

## تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی (مطالعه موردی: دانشگاه تهران)

کاوه مهرانی<sup>۱</sup>، \* علی محمودی<sup>۲</sup>، علی رحمانی<sup>۳</sup>، ابوعلی وادادهی<sup>۴</sup>

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تهران، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، پردیس البرز، دانشگاه تهران، ایران.

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، ایران.

۴. دانشیار گروه مردم‌شناسی، دانشگاه تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۳/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۵/۱۵

### The Process of Public Sector Accounting Change with Structuration Theory Approach (Case study: Tehran University)

K. Mehrani<sup>1</sup>, \* A. Mahmoudi<sup>2</sup>, A. Rahmani<sup>3</sup>, A. Vadadhir<sup>4</sup>

1. Associate Professor in Accounting, University of Tehran, Iran.

2. PhD. student of Accounting, Alborz Campus, University of Tehran, Iran.

3. Associate Professor in Accounting, Alzahra University, Iran.

4. Associate Professor in Anthropology, University of Tehran, Iran.

#### Abstract

This study concerning explanation of Changing Process in Public sector accounting with approach the Structuration Theory, aims to understand the specifications of active/inactive agency and supportive/unsupportive structure of Public sector accounting change. In this study, the specifications of active/inactive agency and supportive/unsupportive structure of Public sector accounting change, were recognized using the case study methodology and were categorized and analyzed by qualitative content analysis method. Then, through execution of Gidden's structuration theory, dualism role of agency and structure in the change of Public sector accounting was discussed. The source for gathering the data includes interview, observation and document analysis and research literature and participants, staff, accounting chiefs and financial managers of the University of Tehran. Finally, four organizational situations predictable in accounting change matrix and the specifications of each status were presented. According to the findings, the active agency specifications in change of Public sector accounting at the University of Tehran as compared to the inactive agency specifications and also the unsupportive structure specifications of the change in Public sector accounting at the University of Tehran as compared to the its supportive structure were more active.

**Keywords:** Structuration Theory, Dualism of Agency and Structure, Public Sector Accounting

#### چکیده

این پژوهش به منظور تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران با رویکرد نظریه ساخت‌یابی، به دنبال فهم ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی است. این پژوهش با روش‌شناسی موردپژوهی، شناسایی و به کمک روش تحلیل محتوای کیفی مقوله‌بندی و تحلیل شدند. سپس با کاربری نظریه ساخت‌یابی گیدنز درباره نقش دوسویه عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی بحث شد. مأخذ گردآوری اطلاعات مصاحبه، مشاهده و اسنادکاوی و پیشینه پژوهشی و مشارکت‌کنندگان، کارکنان، رؤسای حسابداری و مدیران مالی دانشگاه تهران بودند. در نهایت چهار وضعیت سازمانی قابل پیش‌بینی در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی و ویژگی‌های هر وضعیت بیان شد. با توجه به نتیجه یافته‌ها، ویژگی‌های عاملیت فعال در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ویژگی‌های عاملیت منفعل آن و نیز ویژگی‌های ساختار غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ساختار حمایتگر آن، پرکارتر بوده‌اند.

**واژه‌های کلیدی:** نظریه ساخت‌یابی، دسویگی عاملیت و ساختار، ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: H61

## مقدمه

طی دو دهه گذشته نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، تحت تأثیر تحولات شگرفی قرار گرفته است. هدف این گونه تحولات غالباً چیره شدن بر موانع نظام بوروکراتیکی است که مانع از استفاده کارا و اثربخش از منابع محدود می‌گردد. با افزایش آزادی عمل نهادهای بخش عمومی، حسابداری و گزارشگری مالی می‌تواند نقش بسیار پررنگی را در توسعه مدیریت عمومی به عهده گیرد. بسیاری از این گونه تحولات ناشی از پارادایم مدیریت عمومی نوین<sup>۱</sup> نشأت می‌گیرد. تحولاتی که در سال‌های اخیر در کشورهای توسعه‌یافته و برخی کشورهای در حال توسعه با تأثیرپذیری از این پارادایم روی داده است، اغلب با هدف جابجا کردن مفاهیم و ابزارهای سنتی مورد استفاده در بخش عمومی با ابزارها و رویکردهای مورد استفاده در نهادهای انتفاعی در بخش خصوصی صورت گرفته است.

تغییرات بنیادین غالباً در ابزارهای مدیریتی، تکنولوژی اطلاعات، راهکارهای تصمیم‌گیری، اندازه‌گیری عملکرد، رویه‌های حسابداری، سیستم‌های حسابداری و غیره رخ داده است. از آنجایی که هیچ کس انتظار ندارد در بخش بازرگانی کماکان از شیوه‌های مدیریتی، تصمیم‌گیری، اندازه‌گیری عملکرد و رویه‌های حسابداری سنتی استفاده شود، در وهله اول، غالباً تغییرات حاصل شده از تحولات، در بخش بازرگانی نمود پیدا کرد. اما این جریان در بخش عمومی متفاوت بوده و تا چند دهه گذشته بسیاری از بخش‌های دولتی از ابزارهای مدیریتی و اطلاعاتی قدیمی استفاده می‌کردند و آثاری از تحولات در این بخش، مشاهده نگردیده است (باباجانی، ۱۳۹۲).

در هر حال، طی دهه‌های اخیر برخی از کشورها از قبیل نیوزیلند، بریتانیا، استرالیا و کانادا بمنظور ایجاد بهبود در کارایی و سیستم‌های اطلاعاتی بخش عمومی خود، تحولاتی را تجربه نموده‌اند. دلیل عدم رخداد تحولات در سایر کشورها، بیشتر به نوع نگرش آن‌ها درباره ابزارها و رویکردهای جدید بر می‌گردد. در این نوع نگرش، ابزارها و رویکردهای نوین مدیریتی و اطلاعاتی، متناسب با بخش بازرگانی بوده و برای مقاصد غیرانتفاعی چندان مفید به نظر نمی‌رسند و در حوزه بخش عمومی که هدف کسب سود جایگاهی ندارد، نمی‌تواند مثمر ثمر واقع گردد. اما با گسترش دموکراسی و افزایش مطالبات شهروندان، دولت‌ها در مورد استفاده کارا و اثربخش از منابع، بهبود سیاست‌های مالی، بهره‌وری در استفاده از

منابع و افزایش مناسب و شفاف وضعیت مالی، بیش از گذشته مورد پاسخگویی قرار گرفتند (IFAC، ۱۹۹۷).

پس از احساس نیاز نسبت به الزام شکل‌گیری تحولات در بخش عمومی، مفهوم مدیریت مالی نوین به‌عنوان پارادایمی جدید و بسیار مهم به منظور تحول در بخش عمومی ارائه شد. اهمیت بسیار این مفهوم جدید ناشی از ویژگی‌هایی است که می‌تواند موجب وقوع تحول در بخش عمومی گردد. در کشورهای مختلفی این مدل با هدف کسب کارایی، اثربخشی و به‌کارگیری سیستم غیرمتمرکز در سازمان‌های دولتی و البته با سیاست‌های مختلفی، مورد اجرا قرار گرفته است. یکی از مهمترین حوزه‌های مورد توجه مدیریت عمومی نوین، تحولاتی است که در حسابداری رخ داده است. شاید بتوان ادعا کرد که تحولات حسابداری، اولین گام در اجرای پارادایم مدیریت عمومی نوین است (پولیت و بوکارت<sup>۲</sup>، ۲۰۰۰).

استفاده از مبانی حسابداری تعهدی یا نقدی در بودجه‌بندی و حسابداری یکی از تفاوت‌های اساسی بین نهادهای بخش عمومی و بازرگانی است. اطلاعات مالی بهتر، شفافیت بیشتر در هزینه‌ها و ارزشیابی دارایی‌های بخش عمومی موجب شد که کشورهای بسیاری سیستم حسابداری بخش عمومی را متناسب با نیازهای خود طراحی کنند. اما با شکل‌گیری تحولات در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی مشخص گردید که در عمل، تفاوت‌های بسیاری بین کشورهای مختلف در زمینه اجرای این تحولات وجود دارد. این تفاوت‌ها غالباً ناشی از فرهنگ، پیشینه تاریخی و ویژگی‌های ساختاری کشورها از یک سو و اهداف خاص استفاده‌کنندگان اصلی گزارش‌های مالی، تهیه‌کنندگان منابع مالی و هیئت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری بخش عمومی از سویی دیگر بوده است (باباجانی، ۱۳۹۲).

در این پژوهش، با تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی و همچنین با شناسایی و معرفی عوامل و موانع تغییر حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، الگویی برای اجرای بهتر تحول در حسابداری بخش عمومی دانشگاه تهران پیش‌بینی و ارائه می‌شود. امید است که با نگرشی عالمانه، عوامل کلیدی تغییر نظام حسابداری نقدی به نظام حسابداری تعهدی تقویت و موانع پیاده‌سازی این رخداد مهم و با ارزش برطرف و نقشه راهی برای تقویت و تحقق تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی، ارائه شود.

### ضرورت و اهمیت پژوهش

در دهه آخر قرن بیستم که به دهه انقلاب در حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی نیز موسوم است، تحولات زیادی در نظام‌های حسابداری و گزارشگری مالی دولت‌ها و حکومت‌های محلی کشورهای توسعه‌یافته و بعضی کشورهای در حال توسعه صورت گرفته است. این تحول اساسی که عمدتاً به خاطر افزایش مطالبات شهروندی مبنی بر حق پاسخ‌خواهی و تعییر در نگرش دولتمردان و سیاستمداران نسبت به ایفای مسئولیت پاسخگویی و عملیاتی صورت گرفته است، منجر به شکل‌گیری نظام نوین گزارشگری مالی در بخش عمومی گردید، نقطه عطف چنین اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی تغییر از مبنای نقدی به مبنای تعهدی است یعنی تغییر از یک نظام حسابداری که اطلاعات مفید کمتری ارائه می‌کند، به نظامی دیگر که اطلاعات مفیدتری را عرضه می‌کند. جامعیت بیشتر اطلاعات تعهدی نسبت به اطلاعات نقدی، اندازه‌گیری کارایی فعالیت‌های بخش عمومی و پیش‌نیاز بودن حسابداری تعهدی برای بودجه‌ریزی عملیاتی نیز از دلایل دیگر حرکت به سمت حسابداری تعهدی است (باباجانی، ۱۳۸۶).

لذا شناسایی مسائل، موانع و چالش‌های تغییرات حسابداری دولتی امری ضروری می‌باشد. حسابداری و گزارشگری مالی در بخش عمومی به‌عنوان یکی از ابزارهای مهم ایفای مسئولیت پاسخگویی در زمینه فعالیت‌های اجتماعی و سیاسی کانون توجه قرار گرفته است. با توجه به الزامات بانک جهانی که در قالب یک جمله (پول بیشتر نیاز به نظام حسابداری قوی‌تری دارد) می‌توان نتیجه گرفت، مدیریت منابع مالی دولت نیازمند به‌کارگیری نظام‌ها و رویه‌های حسابداری است، که کارایی و صرفه اقتصادی را برای سازمان به همراه داشته باشد. از طرف دیگر، در شرایط کنونی حسابداری دولتی و گزارش‌های مالی دولتی به‌عنوان یک سلاح در مقابل تقلب و اشتباه در ساختارهای حکومتی تلقی می‌شود. سازمان‌های بین‌المللی و تأمین‌کنندگان منابع دولت، ارزش حسابداری را در کنترل و استقرار یک نظام بی‌خطر می‌دانند (چان، ۲۰۰۳).

از سوی دیگر با مفروض انگاشتن آنکه در دنیای حاضر و با توجه به پیچیدگی موضوعات پژوهشی، بسیاری از پژوهش‌ها، در عمل ماهیتی میان‌رشته‌ای دارند، در این پژوهش هم از نظریه جامعه‌شناسی ساخت‌یابی جهت تبیین تغییر حسابداری بخش عمومی استفاده شده است.

### پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی: در رابطه با مبنای نقدی و تعهدی در کشورهای مختلف، پژوهش‌های متعددی صورت پذیرفته است، اغلب صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی بر این عقیده‌اند که گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه خود می‌تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند. در این بخش به‌طور خلاصه به پاره‌ای از این نظرات موافق و مخالف جهت به‌کارگیری مبنای تعهدی و پژوهش‌های انجام شده در این زمینه پرداخته می‌شود.

ادهکاری و جاسینگ (۲۰۱۷)، در پژوهش خود بررسی کردند که چرا و چگونه مشارکت کنندگان کلیدی حسابداری دولتی در نپال در باز تولید عملکردهای حسابداری روزمره درگیر شده و در برابر تغییرات تحمیلی بیرونی مقاومت می‌کنند.

مکریگیاناکیس و جک (۲۰۱۷)، با هدف ارائه یک چارچوب بر مبنای نظریه ساخت‌یابی برای مطالعه تغییر حسابداری مدیریت، یک مطالعه میدانی معکوس برای بررسی تأثیر بحران مالی سال ۲۰۰۸ بر عملکردهای کنترلی و بودجه‌بندی سازمان‌های خیریه یونان طراحی کردند. تحلیل انجام شده درک عامل‌ها از تغییرات در خودشان را هدف قرار داده بود.

الشراری و همکاران (۲۰۱۷)، با پژوهش درباره تأثیر اصلاحات عمومی و مالی در تغییر حسابداری در وزارت امور مالی اردن با استفاده از نظریه ساخت‌یابی، با روش‌های گردآوری مصاحبه، مشاهده، اسنادکاوی بیان می‌کنند که حسابداری از یک سو هم از فرایندهای سیاسی، اجتماعی و اقتصادی شکل گرفته و از سوی دیگر به این فرایندها شکل می‌دهد.

مور و مکفیل<sup>۳</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهش خود با استفاده از نظریه ساخت‌یابی به آزمون اینکه چگونه و تا چه میزان توسعه چارچوب‌های حسابداری صنعت کربن در سیاست، صنعت و سازمان توسط ساختارهای بیرونی توانمند شده است، می‌پردازند.

یافته‌های کاپرچینو<sup>۴</sup> (۲۰۱۵)، حاکی از آن است که اثربخشی سیستم حسابداری تعهدی در عملکرد شهرداری‌های کشور استرالیا مؤثر بوده و همچنین پیچیدگی‌های سیستم و خطراتی از جمله تقلب، فساد و به خطر افتادن سرمایه داخلی کمتر مشاهده شده است.

۳. Moore & McPhail

۴. Caperchione

سیستم محدودیت، از تناسب بین این سیستم جدید و ساختارهای موجود و حالت‌های تداخل و عاملیت محیط اثر می‌پذیرند.

هیدمن و کونولی<sup>۹</sup> (۲۰۱۱)، در پژوهشی چنین استدلال می‌کنند که مبنای تعهدی اطلاعات مناسبی برای تصمیم‌گیرندگان فراهم می‌کند و سرانجام منجر به بخش دولتی کارآمدتر و مؤثرتر می‌شود.

نسبک (۲۰۱۱)، بیان می‌کند که ساختارهای پیچیده سازمانی، التزام به پیش‌بینی سودآوری آتی و ارزیابی هزینه و درآمدها، نیاز به ارائه راهکارهای نوین و متعاقب آن پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش‌های دولتی (دانشگاه) را دو چندان کرده است.

کیوشی یاماموتو<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۰)، با بررسی فرایند پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در کانادا و چالش‌های فنی و فرهنگی حاکم بر جامعه و نیز بیان مزایای اجرای این حسابداری در بخش دولتی، مدلی جامع برای پیاده‌سازی این نظام مالی در بخش دولتی ارائه نموده است.

واندرلی (۲۰۱۰)، در رساله دکتری با استفاده از نظریه ساخت‌یابی نشان داد تغییرات گسترده‌ای در سیستم‌های حسابداری مدیریت شرکت توزیع برق برزیل به‌ویژه در سیستم بودجه و سیستم ارزیابی عملکرد پس از فرایند خصوصی‌سازی روی داده است.

تودور و موتیو (۲۰۰۵)، بیان می‌کنند اجرای حسابداری تعهدی مستلزم گسترش نظام فناوری اطلاعات و ارتباطات و بهبود روش‌های اجرایی است و به منظور اطمینان از اینکه اطلاعات حسابداری به صورت کامل، به موقع و صحیح ارائه شود، باید چارچوبی قانونی نیز طراحی شود. همچنین، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی نیاز به آموزش کارکنان فعلی و استخدام کارکنان جدید دارد.

کنراد (۲۰۰۵)، به منظور بررسی نتایج قانون‌گذاری برای کنترل مدیریتی و تغییر سازمانی در صنایع خصوصی شده، یک موردپژوهی در صنعت نفت و گاز بریتانیا با استفاده از نظریه ساخت‌یابی انجام داد. این پژوهش به‌ویژه بر تأثیرات قانون‌گذاری بر سیستم‌های حسابداری و سیستم‌های پاسخگویی به‌عنوان سیستم‌های کنترلی مدیریت تأکید دارد.

بودین و تسامنی (۲۰۰۵)، با استفاده از نظریه ساخت‌یابی به منظور بررسی تغییرات در کنترل بودجه و نظارت بر عملکرد محیطی حاصل از اصلاحات بخش عمومی یک موردپژوهی در شرکت دولتی توزیع غذا کشور غنا انجام داد.

ماکهون و لاواردا (۲۰۱۵)، درباره چگونگی فهم نظریه ساخت‌یابی گیدنز در حسابداری به این نتایج رسیدند که در محیط اطلاعات حسابداری، حسابداری نمی‌تواند به‌عنوان ابزار یکپارچه برای تفسیر اطلاعات به‌کار رود.

لورنز (۲۰۱۵)، در رساله دکتری با عنوان "حسابداری مدیریت معاصر در بخش خدمات بریتانیا"، با استفاده از نظریه ساخت‌یابی به منظور ایجاد درک عمیق‌تری از عملیات‌های حسابداری مدیریت در محیط سازمان‌های خدماتی، بیان می‌کند عملکردهای حسابداری مدیریت بخش خدماتی مشابه عملکردهای دیگر بخش‌های سازمانی، به‌طور اساسی به کاربرد ابزارهای سنتی تکیه دارند.

بکر و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۴)، در پژوهشی نشان دادند که گروه‌های مختلفی از حسابداران، چالش‌های متفاوتی در هماهنگی با بودجه‌ریزی بر مبنای تعهدی داشته و تلاش‌های بسیاری در راستای اجرای مبنای تعهدی انجام داده‌اند.

برنز<sup>۶</sup> (۲۰۱۴)، در پژوهشی نشان داد که اجرای سیستم حسابداری تعهدی موجب ایجاد انگیزش و ارتقای خدمات عمومی و رضایت ذینفعان می‌گردد.

انگلدن و گردین<sup>۷</sup> (۲۰۱۴)، با هدف بررسی این که چگونه نظریه ساخت‌یابی گیدنز در تحقیقات و مقالات حسابداری به نحو قابل توجهی مورد استفاده قرار گرفته شده است با بررسی ۶۵ مقاله منتشر شده بیان می‌کنند که از زمانی که نظریه ساخت‌یابی گیدنز از ۲۵ سال پیش به مقالات حسابداری معرفی شد، موقعیت خود را به‌عنوان یکی از مکاتب مهم فکری استفاده شده برای کشف حسابداری به‌عنوان پدیده‌های سازمانی، اجتماعی و سیاسی تقویت نموده است.

لی و میوس<sup>۸</sup> (۲۰۱۲)، در پژوهشی به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی در کشور رومانی را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که اجرای این استانداردها منجر به ارتقای شفافیت مالی، کیفیت مدیریت مالی و سهولت برقراری ارتباط با تأمین‌کنندگان وجوه و ذی‌نفعان بخش عمومی می‌گردد.

کریشنن و همکاران (۲۰۱۲)، رویکردها، کاربرد و پذیرش یک سیستم حسابداری نوین را در یک شرکت آسیایی تولید دارو بررسی کردند. آن‌ها در این پژوهش با استفاده از نظریه ساخت‌یابی به‌عنوان چارچوبی برای فهم دینامیک‌های فرایند تغییر، نتیجه گرفتند که پاسخ‌ها و رفتارهای عامل در قبال تغییر سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به نظریه

۵. Becker et al

۶. Bruns

۷. Englund & Gerdin

۸. Ilie & Miose

۹. Hyndman & Connolly

۱۰. Kiyoshi Yamamoto

حسابداری دولتی کافی، نبود چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی اشاره کرد.

نتایج حاصل از پژوهش بداعی و همکاران (۱۳۹۵)، نشان می‌دهد که مدیران مالی و حسابداران شاغل در سازمان‌های دولتی، نبود قوانین و مقررات مبنی بر حمایت اجرای حسابداری تعهدی، نبود استانداردهای مدون حسابداری دولتی در ایران، نبود فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی را از موانع اجرای مبنای تعهدی به شمار می‌روند.

یافته‌های امینی‌مهر و همکاران (۱۳۹۴)، در مطالعه موردی از دانشگاه خوارزمی تهران حاکی از آن بود که حسابداری تعهدی باعث ارتقای پاسخگویی بخش عمومی می‌شود. از سوی دیگر حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر شفافیت گزارشگری ندارد. افزون بر این، نتایج حاصل نشان داد که حسابداری تعهدی بر تعیین بهای تمام شده خدمات در دانشگاه خوارزمی مؤثر است.

حاجیها و امیرطاهری (۱۳۹۴)، در مطالعه‌ای به این نتیجه دست یافتند که تغییرات حسابداری منجر به رضایت خاطر ذینفعان و ارزش‌گذاری بالاتر خدمات عمومی شهرداری‌ها می‌شود.

یافته‌های کردستانی و همکاران (۱۳۹۳)، حاکی از آن است که انتخاب راهکار گذار مناسب تأثیر بسزایی بر موفقیت فرایند گذار از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی دارد و این روش پیاده‌سازی تدریجی است که به‌عنوان بهترین روش قابل اجرا در بخش عمومی ایران باید مورد استفاده قرار گیرد.

در پژوهش باباجانی و همکاران (۱۳۹۲)، با استفاده از روش پژوهش دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۴۲ نفر از خبرگان کشور، محرک‌ها و عوامل کلیدی وقوع تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران شناسایی گردیده و جایگاه آن‌ها در شرایط کنونی کشور مورد ارزیابی قرار گرفته است.

مهرالحسنی و همکاران (۱۳۹۲)، در پژوهش مروری خود بر اساس پژوهش‌های پیشین چالش‌های مربوط به استقرار سیستم حسابداری تعهدی در بخش دولتی را در ۶ طبقه مدیریت و رهبری (توجیه و حمایت مدیریت ارشد از اجرا)، پیروان (حضور ممیزین حسابداری و تیم‌های مشاوره‌ای تخصصی در سطوح اجرایی سیستم)، محیط (سیستم نظارتی)، ساختار (ساختار تشکیلاتی متناسب با تحول و وجود یک سیستم مناسب ارزیابی عملکرد در کار)، نیروی انسانی (تخصص و خیرگی نیروی انسانی انگیزه و رضایت افراد) و فرایندها و استانداردهای کاری (تدوین استراتژی و طرح

سکتور<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۴)، بیان می‌کند که استفاده از مبنای تعهدی در مقایسه با مبنای نقدی سنتی، مطلوب‌تر به نظر می‌رسد زیرا در حسابداری تعهدی، مخارج انجام شده با اهداف عملکرد و نه با بودجه‌هایی که از پیش مورد توافق قرار گرفته‌اند، مورد مقایسه قرار می‌گیرد.

جک (۲۰۰۴)، در پژوهش خود به منظور پوشاندن شکاف عمیق مدیریت کشاورزی و پیشینه دانشگاهی حسابداری با استفاده از نظریه ساخت‌یابی، موقعیت و عملکرد گروه‌های مختلف بازیگران درگیر در زمینه سازمان کشاورزی در بریتانیا را مورد شناسایی و تحلیل قرار داد.

طبق بررسی رایبسون (۲۰۰۲)، مبنای تعهدی به‌عنوان سیستمی با پیچیدگی‌های غیرضروری در حساب‌های بخش عمومی معرفی شده است که ایجاد این حساب‌ها برای افرادی با دانش ناکافی از حسابداری نامفهوم و ناملموس است و امروزه تلاش جدی برای حل این مشکل، ضروری و الزامی به نظر می‌رسد.

اخرنس و چپمن (۲۰۰۲)، با استفاده از نظریه ساخت‌یابی ضمن بررسی سیستم‌های حسابداری و رابطه آن با پاسخگویی در یکی از رستوران‌های زنجیره‌ای بریتانیا، چالش‌های پاسخگویی پیرامون سیستم‌های اندازه‌گیری عملکرد را ارزیابی کردند.

لاورنس و دیگران (۱۹۹۷)، در پژوهش خود با استفاده از نظریه ساخت‌یابی بیان می‌کنند پیشرفت‌های اخیر در بخش عمومی نیوزلند به‌ویژه در بخش بهداشت، محیطی را برای مطالعه سیستم‌های حسابداری به‌عنوان بخشی از تغییر سازمانی و اجتماعی فراهم می‌کند.

**پژوهش‌های داخلی:** قاضی مرادی (۱۳۹۵)، در پژوهش خود با هدف بررسی مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها، پس از بررسی ادبیات و نوشتارها، تعداد ۳۰ عامل را به‌عنوان مشکلات اجرایی در سه طبقه شامل: بسترهای لازم، حمایت مدیران و آشنایی و تخصص پرسنل بررسی کرد. محمدمزاده و فرجی (۱۳۹۵)، در پژوهش خود نشان دادند که عوامل الزامات قانونی، غالب شدن دکترین خاص، الزامات و توصیه‌های جوامع بین‌المللی، بحران‌های مالی و اقتصادی و بهبود شفافیت مالی از محرک‌های تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران می‌باشند. همچنین از موانع تغییرات حسابداری دولتی نیز می‌توان به کمبود نیروهای متخصص مالی، نارسایی برخی قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود استانداردها و روش‌های

اجرایی، بازخورد از نحوه اجرا و وجود یک چارچوب نظری مختص بخش دولتی) قرار دادند.

نتایج پژوهش یابوری و همکاران (۱۳۹۲)، نشان دهنده آن است که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای دولت و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دانشگاه علوم انتظامی امین تأثیرگذار هستند.

یافته‌های پژوهش کاظمی و کرباسی یزدی (۱۳۹۱)، نشان می‌دهد که پنج عامل عدم وجود چارچوب نظری و مفاهیمی، قوانین و مقررات موجود در نظام مالی و محاسباتی، استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی، عدم اجرایی شدن کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم اجرای حسابرسی عملکرد در بخش دولتی از موانع اجرای حسابداری بر مبنای تعهدی در بخش دولتی می‌باشد.

وکیلی فرد و نظری (۱۳۹۱)، در پژوهش خود نشان دادند که عوامل مدیریت، نیروی انسانی متخصص، قوانین و مقررات، چارچوب نظری و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی تأثیرگذار است.

نتایج پژوهش رحمانی و رضایی (۱۳۹۰)، نشان داد که حسابداری تعهدی، وضع موجود واحد گزارشگر را بهتر توصیف می‌کند، معیارهای حسابرسی عملکرد را بهبود می‌بخشد و موجب تهیه اطلاعات سودمندتر برای بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی، افزایش شفافیت اطلاعاتی و ایجاد آگاهی نسبت به اثرات اقتصادی می‌شود.

نتایج حاصل از پژوهش پیمایشی طالب‌نیا و همکاران (۱۳۹۰)، بیانگر این بود که حسابداری دولتی در ایران در آستانه یک تحول بنیادین قرار دارد. محرک‌های اصلی این تحول افزایش تقاضا برای اطلاعات بیشتر به دنبال اصلاحات مطرح شده در مدیریت بخش عمومی ایران از جمله الزامات قانونی پیرامون عملیاتی شدن بودجه است.

کردستانی و ایرانشاهی (۱۳۸۸)، در پژوهش خود تحت عنوان "عوامل مؤثر بر به کارگیری حسابداری تعهدی در بخش دولتی"، شش عامل مدیریت، نیروی انسانی، قوانین و مقررات، چارچوب نظری، درآمدهای نفتی و فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی را به عنوان عوامل مؤثر در به کارگیری حسابداری تعهدی ذکر کردند.

باباجانی و مددی (۱۳۸۸)، در پژوهش "امکان‌سنجی تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی دانشگاه‌های دولتی ایران"، به این نتیجه رسیدند که شرایط لازم برای دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی جهت ایجاد

تحول در نظام حسابداری و گزارشگری مالی فراهم است و این قبیل مؤسسات می‌توانند از مبنای تعهدی تعدیل شده و معیار اندازه‌گیری جریان منابع اقتصادی در حسابداری خود استفاده کنند.

صابر (۱۳۸۸)، در پژوهش خود موانع گزارشگری حسابداری دولتی بر مبنای روش تعهدی را در سه فاکتور اصلی بررسی کرد که عبارتند از: نبود ظرفیت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، نبود ظرفیت نیروی انسانی لازم، نبود ظرفیت استانداردها و روش‌های حسابداری دولتی.

طریقی (۱۳۸۷)، در پژوهش خود به این نتیجه دست یافت که مبنای حسابداری تعهدی باعث افزایش قابلیت پاسخگویی مدیران، تسهیل در تهیه بودجه‌ریزی عملیاتی، تهیه اطلاعات بهای تمام شده شفاف فعالیت‌ها و افزایش تصمیمات بهینه مدیران می‌گردد.

پژوهش باباجانی (۱۳۸۲)، نشان می‌دهد نظام حسابداری و گزارشگری مالی ایران از قابلیت لازم برای مسئولیت پاسخگویی در زمینه کنترل بودجه مصوب، شناسایی درآمد و هزینه واقعی سالانه، انعکاس دارایی‌های سرمایه‌ای و بدهی‌های بلندمدت عمومی برخوردار نمی‌باشد.

بجنوردی (۱۳۷۸)، نشان می‌دهد که وجود موانع متعدد در ابعاد ساختاری، قانونی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی و آموزشی باعث گردیده است که سیستم حسابداری و گزارشگری مالی در ایران از پیشرفت لازم خود برخوردار نباشد و اهداف گزارشگری مالی دولتی خصوصاً مسئولیت پاسخگویی دولت را محقق ننماید.

### نظریه ساخت‌یابی

نظریه ساخت‌یابی که توسط آنتونی گیدنز در سال ۱۹۸۷ ارائه شده است، رهنمودهای مناسبی را برای تحلیل سازمان و نیز توسعه تغییر سازمانی فراهم می‌آورد.

از نظر ولیکت (۲۰۱۳)، نظریه ساخت‌یابی گیدنز (۱۹۸۴)، برای فهم رابطه متقابل بین افراد (عاملیت) و سازمان‌ها (ساختار)، چارچوبی فراهم می‌کند و به نظریه‌پردازان و دست‌اندرکاران توسعه منابع انسانی در فهم چگونگی رابطه این دو عامل در ایجاد و توسعه تغییر سازمانی کمک می‌کند. گیدنز، در نظریه ساخت‌یابی خود، بین عاملیت و ساختار با مفهوم تعامل دیالکتیکی عاملیت و ساختار در تحول و تغییر شکل اشکال اجتماعی، پیوند برقرار می‌کند (کابل، ۲۰۱۰).

نظریه گیدنز، به تولید و باز تولید ساختارها، از طریق فرایندهای زمانمند فعالیت‌ها یا اقدامات اجتماعی اشاره دارد (کالدول، ۲۰۱۲).

دیدگاه کارکردگرایی نقش ابژه (ساختار) را بر سوژه (عاملیت) پر رنگ‌تر می‌کند، حال آنکه رویکرد هرمنوتیک، بر مقدم دانستن سوژه بر ابژه تمایل دارد. نظریه ساخت‌یابی، سوژه‌گرایی (ذهنیت‌گرایی) را با در نظر گرفتن نقش مشترک آن با ساختار و اقدامات سازمانی در بر گرفته و تصدیق می‌کند که ممکن است واقعیت از سازمانی به سازمان دیگر متفاوت باشد (گیدنز، ۱۹۸۴).

نظریه ساخت‌یابی گیدنز، این ادعای کل‌گرایانه که ساختارها، سیستم‌های تنظیمی هنجارمند یکپارچه‌ای هستند که خارج از زمان و به‌عنوان واقعیت‌های جمعی "آنجایی"، وجود دارند، را رد می‌کند. تمایز خرد-کلان و دوگانگی ذهنیت‌گرایی و عینیت‌گرایی که در نظریه‌های اجتماعی کلاسیک از کنش و نظم، جایگاه مشخصی برای خود دارند را نیز از منظر هستی‌شناسانه رد می‌کند. همان‌طور که گفته شد، از نظر گیدنز، رابطه بین عاملیت و ساختار از طریق فعالیت‌های اجتماعی تعدیل می‌شود، چیزی که گیدنز از آن با عنوان "دوسویگی ساختار" یاد می‌کند. از آنجا که در نگاه گیدنز، ساختار، فرایند مینا و سازهای عملی است که توسط عاملیت نگهداری می‌شود، نسبت به تغییر گشوده است. به بیان دیگر این ویژگی رد مفهوم جبرگرایانه و مفهوم تکاملی از نظم اجتماعی است (کالدول، ۲۰۱۲).

نظریه ساخت‌یابی با مفروضات بالا، برای در نظر گرفتن عاملیت و ساختار در توسعه تغییر سازمانی رهنمودهای صریح و ضمنی مشخصی دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

این مقاله درباره تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی در دانشگاه تهران است. به منظور کشف عوامل و منابع این تغییر بزرگ از روش‌های مصاحبه و مشاهده و اسنادکاوی استفاده شده است. به منظور مصاحبه ابتدا با حضور در سازمان مرکزی دانشگاه تهران و مصاحبه با مدیرکل وقت امور مالی و معاون امور تعهدی ایشان، کلیت مصاحبه، نحوه ارتباط با مشارکت‌کنندگان و اطلاعات کلی از افراد و کارکنان مالی و سطح تجربیات و دانش ایشان را کسب نموده و با هماهنگی مسئول دفتر مدیرکل شروع به برنامه‌ریزی جهت مصاحبه با مشارکت‌کنندگان و همزمان مشاهده در محیط و بستر فعالیت آنان نمودم. در صورت همکاری نیز یکسری اسناد و مدارک قابل استناد و غیرمحرمانه به منظور بررسی‌های کامل‌تر مشاهده گردید. آنچه در انتخاب روش پژوهش اهمیت دارد، نوع و ماهیت پرسش‌ها و اساساً موضوع پژوهش است، این

مبانی اصلی نظریه ساخت‌یابی در کتاب ساخت جامعه آنتونی گیدنز و در سال ۱۹۸۴ ارائه شده است. نظریه ساخت‌یابی، با هر دو موضع نظری انتقادی و سازه‌گرایی، سازگار است.

از نظر پوزیبون (۲۰۰۴)، نظریه ساخت‌یابی بین دو رویکرد ساختارگرایی (که نقش عوامل بیرونی و محیطی را در شکل‌دهی به سازمان غالب می‌داند) و رویکرد هرمنوتیک (که کنش‌ها و ارتباطات عاملیت‌ها را در توسعه ساختارها اثرگذار تلقی می‌کند)، قرار دارد.

ولیکت (۲۰۱۳)، در مقاله خود به بیان شواهدی از کاربرد این نظریه در مدیریت، کسب و کار، آموزش و پرورش، فرهنگ سازمانی و ارتباطات سازمانی می‌پردازد. در نظریه ساخت‌یابی، اثر همزمان و متقابل بین عاملیت و ساختار شناسایی می‌شود. در واقع، در این نظریه عاملیت و ساختار به گونه‌ای عمل می‌کنند که به نوعی مأخذ و محصول یکدیگر شناخته می‌شوند.

مبانی این نظریه در این گفته گیدنز (۱۹۹۰)، خلاصه می‌شود "پیش فرض مبنایی نظریه ساخت‌یابی ریشه در مفهوم دوسویگی ساختار دارد که در آن "ساختار"، در عمومی‌ترین مفهومی، به قواعد و منابعی دلالت دارد که در رابطه با بازیگرانی که در آن قرار گرفته‌اند، وجود دارد". در این میان، مفهوم عاملیت، به اندازه مفهوم ساختارمحوری است...، هر انسان به نوبه خود، نوعی عاملیت محسوب می‌شود که به‌طور روزمره و پیوسته، به شکل بازاندیشانه (متأملانه)، به پایش توالی کنش‌هایش در ساختارهای پایدار بلندمدت، در زندگی روزمره‌اش می‌پردازد (گیدنز، ۱۹۹۰؛ به نقل از ولیکت، ۲۰۱۳).

تمرکز همزمان بر عاملیت و ساختار و اثر همزمان آن‌ها بر یکدیگر، دوسویگی ساختار را به وجود می‌آورد. یعنی عاملیت‌ها توسط ساختار توانمند و محدود می‌شوند، در حالی که ساختارها خود، محصول کنش‌های همان عاملیت‌ها هستند. بنابراین، در نظریه ساخت‌یابی، سیستم‌ها به نوبه خود محصولی از کنش‌های انسانی هستند که به‌عنوان پیامدهای کنش عاملیت‌ها، به عاملیت‌ها توانایی تغییر یا حفظ ثبات خود را می‌دهند یا این توان را از آن‌ها سلب می‌کنند (ولیکت، ۲۰۱۳).

بنابراین، نظریه ساخت‌یابی گیدنز، با ارائه نوعی تعادل بین دیدگاه به شدت جبرگرایانه و رویکردهای دوگانه‌گرا و با مطرح کردن نوعی دوسویگی که اثر متقابل و همزمان عاملیت و ساختار را بر یکدیگر تأیید کرده، تعادل ایجاد می‌کند (ولیکت، ۲۰۱۳).

مدیریت به بررسی و اظهارنظر درباره کدبندی‌ها و یافته‌ها پرداختند و دیدگاه‌های آن‌ها نیز اعمال شد.

### عاملیت فعال و ساختار حمایتگر

نگاه به یادگیری به‌عنوان پیوستگی ملزومات عاملیتی و زمینه‌ای نیازمند بیان معنای چپستی کنش کارکنان برای یادگیری و موضوعات در زمینه محیط‌های یادگیری است. در بعد زمینه‌ای این موضوع بحث انگیز، اقدامات فرهنگی مرتبط با توزیع قدرت و موقعیت‌ها در محیط کاری، اقدامات رویه‌مندی که دانش و محصولات تولیدی در سرتاسر محیط کاری را در بر می‌گیرد و موارد مرتبط با شرایط مبنایی کار کردن، از قبیل زمان‌های شروع و پایان کار، دسترسی و ارائه امکانات را شامل می‌شود. به‌طور مشابه، موضوعات بحث انگیز عاملیت محور که اشتیاق کارکنان به عجزین شدن در نیازمندی‌های کاری و قدرت پذیرش و قبول اقتضانات یادگیری که فعالیت‌های کاری از آن‌ها طلب می‌کند، نیازمند مشخص شدن هستند. سبک یادگیری ترجیحی، توانایی استفاده از یادگیری پیشین، اولویت‌های سبک زندگی شخصی و انتظارت فردی که به انگیزه‌ها و نیات فرد در کار هدف می‌دهند، موضوعات مربوط به ارتباطات که بر چگونگی تفسیر محیط کاری توسط کارکنان اثر می‌گذارد (اسمیت، ۲۰۰۵).

همان‌طور که در نقل قول اسمیت (۲۰۰۵) مشخص است، در نظر گرفتن همزمان عاملیت و ساختار در توسعه منابع انسانی، به تدقیق و بیان ویژگی‌های مورد نظر برای عاملیت و ساختار مطلوب در راستای تحقق توسعه منابع انسانی در سازمان نیاز دارد بنابراین، به بررسی ادبیات پژوهشی پیرامون ویژگی‌های عاملیت فعال نسبت به توسعه منابع انسانی و ویژگی‌های ساختارهای حمایتگر از توسعه منابع انسانی در سازمان نیاز است. بررسی پیشینه پژوهش در رابطه با موضوع بحث انگیز پژوهش در دو بخش بررسی پژوهش‌های مربوط به عاملیت توسعه منابع انسانی و ساختار توسعه منابع انسانی انجام شد. نتیجه مرور پیشینه برای شناسایی ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل نسبت به توسعه منابع انسانی، به شناسایی ۱۶۴ تم از ۲۷ پژوهش که در نتیجه جست و جو در ادبیات پژوهشی این حوزه یافت شدند، منجر شد. نتیجه مرور پیشینه برای شناسایی ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر توسعه منابع انسانی، به شناسایی ۳۰۹ تم از ۴۱ پژوهش مرتبط با این موضوع بحث انگیز منجر شد. برای گردآوری داده‌ها از سه مأخذ مصاحبه، مشاهده و اسناد استفاده شد. تحلیل داده‌های گردآوری شده طی چهار گام مشخص انجام شد. در گام نخست، به شناسایی تم‌های پدیدار

پژوهش در چارچوب پارادایم تفسیری و مطالعه کیفی قرار می‌گیرد، روش پژوهش کیفی عام و روش موردپژوهی برای آن انتخاب شده است و برای تحلیل داده‌ها از استراتژی تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار استفاده می‌کند. تحلیل محتوا یکی از روش‌های پایه‌ای و کارآمد تحلیل کیفی است. این روش، مهارت‌های اساسی برای بسیاری از تحلیل‌های کیفی فراهم می‌آورد. در واقع تحلیل محتوای کیفی، روشی برای شناخت، تحلیل و گزارش الگوهای موجود در داده‌های کیفی است. این روش، فراگردی برای تحلیل داده‌های متنی است، به طوری که داده‌های پراکنده و متنوع را به داده‌هایی غنی و تفصیلی تبدیل می‌کند. ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه‌های رو در رو و عمیقی است که این مصاحبه‌ها با طرح پرسش‌های باز طی ۴۵ تا ۱۰۰ دقیقه با افراد برگزار شد. پروتکل مصاحبه، پرسش‌هایی در خصوص عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر تغییرات حسابداری بخش عمومی به‌خصوص تغییر حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بود که بر اساس نحوه پاسخگویی مصاحبه‌شوندگان، پرسش‌های دیگری در ادامه آن‌ها مطرح شد. افراد مصاحبه‌شونده کارشناسان و رؤسای حسابداری دانشگاه تهران بودند. تعداد مصاحبه‌شوندگان بر اساس دسترسی این افراد برای مصاحبه و رسیدن به اشباع اطلاعات تعیین شد. این مطالعه طی مصاحبه با ۲۲ نفر به اشباع نظری رسید که برای مطلوبیت بیشتر تا ۲۵ نفر ادامه یافت. رده سنی مصاحبه‌شوندگان بین ۲۸ تا ۶۲ سال بود، ۸ نفر از آن‌ها زن بودند و به‌طور میانگین ۱۸ سال در دانشگاه خدمت می‌کردند. مصاحبه‌ها ضبط می‌شد تا با مرور چندباره گفتگوها، تحلیل و بررسی دقیق‌تری نسبت به دیدگاه‌های مطرح شده مشارکت‌کنندگان انجام شود. این مصاحبه‌ها به صورت متن در آمدند و وارد نرم‌افزار MAXQDA شدند تا داده‌ها برای ذخیره، فراخوانی و کدگذاری استفاده شود، مقوله گستره مناسبی یابد و روابط بین مقوله‌ها برقرار و تأیید شود. در پژوهش حاضر پس از دسته‌بندی خروجی نرم‌افزار، داده‌ها به صورت کدهای اولیه متفاوت استخراج شدند و از گزینش مجموع کدهای متفاوت، مضمون‌های اصلی و فرعی به دست آمد. با تعریف و بازبینی مضمون‌های اصلی و یافتن روابط بین آن‌ها، مدل چگونگی برخورد کارکنان ارائه شد. برای حصول اطمینان از روایی پژوهش، مفاهیم و مضمون‌های به‌دست آمده به‌طور مستمر با داده‌ها مقایسه شده و تناسب آن‌ها نسبت به یکدیگر ارزیابی می‌شد. کدگذاری مفاهیم در اختیار مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت و پس از بازبینی مفاهیم و مضمون‌ها، هر یک از مصاحبه‌شوندگان نظر خود را درباره آن ابراز کردند و در آخر چند تن از مدیران و استادان حوزه



می‌کردند، با یکدیگر ادغام شدند. این فرایند به شناسایی ۴۹ کلان مقوله برای عاملیت فعال/منفعل منجر شد. در نهایت این کلان مقوله‌ها، به شکل قیاسی در سه طبقه شناختی، هیجانی و رفتاری دسته‌بندی شدند (جدول ۱).

پیدریت (۲۰۰۰)، در مقاله‌ای با عنوان "مقاومت انتقادی و شناخت دوگانگی: دیدگاه چند بعدی از نگرش نسبت به تغییر سازمانی"، نحوه برخورد افراد نسبت به تغییر را یک نگرش سه بعدی تعریف کرده که شامل: ابعاد رفتاری، شناختی و عاطفی است. این ابعاد منعکس‌کننده سه ارزیابی متفاوت افراد از یک موضوع یا وضعیت زیر می‌باشد:

- بعد شناختی: بعد شناختی یعنی اینکه یک فرد در برابر تغییر چگونه فکر می‌کند (برای مثال؛ این که آیا تغییر را لازم میدانند؟ تغییر مفید خواهد بود؟)؛

- بعد هیجانی(عاطفی): بعد عاطفی به احساس شخص در برابر تغییر توجه میکند (برای مثال؛ عصبانیت و استرس)؛

- بعد رفتاری: بعد رفتاری شامل اقدامات یا قصد عمل در پاسخ به تغییرات است (برای مثال؛ شکایت در مورد تغییر،

شده از مصاحبه‌ها، مشاهدات و اسناد پرداخته شد. در گام دوم به مقوله‌بندی تم‌های شناسایی شده اقدام شد. در گام سوم مقوله‌های شناسایی شده از این سه مأخذ به شکل دادن کلان مقوله‌ها انجامید و در گام چهارم، کلان مقوله‌هایی که دارای مشابهت مفهومی بودند (در هر یک از زیرمجموعه‌های عاملیت و ساختار)، با هم ترکیب شدند. گام نخست برای شناسایی ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، به پدیدار شدن ۷۷ تم برای عاملیت فعال و ۳۸ تم برای عاملیت منفعل منجر شد. بنابراین، مجموعه تم‌های مستخرج برای عاملیت فعال/منفعل تغییر حسابداری بخش عمومی ۱۱۵ تم شد. در میان این تم‌ها، تم‌های تکراری وجود داشت. بنابراین با اجرای گام دوم و سوم و با مقوله‌بندی تم‌ها، تعداد ۴۱ کلان مقوله برای عاملیت فعال و تعداد ۱۶ کلان مقوله برای عاملیت منفعل شناسایی شد. در گام چهارم، کلان مقوله‌های عاملیت فعال با کلان مقوله‌های عاملیت منفعل از نظر مفهومی با یکدیگر مقایسه شدند و کلان مقوله‌هایی که به یک موضوع اشاره

جدول ۱. ویژگی‌های عاملیت‌های فعال/منفعل نسبت به تغییر حسابداری بخش عمومی و طبقه‌بندی آن‌ها

نوع	ویژگی‌های عاملیت فعال	ویژگی‌های عاملیت منفعل
شناختی	ذهنیت باز در پذیرش تغییر و ناشناخته‌ها؛ خود باوری و اعتماد به نفس بالا، خودآگاهی و خودشناختی، باز اندیشی و خود ارزیابی درباره سطح توسعه یافتگی خود (خود تامل‌گری و خود انتقادی)؛ کنجکاوی و جستجوگری؛ مثبت اندیشی؛ برخورد از نگرش سیستمی؛ برخورداری از تفکر انتقادی؛ داشتن نگرش دموکرات و مشارکت‌جو (مردم دوستی)؛ شناخت و مدیریت هیجانات؛ عدم ترس از شکست؛ اذعان نیاز به یادگیری؛ داشتن نگاه الگوبرداری، برخورداری از هوش به نسبت بالا، نیاز خودشکوفایی؛ آگاهی نسبت به محیط و زمان؛ بلند پروازی (نیاز به موفقیت)؛ برقراری ارتباط عمیق با موضوع یادگیری.	خود ناپاوری و عدم اعتماد به نفس؛ ناتوانی در تشخیص سبک و نیاز یادگیری خود؛ ترس از تغییر و روبه‌رو شدن با چالش و عدم بازخورد؛ نگرش منفی به سازمان؛ عدم شناخت خود؛ عدم کنجکاوی؛ دایره وسعت یادگیری محدود؛ فقدان تصور از خود در آینده
هیجانی (عاطفی)	اشتیاق و انگیزه نسبت به یادگیری، توسعه و تغییر؛ عطش توسعه و رشد مستمر (یادگیری مادام‌العمر)، لذت بردن از یادگیری و توسعه (رنج از ندانستن)، تشنه باز خورد و مأخذ انگیزشی درونی (خودانگیخته بودن).	بی‌انگیزگی؛ مأخذ انگیزش بیرونی
رفتاری	تعهد و مسئولیت‌پذیری؛ خود مدیریتی و خود انضباطی؛ زمان‌بندی، استقلال در یادگیری (یادگیرنده خود هدایت شده و خودتوسعه‌ای)؛ هدف‌گرایی و برنامه‌مندی (برنامه توسعه فردی)؛ چالش طلبی؛ توانایی و مهارت بالا در تمام مراحل یادگیری، خلاق و نوآور در امر یادگیری؛ تجربه‌گرایی در یادگیری و توسعه؛ قدرت و ظرفیت چانه‌زنی و گفت و گو؛ توانایی برقراری ارتباط اثر بخش؛ قابل اعتماد بودن، مطالعات پیرامونی در باب وظایف شغلی؛ بااخلاق بودن و احترام به کدهای اخلاقی؛ دایره وسعت یادگیری بالا و تواضع و فروتنی.	ناتوانی در هدف‌گذاری برای یادگیری و توسعه (یادگیرنده وابسته / فقدان برنامه توسعه فردی) رضایت از وضع موجود سطح توسعه یافتگی خود (تنبلی)؛ عیب‌جویی از دیگران؛ کناره‌گیری از فرصت‌های توسعه و فقدان ظرفیت گفتگو

باز تولید نظام‌های اجتماعی می‌کنند. در صورتی که کنشگران نسبت به تغییر حسابداری بخش عمومی دارای ویژگی‌های منفعلانه باشند، این پی‌ریزی باید از سوی خواص ساختاری انجام شود، یعنی، موفقیت یا شکست تغییر حسابداری بخش عمومی، در گرو توجه و تمرکز همزمان بر دوسویگی عاملیت و ساختار است.

در این پژوهش، به شناسایی ویژگی‌های عاملیت و ساختار تغییر حسابداری بخش عمومی پرداخته شد. برای این کار، ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر با نوعی رویکرد استقرایی و از سه مأخذ مصاحبه، مشاهده و اسناد به دقت شناسایی شدند و سپس، این ویژگی‌ها با نوعی رویکرد قیاسی در طبقات شناختی، هیجانی و رفتاری برای بعد عاملیت و در طبقات برنامه‌ای (چشم‌انداز، هدف، استراتژی، قوانین و...)، مالی (بودجه و پول)، رفتاری-ادراکی (کنش‌های مدیران و افراد و ادراک آن‌ها)، فناورانه، تشکیلاتی، ماهیت شغل، سیستم‌های سازمانی، فرهنگی، فرایندی-رویه‌ای و زمانی برای بعد ساختار قرار گرفتند (که هر یک از این طبقات ده‌گانه نشانگر نوع حمایت یا عدم حمایت از تغییر حسابداری بخش عمومی است). ساختار حمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی، منابع، قواعد و شرایطی است که تحقق اهداف تغییر حسابداری بخش عمومی را تسهیل، توانمند یا از آن حمایت می‌کند. همین‌طور، عاملیت فعال در تغییر حسابداری بخش عمومی، آن دسته از ویژگی‌ها و کنش‌های انسانی است که نشانگر اشتیاق و عطش عاملیت‌ها به یادگیری، ارتقای عملکرد و بهبود توانایی مدیریت تغییرشان در مواجهه با محیط‌ها و تقاضاهای کاری در سازمان‌هاست.

فهم دوسویگی عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی در قاموس نظریه ساخت‌یابی گیدنز، با در نظر گرفتن این دو عامل به‌عنوان دو نقطه مرجع استراتژیک، به ایجاد ماتریسی با چهار وضعیت مشخص منجر می‌شوند که آن را در این پژوهش "ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی" می‌نامیم (شکل ۱). ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، در واقع نوعی الگوی تعاملی با استفاده از دو مرجع استراتژیک عاملیت و ساختار است، بنابراین نوعی گونه‌شناسی‌ها از انواع نظریه‌های توصیفی محسوب می‌شوند. بنیان نظریه‌های دیگر، بر نظریه‌های توصیفی استوار است و هنگامی مفید هستند که دانش اندکی درباره پدیده مورد مطالعه وجود دارد (دانایی فرد، ۲۰۱۰).

با توجه به آنکه در مدل مفهومی ارائه شده است، می‌توان مدعی شد که ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، صرفاً

تلاش برای متقاعد کردن دیگران که تغییر خوب نیست). این سه بعد از یکدیگر مستقل نیستند، آنچه افراد در مورد تغییر احساس می‌کنند اغلب با آنچه در مورد آن فکر می‌کنند و با نیت رفتاری آن‌ها، مطابقت دارد. با وجود این، ابعاد یاد شده از یکدیگر مجزا بوده و هر یک به جنبه‌های متفاوتی از نحوه برخورد افراد اشاره می‌کنند (اورگ، ۲۰۰۶).

پیمودن گام نخست برای شناسایی ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، به پدیدار شدن ۴۶ تم برای ساختار حمایتگر و ۷۲ تم برای ساختار غیرحمایتگر منجر شد بنابراین، مجموعه تم‌های مستخرج برای ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران ۱۱۸ تم شد پیمودن گام دوم و سوم، یعنی مقوله‌بندی تم‌های مصاحبه و سپس ترکیب آن با مقوله‌های مشاهده و اسناد به شناسایی تعداد ۲۵ کلان مقوله برای ساختار حمایتگر و تعداد ۳۷ کلان مقوله برای ساختار غیرحمایتگر انجامید. اجرای گام چهارم، به شناسایی ۵۱ کلان مقوله برای ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر منجر شد. در نهایت این کلان مقوله‌ها، به شکل قیاسی در رده طبقه حمایت‌های رفتاری، ادراکی، فرایندی (رویه‌ای)، برنامه‌ای، تشکیلاتی، شغلی، فرهنگی، فناورانه، سیستمی، مالی و زمانی، دسته‌بندی شدند (جدول ۲).

### یافته‌های پژوهش

تغییر با مدیریت تغییر و همکاری منابع انسانی ارتباط نزدیکی دارد. به‌عبارت دیگر تغییر با نیروهای مقاوم و بازدارنده و هم با نیروهای تسهیل‌گر و هدایت‌کننده رو به رو است. نیروهای مقاوم گاهی از سوی عاملیت‌ها (عاملیت‌های منفعل نسبت به تغییر و توسعه) و گاهی از سوی ساختار (ساختار غیرحمایتگر از تغییر و توسعه) بروز می‌یابد. همچنین، نیروهای تسهیل‌گر در تغییر و توسعه، گاهی از کنش عاملیت‌های توسعه طلب و نیز گاهی توسط ساختارهای حمایتگر و توان بخش، ناشی می‌شود. دستیابی به اهداف تغییر در سازمان، مستلزم مقابله با نیروهای مقاوم و بازدارنده و تقویت نیروهای تسهیل‌گر و پیش‌ران است. به‌عبارت بهتر، باز تولید نظم ساختاری توسعه منابع انسانی موجود در سازمان‌ها، که می‌تواند به کمک کنش‌ها و ابزارهای مختلف مدیریتی انجام شود، نقطه شروعی برای دستیابی به شرایط مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران خواهد بود، یعنی، کنشگران در تولید کنش متقابل به قواعد و منابع که خواص ساختاری ساخت هستند (طبقات ده‌گانه ساختار در این پژوهش)، متوسل می‌شوند و به کمک آن‌ها، شروع به پی‌ریزی، تولید و

**جدول ۲.** ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی و طبقه‌بندی آن‌ها

نوع	ویژگی‌های ساختار حمایتگر	ویژگی‌های ساختار غیرحمایتگر
برنامه‌ای	سیستم‌ها و برنامه‌های سازمان برای تغییر حسابداری بخش عمومی (هم‌ردیفی استراتژیک)	نبود چشم‌انداز و بیانیه هدف روشن برای تغییر حسابداری بخش عمومی، شکاف در اهداف فردی و سازمانی تغییر حسابداری بخش عموم، نبود برنامه‌ریزی آموزش و توسعه در سازمان در تمام سطوح؛ نبود سازگاری بین خط‌مشی تغییر حسابداری بخش عمومی و سایر خط‌مشی‌ها
مالی	حمایت مالی	عدم حمایت مالی کافی از تغییر حسابداری بخش عمومی
رفتاری-ادراکی	مشارکت کارکنان و توانمندسازی آن‌ها در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان؛ ارائه بازخوردهای اثر بخش و مثبت؛ مشاوره، کمک تسهیل آموزش و توسعه؛ نگرش سیستمی به توسعه منابع انسانی (اهمیت نقش رهبران توسعه منابع انسانی)؛ یادگیری تیمی (حس مسئولیت در قبال توسعه همکاران) شایستگی دست‌اندرکاران توسعه منابع انسانی، اهمیت دادن به مسیر حرفه‌ای کارکنان؛ در نظر گرفتن علایق کارکنان در یادگیری و آموزش، حمایت از استقلال کارکنان	ارزشمند نبودن یادگیری و آموزش (حفظ وضع موجود)؛ فقدان مربیگری، هدایت و راهنمایی؛ نبود بازخورد و فقدان تشویق و قدردانی از یادگیری و همکاری در امر تغییر حسابداری بخش عمومی؛ مشارکت ندادن کارکنان در امر تغییر حسابداری بخش عمومی؛ مقاومت در برابر تغییر و توسعه؛ عدم تسهیم اطلاعات و ارتباطات غیر اثر بخش در سازمان؛ ناامیدی ناشی از نبود شایسته‌سالی، ادراک بی‌عدالتی در سازمان؛ عدم حمایت و مسئولیت‌پذیری در قبال توسعه منابع انسانی، خرده بینی مدیریتی، عدم تعهد حمایت و مسئولیت‌پذیری مدیریت از تمام جوانب تغییر حسابداری بخش عمومی، عدم حمایت‌گری مدیران از ریسک و فعالیت‌های برنامه‌ریزی نشده در تغییر حسابداری بخش عمومی؛ عدم نگرش و توجه مثبت به منابع انسانی؛ عدم حمایت از نوآوری‌های تغییر حسابداری بخش عمومی؛ اهمیت ندادن به همکاری برای امر آموزش و یادگیری، عدم توجه به سبک یادگیری یادگیرندگان
فناورانه	کمک گرفتن از فناوری و سیستم‌های اطلاعاتی برای آموزش و یادگیری تغییر حسابداری بخش عمومی	وجود مشکلاتی در فناوری اطلاعات و ارتباطات مورد نیاز برای یادگیری و آموزش در امر تغییر حسابداری بخش عمومی
تشکیلاتی	وجود تشکیلات و ساختار سازمانی مناسب برای تغییر حسابداری بخش عمومی؛ وجود محیط یادگیری مناسب (محیط سالم، شاد و پویا و ایمن) برای تغییر حسابداری بخش عمومی	محیط فیزیکی نامناسب برای یادگیری امر تغییر حسابداری بخش عمومی، عدم توزیع عادلانه امکانات سازمانی بین پرسنل با عنایت به تغییر حسابداری بخش عمومی
شغلی		عدم تناسب شغل و شاغل، گرانباری شغلی؛ چالشی معنادار نبودن شغل؛ عدم طراحی مشاغلی که سطح مهارت و شایستگی‌های شاغل را به چالش بکشد
سیستم‌های سازمانی		عدم وجود سیستم انگیزشی مطلوب مرتبط با تغییر حسابداری بخش عمومی، عدم تمرکز سیستم کارمندیابی و انتصاب بر سطح توسعه یافتگی استعداد و یادگیرندگی افراد؛ عدم وجود سیستم مدیریت دانش؛
فرهنگی	فرهنگ توسعه و یادگیری	فرهنگ سازمانی مغایر با آموزش و یادگیری مربوط به تغییر حسابداری بخش عمومی
فرایندی-رویه‌ای	ارزیابی اثر بخشی آموزش و توسعه؛ پایش شاخص‌های ادراکی و عملکردی منابع انسانی، محک‌زنی از بهین الگوها؛ ارزیابی عملکرد مبتنی بر مهارت و یادگیری؛ وجود فرایندهای بلوغ یافته توسعه	تغییرات شدید فرایندها که ارزش کسب دانش و مهارت را کم می‌کند؛ عدم دسترسی به فرصت‌ها، منابع و تمهیدات آموزش، یادگیری و توسعه مربوط به تغییر حسابداری بخش عمومی؛ عدم انجام ارزیابی اثر بخشی آموزش و توسعه تغییر حسابداری بخش عمومی، نبود مسیر تعالی و پیشرفت، عدم وجود جریان روان اطلاعات و ارتباطات و گفتگوی اثربخش درباره تغییر حسابداری بخش عمومی؛ عدم تمرکز سازمان بر سنجش و بهبود مستمر قابلیت‌ها (دانش، مهارت‌ها و توانایی‌ها) و رویه‌های منابع انسانی مرتبط با تغییر حسابداری بخش عمومی
زمانی	برنامه زمانی مناسب برای آموزش و توسعه مرتبط با تغییر حسابداری بخش عمومی	زمان ناکافی برای بهبود شایستگی‌ها و یادگیری پرسنل درگیر با تغییر حسابداری بخش عمومی

پیکره مادی تغییر حسابداری بخش عمومی (ساختار)	
حمایتگر است	حمایتگر نیست
<b>وضعیت (ب)</b> <u>شرایط بسیار مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی</u> منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری فعالانه دنبال توسعه شایستگی ها و قابلیت های خود در امر تغییر حسابداری بخش عمومی است و سازمان از این جستجوی فعال، حمایت کافی را دارد.	<b>وضعیت (الف)</b> <u>شرایط نامطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی</u> منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری فعالانه دنبال توسعه شایستگی ها و قابلیت های خود در امر تغییر حسابداری بخش عمومی است اما حمایت کافی از سوی سازمان را دریافت یا ادراک نمی کند.
<b>وضعیت (ت)</b> <u>شرایط نامطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی</u> علی رغم برخورداری افراد از حمایت های مورد نیاز برای توسعه و یادگیری در امر تغییر حسابداری بخش عمومی از سوی سازمان، منابع انسانی از منظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود منفعل هستند.	<b>وضعیت (پ)</b> <u>شرایط بسیار نامطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی</u> منابع انسانی از منظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود در امر تغییر حسابداری بخش عمومی منفعل است و سازمان نیز هیچ تلاشی برای واداشتن افراد به تغییر نمی کند.

 روح تغییر حسابداری بخش عمومی (عاملیت)  
 فعال است  
 منفعل

شکل ۱. ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی: نقش دوسویه عاملیت و ساختار انسانی

عاملیت‌های فعال در ساختارهای حمایتگر تغییر این بخش رخ می‌دهد، به ایجاد نوع آرمانی، رهنمون می‌شود.

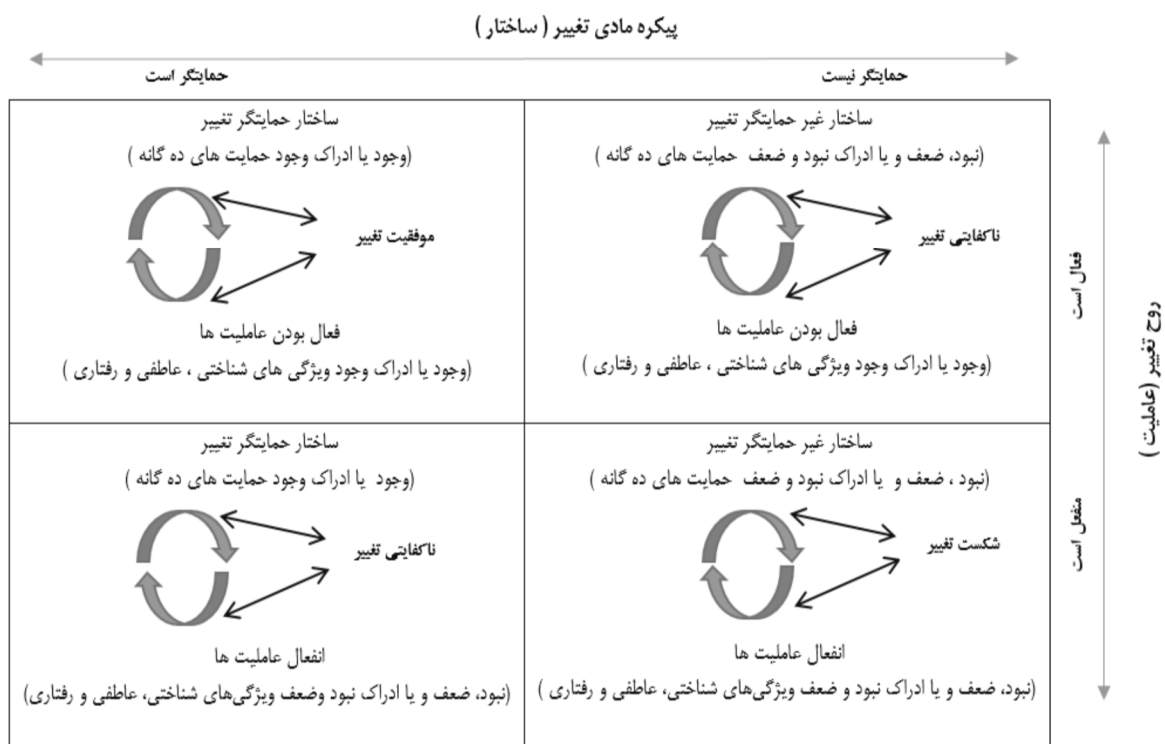
عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی، بر هم تأثیر و تأثر دارند. در دوسویگی و میان کنش این دو عامل بر هم، چهار وضعیت قابل پیش‌بینی است که در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی نمایان است. در صورتی که بخواهیم این تأثیر و تأثر را به گونه‌ای دقیق‌تر ببینیم، این دوسویگی همانند شکل ۲ خواهد بود. این شکل اثر متقابل بین کنش‌های عاملیت‌های تغییر حسابداری بخش عمومی، قواعد و منابع ساختار تغییر حسابداری بخش عمومی و چگونگی تعامل مشترک آن‌ها در ایجاد اعمال و فعالیت‌های نهادینه شده تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان را نشان می‌دهد. این فعالیت‌های نهادینه شده، به شکل هنجارها و استانداردهای تغییر حسابداری بخش عمومی ظاهر شده و شکست یا موفقیت تغییر را تعیین می‌کند.

هر تلاشی در سازمان برای تحقق موفقیت تغییر حسابداری بخش عمومی باید در چارچوب فهم وضعیت عاملیت و ساختار توسعه منابع انسانی با توجه به این ماتریس و فهم چگونگی برهم کنش آن‌ها با توجه به شکل ۲ در هر وضعیت از ماتریس، انجام گیرد. معنای این ادعا آن است که تغییر حسابداری بخش عمومی در هر یک از وضعیت‌های چهارگانه با یکدیگر متمایز خواهند بود. برای مثال، اگر اثر

توصیفی نبوده و از قدرت تبیین‌کنندگی و پیش‌بینی موفقیت یا شکست تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان نیز برخوردار است بنابراین مدل تعاملی ارائه شده در موضع فهم و توصیف خصیصه‌های تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان از نوع توصیفی و به دلیل داشتن رهنمودهایی صریح و ضمنی برای دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی در تدوین و طراحی استراتژی‌های اثر بخش تغییر حسابداری بخش عمومی از نوع تجویزی یا هنجاری محسوب می‌شود.

همچنین ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، در حکم نظریه "نوع آرمانی" نیز است. این دسته از نظریه‌ها که با پیش فرض قراردادن این هستی‌شناسی که سوژه‌های اجتماعی موجودیت‌های "شدنی" و نه "بودنی" هستند، بر شرایطی متمرکز می‌شوند که بتواند وضعیت آرمانی را ایجاد کند. در نظریه‌های نوع آرمانی، فرض نظریه‌پرداز آن است که دانش کامل، دانش تحت اختیار بازیگران جهان مدل وی است. بنابراین، هم نظریه‌پرداز و هم بازیگر در جهان مدل نظریه‌پرداز آرمانی‌ساز، قادر مطلق هستند. با این فرض اعتبار تجربی نظریه آرمانی، هنگامی محقق می‌شود که پیش‌فرض‌های بسیار قوی آن، منعطف شوند (دانایی فرد، ۲۰۱۰).

در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، تحقق شرایط مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی که با عجین شدن



شکل ۲. دوسویگی بین عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی با اقتباس از ولیکت (۲۰۱۳)

موجود متمرکز باشند. در وضعیت (ب)، دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید از عاملیت‌هایی که خود توسعه و فعال هستند، با تقویت حمایت‌های ساختاری، پشتیبانی کنند. سه وضعیت دیگر در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، وضعیت‌هایی هستند که شرایط نامطلوب در بخش این بخش به حساب می‌آیند. در وضعیت (الف)، منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری فعالانه دنبال توسعه شایستگی‌ها و قابلیت‌های خود است، اما حمایت کافی از سوی سازمان دریافت و ادراک نمی‌شود. در این وضعیت، استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی باید تمرکز خود را بیشتر از عاملیت‌ها بر ساختار قرار دهند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید تلاش کنند تا با ایجاد حمایت‌های لازم، از عاملیت‌های فعال حمایت‌های لازم را به عمل آورند. وضعیت (پ)، بدترین وضعیت قابل پیش‌بینی برای تغییر حسابداری بخش عمومی است. منابع انسانی از منظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود منفعل است و سازمان نیز هیچ تلاشی برای وادار کردن افراد به تغییر حسابداری بخش عمومی نمی‌کند. استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی در این وضعیت و برای چنین سازمان‌هایی باید حول برنامه‌های فردمحور و سازمان‌محور باشد. به عبارت دیگر، وظیفه دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی در این سازمان‌ها باید ایجاد ویژگی‌های عاملیت فعال و فراهم کردن حمایت‌های لازم در ابعاد ده‌گانه

متقابل نام برده در شکل ۲ را بخواهیم در وضعیت (ت) در نظر بگیریم، در این وضعیت کنش و ویژگی‌های منفعلانه عاملیت، در ساختاری که ویژگی‌های قواعد و منابع حمایتگر را در خود ایجاد کرده است، فعالیت‌های نهادینه شده‌ای در سازمان ایجاد خواهد کرد که شرایط نامطلوب و در نهایت شکست توسعه منابع انسانی را به دنبال خواهد داشت. به عبارت دیگر، همان‌گونه که اسکال و راس (۲۰۰۵)، می‌گویند، توانایی افراد در یادگیری و توسعه در کار یا سازمان، در گرو تعامل بین وجود فرصت‌های یادگیری در محیط کار (ساختار) و انتخاب افراد (عاملیت‌ها) برای مشارکت در این فرصت‌ها می‌باشد. انسان‌های عادی، ساختارهای حمایتگر از توسعه خود را انتخاب می‌کنند. اگر ساختار، این فرصت را برای آن‌ها فراهم نکند، گزینه در دسترس برای ادامه مسیر توسعه، انتخاب عاملیت‌ها خواهند بود، که این انتخاب خود در گرو ویژگی‌های فعال یا منفعل بودن آن‌هاست.

همان‌طور که در تغییر حسابداری بخش عمومی مشخص است، شرایط ایده‌آل برای تغییر این بخش زمانی محقق است که عاملیت تغییر حسابداری بخش عمومی، یعنی انسان‌های سازمانی از ویژگی‌های شناختی، هیجانی و رفتاری مطلوب (جدول ۱)، برخوردار بوده و ساختار تغییر حسابداری بخش عمومی نیز ویژگی‌های حمایت‌گرانه را در دل خود متجلی کرده باشد (جدول ۲). در این وضعیت (ب)، استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی باید بر حفظ و تقویت وضعیت

عمومی“ بنامیم، تغییر حسابداری بخش عمومی در گرو دمیده شدن این روح فعال در پیکره حمایت‌گر است. از آنجا که ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، مدلی برای ارزیابی وضعیت تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان‌ها محسوب می‌شود و به نوعی در حکم مدل‌های ارزیابی این تغییر قرار داد. بهتر است استفاده از این مدل برای ارزیابی وضعیت تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان‌ها، با توجه به فهم زمان، سطح بلوغ، اندازه سازمان، نوع صنعت فعالیت سازمان و مرحله رشد آن صورت گیرد.

### بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتیجه یافته‌ها و مطالب بالا، ویژگی‌های عاملیت فعال در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ویژگی‌های عاملیت منفعل آن و نیز ویژگی‌های ساختار غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی در دانشگاه تهران، در مقایسه با ساختار حمایتگر آن، پرکارتر بوده‌اند. به عبارت دیگر شرایط فعلی دانشگاه تهران در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در وضعیت (الف) ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی قرار دارد. در وضعیت (الف)، منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری فعالانه دنبال توسعه شایستگی‌ها و قابلیت‌های خود است، اما حمایت کافی از سوی سازمان دریافت و ادراک نمی‌شود. در این وضعیت، استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی باید تمرکز خود را بیشتر از عاملیت‌ها بر ساختار قرار دهند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید تلاش کنند تا با ایجاد بستری لازم، از عاملیت‌های فعال حمایت‌های لازم را به عمل آورند.

این پژوهش، علی‌رغم بررسی و تحلیل ادبیات موضوع و پاسخ به سؤالات پژوهش به‌طور میدانی، به‌عنوان نوعی مطالعه کیفی عمیق، خالی از اشکال و محدودیت نیست. از آنجا که موضوع این مطالعه پژوهش رفتاری بود، گاهی حسابداران و رؤسای حسابداری با صراحت و صداقت به سؤالاتی مصاحبه پاسخ ندادند. محدودیت دیگر اینکه در مطالعات کیفی نمونه همیشه نمی‌تواند نماینده کل جامعه باشد، از این رو در تعمیم یافته‌ها باید احتیاط کرد. حضور مشاهده‌گر و خطاهای بشری که در مشاهدات و گزارش‌های محقق از داده‌ها روی می‌دهد، نوعی محصول کار را جهت‌دار می‌سازد. از سوی دیگر، چون این روش به‌شدت بر مهارت‌ها و تفسیرهای محقق و مشاهده‌گر متکی است، باید متوجه بود که ممکن است نتایج آن به‌وسیله سوگیری‌های (آگاهانه یا ناخودآگاه) وی تفسیر شود. در تحقیقات موردپژوهی بسیاری

ساختار باشد. اجرای برنامه‌هایی که به تقویت خودتوسعه‌ای و اشتیاق افراد به تغییر حسابداری بخش عمومی منجر می‌شود و برنامه‌هایی که حمایت‌های ده‌گانه نام برده در این پژوهش را فراهم می‌کند، برای این وضعیت حائز اهمیت است. در وضعیت (ت)، علی‌رغم برخورداری افراد از حمایت‌های مورد نیاز برای توسعه و یادگیری در امر تغییر حسابداری بخش عمومی، منابع انسانی از منظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود منفعل هستند. نخستین وظیفه دست‌اندرکاران توسعه منابع انسانی در این وضعیت، تدوین و اجرای استراتژی‌هایی است که به تقویت کنشگری عاملیت‌ها در قبال توسعه مهارت‌ها و شایستگی خود منجر می‌شود. در یک جمع‌بندی باید گفت که افراد در قاموس گروه‌ها و سازمان‌ها، کنش می‌کنند. این کنش‌ها در رابطه با یک سازمان یا مجموعه بیرونی‌اش، به عناصر سازنده آن تبدیل می‌شود و بدین طریق به سطح بالاتری از فرایندها حرکت می‌کنند. در این میان، اقدامات خرد شروع به تسهیم، باز تولید، عادی شدن و در نهایت نهادینه شدن می‌کنند. به همین ترتیب، اقدامات نهادینه شده، هنجارها و قواعد در سطح کلان، فعالیت‌ها و اقدامات روزمره و عادی را تحت تأثیر قرار داده و ادراک‌ها و انتخاب‌های افراد را تحریک یا محدود می‌کنند (پوزیون، ۲۰۰۴).

چنین کنش و واکنشی در واقع بیانگر نقش دوسویه عاملیت و ساختار در زندگی سازمانی است. ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی که در حقیقت الگویی از کاربست نظریه ساختاری در تغییر حسابداری بخش عمومی است، به کسانی کمک می‌کند که به فهم چگونگی ایجاد یا حفظ ارزش‌ها، فرهنگ و اقدامات مطلوب برای تغییر این بخش علاقه دارند. این گونه‌شناسی، به تحلیلگران قدرت می‌دهد که چگونگی تغییر حسابداری بخش عمومی را با فهم اثر متقابل عاملیت و ساختار، شناخته و درک کنند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی با کاربست این مدل در سازمان‌های خود، نخست نوعی ارزیابی از شرایط تغییر در سازمان را انجام می‌دهند و به نوعی میزان آمادگی عاملیت‌ها و خواص ساختاری تغییر حسابداری بخش عمومی را می‌سنجند، سپس استراتژی‌هایی متناسب با هر وضعیت (وضعیت‌های چهارگانه ماتریس) را تدوین و پیاده‌سازی می‌کنند. بنابراین ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، قابلیت ایجاد می‌کند تا به کمک آن بتوان نیازهای عاملی برای وضع و حفظ تغییر یا توسعه در سازمان را فهمید و درک کرد. اگر با زبانی استعاری، عاملیت‌های فعال را “روح تغییر حسابداری بخش عمومی” و ساختار حمایتگر را “پیکره مادی تغییر حسابداری بخش

کارگاه‌ها به وی آموزش داده‌اند، به خوبی بر می‌آید. به مدیران منابع انسانی سازمان‌ها توصیه می‌شود که از اقدامات غیرنظام‌مند و جسسته و گریخته برای توسعه منابع انسانی اجتناب کنند و با به‌کارگیری طرح توسعه فردی به‌عنوان ابزاری دقیق و مناسب برای شناسایی قوت‌ها و ضعف‌های کارکنان، اثربخشی و هماهنگی اقدامات توسعه‌ای را افزایش دهند و از اتلاف انرژی و زمان سازمان برای توسعه منابع انسانی خود جلوگیری کنند. از آنجا که خلاقیت پیش‌نیاز نوآوری است، ارتقای خلاقیت و حمایت از کارکنان برای پیاده‌سازی ایده‌های جدیدشان، می‌تواند نوآوری را نیز در دانشگاه تهران تقویت کند. توصیه می‌شود که به روش‌های کاهش مقاومت (مشارکت، در نظر گرفتن تسهیلات و...) توجه شود و روش‌های مناسب با توجه به نوع تغییر اعمال شود. با توجه به اهمیت و تأثیر مهارت‌ها و قابلیت‌های انسانی و تأثیر آن در پیشبرد اهداف سازمانی، لازم است، آموزش‌های مرتبط با مهارت‌های انسانی در دستورکار بخش توسعه منابع انسانی دانشگاه تهران قرار گیرد. تجارب و تخصص‌های کارکنان حسابداری در قالب ساختاری منسجم درآمده که در مواقع ضروری جهت حل مشکلات تغییر حسابداری بخش عمومی دانشگاه تهران استفاده شود. با توجه به کمبود نیروی انسانی متخصص در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی باید آموزش‌های لازم در جهت کسب شناخت و آگاهی کارکنان حسابداری از تغییر حسابداری بخش عمومی و همچنین کسب مهارت‌های لازم برای اجرای موفق این تغییر داده شود. از دیگر پیشنهادات کاربردی می‌توان به موارد ذیل اشاره کرد:

گزینش روان‌شناختی مدیران ارشد منابع انسانی برای حمایت از توانایی‌ها و رشد و بهبود فرصت‌های شغلی برای کارکنان حسابداری؛ تغییر در رویه‌های حفظ کارکنان حسابداری دانشگاه تهران برای رشد جانشین‌پروری؛ تلاش برای شایسته‌گزینی کارکنان حسابداری از طریق بررسی مصاحبه‌ها و فرایندهای استخدام؛ ایجاد تغییر در مشخصاتی از برگه شرح شغل در جهت بهبود عملکرد شغلی و سازمانی کارکنان دانشگاه تهران؛ تغییر در ساختار جذب کارکنان دانشگاه تهران با رویکرد گزینش دانش‌محور؛ گزینش روان‌شناختی مدیران ارشد منابع انسانی؛ حمایت از توانایی‌های کارکنان حسابداری و رشد و بهبود فرصت‌های شغلی برای آن‌ها؛ توجه به عزت و شرافت کارکنان حسابداری؛ ایجاد شرایطی در سازمان برای حرکت کارکنان حسابداری به سمت خودکنترلی؛ ترسیم چشم‌انداز دانشگاه تهران براساس کرامت انسانی؛ برقراری عدالت در دانشگاه تهران؛ برقراری سیستم حقوق و دستمزد براساس معیارهای شایستگی؛ تقدیر دانشگاه

اوقات محقق برای دریافت اجازه ورود و اخذ مجوز برای مطالعه با مشکل مواجه می‌شود. در تحقیقات موردپژوهی برانگیختن سوءظن مشارکت‌کنندگان نیز کارچندان ساده‌ای نیست. تأمین و حفظ صمیمیت با مشارکت‌کنندگان، گاهی اوقات محقق را از یادداشت برداری به‌موقع و به‌کارگرفتن سایر ابزار کمکی در مطالعه محروم می‌سازد. ناگفته پیداست که تکیه مشاهده‌گر تنها بر حافظه خود، چقدر می‌تواند به اصل موضوع و گردآوری دقیق داده‌ها آسیب وارد کند. از سوی دیگر صمیمیت بیش از حد می‌تواند باعث یکی شدن (حل شدن) دیدگاه‌های محقق با دیدگاه‌های مصاحبه‌شوندگان شود که برای کنترل این مشکل باید از منابع اطلاعاتی دیگر از جمله مشاهده و اسناد استفاده شود. از آنجایی که محیط پژوهش موردپژوهی طبیعی است، محقق کنترل‌چندانی بر متغیرهای خارجی که ممکن است بر داده‌ها مؤثر باشند، ندارد و درست به همین دلیل استفاده از روش موردپژوهی به نظم و ترتیبی استثنایی و خودکار نیاز دارد.

از سوی دیگر به منظور بهبود در امر تغییر، پیشنهاد می‌شود که از آنجا که دانشگاه تهران جهت انجام درست فرایند تغییر به کارکنان با انگیزه نیاز دارد، باید از لحاظ مالی و اقتصادی نیز کارکنان خود را حمایت کند؛ زیرا تحت تأثیر قرار دادن کارکنان از نظر روانی تنها یکی از ابعاد مسئله است و دانشگاه تهران به کارکنانی با تعهد مستمر بالا نیاز دارد تا بتواند به اهداف راهبردی خود دست یابد و کارکنان با انگیزه و با تجربه خود را از دست ندهد. از آنجا که اثرگذاری رؤسای حسابداری بر کارکنان حسابداری بیشتر از دانشگاه تهران است و می‌تواند کارکنان را از نظر تعهد و عملکرد تحت تأثیر قرار دهند، آموزش‌های لازم به رؤسای حسابداری در چگونگی ارتباط با کارکنان می‌تواند در دستیابی به این هدف کمک کند.

برای جبران نقیصه‌های ضعف دانش تخصصی و یا مشارکت نداشتن کارکنان و یا نداشتن تجربه قبلی به راحتی می‌توان با برگزاری دوره‌های آموزشی کارگاهی موجب به‌روزرسانی دانش مدیران، ایجاد انگیزه در کارکنان برای مشارکت بیشتر در امور شناخت و بررسی عوامل پنهان و آشکاری که مستقیم یا غیرمستقیم در به‌کارگیری حسابداری تعهدی مؤثر بوده و به راحتی قابل تشخیص نیست، شد. افزون بر این، با این کار مشکل کمبود نیروی متخصص نیز خود به خود حل شده و انعطاف نداشتن در مقابل تغییرات، جای خود را به انعطاف بیشتر کارکنان داده و هر فرد به متخصصی تبدیل می‌شود که از عهده اموری که به وی محول شده، با رعایت استانداردها و اصول اساسی که در این

تهران از افراد مسئولیت‌پذیر در حوزه مالی و حسابداری؛ ایجاد شرایط و فضای محرک خلاقیت در دانشگاه تهران برای کارکنان حسابداری؛ استفاده از نظرهای کارکنان حسابداری در مواقع لزوم؛ دادن آزادی عمل به کارکنان حسابداری برای تصمیم‌گیری در خصوص چگونگی انجام وظایف؛ احترام گذاشتن مدیران دانشگاه تهران به کارکنان حسابداری، عقاید و نظرهای آن‌ها؛ رفتار محترمانه مدیران با کارکنان حسابداری و کمک در جهت توسعه نقاط قوت آنان؛ فرهنگ‌سازی مناسب برای استفاده صحیح و محافظت از اموال دانشگاه تهران؛ رفتار منصفانه در ارزیابی عملکرد به دلیل پایمال نشدن حق کارکنان حسابداری در ارزیابی عملکرد و ارتقای آن‌ها براساس عملکرد؛ کاهش یافتن دستورالعمل‌های دقیق و از پیش تعیین شده برای انجام کار؛ در اولویت بودن جذب افراد کاردان و شایسته در حوزه مالی و حسابداری؛ ایجاد فضای حمایت از ایده‌های جدید؛ تشویق انتقادپذیری؛ ترغیب به ریسک‌پذیری کارکنان حسابداری؛ ارتقای مستمر دانش شغلی و سازمانی کارکنان حسابداری؛ تشویق یادگیری مستمر؛ پذیرش نظرهای چالش‌انگیز؛ تسهیل تسهیم دانش و تجربه میان پرسنل حسابداری و تقویت تفکر خلاق و منتقدانه؛ برگزاری دوره‌های پرورش مهارت‌های خلاقانه کارکنان؛ تشویق افراد خلاق و نوآور؛ توجه به ویژگی‌ها و رفتارهای خلاقانه کارکنان حسابداری در ارزیابی‌های عملکرد؛ ایجاد زمینه مناسب‌تر برای بیان دیدگاه‌ها، ایده‌ها و انتقادها؛ به باور تبدیل کردن نقش حسابداری تعهدی برای مسئولان اجرایی؛ استفاده از تجربیات اجرایی حسابداری تعهدی در کشورهای مشابه؛ ارائه آموزش‌های اثربخش لازم در ارتباط با حسابداری تعهدی از سوی کارکنان حسابداری آشنا و باتجربه در این ارتباط؛ آشنایی مدیران عالی با حسابداری تعهدی و مزایا و معایب آن؛ حمایت مدیران عالی در خصوص ایجاد امکانات لازم از جمله رفع مشکلات نرم‌افزار، تهیه بودجه لازم برای پشتیبانی بهتر و کارآمد از نرم‌افزار، تهیه سخت‌افزار و برگزاری جلسات آموزشی؛ برگزاری جلسات آموزشی و ایجاد دوره‌های کوتاه‌مدت جهت مدیران و رؤسای دانشکده‌ها که تخصص مالی ندارند؛ استفاده از تجربیات دانشگاه‌های علوم پزشکی و شهرداری‌ها در خصوص تبدیل حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی؛ حرکت به سوی بودجه‌ریزی عملیاتی و محاسبه بهای تمام‌شده سرانه دانشجویی؛ افزایش یادگیری سازمانی و به اشتراک گذاشتن دانش و تجربیات بین کارکنان حسابداری و ارتقای سطح دانش آنان؛ فراهم آوردن شرایطی جهت شکوفایی استعداد کارکنان حسابداری خلاق و نوآور؛ انجام اقدامات لازم در جهت ایجاد بستر مناسب اجرای

حسابداری تعهدی از جمله تعریف نتایج و خروجی‌های مورد انتظار دانشگاه تهران و در صورت امکان ایجاد یک واحد سازمانی مجزا در هر واحد سازمانی برای ارزیابی عملکرد؛ تهیه ابزار و بودجه مورد نیاز برای ارزیابی عملکرد. به جامعه دانشگاهی و پژوهشگران علاقه‌مند توصیه می‌شود:

- ارزیابی موانع و مشکلات اجرایی تغییر حسابداری بخش عمومی در سایر دانشگاه‌های دولتی و ارائه راه‌حل‌ها به‌عنوان مکمل این پژوهش مورد پژوهش قرار گیرد. این پژوهش در سایر بخش‌های دولتی به کار گرفته شود و نتایج آن‌ها با نتایج به‌دست آمده از این پژوهش مقایسه شود.

- با انجام پژوهش‌های مشابه سطح آمادگی مدیران ارشد و کارشناسان حسابداری دانشگاه‌های مختلف دولتی برای ادامه تغییر حسابداری بخش عمومی بررسی شود.

- با ورود به حوزه حسابداری بخش عمومی و شناسایی مشکلات، موانع و نقاط قوت تغییرات این حوزه، گامی در جهت بهبود و ارتقای حسابداری بخش عمومی ایران بردارند.

- همچنین به ایشان پیشنهاد می‌شود تا در هر یک از دانشگاه‌های دولتی موردپژوهی انجام داده تا درک عمیق‌تری از چالش‌ها و موضوعات در رابطه با پذیرش فعالیت‌های نوین حسابداری بخش عمومی به‌دست آورند.

- از آنجا که ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، مدلی برای ارزیابی وضعیت تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان‌ها محسوب می‌شود و به نوعی در حکم مدل‌های ارزیابی این تغییر قرار داد، بهتر است استفاده از این مدل برای ارزیابی وضعیت تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان‌ها، با توجه به فهم زمان، سطح بلوغ، اندازه سازمان، نوع صنعت فعالیت سازمان و مرحله رشد آن صورت گیرد.

- به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌کنیم تا ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی را با توجه به موارد بالا، دوباره مفهوم پردازی کرده و نسخه‌های جدیدتری از آن ارائه کنند.

#### منابع

- امینی‌مهر، اکبر؛ حجازی، رضوان؛ شهیم پرمهر، ضیال‌الدین. (۱۳۹۴). "بررسی سودمندی مبنای حسابداری تعهدی بر شفافیت گزارش‌گری و مسئولیت پاسخگویی در دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی: دانشگاه خوارزمی تهران)". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۲)، ۶۶-۵۵.
- اکرمی، سید رحمت‌اله؛ فعال قیومی، علی؛ قدیریان آرابی، محمدحسین. (۱۳۹۶). "گذر از حسابداری نقدی به تعهدی



- در بخش عمومی: دوره زمانی مورد نیاز". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۳)، ۷-۱۶.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). "عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱(۳۷)، ۱-۳۷.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). "بررسی تطبیقی مفاهیم حسابداری واحدهای انتفاعی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۸(۲۸)، ۵۶-۸۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۹). "نقش و مسئولیت پاسخگویی در چارچوب نظری حسابداری دولتی". دوماهنامه حسابرس، ۲(۷)، ۲۶-۳۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "تحلیل نظری پیرامون سیستم نظارت مالی کشور از منظر پاسخگویی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۱)، ۹۷-۱۳۰.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۲). "مسئولیت پاسخگویی و تحولات حسابداری دولتی موضوع بیانیه GASB34". پژوهش‌نامه علوم انسانی و اجتماعی، ۳(۸)، ۳۵-۶۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۵). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی (چاپ دوم). تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر؛ ستایش، محمدحسین. (۱۳۸۶). "تبیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد و بررسی قابلیت‌های سیستم حسابداری دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور تحقق پاسخگویی مالی و عملیاتی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۴۹)، ۴۵-۶۶.
- بدایعی، حمید؛ رضایی، حمیدرضا؛ قناد، مصطفی. (۱۳۹۵). "تغییر مبنا در حسابداری بخش عمومی؛ مشکلات و موانع پیشرو". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴)، ۸۱-۹۶.
- پارکر، جان. (۱۳۸۶). ساخت‌یابی. ترجمه حسین قاضیان، تهران: انتشارات نشر نی.
- تنهایی، ح.ا. (۱۳۸۲). جامعه‌شناسی نظری: مبانی اصول و مفاهیم. تهران: بهمن برنا.
- تنهایی، ح.ا. (۱۳۸۳). درآمدی بر مکاتب و نظریه‌های جامعه‌شناسی. مشهد: نشر مرنديز.
- جلائی‌پور، حمیدرضا؛ محمدی، جمال. (۱۳۸۷). نظریه‌های متأخر جامعه‌شناسی. تهران: نشرنی.
- حاجیپها، زهره؛ استاد میرزایی، امیر. (۱۳۹۲). "بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران". مجله حسابداری سلامت، ۲(۶)، ۱۹-۳۹.
- حاجیپها، زهره؛ امیرطاهری، کرامت. (۱۳۹۴). "رابطه استفاده از رویه‌های نوین حسابداری و ایجاد انگیزش و بهبود رضایت ذینفعان خدمات عمومی در شهرهای تهران". مجله حسابداری دولتی، ۲(۳)، ۵۳-۵۸.
- رحمانی، علی؛ رضایی، مهدی. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی". مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی، ۲۸۳، ۲۷۱-۲۶۲.
- رحیمیان، نظام‌الدین. (پاییز و زمستان، ۱۳۸۷). "حسابرسی دولتی و انواع آن". مجله دانش حسابرسی، ۲۷، ۱۶-۴.
- رفیع‌پور، فرامرز. (۱۳۸۲). تکنیک‌های خاص تحقیق در علوم اجتماعی. تهران.
- ریتزر، جورج. (۱۳۸۳). نظریه جامعه‌شناسی در دوران معاصر. ترجمه محسن ثلاثی، تهران: انتشارات علمی.
- رستمی، شعیب؛ کهنسال، ثمین. (۱۳۹۵). "بررسی مفهومی لزوم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی در بخش عمومی". مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۵(۱۸)، ۱۱۳-۱۰۰.
- رفیعی، افسانه. (۱۳۸۷). "کاربرد مبنای تعهدی در حسابداری دولتی". دوماهنامه حسابرس، ۴۰، ۸۶-۹۱.
- ساروخانی، باقر. (۱۳۷۸). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی (جلد دوم). تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی.
- سرمد، زهره و دیگران. (۱۳۷۸). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. تهران: نشر آگاه.
- صبوری، مصطفی. (۱۳۸۶). "شفافیت بودجه‌ای". دوماهنامه حسابرس، ۳۷، ۵۵-۵۰.
- طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ حسینی، محسن. (۱۳۹۰). "حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان‌های دولتی". دوماهنامه حسابرس، ۵۵، ۷۳-۶۶.
- کاظمی، محمد؛ کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۹۱). "چالش‌های استقرار نظام گزارشگری بر مبنای حسابداری تعهدی (با تأکید بر مسئولیت پاسخگویی) در بخش دولتی ایران". دانش حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۴۴-۲۳.
- کرباسی یزدی، حسین؛ طریقی، علی. (۱۳۸۸). "ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی تهران". دانش حسابرسی، ۷، ۲۷-۱۶.
- کردستانی، غلامرضا؛ ایران‌شاهی، علی‌اکبر. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی".

- دانش حسابداری، ۲۸، ۲۱-۱۰.
- کردستانی، غلامرضا؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). "بررسی رویکردها و عوامل مؤثر بر تدوین برنامه گذار به حسابداری تعهدی در بخش عمومی". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۱(۱)، ۲۰-۹.
  - قاضی‌مرادی، نرجس. (۱۳۹۵). "مشکلات اجرای حسابداری تعهدی در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۲(۴)، ۲۴-۱۵.
  - محمدزاده سالدی، حیدر؛ فرجی، حمیده. (۱۳۹۵). "بررسی محرک‌ها و موانع تغییرات حسابداری دولتی در نظام گزارشگری مالی بخش عمومی ایران". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۳(۵)، ۴۶-۳۵.
  - مهدوی، غلامحسین. (۱۳۷۹). "نظام پاسخگویی و حسابداری دولتی در ایران". دو ماهنامه حسابرس، ۲(۷)، ۴۳-۳۸.
  - مهر الحسینی، محمد حسین؛ ابوالحلاج، مسعود؛ نکویی‌مقدم، محمود؛ دهنویه، رضا؛ امامی، مژگان.
- Accounting*, 23(1), 71-77.
- Bryant, C.G.A. & Jary, D. (2011). *Anthony Giddens, in Ritzer, G. & Stepnisky, J. (Eds.). The Wiley-Blackwell companion to major social theorists.* Malden: Wiley-Blackwell.
  - Coad, A., Jack, L. & Kholeif, A. (2016). "Strong Structuration Theory In Accounting Research". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(7), 1138 – 1144.
  - Coad, A.F. & Glyptis, L.G. (2014). "Structuration: A Position-Practice Perspective and an Illustrative Study". *Critical Perspectives on Accounting*, 25, 142-161.
  - Coad, A.F. & Herbert, I.P. (2009). "Back to the Future: New Potential for Structuration Theory in Management Accounting Research?". *Management Accounting Research*, 20, 177-192.
  - Cohen, I.J. (1989). *Structuration Theory: Anthony Giddens and the Constitution of Social Life.* London: Macmillan.
  - Conrad, L. (2014). "Reflections on the Application of And Potential for Structuration Theory in Accounting
- (۱۳۹۲). "مرور نظام مند بررسی اجرای حسابداری تعهدی در بخش دولتی و نظام سلامت: چالش‌ها راهکارها". مدیریت / اطلاعات سلامت، ۱۰(۵)، ۷۶۰-۷۵۰.
- موسوی شیری، محمود؛ صادقی، محمد حسین؛ فاتح، حسین. (۱۳۹۳). "بررسی ویژگی‌های کیفی گزارش‌های مالی تهیه شده بر اساس مبنای حسابداری تعهدی در مقابل مبنای حسابداری نقدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور". دو فصلنامه حسابداری دولتی، ۱(۱)، ۳۸-۲۹.
  - وکیلی فرد، حمیدرضا؛ نظریف، فرزاد. (۱۳۹۱). "عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در مؤسسات تابعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی". حسابداری سلامت، ۱(۱)، ۱۲۵-۱۱.
  - یآوری، علی؛ احمدی، ایرج؛ روضه‌ای، منصور. (۱۳۹۲). "ضرورت بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین". توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی، ۲(۲۸)، ۱۴۸-۱۲۹.
  - Ahrens, T. & Chapman, C.S. (2006). "Doing Qualitative Field Research in Management Accounting: Positioning Data to Contribute to Theory". *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819-841.
  - Baert, P. (2010). *Social theory in the twentieth century.* Maiden, MA: Polity Press.
  - Baxter, J. & Chua, W.F. (2003). "Alternative Management Accounting Research Whence and Whither". *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), 97-126.
  - Becker, S.D., Jagalla, T. & Skaerbaek, P. (2014). "The Translation of Accrual Accounting and Budgeting and the Reconfiguration of Public Sector Accountants". *Identities Critical Perspectives on Accounting*, 25(4), 324- 338.
  - Berger, P.L. & Luckmann, T. (1991). *The social construction of reality: A treatise in the sociology of know-ledge.* London: Penguin.
  - Broadbent, J. (2012). "Commentary on Parker: Groundhog day and optimism". *Critical Perspectives on*

- Research". *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 128-134
- Danaee Fard, H. (2010). *Theory Building: Foundations and Methodologies*. Tehran: Samt Press (*in Persian*).
  - Englund, H. & Gerdin, J. (2016). "What Can (Not) a Flat and Local Structuration Ontology Do for Management Accounting Research?". *A Comment on Coad, Jack and Kholeif. Qualitative Research in Accounting & Management*, 13(2), 252-263.
  - Englund, H. & Gerdin, J. (2014). "Structuration Theory in Accounting Research: Applications and Accountability". *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 162-180.
  - Englund, H., Gerdin, J. & Burns, J. (2011). "25 Years of Giddens in Accounting Research: Achievements, Limitations and the Future". *Accounting, Organizations and Society*, 36, 494-513.
  - Feeney, O. & Peirce, B. (2016). "Strong Structuration Theory and Accounting Information: An Empirical Study". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(7), 76-1152.
  - Giddens, A. (1984). *The constitution of society*. Cambridge: Polity Press.
  - Hopwood, A.G. (2007). "Whither Accounting Research?". *The Accounting Review*, 82, 1365-1374.
  - Hopwood, A. G., & Miller, P. (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: Cambridge University Press.
  - Jack, L. (2017). *Accounting and social theory: an introduction*. Abingdon: Routledge.
  - Jack, L. (2013). Accounting communications inside organisations, in Jack, L., Davidson, J. and Craig, R., Editors, *The Routledge Companion to Accounting Communication*, Abingdon: Routledge.
  - Jack, L. & Kholeif, A. (2008). Enterprise "Resource Planning and a Contest to Limit the Role of Management Accountants: A Strong Structuration Perspective". *Accounting Forum*, 32(1), 30-45.
  - Lukka, K. & Modell, S. (2010). Validation in Interpretive Management Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (4), 462-477.
  - Makrygiannikis, G. & Jack, L. (2016). "Understanding Management Accounting Change Using Strong Structuration Frameworks". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 29(7), 1234-1256.
  - Malmi, T. & Granlund, M. (2009). "In Search of Management Accounting Theory". *European Accounting Review*, 18(3), 597-620.
  - Manochin, M.M., Jack, L. & Howell, C. (2008). "The Boundaries of Reporting Sustainable Development in Social Housing". *Public Money and Management*, 28(6), 345-352.
  - Mattessich, R. (2007). *Two hundred years of accounting research*. Abingdon: Routledge.
  - Moore, D.R.J. & McPhail, K. (2016). "Strong Structuration and Carbon Accounting: A Position-Practice Perspective of Policy Development at the Macro, Industry and Organizational Levels". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(7), 1204-1233.
  - Mouzelis, N.P. (2008). *Modern and postmodern social theorizing: Bridging the divide*. Cambridge: Cambridge University Press.
  - Mouzelis, N.P. (1995). *Sociological theory: what went wrong?, diagnosis and remedies*. London: Routledge.
  - Parker, J. (2006), "Structuration's Future? From all and Everywhere' to 'Who did What, Where, When, How and Why?'. *Journal of Critical Realism*, 5, 122-138.
  - Parker, J. (2000). *Structuration*. London: Open University Press.
  - Ritzer, G. (2007). *Contemporary sociological theory and its classical roots: the basics* (2<sup>nd</sup> edition). New York: McGraw-Hill.

- Pollitt, C. & Bouckaert, G. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis - New Public Management, Governance, and the Neo-Weberian State*. New York: Oxford University.
- Roberts, J. (2014). "Testing the Limits of Structuration Theory in Accounting Research". *Critical Perspectives on Accounting*, 25(2), 135-141.
- Roberts, J. & Scapens, R.W. (1985). "Accounting Systems and Systems of Accounting: Understanding Accounting Practices in Their Organizational Contexts". *Accounting, Organizations and Society*, 10, 443-456
- Stones, R. (2015). *Why current affairs needs social theory*. Palgrave Macmillan: Basingstoke.
- Stones, R. (2005). *Structuration theory*. Palgrave Macmillan: Basingstoke.
- Stones, R. (2001). "Refusing the Realism Structuration Divide". *European Journal of Social Theory*, 4(2), 177-197.
- Stones, R. (1996) *Sociological Reasoning: towards a past-modern sociology*, Palgrave Macmillan, Basin-gstoke.
- Stones, R. & Jack, L.(2016). "The Bridge Between Ontological Concepts and Empirical Evidence: An Interview with Rob Stones". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7(29), 1145 -1151
- Veliquette, A. (2013). "Structuration Theory's Relevance to HRD: A Review and Application". *Human Resource Development Review*, 12 (2), 199-219.
- Wengraf, T. (2001). *Qualitative research interviewing: Biographic narrative and semi-structured methods*. London: Sage Publications.