

عملکرد مدیران: مطالعه اثر پیامد مشارکت در بودجه‌بندی با نقش میانجی دانش مدیریت هزینه

محسن ایمنی

استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی آیندگان، تنکابن، ایران (نویسنده مسئول)
mohsen.imeni86@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۹/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۱/۲۷

چکیده

هدف این مطالعه بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی، دانش مدیریت هزینه و عملکرد مدیران است. سؤالات این پژوهش براساس تئوری عملکردی و با استفاده از پژوهش‌های پیشین تهیه شده است. برای رسیدن به هدف پژوهش، از پرسشنامه‌های استاندارد میلانی (۱۹۷۵)، شیلدز و یانگ (۱۹۹۴) و ماهونی و همکاران (۱۹۶۵) استفاده شد. نمونه آماری پژوهش را ۷۸ مدیر سطح میانی شرکت‌های تولیدی غرب استان مازندران در سال ۱۳۹۹ تشکیل می‌دهند. برای تحلیل فرضیه‌ها از نرم‌افزار SmartPls3 و روش مدلسازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که بین مشارکت در بودجه‌بندی و دانش مدیریت هزینه با عملکرد مدیران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما دانش مدیریت هزینه، نقش میانجی بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران را ایفا نمی‌کند. به عبارت دیگر، بودجه‌بندی می‌تواند به‌عنوان 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 بودجه‌بندی مستمر، کارت ارزیابی متوازن، بهایابی مبتنی بر فعالیت و غیره) می‌شود که به نوبه خود منجر به عملکرد ضعیف مدیران می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: مشارکت در بودجه‌بندی، عملکرد مدیران، دانش مدیریت هزینه، بودجه‌بندی مستمر.

۱- مقدمه

در متون مدیریت، از عبارت «نظام کنترل مدیریتی» بسیار استفاده شده است. این نظام به عنوان یک ابزار مدیریتی و برای کسب اطمینان از تحقق اثربخشی و کارایی اهداف سازمان تعریف شده است. به بیان دیگر، هدف نظام یادشده، ایجاد بستر مطمئن برای تأمین اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی و ارزیابی عملکرد است (تاری وردی و همکاران، ۱۳۹۶). در ادبیات نظری موجود حسابداری مدیریت، بودجه‌بندی به عنوان یک ابزار مهم و حساس جهت برنامه‌ریزی عملیات شناخته می‌شود (نمازی و رضایی، ۱۳۹۶) و با توجه به اینکه مدیریت وجه نقد برای نهادهای دولتی و خصوصی مهم‌تر از همیشه تلقی می‌شود، لذا بودجه‌بندی می‌تواند در این بین، نقش مهمی را در کنترل مؤثر و کارای عملیات، ایفا کند (لاویر، ۲۰۱۴). به دلیل پیچیدگی فزاینده کسب‌وکارها و مشکلات مرتبط با آن و نیز به دلیل حرکت به سمت عدم‌تمرکز در شرکت‌های بزرگ، تکنیک‌های برنامه‌ریزی و کنترل، بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. در نتیجه، استفاده از تکنیک‌های مختلف بودجه‌بندی نسبت به سایر تکنیک‌های حسابداری مدیریت بیشتر مورد استفاده قرار گرفته است. البته، تغییر ساختار شرکت نیز منجر به ایجاد مسئولیت بودجه‌بندی در سطوح بالاتر در سازمان شده است که امکان کنترل هزینه‌ها و پاسخگویی قوی‌تر را فراهم می‌آورد. از این رو می‌توان گفت امروزه کارکرد بودجه به عنوان یکی از نقش‌های استراتژیک مدیران ارشد، تلقی می‌شود (لاویر، ۲۰۱۴).

این کارکرد توسط سازمان‌های بخش خصوصی برای اهداف مختلفی از جمله برنامه‌ریزی و نظارت بر عملکرد مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ و دولت‌ها نیز می‌توانند از بودجه‌بندی به عنوان یک ابزار سیاست‌گذاری مالی استفاده کنند؛ از این رو، بسیاری از شرکت‌ها از کمیته‌های تدوین بودجه جهت رسیدن به اهدافشان بهره می‌گیرند. کمیته تدوین بودجه معمولاً متشکل از نمایندگان است که اغلب در حوزه‌های عملیاتی مشغول به کار هستند که این امر خود سبب هماهنگی بیشتر در بین این افراد می‌گردد. اگر کمیته تدوین بودجه به درستی اداره و مدیریت شود، می‌تواند نقش بسیار مفیدی را در فراگیری و تطبیق بسیاری از علایق گوناگون که در یک کسب‌وکار مدرن ایجاد شده است، داشته باشد (اویاو و آدی، ۲۰۱۸). یک سیستم بودجه‌بندی مؤثر، کنترل را تسهیل می‌کند. همچنین، سیستم بودجه‌بندی باید متناسب با نیازهای کنترل عملیاتی شرکت تهیه و تدوین شوند. در این رابطه، کنترل هزینه که به عنوان مدیریت هزینه نیز شناخته می‌شود، می‌تواند بهترین گزینه برای تحقق

اهداف بودجه‌بندی را تلقی می‌گردد (آگباجولی و ساریکووسکی، ۲۰۰۶).

پژوهشگرانی همچون لوفت و شیلدز^۴ (۲۰۰۳) و مرچنت و ون در استده^۵ (۲۰۱۷) معتقدند بودجه‌بندی یکی از مهم‌ترین سازوکارهای برنامه‌ریزی و کنترل است که بنگاه‌ها آن را به کار می‌گیرند. یک جنبه چالش‌برانگیز در بودجه‌بندی این است که غالباً به طور هم‌زمان و در چندین هدف و حوزه، در شرکت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. به طور ویژه، در بسیاری از شرکت‌ها، بودجه‌ها به صورت هم‌زمان برای عملکرد برنامه‌ریزی محور (مانند پیش‌بینی فعالیت‌های عملیاتی) و ارزیابی عملکرد محور (مانند تعیین پرداخت‌های پاداش) مورد استفاده قرار می‌گیرند (ایمنی و دریائی، ۱۴۰۰؛ بکر^۶ و همکاران، ۲۰۱۶). لازم به توضیح است که این عملکردها ذاتاً متفاوت هستند؛ اما لزوماً متجانس و یا متناقض نیستند (آرنولد و ارتز^۷، ۲۰۱۹). مشارکت در بودجه‌بندی به مدیر فرصت می‌دهد تا در طی فرایند تصمیم‌گیری به جمع‌آوری، تبادل و انتشار اطلاعات بپردازد که می‌تواند عملکرد آن را بهبود بخشد (چونگ و چونگ^۸، ۲۰۰۲). همچنین شیلدز و یانگ^۹ (۱۹۹۴) معتقدند دانش مدیریت هزینه می‌تواند به مدیران کمک کند تا فرایندهای کسب و کار و فعالیت‌های سازمانی خود را به طور جامع درک کنند. از سوی دیگر، فرح‌میتا^{۱۰} (۲۰۱۶) معتقد است اگر مدیران از دانش مدیریت هزینه و سطح رضایت شغلی کمی برخوردار باشند، این امر منجر به کاهش کیفیت تصمیم‌گیری و نیز کاهش عملکرد آن‌ها می‌شود. به بیانی مشارکت‌کننده در فرایند بودجه‌بندی با سطح پایین دانش نسبت به مدیریت هزینه، ممکن است برای سیستم مضر باشد؛ زیرا فرد با سطح پایین دانش مدیریت هزینه، کیفیت تصمیمات بودجه‌ای و در نتیجه عملکرد کلی را کاهش می‌دهد (اسکولی و همکاران^{۱۱}، ۱۹۹۵).

آگباجولی و ساریکووسکی (۲۰۰۶) معتقدند درک نقش و سبک دانش مدیریت هزینه می‌تواند نقش مهمی در درک زبردستان از استفاده از اطلاعات بودجه‌ای در ارزیابی عملکرد مدیران، بازی کند. نتایج پژوهش سانتوس و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۴) نشان داد که دانش مدیریت هزینه و مشارکت بودجه بر عملکرد مدیران تأثیر دارد، اما تنها برای که عملکرد مدیریت به صورت جمعی در نظر گرفته شود.

در محیط اقتصادی ایران مطالعات کمی بر روی روابط بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران با تأکید بر نقش میانجی دانش مدیریت هزینه انجام پذیرفته است و با توجه به مطالب یادشده لازم است به سؤالاتی مانند زیر پاسخ داده شود که آیا اثر مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد مدیران بسته به سبک دانش مدیریت هزینه‌ها تغییر می‌کند؟ زمانی که سطح

۱۳۹۵). گیولیک^{۱۴} اندیشمند حوزه مدیریت، واژه‌ی (POSDCORB) را برای تعریف مدیریت ارائه نمود که در آن برنامه‌ریزی (Planning)، سازمان‌دهی (Organizing)، کارگزینی (Staffing)، هدایت (Directing)، هماهنگی (Coordinating)، گزارشگری (Reporting) و بودجه‌بندی (Budgeting) به‌عنوان مؤلفه‌های اصلی، تلقی می‌شوند (رهنمای‌رودپشتی، ۱۳۸۷).

بودجه به‌عنوان بیان کمی از برنامه عملیاتی سازمان برای یک دوره مشخص تعریف شده است (جانودین و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۹). در بودجه، منابع و تعهدات لازم برای دستیابی به هدف‌های سازمان مربوط به یک دوره مشخص، معین می‌گردد. بودجه دربرگیرنده جنبه‌های مالی و غیرمالی عملیات برنامه‌ریزی‌شده، است. بودجه برای یک دوره به‌صورت دستورالعملی برای عملیات و از سوی دیگر پیش‌بینی نتیجه‌های عملیاتی مربوط به دوره بودجه‌بندی شده است. فرایند تدوین بودجه را بودجه‌بندی^{۱۶} می‌گویند (بلوچر و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۰). بودجه‌بندی ابزار مدیریت در امر برنامه‌ریزی و کنترل است. اصولاً بودجه‌بندی روشی برای بهبود عملیات است تا از طریق این ابزار منابع شرکت با سودآورترین و مولدترین شکل، مورد بهره‌برداری قرار گیرد (رهنمای‌رودپشتی، ۱۳۸۷؛ رهنمای‌رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۲). در تهیه بودجه، مدیریت شرکت ملزم است که جهت ارزیابی وضعیت‌ها و رویدادهای آینده نگاهی آینده‌نگرانه داشته باشد؛ چراکه این رویدادها به‌نوعی با اهداف استراتژیک شرکت مرتبط هستند؛ و ارائه بودجه برای مدیران زمان لازم را فراهم می‌آورد تا مسائلی را که شرکت ممکن است در دوره‌های آینده با آن‌ها مواجه شود را حل نمایند.

نگویین و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۸) معتقدند که علاوه بر فواید زیاد و استفاده گسترده مدیران از بودجه‌بندی، در آن معایبی نیز وجود دارد که موجب نارضایتی آن‌ها از بودجه‌بندی می‌گردد. غالباً دلیل آن ایجاد بازی در بودجه، زمان‌بر، پرهزینه و انعطاف‌ناپذیر بودن آن است؛ اما با این حال، لیبی و لیندسی^{۱۹} (۲۰۱۰) خاطر نشان می‌کنند که بودجه‌بندی سنتی هنوز در بسیاری از شرکت‌ها نقش مهمی ایفا کرده و بیشتر بنگاه‌ها ترجیح می‌دهند فرایند بودجه‌بندی خود را بهبود بخشند، تا اینکه آن‌ها را به‌طور کامل رها کند.

۳-۲- مشارکت در بودجه‌بندی

بودجه‌بندی یک برنامه‌ریزی مالی است که به شناسایی اهداف پرداخته و اقدامات لازم برای رسیدن به آن اهداف را تعیین می‌کند (هانس و مووین^{۲۰}، ۲۰۰۴). بودجه‌بندی نقش بسیار مهمی در فرایند برنامه‌ریزی، کنترل و تصمیم‌گیری دارد. مولدی^{۲۱} (۱۹۹۷) بودجه‌بندی را یک فرایند تعیین نقش دانسته

دانش مدیریت هزینه‌ها افزایش می‌یابد، آیا اثر مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد مدیران نیز افزایش می‌یابد؟ به‌عبارت‌دیگر، آیا مشارکت در بودجه‌بندی با دانش مدیریت هزینه مدیران تعامل دارد و آیا بر عملکرد مدیران مؤثر است؟ و اگر چنین است، اثر تعاملی آن‌ها چگونه است. نتایج این پژوهش نشان داد که مشارکت در بودجه‌بندی و دانش مدیریت هزینه می‌تواند عملکرد مدیران را بهبود بخشد؛ درحالی‌که دانش مدیریت هزینه تحت نقش میانجی نمی‌تواند بر رابطه مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران تأثیرگذار باشد.

مطالعه حاضر به طرق زیر می‌تواند به ادبیات موجود بیافزاید؛ اول اینکه، اثر متغیر مرتبط با توانایی فردی (سبک دانش مدیریت هزینه) که در ادبیات پیشین توسط آگباجولی و ساریکووسکی (۲۰۰۶) و سانتوس و همکاران (۲۰۱۴) پیشنهاد شده بود، بر عملکرد مدیران مورد بررسی قرار گرفت؛ و براساس نتایج می‌توان گفت عملکرد مدیران می‌تواند توسط عواملی مانند دانش حسابداری مدیریت، مشارکت‌کنندگان در بودجه تحت تأثیر قرار گیرد؛ و اگر مشارکت‌کنندگان و مدیران از دانش مدیریت هزینه بالای برخوردار باشند، این امر منجر به افزایش کیفیت تصمیم‌گیری و نیز افزایش عملکرد آن‌ها می‌گردد. دوم، اکثر پژوهش‌ها در حوزه دانش مدیریت هزینه در محیط‌های اقتصادی آمریکا، بریتانیا و ... انجام شده است؛ از این‌رو، یکی از دانش‌افزایی‌های این مطالعه ارائه شواهدی با نمونه‌ای متشکل از مدیران شرکت‌های تولیدی ایرانی است. این امر درک گسترده‌تری در خصوص رویه‌های موجود و جاری در حسابداری مدیریت ایران به پژوهشگران و سایر استفاده‌کنندگان خواهد داد. سوم اینکه بودجه‌بندی می‌تواند به روشن شدن نقش سازمانی افراد کمک کند که این امر مهم، بر آسایش و رفاه آن‌ها تأثیرگذار است. زمانی که مدیران ارشد در تعیین اهداف عملکردی خود، به مدیران سطوح پایین شرکت، اجازه مشارکت را می‌دهند؛ در واقع از سیستم بودجه‌بندی مشارکتی استفاده شده است که این موجب می‌شود مدیران سطوح پایین‌تر انگیزه‌های لازم برای رسیدن به اهداف عملکردی را بدست بیاورند. لذا می‌توان گفت توجه به دانش مدیریت هزینه مدیران سطوح مختلف می‌تواند بر عملکرد سازمان‌ها مؤثر باشد.

۲- مبانی نظری پژوهش

۱-۲- تعریف بودجه

بودجه^{۲۲}، عملیاتی‌ترین سطح برنامه‌ریزی است و در تصمیمات کنترلی اهمیت زیادی دارد. بودجه‌ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تأکید می‌ورزد (پورعلی و کاکوان،

است. به بیانی، به طرف‌های درگیر نقش‌هایی داده می‌شود تا اقدامات لازم را برای دستیابی به اهداف تعیین شده در فرایند بودجه‌بندی انجام دهند. در یک شرکت، عملکرد مدیریتی ارتباط نزدیکی با مشارکت آن در فرایند بودجه‌بندی دارد (تریگان^{۲۲}، ۲۰۱۶).

مشارکت در بودجه‌بندی یک مفهوم مهم در حسابداری مدیریت و به‌خصوص حوزه حسابداری مدیریت رفتاری است (اکر^{۲۳}، ۲۰۱۰؛ رهنمای‌رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۵). جنبه‌های رفتاری بودجه از اهمیت بالایی برخوردار است زیرا با گرایش‌ها و رفتارهای انسان سروکار دارد (جانودین و همکاران، ۲۰۱۹). مشارکت در بودجه‌بندی را می‌توان فرصتی برای کارمندان یا مدیران دانست تا در بخشی از فرایند بودجه‌بندی در سازمان شرکت کنند (اویاو و آدی، ۲۰۱۸). شیلدز و شیلدز^{۲۴} (۱۹۹۸) مشارکت در بودجه‌بندی را به‌عنوان روشی که یک مدیر در تعیین بودجه دخیل و تأثیرگذار باشد، تعریف می‌کنند. همچنین، براونل (۱۹۸۲) مشارکت در بودجه‌بندی را چنین بیان می‌دارد «فرایندی است که مدیر در آن دخیل بوده و بر آن تأثیرگذار است و همچنین پس از آن عملکردش مورد ارزیابی قرار خواهد گرفت». وی مشارکت در فرایند بودجه‌بندی را سطح مشارکت و نفوذ یک مدیر در فرایند بودجه‌بندی (به‌صورت دوره‌ای و سالانه) بیان داشته است (براونل، ۱۹۸۲). فرایند مشارکت در بودجه‌بندی، یک رویکرد از پایین به بالا است که در آن تمام اعضای شرکت تحت تأثیر بودجه در فرایند بودجه‌بندی درگیر هستند (بلوچر و همکاران، ۲۰۱۰). مشارکت در فرایند بودجه‌بندی سبب می‌شود تا یک مدیر به شغل و شرکت خود، احترام بگذارد (میلانی^{۲۵}، ۱۹۷۵). میلانی (۱۹۷۵) معتقد است که میزان مشارکت و نفوذ یک فرد در فرایند بودجه‌بندی عاملی است که نشان‌دهنده وجود مشارکت در بودجه‌بندی، در یک شرکت است و می‌توان از موارد ذیل این را درک کرد:

- ۱) بودجه‌ای که تعیین می‌شود چقدر تحت تأثیر دخالت اعضای شرکت است.
- ۲) تمایل اعضای شرکت برای مشارکت در فرایند بودجه‌بندی بدون آن‌که از طرف مدیر ارشد یا مدیران خواسته شود.
- ۳) بحث بین مدیریت ارشد و اعضای شرکت در طول فرایند بودجه‌بندی.

علاوه بر این، مشارکت در بودجه یک ابزار ارتباطی خوب بین مدیر و شرکت است (بلوچر و همکاران، ۲۰۱۰). دلیل آن این است که مشارکت در بودجه‌بندی، احساس مسئولیت را در مدیران برای دستیابی به اهداف بودجه ایجاد می‌کند (هانسن و مووین، ۲۰۰۴).

به‌طور کلی فرایند بودجه‌بندی شامل اولویت‌بندی اهداف از پیش تعیین شده در فرایند برنامه‌ریزی، ارزیابی و کمی‌سازی کل منابع موجود؛ شناسایی و کمی‌سازی ورودی‌ها و فرآیندهای موردنیاز برای تحقق اهداف بیان‌شده و منابع مالی مربوطه؛ و درنهایت، تخصیص منابع برای رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده است (اویاو و آدی، ۲۰۱۸). تاریخچه بررسی ارتباط بین مشارکت بودجه‌بندی و عملکرد مدیران به ادبیات حسابداری باز می‌گردد و در حقیقت مشارکت در بودجه‌بندی یکی از موضوعات موردبررسی در حسابداری مدیریت در دهه‌های اخیر است (اکر، ۲۰۱۰). این امر میزان مشارکت مدیران را در تنظیم بودجه، فاش می‌کند (پارکر و کیچ^{۲۶}، ۲۰۰۶) و می‌تواند کانال مستقیمی برای به اشتراک‌گذاری اطلاعات می‌باشد، یعنی استراتژی انتشار اطلاعات رو به بالا (از زیردستان به مدیران) و یا از سوی مدیران به زیردستان را کاملاً جزئی از، یک فرایند بودجه‌بندی می‌دانند. زمانی که مدیران ارشد در تعیین اهداف عملکردی خود، به مدیران سطوح پایین شرکت، اجازه مشارکت را می‌دهند؛ در واقع از سیستم بودجه‌بندی مشارکتی استفاده شده است که این موجب می‌شود مدیران سطوح پایین‌تر انگیزه‌های لازم برای رسیدن به اهداف عملکردی را بدست بیاورند. این امر سبب می‌شود تا آن‌ها جدی‌تر و بهتر عمل کنند. هرچند در این حالت (یعنی مشارکت در بودجه‌بندی)، اهداف عملکردی مدیران سطوح پایین هم‌راستا با اهداف مدیران ارشد در جهت رسیدن به عملکرد مطلوب کلی شرکت می‌باشد (دستگیر و سعیدی، ۱۳۹۰).

پژوهش‌ها در مورد تأثیر مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران هنوز مورد بحث است. پژوهش‌های متعددی در مورد تأثیر بودجه‌بندی بر عملکرد مدیران انجام شده که نتایج آن‌ها متناقض است. برخی از آن‌ها دریافتند که بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیریتی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد (براون و مکینز، ۱۹۸۶؛ کرن^{۲۷}، ۱۹۹۲؛ اکر، ۲۰۱۰). این نتیجه با نتایج پژوهش میلانی (۱۹۷۵) متفاوت است؛ چراکه وی بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیریتی رابطه مثبت اما ضعیفی پیدا کرده است. همچنین کرن (۱۹۹۲) اظهار داشت که رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیریتی تحت تأثیر یک جنبه موقعیتی همانند اطلاعات مربوط به شغل قرار دارد. مشارکت در بودجه‌بندی به مدیر فرصت می‌دهد تا در طی فرایند تصمیم‌گیری به جمع‌آوری، تبادل و انتشار اطلاعات بپردازد که می‌تواند عملکرد آن را بهبود بخشد (چونگ و چونگ، ۲۰۰۲). همچنین این دیدگاه توسط اکر (۲۰۱۰) تأییدشده است. وی بیان می‌دارد که یک مدیر با عملکرد بالا تمایل بیشتری

به مشارکت در فرایند بودجه‌بندی، در مقایسه با یک مدیر با عملکرد پایین دارد.

۴-۲- عملکرد مدیران

مدیریت را می‌توان مجموعه‌ای از فعالیت‌های شامل برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی، پیشروی و کنترل دانست که با استفاده از منابع انسانی، مالی و اطلاعاتی، شرکت را در جهت دستیابی به اهداف از پیش تعیین‌شده، به‌طور مؤثر و کارا یاری می‌رساند (گریفین، ۱۹۹۰). ماهونی و همکاران (۱۹۶۳) عملکرد مدیران را به‌عنوان توانایی مدیر در انجام مجموعه فعالیت‌های مدیریتی، بیان می‌کنند. از طرفی سنجش عملکرد با بهره‌گیری از روش‌های متعدد که عمدتاً رویکرد آن‌ها مالی و اقتصادی است، صورت می‌گیرد (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۸). سلسله فعالیت‌های مدیریتی به‌خودی‌خود شامل برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی، رهبری و کنترل است (باتمن و اسنل^{۲۸}، ۲۰۰۹). هرچند ون‌گور^{۲۹} (۱۹۹۶) معتقد است وظایف مدیریت شامل برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی، کارگزی، کنترل و هماهنگی است.

داو و راستوگی^{۳۰} (۲۰۰۴)، عملکرد مدیران را چنین تعریف می‌کند: «نقش یک مدیر در سه حوزه اصلی یعنی تکنیکی، مفهومی و انسانی طبقه‌بندی می‌شود؛ و برای بهبود عملکرد و رشد سازمان‌ها، ویژگی‌های مفهومی و انسانی نقش بسیار با اهمیت‌تری را بازی می‌کنند؛ بنابراین با توجه به این‌که مدیران، به‌منظور ارتقا بهره‌وری، باید این کار را با کمک تعداد زیادی از زیردستان انجام دهند، نیاز به مهارت‌های رفتاری زیرکانه مدیران، دیده می‌شود. میلز^{۳۱} (۱۹۹۲) مدیر خلاق را مدیری می‌داند که به‌طور مؤثر از قدرت خود استفاده کند. او باید به مردم کمک کند تا با نگاهی ژرف ببینند و رؤیاهای خود را خریداری نمایند و کاری را انجام دهند که پیامدش دستیابی عملکرد خوب آن باشد (اولووالپ و ساندی^{۳۲}، ۲۰۱۷)؛ بنابراین مدیران باید از تکنیک‌های همچون برنامه‌ریزی، کنترل و نظارت که در ماهیت بودجه‌بندی نهفته است، استفاده کنند تا عملکرد خود را بهبود دهند. همچنین بلومبرگ و پرینگل (۱۹۸۲) معتقدند عملکرد فردی مدیران تحت تأثیر سه بُعد تعاملی قرار می‌گیرد که عبارت‌اند از بُعد فرصت (مشارکت در بودجه‌بندی)، بُعد ظرفیت (دانش مدیریت هزینه) و بُعد تمایل (رضایت شغلی) است (فرح‌میثا، ۲۰۱۶) که در این پژوهش بُعد فرصت و ظرفیت مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۴-۵- دانش مدیریت هزینه

دانش، اطلاعاتی سازمان‌دهی شده و خلاصه‌شده برای بهبود درک و آگاهی تلقی می‌شود (حسن و همکاران^{۳۳}، ۲۰۱۸). براساس

بین‌المللی انتقال دانش^{۳۴} (KTI) دانش، اطلاعاتی است که به توانایی عمل اثربخش، تبدیل شده است. دانشی که در این مطالعه مورد استفاده قرار می‌گیرد، دانش مدیریت هزینه است. اندرسون^{۳۵} (۲۰۰۶) خاطر نشان می‌شود زمانی که مدیران نگران پایداری سودآوری شرکت خود هستند، غالباً از مدیریت هزینه که حسن تعبیری از کاهش هزینه است، به‌عنوان یک پاسخ متداول استفاده می‌کنند. همچنین، بلوچر و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند مدیریت هزینه با استفاده از اطلاعات هزینه، تحقق می‌یابد؛ چراکه از اطلاعات مربوط به مدیریت هزینه برای پیاده‌سازی استراتژی‌های سازمانی استفاده می‌گردد؛ و شامل اطلاعات مالی در مورد هزینه‌ها و درآمدها و اطلاعات غیر مالی در مورد حفظ مشتری، بهره‌وری، کیفیت و سایر عوامل اصلی موفقیت در سازمان می‌باشد.

دانش مربوط به مدیریت هزینه در این مطالعه با استفاده از شاخص‌های شیلدز و یانگ (۱۹۹۴) مورد بررسی قرار گرفته است. شیلدز و یانگ (۱۹۹۴) اظهار داشته‌اند که دانش مدیریت هزینه می‌تواند به مدیران کمک کند تا فرایندهای کسب و کار و فعالیت‌های سازمانی خود را به‌طور کامل، درک کنند. فرح‌میثا (۲۰۱۶) معتقد است اگر مدیران از دانش مدیریت هزینه و سطح رضایت شغلی کمی برخوردار باشند، این امر منجر به کاهش کیفیت تصمیم‌گیری و نیز کاهش عملکرد مدیران می‌شود. توصیف دانش مدیر در مورد دامنه و مسئولیت‌های کار خود شامل موارد زیر می‌شود: دانش مدیریت هزینه، آگاهی از هزینه‌ها، تجربه در مدیریت هزینه‌ها، مقایسه هزینه‌ها، بررسی هزینه‌ها، نگرش احتیاط و ارزیابی نتایج.

۴-۶- ارتباط بین متغیرهای پژوهش و بسط فرضیه‌ها

شیلدز و شیلدز (۱۹۹۸) معتقدند که مشارکت در بودجه‌بندی به‌عنوان راه تبادل اطلاعات در جهت کمک به تصمیم‌گیری، بسیار خوب عمل می‌کند. تان و کائو^{۳۶} (۱۹۹۹) نیز معتقدند وجود دانش، پیچیدگی کار و توانایی حل مسئله، رابطه بین پاسخگویی و عملکرد را تعدیل می‌کند. به همین ترتیب، استون و همکاران^{۳۷} (۲۰۰۰) نقش نوع دانش را در موفقیت حسابداری مدیریت، مؤثر می‌دانند. باوجود شناخت اهمیت دانش، به‌عنوان مؤلفه مهم عملکرد هنوز توجه کمی به تأثیر دانش در حوزه حسابداری مدیریت شده است. دان و استرازینسکی^{۳۸} (۲۰۲۰) معتقدند وجود کارمندان با دانش در حوزه حسابداری مدیریت می‌تواند برای سازمان مزیت رقابتی ایجاد کند؛ به بیانی داشتن دانش موجب کاهش فاصله بین کارکنان و آن سازمان می‌شود.

همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، پژوهشگران به انواع مختلفی از متغیرهای اقتضایی (همانند سبک مدیریتی، انگیزه مدیریت،

(۳) پیش‌بینی دقیقی از انحراف کنترل هزینه حاصل از فعالیت‌های تولیدی و عملیاتی داشته باشد؛ و

(۴) برآورد درست از هزینه، بنگاه‌ها را قادر می‌سازد تا مدیریت موجودی کالاهای خود را به‌طور مؤثر کنترل کنند.

مشارکت در بودجه‌بندی فرایندی است که در آن افراد مشارکت‌کننده اطلاعات و دانش خود را به اشتراک می‌گذارند. این استدلال وجود دارد که دانش مدیریت هزینه مشارکت‌کننده، می‌تواند در تعیین کارایی مشارکت در بودجه‌بندی نقش مهمی را ایفا کند. چراکه سطح دانش مدیریت هزینه مشارکت‌کنندگان ممکن است بر تصمیمات بودجه و در نتیجه عملکرد سازمان تأثیر بگذارد. مشارکت‌کننده با دانش پایین مدیریت هزینه، ممکن است برای سیستم مضر باشد؛ زیرا فرد با سطح دانش پایین مدیریت هزینه، کیفیت تصمیمات بودجه‌ای و در نتیجه عملکرد کلی را کاهش می‌دهد (اسکولی و همکاران، ۱۹۹۵). از طرف دیگر، ممکن است فرد دچار اضافه‌بار اطلاعات شده و اشتباه کند و این امر منجر به تأثیر انگیزشی منفی و احساس خجالت شود (لاک و همکاران^{۴۴}، ۱۹۸۶) که این نیز به‌نوبه خود می‌تواند عملکرد وی را کاهش می‌دهد. در هر صورت نتایج پژوهش ون‌هلدن و ریچارد (۲۰۱۹) نشان می‌دهد که اطلاعات موجود در اسناد حسابداری می‌تواند دیدگاه استفاده‌کنندگان را در خصوص بودجه‌بندی و گزارشگری مالی تقویت کند.

تحقیقات موجود در این زمینه نشان می‌دهد که تفاوت در دانش، توانایی و تجربه با عملکرد شغلی در ارتباط است (تان و لیبی^{۴۵}، ۱۹۹۷؛ هانتون و همکاران^{۴۶}، ۲۰۰۰). نقش مشارکت در بودجه‌بندی در بهبود عملکرد مدیران در ادبیات حسابداری به‌طور گسترده مورد بحث قرار گرفته است (کنال و براونل^{۴۷}، ۱۹۸۸؛ میا^{۴۸}، ۱۹۸۸؛ نوری و پارکر^{۴۹}، ۱۹۹۸؛ آگباجولی و ساریکوسکی، ۲۰۰۶). پژوهشگران استدلال می‌کنند که مشارکت در بودجه‌بندی از طریق دو مکانیزم «انگیزه و اطلاع‌رسانی» کارایی تولید را ارتقا می‌دهد (لاتام و همکاران^{۵۰}، ۱۹۹۴؛ ساگی و کسلوفسکی^{۵۱}، ۲۰۰۰). به‌طور کلی، پژوهش‌های تجربی در مورد نقش‌های اطلاع‌رسانی مشارکت در بودجه‌بندی، نتایج ثابتی را به همراه داشته است (کنال و براونل، ۱۹۸۸؛ میا، ۱۹۸۸)؛ اما مطالعات در مورد نقش انگیزشی مشارکت در بودجه‌بندی در عملکرد متناقض بوده است (براون و مکین^{۵۲}، ۱۹۸۶؛ موری^{۵۳}، ۱۹۹۰). براونل و مکینز (۱۹۸۶) دریافتند انگیزه دارای ارتباط مثبتی با عملکرد است؛ در حالی که مشارکت در بودجه‌بندی با انگیزه رابطه‌ای ندارد؛ و مشارکت در بودجه‌بندی رابطه‌ای مستقیم و مثبت با عملکرد دارد. البته نتایج پژوهش آن‌ها با پژوهش مرجنت (۱۹۸۱) مغایر است؛ چراکه آن‌ها رابطه‌ای مثبت بین مشارکت در بودجه‌بندی و انگیزه پیدا کردند.

معیار ارزیابی عملکرد و ... توجه می‌کنند، اما هنوز نقش دانش مدیریت هزینه را در نظر نگرفته‌اند. دیدگاه متوازن^{۴۹}، مدیریت هزینه را با چندین ویژگی اساسی توصیف می‌کند. این دیدگاه، با یک چشم‌انداز بلندمدت آمیخته شده است و روابط را با اهداف گسترده‌سازمانی برقرار می‌کند؛ و همچنین تقاضای کوتاه‌مدت و بلندمدت برای منابع را متوازن می‌سازد. به بیانی دیگر، مدیران باید در نظر بگیرند که در هنگام ایجاد تعهدات بلندمدت منابع، چگونه این تعهدات بر مدیریت کوتاه‌مدت منابع اثرگذار می‌باشد. اطلاعات هزینه، کلید تجزیه و تحلیل موفق و درست است که در نهایت موجب تصمیم‌گیری مناسب می‌شود. دیدگاه متوازن از دانش مدیریت هزینه می‌تواند به مدیران، در درک فرآیندهای تجاری و فعالیت‌های سازمانی، کمک کند. تنها درک این که یک فعالیت، چگونه در سازمان انجام می‌شود، کافی نیست؛ بلکه باید دلایل تحمل هزینه نیز شناخته شود و از این طریق مدیران می‌توانند بهبود هزینه-منفعت را در سیستم‌های پردازش، ایجاد کنند؛ درحالی که دیدگاه ردیف بودجه^{۴۰} این چنین نیست.

به‌طور اخص، مفهوم ردیف بودجه را در بودجه‌بندی می‌توان «به بودجه‌های که به مدیر اجازه می‌دهد فقط تا مقدار تعیین شده در هر یک از ردیف‌های بودجه، هزینه‌ها را انجام دهند» تعریف کرد (زیمرن^{۴۱}، ۲۰۱۶) و این امر موجب می‌شود که اختیار شخص در امر بودجه کاهش یابد (فریز و هانسن^{۴۲}، ۲۰۱۵). ون‌در استد (۲۰۰۱) بیان می‌دارد بودجه‌ها، سیستم‌های کنترلی هستند که بسته به نوع طراحی آن‌ها، مدیران و کارمندان را به طرق مختلف محدود می‌کنند. زیمرن (۲۰۱۶) معتقد است ردیف بودجه می‌تواند ابزاری برای محدود کردن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران در مورد اولویت‌بندی هزینه‌ها باشد. فریز و هانسن (۲۰۱۵) استدلال می‌کنند که بودجه‌بندی می‌تواند به روشن شدن نقش سازمانی افراد کمک کند که این امر مهم، بر آسایش و رفاه خودشان نیز تأثیرگذار است. از آنجاکه ردیف بودجه‌ها، از نظر نحوه استفاده از بودجه بسیار خاص می‌باشند؛ لذا می‌توان ادعا کرد که آن‌ها نقش مدیران را تا حدی زیادی نسبت به استفاده از کل بودجه، روشن می‌سازد (فریز و هانسن، ۲۰۱۵). از این‌رو، در این مطالعه، دانش مدیریت هزینه مدیران به‌عنوان عامل ظرفیت، شناسایی شده است؛ زیرا دانش مدیریت هزینه یک ویژگی مرتبط با کار است که می‌تواند در مشارکت در بودجه‌بندی نیز یاری‌رسان باشد. مدیریت هزینه برای شرکت‌ها به شرح زیر حائز اهمیت است (دیتکاو^{۴۳}، ۲۰۱۸):

- (۱) بنگاه‌ها می‌توانند برای رسیدن به سودی پایدار بر سر قیمت با خریداران مذاکره کنند.
- (۲) به کاهش ریسک عملیاتی کمک کنند.

فرضیه دوم: بین دانش مدیریت هزینه و عملکرد مدیران رابطه معناداری وجود دارد.

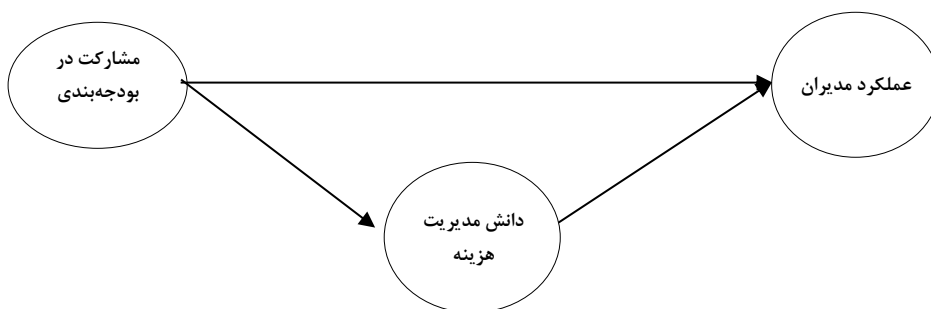
فرضیه سوم: بین مشارکت در بودجه‌بندی و دانش مدیریت هزینه رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: دانش مدیریت هزینه در رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران نقش میانجی‌گر دارد.

همچنین در پژوهش حاضر از مدل مفهومی زیر استفاده شده است:

سانتوس و همکاران (۲۰۱۴) بیان کردند که دانش مدیریت هزینه بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران موثر است، اما این زمانی اتفاق می‌افتد که عملکرد جمعی مدیریت وجود داشته باشد. لذا می‌توان بیان داشت روابط بین متغیرهای پژوهش دارای ابهام است. از این‌رو فرضیه‌های زیر جهت تعیین رابطه بین متغیرهای پژوهش بیان شده است:

فرضیه اول: بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران رابطه معناداری وجود دارد.



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

برگرفته از آگباجولی و ساریکوسکی (۲۰۰۶) و سانتوس و همکاران (۲۰۱۴).

رجبی و همکاران (۱۳۹۳) تأثیر مشارکت در بودجه‌بندی بر نگرش‌های شغلی و عملکرد مدیران تربیت‌بندی دانشگاه‌ها را بررسی کردند. نتایج حاکی از این است که مشارکت در بودجه‌بندی مدیران به‌طور مستقیم بر عملکرد مدیران تربیت‌بندی تأثیر ندارد، اما نتایج معادلات ساختاری Bayesian Estimation نشان داد مشارکت مدیران در بودجه‌بندی به‌طور غیرمستقیم از طریق تأثیرگذاری بر رضایت شغلی و تعهد سازمانی، بر عملکرد مدیران مؤثر است.

نظری‌پور و میرزایی (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر مدیریت هزینه استراتژیک بر عملکرد مالی با تأکید بر هزینه‌های زیست‌محیطی پرداختند. طبق نتایج پژوهش ردیابی هزینه‌های زیست‌محیطی و اجرای ابتکارات زیست‌محیطی بر عملکرد مالی اثرات قابل‌توجهی دارند. همچنین نتایج پژوهش نشان داد مدیریت هزینه اجرایی (ردیابی هزینه‌های زیست‌محیطی) و مدیریت هزینه ساختاری (اجرای ابتکارات زیست‌محیطی) ارتباط تنگاتنگی با یکدیگر داشته و به‌طور مشترک بر عملکرد مالی تأثیرگذارند. در نهایت، ردیابی هزینه‌های زیست‌محیطی از طریق بهبود کارایی ساختار هزینه فعلی و ارائه ابتکارات جدید در زمینه ساختار هزینه بر عملکرد مالی تأثیرگذارند.

۳- پیشینه پژوهش

توکلی محمدی و اعتمادی (۱۳۸۶) رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیرمجموعه وزارت نفت را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها دریافتند مشارکت در بودجه‌بندی نقش قابل‌توجهی در دسترسی مدیران به اطلاعات مرتبط با شغل دارد و منجر به بهبود عملکرد آن‌ها می‌شود.

اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) نقش سه پارامتر فرهنگ‌سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران را بررسی کردند. نتایج به‌دست‌آمده مؤید وجود رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی، سیستم‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مدیران و نیز اثرگذاری فرهنگ‌سازمانی بر نوع این رابطه است. به‌نحوی که می‌توان نتیجه گرفت در جوامع یا سازمان‌های بافاصله قدرت زیاد و جمع‌گرا، مشارکت دادن افراد در بودجه‌بندی حتی باوجود اطلاعات حسابداری مدیریت مناسب، موجب موفقیت بالای عملکردی مدیر نمی‌شود؛ اما رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فردگرا بافاصله قدرت کم وجود دارد.

اثر مشارکت در بودجه‌بندی را بر عملکرد مدیران در شرکت‌های خدماتی در آندونزی بررسی کرد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که مشارکت در بودجه‌بندی تأثیر مثبتی بر عملکرد مدیریتی و اطلاعات مربوط به شغل دارد. ثانیاً، اطلاعات مربوط به شغل نیز بر عملکرد مدیریتی تأثیر مثبت می‌گذارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌بندی نیز از طریق اطلاعات مربوط به شغل به‌عنوان یک متغیر مداخله‌گر تأثیر مثبتی بر عملکرد مدیریتی دارد.

ایسجی‌یار تا^{۵۷} و همکاران (۲۰۱۹) مطالعه‌ای را باهدف تحلیل تأثیر مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد مدیریتی با تعهد در سازمان، ادراک نوآوری و اطلاعات مرتبط با شغل به‌عنوان متغیرهای مداخله‌گر انجام دادند. نتایج فرضیه‌ها نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌بندی تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد مدیریتی، تعهد سازمانی و ادراک نوآوری دارد. زوناتو و همکاران^{۵۸} (۲۰۲۰) اثرات مشارکت بودجه بر نگرش‌ها، رضایت و عملکرد مدیران را مورد مطالعه قرار دادند و دریافتند مشارکت بودجه به‌طور مستقیم و مثبت بر نگرش مدیران نسبت به بودجه‌بندی، رضایت شغلی و عملکرد کنترل‌کننده‌ها در فعالیت‌های بودجه تأثیرگذار است. روابط غیرمستقیم نشان داد که نگرش‌های مدیران نسبت به بودجه و رضایت شغلی نقش میانجی را در رابطه بین مشارکت بودجه و عملکرد مدیران بازی می‌کند.

۴- جامعه آماری و اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

جامعه مورد مطالعه شامل مدیران شرکت‌های تولیدی غرب استان مازندران است. این شرکت‌های تولیدی شامل پنج نوع فعالیت مختلف متعلق به بخش‌های زیر بوده است: کشاورزی و چوبی، شیمیایی، قطعات و مواد غذایی و به این ترتیب ۹۵ پرسشنامه توزیع گردید که ۷۸ عدد آن بازگشت پیدا کرد؛ به بیانی نرخ پاسخگویی معادل ۸۲/۱۰ درصد گردید. لازم به ذکر است پاسخ‌دهندگان این نظرسنجی مدیرانی بودند که قدرت تصمیم‌گیری را در سازمان خود داشته و جزء مدیران ارشد در سطح عملیاتی بوده‌اند؛ بنابراین دانش مفهومی لازم را دارا بوده‌اند. جهت اندازه‌گیری تمام متغیرهای پژوهش حاضر از پرسشنامه‌های مطالعات پیشین استفاده شده است. جهت اندازه‌گیری در خصوص مشارکت در بودجه از پرسشنامه میلانی (۱۹۷۵) استفاده شده است. همچنین جهت اندازه‌گیری عملکرد مدیران از پرسشنامه ماهونی و همکاران (۱۹۶۵) و دانش مدیریت هزینه از پرسشنامه شیلدز و یانگ (۱۹۹۴) استفاده شده است که نتایج آزمون روایی این پرسشنامه‌ها در جدول (۴) بیان شده است. لازم به توضیح است که هر یک از این مؤلفه‌ها دارای دو زیر مؤلفه می‌باشند. دانش مدیریت هزینه دارای (۱) دیدگاه

سپاسی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر تعدیل‌کننده قضاوت‌های اخلاقی مدیران بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. بر اساس یافته‌های پژوهش، به‌جز متغیر نسبی‌گرایی، سایر متغیرهای قضاوت اخلاقی، رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه را با اثرات منفی و با اهمیتی تعدیل می‌کنند. زمانی که آن‌ها اثرات متقابل متغیرها را در مدل لحاظ می‌کنند، متغیر نسبی‌گرایی از حالت بی‌معنایی خارج شده و به‌طور با اهمیتی اثر معنادار دارد. به‌طور کلی، معیارهای چندبعدی این پژوهش می‌تواند ابزار مناسبی برای شناخت مدیرانی باشد که تمایل دارند با ایجاد قضاوت‌های اخلاقی نادرست، برای شرکت مشکلاتی را ایجاد کنند.

فروکوت و وایت^{۵۴} (۲۰۰۶) سطوح مدیریتی و تأثیر مشارکت در بودجه‌بندی مدیران را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج حاکی از آن است که سطح مشارکت در بودجه‌بندی و نیز سطح مدیریتی تأثیر مستقیمی بر عملکرد مدیران و رضایت شغلی دارند. آگباجولی و ساریکوسکی (۲۰۰۶) تأثیر دانش مدیریت هزینه بر رابطه بین مشارکت بودجه و عملکرد مدیریتی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج حاکی از آن است که دانش مدیریت هزینه مدیران دارای اثر تعدیلی بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران است. به‌طور خاص با افزایش دانش مدیریت هزینه، تأثیر مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد مدیریتی مثبت‌تر می‌شود. همچنین، آن‌ها دریافتند درک بالا از عملکرد مدیریتی هنگامی حاصل می‌شود که دانش مدیریت هزینه و مدرک تحصیلی مدیر، بالا باشد.

اگیدو و اودیای^{۵۵} (۲۰۱۳) رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی، انصاف در بودجه‌بندی، تعهد سازمانی و عملکرد مدیریتی را بررسی کردند. نتایج نشان می‌دهد که مشارکت در بودجه‌بندی، انصاف در بودجه‌بندی و تعهد سازمانی بر عملکرد مدیریت تأثیرگذار است و دارای تعامل سه‌جانبه می‌باشد. سانتوس و همکاران (۲۰۱۴) رابطه بین دانش مدیریت هزینه و مشارکت بودجه با عملکرد مدیران را بررسی کردند. نتایج نشان می‌دهد که دانش مدیریت هزینه و مشارکت بودجه بر عملکرد مدیران دارای اثر معناداری است.

ایندریانی و نادیرسیاه^{۵۶} (۲۰۱۵) اثر متقابل مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیریتی را در آندونزی مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد که تعامل بین مشارکت در بودجه‌بندی و دامنه سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد مدیریتی ارتباط منفی دارد. همچنین، تعامل بین مشارکت در بودجه‌بندی و یکپارچه‌سازی سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد مدیریتی ارتباط مثبت دارد. تریگان (۲۰۱۶)

ردیف بودجه و (۲) دیدگاه متوازن؛ و همچنین عملکرد مدیران به (الف) عملکرد داخلی و (ب) خارجی تقسیم می‌گردد.

نرم‌افزار SPSS22 آگاهی یافته و در ادامه برای بررسی و آزمون فرضیه‌ها و بررسی روابط علی متغیرهای موجود در تحقیق از مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS3 استفاده شده است.

۵- یافته‌های پژوهش و تحلیل داده‌ها

همانطور که از داده‌های جدول (۱) مشخص است، اکثر افراد پاسخ‌دهنده مرد (۸۵/۸٪)، متأهل (۹۳/۵٪)، دارای تحصیلات کارشناسی (۵۸/۹٪) و دارای سن ۴۱ تا ۵۰ سال (۵۵/۱٪) و دارای سابقه کار ۱۰ تا ۲۰ سال (۵۱/۳٪) هستند.

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شده است. ابتدا با استفاده از آمار توصیفی از وضعیت و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخگویان با استفاده از

جدول (۱): ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه آماری.

شاخص		گروه‌ها	
		زن	مرد
جنسیت		۱۱ (۱۴/۲)	۶۷ (۸۵/۸)
	وضعیت تاهل	مجرد	متاهل
		۵ (۶/۵)	۷۳ (۹۳/۵)
تحصیلات		کارشناسی ارشد	کارشناسی
		دکتری	
		۴ (۵/۲)	۴۶ (۵۸/۹)
سن (سال)	کمتر از ۴۰	۴۱ تا ۵۰	۵۰ تا ۶۱
	۶ (۷/۷)	۴۳ (۵۵/۱)	۲۴ (۳۰/۸)
سابقه شغلی (سال)	کمتر از ۱۰	۱۰ تا ۲۰	بالای ۲۰
	۱۲ (۱۵/۴)	۴۰ (۵۱/۳)	۲۶ (۳۳/۳)

جدول (۲): مقادیر شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش.

متغیر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
مشارکت در بودجه‌بندی	۲/۱۷	۰/۷۹۷	۰/۸۵۰	-۰/۴۲۵
دانش مدیریت هزینه	۳/۱۰	۰/۷۸۰	-۰/۱۱۶	-۰/۳۳۹
دیدگاه متوازن	۳/۱۶	۰/۷۳۳	-۰/۱۰۱	-۰/۳۱۶
دیدگاه ردیف بودجه	۲/۹۴	۱/۰۶۱	-۰/۳۵۹	-۰/۲۴۳
عملکرد مدیران	۲/۷۷	۰/۷۸۸	۰/۸۶۷	۰/۳۸۵
عملکرد داخلی	۲/۸۴	۰/۷۵۰	۰/۸۸۹	۰/۴۷۶
عملکرد خارجی	۲/۵۸	۱/۱۳۱	۰/۲۲۱	-۰/۸۵۰

که شاخص KMO بیشتر از (۰/۶) و نزدیک به یک و Sig آزمون بارتلت کمتر از (۰/۰۵) باشد.

با توجه به جدول (۳) شاخص KMO در پژوهش حاضر بالاتر از مقدار ۰/۶ است و سطح معنی‌داری آزمون بارتلت که کمتر از ۵ درصد است، حاکی از آن است که نمونه انتخابی برای اجرای تحلیل عاملی کافی می‌باشد. در جدول شماره (۳) مقادیر بارعاملی، آماره معناداری جهت بررسی تحلیل عاملی تأییدی و نیز مقادیر آلفای کرونباخ، میانگین واریانس استخراج شده و پایایی ترکیبی نشان داده شده است.

با توجه به جدول (۲)، بیشترین امتیاز کسب‌شده مربوط به متغیر دیدگاه متوازن با میانگین ۳/۱۶ و انحراف معیار ۰/۷۳۳ و کمترین امتیاز کسب‌شده مربوط به متغیر مشارکت در بودجه‌بندی با میانگین ۲/۱۷ و انحراف معیار ۰/۷۹۷ است.

در انجام تحلیل عاملی تأییدی باید از این مسئله اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرارداد یا خیر. به عبارت دیگر؛ آیا داده‌های مورد نظر برای تحلیل عاملی مناسب هستند یا خیر؟ بدین منظور از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده گردیده است. بر اساس این دو آزمون، داده‌ها زمانی برای تحلیل عاملی مناسب هستند

جدول (۳): آزمون KMO و بار تلت برای سؤالات پرسشنامه‌ها.

آزمون KMO	
۰/۶۶۴	
۵۰۳/۷۰۷	χ^2
۲۱۰	درجه آزادی
۰/۰۰۰	Sig

جدول (۴): مقادیر بار عاملی، آماره معناداری، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و AVE.

سازه	گویه	بار عاملی	آماره معناداری	میانگین واریانس (AVE)	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
مشارکت در بودجه‌بندی	Q01	۰/۸۸۵	۱۵/۸۷۲	۰/۵۶۳	۰/۸۸۰	۰/۸۲۹
	Q02	۰/۴۲۱	۲/۹۳۴			
	Q03	۰/۷۰۶	۷/۶۹۶			
	Q04	۰/۸۴۴	۱۲/۱۷۵			
	Q05	۰/۸۹۹	۲۴/۱۵۱			
	Q06	۰/۶۳۰	۵/۷۸۹			
دیدگاه متوازن	Q07	۰/۵۹۷	۴/۱۵۲	۰/۵۵۱	۰/۷۸۵	۰/۷۵۴
	Q08	۰/۳۱۱	۱/۲۱۹			
	Q09	۰/۷۰۸	۶/۰۱۵			
	Q11	۰/۷۸۴	۱۰/۱۶۴			
دیدگاه ردیف بودجه	Q10	۰/۸۸۳	۱۸/۷۲۴	۰/۷۹۰	۰/۸۸۳	۰/۷۳۵
	Q12	۰/۷۸۴	۱۰/۱۶۴			
عملکرد داخلی	Q14	۰/۷۰۲	۴/۵۷۰	۰/۵۳۷	۰/۸۷۳	۰/۸۲۴
	Q15	۰/۷۳۶	۶/۴۹۰			
	Q16	۰/۸۰۹	۱۳/۶۲۱			
	Q17	۰/۷۳۵	۸/۰۶۵			
	Q18	۰/۷۹۶	۹/۱۶۸			
عملکرد خارجی	Q19	۰/۵۹۸	۴/۰۹۰	۰/۸۵۷	۰/۹۲۳	۰/۸۳۷
	Q20	۰/۹۳۱	۳۵/۷۴۵			
	Q21	۰/۹۲۱	۲۵/۱۳۱			

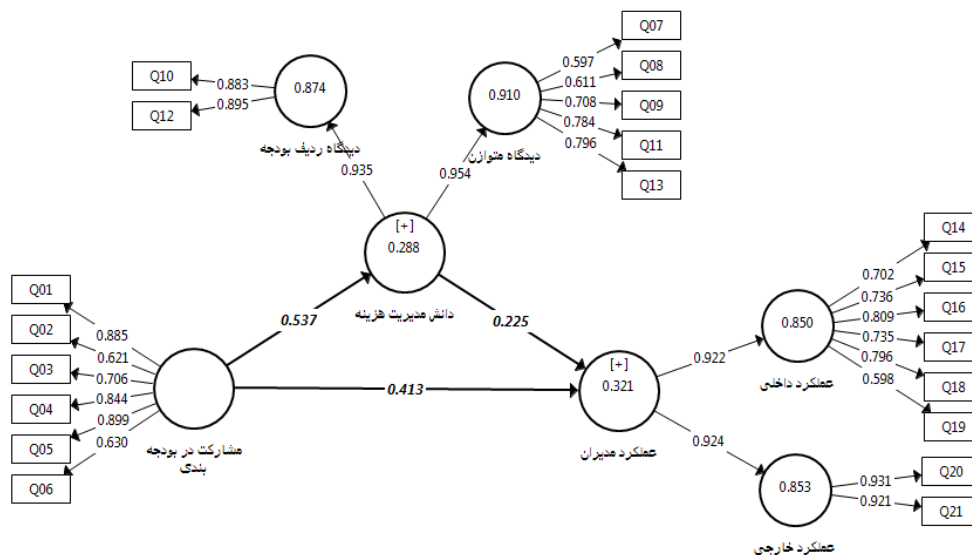
همبستگی آن متغیر با سایر متغیرها است. بنابراین روایی تشخیصی متغیرهای پژوهش مورد تایید است. مقادیر ضرایب مسیر و معناداری ضرایب مسیر (آماره t) برای بررسی فرضیه‌های پژوهش در شکل‌های ۲ و ۳ نشان داده شده است. قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده، به وسیله ضریب مسیر نشان داده می‌شود. زمانی که همبستگی متغیرها شناسایی گردید باید آزمون معناداری صورت گیرد. جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره آزمون t (t-value) استفاده می‌شود. چون معناداری در سطح خطای ۰/۰۵ بررسی می‌شود، بنابراین اگر میزان معناداری مشاهده شده برای آزمون t-value از ۱/۹۶ کوچک‌تر باشد، رابطه معنادار نیست.

از آنجایی که مقدار بار عاملی استاندارد تمامی گویه‌ها بیشتر از ۰/۷ و مقدار بوت استرپینگ (آماره t) در تمامی موارد از مقدار بحرانی ۱/۹۶ بزرگ‌تر است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت هر متغیر اصلی به درستی مورد سنجش قرار گرفته است. همچنین با توجه به اینکه شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) از ۰/۵ بزرگ‌تر بوده و نیز پایایی ترکیبی از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بزرگ‌تر می‌باشد می‌توان گفت شرط برخوردار از روایی همگرا نیز وجود دارد. چنانچه جذر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) برای یک متغیر بزرگ‌تر از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرها باشد، روایی واگرا برای آن متغیر وجود دارد. در جدول زیر اعداد روی قطر اصلی جذر میانگین واریانس استخراج شده می‌باشند.

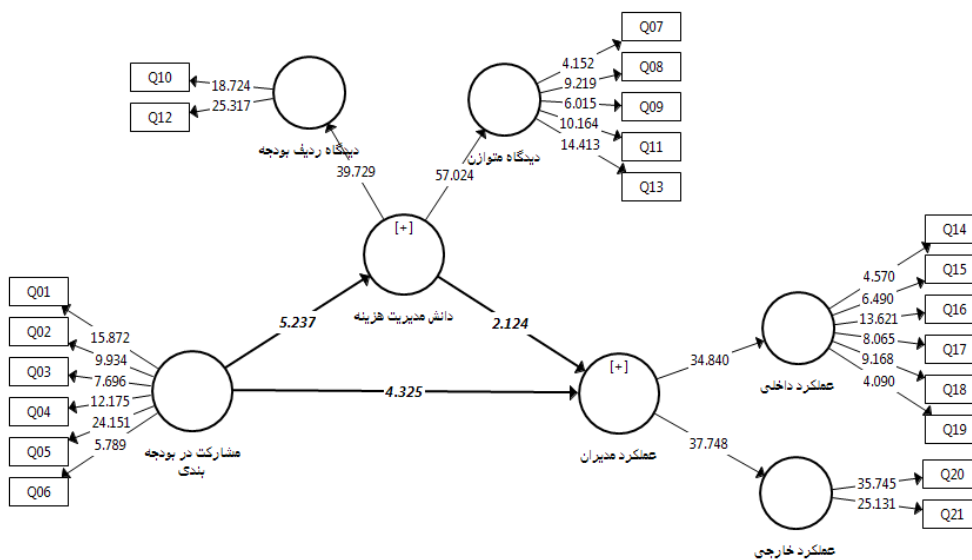
همان‌طور که از داده‌های جدول (۵) مشخص است، جذر میانگین واریانس استخراج شده برای هر متغیر بیشتر از

جدول (۵): AVE و همبستگی بین شاخص‌های پژوهش.

ردیف	متغیر	۱	۲	۳	۴	۵
۱	دیدگاه ردیف بودجه	۰/۸۸۹				
۲	دیدگاه متوازن	۰/۸۰۹	۰/۷۴۲			
۳	عملکرد خارجی	۰/۲۶۲	۰/۳۸۶	۰/۹۲۶		
۴	عملکرد داخلی	۰/۳۴۲	۰/۵۰۳	۰/۷۰۴	۰/۷۳۳	
۵	مشارکت در بودجه‌بندی	۰/۳۵۵	۰/۶۳۸	۰/۵۲۵	۰/۴۶۲	۰/۷۵۰



شکل (۲): ضرایب مسیر استاندارد مدل مفهومی پژوهش.



شکل (۳): نتایج آزمون تی- استیوونت برای بررسی معناداری ضرایب مسیر.

قبل از اینکه به بحث و نتیجه‌گیری از مدل استخراج شده پرداخته شود، نیکویی برازش مدل باید مورد بررسی قرار گیرد.

دارد. معیار بالای GOF مدل کلی را با قدرت تأیید کرده و اجازه ورود به بخش بررسی فرضیه‌ها صادر می‌گردد.

جدول (۸): نتایج حاصل از ارزیابی مدل ساختاری برای بررسی فرضیه‌های پژوهش.

مسیر	ضریب مسیر (β)	عدد معناداری	نتیجه
مشارکت در بودجه‌بندی دانش مدیریت هزینه	۰/۵۳۷	۵/۲۳۷	تأیید
مشارکت در بودجه‌بندی عملکرد مدیران	۰/۴۱۳	۴/۳۲۵	تأیید
دانش مدیریت هزینه عملکرد مدیران	۰/۲۲۵	۲/۱۲۴	تأیید

مطابق با جدول (۸) در خصوص فرضیه اول مبتنی بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران آماره نشان‌دهنده (۴/۳۲۵) می‌باشد که بزرگ‌تر از مقدار (۱/۹۶) است و نشان می‌دهد که بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران در سطح اطمینان (۰/۹۵) رابطه معناداری وجود دارد. همچنین ضریب مسیر مابین این دو متغیر برابر (۰/۴۱۳) است و میزان تأثیر مثبت مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد مدیران شرکت را نشان می‌دهد. به عبارتی دیگر یک واحد تغییر در مشارکت در بودجه‌بندی، موجب افزایش ۰/۴۱۳ واحدی در عملکرد مدیران خواهد شد. این بدان معناست که مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد مدیران تأثیر مثبت و مستقیم دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش موردپذیرش قرار می‌گیرد. یافته‌های نشان داد که مشارکت در بودجه‌بندی نقش بسزایی در دسترسی مدیران به اطلاعات مرتبط با شغلشان دارد و منجر به بهبود عملکرد آن‌ها می‌شود که مطابق با پژوهش تریگان (۲۰۱۶) است. از این رو، این مطالعه از این رویکرد پیروی می‌کند که مشارکت در بودجه‌بندی به واسطه آثار شناختی نسبت به آثار انگیزشی، موجب بهبود عملکرد می‌گردد.

مطابق با جدول (۸) در خصوص فرضیه دوم مبنی بر ارتباط بین دانش مدیریت هزینه و عملکرد مدیران می‌توان بیان داشت که آماره معنی‌داری بین متغیر دانش مدیریت هزینه و عملکرد مدیران برابر (۲/۱۲۴) می‌باشد که بزرگ‌تر از مقدار (۱/۹۶) است و نشان‌دهنده این است که ارتباط میان دانش مدیریت هزینه و عملکرد مدیران در سطح اطمینان (۰/۹۵) معنی‌دار است. همچنین ضریب مسیر مابین این دو متغیر برابر (۰/۲۲۵) است و میزان تأثیر مثبت دانش مدیریت هزینه بر عملکرد مدیران شرکت را نشان می‌دهد؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش موردپذیرش قرار می‌گیرد. سانتوس و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند

جدول (۶): شاخص‌های بررسی کیفیت مدل پژوهش.

متغیر	R ²	Q ²	f ²
دانش مدیریت هزینه	۰/۲۸۸	۰/۲۱۷	۰/۲۱۹
عملکرد مدیران	۰/۳۲۱	۰/۲۲۶	۰/۲۳۸
سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ برای R ² به ترتیب به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی			
سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای Q ² به ترتیب قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی			
سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ برای f ² به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ			

الف) معیار R²: معیار R² مربوط به متغیرهای پنهان درون-زای (وابسته) مدل است. معیار R² 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 R² در نظر گرفته می‌شود. با توجه به جدول (۶) مقدار R² محاسبه شده برای سازه‌های درون‌زای پژوهش، تقریباً مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

ب) معیار Q²: معیار Q² 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. با توجه به جدول (۶) مقدار معیار Q² محاسبه شده، نشان از قدرت پیش‌بینی مناسب مدل در خصوص سازه‌های درون‌زای پژوهش دارد و برازش مناسب مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

ج) معیار f²: نتایج f² در جدول (۶) آمده که در هر دو مورد بزرگ‌تر از ۰/۱۵ بوده و مقدار مناسبی است. همچنین برای بررسی برازش مدل کلی تنها یک معیار به نام GOF^{۵۹} وجود دارد. معیار GOF توسط تننهاوس و همکاران^{۶۰} (۲۰۰۴) ابداع گردید و طبق فرمول موجود در جدول (۷) محاسبه می‌گردد.

جدول (۷): نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF.

R ²	Communalities	GOF = $\sqrt{\text{Communalities} \times R^2}$
۰/۳۰۴	۰/۳۷۸	۰/۵۷۸

همان‌طور که در جدول (۷) مشاهده می‌شود، مقدار میانگین مقادیر اشتراکی (Communalities) مقدار ۰/۳۷۸ و میانگین مقادیر R² برابر ۰/۳۰۴ به دست آمده است و با توجه به فرمول مقدار معیار GOF معادل ۰/۳۴۱ به دست آمد که بزرگ‌تر از مقدار ملاک ۰/۳ بوده و نشان از برازش قوی مدل کلی پژوهش

با تأثیر متغیر میانجی دانش مدیریت هزینه برابر با ۰/۱۲۱ می‌باشد. برای بررسی نقش میانجی‌گری متغیر دانش مدیریت هزینه در رابطه مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران از یک آزمون پراکندگی به نام آزمون سوپل^۶ استفاده می‌شود که برای معناداری تأثیر یک متغیر میانجی در رابطه میان دو متغیر دیگر به کار می‌رود. در آزمون سوپل یک مقدار Z-value از طریق فرمول زیر به دست می‌آید که در صورت بیشتر شدن این مقدار از ۱/۹۶ می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن تأثیر میانجی یک متغیر را تأیید نمود.

$$z_value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 \times S_a^2) + (a^2 \times S_b^2)}}$$

a مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی؛ b مقدار ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته؛ S_a: خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر مستقل و میانجی؛ و S_b: خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر میانجی و وابسته و بنابراین؛

$$z_value = \frac{0,537 \times 0,225}{\sqrt{(0,225^2 \times 0,119^2) + (0,537^2 \times 0,091^2)}} = 1,801$$

همان‌طور که مشاهده می‌شود مقدار z-value حاصل از آزمون سوپل برابر ۱/۸۰۱ شد که به دلیل کمتر بودن از ۱/۹۶ می‌توان اظهار داشت که در سطح اطمینان ۹۵٪ متغیر میانجی دانش مدیریت هزینه رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد، بنابراین فرضیه پژوهش تأیید نمی‌شود و به بیانی با ورود متغیر میانجی به مدل، اثر غیرمستقیم مطرح نمی‌گردد. برخلاف نتایج آگباجولی و ساریکوسکی (۲۰۰۶) و سانتوس و همکاران (۲۰۱۴) افزایش دانش مدیریت هزینه، تأثیری بر ارتباط بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیریتی ندارد. شیلدز و شیلدز (۱۹۹۸) معتقدند مشارکت در بودجه‌بندی هنگامی که با سطح بالایی از دانش مدیریت هزینه و رضایت شغلی همراه باشد، بیشترین مزیت را در تقویت عملکرد مدیران خواهد داشت. نتایج فرضیه دوم نشان داد نوع دانش در موفقیت حسابداری مدیریت به‌عنوان عاملی مهم در عملکرد مدیران شناخته می‌شود، اما نتایج این فرضیه نشان داد در شرکت‌ها توجه کمی به نفوذ دانش در حسابداری مدیریت شده است. یکی از دلایل آن شاید فرهنگ سازمانی موجود در کشورمان باشد که در اکثر سازمان‌های ایرانی به‌طور ناخودآگاه پیاده می‌گردد و سبب می‌شود تا از مشارکت اکثریت کارکنان شرکت‌ها در تدوین بودجه شرکت استفاده نشود و تنها از نظرات

داشتن دانش در مورد متغیرهای خاص در یک سازمان به افراد اجازه می‌دهد تا از دانششان برای عملکرد بهتر در فعالیت‌های خود استفاده کنند. آگباجولی و ساریکوسکی (۲۰۰۶) از تصمیم‌گیری مشارکتی دفاع می‌نمایند و استدلال می‌کنند زمانی کیفیت این مشارکت بالا می‌رود که مشارکت‌کنندگان از دانش خود در این امر استفاده کنند. پایین بودن دانش مدیریت هزینه مشارکت‌کنندگان می‌تواند کیفیت تصمیمات بودجه‌ای و در نتیجه عملکرد کلی شرکت‌ها را کاهش دهد (شیلدز و یانگ، ۱۹۹۴؛ اسکولی و همکاران، ۱۹۹۵؛ فرح‌میتا، ۲۰۱۶).

بر اساس جدول (۸) بین متغیرهای مشارکت در بودجه‌بندی و دانش مدیریت هزینه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین مطابق ضریب مسیر مابین این دو متغیر که برابر (۰/۵۳۷) است یک واحد تغییر در مشارکت در بودجه‌بندی، موجب افزایش ۰/۵۳۷ واحدی در دانش مدیریت هزینه خواهد شد؛ بنابراین فرضیه سوم موردپذیرش قرار می‌گیرد. زمانی که مدیران ارشد در تعیین اهداف عملکردی خود، به مدیران سطوح پایین شرکت، اجازه مشارکت را می‌دهند؛ در واقع از سیستم بودجه‌بندی مشارکتی استفاده شده است که این موجب می‌شود مدیران سطوح پایین‌تر انگیزه‌های لازم برای رسیدن به اهداف عملکردی را به دست بیاورند. لذا آن‌ها برای مشارکت بهتر به از دانششان بهتر استفاده کنند و یا به آن بی‌افزایند که این امر سبب می‌شود تا آن‌ها جدی‌تر و بهتر عمل کنند (دستگیر و سعیدی، ۱۳۹۰).

بر اساس فرضیه چهارم مبنی بر نقش میانجی دانش مدیریت هزینه در رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران دارد. برای بررسی نقش میانجی‌گری متغیر دانش مدیریت هزینه از خروجی معادلات ساختاری بهره گرفته شده است. در جدول (۹) اثر مستقیم، غیرمستقیم و اثر کل بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران محاسبه شده است.

جدول (۹): اثرات مستقیم، غیرمستقیم و اثرات کل بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران.

اثر کل	اثر غیرمستقیم	اثر مستقیم	مسیر	
			به متغیر	از متغیر
۰/۵۳۴	۰/۱۲۱	۰/۴۱۳	عملکرد مدیران	مشارکت در بودجه‌بندی

همان‌طور که از جدول (۹) مشخص است، اثر مستقیم مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران برابر با ۰/۴۱۳ است. همچنین اثر غیرمستقیم متغیر مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران

بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران نیست که مخالف با نتایج آگباجولی و ساریکوسکی (۲۰۰۶) و سانتوس و همکاران (۲۰۱۴) است. به بیانی دانش مدیران در حوزه حسابداری مدیریت و تکنیک‌های مربوط به آن، به صورت غیرمستقیم بر رابطه مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران مؤثر نبوده است. شاید دلیل آن پیچیدگی وظایف و توانایی حل مسئله باشد که می‌تواند بر عملکرد مدیران مؤثر باشد (تان و کائو، ۱۹۹۹). به همین ترتیب، استون و همکاران (۲۰۰۰) نقش نوع دانش را در موفقیت حسابداری مدیریت، مؤثر می‌دانند. با وجود شناخت اهمیت دانش، به‌عنوان مؤلفه مهم عملکرد هنوز توجه کمی به تأثیر دانش در حوزه حسابداری مدیریت شده است. دان و استرازینسکی (۲۰۲۰) معتقدند وجود کارمندان با دانش در حوزه حسابداری مدیریت می‌تواند برای سازمان مزیت رقابتی ایجاد کند؛ به بیانی داشتن دانش موجب کاهش فاصله بین کارکنان و آن سازمان می‌شود. همچنین وجود واحدهای حسابرسی عملکرد در شرکت‌ها نیز می‌تواند در این رابطه باری‌رسان باشد (مادح حسینی و ناصرآبادی، ۱۳۹۱). چراکه ابتدا مخارج و نتایج مشخص شده و سپس از طریق حسابرسی عملکرد نتایج مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. از این رو می‌توان گفت یکی از دلایل عدم تأثیرگذاری دانش مدیریت هزینه، عدم به‌کارگیری واحد حسابرسی عملکرد و استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت توسط مدیران در سطح بالای هر سازمان است (مادح حسینی و ناصرآبادی، ۱۳۹۱). همچنین یکی دیگر از دلایل آن شاید فرهنگ سازمانی موجود در کشورمان باشد که در اکثر سازمان‌های ایرانی به‌طور ناخودآگاه پیاده می‌گردد و سبب می‌شود تا از مشارکت اکثریت کارکنان شرکت‌ها در تدوین بودجه شرکت استفاده نشود و تنها از نظرات مدیران شرکت‌ها در بودجه‌بندی بهره‌برده شود (اعتمادی و دیانتی، ۱۳۸۸).

برخی از محدودیت‌ها در مطالعه حاضر وجود داشته است که بدین شرح می‌باشند: اول اینکه پژوهش در منطقه شمال کشور انجام شده و مشارکت‌کنندگان در آن‌ها برحسب شرایط محیطی و صنایع مختلف، متفاوت هستند، لذا تعمیم نتایج آن به سایر نقاط کشور می‌تواند کمی سخت باشد. دوم، در بین سؤالات پرسشنامه ارزیابی عملکرد برخی از آن‌ها مربوط به «خودارزیابی» بودند که ممکن است نتایج را دچار سوگیری کند. همچنین، عوامل پنهان دیگری وجود دارد که می‌تواند عملکرد مدیران را تحت تأثیر قرار دهد که ممکن است در سؤالات پرسشنامه‌ها آن را در نظر نگرفته باشند. در پژوهش‌های آتی می‌توان این پژوهش را با بررسی چگونگی ارتباط مشارکت در بودجه‌بندی با انواع مختلف عملکرد مورد آزمون قرار داد؛ و می‌توان اثر تعاملی دانش مدیریت هزینه مبتنی بر مشتری در

مدیران شرکت‌ها در بودجه‌بندی بهره‌برده شود (اعتمادی و دیانتی، ۱۳۸۸). چراکه در جوامع یا سازمان‌های با فاصله قدرت زیاد و جمع‌گرا، مشارکت‌دادن زیاد افراد در بودجه‌بندی، حتی با وجود اطلاعات حسابداری مدیریت منجر به موفقیت زیاد در عملکرد مدیر نمی‌شود (اعتمادی و دیانتی، ۱۳۸۸).

۶- نتیجه‌گیری و بحث

هدف از مطالعه حاضر بررسی اثر تعاملی دانش مدیریت هزینه مدیران و مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد آن‌ها می‌باشد. نتایج این مطالعه می‌تواند به بهبود درک ما از پدیده مشارکت در بودجه‌بندی در سازمان‌ها کمک می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که دانش مدیریت هزینه و مشارکت در بودجه‌بندی بر عملکرد مدیران اثر مثبت و معناداری دارد. دانش مدیریت هزینه می‌تواند به مدیران کمک کند تا فرایندهای کسب‌وکار و فعالیت‌های سازمانی خود را به‌طور جامع درک کنند. نتایج این پژوهش مطابق با نتایج شیلدز و یانگ (۱۹۹۴)، آگباجولی و ساریکوسکی (۲۰۰۶)، اکر (۲۰۱۰)، سانتوس و همکاران (۲۰۱۴)، تریگان (۲۰۱۶) و مخالف با ایندیریانی و نادیرسیاه (۲۰۱۵) است. سانتوس و همکاران (۲۰۱۴) معتقدند عملکرد شغلی مدیران می‌تواند توسط عواملی مانند دانش، مهارت و تجربه تحت تأثیر قرار گیرد؛ و اگر مدیران از دانش مدیریت هزینه کمی برخوردار باشند، این امر منجر به کاهش کیفیت تصمیم‌گیری و نیز کاهش عملکرد آن‌ها می‌شود (فرح‌میتا، ۲۰۱۶). چراکه براساس تعریف براونل (۱۹۸۲) از مشارکت در بودجه‌بندی که پیش‌تر بیان شد این امر «فرایندی است که در آن مدیر دخیل بوده و بر آن تأثیرگذار است و عملکردش نیز مورد ارزیابی قرار خواهد گرفت» که این خود نشان‌دهنده سطح مشارکت و نفوذ یک مدیر در فرایند بودجه‌بندی است.

چونگ و چونگ (۲۰۰۲) بیان می‌کنند مشارکت در بودجه‌بندی به مدیران فرصت می‌دهد تا در طی فرایند تصمیم‌گیری به جمع‌آوری، تبادل و انتشار اطلاعات بپردازند که می‌تواند عملکرد آن‌ها را بهبود بخشد؛ و در صورتی که این مدیران در فرایند بودجه‌بندی، دانش و اطلاعات لازم در خصوص مدیریت هزینه و حتی تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت (همانند بودجه‌بندی مستمر، کایزن و ...) را نداشته باشند، نمی‌توانند عملکرد مناسبی را از خود نشان دهند. به بیانی پایین بودن دانش مدیریت هزینه مشارکت‌کنندگان می‌تواند کیفیت تصمیمات بودجه‌ای و در نتیجه عملکرد کلی شرکت‌ها را کاهش دهد (شیلدز و یانگ ۱۹۹۴؛ اسکولی و همکاران، ۱۹۹۵؛ فرح‌میتا، ۲۰۱۶). درحالی که نتایج این پژوهش نشان داد که دانش مدیریت هزینه مدیران سطح میانی دارای اثر میانجی بر رابطه

- * رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۸۷). *مبانی حسابداری مدیریت «رویکرد و دیدگاه نوین»*. تهران: انتشارات علوم و تحقیقات.
- * رهنمای رودپشتی، 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.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، خریدار، سینا، ایمنی، محسن. (۱۳۹۵). *ریشه‌ی تاریخی جریان پژوهش‌ها در حسابداری مدیریت رفتاری: (تئوری‌ها و روش‌های پژوهش)*. *فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱۱(۱)، ۲۵-۵۲.
- * رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم، جلیلی، آرزو. (۱۳۹۲). *تأثیر سوگیری‌های قضاوتی بر کارکرد تکنیک‌های حسابداری مدیریت. حسابداری مدیریت*، ۶(۱۶)، ۷۵-۹۰.
- * سپاسی، سحر، اعتمادی، حسین، سیرغانی، سعید. (۱۳۹۸). *تأثیر تعدیل‌کننده قضاوت‌های اخلاقی مدیران بر رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و نارسایی بودجه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱(۴۱)، ۱۲۵-۱۵۲.
- * مداح حسینی، سیدمحمد، ناصرآبادی، دلیر. (۱۳۹۱). *نقش تکنیک‌های حسابداری مدیریت در اجرای نظام حسابرسی عملکرد. حسابدار رسمی*، ۳۲، ۹۵-۱۰۲.
- * نظری پور، محمد، میرزایی، فهمیه. (۱۳۹۷). *بررسی تأثیر مدیریت هزینه استراتژیک بر عملکرد مالی با تاکید بر هزینه‌های زیست محیطی. مطالعات مدیریت صنعتی*، ۱۶(۵۱)، ۲۰۷-۲۳۴.
- * نمازی، محمد، رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۶). *مدل‌بندی نقش واسطه‌ای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، انگیزش و تعهد سازمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و ایجاد مزاد بودجه‌ای مدیران خدمات درمانی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۴)، ۱۱۳-۱۳۴.
- * Agbejule, A., & Saarikoski, L. (2006). The effect of cost management knowledge on the relationship between budgetary participation and managerial performance. *The British Accounting Review*, 38(4), 427-440.
- * Anderson, S. W. (2006). Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 481-506.
- * 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.

ارتباط بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد را مطالعه کرد. علاوه بر این، می‌توان از متغیرهایی از قبیل فرهنگ سازمانی، آگاهی از نوع هزینه‌ها و رضایت شغلی برای گسترش مدل این پژوهش استفاده کرد. در پژوهش‌های آتی می‌توان نوع خاصی از دانش مدیریت هزینه (به‌عنوان مثال کارت ارزیابی متوازن، بهایابی هدف و بهایابی چرخه عمر) را تحت بررسی قرار داد؛ چراکه چنین اطلاعاتی می‌تواند به طراحی بسته‌های آموزشی برای بهبود سبک‌های خاص دانش مدیریت هزینه یاری‌رسان باشد؛ و می‌تواند به بهبود مشارکت در بودجه‌بندی و به بهبود عملکرد مدیران کمک کند. همچنین می‌توان اثر وجود حسابرسی عملکرد در رابطه بین متغیرهای پژوهش را بررسی کرد.

فهرست منابع

- * اعتمادی، حسین، دیان‌تی دلمی، زهرا. (۱۳۸۸). *بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران. پژوهش‌های مدیریت در ایران*، ۱۳(۴)، ۳۴-۶۰.
- * ایمنی، محسن، دریائی، عباسعلی. (۱۴۰۰). *حساسیت پاداش مدیران: شواهدی بیشتر از نقش محافظه‌کاری در گزارشگری مالی در بازار سرمایه ایران. مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۴)، ۶۷-۹۱.
- * پورعلی، محمدرضا، کاکوان، سعیده. (۱۳۹۵). *امکان‌سنجی استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی بابل. حسابداری مدیریت*، ۹(۲۸)، ۹۷-۱۱۸.
- * تاروردی، یداله، علی‌محمدی، علی‌محمد، عباسی‌مهر، محمدحسین. (۱۳۹۶). *اثر بخشی کنترل‌های مدیریتی و استراتژی، با تاکید بر نقش حسابداری مدیریت. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۳)، ۷۹-۹۴.
- * توکلی محمدی، محمد، اعتمادی، حسین. (۱۳۸۶). *بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه‌بندی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیرمجموعه وزارت نفت، دو ماهنامه دانشور رفتار*، ۲۳، ۸۱-۹۰.
- * دستگیر، محسن، سعیدی، علی. (۱۳۹۰). *سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، تهران: ترمه.*
- * رجبی، مجید، حمیدی، مهرزاد، جلالی فراهانی، مجید. (۱۳۹۳). *تأثیر مشارکت در بودجه‌بندی بر نگرش‌های شغلی و عملکرد مدیران تربیت‌بندی دانشگاه‌ها. نشریه مدیریت ورزشی*، ۶(۴)، ۵۹۵-۶۱۲.

- Accounting Research, Organization and Economics*, 1(2), 138-148.
- * Hunton, J. E., Wier, B., & Stone, D. N. (2000). Succeeding in managerial accounting. Part 2: a structural equations analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 25(8), 751-762.
- * Imeni, M., & Daryaei, A. (2021). Executive Compensation Performance Sensitivity: A Further Evidence of the Role of Conservatism in Financial Reporting in the Iranian Capital Market. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(4), 67-91.
- * Indriani, M., & Nadirsyah, N. (2015). Interaction effect of budgetary participation and management accounting system on managerial performance: evidence from Indonesia. *Global Journal of Business Research*, 9(1), 1-13.
- * Isgiyarta, J., Nugroho, D. A., Ratmono, D., Helmina, M. R. A., & Pamungkas, I. D. (2019). Budgetary participation on managerial performance: commitment organization, innovation perception, and job relevant information as mediating variable. *Calitatea*, 20(173), 48-53.
- * Janudin, S. E., Halim, H. A., Habidin, N. F., & Hanif, F. M. (2019). Contemporary management accounting practices and managerial performance amongst the Malaysian co-operatives sector. *Research in World Economy*, 10(5), 129-138.
- * Jermias, J., & Yigit, F. (2013). Budgetary participation in Turkey: The effects of information asymmetry, goal commitment, and role ambiguity on job satisfaction and performance. *Journal of International Accounting Research*, 12(1), 29-54.
- * Lawyer, C. O. (2014). Cost control and accountability for effective budget implementation. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(21), 199-202.
- * 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.
- * Locke, E. A., Schweiger, D. M., & Latham, G. P. (1986). Participation in decision making: When should it be used?. *Organizational Dynamics*, 14(3), 65-79.
- * Luft, J., & Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2-3), 169-249.
- * Mahoney, T. A. (1963). Development of managerial performance: A research approach. South-western Publishing Company.
- * Mahoney, T. A., Jerdee, T. H., & Carroll, S. J. (1965). The job (s) of management. *Industrial Relations: A Journal of Economy and Society*, 4(2), 97-110.
- * Merchant, K. A. (1981). The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *Accounting Review*, 813-829.
- * Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems* (4th ed.). Essex, UK: Prentice Hall.
- * Mia, L. (1988). Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budget participation. *Accounting, Organizations and Society*, 13(5), 465-475.
- * Milani, K. (1975). The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance
- * Bateman, T. S., & Snell, S. A. (2009). *Management: Leading & Collaborating in the Competitive World*. 8thed. New York: McGraw-Hill Companies, Inc.
- * Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schäffer, U., and Thaten, M. (2016). Budgeting in times of economic crisis. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1489-1517.
- * Blocher, E.J., Stout, D.E., & Cokins, Gary. (2010). *Cost Management: Strategic Emphasis*. 5thed. New York: The Mc Graw-Hill Companies, Inc
- * Brownell P. (1982). Participation in the budgeting process: when it works and when it doesn't. *Journal of Accounting Literature*, 1, 124-153.
- * Brownell, P. (1981). Participation in budgeting, locus of control and organizational effectiveness. *Accounting Review*, 844-860.
- * Brownell, P., & McInnes, M. (1986). Budgetary participation, motivation, and managerial performance. *Accounting Review*, 587-600.
- * Chenhall, R. H., & Brownell, P. (1988). The effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 225-233.
- * Chong, V. K., & Chong, K. M. (2002). Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance: A structural equation modeling approach. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 65-86.
- * Churchill, N. C. (1984). Budget choice-planning vs control. *Harvard Business Review*, 62(4), 150.
- * Dahan, M. & Strawczynski, M. (2020). Budget institutions and government effectiveness, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-03-2019-0055>
- * Ditkaew, K. (2018). The effects of cost management quality on the effectiveness of internal control and reliable decision-making. In *Proceedings of the 10th International RAIS Conference on Social Sciences and Humanities*.
- * Eker, M. (2010). The affect of the relationship between budget participation and job-relevant information on managerial performance. *Ege Academic Review*, 10(1), 183-198.
- * Farahmita, A. (2016). Job satisfaction, cost management knowledge, budgetary participation, and their impact on performance. *International Research Journal of Business Studies*, 9(1), 15-29.
- * Friis, I., & Hansen, A. (2015). Line-item budgeting and film-production: Exploring some benefits of budget constraints on creativity. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12(4), 321-345.
- * Frucot, V., & White, S. (2006). Managerial levels and the effects of budgetary participation on managers. *Managerial Auditing Journal*, 21(2), 191-206.
- * Griffin, R. W. (1990). *Management*. Boston: Houghton Mifflin Company.
- * Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2004). *Management Accounting*. 7th ed. South-Western Pub.
- * Hasan, H., & Indriani, M. (2018). The role of budgetary control on managerial performance in fertilizer companies in Indonesia. *Journal of*

- by R&D professionals. *Journal of Management Accounting Research*, 6(1), 175-196 .
- * Tan, H. T., & Kao, A. (1999). Accountability effects on auditors' performance: The influence of knowledge, problem-solving ability, and task complexity. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 209-223.
 - * Tan, H. T., & Libby, R. (1997). Tacit managerial versus technical knowledge as determinants of audit expertise in the field. *Journal of Accounting Research*, 35(1), 97-113.
 - * Tarigan, J. (2016). The influence of budgeting participation on managerial performance in service companies: an evidence from Indonesia (Doctoral dissertation, Petra Christian University).
 - * Van der Stede, W. A. (2001). Measuring 'tight budgetary control'. *Management Accounting Research*, 12(1), 119-137.
 - * Van Helden, J. & Reichard, C. (2019), Making sense of the users of public sector accounting information and their needs. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(4), 478-495.
 - * Vancouver, J. B. (1996). Living systems theory as a paradigm for organizational behavior: Understanding humans, organizations, and social processes. *Behavioral science*, 41(3), 165-204.
 - * Zimmerman, J.L. (2016), *Accounting for Decision-Making and Control*, ed⁹. McGraw-Hill, New York.
 - * Zonatto, V. C. D. S., Nascimento, J. C., Lunardi, M. A., & Degenhart, L. (2020). Effects of budgetary participation on managerial attitudes, satisfaction, and managerial performance. *Revista de Administração Contemporânea*, 24(6), 532-549.
 - and attitudes: a field study. *The Accounting Review*, 50(2), 274-284.
 - * Mulyadi, A. M. (2001). Konsep, Manfaat, dan Rekayasa. Edisi ketiga, Bagian Penerbitan UGM, Yogyakarta.
 - * Murray, D. (1990). The performance effects of participative budgeting: An integration of intervening and moderating variables. *Behavioral Research in Accounting*, 2(2), 104-123.
 - * Nguyen, D. H., Weigel, C., & Hiebl, M. R. (2018). Beyond budgeting: review and research agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(3), 314-337.
 - * 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.
 - * Ogiedu, K. O., & Odia, J. (2013). Relationship between budget participation, budget procedural fairness, organizational commitment and managerial performance. *Review of Public Administration and Management*, 2(3), 234-250.
 - * Oluwalope, A., & Sunday, O. (2017). Impact of budgetary participation and organizational commitment on managerial performance in Nigeria. *Accounting and Finance Research*, 6(3), 48-55.
 - * Oyewo, B., & Adaye, 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.
 - * Parker, R. J., & Kyj, L. (2006). Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), 27-45.
 - * Rahnamay Roodposhti, F., Imeni, M., & Sayadmanesh, S. (2019). BSC application and innovative methods of developed in the management accounting and strategic decisions of performance measurement. *Journal of Decisions and Operations Research*, 4(3), 246-261.
 - * Rahnamay Roodposhti, F., Kharadyar, S., & Imeni, M. (2016). The historical roots of stream researches in behavioral management accounting: theories and research methods. *Valued and Behavioral Accountings Achievements*, 1(1), 25-52.
 - * Rastogi, R., & Dave, V. (2004). Managerial effectiveness: a function of personality type and organizational components. *Singapore Management Review*, 26(2), 79-87.
 - * Santos, A. C. D., Lavarda, C. E. F., & Marcello, I. E. (2014). The relationship between cost management knowledge and budgetary participation with managers' performance. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 16(50), 124-142.
 - * Scully, J. A., Kirkpatrick, S. A., & Locke, E. A. (1995). Locus of knowledge as a determinant of the effects of participation on performance, affect, and perceptions. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 61(3), 276-288.
 - * Shields, J. F., & Shields, M. D. (1998). Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 49-76.
 - * Shields, M. D., & Young, S. M. (1994). Managing innovation costs: a study of cost conscious behavior



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 48/ Winter 2024

Managerial Performance: The Impact of the Consequences of Budgetary Participation with the Mediating Role of Cost Management Knowledge

Mohsen Imeni

Assistant Professor, Department of Accounting, Ayandegan Institute of Higher Education, Tonekabon, Iran.

(Corresponding Author)

mohsen.imeni86@yahoo.com

Abstract

The purpose of this study is to investigate the relationship between budgetary participation, cost management knowledge and managerial performance. The questions of this research are based on performance theory and have been prepared using previous researches. To achieve the research objective were used the standard questionnaires of Milani (1975), Shields and Young (1994) and Mahoni et al. (1965). The statistical sample of the research consists of 78 middle-level managers of manufacturing companies in the west of Mazandaran province in 2020. To analyze the hypotheses were used SmartPLS3 software and structural equation modeling method. The results show that there is a positive and significant relationship between budgetary participation and cost management knowledge with the performance of managers, but cost management knowledge does not play a mediating role between budgetary participation and managers' performance. In other words, budgeting could as a control tool used by managerial in the organization to the better monitoring for performance itself. However, the results of this study indicate that less attention is paid to management accounting other tools and techniques (such as continuous budgeting, BSC, ABC etc) which in turn leads to the poor performance of managers.

Keywords: Budgetary participation, Managerial performance, Cost management knowledge, Continuous budgeting.