



Research Article

Evaluating weaknesses and approaches to improve budgeting in companies: A systematic literature review

Sohrab Osta : Assistant Professor of Accounting, Ilam University, Ilam, Iran.
s.osta@ilam.ac.ir

Vahid Hasanbeigy: Ph.D. in Accounting, Department of Management. University of Tehran, Tehran, Iran.
hasanbeigy@ut.ac.ir

Abstract

Today, the business environment is facing a lot of uncertainty, and this increases the importance of budgeting in companies. This is why in recent years; various researches have been conducted in this field. The main research question is: "What are the budgeting improvement obstacles in companies? What are the budgeting weaknesses in companies? What are the budgeting improvement approaches?" So, we conducted this research in this field using a systematic literature review and based on PRISMA protocol. After screening papers based on eligibility criteria, 32 papers were finally approved as papers related to the purpose and research questions. For achieving the trustworthiness of data and research findings, while using valid databases and applying a systematic process in literature review, research input sources were present to two experts and in addition an attempt was made to provide a rich description of the research process. Then, by analyzing the selected papers, 9 weaknesses, 6 obstacles and 20 improvement approaches were extracted. Finally, considering the theoretical gap of existing researches, suggestions for future researches were presented.

Keywords: Budgeting, improve budgeting in companies, contingency theory, systematic literature review.

Introduction

Today, due to the process of globalization and the increase in the complexity of business, the business environment is associated with more uncertainty, so budgeting in organizations becomes more important than in the past. The design and implementation of an effective budgeting system requires that some of the criteria be determined for it, by identifying the weak points of the existing systems and introducing alternative methods for improvement. The studies conducted show that the literature of budgeting in companies has not been

reviewed in a systematic way and a clear picture of the studies in this field cannot be found. As a result, there was a need to evaluate and systematically review the research literature in this field. So, this paper aims to evaluate researches conducted in the field of budgeting and answer to these research questions: "What are the budgeting weaknesses? What are the budgeting improvement obstacles? And what are the improvement approaches?"

Methods & Material

Corresponding author

2322-3405 © The author(s) Publisher: University of Isfahan

This is an open access article under the [CC-BY-NC 4.0 License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)

 [10.22108/FAR.2023.137466.1964](https://doi.org/10.22108/FAR.2023.137466.1964)



We search journal papers about budgeting using a systematic literature review and based on PRISMA protocol. After screening papers based on eligibility criteria, 32 papers were finally approved.

Findings

Based on the analysis of the text of selected articles, the weaknesses of budgeting are as follows: budget inflexibility, poor employee participation, time consuming and costly budgeting processes, historical basis of budget, lack of foundations and reasonable assumptions, excessive focus on budget control, non-compliance of the budget with the strategy, improper performance evaluation system and non-control of the budget. In response to the second question of the research, barriers to improving budgeting are the impact of organizational cultures, managers' mental attitudes, outsourcing of budgeting processes, constraints imposed by stakeholders, the need to use IT infrastructure

and resistance to change. Finally, the answer to the third question of the research was in the form of 20 improvement strategies, the most important of which are: applying a participatory approach, using IT infrastructure, training managers, rolling forecast, beyond budgeting, Zero-based budgeting, using business analysis methods, scenario modeling, and minimizing the scope of budgeting.

Conclusion & Results

By evaluating and interpreting the budgeting literature, the weaknesses of budgeting and strategies to improve it have been expressed, and thus, a guide for designing optimal budgeting models has been presented. Also, by defining the theoretical gap of the existing literature, prominent fields for future research have been provided, which ultimately helps to analyze future research and applied trends in this field.

ارزیابی نقاط ضعف و راهکارهای بهبود بودجه‌ریزی شرکتی:

مروری نظام‌مند بر ادبیات علمی

سهراب استا^۱ ID: استادیار گروه حسابداری، دانشگاه ایلام، ایلام، ایران.

s.osta@ilam.ac.ir

وحید حسن‌بیگی: دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، ایران.

hasanbeigy@ut.ac.ir

چکیده

در عصر حاضر دنیای کسب و کار با عدم قطعیت بسیاری مواجه است و این موضوع، ضرورت بودجه‌ریزی در شرکت‌ها را دوچندان کرده است. به گونه‌ای که در چند سال اخیر، پژوهش‌های مختلفی در این زمینه انجام شده است. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر این است که به ارزیابی و تفسیر پژوهش‌های مذکور بپردازد و پاسخی برای این سه پرسش بیابد که در ادبیات علمی «چه نقاط وضعی برای بودجه‌ریزی در شرکت‌ها عنوان شده است؟ موانع بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها کدام است؟ و چه راهکارها یا مدل‌هایی به منظور رفع نقاط ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها مطرح شده است؟» به همین منظور، با استفاده از مرور نظام‌مند ادبیات و به کمک پروتکل پریزما، به جستجوی مقاله‌های منتشر شده در این زمینه پرداخته شد و پس از غربالگری آنها بر مبنای معیارهای احراز شرایط، در نهایت ۳۲ مقاله به عنوان مقاله‌های مرتبط با هدف و سوال‌های پژوهش مورد تأیید قرار گرفت. به منظور ارزیابی کیفیت داده‌ها و نتایج پژوهش و دستیابی به معیارهای قابلیت اعتماد ضمن استفاده از پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر و بکارگیری یک فرایند نظام‌مند در مرور ادبیات، منابع ورودی پژوهش به دو نفر از خبرگان نیز ارائه گردید و علاوه بر آن تلاش شد تا توصیف غنی از فرایند اجرایی پژوهش ارائه شود. در ادامه با تجزیه و تحلیل متن مقاله‌های منتخب، نسبت به استخراج ۹ مورد نقطه ضعف، ۶ مانع بهبود و ۲۰ راهکار بهبود اقدام گردید و در پایان با در نظر گرفتن خلاصه نظری پژوهش‌های موجود، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی ارائه شد.

واژه‌های کلیدی: بودجه‌ریزی، بهبود بودجه‌ریزی شرکتی، تئوری اقتضایی، مرور نظام‌مند ادبیات.



مقدمه

بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی پایه و اساس تکنیک‌های حسابداری مدیریت را تشکیل می‌دهند و از گذشته نقشی حیاتی در بسیاری از سیستم‌های کنترل مدیریتی سازمان‌ها ایفا کرده‌اند (Popesko et al., 2015). امروزه که دنیای تجارت به دلیل فرایند جهانی شدن و افزایش پیچیدگی‌های کسب و کار با عدم قطعیت بیشتری همراه است، بودجه‌ریزی در سازمان‌ها بیش از گذشته اهمیت پیدا می‌کند. دلیل این موضوع را باید در عنصر اصلی موفقیت سازمان‌ها در دنیای رقابتی امروزه جستجو کرد و آن، توانایی انطباق با محیط و حفظ مزیت رقابتی است. طبیعتاً دستیابی به این هدف مستلزم شناخت کامل محیط و ریسک‌ها و عدم قطعیت‌های مرتبط با آن و در نهایت، هدفگذاری دقیق به منظور ارائه محصولات و خدمات متمایز می‌باشد (Naveen, 2020). اینجاست که نقش بودجه‌ریزی برجسته می‌شود. چرا که اولین کارکرد بودجه‌ریزی این است که سازمان را در دستیابی به اهداف استراتژیک یاری نماید (Weygandt et al., 2012). به عبارت دیگر، لازم است که بودجه در راستای اهداف بلندمدت و استراتژیک تدوین شود. در غیر اینصورت، سازمان در خلق ارزش برای ذینفعان به عنوان مهمترین هدف استراتژیک خود ناکام خواهد ماند. کارکرد دوم بودجه‌ریزی این است که با شناسایی ریسک‌ها قبل از وقوع به طراحی و پیاده‌سازی سیستم‌های کنترلی و مدیریت ریسک و در نتیجه، ایجاد مزیت رقابتی پایدار برای سازمان کمک نماید (Weygandt et al., 2012). ناکارآمدی بودجه در این حوزه باعث می‌شود که ریسک‌های بالقوه به نحو مقتضی شناسایی نشوند و این موضوع به ویژه در شرایط عدم قطعیت باعث خواهد شد تا در آینده سازمان با تغییرات محیطی بسیاری مواجه شود (Naveen, 2020). در چنین شرایطی است که بودجه‌ریزی صحیح به سازمان کمک می‌کند تا تفکر آینده‌نگر را در خود تقویت نماید و به مزیت رقابتی دست یابد.

به عنوان سومین کارکرد بودجه‌ریزی باید گفت که بودجه مبنایی برای ارزیابی عملکرد فراهم می‌نماید (Weygandt et al., 2012). در صورتی که سازمان نتواند یک سیستم ارزیابی عملکرد دقیق طراحی نماید، امکان پایش عملکرد افراد را از دست می‌دهد و چه بسا از دستیابی به اهداف استراتژیک خود ناکام بماند.

به این ترتیب یک سیستم بودجه‌ریزی در صورتی اثربخش است که دستیابی به اهداف مذکور را میسر نماید. طبیعتاً طراحی و پیاده‌سازی چنین سیستمی مستلزم آن است که شاخص‌ها و معیارهایی برای آن در نظر گرفته شود و بدون شک با شناسایی نقاط ضعف سیستم‌ها و روش‌های موجود و معرفی روش‌های جایگزین برای بهبود آنها می‌توان به شاخص‌های مزبور دست یافت. بررسی‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که تاکنون ادبیات بودجه‌ریزی در شرکت‌ها به صورت نظام‌مند مرور نشده است و تصویر روشنی از تاریخچه مطالعات در این حوزه یافت نمی‌شود. در نتیجه نیاز بر آن شد که ادبیات پژوهش در این زمینه ارزیابی و بصورت نظام‌مند مرور شود. مهمترین سهم دانش‌افزایی پژوهش حاضر را می‌توان در دو مورد برشمرد: نخست؛ انجام این پژوهش به شرکت‌ها کمک می‌کند تا با مطالعه و آشنایی با خلاصه پژوهش‌های انجام شده در این حوزه، از نقاط ضعف و زمینه‌های بهبود بودجه‌ریزی آگاهی یابند. دوم؛ با مشخص کردن خلأ نظری ادبیات موجود، زمینه‌های برجسته برای پژوهش‌های آینده در این حوزه نیز ارائه می‌گردد که در نهایت به تجزیه و تحلیل روندهای آتی پژوهشی و کاربردی در این حوزه کمک می‌شود. در همین راستا، به منظور دستیابی به هدف پژوهش حاضر، سوال‌هایی به شرح ذیل تدوین شده که بر مبنای آنها، داده‌های مورد نیاز از متن مقاله‌های منتخب استخراج گردیده است:

۱. در ادبیات علمی، چه نقاط ضعفی برای بودجه‌ریزی در شرکت‌ها عنوان شده است؟
۲. در ادبیات علمی، چه موانعی برای بهبود بودجه‌ریزی

در شرکت‌ها عنوان شده است؟

۳. در ادبیات علمی، چه راهکارها یا مدل‌هایی به منظور رفع نقاط ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها مطرح شده است؟

لازم به توضیح است که در این مقاله، بررسی بودجه‌ریزی در شرکت‌های بخش خصوصی فعال در صنایع مختلف (به استثنای شرکت‌های خدماتی) که به طور مشخص فرایندهای بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی نقش با اهمیتی در آنها ایفا می‌کند، مد نظر بوده است.

پیشینه پژوهش

بودجه‌ریزی بعنوان یک ابزار برنامه‌ریزی به مدیریت کمک می‌کند تا در راستای ایجاد هماهنگی بین فعالیت‌های مختلف سازمان نسبت به تدوین اهداف اقدام نماید و به این ترتیب کلیه سطوح سازمان در راستای اهداف تعیین شده عمل کنند. از طرفی، با ایجاد یک سیستم هشدار اولیه به مدیریت کمک می‌کند تا قبل از بحرانی شدن شرایط، تغییرات لازم را در سازمان ایجاد نماید و در نتیجه، باعث افزایش هوشیاری مدیریت در خصوص فعالیت‌های سازمان و نیز آگاهی وی از تأثیر عوامل بیرونی، همچون روندهای اقتصادی بر این فعالیت‌ها می‌شود. پایه و اساس بودجه‌ریزی، پیش‌بینی است و به منظور افزایش قابلیت اتکای بودجه، لازم است تا اولاً پیش‌بینی‌ها دقیق باشند و ثانیاً اطلاعات مورد نیاز پیش‌بینی، از منابع مختلف سازمان جمع‌آوری گردد. لازمه تحقق این دو هدف آن است که نخست، در انجام پیش‌بینی‌ها مبانی و مفروضات واقع‌بینانه به کار گرفته شود. موضوعی که بر اساس پژوهش‌های انجام شده در اکثر شرکت‌ها دیده نمی‌شود و به عبارتی، شرکت‌ها اکثراً از مبنای تاریخی و مفروضات غیرمنطقی، بدون پشتیبان و بر مبنای حدس و گمان برای بودجه‌ریزی استفاده می‌کنند (Grabner & Moers, 2021; Hansen et al., 2003; Yakhou & Sulzen, 2010). این موضوع منجر به عدم انعطاف‌پذیری بودجه‌ریزی سنتی می‌شود. به این

مفهوم که بودجه‌ریزی سنتی قادر نیست به تغییرات محیطی واکنش به‌موقع از خود نشان دهد (Sohrabpour et al., 2021; Henttu, 2018; Dokulil et al., 2017; Popesko et al., 2015).

دومین عامل اثربخش به‌منظور افزایش قابلیت اتکای بودجه آن است که جریان اطلاعاتی صحیح برقرار شود تا اطلاعات در بین واحدهای سازمانی به اشتراک گذاشته شود (Walther & Skousen, 2009). به این ترتیب یک ساختار سازمانی مناسب باید برقرار شود؛ به نحوی که خطوط مسئولیت در سازمان مشخص باشد و از سیستم بودجه‌ریزی حمایت نماید. این کار کمک می‌کند تا بودجه در کلیه سطوح مدیریتی پذیرش شود. موضوعی که از آن با عنوان بودجه‌ریزی مشارکتی یاد می‌شود. به این معنی که مدیران کلیه سطوح سازمان، فرصت اتخاذ تصمیم و مشارکت در بودجه‌ریزی را داشته باشند. چرا که مدیران سطوح پایین نسبت به حوزه فعالیت خود دانش کافی دارند و می‌توانند برآوردهای واقع‌بینانه‌تری ارائه دهند. در نتیجه در جهت تحقق آن حداکثر تلاش خود را بکار می‌گیرند. در حالی که اگر بودجه به صورت یک‌طرفه از سوی مدیر ارشد سازمان به مدیران سطوح پایین‌تر ابلاغ شود، این مدیران بودجه را واقع‌بینانه قلمداد نکرده و چه بسا انگیزه خود را به منظور تحقق آن از دست می‌دهند (Walther & Skousen, 2009). در برخی محیط‌های سازمانی، رویکرد مشارکتی با ایجاد کمیته‌های بودجه پیاده‌سازی می‌شود. این کمیته‌ها متشکل از مدیران واحدهای مختلف سازمان و مسئول ایجاد هماهنگی بین واحدهای سازمانی هستند. به این ترتیب، اهداف کلیه واحدهای سازمانی جمع‌آوری شده و اهداف نهایی که در راستای اهداف استراتژیک سازمان است، در قالب سند بودجه تدوین می‌شود. در نتیجه ضمن مشارکت کلیه واحدهای سازمانی، امکان هماهنگی اهداف آنها نیز فراهم می‌گردد (Shim & Siegel, 2005). بر اساس پژوهش‌های انجام

و برخی دیگر، مانند کارت ارزیابی متوازن معیارهای مالی را با معیارهای غیرمالی مرتبط با مشتریان، فرایندهای داخلی و رشد و یادگیری ترکیب می‌کنند و در نتیجه می‌توانند مبنای بهتری برای ارزیابی عملکرد فراهم کنند (Flamholtz, Coveney and Cokins, 2014) ;
 1983 عسکری نژاد امیری، ۱۳۹۷). مشابه سایر جنبه‌های بودجه‌ریزی، سیستم ارزیابی عملکرد نیز به‌عنوان کارکرد مهم بودجه‌ریزی در برخی پژوهش‌ها مورد بررسی قرار گرفته و به نامناسب بودن آن در شرکت‌های مورد بررسی اذعان شده است (Popesko et al., 2015 ; Yakhou & Sulzen, 2010).

بر اساس تئوری اقتضایی، آنچه بیش از همه باعث ایجاد نقاط ضعف بودجه‌ریزی شده و به نوعی مانع بهبود محسوب می‌گردد، عمدتاً ناشی از فرهنگ‌های سازمانی است (Dokulil et al., 2020 ; Dokulil et al., 2011 ; Waal et al., 2017 ; Cardos, 2014). به عبارتی، فرهنگ سازمانی شدیداً روی طراحی سیستم‌های مدیریت، از جمله بودجه‌ریزی تأثیر می‌گذارد. از سوی دیگر، نگرش‌های ذهنی مدیران باعث می‌شود تا راهکارهای جایگزین برای بودجه‌ریزی سنتی کمتر مورد توجه شرکت‌ها قرار گیرد و به این ترتیب، مسیر بهبود بودجه‌ریزی دشوارتر گردد (Bourmistrov & Kaarbøe, 2017 ; Popesko et al., 2015 ; Grønhaug & Ims, 1988). ضمن اینکه برون‌سپاری فرایندهای بودجه‌ریزی و مقاومت در برابر تغییر باعث می‌شود تا تلاشی برای بهبود بودجه‌ریزی صورت نگیرد (Cardos, 2014 ; Mannes et al., 2021 ; Matsoso et al., 2021). با توجه به اینکه بر اساس پژوهش‌های مورد اشاره، نظام بودجه‌ریزی در شرکت‌ها با نقاط ضعفی همراه است و تاکنون یک سری موانع برای بهبود آن وجود داشته است، در این پژوهش تلاش شده تا این نقاط ضعف و موانع بهبود بررسی گردد و به‌عنوان یک دستاورد مهم، راهکارهایی برای بهبود بودجه‌ریزی ارائه شود.

شده، یکی از عملکردهای اصلی بودجه، برقراری روابط درون سازمانی است و مشارکت ضعیف کارکنان در فرایند بودجه‌ریزی روی این عملکرد تأثیر منفی می‌گذارد. موضوعی که به‌عنوان نقطه ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها از سوی برخی پژوهشگران مطرح شده است (Matsoso et al., 2021 ; Grabner & Moers, 2021 ; Merten, 2020 ; Yakhou & Sulzen, 2010 ; Hansen et al., 2003 ; Grønhaug & Ims, 1988).

اساساً دلیل وجودی بودجه‌ریزی این است که به‌عنوان یک ابزار کنترلی مدیریت استفاده می‌شود و کل فرایند آن، از تدوین اهداف گرفته تا تعیین استانداردها و ارزیابی عملکرد، در حقیقت به کنترل مدیریتی اشاره دارد. این ابزار به مدیریت کمک می‌کند تا اطمینان حاصل نماید که همه افراد سازمان آن چیزی را انجام می‌دهند که از آنها انتظار می‌رود. این موضوع به مقایسه نتایج واقعی عملیات با نتایج مورد انتظار اشاره دارد که خروجی سیستم کنترل داخلی را نشان می‌دهد. بنابراین می‌توان گفت که فرایند برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی عنصر جدایی‌ناپذیر کنترل‌های داخلی است (Lalli, 2012) و به منظور ایفای نقش کنترلی آن، لازم است تا با ایجاد یک سیستم بازخورد مناسب عملکرد واقعی با عملکرد بودجه‌ای مقایسه شده و هرگونه انحراف به‌صورت دقیق به سطوح مناسب مدیریتی گزارش شود. همچنین با توجه به مفهوم سنجش مسئولیت علت انحرافات و اشخاص مسئول این انحرافات نیز باید گزارش شود تا مدیریت در خصوص اقدامات اصلاحی یا راه‌حل‌های بالقوه تصمیم‌گیری نماید. به این ترتیب، امکان اجرای رویکرد مدیریت بر مبنای استثنا نیز فراهم می‌شود که بر اساس آن، تمرکز مدیریت ارشد بر انحرافات بودجه و نواحی دارای مشکل است. این فرایند در نهایت کمک می‌کند تا بودجه در ارزیابی عملکرد نقش قابل توجهی ایفا نماید. معیارهای مختلفی در ارزیابی عملکرد قابل استفاده است که برخی از آنها صرفاً بر معیارهای مالی، مانند نرخ بازده دارایی‌ها و سود باقیمانده تمرکز می‌کنند

روش پژوهش

در پژوهش حاضر به منظور بررسی مطالب علمی منتشر شده در زمینه بودجه‌ریزی شرکتی از روش مرور نظام‌مند ادبیات^۱ استفاده شده است. این روش به منظور ارزیابی و تفسیر پژوهش‌های مرتبط با یک موضوع، سوال پژوهشی یا یک پدیده خاص انجام می‌شود. علاوه بر این، کفایت و مربوط بودن پژوهش‌های انجام شده در یک حوزه خاص و یا نیاز به انجام پژوهش‌های بیشتر در آن حوزه مورد بررسی قرار می‌گیرد و از طرفی، در مواردی که شواهد متقاعدکننده‌ای برای حمایت از باورها و عقاید افراد در یک زمینه خاص وجود ندارد، این روش می‌تواند بسیار مفید باشد. از آنجا که مطالعات انجام شده تنها جنبه خاصی از یک پدیده بزرگتر را نشان می‌دهند، مزیت مرور نظام‌مند این است که پژوهش‌های پراکنده

حول یک موضوع خاص را تجمیع کرده و یافته‌های آنها را بصورت سازمان‌یافته تجزیه و تحلیل می‌کند و در نتیجه امکان ایجاد چشم‌انداز کامل موضوع مورد پژوهش را فراهم می‌سازد (Petticrew & Roberts, 2006)؛ (Silva, 2015). به منظور اجرای این روش در پژوهش حاضر از پروتکل پریزما^۲ استفاده شده است. این پروتکل، رهنمودی برای برنامه‌ریزی اجرای روش‌های مرور نظام‌مند و فراتحلیل است که حداقل آیت‌های لازم برای انجام پژوهش را مشخص می‌کند و از سوی دیگر، مبنایی برای غربالگری مقاله‌ها فراهم می‌سازد. این کار از طریق یک چک‌لیست به شرح نگاره ۱ انجام می‌شود (Moher et al., 2015 ; Liberati et al., 2009) پاینده و همکاران، ۱۳۹۸).

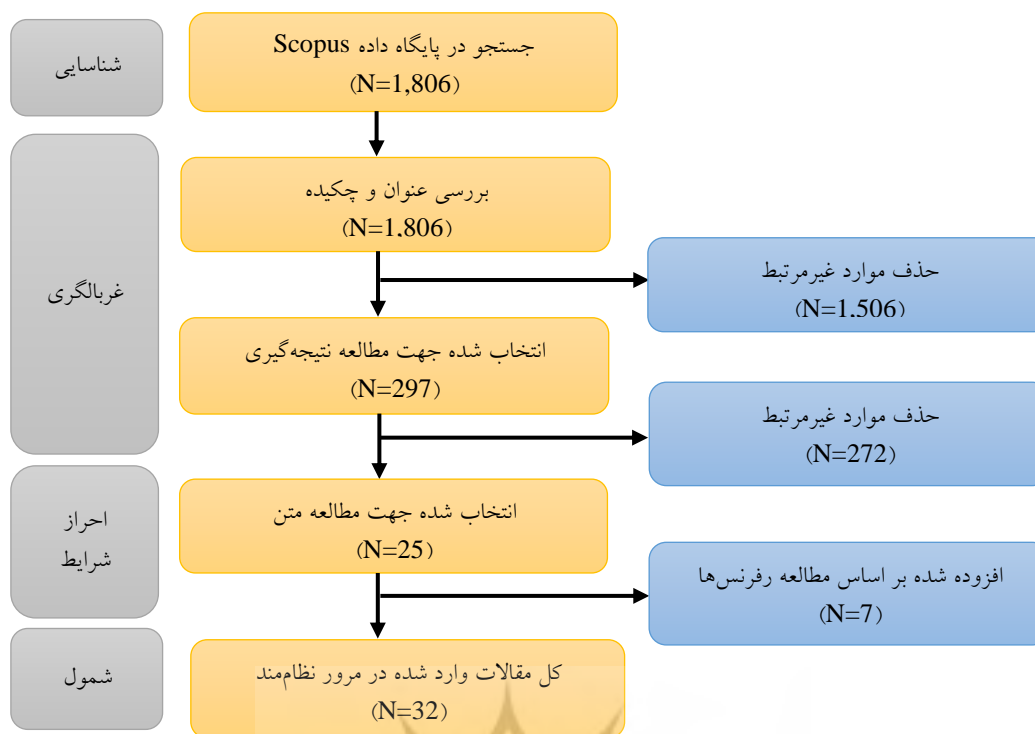
نگاره ۳. چک‌لیست اجرای روش مرور نظام‌مند ادبیات

Table 1. Systematic literature review method performing checklist

عنوان	توضیح
منابع اطلاعاتی	منابع اطلاعاتی جستجو شده در این پژوهش، صرفاً شامل مقالات می‌باشد. چرا که نتیجه کتاب‌ها معمولاً در مقالات ارائه می‌شود. همچنین صرفاً مقالات خارجی مد نظر بوده که از پایگاه داده Scopus استخراج شده است. لازم به ذکر است که با توجه به ابزارهای تحلیل استناد در این پایگاه داده، برتری آن نسبت به سایر پایگاه‌ها، مانند Web of Science قابل توجه است (هاشمی پطودی و همکاران، ۱۳۹۷).
معیارهای احراز شرایط	به منظور افزایش دقت انتخاب منابع اطلاعاتی، جستجوی کلیدواژه‌های مربوطه در عنوان، چکیده یا واژگان کلیدی مقالات انجام شده است. همچنین به جهت افزایش دامنه جستجو، محدودیتی در زمان و مکان انتشار مقالات اعمال نشده است. علاوه بر آن، صرفاً مقالات چاپ شده در مجلات معتبر مورد توجه قرار گرفته‌اند. به این ترتیب، این اطمینان حاصل می‌شود که مقالات داوری تخصصی شده و حداقل شرایط لازم برای انتشار را داشته‌اند. به علاوه اینکه، صرفاً مقالات به زبان انگلیسی جستجو شده‌اند و همچنین مقالاتی که دسترسی به نسخه اصل آنها بصورت رایگان مقدور نبوده، از شمول جستجو خارج شده‌اند. علت عدم استفاده از مقالات فارسی در بخش غربالگری مقالات توضیح داده شده است.
استراتژی جستجو	به منظور جستجوی مقالات، علاوه بر بکارگیری اصول جستجو در پایگاه داده Scopus، از رهنمود ارائه شده توسط باجانان و برایمن (2009) نیز استفاده گردید (Buchanan & Bryman, 2009) و بر همین اساس، دو گروه کلیدواژه در جستجوی مقالات بکار گرفته شد: ۱) کلیدواژه‌های «budget» و «forecast» که به منظور در نظر گرفتن اشکال متفاوت آنها، نشان ستاره (*) بعد از هر کدام استفاده شد. ۲) کلیدواژه‌های مرتبط با «سازمان» یا «شرکت»؛ دلیل استفاده از این کلیدواژه‌ها به هدف پژوهش حاضر، یعنی بررسی بودجه‌ریزی در شرکت‌ها برمی‌گردد. بنابراین مقالات

<p>مرتبط با بودجه‌ریزی دولتی مورد توجه قرار نگرفته است. در ادامه، دستور جستجو از طریق ابزار جستجوی پیشرفته پایگاه داده Scopus ارائه شده است:</p> <p>SUBJAREA (busi) (TITLE-ABS-KEY ((budget* OR forecast*) AND (corporat* OR firm OR compan* OR organi*ation)) AND (LIMIT-TO (SRCTYPE , "j")) AND (LIMIT-TO (OA , "all")) AND (LIMIT-TO (PUBSTAGE , "final")) AND (LIMIT-TO (DOCTYPE , "ar")) AND (LIMIT-TO (LANGUAGE , "English"))</p> <p>مفهوم هر یک از نمادها به شرح زیر است:</p> <table border="1" data-bbox="256 454 1099 813"> <tr> <td>دسته بندی موضوعی: کسب و کار، مدیریت و حسابداری</td> <td>SUBJAREA (busi)</td> </tr> <tr> <td>جستجو در عنوان، چکیده و واژگان کلیدی</td> <td>TITLE-ABS-KEY</td> </tr> <tr> <td>منبع جستجو: مجلات</td> <td>STTTTPP ,, ""</td> </tr> <tr> <td>جستجو در مقالات با دسترسی آزاد</td> <td>AA, "all"</td> </tr> <tr> <td>مرحله انتشار مقالات: نهایی</td> <td>PTTTTGG,, "fina"</td> </tr> <tr> <td>نوع سند مورد جستجو: مقاله</td> <td>OOTTPP ,, "a"</td> </tr> <tr> <td>زبان مقاله: انگلیسی</td> <td>AANGUGG,, "ng-hh"</td> </tr> </table>	دسته بندی موضوعی: کسب و کار، مدیریت و حسابداری	SUBJAREA (busi)	جستجو در عنوان، چکیده و واژگان کلیدی	TITLE-ABS-KEY	منبع جستجو: مجلات	STTTTPP ,, ""	جستجو در مقالات با دسترسی آزاد	AA, "all"	مرحله انتشار مقالات: نهایی	PTTTTGG,, "fina"	نوع سند مورد جستجو: مقاله	OOTTPP ,, "a"	زبان مقاله: انگلیسی	AANGUGG,, "ng-hh"	
دسته بندی موضوعی: کسب و کار، مدیریت و حسابداری	SUBJAREA (busi)														
جستجو در عنوان، چکیده و واژگان کلیدی	TITLE-ABS-KEY														
منبع جستجو: مجلات	STTTTPP ,, ""														
جستجو در مقالات با دسترسی آزاد	AA, "all"														
مرحله انتشار مقالات: نهایی	PTTTTGG,, "fina"														
نوع سند مورد جستجو: مقاله	OOTTPP ,, "a"														
زبان مقاله: انگلیسی	AANGUGG,, "ng-hh"														
<p>با پیاده‌سازی استراتژی جستجو به شرح فوق، ۱۸۰۶ مقاله استخراج گردید و اطلاعات کتاب‌شناختی آنها در قالب فایل CSV دریافت شد. در گام دوم به مطالعه عنوان و چکیده مقالات پرداخته شد و موارد نامرتبط با هدف پژوهش (به تعداد ۱،۵۰۹ مقاله) حذف گردید. گام سوم به مطالعه بخش نتیجه‌گیری مقالات اختصاص داشت و نتیجه آن حذف ۲۷۲ مقاله غیرمرتبط بود. در گام آخر، متن کامل مقالات باقیمانده مطالعه گردید و با انتخاب ۷ مقاله اضافی بر اساس منابع معرفی شده در متون مذکور، در نهایت ۳۲ مقاله به عنوان مقالات مرتبط با هدف و سوالات پژوهش مورد تأیید قرار گرفت. فرایند جستجو و انتخاب مقالات در شکل ۱ نشان داده شده است.</p> <p>لازم به توضیح است که غربالگری صورت گرفته شامل مقالات داخلی نیز بوده است، ولی به علت عدم ارتباط موضوعی این مقالات به پژوهش حاضر، از ادامه فرایند بررسی حذف شدند. به این معنی که در غربالگری صورت گرفته بر اساس عنوان و چکیده، ۳۶ مقاله داخلی انتخاب گردید که پس از مطالعه بخش نتیجه‌گیری، تنها ۳ مقاله باقی ماند که به بررسی تأثیر یک متغیر مستقل بر بودجه‌ریزی پرداخته بودند. با در نظر گرفتن هدف پژوهش حاضر که به شناسایی نقاط ضعف، موانع و راهکارهای بهبود بودجه‌ریزی در شرکتها پرداخته است، عملاً این ۳ مقاله از دایره بررسی خارج گردید و صرفاً به مقالات خارجی پرداخته شد.</p>	<p>غربالگری مقالات</p>														
<p>به منظور جمع‌آوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای بر مبنای سوالات پژوهش طراحی گردید و پاسخ‌های مرتبط با این سوالات از متن مقالات استخراج گردید. در شکل ۳ میزان پوشش هر یک از سوالات پژوهش در مقالات منتخب نشان داده شده است.</p>	<p>فرایند جمع‌آوری داده‌ها</p>														
<p>داده‌های مستخرج از مقالات مبتنی بر محتوای آنها در پاسخ به سوالات پژوهش بوده است. در همین راستا، بخش‌های مرتبط با روش پژوهش در مقالات کمتر مورد توجه قرار گرفت. علاوه بر آن، به منظور توصیف مقالات مطالعه شده، داده‌های مربوط به سال انتشار مقالات و همچنین رتبه استناددهی به آنها در مجلات مربوطه ارائه شده است.</p>	<p>داده‌ها</p>														

فرایند جستجو و انتخاب مقالات در شکل ۱ نشان داده شده است:



شکل ۱. فرایند جستجو و انتخاب مقالات

Figure 1. Papers searching and selecting process

اساس نوشتارهای Guba & Lincoln (1985) [نقل از رضاپور نصرآباد، ۱۳۹۵؛ عباس‌زاده، ۱۳۹۰؛ محمدپور، ۱۳۸۸] استفاده شده است. در همین راستا، به منظور احراز معیارهای قابلیت اعتماد در این پژوهش اقدامات ذیل انجام شده است:

۱. استفاده از پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر و بکارگیری یک فرایند نظام‌مند در مرور ادبیات؛ که به افزایش باورپذیری پژوهش کمک خواهد کرد.
۲. مستندسازی و توصیف غنی فرایند پژوهش و اقدامات انجام شده؛ که معیارهای انتقال‌پذیری و تأییدپذیری پژوهش را برآورده می‌سازد.
۳. ارائه منابع ورودی پژوهش به دو نفر از خبرگان (اعضای هیئت علمی)؛ که این موضوع به افزایش اطمینان‌پذیری پژوهش منجر می‌شود.

یافته‌های پژوهش

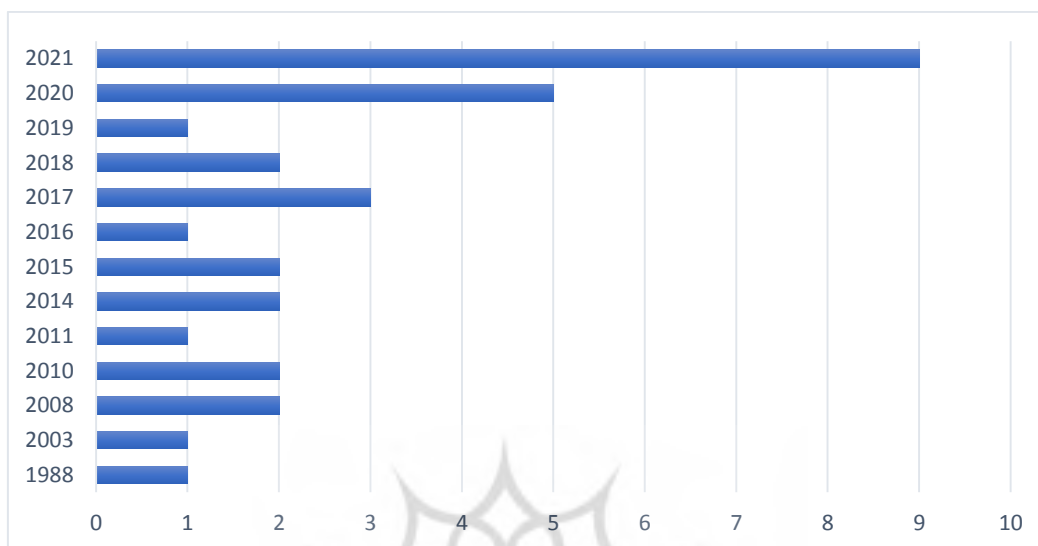
تجزیه و تحلیل توصیفی مقالات

توصیف مقالات بر اساس سال انتشار در شکل ۲ نشان داده شده است. همانگونه که مشخص است حدود

مطالعات مروری می‌توانند کمی یا کیفی باشند. نوع کیفی این مطالعات تقریباً یک شاخه جدید پژوهش است و روش‌های آن در حال تکامل است. اما دو نوع گسترده از مطالعات مروری کیفی وجود دارند؛ نخست، مطالعات یکپارچه، که به تجمیع یا تلخیص داده‌ها می‌پردازند و دوم، مطالعات تفسیری، که داده‌ها را تفسیر می‌کنند و یکی از انواع آن مفاهیم اصلی مطالعات کمی و کیفی را تجمیع کرده و از طریق یک فرایند تفسیری به یکپارچه‌سازی شواهد کمی و کیفی کمک می‌کند. بطور کلی مطالعات مروری کیفی از طریق یک دیدگاه استقرایی امکان ایجاد مفاهیم جدید را فراهم می‌آورند و به این ترتیب به ایجاد یک نظریه کمک می‌کنند که از طریق آن مفاهیم توضیح داده می‌شوند (Seers, 2012). از آنجا که در این پژوهش علاوه بر تجمیع داده‌های مطالعات مختلف، تلاش شده تا به تفسیر و یکپارچه‌سازی شواهد کمی و کیفی پرداخته شود، می‌توان آن را در زمره مطالعات مروری کیفی به شمار آورد. در نتیجه به منظور ارزیابی کیفیت پژوهش از معیارهای قابلیت اعتماد، شامل باورپذیری، انتقال‌پذیری، تأییدپذیری و اطمینان‌پذیری بر

این زمینه نیز بیشتر انجام شده و بنابراین مسائل و موضوعات به‌روزتری در خصوص بودجه‌ریزی در این مقالات مطرح شده است که این موضوع می‌تواند نقطه عطفی برای پژوهش حاضر باشد.

نیمی از مقالات بررسی شده، در دو سال اخیر (سال ۲۰۲۰ و ۲۰۲۱) چاپ شده‌اند که این موضوع حاکی از آن است که با توجه به شرایط پرنوسان سال‌های اخیر و افزایش اهمیت بودجه‌ریزی در سازمان‌ها، پژوهش در



شکل ۲. توصیف مقالات بر اساس سال انتشار

Figure 2. Describing the papers based on year published

اطلاعات مربوط به رتبه‌بندی مجلات نشان می‌دهد که اکثر مجلاتی که برای استخراج مقالات در این پژوهش استفاده شده‌اند، در کوارتیل اول و دوم قرار دارند که نشان از اعتبار بالای مجلات است. در نگاه ۲ تعداد مقالات هر مجله به همراه شاخص H بر اساس رتبه‌بندی SJR در سال ۲۰۲۰ ارائه شده است.

نگاره ۴. تعداد مقالات هر مجله به همراه H-index سال ۲۰۲۰

Table 2. Number of papers of the journals with H-index 2020

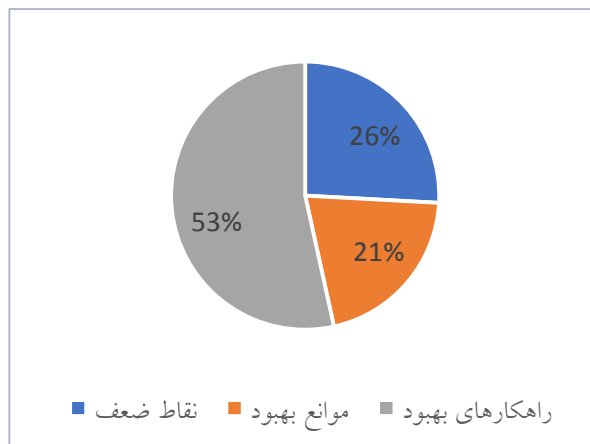
مجله (H-index)	تعداد مقاله از هر مجله
International Journal of Production Economics (185), Technological Forecasting and Social Change (117), International Journal of Hospitality Management (122), Business Research (21), Management Accounting Research (88), Journal of Behavioral Decision Making (76), Journal of Applied Accounting Research (23), Transformations in Business & Economics (20), Journal of Accounting in Emerging Economies (7), Corporate Ownership and Control (-), Cuadernos de Gestion (12), Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (14), SEA- practical application of science (-), Brazilian Business Review (4), Estudios Gerenciales (12)	۱
Contemporary Accounting Research (99), Journal of Management Accounting Research (23), Oeconomia Copernicana (13), Revista de Contabilidade e Organizacoes (-), Universal Journal of Accounting and Finance (-), Journal of Accounting and Organizational Change (27)	۲
Journal of Management Control (18)	۵

است. به همین منظور در شکل ۳ میزان پوشش سوالات پژوهش در مقالات منتخب ارائه شده است و در ادامه به تجزیه و تحلیل مقالات بر اساس سوالات پژوهش

تجزیه و تحلیل محتوایی مقالات

تجزیه و تحلیل مقالات منتخب بر اساس سوالات پژوهش و به منظور یافتن پاسخ‌هایی برای آنها انجام شده

پرداخته شده است. همانگونه که مشخص است، در مقالات بررسی شده، راهکارهای بهبود بیشتر مورد بحث قرار گرفته‌اند.



شکل ۳. میزان پوشش سوالات پژوهش در مقالات منتخب

Figure 3. research questions covering in the selected papers

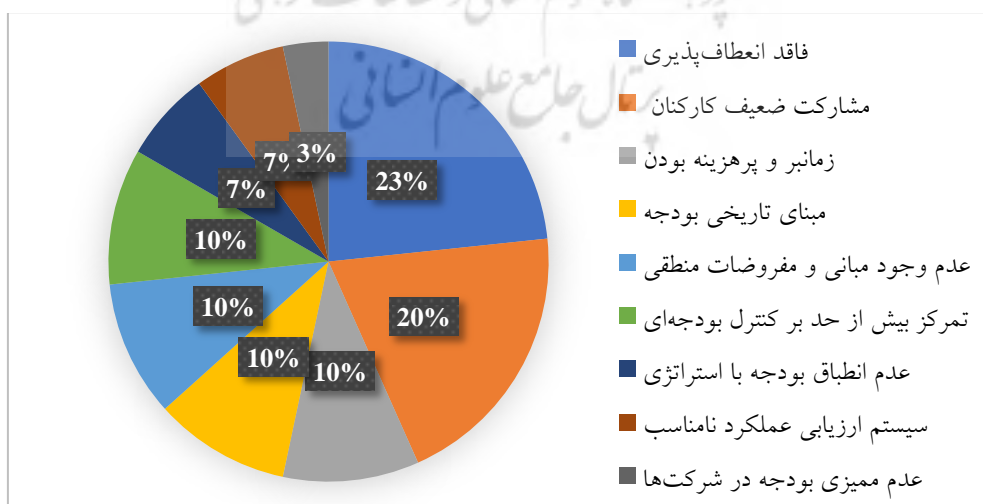
نقاط ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها

در پاسخ به اولین سوال پژوهش، عمده‌ترین نقطه-ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها که در تعداد زیادی از مقالات منتخب به آن اشاره شده است، عدم انعطاف-پذیری بودجه می‌باشد. این موضوع به صورت ناتوانی بودجه‌ریزی سنتی در واکنش به محیط در حال تغییر مطرح شده است که توانایی انطباق شرکت‌ها در برابر شرایط تجاری غیرمنتظره عصر حاضر را کاهش می‌دهد (Sohrabpour et al., 2021; Henttu, 2018; Dokulil et al., 2015; Popesko et al., 2017). عده‌ای معتقدند که عدم انعطاف‌پذیری بودجه از آنجا ناشی می‌شود که تدوین و بروزرسانی بودجه‌ها معمولاً بصورت مستمر صورت نمی‌گیرد و اغلب بصورت سالانه و بر مبنای سال تقویمی انجام می‌شود که این افق زمانی در شرایط پرنوسان عصر حاضر یک افق بلندمدت محسوب می‌شود. در چنین شرایطی بودجه‌ریزی مانعی برای تغییر محسوب می‌شود (Naveen, 2020; Dokulil et al., 2017; Yakhou & Sulzen, 2010; Hansen et al., 2003). یکی دیگر از نقاط ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها، مشارکت ضعیف کارکنان در فرایند بودجه‌ریزی است (Matsoso et al., 2021; Grabner & Moers, 2021; Merten, 2020; Yakhou & Sulzen, 2010; Hansen et al., 2003; Grønhaug & Ims, 1988). بر اساس این پژوهش‌ها، این امر باعث از بین

رفتن یکی از عملکردهای اصلی بودجه، یعنی برقراری روابط درون سازمانی می‌شود. به عبارتی، این موضوع سبب می‌شود تا در تدوین بودجه‌ها بیشتر به تعیین حد و مرزهای درون سازمانی توجه شود و اشتراک دانش و اطلاعات مد نظر نباشد. بلکه تمرکز اصلی بر ایجاد خطوط دستوری و کنترلی بالا به پایین باشد. در نتیجه بودجه‌ریزی به یک فرایند بوروکراتیک تبدیل می‌شود، روی درک بودجه‌ریزی در بین کارکنان تأثیر منفی می‌گذارد، نوآوری و خلاقیت را محدود می‌کند و باعث ایجاد رفتارهای بازی‌گونه و مخرب می‌شود. چرا که افراد احساس می‌کنند فاقد توانایی ایجاد ارزش هستند. علاوه بر این، بکارگیری رویکرد غیرمشارکتی در تدوین اهداف، رفتارهای رانت‌خواهی و لابی‌گری مدیران را به همراه دارد. به این معنی که افرادی که در فرایند بودجه‌ریزی مشارکت دارند، رفتارهای فرصت‌طلبانه دارند و صرفاً منافع خود را در نظر می‌گیرند. در نتیجه می‌توانند برای دریافت منابع بیشتر و تعیین اهداف عملکردی آسان‌تر لابی کنند و بنابراین ارتباط بین بودجه واحد و عملکرد فروش آن مشخص نیست. دسته‌ای دیگر از پژوهش‌ها (Bergmann, 2020; Dokulil et al., 2017; Hansen et al., 2003) به زمانبر و پرهزینه بودن بودجه‌ریزی سنتی اشاره کرده‌اند و یافته‌های آنها حاکی از آن است که زمان تهیه بودجه در اکثر شرکت‌ها بیشتر از ۴

مقاصد کنترلی می‌تواند باعث ایجاد یک تله عملکردی^۳ شود؛ به این معنی که تمرکز بیش از حد بر تحقق اهداف بودجه‌ای منجر به بهبود عملکرد نمی‌شود. چرا که کنترل-های بودجه‌ای سنتی در ایجاد یک استاندارد عملکردی بالا بر اساس موفقیت در رقابت شکست می‌خورند؛ به این دلیل که معیار اندازه‌گیری موفقیت در این رویکرد، یک هدف ثابت است. همچنین از آنجا که در این رویکرد، معیارهای مالی عملکرد بیشتر مد نظر است، پاسخگو کردن پرسنل در برابر مشتریان کار دشواری است (Hansen et al., 2003 ; Popesko et al., 2015; Bourmistrov & Kaarbøe, 2017). سایر نقاط ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها شامل عدم انطباق بودجه با استراتژی (Hansen et al., 2003 ; Yakhou & Sulzen, 2010)، عدم تمیزی بودجه در شرکت‌ها (Jones, 2008) و سیستم ارزیابی عملکرد نامناسب (Popesko et al., 2010 ; Yakhou & Sulzen, 2015) است که بر اساس تجزیه و تحلیل مقالات منتخب استنباط گردید. در شکل ۴ نقاط ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها و درصد فراوانی هریک از آنها در مجموعه مقالات منتخب ارائه شده است.

هفته به طول می‌انجامد و همین موضوع سبب می‌شود تا بودجه‌ریزی ارزش افزوده ایجاد نکند. در برخی پژوهش‌ها (Naveen, 2020 ; Cardoso, 2014; Grønhaug & Ims, 1988) مبنای تاریخی بودجه به عنوان نقطه ضعف آن اشاره شده است و بیان شده که بر اساس تئوری‌های شناخت اجتماعی شرکت‌ها سوگیرانه به محیط خود توجه می‌کنند و شدیداً تحت تأثیر رفتارها و انتظارات گذشته‌اند. به عبارتی، بسیاری از مدیران ارشد به منظور پیش‌بینی آینده به تجارب سال‌های گذشته تکیه می‌کنند. همچنین بر اساس برخی پژوهش‌ها بودجه‌ها مبنای و مفروضات منطقی ندارند. به عبارت دیگر، تدوین بودجه بر اساس مفروضات غیر منطقی، بدون پشتیبان و عمدتاً از طریق حدس و گمان انجام می‌شود. در نتیجه بودجه اولیه بصورت صحیح تخصیص داده نمی‌شود و با توجه به محدودیت منابع، این امر سبب می‌شود تا بازتخصیص بودجه برای برخی واحدهای سازمانی (به دلیل دریافت اطلاعات جدید) منجر به بازتخصیص برای سایر واحدها هم شود. که این موضوع نه تنها باعث بهبود عملکرد نمی‌شود، بلکه حتی ممکن است اثرات تخصیص نادرست اولیه را هم کاهش ندهد (Grabner & Moers, 2021 ; Hansen et al., 2003; Yakhou & Sulzen, 2010). از سوی دیگر، استفاده از بودجه‌های سنتی برای



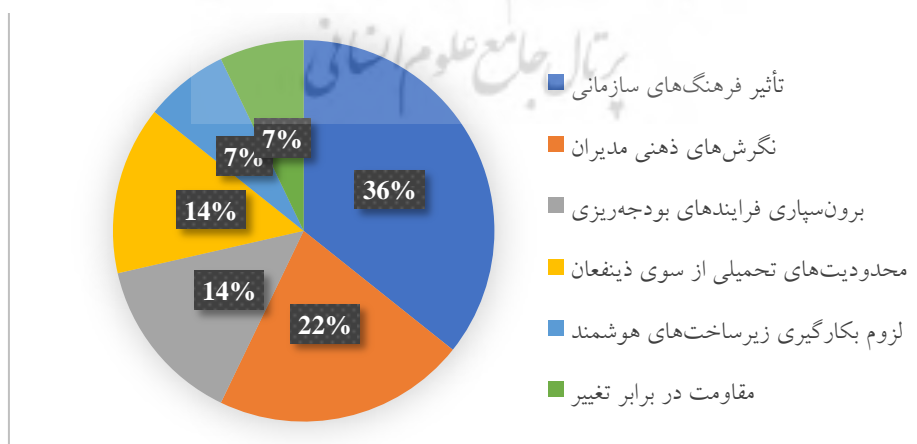
شکل ۴. نقاط ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها و درصد فراوانی آنها در مجموعه مقالات منتخب

Figure 4. Budgeting weaknesses in companies and their frequency in the selected papers

موانع بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها

دومین سوال پژوهش به موانع بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها می‌پردازد و بر اساس ارزیابی مقالات منتخب، عمده‌ترین مانع بهبود بودجه‌ریزی، به تأثیر فرهنگ‌های سازمانی مربوط است. چرا که بر اساس تئوری اقتضایی سبک رهبری و ساختار سازمانی به عوامل متعدد داخلی و خارجی مانند اندازه شرکت، نحوه انطباق با محیط و تغییرات محیطی بستگی دارد. در نتیجه طراحی هرگونه سیستم کنترلی و مدیریتی، مانند بودجه‌ریزی نیز بایستی با محیط سازمانی مطابقت داشته باشد و نباید آن را مجزا از محیط سازمان در نظر گرفت (Misiura, 2015 ; Jones, 2008). بنابراین، بکارگیری روش‌های جدید بودجه‌ریزی مستلزم هماهنگی آنها با فرهنگ، ساختار و پیشینه سازمان، زیرساخت‌های IT و سایر نیازهای داخلی آن است. به همین دلیل روش‌های جایگزین بودجه‌ریزی سنتی به عنوان یک راه‌حل استاندارد برای مشکلات بودجه‌ریزی در همه سازمان‌ها به شمار نمی‌روند و بهبود فرایندهای بودجه‌ریزی شدیداً به فرهنگ سازمانی وابسته است (Dokulil et al., 2020 ; Dokulil et al., 2017; Cardoso, 2014; Waal et al., 2011). مانع دیگر به نگرش‌های ذهنی مدیران شرکت‌ها برمی‌گردد. به این معنی که مدیران عملیاتی و ارشد نگرش و تفاسیر

متفاوتی نسبت به بحران و فعالیت‌های بودجه‌ریزی دارند و در نتیجه راه‌حل‌های گوناگونی برای برون‌رفت از بحران پیشنهاد می‌کنند. ضمن اینکه نسبت به محدودیت‌های بودجه‌ریزی سنتی و روش‌های جایگزین برای ارزیابی عملکرد دانش اندکی وجود دارد و همین موضوع سبب شده تا بودجه‌های سنتی بیشتر استفاده شوند (Bourmistrov & Kaarbøe, 2017 ; Popesko et al.,) همچنین برخی شرکت‌ها فرایندهای بودجه‌ریزی را برون‌سپاری می‌کنند که این کار علاوه بر افشای اطلاعات حساس و به خطر افتادن مزیت رقابتی شرکت، باعث می‌شود تا تلاشی برای بهبود بودجه‌ریزی صورت نگیرد (Mannes et al., Matsoso et al., 2021; 2021). محدودیت‌های تحمیلی از سوی ذینفعانی مانند بانک‌ها، اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران خارجی (Jones, 2008 ; Dokulil et al., 2020) ، لزوم بکارگیری زیرساخت‌های هوشمند به منظور بهبود بودجه‌ریزی (Bergmann, 2020) و مقاومت در برابر تغییر (Cardoso, 2014) از دیگر موانعی بود که به منظور بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها به آنها اشاره گردید. شکل ۵ موانع بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها به همراه درصد فراوانی آنها در مجموعه مقالات منتخب را نشان می‌دهد.



شکل ۵. موانع بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها و درصد فراوانی آنها در مجموعه مقالات منتخب

Figure 5. Budgeting obstacles in companies and their frequency in the selected papers

یک سری شاخص‌ها و بکارگیری تکنیک‌ها و ابزارهایی است که علاوه بر رفع محدودیت‌ها و نقاط ضعف

راهکارهای بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها

بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها مستلزم در نظر گرفتن

اینترنت وجود داشته باشد. در این راستا انتخاب یک راهکار تحت وب برای بودجه‌ریزی و همچنین یکپارچه‌سازی آن با سیستم‌های مدیریت فرایندهای تجاری و هوش تجاری می‌تواند افزایش کارایی در تدوین بودجه را در پی داشته باشد (Naveen, 2020).

یکی دیگر از راهکارهایی که برای بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها مطرح شده است، حفظ منابع کمیاب از طریق کنترل‌های قوی و اثربخش بودجه است که این امر مستلزم دانش و شایستگی‌های مدیریتی است. دستیابی به این هدف مستلزم آن است که مدیران شرکت به این باور برسند که کنترل‌های بودجه از اهمیت بالایی برخوردارند و نقش قابل توجهی در کمک به تحقق اهداف سازمانی دارند. بر این اساس آموزش مدیران در زمینه بودجه‌ریزی یکی از اقداماتی است که می‌توان در این زمینه انجام داد و یکی از عناصر اصلی آموزش، باید در زمینه شناسایی انحرافات باشد. این کار باعث افزایش دانش و درک مدیران نسبت به کنترل‌های بودجه‌ای در بلندمدت می‌شود و انعطاف‌پذیری و بموقع بودن در واکنش به تغییرات محیط تجاری را به همراه دارد (Matsoso et al., 2021; Hariyanti et al., 2021; Knardal & Bjørnenak, 2020; Popesko et al., 2015; Libbya & Lindsay, 2010; Jones, 2008).

بودجه‌ریزی و پیش‌بینی غلطان^۴ یا مستمر که با یک افق ۱۲ ماهه بودجه را بروزرسانی می‌کند، به عنوان راهکار دیگری برای بهبود بودجه‌ریزی مطرح شده است (Henttu, 2018; Cardos, 2014; Yakhou & Sulzen, 2010). بر اساس پژوهش ناوین (2020) نحوه اجرای این تکنیک باید به این صورت باشد که سازمان در انتهای هر ماه یا هر فصل با در نظر گرفتن تغییرات جدید در محیط تجاری و اقتصادی، به تعدیل پیش‌بینی‌ها برای یک سال آتی اقدام کند. این کار بهبود شفافیت روندها، بهبود شناسایی انحرافات و افزایش پاسخگویی مدیران را به دنبال دارد (Naveen, 2020). در همین راستا، هنتو (2018) به ارائه دو مدل انعطاف‌پذیر پیش‌بینی غلطان پرداخته است. مدل اول، نوع واکنشی برنامه‌ریزی^۵ است

بودجه‌ریزی سنتی، امکان پیاده‌سازی یک سیستم بودجه‌ریزی بهینه را برای سازمان فراهم آورد. یکی از شاخص‌هایی که در مقالات مورد بررسی بیشتر مورد توجه قرار گرفت، بکارگیری رویکرد مشارکتی در بودجه‌ریزی است. این رویکرد یک چارچوب واقع‌بینانه برای فرایند هدفگذاری سالیانه فراهم می‌کند و علاوه بر آن باعث می‌شود تا اهداف و پیش‌بینی‌ها مورد پذیرش کارکنان قرار گیرد (Grabner & Moers, 2021; Henttu, 2018). چرا که با ایجاد یک جریان اطلاعاتی اطمینان حاصل می‌شود که اهداف سازمان بصورت واضح توسط کارکنان درک شده و انگیزه‌های لازم برای تحقق آنها در بین پرسنل ایجاد شده است. این جریان اطلاعاتی باعث می‌شود تا افراد تصور کنند در فرایند بودجه‌ریزی سازمان تأثیرگذارند. در نتیجه هم تخصیص منابع بصورت بهینه صورت می‌گیرد و هم عملکرد افراد بهبود می‌یابد. ضمن اینکه تعهد سازمانی افراد نیز افزایش می‌یابد (Matsoso et al., 2021; Fortuna, 2021; Hariyanti et al., 2021; Monteiro et al., 2021; Naveen, 2020; Lunardi et al., 2019; Laitinen et al., 2016; Lorain et al., 2015; Jones, 2008).

نتیجه ارزیابی پژوهش‌ها نشان می‌دهد که پیاده‌سازی زیرساخت‌های IT از جمله ابزارهای مورد نیاز به منظور بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها محسوب می‌شود (Maiga et al., 2014; Yakhou & Sulzen, 2010). بکارگیری زیرساخت‌های IT باعث کاهش هزینه جمع‌آوری و پردازش داده‌ها، تسهیل و خودکارسازی فرایندهای بودجه‌ریزی، کاهش زمان بودجه‌ریزی و دسترسی راحت‌تر به اطلاعات مدیریتی می‌شود و با ایجاد انگیزه در پرسنل، عاملی در جهت بهبود عملکرد آنهاست (Fortuna, 2021; Hariyanti et al., 2021; Dokulil et al., 2017; Popesko et al., 2015; Libbya & Lindsay, 2010). علاوه بر این تکنولوژی نقش مهمی در انجام پیش‌بینی‌های بموقع دارد. در نتیجه با افزایش دورکاری پرسنل، شرکت‌ها باید به فکر ابزارهایی باشند که در هر منطقه جغرافیایی امکان دسترسی به آن از طریق

که در پژوهش ماتسوسو و همکاران (2021) نیز مطرح شده است. در این مدل، پیش‌بینی غلطان و بودجه‌ریزی سالیانه یکپارچه می‌شوند و وظایف برنامه‌ریزی و ارزیابی با تمرکز بر ارزیابی انجام می‌شوند. این سیستم دوگانه امکان بکارگیری منابع و رویه‌های یکسان را در سراسر سازمان فراهم می‌کند. ضمن اینکه با تمرکز بر گزارش انحرافات و برنامه‌ریزی اقدامات اصلاحی به ایجاد یک مکانیسم واکنشی مناسب کمک می‌کند. مدل دوم پیش‌بینی غلطان، نوع پیشگیرانه برنامه‌ریزی^۶ است. در این مدل توجه سازمان به مرحله قبل از برنامه‌ریزی است و در آن، فرایند هدفگذاری سالیانه و پیش‌بینی غلطان با توجه به هدف آنها از هم تفکیک می‌شوند و علاوه بر بکارگیری اطلاعات پیشگیرانه در برنامه‌ریزی، اقدامات پیشگیرانه نیز بر مبنای این اطلاعات در نظر گرفته می‌شود (Henttu, 2018 ; Matsoso et al., 2021).

برخی پژوهش‌ها به ارائه راهکارهایی به منظور بهبود هدفگذاری پرداخته‌اند. به عنوان مثال یافته‌های کولز و همکاران (2017) حاکی از آن است که اهداف سازمانی باید چالش‌برانگیز و واضح باشند. از طرفی پیشرفت در دستیابی به آنها با بازخورد مناسب همراه باشد (Cools et al., 2017). همچنین بر اساس تئوری هدفگذاری باید بین هدفگذاری و انگیزش پیوند برقرار شود. چرا که ارتباط بین انگیزش و بودجه حائز اهمیت است و باید در تدوین بودجه به آن توجه شود (Matsoso et al., 2021 ; Grønhaug & Ims, 1988). علاوه بر این شرکت‌ها باید رویه‌هایی را اتخاذ کنند تا تصویر واقعی عملکرد خود را در بودجه‌ها لحاظ کنند. به همین منظور باید روی شناسایی مسئله تمرکز کنند تا تصویر واقعی محیط و فرصت‌ها و تهدیدهای پیش رو را ببینند. در همین راستا ناوین (2020) مدل هدفگذاری نسبی را به عنوان راهکاری برای بهبود بودجه‌ریزی مطرح کرده و به این نتیجه رسیده است که در دنیای غیر قابل پیش‌بینی عصر حاضر، شرکت‌ها باید به جای تعیین اهداف بودجه‌ای مطلق و دقیق، بر اهداف کلی‌تر و نسبی تمرکز کنند تا

انعطاف‌پذیری لازم را داشته باشند. به عبارتی، بودجه‌ریزی باید تا حد امکان در سطح بالایی از انتزاع صورت گیرد. به عنوان مثال، برنامه‌ریزی در سطح یک بخش تجاری یا منطقه جغرافیایی انعطاف‌پذیری بیشتری برای شرکت فراهم می‌کند، در حالی که پیش‌بینی بلندمدت در سطح محصول یا یک واحد عملیاتی خیلی اثربخش نیست. همچنین در صورت امکان می‌توان از مقایسه‌های برون سازمانی، مانند سهم بازار، بازده سرمایه در مقایسه با رقبای بازده نسبی سهامداران استفاده کرد. هرچند که استفاده از شاخص‌های درون‌سازمانی، مانند مقایسه حاشیه سود واحدهای عملیاتی با یکدیگر نیز می‌تواند سودمند باشد (Naveen, 2020).

روند کنونی پژوهش‌ها بکارگیری سیستم‌های بودجه‌ریزی انعطاف‌پذیر و غیر متمرکز را نشان می‌دهد که تمرکز آنها بر استفاده از شاخص‌های کلیدی عملکرد است (Popesco et al., 2015). به همین دلیل برخی پژوهش‌ها رویکرد فراتر از بودجه‌ریزی^۷ را پیشنهاد داده‌اند که به عنوان یک رویکرد بهبودیافته بودجه‌ریزی در جهت افزایش صحت بودجه‌ریزی و پیش‌بینی به شمار می‌رود (Yakhou & Sulzen, 2010 ; Cardos, 2014).

در همین راستا هانسن و همکاران (۲۰۰۳) این رویکرد را در قالب دو فاز اجرایی تشریح کرده‌اند. در فاز اول، به منظور ارزیابی عملکرد و ایجاد انگیزه، به جای استفاده از استانداردهای بودجه ایستا، باید به استانداردهای نسبی عملکرد^۸ یا شاخص‌های عملکرد توجه شود. رادیکال-ترین تغییر پیشنهادی مربوط به فاز دوم و آن، نادیده گرفتن کنترل‌های بودجه‌ای سنتی و کاهش تمرکز سازمان است. در این فاز، کنترل نتیجه‌محور که در بودجه‌ریزی سنتی مورد توجه است، باید به کنترل بر اساس ارزش‌ها و مأموریت‌های سازمان، آیین رفتار حرفه‌ای، آموزش و غیره تغییر یابد. در نتیجه باید سیستم ارزیابی عملکرد تغییر یابد و سازمان غیرمتمرکز شود. در این راستا رویکرد بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت^۹ می‌تواند همزمان با رویکرد فراتر از بودجه‌ریزی استفاده شود. به عنوان

باشد (Fortuna, 2021 ; Mannes et al., 2021).

بکارگیری مفروضات منطقی (Fortuna, 2021 ; Grabner & Moers, 2021).

تدوین بودجه‌های انعطاف‌پذیر (Fortuna, 2021) از طریق بکارگیری ERP و افزایش تعداد دفعات پایش بودجه و برنامه‌های عملیاتی (Lorain et al., 2015) و اصلاح برنامه‌ها بصورت ماهیانه یا فصلی (Naveen, 2020).

کاهش دامنه بودجه‌ریزی؛ از طریق محدود نمودن دوره زمانی بودجه در شرایط عدم قطعیت (Naveen, 2020).

کاهش زمان فرایند بودجه‌ریزی؛ از طریق استفاده از الگوی W (Naveen, 2020).

سناریوسازی؛ از طریق در نظر گرفتن مجموعه‌ای از احتمالات مرتبط با سطوح مختلف درآمد، تغییر ترجیحات مصرف‌کننده و موارد مشابه و تدوین استراتژی مناسب برای واکنش در برابر هر یک از آنها به کمک طرح‌های اقتضایی یا درخت‌های محرک ارزش (Naveen, 2020).

بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (Naveen, 2020 ; Yakhou & Sulzen, 2010).

بکارگیری روش‌های تحلیل کسب و کار (Bergmann et al., 2007 ; Chapman et al., 2020).

بکارگیری کنترل‌های مشارکتی^{۱۳} و تشخیصی^{۱۴} (Kaveski et al., 2021 ; Henttu, 2018 ; Bourmistrov & Kaarbøe, 2017).

مدیریت تغییرات؛ از طریق توجه به انتظارات ذینفعان کلیدی، ایجاد تغییر در بخش کوچکی از سازمان به منظور آشنایی افراد با فرایند جدید و ایجاد یک تیم تغییر متشکل از کارکنان بخش‌های مختلف سازمان (Waal et al., 2011).

در نگاره ۳ راهکارهای بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها به ترتیب اولویت ارائه شده است.

مثال بودجه‌ریزی بر مبنای فعالیت می‌تواند برنامه‌های مالی و عملیاتی را فراهم نموده و از طرفی رویکرد فراتر از بودجه‌ریزی می‌تواند به ارائه اصول ارزیابی نسبی عملکرد پردازد (Hansen et al., 2003).

سایر راهکارهای بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها که پژوهش‌های مورد بررسی به آنها اشاره کرده‌اند، بصورت خلاصه در ادامه ارائه است:

بهبود پیش‌بینی؛ از طریق افزایش سناریوها و تهیه برنامه‌های اقتضایی (Lorain et al., 2019)، بکارگیری روش‌های علی^{۱۰} مانند برنامه‌نویسی ژنتیک^{۱۱}، پیش‌بینی برای یک دوره ۶ ماهه و تجزیه و تحلیل حساسیت به منظور ارزیابی تأثیر هر متغیر بر متغیر هدف (Sohrabpour et al., 2021) و بکارگیری مدل‌های پیش‌بینی بر اساس گروه محصول (Li et al., 2021).

بودجه‌ریزی و پیش‌بینی فصلی (Naveen, 2020).

بهبود سازوکارهای راهبری شرکتی؛ از طریق ایجاد ساختار مدیریتی غیر متمرکز و فرهنگ سازمانی قوی در خصوص مدیریت بلندمدت (Libby & Lindsay, 2010) و در راستای تقویت محیط اخلاقی و ترغیب مشارکت در بودجه‌ریزی (Merten, 2020 ; Lunardi et al., 2019).

بهبود ارزیابی عملکرد؛ از طریق تمرکز بر ارزیابی عملکرد واحدهای سازمانی (Popesko et al., 2015)، سنجش مسئولیت (Yakhou & Sulzen, 2010)، ارزیابی شاخص‌های کلیدی عملکرد و استفاده از درخت‌های محرک ارزش^{۱۲} (مانند مدل دوپونت) به منظور تمرکز بر شاخص‌های با اهمیت (Naveen, 2020 ; Sandalgaard & Nielsen, 2018).

پیوند بودجه با استراتژی؛ از طریق تعیین نوع بودجه بر اساس اولویت‌های استراتژیک. به این معنی که بودجه ایستا باید زمانی استفاده شود که نوآوری در فرایندها مد نظر باشد و بودجه انعطاف‌پذیر نیز زمانی مورد استفاده قرار گیرد که نوآوری در محصول مورد توجه

نگاره ۵. راهکارهای بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌ها

Table 3. Approaches to improve budgeting in companie

اولویت	راهکارهای بهبود	منابع	فراوانی
۱	بکارگیری رویکرد مشارکتی	هنتو، ۲۰۱۸؛ گرابنر و مورس، ۲۰۲۱؛ ماتسوسو و همکاران، ۲۰۲۱؛ لوناردی و همکاران، ۲۰۱۹؛ لورین و همکاران، ۲۰۱۵؛ لایتینن و همکاران، ۲۰۱۶؛ جونز، ۲۰۰۸؛ فورتانا، ۲۰۲۱؛ هاریانتی و همکاران، ۲۰۲۱؛ مونتیرو و همکاران، ۲۰۲۱؛ ناوین، ۲۰۲۰	۱۶%
۲	بکارگیری زیرساخت‌های IT	میگا و همکاران، ۲۰۱۴؛ یاخو و سولزن، ۲۰۱۰؛ فورتانا، ۲۰۲۱؛ هاریانتی و همکاران، ۲۰۲۱؛ داکلیل و همکاران، ۲۰۱۷؛ ناوین، ۲۰۲۰؛ پاپسکو و همکاران، ۲۰۱۵؛ لیبی و لیندزی، ۲۰۱۰	۱۳%
۳	آموزش مدیران	پاپسکو و همکاران، ۲۰۱۵؛ لیبی و لیندزی، ۲۰۱۰؛ ماتسوسو و همکاران، ۲۰۲۱؛ هاریانتی و همکاران، ۲۰۲۱؛ ناردال و جورنناک، ۲۰۲۰؛ جونز، ۲۰۰۸	۹%
۴	بکارگیری تکنیک پیش‌بینی غلطان	هنتو، ۲۰۱۸؛ کاردوس، ۲۰۱۴؛ یاخو و سولزن، ۲۰۱۰؛ ناوین، ۲۰۲۰؛ ماتسوسو و همکاران، ۲۰۲۱	۷%
۵	بهبود هدفگذاری	کولز و همکاران، ۲۰۱۷؛ ماتسوسو و همکاران، ۲۰۲۱؛ گرانهاگ و ایمس، ۱۹۸۸؛ ناوین، ۲۰۲۰	۶%
۶	بکارگیری رویکرد فراتر از بودجه‌ریزی	پاپسکو و همکاران، ۲۰۱۵؛ کاردوس، ۲۰۱۴؛ یاخو و سولزن، ۲۰۱۰؛ هانسن و همکاران، ۲۰۰۳	۶%
۷	بهبود ارزیابی عملکرد	پاپسکو و همکاران، ۲۰۱۵؛ یاخو و سولزن، ۲۰۱۰؛ ناوین، ۲۰۲۰؛ ساندلگارد و نیلسن، ۲۰۱۸	۶%
۸	بهبود سازوکارهای راهبری شرکتی	لوناردی و همکاران، ۲۰۱۹؛ مرتن، ۲۰۲۰؛ لیبی و لیندزی، ۲۰۱۰	۴%
۹	بهبود پیش‌بینی	لورین و همکاران، ۲۰۱۵؛ سهراب‌پور و همکاران، ۲۰۲۱؛ لی و همکاران، ۲۰۲۱	۴%
۱۰	تدوین بودجه‌های انعطاف‌پذیر	فورتانا، ۲۰۲۱؛ لورین و همکاران، ۲۰۱۵؛ ناوین، ۲۰۲۰	۴%
۱۱	بکارگیری کنترل‌های مشارکتی و تشخیصی	کاوزکی و همکاران، ۲۰۲۱؛ هنتو، ۲۰۱۸؛ بورمیستروف و کاربو، ۲۰۱۷	۴%
۱۲	بودجه‌ریزی بر مبنای صفر	ناوین، ۲۰۲۰؛ یاخو و سولزن، ۲۰۱۰	۳%
۱۳	پیوند بودجه با استراتژی	فورتانا، ۲۰۲۱؛ مانس و همکاران، ۲۰۲۱	۳%
۱۴	بکارگیری مفروضات منطقی	فورتانا، ۲۰۲۱؛ گرابنر و مورس، ۲۰۲۱	۳%
۱۵	بکارگیری روش‌های تحلیل کسب و کار	برگمن و همکاران، ۲۰۲۰؛ چاپمن و همکاران، ۲۰۰۷	۳%
۱۶	کاهش زمان فرایند بودجه‌ریزی	ناوین، ۲۰۲۰	۱%
۱۷	کاهش دامنه بودجه‌ریزی	ناوین، ۲۰۲۰	۱%
۱۸	سناریوسازی	ناوین، ۲۰۲۰	۱%
۱۹	بودجه‌ریزی و پیش‌بینی فصلی	ناوین، ۲۰۲۰	۱%
۲۰	مدیریت تغییرات	وال و همکاران، ۲۰۱۱	۱%

بحث و نتیجه‌گیری

رشد فزاینده تجارت و جهانی شدن در کنار پیچیدگی‌های کسب و کار به افزایش عدم قطعیت در دنیای تجاری عصر حاضر منجر شده است و آنچه در این شرایط بیش از پیش برای سازمان‌ها اهمیت دارد، توانایی انطباق با این دنیای پیچیده و حفظ مزیت رقابتی است که این مهم مستلزم شناخت محیط و ارائه محصولات و خدمات متمایز بر مبنای هدفگذاری دقیق می‌باشد (Neely et al., 2003 ; Naveen, 2020). این موضوع ضرورت بودجه‌ریزی در سازمان‌ها را نشان می‌دهد. چرا که این امکان را برای سازمان فراهم می‌سازد تا در مسیر دستیابی به اهداف استراتژیک حرکت کرده و با شناسایی عوامل ایجادکننده عدم قطعیت و ریسک‌های مرتبط با آنها قبل از وقوع، به پیاده‌سازی سیستم‌های کنترلی و مدیریت ریسک کمک نماید و به این ترتیب برای سازمان مزیت رقابتی پایدار ایجاد کند (Weygandt et al., 2012). بدون شک بررسی نقاط ضعف بودجه‌ریزی و راهکارهای بهبود آن در شرکت‌ها می‌تواند چارچوبی برای طراحی و پیاده‌سازی یک سیستم بودجه‌ریزی بهینه فراهم کند و علاوه بر آن، زمینه انجام پژوهش‌های آتی را نیز مشخص نماید. به همین منظور در پژوهش حاضر با استفاده از مرور نظام‌مند ادبیات به بررسی پژوهش‌های انجام شده در زمینه بودجه‌ریزی پرداخته شد تا با ارزیابی و تفسیر یافته‌های آنها، پیشینه و تکامل بودجه‌ریزی با تأکید بر نقاط ضعف و راهکارهای بهبود آن در شرکت‌ها بیان گردد و به این ترتیب، علاوه بر درک بودجه‌ریزی در شرکت‌ها، رهنمودی برای طراحی مدل‌های بهینه بودجه‌ریزی در شرکت‌ها و چارچوبی برای پژوهش‌های آتی در زمینه بودجه‌ریزی ارائه گردد. بر اساس یافته‌های پژوهش عمده‌ترین نقطه ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها به عدم انعطاف‌پذیری بودجه مربوط می‌شود. این مسئله به شکل ناتوانی سازمان در واکنش به محیط در حال تغییر خود را

نشان می‌دهد که دلیل اصلی آن را می‌توان در عدم روزرسانی مستمر بودجه‌ها دانست. علاوه بر این، با توجه به اینکه کارکنان سطوح پایین سازمان با عملیات روزمره سازمان ارتباط مستقیمی دارند، مشارکت آنان در بودجه‌ریزی سبب می‌شود تا بودجه تصویری واقعی از آینده ارائه دهد (Walther & Skousen, 2009). به این ترتیب عدم مشارکت کارکنان در فرایند بودجه‌ریزی سبب می‌شود تا اشتراک دانش و اطلاعات در سازمان صورت نگیرد و بودجه به یک ابزار دستوری جهت انجام رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران تبدیل شود و بنابراین از انعطاف‌پذیری آن کاسته شود.

زمانبر و پرهزینه بودن فرایند تدوین بودجه، عدم وجود مبانی و مفروضات منطقی، عدم انطباق بودجه با استراتژی، سیستم ارزیابی عملکرد نامناسب و عدم تمیزی بودجه سایر نقاط ضعف بودجه‌ریزی در شرکت‌ها به شمار می‌روند که در مقالات مورد بررسی به آنها اشاره گردید و البته به نسبت دو نقطه ضعف اول درصد فراوانی کمتری داشتند. آنچه بیش از همه به‌عنوان مانعی برای رفع نقاط ضعف بودجه‌ریزی شناخته می‌شود، فرهنگ سازمانی و نگرش ذهنی مدیران است. چرا که بر اساس تئوری اقتضایی، بهبود فرایندهای بودجه‌ریزی شدیداً به فرهنگ سازمانی وابسته است (Missiura, 2015 ; Jones, 2008) و از طرفی نگرش متفاوت مدیران نسبت به کاربردهای بودجه و نقش آن در مدیریت ریسک شرکت سبب می‌شود تا مسیر بهبود سیستم‌های بودجه‌ریزی بسیار پیچیده شود. علاوه بر این، برون‌سپاری فرایندهای بودجه‌ریزی، محدودیت‌های تحمیلی از سوی ذینفعان و نیز مقاومت در برابر تغییر، تمایل مدیران ارشد شرکت‌ها به تغییر سیستم‌های بودجه‌ریزی و بهبود آنها را کاهش می‌دهند و به این ترتیب، مانعی برای بهبود به شمار می‌روند. با این تفاسیر هموار نمودن مسیر بهبود نظام بودجه‌ریزی در سازمان‌ها مستلزم آن است که یک

ضعف اساسی شرکت‌ها در حوزه ارزیابی عملکرد این است که ارزیابی صرفاً با توجه به دو معیار مالی، یعنی فروش و سود انجام می‌شود و در این فرایند تنها عملکرد مدیران عامل شرکت‌ها مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. یافته‌های پژوهش یک راهکار موثر را در این حوزه بیان می‌کند: سنجش مسئولیت. به این معنی که حوزه‌های مسئولیت بایستی تعریف گردد و به این ترتیب، صرفاً به ارزیابی عملکرد مدیران عامل توجه نشود، بلکه ارزیابی عملکرد افراد و واحدهای سازمانی نیز مد نظر قرار گیرد و به عبارتی، واحدهای سازمانی هم در ارزیابی عملکرد مشارکت داشته باشند. در نتیجه ایجاد ساختار مدیریتی غیر متمرکز و ارزیابی عملکرد واحدهای سازمانی در کنار بکارگیری شاخص‌های کلیدی عملکرد می‌تواند به بهبود نقش کنترلی بودجه کمک شایان توجهی نماید.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌گردد به منظور بهبود فرایندهای بودجه‌ریزی اقدامات زیر مورد توجه شرکت‌ها قرار گیرد:

۱. فراهم نمودن زمینه مشارکت کارکنان کلیه سطوح سازمانی در بودجه‌ریزی
۲. آموزش کاربردها و پیامدهای بودجه‌ریزی به مدیران
۳. تدوین بودجه‌های با دوره زمانی محدود و مبتنی بر استراتژی‌های کلان شرکت و با در نظر گرفتن سناریوهای عملیاتی مختلف
۴. تدوین مبانی و مفروضات منطقی
۵. استفاده از تکنیک‌های اثربخش، مانند پیش‌بینی غلطان و هدفگذاری نسبی
۶. پیاده‌سازی رویکرد فراتر از بودجه‌ریزی
۷. تعیین شاخص‌های کلیدی عملکرد به منظور ارزیابی عملکرد افراد و واحدهای سازمانی از جنبه‌های مختلف مالی و غیر مالی

سری شاخص‌ها و ابزارها تعیین و به کار گرفته شود. از جمله تقویت محیط اخلاقی و ترغیب مشارکت در بودجه‌ریزی که با ایجاد یک جریان اطلاعاتی سبب می‌شود تا چارچوبی واقع‌بینانه برای فرایند هدفگذاری سالیانه ایجاد گردد و علاوه بر آن، اهداف سازمان بصورت واضح توسط کارکنان درک شده و انگیزه‌های لازم برای تحقق آنها در بین پرسنل ایجاد شود. به عبارتی، صرفاً رویکرد بالا به پایین مورد استفاده قرار نگیرد و رویکرد پایین به بالا بیشتر مورد توجه قرار گیرد (Shim & Siegel, 2005). به اعتقاد ماتسوسو و همکاران (2021) مشارکت افراد در تدوین و اجرای بودجه هم باعث درک آنها نسبت به اهداف سازمان می‌شود و هم انگیزه آنها برای تحقق اهداف را افزایش می‌دهد. ضمن اینکه بصورت مستمر عملکرد خود را ارزیابی و در جهت بهبود آن تلاش می‌کنند. همچنین مشارکت کارکنان سبب می‌شود تا بودجه تصویری واقعی از آینده ارائه دهد. این موضوع از آن جهت حائز اهمیت است که پیش‌بینی پایه و اساس بودجه‌ریزی است و یکی از شاخص‌های اثربخشی بودجه‌ریزی، توان پیش‌بینی-کنندگی آن است (Weygandt et al., 2012).

از سوی دیگر، آموزش مدیران در افزایش دانش و درک آنان نسبت به بودجه و کنترل‌های بودجه‌ای نقش با اهمیتی دارد که در کنار پیوند بودجه با استراتژی، بکارگیری مفروضات منطقی، کاهش دامنه بودجه‌ریزی، سناریوسازی و نیز استفاده از تکنیک‌هایی همچون پیش-بینی غلطان، هدفگذاری نسبی و پیاده‌سازی رویکرد فراتر از بودجه‌ریزی، منجر به تسهیل انعطاف‌پذیری و به موقع بودن در واکنش به تغییرات محیط تجاری می‌شود. از نقطه نظر کنترل بودجه‌ای، سازوکار بازخورد بسیار حائز اهمیت است. به عبارتی، مقایسه عملکرد با بودجه و تجزیه و تحلیل علت انحرافات است که بودجه را به یک ابزار کنترل مدیریتی تبدیل می‌کند (Flamholtz, 1983). نقطه

رهنمود برای شرکت‌های داخلی

با توجه به اینکه در پژوهش حاضر، مقالات داخلی مورد بررسی قرار نگرفته‌اند، نقاط ضعف و موانع بهبود بودجه‌ریزی در شرکت‌های داخلی قابل بحث نیست، اما می‌توان رهنمودی کلی به منظور پیاده‌سازی اثربخش فرایندهای بودجه‌ریزی در شرکت‌های داخلی ارائه نمود:

۱. با توجه به محیط تجاری پرنوسان عصر حاضر، به منظور تحقق انعطاف‌پذیری بودجه بایستی پس از تدوین بودجه سالیانه، به صورت مستمر نسبت به پیش و بروزرسانی آن اقدام نمود. در همین راستا بودجه‌ریزی غلطان و پیاده‌سازی رویکرد فراتر از بودجه‌ریزی از جمله ابزارهایی است که می‌تواند اثربخش واقع شود.

۲. با توجه به اینکه کارکنان سطوح پایین سازمان، ارتباط مستقیمی با عملیات دارند و در نتیجه از چالش‌ها و مسائل عملیاتی آگاهی بیشتری دارند، به منظور تدوین بودجه‌های واقع‌بینانه، افزایش انگیزه کارکنان و همچنین تشویق فعالیت‌های خلاقانه، بایستی بودجه‌ریزی مشارکتی در دستور کار قرار گیرد.

۳. تأکید بیش از حد بر مبنای تاریخی بودجه، علاوه بر اینکه کاهش انعطاف‌پذیری بودجه را به دنبال دارد، باعث می‌شود تا فاصله بودجه با واقعیت نیز بیشتر شود. به همین دلیل بایستی تلاش شود تا با بکارگیری تحلیل‌های کارشناسانه به استخراج مبانی و مفروضات منطقی پرداخت و با استفاده از ابزارهای کارآمد نسبت به پیش‌بینی آینده اقدام نمود.

۴. بکارگیری زیرساخت‌های IT علاوه بر تسهیل و خودکارسازی فرایندهای بودجه‌ریزی در کاهش هزینه جمع‌آوری و پردازش داده‌ها، کاهش زمان تهیه بودجه و همچنین انجام پیش‌بینی‌های به موقع نقش قابل توجهی ایفا می‌کند و بنابراین بایستی مد نظر

شرکت‌ها قرار گیرد.

۵. ارزیابی عملکرد نباید صرفاً با دید کوتاه‌مدت و با تأکید بر جنبه‌های مالی انجام شود. بلکه به منظور ایفای نقش کنترلی بودجه و همچنین افزایش انگیزه پرسنل، لازم است تا شاخص‌های کلیدی عملکرد با در نظر گرفتن معیارهای مختلف، اعم از مالی و غیر مالی تعریف شود. ضمن اینکه سنجش مسئولیت و ارزیابی عملکرد کلیه واحدهای سازمانی مد نظر قرار گیرد.

علاوه بر استخراج نقاط ضعف و راهکارهای بهبود بودجه‌ریزی، محدودیت‌های پژوهش‌های مورد بررسی نیز در این پژوهش استخراج گردید که در قالب خلاصه نظری قابل بحث است. این محدودیت‌ها در ادامه ارائه گردیده است و می‌تواند چارچوبی برای پژوهش‌های آتی باشد.

خلاصه نظری

عدم قطعیت در دنیای تجاری عصر حاضر، اهمیت بودجه‌ریزی در شرکت‌ها را دوچندان کرده است. به گونه‌ای که در چند سال اخیر، پژوهش نیز در این زمینه افزایش یافته است. آنچه لازم است تا مورد توجه قرار گیرد، این است که کفایت و مربوط بودن پژوهش‌های انجام شده و یا نیاز به انجام پژوهش‌های بیشتر مورد بررسی قرار گیرد. با در نظر گرفتن تئوری اقتضایی و با توجه به افزایش پیچیدگی سازمان‌ها، اجرای تئوری‌های دستوری بودجه‌ریزی با دشواری مواجه شده است. در نتیجه بین تئوری و رویه‌های عمل حسابداری مدیریت شکاف وجود دارد. این موضوع بر استفاده از تئوری‌های اثباتی دلالت دارد تا با در نظر گرفتن نیازهای خاص سازمان‌ها، شکاف بین تئوری و رویه کاهش یابد. با این توضیحات در پژوهش‌های آتی نیاز است تا ابتدا شناخت عمیق فرایندهای موجود صورت گیرد و متناسب با سبک رهبری و محیط سازمانی، ساختار بهینه بودجه‌ریزی طراحی شود (Libby & Misiura, 2015).

(Knardal & Bjørnenak, 2020).

۳. مشابه پژوهش کاوزکی و همکاران (2021) پژوهش‌های دیگری می‌توانند ارتباط بین کنترل‌های مشارکتی و تشخیصی بودجه را با سایر رفتارها، مانند شهروندی سازمانی و همچنین سطح تغییرات استراتژیک به عنوان عامل اثرگذار بر بکارگیری کنترل‌های مذکور مورد بررسی قرار دهند (Kaveski et al., 2021).

۴. تأثیر تحلیل‌های کسب و کار بر فرایندهای بودجه‌ریزی موضوعی است که توسط برگمن و همکاران (2020) مورد بررسی قرار گرفته است، اما این پژوهش در یک بازه زمانی کوتاه انجام شده است و در نتیجه اثرات زمانی ناشی از تغییر در بکارگیری تحلیل‌های کسب و کار را نشان نمی‌دهد. انجام پیمایش‌های طولی در پژوهش‌های آتی می‌تواند این مشکل را برطرف نماید (Bergmann et al., 2020).

۵. پژوهش مانس و همکاران (2021) در بررسی تأثیر بکارگیری بودجه‌های ایستا و انعطاف‌پذیر بر نوآوری محصولات و فرایندها این موضوع را نادیده گرفته که نوآوری باعث توانمندسازی سیستم‌های کنترلی مدیریت می‌شود و در نتیجه صرفاً بودجه ایستا و انعطاف‌پذیر مورد بررسی قرار گرفته است. در پژوهش‌های آتی می‌توان سایر انواع سیستم‌های کنترلی مدیریت را نیز مورد توجه قرار داد (Mannes et al., 2021).

یادداشت‌ها

- 1 Systematic literature review
- 2 Preferred Reporting Items for Systematic Review and Meta-Analysis Protocols (PRISMA-P)
- 3 Performance trap
- 4 Rolling forecast
- 5 Reactive type of planning
- 6 Proactive type of planning
- 7 Beyond Budgeting
- 8 Relative performance standards

(Lindsay, 2010; Jones, 2008; Hansen et al., 2003).

در این راستا می‌توان از هر دو نوع پژوهش‌های کمی و کیفی استفاده نمود، اما آنچه باید مد نظر قرار گیرد این است که پژوهش‌های کمی امکان بررسی نمونه‌های بزرگتر را فراهم می‌کنند، ولی در ایجاد درک عمیق نسبت به یک موضوع خاص ناتوانند. در نتیجه بهتر است روش‌های کیفی بیشتر مورد استفاده قرار گیرد. ضمن اینکه استفاده از روش‌های فازی و شبکه‌های عصبی نیز می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد توجه قرار گیرد (Monteiro et al., 2021 ; Dokulil et al., 2020). به این ترتیب برخی موضوعات پیشنهادی برای پژوهش‌های آتی به شرح ذیل می‌باشد:

۱. از آنجا که بودجه یکی از اصلی‌ترین شاخص‌های عملکرد در شرکت‌ها محسوب می‌شود، یکی از حوزه‌های پژوهش‌های آتی می‌تواند ارتباط بودجه با سایر معیارهای عملکرد باشد (Jones, 2008).
۲. بررسی بیشتر نحوه تأثیرگذاری ذینفعان درون-سازمانی و برون‌سازمانی بر تکنیک‌های حسابداری مدیریت در سازمان (Jones, 2008 ; Hansen et al., 2003; Grønhaug & Ims, 1988). در همین راستا، تأثیر ویژگی‌های مدیریتی بر بکارگیری بودجه موضوعی بود که در پژوهش ناردال و جورنناک (2020) مورد بررسی قرار گرفت. آنچه در این پژوهش بررسی نگردیده است، ترکیب بهینه ویژگی‌های تیم مدیریتی است که پژوهش‌های بیشتری برای بررسی تأثیر این متغیر بر بکارگیری بودجه در شرکت‌ها را می‌طلبد. علاوه بر این، پژوهش مذکور اهمیت سوابق تحصیلی مدیران در استفاده از بودجه را نشان می‌دهد، اما این سوال باقی می‌ماند که مدیران با سوابق تحصیلی متفاوت چگونه در فرایندهای تصمیم‌گیری سازمان مشارکت می‌کنند. بررسی این موضوع مستلزم انجام مطالعات موردی عمیق است

satisfaction with the budgeting process. *Journal of Management Control*, 31 (44563): 25-54.

Bourmistrov, A., Kaarbøe, K. (2017). Tensions in managerial attention in a company in crisis How tightening budget control resulted in discomfort zones for line managers. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 13 (2): 239-261.

Cardos, I.R. (2014). New trends in budgeting- a literature review. *SEA- practical application of science*, 2 (2): 483-490.

Chapman, CH.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D. (2007). *Handbook of management accounting research*. Elsevier Ltd., Vol. 3.

Cools, M., Stouthuysen K., Van den Abbeele A. (2017). Management control for stimulating different types of creativity: The role of budgets. *Journal of Management Accounting Research*, 29 (3): 1-21.

Coveney, M., Cokins, G. (2014). *Budgeting, planning and forecasting in uncertain times*. American Institute of Certified Public Accountants, Inc.

Dokulil, J., Popesko, B., Dvorský, J. (2020). The budgeting processes of Czech companies: The role of the ownership structure and foreign capital. *Oeconomia Copernicana*, 11 (4): 779-798.

Dokulil, J., Zlámálová, J., Popesko, B. (2017). The perception of budgeting in Czech firms - Results of a survey. *Oeconomia Copernicana*, 8 (2): 273-285.

Flamholtz, E.G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *accounting, organizations and society*, 8 (2/3): 153-169.

Fortuna, C.P.A. (2021). Budgeting practices: Its impact on the profitability of small and medium enterprises in Isabela. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9 (3): 336-346.

Grabner, I., Moers, F. (2021). Determinants and Consequences of Budget Reallocations. *Contemporary Accounting Research*, 38 (3): 1782-1808.

Grønhaug, K., Ims, K.O. (1988). Setting the sales budget: An exploratory study. *Journal of Behavioral Decision Making*, 1 (3): 177-186.

Hansen, S.C., Otley, D.T., Van der Stede, W.A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *journal of management accounting research*, 15: 95-116.

- 9 Activity-based budgeting
- 10 Causal methods
- 11 Genetic programming
- 12 Value driver trees
- 13 Interactive controls
- 14 Diagnostic controls

منابع

پاینده، رضا؛ شهبازی، میثم؛ منطقی، منوچهر و کریمی، تورج. (۱۳۹۸). همکاری بانک و فین تک: مروری نظام‌مند بر ادبیات علمی. *پژوهش‌های مدیریت در ایران*، ۲۳ (۴)، ۱۳۰-۱۷۱.

رضایپور نصرآباد، رفعت. (۱۳۹۵). معیارهای اعتبار و پایایی در پژوهش‌های کیفی. *مجله تحقیقات کیفی در علوم سلامت*، ۶ (۴)، ۴۹۳-۴۹۹.

عباس‌زاده، محمد. (۱۳۹۰). تاملی بر اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی. *جامعه‌شناسی کاربردی*، ۲۳ (۴۵)، ۳۴-۱۹.

عسکری نژاد امیری، علی. (۱۳۹۷). *بودجه‌ریزی شرکتی*. تهران: انتشارات دنیای اقتصاد.

محمدپور، احمد. (۱۳۸۸). ارزیابی کیفیت در تحقیق کیفی: اصول و راهبردهای اعتباریابی و تعمیم‌پذیری. *فصلنامه علوم اجتماعی*، ۴۸، ۷۳-۱۰۶.

هاشمی پطروودی، سید حمید؛ صادقی مقدم، محمدرضا؛ جعفرنژاد چقوشی، احمد و صفری، حسین. (۱۳۹۷). مرور نظام‌مند بر ادبیات راهبرد زنجیره تأمین. *مدیریت بازرگانی*، ۱۰ (۲)، ۲۷۹-۳۰۲.

References

- Abbaszadeh, M. (2012). Validity and reliability in qualitative researches. *Journal of Applied Sociology*, 23 (1): 19-34. (In Persian).
- Askarinejad Amiri, A. (2018). *Corporate budgeting*. Donya-e Eghtesad, Tehran, Iran. (In Persian)
- Buchanan, D. A., Bryman, A. (Eds.). (2009). *The Sage handbook of organizational research methods*. Sage Publications Ltd.
- Bergmann, M., Brück, C., Knauer, T., Schwering, A. (2020). Digitization of the budgeting process: determinants of the use of business analytics and its effect on

- Nascimento, J.C. (2019). Relationship between leadership style, encouragement of budgetary participation and budgetary participation. *Estudios Gerenciales*, 35 (150): 27-37.
- Maiga, A.S., Nilsson, A., Jacobs, F.A. (2014). Assessing the impact of budgetary participation on budgetary outcomes: the role of information technology for enhanced communication and activity-based costing. *Journal of Management Control*, 25 (1): 5-32.
- Mannes, S., Frare, A.B., Beuren, I.M. (2021). Effects of using static and flexible budgets on process and product innovation. *Revista de Contabilidade e Organizacoes*, 15: 1-13.
- Matsoso, M.L., Nyathi, M., Nakpodia, F.A. (2021). An assessment of budgeting and budgetary controls among small and medium-sized enterprises: evidence from a developing economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11 (4): 552-577.
- Misiura, A. (2015). *Enterprise Risk Management in the Airline Industry- Risk Management Structures and Practices*. PhD Thesis, Brunel Business School, Brunel University, London.
- Mohammadpour, A. (2010). Evaluating quality in qualitative research: principles and strategies for validity and generalizability. *social sciences*, 48: 73-106. (In Persian).
- Moher, D., Shamseer, L., Clarke, M., Ghersi, D., Liberati, A., Petticrew, M., Shekelle, P., Stewart, L.A. (2015). Preferred reporting items for systematic review and meta-analysis protocols (PRISMA-P) 2015 statement. *Systematic reviews*, 4 (1): 1-9.
- Monteiro, J.J., Bortoluzzi, D.A., Lunkes, R.J., da Rosa, F.S. (2021). The influence of the ethical climate on procedural justice and organizational commitment: The interaction of budgetary participation. *Revista de Contabilidade e Organizacoes*, 15: 1-14.
- Naveen, K.H. (2020). Rethinking budgeting process in times of uncertainty. *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (JETIR)*, 7 (5): 1175-1185.
- Neely, A., Bourne, M., Adams, Ch. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? *Measuring business excellence*, 7 (3): 22-28.
- Payandeh, R., Shahbazi, M., Manteghi, M., Karimi, T. (2019). Bank-fintech Collaboration: A Systematic Literature Review. *management research in Iran*, 23 (4): 130-172. (In Persian)
- Petticrew, M., Roberts, H. (2006). *Systematic reviews in the social sciences: a practical*
- Hariyanti, W., Noor, F.M., Dewa, A.L. (2021). Pluriform motivation as moderation of budget participation relationship towards managerial performance (Empirical study on manufacturing industry in Indonesia). *Universal Journal of Accounting and Finance*, 8 (4): 131-139.
- Hashemi Petrudi, S., Sadeghi Moghaddam, M., Jafarnejad Chaghooshi, A., Safari, H. (2018). A Systematic Literature Review on Supply Chain Strategy. *Journal of Business Management*, 10 (2): 279-302. (In Persian).
- Henttu, A. T. (2018). The role of rolling forecasting in budgetary control systems: reactive and proactive types of planning. *Journal of Management Control*, 29: 327-360.
- Jones, T.A. (2008). Improving hotel budgetary practice- a positive theory model. *international journal of hospitality management*, 27: 529-540.
- Kaveski, I.D.S., Beuren, I.M., Gomes, T., Lavarda, C.E.F. (2021). Influence of the diagnostic and interactive use of the budget on managerial performance mediated by organizational commitment. *Brazilian Business Review*, 18 (1): 82-100.
- Knardal, P.S., Bjørnenak, T. (2020). Managerial characteristics and budget use in festival organizations. *Journal of Management Control*, 31 (4): 379-402.
- Laitinen, E.K., Lämsiluoto, A., Salonen, S. (2016). Interactive budgeting, product innovation, and firm performance: empirical evidence from Finnish firms. *Journal of Management Control*, 27 (4): 293-322.
- Lalli, W.R. (2012). *Handbook of budgeting*. John Wiley & Sons, Inc.
- Li, X., Yin, Y., Manrique, D.V., Bäck, T. (2021). Lifecycle forecast for consumer technology products with limited sales data. *International Journal of Production Economics*, 239: 1-10.
- Libby, Th., Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21: 56-75.
- Liberati, A., Altman, D.G., Tetzlaff, J. et al. (2009). The PRISMA statement for reporting systematic reviews and meta-analyses of studies that evaluate healthcare interventions: explanation and elaboration. *BMJ* 2009;339:b2700.
- Lorain, M.-A., Domonte, A.G., Sastre Peláez, F. (2015). Traditional budgeting during financial crisis. *Cuadernos de Gestion*, 15 (2): 65-89.
- Lunardi, M.A., Silva Zonatto, V.C.D.,

- Nazarpour, A. (2021). Export sales forecasting using artificial intelligence. *Technological Forecasting and Social Change*, 163: 1-10.
- Waal, A.D., Hermkens-Janssen, M., Ven, A.V.D. (2011). The evolutionary adoption framework: explaining the budgeting paradox. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 7 (4): 316-336.
- Walther, L.M., Skousen, CH.J. (2009). *Budgeting and decision making*. Ventus publishing ApS.
- Weiskirchner-Merten, K. (2020). Interdependence, participation, and coordination in the budgeting process. *Business Research*, 13 (1): 247-274.
- Weygandt, J.J., Kimmel, P.D., Kieso, D.E. (2012). *Managerial accounting: tools for business decision making*. John Wiley & Sons publication.
- YAKHOU, M., SULZEN, K. (2010). CHANGES IN BUDGETING. *CORPORATE OWNERSHIP AND CONTROL*, 7 (3E): 465-469.
- Popesco, B., Novak, P., Papadaki, S., Hrabec, D. (2015). Are the traditional budgets still prevalent? the survey of the Czech firms budgeting practices. *Transformations in Business & Economics*, 14 (3): 42-59.
- Rezapour Nasrabad, R. (2017). Criteria of Validity and Reliability in Qualitative Research. *Journal of Qualitative Research in Health Sciences*, 6 (4): 493-499. (In Persian)
- Sandalgaard, N., Nielsen, C. (2018). Budget emphasis in small and medium-sized enterprises: evidence from Denmark. *Journal of Applied Accounting Research*, 19 (3): 351-364.
- Seers, K. (2012). What is a qualitative synthesis? *Evidence Based Nursing*, 15 (4): 101.
- Shim, J.K., Siegel, J.G. (2005). *Budgeting Basics and Beyond*. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
- Silva, M. (2015). A systematic review of Foresight in Project Management literature. *Procedia Computer Science*, 64: 792-799.
- Sohrabpour, V., Oghazi, P., Toorajipour, R.,

