

مشارکت بودجه‌ای، تعهد به اهداف بودجه، استفاده مدیران بیمارستان از اطلاعات بودجه و عملکرد

بودجه‌ای: شواهدی از مقایسه دیدگاه مدیران بالینی و غیربالینی

غلامحسین مهدوی^۱، غلامرضا رضایی^۲، سیدمحمد موسوی نژاد^۳

۱. استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

۲. استادیار حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی مرودشت، ایران.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۳/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۱۰

Budgetary Participation, Budget Goal Commitment, Hospital Managers' Use of Budget Information and Budgetary Performance: Evidence from Comparison Clinical and Nonclinical ManagersGh. Mahdavi¹, Gh. Rezaei², S.M. Mosavinejad³

1. Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran.

2. Assistant Professor of Accounting, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran.

3. M.A. of Accounting, Islamic Azad University Branch of Marvdasht, Iran.

Received: 2020/6/5

Accepted: 2021/2/28

Abstract

Subject and Purpose of the Article: Despite the importance placed on accounting as a means to influence performance in public healthcare, there is still a lot to be learned about the role of management accounting in clinical and nonclinical managers' work behavior and their link with organizational performance. In hence, the article aims at analyzing the motivational role of budgetary participation and the intervening role of individuals' mental states and behaviors in influencing the relationship between budgetary participation and performance.

Research Method: The research method used is a descriptive-survey type. The research population includes all clinical and nonclinical managers of Tehran governmental hospitals in 1397. The sample of the study is 308 people (201 people of clinical managers and 107 people of nonclinical managers). To test the research hypothesis, the regression analysis was used by methods of path analysis.

Research Findings: Research finding indicate that budgetary participation positively correlates with budget goal commitment, budget goal commitment positively correlates with use of budget information, and use of budget information positively correlates with budgetary performance. Also, budgetary participation has indirect effects on use of budget information through budget goal commitment. In addition, budget goal commitment has indirect effects on budgetary performance through use of budget information.

Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge: The officials of the Ministry of Health and Medical Education should involve various levels of managers in the preparation and formulation of the budget and increase their participation.

Keywords: Information, Budget Goal, Hospital Budget, Hospital Performance.

JEL Classification: I19, H83, M41

چکیده

موضوع و هدف مقاله: علیرغم با اهمیت بودن حسابداری به عنوان ابزاری برای تأثیر بر عملکرد حوزه بهداشت و درمان عمومی، هنوز در مورد نقش حسابداری مدیریت در تعیین رفتار کاری مدیران بالینی و غیربالینی و ارتباط آن با عملکرد سازمانی بحث قابل توجهی وجود دارد. در این راستا، هدف این مقاله، تحلیل نقش انگیزشی مشارکت بودجه‌ای و نقش مداخله‌ای وضعیت‌ها و رفتارهای ذهنی فردی در رابطه بین مشارکت بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای است.

روش پژوهش: روش پژوهش مورد استفاده توصیفی پیمایشی از نوع نظرسنجی است. کلیه مدیران بالینی و غیربالینی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی در سال ۱۳۹۷ جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل رگرسیونی به روش تحلیل مسیر استفاده شد.

یافته‌های پژوهش: یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که مشارکت بودجه‌ای به صورت مثبت با تعهد به اهداف بودجه، تعهد به اهداف بودجه به طور مثبت با استفاده از اطلاعات بودجه و استفاده از اطلاعات بودجه به طور مثبت با عملکرد بودجه‌ای رابطه دارد. همچنین، مشارکت بودجه‌ای آثار غیرمستقیمی بر استفاده از اطلاعات بودجه از طریق تعهد به اهداف بودجه دارد. افزون بر این، تعهد به اهداف بودجه آثار غیرمستقیمی بر عملکرد بودجه‌ای از طریق استفاده از اطلاعات بودجه دارد.

نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش: به مسئولان وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پیشنهاد می‌شود مدیران سطوح مختلف را در تهیه و تدوین بودجه دخالت داده و مشارکت آنان را در بودجه‌ریزی افزایش دهند.

واژه‌های کلیدی: اطلاعات، اهداف بودجه، بودجه بیمارستان، عملکرد بیمارستان.

طبقه‌بندی موضوعی: I19, H83, M41

مقدمه

تصمیم‌گیری پزشکان یکی از عوامل اصلی در مصرف منابع در بیمارستان‌ها است و دخالت آنها در مدیریت منابع انسانی برای تأثیرگذاری و عملکرد بیمارستان ضروری است (یانگ و سالتمن^۱، ۱۹۸۵؛ آبرنثی و ستولوبندر^۲، ۱۹۹۵؛ آبرنثی و واگنانی^۳، ۲۰۰۴). با توجه به این دیدگاه و بر اساس برخی از احکام (نلسون و ماچین^۴، ۱۹۷۶)، مسئولیت پاسخگویی به معنای مالی به پزشکان اختصاص داده شده است. با در نظر گرفتن رابطه علی بین رویه‌های (شیوه‌های) حسابداری، رفتار فردی و عملکرد سازمانی، اصلاحات در بخش بهداشت و درمان عمومی که عمدتاً مربوط به مدیریت عمومی نوین است، معرفی سیستم‌های حسابداری مدیریت مانند بودجه‌ریزی داخلی را به‌عنوان یک عنصر اصلی در مفهوم جدید پاسخگویی برای بخش بهداشت و درمان عمومی تشویق و یا حتی ملزم کرده است (هوود^۵، ۱۹۹۵).

ادبیات بین‌المللی به‌طور گسترده‌ای تنها به پیوستن بخشی از پزشکان در حوزه مدیریت مالی و مسئولیت‌پذیری مالی اشاره کرده است (دولین^۶، ۲۰۰۱؛ هاف^۷، ۲۰۰۱؛ لولین^۸، ۲۰۰۱؛ کورونماکی^۹، ۲۰۰۴؛ مو^{۱۰}، ۲۰۰۸) و تعدادی از مطالعات، اثربخشی چنین سیستم‌های حسابداری در حوزه بهداشت و درمان را نشان داده‌اند (لایسلی^{۱۱}، ۱۹۹۲ و ۱۹۹۴؛ پترسن^{۱۲}، ۱۹۹۵، ۱۹۹۹ و ۲۰۰۱؛ جونز و دوینگ^{۱۳}، ۱۹۹۷؛ دولین، ۲۰۰۱؛ کورونماکی و همکاران، ۲۰۰۳؛ کورونماکی، ۲۰۰۴؛ ماسیناتی^{۱۴}، ۲۰۱۰). حسابداری به‌عنوان وسیله‌ای برای تأثیرگذاری بر عملکرد در حوزه بهداشت و درمان عمومی از اهمیت بالایی برخوردار بوده و نقش روش‌های حسابداری مدیریت در تعیین رفتار کاری مدیران بالینی و ارتباط آنها با عملکرد سازمان مورد توجه بسیاری از افراد است (ماسیناتی و ریززو^{۱۵}، ۲۰۱۴).

در واقع، در زمینه‌های بهداشت و درمان نقش‌های چندگانه پزشکان باعث ایجاد ویژگی‌های بسیار متفاوت در

سازمان می‌شود (کابونوف^{۱۶}، ۱۹۸۰؛ ونتزل^{۱۷}، ۲۰۰۲؛ نومراتو^{۱۸} و همکاران، ۲۰۱۲) و به تبع آن فرهنگ و ارزش‌های حرفه‌ای پزشکان در برابر رفتار و عملکرد سازمانی مورد انتظار آنها قرار می‌گیرد (ماسیناتی و ریززو، ۲۰۱۴). به عبارت دیگر، اصل اول وفاداری پزشکان به کارشان (درمان) است و نه به سازمان‌هایی که برای آنها کار می‌کنند (فريدسون^{۱۹}، ۱۹۷۵؛ آبرنثی و ستولوبندر، ۱۹۹۵؛ آبرنثی، ۱۹۹۶) و فرآیندهای تصمیم‌گیری آنها معمولاً شامل ارزیابی کارایی نمی‌شود. شناسایی حرفه‌ای و دلبستگی عاطفی قوی به حرفه می‌تواند در تعهد کم‌تر برای رسیدن به اهداف سازمان و ایجاد یک نگرش ضعیف در نقش‌های مدیریتی تبلور کند. به‌طور خاص، شناسایی بالقوه سطح پایین اهداف سازمانی بر رفتار بودجه‌ریزی مدیران بالینی و به ویژه استفاده نکردن از اطلاعات مربوط به بودجه تأثیر می‌گذارد؛ چرا که پزشکان این موضوع را دور از ارزش‌های خود می‌دانند (ماسیناتی و ریززو، ۲۰۱۴) و می‌تواند بر گستره‌ای که سازمان قادر به رسیدن به اهداف خود است، تأثیر بگذارد.

اگر چه استدلال‌های بالا پیامدهای مهم نظری و عملی دارد، اما ادبیات مدیریت عمومی نوین عمدتاً موضع هنجاری یا توصیفی را پذیرفته است که به ترتیب بر ویژگی‌های ایده‌آل اصلاحات و یا توصیف واقعیت‌ها تمرکز دارد (برودبنت و گوثریه^{۲۰}، ۲۰۰۸؛ گودارد^{۲۱}، ۲۰۱۰). ادبیات سیاست‌های بهداشت و درمان از این موضوع استثناء نیست و توجه کمی به بررسی و درک بهتر یکی از پایه‌های اصلاحات مدیریتی در مراقبت‌های بهداشت و درمان عمومی، یعنی فرض ارتباط بین رویه‌های حسابداری، رفتار فردی و عملکرد سازمان شده است. این ارتباط را نمی‌توان فرض کرد، اما باید شواهدی در این خصوص جمع‌آوری کرد که آن را نشان دهد؛ به‌ویژه در مورد حوزه بهداشت و درمان که فرهنگ حرفه‌ای پزشکان در شکل دادن رفتارهایشان غالب است (ماسیناتی و ریززو، ۲۰۱۴). از این رو، این موضوع دلیلی است برای طرح مسأله متغیرهایی که از طریق آن حسابداری بر رفتار مدیران بالینی تأثیر می‌گذارد و شاید مهم‌تر از آن دستیابی به اهداف سازمان را تسهیل می‌کند (آبرنثی و ستولوبندر، ۱۹۹۵؛ آبرنثی، ۱۹۹۶؛ آبرنثی و واگنانی، ۲۰۰۴).

حسابداری مدیریت نقش مهمی در ارتباط بین رویه‌های حسابداری، رفتار فردی و عملکرد سازمان دارد. به عبارت

1. Young & Saltman
2. Abernethy & Stoelwinder
3. Vagnoni
4. Nelson & Machin
5. Hood
6. Doolin
7. Hoff
8. Llewellyn
9. Kurunmaki
10. Mo
11. Lapsley
12. Pettersen
13. Jones & Dewing
14. Macinati
15. Rizzo

16. Kabanoff
17. Wentzel
18. Numerato
19. Freidson
20. Broadbent & Guthrie
21. Goddard

فرصت‌ها و روند مقررات بودجه درگیر می‌شوند (چونگ و چونگ^{۲۹}، ۲۰۰۲). پژوهش‌ها در حوزه حسابداری مدیریت، سوابق و آثار مشارکت بودجه‌ای را مورد بررسی قرار داده است. اگر چه به لحاظ روش‌شناسی و تئوری تناقض وجود دارد (شیلدز و شیلدز، ۱۹۹۸) اما سوابق پیشین در مورد مشارکت بودجه‌ای، دلایلی را مبنی بر این که چگونه مشارکت باعث ایجاد دیدگاه‌های نظری متفاوت (اقتصادی، جامعه‌شناختی و روانشناختی) می‌شود ارائه کرده است و بر متغیرهایی نظیر محیط بودجه‌ریزی و عدم اطمینان وظایف، عدم وابستگی متقابل کاری و نامتقارنی اطلاعات متمرکز شده است (مرچانت^{۳۰}، ۱۹۸۱ و ۱۹۸۵؛ برونل و مک‌اینس^{۳۱}، ۱۹۸۶؛ میا^{۳۲}، ۱۹۸۸؛ چنهال^{۳۳} و برونل، ۱۹۸۸؛ ازامل^{۳۴}، ۱۹۹۰؛ کرن^{۳۵}، ۱۹۹۲؛ شیلدز و یانگ^{۳۶}، ۱۹۹۵؛ شیلدز و شیلدز، ۱۹۹۸؛ کلینتون^{۳۷}، ۱۹۹۹؛ چونگ و جاهنسن^{۳۸}، ۲۰۰۷).

بسیاری از پژوهش‌های حسابداری مربوط به تأثیر مشارکت بودجه و به ویژه در آثار روانشناختی مشارکتی بر رفتار و عملکرد فردی است (پرومر و همکاران، ۲۰۱۱). به‌گونه خاص، استدلال می‌شود که مشارکت در بودجه دارای آثار اطلاعاتی و انگیزشی است (کرن و لیو^{۳۹}، ۱۹۸۸؛ بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۷). آثار اطلاعاتی مشارکت در بودجه مربوط به ایجاد فرصت برای مدیران زیرمجموعه به‌منظور کسب و جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با شغل است. این آثار به‌طور قابل توجهی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و نتایج متفاوتی را در قالب نظریه نمایندگی^{۴۰} (پرومر و همکاران، ۲۰۱۱)، نظریه تخصیص^{۴۱} (نوری و دانک^{۴۲}، ۱۹۹۹)، نظریه پردازش اطلاعات^{۴۳} (کرن و لیو، ۱۹۸۸؛ ازامل، ۱۹۹۰؛ کرن، ۱۹۹۲؛ مگنر^{۴۴} و همکاران، ۱۹۹۶؛ نوری و دانک، ۱۹۹۹؛ کلینتون، ۱۹۹۹؛ چونگ و جاهنسن، ۲۰۰۷) و نظریه نقش^{۴۵} (برونل و مک‌اینس، ۱۹۸۶؛ چونگ و باتمن^{۴۶}، ۲۰۰۰) ارائه کرده است. این در حالی است که این پژوهش بر آثار انگیزشی مشارکت

دیگر، ادبیات حسابداری مدیریت می‌تواند بینش‌هایی در زمینه انجام پژوهش‌های مهم در زمینه سیاست‌های سلامت فراهم کند. ادبیات مزبور به‌طور گسترده‌ای بر مزایای بودجه‌ریزی مشارکتی در انگیزش رفتار فردی و ارتباط بین بودجه‌ریزی مشارکتی و عملکرد متمرکز شده است (پرومر و همکاران^{۳۲}، ۲۰۱۱). با این حال، تاکنون نتایج این مطالعات همسو با پیش‌بینی‌های نظری نبوده و بعضاً با یکدیگر مغایر است (درفوس^{۳۳}، ۲۰۰۹). این فقدان تجربی از ارتباط بین بودجه‌ریزی مشارکتی و عملکرد، پیچیدگی پاسخ‌های رفتار فردی به رویه‌های حسابداری مدیریت را بیشتر می‌کند. در نتیجه، رویکرد مبتنی بر روانشناختی به مطالعات حسابداری مدیریت پیشنهاد می‌دهد که فرآیندهای میانجی را از لحاظ وضعیت‌های ذهنی مانند نگرش‌ها (شیلدز و شیلدز^{۳۴}، ۱۹۹۸) و رفتارهای زیربنایی رها شده بین رویه‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مورد بررسی قرار دهد (بیرنبرگ و همکاران^{۳۵}، ۲۰۰۷). بر این اساس، این مطالعه نیز همین رویکرد را در پیش گرفته و به دنبال بررسی ارتباط بین بودجه‌ریزی مشارکتی و عملکرد بودجه‌ای مدیران بیمارستانی از طریق عوامل واسطه‌ای تعهد به اهداف بودجه و استفاده از اطلاعات بودجه است. در این بین، تفاوت‌های بین مدیران بالینی و غیربالینی بیمارستان‌ها در خصوص این ارتباط بررسی می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بودجه یکی از مهم‌ترین و اساسی‌ترین سیستم‌های مدیریت است (عارف‌منش و همکاران، ۱۳۹۹)، که در بخش دولتی ابزار ایفای مسئولیت پاسخگویی عمومی و ارزیابی آن است (کردستانی، ۱۳۹۸). اعتقاد بر این است که مشارکت بودجه‌ای، عامل اصلی در ایجاد انگیزه در افراد برای داشتن رفتارهای خاص است (کنیس^{۳۶}، ۱۹۷۹؛ شیلدز و شیلدز، ۱۹۹۸؛ درفوس، ۲۰۰۹). ادبیات حسابداری مدیریت، مشارکت بودجه‌ای را به‌عنوان میزان دخالت و تحت تأثیر قرار دادن یک مدیر در پیش‌بینی بودجه واحد خود تعریف کرده است (برونل^{۳۷}، ۱۹۸۲؛ آرگریس^{۳۸}، ۱۹۹۲). به‌طور خاص، می‌توان مشارکت در بودجه را به عنوان فرآیندی تعریف کرد که در آن مدیران زیرمجموعه در تعیین بودجه برای تبدیل تهدیدات به

30.Merchant
31.McInnes
32.Mia
33.Chenhall
34.Ezzamel
35.Kren
36.Young
37.Clinton
38.Chong & Johnson
39.Liao
40.Agency Theory
41.Attribution Theory
42.Nouri and Dunk
43.Information-Processing Theory
44.Magner
45.Role Theory
46.Bateman

22.Prümmer et al
23.Derfuss
24.Shields & Shields
25.Birnberg et al
26.Kenis
27.Brownell
28.Argyris
29.Chong & Chong

در بودجه متمرکز است.

آثار انگیزشی مشارکت بودجه‌ای مربوط به محرک‌هایی است که مشارکت مشارکت‌کننده در اثرگذاری بر تخصیص، جهت‌دهی و تداوم تلاش‌های مرتبط با شغل آنها را فراهم می‌کند (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۷). آثار انگیزشی رویه‌های حسابداری مدیریت، نه تنها به این بستگی دارد که چگونه این رویه‌ها بر پیامدها و پاداش‌های اندازه‌گیری شده عینی تأثیر می‌گذارد، بلکه به این موضوع نیز بستگی دارد که چگونه آنها از طریق روانشناسی و فرآیندهای روانی مانند تنظیم هدف، سطح آرمان، استرس و عدالت تأثیر می‌گذارد (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۷). بر این اساس، چندین نظریه انگیزش برای پایه‌ریزی پژوهش‌های مبتنی بر روانشناسی در حسابداری مدیریت، مانند نظریه سطح تساوی^{۴۷} (وینر^{۴۸}، ۱۹۸۹)، نظریه تنظیم اهداف^{۴۹} (لوکه و همکاران^{۵۰}، ۱۹۸۱)، نظریه نگرش شناختی^{۵۱} (فستینگر^{۵۲}، ۱۹۵۷) و نظریه انتظارات^{۵۳} (کانفر^{۵۴}، ۱۹۹۱) مطرح شده است. انگیزش مسأله‌ای پیچیده بوده که شامل فرآیندهای روانشناختی مختلف (تحریک، جهت‌دهی، شدت و استمرار) است که بر رفتار فرد تأثیر می‌گذارد. با این وجود، فرض‌هایی که نظریه‌های انگیزش را پایه‌ریزی می‌کنند، در نظریه‌های مختلف، متفاوت هستند و عمدتاً بر جنبه‌های مختلف انگیزش تمرکز دارند؛ بنابراین، با یکدیگر به صورت مستقیم رقابت نمی‌کنند (بیرنبرگ و همکاران، ۲۰۰۷). به‌عنوان نمونه، نظریه سطح تساوی فرض می‌کند که افراد تمایل به تجربه احساس موفقیت داشته و از تمایل به تجربه احساس شکست دوری می‌کنند و این احساسات تحت تأثیر عملکرد گذشته قرار می‌گیرد. نظریه تنظیم اهداف بیان می‌کند که انگیزه تحت تأثیر نیت و اهداف قرار می‌گیرد. نظریه نگرش شناختی فرض می‌کند که افراد از میل به اجتناب از تناقض بین شناخت خود و آخرین رفتار انگیزه می‌گیرند. نظریه انتظارات بیان می‌کند که افراد دارای انگیزه برای اتخاذ شیوه‌هایی هستند که لذت مورد انتظارشان را بیشینه می‌کند و موجب کاهش انتظارات آنها می‌شود (ماسیناتی و ریززو، ۲۰۱۴).

رابطه بین شیوه‌های بودجه‌ریزی، وضعیت ذهنی مدیران بالینی و غیربالینی، رفتار و عملکرد را می‌توان با استفاده از نظریه تنظیم اهداف مورد مطالعه قرار داد که برای بررسی آثار

انگیزشی مشارکت در بودجه نسبت به سایر پارادایم‌های نظری (به‌عنوان نمونه، نظریه انتظارات: رونن و لیوینگستون^{۵۵}، ۱۹۷۵؛ فریس^{۵۶}، ۱۹۷۷؛ مورای^{۵۷}، ۱۹۹۰) مناسب‌تر است. نظریه تنظیم اهداف بر این عقیده استوار است که اهداف و نیت‌های آگاهانه، محرک نتایج هستند. به‌طور خاص، مطابق با نظریه تنظیم اهداف و بر اساس الگوهای ارائه شده به‌وسیله پورتر و همکاران^{۵۸} (۱۹۷۴) و هیرست^{۵۹} (۱۹۸۷)، هدف‌گیری به‌وسیله فعالیت‌های شناختی افراد دنبال می‌شود که شامل تفسیر اهداف، جستجو و انتخاب برنامه‌های معتبر برای هدایت فعالیت‌هایشان می‌شود. بر این اساس، نیت افراد باید به سمت عمل هدایت شود و سپس اقدامات لازم برای رسیدن به اهداف جهت‌دهی شوند. یک نتیجه از اقدامات، عملکرد است.

مطابق با ادبیات مطرح شده در بالا، انتظار می‌رود که مدیران از اطلاعات بودجه (اقدامات) استفاده کنند؛ این استفاده می‌تواند تصمیم‌گیری در برابر مقاصد بودجه را تسهیل کند و بنابراین باید نتایج (عملکرد) را بهبود بخشد. با این حال، نتایج تعیین اهداف به شدت به مسائل مربوط به اهداف افراد برای عمل بستگی دارد که احتمالاً تحت تأثیر ارزش‌های فردی قرار می‌گیرد. در همین راستا، طبق نظریه تنظیم اهداف، افراد می‌توانند درگیری‌های ناخودآگاه یا موقعیت‌هایی داشته باشند که اهداف آگاهانه خود را از بین می‌برند (لوکه و همکاران، ۱۹۸۱). زمانی که ارزش‌های فردی از اهداف بودجه متفاوت است، فرآیندهای شناختی تحت تأثیر قرار گرفته و بر روی نیت عمل و به تبع آن بر اقدامات و پیامدهای عملکرد تأثیر می‌گذارد.

بر اساس نظریه و ادبیات مطرح شده در بالا، الگوی مفهومی پژوهش حاضر به صورت شکل ۱، ارائه شده است. همان‌طور که در این شکل نشان داده شده است، الگو بر روی آثار انگیزشی مشارکت بودجه‌ای در تعیین عملکرد بودجه‌ای از طریق تعهد به اهداف و استفاده از اطلاعات بودجه تمرکز دارد و نقش منطقی و احتمالی تعهد به اهداف بودجه را به عنوان یک فرآیند روانشناختی میانجی‌گر، که رابطه بین مشارکت بودجه‌ای و استفاده از اطلاعات بودجه را ارزیابی می‌کند، نشان می‌دهد. همچنین، نشان می‌دهد که استفاده از اطلاعات بودجه، توانایی آثار بالقوه میانجی‌گری در رابطه بین تعهد به اهداف بودجه و عملکرد بودجه‌ای را دارد و شامل متغیرهای

47. Level of Aspiration Theory

48. Weiner

49. Goal-Setting Theory

50. Locke et al

51. Cognitive Dissonance Theory

52. Festinger

53. Expectancy Theory

54. Kanfer

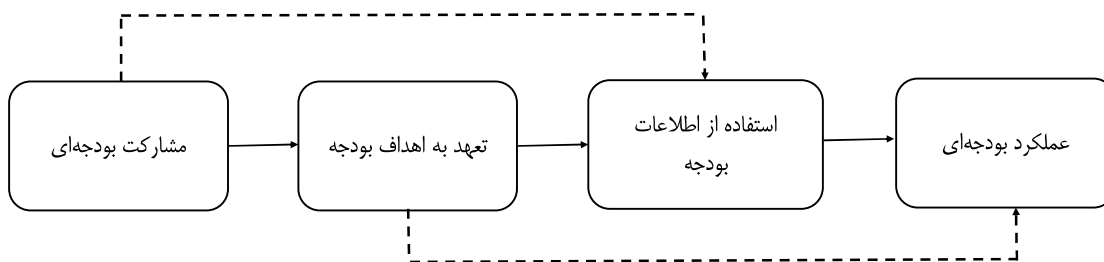
55. Ronen and Livingstone

56. Ferris

57. Murray

58. Porter et al.

59. Hirst



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

با توجه به این که بین اطلاعات و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر رابطه وجود دارد، این موضوع باید بر عملکرد دارای آثار مثبت باشد. به بیان دیگر، اقدامات انجام شده یک فرد بر اساس اطلاعات بودجه، احتمالاً بر عملکرد بودجه‌ای (یعنی دستیابی به اهداف بودجه) تأثیر می‌گذارد. به طور خاص، این پژوهش بر این عقیده استوار است که مدیرانی که به طور مداوم از اطلاعات بودجه استفاده می‌کنند، احتمال بیشتری در کسب سطوح بالاتر عملکرد بودجه‌ای دارند. در نتیجه، الگوی نظری این پژوهش، "متغیر اقدام" (استفاده از اطلاعات بودجه) را به "متغیر عملکرد" (عملکرد بودجه‌ای) ارتباط می‌دهد. بنابراین، عملکرد بودجه‌ای باید به دنبال استفاده از اطلاعات بودجه باشد. از این رو، فرضیه سوم این پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه سوم: استفاده از اطلاعات بودجه به طور مثبت با عملکرد بودجه‌ای رابطه دارد.

ادبیات موجود نشان می‌دهد که تأثیر مشارکت بودجه‌ای در تعیین رفتار مدیران اغلب از طریق متغیرهای مختلفی همچون تعهد به اهداف بودجه و استفاده از اطلاعات بودجه قابل شناسایی است (لاو و تان^{۶۵}، ۲۰۰۶). افزون بر این، این گونه استدلال شده است که این متغیرها می‌توانند در رابطه بین تعهد به اهداف بودجه و عملکرد نقش میانجی داشته باشند (چونگ و جاهنسن، ۲۰۰۷). بر اساس این ادبیات، الگوی این پژوهش شامل آثار غیرمستقیم، افزون بر آثار مستقیم ذکر شده در بالا است. به طور خاص، در این پژوهش اعتقاد بر این است که اگر فرضیه‌های اول و دوم تأیید شوند، انتظار می‌رود که آثار مشارکت بودجه‌ای بر استفاده از اطلاعات بودجه، به صورت غیرمستقیم از طریق تعهد به اهداف بودجه باشد. به عبارت دیگر، فرضیه اصلی این است که آثار انگیزشی مشارکت بودجه‌ای نه تنها به طور مستقیم بر استفاده از اطلاعات بودجه و عملکرد بودجه‌ای تأثیر می‌گذارد، بلکه به طور غیرمستقیم از طریق بهبود تعهد به اهداف بودجه

احتمالی پیشین مرتبط با مشارکت بودجه‌ای نمی‌شود؛ چرا که ترکیب متغیرهای زیاد می‌تواند تعیین جهت‌ها و قدرت روابط علی را از بین ببرد (پرومر و همکاران، ۲۰۱۱).

نگرش، تحت تأثیر مشارکت آنان در تنظیم بودجه قرار می‌گیرد. به طور خاص، بر اساس این فرض که فرصت مشارکت در فرآیند تنظیم بودجه، احساس کارکنان در مورد کنترل، اعتماد و شناخت سازمان را بهبود می‌بخشد، مشارکت بودجه‌ای آثار انگیزشی بر تعهد مدیران نسبت به اهداف بودجه را ایجاد می‌کند. در واقع تعهد به اهداف بودجه، زمینه‌های روانشناختی مهمی را شامل می‌شود که شامل عوامل شخصی، حرفه‌ای و سازمانی می‌شود و شامل ارزیابی‌ها، احساسات عاطفی و گرایش‌های عملی بوده که خاص افراد تحت نظارت است (مایر و آلن^{۶۰}، ۱۹۹۷؛ ماتیهین و زاجاک^{۶۱}، ۱۹۹۰). از این رو، می‌توان فرضیه اول پژوهش را به صورت زیر مطرح کرد:

فرضیه اول: مشارکت بودجه‌ای به طور مثبت با تعهد به اهداف بودجه رابطه دارد.

از لحاظ نظری، سطوح بالاتر تعهد مدیران به اهداف بودجه، استفاده بیشتر از اطلاعات بودجه را افزایش می‌دهند. بر اساس این استدلال اهداف آگاهانه بر اقدامات تأثیر می‌گذارد (رایان^{۶۲}، ۱۹۷۰) و تعهد نیز یک عامل مهمی است که بر اقدامات انسان تأثیر مثبت دارد (مایر و آلن، ۱۹۹۷؛ ماتیهین و زاجاک، ۱۹۹۰؛ راندال^{۶۳}، ۱۹۹۰؛ شولیهین و پیکه^{۶۴}، ۲۰۱۰)؛ بنابراین، تعهد به اهداف بودجه عاملی تعیین‌کننده در میزان استفاده از اطلاعات بودجه است. از این رو، دومین فرضیه پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه دوم: تعهد به اهداف بودجه به طور مثبت با استفاده از اطلاعات بودجه رابطه دارد.

60.Meyer and Allen
61.Mathieu and Zajac
62.Ryan
63.Randall
64.Sholihin and Pike

پاسخ‌دهندگان درخواست شده بود که در صورت مشارکت کردن در تهیه بودجه به سؤال‌های این پرسشنامه پاسخ دهند و در صورت مشارکت نکردن آنان در تهیه بودجه سازمان‌شان، از پاسخ دادن به سؤال‌های این پرسشنامه خودداری کنند. همچنین، در خصوص اندازه‌گیری تعهد به اهداف بودجه (متغیر میانجی) از پرسشنامه هولنبک^{۶۹} و همکاران (۱۹۸۹) که از ۳ سؤال تشکیل شده بود، استفاده شد. افزون‌بر این، برای جهت اندازه‌گیری استفاده از اطلاعات بودجه از پرسشنامه ۴ سؤالی سوپرینگا و مونکور^{۷۰} (۱۹۷۵) که به‌وسیله آبرنتی و واگنونی (۲۰۰۴) تعدیل شده است، استفاده شد. در نهایت، در خصوص اندازه‌گیری عملکرد بودجه‌ای از پرسشنامه پژوهشگرساخته استفاده شد؛ این پرسشنامه دارای ۵ سؤال است. علاوه‌بر سؤال‌های تخصصی، این پرسشنامه دارای ۵ سؤال عمومی (اطلاعاتی راجع به سن، جنسیت، سمت فعلی در بیمارستان و مدت تصدی در این سمت، رشته تحصیلی و مدرک تحصیلی پرسش‌شوندگان) است. در پرسشنامه مذکور از طیف لیکرت هفت‌گزینه‌ای (بسیار کم، کم، تا حدی کم، متوسط، تا حدی زیاد، زیاد و بسیار زیاد با نمره‌های، به ترتیب، ۱ تا ۷) استفاده شد. همچنین، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۲۵ استفاده شده است.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

برای تجزیه و تحلیل داده‌های به‌دست آمده از پرسشنامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده شده است. به منظور بررسی اطلاعات عمومی از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات استفاده شده است. همچنین، در این پژوهش، برای آزمون فرضیه‌ها از روش تحلیل رگرسیون با رویکرد تحلیل مسیر استفاده شد. افزون‌بر این، در خصوص بررسی آثار میانجی‌گری (آثار غیرمستقیم) متغیرها نیز از آزمون سوبل استفاده شد. در آزمون سوبل، مقدار $Z\text{-Value}$ از طریق فرمول زیر به‌دست می‌آید که در صورت بیشتر بودن این مقدار از ۱/۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بودن آثار واسطه‌ای یک متغیر را تأیید کرد.

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

در فرمول بالا،

نیز عملکرد بودجه‌ای را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین، اگر فرضیه‌های دوم و سوم تأیید شود، احتمال دارد که رابطه بین تعهد به اهداف بودجه و عملکرد بودجه‌ای، به‌وسیله متغیر استفاده از اطلاعات بودجه میانجی شده باشد. در واقع، اگر چه تعهد به اهداف بودجه یک ساختار نگرشی مهم است، در این پژوهش اعتقاد بر این است که آثار آن بر عملکرد مشروط به رفتار فردی است (لوکه و لatham^{۶۷}، ۱۹۸۸؛ نوری و پارکر^{۶۶}، ۱۹۹۸؛ لوکه و لatham^{۶۷}، ۲۰۰۲)؛ این موضوع در الگوی مفهومی این پژوهش تحت عنوان استفاده از اطلاعات بودجه مطرح شده است. از این‌رو، فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه چهارم: مشارکت بودجه‌ای آثار غیرمستقیمی بر استفاده از اطلاعات بودجه از طریق تعهد به اهداف بودجه دارد.

فرضیه پنجم: تعهد به اهداف بودجه آثار غیرمستقیمی بر عملکرد بودجه‌ای از طریق استفاده از اطلاعات بودجه دارد.

روش پژوهش

روش پژوهش مورد استفاده توصیفی پیمایشی از نوع نظرسنجی است که از لحاظ زمانی یک پژوهش مقطعی به حساب می‌آید. کلیه مدیران بالینی و غیربالینی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی در شهر تهران در سال ۱۳۹۷ جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند؛ با توجه به در دسترس نبودن اطلاعات دقیق لازم در خصوص تعداد اعضای جامعه آماری و به‌منظور دستیابی به حداقل دقت مد نظر در تعیین حجم نمونه و با توجه به نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها که از طرح پیش‌آزمون و پژوهش‌های گذشته حاصل شد، پرسشنامه‌های پژوهش بین کل اعضای جامعه آماری توزیع شد. در کل، از بین پرسشنامه‌هایی که بین اعضای جامعه آماری توزیع شد، با پی‌گیری‌های مکرر پژوهش‌گران تعداد ۳۰۸ نفر (۲۰۱ مدیر بالینی و ۱۰۷ مدیر غیربالینی) به پرسشنامه‌ها پاسخ کامل دادند. در ارتباط با اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از پرسشنامه‌های استاندارد استفاده شده است. در این خصوص، برای اندازه‌گیری مشارکت در بودجه‌ریزی (متغیر مستقل) از پرسشنامه میلانی^{۶۸} (۱۹۷۵) که دارای ۶ سؤال است، استفاده شد؛ لازم به ذکر است که از

ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل سن، جنسیت، سمت فعلی در بیمارستان و مدت تصدی در این سمت، رشته تحصیلی و مدرک تحصیلی مطرح شده است. نتایج به‌دست آمده از تحلیل توصیفی سؤال‌های عمومی پرسشنامه نشان می‌دهد از بین ۳۰۸ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه، ۱۹۵ نفر، معادل ۶۳/۳٪ را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. بررسی سن پاسخ‌دهندگان نیز نشان دهنده این موضوع است که میانگین سن آزمودنی‌ها ۴۲/۸ سال است. نتایج به‌دست آمده از تجزیه و تحلیل سمت فعلی آزمودنی‌ها در بیمارستان حاکی از آن است که ۲۰۱ نفر، معادل ۶۵/۳٪ از آزمودنی‌ها را مدیران بالینی و مابقی را مدیران غیربالینی تشکیل می‌دهند. همچنین، نتایج به‌دست آمده از تجزیه و تحلیل مدرک تحصیلی نشان می‌دهد که ۶۲٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک دکتری، ۲۵٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد، ۱۰/۷٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی و ۲/۳٪ پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کاردانی هستند. مدت تصدی پاسخ‌دهندگان در سمت فعلی نشان‌دهنده این است که به‌طور میانگین مدیران دارای سابقه کاری ۴/۹ ساله در سمت فعلی خود هستند؛ همچنین، بیشترین سابقه کاری پاسخ‌دهندگان در سمت فعلی‌شان برابر با ۱۳ سال و کمترین آن برابر با ۱ سال بوده است.

آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲، ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول، آماره‌های مرتبط با متغیر مشارکت در بودجه‌ریزی نشان می‌دهد که برخی از پاسخ‌دهندگان هیچگونه مشارکتی در تهیه بودجه سازمان خود نداشته و در مجموع میزان مشارکت تمام پاسخ‌دهندگان در حد متوسط است. به بیان دقیق‌تر، ۱۷/۲٪ از پاسخ‌دهندگان هیچگونه مشارکتی در فرآیند بودجه‌ریزی سازمان‌شان نداشته‌اند. همچنین، آماره میانگین مربوط به متغیرهای تعهد به اهداف بودجه، استفاده از اطلاعات بودجه و عملکرد

a: مقدار ضریب مسیر میان متغیرهای مستقل و واسطه‌ای؛

b: مقدار ضریب مسیر میان متغیرهای واسطه‌ای و وابسته؛

S_a : خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیرهای مستقل و واسطه‌ای؛ و

S_b : خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیرهای واسطه‌ای و وابسته.

به منظور حصول اطمینان از اعتبار محتوایی، سؤال‌های پرسشنامه با نظر متخصصان و صاحب‌نظران در چندین مرحله اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان یا پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. به این منظور در ابتدا تعداد ۳۰ عدد پرسشنامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع شد. نتایج حاصل از محاسبه آلفای کرونباخ برای شاخص‌های مرتبط با هر یک از عوامل پژوهش در جدول ۱، ارائه شده است. طبق اطلاعات این جدول، ضرایب آلفای کرونباخ حاکی از پایایی ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده دارد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در بخش اول پرسشنامه، ۵ سؤال عمومی مرتبط با

جدول ۱. ضرایب آلفای کرونباخ

عوامل	ضریب آلفای کرونباخ
مشارکت در بودجه‌ریزی	۰/۸۴
تعهد به اهداف بودجه	۰/۷۹
استفاده از اطلاعات بودجه	۰/۸۱
عملکرد بودجه‌ای	۰/۸۳

جدول ۲. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	دامنه نظری	دامنه واقعی	آماره t	مقدار معنی‌داری
مشارکت در بودجه‌ریزی	۳/۶۶۲	۱/۸۵۵	۷-۰	۶/۶۶۷-۰	۱/۵۴۱	۰/۱۳۴
تعهد به اهداف بودجه	۴/۷۰۳	۱/۴۲۲	۷-۱	۷-۱	۸/۶۷۸	۰/۰۰۰
استفاده از اطلاعات بودجه	۴/۵۳۷	۱/۱۹۸	۷-۱	۶/۷۵۰-۱/۵	۷/۸۶۹	۰/۰۰۰
عملکرد بودجه‌ای	۴/۷۷۶	۱/۲۲۲	۷-۱	۷-۲	۱۱/۱۴۹	۰/۰۰۰

باقیمانده‌های الگوی هر سه گروه است. همچنین، ضریب تعیین تعدیل شده الگوها نشان‌دهنده آن است که، به ترتیب، در گروه کل مدیران، مدیران بالینی و مدیران غیربالینی در حدود ۵۲، ۵۳ و ۵۰ درصد از تغییرات متغیر استفاده از اطلاعات بودجه به وسیله متغیر تعهد به اهداف بودجه تبیین می‌شود. افزون‌بر این، جدول ۴، نشان می‌دهد که بین تعهد به اهداف بودجه و استفاده از اطلاعات بودجه، در هر سه گروه کل مدیران، مدیران بالینی و مدیران غیربالینی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول ۵، نتایج مرتبط با آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، آماره F در هر سه گروه حاکی از معنی‌داری کلی الگوها است. آماره دوربین-واتسون نشان‌دهنده نبود مشکل خودهمبستگی بین باقیمانده‌های الگوی هر سه گروه است. همچنین، ضریب تعیین تعدیل شده الگوها نشان‌دهنده آن است که، به ترتیب، در گروه کل مدیران، مدیران بالینی و مدیران غیربالینی در حدود ۵۹، ۵۸ و ۶۱ درصد از تغییرات متغیر عملکرد بودجه‌ای به وسیله متغیر استفاده از اطلاعات بودجه تبیین می‌شود. افزون‌بر این، جدول ۵، نشان می‌دهد که بین استفاده از اطلاعات بودجه و عملکرد بودجه‌ای، در هر سه گروه کل مدیران، مدیران بالینی و مدیران غیربالینی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول ۶، نتایج مرتبط با آزمون فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، در هر سه گروه کل مدیران، مدیران بالینی و مدیران غیربالینی،

بودجه‌ای حاکی از وضعیت بالاتر از حد وسط (۳/۵) این متغیرها است. افزون‌بر این، آزمون مقایسه میانگین‌ها برای هر یک از متغیرها، به جز مشارکت در بودجه‌ریزی، نشان‌دهنده آن است که بین میزان پاسخ‌های افراد و ارزش مورد آزمون (حد وسط دامنه نظری) تفاوت معناداری وجود دارد.

آمار استنباطی

در این بخش نتایج مرتبط با آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه شده است. جدول ۳، نتایج مرتبط با آزمون فرضیه اول پژوهش را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، آماره F در هر سه گروه حاکی از معنی‌داری کلی الگوها است. آماره دوربین-واتسون نشان‌دهنده نبود مشکل خودهمبستگی بین باقیمانده‌های الگوی هر سه گروه است. همچنین، ضریب تعیین تعدیل شده الگوها نشان‌دهنده آن است که، به ترتیب، در گروه کل مدیران، مدیران بالینی و مدیران غیربالینی در حدود ۶۳، ۶۹ و ۵۲ درصد از تغییرات متغیر تعهد به اهداف بودجه به وسیله متغیر مشارکت در بودجه‌ریزی تبیین می‌شود. افزون‌بر این، جدول ۳، نشان می‌دهد که بین مشارکت در بودجه‌ریزی و تعهد به اهداف بودجه، در هر سه گروه کل مدیران، مدیران بالینی و مدیران غیربالینی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول ۴، نتایج مرتبط با آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. طبق اطلاعات این جدول، آماره F در هر سه گروه حاکی از معنی‌داری کلی الگوها است. آماره دوربین-واتسون نشان‌دهنده نبود مشکل خودهمبستگی بین

جدول ۳. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

مدیران غیربالینی		مدیران بالینی		کل مدیران		گروه
ضریب بتا	آماره t	ضریب بتا	آماره t	ضریب بتا	آماره t	
-	۱۶/۴۸	-	۱۶/۲۲۴	-	۲۲/۵۶۰	مقدار ثابت
۰/۷۲۸	۱۰/۸۷	۰/۸۳۰	۲۰/۹۵۲	۰/۷۹۲	۲۲/۶۷۲	مشارکت در بودجه‌ریزی
۱۱۸/۱۶۱	۰/۰۰۰	۴۳۸/۹۹۱	۰/۰۰۰	۵۱۴/۰۳۴	۰/۰۰۰	آماره F و مقدار معنی‌داری
۰/۵۲۵		۰/۶۸۷		۰/۶۲۶		ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۵۲۹		۱/۷۷		۱/۷۶۸		آماره دوربین-واتسون

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

مدیران غیربالینی		مدیران بالینی		کل مدیران		گروه
آماره t	ضریب بتا	آماره t	ضریب بتا	آماره t	ضریب بتا	
۴/۷۱۸	-	۹/۰۹۱	-	۱۰/۲۴۵	-	مقدار ثابت
۱۰/۳۶۱	۰/۷۱۱	۱۴/۹۸۷	۰/۷۲۸	۱۸/۲۳۶	۰/۷۲۲	تعهد به اهداف بودجه
۰/۰۰۰	۱۰۷/۳۴۷	۰/۰۰۰	۲۲۴/۶۲۴	۰/۰۰۰	۳۳۲/۵۵۵	آماره F و مقدار معنی‌داری
۰/۵۰۱		۰/۵۲۸		۰/۵۱۹		ضریب تعیین تعدیل‌شده
۱/۷۰۹		۱/۸۶۵		۱/۹۵۱		آماره دوربین-واتسون

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

مدیران غیربالینی		مدیران بالینی		کل مدیران		گروه
آماره t	ضریب بتا	آماره t	ضریب بتا	آماره t	ضریب بتا	
۳/۹۳۲	-	۵/۶۸۳	-	۶/۹۳۴	-	مقدار ثابت
۱۲/۹۶۸	۰/۷۸۵	۱۶/۷۵۸	۰/۷۶۵	۲۱/۱۷۶	۰/۷۷۱	استفاده از اطلاعات بودجه
۰/۰۰۰	۱۶۸/۱۷۶	۰/۰۰۰	۲۸۰/۸۴۱	۰/۰۰۰	۴۴۸/۴۴۰	آماره F و مقدار معنی‌داری
۰/۶۱۲		۰/۵۸۳		۰/۵۹۳		ضریب تعیین تعدیل‌شده
۱/۶۴۷		۱/۸۹۹		۱/۹۵۸		آماره دوربین واتسون

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش

مدیران غیربالینی	مدیران بالینی	کل مدیران	گروه
اثر غیرمستقیم	اثر غیرمستقیم	اثر غیرمستقیم	متغیرها
۰/۵۱۸	۰/۶۰۴	۰/۵۷۲	مشارکت در بودجه‌ریزی
۷/۵۱۱	۱۲/۱۴۵	۱۴/۲۴۲	آزمون سوبل
۰/۵۵۸	۰/۵۵۷	۰/۵۵۷	تعهد به اهداف بودجه
۸/۰۸۸	۱۱/۱۲۳	۱۳/۹۱۰	آزمون سوبل

و آلن، ۱۹۹۷؛ ماتپین و زاجاک، ۱۹۹۰؛ راندال، ۱۹۹۰؛ شولیهین و پیکه، ۲۰۱۰؛ بنابراین، ارتباط مثبت بین تعهد به اهداف بودجه و استفاده از اطلاعات بودجه قابل توجیه و منطقی است. افزون بر این، نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد که استفاده از اطلاعات بودجه نیز خود به طور مثبت با عملکرد بودجه‌ای رابطه دارد. در توجیه این یافته باید گفت که بین اطلاعات و تصمیم‌گیری آگاهانه‌تر ارتباط منطقی وجود دارد و اطلاعات بیشتر بر عملکرد دارای آثار مثبت است. شواهد به دست آمده از آزمون فرضیه‌های چهارم و پنجم پژوهش، به ترتیب، حاکی از تأیید آثار غیرمستقیم متغیرهای مشارکت بودجه‌ای و تعهد به اهداف بودجه بر استفاده از اطلاعات بودجه و عملکرد بودجه‌ای از طریق تعهد به اهداف بودجه و استفاده از اطلاعات بودجه است. این یافته‌ها نیز کاملاً مطابق با پیش‌بینی‌های نظری پژوهش است و با یافته‌های پژوهش‌های پیشین همسو است (رایان، ۱۹۷۰؛ کنیس، ۱۹۷۹؛ لوکه و همکاران، ۱۹۸۸؛ ماتپین و زاجاک، ۱۹۹۰؛ راندال، ۱۹۹۰؛ مایر و آلن، ۱۹۹۷؛ شیلدز و شیلدز، ۱۹۹۸؛ نوری و پارکر، ۱۹۹۸؛ لوکه و لاتهام، ۲۰۰۲؛ لاو و تان، ۲۰۰۶؛ چونگ و جاهنسن، ۲۰۰۷؛ درفوس، ۲۰۰۹؛ شولیهین و پیکه، ۲۰۱۰؛ ماسیناتی و ریززو، ۲۰۱۴). قابل ذکر است که شواهد به دست آمده از پژوهش برای مدیران بالینی و مدیران غیربالینی تفاوت چندانی نداشت و نتایج در هر دو گروه تقریباً مشابه بود. بر این اساس پیشنهاد می‌شود که مدیران مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی بدون توجه به بالینی یا غیربالینی مدیران سطوح مختلف، با مشارکت آنان در تهیه و تدوین بودجه سازمان خود، تعهدشان را نسبت به اطلاعات بودجه افزایش داده و از این طریق موجبات استفاده بیشتر آنان از اطلاعات بودجه را فراهم کنند؛ این موضوع به نوبه خود باعث بهبود عملکرد بودجه‌ای آنان خواهد شد.

به پژوهش‌گران آینده نیز توصیه می‌شود که در پژوهشی مشابه نقش ویژگی‌های شخصیتی مدیران را به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر در تحلیل نقش واسطه‌ای تعهد به اهداف بودجه و استفاده از اطلاعات بودجه در رابطه بین مشارکت بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای مورد بررسی قرار دهند؛ چرا که ویژگی‌های شخصیتی مدیران می‌تواند به طور بالقوه بر نگرش آنان نسبت به بودجه اثرگذار باشد.

منابع

• کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸). مدیریت مالی عمومی: شناسایی و ارزیابی چالش‌های نظام بودجه‌ریزی.

به دلیل بیشتر بودن از ۱/۹۶ بودن مقدار Z-Value حاصل از آزمون سوبل، می‌توان بیان کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد مشارکت در بودجه‌ریزی دارای آثار غیرمستقیمی بر استفاده از اطلاعات بودجه از طریق تعهد به اهداف بودجه است. همچنین، نتایج مندرج در جدول ۶، در خصوص آثار غیرمستقیم تعهد به اهداف بودجه بر عملکرد بودجه‌ای نشان‌دهنده آن است که در هر سه گروه کل مدیران، مدیران بالینی و مدیران غیربالینی، مقدار Z-Value حاصل از آزمون سوبل بیشتر از ۱/۹۶ است؛ بنابراین، می‌توان بیان کرد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد تعهد به اهداف بودجه آثار غیرمستقیمی بر عملکرد بودجه‌ای از طریق استفاده از اطلاعات بودجه دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

همان‌طور که در بخش‌های قبل به تفصیل بیان شد، هزینه‌های دولت در بخش بهداشت و درمان در سال‌های اخیر به شدت افزایش پیدا کرده است. لذا، توجه مدیران بخش بهداشت و درمان کشور باید به سمت و سوی گرایش پیدا کند که بتوانند عملکرد بودجه‌ای خود را بهبود بخشیده و این هزینه‌ها را به گونه بهینه مدیریت کنند. کلید دستیابی به این مهم، تعیین شاخص‌های اثرگذار بر عملکرد بودجه‌ای است. بنابراین، پژوهش حاضر نیز در جهت تحلیل نقش انگیزشی مشارکت بودجه‌ای و نقش مداخله‌ای وضعیت‌ها و رفتارهای ذهنی فردی در رابطه بین مشارکت بودجه‌ای و عملکرد بودجه‌ای انجام شده است.

نتایج تحلیل‌های مرتبط با فرضیه‌های پژوهش نشان داد که مشارکت بودجه‌ای به طور مثبت با تعهد به اهداف بودجه رابطه دارد. این یافته نشان می‌دهد که در مواردی که مدیران در تهیه بودجه مشارکت بیشتری دارند، نسبت به دستیابی به اهداف بودجه از تعهد بالاتری برخوردار هستند. می‌توان گفت که شواهد به دست آمده از این موضوع حمایت می‌کند که مشارکت بودجه‌ای، یک عامل اصلی در ایجاد انگیزه در افراد برای داشتن رفتارهای خاص است (کنیس، ۱۹۷۹؛ شیلدز و شیلدز، ۱۹۹۸؛ درفوس، ۲۰۰۹). همچنین، دیگر تحلیل‌های مرتبط با آزمون فرضیه‌ها نشان داد که تعهد به اهداف بودجه نیز به طور مثبت با استفاده از اطلاعات بودجه رابطه دارد. همان‌گونه که در بخش ادبیات پژوهش آمد، سطوح بالاتر تعهد مدیران به اهداف بودجه، استفاده بیشتر از اطلاعات بودجه را افزایش می‌دهد. بر اساس این استدلال اهداف آگاهانه بر اقدامات تأثیر می‌گذارد (رایان، ۱۹۷۰) و تعهد نیز عامل مهمی است که بر اقدامات انسان تأثیر مثبت دارد (مایر

تخصیص منابع با تأکید بر نقش مدیریت عملکرد (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان). *حسابداری دولتی*، ۷(۱)، ۲۰۷-۱۹۵.

حسابداری دولتی، ۶(۱)، ۸۰-۶۱.

• عارف‌منش، زهره؛ پناهی درجه، مهرداد و بنی‌اسدی، ایمان (۱۳۹۹). تحلیل ارتباط برنامه‌ریزی بودجه و

- Abernethy, M.A. & Stoelwinder, J.U. (1995). The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting Organization and Society*, (1)20, 1-77.
- Abernethy, M.A. & Vagnoni, E. (2004). Power organization design and managerial behaviour. *Accounting Organizations and Society*, (3-4)29, 25-207.
- Abernethy, M.A. (1996). Physicians and resource management: the role of accounting and non-accounting control. *Financial Accountability & Management*, (2)12, 56-141.
- Aref Manesh, Z., Panahi Darcheh, M. & Bani Asadi, I. (2019). Analysis the Relationship between Budgetary Planning and Resource Allocation: the Emphasis Moderating Role of Performance Management (Case Study: Municipality of Isfahan). *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)7, 195-208 (In Persian).
- Argyris, C. (1952). *The impact of budgets on people*. New York: Controller-ship Foundation.
- Birnberg, J.G., Luft, J. & Shields, M.D. (2007). Psychology theory in management accounting research. In: Chapman CS, Hopwood AG, Shields MD, editors. *Handbook of management accounting research*. Amsterdam, The Netherlands, Elsevier.
- Broadbent, J. & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of "contextual" accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (2)21, 69-129.
- Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary participation motivation and managerial performance. *The Accounting Review*, (4)61, 587-600.
- Brownell, P. (1982). Participation in the budgeting process, when it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature*, 1, 53-124.
- Chenhall, R.H. & Brownell, P. (1988). The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: role ambiguity as an intervening variable. *Accounting Corporations and Society*, (3)13, 33-225.
- Chong, V.K. & Bateman, D. (2000). The effect of role stress on budgetary participation and job satisfaction performance linkages: a test of two different models. *Advances in Accounting. Behavioral Research*, 3, 91-118.
- Chong, V.K. & Chong, K.M. (2002). Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: a structural equation modeling approach. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 65-86.
- Chong, V.K. & Johnson, D.A. (2007). Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research*, (1)37, 3-19.
- Clinton, B.D. (1999). Antecedents of budgetary participation: the effects of organizational, situational, and individual factors. *Advances in Management Accounting*, 8, 45-70.
- Derfuss, K. (2009). The relationship of budget participation and reliance on accounting performance measures with individual-level consequent variables: a meta-analysis. *European Accounting Review*, (2)18, 40-203.
- Doolin, B. (2001). Doctors as managers. New public management in a New Zealand hospital. *Public Management Review*, 3(2), 231-54.
- Ezzamel, M. (1990). The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1, 97-181.
- Ferris, K.R. (1977). A test of the expectancy theory of motivation in an accounting environment. *The Accounting Review*, 52(3), 15-605.
- Festinger, L. (1957). *A theory of cognitive dissonance*. Evanston, IL: Row, Peterson.

- Freidson, E. (1975). *Doctoring together*. New York: Elsevier.
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research/an international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42, 75-87.
- Hirst, M.K. (1987). The effects of setting budget goals and task uncertainty on performance. *The Accounting Review*, (4)63, 84-774.
- Hoff, T.J. (2001). The Physician as Worker: What it means and Why now?. *Health Care Management Review*, (4)26, 53-70.
- Hollenbeck, J., Klein, R.H.J., Oleary, A.M. & Wright, P.M. (1989). Investigation of the construct validity of a self-report measure of goal commitment. *Journal of Applied Psychology*, (6)74, 6-951.
- Hood, C. (1995). The new public management in the 1980s: variation on a theme. *Accounting, Organization and Society*, (2-3)20, 93-109.
- Jones, C.S. & Dewing, I.P. (1997). The attitude of NHS clinicians and medical managers towards changes in accounting control. *Financial Accountability & Management*, (3)13, 80-261.
- Kabanoff, B. (1980). Work and non work: a review of models, methods, and findings. *Psychological Bulletin*, 88, 60-77.
- Kanfer, R. (1991). *Motivation theory and industrial and organizational psychology 1990*. In: Dunnette M, Hough L, editors. Handbook of industrial and organizational psychology. Palo Alto, CA: Consulting Psychologists Press.
- Kenis, I. (1979). Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review*, (4)54, 21-707.
- Kordestani, Gh. (2019). Public financial management: Identify and assessing the challenges of the budgeting system. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, (1)6, 61-80 (In Persian).
- Kren, L. & Liao, W.M. (1988). The role of accounting information in the control of organizations: a review of the evidence. *Journal of Accounting Literature*, 7, 280-309.
- Kren, L. (1992). Budgetary participation and managerial performance: the impact of information and environmental volatility. *The Accounting Review*, 67, 26-511.
- Kurunmaki, L.A., Melia, K. & Lapsley, I. (2003). Accountingization vs legitimation: a comparative study of the use of accounting information. *Intensive Care Management Accounting Research*, 14, 39-112.
- Kurunmaki, L.A. (2004). Hybrid profession: the acquisition of management accounting expertise by medical professionals. *Accounting Organizations and Society*, (3-4)29, 47-327.
- Lapsley, I. (1992). Public services in transition: the introduction of quasi-markets. *Financial Accountability and Management*, 8, 75-83.
- Lapsley, I. (1994). Responsibility accounting revived? Market reforms and budgetary control. *Health Care Management Accounting Research*, 5 (3), 52-337.
- Lau, C.M. & Tan, S.L.C. (2006). The effects of procedural fairness and interpersonal trust on job tension in budgeting. *Management Accounting Research*, (2)17, 86-171.
- Llewellyn, S. (2001). Two-way windows: clinicians as medical managers. *Organization Studies*, 22, 593-623.
- Locke, E.A., Latham, G.P., & Erez, M. (1988). The determinants of goal commitment. *Academy of Management Review*, 13, 23-39.
- Locke, E.A. & Latham, G.P. (2002). Building a practically useful theory of goal setting and task motivation: a 35 year odyssey. *American Psychologist*, (9)57, 17-705.
- Locke, E.A., McShaw, L.M., Saari, L.M. & Latham, G.P. (1981). Goal setting and task performance. *Psychological Bulletin*, 53-125.
- Macinati, M.S. & Rizzo, M.G. (2014). Budget goal commitment, clinical managers' use of budget information and performance. *Health Policy*, 117, 228-238.

- Macinati, M.S. (2010). NPM reforms and the perception of budget by hospital clinicians: lessons from two case-studies. *Financial Accountability & Management*, (4)26, 42-422.
- Magner, N., Welker, R.B., & Campbell, T.L. (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting Business Research*, 27, 41-50.
- Mathieu, J.E. & Zajac, D.M. (1990). A review and meta analysis of the antecedents correlates and consequences of organizational commitment. *Psychological Bulletin*, 108, 94-171.
- Merchant, K.A. (1985). Organizational control and discretionary program decision making: a field study. *Accounting, Organizations and Society*, (1)10, 67-85.
- Merchant, K.A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, (4)65, 29-812.
- Meyer, J.P. & Allen, N.J. (1997). *Commitment in the workplace: theory research and Application*. Newbury Park, Canada: Sage Publication.
- Mia, L. (1988). Managerial attitude motivation and the effectiveness of budget participation. *Accounting Organizations and Society*, (5)13, 75-465.
- Milani, K.W. (1975). The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: a field study. *The Accounting Review*, (2)50, 84-274.
- Mo, T.O. (2008). Doctors as managers: moving towards general management? The case of unitary management reform in Norwegian hospitals. *Journal of Health Organization and Management*, (4)22, 15-400.
- Murray, D. (1990). The performance effects of participative budgeting: an integration of intervening and moderating variables. *Behavioral Research in Accounting*, 2, 23-104.
- Nelson, E.G. & Machin, J.L.J. Management control: systems thinking applied to the development of a framework for empirical studies. *Journal of Management Studies*, (3)13, 87-278.
- Nouri, H., Kyj, L., & Dunk, A.S. (1999). The effect of performance reporting on budgetary performance: an attribution theory analysis. *Advances in Management Accounting*, (21)8, 1-223.
- Nouri, H. & Parker, R.J. (1998). The relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting Organizations & Society*, (5-6)23, 83-467.
- Numerato, D., Salvatore, D. & Fattore, G. (2012). The impact of management on medical professionalism: a review. *Sociology of Health & Illness*, (4)34, 44-626.
- Pettersen, I.G. (1999). Accountable management reforms: why the Norwegian hospital reform experiment got lost in implementation. *Financial Accountability & Management*, (3-4)15, 96-377.
- Pettersen, I.G. (1995). Budgetary control in hospitals. Ritual rhetoric and rationalised myths? *Financial Accountability & Management*, (3)11, 21-207.
- Pettersen, I.G. (2001). Implementing management accounting reforms in the public sector: the difficult journey from intention to effects. *European Accounting Review*, (3)10, 81-561.
- Porter, L.W., Steers, R.W., Mowday, R.T. & Boulian, P.V. (1974). Organizational commitment and job involvement of managers' propensities to create budgetary slack. *Advances in Accounting*, 14, 22-209.
- Prümmer, P., Frey, P. & Schentler, P. (2011). Participative budgeting: a review of empirical research and practical implications. *International Journal Business Innovation and Research*, (5) 5, 98-559.
- Randall, D.M. (1990). The consequences of organizational commitment: methodological investigation. *Journal of Organizational Behavior*, 11, 78-361.
- Ronen, J. & Livingstone, J. (1975). Expectancy theory approach to the motivational impacts of budgets. *The Accounting Review*, 85-671.

- Ryan, T.A. (1970). *Intentional behavior*. New York: Ronal Press.
- Shields, J.F. & Shields, M.D. (1998). Antecedents of budgetary participation. *Accounting Organizations and Society*, (1)23, 49-76.
- Shields, J.F. & Young, S.M. (1995). Antecedents and consequences of participative budgeting: evidence on the effects of asymmetrical information. *Accounting Organizations and Society*, 5, 80-265.
- Sholihin, M. & Pike, R. (2010). Organizational commitment in the police service: exploring effects of performance measures procedural justice and interpersonal trust. *Financial Accountability & Management*, (4)26, 421-392.
- Swieringa, R.J. & Moncur, R.H. (1975). The relationship between managers budget related behavior and selected attitude position size and performance measures. *Empirical research accounting: selected studies. Journal of Accounting Review*, 10, 194-205.
- Weiner, B. (1989). *Theories of human motivation*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Wentzel, K. (2002). The Influence of fairness perceptions and goal commitment on managers performance in a budget setting. *Behavioral Research in Accounting*, 14, 71-247.
- Young, D.W. & Saltman, R.B. (1985). *The hospital power equilibrium: physician behaviour and cost control*. Baltimore: The Johns Hopkins Press.

