

توسعه فردی و تحول سازمانی

بررسی چالش‌های استقرار حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های استان گیلان: یک مطالعه آمیخته

شیوه استناددهی: رفیعی پور چیرانی^۱، کاظم هارونکلایی^۲، سید یوسف احدی سرکانی^۳
کاظم، و احدی سرکانی، سید یوسف. (۱۴۰۳). بررسی
چالش‌های استقرار حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های استان
گیلان: یک مطالعه آمیخته. توسعه فردی و تحول سازمانی،
۲(۳)، ۸۷-۱۰۰

۱. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت و حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران
۲. استادیار، گروه مدیریت و حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران
۳. دانشیار، گروه مدیریت و حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران

* ایمیل نویسنده مسئول: haron@iau.ac.ir

چکیده

تاریخ چاپ: ۳۰ آذر ۱۴۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۷ آذر ۱۴۰۳

تاریخ بازنگری: ۹ آذر ۱۴۰۳

تاریخ ارسال: ۷ مهر ۱۴۰۳

این پژوهش به بررسی چالش‌های استقرار فنون حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های استان گیلان می‌پردازد. این پژوهش از لحاظ هدف بنیادی - کاربردی و از لحاظ روش آمیخته است. جامعه آماری بخش کیفی شامل کارکنان مالی و اساتید دانشگاه‌ها بوده و از نمونه گیری گلوله برفی استفاده شده است. داده‌ها با مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته از ۱۴ متخصص دانشگاه‌های استان در سال ۱۴۰۲ جمع‌آوری و با استفاده از نرم‌افزار Maxqda ۲۰۲۰ تحلیل شدند. جامعه آماری بخش کمی شامل کلیه کارکنان مالی مراکز دانشگاهی است و نمونه‌گیری به روش خوشه‌ای انجام شد. تحلیل آماری با استفاده از نرم‌افزارهای Spss و Smart pls و با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری انجام شد. یافته‌ها نشان دادند عدم تطابق فنون حسابداری مدیریت، ساختار سازمانی ناکارآمد، زیرساخت نامناسب از مهمترین هستند. عوامل علی بیشترین تأثیر را بر پدیده پژوهش دارند. در حالی که عوامل مداخله‌گر نظیر تنوع اهداف دانشگاه‌ها، رقابت نادرست و ضعف در مدیریت‌ها تأثیر کمتری دارند. همچنین شرایط زمینه‌ساز شامل هزینه‌های استقرار، و چالش‌های ناشی از سیاست‌زدگی در مدیریت دانشگاه‌ها می‌باشد. این پژوهش نشان می‌دهد به منظور ارتقاء مسئولیت‌پذیری اجتماعی، تقویت روش‌های مدیریتی، رشد اقتصادی و افزایش رضایت کارکنان و دانشجویان، استقرار فنون حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها ضروری است.

کلیدواژه‌گان: چالش‌های استقرار، حسابداری مدیریت، نظام آموزشی دانشگاهی

این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به صورت
دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0)
صورت گرفته است.



Personal Development and Organizational Transformation

Investigating the Challenges of Implementing Management Accounting in Universities of Gilan Province: A Mixed-Methods Study

Maryam Rafieipour Chirani¹, Kazem Haron Kalaei^{2*}, Seyyed Yusuf Ahadi Serkani³

1. PhD Student of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Islamic Azad University, Firoozkooh, Iran

2. Assistant Professor, Department of Management and Accounting, Firoozkooh Branch, Islamic Azad University, Firoozkooh, Iran

3. Associate Professor, Department of Management and Accounting, Firoozkooh Branch, Islamic Azad University, Firoozkooh, Iran

*Corresponding Author's Email: haron@iau.ac.ir

How to cite: Rafieipour Chirani, M., Haron Kalaei, K., & Ahadi Serkani, S. Y. (2024). Investigating the Challenges of Implementing Management Accounting in Universities of Gilan Province: A Mixed-Methods Study. *Personal Development and Organizational Transformation*, 2(3), 87-100.

Abstract

This study investigates the challenges associated with the implementation of management accounting techniques in the universities of Gilan Province. The research is categorized as fundamental-applied in terms of its objective, and methodologically follows a mixed-methods approach. The qualitative population comprises financial staff and university professors, and data were collected through snowball sampling. Semi-structured interviews were conducted with 14 university experts in Gilan Province in 2023, and the data were analyzed using Maxqda2020 software. The quantitative population includes all financial personnel in university centers, and cluster sampling was employed for this phase. Statistical analysis was carried out using SPSS and SmartPLS software, based on the structural equation modeling (SEM) approach. The findings indicated that the most significant challenges include the incompatibility of management accounting techniques, inefficient organizational structures, and inadequate infrastructure. Causal factors exerted the greatest influence on the central phenomenon of the study, whereas intervening factors such as the diversity of university objectives, improper competition, and managerial weaknesses had lesser effects. Contextual conditions included implementation costs and challenges arising from politicization in university management. The study demonstrates that implementing management accounting techniques in universities is essential for enhancing social accountability, strengthening management methods, fostering economic development, and improving the satisfaction of both staff and students.

Keywords: *implementation challenges, management accounting, academic education system.*

Submit Date: 28 September 2024

Revise Date: 29 November 2024

Accept Date: 07 December 2024

Publish Date: 20 December 2024



© 2024 the authors. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

مقدمه

در دهه‌های اخیر، تغییرات بنیادین در محیط‌های آموزش عالی، ضرورت بازنگری در ابزارها و سازوکارهای مدیریتی را بیش از پیش نمایان کرده است. دانشگاه‌ها به‌عنوان نهادهایی پیچیده و چندوجهی، با چالش‌هایی فزاینده در حوزه پاسخ‌گویی، شفافیت مالی و بهره‌وری عملیاتی مواجه هستند؛ چالش‌هایی که اتخاذ رویکردهای نوین مدیریتی از جمله حسابداری مدیریت را اجتناب‌ناپذیر ساخته‌اند (Kelchen, 2018). در این میان، حسابداری مدیریت به‌عنوان ابزاری حیاتی برای ارتقای پاسخ‌گویی مالی، بهبود تصمیم‌گیری استراتژیک و افزایش کارایی، نقشی کلیدی در تحولات مدیریتی نهادهای آموزشی ایفا می‌کند (Sizer, 2021).

در نظام آموزش عالی ایران، به‌ویژه در سطح دانشگاه‌های استانی نظیر گیلان، با وجود توسعه کمی در شاخص‌هایی چون تعداد دانشجویان و گسترش رشته‌ها، کیفیت مدیریت مالی و استقرار سیستم‌های علمی و داده‌محور همچنان با ضعف‌هایی اساسی همراه است (Lubis et al., 2023). این ضعف‌ها در قالب عدم استفاده از ابزارهای نوین حسابداری مدیریت، نبود انسجام در سیاست‌گذاری مالی، و ناتوانی در تحلیل عملکرد مالی و برنامه‌ریزی راهبردی، قابل مشاهده‌اند (Deng, 2022). استقرار حسابداری مدیریت در دانشگاه‌ها به دلایل متعددی با چالش مواجه است؛ از جمله ساختارهای بوروکراتیک، مقاومت نهادی در برابر تغییر، ضعف دانش تخصصی کارکنان مالی، و عدم همسویی با فناوری‌های نوین تحلیل داده (Hutaibat & Alhatabat, 2019).

افزون بر آن، پژوهش‌های جهانی نشان داده‌اند که نظام‌های آموزش عالی که از ابزارهای حسابداری مدیریت بهره‌مند شده‌اند، نه تنها در حوزه پاسخ‌گویی مالی موفق‌تر بوده‌اند، بلکه توانسته‌اند اثربخشی تصمیم‌گیری‌های مدیریتی را نیز بهبود بخشند (Aithal, 2019a). به‌عنوان نمونه، مدل‌های پاسخ‌گویی طراحی‌شده برای مدیریت خودمختاری دانشگاهی، حاکی از آن‌اند که ارتباطی قوی میان استفاده از حسابداری مدیریت و تقویت قابلیت‌های راهبردی در دانشگاه‌ها وجود دارد (Aithal, 2019b). در واقع، حسابداری مدیریت با ارائه داده‌های دقیق، تحلیل‌های هزینه-فایده، و چارچوب‌های استاندارد ارزیابی عملکرد، می‌تواند جایگاه دانشگاه را به‌عنوان سازمانی پاسخ‌گو و دانش‌محور تقویت کند (Caldwell & Verney, 2024).

در فضای پیچیده و پرتغییر آموزش عالی، توجه به جنبه‌های فناورانه نیز اهمیت بسزایی یافته است. دانشگاه‌ها در مسیر دیجیتالی‌شدن، نیازمند ابزارهایی برای تحلیل داده‌های مالی و عملکردی هستند که حسابداری مدیریت می‌تواند این شکاف را پر کند (Mорозов & Vakaliuk, 2021). در همین راستا، بکارگیری فناوری‌های هوش مصنوعی، یادگیری ماشینی و داشبوردهای تحلیلی در فرآیندهای حسابداری مدیریت، چشم‌انداز تازه‌ای برای ارتقای شفافیت و کارایی مالی در دانشگاه‌ها گشوده است (Chervona et al., 2023). از سوی دیگر، ورود ابزارهای فناورانه نوین به آموزش عالی، نیاز به بازآفرینی فرآیندهای مدیریتی و بازتعریف نقش کارکنان مالی را اجتناب‌ناپذیر ساخته است (Yakushev et al., 2023).

در کنار جنبه‌های فناورانه، ساختار سازمانی دانشگاه‌ها نیز بر استقرار حسابداری مدیریت اثرگذار است. در بسیاری از دانشگاه‌های دولتی ایران، ساختارهای متمرکز، فقدان انعطاف‌پذیری، و عدم تفویض اختیارات کافی به واحدهای مالی، مانعی جدی در برابر پیاده‌سازی اثربخش این ابزار به‌شمار می‌رود (Mousa et al., 2020). همچنین، چالش‌هایی چون تنوع مأموریت‌های دانشگاهی، اهداف متعارض بخش‌ها، و فشارهای سیاسی در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی، مسیر پیاده‌سازی نظام‌های کارآمد حسابداری مدیریت را ناهموار ساخته‌اند (Movsisyan, 2022).

در این میان، تجارب بین‌المللی در حوزه اصلاحات مالی آموزش عالی، درس‌های قابل توجهی را برای نظام آموزشی ایران به همراه دارد. برای مثال، اصلاحات مالی در مؤسسات آموزش عالی چین، با هدف نهادینه‌سازی حسابداری راهبردی، نشان داد که یکپارچه‌سازی آموزش و عمل در حوزه حسابداری می‌تواند منجر به افزایش بهره‌وری منابع مالی و پاسخ‌گویی دانشگاه‌ها شود (Tian, 2023). به‌طور مشابه، در انگلستان نیز، پژوهش‌ها حاکی از آن است که دانشگاه‌هایی که رویکردهای حسابداری مدیریت را با نیازهای خاص نظام آموزش عالی هماهنگ کرده‌اند، در دستیابی به اثربخشی عملکردی موفق‌تر عمل کرده‌اند (Hutaibat & Alhatabat, 2019).

از منظر منابع انسانی نیز، استقرار موفق حسابداری مدیریت، مستلزم توانمندسازی نیروهای مالی، ارتقای شایستگی‌های تحلیلی و ایجاد درک مشترک از اهداف راهبردی سازمان است (Honesty et al., 2020). در بسیاری از موارد، عدم دانش کافی کارکنان مالی در حوزه تحلیل هزینه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، و طراحی شاخص‌های کلیدی عملکرد، موجب انحراف در تصمیم‌گیری‌ها و تحلیل‌های ناکارآمد شده است (Kumar & Bedi, 2018). از این رو، آموزش‌های ضمن خدمت، طراحی فرآیندهای یادگیری سازمانی، و ترویج فرهنگ ارزیابی مستمر، از پیش‌نیازهای حیاتی برای استقرار پایدار حسابداری مدیریت محسوب می‌شوند (Rombe et al., 2016).

همچنین، یکی دیگر از چالش‌های اصلی در دانشگاه‌های ایران، غیبت چارچوب‌های پاسخ‌گویی نهادینه‌شده و نبود شاخص‌های شفاف برای سنجش عملکرد مالی است (Kelchen, 2018). این امر سبب می‌شود تا فرآیندهای مالی بیشتر به صورت سنتی و مبتنی بر تجربیات شخصی انجام گیرد، نه بر مبنای داده‌های عینی و تحلیل‌پذیر. درحالی‌که حسابداری مدیریت با ابزارهایی نظیر تجزیه و تحلیل انحرافات، بودجه‌ریزی مشارکتی، و نظام‌های قیمت‌گذاری خدمات آموزشی، می‌تواند الگویی نوین برای تصمیم‌سازی مالی ارائه دهد (Chepulyanis et al., 2022).

در سطح نظری، پژوهش‌های مقایسه‌ای نیز نشان داده‌اند که آموزش دانشگاهی در حوزه حسابداری مدیریت در بسیاری از کشورها نظیر آلمان و لهستان، بر مبنای تلفیق نظریه و عمل و تمرکز بر تحلیل‌های عملکردی بنا نهاده شده است (Zarzycka & Dobroszek, 2015). در حالی که در ایران، فاصله‌ای معنادار میان محتوای درسی آموزش حسابداری و نیازهای واقعی نظام مالی دانشگاه‌ها وجود دارد. این شکاف، نه‌تنها فرآیند تصمیم‌گیری را با اختلال مواجه می‌سازد، بلکه منجر به اتکای بیش از حد بر گزارش‌های سنتی و کم‌فایده می‌شود (Norodien-Fataar, 2021). در همین راستا، پژوهش حاضر با هدف بررسی چالش‌های استقرار فنون حسابداری مدیریت در دانشگاه‌های استان گیلان انجام شد.

روش‌شناسی

این پژوهش از حیث روش‌شناسی: کیفی - کمی (آمیخته)؛ از نظر هدف: بنیادی - کاربردی؛ فلسفه پژوهش: تفسیری - توصیفی؛ استراتژی تحقیق: نظریه داده بنیاد؛ رویکرد تحقیق: استقرایی؛ افق زمانی تحقیق: مقطعی و روش جمع‌آوری اطلاعات: در بخش کیفی از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته و در بخش کمی از پرسشنامه بهره‌گیری شده است. جامعه آماری بخش کیفی شامل خبرگان مالی و اساتید دانشگاه با مسئولیت اجرایی در آموزش عالی است. نمونه‌گیری به روش گلوله‌برفی انجام شد و برای تعیین حجم نمونه از اصول اشباع داده‌ها بهره‌گیری شده است. بعد از انجام ۱۴ مصاحبه نیمه ساختاریافته با خبرگان (۱۲ نفر دارای مدرک دکترا و ۲ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد بودند)، داده‌های جمع‌آوری شده به حد اشباع رسید. روش تجزیه و تحلیل در بخش کیفی رویکرد نظریه داده‌بنیاد بوده و فرآیند کدگذاری در سه مرحله باز، محوری و انتخابی با بهره‌گیری از نرم‌افزار MAXQDA 2020 انجام شد. جامعه آماری بخش کمی شامل کارکنان مالی دانشگاه‌ها با سابقه

اجرایی در حسابداری است. نمونه‌گیری به روش خوشه‌ای انجام شد. جامعه آماری بخش کمی این پژوهش ۱۳۸ نفر تعیین و حجم نمونه با فرمول کوکران ۹۳ نفر برآورد شد. برای جبران پرسشنامه‌های ناقص، تعداد بیشتری پرسشنامه توزیع شد که در نهایت ۱۰۱ نمونه قابل استفاده جمع‌آوری شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها با آمار توصیفی، استنباطی و مدل‌سازی معادلات ساختاری به شیوه کمترین مربعات جزئی، با بهره‌گیری از نرم‌افزارهای SPSS و Smart PLS صورت گرفت.

برای ارزیابی روایی و پایایی به دست‌آمده از روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، دیدگاه‌ها و پیشنهادها گوناگون از سوی متخصصان ارائه شده است. گلیسر و استراس (۱۹۸۷) در این زمینه چهار شاخص اصلی را معرفی کرده‌اند. در همین زمینه، چارمز نیز چهار ویژگی برای داده‌های نظریه داده‌های بنیاد پیشنهاد می‌دهد. در پژوهش حاضر، سؤال‌های متخصصان فوق به تعدادی از مصاحبه‌شوندگان داده شد و پاسخ‌های دریافتی حاکی از تأیید روایی و پایایی یافته‌های کیفی پژوهش است.

در این پژوهش از روایی محتوا بر مبنای جدول لاوشه برای ارزیابی روایی ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش در مرحله کمی استفاده شده است. برای سنجش روایی محتوا در این پژوهش از شاخص روایی CVR استفاده می‌شود. برای محاسبه این نسبت، از نظرات متخصصان محتوا استفاده می‌شود. اول اهداف آزمون و تعاریف عملیاتی مربوطه برای خبرگان تشریح می‌شود، در ادامه از آن‌ها تقاضا می‌شود هر یک از سؤالات را بر اساس طیف سه‌گانه لیکرت (ضروری، مفید اما غیرضروری، غیرضروری) دسته‌بندی کنند. حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس تعداد خبرگانی که سؤالات را ارزیابی کرده‌اند تعیین می‌شود. سؤالاتی که مقدار CVR آن‌ها کمتر از حد موردنظر باشد، به دلیل نداشتن روایی کافی، از آزمون حذف می‌شوند. در این پژوهش، شاخص CVR برای تمامی گویه‌ها با مشارکت ۱۴ نفر از خبرگان محاسبه شد و حداقل امتیاز لازم را کسب کرد، بنابراین روایی محتوای پرسشنامه تأیید شد. همچنین، برای بررسی پایایی پرسشنامه از روش همبستگی بین سؤالات (همبستگی داخلی) استفاده شد.

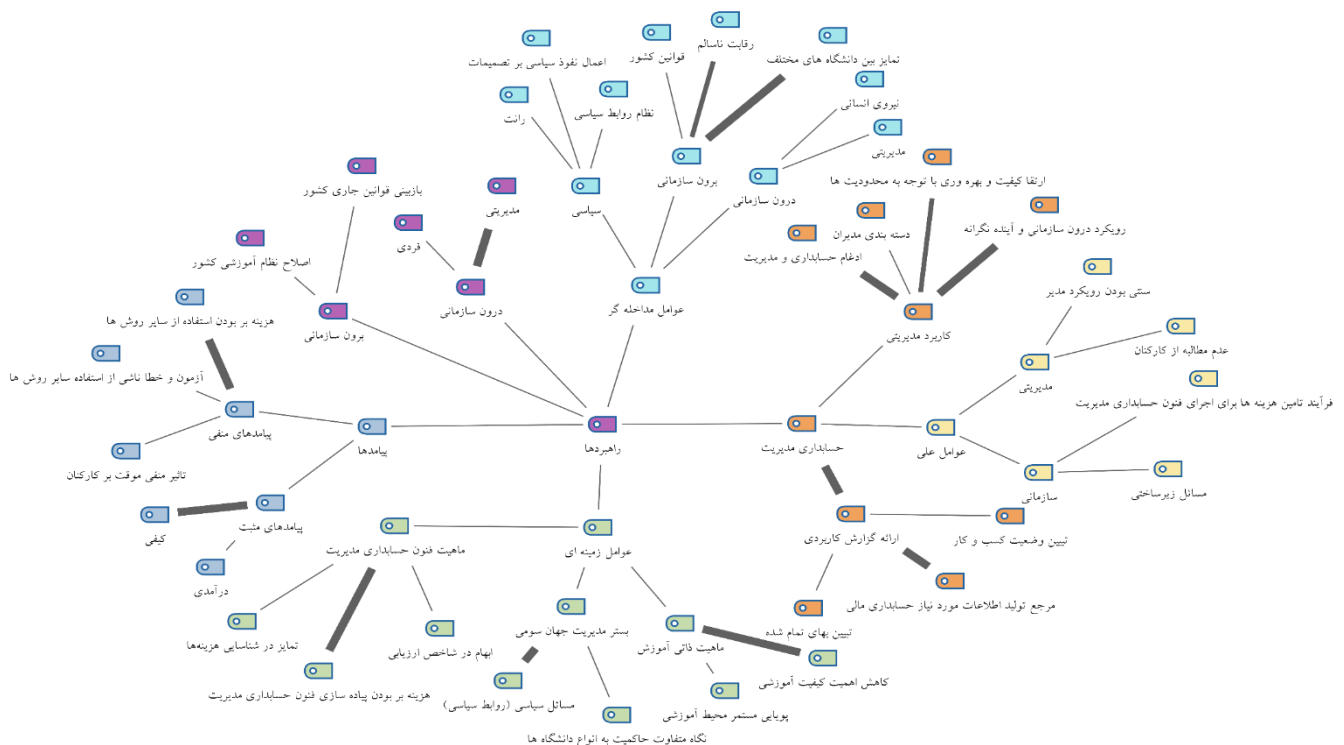
یافته‌ها

در بخش کیفی، از نظریه داده‌بنیاد و مدل استراس و کوربین (۲۰۰۸) استفاده شد:

۱. کدگذاری باز: مفاهیم و مقوله‌ها از مصاحبه‌ها استخراج و در گروه‌های مفهومی دسته‌بندی شدند.
 ۲. کدگذاری محوری: مقوله اصلی شناسایی شد و سایر مقولات در شش دسته علی، راهبردی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، پدیده و پیامد قرار گرفتند.
 ۳. کدگذاری انتخابی: روابط بین مقوله‌ها در قالب مدل پارادایمی تنظیم شد و نظریه نهایی شکل گرفت.
- در این فرآیند، ۵۹۲ واحد معنایی شناسایی و در ۳۵ گزاره مفهومی، ۱۴ مقوله اصلی و ۶ مفهوم کلی دسته‌بندی شد. تحلیل داده‌ها چندین بار انجام شد تا اشباع نظری حاصل شود، به طوری که هیچ محتوای جدیدی به دست نیامد.

جدول ۱. کدگذاری گزینشی

محوری	گزینشی	کد
پیامدهای منفی	پیامدها	A۱
پیامدهای مثبت		
سیاسی	عوامل مداخله گر	A۲
برون سازمانی		
درون سازمانی		
ماهیت فنون حسابداری مدیریت	عوامل زمینه ای	A۳
بستر مدیریت جهان سومی		
ماهیت ذاتی آموزش		
برون سازمانی	راهنماها	A۴
درون سازمانی		
سازمانی	عوامل علی	A۵
مدیریتی		
کاربرد مدیریتی	حسابداری مدیریت	A۶



شكل ١. مدل مفهومی تحقیق

در بخش کمی این پژوهش از روش مدل‌سازی روابط بین متغیرها با روش PLS و نرم‌افزار SMARTPLS بهره گرفته شده است. همچنین، تحلیل داده‌ها بر پایه الگوریتم تجزیه و تحلیل در روش حداقل مربعات جزئی انجام می‌شود که شامل دو بخش «ارزیابی برازش مدل» و «آزمون فرضیه‌های پژوهش» می‌باشد. برای بررسی خصوصیات جمعیتی مشارکت‌کنندگان از بخشی از شاخص‌های آمار توصیفی و برای سنجش نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف^۱ و برای ارزیابی برازش کلی مدل از شاخص GOF استفاده شده است.

¹. Kolmogorov-Smirnov

جدول ۲. بررسی توزیع نرمال داده‌ها

متغیر	آزمون کولموگروف - اسمیرنوف			آزمون شاپیرو-ویلک		
	معیار آزمون	شاخص آزادی	مقدار معنی‌داری	معیار آزمون	شاخص آزادی	مقدار معنی‌داری
پیامدها	۰/۱۳	۱۰۱	۰/۰۰	۰/۸۸	۱۰۱	۰/۰۰
عوامل زمینه‌ای	۰/۱۰	۱۰۱	۰/۰۱	۰/۹۷	۱۰۱	۰/۰۳
عوامل مداخله‌گر	۰/۱۲	۱۰۱	۰/۰۰	۰/۹۶	۱۰۱	۰/۰۰
راهبردها	۰/۱۱	۱۰۱	۰/۰۱	۰/۹۲	۱۰۱	۰/۰۰
مقوله محوری	۰/۱۳	۱۰۱	۰/۰۰	۰/۹۲	۱۰۱	۰/۰۰
عوامل علی	۰/۱۷	۱۰۱	۰/۰۰	۰/۹۴	۱۰۱	۰/۰۰

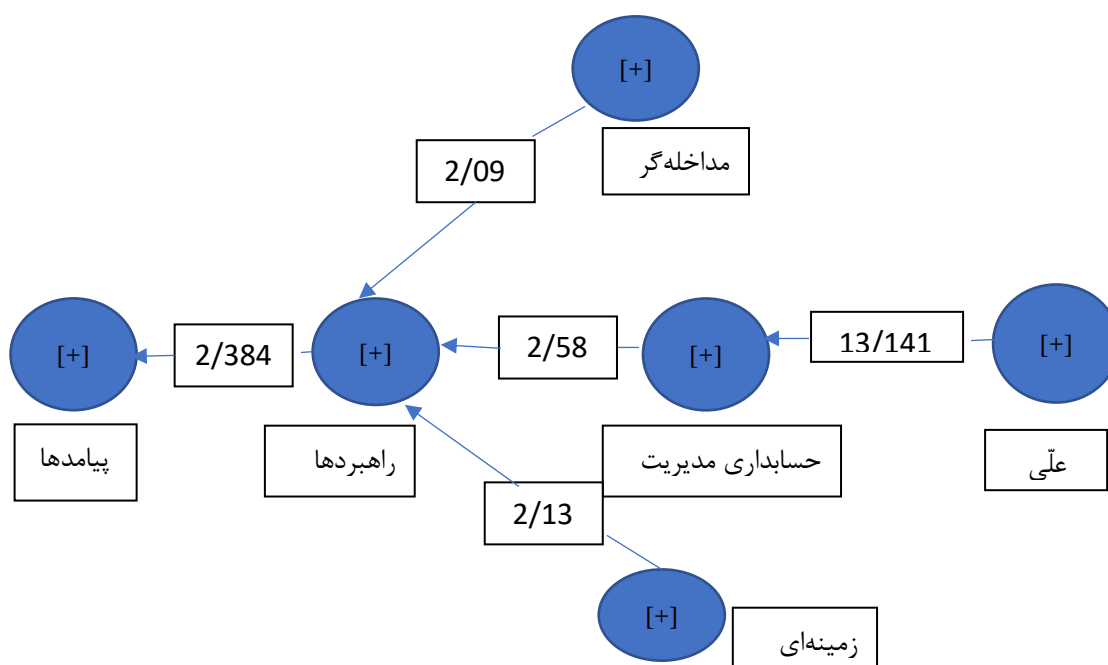
بر اساس نتایج جدول شماره (۱) با در نظر گرفتن این که مقدار معناداری متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است، می‌توان استنباط کرد که توزیع این داده‌ها نرمال نیستند.

در این پژوهش، از شاخص GOF برای ارزیابی برازش کلی مدل استفاده می‌شود. معیار GOF مربوط به ارزیابی برازش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. به طور معمول، مقادیر ۰/۰۱ نشان‌دهنده برازش ضعیف، ۰/۲۵ نشان‌دهنده برازش متوسط و مقادیر بالای ۰/۳۶ نشان‌دهنده برازش قوی هستند.

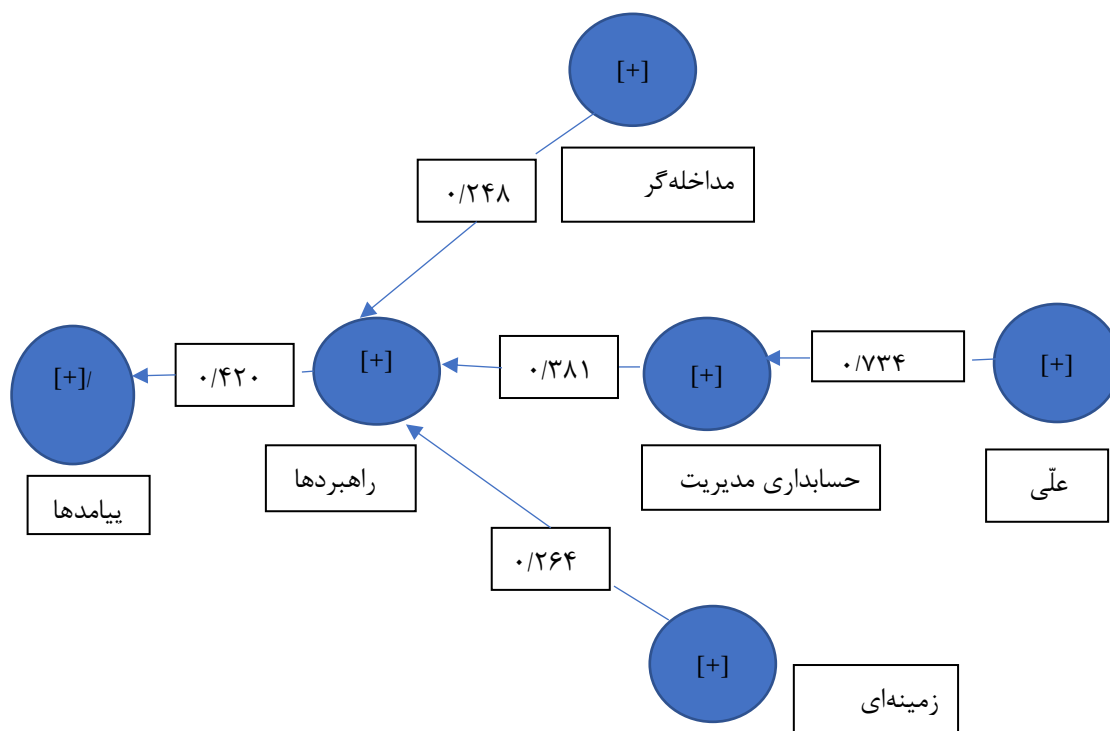
$$GOF = \sqrt{\text{average}(\text{Communalities}) * R^2}$$

$$GOF = \sqrt{0.168333 \times 0.423333} = 0.267$$

Communalities نمایانگر میانگین مقادیر مشترک هر سازه و علاوه بر این مقدار R^2 مقدار میانگین واریانس توضیح داده شده سازه‌های درون‌زای مدل است. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، مقدار ۰/۲۶۷ بیانگر برازش مدل در سطح متوسط رو به بالا است.



شکل ۲. مدل معادلات ساختاری کلی پژوهش در حالت معناداری



شکل ۳. مدل معادلات ساختاری کلی پژوهش در حالت استاندارد

نتایج مدل ساختاری شکل‌های ۲ و ۳ نشان‌دهنده تأیید فرضیات استخراج‌شده از مرحله کیفی بر مبنای داده‌های کمی است. این موضوع حاکی از آن است که روابط مفروض در مدل از پشتیبانی آماری برخوردار بوده و قابل استناد هستند. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که مدل ارائه شده توانسته است ساختار مورد نظر را به درستی تبیین کند و یافته‌های پژوهش قابلیت تعمیم و استفاده در حوزه مورد مطالعه را دارند. در نتیجه، به نظر می‌رسد:

با توجه به ضریب معناداری تأثیر عوامل علی بر پدیده پژوهش که برابر با $13/141$ است و این مقدار بیشتر از $1/96$ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه مذکور تأیید شده است. علاوه بر این، شدت تأثیر عوامل علی بر پدیده پژوهش معادل $0/734$ است که نشان‌دهنده تأثیر قابل توجه این عوامل بر پدیده تحقیق شده می‌باشد.

با توجه به ضریب معناداری تأثیر پدیده پژوهش بر راهبردها که برابر با $2/258$ بوده و بیشتر از $1/96$ است، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه مطرح‌شده تأیید شده است. همچنین، شدت تأثیر پدیده پژوهش بر راهبردها معادل $0/381$ می‌باشد که نشان‌دهنده تأثیر قابل توجه این پدیده بر راهبردهای پژوهشی است.

با توجه به ضریب معناداری تأثیر عوامل راهبردها بر پیامدهای پژوهش که برابر با $2/384$ است و بیشتر از $1/96$ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه مذکور تأیید شده است. همچنین، شدت تأثیر بعد راهبردها بر پیامدها معادل $0/42$ است که نشان‌دهنده تأثیر قابل توجه راهبردهای پژوهش بر پیامدهای پژوهش می‌باشد.

با توجه به ضریب معناداری تأثیر شرایط زمینه‌ای بر راهبردها که برابر با $2/137$ است و بیشتر از $1/96$ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه مذکور تأیید شده است. همچنین، شدت تأثیر عوامل زمینه‌ای بر راهبردها معادل $0/248$ است که نشان‌دهنده تأثیر قابل توجه شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای پژوهش می‌باشد.

با توجه به ضریب معناداری تأثیر عوامل مداخله‌گر بر راهبردها که برابر با ۲/۰۹۸ است و بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که فرضیه مذکور تأیید شده است. همچنین، شدت تأثیر عوامل مداخله‌گر بر راهبردها معادل ۰/۲۶۴ است که نشان‌دهنده تأثیر قابل توجه این عوامل بر راهبردهای پژوهش می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از این پژوهش که با بهره‌گیری از روش تحقیق آمیخته و تحلیل داده‌های کیفی و کمی از دانشگاه‌های استان گیلان به دست آمد، نشان‌دهنده چالش‌های چندلایه و ساختاری در مسیر استقرار فنون حسابداری مدیریت در محیط دانشگاهی ایران است. تحلیل‌های کیفی مبتنی بر مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با خبرگان دانشگاهی حاکی از آن بود که سه چالش اصلی شامل عدم تطابق فنون حسابداری مدیریت با ساختار دانشگاهی موجود، ناکارآمدی ساختار سازمانی، و فقدان زیرساخت‌های مناسب، از موانع عمده در مسیر استقرار این نظام محسوب می‌شوند. نتایج کمی نیز با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان داد که عوامل علی‌بیشترین تأثیر را بر پدیده پژوهش دارند، در حالی که نقش عوامل مداخله‌گر نظیر تنوع اهداف دانشگاهی، رقابت ناصحیح و ضعف در مدیریت، نسبتاً کمتر ارزیابی شد.

در تحلیل یافته‌ها، نخست باید به مسئله عدم تطابق فنون حسابداری مدیریت با ساختار دانشگاهی ایران اشاره کرد. بسیاری از دانشگاه‌های مورد بررسی همچنان از روش‌های سنتی در گزارش‌گیری مالی و تحلیل‌های اقتصادی استفاده می‌کنند و در نتیجه، ابزارهایی نظیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تحلیل انحرافات، قیمت‌گذاری خدمات آموزشی و گزارش‌گیری هزینه‌محور در سطح نهاده شده مورد استفاده قرار نمی‌گیرند. این یافته با پژوهش (Chepulyanis et al., 2022) که تأکید می‌کند استقرار موفق استراتژی‌های حسابداری تحلیلی مستلزم تغییر بنیادین در نگرش سازمانی و ارتقاء سطح فناوری است، هم‌راستا است. همچنین، بررسی (Kumar & Bedi, 2018) در دانشگاه‌های هند نیز نشان داده است که عدم انطباق میان ساختارهای آموزشی و الزامات مالی، یکی از مهم‌ترین موانع توسعه حسابداری مدیریتی است. دومین یافته مهم، ناکارآمدی ساختار سازمانی دانشگاه‌هاست که با پیچیدگی‌های بوروکراتیک، تمرکز بیش از حد اختیارات در سطح مدیریت کلان، و عدم تفویض اختیار به واحدهای مالی همراه است. این ساختارهای سلسله‌مراتبی، مانعی در برابر انعطاف‌پذیری و پذیرش نوآوری در نظام‌های مالی ایجاد می‌کنند. پژوهش (Hutaibat & Alhatabat, 2019) نیز در همین زمینه، در دانشگاه‌های بریتانیا به این نتیجه رسیده است که سطوح بالای تمرکز تصمیم‌گیری، مانعی برای استقرار موفق ابزارهای نوین مالی است. در ایران نیز مشابه این وضعیت در دانشگاه‌های استانی به‌ویژه گیلان مشاهده می‌شود که فاقد سیستم‌های چابک و مشارکتی برای تصمیم‌سازی مالی هستند.

سومین محور نتایج، به فقدان زیرساخت‌های مناسب برای تحلیل داده‌ها و گزارش‌گیری مالی دقیق اشاره دارد. نرم‌افزارهای ناکارآمد، نبود سیستم‌های یکپارچه اطلاعاتی، و عدم وجود داشبوردهای مدیریتی موجب شده است که فرایندهای تحلیلی و ارزیابی عملکرد مالی با تأخیر و ناکارآمدی مواجه شود. این نتیجه با یافته‌های (Mopozov & Vakaliuk, 2021) هم‌راستا است که بیان می‌کند بدون توسعه محیط دیجیتال دانشگاهی و سیستم‌های اطلاعاتی کارآمد، تلاش برای ارتقاء مدیریت مالی بی‌نتیجه خواهد ماند. همچنین پژوهش (Chervona et al., 2023) تأکید دارد که ادغام فناوری‌های نوین از جمله هوش مصنوعی و تحلیل داده‌های کلان، پیش‌شرطی برای توسعه اثربخش مدیریت دانشگاهی در قرن ۲۱ است.

عوامل علی‌همچون ضعف آموزش مالی کارکنان، ناآشنایی با روش‌های تحلیل هزینه-فایده، و نبود فرهنگ داده‌محور در سازمان‌های دانشگاهی، تأثیرات مستقیم و قابل توجهی بر پدیده اصلی یعنی عدم استقرار حسابداری مدیریت دارند. این امر با یافته‌های (Honesty et al., 2020)

همخوانی دارد که نشان دادند ناتوانی کارکنان مالی در اتخاذ تصمیمات مبتنی بر اصول اخلاقی و دانش تحلیلی، زمینه‌ساز بروز خطاهای گسترده در گزارش‌گیری و مدیریت درآمدها در دانشگاه‌هاست. همچنین، آموزش کارکنان مالی و توانمندسازی نیروی انسانی از پیش‌نیازهای اساسی برای تحول در ساختارهای مالی دانشگاه‌ها محسوب می‌شود، که در پژوهش (Lubis et al., 2023) نیز بر آن تأکید شده است. از سوی دیگر، عوامل مداخله‌گر همانند رقابت‌های نادرست بین واحدهای دانشگاهی، تنوع و تعارض اهداف آموزشی، و فشارهای سیاسی و مدیریتی، اگرچه نقش کمتری از عوامل علی داشتند، اما در عمل، مسیر استقرار را پیچیده‌تر می‌کنند. در پژوهش (Movsisyan, 2022) آمده است که تعارض مأموریت‌های دانشگاهی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه موجب می‌شود منابع مالی به‌جای تخصیص به توسعه حسابداری راهبردی، صرف امور سطحی و روزمره شود. به‌علاوه، یافته‌های (Mousa et al., 2020) نشان داده است که فشارهای سازمانی و نبود فضای فراگیر مدیریتی، منجر به کاهش انگیزه و اعتماد کارکنان به فرایندهای تحول‌محور می‌شود.

شرایط زمینه‌ساز نیز از جمله هزینه‌های بالای استقرار سیستم‌های حسابداری مدیریت، نبود مشوق‌های دولتی، و چالش‌های ناشی از سیاسی‌شدن مدیریت دانشگاه‌ها در ایران، از مهم‌ترین موانع تحقق این تغییر محسوب می‌شوند. پژوهش (Tian, 2023) به‌درستی اشاره می‌کند که هرگونه اصلاح مالی در دانشگاه‌ها نیازمند اجماع سیاست‌گذاران، استقلال نهادی، و شفافیت اجرایی است؛ در غیر این صورت، ابزارهای تحلیلی صرفاً در سطح نظری باقی خواهند ماند. همچنین، یافته‌های (Caldwell & Verney, 2024) بر لزوم هم‌راستاسازی سیاست‌های کلان آموزشی با تغییرات مدیریتی دانشگاه‌ها تأکید دارند.

نتیجه مهمی که از مجموعه یافته‌های این پژوهش حاصل می‌شود آن است که استقرار فنون حسابداری مدیریت تنها یک تغییر فنی نیست، بلکه مستلزم تحول در نگرش، فرهنگ سازمانی، زیرساخت‌های فناوری، و توانمندی منابع انسانی است. همان‌گونه که (Aithal, 2019b) در مدل پاسخ‌گویی دانشگاهی خود تأکید دارد، تنها با طراحی یکپارچه ساختارهای مالی، آموزشی و مدیریتی می‌توان به پاسخ‌گویی واقعی در آموزش عالی دست یافت. همچنین، پژوهش (Zarzycka & Dobroszek, 2015) نشان می‌دهد که توسعه آموزش حسابداری مدیریتی در سطح دانشگاهی، باید هم‌زمان در سطح تدریس، سیاست‌گذاری و عمل اجرایی انجام شود.

این پژوهش نیز همانند سایر مطالعات میدانی با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. نخست آنکه تمرکز بر دانشگاه‌های استان گیلان باعث شده تا یافته‌ها از نظر تعمیم‌پذیری به سایر استان‌ها با احتیاط بیشتری مورد استفاده قرار گیرند. دوم اینکه جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، گرچه عمق تحلیل را افزایش داده، اما ممکن است تحت تأثیر برداشت‌های ذهنی مشارکت‌کنندگان قرار گرفته باشد. همچنین، محدودیت در دسترسی به برخی مدیران مالی ارشد در دانشگاه‌های دولتی، باعث کاهش تنوع پاسخ‌ها در بخش کیفی شده است.

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده، دامنه تحقیق به دانشگاه‌های سایر استان‌ها نیز گسترش یابد تا امکان تحلیل تطبیقی و تعمیم نتایج فراهم شود. همچنین، بررسی تأثیر متغیرهای میانجی همچون فرهنگ سازمانی، سطح خودمختاری دانشگاه، و میزان حمایت سیاست‌گذاران از برنامه‌های اصلاح مالی، می‌تواند ابعاد جدیدی به تحلیل‌ها بیفزاید. استفاده از روش‌های تحلیل کیفی پیشرفته‌تر همچون نظریه داده‌بنیاد یا تحلیل مضمون ترکیبی نیز می‌تواند غنای بیشتری به پژوهش‌های آتی ببخشد.

در حوزه اجرایی، پیشنهاد می‌شود که دانشگاه‌ها در برنامه‌های راهبردی خود جایگاه ویژه‌ای برای استقرار حسابداری مدیریت تعریف کنند. برگزاری دوره‌های آموزشی برای کارکنان مالی، طراحی سامانه‌های دیجیتال هوشمند برای تحلیل هزینه و درآمد، و تدوین سیاست‌های

پاسخ‌گویی مالی شفاف می‌تواند از جمله گام‌های عملی در این راستا باشد. همچنین، سیاست‌گذاران وزارت علوم و نهادهای ناظر بر دانشگاه‌ها باید چارچوب‌های حمایتی و مشوق‌های مالی لازم برای تسهیل این فرآیند را فراهم سازند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در انجام این پژوهش ما را همراهی کردند تشکر و قدردانی به عمل می‌آید.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

موازین اخلاقی

در تمامی مراحل پژوهش حاضر اصول اخلاقی مرتبط با نشر و انجام پژوهش رعایت گردیده است.

Extended Abstract

Introduction

In recent decades, the increasing complexity and financial demands of higher education institutions have necessitated a critical re-evaluation of traditional management tools. Among these tools, management accounting has emerged as a key strategic instrument for enhancing operational transparency, decision-making efficacy, and financial accountability in universities (Sizer, 2021). However, its implementation is not without significant challenges, particularly in developing countries where institutional readiness, financial infrastructure, and organizational culture often lag behind modern standards (Lubis et al., 2023). Iranian universities, especially those in Gilan Province, offer a pertinent case in this regard, facing persistent structural and technological limitations (Deng, 2022). The integration of management accounting techniques into academic environments requires alignment between educational goals, organizational frameworks, and modern data analysis technologies. However, the prevailing bureaucratic structures in Iranian universities and resistance to change often impede this alignment (Hutaibat & Alhatabat, 2019). Global evidence suggests that institutions that have embraced management accounting practices not only improve fiscal discipline but also enhance strategic governance capacities (Aithal, 2019a, 2019b). In this light, tools such as performance-based budgeting, cost-benefit analysis, and standard performance evaluation frameworks can potentially revolutionize decision-making processes in academic institutions (Caldwell & Verney, 2024).

Further compounding these challenges is the growing need for digital transformation in higher education. Universities must integrate technologies like AI, dashboards, and data analytics into their financial systems to remain agile and accountable (Chervona et al., 2023; Морозов & Vakaliuk, 2021). These transformations also demand a redefinition of roles and expectations for financial personnel, who must be equipped with both technical skills and strategic insight (Yakushev et al., 2023). The inability of current university structures to adapt to this new paradigm not only limits the potential of management accounting but also curtails institutional effectiveness more broadly (Mousa et al., 2020; Movsisyan, 2022).

International reforms in financial governance of higher education—such as those implemented in China and the UK—highlight the importance of strategic and integrated accounting education

(Hutaibat & Alhatabat, 2019; Tian, 2023). Human resource capabilities are also central; inadequate training in cost analysis and KPI development is a major barrier to effective decision-making in university financial systems (Honesty et al., 2020; Kumar & Bedi, 2018). In many cases, such limitations result in reliance on outdated and inefficient financial reporting systems (Norodien-Fataar, 2021). Hence, this study aims to explore the challenges of implementing management accounting techniques in universities of Gilan Province, offering insights into the causal, contextual, and organizational factors involved.

Methods and Materials

This research adopts a mixed-methods design combining qualitative and quantitative methodologies. In the qualitative phase, semi-structured interviews were conducted with 14 financial and academic experts in Gilan Province, selected via snowball sampling. The interviews, conducted in 2023, were transcribed and analyzed using MAXQDA 2020 software following Strauss and Corbin's grounded theory approach—covering open, axial, and selective coding phases. The quantitative phase involved a survey of 101 university financial staff, selected through cluster sampling. The structural equation modeling (SEM) technique was used to analyze survey data via SmartPLS and SPSS software. The validity of instruments was confirmed using Lawshe's CVR index, and internal reliability was tested through correlation analysis.

Findings

The qualitative phase yielded 592 meaning units categorized into 35 conceptual propositions, 14 core categories, and six overarching themes. These included causal factors (organizational and managerial weaknesses), contextual conditions (such as underdeveloped infrastructures and political interference), intervening variables (goal misalignment, improper competition), strategic responses (internal and external), and outcomes (both positive and negative impacts). A grounded theory model was developed from these categories, illustrating the interrelationships between these elements.

In the quantitative phase, the SEM analysis supported the qualitative findings. Causal factors had the highest impact on the central phenomenon ($\beta = 0.734$, $t = 13.141$), confirming the primary role of organizational and managerial inefficiencies in hindering the implementation of management accounting. Strategic responses were significantly influenced by the main phenomenon ($\beta = 0.381$, $t = 2.258$), while strategic factors themselves significantly affected outcomes ($\beta = 0.420$, $t = 2.384$). Contextual ($\beta = 0.248$, $t = 2.137$) and intervening ($\beta = 0.264$, $t = 2.098$) variables also had moderate effects on strategic decisions. The overall model fit, based on $GOF = 0.267$, was evaluated as moderate to high, indicating robust theoretical grounding and statistical validity.

Discussion and Conclusion

The findings of this study illuminate multifaceted and deeply embedded challenges in implementing management accounting in Iranian universities. Foremost among these is the misalignment between existing institutional frameworks and the analytical demands of management accounting. Most financial practices remain manual and intuition-based, lacking integration with performance metrics and data analytics platforms. This gap mirrors findings in (Chepulyanis et al., 2022) and (Kumar & Bedi, 2018), which emphasize the critical role of organizational readiness in facilitating such transitions.

Equally pressing is the issue of bureaucratic inertia. The highly centralized and hierarchical structures prevalent in Gilan's universities limit flexibility and innovation. Similar structural constraints have been observed in other developing contexts, as noted by (Hutaibat & Alhatabat, 2019). These

conditions stifle the potential of decentralized decision-making and delay the adoption of adaptive financial systems.

Technological limitations form the third major barrier. Most institutions surveyed lack integrated data systems or dashboard capabilities that support financial monitoring and predictive modeling. This technological deficit, highlighted in (Mopozov & Vakaliuk, 2021) and (Chervona et al., 2023), undermines efforts to embed accountability and responsiveness into financial management processes.

Causal factors such as poor financial training and the absence of data-driven cultures within universities exert strong negative effects on implementation success. The role of workforce readiness is well documented in (Honesty et al., 2020) and (Lubis et al., 2023), which advocate for ongoing professional development and cultural change as prerequisites for reform.

Although contextual and intervening factors like policy interference and goal misalignment have a lesser impact than causal variables, their influence is still significant. Studies by (Movsisyan, 2022) and (Mousa et al., 2020) confirm that misaligned objectives and external political pressures often derail financial transformation initiatives in academia.

High costs, lack of political support, and policy instability further complicate implementation efforts. These constraints were echoed in (Tian, 2023) and (Caldwell & Verney, 2024), which underscore the need for consistent governance and incentives to facilitate long-term adoption.

Ultimately, the study reveals that implementing management accounting is not merely a technical upgrade—it requires structural reform, capacity-building, and a paradigm shift in institutional thinking. As suggested in (Aithal, 2019b) and (Zarzycka & Dobroszek, 2015), true integration depends on synergizing teaching, practice, and policy support.

References

- Aithal, P. S. (2019a). Accountability Model for Management of Autonomy in Higher Education. <https://doi.org/10.5281/zenodo.3559675>
- Aithal, P. S. (2019b). Autonomy in Higher Education - Towards an Accountability Management Model. <https://doi.org/10.5281/zenodo.3594255>
- Caldwell, J., & Verney, C. (2024). Perspectives on Contemporary Issues in Higher Education Management. *Perspectives Policy and Practice in Higher Education*, 28(1), 1-2. <https://doi.org/10.1080/13603108.2024.2290756>
- Chepulyanis, A., Boronenkova, S., Chernenko, A., & Istomina, N. (2022). Strategic Accounting and Analysis. <https://doi.org/10.12737/1842522>
- Chervona, L., Lakusha, N., Krokhmal, N., & Myroshnychenko, S. (2023). Artificial Intelligence in Higher Education: Development Trends and New Reality. *Journal of Education Technology and Computer Science*, 4(34), 137-145. <https://doi.org/10.15584/jetacomps.2023.4.13>
- Deng, W. (2022). The Perfect Strategy of Integrated Reaching of Accounting Practice in Colleges and Universities. *Frontiers in Educational Research*, 5(22). <https://doi.org/10.25236/fer.2022.052217>
- Honesty, H. N., Honesty, F. F., & Septiari, D. (2020). The Impact of Accounting Knowledge and Unethical Decision on Earnings Management. <https://doi.org/10.2991/aebmr.k.200305.055>
- Hutaibat, K., & Alhatabat, Z. (2019). Management Accounting Practices' Adoption in UK Universities. *Journal of Further and Higher Education*, 44(8), 1024-1038. <https://doi.org/10.1080/0309877x.2019.1643457>
- Kelchen, R. (2018). Higher Education Accountability. <https://doi.org/10.1353/book.58123>
- Kumar, P., & Bedi, S. (2018). A Critical Review of Accounting Practices in Indian Universities. *Journal of Advances and Scholarly Researches in Allied Education*, 15(4), 110-115. <https://doi.org/10.29070/15/57345>
- Lubis, I. T., Yaha, I., Sibarani, R., & Sinurat, M. (2023). Determination of Financial Management Accountability on Higher Education Performance. <https://doi.org/10.4108/eai.13-9-2023.2341182>
- Mousa, M., Massoud, H., Ayoubi, R., & Puhakka, V. (2020). Barriers of Organizational Inclusion: A Study Among Academics in Egyptian Public Business Schools. *Human Systems Management*, 39(2), 251-263. <https://doi.org/10.3233/hsm-190574>

- Movsisyan, T. (2022). Բարձրագույն Կրթության Որակի Ապահովման Գործընթացների Ռազմավարական Ստրեգիաները Հի-ՈւՍ / Strategic Approaches to Quality Assurance Processes of Higher Education in the Ra. *Bulletin of Yerevan Brusov State University of Languages and Social Sciences Pedagogy and Social Sciences*, 128-147. <https://doi.org/10.51307/182931072015233260-22.59-128>
- Norodien-Fataar, N. (2021). Lecturers' Accounts of Their Curriculum Practices at a University of Technology. *Perspectives in Education*, 39(3), 228-241. <https://doi.org/10.18820/2519593x/pie.v39.i3.17>
- Rombe, E., Allo, P. L. D., Tolla, M. A., & Dewi, S. K. (2016). What Are the Current Quality Issues in Higher Education? <https://doi.org/10.2991/icemse-16.2016.23>
- Sizer, J. (2021). Management Accounting and Institutional Management in Higher Education. <https://doi.org/10.26174/thesis.lboro.14838210.v1>
- Tian, C. (2023). Exploring the 2023 Reformation of Financial Systems in Higher Education Institutions and Examining the Practical Aspects of Its Execution. *Proceedings of Business and Economic Studies*, 6(5), 31-37. <https://doi.org/10.26689/pbes.v6i5.5377>
- Yakushev, A. Z., Филин, С. А., Velikorossov, V. V., Lanchakov, A. B., & Balakhanova, D. K. (2023). Issues of Modernization of Academic Activities in Higher Education in Russia. *National Interests Priorities and Security*, 19(5), 843-865. <https://doi.org/10.24891/ni.19.5.843>
- Zarzycka, E., & Dobroszek, J. (2015). Education in the Area of Management Accounting/Controlling in Poland and Germany. *Social Sciences*, 87(1). <https://doi.org/10.5755/j01.ss.87.1.12322>
- Морозов, А. В., & Vakaliuk, T. A. (2021). The Administration of the Digital Environment of Higher Educational Institutions: The Identification of Users. 309-322. <https://doi.org/10.34916/el.2021.13.25>