**ارتباط بين بودجه بندي ، ارزيابي عملكرد و پاداش مديران : يك مدل مديريت عملكرد**

**چكيده**

مديريت عملكرد شامل بودجه بندي ، ارزيابي عملكرد و انگيزه پاداش مي باشد . اين پژوهش، مدلي را توصيف مي كند كه شامل اين سه عنصر کلیدی مديريت عملكرد مي باشد . در این مدل ، داده ها با استفاده از تحليل مسير مورد بررسي قرار گرفتند . شواهد تجربي از اين مدل پشتيباني مي كند و چندين متغير مداخله گر را كه به طور مستقيم يا غير مستقيم روي بودجه ، ارزيابي عملكرد و رفتار بازی و عملكرد فردي تاثير مي گذارند ، پيشنهاد مي كند .هدف ازاین مطالعه ارائه یک مدل مدیریت عملکرد جامع و نشان دادن مدل با نتایج تجربی است. این پژوهش، شیوه‌های مدیریت بر عملکرد را با ارائه‌ی یک مدل جامع از اینکه چگونه متغیرها در هر مرحله از چرخه‌ی مدیریت عملکرد تأثیر مستقیم و غیر مستقیم بر عملکرد دارند با هم ادغام میکند. ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه است و جامعه آماری پژوهش حاضر مدیران عامل ، اعضاي هيات مديره ، مديران مالي و اداري شركت هاي بورس اوراق بهادار تهران می باشد و نمونه پژوهش از میان 120 نفر از جامعه آماری است .

واژه هاي كليدي : بودجه بندي ، ارزيابي عملكرد ، پاداش

کد طبقه بندی موضوعی :M

**مقدمه**

شركت ها منابع قابل توجهي را براي بهبود سيستم هاي اندازه گيري عملكرد خود صرف مي كنند به عنوان مثال، طی دو دهه‌ي گذشته،شركت ها تلاش كرده اند كه سيستم هاي بودجه بندي و نظام مبتني بر بودجه خود را بهبود بخشند يا حتی جايگزين نمايند و می کوشند از معيارهاي عملكرد غيرمالي جهت ارزیابی عملکرد مدیران استفاده نمایند.تمام اين نوآوري ها بر اين فرض استوار است كه چنين سيستم هاي اندازه گيري عملكردي به شركت ها كمك مي كنند كه نه تنها عملكرد را اندازه گيري كنند بلكه درعین حال بتوانند آن را مديريت نيز نمايند . علي رغم جریانی از تحقيقات كه در زمینه ی مراحل مختلف چرخه مديريت عملكرد(اهداف تعيين شده،نظارت بر عملكرد و پاداش)صورت گرفته است، نتايج تحقيقات تجربي صورت گرفته توضيحات مختصر و محدودي را در مورد چگونگي ارتباط مراحل مختلف چرخه مديريت عملكرد ارائه کرده اند و متصديان مسئول طراحي و اجراي سيستم هاي مديريت عملكرد تنها توانسته اند راهنمايي هاي محدودي را از تحقيقات انجام شده در اين زمينه دريافت نمایند . از زماني كه مطالعات پيشگام و برجسته ای در زمینه بودجه بندي توسط آرجريس[[1]](#footnote-2) ( 1952 ) و در مورد چارچوب های اصلي سيستم هاي كنترل توسط آنتوني[[2]](#footnote-3) (1965 ) صورت پذيرفت موجب گردید که تحقيقات حسابداري مديريت در زمينه مديريت عملكرد نیز عمدتا توجه خود را به متغيرهاي بودجه معطوف نمایند . محققان به طور معمول دو يا سه روش بودجه بندي را انتخاب كرده اند ( به عنوان مثال ، مشاركت بودجه اي ، كسري بودجه يا اتكا بر معيارهاي عملكرد حسابداري ) و تاثير اين روش ها را روي رضايت شغلي ، استرس يا عملكرد در سطح فردي يا در سطح شركت مورد بررسي قرار داده اند]6[.

آزمون هاي تجربي ابتدا به صورت ساده ، با طرح نمودن سوالاتي نظير " آيا مشاركت در بودجه بندي بر عملكرد بودجه اي تاثير دارد ؟ " ، اثرات افزايشي روش هاي بودجه بندي رابر انگيزه ، رفتارها يا عملكرد مورد بررسي قرار دادند .

اين آزمون ها اغلب به نتايج متضادي دست يافتند كه موجب تغيير ديدگاه محققان گرديد تا توجه خود را به بررسي اثرات تعاملي متغيرهاي بودجه بندي و غيربودجه بندي روي متغيرهاي وابسته معطوف نمايند.

آزمون هاي محققان در مورد اثرات تعاملي با سوالاتي نظير اینکه " آيا تاكيد بودجه و مشاركت بالا در بودجه به سطح عدم اطمينان كاربستگي دارد ؟ " مطرح گرديد . علي رغم پيشرفت هاي نظري قابل توجه ، اين مطالعات تعاملي نيز به نتایج ناسازگاری منجر شده است كه برخي از اين نتايج ناسازگار برمي گردد به محدوديت هاي روش شناختي آزمون هاي متعددي كه در مورد اثرات تعاملي بالقوه كه بين متغيرهاي بودجه بندي و غيربودجه بندي صورت گرفته و بخشي نيز به دليل كمبود وجود نظريه قوي براي راهنمايي محققان در پيش بيني هاي آن ها مي باشد]9[.اما اخيرا،مطالعات زیادی نيز تلاش كرده اند تا نتايج ناسازگاري را كه ناشي از مطالعات صورت گرفته از طريق مدل هاي فزاينده و تعاملي بوده اند با استفاده از رويكرد مدل مداخله اي سازگار نمايند.يعني به جاي آزمون تاثير مستقيم روش هاي بودجه بندي روي هر متغير متغير وابسته به صورت جداگانه ( نظير استرس شغلي يا بازي ) ، اين مطالعات به صراحت ارتباط بين متغيرهاي مداخله گر را شناسايي مي نمايند . براي مثال شيلدز و همكاران[[3]](#footnote-4) (2000) اين سوال را مطرح نمودند كه " آيا سيستم هاي كنترل ( مشاركت بودجه اي ، كسري و پاداش مبتني بر بودجه ) به طور مستقيم روي عملكرد تاثير دارند يا اينكه آن ها بر استرس تاثيرگذارند ؟ كه اين امر به نوبه خود بر عملكرد تاثير مي گذارد؟ ]5["

كوالسكي و همكاران ]9[ اين نوع از تحقيقات بودجه اي راتحقيقات بودجه بندي مبتني بر روانشناسي توصيف كرده اند و تاكيد نموده اند كه نياز به تحقيقات بيشتري است كه صرفا روي تاثير خطي مستقيم روش هاي بودجه بندي روي عملكرد نپردازند بلكه آن ها بر اساس يك استراتژي تحقيقاتي استدلال كرده اند كه اين تحقيقات بايد تاثير بودجه بندي را روي ديگر متغيرهاي مداخله اي بررسي نمايند و سپس تاثير غيرمستقيم اين متغيرها را روي رفتار ( به طور مثال بازي ) و عملكرد مورد بررسي قرار دهند .به دنبال اين استراتژي ، پژوهش حاضر يك مدل مديريت عملكرد جامع را پيشنهاد مي نمايد .در بخش بعدی مبانی نظری شامل تشریح مدل مدیریت عملکرد و یازده فرضیه و پیشینه پژوهش بیان می گردد و در ادامه روش پژوهش و نتایج تجزیه و تحلیل مسیر نشان داده می شود و در آخرین بخش نیز نتایج و یافته ها آورده شده است .

**مبانی نظری و پیشینه پژوهش**

بودجه بندی یکی از مهم ترین مکانیزم های کنترل و هماهنگی در شرکت است . معمولا وظایف و کارکرد بودجه بندی به شرح زیر می باشد : 1) برنامه ریزی و هماهنگی عملیاتی 2) ارزیابی انگیزشی و عملکرد 3) ارتباط بین اهداف و استراتژی شرکت . بنابراین وظایف و کارکرد بودجه هم شامل اهداف تصمیم گیری و هم اهداف کنترلی اطلاعات حسابداری مدیریت می باشد]5[. طبق پژوهش صورت گرفته توسط لاکوب و کنستانتین]11[. بودجه بندی فرایندی بسیار پیچیده است و در واقع یک نوع کنترل و مدیریت سنتی می باشد و از نظر آنها بودجه بندی برنامه ریزی و هماهنگ کردن مدیریت از طریق ابزار بودجه می باشد یعنی بودجه بندی هدف است و بودجه ابزاری است که تقسیم مسئولیت و ارزیابی عملکرد را تسهیل می کند . بنابراین هنگامي كه اهداف بودجه به درستی تعیین شوند ، تصميماتي در مورد استفاده ازشاخص هاي عملكرد مالي و غيرمالي اتخاذ مي گردد زیرا اين معيارها روي ارزيابي عملکرد و تعیین پاداش مدیران تاكيد دارند . در واقع اين پژوهش به طور ضمنی بر بکارگیری معیار ارزیابی متوازن اشاره دارد . اين مرحله تاثير مستقيمي روي ميزان پاداشي كه به مدير داده خواهد شد ، دارد و اگر به درستي اجرا شود به طور غيرمستقيم موجب كاهش رفتار بازي و بهبود عملكرد فردي مي گردد .

پژوهش حاضر مدل تعاملي و یکپارچه ای را پيشنهاد مي كند كه دربرگیرنده عناصر مختلفي از مديريت عملكرد( بودجه بندي ، ارزيابي عملكرد و پاداش )می باشد . به جاي اینکهصرفا تعداد محدود ی از متغيرهاي بودجه بندي و غيربودجه بندي را انتخاب کرد و تاثير آن ها روي عملكرد بررسی نمود ، می توان با استفاده از این مدل ارتباط بین متغيرهاي كليدي را در هر مرحله از چرخه مديريت عملكرد نشان داد . پژوهش حاضر اين متغيرها را همان طور که بیان گردید بر اساس يك تجدید نظر و بازنگري در ادبيات تحقیق و نیز با توجه به جايي كه آن ها در چرخه مديريت عملكرد اتفاق مي افتند ، انتخاب نموده است .

اين رويكرد توسط هانسن و همكاران ( 2003 ) بيان گرديد.آن ها بيان داشتند كه بودجه بندي جدا از ساير فعاليت هاي سازمان نمي باشد " بلكه بودجه بندي را به عنوان بخشي از مجموعه سازماني درنظر مي گيرد "]6[.

شكل يك،مدل پيشنهادي پژوهش حاضر را نشان مي دهد.اين مدل بر اساس سه جريان از تحقيق ايجاد گرديده است: بودجه بندي، ارزيابي عملكرد و پاداش و مطابق این مدل متغيرهاي هرمرحله تاثير مستقيمي روي متغيرهاي مرحله بعد و تاثير غيرمستقيمي روي سایر متغيرهايچرخه مدیريت عملكرد در مراحل بعدی دارد .

درحالي كه قصد نداريم كه اين مدل یک مدل جامع و شامل تمامی جزئيات باشد ، فهرستي از متغيرهايي كه در هرمرحله قرار دارند ، نشان داده شده است هدف اصلي اين مدل نشان دادن اين مطلب است كه هر مرحله به صورت جداگانه درنظرگرفته نمي شود بلكه هر یک به طور مستقيم يا غيرمستقيم روي عملكرد مديريتي تاثير دارند .

 **نگاره یک: مدل مفهومی**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **متغیر های عملکرد****🗸عملکرد شخصی** |  | **متغیر های اثر****🗸بازی** |  | **متغیر های مبتنی بر طرح و پاداش****🗸پاداش مبتنی بر بودجه****🗸پاداش** |  | **متغیرهای ارزیابی عملکرد****🗸شاخص های مالی****🗸شاخص های غیر مالی****🗸فیلترهای با قابلیت کنترل****🗸ارزیابی عملکرد نسبی** |  | **متغیر های بودجه بندی****🗸مشارکت****‌بودجه‌ای****🗸تأکید بودجه‌ای****🗸کسری بودجه** |  | **متغیرهای پیشین****🗸 دشواری کار****🗸تغییر پذیری کار****🗸حسابداری سنجش مسئولیت****🗸تجربه** |

متغيرهاي پيشين

محرك هاي پيشين (پيشينه ها) وقايعي هستند كه قبل از رفتار اتفاق مي افتد و كاركنان را آگاه مي كنند كه انجام رفتارهاي مطلوب يا انجام ندادن رفتارهاي نامطلوب،پيامدهاي خاصي درپي خواهند داشت.بايد درنظرداشت كه محرك هاي پيشين(پيشينه ها)علت رفتار نيستند.با اين كه پيامدها به لحاظ زماني بعد از رفتار رخ مي دهند ولي طبق قانون اثر رفتار را تحت تاثير قرار مي دهند]4[ مديريت عملكرد به ويژگي هاي شغل و نیز مدير بستگي دارد . چهار متغير ورودی در اولين مرحله ي اين مدل معرفي گرديده است که در ادامه تشریح می گردد .متغیرهای دشواري كار و تغييرپذيري كار براي توصيف ويژگي هاي شغل استفاده مي شود . دشواری كار مربوط به توانايي مشخص نمودن رويه هايي است كه بايد براي انجام وظيفه ، يعني روابط ورودي / خروجي دنبال شود . متغير تغيير پذيري بیانگر این است که روش ها و رویه های مختلفی برای انجام کار موردنیاز است اما شرایط انجام کار همواره شرایطی روتین و طبق روال عادی نمی باشد]16[

حسابداري سنجش مسئوليت سومین متغیر از متغیرهای ورودی می باشد که به نوع مركز مسئوليت ( هزينه ، درآمد ، سود يا مركز سرمايه گذاري ) اشاره دارد و نشان دهنده ي ميزان عدم تمركز و در واقع استقلال مدير مركز مسئوليت است كه يك گزينه مناسب براي مشاركت در بودجه است . چهارمین متغیر تجربه (میزان سال هاي كاري فرد) به میزان مشخصی از دانشو شناخت مدير اشاره می کند که وی در مورد واحد سازماني مورد فعاليتش كسب كرده است و موجب عدم تقارن اطلاعاتی ميان مدير مركز مسئوليت و مدير مافوق وی مي شود . عدم تقارن اطلاعاتي دليل اصلي مشاركت در بودجه است .

**متغیرهای بودجه بندی**

متغير بودجه بندي (مرحله 2 در شكل يك) يك گام كليدي در مديريت عملكرد است زيرا عملا تمام مراحل ديگر را تحت تاثير قرار مي دهد . فرايند آماده كردن بودجه و مذاكره در مورد بودجه بندي و تعيين اهداف مستقيما بر اينكه چگونه عملكرد فرد در پايان دوره بودجه بندي مورد ارزيابي قرار مي گيرد ، تاثير مي گذارد و اين مسئله بر انگيزه قراردادهاي پاداش نيز تاثيرگذار است كه بر اساس عملكرد مبتنی بربودجه اعطا مي شود . که این مسئله رفتارها را هدايت مي كند و در نهايت بر عملكرد تاثير مي گذارد .

سه مورد از متداول ترين متغيرهاي بودجه بندي در مدل پژوهش حاضر آمده است .

مشاركت بودجه ای كه بودجه بندي مشاركتي نيز ناميده مي شود توضيح مي دهد كه تا چه حد شخص مدير درگير تعيين بودجه است و بر آن نفوذ دارد ]14[.بودجه مشارکتي راهي است درسازمان ها براي فراهم نمودن محيطي مناسب جهت به اشتراک گذاري اطلاعات واتخاذ تصميمهاي بهينه وکاربردي جهت بيشينه کردن بازده سازمان.بودجه بندي مشارکتي راهکاري است که امروزهدرسازمان ها به آن توجه فراوان مي شودومي توان گفت که کارآيي آن واثرات مثبت سازماني ناشي ازاعمال آن تا حد زيادي به اثبات رسيده است]1[

تاكيد بودجه مقايسه نتايج مبتنی بر بودجه و نتايج واقعي است كه در واقع مبنایي برای ارزيابي عملكرد و تخصيص پاداش هاي سازماني مي باشد .

كسري بودجه ، نقطه مقابل كمبود بودجه مي باشد كه به اهداف بودجه تعيين شده اشاره دارد وبیان می دارد که بايد به طور دقيق و صحیحی تعيين شود تا بتوان به آن دست يافت و جهت دستیابی به این امر به تلاش جدي و درجه بالايي از كارايي در انجام امور نياز است .

**متغيرهاي ارزيابي عملكرد**

مرحله بعد در چرخه مديريت عملكرد ، مرحله ارزيابي عملكرد است (به مرحله سوم در شكل يك رجوع شود ) . هنگامي كه اهداف بودجه به درستی تعیین شوند ، تصميماتي در مورد استفاده ازشاخص هاي عملكرد مالي و غيرمالي اتخاذ مي گردد زیرا اين معيارها روي ارزيابي عملکرد و تعیین پاداش مدیران تاكيد دارند . در واقع اين مرحله تاثير مستقيمي روي ميزان پاداشي كه به مدير داده خواهد شد ، دارد و اگر به درستي اجرا شود به طور غيرمستقيم موجب كاهش رفتار بازي و بهبود عملكرد فردي مي گردد . چهارمتغیر ارزيابي عملكرد كه نقش مهمي در ارزیابی عملكرد فردي مديريتي ايفا مي كند عبارتند از : استفاده از معيارهاي مالي و غيرمالي ، فيلترهاي باقابليت كنترل و ارزيابي عملكرد نسبي .

معيارهاي مالي مانند هزينه ها ، درآمدها يا سود ، معيارهاي عملكردي هستند كه به صورت پولي بيان مي شوند و معمولا با گزارش هايي كه به طور منظم توسط حسابداري سازمان و سيستم هاي كنترل تهيه مي شوند ، مرتبط است . معيارهاي غيرمالي همانند سهم بازار به صورت پولي بيان نمي شوند اما ممكن است در شرايط عملياتي به صورت پولي بيان گردند . توجه زيادي به چگونگي انتخاب بهترين تركيب از هر دو نوع معيار مالی و غیرمالی در ادبيات مديريت عملكرد شده است و شواهد تجربي از اين مسئله پشتيباني مي كند و اين مسئله اثبات شده كه هر دو معيار براي دستيابي به ابعاد مناسب و پيش بيني عملكرد آتي ضروري هستند ]6[.

فيلترهاي باقابليت كنترل تنظيمات از پيش تعيين شده اي هستند كه در هنگام ارزيابي عملكرد در برابر يك استاندارد ازپيش تعيين شده ايجاد شده است . اين تنظيمات مبتني بر اصل قابليت بنا نهاده شده اند یعنی مديران بايد فقط براي عواملي كه مي توانند كنترل کنند پاسخگو باشند . با وجودي كه اين اصل يك اصل ثابت و مسلم است اما تا حد زيادي ناديده گرفته شده است .

ارزيابي عملكرد نسبي (RPE ) ، يكي ديگر از مكانيزم هاي رايج براي حذف عوامل غيرقابل كنترل است كه در اختيار گروه هم پيشگان قرار مي گيرند . در شرايط عدم اطمينان عملكرد گروه هم پيشگان داخل يا خارج از سازمان كيفيت ارزيابي را بهبود مي بخشد ، زيرا به مديران اجازه مي دهد تا فاكتورهايي نظير ريسك مربوط به صنعت يا عوامل اقتصاد كلان ( نظیر تغييرات قانوني ، تورم ) را فيلتر نمايند و به مديران كمك مي كند تا نتايج حاصل از تلاش هاي زيردستان را در مقايسه با نتايج سايرين كه داراي محدوديت هاي مشابهي هستند ، مقايسه نمايند .

متغيرهاي پاداش

در مرحله چهارم مدل ، انتظار مي رود كه انگیزه مدیر جهتعملكرد تحت تاثير متغيرهاي بودجه بندي و نیز متغیرهای ارزيابي عملكرد قرار گيرد. پاداش مبتني بر بودجه ، به ميزان پاداش هاي پولي مشروط به عملكرد در مقايسه با بودجه بستگي دارد .متغير ديگر طرح پاداش در مدل پژوهش حاضر ، پاداش است كه منعكس كننده ي آن ميزان از پاداش مشروط به عملكرد است كه بخش مهمي از كل حقوق را دربرمي گيرد . از آنجايي كه طرح پاداش بيشتر به عملكرد بودجه اي بستگي دارد و نسبت پاداش مبتني بر عملكرد افزايش مي يابد . مديران انگيزه ي بيشتري براي رسيدن به اهداف دارند . ]6[

**متغيرهاي اثر**

رفتار بازي يك پاسخ ناسازگار دربرابر فشار در رسيدن به اهداف عملكرد است . در مرحله پنجم مدل ، انتظار مي رود كه بروز رفتار بازيتحت تاثير متغيرهاي پاداش ، ارزيابي ، بودجه بندي و پيشين قرار گيرد .

بازي كه مديريت سود يا دستكاري سود نیز ناميده مي شود به هر اقدامي اشاره دارد كه سود گزارش شده را تحت تاثير قرار مي دهد و هيچ مزيت اقتصادي واقعي براي سازمان فراهم نمي كند و در حقيقت در بلندمدت ممكن است زيان اور باشد .

**متغيرهاي عملكرد**

در مرحله ششم و آخرين مرحله ي مدل اين پژوهش ، انتظار مي رود كه عملكرد فردي تحت تاثير بازي ، پاداش ، ارزيابي ، بودجه بندي و متغيرهاي پيشين باشد . با توجه به استدلال ذكر شده در بالا ، براي مراحل قبلي در اين مدل ، انتظار داريم كه اين متغيرها اثرات مستقيم و غيرمستقيم بر عملكرد داشته باشند .

**متغیر های طرح پاداش**

موضوع طرح های پاداش مبتنی بر بودجه که بر اساس تحقیق سایمون(1998)،یانگ(1993) و چو و همکاران(1999)مطرح شد بیان می دارد که تا چه میزان قرار داد پاداش ، به طور وضوح در ارتباط به طرح های پاداش و عملکرد بودجه ای قرار دارد. ]6[

**متغیرهای پیامد**

رفتاربازی تحت عنوان متغیر پیامد در این پژوهش درنظر گرفته شده است .

**متغیرهای عملکرد**

عملکرد فردی در این پژوهش به عنوان متغیر عملکرد در نظرگرفته شده است .

اين پژوهش به بررسي سوالات زير مي پردازد :

1)آيا مدل مديريت عملكرد پيشنهاد شده اثرات مشاركت بودجه و متغيرهاي مداخله گر را روي عملكرد فردي نشان مي دهد ؟

2)به چه ميزان متغيرهاي بودجه بندي ، ارزيابي عملكرد و پاداش ، عملكرد فردي را تحت تاثير قرار مي دهد ؟

3)آيا مدل مديريت عملكرد پيشنهادي ارتباط بين متغيرها را تحت تاثير قرار مي دهد؟ تا چه ميزان متغيرهاي پيشين بر عملكرد فردي تاثير مي گذارند ؟

سوالات طرح شده فوق منجر به تشكيل يازده فرضيه شده است كه در زير شرح داده مي شود .

فرضيه 1 : مشاركت بودجه اي ارتباط مثبتي با دشواري كار و تغییر پذيري كار ، حسابداري سنجش مسئوليت و تجربه دارد .

در شرايطي كه مديران با وظايف بسيار پيچيده و متنوعي روبرو مي شوند ، مشاركت در فرايند بودجه بندي موجب مي شود مديران به منابعی اضافي دست يابند كه اگر این مشارکت وجود نداشت این منابع غيرقابل دسترسبودند و در نتيجه موجب می شود که اهداف بودجه به راحتي بتوانند اعمال شوند . با توجه به نوع مركزمسئوليت هر چه وظايف پیچیده تر باشد و نیزانجام وظايف در يك مركز خاص متمرکز نباشد موجب می شود که این انگیزه در مدیر ایجاد گردد که آگاهی خود از كار و فعالیت خویش را با استفاده از تجربه اي كه در كار به دست آورده است افزايش دهد و در نتیجه این امر می تواند می تواند مشاركت در بودجه بندي را افزايش دهد .

فرضيه 2 : تاكيد بودجه رابطه مثبتي با مشاركت بودجه بندي و متغيرهاي پيشين دارد .

وقتي مشاركت بودجه بندي افزايش مي يابد ، انتظار داريم كه اعتماد به بودجه نيز افزايش يابد . تاكيد بودجه بيان مي دارد كه رابطه مثبتي با مشاركت بودجه بندي در تعيين اهداف انگيزشي مانند عملكرد بودجه دارد .

استفاده ازتركيبی درست از مشاركت بودجه بندي و تاكيد بودجه نقش مهمی در ایجاد نتايج مثبت سازماني دارد . به ویژه هنگامی كه شرايطی خاص به عنوان مثال ، مشكل كم كاري در سازمان وجود داشته باشد ، این امر می تواند نقش موثرتر و اجرایی تر در حل مشکلات داشته باشد .

فرضيه 3 : كسري بودجه رابطه مثبتي با تاكيد بودجه ، مشاركت در بودجه بندي و متغيرهاي پيشين دارد.

كسري بودجه به میزان آگاهی مدير از احتمال دستيابي وي به اهداف بودجه اشاره دارد ، به عبارتی دیگر بیان می کند که مدیر تا چه میزانی احتمال می دهد که به اهداف بودجه دست یابد . تاكيد بودجه رابطه مثبتي با كسري بودجه دارد ، به این دليل كه دستيابي به اهداف بودجه از اهمیتبسیار بالایی برخوردار است درنتیجهنيازمند تلاش براي رسيدن به چنين اهدافي مي باشد . وقتی عدم تقارن اطاعاتی پایین باشد ، تأکید بودجه منجر به کسری بودجه می‌شود زیرا مدیران قادر نیستند مذاکره کنند حتی اگر انگیزه‌ای برای انجام این کار داشته باشند.

در مدل این پژوهش ما فرض می‌کنیم که تأکید بودجه (پس از کنترل مشارکت بودجه) رابطه مثبتی با کسری بودجه دارد.مشارکت بالا در بودجه بندی ممکن است ارتباط بیشتری با اهداف واقع گرایانه بودجه داشته باشد که این امر بیانگر کسری بودجه است.مشارکت باعث افزایش عدالت درونی و عدالت در فرآیند بودجه می‌شود و منجر به افزایش انگیزه، دستیابی به هدف و پذیرش اهداف دشوار بودجه می‌شود.مشابه استدلال قبلی که در مورد عدم تقارن اطلاعاتی ارایه گردید ، تأکید بر بودجه و کسری بودجه نیزهمانند زمانی کهاز مشارکت در بودجه بندی استفاده می شود ، موجب می گردد عدم تقارن اطلاعاتی را از طریق تبادل اطلاعات در طول فرآیند مذاکرات بودجه کاهش ‌دهد و مدیران فرصت و نیاز کمتری به ایجاد این مسئله دارند .

فرضیه4:استفاده از معیارهای عملکرد مالی رابطه مثبتی با کسری بودجه، تاکید بودجه،مشارکت در بودجه بندی و متغیرهای پیشین دارد.

با افزایش استفاده از معیارهای مالی ، انتظار می‌رود که به صورت جدی تری دستیابی به اهدف بودجه دنبال گردد .میزان استفاده از معیارهای مالی برای ارزیابی عملکرد و نیز پاداش مدیران ارتباطی قوی با تأکید بودجه دارد .

در مدل پژوهش حاضر ، مشارکت در بودجه بندی می تواند رضایتمندی و سودمندی معیارهای مالی و غیر مالی را افزایش دهد که این امر به نوبه خود روی استفاده آنها برای ارزیابی عملکرد تأثیر بگذارد.

فرضیه5:استفاده از معیارهای غیر مالی عملکرد رابطه مثبتی با معیارهای عملکرد مالی، کسری بودجه،تأکید بودجه،مشارکت در بودجه بندی و متغیر های پیشین دارد.

استفاده از معیارهای عملکرد غیرمالی می تواند استفاده از معیارهای مالی را نیزبه دنبال داشته باشد.به دلیل وجود نگرانی در مورد محدودیت های معیارهای عملکرد مالی باعث گردید که اهمیت بیشتری به معیارهای کلیدی غیر مالی داده شود و در نتیجه استفاده از معیارهای غیرمالی موجب گردیده که ضعف ها و محدودیت هایی که استفاده از معیارهای مالی عملکرد دارد ، کمرنگ شود .وایت و شیلد ( 2004 ) ، دریافتند که در واقع یک همبستگی قوی بین استفاده از این دو نوع معیار عملکرد برای اهداف و انگیزه های پاداش وجود دارد .همانند استدلال هایی که در حمایت از فرضیه 4 ارائه شده است،انتظار می رود که کسری بودجه ، تأکید بودجه و مشارکت بودجه ارتباط مثبتی با استفاده از معیارهای عملکرد غیر مالی داشته باشد.با افزایش کسری بودجه و تأکید بودجه ممکن است نیاز بیشتری به معیارهای عملکرد غیر مالی ایجاد شود که باعث می‌شود که به عملکردی دست یابیم که تنها محدود به ارزش پولی نمی‌شود وبنابراین تلاش می کند که اثرات ناکارآمد ناشی از دید کوتاه مدت و فرصت طلبانه مدیر را خنثی کند.]6[.

فرضیه 6:استفاده از فیلترهای باقابلیت کنترل ، رابطه‌ی مثبتی ، با استفاده از معیارهای عملکرد مالی و غیر مالی ، کسری بودجه،مشارکت بودجه و متغیرهای پیشین دارد.

زمانی که مدیران کنترل کمی روی معیارهای عملکرد چه مالی و چه غیر مالی دارند نیاز به فیلترهای باقابلیت کنترل بیشتر احساس می گردد زیرا به دلیل اینکه نتایج عملکرد حاوی اطلاعات محدودی در مورد اقدامات مطلوب صورت گرفته توسط مدیریت است]12[. .بنابراین هرچه میزان مشارکت در فرآیند بودجه بندی بالا باشد، تأکید بودجه و کسری بودجه ممکن است افزایش یابد و این امر ممکن است است نیاز بیشتری به فیلترهای با قابلیت کنترل را که از پیامدهای نامطلوب مدیران ناشی از رویدادهای غیرقابل کنترل جلوگیری می‌کند،‌ احساس شود.

همانطور که شیلدز ، وایتینگتون و چو (1989) نتیجه گرفتند،استفاده از فیلترهای با قابلیت کنترل رابطه مثبتی با افزایش تلاش فردی برای انجام کار دارد]6[

فرضیه7: استفاده از ارزیابی عملکرد نسبی رابطه مثبتی با استفاده از فیلترهای با قابلیت کنترل ، معیارهای عملکرد مالی و غیرمالی، کسری بودجه ، تأکید بودجه ،مشارکت بودجه ای و متغیرهای پیشین دارد.

این پژوهش از نظریه ماهر]13[ جهت بررسی فاکتورهای چرخه مدیریت عملکرد که بر بکارگیریRPE تأثیرگذار هستند ، استفاده نموده است .انتظار داریم که همان شرایط عدم اطمینان و فشار که برای براورده کردن اهداف بودجه که در بالا برای فیلترهای با قابلیت کنترل اشاره گردید ، در اینجا برای RPE نیز صادق باشد.

بنابراین ، فیلترهای با قابلیت کنترل باید با RPE ارتباط مثبت داشته باشد.زمانی که تأکید بیشتری روی استفاده از معیارهای مالی و غیرمالی مبتنی بر عملکرد می‌شود ممکن است نیاز بیشتری به RPE جهت حذف عوامل محیطی کهروی این معیارها تاثیرگذار هستند وخارج از کنترل مدیران هستند ، احساس می گردد( در واقع شرایطی هستند که مدیران نمی‌توانند تأثیر هریک از عوامل نامطلوب را بر عملکرد خود کاهش دهند). زمانی که مشارکت در فرآیند بودجه بندی به وسیله تأکید بودجه افزایش می‌یابد، ما انتظار داریم که مدیران ارزیابی عملکرد نسبی بیشتری را به کارگیرند. نظارت بیشتر عامل مهمی در مورد دلیل بکارگیریRPEمی‌باشد.

فرضیه 8: پاداش مبتنی بر بودجه رابطه مثبتی با استفاده از ارزیابی عملکرد نسبی و فیلترهای با قابلیت کنترل ، معیارهای مالی، کسری بودجه، تأکید بودجه، مشارکت بودجه و متغیرهای پیشین دارد، پاداش مبتنی بر بودجه ارتباط منفی با استفاده از معیارهای غیر مالی دارد.

ارتباطی قوی بین اهداف بودجه و پاداش با استفاده از RPE و فیلتر های با قابلیت کنترل وجود دارد تا شاخص‌های عملکرد مطلوب از نامطلوب جدا گردد.این انتخاب معیارهای عملکرد چه مالی ، چه غیر مالی ممکن است همچنین روی انگیزه های مدیر از طریق نقشی که در قراردادهای پاداش مبتنی بر عملکرد ایفا می‌کنند تأثیرگذار باشند.تحقیقات موجود در زمینه مدیریت عملکرد پیشنهاد می‌کند که معیارهای عملکرد مالی و غیر مالی تأثیر قابل توجهی روی رفتارهای بازی و عملکرد دارد]15[ .با این وجود ، افزایش استفاده از معیارهای غیر مالی ممکن است منجر به پاداش کمتری گردد و درنهایت ارتباط منفی بین معیارهای غیرمالی و پاداش مبتنی بر بودجه گردد.به علاوه انتظار می‌رود که پاداش مبتنی بر بودجه تابعی از سه متغیر بودجه بندی در مرحله 2 این مدل باشد. شیلدز و همکاران (2000 ) ،اثبات کرده اند که مشارکت بودجه بندی و پاداش مبتنی بربودجه تأثیر منفی روی استرس شغلی دارد.کاهش استرس موجب بهبود عملکرد فردی می‌شود.آنها همچنین دریافتندکه مشکل بودجه با استرس رابطه مثبتی دارد.پیش از این مطالعه ، شیلدویانگ (1993) نیز دریافتند که مشارکت بودجه با پاداش مبتنی بر بودجه همبستگی قوی دارد.بنابراین پاداش مبتنی بر بودجه باید رابطه مثبتی با بودجه مشارکتی و تاکید بودجه داشته باشد.سازمان هایی که بر بودجه برای ارزیابی عملکرد و اهداف پاداش تاکید می‌کنند نیز احتمالاً قراردادهای پاداشی تنظیم می کنند که به صراحت پاداش را براساس عملکرد در مقایسه با بودجه درنظر می گیرند .بر اساس فرضیه های مطرح شده توسط سایمونز (1998) وشیلدز و همکاران (2000) ما انتظار داریم که کسری بودجه رابطه مثبتی با پاداش مبتنی بر بودجه داشته باشد. ]6[.

 فرضیه 9: پاداش رابطه مثبتی با پاداش مبتنی بر بودجه،استفاده از ارزیابی عملکرد نسبی و فیلترهای با قابلیت کنترل ، معیارهای مالی و غیر مالی ، کسری بودجه ، تأکید بودجه ، مشارکت در بودجه بندی و متغیرهای پیشین دارد.

سازمان ها پرداخت پاداش را موکول به دستیابی به بودجه می‌دانند و بخش عمده‌ای از جمع پرداختی ها را به عنوان پاداش در نظر می‌گیرند.بسیاری از همان استدلال هایی که در بالا مطرح شد، در مورد پاداش مبتنی بر بودجه و پاداش نیز اعمال می‌گردد.پاداش هایی که اعطا می‌شود (در مقایسه با حقوق پایه )با بکارگیری معیار ارزیابی عملکرد نسبی و فیلترهای با قابلیت کنترل و همینطور معیارهای عملکرد مالی و غیر مالی سازگار می‌باشد.در صورتی که کسری بودجه باعث افزایش ریسک مبتنی بر عملکرد گردد .مدیرانی که چنین ریسکی را تحمل می‌ کنند در صورت دستیابی موفقیت آمیز به اهداف دشوار بودجه ، میزان بالایی از پاداش (با توجه به ریسک مبتنی بر پاداش ) ، دریافت می نمایند .

هنگامی که مشارکت در بودجه بندی بالاست و تأکید بالایی روی تأمین بودجه است.سازمان ها ممکن است مبلغ پاداش مبتنی بر عملکرد را در مقایسه با جمع پرداختی به مدیران افزایش دهند تا انگیزه‌ای در مدیر ایجاد شود تا وی منابع را به بهترین نحوممکن برای بهبود عملکرد مطابق با اهداف سازمانی مورد استفاده قرار دهد.

فرضیه10:رفتار بازی رابطه مثبتی با پاداش ، پاداش مبتنی بر طرح پاداش، استفاده از ارزیابی عملکرد نسبی و فیلتر های با قابلیت کنترل، معیارهای مالی و غیر مالی ، تأکید بودجه و سایر متغیرهای پیشین دارد.رفتار بازی رابطه منفی با کسری بودجه و مشارکت بودجه بندی دارد .

بنتو و وایت ]7[ بیان داشتند که شرکت ها از پاداش مبتنی بر بودجه وپاداش مبتنی بر عملکرد را استفاده می‌کنند تا انگیزه ای برای مدیران ایجاد نمایند که عملکردشان را بهبود بخشند.با وجود این ایجاد انگیزه ای که شرکت در مدیر ایجاد می کند اما ممکن است مدیران در رفتار های نامناسب مانند رفتار بازی مشارکت کنند تا به اهداف بودجه دستیابند. اگر معیار ارزیابی عملکرد نسبی و فیلترهای با قابلیت کنترل به طور موثری عوامل غیر قابل کنترل را از فرایند بودجه بندی حذف نمایند ، مدیران احتمالاً دلیل کمی برای مشارکت در رفتار بازی دارند .مطالعات قبلی نیز همبستگی معنا داری بین معیارهای مالی و غیر مالی و بازی را پیدا کرده است . در مطالعه‌ی حاضر استدلال می‌کنیم که استفاده محدود از معیارهای مالی ممکن است منجر به بروز رفتار بازی بیشتری گردد.با در نظر گرفتن متغیرهای بودجه بندی و بازی ، انتظار می‌رود که مشارکت بودجه بندی و کسری بودجه، رابطه منفی با بازی داشته باشد در حالی که تأکید بودجه رابطه مثبتی با بازی دارد وافزایش مشارکت در فرآیند بودجه بندی منجر به تبادل اطلاعات و عدالت در فرایند ارزیابی می‌شود. . بنابراین مدیرانی که نفوذ بیشتری در تعیین اهداف بودجه خود دارند ، باید انگیزه کمتری در استفاده از بازی در دستکاری نتایج داشته باشند.کسری بودجه اغلب با افزایش کنترل های نظارتی و گزارشگری همراه می‌باشند، به طوری که اگر مدیران تحت کسری بودجه قرار داشته باشند، ممکن است به استفاده از بازی برای دستکاری نتایجوسوسه شوند .

از طرف دیگر انتظار می‌رود که تأکید بودجه ارتباط مثبتی با بازی داشته باشد زیرا مدیرانی که متوجه می‌شوند کارفرمایانشان بیشتر روی بودجه برای ارزیابی عملکرد متکی هستند ممکن است تصمیماتی در مورد تغییر زمان شناسایی درآمد، هزینه ها یا سرمایه گذاری جهت برآورده ساختن اهداف بودجه اتخاذ نمایند ]6[.

فرضیه 11:عملکرد رابطه مثبتی با بازی، پاداش، پاداش مبتنی بر بودجه ، استفاده از ارزیابی عملکرد نسبی و فیلترهای با قابلیت کنترل و معیارهای مالی و غیر مالی ، کسری بودجه، تأکید بودجه ، مشارکت در بودجه بندی و متغیرهای پیشین دارد.

رفتار بازی با عملکرد مرتبط است زیرا روش های دستکاری سود شامل بازی به طور خاص به قصد تغییر عملکرد گزارش شده انجام می‌گیرند پاداش مبتنی بر بودجه و پاداش مبتنی بر عملکرد در واقع برای اثرات مثبت ناشی ازعملکرد طراحی گردیده است ]11[. به میزانی که ارزیابی عملکرد نسبی و فیلترهای با قابلیت کنترل موجب کاهش عدم اطمینان و همینطور کمک به مدیران از طریق حذف عوامل غیر قابل کنترل این دو موضوع رابطه مثبتی با عملکرد دارند. از آن جایی که استفاده از معیارهای عملکرد مالی و غیر مالی می توانداهداف یک واحد سازمانی را روشن می‌سازند، ممکن است رابطه مثبتی با عملکرد داشته باشد ]13[.

با تنظبم اهداف در سطوحی که با چالش مواجه هستند ، کسری بودجه ممکن است منجر به بهبود عملکرد گردد.بعد از کنترل سایرعوامل، تأکید بودجه رابطه مثبتی با عملکرد دارددر نهایت ، مشارکت در بودجه بندی ، هدف را بهبود می‌بخشد و منجر به دستیابی به اهداف می‌گردد، شانس عملکرد بالاتر را به طور مستقیم و غیر مستقیم از طریق اثرات مشارکت بودجه بندی روی سایز متغیر های کنترل افزایش می دهد]1[.

در ادامه چند مورد از پژوهش هایی که در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر در سال های اخیر انجام گردیده است آورده می شود .

آرنولد و گیلنکرچ ]5[ در پژوهش خود تحت عنوان "استفاده از بودجه های مذاکره ای برای برنامه ریزی و ارزیابی عملکرد: یک مطالعه تجربی" بیان داشتند که بودجه ها اغلب به طور همزمان برای اهداف برنامه ریزی و عملکرد استفاده می گردد . در حالی که تئوری اقتصادی پیشنهاد می نماید که شرکت باید بودجه های جداگانه ای را برای هر دو هدف مذکور استفاده کند. در این پژوهش دو سوال در این ارتباط مطرح گردیده است که بررسی می کند که چگونه کار برنامه ریزی، رفتار بودجه و نتایج آن را تحت تاثیر قرار می دهد . این پژوهش به دنبال این موضوع است که آیا یک بودجه واحد را به جای بودجه جداگانه می توان به طور موثر برای هر دو هدف برنامه ريزي و ارزيابي عملكرد استفاده نمود یا خیر؟ نتايج اين مطالعه به درك وابستگي متقابل اهداف بودجه اي متناقض و نيز به توضيح اينكه چرا شركت ها اغلب از يك بودجه واحد براي مقاصد متعدد استفاده مي كنند ، كمك مي نمايد .

سپاسي، اعتمادي و سيرغاني]2[ در پ‍ژوهش خود تحت عنوان " بكارگيري تئوري بازي ها در تجزيه و تحليل بازي استترات‍يك مدير بودجه– مدير ارشد در بودجه بندي مشاركتي و نارسايي بودجه " بيان داشتند كه مشاركت مديران ارشد در بودجه بندي اين امكان را براي آن ها فراهم مي كند كه با استفاده از برتري خود در وضعيت عدم تقارن اطلاعاتي ، از طريق فرايند تدوين هدف بر ارزيابي عملكرد خويش تاثير بگذارند . هدف پژوهش يافتن نقطه تعادلي در منافع بازي با استفاده از تئوري بازي هاست به طوري كه در آن مدير ارشد و مدير بودجه از منافع خود راضي باشند . فرضيه ها با استفاده از داده هاي تركيبي صورت هاي مالي و گرايشات اخلاقي مديران 56 شركت توليدي بورس اوراق بهادار تهران بين سال هاي 93-89 آزمون گرديد .طيق يافته ها ، در تركيب استراتژي ايجاد نارسايي بودجه توسط مدير ارشد و استراتژي سيستم كنترل داخلي قوي توسط مدير بودجه ، طرفين بازي به تعادل در منافع خود دست مي يابند اما اين تركيب استراتژي ، تعادل نش غالب ضعيف است .

توکلی محمدی ، محمد و اعتمادی،حسین در پژوهش خود تحت عنوان "بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه بندی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت های اصلی زیر مجموعه وزارت نفت "]2[ بیان داشتند که بودجه بندی از وظایف مدیران بودجه ، ابزاری برای کنترل ، ایجاد انگیزه و ارزیابی عملکرد است . نتایج نشان می دهد که مشارکت در بودجه بندی نقش قابل توجهی در دسترسی مدیران به اطلاعات مرتبط با شغل دارد و منجر به بهبود عملکرد آنها می شود .

بخارائیان، یلدا ]1[در پایان نامه خود تحت عنوان "بررسی ارتباط بین مشارکت بودجه ای با عدم تقارن اطلاعاتی ، تعهد سازمانی و ابهام نقش و تاثیر آنها بر رضایت شغلی و عملکرد" به بررسي تجربي، رابطه مشارکت بودجه اي وپيامدهاي آن مي پردازد.براساس يک بررسي پرسشنامه اي از 222 مديرمالي شرکت هاي عضوبورس اوراق بهادار تهران- ايران،این نتیجه گرفته شد که ابهام نقش درارتباط بين مشارکت بودجه اي وعملکرد به عنوان متغيرواسطه عملکرد وتعهدسازماني اثرمستقيم ومعناداري بررضايت شغلي وعملکرد دارد. نتايج نشان مي دهدکه مزيت بودجه بندي مشارکتي اين است که باکاهش ابهام نقش باعث افزايش رضايت شغلي وعملکرد بهترمي شود.

**روش پژوهش**

در علوم انسانی و رفتاری بيشتر تحقيقات بر اساس پرسشنامه صورت می گيرد . موضوع کنترل کيفيت نتايج يک پرسشنامه دامنه وسيعی از موضوعات مختلف را در بر می گيرد.اگر پرسشنامه را مانند يک آزمون فرض کنيم، به طور کلی می توان گفت يک آزمون خوب بايد از ويژگی های مطلوبی مانند عينيت، سهولت اجرا، عملی بودن، سهولت تعبير و تفسير، روايی و پايايی برخوردار باشد تا به نتايج درستی منجر شود. در بين اين ويژگی ها روائی و پايائی از اهميت بيشتری برخوردارند.اگر مقدارآلفا بيشتر از 0.7 باشد پايايی خوب و اگر بين 0.5 تا 0.7 باشد پايايی متوسط و اگر کمتر از 0.5 باشد پرسشنامه فاقد پايايی لازم است.

 نگاره 1

|  | آلفای کرونباخ |
| --- | --- |
| تجربه | .933 |
| حسابداری سنجش مسئولیت | .933 |
| تغییرپذیری کار | .924 |
| دشواری کار | .920 |
| مشارکت بودجه ای | .921 |
| تاکید بودجه ای | .919 |
| کسری بودجه ای | .920 |
| معیارهای عملکرد مالی | .918 |
| معیارهای عملکرد غیرمالی | .921 |
| فیلترهای با قابلیت کنترل | .920 |
| ارزیابی عملکرد | .922 |
| پاداش | .931 |
|  |  |

 منبع: یافته های پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر مدیران عامل ، اعضاي هيات مديره ، مديران مالي و اداري شركت ها می باشد و نمونه آماری 120 نفر از میان جامعه آماری است .داده‌هاي حاصل از پرسش‌نامه نشان مي‌دهد كه78 نفر مذکر و 42 نفر در تحقیق مونث هستند و 38 نفر از پاسخ دهندگان در تحقیق مجرد و 82 نفر متاهل می باشند . 24تعداد نفر دارای مدرک فوق دیپلم و پایین تر ازآن،62 نفر از آنها دارای مدرک لیسانس و 34 نفر دارای مدرک فوق لیسانس و بالاترهستند 26 نفر از پاسخ دهندگان دارای سابقه کاری زیر 5 سال،27 نفر از آنها دارای سابقه کاری 6 تا 10 سال ، 32 نفر دارای سابقه کاری 11 تا 15 سال، 22 نفر دارای سابقه کاری 16 تا 20 سال و 13 نفر دارای سابقه کاری بالای 21 سال هستند.در این پژوهش ما آزمون کردیم که آیا متغیر های هر مرحله‌ی چرخه‌ی مدیریت عملکرد تحت تأثیر متغیرها در مرجله‌ی قبلی قرار گرفته اند و آیا ارتباطات بین متغیر ها در هر مرحله معنی دار بوده است؟این تکنیک به ما کمک کرد تا تعیین کنیم که کدام یک از متغیرها در طول مسیر اثرات مستقیم و غیر مستقیم بر عملکرد (مثبت یا منفی) و میزان نسبی بودن روابط در هر مجموعه از متغیر ها دارد.تجزیه و تحلیل رگرسیون برای تعیین ضرایب تاثیر مسیر برای ارتباط بین متغیرهای پیشنهاد شده در مدل برای این مطالعه انجام گرفت.

 **نگاره 2 : نتایج رگرسیون**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| متغیر وابسته  | متغیرهای مستقل | ضریب معناداری | برآورد خام | ضریب استاندارد | سطح معنی داری |
| عملکرد | معیارهای مالی | 80/3 | 81/1 | 28/0 | 001/0 |
| مشارکتبودجه ای | 61/2 | 30/1 | 26/0 | 000/0 |
| پاداش | 97/1 | 22/0 | 24/0 | 001/0 |
| معیارهای غیرمالی | 03/3 | 47/0 | 34/0 | 000/0 |
| بازی | فیلترهای باقابلیت کنترل | 11/2 | 72/0 | 34/0 | 000/0 |
| مشارکتبودجه ای | 85/3 | 71/0 | 27/0- | 000/0 |
| تجربه | 52/2 | 43/0 | 36/0 | 000/0 |
| پاداش | پاداش مبتنی بر بودجه | 99/1 | 05/0 | 07/0 | 000/0 |
| معیارهای مالی | 03/2 | 62/0 | 38/0 | 000/0 |
| معیارهای غیرمالی | 65/2 | 59/0 | 51/0 | 000/0 |
| دشواری کار | 61/4 | 45/0 | 60/0 | 000/0 |
| پاداش مبتنی بر بودجه | تاکید بودجه | 73/2 | 03/0 | 05/0 | 000/0 |
| حسابداری سنجش مسئولیت | 97/4 | 27/0 | 56/0 | 000/0 |
| معیارهای غیرمالی | 20/2 | 35/0 | 31/0 | 000/0 |
| تغییرپذیری کار | 39/4 | 48/0 | 44/0 | 000/0 |
| ارزیابی عملکرد نسبی | 63/3 | 67/0 | 26/0 | 000/0 |
| ارزیابی عملکرد نسبی | حسابداری سنجش مسئولیت | 18/2 | 46/0 | 43/0 | 001/0 |
| کسری بودجه | 98/1 | 67/0 | 33/0 | 000/0 |
| معیارهای مالی | 87/2 | 69/0 | 25/0 | 000/0 |
| فیلترهای با قابلیت کنترل | مشارکت بودجه ای | 12/4 | 53/0 | 29/0 | 000/0 |
| معیارهای مالی | 26/3 | 57/0 | 29/0 | 000/0 |
| معیارهای غیرمالی | معیارهای مالی | 98/1 | 49/0 | 27/0 | 000/0 |
| حسابداری سنجش مسئولیت | 46/2 | 53/0 | 24/0 | 007/0 |
| مشارکت بودجه ای | 16/4 | 42/0 | 23/0 | 001/0 |
| تجربه | 99/1 | 29/0 | 18/0 | 003/0 |
| معیار مالی | تاکید بودجه | 86/2 | 32/0 | 42/0 | 000/0 |
| کسری بودجه | مشارکت بودجه ای | 16/5 | 56/0 | 26/0 | 000/0 |
| تاکید بودجه ای | 26/3 | 49/0 | 36/0 | 000/0 |
| دشواری کار | 62/2 | 59/0 | 44/0 | 000/0 |
| تاکید بودجه | مشارکت بودجه ای | 31/4 | 34/0 | 52/0 | 000/0 |
| تغییر پذیری کار | 89/2 | 86/2 | 26/0 | 000/0 |

 منبع: یافته های پژوهش

«نتیجه گیری و اهمیت یافته ها»

هدف ازاین مطالعه ارائه یک مدل مدیریت عملکرد جامع و نشان دادن مدل با نتایج تجربی است.تصویر تجربی مدل بر مبنای یک نمونه تصادفی به تعداد 120نفر از میان مدیر عامل ، اعضاي هيات مديره ، مديرمالي و اداري شركت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است روی هم رفته،نتایج تجربی،هرچند اولیه،مدل پیشنهادی را تایید می کنند و پیشنهاد می کنند که این مدل در تحقیقات آتی در مورد متغیر های مداخله گر که می تواندرابطه بین بودجه بندی و عملکرد را ارزیابی کند،مفید باشد.متغیر های مرتبط نتایج نشان می دهد که هر متغیر در طول مراحل2 تا6 مدل مدیریت عملکرد پیشنهادی میتواند به طور قابل ملاحظه ای با سایر متغیر های موجود در مدل،غیر از متغیرهای پیش از مشارکت بودجه توضیح داده شود.نتایج بسیار ویژه ای برای توضیح متغیر های پاداش (طرح های پاداش مبتنی بر بودجه و پاداش)،معیارهای غیر مالی و کسری بودجه ای وجود دارد.

مشارکت در بودجه بندی دو اثر سودمند دارد:بازی را کاهش می دهد (به طور مستقیم و از طریق ارتباط آن با استفاده از فیلتر های با قابلیت کنترل) و عملکرد را به طور مستقیم و غیر مستقیم از طریق متغیر های مداخله گر مانند تاکید بودجه،کسری بودجه و استفاده از معیارهای غیر مالی عملکرد،افزایش می دهد.این متغیر های مداخله گر به نوبه ی خود،بر سایر متغیر های عملکرد و پاداش که تاثیر مستقیمی روی عملکرد دارند،تاثیر می گذارد.به نظر می رسد متغیر های پیشین در توضیح بودجه بندی ، ارزیابی عملکرد و پاداش نقش مهمی ایفا میکنند اما به نظر نمی‌رسد که به طور مستقیم بر عملکرد فرد تأثیر بگذارد.این مطالعه ، شیوه‌های مدیریت بر عملکرد را با ارائه‌ی یک مدل جامع از اینکه چگونه متغیرها در هر مرحله از چرخه‌ی مدیریت عملکرد تأثیر مستقیم و غیر مستقیم بر عملکرد دارند .با هم ادغام میکند.به طور خاص این مطالعه مشارکت بودجه ای را به عنوان یک عامل مربوط در توضیح عملکرد مدیریتی معرفی می‌نماید.

مشارکت بودجه ای، کسری بودجه و معیارهای مالی و غیر مالی نشان دادند که ارتباط معنا دار با سایر متغیرهای چرخه‌ی مدیریت عملکرد دارد.این نتایج پیشنهاد می‌کند که روش های مدیریت عملکرد واقعی برای توضیع تفاوت در عملکرد مدیریتی کافی نیست زیرا تنظیمات مدیریتی روی این شیوه های عملکرد تاثیر می‌گذارد.پژوهش های آتی می‌تواند از افزودن متغیرهای فردی مانند سبک رهبری، سبک شناختی و ویژگی های شخصیتی( از جمله دامنه تغییرات ابهام و مکان کنترل) برای کمک به توضیح واریانس باقی مانده در عملکرد فردی مفید باشد .متغیرهای واحد تجاری یا سطح شرکت مانند مأموریت استراتژیک یا ارزشهای فرهنگی باید قدرت توضیحی مدل را نیز افزایش دهند.

منابع

1.بخارائیان ،یلدا(1393)"بررسی ارتباط بین مشارکت بودجه ای با عدم تقارن اطلاعاتی، تعهد سازمانی و ابهام نقش و تاثیر آنها بر رضایت شغلی و عملکرد" پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه امام رضا(ع)، دانشکده ادبیات و علوم انسانی

2.توکلی محمدی ، محمد و اعتمادی،حسین (1386)،"بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه بندی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت های اصلی زیر مجموعه وزارت نفت"، ماهنامه علمی-پژوهشی دانشور رفتار دانشگاه شاهد، سال چهاردهم ، شماره 23

3.[سپاسی،](https://www.noormags.ir/view/fa/creator/15726/%D8%B3%D8%AD%D8%B1_%D8%B3%D9%BE%D8%A7%D8%B3%DB%8C)سحر ، اعتمادی ، حسین وسیرغانی، سعید (1395) ، " بکارگیری تئوری بازی ها در تجزیه و تحلیل بازی استراتژیک مدیر بودجه – مدیر ارشد در بودجه بندی مشارکتی و نارسایی بودجه " ، دانش مالی تحلیل اوراق بهادار (مطالعات مالی)، ش 31 ، 82 - 63 .

4.قلی پور،آرین(1394)"*مدیریت رفتار سازمانی (رفتار فردی)"* انتشارات سمت ، نوبت چاپ هشتم .

5.Arnold ,Markus C., Gillenkirch ,Robert M.(2015) "Using negotiated budgets for planning and performance evaluation: An experimental study" ,http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2015.02.002

6.Bento,Al and Ferreira White, L. (2006),"Budgeting,performance evaluation and compensation: A performance management model", Advances in management Accounting,Volume 15,51-79.

7.Bento, R., & White, L. (1998). Participant values and incentive plans. Human Resource Management Journal, 37(Spring), 47–59.

8.Brownell, P., & Dunk, A. (1991). Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation.Accounting, Organizations and Society, 16(8), 693–703.

9.Covaleski, M., Evans, J., Luft, J., & Shields, M. (2003).Three theoretical perspectives and criteria for selective integration.Journal of Management Accounting Research, 15, 3–49.

10.Hansen, S., Otley, D., & Van der Stede, W. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research erspective. Journal ofManagement Accounting Research, 15, 49–70.

11.Iacob ,Constanta, ConstantinCamelia(2015), "Budget - a perfect tool for performance evaluation health system?" <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/61452>

12.Merchant, K. (1981). The design of the corporate budgeting system: Influences on managerial behavior and performance. The Accounting Review, 56, 813–829.

13.Maher, M. (1987). The use of relative performance evaluation in organizations. In: W. Bruns (Ed.), Accounting and management: Field study perspectives (pp. 295–315). Boston, MA: Harvard Business School Press.

14.Shields, J., & Shields, M. (1998).Antecedents of participative budgeting.Accounting, Organizations and Society, 23, 49–76.

15.Shields, J., & White, L. (2004). The measurement gap in paying for performance: Actual and

preferred measures. Advances in Management Accounting, 12, 59–84.

16.Van de Ven, A., &Delbecq, A. (1974).A task contingent model of work-unit structure.Administrative Science Quarterly, 19, 183–197.

Abstract

Performance management includes budgeting, performance appraisal and bonus incentives. This research describes a model that includes these three key elements of performance management. In this model, the data were analyzed using path analysis. Empirical evidence supports this model and suggests several intervening variables that directly or indirectly influence the budget, performance evaluation, and behavioral and individual performance. The purpose of this study is to provide a comprehensive performance management model and Demonstrate model with experimental results. This study integrates management practices into performance by presenting a comprehensive model of how variables in each stage of the performance management cycle interact directly and indirectly with performance. The data gathering tool was a questionnaire. The statistical population of the study was directors, board members, financial and administrative directors of Tehran Stock Exchange companies, and the sample consisted of 120 people in the statistical population.

Key Words: Budgeting, Performance Evaluation, bonus

1. . Argyris [↑](#footnote-ref-2)
2. .Anthony [↑](#footnote-ref-3)
3. . Shields et al [↑](#footnote-ref-4)