

## بررسی آمادگی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مورد مطالعه: ارتش جمهوری اسلامی ایران)

ساسان خادمی<sup>۱\*</sup>، غلامرضا احمدی<sup>۲</sup>، جواد رفیعی راد<sup>۳</sup>

### چکیده

استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور به عنوان یک نظام مدیریتی اثربخش و کارا در جهت تخصیص بهینه منابع سازمانی در طول دو دهه گذشته مورد توجه دولت‌ها بوده و اجرای موفق آن ضرورتی اجتناب‌ناپذیر محسوب می‌شود. هدف این پژوهش بررسی عوامل تأثیرگذار بر بهبود میزان آمادگی ارتش جمهوری اسلامی ایران در جهت اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد. از این رو تأثیر سه عامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر مورد آزمون قرار می‌گیرد. همچنین این پژوهش به بررسی میزان کفایت هر یک از جوانب و عوامل یاد شده در سطح ارتش می‌پردازد. در این پژوهش از پرسشنامه بسته به منظور جمع‌آوری داده‌ها استفاده شد و جامعه آماری پژوهش را افسران مالی دوره عالی رسته‌های ارتش تشکیل می‌دهند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده شد و سؤال‌های پژوهش نیز با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای و آزمون علامت تک نمونه‌ای مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عوامل نگرش به تغییر و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر تأثیر مثبت و معنادار دارند، اما عامل دانش کار تنها بر قابلیت اجرای تغییر تأثیر مثبت و معنادار دارد و با تعهد به تغییر رابطه معناداری ندارد. همچنین دیگر یافته‌های این پژوهش نشان داد که آمادگی سازمانی در ارتش برای تغییر به بودجه‌ریزی عملیاتی و همچنین انگیزه مناسب و منابع کافی برای این تغییرات در سطح ارتش جمهوری اسلامی ایران وجود دارد، اما با توجه این که اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شامل مراحل و فرآیندهای مختلفی است، لازم است که دانش مجریان در این زمینه ارتقاء و بهبود یابد. بر مبنای نتایج این مطالعه، اتخاذ شیوه‌ها و راهکارهای مناسب به منظور آشنایی فرماندهان و کارکنان ارتش با مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی و ایجاد انگیزه در آنها، تأمین منابع مالی، انسانی و فنی و به ویژه افزایش دانش کارکنان مالی نسبت به بودجه‌ریزی عملیاتی، نقشه راه و شیوه‌های اجرایی آن به بهبود آمادگی سازمانی برای تغییر و اجرای موفق این شیوه بودجه‌ریزی کمک می‌کند.

**واژگان کلیدی:** آمادگی سازمانی برای تغییر، بودجه‌ریزی عملیاتی، دانش کار، در دسترس بودن منابع، نگرش به تغییر.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران، (\*نویسنده مسئول). s.khademi@shirazu.ac.ir

۲. عضو هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. ahmadigh@pnu.ac.ir

۳. دانش‌آموخته دکتری علوم دفاعی راهبردی، دانشگاه عالی دفاع ملی، تهران، ایران. javadra2015@gmail.com

## مقدمه

بودجه به عنوان سندی که حاوی اطلاعات مربوط به منابع و نحوه مصارف آن است، یکی از مهمترین اجزای نظام پایداری در بخش عمومی می‌باشد. بودجه را می‌توان یکی از ابزارهای اصلی تحقق دموکراسی دانست؛ زیرا برای اطمینان از تحقق دموکراسی در نخستین گام لازم است ابزارهایی به منظور کسب اطمینان از اداره امور دولت مطابق با اراده عموم مردم طراحی شوند. ویلابی (۱۹۱۸) عقیده دارد که هیچ یک از ابزارهایی که بدین منظور طراحی شده‌اند، از نظر جامعیت و اثربخشی کارکرد بودجه را ندارند. در حالی که سیستم‌های بودجه‌ریزی سنتی بر ورودی‌ها متمرکز هستند که جهت‌گیری آن‌ها کاملاً نقدی است، اصلاحات مدیریت عمومی نوین تأکید ویژه‌ای بر خروجی‌ها و نتایج و تغییر از پایداری فرایندی به پایداری بیشتر و مبتنی بر نتایج دارند. بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی و مبنای تعهدی را می‌توان از مهمترین این اصلاحات برشمرد (مارتی، ۲۰۱۳).

بودجه‌ریزی عملیاتی، نوعی نظام نوین خروجی‌محور است که در مقابل نظام سنتی ورودی‌محور قرار می‌گیرد. در بودجه‌ریزی عملیاتی دو بعد کارایی و اثربخشی مورد تأکید قرار می‌گیرد و هدف اصلی آن تخصیص بهینه منابع عمومی می‌باشد. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد یا بودجه‌ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید دارد. اندیشه‌ای که در ورای بودجه‌ریزی عملیاتی قرار دارد این است که اگر سیاست‌گذاران، تصمیمات مالی را به گونه‌ای عینی و بر مبنای کارایی و اثربخشی استوار سازند، آنگاه هم آن‌ها و هم مردم می‌توانند درباره عملکرد دولت قضاوت روشن‌تری داشته باشند. در واقع بودجه‌ریزی عملیاتی با مرتبط ساختن تصمیمات بودجه‌ای و عملکرد دولت، پاسخگویی دولت در مقابل قانون‌گذاران و مردم را تقویت می‌کند (طالب‌نیا و محمودی، ۱۳۸۵: ۲۷).

در ایران، نظام بودجه‌ریزی از ابتدا بر مبنای قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱ به صورت برنامه‌ای بود. بدین گونه که بودجه‌های سالانه باید بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه

۱ Willoughby, W.F.

۲ New Public Management

۳ Marti, C.

بر مبنای برنامه‌های پنج ساله و برنامه‌های پنج ساله بر اساس برنامه‌های بلندمدت تهیه شوند (صفدری نهاد و همکاران، ۱۳۹۴). اما از سال ۱۳۸۰ سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور در جهت هم‌راستا شدن با جامعه جهانی و صندوق بین‌المللی پول با استناد به تبصره ۴۸ قانون بودجه همان سال، موظف گردید تا شیوه بودجه‌ریزی کشور را از برنامه‌ای به عملیاتی تغییر دهد (اسفندیاری صفا و همکاران، ۱۳۹۲). این موضوع با تصریح بر افزایش کارایی و بهره‌وری و استقرار نظام کنترل نتیجه و محصول به جای کنترل مراحل انجام کار، همچنین اعطای اختیارات لازم به مدیران دستگاه‌های اجرایی در ماده ۱۴۴ آن قانون مورد تأکید قرار گرفت. با وجود این تا سال ۱۳۸۶ دولت‌های وقت در راستای تحقق اهداف یاد شده اقدامی نکردند تا اینکه دولت در سال ۱۳۸۷ لایحه قانون بودجه را به صورت عملیاتی تنظیم و تقدیم مجلس شورای اسلامی کرد و مجلس نیز آن را اعمال تغییراتی به تصویب رساند (رضایی، ۱۳۹۵).

از آن زمان تاکنون با وجود تغییر شیوه بودجه‌ریزی به عملیاتی، با توجه به موانع، چالش‌ها و مشکلات اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی که موضوع پژوهش‌های مختلفی در کشور نیز بوده است (مانند: طالب‌نیا و محمودی، ۱۳۸۵؛ پورزمانی و صدرمغانی، ۱۳۹۳ و بخشانی و دژکام، ۱۳۹۶) به نظر نمی‌رسد که بودجه و فرایند بودجه‌ریزی به صورت کامل در کشور عملیاتی شده باشد. رهبر معظم انقلاب نیز در سخنان خود ۱۴ خرداد ۱۳۹۹ به مناسبت سی و یکمین سالگرد ارتحال امام خمینی (ره) نسبت به این موضوع انتقاد داشته و فرمودند: «تحول در زمینه‌های بودجه این است که بودجه را جوری ببندند که عملیاتی باشد. غالباً دولت‌ها ادعا می‌کنند بودجه عملیاتی است که البته این‌گونه نیست. اگر بودجه به معنای واقعی کلمه عملیاتی باشد یک تحول اقتصادی محقق خواهد شد» (پایگاه اطلاع‌رسانی دفتر حفظ و نشر آثار حضرت آیت‌الله‌العظمی خامنه‌ای، ۱۳۹۹).

با وجود ضرورت و اهمیت انجام پژوهش در زمینه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور، پژوهش‌های انجام شده در کشور اندک بوده و این پژوهش‌های نیز عمدتاً به بررسی موانع و چالش‌های اجرای آن (مانند: طالب‌نیا و محمودی، ۱۳۸۵؛ اسفندیاری صفا و همکاران، ۱۳۹۲؛ پورزمانی و صدرمغانی، ۱۳۹۳؛ جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴ و بخشانی و دژکام، ۱۳۹۶)، بررسی الزامات اجرای آن (مانند: سرمست و همکاران، ۱۳۹۰؛ پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۳)، ارائه مدل در زمینه آن (مانند: صفری و غلامرضایی، ۱۳۸۵؛ باباجانی و خدارحمی، ۱۳۹۳؛ آذر و همکاران، ۱۳۹۲) و پیاده‌سازی موردی آن (ابویی اردکان و همکاران، ۱۳۹۶) پرداخته‌اند. همچنین تاکنون

هیچ پژوهشی به بررسی میزان آمادگی بخش عمومی کشور برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و عوامل مؤثر بر آن نپرداخته است. از این‌رو با توجه به اینکه یکی از مهمترین دلایل عدم موفقیت در بکارگیری صحیح و کامل بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم آمادگی دستگاه‌های مختلف دولتی جهت اجرای موفق آن است، بررسی میزان آمادگی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی، به ویژه عوامل مؤثر بر آن، می‌تواند باعث افزایش آگاهی و بینش مدیران دستگاه‌های مختلف دولتی در جهت برنامه‌ریزی آتی به منظور بالا بردن سطح آمادگی سازمان آن‌ها به منظور اجرای موفق این شیوه نوین بودجه‌ریزی گردد.

در زمینه این نیاز پژوهشی و به ویژه با توجه به عدم موفقیت در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور، پژوهش پیش‌رو قصد دارد تا برای اولین بار در کشور آمادگی بخش عمومی را از جنبه عوامل اثرگذار بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر<sup>۱</sup> (وینر، ۲۰۰۹) مورد بررسی قرار دهد. از این‌رو به صورت مطالعه موردی، ارتش جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یکی از سازمان‌هایی که تابع مقررات مالی بخش عمومی کشور است، مورد بررسی قرار می‌دهد. در این پژوهش، تأثیر سه عامل نگرش به تغییر<sup>۲</sup>، دانش کار<sup>۳</sup> و در دسترس بودن منابع<sup>۴</sup> بر دو جنبه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر<sup>۵</sup> بررسی می‌شود. به گونه دقیق‌تر، این پژوهش قصد دارد به پرسش‌های بعدی پاسخ دهد: ۱. تأثیر عامل نگرش به تغییر بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به بودجه‌ریزی عملیاتی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر چگونه است؟ ۲. تأثیر عامل دانش کار بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به بودجه‌ریزی عملیاتی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر چگونه است؟ ۳. تأثیر عامل در دسترس بودن منابع بر هر یک از جوانب آمادگی سازمانی برای تغییر به بودجه‌ریزی عملیاتی، شامل تعهد به تغییر و قابلیت

۱ Theory of Organizational Readiness for Change

۲ Weiner, B. J.

۳ Change Valance

۴ Task Knowledge

۵ Resource Availability

۶ Change Commitment

۷ Change Efficacy

اجرای تغییر چگونه است؟ افزون بر این، پژوهش پیش‌رو قصد دارد تا میزان کفایت هر یک از جوانب و عوامل یاد شده شامل تعهد به تغییر، قابلیت اجرای تغییر، نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع را در ارتش جمهوری اسلامی ایران برای تغییر به شیوه بودجه‌ریزی عملیاتی از دیدگاه افسران مالی ارتش مورد بررسی قرار دهد.

در ادامه پژوهش، ابتدا مبنای نظری به همراه بیان فر ضیبه‌ها و سؤال‌های پژوهش، پیشینه پژوهش و سپس روش پژوهش و مدل و متغیرهای پژوهش بیان می‌شود. در نهایت نیز تجزیه و تحلیل یافته‌ها، بحث و نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش بیان می‌شود.

### مبانی نظری پژوهش

#### بودجه و بودجه‌ریزی عملیاتی

«مصرف و بکارگیری منابع مالی عمومی توسط مقامات اجرایی و ارشد نهادهای بخش عمومی مشمول مسئولیت پاسخگویی عمومی است» (باباجانی و بابایی، ۱۳۹۰؛ ۸). بودجه به عنوان مهمترین سند دولت‌ها نقش اساسی در ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی بر عهده دارد. «دولت تمام فعالیت‌های مالی اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متنوع و متعدد خود را در چارچوب قانون بودجه پیش‌بینی و انجام می‌دهد» (باباجانی و خدارحمی: ۱۳۹۳؛ ۲). بودجه را می‌توان فرایند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود دانست (پورعلی و کاکوان، ۱۳۹۳) که به عنوان آینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت، نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می‌کند (جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴ به نقل از بابایی، ۱۳۸۵). با توجه به اهمیت بودجه در استفاده بهینه از منابع، تاکنون شیوه‌های گوناگونی برای انجام فرایند بودجه‌ریزی مورد استفاده قرار گرفته است. بودجه‌ریزی سنتی، بودجه‌ریزی افزایشی، بودجه برنامه‌ای، بودجه‌بندی بر مبنای صفر و بودجه‌ریزی عملیاتی (عبد صبور و راوند، ۱۳۹۱) را می‌توان به عنوان نمونه‌هایی از شیوه بودجه‌ریزی نام برد.

بر مبنای ماده یک از فصل اول قانون محاسبات عمومی کشور، بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود، و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود:

۱- بودجه عمومی دولت که شامل اجزاء زیر است:

الف - پیش‌بینی دریافت‌ها و منابع تأمین اعتبار که به طور مستقیم و یا غیر مستقیم در سال مالی قانون بودجه به وسیله دستگاه‌ها از طریق حساب‌های خزانه‌داری کل اخذ می‌گردد.

ب - پیش‌بینی پرداخت‌هایی که از محل درآمدهای عمومی و یا اختصاصی برای اعتبارات جاری عمرانی و اختصاصی دستگاه‌های اجرایی می‌تواند در سال مالی مربوط انجام گردد.

۲- بودجه شرکت‌های دولتی و بانک‌ها شامل پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار.

۳- بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق در بودجه کل کشور منظور می‌شود.

در قرن ۲۱ همزمان با تحولات مدیریت عمومی نوین، تقاضا برای استفاده از ابزارها و رویکردهای مدیریتی بخش خصوصی در بخش دولتی قوت گرفته است. بکارگیری شیوه بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی را می‌توان یکی از این تحولات به شمار آورد (قدیم‌پور و همکاران، ۱۳۸۹). بودجه‌ریزی عملیاتی تحول برجسته‌ای در نظام بودجه‌ریزی دولت‌ها به شمار می‌آید که توانسته است نقش مؤثری را در رشد و توسعه کشورها ایفا کند (آندریوس، ۲۰۰۴).

در حالی که هیچ تعریف عمومی‌ای از بودجه‌ریزی عملیاتی وجود ندارد، این اصطلاح عموماً برای ارجاع به رویه ادغام اطلاعات اندازه‌گیری عملکرد در فرایند بودجه‌ریزی است تا مدیران بتوانند منابع عمومی را اثربخش‌تر و کاراتر مدیریت کنند و سیاست‌گذاران نیز بتوانند از این اطلاعات برای پاسخگو نگه‌داشتن ادارات دولتی در برابر نتایج و خروجی عملکردشان بهره‌جویند (یی لو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۲</sup> بودجه‌ریزی عملیاتی را شکلی از بودجه‌ریزی می‌داند که در آن اعتبارات تخصیص یافته به نتایج قابل سنجش مرتبط می‌گردند (بخشانی و دژکام، ۱۳۹۶). همچنین دیوان محاسبات ایالات متحده، بودجه‌ریزی عملیاتی را نوعی سیستم بودجه‌ریزی می‌داند که اطلاعات عملکرد را به بودجه در نظر گرفته شده مرتبط می‌سازد (محمدیان و مهتری، ۱۳۹۳).

بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان نوعی سیستم برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی دانست که بر رابطه بودجه هزینه شده با نتایج مورد انتظار تأکید می‌ورزد. در این نوع سیستم بودجه‌ریزی،

۱. Andrews, M.

۲. Yi Lu, E.

۳. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

۴. Governmental Accountability Office (GAO)

مدیران بخش‌های مختلف بر مبنای شاخص‌های عملکرد مورد ارزیابی قرار می‌گیرند و پاسخگو هستند. همچنین مدیران در تعیین بهترین شیوه نیل به نتایج از آزادی عمل بیشتری برخوردار می‌باشند (طالب‌نیا و محمودی، ۱۳۸۵). این سیستم بودجه‌ریزی بر عملکرد مدیریت تأکید می‌کند و اجازه می‌دهد تا تصمیمات تخصیص تا حدود زیادی بر مبنای کارایی و اثربخشی ارائه خدمات اتخاذ شود (باباجانی و خدارحمی، ۱۳۹۳). بررسی تعاریف متعدد بودجه‌ریزی عملیاتی نشان می‌دهد که همه آن‌ها بر دو مفهوم «ارتباط بودجه با نتایج و خروجی‌ها» و «ارتباط بودجه با شاخص‌های عملکرد و ارزیابی» تأکید دارند. بدین ترتیب می‌توان گفت: ۱- بودجه‌ریزی عملیاتی عبارت است از برنامه عملکرد سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معناست که با میزان مشخص مخارج انجام شده در هر برنامه باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود (پناهی، ۱۳۸۶: ۲-۳)؛ ۲- بودجه‌ریزی عملیاتی آن نوع بودجه‌ریزی است که به گونه‌ای نظام‌مند شاخص‌های عملکرد را در فرایند تخصیص منابع عمومی کمیاب مورد استفاده قرار می‌دهد (طالب‌نیا و محمودی، ۱۳۸۵: ۲۸).

مفهوم بودجه‌ریزی عملیاتی در ابتدا توسط دفتر بودجه ایالات متحده (بعدها با عنوان دفتر مدیریت و بودجه ریاست جمهوری) و در دهه ۱۹۵۰ به منظور افزایش کارایی و اثربخشی در تخصیص منابع در سطوح فدرال مطرح شد (جونز و مکافری، ۲۰۱۰).<sup>۱</sup> بر این اساس، کنگره ایالات متحده برای اولین بار اجرای آن را در ارتش پیشنهاد نمود که یک سال بعد از آن بکارگیری این شیوه بودجه‌ریزی در دولت فدرال نیز الزامی شد (صفدری نهاد و همکاران، ۱۳۹۴). در این دهه تعدادی از دولت‌های محلی و ایالتی جنبه‌هایی از بودجه‌ریزی عملیاتی را تجربه کردند. با وجود این در بسیاری موارد تلاش‌های مربوط به پیاده‌سازی این شیوه بودجه‌ریزی با شکست مواجه شد که تحلیلگران دلیل اصلی آن را اصلاحات موقت مدیریت در کوتاه‌مدت می‌دانستند (محمدیان و مهتری، ۱۳۹۳). بررسی ادبیات و پیشینه مرتبط، وجود چالش‌ها و مشکلات متعدد مربوط به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی را نشان می‌دهد. نتایج حاصل از پژوهش باباجانی و رسولی (۱۳۹۰) نشان داد که موانع و مشکلات استقرار نظام بودجه‌ریزی

۱. Jones, L. R.

۲. McCaffery, J. L.

عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور به ترتیب اهمیت در سه دسته عوامل رفتاری، ساختاری و محیطی قرار می‌گیرد. سعیدی و مزیدی (۱۳۸۵) موانع پیش روی کشورها را در این زمینه شامل عدم همکاری کارکنان، نبود ارتباط بین نتایج و اهداف خاص، فقدان شاخص‌های عملکردی مناسب، نیاز به اصلاح سیستم حسابداری و حسابرسی، ندادن اختیار به مدیران و استفاده از عوامل تشویق‌کننده و فقدان اطلاعات دقیق و قابل اعتماد برشمردند. به رغم این چالش‌ها، ایالات متحده در دهه ۱۹۸۰ بودجه‌ریزی عملیاتی را در ۴۷ ایالت از ۵۰ ایالت خود بکار گرفت (صفدری نهاد و همکاران، ۱۳۹۴) و از دهه ۱۹۹۰ نیز بسیاری از کشورهای توسعه یافته مانند کره جنوبی، استرالیا، کانادا، بریتانیا، هلند و حتی کشورهای در حال توسعه این شیوه بودجه‌ریزی را بکار گرفته و در جهت فائق آمدن بر مشکلات و چالش‌های اجرای آن اصلاحات عمده‌ای را انجام داده‌اند (محمدیان و مهتری، ۱۳۹۳).

به طور کلی سه روش اصلی جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شامل حسابداری قیمت تمام شده، کارسنجی و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت می‌باشد (امیرکبیری و همکاران، ۱۳۹۳)، اما امروزه به علت عدم تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیریت توسط سیستم‌های هزینه‌یابی سنتی، بخش عمومی نیز همانند بخش خصوصی به استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در مقایسه با دو روش دیگر یعنی حسابداری قیمت تمام شده و کارسنجی متمایل شده است (اشرفی و تیرانداز، ۱۳۹۰). طالب‌نیا و محمودی (۱۳۸۵) به طور خلاصه مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی را شامل افزایش پاسخگویی بر اساس نتایج، بهبود مدیریت عملکرد و بهبود نحوه تخصیص برشمردند. همچنین باباجانی و خدارحمی (۱۳۹۳) مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی را شامل موارد بعدی دانستند: ۱. هماهنگ ساختن اولویت‌های خدمات و مصرف خدمات؛ ۲. افزایش بعد اطلاعاتی به سنجش بودجه؛ ۳. ایجاد انگیزه برای مدیر کارکنان از طریق مستند کردن پیشرفتشان در دستیابی به اهداف؛ ۴. کمک به جلب رضایت شهروندان در ارائه خدمات باکیفیت.



### نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر

آمادگی سازمانی یکی از عوامل کلیدی برای موفقیت و اثربخشی تغییرات سازمانی می‌باشد (ارمناکیس<sup>۱</sup> و همکاران، ۱۹۹۳؛ وینر و همکاران، ۲۰۰۸؛ هولت<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). طبق دیدگاه ارمناکیس و همکاران (۱۹۹۳)، آمادگی عبارت است از باورها، نگرش‌ها و نیت اعضای سازمان درباره میزان تغییرات مورد نیاز و ظرفیت سازمان برای انجام موفقیت‌آمیز آن تغییرات. وقتی آمادگی سازمانی بالا باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که اعضای یک سازمان شروع به تغییر کنند، تلاش بیشتری انجام دهند، استقامت بیشتری نشان دهند و همکاری بیشتری داشته باشند، که نتیجه آن اجرای مؤثرتر تغییرات پیشنهادی است (وینر و همکاران، ۲۰۰۸؛ نگوین<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۹). تغییر سازمانی به صورت کلی به هرگونه تعدیل و تغییر در ترکیب، ساختار یا رفتار سازمانی اشاره دارد (وینر و همکاران، ۲۰۰۸ به نقل از بودیچ<sup>۴</sup> و بونوه<sup>۵</sup>، ۲۰۰۱). تغییر سازمانی از طریق معرفی سبک‌های جدید تفکر، عمل، یا عملکرد و جستجوی سازگاری با محیط یا بهبود عملکرد حاصل می‌شود (پاردو دل وال<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۲). نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر توسط وینر (۲۰۰۹) بر اساس نظریه شناخت اجتماعی و نظریه خودکارآمدی (گیست<sup>۷</sup> و میچل<sup>۸</sup>، ۱۹۹۲) ارائه شد و از ساختارهای چند سطح و چند وجهی تشکیل شده است. جنسن<sup>۹</sup> (۲۰۰۰) آمادگی سازمان برای تغییر را به عنوان ظرفیت سازمان برای اعمال تغییرات و میزانی که افراد تغییرات موردنیاز را درک می‌کنند، تعریف می‌کند. وینر و همکاران (۲۰۰۸) آمادگی سازمانی برای تغییر را به میزانی که اعضای سازمان از نظر روانی و رفتاری آماده اجرای تغییرات سازمانی هستند در نظر گرفتند. از نظر این پژوهشگران، این نظریه بر تغییر سازمانی عمدی یا تلاش‌های آگاهانه (که اغلب توسط مدیریت آغاز می‌شود)

۱ Armenakis, A. A.

۲ Holt, D. T.

۳ Nguyen, H. M.

۴ Bowditch, J. L.

۵ Buono, A. F.

۶ Pardo-del-Val, M.

۷ Gist, M. E.

۸ Mitchell, T. R.

۹ Jansen, K. J.

برای انتقال یک سازمان از حالت فعلی به وضعیت مطلوب آینده جهت افزایش اثربخشی سازمان متمرکز است.

وینر (۲۰۰۹) آمادگی سازمانی برای تغییر را به عنوان ۱. تعهد به تغییر و ۲. قابلیت اجرای تغییر اعضای سازمان برای اجرای تغییرات سازمانی تعریف کرد. تعهد به تغییر به تعهد اعضای سازمان برای پذیرش تغییر اشاره دارد؛ در حالی که قابلیت اجرای تغییر به عنوان قضاوتی جامع درباره قابلیت و توانایی درک شده نسبت به انجام یک کار جدید (به عنوان مثال: تغییر) تعریف می‌شود. به عبارت دیگر، قابلیت اجرای تغییر به سطح توانایی اعضای سازمان برای اجرای تغییر مربوط می‌شود. قابلیت اجرای تغییر بیشتر به این معنی است که سازمان توانایی بیشتری در اجرای تغییر دارد که از این رو آمادگی بیشتری را نیز برای تغییر خواهد داشت (وینر، ۲۰۰۹). بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر یکی از عواملی که بر آمادگی برای تغییر مؤثر است، نگرش نسبت به تغییر می‌باشد (وینر، ۲۰۰۹). نگرش نسبت به تغییر به درک هر فرد از معنی و اهمیت یک تغییر خاص اشاره دارد (لیو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۹ به نقل از مارکوس<sup>۲</sup> و زاجونس<sup>۳</sup>، ۱۹۸۵). به عبارت دیگر، نگرش نسبت به تغییر یعنی اینکه چطور اعضای یک سازمان برای تغییرات خاصی ارج نهاده و ارزش قائل می‌شوند (وینر، ۲۰۰۹). اگر اعضای سازمان تغییرات را سودمند و اثربخش بدانند، برای تغییرات ارزش قائل خواهند بود. بر این اساس هر چقدر اعضای یک سازمان برای تغییراتی ارزش قائل شوند (یعنی اینکه نگرش مثبت‌تری نسبت به آن تغییرات داشته باشند)، به همان میزان نیز آن تغییرات را می‌پذیرند و از آن حمایت می‌کنند. از این رو آمادگی بیشتری نیز برای انجام آن تغییرات دارند (اسماعیل<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۸). بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی زیر مطرح می‌گردد:

**فرضیه ۱:** نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

**فرضیه ۱-۱:** نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

**فرضیه ۱-۲:** نگرش به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد.

۱ Liu, W. P.

۲ Markus, H.

۳ Zajonc, R. B.

۴ Ismail, S.

بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، یکی دیگر از عواملی که بر آمادگی برای تغییر مؤثر است، دانش کار می‌باشد (وینر، ۲۰۰۹). دانش کار به اطلاعاتی گفته می‌شود که اعضای سازمان برای تغییر نیاز دارند؛ به عبارت دیگر، اعضای سازمان باید از دانش مناسب و کافی در مورد تغییر برخوردار باشند (قانی و همکاران، ۲۰۲۱). دانش کامل کارکنان در زمینه آمادگی برای تغییر، مجری تغییر را به درک بهترین روش برای نزدیک شدن به تغییر و بهترین حالت برای اجرای تغییر سوق می‌دهد (سومیاچا و همکاران، ۲۰۱۵). در زمینه این پژوهش منظور از دانش کار، داشتن آگاهی از نقشه راه و برنامه زمانی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، قوانین و مقررات مرتبط با آن و فنون و استانداردهای حسابداری مرتبط با اجرای آن می‌باشد. اهمیت دانش کافی کارکنان نسبت به بودجه‌ریزی عملیاتی به منظور انجام فرایند گزار مناسب به این شیوه بودجه‌ریزی در پژوهش‌های مختلف خارجی و داخلی (مانند: بی‌لو و همکاران، ۲۰۱۵؛ باباجانی و خدارحمی، ۱۳۹۳ و سرمست و همکاران، ۱۳۹۰) مورد تأکید قرار گرفته است. از این رو پیش‌بینی می‌گردد که هر چقدر اعضای یک سازمان از دانش بیشتری نسبت به بودجه‌ریزی عملیاتی برخوردار باشند، آمادگی بیشتری نیز در سازمان از جنبه تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر وجود داشته باشد. بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی زیر مطرح می‌گردد:

**فرضیه ۲:** دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

**فرضیه ۱-۲:** دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

**فرضیه ۲-۲:** دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد.

بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، عامل دیگری که بر آمادگی برای تغییر مؤثر است، در دسترس بودن منابع می‌باشد (وینر، ۲۰۰۹). منابع مورد نیاز برای تغییر شامل منابع فیزیکی، انسانی و مالی می‌گردد (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸). در زمینه این پژوهش منابع شامل مواردی چون منابع مالی، منابع اطلاعاتی، کارکنان کافی، کارکنان متخصص برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، نرم افزار و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و ارزیابی عملکرد و زمان کافی می‌باشد. وینر (۲۰۰۹) نیاز به منابع کافی برای اطمینان از اجرای مناسب تغییرات

موردنظر سازمانی را مورد تأکید قرار داده است. همچنین اهمیت دسترس به منابع کافی به منظور انجام فرایند گزار و اجرای مناسب بودجه‌ریزی عملیاتی در پژوهش‌های مختلف خارجی و داخلی (مانند آندریوس، ۲۰۰۴؛ یی لو و همکاران، ۲۰۱۵؛ باباجانی و خدارحمی، ۱۳۹۳ و سرمست و همکاران، ۱۳۹۰) مورد تأکید قرار گرفته است. از این رو پیش‌بینی می‌گردد که هر چقدر دسترسی یک سازمان به منابع مورد نیاز برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بیشتر باشد، آمادگی بیشتری نیز در سازمان از جنبه تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر وجود خواهد داشت. بر این اساس فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی زیر مطرح می‌گردد:

**فرضیه ۳:** در دسترس بودن منابع تأثیر مثبت و معناداری بر آمادگی سازمانی برای تغییر دارد.

**فرضیه ۱-۳:** در دسترس بودن منابع تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

**فرضیه ۲-۳:** در دسترس بودن منابع تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. همچنین این پژوهش قصد دارد تا به پرسش‌های زیر بر مبنای دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران پاسخ دهد:

**پرسش ۱:** آیا افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران نسبت به تغییر سیستم بودجه‌ریزی به سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی متعهد می‌باشند؟

**پرسش ۲:** آیا در ارتش جمهوری اسلامی ایران قابلیت اجرای تغییر سیستم بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد؟

**پرسش ۳:** آیا افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، نگرش مثبتی نسبت به تغییر سیستم بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی دارند؟

**پرسش ۴:** آیا افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، از دانش لازم برای تغییر سیستم بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی برخوردار می‌باشند؟

**پرسش ۵:** آیا ارتش جمهوری اسلامی ایران، منابع لازم را برای تغییر سیستم بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی دارا می‌باشد؟

### پیشینه پژوهش

طالب‌نیا و محمودی (۱۳۸۵) به بررسی و شناسایی شاخص‌های مرتبط با مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در یکی از سازمان‌های دولتی پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود از شیوه

پیمایشی و بر مبنای نظر ۵۰ نفر از خبرگان این سازمان استفاده کردند. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که پیاده‌سازی و اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی به ترتیب با سه عامل مدیریتی شامل: عوامل فنی و فرایندی، عوامل انسانی و عوامل محیطی مرتبط می‌باشد. از این رو پیشنهاد کردند که به منظور پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی این عوامل باید شناسایی و برطرف گردند. سرمست و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی قابلیت بکارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی پرداختند. از این رو الزامات بکارگیری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را بر مبنای نظریه و در قالب سه بعد توانمندی ارزیابی عملکرد، توانمندی کارکنان و توانمندی فنی تعریف نموده و از شیوه پیمایشی و بر مبنای نظرات کارکنان این دستگاه‌ها شامل ذی‌حسابان، مدیران مالی، حساب‌رسان و کارشناسان بودجه استفاده کردند. نتایج این پژوهش نشان داد که دستگاه‌های دولتی استان آذربایجان شرقی توانمندی لازم را برای استقرار هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دارند.

باباجانی و خدارحمی (۱۳۹۳) بر مبنای اینکه در اختیار داشتن نقشه راه مهارت‌های مدیریت تحول برای هدایت مناسب روند گذار از یک نظام بودجه‌بندی به دیگری، از شاخص‌های بنیادی موفقیت در استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی محسوب می‌شود، بر مبنای یک مطالعه تطبیقی به ارائه مدل در زمینه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور پرداختند. از این رو، آن‌ها پس از مطالعه مبانی نظری مرتبط و تجربه کشورهای موفق در این زمینه، شاخص‌های پیاده‌سازی موفق نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را استخراج و در قالب سؤالاتی از خبرگان مورد نظرخواهی قرار دادند. نتایج این پژوهش، مدلی را در قالب ۶ بعد و ۱۵ شاخص مرتبط با هر یک از این ابعاد برای استقرار نظام بودجه‌بندی عملیاتی ارائه کرد.

ابویی اردکان و همکاران (۱۳۹۶) در قالب یک مطالعه اقدام پژوهی، به پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی بر مبنای کارت ارزیابی متوازن در مرکز تحقیقات سیاست علمی کشور پرداختند. پژوهشگران برای جمع‌آوری داده‌ها از روش مشاهده، مصاحبه و بررسی اسناد کتابخانه‌ای و آرشیوی استفاده کردند. در این مطالعه با هدف تثبیت یادگیری حاصل از پژوهش، چرخه اقدام پژوهی دوبار تکرار شد و در نهایت نتایج پژوهش در قالب ابعاد پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی، چگونگی اجرا، نحوه توزیع بودجه مرکز طی برنامه استراتژیک و به ترتیب موضوعات راهبردی این مرکز مشخص گردیدند.

اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر و به شیوه پیمایشی، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر آمادگی حسابداران برای اجرای حسابداری تعهدی در دولت فدرال مالزی پرداختند. از این رو برای سنجش آمادگی سازمانی برای تغییر از دو معیار تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر استفاده کردند و اثر سه عامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن کار را بر هر یک از این دو معیار مورد بررسی قرار دادند. نتایج این مطالعه نشان داد که هر سه عامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن کار اثر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد، اما فقط عامل نگرش، یک تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد.

دکر<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی بر بهبود کیفیت در بخش بهداشت و درمان ارتش ایالات متحده آمریکا را مورد بررسی قرار دادند. نمونه انتخابی شامل ۴۲۸ مرکز بهداشت و درمان در ارتش ایالات متحده بود که بر اساس اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی یک گروه شامل ۱۸۷ مرکز بهداشت و درمان بودجه‌ریزی عملیاتی را اجرا کرده و گروه دیگر شامل ۲۴۱ مرکز بهداشت و درمان در نیروی هوایی و دریایی که بودجه‌ریزی عملیاتی در آنها اجرا نمی‌شد. داده‌های این مطالعه شامل طیف گسترده‌ای از اطلاعات اداری و جمعیتی و عملکردی در مورد شاخص‌های سلامت جمعیت و شاخص ایمنی بالینی است. یافته‌های این مطالعه نشان داد که اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأثیر مثبت و پایداری بر بهبود کیفیت و عملکرد داشته است.

اخیراً قانی و همکاران (۲۰۲۱) بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، به شیوه پیمایشی به بررسی عوامل تأثیرگذار بر آمادگی کارکنان برای تغییر از سیستم مالیات بر کالا و خدمات به سیستم مالیات بر فروش و خدمات در مالزی پرداختند. از این رو برای سنجش آمادگی سازمانی برای تغییر از دو معیار تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر استفاده کردند و اثر سه عامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع را بر هر یک از این دو معیار مورد بررسی قرار دادند. نتایج این مطالعه نشان داد که هر سه عامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن کار اثر مثبت و معناداری بر هر دو معیار قابلیت اجرای تغییر و تعهد به تغییر دارد.

## روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش پژوهشی کمی محسوب می‌شود. «پژوهش‌های کمی از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می‌کنند و بر اساس فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهش از قبل تعیین شده انجام می‌شوند. معیارهای اندازه‌گیری داده‌ها کمی است و برای استخراج نتیجه‌ها از فن‌های آماری استفاده می‌کنند» (نمازی، ۱۳۸۲؛ ۶۴). همچنین این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه پژوهش توصیفی-پیمایشی و از نوع مطالعات همبستگی و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است.

در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری و پیشینه پژوهش از روش کتابخانه‌ای و برای جمع‌آوری داده‌های بخش کمی و مرتبط با آزمون فرضیه‌های پژوهش، از پرسشنامه بسته با طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است. پرسشنامه این پژوهش برگرفته از پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) است که متناسب با موضوع پژوهش و شرایط محیطی ایران، طبق نظر متخصصان تعدیل شده است.

به منظور بررسی روایی پرسشنامه، از روش روایی صوری (ساندرز و همکاران، ۲۰۱۹) استفاده شد. از این رو سؤال‌های پرسشنامه طبق نظر متخصصان مورد تعدیل قرار گرفت. همچنین برای سنجش میزان پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ (اسمیت، ۲۰۱۹) استفاده شد. به این منظور ابتدا تعداد بیست پرسشنامه به صورت تصادفی در بین تعدادی از افراد جامعه آماری توزیع شده و سپس آلفای کرونباخ هر یک از متغیرهای پرسشنامه محاسبه شد. نتایج مربوط به آلفای کرونباخ هر یک از متغیرهای پژوهش شامل: تعهد به تغییر، قابلیت اجرای تغییر، نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع به ترتیب، ۰/۷۰۴، ۰/۸۵۳ و ۰/۸۶۶ است.

جامعه آماری پژوهش را افسران دوره عالی رسته دارایی ارتش جمهوری اسلامی ایران در نیمه دوم سال ۱۳۹۹ و نیمه اول سال ۱۴۰۰ تشکیل می‌دهند. در این پژوهش از روش‌های نمونه‌گیری استفاده نشده است و به منظور دستیابی به نمونه‌ای مناسب و کامل‌تر، پژوهشگر با کسب مجوز از گروه رسته دارایی و امور مالی دانشکده پشتیبانی عمومی مرکز آموزش پشتیبانی

۱. Saunders, M. N. K.

۲. Smith, M.

نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران در چندین نوبت نسبت به توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها در بین کل جامعه آماری اقدام کرد. بر این اساس، در مجموع تعداد ۶۸ پرسشنامه در بین افسران یاد شده توزیع شد که ۵۷ مورد از آن‌ها (با نرخ برگشت ۸۴ درصد) دریافت شد. همچنین از این تعداد پرسشنامه، تعداد ۵ مورد به علت مخدوش بودن کسر و سرانجام تعداد ۵۲ پرسشنامه برای استفاده، مناسب تشخیص داده شد. شایان ذکر است که هر ساله افسران جزء رسته دارایی (امور مالی) ارتش جمهوری اسلامی ایران که تا پایان درجه سروانی بخش عمده‌ای از خدمت خود را در مشاغل مالی یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران گذرانده‌اند، جهت ارتقاء به درجه سرگردی و افسر ارشدی و کسب آموزش‌های بیشتر مالی به منظور خدمت در مشاغل مدیریتی بودجه و اعتبارات (کنترلر)، ذی‌حسابی (دارایی) و حسابداری یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران به دوره عالی رسته دارایی (امور مالی) در مرکز یاد شده اعزام می‌گردند. با توجه به اینکه جامعه آماری پژوهش را افسران اعزامی از بخش عمده یگان‌های ارتش جمهوری اسلامی ایران تشکیل داده که آشنایی مناسبی نیز با وضعیت مالی و بودجه و اعتبارات یگان‌های ارتش دارند؛ از طرفی یگان‌های ارتش از رویه متحدالشکلی به منظور امور مالی، حسابداری و بودجه‌ریزی خود بهره می‌جویند، از این‌رو دریافت دیدگاه آن‌ها بر مبنای این پژوهش پیمایشی، می‌تواند نماینده مناسبی به منظور سنجش دیدگاه نسبت به کل ارتش جمهوری اسلامی ایران باشد.

به منظور تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار *SPSS* نسخه ۲۲ استفاده شده است. از این‌رو، ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش و فراوانی متغیرهای جمعیت شناختی ارائه می‌شود. سپس، در بخش آمار استنباطی، ابتدا به منظور تعیین نرمال و غیرنرمال بوده داده‌ها از آزمون شاپیرو-ویلک استفاده می‌شود و سپس با توجه به نرمال یا غیرنرمال بودن داده‌ها به ترتیب، از آماره همبستگی پیرسون یا اسپیرمن استفاده می‌گردد. همچنین، جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی و به منظور پاسخ به سؤال‌های پژوهش نیز به توجه به نرمال یا غیر نرمال بودن داده‌ها به ترتیب از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای و آزمون علامت تک نمونه‌ای (آزمون میانه) استفاده می‌شود.

### مدل و متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه ۱ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

مدل ۱-۱:



$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$$

مدل ۱-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Change Valance} + \varepsilon$$

به منظور آزمون فرضیه ۲ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

مدل ۲-۱:

$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$$

مدل ۲-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Task Knowledge} + \varepsilon$$

به منظور آزمون فرضیه ۳ پژوهش و فرضیه‌های فرعی آن نیز از مدل‌های زیر استفاده

می‌شود:

مدل ۳-۱:

$$\text{Change Commitment} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$$

مدل ۳-۲:

$$\text{Change Efficacy} = \beta_0 + \beta_1 * \text{Resource Availability} + \varepsilon$$

در مدل‌های بالا، متغیرهای تعهد به تغییر (*Change Commitment*) و قابلیت اجرای

تغییر (*Change Efficacy*) متغیرهای وابسته این مدل‌ها می‌باشند که به ترتیب با سه سؤال

و پنج سؤال مورد سنجش قرار می‌گیرند. همچنین متغیرهای نگرش به تغییر (*Change*

*Valance*)، دانش کار (*Task Knowledge*) و در دسترس بودن منابع (*Resource*

*Availability*) متغیرهای مستقل این مدل‌ها هستند که به ترتیب با هشت سؤال، سه سؤال

و نه سؤال مورد سنجش قرار می‌گیرند. در این رابطه هر یک از سؤالات پرسشنامه با طیف

لیکرت ۵ گزینه‌ای مورد سنجش قرار گرفته است؛ از این‌رو هر متغیر از طریق محاسبه میانگین

نمرات سؤالات مربوط به آن اندازه‌گیری می‌گردد.

### تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

#### آمار توصیفی

بخش اول پرسشنامه شامل ۴ سؤال عمومی درباره متغیرهای جمعیت شناسی است. نتایج

حاصل از آمار فراوانی و درصد فراوانی این متغیرها در جدول شماره ۱ ارائه شده است. نتایج این

جدول نشان دهنده این است که حدود ۵۸ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی و

۳۶ درصد مدرک کارشناسی ارشد می‌باشند. همچنین حدود ۷۷ درصد فارغ‌التحصیل رشته حسابداری، ۱۷ درصد رشته مدیریت و ۲ درصد رشته اقتصاد هستند. از نظر سن حدود ۲۱ درصد دارای سن بین ۲۶ تا ۳۵ سال و ۷۳ درصد دارای سن بین ۳۶ تا ۴۵ می‌باشند. افزون بر این حدود ۷۹ درصد از سابقه و تجربه کاری بین ۱۱ تا ۲۰ سال برخوردار می‌باشند. بنابراین، پاسخ دهندگان از ویژگی‌های مناسب شامل تخصص و تجربه کافی جهت پاسخگویی به سؤال‌های این پرسشنامه برخوردار می‌باشند.

ردیف	متغیر	سطوح متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
۱	تحصیلات	کاردانی	۳	۵/۸
		کارشناسی	۳۰	۵۷/۷
		کارشناسی ارشد	۱۹	۳۶/۵
۲	رشته تحصیلی	حسابداری	۴۰	۷۶/۹
		مدیریت	۹	۱۷/۳
		اقتصاد	۱	۱/۹
		سایر	۲	۳/۸
۳	سن	۲۶-۳۵	۱۱	۲۱/۲
		۴۵-۳۶	۳۸	۷۳/۱
		۵۵-۴۶	۳	۵/۸
۴	سابقه کار	۱-۱۰	۴	۷/۷
		۲۰-۱۱	۴۱	۷۸/۸
		۳۰-۲۱	۷	۱۳/۵

#### منبع: یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۲، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، انحراف معیار، کمینه و بیشینه را نشان می‌دهد. همان‌گونه که اطلاعات این جدول نشان می‌دهد، همه متغیرها دارای میانگین بیشتر از ۳ می‌باشند؛ به طوری که کمترین میانگین مربوط به متغیر دانش کار و بیشترین آن‌ها مربوط به متغیر نگرش به تغییر است. همچنین، متغیر نگرش به تغییر دارای کمترین انحراف معیار و متغیر دانش کار بیشترین انحراف معیار است.

#### جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تعهد به تغییر	۵۲	۳/۸۵	۰/۷۱	۱/۳۳	۵

۵	۱/۴۰	۰/۷۱	۳/۴۷	۵۲	قابلیت اجرای تغییر
۵	۱/۳۸	۰/۶۹	۳/۸۶	۵۲	نگرش به تغییر
۵	۱	۰/۸۶	۳/۰۵	۵۲	دانش کار
۴/۸۹	۱/۶۷	۰/۷۸	۳/۲۲	۵۲	در دسترس بودن منابع

منبع: یافته‌های پژوهش

### آمار استنباطی

به منظور تعیین نرمال و غیرنرمال بوده داده‌ها از آزمون شاپیرو-ویلک استفاده شد. همان‌گونه که در جدول شماره ۳ مشخص است، معناداری متغیرهای تعهد به تغییر، قابلیت اجرای تغییر و نگرش به تغییر کمتر از ۰/۰۵، و معناداری متغیرهای دانش کار و در دسترس بودن منابع بیشتر از ۰/۰۵ است. از این‌رو، می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای تعهد به تغییر، قابلیت اجرای تغییر و نگرش به تغییر دارای توزیع غیرنرمال و متغیرهای دانش کار و در دسترس بودن منابع دارای توزیع نرمال هستند.

جدول ۳. آزمون شاپیرو-ویلک

معناداری	درجه آزادی	آماره	
۰/۰۰۱	۵۲	۰/۹۱۷	تعهد به تغییر
۰/۰۱۸	۵۲	۰/۹۴۵	قابلیت اجرای تغییر
۰/۰۰۶	۵۲	۰/۹۳۳	نگرش به تغییر
۰/۳۶۲	۵۲	۰/۹۷۶	دانش کار
۰/۴۲۷	۵۲	۰/۹۷۸	در دسترس بودن منابع

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه اینکه تعدادی از متغیرها دارای توزیع نرمال و تعدادی توزیع غیرنرمال هستند، از این‌رو از هر دو آزمون همبستگی پیرسون و اسپیرمن به ترتیب جهت متغیرهای با توزیع نرمال و توزیع غیرنرمال استفاده می‌شود. جدول شماره ۴ نتایج این آزمون‌ها را نشان می‌دهد. همان‌گونه که در این جدول مشخص است، متغیر وابسته قابلیت اجرای تغییر با هر سه متغیر

مستقل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع رابطه مثبت و معنادار دارد، ولی متغیر وابسته تعهد به تغییر تنها با دو متغیر مستقل نگرش به تغییر و درد دسترس بودن منابع رابطه مثبت و معنادار دارد و با متغیر مستقل دانش کار رابطه معناداری ندارد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که دانش کار هیچ‌گونه تأثیری بر تعهد به تغییر ندارد؛ در نتیجه بدون نیاز به انجام رگرسیون حداقل مربعات معمولی، فرضیه فرعی ۱-۲ مبنی بر اینکه دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید نمی‌شود. با توجه به رابطه معنادار سایر متغیرهای مستقل با متغیرهای وابسته، به منظور آزمون دیگر فرضیه‌های پژوهش و بررسی تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته از رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده می‌شود.

جدول ۴. آزمون همبستگی پیرسون و اسپیرمن

متغیر	۵. پیرسون	۴. قابلیت اجرای تغییر	۳. نگرش به تغییر	دانش کار	درد دسترس بودن منابع
تعهد به تغییر	۰/۱	۰/۵۳**	۰/۷۱۹**	۰/۱۹۶	۰/۳۷۴*
قابلیت اجرای تغییر	۰/۶۳۵**	۰/۱	۰/۶۳۹**	۰/۵۲**	۰/۵۸۴**
نگرش به تغییر	۰/۸۱۰**	۰/۷۲۱**	۰/۱	۰/۴۴۶*	۰/۵۵۴**
دانش کار	۰/۲۶۲	۰/۵۹۰**	۰/۴۵۵*	۰/۱	۰/۶۷۰**
درد دسترس بودن منابع	۰/۴۵۸*	۰/۶۵۷**	۰/۵۹۹**	۰/۷۲**	۰/۱

\*\* به معنای معناداری در سطح ۰/۰۱ و \* به معنای معناداری در سطح ۰/۰۵ است.  
قسمت پایین جدول همبستگی پیرسون و قسمت بالای آن همبستگی اسپیرمن است.

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۵، نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری

آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۶۴۸ است، در نتیجه، ۰/۶۴۸ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۵۱۱ است؛ در نتیجه، ۰/۵۱۱ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح است. آماره دوربین-واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۷۹۰ و ۲/۱۸۹ است، که نشان‌دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۸۳۵)، آماره t (۹/۷۵۰) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل نگرش به تغییر، بیانگر این است که نگرش به تغییر، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۱ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۷۴۰)، آماره t (۷/۳۶۵) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل نگرش به تغییر، بیانگر این است که نگرش به تغییر، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش

$Change\ Commitment = \beta_0 + \beta_1 * Change\ Valance + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۶۳۱	۰/۳۳۶	۱/۸۷۷	۰/۰۶۶
نگرش به تغییر	۰/۸۳۵	۰/۰۸۶	۹/۷۵۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۴۸	آماره F		۹۵/۰۵۶
آماره دوربین واتسون	۱/۷۹۰	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰
$Change\ Efficacy = \beta_0 + \beta_1 * Change\ Valance + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰/۶۱۳	۰/۳۹۴	۱/۵۵۴	۰/۱۲۶
نگرش به تغییر	۰/۷۴۰	۰/۱۰۰	۷/۳۶۵	۰/۰۰۰

۵۴/۲۴۶	آماره F	۰/۵۱۱	ضریب تعیین تعدیل شده
۰/۰۰۱	سطح معناداری آماره F	۲/۱۸۹	آماره دوربین واتسون

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که قبلاً بیان شد، فرضیه فرعی ۲-۱ فرضیه دوم پژوهش به دلیل نبودن رابطه معنادار بین متغیر مستقل و وابسته، در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید نمی‌شود. جدول شماره ۶، نتایج آزمون فرضیه فرعی ۲-۲ فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن مدل است. ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۳۳۵ است، در نتیجه، ۰/۳۳۵ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح است. آماره دوربین-واتسون نیز برابر با ۱/۸۴۷ است، که نشان دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل است. ضریب (۰/۴۸۶)، آماره t (۵/۱۷۱) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل دانش کار، بیانگر این است که دانش کار، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۶. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش

$Change\ Efficacy = \beta_0 + \beta_1 * Task\ Knowledge + \varepsilon$				
سطح معناداری	آماره t	انحراف استاندارد	ضریب متغیر	متغیر
۰/۰۰۰	۶/۶۶۰	۰/۲۹۸	۱/۹۸۸	مقدار ثابت
۰/۰۰۰	۵/۱۷۱	۰/۰۹۴	۰/۴۸۶	دانش کار
۲۶/۷۳۶		آماره F	۰/۳۳۵	ضریب تعیین تعدیل شده
۰/۰۰۰		سطح معناداری آماره F	۱/۸۴۷	آماره دوربین واتسون

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۷، نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار و سطح معناداری آماره F بیانگر معنادار بودن هر دو مدل است. در مدل اول، ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۱۹۴ است؛ در نتیجه، ۰/۱۹۴ از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل قابل توضیح

است. همچنین در مدل دوم، ضریب تعیین تعدیل شده به میزان ۰/۴۲۰ است؛ در نتیجه، ۰/۴۲۰ از تغییرات متغیر وابسته به و سیله متغیر مستقل قابل توضیح است. آماره دوربین-واتسون نیز به ترتیب در مدل اول و دوم برابر با ۱/۷۳۷ و ۱/۹۵۴ است، که نشان‌دهنده نبود خودهمبستگی در اجزای باقی مانده مدل‌ها است.

در مدل اول، ضریب (۰/۴۲۱)، آماره  $t$  (۳/۶۴۵) و سطح معناداری (۰/۰۰۱) مربوط به متغیر مستقل در دسترس بودن منابع، بیانگر این است که در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۳-۱ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. همچنین در مدل دوم، ضریب (۰/۶۰۰)، آماره  $t$  (۶/۱۵۹) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) مربوط به متغیر مستقل در دسترس بودن منابع، بیانگر این است که در دسترس بودن منابع، تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۳-۲ نیز در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

جدول ۷. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش

$Change\ Commitment = \beta_0 + \beta_1 * Resource\ Availability + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره $t$	سطح معناداری
مقدار ثابت	۲/۵۰۲	۰/۳۸۳	۶/۵۳۶	۰/۰۰۰
در دسترس بودن منابع	۰/۴۲۱	۰/۱۱۶	۳/۶۴۵	۰/۰۰۱
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۹۴	آماره $F$		۱۳/۲۸۶
آماره دوربین واتسون	۱/۷۳۷	سطح معناداری آماره $F$		۰/۰۰۱
$Change\ Efficacy = \beta_0 + \beta_1 * Resource\ Availability + \varepsilon$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف استاندارد	آماره $t$	سطح معناداری
مقدار ثابت	۱/۵۳۹	۰/۳۲۳	۴/۷۶۶	۰/۰۰۰
در دسترس بودن منابع	۰/۶۰۰	۰/۰۹۷	۶/۱۵۹	۰/۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۲۰	آماره $F$		۳۷/۹۳۸
آماره دوربین واتسون	۱/۹۵۴	سطح معناداری آماره $F$		۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

به منظور پاسخ به پرسش‌های اول تا سوم پژوهش، با توجه به غیرنرمال بودن متغیرهای تعهد به تغییر، قابلیت اجرای تغییر و نگرش به تغییر از آزمون علامت تک نمونه‌ای (آزمون

میان (استفاده شد. جدول شماره ۸، نتایج این آزمون را نشان می‌دهد. درباره متغیر تعهد به تغییر، نتایج نشان‌دهنده معنادار بودن آزمون (سطح معناداری ۰/۰۰۰) است. بنابراین در پاسخ به پرسش ۱، می‌توان نتیجه گرفت که افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران نسبت به تغییر سیستم بودجه‌ریزی به سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی متعهد می‌باشند. درباره متغیر قابلیت اجرای تغییر، نتایج نشان‌دهنده معنادار بودن آزمون (سطح معناداری ۰/۰۰۰) است. بنابراین در پاسخ به پرسش ۲، می‌توان نتیجه گرفت که در ارتش جمهوری اسلامی ایران قابلیت اجرای تغییر سیستم بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد. افزون بر این، نتایج مربوط به متغیر نگرش به تغییر نیز نشان‌دهنده معنادار بودن آزمون (سطح معناداری ۰/۰۰۰) می‌باشد. از این رو در پاسخ به پرسش ۳، می‌توان نتیجه گرفت که افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، نگرش مثبتی نسبت به تغییر سیستم بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی دارند.

جدول ۸. نتایج حاصل از آزمون میانه

متغیر	تعداد کل مشاهدات	تعداد مشاهدات بزرگ‌تر از میانه	تعداد مشاهدات کوچک‌تر از میانه	تعداد مشاهدات برابر میانه	آماره استاندارد آزمون	سطح معنی‌داری
تعهد به تغییر	۵۲	۴۷	۳	۲	۵/۴۵۲	۰/۰۰۰
قابلیت اجرای تغییر	۵۲	۳۸	۴	۱۰	۴/۲۰۸	۰/۰۰۰
نگرش به تغییر	۵۲	۴۸	۳	۱	۵/۵۴۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

همچنین به منظور پاسخ به پرسش‌های چهارم و پنجم پژوهش، با توجه به نرمال بودن متغیرهای دانش کار و دردسترس بودن منابع، از آزمون t تک نمونه‌ای استفاده شد. جدول شماره ۹، نتایج این آزمون را نشان می‌دهد. درباره متغیر دانش کار، نتایج نشان‌دهنده معنادار نبودن آزمون (سطح معناداری ۰/۶۳۴) است. بنابراین در پاسخ به پرسش ۴، می‌توان نتیجه گرفت که با توجه به اینکه اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شامل فرایندها و مراحل مختلفی است، لازم است که دانش مجریان در زمینه بکارگیری صحیح این شیوه بودجه‌ریزی ارتقاء و بهبود



یابد. دربارهٔ متغیر دردسترس بودن منابع، نتایج نشان‌دهنده معنادار بودن آزمون (سطح معناداری ۰/۰۴۵) است. بنابراین در پاسخ به پرسش ۵، می‌توان نتیجه گرفت که ارتش جمهوری اسلامی ایران، منابع لازم را برای تغییر سیستم بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی عملیاتی دارا می‌باشد.

جدول ۹. نتایج حاصل از آزمون t تک نمونه‌ای

ارزش مورد آزمون = ۳						متغیر
فاصله اطمینان تفاوت میانگین در سطح ۹۵ درصد		تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	
کران بالا	کران پایین					
۰/۲۹۹۲	-۰/۱۸۳۸	۰/۰۵۷۶	۰/۶۳۴	۵۱	۰/۴۸۰	دانش کار
۰/۴۳۹۸	۰/۰۰۴۷	۰/۲۲۲۲	۰/۰۴۵	۵۱	۲/۰۵۱	دردسترس بودن منابع

منبع: یافته‌های پژوهش

### بحث و نتیجه‌گیری

یکی از اولویت‌های اصلاح ساختار اقتصادی کشور، اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی و توزیع منابع در سازمان‌های دولتی است. بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان یکی از شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی بر اهمیت نتایج قابل اندازه‌گیری حاصل از هزینه‌های عمومی تأکید دارد و می‌تواند باعث افزایش کارایی و اثربخشی، افزایش شفافیت در فرایند بودجه‌ریزی و در نهایت افزایش پاسخگویی بخش‌های دولتی نسبت به جامعه گردد. این پژوهش به صورت مطالعه موردی، میزان آمادگی ارتش جمهوری اسلامی ایران را به عنوان یک از سازمان‌های بخش عمومی کشور جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بر مبنای دیدگاه افسران مالی دوره عالی رسته‌های مورد بررسی قرار داد. از این رو بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، تأثیر هر یک از عوامل نگرش به تغییر، دانش کار و در دسترس بودن منابع بر دو جنبه آمادگی سازمانی برای تغییر شامل تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر مورد بررسی قرار گرفت.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۱ پژوهش حاکی از این بود که نگرش نسبت به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۱ پذیرفته شد. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۲-۱ پژوهش نیز نشان داد که نگرش نسبت به تغییر تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۱ نیز پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی و پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش همسو است. بر مبنای این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که طبق دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، نگرش، ذهنیت، باور و دید مثبت حسابداران و مدیران مالی ارتش نسبت به بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی و آگاهی از مزایای آن، ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر آن‌ها در بکارگیری این شیوه نوین بودجه‌ریزی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای آن نیز می‌گردد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۲ پژوهش حاکی از این بود که دانش کار رابطه معناداری با تعهد به تغییر ندارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۲ پذیرفته نشد. اما یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۲-۲ پژوهش نشان داد که دانش کار تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۲-۲ پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی هم از نظر نبود رابطه معنادار بین دانش کار و تعهد به تغییر و همچنین تأثیرگذاری دانش کار بر قابلیت اجرای تغییر همسو است؛ اما با نتایج پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش تنها از نظر تأثیرگذاری دانش کار بر قابلیت اجرای تغییر همسو می‌باشد. بر مبنای این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که طبق دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، برخوردار بودن حسابداران و مدیران مالی ارتش از دانش بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی مانند آگاهی از نقشه راه و برنامه زمانی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، قوانین و مقررات مرتبط با آن و فنون و استانداردهای حسابداری مرتبط با اجرای آن ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر آن‌ها در بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای آن نیز می‌گردد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۱-۳ پژوهش حاکی از این بود که در دسترس بودن منابع تأثیر مثبت و معناداری بر تعهد به تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۱-۳ پذیرفته شد.

همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه فرعی ۳-۲ پژوهش نیز نشان داد که در دسترس بودن منابع تأثیر مثبت و معناداری بر قابلیت اجرای تغییر دارد. بنابراین، فرضیه فرعی ۳-۲ نیز پذیرفته شد. این یافته‌ها با نتایج پژوهش اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی آمادگی اجرای حسابداری تعهدی تنها از نظر تأثیرگذاری در دسترس بودن منابع بر قابلیت اجرای تغییر همسو است؛ اما با نتایج پژوهش قانی و همکاران (۲۰۲۱) در بررسی آمادگی اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش کاملاً همسو می‌باشد. بر مبنای این یافته‌ها می‌توان نتیجه گرفت که طبق دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران، دسترسی ارتش به منابع لازم برای اجرای حسابداری تعهدی مانند منابع مالی، منابع اطلاعاتی، کارکنان کافی، کارکنان متخصص برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی، نرم افزار و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و ارزیابی عملکرد، و زمان کافی، ضمن اینکه باعث تعهد بیشتر حسابداران و مدیران مالی ارتش در بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شود، باعث افزایش قابلیت اجرای آن نیز می‌گردد.

همچنین بر مبنای تحلیل بیشتری که از دیدگاه افسران مالی ارتش جمهوری اسلامی ایران در پاسخ به پرسش‌های اول تا پنجم پژوهش به عمل آمد، یافته‌ها نشان داد که آمادگی سازمانی در ارتش برای تغییر به بودجه‌ریزی عملیاتی از دو جنبه آن، یعنی تعهد به تغییر و قابلیت اجرای تغییر وجود دارد. همچنین بر مبنای این یافته‌ها، انگیزه مناسب برای تغییر در کارکنان مالی ارتش و منابع کافی برای این تغییرات نیز در سازمان ارتش موجود می‌باشد. اما، لازم است که دانش افسران مالی و مجریان در زمینه انجام مناسب این تغییرات ارتقاء و بهبود یابد.

بر مبنای نتایج حاصل از بررسی پرسش سوم پژوهش، انگیزه مناسب در کارکنان مالی ارتش جمهوری اسلامی به منظور بکارگیری و اجرای موفق بودجه‌ریزی عملیاتی وجود دارد. با وجود این با در نظر گرفتن نتایج حاصل از فرضیه اول پژوهش پیشنهاد می‌گردد که به منظور اجرای موفق‌تر بودجه‌ریزی عملیاتی در ارتش جمهوری اسلامی ایران، معاونت طرح و برنامه و بودجه آجا یا سایر بخش‌های ذی‌ربط ارتش در جهت افزایش انگیزه کارکنان، نسبت به برگزاری سمینارها، کارگاه‌ها و دوره‌های آشنایی با بودجه‌ریزی عملیاتی و مزایای آن برای فرماندهان، مدیران و کارکنان مالی ارتش به صورت تمرکزی یا غیر متمرکز در سطح مناطق، قرارگاه‌ها و یگان‌ها اقدام کنند. بر مبنای نتایج فرضیه دوم پژوهش و با در نظر گرفتن اینکه بر مبنای نتایج پرسش چهارم پژوهش، ارتقای دانش مجریان و کارکنان مالی ارتش در این زمینه ضروری است؛ پیشنهاد می‌گردد که معاونت طرح و برنامه و بودجه آجا یا سایر بخش‌های ذی‌ربط ارتش با

هماهنگی معاونت آموزش کل ارتش تدابیر مناسبی را به منظور افزایش دانش این کارکنان در کلیه سطوح مالی ارتش اتخاذ کنند. این تدابیر می‌تواند شامل برگزاری دوره‌های ضمن خدمت آشنایی با بودجه‌ریزی عملیاتی و شیوه‌های اجرایی آن برای کارکنان مالی ارتش و همچنین گنجانیدن مفاهیم نظری، فنون و رویه‌های اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی در سرفصل دروس دانشگاه‌های افسری ارتش، دانشگاه فرماندهی و ستاد ارتش و مراکز آموزشی دوره‌های مقدماتی و عالی رسته‌ای افسران مالی گردد. افزون بر این موارد، چون طبق نتایج مربوط به پرسش پنجم پژوهش، افسران مالی ارتش به وجود منابع کافی در ارتش جهت اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی اعتقاد دارند، اما بر مبنای نتایج فرضیه سوم پژوهش پیشنهاد می‌گردد که معاونت طرح و برنامه و بودجه ارتش با همکاری ذی‌حسابی کل ارتش، معاونت نیروی انسانی ارتش و نظارت سازمان حسابرسی ارتش، منابع لازم را برای اجرای کامل و مؤثرتر بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروهای چهارگانه ارتش و کلیه یگان‌های آن در کلیه سطوح سلسله‌مراتبی مجدداً بررسی کرده و هرگونه کسری منابع را جبران کنند. این منابع شامل تأمین منابع مالی، نیروی انسانی کافی و متخصص، تأمین زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و سامانه‌های اطلاعاتی مناسب برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی می‌گردد.

### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی

براساس مبانی نظری، پیشینه و یافته‌های این پژوهش، پژوهش‌های زیر برای پژوهشگران علاقه‌مند پیشنهاد می‌گردد:

۱. انجام پژوهشی مشابه پژوهش حاضر در دیگر سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها و بخش‌های عمومی کشور.
۲. انجام پژوهش در زمینه نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر در زمینه اجرا و بکارگیری سایر موضوعات، روش‌ها، ابزارها، سامانه‌ها و ... در بخش عمومی یا خصوصی.
۳. انجام پژوهشی در مورد بررسی مشکلات اجرایی، موانع و چالش‌های بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی در ارتش جمهوری اسلامی ایران یا دیگر سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها و بخش‌های عمومی کشور بر مبنای روش دلفی یا روش‌های مصاحبه‌محور و سایر روش‌ها.
۴. انجام پژوهشی به سبک اقدام پژوهی به منظور پیاده‌سازی کامل و عملی بودجه‌ریزی عملیاتی در ارتش جمهوری اسلامی ایران یا دیگر سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها و بخش‌های عمومی کشور.

۵. انجام پژوهشی در زمینه سنجش میزان موفقیت و پیاده‌سازی واقعی بودجه‌ریزی عملیاتی در سطح سازمان‌ها، وزارتخانه‌ها و بخش‌های عمومی کشور.

### محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش نیز همانند هر پژوهشی دارای محدودیت‌های خاص خود بوده است. موارد زیر جزء محدودیت‌هایی است که در این پژوهش وجود داشته و باید هنگام تفسیر و تعمیم نتایج مدنظر قرار گیرد:

۱. وجود محدودیت ذاتی پرسشنامه، به عنوان نمونه آشنا نبودن پاسخ‌دهندگان با موضوع، تفسیر متفاوت اصطلاحات و واژگان به وسیله پاسخ‌دهندگان، عدم توانایی کامل سؤال‌های پرسشنامه در سنجش دقیق نظرات و تفکر پاسخ‌دهندگان و محافظه‌کاری برخی پاسخ‌دهندگان در پاسخ‌گویی دقیق و عینی به سؤالات پرسشنامه.
۲. با توجه به نبود پژوهشی مشابه و وجود تنها دو پژوهش خارجی (اسماعیل و همکاران، ۲۰۱۸ و قانی و همکاران، ۲۰۲۱) به ترتیب در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی و اجرای سیستم مالیات بر خدمات و فروش بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر (وینر، ۲۰۰۹) و همچنین نبود پژوهش داخلی در این زمینه، این پژوهش با محدودیت در زمینه مقایسه دقیق‌تر یافته‌های پژوهش با دیگر پژوهش‌ها روبه‌رو بوده است.

### فهرست منابع

- ابویی اردکان، محمد؛ کاظمی، حمید و حسینی، فردین. (۱۳۹۶). پیاده‌سازی سیستم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر مبنای کارت ارزیابی متوازن در مرکز تحقیقات سیاست علمی کشور. مدیریت دولتی، ۹(۲)، ۲۸۲-۲۶۳.
- آذر، عادل؛ امینی، محمدرضا و احمدی، پرویز. (۱۳۹۲). طراحی مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (مورد مطالعه: دانشگاه تربیت مدرس). چشم‌انداز مدیریت دولتی، ۱(۱۵)، ۷۲-۵۳.
- اسفندیاری صفا، خسرو؛ عظمی، امجد و دهقان، حبیب‌الله. (۱۳۹۲). آسیب‌شناسی و رتبه‌بندی شاخص‌های مؤثر بر پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نزاجا. مدیریت نظامی، ۱(۵۲)، ۱۲۵-۹۰.
- اشرفی، بهبود علی و تیرانداز، حامد. (۱۳۹۰). بررسی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی. کار و جامعه، ۱۳۲ و ۱۳۳، ۱۱۳-۱۲۰.
- امیرکبیری، علیرضا؛ الماسی، حسن و محمودی، حسین. (۱۳۹۳). بودجه‌ریزی عملیاتی، ابزاری برای شفاف‌سازی رابطه بین «منابع» مصرف شده و «نتایج» بدست آمده در سازمان. کار و جامعه، ۱۷۴،

۱۲-۲۳.

باباجانی، جعفر و بابایی، مسعود. (۱۳۹۰). تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی. دانش حسابداری، ۲(۴)، ۲۷-۷.

باباجانی، جعفر و رسولی، مهدی. (۱۳۹۰). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، ۱(۱)، ۳۳-۵۱.

باباجانی، جعفر و خدارحمی، بهروز. (۱۳۹۳). مدلی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دولت جمهوری اسلامی ایران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱(۴۱)، ۳۶-۱.

بخشانی، صفیه و دژکام، جاسم. (۱۳۹۶). هموارسازی مسیر حسابرسی عملکرد با شناخت موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی در دانشگاه‌ها). دانش حسابداری، ۱(۶۹)، ۲۸۲-۲۶۳. پایگاه اطلاع‌رسانی دفتر حفظ و نشر آثار حضرت آیت‌الله‌العظمی خامنه‌ای (۱۳۹۹). سخنرانی تلویزیونی به مناسبت سی‌ویکمین سالگرد رحلت امام خمینی (ره).

پناهی، علی. (۱۳۸۶). بودجه‌ریزی عملیاتی (در نظریه و عمل). تهران: انتشارات مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

پورزمانی، زهرا؛ صدرمغانی، محسن. (۱۳۹۳). موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان امور مالیاتی ایران. حسابداری دولتی، ۱(۱)، ۳۰-۲۲.

پورعلی، محمدرضا؛ کاکوان، سعیده. (۱۳۹۳). الزامات استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل). دانش حسابرسی، ۱(۵۷)، ۲۱۷-۱۹۱.

جعفرنیا، زهره؛ جاهد، سینعلی. (۱۳۹۴). شنا سایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی. مجله اقتصادی، ۱(۴۳)، ۴۰-۲۵. رضایی، مهدی. (۱۳۹۵). الزامات بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران. فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، ۱(۵۱)، ۷۹-۵۵.

سعیدی، پرویز؛ مزیدی، علیرضا. (۱۳۸۵). بودجه‌ریزی عملیاتی (مبانی، مفاهیم و التزامات قانونی). تهران: انتشارات نگاه دانش.

صفدری نهاد، محمود؛ معمارزاده، غلامرضا؛ عزتی، میترا. (۱۳۹۴). نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در راستای اجرای ماده ۱۹۵ قانون برنامه پنجم توسعه. سیاست‌های راهبردی و کلان، ۳(۱۱)، ۴۸-۲۷.

صفری، سعید؛ غلامرضایی، داوود. (۱۳۸۵). طراحی الگوی بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی کشور. توسعه انسانی پلیس، ۳(۸)، ۴۲-۳.

طالب نیا، قدرت‌الله؛ محمودی، فاطمه. (۱۳۸۵). بررسی مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در

سازمان‌های دولتی و ارائه راهکارهای لازم جهت کاهش موانع. کنترلر، ۲(۲۱)، ۲۶-۴۶.  
عبد صبور، فریدون؛ راوند، م‌مصطفی. (۱۳۹۱). الزامات و موانع بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌ها بر اساس مدل سه عاملی شه، مورد مطالعه: شرکت برق منطقه‌ای تهران. مدیریت صنعتی، ۱(۲۰)، ۱۳۰-۱۰۹.  
قدیم پور، جواد؛ شیرپور، محسن؛ طریقی، علی. (۱۳۸۹). بودجه‌ریزی عملیاتی یک ضرورت ملی و نقطه آغازین. دانش حسابرسی، ۱(۱)، ۵۸-۷۲.  
محمدیان، محمد؛ مهتری، زینب. (۱۳۹۰). ساختار نظام حسابداری حاکم بر بودجه‌بندی عملیاتی: چالش‌ها و اصلاحات. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۳(۹)، ۶۷-۵۴.  
نمازی، محمد. (۱۳۸۲). نقش پژوهش‌های کیفی در علوم انسانی. جغرافیا و توسعه، ۱(۱)، ۷۸-۶۳.

- Andrews, M. (2004). Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms. *The International Journal of Public Sector Management*, 17(4), 332-344.
- Armenakis, A. A., Harris, S. G., & Mossholder, K. W. (1993). Creating readiness for organizational change. *Human Relations*, 46(6), 681-703.
- Decker, K. L. (2020). Impact of Performance-Based Budgeting on Quality Outcomes in U.S. Military Healthcare Facilities. (Doctoral dissertation). Retrieved from VCU Theses and Dissertations (<https://scholarscompass.vcu.edu/etd/6372/>)
- Ghani, E. K., Mohammad, N., & Muhammad, K. (2021). Custom officers' readiness for sales and service tax implementation in Malaysia: an organisational readiness for change perspective. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 459-468.
- Gist, M. E., & Mitchell, T. R. (1992). Self-efficacy a theoretical analysis of its determinants and malleability. *Academic of Management Review*, 17(2), 183-211.
- Holt, D. T., Helfrich, C. D., Hall, C. G., & Weiner, B. J. (2010). Are you ready? How health professionals can comprehensively conceptualize readiness for change. *Journal of General Internal Medicine*, 25(1), 1-10.
- Ismail, S., Siraj, S. A., & Baharim, S. (2018). Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government: Are the accountants ready? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(2), 234-247.
- Jansen, K. J. (2000). The emerging dynamics of change: resistance, readiness, and momentum. *Human Resource Planning*, 23(2), 53-55.
- Jones, L. R., & McCaffery, J. L. (2010). Performance budgeting in the U.S. federal government: History, status and future implications. *Public Finance and Management*, 10(3), 482-523.
- Liu, W. P., Lui, S. S., & Man, D. C. (2009). Individual change schemas, core discussion network, and participation in change: an exploratory study of Macau casino employees. *Journal of Hospitality & Tourism Research*, 33(1), 74-92.

- Marti, C. (2013). Performance budgeting and accrual budgeting. *Public Performance & Management Review*, 37(1), 33–58.
- Nguyen, H. M., Nguyen, C., Ngo, T. T., & Nguyen, L. V. (2019). The effects of job crafting on work engagement and work performance: A study of Vietnamese commercial banks. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 6(2), 189–201.
- Pardo-del-Val, M., Martinez-Fuentes, C., & Roig-Dobón, S. (2012). Participative management and its influence on organizational change. *Management Decision*, 50(10), 1843–1860.
- Saunders, M. N. K., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). *Research Methods for Business Students* (8th ed.). New York: Pearson Education Ltd.
- Smith, M. (2019). *Research methods in accounting* (5th ed.). London: SAGE Publications Ltd.
- Soumyaja, D., Kamalanabhan, T. J., & Bhattacharyya, S. (2015). Antecedents of employee readiness for change: mediating effect of commitment to change. *Management Studies and Economic Systems*, 2(1), 11–25.
- Weiner, B. J. (2009). A theory of organizational readiness for change. *Implementation Science*, 4(1), 1–9.
- Weiner, B. J., Amick, H., & Lee, S. Y. D. (2008). Review: Conceptualization and measurement of organizational readiness for change. *Medical Care Research and Review*, 65(4), 379–436.
- Yi Lu, E., Mohr, Z., & Tat-Key Ho, A. (2015). Taking stock: assessing and improving performance budgeting theory and practice. *Public Performance & Management Review*, 1(38), 426–458.