



حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی

سعید بالانژاد^۱

خسرو فغانی ماکرانی^۲ ✉

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۶

جمادوردی گرگانلی^۳

چکیده

مدیریت مالی عمومی نوین شامل مجموعه اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها و قوانین حسابداری، گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی، حسابرسی و کنترل داخلی به‌منظور استفاده مؤثر و کارا از منابع مالی، ارتقای شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی است. این پژوهش با هدف ارائه توضیح و پیش‌بینی علمی تغییر نظام حسابداری بخش عمومی برای سازمان تامین اجتماعی انجام شده است. تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی با استفاده از رویکرد نظریه ساخت‌یابی و با توجه به ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر با روش -شناسی موردپژوهی، شناسایی و به کمک روش تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار مقوله‌بندی و تحلیل شده‌اند.

نتایج حاصل از داده‌های پرسشنامه و تحلیل محتوای آن و تفسیر مقوله‌ها بر اساس تئوری ساخت‌یابی حاکی از آن است که منابع انسانی از نظر 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 نمی‌کند. به این ترتیب ویژگی -های عاملیت منفعل است و سازمان غیرحمایتگر می‌باشد. در این وضعیت شرایط تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی "بسیار نامطلوب" است. استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی باید از عاملیت‌ها منفعل و ساختار غیرحمایتگر که شکست تغییر را حتمی می‌کند به سمت عاملیت‌های فعال و ساختار حمایتگر و تغییر وضعیت به شرایط "بسیار مطلوب" سوق پیدا کند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید تلاش کنند تا با ایجاد بسترهای لازم، عاملیت‌ها را فعال و حمایت‌های لازم را ایجاد و احیا نمایند. سازمان تامین اجتماعی با احیای ویژگی‌های ساختار حمایتگر می‌تواند وضعیت را از "شکست تغییر" به "موفقیت تغییر"، تبدیل نماید.

واژه‌های کلیدی: حسابداری بخش عمومی، نظریه ساخت‌یابی، سازمان تامین اجتماعی.

۱ گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. saeid_baalanejaad@yahoo.com

۲ گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. (نویسنده و مسئول) Kh.makrani@chmail.ir

۳ گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران gorganli@aliabadiu.ac.ir



۱- مقدمه

نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی تحت تاثیر تحولات شگرفی قرار گرفته است. هدف اینگونه تحولات چیره شدن بر موانع نظام بوروکراتیکی است که موجب استفاده غیرکارا از منابع محدود می‌گردند. با افزایش استقلال سازمان‌های خدماتی بخش عمومی، حسابداری نقش بسیار پررنگی را در توسعه مدیریت عمومی ایفا می‌نماید. بسیاری از اینگونه تحولات ناشی از مبحث نوینی است که به نام مدیریت عمومی نوین مطرح می‌گردند. 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 ارزشیابی‌های داری‌های 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.

مساله اصلی این پژوهش عدم شفافیت و نبود توضیح و پیش‌بینی علمی برای فرایند تغییر نظام حسابداری بخش عمومی به طور موردی برای سازمان تامین اجتماعی است. تلاش می‌شود تا با تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی با استفاده از رویکرد نظریه ساخت-یابی، ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی در این سازمان شناسایی شوند. در این پژوهش ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی با روش شناسی موردپژوهی، شناسایی و به کمک روش تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار مقوله‌بندی و تحلیل می‌شوند. سپس با کاربست نظریه ساخت‌یابی گیدنز درباره نقش دوسویه عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی بحث خواهد شد. ماخذ گردآوری اطلاعات مصاحبه، مشاهده و اسنادکاوی و پیشینه پژوهشی بوده و مشارکت‌کنندگان، کارکنان، روسای حسابداری و مدیران مالی سازمان تامین اجتماعی هستند. در نهایت وضعیت سازمانی قابل پیش‌بینی در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی و ویژگی‌های هروضعیت بیان می‌شود.

۲- مروری بر ادبیات پژوهش

از دیدگاه تئوری، مدیریت عمومی نوین تحت تاثیر تئوری‌های مختلفی از قبیل تئوری انتخاب عمومی^۱، تئوری‌های مدیریت، مدیریت عمومی کلاسیک^۲، مدیریت عمومی نئوکلاسیک^۳، تحلیل سیاست^۴، تئوری

¹ Public Choice

² Classical Public Administration

³ Neoclassical Public Administration

⁴ Policy Analysis

نمایندگی^۱ و تئوری حقوق مالکیت^۲ قرار گرفته است. نگرش این تئوری‌ها می‌تواند در سه گروه مختلف شامل اداره بخش عمومی (نئو) کلاسیک و مدیریت عمومی، علوم مدیریت و اقتصاد نوین بنگاه طبقه‌بندی شود. دیدگاه اصلی اولین طبقه، نظم سازمانی در بخش عمومی و به‌کارگیری اصول علمی در سازمان‌های دولتی و مجموعه تصمیم‌گیری‌ها می‌باشد. در اینجا منظور از بخش عمومی، مجموعه نهادهای بخش عمومی شامل دستگاه‌های اجرایی دولتی در سطوح مختلف و نهادهای بخش عمومی غیر دولتی و سایر سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی می‌باشد. طبقه دوم سعی دارد که تفکر و فنون قابل استفاده در بخش بازرگانی را به بخش عمومی تزریق نماید. طبقه سوم نیز تصمیم‌گیرندگان در بخش عمومی را به عنوان گروه‌های دارای منافع شخصی مورد توجه قرار می‌دهد که در یک محیط با عدم تقارن اطلاعات در حال فعالیت بوده و خردگرایی (منطقی بودن) و فرصت‌گرایی موجب شکل‌گیری هزینه‌های معاملات و هزینه‌های نمایندگی می‌گردد (گروت و بودینگ^۳، ۲۰۰۷).

در پارادایم مدیریت عمومی نوین، فرض بر این است که توجه به مفاهیم کارایی و اثربخشی در بخش عمومی و استفاده از رویکردهای بازار برای ارائه خدمات می‌تواند آثار مثبتی را به همراه داشته باشد و بخش عمومی می‌تواند با الگو قرار دادن شیوه‌های مدیریت واحدهای انتفاعی بخش بازرگانی (حتی با وجود اختلاف در شرایط محیطی) راهکارهای مناسب‌تری را برای اداره امور خود مورد استفاده قرار دهد. برخی معتقدند که در تحولات رخ داده شده در بین بخش عمومی کشورهای مختلف، همگرایی و نزدیکی بسیاری در حوزه اجرا و حتی نتایج حاصل شده، مشاهده می‌گردد (لاربی، ۱۹۹۹).

۱-۲_ تئوری ساخت‌یابی^۴ گیدنز^۵

نقش عاملیت در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، قانونی و ... غیرقابل انکار است. (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶). این امر محقق نمی‌شود مگر با اقدام آگاهانه عوامل انسانی که نشان‌دهنده نقش عوامل انسانی هوشیار بر ساختارها در بازارهای سرمایه و جهانی می‌باشد. ساختار به قوانین و منابع سازمان‌یافته به‌عنوان خواص نظام-های اجتماعی اشاره دارد و سیستم نیز به روابط تولیدشده بین بازیگران و مجموعه‌های سازمان‌یافته به‌عنوان عملیات اجتماعی عادی، اشاره دارد (زارع، ایمان و رضا غلامی جمکرانی، ۱۳۹۸).

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^۶ (۲۰۱۳) نظریه ساخت‌یابی گیدنز

^۱ Agent Theory

^۲ Property Right Theory

^۳ Groot and Budding

^۴ Structuration Theory

^۵ Giddens

^۶ Veliquette

(۱۹۸۴) برای فهم رابطه متقابل بین افراد (عاملیت) و سازمان‌ها (ساختار)، چارچوبی فراهم می‌کند و به نظریه پردازان و دست اندرکاران 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). ولیکت (۲۰۱۳) در پژوهش 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 متقابلی 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.

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 به عنوان پیامدهای کنش عاملیت‌ها، به عاملیت‌ها توانایی تغییر یا حفظ ثبات خود را می‌دهند یا این توان را از آنها سلب می‌کنند (ولیکت، ۲۰۱۳).

نظریه ساخت‌یابی گیدنز، با طرح 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).

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 تصدیق می‌کند که ممکن است واقعیت از سازمانی به سازمان دیگر متفاوت باشد (گیدنز، ۱۹۸۴).

سیستم حسابداری دارای ساختاری است که بر اساس قواعد و منابع حاکم بر آن و کنش عوامل انسانی در گستره زمان و مکان به تولید و بازتولید ساختار حسابداری دست می‌زند. آموزه‌های حسابداری به ویژه حسابداری مالی گرایش بیشتری به ساختارها دارند که ناشی از رعایت اصل ثبات رویه است، همچنین حسابداران کمتر از توان و اراده خود برای تسلط و غلبه بر ساختارها استفاده کرده‌اند و به همین دلیل است که حسابداری نتوانسته متناسب با تحولات اجتماعی خود را تغییر دهد. در این راستا نظریات قائل به کنش عاملین در رخدادهای اجتماعی، نقش ساختارها را نادیده گرفته و نظریات ساختارگرا، کنشگران را مؤثر در وقوع تحولات نمی‌دانند. نظریه "ساخت‌یابی" آنتونی گیدنز با نگاهی نو تحولات اجتماعی را به صورت توأمان متأثر از این دو مفهوم دانسته و از این طریق توانایی خود را برای تبیین پدیده‌های اجتماعی ارتقاء داده است.

۲-۲_ عاملیت

از نظر گیدنز هر کنشگری عامل نیست مگر آنکه قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی را داشته باشد. قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی مهمترین معیار تشخیص عاملیت از سوی گیدنز است از نظر او عامل بدون قدرت معنایی ندارد و کنشگری که قدرت تأثیرگذاری را از دست داده باشد، دیگر یک عامل به شمار نمی‌آید (کونارد، ۲۰۱۴). هرچند برای وقوع هر رخداد اجتماعی نیاز به وجود عوامل انسانی است ولی واقعیت این است که همیشه کنش کنشگران همان چیزی از آب در نمی‌آید که کنشگر نیت کرده است. چه بسا کنش‌های نیت کرده، نتایج ناخواسته و نیت نکرده‌ای را به دنبال داشته باشند. لذا باید به آنچه کنشگر در عمل انجام می‌دهد توجه کنیم (ریتزر^۲، ۱۳۷۷).

گیدنز معتقد است وجود قواعد و منابع است که ساختار را امکان پذیر می‌سازد. خود ساختارها در زمان و مکان وجود ندارند. این پدیده‌های اجتماعی اند که قابلیت ساختارمند شدن دارند. به نظر گیدنز، ساختار تنها از طریق و در راستای فعالیت‌های عوامل بشری وجود دارد (گیدنز، ۱۳۸۴).

۳-۲_ ساختار یا ساخت‌یابی

گیدنز اعتقادی به وجود متافیزیکی ساختارها ندارد. او معتقد است نظام اجتماعی ساختاری ندارد بلکه خصلت-های ساختاری را به نمایش می‌گذارد. در واقع از نظر وی، نظام‌های اجتماعی که بستر کردارهای اجتماعی را فراهم می‌آورند و به روابط عاملان نظم می‌دهند و به خودی خود و مستقل از عاملان و کردار اجتماعی آنان از ساختار برخوردار نیستند بلکه با تکرار کردارهای عاملان در شرایط زمانی و مکانی متفاوت ساخت می‌یابند (کرایب، ۱۳۷۸). نظام الگوهای ثابت قابل مشاهده در تعامل و موجود در زمان و مکان هستند، درحالی‌که ساختار قواعد و منابعی می‌باشند که به منزله طرح‌های تفسیری جمعی در یک نظام اجتماعی عمل می‌کنند (کلپون، ۱۳۸۷).

نباید فکر کنیم نظام برآمده از ساختار و قواعد ساختاری است. این ساختار است که برگرفته از نظام است؛ بنابراین لزوماً چنین نیست که همواره ساختارها ابتدا شکل گیرند و بعد نظام‌ها پدید آیند. گویی نظام‌ها عمدتاً به طور طبیعی و به مرور زمان شکل می‌گیرند؛ بدون اختصاص آگاهی استدلالی؛ اما تقدم ساختار بر نظام از وجهی دیگر مستلزم تقدم آگاهی استدلالی بر آگاهی عملی نیز هست (گیدنز، ۱۳۸۶).

¹ Conrad

² Ritzer

۲-۴_ رویکرد دو وجهی به ساختار

ساختارهای اجتماعی از نظر گیدنز به واسطه کارکرد عوامل زیر بوجود می‌آیند:

- قواعد^۱: وادارنده.

- منابع^۲ (تدابیر): توانا کننده.

ساخت‌ها متشکل از الزاماتی (قواعدی) هستند که عاملان را قادر می‌سازند (پارکر^۳، ۱۳۸۶).

این برخلاف دیدگاه‌های ساختاری است که برای ساختارها فقط خصلت الزام‌آور قائل هستند. از این رو انسان‌ها در زندگی اجتماعی کاملاً آزاد نیستند (زارع و جمکرانی، ۱۳۹۸).

قواعد اجتماعی لزوماً و البته معمولاً رسمی و تثبیت شده نیستند که در یک نظام‌نامه وضع شده باشند که نحوه کردار مردم را تفسیر نمایند و عموماً در معرض مشاجرات همیشگی بر سر مشروعیت هستند. بر همین اساس دانستن قاعده به معنای قابلیت در فرموله کردن و بیان آن نیست (گیدنز، ۱۳۸۴).

اهمیت تلقی ساختارها به عنوان منابع، امکان طرح بحث در خصوص قدرت را در تئوری‌های اجتماعی فراهم می‌آورد. گیدنز در همین ارتباط است که مفهوم عامل ماهر^۴ را پیش می‌کشد. عامل ماهر عاملی است که هم با توجه به قواعد و هم با توجه به منابع در ساختارها، کردارهای خود را تنظیم می‌کند و زندگی‌اش را مدیریت می‌کند. از آنجا که عاملان اجتماعی به شدت با هم در رقابت‌اند، این میزان مهارت عامل است که موفقیت وی را در مدیریت روابط خود با دیگران در شرایط پیچیده، با توجه به محدودیت‌ها و امکانات ساخت، تعیین می‌کند. این مهارت ناشی از آگاهی او از قواعد و منابع ساختارها و میزان دسترسی به آنهاست و همین است که میزان دسترسی او را به ابزارهای لازم برای انجام کارها و توانایی وی را در این امر و در یک کلام قدرت او را در رقابت با سایر عاملان اجتماعی تعیین می‌کند (جلانی پور، ۱۳۸۴).

۲-۵_ کاربردهای تئوری ساخت‌یابی در پژوهش‌های حسابداری

پژوهش‌های حسابداری با زمینه تئوری ساخت‌یابی به ۵ دسته تقسیم می‌شوند

(۱) کاربرد عمومی: کاربرد غیر انتقادی از عقاید اصلی نظریه ساخت‌یابی گیدنز به منظور افزایش درک خود درباره حسابداری به صورت فعالیت اجتماعی با هدف اصلی کمک به منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی موجود است. حسن (۲۰۱۰)، کاکلیو (۲۰۰۳)، جوزف (۲۰۰۶)، کنراد (۲۰۰۵)، مکینتاش و اسکاپن (۱۹۹۱).

¹ rules

² resources

³ Parker

⁴ competent agent

- (۲) کاربرد انتخابی: (به صورت غیر انتقادی) از عقاید اصلی نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده می‌شود و به منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی فعلی کمک می‌شود، اما تحلیل‌ها بر روی مفاهیم خاص از جمله منطق کنترل، مدرنیته و سیستم‌های تخصصی تمرکز دارد. پژوهش‌های با کاربردهای انتخابی و عمومی، به شدت از مفاهیم نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده و بررسی کرده اند که چگونه می‌توان دیدگاه‌هایی درباره پدیده‌های حسابداری مطرح کرد. حسن (۲۰۰۵)، بارت^۱ و همکاران (۲۰۰۵)، جک^۲ (۲۰۰۵)، سیل و همکاران (۲۰۰۴).
- (۳) پرسروصدا و پرشتاب: این مورد نیز (به صورت غیر انتقادی) از مفاهیم خاص نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده می‌کند، اما هدف کمک به سایر منابع غیر از منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی است. مشخصه متمایز این موارد به این ترتیب است که هرچند اصولاً به اثر گیدنز در تحلیل خود درباره پدیده‌های حسابداری وابسته هستند، اما هدف پژوهش‌های آنها کمک به سایر زمینه‌های نظری است نه منابع ساختار محور. فری، (۲۰۰۸) و ساراواناموتو و تینکر (۲۰۰۳).
- (۴) ترکیب نظریه: نظریه ساخت یابی گیدنز (به صورت غیر انتقادی) با سایر نظریه‌ها ترکیب شده تا درک درباره‌ی حسابداری به صورت فعالیت اجتماعی افزایش یابد. گورد، (۲۰۰۸)، کاوتون و داپسون (۲۰۰۲) و کولیر (۲۰۰۱).
- (۵) مشارکت انتقادی: کاربرد همسان درعین حال انتقادی از نظریه ساخت یابی گیدنز به طوریکه تحلیل‌ها به دنبال شناسایی محدودیت‌های نظریه ساخت یابی گیدنز و/یا تعمیم عقاید اصلی هستند. کود^۳ و هربرت (۲۰۰۹) و جک و خولیف (۲۰۰۸).

۲_۶_ کاربردهای تئوری ساخت یابی در پژوهش‌های حسابداری مدیریت

نظریه ساخت یابی، توسعه اخیر در تئوری اجتماعی است که در میان ویژگی‌های دیگر، شکاف بین مفاهیم هستی‌شناختی و پژوهش‌های تجربی را برای مذاکره و تبادل نظر ساده‌تر می‌کند. نظریه ساخت یابی گیدنز یک هستی‌شناسی توسعه یافته است که به طور کلی در سطح انتزاعی توضیح می‌دهد که چگونه ساختار و عامل باهم مرتبط هستند بنابراین جک (۲۰۱۷) به سه دلیل نظریه ساخت یابی را برای پژوهش‌های تجربی در حسابداری مدیریت مناسب می‌داند.

- (۱) اهمیت استفاده از دانش روز در پژوهش‌های حسابداری مدیریت: گرچه نظریه ساخت یابی گیدنز برای ۳۰ سال در پژوهش‌های حسابداری مدیریت استفاده شده است، اما پتانسیل کامل آن هنوز مورد استفاده قرار نگرفته است. نظریه ساخت یابی، پژوهشگران را قادر می‌سازد تا سؤالاتی را که چرا

¹ Baert

² Jack

³ Coad

شیوه‌های حسابداری به صورت نهادینه‌شده، پذیرفته و تولیدشده‌اند و آنچه ممکن است برای تغییر دادن آنها لازم باشد را در نظر بگیرند. با استفاده از این تئوری می‌توان حسابداری را به عنوان مجموعه‌ای از شیوه‌های اجتماعی در داخل و بیرون مرزهای سازمانی بررسی نمود؛ بنابراین نظریه ساخت‌یابی یک رویکرد نوآورانه برای پژوهش در مورد حسابداری مدیریت ارائه می‌دهد.

(۲) متمرکز شدن بر عاملیت: نظریه ساخت‌یابی، روشی را که ما ممکن است به شیوه‌های حسابداری نگاه کنیم، با مرور آنها در ذهن حسابداران، به جای ظهور بیرونی کنترل‌ها و مصنوعات، تغییر می‌دهد. این همان چیزی است که گیدنز هرمنوتیک دوگانه در پژوهش نامیده است: ادراک اینکه چگونه ما به عنوان پژوهشگر درک می‌کنیم که عوامل چگونه درک و عمل می‌کنند.

(۳) توسعه یک روش حرفه‌ای بیشتر برای طراحی پژوهش: یکی از نقاط ضعف شناخته شده مطالعات موردی با استفاده از تئوری‌های اجتماعی این است که انتخاب نظریه پس از جمع‌آوری داده‌ها انجام می‌شود. یک خطر برای پژوهشگران، تسلیم تئوری و داده‌ها بهم هستند. هر چند خطر عمومی است، اما برای همه علوم اجتماعی که در آن از نظریه اجتماعی تفسیری استفاده می‌شود، مشترک است که این در پژوهش‌های حسابداری نیز قابل مشاهده است. نظریه ساخت‌یابی، یک رویکرد پویا ارائه می‌دهد، نظریه ساخت‌یابی، درس‌هایی در مورد چگونگی به دست آوردن مفاهیم هستی‌شناختی و استفاده از آنها برای طراحی پژوهش در مورد بازیگران (عاملان) و مشکلات خاص، به ویژه در زمان‌ها و مکان‌های مختلف را فراهم می‌کند.

۳- پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی: بیشتر 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.

هلدن^۱ و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی تحت عنوان "حسابداری بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور: مروری بر مقالات منتشر شده در دهه اول مجله حسابداری در اقتصادهای نوظهور"^۲ به تلخیص مقالات در این فصلنامه پرداخته‌اند. بیشتر پژوهش‌ها تحت تأثیر اصلاحات حسابداری با الهام از مدیریت جدید دولتی^۳ است. مدیریت عملکرد، بودجه‌بندی و حسابداری تعهدی مباحث اصلی پژوهش‌های بررسی شده‌اند. ادعاهای مدیریت جدید دولتی که می‌تواند با استفاده از قابلیت جدید حسابداری تأثیرات مطلوبی بر کارایی و ارائه خدمات داشته باشد، اغلب برآورده نمی‌شوند. بسیاری از پژوهش‌ها سعی می‌کنند نوآوری‌های ناموفق

¹ Helden, Jan van, Pawan Adhikari, Chamara Kuruppu

² Journal of Accounting in Emerging Economies (JAE)E

³ NPM

حسابداری را با توجه به ویژگی‌های منطقه‌ای آن مثل بی ثباتی سیاسی، ضعف حاکمیت و فقدان توانایی عاملان، توضیح دهند.

لاسه^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی تحت عنوان " رویکرد ثابت از پایین به بالا برای استخراج یک چارچوب مفهومی برای حسابداری مالی بخش دولتی " به موضوع حسابداری تعهدی پرداخته‌اند. این پژوهش به تبیین نیازهای کاربران اصلی اطلاعات حسابداری می‌پردازد و یک رویکرد تحلیلی جدید را توصیف می‌کند که می‌تواند برای ارزیابی استانداردهای موجود حسابداری مالی بخش دولتی استفاده شود. نویسنده سپس مناسب‌ترین چارچوب مفهومی را برای بخش دولتی ارائه می‌دهد. در این پژوهش استدلال می‌شود که روش صورت سود و زیان بهتر از روش ترازنامه برای بخش دولتی است.

الشراوی و همکاران (۲۰۱۷) با پژوهش درباره تأثیر اصلاحات عمومی و مالی در تغییر حسابداری در وزارت امور مالی اردن با استفاده از نظریه ساخت-یابی، 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.

انگلاند^۲ و همکاران (۲۰۱۷) چگونگی استفاده از تئوری ساخت-یابی برای تجزیه و تحلیل، تأثیر متقابل استراتژی و حسابداری در روال روزمره سازمان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که استراتژی سازمان و حسابداری را نباید دو اقدام جداگانه در نظر گرفت بلکه به عنوان دو جنبه از یک عمل هستند که در طول زمان تشکیل شده و در یک حالت بازگشتی و متقابل یکدیگر را تقویت می‌نمایند.

کاباندا و براون^۳ (۲۰۱۷) با استفاده از نظریه ساخت-یابی و دنبال کردن یک موضع تفسیرگرایانه، نشان می‌دهند که تحولات و اقدامات عمده ساختاری، موفقیت سازمان را در پی دارد.

روبرتز^۴ (۲۰۱۷) به بررسی نکاتی مهم درباره مفید بودن ایده‌های گیدنز در پژوهش‌های حسابداری می‌پردازد. سه نکته انتقادی در پژوهش روبرتز یافت می‌شود که برای درک حسابداری در مضمون سازمانی آن ضروری می‌باشد. (۱) نظریه ساخت-یابی، عاملیت حسابداری را به قدر کافی جدی نگرفته است؛ تا حدی که فقط به رویکردهایی که در آنها اطلاعات حسابداری به موضوعات انسانی مرتبط می‌شوند تکیه دارد؛ (۲) قابلیت نظارتی سیستم حسابداری به عنوان یک ساختار در این تئوری محدود شده است در صورتیکه با استفاده از این توان بالقوه می‌توان مسئولیت پاسخگویی حسابداری را توجیه نمود و در نکته سوم که مورد نقد و بررسی قرار گرفته، گیدنز تا حدی در حسابداری، اخلاق را نادیده می‌گیرد.

¹ Lasse Oulasvirta

² Englund

³ Kabanda and Brown

⁴ Roberts

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

انگل‌اند و گردین^۱ (۲۰۱۴) با بررسی ۶۵ پژوهش منتشر شده در این زمینه نشان می‌دهند که نه تنها تئوری ساخت‌یابی برای به چالش کشیدن مفروضات و ویژگی‌های ذاتی و کاربردی نظام‌های حسابداری مشخص‌کننده جریان پژوهش‌های اصلی مفید است بلکه دیگر منابع تئوری‌های جایگزین را نیز توسعه می‌دهد. آنها همچنین به پتانسیل‌های نسبتاً ناشناخته در پژوهش‌های حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت‌یابی برای شناسایی فرصت‌هایی برای پژوهش‌های آینده اشاره دارند.

کونارد^۲ (۲۰۱۴) به دنبال بحثی مداوم در مورد ارزش تئوری ساخت‌یابی به عنوان هستی‌شناسی بالقوه برای پژوهش‌های تجربی در حسابداری است و بر لزوم تلاش برای تکمیل تئوری ساخت‌یابی با آگاهی از چارچوب‌های نظری دیگر به منظور تجزیه و تحلیل و درک اینکه چگونه حسابداری در تغییر سازمانی دخیل است، تاکید دارد.

کوکر^۳ (۲۰۱۲) طیف وسیعی از رویکردهای احتمالی پاسخگویی سازمانی را تحت عنوان "فضای پاسخگویی"^۴ نشان می‌دهد و سپس به بررسی تئوری‌های مختلف در رویکردهای ارائه شده می‌پردازد. کوکر نشان می‌دهد که هر کدام از تئوری‌های موجود برای ارائه مدلی جامع برای پاسخگویی سازمانی دارای نقاط ضعفی هستند که این ضعف‌ها با ارائه تئوری ساخت‌یابی به حداقل ممکن می‌رسند، در نتیجه بر اساس تئوری ساخت‌یابی به تفسیر مدل پاسخگویی سازمانی می‌پردازد.

انگل‌اند و همکاران (۲۰۱۱) گذشته، حال و آینده پژوهش‌های حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت‌یابی را با تمرکز اصلی بر روی سهم عمده و محدودیت‌های این پژوهش‌ها در رابطه با دیگر جریان‌های تفسیری و انتقادی پژوهش‌های حسابداری مورد بررسی قرار دادند.

انگلاند و گردین (۲۰۰۸) و گورد^۵ (۲۰۱۲) بررسی نمودند که چگونه از مفاهیم واسطه‌ای (بین ساختار و سازمان) در پژوهش‌های حسابداری استفاده شده است. همچنین بحث انتقادی در مورد اینکه چگونه تئوری ساخت‌یابی به صورت کلی یا به صورت خاص در پژوهش‌های حسابداری به کار رفته‌اند را مطرح نمودند.

پژوهش‌های داخلی

علیزاده‌گان لایلا، محمود صمدی لرگانی، محسن ایمنی (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حساب‌رسان در کشف تقلب در گزارشگری مالی با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با

¹ Englund and Gerdin

² Conrad

³ Coker

⁴ Accountability Space

⁵ Gurd

توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای پرداخته اند. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. با استفاده از جدول مورگان، تعداد ۳۰۲ نفر به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. روش پژوهش ایشان توصیفی-پیمایشی بوده و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه است. به منظور بررسی تأثیر متغیرها از روش معادلات ساختاری و برای تحلیل الگوها از رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داده است که انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورتهای مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای به طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورتهای مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. براساس یافته‌های پژوهش، هر چه حسابرسان در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهند، تمایل آنها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آنها بالاتر است.

سحری محمدرضا، زهرا پورزمانی (۱۴۰۱) با تبیین الگوی ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت و با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی و مدل سازی معادلات ساختاری به طراحی الگوی ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با رویکرد تعاملی حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت پرداخته اند. جامعه مورد مطالعه ایشان در بخش کیفی شامل مدیران و رؤسا و اساتید دانشگاهی حسابداری مدیریت با تمرکز بر حاکمیت شرکتی طی سال ۱۳۹۸ بوده است و در بخش کمی تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. حجم نمونه مورد مطالعه در بخش کیفی ۲۴ خبره در حوزه حسابداری مدیریت با تمرکز بر حاکمیت شرکتی است که به روش گلوله برفی و اشباع نظری انتخاب شده و در بخش کمی به منظور برآورد حجم نمونه مناسب از طریق حذف سیستماتیک ۱۵۰ شرکت در نظر گرفته شدند. برای جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش از مصاحبه نیمه ساختار یافته در بخش کیفی و پرسشنامه در بخش کمی استفاده شده است که روایی آن به صورت روایی محتوا توسط خبرگان و روایی سازه و ساختار توسط تحلیل عاملی تأییدی مورد تأیید قرار گرفت و پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ تأیید شده است. نتایج نشان داد که مؤلفه‌های حسابداری مدیریت بر مؤلفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارند. نتایج همچنین نشان داد که مؤلفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بر ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارند.

آقا محمد مهدی، غلامرضا کردستانی، حسین کاظمی (۱۴۰۰) به شناسایی و بررسی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین می‌پردازند. ایشان از روش کیفی و رویکرد زمینه بنیان استفاده کرده اند. اطلاعات مورد نیاز در سال ۱۳۹۸ از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۹۳ نفر از خبرگان گردآوری و تحلیل شده است. بر اساس تحلیل مصاحبه‌های انجام شده، با توجه به افزایش انتظارات شهروندان و الزامات قانونی و بین‌المللی و محدودیت شدید منابع مالی در کشور الزم است اصلاحاتی در زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی شامل نظام بودجه‌ریزی، نظام قیمت‌گذاری خدمات، نظام مالیاتی، نظام گردش مالی و نظام مدیریت عملکرد صورت گیرد. همچنین

تفکیک سیاستگذاری از اجرا، بهبود سیستم‌های حسابرسی و کنترل داخلی و مدیریت مصرف منابع برای حرکت به سمت مدیریت مالی نوین در بخش عمومی ضروری است. البته در این زمینه باید به تأثیر عواملی همچون فرهنگ، هنجارها و ارزش‌ها، رهبری و مدیریت، دخالت سیاستمداران و نیز وجود ظرفیت و قابلیت‌هایی نظیر تجهیزات و فناوری، سیستم‌های اطلاعات یکپارچه و اصلاحاتی در ساختار سازمانی، تمرکززدایی و انعطاف‌پذیری و استقرار نظام انگیزشی و اصلاح قوانین و مقررات و رویه‌ها صورت گیرد. اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی سبب افزایش شفافیت و پاسخگویی، افزایش رفاه اجتماعی، کاهش فساد و فقر، افزایش بهره‌وری، شهروندمداری و کاهش بروکراسی و حکمرانی خوب می‌شود. مدیریت مالی عمومی نوین شامل مجموعه اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها و قوانین حسابداری، گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی، حسابرسی و کنترل داخلی به منظور استفاده مؤثر و کارا از منابع مالی، ارتقای شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی است.

امرای حافظ، عادل آذر (۱۴۰۰) نظارت بر عملکرد مالی دولت و شناسایی عوامل کلیدی نظارت و ارزیابی در این بخش باعث توانایی دولت‌ها در اعمال و اجرای سیاست‌های مالی و اقتصادی و در نهایت توسعه اقتصادی و بهبود رفاه خواهد شد. در مطالعه ایشان هدف شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده است. روش پژوهش به کار گرفته شده در این مطالعه آمیخته (کیفی-کمی) است. گردآوری داده‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۵۱ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران و مدیران ارشد حوزه بودجه‌ریزی و نظارت مالی بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان بازرسی، مرکز پژوهش‌های مجلس انجام و اشباع نظری حاصل گردید. برای تحلیل کیفی داده‌ها از روش گرند تئوری با مقایسه دائمی داده‌ها و کدگذاری باز، محوری و انتخابی آنها و برای تحلیل کمی داده‌ها و اعتبار سنجی مقوله‌های شناسایی شده از روش دلفی فازی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۳۵۲ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شامل مقوله محوری (کانونی) عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگوی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد گردید.

به طور روزافزون پژوهشگران در هر دو رشته روانشناسی و حسابداری به اهمیت سوگیری‌ها و ویژگی‌های شخصیتی افراد، خلق و خوی و احساسات در تصمیم‌گیری اذعان نموده‌اند. کریمی زهرا، احمد یعقوب نژاد، محمود صمدی لرگانی، محمدرضا پورعلی (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. به منظور اندازه‌گیری سوگیری‌های بیش اطمینانی، خوشبینی، تحمل ابهام و ابعاد پنجگانه شخصیت از پرسشنامه‌های استاندارد روانشناسی و جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از مدل جونز تعدیل شده استفاده کردند. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان، مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد که توسط این مؤسسات، حسابرسی شده‌اند. مطالعات صورت‌های مالی این شرکتها برای سال ۱۳۹۷ بصورت مقطعی مورد بررسی قرار

گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که سوگیری‌ها اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابداری خواهد گذاشت، اما ابعاد شخصیتی اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابداری نخواهد گذاشت.

حمصیان کاشانی زهرا، زهره حاجی‌ها، حسین جهانگیرنیا، رضا غلامی جمکرانی (۱۴۰۰) در سال‌های اخیر، کیفیت مستندسازی حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت حسابداری در استانداردهای حسابداری مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. بر اساس استانداردها، مستندسازی حسابداری شامل ثبت و ضبط کردن روش‌های حسابداری انجام شده، شواهد حسابداری مربوطه و نتیجه‌گیریهای حسابداری است. اهمیت مستندسازی حسابداری با توجه به نیاز به ارائه شواهدی که نظر حسابرس را تأیید می‌کند و همچنین ارائه اطلاعات در مورد مراحل مختلف رویه‌های حسابداری، تعیین می‌شود. در این پژوهش هدف طراحی مدل کیفیت مستندسازی حسابداری با رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد انجام شده است. روش پژوهش از نوع کیفی می‌باشد. به منظور انجام مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته، تعداد ۶۱ نفر از شرکای مؤسسات حسابداری، مدیران سازمان حسابداری و مدیران مالی شرکت‌ها طی فرایندی هدفمند انتخاب شدند. یافته‌های پژوهش، به صورت مدل پارادایمی با ۶۱ مقوله برای شرایط علی، ۱ مقوله در زمینه بستر، ۱ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۱ مقوله برای راهبرد و ۳ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش، شناسایی شدند. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت مستندسازی حسابداری و ارزیابی آن ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌ها شخصیتی و فردی حسابرس، تحت تأثیر محیط خرد و کلان پیرامون حوزه حسابداری نیز قرار می‌گیرد.

رحمتی، وجیهه و زهرا پور زمانی (۱۴۰۰) در مقاله‌ای با عنوان «عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا نسبت به عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران پرداخته‌اند. برای اجرای موضوع، جنبه‌های مدل سه شاخگی شامل ابعاد محتوایی، زمینه‌ای و ساختاری جهت عارضه‌یابی مدنظر قرار گرفته‌اند. جامعه آماری پژوهش طبق تکنیک دلفی شامل مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی تهران است. از پرسشنامه محقق ساخته به عنوان ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش استفاده شده است. برای شناسایی و تأیید گویه‌های پرسشنامه با توجه به نظرات خبرگان از تکنیک دلفی استفاده شد. از این رو با بهره‌مندی از ادبیات نظری و پیشینه تحقیقات انجام شده، پرسشنامه در سه مرحله بین خبرگان توزیع شد و با توجه به ضریب کندال تصمیم نهایی در رابطه با گویه‌های پرسشنامه اتخاذ شد. تجزیه و تحلیل آماری پژوهش از طریق نرم‌افزارهای آماری اسپاس اس و لیزرل انجام گرفته است. داده‌ها با بکارگیری تکنیک معادلات ساختاری، تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌ها بیانگر این هستند که در سازمان امور مالیاتی، ابعاد عارضه‌یابی سه شاخگی شامل ابعاد ساختاری (عوامل استخدامی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات)، محتوایی (پذیرش مدیران، پذیرش کارکنان و تعهد شغلی) و زمینه‌ای (عوامل فرهنگی و بسترهای قانونی و حقوقی) نقش مؤثری در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران ایفا کرده‌اند. ولی محمدی، مظفر و بهروز خداحرمی (۱۴۰۰) در مقاله‌ای با عنوان «بررسی الزامات بکارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو» به چالش‌های

پیش‌روی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته‌اند. پژوهش ایشان از لحاظ هدف، کاربردی، از نظر نحوه جمع‌آوری داده به صورت کیفی و ابزار جمع‌آوری داده از طریق طراحی و انتشار پرسشنامه بین ۹۵ نفر از صاحب‌نظران و کارشناسان حرفه‌ای در حوزه حسابداری تعهدی در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری و با استفاده از دو آزمون آماری، آزمون دو جمله‌ای و آزمون T بوده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که موانع و محدودیت‌های استقرار نظام حسابداری تعهدی شامل محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مشکلات در خصوص دارایی-های ثابت، مشکل در خصوص ملزومات، موجودی کالا، عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، نبود نیروی متخصص و با تجربه و رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی بخش عمومی هستند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

هدف این پژوهش ارائه توضیح و پیش‌بینی علمی فرایند تغییر نظام حسابداری بخش عمومی برای سازمان تامین اجتماعی است. با استفاده از رویکرد نظریه ساخت‌یابی، تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی با توجه به ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر با روش‌شناسی موردپژوهی، شناسایی و به کمک روش تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار مقوله‌بندی و تحلیل شده‌اند. سوالات اصلی این پژوهش عبارتند از اینکه سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی دارای ویژگی‌های سازمان‌های حمایتگراست یا دارای ویژگی‌های سازمان‌های غیر حمایتگر و اینکه در سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی، ویژگی‌های عاملیت فعال وجود دارد یا ویژگی-های عاملیت منفعل.

به منظور کشف عوامل و منابع این تغییر بزرگ از روش‌های مصاحبه و مشاهده و اسنادکاوی استفاده شده است. مصاحبه با مدیران و روسای ادارت و کارشناسان خبره با سابقه کاری بیش از ۱۵ سال انجام شده است.

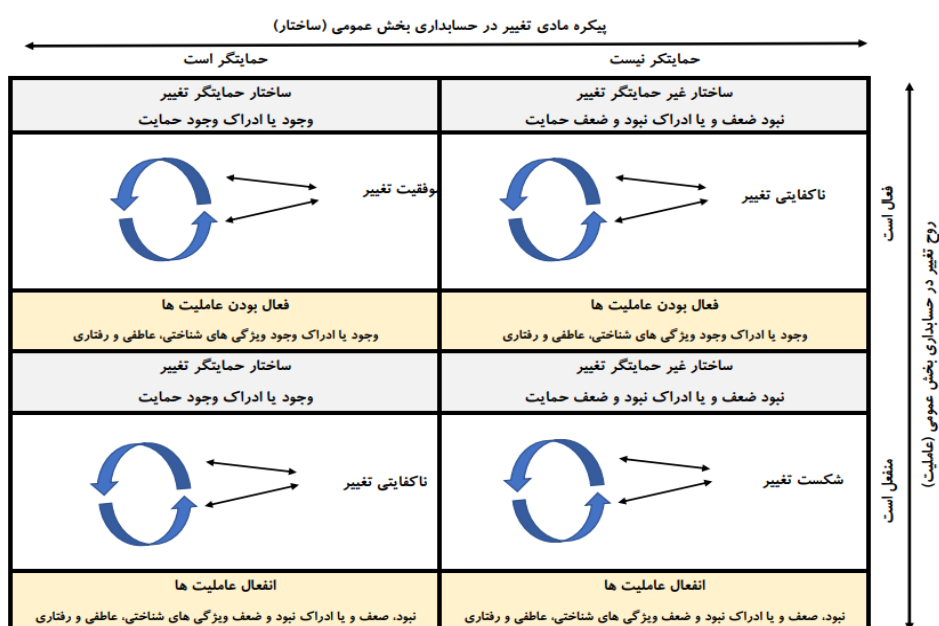
روش پژوهش کیفی عام و موردپژوهی است و برای تحلیل داده‌ها از استراتژی تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار استفاده می‌شود. ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه‌های رو در رو و عمیقی است که این مصاحبه‌ها با طرح پرسش‌های باز طی ۴۵ تا ۱۰۰ دقیقه با افراد برگزار می‌شود. در این پژوهش از مصاحبه نیمه ساختار یافته در بخش کیفی و پرسشنامه در بخش کمی استفاده شده است که روایی آن به صورت روایی محتوا توسط خبرگان و روایی سازه و ساختار توسط تحلیل عاملی تأییدی مورد تأیید قرار گرفت و پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ تأیید شده است.

پروتکل مصاحبه، پرسش‌هایی در خصوص عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر تغییرات حسابداری بخش عمومی به خصوص تغییر حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بود که بر اساس نحوه پاسخگویی مصاحبه-شوندگان، پرسش‌های دیگری در ادامه آنها مطرح شد. تعداد مصاحبه‌شوندگان بر اساس دسترسی این افراد برای مصاحبه و رسیدن به اشباع اطلاعات تعیین شد. این مطالعه طی مصاحبه با ۲۳ نفر به اشباع نظری رسید که برای مطلوبیت بیشتر تا ۲۸ نفر ادامه یافت. نمونه‌ها از مدیران و کارشناسان خبره سازمان مستقر در تهران که به امور حسابداری سازمان مشغول بودند، انتخاب شدند رده سنی مصاحبه‌شوندگان بین ۳۸ تا ۶۵ سال بود، ۱۲ نفر از آنها زن بودند و به طور میانگین ۱۹ سال در سازمان تامین اجتماعی خدمت کرده بودند. مصاحبه‌های ضبط و پیاده سازی شده و وارد نرم‌افزار تخصصی مکس کیودی‌ای^۱ 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 و چگونگی برخورد 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 شدند. 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 حسابداری و مدیریت به بررسی و اظهار نظر درباره کدبندی‌ها و یافته‌ها پرداختند و دیدگاه‌های آنها نیز اعمال شد.

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. در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، تحقق شرایط مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی که با عجین شدن 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 جدول (۱) خواهد بود. این جدول 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.

^۱MAXQDA

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 جدول (۱) 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. 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 نکنند، گزینه در دسترس برای ادامه مسیر توسعه، انتخاب عاملیت‌ها خواهند بود، که این انتخاب خود در گرو ویژگی‌های فعال یا منفعل بودن آنهاست.



جدول (۱) ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیر حمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی و طبقه‌بندی آنها
 ماخذ: مهرانی، کاوه و همکاران (۱۳۹۷)، ۶۷.

۵_ یافته‌های پژوهش

هدف پژوهش ارائه توضیح و پیش‌بینی علمی فرایند تغییر نظام حسابداری بخش عمومی برای سازمان تامین اجتماعی است به همین منظور سوالات اصلی این پژوهش عبارتند بودند از :

- ۱) سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی دارای ویژگی‌های سازمان‌های حمایتگراست یا دارای ویژگی‌های سازمان‌های غیر حمایتگر؟
- ۲) در سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی، ویژگی‌های عاملیت فعال وجود دارد یا ویژگی‌های عاملیت منفعل؟

نتایج حاصل از پردازش اطلاعات پرسشنامه‌ها حاکی از آن است که :

- ✓ منابع انسانی از نظر 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 نمی‌کند. به این ترتیب ویژگی‌های عاملیت منفعل است و سازمان غیرحمایتگر است.
 - ✓ بنا به ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی وضعیت سازمان تامین اجتماعی در وضعیت (پ) قرار دارد. منابع انسانی تاکید زیادی بر استانداردهای حسابداری و قوانین موجود به عنوان عوامل بیرونی تاثیرگذار بر رفتار حرفه‌ای ایشان دارند و از نظر مشخصات شناختی، هیجانی (عاطفی) و رفتاری در حوزه ویژگی‌های عاملیت منفعل قرار می‌گیرند.
 - ✓ ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی بنا به مشخصات برنامه‌ای، مالی، ادراکی- رفتاری، فناورانه، تشکیلاتی، شغلی، سیستم‌های سازمانی، فرهنگی، فرایندی-رویه‌ای، زمانی، سازمان دارای ویژگی‌های ساختار غیرحمایتگر است.
- منابع انسانی، عامل اصلی تغییر در مدیریت هستند. هر تغییری با نیروهای مقاوم و بازدارنده و هم با نیروهای تسهیل‌گر و هدایت‌کننده همراه است. نیروهای مقاوم گاهی از سوی عاملیت‌ها (عاملیت‌های منفعل نسبت به تغییر) و گاهی از سوی ساختار (ساختار غیرحمایت‌گر از تغییر) بروز می‌کنند. نیروهای تسهیل‌گر در تغییر، گاهی از کنش عاملیت‌های تغییرطلب و نیز گاهی توسط ساختارهای حمایتگر و توان بخش، ناشی می‌شود. تحقق اهداف تغییر در سازمان، مستلزم مقابله با نیروهای مقاوم و بازدارنده و تقویت نیروهای تسهیل‌گر و پیشران است. 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 سازمان تامین اجتماعی است. کنشگران در تولید کنش متقابل به قواعد و منابع که خواص ساختاری ساخت متوسل می‌شوند و به کمک آنها، شروع به پی‌ریزی، تولید و 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.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی سبب افزایش شفافیت و پاسخگویی، افزایش رفاه اجتماعی، کاهش فساد و فقر، افزایش بهره‌وری، شهروندمداری و کاهش بروکراسی و حکمرانی خوب می‌شود. با توجه به یافته‌های پژوهش مشخص شد سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی دارای ویژگی‌های سازمان‌های غیرحمایتگر است همچنین معلوم گردید که در سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی، ویژگی‌های منفعل وجود دارد.

نتایج بدست آمده از این پژوهش با نتایج حاصل از پژوهش رحمتی، وجیهه و زهرا پور زمانی (۱۴۰۰) در سازمان امور مالیاتی تهران و ولی‌محمدی، مظفر و بهروز خدارحمی (۱۴۰۰) بر روی ۹۵ نفر از صاحب‌نظران و کارشناسان حرفه‌ای در حوزه حسابداری تعهدی و کمره‌ای، هادی کمره‌ای و نوروز نوراله‌زاده (۱۳۹۹) در وزارت آموزش و پرورش و مهرانی، کاوه و همکاران (۱۳۹۷) در دانشگاه تهران و مجبوری یزدی، هدی و همکاران (۱۳۹۷) در دانشگاه علوم پزشکی مشهد در مطابق دارد و با پژوهش دادشی، ایمان و ایمان گارنما و میرحمید سادات سلماسی (۱۳۹۷) که برای یازده وزارتخانه انجام شده است، منطبق نیست.

در این وضعیت شرایط تغییر حسابداری بخش عمومی در طبقه بندی ذکر شده بسیار نامطلوب است. استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی باید از عاملیت‌ها منفعل و ساختار غیرحمایتگر که شکست تغییر را حتمی می‌کند به سمت عاملیت‌های فعال و ساختار حمایتگر و تغییر وضعیت به شرایط بسیار مطلوب سوق پیدا کند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید تلاش کنند تا با ایجاد بسترهای لازم، عاملیت‌ها را فعال و حمایت‌های لازم را ایجاد و احیا نمایند. سازمان تامین اجتماعی با احیای ویژگی‌های ساختار حمایتگر مثل حمایت مالی، 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 و... می‌تواند وضعیت را از "شکست تغییر" به "موفقیت تغییر"، تبدیل نماید.

فهرست منابع

آقا محمد مهدی، غلامرضا کردستانی، حسین کاظمی (۱۴۰۰) شناسایی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳ / شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۲۴۱ تا ۲۶۷.

امرایبی حافظ، عادل آذر (۱۴۰۰) ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳ / شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۵۳ تا ۸۶.

جلائی‌پور، حمیدرضا؛ محمدی، جمال (۱۳۷۸) نظریه‌های متأخر جامعه‌شناسی. تهران: نشرنی. رحمانی، علی؛ رضایی، مهدی (۱۳۹۰) حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی، مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی، ۲۸۳، ۲۶۲-۲۷۱.

حمصیان کاشانی زهرا، زهره حاجی‌ها، حسین جهانگیرنیا، رضا غلامی جمرانی (۱۴۰۰) تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی دوره ۱۳، شماره ۴ (پیاپی ۵۲)، زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۱۵۱ تا ۱۸۳. رحمتی، وجیهه و زهرا پور زمانی (۱۴۰۰) عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۰، صفحات ۸۳ تا ۱۱۷.

ریترز، جورج (۱۳۸۳) نظریه جامعه‌شناسی در دوران معاصر. ترجمه محسن ثلاثی، تهران: انتشارات علمی. سحری محمدرضا، زهرا پور زمانی (۱۴۰۱) تبیین الگوی ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴ / شماره ۳ (پیاپی ۵۵)، پائیز ۱۴۰۱، صفحه ۱۲۱ تا ۱۴۳.

سجادی، سید حسین. شیر، یحیی. محمدی، ناهید (۱۳۹۶) حسابداری بین‌المللی، تهران: انتشارات ترمه. علیزاده‌گان لیلا، محمود صمدی لرگانی، محسن ایمنی (۱۴۰۱) تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۲ (پیاپی ۵۴)، تابستان ۱۴۰۱، صفحه ۴۹ تا ۷۷.

طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ حسنی، محسن (۱۳۹۰) حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان-های دولتی، دوماهنامه حسابرس، ۵۵، ۶۶-۷۳.

کرباسی یزدی، حسین؛ طریقی، علی (۱۳۸۸) ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی تهران، دانش حسابرسی، ۷، ۱۶-۲۷. کریمی زهرا، احمد یعقوب نژاد، محمود صمدی لرگانی، محمدرضا پورعلی (۱۴۰۰) ارزیابی تاثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳ / شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۲۳ تا ۵۲.

- ولی محمدی، مظفر و بهروز خدارحمی (۱۴۰۰) بررسی الزامات بکارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو، حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، سال دوم، شماره ۱، (پیاپی ۳)، بهار ۱۴۰۰، صفحات ۱۵-۱.
- یاوری، علی؛ احمدی، ایرج؛ روضه‌ای، منصور (۱۳۹۲) ضرورت بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین، توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی، ۲(۲۸)، ۱۲۹-۱۴۸.
- Baert, P. (2010). *Social theory in the twentieth century*. Maiden, MA: Polity Press.
- Berger, P.L. & Luckmann, T. (1991). *The social construction of reality: A treatise in the sociology of know-ledge*. London: Penguin.
- 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.
- Conrad, L. (2014). "Reflections on the Application of And Potential for Structuration Theory in Accounting Perspective". *Accounting Forum*, 32(1), 30-45.
- 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: Application 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.
- Giddens, A. (1984). *The constitution of society*. Cambridge: Polity Press.
- Helden, Jan van, Pawan Adhikari, Chamara Kuruppu (2021) Public sector accounting in emerging economies: a review of the papers published in the first decade of *Journal of Accounting in Emerging Economies*, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, ISSN: 2042-1168 .
- 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*.
- Lasse Oulasvirta (2021) A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting, *PUBLIC MONEY & MANAGEMENT* , <https://www.tandfonline.com/loi/rpmm20>.
- 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.
- Danaee Fard, H. (2010). *Theory Building: Foundations and Methodologies*. Tehran : Samt Press (in Persian).

- Ritzer, G. (2007). Contemporary sociological theory and its classical roots: the basics (2nd edition). New York: McGraw-Hill. Research". Critical Perspectives on Accounting, 25(2), 128-134
- 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.

Abstract

The public sector accounting system

Saeed Balanjad¹
Khosro Faghani Makrani²
Jamadvardi Gorganli³

Received: 5 / January / 2025 Accepted: 25 / February / 2025

Abstract

Modern public financial management includes a set of reforms in accounting systems, procedures and laws, financial reporting, budgeting, auditing and internal control in order to use financial resources effectively and efficiently, promote transparency and accountability in the public sector . This research has been done with the aim of providing a scientific explanation and prediction of the change in the accounting system of the public sector for the social security organization. The change of public sector accounting in the social security organization using the approach of construction theory and considering the characteristics of active/passive agency and supporting/non-supporting structure with the research methodology, identified and using the qualitative content analysis method of the category have been classified and analyzed.

The results of the questionnaire data and its content analysis and interpretation of categories based on construction theory indicate that human resources are cognitive, emotional and behavioral in terms of their growth and development in changing public sector accounting. And the organization makes no effort to force people to change. In this way, the characteristics of agency are passive and the organization is unsupportive. In this situation, the conditions for changing the public sector accounting in the Social Security Organization are "very unfavorable". Strategies for changing public sector accounting in the Social Security Administration should shift from passive and unsupportive agencies that ensure the failure of change to active agencies and supportive structures and change the situation to "very favorable" conditions. Public sector accounting stakeholders should strive to create the necessary context, activate agencies, and create and revitalize the necessary support. By reviving the features of the support structure, the Social Security Administration can transform the situation from "failure of change" to "success of change."

Keywords : Public Sector Accounting, Structural Theory, Social Security Organization

¹ Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.
saeid_baalanejaad@yahoo.com

² Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. (author and responsible) Kh.makrani@chmail.ir

³ Department of Accounting, Aliabad Katul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katul, Irangorganli@aliabadiu.ac.ir