

## Investigating factors affecting employees' resistance in operational budgeting (Case study: Ilam Gas Company)

Tayebeh Jamshidi<sup>1</sup>, Amir Kaknepour<sup>2</sup>, Mohammad Taher Ayazi<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Ph.D. in Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Al-Zahra University, Tehran, Iran || t.jamshidi@alzahra.ac.ir (Corresponding Author)

<sup>2</sup>Department of Management, University of Applied Sciences, Ilam, Iran  
hdx17@yahoo.com

<sup>3</sup>Master's student, Faculty of Management and Accounting, Bakhtar University, Ilam, Iran || taranim.1366229@yahoo.com

Received: 2023/03/12 Accepted: 2023/04/25

### Abstract

The purpose of this research is to investigate the effective factors on employees' resistance in operational budgeting in Ilam Gas Company. In this research, the statistical population includes 45 senior and experienced financial managers of the gas company of Ilam province. The current research is an applied research in terms of its purpose because it is used to solve a scientific problem and in terms of descriptive-correlation method. A researcher-made questionnaire was used to collect data, which has face validity, and Cronbach's alpha coefficient was used to determine reliability. Cronbach's alpha coefficient was calculated for the questionnaire (0.94), which is statistically acceptable and indicates the reliability of the questionnaire. To analyze the data of this research, the Kolmogorov-Smirnov test was used to measure the normality of the data distribution. For the confirmatory factor analysis of the questions, the structural equation test was used. In this research, KMO statistics and Bartlett's test were also used to determine the suitability of the data for factor analysis. It should be noted that Spss, Lisrel, and Excel software were used for data analysis. The results of the research showed that the resistance of employees has a significant effect on the level of operational budgeting ability and the level of operational budgeting options and the level of acceptance of operational budgeting in Ilam Gas Company.

**Keywords:** Employee resistance, Operational budgeting ability, Operational budgeting options, Acceptance of operational budgeting, Ilam Gas Company.

## بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کارکنان در بودجه‌ریزی عملیاتی (مطالعه موردی: شرکت گاز ایلام)

طیبه جمشیدی<sup>۱</sup>، امیر کاکنه‌پور<sup>۲</sup>، محمدطاهر ایازی<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup>دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

t.jamshidi@alzahra.ac.ir (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup>گروه مدیریت، دانشگاه علمی کاربردی، ایلام، ایران

hdx17@yahoo.com

<sup>۳</sup>دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه باختر، ایلام، ایران

taranim.1366229@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۲۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۰۵

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی عوامل مؤثر بر مقاومت کارکنان در بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام می‌باشد. در این پژوهش جامعه آماری شامل ۴۵ نفر از مدیران مالی و ارشد باتجربه شرکت گاز استان ایلام می‌باشند. پژوهش حاضر، از نظر هدف یک پژوهش کاربردی است زیرا برای حل مسئله‌ای علمی به کار می‌رود و از نظر روش، توصیفی - همبستگی است. برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه محقق ساخته استفاده گردید که از روایی صوری برخوردار است و برای تعیین پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب کرونباخ آلفا برای پرسشنامه (۰/۹۴) محاسبه گردید که این ضریب از نظر آماری قابل قبول می‌باشد و دلالت بر پایایی پرسشنامه دارد. برای تحلیل داده‌های این پژوهش برای سنجش نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف استفاده شده است. برای تحلیل عاملی تأییدی سؤال‌ها از آزمون معادلات ساختاری استفاده شده است. در این پژوهش همچنین جهت تشخیص مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل عاملی، از آماره‌های K.M.O و آزمون بارتلت استفاده شده است. لازم به ذکر است که جهت تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای Spss، Lisrel و اکسل استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد که مقاومت کارکنان در میزان توانایی، اختیارات و پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام تأثیر معنادار دارد.

**واژگان کلیدی:** مقاومت کارکنان، توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی، اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی، پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی، شرکت گاز ایلام.

## ۱. مقدمه

با توجه به این که دولت، تمام فعالیت‌های مالی خود را در چارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد، بنابراین بودجه شاهرگ حیاتی دولت می‌باشد و نقش بسیار مهمی در اقتصاد ملی ایفا می‌کند. از طرف دیگر با توسعه وظایف و افزایش سریع هزینه‌های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی کشور، کنترل مخارج مشکل‌تر شده و بهبود در سیستم‌های برنامه‌ریزی، کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی نیاز بیشتری احساس می‌شود. بروز چنین مسائلی در بخش عمومی کشورمان باعث شد تا سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق در سال ۱۳۷۸ اصلاح نظام بودجه‌ریزی را به طور جدی مورد توجه قرار دهد و در طرح دو مرحله‌ای که در همین زمینه تهیه و به تصویب ستاد اقتصادی دولت رسید، تهیه بودجه به روش عملیاتی را به عنوان هدف میان مدت برای خود اعلام نماید (طالب نیا و غازانی، ۱۳۹۶). به دنبال این امر، از سال ۱۳۸۰ دولت مکلف به انجام اقدامات لازم برای اصلاح نظام بودجه‌ریزی از طریق تعدیل احکام مندرج در قوانین بودجه سالانه شد که یکی از محورهای اساسی این تعدیل، تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی بود. بنابراین پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی برای اولین بار به طور جدی در بند (ب) تبصره (۲۳) قانون بودجه سال ۱۳۸۱ کل کشور مطرح شد. مجدداً در بند (ر) تبصره (۱) قانون بودجه سال ۱۳۸۲، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور موظف گردید در راستای اصلاح نظام بودجه‌بندی نسبت به عملیاتی کردن بودجه، اصلاح نظام برآورد درآمدها و هزینه‌ها در تمامی دستگاه‌های اجرایی اقدام و توزیع اعتبارات مربوط به هزینه‌ها را بر اساس نیاز دستگاه و فعالیت‌هایی انجام دهد که صورت می‌گیرد. همچنین در بند (ب) تبصره (۴) قانون بودجه سال ۱۳۸۳، به بیان اهمیت اجرایی بودجه‌بندی عملیاتی به منظور منطقی نمودن حجم و اندازه دولت، کاهش تدریجی اعتبارات هزینه‌ای، بهبود ارائه خدمات به مردم، جلب مشارکت بخش غیردولتی، توسعه اشتغال، صرف بودجه و درآمدهای عمومی پرداخته شد (کارگر، ۱۳۹۵). بدین صورت در فاصله بین سالهای ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴، تلاش‌های متعددی در زمینه پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی صورت گرفت. این تلاش‌ها به دلیل عدم جدیت دستگاه‌های اجرایی، فقدان پیگیری و نظارت لازم از سوی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، نتایج مطلوبی نداشت و تا سال ۱۳۸۴ نظام بودجه‌ریزی کشور شکل برنامه‌ای خود را حفظ کرده بود تا اینکه دولت برای اولین بار به صراحت در ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، به منظور اصلاح نظام بودجه‌ریزی و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی کلیه دستگاه‌های اجرایی را مکلف نمود تا اقدامات زیر را حداکثر تا پایان سال دوم برنامه چهارم توسعه انجام دهند (قاضی‌پور و همکاران، ۱۳۹۵).

با توجه به این که نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن می‌باشد، به نظر می‌رسد که باید به موازات این پیاده‌سازی ابزار مکمل و ارزیابی کننده عملکرد این نظام نیز هماهنگ با آن پیاده شود. از سوی دیگر حتی اگر بحث خصوصی‌سازی در ایران به طور کامل انجام گیرد کماکان همیشه بخش

عظیمی از منابع اقتصادی به عهده دولت است و عملکرد سازمان‌های وابسته به دولت نقش به‌سزایی در پیشرفت کشور داشته و کیفیت مدیریت این سازمان‌ها در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. بنابراین پاسخگویی دولتی در همه کشورها از جمله ایران اهمیت اساسی دارد. این در حالی است که به نظر می‌رسد نظارت مالی کشورمان زمینه را برای پاسخگویی مناسب فراهم نمی‌آورد. لذا برای پاسخگویی مناسب بخش دولتی انجام نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشور ضرورت می‌یابد (جمشیدی و سلیمانی امیری، ۱۴۰۱).

جوامع بطور مستمر در حال تجربه تحولات اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی هستند (برینان و همکاران، ۲۰۱۴). این در حالی است که نظارت مالی شرکت‌ها و دستگاه‌های دولتی کشور همچون شرکت گاز در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذی‌حساب‌ها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه و اغلب در قالب حسابرسی رعایت انجام می‌گیرد و در آن معیارهایی چون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی لحاظ نمی‌شود و جوابگو و هماهنگ با نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌باشد. همچنین، به دلیل نقش اجتماعی که بر عهده این سازمان‌ها است، در مقایسه با بخش خصوصی که مجموعه مشخصی از اهداف نظیر حداکثر سازی سود وجود دارد، به راحتی نمی‌توان نگاهی صرفاً کمی و مالی به آنها داشت. با توجه به موارد مذکور، اجرای تصمیمات نوین و تحولات در این نهادها، بسیار مشکل‌تر است. همچنین، از آنجایی که توزیع قدرت بسیار پراکنده است، تضاد می‌تواند بسیار آشکارتر شود (ونیریس و کوهن، ۲۰۱۸).

از یک سو، می‌توان ادعا کرد کلیه تغییر و تحولات یادشده به منظور ملزم نمودن سازمان‌ها و نهادهای بخش عمومی به عملکردی مطلوب‌تر صورت گرفته است و از این نظر وقوع تحولات ضرورت دارد. به این دلیل که با پیروی از حسابداری می‌توان اطلاعات مربوط و قابل اتکاءتری ارائه کرد (حاجیها و استادمیرزایی، ۱۳۹۲) و سطح پاسخگویی سازمان به ذینفعان و تأمین نیازهای آنها را ارتقاء داد (نمازی و همکاران، ۱۳۹۹). از سویی دیگر، پژوهش‌ها نشان داده که عوامل مؤثر بر استقرار پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی مانند کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی مانع از پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی شده است (هیلمن و کولونی، ۲۰۲۱). همین عوامل، خود باعث مقاومت کارکنان در پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی شده است. بنابراین انجام بررسی‌ها در حوزه عوامل مؤثر بر کاهش مقاومت با هدف برطرف نمودن و اجرای موفقیت‌آمیز تحولات ضرورتی انکارناپذیر است.

استقلال سازمان از اصلی‌ترین عوامل تحول در صنعت در اغلب کشورهای دنیا محسوب می‌شود. در ایران استقلال و خودمختاری شرکت گاز با فراز و فرودهایی مواجه بوده است که تصویب برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران نقطه عطفی در تاریخ ایران محسوب می‌شود. مهم‌ترین قانون در این حوزه تصویب بند الف ماده ۴۹ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران است. تغییرات مدنظر این بند در بند (ب) ماده ۲۰ قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به قوت خود باقی مانده است و به این دلیل

است که این قانون می‌تواند به تحولات عمیقی در فعالیت سازمان‌ها منجر شود (اسماعیلی کیا و ملانظری، ۱۳۹۵). اهمیت ارزیابی عملکرد شرکت گاز با توجه به رسالت عظیمی که بر عهده دارند، منجر به اهمیت مضاعف نظام پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی شرکت گاز ایلام شده است. بنابراین هدف اصلی این پژوهش پاسخ به این سؤال است که: عوامل تأثیرگذار بر مقاومت کارکنان در پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی شرکت گاز ایلام کدامند؟

نظارت مالی شرکت‌ها و دستگاه‌های دولتی کشور همچون شرکت گاز استان ایلام در شرایط موجود در مرحله قبل از خرج توسط ذیحساب‌ها و بعد از خرج توسط دیوان محاسبات با اهداف مشابه و اغلب در قالب حسابرسی رعایت انجام می‌گیرد و در آن معیارهایی چون کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی لحاظ نمی‌شود و جوابگو و هماهنگ با نظام بودجه‌ریزی عملیاتی نمی‌باشد (قاضی پور و همکاران، ۱۳۹۵). بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان جزء اصلی نظام گزارشگری مالی و حول سه محور اصلی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی می‌چرخد و تنها در سایه مشارکت این نظام، مطلوبیت نظام گزارشگری مالی افزایش یافته و این نظام می‌تواند ابزاری قدرتمند برای شرکت در مسئولیت پاسخگویی باشد. بنابراین برای پاسخگویی کامل و دقیق بخش دولتی، تغییر نظام بودجه‌ریزی دولتی فعلی و انجام بودجه‌ریزی عملیاتی ضرورت می‌یابد. این در حالی است که در کشور ما به رغم تلاش‌هایی که توسط دست‌اندرکاران حسابداری دولتی برای گسترش بودجه‌ریزی عملیاتی صورت گرفته، اما هنوز این نوع بودجه‌ریزی هیچ جایگاهی نداشته، طوری که از کلیه شرکتهای بورس تنها در تعداد انگشت‌شماری از آن‌ها این خدمات به گونه‌ای نه چندان مطلوب ارائه می‌شود و برای پیاده‌سازی این نوع بودجه‌ریزی راه طولانی را باید پیمود. البته در رابطه با عمومیت نیافتن اجرای کاربردی بودجه‌ریزی عملیاتی، دلایل و مشکلات بسیاری را می‌توان ذکر نمود که خود بحث گسترده‌ای را می‌طلبد. لکن در کشور ما یکی از مشکلات اصلی در نهادینه شدن این نوع بودجه‌ریزی، مقاومت کارکنان و فقدان آموزش‌های رسمی در این رابطه بوده است. متأسفانه جای خالی واحدهای درسی مرتبط با بودجه‌ریزی عملیاتی در برنامه آموزشی رشته‌های مالی دانشگاه‌های کشور کاملاً محسوس می‌باشد.

به دلیل مشکلات پیش‌روی اجرایی شدن بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی و انتظار اثرگذار بودن شرکت گاز بیش از هر نهاد دیگری در تحول ساختارها و نهادهای اقتصادی و اجتماعی و همچنین تفاوت سیستم حسابداری شرکت گاز با سایر دستگاه‌های دولتی از یک طرف و وجود خلاء پژوهشی در این حوزه و عدم انجام پژوهش‌های منسجمی در رابطه با بررسی روش‌های استقرار و اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام و مشکلات مربوط به آن از طرفی دیگر، لذا انجام پژوهش در این زمینه می‌تواند کمک عمده‌ای به بهبود شرکت گاز در سطح وسیعی نماید. بنابراین در پژوهش حاضر سعی بر این است تا با آگاهی یافتن از زیرساخت‌ها و شرایط موجود، عواملی که سبب کاهش مقاومت کارکنان برای

اجرای شدن بودجه‌ریزی عملیاتی می‌شوند، شناسایی شود و به مسئولین ارشد سازمانی کمک شود تا با از میان بردن عوامل مخرب، هر چه سریع‌تر و مناسب‌تر روش بودجه‌ریزی عملیاتی را به اجرا درآورند. با مرور ادبیات و پیشینه پژوهش و در نظر گرفتن شرایط محیطی و در حال اجرا بودن تحولات در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی شرکت گاز ایلام، بررسی عوامل مؤثر بر کاهش مقاومت کارکنان ضرورت دارد.

## ۲. مبانی نظری پژوهش

### ۱،۲. مقاومت کاربر

کیم و کانکان هیلی (۲۰۰۹) بیان کردند موقعی که کاربر با مشکلاتی در حین اجرای سیستم جدید مواجه می‌شود، مقاومت وی شروع می‌شود. «ریوارد و لاپوینته» افزودند موقعی که با اجرای سیستم جدید، کاربر احساس تهدید کرده و یا اثرات آن را بر محیط کار خود مشاهده می‌کند، در برابر این سیستم مقاومت می‌کند. مقاومت با رفتار گوناگونی بروز می‌کند. این رفتار می‌تواند با عدم همکاری یا بطور علنی با خدشه‌دار کردن مجریان همراه باشد. رفتار مقاومتی می‌تواند به ۴ گروه تقسیم شود:

۱- عدم توجه به سیستم در حال اجرا

۲- مقاومت غیرفعال

۳- مقاومت فعالانه

۴- مقاومت جسورانه

پژوهش در تکنولوژی اطلاعات (IT)، مقاومت را طبق چند نظریه کلیدی در حین اجرای IT جدید تعریف کرده است. «ریوارد و لاپوینته» علت مقاومت کاربر را مرکزی بودن طبیعت آن تشخیص دادند. کاربران ارتباط نزدیکی با محیط کاربری دارند زیرا یا خودشان از سیستم استفاده کرده و یا در نزدیک سیستم کاری هستند. مقاومت در برابر تغییر با انتقاد شفاهی، ایرادگیری مفصل، ناسازگاری، شرکت نکردن در جلسات، عدم اجرای تعهدها، عدم پشتیبانی شفاهی شروع می‌شود. اگر کارکنان احساس کنند آنها با یک سری تغییرات مواجه شده‌اند که پشتیبانی کافی برای کسب نتایج پیش بینی شده را ندارند، مقاومت در برابر تغییر تشدید می‌شود.

### ۱،۱،۲. عوامل تأثیرگذار بر مقاومت کاربر

براساس کتب قبلی، این پژوهش ۵ عامل احتمالی را مشخص کرده است که ممکن است بر مقاومت کاربر تأثیر بگذارند:

۱- مدیریت ارشد سازمان

۲- تکنولوژی‌ها و سیستم‌ها

۳- عقاید همکاران

۴- انعطاف

۵- عوامل برون سازمانی

### ۲،۱،۲. مدیریت ارشد سازمان و مقاومت کاربر

مدیریت ارشد سطح بالای کارکنان است که کار کارکنان در سطح پایین تر را کنترل می‌کند. همه سازمان‌ها در بخش خصوصی یا دولتی ساختار مدیریتی دارند که وظایف، نقش و قدرت مشخصی برای انجام وظایف تعیین شده دارد. طبق نظر هرشه‌هیم و نیومن (۱۹۸۸) مدیریت ارشد توانایی کاهش مقاومت احتمالی کاربر را دارد. با افزایش میزان پشتیبانی مدیریت ارشد، برخورد منفی کاربر کاهش یافته و مقاومت کمتری در برابر اجرای سیستم جدید خواهد داشت. مارتین و کلرمن (۲۰۰۴) بیان کردند که مدیریت ارشد مسئولیت ارتقاء آگاهی کارکنان در مواقع معرفی سیستم جدید را دارند. این ابتکار به کاربران کمک می‌کند که با جمع‌آوری اطلاعات و تجارب خود به‌نحو مؤثر با سیستم جدید سازگاری داشته باشند.

### ۳،۱،۲. تکنولوژی‌ها، سیستم‌ها و مقاومت کاربر

تکنولوژی ابزار و ماشین‌های بکاررفته برای کمک به کارکنان در حین انجام مؤثر و مناسب کارها است. سیستم، بخش برنامه‌ریزی شده است که کامپیوتر را به ذخیره مرکزی متصل می‌کند. طبق نظر راف، یوسف، یتیم، پوبلان، صالح و اتمن (۲۰۰۸) تکنولوژی‌ها و سیستم‌های متفاوتی وجود دارند که در اداره سیستم فدرال، اداره استانی و بدنه پشتیبانی بکار رفته‌اند. این سیستم تضمین می‌کند که مخارج منابع، درآمدها و دریافت‌ها طبق بودجه خرج شده‌اند. طبق نظر ناه و تن (۲۰۰۴) با ادغام در حسابداری تعهدی، کاربر ممکن است تصمیم بگیرد که بر اساس مشکلات سیستم جدید، در برابر سیستم جدید مقاومت کرده یا با آن سازگار باشد. جیانگ، ماهانا و کلین (۲۰۰۰) بیان کردند که اگر تکنولوژی و سیستم مشکلاتی در اطلاعات پدید آورد، اکثر کاربران در برابر سیستم مقاومت می‌کنند. در نتیجه کاربران باید قضاوت انسانی و تجربه خود را برای آشنا شدن با سیستم جدید بکار گیرند.

### ۴،۱،۲. عقاید همکاران و مقاومت کاربر

عقاید کارکنان به معنی درک کارکنان از تغییرات در سیستم جدید مربوط است. عقاید همکاران بر ارتباط و مهارت‌های توسعه بین همکاران تأثیر می‌گذارد. بارت (۱۹۹۶) بیان می‌کند که عقیده کارکنان توانایی تأثیرگذاری بر دیگران در چارچوب اجرای اهداف و استراتژی‌های حسابداری تعهدی را دارد. علاوه بر این، همکاران یکدیگر را با همکاری خوب، توجه به ایده‌ها و ابراز کردن هر موضوع اختلاف نظر در رابطه با وظیفه اختصاص یافته تشویق کرده که همه آنها احتمال مقاومت کاربر را کاهش می‌دهد.

### ۵.۱.۲. انعطاف و مقاومت کاربر

انعطاف در برابر تغییر به عنوان اعتقاد افراد برای توانایی با سازگاری با سیستم جدید تعریف شده است. در قابلیت انعطاف، کارکنان بر این باورند که می‌توانند بر درک کاربر و روش تفکر وی تأثیر گذاشته و آنها را برای موفقیت تشویق کنند. تای (۲۰۱۱) اثبات کرده است که قابلیت انعطاف افراد را تشویق کرده که منابع لازم برای پشتیبانی ادغام در حسابداری تعهدی را بدست آورند. منبع کافی به کاربر کمک می‌کند که سیستم جدید را درک کرده و بطور غیرمستقیم احتمال مقاومت کاربر را کاهش می‌دهد زیرا آنها درک بهتری از حسابداری تعهدی دارند.

### ۶.۱.۲. موضوعات خارجی و مقاومت کاربر

موضوعات خارجی وقایع و عوامل خارجی احاطه کننده سازمان هستند که بر عملکرد کاربر و رفتار وی تأثیر می‌گذارند. در این پژوهش، موضوعات خارجی تأثیر ممیزان خارجی، مشاوران و محیط خارجی بر مقاومت کاربر در اجرای حسابداری تعهدی می‌باشد. اگر شرکای خارجی درک مثبتی از حسابرسی تعهدی داشته باشند، آنها بر درک کارکنان دولت از حسابرسی تعهدی اثر می‌گذارند. علاوه بر این بدنه حرفه‌ای یک نقش یکپارچه در سراسر فرایند ادغام ایفا می‌کند. بنابراین آنها باید یک نقش فعالانه در ارتقاء و مطرح کردن موضوعات برای کاربر دارند تا مقاومت کاربر را کاهش دهند.

### ۷.۱.۲. تئوری مقاومت کاربر

مقاومت خود را با تغییر در روابط قدرت نشان می‌دهد. سیستم‌های دارای طراحی خوب ممکن است با مقاومت‌هایی مواجه شوند که ترس از کاهش قدرت یا وضعیت اجتماعی در سازمان دارند. تحت این نظریه مقاومت کاربر، مقاومت وی در حین اجرای سیستم جدید در سازمان بوجود می‌آید. علاوه بر این مقاومت ممکن است به بروز پاسخ و پیامدهای متفاوتی از طرف گروه مشابه کاربران منجر شود. سازگاری با ایده‌ها و تکنیک‌های جدید معمولاً اتفاق نمی‌افتد و به کارسخت، سعی و خطا نیاز دارد. لجونگلوبوم و ایساکسون (۲۰۱۱) عواملی را بیان کردند که بر مقاومت کاربر طبق شکل ۲ اثر می‌گذارد. اثرات این عوامل می‌تواند برای سیستم جدید مثبت و منفی باشد. اگر نتایج به روش مثبتی نشان داده شوند، نشان می‌دهد که کاربر اجرای سیستم را پذیرفته است. اگر نتایج برای سیستم جدید منفی باشند، کاربر باید روش رسیدن به اهداف را اصلاح کند. در این پژوهش هدف، اجرای موفق حسابداری تعهدی می‌باشد. برای رسیدن به این هدف، رفتار انسانی، سازمان، تکنولوژی و سیستم‌ها مهم هستند تا به کاربر در اجرای عملیات کمک کنند.

### ۳. پیشینه پژوهش

جمشیدی و سلیمانی امیری (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان "شناسایی عوامل مؤثر بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد چند وجهی"، بر آن شدند تا مدلی جهت تبیین عوامل کلیدی و مؤثر بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی شناسایی کند. تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که عوامل سیاسی، عملکردی، سازمانی به عنوان عوامل علی؛ توانایی سازمانی، سازمانها و ارگان‌ها، مدیریتی به عنوان مقوله‌ها؛ عوامل سیستمی، انسانی، ساختاری، ملی، به عنوان عوامل زمینه‌ای؛ عوامل سازمانی، فرآیندی، اقتصادی، به عنوان عوامل مداخله‌گر؛ عوامل فنی و جامعه، به عنوان راهبردها و پیامدهای سازمانی و ملی به عنوان پیامدهای عوامل مؤثر در بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی شناسایی گردید.

کاظمی و فخری (۱۴۰۰) در مقاله‌ای تحت عنوان تأثیر آمادگی سازمانی در اجرای حسابداری تعهدی بر مبنای مدل S7 مکینزی در مؤسسات پژوهشی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری به این نتیجه رسیدند که مدل ارائه شده از قابلیت و کارایی مناسبی برای تأثیر آمادگی سازمانی برخوردار بوده و قادر است به خوبی نقاط ضعف و قوت مؤسسات پژوهشی را در هر کدام از ۷ بعد اصلی مدل (استراتژی، ساختار، سیستم‌ها، مهارت‌ها، سبک مدیریتی، کارکنان و ارزش‌های مشترک) نمایش دهد.

طالب نیا و غازانی (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان "بررسی موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در ناجا"، به بررسی و شناسایی موانع پیاده‌سازی پرداختند و به صورت موردی بودجه یک سازمان دولتی (نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران) را در نظر گرفته و تلاش شده تا مهم‌ترین شاخص‌هایی که مربوط به مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی می‌باشد، مورد بررسی قرار دهند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که بین پیاده‌سازی بودجه‌بندی عملیاتی با عوامل محیطی، فنی و فرآیندی و انسانی ارتباط معنی‌دار وجود دارد. لذا پیشنهاد می‌شود ضمن توجه به این موانع نسبت به برطرف کردن آنها اقدام شود تا پیاده‌سازی بودجه عملیاتی با موفقیت همراه باشد.

نورال احمد (۲۰۲۱) به بررسی عوامل تأثیرگذار بر مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در بین کارکنان دولتی اداره کل حسابداران مالزی پرداخته است. یافته‌های آن حاکی از آن بوده که فن‌آوری‌ها و سیستم و همکاری بین کارکنان می‌توانند مقاومت کارکنان را در به اجرا گذاشتن بودجه‌ریزی عملیاتی تحت تأثیر قرار دهند.

هیلمن و کولونی (۲۰۲۱) به بررسی فرایند تغییر از مبنای بودجه‌ریزی عملیاتی، در اداره‌های دولت مرکزی بریتانیا در اوایل دهه ۱۹۹۰ پرداختند. در آن زمان، نشانه‌های روشنی وجود داشت که تحولات مشابهی در کشورهای دیگر از جمله ایرلند نیز رخ می‌دهد، اما در لحظه ورود به این تغییر رویکرد، عوامل مؤثر بر استقرار مبنای بودجه‌ریزی عملیاتی مانند عمل‌گرایی، نبود تمایل عمومی، فشارهای ایدئولوژیکی و سیاسی

و تفاوت‌های فرهنگی مانع از پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به جای بودجه‌ریزی برنامه‌ای شده است.

استانوجویک و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات متحده آنچه که قانون برای اجرای آن الزام نموده است"، به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرایی سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته‌اند. پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد در ایالاتی که سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی به خوبی اجرا می‌شود بیشتر از ایالت‌هایی که بودجه‌ریزی عملیاتی در آنها اجرا نمی‌شود یا بصورت ضعیف اجرا می‌گردد به تصویب قوانین و مقررات مربوط به سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد قانون بودجه‌ریزی عملکرد که شامل دستورالعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده داده‌های عملکرد باشد به استفاده قوی‌تر از سیستم‌های بودجه‌ریزی عملکرد در ایالات منجر می‌شود.

مارتینز گوزمان (۲۰۱۹) در مقاله "سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد" به این نتیجه رسید که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به تصمیمات بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره می‌شود. ولی علاوه بر آن ممکن است عوامل سیاسی و اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشند. در هر حال، نتیجه کلی این بوده که استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می‌شود.

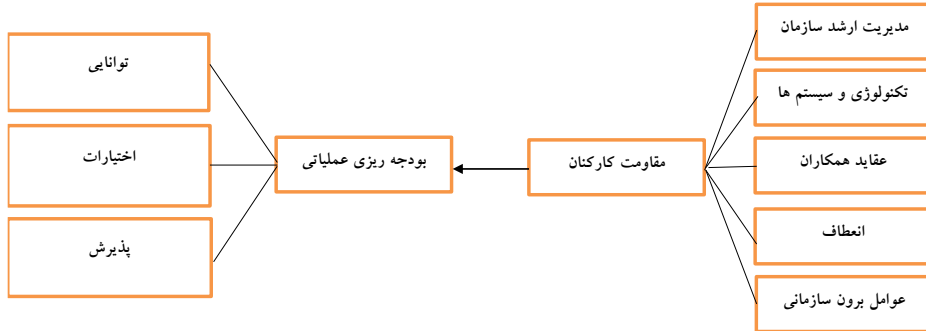
فولتین و همکاران (۲۰۱۹)، بیان می‌دارند که توانمندی نیروی انسانی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی نقش مهمی دارد. توانمندی مورد نیاز متفاوت می‌باشد و به تمام مراحل اجرای بودجه‌ریزی مرتبط است. نیروی انسانی مورد نیاز باید دارای مهارت خاص در سنجش عملکرد، حفظ و مدیریت بانک‌های اطلاعاتی باشند و قادر به استفاده از اطلاعات عملکرد در تدوین اهداف عملکردی داشته باشند.

کینگ و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان "بررسی شیوه‌های بودجه‌ریزی و عملکرد در کسب و کار" به این نتیجه دست یافته‌اند که بودجه‌ریزی مدون مرتبط با اندازه و ساختار است و برای آن که مؤسسات تجاری بتوانند از این بودجه‌ریزی مدون استفاده کرده و آن را گسترش دهند می‌بایست ارتباط آن را با ساختار، استراتژی و عدم اطمینان محیطی درک شده در نظر بگیرند. بهسازی بیشتر آزمون‌های "تناسب"، بین عوامل احتمالی (اقتضایی) کسب و کار و میزان استفاده از بودجه عملیاتی است.

کلاس و دوگرتی (۲۰۱۷)، نیز در پژوهشی با عنوان "تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی بر درآمدهای ایالت‌ها" چگونگی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و آثار مثبت و منفی آن در ایالت‌ها را مورد بررسی قرار دادند. مارک رایبسون و دونکان لست در پژوهشی با عنوان "یک مدل پایه‌ای برای بودجه‌ریزی عملیاتی" مدل چندجانبه‌ای را برای اجرای اثربخش بودجه‌ریزی عملیاتی تدوین کردند.

#### ۴. روش پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر هدف یک پژوهش کاربردی است زیرا برای حل مسئله‌ای علمی به کار می‌رود و از نظر روش توصیفی - همبستگی است زیرا هدف از آن توصیف شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی و شیوه جمع‌آوری داده‌ها بصورت میدانی انجام خواهد گرفت. روش میدانی روشی است که محقق برای گردآوری اطلاعات ناگزیر به محیط بیرون می‌رود و با مراجعه با افراد و برقراری ارتباط مستقیم با واحد تحلیل، اعم از افراد، گروه‌ها یا سازمان‌ها اطلاعات مورد نیاز را گردآوری می‌کند. همچنین پژوهش حاضر از آن لحاظ که اطلاعات درباره افراد از طریق پرسشنامه جمع‌آوری می‌شود پیمایشی می‌باشد. به منظور سنجش متغیرها، از پرسشنامه استاندارد نورال احمد (۲۰۲۱) استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران فنی و ارشد با تجربه شرکت گاز ایلام می‌باشند بنابراین روش نمونه‌گیری در این پژوهش نمونه‌گیری به روش هدفمند است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها مطابق با اهداف و فرضیه‌های پژوهش، قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، نخست، آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها (کلموگروف - اسمیرونوف) برای تمامی متغیرها انجام شده است. در نهایت، از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. کلیه عملیات آماری با استفاده از نرم افزار SPSS نسخه ۲۲ و لیزرل نسخه ۸/۸ استفاده شده است.



شکل ۱. مدل عملیاتی پژوهش (منبع محقق ساخته)

جدول ۱. ماتریس نظریه

ردیف	شرح عامل	عنوان
بودجه‌ریزی عملیاتی	میزان توانایی	وجود روش صحیح ارزیابی عملکرد کلی شرکت گاز استان ایلام
	بودجه‌ریزی عملیاتی	وجود تعداد کافی نیروی متخصص و کارشناس خبره در زمینه ایجاد، حفظ و نگهداری بانک اطلاعاتی در شرکت گاز استان ایلام

ردیف	شرح عامل	عنوان
		آشنایی مدیران و دست‌اندرکاران تهیه بودجه‌ای شرکت گاز استان ایلام، تا چه اندازه با مفاهیم بودجه‌ریزی عملیاتی
	میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی	وجود اختیارات سازمانی در شرکت گاز استان ایلام
		پیش بینی و تصویب قوانین لازم برای تسهیل در اجرای بودجه عملیاتی در شرکت گاز استان ایلام
		همخوانی قوانین و مقررات موجود در شرکت گاز استان ایلام با اجرای بودجه عملیاتی
		وجود اختیارات قانونی در شرکت گاز استان ایلام
	میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی	آشنایی مدیران و برنامه‌ریزان راهبری بودجه به نقش کارکرد بودجه‌ریزی عملیاتی
		پذیرش مدیران شرکت گاز استان ایلام پس از شناخت بودجه عملیاتی به عنوان روش مناسب برای بودجه‌ریزی
		دخالت دادن اطلاعات حاصل از ارزیابی عملکرد در تصمیمات مدیران شرکت گاز استان ایلام
		افزایش سطح حمایت مدیران ارشد دانشگاه از سیستم حسابداری تعهدی بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است.
		وجود مدیریت در تحولات برنامه‌ریزی شده‌ی سازمان، باعث تسهیل در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی است.
	مدیریت ارشد	اختصاص دادن وقت کافی توسط مدیران برای آماده‌سازی فکری کارکنان، باعث تسهیل در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی است.
		مشاوره، روشنگری و آموزش کارکنان توسط مدیریت باعث تسهیل در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی است.
		تفکر همه‌جانبه‌ی مدیر برای درک موانع ایجاد تحول بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است.
		وجود مدیران خبره برای نظارت بر فرآیند تحول و پشتیبانی از آن بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است.
	فناوری و سیستم‌ها	آشنایی کارکنان با سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای نوین موجب کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی می‌شود.

ردیف	شرح عامل	عنوان
		پذیرش سیستم آموزش الکترونیکی و آگاهی کارکنان در مورد آنها بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مؤثر است.
		اقدامات لازم جهت استفاده از نرم‌افزارهای مناسب جهت مکانیزه کردن سیستم‌ها بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مؤثر است.
		تفہیم شدن کارکنان در زمینه ضرورت نوآوری در کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی تأثیرگذار است.
		ایجاد الگوهای رفتاری جدید با درک علل مقاومت موجب کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی است.
		هدایت تغییرات با بهره‌گیری خلاقانه از تحول موجب کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی است.
		کاستن از دشواری و پیچیدگی عملیات و تامین منابع مالی در کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی تأثیر گذار است.
	عقاید همکاران	روحیه همکاری و مسئولیت پذیری بین کارکنان، بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مؤثر است.
		اتحاد و همکاری کارکنان در طرح ریزی اهداف و استراتژیها بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مؤثر است.
		وجود انسجام و یکپارچگی بین واحدهای مختلف، بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مؤثر است.
		انگیزش همزمان کارکنان در حل مسائل مورد اختلاف، بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است.
		سطح تحصیلات و تجربه کارکنان بر کاهش مقاومت آنها در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است.
		توجه به عواطف، اعتماد و تفویض اختیار به کارکنان باعث تسهیل در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی است.
	انعطاف	وجود خودکارآمدی کارکنان در کاهش مقاومت کارکنان بر پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مؤثر است.
		تعهد کاری کارکنان، بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی مؤثر است.

ردیف	شرح عامل	عنوان
		نگرانی در مورد از دست دادن امتیاز باعث مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی است.
		برگزاری جلسه‌های توجیهی و نشست‌های تخصصی با کارکنان مالی و اخذ نظر آنان درخصوص وظایف جدید بر کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مؤثر است.
		فقدان توانمندی انجام آنچه که در شرایط جدید باید انجام دهند در افزایش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی تأثیر گذار است.
		اجبار کارکنان از طریق قوانین و مقررات در پیاده‌سازی حسابداری باعث افزایش مقاومت کارکنان می‌شود.
برون سازمانی		وجود حسابرسان و مشاوران خارجی در کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی مؤثر است.
		سازمان‌های حرفه‌ای نقش اساسی در کاهش مقاومت کارکنان در پیاده‌سازی حسابداری تعهدی اجرا می‌کنند.
		استفاده از مکانیزم‌های تشویقی از سوی وزارت اقتصاد، وزارت علوم و سایر سازمان‌های دولتی مرتبط با تحولات، برای دانشگاه‌هایی که تحولات را به نحو مناسب اجرا نموده اند، در کاهش مقاومت کارکنان تأثیرگذار است.

(منبع: محقق ساخته)

## ۵. یافته‌های پژوهش

### ۱,۵. بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

پیش از آنکه روابط بین متغیرها را آزمون کنیم لازم است تا نرمال بودن متغیرها را بررسی کنیم. یکی از روش‌های بررسی ادعای نرمال بودن توزیع متغیر استفاده از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف است. نتایج این آزمون در جدول زیر ارائه شده است.

آیا متغیرهای طراحی شده دارای توزیع نرمال است؟

H<sub>0</sub>: متغیرهای پژوهش دارای توزیع نرمال هستند.

H<sub>1</sub>: متغیرهای پژوهش دارای توزیع نرمال نیستند.

جدول ۲. توزیع نرمال متغیرها مربوط به عوامل

مؤلفه‌ها	کولموگروف اسمیرنوف	مقدار معنی داری
میزان توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی	۱/۵۲۰	۰/۰۶۵
میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی	۱/۷۱	۰/۰۷۷
میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی	۱/۹۴	۰/۰۹۹
مقاومت کارکنان	۱/۳۵۷	۰/۰۵۳
پشتیبانی مدیریت از حسابرسی عملیاتی	۱/۴۱۵	۰/۰۷۶
استقلال حسابرسی عملیاتی	۱/۵۱۸	۰/۰۶۹

نتایج این آزمون نشان می‌دهد سطح معناداری اغلب متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۰۵ است و همچنین باید خاطر نشان کرد نرم افزار SPSS طبق قضیه حد مرکزی نتایج این پرسشنامه را نرمال تشخیص داده است، لذا فرضیه صفر یعنی نرمال بودن متغیرها مورد تأیید قرار می‌گیرد.

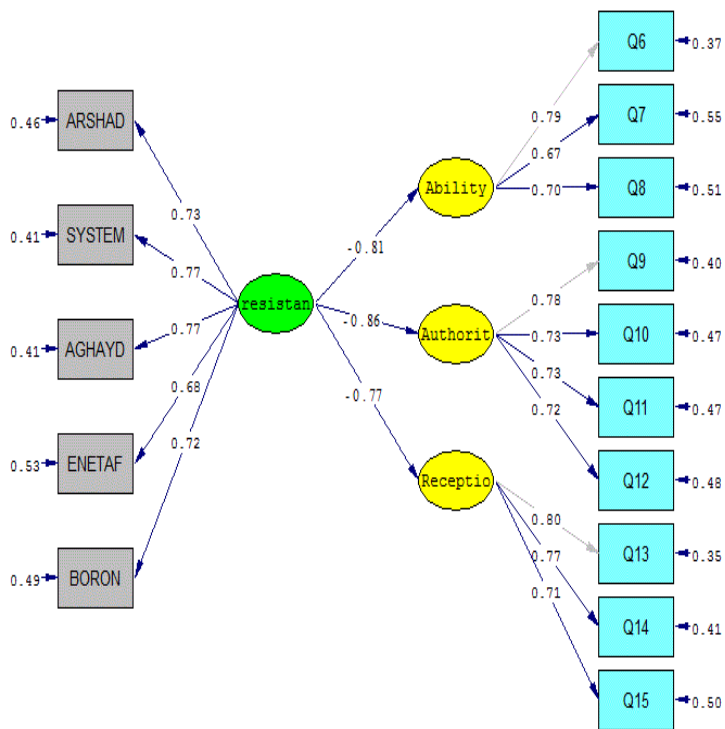
۲,۵. تشخیص مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل عاملی با استفاده از آماره‌های K.M.O و آزمون بارتلت

در صورتی که مقدار K.M.O کمتر از ۰/۵ باشد داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نخواهند بود و اگر مقدار آن بین ۰/۵۰ تا ۰/۷۰ باشد همبستگی‌های موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب است؛ اما باید احتیاط لازم به عمل آید و اگر بزرگتر از ۰/۷۰ باشد متغیرها بسیار مناسب خواهند بود. در این پژوهش مقدار K.M.O برابر با ۰/۹۲۰، همچنین مقدار آماره بارتلت برابر ۱۵۸۷/۵۱۲ و  $Sig = ۰/۰۳۱$  به دست آمد. در نتیجه مشخص شد که داده‌ها برای تحلیل عاملی بسیار مناسب هستند.

جدول ۳. آماره K.M.O و آزمون بارتلت

مقدار	عنوان
۰/۹۲۰	آماره K.M.O
۱۵۸۷/۵۱۲	آزمون بارتلت
۰/۰۳۱	سطح معنی داری

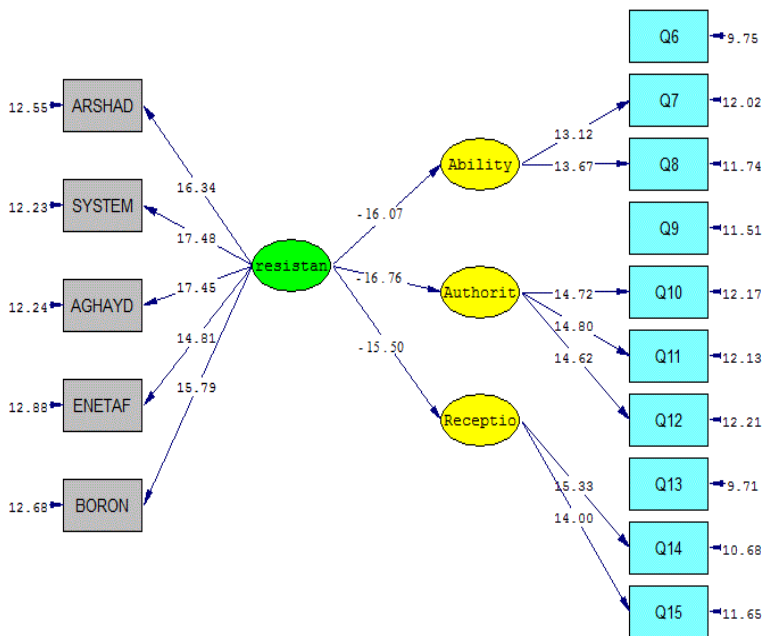
در این قسمت به دنبال آزمون فرضیه اصلی پژوهش هستیم. مدل فرضیه‌ها ارایه می‌شود که در آن با توجه به اعداد معناداری فرضیه مورد پذیرش یا رد می‌گردند.



Chi-Square=320.70, df=87, P-value=0.00000, RMSEA=0.084

راهنما:  
Ability توانایی  
Authority اختیارات  
Reception پذیرش  
resistance مقاومت کارکنان

شکل ۲. مدل معناداری فرضیه‌های پژوهش در حالت تخمین استاندارد



Chi-Square=320.70, df=87, P-value=0.00000, RMSEA=0.084

راهنما:  
Ability توانایی  
Authority اختیارات  
Reception پذیرش  
resistance مقاومت کارکنان

شکل ۳. مدل معناداری فرضیه‌های پژوهش در حالت ضرایب معناداری

جدول ۴. شاخص‌های نیکوئی برازش مدل فرضیه اصلی

IFI	NNFI	NFI	AGFI	GFI	RMSEA	RMR	CMIN/DF	شاخص برازندگی
>۰/۹	>۰/۹	>۰/۹	>۰/۸	>۰/۹	<۰/۰۹	<۰/۰۵	<۳	مقادیر قابل قبول
۰/۹۸	۰/۹۵	۰/۹۵	۰/۹۵	۰/۹۹	۰/۰۸۴	۰/۰۲۸	۲/۶۸	مقادیر محاسبه شده

- مقدار IFI یا شاخص برآزش افزایشی بدست آمده مقدار  $0/98$  می‌باشد که این شاخص به برآزش مطلوب مدل اشاره دارد.
  - مقدار NNFI یا شاخص برآزش هنجار نشده که جز شاخص‌های تطبیقی می‌باشد باید از  $0/9$  بالاتر باشد که برای مدل اصلی پژوهش برابر  $0/95$  شده و نشان دهنده برآزش مطلوب مدل می‌باشد.
  - مقدار NFI یا شاخص برآزش هنجار شده بنتلر-بونت بدست آمده مقدار  $0/95$  می‌باشد که با توجه به مقدار استاندارد  $0/9$  که حد مطلوب این شاخص می‌باشد، مدل با توجه به این شاخص از برآزش مطلوبی برخوردار است.
  - مقدار AGFI مقدار تعدیل یافته GFI بر حسب درجه آزادی می‌باشد که مقدار قابل قبول برای آن  $0/8$  است. در این مدل مقدار  $0/95$  برای آن به دست آمده که نشان دهنده وضعیت مطلوب مدل می‌باشد.
  - مقدار GFI یا شاخص برآزندگی نشان می‌دهد مدل تا چه حد نسبت به عدم وجود آن برآزندگی بهتری دارد و بالاتر از  $0/9$  پذیرفته می‌شود که مدل فوق دارای مقدار  $0/99$  است و این نشان دهنده برآزش مطلوب مدل است.
  - مقدار RMSEA یا ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد بدست آمده مقدار  $0/084$  می‌باشد که با توجه به مقدار استاندارد پایین‌تر از  $0/09$  مطلوب می‌باشد.
  - مقدار SRMR یا استاندارد ریشه میانگین مربعات باقیمانده نیز هر چقدر از  $0/05$  کمتر باشد برآزش مدل مطلوب‌تر است (SRMR برابر تفاوت بین واریانس و کواریانس‌های پیش بینی شده و مشاهده شده در مدل بر پایه پس مانده‌های استاندارد شده است). برای مدل فوق  $0/028$  و نشان دهنده برآزش مطلوب مدل می‌باشد.
  - مقدار CMIN/DF هر چه کوچکتر از عدد ۳ باشد مدل دارای برآزش بهتری است که مقدار بدست آمده در اینجا  $2/68$  می‌باشد، لذا مدل از برآزش خوبی برخوردار است.
- بنابراین با توجه به کلیه شاخص‌ها می‌توان دریافت که مدل فرضیه اصلی از برآزش مناسبی برخوردار است.

### ۳,۵. بررسی فرضیه اصلی پژوهش و نتیجه‌گیری درباره آنها

۱. مقاومت کارکنان در میزان توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام تأثیر معنادار دارد.
۲. مقاومت کارکنان در میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام تأثیر معنادار دارد.
۳. مقاومت کارکنان در میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام تأثیر معنادار دارد.

جدول ۵. نتایج حاصل از تحلیل مدل معادلات ساختاری

نتیجه آزمون	T- value	ضریب استاندارد	متغیر وابسته	متغیر مستقل
رد $H_0$	-۱۶/۰۷	-۰/۸۱	میزان توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی	مقاومت کارکنان
رد $H_0$	-۱۶/۷۶	-۰/۸۶	میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی	مقاومت کارکنان
رد $H_0$	-۱۵/۵۰	-۰/۷۷	میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی	مقاومت کارکنان

با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (T-value) بین دو متغیر مقاومت کارکنان و میزان توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام برابر با  $-۱۶/۰۷$  و بزرگتر از  $۱/۹۶$  می‌باشد، پس مقاومت کارکنان در میزان توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام تأثیر معناداری دارد. همچنین چون ضریب همبستگی (ضریب استاندارد) بین دو متغیر برابر با  $-۰/۸۱$  شده است، پس می‌توان نتیجه گرفت که مقاومت کارکنان در میزان توانایی بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام دارای تأثیر معکوس، منفی و معناداری است و شدت این تأثیر نسبتاً قوی ( $۰/۸۱$ ) می‌باشد. از این رو فرضیه اول پژوهش مورد تأیید است.

با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (T-value) بین دو متغیر مقاومت کارکنان و میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام برابر با  $-۱۶/۷۶$  و بزرگتر از  $۱/۹۶$  می‌باشد، پس مقاومت کارکنان در میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام تأثیر معنادار دارد. همچنین چون ضریب همبستگی (ضریب استاندارد) بین دو متغیر برابر با  $-۰/۸۶$  شده است، پس می‌توان نتیجه گرفت که مقاومت کارکنان در میزان اختیارات بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام دارای تأثیر معکوس، منفی و معناداری است و شدت این تأثیر نسبتاً قوی ( $۰/۸۶$ ) می‌باشد. از این رو فرضیه دوم پژوهش مورد تأیید است.

با توجه به اینکه مقدار عدد معناداری (T-value) بین دو متغیر مقاومت کارکنان و میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام برابر با  $-۱۵/۵۰$  و بزرگتر از  $۱/۹۶$  می‌باشد، پس مقاومت کارکنان در میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام تأثیر معنادار دارد. همچنین چون ضریب همبستگی (ضریب استاندارد) بین دو متغیر برابر با  $-۰/۷۷$  شده است، پس می‌توان نتیجه گرفت که مقاومت کارکنان در میزان پذیرش بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت گاز ایلام دارای تأثیر معکوس، منفی و معناداری است و شدت این تأثیر نسبتاً قوی ( $۰/۷۷$ ) می‌باشد. از این رو فرضیه سوم پژوهش مورد تأیید است.

## ۶. نتیجه‌گیری

بودجه‌ریزی عملیاتی تلاش می‌کند تا به گونه مستقیم منابع را از طریق بودجه و عملیات، در جهت دستیابی به اهداف، تخصیص دهد. از سوی دیگر در این روش بودجه‌ریزی، پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع نیز برقرار می‌شود. هر چند چنین پیوندهایی غالباً ضعیف هستند، ولی می‌توانند

سیاست‌گذاری بودجه‌ای را تسهیل و نظارت قانون‌گذاری را بر نتایج و دستاوردهای مرتبط با مخارج عمومی افزایش دهند. با توجه به این که موضوع مد نظر پژوهش حاضر بر بودجه‌ریزی عملیاتی معطوف است، لذا در ادامه به پاره‌ای از مفاهیم مرتبط با این موضوع از جمله اهداف بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته می‌شود. تجربه کشورها نشان می‌دهد به کارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی، به عنوان اقدامی اصلاحی که تنها پیوند فنی میان بودجه و عملکرد ایجاد می‌کند اشتباه است و ارتباطات میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع، صرفاً فنی نیستند و از گزینه‌های سیاسی نیز متأثر می‌شوند.

بر اساس نتایج بدست آمده از مصاحبه با خبرگان و مدل بدست آمده از نظریه داده بنیاد، این گونه بودجه‌ریزی دارای مزیت‌های فراوانی است که نمونه‌هایی از آنها عبارتند از:

۱. افزایش پاسخ‌گویی عمومی: اطلاعات عملکرد منتج از بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند به شیوه‌های مختلف نظیر اسناد بودجه‌ای، برنامه‌های راهبردی و گزارش عملکرد به اطلاع عموم برسد.

۲. مدیریت برای عملکرد بهتر: این رویکرد با استفاده‌های منفی از اطلاعات عملکرد، از جمله استفاده برای تشبیه و مجازات یا پاداش فردی (که خطر تشویق قانون‌گریزی یا سوء استفاده از سیستم به جای بهبود عملکرد را در پی دارد) تفاوت دارد. شاخص‌های کارایی، حجم کار، کیفیت خدمات و رضایت مشتری، شاخص‌هایی هستند که در بهبود عملکرد برای مدیران ارزش زیادی دارند. این شاخص‌ها را می‌توان برای تعیین اهداف عملکرد و طراحی راهبردهایی برای نیل به این اهداف، ردیابی عملکرد در طول زمان و مقایسه عملکرد با عملکرد سازمان‌های دیگر به کار برد.

۳. بهبود نحوه تخصیص منابع: مرتبط ساختن برنامه‌ریزی راهبردی به تخصیص منابع، یکی از الزامات اصلی تخصیص منابع بر مبنای هدف است. سازمان‌ها باید شاخص‌های عملکرد و اهداف راهبردی را در بودجه‌های پیشنهادی خود ارائه دهند. این شیوه به تصمیم‌گیران در زمینه تخصیص منابع در بین سازمان‌ها کمک می‌کند و مستلزم آن است که تحلیل‌گران بودجه، ضرورت بودجه در خواستی هر سازمان، رابطه آن با اولویت‌های برنامه راهبردی سازمان، ارتباط آن با اهداف و سیاست‌های دولت و خطرات یا میزان عدم قطعیت برآورد هزینه‌ها را بررسی کنند.

## ۱.۶. پیشنهادات پژوهش

بودجه دستگاه‌های اجرایی، از مهمترین ابزارهای سیاست‌گذاری، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی به منظور اجرای راهبرد توسعه و آینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت است که به عنوان ابزار سیاست مالی و تثبیت‌کننده نوسانات اقتصادی و همچنین معیار هزینه و ضابطه سنجش کارایی دستگاه‌های اجرایی، نقش بسزایی را در توسعه اقتصاد ملی برعهده دارد. در خلال پژوهش حاضر پیشنهاداتی به نظر پژوهشگر

رسیده است که با توجه به نوپا بودن موضوع بودجه‌ریزی عملیاتی و اثرگذاری آن بر عملکرد بخش‌های مختلف جامعه، بشرح ذیل ارائه می‌گردد.

۱- با توجه به اینکه نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در کشورمان در حال پیاده شدن می‌باشد، به نظر می‌رسد باید به موازات این پیاده سازی، ابزار مکمل و ارزیابی کننده عملکرد این نظام یعنی نظام حسابرسی عملیاتی نیز هماهنگ با آن پیاده شود تا نظام بودجه‌ریزی دولتی و در نهایت نظام گزارشگری مالی دولتی به اهداف متعالی خود دست یابند و ابزار قدرتمندی برای دولت در ادای مسئولیت پاسخگویی خود باشد و فراتر از آن، برای شکوفایی و پیشرفت اقتصادی کشور نقش بسزایی ایفا نمایند.

۲- سازماندهی دستگاه‌های اجرایی بر مبنای بودجه‌بندی افزایشی و متناسب با تورم و یا شاخص‌های دیگر به غیر از معیارهای علمی سنجش عملکرد، باعث تقویت چانه‌زنی و تخصیص رابطه‌ای بودجه به فعالیت‌ها می‌شود. این امر باعث می‌شود تا مدیران و مسئولان دستگاه‌های اجرایی با نادیده گرفتن واقعیت‌ها و عملکردهای گذشته و بدون توجه به سطح فعالیت‌های خود از روش‌های علمی حسابداری استفاده نکنند. لذا پیشنهاد می‌شود با توجه به شرایط موجود، برای تخصیص بودجه از روش‌های جدید و علمی مبتنی بر واقعیت استفاده شود.

۳- ورود به فرایند تحول در «نظام بودجه‌ریزی» و «نظام حسابداری و گزارشگری مالی» در درجه اول مستلزم درک صحیح نقش و اهمیت این دو نظام در فرایند پاسخگویی عمومی است. باید نقش و اهمیت بودجه سالانه به عنوان گستره و حوزه عمل مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی دولت و نقش بی بدیل حسابداری و گزارشگری مالی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی و با اهمیت تحقق و ارتقای سطح این دو مسئولیت، برای دولتمردان، سیاست‌ورزان و نهادهای متولی و مسئولین امور مالی و بودجه‌ای کشور روشن شده و به باور عمومی این قبیل مقامات تبدیل شود.

۴- در محاسبه دقیق بهای تمام شده فعالیت‌ها و برنامه‌ها باید به عنوان یکی از حساس‌ترین مراحل بودجه‌ریزی عملیاتی هرچه بیشتر دقت شود، چرا که هر اندازه بهای تمام شده به عنوان داده اصلی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و اکثر روش‌های حسابداری مدیریت بطور دقیق‌تر محاسبه شود به همان اندازه این نظام و دیگر روش‌های حسابداری مدیریت در عمل موفق خواهند شد. محاسبه نادرست بهای تمام شده منجر به دریافت خروجی‌های نادرست از سیستم شده و در نهایت منجر به تصمیم‌گیری‌های نادرست شده است.

۵- با توجه به وجود رابطه معنی‌دار بین برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و مدیریت عملکرد با بهبود مسئولیت پاسخگویی، کارشناسان، ذیحسابان و مدیران مالی و سایر مسئولین در تهیه بودجه به این موارد توجه داشته باشند. آگاهی کافی مقامات بخش عمومی از لزوم ایفای مسئولیت پاسخگویی در مورد حفظ و حراست و استفاده صحیح از منابع مالی و اقتصادی عمومی از یک سو و اطلاع از ابزارها و امکانات مورد نیاز برای

تحقق و ارتقای سطح این مسئولیت از سوی دیگر، زمینه‌های لازم را برای ایجاد تحول بنیادین در نظام موجود حسابداری و گزارشگری مالی مطلوب و مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی فراهم می‌آورد.

## ۲.۶. محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش نیز همانند پژوهش‌های دیگر با محدودیت‌هایی روبرو بوده است: شمار کم آزمودنی‌های پژوهش، کوتاه بودن مدت پیگیری، کمبود مطالعات خارجی و داخلی در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی، عدم همکاری بعضی از نمونه‌های پژوهش در هنگام مصاحبه، شرایط زمانی و مکانی پاسخ دهندگان در هنگام مصاحبه از جمله محدودیت‌های پژوهش به شمار می‌روند که در بررسی‌های آینده باید مورد نظر قرار گیرند.

## منابع

ابوالحلاج، مسعود؛ باستانی، پیوند؛ رضانیان، مریم؛ حمیدی، حجت. (۱۳۹۳). دستاوردهای اجرای تغییر سیستم حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران. مجله علوم پزشکی صدا، ۳(۲)، ۹۷-۱۰۶.

اسماعیلی کیا، غریبه؛ ملانظری، مهناز. (۱۳۹۳). بررسی ضرورت تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران و شناسایی ابعاد آن از دیدگاه صاحب‌نظران و دانشگاهیان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵(۱۹)، ۵۳-۷۹.

اسماعیلی کیا، غریبه؛ ملانظری، مهناز. (۱۳۹۴). چارچوبی برای تحول در سیستم پاسخگویی مالی و عملیاتی دانشگاه‌های دولتی ایران از دیدگاه کارشناسان. فصلنامه حسابداری سلامت، ۴(۴)، ۱-۲۵. امینی مهر، ا؛ حجازی، ر؛ شهیم پر مهر، ض؛ (۱۳۹۸). بررسی سودمندی حسابداری تعهدی بر اساس شفافیت گزارشگری و پاسخگویی در دانشگاه‌های تابعه وزارت علوم، تحقیقات و فناوری (مطالعه موردی: دانشگاه خوارزمی). فصلنامه حسابداری دولتی، ۱(۲)، ۵۵-۶۶.

جمشیدی، طیبه؛ سلیمانی امیری، غلامرضا. (۱۴۰۱). شناسایی عوامل مؤثر در بودجه‌ریزی عملیاتی در بخش عمومی با استفاده از نظریه داده بنیاد چند وجهی. حسابداری دولتی، ۹(۲).

حاجیه‌ها، ز؛ استاد میرزایی، ع. (۱۳۹۱). بررسی و مقایسه نگرش حسابرسان دیوان محاسبات کشور و حسابرسان وزارت امور اقتصادی و دارایی در مورد تأثیر حسابداری تعهدی بر بر ارتقای ویژگی‌های کیفی گزارش عملکرد مالی دولت در ایران، فصلنامه حسابداری سلامت، ۲(۴)، ۱۹-۳۹.

کاظمی، حمید؛ فخری، مهری. (۱۳۹۴). تأثیر آمادگی سازمانی در اجرای حسابداری تعهدی بر اساس مدل S7 مکنزی در مؤسسات تحقیقات وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری. اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار.

محسنی تنکابنی، ساره؛ طوطیان، صدیقه. (۱۴۰۰). فراتحلیل موانع استقرار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های اجرایی کشور. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۴)، ۶۴-۸۴.  
نمازی، محمد؛ کریمی، زهره؛ ماهر، محمدهادی. (۱۳۹۸). تأثیر اجرای حسابداری تعهدی بر مؤلفه‌های کیفیت زندگی کاری مدیران و کارشناسان مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی کشور. فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۲)، ۱۱۰-۱۲۳.

- Ahmad, N. N. (2016). Investing the factors influencing users' resistance towards accrual Accounting. *Procedia Economics and Finance*, 35, 17-26.
- Agasisti, T. ,& G. Catalano. (2020). Debate: Innovation in the Italian public higher education system: introducing accrual accounting. *Public money & management*, 33(2), 92-94.
- Brennan, J.& ,King, R .L. (2014). The role of universities in the transformation of societies .Centre for higher education research and information ,synthesis report ,1-72.
- Hyndman, N. ,& Connolly ,C. (2021). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management accounting research* ,22(1), 36-45.
- Kim, H. ,& Kankanhalli, A. (2009). Investigating users resistance to information Systems implementation: A status Qua Bias Perspective. *Management Information Systems Research Center, University of Minnesota* ,33(3) ,567-582.
- Timoshenko, K. (2010). Russian public sector reform: The impact on university accounting .*Journal of business economics and management* ,9(2), 133-144.
- Tiron Tudor, A. and Blidisel ,R. (2007). Romanian accrual accounting experience in public higher education sector. *Journal of Business Research*, Vol. VII, n, (19 September 2007) ,121-131.
- Upping ,P., & Oliver ,J. (2022). Thai public universities: modernisation of accounting practices. *Journal of accounting & organizational change*, 8(3), 403-430.
- Venieris, G., & Cohen, S. (2004). Accounting reform in Greek Universities: A slow moving process. *Financial Accountability & Management*, 20(2), 183-204.