

Research Paper

## The benefits of participatory budgeting in public and private hospitals: Evidence from Iran

Mohsen Imeni<sup>1,\*</sup> , Bahareh Faezi<sup>2</sup> , Bardia Pouresmaeil Motlagh<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Associate Professor of Accounting, Ayandegan Institute of Higher Education, Tonekabon, Iran

<sup>2</sup>M.A. Student in Accounting, Ayandegan Institute of Higher Education, Tonekabon, Iran

Received: 2024/12/15    Revised: 2025/01/08    Accepted: 2025/01/24

### Abstract

The study examined the usefulness of participatory budgeting in public and private hospitals in western Mazandaran and eastern Gilan. This study is applied in terms of its purpose and descriptive survey regarding its nature and method. The statistical population included all financial managers and accountants working in hospitals located in western Mazandaran and eastern Gilan in 2024, totaling 123 individuals. Based on the Krejcie and Morgan table, a sample size of 97 participants was selected. Data analysis was also performed using Structural Equation Modeling and SPSS-22 and Smart PLS-3 software. The study results indicated that using budgets in operational management positively affects budget-based evaluation and reward, CEO participation in the budgeting process, and managers' satisfaction with budgeting. Budget-based evaluation and reward, and CEO involvement in the budgeting process positively affect managers' satisfaction with budgeting. Budget-based evaluation and reward, and the participation of operational managers in the budgeting process, positively mediate between the use of budget in operational management and managers' satisfaction with budgeting. Participatory budgeting as a management tool can help improve the performance of public and private hospitals in Iran.

**Keywords:** Budgeting, Benefits of participatory budgeting, Public and private hospitals.

\* Corresponding author. [imeni@aihe.ac.ir](mailto:imeni@aihe.ac.ir)

2717-3135 © Author(s)

This is an open access article under the CC BY-NC-ND license.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.214346>

## سودمندی بودجه‌ریزی مشارکتی در بیمارستان‌های دولتی و خصوصی: شواهدی از ایران

محسن ایمنی<sup>۱\*</sup>، بهاره فائزی<sup>۲</sup>، بردیا پوراسمعیل مطلق<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup>دانشیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی آیندگان، تنکابن، ایران  
<sup>۲</sup>دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی آیندگان، تنکابن، ایران

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۹/۲۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۰/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۱/۰۵

### چکیده

هدف مطالعه سودمندی بودجه‌ریزی مشارکتی در بیمارستان‌های دولتی و خصوصی غرب مازندران و شرق گیلان بوده است. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و به لحاظ ماهیت و روش توصیفی-پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری شامل کلیه مدیران مالی و حسابداران بیمارستان‌های غرب مازندران و شرق گیلان در سال ۱۴۰۳ به تعداد ۱۲۳ بود که بر اساس جدول کرجسی و مورگان، حجم نمونه ۹۷ نفر انتخاب شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از طریق مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزارهای SPSS-22 و Smart PLS-3 صورت پذیرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی تأثیر مثبتی بر ارزیابی و پاداش‌دهی مبتنی بر بودجه، مشارکت مدیران عامل در فرآیند بودجه‌ریزی و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد. ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه و مشارکت مدیران عامل در فرآیند بودجه‌ریزی تأثیر مثبتی بر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد. ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه و مشارکت مدیران عملیاتی در فرآیند بودجه‌ریزی نقش میانجی مثبتی بین استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد. بودجه‌ریزی مشارکتی به‌عنوان یک ابزار مدیریتی می‌تواند به بهبود عملکرد بیمارستان‌های دولتی و خصوصی در ایران یاری رساند.

**واژگان کلیدی:** بودجه‌ریزی، سودمندی بودجه‌ریزی مشارکتی، بیمارستان‌های دولتی و خصوصی.

\*نویسنده مسئول. [imeni@aihe.ac.ir](mailto:imeni@aihe.ac.ir)

© ۲۷۱۷-۳۱۳۵ نویسندگان

این یک مقاله با دسترسی آزاد تحت مجوز CC BY-NC-ND است.

(<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>).

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2025.214346>

## ۱. مقدمه

برونز و واترهاوس (۱۹۷۵) معتقدند که «بودجه‌ها، برنامه‌های مالی هستند و مبنایی برای هدایت و ارزیابی عملکرد افراد یا بخش‌هایی از سازمان‌ها تلقی می‌شوند». اوتلی (۱۹۹۹) پیشنهاد می‌کند «بودجه به طور سنتی یک قسمت اصلی از مکانیزم‌های کنترل بیشتر سازمان‌ها است». علی‌رغم این پژوهشگران بررسی جامعی از نقاط ضعف بودجه‌ریزی داشتند. بودجه‌ریزی خود یک ویژگی استاندارد از کسب‌وکار مدرن است، هرچند اغلب این بررسی‌ها در دانشگاه بوده است (لیبی و لیندسی، ۲۰۱۰؛ ساندال گارد، ۲۰۱۲). به عنوان مثال کتو و همکاران (۲۰۱۸)، اخیراً مروری بر منابع تقریباً ۲۵۰ مقاله در حوزه بودجه و بودجه‌ریزی انجام دادند که نشان دادند پژوهش‌ها در این حوزه دارای محبوبیت لازم می‌باشد.

بودجه‌ریزی را می‌توان به عنوان بخشی از مکانیزم کنترل داخلی در نظر گرفت (داویلا و همکاران، ۲۰۱۸) و دخالت یا عدم دخالت مدیران ارشد در فرآیند بودجه‌ریزی یک فرض کلیدی در هنگام بررسی عملکرد یا ناکارآمدی یک فرآیند بودجه تلقی خواهد شد (لیبی و لیندسی، ۲۰۱۰). از منظر نظریه نمایندگی (کووالسکی و همکاران، ۲۰۰۶) مدیران ارشد می‌توانند مدیران عامل را برانگیزند تا بخشی از زمان خود را به وظایفی اختصاص دهند که به نفع خود آنها باشد. برای اینکه سیستم‌های بودجه‌ریزی به طور مناسب طراحی شوند، مدیران موظف‌اند با نماینده‌ها و کارکنان رده بالای سازمان، ارتباط مؤثر برقرار کنند. علاوه بر این، سیستم بودجه‌ریزی جامع ابزاری است که اهداف را برای سراسر محیط سازمانی، تعیین می‌کند (صفدری و همکاران، ۱۳۹۴). بر اساس نظریه هدف‌گذاری لاک (۲۰۰۴)، لازم است قبل از اعمال پاداش بر روی عملکرد مدیران، اهداف باید دارای استانداردهای بالایی باشند، چرا که اجرای بودجه در مدیریت عملیاتی به مدیران اجازه می‌دهد تا ارزیابی عملکرد و پاداش را بر اساس اهداف تعیین شده در درون آن ردیف بودجه مطرح کنند (خادمی و همکاران، ۱۴۰۰). اگرچه مطالعات متعددی در رابطه با مشارکت مناسب زیردستان در سیستم‌های بودجه‌ریزی و همچنین ارزیابی عملکرد و پاداش‌های مبتنی بر آن وجود دارد (رجبی و همکاران، ۱۳۹۳)، بررسی منابع نشان داد که پژوهش‌های پیشین به ندرت به این سؤال می‌پردازند که آیا مدیران این راه‌حل‌های بودجه‌ریزی را بخشی مفید از مکانیزم کنترل داخلی ارزیابی می‌کنند یا خیر. چیزی که به صورت ویژه به چشم می‌آید، کمبود پژوهش‌ها در مورد تأثیر غیرمستقیم استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی بر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی (یک) از طریق مشارکت عوامل در فرآیند بودجه‌ریزی، و (دو) از طریق ارزیابی و پاداش دادن به نماینده‌ها، بر اساس تحقق اهداف از پیش تعیین شده توسط بودجه‌ها، می‌باشد.

مطالعات پیشین که بر تأثیر راه‌حل‌های بودجه‌ریزی بر عملکرد سازمانی متمرکز بودند (کینگ و همکاران، ۲۰۱۰) می‌تواند توسط بسیاری از متغیرهای دیگر تحت تأثیر قرار گیرند (همانند رضایت شغلی) (کهار و همکاران، ۲۰۱۶). این اعتقاد وجود دارد که رضایت مدیران از بودجه‌ریزی می‌تواند یک معیار مؤثر در هنگام ارزیابی سودمندی بودجه برای یک سازمان باشد. رضایت مدیران می‌تواند در دو دسته مورد

ارزیابی قرار گیرد: (الف) عملکرد واحد سازمانی (که معمولاً در مطالعات مبتنی بر اقتصاد توصیه می‌شود)، و (ب) تلاش و انگیزه شغلی (که در مطالعات مبتنی بر روان‌شناسی رایج است) (خدیبی و علیجانی فرید، ۱۳۸۷). این رویکردها دارای معایب و محاسنی است. نوآوری زمانی آشکار می‌شود که رضایت مدیران، متغیر مستقل اصلی باشد، زیرا دیدگاه مدیران به نقطه کانونی تبدیل می‌شود (اسعدی و همکاران، ۱۳۹۴). گروئن و همکاران (۲۰۱۷) پیشنهاد می‌کنند که انجام پژوهش در مورد سیستم‌های بودجه‌ریزی در کشورهای مختلف یا صنایع خاص، پایه تجربی و درک شرایط اجرای بودجه‌ریزی را گسترش و توسعه می‌دهد. پس از شناسایی این شکاف پژوهشی، پژوهش به بررسی این مسئله می‌پردازد که آیا مشارکت مدیران عملیاتی در بودجه‌ریزی و ارزیابی مبتنی بر بودجه و پاداش مدیران عملیاتی به طور قابل توجهی رابطه بین استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی و سودمندی بودجه توسط مدیران را واسطه می‌کند یا خیر. بودجه‌ریزی مشارکتی به‌عنوان یک رویکرد نوین مدیریتی در بخش بهداشت و درمان، به‌ویژه در بیمارستان‌ها، توجه زیادی را به خود جلب کرده است. این رویکرد که مبتنی بر مشارکت کارکنان مختلف در فرایند تصمیم‌گیری مالی و تخصیص منابع است، می‌تواند در بیمارستان‌های دولتی و خصوصی ایران اثرات قابل توجهی داشته باشد. در این مطالعه مسئله سودمندی بودجه‌ریزی مشارکتی در بیمارستان‌های دولتی و خصوصی غرب مازندران و شرق گیلان مورد بررسی قرار گرفت.

بودجه‌ریزی مشارکتی ابزاری مشارکتی است که با آن افراد می‌توانند بر مدیریت سازمان‌ها تأثیر بگذارند (بارتوچی و همکاران، ۲۰۲۳). بودجه‌ریزی مشارکتی یک فرآیند دموکراتیک بوده و در سراسر جهان در حال گسترش است (ژانگ، ۲۰۲۲). بررسی تجربیات و شواهد موجود نشان می‌دهد که بودجه‌ریزی مشارکتی دارای چندین سودمندی عمده است که به بهبود عملکرد این نهادها کمک کند. از این‌رو نتایج این مطالعه می‌تواند به چند طریق دانش‌افزایی داشته باشد: اول، یکی از مهم‌ترین مزایای بودجه‌ریزی مشارکتی، افزایش شفافیت و پاسخگویی در تخصیص منابع است. در بیمارستان‌های دولتی که با چالش‌های پیچیده مالی و کمبود بودجه (بخش درمان دولتی) مواجه هستند، این روش می‌تواند منجر به توزیع عادلانه‌تر منابع و کاهش فساد مالی شود. همچنین در بیمارستان‌های خصوصی، بهبود شفافیت مالی می‌تواند اعتماد بیماران و ذی‌نفعان را افزایش دهد و رضایتمندی آن‌ها را تقویت کند. دوم، با مشارکت کارکنان در فرآیندهای بودجه‌ریزی، حس تعلق به بیمارستان و انگیزه‌های کاری آن‌ها افزایش می‌یابد. این امر می‌تواند منجر به بهبود کیفیت خدمات به بیماران و افزایش رضایتمندی آن‌ها شود. همچنین، مشارکت بیماران در تصمیم‌گیری‌های مربوط به خدمات درمانی، باعث می‌شود نیازها و اولویت‌های آنان در نظر گرفته شده و خدمات ارائه‌شده به‌طور بهتری متناسب با خواسته‌های آن‌ها باشد.

در ادامه در بخش دوم به ادبیات و بسط فرضیه‌ها، بخش سوم به روش پژوهش، در بخش چهارم به یافته‌های پژوهش و آمار استنباطی و در نهایت در بخش پنجم به بحث و نتیجه‌گیری پرداخته می‌شود.

## ۲. ادبیات و بسط فرضیه‌ها

در ادبیات مدیریت عملکرد، ارزیابی عملکرد و پاداش، دارای اهمیت زیادی است تا جایی که پیکباچر و همکاران (۲۰۰۳) کارت امتیازی متوازن (BSC) را جهت ارزیابی عملکرد پیشنهاد کردند. نوع اول BSC، یک چارچوب چند بُعدی خاص برای اندازه‌گیری عملکرد استراتژیک را نشان می‌دهد که اقدامات استراتژیک مالی و غیرمالی را ترکیب می‌کند و به‌عنوان «حداقل استاندارد BSC» در نظر گرفته می‌شود. نوع دوم، یک استراتژی را با استفاده از روابط علت و معلولی توصیف می‌کند و نوع سوم، مشوق‌ها (یعنی پاداش برای عملکرد) را با BSC مرتبط می‌کند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۸).

ادبیات حوزه روانشناسی (به‌عنوان مثال، نظریه هدف‌گذاری، لاک، ۲۰۰۴) اشاره دارد که تنظیم و اجرای برنامه‌های پاداش برای افراد بسیار دشوار است. لاک (۲۰۰۴) طرفدار این مطلب است که "بهتر است که اصلاً هیچ سیستم پاداشی وجود نداشته باشد، به غیر از پرداخت به دلیل شایستگی، تا اینکه یک سیستم بد برای پاداش وجود داشته باشد". به بیانی سازمان‌ها پاداش را به‌خاطر شایستگی افراد و عملکرد مناسب آن‌ها پرداخت کنند نه برای اینکه افراد را راضی نگهدارند. وجود یک سیستم بودجه‌ریزی قوی می‌تواند باعث شود که پاداش به صورت درست پرداخت شود. از این‌رو وجود یک سیستم بودجه‌ریزی جامع پیش‌نیاز اجرای پاداش‌های مبتنی بر عملکرد است (علوی و ایزی، ۱۴۰۳؛ فیل سرائی و احمدی رستگار، ۱۴۰۳). ادبیات موجود در این خصوص این فرض را ایجاد کرد که استفاده از بودجه برای ارزیابی و پاداش مدیران عملیاتی به طور مثبت با تعداد فزاینده عملکردهایی که در آن بودجه‌ها استفاده می‌شود، مرتبط است؛ بنابراین، این فرضیه را می‌توان مطرح کرد:

**فرضیه ۱:** استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی (BUOM) تأثیر مثبتی بر ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه (BUER) دارد.

میزان توانمندی کارگزاران برای مشارکت در تهیه بودجه، یکی دیگر از ویژگی‌های مهم سیستم بودجه‌ریزی است. شیلدز و شیلدز (۱۹۹۸) ادعا کردند که مطالعات کمی به پیشینه بودجه‌ریزی مشارکتی پرداخته‌اند و انجام پژوهش‌های بیشتری در این حوزه مورد نیاز است. آنان دریافتند که اشتراک‌گذاری اطلاعات، مهم‌ترین بخش در بودجه‌ریزی مشارکتی تلقی می‌شود. لائو و تان (۲۰۰۳) رابطه بین تأکید بر بودجه و درجه بودجه‌ریزی مشارکتی را بررسی کردند، با این فرض که هر چه تأکید بر بودجه بیشتر باشد، مدیران بیشتر به عوامل مشارکت در بودجه‌ریزی به منظور حمایت از عدالت روی خواهند آورد. آنان تأکید داشتند که براساس ادبیات روانشناسی و مدیریت، مشارکت در بودجه‌ریزی منجر به پیامدهای رفتاری مطلوب خواهد شد و به تعیین اهداف بودجه واقعی‌تری کمک می‌کند که عوامل (زیردستان) مایل به پذیرش و درونی‌سازی آن می‌باشند. با توجه به اینکه بودجه در مدیریت عملیاتی نشان‌دهنده تأکید بر انجام بودجه‌ریزی است، می‌توان این فرض را مطرح کرد که:

**فرضیه ۲:** استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی (BUOM) تأثیر مثبتی بر مشارکت مدیران عملیاتی در فرآیند بودجه‌ریزی (BPAR) دارد.

لیبی و لیندسی (۲۰۱۰) معتقدند که انجام و اجرای بودجه‌ریزی دقیق برای سازمان‌ها می‌تواند بسیار مفید باشد و پیشنهاد کردند که رضایت مثبت مدیران از بودجه‌ریزی، به استفاده از سیستم بودجه‌ریزی بستگی دارد. طبق پژوهش‌های (آرنولد و آرتز، ۲۰۱۹؛ آرنولد و گیلنکرچ، ۲۰۱۵؛ بکر و همکاران، ۲۰۱۶؛ هنری و همکاران، ۲۰۲۰)، شرکت‌ها با مشکل نقش‌های متناقض بودجه‌ریزی سر و کار دارند. علاوه بر این، فرض می‌شود که استفاده از بودجه در سطوح عملیاتی مختلف، عامل مهمی در رابطه با اثربخشی فرآیند بودجه‌ریزی است؛ بنابراین، باید رضایت مدیر را از بودجه‌ریزی افزایش داد. بدون استفاده از بودجه به‌عنوان ابزاری برای ارتباط بین سطوح مختلف سازمان، بودجه ممکن است تنها به‌عنوان یک سند رسمی و بدون تأثیر واقعی تلقی شود. با این حال، زمانی که بودجه به درستی اعمال شود، ممکن است به‌عنوان یک ابزار ارتباطی مؤثر تلقی شود. به‌عنوان مثال، کوالسکی و دیرسمیت (۱۹۸۳) معتقدند از بودجه می‌توان به‌عنوان ابزاری برای مذاکره بین مدیران سطوح میانی و اعضای سطح بالای سازمان استفاده کرد. از این‌رو فرضیه زیر تبیین می‌شود:

**فرضیه ۳:** استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی تأثیر مثبتی بر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی (BSAT) دارد.

موضوع پیوند سیستم‌های کنترل مدیریت با ارزیابی عملکرد و پاداش، به طور گسترده در ادبیات مورد بحث قرار گرفته است. برخی از پژوهشگران (دسی و همکاران، ۱۹۹۴) پیشنهاد می‌کنند که پاداش دادن، به ویژه زمانی که به صورت نامناسب اجرا شود، ممکن است اثرات منفی بر انگیزه و عملکرد سازمان داشته باشد. با این حال، در محیط‌های کاری، اکثر پژوهشگران (سراسولی و همکاران، ۲۰۱۴؛ دسی و همکاران، ۲۰۱۷) پاداش‌ها را ابزار مهمی برای افزایش انگیزه کاری و عملکرد کارکنان می‌دانند. در ارتباط با این طرز تفکر، می‌توان با استفاده از ابزار بودجه به ارزیابی عملکرد یا پاداش دادن به مدیران عملیاتی پرداخت تا اثرات انگیزشی بودجه‌ریزی بر این مدیران که در نتیجه تعهد یا عملکرد سازمانی بالاتری از خود نشان می‌دهند، بیشتر تقویت شود. گروهن و همکاران (۲۰۱۷) دریافته‌اند که استفاده از معیارهای ارزیابی عملکرد کارکنان سبب شد تا عملکرد آنها بهبود یابد. در نهایت، این فرآیندها باید رضایت مدیران را از بودجه‌ریزی افزایش دهند. براساس مطالب یاد شده فرضیه زیر تبیین شد:

**فرضیه ۴:** ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه‌ریزی تأثیر مثبتی بر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد. مشارکت مدیران عملیاتی در تهیه بودجه، خود عامل دیگری است. فرناندز-ریولتا پرز و رابسون (۱۹۹۹) با اشاره به این احتمال که مشارکت، ممکن است، فقط به صورت رسمی اجرا شود و به‌عنوان یک عامل کنترلی عمل کند، برای بودجه‌ریزی می‌تواند مؤثر و مهم باشد. کنترل و مشروعیت در چنین مواردی ممکن است، اثرات مثبت مشارکت را سرکوب کند.

با این وجود، در بخش انتفاعی، اکثر نویسندگان اثرات مثبت مشارکت در بودجه‌ریزی که درست و خوب اجرا شده را برجسته می‌دانند. برای مثال، اسپونم و لامبرت (۲۰۱۶) به این نتیجه رسیدند مشارکت مدیران و اهمیتی که به برنامه‌های عملیاتی می‌دهند، نارضایتی مرتبط با بودجه‌ریزی را کاهش می‌دهد. یک فرض معمول در مورد مشارکت مدیران عملیاتی در بودجه‌ریزی این است که مشارکت باعث افزایش تعهد آن‌ها به اهداف سازمان می‌شود. مفهوم تأثیر مثبت مشارکت با این دیدگاه در هم آمیخته است که سیستم‌های بودجه‌ریزی فناوری‌های ثابتی نیستند، بلکه سیستم‌هایی متشکل از بازیگران متعددی هستند که در حال تغییر دائمی هستند (پرستون و همکاران، ۱۹۹۲)، و گنجاندن مدیران عملیاتی در بافت بودجه افزایش می‌یابد. نوری و پارکر (۱۹۹۸) رابطه بین مشارکت بودجه و عملکرد شغلی را مورد بررسی قرار دادند و نتایج آن‌ها از این فرضیه حمایت می‌کند که مشارکت در بودجه‌ریزی منجر به افزایش کفایت بودجه می‌گردد که عملکرد شغلی را به طور مستقیم و غیرمستقیم از طریق تعهد سازمانی بهبود می‌بخشد. درفوز (۲۰۱۶) بر اساس فراتحلیل، بحث ظریفی از رابطه بین بودجه‌ریزی و انواع مختلف عملکرد را ارائه کرد. بر اساس نظریه نمایندگی، کوالسکی و همکاران (۲۰۰۶) اشاره داشتند که هنگام مشارکت در آماده‌سازی بودجه و به‌روزرسانی، مدیران عملیاتی (نمایندگان) اطلاعات خصوصی را به مدیر رده‌های مختلف انتقال می‌دهند که این امر سبب می‌شود تا عدم تقارن اطلاعاتی کاهش یابد. با توجه به این مزایای بودجه‌ریزی مشارکتی، می‌توان فرض کرد که این فرآیندها رضایت مدیران را از بودجه‌ریزی افزایش می‌دهد، از این رو:

**فرضیه ۵:** مشارکت مدیران رده بالا در فرآیند بودجه‌ریزی تأثیر مثبتی بر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد.

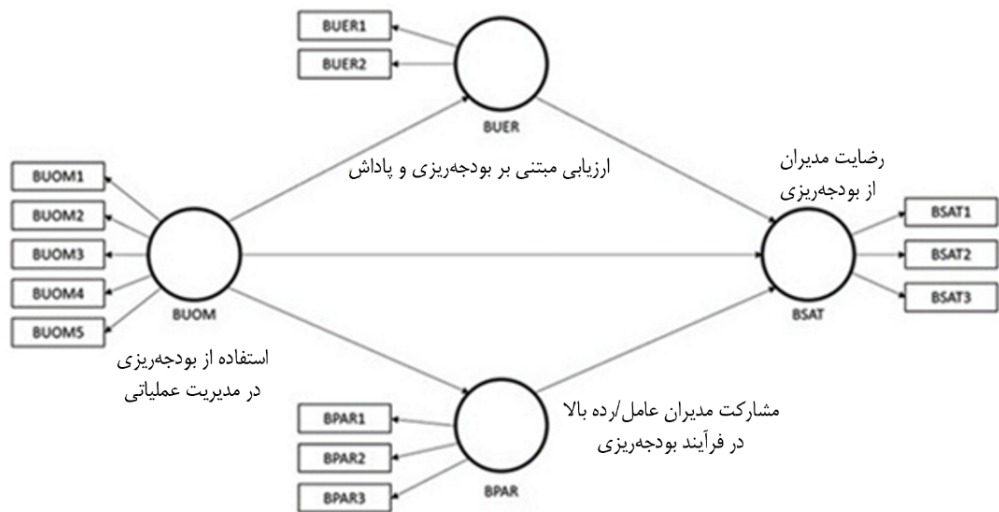
علاوه بر روابط مستقیم ذکر شده در بالا، روابط غیرمستقیم متعددی وجود دارد که ممکن است از روابط مستقیم مهم‌تر باشد. براساس مطالب یادشده، مشارکت مدیران رده بالا در فرآیند بودجه‌ریزی و ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه‌ریزی ممکن است واسطه‌های مهمی بر رابطه بین استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی باشند و این میانجی‌گری می‌تواند از طریق مکانیزم‌های متعدد رخ دهد. این دیدگاه توسط لاو و تان (۲۰۰۳) پشتیبانی می‌شود که تأثیر غیرمستقیم تأکید بودجه بر رضایت شغلی را از طریق مشارکت بودجه و اطلاعات مربوط به شغل، مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها شواهد قابل توجهی پیدا کردند که تأکید بر استفاده از بودجه و مشارکت در بودجه‌ریزی در سطحی بالا سبب پیامدهای رفتاری مثبت خواهد شد. فیشر و همکاران (۲۰۰۲) تأثیر غیرمستقیم و مثبتی یافتند که تأکید بر بودجه‌ریزی می‌تواند بر تلاش زیردستان و عملکرد وظایف آن‌ها از طریق ارزیابی و پاداش اثرگذار باشد.

در شرایط این مطالعه که متغیر مستقل کلیدی رضایت مدیران از بودجه‌ریزی است، می‌توان این نظریه را مطرح کرد که پیامدهای مثبت ذکر شده تأکید بر استفاده از بودجه‌ریزی، از طریق مشارکت در بودجه‌ریزی و ارزیابی مبتنی بر بودجه و پاداش، باید به صورت مثبت ارزیابی شوند. از این رو فرضیه‌های زیر تبیین شده است:

**فرضیه ۶:** ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه‌ریزی نقش میانجی مثبتی بین استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد.

**فرضیه ۷:** مشارکت مدیران عملیاتی در فرآیند بودجه‌ریزی نقش میانجی مثبتی بین استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد.

براساس فرضیه‌ها و متغیرهای معرفی شده در این بخش مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ ترسیم شده است. این مدل دو گروه اصلی از فرضیه‌ها را بررسی می‌کند. اول، رابطه مستقیم بین سازه‌ها، یعنی استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی، مشارکت مدیران عامل/رده بالا در فرآیند بودجه‌ریزی، ارزیابی مبتنی بر بودجه‌ریزی و پاداش و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی، برای پنج فرضیه اول بیان شده‌اند. دوم، رابطه غیرمستقیم بین BUOM و BSAT با واسطه BPAR و BUER، یعنی دو فرضیه ۶ و ۷ که نمی‌توان به راحتی در شکل ۱ نشان داد. منطق پشت این مدل به شرح زیر است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، مدل‌سازی معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (SEM-PLS) مورد استفاده قرار گرفت (هیر و همکاران، ۲۰۱۱، ۲۰۱۹؛ راینارتز و همکاران، ۲۰۰۹) چرا که رویکردی نسبتاً جدید است که معمولاً در پژوهش‌های حسابداری مدیریت استفاده نمی‌شود؛ همان‌طور که نیتزل (۲۰۱۶) استدلال می‌کند محققان در حسابداری مدیریت معمولاً روش‌هایی را که به آن‌ها عادت کرده‌اند، مانند تحلیل رگرسیون، اتخاذ می‌کنند. SEM-PLS با این مطالعه مطابقت دارد؛ زیرا SEM-PLS (در مقایسه با SEM مبتنی بر کوواریانس) به ویژه زمانی مناسب است که حداقل فرضیه‌ها در مورد توزیع داده‌ها و

حجم نمونه کوچک‌تر وجود داشته باشد (لائو و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین با استفاده از نرم‌افزار SPSS-22 نرمال بودن داده‌ها (آزمون کولموگروف-اسمیرنوف) و تأیید روایی سؤالات (آزمون تحلیل عاملی تأییدی) بهره برده شد. برای بررسی تناسب مدل پژوهش با داده‌های جمع‌آوری شده، از عوامل کلیدی هر مؤلفه و تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز از نرم‌افزار Smart PLS3 استفاده شد.

## ۲.۲. پیشینه پژوهش

براساس ادبیات موجود، پیشینه پژوهش در حوزه مشارکت در بودجه‌ریزی به شرح زیر است:

### جدول ۱. خلاصه پیشینه پژوهش

ردیف	پژوهشگران	عنوان پژوهش	نتیجه پژوهش
۱	نمازی و رضایی (۲۰۲۴)	مدل‌سازی نقش برنامه‌ریزی استراتژیک، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت استراتژیک و عوامل روانی بر کسادی بودجه	شواهد مربوط به مدیران میانی، تأثیر معنادار نقش میانجی‌گری سیستم‌های حسابداری مدیریت استراتژیک را تأیید می‌کند و برای مدیران عامل، تنها تعهد سازمانی عاطفی باعث کاهش کسادی بودجه می‌شود. بنابراین، سطوح مدیریتی یک اثر اقتضایی قابل توجهی را بر سازه‌های مؤثر بر کسادی بودجه نشان می‌دهد.
۲	پارک و همکاران (۲۰۲۳)	درک مشارکت عمومی به عنوان یک مکانیسم مؤثر بر نتایج مالی دولت: نظریه و شواهد از بودجه مشارکتی	نتایج نشان می‌دهد مشارکت عمومی و مشورت در طول فرآیند بودجه‌ریزی مشارکتی با تراز مالی ارتباط مثبت دارد. همچنین شواهد ضعیفی وجود دارد مبنی بر اینکه اختیارات تفویض شده به مشارکت‌کنندگان در بودجه‌ریزی مشارکتی بر تراز مالی تأثیرگذار است.
۳	ایمنی (۲۰۲۳)	عملکرد مدیران: مطالعه اثر پیامد مشارکت در بودجه‌ریزی با نقش میانجی دانش مدیریت هزینه	نتایج نشان می‌دهد که بین مشارکت در بودجه‌ریزی و دانش مدیریت هزینه با عملکرد مدیران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما دانش مدیریت هزینه، نقش میانجی بین مشارکت در بودجه‌ریزی و عملکرد مدیران را ایفا نمی‌کند. به عبارت دیگر، بودجه‌ریزی می‌تواند به عنوان یک ابزار کنترلی توسط مدیران در سازمان‌ها، جهت نظارت بهتر بر عملکرد خود، مورد استفاده قرار گیرد. با این حال، نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که توجه کمتری به سایر ابزارها و تکنیک‌های حسابداری مدیریت (مانند بودجه‌ریزی مستمر، کارت ارزیابی متوازن، بهایابی مبتنی بر فعالیت و غیره) می‌شود که به نوبه خود منجر به عملکرد ضعیف مدیران می‌گردد.

ردیف	پژوهشگران	عنوان پژوهش	نتیجه پژوهش
۴	ری‌باد و همکاران (۲۰۲۳)	تأثیر مشارکت در بودجه‌ریزی و سبک رهبری بر عملکرد مدیریتی با تعهد سازمانی به عنوان متغیر مداخله‌گر	یافته‌ها نشان داد که مشارکت بودجه بر عملکرد مدیریتی در اداره خدمات و مسکن عمومی و اداره خدمات مالیاتی اندونزی تأثیر مثبت اما معنی‌داری نداشت. اما متغیر سبک رهبری بر عملکرد مدیریتی تأثیر مثبت و معناداری داشت. همچنین تعهد سازمانی بر عملکرد مدیریتی تأثیر مثبت اما معنی‌داری نداشت.
۵	آمرول ایچ‌دان و همکاران (۲۰۲۳)	آیا مدل ذهنی و خلاقیت به کارکنان کمک می‌کند تا عملکرد شغلی خود را از طریق مشارکت در بودجه‌ریزی بهبود بخشند؟	این مطالعه نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌ریزی می‌تواند عملکرد فردی را از طریق مدل‌سازی ذهنی و خلاقیت فردی بهبود بخشد. همبستگی مستقیم بین مشارکت در بودجه‌ریزی و عملکرد فردی را می‌توان به صورت آماری اثبات کرد. این مطالعه نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌ریزی می‌تواند ساخت مدل ذهنی را بهبود بخشد که به نوبه خود خلاقیت و عملکرد فردی را افزایش می‌دهد.
۶	پاواتوس و کستاکیس (۲۰۲۳)	نقش تعدیل‌کننده کیفیت اطلاعات حسابداری هزینه در رابطه بین همه‌گیری COVID-19 و بودجه در بیمارستان‌های دولتی	نتایج نشان می‌دهد که سازمان‌هایی که بیشتر تحت تأثیر این بیماری همه‌گیر قرار گرفتند، استفاده از بودجه برای برنامه‌ریزی، تخصیص منابع و کنترل را در مقایسه با سازمان‌هایی که کمتر تحت تأثیر قرار گرفتند، افزایش دادند. این مطالعه همچنین نقش تعدیل‌کننده کیفیت اطلاعات حسابداری هزینه در رابطه بین بحران‌ها و استفاده از بودجه برجسته می‌کند.
۷	علوی و ایزی (۱۴۰۳)	تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر کارایی و اثربخشی منابع مالی در دانشگاه‌ها	با توجه به نتایج پژوهش، مهمترین عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر کارایی و اثربخشی منابع مالی در دانشگاه‌ها به ترتیب، شاخص‌های اقتصادی (با وزن ۰/۲۴)، سیاست‌های سازمانی (با وزن ۰/۲۱۲)، فرآیندهای داخلی (با وزن ۰/۱۴۹)، فساد سیستمی (با وزن ۰/۱۳۳)، نقش مجریان و سیاستگذاران دستگاه (با وزن ۰/۱۲۴)، منابع و امکانات (با وزن ۰/۰۹۳) و سیاست‌های بازدارنده (با وزن ۰/۰۶۴) بودند.

### ۳. روش پژوهش

#### ۱.۳. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل کلیه مدیران و معاونان مالی و حسابداران بیمارستان‌های غرب مازندران و شرق گیلان (نوشهر، چالوس، عباس‌آباد، تنکابن، رامسر، رودسر، لنگرود و لاهیجان) در تابستان ۱۴۰۳ می‌باشد. حجم

نمونه آماری نیز با استفاده از جدول کرجسی-مورگان و در نظر گرفتن تعداد جامعه آماری تعیین گردید. بر این اساس ۱۲۳ نفر به عنوان جامعه آماری پژوهش در نظر گرفته شد. که بر حسب جدول کرجسی-مورگان، ۹۷ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. روش نمونه‌گیری به صورت نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای (انتخاب تصادفی بر حسب تعداد افراد به تفکیک شهرستان) بوده است که نتایج آن در جدول ۲ بیان شده است. یکی از روش‌های محاسبه پایایی، ضریب آلفای کرونباخ است. برای محاسبه آن ابتدا باید واریانس نمرات هر سؤال پرسشنامه و واریانس کل آزمون را محاسبه نمود. ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده در این پژوهش در یک مطالعه مقدماتی با توزیع ۳۰ پرسشنامه بین افراد جامعه آماری به دست آمد. ضریب آلفای کرونباخ برای متغیرهای پژوهش نیز مطابق جدول ۳ می‌باشد که ضرایب بیش از ۰/۸ هستند.

جدول ۲. نتایج روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای

شهرستان	تعداد فراوانی	درصد فراوانی نسبی	تعداد نمونه
نوشهر	۱۵	۱۲/۲۹	۱۲
چالوس	۱۸	۱۴/۷۵	۱۴
عباس‌آباد	۱۲	۹/۸۴	۱۰
تنکابن	۱۸	۱۴/۷۵	۱۴
رامسر	۱۴	۱۱/۴۸	۱۱
رودسر	۱۷	۱۳/۹۳	۱۳
لنگرود	۱۵	۱۲/۲۹	۱۲
لاهیجان	۱۴	۱۱/۴۸	۱۱
مجموع	۱۲۳	۹۷	۹۷

جدول ۳. ضریب آلفای کرونباخ بر حسب متغیرهای پرسشنامه پژوهش

ردیف	متغیر	تعداد سؤال	ضریب آلفای کرونباخ
۱	بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی (BUOM)	۴	۰/۸۴۷
۲	پاداش‌دهی مبتنی بر بودجه‌ریزی (BUER)	۳	۰/۹۰۱
۳	مشارکت مدیران عامل/رده بالا در فرآیند بودجه‌ریزی (BPAR)	۴	۰/۸۷۰
۴	رضایت مدیران از بودجه‌ریزی (BSAT)	۲	۰/۹۱۲

#### ۴. یافته‌های پژوهش

##### ویژگی جمعیت‌شناختی نمونه آماری

همانطور که از داده‌های جدول ۴ مشخص است، ۴۵/۴ درصد افراد پاسخ دهنده زن و ۵۴/۶ درصد آن‌ها مرد هستند و سن اکثر افراد پاسخ‌دهنده (۳۴ درصد) بین ۳۱ تا ۴۰ سال است. تحصیلات اکثر افراد (۵۶/۷ درصد) کارشناسی ارشد و بالاتر و سابقه شغلی بیشتر افراد پاسخ دهنده (۴۰/۲ درصد) بین ۵ تا ۱۰ سال است.

جدول ۴. توزیع فراوانی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی افراد پاسخ دهنده

تعداد		ویژگی		
		مرد	زن	جنسیت
		۵۳ (۵۴/۶ درصد)	۴۴ (۴۵/۴ درصد)	
بالای ۵۰ سال	۴۱-۵۰ سال	۳۱-۴۰ سال	کمتر از ۳۰ سال	سن
۱۸ (۱۸/۵ درصد)	۳۱ (۳۲ درصد)	۳۳ (۳۴ درصد)	۱۵ (۱۵/۵ درصد)	
	کارشناسی ارشد و دکتری	کارشناسی	کاردانی	تحصیلات
	۵۵ (۵۶/۷ درصد)	۳۲ (۳۳ درصد)	۱۰ (۱۰/۳ درصد)	
بیش از ۲۰ سال	۱۰ تا ۲۰ سال	۵ تا ۱۰ سال	کمتر از ۵ سال	سابقه شغلی
۱۷ (۱۷/۵ درصد)	۲۱ (۲۱/۶ درصد)	۳۹ (۴۰/۲ درصد)	۲۰ (۲۰/۶ درصد)	

##### ۱.۴. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

با توجه به نتایج جدول ۵، بیشترین امتیاز کسب شده مربوط به متغیر استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی با میانگین ۳/۹۳ و انحراف معیار ۰/۷۱۸ و کمترین امتیاز کسب شده مربوط به متغیر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی با میانگین ۳/۱۲ و انحراف معیار ۰/۴۹۸ است.

جدول ۵. مقادیر توصیفی در خصوص متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	میان	مد	چولگی	کشیدگی	کمینه	بیشینه
استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی	۳/۹۳	۰/۷۱۸	۳/۸۰	۳/۸۰	۰/۱۰۳	-۱/۲۵۱	۲/۶۰	۵
ارزیابی و پاداش‌های مبتنی بر بودجه‌ریزی	۳/۴۵	۰/۷۱۳	۳	۳	۱/۱۵۵	۰/۱۹۸	۲/۵۰	۵
مشارکت مدیران عامل/رده‌بالا در فرآیندهای بودجه‌ریزی	۳/۳۲	۰/۶۵۳	۳/۳۳	۳	۰/۵۱۸	۰/۶۷۴	۱/۶۷	۵
رضایت مدیران از بودجه‌ریزی	۳/۱۲	۰/۴۹۸	۳	۳	۰/۱۴۰	-۰/۴۷۱	۲	۴/۳۳

### بررسی نرمال بودن متغیرها

در این پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی فرض نرمال بودن داده‌ها استفاده شد. با توجه به جدول ۶، نتایج آزمون نشان می‌دهد که سطح معناداری متغیرها کمتر از ۰/۰۵ بوده به بیانی توزیع داده‌ها نرمال نمی‌باشد.

جدول ۶. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره‌ی K-S	سطح معناداری	نتیجه
استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی	۰/۱۰۳	۰/۰۰۱	نرمال نیست
ارزیابی و پاداش‌های مبتنی بر بودجه‌ریزی	۰/۱۲۴	۰/۰۰۱	نرمال نیست
مشارکت مدیران عامل/رده‌بالا در فرآیندهای بودجه‌ریزی	۰/۱۳۵	۰/۰۰۱	نرمال نیست
رضایت مدیران از بودجه‌ریزی	۰/۱۱۱	۰/۰۰۱	نرمال نیست

#### ۲.۴. آمار استنباطی

##### آزمون مدل اندازه‌گیری

به منظور سنجش روایی روش‌های گوناگونی وجود دارد که در این پژوهش با توجه به اینکه متغیرهای پژوهش از چند بُعد (مؤلفه) تشکیل شده‌اند، از آزمون تحلیل عاملی تأییدی بهره گرفته شده است. بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده گردیده که نتایج در جدول ۷ بیان شده است. KMO برای مشخص کردن کفایت نمونه‌ها به کار می‌رود که چنانچه بیش از ۰/۶ باشد مناسب و اگر کمتر از ۰/۶ باشد، مناسب نیست.

جدول ۷. آزمون KMO و بارتلت برای سؤالات پرسشنامه

نتایج	آزمون‌ها
۰/۶۸۸	آزمون KMO
۳۷۸/۷۴۳	$\chi^2$
۷۸	درجه آزادی
۰/۰۰۱	Sig

شاخص KMO در پژوهش حاضر برابر با ۰/۶۸۸ و بالاتر از مقدار ۰/۶ است که رقم قابل قبولی است و حاکی از آن است که نمونه انتخابی برای اجرای تحلیل عاملی کافی می‌باشد. شاخص بارتلت، در بررسی کفایت ماتریس در سطح  $P \leq 0/01$  معنادار می‌باشد. به این معنا که ماتریس به دست آمده کفایت لازم را دارد و داده‌های این پژوهش توانایی عاملی شدن را دارند. این امر ما را به ادامه اجرای تحلیل عاملی مجاز می‌سازد.

##### نتایج تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه

تحلیل عاملی تأییدی سؤالات پرسشنامه پژوهش در جدول ۸ ارائه شده است. به منظور ارزیابی مدل، در این مطالعه از بارهای عاملی، بررسی پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده، بررسی ریشه میانگین مربع واریانس سازه‌ها با همبستگی سازه‌ها استفاده شده است.

جدول ۸. مقادیر بارعاملی، آماره معناداری، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و AVE برای پرسشنامه

سازه	گویه	بارعاملی	آماره معناداری	میانگین واریانس (AVE)	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی	Q01	۰/۶۲۷	۱۲/۴۷۸	۰/۵۴۹	۰/۸۵۸	۰/۷۹۸
	Q02	۰/۷۳۷	۱۹/۵۵۰			
	Q03	۰/۷۸۵	۲۷/۶۱۹			
	Q04	۰/۷۷۸	۳۲/۷۴۱			
	Q05	۰/۷۶۸	۳۰/۹۷۳			
ارزیابی و پاداش‌های مبتنی بر بودجه‌ریزی	Q06	۰/۸۵۵	۴۷/۹۳۷	۰/۷۳۹	۰/۸۵۰	۰/۷۴۷
	Q07	۰/۸۶۴	۵۰/۹۰۴			
مشارکت مدیران عامل/رده بالا در فرآیندهای بودجه‌ریزی	Q08	۰/۷۵۳	۲۴/۳۳۲	۰/۵۸۳	۰/۸۰۸	۰/۷۴۹
	Q09	۰/۷۴۹	۲۲/۲۴۵			
	Q10	۰/۷۸۸	۳۴/۰۵۶			
رضایت مدیران از بودجه‌ریزی	Q11	۰/۷۹۲	۲۹/۲۶۴	۰/۶۶۸	۰/۸۵۸	۰/۷۵۱
	Q12	۰/۸۰۶	۳۱/۲۲۸			
	Q13	۰/۸۵۳	۳۵/۴۵۲			

همان‌طور که در جدول ۸ نشان داده شده است، بار عاملی برای هیچ سؤالی کمتر از ۰/۵ است؛ بنابراین هیچ سؤالی از تحلیل حذف نخواهد شد.

### ۳.۴. مدل ساختاری پژوهش

پس از بررسی مدل اندازه‌گیری، نوبت به بررسی و آزمون مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. اعداد نوشته شده بر روی مسیرها (در شکل ۲)، ضرایب مسیر را نمایش می‌دهد. برای آزمون معناداری ضرایب مسیر با استفاده از روش بوت استراپ مقادیر آزمون تی-استیودنت محاسبه شده است که نتایج آن در شکل ۳ بیان شد.

### بررسی کفایت مدل

#### معیار $R^2$

معیار  $R^2$  مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است.  $R^2$  معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر

ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  در نظر گرفته می‌شود. مقدار  $R^2$  در جدول ۹، تقریباً مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

جدول ۹. مقادیر  $R^2$  متغیرهای پژوهش

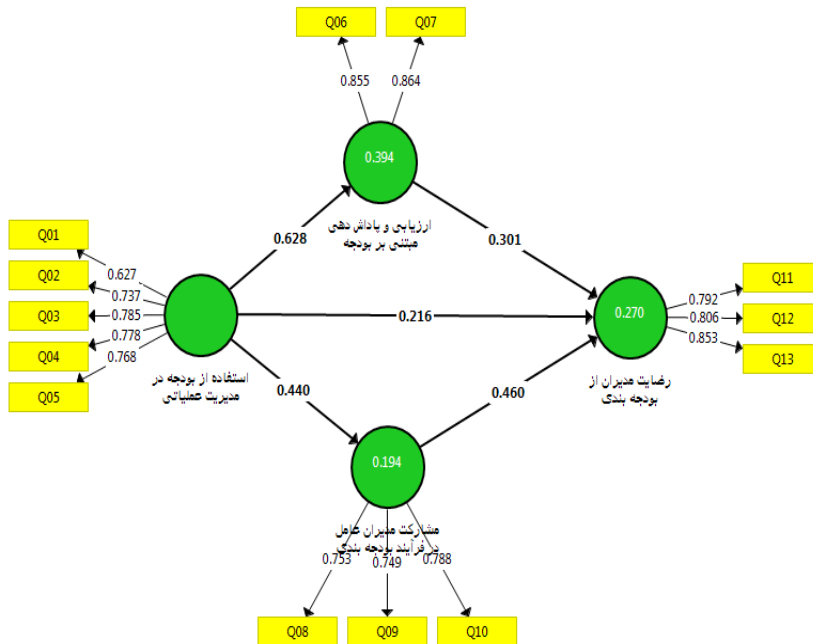
ردیف	متغیر	$R^2$
۱	ارزیابی و پاداش‌دهی مبتنی بر بودجه‌ریزی	۰/۳۹۴
۲	رضایت مدیران از بودجه‌ریزی	۰/۲۷۰
۳	مشارکت مدیران عامل/رده بالا در فرآیند بودجه‌ریزی	۰/۱۹۴

### معیار $Q^2$

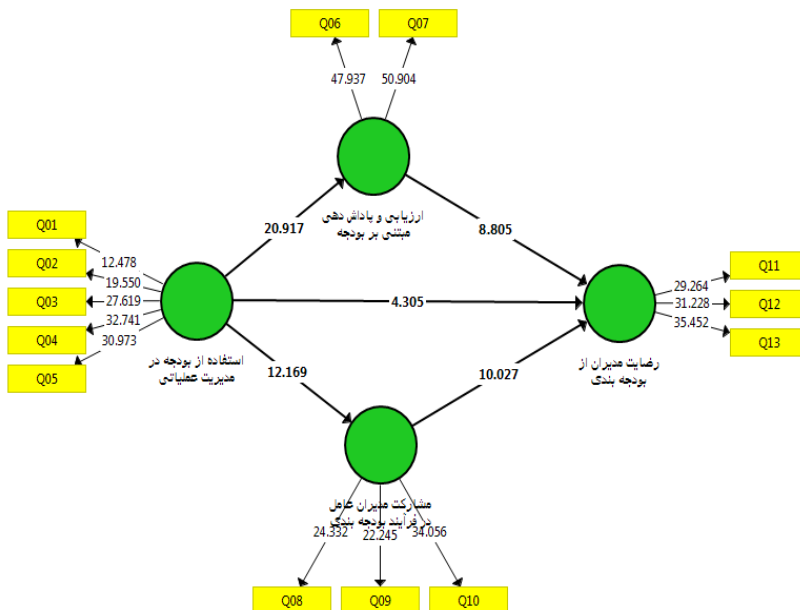
معیار  $Q^2$  قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌کند و در صورتی که مقدار آن در مورد یک سازه درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه یا سازه‌های برون‌زای مربوط به آن را دارد. مقدار  $Q^2$  در جدول ۱۰ نشان از قدرت پیش‌بینی مناسب مدل در خصوص سازه‌های درون‌زای پژوهش دارد و برازش مناسب مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

جدول ۱۰. مقادیر  $Q^2$  متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	$Q^2$
۱	ارزیابی و پاداش‌دهی مبتنی بر بودجه‌ریزی	۰/۳۷۸
۲	رضایت مدیران از بودجه‌ریزی	۰/۲۶۸
۳	مشارکت مدیران عامل/رده بالا در فرآیند بودجه‌ریزی	۰/۲۰۷



شکل ۲. ضرایب مسیر استاندارد مدل مفهومی پژوهش



شکل ۳. نتایج آزمون تی- استیوونت برای بررسی معناداری ضرایب

براساس شاخص‌های یادشده و با استفاده از مدل ساختاری، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفتند که نتایج در جدول ۱۱ بیان گردید.

جدول ۱۱. نتایج حاصل از ارزیابی مدل ساختاری برای بررسی فرضیه‌های پژوهش

ردیف	مسیر	ضریب مسیر ( $\beta$ )	عدد معناداری (t-value)	نتیجه
۱	استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی ← ارزیابی و پاداش‌های مبتنی بر بودجه‌ریزی	۰/۶۲۸	۲۰/۹۱۷	تأیید
۲	استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی ← مشارکت مدیران عامل/ارده بالا در فرآیندهای بودجه‌ریزی	۰/۴۴۰	۱۲/۱۶۹	تأیید
۳	استفاده از بودجه‌ریزی در مدیریت عملیاتی ← رضایت مدیران از بودجه‌ریزی	۰/۲۱۶	۴/۳۰۵	تأیید
۴	ارزیابی و پاداش‌های مبتنی بر بودجه‌ریزی ← رضایت مدیران از بودجه‌ریزی	۰/۳۰۱	۸/۸۰۵	تأیید
۵	مشارکت مدیران عامل در فرآیندهای بودجه‌ریزی ← رضایت مدیران از بودجه‌ریزی	۰/۴۶۰	۱۰/۰۲۷	تأیید

برای بررسی این فرضیه از روش بوت استرپ استفاده شده است. اگر سطح معناداری کوچکتر از مقدار ۰/۰۵ باشد اثر غیرمستقیم پذیرفته می‌شود. مبتنی بر این شاخص، معنی‌داری یا عدم معنی‌داری مسیر غیرمستقیم در جدول ۱۲ ارائه شده است:

جدول ۱۲. نتایج حاصل از روش بوت استرپ برای بررسی معناداری اثر غیرمستقیم (فرضیه ششم)

سطح معناداری	خطای برآورد	آماره t	مقدار بوت استرپ		اثر غیرمستقیم	مسیر		
			حد بالا	حد پایین		متغیر وابسته	متغیر میانجی	متغیر مستقل
۰/۰۰۱	۰/۰۳۵	۵/۳۱۹	۰/۳۰۵	۰/۰۷۴	۰/۱۸۹	رضایت مدیران	ارزیابی و پاداش‌دهی	استفاده از بودجه‌ریزی

با توجه به جدول ۱۲، سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۱ و کوچکتر از ۰/۰۵ و فاصله اطمینان شامل صفر نمی‌باشد. بنابراین فرضیه ششم پژوهش پذیرفته می‌شود.  
همچنین با توجه به جدول ۱۳، سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۱ و کوچکتر از ۰/۰۵ و فاصله اطمینان شامل صفر نمی‌باشد. بنابراین فرضیه هفتم پژوهش پذیرفته می‌شود.

جدول ۱۳. نتایج حاصل از روش بوت استرپ برای بررسی معناداری  
اثر غیرمستقیم (فرضیه هفتم)

سطح معناداری	خطای برآورد	آماره t	مقدار بوت استرپ		اثر غیرمستقیم	مسیر		
			حد بالا	حد پایین		متغیر وابسته	متغیر میانجی	متغیر مستقل
۰/۰۰۱	۰/۰۲۷	۷/۵۰۶	۰/۲۶۰	۰/۱۵۲	۰/۲۰۲	رضایت مدیران	مشارکت مدیران	استفاده از بودجه‌ریزی

## ۵. نتیجه‌گیری

بودجه‌ریزی مشارکتی به‌عنوان یک رویکرد نوین در مدیریت مالی بیمارستان‌ها، مزایای چشم‌گیری در هر دو بخش دولتی و خصوصی به همراه دارد. این رویکرد با افزایش شفافیت، بهبود کارایی، و ارتقای رضایتمندی کارکنان و بیماران، به تخصیص بهینه‌تر منابع و بهبود کیفیت خدمات درمانی منجر می‌شود. تجربیات و شواهد موجود از ایران نشان می‌دهد که مشارکت فعال کارکنان مخصوصاً در بخش مالی و حسابداری در فرآیند تصمیم‌گیری مالی، به بهبود عملکرد بیمارستان‌ها کمک کرده و بستر مناسبی برای پاسخگویی بیشتر و کاهش فساد فراهم می‌کند. در بیمارستان‌های دولتی که با چالش‌های بیشتری از نظر کمبود منابع و پیچیدگی‌های مدیریتی مواجه هستند، بودجه‌ریزی مشارکتی می‌تواند نقش حیاتی در بهبود توزیع منابع، افزایش کارایی خدمات درمانی و کاهش هدررفت منابع ایفا کند. از سوی دیگر، در بیمارستان‌های خصوصی، این رویکرد به افزایش رقابت‌پذیری و بهبود اعتماد بیماران و سایر ذی‌نفعان کمک می‌کند، چرا که در این بخش، نوآوری و مشارکت گسترده‌تر می‌تواند منجر به ارائه خدمات بهتر و افزایش سهم بازار شود. با وجود تمامی مزایای ذکر شده، پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی مشارکتی مستلزم آماده‌سازی زیرساخت‌های مناسب و تغییر در فرهنگ سازمانی بیمارستان‌هاست. برای بهبود نتایج، آموزش و توانمندسازی مدیران و کارکنان ضروری است تا فرآیندهای مشارکت مؤثر و با کیفیت‌تری را اجرا کنند. همچنین، باید نظام‌های پایش و ارزیابی مناسبی برای اطمینان از پیاده‌سازی صحیح و جلوگیری

از انحرافات احتمالی ایجاد شود. اما نباید فراموش کرد هر چند که تنظیم و اجرای بودجه در بخش خصوصی دست مدیران ارشد را باز می‌گذارد تا با جابه‌جایی ردیف بودجه به اهداف سازمانی خود برسند، اما تأمین بودجه لازم جهت هرگونه نوآوری و ارائه خدمات کمی دشوارتر از بخش دولتی است چرا که بودجه کشور به این قبیل بیمارستان‌ها از خزانه ارسال می‌شود و سختی کار آن‌ها رعایت ردیف بودجه است. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی تأثیر مثبتی بر ارزیابی و پاداش‌دهی مبتنی بر بودجه دارد. طبق یافته‌های پژوهش، آماره معنی‌داری بین متغیر استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی و ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه بیش از ۱/۹۶ بوده و نشان‌دهنده تأیید رابطه بین متغیرهای مذکور است. بنابراین فرضیه فوق مورد تأیید قرار می‌گیرد. این یافته همراستا با نتایج مطالعات پیشین بوده که در این رابطه می‌توان به مطالعات عسگری و ناصری (۱۳۹۷) و واگنر و همکاران (۲۰۲۱) اشاره کرد. به طور ساده بهره‌گیری از رویه‌های عملیاتی مسیر و جهتی مناسب را برای سازمان‌ها فراهم می‌سازد تا بتوانند میزان تحقق اهداف را مورد ارزشیابی و در ادامه تشویق و تمجید قرار دهند. این مسأله به لحاظ مدیریتی نیز امری قابل انتظار و قابل پیش‌بینی بوده و بسیاری از سازمان‌ها بویژه در حوزه خدمات همچون بیمارستان‌ها می‌توانند از طریق به‌کارگیری بودجه عملیاتی درجه و سطح موفقیت سازمانی خود را بهبود بخشند.

در خصوص فرضیه دوم پژوهش یعنی استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی تأثیر مثبتی بر مشارکت مدیران عامل در فرآیند بودجه‌ریزی دارد، می‌توان بیان داشت بین متغیر استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی و مشارکت مدیران عامل در فرآیند بودجه‌ریزی رابطه وجود دارد. این یافته همانند مطالعات اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) کرنجوا و راودلا (۲۰۱۳) و واگنر و همکاران (۲۰۲۱) در تأیید رابطه مورد اشاره، همسو و هم‌جهت هستند. در حوزه مسائل مدیریتی حمایت و پشتیبانی مدیریت نقش مهمی جهت پیشبرد امور دارد و از این رو کسب چنین عاملی برای اداره امور سازمان‌ها دارای اولویت و ارجحیت می‌باشد. پس جذب مشارکت مدیران برای فرآیند بودجه‌ریزی از ضروریاتی است که در سایه بودجه عملیاتی رخ خواهد داد زیرا تحقق امر بودجه در مدیریت عملیاتی مستلزم هماهنگی مناسب بین مدیران بوده و همین نکته یعنی لزوم وجود مشارکت مدیران.

فرضیه سوم پژوهش، استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی تأثیر مثبتی بر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد، نیز نشان داد بین متغیرها رابطه وجود دارد. این یافته نیز تأییدکننده پژوهش‌های پیشین از جمله اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) کرنجوا و راودلا (۲۰۱۳) و واگنر و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد. رضایت مدیران از بودجه‌ریزی شاید یکی از انعکاس‌های رضایت مجریان از برنامه جهت عملکرد نیز باشد و با توجه به نقش و دخالت مؤثر مدیران در اجرای برنامه‌های مالی و غیرمالی در سازمان‌ها باید اذعان داشت که تحقق رضایت مدیران از بودجه‌ریزی پیش‌زمینه‌ای جهت اجرای درست آن می‌باشد. نگاهی به مولفه‌های استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی که در پرسشنامه آورده شده است می‌توان بیان کرد که

بودجه عملیاتی فرآیند اجرای بودجه را در ابعاد گوناگون مورد توجه قرار داده و بنابراین دو متغیر مطرح شده در فرضیه فوق بطور موازی می‌توانند محقق گردند. هرچند اصولاً مدیران برای شکست‌های خود و عدم موفقیت‌ها دلایلی را مطرح می‌سازند اما بودجه عملیاتی تکلیف مسئولیت‌پذیری مدیران را مشخص می‌سازد.

نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش، ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه تأثیر مثبتی بر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد، نیز نشان داد بین متغیرهای فوق رابطه معناداری وجود دارد. پس فرضیه چهارم مورد تأیید قرار می‌گیرد. یافته بدست از تحلیل فرضیه چهارم با نتایج مطالعات رجیبی و همکاران (۱۳۹۳)، اویو و باباجیده (۲۰۱۸) و واگنر و همکاران (۲۰۲۱) همسو و همراستا است. در حقیقت یکی از واقع بینانه‌ترین رویکردها در اقدامات مدیریتی، انجام تشویق مبتنی بر سطح تحقق برنامه‌ها و وظایف است. ارزشیابی مبتنی بر برنامه‌های مشخص شده قبلی و ارائه پاداش بر حسب میزان موفقیت‌های مرتبط با همان برنامه‌ها مبنایی شایسته برای بخش‌ها و واحدهای مختلف بیمارستان در متعهد شدن به برنامه‌های خود می‌باشد. رضایت مدیران از چنین شرایطی بالطبع قابل انتظار بوده و از منظر تجربی نیز این مسأله قابل تأیید می‌باشد. نتایج آزمون فرضیه مشارکت مدیران عامل در فرآیند بودجه‌ریزی تأثیر مثبتی بر رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد، مبین این است که بین متغیرهای مذکور رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه پنجم مورد تأیید قرار می‌گیرد. این یافته نیز تأییدکننده پژوهش‌های پیشین از جمله: توکلی محمدی و اعتمادی (۱۳۸۶)، اعتمادی و دیاتی دلیلی (۱۳۸۸)، رجیبی و همکاران (۱۳۹۳)، کرنجوا و راودلا (۲۰۱۳)، کابانس (۲۰۱۵)، اویو و باباجیده (۲۰۱۸)، و واگنر و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد. رضایت و عدم رضایت مدیران سازمان‌ها را می‌توان تا حد زیادی مرتبط با اقدامات و تمایلات خود آن‌ها دانست. قطعاً مشارکت مدیران در امور برنامه‌ای همچون بودجه‌ریزی وضعیت خوشایندی را برای آنان خواهد داشت چرا که می‌توانند خواسته‌ها و طرح‌های خود را در هنگام اتخاذ تصمیم و برنامه‌ریزی دخالت داده و فرآیند بودجه‌ریزی مطابق با انتظارات و خواسته‌های خود را دنبال نمایند.

ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه نقش میانجی مثبتی بین استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد، به‌عنوان فرضیه ششم مورد بررسی قرار گرفت. روابط میان هر سه متغیر مورد اشاره در فرضیه‌های قبلی بررسی و تأیید شده است و طبیعتاً تأیید نقش میانجی ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه قابل انتظار بوده است. در مقایسه با مطالعات پیشین باید اشاره داشت که چنین ارتباطی در مطالعات قبلی مستقیماً بررسی نشده اما نکته قابل تأمل بر حسب پیشینه موجود، نتیجه بدست آمده در راستای ادبیات موجود بوده و تضادی با مطالعات قبلی ندارد. در خصوص ارزیابی و پاداش مبتنی بر بودجه باید بیان کرد که اقدام و اجرا در دو حیطه ارزیابی و کنترل از یک طرف و تشویق و پاداش از طرف دیگر شرایط مناسبی برای مدیران در پیشبرد مسائل سازمانی بر اساس رویکردهای منطقی و قابل قبول می‌باشد.

فرضیه هفتم پژوهش یعنی مشارکت مدیران عملیاتی در فرآیند بودجه‌ریزی نقش میانجیگری مثبتی بین استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی دارد، بررسی گردید. طبق یافته‌های بدست آمده، نقش میانجی مشارکت مدیران عملیاتی در فرآیند بودجه‌ریزی در رابطه میان استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی و رضایت مدیران از بودجه‌ریزی مورد تأیید قرار گرفته است. در خصوص مشارکت مدیران عملیاتی در فرآیند بودجه‌ریزی باید اذعان داشت که ارتباط آن با دو متغیر دیگر نیز تأیید شده و هرچند در مطالعات قبلی مستقیماً این روابط همزمان تحلیل نشده، اما کلیت آن درون پژوهش‌های مختلف و به‌ویژه در مطالعه واگنر و همکاران (۲۰۲۱) پذیرفته شده است. در واقع مشارکت مدیران عملیاتی جهت بودجه‌ریزی و پیاده‌سازی بودجه مدیریت عملیاتی لازم بوده و این دو عامل می‌توانند رضایت مدیران را نیز محقق گردانند. اما شاید بتوان در ایجاد رضایت مدیران، عوامل و عناصر دیگری را نیز دخیل دانست اما با مدل تحلیل شده در این مطالعه، بطور مثبت مشارکت مدیران عملیاتی سطح رضایت مدیران عالی را در کنار استفاده از بودجه در مدیریت عملیاتی بهبود خواهد بخشید. البته این مطالعه دارای محدودیت‌هایی نیز بوده است. به عنوان مثال، نتایج پژوهش محدود به بیمارستان‌های دولتی و خصوصی منطقه شمال ایران بوده و ممکن است قابل تعمیم به سایر مناطق جغرافیایی نباشد. شرایط اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مناطق دیگر ممکن است تأثیرات متفاوتی بر بودجه‌ریزی مشارکتی داشته باشد. همچنین جامعه آماری مورد بررسی، مدیران و کارشناسان مالی در بیمارستان‌های مورد بررسی بوده که قطعاً شرایط بودجه‌ریزی در سازمان‌های خود را بطور مناسب ارزیابی می‌نمایند. همچنین مطالعه به یک دوره زمانی خاص محدود شده است و نتایج آن ممکن است نشان‌دهنده تغییرات بلندمدت یا اثرات سیاست‌های جدید نباشد. در این بین تأثیر فرهنگ سازمانی و سبک مدیریت بیمارستان‌ها در این پژوهش مورد توجه قرار نگرفته است، درحالی‌که این عوامل می‌توانند در اثربخشی بودجه‌ریزی مشارکتی نقش داشته باشد. برای سنجش متغیرها و جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه از پرسشنامه استفاده گردید که دارای محدودیت‌های خاص خود می‌باشد.

#### ۱.۵. پیامدهای عملی و پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

بودجه‌ریزی مشارکتی می‌تواند منجر به شفاف‌تر شدن فرآیندهای مالی و تخصیص منابع در بیمارستان‌های دولتی و خصوصی شود. این شفافیت می‌تواند به کاهش فساد مالی و سوءاستفاده از منابع کمک کرده و پاسخگویی به ذی‌نفعان را افزایش دهد. برای اجرایی شدن این هدف، لازم است سیستم‌های شفاف گزارش‌دهی و نظارت دقیق در بیمارستان‌ها برقرار شود. مشارکت کارکنان و ذی‌نفعان در فرآیند بودجه‌ریزی به شناسایی نیازهای واقعی بیمارستان و بیماران کمک می‌کند. این امر موجب می‌شود منابع مالی و انسانی به‌طور بهینه‌تری توزیع شود و در نتیجه کارایی بیمارستان‌ها افزایش یابد. بیمارستان‌ها می‌توانند این مدل را به‌صورت آزمایشی اجرا کنند تا اثرات آن بر بهره‌وری و کیفیت خدمات سنجیده شود. با انجام این پژوهش‌ها، سیاست‌گذاران و مدیران بیمارستان‌ها می‌توانند بهتر درک کنند که چگونه بودجه‌ریزی مشارکتی

می‌تواند به بهبود عملکرد، کارایی و رضایتمندی بیماران و کارکنان منجر شود و چه اصلاحات و تدابیری برای موفقیت در اجرای این رویکرد ضروری است. برای پژوهش‌های آتی در این حوزه پیشنهاد می‌شود که تأثیرات بلندمدت بودجه‌ریزی مشارکتی را بر شاخص‌های کلیدی مانند بهره‌وری، کارایی مالی، رضایت بیماران و کاهش هزینه‌ها بررسی شود. این قبیل مطالعات نتایج بلندمدت این روش را در بیمارستان‌ها تحلیل می‌کنند و می‌توانند به‌طور دقیق‌تری اثرات پایدار این رویکرد را مشخص کنند. یکی دیگر از پیشنهادهای می‌تواند بررسی موانع فرهنگی، ساختاری و نهادی است که ممکن است در مسیر اجرای بودجه‌ریزی مشارکتی در بیمارستان‌ها قرار گیرد. پژوهش‌های آتی باید به شناسایی این موانع و ارائه راهکارهای مؤثر برای غلبه بر آن‌ها بپردازد. همچنین تأثیر فرهنگ سازمانی و سبک مدیریت می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد.

## منابع

- اسعدی، عبدالرضا؛ زنده دل، احمد؛ آرش نیا، نگار. (۱۳۹۴). روش‌های تصمیم‌گیری مدیران مبتنی بر بودجه‌ریزی سرمایه‌ای و تأثیر آن بر عملکرد مالی شرکت‌های خصوصی و عمومی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۷(۲۸)، ۵۴-۷۱.
- اعتمادی، حسین؛ دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸). بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌ریزی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران. پژوهش‌های مدیریت در ایران، ۱۳(۴)، ۳۵-۶۰.
- توکلی محمدی، محمد؛ اعتمادی، حسین. (۱۳۸۶). بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه‌ریزی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیر مجموعه وزارت نفت. دانشور رفتار، ۱۴(۳)، ۸۱-۹۰.
- خادمی، ساسان؛ احمدی، غلامرضا؛ رفیعی‌راد، جواد. (۱۴۰۰). بررسی آمادگی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (مورد مطالعه: ارتش جمهوری اسلامی ایران). فصلنامه مدیریت نظامی، ۲۱(۸۳)، ۱۳۳-۱۶۴.
- خدیوی، اسداله؛ علیجانی فرید، رقیه. (۱۳۸۷). رابطه بین انگیزه پیشرفت مدیران با اثربخشی سازمانی آن‌ها در مدارس متوسطه. علوم تربیتی، ۱(۱)، ۳۹-۷۲.
- رجبی، مجید؛ حمیدی، مهرزاد؛ جلالی فراهانی، مجید. (۱۳۹۳). تأثیر مشارکت در بودجه‌ریزی بر نگرش‌های شغلی و عملکرد مدیران تربیت بدنی دانشگاه‌ها. مدیریت ورزشی، ۲۳، ۵۹۵-۶۱۲.
- رهنمای‌رودپشتی، فریدون؛ ایمنی، محسن؛ صیادمنش، شادی. (۱۳۹۸). کاربست BSC و روش‌های نوآورانه توسعه‌یافته در حسابداری مدیریت و تصمیم‌های استراتژیک سنجش عملکرد. تصمیم‌گیری و تحقیق در عملیات، ۴(۳)، ۲۴۶-۲۶۱.

صفدری نهاد، محمود؛ معمارزاده، غلامرضا؛ عزتی، میترا. (۱۳۹۴). نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در راستای اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه. سیاست‌های راهبردی و کلان، ۳(۱۱)، ۲۷-۴۸.

عسکری، زهرا؛ ناصری، بهاره. (۱۳۹۷). تأثیر بودجه مشارکتی بر موفقیت سازمانی با نقش میانجی شایسته‌سالاری در بانک کشاورزی. سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و حسابرسی پویا، تهران.

علوی، سید احسان؛ ایزی، احسان. (۱۴۰۳). تأثیر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بر کارایی و اثربخشی منابع مالی در دانشگاه‌ها. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۵(۳)، ۵۷-۸۰.

فیل سرائی، مهدی؛ احمدی رستگار، مصطفی. (۱۴۰۳). عوامل کلیدی موفقیت در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در بخش عمومی برای نیل به توسعه پایدار و تاب‌آوری سازمان. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۵(۳)، ۸۱-۱۰۷.

Amrul Ichdan, D., Yuliansyah, & Maryani. (2023). "Do mental model and creativity help employees to improve their job performance from their participation in the budgeting?". *Cogent Business & Management*, 10(1), 2184228. <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2184228>

Arnold, M., & Artz, M. (2019). "The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation". *Accounting, Organizations and Society*, 73, 50-67. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.06.001>

Arnold, M.C., & Gillenkirch, R.M. (2015). "Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: an experimental study". *Accounting, Organizations and Society*, 43, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2015.02.002>

Bartocci, L., Grossi, G., Mauro, S. G., & Ebdon, C. (2023). "The journey of participatory budgeting: a systematic literature review and future research directions". *International Review of Administrative Sciences*, 89(3), 757-774. <https://doi.org/10.1177/00208523221078938>

Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schäffer, U., & Thaten, M. (2016). "Budgeting in times of economic crisis". *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1489-1517. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12222>

Bruns, W.J., & Waterhouse, J.H. (1975). "Budgetary control and organization structure". *Journal of Accounting Research*, 13(2), 177-203. <https://doi.org/10.2307/2490360>

Cerasoli, C.P., Nicklin, J.M., & Ford, M.T. (2014). "Intrinsic motivation and extrinsic incentives jointly predict performance: a 40-year meta-analysis". *Psychological Bulletin*, 140(4), 980-1008. <https://psycnet.apa.org/doi/10.1037/a0035661>

- Covaleski, M., Evans, J.H., Luft, J., & Shields, M.D. (2006). "Budgeting research: three theoretical perspectives and criteria for selective integration". in Chapman, C.S., Hopwood, A.G., & Shields, M.D. (Eds.), *Handbooks of Management Accounting Research*, Elsevier, Oxford, 2, 587-624. [https://doi.org/10.1016/S1751-3243\(06\)02006-2](https://doi.org/10.1016/S1751-3243(06)02006-2)
- Covaleski, M.A., & Dirsmith, M.W. (1983). "Budgeting as a means for control and loose coupling". *Accounting, Organizations and Society*, 8(4), 323-340. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(83\)90047-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(83)90047-8)
- Davila, A., Gupta, M., & Palmer, R.J. (2018). "Internal controls, decentralization, and performance". in Epstein, M.J., Verbeeten, F.H.M., & Widener, S.K. (Eds.), *Performance Measurement and Management Control: The Relevance of Performance Measurement and Management Control Research*, Emerald Group Publishing, 33, 39-64. <https://doi.org/10.1108/S1479-351220180000033003>
- Deci, E.L., Eghrari, H., Patrick, B.C., & Leone, D.R. (1994). "Facilitating internalization: the self-determination theory perspective". *Journal of Personality*, 62(1), 119-142. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6494.1994.tb00797.x>
- Deci, E.L., Olafsen, A.H., & Ryan, R.M. (2017). "Self-determination theory in work organizations: the state of a science". *Annual Review of Organizational Psychology and Organizational Behavior*, 4, 19-43. <https://doi.org/10.1146/annurev-orgpsych-032516-113108>
- Derfuss, K. (2016). "Reconsidering the participative budgeting-performance relation: a meta-analysis regarding the impact of level of analysis, sample selection, measurement, and industry influences". *British Accounting Review*, 48(1), 17-37. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2015.07.001>
- Fisher, J.G., Maines, L.A., Pfeffer, S.A., & Sprinkle, G.B. (2002). "Using budgets for performance evaluation: effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance". *Accounting Review*, 77(4), 847-865. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.4.847>
- Groen, B.A.C., Wouters, M.J.F., & Wilderom, C.P.M. (2017). "Employee participation, performance metrics, and job performance: a survey study based on self-determination theory". *Management Accounting Research*, 36, 51-66. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2016.10.001>
- Hair, J.F., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2011). "PLS-SEM: indeed a silver bullet". *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139-151. <https://doi.org/10.2753/MTP1069-6679190202>
- Hair, J.F., Risher, J.J., Sarstedt, M., & Ringle, C.M. (2019). "When to use and how to report the results of PLS-SEM". *European Business Review*, 31(1), 2-24. <https://doi.org/10.1108/EBR-11-2018-0203>

- Henri, J.F., Massicotte, S., & Arbour, D. (2020). "Exploring the consequences of competing uses of budgets". *Australian Accounting Review*, 30(95), 257-268. <https://doi.org/10.1111/auar.12287>
- Imeni, M. (2023). "Managerial Performance: The Impact of the Consequences of Budgetary Participation with the Mediating Role of Cost Management Knowledge". *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(48), 287-304.
- Jung, S. M. (2022). "Participatory budgeting and government efficiency: evidence from municipal governments in South Korea". *International Review of Administrative Sciences*, 88(4), 1105-1123. <https://doi.org/10.1177/0020852321991208>
- Kahar, S.H.A., Rohman, A., & Chariri, A. (2016). "Participative budgeting, budgetary slack and job satisfaction in the public sector". *Journal of Applied Business Research*, 32(6), 1663-1674. <https://doi.org/10.19030/jabr.v32i6.9814>
- Kenno, S.A., Lau, M.C., & Sainty, B.J. (2018). "In search of a theory of budgeting: a literature review". *Accounting Perspectives*, 17(4), 507-553. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12186>
- King, R., Clarkson, P.M., & Wallace, S. (2010). "Budgeting practices and performance in small healthcare businesses". *Management Accounting Research*, 21(1), 40-55. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.11.002>
- Krenjova, J., & Raudla, R. (2013). "Participatory Budgeting at the Local Level: Challenges and Opportunities for New Democracies". *Journal Halduskultuur*, 14(1), 18-46.
- Lau, C.M., Scully, G., & Lee, A. (2018). "The effects of organizational politics on employee motivations to participate in target setting and employee budgetary participation". *Journal of Business Research*, 90, 247-259. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.05.002>
- Libby, T., & Lindsay, R.M. (2010). "Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice". *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Locke, E.A. (2004). "Linking goals to monetary incentives". *Academy of Management Executive*, 18(4), 130-133. <https://doi.org/10.5465/ame.2004.15268732>
- Namazi, M., & Rezaei, G. (2024). "Modelling the role of strategic planning, strategic management accounting information system, and psychological factors on the budgetary slack". *Accounting Forum*, 48(2), 279-306. <https://doi.org/10.1080/01559982.2022.2163040>
- Nitzl, C. (2016). "The use of partial least squares structural equation modelling (PLS-SEM) in management accounting research: directions for future theory

- development". *Journal of Accounting Literature*, 37, 19-35.  
<https://doi.org/10.1016/j.acclit.2016.09.003>
- Nouri, H., & Parker, R.J. (1998). "The relationship between budget participation and job performance: the roles of budget adequacy and organizational commitment". *Accounting, Organizations and Society*, 23(5-6), 467-483.  
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00036-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00036-6)
- Outlay, D. (1999). "Performance management: a framework for management control systems research". *Management Accounting Research*, 10(4), 363-382. <https://doi.org/10.1006/mare.1999.0115>
- Oyewo, B., & Adyeye, G. (2018). Budgetary participation and managerial performance in public sector organisations: A study from Nigeria". *Annals of Spiru Haret University, Economic Series*, 9(1), 47-76.  
<https://doi.org/10.26458/1812>
- Park, J., Butler, J. S., & Petrovsky, N. (2023). "Understanding public participation as a mechanism affecting government fiscal outcomes: Theory and evidence from participatory budgeting". *Journal of Public Administration Research and Theory*, 33(2), 375-389.  
<https://doi.org/10.1093/jopart/muac025>
- Pavlatos, O., & Kostakis, H. (2023). "Moderating Role of Cost Accounting Information Quality on the Relationship Between the COVID-19 Pandemic and Budgeting in Public Hospitals". *Australian Accounting Review*, 33(1), 14-30. <https://doi.org/10.1111/auar.12393>
- Perez, L. F. R., & Robson, K. (1999). "Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: managing organizational hypocrisies in a multinational company". *Management Accounting Research*, 10(4), 383-407.  
<https://doi.org/10.1006/mare.1999.0114>
- Preston, A. M., Cooper, D. J., & Coombs, R. W. (1992). "Fabricating budgets: a study of the production of management budgeting in the national health service". *Accounting, Organizations and Society*, 17(6), 561-593.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90014-J](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90014-J)
- Reinartz, W., Haenlein, M., & Henseler, J. (2009). "An empirical comparison of the efficacy of covariance-based and variance-based SEM". *International Journal of Research in Marketing*, 26(4), 332-344.  
<https://doi.org/10.1016/j.ijresmar.2009.08.001>
- Riyadh, H. A., Nugraheni, F. R., & Ahmed, M. G. (2023). "Impact of budget participation and leadership style on managerial performance with organizational commitment as intervening variable". *Cogent Business & Management*, 10(1), 2175440.  
<https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2175440>

- Sandalgaard, N. (2012). "Uncertainty and budgets: an empirical investigation". *Baltic Journal of Management*, 7(4), 397-415.  
<https://doi.org/10.1108/17465261211272157>
- Shields, J.F., & Shields, M.D. (1998). "Antecedents of participative budgeting". *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 49-76.  
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00014-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00014-7)
- Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. (2003). "A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries". *Management Accounting Research*, 14(4), 361-388.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.10.001>
- Sponem, S., & Lambert, C. (2016). "Exploring differences in budget characteristics, roles and satisfaction: a configurational approach". *Management Accounting Research*, 30, 47-61.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.11.003>
- Wagner, J., Petera, P., Popesko, B., Novák, P., & Šafr, K. (2021). "Usefulness of the budget: the mediating effect of participative budgeting and budget-based evaluation and rewarding". *Baltic Journal of Management*, 16(4), 602-620.  
<https://doi.org/10.1108/BJM-02-2020-0049>