





Investigating the Impact of Public Sector Accounting Reforms on Accountants' Identity by Focusing on the Actor-Network-Theory

- Gharibe Esmaili Kia***  Assistant Professor, Faculty of Literature and Humanities, Ilam University, Ilam, Iran
- Farshad Sabzalipour**  Assistant Professor, Faculty of Literature and Humanities, Ilam University, Ilam, Iran
- Manzar Bagherizadeh**  MSc. Student in Accounting, Bakhtar Higher Institution of Education of Ilam, Iran
- Mehdi Omidi**  Assistant Professor, Faculty of Basic Sciences, Ilam University, Ilam, Iran

Abstract


New public management is an evolving phenomenon and accounting has played a central role in its reforms. The investigations have shown that accounting reforms have fallen short of expectations and this cannot be simply related to the technical design of accounting tools. Understanding and implementing public-sector accounting reforms require looking at accounting as a social and human practice rather than a technical device. So this research aims to investigate the impact of public sector accounting reforms on accountants' identity by focusing on the Actor-Network-Theory. The statistical population of the present research is all the employees of accounting and finance departments in the governmental agencies of Ilam city. Using Cochran's formula, a sample of 113 people is determined. The data of 121 completed questionnaires are analyzed by SPSS using chi-square and t-test. The result has shown that the reforms have not been implemented in accordance with the four stages of the process of forming the Network of Actors; in other words, unified and cohesive actors networks have not been created. Also, according to the literature, four types of identities are identified among accountants. The largest number of them is Ascendant Accountant. Accounting innovations may imply the design and study of technical features, but the success of their implementation requires attention to the human dimension. Disregarding this dimension will have serious adverse consequences such as increased stress, weakening of motivation, morale, illness, and even tangible negative effects on employee identities, which lead to a low level of acceptance of the reforms and even its limited impact.


Keywords: Public sector accounting reforms, Accountants' identity, Actor-Network –Theory.


* Corresponding Author: Gh.esmailikia@ilam.ac.ir


How to Cite: Esmailikia, Gh.(2022). Investigating the Impact of Public Sector Accounting Reforms on Accountants' Identity by Focusing on the Actor-Network-Theory, 72(18), 139-168 DOI: 10.22054/qjma.2021.57877.2217

بررسی اثرات تحولات حسابداری بخش عمومی بر هویت حسابداران بخش عمومی با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران

غریبه اسماعیلی کیا  | استادیار حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران

فرشاد سبزعلی پور * | استادیار حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران.

منظر باقری  | دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی باختر، ایلام، .

مهدی امیدی  | استادیار آمار، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران

چکیده

مدیریت عمومی نوین، پدیده‌ای در حال تکامل است که حسابداری نقشی اساسی در تحولات آن ایفا می‌کند. بررسی -ها نشان داده که تحولات حسابداری کمتر از حد انتظار ظاهر شده و این تنها به طراحی فنی ابزارهای حسابداری مرتبط نمی‌باشد. درک تحولات حسابداری و پیاده‌سازی آن مستلزم نگرش به حسابداری نه صرفاً به عنوان ابزاری فنی، بلکه بیشتر به عنوان فعالیتی اجتماعی و انسانی است، لذا هدف این پژوهش بررسی تأثیر تحولات حسابداری بخش عمومی بر هویت حسابداران با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه کارکنان بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی شهر ایلام است، با استفاده از فرمول کوکران، نمونه‌ای به حجم ۱۱۳ نفر تعیین و با استفاده از آزمون ناپارامتری خی-دو و t تک نمونه‌ای، داده‌های ۱۲۱ پرسشنامه تکمیل شده، با بکارگیری نرم‌افزار SPSS تجزیه و تحلیل شد. یافته‌ها نشان داد که تحولات مطابق با مراحل چهارگانه فرآیند شکل‌گیری شبکه کنشگران اجرایی نشده، به عبارت دیگر شبکه‌های متحد و منسجمی از کنشگران ایجاد نشده است. همچنین مطابق با نوشتارهای تخصصی چهارگونه هویت در بین حسابداران شناسایی شد که بیشترین تعداد آنان حسابداران ترقی‌خواه می‌باشند. ممکن است که بخشی از نوآوری‌های حسابداری بر طراحی و مطالعه جنبه‌های فنی دلالت داشته باشد، اما لازمه اجرای موفقیت‌آمیز آن، توجه به بعد انسانی است. بی‌توجهی به این بعد، پیامدهای منفی جدی نظیر افزایش استرس، تضعیف انگیزه، روحیه، بیماری و حتی اثرات ملموس منفی بر هویت کارکنان در پی دارد که به نوبه خود به سطح پایین پذیرش تحولات و حتی تأثیر محدود آن منجر می‌گردد.

کلیدواژه‌ها: تحولات حسابداری بخش عمومی، هویت حسابداران، نظریه شبکه کنشگران.

مقدمه

سالیان متمادی است که طرفداران مدیریت عمومی نوین با بکارگیری رویکردهای بازرگانی در نهادهای بخش عمومی، وعده بهبود عملیات عمومی را داده‌اند. مطالعه پیامدهای واقعی این تحولات نشان داده که تحولات به آرامی رخ می‌دهند و همیشه منافع مورد انتظار را ایجاد ننموده و اغلب نتایج منفی نیز به دنبال داشته است (ادهیکاری و هم-پژوهان^۱، ۲۰۱۹). پژوهش‌های انجام شده در کشورهایی نظیر هلند، ایتالیا، مصر، نپال و سری‌لانکا نتیجه‌گیری می‌کنند که "اشتقاق فراوانی در رابطه با استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی ملاحظه نمی‌شود" (ادهیکاری و هم‌پژوهان، ۲۰۱۹، لیگوری و هم-پژوهان^۲، ۲۰۱۲ و گروت و بودینگک^۳، ۲۰۰۸). دلایل حاصل شدن چنین نتایجی همچنان تا حدی شفاف و مشخص نمی‌باشد. سؤالاتی نظیر اینکه "چرا سطح پذیرش پایین است؟" یا "چرا این اطلاعات مورد استفاده قرار نمی‌گیرند؟" به ندرت پاسخ داده شده‌اند (بیکر و هم-پژوهان^۴، ۲۰۱۴).

صاحب‌نظران عرصه سامانه اطلاعات، این سامانه‌ها را در قالب دو دیدگاه کارکردی و ساختاری مورد بررسی قرار داده‌اند. در این طبقه‌بندی‌ها سامانه‌های اطلاعات، سامانه‌هایی اجتماعی - فنی محسوب می‌شوند که در آن‌ها بین مولفه‌های ناهمگن انسانی و غیرانسانی تعاملی برقرار است. تغییر و نوآوری یکی از مهمترین مولفه‌های درآمیخته با دنیای انسانی و غیرانسانی سامانه‌های اطلاعات است. در اصل مطالعه نوآوری‌ها مبتنی بر محوریت انسان و تصمیمات انسانی برای پذیرش نوآوری‌هاست (شریف‌زاده و هم‌پژوهان، ۱۳۹۱). نظریه شبکه‌کنشگران، به عنوان رویکردی جامع در زمینه سیستم‌های اطلاعات توجه بسیاری از اندیشمندان این حوزه را در سال‌های اخیر به خود جلب نموده است (بنی‌طالبی و هم-پژوهان، ۱۳۹۴). این نظریه بیان می‌دارد که روابط خالص فنی و یا اجتماعی در سامانه اطلاعات وجود ندارد، هر آنچه در دید نخست اجتماعی به نظر می‌رسد، دارای رگه‌های

1 Adhikari et al

2 Liguori

3 Groot & Budding

4 Becker et al

فنی است و جزئی از هر بعد فنی، اجتماعی است (شریف‌زاده و هم‌پژوهان، ۱۳۹۱). در این رویکرد، هویت‌ها در حال تغییر و تحول پیوسته در نظر گرفته می‌شوند. از آنجایی که انسان‌ها و تصمیم‌های آن‌ها در پذیرش نوآوری‌ها عاملی اساسی می‌باشند، بنابراین در رابطه با نوآوری‌ها و تحولات حسابداری بخش عمومی نیز حسابداران، عوامل اصلی چنین برنامه‌هایی محسوب می‌شوند (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). مطالعات اندکی، از دیدگاه تجربی اثرگذاری فرآیندها و مراحل پیاده‌سازی تحولات نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بر هویت افراد حرفه‌ای بخش عمومی را بررسی نموده‌اند. اغلب پژوهش‌ها به ارزیابی‌های فنی این برنامه‌ها پرداخته‌اند و کمتر به تأثیر متقابل بین این برنامه‌ها و حسابداران تمرکز کرده‌اند (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). با توجه به این شکاف تحقیقاتی، هدف این پژوهش بررسی اثرات تحولات حسابداری بخش عمومی و نحوه اجرایی شدن آن بر هویت حسابداران بخش عمومی در چارچوب نظریه شبکه کنشگران است. بر این اساس سوال اصلی پژوهش حاضر این است که در چارچوب نظریه شبکه کنشگران، تحولات حسابداری بخش عمومی و نحوه اجرایی شدن آن (ابزارهای استفاده شده در معرفی و استقرار حسابداری تعهدی) چه تأثیری بر هویت حسابداران بخش عمومی ایران داشته است؟

در متون حسابداری، موضوع شکل دادن مجدد هویت کارکنان بر اثر تحولات بسیار کم مورد توجه قرار گرفته است، این پژوهش از طریق مطالعه پویایی تعریف هویت، در مورد چگونگی اثرگذاری مدیریت عمومی نوین بر افراد حرفه‌ای، به نوشتارهای تخصصی کمک می‌کند. بنابراین برای نخستین بار در ادبیات حسابداری کشور ما تلاش دارد که اثرات نحوه اجرای تحولات حسابداری بخش عمومی (بطور خاص معرفی و استقرار حسابداری تعهدی در نهادهای بخش عمومی ایران) را بر هویت حسابداران این بخش بررسی نماید.

مبانی نظری پژوهش

تحولات حسابداری بخش عمومی و پیامدهای آن برای حسابداران

مدیریت عمومی نوین اصطلاح کلی است که برای طبقه‌بندی تحولات گسترده بخش عمومی به کار می‌رود که اواخر دهه ۱۹۷۰ در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی معرفی شده است (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۴). یکی از مهمترین بخش‌های مورد تاکید این تحولات، نظام حسابداری بوده و شاید بتوان ادعا کرد تحولات حسابداری اولین گام در اجرای این تحولات بوده است (تنودور و بیلدیسیل^۱، ۲۰۰۷). ادعای مدیریت عمومی نوین مبنی بر استفاده از مفاهیم مدیریت انسانی پیشرفته، با آنچه که در عمل و دنیای واقعی رخ می‌دهد سازگار نیست (دیفن‌باخ، ۲۰۰۹) اغلب معرفی نظام‌های مدیریت عمومی نوین به دلیل تعهدات گسترده برای کارهای اداری روزمره، نظارت و ارتباطات، منجر به حجم کار اضافی می‌شود. شواهد تجربی مبنی بر افزایش میزان استرس وجود دارد (کیرک‌پاتریک و هم‌پژوهان^۲، ۲۰۰۵).

طی چندین دهه پژوهش‌های بسیاری جنبه‌های مختلف تحولات حسابداری بخش عمومی را بررسی و ارزیابی نموده‌اند، مقالات متعددی به صورت انحصاری به خلاصه کردن مفاهیم این موضوع اختصاص یافته‌اند (بردبنت و گاتریه^۳، ۲۰۰۸). برخی از پژوهش‌ها دریافته‌اند، کارکنانی که درگیر پیاده‌سازی

حسابداری تعهدی در بخش عمومی هستند، درک مناسبی از مزایای آن ندارند و این در حالی است که اغلب این بررسی‌ها به این نکته اشاره نمی‌کنند که چرا چنین وضعیتی رخ می‌دهد. یافته‌ها نشان داد که تحولات، اثرات منفی متعددی نظیر کار شدید و هزینه هنگفت را به دنبال دارد (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). در بررسی‌ها بر این نکته تاکید شده که اجرای تکنیک‌های حسابداری تعهدی اغلب مشکل می‌باشد (گاتریه^۴، ۱۹۹۸). در متون حسابداری در مقابل این حوزه، پژوهشگران به انعکاس نتایج حاصل از شکل دادن و

1 Tudor & Blidisel

2 Kirkpatrick

3 Broadbent & Guthrie

4 Guthrie

شکل‌دهی مجدد هویت‌ها (اسکاربک و تورب‌جرنسن^۱، ۲۰۰۷، هاینیز^۲، ۲۰۰۶) نیز پرداخته‌اند. برخی مطالعات بررسی نمودند که تحولات انجام شده تحت لوای مدیریت عمومی نوین همراه با تغییر آن به سمت نگرش‌های حسابداری‌سازی (پاور و لافلین^۳، ۱۹۹۲) یا تجاری‌مانند (تربوگت^۴، ۲۰۰۸)، چگونه هویت افراد در بخش عمومی را تحت تأثیر قرار داده است. در پژوهش حاضر برای تبیین تحولات حسابداری بخش عمومی و اثرات آن بر هویت حسابداران بخش عمومی بر نظریه شبکه کنشگران تمرکز می‌شود، در ادامه نظریه مذکور معرفی می‌شود.

تحولات حسابداری و هویت حسابداران: نظریه شبکه کنشگران

الف. کاربرد نظریه شبکه کنشگران در تبیین فرآیند تحولات حسابداری بخش عمومی

نظریه شبکه کنشگران، رویکردی کیفی برای مطالعه فرآیند و سازوکارهای پیچیده ناشی از تعامل جامعه و فناوری است، تمرکز عمده این نظریه هنگام کاربرد در زمینه‌های خاص، تلاش در تشریح فرآیندی است که به واسطه آن شبکه‌های به نسبت ثابتی از متحدان ایجاد می‌شود و دوام می‌یابد و یا آنکه چرا چنین شبکه‌هایی از ادامه فعالیت باز می‌مانند (شریف-زاده و هم‌پژوهان، ۱۳۹۱). تحولات حسابداری بخش عمومی به عنوان یک واقعیت، صرفاً تغییر در نظام حسابداری و گزارشگری نبوده، بلکه تغییر در تفکر، عقیده و دیدگاه تلقی می‌گردد (تئودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷)، این خود دلیل محکمی است که نیروی انسانی شاغل در بخش عمومی، جایگاهی اساسی و کلیدی در این تحولات دارا هستند و همین مسأله لزوم توجه به پیامدها و اثرات این تحولات بر آنها را ضروری می‌سازد (اسماعیلی‌کیا، ۱۳۹۷). لذا در این بخش بر اساس مفاهیم نظریه شبکه کنشگران، فرآیندهای پویای

1 Skærbæk & Thorbjørnsen

2 Haynes

3 Power & Laughlin

4 Terbogt

تحولات حسابداری بخش عمومی از دیدگاه نظری ترسیم می‌شود و در بخش بعد اثرات آن بر هویت حسابداران مرور می‌شود.

پژوهشگران نظریه شبکه کنشگران، فرآیند شکل‌گیری شبکه کنشگران موسوم به "تفسیر" را از دیدگاه

کالون (کالون^۱، ۱۹۸۶) شامل چهار مرحله ۱. مسأله‌یابی، ۲. عضو یابی، ۳. عضو پذیری و ۴. تجهیز و بسیج اعضاء می‌دانند (بنی‌طالبی و هم‌پژوهان، ۱۳۹۴)، مراحل مذکور به طور خلاصه در تشریح و شرایط هر یک در رابطه با پذیرش تحولات حسابداری بخش عمومی تبیین می‌شود:

الف - مسأله‌یابی: در این مرحله، مسأله، راه‌حل‌های آن، هویت و نقش کنشگران شبکه تعیین می‌شود (شریف‌زاده و هم‌پژوهان، ۱۳۹۱). مسأله‌یابی، شامل هر نوع الفاظی است که برای متقاعد کردن نهادهای مرتبط در مورد نقطه تحول استفاده می‌شود. نقطه تحول، هر ایده یا برنامه اصلی نظیر تحولات حسابداری بخش عمومی است که با کنشگران در ارتباط می‌باشد (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴)، در پژوهش حاضر کنشگران، حسابداران بخش عمومی می‌باشند.

ب - عضو یابی: این مرحله مشتمل بر مشوق‌یابی برای عضویت کنشگران و مانع‌زدایی در راستای به عضویت درآوردن آن‌ها در شبکه است (شریف‌زاده و هم‌پژوهان، ۱۳۹۱). در این مرحله ابزارهای لازم ساخته شده و در اختیار مجموعه مرتبط کنشگران قرار می‌گیرند تا عملکرد نقش و مسئولیت‌های تعریف شده از طرف کنشگران تثبیت شود. نمونه این ابزارها، جلسات مرتبط با فعالیت حوزه‌های معین، نمودارهای گرافیکی (کالون، ۱۹۸۶)، آموزش کارکنان و ترفیع آنان است (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴).

ج - عضو پذیری: در مرحله عضو پذیری، کنشگر کانونی تلاش می‌کند تا دیگر کنشگران را به طور کامل نسبت به عقاید شبکه در حال رشد، پایبند نموده و با رسالت‌های شبکه همسو کند (شریف‌زاده و هم‌پژوهان، ۱۳۹۱). این مرحله، اقدامات بیشتر برای عضو یابی را تبیین می‌کند و عضو پذیری موفق را تضمین می‌نماید (کالون، ۱۹۸۶).

د- بسیج اعضاء: در نهایت، کنشگر کانونی نسبت به همراهی و حمایت کنشگران با مأموریت و رسالت‌های شبکه، اطمینان حاصل می‌کند (شریف‌زاده و هم‌پژوهان، ۱۳۹۱). بسیج کردن به ارزیابی ناکامی‌ها و موفقیت‌ها و به بحث در رابطه با عوامل تغییر می‌پردازد، همچنین به ارزیابی این نکته می‌پردازد که آیا کنشگران به حامیان برنامه تحول (در اینجا استقرار حسابداری تعهدی) تبدیل می‌شوند (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴).

ب. نظریه شبکه کنشگران و تحلیل تغییر هویت حسابداران بخش عمومی
هویت در نظریه شبکه کنشگران و بویژه در نسخه میشل کالون بسیار پررنگ و با اهمیت است (اسکاریک

و تورب‌جرنسن، ۲۰۰۷). در این نظریه، هویت و کیفیت کنشگران، طی مناسبات میان نمادهای انسانی و غیرانسانی تعیین و تعریف می‌شود (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). خلاصه عقاید کالون (۱۹۸۶) بیانگر آن است که سؤالات هویت، بخشی از فرآیند "تفسیر" می‌باشند. نوشتارهای تخصصی حسابداری، هویت‌های شغلی حسابداران را در چهارگونه به شرح ویژگی‌های جدول ۱ طبقه‌بندی نموده‌اند:

بررسی‌ها نشان داده که بر اثر تحولات، تلاش برای پیکربندی مجدد هویت‌ها برای افراد موردنظر، متفاوت بوده است. نظریه شبکه کنشگران، برای شکل‌دهی نحوه مطالعه محدودیت‌ها و تغییرات هویت‌ها، چشم‌انداز ویژه‌ای پیشنهاد می‌دهد. این نظریه بیشتر به این نکته می‌پردازد که چگونه ابزارها بر پیدایش گروه‌های کنشگران و واکنش‌های آنها نسبت به آن چیزی که می‌بینند و می‌شنوند، تأثیر می‌گذارد (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). در واقع کنشگران، هویت‌هایی هستند که به انجام فعل مبادرت می‌ورزند (بنی‌طالبی و هم‌پژوهان، ۱۳۹۴). بر مبنای دیدگاه لاتور (۱۹۹۱) ابزارهای معین می‌توانند نگرش یک کنشگر را از تعهد اخلاقی صرف، به تعهدی تغییر دهد که کنشگران تسلیم برنامه می‌شوند به گونه‌ای که از انجام وظایف خود خوشحال باشند (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). بر این اساس، به نظر می‌-

رسد که تحولات حسابداری بخش عمومی نیز به عنوان مصداقی از تغییرات علم و فناوری، اثرات مشابهی بر هویت حسابداران این بخش به عنوان کنشگران تحولات داشته باشد. در این پژوهش مطابق با نظریه شبکه کنشگران، می‌توان جلوه‌های مرسوم هویت پاسخ-دهندگان را از طریق بررسی واکنش‌های حسابداران به نحوه اجرایی شدن تحولات بدست آورد.

جدول ۱. هویت‌های شغلی و عکس‌العمل آنان در برابر تحولات

تیب هویتی	ویژگی‌ها	عکس‌العمل در برابر تحولات
حسابداران اثبات شده	حسابدارانی که تجربه فعالیت مالی در بخش خصوصی دارند.	پذیرش و حمایت کامل از تحولات
حسابداران ترقی خواه	حسابدارانی که تمایل بالایی به ارتقای شغلی دارند و حسابداران تازه استخدام شده.	حمایت از تحولات به دلیل چشم‌انداز مطلوب شغلی
حسابداران بدبین مشتاق	حسابدارانی که در اواسط دوران فعالیت حرفه‌ای خود هستند. حامی تحولات نیستند، لیکن ضعیف‌تر از آنند که مخالف خود را بطور علنی اعلام کنند.	مقاومت در مقابل تحولات و در نهایت بالاجبار پذیرش تحولات
حسابداران بدبین رک	حسابدارانی که سابقه و تجربه بالا در سیستم حسابداری پیشین دارند، به دلیل ترس از بی‌اعتباری در سیستم جدید رسماً و شفافاً مخالف خود را اعلام می‌کنند.	مقاومت شدید در مقابل تحولات و نهایتاً ترک شغل

پیشینه پژوهش

الکیزاوی و مسروکی^۱ (۲۰۱۹) در مقاله خود، تاثیر روابط اجتماعی و رضایت شغلی بر آمادگی کارکنان مالی دولت اردن برای تعیین عکس‌العمل آنها نسبت به مهاجرت به سمت حسابداری تعهدی بررسی نموده‌اند، یافته‌ها حاکی از وجود رابطه مثبت معنی‌دار بین ارتباطات اجتماعی و رضایت شغلی با آمادگی کارکنان مالی اردنی برای مهاجرت به سمت حسابداری تعهدی بوده است.

1 Alghizzawi & Masruki

اسماعیل و هم‌پژوهان^۱ (۲۰۱۸) در پژوهشی عوامل موثر بر آمادگی حسابداران بخش عمومی برای پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در دولت فدرال مالزی را مورد توجه قرار داده‌اند. در این مطالعه، با استفاده از پرسشنامه‌ای متشکل از ۳ عامل (تغییر ارزش، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه) برای پیش‌بینی آمادگی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی، نتایجی بدین شرح حاصل شد که تغییر ارزش، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه تاثیر مثبت و معنی‌داری بر تغییر کارایی دولت فدرال برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در مالزی دارد.

تیلور و اسکاپنس^۲ (۲۰۱۶) در مقاله‌ای به دنبال درک و توضیح چگونگی شکل‌دهی تغییر حسابداری مدیریت بر اساس هویت و تصور گروه‌های خاص در یک سازمان بوده‌اند، یافته‌ها نشان داد که هویت و تصور متفاوت دو گروه حسابداران (درون و بیرون واحد حسابداری) عوامل مهم زمینه‌ای درک مختلف از تغییر حسابداری است.

بیکر و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) در پژوهش خود با بکارگیری نظریه شبکه کنشگران، به دنبال تشریح چگونگی تغییر هویت حسابداران بخش عمومی به دلیل معرفی حسابداری و بودجه‌بندی تعهدی در دو ایالت آلمان (هسه و هامبورگ) بوده‌اند. نتایج نشان داد که تحول نظام حسابداری یک تحول سراسری و مستقیم نیست و حسابداران در عکس‌العمل به ابزارهای متعدد مورد استفاده برای عضویت در فعالیت‌های جدید حسابداری، با چالش‌های ویژه‌ای مواجه شده‌اند.

جاورنین^۳ (۲۰۰۹) برای تبیین چگونگی اثرگذاری تغییر در سیستم‌های حسابداری مدیریت و سیستم‌های کنترل بر هویت شغلی حسابداران مدیریت شاغل در بخش عمومی، مصاحبه‌هایی با حسابداران مدیریت پنج بیمارستان دولتی انجام داد. یافته‌های وی نشان داد که اجرای موفق تحولات سیستم‌های حسابداری مدیریت و کنترل با درک حسابداران مدیریت از نقش‌های حرفه‌ای خود تعامل دارد.

1 Ismail etal

2 Taylor & Scapens

3 Jarvinen

الکوفی و هم‌پژوهان^۱ (۲۰۰۸) با هدف فهم بهتر ماهیت تحولات حسابداری، از دیدگاه فرآیند ساخت و تفسیر نظریه شبکه کنشگران، پراکندگی نوآوری‌های حسابداری مدیریت را بررسی کردند. آن‌ها با استفاده از این نظریه، دو دسته از نوآوری‌های حسابداری؛ هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و روش جورج پرین را مورد بررسی قرار دادند، یافته‌ها نشان داد که مراحل مسأله‌یابی، عضو یابی، عضو پذیری و بسیج اعضاء برای اشاعه نوآوری‌های حسابداری، شکل‌های متعدد و بسیار حیرت‌انگیزی به خود می‌گیرند.

جیانوت^۲ (۲۰۰۶) در پژوهشی کیفی، عکس‌العمل کارکنان نسبت به تحولات مدیریت عمومی نوین را بررسی کرد. یافته‌ها نشان داد که تغییر در رفتار، ارزش‌ها و هویت کارکنان ناشی از تغییر و تعدیل در روش‌ها و شیوه‌های کاری، رویه‌های مدیریتی نوین و نوآوری فنی است. علاوه بر این، کارکنان مورد بررسی در مقابل تحولات عکس‌العمل مشابه و یکسانی نداشته‌اند. برخی نهایتاً تحولات را می‌پذیرند و برخی دیگر شغل خود را ترک می‌کنند.

علیرغم وجود پژوهش‌های متعدد در زمینه بررسی اثرات تحولات مدیریت عمومی نوین بر هویت حسابداران در ادبیات بین‌المللی، بررسی انجام شده در رابطه با پیشینه داخلی تحقیق نشان داد که در مورد اثرات پیاده‌سازی تحولات حسابداری بخش عمومی بر کارکنان پژوهش‌های بسیار اندکی وجود دارد و بطور خاص تاکنون پژوهشی که مستقیماً اثرات تحولات بر هویت کارکنان را بررسی نموده باشد، در داخل کشور انجام نشده است. بنابراین در این بخش سعی شد موارد نزدیک به موضوع پژوهش حاضر، مرور شود.

بنی‌طالبی دهکردی و هم‌پژوهان (۱۳۹۴) مقاله‌ای تحت عنوان تبیین نظریه شبکه کنشگران (ANT) در حسابداری از منظر دانش، به معرفی و تبیین نظریه شبکه کنشگران، اجزای تشکیل‌دهنده هر شبکه و نحوه تعامل و ارتباط این نظریه و اجزای آن در سیستم حسابداری از منظر دانش پرداخته‌اند.

1 Alcouffe etal

2 Jeannot

نمازی و هم‌پژوهان (۱۳۹۱) به بررسی تأثیر پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور پرداختند. طبق نظر آزمون‌شوندگان، پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری آن‌ها (شاخص‌های پرداخت منصفانه و کافی و فضای کلی زندگی) تأثیر ندارد، اما بر سایر مؤلفه‌ها تأثیرگذار است به طوری که (محیط کار ایمن) بیشترین و (یکپارچگی و انسجام اجتماعی در سازمان) کمترین تأثیر را داشته‌اند.

بر اساس استدلال‌های تشریح شده در رابطه تبیین نحوه اجرایی شدن تحولات حسابداری بخش عمومی ایران و استقرار حسابداری تعهدی با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران و پیشینه مرور شده، سوال اصلی اول به شرح زیر مطرح می‌شود:

"مطابق با مراحل نظریه شبکه کنشگران (بر اساس دیدگاه کالون، ۱۹۸۶) فرآیندهای تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) به چه شکلی انجام پذیرفته است؟" به عبارت دیگر مفهوم سوال اصلی اول، این است "آیا مطابق با فرآیند نظریه شبکه کنشگران، برای استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران، شبکه‌های متحد و به نسبت ثابتی از کنشگران تشکیل شده یا خیر؟" سوال اصلی مذکور بر اساس مراحل چهارگانه نظریه شبکه کنشگران، از طریق ۴ سوال فرعی به شرح زیر پاسخ داده خواهد شد:

- سوال فرعی اول: مرحله مسأله‌یابی نظریه شبکه کنشگران در فرآیند تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) چگونه پذیرفته است؟
- سوال فرعی دوم: مرحله عضو یابی نظریه شبکه کنشگران در فرآیند تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) چگونه پذیرفته است؟
- سوال فرعی سوم: مرحله عضو پذیری نظریه شبکه کنشگران در فرآیند تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) چگونه پذیرفته است؟
- سوال فرعی چهارم: مرحله بسیج اعضاء نظریه شبکه کنشگران در فرآیند تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) چگونه پذیرفته است؟

در رابطه با اثرگذاری نحوه اجرایی شدن استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی بر هویت حسابداران بخش عمومی نیز، سوال اصلی دوم پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

"هویت شغلی حسابداران بخش عمومی ایران چگونه با تاثیرپذیری از نحوه اجرایی شدن تحولات حسابداری (شیوه اجرا و ابزارهای مورد استفاده در مراحل مختلف نظریه شبکه کنشگران در جهت معرفی و استقرار حسابداری تعهدی) شکل گرفته است؟"

روش^۱

در این پژوهش برای ارزیابی فرآیندهای تحول حسابداری بخش عمومی ایران، مطابق با دیدگاه کالون (کالون، ۱۹۸۶) چهار مرحله نظریه شبکه کنشگران (نحوه شکل‌گیری شبکه) مدنظر قرار گرفت تا تغییرات تحمیل شده بر حسابداران بخش عمومی که منجر به شکل‌گیری هویت‌های آنان شد، بررسی گردد. در پژوهش حاضر بطور خاص منظور از تحولات حسابداری بخش عمومی، استقرار حسابداری تعهدی در نهادهای بخش عمومی است. با توجه به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی مورد نیاز نخواهد بود، لیکن ذکر این نکته ضروری است که این پژوهش در سال ۱۳۹۷ اجرا شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه کارکنان در بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی شهر ایلام به تعداد ۳۵۰ نفر می‌باشد، که با در نظر گرفتن خطای ده درصد و اطمینان ۹۹ درصد حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۱۱۳ نفر محاسبه شد، ۱۷۵ پرسشنامه توزیع و با کنار گذاشتن پرسشنامه‌های ناقص و پرسشنامه‌هایی که به درستی تکمیل نشده بودند، نهایتاً ۱۲۱ پرسشنامه تکمیل شده، مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در جدول شماره ۲ ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه آماری ارائه شده است:

به منظور جمع‌آوری نظرات کارکنان شاغل در بخش‌های مالی و حسابداری بر اساس ادبیات تحقیق و ماتریس نظریه تهیه شده بر مبنای آن، پرسشنامه‌ای مشتمل بر ۳۳ سوال (۲۱ سوال بررسی مراحل چهارگانه نظریه شبکه کنشگران و ۱۲ بخش شکل‌گیری هویت حسابداران) تهیه شد. سطح اندازه‌گیری پرسشنامه در دو بخش آورده شده است که بخش اول سوالات بصورت دو رده‌ای (بله و خیر) و بخش دوم ترتیبی و بر اساس مقیاس ۵

درجه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف، مخالف، بدون نظر، موافق، کاملاً موافق) می‌باشد. به منظور حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه محقق ساخته از نظر متخصصان استفاده شد. برای این منظور علاوه بر استفاده از نظر محققین از دو معیار نسبت روایی محتوایی^۱ و شاخص روایی محتوایی^۲ استفاده شد. برای این منظور به ده نفر از متخصصین پرسشنامه‌ای در مورد میزان روایی هر سوال داده و بر اساس نظر آن‌ها به ترتیب ۰/۸۰ و ۰/۹۰ به دست آمد نتیجه گیری شد که پرسشنامه از روایی برخوردار است. همچنین برای بررسی پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده شد و پس از محاسبه $\alpha=0/726$ به دست آمد. با توجه این که عدد آلفا بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، پایایی پرسشنامه تایید شد. برای داده‌های دو رده‌ای آزمون ناپارامتری خی-دو و برای سایر متغیرها با توجه به حجم نمونه بالای نمونه از آزمون t تک-نمونه‌ای استفاده شده است.

جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت شناختی

جنسیت	سن		تجربه اجرایی			میزان تحصیلات		رشته تحصیلی		
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد		
زن	۳۵	٪۲۸/۹	۲۰ تا	۱۲	٪۹/۹	۷	٪۵/۸	۴۷	٪۳۸/۸	
	۳۰		کمتر از	۴۷	٪۳۸/۸	کارشناسی				
	۱۰		سال							
مرد	۳۰ تا	۶۱	٪۵۰/۴	۱۰ تا	۵۰	٪۴۱/۳	۶۹	٪۵۷	۱۵	٪۱۲/۴
	۴۰			بیشتر	۲۴	٪۱۹/۸	کارشناسی			
	سال			از			ارشد و			
جمع کل	۱۲۱	٪۱۰۰	جمع کل	۱۲۱	٪۱۰۰	جمع کل	۱۲۱	٪۱۰۰	جمع کل	۱۲۱
	۸۶	٪۷۱/۱	۴۰	٪۳۹/۷	۲۴	٪۱۹/۸	۴۵	٪۳۷/۲	۳۵	٪۲۸/۹
	۴۰		سال			مدیریت				
	به بالا		سال			سایر				
	۲۴		جمع کل			جمع کل				
	۱۲۱		کل			کل				

یافته‌ها

در ابتدا آمار توصیفی مربوط به مراحل چهارگانه نظریه شبکه کنشگران به شرح جدول ۳ ارائه شده است:

1Content validity ratio (CVR)

2Content validity index(CVI)

جدول ۳. آماره‌های توصیفی متغیرها

مرحله	نوع جواب	تعداد	نسبت	درصد پاسخ بله
مسئله‌یابی	بله	۳۷۷	۰/۷۷۹	۷۷/۹
	خیر	۱۰۷	۰/۲۲۱	
عضو‌یابی	بله	۵۹۵	۰/۶۱۵	۶۱/۵
	خیر	۳۷۳	۰/۳۸۵	
عضوپذیری	بله	۳۲۷	۰/۵۴۱	۵۴/۱
	خیر	۲۷۸	۰/۴۵۹	
بسیج اعضا	بله	۲۸۳	۰/۵۸۵	۵۸/۵
	خیر	۲۰۱	۰/۴۱۵	

با توجه به جدول ۳، نسبت به دست آمده برای مراحل نشان می‌دهد که مرحله مسئله‌یابی بیشترین نسبت (۷۷/۹) و مرحله عضوپذیری با درصد (۵۴/۱) پایین‌ترین میانگین را به خود اختصاص داده‌اند، به عبارتی دیگر از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بطور میانگین کمترین اقدامات (کمترین تعداد پاسخ بله) در مرحله عضوپذیری انجام شده است و بیشترین اقدامات در مرحله مسئله‌یابی انجام پذیرفته است. در حالت کلی اگر متغیر تصادفی به صورت دو رده‌ای اندازه‌گیری شود (مخالف و موافق، بله و خیر)، برای تجزیه و تحلیل اطلاعات، از آزمون‌های یا ناپارامتری استفاده می‌شود (ببی، ۲۰۱۰). به دلیل این که در بخشی از سوالات پرسشنامه محقق ساخته تحقیق حاضر، از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود که نظر خود را در مورد سوالات به صورت بله و خیر اعلام کنند. بنابراین پاسخ‌ها در این آزمون به دو گروه تقسیم می‌شوند. سپس به هر یک کدی (به طور مثال به ترتیب صفر و یک) تخصیص داده شده است (ببی، ۲۰۱۰). در این تحقیق گروه اول خیر (مقدار عددی ۱) و گروه دوم بله (مقدار عددی ۰) در نظر گرفته شده است. حد وسط نقطه بی تفاوتی است. فرض H_0 برابر است با برابری دو نسبت (بله و خیر) و H_1 عدم برابری نسبت‌ها است (ببی، ۲۰۱۰). نتایج آزمون‌های لازم برای پاسخ‌گویی به سوالات پژوهش در ادامه ارائه می‌شود.

نظریه شبکه کنشگران و تبیین نحوه اجرای فرآیند تحولات حسابداری بخش عمومی
الف- مرحله مسأله‌یابی

در این بخش، مرحله نخست از مراحل نظریه شبکه کنشگران (مسأله‌یابی) مورد توجه قرار گرفته و هدف پاسخگویی به سوالی بدین مضمون است که "مرحله مسأله‌یابی نظریه شبکه کنشگران در فرآیند تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) چگونه انجام پذیرفته است؟" نتایج آزمون خی-دو مرتبط با این مرحله در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴. آزمون خی-دو برای سوال‌های مرحله مسأله‌یابی

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	مقدار -p
	اعلام شروع پیاده‌سازی تحولات حسابداری توسط مدیریت در سازمان شما به چه شکل بوده و به چه مواردی توجه شده است؟				
۱	بیان الفاظ تند و منفی در حمله به سیستم قدیمی (سیستم نقدی) و اعلام لزوم پیاده‌سازی حسابداری تعهدی	بله	۳۰	۰/۲۵	۰/۰۰۰
		خیر	۹۱	۰/۷۵	۲۹/۷۵۲
۲	استفاده از بیانی محتاطانه و مثبت‌نگر (تبیین تحولات به عنوان راهکارهایی جهت بهبود وضع موجود، ارائه خدمات بهتر و ...)	بله	۴۲	۰/۳۵	۰/۰۰۱
		خیر	۷۹	۰/۶۵	۱۰/۷۱۱
۳	اعلام عمومی نیاز به تغییر در ساختار سازمانی و سلسله مراتب برای اجرایی شدن تحولات	بله	۲۵	۰/۲۱	۰/۰۰۰
		خیر	۹۶	۰/۷۹	۴۰/۴۹۶
۴	تشریح تغییر کلی در نقش‌ها، مسئولیت‌ها و وظایف کلی کارکنان در سیستم جدید	بله	۱۰	۰/۰۸	۰/۰۰۰
		خیر	۱۱۱	۰/۹۲	۸۲/۶۴۵

تعداد و نسبت پاسخ‌ها در هر یک از اقدامات ذکر شده در مرحله مسأله‌یابی که در جدول ۴ مستند شده بیانگر آن است که اکثر قریب به اتفاق پاسخ‌دهندگان پاسخ خیر را انتخاب نموده‌اند که آزمون خی-دو معنی‌داری تفاوت نسبت در دو گروه بله و خیر را نشان

می دهد ($p < 0.05$). این نتیجه بیان می کند که کارکنان معتقدند که در زمینه اعلام شروع پیاده سازی تحولات توسط مدیریت تبیین مناسبی از تحولات به کارکنان ارائه نشده و توجیه لازم توسط آنان در رابطه با ضرورت انجام تحولات صورت پذیرفته است (نه از الفاظ تند نسبت به سیستم قدیمی استفاده شده است و نه از تحولات به صورت واضح استقبال شده است). علاوه بر این، هیچ کدام از تغییرات در ساختارهای سازمانی و تغییرات در نقش ها و وظایف کنشگران مورد توجه قرار نگرفته است. این نتیجه بدان معناست که در دیدگاه پاسخ دهندگان مطابق با الزامات فاز اول نظریه شبکه کنشگران، مسأله یابی جهت آغاز تحولات به خوبی اجرایی نشده است.

جدول ۵. آزمون خی-دو برای سوال های مرحله عضویابی

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	مقدار p-مقدار
برای جلب همکاری کارکنان در جهت پیاده سازی تحولات چه اقداماتی انجام پذیرفت؟					
۱	انگیزه دهی و تشویق برای پذیرش تحولات از طریق اعطای مسئولیت مستقیم بیشتر	بله	۳۷	۰/۳۱	۱۷/۴۸۸
		خیر	۸۴	۰/۶۹	
۲	انگیزه دهی و تشویق برای پذیرش تحولات از طریق کمک به طراحی سیستم ها	بله	۳۲	۰/۲۶	۲۵/۹۱۷
		خیر	۸۹	۰/۷۴	
۳	انگیزه دهی و تشویق برای پذیرش تحولات از طریق فرایندهای کاری انعطاف پذیر	بله	۳۷	۰/۳۱	۱۷/۴۸۸
		خیر	۸۴	۰/۶۹	
۴	انگیزه دهی و تشویق برای پذیرش تحولات از طریق امکان رسیدن به موقعیت پیشرفت بهتر	بله	۳۴	۰/۲۶	۲۵/۹۱۷
		خیر	۸۹	۰/۷۴	
۵	انگیزه دهی و تشویق برای پذیرش تحولات از طریق کاهش سلسله مراتب سازمانی	بله	۵۴	۰/۴۵	۱/۱۹۰۱
		خیر	۶۷	۰/۵۵	
۶	حمایت مدیران ارشد از کارکنان در جهت اجرایی شدن تحولات از طریق استفاده از مشاورین	بله	۴۷	۰/۳۹	۵/۵۸۷
		خیر	۷۴	۰/۶۱	
۷	حمایت مدیران ارشد از کارکنان در جهت اجرایی شدن تحولات از طریق حامیان دیگر (مدیریت پروژه)	بله	۴۲	۰/۳۵	۱۰/۷۱۱
		خیر	۷۹	۰/۶۵	
۸	حمایت مدیران ارشد از کارکنان در جهت اجرایی شدن تحولات از طریق آموزش (برگزاری دوره های کارآموزی)	بله	۹۲	۰/۷۶	۳۱/۷۶۹
		خیر	۲۹	۰/۲۴	

ب- مرحله عضویابی

در سوال دوم عضویابی و چگونگی اجرای آن با مطرح شدن این سوال ارزیابی می‌شود، "مرحله عضویابی نظریه شبکه کنشگران در فرآیند تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) چگونه انجام پذیرفته است؟" نتایج آزمون خی-دو مرتبط با این سوال در جدول ۵ آمده است.

جدول ۶. آزمون خی-دو برای سوال‌های مرحله عضوپذیری

با بررسی تعداد پاسخ‌دهندگان به سوالات کاملاً مشهود است که بجز سوال ۵، در همه سوالات، اکثریت قریب به اتفاق آنان پاسخ خیر را انتخاب نموده‌اند. همچنین نتیجه آزمون

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	مقدار p- خی-دو	مقدار
بعد از شروع تحولات و در راستای کمک به استمرار آن چه اقداماتی در حال انجام است؟						
۱	در دستور کار قراردادن و گنجانیدن تحولات حسابداری از طریق جلسات (مذاکرات چندجانبه)، انتشار گزارش‌ها و دستورالعمل‌ها لازم	بله	۷۷	۰/۶۴	۸/۴۶۳	۰/۰۰۳
		خیر	۴۴	۰/۳۶		
۲	تشویق برای اجرایی نمودن تحولات از طریق اعطا و استمرار مزایای شغلی	بله	۶۲	۰/۵۱	۰/۰۳۳	۰/۸۵۶
		خیر	۵۹	۰/۴۹		
۳	تشویق برای اجرایی نمودن تحولات از طریق اعطا و استمرار مزایای مالی	بله	۶۲	۰/۵۱	۰/۰۳۳	۰/۸۵۶
		خیر	۵۹	۰/۴۹		
۴	کمک به اجرایی شدن تحولات از طریق استخدام نیروی انسانی جدید	بله	۴۲	۰/۳۵	۱۰/۷۱۱	۰/۰۰۱
		خیر	۷۹	۰/۶۵		
۵	کمک به اجرایی شدن تحولات از طریق بکارگیری مدیران پروژه (مطلع از اجزای مختلف تحولات)	بله	۳۵	۰/۲۹	۲۰/۶۶۱	۰/۰۰۰
		خیر	۸۶	۰/۷۱		

خی-دو بیانگر معنی‌داری اختلاف میان نسبت پاسخ‌ها ($p < ۰/۰۵$) بجز در سوال ۵ است. این نتیجه بیان می‌کند، کارکنان معتقد که برای جلب همکاری کارکنان در جهت پیاده‌سازی تحولات اقدامات خاصی انجام پذیرفته است. این یافته بیانگر آن است که مرحله عضویابی نیز بطور مناسب و به خوبی مورد توجه قرار نگرفته است.

ج- مرحله عضوپذیری

جدول ۷. آزمون خی-دو برای سوالات مرحله بسیج اعضاء

مرحله سوم نظریه شبکه کنشگران، عضوپذیری است. در این بخش سوالی بدین

شماره سوال	شرح سوال	نوع جواب	تعداد	نسبت	مقدار خی-دو	p-مقدار
۱	عکس‌العمل کلی کارکنان و رهبران تحول در رابطه با تحولات بعد از ۳ سال از شروع آن چگونه بوده است؟ پذیرش تحولات توسط کارکنان و اعلام رسمی همراهی با عوامل اجرایی تحول	بله خیر	۱۲۱ ۰	۱/۰۰ ۰/۰	۱۱۹/۰۱	۰/۰۰۰
۲	عدم پذیرش تحولات توسط کارکنان و ترجیح به ترک شغل	بله خیر	۰ ۱۲۱	۰/۰۰ ۱/۰۰	۱۱۹/۰۱	۰/۰۰۰
۳	ارزیابی اقدامات انجام شده برای اجرایی شدن تحولات و بررسی ناکامی‌ها و موفقیت‌ها توسط رهبران تحولات	بله خیر	۴۷ ۷۴	۰/۳۹ ۰/۶۱	۵/۵۸۷	۰/۰۱۸
۴	بررسی و شناسایی فعالیت‌ها و اقدامات مناسب جهت همراهی و تمایل بیشتر کارکنان برای استمرار تحولات توسط رهبران تحول	بله خیر	۳۳ ۸۸	۰/۲۷ ۰/۷۳	۲۴/۰۹۹	۰/۰۰۰

مضمون مطرح و بدان پاسخ داده می‌شود، "مرحله عضوپذیری نظریه شبکه کنشگران در فرآیند تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) چگونه انجام پذیرفته است؟" نتایج آزمون خی-دو مرتبط با این سوال در جدول ۶ ارائه شده است:

بررسی p-مقدار بر اساس آزمونی خی-دو حاکی از معنی‌داری نبودن تفاوت نسبت در دو گروه بله و خیر برای سوال‌های دوم و سوم است ($p > 0.05$). بر این اساس برای بررسی نحوه اجرای مرحله عضوپذیری به نتایج حاصل از سه سوال دیگر اتکا می‌شود، یافته‌های حاصل از آزمون این سوال‌ها حاکی از آن است که از بین این سه سوال، در دو سوال

(سوال‌های ۴ و ۵) اغلب پاسخ خیر ارائه شده است، لذا نتیجه‌گیری می‌شود که بر اساس دیدگاه پاسخ‌دهنده‌ها در مرحله عضوپذیری نیز اقدامات موثری انجام نشده است.

د- مرحله تجهیز و بسیج اعضا

مرحله نهایی فرآیند تشکیل شبکه کنشگران، بسیج اعضا است، در این مرحله اقدامات انجام شده در مراحل پیشین جمع‌بندی و فعالیت‌های لازم جهت استمرار و ادامه تحولات شناسایی می‌شود، نهایتاً از همراهی کنشگران با تحولات اطمینان کسب می‌گردد (خروج برخی کنشگران و ترک شبکه توسط آنان در این مرحله نیز قابل پیش‌بینی است)، سوال چهارم فرعی نیز با بدین شکل بیان و بررسی می‌شود "مرحله بسیج اعضا نظریه شبکه کنشگران در فرآیند تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) چگونه انجام پذیرفته است؟" جدول ۷ نتایج آزمون خی-دو مرتبط با این سوال را ارائه می‌نماید:

آزمون خی-دو معنی‌داری تفاوت نسبت در دو گروه بله و خیر را در همه سوالات نشان می‌دهد ($p < 0.05$). بررسی فراوانی پاسخ‌ها نشان می‌دهد که در سوال اول همه کارکنان گزینه بله و در سوال دوم همه کارکنان پاسخ خیر را انتخاب نموده‌اند. به عبارت دیگر، علی‌رغم عدم انجام فعالیت‌های مناسب در راستای پذیرش و همراهی کارکنان با تحولات (با توجه به مراحل قبل) و عدم انجام جمع‌بندی از فعالیت‌های گذشته و بررسی اقدامات لازم برای استمرار تحولات، لیکن کارکنان به اجبار تحولات را پذیرفته‌اند. علاوه بر این، با توجه به تعداد بیشتر پاسخ خیر در سوالات سوم و چهارم، می‌توان اذعان نمود که اقدامات لازم در مرحله بسیج اعضا نیز به خوبی انجام نشده است.

جمع‌بندی یافته‌های این بخش (بررسی نتایج حاصل از انجام مراحل چهارگانه نظریه شبکه کنشگران) نشان داد که مطابق با مراحل این نظریه (بر اساس دیدگاه کالون، ۱۹۸۶)، فرآیندهای تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) بطور مناسب انجام نشده است، همچنین یافته‌های مذکور پاسخی به مفهوم کلی سوال اصلی اول با این

محتوا که "آیا مطابق با فرآیند نظریه شبکه کنشگران، برای استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران، شبکه‌های متحد و به نسبت ثابتی از کنشگران تشکیل شده یا خیر؟" ارائه می‌دهد، بر اساس یافته‌ها و عدم اجرای مناسب مراحل چهارگانه پیش‌گفته، کاملاً مشخص هست که شبکه‌های متحدی برای دستیابی به اهداف تعریف شده تحولات تشکیل نشده است.

در ادامه، اثرات متغیرهای جمعیت‌شناسی بر فرآیند تحولات حسابداری بخش عمومی از طریق انجام تحلیل حساسیت بررسی می‌شود. بدین منظور با استفاده از رگرسیون چندگانه، تاثیر متغیرهای تجربه، تحصیلات و رشته تحصیلی بر فرآیند تحولات حسابداری بخش عمومی (استقرار حسابداری تعهدی) ارزیابی شد. ضرایب این متغیرها به ترتیب ۰/۰۵۴ و ۰/۰۰۱ و ۰/۰۴۱ به دست آمد. نتایج مذکور نشان‌دهنده آن است که در این مدل بیشترین حساسیت نسبت به تغییرات تجربه و کمترین حساسیت مربوط به تحصیلات است.

نظریه شبکه کنشگران و اثرات نحوه اجرای تحولات بر هویت حسابداران بخش عمومی

در این بخش سوال اصلی مطرح شده چنین است "هویت شغلی حسابداران بخش عمومی ایران چگونه با تاثیرپذیری از نحوه اجرایی شدن تحولات حسابداری (ابزارهای استفاده شده در معرفی و استقرار حسابداری تعهدی) شکل گرفته است؟" همانگونه که در مبانی نظری بیان شد، در نظریه شبکه کنشگران، باورها، تعبیر و تفسیر می‌شوند (شریف‌زاده و هم‌پژوهان، ۱۳۹۱) و به واسطه نقش و اثرگذاری ابزارهای مختلف مورد استفاده در اجرای تحول، تغییر می‌یابند و در قالب عکس‌العمل‌های متنوع ظهور می‌یابد. بنابراین در این بخش بر مبنای نوع هویت‌های شغلی مطابق با ادبیات موجود که در بخش مبنای نظری بیان گردید، نوع عکس‌العمل آنان نسبت به تحول و نحوه اجرای آن، تعیین و از حسابداران خواسته شد که واکنش خود را در این رابطه مشخص نمایند. ذکر این نکته ضرورت دارد که در پرسشنامه هیچ‌گونه اشاره‌ای به نوع هویت شغلی نشد و از پاسخ‌دهندگان سوالی

بدین مضمون پرسیده شد " با توجه به نحوه اجرای فرآیند استقرار حسابداری تعهدی، عکس‌العمل شما در برابر اجرایی شدن تحولات به شکل بوده است؟ ". در تحلیل نتایج ضمن تعیین انواع هویت‌ها، میزان هر طبقه از هویت‌ها نیز ارائه می‌شود.

جدول ۸. نتایج آزمون t تک‌نمونه‌ای

شماره سوال	سوال	تعداد پاسخ‌ها	تفاوت میانگین	مقدار t	درجه آزادی	-p مقدار
۳	به عنوان حامی فعال تحولات بسیج شدم	۱۲۱	۰/۷۱۱	۹/۸۹۷	۱۲۰	۰/۰۰۰
۷	نیاز به کارگیری ابزارهای اضافی (آموزش و ...) برای تثبیت نقش (وظیفه جدیدم) ندارم.	۱۲۱	-۰/۷۳۶	-۷/۰۶۱	۱۲۰	۰/۰۰۰
۸	انتقادات اندکی راجع به موضوعات مرتبط با تحولات و پیاده‌سازی آنها دارم.	۱۲۱	۰/۳۳۱	۳/۸۹۲	۱۲۰	۰/۰۰۰
	حسابداران اثبات شده	۱۲۱	۰/۱۰۲	۲/۲۶۱	۱۲۰	۰/۰۲۶
۱	صراحتاً حمایت خود را اعلام کردم.	۱۲۱	۱/۴۵۵	۱۶/۴۱۶	۱۲۰	۰/۰۰۰
۹	به قله و چشم‌انداز مطلوب شغلی خود نرسیده‌ام و امید موفقیت و ارتقای بیشتر دارم، بنابراین از تحولات حمایت می‌کنم.	۱۲۱	۰/۵۵۴	۴/۷۴۳	۱۲۰	۰/۰۰۰
	حسابداران ترقی‌خواه	۱۲۱	۱/۰۰۴	۱۱/۶۳۰	۱۲۰	۰/۰۰۰
۵	با این‌که مخالف تحولات هستم اما مخالفت خود را به طور صریح اعلام نمودم.	۱۲۱	-۰/۱۴۹	-۱/۱۴۹	۱۲۰	۰/۲۵۳
۱۰	وظایفی که در با رابطه با تحولات بر عهده من است، سعی کردم به خوبی انجام دهم.	۱۲۱	۱/۱۴۹	۱۹/۳۲۲	۱۲۰	۰/۰۰۰
۱۱	بکارگیری ابزارهای اضافی (آموزشی و غیره) برای پذیرش نقش‌های جدید به من کمک کرد.	۱۲۱	۰/۷۰۲	۸/۵۸۲	۱۲۰	۰/۰۰۰
	حسابداران بدبین مشتاق	۱۲۱	۰/۵۶۷	۸/۷۲۱	۱۲۰	۰/۰۰۰
۲	در برابر تحولات مقاومت کردم.	۱۲۱	-۰/۸۱۰	-۷/۳۴۳	۱۲۰	۰/۰۰۰
۴	مخالفت خود را صراحتاً اعلام نمودم	۱۲۱	-۰/۶۱۲	-۴/۸۱۰	۱۲۰	۰/۰۰۰
۶	علیه تحولات اقدام نمودم و باعث بی‌ثباتی و ناپایداری در سازمان شدم.	۱۲۱	-۱/۴۰۵	-۱۹/۲۷۳	۱۲۰	۰/۰۰۰

۱۲	به دلیل عدم تمایل و توانایی برای انطباق با وضعیت جدید شغل مایل به ترک شغل خود هستیم.	۱۲۱	۱/۴۵۵	-۱۹/۸۴۶	۱۲۰	۰/۰۰۰
	حسابداران بدبین رک	۱۲۱	۱/۰۷۰	-۱۴/۱۳۲	۱۲۰	۰/۰۰۰

با توجه به اینکه سوالات این بخش در طیف ۵ تایی لیکرت تدوین شده‌اند، لذا جهت بررسی نتایج از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. مقدار مورد مقایسه در فرض صفر برابری میانگین پاسخ با مقدار متوسط یعنی عدد ۳ و فرض مقابل مخالف عدد ۳ در نظر گرفته شد. p -مقادیرهای به دست آمده در جدول ۸ بیانگر آن است که در همه سوالات ($p < 0/05$) بجز سوال ۵ آزمون معنی دار است. بنابراین می‌توان گفت واکنش‌ها و عکس-العمل‌های اشاره شده در بین حسابداران وجود داشته و بر اساس اطلاعات گردآوری شده از حسابداران، مستند شده است. علاوه بر این، از طریق تجمیع مجموعه‌ای از عکس‌العمل‌ها که منجر به طبقه‌بندی هویت حسابداران در چهار دسته حسابداران اثبات شده، حسابداران ترقی خواه، حسابداران بدبین مشتاق و حسابداران بدبین رک شده و انجام آزمون مربوط، یافته‌های مستند شده در جدول ۸ نشان می‌دهد که p -مقدار برای آن‌ها از ۰/۰۵ کمتر شده است که از وجود هر چهار هویت در بین حسابداران بخش عمومی حکایت دارد. بعلاوه، نتایج جدول ۹ بیانگر آن است که از لحاظ تعدادی و همچنین با توجه به میانگین پاسخ‌ها دسته حسابداران ترقی خواه بیشترین تعداد را داشته‌اند.

جدول ۹. نتایج حاصل از میزان هر یک از طبقه‌های هویتی حسابداران

طبقه	میانگین پاسخ‌ها	انحراف معیار	تعداد	درصد
حسابداران اثبات شده	۳/۵۷	۱/۵۹۳	۲۵	۲۰/۶٪
حسابداران ترقی خواه	۴/۰۰۴	۱/۸۹۹	۴۸	۳۹/۷٪
حسابداران بدبین مشتاق	۳/۹۱	۲/۱۴۷	۴۰	۳۳٪
حسابداران بدبین رک	۱/۹۲۹	۳/۳۳۲	۸	۶/۷٪

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر با هدف تبیین اثرات تحولات حسابداری بخش عمومی بر کارکنان حسابداری، با بکارگیری نظریه شبکه کنشگران، اثرات استقرار حسابداری تعهدی و نحوه اجرای آن بر هویت حسابداران بخش عمومی بررسی شده است. در این راستا نخست مطابق با مراحل چهارگانه نظریه شبکه کنشگران (مسأله‌یابی، عضو یابی، عضو پذیری و بسیج اعضا)، نحوه اجرای فرآیندهای تحول حسابداری بخش عمومی ایران (استقرار حسابداری تعهدی) بررسی شد و سپس شکل‌گیری هویت شغلی حسابداران بخش عمومی ایران با تأثیر پذیری از نحوه اجرای این تحولات مورد توجه قرار گرفت.

در طی مرحله مسأله‌یابی که نخستین مرحله شکل‌گیری شبکه کنشگران محسوب می‌شود، شواهد بیانگر عدم تبیین و توجیه مناسب ضرورت اجرای تحولات بوده است. همچنین یافته دیگر نشان داد که لزوم تحول در ساختارهای سازمانی و تغییرات در نقش‌ها و وظایف کنشگران مورد توجه قرار نگرفته است. به عبارت دیگر، بر اساس مرحله اول این نظریه، گام نخست به خوبی اجرایی نشده است. این یافته‌ها با شواهد مستند شده بیکر و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) مشابه نمی‌باشد. در مرحله دوم یعنی عضو یابی، نتایج حاصل نشان داد که کارکنان معتقدند برای جلب همکاری آنان در جهت پیاده‌سازی تحولات، اقدامات مناسب و چندانی انجام نشده است، یافته مذکور عکس یافته بیکر و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) می‌باشد. مشابه با مراحل قبلی، یافته‌های مرحله عضو پذیری نیز نشان‌دهنده عدم توجه مناسب به این مرحله بوده است، این نتیجه نیز عکس مشاهدات بیکر و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) و همچنین عدم همراهی با یافته اسکاربک و تورب‌جرنسن (۲۰۰۷) مبنی بر انجام اقدامات بیشتر در راستای عضو پذیری است.

کسب اطمینان نسبت به همراهی و حمایت کنشگران با مأموریت شبکه در مرحله بسیج اعضا صورت می‌پذیرد، لیکن در این مرحله امکان عدم عضو پذیری موفق در رابطه با کنشگران واقعی انکارناپذیر خواهد بود که منجر به خروج آنان از شبکه می‌شود. نتیجه اصلی بررسی این مرحله در بین کارکنان بخش عمومی ایران، بیانگر عدم خروج کارکنان

از شغل خود و پذیرش تحولات بوده است. باید توجه شود این نتیجه به معنای عضوپذیری مناسب در رابطه با تمام کارکنان نیست، بنا به اذعان برخی از کارکنان این پذیرش اجباری بوده، یعنی علی‌رغم تحمل فشار در رابطه با تحولات و عدم موافقت با آن، به دلیل بیم از بیکاری و عدم یافتن شغل، موقعیت شغلی خود را ترک نکردند. این یافته عکس نتایج و یافته‌های بیکر و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) و جیانوت (۲۰۰۶) مبنی بر امکان عدم عضوپذیری موفق و نهایتاً ترک شغل خود در برخی موارد می‌باشد. در رابطه با سوال اصلی دوم پژوهش، نتایج حاصل حاکی از وجود چهار هویت شغلی در بین کارکنان بخش عمومی می‌باشد، یافته مذکور با نتیجه بیکر و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) و به نوعی با نتایج پژوهش جاورنین (۲۰۰۹) همخوانی دارد. یافته دیگر در این بخش بدین مضمون بود که بیشتر حسابداران در گروه حسابداران ترقی خواه قرار می‌گیرند.

نتیجه کلی حاصل از این پژوهش را به می‌توان بدین شرح خلاصه نمود: برای اجرای مراحل چهارگانه نظریه شبکه کنشگران، برای نهادینه‌سازی استقرار حسابداری تعهدی در بخش عمومی تلاش‌های مناسب و کافی انجام نشده است. به عبارتی دقیق‌تر، در فرآیند این تحولات شبکه‌های به نسبت ثابتی از متحدان ایجاد نشده و از این رو حسابداران بخش عمومی در عکس‌العمل نسبت به نحوه اجرایی شدن تحولات، نگرش‌های متعدد و در واقع هویت‌های مختلفی بروز داده‌اند. هر چند که به دلایل ذکر شده پیشین (یعنی ترس از عدم یافتن شغل مناسب)، کنشگران از شبکه خارج نمی‌شوند و شبکه از ادامه فعالیت باز نخواهد ماند، لیکن این شرایط، می‌تواند پیامدهای با اهمیت منفی متعددی در پی داشته باشد. پذیرش اجباری تحولات منجر به فشار روانی بر حسابداران می‌شود که باعث کاهش رضایت شغلی، افزایش استرس، ترس، خشم و غیره می‌گردد که می‌تواند صدمات جبران‌ناپذیری به پیکره سازمان وارد نماید. نتیجه کلی این پژوهش با یافته‌های پژوهش نمازی و هم‌پژوهان (۱۳۹۱) مبنی بر اثرگذاری مثبت پیاده‌سازی حسابداری تعهدی بر محیط کاری ایمن، همسو نیست. دلیل این تفاوت را می‌توان به این شکل تبیین نمود که پژوهش مذکور در دانشگاه‌های علوم پزشکی انجام شده است که در آن، انگیزه‌ها و محرک‌های تحولات حسابداری تعهدی، دستورالعمل‌های مربوط و حتی منبع تامین بودجه موردنیاز برای اجرا

تفاوت بسیار زیادی با سایر نهادهای بخش عمومی (مورد مطالعه پژوهش حاضر) داشته است.

عطف به نتایج حاصل از این پژوهش، مبنی بر عدم توجه کافی به پذیرش تحولات از سوی کارکنان و نهایتاً اثرات منفی آن بر هویت آنان و با تاکید بر این نکته که تحولات حسابداری بخش عمومی ایران محدود به استقرار حسابداری تعهدی نیست، بلکه این تغییر سرآغازی بر تحولات گسترده دیگر نظیر، استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده، بودجه-بندی مبتنی بر عملکرد و غیره خواهد بود، بر این اساس لزوم توجه به نیروی انسانی دو چندان می‌باشد.

تحقیق حاضر با محدودیت‌هایی به شرح زیر مواجه بود:

۱- جامعه آماری این پژوهش کارکنان بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی شهر ایلام بود، در صورتی که جامعه آماری گسترده‌تر در نظر گرفته می‌شد، ممکن بود که نتایج تحت‌الشعاع قرار می‌گرفت.

۲- همانگونه که مشاهده شد، حدود ۶۰ درصد پاسخ‌دهندگان تحصیلات حسابداری ندارند، علاوه بر این، ۲۰ درصد نمونه تحصیلات مرتبط مالی نیز نداشته و بالتبع درک درستی از حسابداری تعهدی ندارند، در صورتی که پاسخ‌دهندگان به لحاظ تحصیلات و تخصص شرایط مناسب‌تری داشتند، امکان اینکه کسب نتایج متفاوت وجود دارد.

۳- محدودیت دیگری که باید مورد توجه قرار گیرد آن است که استقرار حسابداری تعهدی، تحولاتی اجباری و مبتنی بر الزام قانونی است و باید بین این نوع از تحولات و تحولاتی که بطور اختیاری انجام می‌شود، تمایز قائل شد. به نظر می‌رسد اگر تحولات مبتنی بر احساس نیاز سازمان‌ها و بطور اختیاری انجام پذیرد، پذیرش تحولات راحت‌تر بوده و میزان موفقیت آن نیز به نسبت بیشتر باشد.

تعارض منافع: تعارض منافع ندارم.

ORCID

Gharibe Esmaili Kia  <https://orcid.org/0000-0003-2239-3266>

Farshad Sabzalipour  <http://orcid.org/0000-0002-2079-0949>

Manzar Bagherizadeh  <http://orcid.org/0000-0001-6375-2419>

Mehdi omidi  <http://orcid.org/0000-0001-5916-7604>



منابع

اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۷). نیمه‌های تاریک مدیریت عمومی نوین در نهادهای بخش عمومی. دومین همایش ملی رویکردهای نوین حسابداری بخش عمومی، دانشگاه شمال، آمل، ۱-۱۶.

اسماعیلی کیا، غریبه و ملانظری، مهناز. (۱۳۹۴). چارچوبی برای تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه خبرگان. فصلنامه حسابداری سلامت، ۴(۴)، ۱-۲۵.

بی، ارل (۲۰۱۰) روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی، ترجمه رضا فاضل، چاپ هفتم، انتشارت سمت، تهران.

- بنی طالبی دهکردی، بهاره، رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم و طالب‌نیا، قدرت‌اله (۱۳۹۴). تبیین نظریه شبکه کنشگران (ANT) در حسابداری از منظر دانش. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴(۶۱)، ۱۱۹-۱۳۰.
- شریف‌زاده، مریم، زمانی، غلامحسین، کرمی، عزت‌الله، یمان، محمدتقی و خلیلی، داور. (۱۳۹۱). رویکرد نظریه شبکه کنشگران و کاربرد آن در بررسی سامانه اطلاعات اقلیمی کشاورزی. *پردازش و مدیریت اطلاعات*، ۲۸(۲)، ۴۳۳-۴۵۴.
- نمازی، محمد، کریمی، زهره و ماهر، محمد هادی. (۱۳۹۱). تاثیر پیاده‌سازی مبنای حسابداری تعهدی بر مولفه‌های کیفیت زندگی کاری مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور. *فصلنامه حسابداری سلامت*، ۱(۳-۲)، ۱۱۰-۱۲۳.

References

- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage, D. (2019). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative Sciences*, 0020852319864156.
- Alcouffe, S., Berland, N., & Levant, Y. (2008). Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study. *Management Accounting Research*, 19(1), 1-17.
- Alghizzawi, M. A., & Masruki, R. (2019). Factors influencing the readiness of government financial personnel in migrating towards accrual accounting. *International Journal of Engineering and Advanced Technology*, 8(5), 60-66.
- Becker, S. D., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 324-338.
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of "contextual" accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(2), 129-169.
- Callon, M. (1984). Some elements of a sociology of translation: domestication of the scallops and the fishermen of St Brieuc Bay. *The sociological review*, 32(1_suppl), 196-233.
- Diefenbach, T. (2009). New public management in public sector organizations: the dark sides of managerialistic 'enlightenment'. *Public administration*, 87(4), 892-909.

- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, A., & Lapsley, I. (2014). Reforming central government: An evaluation of an accounting innovation. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 409-422.
- Groot, T., & Budding, T. (2008). New public management's current issues and future prospects. *Financial Accountability & Management*, 24(1), 1-13.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial accountability & management*, 14(1), 1-19.
- Haynes, K. (2006). Linking narrative and identity construction: using autobiography in accounting research. *Critical perspectives on accounting*, 17(4), 399-418.
- Ismail, S., Siraj, S. A., & Baharim, S. (2018). Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(2), 234-247.
- Järvinen, J. (2009). Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), 1187-1210.
- Jeannot, G. (2006). Diffusing values or adjusting practices? A review of research on French public utilities. *International journal of public sector management*, 19(6), 598-608.
- Kirkpatrick, I., Ackroyd, S., & Walker, R. (2005). The new managerialism and public service professions. *Hampshire: Palgrave Macmillan*.
- Liguori, M., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2012). Some like it non-financial... Politicians' and managers' views on the importance of performance information. *Public Management Review*, 14(7), 903-922.
- Skærbæk, P., & Thorbjønsen, S. (2007). The commodification of the Danish defence forces and the troubled identities of its officers. *Financial Accountability & Management*, 23(3), 243-268.
- Tudor, A. T., & Blidisel, R. (2007). Romanian accrual accounting experience in public higher education sector, *Babes Bolyai University, West University of Timisoara*.
- Ter Bogt, H. J. (2008). Management accounting change and new public management in local government: a reassessment of ambitions and results—an institutional approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 24(3), 209-241.
- Taylor, L. C., & Scapens, R. W. (2016). The role of identity and image in shaping management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*,
- Babbie, E. (2010). *Research Methods in Social Science*, Translated by Reza Fazel, Seventh Edition, Samt Publication, Tehran. [In Persian].

- Banitalebi Dehkordi, B., Rahnamay.Roodposhti, F., Nikomaram, H., Talebnia, Gh. (2015). Explaining Actor Network Theory in Accounting from the perspective of knowledge. *Journal of Management System*, 4(16), 119-130. [In Persian].
- Esmaili Kia, Q. (2018). The dark sides of New Public management in public sector institutions. *2nd National Conference on New Approaches in Public Sector Accounting* Shomal University, Amol, 1-16. [In Persian].
- Esmaili Kia, Q., & Mollanazari, M.(2016). A Framework for Evolution in the Financial and Operational Accountability Systems of Iranian Public Universities from the Experts' Perspective. *Journal of Health Accounting*, 4(4),1-25. [In Persian].
- Namazi, M., Karimi, Z., & Maher, M. (2012). The Effect of Implementation of Accrual Accounting on Life Quality Factors of Managers and Financial Experts of Medical Sciences Universities. *Journal of Health Accounting*, 1(2-3), 110-123. [In Persian].
- Sharifzadeh, M., Zamani, Gh. H., Karami, E., Iman, M.T., & Khalili, D.(2013). Actor Network Theory Approach and its Application in Investigating Agricultural Climate Information System. *Journal of Information processing and Management*, 28(2), 433-454. [In Persian].

استناد به این مقاله: اسماعیلی کیا، غریبه. سبزعلی پور، فرشاد. باقری، منظر. امید، مهدی. (۱۴۰۰). بررسی اثرات تحولات حسابداری بخش عمومی بر هویت حسابداران بخش عمومی با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۱۸)، ۷۲: ۱۳۹-۱۶۸.

<https://dx.doi.org/10.22054/qjma.2021.57877.2217>

Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial 4.0 International License.