

## بررسی آثار نظام کنترل بودجه‌ریزی بر عملکرد بودجه‌ای با در نظر گرفتن نقش واسطه‌ای ادراک بودجه‌ای در بیمارستان‌های دولتی (مطالعه موردی: بیمارستان‌های استان فارس)

نویدرضا نمازی<sup>۱</sup>، غلامرضا رضایی<sup>۲</sup>، سیده مریم خیرگیر<sup>۳</sup>

چکیده

**مقدمه:** در حسابداری مدیریت، بودجه سنگ‌بنای فرآیند کنترل مدیریت بوده و هنوز جزء یکی از مسائل حل‌نشده است. در همین راستا، هدف پژوهش حاضر بررسی آثار نظام کنترل بودجه‌ریزی بیمارستان‌ها بر عملکرد بودجه‌ای با در نظر گرفتن نقش واسطه‌ای ادراک بودجه‌ای است.

**روش پژوهش:** این پژوهش از نظر ماهیت و روش، توصیفی و از نوع همبستگی به حساب می‌آید. جامعه آماری پژوهش، مدیران بیمارستان‌های دولتی استان فارس می‌باشد. تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه در بین اعضای جامعه آماری توزیع و از این میان تعداد ۱۰۳ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. جهت انجام تحلیل‌های آماری از روش الگوسازی معادلات ساختاری استفاده شده است.

**یافته‌های پژوهش:** یافته‌ها نشان داد که با افزایش ارزیابی بودجه‌ای مدیران، نگرش بودجه‌ای (۰/۸۹۵-) و انگیزش بودجه‌ای (۰/۲۸۰-) آنان افزایش پیدا می‌کند. همچنین، عملکرد بودجه‌ای مدیران با افزایش انگیزش بودجه‌ای (۰/۳۰۵) و تمایل مدیران به مازاد بودجه‌ای (۰/۳۸۲-)، افزایش پیدا خواهد کرد. اما، افزایش مشارکت بودجه‌ای بر ادراک بودجه‌ای مدیران (نگرش بودجه‌ای (۰/۰۸۵-))، گرایش به مازاد بودجه‌ای (۰/۲۰۸) و انگیزش بودجه‌ای (۰/۱-) تأثیری ندارد. بازخورد بودجه‌ای نیز قدرت اثرگذاری بر ادراک بودجه‌ای مدیران (نگرش بودجه‌ای (۰/۲۲۰-))، گرایش به مازاد بودجه‌ای (۰/۲۷۱) و انگیزش بودجه‌ای (۰/۰۶۶)) را ندارد. افزون‌بر این، بین ارزیابی بودجه‌ای و گرایش مدیران به مازاد بودجه‌ای (۰/۱۳۹) و همین‌طور بین نگرش بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای (۰/۰۵۵-) رابطه معناداری مشاهده نشد. نتایج آزمون سوبل نیز، نقش میانجی‌گری انگیزش بودجه‌ای (۳/۰۵۰) در رابطه بین ارزیابی بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای را تأیید کرد.

**کلید واژه‌ها:** ادراک بودجه‌ای، نظام کنترل بودجه‌ریزی، عملکرد بودجه‌ای، مشارکت بودجه‌ای، بیمارستان‌های دولتی

۱- استادیار حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران

۲- استادیار حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران، (نویسنده مسئول)، پست الکترونیک: rezaac.1990@yahoo.com

۳- کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی زند شیراز، شیراز، ایران

## مقدمه

امروزه بیمارستان‌ها و سازمان‌های خدمات درمانی در یک محیط بسیار رقابتی قرار گرفته‌اند و در این محیط هزینه‌های بیمارستان به‌عنوان بزرگ‌ترین جزء هزینه‌های مراقبت‌های بهداشتی در حال افزایش است [۱]. این شرایط مدیران بیمارستان‌ها را مجبور به استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت کرده است و نظام کنترل بودجه‌ریزی نیز به‌عنوان یک سازوکار مهم مورد استفاده مدیران در جهت کنترل هزینه‌ها و بهبود عملکرد قرار گرفته است [۲]. در حوزه سلامت، خدمات باید به‌وسیله یک شخص به شخص دیگر تحویل داده شود؛ از این‌رو، کار گروهی در این حوزه در دستیابی به هر بعد از اثربخشی سازمانی حیاتی است [۳، ۴]. به عبارت دیگر، نگرش اجرایی اعضای سازمان به شدت بر روی موفقیت نظام کنترل بودجه‌ریزی تأثیرگذار است [۵، ۶، ۷]؛ لازمه این مهم آن است که نظام کنترل بودجه‌ریزی طوری طراحی شود که آثار مثبت بر ادراک بودجه‌ای داشته باشد تا بتواند عملکرد بودجه‌ای را بهبود بخشد. بر این اساس، ادراک بودجه‌ای واسطه بین سیستم کنترل بودجه‌ریزی و عملکرد بودجه‌ای قرار می‌گیرد. ادراک بودجه‌ای، به نگرش کلی مدیر بخش، انگیزش و تفکر نسبت به فرآیند بودجه‌ریزی اشاره دارد [۸].

می‌توان گفت که مشارکت فعال در تنظیم اهداف بودجه‌ای، کارکنان را برای رسیدن به اهداف تعریف شده در بودجه تشویق می‌کند و آنان را حاضر به پذیرش این اهداف به‌عنوان بخشی از مسئولیت‌شان می‌کند [۹]. مشارکت در بودجه‌ریزی به‌عنوان یکی از ابعاد نظام کنترل بودجه‌ریزی، به فرآیندی گفته می‌شود که در آن مدیران با سطوح مختلف درگیر هستند و بر روی تصویب بودجه نفوذ دارند [۱۰]. از این‌رو، مشارکت در بودجه‌ریزی می‌تواند آثار مثبتی بر نگرش بودجه‌ای مدیران داشته باشد [۱۱]. شواهد موجود در برخی از پژوهش‌ها نیز حاکی از آن است که مشارکت در بودجه‌ریزی اثر مثبت و معنادار بر روی نگرش مربوط به بودجه مدیران دارد [۱۲، ۱۳، ۱۴]. تنظیم اهداف بودجه صرفاً به‌وسیله مدیریت ارشد، ممکن است بیش از حد دشوار یا بیش از حد سست

باشد؛ در مقابل، اگر تنظیم اهداف بودجه به‌وسیله زیردستان باشد؛ مزاد بودجه‌ای می‌تواند رخ دهد و سازمان سردرگم شود [۱۵]. بنابراین، مشارکت در بودجه‌ریزی می‌تواند بر مزاد بودجه‌ای اثرگذار باشد. در اصل، نظام کنترل بودجه‌ریزی ایده‌آل باید به‌وسیله همه اعضای سازمان ایجاد شود؛ مدیریت ارشد سند چشم‌انداز توسعه سازمان را پیشنهاد می‌کند، در حالی که زیردستان اطلاعاتی در مورد جزئیات عملیات روزانه را فراهم می‌کنند [۶]. از این‌رو، مشارکت در بودجه‌ریزی فرصت اشتراک اطلاعاتی برای مدیران را فراهم می‌کند و گرایش به مزاد بودجه‌ای را کاهش می‌دهد [۱۶]؛ در این راستا، برخی از پژوهش‌گران نشان داده‌اند که بین مشارکت در بودجه‌ریزی و گرایش به ایجاد مزاد بودجه‌ای ارتباط منفی و معناداری وجود دارد [۱۷، ۱۸، ۱۹]. اما برخی دیگر از پژوهش‌ها به ارتباط مثبت بین این دو متغیر اشاره کرده‌اند [۲۰]. از سوی دیگر، پژوهش‌گران اعتقاد دارند که در حالت مشارکت داشتن در تهیه بودجه، انگیزش بودجه‌ای بیشتری ایجاد می‌شود؛ اما، این موضوع به درک اعضا و پذیرش استراتژی سازمان در شروع فرآیند نیاز دارد [۲۱]. شواهد تجربی موجود در پژوهش‌های پیشین نیز مؤید همین ادعاست [۱۴، ۱۲]. بر این اساس، می‌توان انتظار داشت که مشارکت در بودجه‌ریزی در بیمارستان‌های دولتی بر ابعاد ادراک بودجه‌ای (شامل نگرش بودجه‌ای، گرایش به مزاد بودجه‌ای و انگیزش بودجه‌ای) اثرگذار باشد.

بازخورد بودجه‌ای یکی دیگر از ابعاد اصلی نظام کنترل بودجه‌ریزی است و به این موضوع اشاره دارد که چگونه مدیریت یک بخش، اطلاعاتی در مورد تحقق اهداف بودجه دریافت می‌کند [۲۲]. از دیدگاه جواهر بازخورد ممکن است انگیزشی برای تغییر رفتار کارکنان باشد [۲۳]. برخی از پژوهش‌گران اعتقاد دارند که بازخورد در قالب گزارش‌های عملکرد برای موفقیت مستمر در یک کار لازم و مرتبط است و می‌توان به وجود یک رابطه مثبت بین موفقیت در یک کار و نگرش نسبت به آن کار اشاره کرد [۲۴]. بنابراین، بازخورد بودجه‌ای می‌تواند نگرش بودجه‌ای را دستخوش خود قرار دهد. شواهد

اندازه‌گیری عملکرد اعضای سازمان است. علاوه بر این، مدیران بودجه، اول باید هدف استراتژیک را درک کنند؛ با نظام کنترل بودجه موافقت کنند و سپس قادر باشند اثر منفی که منجر به مازاد بودجه‌ای می‌شود را بهبود بخشند [۱۲]. بنابراین، انتظار بر این است که ارزیابی بودجه‌ای در بیمارستان‌های دولتی نیز بر ابعاد ادراک بودجه‌ای اثرگذار باشد. نتایج پژوهش تجربی کینز نیز حاکی از آثار ضعیف ارزیابی بودجه‌ای بر روی نگرش بودجه‌ای مدیران است [۱۳]، اما شواهد پژوهش سانگ‌ژو و همکاران نشان داد که ارزیابی بودجه‌ای بر ابعاد ادراک بودجه‌ای تأثیری ندارد [۱۴].

همان‌طور که پیش‌تر آمد، ابعاد ادراک بودجه‌ای (شامل نگرش بودجه‌ای، گرایش به مازاد بودجه‌ای و انگیزش بودجه‌ای) با اثرپذیری از ابعاد نظام کنترل بودجه‌ریزی (شامل مشارکت در بودجه‌ریزی، بازخورد بودجه‌ای و ارزیابی بودجه‌ای)، اثر خود را بر عملکرد بودجه‌ای نشان می‌دهد. نگرش بودجه‌ای شامل درک سودمندی بودجه‌ای و ارتباط بودجه‌ای می‌باشد [۸]. سودمندی بودجه‌ای به این موضوع اشاره دارد که آیا مدیران، فرآیند بودجه‌ریزی را به‌صورت شایسته و با ارزش در نظر دارند [۲۱]. ارتباط بودجه‌ای نیز به این موضوع اشاره دارد که چگونه اطلاعات بودجه‌ریزی به تصمیم‌های مدیریتی مدیران مربوط است [۲۱]. تنها زمانی که مدیر بودجه‌ریزی نگرش بودجه‌ای مثبت داشته باشد، پس از آن وی قادر به دستیابی اهداف بودجه‌ریزی از لحاظ مدیریت مالی، کنترل هزینه، برنامه‌ریزی منابع و اندازه‌گیری عملکرد است. به عبارت دیگر، طراحی و اجرای برنامه‌های بودجه‌ای، زمانی که به‌وسیله نگرش بودجه‌ای مناسب انجام شده باشد؛ از نزدیک با اهداف استراتژیک ادغام می‌شود و بنابراین می‌توان به عملکرد پیش‌بینی شده و مناسب دست پیدا کرد. همچنین، برخی از پژوهش‌گران اعتقاد دارند که مازاد بودجه‌ای یک مانع جدی برای استفاده اثربخش از بودجه سازمان است و عملکرد بودجه‌ای را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد [۲۸]. منابع بودجه‌ای کنترل‌شده به‌وسیله یک مدیر به صورت

تجربی موجود در پژوهش سانگ‌ژو و همکاران نیز حکایت از رابطه مثبت و معنادار بین بازخورد بودجه‌ای و نگرش بودجه‌ای دارد [۱۴]. همچنین سیاست کنترل بازخورد، یک سازوکار اثربخش برای جلوگیری گرایش زیردستان به ایجاد مازاد بودجه‌ای است. سیاست کنترل بازخورد، فشارهای بازخوردی را برای زیردستان ایجاد می‌کند که از گرایش آنان به ایجاد مازاد بودجه‌ای جلوگیری می‌کند [۲۵]. بازخورد بودجه‌ای مناسب می‌تواند با اطمینان بیشتری انتظارات مدیران بخش‌ها را شناسایی کرده و به آن‌ها کمک نماید تا به‌موقع مازاد بودجه‌ای را در برنامه‌ریزی بودجه‌ای اصلاح کنند [۱۲]. شواهد پژوهش‌های پیشین نیز حکایت از رابطه منفی و معنادار بین بازخورد بودجه‌ای و گرایش به ایجاد مازاد بودجه‌ای دارد [۱۲، ۱۴]. از سوی دیگر، ارتباطات موفق مدیران با کارکنان، احساس مهم بودن را در بین کارکنان افزایش می‌دهد و در نتیجه انگیزش درونی آن‌ها را برای انجام بهتر کارها و تعهد بیشتر ایجاد می‌کند [۲۶]. اطلاعات بازخورد بودجه‌ای نیز خود موجب نظارت، کنترل و تشویق مدیران می‌شود. از این‌رو، بازخورد بودجه‌ای اثر مثبت بر روی انگیزش مدیران بودجه‌ای دارد [۱۲]؛ یافته‌های تجربی نیز مؤید همین ادعا است [۱۲، ۱۴]. بنابراین، می‌توان انتظار داشت که بازخورد بودجه‌ای در بیمارستان‌های دولتی بر ابعاد ادراک بودجه‌ای اثرگذار باشد.

سومین بعد از نظام کنترل بودجه‌ریزی، ارزیابی بودجه‌ای است. ارزیابی بودجه‌ای به این موضوع اشاره دارد که چگونه یک مافوق به تجزیه و تحلیل شکاف بودجه‌ای و پایگاه‌های ارزیابی عملکرد بر روی اطلاعات بودجه‌ریزی می‌پردازد [۱۳]. نتیجه اجرای بودجه‌ریزی به‌صورت اطلاعات برای اندازه‌گیری عملکرد مسئولیت مدیران به‌منظور یکپارچه‌سازی با نظام انگیزش پاداش برای ترغیب کارکنان کنترل می‌شود [۲۷]. هنگامی که ارزیابی بودجه‌ای به‌وسیله سازمان اهمیت بیشتری دارد، باعث تشویق انگیزش بودجه‌ای مدیران بخش‌ها و نگرش مثبت کارکنان نسبت به بودجه می‌شود؛ زیرا، مربوط به

بر اساس مطالب بالا، هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر نظام کنترل بودجه‌ریزی بر عملکرد بودجه‌ای در حوزه بهداشت، درمان و آموزش پزشکی با واسطه ابعاد ادراک بودجه‌ای می‌باشد. نتایج این پژوهش می‌تواند به مدیران فعال در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کمک شایانی برای بهبود عملکرد بودجه‌ای آنان ارائه کند. در خصوص اهمیت اجرای این پژوهش می‌توان گفت که امروزه بیمارستان‌ها و سازمان‌های خدمات درمانی در یک محیط بسیار رقابتی قرار گرفته‌اند [۳۰] و در این برهه زمانی، این موضوع نیاز به شناسایی راهکارهایی برای بهبود عملکرد بودجه‌ای را ضروری‌تر از سایر سازمان‌ها ساخته است. افزون بر این، با توجه به تغییر نظام حسابداری بیمارستان‌های دولتی در ایران از حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی [۳۳] و نقش اطلاعات حسابداری در تعیین بودجه بیمارستان‌ها [۲]، شناسایی عوامل موثر بر عملکرد بودجه‌ای از ضروریات اساسی است.

### روش پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت و روش، توصیفی و از نوع همبستگی به حساب می‌آید. جامعه آماری پژوهش حاضر، مدیران بیمارستان‌های دولتی استان فارس (شامل رؤسا، معاونین و مدیران بخش‌های مختلف بیمارستان) می‌باشد که در فرآیند بودجه‌ریزی دخالت دارند. به عبارت دقیق‌تر، هر سه سطح مدیریتی رده بالا، میانی و عملیاتی در بیمارستان‌های دولتی استان فارس جامعه آماری پژوهش حاضر هستند. روش نمونه‌گیری مورد استفاده تصادفی ساده بوده و اندازه نمونه با استفاده از فرمول کوکران برای جامعه نامعین تعیین شده است. در فرمول مذکور حداقل حجم نمونه ۳۸۴ نفر به دست آمد. برای افزایش تعمیم‌پذیری و از آن‌جا که احتمال می‌رفت تعدادی از پرسش‌نامه‌ها جمع‌آوری نشود، تعداد ۴۰۰ پرسش‌نامه در بین مدیرانی که در فرآیند بودجه‌ریزی دخالت داشتند، توزیع شد؛ از این میان تعداد ۱۱۰ پرسش‌نامه جمع‌آوری که ۱۰۳ پرسش‌نامه قابل استفاده تشخیص داده شد. از این‌رو، نرخ بازگشت پرسش‌نامه‌ها

مازاد بر میزان بهینه را «مازاد بودجه‌ای» می‌نامند [۲۹]. به عبارت دیگر، مبالغی را که مدیران به عمد به‌عنوان تعهدات اضافی در بودجه لحاظ می‌کنند و یا منابع درآمدی را کمتر از میزان واقعی گزارش می‌نمایند، مازاد بودجه‌ای گویند [۳۰، ۱۹]. افزون بر این، عملکرد بودجه‌ای همیشه با اقدام فعال به‌وسیله مدیران بودجه‌ریزی از طریق انگیزش بودجه‌ای مناسب، افزایش پیدا می‌کند. از این‌رو، انگیزش بودجه‌ای تأثیر مثبتی بر عملکرد بودجه‌ای خواهد داشت [۱۲]. برخی از پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند که ابعاد ادراک بودجه‌ای بر عملکرد بودجه‌ای تأثیرگذار هستند. به‌عنوان نمونه، در پژوهش تجربی صورت گرفته به‌وسیله برونل و مکینز نیز بین انگیزش و عملکرد مدیران رابطه مثبت و معناداری وجود داشت [۳۱]. هم‌چنین، سانگ‌ژو و همکاران نیز نشان دادند زمانی که انگیزش و نگرش بودجه‌ای بالا می‌باشد، عملکرد بودجه‌ای بالا خواهد بود. با این حال، افزایش مازاد بودجه‌ای بر عملکرد بودجه‌ای تأثیری ندارد. [۱۴]. در یک پژوهش دیگر، سانگ‌لو به این نتیجه دست یافت که در بیمارستان‌های دولتی چین انگیزش بودجه‌ای و نگرش بودجه‌ای بالا، به تبع تأثیرپذیری از مشارکت در بودجه‌ریزی، عملکرد بودجه‌ای را بهبود خواهند بخشید [۱۲]. افزون بر این، اتالر و اُتی نشان دادند که رابطه منفی و معناداری بین مازاد بودجه‌ای و عملکرد مدیریتی وجود دارد. هم‌چنین، مشارکت در بودجه منجر به کاهش عملکرد مدیران در نتیجه ایجاد مازاد بودجه‌ای می‌شود [۲۰]. در ایران نیز، نمازی و رضایی نشان دادند که مشارکت مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی در برنامه‌ریزی راهبردی باعث مازاد بودجه‌ای بیشتر می‌شود. هم‌چنین، نظام اطلاعات حسابداری مدیریت و تعهد سازمانی عاطفی در این بین می‌توانند نقش‌های واسطه ایفا کنند، اما انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی دارای توانایی ایفای چنین نقشی نیست [۳۰]. افزون بر این، مهدوی و سروسرستانی نشان دادند که مشارکت در تهیه بودجه تأثیر مثبت و معناداری بر رضایت شغلی کارکنان دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشت درمانی استان فارس دارد [۳۲].

در حدود ۲۷/۵٪ بوده است.

جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات پژوهش از منابع کتابخانه‌ای، مقالات و کتاب‌های مورد نیاز استفاده شده است و برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات برای تجزیه و تحلیل از پرسش‌نامه استفاده شد. سوال‌های پرسش‌نامه شامل دو قسمت می‌باشد:

در بخش اول اطلاعات فردی و یا به عبارتی اطلاعات جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها مورد سوال واقع شده است. این بخش شامل ۴ سوال در زمینه جنسیت، سن، میزان تحصیلات و سابقه کاری افراد می‌باشد و بخش دوم نیز شامل ۳۰ سوال است که برای اندازه‌گیری هر یک از متغیرهای پژوهش به شرح زیر از آنها استفاده شد؛ لازم به ذکر است که در طراحی سوالات بخش دوم پرسشنامه از طیف لیکرت هفت گزینه‌ای استفاده شده است.

در پژوهش حاضر، نظام کنترل بودجه‌ریزی به‌عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است؛ این متغیر از ابعاد (متغیرهای) مشارکت در بودجه‌ریزی، بازخورد بودجه‌ای و ارزیابی بودجه‌ای اندازه‌گیری می‌شود. برای اندازه‌گیری متغیر مشارکت در بودجه‌ریزی از پرسش‌نامه کرن و استیزر که دربرگیرنده ۵ پرسش است، استفاده شد [۳۴]. هم‌چنین، برای اندازه‌گیری متغیر بازخورد بودجه‌ای از پرسش‌نامه توسعه‌یافته به‌وسیله هرست و لوی، استفاده شده است؛ این پرسش‌نامه در برگیرنده ۳ سوال می‌باشد [۲۲]. افزون‌بر این، برای اندازه‌گیری متغیر ارزیابی بودجه‌ای از پرسش‌نامه توسعه‌یافته به‌وسیله کینز، استفاده شده است؛ این پرسش‌نامه نیز شامل ۵ سوال می‌باشد [۱۳]. متغیر میانجی این پژوهش نیز ادراک بودجه‌ای است که ابعاد آن شامل متغیرهای نگرش بودجه‌ای، انگیزش بودجه‌ای و گرایش به مازاد بودجه‌ای است. برای اندازه‌گیری متغیر نگرش بودجه‌ای از پرسش‌نامه توسعه‌یافته توسط گون‌دراجن، استفاده شد؛ این پرسش‌نامه شامل ۲ سوال است [۱۱]. هم‌چنین، برای اندازه‌گیری متغیر گرایش به مازاد بودجه‌ای، از پرسش‌نامه توسعه‌یافته به‌وسیله دانک، استفاده شده است؛ این پرسش‌نامه در برگیرنده ۵ سوال می‌باشد [۳۶].

در نهایت، برای اندازه‌گیری متغیر انگیزش بودجه‌ای از پرسش‌نامه تجدیدنظر شده به‌وسیله برونل و مکینز که شامل ۳ سوال است استفاده شد [۳۱]. عملکرد بودجه‌ای نیز به‌عنوان متغیر وابسته در پژوهش حاضر در نظر گرفته شده است و برای اندازه‌گیری آن از پرسش‌نامه توسعه‌یافته به‌وسیله آبرندی و استول‌ویندر و وونتزل، استفاده شده است که شامل ۷ سوال می‌باشد [۳۸، ۳۷]. لازم به ذکر است که برخی از سوال‌های پرسش‌نامه به‌صورت نمره‌گذاری معکوس می‌شود.

در پژوهش حاضر، برای تایید روایی ابزار اندازه‌گیری از دو نوع روایی ارزیابی تحت عنوان روایی محتوا و روایی همگرا استفاده شد. روایی محتوا به وسیله اطمینان از سازگاری بین شاخص‌های اندازه‌گیری و ادبیات موجود ایجاد شده و در این روایی با بهره‌گیری از نظرات متخصصین، سوال‌های پرسش‌نامه مورد بررسی و اصلاحات قرار گرفت. برای ارزیابی روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شد. شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) مندرج در جدول شماره ۱ که حاکی از مقادیر بالاتر از ۰/۵ برای کلیه متغیرها است، نشان‌دهنده روایی مناسب سازه‌های مورد بررسی است.

در این پژوهش جهت تعیین پایایی پرسش‌نامه از دو معیار ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی مرکب (CR) استفاده شده است. با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۱، ضرایب آلفای کرونباخ تمامی متغیرها در این پژوهش بیش‌تر از ۰/۷۰ است. بنابراین، پرسش‌نامه‌ها از پایایی قابل قبولی برخوردار هستند؛ هم‌چنین، برای کلیه سازه‌ها شاخص پایایی مرکب (CR) نیز از ۰/۷ بیش‌تر است. بنابراین، هر کدام از سازه‌های الگو از پایایی مطلوبی جهت اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش برخوردار هستند. (جدول ۱)

لازم به ذکر است که جهت انجام تحلیل‌های آماری و آزمون الگوی پژوهش از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۰ و Smart PLS نسخه ۲ و روش الگوسازی معادلات ساختاری استفاده شده است. هم‌چنین، حسب مورد در

۲۰ سال سابقه خدمت داشته‌اند. (جدول ۲)

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در قالب شاخص‌های میانگین، انحراف معیار، کمینه و بیشینه در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. یافته‌های مندرج در جدول شماره ۳ نشان می‌دهد که نگرش بودجه‌ای با میانگین ۵/۶ از سایر متغیرهای میانگین بیشتری دارد و متغیر مشارکت بودجه‌ای با میانگین ۳/۸۶ کم‌ترین میانگین را دارد. (جدول ۳)

در این پژوهش جهت آزمون الگوی پژوهش از تکنیک معادلات ساختاری استفاده شده است. در این راستا، جهت بررسی الگوی مفهومی پژوهش از مقادیر t-values استفاده می‌شود. در تحلیل و بررسی الگوی مفهومی، مقادیر آماره t بیش‌تر از ۱/۹۶+ و کمتر از ۱/۹۶- در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بوده و پذیرفته می‌شوند. جدول شماره ۴ و شکل‌های ۱ و ۲ نتایج آزمون الگوی پژوهش را نشان می‌دهد. مقادیر آماره t الگوی مفهومی پژوهش در شکل شماره ۱ نشان داده شده است. مقادیر ضرایب مسیر و ضرایب تعیین الگوی مفهومی پژوهش نیز در شکل شماره ۲ آمده است. (شکل ۱ و ۲)

مقادیر ضرایب مسیر، آماره t و نتیجه آزمون‌ها در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. بر طبق نتایج به‌دست‌آمده از ضریب مسیر و آماره t مربوط به مسیر «مشارکت بودجه‌ای به نگرش بودجه‌ای» در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین مشارکت بودجه‌ای و نگرش بودجه‌ای رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، شواهد موجود در جدول شماره ۴ گواه بر این موضوع است که بین مشارکت مدیران در فرآیند بودجه‌ریزی و تمایل آنان به ایجاد مازاد بودجه‌ای رابطه معناداری وجود ندارد. افزون‌بر این، مطابق با اطلاعات مندرج در جدول شماره ۴، ضریب مسیر و آماره t مربوط به مسیر «مشارکت بودجه‌ای به انگیزش بودجه‌ای» در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین مشارکت مدیران در فرآیند بودجه‌ریزی و انگیزش بودجه‌ای آنان رابطه معناداری وجود ندارد. دیگر شواهد مرتبط با الگوی پژوهش نیز نشان می‌دهد که ضریب مسیر و آماره t مربوط به مسیر «بازخورد بودجه‌ای مدیران به ایجاد نگرش بودجه‌ای مثبت» معنادار نیست.

خصوص بررسی نقش میانجی متغیرها (در صورت معنادار بودن مسیرها) از آزمون سوبل استفاده شد. در آزمون سوبل، مقدار Z-Value از طریق فرمول زیر به‌دست می‌آید که در صورت بیش‌تر بودن این مقدار از ۱/۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بودن تأثیر واسطه‌ای یک متغیر را تأیید نمود. مقدار Z-Value از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود.

$$Z\text{-Value} = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times s_a^2) + (a^2 \times s_b^2) + (s_a^2 \times s_b^2)}}$$

که در فرمول بالا، a: مقدار ضریب مسیر میان متغیرهای مستقل و میانجی؛ b: مقدار ضریب مسیر میان متغیرهای میانجی و وابسته؛  $s_a$ : خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیرهای مستقل و میانجی؛ و  $s_b$ : خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیرهای میانجی و وابسته.

#### یافته‌ها

اطلاعات جمعیت‌شناختی مربوط به پاسخ‌دهندگان به پرسش‌های پرسش‌نامه‌ها، مندرج در جدول شماره ۲ حاکی از این است که ۷۱/۸ درصد پاسخ‌دهندگان معادل ۷۴ نفر مرد و ۲۰/۴ درصد معادل ۲۱ نفر زن بوده‌اند. همچنین، اطلاعات مربوط به پرسش مدرک تحصیلی پاسخ‌دهندگان نشان‌دهنده آن است که ۱ درصد آزمودنی‌ها معادل ۱ نفر دیپلم، ۷/۸ درصد معادل ۸ نفر فوق‌دیپلم، ۶۲/۱ درصد معادل ۶۴ نفر کارشناسی، ۲۰/۴ درصد معادل ۲۱ نفر مدرک کارشناسی‌ارشد داشته‌اند. افزون‌بر این، در مورد اطلاعات مربوط به پرسش سن پاسخ‌دهندگان نیز باید گفت که ۴/۹ درصد معادل ۵ نفر کم‌تر از ۳۰ سال، ۵۱/۵ درصد معادل ۵۳ نفر بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۳۵ درصد معادل ۳۶ نفر بین ۴۱ تا ۵۰ سال و ۳/۹ درصد معادل ۴ نفر بالای ۵۰ سال سن داشته‌اند. در نهایت، در مورد سابقه خدمت پاسخ‌دهندگان باید گفت که ۲/۹ درصد معادل ۳ نفر کم‌تر از ۵ سال، ۱۵/۵ درصد معادل ۱۶ نفر بین ۵ تا ۱۰ سال، ۵۹/۲ درصد معادل ۶۱ نفر بین ۱۱ تا ۲۰ سال، ۱۳/۶ درصد معادل ۱۴ نفر بالای

معناداری بین این دو متغیر وجود ندارد. با این حال، ضریب مسیر مربوط به رابطه بین گرایش به مازاد بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای برابر با  $0/382$  و مقدار آماره  $t$  آن برابر با  $3/94$  است؛ این میزان آماره  $t$  حاکی از معناداری رابطه مثبت بین گرایش به مازاد بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای است. در نهایت، نتایج آزمون رابطه بین انگیزش بودجه‌ای مدیران و عملکرد بودجه‌ای آنان با ضریب مسیر  $0/305$  و مقدار آماره  $t$   $2/94$  حاکی از آن است که بین انگیزش بودجه‌ای مدیران و عملکرد بودجه‌ای آنان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. با توجه به این که ضریب مسیر «ارزیابی بودجه‌ای به انگیزش بودجه‌ای» و ضریب مسیر «انگیزش بودجه‌ای به عملکرد بودجه‌ای» معنادار بوده است، جهت بررسی نقش میانجی‌گری متغیر انگیزش بودجه‌ای در رابطه بین ارزیابی بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای از آزمون سوبل استفاده شده است. با توجه به فرمول آزمون سوبل، مقدار ضریب مسیر میان متغیرهای مستقل و واسطه‌ای (a) در این پژوهش،  $0/28$ ؛ مقدار ضریب مسیر میان متغیرهای واسطه‌ای و وابسته (b) در این پژوهش،  $0/305$ ؛ خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیرهای مستقل و واسطه‌ای (S<sub>a</sub>) در این پژوهش،  $0/0911$ ؛ و خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیرهای واسطه‌ای و وابسته (S<sub>b</sub>) در این پژوهش،  $0/012$ . بنابراین، جایگذاری اعداد در فرمول به صورت زیر است:

$$Z\text{-Value} = \frac{(0.28) \times (0.305)}{\sqrt{((0.305)^2 \times 0.0911^2) + ((0.28)^2 \times 0.012^2) + (0.0911^2 \times 0.012^2)}} = 3.050$$

پس جایگذاری متغیرها در فرمول بالا، مقدار Z-Value حاصل از آزمون سوبل برابر با  $3/050$  شد که به دلیل بیش‌تر بودن از  $1/96$  می‌توان بیان کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر متغیر میانجی انگیزش بودجه‌ای در رابطه بین ارزیابی بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای معنادار است.

افزون‌بر این، شواهد مرتبط با این الگو نشان داد که ضریب مسیر بازخورد بودجه‌ای به گرایش به مازاد بودجه‌ای  $0/271$  و مقدار آماره  $t$  آن  $1/083$  است که نشان می‌دهد این مسیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار نیست. (جدول ۴)

طبق اطلاعات مندرج در جدول شماره ۴، ضریب مسیر مربوط به بازخورد بودجه‌ای مدیران به انگیزش بودجه‌ای آنان برابر با  $0/066$  و مقدار آماره  $t$  آن برابر با  $0/288$  است؛ این اعداد نشان‌دهنده عدم رابطه معنادار بین بازخورد بودجه‌ای مدیران و انگیزش بودجه‌ای آنان در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. با این حال، شواهد مرتبط با مسیر متغیر ارزیابی بودجه‌ای مدیران به متغیر ایجاد نگرش بودجه‌ای مثبت حاکی از مقدار ضریب مسیری برابر با  $0/895$  و مقدار آماره  $t$  برابر با  $3/56$  است؛ این موضوع نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین ارزیابی بودجه‌ای و نگرش بودجه‌ای رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ به این معنا که هنگامی که میزان ارزیابی بودجه‌ای مدیران افزایش می‌یابد، تمایل آنان به ایجاد نگرش بودجه‌ای مثبت نیز افزایش پیدا می‌کند. یکی دیگر از مسیرهای الگوی پژوهش، «ارزیابی بودجه‌ای مدیران به تمایل آنان به ایجاد مازاد بودجه‌ای» است؛ با توجه به شواهد مندرج در جدول شماره ۴، ضریب این مسیر  $0/139$  و مقدار آماره  $t$  آن  $1/089$  نشان‌دهنده عدم وجود رابطه معنادار بین ارزیابی بودجه‌ای مدیران و تمایل آنان به ایجاد مازاد بودجه‌ای می‌باشد.

شواهد مرتبط با مسیر «ارزیابی بودجه‌ای مدیران به انگیزش بودجه‌ای آنان» در جدول شماره ۴ حاکی از معنادار بودن این مسیر در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌باشد. به بیان دقیق‌تر، با توجه به ضریب مسیر  $0/280$  و مقدار آماره  $t$  که برابر با  $2/132$  است، بین متغیر ارزیابی بودجه‌ای و انگیزش بودجه‌ای رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. شواهد موجود در جدول شماره ۴ در خصوص رابطه بین تمایل مدیران به نگرش بودجه‌ای مثبت و عملکرد بودجه‌ای آنان، گواه بر این موضوع است که رابطه

## بحث و نتیجه‌گیری

در میان پژوهش‌های بودجه‌ریزی موجود تنها تعداد بسیار کمی از آن‌ها رابطه بین نظام کنترل بودجه‌ریزی و عملکرد بودجه‌ای با در نظر گرفتن نقش واسطه‌ای ادراک بودجه‌ای را بررسی کرده‌اند. این در حالی است که در ایران و به‌ویژه در حوزه بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تاکنون این موضوع مورد بررسی و پژوهش قرار نگرفته است. بنابراین، در پژوهش حاضر سعی شد تا حدودی این خلأ پژوهشی برطرف شود.

یافته‌های حاصل از آزمون الگوی پژوهش حاکی از آن بود که مشارکت مدیران در فرآیند بودجه‌ریزی بر روی نگرش بودجه‌ای آنان تأثیری ندارد. نتیجه مذکور مغایر با پژوهش‌های صورت گرفته به‌وسیله کینز، گون‌دراجن، سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو، است [۱۲، ۱۳، ۱۴]. این مغایرت با نتایج سایر پژوهش‌ها و مبانی نظری را می‌توان این‌طور توجیه کرد که در بیمارستان‌ها عموماً بودجه به‌وسیله مدیران بخش‌ها پیشنهاد می‌شود و سپس بودجه نهایی با توجه به عملکرد گذشته بخش‌ها و تعدادی از اعضاء سازمان تنظیم می‌گردد [۱۲]، این در حالی است که مدیران بخش‌ها با توجه به نگاه آینده، بودجه بخش خود را تعیین می‌کنند؛ اما، مدیران مافوق ایشان این بودجه را بر اساس عملکرد گذشته آن بخش تعدیل و اصلاح می‌کنند. به‌گونه کلی، نگاه مدیر بخش به آینده می‌تواند کاملاً متفاوت از گذشته بخش وی باشد. این موضوع باعث می‌شود بودجه مدنظر مدیر بخش تصویب نگردد.

دیگر نتایج به‌دست آمده از آزمون الگوی پژوهش نشان می‌دهد که مشارکت مدیران در فرآیند بودجه‌ریزی بر روی گرایش به ایجاد مازاد بودجه‌ای آنان تأثیری ندارد. نتیجه مذکور مغایر با پژوهش‌های مرچنت، گون‌دراجن، گودوین و کلوت، سانگ‌ژو و همکاران، بائردماترکر و براگمن و نمازی و رضایی است [۳۰، ۱۱، ۱۹-۱۷، ۱۴]. اما، با پژوهش انجام شده به‌وسیله سانگ‌لو، همسو می‌باشد [۱۲]. در مورد مغایرت این نتیجه با مبانی نظری می‌توان این توجیه را بیان کرد که مشارکت در بودجه‌ریزی تنها یکی از عوامل مربوط به ایجاد مازاد

بودجه‌ای است و باید سایر عوامل هم در نظر گرفته شود. هم‌چنین، شواهد آمار توصیفی نیز در قسمت یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌ریزی مدیران بخش‌های مختلف بیمارستان‌ها نسبتاً پایین است و شاید این موضوع باعث شود که نگرش مدیران به ایجاد مازاد بودجه‌ای از چنین عاملی تأثیر نپذیرد. سایر یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که مشارکت مدیران در فرآیند بودجه‌ریزی بر روی انگیزش بودجه‌ای آنان تأثیری ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های کینز، سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو مغایر است [۱۲، ۱۳، ۱۴] و با نتیجه پژوهش برونل و مکینز همسو است [۳۱]. شاید به‌دست آمدن چنین نتیجه‌ای در این خصوص، مشارکت به نسبت پایین مدیران بخش‌های مختلف بیمارستان‌ها در امر بودجه‌ریزی باشد.

شواهد حاصل از سایر مسیرهای الگوی پژوهش حاکی از آن است که بازخورد بودجه‌ای مدیران بر روی نگرش بودجه‌ای آنان تأثیری ندارد. نتیجه مذکور با نتایج پژوهش‌های کینز و سانگ‌لو، همسو است [۱۲، ۱۳]، اما با نتیجه پژوهش سانگ‌ژو و همکاران مغایر است [۱۴]. بر اساس نتایج بدست آمده از این مسیر، می‌توان گفت که بازخورد بودجه‌ای به‌صورت سازنده اجرا نمی‌شود و علت آن هم می‌تواند با سبک بازخورد اجرایی مرتبط باشد. یافته‌های دیگر آزمون‌های انجام شده حاکی از آن است که بازخورد بودجه‌ای مدیران بر روی گرایش به مازاد بودجه‌ای آنان تأثیری ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو، مغایر است [۱۲، ۱۴]. توجیه این یافته نیز مشابه با موارد قبلی است. نتایج حاصل از مسیر بازخورد بودجه‌ای به انگیزش بودجه‌ای حاکی از آن است که بازخورد بودجه‌ای مدیران بر روی انگیزش بودجه‌ای آنان تأثیری ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های کینز، سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو، مغایر است [۱۲، ۱۳، ۱۴]. این یافته را می‌توان این‌طور توجیه کرد که عدم توجه کافی علمی و عملی مدیران بر مسأله بازخورد بودجه‌ای و تأثیر آن بر انگیزش بودجه‌ای و بهبود عملکرد می‌تواند باعث عدم معناداری این مسیر شده باشد. هم‌چنین، بر اساس پژوهش



عدم معناداری این رابطه را قابل توجه نبودن آشفتگی بودجه بیان کرد.

از دیگر نتایج الگوی پژوهش می‌توان به رابطه مثبت و معنادار بین ارزیابی بودجه‌ای مدیران و انگیزش بودجه‌ای آنان اشاره کرد. به بیان دیگر، هنگامی که ارزیابی بودجه‌ای مدیران افزایش می‌یابد، انگیزش بودجه‌ای آنان نیز افزایش پیدا خواهد کرد. از این رو، نتیجه مذکور از مبانی نظری پژوهش حاضر پشتیبانی می‌کند، اما با نتایج پژوهش‌های کینز، سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو مغایر است [۱۲، ۱۳، ۱۴]. بر این اساس می‌توان گفت که اهمیت بیش‌تر به ارزیابی بودجه‌ای به‌وسیله سازمان، باعث تشویق انگیزش بودجه‌ای مدیران می‌شود.

دیگر یافته‌های حاصل از آزمون الگوی پژوهش نشان داد که افزایش نگرش بودجه‌ای مدیران بر روی عملکرد بودجه‌ای آنان تأثیری ندارد. این نتیجه با پژوهش‌های سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو مغایر است [۱۲، ۱۴]. در توجیه مغایرت یافته مذکور با مبانی نظری، می‌توان گفت که رفتار مدیران باعث افزایش و کاهش عملکرد می‌شود و نگرش آنان اگر با رفتار آنان هم‌جهت نباشد تأثیری در عملکرد آنان نخواهد داشت. هم‌چنین، شواهد به‌دست آمده در خصوص رابطه بین گرایش به مازاد بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای، حاکی از آن است که بین این دو متغیر رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، افزایش تمایل مدیران به مازاد بودجه‌ای عملکرد بودجه‌ای آنان افزایش پیدا خواهد کرد. از دیگر نتایج این پژوهش می‌توان گفت که علی‌رغم وجود رابطه مثبت بین گرایش به مازاد بودجه‌ای و عملکرد، این نتیجه با شواهد پژوهش‌های سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو، همخوانی ندارد [۱۲، ۱۴]. بر این اساس، نتیجه مذکور از مبانی نظری پژوهش حاضر پشتیبانی نمی‌کند. بنابراین، این توجیه را می‌توان بیان کرد که مدیران ممکن است برای محافظت خود در برابر حرکت نزولی، با دستیابی به اهداف بودجه‌ای از طریق مازاد بودجه‌ای، عملکرد بودجه‌ای خود را بالاتر نشان دهند.

کشتکاران و همکاران سطح مهارت بازخورد مدیران در حوزه ستادی دانشگاه علوم پزشکی شیراز به‌گونه متوسط ارزیابی شد و میانگین نمره مهارت بازخورد مدیران از سایر مهارت‌ها پایین‌تر بود که این موضوع می‌تواند توجیهی برای آموزش مدیران برای دستیابی به سطح مطلوب مهارت بازخورد و افزایش انگیزش زیردستان باشد [۳۹].

بر اساس یافته‌های حاصل از رابطه بین ارزیابی بودجه‌ای مدیران و نگرش بودجه‌ای می‌توان گفت بین این دو متغیر رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر، هنگامی که ارزیابی بودجه‌ای مدیران افزایش می‌یابد، نگرش بودجه‌ای آنان افزایش خواهد کرد. این یافته مطابق با مبانی نظری پژوهش است، اما با نتایج پژوهش‌های کینز، سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو مغایر است [۱۲، ۱۳، ۱۴]. بر این اساس می‌توان بیان کرد که اهمیت بیش‌تر به ارزیابی بودجه‌ای به‌وسیله سازمان، باعث نگرش مثبت کارکنان نسبت به بودجه می‌شود.

بر اساس دیگر یافته‌های الگوی پژوهش نیز می‌توان گفت که افزایش ارزیابی بودجه‌ای مدیران بر روی گرایش آنان به ایجاد مازاد بودجه‌ای تأثیری ندارد. نتیجه مذکور با شواهد موجود در پژوهش‌های سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو، همسو است [۱۲، ۱۴]. در مورد مغایرت این یافته با مبانی نظری پژوهش می‌توان گفت که از دیدگاه گون‌درجن، ارزیابی دقیق بودجه در شرایط عدم اطمینان محیطی کم است [۴۰]. بنابراین، یکی از عواملی که می‌تواند باعث عدم معناداری مسیر ارزیابی بودجه‌ای مدیران به گرایش آنان به ایجاد مازاد بودجه‌ای شده باشد، عدم اطمینان محیطی است. با توجه به ادبیات پژوهش، می‌توان عدم آشنایی کافی مدیران با فواید، ویژگی‌ها و نحوه‌ی کارکرد نظام کنترل بودجه‌ریزی و سازوکار بودجه‌ریزی و عدم پذیرش و درک اهداف استراتژیک سازمان را به‌عنوان توجیه تفاوت بین این یافته با مبانی نظری بیان کرد. هم‌چنین، تأثیر کنترل شدید بودجه‌ای بر انحرافات بودجه‌ای بستگی به سطح آشفتگی بودجه دارد؛ با توجه به این موضوع نیز می‌توان

۱- به دانشگاه علوم پزشکی شیراز و سایر دانشگاه‌های علوم پزشکی پیشنهاد می‌شود که با برگزاری دوره‌های آموزشی برای مسئولان و مدیران فواید، ویژگی‌ها و نحوه‌ی کارکرد نظام کنترل بودجه‌ریزی را بیان کنند و مدیران بخش‌ها را با سازوکار بودجه‌ریزی آشنا سازند تا بیش‌ترین منفعت برای سازمان ایجاد شود.

۲- مهم‌ترین مخاطب پژوهش حاضر، مدیران و تصمیم‌گیرندگان بلندپایه دستگاه‌های اجرایی در حوزه بهداشت، درمان و آموزش پزشکی هستند. به افراد مذکور پیشنهاد می‌شود به ارزیابی بودجه‌ای به‌وسیله بیمارستان - ها توجه بیش‌تری شود؛ زیرا، بر اساس نتایج پژوهش حاضر افزایش ارزیابی بودجه‌ای مدیران، باعث تشویق انگیزش بودجه‌ای مدیران بخش و نگرش مثبت کارکنان نسبت به بودجه می‌شود و این امر بر بهبود عملکرد آنان موثر است.

۳- پژوهش حاضر به مسئولان و تصمیم‌گیرندگان بلندپایه دستگاه‌های اجرایی در حوزه بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پیشنهاد می‌کند که برای افزایش انگیزش بودجه‌ای مدیران روش‌های عملی از قبیل، رشد و پیشرفت شغلی کارکنان، افزایش حقوق و پاداش را در نظر گرفته شود؛ زیرا، بر اساس نتایج پژوهش حاضر، با افزایش انگیزش بودجه‌ای مدیران، عملکرد بودجه‌ای آنان افزایش پیدا می‌کند.

### تشکر و قدردانی

پژوهش‌گران از همکاری صمیمانه مشارکت‌کنندگان در پژوهش و تمام مسئولین دانشگاه علوم پزشکی شیراز و بیمارستان‌های استان فارس کمال تشکر و قدردانی را دارند.

**تضاد منافع:** بین نویسندگان هیچ‌گونه تضاد در منافع گزارش نشده است.

یافته‌های حاصل از آزمون مسیر انگیزش بودجه‌ای به عملکرد بودجه‌ای نشان داد که با افزایش انگیزش بودجه‌ای مدیران، عملکرد بودجه‌ای آنان افزایش پیدا می‌کند. از این‌رو، نتیجه مذکور با نتایج پژوهش‌های برونل و مکینز، سانگ‌ژو و همکاران و سانگ‌لو، و مبانی نظری همسو است [۱۲، ۱۴، ۳۱]. بنابراین، با توجه به مبانی نظری و نتیجه مذکور انگیزش بودجه‌ای باعث اقدام فعال به‌وسیله مدیران بودجه‌ریزی می‌شود و منجر به افزایش عملکرد بودجه‌ای آنان خواهد شد. در نهایت، نتایج بررسی‌های بیشتر پژوهش نشان داد که از بین تمام مسیرهای موجود، تنها انگیزش بودجه‌ای دارای قدرت میانجی‌گری در رابطه بین ارزیابی بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای است. به این معنا که متغیر ارزیابی بودجه‌ای می‌تواند از طریق متغیر انگیزش بودجه‌ای تأثیر خود را بر عملکرد بودجه‌ای اعمال کند.

در انجام این پژوهش، محدودیت‌های زیر وجود داشته که ممکن است بر نتایج و یافته‌های پژوهش تأثیرگذار باشد:

۱- با توجه به این که بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های مورد مطالعه این پژوهش جزء سازمان‌های بخش عمومی هستند، پاسخ‌دهندگان نسبت به ارائه اطلاعات ناشی از این پژوهش به مقامات بالاتر نگرانی داشتند که ممکن است در پاسخ آنان به پرسش‌های پژوهش تأثیر داشته باشد. با وجود این تلاش وافر به‌عمل آمد تا روایی و پایایی پژوهش در سطح اعتبار بالایی قرار گیرد و یافته‌ها نیز معتبر باشند.

۲- نبود روحیه پژوهش در بین اعضای جامعه آماری پژوهش برای مشارکت فعال در پژوهش علمی و تکمیل به موقع پرسش‌نامه‌های توزیع شده از موانع و مشکلات عمده در راه انجام این پژوهش می‌باشد.

همچنین، بر اساس نتایج به‌دست آمده می‌توان پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه کرد:

جدول (۱) مقادیر بارهای عاملی استاندارد شده و شاخص‌های روایی و پایایی سازه‌ها

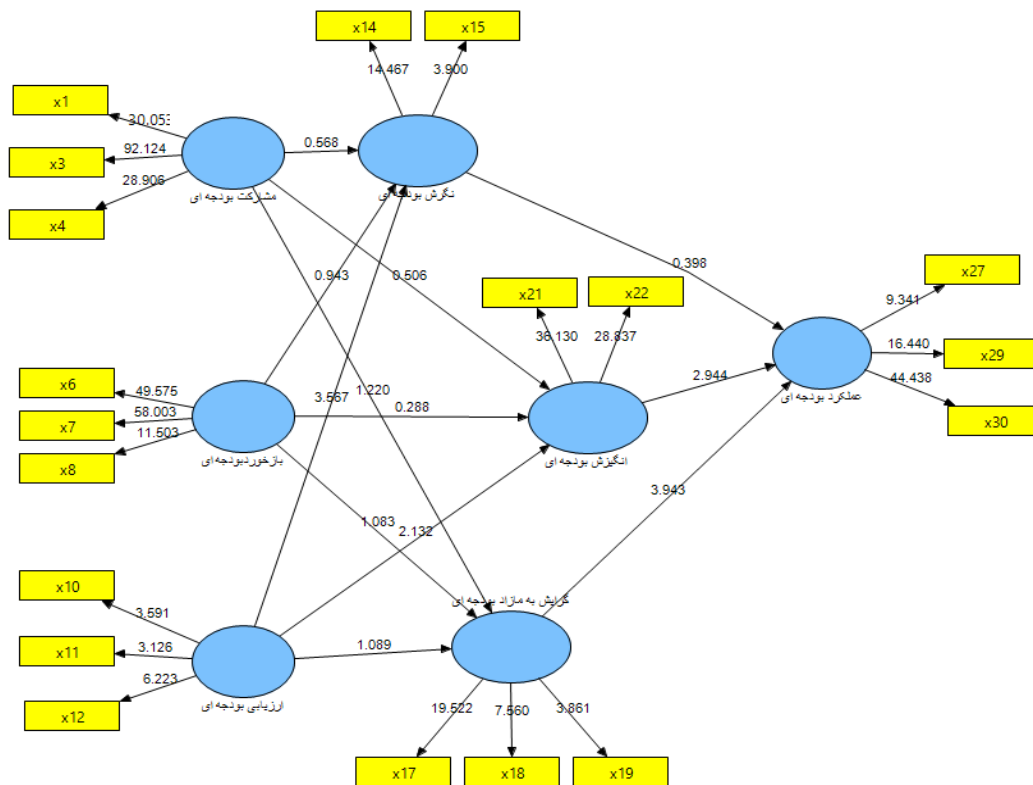
مقیاس‌ها	گویه‌ها (نشانگرها)	بار عاملی استاندارد	AVE	CR	آلفای کرونباخ
مشارکت بودجه‌ای	x1	۰/۸۸**	۰/۸۳	۰/۹۳	۰/۸۹
	x3	۰/۹۵**			
	x4	۰/۸۹**			
بازخورد بودجه‌ای	x6	۰/۹۳**	۰/۷۷	۰/۹۱	۰/۷۷
	x7	۰/۹۳**			
	x8	۰/۷۸**			
ارزیابی بودجه‌ای	x10	۰/۶۳**	۰/۵۶	۰/۷۱	۰/۷۳
	x11	۰/۵۷**			
	x12	۰/۸۰**			
نگرش بودجه‌ای	x14	۰/۹۳**	۰/۶۳	۰/۷۶	۰/۷۷
	x15	۰/۶۱**			
گرایش به مازاد بودجه‌ای	x17	۰/۸۴**	۰/۵۲	۰/۷۶	۰/۷۵
	x18	۰/۷۲**			
	x19	۰/۵۷**			
انگیزش بودجه‌ای	x21	۰/۹۱**	۰/۸۳	۰/۹۱	۰/۸۰
	x22	۰/۹۱**			
عملکرد بودجه‌ای	x27	۰/۷۱**	۰/۷۰	۰/۸۷	۰/۷۹
	x29	۰/۸۷**			
	x30	۰/۹۱**			

جدول (۲) اطلاعات عمومی پرسش‌نامه

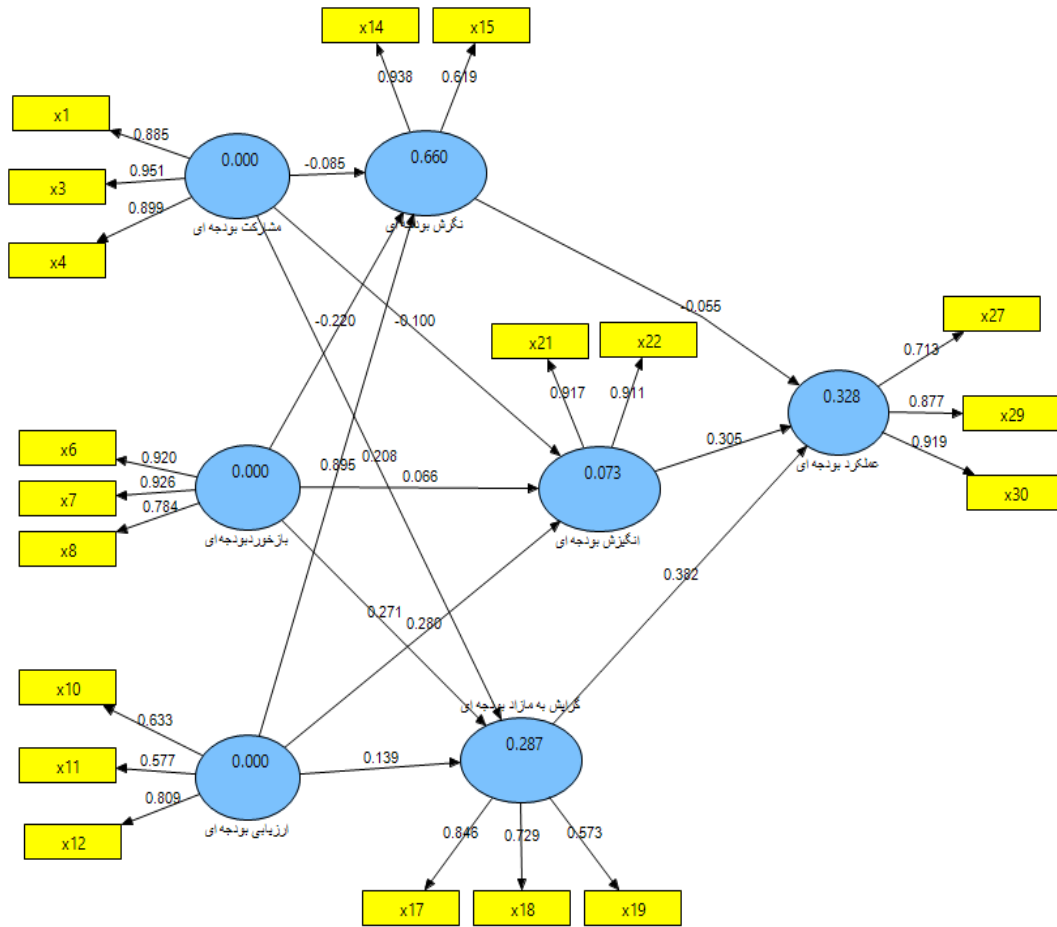
ردیف	شرح پرسش	فراوانی	درصد
۱	زن	۲۱	۲۰/۴
	مرد	۷۴	۷۱/۸
	به این سؤال پاسخ نداده‌اند	۸	۷/۸
	جمع	۱۰۳	۱۰۰
۲	کم‌تر از ۳۰ سال	۵	۴/۹
	بین ۳۰-۴۰ سال	۵۳	۵۱/۵
	بین ۴۱-۵۰ سال	۳۶	۳۵
	بالای ۵۰ سال	۴	۳/۹
۳	به این سؤال پاسخ نداده‌اند	۵	۴/۹
	جمع	۱۰۳	۱۰۰
	دیپلم	۱	۱
	فوق‌دیپلم	۸	۷/۸
۴	کارشناسی	۶۴	۶۲/۱
	کارشناسی‌ارشد	۲۱	۲۰/۴
	دکتر	۰	۰
	به این سؤال پاسخ نداده‌اند	۹	۸/۷
۵	جمع	۱۰۳	۱۰۰
	کم‌تر از ۵ سال	۳	۲/۹
	بین ۵-۱۰ سال	۱۶	۱۵/۵
	بین ۱۱-۲۰ سال	۶۱	۵۹/۲
۶	بالای ۲۰ سال	۱۴	۱۳/۶
	به این سؤال پاسخ نداده‌اند	۹	۸/۷
	جمع	۱۰۳	۱۰۰

جدول (۳) شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	کمینه	پیشینه
مشارکت بودجه‌ای	۳/۸۶	۱/۴۸	۱	۷
بازخورد بودجه‌ای	۴/۲۸	۱/۳۵	۱	۶/۶۷
ارزیابی بودجه‌ای	۳/۹۵	۱/۲۹	۱	۶/۸۰
نگرش بودجه‌ای	۵/۶۰	۱/۴۶	۱	۷
گرایش به مازاد بودجه‌ای	۴/۲۳	۰/۷۸	۲/۴۰	۵/۶۰
انگیزش بودجه‌ای	۴/۵۲	۱/۰۳	۲	۷
عملکرد بودجه‌ای	۴/۳۵	۱/۱۳	۱	۷



شکل (۱) مقادیر آماره t برای الگوی پژوهش



شکل (۲) مقادیر ضرایب مسیر و ضرایب تعیین برای الگوی پژوهش

جدول (۴) خلاصه نتایج اجرای الگوی پژوهش

نتیجه	T-value	ضریب مسیر	مسیر	شماره مسیر
رد	۰/۵۶۸	-۰/۰۸۵	مشارکت بودجه‌ای ← نگرش بودجه‌ای	اول
رد	۱/۲۲	۰/۲۰۸	مشارکت بودجه‌ای ← گرایش به مازاد بودجه‌ای	دوم
رد	۰/۵۰۶	-۰/۱	مشارکت بودجه‌ای ← انگیزش بودجه‌ای	سوم
رد	۰/۹۴۳	-۰/۲۲	بازخورد بودجه‌ای ← نگرش بودجه‌ای	چهارم
رد	۱/۰۸۳	۰/۲۷۱	بازخورد بودجه‌ای ← مازاد بودجه‌ای	پنجم
رد	۰/۲۸۸	۰/۰۶۶	بازخورد بودجه‌ای ← انگیزش بودجه‌ای	ششم
پذیرش	۳/۵۶	۰/۸۹۵	ارزیابی بودجه‌ای ← نگرش بودجه‌ای	هفتم
رد	۱/۰۸۹	۰/۱۳۹	ارزیابی بودجه‌ای ← گرایش به مازاد بودجه‌ای	هشتم
پذیرش	۲/۱۳۲	۰/۲۸۰	ارزیابی بودجه‌ای ← انگیزش بودجه‌ای	نهم
رد	۰/۳۹۸	-۰/۰۵۵	نگرش بودجه‌ای ← عملکرد بودجه‌ای	دهم
پذیرش	۳/۹۴	۰/۳۸۲	گرایش به مازاد بودجه‌ای ← عملکرد بودجه‌ای	یازدهم
پذیرش	۲/۹۴	۰/۳۰۵	انگیزش بودجه‌ای ← عملکرد بودجه‌ای	دوازدهم

**Reference:**

- 1- Newhouse J. "Medical care costs: How much welfare loss?" *Journal of Economics Perspectives* 1992; 8(3): 3-22.
- 2- Namazi M, Rezaei Gh. Evaluation of Managers' View on the Qualitative Role and Effect of Management Accounting Information in Budgeting System of Iran's Healthcare. *Journal of Health Accounting* 2019; 6(24): 113-134. [Persian]
- 3- Jacobs K. Costing health care: a study of the introduction of cost and budget reports into a GP association. *Management Accounting Research* 1998; 9(1): 55-70.
- 4- Aidemark LG. Managed health care perspectives: a study of management accounting reforms on managing financial difficulties in a health care organization. *European Accounting Review* 2001; 10(3): 545-560.
- 5- Goddard A. Organizational culture and budget related behavior: a comparative contingency study of three local government organizations. *The International Journal of Accounting* 1997; 32(1): 79-97.
- 6- Chong VK, Johnson DM. Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research* 2007; 31(1): 3-19.
- 7- Frow N, Marginson D, Ogden S. Encouraging strategic behaviour while maintaining management control: multi-functional project teams, budgets, and the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. *Management Accounting Research* 2005; 16(3): 269-292.
- 8- Magner N, Welker RB, Campbell TL. Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting Business Research* 1996; 27(1): 41-50.
- 9- Mui Yee C, Wong Sek Khin E, Ismail k. An analysis of budgetary goals impacting organizational performance. *Audit Financier* 2016; 5(137): 551-563.
- 10- Shields JF, Shields MD. Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society* (1998); 23: 49-76.
- 11- Govindarajan V. Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspectives. *Decision Sciences* 1986; 17(4): 496-516.
- 12- Tsung Lu C. Relationships among budgeting control system, budgetary perceptions and performance: A study of public hospital. *African Journal of Business Management* 2011; 5(15): 6261-6270.
- 13- Kenis I. Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *Accounting Review* 1979; 54(4): 707-721.
- 14- Song Zhu D, Yi Ni F, Wu Lin C, Hwa Chen S. A study on the factors affecting the budget- related department managers and the relationship of these attitudes whit performance. *The 7<sup>th</sup> Asia-Pacific Decision Science Institute conference* 2002; 24-27 July.
- 15- Chaney BA, Copley PA, Stone MS. The effect of fiscal stress and balanced budget requirements on the funding and measurement of state pension obligations. *Journal Accounting and Public Policy* 2002; 21(4-5): 287-313.
- 16- Fisher JG, Maines LA, Peffer SA, Sprinkle GB. Using budget for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The Accounting Review* (2002); 77 (4): 847-865.
- 17- Merchant K. budgeting and the propensity to create budgetary slack. *Accounting Organizations and Society* (1985); 10(2): 201-210.
- 18- Goodwin DR, Kloot L. Strategic communication, budgetary role ambiguity, and budgetary response attitude in local government. *Financial Accountability & Management* (1996); 12(3): 191-204.
- 19- Baerdemaeker JD, Bruggeman W. "The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective Organizational commitment". *Management Accounting Research* 2015; 29: 1-12.
- 20- Otolor JI, Oti PA. Budget participation, managerial performance and budgetary slack: The intervening role of budget pressure and monitoring. *Accounting & Taxation Review* 2017; 1(1): 9-37.
- 21- Poon M, Pike R, Tjosvold D. Budget participation, goal interdependence and controversy: a study of a Chinese public utility. *Management Accounting Research* (2001);12(1): 101-118.
- 22- Hirst MK, Lowy SM. The linear additive effects of budgetary goals difficulty and

- feedback on performance. *Accounting, Organizations and Society* (1990);15(5): 425-436.
- 23- Jawahar IM. The mediating role of appraisal feedback reactions on the relationship between rater feedback-related behaviour and rate performance. *Group and Organization Management* (2010); 35(4): 494-526.
- 24- Becker LJ. Joint Effect of Feedback and Goal Setting on Performance: A Field Study of Residential Energy Conservatism. *Journaf of Applied Psychology* (1978). 63(4): 428-433.
- 25- Chong VK, Ferdiansah MI. An Experimental investigation on the effect of feedback control policy and need for achievement on subordinates' budgetary slack creation. *Asia-Pacific Management Accounting Journal* (2012). 7(1): 141-171.
- 26- Memari N, Mahdieh O, Barati Marnani A. Study the relationship between managers' communication skills and staff's organizational commitment. *Institute of Interdisciplinary Business Research* 2013; 5(5): 198-208. [Persian]
- 27- Bonner SE, Sprinkle GB. The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research (2002). *Accounting, Organizations and Society*; 27(4-5): 303-345.
- 28- Ajibolade SO, Akinniyi OK. "The influence of organizational culture and budgetary participation on propensity to create budgetary slack in public sector Organization s". *British Journal of Arts and Social Sciences* 2013; 13(1):69-83.
- 29- Kren L. "Effects of uncertainty, participation, and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created". *Advances in Management Accounting* 2003; 11: 143-167.
- 30- Namazi M, Rezaei Gh. Modeling mediating role of management accounting information system, motivation, and organizational commitment in strategic planning and health service managers' creation of the budgetary slack. *Journal of management accounting and auditing knowledge* 2017; 6(24): 113-133. [Persian]
- 31- Brownell P, Mcinnes M. Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *Accounting Review* 1986; 61(4): 587-600.
- 32- Mahdavi Gh, Sarvestani A. Identifying the role of participatory budget in employee job satisfaction Fars University of medical sciences and health services. *Journal of Healthcare Management* 2016; 6(4): 35-43. [Persian]
- 33- Oslob A, Pakmaram A. The role of accrual accounting in the guilty of financial management decisions in West Azarbaijan University of medical sciences. *Journal of Healthcare Management* 2015; 6(2): 73-79. [Persian]
- 34- Kren L. Budgetary participation and managerial performance: the impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review* 1992; 67(3): 511-526.
- 35- Steers RM. Factors affecting job attitude in a goal setting environment. *Academy of Management Journal* 1976; 19(1): 6-16.
- 36- Dunk AS. The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *Accounting Review* 1993; 68(2): 400-410.
- 37- Abernethy MA, Stoelwinder JU. Budget use, task uncertainly, system goal orientation and subunit performance: a test of the fit hypothesis in not-for-profit hospitals. *Accounting, Organizations and Society* 1991; 16: 105-120.
- 38- Wentzel k. The influence of fairness perception and goal commitment on manager's performance in the budget setting. *Behavioural Research in Accounting* 2002; 14(1): 247-271.
- 39- Keshtkaran A, Heidari A, Bastani P. (2011). Study of Managers' Communication Skills Based on the Staff's View In Shiraz University Of Medical Sciences, ۴ (۵) ,Peivand Slatamt 41-48. [Persian]
- 40- Govindarajan V. Appropriateness of accounting data in performance evaluations: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society* 1984; 9(1): 125-135.
- 41-

## Investigating the effects of budgetary control system on budgetary performance considering the mediating role of budgetary perception in public hospitals (Case Study: Hospitals in Fars province)

Namazi N<sup>1</sup>, Rezaei GH<sup>r</sup>, Khybergir S. M<sup>r</sup>

### Abstract

**Introduction:** In management accounting, the budget is cornerstone of management control process and one of the unresolved issues. In this regard, the purpose of this study is to investigate the effects of hospital budgetary control system on budgetary performance considering the mediating role of budgetary perception.

**Methods:** This is a descriptive and correlational research in terms of nature and method. The statistical population of study is the managers of public hospitals in Fars province. 400 questionnaires were distributed among members of statistical population and 103 questionnaires were collected. For statistical analysis, structural equation modeling technique have been used.

**Results:** Findings showed that with increasing managers' budgetary evaluation, budgetary attitude (0.895) and budgetary motivation (0.280) increases. Also, managers' budgetary performance by increasing budgetary motivation (0.305) and managers' propensity to budgetary slack (0.382), will increase. However, increasing budgetary participation have no effect on managers' budgetary perception in terms of budgetary attitude (-0.085), propensity to budgetary slack (0.208) and budgetary motivation (-0.1). Budgetary feedback also has not the power to influence managers' budgetary perception in terms of budget attitude (-0.220), propensity to budgetary slack (0.271) and budgetary motivation (0.066). In addition, between budgetary evaluation and managers' propensity to budgetary slack (0.139) and also between budgetary attitude and budgetary performance (-0.055) have no significant relationship was observed. The results of the Sobel test also confirmed the mediating role of the budgetary motivation (3.050) in the relationship between budgetary evaluation and budgetary performance.

**Conclusion:** Hospital managers and policymaker via giving more importance to budget evaluation can improve managers' budgetary motivation and attitude; Also, they can improve the performance of hospital budgets by improving budgetary motivation.

**Keywords:** Budgetary perceptions, budgetary control system, budgetary performance, budgetary participation, public hospitals.

---

1- Assistant Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran

2- Assistant Professor of Accounting, Sistan and Baluchestan University, Zahedan, Iran, (Corresponding Author), rezaac.1990@yahoo.com

1- Master of Accounting, Zand Higher Education Institute, Shiraz, Iran