

# Comprehensive Framework for Controlling Budgetary Slack in Governmental Agencies via Strategic Management Accounting

Mohammad Namazi<sup>1</sup>  
Gholamreza Rezaei<sup>2</sup>

| mnamazi@rose.shirazu.ac.ir

**Abstract** The budgeting control system is one of the most important management control systems. The relation between budget and management control mechanism underlies the concept of budgetary slack, which is expressed as a consequence of strict budgeting or lack of budget monitoring. Since budgetary slack plays an important role in the organization's budget performance, the aim of this study is to review the concepts, functions, and definitions of this topic, and to provide a comprehensive framework for controlling budgetary slack in governmental agencies via strategic management accounting. Using library studies, the comprehensive strategic framework presented consists of three main parts: (1): general structures affecting the process of governmental budgetary slack, (2): budgeting process, and (3): budget implementation process. The important components of these parts imply that by creating a strategic management accounting system, a precise management control system can be designed to set a budget goal that help control the behavior of managers participating in strategic budgeting and planning. The importance of this framework is that it demonstrates how government can reduce the negative consequences of the budgetary slack and, consequently, increase its budgeting efficiency by adopting an integrated management accounting system.

**Keywords:** Budgetary Slack, Budgeting Control, Integrated Management Accounting System, Management Control, Budgeting.

**JEL Classification:** H61, H68, M41.

1. Professor of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran (Corresponding Author).  
2. Assistant Professor of Accounting, University of Sistan and Baluchestan, Zahedan, Iran.

# ارائه چارچوب جامع کنترل مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی با استفاده از حسابداری مدیریت راهبردی

mnamazi@rose.shirazu.ac.ir |

محمد نمازی

استاد حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران (نویسنده مسئول).

غلامرضا رضایی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران.

مقاله پژوهشی

پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۱۱

دریافت: ۱۳۹۹/۰۹/۱۰

**چکیده:** سیستم کنترل بودجه‌ریزی یکی از مهم‌ترین سیستم‌های کنترل مدیریت است. رابطه بین بودجه و سازوکار کنترل مدیریت زمینه‌ساز مفهوم مازاد بودجه‌ای است که به عنوان پیامدی از بودجه‌ریزی سخت یا نبود نظارت بودجه‌ای بیان می‌شود. از آنجا که مازاد بودجه‌ای نقش مهمی در عملکرد بودجه سازمان‌ها ایفا می‌کند، پژوهش حاضر با هدف بررسی مفاهیم، کارکردها، و تعاریف این مبحث و ارائه چارچوب جامع کنترل مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی با استفاده از حسابداری مدیریت راهبردی انجام می‌شود. با استفاده از مطالعات کتابخانه‌ای، چارچوب جامع راهبردی ارائه شده در این پژوهش از سه بخش اصلی تشکیل می‌شود: ۱. سازه‌های کلی موثر بر فرایند مازاد بودجه‌ای دولتی؛ ۲. فرایند تدوین بودجه؛ و ۳. فرایند اجرای بودجه. اجزای مهم این بخش‌ها دلالت بر آن دارند که با ایجاد سیستم حسابداری مدیریت راهبردی می‌توان یک سیستم کنترل مدیریت دقیق برای تنظیم اهداف بودجه طراحی کرد که به کنترل رفتار مدیران هنگام مشارکت در بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی کمک کند. اهمیت چارچوب پیشنهادی در این است که نشان می‌دهد دولت می‌تواند از راه بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت یکپارچه، پیامدهای منفی مازاد بودجه‌ای را کاهش و به تبع آن، کارایی بودجه‌ریزی را افزایش دهد.

**کلیدواژه‌ها:** مازاد بودجه‌ای، کنترل بودجه‌ای، سیستم حسابداری مدیریت یکپارچه، کنترل

مدیریت، بودجه‌ریزی.

طبقه‌بندی H61, H68, M41:JEL

## مقدمه

نظام بودجه‌ریزی، ابزاری مهم و حساس برای برنامه‌ریزی عملیات و فعالیت‌های دولت است (صالحی و مهرآذین، ۱۳۹۶؛ و Kordbache, 2007)، که در روند تدریجی حرکت کشورها به سوی حکمرانی شایسته و پاسخگو، نقش قابل توجهی ایفا می‌کند (Azar et al., 2014). به بیان دقیق‌تر، سیستم کنترل بودجه‌ریزی یکی از مهم‌ترین سیستم‌های کنترل مدیریت دولت است که تغییرهای قابل‌ملاحظه‌ای در ادبیات نظری و در اقدام و عمل ایجاد می‌کند. اگرچه در ادبیات حسابداری، بودجه سنگ‌بنای فرایند کنترل مدیریت دولتی در بیش‌تر سازمان‌هاست و به‌طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد، اما به‌طور معمول از کلیت دور است و کامل نیست (Damrongsukniwat et al., 2011). یکی از معضله‌های اصلی بودجه، به‌ویژه در بخش عمومی، ایجاد مازاد بودجه‌ای<sup>۱</sup> است. مازاد بودجه‌ای به معنای برآورد کم‌تر مدیران از حد درآمدها و برآورد بیش‌تر آن‌ها از حد هزینه‌ها نسبت به بودجه واقعی است (نمازی و رضایی، ۱۳۹۹). این موضوع یکی از جنبه‌های کنترل بودجه‌ای در پژوهش‌های معاصر ادبیات حسابداری مدیریت عمومی به‌شمار می‌رود. دو دیدگاه در مورد مازاد بودجه‌ای وجود دارد. باور سنتی در خصوص مازاد بودجه‌ای، یک زمینه تصویری منفی از مازاد بودجه‌ای ایجاد می‌کند که به وسیله آن، مدیران دولتی برای تخصیص منابع سازمانی در دسترس به‌گونه‌ای بهینه عمل نمی‌کنند؛ این موضوع اهداف دست‌یافتنی<sup>۲</sup> بودجه نامیده می‌شود (Merchant, 1985). باور دیگر این است که مازاد بودجه‌ای جنبه مثبت دارد و اغلب برای مدیران دولتی و همچنین برای سازمان، خدمتی است به عنوان نیروی انگیزشی<sup>۳</sup> برای استفاده موثر از منابع و برآورده ساختن اهداف سازمان. با این حال، رابطه بین بودجه و سازوکار کنترل مدیریت زمینه‌ساز مفهوم مازاد بودجه‌ای است که به عنوان پیامدی از بودجه‌ریزی سخت<sup>۴</sup> یا نبود نظارت بودجه‌ای مطرح می‌شود. همچنین، مازاد بودجه‌ای به عنوان سازوکار کنترل مدیریت استفاده می‌شود. به‌طور کلی، مازاد بودجه‌ای نقش مهمی در عملکرد بودجه سازمان‌ها ایفا می‌کند (Davila & Wouters, 2005).

شواهد موجود حاکی از وجود مازاد بودجه‌ای مورد توجه در سازمان‌هاست (Schoute & Wiersma, 2007; Merchant, 1985)، و نشان می‌دهد که در مبحث کنترل بودجه، مازاد بودجه‌ای هنوز یکی از مسائل حل‌نشده محسوب می‌شود (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015).

1. Budgetary Slack
2. Achievable Budget Targets
3. Motivation
4. Tight Budgeting

ادبیات گسترده‌ای در خصوص عوامل احتمالی ایجاد مازاد بودجه‌ای وجود دارد (Dunk & Nouri, 1998; De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015). اما ادبیات پیشین کم‌تر به شفاف‌سازی عوامل احتمالی ایجاد مازاد بودجه‌ای در بخش عمومی و دولتی می‌پردازند (Busch, 2002). با توجه به وجود تقلب‌های مالی و اختلاس‌های فراوان در دستگاه‌های دولتی در سال‌های اخیر، و از آن‌جا که مازاد بودجه‌ای می‌تواند الگوهای رفتاری مدیران بخش دولتی را در این خصوص دستخوش تغییر قرار دهد، باید در جهت دستیابی به کنترل شیوه‌های غیراخلاقی و افزایش پاسخگویی و شفافیت مدیریت در بخش دولتی چارچوبی جامع ارائه شود. بر اساس این، پژوهش حاضر سعی بر آن دارد که با استفاده از مبانی حسابداری مدیریت راهبردی نسبت به ارائه یک چارچوب جامع مفهومی اقدام نماید تا بتواند آثار منفی مازاد بودجه را کاهش دهد و آثار مثبت آن را در دستگاه‌های دولتی تقویت کند.

سهم این پژوهش در ادبیات موجود، بررسی مفهوم و عملکرد مازاد بودجه‌ای به عنوان سازوکار کنترل مدیریت و نقش آن در تاثیرگذاری بر رفتار مدیران در بخش عمومی و ارائه یک چارچوب جامع برای آن در دستگاه‌های دولتی است، که با روشن شدن موضوع، می‌توان با شناخت بهتر مازاد بودجه‌ای و پیامدهای آن در بخش دولتی، کارایی بودجه‌ریزی را افزایش دهد و زمینه‌های ارتقای عملکرد سازمان‌های عمومی را فراهم کند. همچنین، از این جهت که چارچوب حاضر برای اولین بار در ایران به ادبیات حسابداری معرفی می‌شود، می‌توان گفت که سهم قابل توجهی در ادبیات موجود دارد. افزون بر این، پژوهش حاضر رویکردی را در پیش می‌گیرد که از راه کاهش فساد و نشت بودجه، کارایی بودجه را در کشورهای در حال توسعه افزایش می‌دهد.

## مبانی نظری پژوهش

### الف. مفهوم مازاد بودجه‌ای

مازاد بودجه‌ای در ساده‌ترین شکل خود، در حسابداری به عنوان تفاوت بین ارقام بودجه واقعی و ارقام بودجه‌ای تعریف می‌شود که به‌آسانی قابل دسترسی است. زمانی که کنترل‌های یک مدیر در مورد منابع بودجه بیش‌تر از میزان بهینه لازم برای انجام اهدافش باشد، وضعیت مازاد بودجه‌ای ایجاد می‌شود (Kren, 2003). برای مثال، مازاد بودجه‌ای به صورت برآورد کم‌تر از حد عملکرد، کم‌تر بیان کردن درآمدها یا بیش‌تر بیان کردن هزینه‌ها در یک دوره پیش‌بینی شده مربوط به یک پروژه تعریف

می‌شود. واژه‌شناسی رسمی CIMA<sup>۱</sup> معتقد است که اگر درآمدها به عمد بیش‌تر (هزینه‌ها کم‌تر) از میزان واقع برآورد شوند، مازاد در فرایند بودجه‌ریزی رخ می‌دهد (Jia, 2007). **آنسی**<sup>۲</sup> (۱۹۷۳)، بر موضوع عملکرد در تعریف مازاد بودجه‌ای تأکید می‌کند. بر اساس این دیدگاه، تفاوت بین ظرفیت عملکرد مورد انتظار بخش و اهداف یا استاندارد عملکرد مجموعه مشارکتی<sup>۳</sup>، یک مازاد بودجه‌ای ایجاد می‌کند. مازاد بودجه‌ای به عنوان تفاوت بین منابع تخصیص داده‌شده یا در دسترس برای بخش و منابع مورد نیاز برای دسترسی به اهداف بودجه تعریف می‌گردد. همچنین **بیکر و گرین**<sup>۴</sup> (۱۹۶۲)، و **شیف و لوین**<sup>۵</sup> (۱۹۷۰)، اعتقاد دارند که بودجه‌ریزی مشارکتی شرط لازم برای ایجاد مازاد بودجه‌ای است. **چاو و همکاران**<sup>۶</sup> (۱۹۹۱)، بیان می‌کنند که منظور از مازاد بودجه‌ای جهت‌گیری عمدی زیردستان (مدیران سطوح میانی و عملیاتی) برای تعیین اهداف عملکردی سازمان در سطحی پایین‌تر از سطوح مورد انتظار است. همچنین در پژوهش دیگر، مازاد بودجه‌ای به عنوان تفاوت عمدی ایجادشده بین پیش‌بینی عامل بودجه درباره آینده و اعداد بودجه‌ای ارائه‌شده تعریف می‌شود (Lukka, 1988). اگرچه تمام تعریف‌های ارائه‌شده مازاد بودجه‌ای را از منظر درآمدی، هزینه‌ای، و عملکردی در نظر می‌گیرند، ولی مدیران از بُعد درآمدی، میزان درآمد را به مبلغی کم‌تر از پیش‌بینی‌های واقعی بودجه تعیین می‌کنند و هزینه‌ها را به میزان بیش‌تر از واقع. با وجود این، به‌طور معمول در سازمان‌های دولتی به لحاظ درآمدی بحث مازاد بودجه‌ای مطرح نمی‌شود و این مازاد تنها در قالب برآورد آگاهانه بیش از حد هزینه‌ها تعریف می‌شود (Busch, 2002). البته در ایران در خصوص بودجه درآمدهای اختصاصی دستگاه‌ها، مازاد بودجه‌ای مشابه با هزینه‌ها تعریف‌پذیر است (رضایی، ۱۳۹۶).

مازاد بودجه‌ای را باید از دو مفهوم مرتبط در ادبیات حسابداری مدیریت عمومی متمایز دانست: مازاد سازمانی<sup>۷</sup> و دستیابی به بودجه<sup>۸</sup>. مازاد سازمانی که به صورت تابعی مثبت با جذب نوسان‌ها در یک محیط نامطمئن عمل می‌کند، اشاره به اقدام‌های حفاظتی برگرفته از سوی مدیران برای کاهش آثار مضر شرایط نامطمئن دارد (Cyert & March, 1963). به‌گونه‌ی کاملاً مشابه، دستیابی به بودجه ریسک رفتار ناکارآمد زیردستان را با افزایش قابلیت پیش‌بینی سود و کاهش زمان صرف‌شده در

1. The Official Terminology of CIMA
2. Onsi
3. Participatively-Set Performance Standard or Target
4. Becker & Green
5. Schiff & Lewin
6. Chow *et al.*
7. Organizational Slack
8. Budget Achievability

عملیات‌های مرکز سود کاهش می‌دهد (Merchant & Manzoni, 1989). تفاوت بین مازاد بودجه و دو مفهوم اشاره‌شده آن است که مازاد بودجه از مافوق پنهان می‌شود و از سطح مجاز بیش‌تر است. دیدگاه دیگر در خصوص تعریف مازاد بودجه به‌طور عمده بر دو مورد تاکید دارد. مورد اول، تلاش مدیران برای انتخاب یک استاندارد بودجه است که در برابر ارزیابی عملکرد واحدهای تابعه‌ای به‌راحتی دسترس‌پذیرند (Jaworski & Young, 1992)، و مورد دوم این‌که مدیران تمایل به ایجاد یک حفاظ برای خود در برابر شرایط نااطمینان دارند (Cyert & March, 1963).

به‌طور کلی، مازاد بودجه‌ای پدیده‌ای است که می‌تواند از ویژگی‌های مدیران نشئت گیرد. به عبارت دیگر، مازاد بودجه‌ای به‌طور معمول از رفتار خودشیفتگی<sup>۱</sup> مدیران دستگاه دولتی ناشی می‌شود ولی می‌تواند به وسیله هر کسی ایجاد شود که در تهیه بودجه نقش داشته است (Onsi, 1973). برای نمونه، زمانی که سازمان‌ها برای مواردی چون ارزیابی عملکرد و برنامه‌های پاداش از بودجه استفاده می‌کنند، در مدیران سطوح اجرایی، میانی، و عملیاتی مشوق‌هایی اقتصادی برای وارونه جلوه دادن بهره‌وری و ایجاد مازاد بودجه‌ای فراهم می‌شود (Horngren, 2009). به‌طور کلی، با توجه به این‌که مدیران دولتی با استفاده از ایجاد مازاد بودجه‌ای از خود در برابر رخدادهای پیش‌بینی‌نشده محافظت می‌کنند و احتمال رسیدن به اهداف بودجه را افزایش می‌دهند، به ایجاد مازاد علاقه نشان می‌دهند. بر اساس این، یکی دیگر از عواملی که مدیران را به سمت ایجاد مازاد بودجه‌ای سوق می‌دهد، نااطمینانی محیطی است (Yilmaz & Özer, 2011). به بیان دیگر، نااطمینانی در مورد نتایج مورد انتظار آینده و رویکرد محافظه‌کارانه مدیران در چنین موقعیتی باعث ایجاد نگرش مازاد بودجه‌ای در آنان می‌شود. نااطمینانی محیطی به تغییر و تنوع در محیط بیرون از سازمان اشاره دارد (Kren, 2003).

دیدگاه مدیریت ارشد نسبت به جامعه یکی دیگر از مواردی است که می‌تواند باعث ایجاد مازاد بودجه شود. در اصل، زمانی که مدیریت ارشد قصد مخابره اخبار مناسب نسبت به وضعیت سازمان تحت مدیریت را به جامعه دارد، سعی می‌کند از راه ایجاد مازاد بودجه‌ای نشان دهد که سازمان تحت مدیریت از لحاظ مقایسه ارقام واقعی و بودجه‌ای عملکرد مساعدی را نسبت به سایر سازمان‌ها و رقبا دارد. از سوی دیگر، یکی دیگر از دلایل ایجاد مازاد بودجه‌ای را می‌توان سوء استفاده‌های غیرقانونی از بودجه دانست. در کل، وجود منابع بودجه‌ای به میزان قابل توجه و بیش‌تر از نیاز دستگاه دولتی، فرصت اختلاس و سوء استفاده از منابع دولتی را به مدیران این دستگاه‌ها می‌دهد. این موضوع به‌ویژه در سازمان‌هایی مشهودتر است که دارای شفافیت کم‌تری هستند و از سیستم اطلاعاتی حسابداری مدیریت ضعیفی برخوردارند.

## 1. Self-Interested Behaviour

### ب. شواهد مربوط به مازاد بودجه‌ای

بحث در خصوص مازاد بودجه‌ای از اوایل دهه ۱۹۵۰ میلادی در چارچوب نظام پاسخگویی مدیریتی آغاز شده و تاکنون در پژوهش‌های خارجی به‌طور گسترده مورد بررسی قرار گرفته، ولی هنوز یک راهکار کلی برای آن مطرح نشده است (Faria & Gomes, 2013). هورن گرن (۲۰۰۹)، بیان می‌کند که مازاد بودجه‌ای هنوز به عنوان یکی از مشکلات حل‌نشده در بحث کنترل بودجه‌ای است. شواهد تجربی حاکی از آن است که در بسیاری از سازمان‌ها به میزان قابل‌توجهی مازاد بودجه‌ای وجود دارد. برای مثال، در تایلند سامپونسیرچارئون<sup>۱</sup> (۲۰۰۳)، و چانکاو<sup>۲</sup> (۲۰۰۵)، نشان می‌دهند که مازاد بودجه‌ای در سازمان‌ها وجود دارد. با این حال، مازاد بودجه‌ای به‌طور مستقیم مشاهده‌پذیر نیست (Damrongsukniwat et al., 2011)، ولی می‌توان با ایجاد انگیزش و تعهد سازمانی<sup>۳</sup> در مدیران سطوح مختلف آن را تحت تاثیر قرار داد. شواهد موجود در پژوهش‌های کرن (۲۰۰۳) در مورد شرکت‌های اس‌اندپی ۵۰۰<sup>۴</sup>، بیلماز و اُزر (۲۰۱۱) در بخش عمومی کشور ترکیه، و دِ بائردماترکر و بروگمن (۲۰۱۵) در اروپای غربی گواه بر همین موضوع است. مرچانت (۱۹۸۵)، و شوته و ویرسما (۲۰۰۷)، شواهدی ارائه می‌کنند که حاکی از وجود مازاد بودجه‌ای قابل توجه در سازمان‌هاست. همچنین، نتایج پژوهش انسی (۱۹۷۳) حاکی از آن است که ۸۲ درصد از مدیران تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای دارند. در ایران این موضوع کم‌تر مورد بررسی قرار گرفته است. با این حال نمازی و رضایی (۱۳۹۶)، در نظام سلامت بخش دولتی نشان می‌دهند که مدیران حوزه بهداشت، درمان، و آموزش پزشکی ایران تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای دارند. آنان نشان می‌دهند که این تمایل در هر سه سطح مدیریتی (ارشد، میانی، و عملیاتی) است. شواهد موجود در پژوهش اعتمادی و سیرقانی (۲۰۱۶) نیز بیانگر وجود مازاد بودجه‌ای در سازمان‌های دولتی است.

### ج. آثار مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی

در کنترل مدیریت بودجه‌ریزی، مدیران دولتی به‌ویژه مدیران ارشد مسئولیت‌های کلیدی در تهیه و تدوین بودجه را دنبال می‌کنند و از اجرای آن از سوی زیردستان در راستای اهداف بودجه اطمینان کسب می‌کنند. اغلب ارزیابی عملکرد مدیران دولتی از راه میزان دستیابی آنان به اهداف بودجه‌ای صورت می‌پذیرد. مدیران به احتمال زیاد زمانی خود را به عنوان پیروز می‌بینند که به اهداف بودجه‌ای

1. Sumpunsirichareon
2. Chankaew
3. Organisational Commitment
4. Standard & Poor's 500

واحد سازمانی خود دست پیدا کرده باشند (Merchant & Manzoni, 1989). در مقابل این پیروزی، آنان پاداش مادی دریافت می‌کنند. از این‌رو، بودجه‌ریزی به شدت نگرش و رفتار مدیران دولتی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. آرگریس<sup>۱</sup> (۱۹۵۳)، در پژوهش خود درمی‌یابد که افزون بر آثار مثبت، کنترل بودجه‌ای بر رفتار ناکارآمد مدیران (مانند مازاد بودجه‌ای) اثر می‌گذارد.

در بُعد آثار کنترل بودجه‌ای بر رفتار مدیران دولتی، مازاد بودجه‌ای یک مورد عادی است. پژوهش‌های متعددی به این نکته اشاره می‌کنند که ایجاد مازاد بودجه‌ای یکی از پیامدهای رفتاری استفاده از بودجه است (Swieringa & Moncur, 1972; Ajibolade & Akinniyi, 2013). اگرچه برخی از پژوهش‌ها استدلال می‌کنند که مازاد بودجه‌ای می‌تواند برای سازمان مفید واقع شود (Bourgeois, 1981; Onsi, 1973)، اما به‌طور کلی مازاد بودجه‌ای به عنوان یک مانع جدی برای استفاده اثربخش از بودجه سازمان است (Ajibolade & Akinniyi, 2013). با توجه به این‌که مدیران دولتی با استفاده از ایجاد مازاد بودجه‌ای از خود در برابر رخدادهای پیش‌بینی‌نشده محافظت می‌کنند و احتمال رسیدن به اهداف بودجه را افزایش می‌دهند، پس به ایجاد مازاد علاقه نشان می‌دهند. جنبه‌های اصلی مازاد بودجه‌ای که بر رفتار مدیران دولتی تاثیر می‌گذارد، در ادامه اشاره می‌شود.

### پیامدهای مثبت

چشم‌انداز مفید ایجاد مازاد بودجه‌ای<sup>۲</sup>: دیدگاه مدیران دولتی به ایجاد مازاد بودجه‌ای به عنوان ابزاری مفید برای منفعت خود مدیر و برای بهبود نسبت خروجی سازمان، یکی دیگر از نقش‌های موثر مازاد بودجه‌ای بر رفتار مدیران است. مدیران در بسیاری از موارد به جهت تصور عملکرد خود، هنگامی که در بودجه اهداف بلندپروازانه کم‌تری لحاظ شده باشد، نگاه بهتری به مافوق خود دارند. این نگرش نقش حمایتی مازاد بودجه‌ای را در بهبود دادن مقبولیت مدیران سطوح میانی و عملیاتی در چشم مدیران ارشد افزایش می‌دهد. از آن‌جا که مازاد بودجه‌ای، مدیران را در برابر احتمال‌های پیش‌بینی‌نشده در جهت یک ارزیابی مساعد از سوی مدیر مافوق کمک می‌کند (Van der Stede, 2000)، از این‌رو آنان سعی می‌کنند مازاد بودجه‌ای ایجاد کنند. اما چشم‌انداز مفید مازاد بودجه‌ای در تمام زمان‌ها برای تحت تاثیر قرار دادن مدیران نمی‌تواند بکار گرفته شود. در خصوص بسیاری از مدیران این واقعیت که مازاد بودجه‌ها می‌تواند به بازده پایین‌تر سازمان منجر شود روشن است، زیرا تصمیم‌های آنان به تخصیص

1. Argyris

2. Beneficial Prospect of Budget Slacking



بهینه منابع منجر نمی‌شود و آنان مانع افشای کامل اطلاعات خصوصی و هماهنگی بین فعالیت‌های سازمان می‌شوند (Onsi, 1973). مدیران در چنین مواردی از دیدگاه سازمان عمل می‌کنند و از ایجاد مزاد بودجه‌ای خودداری می‌کنند.

سیستم کنترل سازمان و مدیران تحت اجبار<sup>۱</sup>: بسیاری از پژوهش‌های حسابداری بر منافع مدیران در ایجاد مزاد بودجه‌ای تمرکز می‌کنند. اما در بسیاری از موارد سیستم کنترل سازمان است که مدیران بخش‌ها را وادار به ایجاد مزاد بودجه‌ای می‌کند و همچنین آن‌ها را به گزارش نادرست بودجه واقعی مجبور می‌کند. یانگ<sup>۲</sup> (۱۹۸۵)، درمی‌یابد که سیستم کنترل سازمان به راحتی می‌تواند مزاد بودجه‌ای را کشف کند و اجازه دهد مدیران بخش‌های مختلف مزاد در بودجه را گزارش دهند. گاهی اوقات این موضوع به عنوان یک مورد برد - برد بین مدیریت ارشد و مدیران سطوح میانی و عملیاتی در نظر گرفته می‌شود که از بُعد رفتار مدیران برای ایجاد مزاد بودجه‌ای مطلوب است.

### پیامدهای منفی

انگیزه خودرضایتی و اهداف عملکرد دست‌یافتنی<sup>۳</sup>: یکی از پیامدهای مهم مزاد بودجه‌ای بر رفتار مدیران است که مدیران را به سمت تلاش برای برآورده ساختن اهداف فردی و زیرمجموعه سوق می‌دهد. **مرچانت و وان در سنده** (۲۰۰۷)، مشاهده می‌کنند که مدیران با بکارگیری فرصت‌های بزرگ‌نمایی هزینه‌ها و کوچک‌نمایی درآمدها، شانس کسب پاداش‌های پولی و غیرپولی را با سهولت بیش‌تری از راه دستیابی به عملکرد بودجه به‌دست می‌آورند. این موضوع حاکی از آن است که انگیزه مدیران دولتی برای ایجاد مزاد بودجه‌ای، مهم‌ترین جنبه تأثیر مزاد بودجه‌ای بر رفتار آنان است. **لوکا** (۱۹۸۸)، به سه انگیزه متفاوت مدیران در مزاد بودجه‌ای اشاره می‌کند: قصد و نیت منابع، به این معنا که منابع مربوطه بیش‌تر از منابع بهینه اختصاص داده می‌شود؛ قصد و نیت انگیزشی، به این معنا که برای بهبود عملکرد مجموعه تحت فرمان مدیر انگیزه ایجاد شود؛ و قصد و نیت ارزیابی عملکرد، به این معنا که احتمال ارزیابی مساعد از راه تنظیم اهداف خروجی مبتنی بر بودجه آسان افزایش یابد. این سه انگیزه مدیران دولتی اغلب نقش ناکارآمدی در موفقیت کلی دستگاه دولتی ایفا می‌کند. ترتیب‌های قراردادی و اهداف متضاد<sup>۴</sup>: ایجاد مزاد بودجه‌ای یک امر واحد و یکپارچه نیست. در

1. Organization's Control System and Managers under Compulsion
2. Young
3. Self-Satisfying Motive and Achievable Performance Targets
4. Contractual Arrangements and Conflicting Objectives

این جریان، مازاد بودجه‌ای و تحقق رفتار خودشیفتگی به اهداف متضاد در میان گروه‌های درگیر در فرایند ایجاد مازاد منجر می‌شود. از آن‌جا که سازمان در زمینه کنترل عمومی و بودجه‌ای نمونه‌ای از ترتیب‌های قراردادی است، از این‌رو یک رابطه نمایندگی بین مسئولان<sup>۱</sup> و زیردستان آن‌ها ایجاد می‌شود که مبتنی بر اصول نمایندگی است. در این حالت، نماینده همیشه در جهت منافع مالک<sup>۲</sup> عمل نمی‌کند. بنابراین، دنبال کردن منافع شخصی توسط زیردستان به نفع مسئولان نیست. ایجاد مازاد بودجه‌ای بر اصول قراردادی و در نتیجه روابط قراردادی تاثیر می‌گذارد و از راه بی‌اعتمادی در میان یکدیگر تفرقه ایجاد می‌کند (Jensen & Meckling, 1976).

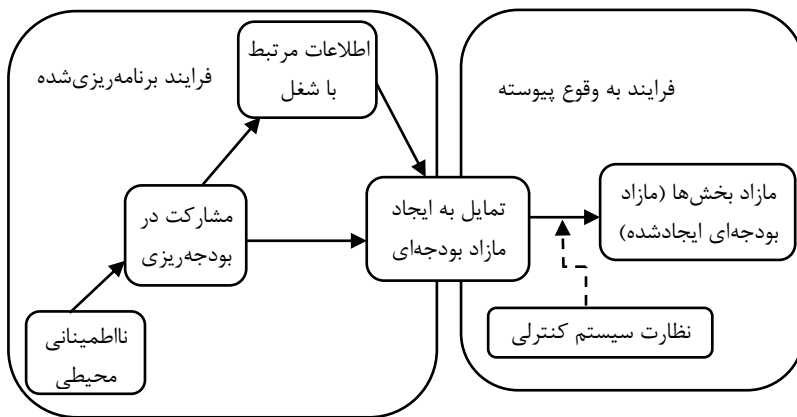
انصاف و اخلاق کسب‌وکار در رفتار مدیران<sup>۳</sup>: مازاد بودجه‌ای بر انصاف و اخلاق مدیریتی مدیران تاثیر می‌گذارد. مدیران در معرض سلب مالکیت یا تصاحب منابع بی‌ارزش از راه گزارشگری نامنصفانه در طول فرایند بودجه‌ریزی هستند. این موضوع در کل به نفع سازمان نیست که مدیران در اختلاس<sup>۴</sup> منابع سازمان درگیر شوند و هنوز از مدیریت سطح ارشد پاداش دریافت کنند. این موضوع رفتار منصفانه در میان کارکنان سازمان را کاهش می‌دهد. برای توضیح چنین رفتارهایی، پژوهشگران از نظریه کناره‌گیری اخلاق<sup>۵</sup> استفاده می‌کنند. این نظریه به محیطی اشاره دارد که مدیران می‌توانند به راحتی خود را از قید مسئولیت اخلاقی اقدام‌هایشان از راه خودتوجهی<sup>۶</sup> رها سازند و آن را مطابق با استانداردهای اخلاقی نشان دهند (Bandura, 2002). این امر شامل حالتی است که اگر منفعت به‌اشتراک گذاشته شده گروه در ایجاد مازاد بودجه‌ای باشد، مدیران بیش‌تر احساس می‌کنند که توجهاتشان برای گزارشگری نادرست مشروع است.

### چارچوب جامع فرایند مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی

کرن (۲۰۰۳)، یک ارزیابی جامع از مازاد بودجه‌ای را فراهم می‌کند و یک فرایند برنامه‌ریزی شده<sup>۷</sup> را به خوبی فرایند به وقوع پیوسته<sup>۸</sup> شناسایی می‌کند که باعث ایجاد مازاد بودجه‌ای می‌شود. کرن

1. Authorities
2. Principal
3. Fairness and Business Ethics in Managers' Behaviour
4. Misappropriate
5. Moral Disengagement Theory
6. Self-Justifying
7. Ex-Ante Process
8. Ex-Post Process

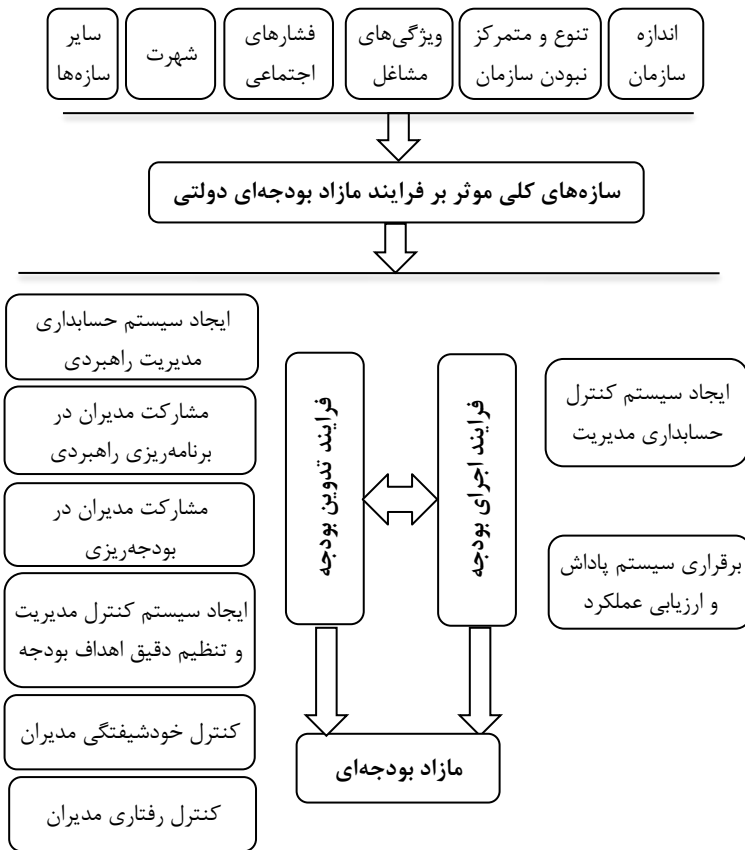
(۲۰۰۳)، در فرایند برنامه‌ریزی شده، بین مشارکت در بودجه و نااطمینانی محیطی با نگرش مدیران برای ایجاد مازاد بودجه‌ای ارتباط برقرار می‌کند. از سوی دیگر در فرایند به وقوع پیوسته، اگر سیستم کنترلی سازمان در فراهم کردن یک ارزیابی اثربخش از ظرفیت‌های عملکرد مدیران شکست بخورد، مازاد ایجاد می‌شود. **شکل (۱)**، این موضوع را نشان می‌دهد. آنچه مشهود است، مازاد بودجه‌ای در هر دو مرحله فرایند برنامه‌ریزی شده و فرایند به وقوع پیوسته درگیر است. در این میان، اطلاعاتی در زمینه شغل مد نظر و فرصت مشارکت مدیران در تدوین بودجه و همچنین، تمایل مدیران به ایجاد مازاد بودجه‌ای، زمینه‌ساز مازاد بودجه‌ای است که اگر در این بین نظارت سیستم کنترلی با شکست مواجه شود، مازاد بودجه ایجاد می‌شود. **شکل (۱)** در این پژوهش، مبنای تهیه چارچوب جامع فرایند مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی است و اعتقاد بر این است که یک سیستم حسابداری مدیریت راهبردی اثربخش و کارا می‌تواند از شکست نظارت سیستم کنترلی جلوگیری کند.



**شکل ۱:** فرایند برنامه‌ریزی شده و فرایند به وقوع پیوسته مازاد بودجه‌ای (Kren, 2003: 148)

پرسشی که در این جا مطرح می‌شود این است که چگونه می‌توان با کنترل کاهش موارد منفی و تقویت موارد مثبت مازاد بودجه، کارایی بودجه‌ریزی را در بخش دولتی افزایش داد؟ همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، هدف اصلی این پژوهش ارائه چارچوبی جامع در این زمینه است. **شکل (۲)**، جزئیات این چارچوب را نشان می‌دهد. این چارچوب از سه بخش کلی تشکیل می‌شود. بخش یکم: سازه‌های کلی

موثر بر فرایند مازاد بودجه‌ای دولتی؛ بخش دوم: فرایند تدوین بودجه؛ و بخش سوم: فرایند اجرای بودجه.



شکل ۲: چارچوب جامع فرایند مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی با استفاده از حسابداری مدیریت راهبردی

آنچه که باید به آن توجه کرد این موضوع است که مازاد بودجه‌ای می‌تواند در مرحله فرایند تدوین بودجه (بخش دوم چارچوب) و در مرحله فرایند اجرای بودجه (بخش سوم چارچوب) ایجاد شود. سازه‌های کلی موثر بر فرایند مازاد بودجه‌ای دولتی می‌تواند بر شدت آن بکاهد یا بیافزاید. با وجود آن که مازاد بودجه به‌طور عام در مرحله تهیه و تدوین بودجه ایجاد می‌شود، اما مدیران دولتی می‌توانند برای پشتیبانی از اهداف مازاد بودجه‌ای

خود در آینده، در مرحله فرایند اجرای بودجه اقدام به زمینه‌سازی‌های لازم برای مازاد بودجه‌ای کنند. این مهم به‌ویژه زمانی اتفاق می‌افتد که سیستم کنترلی و نظارتی دستگاه‌های دولتی با شکست مواجه شود.

### بخش یکم: سازه‌های کلی موثر بر فرایند مازاد بودجه‌ای دولتی

در اصل، ایجاد مازاد بودجه یک فرایند پیچیده و طولانی است که در این جا سعی می‌شود به برخی از مهم‌ترین آن‌ها با توجه به ادبیات موضوع اشاره شود. بخش یکم از چارچوب ارائه‌شده در این پژوهش به سازه‌های کلی موثر بر فرایند مازاد بودجه‌ای دولتی اختصاص دارد. منظور از سازه‌های کلی، مجموعه عوامل زمینه‌ای هستند که قدرت اثرگذاری بر ایجاد مازاد بودجه‌ای را دارند، اما این عوامل به‌تنهایی نمی‌توانند باعث ایجاد مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی شوند. به بیان دقیق‌تر، باید زمینه و فرصت ایجاد مازاد بودجه‌ای فراهم شود تا این سازه‌ها بتوانند از شدت ایجاد مازاد بودجه‌ای بکاهند یا آن را افزایش دهند. بر اساس پژوهش‌های انجام‌شده حسابداری در زمینه مازاد بودجه‌ای، سازه‌های زیر نقش قابل توجهی در ایجاد مازاد بودجه‌ای ایفا می‌کنند:

**اندازه سازمان (Faria & Gomes, 2013):** در صورت ایجاد زمینه لازم برای مازاد بودجه‌ای (مانند مشارکت مدیران سطوح مختلف در فرایند برنامه‌ریزی راهبردی و بودجه‌ریزی<sup>۱</sup> دستگاه دولتی)، به‌طور معمول هرچه اندازه سازمان‌ها بزرگ‌تر می‌شود، می‌توان انتظار مازاد بودجه‌ای بیش‌تر را در صورت تمایل مدیران به ایجاد مازاد بودجه‌ای داشت. زیرا در سازمان‌های کوچک حجم عملیات اندک است، از این‌رو مبلغ بودجه قابل توجه نیست و همین موضوع امکان ایجاد مازاد بودجه‌ای را از مدیران می‌گیرد.

**تنوع و متمرکز نبودن سازمان (Rankin et al., 2008; Merchant, 1985):** گستردگی سازمان‌ها عاملی است که در صورت ایجاد زمینه لازم برای مازاد بودجه‌ای می‌تواند شدت آن را تقویت کند، زیرا احتمال کشف مازاد بودجه‌ای در این دسته از سازمان‌ها کم‌تر است. از این‌رو، مدیران ترسی از کشف شدن مازاد بودجه‌ای خود ندارند. با توجه به ساختار موجود در دولت ایران می‌توان گفت که تنوع و متمرکز نبودن دستگاه‌های دولتی ایران به‌شدت بالاست که همین موضوع می‌تواند مازاد بودجه‌ای ایجادشده را در دولت تقویت کند.

**ویژگی‌های مشاغل (Young, 1985):** ساختار و عملیات اجرایی مشاغل مختلف می‌تواند تا حدود قابل توجهی بر شدت ایجاد مازاد بودجه‌ای تاثیرگذار باشد. برای نمونه، در مشاغلی که دارای عملیات

۱. این موارد در بخش دوم چارچوب جامع تشریح می‌شود.

ساده و شفاف است، امکان ایجاد مازاد بودجه‌ای نسبت به مشاغلی که عملیات پیچیده و غیرشفاف دارند، کم‌تر است.

**فشارهای اجتماعی** (Young, 1985): اعمال فشارهای اجتماعی بر مدیران دولتی می‌تواند در صورت ایجاد زمینه لازم برای مازاد بودجه‌ای، شدت این موضوع را به میزان قابل توجهی افزایش دهد. زیرا مدیران دولتی در پاسخ به این فشارهای اجتماعی، راحت‌ترین کار را صرف بودجه‌های بیش‌تر می‌دانند و سعی می‌کنند با صرف بیش‌تر منابع بودجه‌ای از این دست فشارها بکاهند.

**شهرت** (Waller, 1988; Marginson & Ogden, 2005): شهرت مدیران دولتی می‌تواند عاملی اثرگذار بر شدت مازاد بودجه‌ای باشد. از یک‌سو، می‌توان گفت که وقتی مدیران دولتی تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای داشته باشند، ممکن است از ترس کشف شدن مازاد بودجه‌ای و لطمه وارد آمدن به شهرت آنان، از این اقدام خودداری کنند. از سوی دیگر، مدیران دولتی ممکن است از شهرت خود به عنوان سپری برای ایجاد مازاد بودجه‌ای استفاده کنند. بنابراین، شهرت مشابه یک شمشیر دولبه برای مازاد بودجه‌ای است.

**سایر سازه‌ها** (دیدگاه دولت، وضعیت اقتصادی جامعه، و نااطمینانی محیطی) (Yilmaz Özer, 2011; De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015): از دیگر سازه‌هایی که می‌توان نام برد دیدگاه دولت، وضعیت اقتصادی جامعه، و نااطمینانی محیطی است. دیدگاه دولت می‌تواند نقش مهمی در رفتار مدیران دولتی، و به تبع آن شدت مازاد بودجه‌ای داشته باشد. وضعیت اقتصادی جامعه می‌تواند با تغییر نگرش مدیران دولتی از شدت ایجاد مازاد بودجه‌ای بکاهد یا آن را افزایش دهد. اندروز<sup>1</sup> (۲۰۰۸)، نااطمینانی محیطی را به عنوان محصول برداشت‌های مدیران از پیچیدگی، بی‌ثباتی، و پیش‌بینی‌ناپذیری محیط سازمانی تعریف می‌کند. روشن است که پیچیدگی، بی‌ثباتی، و پیش‌بینی‌ناپذیری محیط سازمانی شدت مازاد بودجه‌ای را افزایش می‌دهد.

نیاز به یادآوری است که این سازه‌ها کلی و عمومی هستند و باید نقش و آثار آن‌ها در سیستم حسابداری مدیریت راهبردی دستگاه دولتی گنجانده شود؛ این مهم می‌تواند از راه سیستم برنامه‌ریزی منابع سازمان (ERP<sup>۲</sup>) صورت گیرد.

1. Andrews  
2. Enterprise Resource Planning

**بخش دوم: فرایند تدوین بودجه**

دومین بخش از چارچوب جامع فرایند مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی با استفاده از حسابداری مدیریت راهبردی به فرایند تدوین بودجه مربوط می‌شود. آنچه که در این بخش باید به آن پرداخته شود، به این شرح است: نخست، باید به شیوه برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی در سازمان توجه کرد. دوم، باید به نقش یک سیستم کنترل مدیریت و تنظیم دقیق اهداف بودجه در این فرایند توجه کرد تا بتوان با استفاده از آن خودشیفتگی مدیران و رفتار آن‌ها را کنترل کرد. سوم، اقدام به ایجاد سیستم حسابداری مدیریت راهبردی برای کنترل بهینه فرایند تدوین بودجه نمود.

می‌توان فرایند تدوین بودجه را در چارچوب مورد اشاره به این شکل مطرح کرد که دولت می‌تواند با ایجاد یک سیستم حسابداری مدیریت راهبردی، رفتار مدیران دستگاه‌ها و خودشیفتگی آن‌ها را تحت کنترل خود درآورد. سپس، با کنترل رفتار مدیران دستگاه‌های دولتی و کنترل خودشیفتگی آنان، می‌توان آن‌ها را در فرایند بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی سازمان مشارکت دهد. افزون بر این، با توجه به اطلاعاتی که سیستم حسابداری مدیریت راهبردی در اختیار نهادهای بالادستی دستگاه‌های نظارتی قرار می‌دهد، دولت می‌تواند یک سیستم کنترل مدیریت دقیق ایجاد کند و به تنظیم دقیق اهداف بودجه در دستگاه‌های دولتی دست یابد. بنابراین به‌طور خلاصه، بخش دوم چارچوب در قالب موارد پیش‌ارو به‌طور کامل تشریح می‌شود: ابتدا بحث ایجاد سیستم حسابداری مدیریت راهبردی مطرح می‌شود. سپس، به موضوع‌های کنترل خودشیفتگی مدیران و کنترل رفتاری آنان پرداخته می‌شود. در ادامه، مشارکت مدیران در برنامه‌ریزی راهبردی و بودجه‌ریزی تشریح می‌شود. در نهایت، در قسمت آخر بخش دوم به ایجاد سیستم کنترل مدیریت و تنظیم دقیق اهداف بودجه می‌پردازد.

سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت یک سیستم اطلاعاتی انعطاف‌پذیر است که برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی مدیریت در راستای اهداف مدیریتی در نظر گرفته می‌شود (Hansen & Mowen, 2007). به منظور افزایش کیفیت اطلاعات، حسابداران باید اقدام به ایجاد یک سیستم مطلوب حسابداری کنند. زیرا اگر سیستم حسابداری به عنوان یک منبع اطلاعاتی مطلوب نباشد، داده‌هایی را هم که در نهایت از این سیستم انتشار می‌یابد، نمی‌تواند چندان مورد استفاده قرار دهد. برای ایجاد یک سیستم مطلوب، حسابداران مدیریت باید ابتدا به اهداف سازمان توجه کنند. اهداف ممکن است بیشینه کردن تولید یا ارائه خدمات، بیشینه کردن سهم سازمان در بازار، کمینه کردن هزینه‌های سازمان، افزایش خدمات و رفاه عمومی، و

افزایش مسئولیت اجتماعی باشد. سپس در بین سیستم‌های موجود، سیستمی باید انتخاب شود که می‌تواند سازمان را به اهداف تعیین‌شده‌اش برساند (نمازی، ۱۳۹۳). این کار باید از راه اتخاذ یک چارچوب منظم و با توجه به اصول «نظریه تصمیم<sup>۱</sup> در شرایط نااطمینانی» صورت گیرد. در این صورت، انتخاب مطلوب‌ترین سیستم حسابداری بر اساس تاثیر آن بر عملیات سازمان انجام می‌گیرد. در این انتخاب باید نقش اطلاعات تسهیل‌کننده، اطلاعات رفتاری (یا اطلاعات تاثیرگذار بر تصمیم)، و اطلاعات مسئولیتی آن در نظر گرفته شود.

اطلاعات تسهیل‌کننده تصمیم شامل گزارشگری داخلی اطلاعات خصوصی به مدیران است تا آن‌ها را در جنبه‌های تصمیم‌گیری تاکتیکی و راهبردی درباره موضوع‌هایی از قبیل قیمتگذاری محصولات یا خدمات، افزایش یا کاهش تعداد محصولات یا خدمات، خرید یا اجاره دارایی‌های ثابت، و برنامه‌ریزی درازمدت سازمان یاری دهد. اطلاعات رفتاری اطلاعات داخلی هستند که به مدیران گزارش می‌شوند تا رفتار آن‌ها و کارکنان را در سازمان تغییر دهند و اعمال آن‌ها را منطبق با اهداف از پیش تعیین‌شده سازمان کنند. اطلاعات مسئولیتی شامل اطلاعاتی می‌شود که به صورت «گزارش مسئولیت»، اقلام تحت کنترل هر مدیر را همراه با نتیجه عملیات واقعی و انحراف‌های مربوط به آن افشا می‌کند. به این ترتیب، به وسیله این اطلاعات می‌توان بر اساس تفویض اختیار و مسئولیت در مدیریت، سنجش مسئولیت مدیران را به‌طور عملی مورد بررسی قرار داد. اطلاعات مسئولیتی برای مدیران میانی و عملیاتی به‌طور معمول جنبه گزارشگری داخلی دارد، ولی برای مدیران سطح ارشد می‌تواند جنبه گزارشگری خارجی پیدا کند و به اشخاصی ارائه شود که در خارج از سازمان هستند (نمازی، ۱۳۹۳).

در این میان، ایجاد مازاد بودجه‌ای فرایندی پیچیده است که شامل عوامل مدیریتی برگرفته از انگیزه‌های متفاوت و ایجاد تعداد بسیاری از پیامدهای مخالف است. شیف و لوین (۱۹۷۰)، بیان می‌کنند که افزون بر مشارکت، ایجادکننده مازاد باید مزیت اطلاعاتی داشته باشد. اگر از دیدگاه بوش (۲۰۰۲) به موضوع دیده شود، می‌توان دریافت که فن‌های نوین و سیستم‌های اطلاعات حسابداری راهبردی به کاهش ایجاد مازاد بودجه‌ای سازمان کمک می‌کنند. در محیط‌هایی که بین نماینده‌ها<sup>۲</sup> تقارن اطلاعاتی وجود ندارد، به دلیل تضاد منافع احتمالی، امکان افزایش مازاد بودجه‌ای وجود دارد (Libby, 2003). بر اساس این، نبود تقارن اطلاعاتی یکی از عوامل درون‌سازمانی است که می‌تواند بر

1. Decision Theory  
2. Agents



بودجه سازمان‌ها اثرگذار باشد (Fisher et al., 2002). گفتنی است که در سازمان‌های دولتی به دلیل گستردگی بسیار زیاد، احتمال نبود تقارن اطلاعاتی در میان مدیران سطوح مختلف سازمان نسبت به شرکت‌های بخش خصوصی بیش‌تر است. سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت عمومی راهبردی یکی از عواملی است که می‌تواند بر میزان نبود تقارن اطلاعاتی سازمان اثر بگذارد و از این راه بر ایجاد مازاد بودجه‌ای سازمان اثرگذار باشد. شواهد پژوهش **داوموسر و همکاران**<sup>۱</sup> (۲۰۱۸)، از این ایده حمایت می‌کند.

یکی از سیستم‌های اطلاعات حسابداری مدیریت عمومی راهبردی، سیستم بودجه‌ریزی سازمان است. به‌طور کلی، اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت عمومی نقش مهمی در بودجه‌ریزی سازمان و مازاد بودجه‌ای در بخش دولتی ایفا می‌کند. زمانی که مدیریت ارشد فشار زیادی بر مدیران سطوح پایین‌تر که وظیفه آماده کردن بودجه را دارند، اعمال می‌کند، مدیران سطوح پایین‌تر در جهت دسترسی به بودجه مازاد ایجاد می‌کنند، دلیل این امر آن است که آنان می‌توانند با این مازاد از شکست دوری کنند. نظارت کم‌تر مدیریت ارشد بر فرایند بودجه‌ریزی به مدیران سطوح پایین‌تر، اهرمی برای طرح ایجاد کردن مازاد بودجه‌ای می‌دهد. **چانکائو (۲۰۰۵)**، درمی‌یابد که واحدهای سازمانی بزرگ‌تر، احتمال بیش‌تر برای ایجاد مازاد بودجه‌ای دارند، در حالی که واحدهای سازمانی بزرگ‌تر با مشکل مشارکت همه مدیران در فرایند بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی مواجه هستند. برای مشارکت دادن همه مدیران (یا دست‌کم بخش زیادی از مدیران) در بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی دستگاه‌های دولتی، دولت می‌تواند با کمک سیستم حسابداری مدیریت راهبردی، خودشیفتگی و رفتار مدیران دولتی را کنترل کند و از این راه آن‌ها را در بودجه‌ریزی و برنامه‌ریزی راهبردی مشارکت دهد.

به‌طور خلاصه، می‌توان ایجاد مازاد بودجه‌ای را در دو چارچوب فرصت ایجاد (مشارکت در بودجه‌ریزی و مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی) و علل زمینه‌ای آن (کنترل مدیران، نبود تقارن اطلاعاتی، و نبود اطمینان از انحراف‌های نامطلوب) بیان کرد. بنابراین، می‌توان این عوامل را به صورت زیر تشریح کرد.

**۱. کنترل مدیران:** نخستین چیزی که بر مازاد بودجه‌ای اثر می‌گذارد، مشکل کنترلی است که مدیران از اطلاعات خصوصی برای تصمیم‌گیری در راستای منافع شخصی خود به‌جای منافع سازمان استفاده می‌کنند. مدیران می‌خواهند از نظر عملکرد بودجه‌ای با ایجاد شاخص‌های عملکردی پایین‌تر

1. Daumoser et al.

نسبت به قابلیت‌های واقعی موفق باشند. چرا که با این اقدام ارزیابی مساعدی از آنان صورت می‌گیرد و در دید مدیریت ارشد سازمان شهرت کسب می‌کنند. به‌طور کلی، مدیران با پنهان کردن یا ارائه نادرست اطلاعات خصوصی‌شان در تلاش برای رسیدن به کنترل منابع، آرمان‌های شخصی یا برای بیشینه شدن پاداش مورد انتظار وابسته به دستیابی به بودجه، تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای از خود نشان می‌دهند (Dunk, 1993; Nouri, 1994).<sup>۱</sup>

**۲. نبود تقارن اطلاعاتی:** عامل مهم دوم نبود تقارن اطلاعاتی است که شرایط مناسبی برای ایجاد مازاد بودجه‌ای ایجاد می‌کند. نبود تقارن اطلاعاتی با کسب اطلاعات خصوصی بیش‌تر به وسیله مدیران سطوح پایین رخ می‌دهد، چرا که آنان به تصمیم‌های محیطی نسبت به مافوق خود نزدیک‌ترند (Kren, 2003). با جلوگیری از افشای تمام اطلاعات به مدیریت ارشد، مدیران سطوح پایین‌تر تصویری تحریف‌شده از امکانات سازمان را به مافوق خود ارائه می‌کنند و از این راه مازاد بودجه‌ای ایجاد می‌کنند (Langevin & Mendoza, 2010).

**۳. نبود اطمینان از انحراف‌های نامطلوب:** سومین عامل در ایجاد مازاد بودجه‌ای نبود اطمینان ایجادشده از انحراف‌های نامطلوب است که به‌طور اجتناب‌ناپذیری به بودجه ارتباط پیدا می‌کند (Jia, 2007). مدیران از چنین مازادی به عنوان یک محافظ برای رویدادهای کنترل‌ناپذیر و پیش‌بینی‌ناپذیر مانند اختلال یا ضعف در عملکرد دستگاه، کناره‌گیری یا تضعیف کارگران استفاده می‌کنند که به احتمال زیاد در آینده رخ می‌دهد. یانگ (۱۹۸۵)، و کرن و لیائو<sup>۲</sup> (۱۹۸۸)، بیان می‌کنند که سطح نبود اطمینان بر پیامدهای احساسی در مورد گرایش مدیران به ایجاد مازاد بودجه‌ای تاثیرگذار است. مطابق با ادبیات حسابداری مدیریت، اولین محرک برای وجود مازاد بودجه‌ای، نبود اطمینان محیطی است (Marginson & Ogden, 2005).

**۴. مشارکت در بودجه‌ریزی:** روش مشارکتی بودجه‌ریزی که رویکرد پایین به بالا را در فرایند بودجه‌ریزی بکار می‌گیرد، یکی دیگر از عوامل مهم در ایجاد مازاد بودجه‌ای است. در روش مشارکتی، مازاد بودجه‌ای می‌تواند رخ دهد و سازمان سردرگم گردد؛ البته در صورتی که بودجه صرفاً توسط زیردستان تنظیم شده باشد. اگرچه بسیاری از پژوهشگران درمی‌یابند که مشارکت، احتمال ایجاد مازاد بودجه‌ای را از راه رضایت عاطفی افراد، انگیزش، عملکرد، و نگرش شغلی کاهش می‌دهد، اما امکان ایجاد مازاد بودجه‌ای در روش مشارکتی توسط بسیاری از پژوهشگران تایید می‌شود

۱. نقش سیستم کنترل مدیران بر مازاد بودجه‌ای در ادامه به‌طور کامل تشریح می‌شود.

2. Kren & Liao

(Young, 1985; Lukka, 1988). رفتار بودجه‌ای ناکارا، به‌ویژه بر تمایل به ایجاد مازاد بودجه‌ای تاثیر می‌گذارد. این رفتار خود از استفاده نامناسب از اندازه‌گیری عملکرد در سیستم ارزیابی تاثیر می‌پذیرد. سطح بالای تنش شغلی و تصمیم‌گیری ناکارآمد از سیستم ارزیابی محدود به بودجه<sup>۱</sup> و عملکرد مورد نیاز مبتنی بر بودجه نشئت می‌گیرد (Baiman & Lewis, 1989).

**۵. مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی:** مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی را می‌توان عامل دیگری در ایجاد مازاد بودجه‌ای معرفی کرد. در نگاه اول می‌توان استدلال کرد که مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، ایجاد مازاد بودجه‌ای را کاهش می‌دهد (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015). زیرا یکی از دلایل اصلی این موضوع که چرا مدیران مازاد ایجاد می‌کنند، محافظت از خود و هسته اصلی سازمان‌شان از نبود اطمینان است (Cyert & March, 1963). همچنین، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند نااطمینانی تجربه‌شده را کاهش دهد و نیاز به ایجاد مازاد بودجه‌ای را به روش‌های مختلفی بکاهد. اگر مدیران مجاز به برقراری ارتباطات داخلی مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی باشند، به اشتراک‌گذاری عمودی و افقی اطلاعات بهبود پیدا می‌کنند (Hutzschenreuter & Kleindienst, 2006)، و این امر می‌تواند بر ایجاد مازاد بودجه‌ای تاثیر بگذارد. علاوه بر این، ادغام قابلیت‌های مختلف از راه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند یک اثر شناختی<sup>۲</sup> در بخش مدیریتی به‌وجود آورد (Hall, 2008)، و ارائه اطلاعات بیشتر و بهتر به مدیران اجازه می‌دهد که انتخاب بهتری داشته باشند و آثار مثبت کیفیت تصمیم گرفته‌شده را ببینند (Raes et al., 2011). این موضوع می‌تواند به بهبود تخصیص منابع و کاهش مازاد بودجه‌ای منجر شود (Cadez & Guilding, 2008). در صورتی که به مدیران اجازه داده شود در برنامه‌ریزی راهبردی مشارکت داشته باشند، شفافیت اطلاعات افزایش می‌یابد و مدیران راهبرد سازمان‌شان را بهتر درک می‌کنند (Chapman & Kihn, 2009)، به‌طوری که اهداف و دستورالعمل‌ها روشن‌تر می‌شود و می‌تواند بر اساس این، نیاز به ایجاد مازاد بودجه‌ای کاهش یابد (Yuen, 2004).

در نگاه دیگر، مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی می‌تواند مازاد بودجه‌ای را افزایش دهد. این حالت زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران اجازه دهند «استدلال انگیزه‌ای<sup>۳</sup>» وجود داشته باشد که در این حالت رفتار مدیران از ترجیحاتشان تاثیر می‌پذیرد (Kunda, 1990). پژوهش انجام‌شده توسط تیلر<sup>۴</sup> (۲۰۱۰)، بر اهمیت استدلال انگیزه‌ای در مجموعه ارزیابی متوازن اشاره دارد. با گسترش مفهوم حسابداری - راهبردی<sup>۵</sup>، می‌توان انتظار داشت

1. Budget-Constrained Evaluation System
2. Cognitive Effect
3. Motivated Reasoning
4. Tayler
5. Strategy-Accounting Context

که اگر مدیران اجازه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی را داشته باشند، آنان بیش تر فعال می‌شوند و به راهبرد سازمانشان متعهد می‌شوند (Allen & Meyer, 1990). بنابراین، پیاده‌سازی و اجرای راهبرد با مشارکت مدیران تامین و حفاظت می‌شود (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015). نظر به این که مازاد بودجه‌ای می‌تواند یک محافظ در برابر شرایط پیش‌بینی نشده را فراهم کند (Cyert & March, 1963)، وجود آن ممکن است به مدیران در کسب اطمینان از اجرای یکنواخت راهبرد نیز کمک نماید. به بیان دقیق‌تر، در شرایطی که احتمال افزایش هزینه‌ها وجود دارد، مدیرانی که مازاد بودجه‌ای ایجاد می‌کنند در خصوص اجرای برنامه‌های راهبردی از پیش تعیین شده دچار مشکلات مالی نمی‌شوند. **د بائر دماتر کر و بروگمن (۲۰۱۵)**، اعتقاد دارند مدیرانی که اجازه مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی را پیدا می‌کنند، ممکن است ایجاد مازاد بودجه‌ای را در ذهن داشته باشند.

در این پژوهش، اعتقاد بر این است که یکی از راه‌های اصلی که سازمان‌ها و دستگاه‌های بخش عمومی می‌توانند برای افزایش کارایی بودجه‌ریزی و کاهش جنبه‌های منفی مازاد بودجه‌ای و همین‌طور تقویت جنبه‌های مثبت آن در پیش گیرند، بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت یکپارچه است (Busch & Gustafsson, 2002; Busch, 2002). سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت یکپارچه با کاهش نبود تقارن اطلاعاتی، به ایجاد مازاد بودجه‌ای ارتباط پیدا می‌کند. روشن است که یکی از اصلی‌ترین اجزای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت راهبردی، مدیران هستند. با این حال، اگر مدیران میانی به دلایلی همچون تضاد منافع، در عملکرد سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت یکپارچه خللی وارد کنند، این سیستم نمی‌تواند اثر صحیح و کامل خود را بر ایجاد مازاد بودجه‌ای بگذارد. از دیدگاه پژوهش حاضر، راه‌اندازی یک سیستم حسابداری مدیریت یکپارچه در سطح دولت می‌تواند به دلایلی کارایی بودجه‌ریزی دولت را از راه کنترل پیامدهای مازاد بودجه‌ای تحت تاثیر قرار دهد: الف. کاهش نبود تقارن اطلاعاتی در میان مدیران سطوح مختلف یک وزارتخانه و همچنین در میان وزارتخانه‌های مختلف؛ ب. شناسایی نیازهای بودجه‌ای اساسی کشور در طرح‌ها و برنامه‌هایی که چندین وزارتخانه درگیر این طرح‌ها و برنامه‌ها هستند؛ پ. وجود یک سیستم حسابداری مدیریت یکپارچه مطلوب، اجازه نمی‌دهد که مدیران یک وزارتخانه با نمایش اشتباه برآوردها، سهم غیرواقع‌بینانه‌ای از بودجه به خود اختصاص دهند. دلیل این موضوع آن است که یکی از مهم‌ترین وظایف سیستم حسابداری مدیریت، شناسایی درست مشکلات و جهت‌دهی درست آن است (نمازی، ۱۳۹۳). بنابراین، با شناسایی درست مشکلات و جهت‌دهی درست آن، بودجه به‌طور بهینه و صحیح تخصیص پیدا می‌کند و از ایجاد مازاد نامطلوب جلوگیری می‌شود؛ و ت. سیستم حسابداری

مدیریت یکپارچه در سطح دولت می‌تواند به عنوان یک سازوکار نظارتی موثر عمل کند و از ایجاد مازاد بودجه‌ای نامطلوب توسط مدیران جلوگیری کند. مطابق با دیدگاه کرن (۲۰۰۳)، یک مجموعه عوامل زمینه‌ای باعث ایجاد تمایل در مدیران برای مازاد بودجه‌ای می‌شوند، این در حالی است که نظارت یک سیستم کنترلی می‌تواند از رخداد آن جلوگیری کند. بنابراین، انتظار می‌رود که وجود یک سیستم حسابداری مدیریت یکپارچه در سطح دولت از مازاد بودجه‌ای نامطلوب جلوگیری کند.

### بخش سوم: فرایند اجرای بودجه

سومین بخش از چارچوب جامع فرایند مازاد بودجه‌ای در دستگاه‌های دولتی با استفاده از حسابداری مدیریت راهبردی به فرایند اجرای بودجه مربوط می‌شود. هرچند ایجاد مازاد بودجه در دستگاه‌های دولتی به‌طور عموم پیش از شروع دوره بودجه‌ای و در مرحله فرایند تدوین بودجه رخ می‌دهد، اما با شکست سیستم کنترل حسابداری مدیریت در مرحله اجرا، مدیران دولتی هم‌قادر هستند که از مازاد ایجادشده در مرحله فرایند تدوین بودجه سوء استفاده کنند یا این‌که شرایط لازم را برای ایجاد مازاد در دوره‌های آینده فراهم کنند. بنابراین در این بخش، باید به سیستم کنترل حسابداری مدیریت توجه ویژه‌ای شود. همچنین، باید به سیستم پاداش و ارزیابی عملکرد دستگاه‌های دولتی در زمینه ارزیابی عملکرد بودجه‌ای دقت ویژه‌ای شود.

سازوکار کنترل مدیریت بستگی به راهبردهای بکار گرفته‌شده در سیستم کنترل مدیریت دارد. به منظور ارزیابی عملکرد منابع سازمانی، مانند منابع انسانی، فیزیکی و مالی، سیستم کنترل مدیریت برای جمع‌آوری و استفاده کردن از اطلاعات در راستای اجرای راهبردهای سازمانی بکار گرفته می‌شود. به‌طور خلاصه، سیستم کنترل مدیریت به عنوان فرایندهای اعمال‌شده توسط مدیران برای اطمینان از انجام موثر اهداف سازمان با استفاده از مدیریت کارآمد منابع در دسترس تعریف می‌شود (Armash et al., 2010). مدیران از ابزارهای سیستم کنترل مدیریت برای حفظ تصمیم‌ها و رفتارهای کارکنان متناسب با اهداف کلی سازمان استفاده می‌کنند. سیستم کنترل مدیریت یک سیستم جامع است که سیستم حسابداری مدیریت عمومی بخشی از آن است که با اندازه‌گیری‌های مختلف و خروجی‌های عملکرد توسط کنترل‌های اداری سروکار دارد. فرایند بودجه‌ریزی یکی از سیستم‌های کنترل مدیریت سنتی است که برای اندازه‌گیری عملکرد داخلی استفاده می‌شود.

کنترل بودجه‌ای یکی از جنبه‌های کلیدی سیستم کنترل مدیریت است. به دنبال نظام کنترل سازمان، بودجه‌ریزی نقش مهمی در تخصیص منابع، کمک به استفاده موثر از منابع موجود، ایجاد

انگیزه در کارکنان، ارزیابی عملکرد، و حفظ ثبات کار همسو با اهداف سازمان ایفا می‌کند. کنترل بودجه‌ای ترکیبی از انگیزش، برنامه‌ریزی، هماهنگی، و کنترل با استفاده از اهداف تعیین‌شده و ارائه پاداش برای یک دوره زمانی معین است. ماهیت کنترل بودجه‌ای به عنوان بخشی از مدیریت رفتاری شناخته می‌شود که استانداردهای عملکرد را ایجاد می‌کند و بر میزان دستیابی به این استانداردها کنترل دارد. برخلاف چنین بازتاب مثبتی، **أتلی و پلانن<sup>۱</sup> (۲۰۰۰)** بودجه‌ریزی را به عنوان یک ابزار مدیریت محدودشده تشریح می‌کنند، چرا که این بودجه بر اساس استانداردهای سفت و سخت<sup>۲</sup> ایجاد می‌شود و پاداش عملکرد بر مبنای دستیابی به آن قرار می‌گیرد. از آنجا که بودجه‌ریزی نمی‌تواند نشان‌دهنده نبود اطمینان باشد، تاکید بیش از حد بر عملکرد در راستای دستیابی به بودجه، ممکن است کنترل بودجه‌ای را به سمت یکی از مشکلات رایج در تنظیم بودجه، یعنی ایجاد مازاد بودجه‌ای سوق دهد. باور سنتی بر این فرض استوار است که مازاد بودجه‌ای از کنترل بودجه‌ای ناشی می‌شود که در اصل این مازاد پیامد کنترل بودجه‌ای سخت<sup>۳</sup> است. مدیران اغلب در یک محیط نامطمئن برنامه‌ها را برای استانداردهای قابل‌دست‌یافتنی تعیین می‌کنند، در حالی که این برنامه‌ها مبنای پاداش‌های نقدی و غیرنقدی برای زبردستان قرار می‌گیرد. بسیاری از پژوهش‌های حسابداری مدیریت رفتاری پیشین نشان می‌دهند که کنترل بودجه‌ای سفت و سخت به ایجاد مازاد بودجه‌ای منجر می‌شود. زیرا در کنترل بودجه‌ای سفت و سخت ارزیابی عملکرد مدیران مبتنی بر میزان دستیابی به بودجه است، و از این‌رو حقوق و دستمزد، منابع، و چشم‌انداز شغلی مدیران به‌شدت به میزان پاسخگویی و دستیابی به بودجه وابسته است. مدیران برای پاسخ به این ریسک حرکت نزولی<sup>۴</sup> از دست دادن اهداف بودجه‌ای و بدنامی، مازاد بودجه‌ای به‌وجود می‌آورند و در اصل، اهداف دست‌یافتنی را در بودجه ایجاد می‌کنند (Lukka, 1988).

برخلاف پژوهش‌های رفتاری پیشین **هاپوود<sup>۵</sup> (۱۹۷۲)**، و **أتلی و پلانن (۲۰۰۰)**، به نتایجی ترکیبی از کنترل بودجه‌ای که حاکی از رفتارهای ناکارآمد است، دست می‌یابند. برخی دیگر از پژوهشگران به شواهدی مخالف در خصوص رابطه بین بودجه سخت و مازاد بودجه‌ای دست می‌یابند (Dunk, 1993; Otley Pollanen, 2000). بر اساس ادعای آنان، بودجه‌ریزی سخت به بررسی دقیق‌تر و کارآمدتر، بیش از هر رفتار ناکارآمدی مانند مازاد بودجه‌ای منجر می‌شود. تاکید بر کنترل بودجه‌ای و یک محیط

1. Otley & Pollanen
2. Rigid Standard
3. Tight Budgetary
4. Downside Risk
5. Hopwood

بودجه‌ای سفت و سخت به احتمال زیاد به شناسایی رفتار ناکارآمد و جلوگیری از آن کمک می‌کند و به مازاد بودجه‌ای کم‌تری منجر می‌شود (Dunk, 1993). **أتلی و پلتن (۲۰۰۰)**، اشاره به مسائلی مانند زمینه و بستر، محیط عملیاتی سازمان و اندازه آن، و عملکرد ثبت‌شده در گذشته می‌کنند که می‌تواند به تشریح این موضوع کمک کند که آیا کنترل بودجه‌ای سخت به ایجاد مازاد بودجه‌ای منجر می‌شود یا خیر.

رابطه دیگر بین کنترل مدیریت بودجه‌ای و مازاد بودجه‌ای را میزان مشارکت در فرایند بودجه‌ریزی تعیین می‌کند. در ادبیات مرتبط با مشارکت در بودجه و مازاد بودجه‌ای، دو دیدگاه مخالف وجود دارد. دیدگاه نخست حاکی از افزایش فرصت برای ایجاد مازاد، و دیدگاه دوم حاکی از کاهش فرصت برای ایجاد مازاد بودجه‌ای است (Dunk & Perera, 1997). مشارکت در این زمینه که به هر شخصی اجازه دخالت می‌دهد، مشکل ایجاد می‌کند، چرا که اجازه می‌دهد مدیران سطوح پایین‌تر از نبود تقارن اطلاعاتی موجود استفاده کنند و مازاد بودجه‌ای ایجاد کنند. از سوی دیگر، در یک چنین وضعیتی مدیران به بسیاری از مشارکت‌کنندگان پاسخگو هستند، و در نتیجه وضعیت را برای پنهان کردن وضعیت واقعی بودجه برای مدیران مشکل می‌کند. رابطه بین مازاد بودجه‌ای و مشارکت بودجه‌ای یک رابطه ساده نیست، ولی به احتمال به بسیاری از مسائل مانند مقررات بودجه، گستره‌ای که اطلاعات می‌توانند دستکاری شود، و شیوه ارزیابی وابسته است.

با این حال، رابطه بین مازاد بودجه‌ای و سازوکار کنترلی مدیریت گواه بر این است که زمینه‌ساز مازاد بودجه‌ای به عنوان پیامد بودجه سخت یا نبود نظارت بودجه‌ای در نظر گرفته می‌شود. افزون بر این، مازاد بودجه‌ای اغلب به عنوان سازوکار کنترل مدیریت استفاده شده است. از آن‌جا که مازاد بودجه‌ای مبتنی بر پاداش وابسته به عملکرد است، می‌تواند به عنوان انگیزشی در راستای تخصیص کارای منابع بکار گرفته شود. مازاد می‌تواند تصویر سازمان را به افراد بیرونی در خصوص طرح‌ریزی کارا و توانایی سازمان در راستای بهبود کارایی نشان دهد. به عنوان یک سازوکار کنترلی، مازاد بودجه‌ای یک ساختار پاداش را فراهم می‌کند که برای مدیران در خصوص انتخاب روش‌های حسابداری که ارزش فعلی پاداش آنان را افزایش می‌دهد، ایجاد انگیزه می‌کند. همچنین، مازاد بودجه‌ای سازوکاری برای پنهان کردن هزینه‌های نامطمئن و پیش‌بینی نشده فراهم می‌کند.

### بحث و نتیجه‌گیری

نظام بودجه‌ریزی به عنوان ابزاری مهم و حساس برای برنامه‌ریزی عملیات و فعالیت‌های

سازمان‌ها، به‌ویژه دولت‌ها، مراحل و تحولات مهمی را پشت سر گذاشته و امروزه به صورت یک نظام فنی و مالی پیچیده درآمده است (نمازی و کمالی، ۱۳۸۱). یکی از پیچیدگی‌های مهم بودجه مربوط به بحث ایجاد مازاد بودجه‌ای است (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015). بر اساس این، هدف پژوهش حاضر بررسی مفهوم و عملکرد مازاد بودجه‌ای به عنوان سازوکار کنترل مدیریت و نقش آن در تاثیرگذاری بر رفتار مدیران در بخش عمومی و ارائه یک چارچوب جامع برای آن در دستگاه‌های دولتی است.

مازاد بودجه‌ای به عنوان مشارکت عمدی و آگاهانه منابع اضافی در بودجه است که دستیابی به این بودجه را آسان‌تر می‌کند (Merchant, 1985). به عبارت دیگر، مازاد بودجه‌ای شامل برآورد کم‌تر از واقع عملکرد، تعیین کم‌تر از واقع درآمدها، و تخمین بیش‌تر از واقع هزینه‌ها در یک دوره برنامه‌ریزی شده از زمان است. با وجود این، در خصوص سازمان‌های دولتی به‌طور معمول به لحاظ درآمدی بحث مازاد بودجه‌ای مطرح نمی‌شود و این مازاد تنها در قالب برآورد آگاهانه بیش از حد هزینه‌ها تعریف می‌شود.

در دیدگاه موجود، مازاد بودجه‌ای از کنترل بودجه‌ای ناشی می‌شود که در اصل مازاد پیامد یک کنترل بودجه‌ای سخت است. در یک محیط نامطمئن، مدیران اغلب برای استانداردهای قابل دستیابی برنامه‌ریزی می‌کنند، این در حالی است که این برنامه‌ریزی بودجه‌ای به‌طور معمول برای زیردستان پاداش مالی یا غیرمالی به همراه دارد. ایجاد مازاد بودجه‌ای فرایندی پیچیده است که دربرگیرنده عوامل مدیریتی به دنبال انگیزه‌های گوناگون و بسیاری از پیامدهای متضاد است. نگرش مدیران به ایجاد کردن مازاد بودجه‌ای گاهی اوقات هم برای منفعت خود مدیر و هم برای بهبود نسبت خروجی سازمان سودمند است. این نگرش نقش حمایتی مازاد بودجه‌ای را در بهبود دادن مقبولیت مدیران سطوح میانی و عملیاتی در چشم مدیران ارشد افزایش می‌دهد. اما چشم‌انداز مفید مازاد بودجه‌ای در تمام زمان‌ها برای تحت تاثیر قرار دادن مدیران نمی‌تواند صادق باشد.

شواهد تجربی حاکی از آن است که در بسیاری از سازمان‌ها به میزان قابل توجهی مازاد بودجه‌ای وجود دارد. با این حال، مازاد بودجه‌ای به‌طور مستقیم قابل مشاهده نیست (Damrongskuniat et al., 2011). ولی می‌توان با ایجاد انگیزش و تعهد سازمانی در مدیران سطوح مختلف آن را تحت تاثیر قرار داد. همچنین، بکارگیری برنامه‌ریزی راهبردی توسط مدیران می‌تواند در درازمدت اثرهای مثبتی برای سازمان‌ها و کاهش مازاد بودجه‌ای به بار آورد (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015). این در حالی است که امروزه به دلیل پیچیدگی‌های فزاینده محیطی و وجود متغیرهای بی‌شمار و موثر در فرایند تصمیم‌گیری مدیران و



نیاز به کاهش هزینه‌های جاری دولت، موضوع افزایش بهره‌وری کانون توجه کلیه سازمان‌های دولتی است (باباجانی و استا، ۱۳۹۴). از این‌رو، سیاستگذاران و قانونگذاران باید برای کاهش پیامدهای منفی مزاد بودجه‌ای در بخش دولتی اقدام به استقرار سیستم‌های حسابداری مدیریت به صورت یکپارچه در سطح دولت کنند تا از این راه نبود تقارن و شکاف اطلاعاتی بین سازمان‌ها و وزارتخانه‌های مختلف و همچنین در سطوح مختلف مدیریتی هر سازمان و وزارتخانه کاهش یابد. طبیعتاً این موضوع افزایش بهره‌وری را به دنبال دارد. به بیان دیگر، دولت می‌تواند با بهره‌گیری از یک سیستم حسابداری مدیریت راهبردی کارا و اثربخش، رفتار مدیران و پدیده خودشیفتگی را در آنان کنترل کند و از این راه فرصت مشارکت بیش‌تر را به آنان در برنامه‌ریزی راهبردی و بودجه‌ریزی دستگاه خود دهند و در نتیجه با کاهش نبود تقارن اطلاعاتی، میزان ایجاد مزاد بودجه‌ای را کاهش دهند. همچنین، با کنترل و نظارت مناسب در مرحله اجرای بودجه با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری مدیریت راهبردی، از سوء استفاده‌های احتمالی ایجاد شده در مرحله تدوین بودجه بکاهند و زمینه لازم را برای جلوگیری از ایجاد مزاد بودجه توسط مدیران دولتی در آینده فراهم کنند.

به پژوهشگران آینده توصیه می‌شود که به مطالعه تجربی عوامل اثرگذار بر مزاد بودجه‌ای (همچون اندازه سازمان‌ها، تنوع جغرافیایی سازمان‌ها، عوامل سازمانی، نبود تقارن اطلاعاتی، و شهرت مدیران) در سازمان‌های دولتی بپردازند تا بتوان ادبیات تجربی موجود در خصوص مزاد بودجه‌ای را در کشور ایران گسترش داد.

## اظهاریه

در این پژوهش همکاران علمی، داوران ناشناس، و ویراستار علمی «نشریه برنامه‌ریزی و بودجه» (مازیار چابک) نکات ارزشمندی مطرح کردند که باعث بهبود قابل توجه محتوای پژوهش شد. از این‌رو، نویسندگان بر خود لازم می‌دانند که از آنان به دلیل همکاری صمیمانه‌شان سپاسگزار می‌کنند.

## منابع

### الف) فارسی

باباجانی، جعفر، و استا، سهراب (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی بودجه‌بندی عملکرد در ایران و کشورهای توسعه‌یافته (مطالعه موردی: کشور کانادا). نشریه حسابداری دولتی، ۲(۳)، ۱۶-۷.

[http://gaa.journals.pnu.ac.ir/article\\_2358.html](http://gaa.journals.pnu.ac.ir/article_2358.html)

رضایی، غلامرضا (۱۳۹۶). الگوی مشارکت در برنامه‌ریزی راهبردی، نقش واسطه‌ای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت و ابعاد روان‌شناختی در ایجاد مازاد بودجه‌ای. رساله دکتری حسابداری، دانشگاه شیراز.

صالحی، نوشین، و مهرآذین، علیرضا (۱۳۹۶). تاثیر کنترل بودجه سختگیرانه در شرایط آشفتگی بودجه بر کاهش انحراف بودجه (مطالعه موردی: شهرداری‌های استان خراسان رضوی). نشریه حسابداری دولتی،

(۱)۴، ۳۷-۴۸. [http://gaa.journals.pnu.ac.ir/article\\_5132.html](http://gaa.journals.pnu.ac.ir/article_5132.html)

نمازی، محمد (۱۳۹۳). حسابداری مدیریت استراتژیک: از تئوری تا عمل (جلد دوم). انتشارات مرکز پژوهش سامانه‌های یکپارچه و نظام‌های اطلاعاتی مالی امام حسن مجتبی (ع) وابسته به وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح.

نمازی، محمد، و رضایی، غلامرضا (۱۳۹۶). مدل‌بندی نقش واسطه‌ای سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، انگیزش و تعهد سازمانی در برنامه‌ریزی راهبردی و ایجاد مازاد بودجه‌ای مدیران خدمات درمانی. نشریه دانش

حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴)، ۱۳۳-۱۱۳. [http://jmaak.srbiau.ac.ir/article\\_11432.html](http://jmaak.srbiau.ac.ir/article_11432.html)

نمازی، محمد، و رضایی، غلامرضا (۱۳۹۹). بررسی دیدگاه مدیران در مورد نقش کیفی و تاثیر اطلاعات حسابداری مدیریت در نظام بودجه‌ریزی سلامت کشور. نشریه حسابداری سلامت، ۹(۱)، ۱۳۹-۱۲۰.

<https://dx.doi.org/10.30476/jha.2020.67921.1170>

نمازی، محمد، و کمالی، کاملیا (۱۳۸۱). بررسی نحوه تخصیص اعتبارات بودجه با استفاده از مدل برنامه‌ریزی آرمانی (مطالعه موردی: استان فارس). نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۹(۳۰)، ۵۷-۲۹.

[https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_13226.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_13226.html)

### ب) انگلیسی

Ajibolade, S. O., & Akinniyi, O. K. (2013). The Influence of Organisational Culture and Budgetary Participation on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector Organisations. *British Journal of Arts and Social Sciences*, 13(1), 69-83.

Allen, N. J., & Meyer, J. P. (1990). The Measurement and Antecedents of Affective, Continuance and Normative Commitment to the Organization. *Journal of Occupational Psychology*, 63(1), 1-18. <https://doi.org/10.1111/j.2044-8325.1990.tb00506.x>

Andrews, R. (2008). Perceived Environmental Uncertainty in Public Organizations: An Empirical Exploration. *Public Performance & Management Review*, 32(1), 25-50. <http://dx.doi.org/10.2753/PMR1530-9576320102>

Argyris, C. (1953). Human Problems with Budgets. *Harvard Business Review*, 31(1), 97-110.

Armash, H., Salarzahi, H., & Kord, B. (2010). Management Control System. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 2(6), 193-206.

Azar, A., Amini, M. r., & Ahmadi, P. (2014). Performance Based budgeting Model: A Robust Optimization Approach. *The Journal of Planning and Budgeting*, 19(1), 53-84.

- <http://jpbud.ir/article-1-1136-fa.html>
- Baiman, S., & Lewis, B. L. (1989). An Experiment Testing the Behavioral Equivalence of Strategically Equivalent Employment Contracts. *Journal of Accounting Research*, 27(1), 1-20. <https://doi.org/10.2307/2491204>
- Bandura, A. (2002). Social Cognitive Theory in Cultural Context. *Applied Psychology*, 51(2), 269-290. <https://doi.org/10.1111/1464-0597.00092>
- Becker, S., & Green, D. (1962). Budgeting and Employee Behavior. *The Journal of Business*, 35(4), 392-402. <http://dx.doi.org/10.1086/294534>
- Bourgeois III, L. J. (1981). On the Measurement of Organizational Slack. *Academy of Management Review*, 6(1), 29-39. <https://doi.org/10.5465/amr.1981.4287985>
- Busch, T. (2002). Slack in Public Administration: Conceptual and Methodological Issues. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 153-159. <https://doi.org/10.1108/02686900210419949>
- Busch, T., & Gustafsson, O. (2002). Slack in the Public Sector: A Comparative Analysis of a Private and a Public Enterprise for Refuse Collection. *Public Management Review*, 4(2), 167-186. <https://doi.org/10.1080/14616670210130525>
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), 836-863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
- Chankaew, P. (2005). *Factors Influencing Budgetary Slack*. Master Thesis. Department of Accountancy, Faculty of Commerce and Accountancy, Chulalongkorn University.
- Chapman, C. S., & Kihn, L.-A. (2009). Information System Integration, Enabling Control and Performance. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 151-169. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.07.003>
- Chow, C. W., Cooper, J. C., & Haddad, K. (1991). The Effects of Pay Schemes and Ratchets on Budgetary Slack and Performance: A Multiperiod Experiment. *Accounting, Organizations and Society*, 16(1), 47-60. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(91\)90032-A](https://doi.org/10.1016/0361-3682(91)90032-A)
- Cyert, R. M., & March, J. G. (1963). *A Behavioral Theory of the Firm* Prentice-Hall: Englewood Cliffs.
- Damrongskuniat, P., Kunpanitchakit, D., & Durongwatana, S. (2011). *The Measurements and Determinants of Budgetary Slack: Empirical Evidence of Listed Companies in Thailand*. Chulalongkorn University. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1909326>
- Daumosier, C., Hirsch, B., & Sohn, M. (2018). Honesty in Budgeting: A Review of Morality and Control Aspects in the Budgetary Slack Literature. *Journal of Management Control*, 29(2), 115-159. <https://doi.org/10.1007/s00187-018-0267-z>
- Davila, T., & Wouters, M. (2005). Managing Budget Emphasis through the Explicit Design of Conditional Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society*, 30(7-8), 587-608. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.07.002>
- De Baerdemaeker, J., & Bruggeman, W. (2015). The Impact of Participation in Strategic Planning on Managers' Creation of Budgetary Slack: The Mediating Role of Autonomous Motivation and Affective Organisational Commitment. *Management Accounting Research*, 29(1), 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.06.002>
- Dunk, A. S. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *Accounting Review*, 68(2), 400-410.
- Dunk, A. S., & Nouri, H. (1998). Antecedents of Budgetary Slack: A Literature Review and

- Synthesis. *Journal of Accounting Literature*, 17(1), 72-96.
- Dunk, A. S., & Perera, H. (1997). The Incidence of Budgetary Slack: A Field Study Exploration. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10(5), 649-664. <https://doi.org/10.1108/09513579710367935>
- Etemadi, H., & Sirghani, S. (2016). The Effect of the Budget Slack Creation and Budget Internal Control by Managers on Maximization of Utility Function in Budgetary Participation. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 1(2), 37-49.
- Faria, J. A. D., & Gomes, S. M. d. S. (2013). The Effects of Information Asymmetry on Budget Slack: An Experimental Research. *African Journal of Business Management*, 7(13), 1086-1099. <http://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/27937>
- Fisher, J. G., Maines, L. A., Peffer, S. A., & Sprinkle, G. B. (2002). Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal Information Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance. *The Accounting Review*, 77(4), 847-865. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.4.847>
- Hall, M. (2008). The Effect of Comprehensive Performance Measurement Systems on Role Clarity, Psychological Empowerment and Managerial Performance. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 141-163. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.02.004>
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2007). *Managerial Accounting: Thomson Wouth-Western*.
- Hopwood, A. G. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10(1), 156-182. <https://doi.org/10.2307/2489870>
- Horngren, C. T. (2009). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis: Pearson Education India*.
- Hutzschenreuter, T., & Kleindienst, I. (2006). Strategy-Process Research: What Have We Learned and What Is Still To Be Explored. *Journal of Management*, 32(5), 673-720. <https://doi.org/10.1177/0149206306291485>
- Jaworski, B. J., & Young, S. M. (1992). Dysfunctional Behavior and Management Control: An Empirical Study of Marketing Managers. *Accounting, Organizations and Society*, 17(1), 17-35. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90034-P](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90034-P)
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jia, C. (2007). *Tight Budgetary Control Practices, Budgetary Slack, and MNC Firm Performance: Structure as Moderator*. (Doctor in Business Administration). Penang, Malaysia: University Science Malaysia.
- Kordbache, M. (2007). Results-Oriented Budgeting and Management. *The Journal of Planning and Budgeting*, 12(4), 125-156. <http://jpbud.ir/article-1-33-en.html>
- Kren, L. (2003). Effects of Uncertainty, Participation, and Control System Monitoring on the Propensity To Create Budget Slack and Actual Budget Slack Created. In *Advances in Management Accounting* (Vol. 11, pp. 143-167): Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(02\)11006-9](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(02)11006-9)
- Kren, L., & Liao, W. M. (1988). The Role of Accounting Information in the Control of Organizations: A Review of the Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 7(1), 280-309.
- Kunda, Z. (1990). The Case for Motivated Reasoning. *Psychological Bulletin*, 108(3), 480-

498. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.108.3.480>
- Langevin, P., & Mendoza, C. (2010). *How Can Organizational Justice Moderate the Unethical Behaviors Induced by Budgeting Systems*. Paper Presented at the European Accounting Association 33rd Annual Congress. Istanbul, Turkey.
- Libby, T. (2003). The Effect of Fairness in Contracting on the Creation of Budgetary Slack. In *Advances in Accounting Behavioral Research* (pp. 145-169): Emerald Group Publishing Limited. [https://doi.org/10.1016/S1474-7979\(03\)06007-1](https://doi.org/10.1016/S1474-7979(03)06007-1)
- Lukka, K. (1988). Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 281-301. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90005-0](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90005-0)
- Marginson, D., & Ogden, S. (2005). Coping with Ambiguity through the Budget: The Positive Effects of Budgetary Targets on Managers' Budgeting Behaviours. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), 435-456. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.05.004>
- Merchant, K. A. (1985). Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), 201-210. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(85\)90016-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(85)90016-9)
- Merchant, K. A., & Manzoni, J.-F. (1989). The Achievability of Budget Targets in Profit Centers: A Field Study. In *Readings in Accounting for Management Control* (pp. 496-520): Springer. [https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8\\_23](https://doi.org/10.1007/978-1-4899-7138-8_23)
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*: Pearson Education.
- Nouri, H. (1994). Using Organizational Commitment and Job Involment to Predict Budgetary Slack: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 289-295. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90036-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90036-1)
- Onsi, M. (1973). Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*, 48(3), 535-548.
- Otley, D., & Pollanen, R. M. (2000). Budgetary Criteria in Performance Evaluation: A Critical Appraisal Using New Evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 483-496. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00031-2](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00031-2)
- Raes, A. M., Heijltjes, M. G., Glunk, U., & Roe, R. A. (2011). The Interface of the Top Management Team and Middle Managers: A Process Model. *Academy of Management Review*, 36(1), 102-126. <https://doi.org/10.5465/amr.2009.0088>
- Rankin, F. W., Schwartz, S. T., & Young, R. A. (2008). The Effect of Honesty and Superior Authority on Budget Proposals. *The Accounting Review*, 83(4), 1083-1099. <https://doi.org/10.2308/accr.2008.83.4.1083>
- Schiff, M., & Lewin, A. Y. (1970). The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review*, 45(2), 259-268.
- Schoute, M., & Wiersma, E. (2007). The Impact of Budgetary Slack on Budget Use. *ARCA-RM* (07-20).
- Sumpunsirichareon, P. (2003). *The Relationship between Budgetary Participation and Budgeting Effectiveness*. Master's Thesis, Chulalongkorn University, BKK, Thailand,
- Swieringa, R. J., & Moncur, R. H. (1972). The Relationship between Managers' Budget-Oriented Behavior and Selected Attitude, Position, Size, and Performance Measures. *Journal of Accounting Research*, 10(3), 194-209. <https://doi.org/10.2307/2489874>

- Taylor, W. B. (2010). The Balanced Scorecard as a Strategy-Evaluation Tool: The Effects of Implementation Involvement and a Causal-Chain Focus. *The Accounting Review*, 85(3), 1095-1117. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.3.1095>
- Van der Stede, W. A. (2000). The Relationship between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-Term Orientation. *Accounting, Organizations and Society*, 25(6), 609-622. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00058-6](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00058-6)
- Waller, W. S. (1988). Slack in Participative Budgeting: The Joint Effect of a Truth-Inducing Pay Scheme and Risk Preferences. *Accounting, Organizations and Society*, 13(1), 87-98. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90027-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90027-X)
- Yilmaz, E., & Özer, G. (2011). The Effects of Environmental Uncertainty and Budgetary Control Effectiveness on Propensity to Create Budgetary Slack in Public Sector. *African Journal of Business Management*, 5(22), 8902-8908.
- Young, S. M. (1985). Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 829-842. <https://doi.org/10.2307/2490840>
- Yuen, D. C. (2004). Goal Characteristics, Communication and Reward Systems, and Managerial Propensity to Create Budgetary Slack. *Managerial Auditing Journal*, 19(4), 517-532. <https://doi.org/10.1108/02686900410530529>