



The Phenomenology of the Lived Experiences of Accounting Professors from Public Sector Accounting Education

Sajad Naghdi^{*1}, Roghayye Jeddi², Javad Esmaeili³, Vahid Ahmadian⁴

1. Assistant Professor, Faculty of Economic and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran.

2. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Economic and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran. (Rjeddi@yahoo.com).

3. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (javadesmaeili68@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Faculty of Economic and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran. (v.ahmadian@tabrizu.ac.ir).

Corresponding Author:

Sajad Naghdi

Email: S.nagdi@tabrizu.ac.ir

Received: 2024/04/18

Accepted: 2024/09/17

How to Cite:

Naghdi, S; Jeddi, R; Esmaeili, J; Ahmadian, V; (2025). The Phenomenology of the Lived Experiences of Accounting Professors from Public Sector Accounting Education, *Governmental Accounting*, 11 (21), 75-92.

ABSTRACT

Subject and Objective: The current research aims to know the views and lived experiences of accounting professors from the public sector accounting education.

Research Method: This research is practical in terms of purpose, and in terms of data collection, it is a qualitative research of the phenomenological type. The participants of this study were 12 people selected using the purposeful sampling method in the country's universities. In collecting the required data, a semi-structured interview method was used until reaching theoretical saturation. Thematic coding analysis method was used to analyze the data and the four concepts of credibility, transferability, confirmability, and transferability were used to check the validity and reliability of the interviews.

Findings: In total, based on the opinions and views of professors, four main themes including background and content challenges and obstacles, stakeholders' interactivity and responsibility, educational and research opportunities and benefits, and professors' structural and behavioral characteristics were identified, For 4 main themes, a total of 48 sub-themes with 106 conceptual codes were extracted.

Conclusion, Originality, and its Contribution to Knowledge: Most of the narratives were identified in the sub-theme of professors' structural and behavioral characteristics, This finding reflects the need to pay attention to this concern of students by accounting educational groups. The findings of the research indicate the important role of professors in solving the obstacles and challenges of accounting education in the public sector, especially through the revision of teaching methods and educational content to increase the attractiveness of learning and attract the attention of the students.

Keywords: Education, Public Sector Accounting, Phenomenology.

JEL Classification: I22, I29, H52.



«مقاله پژوهشی»

پدیدارشناسی تجارب زیسته اساتید حسابداری از آموزش حسابداری بخش عمومی

سجاد نقدی^{۱*}، رقیه جدی^۲، جواد اسماعیلی^۳، وحید احمدیان^۴

چکیده

موضوع و هدف مقاله: هدف پژوهش حاضر شناخت دیدگاه‌ها و تجارب زیسته اساتادان رشته حسابداری از آموزش حسابداری بخش عمومی است.

روش پژوهش: این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و برحسب گردآوری داده یک پژوهش کیفی از نوع پدیدارشناسی توصیفی است. مشارکت‌کنندگان این مطالعه به تعداد ۱۲ نفر و با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند در دانشگاه‌های کشور انتخاب شدند. در جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از روش مصاحبه فردی نیمه‌ساختار یافته تا رسیدن به حد اشباع نظری استفاده شد. برای تحلیل داده‌ها از روش کدگذاری موضوعی و برای بررسی روایی و پایایی مصاحبه‌ها نیز از چهار مفهوم قابلیت اعتماد، قابلیت انتقال، قابلیت تأیید و اطمینان‌پذیری بهره‌بردار شده است.

یافته‌های پژوهش: در مجموع براساس نظرات و دیدگاه‌های اساتادان، ۴ مضمون اصلی چالش‌ها و موانع زمینه‌ای و محتوایی، تعامل‌پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان، فرصت‌ها و مزایای آموزشی و پژوهشی و ویژگی‌های ساختاری و رفتاری اساتادان شناسایی شد. برای ۴ مضمون اصلی نیز مجموعاً ۴۸ مضمون فرعی با ۱۰۶ کد مفهومی استخراج شد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: بیشترین روایت‌ها در ارتباط با مضمون اصلی ویژگی‌های ساختاری و رفتاری اساتادان شناسایی شد، این یافته لزوم توجه به این دغدغه توسط گروه‌های آموزشی حسابداری را منعکس می‌کند. یافته‌های پژوهش، بیانگر نقش مهم اساتادان در رفع موانع و چالش‌های آموزش حسابداری بخش عمومی به ویژه از طریق بازنگری در روش‌ها و الگوهای تدریس و محتوای آموزشی با هدف افزایش جذابیت یادگیری و جلب توجه مخاطبان است.

واژه‌های کلیدی: آموزش، پدیدارشناسی، حسابداری بخش عمومی.

طبقه‌بندی موضوعی: I22، I29، H52.

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.
۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (Rjeddi@yahoo.com)
۳. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، (javadesmaei68@yahoo.com)
۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران. (v.ahmadian@tabrizu.ac.ir)

نویسنده مسئول:

سجاد نقدی
رایانامه:

S.nagdi@tabrizu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۶/۲۷

استناد به مقاله:

نقدی، سجاد؛ جدی، رقیه؛ اسماعیلی، جواد و احمدیان، وحید، (۱۴۰۳)، پدیدارشناسی تجارب زیسته اساتادان حسابداری از آموزش حسابداری بخش عمومی، *حسابداری دولتی*، ۱۱ (۲۱)، ۷۶-۹۲.

حق انتشار این مستند، متعلق به نویسندگان آن است. © ۱۴۰۳. ناشر این مقاله، دانشگاه پیام نور است.

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.
Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



مقدمه

است. به عنوان مثال نوس^۴ و همکاران (۲۰۲۲) معتقد هستند که انتظارات سیاست‌گذاران حسابداری بخش عمومی این است که آموزش حسابداری بخش عمومی باید در مدارس کسب و کار و دانشگاه‌ها صورت پذیرد. به اعتقاد این پژوهشگران، دانشجویان به دروسی که در بخش خصوصی کاربرد ندارند، علاقه‌مند نیستند. اگرچه این چالش عدم جذابیت حسابداری بخش عمومی به دلایلی از قبیل خشک بودن مطالب آن بدیهی به نظر می‌رسد (پیتولیس^۵ و همکاران، ۲۰۱۸)، اما از ادبیات آموزش حسابداری بخش دولتی کنار گذاشته شده است. به عنوان مثال اسکویلی و سیمز^۶ (۲۰۰۸) معتقد هستند آموزش حسابداری در بخش عمومی، حوزه نادیده گرفته شده در پژوهش‌های حسابداری است. دامنه این بی‌علاقگی به حدی است که حتی برخی پژوهشگران نظیر پیتولیس و همکاران (۲۰۱۸) از دروس حسابداری بخش عمومی با اصلاح «خواهر ناتنی زشت^۷» یاد می‌کنند. با توجه به اینکه دروس حسابداری بخش عمومی برای اکثر دانشجویان به دلایل مختلف مانند تمرکز بر استخدام در بخش خصوصی و یا خشک بودن درس، جذابیت ندارد، در برخی کشورها نیز دانشگاه‌ها با این موضوع همگام بوده‌اند به طوری مثال در برخی دانشگاه‌ها دروس حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به عنوان دروس اختیاری ارائه می‌شوند، افزون بر این مواردی نیز بوده است که تنها یک واحد آموزشی به دروس حسابداری بخش عمومی اختصاص یافته است (پیتولیس و همکاران، ۲۰۱۸). این در حالی است که افزایش تقاضای جهانی برای ارتقای مسئولیت پاسخگویی نیاز به آموزش حسابداران خبره بخش عمومی را افزایش داده است، ولی مراکز آکادمیک و دانشگاهیان در آموزش نیروهای متخصص بسیار ضعیف عمل کرده است و آموزش منابع انسانی در این حوزه همگام با توسعه و پیشرفت در بخش عمومی نبوده است (هنری، ۲۰۰۵). باوجود آنکه همسو با اصلاحات گسترده صورت گرفته در ماهیت حسابداری بخش عمومی در کشورهای مختلف مطالعات متعددی ابعاد مختلف این تغییرات را بررسی کرده است، اما به اعتقاد برخی پژوهشگران از قبیل پیتولیس و همکاران (۲۰۱۸) و کاراتزیماس و همکاران (۲۰۲۲) برخلاف آموزش حسابداری بخش خصوصی، آموزش حسابداری دولتی و بخش عمومی در ادبیات حسابداری به صورت محدود مورد توجه قرار گرفته است. افزون بر این در طی سال‌های اخیر به ویژه از سال ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۳ همایش‌ها و کنفرانس‌های متعددی از جمله

با توجه به اهمیت روزافزون نقش منابع انسانی در پیشبرد اهداف مالی و حسابداری بخش عمومی، تقاضا برای استخدام دانش‌آموختگان حسابداری به ویژه آنهایی که دارای سابقه مؤثر در حوزه حسابداری دولتی و بخش عمومی هستند، به شدت افزایش یافته است. در چنین شرایطی دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی برای آنکه مزیت رقابتی خود در آموزش حسابداران متخصص را حفظ کنند، باید نیازهای واقعی سازمان‌ها و نهادهای فعال در بخش عمومی را شناسایی کنند. در راستای این اقدام، نقش معلمان و آموزش‌دهنده‌ها بسیار کلیدی است، چرا که این افراد عناصر مهمی در تقویت مهارت‌های فنی دانشجویان هستند (محمد و لاشین^۱، ۲۰۱۰). با این حال باوجود گستردگی بخش عمومی و اهمیت آن، دانشگاه‌ها محتوای ناچیزی را در حوزه حسابداری بخش عمومی و دولتی آموزش می‌دهند (کوردی، ۲۰۱۳). بنابراین در همین راستا کراه و آوه^۲ (۲۰۱۳) با مطرح کردن مسأله همراستا نبودن سرفصل‌های آموزشی حسابداری بخش عمومی با اصلاحات اخیر در این بدنه از جمله بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی، استقرار حسابداری تعهدی و سایر تحولات، همکاری قوی‌تر دانشگاهیان و متخصصان حسابداری دولتی را لازم‌الاجرا می‌دانند (باسلوم^۳ و همکاران، ۲۰۲۲). این موضوع به ویژه در کشوری مانند ایران که تعداد نهادها و سازمان‌های دولتی قابل توجه است، چشم‌گیرتر است، چرا که در ایران نیز همسو با سایر کشورها اقدامات اولیه برای اجرای سیستم تعهدی صورت گرفته است (نورانی و اخلاقی، ۱۴۰۲).

باوجود ایجاد گرایش حسابداری بخش عمومی در دوره تحصیلات تکمیلی برخی از دانشگاه‌های کشور، به دلیل کمبود واحدهای درسی مرتبط با حسابداری بخش عمومی و بودجه‌بندی در دوره کارشناسی (اکثراً ۶ واحد درسی)، در برخی موارد مشاهده می‌شود حسابداران فاقد تحصیلات تکمیلی با گرایش بخش عمومی به دلیل مزایا و منافع استخدام دولتی، در آزمون‌های استخدامی دستگاه‌های اجرایی شرکت کرده و پس از استخدام، به دلیل عدم آموزش مؤثر در دانشگاه، مهارت کاربردی در حل مسائل مالی بخش دولتی نشان نمی‌دهند. نتایج برخی مطالعات نشانگر آن است که علاقه دانشجویان حسابداری به آموزش حسابداری بخش عمومی بسیار پایین

حاضر مبنای نظری در سه حوزه آموزش حسابداری بخش عمومی، چالش‌های آن و در نهایت نقش و تاثیر مراکز آکادمیک و دانشگاه‌ها در پیشبرد اهداف آموزش حسابداری بخش عمومی ارائه می‌گردد. اگر موضوعاتی از قبیل قابلیت اتکای اطلاعات مالی بخش عمومی، مهارت کارکنان بخش عمومی و ایجاد شهروندان متعهد در جامعه اهمیت داشته باشد، باید آموزش حسابداری بخش عمومی نیز جدی تلقی شود، آموزش حسابداری در بخش عمومی باید براساس یک دیدگاه جامع بوده و به گونه‌ای طراحی شود که نقش حسابداری در جامعه را به صورت واضح مشخص کرده باشد. آموزش حسابداری بخش عمومی تأثیر قابل توجهی بر بسیاری از حوزه‌های مدیریتی داشته و روزبه‌روز بر تقاضای آن افزوده می‌شود (ساری و آفرینتی^۳، ۲۰۲۰). در مجموع اهمیت و حوزه‌های تحت تأثیر آموزش حسابداری بخش عمومی طبق یافته‌های پژوهشگرانی نظیر هنری (۲۰۰۵)، اسکولی و سیمز (۲۰۰۷)، احمد (۲۰۱۹) و کاراتزیماس و همکاران (۲۰۲۲) و سایر پژوهشگران به شرح زیر است:

- ۱) استفاده کارا و مؤثر از منابع و امکانات موجود و مبارزه با فساد؛
- ۲) افزایش قابل اعتماد و قابلیت اتکای گزارش‌های بخش عمومی؛
- ۳) تربیت و آموزش حسابداران خبره و با صلاحیت؛
- ۴) بحران‌های مالی و اصلاحات کارآمد در بخش عمومی؛
- ۵) بهبود مشارکت شهروندان در امور و خدمات بخش عمومی.

چالش‌های آموزش حسابداری بخش عمومی

با اصلاحات در نظام حسابداری بخش عمومی تحول گسترده‌ای در محتوا و ساختار حسابداری کشورهای مختلف ایجاد شد. استفاده از مبنای تعهدی به جای مبنای نقدی و لازم‌الاجرا شدن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی از عمده‌ترین این تغییرات محسوب می‌شدند. این تغییرات گسترده در ماهیت حسابداری بخش عمومی، برنامه‌ها و سرفصل‌های درسی حسابداری بخش عمومی را متحول ساخته و به روزرسانی برنامه‌های درسی و آموزشی حسابداری بخش عمومی را نیز ضروری کرد. چرا که یکی از چالش‌های اصلاحات در بخش عمومی نبود آموزش کافی منابع انسانی بوده است (رجیناتو^۴ و همکاران، ۲۰۱۶).

از سوی دیگر، برخی مطالعات پیچیدگی‌های فزاینده حسابداری بخش عمومی و بین رشته‌ای بودن آن در چارچوب مدیریت مالی عمومی را برجسته کرده است (هیلینگ^۵ و

همایشی در سال ۲۰۱۹ و ۲۰۲۱ توسط شبکه بین‌المللی پژوهش‌های مقایسه‌ای حسابداری دولتی^۱ در زمینه اهمیت آموزش حسابداری بخش عمومی برگزار شده است که نشان از اهمیت مسئله مورد نظر در حسابداری بخش عمومی دارد. هدف از انجام پژوهش حاضر، شناسایی دیدگاه‌ها و تجارب استادان دانشگاه‌های کشور در خصوص ابعاد مختلف آموزش دروس حسابداری بخش عمومی و شناخت دیدگاه‌ها و احساسات آنها در ارتباط با هرگونه تجربه زیسته از تدریس دروس حسابداری بخش عمومی است. به عبارت دیگر استادان چه تجاربی در زمینه آموزش و تدریس حسابداری بخش عمومی دارند؟ این تجارب می‌تواند شامل چالش‌ها، مزایا، فرصت‌ها و سایر ابعاد آموزش حسابداری بخش عمومی باشد. تا بدان جایی که پژوهشگران مطلع هستند، تاکنون پژوهشی در کشور به بررسی ابعاد مختلف آموزش حسابداری بخش عمومی نپرداخته است. علاوه بر این، در پژوهش حاضر از روش پدیدارشناسی توصیفی بهره‌برداری شده است که در ادبیات حسابداری به ندرت مورد استفاده قرار گرفته است. کاربرد روش پدیدارشناسی به پژوهشگران کمک می‌کند تا فارغ از محاسبات آماری به مطالعه عمیق پدیده‌ها بپردازند، چرا که روش‌های آماری گاه‌ها نه تنها کمک کننده حل مسائل حرفه‌ای نمی‌باشند، بلکه ممکن است مشکل‌ساز هم باشند (نقدی و جدی، ۱۴۰۲). لذا انتظار می‌رود پیامدها و نتایج این مقاله بتواند خلأها و محدودیت‌های آموزشی موجود در دانشگاه‌های کشور را شناسایی کرده و دستاوردهای پژوهشی آن در سیاست‌گذاری و تدوین برنامه آموزشی حسابداری به کار رود. در ادامه پژوهش مبنای نظری و مبنای تجربی مطالعه حاضر در کشورهای مختلف ارائه می‌گردد. در نهایت بعد از مصاحبه با استادان حوزه حسابداری بخش عمومی، چالش‌ها و راهکارهای بهبود آموزش حسابداری بخش عمومی در کشور ارائه می‌شود.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری

برخی پژوهشگران نظیر پیتولیس و همکاران (۲۰۱۸) و کاراتزیماس^۲ و همکاران (۲۰۲۲) معتقد هستند که برخلاف آموزش حسابداری بخش خصوصی، آموزش حسابداری بخش عمومی در ادبیات حسابداری به صورت محدود مورد توجه قرار گرفته است و پشتوانه نظری در زمینه آموزش حسابداری بخش عمومی با محدودیت رو به رو است. با این حال در پژوهش

3. Sari & Afriyenti
4. Reginato
5. Heiling

1. Comparative International Governmental
Accounting Research
2. Karatzimas

دلایل مختلف پایین است. حتی برخی استادان و مدرسان معتقد هستند که اگر فرصتی مجدد در اختیار آنها قرار گیرد، هرگز تدریس حسابداری بخش عمومی را انتخاب نمی‌کنند (رک ۳ و همکاران، ۲۰۱۳).

پیشینه تجربی

مطالعات متعددی در کشورهای مختلف برای بررسی ابعاد مختلف آموزش حسابداری بخش عمومی یا حسابداری دولتی انجام شده است. این مطالعات به طور عمده در چهار شاخه (۱) دوره‌های آموزشی نظیر پژوهش احمد (۲۰۱۹) و آدام و همکاران (۲۰۱۹)، (۲) روش‌های تدریس نظیر پژوهش هوک (۲۰۰۲) و فینلی و وایمیره^۴ (۲۰۱۳)، (۳) استخدام نظیر پژوهش پیتولیس و همکاران (۲۰۱۸) و (۴) سودمندی برای شهروندان و مقامات بخش دولتی مانند پژوهش هیلینگ و همکاران (۲۰۲۲) طبقه‌بندی می‌شوند. از لحاظ روش‌شناسی نیز به طور عمده این مطالعات براساس روش پژوهش کیفی مبتنی بر مصاحبه یا تحلیل محتوا بوده است.

هوک^۵ (۲۰۰۲) در پژوهشی به این نتیجه رسید که مقالات و پژوهش‌های دانشگاهی شکاف درک شده بین تئوری و عمل را کاهش داده و به دانشجویان کمک می‌کند تا نقش حسابداری در سازمان‌ها و جامعه را درک کنند.

مطالعه دنیلز، گوپتا و پرادگن^۶ در سال ۲۰۰۷ به بررسی دیدگاه‌های استادان در مورد پوشش مطلوب موضوعات حسابداری دولتی و غیرانتفاعی در دوره کارشناسی حسابداری می‌پردازد. نتایج نشانگر این بود که سرفصل‌های درسی حسابداری بخش عمومی در زمان مقرر مورد بازنگری قرار نمی‌گیرد، همچنین همگرایی کمتری میان تقاضای حرفه‌ای بخش عمومی و سرفصل‌های درسی وجود داشته و به دلیل زمان کمتر، معمولاً سرفصل‌های مصوب کامل پوشش داده نمی‌شود. از همین رو این پژوهشگران پیشنهاد می‌کنند ساختار، محتوا و روش ارائه مطالب در معرض اصلاحات قرار گیرند.

اسکیولی و سیمز (۲۰۰۸) در پژوهشی به بررسی چالش‌ها و فرصت‌های آموزش حسابداری بخش عمومی در استرالیا پرداختند. این پژوهشگران در مطالعه خود به این نتیجه رسیدند که با وجود اصلاحات چشمگیری که در بخش دولتی و عمومی استرالیا و کشورهای مختلف جهان صورت گرفته است اما برنامه و سرفصل درسی حسابداری بخش عمومی تغییرات چشمگیری همراستا با اصلاحات نداشته است.

همکاران، (۲۰۲۲). در این زمینه تقاضا برای استخدام حسابداری بخش عمومی با دانش بین رشته‌ای توسط بخش دولتی چالش‌های مهمی را در آموزش حسابداری بخش عمومی ایجاد کرده است. اگر چه موضوعات حسابداری و گزارشگری مالی از سازوکارهای اساسی حسابداری دولتی محسوب می‌شود، اما بودجه‌بندی و حسابداری بودجه و پیوند آن با آمارهای مالی دولت و حساب‌های ملی نیز موضوعاتی هستند که باید در آموزش حسابداری بخش عمومی تاکید شود. بنابراین، آموزش حسابداری بخش عمومی باید رشته‌های مختلف را در کنار هم پوشش داده و نیاز به پیوند رشته‌های مختلف شامل حسابداری، بودجه، آمار و مدیریت مالی وجود دارد (کاروانا^۱ و همکاران، ۲۰۱۹).

مراکز آکادمیک و آموزش حسابداری بخش عمومی

جهانی شدن و اصلاحات اساسی ایجاد شده در بخش عمومی نیازمند نمایه جدیدی برای متخصصان حسابداری است (پیتولیس و همکاران، ۲۰۱۸). آموزش حسابداری دولتی و بخش عمومی در ادبیات حسابداری به صورت محدود مورد توجه قرار گرفته است. چرا که برخی پژوهشگران از قبیل جافی و یوسف^۲ (۲۰۲۱) ادعا دارند که آموزش حسابداری بخش عمومی از ملزومات کلیدی استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی است. در نتیجه حمایت دانشگاهیان و سایر مراکز آموزشی از عناصر مهم برنامه‌های اصلاحات بخشی عمومی محسوب می‌شود. برنامه‌های درسی باید بر اساس خواسته‌های جامعه تعیین شوند. در نتیجه، کلاس‌های حسابداری اغلب از نظر وسعت محدود و نامربوط هستند. آموزش حسابداری دانشجویان را در معرض مفاهیمی مانند جهانی شدن، اخلاق و فناوری قرار نمی‌دهد. الگوهای آموزشی دانشجویان را برای دنیای در حال تغییری که پس از دانش‌آموختگی با آن روبرو خواهند شد، آماده نمی‌کند. روش‌های آموزشی مرسوم توانایی دانشجویان را برای یادگیری مهارت‌های دنیای واقعی خنثی می‌کند. افزون بر این دانشجویان مدت زمان طولانی را صرف گوش دادن به سخنرانی‌ها می‌کنند و زمان کافی را صرف فعالیت‌هایی نمی‌کنند که مهارت‌ها و دانش تجاری را توسعه می‌دهند (احمد، ۲۰۱۹). در این زمینه یکی از چالش‌ها و موانع موجود، علاقه به موضوعات حسابداری بخش خصوصی در میان ذینفعان به ویژه مدرسان و دانشجویان است. نتایج برخی مطالعات از قبیل پژوهش ساری و آفرینتی (۲۰۲۰) نشانگر این بوده است که علاقه به تدریس حسابداری بخش عمومی در میان استادان به

4. Finley & waymire

5. Hoque

6. Daniels, Gupta & Pridgen

1. Caruana

2. Jafi & Youssef

3. Reck

مربوط بودن برنامه‌های آموزشی حسابداری بخش عمومی در تربیت منابع انسانی را منعکس کنند. یافته‌های این مطالعه بیانگر این بود که سرفصل‌های آموزشی حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی مطلوب‌تر از سرفصل‌های آموزشی مقطع کارشناسی ارشد است.

بایلیس^۲ و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی در بریتانیا به بررسی بحران حسابداری بخش عمومی پرداختند. این پژوهشگران معتقد هستند که عمده حسابداران بخش عمومی از برخی تخصص‌های فنی از قبیل حسابرسی، مالیات و فناوری کمبود چشمگیری دارند و این موضوع شرکت‌های بخش عمومی را در معرض ریسک قرار می‌دهد. این پژوهشگران به این نتیجه رسیدند که فقدان آموزش متمرکز دولتی این بحران را تشدید کرده است و مدعی هستند که با آموزشی جایگزین در دانشگاه‌ها می‌توان بحران کمبود حسابداران بخش عمومی را مرتفع ساخت.

پائولوزو^۳ و همکاران (۲۰۲۴) در پژوهشی با بهره‌گیری از روش کیفی ارزیابی سیستماتیک به بررسی وضعیت آینده آموزش حسابداری بخش عمومی پرداختند. این پژوهشگران معتقد هستند که یک شکاف بین آموزش دانشگاهی و الزامات حرفه در اجرا وجود دارد که توانایی کارمندان دولتی را برای رویارویی با پیچیدگی محیط کاری فعلی تضعیف می‌کند. برای رفع این ضعف، این پژوهشگران بهبود در برنامه‌های درسی را پیشنهاد می‌دهند.

رضائی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی موانع پیشرفت حسابداری بخش عمومی از دیدگاه دانشگاهیان پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که ابعاد کلی آموزشی، قانونی، سیاسی و حرفه‌ای در عقب‌ماندگی حسابداری بخش عمومی تأثیر دارند. وجود مشکلات آموزشی در حسابداری بخش عمومی، کمبود نیروی متخصص در این بخش، نبود قوانین و مقررات الزام‌آور به اندازه کافی، ناقص بودن استاندارد حسابداری بخش عمومی، وجود مشکلات در نظام بودجه‌ریزی، کم میلی بخش‌های عمومی به پاسخ‌گویی، کم میلی استفاده‌کنندگان به پاسخ‌خواهی، کمبود ارتباطات مالی و عملیاتی در سطح بین‌المللی، عدم تمایل حرفه حسابداری به بخش عمومی و اداره مالی و عملیاتی دلایل مهم عدم پیشرفت حسابداری دولتی در ایران هستند.

در پژوهش آقایی قهپی و نوری (۱۴۰۰) ضمن بررسی مباحث نوین آموزش حسابداری بخش عمومی، یک نرم‌افزار آموزشی جدید که در کشور یونان بهره‌برداری شده است نیز معرفی می‌شود که در فرآیند آموزشی بخش عمومی می‌تواند مفید باشد.

مطالعه کراه و آوه (۲۰۱۳) بیانگر این است که آموزش حسابداری بخش دولتی نیازهای اصلاحات مدیریت بخش دولتی که در غنا رخ داد را پوشش نمی‌دهد. پس این پژوهشگران پیشنهاد می‌کنند آموزش حسابداری بخش دولتی به منظور پاسخگویی به نیازهای اصلاحات حسابداری بخش عمومی که رخ می‌دهد، توسعه داده شود.

فینلی و وایمیره (۲۰۱۳) معتقد هستند که تفکر انتقادی برای موفقیت دانشجویان حسابداری بخش عمومی بسیار اهمیت دارد. زیرا این دانشجویان در آینده در محیط کاری با محدودیت‌های بودجه‌ای و مسائل پایداری رو به رو می‌شوند که تنها با استفاده از مهارت‌های فنی قابل حل نخواهد بود، از این رو این پژوهشگران معتقد هستند که باید تفکر انتقادی با مهارت‌ها و استانداردهای فنی ترکیب شوند. این امر توانایی دانشجویان را برای تجزیه و تحلیل پیامدهای مالی و اجتماعی یک سیاست دولتی بهبود می‌بخشد.

کوهن و کاراتیمزاس (۲۰۲۲) معتقد هستند که چون بیشتر دانشجویان حسابداری از سابقه اجرائی و حرفه‌ای مناسبی در حوزه حسابداری بخش عمومی برخوردار نیستند بنابراین باید به جای تأکید بر نکات فنی تولید اطلاعات، درک حسابداری برای آنها در اولویت باشد. این پژوهشگران با بکارگیری ابزارهای فناوری اطلاعات و توسعه یک نرم‌افزار کاربردی، توانستند درک صورت‌های مالی بخش عمومی برای دانشجویان را تسهیل کنند. کارتیمزاس و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به ارزیابی سیستماتیک پژوهش‌های حوزه آموزش حسابداری بخش عمومی پرداختند. این پژوهشگران معتقد هستند با وجود اهمیتی که آموزش حسابداری بخش عمومی دارد ولی پژوهش‌های انجام گرفته در این حوزه محدود است. یافته‌های پژوهش بیانگر این است که تمرکز مطالعات پیشین بیشتر بر ابزارها و تکنیک‌های تدریس و دوره‌های آموزشی است. هرچند پژوهش‌های معدودی نیز با هدف تأثیر آموزش حسابداری بخش عمومی در استخدام دانشجویان و ارتقای خدمات عمومی انجام پذیرفته است. این پژوهشگران پیشنهاد می‌کنند که پژوهش‌های آتی چالش‌های فعلی آموزش حسابداری بخش عمومی را در برگیرند.

ریچارد، کوچراستانهن و سیگل^۱ (۲۰۲۳) در مطالعه خود به این نکته اشاره داشتند که داده‌های تجربی در خصوص آموزش حسابداری بخش عمومی بسیار نادر است. این پژوهشگران در تلاش بودند تا از طریق مصاحبه با متخصصان و همچنین تحلیل برنامه‌های درسی حسابداری، تصویری قابل اتکا از

پرسش‌های پژوهش

در فرایند مصاحبه، مصاحبه‌کنندگان باید از طرح پرسش‌های چرایی خودداری کند. زیرا این پرسش‌ها منجر به تغییر جهت گفتگو از تشریح تجربه زیسته فرد آنگونه که بوده، به حالات انتزاعی و فرضی می‌شود (قدس‌الهی و همکاران، ۱۳۹۳). از همین رو پرسش محوری و کلی پژوهش که در جریان مصاحبه در اختیار مصاحبه شونده‌گان قرار گرفت بدین صورت بود:

تجربه شما از تدریس در کلاس‌های آموزش بخش عمومی چه بود؟ این پرسش در ادامه به پرسش‌های جزئی‌تری تفکیک شد که برخی از این پرسش‌ها به شرح زیر هستند:

۱) زمانی که حسابداری بخش عمومی را تدریس می‌کردید چه احساسی داشتید؟

۲) می‌توانید مواردی را نام ببرید که احساس می‌کنید آموزش حسابداری بخش عمومی را کارآمدتر می‌کند؟

۳) می‌توانید در مورد لحظه و زمانی که در کلاس‌های آموزش حسابداری بخش عمومی به عنوان مدرس حضور داشتید بیشتر توضیح دهید؟

روش‌شناسی

هدف از انجام پژوهش حاضر پژوهش کشف دیدگاه و تجربه استادان دانشگاه‌های کشور در خصوص ابعاد مختلف آموزش دروس حسابداری بخش عمومی است. روش پژوهش از نوع مطالعات کیفی و با استفاده از راهبرد پدیدارشناسی توصیفی است. در این پژوهش پدیده محوری، دیدگاه استادان حسابداری نسبت به آموزش حسابداری بخش عمومی است. از طرف دیگر با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر به گونه‌ای است که نیازمند جست و جو و ارزیابی دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان پژوهش است از روش پدیدارشناسی توصیفی و روش جیورجی که یکی از انواع روش‌های پژوهش کیفی است، استفاده شده است.

در پژوهش حاضر با توجه به هدف پژوهش از مصاحبه نیمه‌ساختار یافته برای گردآوری داده‌ها بهره‌برداری شده است. انتخاب مصاحبه نیمه ساختاریافته، به این دلیل انجام شد که در این روش، افزون بر امکان تبادل نظر، می‌توان بحث درباره موضوع را در دستیابی به اهداف پژوهش هدایت کرد (دلاور، ۱۳۸۹). جامعه آماری این پژوهش شامل اعضای هیأت علمی و مدرسان دروس مختلف حسابداری بخش عمومی از جمله حسابداری بخش عمومی، حسابداری و حسابرسی بخش عمومی به عنوان دو درس مرتبط با موضوع پژوهش در مقطع کارشناسی ارشد و دروس مبانی حسابداری بخش عمومی و حسابداری و

حسابرسی بخش عمومی در مقطع کارشناسی را تشکیل می‌دهند. طراحی پروتکل مصاحبه از جمله شکل و بستر مصاحبه از موضوعات مهم در پژوهش‌های پدیدارشناسی است. قبل از آغاز مصاحبه، هدف پژوهش به اطلاع مشارکت‌کنندگان (استادان حسابداری بخش عمومی) رسید و در مورد ضبط صوتی صدایشان به آنها اطلاع داده شد. در این زمینه بخش اصلی ابعاد مصاحبه توسط فرد مصاحبه شونده تعیین شده و اولویتی نسبت به حوزه و عنوان پژوهش توسط پژوهشگران وجود ندارد، در فرآیند مصاحبه انتخاب استادانی که تجربه لازم در آموزش حسابداری بخش عمومی را دارند، از مهمترین مراحل انجام پژوهش محسوب می‌شود، زیرا با توجه به هدف مطالعه، لازم بود تا با طراحی پروتکل مصاحبه، در ابتدا زمینه‌سازی مفهومی و شناختی از ماهیت مطالعه ایجاد می‌شد تا در ادامه با انجام مصاحبه مشخص شود چه افرادی می‌توانند نقش مؤثرتری را داشته باشند. بنابراین در طول این فرآیند از ۱۵ نفر برای انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر پژوهشگران از تناسب بهتری به لحاظ شناخت برخوردار بودند. در ادامه به دلیل حساسیت موضوع مورد مطالعه، ۱۵ نفر اولیه انتخاب شده و دوباره غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق شاخص‌هایی چون قدرت افتراق، آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، مورد بررسی قرار گیرد، تا در نهایت با توجه به جنبه‌هایی همچون تجربه لازم، زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۲ نفر به عنوان مشارکت‌کنندگان نهایی پژوهش انتخاب شدند که از سطح انگیزه لازم برای مشارکت در رابطه با موضوع پژوهش برخوردار بودند، این فرایند تا اشیاع کامل ادامه پیدا کرد.

در جدول ۱ تعداد مشارکت‌کنندگان به تفکیک دانشگاه ارائه شده است:

جدول ۱. تعداد مشارکت‌کنندگان به تفکیک دانشگاه

نام دانشگاه	تعداد استادان
علامه طباطبایی	۱
شهید بهشتی	۱
خوارزمی	۱
کرمان	۱
زنجان	۱
تبریز	۱
ارومیه	۱
اصفهان	۱
مشهد	۱
آزاد اسلامی	۳
جمع	۱۲

بنابراین در تحلیل داده‌های پژوهش حاضر، دو نفر از نویسندگان پژوهش با یکدیگر همکاری کرده و مصاحبه‌ها را به صورت جداگانه از یکدیگر تحلیل و نتایج را مقایسه کردند و این فرایند بعد از حذف ۲ کد مشابه تا زمان حصول توافق بین نویسندگان (ایجاد ۱۰۶ کد) ادامه پیدا کرد. در این مرحله برای کنترل کدهای استخراج شده نظرات پژوهشگران با نظرات یک خبره (استاد حسابداری بخش عمومی در دانشگاه دولتی) مقایسه شده است. بدین منظور از شاخص کاپای کوهن استفاده شده است. در راستای محاسبه شاخص کاپا از فرد خبره خواسته شد تا بدون اطلاع از کدگذاری پژوهشگران نسبت به کدگذاری و طبقه‌بندی مفاهیم اقدام کند. در شاخص کاپای کوهن میزان توافق درونی بین ارزیاب و پژوهشگران در چگونگی طبقه‌بندی متغیرهای کیفی ارائه می‌شود. همانطور که در جدول ۳ نیز نمایش داده شده است، شاخص کاپا ۰/۷۲ به دست آمد که در وضعیت معتبر قرار دارد.

جدول ۳. میزان توافق کدگذاری پژوهشگران و خبره

وضعیت توافق	مقدار عددی شاخص کاپا	نتایج آماره (ضریب توافق کاپای کوهن)	
		ارزش	تعداد کدها
ضعیف	کمتر از ۰	۰/۷۲۰۸	۱۰۶
بی اهمیت	۰ تا ۰/۲		
متوسط	۰/۲ تا ۰/۴	۰/۱۰۰۰	۱
مناسب	۰/۴ تا ۰/۶		
معتبر	۰/۶ تا ۰/۸		
عالی	۰/۸ تا ۱		

قابلیت تأیید: در این مرحله پژوهشگران باید نشان دهند که یافته‌های پژوهش مبتنی بر داده‌های پدیدارشناسی است. بنابراین در این مرحله تلاش شده است پدیده بررسی شده به طور دقیق توصیف شود و با گوش دادن به نظرات مشارکت‌کنندگان، نقل قول‌ها و شواهد مربوط به هر مضمون به صورت کامل ارائه شود.

اطمینان‌پذیری: بدین منظور از فرایندهای ساختاریافته برای ثبت، نوشتن و تفسیر داده‌ها استفاده شد. در نهایت اعتمادسازی و ایجاد اطمینان به رعایت اصل محرمانگی در مصاحبه‌ها باعث افزایش روایی پژوهش شود (گوبا و لینکولن، ۱۹۹۴؛ بین، ۲۰۰۹).

بنیان‌های فلسفی و ارکان پدیدارشناسی

پدیدارشناسی از دو کلمه یونانی فنومن به معنی پدیدار و لوگوس به معنی دلیل یا شناخت مشتق شده است و به عنوان یکی از زیرمجموعه‌های پارادایم تفسیری شاخه‌ای از فلسفه محسوب می‌شود (پروری، ۱۳۹۸). پدیدارشناسی به معنای

در جدول ۲ نیز توزیع فراوانی استادان مورد مطالعه به تفکیک رتبه علمی، سنوات تدریس و جنسیت مشخص شده است.

جدول ۲. توصیف ویژگی‌های مصاحبه‌شوندگان

معیار	درجه	فراوانی	درصد
رتبه علمی	مربی	۱	۸
	استادیار	۸	۶۷
	دانشیار	۳	۲۵
سنوات تدریس	کمتر از ۲ سال	۳	۲۵
	بین ۲ تا ۴ سال	۴	۳۳
	۴ سال و بیشتر	۵	۴۲
جنسیت	مرد	۱۰	۸۳
	زن	۲	۱۷

مصاحبه به صورت نیمه‌ساختاریافته طراحی شده و زمان هر مصاحبه بین ۲۰ تا ۶۰ دقیقه متفاوت بود، مصاحبه به صورت چرخشی صورت گرفته و پرسش‌های توصیفی براساس جهت‌گفت و گو تعیین و پرسیده شد، در مورد پرسش‌ها محتوای خاصی از پیش برای آن تعیین نشده است، در همین راستا شکل مصاحبه به گونه‌ای تعیین شد تا مصاحبه بیشتر مکالمه‌ای باشد تا یک جلسه پرسش و پاسخ. در مورد بستر مصاحبه هم، پژوهشگران شرایطی را فراهم آوردند تا فرد پاسخگو آزادانه تجارب خود از تدریس حسابداری بخش عمومی را با جزئیات موجود را توصیف کند. همچنین پژوهشگران با تمرکز بر تجربه خاص استادان در آموزش حسابداری بخش عمومی، آنها را قادر ساختند تا شرح کامل تری از تجربه خودشان را بیان کنند، به گونه‌ای که آن تجربه به صورت زنده تشریح می‌شود. در این زمینه لازم بود تا پرسش‌های توصیفی مانند زمانی که حسابداری بخش عمومی را تدریس می‌کردید چه احساسی داشتید؟ استفاده شود.

مطابق پژوهش‌های پیشین از قبیل عارفی نهاد و همکاران (۱۴۰۲) لازم است اعتبارسنجی نتایج صورت پذیرد. در همین راستا به منظور بررسی روایی و پایایی مصاحبه‌ها از چهار معیار معرفی شده توسط گوبا و لینکولن (۱۹۹۴) بهره‌برداری شده است. این چهار معیار به شرح زیر هستند:

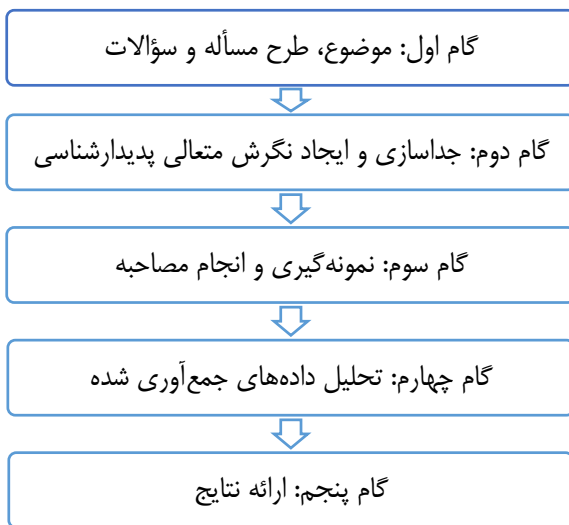
قابلیت اعتبار یا باورپذیری: در این راستا افزون بر مصاحبه، نتایج با یافته‌های پژوهش‌های آموزش حسابداری بخش عمومی تطبیق داده شد.

قابلیت انتقال: تجارب گوناگون مشارکت‌کنندگان مختلف در مورد یک پدیده باعث افزایش قابلیت انتقال یافته‌ها می‌شود

کرده‌اند که پژوهش حاضر از نوع مطالعات توصیفی است، زیرا در بررسی پدیده مورد مطالعه (آموزش حسابداری بخش عمومی) از توصیف تجربیات عینی و ذهنی مشارکت‌کنندگان استفاده شده است. پدیدارشناسی توصیفی درصدد توصیف پدیده‌ها بدان صورتی که در ضمیر ناخودآگاه ما ظهور پیدا می‌کند، است.

چارچوب اجرای مطالعه پدیدارشناسی

چارچوب شماتیک اجرای مطالعه پدیدارشناسی براساس مطالعه پروری (۱۳۹۸) در شکل ۱ نمایش داده شده است.



شکل ۱. چارچوب شماتیک اجرای پژوهش پدیدارشناسی

گام اول در مطالعات پدیدارشناسی انتخاب موضوع است، روش پدیدارشناسی برای هر نوع موضوعی مناسب نیست و پژوهشگر باید پدیده‌ای را انتخاب کند تا تجربه زیسته افراد نسبت به آن را مطالعه کند (پروری، ۱۳۹۸). در پژوهش حاضر پدیده مورد مطالعه آموزش حسابداری بخش عمومی است.

در گام دوم به منظور جداسازی و ایجاد نگرش متعالی، پژوهشگر نباید در فرایند مصاحبه، تحلیل و گزارش نتایج تحت تأثیر پیشفرض‌ها و تعصبات شخصی خود باشد. برای پایبندی به این هدف، تعصبات و فرضیه‌های پژوهشگران در ارائه نتایج پژوهش دخیل نبوده است.

در گام سوم باید تلاش شود به طور دقیق افرادی انتخاب شوند که پدیده مورد مطالعه را تجربه کرده‌اند. در این گام به طور معمول روش مصاحبه بهترین ابزار برای جمع‌آوری داده محسوب می‌شود که در پژوهش حاضر نیز مورد استفاده بوده است. گام چهارم تحلیل داده‌ها است. اساسی‌ترین موضوع در پژوهش‌های پدیدارشناسی تحلیل داده‌های کیفی است. گام

مطالعه تجربه بشر و چگونگی درک چیزها به صورتی است که در آگاهی آدم‌ها ظاهر می‌شود. به جنبشی فلسفی اشاره دارد که با ادموند هوسرل شروع شد و در ادامه با مارتین هایدگر تداوم داشت. این جنبش در تفکر فلسفی قرن بیستم نقش کلیدی داشت و سبب شکل‌گیری بسیاری از دیدگاه‌های فلسفی کنونی شد (لانگریج، ۲۰۰۷). پارادایم پدیدارشناسی دارای دیدگاه زمینه‌ای است که در آن تجارب به عنوان الگویی از بستر ظهور می‌یابد. از نظر هستی‌شناسی، تجربه و جهان به عنوان یک واحد منسجم که مبتنی بر امور اجتماعی و تجربی و وابسته به افراد یا گروه‌هایی که آن را می‌بینند قابل درک و ارزیابی است. از دیدگاه معرفت‌شناختی پدیدارشناسی دارای جایگاه مذاکره‌ای ذهنی است. پدیدارشناسی رویکردی است که هم به عنوان یک دستگاه فلسفی و هم به مانند یک روش مستقل در علوم انسانی و اجتماعی شناخته می‌شود. این رهیافت در اصل، واکنشی علیه کاربرد روش‌های علوم طبیعی (مخصوصاً از سوی مخالفان اثبات‌گرایی در علوم اجماعی) است. برپایه این رویکرد ضداثباتی، روش‌های علوم طبیعی با تأکید بر تبیین رفتار انسان بر حسب علل درونی یا بیرونی، در بهترین حالت، نمود پدیده‌ها را در عرصه آگاهی ما مخدوش کرده و در بدترین حالت از درک آنها ناتوان هستند. به عبارتی دیگر، پدیدارشناسی توأمان فلسفه و روشی است که بررسی ماهیت و ذات پدیده‌ها می‌پردازد. پدیدارشناسی فن ساخت اشیایی است که معانی آنها به نظر روشن و بی معنا است و سپس کشف آنچه به آنها معنا می‌بخشد. اساسی‌ترین فرض فلسفی پدیدارشناسی آن است که ما تنها می‌توانیم آن چیزهایی را بدانیم که از طریق حضور در دریافت‌ها و معانی که آگاهی آگاه ما را بیدار می‌کنند، تجربه می‌شوند.

در ابتدا، تمام درک ما از تجربه حسی پدیده‌ها نشأت می‌گیرد، اما تجربه یادشده نیاز به تشریح، تکرار و تفسیر دارد. در حقیقت پدیدارشناسی هم توضیح ذهن است و هم توضیح و تفسیر محتوا و موضوع ذهن، خواه آن موضوع وجود واقعی داشته و موافق با دنیای خارج باشد و خواه وجود واقعی نداشته و موافق با دنیای خارج نباشد. این موضوع از دیدگاه روش‌شناسی نیازمند درک این است که انسان‌ها چگونه بعضی پدیده‌ها را به تجربه در می‌آورند. بنابراین هدف پدیدارشناسی تشریح پدیده‌های خاص یا نمود اشیاء به عنوان تجربه زیسته است. از این رو، فلسفه پدیدارشناسی بر بازگشت به مشاهده ناب نخستین تأکید می‌شود. مشاهده ناب نخستین به معنای درک یک پدیده به اتکای درون مایه و ذات آن پدیده است، گویی که پژوهشگر بیشتر در زمینه آن هیچگونه تفکری نداشته است (قدس‌الهی و همکاران، ۱۳۹۳). راپورت و وین رایت (۲۰۰۶) مطالعات پدیدارشناسی را به دو نوع تفسیری و توصیفی طبقه‌بندی

انجام می‌پذیرد. همچنین قابلیت ساماندهی اطلاعات و جستجوی ویژه در تمام داده‌های موجود کمک بزرگی است افزون بر این، تخصیص ویژگی‌ها به داده‌ها نیز برای اهداف مقایسه‌ای میان مشارکت‌کنندگان نیز در این نرم افزار صورت پذیرفته است.

یافته‌های پژوهش

فرآیند تحلیل داده‌ها استقرایی می‌باشد، به عبارت دیگر هیچگونه چهارچوب مفهومی قبلی برای کدگذاری و مقوله‌بندی وجود نداشته بلکه مصاحبه‌ها به صورت آزاد و به طور عمده با توجه به تکنیک کدگذاری داده‌ها در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی تحلیل شدند. مرحله سوم تا پنجم تحلیل یافته‌ها در روش پدیدارشناسی مربوط به یافته‌های پژوهش است که در ادامه تشریح می‌شوند.

مرحله سوم: شناسایی جملات و عبارات معنادار: در این مرحله صورت‌بندی و خوشه‌بندی جملات در قالب مضامین مشترک میان همه مشارکت‌کنندگان انجام شد، در واقع اظهارات مهم در قالب واحدهای اطلاعاتی بزرگ‌تر به نام واحدهای معنایی طبقه‌بندی شدند. به همین منظور مصاحبه‌های صورت گرفته با استادان و مدرسان دروس مختلف حسابداری بخش عمومی مورد تحلیل و ارزیابی قرار گرفته و کدهای معنایی مربوطه استخراج شد.

بعد از مراحل مصاحبه و تحلیل داده‌ها، نتایج در بخش‌های با عنوان کدگذاری باز، محوری و انتخابی تقسیم شدند.

در جدول ۴ نمونه مصاحبه‌های صورت گرفته و کدگذاری‌های باز ارائه می‌شود.

پنجم نیز ارائه نتایج است که در بخش توصیف مضامین و بخش نتیجه‌گیری ارائه شده است.

پژوهشگرانی مانند کولایزی، جیورجی و موساکاس رهیافت‌هایی در تجزیه و تحلیل داده‌های پدیدارشناسی ارائه کرده‌اند که هر کدام مراحل خاصی را دنبال می‌کنند (پروری، ۱۳۹۸). در همین راستا تحلیل یافته‌ها براساس روش جیورجی در قالب ۵ مرحله به شرح زیر ارائه می‌شود:

مرحله اول: تهیه رونوشت از مصاحبه‌ها و مطالعه آنها: در این مرحله اظهارات استادان به طور پی در پی توسط نویسندگان گوش داده شده و نظرات آنها کلمه به کلمه مکتوب شده و چندین بار مورد بازبینی و مطالعه دوباره قرار گرفت. با توجه به اینکه تنها یادداشت‌برداری برای تحلیل یافته‌ها کافی نیست بنابراین از نرم‌افزار Nvivo12 نیز برای ورود اطلاعات استفاده شد.

مرحله دوم: افق‌سازی و تلخیص داده‌ها: در این مرحله افق‌سازی و تلخیص داده‌ها صورت می‌گیرد، اصطلاح افق‌سازی از این بابت مورد استفاده قرار می‌گیرد که هر کدام از استادان به واسطه ادراکات حسی نسبت به حسابداری بخش عمومی دارای افق‌های مختلفی هستند و پژوهشگران باید از طریق تحلیل داده‌های مصاحبه، افق‌های مختلف افراد نسبت به آموزش حسابداری بخش عمومی را شناسایی کنند. در همین راستا زیر اطلاعات معنی‌دار خط کشیده شده و به این طریق عبارات مهم مشخص شده و معانی نهفته در آن شناسایی و استخراج شدند تا شرایط برای مراحل بعدی آماده شد. استفاده از نرم‌افزار Nvivo12 انجام این مرحله را تسهیل کرده است چرا که در این نرم‌افزار امکان ورود متن مصاحبه‌های انجام شده وجود داشته و در نتیجه کدگذاری متن مصاحبه‌ها به سهولت

جدول ۴. نمونه مصاحبه‌ها و کدگذاری باز

کدگذاری باز	خلاصه مصاحبه
کمبود مدرس	کمبود استادان متخصص در حوزه حسابداری بخش عمومی در ایران فرایند آموزش دروس مختلف حسابداری بخش عمومی را مختل کرده است. با ایجاد گرایش حسابداری بخش عمومی در کشور، امیدوارم فارغ‌التحصیلان این گرایش کمبود استادان متخصص در این زمینه را تکمیل نمایند. بعضاً مشاهده می‌شود که به دلیل کمبود مدرس تمام دروس حسابداری بخش عمومی توسط یک استاد و در طی سال‌های متمادی تدریس می‌شود.
تدریس سلیقه‌ای	متأسفانه برخی استادان به صورت سلیقه‌ای مطالب حسابداری بخش عمومی را تدریس می‌کنند و این باعث حذف برخی از مطالب مهم در فرایند آموزش می‌شود. باید در تدریس دروس به گونه‌ای برنامه‌ریزی شود که تمام مطالب مندرج در سرفصل آموزشی وزارت علوم پوشش داده شود و از تدریس انتخابی خودداری شود.
تدریس مشترک	در یکی از دروس به پیشنهاد یکی از همکاران به صورت مشترک درس را ارائه کردیم و احساس می‌کنم این تصمیم تنوع لازم در کلاس را ایجاد کرده است. تدریس مشترک با یک فرد فعال در بخش حسابداری دولتی (مدیر مالی یک شرکت دولتی) تجربه بسیار خوبی برای بنده بود تا از زوایای مختلف آموزش حسابداری بخش عمومی دنبال شود.
کمبود تجربه عملی استادان	برای من که تجربه عملی محدودی در حسابداری بخش عمومی داشتم، تدریس مباحث کاربردی و واقعی کمی دشوار بود.

کدگذاری باز	خلاصه مصاحبه
	سازوکار مشخصی برای گذراندن دوره‌های آموزشی در بخش دولتی جهت ارتقای تجارب عملی خودم وجود ندارد. به دلیل کمبود تجربه برخی استادان، درک درستی از تفاوت مفاهیم حسابداری بخش عمومی با بخش خصوصی وجود ندارد.
سبک تدریس	اینکه مطالب رو از قبل آماده می‌کردم و در کلاس به صورت انفرادی ارائه می‌دادم بدترین تجربه تدریس بود. بعد گذشت زمان احساس کردم باید به نحوی مشارکت دانشجویان در تدریس مطالب را افزایش بدهم. یکی از روش‌هایی که اوایل در کلاس استفاده می‌کردم ارائه‌های دانشجویی بود، ولی این روش برای همه گروه‌ها جواب نمی‌داد. بهتر است مدرس با همه روش‌ها و سبک‌های تدریس آشنا باشد، در این صورت می‌تواند با توجه به جو کلاس، بهترین سبک تدریس را انتخاب نماید.
تهیه طرح درسی	در حال حاضر مدل تدریس حسابداری بخش عمومی به گونه‌ای نیست که بتواند خلاقیت در دانشجویان را افزایش دهد. تهیه طرح درس همراه با موضوعات و برنامه‌های آموزشی هر جلسه در تنظیم ذهنیت دانشجویان برای هر کدام از جلسات بسیار اساسی است و فقدان آن می‌تواند اهداف آموزشی را مختل سازد.
به روزرسانی سرفصل‌های آموزشی	تغییرات گسترده در ماهیت حسابداری بخش عمومی، برنامه‌ها و سرفصل‌های درسی حسابداری بخش عمومی را متحول کرده است و در نتیجه به روزرسانی برنامه‌های درسی و آموزشی حسابداری بخش عمومی ضروری است.
کاربردی شدن تدریس	دانشجویان تا زمانی که احساس نکنند تدریس صورت گرفته کاربردی است، تمایل چندانی برای یادگیری و آموزش ندارند. تا زمانی که از مثال‌ها و نمونه‌های واقعی از موضوعات حسابداری بخش عمومی استفاده نمی‌کردم در جلب توجه اکثریت دانشجویان ناموفق بودم.
فقدان دوره‌های کارآموزی	در حال حاضر دوره‌های کارآموزی و کارورزی هم برای دانشجویان و هم استادان در بخش عمومی مهیا نیست و این چالش مهمی در فرایند آموزش آنها محسوب می‌شود. در حال حاضر استادان آموزش‌های مرتبط با مهارت‌های مرتبط با هوش مصنوعی را سپری نمی‌کنند.
کمبود انگیزه دانشجویان	معمولاً دانشجویان در کلاس دروس حسابداری بخش عمومی در مقایسه با دروس حسابداری بخش خصوصی بی‌انگیزه‌تر هستند. چون اکثر دانشجویان استخدام در بخش خصوصی را هدف‌گذاری کرده‌اند تمایل زیادی برای آموزش حسابداری بخش عمومی را ندارند. یکی از چالش‌های استادان، برگرداندن انگیزه و شور لازم به دانشجویان مبنی بر مفید بودن آموزش حسابداری بخش عمومی است. احساس کردم زمانی که از مزیت‌های آموزش حسابداری دولتی برای دانشجویان بیشتر گفتم، تمایل بیشتری در کلاس از خود نشان دادند.
آزمون‌های حرفه‌ای	به دلیل تأثیرگذاری بسیار کم مباحث حسابداری بخش عمومی در آزمون حسابدار رسمی و سایر آزمون‌های حرفه‌ای، دانشجویان چندان اهمیتی به آن نمی‌دهند. در فرایند اعتباربخشی آزمون‌های حرفه‌ای حسابداری تسلط بر حسابداری دولتی جدی گرفته نمی‌شود.
نگرش منفی دانشجویان	پیشفرض خشک و تئوریک بودن مطالب حسابداری بخش عمومی باید توسط استادان رفع گردد. نگرش منفی برخی دانشجویان به مطالب حسابداری بخش عمومی و عدم آمادگی روانی آنها برای آموزش حسابداری بخش عمومی چالش بسیار مهمی است.
نحوه ارزشیابی	نحوه ارزشیابی و تخصیص نمره به دانشجویان در این درس باید متفاوت از دروس دیگر باشد. یکی از چالش‌های بنده در تدریس این درس نحوه توزیع نمرات دانشجویان بود و باید به گونه‌ای برنامه‌ریزی کنم که سهم مشارکت دانشجویان افزایش یابد. به نظرم باید سهم بیشتری از نمره به پژوهش دانشجویان در دروس حسابداری دولتی تخصیص یابد تا به نوعی باعث ایجاد تحرک در دانشجویان در این درس شود.
کمبود پیشینه پژوهشی استاد	ارزشیابی دانشجویان دروس حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد باید تفاوت داشته باشد. شخصیت استاد و سوابق پژوهشی وی در حوزه حسابداری دولتی در جذب دانشجویان به این حوزه بسیار مؤثر است. استاد دروس حسابداری بخش عمومی باید پیشینه پژوهشی مطلوبی در زمینه بخش عمومی نیز داشته باشد.
تعامل با دانشجویان	برخورد استادان با دانشجویان باید به گونه‌ای باشد که باعث ایجاد ذوق در دانشجویان برای آموزش شود. شناخت دانشجویان توسط استاد مسئله مهمی است که منجر به تشویق دانشجویان برای مشارکت می‌شود. رابطه متقابل و محترمانه با دانشجویان و ارزش دهی به آنها منجر به ایجاد علاقه در آنها می‌شود. ایده‌های برتر دانشجویان در زمینه حسابداری بخش عمومی باید ارجح داده شود.
تعامل استادان با یکدیگر	استادان دروس حسابداری بخش عمومی به صورت جزیره‌ای و منفرد عملاً می‌کنند و شاهد همکاری‌های مشترک پایینی هستیم. متأسفانه در حال حاضر تعامل میان استادان دانشگاه‌ها و نهادهای بخش عمومی در حداقل خود قرار دارد.
تعامل استادان با نهادهای بخش عمومی	کتاب آموزشی که با مشارکت و تعامل مدیران مالی و حسابداران خبره فعال در بخش عمومی با استادان دانشگاه‌ها نگارش شده باشد وجود نداشته و یا بسیار محدود است.
نقش نهادهای حرفه‌ای حسابداری	نهادهای حرفه‌ای حسابداری تاکنون چندان در تهیه محتوای آموزشی لازم برای راهنمایی حسابداری بخش عمومی پیشگام نشده‌اند. تشکیل انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی می‌تواند بخشی از مسئولیت‌های حرفه‌ای نهادهای حسابداری باشد. همکاری و مشارکت دو جانبه میان دانشگاه‌ها و نهادهای حرفه‌ای در راستای ارتقای سطح آموزش حسابداری بهش عمومی وجود ندارد.
زیرساخت دانشگاه‌ها	برخی دانشگاه‌ها به صورت سخت‌گیرانه شرایط را برای تدریس برخی دروس توسط خبرگان مالی و حسابداری بخش عمومی را ناهموار می‌کنند. ایجاد زیرساخت‌های لازم برای استادان و دانشجویان در زمینه آموزش بهتر حسابداری بخش عمومی توسط مراکز آموزشی ضروری است.
عملکرد دولت	تمایل پایین دولت به موضوع پاسخگویی خود از اهمیت آموزش حسابداری بخش عمومی کاسته است. به دلیل کمبود تعاملات مالی دولت در سطح بین‌المللی اهمیت حسابداری بخش عمومی برای دانشجویان قابل توجه نیست. تغییرات گسترده در قوانین و مقررات مالی بخش دولتی منجر به سردرگمی میان استادان و دانشجویان شده است.

کدگذاری باز	خلاصه مصاحبه
کلاس‌های حل تمرین و کارگاه‌های آموزشی	کلاس‌های دروس حسابداری بخش عمومی محدود می‌باشد، برای همین بنده در مقطع کارشناسی کلاس‌های حل تمرین با مشارکت دانشجویان کارشناسی ارشد را تعریف کرده‌ام. سعی کردم در هر کدام از کلاس‌های حسابداری بخش عمومی کارگاه‌های آموزشی با حضور استادان و فعالان حسابداری شاغل در بخش عمومی برگزار نمایم.
کمیود واحدهای درسی حسابداری بخش عمومی	به نظر من تعداد دروس حسابداری بخش عمومی در حال حاضر خصوصاً در مقطع کارشناسی پایین می‌باشد. با توجه به کم بودن تعداد دروس حسابداری بخش عمومی، حجم مطالب ارائه شده در هر درس بالا می‌باشد که این امر فشار زیادی به دانشجویان وارد می‌کند.
توسعه مجلات تخصصی	کمیت مجلات تخصصی در زمینه حسابداری بخش عمومی پایین می‌باشد و مجلات دیگر حسابداری بیشتر تمایل به چاپ مقاله با داده‌های بازار سرمایه دارند. گروه‌های حسابداری دانشگاه‌ها باید در توسعه کمی و کیفی مجلات تخصصی در حوزه حسابداری دولتی پیشگام شوند.
مدیریت کلاس	عدم جدی گرفتن کلاس از سوی برخی مدرسان باعث بی‌انگیزشی دانشجویان شده است. بی‌توجهی استاد به ارائه‌های دانشجویی و عدم مشارکت وی منجر به بی‌تفاوتی دانشجویان می‌شود.
آموزش‌های مجازی	استفاده همزمان از آموزش‌های حضوری و مجازی در برخی دروس حسابداری بخش عمومی کیفیت تدریس را بیشتر کرد. به نظر من آموزش مجازی حلقه گمشده آموزش حسابداری بخش عمومی است، چون این آموزش را می‌توان از راه دور و از طریق گوشی‌های هوشمند انجام داد و دانشجویان هر لحظه درگیر آن هستند.
استفاده از فیلم‌های آموزشی	در برخی جلسات فیلم‌های آموزشی مرتبط با حسابداری بخش عمومی را بکار گرفتم و احساس کردم استقبال خوبی از طرف دانشجویان می‌شود.
مسئولیت پذیری مدرس	به توجه به ماهیت خاص این درس، بعضاً دیده می‌شود که استادان نظارت کافی بر کارها و اقدامات دانشجویان ندارند. حضور استادان حسابداری بخش عمومی در کنار دانشجویان باعث ایجاد اعتماد به نفس و قوت قلب در آنها می‌شود.
انگیزه مدرس	مدرس باید با دل و جان و با تمام علاقه خود تدریس حسابداری دولتی را انتخاب کرده باشد. اعتراف می‌کنم که صرفاً به خاطر نبود استاد تخصصی در گروه و به الزام مجبور به تدریس این درس شدم. اگر استادی انگیزه لازم برای تدریس را نداشته باشد، نمی‌تواند راه را برای آموزش بهتر دانشجویان فراهم آورد.
عینیت بخشی به تدریس	یکی از چالش‌هایی که داشتم نامفهوم بودن برخی اصطلاحات و مفاهیم حسابداری بخش عمومی است، به نظرم بهتر است ساختار واقعی حسابداری در بخش عمومی همراه با مطالب نظری تدریس شود. طبیعتاً وقتی دانشجویان هیچ ذهنیتی از مطالب حسابداری بخش عمومی نداشته باشند، فرایند آموزش حسابداری بخش عمومی دچار مشکل خواهد بود.
فناوری آموزشی	بهتر است استاد با ابزارها و فناوری‌های نوین تدریس آشنا شده و در صورت لزوم از هر کدام از آن ابزارها برای انتقال سریع مطالب استفاده نماید. استفاده استادان از فناوری‌ها و نرم افزارهای نوین حوزه بخش عمومی در حداقل خود قرار دارد.
کتاب درسی	تنوع منابع آموزشی و کتاب برای تک تک دروس حسابداری بخش عمومی موجود نیست. کتب آموزشی باید با توجه به شرایط کشور تهیه گردد. عدم بومی‌سازی مطالب اثربخشی آنها را کاهش می‌دهد. کمیود قابل توجهی در منابع آموزشی با محتوای بین رشته‌ای وجود دارد، با توجه به ماهیت بین رشته‌ای حسابداری بخش عمومی، لازم است کتب درسی با محتوای بین رشته‌ای نیز تدوین گردد.
رهبری پژوهشی	باید استاد رهبری پروژه‌های علمی دانشجویان را بر عهده گرفته و با تعیین خط‌مشی لازم، کارایی لازم در پژوهش‌ها وجود داشته باشد. ضرورت دارد پایان نامه‌های دانشجویان علاقه‌مند با انتخاب موضوع از حوزه حسابداری بخش عمومی باشد. بهتر است تنوع موضوعی پژوهش‌های مرتبط با حسابداری بخش عمومی افزایش یابد و صرفاً بر مباحث حسابداری و یا بودجه‌بندی تأکید نگردد.
توسعه انجمن حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی	به مانند سایر رشته‌ها و حوزه‌ها در حسابداری، ایجاد انجمن حسابداری بخش عمومی در ایران ضرورت دارد. در توسعه انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی ضرورت دارد تا اعضای آکادمیک و اعضای حرفه‌ای شامل مدیران مالی بخش دولتی و حسابداران فعال مشارکت فعالی داشته باشند.
توسعه حرفه‌ای	شاید بتوان بستری در قالب گروه‌های مجازی یا... فراهم آورد که تجارب آموخته شده استادان در آن جهت استفاده دیگران ارائه گردد. پیشنهاد می‌کنم شرایط و تسهیلات برای حضور مدرسان حسابداری بخش عمومی در نهادهای بخش عمومی فراهم شده و استادان خصوصاً استادان فاقد تجربه بتوانند از آن بهره‌مند شوند.
مشارکت جمعی	به عنوان یک راهکار مؤثر لازم است استادان فعال و علاقه‌مند حوزه حسابداری بخش عمومی، محتوای آموزشی تهیه شده توسط خودشان (از جمله فایل‌های پاورپوینت) را در اختیار سایر همکاران قرار دهند. تعامل میان استادان حسابداری بخش عمومی در تمام کشور باید به حد اکثر حالت خود رسیده و از فعالیت‌های جزیره‌ای در این زمینه خودداری گردد.
غنی سازی آموزشی	لازم است منابع آموزشی شامل کتب آموزشی با مشارکت چند استاد خبره و متعهد نگارش و در اختیار دانشجویان قرار گیرد. کتب آموزشی به تفکیک هر کدام از دروس حسابداری بخش عمومی در مقطع کارشناسی و کارشناسی ارشد تهیه گردد. منابع آموزشی نباید صرفاً ترجمه کتب حسابداری بخش عمومی لاتین باشند و باید شرایط بومی کشور در آن لحاظ شوند.
جذب هیأت علمی	در جذب اعضای هیأت علمی در گروه‌های حسابداری باید یک نفر علاقه‌مند و متخصص در زمینه حسابداری بخش عمومی باشد. سابقه فعالیت در بخش اجرایی دولت به خصوص نهادهای مهم بخش عمومی باید امتیاز ویژه‌ای در جذب برخی استادان در اعضای هیأت علمی گروه حسابداری داشته باشد.

کدگذاری باز	خلاصه مصاحبه
فرصت‌های استخدامی و ارتقای شغلی	خوشبختانه به دلیل وسعت نهادهای دولتی، فرصت‌های شغلی برای استخدام در این حوزه فراوان بوده و این عاملی جلب توجه بیشتر دانشجویان خواهد بود.
آزمون‌های استخدامی	تجربه نشان داده است که تسلط بر حسابداری بخش عمومی در ارتقای شغلی کارکنان مؤثر است.
پایان‌نامه‌ها و مقالات	تسلط بر حسابداری بخش عمومی می‌تواند در ارتقای اعتماد به نفس دانشجویان در آزمون‌های استخدامی دستگاه‌های اجرایی مؤثر باشد. دانشجویانی که در آموزش حسابداری بخش عمومی فعال بودند، بعداً در استخدامی‌های دولتی عملکرد بهتری نیز دارند.
کیفیت منابع انسانی	به نظر می‌رسد تعداد پایان‌نامه‌ها و مقالات موجود در زمینه حسابداری بخش عمومی پایین است و در نتیجه در صورت ورود استادان به این بخش، می‌توانند خودشان را از بابت پژوهشی ارتقا ببخشند.
فراخوان‌های پژوهشی	موضوعات و شکاف‌های پژوهشی متعددی در زمینه حسابداری بخش عمومی وجود دارد که می‌توان برای دانشجویان تعریف کرد. برای ارتقای کیفیت منابع انسانی در بخش دولتی، آموزش اساسی و بنیادی حسابداری بخش عمومی ضرورت دارد.
مهارت پروری	با مراجعه به سامانه سانس می‌توان مطمئن شد که امروزه بخش اعظمی از اولویت‌های پژوهشی دستگاه‌ها در زمینه حسابداری بخش عمومی است و این امر می‌تواند قوت قلبی برای استادان محسوب شود.
اصلاحات حسابداری بخش عمومی	آموزش حسابداری بخش عمومی می‌تواند مهارت‌ها و تخصص‌های کارآمدی را ایجاد کند.
بهبود فرایند نظارت دولتی	با آموزش صحیح اصول حسابداری در بخش عمومی فرایند اصلاحات در سیستم دولتی فراهم می‌شود. پیاده‌سازی صحیح استانداردهای حسابداری بخش عمومی نیازمند منابع انسانی کارآمد است که نتیجه آموزش درست است.
شفافیت در گزارشگری مالی	یکی از دردهای جامعه اثربخشی پایین نظارت دستگاه‌های اجرایی بر بخش مالی است، فرایند نظارت باید با آموزش صحیح اصول و مبانی حسابداری بخش عمومی ارتقا یابد.
برگزاری همایش‌های تخصصی	دانشجویانی که در درس حسابداری بخش عمومی عملکرد بهتری داشتند در بهبود سیستم نظارت مالی سازمان‌هایی چون سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات نقش مؤثری داشته‌اند.
تعامل دانشگاه‌ها با نهادهای بخش عمومی	با آموزش صحیح حسابداری بخش عمومی، گزارشگری در بخش دولتی شفاف و قابل اتکا خواهد بود. افزایش تقاضای جهانی برای ارتقای مسئولیت پاسخگویی نیازمند آموزش حسابداران بخش عمومی است.
	تعداد همایش‌ها و کنفرانس‌های علمی مختص حسابداری دولتی باید افزایش یابد.
	باید به همت انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری تعداد دوره‌های آموزشی ویژه استادان جهت همفکری و دانش‌افزایی افزایش یابد.
	شکاف میان آموزش دانشگاه‌ها و خواسته‌ها و نیازهای نهادهای بخش عمومی وجود دارد که باید با تعاملات دو طرفه این شکاف کاهش یابد. دانشگاه‌ها باید با نیازسنجی از جامعه، در ایجاد گرایش‌های بیشتر حسابداری بخش عمومی در سطح کشور پیشقدم باشند.

۴۸ کد باز، ۱۴ کد محوری و ۴ کد انتخابی در قالب چالش‌ها و موانع زمینه‌ای و محتوایی، تعامل‌پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان، فرصت‌ها و مزایای آموزشی و پژوهشی و ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان استخراج شد.

در مجموع پس از تحلیل اطلاعات و مطابق با کدگذاری باز صورت گرفته، تعداد ۴۸ کد باز ارائه شد. بیان این نکته ضروری است که در برخی از نقل قول‌ها ممکن است یک یا چند کد باز وجود داشته باشد. در جدول ۵ نتایج کدگذاری محوری و انتخابی ارائه شده است. مطابق با نتایج بیان شده در جدول ۶، از مجموع

جدول ۵. کدگذاری محوری و انتخابی داده‌ها

ردیف	کدهای باز	کدهای محوری	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۱	فقدان دوره‌های کارآموزی	دانش‌افزایی استادان	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۲	توسعه حرفه‌ای		
۳	نگرش منفی دانشجویان	مفروضات روانی دانشجویان	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۴	کمبود انگیزه دانشجویان		
۵	کمبود پیشینه پژوهشی استاد	توانمندی‌های استادان	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۶	کمبود مدرس		
۷	کمبود تجربه عملی استادان		
۸	غنی‌سازی آموزشی	محتوای آموزشی	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۹	کتاب درسی		
۱۰	کمبود واحدهای درسی حسابداری بخش عمومی	نقش دولت و وزارت علوم	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۱۱	عملکرد دولت		
۱۲	به روزرسانی سرفصل‌های آموزشی		
۱۳	تعامل دانشگاه‌ها با نهادهای بخش عمومی		
۱۴	جذب هیأت علمی	نقش دانشگاه‌ها و گروه‌های حسابداری	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)
۱۵	زیرساخت دانشگاه‌ها		
۱۶	توسعه مجلات تخصصی		

ردیف	کدهای باز	کدهای محوری	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)	
۱۷	تعامل استادان با یکدیگر	مشارکت و همکاری ذینعان	کدهای انتخابی (مقوله‌های اصلی)	
۱۸	تعامل استادان با نهادهای بخش عمومی			
۱۹	تعامل با دانشجویان			
۲۰	مشارکت جمعی			
۲۱	توسعه انجمن حرفه‌ای حسابداری بخش عمومی	انجمن‌های حرفه‌ای		
۲۲	برگزاری همایش‌های تخصصی			
۲۳	نقش نهادهای حرفه‌ای حسابداری			
۲۴	آزمون‌های حرفه‌ای			
۲۵	بهبود فرایند نظارت دولتی	سودمندی برای جامعه		
۲۶	شفافیت در گزارشگری مالی			
۲۷	کیفیت منابع انسانی			
۲۸	اصلاحات حسابداری بخش عمومی			
۲۹	فرصت‌های استخدامی و ارتقای شغلی	سودمندی برای دانشجویان	فرصت‌ها و مزایای پژوهشی و آموزشی	
۳۰	آزمون‌های استخدامی			
۳۱	مهارت پروری	سیاست‌های پژوهشی		
۳۲	پایان‌نامه‌ها و مقالات			
۳۳	فراخوان‌های پژوهشی			
۳۴	رهبری پژوهشی			
۳۵	آموزش‌های مجازی	ابزارهای تدریس		ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان
۳۶	استفاده از فیلم‌های آموزشی			
۳۷	فناوری آموزشی			
۳۸	نحوه ارزشیابی			
۳۹	کلاس‌های حل تمرین و کارگاه‌های آموزشی			
۴۰	تهیه طرح درسی	ویژگی‌های شخصیتی استادان		
۴۱	مسئولیت پذیری مدرس			
۴۲	انگیزه مدرس			
۴۳	مدیریت کلاس	الگوهای تدریس		
۴۴	تدریس سلیقه‌ای			
۴۵	تدریس مشترک			
۴۶	سبک تدریس			
۴۷	عینیت بخشی به تدریس			
۴۸	کاربردی شدن تدریس			
فراوانی	۴۸	۱۴	۴	

مرحله پنجم: توصیف مضامین: در این مرحله پژوهشگران هر کدام از واحدهای معنایی تشکیل شده در مرحله قبل را تشریح می‌کنند. به عبارت دیگر هر کدام از مضامین بیان شده و متنی برای توصیف آنها نوشته می‌شود که در برگیرنده محتوا و ماهیت آن مضمون است. همچنین برای هر مضمون، پژوهشگر باید نمونه‌هایی از متن اصلی مصاحبه‌ها را ذیل هر مضمون ارائه دهد. این مضامین به شرح زیر توصیف می‌شوند.

چالش‌ها و موانع زمینه‌ای و محتوایی: در این مفهوم به طور عمده چالش‌های آموزش بهینه حسابداری بخش عمومی مشخص شده است. توانمندی‌های استادان و منابع و محتوایی که استادان انتخاب می‌کنند از مهمترین چالش‌های شناسایی شده در پژوهش حاضر است. یکی از استادان در این زمینه معتقد بود:

همچنین با توجه به نظرات و پیشنهادهای استادان ایجاد تغییرات در نظام آموزشی حسابداری بخش عمومی ضروری است. در این زمینه چندین روایت از قبیل انعقاد قراردادهای پژوهشی با سازمان‌های دولتی، سوق دادن پایان‌نامه‌های دانشجویان به سمت حسابداری و حسابرسی بخش عمومی، پیچیده بودن قوانین و مقررات مالی دولت و تغییرات پیوسته آن و اصلاح و به روزرسانی شیوه‌های ارزشیابی به عنوان نقاط عطف پژوهش حاضر معرفی می‌شوند، چرا که ادبیات پژوهش به صورت مستقیم به این روایت‌ها اشاره‌ای نداشته است.

مرحله چهارم: تعامل با استادان و اخذ نظرات آنها: در نهایت بعد از گرفتن نظرات استادان در قالب جدول ۵ نتایج ارائه و تأیید می‌شود.

واقعی نهادهای بخش عمومی را شناسایی کنند. در راستای این اقدام نقش استادان دانشگاهی و سایر آموزش‌دهندگان بسیار کلیدی است، چرا که این افراد عناصر مهمی در تقویت مهارت‌های دانشجویان هستند. موضوع آموزش حسابداری بخش عمومی جزء مطالعات چندوجهی است که در ادبیات حسابداری کمتر به آن پرداخته شده است، این در حالی است که این موضوع تأثیر زیادی بر پیشبرد اهداف بخش عمومی دارد. شواهدی از یافته‌های برخی پژوهش‌ها بیانگر این است چالش‌ها و موانع اساسی دانشگاه‌ها در آموزش حسابداری بخش عمومی ریشه در روش‌های تدریس، برنامه‌ها و محتوای آموزشی دارد. بنابراین بررسی این مسأله در کشور نیز ضرورت دارد، در نهایت بعد از بررسی روایت‌های ارائه شده توسط استادان نتیجه حاصل می‌شود که عمده روایت‌های ارائه شده توسط استادان در بخش ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان است و توجه به این موضوع می‌تواند به سیاست‌گذاری در بهبود آموزش حسابداری بخش عمومی در کشور کمک کند. در این زمینه توجه به الگوهای مختلف تدریس و عینیت بخشی به تدریس با طرح مثال‌های کاربردی و ملموس توسط استادان در بهبود کیفیت آموزش حسابداری بخش عمومی ضروری است، افزون بر این، بکارگیری ابزارهای مختلف تدریس و بازنگری در ابزارهای سنتی و توجه به ابزارهای نوین تدریس کمک شایانی به این موضوع می‌کند. در بخش چالش‌های زمینه‌ای و محتوایی آموزش حسابداری بخش عمومی نیز توجه به مسائل روانی دانشجویان و محتوای آموزشی ضرورت دارد. برخی استادان معتقد هستند که جهت‌گیری منفی توسط دانشجویان به دروس حسابداری بخش عمومی وجود دارد که باید توسط استادان شناسایی و مدیریت شوند. یکی دیگر از چالش‌ها استانداردهای حسابداری بخش عمومی و سایر موضوعات آموزشی حوزه حسابداری بخش عمومی است که استادان معتقد هستند محتوای آموزشی و کاربردی مناسبی در این زمینه وجود ندارد. از جمله چالش‌های متفاوتی که توسط استادان مطرح شد، فقدان سابقه اجرائی مطلوب مدرس در نهادها و سازمان‌های بخش عمومی است و استادان نیز الزام گروه حسابداری در تخصیص این درس به استادان بی‌انگیزه را مانعی مهم در ناکارآمدی فرایند آموزش می‌شمارند.

در زمینه مزایای آموزش حسابداری بخش عمومی نیز کدهای زیادی ارائه شد که بیشتر شامل فرصت‌های شغلی متنوع در بخش دولتی و همچنین فضای پژوهشی بیشتر در حسابداری بخش عمومی است. یکی از روایت‌های متفاوت در این حوزه، تأکید استادان بر عقد طرح‌های پژوهشی با سازمان‌های دولتی است که با کمک دانشجویان علاقه‌مند در این زمینه قابل انجام است. در ارتباط با تعامل‌پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان نیز روایت‌های مختلفی توسط استادان ارائه شد، به گونه‌ای که افزایش سطح تعامل میان همه ذینفعان خصوصاً انجمن‌های حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و نهادهای بخش عمومی برای ارتقای

«محتوای آموزشی و منابع آموزشی در مورد دروس حسابداری بخش عمومی به معنای واقعی کلام محدود بوده و کتب آموزشی شباهت زیادی با هم دارند.»

فرصت‌ها و مزایای آموزشی و پژوهشی: در این مفهوم فرصت‌ها و مزایای آموزش حسابداری بخش عمومی شناسایی شده است. سودمندی برای جامعه، فرصت‌های شغلی و استخدامی بهتر در سازمان‌های دولتی و فرصت‌های پژوهشی از مهمترین مزایای آموزش حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود. در این زمینه یکی از استادان معتقد است:

«کیست که نداند پاسخگویی در نظام دولتی ایران به واسطه حسابداری میسر خواهد بود و سازوکار اجرایی آن منابع انسانی و حسابداران خبره و آموزش دیده است.»

تعامل‌پذیری و مسئولیت‌پذیری ذینفعان: در این بخش بر افزایش تعاملات میان دانشگاهیان، نهادهای عمومی فعال در بخش عمومی و انجمن‌های تخصصی تأکید شده است.

به عنوان مثال یکی از استادان بیان داشت:

«دانشگاه‌ها باید با نیازسنجی از نهادها و سازمان‌های بخش عمومی در ایجاد گرایش حسابداری بخش عمومی در سطح کشور پیشقدم باشند.»

ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان: در این بخش بر ابزارها و الگوهای تدریس توسط استادان تأکید شده است. به عنوان مثال یکی از استادان بیان داشت:

«بهتر است مدرس با همه روش‌ها و سبک‌های تدریس آشنا باشد، در این صورت می‌تواند با توجه به جو کلاس، بهترین سبک تدریس را انتخاب نماید.»

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در سال‌های اخیر با اصلاحات اساسی انجام شده در بخش عمومی، استقرار حسابداری تعهدی و مصوب شدن تعدادی از استانداردهای حسابداری بخش عمومی بیشتر از همیشه نقش حسابداران متخصص در پیشبرد اهداف مالی و عملیاتی بخش عمومی پررنگ‌تر شده است. به همین دلیل نقش دانشگاه‌ها به عنوان مهمترین مراکز آموزشی اصول و مفاهیم حسابداری بخش عمومی جدی‌تر از قبل شده است. با این حال بنا به اعتقاد برخی از پژوهشگران باوجود اهمیت خدمات بخش عمومی و دولتی، دانشگاه‌ها در آموزش نیروی انسانی برای استخدام در این مراکز دولتی و عمومی آنچنان موفق نبوده‌اند. این موضوع به ویژه در کشوری مانند ایران که تعداد نهادها و سازمان‌های دولتی قابل توجه است، چشم‌گیرتر بوده و باعث ایجاد شکاف بین دانشگاه‌ها و مراکز دولتی شده است. در چنین شرایطی دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی برای آنکه مزیت رقابتی خود را در آموزش حسابداران متخصص حفظ کنند، نیاز دارند تا نیازهای

به عنوان مثال تحلیل صورت‌های مالی واقعی شرکت‌های دولتی یا شهرداری‌ها می‌تواند بهتر از یک مثال تئوریک برای دانشجویان جذاب باشد.

۵) به کارگروه تخصصی رشته حسابداری در وزارت علوم پیشنهاد می‌گردد در تدوین سرفصل‌های آموزشی حسابداری بخش عمومی با لحاظ نیازمندی‌های سازمان‌ها و شرکت‌های بخش عمومی، مباحث کاربردی و عملی را بیشتر برجسته نماید. سهم دانش‌افزایی این پژوهش استفاده از رویکرد کیفی و استخراج متغیرهای کلیدی بر اساس دیدگاه دانشجویان و مدرسان است. متغیرهای شناسایی شده در این مقاله که در قالب مقوله‌های اصلی معرفی شده‌اند، هر کدام می‌توانند موضوعی برای پژوهش‌های آتی باشند. برای استفاده پژوهشگران برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود موضوعات زیر در اولویت باشد:

۱. نقش آموزش حسابداری بخش عمومی در رفع نیازمندی‌های سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی؛
 ۲. بهترین روش‌ها و ابزارهای تدریس حسابداری بخش عمومی در مقاطع مختلف رشته حسابداری؛
 ۳. راهکارهای جلب توجه بیشتر دانشجویان به آموزش حسابداری بخش عمومی؛
 ۴. چگونگی تربیت استادان و مدرسان متخصص در حوزه حسابداری بخش عمومی؛
 ۵. ارزیابی و تحلیل کمیت و کیفیت دروس حسابداری و حسابرسی بخش عمومی مطابق با سرفصل مصوب وزارت علوم؛
 ۶. در نهایت اینکه مطابق با اکثر پژوهش‌های حوزه حسابداری بخش عمومی، در پژوهش حاضر نیز از روش پژوهش کیفی استفاده شده است. بنابراین پیشنهاد می‌شود در مطالعات آتی از روش پژوهش کمی نیز برای انجام آزمون‌های آماری مناسب بهره‌برداری شود.
- در نهایت باید مدعی شد که پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی روبرو بوده است، با وجود آنکه در انجام پژوهش حاضر، دانشجویان مختلفی در مقاطع کارشناسی و کارشناسی ارشد و همینطور استادان با مرتبه‌های مختلف مورد مطالعه قرار گرفتند، با این حال ممکن است هنوز موارد دیگری نیز وجود داشته باشد که مورد توجه قرار نگرفته باشد، همچنین به دلیل ماهیت ذهنی مطالعات کیفی، بهره‌برداری از شاخص‌های اعتبارسنجی در مورد آنها دشوار بوده و نمی‌توان با اطمینان از تممیم‌پذیری یافته‌ها استفاده کرد. در نهایت اینکه روش پدیدارشناسی از جمله روش‌های کیفی است که با توجه به ماهیت روش، امکان اجرای آزمون‌های کمی و آماری در ارتباط با آن غیرممکن و در برخی موارد محدود است.

سطح آموزش حسابداری بخش عمومی در کشور ضرورت دارد. برگزاری همایش‌های تخصصی حسابداری بخش عمومی و ارتقای کمی و کیفی مجلات تخصصی حسابداری بخش عمومی مواردی است که باید منظور شود.

در مجموع می‌توان گفت این پژوهش از نخستین مطالعات داخلی است که به بررسی ابعاد مختلف آموزش حسابداری بخش عمومی در ایران می‌پردازد. چرا که به اعتقاد پژوهشگران مختلف مانند کاربتمازیس و همکاران (۲۰۲۲) موضوع حسابداری بخش عمومی نیازمند مطالعات بیشتری است. یافته‌های پژوهش نشانگر آن است که از نگاه استادان موضوع محتوای آموزشی و روش‌های تدریس از چالش‌ها و موانع اساسی آموزش حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شود. این یافته با پژوهش‌های پیشین از قبیل مطالعات محمد و لاشین (۲۰۱۰)، رجیناتو و همکاران (۲۰۱۶) همسو است. همچنین مشارکت‌کنندگان از مزیت‌های آموزش حسابداری بخش عمومی به استخدام و فرصت‌های شغلی مناسب در حوزه بخش عمومی اشاره داشتند که در پژوهش‌های قبلی از جمله هنری (۲۰۰۵) و ریچارد، کوچراستاهن و سیگل (۲۰۲۳) بر آن تأکید شده است. همچنین در بخش ویژگی‌های ساختاری و رفتاری استادان نیز به‌روزرسانی روش‌های تدریس و جلب مشارکت دانشجویان مورد تأکید مشارکت‌کنندگان بود که با نتایج پژوهش دنیلز، گوپتا و پرادگن (۲۰۰۷) و پیتولیس و همکاران (۲۰۲۲) مطابقت دارد. لازم به توضیح است که از نگاه استادان مقوله پژوهشی از جمله تأکید بر سوق دادن دانشجویان به سمت انتخاب موضوع از حوزه حسابداری و حسابرسی بخش عمومی و انعقاد قراردادهای پژوهشی استادان با سازمان‌ها و شرکت‌های دولتی و همکاری دانشجویان در اجرای آن مواردی هستند که در ادبیات پژوهشی آموزش حسابداری بخش عمومی چندان به آن توجه نشده است.

در راستای یافته‌های پژوهش حاضر، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

- ۱) پیشنهاد می‌شود در گروه‌های آموزشی حسابداری، حداقل یک نفر با تخصص حسابداری بخش عمومی جذب شده و یا علاقه و انگیزه لازم برای تدریس این حوزه را داشته باشد.
- ۲) پیشنهاد می‌شود استادان بدون تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری بخش عمومی یا استادان بی‌انگیزه برای تدریس دروس حسابداری بخش عمومی انتخاب نشوند.

۳) مدرسان برای تدریس دروس حسابداری بخش عمومی از روش‌ها و الگوهای مختلف تدریس بهره‌برداری کرده و با الگوها و اشکال گرافیکی جذاب مسائل و موضوعات خاص حسابداری بخش عمومی را ارائه دهند، ضروری است در مدل‌های تدریس مشارکت خاص و ویژه دانشجویان نیز منظور شود.

۴) مدرسان در راستای جلب توجه و انگیزه دانشجویان، از موردها، نمونه‌ها و مثال‌های واقعی و کاربردی استفاده نمایند.

References

- Adam, B; Brusca, I; Caperchione, E; Heiling, J; Jorge, S. M. F; & Rossi, F. M. (2019). Are higher education institutions in Europe preparing students for IPSAS? *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3): 363–378.
- Ahmed, I. (2019). Bridging the gap between governmental accounting education and practice. *Accounting*, 5(1): 21-30.
- Aghaei Qehi, A and Nouri, F. (2021). Public sector accounting education based on active learning methods and new technologies. *Public Sector, Accounting and Budgeting*, 2(5): 42-51. (In Persian).
- Arefinahad, A; Gholamzade, D; Vedadi, A. (2024). Analyzing the Effective Factors of Human Resource Training in Governmental Banking. *Governmental Accounting*, 10(2), 125-142. (In Persian).
- Baylis, R. M; Widt, D. D; Helikum, L. J; & Ashworth, R. (2024). Debate: The lack of public sector accounting education within universities and what is next. *Public Money & Management*, 1–2.
- Basloom, R, S; Mohamad, M, H, Auzair. (2022). Applaicability of public sector refom initiatives of the Yemeni government from the integrated TOE-DOI framework, *International Journal of Innovation Studies*, 6, 286-302.
- Braun, V; Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*; 3(2): 77-101.
- Caruana, J; Dabbicco, G; Jorge, S; & Jesus, M. A. (2019). *The development of EPSAS: Contributions from the literature*, *Accounting in Europe*, 16 (2): 146–176.
- Cohen, S; & Karatzimas, S. (2022). New development: Public sector accounting education for users—embedding eLearning and technology in teaching. *Public Money & Management*, 42(4): 291–293.
- Cordery, C. (2013). Does public services accounting belong in the curriculum? *Pacific Accounting Review*, 25(1): 101-116.
- Delavar A.(2010). Qualitative methodology. *Rahbord*; 19(54): 307-329. (In Persian).
- Finley, W; & Waymire, T. R. (2013). Thinking practice: Iteration, peer review, and policy analysis in a governmental accounting class. *Journal of Accounting Education*, 31: 333–349.
- Ghodselahi, A; rohani, A; & Hasangholipour, T. (2014). Phenomenology in Consumer Research. *New Marketing Research Journal*, 4(3), 107-132. (In Persian).
- Guba, E, G; Lincoln, Y, S. (1994). Competing paradigms in qualitative research, *Handbook of qualitative research*, London CA: Sage.
- Heiling, J, Jorge, S, Karatzimas, S, and Aggestam-Pontoppidan, C. (2022). Public Sector Accounting Education—Stocktaking, Challenges and Innovations, *Public Money & Management*, 42(7): 538-540.
- Henry, B.K. (2005). A Survey of Governmental Accounting Education Studies, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 17(2): 166-179.
- Hoque, Z. (2002). Using journal articles to teach public sector accounting in higher education. *Journal of Accounting Education*, 20(3): 139–161.
- Jafi, H; & Youssef, S. (2021). Public sector accounting education and training as supportive mechanisms of the ongoing accrual-based accounting reforms. *Technium Social Sciences Journal*, 25(1): 1–8.
- Karatzimas, S; Heiling, J; & AggestamPontoppidan, C. (2022). Public sector accounting education: A structured literature review. *Public Money and Management*, 42(7): 543-550.
- Krah, R. Y; Aveh, F. K. (2013). Public Sector Accounting Education: A Neglected Element of Public Financial Management Reforms in Ghana. *International Journal of Governmental Financial Management*, XIII(1): 36–49.
- Mohamed, E. K. A; & Lashine, S. H. (2010). Accounting knowledge and skills and the challenges of a global business environment. *Managerial Finance*, 29(7): 3–16.
- Naghdi, S; Jeddi, R. (2023). Phenomenological Exploring of the Lived Experiences of Candidates Participating in the CPA Exam. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(79), 205-243. (In Persian).

- Neves, F. R; Busanelli de Aquino, A. C; & Batista da Silva, P. (2022). New development: The challenges of public sector accounting education in business schools. *Public Money & Management*, 42(7): 569-572.
- Nourani, H; Akhlaqi Yazdi Nejad, I. (2023). Presenting a model for solving the challenges and bottlenecks of public sector accounting standards using Grand theory. *Governmental Accounting*, 9(2), 151-168. (In Persian).
- Parvari, P. (2019). The transition from philosophy to methodology, a new reading of the phenomenology method: the foundation of philosophical approaches and implementation steps, *Sociological studies*, 11(44): 87-106. (In Persian).
- Pauluzzo, R; Fedele, P; Pericolo, E; & Dokalskaya, I. (2024). The future of public sector accounting education: A structured literature review. *Journal of Public Affairs Education*, 1-41.
- Pitulice, I, C; Profiroiu, A. G; and Ștefănescu, A. (2018). Government accounting education for university undergraduates. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, 14:75-91.
- Rapport, f, & wainwright, p. (2006). Phenomenology as a paradigm of movement, *nursing inquiry*, 13 (3): 228- 236.
- Reck, J. L; Lowensohn, S. L; Wilson, E. R; & Hay, L. E. (2013). Accounting for governmental & nonprofit entities. McGraw-Hill/Irwin.
- Reginato, E; Fadda, I; & Paglietti, P. (2016). The influence of resistance to change on public-sector reform implementation: The case of Italian municipalities' internal control system. *International Journal of Public Administration*, 39(12): 989-999.
- Reichard, C, Kuchler-Stahn, N & Siegel, J. (2023). Education in public sector accounting at higher education institutions in Germany, *Public Money & Management*, doi.org/10.1080/09540962.2023.2247709.
- Rezaei, M. (2018). Investigate Obstacles of Advances Public Sector Accounting in Iran From the perspective of academics. *Accounting and Auditing Research*, 10(38), 81-94. (In Persian).
- Sari, F, v, and Afriyenti. (2020). Obstacles and Challenges in Government Accounting Education (Case Study in Padang State University), 4th Padang International Conference on Education, *Economics, Business and Asian Review of Accounting*, 16(3): 246-262.
- Sciulli, N; & Sims, R. (2008). Public sector accounting education in Australian universities: Obstacles and opportunities, *Asian Review of Accounting*, 16, 246-262.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research: Design and methods*, (Vol. 5): sage.