

## ***Management Accounting Reform in the Public Sector- Assessing Factors Affecting the Psychological Readiness of Financial Staff***

**Ghareibeh Esmailikia<sup>\*1</sup>, Mohammad Oshani<sup>2</sup>, Zahra Delshad Hosseini<sup>3</sup>, Hossein Tebyaniyan<sup>4</sup>**

1. Associate Professor of Accounting,  
Faculty of Literature and Humanities,  
Ilam University, Ilam, Iran.  
(gh.esmailikia@ilam.ac.ir).

2. Assistant Professor of Economy,  
Bakhtar Higher Education Institution,  
Ilam, Iran. (oshani.ff@gmail.com).

3. M.Sc. in Accounting, Bakhtar Higher  
Education Institution, Ilam, Iran.

4. Assistant Professor of Accounting,  
Pnu University, Tehran, Iran.  
(tebyaniyan@pnu.ac.i).

Corresponding Author:  
Ghareibeh Esmailikia  
Email:

[gh.esmailikia@ilam.ac.ir](mailto:gh.esmailikia@ilam.ac.ir)

Received: 2024/04/05

Accepted: 2024/08/21

### **How to Cite:**

Esmailikia, Gh; Oshani, M; Delshad  
Hosseini, Z; Tebyaniyan, H; (2025).  
Management Accounting Reform in  
the Public Sector- Assessing Factors  
Affecting the Psychological Readiness  
of Financial Staff, *Governmental  
Accounting*, 11 (21), 35-58.

### **ABSTRACT**

**Subject and Purpose:** In recent years, improvements in government management accounting systems have been considered in many developed and developing countries. Reforms in the accounting and budgeting system are a complex decision-making process in which human resources play a pivotal role. The purpose of this study is to investigate the factors affecting the psychological readiness of financial staff to implement performance-based budgeting in public sector institutions.

**Research Method:** Research data were collected using a researcher-made questionnaire in which psychological readiness for change was measured in terms of change commitment and change efficacy. The statistical population of the present study is all staff of the accounting and finance departments of government offices in the two cities of Tehran and Ilam (comparison in two Low and High-Income cities). Using Cochran's formula, two samples with a volume of 168 and 384 people were determined and the obtained data were analyzed using AMOS and EVIEWS software

**Research Findings:** Findings showed a positive and significant effect of change valance and task availability on psychological readiness for change in both Ilam and Tehran, but in both cities, task knowledge had no significant effect on change efficacy. Comparing the explanatory power of the models in two rich and less rich cities using Amon Kramer showed that there is no significant difference between the two communities at the 5% significance level.

**Conclusion, Originality, and its Contribution to the Knowledge:** The results of the present study can help to Preparation of guidelines for taking intervention measures to ensure the psychological readiness of financial staff to successfully implement performance-based budgeting.

**Keywords:** Management Accounting, Performance-Based Budgeting, Psychological Readiness.

**JEL Classification:** M40, M41.

«مقاله پژوهشی»

## تحولات حسابداری مدیریت در بخش عمومی - ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی

غریبه اسماعیلی کیا<sup>۱\*</sup>، محمد اوشنی<sup>۲</sup>، زهرا دلشادحسینی<sup>۳</sup>، حسین تیبانیان<sup>۴</sup>

### چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** در سال‌های اخیر بهبود سیستم حسابداری مدیریت دولت‌ها در بسیاری از کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه مورد توجه قرار گرفته است. تحول در سیستم حسابداری و بودجه‌بندی، فرآیند تصمیم‌گیری پیچیده‌ای است که نیروی انسانی نقشی اساسی در آن ایفا می‌کند. هدف این پژوهش، ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نهادهای دولتی بخش عمومی است.

**روش پژوهش:** گردآوری داده‌های پژوهش با استفاده از پرسشنامه محقق‌ساخته انجام شد که در آن آمادگی روانشناختی برای تغییر، بر حسب تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر اندازه‌گیری شد. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه کارکنان بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی در دو شهر تهران و ایلام (مقایسه دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار) است، با استفاده از فرمول کوکران، به ترتیب دو نمونه به حجم ۱۶۸ و ۳۸۴ نفر تعیین و داده‌های حاصل با بکارگیری نرم‌افزارهای AMOS و EViews تجزیه و تحلیل شد.

**یافته‌های پژوهش:** یافته‌ها بیانگر تاثیر مثبت و معنادار ارزش‌گذاری تغییر و در دسترس بودن وظیفه بر آمادگی روانشناختی برای تغییر در هر دو شهر ایلام و تهران بوده است اما در هر دو جامعه مورد بررسی دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر تاثیر معناداری نداشت. همچنین مقایسه قدرت تبیین مدل‌ها در دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار با استفاده از آزمون کرامر نشان داد که در سطح معناداری ۵٪ تفاوت معناداری بین دو جامعه وجود ندارد.

**نتیجه‌گیری، اصالت و ارزش افزوده آن به دانش:** نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به تدوین رهنمودهایی برای انجام اقدامات مداخله‌ای در راستای کسب اطمینان از آمادگی روانشناختی کارکنان مالی برای اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی استوار بر عملکرد کمک کند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری مدیریت، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، آمادگی روانشناختی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41، M40.

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده ادبیات و علوم انسانی، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران. (gh.esmailikia@ilam.ac.ir)  
۲. استادیار، گروه اقتصاد، موسسه آموزش عالی باختر، موسسه آموزش عالی باختر، ایلام، ایران. (oshani.ff@gmail.com)  
۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی باختر، ایلام، ایران.  
۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (tebyaniyan@pnu.ac.ir).

نویسنده مسئول:  
غریبه اسماعیلی کیا  
رایانامه:

gh.esmailikia@ilam.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۳۱

استناد به مقاله:

اسماعیلی کیا، غریبه؛ اوشنی، محمد؛ دلشادحسینی، زهرا و تیبانیان، حسین، (۱۴۰۳)، تحولات حسابداری مدیریت در بخش عمومی - ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی، حسابداری دولتی، ۱۱ (۲۱)، ۳۶-۵۸

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

این مقاله تحت گواهی زیر منتشر شده و هر نوع استفاده غیرتجاری از آن مشروط بر استناد صحیح به مقاله و عدم تغییر یا تعدیل مقاله مجاز است.

Creative Commons Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)



## مقدمه

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیران دولتی را متوجه این مسئله می‌کند که بازده‌های حاصل از هزینه‌های عمومی کدامند؟ این بازده‌ها را در سه مفهوم می‌توان بیان کرد: اثر هزینه‌های عمومی چیست؟ خروجی‌هایی که این اثر را به وجود می‌آورد کدامند؟ و فرایندهایی که این خروجی‌ها را به وجود می‌آورند کدامند؟ (سلگی و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱). تبدیل نظام بودجه‌ریزی کشور به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، یکی از وظایف قانونی دولت‌ها از سال ۱۳۸۴ بوده (ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه، ماده ۱۶ قانون خدمات کشوری، بند ۳۲ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه، ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه و ماده‌های ۷ و ۸ قانون برنامه ششم توسعه)، اما تاکنون عملیاتی نشده است (کلانتری و هم‌پژوهان، ۱۳۹۸). یکی از نقاط ضعف اصلی تأخیر و نبود استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در محیط ایران، نبود پیوند حوزه مالی و حوزه عملیاتی (پیوند میان شاخص‌ها) در دستگاه‌های دولتی است (پورغفار و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱).

تحول در سیستم حسابداری مدیریت بخش عمومی، فرآیند تصمیم‌گیری پیچیده‌ای است (مارگارت و جورجی، ۲۰۱۹)، از این رو عوامل متعددی می‌تواند بر استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تأثیر داشته باشد و روشن است که استقرار این نوع بودجه‌ریزی با چالش‌هایی همراه است، در صورتی که چالش‌های استقرار این بودجه‌ریزی به خوبی شناسایی نشوند، امکان استقرار آن وجود نخواهد داشت (جعفرنیا و جاهد، ۱۳۹۴). مدل «شه» به‌عنوان یکی از مدل‌های بنیادی، توانایی، اختیار و پذیرش را به‌عنوان سه عامل اثرگذار بر پیاده‌سازی موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را معرفی کرده است. ظرفیت پایین یا عدم توانایی سازمان می‌تواند از جمله عوامل اجرای ناموفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باشند، مطالعات نشان می‌دهند توانایی سازمانی بر سه بعد: توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی نیروی انسانی و توانایی فنی بر پیاده‌سازی این نظام از بودجه‌ریزی اثرگذار است. عامل دوم اثرگذار بر اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مکانیسم‌های اختیار است. مکانیسم اختیار سه طبقه اختیار فرآیندی عمده اختیار قانونی و اختیار سازمانی را در برمی‌گیرد و بر این امر که اگر بودجه‌ریزان در اجرا یا پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اختیار لازم را نداشته باشند، با مشکل روبرو خواهند شد، تأکید می‌کنند. عامل سوم، پذیرش در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است. مقاومت در برابر اصلاحات از جانب برخی مقامات دولتی، مدیران بخش‌ها و کارکنان ممکن است بزرگترین مانع برای اجرا و استفاده از سنجش عملکرد باشد (حجتی‌فرد و عمادی، ۱۳۹۹). نوشتارهای تخصصی موجود نیز معیارهای کلیدی متعددی برای

تقاضای عمومی برای پیشرفت و بهبود در دولت‌ها، منجر به تحولات اساسی در وظایف و نقش‌های سازمانی، مدیریت و حسابداری دولت‌ها در سطح جهان شده است (الگیزاوی و مسروکی، ۲۰۱۹). از این رو، امروزه راهبری خوب بارزترین مسئله در مدیریت بخش عمومی شمرده می‌شود. راهبری خوب ارتباط تنگاتنگی با مدیریت عمومی نوین دارد. مدیریت عمومی نوین، پدیده‌ای جهانی است که به دنبال بهبود کارایی، اثربخشی، ارتقای مسئولیت‌پذیری و بهبود ایفای مسئولیت پاسخگویی مدیران نهادهای بخش عمومی است (هارتانتو، ۲۰۱۸) که تحت لوای آن سه دهه اخیر شاهد تغییر شکل و نوآوری‌های گسترده حسابداری و بودجه‌بندی بخش عمومی بوده است (بیکر و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). در رابطه با ماهیت مدیریت عمومی نوین و همچنین تأثیر آن بر سازمان‌ها، مطالعات تجربی زیادی وجود دارد. بیشتر این مطالعات تنها بر بعضی از عناصر مدیریت عمومی نوین تمرکز کرده‌اند (اسماعیلی کیا، ۱۳۹۶) و این در حالی است که تحولات یادشده به عنوان یک واقعیت، تنها تغییر در نظام حسابداری و ایفای مسئولیت پاسخگویی نبوده، بلکه تغییر در تفکر، عقیده و دیدگاه شمرده می‌شود (تودور و بیلدیسیل، ۲۰۰۷).

تحولات سازمانی را به عنوان تغییر از یک وضعیت به وضعیتی دیگر و یا جایگزینی ساختار فعلی با ساختار جدید دیگر تعریف می‌کنند. این تحولات می‌تواند سرچشمه بی‌نظمی و تنش باشد زیرا که تغییر از یک وضعیت شناخته‌شده به وضعیتی ناشناخته است که می‌تواند منجر به عدم اطمینان، ترس و تردید شود. در نتیجه، کارکنان سازمان ممکن است که تفکرات، احساسات و نگرش‌های مختلفی در رابطه با تغییر داشته باشند، زیرا تغییر آنها را به یادگیری و آموزش‌های دوباره ملزم می‌کند که ممکن است چالش‌برانگیز باشد و از این رو باعث دلهره و عصبی شدن آنان شود (الگیزاوی و مسروکی، ۲۰۱۹). در واقع، آمادگی به‌عنوان پیش‌نیازی ضروری برای یک شخص یا یک سازمان برای موفقیت در روبرویی با تغییر سازمانی است (ابراهیم‌زاده‌دستجردی و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱). آمادگی روانشناختی سازمانی برای تغییر، عامل کلیدی در پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز تحولات سازمانی و تعدیل‌کننده اثربخشی این تحولات است (هلفریچ و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). این خود دلیل محکمی است که نیروی انسانی شاغل در بخش عمومی، جایگاهی اساسی و کلیدی در این تحولات دارا هستند (اسماعیلی کیا، ۱۳۹۶).

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تلاشی برای پایه‌ریزی بخش عمومی مشابه با نظام بازار و بخش تجاری است.

با نظریه‌های بیان شده، وجود امکانات که به معنی توانایی بیشتر سازمان‌هاست، بر پذیرش تحولات اثرگذار است بر این اساس این پژوهش بعد از سعی در بررسی آمادگی روانشناختی کارکنان برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در یک شهر برخوردار (تهران) و یک شهر کم‌برخوردار (ایلام) به دنبال مقایسه آمادگی روانشناختی کارکنان در این دو شهر با توجه به تفاوت در توانایی آنهاست، بر این اساس پرسش دوم پژوهش بدین شرح مطرح شده است که «میزان تاثیرگذاری این عوامل در دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار (تهران و ایلام) چگونه است؟» بر این اساس، این مطالعه با استفاده از نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر وینر (۲۰۰۹) و همچنین دو عامل از عوامل مدنظر در مدل شه به دنبال ارزیابی آمادگی روانشناختی کارکنان مالی بخش عمومی، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. نوآوری و کمک ویژه این مطالعه آن است که شواهدی تجربی از عواملی که در کسب اطمینان از آمادگی کارکنان مالی نهادهای بخش عمومی برای پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که در حال حاضر بسیار محدود است، ارائه می‌دهد. ادامه مقاله به شرح زیر سامان می‌یابد، در ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش بیان می‌شود، پس از ارائه روش‌شناسی پژوهش تشریح می‌شود، بخش بعدی به یافته‌ها اختصاص دارد و سرانجام بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

### مبانی نظری

#### بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و پیاده‌سازی آن در بخش عمومی

با توسعه وظایف دولت و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی اقتصاد کشور، کنترل مخارج اهمیت خود را از دست داد و نیاز به بهبود در نظام‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی مطرح شد تا تصمیم‌گیرندگان را قادر سازد دید جامع‌تری پیدا کرده و اطلاعات وسیع‌تری در مورد نتایج عملکردها و هزینه‌های اجرای فعالیت‌ها داشته باشند (دشمن‌زیاری و هم‌پژوهان، ۱۳۹۶). مدیریت عمومی نوین، اصطلاح کلی است که برای طبقه‌بندی تحولات گسترده بخش عمومی بکار می‌رود که در اواخر دهه ۱۹۷۰ میلادی در بسیاری از کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی معرفی شده است (اسماعیلی‌کیا و ملانظری، ۱۳۹۴). این تحولات می‌تواند در تغییر از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اندازه‌گیری عملکرد بر مبنای اطلاعات مالی و غیرمالی و بهای تمام شده خدمات تهیه شده توسط نهادهای

پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز تحولات مدیریت عمومی نوین شناسایی کردند (هارون و هم‌پژوهان، ۲۰۱۹) و به همین ترتیب، پژوهش‌های متعددی نیز چالش‌های پیش‌روی بکارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را مورد بررسی قرار داده‌اند اما توجه به آمادگی روانشناختی عامل انسانی برای تغییر از جمله عواملی است که مغفول مانده است. از آنجایی که موفقیت تحولات بودجه‌ای به پذیرش فردی کارکنان درگیر در فرآیند بودجه‌ریزی و به همان اندازه به تمایل افراد برای تغییر نگرش و چگونگی واکنش آنها نسبت به تحولات بستگی دارد (مهرتک و هم‌پژوهان، ۱۳۹۵)، بنابراین به نظر می‌رسد که یکی از موانع اصلی استقرار روش‌های نوین بودجه‌ریزی در دستگاه‌های اجرایی و عملی نشدن موفقیت‌آمیز تحولات برنامه‌ریزی شده در راستای افزایش کارایی و اثربخشی، آشنا نبودن و احساس نیاز نکردن مدیران ارشد و کارکنان دستگاه‌های اجرایی نسبت به استقرار و عملیاتی شدن این روش‌ها است (مالکرز و ویلوگوبی، ۲۰۱۰).

استدلال مقاله حاضر آن است که با وجود گذشت نزدیک دو دهه از آغاز تحولات بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در کشور ما اما این تحولات به صورت موفقیت‌آمیزی اجرا نشده‌اند و هنوز اهداف آن حاصل نشده است، از این رو تاخیر در عملیاتی شدن مناسب پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از یک جنبه، بیانگر آن است که بر اساس نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، هنوز آمادگی لازم برای این تحولات وجود ندارد، افزون بر این می‌توان گفت که مطابق با مدل شه عامل «پذیرش» بطور مناسب محقق نشده است. این تاخیر، انگیزه پژوهش حاضر برای ارزیابی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی نهادهای بخش عمومی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است و در این راستا در پی پاسخگویی به پرسش اصلی اول پژوهش که بدین شرح است: «چه عواملی بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اثرگذار است؟»

همانگونه که اشاره شد، مطابق با مدل شه توانایی عامل دیگر در رابطه با پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است، توانایی متأثر از منابع سازمان‌هاست، عدم توزیع مناسب امکانات و ثروت در استان‌های مختلف باعث بوجود آمدن فاصله بین آنها شده است از این رو می‌توان شهرها را به مناطق برخوردار و کم‌برخوردار تقسیم کرد، در تهران به عنوان پایتخت تمرکز امکانات و منابع و دسترسی بیشتر به منابع در مقایسه با استان‌های دیگر کاملاً ملموس است، در مقابل برخی استان‌ها بطور مشهودی کم‌برخوردار هستند مانند: ایلام، هرمزگان، سیستان و بلوچستان و ... (شیخ‌بیگلو، ۱۳۹۰). مطابق

توجه قرار گرفت (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). عدم موفقیت در اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به چالش‌های متعددی نسبت می‌دهند که در این مسیر وجود دارد، از آنجایی که انسان‌ها و تصمیمات آنها در پذیرش نوآوری‌ها عاملی اساسی هستند، بنابراین در رابطه با نوآوری‌ها و تحولات حسابداری بخش عمومی نیز حسابداران، عوامل اصلی چنین برنامه‌هایی محسوب می‌شوند (ایزمایل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۴). پژوهش‌های پیشین تاکید کرده‌اند که پشتیبانی از سوی کارکنان عامل سرنوشت‌سازی در موفقیت یا شکست تحولات است (آتان و یحیی، ۲۰۱۵). بنابراین عدم آمادگی روانشناختی کارکنان برای تحولات یکی از چالش‌های اساسی شمرده می‌شود، از این رو مطالعه حاضر عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی برای تحولات حسابداری مدیریت در بخش عمومی را بررسی می‌کند و برای این کار از تحلیل نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر بهره می‌گیرد که در ادامه این نظریه به‌طور مختصر مرور می‌شود.

#### نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر

آمادگی به عنوان پیش‌نیاز ضروری برای یک سازمان به منظور موفقیت در روبرویی با تغییر سازمانی است. زمانی که مدیران تلاش دارند تا تغییراتی را در سطوح مختلف سازمان خود ایجاد کنند، سازمان‌هایی که دارای آمادگی بهتری برای تغییر هستند نسبت به آنهایی که آمادگی کمتری دارند، نتایج بهتری کسب می‌کنند و درجه همکاری کارکنان و میزان مقاومت آنان در برابر تغییر پیشنهادی نیز متفاوت است (ابراهیم‌زاده دستجردی و هم‌پژوهان، ۱۴۰۱). رفتارها و عقاید افراد، نقشی حیاتی و اساسی در کسب اطمینان از تضمین اجرای اثربخش تغییرات سازمانی دارد (الگیزاوی و مسروکی، ۲۰۱۹). واژه «آمادگی» به حالتی گفته می‌شود که از دیدگاه روانشناختی و رفتاری، آمادگی لازم برای اقدام در جهت تغییر وجود داشته باشد (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). آمادگی برای تغییر اندازه نگرش و دیدگاه مثبت کارکنان درباره تغییر است و نیز میزانی که کارمندان معتقدند که چنین تغییری احتمالاً پیامدهای مثبتی برای خودشان و برای سازمان دارد (آتان و یحیی، ۲۰۱۵). آمادگی برای تغییر سازمانی زمانی ایجاد می‌شود که اعضای سازمان احساس کنند، تغییر مورد نیاز است و سازمان و اعضای آن توانایی ایجاد تغییرات را داشته باشند. بنابراین سازمان‌ها باید قبل از هرگونه اقدام در زمینه اجرای تغییرات مورد نظر آمادگی سازمانی را در جوانب مختلف آن مورد بررسی قرار دهند. زیرا زمانی که آمادگی لازم برای

دولتی مشاهده شود (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). به دلیل تحولات یادشده، فرآیند بودجه‌ریزی بخش عمومی نیز بر اساس میزان تحول و تکامل حاصل شده توسط افراد، جوامع، سیاست و اقتصاد تحت تاثیر تحولات عمده‌ای قرار گرفته است (آپیک، ۲۰۱۸). نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، شکلی از بودجه‌ریزی است که منابع مالی تخصیص‌یافته را به نتایج قابل اندازه‌گیری از پیامدها و ستانده‌ها مرتبط می‌کند (کلاتتری و هم‌پژوهان، ۱۳۹۸). یک رویکرد بودجه‌ریزی است که رابطه بین بودجه و عملکرد مورد انتظار را بررسی و کارایی بودجه را در دستیابی به عملکرد تعیین شده برای آن می‌بیند (هارتانتو، ۲۰۱۸).

لازمه بهبود پاسخ‌گویی و افزایش شفافیت در فعالیت‌های دولتی، تحول و بهبود سامانه‌های حسابداری آن‌هاست (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). نوشتارهای تخصصی در زمینه بخش عمومی بیان می‌کند که شواهدی از تلاش برای تحول وجود داشته تا موفقیت در دستیابی به اجرای صحیح تحولات و دستیابی به اهداف آن. نظریه نهادی نوین، ابزارهای تحلیلی ارائه می‌دهد که تبیین می‌کند پذیرش نوآوری‌های سازمانی به معنای کسب مشروعیت هستند و نه بهبود عملکرد بنابراین پیاده‌سازی تحولات بخش عمومی می‌تواند به عنوان فرآیندهای قانونی بودن و انطباق ظاهری توصیف شود (پیترسن، ۲۰۰۱). 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 که این تعامل به بهبود عملکرد سامانه منجر می‌شود. 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 (اسماعیلی کیا و علی‌بیگی، ۱۳۹۷). آمادگی برای پذیرش نوآوری‌ها به باورها، نگرش‌ها و قصد آگاهانه اعضای سازمان نسبت به تغییراتی که موردنیاز است و ظرفیت سازمانی برای اجرای موفقیت‌آمیز این تغییرات گفته می‌شود (ترک‌زاده و عبدشرفی، ۱۳۹۴). در کشور ما باوجود تاکید قانون‌گذار در قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مبنی بر ایجاد تحول در نظام بودجه‌ریزی دولت و تغییر آن از بودجه‌بندی برنامه‌ای به بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد تا پایان سال ۱۳۸۳ که آخرین سال اجرای برنامه بود، توفیق چندانی بدست نیامد. همچنان تلاش برای استقرار بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد ادامه داشته و در قانون برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه نیز مورد

ارزش‌گذاری تغییر به درک هر فرد از معنی و اهمیت یک تغییر خاص اشاره دارد. به عبارت دیگر، ارزش‌گذاری تغییر یعنی اینکه چطور اعضای یک سازمان برای تغییرات خاصی ارجح نهاد و ارزش قائل می‌شوند (خادمی و کرمشاهی، ۱۴۰۱). تغییر، ارزشمند است اگر سازمان اعتقاد داشته باشد که تغییر اثربخش و سودمند است. هر چقدر اعضای یک سازمان برای تغییرات 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 و بر این اساس آمادگی بیشتری برای پیاده‌سازی تغییر دارند (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). مطابق با نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر و نوشتارهای تخصصی مرور شده، فرضیه زیر پیشنهاد می‌شود:

فرضیه اول: ارزش‌گذاری تغییر بر تعهد به تغییر در

پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: ارزش‌گذاری تغییر بر باور به اثربخشی تغییر در

پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر، یکی دیگر از عوامل موثر بر آمادگی برای تغییر، دانش وظیفه است (وینر، ۲۰۰۹). دانش وظیفه به اطلاعاتی اشاره دارد که داشتن آنها برای اعضای سازمان جهت انجام تغییر لازم است. به عبارت دیگر، اعضای سازمان باید دانش مناسب و کافی در رابطه با تغییر داشته باشند (قانی و هم‌پژوهان، 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 (خادمی و کرمشاهی، ۱۴۰۱). در مطالعه حاضر، دانش وظیفه بیشتر به معنی داشتن اطلاعات و دانش در مورد بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. بویژه به دانش حسابداران در رابطه با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بخش عمومی اشاره دارد. بر این اساس فرضیه‌های زیر پیشنهاد می‌شود:

فرضیه سوم: دانش وظیفه بر تعهد به تغییر در پیاده‌سازی

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

فرضیه چهارم: دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر در

پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

در دسترس بودن وظیفه، به دسترسی به منابع در سازمان برای پشتیبانی از تغییر اشاره دارد (وینر، ۲۰۰۹). منابع شامل منابع انسانی، مالی و سایر منابع فیزیکی است. هر چه که این منابع بیشتر در دسترس باشد، احتمال بیشتری هست که سازمان

تغییر وجود نداشته باشد، تغییر نامطلوب شمرده شده و کارکنان نیز از همراهی با آن اجتناب می‌کنند (ترکزاده و عبدشرفی، ۱۳۹۴). نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر توسط وینر (۲۰۰۹) بر اساس نظریه شناخت اجتماعی و نظریه خودکارآمدی ارائه شد و شامل سازه‌های چندسطحی و چندوجهی است (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸).

وینر (۲۰۰۹) آمادگی برای تغییر را دربر دارنده باورهای کارکنان درباره پتانسیل‌های خود و خودکارآمدی آنان به منظور تلاش برای ایجاد تغییرات می‌داند. بنابراین آمادگی به باورها، نگرش‌ها و قصد آگاهانه اعضای سازمان نسبت به تغییراتی که موردنیاز است و ظرفیت سازمانی برای اجرای موفقیت‌آمیز این تغییرات گفته می‌شود. کسب اطمینان از آمادگی کارکنان قبل از پیاده‌سازی برنامه تغییر، در طی تغییر و بعد از آن ضروری است. آمادگی کارکنان با تامین نیازهای اساسی آنها شامل نیازهای روانشناختی، قابل دستیابی است. آمادگی کارکنان برای تغییر می‌تواند مانع از هرگونه مقاومت بالقوه از جانب آنان شود، بنابراین اهمیت دارد که سازمان‌ها آمادگی افراد برای تغییر را ارزیابی کرده و همچنین عوامل مرتبطی که آمادگی کارکنان برای تغییر را تحت تاثیر قرار می‌دهد را درک کند (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸).

بر اساس این نظریه، آمادگی شامل دو مؤلفه، تعهد به تغییر<sup>۱</sup> و

باور به اثربخشی تغییر<sup>۲</sup> است. به بیانی ساده وینر (۲۰۰۹) آمادگی سازمانی را به عنوان تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر در میان اعضای سازمان برای پیاده‌سازی تغییر تعریف می‌کند. مولفه‌های یادشده تابعی از سه عامل: ارزش‌گذاری تغییر<sup>۳</sup>، دانش وظیفه<sup>۴</sup> و در دسترس بودن وظیفه<sup>۵</sup> هستند (وینر، ۲۰۰۹).

تعهد به تغییر به تعهد اعضا برای پذیرش تغییر اشاره دارد، در حالی که باور به اثربخشی تغییر، قضاوت جامعی از قابلیت کارکنان برای انجام وظیفه جدید (یعنی تغییر) است. به عبارت دیگر، باور به اثربخشی تغییر با میزان توانایی (قابلیت) اعضای سازمان برای پیاده‌سازی تغییر ارتباط دارد. بیشتر بودن باور به اثربخشی تغییر به معنی آن است که سازمان قابلیت بیشتری برای پیاده‌سازی تغییر دارد که به معنی آمادگی بیشتر برای تغییر است (اسماعیل و هم‌پژوهان، ۲۰۱۸). برای پیش‌بینی آمادگی سازمانی، سه عامل پیشنهاد شده است: ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه.

ارزش‌گذاری تغییر اشاره دارد به اینکه چگونه اعضای سازمان، یک تغییر خاص را ارزش‌گذاری می‌کنند (وینر، ۲۰۰۹).

را دارند این است که باید ادراک و برداشت بازیگران خود را در رابطه با فرآیند بودجه‌بندی در نظر بگیرند.

الگیزاوی و مسروکی (۲۰۱۹) در پژوهش عوامل تاثیرگذار بر کارکنان مالی دولت و در تغییر به سمت حسابداری تعهدی، با این استدلال که باوجود تصمیم به اتمام فرآیند تغییر به سمت حسابداری تعهدی در کشور اردن در سال ۲۰۲۱، اما این فرآیند به خوبی پیشرفت نکرده است، به اهمیت آماده کردن کارکنان مالی دولت برای این تغییر در راستای کسب اطمینان از فرآیند مهاجرت موفقیت‌آمیز توجه کرده‌اند و بر این اساس تاثیر روابط اجتماعی و رضایت شغلی را بر آمادگی کارکنان مالی دولت اردن برای تعیین عکس‌العمل آنها نسبت به تغییر به حسابداری تعهدی را بررسی کردند، نتایج بیانگر رابطه مثبت معنی‌دار بین ارتباطات اجتماعی و رضایت شغلی با آمادگی کارکنان مالی اردنی برای مهاجرت به سمت حسابداری تعهدی بود.

اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان «پیاپی‌سازی حسابداری تعهدی در دولت فدرال مالزی: آیا حسابداران آماده هستند» عوامل موثر بر آمادگی حسابداران بخش عمومی برای پیاده‌سازی سیستم حسابداری تعهدی در دولت فدرال مالزی را بررسی کردند. در این مطالعه از پرسشنامه‌ای متشکل از ۳ عامل (ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه) برای پیش‌بینی آمادگی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی استفاده شده است. نتایج نشان داد که ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه، تاثیر مثبت و معناداری بر باور به اثربخشی تغییر دولت فدرال برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در مالزی دارد. در عین حال، تنها ارزش‌گذاری تغییر عاملی است که بر تعهد به تغییر تاثیر مثبت معنادار دارد.

احسین (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان عوامل اثرگذار بر آمادگی برای پذیرش سیستم بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد در آموزش عالی لیبی، یافته‌هایی بدین شرح دست یافت که برای پذیرش موفقیت‌آمیز سیستم بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد توسط دولت لیبی، زیرساخت‌ها و سرمایه‌های انسانی باید آماده و در دسترس باشند. افزون بر این برای ارتقای پیاده‌سازی سیستم بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد، آموزش مناسب به کارکنان داده شود.

بیکر و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) در پژوهش خود به دنبال تشریح چگونگی تغییر هویت حسابداران بخش عمومی به دلیل معرفی بودجه‌بندی تعهدی در دو ایالت آلمان (هسه و هامبورگ) بوده‌اند. نتایج نشان داد که تحولات یادشده یک تغییر و تحول سراسری و مستقیم نیست و گروه‌های متعدد حسابداران با چالش‌های مختلفی در همگام شدن با بودجه‌بندی بر مبنای

متعهد به تغییر شده و شروع به تغییر کند. وینر (۲۰۰۹) نیاز به منابع کافی برای اطمینان از اجرای مناسب تغییرات موردنظر سازمانی را مورد تأکید قرار داده است. برخی پژوهش‌ها ضعف در عوامل مرتبط با نظام‌های منابع انسانی را به عنوان عوامل اصلی عدم به‌کارگیری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌دانند (آذر و هم‌پژوهان، ۱۳۸۹، باباجانی و رسولی، ۱۳۹۰، باباجانی و استا، ۱۳۹۴). برخی دیگر بیان کرده‌اند که هرچقدر زیرساخت‌های فناوری اطلاعات توسعه یابد، میزان فرآیند استقرار بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد میسرتر خواهد شد (باباجانی و صاحبقرانی، ۱۳۹۹) افزون بر این وجود منابع مالی کافی از الزامات ضروری برای پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به حساب می‌آید (کنتادی و ویلایاتی، ۲۰۲۲). بنابراین بر مبنای نظریه آمادگی سازمانی و نوشتارهای تخصصی موجود، فرضیه‌های زیر پیشنهاد می‌شود:

فرضیه پنجم: در دسترس بودن وظیفه بر تعهد به تغییر برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

فرضیه ششم: در دسترس بودن وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تاثیر مثبت دارد.

### پیشینه پژوهش

کاشانی‌پور و هم‌پژوهان (۲۰۲۴) به بررسی وضعیت فعلی بودجه‌ریزی و حسابداری در نهادهای دولتی عراق و ایجاد چارچوب و مدل مفهومی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی در این نهادها پرداختند. نتایج بیانگر عدم وجود بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و حسابداری تعهدی در نهادهای دولتی عراق بوده است، بر این اساس چارچوب‌ها و مدل‌های مفهومی برای اجرای این سیستم‌ها در این کشور پیشنهاد شده است.

کنتادی و ویلایاتی (۲۰۲۲) عوامل موثر بر پیاده‌سازی بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد را بررسی کردند، یافته‌های آنان نشان داد که تعهد سازمانی، منابع و پاداش و مجازات بر اجرای بودجه مبتنی بر عملکرد تأثیر می‌گذارد.

جلالی‌علی‌آبادی و هم‌پژوهان (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان، ادراک تهیه‌کنندگان بودجه و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: مورد مطالعه دانشگاه‌های دولتی و موسسات تحقیقاتی ایرانی، دلایل عدم موفقیت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نهادهای مذکور را بررسی کردند. یافته‌ها بیانگر ارتباط و اتصال سست و ضعیف بین فرآیند بودجه‌بندی درک شده و فرآیند تنظیم بودجه بوده است. پیامد عملی یافته یادشده برای نهادهایی که قصد تغییر سیستم بودجه‌بندی خود

مدیریت عملکرد و سیستم حسابداری (هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت) و خروجی شامل تخصیص بهینه منابع، نظارت و کنترل مؤثر است. نتایج ارزیابی مدل اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش بیانگر رویایی و پایایی مدل، تأیید روابط ساختاری و اندازه‌گیری و برازش مطلوب مدل بوده است.

پورغفار و هم‌پژوهان (۱۴۰۱) پژوهشی با هدف ارائه الگوی مفهومی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد گزارشگری به-هنگام در بخش عمومی ایران انجام داده‌اند. با استفاده از روش کیفی با رویکرد داده بنیاد، پس از کسب نظر خبرگان از طریق ۲۰ مصاحبه نیمه ساختاریافته طی سال‌های ۱۳۹۸-۱۴۰۰ الگوی مفهومی ارائه کرده‌اند. بعد از تحلیل داده‌ها، ۱۳۳ کد اولیه در خصوص بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به هنگام شناسایی شد، ۳۸ کد در مقوله‌های اصلی شرایط علی، ۳۵ کد در بستر زمینه، ۱۵ کد در بخش شرایط مداخله‌گر، ۴ کد پدیده محوری، ۲۱ کد در راهبردها و ۲۰ کد در پیامدها. که کدها در نهایت بر اساس ۲۵ مقوله فرعی دسته‌بندی شدند: معماری سازمانی و برنامه راهبری شرکتی، ساختار تیمی و سازمانی و فرآیندگرایی، زیرساخت و فن‌آوری اطلاعات و مشکلات تکنیکی و ارتباطی و سازمان برنامه و بودجه، الزامات قانونی و نظام حسابداری و حسابرسی، سیاست‌های مدیریتی و نگرش مدیران و شاخص‌های ارزیابی عملکرد، مدیریت ترازنامه‌ای دولت و بهای تمام شده، منابع انسانی، ادراک مشترک و نظارت و گردآوری اطلاعات، هوشمندی کسب و کار، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی، بهره‌وری. سیستمی و پاسخگویی، اثرات سطح ملی، اقتصادی و بهره‌وری. دشمن‌زیری و هم‌پژوهان (۱۳۹۶) تأثیر عوامل انسانی و فنی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های علوم پزشکی را بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد که عوامل انسانی و فنی بر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی تهران مؤثر است.

جعفرنیا و جاهد (۱۳۹۴) در پژوهشی با هدف شناسایی موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی و با تأکید بر مدل سه شاخگی، به نتایج بدین مضمون دست یافتند: هریک از موانع رفتاری، زمینه‌ای و ساختاری در استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در وزارت امور اقتصادی و دارایی نقش بسزایی داشته‌اند. موانع زمینه‌ای و ساختاری با موانع رفتاری ارتباط دوجانبه‌ای داشته‌اند، در حالی که رابطه بین موانع زمینه‌ای و ساختاری معنادار ارزیابی نشد.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، توصیفی - تحلیلی است. از میان انواع پژوهش‌های توصیفی،

تعهدی روبرو شده‌اند و هر یک خواسته‌ها و انتظارات خود از توسعه حسابداری تعهدی را مدنظر قرار می‌دهند.

عزمی و محامید (۲۰۱۴) در مطالعه خود به دنبال بررسی آمادگی کارکنان بخش عمومی مالزیایی در وزارت آموزش و پرورش برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی و همچنین شناسایی نگرانی‌های اساسی و چالش‌ها در راستای بکارگیری حسابداری تعهدی بوده‌اند. یافته‌های آنان نشان داد که کارکنان حسابداری در این وزارت برای پیاده‌سازی حسابداری تعهدی آمادگی دارند و مایل به حرکت به سوی حسابداری تعهدی هستند.

جاورنین (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 و همکاران آنها در 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 ارتباط دارد. نمازی و هم‌پژوهان (۱۴۰۲) به بررسی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی دستگاه‌های اجرایی ایران در قالب چهار گروه عوامل زمینه‌ای، عوامل ساختاری، عوامل انسانی و سایر عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی و تلفیقی با الگوی تکامل یافته روش ارزیابی متوازن پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که سازه‌های «عوامل ساختاری»، «عوامل انسانی» و «سایر عوامل مؤثر در استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی، بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی تأثیر مثبت و معناداری دارند، ولی سازه «عوامل زمینه‌ای» تأثیر معناداری بر عملکرد ندارد. همچنین نتایج آزمون الگوی یادشده بر جامعه هدف، نشان داد که متغیرهای بودجه‌ریزی عملیاتی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی از طریق فن ارزیابی متوازن تأثیر مثبت و معناداری دارند.

خادمی و کرمشاهی (۱۴۰۱) آمادگی حسابداران جهت اجرای حسابداری تعهدی (مطالعه موردی، ارتش جمهوری اسلامی ایران) را بررسی کردند. نتایج آنان نشان داد که 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 تأثیر مثبت و معنادار دارند.

سلگی و هم‌پژوهان (۱۴۰۱) در پژوهش خود به دنبال طراحی الگوی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و ارزیابی نظام کنونی بودجه‌ریزی در بخش عمومی از دیدگاه خبرگان و مدیران حوزه بودجه بوده‌اند. نتایج پژوهش نشان داد در الگوی سیستمی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ابعاد ورودی (الزامات) شامل ساختار سازمانی، فرهنگ سازمانی، سبک مدیریت، رهبری تحولی و مدیریت تغییر و فرایندهای اصلی شامل برنامه‌ریزی،



محاسبه و آزمون بار تلت اجرا و سپس تحلیل عاملی انجام پذیرفت. به منظور تجزیه و تحلیل آزمون‌هایی به شرح زیر استفاده شد:

در صورتی که متغیر تصادفی به صورت دو رده‌ای اندازه‌گیری شود (مخالف و موافق، بله و خیر)، به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، از آزمون‌های گسسته یا ناپارامتری استفاده می‌شود (بی، ۱۳۹۰). بنابراین پاسخ‌ها در این آزمون به دو گروه تقسیم می‌شوند. این پژوهش گروه اول خیر و گروه دوم بله در نظر گرفته شده است. حد وسط نقطه بی تفاوتی است، فرض  $H_0$  برابر است با برابری دو نسبت (بله و خیر) و  $H_1$  برابر است با عدم برابری (حافظنیا، ۱۳۸۴). بر این اساس نتایج آزمون دو جمله‌ای برای بررسی نتایج حاصل از دو پرسش اول پرسشنامه استفاده شده است.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، در مرحله نخست آزمون همبستگی پیرسون انجام و سپس تجزیه و تحلیل رگرسیون چندگانه اجرا شد. به این دلیل که همبستگی تنها رابطه بین متغیرها را بررسی می‌کند ولی تحلیل رگرسیون ارتباط متغیرها با سایر متغیرهای توضیحی را تعیین می‌کند بنابراین رگرسیون نتایج معتبر و قابل اتکا تهیه می‌کند. فرضیه‌های پژوهش، بطور جداگانه برای هر دو شهر (ایلام و تهران) آزمون می‌شود تا ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته در هر دو شهر به تفکیک بررسی شود، بر این اساس به پیروی از اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) دو مدل رگرسیون چند متغیره برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شد. در هر دو مدل، متغیرهای مستقل یکسان هستند و شامل ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه هستند. تنها تفاوت بین دو مدل، متغیر وابسته است (یعنی، آمادگی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد). در مدل‌های ۱ و ۲، آمادگی به ترتیب بر حسب تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر اندازه‌گیری می‌شود.

مدل (۱):

$$Chang.com = \alpha_0 + \alpha_1 Chang.vale + \alpha_2 Task.know + \alpha_3 Task.avail + \varepsilon$$

مدل (۲):

$$Chang. effi = \alpha_0 + \alpha_1 Chang.vale + \alpha_2 Task.know + \alpha_3 Task.avail + \varepsilon$$

که در آنها:

#### متغیر وابسته

متغیر وابسته آمادگی سازمانی برای تغییر است که بر حسب دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر اندازه‌گیری

پیمایشی است. با توجه به نوع این پژوهش، تعریف قلمرو زمانی مورد نیاز نخواهد بود، اما بیان این نکته ضروری است که این پژوهش در سال ۱۴۰۰ اجرا شده است. جامعه آماری پژوهش، کلیه کارکنان مالی نهادهای بخش عمومی شهرهای تهران و ایلام است. دلیل انتخاب این دو شهر، بررسی مقایسه‌ای عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای تغییر در دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار است. برای تعیین نمونه از فرمول کوکران استفاده شد. تعداد جامعه آماری در بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی شهر ایلام به تعداد ۳۰۰ نفر است که با استفاده از فرمول کوکران حجم نمونه برابر با ۱۶۹ نفر محاسبه شد. به دلیل عدم دسترسی به تعداد کارکنان در بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی شهر تهران برای محاسبه نمونه از فرمول کوکران برای جامعه نامعلوم استفاده و بر این اساس تعداد نمونه ۳۸۴ نفر تعیین شد، در دو شهر ایلام و تهران به همان تعداد نمونه پرسشنامه توزیع و با کنار گذاشتن پرسشنامه‌های ناقص و پرسشنامه‌هایی که به درستی تکمیل نشده بودند، نهایتاً به ترتیب ۱۲۰ و ۳۰۰ پرسشنامه تکمیل شده، مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

به منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با الگوگیری از دو پژوهش شی و هم‌پژوهان (۲۰۱۴) و اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) و انجام تعدیلاتی متناسب با موضوع پژوهش حاضر، پرسشنامه پژوهشگر ساخته‌ای طراحی و استفاده شد. پرسشنامه متشکل از دو بخش اصلی است: بخش اول مشخصات فردی و در بخش دوم پرسش‌های اختصاصی است. در بخش پرسش‌های اختصاصی دو پرسش، به صورت دو گزینه‌ای (بله و خیر) و ۲۲ پرسش با طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت (کاملاً موافق تا کاملاً مخالف) طرح شد.

برای حصول اطمینان از روایی یا اعتبار پرسشنامه پژوهشگر ساخته از نظر متخصصان، استفاده شد و مطابق با نظر آنان اصلاحاتی انجام پذیرفت. افزون بر استفاده از نظر پژوهشگران، برای این منظور دو معیار نسبت روایی محتوایی و شاخص روایی محتوایی نیز به کار گرفته شد و به پانزده نفر از متخصصان پرسشنامه‌ای در مورد میزان روایی هر پرسش داده و بر اساس نظر آنها به ترتیب ۰/۷۸ و ۰/۹۱ به دست آمد، بنابراین نتیجه‌گیری شد که پرسشنامه از روایی برخوردار است. همچنین، به منظور سنجش میزان پایایی پرسشنامه از روش آلفای کرونباخ استفاده شد و پس از محاسبه  $\alpha = 0/803$  به دست آمد. با توجه اینکه عدد آلفا بیشتر از ۰/۷ است، پایایی پرسشنامه تایید شد. برای تایید روایی سازه پرسشنامه پژوهش از تحلیل عاملی استفاده شد، بنابراین ابتدا شاخص KMO

متغیر	معیارهای مربوط
	ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به موقع است. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مقرون به صرفه است. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اطلاعات بهتری برای بودجه‌ریزی بهتر را ایجاد خواهد کرد. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، ایده خوبی است. ما برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ارزش قائلیم.
دانش وظیفه <i>Task. know</i>	ما از نقشه راه (جدول) پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد آگاه و مطلع هستیم. ما منابعی (برای مثال، اطلاعات، مهارت یا مالی) که برای پیاده‌سازی کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موردنیاز است، را می‌دانیم. هر یک از ما آنچه را که هر کدام برای پیاده‌سازی کامل بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد باید انجام دهیم، می‌دانیم.
در دسترس بودن وظیفه <i>Task. avail</i>	ما سیستم‌های مناسب برای تهیه اطلاعات لازم برای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد داریم. ما زمان کافی برای آماده شدن برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد داریم. ما اطلاعاتی که برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد لازم است، داریم. ما کارکنان حسابداری کافی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد داریم. ما منابع مالی کافی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد داریم.

می‌شود، دو متغیر یادشده بر اساس داده‌هایی به شرح زیر از طریق پرسشنامه اندازه‌گیری شدند:

#### جدول ۱. اندازه‌گیری متغیرهای وابسته بر اساس پرسشنامه

متغیر	معیارهای مربوط
تعهد به تغییر <i>Chang.com</i>	ما برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تعهد کردیم. ما برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد انگیزه داریم. ما برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هر کاری لازم باشد انجام می‌دهیم.
باور به اثربخشی تغییر <i>Chang. effi</i>	در زمان حرکت به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌توانیم از همدیگر پشتیبانی کنیم. ما می‌توانیم در وظایف همکاری و هماهنگی کنیم به طوری که مسیر استفاده از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد هموار شود. ما می‌توانیم پیشرفت در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را پیگیری کنیم.

آمادگی کلی برای تغییر، از طریق تجمیع کلیه اقلام تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر اندازه‌گیری می‌شود. هر چه نمره بالاتر باشد بیانگر آن است که آمادگی بیشتری برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد وجود دارد.

#### متغیرهای مستقل

سه متغیر ارزش‌گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه، متغیرهای مستقل پژوهش حاضر هستند که با استفاده از داده‌های حاصل از پرسشنامه و بر اساس جدول زیر اندازه‌گیری شدند:

#### جدول ۲. اندازه‌گیری متغیرهای مستقل بر اساس پرسشنامه

متغیر	معیارهای مربوط
ارزش‌گذاری تغییر <i>Chang. vale</i>	ما اعتقاد داریم که بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به نفع عموم مردم است. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد ضروری است. ما اعتقاد داریم که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد موفقیت‌آمیز خواهد بود.

در نهایت برای بررسی دو مدل رگرسیون در توضیح و تبیین متغیر وابسته، توسط متغیرهای مستقل، در دو نمونه مستقل یعنی دو شهر ایلام و تهران از آزمون کرامر (۱۹۸۷) استفاده شد.

#### یافته‌های پژوهش

در بخش نخست، ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها ارائه شده که به شرح جدول‌های ۳ و ۴ است.

#### جدول ۳. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها در شهر ایلام

جنسیت	فراوانی	درصد	رشته تحصیلی	فراوانی	درصد	تجربه اجرایی	فراوانی	درصد
زن	۴۶	۳۸/۳	حسابداری	۴۸	۴۰/۰	کمتر از ۱۰ سال	۴۸	۳۹/۲
مرد	۷۴	۶۱/۷	اقتصاد	۴۲	۳۵/۰	۱۰ تا ۲۰ سال	۴۲	۸/۳
			مدیریت مالی	۳۰	۲۵/۰	بیشتر از ۲۰ سال	۳۰	۱۹/۲
			مدیریت دولتی					۷/۵
			سایر					۳۵/۸
مجموع	۱۲۰	۱۰۰	مجموع	۱۲۰	۱۰۰	مجموع	۱۲۰	۱۰۰

جدول ۴. ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهنده‌ها در شهر تهران

جنسیت	فراوانی	درصد	تجربه اجرایی	فراوانی	درصد	رشته تحصیلی	فراوانی	درصد
زن	۹۱	۳۰/۳	کمتر از ۱۰ سال	۹۵	۳۱/۷	حسابداری	۶۹	۲۳/۰
مرد	۲۰۹	۶۹/۷	۱۰ تا ۲۰ سال	۱۱۶	۳۸/۷	اقتصاد	۲۰	۶/۷
			بیشتر از ۲۰ سال	۸۹	۲۹/۷	مدیریت مالی	۵۶	۱۸/۷
						مدیریت دولتی	۲۷	۹/۰
						سایر	۱۲۸	۴۲/۷
مجموع	۳۰۰	۱۰۰	مجموع	۳۰۰	۱۰۰	مجموع	۳۰۰	۱۰۰

همانطور که در جدول‌های ۳ و ۴ مشاهده می‌شود بیشترین فراوانی جنسیت در هر دو شهر ایلام مربوط به جنسیت مرد است که به ترتیب با ۷۴ و ۲۰۹ نفر ۶۱/۷ و ۶۹/۷ درصد از جامعه آماری را تشکیل می‌دهند. در رابطه با سابقه اجرایی نیز بیشترین فراوانی در شهر ایلام مربوط به گروه دوم (سابقه اجرایی کمتر از ۱۰ سال) با ۴۸ نفر (۴۰ درصد) و در شهر تهران مربوط به گروه دوم (۱۰ تا ۲۰ سال) با ۱۱۶ نفر (۳۸/۷ درصد) است. بدان معنا که در شهر تهران سابقه اجرایی بیشتر

پاسخ‌دهنده‌ها نسبت به ایلام بیشتر است. نتایج ارائه شده در مورد تحصیلات نیز نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی در هر دو شهر ایلام و تهران مربوط به دارندگان سایر رشته‌های تحصیلی است که به ترتیب با ۴۳ و ۱۲۸ نفر ۳۵/۸ و ۴۲/۷ درصد جامعه آماری را تشکیل می‌دهند، این یافته بیانگر آن است که بیشتر شاغلان در بخش‌های مالی فاقد تحصیلات مرتبط با حوزه‌های مالی هستند. در ادامه آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۵ مستند شده است:

جدول ۵. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	شهر	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	ضریب چولگی	ضریب کسیدگی
تعهد به تغییر	ایلام	۴/۱۹	۰/۶۳۶	۲	۵	-۰/۹۸۴	۰/۹۹۲
	تهران	۴/۱۸	۰/۶۵۶	۲	۵	-۱/۰۰۶	۰/۱۸۶۵
باور به اثربخشی تغییر	ایلام	۴/۳۵	۰/۴۲۹	۳	۵	۰/۱۰۷	-۰/۸۴۶
	تهران	۴/۳۴	۰/۴۵۳	۲	۵	-۰/۴۷۳	۱/۹۵۰
ارزش‌گذاری تغییر	ایلام	۴/۳۱	۰/۴۳۲	۳	۵	-۰/۴۵۴	۰/۰۳۶
	تهران	۴/۳۷	۰/۴۳۱	۳	۵	-۰/۴۴۸	-۰/۰۱۹
دانش وظیفه	ایلام	۳/۶۱	۰/۹۸۶	۱	۵	-۰/۴۳۴	-۰/۶۲۳
	تهران	۳/۵۲	۰/۹۸۲	۱	۵	-۰/۴۲۸	-۰/۶۴۹
دسترسی به وظیفه	ایلام	۳/۳۴	۰/۸۹۸	۱	۵	۰/۱۱۴	-۰/۶۴۷
	تهران	۳/۲۳	۰/۸۹۴	۱	۵	۰/۱۱۲	-۰/۶۷۲

### تحلیل عاملی تأییدی

در این بخش برای تأیید پرسش‌های مرتبط به هر یک از مؤلفه‌های تعهد به تغییر، باور به اثربخشی تغییر، ارزش گذاری تغییر، دانش وظیفه و دسترسی به وظیفه از تأیید عاملی استفاده شده است. نتایج تحلیل عاملی تأییدی صورت گرفته با استفاده از نرم‌افزار AMOS در زیر آمده است. در تحلیل عاملی تأییدی رابطه عامل یا عامل‌ها (متغیرهای پنهان) با گویه‌ها (متغیرهای مشاهده‌پذیر) مورد سنجش قرار می‌گیرد. این نوع مدل اندازه‌گیری تنها برای اطمینان از آن است که متغیرهای پنهان درست اندازه‌گیری شده‌اند. در تحلیل عاملی تأییدی می‌توان رابطه یک عامل با چند گویه یا چندعامل با چند گویه را مورد بررسی قرار داد. معیار تأیید هر یک از پرسش‌ها، بارعاملی بالاتر از ۰/۴ است.

### تحلیل عاملی متغیرهای وابسته

نتایج تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای وابسته در دو شهر ایلام و تهران در شکل‌های ۱ و ۲ ارائه شده است. ابتدا به منظور بررسی نیکویی برازش مدل از شاخص‌های برازش استفاده شده است که نتایج در جدول ۷ آمده است.

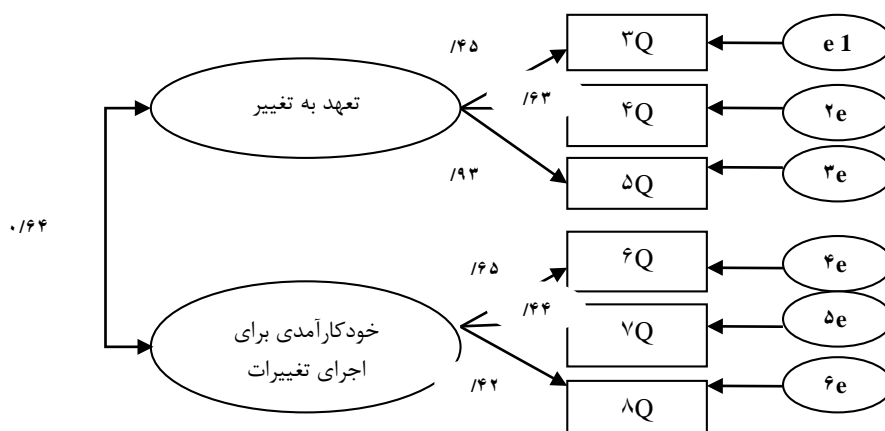
نتایج جدول ۵ بیانگر آن است که چولگی و کشیدگی در بازه ۲- تا ۲ است، بنابراین نیازی به نرمال سازی داده‌ها نیست.

### آزمون کفایت حجم نمونه و کروییت آن

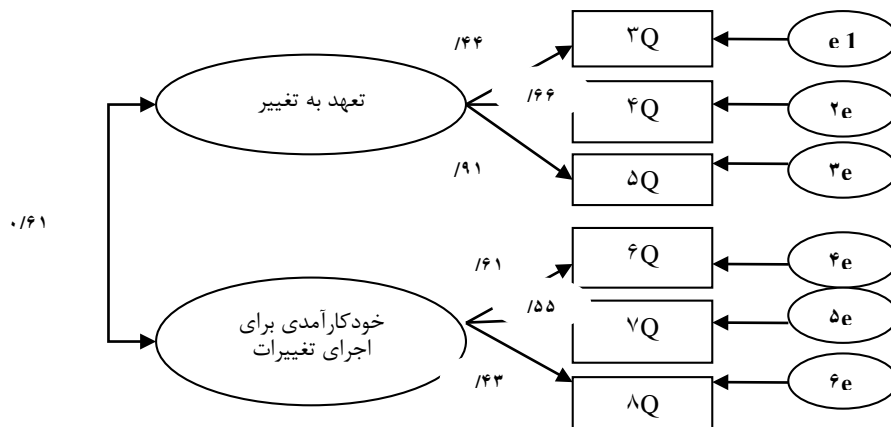
#### جدول ۶. آزمون KMO و بار تلت

شهر	ایلام	تهران
آماره KMO	۰/۷۱۷	۰/۷۳۷
آزمون بار تلت	خی دو	۲۲۸/۵۴۲
	درجه آزادی	۱۰
	سطح معناداری	۰/۰۰۰

مقدار KMO در هر دو شهر ایلام و تهران بزرگتر از ۰/۷ است، مقدار یادشده نشان‌دهنده این است که حجم نمونه جمع‌آوری شده برای تحلیل عاملی و تحلیل مسیر کافی است. اما کروییت روابط را آزمون بار تلت تشخیص می‌دهد که برای آن یک خی دو تقریبی گزارش است، با توجه به اینکه سطح معناداری در هر دو شهر ایلام تهران کمتر از ۵ درصد است، در سطح اطمینان ۹۹ درصد خی دو معنادار است و آزمون بار تلت کروییت روابط را تأیید می‌کند.



شکل ۱. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای وابسته (شهر ایلام)



شکل ۲. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای وابسته (شهر تهران)

جدول ۷. شاخص‌های برازش متغیرهای وابسته

شاخص برازش	مقدار مطلوب	نتیجه (ایلام)	نتیجه (تهران)
$\chi^2/df$	مقدار بین ۱ تا ۳	۲/۱۷	۲/۷۰
RMSEA	مقدار کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۲۱	۰/۰۵۸
NFI	مقدار بیشتر از ۰/۹۰	۰/۹۱۷	۰/۹۶۹
CFI	مقدار بیشتر از ۰/۹۰	۰/۹۹۱	۰/۹۹۷

۰/۰۲۱ و ۰/۰۵۸ بدست آمده است که نشان می‌دهد برازندگی مدل در سطح خوب است. شاخص برازش هنجار شده<sup>۱</sup> که به شاخص تاکر- لویس<sup>۲</sup> نیز معروف است، برای مقایسه بین مقادیر کای اسکویر (خی دو) مدل مستقل و کای اسکویر (خی دو) مدل اشیاع شده استفاده می‌شود. دامنه پذیرش این شاخص مقادیر بالای ۰/۹ در نظر گرفته شده است. بر اساس پژوهش‌های هو و بنتل<sup>۳</sup> (۱۹۹۹) در صورتی که این مقدار بالاتر از ۰/۹۵ باشد، مدل از برازش خوبی برخوردار است. در این پژوهش مقدار NFI برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۹۱۷ و ۰/۹۶۹ بدست آمده است.

شاخص برازش مقایسه‌ای<sup>۴</sup>، یکی از مناسب‌ترین و پرکاربردترین شاخص‌های تفسیری در خصوص برازش خوب یا ضعیف مدل تدوین شده است. این شاخص برازش مدل موجود را با مدل مستقل مقایسه می‌کند. دامنه پذیرش این شاخص بین ۰/۹ تا ۱ است و اگر مقدار CFI از ۰/۹۵ بیشتر باشد، مدل از برازش خیلی خوبی برخوردار است. در این پژوهش مقدار CFI برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۹۹۱ و ۰/۹۹۷ بدست آمده است که نشان‌دهنده برازش خیلی خوب مدل است. پس از اطمینان از مناسب بودن اعتبار مدل، تحلیل فرضیه‌های پژوهش بیان می‌شود.

شاخص کای اسکویر برای ارزیابی برازش کلی مدل و تعیین میزان شدت اختلاف بین ماتریس‌های کوواریانس برآورد شده و مشاهده شده، تعریف می‌شود. در واقع برای این شاخص باید مقدار سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد باشد. مقدار بین ۱ تا ۳ به‌عنوان بهترین نسبت برای این شاخص در نظر گرفته می‌شود. از آنجا که این مقدار برای مدل پژوهش برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۲/۱۷ و ۲/۷۰ است، می‌توان گفت مدل از برازش مناسبی برخوردار است.

شاخص RMSEA در بیشتر تحلیل‌های عاملی تأییدی و مدل‌های معادلات ساختاری استفاده می‌شود. بر اساس دیدگاه مک‌کالوم و هم‌پژوهان (۱۹۹۶) اگر مقدار این شاخص کوچکتر از ۰/۰۵ باشد برازندگی مدل خوب است و اگر بین ۰/۰۵ و ۰/۰۸ باشد برازندگی مدل متوسط است. در این پژوهش شاخص RMSEA برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با

3. Hu & Bentler  
4. CFI

1. NFI  
2. TLI

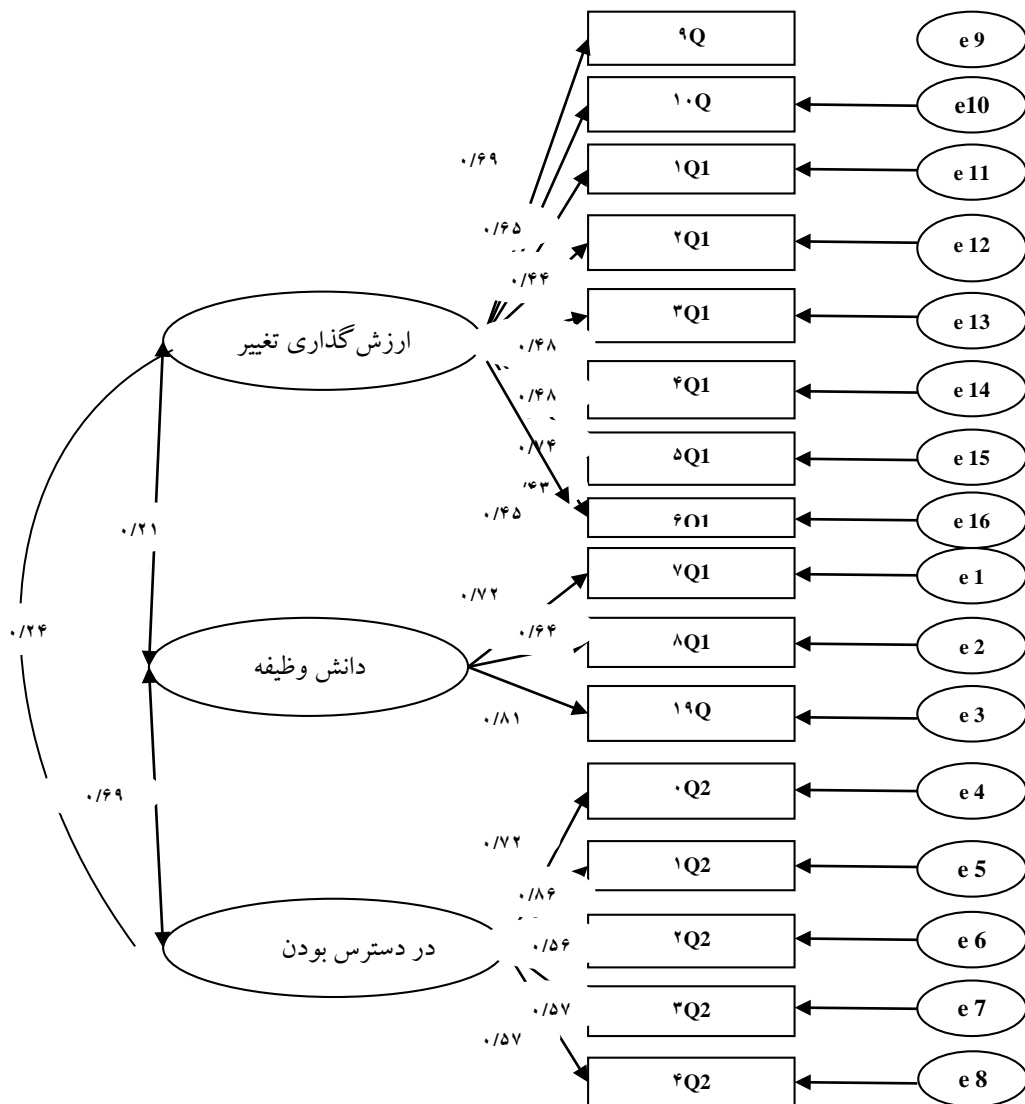
جدول ۸. بار عاملی پرسش‌های متغیرهای وابسته

پرسش	متغیر	بار عاملی (ایلام)	بار عاملی (تهران)
۴	تعهد به تغییر	۰/۴۴۷	۰/۴۴۰
۵	تعهد به تغییر	۰/۶۳۷	۰/۶۵۹
۶	تعهد به تغییر	۰/۹۲۶	۰/۹۰۶
۷	باور به اثربخشی تغییر	۰/۶۴۸	۰/۶۰۹
۸	باور به اثربخشی تغییر	۰/۴۳۹	۰/۵۴۹
۹	باور به اثربخشی تغییر	۰/۴۲۱	۰/۴۲۹

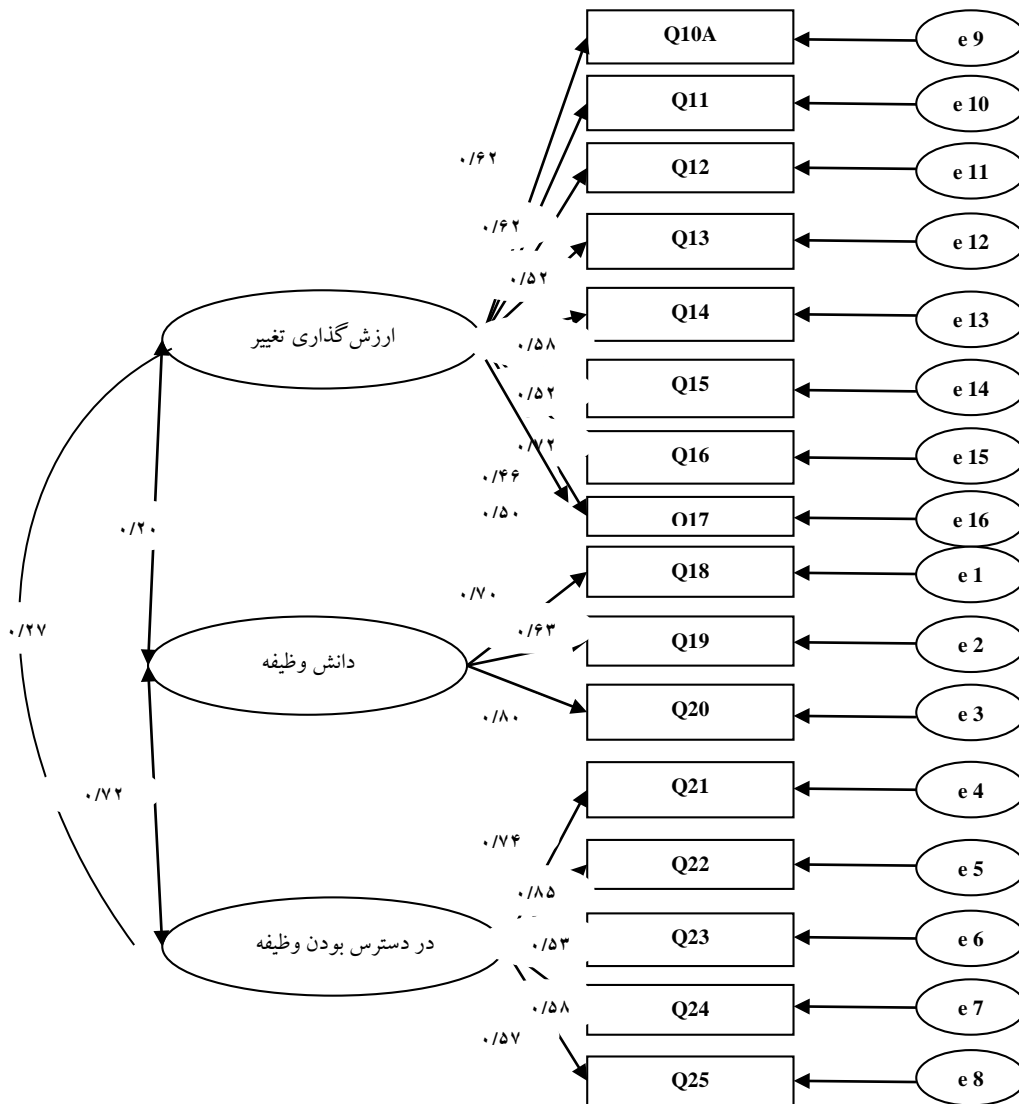
جدول ۸ نشان می‌دهد که بار عاملی همه پرسش‌های مرتبط با تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر بیشتر از ۰/۴ است پس می‌توان گفت که این مفاهیم به خوبی سنجیده شده‌اند.

تحلیل عاملی متغیرهای مستقل

نتایج تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای مستقل در دو شهر ایلام و تهران در زیر آمده است.



شکل ۳. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای مستقل (شهر ایلام)



شکل ۴. تحلیل عاملی تأییدی متغیرهای مستقل (شهر تهران)

مقدار کای اسکویر برای مدل پژوهش برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۲/۲۱ و ۲/۳۴ است، بنابراین می‌توان گفت مدل از برازش مناسبی برخوردار است. مقدار شاخص RMSEA برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۰۵۱ و ۰/۰۳۳ بدست آمده است که نشان می‌دهد برازندگی مدل در سطح خوب است. مقدار NFI برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۹۵۸ و ۰/۹۵۷ است و در نهایت مقدار CFI برای شهرهای ایلام و تهران به ترتیب برابر با ۰/۹۶۸ و ۰/۹۶۹ بدست آمده که نشان‌دهنده برازش بسیار خوب مدل است. در ادامه بار عاملی پرسش‌ها در جدول ۱۰ ارائه شده است:

ابتدا به منظور بررسی نیکویی برازش مدل از شاخص‌های استفاده شده است که نتایج در جدول ۹ آمده است.

جدول ۹. شاخص‌های برازش متغیرهای مستقل

شاخص برازش	مقدار مطلوب	نتیجه (ایلام)	نتیجه (تهران)
$X^2/df$	مقدار بین ۱ تا ۳	۲/۲۱	۲/۳۴
RMSEA	مقدار کمتر از ۰/۰۸	۰/۰۵۱	۰/۰۳۳
NFI	مقدار بیشتر از ۰/۹۰	۰/۹۵۸	۰/۹۵۷
CFI	مقدار بیشتر از ۰/۹۰	۰/۹۶۸	۰/۹۶۹

جدول ۱۰. بار عاملی پرسش‌های متغیرهای مستقل

پرسش	متغیر	بار عاملی (ایلام)	بار عاملی (تهران)	پرسش	متغیر	بار عاملی (ایلام)	بار عاملی (تهران)
۹	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۶۸۹	۰/۶۲۲	۱۷	دانش وظیفه	۰/۷۱۸	۰/۶۹۵
۱۰	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۶۵۲	۰/۶۲۱	۱۸	دانش وظیفه	۰/۸۳۹	۰/۸۳۰
۱۱	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۴۰	۰/۵۱۸	۱۹	دانش وظیفه	۰/۸۱۱	۰/۸۰۰
۱۲	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۷۷	۰/۵۸۰	۲۰	در دسترس بودن وظیفه	۰/۷۱۹	۰/۷۳۸
۱۳	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۸۴	۰/۵۱۶	۲۱	در دسترس بودن وظیفه	۰/۸۸۱	۰/۸۵۲
۱۴	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۷۴۰	۰/۷۲۰	۲۲	در دسترس بودن وظیفه	۰/۵۰۶	۰/۵۲۷
۱۵	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۳۵	۰/۴۵۵	۲۳	در دسترس بودن وظیفه	۰/۵۶۵	۰/۵۸۵
۱۶	ارزش‌گذاری تغییر	۰/۴۵	۰/۴۹۸	۲۴	در دسترس بودن وظیفه	۰/۵۹۰	۰/۵۹۴

همانطور که در جدول ۱۰ مشاهده می‌شود بار عاملی همه پرسش‌های مرتبط با متغیرهای تغییر در ارزش، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه بیشتر از ۰/۴ است. پس می‌توان گفت که این مفاهیم به خوبی سنجیده شده‌اند. پس از اطمینان از مناسب بودن اعتبار مدل، در ادامه تحلیل فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود.

**آزمون دو جمله‌ای اجرایی شدن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شهر ایلام**  
نتایج آزمون دو جمله مرتبط با اجرایی شدن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دو شهر ایلام و تهران در جدول زیر آمده است:

جدول ۱۱. آزمون دو جمله‌ای اجرایی شدن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در شهر ایلام و تهران

شماره پرسش	شرح پرسش	ایلام			تهران	
		تعداد	نسبت	سطح معناداری	تعداد	نسبت
۱	آیا در سازمانی که فعالیت می‌کنید، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اجرا شده است؟	۷۶	۰/۶۳	۰/۰۰۴	۱۷۶	۰/۵۹
		۴۴	۰/۳۷		۱۲۴	۰/۴۱
		۴۲	۰/۵۵	۸۳	۰/۴۷	

بررسی تعداد پاسخ‌دهنده‌گان به پرسش نخست بیانگر آن است که تعداد بیشتری گزینه بله را انتخاب کرده‌اند، یعنی در هر دو شهر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستور کار قرار گرفته است، اما در پرسش دوم با وجود اینکه تعداد پاسخ‌های بله (موفقیت‌آمیز بودن اجرای تحولات در سازمان‌هایی تحول پذیرفته است) اندکی از پاسخ خیر بیشتر بوده ولی اختلاف بین دو گزینه بله و خیر معنادار نیست، به عبارت دیگر نمی‌توان گفت که سازمان‌هایی که تحولات

مربوط به بودجه‌بندی را آغاز کرده‌اند، این کار را بطور موفقیت‌آمیز اجرا کرده‌اند.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش ۶ فرضیه آورده شده است که در قالب دو آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون مورد تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج آزمون پیرسون به تفکیک دو شهر ایلام و تهران در زیر آمده است:

جدول ۱۲. نتایج آزمون پیرسون

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	ارزش‌گذاری تغییر		دانش وظیفه		در دسترس بودن وظیفه	
		ضریب پیرسون	سطح معناداری	ضریب پیرسون	سطح معناداری	ضریب پیرسون	سطح معناداری
تعهد به تغییر	شهر	۰/۳۱۰	۰/۰۰۷	۰/۳۵۶	۰/۰۰۲	۰/۳۳۱	۰/۰۰۴
	ایلام	۰/۲۸۴	۰/۰۰۰	۰/۳۳۱	۰/۰۰۰	۰/۳۲۶	۰/۰۰۰
باور به اثربخشی تغییر	ایلام	۰/۴۹۷	۰/۰۰۰	۰/۱۷۷	۰/۱۳۰	۰/۳۲۶	۰/۰۰۴
	تهران	۰/۴۳۳	۰/۰۰۰	۰/۱۳۷	۰/۰۴۰	۰/۲۹۹	۰/۰۰۰



تهران	مدل اول	۱/۸۰۱	۱۴/۷۰۵	۰/۰۰۰
	مدل دوم	۱/۹۹۴	۲۰/۲۱۱	۰/۰۰۰

همانگونه که مشاهده می‌شود، مقدار دوربین واتسون برای مدل اول و دوم در هر دو شهر مورد بررسی بین بازه ۱/۵ و ۲/۵ قرار می‌گیرد و وقتی نزدیک به ۲ است، به معنای عدم هم‌خطی کامل خطاها است. تحلیل واریانس نیز کیفیت و برازش مدل رگرسیونی را اندازه‌گیری می‌کند. از آنجا که سطح معناداری برای هر دو مدل در هر دو شهر کمتر از ۵ درصد است در سطح اطمینان ۹۵ درصد شاخص فیشر معنادار است. بنابراین مدل رگرسیونی در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارای برازش مناسب است.

نتایج مستند شده در جدول ۱۲ بیانگر آن است که رابطه بین متغیرهای وابسته و مستقل در تمامی موارد در دو شهر ایلام و تهران معنادار بوده است (سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است) به استثنای رابطه بین باور به اثربخشی تغییر و دانش وظیفه در شهر ایلام سطح معناداری آن ۰/۱۳ بوده و از این رو معنادار نیست.

**آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تحلیل رگرسیون**  
قبل از آزمون رگرسیون باید عدم هم‌خطی خطاهای مدل رگرسیونی تأیید شود. عدم هم‌خطی خطاهای مدل رگرسیونی بر اساس آزمون دوربین واتسون بررسی می‌شود:

جدول ۱۳. نتایج حاصل از آزمون دوربین واتسون و تحلیل واریانس

شهر	شماره مدل	آماره دوربین واتسون	تحلیل واریانس	
			آماره F	سطح معناداری
ایلام	مدل اول	۱/۹۶۸	۵/۴۷۰	۰/۰۰۲
	مدل دوم	۱/۷۶۶	۸/۹۱۰	۰/۰۰۰

جدول ۱۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در شهر ایلام

سطح معناداری	آماره t	ضریب استاندارد نشده		متغیرهای مستقل		متغیرهای وابسته
		ضریب استاندارد شده	خطای استاندارد	B		
۰/۰۰۱	۳/۰۸۷	-	۰/۶۸۴	۲/۱۱۱	$\beta_0$	مقدار ثابت
۰/۰۰۲	۲/۹۵۷	۰/۱۹۲	۰/۱۷۰	۰/۲۸۲	Chang. vale	ارزش‌گذاری تغییر
۰/۰۰۰	۳/۵۸۸	۰/۲۲۵	۰/۰۸۱	۰/۱۴۶	Task. know	دانش وظیفه
۰/۰۳۷	۲/۱۲۰	۰/۱۴۵	۰/۰۹۲	۰/۱۰۳	Task. avail	در دسترس بودن وظیفه
۰/۱۵۳		ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۸۸	ضریب تعیین	
۰/۰۰۰	۵/۱۴۱	-	۰/۴۳۶	۲/۲۴۰	$\beta_0$	مقدار ثابت
۰/۰۰۰	۴/۰۴۴	۰/۴۴۳	۰/۱۰۸	۰/۴۳۸	Chang. vale	ارزش‌گذاری تغییر
۰/۶۶۸	-۰/۴۳۰	-۰/۰۵۱	۰/۰۵۲	-۰/۰۲۲	Task. know	دانش وظیفه
۰/۰۲۲	۲/۵۶۴	۰/۱۹۱	۰/۰۵۸	۰/۰۹۱	Task. avail	در دسترس بودن وظیفه
۰/۲۴۳		ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۲۷۳	ضریب تعیین	

گفت دانش وظیفه بر تعهد به تغییر، تاثیر مثبت و معناداری دارد. اما در مدل دوم سطح معناداری برای متغیر دانش وظیفه برابر با ۰/۶۶۸ است که بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر تاثیر معناداری ندارد. سطح معناداری متغیر در دسترس بودن وظیفه در مدل اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۳۷ و ۰/۰۲۲ است که در هر دو مدل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۴۵ و ۰/۱۹۱ است، می‌توان گفت متغیر در دسترس بودن وظیفه بر دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر تاثیر مثبت و معناداری دارد.

یافته‌های مستند شده در جدول ۱۴ به شرح زیر است:  
سطح معناداری برای متغیر ارزش‌گذاری تغییر برای مدل اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۰۲ و ۰/۰۰۰ است که در هر دو مدل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۹۲ و ۰/۴۴۳ است، می‌توان گفت که ارزش‌گذاری تغییر بر هر یک از دو متغیر، تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر، تاثیر مثبت و معناداری دارد.  
سطح معناداری متغیر دانش وظیفه برای مدل اول برابر با ۰/۰۰۰ است که کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۲۲۵ است و می‌توان

جدول ۱۵. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در شهر تهران

سطح معناداری	آماره t	ضرایب استاندارد نشده		متغیرهای مستقل		متغیرهای وابسته
		ضریب استاندارد شده	خطای استاندارد	B		
۰/۰۰۰	۰/۴۲۳	-	۰/۴۰۶	۲/۲۰۴	$\beta_0$	مقدار ثابت
۰/۰۱۳	۲/۵۱۵	۰/۱۶۷	۰/۱۰۱	۰/۲۵۴	Chang. vale	ارزش‌گذاری تغییر
۰/۰۰۷	۲/۷۴۶	۰/۱۹۹	۰/۰۴۸	۰/۱۳۳	Task. know	دانش وظیفه
۰/۰۳۰	۲/۱۸۸	۰/۱۶۳	۰/۰۵۵	۰/۱۱۹	Task. avail	در دسترس بودن وظیفه
۰/۱۵۵	ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۱۶۶	ضریب تعیین	
۰/۰۰۰	۸/۸۱۰	-	۰/۲۷۲	۲/۳۹۸	$\beta_0$	مقدار ثابت
۰/۰۰۰	۵/۹۳۸	۰/۳۸۳	۰/۰۶۸	۰/۴۰۲	Chang. vale	ارزش‌گذاری تغییر
۰/۲۶۷	-۱/۱۱۴	-۰/۰۷۸	۰/۰۳۲	-۰/۰۳۶	Task. know	دانش وظیفه
۰/۰۰۶	۲/۷۸۵	۰/۲۰۱	۰/۰۳۷	۰/۱۰۲	Task. avail	در دسترس بودن وظیفه
۰/۲۰۵	ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۲۱۵	ضریب تعیین	

آزمون کرامر (۱۹۸۷) انجام پذیرفت. در این آزمون بررسی می‌شود که مدل در کدام نمونه (در اینجا کدام شهر) از توان تبیین بالاتری برخوردار است (افلاطونی، ۱۳۹۷). در این آماره اگر سطح معناداری از ۵ درصد کمتر باشد نتیجه گرفته می‌شود که تفاوت ضریب تعیین دو گروه معنادار است و در صورتی که سطح معناداری بالاتر از ۰/۰۵ باشد، عدم تفاوت معنادار در دو گروه مورد بررسی، پذیرفته شده و نتیجه می‌شود که دو مدل تفاوتی با یکدیگر ندارند. نتایج آزمون یادشده در جدول ۱۶ ارائه شده است:

جدول ۱۶. نتیجه آزمون کرامر برای مقایسه دو جامعه

سطح معناداری	آماره Z
۰/۴۹۲	۰/۶۲۷

با توجه به نتیجه آزمون کرامر مشخص می‌شود که دو جامعه در سطح ۵ درصد معنادار نیست و دو جامعه تفاوت معناداری ندارند.

### بحث و نتیجه‌گیری

امروزه تلاش برای تغییر به یکی از فعالیت‌های معمول سازمان‌ها در هر دو بخش دولتی و خصوصی تبدیل شده است، با این حال، اکثر این تلاش‌ها به شکست منجر می‌شود. اگر سازمان اعضای خود را برای روبرویی با تغییرات آماده کرده باشد، اجرای آن منجر به شکست نمی‌شود، آمادگی کارکنان برای تغییر یک عنصر کلیدی است. در واقع درک کارکنان

نتایج ارائه شده در جدول ۱۵ نشان می‌دهد که:

سطح معناداری برای متغیر ارزش‌گذاری تغییر برای مدل اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۱۳ و ۰/۰۰۰ است که در هر دو مدل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۶۷ و ۰/۳۸۳ است، می‌توان گفت ارزش‌گذاری تغییر بر هر یک از دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر تاثیر مثبت و معناداری دارد. سطح معناداری برای متغیر دانش وظیفه برای مدل اول برابر با ۰/۰۰۷ است که کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۹۹ است و می‌توان گفت دانش وظیفه بر تعهد به تغییر تاثیر مثبت و معناداری دارد. اما در مدل دوم سطح معناداری برای متغیر دانش وظیفه برابر با ۰/۲۶۷ است که بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر تاثیر معناداری ندارد. سطح معناداری برای متغیر در دسترس بودن منابع برای مدل اول و دوم به ترتیب برابر با ۰/۰۳۰ و ۰/۰۰۶ است که در هر دو مدل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ بوده و در نتیجه با توجه به ضریب بتا که به ترتیب برابر با ۰/۱۶۳ و ۰/۲۰۱ است، می‌توان گفت در دسترس بودن وظیفه بر هر یک از دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر تاثیر مثبت و معناداری دارد.

### نتایج حاصل از آزمون کرامر (۱۹۸۷)

مقایسه توان تبیین مدل‌های رگرسیونی ارائه شده در دو شهر ایلام و تهران (دو نمونه آماری مستقل از هم) با استفاده از

فرضیه‌های سوم و چهارم، تاثیر دانش وظیفه بر دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر را مطرح کرده است، نتایج بدست آمده در رابطه با آزمون این دو فرضیه در شهر ایلام نشان‌دهنده تاثیر مثبت و معنادار متغیر دانش وظیفه بر تعهد به تغییر است، به این معنا فرضیه سوم تایید شد، اما تاثیر معنادار دانش وظیفه بر باور به اثربخشی تغییر، مستند نشد. این نتایج بیانگر رد فرضیه چهارم در هر دو شهر است. یافته‌های به دست آمده در خصوص فرضیه سوم، به نوعی با نتایج اسماعیل و همکاران (۲۰۱۸) و جاوینین (۲۰۰۹) و خادمی و کرمشاهی (۱۴۰۱) همراستا است، پیش‌نیاز وقوع هر تحولی در سازمان داشتن دانش در رابطه با آن است.

فرضیه‌های پنجم و ششم به بررسی تاثیر در دسترس بودن وظیفه بر متغیرهای تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر پرداخته است، یافته‌ها در دو شهر ایلام و تهران از تاثیر مثبت و معنادار متغیر یادشده بر آمادگی روانشناختی کارکنان حکایت دارد، که به معنی عدم رد دو فرضیه بیان شده در هر دو شهر است. این یافته‌ها به نوعی مشابه با نتایج اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) در خصوص تاثیرگذاری در دسترس بودن وظیفه بر تعهد به تغییر و نتایج خادمی و کرمشاهی (۱۴۰۱) در رابطه با تاثیرگذاری در دسترس بودن وظیفه بر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر است. به عبارت دیگر یافته‌های این دو فرضیه بیانگر مبانی نظری است که بیان می‌دارد هر چه منابع سازمان شامل: منابع مالی، انسانی، زیرساخت‌ها و... بیشتر در دسترس باشد، احتمال بیشتری هست که سازمان متعهد به تغییر شده و تغییر را آغاز کند و در این مسیر موفق به‌طور موفق و اثربخش عمل کند.

بررسی توضیح و تبیین متغیرهای مستقل در دو مدل رگرسیون دو شهر برخوردار و کم‌برخوردار (تهران و ایلام) با استفاده از آزمون کرامر (۱۹۸۷) نشان داد که دو مدل تفاوت معناداری نداشته است. این یافته با نوشتارهای تخصصی موجود همخوانی ندارد، انتظار بر این بود که مطابق با مدل شه به دلیل توانایی بیشتر شهر تهران به عنوان یک شهر برخوردار آمادگی سازمانی برای تغییر در آن تفاوت معناداری با شهر ایلام به عنوان یک شهر کم‌برخوردار داشته باشد، این یافته را می‌توان بدین شکل روایش کرد که باوجود تفاوت در امکانات و توانایی‌ها از روانشناختی، تفاوت چندانی بین درک کارکنان مالی دو شهر در رابطه با این تغییر وجود ندارد.

انتظار می‌رود نتایج مطالعه حاضر برای گروه‌های مختلفی مانند نهادهای قانونگذار در رابطه با حسابداری بخش عمومی، حسابداران بخش عمومی، وزارتخانه‌ها و بدنه دولت، برای اطمینان از پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مفید باشد. از

مبنای مهمی برای ایجاد تغییر است، زیرا پیامدهای بعدی تغییرات، یعنی حمایت از تغییر یا مقاومت در برابر تغییر را تعیین می‌کند (ساویتری و واهیونی، ۲۰۱۸). روانشناسی دانش ذهن انسان است (به عنوان مثال، نگرش، شناخت، انگیزه) و رفتار (کنش‌ها، ارتباطات) (ژاکوب و هم‌پژوهان، ۲۰۰۶)، آمادگی روانشناختی کارکنان مالی دولت برای تغییر به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای کسب اطمینان از تحول موفقیت‌آمیز دارای اهمیت است. افزون بر این، عوامل مربوط به آمادگی فردی با پذیرش یا رد تغییر به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با مورد توجه قرار گیرد. از آنجایی که ذهنیت، نگرش، انگیزه و رفتار کارکنان در رابطه با تغییر عاملی کلیدی شمرده می‌شود، بنابراین هدف پژوهش حاضر، بررسی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان مالی بخش عمومی، برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است.

در این پژوهش، ضمن مد نظر قراردادن بخشی از مفاهیم مدل شه، بررسی عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای تغییر به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از تحلیل نظریه آمادگی سازمانی برای تغییر وینر (۲۰۰۹) انجام پذیرفت. در این نظریه آمادگی برای تغییر بر حسب دو مولفه تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر ارزیابی می‌شود که خود تابعی از سه عامل (ارزش گذاری تغییر، دانش وظیفه و در دسترس بودن وظیفه) است، بر این اساس شش فرضیه تدوین شد، فرضیه‌های یادشده به طور جداگانه با استفاده از داده‌های گردآوری شده از طریق توزیع پرسشنامه پژوهشگر ساخته و از طریق آزمون همبستگی پیرسون و رگرسیون چندمتغیره آزمون شدند. پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش ابتدا آزمون کفایت حجم نمونه و کروییت آن انجام و پس از آن آزمون تحلیل عاملی تاییدی متغیرهای مستقل و وابسته انجام پذیرفت.

یافته‌ها در رابطه با فرضیه‌های اول و دوم در شهر ایلام بیانگر تاثیر مثبت و معنادار متغیر ارزش گذاری تغییر بر دو متغیر تعهد به تغییر و باور به اثربخشی تغییر است. نتایج از حاصل از آزمون دو فرضیه یادشده با استفاده از داده‌های حاصل از شهر تهران نیز بیانگر وجود تاثیر مثبت و معنادار است. یافته‌های مستند شده بیانگر عدم رد فرضیه‌های اول و دوم در دو شهر ایلام و تهران است. نتایج حاصل شده به نوعی با یافته‌های اسماعیل و هم‌پژوهان (۲۰۱۸) و خادمی و کرمشاهی (۱۴۰۱) همسوست، این یافته با نوشتارهای تخصصی نیز سازگاری است بدین مفهوم که اگر کارکنان یک سازمان تغییرات خاصی را ارزشمند بدانند و نگرش مثبتی به آن داشته باشند به همان میزان مقاومتی در برابر آن نخواهند داشتند و از آن تغییرات حمایت می‌کنند، همین مساله باعث می‌شود که اثربخشی تغییر نیز ارتقا پیدا کرده و تحولات راحت‌تر و سریع‌تر انجام پذیرد.

جمله اینکه تنها سه عامل اثرگذار بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای انجام تحولات را بررسی کرده است، پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های آتی عوامل دیگری را نیز مدنظر قرار دهند، افزون بر این مطالعه حاضر با استفاده از پرسشنامه داده‌های لازم را گردآوری کرد، در صورت استفاده از روش‌های دیگر مانند مصاحبه می‌توانند اطلاعات غنی‌تر و جامع‌تری از عوامل موثر بر آمادگی روانشناختی کارکنان برای تغییر به سمت پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دست پیدا کنند.

آنجایی که ارزش‌گذاری تغییر تاثیر معناداری بر آمادگی برای پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد، نهادهای قانون‌گذار، سازمان‌های دست‌اندرکار ممکن است از طریق برگزاری سمینارها و کارگاه‌ها، اقدامات پیشگیرانه‌ای انجام دهند، تا سطح آگاهی و آمادگی همه کارکنان بخش عمومی خصوصاً کارکنانی که با بحث بودجه‌ریزی در ارتباط هستند، ارتقا یابد.

در نهایت باید بیان کرد که این پژوهش همانند پژوهش‌های دیگر با محدودیت‌هایی نیز روبرو بوده است از

## References

- Aflatooni, A. (2018). *Econometrics in financial and accounting research with Eviews software*, Termeh publication. Iran, Tehran.
- Alghizzawi, M; and R.Masruki. 2019. Factors Influencing The Readiness Of Government Financial Personnel In Migrating Towards Accrual Accounting, *International Journal of Engineering and Advanced Technology*. 8(5).
- Azar, A, Zahedi, Sh, Amirkhani, T. (2010). A Model for Implementing Performance-based Budget: A System Dynamics Approach, *Iranian journal of management sciences*, Volume 5, Number 18, pp 29-53. (In Persian)
- Atan, R;and M. Yahya. 2015. Accrual Accounting Change: Malaysian Public Sector Readiness. *Journal of Management Research*, 7(2): 459-467.
- Azmi, A; and N. Mohamed. 2014. Readiness of Malaysian public sector employees in moving towards accrual accounting for improve accountability: The case of Ministry of Education (MOE), *Social and Behavioral Sciences* 164:106 – 111.
- Babajani, J, Shebgharanui, A A. (2020). Comparative Study of Diverse Aspect of Performance Budgeting in Iran and Netherlands, *Accounting and social interests*, Volume 10, Issue 1 - Serial Number 36, pp 25-46. (In Persian)
- Babajani, J, Osta, S. (2016). A Comparative Study of Performance-Based Budgeting in Iran and Developed Countries (A case study of: Canada), *Governmental Accounting*, Volume 2, Issue 1 - Serial Number 3, pp 7-16. (In Persian)
- Babajani, J, Rasouli, M.(2012). Identifying the obstacles and problems in establishing the operational budgeting system in the country's executive bodies. *Financial accounting*, Volume 1, pp 32-50. (In Persian).
- Babbie, E. (2012). *Research methods in social sciences* (Reza Fazel). Tehran: Samt. (In Persian).
- Becker, S. D.; Jagalla, T.; and P. Skærbæk .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.
- Doshmanzeari, E, Zeaei, M, Zamiri, S. (2017). The influence of human and technical factors on the establishment of operational budgeting in universities of medical sciences, health management and treatment, Year 8, Number 2, pp31-41. (In Persian)
- Ebrahimzadeh Dastjerdi, R, Ghaedamini Harouni, Torabian, A. (2022). The effects of leader's communication styles on tendency to change: A study on the effective inter-organizational conveyance and readiness for change, *Iranian journal of management sciences* Volume 17, Issue 65 - Serial Number 65, pp 149-194. (In Persian)
- Ehsein, A. 2014. Factors Influencing the Readiness to Adopt Performance Based Budgeting System (PBBS) In Libya Institutions of Higher Learning, PhD thesis of university of Malaya.
- Esmailikia, Gh, alibeigi, Sh. (2019). Impact of employees experience in private sector on their judgment and decision making in using of accrual accounting and their perceptions from its implementation in the public sector, Volume 5, Issue 1 - Serial Number 9, pp 39-54. (In Persian)
- Esmailikia, Gh, Mollanazari, M. (2017). Identifying barriers and constraints to implement reforms in the financial and

- operational accountability systems of public universities, *The Journal of Accounting Advances*, Volume 8, Issue 2, pp 1-29. (In Persian)
- Esmailikia, Gh, Mollanazari M. (2016). A Framework for Evolution in the Financial and Operational Accountability Systems of Iranian Public Universities from the Experts' Perspective, Volume 4, Issue 4 - Serial Number14, pp1-25. (In Persian).
- Esmailikia, Gh. (2018). The dark half of modern public management in public sector institutions, the second national conference on new public sector accounting approaches, North University, Amol, pp 1-16. (In Persian)
- Ezzamel, M.; N, Hyndman; Johnsen, A.; and I. Lapsley .2014. Reforming central government: an evaluation of an accounting innovation, *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5): 409-422.
- 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.
- Jalali Aliabadi, F; B, Mashayekhi, and G, Gal. 2019. Budget preparers' perceptions and performance-based budgeting implementation: The case of Iranian public universities and research institutes. *Journal of Public Budgeting*, 31(1):137-155.
- Jacob G. J, Birnberg, M, Luft, and D. Shields. 2006. Psychology Theory in Management Accounting Research, Article in Handbook of Management Accounting Research, <https://www.researchgate.net/publication/222301213>.
- Järvinen, J. (2009). Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8), 1187-1210.
- Hafeznea, M. (2005). An introduction to research methods in humanities. (2019).Teran: Samt.1-408. (In Persian).
- Harun, H; M, Monir, C, David and A, Yi. 2019. Examining the unintended outcomes of NPM reforms in Indonesia, *Public Money & Management*, 39 (2): 86-94.
- Hartanto, M. R. 2018. Implementation of Performance-Based Budgeting: A Phenomenological Study on National Land Agency. *International Journal of Scientific Research and Management*, 6(02):122-131.
- Helfrich, Christian D. , Kohn, Marlana J. n Austin Stapleton, Claire L. Allen, Kristen Elizabeth Hammerback, K. C. Gary Chan, Amanda T. Parrish, Daron E. Ryan, Bryan J. Weiner, Jeffrey R. Harris, Peggy A. Hannon. 2018. Readiness to Change over Time: Change Commitment and Change Efficacy in a Workplace Health-Promotion Trial, *Front Public Health*, doi: 10.3389/fpubh.2018.00110.
- Hojatifard, H, Emadi, K. (2020). Feasibility study of implementing performance based budgeting in the Armed Forces with the approach to productivity improvement, Volume 5, Issue 15, pp 75-104. (In Persian).
- İpek, E. 2018. New Approaches in Public Budgeting, doi: <http://dx.doi.org/10.5772/intechopen.82371>: 1-18.
- Ismail, S; S, Alawiah, B, Siti, and S, Baharim. 2018. Implementation of accrual accounting by Malaysian federal government: Are the accountants ready? *Journal of Accounting & Organizational Change*, 1414(2):.234-247.
- Jafarnea, Z, Jahed, H. (2015). Identifying obstacles to the establishment of performance-based budgeting in the Ministry of Economic Affairs and Finance,

- Economic Journal*, Number 3,4, pp25-40. (In Persian).
- Jarvinen, J. 2009. Shifting NPM agendas and management accountants' occupational identities, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(8): 1187-1210.
- Kalantari, N, Mohammadipur, R, Seidi, M, Shiri, A, Azizkhani, M. (2019). Mathematical model of performance-based budgeting with productivity approach (case study: Iran's gas refining companies), *management accounting*, Year 12, Number 43, pp117-127. (In Persian).
- Kashanipour. Mohammad. Nadiri. Mohammad. Oharrampour. Gholamhossein. Baher. Ahmed. (2024). Implementation of performance-based budgeting and accrual accounting in public organizations in Iraq. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 15(1), 161-178.
- Khademi, S, Karamshahi, B. (2022). Readiness of public sector accountants for the implementation of accrual accounting (Case Study: The Army of the Islamic Republic of Iran), *Governmental accounting*, Volume 9, number17, pp 259-274. (In Persian).
- Kuntadi, Cris, Velayati, Ema. (2022). Factors Affecting the Implementation of Performance-Based Budget. *Journal of Universal Studies* 2(9):1931-1942.
- MacCallum, R. C; M. W; Browne, and H, M, Sugawara. 1996. Power analysis and determination of sample size for covariance structure modelling. *Psychological Methods*, 1:130-149.
- Margarita L, and O, Jorge. (2019). Management accounting innovations for rationalizing the cost of services: The reassessment of cash and accrual accounting, *Public Money and KG Management*, doi: 10.1080/09540962.2019.1583910.
- Mehrtak, M, Hozori, M, Mogharab, M, Janati, A, Darvish, H, Saadati, M. (2016). Explaining the obstacles to the establishment of operational budgeting in medical sciences universities of the country: a qualitative study, *Journal of Qualitative Research in Health Sciences*, Year 5, Number 4, pp 363-375. (In Persian)
- Melkers JE, Willoughby. 2001. Budgeters' views of state performance-budgeting systems: Distinctions across branches. *Publ Admin Rev*, 61(1): 54-64.
- Namazi, M, Nazemi, A, Namazi, N, Moazzeni, E. (2023). Investigating Performance-based Budgeting and Performance Control in Iran's Executive Apparatus Using Balanced Scorecard Technique, Volume 20, Number 77, pp37-72. (In Persian)
- Pettersen, I. (2001). Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intentions to effects, *European Accounting Review*, 10(3):561-581.
- Pourghaffar, J, Mohammadzadeh Salteh, H, Zeinali, M, Mehrani, S. (2022). Performance-Based Budgeting Model with a Real Time Financial Reporting Approach in Iran Public Sector, Volume 8, Issue 2 - Serial Number 16, pp 21-36. (In Persian)
- Sawitri, Hunik Sri Runing, and S, Wahyuni. 2018. Readiness to change in the public sector, *International Journal of Business and Society*, 19(1): 259-267.
- Shea, C.M; Jacobs, S.R; Esserman, D.A; Bruce, K. and Weiner, B.J. (2014), "Organizational readiness for implementing change: a psychometric assessment of a new measure", *Implementation Science*, Vol. 9 No. 1, p. 1
- Shakhbeiglo, R.(2011). Identifying deprived areas of Iran using composite ranking.

- Research and urban planning*, Volume 2, Number 7, pp 53-70. (In Persian)
- Solgi, M, Golmorasaa, F, Shamsi Goshki, S. (2022). Designing a performance-based budgeting model with a systemic and mixed approach. *Planning and budget*, Volume 27. Number 2. Pp 193-228. (In Persian)
- Torkzade, J, Abdsharif, F. (2015). Predicting the Readiness for Organizational Change Based on Staff Perceptions about Organizational Structure Type with the Mediating Role of Organizational Integrity, Volume 24, Issue 78 - Serial Number 78, pp 33-64. (In Persian)
- Tudor A, T and R, Blidisel. 2007. Romanian accrual accounting experience in public higher education sector, Babes Bolyai University, West University of Timisoara.
- Weiner, B.J. 2009. A theory of organizational readiness for change, *Implementation Science*, 4(1):1-9.