

## مدل‌بندی نقش واسطه‌ای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، انگیزش و تعهد سازمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و ایجاد مزاد بودجه‌ای مدیران خدمات درمانی

محمد نمازی

استاد حسابداری دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول)  
mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

غلامرضا رضایی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز، شیراز، ایران  
rezaac.1990@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۴/۰۱ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۰۸

### چکیده

در ادبیات حسابداری مدیریت، مزاد بودجه‌ای موضوعی است که در مبحث کنترل بودجه هنوز به‌عنوان یکی از مسائل حل نشده محسوب می‌شود. در همین راستا، پژوهش حاضر با هدف شناسایی عوامل تأثیرگذار بر مزاد بودجه‌ای وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور از طریق مدل‌بندی عوامل مؤثر بر مزاد بودجه‌ای صورت پذیرفته است. در این خصوص، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی به‌عنوان متغیر مستقل و متغیرهای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی و تعهد سازمانی عاطفی به‌عنوان واسطه ایفای نقش می‌کنند. روش پژوهش مورد استفاده توصیفی همبستگی از نوع نظرسنجی است. کلیه مدیرانی که در وزارت بهداشت، دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های دولتی کشور به هر نحوی می‌توانند در بودجه‌ریزی شرکت داشته باشند، جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند. در این پژوهش از نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شد. نمونه این پژوهش برابر با ۸۱۶ نفر است. به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار SPSS و نرم‌افزار مدل‌بندی معادلات ساختاری Amos استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد که مشارکت مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی در برنامه‌ریزی راهبردی باعث مزاد بودجه‌ای بیشتر می‌شود. هم‌چنین، سیستم 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.

**واژه‌های کلیدی:** سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی، مزاد بودجه‌ای، خدمات درمانی.

## ۱- مقدمه

در ادبیات حسابداری مدیریت، نظام بودجه‌ریزی به‌عنوان ابزاری مهم و حساس برای برنامه‌ریزی عملیات و فعالیت‌های دولت‌ها، مراحل و تحولات مهمی را پشت سر گذاشته و امروزه به صورت یک نظام فنی و مالی پیچیده درآمدی است (نمازی و کمالی، ۱۳۸۱: ۳۱). یکی از پیچیدگی‌های مهم بودجه مربوط به بحث ایجاد مازاد بودجه‌ای است (بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵: ۱). مازاد بودجه‌ای به‌عنوان مشارکت عمدی و آگاهانه منابع اضافی در بودجه است که دستیابی به این بودجه را آسان‌تر می‌کند (مرچانت<sup>۲</sup>، ۱۹۸۵). به بیان ساده‌تر مفهوم مازاد بودجه‌ای آن است که مدیران سازمان در زمینه منابع مورد نیاز بودجه‌ای خود، تقاضای میزان دریافت بودجه بیشتر از نیاز واقعی می‌کنند. به بیان دیگر، مازاد بودجه‌ای به‌عنوان جهت‌گیری عمدی زیردستان (مدیران سطوح میانی و عملیاتی) برای تعیین اهداف عملکردی سازمان در سطحی پایین‌تر از سطوح مورد انتظار تعریف شده است (چاو<sup>۳</sup> و همکاران، ۱۹۹۱: ۴۸). هم‌چنین، مازاد بودجه به‌عنوان تفاوت عمدی ایجاد شده بین پیش‌بینی عامل بودجه درباره آینده و اعداد بودجه‌ای ارائه شده نیز تعریف شده است (لوکا<sup>۴</sup>، ۱۹۸۸: ۲۸۲-۲۸۳). با وجود این، در سازمان‌های دولتی به لحاظ درآمدی بحث مازاد بودجه‌ای مطرح نمی‌شود و این مازاد تنها در قالب برآورد آگاهانه بیش از حد هزینه‌ها تعریف شده است (بوش<sup>۵</sup>، ۲۰۰۲: ۱۵۴). شواهد تجربی حاکی از آن است که در بسیاری از سازمان‌ها به میزان قابل توجهی مازاد بودجه‌ای وجود دارد. به‌عنوان مثال، در تایلند سامپونسیریچارئون<sup>۶</sup> (۲۰۰۳) و چانکائو<sup>۷</sup> (۲۰۰۵) نشان دادند که مازاد بودجه‌ای در سازمان‌ها وجود دارد. با این حال، مازاد بودجه‌ای به‌گونه مستقیم قابل مشاهده نیست (دامارونگسوکنیوات<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۱۱: ۲)؛ اما می‌توان با ایجاد انگیزش<sup>۹</sup> و تعهد سازمانی<sup>۱۰</sup> در مدیران سطوح مختلف، آن را تحت تأثیر قرار داد. شواهد موجود در پژوهش‌های کرن<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۳) در مورد شرکت‌های اس‌اندپی ۱۵۰۰، ییلماز و آزر<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۱) در بخش عمومی کشور ترکیه و بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) در اروپای غربی نیز گواه بر همین موضوع است.

نه تنها شواهد موجود حاکی از وجود مازاد بودجه‌ای قابل‌توجه در سازمان‌ها است (مرچانت<sup>۱۴</sup>، ۱۹۸۵؛ شوته و ویرسما<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۷)، بلکه این مطلب موضوعی است که در مبحث کنترل بودجه هنوز در حسابداری مدیریت یکی از مسائل حل نشده محسوب می‌شود (بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵: ۱). ادبیات گسترده‌ای نیز در خصوص عوامل احتمالی ایجاد مازاد بودجه‌ای وجود دارد (دانک و نوری<sup>۱۶</sup>، ۱۹۹۸؛ درفوس<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۲؛ بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵). اکثر پژوهش‌های خارجی

حسابداری مدیریت آثار مشارکت در بودجه<sup>۱۸</sup> در زمینه ایجاد مازاد بودجه‌ای را مورد مطالعه قرار داده‌اند (ماگیا و جاکبوس<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۷). افزون بر این، پژوهش‌های تجربی پیشین به یافته‌های متناقضی منجر شده‌اند. به نظر می‌رسد مشارکت در بودجه امری ضروری است، اما نه برای توضیح کافی مازاد بودجه‌ای، که برای رسیدن به این مهم نیاز به شناسایی و آزمون آثار متغیرهای توضیحی بیشتری است (ویداناپوترا و میمبا<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۴).

از سوی دیگر، با بررسی ادبیات موجود می‌توان به اهمیت برنامه‌ریزی راهبردی در سازمان‌های امروزی نیز پی برد. بکارگیری برنامه‌ریزی راهبردی به‌وسیله مدیران می‌تواند در درازمدت ثمرات مثبتی برای سازمان‌ها (حقیقی و همکاران، ۱۳۸۸: ۴۰) و کاهش مازاد بودجه‌ای را به بار آورد (بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵: ۹-۱۰). شواهد پژوهش حقیقی و همکاران (۱۳۸۸) حاکی از آن است که مشارکت مدیران در برنامه‌ریزی راهبردی یکی از عوامل مؤثر بر موفقیت برنامه‌ریزی راهبردی بوده و مشارکت مدیران در برنامه‌ریزی راهبردی به‌عنوان یک احتمال پیشین از ایجاد مازاد بودجه‌ای نیز می‌تواند در نظر گرفته شود. این امر مبتنی بر این واقعیت است که بودجه یکی از بخش‌های غیرقابل تشخیص فرآیند برنامه‌ریزی سازمان است (هانسن<sup>۲۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۳؛ مرچانت و وان‌درسته<sup>۲۲</sup>، ۲۰۱۱). این فرآیند برنامه‌ریزی نه تنها شامل بودجه بوده، بلکه برنامه‌ریزی راهبردی را نیز در بر می‌گیرد (فرزاتی<sup>۲۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۱). با وجود این، تمرکز پژوهش‌های موجود بر تنظیم بودجه سریع مدیران بوده و آثار احتمالی برنامه‌ریزی راهبردی مدیران در ایجاد مازاد بودجه‌ای نادیده گرفته شده است (بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵: ۱؛ کارسم<sup>۲۴</sup>، ۲۰۱۵: ۱۱). بنابراین، می‌توان مشکل موجود را در شناخت ناکافی در مورد عوامل مؤثر بر ایجاد مازاد بودجه‌ای به‌وسیله مدیران دانست.

در ایران تاکنون عوامل مؤثر بر ایجاد مازاد بودجه‌ای در ادبیات حسابداری مدیریت مورد مطالعه قرار نگرفته است و اکثر این پژوهش‌ها (به‌عنوان نمونه، فرح‌بخش و محرابیان، ۱۳۸۲) به بررسی عوامل مؤثر بر ایجاد کسری بودجه پرداخته‌اند. به عبارت دیگر، روند رشد این پژوهش‌ها نسبت به خارج از کشور هم بسیار اندک و هم در زمینه‌های متفاوتی صورت پذیرفته است. در این راستا، مطالعه حاضر در زمینه مشارکت مدیران در برنامه‌ریزی راهبردی به‌عنوان یک عامل مؤثر بر کاهش مازاد بودجه‌ای به بررسی و پژوهش پرداخته است. به‌گونه دقیق‌تر، پرسش‌های اصلی این مطالعه عبارتند از:

- تأثیر مشارکت مدیران خدمات درمانی در برنامه‌ریزی راهبردی در ایجاد مازاد بودجه‌ای چیست؟

افزون بر این، 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 (نوهوس<sup>۳۳</sup>، ۱۹۹۲: ۷). آپتل و پورجلالی<sup>۳۴</sup> (۲۰۰۱) نیز بیان می‌کنند که هزینه‌یابی خدمات در صنعت مراقبت‌های بهداشتی در سال‌های اخیر اهمیت بسیار بالایی پیدا کرده است. پیش از آن اُرف<sup>۳۵</sup> و همکاران (۱۹۹۰) اظهار داشته‌اند که بیمارستان‌ها و سازمان‌های خدمات بهداشتی و درمانی در جهت بهبود عملکردشان به دنبال مشارکت در فعالیت‌هایی هستند که منجر به کاهش هزینه‌ها می‌شود؛ به بیان دقیق‌تر، آنان به دنبال تدوین بودجه‌ریزی مناسب و کنترل هزینه‌ها هستند. در نتیجه، مدیران خدمات درمانی سعی بر آن دارند تا با بکارگیری سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، هزینه‌های سازمان‌شان را تحت کنترل داشته باشند. افزایش هزینه‌ها باعث شده است که سیاست‌های هر دو بخش عمومی و خصوصی در راستای تدوین مهار کردن هزینه‌ها و تدوین بودجه مناسب نیز صورت پذیرد (وانس<sup>۳۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۱). بنابراین، مسأله بودجه‌ریزی و ایجاد مزاد از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. نظر به اهمیت بودجه و مسأله مزاد بودجه‌ای در بیمارستان‌ها و مراکز خدمات درمانی، این مطالعه پرسش‌های بالا را در این محیط انجام داده است.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

### مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی و ارتباط آن با مزاد بودجه‌ای

راهبرد به‌عنوان «تعیین اهداف درازمدت و عمومی یک سازمان و انتخاب دوره‌های عمل لازم برای انجام این اهداف (چاندلر<sup>۳۷</sup>، ۱۹۶۲: ۱۳)» تعریف شده است. مسئولیت برنامه‌ریزی راهبردی بر عهده مدیریت ارشد و اجرای آن بر عهده سطوح دیگر مدیریتی است (آنتونی<sup>۳۸</sup>، ۱۹۶۵). اگر چه به لحاظ نظری و تجربی یک پشتیبانی قوی برای وجود رابطه مثبت بین مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی و عملکرد سازمانی مستند شده است (بورگیوس و برودوین<sup>۳۹</sup>، ۱۹۸۴)، اما ادبیات پیشین کمتر به شفاف‌سازی آثار بالقوه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی بر روی مزاد بودجه‌ای، پرداخته‌اند. می‌توان استدلال کرد که اول مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، مزاد بودجه‌ای را کاهش می‌دهد (بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵: ۲) زیرا یکی از دلایل اصلی این موضوع که چرا مدیران مزاد ایجاد می‌کنند، محافظت از خود و هسته اصلی سازمان‌شان از عدم قطعیت

- تأثیر سیستم حسابداری مدیریت، به‌عنوان یک متغیر واسطه‌ای بر رابطه بین مشارکت مدیران خدمات درمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و مزاد بودجه‌ای چیست؟
- تأثیر انگیزش استقلال حاکمیتی<sup>۲۵</sup>، به‌عنوان یک متغیر واسطه‌ای بر رابطه بین مشارکت مدیران خدمات درمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و مزاد بودجه‌ای چیست؟
- تأثیر تعهد سازمانی عاطفی<sup>۲۶</sup>، به‌عنوان یک متغیر واسطه‌ای بر رابطه بین مشارکت مدیران خدمات درمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و مزاد بودجه‌ای چیست؟

علت مطرح کردن پرسش‌های بالا، وجود پتانسیل آن‌ها در فرآیند ایجاد مزاد بودجه‌ای خدمات درمانی است. بودجه‌ریزی و سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت، ابزارهای کنترلی هستند که به مثابه دو کفه یک ترازو به یکدیگر وابسته‌اند (آدابیو و لوتا<sup>۲۷</sup>، ۲۰۰۶: ۴۲۷). به‌طور کلی برای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع بین واحدهای عملیاتی در بودجه‌ریزی از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت استفاده می‌شود (چاو و همکاران، ۱۹۸۸: ۱۱۴). انگیزش حالت نیرویی درونی است که فرد را به رفتارهای خاصی وامی‌دارد (اسپکتور<sup>۲۸</sup>، ۲۰۰۸: ۵۷). تعهد سازمانی یک نگرش و یک حالت روانی است که نشان‌دهنده تمایل، نیاز و التزام جهت ادامه فعالیت در یک سازمان است (رضایی و رضایی، ۱۳۹۲: ۹). شناخت و بکارگیری رفتار صحیح، محیط سازمان را انسانی‌تر و میزان بهره‌وری را افزایش می‌دهد. رفتار سازمانی عبارت است از مطالعه منظم عملیات، اقدامات، کارها و نگرش‌های افرادی که سازمان را تشکیل می‌دهند. مدیریت یکی از اصلی‌ترین اجزای هر سازمانی است. درک رفتار مدیریتی نیازمند بینش‌هایی در زمینه هر دو نظریه‌های مبتنی بر اقتصاد<sup>۲۹</sup> و نظریه‌های مبتنی بر روانشناسی<sup>۳۰</sup> است. پژوهش حاضر نیز به دنبال پیشنهاد کووالسکی<sup>۳۱</sup> و همکاران (۲۰۰۳) یک رویکرد پژوهشی حسابداری مدیریت مبتنی بر روانشناسی را پذیرفته است. به‌ویژه، پژوهش حاضر از بینش‌هایی در زمینه تعهد سازمانی و تئوری خود تصمیم‌گیری<sup>۳۲</sup> برای گسترش درک این موضوع که آیا مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی به مزاد بودجه‌ای با واسطه تعهد سازمانی عاطفی و انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی ارتباط پیدا می‌کند؟، استفاده کرده است. هم‌چنین، نقش مدیران و برنامه‌ریزی راهبردی در عملکرد سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت و آثار آن بر مزاد بودجه‌ای را در کنار ابعاد روانشناسی در نظر می‌گیرد.

در طول فرآیند شکل‌گیری بودجه، مدیران ممکن است سعی کنند برای بخش‌ها یا سازمان‌های مرتبط با خود منابع، بیشتر از نیاز واقعی تقاضا کنند (مرچانت، ۱۹۸۵). بر اساس این اقدام، مدیران بخش‌ها به منابع بیشتر از نیاز واقع دسترسی پیدا می‌کنند و این منابع اضافی، انعطاف‌پذیری در عملیات و دسترسی راحت‌تر آنان به بودجه را فراهم می‌نماید و همچنین به‌عنوان یک محافظ در برابر خطرات نقش مهمی ایفا می‌کنند (وو<sup>۵۰</sup>، ۲۰۰۵). با این حال، منافع شخصی مدیران یا زیردستان می‌تواند در ایجاد مزاد بودجه‌ای مؤثر باشد (نوری و پارکر<sup>۵۱</sup>، ۱۹۹۶).

در طول چند سال گذشته نقش حسابداران مدیریت به‌طور قابل‌توجهی تغییر پیدا کرده است و در تصمیم‌گیری‌ها با مدیریت مشارکت بالایی دارند (آپلباوم<sup>۵۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، به ایجاد مزاد بودجه‌ای ارتباط پیدا می‌کند. واضح است که یکی از اصلی‌ترین اجزای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، خود مدیران هستند. با این حال اگر مدیران میانی به دلایلی همچون تضاد منافع، در عملکرد سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت خللی وارد نمایند، این سیستم نمی‌تواند اثر صحیح و کامل خود را بر ایجاد مزاد بودجه‌ای بگذارد. مشارکت در فرآیند برنامه‌ریزی راهبردی از سه عامل تولید اطلاعات، تجزیه و تحلیل و نظارت عمومی از اجرای این برنامه‌ها حمایت می‌کند (نوریس<sup>۵۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۶: ۱۷). در چنین وضعیتی بکارگیری و مشارکت مدیران در تدوین برنامه‌های راهبردی سازمان می‌تواند در بهبود عملکرد سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت کمک شایان‌توجهی نماید.

### رابطه بین سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و مزاد بودجه‌ای

به اعتقاد بوش و گوستافسون<sup>۵۴</sup> (۲۰۰۲) در سازمان‌های بخش عمومی، سیستم کنترل مدیریت برای کاهش مزاد بودجه‌ای نسبت به سازمان‌های بخش خصوصی کمتر بوده و کافی نیست. بوش (۲۰۰۲) نیز مفهوم مزاد بودجه‌ای را در سازمان‌های دولتی مورد مطالعه قرار داده و به این نتیجه رسیده است که مزاد بودجه‌ای در دوره تجدید سازمان برای مدیریت بخش عمومی می‌تواند سودمند واقع شود؛ چرا که این موضوع می‌تواند به فن‌های نوین، سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت و شکل‌های سازمانی جدید منجر گردد. با این حال، بورگه<sup>۵۵</sup> و همکاران (۲۰۰۸) مدعی هستند که مزاد بودجه‌ای همین کار را با ناکارآمدی در سازمان‌های دولتی انجام می‌دهد. اگر از دیدگاه بوش (۲۰۰۲) به موضوع نگاه شود، می‌توان

است (سیرت و مارچ<sup>۴۰</sup>، ۱۹۶۳) و مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند عدم اطمینان تجربه‌شده نیاز به ایجاد مزاد بودجه‌ای را به روش‌های مختلفی کاهش دهد. دوم، اگر مدیران مجاز به برقراری ارتباطات داخلی مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی باشند، به اشتراک‌گذاری عمودی و افقی اطلاعات بهبود پیدا خواهد کرد (هوتزشرنوترو و کلیندینست<sup>۴۱</sup>، ۲۰۰۶) و این امر می‌تواند روی ایجاد مزاد بودجه‌ای تأثیر بگذارد. سوم، ادغام قابلیت‌های مختلف از طریق مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند یک اثر شناختی در بخش مدیریتی به‌وجود آورد (هال<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۸) و ارائه اطلاعات بیشتر و بهتر به مدیران اجازه می‌دهد تا انتخاب بهتری داشته و آثار مثبتی بر کیفیت تصمیم گرفته‌شده را ببینند (رائس<sup>۴۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۱)؛ این موضوع می‌تواند به بهبود تخصیص منابع و کاهش مزاد بودجه‌ای نیز منجر شود (کادز و گولبدینگ<sup>۴۴</sup>، ۲۰۰۸). چهارم، در صورتی که به مدیران اجازه داده شود در برنامه‌ریزی راهبردی مشارکت داشته باشند، شفافیت اطلاعات افزایش می‌یابد و مدیران راهبرد سازمان‌شان را بهتر درک خواهند کرد (چاپمن و کیهن<sup>۴۵</sup>، ۲۰۰۹)، به‌طوری‌که اهداف و دستورالعمل‌ها روشن‌تر شده، عدم اطمینان کاهش می‌یابد و بر این اساس نیاز به ایجاد مزاد بودجه‌ای می‌تواند کاهش یابد (یوئن<sup>۴۶</sup>، ۲۰۰۴).

در مقابل، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی هم‌چنین می‌تواند مزاد بودجه‌ای را افزایش دهد. این حالت زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران اجازه دهند «استدلال انگیزه‌ای» وجود داشته باشد که در این حالت رفتار مدیران از ترجیحات‌شان تأثیر می‌پذیرد (کوندا<sup>۴۷</sup>، ۱۹۹۰). پژوهش انجام شده به‌وسیله تیلر<sup>۴۸</sup> (۲۰۱۰) بر اهمیت استدلال انگیزه‌ای در مجموعه ارزیابی متوازن اشاره دارد. با گسترش مفهوم حسابداری-راهبرد، می‌توان انتظار داشت که اگر مدیران اجازه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی را داشته باشند، آنان بیشتر فعال خواهند شد و به راهبرد سازمان‌شان نیز متعهد می‌شوند (آلن و مایر<sup>۴۹</sup>، ۱۹۹۰) و بنابراین پیاده‌سازی و اجرای راهبرد با مشارکت مدیران تأمین و حفاظت می‌شود (بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵: ۳). نظر به این‌که مزاد بودجه‌ای می‌تواند یک محافظ در برابر شرایط پیش‌بینی‌نشده را فراهم کند (سیرت و مارچ، ۱۹۶۳)، وجود آن ممکن است به مدیران در حصول اطمینان از اجرای یکنواخت راهبرد نیز کمک نماید. بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵: ۳) اعتقاد بیان می‌دارند که مدیرانی که اجازه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی را پیدا می‌کنند، ممکن است ایجاد مزاد بودجه‌ای را در ذهن داشته باشند.

رابطه بین مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی و سیستم

اطلاعات حسابداری مدیریت

دریافت که فن‌های نوین و سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت به کاهش ایجاد مزاد بودجه‌ای سازمان کمک می‌کنند. در محیط‌هایی که بین نماینده‌ها عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد، به دلیل تضاد منافع احتمالی، احتمال افزایش مزاد بودجه‌ای وجود دارد (لیبی<sup>۵۶</sup>، ۲۰۰۳). بر این اساس عدم تقارن اطلاعاتی یکی از عواملی درون‌سازمانی است که می‌تواند بر بودجه سازمان‌ها تأثیرگذار باشد (فیشر<sup>۵۷</sup> و همکاران، ۲۰۰۲). در سازمان‌های دولتی به دلیل گستردگی بسیار زیاد، احتمال عدم تقارن اطلاعاتی در بین مدیران سطوح مختلف سازمان نسبت به شرکت‌های بخش خصوصی بیشتر است. بنابراین، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت یکی از عواملی است که می‌تواند بر میزان عدم تقارن اطلاعاتی سازمان تأثیر گذاشته و از این طریق بر ایجاد مزاد بودجه‌ای سازمان اثرگذار شود. شواهد پژوهش داوموسر<sup>۵۸</sup> و همکاران (۲۰۱۵) نیز از این ایده حمایت می‌کند.

برای استقلال حاکمیتی و انگیزش کنترل‌شده با اهمیت است؛ برای مثال پژوهش‌های گسترده‌ای در رشته روانشناسی شواهدی از نتایج مثبت انگیزش استقلال حاکمیتی و نتایج منفی مرتبط با انگیزش کنترل‌شده را فراهم کرده‌اند (به‌عنوان نمونه، رایان و دیسی، ۲۰۰۰؛ وانستینکیست و همکاران، ۲۰۰۹). افزون‌بر این، سودمندی این مغایرت به پژوهش‌های روانشناسی محدود نمی‌شود، بلکه در پژوهش‌های بودجه‌ریزی اخیر نیز نشان داده شده است. به‌طور خاص، وانگ-آن-وینگ<sup>۶۳</sup> و همکاران (۲۰۱۰) یک مدل مبتنی بر انگیزش بودجه‌ریزی مشارکتی<sup>۶۴</sup> را برای توضیح شواهد مختلفی از رابطه بین مشارکت در بودجه و عملکرد، ارائه کرده‌اند. بنابراین، اگر آنان فرصت تمرین و بیان ظرفیت‌های خود را تجربه کنند، احساس شایستگی خواهند کرد (دیسی و رایان، ۲۰۰۴). مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی به مدیران می‌تواند این حس را القا کند که بهتر قادر به کنترل محیط اطراف‌شان (چنهال<sup>۶۵</sup>، ۲۰۰۳؛ هوتزشرنوتو<sup>۶۶</sup> و کلیندینست، ۲۰۰۶)، کارشان (شیلدز<sup>۶۶</sup> و شیلدز، ۱۹۹۸) و فرآیند تصمیم‌گیری (لوکه و لاتهام، ۱۹۹۰) هستند. دعوت به مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی نشانه‌ای از اعتماد به صلاحیت مدیر است. در نهایت، نیاز به ارتباط<sup>۶۷</sup> نشان‌دهنده اهمیت دادن و احساس اهمیت دادن به‌وسیله سایرین است. افراد برای برقراری روابط نزدیک تلاش می‌کنند و می‌خواهند احساس کنند که آن‌ها عضوی از یک گروه اجتماعی هستند (بئومیستر و لیبری<sup>۶۸</sup>، ۱۹۹۵). در حالت‌هایی که مدیران اجازه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی را دارند، سطح رضایت و موافقت عمومی در میان مدیران نیز افزایش می‌یابد، ارتباطات داخلی افزایش پیدا می‌کند و یک جو همگانی برای تلاش کردن ایجاد می‌شود (پاپاداکیس<sup>۶۹</sup> و همکاران، ۱۹۹۸)، که تمام افراد را برای نیاز به ارتباط قانع می‌کند. بر اساس این یافته‌ها، انتظار می‌رود که رضایت‌مندی از سه نیاز اساسی از طریق مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، سازمان را تشویق به درونی-سازی اهداف سازمانی و هم‌چنین منابع مورد نیاز برای اجرای این اهداف نماید، به‌طوری‌که مدیران انگیزش استقلال حاکمیتی برای دستیابی به اهداف بودجه را تجربه کنند.

#### رابطه بین انگیزش استقلال حاکمیتی و مزاد بودجه‌ای

انگیزش لازمه اساسی برای ایجاد مزاد بودجه‌ای است (آشمدارا<sup>۷۰</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). مدیران می‌توانند در شرایط مختلفی و به دلایل متفاوتی از خود رفتارهای مشابه نشان دهند (گران<sup>۷۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۱) و لذا این احتمال وجود دارد که آن‌ها مجبور به ایجاد مزاد بودجه‌ای شوند؛ به دلایلی همچون فشار اجتماعی، فشار پاسخ‌گویی یا فشار برای فاش

رابطه بین مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی و انگیزش استقلال حاکمیتی

هانسن و وان‌درسته (۲۰۰۴) نشان دادند که بودجه‌ریزی می‌تواند به‌طور برنامه‌ریزی‌شده، برنامه‌های راهبردی درازمدت سازمان را به بودجه عملیاتی کوتاه‌مدت تبدیل کند. در واقع، هدف اولیه بودجه فراهم کردن ابزاری برای مدیران است که بتوانند با راهبرد پیچیده و انتزاعی دست و پنجه نرم کنند (آنتونی و گووینداراجان<sup>۵۹</sup>، ۲۰۰۷). به‌عنوان یک ترجمه مالی از راهبرد، بودجه، راهبرد را به کارکنان متصل می‌کند و سازمان را قادر می‌سازد تا برنامه‌های راهبردی سازمان را به اهداف آن متصل نماید. افزون‌بر این، برنامه‌ریزی راهبردی بکارگیری منابع را هدایت کرده تا سازمان بتواند به مزیت رقابتی دسترسی پیدا کند (کتوکوی و کاستانر<sup>۶۰</sup>، ۲۰۰۴). مدیران می‌توانند با مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، اهداف راهبردی سازمان را درون‌سازی کنند و در نتیجه به ابزاری (به‌عنوان نمونه، بودجه) برای دسترسی به این اهداف نیاز دارند. در نتیجه، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند نه تنها برای اهداف راهبردی، بلکه برای اهداف بودجه‌ریزی نیز انگیزش ایجاد کند.

#### رابطه بین مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی و انگیزش استقلال حاکمیتی

نظریه‌پردازان انگیزش (رایان و دیسی<sup>۶۱</sup>، ۲۰۰۰) بین «انگیزش استقلال حاکمیتی» و «انگیزش کنترل‌شده» تمایز قائل شده‌اند؛ که در آن انگیزش استقلال حاکمیتی با احساس آزادی و اراده اساسی توصیف می‌شود، اما انگیزش کنترل‌شده به‌عنوان یک احساس فراگیر تحت فشار توصیف می‌شود (وانستینکیست<sup>۶۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). این تمایز بین انگیزش

کردن اطلاعات خصوصی‌شان (کووالسکی و همکاران، ۲۰۰۳). با این حال، افرادی که احساس می‌کنند تحت فشار هستند، موفق به حفظ تلاش و عملکردشان در طول زمان نخواهند شد (گران، ۲۰۰۸). در مقابل، انگیزش استقلال حاکمیتی بیشتر مبتنی بر تلاش معطوف به هدف و دستیابی به هدف است (شلدون و ایلپوت<sup>۷۲</sup>، ۱۹۹۸). مدیرانی که دارای انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی هستند، اهمیت دستیابی به بودجه را درک کرده و در خصوص تصمیمات‌شان که چطور به اهداف بودجه‌ای رسیده‌اند، به مافوق پاسخ‌گو خواهند بود. پژوهش‌های مربوط نیز رابطه قوی بین انگیزش استقلال حاکمیتی با نتایج کاری مثبت، مانند عملکرد، خلاقیت، پایداری و ابتکار عمل را نشان داده‌اند (به‌عنوان نمونه، رایان و دیسی، ۲۰۰۰؛ وانگ-آن-وینگ و همکاران، ۲۰۱۰). این موضوع به معنای این است که مدیرانی که دارای انگیزش استقلال حاکمیتی هستند، بیشتر برای رسیدن به راه‌حل‌های خلاقانه در راستای دستیابی به اهداف بودجه تلاش می‌کنند و متقابلاً کمتر تمایل به ایجاد اهداف آسان‌تر برای دستیابی به این اهداف دارند و لذا کمتر تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای خواهند داشت.

#### رابطه بین مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی و تعهد سازمانی عاطفی

مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی نه تنها انگیزش را تحریک می‌کند، بلکه تعهد عاطفی به سازمان را نیز تحریک می‌کند (فریمن<sup>۷۳</sup>، ۱۹۸۹؛ شیلدز و شیلدز، ۱۹۹۸). تعهد سازمانی عاطفی اشاره به وابستگی عاطفی کارکنان به سازمان داشته و با این ویژگی‌ها توصیف می‌شود: (۱) یک باور قوی در پذیرش ارزش‌ها و اهداف سازمانی و (۲) تمایل به نشان دادن تلاش اساسی و قابل توجه به نمایندگی از سازمان (موودی<sup>۷۴</sup> و همکاران، ۱۹۷۹).

کارکنان اگر در محیط سازمان‌شان شانس مشارکت در تصمیم‌گیری را داشته باشند، آنگاه حس عمیق تعهد سازمانی عاطفی را در خود به‌وجود می‌آورند (سیارفوس و موکزکا<sup>۷۵</sup>، ۱۹۷۳). مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی به‌عنوان شکل خاصی از تصمیم‌گیری مشارکتی، رابطه مثبتی با رضایت‌مندی از نیازهای مدیران به استقلال حاکمیتی و شایستگی دارد و این رضایت از نیازها به‌عنوان مقدمه‌ای از تعهد سازمانی عاطفی شناسایی شده است (گریگوراس و دیفندورف<sup>۷۶</sup>، ۲۰۰۹). در راستای استفاده از این مفاهیم در حیطه مدیریت راهبردی، پژوهش‌های بسیاری نشان داده‌اند که مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی منجر به پذیرش بیشتر اهداف سازمانی شده و از این-رو ترویج تعهد سازمانی عاطفی را در پی خواهد داشت (کیم و

ماوبورگنه<sup>۷۷</sup>، ۱۹۹۸). در واقع، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، تعهد سازمانی عاطفی را افزایش می‌دهد و از این طریق فرصتی برای تصمیم‌گیری سازمانی به‌وسیله مدیران را به وجود آورده و آن‌ها را متعهد به این تصمیمات می‌کند (ماتهیو و زاجاک<sup>۷۸</sup>، ۱۹۹۰).

#### رابطه بین تعهد سازمانی عاطفی و مازاد بودجه

احتمال ایجاد مازاد بودجه‌ای می‌تواند از تضاد منافع ناشی شود، به‌طوری‌که ایجاد مازاد ممکن است برای مدیران سودمند بوده، اما برای سازمان به‌عنوان یک مجموعه سودمند نباشد (کرامر و هارتمن<sup>۷۹</sup>، ۲۰۱۱). مدیرانی که دارای تعهد سازمانی عاطفی قوی هستند، در راستای منافع سازمان عمل خواهند کرد؛ چرا که آن‌ها درک‌شان از منافع سازمان با منافع خودشان یکسان است (کیم و ماوبورگنه، ۱۹۹۸). این مدیران با اهداف سازمانی همسو هستند و احساس مثبتی در مورد آن‌ها دارند. در مقابل، مدیران با تعهد سازمانی کم، در درجه اول به دنبال اهداف فردی و جاه‌طلبی‌های خودشان هستند (بائردمائرکر و بروگمن، ۲۰۱۵).

نوری (۱۹۹۴) و نوری و پارکر (۱۹۹۶) یافتند که سطح تعهد سازمانی عاطفی مدیران، بر تلاش آن‌ها در خصوص ایجاد مازاد بودجه‌ای تأثیر می‌گذارد. مدیرانی که به شدت تعهد عاطفی دارند، آثار ناکارآمد بالقوه مازاد بودجه را برای سازمان خود درک می‌کنند و تمایل به انجام فعالیت در راستای منافع کلی سازمان دارند. بنابراین، مقدار مازاد بودجه‌ای که آن‌ها ایجاد خواهند کرد، کم می‌باشد. در مقابل، مدیران با سطح پایین تعهد سازمانی عاطفی، ممکن است درجه بالایی از ایجاد مازاد بودجه‌ای را نمایش دهند؛ چرا که به‌عنوان افراد اقتصادی عقلایی، اغلب در راستای منافع خودشان حرکت می‌کنند (لووه و شاو<sup>۸۰</sup>، ۱۹۶۸).

#### رابطه بین انگیزش استقلال حاکمیتی و تعهد سازمانی عاطفی

انگیزش یکی از طرقی است که تعهد را به‌وجود می‌آورد. پژوهش‌گران استدلال کرده‌اند که انگیزش استقلال حاکمیتی و تعهد سازمانی عاطفی باید با یکدیگر ارتباط داشته باشند (گاگنه<sup>۸۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). بونو و جاگ<sup>۸۲</sup> (۲۰۰۳) به بررسی ارتباط استقلال حاکمیتی و تعهد سازمانی عاطفی پرداختند. آنان یافتند که استقلال حاکمیتی به‌طور مثبت با تعهد سازمانی عاطفی در ارتباط هستند. والراند<sup>۸۳</sup> (۱۹۹۷) در مدل انگیزش سلسله مراتبی‌اش انگیزش را در سه سطح کلی به

رسمیت می‌شناسد: انگیزش درونی، انگیزش بیرونی و بی-انگیزگی.

در تئوری خود تصمیم‌گیری چنین فرض شده است که تمایل انگیزش درونی در گرو ارضاء سه نیاز اولیه روانشناختی شامل، شایستگی، استقلال حاکمیتی و احساس تعلق است. وقتی که فردی عملی را آزادانه انتخاب کند نیاز به خودمختاری (استقلال حاکمیتی) در وی رشد می‌یابد، وقتی که بر آن عمل تسلط یابد احساس شایستگی خواهد کرد و هنگامی که با افراد سازمان خود ارتباط برقرار کند و از حمایت آن‌ها برخوردار شود، احساس تعلق در وی رشد می‌کند. محیطی که با حمایت خود، زمینه ارضای این نیازها را فراهم کند باعث لذت بردن فرد از اعمال و در نتیجه تنظیم استقلال حاکمیتی رفتارها می‌گردد (تنهای‌رشوانلو و حجازی، ۱۳۸۸: ۲). یکی از ویژگی‌های مدل انگیزشی پایین به بالا، تأثیر سطح انگیزش درونی بر سطح بی‌انگیزگی است. از دیدگاه والراند (۱۹۹۷) بی‌انگیزگی در افراد دارای دو منشأ درونی و بیرونی است. در بی‌انگیزگی بیرونی، دلیل عدم تمایل افراد به انجام کار این است که حس می‌کنند تلاش‌های آن‌ها هیچ‌گونه پاداش یا پیامد مثبتی به دنبال نخواهد داشت. در مقابل، افراد دارای بی‌انگیزگی درونی چنین می‌پندارند که مهارت، توانایی و صلاحیت لازم برای انجام اثربخش شغل خویش را ندارند و در نتیجه هیچ تلاشی در جهت انجام کار نخواهند کرد و دچار انفعال می‌شوند. باثردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) اعتقاد دارند که مدیرانی که در حال تجربه انگیزش استقلال حاکمیتی هستند، بیشتر احتمال دارد که دچار تعهد سازمانی عاطفی شوند. به عبارت دیگر، بر اساس انعطاف مدل سلسله مراتبی والراند (۱۹۹۷)، انگیزش استقلال حاکمیتی مدیران به احساس آن‌ها نسبت به تعهد عاطفی مرتبط خواهد بود.

## ۲-۱- پیشینه پژوهش

نوری (۱۹۹۴) به پیش‌بینی مزاد بودجه‌ای با استفاده از تعهد سازمانی و دلبستگی شغلی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که برای مدیران بسیار متعهد، دلبستگی شغلی با ایجاد مزاد بودجه‌ای رابطه منفی دارد. هم‌چنین، در خصوص مدیرانی که متعهد نیستند، دلبستگی شغلی با ایجاد مزاد بودجه‌ای رابطه مثبت دارد. فیشر و همکاران (۲۰۰۲) نیز به بررسی تجربی آثار عدم تقارن اطلاعاتی بر بودجه‌های مذاکره-ای پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عدم تقارن اطلاعاتی بر رابطه بین شرایط مذاکره و مزاد بودجه‌ای تأثیر دارد. ماگیا و جاکوبوس (۲۰۰۷) نیز به بررسی آثار مشارکت در بودجه بر مزاد بودجه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان

داد که رابطه مستقیم چندانی بین مشارکت در بودجه و مزاد بودجه‌ای وجود نداشت. با وجود این، مشارکت در بودجه از طریق عدالت سازمانی به انصاف مدیران، تعهد به اهداف بودجه و در نهایت به ایجاد مزاد بودجه‌ای ارتباط پیدا می‌کند. هم-چنین، آلد‌هایات<sup>۸۴</sup> (۲۰۱۱) به بررسی ویژگی‌های سازمانی و عملکرد برنامه‌ریزی راهبردی در هتل‌های اردنی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که روند برنامه‌ریزی راهبردی هتل‌ها با اندازه آن‌ها در ارتباط بوده اما با نوع مالکیت هیچ ارتباطی ندارد. فاریا و سیلوا<sup>۸۵</sup> (۲۰۱۳) نیز به بررسی آثار عدم تقارن اطلاعاتی بر ایجاد مزاد بودجه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عدم تقارن اطلاعاتی محیط مناسبی را برای افزایش مزاد بودجه‌ای فراهم می‌کند. بیلماز<sup>۸۶</sup> و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا سیاست سازمانی و تعهد سازمانی بر ایجاد مزاد بودجه‌ای در سازمان-های دولتی تأثیری دارد. نتایج پژوهش آنان نشان داد که سیاست سازمانی و تعهد سازمانی تأثیر منفی و معناداری بر ایجاد مزاد بودجه‌ای دارد. ویداناپوترا و میمبا (۲۰۱۴) به بررسی آثار مشارکت در بودجه بر مزاد بودجه‌ای در تعیین بودجه دولت‌های محلی استان بالی در هندوستان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عدم اطمینان شغلی می‌تواند رابطه بین مشارکت در بودجه و مزاد بودجه‌ای را تعدیل کند. اخیراً باثردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) نیز به بررسی آثار مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی بر ایجاد مزاد بودجه‌ای ناشی از نقش مدیران پرداختند. نتایج پژوهش آنان با کنترل مشارکت در بودجه و کشف بودجه نشان داد که افزایش مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی منجر به کاهش ایجاد مزاد بودجه‌ای با واسطه تعهد سازمانی عاطفی می‌شود. افزون‌بر این، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی از طریق واسطه انگیزش استقلال حاکمیتی، ایجاد مزاد بودجه‌ای را کاهش می‌دهد. داوموسر و همکاران (۲۰۱۵) نیز در پژوهش خود به بررسی صداقت در بودجه‌ریزی و نقش مزاد بودجه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که بودجه‌ریزی مشارکتی هم می‌تواند باعث افزایش و هم کاهش مزاد بودجه‌ای شود. هم‌چنین، عدم تقارن اطلاعاتی باعث افزایش مزاد بودجه‌ای می‌شود.

با بررسی پژوهش‌های انجام شده در خارج از کشور، برعکس پژوهش‌های داخلی، می‌توان دریافت که در اکثر این مطالعات به اهمیت متغیرهای رفتاری و روانشناسی در خصوص بودجه اشاره شده است. افزون‌بر این، در بیشتر مطالعات انجام شده مشارکت در بودجه به‌عنوان عاملی تأثیرگذار بر ایجاد مزاد بودجه‌ای در نظر گرفته شده است. از این‌رو، می‌توان نقطه قوت و متمایزکننده پژوهش حاضر نسبت به پژوهش‌های خارجی را

مورد بررسی محدود و اطلاعات دقیق در خصوص تعداد آن وجود نداشت، در نتیجه، تعداد ۱۰۰۰ پرسشنامه در بین اعضای جامعه آماری توزیع شد که از این میان ۸۷۸ پرسشنامه جمع‌آوری و ۸۱۶ عدد آن برای استفاده مناسب تشخیص داده شد. روش نمونه‌گیری مورد استفاده تصادفی ساده است.

در ارتباط با ارزیابی متغیرهای پژوهش از پرسشنامه استفاده شده است. در پرسشنامه مذکور از طیف لیکرت هفت گزینه‌ای (بسیار زیاد، زیاد، تا حدی زیاد، متوسط، تا حدی کم، کم و بسیار کم با نمره‌های، به ترتیب، ۷ تا ۱) استفاده شد. 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 آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. به این منظور در ابتدا تعداد ۴۰ پرسشنامه بین تعدادی از افراد جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع شد که نتایج حاکی از پایایی مناسب ابزار پژوهش بود. همچنین، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۲۱ و نرم‌افزار مدل‌بندی معادلات ساختاری Amos نسخه ۲۲ استفاده شده است.

برای تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از پرسشنامه، از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی استفاده می‌شود. به منظور تحلیل کیفی اطلاعات عمومی بدست آمده از پاسخ‌دهندگان از روش‌های آمار توصیفی شامل طبقه‌بندی و سازماندهی اطلاعات، توزیع فراوانی نسبی و مطلق استفاده شد. در این پژوهش، با توجه به بزرگ بودن اندازه نمونه، توزیع داده‌ها از توزیع نرمال تبعیت می‌کند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از روش مدل‌بندی معادلات ساختاری استفاده شد.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

این پژوهش به دنبال یافتن پاسخی برای این سؤال است که: آیا مشارکت مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی در برنامه‌ریزی راهبردی بر ایجاد مزاد بودجه‌ای وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی تأثیری دارد؟ افزون‌بر سؤال مذکور، مطالعه حاضر به دنبال یافتن این پاسخ است که: تأثیر متغیرهای روانشناسی (تعهد سازمانی عاطفی و انگیزش بودجه-ای استقلال حاکمیتی) و سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت در ارتباط بین مشارکت مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی در برنامه‌ریزی راهبردی و ایجاد مزاد بودجه‌ای، به‌عنوان متغیرهای واسطه‌ای چیست؟

در سه مورد خلاصه کرد: اول، اکثر پژوهش‌های خارجی در یک محیط انتفاعی صورت پذیرفته‌اند، اما این مطالعه قصد بر آن دارد تا در بخش دولتی و غیرانتفاعی وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور ایران صورت پذیرد. دوم، آن که مطالعات خارجی نقش سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت را نادیده گرفته‌اند، اما این مطالعه نقش سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت را نیز در روابط فی‌مابین مشارکت مدیران خدمات درمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و ایجاد مزاد بودجه‌ای در نظر می‌گیرد. سوم، پژوهش‌های خارجی در محیط کشورهای توسعه یافته صورت پذیرفته‌اند، اما این مطالعه در ایران که یک کشور در حال توسعه است، صورت خواهد پذیرفت.

در ایران نیز بررسی پژوهش‌های انجام شده در زمینه بودجه نشان می‌دهد که اکثر این مطالعات به بحث کسری بودجه پرداخته‌اند و تقریباً در هیچ پژوهشی مزاد بودجه‌ای مورد مطالعه قرار نگرفته است. همچنین، در زمینه مشارکت مدیران در برنامه‌ریزی راهبردی پژوهش‌های بسیار اندکی صورت پذیرفته است. این در حالی است که با بکارگیری گسترده مشارکت در بودجه در مطالعات خارجی، در مطالعات داخلی این موضوع نیز به ندرت استفاده شده است. به عبارتی، می‌توان گفت که مطالعه حاضر اولین پژوهشی است که در ایران در زمینه مزاد بودجه‌ای صورت می‌پذیرد.

#### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کمی است که از روش علمی ساخت و اثبات تجربی استفاده می‌کند و بر اساس فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهش از قبل تعیین شده انجام می‌شود. از این دسته پژوهش‌ها زمانی استفاده می‌شود که معیار اندازه‌گیری داده‌ها کمی است و برای استخراج نتیجه‌ها از فن‌های آماری استفاده می‌شود (نمازی، ۱۳۸۲: ۶۴). همچنین، از آنجا که داده‌های این مطالعه از طریق پرسشنامه جمع‌آوری می‌شود، می‌توان پژوهش حاضر را از نوع پژوهش‌های پیمایشی دانست. به لحاظ هدف نیز در دسته پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد.

جامعه آماری پژوهش حاضر را کلیه مدیرانی که در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های دولتی کشور به هر نحوی می‌توانند در بودجه‌ریزی شرکت داشته باشند (شامل رؤسا، معاونین و مدیران بخش‌های مختلف)، تشکیل می‌دهند. به عبارت دقیق‌تر، هر سه سطح مدیریتی رده بالا، میانی و عملیاتی در وزارت بهداشت، دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌های دولتی کشور، جامعه آماری پژوهش حاضر هستند. با توجه به این که جامعه



بخش‌های قبل نشان می‌دهد. همان‌گونه که پیش‌تر آمد، در پژوهش حاضر جهت اندازه‌گیری و سنجش هر یک از متغیرهای پژوهش از پرسش‌نامه استفاده شده است. کلیه پرسش‌نامه‌های مورد استفاده در این مطالعه که در پژوهش‌های خارجی استفاده شده‌اند، با توجه به وضعیت ایران و به خصوص وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور، بومی‌سازی شده‌اند. به‌طور کلی، متغیرهای پژوهش حاضر عبارتند از:

**متغیر مستقل:** مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، متغیر مستقل این پژوهش است. برای اندازه‌گیری این متغیر از پرسش‌نامه تهیه‌شده به‌وسیله بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) با تعدیلات لازم که در برگرنده ۱۲ سؤال است، استفاده می‌شود. پیش از پاسخ به سؤال‌های این پرسش‌نامه، از آزمودنی‌ها خواسته شده بود که به سؤال زیر پاسخ دهند:

«آیا در سازمان شما برنامه‌ریزی راهبردی وجود دارد؟ بلی □ تا حدی □ خیر □»

در صورتی‌که پاسخ آزمودنی گزینه‌های «بلی» یا «تا حدی» باشد، از وی خواسته می‌شود که به سؤالات پرسش‌نامه پاسخ دهد و در غیر این‌صورت از پاسخ دادن به سؤالات مرتبط با این پرسش‌نامه خودداری کند.

برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های بالا و بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش که پیش از این مطرح شد، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

**فرضیه اول:** انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی بر رابطه بین مشارکت آنان در برنامه‌ریزی راهبردی و مزاد بودجه‌ای نقش واسطه‌ای ایفا می‌کند.

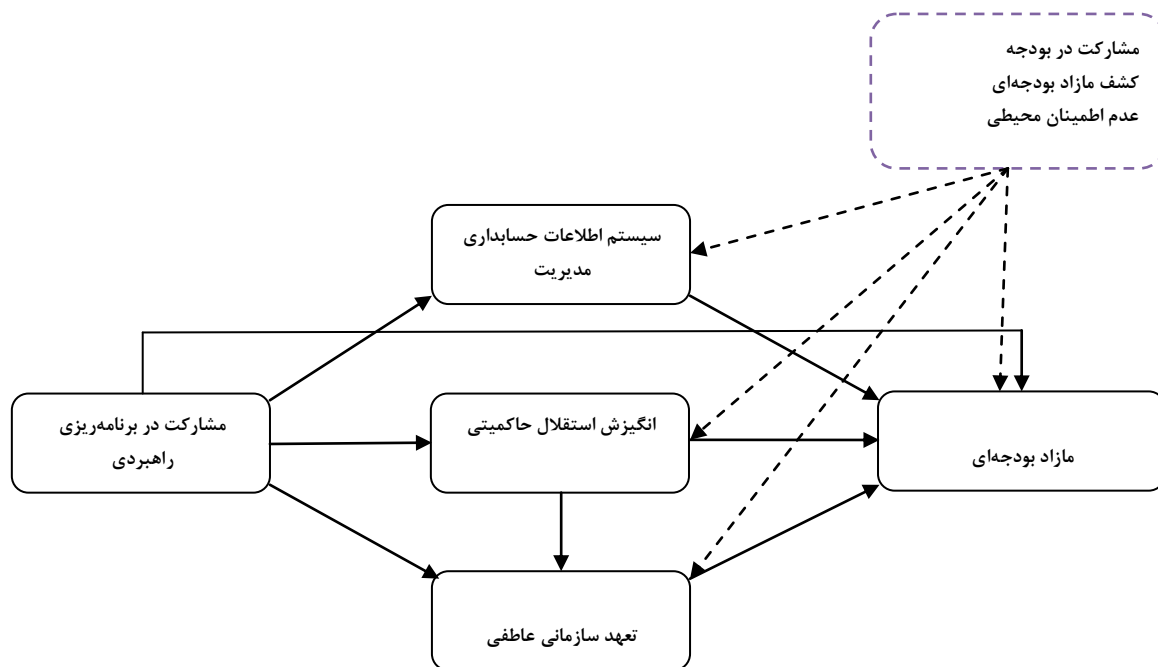
**فرضیه دوم:** تعهد سازمانی عاطفی مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی بر رابطه بین مشارکت آنان در برنامه‌ریزی راهبردی و مزاد بودجه‌ای نقش واسطه‌ای ایفا می‌کند.

**فرضیه سوم:** سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر رابطه بین مشارکت مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی در برنامه‌ریزی راهبردی و مزاد بودجه‌ای نقش واسطه‌ای ایفا می‌کند.

**فرضیه چهارم:** انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی، تعهد سازمانی عاطفی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد و این اثر منجر به تأثیرگذاری بر مزاد بودجه‌ای می‌شود.

#### ۵- مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش

شکل شماره ۱ مدل مفهومی بکار گرفته شده در این پژوهش را بر اساس مبانی نظری و فرضیه‌های ارائه شده در



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

مثبت بین مشارکت در بودجه به خاطر بالا رفتن انگیزش و بهبود عملکرد مدیر معتقد بوده‌اند (کوچ و فرنچ، ۱۹۴۸: ۵۱۲-۵۳۲). همچنین، برخی از پژوهش‌گران از کشف شدن مازاد ایجاد شده به وسیله آن‌ها توسط مافوق‌شان ترس دارند (بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵: ۷)؛ بنابراین، احتمال کشف شدن مازاد بودجه‌ای بر انگیزه افراد در خصوص ایجاد مازاد بودجه‌ای تأثیرگذار است. افزون بر این، در جایی که مازاد بودجه‌ای ایجاد شده به راحتی قابل تشخیص است، نمی‌توان مازاد بودجه‌ای ایجاد کرد (مرچانت، ۱۹۸۵: ۲۰۳). افزون بر این، عدم اطمینان محیطی یکی از عوامل است که می‌تواند بر نگرش مدیران در خصوص ایجاد مازاد بودجه‌ای تأثیرگذار باشد (ییلماز و آزر، ۲۰۱۱: ۸۹۰۲). در همین راستا، از مشارکت در بودجه، کشف مازاد بودجه‌ای و عدم اطمینان محیطی به‌عنوان متغیرهای کنترلی استفاده شده است. برای اندازه‌گیری مشارکت در بودجه، پرسش‌نامه میلانی<sup>۸۸</sup> (۱۹۷۵) بکار برده شد. این پرسش‌نامه از ۶ سؤال تشکیل شده بود. پیش از پاسخ به سؤالات این پرسش‌نامه، از آزمودنی‌ها خواسته شده بود که به سؤال زیر پاسخ دهند. در صورتی که پاسخ آزمودنی گزینه-های «بلی» یا «تا حدی» باشد، از وی خواسته می‌شود که به سؤالات این پرسش‌نامه پاسخ دهد و در غیر این صورت از پاسخ دادن به سؤالات مرتبط با این پرسش‌نامه خودداری کند.

«آیا شما در بودجه‌ریزی مشارکت دارید؟ بلی □ خیر □»

برای اندازه‌گیری کشف مازاد بودجه‌ای در این پژوهش مشابه با مطالعه بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) از پرسش‌نامه انسی<sup>۸۹</sup> (۱۹۷۳) استفاده شد. این پرسش‌نامه از ۵ سؤال تشکیل شده است. لازم به ذکر است که پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش انسی (۱۹۷۳) از ۳ سؤال تشکیل شده بود، اما در پژوهش حاضر تعداد ۲ سؤال که به وسیله پژوهش‌گران طراحی شده بودند، به پرسش‌نامه اضافه شد.

عدم اطمینان محیطی به تغییر و تنوع در محیط بیرون از سازمان اشاره دارد (کرن، ۲۰۰۳: ۱۴۷). اندروز نیز عدم اطمینان محیطی را به‌عنوان محصول برداشت‌های مدیران از پیچیدگی، بی‌ثباتی و پیش‌بینی‌ناپذیری محیط سازمانی تعریف کرده است (اندروز، ۲۰۰۸: ۲۶). برای اندازه‌گیری عدم اطمینان محیطی از پرسش‌نامه‌ای که توسط پژوهش‌گر تهیه شده و شامل ۸ سؤال است، استفاده می‌شود.

**متغیر وابسته:** مازاد بودجه‌ای متغیر وابسته است. برای اندازه‌گیری این متغیر نیز از پرسش‌نامه تهیه‌شده به وسیله بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) که در برگزیده ۹ سؤال است، استفاده شد. لازم به ذکر است که پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) از ۴ سؤال تشکیل شده بود، اما در پژوهش حاضر به واسطه بومی‌سازی تعداد ۵ سؤال، که به وسیله پژوهش‌گران طراحی شده بودند، به پرسش‌نامه اضافه شد.

**متغیرهای واسطه‌ای:** سه متغیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، انگیزش استقلال حاکمیتی و تعهد سازمانی عاطفی به‌عنوان متغیرهای واسطه‌ای در این پژوهش ایفای نقش می‌کنند. برای اندازه‌گیری سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت از پرسش‌نامه‌ای که توسط پژوهش‌گر تهیه شده است، استفاده می‌شود. این پرسش‌نامه در برگزیده ۳۷ سؤال و سه بخش کلی به شرح ادامه است: بخش اول؛ ویژگی-های کیفی سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی شامل ۱۷ سؤال، بخش دوم؛ نقش سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی در الگوی بودجه‌ریزی شامل ۴ سؤال و بخش سوم؛ نقش سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی در ارزیابی عملکرد بودجه شامل ۱۶ سؤال (سؤال‌های این بخش بر اساس سیستم ارزیابی متوازن از چهار جنبه مالی (۴ سؤال)، جنبه بیماران و جامعه (۴ سؤال)، جنبه فراگیری و رشد (۴ سؤال) و جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی (۴ سؤال) طراحی شده است).

برای اندازه‌گیری انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی از پرسش‌نامه مورد استفاده در مطالعه گاگنه و همکاران (۲۰۱۳) استفاده شد. این پرسش‌نامه از ۷ سؤال تشکیل شده است. لازم به ذکر است که پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش گاگنه و همکاران (۲۰۱۳) از ۶ سؤال تشکیل شده بود، اما در پژوهش حاضر جهت بومی‌سازی ۱ سؤال آن حذف گردید و تعداد ۲ سؤال که به وسیله پژوهش‌گران طراحی شده بودند، به پرسش‌نامه اضافه شد.

همچنین، برای اندازه‌گیری تعهد سازمانی عاطفی از پرسش‌نامه آلن و مایر (۱۹۹۰) استفاده شد. این پرسش‌نامه نیز از ۹ سؤال تشکیل شده است. لازم به ذکر است که پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش آلن و مایر (۱۹۹۰) از ۸ سؤال تشکیل شده بود، اما در پژوهش حاضر تعداد ۱ سؤال که به وسیله پژوهش‌گران طراحی شده بود، به پرسش‌نامه اضافه شد.

**متغیرهای کنترلی:** بررسی نخستین مقالاتی که در زمینه حسابداری مدیریت نوشته شده است، نشان می‌دهد که صاحب‌نظران به‌طور نظری و همچنین تجربی بر وجود رابطه

## ۶- یافته‌های پژوهش

## ۱-۶- آمار توصیفی

پاسخ‌دهندگان کمتر از ۵ سال، ۴۰/۴ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۳۶/۴ درصد بین ۱۱ تا ۲۰ سال و ۱۲/۴ درصد از پاسخ‌دهندگان بیشتر از ۲۰ سال سابقه کار در مسئولیت خود دارند.

جدول ۱ آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش شامل حداقل و حداکثر نمرات، میانگین و انحراف معیار و همچنین نتیجه آزمون "t یک‌نمونه‌ای" را نشان می‌دهد. با توجه به اطلاعات مندرج در جدول ۱، سطح معناداری آماره t نشان‌دهنده معنادار بودن تفاوت بین میانگین پاسخ افراد و ارزش مورد آزمون (عدد ۴) در همه متغیرهای پژوهش به جز متغیرهای مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، جنبه بیماران و جامعه و جنبه فراگیری و رشد (کارکنان) است.

آماره‌های مرتبط با سؤال‌های پرسش‌نامه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی و مشارکت در بودجه‌ریزی نشان داد که در مجموع ۸۶/۷ درصد از پاسخ‌دهندگان اذعان کرده‌اند که در سازمان آن‌ها برنامه‌ریزی راهبردی وجود دارد؛ به بیان دقیق‌تر، ۳۰/۸ درصد از آنان گزینه بلی و ۵۵/۹ درصد از آنان گزینه تاحدی را در خصوص وجود برنامه‌ریزی راهبردی در سازمان خود انتخاب کرده‌اند. همچنین، در مجموع ۷۴/۷ درصد از پاسخ‌دهندگان اذعان کرده‌اند که در بودجه‌ریزی سازمان‌شان مشارکت داشته‌اند؛ به بیان دقیق‌تر، ۳۴/۱ درصد از آنان گزینه بلی و ۴۰/۶ درصد از آنان گزینه تاحدی را در خصوص مشارکت در بودجه‌ریزی سازمان‌شان انتخاب کرده‌اند.

در بخش اول پرسش‌نامه ۶ سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، محل خدمت، رده سازمانی (سطح مدیریتی) و سابقه کاری مطرح شده است. نتایج به‌دست آمده از تحلیل توصیفی سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه نشان می‌دهد از بین ۸۱۶ نفر پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه، ۵۶۱ نفر، معادل ۶۸/۸ درصد را مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. بررسی سن پاسخ‌دهندگان نیز نشان دهنده این موضوع است که ۱۱/۳ درصد از آن‌ها در بازه سنی کمتر از ۳۰ سال قرار دارند؛ ۳۵/۴ درصد از آن‌ها در بازه سنی بین ۳۰ تا ۴۰ سال و سن ۳۸/۷ درصد از آزمودنی‌ها بین ۴۱ تا ۵۰ سال است و فقط سن ۱۴/۶ درصد از آزمودنی‌ها بیشتر از ۵۰ سال است. نتایج به‌دست آمده از تجزیه و تحلیل میزان تحصیلات نشان می‌دهد که ۸۹/۳ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی به بالا هستند. آمار مربوط به محل خدمت حاکی از آن است که ۶۶/۵ درصد از پاسخ‌دهندگان در بیمارستان‌ها، ۳۱/۵ درصد از پاسخ‌دهندگان در دانشگاه‌های علوم پزشکی و ۲ درصد از آنان در وزارتخانه مشغول فعالیت بوده‌اند. ۱۴/۳ درصد از پاسخ‌دهندگان را مدیران سطح ارشد، ۲۹/۹ درصد را مدیران سطح میانی و ۵۵/۸ درصد را مدیران سطح عملیاتی تشکیل می‌دهند. سابقه کاری نشان‌دهنده این است که ۱۰/۸ درصد از

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	آماره t (سطح معناداری) ارزش مورد آزمون = ۴	
مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی	۰	۶/۷۱	۳/۹۵	۱/۷۲	۰/۷۲۷- (۰/۴۶۷)	
انگیزش بودجه‌ای	۱	۷	۴/۸۴	۰/۹۶	۲۴/۹۸۴ (۰/۰۰۰۵)	
تعهد سازمانی عاطفی	۱	۷	۴/۷۳	۰/۸۲۶	۲۵/۱۰۴ (۰/۰۰۰۵)	
مازاد بودجه‌ای	۱/۷۵	۷	۴/۶۲	۰/۹۸۷	۱۸/۰۲۴ (۰/۰۰۰۵)	
مشارکت در بودجه‌ریزی	۰	۷	۳/۴۴	۲/۱۹	۷/۲۶۵- (۰/۰۰۰۵)	
کشف مازاد بودجه‌ای	۱	۷	۳/۸۶	۱/۴۲	۲/۸۷۶- (۰/۰۰۰۴)	
ویژگی‌های کیفی سیستم	۱	۶/۹۱	۴/۵۵	۱/۲۵	۱۲/۵۳۴ (۰/۰۰۰۵)	
نقش سیستم حسابداری مدیریت در الگوی بودجه‌ریزی	۱	۷	۴/۹۷	۱/۴۳	۱۹/۳۹۴ (۰/۰۰۰۵)	
سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی	نقش سیستم حسابداری مدیریت در ارزیابی عملکرد بودجه	جنبه مالی	۱	۶/۷۵	۴/۲۸	۵/۷۹۴ (۰/۰۰۰۵)
		جنبه بیماران و جامعه	۱	۷	۴/۰۳	۱/۴۵ (۰/۵۷۰)
		جنبه فراگیری و رشد (کارکنان)	۱	۷	۳/۹۶	۱/۳۹ (۰/۴۱۱)
		جنبه فرآیندهای درون‌سازمانی	۱	۷	۴/۳۱	۷/۲۶۴ (۰/۰۰۰۵)
نمره کل	۱	۶/۶۹	۴/۱۴	۱/۱۹	۳/۴۸۷ (۰/۰۰۰۱)	
نمره کل	۱	۶/۷۷	۴/۲۷	۱/۰۷	۷/۱۶۵ (۰/۰۰۰۵)	
عدم اطمینان محیطی	۱	۶/۸۳	۳/۷۷	۱/۱۷	۵/۴۹۵ (۰/۰۰۰۵)	

## ۶-۲- آمار استنباطی

به منظور اجرای معادلات ساختاری، نخست ضروری است که نسبت به برقراری مفروضه‌های آماری این‌گونه مدل‌ها اطمینان حاصل شود (عسگری، ۱۳۸۷). تحلیل مسیر بر مبنای مفروضاتی استوار است که عمده‌ترین آن‌ها عبارتند از: ۱- روابط بین متغیرهای موجود در مدل خطی، جمع‌پذیر و علی هستند و روابط انحنایی و تعاملی لحاظ نمی‌گردند. ۲- متغیرهای باقیمانده با همدگر و با متغیرهایی که قبل از آن در مدل قرار گرفته‌اند همبسته نیستند. ۳- جریان علیت در دستگاه یک طرفه می‌باشد و علیت بین متغیرها ملحوظ نمی‌شوند (سرایی، ۱۳۸۴). همچنین مقیاس اندازه‌گیری فاصله‌ای است. به این موارد همچنین می‌توان نرمال بودن ساده و چندمتغیری توزیع‌ها و هم خطی بودن چندگانه را نیز اضافه کرد. بنا بر نظر بری و فلدمن<sup>۹۰</sup> (۱۹۸۵) همبستگی‌های بالاتر از ۰/۸ بین متغیرهای برونزا (متغیرهای مستقل) بیانگر همخطی بودن چندگانه است (نقل از عسگری، ۱۳۸۷). نتایج حاصل از محاسبه ضرایب همبستگی (مرتب یکم) بین متغیرهای برونزای مورد مطالعه در جدول ۲ نشان داده شده که بیانگر آن است که مفروضه کم بودن همخطی چندگانه برای مدل‌های مورد مطالعه این پژوهش برقرار است. در مورد یکسانی پراکندگی (همگونی واریانس) متغیرهای درونزا می‌توان گفت، به گونه کلی یکسان نبودن پراکندگی، رگرسیون‌های چندمتغیری را ناروا نمی‌سازد بلکه آن‌ها را تا حد معینی ضعیف می‌کند

(پدهاوزر، ۱۹۸۲)؛ زیرا روش‌های رگرسیون چندمتغیری نسبت به تخطی از نرمال بودن توزیع جمله‌های خطا مقاوم است. اما حجم نمونه بزرگ اجازه می‌دهد که نسبت‌های بحرانی مقادیر  $t$  به سمت توزیع چندمتغیری نرمال نزدیک شود (هومن، ۱۳۷۸). با توجه به این که حجم نمونه مطالعه حاضر نیز به اندازه کافی بزرگ است (۸۱۶ نفر)، می‌توان به برقرار بودن این مفروضه نیز اطمینان داشت. با توجه به رعایت مفروضه‌های اصلی مدل‌های معادلات ساختاری، در ادامه فرایند تحلیل داده‌ها و تبیین مدل مازاد بودجه‌ای ارائه می‌شود.

جدول ۲ ماتریس همبستگی مرتبه صفر متغیرهای مدل مورد پژوهش را نشان می‌دهد. وجود رابطه بین متغیرها، امکان انجام تحلیل مسیر در مدل مورد مطالعه‌ی این پژوهش را فراهم می‌سازد. چنان که در جدول ۲ دیده می‌شود ضرایب همبستگی مازاد بودجه‌ای با سایر متغیرهای پژوهش نسبتاً متوسط و در برخی موارد ضعیف است. مازاد بودجه‌ای بیشترین همبستگی (۰/۴۵-) را با کشف مازاد بودجه‌ای و پس از آن با عدم اطمینان محیطی (۰/۲۴-) و کمترین همبستگی (۰/۰۰۳-) را با سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی و پس از آن با انگیزش بودجه‌ای (۰/۰۵-) و تعهد سازمانی عاطفی (۰/۰۷-) دارد. مشاهده سایر ضرایب همبستگی در جدول ۲ بیانگر آن است که دامنه این ضرایب نسبتاً محدود است اما به دلیل حجم زیاد گروه نمونه، بیشتر این ضرایب، حتی با مقادیر کمتر از ۰/۱ از لحاظ آماری معنادار هستند.

جدول ۲- ماتریس همبستگی مرتبه صفر بین متغیرهای پژوهش

متغیرها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
۱- مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی								
۲- مشارکت در بودجه‌ریزی	۰/۱۵**							
۳- کشف مازاد بودجه‌ای	۰/۱۲**	۰/۵۶**						
۴- عدم اطمینان محیطی	۰/۱۲**	۰/۱۶**	۰/۱۹**					
۵- سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی	۰/۱۹**	۰/۳۴**	۰/۴۲**	۰/۴۸**				
۶- انگیزش بودجه‌ای	۰/۲۷**	۰/۰۷	۰/۰۸*	۰/۰۵	۰/۱۲**			
۷- تعهد سازمانی عاطفی	۰/۱۳**	۰/۱۱**	۰/۳۰**	۰/۰۷*	۰/۳۰**	۰/۰۴		
۸- مازاد بودجه‌ای	۰/۰۹*	-۰/۱۱**	-۰/۴۵**	-۰/۲۴**	-۰/۰۰۳	-۰/۰۵	-۰/۰۷*	۱

\*P&lt;0.05 &amp; \*\*P&lt;0.01

پرسش پژوهش، که برای تبیین مازاد بودجه‌ای چه تعدیل‌هایی باید در این مدل صورت گیرد، نیز پاسخ داده می‌شود. چنان که در بخش‌های پیش بیان شد، بر پایه یافته‌های حاصل از مرحله یکم که مبتنی بر مبانی نظری، مدل‌های موجود و پیشینه‌های مربوط به مازاد بودجه‌ای بودند، مدل

## گسترش و آزمون مدل نهایی پژوهش

در این بخش مدل نهایی مورد مطالعه، بر پایه (۱) مدل مفهومی پژوهش، (۲) نتایج حاصل از آزمون مدل‌های ساده‌تر<sup>۹۱</sup>، و (۳) تشخیص روابط علی بین متغیرهای مورد مطالعه با مازاد بودجه‌ای تدوین و آزمون می‌شوند. از سوی دیگر، به این

فرضی پژوهش ارائه شد. بر اساس این مدل مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی به عنوان متغیر برونزا (مستقل)، متغیرهای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، انگیزش استقلال حاکمیتی و تعهد سازمانی عاطفی به عنوان متغیرهای درونزا (میانجی) برای تبیین مازاد بودجه‌ای و متغیرهای مشارکت در بودجه، کشف مازاد بودجه‌ای و عدم اطمینان محیطی به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شدند. یافته‌های حاصل از آزمون مدل‌های ساده‌تر نشان دادند که متغیر انگیزش استقلال حاکمیتی نمی‌تواند به گونه مستقیم، مازاد بودجه‌ای را تبیین کند. از این‌رو، در مدل نهایی قرار نگرفت. از سوی دیگر، با توجه به این‌که نقش متغیرهای میانجی به ویژه در تبیین فرایند تأثیر متغیرهای مستقل بر وابسته از اهمیت خاصی برخوردار است، تصمیم گرفته شد بر اساس یافته‌های پیشین، به ویژه برای متغیر مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، در مدل نهایی مسیر تأثیر متغیرها بر مازاد بودجه‌ای از طریق دو متغیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و تعهد سازمانی عاطفی برقرار شود.

نتیجه چندین بار اجرای مدل نهایی و انجام تعدیل‌ها و اصلاح‌ها در مسیرها بر اساس طرح اولیه پژوهش، یافته‌های پیشین و مدل‌های ساده پژوهش، منجر به گسترش و تأیید مدل نهایی شد که نمودار مسیر آن در شکل ۱ نشان داده شده است.

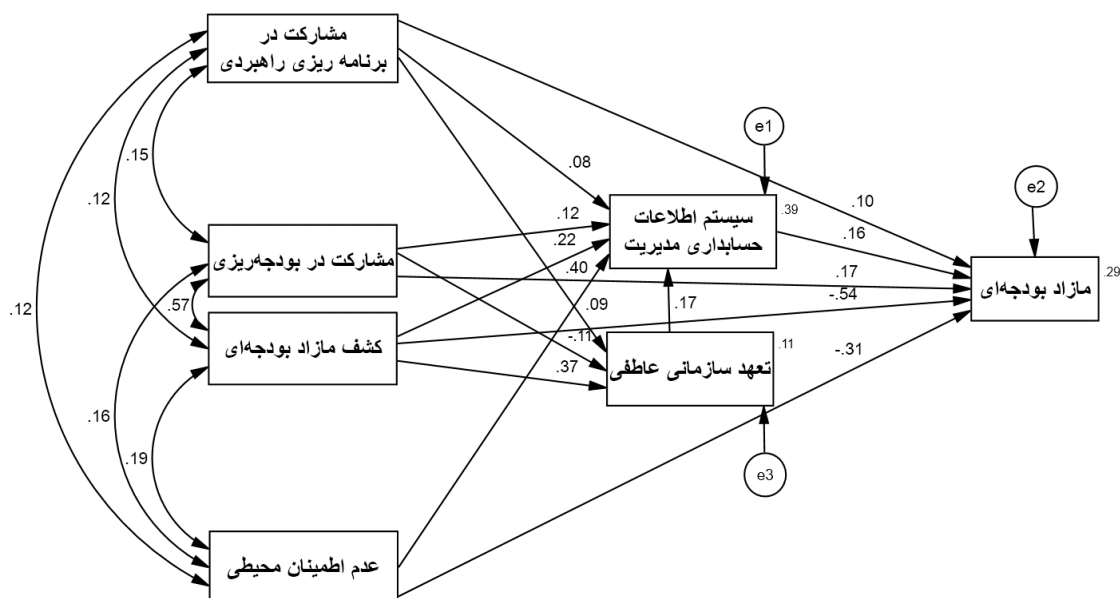
چنان‌که در شکل ۱ دیده می‌شود هم متغیر برونزا (مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی) و هم متغیرهای کنترلی (مشارکت در بودجه، کشف مازاد بودجه‌ای و عدم اطمینان محیطی) هم به صورت مستقیم و هم از طریق متغیرهای میانجی می‌توانند مازاد بودجه‌ای را تبیین کنند. بدین ترتیب هر چه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی مدیران بیشتر باشد، مازاد بودجه‌ای در سازمان بیشتر خواهد بود. مسیر تأثیر متغیر مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی بر مازاد بودجه‌ای به ترتیب از طریق دو متغیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت ( $\beta=0/08$ ) و تعهد سازمانی عاطفی ( $\beta=0/09$ ) صورت می‌گیرد. بدین ترتیب که با افزایش مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، میزان متغیرهای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و تعهد سازمانی عاطفی مدیران افزایش یافته و در نتیجه مازاد بودجه‌ای افزایش می‌یابد. این در حالی است که افزایش مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی به صورت مستقیم ( $\beta=0/10$ ) نیز باعث افزایش میزان مازاد بودجه‌ای می‌گردد. متغیر مشارکت در بودجه‌ریزی ( $\beta=0/17$ ) در مدل نهایی هم تأثیر مستقیم بر مازاد بودجه‌ای دارد و هم به گونه غیرمستقیم و از طریق هر دو متغیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت

چنان‌که در جدول ۳ دیده می‌شود همه ضرایب مسیر منتهی به تعهد سازمانی عاطفی، ضرایب مسیر منتهی به سیستم اطلاعات حسابداری و ضرایب مسیر منتهی به مازاد بودجه‌ای، معنادار هستند و این بیانگر آن است که متغیر درون‌زا و متغیرهای کنترلی می‌توانند مازاد بودجه‌ای را هم به صورت مستقیم و هم به صورت غیرمستقیم تبیین کنند. نتایج مندرج در شکل ۱ و جدول ۴ نشان می‌دهد که ترکیبی خطی از مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، مشارکت در بودجه‌ریزی، کشف مازاد بودجه‌ای، عدم اطمینان محیطی، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و تعهد سازمانی عاطفی، مازاد بودجه‌ای را پیش‌بینی می‌نمایند که در این میان مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی بر مازاد بودجه‌ای هم اثر مستقیم مثبت ( $\beta=0/099$ ) و هم اثر غیرمستقیم ( $\beta=0/015$ ) داشته است. همچنین مشارکت در بودجه‌ریزی بر مازاد بودجه‌ای هم اثر مستقیم مثبت ( $\beta=0/167$ ) و هم اثر غیرمستقیم ( $\beta=0/016$ ) داشته است. کشف مازاد بودجه‌ای بر مازاد بودجه‌ای هم اثر مستقیم منفی ( $\beta=-0/543$ ) و هم اثر غیرمستقیم مثبت ( $\beta=0/044$ ) داشته است. عدم اطمینان محیطی بر مازاد بودجه‌ای هم اثر مستقیم منفی ( $\beta=-0/309$ ) و هم اثر غیرمستقیم مثبت ( $\beta=0/062$ ) داشته است.

شاخص‌های برآورد شده در جدول ۵ نیز نشان می‌دهند که مدل نهایی پژوهش از برازش خیلی خوبی با داده‌ها برخوردار است. مجدورکای ( $0/075$ ) از لحاظ آماری در سطح کمتر از

RMSEA) برابر با (۰/۰۰۰۵) است و قابل قبول می‌باشد. همچنین شاخص HOELTRE نیز در وضعیت کاملاً خوبی قرار دارد.

۰/۰۰۰۵ معنادار است. شاخص براش مقایسه‌ای CFI برابر با ۱/۰۰۰ و شاخص براش شده NFI برابر با ۱/۰۰۰ و همچنین شاخص نیکویی براش GFI برابر با ۱/۰۰۰ می‌باشند که همگی در حد مطلوبی قرار دارند. ریشه دوم واریانس خطای تقریب



شکل ۱- نمودار مسیر مدل نهایی پژوهش

جدول ۳- تخمین وزن‌های رگرسیونی مدل نهایی پژوهش

سطح معناداری	نسبت بحرانی	خطای معیار	تخمین	مسیر
۰/۰۰۸	۲/۶۳۴	۰/۰۱۸	۰/۰۴۸	تعهد سازمانی عاطفی → مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی
۰/۰۰۸	-۲/۶۷۲	۰/۰۲۴	-۰/۰۶۵	تعهد سازمانی عاطفی → مشارکت در بودجه‌ریزی
۰/۰۰۰۵	۹/۱۸۲	۰/۰۳۷	۰/۳۴۲	تعهد سازمانی عاطفی → کشف مزاد بودجه‌ای
۰/۰۰۰۵	۱۴/۰۷۰	۰/۱۴۰	۱/۹۶۵	سیستم اطلاعات حسابداری → عدم اطمینان محیطی
۰/۰۰۳	۲/۹۴۲	۰/۰۸۱	۰/۲۳۸	سیستم اطلاعات حسابداری → مشارکت در برنامه ریزی راهبردی
۰/۰۰۰۵	۳/۶۷۲	۰/۱۰۷	۰/۳۹۴	سیستم اطلاعات حسابداری → مشارکت در بودجه‌ریزی
۰/۰۰۰۵	۶/۱۴۹	۰/۱۷۳	۱/۰۶۳	سیستم اطلاعات حسابداری → کشف مزاد بودجه‌ای
۰/۰۰۰۵	۵/۸۱۸	۰/۱۵۴	۰/۸۹۶	سیستم اطلاعات حسابداری → تعهد سازمانی عاطفی
۰/۰۰۰۵	۴/۲۳۰	۰/۰۰۸	۰/۰۳۵	مآزاد بودجه‌ای → سیستم اطلاعات حسابداری
۰/۰۰۱	۳/۲۶۳	۰/۰۲۰	۰/۰۶۵	مآزاد بودجه‌ای → مشارکت در برنامه ریزی راهبردی
۰/۰۰۰۵	۴/۶۰۱	۰/۰۲۶	۰/۱۲۱	مآزاد بودجه‌ای → مشارکت در بودجه‌ریزی
۰/۰۰۰۵	-۱۴/۴۲۱	۰/۰۴۲	-۰/۰۶۳	مآزاد بودجه‌ای → کشف مزاد بودجه‌ای
۰/۰۰۰۵	-۹/۱۶۰	۰/۰۳۸	-۰/۳۴۷	مآزاد بودجه‌ای → عدم اطمینان محیطی

جدول ۴- اثرات مستقیم، غیرمستقیم و کل معنی‌دار برای مدل نهایی پژوهش

مسیر	اثر مستقیم	اثر غیرمستقیم	اثر کل
<b>به مزاد بودجه‌ای:</b>			
از مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی	۰/۰۹۹	۰/۰۱۵	۰/۱۱۴
از مشارکت در بودجه‌ریزی	۰/۱۶۷	۰/۰۱۶	۰/۱۸۴
از کشف مزاد بودجه‌ای	-۰/۵۴۳	۰/۰۴۴	-۰/۴۹۹
از تعهد سازمانی عاطفی	-	۰/۰۲۷	۰/۰۲۷
از عدم اطمینان محیطی	-۰/۳۰۹	۰/۰۶۲	-۰/۲۴۷
از سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت	۰/۱۵۷	-	۰/۱۵۷
<b>به تعهد سازمانی عاطفی:</b>			
از مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی	۰/۰۸۸	-	۰/۰۸۸
از کشف مزاد بودجه‌ای	۰/۳۶۷	-	۰/۳۶۷
از مشارکت در بودجه‌ریزی	-۰/۱۰۷	-	-۰/۱۰۷
<b>به سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت:</b>			
از مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی	۰/۰۸۲	۰/۰۱۵	۰/۰۹۷
از مشارکت در بودجه‌ریزی	۰/۱۲۳	-۰/۰۱۸	۰/۱۰۵
از کشف مزاد بودجه‌ای	۰/۲۱۶	۰/۰۶۲	۰/۲۷۹
از عدم اطمینان محیطی	۰/۳۹۶	-	۰/۳۹۶
از تعهد سازمانی عاطفی	۰/۱۷۰	-	۰/۱۷۰

جدول ۵- برازش مدل نهایی پژوهش

HOELTRE		CFI	NFI	RMSEA	AGFI	GFI	CMIN/df	شاخص آماری
۰/۰۱	۰/۰۵							
≥۲۰۰	≥۲۰۰	≥۰/۹	≥۰/۹	≤۰/۰۸	≥۰/۹	≥۰/۹	≤۲	دامنه پذیرش
۴۹۸۵۹	۳۲۴۳۴	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰۵	۰/۹۹۹	۱/۰۰۰	۰/۰۷۵	مقدار محاسبه شده

## ۷- بحث و نتیجه‌گیری

در دهه‌های گذشته سازمان‌ها از روش‌های مختلفی برای تهیه بودجه خود استفاده کرده‌اند. دلیل این امر بکارگیری روشی کارا از بودجه‌ریزی بوده است. با این حال، در عمل منحصر ساختن نظام بودجه‌ریزی یک کشور و دستگاه‌های اجرایی آن (به‌عنوان نمونه، وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و دستگاه‌های زیرمجموعه آن) به یکی از نظام‌های بودجه‌ریزی امکان‌پذیر نیست و اکثر کشورها و دستگاه‌های اجرایی از چندین شیوه به‌طور هم‌زمان به‌عنوان بخشی از فرآیند بودجه‌ریزی خود استفاده می‌کنند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۳: ۱۶). با وجود پیشرفت‌های قابل‌ملاحظه در پیدایش روش‌های نوین بودجه‌ریزی در شرایط مختلف، باز هم اثربخشی بودجه‌ریزی بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه یکی از مهم‌ترین نگرانی‌های موجود در بین پژوهش‌گران به حساب

می‌آید (آجیبولاده و آکینییی<sup>۹۲</sup>، ۲۰۱۳: ۷۰). این مطلب نشان‌دهنده آن است که در این کشورها نظام بودجه‌ریزی مورد استفاده از اثربخشی لازم برخوردار نبوده و به‌طور بهینه عمل نمی‌کند.

بحث در خصوص مزاد بودجه‌ای از اوایل دهه ۱۹۵۰ میلادی در چارچوب نظام پاسخگویی مدیریتی آغاز شده و تاکنون در پژوهش‌های خارجی به‌طور گسترده‌ای مورد مطالعه قرار گرفته است، اما هنوز یک راهکار کلی برای آن مطرح نشده است (فاریا و سیلوا<sup>۹۳</sup>، ۲۰۱۳: ۱۰۸۷). هورن‌گرن<sup>۹۴</sup> و همکاران (۲۰۱۴) نیز به این نتیجه دست یافتند که مزاد بودجه‌ای هنوز به‌عنوان یکی از مشکلات حل نشده در بحث کنترل بودجه‌ای است. این موضوع در سازمان‌های دولتی به دلیل محدودیت‌های خاص بودجه‌ای نقش و اهمیت بیشتری نسبت به سازمان‌ها بخش خصوصی پیدا کرده است. این موضوع باعث شد تا پژوهش حاضر به ارائه مدلی برای شناسایی عوامل مؤثر بر

ایجاد مزاد بودجه‌ای در وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور با استفاده از متغیرهای مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی، تعهد سازمانی عاطفی و سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت با کنترل مشارکت در بودجه، کشف مزاد بودجه‌ای و عدم اطمینان محیطی پردازد.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که مشارکت مدیران در برنامه‌ریزی راهبردی در مجموعه وزارت بهداشت نگرش آنان را نسبت به ایجاد مزاد بودجه‌ای بیشتر دستخوش تغییرات خود قرار می‌دهد. به این معنا که با افزایش میزان مشارکت مدیران در تدوین برنامه‌های راهبردی سازمان، احتمال ایجاد مزاد بودجه‌ای به وسیله آنان نیز افزایش پیدا می‌کند. این یافته از دیدگاه کوندا (۱۹۹۰) مبنی بر وجود استدلال انگیزه‌ای در مدیران حمایت می‌کند. در این استدلال رفتار مدیران از ترجیحاتشان تأثیر می‌پذیرد و مطابق با نظر آلن و مایر (۱۹۹۰) مشارکت مدیران در برنامه‌ریزی راهبردی باعث افزایش فعالیت آنان و متعهدتر شدن آنان به راهبرد سازمان‌شان می‌شود. در چنین حالتی پیاده‌سازی و دستیابی به راهبردهای تعیین شده سازمان نیاز به حمایت‌های مدیران و حفاظت از سوی آنان دارد (بائردماترکر و بروگمن، ۲۰۱۵: ۳). افزون بر این، از دیدگاه سیرت و مارچ (۱۹۶۳) مزاد بودجه‌ای می‌تواند یک محافظ در برابر شرایط پیش‌بینی نشده را فراهم کند؛ بنابراین، مشارکت مدیران خدمات درمانی در برنامه‌ریزی راهبردی باعث افزایش ذهنیت ایجاد مزاد بودجه‌ای در آنان می‌شود.

نتایج بررسی‌های بیشتر مدل اولیه پژوهش نشان داد که انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی در این بین نمی‌تواند نقشی را ایفا کند و از مدل نهایی پژوهش حذف شد. بنابراین، فرضیه‌های اول و چهارم پژوهش مورد قبول واقع نمی‌شوند. این یافته نشان داد که انگیزش بودجه‌ای استقلال حاکمیتی در مدیران، آنان را به رسیدن به اهداف بودجه از طریق تلاش بیشتر و راه‌حل‌های خلاقانه سوق نمی‌دهد. شاید یکی از دلایل این موضوع نوع محیط مورد مطالعه در این پژوهش باشد که در دسته سازمان‌های دولتی قرار می‌گیرد؛ در این دسته از سازمان‌ها عموماً قوانین و مقررات ارجح بر سایر موارد است و احتمالاً مدیران خدمات درمانی و بهداشتی کشور این دیدگاه را دارند که سعی و تلاش بیشتر آنان، بی‌پاسخ می‌ماند و لذا برای رسیدن به اهداف بودجه‌ای تعیین شده سعی بیشتر نخواهند کرد و لذا در این خصوص تمایلی برای کاهش مزاد بودجه‌ای از خود نشان نمی‌دهند.

مدل نهایی پژوهش نشان داد که سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت اثر مثبت بر ایجاد مزاد بودجه‌ای مدیران خدمات درمانی دارد. افزون بر این، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت از طریق اثرپذیری از متغیرهای مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی و تعهد سازمانی عاطفی باعث اثرگذاری بر مزاد بودجه‌ای می‌شود. به عبارت دقیق‌تر، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی از طریق اثرگذاری مثبت بر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و همچنین اثرگذاری مثبت بر تعهد سازمانی عاطفی و به تبع این تأثیرپذیری تعهد سازمانی عاطفی از مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، این متغیر بر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت اثر مثبت به جای می‌گذارد و در نهایت در خصوص ایجاد مزاد بودجه‌ای از این طریق ایفای نقش می‌کند. نتیجه این روابط منجر به اثرگذاری غیرمستقیم مثبت بر مزاد بودجه‌ای شده و متغیرهای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و تعهد سازمانی عاطفی دارای نقش واسطه‌ای بر رابطه بین مشارکت مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی در برنامه‌ریزی راهبردی و مزاد بودجه‌ای بوده است؛ البته متغیر تعهد سازمانی عاطفی خود از طریق واسطه سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر رابطه بین مشارکت مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی در برنامه‌ریزی راهبردی و مزاد بودجه‌ای اثرگذاری کرده است. بنابراین، فرضیه‌های دوم و سوم پژوهش مورد تأیید قرار گرفت.

در مجموع نتایج این پژوهش نشان داد که مشارکت مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی در تدوین برنامه‌های راهبردی وزارت بهداشت باعث ایجاد نگرش در آنان برای ایجاد مزاد بودجه‌ای می‌شود. همچنین، ارتقای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت نیز باعث اثرگذاری بیشتر این موضوع می‌شود؛ به عبارتی جریان بیشتر اطلاعات و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی درون سازمانی در مجموعه وزارت بهداشت باعث افزایش احتمال ایجاد مزاد بودجه‌ای در این وزارتخانه شده است. مدیران مجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور تمایل دارند سهم بیشتری از بودجه دولت را به خود اختصاص دهند؛ بنابراین، با پیدایش فرصت مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی به سمت تمایلات خود حرکت می‌کنند. از دیدگاه سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت گفتنی است که اطلاعات این سیستم درون سازمانی است و عموماً سایر بخش‌های دولت (مقامات مافوق) به اطلاعات این سیستم دسترسی چندانی ندارند و در نتیجه مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی با آگاهی بیشتر نسبت به وضعیت خاص صنعت بهداشت و درمان به ایجاد مزاد بودجه‌ای روی می‌آورند. این یافته با شواهد موجود در پژوهش بائردماترکر و بروگمن



و غیرضروری به سازمان تحمیل شود که برخلاف اصول مدیریت هزینه‌ها می‌باشد.

با این حال، مازاد بودجه‌ای حالتی است که مدیران به عمد و با آگاهی کامل بودجه مورد نیاز واقعی سازمان را دستکاری کرده و بودجه‌ای را تصویب می‌کنند که دسترسی به آن بسیار راحت باشد. در صورتی که چنین وضعیتی رخ دهد، چندین مشکل به وجود خواهد آمد؛ اول، این که منابع سازمان محدود است و ایجاد مازاد بودجه‌ای در یکی از بخش‌ها باعث تخصیص کمتر بودجه به بخش دیگری که واقعاً به آن بودجه نیاز دارد، می‌شود؛ این موضوع باعث ایجاد اختلال در بخشی که با کمبود منابع بودجه‌ای مواجه است، شده و کاهش کارایی سازمان در کل را در پی خواهد داشت. دوم، ایجاد مازاد بودجه‌ای منجر به تخصیص بیشتر منابع بودجه‌ای به بخش‌هایی می‌شود که به این منابع نیاز ندارند؛ وجود منابع اضافی، فرصت تقلب و اختلاص‌های مالی را در سازمان‌های دولتی به وجود می‌آورد. آشمادرا و همکاران (۲۰۱۷) نیز به مازاد بودجه‌ای به عنوان یک عامل تحریک‌کننده در خصوص مسائل اخلاقی اشاره کرده‌اند. سوم، مازاد می‌تواند از فعالیت حداکثری و بهینه مدیران جلوگیری کند.<sup>۹۵</sup> مدیران با توجه به این که دسترسی خود به منابع را راحت می‌بینند، از سعی و تلاش واقعی خود می‌کاهند. این موضوع نیز باعث کاهش کارایی و عملکرد سازمان می‌شود. موارد مطرح شده در حالتی بیشتر مصداق پیدا می‌کند که مدیران با آگاهی بیشتر نسبت به آینده دست به ایجاد مازاد بودجه‌ای بزنند؛ آن‌چه که در این پژوهش نشان داده شد نیز مؤید همین موضوع بود.<sup>۹۶</sup> با این حال، در برخی از مواقع مدیران برای مقابله با وضعیت عدم اطمینان محیطی دست به ایجاد مازاد بودجه‌ای می‌زنند.<sup>۹۷</sup> در یک چنین وضعیتی ایجاد مازاد بودجه‌ای توجیه بهتری دارد و تا حدودی سه مورد مطرح شده در بالا در چنین وضعیت‌هایی کمتر مصداق پیدا می‌کند.

با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش به دولت و نمایندگان مجلس نیز پیشنهاد می‌شود که در خصوص تصویب بودجه‌های وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور و سازمان‌های زیرمجموعه آن (دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌ها) توجه بیشتری نمایند؛ در این خصوص می‌توانند

با دسترسی به اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت آن‌ها، از وضعیت واقعی این سازمان‌ها آگاه‌تر شده و از تصویب بودجه-

هایی که دارای مازاد هستند، خودداری کنند.

در انجام این پژوهش، محدودیت‌های زیر وجود داشته که

ممکن است بر نتایج و یافته‌های پژوهش تأثیرگذار باشد:

(۱) نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال در پژوهش‌های

علمی در بین اعضای جامعه.

(۲۰۱۵) همسو نیست. شاید یکی از دلایل اصلی این موضوع وضعیت خاص جامعه آماری مورد مطالعه باشد. وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور وظیفه تأمین بهداشت و درمان کشور در حوزه‌های مختلف و آموزش مسائل پزشکی کشور را برعهده دارد. این موضوعات از جنبه موارد بسیار مهم و حیاتی برای هر کشوری است. لذا مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی کشور برای تأمین چنین وظایفی عموماً با پیدایش فرصت به مازاد بودجه‌ای جهت ایجاد حفاظ برای خود روی می‌آورند. مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی این فرصت را به آنان می‌دهد تا به ایجاد مازاد بودجه‌ای دست پیدا کنند. در نهایت، پیشنهاد می‌شود که مدیران وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور جهت کاهش هزینه‌های دولت نگرش خود را نسبت به بودجه تغییر دهند و بودجه سازمان خود را با واقعیت‌های موجود تعیین کنند و کمتر نگرش به ایجاد مازاد بودجه‌ای داشته باشند؛ مازاد بودجه‌ای قبل از شروع دوره بودجه ایجاد می‌شود و بنابراین از این طریق می‌توان هزینه‌های دولت را مدیریت کرده و به نوعی به مدیریت هزینه‌های بودجه‌ای دست پیدا کرد. هم‌چنین، مدیران سازمان‌های زیرمجموعه وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور از جمله دانشگاه‌های علوم پزشکی و بیمارستان‌ها نیز بودجه سازمان خود را بیشتر منطبق بر نیازهای واقعی سازمان تعیین کنند تا از اتلاف منابع بودجه‌ای در برخی از بخش‌ها و از سوی دیگر کسری منابع بودجه‌ای در سایر بخش‌های وزارتخانه جلوگیری به عمل آید. در نتیجه، می‌توان به نوعی به یک نظریه در قالب مدیریت هزینه‌های بودجه‌ای دست پیدا نمود. به بیان دقیق‌تر، مطابق با این نظریه قبل از شروع دوره مالی، هزینه‌ها را کنترل کرده و آن‌ها در یک محدوده مشخص و واقعی برنامه‌ریزی گردد. چرا که با کاهش مازاد بودجه‌ای دست مدیران برای انجام مخارج غیرضروری کمتر باز خواهد بود و هم‌چنین آنان سعی می‌کنند هزینه‌های سازمان خود را کاهش داده تا بتوانند در قالب بودجه سازمان خود را اداره کنند.

نظریه مدیریت هزینه‌های بودجه‌ای به این معنا است که در هنگام تدوین بودجه سازمان، نیازهای واقعی سازمان را برآورد و مطابق با آن نیازها بودجه سازمان را تعیین کرد. این نظریه به هزینه‌های واقعی که در طی دوره رخ می‌دهند، مربوط نیست. از دیدگاه این نظریه و مطابق با نظر آشمادرا و همکاران (۲۰۱۷) مازاد بودجه‌ای عاملی مضر برای سازمان‌ها است و وجود آن سازمان را از کارایی دور می‌کند. در صورتی که در برآوردهای اولیه هزینه‌ها اشتباه صورت پذیرد، تخصیص بودجه به صورت بهینه صورت نگرفته و ممکن است هزینه‌های اضافی

\* نمازی، محمد (۱۳۸۲). «نقش پژوهش‌های کیفی در علوم انسانی». *مجله جغرافیا و توسعه*، شماره ۱، صص. ۶۳-۸۷.

\* نمازی، محمد و کاملیا کمالی (۱۳۸۱). «بررسی نحوه تخصیص اعتبارات بودجه با استفاده از مدل برنامه‌ریزی آرمانی (مطالعه موردی: استان فارس)». *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، سال نهم، شماره ۳۰، صص. ۲۹-۵۷.

- \* Adebayo, A. and S. Lotta (2006). "The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance". *The British Accounting Review*, Vol. 38, No. 4, pp. 427-440.
- \* Aldehayyat, J.S. (2011). "Organizational characteristics and the practice of strategic planning in Jordanian hotels". *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 30, No. 1, pp. 192-199.
- \* Allen, N.J. and J.P. Meyer (1990). "The measurement and antecedents of affective, continuance and normative commitment to the organization". *Journal of Occupational Psychology*, Vol. 63, pp. 1-18.
- \* Anthony, R.N. (1965). *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*. Harvard Business School, Boston (Mass.).
- \* Anthony, R.N. and V. Govindarajan (2007). *Management Control Systems*. 12<sup>th</sup> ed. Boston: McGraw-Hill, Massachusetts.
- \* Appelbaum, D., Kogan, A., Vasarhelyi, M. and Z. Yan (2017). "Impact of business analytics and enterprise systems on managerial accounting". *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 25, pp. 29-44.
- \* Aptel, O. and H. Pourjalali (2001). "Improving activities and decreasing costs of logistics in hospitals: A comparison of U.S. and French hospitals". *The International Journal of Accounting*, Vol. 36, pp. 65-90.
- \* Ashmeade, J.A.A., McCambridge, G. and J. Sullivan (2017). "Ethical concerns of budgetary slack creation". *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, Vol. 18, No. 3, pp. 401-417.
- \* Baerdemaeker, J.D. and W. Bruggeman (2015). "The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment". *Management Accounting Research*, Vol. 29, pp. 1-12.
- \* Bono, J.E. and T.A. Judge (2003). "Self-concordance at work: toward understanding the motivational effects of transformational leaders". *Academy of Management Journal*, Vol. 46, pp. 554-571.
- \* Borge, L.E., Falch, T. and P. Tovmo (2008). "Public sector efficiency: The roles of political and budgetary institutions, fiscal capacity, and democratic participation". *Public Choice*, Vol. 136, No. 3, pp. 475-495.
- \* Bourgeois, L.J. (1981). "On the measurement of organizational slack". *Academy of Management Review*, Vol. 6, No. 1, pp. 29-39.

۲) با توجه به این که وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، دانشگاه‌های علوم پزشکی، بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های مورد مطالعه 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 سؤال‌های پژوهش تأثیر داشته باشد.

۳) محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه. به عنوان نمونه، پرسش‌نامه نمی‌تواند نظرها و طرز تفکر آزمودنی‌ها را به صورت کامل اندازه‌گیری کند.

### تشکر و قدردانی

نویسندگان بر خود لازم می‌دانند از مسئولین وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی کشور، به‌ویژه مدیر کل مرکز بودجه و پایش عملکرد وزارتخانه جناب آقای دکتر ابوالحلاج و مسئولین و کارکنان دانشگاه‌های علوم پزشکی، بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های دولتی کشور به دلیل همکاری صمیمانه آن‌ها، سپاسگزاری کنند.

### فهرست منابع

- \* تنهای‌رشوانلو، فرهاد و الهه حجازی (۱۳۸۸). «ارتباط ادراک از سبک فرزندپروری والدین با انگیزش تحصیلی و پیشرفت تحصیلی در دانش‌آموزان دبیرستانی». *دانشور رفتار*، سال شانزدهم، شماره ۳۹، صص. ۱-۱۴.
- \* حقیقی، محمد؛ منوریان، عباس؛ قوام‌پور، سعید؛ و سعیده رسولیان (۱۳۸۸). «بررسی عوامل مؤثر بر موفقیت برنامه‌ریزی استراتژیک در شرکت ملی گاز ایران». *مدیریت بازرگانی*، دوره اول، شماره ۳، صص. ۳۹-۵۴.
- \* رضایی، غلامرضا و لیلا رضایی (۱۳۹۲). «بررسی اثرات تعهد سازمانی بر کارایی سرمایه فکری». *فصلنامه روانشناسی صنعتی/سازمانی*، سال چهارم، شماره ۱۵، صص. ۹-۱۷.
- \* فرح‌بخش، ندا و آزاده محرابیان (۱۳۸۲). «عوامل مؤثر بر کسری بودجه در ایران». *پژوهشنامه اقتصادی*، دوره سوم، شماره ۱، صص. ۱۵۷-۱۷۲.
- \* مشایخی، بیتا؛ عبدزاده کنفی، محمد و امید فرجی (۱۳۹۳). «بررسی امکان‌سنجی طراحی و استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه‌های دولتی ایران: (مطالعه موردی دانشگاه تهران)». *سال سوم*، شماره ۹، صص. ۱۳-۳۱.

- Additional evidence". *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 20, pp. 73-88.
- \* Faria, J.A.D. and S.M.G.D. Silva (2013). "The effects of information asymmetry on budget slack: An experimental research". *African Journal of Business Management*, Vol. 7, No. 13, pp. 1086-1099.
  - \* Fisher, J.G., Maines, L.A., Pfeffer, S. and G.B. Sprinkle (2002). "Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance". *Accounting Review*, Vol. 77, No. 4, pp. 847-865.
  - \* Freeman, E.B. (1989). "Effectiveness of strategic planning: A multidimensional view". *Academy of Management Proceedings*, Vol. 1, pp. 12-16.
  - \* Frezatti, F., Aguiar, A.B., Guerreiro, R. and M.A. Gouvea (2011). "Does management accounting play role in planning process". *Journal of Business Research*, Vol. 64, pp. 242-249.
  - \* Gagné, M., Chemolli, E., Forest, J. and R. Koestner (2008). "A temporal analysis of the relation between Organizational commitment and work motivation". *Psychologica Belgica*, Vol. 48, pp. 219-241.
  - \* Grant, A.M., Nurmohamed, S., Ashford, S.J. and K. Dekas (2011). "The performance implications of ambivalent initiative: The interplay of autonomous and controlled motivations". *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 116, pp. 241-251.
  - \* Greguras, G.J. and J.M. Dieffendorff (2009). "Different fits satisfy different needs: Linking person-environment fit to employee commitment and performance using self-determination theory". *Journal of Applied Psychology*, Vol. 94, pp. 465-477.
  - \* Hall, M. (2008). "The effect of comprehensive performance measurement systems on role clarity, psychological empowerment and managerial performance". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 33, pp. 141-163.
  - \* Hansen, S.C., Otley, D.T. and W.A. Van der Stede (2003). "Practice developments in budgeting: an overview and research perspective". *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 95-116.
  - \* Hutzschenreuter, T. and I. Kleindienst (2006). "Strategy-process research: What have we learned and what is still to be explored". *Journal of Management*, Vol. 32, pp. 673-720.
  - \* Karsam (2015). "Effect of budget emphasis and motivation on the relationship between participative budgeting and budgetary slack and the impact on the managerial performance (A study on Yayasan Pendidikan Dan Koperasi in the Banten province)". *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 10-26.
  - \* Ketokivi, M. and X. Castañer (2004). "Strategic planning as an integrative device". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 49, pp. 337-365.
  - \* Kim, C.W. and R. Mauborgne (1998). "Procedural justice, strategic decision making, and the knowledge economy". *Strategic Management Journal*, Vol. 19, pp. 323-338.
  - \* Busch, T. (2002). "Slack in public administration: conceptual and methodological issues". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17 No. 3, pp. 153-159.
  - \* Busch, T. and O. Gustafsson (2002). "Slack in the public sector - A comparative analysis of a private and a public enterprise for refuse collection". *Public Management Review*, Vol. 4, No. 2, pp. 167-186.
  - \* Cadez, S. and C. Guilding (2008). "An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 33, pp. 836-863.
  - \* Chandler, A.D. (1962). *Strategy and Structure: Chapters in the History of the Industrial Enterprise*. MIT Press, Cambridge (Mass.).
  - \* Chapman, C.S. and L.-A. Kihn (2009). "Information system integration, enabling control and performance". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 34, pp. 151-169.
  - \* Chenhall, R.H. (2003). "Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future". *Accounting, Organization and Society*, Vol. 28, pp. 127-168.
  - \* Chow, C.W., Cooper, J.C. and K. Haddad (1991). "The effects of pay schemes and ratchets on budgetary slack and performance: A multiperiod experiment". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 1, pp. 47-60.
  - \* Chow, C.W., Cooper, J.C. and W.S. Waller (1988). "Participation budgeting: Effects on a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance". *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 1, pp. 111-122.
  - \* Coch, L. and J.R.P. French (1948). "Overcoming resistance to change". *Human Relations*, Vol. 1, No. 4, pp. 512-532.
  - \* Covalleski, M.A., Evans III, J.H., Luft, J.L. and M.D. Shields (2003). "Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration". *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 15, No. 1, pp. 3-49.
  - \* Cyert, R.M. and J.G. March (1963). *Behavioral Theory of the Firm*. Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ.
  - \* Damrongsukniwat, P., Kunpanitchakit, D. and S. Durongwatana (2011). "The Measurements and Determinants of Budgetary Slack: Empirical Evidence of Listed Companies in Thailand". Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1909326>.
  - \* Daumosser, C., Sohn, M. and B. Hirsch (2015). "Honesty in Budgeting: An Analysis of Budgetary Slack". Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2670165>.
  - \* Derfuss, K. (2012). "Budget slack: some meta-analytic evidence". In: 8<sup>th</sup> Conference on New Directions in Management Accounting, Brussels, Belgium.
  - \* Dunk, A.S. and H. Nouri (1998). "Antecedents of budget slack: a literature review and synthesis". *Journal of accounting literature*, Vol. 17, pp. 72-96.
  - \* Evans, J.H., Hwang, Y. and N.J. Nagarajan (2001). "Management control and hospital cost reduction:

- Behavioral Research in Accounting, Vol. 8, pp. 74-87.
- \* Onsi, M. (1973). "Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack". Accounting Review, Vol. 48, pp. 535-548.
  - \* Orloff, T., Littell, C., Clune, C., Klingman, D. and B. Preston (1990). "Hospital cost accounting: Who's doing what and why". Health Care Management, Vol. 15, No. 4, pp. 73-78.
  - \* Papadakis, V.M., Lioukas, S. and D. Chambers (1998). "Strategic decision-making processes: The role of management and context". Strategic Management Journal, Vol. 19, pp. 115-147.
  - \* Raes, A.M.L., Heijltjes, M.G., Glunk, U. and R.A. Roe (2011). "The interface of the top management team and middle managers: A process model". Academy of Management Review, Vol. 36, pp. 102-126.
  - \* Ryan, R.M. and E.L. Deci (2000). "Self-determination theory and the facilitation of intrinsic motivation, social development, and well-being". American Psychologist, Vol. 55, No. 1, pp. 68-78.
  - \* Schoute, M. and E. Wiersma (2007). "The impact of budgetary slack on budget Use". ARCA, Amsterdam Research Center in Accounting.
  - \* Searfoss, D.G. and R.M. Monczka (1973). "Perceived participation in the budget process and motivation to achieve the budget". The Academy of Management Journal, Vol. 16, pp. 541-554.
  - \* Sheldon, K.M. and A.J. Elliot (1998). "Goal striving, need satisfaction, and longitudinal well-being: The self-concordance model". Journal of Personality and Social Psychology, Vol. 76, pp. 482-497.
  - \* Shields, J.F. and M.D. Shields (1998). "Antecedents of participative budgeting". Accounting, Organization and Society, Vol. 23, pp. 49-76.
  - \* Spector, P.E. (2008). Industrial organizational psychology, 5<sup>th</sup> ed. John Wiley & Sons Inc.
  - \* Tayler, W.B. (2010). "The balanced scorecard as a strategy-evaluation tool: The effects of implementation involvement and a causal-chain focus". Accounting Review, Vol. 85, pp. 1095-1117.
  - \* Vallerand, R.J. (1997). Toward a hierarchical model of intrinsic and extrinsic motivation. In: Zanna, M.P. (Ed.), Advances in Experimental Social Psychology. Academic Press, San Diego, CA, pp. 271-360.
  - \* Vansteenkiste, M., Sierens, E., Soenens, B., Luyckx, K. and W. Lens (2009). "Motivational profiles from a self-determination perspective: The quality of motivation matters". Journal of Educational Psychology, Vol. 101, pp. 671-688.
  - \* Widanaputra, A.A. and N.P.S.H. Mimba (2014). "The influence of participative budgeting on budgetary slack in composing local governments' budget in Bali province". Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 164, pp. 391-396.
  - \* Wong-On-Wing, B., Lan, G. and G. Lui (2010). "Intrinsic and extrinsic motivation and participation in budgeting: Antecedents and consequences". Behavioral Research in Accounting, Vol. 22, pp. 133-153.
  - \* Wu, E.C. (2005). "Convergence of attitudes in different cultures towards the budgeting process".
  - \* Kramer, S. and F. Hartmann (2011). "Top-down and Bottom-up Budgeting, Budgetary Slack and Managerial Performance: The Mediating Effects of Social and Economic Exchange Perceptions". GMARS, Australia, New South Wales.
  - \* Kren, L. (2003). "Effects of uncertainty, participation, and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created". Advances in Management Accounting, Vol. 11, pp.143-167.
  - \* Kunda, Z. (1990). "The case for motivated reasoning". Psychological Bulletin, Vol. 108, pp. 480-498.
  - \* Libby, T. (2003). "The effect of fairness in contracting on the creation of budgetary slack". Advances in Accounting Behavioral Research, Vol. 6, pp. 145-169.
  - \* Locke, E.A. and G.P. Latham (1990). A Theory of Goal Setting and Task Performance. Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
  - \* Lowe, E.A. and R.W. Shaw (1968). "An analysis of managerial biasing: evidence from a company's budgeting process". Journal of Management Studies, Vol. 5, pp. 304-315.
  - \* Magia, A.S. and F.A. Jacobs (2007). "Budget participation's influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and goal commitment". Journal of Applied Management Accounting Research, Vol. 5, No. 1, pp. 39-58.
  - \* Mathieu, J.E. and D.M. Zajac (1990). "A review and meta-analysis of the antecedents, correlates, and consequences of organizational commitment". Psychological Bulletin, Vol. 108, pp. 171-194.
  - \* Merchant, K.A. (1985). "Budgeting and the propensity to create budgetary slack". Accounting, Organisation and Society, Vol. 10, pp. 201-210.
  - \* Merchant, K.A. and W.A. Van der Stede (2011). Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives, 3<sup>rd</sup> ed. London, Prentice Hall.
  - \* Milani, K. (1975). "The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study". Accounting Review, Vol. 50, pp. 274-284.
  - \* Mowday, R.T., Steers, R.M. and L.W. Porter (1979). "The measurement of organizational commitment". Journal of Vocational Behavior, Vol. 14, pp. 224-247.
  - \* Nevries, P., Kornetzki, T. and G. Weide (2006). "Characteristics of the strategic planning process and the relevance of management accounting: Evidence from German DAX30 companies". Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1004091>.
  - \* Newhouse, J. (1992). "Medical care costs: How much welfare loss?" Journal of Economics Perspectives, Vol. 8, No. 3, pp. 3-22.
  - \* Nouri, H. (1994). "Using organizational commitment and job involvement to predict budgetary slack: A research note". Accounting, Organization and Society, Vol. 19, pp. 289-295.
  - \* Nouri, H. and R.J. Parker (1996). "The effect of organizational commitment on the relation between budgetary participation and budgetary slack".

32 Self-Determination Theory  
 33 Newhouse  
 34 Aptel and Pourjalali  
 35 Orloff  
 36 Evans  
 37 Chandler  
 38 Anthony  
 39 Bourgeois and Brodwin  
 40 Cyert and March  
 41 Hutzschenreuter and Kleindienst  
 42 Hall  
 43 Raes  
 44 Cadez and Guilding  
 45 Chapman and Kihn  
 46 Yuen  
 47 Kunda  
 48 Tayler  
 49 Allen and Meyer  
 50 Wu  
 51 Parker  
 52 Appelbaum  
 53 Nevries  
 54 Gustafsson  
 55 Borge  
 56 Libby  
 57 Fisher  
 58 Daumoser  
 59 Anthony and Govindarajan  
 60 Ketokivi and Castañer  
 61 Ryan and Deci  
 62 Vansteenkiste  
 63 Wong-on-Wing  
 64 Motivation-Based Model of Participative Budgeting  
 65 Chenhall  
 66 Shields  
 67 Relatedness  
 68 Baumeister and Leary  
 69 Papadakis  
 70 [Ashmeade](#)  
 71 Grant  
 72 Sheldon and Elliot  
 73 Freeman  
 74 Mowday  
 75 Searfoss and Monczka  
 76 Greguras and Dieffendorff  
 77 Kim and Mauborgne  
 78 Mathieu and Zajac  
 79 Kramer and Hartmann  
 80 Lowe and Shaw  
 81 Gagné  
 82 Bono and Judge  
 83 Vallerand  
 84 Aldehayyat  
 85 Faria and Silva  
 86 Yilmaz  
 87 Coch and French  
 88 Milani  
 89 Onsi  
 90 Berry and Feldman  
 91 با توجه به محدودیت صفحه از ارائه کامل نتایج مدل‌های ساده‌تر انجام شده صرف‌نظر شده است.  
 92 Ajibolade and Akinniyi  
 93 Faria and Silva  
 94 Horngren  
 95 این موضوع در قالب نظریه نمایندگی در بحث مازاد بودجه‌ای مطرح می‌شود. جهت بررسی بیشتر این موضوع به آشماردا و همکاران (۲۰۱۷) رجوع شود.  
 96 تأثیر مثبت سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر مازاد بودجه‌ای.  
 97 نتایج پژوهش حاضر عکس این موضوع را نشان داد. به بیان دقیق‌تر، رابطه بین عدم اطمینان محیطی و ایجاد مازاد بودجه‌ای توسط مدیران خدمات درمانی و بیمارستانی منفی بوده است.

Journal of Business and Management, Vol. 11, No. 2, pp. 29-47.  
 \* Yilmaz, E. and G. Özer (2011). "The effects of environmental uncertainty and budgetary control effectiveness on propensity to create budgetary slack in public sector". African Journal of Business Management, Vol. 5, No. 22, pp. 8902-8908.  
 \* Yilmaz, E., Özer, G. and M. Gunluk (2014). "Do organizational politics and organizational commitment affect budgetary slack creation in public organizations?" Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 150, pp. 241-250.  
 \* Yuen, D.C.Y. (2004). "Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack". Managerial Auditing Journal, Vol. 19, pp. 517-532.  
 \* Horngren, C., Datar, S.M. and G. Fastar (2014). Cost Accounting: A Managerial Emphasis, 15<sup>th</sup> edition, Pearson Education Inc.  
 \* Faria, J.A.D. and S.M.G.D. Silva (2013). "The effects of information asymmetry on budget slack: An experimental research". African Journal of Business Management, Vol. 7, No. 13, pp. 1086-1099.  
 \* Ajibolade, S.O. and O.K. Akinniyi (2013). "The influence of Organization al culture and budgetary participation on propensity to create budgetary slack in public sector Organization s". British Journal of Arts and Social Sciences, Vol. 13, No. 1, pp. 69-83.

#### یادداشت‌ها

1 Baerdemaeker and Bruggeman  
 2 Merchant  
 3 Chow  
 4 Lukka  
 5 Busch  
 6 Sumpunsirichareon  
 7 Chankaew  
 8 Damrongsukniwat  
 9 Motivation  
 10 Organisational Commitment  
 11 Kren  
 12 S&P 500  
 13 Yilmaz and Özer  
 14 Merchant  
 15 Schoute and Wiersma  
 16 Nouri  
 17 Derfuss  
 18 Budget Participation  
 19 Magia and Jacobs  
 20 Widanaputra and Mimba  
 21 Hansen  
 22 Van derStede  
 23 Frezatti  
 24 Karsam  
 25 Autonomous Motivation  
 26 Affective Organisational Commitment  
 27 Adebayo and Lotta  
 28 Spector  
 29 Economic-Based Theories  
 30 Psychology-Based Theories  
 31 Covalski