
O analiză a obiectivelor bugetare care influențează performanța organizațională

Cheok MUI YEE,
Edward WONG SEK KHIN,
Kamisah ISMAIL,
Faculty of Business and Accountancy,
Universitatea din Malaya, Malaysia,
E-mail: edwardwong@um.edu.my

Rezumat

Acest studiu a examinat din perspectivă conceptuală obiectivele bugetare care influențează performanța organizațională. Scopul studiului este o mai bună înțelegere a relației directe și indirecte dintre procesul decizional al organizației și performanțele operaționale. Modul de stabilire a bugetului, în mod special, influențează obiectivele și motivațiile subordonaților (de exemplu, acceptarea și angajarea în realizarea obiectivelor bugetare), ceea ce contribuie, în cele din urmă, la îmbunătățirea performanței organizaționale. Pentru a testa aceste corelații, datele au fost colectate folosind o abordare din trei perspective: obiectivele bugetare, participarea bugetară și evaluarea bugetară. Studiul a demonstrat că percepția privind corectitudinea mediază relația dintre nivelurile de participare bugetară și angajare în realizarea obiectivelor, în timp ce angajarea în realizarea obiectivelor mediază relația dintre percepția privind corectitudinea și performanță. La finalul articolului, sunt prezentate o serie de implicații pentru întreprinderile mici și mijlocii (IMM) și sugestii pentru studii viitoare.

Cuvinte-cheie: Obiectiv bugetar, participare bugetară, evaluare bugetară, performanță organizațională

Clasificare JEL: M40; M41

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Mui Yee, C., Wong Sek Khin, E. and Ismail, K. (2016), An analysis of budgetary goals impacting organizational performance, *Audit Financiar*, vol. XIV, nr. 5(137)/2016, pp. 551-463, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/137/551

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/137/551>

Introducere

Această lucrare este centrată pe tema obiectivelor bugetare. Astfel, multe organizații sunt nevoite în mod constant să își maximizeze eficiența și eficacitatea în procesul de control bugetar, pentru a-și menține avantajele competitive. Aceasta se datorează faptului că deținerea unui sistem adecvat de control bugetar permite companiilor să își îmbunătățească atitudinile și performanțele manageriale în cadrul organizației și, totodată, oferă organizației informații utile pentru a răspunde provocărilor (Ikävälko, Pihkala și Kraus, 2010). În acest context, studiul va investiga dacă obiectivele bugetare sunt asociate cu performanțele organizaționale.

Astfel, este importantă cunoașterea modului în care obiectivele bugetare influențează rezultatele productive ale organizației – în sens pozitiv sau negativ, în special atunci când se referă la drepturile de proprietate și autoritatea formală, care presupun exprimarea opiniilor și îndeplinirea funcțiilor și responsabilităților. Totuși, practicienii pot oferi și ei informații, indiferent că fac parte din organizații orientate spre obținerea unui profit sau din organizații non-profit, care să conducă la reducerea erorilor de management în activitatea de formulare a obiectivelor bugetare (Yilmaz, Ozer și Gunluk, 2014).

Conform lui El Luodi (1998), managerii susțin că pot obține cu ușurință informații bugetare; nu este clar dacă managerii au un nivel bun de înțelegere a informațiilor bugetare și nici dacă sau cum sunt folosite aceste informații pentru luarea deciziilor, dată fiind contribuția lor la succesul sau eșecul companiilor. De asemenea, Chong și Johnson (2007) au stabilit că incertitudinea asociată sarcinilor este un antecedent important în cazul participării bugetare. Angajații cu capacitate redusă de analiză tind să participe mai mult la procesul de bugetare atunci când solicită informații suplimentare relevante în contextul propriilor sarcini. Totuși, aceste studii nu au luat în considerare antecedentele potențiale ale participării bugetare, cum ar fi percepția privind incertitudinea asociată mediului (Chong și Chong, 1997; Shields și Shields, 1998). Chong și Johnson (2007) au confirmat, de asemenea, că participarea la stabilirea bugetului influențează nivelul obiectivelor subordonaților și motivația lor (de exemplu, acceptarea obiectivelor bugetare și angajarea în realizarea obiectivelor), care în final îmbunătățesc performanța la locul de muncă. Astfel, în vederea unui control bugetar eficace, trebuie îmbunătățit nivelul de conștientizare a importanței

înțelegerii obiectivelor bugetare în raport cu performanța procesului de bugetare.

Obiectivele cercetării sunt următoarele:

- i. examinarea caracteristicilor obiectivelor bugetare;
- ii. examinarea măsurii în care percepția privind incertitudinea asociată mediului (*en.* perceived environmental uncertainty – PEU) va influența participarea bugetară;
- iii. examinarea măsurii în care caracteristicile bugetului, mai exact participarea, feedback-ul și evaluarea, vor influența percepția privind incertitudinea;
- iv. examinarea măsurii în care percepția privind corectitudinea va influența acceptarea obiectivelor;
- v. examinarea măsurii în care percepția privind corectitudinea va influența angajarea în realizarea obiectivelor;
- vi. examinarea măsurii în care acceptarea obiectivelor va influența performanța bugetară;
- vii. examinarea măsurii în care angajarea în realizarea obiectivelor va influența performanța bugetară.

Pe baza obiectivelor identificate mai sus, această secțiune expune întrebările formulate în vederea realizării obiectivelor:

- i. Care sunt caracteristicile obiectivelor bugetare?
- ii. Cât de semnificative sunt relațiile dintre percepția privind incertitudinea asociată mediului (PEU) și participarea bugetară?
- iii. Cât de semnificative sunt relațiile dintre caracteristicile bugetului, mai exact participare, feedback și evaluare, pe de o parte, și percepția privind corectitudinea, pe de altă parte?
- iv. Care este influența percepției privind corectitudinea asupra acceptării obiectivelor?
- v. Care este influența percepției privind corectitudinea asupra angajării în realizarea obiectivelor?
- vi. Cum contribuie acceptarea obiectivelor de către indivizi la performanța bugetară?
- vii. Cum contribuie angajarea indivizilor în realizarea obiectivelor la performanța bugetară?

În continuarea introducerii, prima secțiune revizuieste literatura relevantă referitoare la performanța organizațională și la obiectivele bugetare. A doua secțiune descrie metodologia cercetării și analiza datelor. A treia secțiune prezintă rezultatele empirice, iar a patra – concluziile.

1. Revizuirea literaturii

Performanța organizației și creșterea economică

În prezent, firmele și organizațiile din categoria IMM trebuie să se străduiască în mod constant să își maximizeze eficiența și eficacitatea în procesul de control bugetar, cu scopul de a-și menține avantajele competitive. Motivul este că deținerea unui sistem adecvat de control bugetar permite companiilor să își îmbunătățească atitudinile și performanțele manageriale organizaționale și le oferă informații utile. Dezvoltarea IMM este un obiectiv primordial, cu rol determinant în creșterea economică a țărilor în curs de dezvoltare, care aduce și un aport important în contribuția la balanța comercială, în context macroeconomic (Hamilton și Harper, 1994). În Malaesia, în mod special, IMM sunt în proporție de 99% întreprinderi din sectoare industriale, care constituie 35% din produsul intern brut (PIB) al țării și 20% din totalul exporturilor (Zeti, 2010).

Multe IMM nu cunosc importanța obiectivelor bugetare adecvate, care să reflecte cu exactitate poziția lor financiară. Camino și Cardone (1999) au explicat că multe IMM nu reușesc să pregătească documentații adecvate atașate planificării bugetare și fluxurilor de trezorerie previzionate, atunci când solicită împrumuturi. În consecință, IMM se confruntă cu dificultăți în obținerea finanțărilor de la instituții financiare și guvernamentale.

În mod special, IMM nu înțeleg importanța utilizării rapoartelor bugetare în cadrul procesului decizional și nici importanța alocării resurselor pentru reducerea incertitudinii în procesul decizional (Shahwan și Al-Ain, 2008). Shahwan și Al-Ain (2008) au arătat că majoritatea companiilor mici fie consideră că informațiile bugetare nu sunt utile, fie nu au implementat un control bugetar adecvat în cadrul propriului sistem. Autorii au evidențiat că doar un procent foarte mic din companiile analizate pregătesc informații de tip bugetar pentru utilizarea în procesul decizional și pentru planificarea strategiilor pe termen lung. În consecință, această ineficiență sau slaba calitate a abilităților manageriale poate afecta negativ ritmul de creștere a organizației (Barker, 2003). Rezultă că managementul trebuie să îmbunătățească eficiența și eficacitatea propriilor activități. Din acest motiv, Mitchell ș.a. (2000) subliniază importanța folosirii informațiilor bugetare în rezolvarea problemelor și fundamentarea deciziilor, în vederea optimizării performanței organizaționale.

Caracteristicile obiectivelor bugetare

Un buget este un instrument contabil care stabilește obiectivele referitoare la cheltuielile și veniturile centrelor de responsabilitate din cadrul unei organizații și, în același timp, un instrument de măsurare folosit pentru control, coordonare, comunicare, performanță și motivare. Astfel, diseminarea cunoștințelor referitoare la obiectivele bugetare trebuie planificată cu grijă la nivelurile superioare de management și înțeleasă de membrii organizației, pentru ca aceștia să poată implementa un buget eficient. Cu alte cuvinte, utilizarea corespunzătoare a bugetelor poate fi un instrument managerial util. Cu toate acestea, în sens invers, aplicarea inadecvată a bugetelor poate conduce la comportamente disfuncționale și poate genera atitudini negative în cadrul organizației. Înțelegerea caracteristicilor obiectivelor bugetare poate avea ca efect un buget exact, în mod direct și prin angajamentul organizațional, conducând totodată la îmbunătățirea performanței (Nouri și Parker, 1998). Din punct de vedere conceptual, determinarea obiectivelor bugetare are legătură cu stilul de management prin bugete, care include participarea managementului, feedback-ul primit din partea organizației și folosirea bugetelor pentru evaluarea performanței (Kenis, 1979).

Participarea bugetară

Prin participare bugetară se înțelege măsura în care persoanele interesate de buget contribuie la elaborarea bugetelor și influențează obiectivele bugetare ale centrelor de responsabilitate din care fac parte (Kenis, 1979). Participarea activă la stabilirea obiectivelor bugetare îi încurajează pe angajați să își definească obiective clare, să fie dispuși să accepte aceste obiective ca parte a propriilor responsabilități și să se străduiască să le îndeplinească.

Feedback bugetar

Angajații trebuie să fie informați și să ofere feedback referitor la îndeplinirea sau neîndeplinirea obiectivelor bugetare, deoarece aceasta este o variabilă motivațională importantă (Kenis, 1979). Dacă nu sunt informați și nu cunosc rezultatele propriilor eforturi, angajații nu sunt motivați să reușească și să îndeplinească obiectivele stabilite, sau să urmărească obiective noi pentru îmbunătățirea performanței, ci dimpotrivă, au impresia că au eșuat.

Evaluarea bugetară

Evaluarea bugetară reprezintă măsura în care variațiile față de buget sunt urmărite până la nivelul șefilor de departamente și sunt folosite pentru evaluarea performanțelor acestora (Kenis, 1979). Modurile în care bugetele sunt folosite pentru evaluarea performanțelor tind să influențeze comportamentele, atitudinile, precum și performanțele angajaților. De exemplu, o abordare punitivă poate conduce la scăderea motivației și la atitudini negative, în timp ce o abordare de susținere poate avea ca rezultat atitudini și comportamente pozitive.

Performanța bugetară

Performanța bugetară este un concept adoptat pe scară largă pentru a examina cât de bine realizează organizațiile implementarea și utilizarea eficientă a propriilor bugete, precum și cât de eficient este perceput a fi, de către toți membrii organizației, fiecare motiv care a stat la baza bugetării (Hansen și Stede, 2004). Performanța unui buget este asociată și cu un set relativ diferit de caracteristici bugetare, cum ar fi alegerea dificultății obiectivelor, nivelul de participare la procesul de bugetare și importanța acordată îndeplinirii obiectivelor bugetare.

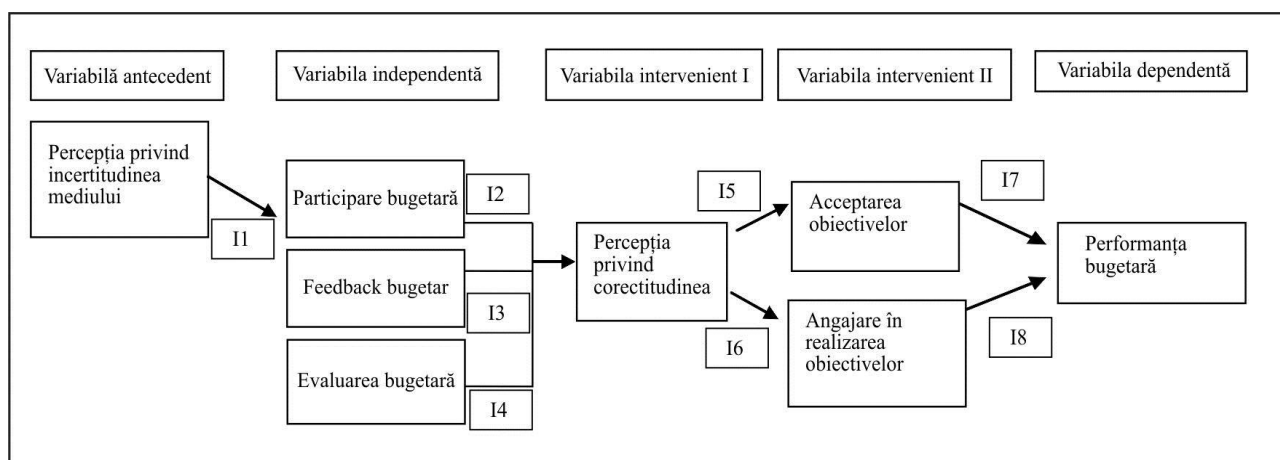
Hansen și Stede (2004) au concluzionat că performanța ca motiv al bugetării, referitoare la planificarea operațională, evaluarea performanței, comunicarea

obiectivelor și formularea strategiei, este corelată pozitiv cu realizarea generală a bugetului. Totuși, anumite studii (Tsui, 2001; Jermias și Setiawan, 2008) au stabilit că performanța rezultată nu poate fi evidențiată atunci când bugetul este folosit în scopuri multiple, cum ar fi planificare și evaluări. Autorii consideră că evaluarea performanței unui buget este diferită în funcție de scopurile sistemelor de control bugetar din cadrul organizațiilor (Mizutani și Nakamura, 2012).

2. Metodologia cercetării

Pentru a formula cadrul general al cercetării, autorii au propus încorporarea unui model de conceptualizare a relației dintre caracteristicile obiectivelor bugetare și performanța bugetară. Conform modelului conceptual, legătura dintre caracteristicile obiectivelor bugetare și performanță este mediată de percepția privind corectitudinea, acceptarea obiectivelor și angajarea în realizarea acestora. Modelul creat pentru a testa empiric această relație este prezentat în **Figura 1**, care include justificarea, descrierea și explicarea modelului conceptual. Relațiile care se presupune că există cu alte concepte sunt prezentate în continuare. Așa cum se poate observa, rolul modelului este de a ilustra legăturile dintre concepte. Modelul include șase elemente principale: participare bugetară, feedback bugetar, evaluare bugetară, percepția privind corectitudinea, acceptarea obiectivelor și angajarea în realizarea obiectivelor.

Figura 1. Modelul de cercetare și ipotezele propuse



Sursa: Prelucrările autorilor, 2016

Scopul de bază al acestei cercetări este de a examina dacă cele trei perspective ale variabilelor independente, și anume obiectivele bugetare, participarea bugetară și evaluarea bugetară, influențează performanța organizațională a IMM. Eșantionul vizat a fost format din personal executiv, manageri sau directori generali ai unor IMM. A fost construit un chestionar pe baza discuțiilor cu directorii generali ai IMM. În urma rezultatelor din etapa de pre-testare, mai multe elemente ale chestionarului au fost revizuite. Versiunea finală a chestionarului a fost trimisă respondenților prin sondaj. Distribuția automată a chestionarelor s-a realizat către un eșantion de 60 IMM, adoptându-se metoda de eșantionare non-probabilistică. Pentru analiza datelor a fost folosită aplicația Statistical Package for Social Science (SPSS). Au fost folosite atât date primare, cât și date secundare.

Legătura dintre percepția privind incertitudinea mediului (PEU) și participarea bugetară

Conform teoriei contingenței, o variabilă contextuală, ca de exemplu incertitudinea mediului, este un antecedent corelațional al participării bugetare (Birnberg ș.a., 1990). Gul și Chia (1994) au sugerat că atunci când PEU are valori scăzute, managementul poate realiza previziuni relativ precise referitoare la piață. Cu toate acestea, când PEU este ridicată, managementul poate avea nevoie de informații suplimentare pentru a face față complexității mediului. În plus, subordonații pot obține informații relevante în raport cu locul lor de muncă prin participare bugetară (Campbell și Gingrich, 1986; Mia, 1987; Shields și Shileds, 1998). În consecință, acestea sugerează că angajații vor dori să participe la găsirea de informații pentru realizarea propriilor atribuții în perioade de incertitudine. De aceea, se presupune că percepția privind incertitudinea mediului poate fi corelată pozitiv cu participarea bugetară. Ipoteza 1 testează această asociere pozitivă:

11. Există o corelație pozitivă semnificativă între percepția privind incertitudinea mediului, (mai exact incertitudinea de stare, incertitudinea de efect și incertitudinea de răspuns) și participarea bugetară.

Legătura dintre participarea bugetară și percepția privind corectitudinea

Conform teoriei corectitudinii, conceptul de corectitudine distributivă accentuează faptul că oamenii au nevoie să

simtă că au primit partea care li se cuvine din beneficiile disponibile, ca de exemplu rezultatul corect al unei discuții sau al unui proces decizional. Aceasta se explică prin faptul că oamenii atribuie o valoare mai mare propriilor contribuții decât unor contribuții identice din partea altor persoane (Ting și Yu, 2010). Oamenii sunt puternic influențați de comparațiile sociale între informații, chiar și în situațiile referitoare la performanță în care sunt disponibile informații obiective (Klein, 1997). Astfel, s-a sugerat că prin participarea activă la procesul bugetar angajații consideră că au mai multe șanse de a influența alocarea „corectă” a resurselor. În consecință, aceasta presupune că, pe măsură ce cresc oportunitățile de a avea un rol mai activ în procesul de alocare bugetară, crește și corectitudinea distributivă.

Ipoteza 2a testează existența unei corelații pozitive:

12a. Există o corelație pozitivă între participarea bugetară și percepția privind corectitudinea distributivă a persoanelor care au legătură cu un anumit buget.

Pe de altă parte, conceptul de corectitudine procedurală subliniază că oamenii par a aprecia și corectitudinea procedurilor și a proceselor folosite pentru obținerea rezultatelor dorite. Persoanele care consideră că au fost tratate corect din punct de vedere procedural vor ajunge mai frecvent la concluzia că rezultatul obținut este unul corect. De asemenea, sunt mai multe șanse ca oamenii să considere că un proces a fost corect dacă li se dă oportunitatea de a-și exprima opiniile sau sugestiile. Atunci când angajații sunt implicați activ în procesul de bugetare, își pot exprima clar poziția în fața decidenților și, în schimb, pot înțelege mai bine cum sunt stabilite distribuțiile pe baza bugetului. Astfel, se presupune că angajații pot controla procesul bugetar atunci când participă activ. Ipoteza 2b testează această corelație pozitivă:

12b. Există o corelație pozitivă între participarea bugetară și percepția privind corectitudinea procedurală a persoanelor care au legătură cu un anumit buget.

Legătura dintre feedback-ul bugetar și percepția privind corectitudinea

Conform conceptului de corectitudine distributivă, percepția unei persoane referitoare la „rezultatul echitabil” este afectată inevitabil de propriul interes sau

de prejudecățile individuale. Atunci când li se cere să stabilească ce sumă ar trebui să primească pentru îndeplinirea unei anumite sarcini, oamenii așteaptă să fie plătiți pentru propria muncă semnificativ mai mult decât ar fi dispuși ei să ofere altora.

Conform conceptului de percepție a corectitudinii procedurale, este mai probabil ca oamenii care consideră că au fost tratați corect din punct de vedere procedural să considere că rezultatul obținut este corect. Pentru ei contează faptul că au fost luați în considerare de decident. Cu alte cuvinte, în cadrul unui proces care este perceput ca fiind corect, oamenii au nevoie să fie asigurați că decidenții i-au ascultat, i-au înțeles și că au ținut cont de ceea ce au avut de spus.

În mod similar, eficacitatea feedback-ului, sau măsura în care feedback-ul este util în scopuri motivaționale și de reglementare, poate depinde de percepția angajatului referitoare la feedback (Tata, 2002). Angajații vor evalua constant adecvarea rezultatelor, comparând feedback-ul referitor la aceste rezultate cu obiectivele aferente, stabilite de organizație (Wofford și Goodwin, 1990). Atunci când feedback-ul indică apariția unei discrepanțe neașteptate, angajații vor interpreta această informație în sens pozitiv sau negativ. În sens pozitiv, angajații vor fi motivați să își schimbe comportamentul la locul de muncă; totuși, dacă percep feedback-ul ca fiind incorect sau inutil și nu sunt satisfăcuți de rezultat, vor tinde să ignore aceste comentarii și să nu folosească sfaturile primite (Jawahar, 2010).

Deși cercetările anterioare nu au examinat relația directă dintre feedback-ul bugetar și percepția asupra corectitudinii, unele studii au prezentat rezultate mixte și au examinat modul în care aprecierile critice privind performanța influențează reacțiile de evaluare (Jawahar, 2010). Astfel, s-a sugerat că atunci când angajații primesc feedback pozitiv (sau negativ) de la persoanele care îi evaluează, ei pot accepta (sau nu) sfaturile de la aceste persoane, în funcție de corespondența dintre sfaturi și propriile evaluări. Date fiind rezultatele mixte obținute anterior, a fost formulată următoarea ipoteză non-direcțională:

13. Există o corelație între feedback-ul bugetar și percepția privind corectitudinea (mai exact, corectitudinea distributivă și corectitudinea procedurală).

Legătura dintre evaluarea bugetară și percepția asupra corectitudinii

Conform conceptului de corectitudine distributivă, percepțiile unei persoane privind rezultatele sunt

influențate de modul în care aceasta consideră că a fost tratată în cadrul rezolvării unui conflict sau în procesul decizional. Dacă percepția este că a fost tratată corect din punct de vedere procedural, este mai probabil ca persoana să considere rezultatul procesului ca fiind corect.

Conform conceptului de percepție asupra corectitudinii procedurale, este mai probabil ca persoanele care consideră că sunt tratate corect în procesul decizional să accepte rezultatele acestuia. Acest efect va apărea chiar dacă rezultatele nu sunt favorabile respectivei persoane.

Atunci când o evaluare este folosită eficient, membrii organizației vor avea același cadru de referință în ceea ce privește informațiile despre performanță, lucru care permite și ca toți cei din interiorul organizației să interpreteze informațiile la fel sau într-o manieră asemănătoare (Waal, 2004). Pe de altă parte, dacă exactitatea și legitimitatea rezultatului evaluării sunt reduse, angajaților le va fi transmis un mesaj inconsecvent și incoerent, care poate diminua efectele pozitive ale deciziei în raport cu unii angajați și poate cauza disconfort psihologic (Hanberger, 2011). Astfel, „satisfacția” angajaților depinde de modul în care aceștia evaluează procedurile: corecte sau incorecte (Heuer, Penrod și Kattan, 2007).

Deși nu există studii care să examineze relația bazată pe această teorie a corectitudinii, se presupune că persoanele implicate în procesele de evaluare sunt preocupate de maximizarea propriilor interese (Heuer, Penrod și Kattan, 2007). Atunci când angajații simt că sunt evaluați incorect, pot să apară disfuncții psihologice. Se sugerează că, pentru ca o evaluare să fie eficientă, ar trebui realizată în conformitate cu percepția angajaților afectați asupra corectitudinii. Ipoteza 4 testează această corelație negativă.

14. Există o corelație negativă între evaluarea bugetară și percepția asupra corectitudinii, mai exact corectitudinea procedurală și corectitudinea distributivă.

Legătura dintre percepția asupra corectitudinii și acceptarea obiectivelor

Conform teoriei stabilirii obiectivelor, acceptarea obiectivelor este influențată în mare măsură de calitatea percepută a procesului prin care s-a realizat acest lucru/ poziționarea în raport cu procesul prin care s-a realizat acest lucru. Cu alte cuvinte, persoanele acceptă mai ușor obiectivul dacă îl percep ca aflându-se sub

controlul lor, decât dacă îl percep ca impus din exterior (Erez și Kanfer, 1983). Motivația este că puterea de control satisface nevoia persoanelor de a simți că stăpânesc situația și sunt competente. Orice amenințare la adresa sentimentului de control generează reacțiune sau neconformare. Aceste explicații pot fi încadrate de asemenea în teoria corectitudinii. În ceea ce privește corectitudinea distributivă, persoanele sunt afectate inevitabil de propriile interese sau de prejudecățile individuale atunci când își propun să obțină un „venit echitabil”. În plus, conform corectitudinii procedurale, persoanele vor lua în considerare acceptarea unei propuneri atunci când sunt asigurați că decidenții au ținut cont de ceea ce ei au avut de spus. Cercetările din domeniul deciziilor juridice au arătat că percepția privind justiția este corelată pozitiv cu acceptarea rezultatului unei decizii (Renn, 1998). Prin urmare, se sugerează că angajații care percep că sunt tratați corect tind să manifeste o disponibilitate mai mare de a accepta obiectivele atribuite. Astfel, ipoteza formulată este următoarea:

15. Există o corelație pozitivă între percepțiile privind corectitudinea (mai exact, corectitudinea procedurală și corectitudinea distributivă) și acceptarea obiectivelor.

Legătura dintre percepția asupra corectitudinii și angajarea în realizarea obiectivelor

Conform conceptului de corectitudine distributivă, atunci când oamenii simt că sunt tratați corect, sunt predispuși să considere rezultatul procesului ca fiind unul corect. Treptat, aceste persoane vor dezvolta un atașament puternic față de decidenți sau de instituțiile respective, în care vor fi tratați ca prieteni. Astfel de relații vor deveni benefice și vor genera angajamente și aspirații individuale importante.

Conform conceptului percepției corectitudinii procedurale, persoanele sunt mai dispuse să accepte rezultatele unei proceduri atunci când consideră că au fost tratate corect în cadrul procesului decizional. Aceste percepții afectează respectul și loialitatea acordate de angajați decidenților și instituțiilor care au susținut procesul decizional, deoarece apreciază un proces care le acordă demnitate și respect (Hobson, Mellon și Stevens, 2011).

Aceste explicații privind percepția asupra corectitudinii pot fi aplicate și teoriei stabilirii obiectivelor. Atunci când angajații consideră că rezultatul procesului decizional

este în favoarea intereselor lor personale, vor fi mai dispuși să se angajeze în realizarea obiectivelor, cu condiția ca decizia să se bazeze pe un proces corect. Pe de altă parte, angajații percep șanse mai mari de succes atunci când alocarea resurselor bugetare este adecvată. Deși relația dintre percepția asupra corectitudinii și angajarea în realizarea obiectivelor nu a fost examinată pe larg, aplicarea teoriei juridice a corectitudinii în cazul angajării la realizarea obiectivelor sugerează existența unei relații pozitive (Wentzel, 2002). Ipoteza formulată este următoarea:

16. Există o corelație pozitivă între percepția asupra corectitudinii (mai exact, corectitudinea procedurală și corectitudinea distributivă) și angajarea în realizarea obiectivelor.

Legătura dintre acceptarea obiectivelor și performanța bugetară

Conform teoriei stabilirii obiectivelor, acestea vor fi acceptate numai de către persoanele care se simt inspirate de obiectivele stabilite pe cont propriu, nu de cele organizaționale. Atunci când astfel de obiective sunt acceptate, performanța realizării fiecărei sarcini se va îmbunătăți, atât pentru obiectivele specifice, cât și pentru cele dificile. Motivul este că stabilirea obiectivelor derivă din intenția fiecărui individ de a le realiza (Erez și Kanfer, 1983). Deși niciun studiu anterior nu a examinat relația directă dintre acceptarea obiectivelor și performanța bugetară din perspectiva contabilității manageriale, presupunem că îndeplinirea obiectivelor unui individ trebuie să se realizeze înainte ca organizațiile să își poată atinge rezultatele dorite prin performanța bugetară. Astfel, se sugerează că atunci când angajații sunt dispuși să accepte obiectivele organizaționale ca pe obiective personale, performanța dorită se va îmbunătăți. Prin urmare, se formulează următoarea ipoteză:

17. Există o corelație pozitivă între acceptarea obiectivelor și performanța bugetară.

Legătura dintre angajarea în realizarea obiectivelor și performanța bugetară

Angajarea în realizarea obiectivelor bugetare este importantă mai ales atunci când performanța organizațiilor depinde în mare măsură de productivitatea angajaților și de capacitatea lor de a realiza obiectivele companiei (sau de lipsa acestei capacități). Teoria

stabilirii obiectivelor presupune că indivizii se vor implica atunci când li se atribuie obiective. Este evident că angajații vor avea o performanță mai bună dacă acceptă și își asumă realizarea unui anumit obiectiv (Wentzel, 2002). Pe de altă parte, dacă angajații nu își asumă obiectivele, nu numai că nivelul productivității va scădea, dar va crește și rezistența angajaților la schimbare (Locke și Latham, 1990). Prin urmare, se sugerează că atunci când angajații își asumă obiectivele bugetare, performanța organizației se îmbunătățește. Astfel, se formulează următoarea ipoteză:

18. Există o corelație pozitivă între asumarea obiectivelor și performanța bugetară.

3. Rezultate și discuții

Testarea normalității

Conform lui Gosselin (2005), normalitatea tuturor variabilelor a fost testată prin evaluarea indicelui de asimetrie și a indicelui de aplatizare. Atunci când datele au o distribuție normală, cei doi indici au valoarea zero, iar valorile din afara intervalului de la -2 la $+2$ indică niveluri considerabile de non-normalitate (Gosselin, 2005). În acest studiu, majoritatea valorilor indicilor de asimetrie și aplatizare aferenți tuturor variabilelor s-au situat în interiorul intervalului de la -2 la $+2$ (vezi Tabelul 1).

Tabelul 1. Testul de normalitate

Evaluări	Medie	Abatere standard	Indice de asimetrie	Indice de aplatizare
Perspectiva obiectivelor bugetare	1,68	0,49	0,03	0,24
Perspectiva participării bugetare	2,08	0,79	0,37	-0,21
Perspectiva evaluării bugetare	2,19	0,69	0,06	-0,44
Performanța bugetară	2,20	0,76	0,25	-0,55
Performanța organizațională	1,97	0,39	0,39	1,61

Sursa: Prelucrările autorilor, 2016

Testul de credibilitate

Conform lui Handler (1989), prin utilizarea coeficientului Cronbach alfa se poate măsura consistența internă a scalei (valorile se încadrează între 0 și 1). Testarea credibilității tuturor măsurărilor a fost necesară. **Tabelul 2** prezentat în continuare sintetizează coeficientul Cronbach alfa pentru fiecare

măsurare realizată. O scală este credibilă dacă valoarea coeficientului este mai mare de 0,600 (Handler, 1989). Toate evaluările din cadrul acestui studiu sunt credibile deoarece scala are cea mai mare valoare a coeficientului Cronbach alfa de 0,87. Nivelul coeficientului Cronbach alfa de 0,700 este pragul limită de validare a criteriului de consistență internă.

Tabelul 2. Credibilitatea evaluărilor

No Cronbach's	Număr de elemente	Coeficient alpha
Perspectiva obiectivelor bugetare	3	0,73
Perspectiva participării bugetare	5	0,79
Perspectiva evaluării bugetare	5	0,75
Performanța bugetară	8	0,77

Sursa: Prelucrările autorilor, 2016

Conform lui Sidin și Zawawi (2002), coeficientul de corelație Pearson arată cât de puternică este corelația dintre variabile. Astfel, un coeficient de corelație situat între 0,10 și 0,29 indică o corelație

slabă, în timp ce un coeficient situat între 0,30 și 0,49 indică o corelație medie și un coeficient situat între 0,50 și 1,0 indică o corelație puternică (Sidin și Zawawi, 2002).

Tabelul 3. Analiza de regresie multiplă a modelelor I1, I2, I3, I4, I5, I6, I7, I8

Sinteza modelului					ANOVA	
Model	R	R-pătrat	R-pătrat ajustat	Eroarea standard a estimărilor	F	Sig.
I1	0,82a	0,67	0,66	2,45	59,17	0,00a
I2	0,65a	0,42	0,40	7,44	21,24	0,00a
I3	0,37a	0,13	0,10	9,12	4,47	0,04a
I4	0,38a	0,15	0,12	9,03	5,11	0,03a
I5	0,72a	0,52	0,50	2,75	55,25	0,00a
I6	0,55a	0,30	0,30	6,43	18,24	0,00a
I7	0,47a	0,23	0,20	8,16	5,47	0,04a
I8	0,48a	0,23	0,20	8,05	5,61	0,03a

Sursa: Prelucrările autorilor, 2016

I1. Există o corelație pozitivă semnificativă între percepția privind incertitudinea mediului (mai exact incertitudinea de stare, incertitudinea de efect și incertitudinea de răspuns) și participarea bugetară.

Ipoteza se confirmă deoarece $r = 0,82$, $p < 0,00$ și 66% pentru R-pătrat ajustat. Analiza a arătat și existența unui efect semnificativ, indicat de valoarea F din tabelul ANOVA cu $F = 59,17$, $p = 0,000 < 0,05$.

I2a. Există o corelație pozitivă între participarea bugetară și percepția privind corectitudinea distributivă a persoanelor care au legătură cu un anumit buget.

Ipoteza se confirmă deoarece $r = 0,65$, $p < 0,00$ și 40% pentru R-pătrat ajustat. Analiza a indicat și existența unui efect semnificativ prin valoarea F din tabelul ANOVA cu $F = 21,24$, $p = 0,000 < 0,05$.

I3. Există o corelație între feedback-ul bugetar și percepția privind corectitudinea (mai exact, cu corectitudinea distributivă și corectitudinea procedurală).

Ipoteza se confirmă deoarece $r = 0,37$, $p < 0,00$ și 13% pentru R-pătrat ajustat. Analiza a indicat și existența unui efect semnificativ prin valoarea F din tabelul ANOVA cu $F = 4,47$, $p = 0,000 < 0,05$.

I4. Există o corelație negativă între evaluarea bugetară și percepția asupra corectitudinii, mai exact corectitudinea procedurală și corectitudinea distributivă.

Ipoteza se confirmă deoarece $r = 0,38$, $p < 0,00$ și 15% pentru R-pătrat ajustat. Analiza a indicat și existența unui efect semnificativ prin valoarea F din tabelul ANOVA cu $F = 5,11$, $p = 0,000 < 0,05$.

I5. Există o corelație pozitivă între percepțiile privind corectitudinea (mai exact, corectitudinea procedurală și corectitudinea distributivă) și acceptarea obiectivelor.

Ipoteza se confirmă deoarece $r = 0,72$, $p < 0,00$ și 52% pentru R-pătrat ajustat. Analiza a arătat și existența unui efect semnificativ, indicat de valoarea F din tabelul ANOVA cu $F = 55,25$, $p = 0,000 < 0,05$.

I6. Există o corelație pozitivă între percepția asupra corectitudinii (mai exact, corectitudinea procedurală și corectitudinea distributivă) și angajarea în realizarea obiectivelor.

Ipoteza se confirmă deoarece $r = 0,55$, $p < 0,00$ și 30% pentru R-pătrat ajustat. Analiza a arătat și existența unui efect semnificativ, indicat de valoarea F din tabelul ANOVA cu $F = 18,24$, $p = 0,000 < 0,05$.

I7. Există o corelație pozitivă între acceptarea obiectivelor și performanța bugetară.

Ipoteza se confirmă deoarece $r = 0,47$, $p < 0,00$ și 23% pentru R-pătrat ajustat. Analiza a arătat și existența unui efect semnificativ, indicat de valoarea F din tabelul ANOVA cu $F = 5,47$, $p = 0,000 < 0,05$.

18. Există o corelație pozitivă între asumarea obiectivelor și performanța bugetară.

Ipoteza se confirmă deoarece $r = 0,48$, $p < 0,00$ și 23% pentru R-pătrat ajustat. Analiza a arătat și existența unui efect semnificativ, indicat de valoarea F din tabelul ANOVA cu $F = 5,61$, $p = 0,000 < 0,05$.

Discuții

Multe organizații nu sunt conștiente de importanța stabilirii propriilor obiective bugetare care să reflecte cu exactitate poziția lor financiară. Camino și Cardone (1999) au explicat că multe organizații eșuează atunci când pregătesc documentații detaliate atașate planurilor bugetare și fluxurilor de trezorerie previzionale, cu ocazia solicitării de împrumuturi. Astfel, organizațiile se confruntă cu dificultăți în obținerea finanțării de la instituțiile financiare sau guvernamentale (Yunos, Zubaidah și Smith, 2012).

În mod special, organizațiile nu înțeleg importanța utilizării rapoartelor bugetare în vederea fundamentării deciziilor și alocării resurselor, care contribuie la reducerea incertitudinii în procesul decizional (Shahwan și Al-Ain, 2008). Shahwan și Al-Ain (2008) au arătat că majoritatea întreprinderilor mici fie consideră că informațiile bugetare nu sunt utile, fie nu au sisteme de control bugetar. Autorii au arătat că numai un procent foarte mic dintre companiile analizate pregătesc informații din această categorie pentru a le folosi în procesul decizional sau pentru planificarea strategică pe termen lung. Astfel, ineficiența sau abilitățile manageriale deficitare afectează în sens negativ dezvoltarea unei organizații (Barker, 2003). Ca rezultat, managementul trebuie să îmbunătățească eficiența și eficacitatea activităților economice.

Deși în cadrul acestui studiu mulți manageri au susținut că pot obține cu ușurință informațiile bugetare, există dubii cu privire la capacitatea lor de a înțelege aceste informații și de a le folosi adecvat în procesul decizional, ceea ce are impact asupra succesului sau eșecului companiilor (El Luodi, 1998). Astfel, utilizarea cu succes a procesului bugetar depinde de nivelul de

conștientizare privind înțelegerea importanței obiectivelor bugetare în raport cu performanța globală a organizației.

Concluzii

Contribuțiile rezultate ca urmare a acestui studiu sunt discutate din perspectivă teoretică, metodologică și practică. Din punct de vedere teoretic, studiul contribuie la dezvoltarea cunoașterii din domeniu în trei moduri.

În primul rând, studiul a demonstrat că incertitudinea este un antecedent important al participării bugetare. Angajații care nu au abilități dezvoltate de analiză a bugetelor tind să participe mai mult la procesele bugetare atunci când solicită informații relevante în raport cu atribuțiile lor.

În al doilea rând, participarea la elaborarea bugetului influențează nivelul obiectivelor bugetare ale subordonaților și motivația lor (de exemplu, acceptarea și asumarea obiectivelor bugetare), ceea ce conduce la creșterea performanței la locul de muncă. Studiul a oferit dovezi că percepția asupra corectitudinii mediază relația dintre nivelul de participare bugetară și asumarea obiectivelor bugetare, în timp ce asumarea obiectivelor mediază relația dintre percepția asupra corectitudinii și performanță.

În al treilea rând, participarea afectează performanța prin intermediul efectului asupra acceptării obiectivelor, care conduce la creșterea performanței. Participarea la stabilirea obiectivelor contribuie la creșterea nivelului de acceptare a acestora, mai ales în cazul în care indivizii au respins inițial respectivele obiective pentru că le-au perceput ca fiind nerezonabile sau prea dificile.

În final, multe organizații ar trebui să se străduiască să își maximizeze eficiența și eficacitatea în cadrul procesului de control bugetar pentru a-și menține avantajele competitive. Motivul este că deținerea unui sistem adecvat de control bugetar permite companiilor să își îmbunătățească atitudinea managerială și performanța și oferă acestor organizații informații utile pentru rezolvarea provocărilor financiare de zi cu zi.

BIBLIOGRAFIE

1. Barker, R. (2003), The revolution ahead in financial reporting: Reporting financial performance, *Balance Sheet*, vol. 11, nr. 4, pp. 19-23, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/09657960310502502>.
2. Birnberg, J.C., Shields, M.D. și Young, S.M. (1990), The case for multiple methods in empirical management accounting research: With an illustration from budget setting, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 2, nr. 1, pp. 33-66.

3. Camino, D. și Cardone, C. (1999), The valuation and cost of credit issuance schemes for SMEs: The role of the loan guarantee association, *International Small Business Journal*, vol. 17, nr. 44, pp. 13-31, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0266242699174001>.
4. Campbell, D.J. și Gingrich, K.F. (1986), The interactive effects of task complexity and participation on task performance: A field experiment, *Organisational behaviour and Human Decision Processes*, vol. 38, nr. 2, pp. 162-180, DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/0749-5978\(86\)90014-2](http://dx.doi.org/10.1016/0749-5978(86)90014-2).
5. Chong, V.K. și Chong, K.M. (1997), Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: A note on the intervening role of Management Accounting Systems, *Accounting and Business Research*, vol. 27, nr. 4, pp. 268-276, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.1997.9729553>.
6. Chong, V.K. și Johnson, D.M. (2007), Testing a model of antecedents and consequences of budgetary participation on job performance, *Accounting and Business Research*, vol. 31, nr. 1, pp. 3-19, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/00014788.2007.9730055>.
7. El Luodi, M. (1998), The relationship among organization structure, information technology and information processing in small Canadian firms, *Canadian Journal of Administrative Sciences*, vol. 15, nr. 2, pp. 180-199, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1936-4490.1998.tb00161.x>.
8. Erez, M. și Kanfer, F.H. (1983), The role of goal acceptance in goal setting and task performance, *The Academy of Management Review*, vol. 8, nr. 3, pp. 454-463.
9. Gosselin, M. (2005), An empirical study of performance measurement in manufacturing firms, *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 54, nr. 5-6, pp. 419-437.
10. Gul, F.A. și Chia, Y.M. (1994), The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction, *Accounting, Organisations and Society*, vol. 19, nr. 4-5, pp. 413-426, DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90005-1](http://dx.doi.org/10.1016/0361-3682(94)90005-1).
11. Hamilton, R.T. și Harper, D.A. (1994), The entrepreneur in theory and practice, *Journal of Economic Studies*, vol. 21, nr. 6, pp. 3-18, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/01443589410071391>.
12. Hanberger, A. (2011), The real functions of evaluation and response systems, *Evaluation*, vol. 17, nr. 4, pp. 327-349, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/1356389011421697>.
13. Handler, W.C. (1989), Methodological issues and considerations in studying family businesses. *Family Business Review*, vol. 2, nr. 3, pp. 257-276, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1741-6248.1989.00257.x>.
14. Hansen, S.C. și Stede, W.A. (2004), Multiple facets of budgeting: An exploratory analysis, *Management Accounting Research*, vol. 15, nr. 4, pp. 415-439, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.mar.2004.08.001>.
15. Heuer, L., Penrod, S. și Kattan, A. (2007), The role of societal benefits and fairness concerns among decision makers and decision recipients, *Law Human Behaviour*, vol. 31, nr. 6, pp. 573-630, DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10979-006-9084-2>.
16. Hobson, J.L., Mellon, M.J. și Stevens, D.E. (2011), Determinants of Moral Judgments Regarding Budgetary Slack: An Experimental Examination of Pay Scheme and Personal Values, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 23, nr. 1, pp. 87-107, DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/bria.2011.23.1.87>.
17. Ikävälko, M., Pihkala, T. și Kraus, S. (2010), The Role of Owner-Managers' Psychological Ownership in SME Strategic Behaviour, *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, vol. 23, nr. 3, pp. 461-479, DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/08276331.2010.10593496>.
18. Jawahar, I.M. (2010), The mediating role of appraisal feedback reactions on the relationship between rater feedback-related behaviour and rate performance, *Group and Organization Management*, vol. 35, nr. 4, pp. 494-526, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/1059601110378294>.
19. Jermias, J. și Setiawan, T. (2008), The moderating effects of hierarchy and control systems on the relationship between budgetary participation and performance, *The International Journal of Accounting*, vol. 43, nr. 3, pp. 268-292, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.intacc.2008.06.009>.

20. Kenis, I. (1979), Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance, *The Accounting Review*, vol. 10, nr. 4, pp. 707-721.
21. Klein, W.M. (1997), Objective standards are not enough: Affective, self-evaluative, and behavioural responses to social comparison information, *Journal of Personality and Social Psychology*, vol. 72, nr. 4, pp. 763-774, DOI: <http://dx.doi.org/10.1037/0022-3514.72.4.763>.
22. Locke, E.A. și Latham, G.P. (1990), *A theory of goal setting and task performance*, Eagewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
23. Mia, K. (1987), Participation in budgetary decision-making, task difficulty, locus of control and employee behaviour: An empirical study, *Decision Science*, vol. 18, nr. 4, pp. 547-561, DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-5915.1987.tb01546.x>.
24. Mitchell, R., Smith, B., Seawright, K. și Morse, E. (2000), Cross-cultural cognitions and the venture creation decision, *Academy of Management Journal*, vol. 43, nr. 5, pp. 974-993, DOI: <http://dx.doi.org/10.2307/1556422>.
25. Mizutani, F. și Nakamura, E. (2012), Managerial incentive, organizational slack, and performance: Empirical analysis of Japanese firms' behavior, *Journal of Management & Governance*, vol. 18, nr. 1, pp. 245-284, DOI: <http://dx.doi.org/10.1007/s10997-012-9226-5>.
26. Nasiha, N., Nadzri, M. și Najib, M. (2013), Implementation public private partnership on participation in Malaysia: A review on participation of local government and private sectors in land development, Proceedings of the Global Conference on Business, Economics and Social Sciences (GBSR 2013).
27. Nouri, H. și Parker, R. (1998), The relationship between budget participation and job performance: The roles of budget accuracy and organisational commitment, *Accounting, Organisations and Society*, vol. 25, nr. 5-6, pp. 5-6.
28. Renn, R.W. (1998), Participant's effect on task performance: Mediating roles of goal acceptance and procedural justice, *Journal of Business Research*, vol. 41, pp. 115-125, DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/S0148-2963\(97\)00020-9](http://dx.doi.org/10.1016/S0148-2963(97)00020-9).
29. Sahwan, Y. și Al-Ain (2008), Qualitative characteristics of financial reporting: A historical perspective, *Journal of Applied Accounting Research*, vol. 9, nr. 3, pp. 192-202, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/09675420810919748>.
30. Shields, J.F. și Shields, M.D. (1998), Antecedents of budgetary participation, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 23, nr. 1, pp. 49-76, DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00014-7](http://dx.doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00014-7).
31. Sidin, S. și Zawawi, D. (2002), The relationship between organizational commitment and job performance amongst executives in Malaysia, *Proceedings of the Asia Pacific Economics and Business Conference*, pp. 937-945.
32. Tata, J. (2002), The influence of managerial accounts on employees' reactions to negative feedback, *Group and Organisation Management*, vol. 27, nr. 4, pp. 480-503, DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/1059601102238358>.
33. Ting, C.Y și Yu, T.K. (2010), Modelling patient perceptions of service recovery: The effects of perceived fairness on health center repatronage, *Social Behaviour and Personality*, vol. 38, nr. 3, pp. 395-404.
34. Tsui, J. (2001), The impact of culture on the relationship between budgetary participation, management accounting systems, and managerial performance: An analysis of Chinese and Western managers, *The International Journal of Accounting*, vol. 36, nr. 2, pp. 125-146, DOI: [http://dx.doi.org/10.1016/s0020-7063\(01\)00101-7](http://dx.doi.org/10.1016/s0020-7063(01)00101-7).
35. Waal, A.A. (2004), Stimulating performance-driven behavior to obtain better results, *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 53, nr. 4, pp. 301-306, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/17410400410533890>.
36. Wentzel, K. (2002), The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting, *Behavioral Research in Accounting*, vol. 14, nr. 1, pp. 247-271, DOI: <http://dx.doi.org/10.2308/bria.2002.14.1.247>.
37. Wofford, J.C. și Goodwin, V.L. (1990), Effects of feedback on cognitive processing and choice of decision style, *Journal of Applied Psychology*, vol. 75, nr. 6, pp. 603-612, DOI: <http://dx.doi.org/10.1037/0021-9010.75.6.603>.

38. Yilmaz, E., Ozer, G. și Gunluk, M. (2014), Do Organizational Politics and Organizational Commitment Affect Budgetary Slack Creation in Public Organizations? *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol. 150, pp. 241-250, DOI: <http://dx.doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.09.047>.
39. Yunos, M.R., Zubaidah, I. și Smith, M. (2012), Ethnicity and accounting conservatism: Malaysian evidence, *Asian Review of Accounting*, vol. 20, nr. 1, pp. 34-57, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/13217341211224718>.
40. Zeti, A. (2010), Reflection on Small and Medium Sized Enterprises. In *BIS Review 98/2010: Keynote address at the 7th Conference of Asia Pacific Economic Cooperation (APEC) Financial Institutions Dealing with SMEs* held on 16 July 2010 at Lanai Kijang, Kuala Lumpur. Kuala Lumpur: Lanai Kijang.