

## ارائه مدل بودجه‌ریزی اثربخش: مطالعه موردی یک هلدینگ چندرشته‌ای در ایران

علی ابراهیمی کردلر

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران  
aebrahimi@ut.ac.ir

وحید حسن بیگی

دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
hasanbeigy@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۲۵

### چکیده

پژوهش حاضر به ارائه یک مدل بودجه‌ریزی اثربخش در یکی از هلدینگ‌های چندرشته‌ای در ایران می‌پردازد و به این سوال پاسخ می‌دهد که «به منظور بهبود اثربخشی بودجه‌ریزی در هلدینگ مزبور در راستای تحقق اهداف سازمانی، چه ابعاد و مؤلفه‌هایی را می‌توان ارائه نمود؟» به این منظور، از طریق مرور اسناد و مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با ۱۹ نفر از مدیران عملیاتی، اعضای هیئت مدیره و مدیران عامل شرکت‌های زیرمجموعه هلدینگ مزبور، وضعیت فعلی و میزان اثربخشی بودجه‌ریزی در این شرکت‌ها بررسی شده و انتظارات ایشان از یک نظام بودجه‌ریزی مطلوب مورد سوال قرار گرفت. انتخاب مصاحبه‌شوندگان به روش قضاوتی و گلوله‌برفی بوده و به منظور تحلیل داده‌ها از تحلیل مضمون استفاده گردید. به منظور ارزیابی کیفیت داده‌ها و نتایج تحقیق و دستیابی به معیارهای قابلیت اعتماد ضمن استفاده از روش کنترل اعضا، به دریافت بازخورد از خبرگان نیز پرداخته شده است و علاوه بر آن تلاش شده تا توصیف غنی از فرایند اجرای تحقیق ارائه گردد. با اجرای فرایند تحلیل تم ۸۷۵ کد اولیه استخراج گردید که با پالایش آنها و حذف موارد تکراری، تعداد این کدها به ۲۱۹ مورد رسید. در ادامه با طبقه‌بندی کدها، ۵۰ مضمون پایه و ۲۱ مضمون سازمان‌دهنده استخراج گردید که در قالب ۵ مضمون فراگیر شامل: «پیش‌نیازها و الزامات»، «عوامل اثربخشی تدوین بودجه»، «عوامل اثربخشی تصویب بودجه»، «عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه» و «عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد» طبقه‌بندی شدند. **واژه‌های کلیدی:** بودجه‌ریزی اثربخش، تئوری اقتضایی، پارادایم ساختارگرایی اجتماعی، راهبرد مطالعه موردی، تحلیل مضمون.

## ۱- مقدمه

با این توضیحات، یک نظام بودجه‌ریزی زمانی اثربخش است که تعیین اهداف در راستای استراتژی‌های سازمان را امکان‌پذیر سازد، با شناسایی صحیح ریسک‌های بالقوه، در پیاده‌سازی سیستم‌های مدیریت ریسک و ایجاد مزیت رقابتی برای سازمان مفید واقع شود و در نهایت، مبنایی برای ارزیابی عملکرد فراهم نماید. بدون شک دستیابی به این نظام بودجه‌ریزی مستلزم تعیین و بکارگیری یک سری شاخص‌ها و ابزارهاست. بر اساس تئوری *اقتضایی*<sup>۲</sup>، مدیریت یا رهبری یک شرکت و اتخاذ تصمیم با یک روش بهینه و عمومی امکان‌پذیر نیست، بلکه سبک بهینه رهبری و ساختار سازمانی به عوامل متعدد داخلی و خارجی مانند اندازه شرکت، نحوه انطباق شرکت با محیط، تفاوت‌های بین عملیات و منابع سازمان، تغییر نیازهای مشتریان، تغییر سیاست‌های دولت و سایر تغییرات محیطی بستگی دارد. بر اساس این تئوری سیستم‌های حسابداری مدیریت، از جمله مدیریت ریسک و بودجه‌ریزی نیز بایستی با محیط سازمانی مطابقت داشته باشند و نباید آنها را به عنوان یک رویه مجزا از محیط سازمانی در نظر گرفت. از سوی دیگر با افزایش پیچیدگی سازمان‌ها، اجرای تئوری‌های دستوری بودجه‌ریزی<sup>۳</sup> با دشواری مواجه شده است. در نتیجه بین تئوری و رویه‌های عمل حسابداری مدیریت شکاف وجود دارد. این موضوع بر استفاده از تئوری‌های اثباتی<sup>۴</sup> دلالت دارد و نقش صنعت و رویه‌های موجود در پیشرفت تئوری را بیان می‌کند. در تحقیقات مبتنی بر تئوری اثباتی به دلیل ارتباط نزدیک محقق و مشارکت‌کننده، شکاف بین تئوری و رویه کاهش می‌یابد. در این تحقیقات به جای توصیف رویه‌ها، بر فهم رویه‌ها تمرکز می‌شود و نیازهای خاص سازمان‌ها در نظر گرفته می‌شود. با این توضیحات به منظور ایجاد یک ساختار بهینه در سازمان (از جمله یک ساختار بهینه بودجه‌ریزی)، بایستی ابتدا وضعیت فعلی آن را شناخت و در خصوص سبک رهبری متناسب با آن تصمیم‌گیری نمود. سپس متناسب با سبک رهبری و محیط سازمانی به طراحی و اجرای ساختار بهینه پرداخت (میسورا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵؛ جونز<sup>۶</sup>، ۲۰۰۸).

بر همین اساس تحقیق حاضر به بررسی وضعیت فعلی بودجه‌ریزی در یکی از هلدینگ‌های مطرح کشور می‌پردازد تا ضمن شناسایی نقاط ضعف آن، راهکارهایی به منظور رفع آنها و شاخص‌ها و ابزارهایی به منظور بهبود وضع فعلی ارائه نماید. ساختار هلدینگ مذکور به این صورت است که چند ساب-هلدینگ با تمرکز بر یک حوزه فعالیت خاص، کنترل عملیات چندین شرکت فرعی را به عهده دارند. به عبارتی، سیاستگذاری

بودجه یکی از مهمترین ابزارهای برنامه‌ریزی در سازمان‌هاست که در راستای نیل به اهداف تعیین شده، برنامه‌ها و فعالیت‌های مالی و عملیاتی را برای سازمان مشخص می‌کند. بودجه‌ریزی از زمانی مورد توجه قرار گرفت که منابع محدود و در دسترس برای تأمین نیازهای بشر کافی نبود. در نتیجه بحث اولویت‌بندی نیازها مطرح شد تا از این طریق، منابع بر اساس اولویت‌ها به نیازها تخصیص یابد. بنابراین شکل‌گیری مفهوم بودجه، متعاقب ایجاد یک سری نیازها و با هدف رفع این نیازها بوده است. می‌دانیم که «اثربخشی» به معنی میزان دستیابی به اهداف و انجام درست یک کار است. از این رو، زمانی می‌توان بودجه‌ریزی را اثربخش دانست که کارکرد صحیحی داشته باشد و بتواند اهداف وجودی خود را محقق نماید. یکی از اهداف و کارکردهای بودجه‌ریزی این است که سازمان را در دستیابی به اهداف استراتژیک یاری نماید. به عبارت دیگر، بودجه به عنوان سند اهداف کوتاه‌مدت سازمان لازم است که در راستای اهداف بلندمدت و استراتژیک تدوین شود. در غیر اینصورت، سازمان از دستیابی به اهداف بلندمدت خود که همانا افزایش ارزش ذینفعان است، دور می‌ماند (ویگانگت، کیمل و کیسو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲؛ باباجانی، ۱۳۹۴).

کارکرد دوم بودجه‌ریزی این است که با شناسایی ریسک‌ها قبل از وقوع و فراهم نمودن زمینه پیاده‌سازی سیستم‌های کنترلی و مدیریت ریسک، برای سازمان مزیت رقابتی پایدار ایجاد نماید. عدم کارکرد صحیح بودجه در این حوزه باعث می‌شود که ریسک‌های بالقوه به نحو مقتضی شناسایی نشوند و این موضوع به ویژه در شرایط عدم اطمینان حاکم بر کشور، قطعاً در آینده باعث خواهد شد تا سازمان با حجم گسترده‌ای از مسائل از جمله قیمت‌های نجومی کالا و مواد اولیه مواجه شود. در چنین شرایطی است که سازمان با بودجه‌ریزی صحیح می‌تواند تفکر در خصوص آینده را در خود تقویت کند و گوی سبقت را از رقبای بگیرد (ویگانگت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲).

به عنوان سومین کارکرد بودجه‌ریزی می‌توان گفت که بودجه باید مبنایی برای ارزیابی عملکرد فراهم نماید. به این معنی که سطح عملکرد مورد انتظار در بودجه تعیین می‌شود و می‌تواند به عنوان معیاری برای مقایسه عملکرد واقعی با سطح مورد انتظار استفاده شود. عدم تعیین این سطح از عملکرد، امکان ارزیابی عملکرد واقعی را از بین می‌برد و در نتیجه انحراف سازمان از دستیابی به اهداف بلندمدت خود دور از انتظار نیست (ویگانگت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲).

4 Positive theories

5 Misiura

6 Jones

1 Weygandt, Kimmel, Kieso

2 Contingency theory

3 Normative budgetary theories

بودجه را زمانی می‌توان اثربخش دانست که مبتنی بر پیش‌بینی دقیق باشد. پیش‌بینی، پایه و اساس بودجه‌ریزی است که توسط مدیران اجرایی صورت می‌گیرد و هرچه دقیق‌تر باشد، بودجه-ریزی به نتایج بهتری منتهی می‌شود. از سوی دیگر، اطلاعات مورد نیاز به منظور پیش‌بینی، بایستی از منابع مختلف سازمان و با استفاده از تکنیک‌های آماری پیشرفته جمع‌آوری و پردازش گردد. بنابراین در تهیه بودجه، جریان اطلاعات صحیح و به‌موقع، ضروری است و اگر اطلاعات اشتباه باشد، کلیه برآوردها نیز نادرست بوده و اهداف تعیین شده در بودجه، گمراه‌کننده خواهد بود (والتر و اسکوزن<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

تهیه و اجرای بودجه مستلزم وجود یک ساختار سازمانی مناسب است؛ به عبارتی خطوط مسئولیت در سازمان بایستی به خوبی مشخص باشد و از سیستم بودجه‌ریزی حمایت نماید. همچنین پذیرش بودجه در کلیه سطوح مدیریتی نیز از دیگر مواردی است که به اثربخشی بودجه‌ریزی کمک می‌کند. به عبارتی، فرایند بودجه‌ریزی بایستی مشارکتی باشد. به این معنی که اختیارات بایستی از مدیران سطوح بالاتر به مدیران سطوح پایین تفویض شود تا مدیران کلیه سطوح سازمان، فرصت اتخاذ تصمیمات مناسب و مشارکت در بودجه‌ریزی را داشته باشند. در نتیجه با توجه به اینکه مدیران سطوح پایین سازمان نسبت به حوزه فعالیت خود دانش کافی دارند و می‌توانند برآوردهای واقع-بینانه‌تری ارائه دهند، 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. البته در این حالت مدیریت ارشد بایستی مسئله شکاف بودجه‌ریزی<sup>۲</sup> را نیز در نظر بگیرد؛ به این معنی که مدیران ممکن است درآمدها را کمتر از حد و هزینه‌ها را بیشتر از حد برآورد کنند تا راحت‌تر بتوانند بودجه خود را محقق کنند (ویگانت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲؛ والتر و اسکوزن، ۲۰۰۹).

یکی دیگر از مواردی که منجر به افزایش اثربخشی بودجه-ریزی می‌شود، وجود کمیته بودجه است. کمیته بودجه متشکل از مدیر عامل، مدیر مالی و مدیران هر بخش از سازمان و مسئول ایجاد هماهنگی بین واحدهای سازمانی به منظور تهیه بودجه می‌باشد. این کمیته، پیش‌بینی‌ها و اهداف تعیین شده و همچنین گزارش‌های دوره‌ای را از کلیه واحدهای سازمانی جمع‌آوری کرده و اهداف نهایی را در قالب بودجه جامع تدوین می‌کند. در نتیجه هر یک از مدیران می‌توانند اهداف بودجه‌ای

اداره شرکت‌ها توسط ساب‌هلدینگ‌ها و در راستای سیاست‌های کلی هلدینگ مادر انجام می‌شود و علاوه بر آن، به دلیل ماهیت درون‌گروهی زنجیره تأمین در این مجموعه، شرکت‌های فرعی در مواردی همچون هدفگذاری، بودجه‌ریزی و تأمین و توزیع مواد اولیه و محصولات وابستگی متقابل دارند. این موضوع ضرورت تدوین یک مدل یکپارچه بودجه برای کل مجموعه را نشان می‌دهد. ضمن اینکه وضعیت فعلی و فرهنگ سازمانی حاکم بر آن بیانگر نیاز به یک نظام بودجه‌ریزی اثربخش است. بررسی این نظام از این جهت که در یک جمعیت مطالعه نشده در ادبیات صورت می‌گیرد، ضمن اعطای فرصت ابراز نظر به کسانی که در پیشینه به آنها پرداخته نشده است، باعث ایجاد فضای گفتگو و در نتیجه فهم بهتر موضوع و بهبود شیوه‌های عمل می‌شود.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

یکی از مسئولیت‌های اصلی مدیریت سازمان، برنامه‌ریزی است. برنامه‌ریزی به معنی تدوین اهداف سازمانی و ارائه روش‌های پیشنهادی به منظور تحقق آنهاست و بودجه‌ریزی بعنوان یک ابزار برنامه‌ریزی مورد استفاده مدیران قرار می‌گیرد؛ از جمله جهت برنامه‌ریزی تأمین وجه نقد کافی بمنظور بازپرداخت بدهی‌ها، تأمین مواد اولیه بمنظور تحقق نیازمندی‌های تولید و نیز تأمین موجودی کالا بمنظور تحقق فروش مورد انتظار. بودجه را می‌توان یک بیانیه رسمی از برنامه‌های مدیریت دانست که در قالب اطلاعات مالی ارائه می‌شود و از جمله مزایای آن می‌توان به موارد ذیل اشاره نمود:

- کلیه سطوح مدیریتی سازمان در راستای اهداف تعیین شده در بودجه عمل می‌کنند.
- اهداف مشخصی را به منظور ارزیابی عملکرد در هر سطح از مسئولیت سازمان ارائه می‌دهد.
- باعث ایجاد یک سیستم هشدار اولیه می‌شود که بموجب آن، مدیریت می‌تواند قبل از بحرانی شدن شرایط، تغییرات لازم را در سازمان ایجاد نماید.
- از طریق برقراری ارتباط بین اهداف هر بخش با اهداف کلی سازمان، باعث تسهیل در هماهنگی بین فعالیت-های مختلف سازمان می‌شود.
- باعث افزایش هوشیاری مدیریت در خصوص فعالیت‌های سازمان و نیز آگاهی وی از تأثیر عوامل بیرونی، همچون روندهای اقتصادی بر این فعالیت‌ها می‌شود (ویگانت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲).

<sup>2</sup> Budgetary slack

1 Walther & Skousen

عملکرد هستند. همچنین اگر این معیارها با معیارهای غیرمالی ترکیب شوند، می‌توانند مبنای بهتری برای ارزیابی عملکرد فراهم کنند. کارت ارزیابی متوازن<sup>۶</sup> این نقش را ایفا می‌کند و ارتباط ارزیابی عملکرد را با اهداف استراتژیک سازمان برقرار می‌سازد. این ابزار با ترکیب معیارهای مالی و غیر مالی (شامل مشتریان، فرایندهای داخلی و رشد و یادگیری) میزان دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان را ارزیابی می‌کند. لازم به ذکر است که حدود ۵۰ درصد شرکت‌های بزرگ امریکا (مانند یونیور و الومارت) از این رویکرد استفاده می‌کنند (لالی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۲؛ کاونی و کاکینز<sup>۸</sup>، ۲۰۱۴؛ عسکری نژاد امیری، ۱۳۹۷؛ نیکبخت و رحیمی‌پور، ۱۴۰۱؛ پاشپندر<sup>۹</sup>، بی تا).

### ۳- پیشینه پژوهش

یکی از ویژگی‌های اصلی مطالعه کیفی اکتشافی بودن آن است. این موضوع معمولاً به این معناست که درباره موضوع مورد نظر یا جمعیت مورد مطالعه چیز زیادی به نگارش درنیامده و پژوهشگر در پی کسب نظر شرکت‌کنندگان و شکل دادن به درک خود از موضوع بر اساس شنیده‌هاست (کرسول، ۲۰۰۹). کوپر (۱۹۸۴)، نقل از کرسول، (۲۰۰۹) پیشنهاد می‌کند که بررسی پیشینه می‌تواند به منظور تلخیص مضامین گسترده موجود در تحقیقات گذشته انجام شود. حالت دومی که کوپر توصیه می‌کند، بررسی نظری است که طی آن پژوهشگر بر نظریه موجود درباره مسئله مورد مطالعه تمرکز می‌کند. این حالت را می‌توان به صورت مقایسه نظریه‌های پژوهش با نظریه‌های سایر تحقیقات نیز تعبیر نمود که معمولاً در پایان پژوهش صورت می‌گیرد و به خصوص در نظریه داده‌بنیاد شهرت بسیاری دارد. آخرین حالت پیشنهاد شده توسط کوپر، بررسی روش‌شناختی است که در آن پژوهشگر بر روش‌ها و تعاریف تمرکز می‌کند و ممکن است نقدی بر نقاط ضعف و قوت قسمت روش‌های پژوهش نیز انجام شود. در تحقیق حاضر، مرور پیشینه تجربی عمدتاً با هدف تلخیص مضامین موجود در تحقیقات گذشته به منظور تدوین چارچوبی برای جمع‌آوری داده‌ها و اجرای تحقیق انجام می‌شود. به همین منظور در ادامه به ارائه تحقیقات انجام شده در داخل و خارج کشور در زمینه بودجه‌ریزی پرداخته شده است.

خود را مطرح کنند و اختلافات احتمالی بین اهداف مدیران بخش‌های مختلف، بررسی و در صورت لزوم اصلاح می‌گردد تا سرانجام نسخه نهایی بودجه تهیه و تصویب گردد. به این ترتیب ضمن مشارکت مدیران کلیه واحدهای سازمانی در بودجه‌ریزی، امکان هماهنگی اهداف و پیش‌بینی‌ها در کل سازمان فراهم می‌گردد (ویگانگت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲؛ شیم و سیگل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). همچنین یک سیستم بودجه‌ریزی اثربخش مستلزم وجود یک سیستم بازخورد مناسب است. به عبارتی دیگر، عملکرد واقعی نباید صرفاً ثبت شود، بلکه بایستی با عملکرد بودجه‌ای مقایسه شده و هرگونه انحراف به صورت دقیق به سطوح مناسب مدیریتی گزارش شود. همچنین علت انحرافات و اشخاص مسئول این انحرافات نیز می‌بایست گزارش شود تا مدیریت در خصوص اقدامات اصلاحی یا راه‌حل‌های بالقوه تصمیم‌گیری نماید. در این خصوص، نقش حسابداری سنجش مسئولیت<sup>۲</sup> قابل توجه می‌باشد که از طریق سیستم گزارشگری مسئولیت به جمع‌آوری و گزارش اطلاعات هزینه‌ها و یا درآمدها برای مدیریت می‌پردازد که اختیار تصمیم‌گیری در مورد آنها را دارد. این کار برای هر یک از سطوح سازمانی صورت می‌پذیرد و از سطوح پایین سازمان آغاز شده و به سطوح بالاتر ختم می‌شود. در نتیجه با تهیه گزارش‌های دوره‌ای، انحراف بین نتایج واقعی و اهداف بودجه‌ای بررسی شده و علل انحراف مشخص می‌شود. به این ترتیب، امکان اجرای رویکرد مدیریت بر مبنای استثنای<sup>۳</sup> نیز فراهم می‌شود. مدیریت بر مبنای استثنا به این معنی است که مدیریت ارشد در ارزیابی گزارش بودجه، به انحراف بین نتایج واقعی و اهداف بودجه‌ای بیشتر توجه نماید. این رویکرد به مدیریت ارشد کمک می‌کند روی نواحی دارای مشکل تمرکز نماید (ویگانگت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲؛ فلمهولتز<sup>۴</sup>، ۱۹۸۳).

سیستم گزارشگری مسئولیت علاوه بر فراهم نمودن زمینه بررسی انحرافات، امکان ارزیابی عملکرد مدیران هر بخش از سازمان را نیز فراهم می‌سازد. البته، بودجه نباید به عنوان ابزاری جهت سرنش مدیران استفاده شود و همچنین نباید به امید بهبود عملکرد مدیران، به عنوان اهرم فشار از بودجه استفاده شود. بلکه بایستی عامل محرکی برای مدیران باشد تا حداکثر تلاش خود را در جهت دستیابی به اهداف مورد انتظار به کار گیرند و از این طریق ارزیابی عملکرد مدیران نیز انجام شود. معیارهای مالی، مانند نرخ بازده دارایی‌ها (ROA)<sup>۵</sup>، تحلیل انحرافات و سود باقیمانده، ابزارهای مفیدی به منظور ارزیابی

<sup>6</sup> Balanced scorecard

<sup>7</sup> Lalli

<sup>8</sup> Coveney and Cokins

<sup>9</sup> Pushpender

<sup>1</sup> Shim & Siegel

<sup>2</sup> Responsibility accounting

<sup>3</sup> Management by exception

<sup>4</sup> Flamholtz

<sup>5</sup> Return On Assets

### ۱-۳- پیشینه خارجی

#### ارتباط بودجه‌ریزی با متغیرهای عملکرد

آلتو<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی انطباق روش‌های بودجه‌ریزی و پیش‌بینی با ساختار سازمانی پرداخت. وی بر مبنای تجربه کار قبلی خود در شرکت مورد مطالعه به جمع‌آوری داده‌ها پرداخت و با استفاده از روش تحقیق ساختارگرا<sup>۲</sup> به تحلیل داده‌ها پرداخت. یافته‌های تحقیق حاکی از آن بود که ساختارهای تصمیم‌گیری با سیستم‌های کنترلی مدیریت و روش‌های مورد استفاده آنها انطباق دارد. همچنین بودجه‌ریزی سنتی بعنوان یک سیستم کنترلی تشخیصی است و پیش‌بینی انعطاف‌پذیر نیز در تحقق الزامات یک سیستم کنترلی دوسویه موثر است. در تحقیق دیگری پیل و بریج<sup>۳</sup> (۱۹۹۸) به بررسی نقش برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی سرمایه‌ای در عملکرد شرکت‌های کوچک و متوسط در بخش تولیدی انگلستان پرداختند. آن‌ها از طریق ارسال پرسشنامه برای هیئت مدیره شرکت‌های نمونه به جمع‌آوری داده‌ها پرداخته و به منظور تحلیل داده‌ها از تحلیل همبستگی و میانگین استفاده نمودند. در نهایت به این نتیجه رسیدند که در برنامه‌ریزی استراتژیک شرکت‌های کوچک و متوسط، رشد فروش و بهبود سودآوری بعنوان اهداف اصلی در نظر گرفته می‌شود. همچنین در این برنامه‌ریزی، تکنیک‌های بودجه‌ریزی سرمایه‌ای مانند روش خالص ارزش فعلی استفاده می‌شود و برنامه‌ریزی استراتژیک بعنوان عنصر اصلی بهبود عملکرد محسوب می‌شود. تحقیق دیگری توسط فارستر<sup>۴</sup> (۱۹۹۱) با موضوع تأثیر پیش‌بینی بلندمدت بر بودجه‌ریزی در شهرداری‌ها انجام شد که از طریق پیمایش به جمع‌آوری داده‌ها پرداخت و تحلیل داده‌ها را از طریق تحلیل متن انجام داد. وی به این نتیجه رسید که پیش‌بینی الزاماً روی بودجه‌ریزی اثرگذار نیست؛ چرا که در بودجه‌ریزی افزایشی، برآوردهای آتی بر اساس درآمدها و هزینه‌های گذشته است.

#### ابعاد و رویه‌های بودجه‌ریزی

بادل، رومرو، هارتاس و پوجانر<sup>۵</sup> (۲۰۰۴) در تحقیقی به طراحی، زمان‌بندی و بودجه‌ریزی زنجیره‌های ارزش افزوده پرداختند. آن‌ها از موردکاوی برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده کردند و با استفاده از سیمپلکس و برنامه‌ریزی خطی به تحلیل داده‌ها پرداختند و در نهایت مدلی جهت کمک به فعالیت‌های طراحی

و بودجه‌ریزی در سازمان طراحی کردند. هانسن و وندر استید<sup>۶</sup> (۲۰۰۴) در تحقیق خود به تحلیل اکتشافی ابعاد مختلف بودجه‌ریزی در سازمان‌ها پرداختند و با استفاده از پیمایش و تحلیل عاملی، رگرسیون و تحلیل همبستگی، عوامل اصلی بودجه‌ریزی در سازمان‌ها، ویژگی‌های بودجه‌ریزی و پیش‌نیازهای بودجه‌ریزی را ارائه کردند. در تحقیق دیگری اشمیگال و دیفرانکو<sup>۷</sup> (۱۹۹۸) به تعیین رویه‌های مورد استفاده در بودجه‌ریزی و پیش‌بینی پرداختند و با استفاده از پیمایش و تحلیل متن به ارائه موارد ذیل از دیدگاه مشارکت‌کنندگان پرداختند: دلایل تهیه بودجه، تعدیل یا عدم تعدیل بودجه، نقش کنترلی بودجه، تکنیک‌های پیش‌بینی.

#### راهکارهای بهبود بودجه‌ریزی

نیلی، بون و آدامز<sup>۸</sup> (۲۰۰۳) در تحقیقی به بررسی بهبود فرایندهای برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی پرداختند. آن‌ها از طریق مرور ادبیات و مصاحبه به گردآوری داده‌ها پرداختند و از تحلیل متن برای تحلیل داده‌ها استفاده کردند. در نهایت نقاط ضعف برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی مشخص شد و پس از مصاحبه با ۱۵ شرکت انتخابی، اختلاف تئوری و عمل بررسی گردید و با کمک ادبیات تحقیق، راهکارهای بهبود برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی ارائه شد. در تحقیق دیگری ایجیری، لوی و لیون<sup>۹</sup> (۱۹۶۳) با بکارگیری روش‌های برنامه‌ریزی خطی به همراه حسابداری دوطرفه به ارائه یک روش در بودجه‌ریزی پرداختند که در زمان وجود اهداف مختلف بین واحدهای سازمانی، می‌تواند به برنامه‌ریزی کمک نماید. همچنین در قیمتگذاری انتقالات داخلی و حل مشکلات بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی مالی مدیران نیز کاربرد دارد.

### ۲-۳- پیشینه داخلی

#### ارتباط بودجه‌ریزی با متغیرهای عملکرد و سایر متغیرهای

##### سازمانی

اعتمادی و دیانته دیلمی (۱۳۸۷) در پژوهشی به بررسی نقش فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌ریزی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران پرداختند. آن‌ها از طریق پرسشنامه ۳ بخشی به گردآوری داده‌ها پرداختند و به منظور تحلیل داده‌ها از تحلیل واریانس سه عاملی استفاده کردند. آن‌ها

<sup>6</sup> Hansen & Van der Stede

<sup>7</sup> Schmidgall & DeFranco

<sup>8</sup> Neely, Bourne & Adams

<sup>9</sup> Ijiri, Levy & Lyon

<sup>1</sup> Aalto

<sup>2</sup> Constructive research approach

<sup>3</sup> Peel & Bridge

<sup>4</sup> Forrester

<sup>5</sup> Badell, Romero, Huertas & Puigjaner

مولفه‌های مطرح شده بعنوان متغیرهای اصلی تحقیق، به منزله مولفه‌های موثر بر رعایت عدالت منطقه‌ای به اجماع خبرگان رسید.

باباجانی و استا (۱۳۹۴) به مطالعه تطبیقی بودجه‌ریزی عملکرد در ایران و کانادا پرداختند و ضمن استخراج تجارب کشور کانادا در خصوص بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، راهکارهایی برای اجرای این نظام بودجه‌ریزی در ایران ارائه کردند.

#### ۴- پرسش‌های پژوهش

این پژوهش فاقد فرضیه بوده و دربرگیرنده سوالاتی به شرح ذیل است:

**سوال اصلی:** به منظور بهبود اثربخشی بودجه‌ریزی در هلدینگ مورد مطالعه در راستای تحقق اهداف سازمانی، چه ابعاد و مؤلفه‌هایی را می‌توان ارائه نمود؟

#### سوالات فرعی:

- ۱) ساختارها و فرایندهای بودجه‌ریزی در هلدینگ مزبور چگونه است؟
- ۲) نقاط ضعف نظام بودجه‌ریزی در هلدینگ مورد بحث کدام است؟
- ۳) موانع تغییر چه بوده‌اند؟
- ۴) مشارکت‌کنندگان اصلی چه کسانی بوده‌اند؟ چگونه در این نظام مشارکت کرده‌اند؟
- ۵) چه مضامینی از داده‌های جمع‌آوری شده در رابطه با این مورد حاصل می‌شود؟
- ۶) چگونه باید این مضامین را در یک چارچوب واحد ارائه داد؟

#### ۵- روش پژوهش

طرح پژوهش نقشه انجام پژوهش است که تصمیمات مختلف از مفروضات گسترده تا جزئیات گردآوری و تحلیل داده‌ها را شامل می‌شود و بر اساس ماهیت مسئله پژوهش یا موضوع مورد توجه، تجارب شخصی پژوهشگر و نیز مخاطبان پژوهش شکل می‌گیرد. هر طرح تحقیق شامل پارادایم (جهان‌بینی)، راهبرد (رویکرد) و روش پژوهشی خاص خود است. پارادایم یا جهان‌بینی، جهت‌گیری کلی پژوهشگر درباره جهان و ماهیت پژوهش است که در بیان علت انتخاب راهبردهای تحقیق کمک می‌کند. تحقیق حاضر بر مبنای پارادایم ساختارگرایی اجتماعی<sup>۱</sup> استوار است. فرض این پارادایم آن است که افراد در پی فهم جهان هستند و

به این نتیجه رسیدند که بین مشارکت در بودجه‌ریزی، سیستم‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مدیران ارتباط وجود دارد و فرهنگ سازمانی بر این رابطه تأثیرگذار است. در تحقیق دیگری توکلی محمدی و اعتمادی (۱۳۸۶) به بررسی رابطه بین مشارکت کارکنان در بودجه‌ریزی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل بر این رابطه پرداختند. آن‌ها از تجزیه و تحلیل مسیر به منظور تحلیل داده‌های پرسشنامه استفاده کردند و به این نتیجه رسیدند که مشارکت در بودجه‌ریزی نقش قابل توجهی در دسترسی مدیران به اطلاعات مرتبط با شغل دارد و منجر به بهبود عملکرد آن‌ها می‌شود.

#### مدل و چالش‌های بودجه‌ریزی

کلاتنری و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیق خود از طریق توابع هدف (مطلوبیت) و با تکنیک برنامه‌ریزی آرمانی چپیشف، صورت‌های مالی و گزارش‌های عملکرد هیئت مدیره شرکت‌های پالایش گاز کشور و ترازنامه انرژی کشور را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و بودجه سال ۱۳۹۵ پالایشگاه‌های گاز کشور را بر مبنای عملکرد و با رویکرد بهره‌وری با استفاده از مدل ریاضی تعیین نمودند و با بودجه واقعی مقایسه کردند. مقیمی، پورعزت، دانایی‌فرد و احمدی (۱۳۹۵) به منظور طراحی مدل بودجه‌ریزی بر اساس شاخص‌های حکمرانی خوب در ایران از طریق روش تحلیل تم به تحلیل مصاحبه‌های اکتشافی و روش تحلیل آماری به تحلیل پرسشنامه پرداختند. در این تحقیق ۵۱ تم در قالب ۶ مقوله «آمایش سرزمین»، «مدیریت ذینفعان»، «بودجه‌ریزی عملیاتی»، «اصلاح نظام حسابداری و گزارشگری»، «اصلاح نظارت بر بودجه» و «شفافیت» ارائه گردید. آذر، امینی و احمدی (۱۳۹۳) نیز به منظور طراحی مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد بهینه‌سازی استوار در دانشگاه تربیت مدرس، از طریق توابع هدف (مطلوبیت) به تحلیل داده‌های حاصل از بررسی ادبیات پژوهش و مصاحبه با خبرگان بودجه و بررسی اسناد پرداختند. در این تحقیق، مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با استفاده از توابع حداکثرسازی مطلوبیت طراحی شد. به نحوی که هم به تخصیص بودجه به برنامه‌ها براساس اهمیت هر برنامه و هم به تخصیص بودجه به دانشکده‌ها بر اساس سرانه دانشجویی مصوب وزارت علوم توجه شود.

سیدرضائی، پورعزت و سعیدآبادی (۱۳۹۵) در تحقیق خود با عنوان چالش‌های سیستم بودجه‌ریزی ایران با هدف توسعه رویکرد عدالت منطقه‌ای از روش دلفی فازی به منظور تحلیل داده‌های پرسشنامه استفاده کردند. در این تحقیق عوامل و

در برخی منابع، پژوهش‌ها بر اساس هدف، نتیجه، فرایند و منطق اجرا طبقه‌بندی شده‌اند. با در نظر گرفتن این معیارها تحقیق حاضر از نظر هدف، اکتشافی- مطالعه موردی است. پژوهش‌های اکتشافی در خصوص شناسایی و تشریح پدیده‌هایی به کار می‌رود که پیش از این اطلاعاتی درباره آنها در دست نبوده است و پژوهش‌های کمتری در مورد آن پدیده‌ها صورت گرفته است. این نوع پژوهش به ارائه یک نظریه جدید یا بسط مفاهیم در متون آن رشته ختم می‌شود. از نظر نتیجه اجرا نیز این تحقیق از نوع کاربردی است. این نوع تحقیقات در پاسخ به یک مسئله مطرح در دنیای واقعی انجام می‌شود و نتایج آن‌ها در یک سازمان یا صنعت خاصی مورد استفاده قرار می‌گیرد. پژوهش‌ها از نظر منطق اجرا یا نوع استدلال به دو گروه قیاسی و استقرایی تقسیم می‌شوند که تحقیق حاضر رویکرد استقرایی دارد. چرا که از طریق مشاهده تجربی پدیده‌ها، داده‌هایی گردآوری شده و بین آنها روابطی کشف می‌شود. به عبارتی، حرکت از جزء (مشاهدات) به کل (نظریه تعمیم یافته) است (بازرگان، ۱۳۹۵؛ سرمد، بازرگان و حجازی، ۱۳۹۵؛ بنی مهد، عربی و حسن‌پور، ۱۳۹۵؛ ازکیا، احمد رش و پارتازیان، ۱۳۹۶؛ کرسول، ۲۰۰۹).

تحلیل داده‌ها در پژوهش کیفی شامل سازماندهی و بررسی همه‌جانبه داده‌ها، کدگذاری آن‌ها و سپس تفسیر مضامین و در نهایت، تفسیر معنای مضامین است. در تحقیق حاضر نیز به منظور تحلیل داده‌ها و نهایتاً استخراج مدل بودجه‌ریزی اثربخش، تحلیل مضمون<sup>۲</sup> مورد استفاده قرار گرفته است. این نوع تحلیل، روشی است برای شناسایی، تحلیل و گزارشگری الگوهای درون داده‌ها که در ارتباط با سوال پژوهش است. جزئیات این روش به نقل از ازکیا، احمد رش و پارتازیان (۱۳۹۶) در ادامه بیان شده است.

#### ۵-۱- فرایند تحلیل مضمون

کینگ و هاروکز<sup>۳</sup> در سال ۲۰۱۰ فرایندی سه مرحله‌ای برای تحلیل مضمون ارائه داده‌اند که عبارتند از: کدگذاری توصیفی، کدگذاری تفسیری و یکپارچه‌سازی. در مرحله کدگذاری توصیفی حداقل یک بار پیش از آغاز فرایند کدگذاری کل داده‌ها مطالعه می‌شود. در این حالت هنگام مطالعه متن برخی از ایده‌ها و الگوها شناسایی می‌شوند که می‌توان برای مراحل بعدی کدگذاری از آنها استفاده نمود. کدگذاری تفسیری مستلزم ایجاد کدهای اولیه از داده‌هاست و از آنها به منظور تقسیم داده‌های متنی به بخش‌های قابل درک مانند بند، عبارت، کلمه یا سایر

از تجارب خود در زمینه اشیاء مختلف، معانی خاص خود را شکل می‌دهند. این معانی از طریق تعامل با دیگران (ساختارگرایی اجتماعی) و هنجارهای فرهنگی و تاریخی مورد استفاده در زندگی افراد شکل می‌گیرد. بنابراین پژوهشگران به فرایندهای تعامل در بین افراد توجه می‌کنند و به فهم یا تفسیر معانی دیگران درباره جهان می‌پردازند تا به یک نظریه یا الگوی معنایی دست یابند. از آنجا که پژوهش کیفی رویکردی برای کشف و درک معنایی است که افراد به یک مسئله نسبت می‌دهند، بنابراین طرح تحقیق کیفی همراستا با پارادایم مذکور است. در نتیجه طرح تحقیق حاضر یک تحقیق کیفی است. با مشخص شدن پارادایم تحقیق، امکان انتخاب راهبردها (رویکردها)ی تحقیق فراهم می‌گردد. راهبردهای تحقیق، نوع مطالعه را نشان می‌دهند و جهت‌گیری خاصی برای یک طرح پژوهشی فراهم می‌آورند. از بین راهبردهای کیفی (شامل روایتی، پدیدارشناسی، قوم‌نگاری، نظریه داده بنیاد و مطالعه موردی)، راهبرد مطالعه موردی<sup>۱</sup> در این تحقیق مورد استفاده قرار می‌گیرد. این راهبرد از متداول‌ترین راهبردهای کیفی مورد استفاده در مطالعات مدیریتی، سازمانی و اجتماعی و نوعی پژوهش تجربی است که می‌تواند بر اساس پیش‌فرض‌های فلسفی بنیادین پژوهشگر اثبات‌گرا، تفسیری یا انتقادی، پدیده‌های زمان حال را در بستر زندگی واقعی‌شان بررسی کند. پژوهش‌های موردی شامل نوعی بررسی تفصیلی از یک یا چند سازمان یا از گروه‌های درون- سازمانی یا واحدهای اجتماعی است که با هدف ارائه تحلیل استقرایی از زمینه و فرایندهای دخیل در پدیده مورد بررسی انجام می‌گیرد. پس از تعیین پارادایم و راهبرد پژوهش، در پایان می‌توان عنصر سوم طرح تحقیق، یعنی روش تحقیق را مشخص نمود که روش‌های گردآوری و تحلیل و تفسیر داده‌ها را بیان می‌کند و انتخاب آنها مستلزم مشخص شدن این موضوع است که نوع اطلاعاتی که گردآوری خواهد شد، قبل از مطالعه مشخص می‌شود یا از طریق شرکت کنندگان به دست خواهد آمد. همچنین تحلیل داده‌ها ممکن است از طریق اطلاعات عددی که با مقیاس‌های ابزاری به دست می‌آید یا از طریق اطلاعات متنی که از مشارکت کنندگان در تحقیق به دست می‌آید، صورت گیرد. با توجه به اینکه طرح تحقیق حاضر، یک طرح کیفی است، روش‌های کیفی شامل جمع‌آوری داده‌ها از طریق سوالات باز- پاسخ، مصاحبه، بررسی اسناد، نمونه‌گیری هدفمند و گلوله‌برفی، تحلیل متن، بازنمایی اطلاعات در قالب اشکال و جداول و تفسیر شخصی از یافته‌ها استفاده می‌شود.

به عبارت دیگر نتایج پژوهشی تا چه حد درست هستند و همچنین ابزار تحقیق اجازه دستیابی به اهداف موضوع تحقیق را می‌دهد یا خیر. پایایی<sup>۲</sup> نیز به این معنی است که نتایج تحقیق در طول زمان معین ثابت مانده و یک نمونه واقعی و دقیق از همه جمعیت مورد مطالعه انتخاب شود و اگر نتایج یک مطالعه بر اساس یک روش‌شناسی مشابه بتواند مجدداً تکرار شود، آنگاه ابزار پژوهش پایا محسوب می‌شود. بنابراین از تعاریف روایی و پایایی در تحقیقات کمی دو معیار آشکار می‌شود: نخست اینکه با توجه به بحث پایایی آیا نتیجه تحقیق تکرارپذیر است؟ و دوم اینکه با ملاحظه بحث روایی آیا ابزارهای سنجش دقیق بوده و عملاً قادرند آنچه را که می‌خواهند اندازه بگیرند، بسنجند؟ (کرسول، ۲۰۰۹؛ گل‌افشانی، ۲۰۰۳؛ سرمد، بازرگان و حجازی، ۱۳۹۵). البته پژوهش کیفی اصول و مبانی پارادایمیک متفاوت-تری نسبت به تحقیق کمی دارد و در نتیجه شیوه‌های ارزیابی و تعمیم نتایج آن نیز متفاوت است. بعلاوه این نگرانی وجود دارد که مفهوم «تکرار» در تحقیق کیفی نوعی ساده‌لوحی است که در آن پیچیدگی پدیده تحت مطالعه نادیده گرفته شده و تأثیرات بستر در نظر گرفته نمی‌شود. در همین زمینه کسانی که به پویایی تحقیق کیفی باور دارند استدلال می‌کنند که مطالعات کیفی «نمی‌تواند و نباید» تکرار شود. در نتیجه محققان کیفی در برابر رهیافت کمی روایی مقاومت می‌کنند و معتقدند که این رهیافت ابزاری سرد، مکانیکی، صوری و ثابت است که محقق مکرراً آن را به مواد بی‌جان و ساکن تزریق کرده و به کار می‌برد. از سوی دیگر، اگرچه در مطالعات کمی با روایی و پایایی بطور مجزا برخورد می‌شود، اما در پژوهش‌های کیفی این اصطلاحات بطور مجزا تصور نمی‌شوند. در عوض نوعی اصطلاح‌شناسی که شامل هردوست، نظیر قابلیت اعتبار<sup>۳</sup>، قابلیت اعتماد<sup>۴</sup> و ... استفاده می‌شود. این موضوع در معیارهای گوبا و لینکلن<sup>۵</sup> (۱۹۸۵، نقل از محمدپور، ۱۳۸۸؛ عباس‌زاده، ۱۳۹۰ و رضاپور نصرآباد، ۱۳۹۵) بیشتر به چشم می‌خورد؛ به نحوی که به جای استفاده از واژگان اعتبار و روایی کمی از معیار «اعتمادپذیری یا قابلیت اعتماد» جهت ارجاع به ارزیابی کیفیت نتایج کیفی استفاده می‌کنند. قابلیت اعتماد به بیانی ساده میزانی است که در آن می‌توان به یافته‌های یک تحقیق کیفی اتکا نمود و به نتایج آن اعتماد کرد. این پژوهشگران معتقدند که معیار قابلیت اعتماد دربرگیرنده ۴ معیار جداگانه اما مرتبط با هم به شرح زیر است:

معیارهای لازم برای تحلیل استفاده می‌شود. کدهای موجود در چارچوب کدگذاری باید حد و مرز کاملاً مشخص و تعریف شده-ای داشته باشند؛ به گونه‌ای که تغییرپذیر و یا تکراری نباشند. همچنین کدها باید محدود به قلمروی پژوهش بوده و به طور روشن بر موضوع تمرکز داشته باشد تا از کدگذاری هر جمله از متن اصلی اجتناب به عمل آید. گام سوم یکپارچه‌سازی است و زمانی آغاز می‌شود که تمام داده‌ها کدگذاری اولیه شده و فهرستی طولانی از کدهای گوناگون در مجموعه داده‌ها تهیه شده باشد. در این گام که به تحلیل در سطحی کلان‌تر از کدها تمرکز دارد، کدهای گوناگون در قالب مضامین مرتب شده و تمامی داده‌های کدگذاری شده مرتبط با هر یک از مضامین شناسایی و گردآوری می‌شوند. اساساً در این مرحله کدها تجزیه و تحلیل شده و نحوه ترکیب و تلفیق کدهای گوناگون جهت تشکیل مضمون پایه مورد توجه قرار می‌گیرد. در این مرحله می‌توان از شکل، نمودار، جدول، نقشه‌های ذهنی و یا نوشتن نام هر کد همراه با توضیح خلاصه‌ای از آن بر روی کاغذ جداگانه و قرار دادن آن در ستون مضمون مربوطه، برای مرتب کردن کدهای گوناگون در قالب مضامین بهره گرفت. در این مرحله ممکن است مجموعه‌ای از کدها به هیچ مضمونی اختصاص نیافته و یا ممکن است از برخی کدها صرف‌نظر شود. از چنین کدهایی می‌توان به طور موقت استفاده نمود تا در صورت بررسی مجدد جایگاه مناسب آنها در قالب مضامین تعیین شود. در برخی منابع از یک فرایند ۴ مرحله‌ای برای تحلیل مضمون استفاده شده است که البته نتیجه فرایند مشابه فرایند فوق‌الذکر است. به این معنی که ابتدا به استخراج کدهای اولیه از داده‌های جمع‌آوری شده پرداخته می‌شود. سپس با دسته‌بندی و ترکیب کدهای مشابه از لحاظ مفهومی، مفاهیم پایه استخراج می‌شود. در گام بعدی مفاهیم پایه با توجه به وجه اشتراک آنها در قالب مضامین فرعی طبقه‌بندی می‌شوند و در انتها، مضامین فرعی در قالب مضامین اصلی دسته‌بندی می‌شوند (جعفری نیا، حسن‌پور، وکیلی و کیوانفر، ۱۳۹۹؛ جعفری، نجارزاده و شالبافیان، ۱۳۹۹؛ غلامپور، نعیمی و مشبکی اصفهانی، ۱۳۹۸؛ آذر، شهبازی، یزدانی و محمودیان، ۱۳۹۸؛ ازکیا، احمدرش و پارتازیان، ۱۳۹۶؛ ابراهیمی، قلی‌پور، مقیمی و قالیباف اصل، ۱۳۹۴).

#### ۵-۲- روش تایید قابلیت اعتماد تحقیق

در پژوهش‌های کمی، روایی<sup>۱</sup> به این مفهوم است که آیا پژوهش واقعاً آنچه را که می‌خواهد اندازه بگیرد، اندازه می‌گیرد یا خیر.

<sup>4</sup> Trustworthiness

<sup>5</sup> Guba & Lincoln

<sup>1</sup> Validity

<sup>2</sup> Reliability

<sup>3</sup> Credibility



### ۵-۳- فرایند اجرایی پژوهش

فرایند اجرایی پژوهش حاضر به همراه نحوه ارزیابی معیارهای قابلیت اعتماد به شرح ذیل است:

(۱) ابتدا با مرور گسترده ادبیات پژوهش، چارچوب کلی سوالات مصاحبه‌ها تعیین گردیده و تلاش شده به استخراج مطالبی از آن‌ها پرداخته شود که راهنمای انجام تحقیق در گام‌های بعدی باشد. همچنین با هماهنگی دو نفر از اساتید (شامل استاد راهنما و یکی از اساتید عضو هیئت علمی) سوالات مصاحبه‌ها نهایی گردید.

(۲) در این گام محقق بنا بر شناخت خود، تعدادی از مدیران عملیاتی را بصورت قضاوتی انتخاب کرده و از طریق انجام مصاحبه‌های اکتشافی (Exploratory Interviews) با عنوان اختصاری (EI) فرایند بودجه‌ریزی و روش‌های اجرایی در این خصوص را مورد سوال قرار داده است تا شناخت وضع موجود حاصل شود. این مصاحبه‌ها با ۴ نفر از مدیران مذکور انجام شده است که با عنوان EI01 تا EI04 نام‌گذاری شده‌اند. این مصاحبه‌ها از نوع نیمه ساختاریافته بوده و طی آن سوالات از قبل طراحی شده و بر اساس پاسخ‌های مصاحبه‌شونده به تنظیم سوالات بیشتر اقدام گردید تا با دریافت توضیحات بیشتر در مورد پاسخ‌های مصاحبه‌شونده، داده‌های بیشتری جمع‌آوری گردد.

(۳) در این مرحله ۱۵ مصاحبه اصلی (Main Interviews) با عنوان اختصاری (MI) با اعضای هیئت مدیره و مدیران عامل شرکت‌ها با روش نمونه‌گیری گلوله برفی طراحی و اجرا گردید که با عنوان MI01 تا MI15 نام‌گذاری شده‌اند. انتخاب اولین مصاحبه‌شونده بنا به قضاوت پژوهشگر و با در نظر گرفتن صلاحیت علمی و حرفه‌ای افراد صورت گرفت و از ایشان خواسته شد نسبت به معرفی فرد مناسب جهت انجام مصاحبه بعدی اهتمام ورزد. در مصاحبه‌های بعدی نیز از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد فرد مناسب بعدی را معرفی نمایند. در مصاحبه‌ها موارد ذیل مورد توجه قرار گرفته است:

- نقاط ضعف نظام فعلی بودجه‌ریزی
- انتظار ایشان از یک نظام بودجه‌ریزی
- راهکارهای بالقوه به منظور افزایش اثربخشی نظام بودجه‌ریزی.

مشخصات مصاحبه‌شوندگان در جدول ۱ ارائه شده است.

(۴) به منظور دستیابی به معیار بودجه‌ریزی، در پایان هر یک از مصاحبه‌ها به اخذ تأییدیه مصاحبه‌شوندگان در

(۱) باورپذیری: باورپذیری یک تحقیق و یافته‌های آن با روش‌های متعدد جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصل می‌شود. مصاحبه و درگیری محقق با افراد شرکت‌کننده، حضور طولانی مدت در میدان پژوهش و مشاهده مداوم پدیده مورد بررسی، گفتگو با همکاران و برگزاری نشست‌های منظم با سایر افرادی که درگیر تحقیق مذکور نیستند، تکنیک کنترل اعضا که به معنی ارائه تحلیل‌های داده‌ها و نتایج آن به شرکت‌کنندگان در تحقیق به منظور ارزیابی اعتبار داده‌هاست و نیز استفاده از منابع اطلاعاتی چندگانه موجب افزایش باورپذیری تحقیق کیفی خواهد شد.

(۲) انتقال‌پذیری: این معیار جایگزین اعتبار بیرونی در تحقیقات کمی است و به معنای قابلیت تعمیم نتایج به سایر حوزه‌ها و زمینه‌هاست. انتقال‌پذیری یافته‌های تحقیق به این معنی است که چقدر می‌توان از یافته‌های تحقیق در زمینه‌های دیگر نیز استفاده کرد. اغلب پژوهشگران کیفی جهت افزایش انتقال‌پذیری یافته‌های خود سعی می‌کنند با توصیف غنی فرایند تحقیق و اقدامات انجام شده، امکان پیگیری مسیر تحقیق و خصوصیات جمعیت مورد مطالعه را برای دیگران فراهم سازند. همچنین استفاده از رویه‌های ویژه کدگذاری و تحلیل نمادها، نشانه‌ها و سایر موارد در مرحله تحلیل داده‌ها به اطمینان از انتقال‌پذیری یافته‌های تحقیق کمک می‌کند.

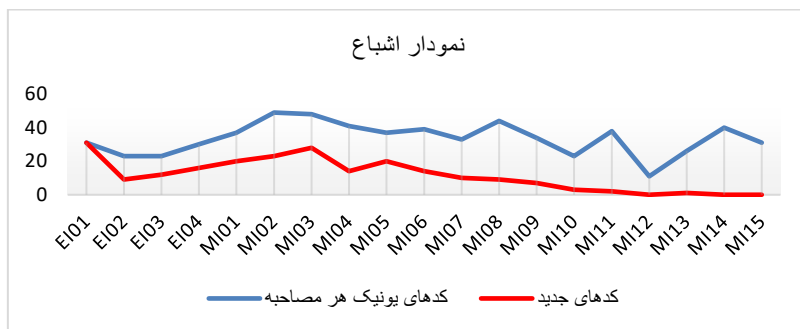
(۳) تأییدپذیری: این معیار به معنی تلاش در جهت احراز شاخص عینیت در پژوهش است. هرچند این معیار در پژوهش‌های کمی به معنای پرهیز محقق از تأثیر سوگیری‌ها و داوری‌ها در تحقیق است، اما در تحقیقات کیفی بیشتر به معنای قدرت تحلیل و دقت داده‌ها و میزان تأیید آنهاست و زمانی حاصل می‌شود که در طی جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به بررسی داده‌های خام، تفسیرها و یافته‌ها پرداخته شود. همچنین بایستی داده‌ها و کلیه یادداشت‌ها و اسناد تحقیق برای بازبینی-های بعدی نگهداری شود.

(۴) اطمینان‌پذیری: این معیار معادل پایایی در تحقیقات کمی به شمار می‌رود و از طریق فرایند حسابرسی قابل دستیابی است. یک مطالعه زمانی قابل حسابرسی است که محقق دیگری همان خط مشی و مسیر را در تحقیق پیگیری نماید و به نتیجه‌ای قابل مقایسه برسد.

روش‌های بکار رفته در این تحقیق جهت اعتبارسنجی آن، در ادامه بیان شده است.

در این مرحله با انجام تحلیل مقایسه‌ای دیدگاه‌های مصاحبه‌شوندگان با هم مقایسه شده و شباهت‌ها و تفاوت‌های خاص مورد توجه قرار گرفته است. (۶) مصاحبه‌ها تا جایی ادامه یافته است که محقق متقاعد شود مطلب تازه‌ای مطرح نخواهد شد. شکل ۱ اشباع داده‌های تحقیق را نشان می‌دهد.

خصوص پنداشت‌ها و خلاصه گفته‌های ایشان پرداخته شد و نکات پیشنهادی آنها در نظر گرفته شد. (۵) همزمان با انجام مصاحبه‌ها نسبت به پیاده‌سازی فایل صوتی مصاحبه‌ها در قالب فایل متنی و کدگذاری داده‌ها اقدام شد تا کدهای اولیه شناسایی گردد. کدگذاری داده‌ها در محیط نرم‌افزار MAXQDA 2018 انجام شده است و نتیجه آن استخراج ۸۷۵ کد اولیه بود. همچنین



شکل ۱- نمودار اشباع داده‌های تحقیق

جدول ۱- مشخصات مصاحبه‌شوندگان

کد مصاحبه‌شونده	مشخصات مصاحبه‌شونده	کد مصاحبه	مشخصات مصاحبه‌شونده
EI01	مدیر بازاریابی فروشگاه‌های زنجیره‌ای	MI07	مدیر عامل ساب هلدینگ و شرکت تولیدی/ عضو هیئت مدیره
EI02	مدیر MIS شرکت پخش	MI08	معاون مالی ساب هلدینگ/ عضو هیئت مدیره
EI03	مدیر حسابداری مدیریت شرکت تولیدی	MI09	مدیر اسبق حسابداری داخلی هلدینگ/ مدیر مالی شرکت تولیدی
EI04	مدیر تولید	MI10	مدیر عامل شرکت تولیدی/ مدیر اسبق حسابداری داخلی هلدینگ
MI01	مدیر مالی شرکت تولیدی	MI11	مدیر بررسی‌های اقتصادی ساب هلدینگ/ عضو هیئت مدیره
MI02	مدیر مالی شرکت پخش	MI12	معاون مالی ساب هلدینگ/ عضو هیئت مدیره
MI03	مدیر مالی شرکت خدماتی/ مدیر اسبق نظارت و ارزشیابی ساب هلدینگ	MI13	معاون مالی شرکت پخش/ عضو کمیته حسابداری
MI04	مدیر برنامه‌ریزی ساب هلدینگ و شرکت تولیدی	MI14	قائم مقام مدیر عامل شرکت تولیدی/ عضو هیئت مدیره
MI05	مدیر نظارت و ارزشیابی هلدینگ مادر/ عضو هیئت مدیره	MI15	مدیر عامل شرکت پخش
MI06	مدیر کل راهبری سازمانی هلدینگ مادر/ عضو هیئت مدیره		

در ادامه با طبقه‌بندی مضامین پایه نسبت به استخراج ۲۱ مضمون سازمان‌دهنده اقدام شد و در نهایت ۵ مضمون فراگیر شناسایی شد. (۸) در این مرحله تلاش گردید تا شبکه مضامین تهیه شده و مدلی به عنوان محصول کیفی تحقیق تدوین و ارائه گردد که در بخش یافته‌های تحقیق ارائه شده است.

(۷) پس از انجام مصاحبه‌های فوق، فرایند دسته‌بندی و ترکیب مضامین در قالب مضامین پایه و سازمان‌دهنده و در انتها طبقه‌بندی مضامین سازمان‌دهنده در قالب مضامین فراگیر انجام شد. به این ترتیب با حذف موارد تکراری تعداد کدهای اولیه به ۲۱۹ کد تقلیل یافت و با دسته‌بندی این کدها ۵۰ مضمون پایه استخراج گردید.

داده‌ها ۱۹ مصاحبه بود که در نمودار اشباع ارائه شده در بخش قبلی این موضوع نشان داده شد. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از یک فرایند ۶ مرحله‌ای به شرح ذیل استفاده شده است:

« آشنایی با داده‌ها: به منظور آشنایی محقق با عمق و گستره محتوایی داده‌ها، لازم است تا به بازخوانی مکرر داده‌ها و خواندن فعالانه آن‌ها در جهت جستجوی معانی و الگوها بپردازد.

« ایجاد کدهای اولیه: به منظور کدگذاری متن مصاحبه‌ها از یک فرایند رفت و برگشتی استفاده شد. به این معنا که ابتدا با بررسی ادبیات موضوع، مفاهیم اولیه استخراج شد. سپس با انجام مصاحبه‌ها و مطرح شدن مفاهیم جدید، مجدداً به ادبیات مراجعه شد تا به مقایسه مباحث مطرح شده در مصاحبه‌ها و ادبیات پرداخته شود. با این فرایند تعداد ۸۷۵ کد اولیه استخراج شد که با حذف موارد تکراری این تعداد به ۲۱۹ کد تقلیل یافت. نام‌گذاری کدهای اولیه با نماد C (اختصار Code) صورت گرفت. نمونه کدهای اولیه استخراج شده به همراه متن متناظر با هرکدام در جدول ۲ ارائه شده است.

۹) در گام آخر تلاش گردید تا با ارائه چند نمونه متن مصاحبه به همراه کدها و مضامین استخراج شده به خبرگان (شامل استاد راهنما، استاد مشاور، استاد داور و یکی دیگر از اساتید حوزه روش تحقیق)، نظر تأییدی آنها در خصوص کدگذاری و استخراج مضامین صحیح دریافت گردد که این مهم نیز به افزایش باورپذیری تحقیق حاضر کمک قابل توجهی می‌کند. علاوه بر آن تلاش شده است توصیف غنی از فرایند تحقیق و اقدامات انجام شده ارائه گردد تا ضمن تسهیل درک و استنباط تفسیرها و تحلیل‌های پژوهشگر برای مخاطبین، معیارهای انتقال‌پذیری، تأییدپذیری و اطمینان‌پذیری نیز محقق گردد.

## ۶- یافته‌ها

### ۶-۱- تجزیه و تحلیل داده‌ها

در تحقیق حاضر پس از انجام هر مصاحبه، داده‌ها در قالب فایل word وارد نرم‌افزار MAXQDA 2018 گردید و کدگذاری داده‌ها به روش تحلیل مضمون یا تحلیل تم صورت گرفت. حد اشباع

جدول ۲- نمونه‌ای از استخراج کدهای اولیه

مصاحبه	متن مصاحبه	کد اولیه	برچسب
MI05	آشنایی با فواید و امتیازاتی که بودجه می‌تواند به مدیران بدهد مورد نیاز است. شاید خیلی از مدیران عامل و حتی اعضای هیئت مدیره با این ابزار آشنا نباشند و یک وظیفه ما این است که ایشان را آشنا کنیم، ویژگیهای بودجه را برایشان تعریف کنیم و نحوه استفاده و کنترل‌هایی که در تطابق های ادواری بودجه و عملکرد می‌توانند داشته باشند، را برایشان توضیح دهیم.	آموزش فواید و کاربردهای بودجه به مدیران توسط هلدینگ مادر	MI05C210
MI03	... بخشی از مشکل را میتوان با دوره های آموزشی برطرف کرد. در ایران بزرگترین چالش مدیران هستند. یک مدیر استاندارد علاوه بر دانش فنی که در آن شرکت باید داشته باشد، در چند حوزه دیگر باید دانش خوبی داشته باشد. متخصص نباشد ولی اطلاعات بیس را داشته باشد: یکی حوزه مالی است. به نظر من مدیران ارشد و مدیران عامل باید بتوانند یک صورت مالی را تحلیل کنند و نقاط ضعف و قوت آن را مشخص کنند. حوزه دیگر منابع انسانی است.	آموزش	MI03C211
MI08	پیشنهاد من این است که در همه شرکتها در شرایط پرنوسان اقتصادی فعلی باید حداقل بصورت فصلی بودجه ها بازنگری شود.	اصلاح فصلی بودجه	MI08C159
MI08	... ۶ ماه یکبار تجدید ارائه شود. یعنی بودجه امسال برای یکسال معتبر نیست. در ایران باید هر ۶ ماه یکبار بودجه تجدید ارائه شود.	تجدید ارائه بودجه در دوره‌های ۶ ماهه	MI08C160
MI06	... این مستلزم این است که یک واحد متولی داشته باشیم که اطلاعات را بگیرد و تحلیل کند. در نقش هلدینگی، یک سازوکار دائم می‌خواهیم که هم استراتژی آن مشخص باشد، هم ساختار و سیستم های آن مشخص باشد و خط مشی های آن مشخص باشد و منابع انسانی کافی داشته باشد. اینکه جایگاه آن کجا باشد، طبیعتاً بخش عمده ای از آن در هلدینگها خواهد بود.	ایجاد واحد بودجه در هلدینگ‌ها	MI06C65

مصاحبه	متن مصاحبه	کد اولیه	برچسب
MI11	... الزاماً نباید در هلدینگ باشد. شاید یک واحد بودجه و انحرافات حتی یک کارمند در شرکتها باشد که برای مدیریت ارشد بازگو کنند.	ایجاد واحد بودجه در شرکتها	MI11C66
MI13	انتظار دارم که چند دسته اطلاعات به ما بدهند: اول پیش بینی تورم. من فکر میکنم این کار ما نیست. شاید ما تورم را ۲۰ درصد در نظر بگیریم، یک شرکت دیگری ۲۵ درصد در نظر بگیرد. در نتیجه اگر در همه شرکتهای گروه یکسان باشد، اگر انحرافی هم باشد برای همه قابل مقایسه است. دوم افزایشهای حقوق و دستمزد.	تدوین مبانی و مفروضات توسط هلدینگها	MI13C56
MI13	... این مفروضات باید در سیستم وارد شود.	درج مبانی و مفروضات در سیستم	MI13C57
MI14	ما باید سند استراتژی را هم اصلاح کنیم. چون بعضی از KPI هایی که پیش بینی کردیم سال ۱۴۰۴ محقق کنیم، الان محقق کرده ایم. بعضی از KPI ها را هم هنوز نرسیدیم و خیلی اختلاف داریم. پس باید اصلاح کنیم.	اصلاح شاخصهای استراتژیک	MI14C14
MI09	... برای تحقیقات بازار میتوانیم از خدمات برون سازمانی استفاده کنیم.	برون سپاری تحقیقات بازار	MI09C45
MI01	... و هم یک تیم در هلدینگ باشد که بتواند اطلاعات را بگیرد و روی آن کار کند.	ایجاد تیم تخصصی در هلدینگ	MI01C46
MI13	معیارهای BSC لازم است در نظر گرفته شود. در این صورت عملکرد واحدها با جزئیات بیشتر دیده میشود.	ارزیابی عملکرد از طریق BSC	MI13C179
MI08	کارت ارزیابی متوازن را می توان اجرا کرد، ولی در حال حاضر در اینجا خیلی دیده نمی شود. چون اینقدر به جنبه مالی اهمیت داده می شود که سایر جنبه ها دیده نمی شود. وقتی بحث ارزیابی عملکرد مطرح می شود، در ذهن تک تک مدیران ارشد و مدیران عامل گلرنگ دو تا عدد تداعی می شود: سود و فروش.	ارزیابی عملکرد از طریق BSC	MI08C179
MI13	... نقش ساب هلدینگ در این خصوص خیلی مهم است. آیتمهای ارزیابی عملکرد را باید مشخص کند.	تدوین شاخصهای ارزیابی عملکرد	MI13C184

◀ استخراج مضامین فراگیر: در این مرحله، محقق به بازبینی مجدد مضامین سازمان دهنده می پردازد، سپس با دسته بندی آنها می تواند به مضامین فراگیر دست یابد. نتیجه این مرحله استخراج ۵ مضمون فراگیر بود. ◀ گزارش یافته ها: مرحله پایانی شامل تحلیل نهایی و تدوین گزارش یافته های تحقیق است که در بخش بعدی ارائه شده است.

◀ جستجوی مضامین پایه: این مرحله شامل دسته بندی کدهای مختلف و مرتب کردن خلاصه داده های کدگذاری شده در قالب مضامین مشخص است. در این مرحله ۵۰ مضمون پایه استخراج شد. برخی از مضامین پایه استخراج شده از کدهای اولیه در جدول ۳ ارائه شده است.

◀ شکل گیری مضامین سازمان دهنده: این مرحله شامل طبقه بندی مضامین پایه است. به این معنی که پس از بازبینی مضامین پایه به دسته بندی آنها در قالب مضامین کلی تر، تحت عنوان مضامین سازمان دهنده اقدام می شود. این مرحله به استخراج ۲۱ مضمون سازمان دهنده از مضامین پایه منتج شد.

جدول ۳- مضامین پایه استخراج شده از کدهای اولیه

مضمون پایه	کد اولیه
برگزاری دوره‌های آموزشی	آموزش فواید و کاربردهای بودجه به مدیران توسط هلدینگ مادر
	آموزش
تعیین زمان مناسب اصلاح بودجه	اصلاح فصلی بودجه
	تجدید ارائه بودجه در دوره‌های ۶ ماهه
ایجاد واحد بودجه در هلدینگ‌ها و شرکت‌ها	ایجاد واحد بودجه در هلدینگ‌ها
	ایجاد واحد بودجه در شرکت‌ها
ایجاد بانک اطلاعاتی در سیستم بودجه	تدوین مبانی و مفروضات توسط هلدینگ‌ها
	درج مبانی و مفروضات در سیستم
ارزیابی استراتژی‌ها	اصلاح شاخص‌های استراتژیک
آنالیز بازار از طریق برون سپاری و واحد تخصصی هلدینگ مادر	برون‌سپاری تحقیقات بازار
	ایجاد تیم تخصصی در هلدینگ
پیاده‌سازی BSC	ارزیابی عملکرد از طریق BSC
	تدوین شاخص‌های ارزیابی عملکرد

#### ۶-۲- تجزیه و تحلیل یافته‌ها

بر اساس یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها، ۶ مضمون فراگیر شامل «پیش‌نیازها و الزامات»، «عوامل اثربخشی تدوین بودجه»، «عوامل اثربخشی تصویب بودجه»، «عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه» و «عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد» شناسایی شد که در ادامه به تشریح هر یک از آنها پرداخته می‌شود.

#### اولین مضمون فراگیر: پیش‌نیازها و الزامات

اولین مضمون فراگیر استخراج شده، پیش‌نیازها و الزامات است که زیربنای طراحی و پیاده‌سازی یک الگوی اثربخش بودجه‌ریزی در سازمان را تشکیل می‌دهد و شامل مضامین سازمان‌دهنده و مضامین پایه به شرح جدول شماره ۴ است.

جدول ۴- مضامین پایه و سازمان‌دهنده برای مضمون فراگیر «پیش‌نیازها و الزامات»

مضمون پایه	مضمون سازمان‌دهنده	مضمون فراگیر
آنالیز بازار از طریق برون‌سپاری و واحد تخصصی هلدینگ مادر	برنامه‌ریزی استراتژیک	پیش‌نیازها و الزامات
تدوین استراتژی‌ها توسط هلدینگ مادر و شرکت‌ها		
تعیین شاخص‌های کلیدی عملکرد	تدوین مبانی و مفروضات	
ایجاد بانک اطلاعاتی در سیستم بودجه		
ایجاد کمیته مشترک بودجه در شرکت‌ها	پایش و ممیزی بودجه	
ایجاد واحد بودجه در هلدینگ‌ها و شرکت‌ها		
پایش و ممیزی بودجه در هلدینگ‌ها و کمیته‌های بودجه		
طراحی سیستم یکپارچه	یکپارچه‌سازی	
تدوین سیاست‌ها و ابزارهای بودجه‌ریزی توسط هلدینگ‌ها		
برگزاری دوره‌های آموزشی	فرهنگ‌سازی	
تقویت فرهنگ استفاده از بودجه		
مشخص کردن جریان‌های اطلاعاتی بین هلدینگ‌ها و شرکت‌ها	بهبود جریان‌های اطلاعاتی و ساختار سازمانی	
اصلاح حاکمیت شرکتی		
نظم‌دهی و افزایش انگیزه		

## پیش‌نیازها و الزامات؛ برنامه‌ریزی استراتژیک

یکی از آیتم‌هایی که از دید مصاحبه‌شوندگان به عنوان مهم‌ترین پیش‌نیاز پیاده‌سازی مدل بودجه‌ریزی مطرح شد، برنامه‌ریزی استراتژیک است. هرچند که برخی از مصاحبه‌شوندگان مخالف برنامه‌ریزی استراتژیک بودند، اما برآیند نظر مصاحبه‌شوندگان نشان داد که برنامه‌ریزی استراتژیک حتی در شرایط اقتصادی پرنوسان فعلی نیز از اقدامات ضروری به منظور تعیین اهداف یک سازمان است.

از جمله موافقان تدوین استراتژی:

۱۰۰ درصد مورد نیاز است. هر شرکت ۲ عامل محرکه دارد: رشد و توسعه. یعنی اول رشد میکند و بعد باید توسعه دهد و زیرساختها را درست کند تا این رشد پایدار بماند. رشدی که همراه توسعه نباشد، شکست می‌خورد. برای اینکه رشد و بعد توسعه اتفاق بیفتد، نیاز به استراتژی داری. استراتژی نداشته باشی چیزی نداری (MI10C34).

قطعاً مورد نیاز است. اگر نگاه کلان به موضوع داشته باشیم، استراتژی دید میدهد. اینکه ما قرار است ۵ سال آینده در چه سطحی از ظرفیت باشیم، قرار است در ایران فعالیت کنیم یا به منطقه توسعه دهیم. خیلی کمک میکند. چون یک دید جامع و بلندمدت از بازار و اقتصاد میدهد. یک ترسیم ذهنی است و قرار است به آنجا برسیم ... خیلی در بودجه بندی کمک میکند. بخشهایی از بودجه بندی شاید با استراتژی تضاد داشته باشد، اینجاست که روی بودجه اثر می‌گذارد. استراتژی مسیر را مشخص میکند و شرکت بر اساس آن جلو میرود (MI14C34).

از جمله مخالفان تدوین استراتژی:

من اعتقادی به برنامه ریزی استراتژیک ندارم. با توجه به تغییرات کنونی کشور ما باید خیلی چالاک تر و سریعتر حرکت کنیم. برنامه ریزی استراتژیک در دنیا خیلی کاربرد ندارد، چه برسد به کشور ما که این همه تغییر دارد (MI07C14).

البته یکی از مصاحبه‌شوندگان دلیل مخالفت خود با تدوین استراتژی را نوسان در شرایط کشور دانست و پیشنهاد نمود که بهتر است استراتژی کوتاه‌مدت تدوین شود:

من اعتقادی به استراتژی ندارم. چون مبانی استراتژی در ایران خیلی ترانس دارد. مثلاً ما ۳ سال پیش یک استراتژی چیدیم که سال ۱۴۰۴ به فروش ۲۰۰۰ میلیارد فروش برسیم. در حالی که ما در سال ۹۸ به این فروش رسیدیم. استراتژی نمیتواند خیلی بلندمدت باشد، شاید ۱ ساله یا ۲ ساله جواب بدهد (MI13C14).

با جمع‌بندی نظر مصاحبه‌شوندگان، محققین به این نتیجه رسیدند که برنامه‌ریزی استراتژیک به عنوان یکی از پیش‌نیازها و الزامات تدوین بودجه در نظر گرفته شود. چرا که بودجه به

عنوان سند اهداف کوتاه‌مدت سازمان است که می‌بایست مبتنی بر اهداف استراتژیک سازمان باشد و اساساً اهداف استراتژیک به عنوان بالاترین سطح اهداف شرکت محسوب می‌شوند که بر مبنای آن اهداف میان‌مدت و کوتاه‌مدت (عملیاتی) تعیین می‌شوند. آنچه از تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها به دست آمد، این بود که تدوین استراتژی‌ها توسط هلدینگ مادر صورت گیرد و شرکت‌ها نیز در این فرایند مشارکت داشته باشند:

هلدینگ مادر باید یک ساختار نظارتی مشخص داشته باشد که در ابتدای فرایند بودجه بندی یک سری الزامات و استراتژیها به شرکتها اعلام کند و بگوید که در این جهت حرکت کنید (MI03C38).

شرکتها دانش کافی نسبت به حوزه عملیات خود دارند و بنابراین باید در تدوین استراتژیها مشارکت داشته باشند و اگر اعتقاد داریم که اهداف استراتژیک شرکتها زیرمجموعه در راستای استراتژیهای هلدینگ مادر است، ناخودآگاه باید در بودجه ریزی در راستای اهداف کلان شرکت اصلی عمل کنیم (MI09C40).

همچنین یکی از مواردی که مورد تأکید مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت، این بود که در راستای تدوین استراتژی‌ها، آنالیز شرایط بازار از طریق ایجاد یک واحد تخصصی در هلدینگ مادر انجام شود:

زمانی که یک واحد پژوهشی داشته باشیم و روند بازار را خودمان بررسی کنیم و ظرفیت بازار را داشته باشیم، قطعاً بهتر است. چون درست است که شرکت پخش با بازار لینک است، ولی کارش سنجش بازار نیست و کارش فروش است. سنجش بازار و ظرفیتهای آن را یک نفر دیگر باید انجام دهد. ... اینجاست که ظرفیتهای بالقوه را شناسایی میکنیم. ... من بیشتر به واحد پژوهشهای اقتصادی وزن میدهم. در حال حاضر واحد استراتژیک هلدینگ مادر تقریباً این نقش را ایفا میکند، ولی کامل نیست و اگر میخواهیم کامل شود، باید ظرفیتهای مناسبتری برای آن فراهم کنیم. ... بنابراین بهتر است یک واحد مستقل و پویاتر ایجاد کنیم (MI05C47).

البته در برخی از مصاحبه‌ها به برون‌سپاری تحقیقات بازار اشاره شد:

چون تیمهای تخصصی ممکن است توجیه نداشته باشد، میتوانیم برای تجزیه و تحلیل بازار از خدمات برون سازمانی استفاده کنیم. ما نسبت به وجود چنین خدماتی دانش نداریم. برخی از این تیمها علاوه بر فراهم کردن داده های فراوان به مدل‌های بهینه هم میرسند و میتوانند در اختیار شرکت قرار دهند (MI09C45).

درج شود. این موضوع سبب می‌شود تا کلیه شرکت‌ها بتوانند از مفروضات یکسانی (مانند نرخ تورم، نرخ ارز، اندازه بازارها و ...) استفاده نمایند و علاوه بر آن، معیاری برای ارزیابی عملکرد شرکت‌ها ایجاد شود.

### پیش‌نیازها و الزامات؛ پایش و ممیزی بودجه

عامل بعدی که به عنوان پیش‌نیاز اجرای مدل بودجه‌ریزی به دست آمد، پایش و ممیزی بودجه می‌باشد که بر اساس نظر برخی از مصاحبه‌شوندگان این مهم از طریق ایجاد کمیته بودجه در شرکت‌ها میسر می‌شود که از جمله می‌توان به این مصاحبه‌ها اشاره نمود:

کمیته بودجه در حال حاضر نداریم. به نظر من کمیته‌ها جزو واجبات یک سازمان هستند. در حال حاضر بصورت رسمی کمیته بودجه نداریم، ولی مثلاً واحد تولید با مارکتینگ در تماس است. ما بودجه را به یک برنامه عملیاتی تبدیل می‌کنیم. اینکه این برنامه با بودجه چقدر در تعارض است، جلساتی گذاشته می‌شود. ولی به نظرم برای اینکه به این سمت برویم که به بودجه اهمیت داده شود و بر اساس بودجه مسیر برنامه مشخص شود، حتماً کمیته بودجه لازم است. یکی از اعضای کمیته باید حتماً نوک پیکان فروش ما باشد و یک نفر از واحد تولید هم باشد. این کمیته باید هر بار بازخورد لازم را به تولید و فروش ارائه دهد (MI14C78).

در تدوین بودجه من موافق کمیته بودجه هستم، آن هم کمیته داخلی خود شرکت نه کمیته در سطح هلدینگ (MI08C78).

در برخی مصاحبه‌ها بیان شد که پایش بودجه شرکت‌ها در کمیته‌ها به نحوی باشد که نیازهای شرکت‌ها در کنار هم دیده شود:

انتظار ما این است که سعی سازمان بر این باشد که انعطاف-پذیری دوطرفه داشته باشد. بعضاً مدیران ارشد زیاد از حد انعطاف‌پذیری نسبت به مشتریان اصلی دارند و تغییرات مد نظر آنان را می‌پذیرند. این باعث می‌شود که فشار به واحد تولید وارد شود. این موضوع کمک می‌کند تا ظرفیت‌های هر دو شرکت در نظر گرفته شود و در نهایت بودجه‌ای تصویب شود که مورد تأیید هر دو شرکت می‌باشد (EI04C77).

از سوی دیگر، ایجاد واحد بودجه در هلدینگ‌ها و شرکت‌ها یکی دیگر از راهکارهایی بود که مصاحبه‌شوندگان به منظور پایش بهتر بودجه مطرح کردند:

اگر گزارشی از شرکت‌ها میگیریم استفاده نمیکنیم، مصداق بارز مردم آزاری است. این مستلزم این است که در هلدینگ‌ها یک واحد متولی داشته باشیم که اطلاعات را بگیرد و تحلیل کند

به این ترتیب محققین به این نتیجه رسیدند که به منظور آنالیز شرایط بازار در راستای تدوین استراتژی‌ها، یک واحد تخصصی در هلدینگ مادر ایجاد شود و در مورد برخی از اطلاعات بازار که توسط واحد مزبور قابل دستیابی و تجزیه و تحلیل نیست، از خدمات موسسات برون‌سازمانی استفاده شود.

### پیش‌نیازها و الزامات؛ تدوین مبانی و مفروضات

شاخص دومی که در این تحقیق به عنوان پیش‌نیاز یک مدل بودجه‌ریزی اثربخش شناسایی شد، این است که هلدینگ مادر و ساب‌هلدینگ‌ها با مشارکت شرکت‌های زیرمجموعه اقدام به تدوین مبانی و مفروضات بودجه‌ریزی کنند. چند نمونه مصاحبه در این خصوص به شرح ذیل است:

در تدوین بودجه باید ببینیم مبانی ما چیست؟ آیا حسی است یا بر مبنای واقعیت؟ مثلاً در خصوص تخفیفات آیا بر مبنای حس مدیر عامل شرکت پخش است که می‌گوید اینقدر می‌فروشم باید اینقدر تخفیف بدهم یا اینکه بر مبنای یک سری دیتاست که مثلاً برای حفظ سهم بازار می‌گوید که پارسال اینقدر تخفیف وجود داشته است و اگر می‌خواهم فروش را افزایش دهم با این ۵ تا سیاست فروش مواجه هستم. از این ۵ تا سیاست یکی این است که تخفیفات را باید افزایش دهم. پس این تخفیفات باید یک مبنای فکری پشت آن باشد. بنابراین در تک تک آیتم‌های بودجه ای باید مبانی منطقی وجود داشته باشد (MI09C63).

مبنای اطلاعات باید واقع بینانه تر باشد یا به عهده خود شرکت‌ها بگذارند. چون شرکت‌ها از سابقه کاری خود میدانند با چه نرخ سال را گذرانند. در نتیجه بهتر میتوانند تصمیم بگیرند (EI03C61).

یک سری مفروضات کلی بعنوان مبنای بودجه است که باید از سوی هلدینگ‌ها ارائه شود و کار کنترلی هلدینگ‌ها هم در همین حوزه است (MI11C56).

در برخی مصاحبه‌ها بیان شد که مبانی و مفروضات به همراه شاخص‌های کلیدی عملکرد در قالب یک بانک اطلاعاتی در سیستم یکپارچه بودجه درج شود:

شاخص‌های کلیدی عملکرد باید تعریف شود (MI04C53). این مفروضات باید در سیستم وارد شود. باید یک سری مفروضات و پارامترهایی توسط کاربران وارد شود و باید یک متولی برای سیستم داشته باشیم (MI11C57).

نتیجه به دست آمده این است که در تدوین مبانی و مفروضات، شاخص‌های کلیدی عملکرد به همراه مفروضات بودجه‌ریزی توسط هلدینگ مادر و ساب‌هلدینگ‌ها و با مشارکت شرکت‌ها تعیین شده و این مفروضات در سیستم یکپارچه بودجه

تدوین متمرکز سیاست‌ها و ابزار بودجه‌ریزی توسط هلدینگ‌ها از دیگر عناصر یکپارچه‌سازی بودجه‌ریزی بود که بسیار مورد تأکید قرار گرفت. از جمله:

بموقع بودن بودجه و کنترل‌های بودجه و انحراف‌گیری از مزیت‌های اصلی بودجه هستند که ما در حال حاضر استفاده نمی‌کنیم. راه حل هم این است که الزامات درست برقرار شود و ابزار درست هم در اختیار شرکت‌ها قرار داده شود. در اینجا الزامات و سیستم کمک می‌کند. گام اول ایجاد الزامات و گام بعدی سیستم است. سیستم یک ابزار است. بهترین راه این است که الزامات شناسایی شود و به شرکت‌ها اعلام شود و ابزار نیز به آنها داده شود (MI03C100).

قاعدتاً ابزار بودجه‌بندی باید سیستم و دستورالعمل و آیین-نامه باشد که از طرف هلدینگ تأمین می‌شود (MI14C100).

به این ترتیب طراحی یک سیستم یکپارچه بودجه و همچنین تدوین سیاست‌ها و ابزارهای بودجه‌ریزی توسط هلدینگ‌ها به عنوان شاخص‌های ایجاد یکپارچه‌سازی در فرایندهای بودجه‌ریزی شناسایی شد. اساساً تصمیم‌گیری وابسته به اطلاعات دقیق و قابل اتکاست. هر قدر که تصمیمی مهمتر باشد، اطلاعات مبنای آن تصمیم نیز باید مطمئن‌تر باشد. اینجاست که کیفیت زیرساخت‌های اطلاعاتی شرکت نقش خود را به خوبی نشان می‌دهد. هر چه سیستم‌های اطلاعاتی شرکت کامل‌تر و جامع‌تر باشد، به صورت مستقیم و غیرمستقیم اطلاعات پایه‌ای و داده‌های اولیه بهتری برای فرایند تصمیم‌گیری فراهم می‌نماید. در خصوص فرایند بودجه‌ریزی نیز می‌توان چنین استدلالی ارائه نمود. در نتیجه با افزایش کیفیت سیستم-های اطلاعاتی و تقویت زیرساخت‌های اطلاعاتی در شرکت، اطلاعات بهتر و دقیق‌تری برای تدوین بودجه فراهم می‌آید و بنابراین می‌توان بودجه مفصل‌تر و دقیق‌تری تدوین نمود.

### پیش‌نیازها و الزامات؛ فرهنگ‌سازی

فرهنگ‌سازی استفاده از بودجه به عنوان یک ابزار کنترلی و تصمیم‌گیری از دیگر شاخص‌هایی است که به منظور تأمین پیش‌نیازها و الزامات بودجه‌ریزی در این هلدینگ استخراج گردید:

... خیلی جای کار داریم. مهمترین کاری که باید انجام دهیم تقویت فرهنگ استفاده از بودجه است (MI05C7).  
... مهم فرهنگ سازمانی است و اینکه باید ارزشهای مشترک باید طوری شکل گیرد که می‌خواهیم این کار را انجام دهیم (MI06C8).

و اگر لازم است ابزار هم داشته باشیم مانند BI و سازوکارهای سیستمی. در نقش هلدینگی، یک سازوکار دائم می‌خواهیم که هم استراتژی آن مشخص باشد، هم ساختار و سیستم‌های آن مشخص باشد و خط مشی‌های آن مشخص باشد و منابع انسانی کافی داشته باشد. اینکه جایگاه آن کجا باشد، طبیعتاً بخش عمده‌ای از آن در هلدینگها خواهد بود (MI06C64).

واحد بودجه و گزارشات را نیز باید ظرف مدت ۱ تا ۲ ساله به عنوان یکی از شاخه‌های معاونت اقتصادی در سازمانهایمان پیش بینی کنیم (MI05C66).

با جمع‌بندی نظر مصاحبه‌شوندگان این نتیجه حاصل می‌شود که در شرکت‌ها و هلدینگ‌ها نسبت به ایجاد واحد بودجه اقدام شود. علاوه بر آن در شرکت‌ها کمیته بودجه تشکیل شود و با توجه به ساختار زنجیره تأمین در این هلدینگ که مستلزم همکاری بین شرکت‌های درون‌گروهی است (از این جهت که فروش محصولات شرکت‌های تولیدی عمدتاً از طریق شرکت‌های پخش درون‌گروهی صورت می‌گیرد)، لازم است تا کمیته‌های بودجه شرکت‌های پخش و تولیدی ارتباط متقابل با هم داشته باشند تا به این ترتیب تعدیلات لازم از سوی هر دو تیم در جلسات مشترک اعلام و بررسی شود.

### پیش‌نیازها و الزامات؛ یکپارچه‌سازی

یکپارچه‌سازی فرایند بودجه‌ریزی به عنوان چهارمین پیش‌نیاز یک سیستم بودجه‌ریزی اثربخش در هلدینگ مورد مطالعه شناسایی شد. به نظر مصاحبه‌شوندگان طراحی سیستم یکپارچه بودجه یکی از عناصر ضروری به شمار می‌آید:

وقتی سازمان از یک حدی بزرگتر می‌شود، تا زمانی که سیستم‌های اطلاعاتی IT وارد عمل نشود، بی‌معناست. ... این سیستم باید به سیستم‌های جاری شرکت وصل باشد. یعنی بودجه از داخل خود سیستم تهیه شود و سیستم خروجی بودجه را بدهد. ... مثلاً وقتی بهای تمام شده کالا را در بودجه می‌گذاریم، باید یک زیرساخت داشته باشیم که متوسط قیمت خرید سال گذشته را محاسبه کند، روند را مشخص کند و با اعمال یک ضریب بابت تورم بهای تمام شده بودجه را مشخص کند. یا مثلاً اگر می‌خواهیم فروش را افزایش دهیم، بودجه منابع انسانی را باید سیستم برآورد کند. به این صورت که به ازای هر پایگاه فروشی که می‌خواهیم اضافه کنیم، این میزان نفر ساعت و ویزیتور نیاز است. بر اساس این نیز باید در سیستم‌های منابع انسانی و پرسنلی مجوز جذب صادر شود (MI08C82).

به نظر من می‌توانیم کارها را تماماً با یک سیستم برای تمام شرکتها انجام دهیم. یک سیستم پیشرفته که هوشمند خودآموز باشد (MI04C82).



هلدینگ هستند و آن هم زیرمجموعه هلدینگ است، باید به ساب هلدینگ پاسخگو باشند و ساب هلدینگ نیز به هلدینگ اصلی پاسخگو باشد (MI09C134).

مدل‌های این شرکت‌ها (شرکت‌های بالغ و جوان) با هم تفاوت دارد. حتی تهیه‌کننده بودجه هم تفاوت دارد. اگر بحث راهبری شرکتی بیشتر توجه می‌شد و گسترده‌تر می‌شد، یک سری از این مسائل را حل می‌کرد. ممکن است بودجه یک شرکت کوچک که ۱۰ نفر پرسنل دارد، را هلدینگ آماده کند. یک شرکت دیگر که ۵۰ نفر پرسنل دارد، خودش انجام می‌دهد. این روابط باید مشخص شود. باید روابط بین شرکت‌ها، ساب-هلدینگ‌ها و هلدینگ متناسب با سایز و بلوغ شرکت‌ها طبقه بندی شود؛ در کل حوزه‌ها از جمله بودجه (MI03C134). همچنین در برخی از مصاحبه‌ها به اصلاح حاکمیت شرکتی نیز اشاره شد:

به دلیل اینکه دست شرکتها خیلی باز است، خیلی هم تقلب میکنند. مثلاً اطلاعاتشان را در BI یا وارد نمیکنند یا دیر وارد میکنند، یا غلط وارد میکنند. امکان کنترلشان وجود ندارد. پس حاکمیت شرکتی باید باشد که این موارد را بتوان کنترل کرد (MI10C205).

در حال حاضر شرکتهای پخش حائل شده اند بین شرکتهای تولیدی و خرده فروش. اگر بخواهیم این زنجیره درست کارش را انجام دهد، باید در ساختار مالکیت تجدیدنظر کنیم. جدایی مالکیت این دو مجموعه باعث شده که تضاد منافع ایجاد شود و منافع دوتاشون ماکزیمایز نشود. ممکن است چیزی که در حوزه پخش و توزیع میبردازیم با یک ملاحظه باشد، در حالیکه تولیدی نیازهای دیگری دارد (MI06C208).

همچنین نظم‌دهی و افزایش انگیزه در ارائه بودجه و گزارشگری از دیگر موضوعاتی بود که در مصاحبه‌ها به آن اشاره شد: ... مصالح و نیازمندی‌های شرکت خیلی در آن دیده نمی‌شود. در نتیجه شرکت انگیزه‌ای برای گزارشگری ندارد. بنابراین در این حوزه جای بهبود داریم و هلدینگ باید وارد کار شود (MI03C167).

آنچه که از تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها در این حوزه حاصل می‌شود، این است که در هلدینگ مورد مطالعه بایستی جریان-های اطلاعاتی بین هلدینگ‌ها و شرکت‌ها مشخص شود، حاکمیت شرکتی اصلاح گردد و ایجاد نظم در ارائه بودجه و افزایش انگیزه گزارشگری در شرکت‌های زیرمجموعه مورد توجه قرار گیرد.

تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که آموزش مزایا و کاربردهای بودجه‌ریزی به مدیران از سوی هلدینگ مادر می‌تواند به تقویت فرهنگ استفاده از بودجه کمک شایان توجهی نماید: آشنایی با فواید و امتیازاتی که بودجه می‌تواند به مدیران بدهد مورد نیاز است. شاید خیلی از مدیران عامل و حتی اعضای هیئت مدیره با این ابزار آشنا نباشند و یک وظیفه ما (هلدینگ مادر) این است که ایشان را آشنا کنیم، ویژگی‌های بودجه را برایشان تعریف کنیم و نحوه استفاده و کنترل‌هایی که در تطابق-های ادواری بودجه و عملکرد می‌توانند داشته باشند، را برایشان توضیح دهیم (MI05C210).

بخشی از مشکل را میتوان با دوره‌های آموزشی برطرف کرد. ... یک مدیر استاندارد علاوه بر دانش فنی که در آن شرکت باید داشته باشد، در چند حوزه دیگر باید دانش خوبی داشته باشد. ... یکی حوزه مالی است. به نظر من مدیران ارشد و مدیران عامل باید بتوانند یک صورت مالی را تحلیل کنند و نقاط ضعف و قوت آن را مشخص کنند. حوزه دیگر منابع انسانی است. آشنایی مدیران ما با منابع انسانی زیاد نیست. ... بعضی از مدیران ما شمّ بیزنسی خیلی خوبی دارند و متوجه میشوند که داخل شرکت اوضاع چگونه است، خوب پیش می‌رود یا بد. این مدیران شاید با شمّ بیزنسی بتوانند بخشی از کمبود را جبران کنند. ولی بطور میانگین در حوزه‌های مالی و بخصوص حسابداری مدیریت و منابع انسانی باید یک دانش پایه داشته باشند (MI03C211). نتیجه‌گیری به دست آمده حاکی از این است که تقویت فرهنگ استفاده از بودجه به عنوان یک ابزار کنترلی و تصمیم‌گیری و برگزاری دوره‌های آموزشی بایستی در این هلدینگ مد نظر قرار گیرد. به این ترتیب می‌توان اطمینان حاصل نمود که آشنایی افراد مختلف سازمان با بودجه فراهم شده و بودجه به عنوان یک ابزار کنترلی و تصمیم‌گیری در کل بخش‌های سازمان مورد توجه قرار می‌گیرد.

### پیش‌نیازها و الزامات؛ بهبود جریان‌های اطلاعاتی و ساختار سازمانی

در نهایت آنچه که به نظر مصاحبه‌شوندگان می‌تواند در فراهم نمودن پیش‌نیازهای بودجه‌ریزی کمک کند، بهبود جریان‌های اطلاعاتی و ساختار سازمانی است که یکی از راه‌های دستیابی به این مهم، مشخص کردن جریان‌های اطلاعاتی بین هلدینگ‌ها و شرکت‌هاست:

... شرکت‌ها باید در خصوص عملکرد خود به هلدینگ پاسخگو باشند. ... هلدینگ هم باید پاسخگو باشد. چون بودجه را تصویب کرده است. از آنجا که شرکت‌ها زیرمجموعه ساب

**دومین مضمون فراگیر: عوامل اثربخشی تدوین بودجه**  
دومین مضمون فراگیر که در تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها استخراج شد، تحت عنوان عوامل اثربخشی تدوین بودجه شناسایی شد.

این مضمون به همراه مضامین سازمان‌دهنده و پایه مرتبط با آن در جدول ۵ ارائه شده است.

**جدول ۵- مضامین پایه و سازمان‌دهنده برای مضمون فراگیر «عوامل اثربخشی تدوین بودجه»**

مضمون فراگیر	مضمون سازمان‌دهنده	مضمون پایه
عوامل اثربخشی تدوین بودجه	برنامه‌ریزی عملیاتی	تدوین برنامه‌های عملیاتی توسط شرکت‌ها ارائه برنامه عملیاتی شرکت‌ها به هلدینگ‌ها
	بودجه‌ریزی مشارکتی	مشارکت کلیه واحدهای سازمانی در بودجه‌ریزی شفاف‌سازی مسئولیت‌ها
	بهبود زمانبندی	استفاده از سیستم یکپارچه اصلاح زمانبندی تدوین بودجه
عوامل اثربخشی تدوین بودجه	بهبود توان پیش‌بینی‌کنندگی	بکارگیری ابزارهای کارآمد پیش‌بینی تدوین پلن‌های بازاریابی مناسب آنالیز متغیرهای کلان اقتصادی و ظرفیت‌های بالقوه شرکت‌ها

#### عوامل اثربخشی تدوین بودجه؛ برنامه‌ریزی عملیاتی

نخستین عامل اثربخشی تدوین بودجه که در مصاحبه‌ها بیان شد، برنامه‌ریزی عملیاتی است. در این خصوص مصاحبه‌شوندگان بر این باور بودند که شرکت‌ها نسبت به تدوین برنامه عملیاتی در راستای پیش‌بینی‌ها اقدام کنند و از طرفی این برنامه‌ها به همراه بودجه به هلدینگ مادر و ساب‌هلدینگ‌ها ارائه شود. به عنوان مثال می‌توان به این مصاحبه‌ها اشاره نمود:

درستش این است که ابتدا [شرکت] پخش بودجه بدهد و ظرفیت فروش خودش را اعلام کند. ولی باید دو طرفه باشد و از ما بخواهند که برای تحقق این میزان فروش چه ابزارهایی مورد نیاز است. همچنین برنامه‌های فروش را باید شرکت پخش معین کند و شرایط را مشخص کند. ... اگر این برنامه‌ها مشخص نباشد و بعداً فروش بیشتر شود، قطعاً به مشکل می‌خوریم، چون توان جابجا کردن را نداریم و زیرساخت به میزان کافی نداریم (MI13C175).

زمانبندی فرایند بودجه‌ریزی زمانی کم می‌شود که خواسته‌های شرکت‌ها برنامه‌محور باشد و به عبارتی برنامه عملیاتی از سوی شرکت‌ها ارائه شود (MI12C111).

تدوین برنامه عملیاتی بر مبنای بودجه به اعتقاد یکی از مصاحبه‌شوندگان باعث می‌شود که بودجه با کیفیت و قابل دفاع باشد و همین موضوع اهمیت برنامه‌ریزی عملیاتی را دوچندان می‌کند:

... بودجه باید با کیفیت و قابل دفاع باشد و شرکت بتواند در مقاطع زمانی مختلف از بودجه خود دفاع کند. ما این بودجه را مبنای سنجش قرار میدهیم (MI05C109).

#### عوامل اثربخشی تدوین بودجه؛ بودجه‌ریزی مشارکتی

یکی دیگر از عوامل اثربخشی تدوین بودجه این است که بودجه-ریزی مشارکتی باشد. به عبارتی کلیه واحدهای سازمانی باید در بودجه‌ریزی مشارکت کنند:

چالشی که وجود دارد این است که همه درگیر نیستند. درست است که بودجه را واحد مالی تهیه می‌کند، ولی بودجه برای کل شرکت است. تیم فروش باید بصورت تخصصی در بودجه فروش مشارکت کند. تیم تأمین باید مشخصاً در خصوص بودجه خرید اظهارنظر کند. ولی رویه‌ای که الان وجود دارد به این صورت است که واحد مالی باید پیگیر دریافت اطلاعات از واحدهای مختلف باشد که آن هم بصورت کلی اطلاعات می‌گیرد. چون واحدهای دیگر مسئولیت خودشان را نمی‌دانند. ... مدیر فروش روز اول یک بودجه فروش می‌بندد، ۲ هفته دیگر بودجه فروشی که بر اساس آن پاداش فروش گرفته می‌شود، تغییر می‌کند. این تغییر به واحد مالی اعلام نمی‌شود. در نتیجه بودجه واحد مالی یک رقم است، بودجه فروش یک رقم دیگر. یعنی واحد فروش خودش را مسئول نمی‌داند (MI03C215).

این ویژگی بودجه‌ریزی بر این موضوع دلالت دارد که مدیران سطوح پایین سازمان نیز بایستی در تدوین بودجه نقش داشته باشند. چرا که این مدیران نسبت به حوزه فعالیت خود دانش کافی دارند و می‌توانند برآوردهای واقع‌بینانه‌تری ارائه دهند. در نتیجه بودجه را واقع‌بینانه قلمداد می‌کنند و در جهت تحقق آن حداکثر تلاش خود را بکار می‌گیرند. بنابراین مدیران نمی‌توانند عدم تحقق انتظارات بودجه را به اهداف غیر واقع‌بینانه نسبت دهند؛ چرا که خودشان در تعیین این اهداف مشارکت

آتی می‌توان به افزایش توان پیش‌بینی‌کنندگی بودجه کمک نمود:

در پیش‌بینی فصلی مشکل داریم. یکی از تولیدکننده‌ها مثلاً گفت فلان محصول را انبار کنیم. اما پیش‌بینی نکرد برای چند ماه فروش است. در نتیجه محصول در ماه‌های آتی به علت کاهش قیمت محصول، روی دست تأمین‌کننده ماند. هنوز در بحث پیش‌بینی‌های فصلی خیلی حرفه‌ای نشده‌ایم (MI02C27). در خصوص نرخ‌ها هم تحلیل تکنیکال صدق می‌کند. در کنار پیش‌بینی نرخ ارز، تحلیل شرایط کشور و ... تحلیل تکنیکال به تحلیل مناسبی از نرخ منجر می‌شود. در کشور ما اگر تحلیل نرخ نداشته باشیم، ناخودآگاه بودجه هم اشتباه می‌شود (MI09C31).

یکی دیگر از مواردی که به عنوان عاملی جهت بهبود توان پیش‌بینی‌کنندگی بودجه در مصاحبه‌ها مطرح شد، تدوین پلن-های بازاریابی مناسب بود که یک نمونه از نظرهای مصاحبه-شوندگان به شرح زیر است:

دلیل اینکه رویکرد صحیح اتفاق نمی‌افتد، این است که یک سری منابع لازم است بخصوص در حوزه بازاریابی تا بتوان پیش‌بینی دقیقی از فروش داشته باشیم (MI11C129).

آنالیز متغیرهای کلان اقتصادی و ظرفیت‌های بالقوه شرکت‌ها سومین عامل بهبود توان پیش‌بینی‌کنندگی بودجه بود که توسط مصاحبه‌شوندگان مطرح شد:

ما دانش کافی برای پیش‌بینی سیاسی نداریم. باید بتوانیم بر این اساس آینده اقتصادی را پیش‌بینی کنیم. قطعاً این دانش باید وجود داشته باشد. پیش‌بینی اقتصاد در گرو سیاست است. مخصوصاً در شوینده. قطعاً در صورت توافق برجام محصولات شوینده تحت تاثیر قرار می‌گیرند. چون مثلاً در سال‌های گذشته محصولات خارجی جایگزین محصولات ایرانی شدند (MI02C18).

گلوگاه را که تولید می‌گذاریم آیا گلوگاه مناسبی هست یا خیر. آیا امکانش نیست که افزایش ظرفیت دهیم؟ ... با توجه به اینکه در صنعت خیلی سرمایه‌بری وارد نشده ایم ... این فرصت‌ها را بهتر میتوان استفاده کرد (MI06C21).

نتیجه‌ای که از این بخش به دست می‌آید، این است که بکارگیری ۳ مفهوم فوق‌الذکر در هلدینگ مورد مطالعه به افزایش توان پیش‌بینی‌کنندگی در این هلدینگ منجر خواهد شد. بدون شک پیش‌بینی، پایه و اساس بودجه‌ریزی است که توسط مدیران اجرایی صورت می‌گیرد و هرچه مبتنی بر اطلاعات دقیق‌تر باشد، بودجه‌ریزی به نتایج بهتری منتهی می‌شود. به همین دلیل در برآوردهای بودجه‌بایستی با استفاده از ابزارهای مناسب به منظور تشخیص روندهای جاری و پیش‌بینی روندهای آتی و با در نظر

داشته‌اند. علاوه بر آن، مسئولیت‌ها باید به وضوح مشخص شود. در این خصوص نظر دو نفر از مصاحبه‌شوندگان این است که:

... همه واحدها باید بصورت جدی در بودجه خودشان مشارکت کنند. برای بهبود این وضعیت باید مسئولیت‌ها را شفاف کرد (MI03C212).

... الان داریم به این سمت می‌رویم که شرکتها خودشان بودجه‌های فروش را بدهند و کمتر ایده آل باشیم (MI02C212).

عوامل اثربخشی تدوین بودجه؛ بهبود زمانبندی  
بهبود زمانبندی تدوین بودجه از دیگر عوامل اثربخشی تدوین بودجه است که در مصاحبه‌ها مطرح شد و به نظر برخی از مصاحبه‌شوندگان یکی از راه‌های دستیابی به این مهم، استفاده از سیستم یکپارچه بودجه است:

... اگر ابزار داشته باشیم، مانند نرم افزار و سیستم که کمک کند بودجه را در زمان کمتری تهیه کنیم و به لحاظ زمانی به سال جدید نزدیکتر باشد، عملاً تصویر به‌روزتر و واضح‌تری از آینده داریم، چون واقع‌بینانه‌تر است و واقعیات بیشتری در اختیار داریم. باید سیستم‌ها کمک کنند که ۱۵ روزه بودجه را تهیه کنیم. وقتی وارد دوره عملکردی می‌شویم، این بودجه دیگر بودجه نیست (MI06C13).

... به نظرم با سیستمی کردن، راه بهبود زیاد هست (MI13C13). برخی از مصاحبه‌شوندگان اصلاح زمانبندی تدوین بودجه را به عنوان یکی از شاخص‌ها به منظور بهبود زمانبندی تدوین بودجه مطرح کردند:

استارت بودجه‌بندی خیلی مناسب نیست و در مقطع مناسبی از سال انجام نمی‌شود. چون در مقطع کوتاهی به ما اعلام می‌شود که بودجه را تهیه کنیم و ممکن است نتوانیم بررسی خوبی انجام دهیم. راهکار اصلی این است که زمانبندی اعلام تهیه بودجه اصلاح شود تا بتوانیم برنامه ریزی کنیم (EI02C10).

یکی از موارد تخصصی تر شدن تهیه بودجه و واحدهای مرتبط با بودجه، برقراری ارتباطات مستمر بین دواير سازمانی و نظام‌مندی زمان‌بندی فرایند بودجه است. در این صورت میتوانیم مدیریت موثرتر و قوی تری داشته باشیم (MI05C12).

### عوامل اثربخشی تدوین بودجه؛ بهبود توان پیش‌بینی-کنندگی

عامل چهارم به منظور افزایش اثربخشی تدوین بودجه که در مصاحبه‌ها به دست آمد، بهبود توان پیش‌بینی‌کنندگی بودجه است. به نظر مصاحبه‌شوندگان قطعاً با بکارگیری ابزارهای مناسب به منظور تشخیص روندهای جاری و پیش‌بینی روندهای

گرفتن شرایط بازار و متغیرهای کلان، به یک مبنای منطقی برای پیش‌بینی دست یافت.

**سومین مضمون فراگیر: عوامل اثربخشی تصویب بودجه**  
عوامل اثربخشی تصویب بودجه به عنوان سومین مضمون فراگیر استخراج شده از مصاحبه‌ها بود که در جدول ۶ مضامین سازمان-دهنده و مضامین پایه مربوط به آن ارائه شده است.

جدول ۶- مضامین پایه و سازمان‌دهنده برای مضمون فراگیر «عوامل اثربخشی تصویب بودجه»

مضمون پایه	مضمون سازمان‌دهنده	مضمون فراگیر
تصویب بموقع	زمانبندی و تعیین مرجع	عوامل اثربخشی تصویب بودجه
تعیین مرجع مناسب تصویب‌کننده		
پایش قبل و بعد از تصویب	الزامات کنترلی	
تعریف مبانی صحیح		
کامل کردن سازمان اطلاعاتی	یکپارچه‌سازی	
استفاده از سیستم یکپارچه		
تصویب همزمان بودجه پخش و تولید		

به نظر من باید مجامع اینگونه باشد که شرکت‌ها همه در یک بازه زمانی گزارش‌های خود را ارائه دهند و مجامع به ترتیب برگزار شود و بودجه‌ها تصویب شود (MI04C119).

هرچند که تصویب بودجه در مرجع مناسب تصمیم‌گیری از جمله فرایندهای بدیهی یک نظام بودجه‌ریزی است، اما با توجه به نقش کنترلی مرجع مذکور که در بخش ارزیابی انحرافات مورد اشاره قرار می‌گیرد، این موضوع مورد تأکید مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت. از سوی دیگر تعیین مرجع مناسب به جهت مشخص کردن جریان‌های اطلاعاتی درون سازمانی ضروری است که موضوع بخش سوم (یکپارچه‌سازی) است. با این وجود به منظور روشن شدن این موضوع، نمونه یکی از مصاحبه‌ها در اینجا ارائه می‌شود که در آن عنوان شد بودجه مصوب به کمیته بودجه ارائه شود تا هماهنگی بین واحدهای سازمانی صورت گیرد: پس از تصویب بودجه به کمیته بودجه ارائه شود تا برنامه ریزی لازم را انجام دهند (MI04C191).

بدیهی است که تنها در صورت تعیین مرجع تصویب‌کننده می‌توان مسئولیت‌های آن را تعیین نمود.

#### عوامل اثربخشی تصویب بودجه؛ الزامات کنترلی

یکی دیگر از شاخص‌هایی که به اثربخشی تصویب بودجه کمک می‌کند، تعیین الزامات کنترلی است که در مصاحبه‌ها مورد اشاره قرار گرفت. این الزامات بصورت پیش بودجه قبل و بعد از تصویب و همچنین تعریف مبانی صحیح مطرح شد.

از باب فرایند تصویب نیاز است که یک واحد ناظر و رسیدگی‌کننده بودجه را بگیرد، اصول اولیه را کنترل کند، بازخوردها را منتقل کند و وقتی بودجه از نظر روایی داخلی به

#### عوامل اثربخشی تصویب بودجه؛ زمانبندی و تعیین مرجع

به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان یکی از عوامل اثربخشی تصویب بودجه، بهبود زمانبندی و تعیین مرجع مناسب تصویب‌کننده می‌باشد. اکثر مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که یکی از مهمترین موانع پروسه تصویب، زمانبر بودن آن است و راهکار رفع این مانع را ارائه بموقع اطلاعات از سوی شرکت‌ها عنوان داشتند. به عنوان مثال نقل قول یکی از مصاحبه‌شوندگان اینگونه بود:

اصل بودجه بموقع بودن آن است. تایید و تصویب بودجه اینقدر طول می‌کشد که تا تیرماه بودجه آماده نمی‌شود. یعنی ۴ ماه از سال را از دست داده ایم. راه حل این است که اطلاعات بموقع ارائه شود (MI03C170).

در خصوص تعیین مرجع مناسب تصویب‌کننده نیز تصویب در هیئت مدیره یا مجمع شرکت‌ها بیشتر مورد اشاره مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت:

در حال حاضر بصورت غیر رسمی مدیر ساب‌هلدینگ با مدیر هلدینگ مادر در خصوص بودجه به تفاهم می‌رسند. اگر بخواهیم محتوایی نگاه کنیم شاید این مجمع است، ولی نه در لباس مجمع. زمانی که بودجه را با هم بررسی می‌کنند، مدیر ساب‌هلدینگ، در نقش مدیری است که وظیفه پاسخگویی دارد نه پاسخ‌خواهی. در اینجا به دلیل ساختار هلدینگ و عدم شفافیت‌های موجود، شاید در اجرا سخت شود که باید بتوانیم برطرف کنیم. به نظر من بودجه باید در سطح هیئت مدیره شرکت‌ها و مجمع آنها مورد بررسی قرار گیرد و تصویب شود (MI05C120).

تغییری پیشنهاد شود، به معنی آن است که لایه‌های پایین آن را ندیده‌اند. پس ارزش افزوده ایجاد کرده ایم. در غیر اینصورت باید آنچه‌ای متقن باشد که قابل تغییر نباشد (MI06C192). به اعتقاد مصاحبه‌شوندگان، استفاده از سیستم یکپارچه بودجه یکی دیگر از راهکارهای یکپارچه‌سازی فرایند تصویب است: حتی تایید و تصویب هم می‌تواند بصورت سیستمی و کارتابلی باشد (MI11C106).

از سوی دیگر به نظر مصاحبه‌شوندگان تصویب همزمان بودجه تولید و پخش می‌تواند در یکپارچه‌سازی فرایند تصویب بسیار تأثیرگذار باشد:

بودجه شرکت پخش با شرکت تولیدی تفاوت دارد. چون توان تامین ظرفیت پخش را نداریم. ما بودجه خودمان را تصویب می‌کنیم. ولی باید بودجه دو شرکت کنار هم تصویب شود (MI01C108).

نقطه شروع بودجه در هلدینگ این است که کانال‌های فروش توانایی فروش خود را اعلام می‌کنند. ... بودجه‌ریزی همیشه اینگونه نیست که از فروش به تولید برسیم، بیشتر اوقات باید از تولید به فروش برسیم. ممکن است نتوانیم به میزان فروش پیش بینی شده تولید کنیم. تولید هم یک سری گلوگاه دارد. ... اینجا دیدگاه هلدینگ لازم داریم که در استراتژی می‌آید. وقتی زنجیره تامین زیر نظر هلدینگ قرار دارد، ناخودآگاه هلدینگ باید بودجه شرکت‌های مختلف را با هم هماهنگ کند. یعنی فقط زنجیره انتهایی را نبیند، بلکه کل توانایی‌های بالقوه زنجیره را در نظر بگیرد (MI09C108).

#### چهارمین مضمون فراگیر: عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه

چهارمین مضمون فراگیر به عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه مربوط است (جدول ۷).

یک نقطه مناسب رسید، در هیئت مدیره توسط مدیر عامل پرزنت شود (MI08C188).

در برخی مصاحبه‌ها نیز عنوان شد که بودجه مصوب شرکت‌ها به هلدینگ مادر ارسال شود تا ممیزی دیگری روی بودجه صورت گیرد و میزان مطابقت آن با استراتژی‌ها مورد بررسی قرار گیرد:

... بودجه مصوب شرکتها را بگیرد و بررسی کند که آیا با استراتژیها هماهنگی وجود دارد یا خیر (MI03C187).

از سوی دیگر در تصویب بودجه باید این موضوع در نظر گرفته شود که اهداف واقع‌بینانه تصویب شوند. چرا که به اعتقاد یکی از مصاحبه‌شوندگان:

اگر [بودجه مصوب] منطقی باشد، انگیزه ایجاد می‌کند و اگر غیرمنطقی باشد، بی‌تفاوتی ایجاد می‌شود (MI02C133).

عوامل اثربخشی تصویب بودجه؛ یکپارچه‌سازی در نهایت آنچه که به اثربخشی تصویب بودجه در هلدینگ مورد مطالعه کمک می‌کند، یکپارچه‌سازی است و یکی از راه‌های دستیابی به آن، کامل کردن سازمان اطلاعاتی است:

در حال حاضر مبتنی بر تجربه است. قاعدتاً باید مبنای این بحث تغییر کند و مبتنی بر پیش‌بینی‌های آتی شود که لازمه آن این است که هم سازمان اطلاعاتی ما کامل تر شود و هم ارکان تصمیم‌گیر (MI05C190).

هر چه به واحدها و لایه‌های بالاتر می‌رویم، سطح بودجه کلی‌تر و تجمیعی‌تر می‌شود و بنابراین اثر کنترلی خود را از دست می‌دهد و خیلی نمی‌تواند سازنده باشد. اگر می‌خواهیم فرایند تصویب را درست انجام دهیم، باید بتوانیم جزئیات را در نظر بگیریم و سازوکار آن را داشته باشیم، آنچه‌ای که وقتی لایه‌های بالاتر درگیر فرایند چانه‌زنی یا هدفگذاری متهورانه می‌شوند، بتوان دفاع کرد که جا ندارد تغییر دهیم. شما بگویید کجا را تغییر دهیم. یعنی آنقدر با جزئیات اطلاعات را ارائه کرده باشیم که بتوانیم دفاع کنیم که نمی‌توان تغییر داد. اگر به این نقطه برسیم یعنی کارمان ارزش افزوده ایجاد می‌کند و در صورتی که

جدول ۷- مضامین پایه و سازمان‌دهنده برای مضمون فراگیر «عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه»

مضمون پایه	مضمون سازمان‌دهنده	مضمون فراگیر
تعیین زمان مناسب اصلاح بودجه	زمانبندی	عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه
زمانبندی آنالیز انحرافات		
تدوین دستورالعمل و شاخص‌های آنالیز انحرافات	یکپارچه‌سازی	
تدوین دستورالعمل و شاخص‌های اصلاح بودجه		
یکپارچه‌سازی به کمک سیستم		
برنامه‌ریزی مدیریت انحرافات	همسوسازی بودجه و برنامه	
ارزیابی استراتژی‌ها		

مضمون فرآگیر	مضمون سازمان دهنده	مضمون پایه
	تعیین اختیارات و مسئولیت‌ها	بروزرسانی میبانی و مفروضات
		تعیین مقصد گزارشگری انحرافات
		بررسی عمیق انحرافات در مرجع تصویب کننده
		تعیین مسئولیت‌ها و خطوط گزارشگری

منظم انحرافات از جمله مواردی بود که مصاحبه‌شوندگان به آن اشاره داشتند:

انحرافات مقداری و ریالی توسط واحد مالی در گزارشات ۶ ماهه و سالانه به هیئت مدیره ارائه می‌شود. این هم بصورت پایش ماهانه در حال حاضر جاش خالی است و یکی از انتظارات ما از واحد مالی همین موضوع است که بصورت پویا ارائه شود (MI14C112).

یک نوع گزارش مدیریتی است و ... ماهانه باید چنین گزارشی باشد (MI11C112).

#### عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه؛ یکپارچه‌سازی

عامل دوم که در مصاحبه‌ها به آن اشاره شد و به اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه کمک می‌کند، یکپارچه‌سازی است که این مهم از طریق تدوین دستورالعمل و شاخص‌های مناسب هم برای ارزیابی انحرافات و هم برای اصلاح بودجه و نیز استفاده از سیستم یکپارچه بودجه محقق می‌شود. در خصوص ارزیابی انحرافات بیشترین تأکید مصاحبه‌شوندگان بر آنالیز علت انحرافات و نیز توجه به انحرافات مقداری و ریالی بود:

به شدت نقطه ضعف داریم. شاید مهمتر از خود انحرافات، محاسبات جزئیات و انواع انحرافات و ریشه یابی و آسیب شناسی علت آنهاست. ما الان انحراف را اعلام می‌کنیم و چون علت اصلی را نمی‌دانیم به عهده شرکت می‌گذاریم که عدد را برساند و شرکت هم راهی پیدا می‌کند که برساند (MI06C141).

بودجه ۲ قسمت دارد: بودجه مقدار و بودجه ریال. در اینجا بودجه مقدار تهیه می‌شود و ضربدر عدد و رقم می‌کنند می‌شود بودجه ریالی. بعد بررسی می‌کنند ببینند به آن رسیده اند یا خیر. ... ولی بحثی که هست این است که ۹۰ درصد به ریال توجه می‌شود و ۱۰ درصد به مقدار. در صورتی که ما تورم داریم. در نتیجه ممکن است بودجه مقداری محقق نشود، ولی ریالی آن را پوشش داده است (MI10C140).

همچنین یکی دیگر از مواردی که در خصوص یکپارچه‌سازی آنالیز انحرافات به آن توجه شد، استفاده از سیستم بودجه بود:

#### عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه؛ زمانبندی

در این خصوص یکی از مواردی که مصاحبه‌شوندگان به آن اشاره نمودند، اصلاح زمانبندی هم در خصوص اصلاح بودجه و هم در زمینه ارزیابی انحرافات بود. به عنوان مثال در خصوص اصلاح بودجه، اکثر مصاحبه‌شوندگان اذعان داشتند که اصلاح بودجه بصورت بموقع انجام نمی‌شود و لازم است که زمانبندی مناسبی در این خصوص صورت گیرد و پیشنهادهای ارائه شده در این خصوص، اصلاح فصلی بودجه و تجدید ارائه ۶ ماهه آن بود. برای نمونه می‌توان به این مصاحبه‌ها اشاره نمود:

اصلاح بودجه باید چه مثبت و چه منفی باشد. این باعث می‌شود که تکلیف تولید و پخش مشخص شود. چه بسا فروشنده بگوید حجم من بالا رفته و باید ویزیتور بیشتری بگیرم. یا اینکه ممکن است کاهش یافته باشد و در این خصوص هم برنامه ریزی میکنند (MI14C157).

موافق اصلاح بودجه هستم ولی خیلی در حال حاضر کمرنگ است. در شرایط تورمی، عدم اصلاح بودجه باعث انحراف اعداد و ارقام بودجه می‌شود. پیشنهاد من این است که در همه شرکتها در شرایط پرنوسان اقتصادی فعلی باید حداقل بصورت فصلی بودجه‌ها بازنگری شود و ۶ ماه یکبار تجدید ارائه شود (MI08C157).

البته نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان این بود که اصلاح بودجه در کوتاه‌مدت از منظر برنامه‌ریزی قابل توجه نیست:

تغییر بودجه یا تغییر استراتژی در بازه‌های کوتاه برای برنامه ریزی سم است. البته این از منظر برنامه ریزی و بودجه است و اگر در کسوت مدیر عامل بودم شاید به همین شیوه عمل میکردم. چون برنامه ریزی معتقد است که کارها باید منظم پیش بروند و تغییر نکنند. این تغییر شاید در بازار وجهه خوبی داشته باشد ولی از منظر برنامه ریزی صدمات زیادی دارد (MI04C161).

با این وجود، برآیند نظر مصاحبه‌شوندگان حاکی از آن است که بهتر است در هلدینگ مورد مطالعه بودجه بصورت فصلی اصلاح شود و در دوره‌های ۶ ماهه تجدید ارائه گردد. در خصوص ارزیابی انحرافات نیز آنالیز انحرافات بصورت ماهیانه و گزارشگری

عامل سوم همسوسازی بودجه و برنامه که در مصاحبه‌ها اشاره شد، بروزرسانی مبانی و مفروضات و اعلام تغییرات به شرکتها بود:

یک سری آیت‌ها مانند نرخ ارز، افزایش حقوق، افزایش قیمت‌ها و ... را هلدینگ به ما می‌دهد و وقتی نرخ‌ها تغییر فاحش می‌کنند، برای اصلاح بودجه به ما اعلام نمی‌کند (MI07C55).  
خود هلدینگ باید ارزیابی کند. اندازه بازارها را دقیق و به‌روز قرار دهد. اندازه‌های فعلی مربوط به چندین سال پیش است و روش آن مشخص نیست. باید مشخص باشد که فلان شرکت چه اندازه بازاری را قرار است سال بعد به دست بیاورد یا از دست بدهد و اینکه از کدام رقیب قرار است اندازه بازار بگیرد (EI01C54).

### عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه؛ تعیین اختیارات و مسئولیت‌ها

آخرین عامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه به تعیین اختیارات و مسئولیت‌ها برمی‌گردد و بر اساس تجزیه و تحلیل داده‌های مصاحبه‌ها ۳ شاخص برای این حوزه قابل تعریف است: شاخص اول تعیین مقصد گزارشگری انحرافات است که برخی از مصاحبه‌شوندگان اعتقاد داشتند که گزارش انحرافات با اهمیت بایستی به مرجع تصویب‌کننده بودجه ارائه شود:

انحرافات با اهمیت باید به هیئت مدیره که بودجه را تصویب کرده گزارش شود. اگر تصویب بودجه توسط مجامع صورت گرفته است، انحرافات با اهمیت باید به مجمع نیز گزارش شود (MI05C150).

برخی از مصاحبه‌شوندگان بیان کردند که گزارش انحرافات به مدیران ارشد ارائه شود:

اینکه سطح گزارشگری انحرافات کجا باشد، برمیگردد به سطح مدیریت استراتژیک که ما تعریف میکنیم. ... قاعدتاً ارکان اجرایی باید مخاطب این گزارش باشند. مهمترین رکن اجرایی مدیران عامل هستند و ابتدا باید این رکن متوجه انحراف شود. سپس دستگاهی که بر وی نظارت میکند که مهمترین رکن نظارتی بر مدیران عامل، هیئت مدیره‌ها هستند (MI05C151).  
نتیجه‌گیری محققین از این بخش این بود که با توجه به اینکه مرجع تصویب‌کننده بودجه یک اصطلاح کلی است و می‌تواند هیئت مدیره و مدیران ارشد را نیز در بر بگیرد، بهتر است در مدل نهایی گزارش انحرافات با اهمیت به مرجع تصویب‌کننده بودجه درج شود.

شاخص دومی که در مصاحبه‌ها به آن اشاره شد، بررسی عمیق انحرافات در هیئت مدیره یا مجمع بود که مشابه شاخص

سیستم می‌تواند در این حوزه کمک کند. این سیستم که بودجه را به ما می‌دهد، از طریق مقایسه با صورتهای مالی که در سیستم مربوطه وارد شده اند، انحرافات را می‌دهد (MI08C171).

در خصوص اصلاح بودجه نیز نظر مصاحبه‌شوندگان تدوین دستورالعمل اصلاح بودجه و بکارگیری سیستم یکپارچه بود: از نگاه کلان باید دستورالعملی در این خصوص تدوین شود. اینجا جای دستورالعمل خالی است. دستورالعمل ارائه بودجه را داریم، ولی در خصوص اصلاح بودجه چنین دستورالعملی نداریم (MI14C200).

این کار می‌تواند از طریق سیستم بودجه و لینک کردن آن به سایر زیرسیستم‌ها امکانپذیر شود. باید از این حالت جزیره ای خارج شویم (MI03C173).

برخی از مصاحبه‌شوندگان نیز معتقد بودند که به منظور اصلاح فصلی بودجه بایستی یک سری شاخص‌ها تعریف شود:

به نظر من بررسی فصلی خوب است. یک سری شاخص‌ها برای بودجه‌های فصلی انتخاب شود و اگر این شاخص‌ها از یک سطحی تغییرشان زیادتر شد، بودجه اصلاح شود (MI03C202).

### عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه؛ همسوسازی بودجه و برنامه

سومین عاملی که به منظور بهبود اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه در مصاحبه‌ها به آن اشاره شد، همسوسازی بودجه و برنامه بود که به نظر مصاحبه‌شوندگان، یکی از راه‌های دستیابی به آن از طریق برنامه‌ریزی مدیریت انحرافات امکانپذیر است:

از همه مهمتر پایش انحرافات است. اینکه واکنشی به انحرافات نشان ندهیم و تحلیل نکنیم که ریشه و علت آن چیست، اقدام اصلاحی و تشبیه و تنبیه در حوزه رفتاری انجام ندهیم. پلن‌های جبران را نخواهیم و پایش نکنیم، بودجه نمی‌تواند به ابزار مناسب کنترل تبدیل شود (MI06C153).

یکی دیگر از شاخص‌های همسوسازی بودجه و برنامه که در مصاحبه‌ها مطرح شد، ارزیابی و اصلاح استراتژی‌ها بود:

در صورتی استراتژی موفق است که برنامه‌های عملیاتی منطبق با استراتژی باشد. برنامه‌های عملیاتی در صورتی موفق عمل می‌کند که پیش‌بینی‌ها با عملکرد درست دربیاید. بنابراین برای ارزیابی اثربخشی برنامه ریزی استراتژیک و عملیاتی باید ابزارهای اینچنینی در اختیار داشته باشیم (MI06C15).

ما باید سند استراتژی را هم اصلاح کنیم. چون بعضی از KPI هایی که پیش‌بینی کردیم سال ۱۴۰۴ محقق کنیم، الان محقق کرده ایم. بعضی از KPI ها را هم هنوز نرسیدیم و خیلی اختلاف داریم. پس باید اصلاح کنیم (MI14C14).

انتظار ما این است که هلدینگ حداقل ۳ ماه یکبار و زمانی که شرایط تغییر می‌کند (مانند تغییر نرخ ارز و ...) اصلاح بودجه و تحقق بودجه را از شرکتها بخواهد و برنامه آنها را در خصوص این تغییرات دریافت کند. شاید شرکت باید رشد لحاظ کند، یا کاهش در نظر بگیرد (MI07C154).

**پنجمین مضمون فراگیر: عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد**  
پنجمین و آخرین مضمون فراگیر به عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد می‌پردازد (جدول ۸).

قبل، در این خصوص نیز با توجه به کلی بودن اصطلاح مرجع تصویب‌کننده بودجه، از همین عنوان در مدل نهایی استفاده شد: در هیئت مدیره یا مجمع، باید هم دلایل انحرافات بررسی شود و هم چگونگی مدیریت و برطرف کردن آنها (MI05C214). در نهایت شاخص سوم با عنوان تعیین مسئولیت‌ها و خطوط گزارشگری شناسایی شد. این شاخص به مسئولیت هلدینگ‌ها و شرکت‌ها در قبال یکدیگر مربوط است و وظایف متقابل آنها را در خصوص ارزیابی و گزارشگری انحرافات و اصلاح بودجه بیان می‌کند. نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان را در این خصوص مشاهده می‌کنیم:

جدول ۸- مضامین پایه و سازمان‌دهنده برای مضمون فراگیر «عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد»

مضمون پایه	مضمون سازمان‌دهنده	مضمون فراگیر
ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیاتی	تعیین شاخص‌ها	عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد
پیاده‌سازی BSC		
تعیین هدف ارزیابی عملکرد		
مشارکت واحدهای سازمانی در ارزیابی عملکرد	سنجش مسئولیت	
تعریف حوزه‌های مسئولیت		
تعیین زمان مناسب ارزیابی عملکرد	زمانبندی	
ارزیابی عملکرد با دید بلندمدت		
یکپارچه‌سازی به کمک سیستم	الزامات و ابزارها	
توجه به نوع و شرایط شرکت		

تکنیک‌های پیچیده تر از BSC هم آمده است. مثلاً گفته می‌شود از ابتدا بگویید که هدفتان از ارزیابی عملکرد چیست. اگر هدفتان کنترل است، به یک شیوه باید پیش بروی. اگر هدف آموزش است به یک شیوه دیگر. ممکن است هدف از ارزیابی عملکرد بررسی این موضوع باشد که تغییر ایجاد شده در فرایند چه اثری داشته است (MI03C218).

برخی از مصاحبه‌شوندگان بیان نمودند که می‌توان ارزیابی عملکرد را از طریق benchmark با سایر شرکت‌ها انجام داد: یک جنبه دیگر ارزیابی عملکرد این است که شرکت‌های خودمان را با شرکت‌های خارج از هلدینگ مقایسه کنیم که ببینیم علت چه بوده که سایر شرکت‌ها مثلاً چند پله جامپ کرده اند (MI09C180).

با این وجود محققین با جمع‌بندی نظر مصاحبه‌شوندگان به این نتیجه رسیدند که benchmark با سایر شرکت‌ها از نظر استراتژیک برای این هلدینگ مناسب نیست و پیاده‌سازی BSC بهترین گزینه برای ارزیابی عملکرد در این هلدینگ محسوب می‌شود. نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان در خصوص مناسب نبودن benchmark با سایر شرکت‌ها به صورت زیر است:

#### عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد؛ تعیین شاخص‌ها

در این زمینه آنچه که به نظر مصاحبه‌شوندگان حائز اهمیت بیشتری است، تعیین شاخص‌های ارزیابی عملکرد است و به همین منظور ارزیابی کارایی و اثربخشی عملیاتی، پیاده‌سازی BSC و تعیین هدف ارزیابی عملکرد بیشتر مورد تأکید ایشان قرار گرفت که از جمله می‌توان به نقل‌قول‌های ذیل اشاره نمود: به نظر من ارزیابی افراد باید بر اساس منابع بالفعل و بالقوه در اختیار آنها باشد و از آنها خوب استفاده کند. ... همچنین این نکته هم بررسی شود که فلان شرکت مثلاً می‌توانست ۵ کار جدید ایجاد کند. اینجاست که تفاوت یک مدیر خلاق و مدیر عادی مشخص می‌شود (MI09C103).

کارت ارزیابی متوازن را می‌توان اجرا کرد، ولی در حال حاضر در اینجا خیلی دیده نمی‌شود. چون اینقدر به جنبه مالی اهمیت داده می‌شود که سایر جنبه‌ها دیده نمی‌شود. وقتی بحث ارزیابی عملکرد مطرح می‌شود، در ذهن تک تک مدیران ارشد و مدیران عامل دو تا عدد تداعی می‌شود: سود و فروش (MI08C179).



### عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد؛ زمانبندی

زمانبندی ارزیابی عملکرد از دیگر موضوعات مورد بحث در این خصوص بود و مصاحبه‌شوندگان به تعیین زمان مناسب ارزیابی عملکرد و ارزیابی با دید بلندمدت تأکید داشتند. در ادامه نظر برخی از مصاحبه‌شوندگان ارائه شده است:

ما مجامع فصلی داریم که در آنها ارزیابی عملکرد بصورت دست و پا شکسته انجام می‌شود و باید روی این حوزه کار کنیم (MI08C1).

ارزیابی عملکرد آخر سال انجام می‌شود و تأثیر اصلاحی ندارد. شاید اگر در دوره ۴ ماهه انجام شود، بازخورد به مدیر عامل شرکت منتقل می‌شود و باعث می‌شود عملکردش را اصلاح کند (MI11C2).

در خصوص زمان مناسب ارزیابی عملکرد با توجه به اختلاف نظر مصاحبه‌شوندگان، زمان دقیق (بصورت فصلی یا سالانه یا هر زمان دیگری) در مدل درج نشد و به همین دلیل مضمون درج شده در مدل تحت عنوان «تعیین زمان مناسب ارزیابی عملکرد» ارائه گردید. البته برآیند نظر مصاحبه‌شوندگان ارزیابی فصلی و سالانه عملکرد را نشان می‌دهد. با این وجود به دلیل تفاوت رویه شرکت‌های زیرمجموعه، ترجیح محققین این بود که در مدل نهایی تعیین زمان مناسب ارزیابی عملکرد به عنوان یک مضمون کلی درج شود.

نظر یکی از مصاحبه‌شوندگان در خصوص ارزیابی عملکرد با دید بلندمدت به شرح زیر بوده است:

سازمان از یک حدی که بزرگتر می‌شود، باید دیدگاه تغییر کند و شیوه‌های ارزیابی عملکرد نیز تغییر کند. چون این شیوه‌های فعلی ما را به دیدگاه کوتاه مدت سوق می‌دهد. مدیران این اعتقاد را دارند که در بلندمدت همه ما مرده ایم و بهتر است فعلاً روی کوتاه مدت تمرکز کنیم تا سود را افزایش دهیم که این موضوع در بلندمدت سازمان را اذیت می‌کند (MI08C189).

### عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد؛ الزامات و ابزارها

در نهایت، تعیین الزامات و ابزار ارزیابی عملکرد از جمله موضوعاتی بود که مورد توجه مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت و در این راستا، یکپارچه‌سازی به کمک سیستم و توجه به نوع و شرایط شرکت‌ها به عنوان دو مفهوم کاربردی مطرح شدند:

پایش این سنجه‌ها به سیستم و دیتا نیاز دارد. ارزیابی عملکرد به دیتا نیاز دارد؛ چه در سطح فرد، چه در سطح واحد و چه در سطح سازمان. این دیتاها باید از محل سیستم‌ها و BI و ... تامین شود (MI14C148).

کپی برداری نداریم. ما حتی استفاده از تجربه دیگران هم نداریم. چون وقتی از تجربه دیگران استفاده می‌کنیم، یعنی راهی را داریم میریم که دیگران قبلاً رفته اند، پس از دیگران عقبیم و به آنها نمی‌رسیم. پس باید راهی برویم که خودمان فکر می‌کنیم درست است و خودمان برایش استراتژی تدوین کرده ایم. در این صورت است که ما به عنوان یک best practice برای دیگران تبدیل می‌شویم (MI10C64).

### عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد؛ سنجش مسئولیت

عامل دیگری که به نظر مصاحبه‌شوندگان به بهبود اثربخشی ارزیابی عملکرد در هلدینگ مورد مطالعه کمک می‌کند، سنجش مسئولیت است. به نظر مصاحبه‌شوندگان در این خصوص هم باید حوزه‌های مسئولیت مشخص شوند و هم اینکه واحدهای سازمانی در ارزیابی عملکرد مشارکت داشته باشند:

مشکلی که داریم این است که بودجه و تحلیل‌های ارزیابی عملکرد صرفاً مالی شده اند. دلیلش هم این است که متولی واحد مالی است و سایر واحدها نمی‌خواهند خودشان را درگیر کنند، مدیریت هم اینقدر چالش دارد که ممکن است اهمیت این موارد را در نظر نگیرد (MI03C219).

حوزه‌های مسئولیت نیز تا الان خیلی توجه نشده اند چون تفکیک مناسبی از آنها نداریم. اگر لازم باشد حوزه‌های مسئولیت را دقیقتر تعریف کنیم بهتر می‌تواند کمک کند (MI06C193).

به نظر مصاحبه‌شوندگان هلدینگ مورد مطالعه باید در ارزیابی عملکرد علاوه بر مدیران به افراد و واحدهای سازمانی نیز توجه نماید:

بودجه در حال حاضر در سطح شرکت است. نظرم این است که ریز شود و با عملکرد هر واحد مرتبط باشد. مثلاً بودجه کارخانه‌ها جدا، واحدها جدا و ... این کار رابطه مستقیمی با ارزشیابی پایان سال دارد (MI01C194).

باید تخصص، بموقع بودن و درستکاری افراد را ارزیابی کرد. شرکت‌های خارجی افراد را ارزیابی می‌کنند. مبنی بر اینکه این فرد چه توانایی‌های شخصی دارد، آیا در این پست سازمانی این توانایی‌های شخصی کافی است، آیا این تواناییها کامل استفاده شده است، اگر نیاز به آموزش دارد، بفرستید آموزش ببیند. اینجا واحد را فقط با مدیرش ارزیابی می‌کنند. این مدیر چقدر توانایی مدیریت دارد، سوء مدیریت دارد، سواد و تجربه دارد و ... که اینها برمیگردد به شاخص درونی فرد. این را قبول ندارم (MI10C194).

در اینجا نیز مشابه سایر حوزه های بودجه، باید الزامات صحیح و ابزار صحیح مشخص شود. کارهایی انجام شده ولی با شرایط ایده آل فاصله داریم (MI03C147).

در اینجا پاداش مدیر عامل را بر اساس فروش و سود می دهند. این ارزیابی درست نیست. مثلاً من مدیر عامل یک شرکت زیانده می شوم و یکی مثل من مدیر عامل یک شرکت سودآور می شود. شرکتهای ما یکی نیستند. شرکت سودآور در رشد است. مقداری هم رشد نکنند، ریالی رشد می کند. پس شرکت اینقدر بزرگ است که اگر مدیر عامل خراب کند، مشکل حادی برای شرکت پیش نمی آید. در صورتی که اگر من تغییرات کوچکی بدهم که شرکت زیانده به یک شرکت سر به سر تبدیل شود، عملکرد من بهتر از آن شخص بوده است. ولی این دیده نمی شود. همواره فروش و سود دیده می شود (MI10C138).

در پایان مدلی که می توان به عنوان خروجی این تحقیق ارائه نمود، یک مدل ۵ بُعدی است که هر یک از ابعاد آن در قالب مضامین فراگیر قابل توضیح است. در شکل ۲ مدل نهایی بودجه ریزی در هلدینگ مورد بحث ارائه شده است.

#### ۷- بحث، نتیجه گیری و پیشنهادها

محیط تجاری عصر حاضر با عدم قطعیت بسیاری همراه است و آنچه موفقیت سازمان ها و حفظ مزیت رقابتی در این محیط را تضمین می کند، توانایی انطباق آنها با محیط است که این مهم مستلزم شناخت محیط و تغییرات آن و ارائه محصولات و خدمات متمایز بر مبنای هدفگذاری دقیق می باشد (ناوین<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰؛ نیلی، بورن و آدامز، ۲۰۰۳). این موضوع ضرورت بودجه ریزی در سازمان ها را نشان می دهد. چرا که بودجه ریزی این امکان را برای سازمان فراهم می سازد تا در مسیر دستیابی به اهداف استراتژیک حرکت کند و با شناسایی عوامل ایجادکننده عدم قطعیت و ریسک های مرتبط با آنها قبل از وقوع، به پیاده سازی سیستم های کنترلی و مدیریت ریسک کمک نماید و به این ترتیب، برای سازمان مزیت رقابتی پایدار ایجاد نماید (ویگانت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲). بدون شک طراحی و پیاده سازی نظام بودجه ریزی در هر سازمان، مستلزم شناخت سبک رهبری و ساختار سازمانی آن است که این موضوع بر اساس تئوری اقتضایی قابل توضیح می باشد. به این معنی که سبک رهبری و ساختار سازمانی به عوامل متعدد داخلی و خارجی مانند اندازه شرکت، نحوه انطباق با محیط، تغییر نیازهای مشتریان و سایر تغییرات محیطی بستگی دارد. در نتیجه طراحی هرگونه سیستم کنترلی و مدیریتی، از جمله سیستم های حسابداری مدیریت، مانند مدیریت ریسک و

بودجه ریزی نیز بایستی با محیط سازمانی مطابقت داشته باشد و نباید آنها را مجزا از محیط سازمان در نظر گرفت (میسورا، ۲۰۱۵؛ جونز، ۲۰۰۸). بر همین اساس در تحقیق حاضر با بکارگیری یک رویکرد اثباتی، به بررسی ابعاد مختلف بودجه ریزی در یکی از هلدینگ های چندرشته ای در ایران پرداخته شد و با توجه به نیازهای خاص آن، مدلی به منظور افزایش اثربخشی بودجه ریزی در این سازمان طراحی گردید. طراحی مدل مزبور در حقیقت پاسخ به این پرسش محوری بود که به منظور بهبود اثربخشی بودجه ریزی در هلدینگ مورد مطالعه، چه ابعاد و مؤلفه هایی را می توان ارائه نمود؟

در این راستا، ابتدا با مرور گسترده ادبیات پژوهش و نظرسنجی از خبرگان، به تدوین چارچوب کلی جمع آوری داده ها از طریق مصاحبه با مدیران شرکت های زیرمجموعه هلدینگ مزبور پرداخته شد. جمع آوری داده ها از شناسایی نقاط ضعف موجود در فرایندهای بودجه ریزی شرکت ها آغاز گردید و پس از دریافت نظر مصاحبه شوندهگان در خصوص ویژگی های یک مدل بودجه ریزی اثربخش، به راهکارهای بالقوه به منظور افزایش اثربخشی بودجه ریزی منتج شد. در ادامه با تجزیه و تحلیل داده های بدست آمده از طریق تحلیل مضمون، ۵ حوزه کلی به منظور افزایش اثربخشی بودجه ریزی در هلدینگ مورد بحث شناسایی شد و به منظور احراز معیارهای قابلیت اعتماد که خاص پژوهش های کیفی است، از کنترل اعضا و بازخورد خبرگان بهره گرفته شد و علاوه بر آن تلاش گردید تا مستندسازی کامل و توصیف غنی فرایند تحقیق نیز انجام شود.

۵ حوزه کلی در جهت افزایش اثربخشی بودجه ریزی در هلدینگ مورد مطالعه که با عنوان مضامین فراگیر از آنها یاد می شود، عبارتند از:

- ۱) پیش نیازها و الزامات: این حوزه به عنوان پایه و اساس بودجه ریزی در هلدینگ مورد مطالعه شناسایی شد و به عبارتی، زیرساخت های لازم به منظور پیاده سازی یک نظام بودجه ریزی اثربخش در این حوزه قرار می گیرند. در نتیجه به منظور طراحی و پیاده سازی مدل بودجه ریزی، هلدینگ مذکور بایستی ابتدا جهت طراحی و اجرای این پیش نیازها اقدام نماید. برنامه ریزی استراتژیک مهمترین پیش نیاز است و در ادبیات بودجه ریزی نیز بیان شده که یکی از کارکردهای بودجه ریزی این است که سازمان را در دستیابی به اهداف استراتژیک یاری نماید (ویگانت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲؛ باباجانی، ۱۳۹۴). هرچند که در حال حاضر واحد استراتژی

<sup>1</sup> Naveen

هلدینگ مادر متولی انجام این وظیفه است، اما یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که واحد مزبور امکانات و زمان کافی به منظور تدوین برنامه‌های استراتژیک مبتنی بر مبانی و مفروضات دقیق را در اختیار ندارد و در نتیجه لازم است تا این کار با ایجاد واحدهای تخصصی در هلدینگ مادر و با مشارکت شرکت‌ها انجام شود. در برخی موارد، مانند آنالیز شرایط بازار نیز می‌توان نسبت به برون‌سپاری این وظیفه اقدام نمود. آنچه در این حوزه بیشتر حائز اهمیت است، آن است که در برنامه‌ریزی‌های استراتژیک و عملیاتی، مبانی و مفروضات منطقی به کار گرفته شود که این کار را بایستی هلدینگ مادر و ساب‌هلدینگ‌ها با مشارکت شرکت‌ها انجام دهند و در قالب شاخص‌های کلیدی عملکرد و بانک اطلاعاتی در سیستم یکپارچه بودجه وارد نمایند. علاوه بر این، با توجه به ارتباط متقابل شرکت‌های تولیدی و پخش در تدوین بودجه، بایستی از طریق ایجاد کمیته مشترک بودجه در شرکت‌ها پیش و ممیزی بودجه انجام شود و به عنوان مکمل این کمیته، واحدهای بودجه در هلدینگ‌ها و شرکت‌ها با هدف تجزیه و تحلیل اطلاعات بودجه‌ای و عملکردی و همچنین تطبیق بودجه‌های تهیه شده با مبانی و مفروضات و برنامه‌های استراتژیک ایجاد شود. پیچیدگی و حجم فعالیت‌های سازمان در کنار رشد فزاینده شرکت‌ها و حوزه‌های فعالیت آن، ایجاب می‌کند که نقش سیستم‌های اطلاعاتی در این هلدینگ پررنگ‌تر شود و از طریق طراحی یک سیستم یکپارچه، دسترسی به پایگاه‌های داده و منابع اطلاعاتی یکسان به منظور تدوین بودجه برای کلیه شرکت‌ها فراهم گردد. بدون شک، این کار به بهبود جریان‌های اطلاعاتی بین هلدینگ‌ها و شرکت‌ها کمک خواهد کرد و با اصلاح حاکمیت شرکتی، افزایش نظم در ارائه بودجه و گزارشگری از سوی شرکت‌ها را به همراه دارد. در نهایت، تقویت فرهنگ استفاده از بودجه به عنوان یک ابزار کنترلی و تصمیم‌گیری از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی برای مدیران و پرسنل شرکت‌ها باید در هلدینگ مورد بحث مد نظر قرار گیرد.

(۲) عوامل اثربخشی تدوین بودجه: پیش‌بینی پایه و اساس بودجه‌ریزی است و یکی از شاخص‌های اثربخشی بودجه‌ریزی، توان پیش‌بینی‌کنندگی آن است (والتر و

اسکوزن، ۲۰۰۹). به عبارتی، بودجه باید تصویری واقعی از آینده ارائه دهد و سه عامل مهمی که باعث تحقق این شاخص در هلدینگ مورد مطالعه می‌شوند، شامل بکارگیری ابزارهای کارآمد پیش‌بینی، تدوین پلن‌های بازاریابی مناسب و آنالیز متغیرهای کلان اقتصادی و ظرفیت‌های بالقوه شرکت‌هاست. در همین راستا، شروع فرایند تدوین بودجه باید در زمان مناسبی به شرکت‌ها اعلام شود؛ به نحوی که فرایند مذکور نزدیک به سال آتی صورت پذیرد و به این ترتیب تصویر واقع‌بینانه‌ای از آینده ایجاد شود. ثانیاً با بکارگیری سیستم یکپارچه بودجه، نقطه ضعف فعلی فرایند تدوین بودجه در هلدینگ مورد بحث که زمانبر بودن انجام آن است، برطرف گردد. علاوه بر این، کلیه واحدهای سازمانی باید در فرایند تدوین بودجه مشارکت داشته باشند و به عبارتی، صرفاً رویکرد بالا به پایین مورد استفاده قرار نگیرد و رویکرد پایین به بالا در هلدینگ مورد مطالعه بیشتر مورد توجه قرار گیرد. در همین راستا نیاز است که مسئولیت‌های افراد و واحدهای سازمانی به وضوح مشخص شود و افراد نسبت به مشارکت در فرایند بودجه‌ریزی ترغیب شوند. به اعتقاد ماتسوسو، نیاتی و ناکپودیا<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) 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. در نهایت اینکه در کنار تدوین سند بودجه، بایستی برنامه‌ریزی عملیاتی نیز انجام شود. چرا که ارائه برنامه‌های عملیاتی باعث می‌شود وظایف شرکت‌های تولیدی و پخش مشخص شود و از طرفی بودجه قابل دفاع باشد و جای هیچگونه تعدیل غیرمنطقی نداشته باشد.

(۳) عوامل اثربخشی تصویب بودجه: مهمترین چالشی که هلدینگ مورد مطالعه در حوزه تصویب بودجه با آن مواجه است، تغییرات بودجه در زمان تصویب توسط هیئت مدیره شرکت‌هاست که بعضاً بدون توجه به مبانی منطقی و صرفاً بر اساس دیدگاه‌های ذهنی مدیران انجام می‌شود. رفع این مسئله مستلزم آن است که نخست مبانی و مفروضات صحیح تعریف شود تا اهداف با یک مبنای واقع‌بینانه تصویب شوند و از طرفی قبل از تصویب بودجه، نهادهای ذیربط (شامل واحدهای بودجه

<sup>۱</sup> Matsoso, Nyathi, Nakpodia

و کمیته‌های مشترک بودجه) به بررسی میزان واقع-بینانه بودن اهداف بپردازند. اهمیت این الزامات کنترلی به قدری است که حتی برخی از مشارکت‌کنندگان در تحقیق معتقد بودند که بودجه پس از تصویب، توسط هلدینگ مادر نیز پایش شود و به این ترتیب نسبت به روایی و قابلیت اتکای بودجه اطمینان حاصل گردد. دوم اینکه مرجع مناسب تصویب‌کننده بودجه مشخص شود تا هم وظایف و حقوق متقابل مرجع مذکور و واحدهای ذریع نسبت به هم تعیین گردد و هم اینکه بررسی عمیق بودجه از نقطه نظر نقش کنترلی آن از طریق همین مرجع انجام شود. چالش دیگری که در این حوزه وجود دارد، آن است که تصویب بودجه در زمان مناسبی انجام نمی‌شود؛ به نحوی که در برخی شرکت‌ها حتی با گذشت چند ماه از شروع دوره عملکرد، بودجه تصویب نمی‌شود که این مسئله از نقطه نظر کنترل بودجه‌ای مشکلات زیادی برای سازمان ایجاد می‌کند. عامل مهمی که می‌تواند به رفع این نقطه ضعف در هلدینگ مورد مطالعه کمک کند، ارائه اطلاعات بموقع و جزئیات کافی از سوی واحدهای عملیاتی است که این مهم با کامل کردن سازمان اطلاعاتی و بکارگیری سیستم یکپارچه بودجه امکان‌پذیر است. ضمن اینکه با توجه به ساختار زنجیره تأمین در هلدینگ مورد بحث که مستلزم ارتباط متقابل بین شرکت‌های تولیدی و پخش است، بودجه این دو شرکت بایستی بصورت همزمان تصویب شود و به این ترتیب، رفت و برگشت بودجه که صرفاً منجر به هدررفت زمان می‌شود، کاهش یابد.

(۴) عوامل اثربخشی ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه: 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 (ویگانت، کیمل و کیسو، ۲۰۱۲؛ فلمهولتز، ۱۹۸۳). در این خصوص آنچه باید بیشتر از همه مورد توجه هلدینگ و شرکت‌های زیرمجموعه آن قرار گیرد، پایش انحرافات به جهت ریشه‌یابی و برنامه‌ریزی جبران آنهاست. در همین راستا دو نکته حائز اهمیت است: اولاً؛ به منظور ایجاد هماهنگی بین برنامه‌های عملیاتی و استراتژیک باید ارزیابی و بازنگری در استراتژی‌ها و همچنین بروزرسانی مبانی و مفروضات (از جمله تغییرات نرخ ارز، نرخ تورم و ...) مورد توجه هلدینگ قرار گیرد و این تغییرات به شرکت‌ها اعلام شود تا کلیه شرکت‌ها مبانی یکسانی به

منظور ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه داشته باشند. این موضوع می‌تواند در قالب تدوین دستورالعمل‌ها و شاخص‌های مناسب به منظور ارزیابی انحرافات و اصلاح بودجه توسط هلدینگ مادر و ساب‌هلدینگ‌ها به شرکت‌ها اعلام شود. همچنین استفاده از سیستم یکپارچه بودجه نیز می‌تواند به یکپارچه‌سازی فرایندها در این حوزه کمک کند. ثانیاً؛ انحرافات با اهمیت به همراه برنامه‌های شرکت‌ها به منظور مدیریت آنها باید از طریق واحدهای بودجه به مرجع تصویب‌کننده بودجه گزارش شود و در همین مرجع بصورت عمیق بررسی گردد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که مناسب‌ترین دوره زمانی برای ارزیابی انحرافات، دوره‌های یک ماهه و برای اصلاح بودجه، اصلاح فصلی و تجدید ارائه ۶ ماهه است که باید مورد توجه هلدینگ و شرکت‌های آن قرار گیرد. (۵) عوامل اثربخشی ارزیابی عملکرد: نقطه ضعف اساسی هلدینگ مورد مطالعه 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 تحقیق دو راهکار موثر را در این حوزه بیان می‌کند: راهکار اول با عنوان سنجش مسئولیت شناسایی شد. 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. راهکار دوم اینکه دیدگاه کوتاه-مدت که صرفاً به جنبه‌های مالی تأکید دارد، کنار گذاشته شده و با دید بلندمدت به ارزیابی عملکرد پرداخته شود. لالی (۲۰۱۲) معتقد است که این دیدگاه باعث می‌شود تا علاوه بر جنبه‌های مالی به جنبه‌های غیرمالی عملکرد نیز توجه گردد. در این راستا لازم است تا شاخص‌های ارزیابی عملکرد، مانند کارایی و اثربخشی عملیاتی و شاخص‌های کارت ارزیابی متوازن تدوین شود که با توجه به اینکه کارت ارزیابی متوازن شاخص-های مختلف مالی و غیرمالی را در بر می‌گیرد، پیاده-سازی آن می‌تواند مجموعه شاخص‌های ارزیابی عملکرد را برای این سازمان فراهم نماید. طبیعتاً در چنین مجموعه اقتصادی بزرگی که حجم عملیات و تعداد شرکت‌های آن بطور مستمر رو به افزایش است، لازم است تا تفاوت بین شرکت‌ها در ارزیابی عملکرد مورد

- \* ازکیا، مصطفی؛ احمد رش، رشید و پارتازیان، کامبیز. (۱۳۹۶). روش‌های تحقیق کیفی از نظریه تا عمل، تهران: انتشارات کیهان.
- \* اعتمادی، حسین و دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۷). بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه‌ریزی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۱۳، شماره ۴، ۳۵-۶۰.
- \* باباجانی، جعفر و استا، سهراب. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی بودجه‌ریزی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه‌یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا)، حسابداری دولتی، سال دوم، شماره ۳، ۷-۱۶.
- \* باباجانی، جعفر. (۱۳۹۴). حسابداری پیشرفته بخش عمومی با رویکرد گزارشگری مالی چندسطحی، تهران: دانشگاه علامه طباطبائی.
- \* بازرگان، عباس. (۱۳۹۵). مقدمه‌ای بر روش‌های تحقیق کیفی و آمیخته؛ رویکردهای متداول در علوم رفتاری، تهران، نشر دیدار.
- \* بنی مهد، بهمن؛ عربی، مهدی و حسن‌پور، شیوا. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، تهران: انتشارات ترمه.
- \* توکلی محمدی، محمد و اعتمادی، حسین. (۱۳۸۶). بررسی رابطه بین مشارکت در بودجه‌ریزی و عملکرد مدیران و اثر اطلاعات مرتبط با شغل در شرکت‌های اصلی زیرمجموعه وزارت نفت، دوماهنامه علمی-پژوهشی دانشگاه شاهد، سال ۱۴، دوره جدید، شماره ۲۳، ۸۱-۹۰.
- \* جعفری، نرگس؛ نجارزاده، محمد و شالبافیان، علی اصغر. (۱۳۹۹). ارائه چارچوبی برای شناسایی موانع جذب سرمایه-گذاری مستقیم خارجی در ایران: کاربردی از تحلیل مضمون در صنعت هتل، فصلنامه علمی پژوهشی گردشگری و توسعه، سال نهم، شماره اول، ۱۳۰-۱۵۱.
- \* جعفری‌نیا، سعید؛ حسن‌پور، اکبر؛ وکیلی، یوسف و کیوانفر، جواد. (۱۳۹۹). ارائه الگوی جبران خدمات استراتژیک مدیران ارشد سازمان تأمین اجتماعی رویکرد تحلیل تم، فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۸، شماره ۴، ۱۰۵-۱۲۴.
- \* رضاپور نصرآباد، رفعت. (۱۳۹۵). معیارهای اعتبار و پایایی در پژوهش‌های کیفی، مجله تحقیقات کیفی در علوم سلامت، ۶ (۴)، ۴۹۳-۴۹۹.
- \* سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس و حجازی، الهه. (۱۳۹۵). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، تهران: نشر آگه.
- توجه قرار گیرد. از این نظر که برخی شرکت‌ها ممکن است معیارهای مالی را محقق نکنند (به عنوان مثال زیانده باشند)، اما با بکارگیری بهینه منابع، عملکردشان بهبود یافته باشد. در نتیجه لازم است تا عملکرد بر اساس معیارهای مختلف مالی و غیر مالی ارزیابی شود. ضمن اینکه تقویت زیرساخت‌های اطلاعاتی و بکارگیری سیستم یکپارچه بودجه می‌تواند بسیار موثر باشد. از این جهت که شاخص‌های عملکرد و داده‌های مورد نیاز به منظور ارزیابی عملکرد را فراهم می‌کند و علاوه بر آن، پایش عملکرد کلیه افراد را میسر می‌سازد. در نهایت اینکه زمانبندی مناسب ارزیابی عملکرد باید در این هلدینگ مورد توجه قرار گیرد که با توجه به اختلاف نظر مصاحبه‌شوندگان، تعیین زمان دقیق برای کلیه شرکت‌ها میسر نشد و بهتر است این مورد بر اساس رویه شرکت‌ها صورت گیرد و یا در صورت لزوم، هلدینگ در این زمینه دستورالعملی تدوین نماید.
- ۷-۱- پیشنهادهای پژوهش**
- پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به موارد ذیل توجه شود:
- ۱) هر یک از فرایندهای بودجه‌ریزی (از تدوین بودجه تا ارزیابی انحرافات) به تفکیک یا بصورت یک مجموعه در سازمان‌ها بررسی و نقاط ضعف و راهکارهای رفع آنها شناسایی شود.
- ۲) مدلی به منظور ارزیابی عملکرد در سازمان‌های با ساختار هلدینگی تدوین شود.
- فهرست منابع**
- \* آذر، عادل؛ امینی، محمدرضا و احمدی، پرویز. (۱۳۹۳). مدل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد: رویکرد بهینه‌سازی استوار (مورد مطالعه دانشگاه تربیت مدرس)، برنامه‌ریزی و بودجه، سال نوزدهم، شماره ۱، ۵۳-۸۴.
- \* آذر، عادل؛ شهبازی، میثم؛ یزدانی، حمیدرضا و محمودیان، امید. (۱۳۹۸). طراحی مدل ارزیابی تاب‌آوری زنجیره تأمین صنعت برق با استفاده از رویکرد آمیخته: تحلیل تم- تحلیل عاملی، مدیریت صنعتی، دوره ۱۱، شماره ۱، ۴۵-۶۲.
- \* ابراهیمی، الهام؛ قلی‌پور، آرین؛ مقیمی، سید محمد و قالیباف اصل، حسن. (۱۳۹۴). طراحی و تبیین چارچوبی برای شناسایی و دسته‌بندی ریسک‌های منابع انسانی: کاربرد رویکرد کیفی، فصلنامه پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی دانشگاه جامع امام حسین (ع)، سال هفتم، شماره ۲، ۱-۲۴.

- \* Badell, M., Romero, J., Huertas, R., Puigjaner, L. (2004). Planning, scheduling and budgeting value-added chains, *Computers and Chemical Engineering*, 28, 45-61.
- \* Coveney, M., Cokins, G. (2014). Budgeting, planning and forecasting in uncertain times, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, NY 10036-8775.
- \* Flamholtz, E.G. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives, *accounting, organizations and society*, Vol. 8, No. 2/3, 153-169.
- \* Forrester, J.P. (1991). Multi-year forecasting and municipal budgeting, *public budgeting and finance*, vol. 11, issue 2, 5-120.
- \* Hansen, S.C., Van der Stede, W.A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis, *Management Accounting Research*, 15, 415-439.
- \* Ijiri, Y., Levy, F.K., Lyon, R.C. (1963). A Linear Programming Model for Budgeting and Financial Planning, *Journal of Accounting Research*, Vol. 1, No. 2, 198-212.
- \* Jones, T.A. (2008). Improving hotel budgetary practice- a positive theory model, *international journal of hospitality management*, 27, 529-540.
- \* Lalli, W.R. (2012). *Handbook of budgeting*, John Wiley & Sons, Inc., Sixth Edition.
- \* Matsoso, M., Nyathi, M., Nakpodia, F. (2021). An assessment of budgeting and budgetary controls among SMEs: 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, UK.
- \* Naveen, K.H. (2020). "Rethinking budgeting process in times of uncertainty", *Journal of Emerging Technologies and Innovative Research (JETIR)*, Vol. 7, No. 5, pp. 1178-1185.
- \* Neely, A., Bourne, M., Adams, Ch. (2003). Better budgeting or beyond budgeting? Measuring business excellence, Vol. 7, No. 3, 22-28.
- \* Peel, M.J., Bridge, J. (1998). How planning and capital budgeting improve SME performance, *Long Range Planning*, Vol. 31, No. 6, 848-856.
- \* Pushpender, P. (n d). 9 Essentials of an Effective Budgeting, available at: <https://www.accountingnotes.net/cost-accounting/budgetary-control/9-essentials-of-an-effective-budgeting/4798>.
- \* Schmidgall, R.S., DeFranco, A.L. (1998). Budgeting and forecasting: current practice in the lodging industry, Cornell University.
- \* Shim, J.K., Siegel, J.G. (2005). *Budgeting Basics and Beyond*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- \* Walther, L.M., Skousen, CH.J. (2009). *Budgeting and decision making*, Ventus publishing ApS.
- \* Weygandt, J.J., Kimmel, P.D., Kieso, D.E. (2012). *Managerial accounting: tools for business decision making*, sixth edition, John Wiley & Sons publication.
- \* سیدرضائی، میریعقوب؛ پورعزت، علی اصغر و سعدآبادی، علی اصغر. (۱۳۹۵). رصد چالش‌های سیستم بودجه‌ریزی ایران با هدف توسعه رویکرد عدالت منطقه‌ای با تکنیک فازی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۴، ۴۸۳-۵۰۶.
- \* عباس‌زاده، محمد. (۱۳۹۰). تاملی بر اعتبار و پایایی در تحقیقات کیفی، جامعه‌شناسی کاربردی، سال ۲۳، شماره ۴، ۳۴-۱۹.
- \* عسکری نژاد امیری، علی. (۱۳۹۷). بودجه‌ریزی شرکتی، تهران: انتشارات دنیای اقتصاد.
- \* غلامپور، اسدالله؛ نعمی، عبدالله و مشبکی اصفهانی، اصغر. (۱۳۹۸). ارائه الگوی بازاریابی مبتنی بر رسانه‌های اجتماعی در صنعت محصولات غذایی و نوشیدنی‌های ارگانیک ایران با بهره‌گیری از روش تحلیل تم، تحقیقات اقتصاد کشاورزی، جلد ۱۱، شماره ۴، ۳۱-۵۸.
- \* کرسول، جان دبلیو. (۲۰۰۹). طرح پژوهش، رویکردهای کیفی، کمی و ترکیبی، ترجمه: کیامنش، علیرضا و دانای طوس، مریم، تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی، واحد علامه طباطبائی، ۱۳۹۰.
- \* کلاترتی، نورالدین؛ محمدی‌پور، رحمت‌اله؛ صیدی، مسعود؛ شیری، اردشیر و عزیزخانی، مسعود. (۱۳۹۷). مدل ریاضی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد بهره‌وری (مطالعه موردی: شرکت‌های پالایش گاز کشور)، نشریه علمی حسابداری مدیریت، سال دوازدهم، شماره چهل و سوم، ۱۱۷-۱۲۷.
- \* گل‌افشانی، ناهید. (۲۰۰۳). مفهوم اعتبار (پایایی) و روایی در تحقیق کیفی، ترجمه: خسروی، محمدرضا، ماهنامه نگرش راهبردی، شماره ۹۴ و ۹۳، مرداد و شهریور ۱۳۸۷، ۱۷۱-۱۸۴.
- \* محمدپور، احمد. (۱۳۸۸). ارزیابی کیفیت در تحقیق کیفی: اصول و راهبردهای اعتباریابی و تعمیم‌پذیری، فصلنامه علوم اجتماعی، شماره ۴۸، ۷۳-۱۰۶.
- \* مقیمی، سید محمد؛ پورعزت، علی اصغر؛ دانایی فرد، حسن و احمدی، حیدر. (۱۳۹۵). طراحی و تبیین مدل بودجه‌ریزی بر اساس شاخص‌های حکمرانی خوب در ایران، مدیریت دولتی، دوره ۸، شماره ۴، ۶۴۵-۶۶۵.
- \* نیکبخت، محمدرضا و رحیمی‌پور، اکبر. (۱۴۰۱). ارزیابی عملکرد سازمان با استفاده از مدل کارت امتیازی متوازن پایدار (مورد مطالعه: بانک سرمایه)، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۴۱، ۶۳-۷۹.
- \* Aalto, H. (2012). The compliance of budgeting and forecasting methods with organization design, Master's thesis of accounting, Aalto University, School of Business.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 13/ No. 52/ Winter 2024*

## **Presenting a model for the effective budgeting: A case study in a Holding Company in Iran**

**Ali Ebrahimi Kordlar**

Associate Professor, Accounting department, Management Faculty, University of Tehran, Tehran, Iran  
aebrahimi@ut.ac.ir

**Vahid Hasanbeigy**

PhD in Accounting, Management Faculty, University of Tehran, Tehran, Iran (Corresponding Author)  
hasanbeigy@ut.ac.ir

### **Abstract**

This paper Presents a model for the effective budgeting in a Holding Company in Iran and answers to this question: “which aspects and proxies can we provide in order to improve the effectiveness of budgeting in that holding?” So, these steps had been followed: first, the current procedures of the budgeting and their effectiveness had been reviewed using documents review and 19 semi-structured interviews with operational managers, board of directors and CEOs of mentioned companies. Second, their expectation about the budgeting system had been analyzed. We used judgement and snowball sampling methods for choosing interviewees and the thematic analysis was used to analyze the data. For achieving the trustworthiness of data and research findings, we emphasized on the members control and experts’ feedback. Also, we tried to provide a full description of the research process. We identified 875 primary codes from the data gathered by interviews, and 219 codes remained after removing duplicates. Followed by this, we identified 50 basic themes and 21 organizer themes, which classified into 5 inclusive themes, as follows: prerequisites and requirements, factors of budgeting effectiveness, factors of budget approval effectiveness, factors of deviation assessment and budget correction effectiveness, and factors of performance evaluation effectiveness.

**Keywords:** effective budgeting, contingency theory, social constructivism paradigm, case study approach, thematic analysis

