

## نگاهی بر نقش اطلاعات حسابداری در بودجه ریزی مشارکتی

### ایمان بهرامی

کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، گرایش مالی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نراق.

---

#### چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی بر نقش اطلاعات حسابداری در بودجه ریزی مشارکتی انجام شده است. روش تحقیق کتابخانه ای با استفاده از کتب و مقالات و پایان نامه ها انجام شده است. مطالعات نشان می دهد در فرآیند بودجه ریزی، ارائه رسمی بودجه کلید موفقیت مدیر و از روش هایی است که سازمان مربوطه بکار می گیرد و ممکن است از یک سال مالی نسبت به سال مالی دیگر در همان سازمان تغییر کند. با پایان یافتن تنظیم بودجه، مدیران سازمان ها آن را برای منابع مورد نظر مصرف می کنند، مصرف پول از قوانین خاصی پیروی می کند و بستگی به سازمان دارد و راهکارهایی که با مشارکت سازمان است، برنامه ریزی می شود. این راهکارها باید اطمینان دهد که موارد مصرف دارای ارزش مشخص بوده و برآورده کننده اهداف سازمان می باشند و تنها به کالاها و خدماتی پول پرداخت می شود که خریداری شده و یا تحویل داده شده است و برای پایان سال مالی مدیران اجرایی باید در قالب یک مدل صحیح عمل کنند.

**واژه‌های کلیدی:** اطلاعات حسابداری، مالی، بودجه، بودجه ریزی، مشارکتی

---

## مقدمه

امروزه معرفی بودجه بعنوان وسیله ای جهت حداکثر کردن استفاده از منابع در دسترس (طرح ریزی و بهبود مدیریت) نقش ممتاز و تعیین کننده ای به بودجه ریزی نوین داده است. علاوه بر این شفاف سازی، افزایش کارایی و اثربخشی و ارائه مبنایی صحیح برای تصمیم گیری در خصوص تخصیص منابع و در نهایت ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد برنامه از اهم مواردی است که در روش جدید بودجه ریزی مورد توجه قرار گرفته است (مهدوی، ۱۳۸۶). بودجه بیانگر انتظارات کمپانی است که در شرایط اقتصادی مدت زمان آتی ارائه شده است. نقش بودجه در میان دیگر تفاسیر ارائه شده توسط کوپر<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) عبارتست از: تعیین نیازمندی های سرمایه خدمات در راستای نیاز به فعالیت های برنامه ریزی شده در طول دوره معین، برآورد هزینه مجموعه ای از فعالیت ها و متعاقباً تعیین آن دسته از فعالیت هایی که متعهد به ظرفیت منابع قابل دسترسی هستند، کنترل تجارت از طریق تخصیص سرمایه تجارتي با فعالیت های گوناگون و تنظیم این اختصاص بین فعالیت ها در طول دوره زمانی برنامه ریزی شده است (Zainuddin & Isa, 2011).

در این بین بودجه بندی مشارکتی پدیده ی جدیدی است که برای اولین بار در سال ۱۹۸۹ در شهر پورتو آگره برزیل به کار گرفته شد. در آن زمان، این شهر با مشکلاتی همچون؛ توزیع ناعادلانه درآمد، سطح پایین مشارکت عمومی، مدیریت ناکارآمد منابع شهری و عدم شفافیت در اقدامات دولت مواجه بود (علی بیگی و همکاران، ۱۳۹۱). برانل (۱۹۸۲) مشارکت بودجه را به عنوان میزان نفوذ زیردستان و دخالت آنها در تنظیم بودجه تعریف می کند. افزایش مشارکت در بودجه در سازمان برای به دست آوردن میزان پذیرفته شده بودجه کمک می کند. مشارکت بودجه نیز به افزایش انگیزه و نگرش کاری کارکنان، رسیدن به تعهد به هدف سطوح بالاتر از مدیران سطح پایین تر و بهبود تقارن اطلاعات بین مدیریت ارشد و مدیریت سطح پایین کمک می کند (Minai & mun, 2013). مشارکت در بودجه بندی تلاش های مدیریت را برای فرموله کردن دقیق پیش بینی ها با توجه به حالات محیطی افزایش می دهد و می تواند منجر به تمرکز توجه مدیریت بر تصمیمات و رفتار مورد نیاز در دوره های آتی شود و همچنین ممکن است منجر به افزایش تفکر در مورد اهداف بودجه و گزینه های مختلف گردد (توکلی و همکاران، ۱۳۸۶). بودجه بندی مشارکتی می تواند موجب افزایش توانمندی ها، مشارکت گروه های حاشیه، تخصیص بهتر و کاراتر بودجه ها، استفاده مناسب تر از منابع، اثر بخشی سیاست های مالی و... شود. به عبارتی دیگر این روش برای ذینفعان این فرصت را فراهم می آورد که در فرآیند تصمیم گیری و در زمینه ی هزینه ها و بودجه ها مشارکت داشته باشند. این روش هم چنین دارای پتانسیل بسیار بالایی برای بخش تحقیق و ترویج در سازمان است. مشارکت در بودجه بندی منجر به افزایش اطلاعات در دسترس کارمندان شده، این عامل منجر به افزایش کارایی مدیران می شود. همچنین با افزایش ناپایداری و نوسان در محیط سازمان، آثار مثبت عملکردی مشارکت در بودجه بندی افزایش می یابد (توکلی و همکاران، ۱۳۸۶). مشارکت در بودجه بندی در مورد مدیرانی که نگرش یا انگیزه مطلوبتر دارند، با بهبود عملکرد همراه است، درحالی که مشارکت مدیرانی که نگرش یا انگیزه نامطلوبی داشتند، با عملکرد مختل شده همراه بوده است (Mia, 1988). بودجه مشارکتی درگیری مدیران یا مرئوسان در فرایندهای بودجه بندی است. برای سنجش بودجه مشارکتها، ابزارهایی به کار گرفته شده که توسط میلان<sup>۲</sup> (۱۹۷۵) توسعه یافت. مشارکت در تنظیم و تدوین بودجه از اشتیاق مدیران ناشی می شود. سپس آنان قصد دارند که انرژی ورودی بیشتر و زمان بیشتری را در کار صرف کنند تا به اهداف بودجه نائل شوند. مطابق نظر سیگل و مارکونی<sup>۳</sup> (۱۹۸۹)

<sup>1</sup> Coper

<sup>2</sup> Milan

<sup>3</sup> Sigel and marconi

مشارکت در بودجه‌بندی مزایا و معایبی دارد. مزایای آن وضعیتی است که عملکرد سازمانی را افزایش می‌دهد. ضعف مشارکت هم، این است که دقت زیادی را در بر می‌گیرد که می‌تواند موجب اختلال رفتاری، مانند اینکه افراد اختلاف بودجه‌بندی را ایجاد می‌کنند. (Syahputra, 2014).

مشارکت در بودجه بندی، به مدیریت فرصتی برای تحت تأثیر قرار دادن بودجه قبل از نهایی شدن آن فراهم می‌کند، لذا مدیر الزاماً نقش فعالی دارد و می‌تواند مشارکت بیشتری در بررسی و ارزیابی گزینه‌های مختلف برای تعیین اهداف بودجه داشته باشد. بنابراین، مشارکت در بودجه بندی تلاش‌های مدیریت را برای فرموله کردن دقیق پیش‌بینی‌ها با توجه به حالات محیطی افزایش می‌دهد و می‌تواند منجر به تمرکز توجه مدیریت بر تصمیمات و رفتار مورد نیاز در دوره‌های آتی شود. همچنین ممکن است منجر به افزایش تفکر در مورد اهداف بودجه و گزینه‌های مختلف گردد (توکلی، اعتمادی، ۱۳۸۶). مشارکت انگیزش را نیرومند می‌سازد، زیرا کارکنان احساس می‌کنند مورد پذیرش بیشتر هستند و در کارهای آن درگیرند. از این راه احساس احترام به خود، رضایت شغلی و همکاری با مدیریت می‌تواند بهبود یابد. پیامدهای مشارکت اغلب در قالب کاهش تعارض و فشار عصبی در کار، تعهد و دلبستگی بیشتر به هدف‌ها و پذیرش بهتر از دگرگونی‌ها پدیدار می‌شود (رجبی و همکاران، ۱۳۹۳). لذا در این پژوهش به بررسی نقش اطلاعات حسابداری در بودجه ریزی مشارکتی پرداخته می‌شود.

### بودجه ریزی مشارکتی

دردنیای امروز، بودجه ریزی به صورت ابزاری کارآمد جهت مدیریت صحیح دولت و بخش عمومی به شمار می‌آید. آگاهی مدیران و تصمیم‌سازان سطوح خرد و کلان از شیوه‌های نوین بودجه ریزی، علاوه بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستر مناسب برای رشد و کارایی در دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی فراهم می‌سازد و علاوه بر ارتقاء کارایی، از اسراف و تبذیر اموال عمومی جلوگیری نموده و توزیع عادلانه و مطالب منابع ملی را به دنبال خواهد داشت. بودجه به عنوان بیان مالی عملیات دولت، مهمترین سند دولتی است که دستگاه‌های اجرایی را در دستیابی به اهداف سند چشم‌انداز و برنامه‌های توسعه کشور و انجام اثربخش وظایف خود یاری می‌رساند. از این رو تلاش برای بهبود این سند مالی و بهره‌وری بودجه در اجرای فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی همواره مورد توجه و چالش بوده است (ابراهیمی رومنجان و همکاران، ۱۳۹۳).

مشارکت بودجه به ارتباط مدیران به ایجاد بودجه و تاثیرشان بر پیامد فرآیند تصمیم‌گیری نسبت داده می‌شود. تقاضا در جهت بودجه بندی مشارکتی کاملاً تحت حمایت نیاز به داشتن حمایت مربوط به بودجه است که تعهد سازمانی را به نحو بهتری ارتقا می‌دهد. علاوه بر آن افزایش عملکرد مدیریتی (برونل ۱۹۸۲<sup>۴</sup>) برونل ام‌سی اینس ۱۹۸۶؛ مرچانت (۱۹۸۱) بازده و سازمانی بواسطه مذاکره یا بودجه بندی مشارکتی بهبود می‌یابد (Zainuddin et al, 2011). زمانی که مشارکت مرئوسان در فرایندهای بودجه‌بندی تقاضا شده‌است، مرئوسان انتظار خواهند داشت که بودجه نهایی آنان را منتفع کند. اگر دستیابی به بودجه خیلی مشکل باشد، مرئوسان فرصت مشارکت را آنقدر ارزشمند نخواهند دانست که آنرا اجرا کنند. این وضعیت منجر به تأثیر مایوس‌کننده در مورد پیامد تصمیم نامطلوب خواهد داشت. این تأثیر زمانی که مرئوسان متوجه شدند مشارکتشان، تأثیری در نتیجه‌ی تصمیم ندارد، رخ خواهد داد. مرئوسان ناامید و مایوس هستند، زیرا انتظاراتشان در رابطه با نتایج تصمیم برآورده نشده‌است. ناامیدی و یأس به تعهد آنان نسبت به نتایج تصمیم لطمه خواهد زد (Nahartyo, 2031). مشارکت در بودجه بندی، به مدیریت فرصتی برای تحت تأثیر قرار دادن بودجه قبل از نهایی شدن آن فراهم می‌کند، لذا مدیر الزاماً نقش فعالی

<sup>4</sup> Beranoul

دارد و می تواند مشارکت بیشتر در بررسی و ارزیابی گزینه های مختلف برای تعیین اهداف بودجه داشته باشد. بنابراین، مشارکت در بودجه بندی تلاش های مدیریت را برای فرموله کردن دقیق پیش بینی ها با توجه به حالات محیطی افزایش می دهد و می تواند منجر به تمرکز توجه مدیریت بر تصمیمات و رفتار مورد نیاز در دوره های آتی شود. همچنین ممکن است منجر به افزایش تفکر در مورد اهداف بودجه و گزینه های مختلف گردد (توکلی و همکاران، ۱۳۸۶). مشارکت بودجه بندی همچون یک فرایندی در سازمان هاست که مدیران را در تعیین اهداف بودجه که مسئولیت آن با مدیران است، درگیر می کند. مشارکت مزایای زیادی برای سازمان دارد و تقریباً از تحقیق مشارکت ناشی شده است. مشارکت تأثیر مثبتی بر نگرش های کارمندان، افزایش کیفیت و کمیت محصول و افزایش هماهنگی و همکاری میان مدیران را نشان داده است (Murdayanti et al, 2013).

### تاریخچه بودجه ریزی در ایران

با توجه به اینکه دولت تمامی فعالیت های مالی خود را در چارچوب قانون بودجه انجام میدهد بنابراین بودجه شاهرگ حیاتی دولت می باشد و نقش بسیاری در اقتصاد ملی ایفا می کند. از طرف دیگر با توسعه وظایف و افزایش سریع هزینه های دولتی و پیوند آن با وضعیت عمومی کشور کنترل مخارج مشکل تر شده و به بهبود در سیستم های برنامه ریزی و کنترل و مدیریت منابع بخش عمومی بیشتر احساس نیاز می شود (قدیم پور و همکاران، ۱۳۸۹). امروزه به دلیل پیچیدگی های فزاینده محیطی و وجود متغیر های بی شمار موثر در فرآیند تصمیم گیری مدیران و نیاز به کاهش هزینه های جاری دولت، موضوع افزایش بهره وری دولت کانون توجه کلیه موسسات و سازمان های دولتی را تشکیل داده است و در این میان بودجه ریزی عملیاتی بنا به ماده ۱۳۸ و ارتقای بهره وری به استناد ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه به شدت مورد توجه دولت و سازمان های متفاوت قرار گرفته است (رضانی موفق، ۱۳۸۸). تجارب عضو کشورهای سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه بیانگر این است که ارزیابی عملکرد تأثیر بسزایی در مدیریت هزینه های عمومی دارد. در مرحله تهیه و تنظیم بودجه دسترسی و استفاده گسترده از اطلاعات عملکردی سازمان های برنامه و بودجه را برای به چالش کشیدن پیشنهاد های بودجه ای دستگاه های اجرایی یاری نموده، در مرحله اجرای بودجه آن ها را برای شناسایی و مقایسه بین دستگاهها با عملکرد مطلوب و وضعیت تقویت کرد به فشار های داخلی و خارجی برای بهبود آرایه خدمات کمک می نماید (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۷). شروع اجرای بودجه همزمان با پیدایش حکومت مشروطه در دنیا بوده است و اداره دستگاه حکومت به وسیله بودجه ای که به تصویب نمایندگان مردم برسد یکی از مهمترین خصوصیات و از اساسی ترین مبانی به شمار می رود. شایان ذکر است که در ایران قبل از مشرووعیت نظارت مردم بر امور بودجه جامعه در کمترین حد بوده است (رضانی موفق، ۱۳۸۸). قبل از مشروطیت، دخل و خرج عمومی دولت را در حساب های پراکنده ای به نام « کتابچه های جمع » ثبت می کردند. مرکز هریک از ایالات و ولایات کتابچه مخصوص داشتند هر کتابچه مسولی داشت که مستوفی نام داشت. مستوفیان در مرکز زیر نظر « وزیر دفتر » انجام وظیفه می کردند. وزیر دفتر در حکم وزیر دارایی بود.

### مدیریت بودجه ای ایران

نظام بودجه بندی، تغییر و تحول بسیاری را در پشت سر گذاشته و امروزه به صورت یک نظام پیچیده فنیو مالی مشتمل بر طرح ها و برنامه ها در خدمت مدیریت قرار دارد. بودجه ابزاری کارآمد جهت تحقق اهداف هر سازمان است و هرچه بودجه

دقیقتر طراحی شود امکان نیل به اهداف بیشتر می شود. نظام بودجه ریزی مناسب می تواند برنامه های از نحوه کسب درآمدها و تخصیص هزینه ها را در جهت پیشبرد اهداف سازمان یاری نماید (تشریفی، ۱۳۸۸). در سال ۱۳۸۱ روش بودجه ریزی دولت (با نواقص بسیار) از برنامه یی به عملیاتی تغییر یافت، بدون اینکه مقررات مربوط به بودجه تغییر کند. در نتیجه در سیستم حسابداری دولتی نیز تغییرات زیادی انجام گرفت. علت تغییر در حسابداری دولتی، مفاد ماده ۱۰۳ قانون محاسبات عمومی کشور، مصوب اول شهریور ماه ۱۳۶۶ است که در آن بر ضرورت تطابق صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور با تقسیم بندیها و عناوین قانون بودجه تأکید شده است. بنابراین در گذشته سیستم حسابداری مورد استفاده بر مبنای نقدی بود و بر این اساس تا زمانی که پولی وصول یا پرداختی انجام نمی شد در دفاتر ثبت نمی گردید. چون در هر زمان اطلاعات کافی در زمینه فعالیت های مالی دولت به دست نمی آمد و در نتیجه تصمیم گیری ها بر اساس اطلاعات به هنگام و صحیح انجام نمی شد (فخاریان، ۱۳۸۴).

### تعاریف بودجه

بودجه به عنوان مهم ترین سند مالی عملیات دولت، نقش مهمی را در دستیابی به هدف های برنامه های درازمدت توسعه کشور دارد. از این رو، تلاش برای بهبود آن، همواره مورد توجه بوده است. به طور کلی، تا دهه های اخیر بحث های بودجه ای بر دروندادهای دولت از قبیل مقدار منابع، تعداد کارکنان و... متمرکز شده بود و نظریه های مختلفی برای نحوه اداره و (PEM<sup>5</sup>) ارائه شده بود که شناخته شده ترین آن ها مدیریت دولتی سنتی (PA<sup>6</sup>) است و تا اوایل دهه ۱۹۸۰، جریان فکری مطرح در حوزه مدیریت بخش دولتی به شمار می رفت. اما با ظاهر شدن ابعاد منفی و نقاط ضعف آن، گسترش فرهنگ پاسخ گویی مدیران و همگام با پیشرفت فنون مدیریت دولتی و حسابداری مدیریت، جریان فکری جدیدی در کشورهای انگلیس و آمریکا با عنوان مدیریت دولتی نوین (NPM<sup>7</sup>) ظهور کرد که بر خصوصی سازی پیمانکاری شاخص های عملکرد و استفاده از ارزیابی عملکرد تأکید داشت (فروغی و همکاران، ۱۳۹۱). بودجه عبارت است از برنامه عملیات بر حسب مقادیر برای یک دوره معین از زمان. به طور کلی بودجه ها دو نقش اصلی دارند: یکی اینکه مجوز خرج اند به این معنی که به مدیران اجازه می دهند که در قسمت های سازمان خود مقداری از هزینه را به حساب بگذارند و دیگر اینکه عامل مقایسه عملکرد جاری اند مانند معیاری که می توان عملیات جاری را با آن کنترل کرد. این دو نقش در سیستم برنامه ریزی و کنترل بودجه ای در هم می آمیزد. دو ابزاری که برای بقای هر سازمانی حیاتی است (Scarlett, 2005).

بودجه شاهرگ حیاتی هر سازمان یا نهاد دولتی است. زیرا دولت تمام فعالیتهای مالی خود اعم از تولید، خدمات و کسب درآمد را بر اساس سند و قانون بودجه انجام می دهد. «بودجه بندی» را فرآیند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می دانند. بودجه هدف ها و راهبردها را بصورت عبارتهای مالی درآورده و راه اجرای برنامه و کنترل پیشرفت آنها را هموار می سازد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۱).

بودجه عبارت است از پیش بینی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و برآورد هزینه ها و عملیات معین که در دوره محدودی از زمان انجام می شود بودجه عملیاتی عبارت است از برنامه ریزی سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه با نتایج به دست آمده از اجرای آن برنامه را نشان می دهد. این به معنی آن است که با میزان

<sup>5</sup> Public expenditure management

<sup>6</sup> public administration

<sup>7</sup> New public management

مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه باید مجموعه معینی از اهداف تأمین شود. نیاز شدید شرکتهای، سازمانها و مؤسسات به بودجه به عنوان ابزار برنامه ریزی و کنترل باعث گردیده که سعی شود از این ابزار به نحو احسن و مطلوبی استفاده نمایند (تشریفی، ۱۳۸۸).

بودجهها نوعی علامت هستند. وقتی که شرکت کنندگان در زمینه بودجه وارد عمل می شوند اطلاعاتی درباره ارجحیتهای دیگران بدست می آورند و منویات خود را نیز از طریق انتخاب هایی که انجام می دهند انتقال می دهند. در اینجا بودجه را می توان شبکه ای از ارتباطات دانست که در آن به طور مستمر تولید می گردد. و بازخور این اطلاع به شرکت کنندگان در بودجه بندی می رسد وقتی بودجه به تصویب برسد خود به یک سابقه تولید می شود این امر که قبلاً اقدامی صورت گرفته است اقبال تکرار آن را به میزان چشمگیر به طور گسترده ای افزایش می دهد (محمدی، ۱۳۷۶). بودجه ریزی فرآیند توسعه در کوتاه مدت است و شامل تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه، تصویب، اجرا و نظارت بر بودجه در یکسال مالی است. بودجه ریزی تفکر منسجم از منابع مالی محدود در برابر نیازهای نامحدود است بطوریکه ارتباطات همه جانبه بین منابع مالی و غیر مالی لحاظ شده باشد. به عبارت دیگر بودجه ریزی برآورد منطقی حجم عملیات در مقابل اعتبارات است (عباسی، ۱۳۸۹).

### بودجه ریزی به معنی عام و خاص

واژه بودجه در فارسی از زبان فرانسه اقتباس شده و در فرانسه نیز از انگلیسی اقتباس شده است و علت این امر آن است که رویه تنظیم بودجه و به تصویب رساندن آن در پارلمان ابتدا از کشور انگلستان شروع شده است. در حقیقت، واژه بوژت<sup>۸</sup> یک واژه فرانسه قدیم است و به کیف چرمی اطلاق می شده است که وجوه نقد را در آن نگهداری می کردند، در انگلستان کیف چرمی که محتوی صورت مخارج مورد نیاز پادشاه بود توسط خزانه دار وی، که بعداً وزیر دارایی نامیده شد، برای تصویب وجوه مورد نیاز پادشاه به پارلمان عرضه می شد. آن کیف، باجت<sup>۹</sup> نامیده می شد و بتدریج اطلاق اصطلاح بودجه از کیف به محتویات آن تغییر یافت. به عبارت دیگر صورتحساب های مزبور بتدریج در یک صورتحساب واحد گنجانده و تحت عنوان باجت در انگلیس و بودجه در فرانسه به کار رفت و در سایر زبانها نیز مورد استفاده قرار گرفت (مهدوی، ۱۳۸۶). بودجه عبارتست از «شرح صورت وضعیت و پیش بینی درآمدها و هزینه ها برای یک دوره درآینده یک سازمان و یک ابزار مدیریتی است که مدیر را در کنترل و سلامت مالی سازمان کمک می کند استغل بودجه در سازمان های تخصصی را این چنین تعریف می کند: بودجه ریزی مشخص کردن، تخصیص دادن، بهبود و نظارت و مدیریت صندوق مالی سازمان است که یکی از دو عامل مهم و ضروری در مدیریت و داشتن خلاقیت در مدیریت می باشد. تالبوت بودجه را به عنوان یک موقعیت پولی مناسب برای سازمان هایی که نگرانیهایی درباره اولویتهای سازمان دارد، تعریف می کند. سه هدف عمده بودجه عبارتند از:

۱ - برنامه ریزی

۲ - همکاری و مشارکت

۳ - نظارت و کنترل

این سه هدف چنین بیان می دارد که بودجه و فرآیند مدیریت مالی انعطاف پذیر است و برای یک دوره مالی جوابگو می باشد چرا که بودجه معمولی ترین بُعد (مخرج) یک سازمان است و در چرخه هر سازمان ثابت می باشد.

<sup>۸</sup> Budget

<sup>۹</sup> Bajt

## فرایند بودجه ریزی

فرایند دانش برای این است که از مجموعه ای قواعد و ضوابط پیروی کرده و مبتنی بر دانش تجربی خبرگان تصمیم گیرنده است. بخشی از این دانش در ذهن خبرگان، برنامه ریزان، مدیران و بخشی دیگر در دل داده های مالی سازمان نهفته است. در این صورت استخراج این دانش و فرموله بندی آن می تواند مبنایی برای شکل گیری پایگاه دانش یک سیستم خبره باشد که تا حد زیادی پاسخگوی ویژگی های کیفی تصمیم گیری در بودجه ریزی است. از طرف دیگر توجه به اطلاعات در دسترس که از سیستم های مدیریت اطلاعات مالی و داده های مربوط به عملکرد سازمان، اطلاعات حسابداری و پایگاه داده های ملی یکی از ورودی های سیستم های بودجه ریزی محسوب میشود. در این صورت ارتباط تنگاتنگی بین پایگاه های داده سازمان و سیستم های بودجه ریزی وجود دارد که می تواند یک سیستم خبره رایانه محور به خوبی مدیریت شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۰). بودجه ریزی را به عنوان فرایند «تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود» میدانند. مجموع کوشش هایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می شود به منظور «حداکثر استفاده» از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی نمایند و به اصطلاح اقتصادی کمیاب هستند بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب ضرورت دارد به نحوی از منابع محدود استفاده شود که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت با حداقل هزینه، حداکثر استفاده به عمل آمده است (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۲). سازمان های تابعه دولت به سه دلیل عمده به بودجه بندی نیازمند هستند:

- ۱) نشان دادن مفهوم مالی برنامه ها
- ۲) شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه ها
- ۳) به دست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتیجه ها در مقایسه با برنامه ها (مرادی و همکاران، ۱۳۹۱).

## رابطه بین اطلاعات حسابداری و بودجه

امروزه نقش اطلاعات حسابداری در شناسایی وضعیت مالی واستقرار نظام های بودجه ای در بهبود و تغییر سازمان ها یکی از موضوعات اجتناب ناپذیر است. سازمان ها به منظور دسترسی به وضعیت مطلوب و برنامه های بلندمدت باید تصمیمات استراتژیک را بر مبنای داده های قابل اطمینان که محصول نهایی سیستم های مالی و بودجه است اتخاذ نمایند. همچنین سازمان ها برای افزایش بهره‌وری و برقراری ارتباط بین اهداف با برنامه های عملیاتی می بایستی نظام های بودجه ریزی خود را در یک فرآیند بهبود یا تغییر به یک نظام عملکرد محور که در آن ارتباط بین منابع مالی و عملکرد شفاف و قابل درک باشد نزدیک تر سازند و از طریق پشتوانه ی اطلاعات قابل اطمینان در فرآیند بودجه های استفاده نمایند. از این رو تولید، سازمان دهی و تحلیل اطلاعات با مدل علمی برای تبدیل داده های اولیه به اطلاعات مفید و اثر بخش در راستای دستیابی به اهداف سازمان الزامی است (رحیمی و همکاران، ۱۳۸۹).

بودجه پیش بینی است که به آینده نگاه می کند در حالی که حسابداری گذشته و انجام یافته ها را نشان می دهد به عبارت ساده تر بودجه آینده نگر است ولی حسابداری گذشته نگری. پیش بینی های بودجه ریشه در عملکردهای حسابداری داشته و نیز اجرای مالی بودجه را حسابداری محقق می گرداند. پس آغاز و پایان بودجه با حسابداری در جریان بود. و آغاز و پایان حسابداری نیز با بودجه در ارتباط است. یعنی بودجه و حسابداری لازم و ملزوم یکدیگرند. موسسات بخش عمومی که با نام دستگاههای اجرایی از بودجه کل کشور استفاده می نمایند از دو نظام حسابداری دولتی و بازرگانی یاری می جویند. از آنجا که مخارج دولتی در قالب بودجه سالانه پیش بینی و به تصویب مجلس می رسد، التزام به کنترل بودجه ای از اهمیت قابل

ملاحظه ای برخوردار است. بنابراین طراحی و اجرای یک سیستم کنترل بودجه ای مناسب جزء لاینفک یک نظام حسابداری دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی خواهد بود. بخشی از مسئولیت پاسخگویی دولت به اجرای صحیح بودجه مصوب سالانه مربوط می شود، لذا ادای این مسئولیت از طریق نگهداری حساب های بودجه ای و یک سیستم کنترل بودجه ای و تهیه و تنظیم و انتشار گزارش های بودجه ای امکان پذیر خواهد بود. با این ترتیب در یک نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولتی مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، حسابداری بودجه ای جایگاه ویژه ای خواهد داشت (بابا جانی، ۱۳۹۲).

### نقش اطلاعات حسابداری در بودجه ریزی

اهمیت اطلاعات حسابداری بر کسی پوشیده نیست و اکثر دستگاه های اجرایی به خاطر الزامات قانونی و نیز کاربردهای این اطلاعات، دست به استقرار سیستم های اطلاعات حسابداری زده اند. این استقرار شامل طراحی و اجرای سیستم ها می باشد و عموماً هزینه های زیادی را در تهیه و نگهداری به دستگاه های اجرایی تحمیل نموده است. اغلب صاحب نظران حسابداری و مراجع استانداردگذار بر این عقیده هستند که تهیه اطلاعات حسابداری هزینه دارد. از این رو توصیه میشود که تهیه اطلاعات باید با رعایت منفعت - هزینه صورتش گیرد (باباجانی، ۱۳۸۹).

بودجه ریزی چه در عرصه نظری و چه در عرصه عملی، دانشی چند شالوده های است بدین معنی که نظریه ها، روش شناسی و الگوهای مربوط بر اساس آمیزهای از رشته های علمی گوناگون مانند اقتصاد، آمار، حسابداری و مدیریت بنا نهاده میشود که تمام این رشته ها در قلمرو بودجه ریزی نقشی همانند و هم تراز دارند. صاحب نظران، بودجه ریزی را به عنوان فرایند تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود می دانند (Kong, 2007).

سیستم اطلاعات حسابداری بر شناخت و درک چگونگی وظایف واحد حسابداری شامل شیوه های گردآوری داده های مربوط به فعالیتها و رویدادهای مالی سازمان و شیوه تبدیل داده ها به اطلاعاتی موثر برای مدیریت تاکید دارند، یکی از حیاتی ترین و که وظیفه آنها تامین، اساسی ترین سیستم های یک سازمان به شمار می رود که نیازهای اطلاعات حسابداری سطوح مختلف مدیران در زمینه های برنامه ریزی و کنترل منابع، ارزیابی عملکرد و تصمیم گیری است. اطلاعاتی که به وسیله این سیستم حسابداری تهیه می شود، غالب فعالیتها و عملیات دستگاهها را در بر می گیرند. از این رو بدون داشتن سیستم حسابداری مناسب و کارا، راهبری مطلوب عملیات و فعالیتها برای دسترسی به هدفها و برنامه های بودجه ریزی دستگاه های اجرایی ممکن نیست و در نهایت اقدامات مدیریت محدود به تصمیم گیریها و کنترل موردی و بدون ضابطه و هدف خواهد بود (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۲).

### تخصیص منابع در نظام بودجه ریزی

تخصیص بودجه در اینجا به عنوان تعیین و مأموریت مرئوسان<sup>۱۰</sup> برای نائل شدن به بودجه تعریف شده یک نیروی انگیزشی است که می تواند به مرئوسان انرژی دهد تا بهترین تلاش را به کار برند. تخصیص بودجه نتایج مهمی داشت و سپس باید عواملی که تأثیر بر تخصیص بودجه دارند، توجه شود. تحقیق بودجه بندی و صحت بیان داشت که قضاوت های درست رویه ای تأثیرات قوی بر نگرشها در مورد نهادها و مراجع، همانند تعهد سازمانی دارد. (شولیهین<sup>۱۱</sup> و پایک ۲۰۰۹). در این متن،

<sup>10</sup> Subordinate

<sup>11</sup> Sholehin and payek



تخصیص بودجه به تعهد سازمانی مرتبط شده است زیرا هر دو محصول، ارزیابی سازمانی ارائه می‌دهد. فولگر<sup>۱۲</sup> و کونوسی (۱۹۸۹) یافتند که رویه‌های منصفانه تعهد کارمندان را در پی دارد که از مبادله‌ی ساده‌ای کار برای حقوق فراتر است. کوب و فری<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۶) یافتند که مرئوسان از رئیس‌ان که رویه‌های رفتاری منصفانه‌ای را اجرا می‌کنند، رضایت بیشتری دارند و نسبت به رئیس‌ان متعهدند (Nahartyo, 2013).

#### - بودجه نمایشی

در این بودجه شاخص‌ها و اطلاعات عملکرد در اسناد بودجه لحاظ می‌شود اما مبنای تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای را در در تخصیص منابع تشکیل نمی‌دهد (حسن‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۱).

#### - بودجه غیر مستقیم

در این بودجه شاخص‌ها و اطلاعات عملکرد در کنار دیگر عوامل از قبیل سیاست‌های پولی و مالی، الویت‌های اقتصادی و ملاحظیات سیاسی مبنای تصمیمات بودجه‌ای را تشکیل می‌دهد.

#### - بودجه مستقیم

در این بودجه شاخص‌ها و اطلاعات عملکرد تنها عنصر تصمیمات بودجه‌ای را تشکیل می‌دهد و میزان اعتبارت مستقیماً تحت تاثیر وحد خروجی‌های تولید شده براساس فرمول خاصی قرار دارد.

### انواع سیستم‌های بودجه بندی

#### - بودجه بندی سنتی

روشی است که در آن هدف‌ها و تاکیدها صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات تنها به دستگاه مواد هزینه منتهی می‌گردد و تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می‌دهد و در قبال پولی که خرج می‌شود چه نتایجی را به دست می‌آورد، نشان داده نمی‌شود.

#### - سیستم بودجه بندی بر مبنای برنامه

در سال ۱۹۴۹ در آمریکا و به منظور اصلاح مدیریت سازمان‌های دولتی مطرح شد. در این سبک بودجه بندی، عملیات سازمان به شکل برنامه کار تنظیم و برای هر برنامه اعتباری در نظر گرفته می‌شود. ضمن اینکه این مدل بودجه بندی بیشتر در بخش عمومی و سازمان‌های غیرانتفاعی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به وسیله آن از هزینه‌های اضافی جلوگیری می‌شود و در عین حال این اطمینان ایجاد می‌شود که هزینه‌ها دقیقاً برای برنامه‌هایی مصرف می‌شود که بیشتر سودآور باشند. از آنجا که بودجه بندی سنتی، چه در بخش عمومی و چه در بخش خصوصی، کاملاً ورودی محورند، تاکیداصلیشان بر کنترل‌های مالی تفصیلی است و در عین حال به واحدهای سازمانی موجود از جمله دوایر و قسمت‌ها توجه دارند.

#### - بودجه بندی بر مبنای عملکرد

عبارت است از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد یعنی با میزان مشخصی مخارج انجام شده در هر برنامه، باید مجموعه‌ای معین از هدف‌ها تامین شود مهمترین هدف بودجه بندی بر مبنای عملکرد، اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است.

<sup>12</sup> Foolger and counosi

<sup>13</sup> Coob and feri

**- بودجه بندی بر مبنای فعالیت**

این سیستم که یکی از اجزای تکنیک های مبتنی بر فعالیت است، بر این منطق استوار است که مدیریت و کنترل هزینه باید به جای ورودی چرخه، روی خروجی آن برقرار شود. یعنی مانند سیستم بودجه بندی بر مبنای صفر، از محصول مورد بودجه شروع و به عقب برمی گردد تا به فعالیت ها و منابع مورد نیاز برسد.

**- بودجه بندی بر مبنای صفر**

مهمترین مزایای این سیستم می تواند به شرح زیر باشد؛ از ساده انگاری موجود در رویکرد بودجه افزایشی که فرض می شود اقدامات آینده خیلی شبیه اقدامات جاری اند، جلوگیری می کند؛ مشارکت تعداد زیادی از کارکنان برای تهیه مجموعه های تصمیم که ممکن است ایده های مفیدی شود و رضایت کاری مناسبی نیز برای آنها فراهم کند (خان محمدی و همکاران، ۱۳۹۰).

**جدول (۱): مقایسه ویژگیهای انواع تکنیکهای بودجه بندی**

ویژگی	سیستم بودجه بندی سنتی یا متداول	سیستم بودجه بندی افزایشی	سیستم بودجه بندی برنامه ای	سیستم بودجه بندی عملیاتی	سیستم بودجه بندی بر مبنای صفر	سیستم بودجه بندی بر مبنای فعالیت
محتوی	هزینه ها بر مبنای اقلام ورودی سال گذشته	یک از اقلام ورودی	یک هدف خاص	راستای	فعالیتها	خروجی محور و هزینه ها در راستای انجام فعالیتها
شکل	گذشته نگر و در راستای دستیابی به اهداف منظور شده در سال قبل	دروندهای سرمایه ای و عملیاتی خریداری شده	هزینه ها برای برنامه ها	ارائه زنجیره ای نتیجه محور برای دستیابی به یک هدف خاص	داده هایی در مورد درونداها، ستاند هها، تاثیرات و دستیابی به هر هدف	هزینه ها بر مبنای فعالیتها و در راستای تحقق اهداف
گرایش	گذشته نگر و اعمال کنترل بر درونداها با توجه به سال پایه	کنترل درونداها	اعمال کنترل بر درونداها	تمرکز بر نتایج	تمرکز بر اهداف	فعالیت محور در راستای دستیابی به اهداف
مبنای حسابداری مورد نیاز	نقدی	نقدی یا نقدی تعدیل شده	تعهدی تعدیل شده	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی
نظام حسابداری مورد نیاز	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی عملکرد	حسابرسی عملکرد	حسابرسی عملکرد

**- بودجه بندی دستوری**

بودجه نویسی ابزار یا وسیله ای برای برنامه ریزی، هماهنگ کردن امور، ایجاد انگیزه، اعمال کنترل و ارزیابی عملکرد است. بودجه بندی از وظایف مدیران و بودجه، ابزاری برای کنترل، ایجاد انگیزه و ارزیابی عملکرد است. مطالعات زیادی نشان می دهند که مشارکت کارکنان سطوح مختلف در تهیه بودجه، موجبات بهبود عملکرد و دستیابی به اهداف سازمانی را فراهم می آورد. فرایند بودجه نویسی می تواند مسیر رو به پایین یا مسیر رو به بالا بپیماید. اگر فرایند بودجه بندی مسیر رو به پایین بپیماید، مدیریت برای کل سازمان (از جمله برای سطوح پایین تر) بودجه ها را تعیین می کند. اغلب این روش را «بودجه بندی دستوری» می نامند. از سوی دیگر فرایند «بودجه بندی مشارکتی» مسیر رو به بالا می پیماید و ایجاب می کند افرادی که از این بودجه متأثر می شوند، از جمله کارکنان رده های پایین تر در فرایند تهیه بودجه مشارکت جویند مشارکت انگیزش را نیرومند می سازد، زیرا کارکنان احساس می کنند مورد پذیرش بیشتر هستند و در کارهای آن درگیرند. از این راه احساس احترام به خود، رضایت شغلی و همکاری با مدیریت می تواند بهبود یابد. پیامدهای مشارکت اغلب در قالب کاهش تعارض و فشار عصبی در کار، تعهد و دلبستگی بیشتر به هدف ها و پذیرش بهتر از دگرگونی ها پدیدار می شود (رجبی وهمکاران، ۱۳۹۳).

**مفهوم مشارکت در بودجه بندی**

عموماً مشارکت در بودجه بندی به گستره ای برمی گردد که زیر دستان در آماده سازی بودجه و تأثیر بر اهداف بودجه مشارکت دارند. (میلانی ۱۹۷۵) و شیلدس (۱۹۹۸) مفهوم را همچون فرایندهایی که مدیر با آن درگیر است و در تعیین بودجه اش مؤثر است، تعریف می شود. در هر دو تعاریف، دو بعد از مشارکت را در بردارند: فرصتی برای ایجاد ورودی در بودجه بندی (یعنی نظر) و توانایی تأثیر بر بودجه نهایی (یعنی انتخاب). به نظر به فرایندهای کنترل و انتخاب شامل اختیار تصمیم است که تأثیرات مثبتی بر نگرشهای زیردستان (مرئوسان) و رفتار آنان دارد (Nahartyo, 2013). مطابق بامیلانی<sup>۱۴</sup> (۱۹۷۵)، مشارکت مفهومی است که برای توصیف حوزه ای که در آن تابع یا مرئوس مجاز به انتخاب دوره های شخصی عمل و رفتارش است. مشارکت بودجه بعنوان مهندسی در نظر گرفته می شود که در آن مدیران در ایجاد بودجه و نفوذ فرآیند مربوط بدان در طول پیامد فرآیندهای تصمیم گیری مشارکت می کنند نه تنها سبب ارزش بیشتر آن می شود بلکه بعنوان عامل انگیزه برای مرئوسین در راستای برآورد اهداف مدیریتی معین می باشد (Zainuddin & Isa, 2011).

برانل<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۲) مشارکت بودجه را به عنوان میزان نفوذ زیردستان و دخالت آنها در تنظیم بودجه تعریف می کند. بودجه بندی مشارکتی، تعدادی از مزایای بالقوه را برای سازمان هایی که چنین رویکردی را اتخاذ می کنند ارائه می دهد. مشارکت بودجه برای زیردستان، در بخش های مختلف یک شرکت خاص، بعنوان یک واسطه عمل کرده و به بحث، تبادل و جمع آوری اطلاعات مربوط به شغل و اطلاعات برای کمک به فرایند تصمیم گیری (نوری و پارکر، ۱۹۹۸ موری، ۱۹۹۰) می پردازد. بنابراین، آن ها می توانند هماهنگی و ارتباط بین مدیران را تشویق نموده و درک بیشتری از اهداف سازمانی را ترویج دهند. دقت برآورد بودجه نیز ممکن است به دلیل آماده سازی بودجه توسط افراد نزدیک به عملیات افزایش یابد. آرگریس<sup>۱۶</sup> (۱۹۵۳) اشاره کرد که افزایش مشارکت در بودجه به سازمان برای به دست آوردن میزان پذیرفته شده بودجه کمک می کند. مشارکت بودجه نیز

<sup>14</sup> Milani<sup>15</sup> Branel<sup>16</sup> Argrees

به افزایش انگیزه و نگرش کاری کارکنان، رسیدن به تعهد به هدف سطوح بالاتر از مدیران سطح پایین تر و بهبود تقارن اطلاعات بین مدیریت ارشد و مدیریت سطح پایین، کمک می کند.

کرن<sup>۱۷</sup> (Kren) بیان داشت که مشارکت در بودجه بندی منجر به افزایش اطلاعات در دسترس کارمندان شده، این عامل منجر به افزایش کارایی مدیران می شود. او همچنین بیان کرد که با افزایش ناپایداری و نوسان در محیط سازمان، آثار مثبت عملکردی مشارکت در بودجه بندی افزایش می یابد میا (Mia) دریافت. عملکرد و مشارکت در بودجه بندی به وسیله سختی شغل تعدیل می شود (توکل محمدی و همکاران، ۱۳۸۶).

بودجه بندی مشارکتی می تواند موجب افزایش توانمندی ها، مشارکت گروه های حاشیه، تخصیص بهتر و کارتر بودجه ها، استفاده مناسب تر از منابع، اثر بخشی سیاست های مالی و... شود. به عبارتی دیگر این روش برای ذینفعان این فرصت را فراهم می آورد که در فرآیند تصمیم گیری و در زمینه ی هزینه ها و بودجه ها مشارکت داشته باشند. این روش هم چنین دارای پتانسیل بسیار بالایی برای بخش تحقیق و ترویج در سازمان است. (Sintomer,2008)

### مزیت مشارکت در بودجه بندی

مشارکت بودجه بندی (بامبانگ سارجیتو و اسماد ماتاهر ۲۰۰۷:۳)<sup>۱۸</sup> با همچون یک فرایندی در سازمان هاست که مدیران را در تعیین اهداف بودجه که مسئولیت آن با مدیران است، درگیر می کند. مشارکت مزایای زیادی برای سازمان دارد و تقریباً از تحقیق مشارکت ناشی شده است. مشارکت تأثیر مثبتی بر نگرش های کارمندان، افزایش کیفیت و کمیت محصول و افزایش هماهنگی و همکاری میان مدیران را نشان داده است. مشارکت در بودجه بخش عمومی همگانی میان قوه مجریه و قانون گذاری و عموم با یکدیگر در بودجه ریزی کار می کنند رخ می دهد. بودجه ای که توسط رئیس ناحیه از میان طرح های کاری واحدها ایجاد شده بود، به بخش اصلی تحویل می شود و به رئیس ناحیه پیشنهاد شد. و سپس مشترکاً با DRRD یک بودجه ای جمع بندی شده که مطابق با مقررات محلی مناسب ایجاد شده است. فرایندهای بودجه بندی با نگرش عملکرد در کپمنداگری شامل رهنمود طرح<sup>۱۹</sup> بودجه می باشد که ماردسیامو<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۱) بیان داشت که بودجه با نگرش عملکرد یک سیستم بودجه ای است که دستیابی به نتایج عملکرد یا خروجی هزینه اختصاص یافته نقشه را ترویج کرده و یا یک ورودی تعریف شده است و توسط تیم بودجه اجرایی با واحدهای سازمانی منطقه اجرا شده است (Murdayanti et al,2013).

مشارکت بودجه بندی یکی از عوامل کنترل بودجه بندی است. همانگونه که اسچیف و لوین<sup>۲۱</sup> (۱۹۷۰) گزارش دادند، با توجه به نقش بودجه های مالی در فرایندهای کنترل و برنامه ریزی مشترک، زمانی که بودجه های مالی اسناد برنامه ریزی هستند، بطور گسترده ای در سنجش عملکرد سیستم کنترل فهم هستند. این نویسندگان مشارکت بودجه بندی را به عنوان فرایندهایی که مدیران در بودجه بندی دخیل هستند و تأثیری بر مجموعه اهداف بودجه بندی دارند، تعریف کردند. آنان بیشتر کنترل بودجه بندی مشارکتی را به عنوان پاسخ به نیاز سازمان های عمومی برای بدست آوردن درک محیطشان توصیف کردند. کنترل بودجه بندی مشارکتی در حل مشکل کمک می کند و اهمیت بیشتر آن ترویج اطلاعات مشترک میان سطوح اجرایی و افزایش عملکرد در بخش عمومی سازمان هاست (Olabode et al,2012).

<sup>17</sup> Ceren

<sup>18</sup> Sarjeto et all

<sup>19</sup> draft gvidrline

<sup>20</sup> Mardsyamv

<sup>21</sup> Eschif et all

مشارکت در تصمیم بودجه بندی سبب ارتباط و موافقت هدف مالی سازمانی می شود. با اهداف مشخص، اقدام و عمل کارمندان در جهت دستیابی به هدف سازمانی، سازنده خواهد بود. از طریق مشارکت، ممکن است که مرئوسین فرصت ارائه اطلاعات اساسی در خصوص نیازمندیهای وظیفه را داشته باشند. مرئوسین بطور معمول به خوبی آشنا با محیط کاری و مافوق هستند. همچنین با ارتباط مرئوسین در فرآیند تصمیم گیری، مافوقین قادر به تصمیم گیری بهتر هدف بودجه هستند که به نوبه خود کارمندان را تحریک به دستیابی بودجه می نمایند. تعدادی از مطالعات موجود به ارتباط مثبت بین مشارکت و انگیزه پی برند (بعنوان مثال، هوفستد ۱۹۶۸؛ کنیس ۱۹۷۹؛ موچانت ۱۹۸۱؛ سیر فوس و مونکا ۱۹۷۳). هرچند برونل و ام سی انیس (۱۹۸۶) به چیزهای دیگری پی بردند و پیشنهاد می کنند که ارتباط بین مشارکت بودجه و انگیزه می تواند آن را هدایت و رهبری نماید و ممکن است که از طریق عدالت روندی غیر مستقیم عمل نمایند.

### نقش کارکنان در مشارکت بودجه بندی

هارتر<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۹) مشارکت را احساس تعلق و اشتیاق به کار تعریف می کند. در مشارکت، کارکنان قابلیت های کاری خود را به صورت فیزیکی، شناختی و احساسی در میزان کیفیت عملکرد شان نشان می دهند. درک رابطه میان میزان مشارکت و تأثیر آن بر عملکرد باعث گردیده که پژوهشگران به طور طبیعی به استراتژی هایی که افزایش سطح مشارکت را به همراه دارند، توجه بیشتری داشته باشند. تحقیقات نشان می دهد، بسیاری از سازمان ها، کارکنان، با توجه به میزان قدرت آنان در محیط کاری و براساس یک برنامه سالیانه ارزیابی می گردند و مشارکت آنان گویا تحت تدثیر تعاملات روز مره گروهی با مدیران و همکاران آنها در سطح عملیاتی است. مطالعات سالهای اخیر نشان می دهد که انحراف معیار کارهای گروهی از دیدگاه گالوپ فاصله داشته است. به نظر می رسد که بیشترین که بیشترین نتایج عملکرد در محیط هایی ست که افراد به هم نزدیک ترند. از این رو، مدیران سرپرست می بایست به ایجاد محیطی مبادرت کنند که کارکنان در آن به صورت گروهی فعالیت نموده و عملکرد آنان به صورت هم افزا از توان یک دیگر بهره مند شده باشند (سلطانی و همکاران، ۱۳۹۳).

مشارکت کارمندان، موضوع مهمی در پژوهش حسابداری مدیریتی محسوب می شود. اکثر مطالعات، مشارکت بودجه ای را مورد بررسی قرار می دهند: میزان تاثیر مدیر تابعه برای تنظیم بودجه واحدش. درفوس<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۹) روش متا آنالیز را مورد اجرا قرار داده و ۱۱ پیامد مثبت بودجه بندی مشارکتی را تشخیص داد که در تمامی این نمونه ها تعمیم داده می شود (بطور مثال اثر مثبت مشارکت بودجه ای در ارتباط با سودمندی بودجه).

با این حال مشارکت کارمندان می تواند فراتر از تنظیم اهداف بودجه ای فی نفسه عمل کند که به نوبه خود فرآیند لازم برای توسعه و اجرای حسابداری مدیریت گسترده داده و هدف از مطالعه، ارائه توضیحات کلی چرایی ارتباط مشارکت PM در راستای ابتکارات کارمندان با بررسی ۳ متغیر میانی مهم همزمان می باشد (Groen et al, 2012).

رشد و بقای هر سازمان می تواند تا اندازه ای به کیفیت منابع انسانی آن بستگی داشته باشد. اگر در یک سازمان، کارمندان، کار خود را نه به دلیل ماهیت کار و محیط سازمانی، بلکه به دلیل رفتار مدیر مستقیم خود ترک کنند به نظر می رسد، اولویت تغییر در شرایط حاکم اقتضا می نماید که سازمان انرژی خود را بر تربیت مدیرانی که توانایی ایجاد فرهنگ قوی کار گروهی دارند، متمرکز نموده و توانایی هدایت کارمندان برای رسیدن به موفقیت را در سازمان تقویت کنند. محیط مناسب کاری،

<sup>22</sup> Harter

<sup>23</sup> Derfoos

معمولا به وسیله میزان مشارکت کارمندان شناسایی می شود. همچنان که هارترمشارکت را احساس تعلق واشتیاق به کار تعریف می کند. در مشارکت، کارکنان قابلیت های کاری خود را را به صورت فیزیکی، شناختی و احساسی در میزان کیفیت عملکرد شان نشان می دهند. مشارکت را می توان از بعد دیگری نیز تعریف کرد: مشارکت در نظر گرفتن حالت مثبت ذهنی است که به صورت قدرت، فداکاری، و جذب و شیفتگی نمود پیدامی کند (سلطانی و همکاران، ۱۳۹۳).

### نقش مدیران در مشارکت بودجه

حسینی (۱۳۸۹) در بررسی تأثیرات مستقیم و غیرمستقیم مشارکت در تهیه بودجه بر عملکرد مدیران، ابتدا به بررسی تأثیر مشارکت مدیران در بودجه بر عملکرد مدیران (تأثیر مستقیم) و سپس بررسی این ارتباط به واسطه متغیرهای رضایت شغلی و اطلاعات شغلی (تأثیر غیرمستقیم) پرداخت و اظهار کرد مشارکت مدیران در تدوین بودجه یک عامل انگیزشی است تا از این طریق عملکرد آنها بهبودیابد. نتایج پژوهش او نشان داد که افزایش مشارکت مدیران شرکت های دولتی (به صورت مستقیم و غیرمستقیم) سبب بهبود عملکرد آنان می شود. نوری و پارکر<sup>۲۴</sup> (۱۹۹۸) استدلال نمودند که ترخیص توابع مشارکت در فرآیند تنظیم بودجه می تواند منجر به افشای اطلاعات شخصی شود که بطور واقع بینانه تر طراحی و از جمله بودجه دقیقی به شمار می روند. این مزیت مشارکت بودجه که توسط شاه<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۷) به اشتراک گذاشته شده روشن می کند که مشارکت کارمندان و پرسنل در فرآیند بودجه بندی سبب هم ترازای اهداف احزاب مختلف می شود (Owusu, 2014).

زینالدین و راهانا<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۱) با بررسی مطالعات رابطه بین مشارکت در بودجه بندی و عملکرد اظهار داشتند یافته های متناقض، محققان را به منظور بررسی وجود متغیرهای واسطه در ارتباط بین مشارکت در بودجه بندی و عملکرد مدیریتی تشویق کرد. آنها مدلی از بودجه بندی مشارکتی را که با انگیزش و عدالت ترکیب شده بود، ارائه کردند. لوکمن میا<sup>۲۷</sup> (۱۹۹۸) تأثیر مشارکت در بودجه بندی را بر عملکرد مدیریتی بررسی کرد. نتایج نشان داد مشارکت در بودجه بندی در مورد مدیرانی که نگرش یا انگیزه مطلوبتر دارند، با بهبود عملکرد همراه است، درحالی که مشارکت مدیرانی که نگرش یا انگیزه نامطلوبی داشتند، با عملکرد مختل شده همراه بود (رجبی و همکاران، ۱۳۹۳). مشارکت بودجه به مرئوسین این فرصت را داده تا در تنظیم اهداف تجارتي مشارکت نمایند و دارای درجه ای از تاثیرگذاری بروی مشارکت بودجه ای باشند که نقش ارتباطی شدید را بین اعضای سازمانی از قبیل مدیریت خط، کارمندان و اتحادیه تجاری به خدمت می گیرد. با استفاده از چنین نظریه رفتاری در این مطالعه، ما پیش بینی می کنیم که مدیران واحد تجارتي به احتمال زیاد از بودجه در محیط روابط صنعتی پرخطر استفاده می کنند، البته در شرایطی که با تنظیم اهداف بودجه ای تاسیساتشان در ارتباط باشند.

### کارکردهای مشارکت در بودجه بندی

- مشارکت امکان دستیابی به اطلاعات و داده های کمی واقعی تر را فراهم می کند
- مشارکت زمینه ساز دستیابی و تحلیل اطلاعات کیفی پیرامون خواست ها، تمایلات و مسائل اساسی اجتماعی خواهد بود
- مشارکت ضامن شناسایی و جلب منابع مادی و انسانی جامعه در اجرای برنامه ها خواهد بود؛

<sup>24</sup> Nori and parker

<sup>25</sup> Shahe

<sup>26</sup> Zainuddin and rahana

<sup>27</sup> Locmen mia

- در نظام های مشارکتی با افزایش ارزشیابی و نظارت عمومی بازخوردهای اجرای طرح ها و سیاست ها تقویت و بهبود می یابد؛
  - در فرآیند مشارکت عمومی، با تسهیل اهداف اطلاع رسانی در زمینه اهداف، الزامات و سیاست ها و برنامه ها، هزینه ها کاهش خواهد یافت
  - مشارکت گسترده امکان هدف گذاری واقعی برنامه ها، متناسب با منابع واقعاً موجود و خواست های عمومی را فراهم می کند (رجبی وهمکاران، ۱۳۹۳).
- برونل دو دلیل را ذکر می کند، بدین معنی که (۱) عموماً مشارکت نگرش ها مدیریتی سنجیده می شود، که می تواند عملکرد اعضای سازمان را توسعه دهد؛ (۲) مطالعاتی که رابطه میان مشارکت در عملکرد را بررسی می کند، نتایج متضادی را نشان می دهد. مطابق نظر برونل مشارکت بالا در فرایندهای بودجه بندی عملکرد مدیرانه را گسترش و توسعه می دهد، اما در اینجا مشارکت شامل همه ظرفیتی است که در سازمان عضو هستند. مشمولیت همه ی منافع زیردستان و مقام ارشد احساس مسئولیت بیشتری را در مورد اهداف مشترک پدید می آورد، که رسالت و عقیده ی سازمانی را برای دستیابی به عملکرد مورد نیاز در شرکت متحد و تنظیم می کند.

#### مشارکت بودجه بندی و نقش میانجی تعهد سازمانی بر عملکرد

مشارکت بودجه بندی به عنوان فرایندی که مدیر با آن درگیر است و بودجه اش را تحت تأثیر قرار می دهد، تعریف شده است. (شلدز و شلدز ۱۹۹۸). مطالعاتی که توسط نوزی و پارکرد (۱۹۹۸) و یاهیالاتال (۲۰۰۸) انجام شد، نتیجه می گیرد که مشارکت بودجه بندی غیر مستقیم عملکرد مدیریتی را از طریق متغیرهای واسطه ای تعهد سازمانی تحت تأثیر قرار می گیرد. تعهد سازمانی به طبقه ی وسیعی از احساسات، نگرش ها، ارزش ها، اعمال و اجرای ایده ها با توجه به سازمان برمی گردد. مطابق آلن و مایرد (۱۹۹۰) تعهد سازمانی به حالت روانشناسی برمی گردد که افراد را نسبت به سازمان متعهد می سازد. او احتمالاً جایگزینی کمتری ایجاد می کند. همچنین به عنوان پیوند یا ارتباط افراد با سازمان تعریف شده است. (متیو) بنابراین، تعهد قولیشو همگانی توسعه، رشد و بقای سازمانی را افزایش می دهد. در فرایندهای بودجه ریزی مشارکتی، هر دو رئیس و مرئوس دخیلند. نگرش از پایین به بالا، کارمندان سطح پایین را مشارکت می دهد. مدیریت بالا فرایند بودجه را آغاز می کند و راهنمایی های کلی را عنوان نموده اما کارمندان سطح پایین تر بودجه را برای واحدهایشان توسعه و ایجاد می کند. کارمندان عموماً از نمایندگانی از هر واحد یا بخش هستند که توانایی فراهم کردن بینش های ارزشمند در عملیات و فعالیت های بخش های خودشان را دارند. اختصاص منبع نهایی براساس ورودی شان است و پس حیاتی است که آنان در فرایندهای تنظیم بودجه دخیل باشند (Othman, 2012).

## منابع و مأخذ

۱. آذر، عادل، خدیور، آمنه، امین ناصری، محمدرضا وانواری رستمی، علی اصغر (۱۳۹۰). ارائه معماری نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد سیستم پشتیبان تصمیم هوشمند، پژوهش های مدیریت در ایران- مدرس علوم انسانی، شماره ۳، ص ۲۲-۱.
۲. ابراهیمی رومنجان، مجتبی، خراشادی، محمد و اشرفی، عبدالناصر (۱۳۹۳). مدیریت عملکرد در نظام بودجه ریزی عملیاتی، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد دانشگاه آزاد.
۳. اعتمادیان، اکبر، عمادزاده، مصطفی و روحانی، علی (۱۳۹۲). بررسی نقش اطلاعات حسابداری در بودجه و بودجه ریزی، فصلنامه پژوهش حسابداری، سال سوم، شماره ۱، ص ۷۱-۵۳.
۴. باباجانی، جعفر (۱۳۹۲). حسابداری و مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی، انتشارات ترمه، چاپ دوم.
۵. تشرقی، محمد و پورزندی، محمد ابراهیم (۱۳۸۸). پیش بینی بودجه یک بانک دولتی برای عرضه در بازار سرمایه با استفاده از یک مدل ریاضی، مجله علوم پایه دانشگاه آزاد اسلامی، شماره ۲، ص ۴۰-۲۷.
۶. توکلی محمدی، محمد و اعتمادی، حسین (۱۳۸۶). بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه بندی و عملکرد مدیران و اثرات اطلاعات مرتبط با شغل، دوماهنامه علمی- پژوهشی، دانشگاه شاهد، سال چهاردهم، شماره ۲۳، ص ۸۱-۹۰.
۷. حسن آبادی، محمد و نجارصراف، علیرضا (۱۳۸۷). مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی، تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ دوم ص ۸ و ۱۲۴ و ۲۳۱ و ۲۲۹ و ۳۰۰.
۸. حسن آبادی، محمد و نجارصراف، علیرضا (۱۳۹۰). مسیر بودجه ریزی عملیاتی نوین، مجله برنامه و بودجه، شماره ۱، ص ۹۶-۷۱.
۹. خان محمدی، محمد حامد و دلیری ناصر (۱۳۹۰). نگرشی مفهومی بر انواع تکنیکهای بودجه بندی و سودمندی به کارگیری آنها برای دولت، نشریه حسابرس، شماره ۵۳، ص ۷-۱.
۱۰. رجبی، مجید، حمیدی، مهرزاد و جلالی فراهانی، مجید (۱۳۹۳). تأثیر مشترک در بودجه بندی بر نگرشهای شغلی و عملکرد مدیران تربیت بدنی دانشگاهها، مدیریت ورزشی، شماره ۴، ص ۶۱۲-۵۹۵.
۱۱. رحیمی، عبدالرحیم، محمودی، رمضانعلی، کلانتری، مجیدی و داوود آبادی محمد (۱۳۹۱). بکارگیری مدل های تصمیم گیری چند معیاره برای ارزیابی عملکرد و بودجه ریزی عملیاتی سازمانها در مدیریت شهری (مطالعه موردی: شرکتهای آب و فاضلاب)، فصلنامه مطالعات مدیریت شهری، شماره ۱۱، ص ۹۲-۸۲.
۱۲. رضانی موفق، لیلا (۱۳۹۲). تاثیر استراتژی مدیریت دانش بر عملکرد شرکتهای با تأکید بر پاداش و نوآوری، دانشگاه آزاد اسلامی، دانشکده مدیریت و حسابداری، پایان نامه کارشناسی ارشد.
۱۳. سطلانی، ایرج (۱۳۸۳). مراحل پیاده سازی نظام مدیریت عملکرد، ماهنامه تدبیر، سال پانزدهم، شماره ۱۴۵، ص ۵۷-۵۴.
۱۴. سطلانی، ایرج (۱۳۸۳). مدیریت عملکرد بستر ساز پرورش منابع انسانی، اصفهان: انتشارات ارکان.
۱۵. عباسی، ابراهیم و تیموری سعید (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین سبک رهبری و عملکرد سازمان فرهنگی و هنری شهرداری تهران در دو دوره مدیریت، مجله مدیریت فرهنگی، شماره چهارم ص ۵۵-۳۷.
۱۶. علی بیگی، امیرحسین، گراوندی، شهبر و پرستو، قبادی (۱۳۹۱). بودجه بندی مشارکتی، ابزاری نوین در پژوهشهای مدیریت روستایی، همایش توسعه ملی.
۱۷. فخاریان، ابوالقاسم (۱۳۸۱). نقش شاخص های غیر مالی در گزارشگری مالی، تهران: انتشارات کیومرث.



۱۸. فروغی، داریوش، حقیقی پراپری، محمد و رسائیان امیر (۱۳۹۱). امکان سنجی اجرای روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بودجه بندی عملیاتی دستگاه های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه های دولتی استان اصفهان). فصلنامه حسابداری سلامت، شماره اول، ص ص ۴۷-۶۲.
۱۹. قدیم پور، جواد و شیرین پور، محسن (۱۳۸۹). بودجه ریزی عملیاتی یک ضرورت ملی و یک نقطه آغازین، مجله دانش حسابرسی، دوره جدید، سال دهم، شماره ۱، ص ص ۶۱-۶۵.
۲۰. محمدی، مسعود (۱۳۷۶). بودجه بندی یک تئوری تطبیقی فرآیند بودجه، انتشارات سازمان برنامه و بودجه، نویسنده آورن ویلد اوسکی، چاپ اول، ص ص ۲۷-۲۸.
۲۱. مرادی، جواد، ولی پور، هاشم، راضی، محمد علی، منصور آبادی، علیرضا و زارع، رضا (۱۳۹۱). امکانسنجی پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی بر اساس مدل "شه" (مطالعه موردی شهرداری شیراز) فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره چهارم، ص ص ۸۳-۶۵.
۲۲. مهدوی، داوود (۱۳۸۶). بودجه ریزی عملیاتی، ابزار مدیریت و برنامه ریزی برای بهبود عملکرد، دوماهنامه توسعه انسانی پلیس، شماره ۱۰، ص ص ۱۰۴-۸۴.
۲۳. مهدوی، داوود (۱۳۸۶). بودجه ریزی عملیاتی، ابزار مدیریت و برنامه ریزی برای بهبود عملکرد، دوماهنامه توسعه انسانی پلیس، شماره ۱۰، ص ص ۱۰۴-۸۴.

24. Brudan,A. (2010).rediscovering performance management:systems,learing and intrgration,vol 14,no 1,pp: 109-123.
25. Groen,B. A.C., Wouters, M. J.F., Wilderom,C.P.M. (2012). Why do employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? Management Accounting Research, pp: 120-141.
26. Kong,D. (2007). Performance-Based Budgeting: the usexperience, Journal of Public organization review, 16, 120.
27. Mia, L. (1988). "Managerial attitude, motivation and the effectiveness of budgetary participation". Accounting, Organizations and Society, 13, 5, pp: 465-475.
28. Minai,b.,mun,p.m (2013). "Budget Adequacy and Organizational Commitment: Their Role in the Relationship Between BudgetParticipation and Managerlal Performens" International Conference on Management, Economics and Finance , Proceeding 28 -29,pp,243-255.
29. Murdayanti,Y., Hasanah,N., Nuralasari,D. (2013).Organization Structure, Asymmetric Information, Budget Emphasis with Connection in Participation, Budgeting Against Performance of Local, Government Forces, International Conference on Business, Economics, and Accounting,20-23March.
30. Murdayanti,Y., Hasanah,N., Nuralasari,D. (2013).Organization Structure, Asymmetric Information, Budget Emphasis with Connection in Participation, Budgeting Against Performance of Local, Government Forces, International Conference on Business, Economics, and Accounting,20-23March.
31. Nahartyo.E. (2013). Budgetary Participation And Procedural Justice: Evidence From Stretch Budget, GlobalJournal of Business Research,Vol,4, pp:85-100.
32. Olabode,K. F., Myrick,D. (2012).The Nigerian Budgeting Process A Framework for Increasing Employment Performance, Mediterranean Journal of Social Sciences Vol. 3, PP,193-213.

33. Othman,R. (2012). Budgetary Participation: how it Affects Performance and Commitment, Accountancy Business and the Public Interest,PP: 53-73.
34. Owusu, E.E., Dwomoh, G. Collins, M., Yaa, G., Daniel, D. (2014). Assessing the Relationship between Budget Participation and Employees' Performance of Public Universities in Ghana: a Case of University of Education, International Journal of Academic Research in Accounting, Vol. ۴, pp: ۸۵-۹۵.
35. Scarlett, B. ( 2005). Management Accounting Performance Evaluation, CIMA Publication, pp:312-323.
36. Sholihin,M., Pike,R. (2013). Investigating the Determinants of Perceived Procedural Fairness in Performance Evaluation, Jamar Vol,11,pp,29-42.
37. Syahputra,Z (2014). Budget Participation on Managerial Performance: Related Factors in that influenced to Government's Employee, Journal of Economics and Sustainable Development,Vol,5,pp:95-99.
38. Zainuddin, S., Isa,C.R (2011). The Role Of Procedural Fairness In The Relationship Between Budget Participation And Motivation, Australian Journal of Basic and Applied Sciences, 5 (9): 1464-147.