

ارائه مدل اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی

ساسان مهرانی^۱، *محمد عبدزاده کنفی^۲

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۲. دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۲/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۴/۱۷

The Presentation Model for Diffusion of Accounting Innovations in the Public Sector

S. Mehrani¹, *M. Abdzadeh Kanafi²

1. Associate in Management, University of Tehran, Tehran, Iran.

2. PhD. of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran.

Received: 2019/3/13 Accepted: 2019/7/8

Abstract

Given the benefits of accounting innovations for the private sector, this question was raised for the public sector, why this part does not benefit from such innovations. But in practice, environmental characteristics and other internal and external factors influenced the diffusion of accounting innovations in the public sector. In this research, using qualitative research method and grounded theory approach, we seek to identify factors influencing the diffusion of accounting innovations in the Iran public sector. To achieve this goal, the factors influencing the diffusion of accounting innovations in the public sector were questioned through unstructured interviews with experts in the field of public sector accounting. Then, using the results obtained from open coding, Axial coding and selective coding, an integrated model that outlines the factors affecting the diffusion of accounting innovations in the public sector was designed.

چکیده

با توجه به منافع و مزیت‌هایی که نوآوری‌های حسابداری برای بخش خصوصی ایجاد نمودند، این سؤال برای بخش عمومی ایجاد گردید، چرا این بخش از مزایای چنین نوآوری‌هایی بهره‌مند نشود. اما در عمل، ویژگی‌های محیطی و سایر عوامل درون و برون‌سازمانی، اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی را همانند اشاعه نوآوری در بخش خصوصی، تحت تأثیر قرار داد. در این پژوهش، ابتدا با مطالعه ادبیات و تجربه سایر کشورها، تلاش خواهیم نمود تا شناخت کافی از عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری در بخش عمومی کسب کنیم. برای دستیابی به این هدف و شناسایی عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری بخش عمومی در ایران از روش پژوهش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد استفاده گردید. بدین منظور از طریق مصاحبه‌های ساختاریافته با اساتید دانشگاه و متخصصانی که در حوزه حسابداری بخش عمومی فعالیت و تجربه‌های بسیار ارزشمندی داشته‌اند، عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی، مورد پرسش قرار گرفت. در این خصوص براساس هدف پژوهش، از طریق مصاحبه با ۱۹ نفر از خبرگان این حوزه در دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶، نتایج به‌دست آمده حاصل از کدگذاری باز، محوری و گزینشی، مدلی یکپارچه برای عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی، طراحی گردید و تلاش شد تا معیارهای ارزیابی کیفیت پژوهش‌های کیفی برآورده گردد.

Keywords: Grounded Theory, Innovation Diffusion Model, Public Sector Accounting.

واژه‌های کلیدی: تئوری داده‌بنیاد، حسابداری بخش عمومی، مدل اشاعه نوآوری.

JEL Classification: K19

طبقه‌بندی موضوعی: K19

* Corresponding Author: M. Abdzadeh Kanafi

E-mail: m.abdzadeh@ut.ac.ir

* نویسنده مسئول: محمد عبدزاده کنفی

مقدمه

ایجاد تغییرات در بازارهای جهانی و محیط عملیاتی شرکت‌ها و عدم کارایی تکنیک‌های سنتی حسابداری، منجر گردید تا مطالعات و تلاش‌های زیادی در زمینه نوآوری و ایجاد تکنیک‌های نوین حسابداری صورت گیرد. ایجاد و به کارگیری این نوآوری‌های حسابداری در بخش خصوصی و مزایا و منافع حاصل شده از آن‌ها، این سؤال را برای صاحب‌نظران و فعالان بخش عمومی ایجاد نمود که "چرا آن‌ها از این نوآوری‌ها به منظور کسب مزایای آن، استفاده نمی‌کنند؟"

سؤال فوق باعث گردید، بخش عمومی نیز به منظور افزایش کارایی، اثربخشی و پاسخگویی مالی و عملیاتی، تلاش نماید از نوآوری‌های حسابداری استفاده نموده و از تکنیک‌های سنتی حسابداری فاصله بگیرد. با این حال، همانند بخش خصوصی، برخی ویژگی‌های محیطی و قانونی بخش عمومی و عوامل متعدد دیگر باعث شدند، موانعی برای پذیرش، اجرا و اشاعه چنین نوآوری‌هایی ایجاد شود. به همین دلیل، برخی از پژوهش‌های بین‌المللی مانند پژوهش پالوت (۱۹۹۵)، جاروگا و نوواک (۱۹۹۶)، گادفری (۲۰۰۱)، کریستنسن (۲۰۰۲)، اولی (۲۰۰۷)، صالح (۲۰۰۶، ۲۰۰۷)، ایوریلاتنو (۲۰۰۸) و اودا (۲۰۱۰) به پژوهش در رابطه با اصلاحات حسابداری بخش عمومی و عوامل مؤثر بر تغییر و پذیرش و اشاعه نوآوری‌های حسابداری در این بخش پرداختند (آپینگ و ایور، ۲۰۱۱).

در ایران نیز از یک طرف، با توجه به وجود نهادهای عمومی بزرگ و در رأس آن‌ها دولت به‌عنوان بزرگترین نهاد عمومی و مسائل مرتبط با آن مانند بودجه و از طرف دیگر، با توجه به محیط رو به رشد اقتصادی، سیاسی و اجتماعی، نیاز به اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌گیری و ایفای مسئولیت پاسخگویی از سوی مدیران بخش عمومی افزایش یافته است. در نتیجه ضرورت چنین تغییری، ابتدا براساس ماده ۱۳۸ برنامه چهارم توسعه و سپس براساس ماده ۲۱۹ برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، دولت (به‌عنوان بزرگترین نهاد بخش عمومی) موظف گردید زمینه‌های لازم به منظور استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را فراهم نماید، به طوری که لایحه بودجه سال سوم برنامه پنجم به روش مذکور تهیه، تدوین و تقدیم مجلس شورای اسلامی شود. از آنجایی که، استقرار کامل سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی، نیازمند پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی و بهایابی مناسب می‌باشد، لذا با توجه به الزامات برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه، مشخص است ضرورت نیاز به تغییر در سیستم حسابداری بخش عمومی احساس گردیده است. با این حال،

با پایان یافتن برنامه چهارم و پنجم توسعه، مفاد مربوط به تغییر نظام بودجه‌ریزی کشور (و به تبع آن به کارگیری سایر نوآوری‌های حسابداری) عملیاتی نگردید.

با توجه به مراتب فوق، مسئله اصلی پژوهش این است: چه ویژگی‌ها و عواملی بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ایران مؤثر می‌باشد. تعیین این عوامل و ویژگی‌ها مشخص می‌نماید چرا الزامات برنامه چهارم و پنجم توسعه در ارتباط با تغییر حسابداری بخش عمومی و به کارگیری تکنیک‌های نوین حسابداری در آن بخش، به طور اثربخشی عملیاتی نشده است. همچنین، از آنجایی که ارائه مدل مزبور، نیازمند مطالعه سایر مدل‌های اشاعه نوآوری حسابداری بخش عمومی و شناسایی عوامل مؤثر در نوآوری‌های انجام شده (در زمینه‌های مختلف سیستم حسابداری شامل نوآوری‌های صورت گرفته در زمینه‌های تهیه اطلاعات، نظارت و کنترل، حسابرسی و گزارشگری) می‌باشد، به فعالان و صاحب‌نظران و قانون‌گذاران حسابداری بخش عمومی کمک خواهد نمود تا پذیرش و اشاعه چنین نوآوری‌هایی در کشور به صورت آگاهانه و با در نظر گرفتن عوامل مؤثر بر آن‌ها انجام گردد و به این طریق اثربخشی و کارایی به کارگیری چنین نوآوری‌هایی افزایش یابد.

با توجه به اینکه هدف این پژوهش، ارائه مدلی برای اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ایران است تا بدین وسیله بتوان عوامل مؤثر بر پذیرش و اشاعه چنین نوآوری‌هایی را شناسایی نمود، سوالات پژوهش به شرح ذیل طرح می‌شود:

-عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ایران چیست؟

-طبقه‌بندی عوامل مؤثر شناسایی شده بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ایران براساس تئوری داده‌بنیاد به چه صورت است؟

-چه مدلی می‌توان برای تبیین عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ایران ارائه نمود؟

در نتیجه این پژوهش، به دنبال آن است، ابتدا با مطالعه ادبیات و تجربه سایر کشورها، آگاهی کافی نسبت به ادبیات اشاعه نوآوری را کسب نماید و سپس از طریق روش نظریه‌پردازی داده‌بنیاد، ضمن تعیین عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ایران، مدلی برای اشاعه چنین نوآوری‌هایی تدوین نموده و کاستی‌های موجود در ادبیات این حوزه در کشور را جبران نماید.

در قسمت بعد ابتدا مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش ارائه می‌شود و سپس روش پژوهش، نحوه گردآوری

نوآوری مربوط بوده و شامل عواملی چون کُنشگران اجتماعی، کُنشگران سیاسی، کُنشگران اداری، ویژگی‌های درونی و بیرونی ساختاری سازمانی و غیره می‌شود. مرحله پیاده‌سازی فرآیند تغییر شامل موانع اشاعه نوآوری را توضیح داده و شامل عواملی چون ویژگی‌های نوآوری، موانع فرهنگی، نظام آموزش، نظام حقوقی، میزان مسئولیت پاسخگویی و غیره می‌باشد.

کریستنسن (۲۰۰۲)، فرآیند تغییر حسابداری را در دولت ایالت نیوساوت ولز بررسی نمود. او بر تاریخ فرآیند اصلاح و اشاعه نوآوری تمرکز کرد، بر کُنشگران کلیدی اشاعه نوآوری تأکید و آن‌ها را به سه گروه تقسیم کرد:

(۱) پیشرانان تغییر: مشاوران، تحلیلگران، دانشگاهیان و سازمان‌های حرفه‌ای؛

(۲) تولیدکنندگان اطلاعات: نهادهای عمومی، مدیران نهادهای عمومی، حسابداران بخش عمومی؛

(۳) استفاده‌کنندگان اطلاعات: وزیران، مشاوران سیاسی، نمایندگان مجلس، بازرسان کل، حسابداران بخش عمومی.

علاوه بر مدل‌های بیان شده در شکل ۱، بسیاری از مقالات نیز به بررسی عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌ها در بخش عمومی پرداختند که در ادامه به برخی از جدیدترین این پژوهش‌ها خواهیم پرداخت.

ماریا کوکینیلو و همکاران (۲۰۱۵)، به بررسی عوامل و موانع پذیرش، اشاعه و ارتقای نوآوری‌های خاص در بخش عمومی پرداختند. آن‌ها طی بررسی خود عوامل و موانع فرآیند اشاعه نوآوری در بخش عمومی را به دو گروه درونی و بیرونی تقسیم نمودند. عوامل بیرونی شناسایی شده شامل روابط بین نهادی (مانند: رقابت، تقلید، فشارهای رقبا)، عوامل قانونی (مانند: الزامات قانونی برای پذیرش نوآوری)، عوامل سیاسی (نگرش سیاسی به پذیرش نوآوری و شکل دولت)، عوامل اقتصادی (مانند: رشد اقتصادی، محدودیت‌های بودجه کشور، عدم تمایل به سرمایه‌گذاری)، عوامل اجتماعی (مانند: میزان سواد جامعه، فشار عموم مردم)، عوامل جمعیتی (مانند: میزان جمعیت) و عوامل فنی (مانند: وجود زیر ساخت‌ها) می‌باشند. همچنین آن‌ها دریافتند ویژگی‌های سازمانی (مانند: اندازه سازمان، منابع آزاد سازمان، هزینه به‌کارگیری و آموزش) و ویژگی‌های شخصی (مانند: مزیت نسبی، میزان کاهش هزینه و درجه آگاهی) و ویژگی‌های فنی (مانند: ظرفیت و توانایی کاربران) از عوامل درونی مؤثر در پذیرش و اشاعه نوآوری در بخش عمومی هستند.

وریس، بیگرس و تومرس (۲۰۱۴)، با به‌کارگیری روش بررسی سیستماتیک ادبیات موجود شامل ۱۵۸ مقاله و کتاب و

داده‌ها و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها ارائه می‌گردد و متعاقباً "مدل پارادایمی اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی" که مبتنی بر روش تئوری داده‌بنیاد تدوین شده است، تشریح می‌شود. در پایان نیز پیشنهادات پژوهش ارائه خواهند شد.

پیشینه پژوهش

در ایران در زمینه تدوین و تبیین مدل اشاعه نوآوری حسابداری در بخش عمومی پژوهشی یافت نشده است. با این حال، برخی از پژوهش‌های خارجی در این زمینه به بررسی و ارائه مدل با توجه به شرایط محیطی مکان پژوهش خود پرداخته‌اند، که در ادامه به برخی از مهمترین این پژوهش‌ها اشاره می‌گردد.

مدل اصلی برای تغییر حسابداری در بخش عمومی به وسیله لادر (۱۹۹۲)، پس از مطالعه وی درباره اصلاح حسابداری بخش عمومی در ۹ کشور، آلمان، دانمارک، فرانسه، سوئد، انگلستان، ایتالیا، ژاپن، اسپانیا و آمریکا ارائه شد. لادر تئوری اقتضایی را به طور خاص برای بررسی نوآوری حسابداری بخش عمومی پرورش داد. وی هر دو متغیر رفتاری و بافتی را که بالقوه در توضیح اصلاح حسابداری بخش عمومی مربوط هستند، شناسایی می‌کند و همان‌طور که در شکل ۱ مشاهده می‌شود، مدل را داخل ۴ طبقه رده‌بندی کرد:

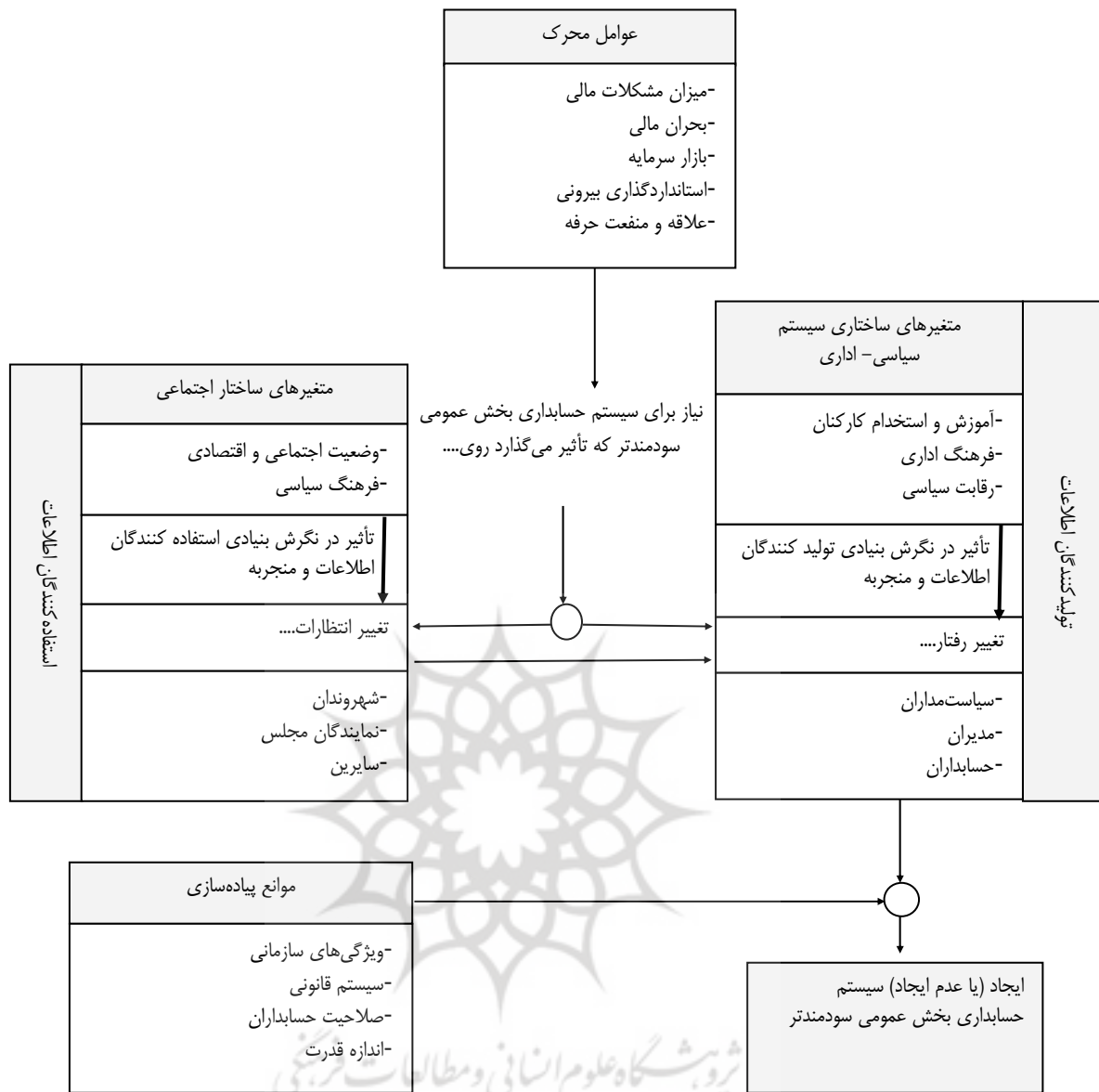
(۱) محرک‌های ایجاد نوآوری مانند فشار مالی، رسوایی مالی و بحران مالی؛

(۲) متغیرهای ساختاری مانند فرهنگ اجتماعی، بازار سرمایه و گروه‌های فشار سازمانی؛

(۳) متغیرهای نظام اداری و سیاسی مانند فرهنگ سیاسی، رقابت سیاسی، فرهنگ اداری و ویژگی‌های سازمانی؛

(۴) موانع پیاده‌سازی مانند نظام حقوقی و غیره. (لادر، ۱۹۹۲)

گادفری و همکاران (۲۰۰۱)، مدل جامعی را به وسیله شناسایی عواملی که به طور خاص به کشورهای در حال توسعه مربوط می‌شوند، مانند نفوذ سازمان‌های تأمین‌کننده وجوه بین‌المللی، ارائه نمودند. آنان تأکید کردند کشورهای در حال توسعه ممکن است سامانه حسابداری خود در بخش عمومی را نه تنها برای برآورده کردن الزامات نهادهای تأمین‌کننده وجوه بین‌المللی، بلکه برای بهبود اعتبار بین‌المللی کشور خود تغییر دهند. آن‌ها مدل خود را در دو مرحله ارائه نمودند: مرحله آماده‌سازی و مرحله پیاده‌سازی. مرحله آماده‌سازی به اثر محرک‌های درونی و بیرونی بر اشاعه



شکل ۱. مدل نوآوری های حسابداری بخش عمومی با جزئیات کامل (لادر، ۱۹۹۲)

را پذیرفته اند، جنبه های قانونی و مقرراتی و رقابت با سایر سازمان های بخش عمومی.

عوامل سازمانی: منابع (مانند اطلاعات، پول و زمان) آزاد و تعهد نشده، نوع رهبری و هدایت، درجه ریسک گریزی، انگیزه/پاداش/ اهداف مشخص، تضاد منافع، ساختار سازمانی.

ویژگی های نوآوری: مزیت نسبی، سازگاری، پیچیدگی، قابلیت ردیابی.

عوامل فردی/کارمند: استقلال کارمند، موقعیت سازمانی، دانش و مهارت شغلی، خلاقیت، جنبه های دموگرافی، تعهد و

با هدف تعیین:

(۱) تعریف نوآوری،

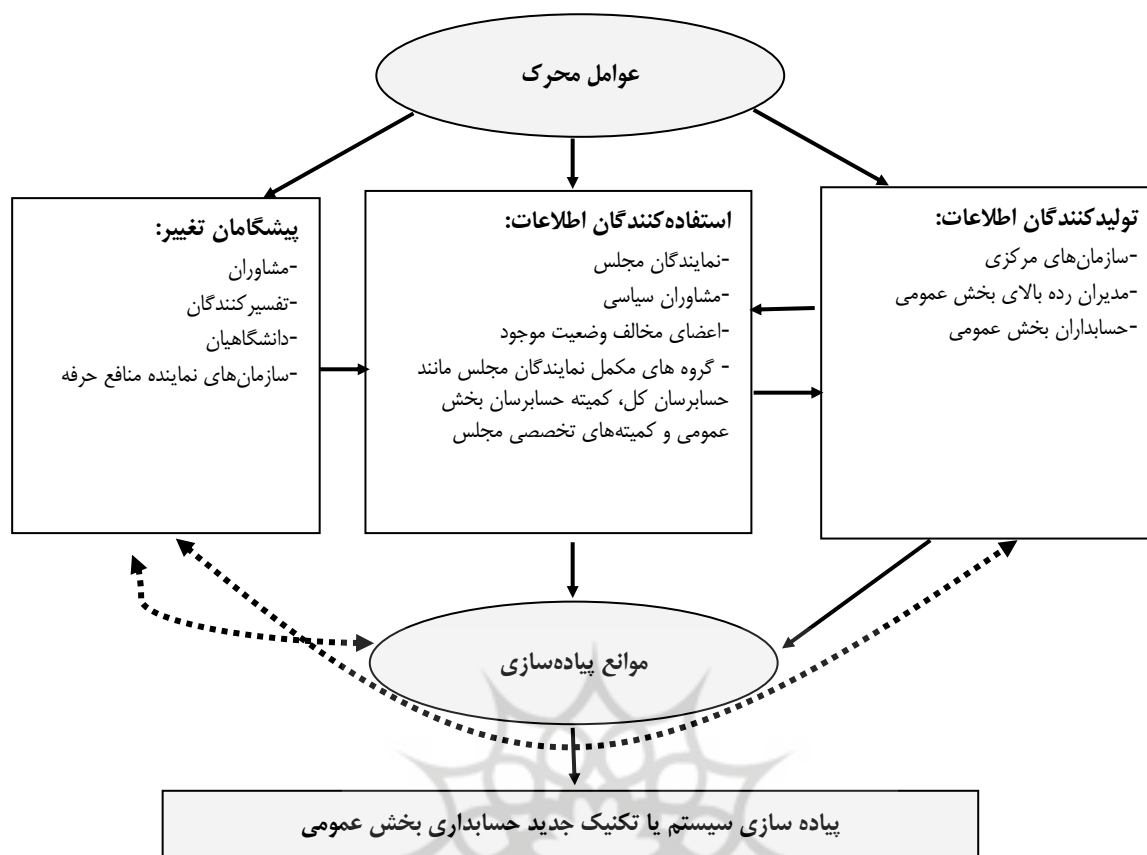
(۲) انواع نوآوری،

(۳) اهداف نوآوری،

(۴) عوامل مؤثر بر فرآیند پذیرش و اشاعه نوآوری،

(۵) پیامدهای نوآوری، به پژوهش در رابطه با نوآوری در بخش عمومی پرداختند. در مدل آن ها عوامل مؤثر در چهار گروه به صورت شکل ۲ طبقه بندی شدند.

عوامل محیطی: فشارهای محیطی مانند توجه رسانه ها و تقاضای عموم مردم، مشارکت در شبکه های ارتباطی، سازمان ها و بخش های عمومی سازگاری که نوآوری مشابهی



شکل ۲. مدل فرآیند تغییر حسابداری بخش عمومی (کریستنسن، ۲۰۰۲)

بخش عمومی تدوین شود.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش، از روش پژوهش کیفی تئوری داده‌بنیاد استفاده می‌گردد. تئوری داده‌بنیاد را می‌توان به‌عنوان رویکردی پژوهشی معرفی کرد که در آن براساس داده‌های واقعی و از طریق روشی علمی نظریه‌های جدید تدوین می‌شود. تئوری داده‌بنیاد بیشتر در مورد پژوهش درباره موقعیت‌های خاص به کار می‌رود و معمولاً هم با فرآیند روی دادن یک امر و موجبات و آثار آن مانند فرآیند موفقیت یا عدم موفقیت در موضوعی، سروکار دارد. پژوهشگران در مواردی که درباره حوزه مورد مطالعه، تقریباً چیزهای شناخته شده کمی وجود دارد یا زمانی که هیچ تئوری داده‌بنیادی برای توضیح تناسب ساختارهای خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد، از تئوری داده‌بنیاد استفاده می‌کنند. همچنین زمانی که پژوهشگر علاقه داشته باشد تئوری‌های موجود را به چالش بکشد و نیاز به فهم ادراکات و تجارب افراد شرکت‌کننده در مورد خاصی داشته باشد یا در مواردی که هدفش گسترش تئوری جدید است، روش تئوری داده‌بنیاد می‌تواند مؤثر واقع شود (ابوالمعالی، ۱۳۹۱).

رضایت شغلی، هنجارها و دیدگاه‌های مشترک.

موکا ساموئل تانجه (۲۰۱۶)، با در نظر گرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌عنوان نوآوری در این بخش که منجر به اطلاع حسابداری بخش عمومی می‌گردد، عوامل مؤثر در پذیرش آن را در کشور کامرون از طریق پیمایش مورد بررسی قرار داد. نتایج مطالعه او نشان داد که آموزش کارمندان، سازمان‌های نهادی، سیستم اطلاعات مدیریت، بهای به‌کارگیری، حمایت سیاسی، دانش و آگاهی، دارا بودن صلاحیت و سن و جنسیت می‌توانند بر نرخ پذیرش استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی تأثیرات با اهمیتی داشته باشند.

همان‌طور که در قبلاً بیان نمودیم، هر یک از مدل‌ها و پژوهش‌ها بیان شده فوق، با توجه به شرایط محیطی مکان مطالعه تدوین و تهیه شده‌اند، و نیاز به توضیحات اضافی دارند که در این نوشتار نمی‌گنجد. با این حال، با مطالعه موارد فوق و سایر مطالعات انجام شده در این خصوص در سایر کشورها و انجام سایر مراحل پژوهش تلاش گردید، ضمن شناسایی عوامل مؤثر بر نوآوری‌های صورت گرفته در سیستم حسابداری بخش عمومی سایر کشورها، مدل کامل و متناسب با شرایط محیطی ایران برای اشاعه نوآوری‌های حسابداری

بخش عمومی پرداخته است.

جهت شناسایی عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی و تعیین مدل اولیه پیشنهادی و سپس نهایی نمودن مدل، جامعه پژوهشی شامل اساتید حسابداری دولتی و متخصصانی است که در حوزه حسابداری نهادهای عمومی فعالیت اجرایی، مشاوره‌ای یا تحقیقاتی داشته‌اند و همچنین شامل ذی‌حسابان، مدیران مالی و کارشناسان ارشد واحدهای حسابداری در بخش عمومی است. به عبارت دیگر جامعه پژوهشی پژوهش حاضر کلیه خبرگانی است که به شکل‌های مختلف در حوزه مالی و حسابداری بخش عمومی کشور فعال بوده و دارای تجربیات ارزشمند در این حوزه می‌باشند.

در این پژوهش از نمونه‌گیری نظری و به طور خاص تکنیک گلوله برفی استفاده شده است. در این روش توانایی ایجاد ارتباط نقش اساسی دارد. در روش گلوله برفی حرکت از یک مورد به مورد دیگر با راهنمایی‌های همان مورد صورت می‌گیرد. بدین ترتیب که هر یک از صاحب‌نظران، یکی دیگر از صاحب‌نظران آشنا به موضوع را معرفی می‌نمایند. در تئوری داده‌بنیاد جمع‌آوری اطلاعات تا زمانی ادامه می‌یابد که داده‌های جدیداً جمع‌آوری شده، با داده‌هایی که قبلاً جمع‌آوری شده‌اند تفاوتی نداشته باشند و به عبارتی محقق به مرحله اشباع رسیده باشد.

با توجه به مراتب فوق، در این پژوهش ۱۹ نفر از متخصصان و خبرگان حسابداری بخش عمومی برای مصاحبه انتخاب شدند. پس از انجام مصاحبه با آن‌ها، پژوهش به نقطه اشباع رسید و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. میانگین زمان صرف شده برای مصاحبه در این پژوهش ۴۶ دقیقه بوده است. از ۱۹ مصاحبه شونده ۱۲ نفر دارای مدرک دکترای تخصصی (عضو هیئت علمی دانشگاه و فعال در بخش عمومی) و ۷ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده‌اند و فراوانی مشارکت‌کنندگان زن و مرد در پژوهش، به ترتیب ۴ و ۱۵ نفر بوده است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

به منظور تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه ساختارنیافته و عمیق، از روش نظام‌مند تئوری داده‌بنیاد که توسط اشتراوس و کوربین مطرح گردید، استفاده شده است. در این روش تحلیل داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی (انتخابی) انجام می‌شود. با این حال، این سه نوع کدگذاری، ضرورتاً به طور متوالی انجام نمی‌گیرند و به احتمال زیاد با هم همپوشانی دارند و به طور همزمان انجام

با توجه به مراتب فوق و هدف این پژوهش که شناسایی عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی از طریق دانش و تجربه صاحب‌نظران و خبرگان در این حرفه می‌باشد، روش پژوهش تئوری داده‌بنیاد انتخاب شده است، زیرا با استفاده از این رویکرد پژوهشی می‌توان به هدف پژوهش حاضر دست یافت.

امروزه سه رهیافت مسلط در تئوری داده‌بنیاد قابل تفکیک است:

۱. رهیافت نظام‌مند که با اثر اشتراوس و کوربین شناخته می‌شود؛
۲. رهیافت ظاهرشونده که مربوط به اثر گلاسر است، و
۳. رهیافت ساخت‌گرایانه که توسط چامز حمایت می‌گردد (فراستخواه، ۱۳۹۵).

در این پژوهش از رهیافت نظام‌مند استفاده شده است. این رهیافت برای تدوین نظریه در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را به کار می‌گیرد.

در رویکردهای سنتی نسبت به پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به‌عنوان یک مرحله مجزا در پژوهش است که معمولاً قبل از تحلیل داده‌ها کامل می‌شود. در تئوری داده‌بنیاد الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است و فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به طور همزمان صورت می‌گیرد. در این خصوص، مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در تئوری داده‌بنیاد است و لذا با توجه به هدف پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه با خبرگان صورت گرفته است. تئوری داده‌بنیاد نیازمند سؤال‌هایی است که از انعطاف‌پذیری و آزادی لازم برای بررسی پدیده موردنظر برخوردار باشند (اشتراوس و کوربین، ۱۳۹۰).

بنابراین در این پژوهش، از مصاحبه‌های ساختارنیافته استفاده شده است.

قلمرو پژوهش، جامعه و نمونه پژوهشی

پژوهش حاضر از لحاظ مکانی در حوزه کشور جمهوری اسلامی ایران و به طور خاص بخش عمومی آن قرار دارد، از لحاظ زمانی طی سال‌های ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ صورت پذیرفته است و از لحاظ موضوعی به بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش و اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ایران با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای و اخذ نظرات صاحب‌نظران و فعالان بخش عمومی از طریق ابزار مصاحبه پرداخته و به طبقه‌بندی این عوامل به منظور تعیین مدل نهایی با استفاده از تئوری داده‌بنیاد برای اشاعه نوآوری‌های حسابداری در

می‌شوند، اما به لحاظ مفهومی، عملیات مجزایی دارند.

با بررسی نقل قول بالا چهار مفهوم "تخصیص زمان و منابع لازم برای آموزش"، "ایجاد اهداف آموزشی مشخص"، "افزایش فشار بر کارمندان ماهر" و "مقاومت در برابر تغییر" شناسایی شده است. البته اشاره به مفاهیم مذکور در نقل قول‌های دیگری نیز وجود داشته که در فرآیند مقایسه داده‌ها، برچسب‌های فوق استخراج شده است. لازم به ذکر است که مفهوم اول و چهارم از نمونه مفاهیم بر ساخته و مفهوم دوم و سوم از نمونه مفاهیم جنینی می‌باشند.

با تحلیل سطر به سطر مصاحبه‌ها، ابتدا ۷۴۷ مفهوم استخراج گردید و سپس با انجام فرآیند مقایسه مداوم و ترکیب نمودن مفاهیمی که دارای یک یا چند ویژگی مشترک بودند به ۵۳۷ مفهوم رسیدیم و در نهایت ۱۶۴ مفهوم که دارای جامعیت و عمومیت بیشتری بودند برای ادامه کار پژوهش شناسایی شدند.

پس از کدگذاری اولیه و تشکیل مفاهیم، کدگذاری در سطح دوم برای تشکیل مقوله‌ها صورت می‌گیرد. این سطح از کدگذاری معنای استفاده از فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غربال و تقلیل میزان زیادی از داده‌هاست. بنابراین، در این مرحله با افزایش مفاهیم، کار دسته‌بندی و قرار دادن مفاهیم مشابه در یک طیف، متداخل و هم معنا صورت گرفت و هر دسته از مفاهیم، زیرمجموعه اصطلاحاتی انتزاعی‌تر به نام "مقوله‌ها" قرار داده شد. در تئوری داده‌بنیاد گروه‌بندی مفاهیم در مقوله‌ها اهمیت بالایی دارد زیرا ضمن کاهش تعداد واحدهایی که محقق با آن‌ها کار می‌کند، مقوله‌ها قدرت تحلیل دارند.

با توجه به مراتب فوق، به‌عنوان مثال با مقایسه مفاهیم مختلف، به این نتیجه رسیدیم که مفاهیم "میزان هزینه مورد نیاز برای اجرای نوآوری"، "امکانات لازم برای اجرای نوآوری"، "میزان تغییر مورد نیاز برای اجرای نوآوری"، "میزان زمان مورد نیاز برای اجرای نوآوری" و "میزان برآورده ساختن نیاز استفاده‌کنندگان" که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده بود، اشاره به موضوعی واحد دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم، برچسب "سازگاری نوآوری" را به آن‌ها اختصاص دادیم. این مقوله در سطح بالاتری از مفاهیم فوق بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد. همچنین در بعضی موارد ابتدا مفاهیم مشابه و متداخل را در مقوله‌های فرعی و سپس به‌طور مجدد با غربال کردن و رفتن به سطحی انتزاعی‌تر، مقوله‌های فرعی دارای معنا و تحلیل مشابه را در مقوله‌های اصلی قرار دادیم. به‌عنوان مثال مقوله‌های فرعی "پیچیدگی نوآوری"، "سازگاری نوآوری"، "مزیت نسبی نوآوری" و "میزان ریسک درک شده نوآوری"،

کدگذاری باز: نخستین گام در تجزیه و تحلیل داده‌ها در تئوری داده‌بنیاد، مفهوم سازی است. مفهوم، پدیده برچسب خورده است، بدین معنا که مفهوم بازنمایی انتزاعی یک رویداد، شی یا عمل می‌باشد که محقق آن را در داده‌ها مهم یافته است. این مفاهیم را می‌توان براساس تصویر یا معنایی که به هنگام بررسی مقایسه‌ای و در زمینه واقعی از آن پاره داده برمی‌خیزد (کدهای بر ساخته) یا آن را از کلماتی که پاسخ‌دهندگان بر زبان می‌آورند (کدهای جنینی یا زنده) تهیه و انتخاب نمود.

در این پژوهش نیز پس از انجام هر مصاحبه، متن مربوط به آن، سطر به سطر مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به هر جمله اساسی درون متن، مفاهیم اولیه استخراج شد و با برداشت نکات کلیدی و انجام کدگذاری باز، مصاحبه بعدی انجام می‌گرفت. این رویه تا زمانی ادامه پیدا کرد که بعد از مصاحبه‌ها و جمع‌بندی نتایج و بررسی آن توسط محقق اشباع نظری در مورد مصاحبه‌ها مورد تأیید قرار گرفت. در نتیجه پس از انجام ۱۹ مصاحبه، در حین گردآوری داده‌ها با استفاده از نمونه‌گیری نظری به این نتیجه رسیدیم که مفاهیم و مقوله‌های جدیدی در یافته‌ها وجود نداشته و پاسخ‌های داده شده در مصاحبه‌ها مشابه و یکسان شده‌اند و با تأیید اشباع نظری، عملیات گردآوری داده‌ها را متوقف نمودیم. در ادامه، برای تشریح کدگذاری باز و تهیه و انتخاب مفاهیم (کدهای بر ساخته و کدهای جنینی) چند نقل قول برای نمونه بیان می‌گردد.

"متأسفانه در بخش عمومی، آموزش به نیروی انسانی که باید نوآوری را انجام دهد، داده نمی‌شود (تخصیص زمان و منابع لازم برای آموزش) و در موارد خاصی هم که آموزش انجام می‌شود هدف از آموزش یادگیری نیست بلکه بیشتر چیزی برای گرفتن ارتقا است (ایجاد اهداف آموزشی مشخص). روش‌های نوآورانه خیلی خوب هستند و خیلی کمک می‌کنند به هر حال یک عده همیشه هستند که علاقمندند و انگیزه‌های کاری‌شان بیشتر می‌شود، ولی در مقابل فشار هم روی یک عده‌ای که از بقیه بیشتر بلد هستند چند برابر خواهد شد (افزایش فشار روی کارمندان ماهر) چون در بخش عمومی ۸۰ درصد کارها را ۲۰ درصد افراد انجام می‌دهند بنابراین به افراد توانمند که قبلاً هم کار بیشتری انجام می‌دادند الان هم فشار بیشتری می‌آید. برای همین است که شاید از نوآوری در سیستم بترسند و از شنیدن خبر نوآوری خوشحال نشوند (مقاومت در برابر تغییر)".

در سطحی انتزاعی‌تر زیر مجموعه مقوله اصلی ویژگی‌های نوآوری قرار داده شدند.

کدگذاری محوری: در این مرحله یا سطح از تحلیل، محقق مقولات و مفاهیم به دست آمده از مرحله کدگذاری باز را با هم مقایسه، ترکیب و ادغام، تقلیل و تلخیص می‌کند و با خلاقیت‌های فکری و انتزاعی که دارد، کل معانی به دست آمده از پژوهش را حسب ارتباطاتی که با هم دارند، در چند نقطه وصل یا در چند محور اصلی یا در چند ربط نظری مرتب‌سازی می‌کند (فراستخواه، ۱۳۹۵).

ضمن تأکید مجدد بر این نکته که هیچ مرز مشخصی میان مرحله کدگذاری باز و کدگذاری محوری وجود ندارد و محقق به طور دائم میان این دو سطح تحلیل در رفت و برگشت است، در پژوهش حاضر با انجام کدگذاری محوری، پیوند بین مقوله‌ها برقرار گردید و "شرایط علی"، "شرایط مداخله‌گر"، "شرایط زمینه‌ای"، "راهبردها" و "پیامدها" شناسایی شدند که در مدل پارادایمی پژوهش مقوله‌های اصلی و روابط آن‌ها نشان داده شده است.

کدگذاری گزینشی: همان‌طور که فراستخواه (۱۳۹۵)، بیان می‌کند، کدگذاری انتخابی مرحله‌ای جدا در پایان پژوهش نیست، بلکه در طی کدگذاری باز و محوری بذره‌های آن جوانه می‌زند. به گونه‌ای که محقق پایه پای مفهوم سازی و مقوله‌ای کردن و به ویژه با تشکیل خوشه‌های مقوله‌ای، به تدریج متوجه مفصل‌های یک نظریه می‌شود و با تکمیل داده‌ها، به طور تجمعی و تحولی، ارتباط این مفصل‌ها را بازنمایی می‌کند، به سطح نظریه‌پردازی ارتفاع می‌گیرد و در نهایت اشباع داده‌ها و خلاقیت لازم، نظریه‌ای درباره موقعیت مورد پژوهش خویش می‌پروراند.

یافته‌های پژوهش

بنا به نظر کرسول (۲۰۰۵)، یک نظریه‌پرداز داده‌بنیاد می‌تواند تئوری خود را به سه شیوه ممکن به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها ارائه نماید. در این پژوهش مدل خلق شده به دو شکل ارائه می‌شود؛ بدین منظور ابتدا عوامل و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها که در ۶ گروه مقوله مرکزی، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها قرار گرفته‌اند به اختصار و تا جایی که در این نوشتار بگنجد، تشریح می‌گردد و سپس از طریق نمودار مدل پارادایمی اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ارائه خواهد شد

مقوله مرکزی: در این پژوهش، با توجه به اینکه ارائه مدل اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی، موضوع و مسئله اصلی بود و مطالب مطرح شده در مصاحبه‌ها، حول این محور اصلی قرار داشت و در اغلب داده‌ها ردپای آن را می‌شد به وضوح مشاهده کرد، بنابراین، مقوله مرکزی این پژوهش "نیاز به پذیرفتن و اشاعه نوآوری حسابداری" در بخش عمومی تعیین گردید و در مرکز مدل قرار داده شد و سایر مقوله‌ها و مفاهیم به آن مرتبط گردید. از دیگر ویژگی‌ها که باعث گردید مقوله "نیاز به پذیرفتن و اشاعه نوآوری حسابداری" به عنوان مقوله مرکزی تعیین گردد، انتزاعی بودن و جامعیت آن بود.

عوامل علی: هر چند توجه به نوآوری و اهمیت پیشرفت از مشخصات هر سیستم زنده‌ای می‌باشد، اما باید در نظر گرفت عوامل متعددی می‌تواند این اهمیت و اولویت را افزایش یا کاهش دهد. در حسابداری بخش عمومی نیز طی سال‌های گذشته مجموعه عوامل مختلف باعث گردید تا نیاز به پیشرفت حسابداری و استفاده از نوآوری‌های ایجاد شده در بخش عمومی بیشتر از قبل احساس گردد. در این خصوص در مصاحبه‌های انجام شده با افراد متخصص و صاحب‌نظر در این حوزه، ابتدا در رابطه با عوامل مؤثر در ایجاد نیاز به پذیرفتن نوآوری و اشاعه آن در حسابداری بخش عمومی سوالاتی را مطرح نمودیم. با توجه به این موضوع که هدف از تئوری داده‌بنیاد توصیفی سطح بالا از شرایط موجود می‌باشد، پاسخ تمام متخصصان و صاحب‌نظران پس از انجام تعدیلات و انجام مجدد مصاحبه‌ها در چهار مقوله اصلی "عوامل بین‌المللی"، "عوامل کلان اقتصادی"، "عوامل کلان سیاسی" و "عوامل کلان محیطی" قرار گرفت که هر یک از مفاهیم و ویژگی‌های جزئی‌تری تشکیل می‌شوند. به گفته مصاحبه‌شوندگان وجود این عوامل به تنهایی یا در ترکیب با سایر عوامل، از دلایل اصلی ایجاد نیاز به پذیرفتن و اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی در ایران بوده است.

عوامل بین‌المللی: بسیاری از صاحب‌نظران و متخصصان حسابداری بخش عمومی، یکی از دلایل ایجاد و افزایش نیاز به پذیرفتن نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی را فشارهای نهادهای بین‌المللی و رقابت‌های فشرده جهانی و همگامی با سایر کشورها بیان داشتند. به طوری که، بازار جهانی و نهادهای بین‌المللی مانند بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول، برای اعطای کمک‌های فنی و تسهیلات و مزایا و همچنین ارائه گزارشات مالی در مورد کشورهای

اطلاعات دارند گاهی به منظور مقاصد غیر اقتصادی نیز از آن‌ها استفاده می‌گردد. برخی از مصاحبه‌شوندگان در پژوهش حاضر که دارای تجربه بالایی در زمینه حسابداری بخش عمومی بوده‌اند، تأکید نمودند با تغییر فضای سیاسی و میزان نیاز فعالان سیاسی به اطلاعات حسابداری، تقاضا و فشار به پیشرفت و استفاده از نوآوری‌های حسابداری به منظور تهیه اطلاعات مؤثرتر تغییر می‌کند. بنابراین، نیازهای افراد فعال در حوزه سیاست و فشار و تأکید آن‌ها می‌تواند از علل ایجاد نیاز به پذیرفتن و اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی باشد و سرعت اشاعه چنین نوآوری‌هایی را افزایش یا کاهش دهد.

عوامل کلان محیطی: علاوه بر عوامل ذکر شده در بندهای قبلی که نشان دهنده شرایط علی مربوط به مقوله محوری می‌باشند، عواملی مانند "شفافیت و پاسخگویی"، "افزایش سطح نیازها و انتظارات و آگاهی‌ها"، "تقلبات و فسادهای بخش عمومی" و "عدم تحقق مکرر برنامه‌ها و اهداف تعیین شده برای بخش عمومی" نیز از جمله عواملی هستند که در پژوهش حاضر به‌عنوان شرایط علی استخراج شده و به‌عنوان زیرمجموعه مقوله اصلی "عوامل کلان محیطی" در نظر گرفته شده‌اند. به‌عنوان مثال، مصاحبه‌شوندگان بیان داشتند که افزایش سطح نیاز و آگاهی افراد جامعه به‌عنوان ذی‌نفع اصلی بخش عمومی و خواسته‌های آن‌ها مبنی بر افزایش شفافیت مالی و پاسخگویی از یک طرف و تقلبات و فسادهای بخش عمومی منتشر شده در جرائد مختلف و عدم تحقق مکرر برنامه‌ها و اهداف از پیش تعیین شده برای نهادهای بخش عمومی از طرف دیگر، باعث گردید تا اراده واحدی در تمام ابعاد شکل گیرد و خواستار ارتقای نظام مالی کشور گردد.

شرایط زمینه‌ای: هر مقوله محوری در شرایط زمینه‌ای و بستری خاص روی می‌دهد. در این شرایط و بستر است که راهبردها و کنش‌های متقابل برای اداره، اجرا، کنترل و پاسخ به پدیده مرکزی صورت می‌گیرد. در رابطه با پژوهش حاضر نیز مقوله مرکزی و همچنین راهبردهایی که در مدل به آن‌ها اشاره شده است در بستر و شرایط زمینه‌ای خاصی اتفاق می‌افتند. با انجام مصاحبه و رفت و برگشت میان داده‌ها و مقوله‌ها و درنهایت دریافت نظرات مجدد مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ماهیت بخش عمومی شامل "ویژگی‌های ذاتی بخش عمومی" و "ویژگی‌های عملیاتی بخش عمومی" به همراه "عوامل فرهنگی" به‌عنوان شرایط زمینه‌ای مقوله مرکزی تعیین گردیدند.

مختلف که خود مبنایی برای اندازه‌گیری وضعیت اعتباری و برآورد ریسک برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران خارجی محسوب می‌گردد، فشارهایی را به کشورها (از جمله ایران) در جهت انجام اصلاحاتی در حسابداری بخش عمومی به منظور افزایش کارایی، بهره‌وری، شفافیت و پاسخگویی وارد می‌کنند. از طرف دیگر، کشور ما نیز به منظور دریافت مزایا و تسهیلات در مواقع ضروری و همچنین نشان دادن توان بازپرداخت بدهی‌های احتمالی خود در فضای بین‌المللی ضرورت دارد از روش‌ها و نوآوری ایجاد شده در حسابداری بخش عمومی بهره بگیرد. علاوه بر این، همگامی با سایر کشورها و به وجود آمدن قابلیت مقایسه با آن‌ها برای جذب سرمایه‌گذاران خارجی، باعث گردیده مسئولان مالی کشور نیاز به پذیرفتن، به‌کارگیری و اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی را بیش از پیش احساس و بر آن تأکید نمایند.

عوامل کلان اقتصادی: در سال‌های اخیر، کاهش قیمت نفت، تغییر در نوع درآمدهای بخش عمومی، افزایش سریع هزینه‌ها و افزایش بدهی‌های این بخش (که منجر به کسری بودجه شده است) باعث گردیده تا کنترل مخارج بیش از پیش اهمیت یافته و نیاز به بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح گردد. در این خصوص، به دلیل آنکه سیستم حسابداری ابزار اصلی و سودمند در تعیین میزان اتلاف منابع و محاسبه بهای تمام شده خدمات بخش عمومی و سایر موارد مالی است، توجه به پیشرفت آن و پذیرش و اشاعه و به‌کارگیری نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی بسیار افزایش یافته و اجتناب‌ناپذیر است.

از دلایل اقتصادی دیگر که مشارکت‌کنندگان در پژوهش به‌عنوان شرایط علی ایجاد نیاز به نوآوری‌های حسابداری بخش عمومی ذکر نمودند، نیاز به افزایش محتوای اطلاعاتی خروجی‌های سیستم مالی و حسابداری بخش عمومی است تا تصمیم‌گیرندگان را قادر سازد، دید وسیع‌تری پیدا کرده و اطلاعات وسیع‌تر و اثربخش‌تری را در مورد نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرای فعالیت‌ها داشته باشند. رفع نیازها و انجام فعالیت‌ها تحت شرایط اشاره شده، نیازمند بهبود در روش‌های حسابداری بخش عمومی و به‌کارگیری نوآوری‌ها و پیشرفت‌های انجام شده در این حوزه می‌باشد.

عوامل کلان سیاسی: هرچند وظیفه اصلی حرفه حسابداری تولید اطلاعات مالی به منظور استفاده در تصمیمات مدیریتی و اقتصادی می‌باشد، اما به دلیل قابلیت اتکای بالایی که این

صورتی که میزان چنین علاقه‌ای در سطح پایین باشد، حتی برگزاری کلاس‌های آموزشی، همایش‌ها و سایر ابزارهای تخصصی آموزش نیز نمی‌تواند کیفیت لازم را ایفا نماید. عامل دیگر، فرهنگ کارگروهی است. پذیرش و ایجاد نوآوری از مراحل ابتدایی آن تا اجرای کامل و ارزیابی نتایج به‌کارگیری مستلزم کار گروهی می‌باشد. این فرهنگ هم در سطح کلان و هم در سطح خرد باید وجود داشته باشد. در این رابطه نیز مصاحبه‌شوندگان اذعان داشتند وجود چنین فرهنگی باعث تسهیل در اشاعه نوآوری و افزایش سرعت آن و فقدان آن منجر به ایجاد مشکلاتی در این باره خواهد شد.

شرایط مداخله‌گر: یکی از دستاوردهای این پژوهش شناسایی جامع عواملی است که بر اشاعه نوآوری حسابداری در بخش عمومی طی سال‌های اخیر مؤثر بوده‌اند و در آینده نیز مؤثر خواهند بود. این شرایط، شرایط ساختاری هستند که از شرایط زمینه‌ای وسیع‌تر بوده و بر راهبردها و کنش‌های متقابل تأثیر می‌گذارند. در پژوهش حاضر نیز پس از انجام مصاحبه با متخصصان و خبرگان و انجام کدگذاری‌های باز و محوری، مجموعه شرایطی از دل داده‌ها استخراج گردید که می‌تواند اثرات شرایط علی و زمینه‌ای و همچنین روابط و تعامل میان مقوله مرکزی این پژوهش و راهبردها را تعدیل نماید. این عوامل در شش گروه کلی زیر طبقه‌بندی گردیدند.

ویژگی‌های نوآوری: یکی از عواملی که می‌تواند رابطه بین نیاز به پذیرش و اشاعه نوآوری و راهبردهای آن را تعدیل نماید، ویژگی‌های خود نوآوری است. در این رابطه و طی مراحل گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها، مشارکت‌کنندگان بارها بیان نمودند که میزان پذیرش و سرعت اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی در رابطه با نوآوری‌های مختلفی که طی سال‌های گذشته ایجاد شده‌اند، متفاوت بوده‌اند. آن‌ها تأکید نمودند علاوه بر عوامل و شرایط متعددی که می‌توانند روی این موضوع مؤثر باشند، ویژگی‌های خود نوآوری حسابداری در بخش عمومی نیز عاملی اثرگذار است. به‌عنوان مثال در صورتی که نوآوری پذیرفته شده قابل درک و ساده باشد و مزایا و نتایج آن توسط استفاده‌کنندگان از آن ملموس باشد، با سرعت بیشتری مورد پذیرش نهادها و افراد مختلف قرار گرفته و اشاعه آن به مراتب با سهولت بیشتری اتفاق خواهد افتاد. در مقابل، به‌عنوان مثال اگر میزان فرآیندهای لازم جهت به‌کارگیری نوآوری، ابهام در اهداف نوآوری و میزان تغییر مورد نیاز برای اجرای نوآوری زیاد باشد، نرخ پذیرش و اشاعه نوآوری پایین

ویژگی‌های ذاتی ماهیت بخش عمومی: با توجه به این موضوع که هدف از انجام پژوهش حاضر ارائه مدل اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی است، در تمام مصاحبه‌های انجام شده، مشارکت‌کنندگان با فرض اینکه ماهیت بخش عمومی و تفاوت‌های آن با بخش خصوصی (مانند: انجام فعالیت‌های غیرانتفاعی، شکل نمایندگی دولت، اهمیت بودجه، مبادلات یک طرفه و غیره) در مقالات و کتب بسیاری تشریح گردیده است و حالت عمومی و جامع دارد، به ویژگی‌های ذاتی از بخش عمومی اشاره نمودند که به طور خاص مرتبط با اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی است. با کدگذاری باز و محوری انجام شده این ویژگی‌ها براساس نظرات متخصصان و خبرگان شامل "اهمیت رعایت قوانین و مقررات"، "بروکراسی و فرآیند طولانی تصمیم‌گیری"، "عدم توجه به اثربخشی و کارایی"، "وجود تصمیم‌گیری‌های غیراقتصادی" و "نگرانی بابت برداشت‌های نادرست" می‌باشد. همچنین از دیگر ویژگی‌های ذاتی بخش عمومی این است که تصمیم‌گیری‌های انجام شده در آن، اغلب غیراقتصادی بوده و نقش عوامل سیاسی، اجتماعی و عقیدتی از محاسبات اقتصادی بیشتر است و همواره در این بخش ترس از برداشت‌های نادرست سیاسی افراد فعال در آن، به ویژه تصمیم‌گیرندگان را محتاط‌تر می‌نماید.

ویژگی‌های عملیاتی بخش عمومی: علاوه بر ویژگی‌های ذاتی اشاره شده در فوق، برخی از ویژگی‌های عملیاتی بخش عمومی نیز توسط مصاحبه‌شوندگان بیان شدند که نشان‌دهنده بستر حاکم بر بخش عمومی کشور است. این موارد تمایل به انجام دادن روش‌های قبلی، ریسک و هزینه بالای اجرا و اصلاح، هزینه تلقی نمودن نوآوری به جای سرمایه‌ای در نظر گرفتن آن، اهمیت کم مباحث مالی در برنامه‌های کلان مانند برنامه‌های توسعه‌ای کشور، بزرگ بودن و حجم بالای نهادها و فعالیت‌ها و پیچیدگی و تنوع عملیاتی و قانونی را شامل می‌شود.

عوامل فرهنگی: عواملی مانند فرهنگ کارگروهی و فرهنگ مطالعه و علاقه به یادگیری که در این پژوهش آن‌ها را در مقوله عوامل فرهنگی طبقه‌بندی نموده‌ایم، نیز از شرایط زمینه‌ای است که نیاز به پذیرش و اشاعه نوآوری در بستر آن شکل می‌گیرد. به عقیده مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ایجاد نوآوری و آگاهی در افراد فعال در بخش عمومی بسیار متأثر از میزان علاقه آن‌ها به مطالعه و یادگیری است. به عبارتی در

اشاره نمودند، آموزش در تمام سطوح و در تمام مراحل تدوین و اجرای نوآوری بود. آموزش در نگاه آن‌ها دامنه و طیف وسیعی از آموزش دانشجویان قبل از ورود به حرفه و کار تا آموزش روش‌ها و نوآوری‌های حسابداری روز دنیا به افراد و مقامات تصمیم‌گیرنده در بخش عمومی را در بر می‌گرفت. همچنین به بیان آن‌ها، تمام افراد درگیر در مباحث مالی کشور از تصمیم‌گیرندگان و مجریان و نظارت‌کنندگان تا اساتید دانشگاه‌ها و افراد شاغل در حرفه و سازمان‌های متولی باید هم خود آموزش ببینند و هم به دیگر افراد نیازمند آموزش بدهند تا با افزایش آگاهی و دانش تمام فعالان در حسابداری بخش مالی کشور، اتفاق خوبی رخ دهد. با توجه به گستردگی مفاهیم بیان شده توسط خبرگان و متخصصان، در پژوهش حاضر ما آموزش را در سه مقوله فرعی "دانشگاه‌ها و مراکز علمی"، "آموزش در محیط حرفه‌ای" و "آموزش ضمن خدمت" طبقه‌بندی نموده‌ایم.

قوانین، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و استانداردها: یکی دیگر از عوامل مداخله‌گر که به شدت می‌تواند موجب تسهیل راهبردها شود یا بالعکس موانع جدی را برای اجرای راهبردها ایجاد نماید، قوانین و مقررات و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها و استانداردها می‌باشند. تأثیر این عامل، به خصوص در بخش عمومی که این موارد بیشتر و رعایت آن‌ها حساس‌تر است، به گونه‌ای است که در تمامی مراحل، از شکل‌گیری ایده نوآوری تا اجرای کامل و نظارت و ارزیابی آن، باید به طور دقیق مورد توجه قرار گیرد. برخی از مشارکت‌کنندگان در پژوهش بیان و تأکید نمودند که با توجه به اهمیت رعایت قوانین و مقررات در بخش عمومی که جزئی از ماهیت غیرقابل اجتناب این بخش محسوب می‌شود، ارائه نوآوری و اجرای کارا و اثربخش آن در بخش عمومی به حمایت قوانین بالا دستی از اجرای نوآوری و مشروعیت دادن به آن و تطبیق قوانین و مقررات با نوآوری بستگی خواهد داشت. علاوه بر این، در صورتی که قوانین فوق با نوآوری تطبیق کامل نداشته و نیازمند اصلاح باشد، بسیار مهم است که تغییر کلیه قوانین و مقررات مربوط به نوآوری به موقع و به طور همزمان صورت گیرد. همچنین بسیاری از مصاحبه‌شوندگان به تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها در بخش عمومی اشاره داشتند که منجر به ایجاد کلاف سردرگمی از قوانین و مقررات شده است. در چنین شرایطی، تنقیح قوانین و مقررات، رفع ابهام در قوانین و مقررات در رابطه با موضوعات واحد و تهیه راهنما و دستورالعمل‌های اجرایی می‌تواند به ایجاد و به‌کارگیری نوآوری‌های حسابداری کمک نماید.

خواهد بود. در پژوهش حاضر تمام ویژگی‌های بیان شده توسط افراد خبره و متخصص در چهار گروه اصلی "پیچیدگی نوآوری"، "مزیت نسبی نوآوری"، "سازگاری نوآوری" و "میزان ریسک درک شده نوآوری" طبقه‌بندی گردیده‌اند.

ویژگی‌های پذیرنده نوآوری: با تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده از مصاحبه، به این نتیجه رسیدیم که برخی از عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی که می‌تواند سرعت اشاعه را افزایش یا کاهش دهد، مرتبط با ویژگی‌های دستگاه یا نهاد عمومی است که می‌خواهد نوآوری را بپذیرد. بنابراین، این عوامل را در مقوله اصلی ویژگی‌های پذیرنده نوآوری گردآوری نمودیم. این مقوله اصلی شامل سه مقوله فرعی عوامل ساختاری، تضاد سازمانی و عوامل مالی و بودجه‌ای می‌باشد. منظور از عوامل ساختاری نوع و حجم فعالیت نهاد عمومی، اندازه نهاد عمومی و تنوع فعالیت‌های آن، نوع و میزان قوانین و مقررات مرتبط با نهاد عمومی و اهداف و اولویت‌های نهاد عمومی می‌باشد که این مفاهیم از مصاحبه با مشارکت‌کنندگان در پژوهش استخراج گردیده است. به‌عنوان مثال در صورتی که نوع و حجم فعالیت نهاد عمومی و اندازه و تنوع فعالیت‌های آن خیلی زیاد باشد و برای نهاد عمومی یا دستگاه اجرایی محدودیت‌های قانونی بالایی وجود داشته باشد، احتمالاً میزان و سرعت پذیرش نوآوری در آن‌ها پایین خواهد بود. از دیگر ویژگی‌های پذیرنده نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی که متخصصان به آن اشاره نموده‌اند، انواع تضاد منافع‌هایی است که در یک دستگاه و نهاد عمومی می‌تواند وجود داشته باشد. از انواع این تضادها سه مفهوم "تضاد منافع بین مقام مجاز و مقام تطبیق"، "تضاد منافع بین کارمندان باسابقه و کارمندان جدید" و "تضاد منافع بین واحدهای مختلف نهاد عمومی" بر پذیرش نوآوری موضوع پژوهش می‌توانند مؤثر باشند. در نهایت، به عقیده مشارکت‌کنندگان در پژوهش، مهمترین ویژگی نهاد پذیرنده نوآوری مربوط به عوامل مالی و بودجه‌ای نهاد ذی‌ربط می‌باشد. بدین معنا که هر چه میزان بودجه نهاد عمومی و میزان درآمدزا بودن و استقلال مالی آن بیشتر بوده و از طرفی نوع اعتبار تخصیص یافته به آن نهاد در راستای نوآوری و آموزش و غیره باشد، نهاد عمومی یا دستگاه اجرایی از نوآوری استقبال بیشتری می‌نماید.

آموزش: پذیرش و اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی نیازمند آموزش است. شاید یکی از مواردی که اکثر مصاحبه‌شوندگان به‌عنوان یکی از مهمترین عوامل به آن

فناوری اطلاعات: در دنیا امروز مانند سایر فعالیت‌ها و نوآوری‌ها در تمام بخش‌ها، اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی نیز بدون همراهی سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای مناسب نوآوری امکان‌پذیر نمی‌باشد. به همین دلیل، طی مصاحبه با متخصصان این حوزه، آن‌ها بارها به وجود زیرساخت‌ها اشاره نمودند و یکی از موارد پرتکرار در بیان زیرساخت‌ها، همواره موضوع فناوری اطلاعات بود. در این خصوص، مشارکت‌کنندگان تأکید نمودند که ورود شرکت‌های تخصصی در زمینه نرم‌افزارهای حسابداری بخش عمومی، هماهنگی بین حسابداران بخش عمومی و مهندسان نرم‌افزار، نوع نگاه به مخارج مربوط به نرم‌افزارهای کارا تر و هزینه طراحی نرم‌افزارهای یکپارچه و مرتبط با نوآوری با توجه به منابع محدود بخش عمومی برای توسعه نرم‌افزارها می‌تواند روی فرآیند اشاعه نوآوری و راهکارها تأثیرگذار باشد.

عوامل انسانی: از نظر مشارکت‌کنندگان در پژوهش اصلی‌ترین عامل مؤثر در روابط و تعامل بین مقوله مرکزی و راهبردهای بیان شده عامل نیروی انسانی است. هر چند با توجه به گستردگی و عمیق بودن ویژگی‌ها و موضوعات عامل انسانی، لازم است پژوهش‌های جداگانه در این خصوص صورت گیرد، لیکن در این پژوهش با توجه به خصوصیت تئوری داده بنیاد، توصیفی عمیق از شرایطی که مصاحبه‌شوندگان اعلام نمودند، ارائه خواهد شد. با توجه به گستردگی ویژگی‌ها و عوامل مرتبط با نیروی انسانی، تمام این موارد در چهار گروه «ویژگی‌های فردی»، «تأثیرات محیطی بر نیروی انسانی»، «ویژگی‌های مدیریتی» و «انتظارات نیروی انسانی از نهاد عمومی یا نهادهای بالادستی» طبقه‌بندی گردید.

از جمله مواردی که در خصوص نیروی انسانی در مصاحبه‌ها بدان اشاره شد ویژگی‌های فردی کارمندان و مدیران نهادهای عمومی بود. این ویژگی‌ها مانند میزان انعطاف‌پذیری، میزان اعتماد به نفس، میزان فداکاری، میزان مسئولیت‌پذیری، میزان علاقه به یادگیری، آینده‌نگری، میزان ریسک‌پذیری، اجرایی بودن و میزان اراده و پشتکار در نحوه برخورد اولیه مدیران و کارمندان با نوآوری‌های حسابداری و چگونگی پذیرفتن آن‌ها بسیار حائز اهمیت بوده و بر مقاومت فردی در مقابل تغییر مؤثر است. علاوه بر ویژگی‌های فردی مدیران و کارمندان، برخی از عوامل محیطی، که در جوّ سازمانی نهادها یا دستگاه‌های اجرایی شکل می‌گیرد، نیز وجود دارد که باعث می‌گردد نوع برخورد با

نوآوری و میزان مقاومت در برابر آن تحت تأثیر قرار گیرد. به‌عنوان مثال، در حالتی که شرایط محیطی باعث گردد نیروی انسانی با پذیرش نوآوری، احساس افزایش مسئولیت بدون دریافت مابه‌ازای آن یا احساس تنها بودن در اجرای نوآوری را داشته باشد، نیروی انسانی مخالفت خود را به صورت آشکار یا پنهان بروز خواهد داد. همچنین در محیط‌هایی که کارکنان و مدیران خلاق مورد حمایت قرار می‌گیرند نسبت به محیط‌هایی که منجر به منزوی شدن کارمندان و مدیران خلاق و پرانرژی می‌شود، علاقه به پذیرش نوآوری بیشتر خواهد بود.

با توجه به اهمیت نقش مدیران و تصمیم‌گیرندگان در نهاد عمومی یا دستگاه اجرایی، برخی از ویژگی‌های اشاره شده توسط مشارکت‌کنندگان در مقوله فرعی ویژگی‌های مدیریت قرار گرفته است. این مقوله خود از مفاهیم «توانایی رهبری و کنترل داخلی»، «توانایی دریافت منابع و ردیف بودجه»، «توانایی ایجاد باور در کارمندان» و «توانایی برقراری ارتباط با نهادهای علمی و حرفه‌ای» تشکیل شده است. ناگفته پیداست که هر چه ویژگی‌های فوق در مدیران برجسته‌تر باشد، اشاعه نوآوری در نهادها یا دستگاه‌های تحت کنترل آن‌ها با سرعت بیشتر و کیفیت بهتری صورت می‌پذیرد. علاوه بر ویژگی‌های فردی نیروی انسانی و عواملی که محیط عملیاتی در افراد ایجاد می‌کند، مواردی دیگری نیز وجود دارد که نشان‌دهنده انتظارات نیروی انسانی از نهاد عمومی یا نهادهای بالادستی است. آن‌گونه که از نظرات مشارکت‌کنندگان در پژوهش استنباط گردید، نیروی انسانی انتظار دارد تا در مواقعی که نوآوری‌های حسابداری توسط مقامات اجرایی مورد پذیرش قرار می‌گیرد، هدف از به‌کارگیری نوآوری به طور کامل برای افراد درگیر تشریح گردد تا آن‌ها از مزایا و ضرورت به‌کارگیری نوآوری آگاهی پیدا کنند. از طرف دیگر آن‌ها انتظار دارند تا حمایت همه‌جانبه مدیران ارشد/نهادهای بالادستی را داشته و مرجع مناسبی برای مطرح کردن مشکلات و دریافت پاسخ برای آن‌ها وجود داشته باشد.

راهبردها: راهبردها و استراتژی‌ها بیانگر این موضوع است که کنشگران بر اثر موجبات علی دست به چه راهبردهای رفتاری و تاکتیک‌هایی می‌زنند؟ با توجه به پراکندگی این موارد، ما آن‌ها را در سه طبقه انتزاعی یا مقوله فرعی «مرحله طراحی و تدوین نوآوری»، «نکات اجرایی نوآوری» و «نظارت بر اجرای نوآوری» قرار داده‌ایم که در شکل ۳ قابل مشاهده هستند.



شکل ۳. مدل پارادایمی اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی استخراج شده از داده‌ها

کافی، ایجاد راه‌حلی برای برطرف کردن محدودیت‌های قانونی احتمالی و سایر مواردی که در شرایط مداخله‌گر به طور مبسوط تشریح گردید، توجه به پیامدها و نتایج واقعی برای جامعه و در نهایت، اجرای آزمایشی نوآوری و به تبع آن شناخت نقاط ضعف و قوت آن، قبل از اجرای نوآوری شرایط لازم برای ورود به مرحله اجرای نوآوری را فراهم می‌آورد.

نکات اجرایی نوآوری: با کدگذاری داده‌های حاصل از مصاحبه و تحلیل آن‌ها به این نتیجه رسیدیم که پس از انجام اقدامات قبل از اجرا، مواردی همچون زمان‌بندی مناسب و اجرای واقع‌بینانه نوآوری، اجرای تدریجی و گام به گام نوآوری، ایجاد تیم رهبری با قدرت کامل برای اجرای نوآوری، در نظر گرفتن ابعاد مختلف اجرا، تأمین و تخصیص اعتبار لازم برای اجرای نوآوری از جمله آموزش و افزایش دانش مجریان، راهبردهایی است که به عقیده مشارکت‌کنندگان در پژوهش می‌تواند منجر به تسهیل در اشاعه نوآوری و اجرای با کیفیت آن گردد. علاوه بر این، مصاحبه‌شوندگان باور داشتند که تفویض استقلال و اختیار به نهادها و دستگاه‌های فعال در بخش عمومی و دریافت پاسخگویی از آن‌ها و همچنین برگزاری جلسات مختلف طی مراحل پیاده‌سازی و بررسی مشکلات اجرایی به وجود آمده می‌تواند در اجرای موفق نوآوری‌ها مؤثر باشد.

مرحله طراحی و تدوین نوآوری: به عقیده خبرگان و متخصصان حسابداری بخش عمومی، مهمترین مرحله برای ایجاد و اشاعه نوآوری‌های حسابداری بخش عمومی، طراحی و تدوین نوآوری می‌باشد. آن‌ها بسیار تأکید نمودند که لازم است بیشترین زمان صرف شده برای اجرای موفق یک نوآوری در این مرحله صورت گیرد. به عقیده آن‌ها در ابتدا باید اهداف بلندمدت برای انجام تغییرات، تعیین و برنامه‌ریزی کلان و صریحی برای رسیدن به این اهداف تهیه گردد. در گام بعدی ضرورت دارد تا با مطالعه منسجم موارد مشابه ضمن افزایش آگاهی، نسبت به تجربه‌های موفق و ناموفق سایر کشورها نیز شناخت کسب گردد. از دیگر موارد با اهمیت ذکر شده توسط مشارکت‌کنندگان در پژوهش که لازم است در مراحل ابتدایی به آن توجه شود، دریافت نظرات صاحب‌نظران و مجریان فعال در بخش عمومی و ایجاد کمیته‌های تخصصی در رابطه با نوآوری است. این کار علاوه بر اینکه موجب هم‌افزایی دانش مرتبط با نوآوری می‌گردد باعث می‌شود تا توجه به نکات اجرایی بیشتر شده و نگاه صرفاً تئوریک کاهش یابد.

علاوه بر این، به عقیده مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ساده‌سازی نوآوری برای درک و به‌کارگیری آن، شناخت کامل شرایط موجود و عدم ایده‌آل‌گرایی، ایجاد زیرساخت‌های لازم مانند فناوری اطلاعات، دریافت بودجه

ارزیابی پژوهش‌های کیفی از جمله پژوهش‌های مبتنی بر روش تئوری داده‌بنیاد ارائه شده است. در این پژوهش برای اعتبار بخشی به مدل و نتایج پژوهش از "زاویه‌بندی یا مثلث‌بندی"، "کنترل اعضا" و ارزیابی براساس معیار "مقبولیت" استفاده شده است و تلاش گردید تمام موارد مربوط به این معیارها برآورده شود.

بحث و نتیجه‌گیری

یکی از نوآوری‌های این پژوهش، روش تئوری داده‌بنیاد است و از نکات حائز اهمیت این روش جامعیت و شناسایی جامع عوامل مؤثر در اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی است. در ادبیات داخل و خارج از کشور مدل جامعی که بتواند تمام عوامل تأثیرگذار روی اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی را بررسی کند وجود ندارد. در نتیجه برخی از مؤلفه‌ها و عوامل تعیین شده که در مدل شکل ۳ معرفی و مورد تأکید قرار گرفته است در تحقیقات و مدل‌های ارائه شده قبلی وجود ندارد. با این حال در مدل نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی لادر (۱۹۹۲)، عواملی مانند میزان مشکلات مالی، بحران مالی، استانداردگذاری بیرونی و علاقه و منفعت حرفه تحت عنوان عوامل محرک برای نوآوری‌های حسابداری مطرح شده‌اند که می‌توان آن‌ها را با شرایط علی بیان شده در پژوهش حاضر مقایسه نمود. علاوه بر این، همانند نتایج این پژوهش، آموزش و استخدام کارکنان، فرهنگ اداری، انتظارات ذی‌نفعان، ویژگی‌های سازمانی، سیستم قانونی، مدیران و صلاحیت حسابداران از عواملی می‌باشند که در مدل نوآوری‌های حسابداری بخش عمومی لادر جزء عوامل مؤثر در نظر گرفته شده‌اند.

همچنین عوامل محیطی مانند تقاضای عمومی مردم، جنبه‌های قانونی و مقرراتی، عوامل سازمانی مانند میزان منابع در اختیار، درجه ریسک‌گریزی، انگیزه و پاداش، تضاد منافع، ویژگی‌های نوآوری و عوامل شخصی مانند دانش و مهارت شغلی که در پژوهش وریس و همکاران (۲۰۱۴)، به‌عنوان عوامل مؤثر بر فرآیند پذیرش و اشاعه نوآوری در بخش عمومی شناخته شدند، در این پژوهش نیز به‌عنوان عوامل مؤثر در مقوله‌های فرعی شرایط مداخله‌گر شناسایی و معرفی شدند و در نهایت، نتایج پژوهش موکا ساموئل تانجه (۲۰۱۶)، که با در نظر گرفتن استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی به‌عنوان نوآوری در این بخش با نتایج به‌دست آمده از پژوهش حاضر یکسان بوده و در هر دو پژوهش آموزش کارمندان، سیستم‌های اطلاعاتی، بهای به‌کارگیری، حمایت

نظارت بر اجرای نوآوری: آخرین مفاهیم استخراج شده در این پژوهش را به‌عنوان راهبردها در مقوله "نظارت بر اجرای نوآوری" قرار دادیم. بسیاری از متخصصان در مصاحبه‌های خود اذعان داشتند که نبود نظارت مستمر و ضمانت اجرایی برای نوآوری‌های پیشنهادی باعث می‌گردد که حتی اجرای نوآوری شروع شود اما در نهایت ادامه پیدا نکرده و به دلیل عدم بررسی و مشخص نشدن دلایل شکست، مدت آن تمدید می‌گردد یا به طور کلی مشمول مرور زمان و فراموشی می‌شود. در نتیجه مفاهیم "نظارت و کنترل مستمر اجرای نوآوری"، "توجیه کردن مستمر ضرورت تغییر و ایجاد ضمانت اجرایی برای آن"، "ایجاد شاخص‌هایی برای ارزیابی اجرای نوآوری"، "تنظیم ساختار نظارتی متناسب پس از اجرای نوآوری" و "بررسی میزان دستیابی به اهداف تعیین شده و دلایل شکست احتمالی" که همه در زیر مجموعه مقوله انتزاعی "نظارت بر اجرای نوآوری" قرار می‌گیرند، در پیاده‌سازی کامل و جامع و به سرانجام خوب رسیدن فرآیند اشاعه نوآوری بسیار ضرورت دارند.

پیامدها: هر جا انجام یا عدم انجام عمل/تعامل معینی در پاسخ به امر یا مسئله‌ای یا به منظور اداره یا حفظ موقعیتی از سوی فرد یا افرادی انتخاب شود، پیامدهایی پدید می‌آید (اشتراوس و کریبن، ۱۳۹۰).

مشارکت‌کنندگان در پژوهش ذکر نمودند، در صورت اجرای کامل و با کیفیت راهبردها و استراتژی‌ها در شرایط زمینه‌ای موجود و تحت تأثیرات عوامل مداخله‌گر، نوآوری که نیاز به اجرای آن تحت عوامل علی احساس شده است، پیاده‌سازی خواهد گردید و حسابداری بخش عمومی به اهداف از پیش تعیین شده خود دست خواهد یافت. آن‌ها تأکید نمودند، پذیرش و به‌کارگیری نوآوری‌های حسابداری بخش عمومی در صورت پشت سر گذاشتن مراحل اجرایی، منجر به بهبود و ارتقای رتبه اعتباری ایران در فضای بین‌المللی و افزایش شفافیت مالی و پاسخگویی مالی و عملیاتی می‌گردد. همچنین طی کردن مراحل اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی با در نظر گرفتن تمام عوامل و شرایط مؤثر بر آن دارای پیامدهایی مانند تنظیم بودجه دقیق و اتخاذ تصمیمات بهینه براساس آن، ارزیابی دقیق‌تر عملکرد نهادهای عمومی و دولت، کاهش تقلبات و سوءاستفاده‌های مالی خواهد گردید و زیرساخت‌های اطلاعاتی برای هدف‌گذاری و برنامه‌ریزی جهت دستیابی به آن‌ها را بهبود بخشیده و ارتقاء خواهد داد.

در کتب و مقالات مختلف معیارهای متفاوتی برای

نیروهای انسانی و ایجاد انگیزه‌های مالی و غیرمالی، تغییر نگرش موجود در نهاد یا دستگاه مربوطه نسبت به نوآوری، تشریح کامل هدف از اجرای نوآوری و رفع هرگونه ابهام، حمایت کامل از ذی‌حسابان یا مدیران مالی و کارمندان فعال در بخش مالی، به‌کارگیری از مشاوران متخصص جهت پاسخگویی به سؤالات کارکنان.

همچنین مدل پارادایمی پدیدار شده از این پژوهش در رابطه با اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی و عوامل مؤثر بر آن می‌تواند در پرداختن عمیق‌تر به این مفهوم در پژوهش‌های آتی نقش داشته باشد. بدین این منظور پیشنهاد می‌گردد:

اولاً، در تحقیقاتی جداگانه صحت چالش‌های یافت شده در مصاحبه‌ها به دقت بررسی شده و راهکارهای مناسب یافت شود.

ثانیاً، تحقیقاتی جداگانه با استفاده از تئوری داده‌بنیاد در خصوص عوامل انسانی، آموزش، ویژگی‌های پذیرنده و سایر عوامل بسیار مهم صورت پذیرد و در رابطه با آن‌ها مدل پارادایمی تهیه شود.

ثالثاً، در رابطه با مفاهیم شناسایی شده، تحقیقات کمی مناسبی صورت گیرد تا نتایج به‌دست آمده از آن‌ها و میزان اهمیت هر یک از این مفاهیم با مدل ارایه در این پژوهش مقایسه گردد.

منابع

- ابوالعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). *پژوهش کیفی: از نظریه تا عمل* (چاپ اول). تهران: نشر علم.
- اشترواس، انسلم و کرین، جولیت. (۱۳۹۰). *مبانی پژوهش کیفی: فنون و مراحل تولید نظریه زمینه‌ای* (چاپ اول). ترجمه: ابراهیم افشار، تهران: نشر نی.
- فراستخواه، مقصود. (۱۳۹۵). *روش پژوهش کیفی در علوم اجتماعی با تأکید بر نظریه برپایه* (چاپ دوم). تهران: نشر آگاه.

- Christensen, M. (2002). "Accrual Accounting in the Public Sector: the Case of the New South Wales Government". *Accounting History*, (7)2, 93-124.
- Creswell, J. (2005). *Research design: qualitative and quantitative approaches* (2nd edition). Thousand Oaks, California.

مقامات عالی رتبه، دانش و آگاهی و سن، روی پذیرش نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی مؤثر در نظر گرفته شده‌اند.

با توجه به موارد فوق و مدل به دست آمده از پژوهش می‌توان نتیجه گرفت که با توجه به شرایط محیطی بخش عمومی در ایران و اندازه و حجم فعالیت‌های موجود در این بخش و همچنین عدم موفقیت‌های سال‌های اخیر در ایجاد تغییر در حسابداری بخش عمومی، ضرورت دارد تا ضمن با اهمیت شمردن عوامل مؤثر بر اشاعه نوآوری در بخش عمومی، در ایجاد هر برنامه و دستورالعملی به این عوامل توجه گردد و این نکته مورد نظر قرار گیرد که اشاعه نوآوری‌های حسابداری در بخش عمومی ماهیتی پیچیده و چندوجهی دارد.

پیشنهادات

براساس یافته‌های حاصل از پژوهش و با توجه به مقوله‌های شناسایی شده و شرایط علی، مداخله‌گر، زمینه‌ای و راهبردهای به‌دست، برخی از پیشنهادهای کاربردی پژوهش به شرح زیر می‌باشند:

دانشگاه‌ها و مراکز علمی: آموزش حسابداری بخش عمومی و ایجاد رشته تخصصی در دانشگاه‌ها، برقراری ارتباط بیشتر با محیط عملیاتی بخش عمومی و ایجاد متون آموزشی متناسب با نیاز، تبدیل به پارادایم پژوهش کردن نوآوری‌های حسابداری در این بخش، برگزاری همایش‌ها و ایجاد رسانه‌های تخصصی در این رابطه.

قانون‌گذاران: حمایت قوانین بالادستی از اجرای نوآوری، تنقیح قوانین و مقررات موجود در بخش عمومی، ایجاد هماهنگی‌های لازم بین نهادهای قانون‌گذار، نهادهای عملیاتی و نهادهای نظارتی، مشروعیت بخشیدن به نهادهای متولی نوآوری و نظارت بر آن‌ها.

سیاست‌گذاران حسابداری در بخش عمومی: ایجاد زیرساخت‌های لازم قبل از اجرای نوآوری، توجه به نیازها و فعالیت‌های متفاوت نهادهای عمومی، توجه به ویژگی‌های نوآوری از جمله ساده‌سازی آن، اجرای آزمایشی نوآوری، ایجاد شاخص‌هایی برای ارزیابی اجرای نوآوری.

نهادهای عمومی و دستگاه‌های اجرایی: آموزش مستمر

- Cucciniello, M. & Nasi, G. (2015). Determinante and Barriers of Adoption, Diffusion and Upscaling of ICT-driven Social Innovation in the Public Sector: A Systematic Review. *LIPSE project*, Università Commerciale Luigi Bocconi, Milan: Italy.
- Godfrey, A.D., Devlin, P.J. & Merrouche, C. (2001). A Diffusion-Contingency Model for Government Accounting Innovations. *International Comparative Issues in Government Accounting*, 279-296.
- Luder, K. (1992). A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political Administrative Environment. *Research in Governmental and Non-profit Accounting*, (7), 99-127.
- Tanjeh, M. (2016). Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. *Accounting and Finance Research*, (5)2.
- Upping, P. & Oliver, J. (2011). Accounting Change Model for the Public Sector: Adapting Luders Model for Developing Countries. *International Review of Business Research Papers*, (7)1, 364-380.
- Olorilanto, R.H. (2008). Contingency Factors Affecting the Adoption of Accrual Accounting in Malagasy Municipalities. *International Journal on Governmental Financial Management*, (8)1, 37-50.
- Ouda, H.A.G. (2010). A Prescriptive Model of the Transition to Accrual Accounting in Central Government. *International Journal of Governmental Financial Management*, 1.
- Pallot, J. (1995). Contextual Variables Underlying Innovation in National Budgeting, *Accounting and Auditing: the Case of New Zealand*, Presented at the Vth CIGAR Conference, Paris.
- Veries, H., Bekkers, V. & Tummers, L. (2014). Innovation in the Public Sector: A Systematic Review and Future Research Agenda. *EGPA Conference*, Erasmus University Rotterdam.