.

فرهنگ به عنوان یک سازه مهم خارجی، در پیشبرد آموزش حسابداری مدیریت مؤثر است زیرا فرهنگ، آداب و رسوم و سنت های اجتماعی مردم داخل یک کشور است که تحت تأثیر مذهب، روابط داخلی بومی، تکنولوژی، پیدایش الگوهای جدید و استانداردهای جهانی تجاری و بازرگانی، قرار دارد ]21[. فرهنگ در بیشتر موارد از هنجارها، ارزش‌ها و سنت‌ها تأثیر می‌پذیرد و بر رفتار افراد جامعه نیز تأثیر می‌گذارد. ]20[. بنابراین، فرهنگ می‌تواند تأثیر مثبتی بر آموزش حسابداری داشته باشد.

**اخلاق و ارزش های اخلاقی**

مبانی نظری آموزش حسابداری مدیریت مبتنی بر 1) نظریه‌های اخلاقی و 2) نظریه‌های فنی و عملیاتی است. نظریه‌های اخلاقی شامل سه حوزۀ اخلاق تحلیلی یا فرا اخلاق، اخلاق هنجاری یا دستوری و اخلاق کاربردی می‌شود و در کدهای اخلاقی رفتار حرفه‌ای حسابداران مدیریت نیز به صورت، اصول و استانداردهای شایستگی، محرمانگی، وقار و قابلیت اطمینان نیز ارایه شده است ]24[. بنابراین، آموزش اخلاق می­تواند در ارتقاء کیفیت آموزش حسابداری تأثیر مثبتی داشته باشد.

اخلاق، در لغت یک قانون اجتماعی، مذهبی یا مدنی است که رفتار درست یک گروه خاص، حرفه یا شخص را معرفی می‌نماید ]29[. در برخی موارد، موضوع اخلاق مترادف با موضوع اخلاق در فلسفه است: حوزه‌ای از فسلفه که به سؤال‌های نظری مربوط به طبیعت و عقلانیت اخلاقی پاسخ می‌دهد. هم‌چنین به اخلاق به عنوان استانداردهای رفتاری که هر کس انتظار دارد تا سایرین (با حفظ منطق) رعایت نمایند نیز نگریسته می‌شود؛ حتی اگر خود آنها نیز مجبور به تبعیت از آنها باشند. از نظر حرفه­ای، اخلاق شامل قوانین خاصی می­شود که حاکم بر شاغلین آن حرفه است. اخلاق حرفه‌ای دو مرتبه دارد؛ مسئولیت اخلاقی فرد در زندگی و مسئولیت اخلاقی سازمان‌ها در قبال عناصر محیط داخلی و خارجی]29[.

نسخه­ی چهارم از بیانیه تعلیم و تربیت بین‌المللی (IEPS 4)، اصول اخلاقی را در پیشبرد آموزش مهم می‌داند و رفتار اخلاقی را در همبستگی با ویژگی­های حرفه­ای تلقی می‌کند ]37[. فهرست این بیانیه شامل موارد زیر است:

1.پایبندی به رقابت سالم؛ 2.رفتار اخلاقی (استقلال، بی‌طرفی، محرمانگی، شایستگی شغلی و احترام دوجانبه و صداقت)؛ 3.اخلاق حرفه‌ای (اهمیت به سایرین، زمان‌شناسی، حسن نیت، احترام، مسئولیت‌پذیری و اطمینان‌پذیری) و 4.پیگیری تعالی (تعهد به بهبود مستمر و یادگیری مادام‌العمر) و مسئولیت‌پذیری اجتماعی (آگاهی و توجه به منافع عمومی).

اصول دیگری که متضمن رویکرد اخلاقی یک حسابدار حرفه‌ای هستند و با عنوان «رفتار اخلاقی» نامیده می‌شوند، به گونه خلاصه عبارتند از ]39[**:**

1.متعهد بودن: صداقت و رو­راستی در تمام مسائل و روابط شغلی؛ 2.هدف‌مندی: اجازه ندادن به تعصبات، اختلاف نظر و نفوذ غیرمستقیم سایرین در اثرگذاری بر روی تصمیم‌گیری­ها و قضاوت حرفه­ای؛ 3.شایستگی شغلی و احترام دو جانبه: حفظ دانش و توانایی حرفه­ای جهت اطمینان از اینکه مشتریان و همکاران، خدمات حرفه­ای صحیح و متناسب با پیشرفت‌های کنونی در حرفه، قوانین و رویکردهای استاندارد و خیرخواهانه دریافت می‌نمایند؛4.محرمانگی: احترام به محرمانه بودن اطلاعاتی که در روابطی به دست می­آیند و متعاقباً فاش نکردن این اطلاعات به اشخاص سوم شخص بدون مجوز یا الزام قانونی و هم‌چنین استفاده نکردن از این اطلاعات جهت منافع شخصی حسابدار یا سایرین؛5.رفتار حرفه­ای: پیروی از قوانین و مقررات مربوطه و اجتناب از هرگونه اقدامی که منجر به بی­اعتباری حرفه شود.

غفاری، کیریاکو و برینان ]30[ هشدار می­دهند که ادغام اخلاق در مفاد درسی لزوماً با هدف اینکه تمام مشکلات اخلاقی حرفه‌ای رفع شوند، انجام نمی‌پذیرد. آنها استدلال می‌کنند که این کار رویکردی است تا دانشجویان را در معرض مواد اخلاقی قرار داده و آنها را تشویق به فکر کردن به مسائلی که ممکن است برایشان پیش آید، کنند. آنها هم‌چنین بیان می‌کنند که توانایی دانشجویان جهت اعمال مسائلی که راجع به شرایط خاص کاری یاد گرفته‌اند؛ وابسته به زمینه سازمانی و هنجارهای فرهنگی غالب است. ورود اخلاق به آموزش حسابداری با این هدف انجام می‌پذیرد تا حسابداران آینده نسبت به مسائل اخلاقی که ممکن است روبروی­شان قرار گیرد حساس شده، و لذا بتوانند با مسئولیت‌پذیری بیشتر و روشی اخلاقی این مشکلات را حل نمایند. این موضوع باعث می‌شود تا رویکرد‌های حریصانه مانند حداکثرسازی سود بکار گرفته نشوند ]34، 35[. برای درک این موارد، باید به این دانشجویان یک پایه عملی جهت ارزیابی و تصمیم‌گیری در دوراهی‌های اخلاقی ارائه شود ]41[.

مانتزکه و همکاران ]41[ نیز توصیه می‌کنند تا در دانشگاه­ها به درس اخلاق، بیشتر از سایر برنامه ها توجه شود، زیرا دانشجویان حسابداری باید برای ورود به حرفه، آموزش دیده و جهت رفتار صحیح کسب آمادگی کنند ]37[. با این حال، این موضوع تنها زمانی میسر است که توسعه‌ ارزش‌های حرفه­ای در اوایل فرآیند آموزش آغاز شده و مرتباً به شخص در سراسر حرفه یادآوری شود، به گونه‌ای که این فرآیند یک فرآیند مادام العمر باشد ]36[. هاس ]31[ به درستی نتیجه گیری می‌کند که این روند نیاز به تغییر داشته و اصرار می‌ورزد که دانشگاه باید اخلاق را به عنوان یک موضوع پژوهشی و آموزشی در سایر مسائل حسابداری ادغام نماید، چرا که دانشجویان تنها زمانی اهمیت اخلاق را درک می‌نمایند که استادان آن‌ها نیز به یک اندازه برای اخلاق و سایر ابعاد حسابداری اولویت قائل شوند.

بنابراین این پژوهش از طریق 10 پرسش­، موضوع اخلاق را مورد بررسی قرار می‌دهد و به بررسی این مطلب می‌پردازد که آیا دانشجویان و استادان تمایل دارند که اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی دانشگاهی گنجانده شود یا خیر؟ و چه راهکارهایی می‌تواند ارزش‌های اخلاقی دانشجویان و استادان را بهبود و ارتقاء ببخشد؟

**اقتصاد حاکم بر کشور**

طبق تئوری اقتضاء، کارایی آموزش حسابداری مدیریت به متغیرهای مختلفی بستگی دارد. یکی از این عوامل، اوضاع عمومی اقتصاد است که زیرمجموعه عامل محیط خارجی است. این عامل شامل ریسک اقتصادی، بازار رقابتی، امکانات و توانمندی‌ها، نیازهای اطلاعاتی و ملاحظات منفعت و هزینه است.ریسک اقتصادی به معنی عدم اطمینان است به این مفهوم که عدم پیش‌بینی آینده بازار و غیرقابل سنجش بودن شرایط اقتصادی شرکت‌هایی که در بازار مشغول به فعالیت هستند، همواره در خطر و مشکلات آتی بازار قرار دارند. که مدیریت بدون توجه به شرایط و مخاطرات بازار، نمی‌تواند حسابداری مدیریت را به صورت کارا و دارای بازده مؤثر بکار گیرد. یکی دیگر از مؤلفه‌های عوامل اقتصادی، امکانات و توانمندی‌ها است که می‌تواند همان نیروی کار متخصص و امکانات نرم‌افزاری پیشرفته باشد که مدیریت بدون امکانات و توانمندی‌های مورد نیاز توان بکارگیری حسابداری مدیریت را به طور کامل نخواهد داشت. هم‌چنین، مؤلفه دیگر، نیازهای اطلاعاتی است. مدیریت برای تصمیم های مربوط به اهداف راهبردی نیاز به مشخص کردن اطلاعاتی در رابطه با اهدافش دارد و بدون اطلاع از نیازهای اطلاعاتی و بدون آگاهی از اطلاعات مالی، حسابداری و داده‌های آماری، توان بکارگیری حسابداری مدیریت را به طور کامل نخواهد داشت. مؤلفه دیگر تشکیل دهنده عوامل اقتصادی، ملاحظات منفعت و هزینه است و به این مفهوم است که هزینه تهیه اطلاعات حسابداری باید بر منافع حاصل از بکارگیری این اطلاعات فزونی نداشته باشد، به عبارت دیگر اطلاعات حسابداری باید مقرون به صرفه باشند، که مدیریت بدون در نظر گرفتن ملاحظات منفعت و هزینه توان بکارگیری حسابداری مدیریت را به طور کامل نخواهد داشت ]15[. هم‌چنین، سیاست‌های پولی و مالی، ساختار اقتصادی مملکت و میزان جمعیت، هم نمونه‌هایی از متغیرهای اقتصادی هستند. جهانی شدن بازار بورس اوراق بهادار، ازدیاد جمعیت، افزایش معامله‌های ارزهای خارجی به وسیله وسایل الکترونیکی به مراتب بیش از معامله‌های بازرگانی و خدمات، و جهانی شده بازارهای محصولات و تولیدات از ویژگی‌های آینده می‌باشند ]21[. در نتیجه، تأثیر اقتصاد بر حسابداری مدیریت بسته به شرایط اقتصادی می‌تواند مثبت (در شراط رونق) و یا منفی (در شراط رکود) باشد ]15[.

دولت‌ها نیز نقش اساسی در مدیریت اقتصاد و کلان بازی می‌کنند، اهداف آنها دستیابی به رشدی ثابت و رضایت بخش است تا کنترل تورم و اجتناب از تغییرات مهم در ارزش پول رایج آنها به وجود آید ]11[. این امر از طریق وضع و اعمال سیاست پولی و مالی صورت می‌گیرد. در نتیجه، حسابداری مدیریت به عنوان زبان تجارت، تحت تأثیر سیاست‌های مالی و پولی دولت قرار می‌گیرند ]13[. بنابراین در این پژوهش تأثیر اقتصاد حاکم بر کشور بر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. در ادامه پیشینه‌های فارسی و انگلیسی مرتبط به پژوهش بیان می‌شود.

کاشانی‌پور، حمیدی‌زاده، کاظم‌پور و کبیرپور ]16[ تأثیر عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت را برای تعداد 103 شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کردند. آنان هم‌چنین 53 ابزار مهم در حسابداری مدیریت را مطرح نمودند تا پاسخ‌دهندگان میزان بکارگیری هر یک از ابزارها را در شرکت خود مشخص کنند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بیشتر شرکت‌ها از ابزارهای سنتی استفاده می‌کنند و کم‌تر به سوی ابزارهای نوینی مانند تولید ناب، منحنی یادگیری و بهایابی کیفیت رفته‌اند. هم‌چنین، نتایج پژوهش آنان بیانگر آن بود که رابطه‌ای بین عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت وجود ندارد.

ولی‌پور و یوسفی‌منش ]25[ به بررسی عوامل مؤثر برفاصله بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت پرداختند. آن‌ها پنج مفهوم را مورد بررسی قرار دادند: 1. عوامل دانشگاهی و موارد مرتبط با تحصیل و طیف دانشگاهی، 2. حرفه حسابداری و حسابداران مدیریت و کارایی حسابداران، 3. مدیران و تأثیر تصمیم‌های آن‌ها در انتخاب رویه و ملاحظات هزینه‌ای، 4. مالکیت سازمانی و دولتی و عواملی مانند رقابت و مشتری مداری و 5. خصیصه‌های ذاتی و فنی تکنیک‌ها و رویه‌های حسابداری مدیریت. نتایج پژوهش آنان نشان داد که پژوهش‌گران باید هموراه مسئله شکاف بین قواعد و عمل در حسابداری مدیریت را مدنظر داشته و هرگز شکاف موجود را فراموش نکنند.

نتایج پژوهش نمازی، قدیریان‌آرانی و فتاحی نافچی ]23[ نشان داد که برخی از فن‌‌های حسابداری مدیریت استراتژیک نه تنها قابلیت آموزش و کاربرد برای پیاده‌سازی و اجرای استراتژی اقیانوس آبی را دارند، بلکه از اجزای ضروری آن به حساب می‌آیند؛ از جمله تحلیل چرخه عمر، قیمت‌گذاری استراتژیک، تجزیه و تحلیل زنجیره ارزش، هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی کایزن، بودجه‌ریزی کایزن، هزینه‌یابی و مدیریت بر مبنای فعالیت و ارزیابی متوازن. هم‌چنین، نتایج پژوهش آنان نشان داد که مدیریت اطلاعات، مدیریت دانش و توجه به عدالت سازمانی در مدیریت منابع انسانی مهم‌ترین زیرساخت‌های لازم برای آموزش، اجرا و تداوم‌بخشی به استراتژی اقیانوس آبی هستند.

مقدس‌پور و ابراهیمی‌کردلر ]18[ به تدوین و تبیین الگوی توسعه حسابداری مدیریت مطلوب پرداختند. یافته های این پژوهش نشان داد که عوامل محیط کلان به همراه عوامل محیط حرفه بر عوامل سازمانی تأثیرگذار بوده و مجموع عوامل سازمانی و ویژگی‌های فن‌های حسابداری مدیریت بر توسعه حسابداری مدیریت اثرگذار هستند.

حاجیها و خراط زاده ]7[ به بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که میان فرهنگ سازمانی شرکت‌هایی که نوآوری‌های حسابداری مدیریت را بکارگرفته‌اند و آنهایی که از این نوآوری‌ها کمتر استفاده کرده‌اند، تفاوت معنی‌داری وجود دارد. هم‌چنین، ابعاد گرایش حمایتی و هدف‌گرایی فرهنگ در گروه‌های بکارگیرنده نوآوری‌های حسابداری مدیریت بالاتر است.

خدامی‌پور و فتوحی اردکانی ]9[ مهارت‌های مورد نیاز حسابداران مدیریت، که باید برای آینده آموزش داده شود، و نقش و مسئولیت‌های آنان را از دیدگاه دانشگاهیان و شاغلان در حرفه مشخص کردند. هم‌چنین، آن‌ها شمایی کلی از آینده حسابداری مدیریت از دیدگاه اعضای دو جامعه را نشان دادند.

رویایی و محمدزاده سالطه ]10[ به بررسی فاصله انتظاراتی میان آموزش و عمل حسابداری مدیریت و ارزیابی میزان انتظارات استادان و مدیران شاغل از حسابداری مدیریت پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که مدیران شاغل، بر بکارگیری فن‌های سنتی ودر مقابل استادان دانشگاه بر تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت تأکید دارند. هم‌چنین، هر دو گروه بر مهارت‌ها و ویژگی‌ها و نقاط ضعف و قوت فارغ‌التحصیلان اخیر حسابداری نظرهای مشابهی ارائه دادند. افزون بر این، پژوهش آن‌ها نشان داد که وجود یک منبع اطلاعاتی و عملیات مشترک بین شاغلین و استادان دانشگاه، هر دو گروه را قادر خواهد ساخت تا به صورت هماهنگ فعالیت نمایند و فاصله انتظاراتی موجود را به حداقل برسانند. هم‌چنین، نمازی ]22[ یکی از چالش‌های مهم حسابداری مدیریت را فاصله بین آموزش (تئوری) و عمل بیان کرد.

اخیراً اسمیت و امرسون ]44[ به واکاوی شاخص صلاحیت حرفه‌ای در بین دانشجویان ارشد حسابداری پرداختند. آن‌ها به بررسی نگرانی‌های وجود فاصله بین داشتن مدارک تحصیلی و تجربه در بین فارغ‌التحصیلان سالهای 1994 تا 2013 پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که دانشجویانی که در دانشگاه‌هایی تحصیل می‌کنند که پژوهش محور هستند نسبت به سایر دانشجویان در مقطع دکترا بهتر عمل می‌کنند.

آنوما و همکاران ]39[ در پژوهشی به بررسی اخلاق و آموزش حسابداری در دانشگاه‌های برتر غنا پرداختند. یافته‌های آنان حاکی از آن بود که دروس حسابداری مسائل اخلاقی محدودی را پوشش می‌دهند؛ اکثریت پاسخ‌دهندگان تأیید نموده‌اند که سطح اخلاقی در آموزش حسابداری بسیار ناخوشایند است. در مورد ادغام اخلاق در دروس نیز میان ذی‌نفعان اتفاق نظر مشاهده می‌شود. شرکت‌های حسابداری معتقدند از آنجا که مسائل اخلاقی در شغل حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند، بنابراین ادغام آنها در برنامه‌ درسی الزامی است. افزون بر این کمبود اخلاق در برنامه‌ درسی دانشگاه‌های غنا، مرتبط با عدم همکاری شاغلان حسابداری و دانشگاه‌ها است.

چونگرسو ]28[ به بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی و آموزش کاربرد نوآوري‌هاي حسابداري مدیریت پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که به گونه کلی تفاوت معناداري در فرهنگ سازمانی شرکت‌هاي استفاده کننده از این نوآوري و سایر شرکت‌ها وجود ندارد. با این حال، شرکت‌هایی که حساسیت بالاتري نسبت به انعکاس مسائل فرهنگی و یا ارزش‌هاي انعطاف‌پذیر و یا میل به نوآوري دارند، نیروي بالقوه بالاتري براي بکارگیري نوآوري‌هاي حسابداري مدیریت از خود نشان می‌دهند.

کپلن ]40[ بیان می‌کند که اتکای آموزش استادان حسابداری مدیریت به جای اینکه بر مسائل واقعی موجود در سازمان‌ها باشد، مبتنی بر الگوهای اقتصادی است که این باعث ایجاد شکاف و فاصله بین استادان و مدیران شاغل می‌شود. توصیه وی این است که استادان برای حل مسائل و مشکلات واقعی موجود در سازمان‌ها، نوآوری‌های مختلف از قبیل هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، کارت ارزیابی متوازن، و ارزش افزوده اقتصادی را آموزش داده و دنبال نمایند.

شاپیرو و کیلبی ]43[ فاصله انتظارات بین آموزش و عمل حسابداری مدیریت را مورد مطالعه قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که مطالعات استادان باید بیشتر روی حسابداری مدیریت در عمل انجام گیرد تا چالش موجود بین آموزش و عمل کاهش یابد.

به گونه کلی، بررسی پژوهش‌های پیشین پیرامون آموزش حسابداری مدیریت، فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد کلان بیانگر این موضوع است که مطالعات محدودی به بررسی چالش ها و مشکلات آموزش حسابداری مدیریت پرداخته­اند. هم‌چنین، مطالعات اندکی به بررسی تأثیر اقتصاد بر آموزش حسابداری مدیریت اختصاص یافته است و هیچ مطالعه‌ای یافت نشد که به بررسی هم‌زمان سه متغیر فرهنگ، اخلاق و اقتصاد کلان بر آموزش حسابداری مدیریت به گونه تجربی پرداخته باشد. بنابراین، در این پژوهش سعی می‌شود که این کمبودها جبران شود.

**فرضیه‌های پژوهش**

در خصوص دستیابی به هدف‌های پژوهش و بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مطرح‌شده در بخش‌های قبل، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر طراحی‌شده است:

**فرضیه اول:** فرهنگ حاکم بر کشور بر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه دوم:** ارزش‌های اخلاقی بر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه سوم:** اقتصاد کلان کشور بر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت تأثیر دارد.

**روش‎ پژوهش**

این پژوهش از حیث هدف کاربردی بوده و جزء پژوهش­های پیمایشی و توصیفی قلمداد می‌شود. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. روایی پرسش‌نامه از طریق روش صوری و استفاده از نظرهای چند تن از استادان حسابداری و حسابداری مدیریت مورد بررسی قرار گرفت و پایایی آن از طریق آلفای کرونباخ سنجیده شد. پرسش‌نامه‌ها بین سه گروه شامل دانشجویان، استادان دانشگاه و افراد شاغل در حرفه حسابداری مدیریت توزیع گردید. روش نمونه‌گیری در این پژوهش طبقه‌بندی شده است. نرم افزار مورد استفاده در این پژوهش SPSS نسخه 23 است.

**جامعه و نمونه آماری**

جامعه آماری مورد مطالعه نمایندگان دو طیف دانشگاهیان و شاغلین حرفه حسابداری هستند. این جامعه، شامل استادان دانشگاه‌ها (شامل اعضا هیئت علمی گروه حسابداری و حسابداری مدیریت دانشگاه‌ها)، دانشجویان مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد و دکترا در رشته حسابداری و حسابداری مدیریت و هم‌چنین شاغلین حرفه حسابداری و حسابداری مدیریت (شامل مدیران مالی ورؤسای حسابداری بنگاه‌های اقتصادی) هستند. جهت مشخص نمودن نمونه، از فرمول کوکران (n) استفاده شد. که طبق آن حجم نمونه 134 نفر محاسبه شد. نمونه 134 نفری پژوهش متشکل از 34 نفرگروه استادان،80 نفر گروه دانشجویان و 20 نفرگروه شاغلان حرفه است.

**متغیرهای پژوهش**

متغیر وابسته در این پژوهش، کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت است. متغیرهای مستقل، فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد حاکم بر کشور است. نگاره (1) اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

**نگاره 1. متغیرهای پژوهش**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| پژوهش‌های مورد استفاده | نحوه اندازه‌گیری | تعریف متغیر | متغیر |
| ]39، 2، 10، 3، 9، 25[ | برای سنجش کیفیت آموزش حسابداری مدیریت از پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله مؤلف که حاوی 14 سؤال بود، استفاده شد. | منظور از کیفیت آموزش حسابداری مدیریت، محتوای آموزش درسی حسابداران مدیریت، توسعه مهارت‌های عمومی، آموزش فن‌های عمومی (مثل مطالعات موردی، روش‌های مواجهه با مشکل و...که موجب ارتقا مهارت‌های دانشجویان می‌شود) است. | کیفیت آموزش حسابداری مدیریت |
| ]20، 21، 7، 6[ | برای سنجش فرهنگ از پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله مؤلف که حاوی 3 سؤال بود، استفاده شد. | منظور از فرهنگ حاکم بر کشور، آداب و رسوم و سنت‌های اجتماعی مردم داخل یک کشور است که به شکلی، آموزش حسابداری مدیریت را تحت تأثیر قرار می‌دهد. | فرهنگ‌ حاکم کشور |
| ]41، 26، 30، 39، 17، 14[ | برای سنجش ارزشهای اخلاقی از پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله مؤلف که حاوی 10 سؤال بود، استفاده شد. | از دید شاغلین حسابداری، اخلاق دربرگیرنده­ی ارزش­ها و رفتارهای حرفه‌ای و خصوصیات معرف یک عضو از یک حرفه را در بر می­گیرد. | ارزش‌های اخلاقی |
| ]5، 1، 15، 16[ | برای سنجش اقتصاد از پرسش‌نامه طراحی شده به وسیله مؤلف که حاوی 5 سؤال بود، استفاده شد. | متغیرهای اقتصادی شامل عواملی هستند که در اقتصاد یک کشور وجود دارند و بر آموزش حسابداری مدیریت تأثیر می‌گذارند. سیاست­های پولی و مالی، ساختار اقتصادی مملکت و میزان جمعیت نمونه­هایی از این متغیرها هستند. | اقتصاد |

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته­های پژوهش

در این پژوهش به منظور تعیین پایایی از روش آلفای کرونباخ (با استفاده از نرم افزار SPSS نسخه 23) استفاده شد. میزان آلفای کرونباخ بدست‌آمده به شرح نگاره (2) است که نشانگر پایایی بالای پرسش‌نامه و ميزان انسجام دروني سؤالات است.

**نگاره 2. آزمون پایایی متغیرهای پژوهش**

|  |  |
| --- | --- |
| نام متغیر | مقدار آلفای کرونباخ |
| کیفیت آموزش حسابداری مدیریت | 0.681 |
| فرهنگ حاکم کشور | 0.756 |
| ارزش‌های اخلاقی | 0.720 |
| اقتصاد کلان | 0.712 |

منبع: یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

توزیع فراوانی مربوط به پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه به این ترتیب است: 25.4 درصد آن را استادان، 59.7 درصد را دانشجویان و 14.9 درصد آن را شرکت‌ها و شاغلان حرفه تشکیل داده‌اند.

نگاره (3) آمار توصیفی مربوط به متغیرهای کیفیت سیستم آموزش حسابدری مدیریت، فرهنگ حاکم بر کشور، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد کلان را نشان می‌دهد. به دلیل این **که میزان کشیدگی و چولگی داده‌ها بین بازه‌ 2- تا 2 است، می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای** پژوهش از توزیع نرمال آماری پیروی می‌کنند. هم­چنین نگاره (3) انحراف معیار و میانگین متغیرهای این پژوهش را نشان می‌دهد. که بالاترین میانگین و انحراف معیار به متغیر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت و کمترین میانگین و انحراف معیار به متغیر فرهنگ تعلق دارد.

**نگاره 3. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| متغیر | تعداد | حداقل | حداکثر | میانگین | انحراف معیار | کشیدگی | چولگی |
| کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت | 134 | 26 | 60 | 40.93 | 6.717 | 0.513 | 0.666 |
| فرهنگ حاکم بر کشور | 134 | 6 | 15 | 11.07 | 2.81 | 0.604- | 0.76- |
| ارزش های اخلاقی | 134 | 17 | 44 | 29.47 | 6.021 | 0.103 | 0.465- |
| اقتصاد کلان | 134 | 6 | 25 | 18.66 | 4.423 | 0.764- | 0.11 |

منبع: یافته‌های پژوهش

**آمار استنباطی**

نگاره (4) بیانگر ضریب همبستگی به دست آمده از متغیرهای مورد مطالعه است که نشان دهنده رابطه مثبت بین فرهنگ حاکم بر کشور و ارزش‌های اخلاقی با کیفیت سیستم آموزش کشور در اندازه آزمون 0.05 است. هم‌چنین یک رابطه منفی بین اقتصاد کلان و کیفیت سیستم آموزش کشور در اندازه آزمون 0.05 وجود دارد.

**نگاره4. ضریب همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| متغیرها | کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت | فرهنگ حاکم بر کشور | ارزش‌های اخلاقی | اقتصاد کلان |
| آموزش حسابداری مدیریت | 1 | \*0.176 | \*\*0.368 | \*\*0.234- |
| فرهنگ حاکم بر کشور | \*0.176 | 1 | \*\*0.875 | 0.098 |
| ارزش‌های اخلاقی | \*\*0.368 | \*\*0.875 | 1 | 0.114 |
| اقتصاد کلان | \*\*0.234- | 0.098 | 0.114 | 1 |

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره (4) نشان می‌دهد که رابطه بین آموزش حسابداری مدیریت و فرهنگ حاکم بر کشور (176/0 در سطح معناداری 95%) و ارزش‌های اخلاقی (368/0 در سطح معناداری 95%) مثبت ومعنادار، ولی در خصوص اقتصاد کلان منفی و معنادار (234/0- در سطح 95%) است. ارزش اخلاقی بیشترین رابطه را با آموزش حسابداری مدیریت نشان می‌دهد. هیچ‌کدام از این سه عامل به تنهایی رابطه قوی بر آموزش حسابداری مدیریت ندارند.

نگاره (4) نشان می‌دهد که یک رابطه معنا‌دار مثبت بین کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت و فرهنگ حاکم بر کشور با مقدار آماره پیرسون 0.176 در اندازه آزمون 0.05 وجود دارد. هم‌چنین، رابطه معنادار مثبتی بین کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت و ارزش‌های اخلاقی با مقدار آماره پیرسون 368/0 در اندازه آزمون 05/0 را گزارش می‌دهد در نهایت نگاره (4) بیانگر این است که یک رابطه معنادار منفی بین کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت و اقتصاد کلان با مقدار آماره پیرسون 0.234- در اندازه آزمون 0.05 وجود دارد. در ادامه، برای رابطه معناداری سازه ها از آزمون آنالیز واریانس یکطرفه (one-way Anova) استفاده شد. یافته‌ها در نگاره (5) نشان داده شده است.

**نگاره 5. آنالیز واریانس بین متغیرهای فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد کلان برکیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| فرضیه 1 | | | | | | | |
| مدل | مجموع مجذورات | درجه آزادی | میانگین مجذورات | *F* | مقدار-*P* | *Durbin-Watson* | ضریب تغییرات*(R2)* |
| رگرسیونی | 0.948 | 1 | 0.948 | 4.215 | 0.042 | - | - |
| باقی‌مانده‌ها | 29.671 | 132 | 0.225 | - | - | - | - |
| کل | 30.619 | 133 | - | - | - | - | - |
| آماره دوربین واتسون | - | | | | | 956/1 | - |
| ضریب تغیرات | - | | | | | - | 176/0 |
| فرضیه 2 | | | | | | | |
| مدل | مجموع مجذورات | درجه آزادی | میانگین مجذورات | *F* | مقدار**-***P* | *Durbin-Watson* | ضریب تغییرات(R2) |
| رگرسیونی | 4.152 | 1 | 4.152 | 20.705 | 0.001 | - | - |
| باقی‌مانده‌ها | 26.467 | 132 | 0.201 | - | - | - | - |
| کل | 30.619 | 133 | - | - | - | - | - |
| آماره دوربین واتسون | - | | | | | 011/2 | - |
| ضریب تغیرات | - | | | | | - | 368/0 |
| فرضیه 3 | | | | | | | |
| مدل | مجموع مجذورات | درجه آزادی | میانگین مجذورات | *F* | مقدار-*P* | *Durbin-Watson* | ضریب تغییرات*(R2)* |
| رگرسیونی | 1.672 | 1 | 1672 | 7.624 | 0.007 | - | - |
| باقی‌مانده‌ها | 28.947 | 132 | 0.219 | - | - | - | - |
| کل | 30.619 | 133 | - | - | - | - | - |
| آماره دوربین واتسون | - | | | | | 931/1 | - |
| ضریب تغیرات | - | | | | | - | 234/0 |

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره (5) آنالیز واریانس بین متغیرهای فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی، اقتصاد کلان و کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت را نشان می‌دهد. که بر اساس آن معادله خط رگرسیون معنادار ‌است و بین متغیرهای فرهنگ حاکم برکشور، ارزش‌های اخلاقی، اقتصاد کلان با کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت رابطه معناداری وجود دارد. (4<F و 0.05 > مقدار-P). همچنین، مقدار آماره دوربین واتسون مربوط به آزمون فرضیه اول (1.956 = Durbin-Watson)، فرضیه دوم (2.011 = Durbin-Watson) وآزمون فرضیه سوم (1.931 = Durbin-Watson) است که نشان‌دهنده این است که بین داده‌های این متغیرها خود همبستگی وجود ندارد.

**نگاره 6. تأثیر ضرایب متغیرها (فرهنگ، ارزش‌های اخلاقی و اقتصاد کلان)**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | ضرایب غیر استاندارد | | ضرایب استاندارد | *t* | مقدار-*P* |
| ضرایب | خطای انحراف از معیار | ضریب بتا |
| عدد ثابت | 2.591 | 0.167 | - | 15.514 | 0.001 |
| فرهنگ | 0.09 | 0.044 | 0.176 | 2.053 | 0.042 |
| عدد ثابت | 2.058 | 0.194 | - | 10.614 | 0.001 |
| ارزش اخلاقی | 0.293 | 0.064 | 0.368 | 4.55 | 0.001 |
| عدد ثابت | 3.396 | 0176 | - | 19.291 | 0.001 |
| اقتصاد کلان | 0.127- | 0.046 | 0.234- | 2.761- | 0.007 |

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره (6) میزان تأثیر ضرایب متغیرها را نشان می‌دهد. که بر اساس آن عرض از مبداء و متغیرهای فرهنگ، ارز‌ش‌های اخلاقی و اقتصاد کلان، به صورت جداگانه در مدل حضور دارند. (2<t و 0.05 > مقدار-P). هم‌چنین ضرایب هر یک نیز در نگاره (6) ارائه شده است.

براساس نگاره (6) می‌توان معادله‌های خطی پیش بینی را به صورت رابطه‌های (1) تا (3) بیان کرد:

رابطه (1) (فرهنگ حاکم بر کشور) \* 09/0+ 591/2 = کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت

رابطه (1) نشان می‌دهد که به ازاء یک واحد افزایش در مقدار رتبه فرهنگ حاکم بر کشور به میزان (0.09 + 2.591) میزان رتبه کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت افزایش پیدا می‌کند.

رابطه (2)(ارزش اخلاقی)\* 293/0 + 058/2= کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت

رابطه (2) نشان می‌دهد که به ازاء یک واحد افزایش در مقدار رتبه ارزش اخلاقی به میزان (0.293 + 2.058) میزان رتبه کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت افزایش پیدا می‌کند.

رابطه (3)(اقتصاد کلان) \* 127/0 - 396/3 = کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت

افزون بر این، رابطه (3) نشان می‌دهد که به ازاء یک واحد افزایش در مقدار رتبه ارزش اخلاقی به میزان (0.127 – 3.396) میزان رتبه کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت کاهش پیدا می‌کند.

نگاره (7) فراوانی و درصد فراوانی پاسخ به پرسش­های چندگانه مطالعه را نشان می‌دهد.

**نگاره 7 . فراوانی و درصد فراوانی پاسخ به پرسش چندگانه**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| پرسش 1. کدام یک از موضوعات را مایل هستید در برنامه درسی حسابداری مدیریت دانشگاه برای بهبود دورنمایی درک و تحصیل فارغ‌التحصیلان از شرایط اخلاقی حرفه‌ای معرفی شود؟ | | | | | | | | | | | |
| گزینه‌ها | رویکرد چارچوبی | مفاهیم و ارزشها | اخلاق  حرفه‌ای | | تصمیم‌گیری | تهدیدات اخلاقی | | حاکمیت‌شرکتی | | مسائل اجتماعی و محیطی | نظارت حرفه‌ای بر محیط شرکت |
| فراوانی | 35 | 47 | 39 | | 32 | 23 | | 21 | | 51 | 29 |
| درصد فراوانی | 12.6 | 17 | 14.1 | | 11.6 | 8.3 | | 7.6 | | 18.4 | 10.5 |
| پرسش 2. دومورد از بهترین روش‌ها یا رویکردهایی که به نظر شما برای آموزش اخلاق برای دانشجویان مقطع کارشناسی و کارشناسان ارشد حسابداری مدیریت مؤثرترین هستند را انتخاب کنید. | | | | | | | | | | | |
| گزینه‌ها | سخنرانی | بحث درباره اخلاق | | گروه‌های کوچک یادگیری به صورت مشترک | | | | | مطالعات موردی و مثال‌هایی از تهدیدات اخلاقی | | آموزش اینترنتی |
| فراوانی | 5 | 60 | | 71 | | | | | 70 | | 26 |
| درصد فراوانی | 2.2 | 25.9 | | 30.6 | | | | | 30.2 | | 11.2 |
| پرسش 3. به نظر شما بزرگترین چالش حسابداران حرفه ای در ایران درخصوص الزام به رعایت ضوابط استاندارد های اخلاقی و حرفه ای که در حسابداری مدیریت با آن روبرو می‌شوند چیست؟ | | | | | | | | | | | |
| گزینه‌ها | منافع شخصی | | | فشار مافوق | | | ابهام در استانداردهای اخلاقی | | | | سایر موارد |
| فراوانی | 91 | | | 50 | | | 38 | | | | 21 |
| درصد فراوانی | 45.5 | | | 25 | | | 19 | | | | 10.5 |

منبع: یافته‌های پژوهش

نگاره (7) فراوانی و درصد فراوانی پاسخ به پرسش 1را نشان می‌دهد. بر اساس این نگاره بیشترین تمایل جهت اضافه شدن اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی حسابداری مدیریت مربوط به مسائل اجتماعی و محیطی با درصد فراوانی 18.4 و کمترین تمایل مربوط به مسائل تهدیدات اخلاقی با درصد فراوانی 8.3 است. هم‌چنین، نگاره (7) فراوانی و درصد فراوانی پاسخ به پرسش 2 را نشان می‌دهد. بر اساس آن دو رویکرد اجرای گروه‌های کوچک یادگیری به صورت مشترک و مطالعات موردی و مثال‌هایی از تهدیدات اخلاقی به ترتیب بیشترین درصد انتخاب جهت آموزش اخلاق برای دانشجویان مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری مدیریت را دارا هستند. در نهایت نگاره (7) فراوانی و درصد فراوانی پاسخ به پرسش 3 را نشان می‌دهد. که بر اساس آن بزرگترین چالش حسابدارن حرفه‌ای در ایران در الزام به رعایت ضوابط استاندارد‌های اخلاقی و حرفه‌ای که در حسابداری مدیریت با آن روبرو می‌شوند مربوط به منافع شخصی با درصد 45.5 است.

**بحث و نتیجه‌گیری**

یافته‌های پژوهش مندرج در نگاره (4) حاکی از آن است که بحث ارزش‌های اخلاقی در آموزش حسابداری مدیریت مهمتر از نقش فرهنگ و اقتصاد است و ارزش‌های اخلاقی بر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت تأثیر مثبت دارد، لذا فرضیه اول تأیید ‌شد. این یافته، با نتایج پژوهش غفاری و همکاران ]30[، آنوما و همکاران ]39[ نیز مطابقت دارد. هم‌چنین، پژوهش به دنبال راهکارهایی جهت افزایش کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت بود. بررسی­های پاسخ­های پرسش‌نامه مندرج در نگاره (7)، نشان داد شد که استادان و دانشجویان و هم‌چنین شاغلان حرفه تمایل دارند که در برنامه درسی حسابداری مدیریت دانشگاه‌ها برای بهبود دورنمای درک و تحصیل فارغ‌التحصیلان از شرایط اخلاقی حرفه‌ای، بحث‌های مربوط به مسائل اجتماعی و محیطی با درصد فراوانی 4/18، مفاهیم و ارزش‌ها با درصد فراوانی 17 و اخلاق حرفه‌ای با درصد فراوانی 1/14 گنجانده شود. هم‌چنین طبق نظر استادان و دانشجویان و شاغلین حرفه، ایجاد گروه‌های کوچک یادگیری به صورت مشترک با درصد فراوانی 6/30 درصد، مطالعات موردی و مثال‌هایی از تهدیدات اخلاقی با درصد فراوانی 2/30 درصد به عنوان دوتا از بهترین روش‌ها یا رویکردهایی که برای آموزش اخلاق برای دانشجویان مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد حسابداری و حسابداری مدیریت انتخاب شده است. که این نتایج با تئوری اقتضاء ]46[ همخوانی دارد. طبق تئوری اقتضاء، برای پاسخ‌گویی به نیازهای انسان در رسیدن به اهداف متعالی خود، افراد باید گرد هم آیند و فعالیت‌های خود را سازمان و تحت نظم و روالی خاص سامان دهند و با توجه به موقعیت و شرایط خود از تئوری‌ها و شیوه‌های مخصوص به همان شرایط در پیشبرد اهداف خود ایفای نقش کنند.

هم‌چنین، بزرگترین چالش حسابداران حرفه‌ای در ایران در الزام به رعایت ضوابط استاندارد‌های اخلاقی و حرفه‌ای که در حسابداری مدیریت با آن روبرو می‌شوند از نظر استادان و دانشجویان و شاغلن حرفه، منافع شخصی با درصد فراوانی5/45 درصد است.

افزون براین، یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که فرهنگ حاکم بر کشور می‌تواند بر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت تأثیر مثبت بگذارد (طبق نگاره (4)) چرا که فرهنگ یک ملت (که مجموعه‌ای از افكار، ارتباطات، زبان، عادات، باورها، رسوم، ارزش‌ها، آداب احترام، تشريفات مذهبي، شيوة تعامل و نقش‌ها، روابط و رفتارهاي مورد انتظار از يك گروه نژادي، قومي، مذهبي يا اجتماعي است) می‌تواند بر تدریس و اجرا شدن برنامه‌های آموزشی حسابداری مدیریت دانشگاه‌های معتبر دنیا اثر بگذارد. و هم‌چنین فرهنگ حاکم بر کشور باعث می‌شود که بر انتخاب رویه و سیستم‌های جدید و نوین حسابداری مدیریت اثر بگذارد. بنابراین، فرضیه دوم نیز تأیید شد و می‌توان نتیجه گیری کرد که اگر باورها و رسوم یک ملت که بیان کننده فرهنگ یک کشور است، تغییر کنند و بهبود یابند، آنگاه کیفیت سیستم آموزشی هم می‌تواند بهبود یابد چرا که وقتی باورها درست شود باعث می‌شود که انتخاب‌های بهتری در گزینش رویه و سیستم‌های جدید و نوین شود. که این نتایج با یافته‌های چونگرسو ]28[ که بیان کرد که شرکت‌هایی که حساسیت بالاتري نسبت به انعکاس مسائل فرهنگی و یا ارزش‌هاي انعطاف پذیر و یا میل به نوآوري دارند، نیروي بالقوه بالاتري براي بکارگیري نوآوري‌هاي حسابداري مدیریت از خود نشان می‌دهند، مطابقت دارد. هم‌چنین با نتایج پژوهش‌های صادقی و خنیفر ]12[ و زارزیسکی ]45[ مطابقت دارد.

مطابق با نگاره (4)، اقتصاد حاکم بر کشور بر کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت تأثیر منفی می­گذارد. بنابراین، رابطه منفی فرضیه سوم تأیید شد. چرا که تورم و بیکاری و نبود شغل بعد از فراغت از تحصیل، دلایلی هستند که باعث می‌شود هم شور و اشتیاق استادان و هم دانشجویان نسبت به تحصیل کم شود. هم‌چنین وقتی اقتصاد یک کشور در وضع نابسمانی باشد و تورم و بیکاری در آن زیاد باشد باعث می‌شود که دانشجویان، آینده شغلی ضعیفی را پیش بینی کنند در نتیجه تمایل و اشتیاق آن‌ها به تحصیل کم می‌شود، و کیفیت سیستم آموزشی نیز پایین می‌آید. این یافته‌ها با نتایج مقدس‌پور و ابراهیمی‌کردلر ]18[ و پژوهش احیایی و رهنمای رودپشتی ]1[ مطابقت دارد که آن ها بیان کردند که متغیرهای اقتصادی بر نحوه کاربرد رویکردها وروش ها در حسابداری مدیریت از حیث کمی و کیفی اثر گذارند.

به دلیل اهمیت کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت پیشنهاد می‌شود به دانشگاه‌ها و استادان که بحث اخلاق را بسیار مهم تلقی کنند و از طریق برگزاری بحث‌هایی در مورد مسائل اجتماعی و محیطی و مفاهیم و ارزش‌ها و هم‌چنین گنجاندن اخلاق حرفه‌ای در برنامه درسی دانشجویان مقطع کارشناسی و هم کارشناسی ارشد سعی در افزایش و بهبود کیفیت سیستم آموزش حسابداری مدیریت نمایند. هم‌چنین، پیشنهاد می‌شود که از طریق برگزاری و ایجاد گروه‌های کوچک یادگیری به صورت مشترک و برگزاری مطالعات موردی و برگزاری کارگاه‌هایی برای بیان مثال‌هایی از تهدیدات اخلاقی سعی در جهت بهبود و ارتقا به سیستم آموزش حسابداری مدیریت نمایند. افزون بر این، به پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود که تأثیر تکنولوژی، محیط داخلی (متغیرهای فیزیکی و اجتماعی) و محیط خارجی (سهم بازار شرکت، طبیعت عملیات شرکت در صنعت) بر آموزش حسابداری و آموزش حسابداری مدیریت را بررسی کنند.

این پژوهش با محدودیت‌هایی نیز مواجه بوده است. مهم‌ترین آن‌ها مربوط به مشکل ذاتی پرسش‌نامه و فن‌های آماری به کار گرفته شده است. با وجود این، نهایت تلاش شد تا روایی و پایایی پژوهش حفظ شود.

**منابع**

1- احیائی، هدیه و فریدون رهنمای رودپشتی. (1394). آزمون عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابداری مدیریت. *دومین همایش بین‌المللی مدیریت و فرهنگ توسعه*. http://www.civilica.com/paper-ICOM02-ICOM02\_339.html

2- اعتمادی، حسین و علی نیکخواه آزاد. (1377). شناسایی عوامل و موانع رشد آموزش حسابداری در ایران و ارائه برنامه کارا و کارآمد. *مدرس علوم انسانی*، شماره 6، صص 102-121.

3- بهرام‌فر، نقی، خواجوی، شکرالله و امین ناظمی. (1386). شناسایی موانع توسعه حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *توسعه و سرمایه*، سال اول، شماره 1، صص 93-116.

4- بهشتیان، اشرف. (1387). فاصله بین آموزش حسابداری مدیریت و کاربرد آن در محیط کار. *حسابدار*، شماره 201، صص40-43.

5- ثقفی، علی و کامبیز فرقاندوست حقیقی. (1372). اقتصاد و حسابداری دوقلوهای ناسازگار. *بررسی‌های حسابداری*، سال دوم، شماره 5، صص 61-77.

6- حاجیها، زهره و زهرا تقی‌زاده. (1395). بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و میزان اعمال روش‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مدیریت فرهنگ سازمانی*، سال چهاردهم، شماره 4، صص 1067-1089.

7- حاجیها، زهره و محدثه خراط زاده. (1393). رابطه فرهنگ سازمانی و کاربرد نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری مدیریت*، سال هفتم، شماره 20، صص 35-48.

8- خاکی، غلامرضا. (1387). ایران‌شناسی؛ الزام تحقق مدیریت اقتضایی (مدیریت هویت‌گرا)، *تدبیر،* شماره 194، صص 54-59.

9- خدامی‌پور، احمد و حسین فتوحی اردکانی. (1388). آینده و چشم انداز حسابداری مدیریت: دیدگاه جامعه دانشگاهی و مدیران حرفه‌ای. *مجله توسعه و سرمایه*، سال سوم، شماره 2، صص 55-86.

10- رویایی، رمضانعلی و حیدر محمدزاده سالطه. (1386). بررسی فاصله انتظاراتی میان آموزش و عمل حسابداری مدیریت. *مجله علوم مدیریت*، سال سوم، شماره 1، صص 84-103.

11- شهرابی، شاهرخ و الهام‌السادات حسینی. (1392). بررسی مسائلی پیرامون رابطه بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت به مثابه شاخه‌ای از علوم اجتماعی، *حسابرس*، شماره 6، صص 1-8.

12- صادقی، یوسف و حسین خنیفر. (1395). بررسی نقش فرهنگ در اعتقاد و تعهد مدیران سازمان‌های دولتی به مدیریت راهبردی. *مدیریت فرهنگ سازمانی*، سال چهاردهم، شماره 1، 47-72.

13- طالب‌نیا، قدرت اله، البرزی، محمود و بتول زارعی. (1390). ارائه الگوی اقتضایی برای فرآیند انتقال از مبنای نقدی به تعهدی در حسابداری دولتی ایران. *دانش حسابداری*، سال دوم، شماره 5، صص 51-74.

14- فرزین، فرشیده، بنی‌طالبی دهکردی، بهاره و محمود بخشی‌نژاد. (1395). مقایسه اولویت بندی راهکارهای موضوعی-محتوایی و انگیزشی-ساختاری آموزش اخلاق حرفه‌ای حسابداری به دانش آموزان و دانشجویان رشته حسابداری از دیدگاه دبیران هنرستان و استادان دانشگاه. *حسابداری مدیریت*، سال نهم، شماره 29، صص 128-111.

15- کبیرپور، مرتضی. (1395). بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر بکارگیری حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، پردیس فارابی دانشگاه تهران.

16- کاشانی‌پور، محمد، حمیدی‌زاده، علی، کاظم‌پور، مرتضی و مرتضی کبیرپور. (1397). تأثیر عوامل اقتصادی و انسانی در بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت (شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). *حسابداری مدیریت*، سال یازدهم، شماره 36، صص 81-92.

17- مجتهدزاده، ویدا، اثنی عشری، حمیده و مژگان رباط میلی. (1393). نقش اخلاق در حسابداری وچالش‌های پیش روی آموزش دانشگاهی. *پژوهش حسابداری*، سال چهارم، شماره 1، صص 157-179.

18- مقدس‌پور، هنگامه و علی ابراهیمی کردلر. (1393). تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال سوم، شماره 10، صص 73-106.

19- ملانظری، مهناز، ابوحمزه، مینا و محمدمهدی میرزایی عباس آباد. (1395). فرهنگ سازمانی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی: اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ). *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، شماره 1، صص 1-18.

20- مهرانی، کاوه. (1375). تأثیر فرهنگ بر حسابداری. *بررسی‌های حسابداری*، شماره 15، صص 87-114.

21- نمازی، محمد. (1378). آینده حسابداری مدیریت. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، سال هشتم، شماره 2، صص 3-34.

22- نمازی، محمد. (1386). چالش‌ها و فرصت‌های حسابداری مدیریت. حسابدار، شماره 180، صص 3-12.

23- نمازی، محمد، قدیریان آرانی، محمدحسین و حسن فتاحی نافچی. (1395). استراتژی اقیانوس آبی و توسعه حسابداری مدیریت استراتژیک. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال پنجم، شماره 18، صص 29-53.

24- نمازی، محمد، رجب دری، حسین و اعظم روستا میمندی. (1396). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه ای حسابداری در ایران. *پیشرفت‌های حسابداری*، سال نهم، شماره 1، صص 193-226.

25- ولی‌پور، هاشم و حمید یوسفی‌منش. (1395). بررسی عوامل مؤثر در شکاف بین تئوری و عمل در حسابداری مدیریت. *مطالعات اقصاد، مدیریت مالی و حسابداری*، سال چهارم، شماره 2، صص 154- 165.

26- Bean, D. F., and Bernardi, R. A. (2007). Accounting ethics courses: Do they work? *The CPA Journal*. Retrieved from <http://www.nysscpa.org/cpajournal/2002/107/essentials/> p64.htm.

27- Boer, G.B. (2000). Management accounting education: Yesterday, today and tomorrow. *Issues in Accounting Education*, Vol. 15, No. 2, Pp. 313-334.

28- Chongeruksu, w. (2009). Organizational culture and the use of management accounting innovations in Thailand. *International Journal of Management*, Vol. 3(1), Pp. 121-153.

29- Davis, M. (2002). Profession, Code and Ethics. Surrey: Ashgate Publishing Limited.

30- Ghaffari, F., Kyriacou, O., and Brennan, R. (2008). Exploring the implementation of ethics in U.K. Accounting programs. *Issues in Accounting Education*, Vol. 23, No. 2, Pp. 183–198.

31- Haas, A. (2005). Now is the time for ethics in education. Retrieved from [www.nysscpa.org/](http://www.nysscpa.org/) cpajournal/2005/605/essentials/p66.htm.

32- Hall, E. T. (1998). Beyond Culture. Garden city, New York, Anchor Press.

33- Hofsted, G . (1980). Cultures Consequences: International Differences in Workrelated Values. London. *Sage Publication*.

34- Hooks, K. L., and Tyson, T. (1995). Gender diversity driven changes in the public accounting workplace: A moral intensity analysis. *Research on Accounting Ethics*, Vol. 1, Pp. 267–289.

35- IAESB. (2006a). Approaches to the development and maintenance of professional values, ethics and attitudes in accounting education program. Retrieved from www.ifac.org.

36- IAESB. (2006b). Approaches to the development and maintenance of professional values, ethic and attitudes in accounting education program. Retrieved from www.ifac.org. Accessed on June 2, 2010.

37- IFAC. (2009a). Code of ethics for professional accountants. Retrieved from [www.ifac.org/](http://www.ifac.org/) Guidance/EXD-commentDL.php?EDCID¼04201.

38- IFAC. (2009b). International Education Practice Statement (IEPS) 4: Approaches to the development and maintenance of professional values, ethics and attitudes in accounting education program. Retrieved from [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

39- Onumah, J .M., Antwi-Gyamfi, N. Y., Djin, M., Adomako, D. (2015). Ethics and Accounting Education in a Developing Country: Exploratory Evidence from the Premier University in Ghana. *In Accounting in Africa*. Published online, Pp.127-154.

40- Kaplan, R.S. (1994). Management accounting (1984-1994):Development of new practice and theory. *Management Accounting Research*. Vol. 5, Pp. 247-260.

41- Mantzke, K., Carnes, G., and Tolhurst, W. (2005). Incorporating professional ethics throughout an accounting curriculum. Retrieved from [www.nysscpa.org/cpajournal/2005/905/](http://www.nysscpa.org/cpajournal/2005/905/) essentials/p66.htm.

42- Scott, W. R. (1992). Organizations: Rational, Natural, and Open Systems. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice.

43- Shapiro,J., and Kilbey, D. (1983). Closing the gap between theory and practice: Teacher beliefs, instructional decisions and critical thinking*. Reading Horizons*, Vol. 31, No. 1, Pp. 59-73.

44- Smith, K. J., Emerson, D. J. (2017). An analysis of professional competence indicator possession among U.S. accounting faculty. *Accounting Education*, Vol. 32, No. 2, Pp. 17-38.

45- Zarzeski, M.T. (2006). Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. *Accounting Horizons*, Vol. 10, Pp. 18-37.

46- Zhang Y. F., Namazi, M., Isa, C. R. (2017). Investigating the Empirical Effect of ABC Stages on the Performance of Companies. *Iranian Journal of Management Studies*, Vol. 10, No. 1, Pp. 175-205.

Effective structures of management accounting education and to provide solutions

**Purpose:** The purpose of this research is to investigate the important structures of management accounting education and to provide solutions for its improvement. Therefore, this research based on Contingency Theory, examines the effects of three main components of culture, ethics and economics and collects information using questionnaires.

**Methodology:** Its Statistical society includes students, professors, and practitioners of the accounting and management accounting profession. The results were analyzed by SPSS and Pearson correlation coefficient test and one sample run T-Test and One-Way ANOVA.

**Findings:** Findings of this research indicate that culture, ethics and economy of the country have a significant relationship with quality of the management accounting education system. Also, the most tendency in including ethics in management accounting curriculum is related to social and environment issues with frequency of 18.4 and the least inclination is towards ethical threats with frequency of 8.3. Two approaches of conducting small groups of joint learning and case studies and examples of ethical threats have the highest percentage of ethical education selection for undergraduate and management accountants, respectively, and the biggest challenge of professional management accounting in Iran is personal interest with a percentage of 45.5.

**Innovation:** This research focuses on the "Contingency Theory" on new content, which is less explored in the literature of Iranian management accounting. And this research investigate the role of culture, ethics and economics as three important contingent structures affecting management accounting education.

**Keyword:** Management accounting education, Ethics, Economics, Culture