**بررسی و تحلیل سوءگیری بودجه‌ای مدیران**

**مقدمه**

هدف از این نوشتار، افزایش بینش در حوزه رفتار سوءگیری بودجه‌ای در سازمان‌ها می‌باشد. مطالعه حاضر شامل بسط نظری چارچوبی منسجم برای تشریح سوءگیری بودجه‌ای در دو سطح فردی و سازمانی است. بودجه‌بندی شامل روابط انسانی است، بنابراین رفتار انسانی را (در جهت منفی یا مثبت) متاثر می‌سازد. رفتار مثبت شامل افزایش عملکرد است که با مبنا قرار دادن بودجه جهت ارزیابی عملکرد، موجب انگیزش افراد می‌شود، درحالی‌که رفتار منفی شامل ظهور مفهومی است که اغلب بودجه را به‌عنوان یک ابزار فشار مدیریتی می‌بیند. درنتیجه، افراد تمایل خواهند داشت تا با سوءگیری بودجه­ای امکان برآوردن یا تجاوز از استانداردهای عملکرد را افزایش دهند ]10[. شناخت مبانی نظری مفهوم سوءگیری بودجه‌ای طبیعتاً مبنایی برای مطالعات کمی و تحلیلی فراهم می‌آورد. اگرچه بررسی اثرات عملکردی سوءگیری بودجه‌ای بر سازمان‌ها نیز بسیار حائز اهمیت است، بااین‌حال مقاله حاضر تنها بر تشریح مدلی توضیحی برای سوءگیری بودجه‌ای و افزایش درک این رفتار متمرکز است.

به دلیل اهمیت سوءگیری بودجه‌ای[[1]](#footnote-1) در عملکرد سازمان‌ها، این مفهوم در مطالعات پیشین مورد بحث قرارگرفته است. مفهوم سوءگیری بودجه‌ای در ادبیات حسابداری مدیریت، برای اولین بار در دهه 1950 و در مطالعه آرگریس ظاهر شد. مطالعه مذکور تنها بر سوءگیری رو به پایین متمرکز بود اما پس از انتشار مطالعه لاو و شاو ]13[، مطالعات با پدیده‌ای گسترده‌تر از سوءگیری رو به پایین مواجه شدند که این مفهوم گسترده‌تر به‌عنوان سوءگیری بودجه‌ای شناخته می‌شود.

**تعریف سوءگیری بودجه‌ای**

لوکا ]14 [سوءگیری بودجه‌ای را به‌عنوان تفاوت عمدی بین برآورد صادقانه بودجه و بودجه پیشنهادی تعریف نموده است. همچنین لاو و شاو سوءگیری را به‌عنوان "مقداری که پیش‌بینی کننده پیش‌بینی خود را با توجه به منافع شخصی و ادراکات خود و به‌طور مستقل از عواملی که ممکن است نتیجه واقعی را تحت تاثیر قرار دهند، اصلاح می‌کند" تعریف نموده‌اند. سوءگیری بودجه‌ای عمدتاً به دو زیرمجموعه تقسیم می‌شود: سوءگیری رو به پایین[[2]](#footnote-2) و سوءگیری رو به بالا[[3]](#footnote-3). اصطلاح سوءگیری رو به پایین به معنای آن است که ارقام بودجه، جهت سهولت دستیابی به آن، به‌طور عمدی نسبت به پیش‌بینی ساده‌تر شده است. سوءگیری رو به بالا به نوع متفاوتی (معکوسی) از سوءگیری اشاره می‌کند که عبارت است از اغراق عمدی در عملکرد مورد انتظار ]14[. بنابراین در سوءگیری رو به بالا و سوءگیری رو به پایین، تصویری که از واحد تجاری ترسیم می‌شود به ترتیب بدتر و بهتر از واقعیت است ]4[.

به دلیل وجود عدم اطمینان می‌توان استدلال نمود که سیستم بودجه‌بندی سازمان‌ها ممکن است متاثر از سوءگیری بوده و برآوردها با سوءگیری همراه باشد. شایان‌ذکر است در شرایطی که عدم اطمینان بالا باشد طبیعتاً پیش‌بینی با دشواری روبرو خواهد بود و ممکن است نتوان به سهولت سوءگیری عمدی را از سوءگیری غیر عمد ناشی از شرایط اقتصادی واقعی تشخیص داد.

**تفاوت سوءگیری بودجه‌ای و انحراف بودجه‌ای**

بین سوءگیری بودجه‌ای و انحراف بودجه‌ای تفاوت وجود دارد. به بیانی ساده، انحراف بودجه‌ای به‌عنوان تفاوت بین بودجه و نتیجه واقعی حاصل‌شده در نظر گرفته می‌شود اما سوءگیری بودجه‌ای تفاوت بین بودجه ارائه‌شده و بودجه واقع‌بینانه (صادقانه) می‌باشد. بنابراین سوءگیری بودجه‌ای مفهومی انتزاعی بوده که ناظر بر برآوردهای صادقانه ارقام بودجه‌ای و فاصله آن‌ها از ارقام پیش‌بینی شده‌ای است که به دنبال مقاصد مختلف منتشر می‌شوند. بنابراین نقطه وقوع سوءگیری بودجه‌ای هنگام انجام پیش‌بینی‌ها می‌باشد، برخلاف انحراف بودجه‌ای که پس از اتمام دوره مالی و تحقق عملکرد واقعی شرکت قابل‌بررسی است. رفتار سوءگیری بودجه‌ای را می‌توان در یک نگاه محدود، منحصر به شخص مدیران به‌عنوان تصمیم‌گیرندگان نهایی بودجه دانست. دیدگاه دیگر که در مقایسه با دیدگاه قبل گسترده‌تر است بیانگر این نکته است که سوءگیری می‌تواند در تمام سطوح سازمانی که با بودجه‌بندی در ارتباط هستند واقع شود. چرا که باید به فرآیند بودجه‌بندی به‌عنوان فعل‌وانفعال بین تمامی تصمیم‌گیرندگان نگریسته شود. بنابراین سوءگیری بودجه‌ای نتیجه این برهم‌کنش‌ها است.

**سوءگیری بودجه‌ای در سطح فردی**

بررسی سوءگیری بودجه‌ای در سطح فردی دربرگیرنده این واقعیت است که مدیران تصمیم‌گیرندگان نهایی سازمان‌ها می‌باشند.

در یک تقسیم‌بندی می‌توان رفتار سوءگیری مدیران را تحت تاثیر دو گروه اهداف بررسی نمود: اهداف عمومی و اهداف خاص.

اهداف عمومی سوءگیری بودجه‌ای مدیران شامل کنترل منابع و ارزیابی عملکرد می‌باشد. کنترل منابع اشاره به هدف مدیر از به دست آوردن منابع مازاد از طریق سوءگیری دارد ]14[. ارزیابی عملکرد به نقش بودجه‌ها به‌عنوان اهداف اشاره دارد. مدیران با علم به این موضوع می‌توانند از طریق سوءگیری رو به پایین ارزیابی عملکرد آتی را دچار اشتباه سازند ]13[.

اما اهداف خاص‌تر پشت رفتار سوءگیری که مطابق با اصطلاحات وان رایت]19[، *عوامل تعیین‌کننده* نامیده شده‌اند، به چهار دسته به شرح ذیل تقسیم می‌شوند:

1. اهداف شخصی

اهداف شخصی ("Wants" در اصطلاحات وان رایت) بسیار مهم هستند، زیرا با ماهیت اقدامات عمدی مرتبط­اند. بااین‌حال، این حوزه تا حدودی مبهم و نامشخص است و از چندین منظر می‌توان آن را موردتوجه قرارداد. در حال حاضر جریان اصلی روانشناسی سازمانی، دو راه ممکن برای تجزیه‌وتحلیل انگیزه‌های انسانی ارائه می‌دهد: تئوری‌های محتوایی و فرآیندی. تلاش‌های اولیه جهت توضیح چرایی انگیزش مدیران بوده‌اند. از سوی دیگر، تئوری‌های فرآیندی بر مسئله انتخاب عمل تمرکز کرده و بینش‌هایی را در اشکال مختلف "اصول تقویت‌ رفتار[[4]](#footnote-4)" فراهم کرده‌اند. از دیدگاه فعلی، مهم‌ترین تئوری فرآیندی، تئوری انتظار است ]14[. در این تئوری که توسط ویکتور روم ارائه‌شده است، چنین استدلال می‌شود که گرایش به یک عمل یا اقدام در جهتی مشخص، درگرو انتظاراتی است که پیامد آن مشخص بوده و نتیجه مزبور موردعلاقه عامل یا فاعل می‌باشد. راز اصلی این تئوری، در درک اهداف فردی نهفته است ]1[.

تجزیه‌وتحلیل حاضر محدود به استفاده از نظریه سلسله‌مراتب نیازهای مزلو است، اگرچه نقاط ضعف ذاتی این نظریه شناخته‌شده است.

تئوری مزلو متشکل از پنج سطح سلسله مراتبی از نیازها (مشتمل بر نیازهای فیزیولوژیکی، امنیت، اجتماعی، احترام و خودشکوفایی) است و فرض می‌کند که قبل از اینکه فرد توسط نیازهای سطوح بالاتر برانگیخته شود، ابتدا باید نیازهای سطح پایین‌تر (دست‌کم تا حد معقولی) ارضا شده باشد. بر این اساس، هنگامی‌که یک فرد به سطوح بالاتر نیازها می‌رود، نیازهای سطوح پایین­تر اهمیت کمتری پیدا می‌کنند، چرا که دیگر باعث تحریک فرد نمی­گردند ]15[.

با توجه به رفتار سوءگیری بودجه‌ای، به نظر می‌رسد این استدلال موجه باشد که مربوط‌ترین نیازهای سلسله‌مراتب مزلو، نیازهای امنیت و عزت‌نفس (احترام) است. نیاز به امنیت ممکن است موجب برانگیختن هدف ارزیابی عملکرد در مدیر شود. همچنین ممکن است به تقویت هدف کنترل منابع منجر شود، به‌ویژه در شرایطی که بودجه­ها به‌طور انعطاف‌ناپذیری به‌عنوان ابزار تخصیص منبع استفاده‌شده‌اند. از سوی دیگر، نیاز عزت‌نفس نیز ممکن است باعث ترغیب هدف کنترل منابع شود. داشتن منابع اضافی تحت کنترل، ممکن است برای عزت‌نفس مدیر (مثلاً تمایل به قدرت و استقلال) و به‌ویژه جلب احترام دیگران (مثلاً تمایل به مقام، شهرت و قدرت) مهم باشد ]14[.

1. عوامل سازمانی

عوامل سازمانی می‌توانند به‌عنوان "وظایف" در نظر گرفته شوند که تصمیم‌گیرنده را احاطه کرده‌اند. ازآنجاکه بودجه‌بندی شکلی از کنترل سازمانی است، یک مدیر با بسیاری از انتظارات سازمانی، هنجارها و محدودیت‌های دیگر احاطه‌شده است. ازاین‌رو، مدیران قادر نیستند تنها با توجه به انگیزه‌های خود عمل کنند، بلکه باید وجود این محدودیت‌های سازمانی را نیز شناسایی کنند. از سوی دیگر، سیستم کنترل سازمانی معمولاً را انگیزه‌هایی برای رفتار عملکردی سازمانی فراهم می‌کند ]14[.

عوامل سازمانی مشتمل بر نقش‌ها، هنجارها و خصوصیات سیستم بودجه‌بندی سازمان می‌باشد. نقش­ها الگوهای رفتاری مشخصی در رابطه با موقعیت (شغل) هستند ]3،1[. رفتارهایی که مطابق با نقش یک فرد است، معمولاً از بسیاری جهات ترغیب می‌شود و رفتار مخالف با نقش، مجازات شده یا نادیده گرفته می‌شود. نظر به رفتار سوءگیری بودجه‌ای، می‌توان گفت که ممکن است با توجه به نقش مدیر در سازمان، محدودیت‌هایی بر میزان و ماهیت سوءگیری ایجاب شود. به بیانی دیگر، غالباً امکان خلق سوءگیری به‌اندازه‌ای که مدیر مایل است، ایجاد نمی‌شود. از سوی دیگر، با توجه به اینکه وظیفه یک مدیر مشتمل بر برانگیختن زیردستان است، ممکن است ارتباطی بین نقش‌های سازمانی و قصد انگیزشی جهت خلق سوءگیری‌های بودجه‌ای ملاحظه گردد ]14[.

هنجارهای سازمانی یعنی استانداردهای رفتاری قابل‌قبول در درون یک گروه که اعضای گروه در آن سهیم بوده و آن را رعایت می‌کنند ]1[. در یک زمینه بودجه‌ای، هنجارها ممکن است در شکل عقاید مدیر در خصوص انتظارات سایر ذی‌نفعان ظاهر شود. توانایی برآورد "آنچه خواهد شد" یکی از مهم‌ترین مسائل در بودجه‌بندی است ]14[ چرا که هنجارها می‌توانند اثر شدیدی بر عملکرد بگذارند.

اساساً هنجارها ممکن است موجب محدود نمودن یا تقویت سوءگیری بودجه‌ای شود، بسته به اینکه مدیران احساس کنند تا چه حد دقیق و سخت‌گیرانه هستند ]14،13[.

از سوی دیگر، عوامل سازمانی علاوه بر نقش­ها و هنجار­ها شامل ویژگی‌های سیستم بودجه‌بندی نیز می‌باشد که به سه گروه زیر تقسیم می‌شوند:

1. میزان مشارکت
2. سبک کاربرد اطلاعات کنترل بودجه‌ای
3. سیستم پاداش مورداستفاده

بدیهی است که میزان مشارکت نقش مهمی را در سوءگیری بودجه‌ای شرکت ایفا می‌کند. تأثیر مشارکت بر عملکرد مدیر یکی از زمینه‌های اصلی پژوهش‌های رفتاری حسابداری بوده است. برای مثال یوئن و همکاران ]20[ دریافتند که در شرایط مشارکت بالا، مدیرانی که تنش‌های شغلی اندکی دارند، تمایل کمتری نیز به سوءگیری رو به پایین دارند. یافته­های حرمتی و همکاران ]10[ نیز نشان داد مشارکت بودجه‌ای اثر منفی بر سوءگیری رو به پایین دارد. گرچه گاهی نتایج این پژوهش­ها متفاوت بوده‌اند، اما اکثریت آن‌ها بیانگر همبستگی مثبت بین مشارکت و عملکرد بوده­اند. بااین‌حال، به نظر می‌رسد این رابطه به‌نوعی احتمالی است، چرا که تعدادی متغیر مداخله‌ای در سطوح مختلف (به‌عنوان‌مثال در سطوح فرهنگی، سازمانی و فردی) وجود دارد که به بازی آمده و بر قدرت مشارکت و نیز علامت همبستگی آن با عملکرد تأثیر می‌گذارند ]6[.

سبک کاربرد سیستم بودجه‌ای نیز همواره در پژوهش‌های پیشین موردتوجه بوده است، برخی از مطالعات تاثیر انواع مختلف کاربردهای اطلاعات حسابداری بر عملکرد تصمیم‌گیرندگان و برخی عوامل سازمانی و روان‌شناختی خاص را مورد تجزیه‌وتحلیل قرار داده‌اند ]9،8[. پایه این گروه مطالعات، پژوهش هاپوود ]9[ بود که سه نوع اساسی استفاده از اطلاعات حسابداری را مشخص نموده است: سبک الزام بودجه­ای، سبک سودآگاه و سبک غیر حسابداری. در سبک الزام بودجه­ای، رسیدن به اهداف پاداش و نرسیدن به آن‌ها مستوجب مجازات است، اما در سبک سودآگاه، مخارج اضافی با دلیل مناسب پاداش و برآوردن بودجه از راه‌های نامناسب مجازات را در پی خواهد داشت. نهایتاً، در سبک غیر حسابداری، پاداش و مجازات ارتباطی با حصول بودجه ندارد. او به لحاظ تجربی دریافت بسیاری از مشکلات مربوط به استفاده از سبک الزام بودجه­ای بودند، به‌عنوان‌مثال تنش و استرس بالای مرتبط با کار، روابط پرسنلی ضعیف و همچنین دست‌کاری اطلاعات حسابداری. هاپوود هیچ نتیجه‌ای در رابطه با دست‌کاری استانداردها ارائه نکرد، اما می‌توان فرض کرد که استفاده از سبک الزام بودجه‌ای می‌تواند این نوع اقدام را نیز تقویت کند.

باور عمومی در ادبیات بودجه‌بندی این است که بودجه‌ها به دو روش اصلی بر انگیزش برای اجرای آن‌ها تاثیر می‌گذارند:

1. بودجه‌ها همیشه نقش اهداف را ایفا می‌کنند. داشتن اهداف، مجریان را تحریک می‌کند، به‌خصوص اگر اهداف درونی سازی (نهادینه) شده باشند. استفاده از سیستم‌های بودجه‌بندی مشارکتی در دستیابی به چنین درونی سازی اهمیت دارد.
2. تأثیر انگیزشی بودجه‌ها می‌تواند توسط ارتباط سیستم پاداش با کنترل بودجه‌ای تقویت شود. تاثیر انگیزشی این ارتباط باید از منظر چارچوب بزرگ‌تری نظیر تئوری انتظارات مدیریتی درک شود ]14[.

نهایتاً، با توجه به سوءگیری بودجه‌ای، تصور می‌شود مهم‌ترین گروه عوامل سازمانی را سیستم‌های پاداش مختلف و کاربرد آن‌ها تشکیل دهند.

می‌توان به مدیرانی که در تنظیم بودجه مشارکت می‌کنند پاداش‌های مناسبی داد تا انگیزه­ای قوی را در آن‌ها به وجود آورد. علاوه بر این، زمانی که بودجه دارای سطح معینی از دشواری است، باید پاداش‌های معقولی را به مدیران اختصاص داد. برانول و مک اینز ]5[ سیستم پاداش را به دو دسته داخلی و بیرونی طبقه‌بندی کردند و دریافتند که، هنگامی‌که مدیران از هر دو نوع (داخلی و بیرونی) به میزان کافی پاداش دریافت می‌کنند، بهتر عمل می­کنند. آن‌ها همچنین دریافتند که سیستم‌های پاداش مناسب، تمایلات مدیریتی را برای ایجاد سوءگیری رو به پایین کاهش می‌دهد. بااین‌حال، لوینز و همکاران ]12[ نشان دادند که سیستم‌های پاداش، رابطه مثبت و معنی‌دار با سوءگیری رو به پایین دارند. بنابراین یافته‌های متناقضی دراین‌ارتباط گزارش‌شده است. با استفاده از دیدگاه تئوری نمایندگی، انتظار می‌رود که سیستم­های پاداش مناسبی که موجب انگیزش مدیران شود، رفتار فرصت‌طلبانه مدیریتی را کاهش دهد ]21[.

1. قدرت سازمانی

فلسفه وجودی منافع ناهمسو و ائتلاف‌های حاکم، طبیعتاً به نقش قدرت در سازمان منتهی می­شود. ازآنجاکه میان اعضا در خصوص نتایجی که باید در اولویت قرار گیرند، توافق کمی وجود دارد و ائتلاف‌های درون سازمان، پیوسته در تنازع قدرت به سر می‌برند، مطرح نمودن نقش قدرت ضروری است ]1[. مدیران ارزیابی‌های شهودی را از توانایی خود برای انجام اقداماتشان به عمل می­آورند، حتی قبل از اینکه برای رسیدن به اهداف خود اقدام کنند ]19[. وان رایت در ابتدا اصطلاح "Abilities" را برای این گروه از عوامل تعیین‌کننده بکار برد.

مفهوم قدرت بسیار پیچیده، چندجانبه و تقریباً مبهم است. بدون بحثی جامع‌تر در خصوص این مفهوم، تعریفی نسبتاً عمومی که توسط پیلانتو (به نقل از لوکا ]14[) بیان‌شده است، ارائه می‌گردد: قدرت به معنای "قابلیت یا توانایی یک شخص برای تسلط بر یک‌طرف دیگر در یک رابطه سازمانی-اجتماعی، جهت هدایت رفتار وی در مسیر دلخواه و بدون مقاومت بالقوه" است. به بیانی دیگر، قدرت یعنی توان الف در اعمال نفوذ بر رفتار ب، به‌گونه‌ای که ب کاری را انجام دهد که اگر چنین قدرتی اعمال نمی‌شد، آن را به‌گونه‌ای دیگر انجام می­داد. مهم‌ترین جنبه قدرت این است که یک تابع وابسته است، یعنی هرقدر ب وابستگی بیشتری به الف داشته باشد، الف قدرت بیشتری می‌تواند اعمال نماید ]1[.

قدرت از چندین منبع سرچشمه می‌گیرد. برخی از این منابع ناشی از موقعیت فرد در سازمان است و بعضی را افراد با خود به سازمان می‌آورند ]3[.

از دیدگاه سوءگیری بودجه‌ای، قدرت را می‌توان به معنای پتانسیل سوءگیری تفسیر نمود. ماهیت اثر آن بر سوءگیری بودجه­ای، به‌ قدرت نسبی مدیر بستگی دارد. مدیر دارای قدرت رهبری است، ازاین‌رو توانایی کنترل سوءگیری را داشته و معمولاً به‌خوبی قادر به خلق سوءگیری مدنظر خود است. نفوذ مدیران نیز می‌تواند قابل‌توجه باشد، زیرا مدیران به اطلاعات مهم دسترسی دارند ]14[.

1. تاثیرات موقعیتی

عوامل مرتبط با موقعیت به فرصت‌ها اشاره می‌کنند، یعنی به خصوصیات منحصربه‌فرد وضعیت موجود که به‌عنوان نتیجه اقدامات انسانی و تغییرات در محیط، پیوسته در حال ظهور و ناپدید شدن هستند. مطابق با مفاهیم رویکرد اقتضایی، که یکی از برجسته‌ترین روش‌های تفکر در اقتصاد کسب‌وکار است، عوامل موقعیتی به معنای عوامل زمینه‌ای تفسیر می­شوند ]17[. بر اساس رویکرد اقتضایی، تلاش می‌شود تا واکنش‌های مدیریتی با مسائل و فرصت‌های منحصربه‌فرد وضعیت‌های گوناگون، هماهنگ گردد. دو تا از مهم‌ترین عوامل موقعیتی سازمان‌ها شامل وضعیت مالی و عدم اطمینان است.

در ادبیات بودجه‌بندی، وضعیت مالی معمولاً یکی از مهم‌ترین عوامل توضیح‌دهنده سوءگیری بودجه‌ای در نظر گرفته می‌شود و عمدتاً بر سودآوری سازمان و زیرمجموعه‌های آن متمرکز است. در شرایطی که وضعیت مالی شرکت مناسب است، ممکن است مدیر اقدام به سوءگیری رو به پایین در بودجه کند، این مورد به‌خصوص می‌تواند متاثر از هدف مدیر برای کنترل منابع باشد. اما در شرایطی که وضعیت مالی شرکت مناسب نیست، پتانسیل خلق سوءگیری رو به پایین به علت اتخاذ سیاست‌های کاهش هزینه یا ارائه تصویری مطلوب از شرکت، محدود می‌شود ]14[. یافته‌های پژوهش­های پیشین بیانگر آن است که مدیران شرکت‌هایی که درگیر بحران مالی هستند یا عملکرد سال قبل آن‌ها ضعیف بوده است، پیش‌بینی‌های خوش‌بینانه‌تری دارند ]22،11[.

دیگر عامل موقعیتی اثرگذار بر سوءگیری بودجه‌ای، عدم اطمینان است. عدم اطمینان در اینجا به مشکل معرفت‌شناختی "دانستن چیزی درباره آینده" اشاره دارد، بدیهی است که نمی­توان چیزی در مورد آن دانست. بااین‌حال، می‌توان در مورد ارزش‌های آتی پارامترها و متغیرهایی که موردتوجه هستند، برآوردهایی انجام داد ]14[. هدف از این پیش‌بینی‌ها، توجه به رویدادهای آینده است. این در حالی است که ما در دنیایی نامطمئن زندگی می‌کنیم و آینده ناشناخته و مبهم است ]1[. بنابراین، عدم اطمینان برآوردها اجتناب‌ناپذیر است، چرا که پیش‌بینی‌ها متشکل از عناصری است که خود نامطمئن هستند. اما این مسئله به معنای بی‌ارزش بودن پیش‌بینی‌ها نیست. کنترل بودجه‌ای بر ضرورت پیش‌بینی دلالت می‌کند. اهمیت پیش‌بینی‌ها در اتخاذ تصمیم‌گیری‌های بهتر نهفته است ]2[. سوءگیری بودجه‌ای پدیده‌ای است که بر عدم اطمینان اجتناب‌ناپذیر مرتبط با بودجه‌بندی استوار است. چرا که اساساً ماهیت بودجه­ها پیش‌بینی بوده و با عدم اطمینان همراه است.

در ادبیات بودجه‌بندی، عدم اطمینان اغلب به‌عنوان یکی از عوامل اصلی رفتار سوءگیری شناخته می‌شود ]18[.

به‌طورکلی، میزان بالای عدم اطمینان اهداف مختلفی از سوءگیری را تقویت کرده و امکانی برای سوءگیری فراهم می­کند ]14[.

عدم اطمینان به آينده برای مدیر بيشتر از زیردستان است چراکه مدیر بيشتر درگير است ]16[. عدم اطمینان اشاره به فقدان اطلاعات برای برنامه‌ریزی دارد و باعث ایجاد انگیزه برای مدیران جهت ایجاد سوءگیری رو به پایین، به‌عنوان راهی برای مصون بودن در برابر رویدادهای مبهم آتی می­شود ]7[.

**سوءگیری بودجه‌ای در سطح سازمانی**

در این بخش از نوشتار به بررسی جنبه سازمانی رفتار سوءگیری بودجه‌ای خواهیم پرداخت که برگرفته از مطالعه لوکا ]14[ می‌باشد. تجزیه‌وتحلیل سوءگیری بودجه‌ای در سطح سازمانی ناشی از مذاکرات در روند بودجه‌بندی و به معنای درک رخدادهای واقعی در مرحله مذاکره بودجه است. هدف این است که به بینش‌هایی در مورد نقش سوءگیری به‌عنوان ابزار و نتیجه مذاکرات بودجه دست‌یابیم.

**شکل 1. فرآیند بودجه‌ای از دیدگاه سوءگیری**

**سوءگیری بودجه­ای (1)**

**سوءگیری بودجه­ای (4)**

**سوءگیری بودجه­ای (3)**

**سوءگیری بودجه­ای (2)**

**پیشنهاد بودجه**

**پیشنهاد بودجه**

**بودجه**

**مذاکرات بودجه**

تضاد منافع

عوامل قدرت

**سطح کنترل­شونده**

اهداف شخصی

عوامل سازمانی

عوامل قدرت

عوامل موقعیتی

**سطح کنترل­کننده**

اهداف شخصی

عوامل سازمانی

عوامل قدرت

عوامل موقعیتی



**برآورد با استفاده از اطلاعات تاریخی و آتی**

شکل (1) چارچوب کلی فرآیند بودجه‌ای از نقطه نظر سوءگیری و طرح کلی ارتباط بین دو زیر مدل رفتار سوءگیری را نشان می‌دهد.

سوءگیری های بودجه‌ای (1) و (2)، سوءگیری های بالقوه در پیشنهاد‌های بودجه طرفین است (سوءگیری (1) در سطح کنترل‌کننده و سوءگیری (2) در سطح کنترل شونده). از سوی دیگر، سوءگیری (3) و (4)، سوءگیری های بالقوه بودجه نهایی هستند (سوءگیری (3) توسط واحد کنترل‌کننده و سوءگیری (4) توسط واحد کنترل شونده مورد ارزیابی قرارگرفته است).

سمت راست شکل (1) به تجزیه‌وتحلیل سطح سازمانی اشاره دارد. مفهوم بنیادی شکل مذکور به این نکته اشاره دارد که سوءگیری بودجه‌ای تنها نتیجه رفتار یک فرد نیست بلکه حاصل چانه‌زنی‌ها در مذاکرات است. در تجزیه‌وتحلیل رفتار سوءگیری در سطح سازمانی بر نقش دو عامل در مذاکرات تاکید می‌شود: تضاد منافع و عوامل قدرت. اثرات عینی قدرت در مذاکرات بودجه آشکار می‌شود. نتیجه این مذاکرات اغلب بودجه‌ای در سطح کنترل شونده است، که البته ممکن است همچنان شامل سوءگیری (سوءگیری های (3) و (4)) باشد. ازاین‌رو، در این فرآیند، چهار نوع اصلی سوءگیری بودجه‌ای وجود دارد که برای آن‌ها تفسیرهای مختلفی وجود دارد زیرا پیش‌بینی‌های انجام‌شده توسط اشخاص مختلف ذاتاً ذهنی هستند.

به‌منظور آشکار ساختن ویژگی‌های اصلی مناقشات در مذاکرات بودجه‌ای و نقش سوءگیری در رابطه با آن‌ها، وضعیت را تا حدودی ساده‌سازی می‌کنیم. عناصر تجزیه‌وتحلیل دو سطح کنترل‌کننده (N + 1) و کنترل شونده (N) سازمان هستند و یا به طور دقیق‌تر شامل پیش‌بینی‌ها ("برآورد بودجه صادقانه") و پیشنهاد‌های بودجه‌ای مدیران و زیردستان آن‌ها است. در مرحله مذاکره ممکن است سه حالت اصلی به وجود آید:

1. پیش‌بینی‌های طرفین یکسان باشد،
2. پیش‌بینی در سطح (N + 1) بالاتر از سطح (N) باشد،
3. پیش‌بینی در سطح (N + 1) پایین‌تر از سطح (N) باشد.

مورد اول در شکل (2) نشان داده‌شده است.

**شکل 2. وضعیت حداقل مناقشات**



:F(N+1) پیش‌بینی در سطح N+1

:F(N) پیش‌بینی در سطح N

:F پیشنهاد بودجه فاقد سوءگیری

:UB پیشنهاد بودجه دارای سوءگیری رو به بالا

BS: پیشنهاد بودجه دارای سوءگیری رو به پایین

دو نکته باید در خصوص اشکالی که در اینجا استفاده می‌شود، بیان شود:

1. گزینه‌های پیشنهادی بودجه (UB، F، BS) که هر دو طرف محور قرار دارند نشان‌دهنده سطح پیشنهاد بودجه است (پیشنهاد بالاتر از آن مشکل‌تر است).
2. گزینه‌های پیشنهاد بودجه طرفین نباید عیناً در همان سطح نشان داده‌شده تفسیر شود. مهم‌تر از مقدار دقیق سوءگیری، جهت سوءگیری در نمودار است.

در مورد اول بیان‌شده در شکل (2)، طرفین دید مشترکی نسبت به آینده دارند، زیرا پیش‌بینی‌های آن‌ها یکسان است. این وضعیت زمانی اتفاق می­افتد که مناقشات عمده نیست. طبیعتاً، درصورتی‌که گروه‌های مختلف قصد خلق سوءگیری در جهت­های متفاوت را داشته باشند یا درصورتی‌که سوءگیری آن‌ها در مقدارهای متفاوت باشد، مناقشه امکان‌پذیر است.

دومین حالت در شکل (3) نشان داده‌شده است.

**شکل 3. پیش‌بینی مدیر بالاتر از زیردستان**



در این مورد پیش‌بینی‌های طرفین متفاوت است و احتمال وقوع مناقشات بیشتر از مورد اول است. هیچ زمینه مشترکی برای مذاکره وجود نداشته و بنابراین فضا برای تفسیر نادرست وجود دارد. برای مثال، پیشنهاد بودجه فاقد سوءگیری واحد کنترل‌کننده، از دیدگاه سطح کنترل شونده دارای سوءگیری رو به بالا به نظر می­رسد. نقاط تعادل در این وضعیت، شامل F / UB و BS / F است که هر دو در وضعیتی هستند که یکی از پیشنهاد‌ها سوءگیری شده است. طبیعتاً وضعیت UB / BS بیشترین اختلاف را به وجود می‌آورد.

همان‌طور که در شکل (4) نشان داده‌شده است، ممکن است که اتحاد پیشنهاد‌های بودجه به صفر برسد. ازاین‌رو، هنگامی‌که تفاوت بین برآوردهای طرفین به اندازه کافی بزرگ است، منجر به مناقشات در هر حالتی می‌شود (تنها شدت مناقشه متفاوت است بسته به اینکه پیشنهاد‌های طرفین در کدام جهت بوده و به چه میزان سوءگیری شده است).

**شکل 4. وضعیت فاقد نقطه اشتراک در پیشنهاد‌ها**



سومین مورد در شکل (5) نشان داده‌شده است. نقطه تعادل در این اینجا (UB / BS) بازهم بیانگر وضعیتی است که پیشنهادهای هر دو طرف سوءگیری شده‌اند. بزرگ‌ترین مناقشه در وضعیت BS / UB رخ خواهد داد. طبیعتاً ممکن است که در اصل هیچ نقطه اشتراکی وجود نداشته باشد.

**شکل 5. پیش‌بینی مدیر کمتر از زیردستان**



بنابراین سوءگیری بودجه‌ای ممکن است موجب تشدید یا تضعیف مجادلات در مذاکرات بودجه شود. اینکه چقدر شکاف بین پیشنهاد‌های بودجه طرفین وجود دارد به پیش‌بینی‌ها و سوءگیری های احتمالی آن‌ها (جهت و مقدار) بستگی دارد. اگر پیش‌بینی‌های طرفین در سطوح مختلفی باشند، دستیابی به تعادل، متضمن سوءگیری در بودجه حداقل یک‌طرف می‌باشد. جهت سوءگیری های خلق‌شده توسط طرفین نیز مهم است. اگر سوءگیری های طرفین به سوی خارج از ناحیه توافق جهت یافته باشد، مجادلات تشدید خواهد شد.

بحث فوق به وضعیت شروع مذاکرات بودجه اشاره دارد. در طول حل‌وفصل اختلافات بودجه ممکن است این وضعیت به‌طور قابل‌توجهی تغییر کند، چراکه در این مرحله معمولاً بحث و تبادل اطلاعات زیادی صورت می‌گیرد و عوامل قدرت نقش مهمی ایفا می‌کنند. این مسئله احتمالاً منجر به نزدیک شدن پیش‌بینی‌های طرفین و کاهش سوءگیری­های ایجاد­شده می‌شود. البته ممکن است که تعادل (بودجه) بدون هیچ‌گونه سوءگیری به دست آید. بااین‌حال اگر نقطه شروع مذاکرات، دومین یا سومین مورد (شکل 3 تا 5) باشد، اگرچه ممکن است همگرایی‌هایی رخ دهد، درعین‌حال حصول توافق همچنان مستلزم سوءگیری است.

**بحث و نتیجه‌گیری**

سوءگیری بودجه‌ای در دو سطح قابل‌بررسی است: فردی و سازمانی. در سطح فردی تنها به بررسی عوامل موثر بر سوءگیری مدیران، به‌عنوان تصمیم‌گیرندگان نهایی سازمان‌ها، پرداخته می‌شود. عوامل موثر بر سوءگیری در این سطح شامل چهار گروه اهداف شخصی، عوامل سازمانی، عوامل قدرت و عوامل موقعیتی می‌باشد. از سوی دیگر، سوءگیری بودجه‌ای در سطح سازمان نیز قابل‌بررسی است. این مفهوم بیانگر این نکته است که سوءگیری محصول فعل‌وانفعال بین تمامی تصمیم‌گیرندگان سازمانی در فرآیند بودجه‌بندی است. نکته حائز اهمیت در اینجا پیشنهاد‌های بودجه‌ای طرفین و مذاکره جهت حصول توافق بر ارقام بودجه می‌باشد. باتوجه به اهمیت بودجه­ها در ارزیابی عملکرد و تخصیص منابع سازمان­ها و فقدان مطالعات در این حوزه، افزایش درک رفتار سوءگیری بودجه­ای ضروری بوده و انتظار می­رود مطالعه حاضر راهگشای پژوهشگران در مطالعات کمی آتی باشد.

**منابع**

1. پی رابینز، استیفن. (1393). *رفتار سازمانی*. ترجمه علی پارسائیان و سیدمحمد اعرابی. تهران: دفتر پژوهش های فرهنگی.
2. صالح نژاد، سیدحسن و سیدحسام وقفی. (1395). تاثیر پیش بینی سود توسط مدیریت بر ریسک و ارزش شرکت. *فصلنامه مدیریت مالی*، سال چهارم، شماره 12.
3. لاوسن، رابرت بی و زنگ شن. (1381). *روان شناسی سازمان: رفتار سازمانی*. ترجمه رمضان حسن زاده، مجتبی طبری، ترانه عنایتی و منوچهر نوری. تهران: نشر ساوالان.
4. Andre, S., Lam, M., O’Donnel, M. (2016). Budgetary slack: exploring the effect of different types, directions, and repeated attempts of influence tactics on padding a budget. *Academi of accounting and financial studies journal*, Vol.20, No.13; 147-167.
5. Brownell, P. & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation and managerial performance. *The Accounting Review*, Vol.16, No.4; 587-600.
6. Brownell, P. (1979). Participation in Budgeting Locus of Control and Organizational Effectiveness. *University of California.*
7. Davila, T. Wouters, M. (2005). Managing budget emphasis through the explicit design of conditional budgetary slack. *Accounting, Organisation and society*, Vol.30; 578-608.
8. Govindarajan, V. (1984). Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as an Intervening Variable. *Accounting Organizations and Society,* pp. 125-135.
9. Hopwood, A. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Supplement to Journal of Accounting Research,* pp. 156-193.
10. Hormati, A., Laduna, R., Mahdi, S. & Kahar, S. (2017). The effect of budgetary participation on budgetary slack using budgetary ethical compliance as the mediating and moderating variable. *International Journal of Civil Engineering and Technology*, Vol.8, No.8; 1081-1092.
11. Kato, K., Skinner, D. & Kunimura, M. (2009). Management Forecast in Japan: An Empirical Study of Forecasts that Are Effectively Mandated. *The Accounting Review*, Vol.84, No.5; 1575-1606.
12. Leavins, J., Omar, K. & Vilutis, A. (1995). A comparative of alternative indicators of budgetary slack. *Managerial Finance*, Vol.21, No.3; 52-8.
13. Lowe, E. & Shaw, R. (1968). An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company's Budgeting Process. *The Journal of Management Studies,* pp. 304-315.
14. Lukka, K. (1988). Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting Organizations and Society*, Vol.13, No.3; 281-301.
15. Maslow, A. (1954). *Motivation and Personality*. London: Harper.
16. Otley, D. (1978). Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research,* pp. 122-149.
17. Otley, D. (1980). The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting Organizations and Society,* pp. 413-428.
18. Schiff, M. & Lewin, A. (1970). The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review,* pp. 259- 268.
19. Von Wright, G. (1976). Determinism and the Study of Man. *Essays on Explanation and Understanding,*Vol.72; 415-435.
20. Yuen, D., K. Law, P. & Tayles, M. (2015). Exploring budgetary slack: the influence of organizational commitment and job-related tension. *Corporate Ownership & Control*, Vol.12, No.2; 615-627.
21. Yuen, D. (2004). Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial prospensity to create budgetary slack. *Managerial Auditing Journal*, Vol.19, No.4; 517-532.
22. Rogers, L. & Stocken, P. (2003). Credibility of management forcasts. *Journal of Accounting Research*, Vol.32, No.1; 38-60.
1. .Budgetary Bias [↑](#footnote-ref-1)
2. .Down-Ward Biasing (Budgetary Slack) [↑](#footnote-ref-2)
3. .Up-Ward Biasing [↑](#footnote-ref-3)
4. . در تئوری تقویت رفتار ما با رهیافت رفتاری سروکار داریم، بدین‌صورت که نوعی رفتار تقویت می‌شود ]1[. [↑](#footnote-ref-4)