

# رویکرد انتقادی و پسامدرن به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

عادل آذر<sup>۱\*</sup>، آمنه خدیور<sup>۲</sup>

۱- استاد گروه مدیریت، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران  
۲- استادیار گروه مدیریت، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

پذیرش: ۹۲/۱۰/۱۷

دریافت: ۹۱/۱۰/۵

## چکیده

تحقیقات و مطالعات زیادی درباره نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد انجام شده، مدل‌ها و چارچوب‌های مفهومی و فرآیندی بسیاری برای آن ارائه شده است که همگی در قالب پارادایم مدرن قابل تبیین و تفسیر هستند. در سال‌های اخیر که این نظام مورد توجه مجدد محققان و برنامه‌ریزان قرار گرفته است، بررسی این نظام از منظر پارادایم پسامدرن می‌تواند منجر به نتایج جالبی در خصوص استفاده از مفاهیم این نظام بودجه‌ریزی در فضای عصر دانش و اطلاعات شود.

در این مقاله نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از منظر بنیان‌های اصلی آن مانند کنترل، ساختار بودجه‌ریزی، برنامه‌ریزی استراتژیک، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، ارزیابی و مدیریت عملکرد مورد شالوده‌شکنی قرار گرفته است. در ادامه ضمن مروری بر مدل ورای بودجه‌ریزی، نتایج حاصل از شالوده‌شکنی انجام شده در قالب شبه‌مدل ورای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد جمع‌بندی شده است.

**کلیدواژه‌ها:** بودجه‌ریزی، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، رویکرد انتقادی، پارادایم پسامدرن، مدل ورای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.

## ۱- مقدمه

### ۱-۱- نگاه به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از منظر رویکردهای مختلف

دنیای اطراف ما پیوسته در حال تغییر و دگرگونی است و اصطلاحاتی مانند پسا صنعتی، جامعه دانش و عصر اطلاعات در جهت توصیف این تغییرات، استفاده شده‌اند. با این تغییرات، نظریات



سازمان و مدیریت پا به دوره جدیدی با عنوان پسانوگرایی یا پسامدرنیسم<sup>۱</sup> می‌گذارند. این نظریه‌های پیوستاری را از پیش‌نوگرایی یا کلاسیک (سنتی)<sup>۲</sup>، نوگرایی یا مدرنیسم<sup>۳</sup>، تفسیری یا نمادین<sup>۴</sup> و سپس پسامدرنیسم طی کرده‌اند. پیش‌فرض‌های فلسفی هر کدام از این پارادایم‌ها با هم متفاوت و متضاد است. اگرچه نمی‌توان مرز هر پارادایم را با دیگری به روشنی تمیز داد، اما می‌توان ویژگی این سه دوره را به ترتیب، سکون، ثبات و تلاطم دانست [۱].

تصمیم‌گیری در مورد چگونگی تخصیص بودجه، یکی از مهم‌ترین و دشوارترین تصمیمات سازمانی است که باید به‌وسیله مدیران اتخاذ شود. روش‌های بودجه‌ریزی برای سازمان‌ها این امکان را فراهم می‌آورند تا با درک تغییرات محیطی و یادگیری از عملکرد گذشته خود، بهینه‌ترین حالت برای اختصاص منابع را در جهت تطبیق با محیط آینده پیدا کنند [۲]. بررسی تاریخی روش‌های متعدد بودجه‌ریزی نشان می‌دهد که هر یک از این روش‌ها عناصری از روش‌های پیشین را در بر گرفته و قابلیت‌های متفاوتی نیز به آن‌ها اضافه شده است، هر کدام برای مدت زمانی بر بودجه‌ریزی تسلط داشتند و بعد از مدتی بنا به دلایلی کنار گذاشته شدند [۳؛ ۴]. بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان یکی از انواع روش‌های بودجه‌ریزی در سال‌های اخیر مورد توجه مجدد محققان و برنامه‌ریزان قرار گرفته است. در این روش کوشش می‌شود تا بین اطلاعات عملکردی، قیمت تمام شده و بودجه ارتباط برقرار شود. به نظر می‌رسد تغییر و تحولات محیطی که دولت‌ها و سازمان‌ها در آن مشغول به رقابت با یکدیگر هستند، بر شیوه‌ای که این سازمان‌ها برای بودجه‌ریزی انتخاب خواهند کرد و نحوه نگرش آن‌ها به بودجه تأثیرگذار خواهد بود. به همین ترتیب گذر از عصر سنتی به عصر صنعتی و سپس عصر دانش و اطلاعات نیازهای جدیدی را در سازمان‌ها ایجاد کرده است که فقط با استفاده از تئوری‌هایی که بتوانند پیچیدگی‌های محیط حاکم بر بودجه‌ریزی را تبیین و پیش‌بینی کنند، برطرف خواهد شد.

بودجه‌ریزی به عنوان یکی از نظام‌های مدیریتی در سازمان تنها شیوه‌ای برای تخصیص بهینه منابع در سازمان نیست، در این نظام عملکرد کارکنان مدیران، ذینفعان و محیط سازمانی و عوامل مختلف فرهنگی، سیاسی و محیطی نقش ایفا می‌کنند و یک مجموعه پیچیده را پیش روی تصمیم‌گیرنده قرار می‌دهند [۴]. برای توصیف و تحلیل این مجموعه پیچیده می‌توان از رویکردهای مختلفی بهره گرفت و هر رویکرد بر پایه پیش‌فرض‌های بنیادین خود جنبه‌هایی از این نظام پیچیده را توصیف و تحلیل خواهد کرد. بررسی مطالعات، مدل‌ها و چارچوب‌های ارائه

شده برای نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد PBBS، نشان می‌دهد که این مدل‌ها را می‌توان از منظر فلسفه حاکم بر رویکرد به سه دسته کلاسیک، مدرن و پسامدرن طبقه‌بندی کرد [۵]. اصولاً بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با رویکرد جدید یک نظام مدیریتی است که الگوها و اهداف آن در قالب نظریه‌های مدرن جا می‌گیرد. اما در سال‌های اخیر محققان و نویسندگان پسامدرن با دیدگاه انتقادی و ساختارشکنانه خود به تحلیل این نظام پرداخته‌اند که حاصل آن ساختارشکنی‌های سازنده‌ای از این نظام است که اگر چه به طور عمده به مدل و نظریات کاربردی جایگزینی منجر نشده‌اند، اما می‌توانند در استفاده آگاهانه از نظریات و مدل‌های مدرن بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد تصمیم‌گیرندگان را یاری کنند.

## ۲- بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

تعاریف متعددی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ارائه شده است و از زوایای گوناگونی به آن نگاه شده است. در یک تعریف محدود، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، شکلی از بودجه‌ریزی است که منابع مالی تخصیص یافته را به نتایج اندازه‌گیری شده به ستاندها و پیامدها مرتبط می‌کند [۶]. در تعریفی دیگر، بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، روشی برای ایجاد ارتباط میان اطلاعات عملکرد با بودجه، تعریف شده است [۷]. سازمان همکاری اقتصادی و توسعه<sup>۵</sup> (۲۰۰۷) به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به منزله شکلی از بودجه که منابع تخصیص داده شده را به نتایج قابل اندازه‌گیری مرتبط می‌سازد، اشاره می‌کند. مکنب و ملز<sup>۶</sup> بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را به منزله هر گونه تلاشی برای کمی کردن ستاندها یا پیامدها تعریف می‌کنند که در فرایند تصمیم‌گیری بودجه ادغام می‌شود [۸]. رابینسون و برامبی<sup>۷</sup> بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را با رویکردی تفصیلی‌تر شرح می‌دهند و بیان می‌کنند که بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد اشاره به رویه‌ها یا مکانیسم‌هایی دارد که با هدف تقویت ارتباط میان منابع مالی ارائه شده به سازمان‌های بخش عمومی و ستاندهای یا پیامدهای آن‌ها طراحی می‌شود و این امر از طریق استفاده از اطلاعات رسمی عملکرد در تصمیم‌گیری پیرامون تخصیص منابع، انجام می‌گیرد [۹]. آلن شیک در زمینه ارائه تعریفی از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد معتقد است که روش یاد شده به تعداد دولت‌ها و سازمان‌هایی که آن را به کار گرفته‌اند، معانی گوناگون دارد. هر سازمان یا دولتی نگرش خاص خود و تعریف‌ها و روش‌های مجزایی برای وارد کردن اطلاعات عملکردی به فرایند بودجه دارد [۲].



همان طور که در شکل ۱ نشان داده شده است، نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد از سه زیرسیستم اصلی "برنامه‌ریزی"، "مدیریت فرایند و هزینه‌یابی" و "ارزیابی عملکرد" تشکیل شده است. سایر نظام‌های فرعی که بر اجرای موفقیت‌آمیز PBB تأثیرگذارند، عبارتند از مدیریت تغییر، نظام انگیزش و پاسخگویی، مدیریت اطلاعات و کنترل و پایش که نقش پشتیبانی از زیرسیستم‌های اصلی نظام را دارند [۱۰].

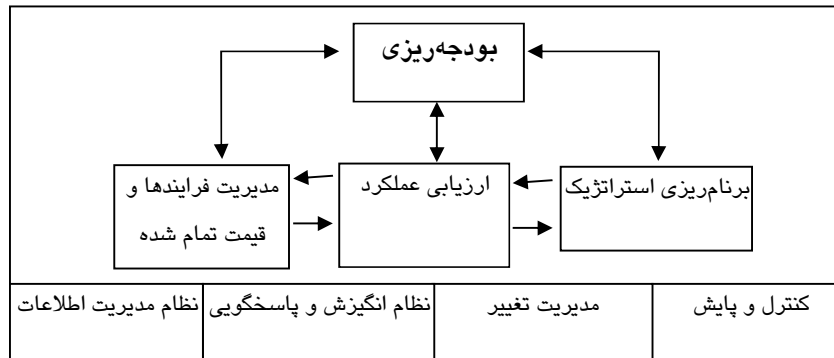
منظور از برنامه‌ریزی تدوین اهداف، استراتژی‌ها و برنامه‌های عملیاتی و تعیین نتایج حاصل از برنامه‌های عملیاتی است که همان محصولات یا خدمات سازمان را تشکیل می‌دهند. اجرای تشکیل‌دهنده ساختار برنامه‌ریزی در تحقیقات مختلف و سازمان‌های مختلف متفاوت در نظر گرفته شده است، اما آنچه که اهمیت دارد وجود رابطه منطقی بین سطوح مختلف برنامه است که در نهایت منجر به یک ساختار سلسله‌مراتبی از اهداف و برنامه‌های سازمان می‌شود، برای مثال سطوح این درختواره عبارتند از استراتژی‌ها، اهداف کلان<sup>۸</sup>، اهداف عملیاتی<sup>۹</sup>، برنامه‌های اجرایی<sup>۱۱</sup>، ستانده‌ها<sup>۱۱</sup> [۷؛ ۱۱].

جزء دیگر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، مدیریت فرایندها و هزینه‌یابی است. پس از تعیین ستانده‌های برنامه‌های اجرایی - که همان محصولات یا خدماتی هستند - که توسط سازمان ارائه می‌شود، لازم است فرایندها و فعالیت‌های اصلی که ایجادکننده این محصولات هستند، شناسایی و یا طراحی شوند؛ به نحوی که ارتباط بین خروجی‌ها، محصولات، فرایندها و فعالیت‌ها برقرار شود [۷]. عنصر دیگر تأثیرگذار بر بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، نظام هزینه‌یابی است، در تحقیقات اخیر بر اثربخشی استفاده از روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد [۱۲] تأکید شده است. در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، لازم است هزینه‌های سازمان و رابطه آن‌ها با فعالیت‌های تعیین شده در بخش برنامه‌ریزی شناسایی شوند. تعیین ارتباط بین هزینه‌ها و فعالیت‌ها به آن معناست که مشخص شود نخست هر کدام از فعالیت‌های سازمان چه هزینه‌های در پی دارد، یا به عبارت دیگر هر کدام از منابع سازمان صرف چه فعالیت‌هایی می‌شود و همچنین هر فعالیت چه مقداری از هزینه را به خود اختصاص خواهد داد. در منطق هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، از مفهوم محرک‌ها<sup>۱۲</sup> استفاده

می‌شود [۱۳]. پس از مشخص کردن منابع متناظر با هر فعالیت، یک سطح دیگر به سلسله مراتب اشاره شده قبلی اضافه خواهد شد که سطح منابع می‌باشد [۱۳].

در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، نیز مقدار هزینه‌های آتی یا همان منابع<sup>۳</sup> برآورد می‌شود و باید براساس مقادیر آتی محرک‌ها بین فعالیت‌ها توزیع شود. طبیعی است که پیش‌بینی مقدار هزینه‌های آتی و مقدار محرک‌های آتی براساس مقادیر دوره‌های عملکرد قبلی که خروجی ABC هستند، انجام شود. اما در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، عنصر دیگری نیز وجود دارد که باید توزیع منابع بین عناصر با توجه به آن انجام شود و آن "ارزیابی عملکرد" است. در تمام منابع و مراجع مختلف به اهمیت داده‌های عملکردی و تخصیص بودجه به خروجی‌ها بر مبنای عملکرد اشاره شده است [۱۴]. از این رو در این مرحله اطلاعات دیگری به درختواره اطلاعات قبلی اضافه خواهند شد که مرتبط با "شاخص‌های عملکرد" هستند. شاخص‌های عملکرد، مقادیر کمی هستند که وضعیت نتایج (خروجی‌ها) را اندازه‌گیری می‌کنند. این شاخص‌ها ممکن است ماهیت مالی یا غیر مالی داشته باشند و کمی یا کیفی باشند، اما براساس یک نظام استاندارد ارزیابی عملکرد مقادیر استاندارد می‌گیرند که قابل جمع و مقایسه باشند. ارزیابی عملکرد از جایی شروع می‌شود که نتایج مد نظر برنامه‌های سازمان به طرز شفاف‌تری در آن تدوین شده‌اند و آن، سطح خروجی‌ها (محصولات) می‌باشد.

با توجه به توضیحات بالا، ساختار و اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری در مورد تخصیص بودجه بر مبنای عملکرد، آماده شده و براساس منطق بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، منابع مشترک به بهینه‌ترین حالت ممکن به فعالیت‌ها و محصولات رقیب تخصیص داده شوند. در اینجا ممکن است از انواع روش‌های بهینه‌سازی برای تخصیص [۱۵] و از انواع روش‌های پیش‌بینی برای مقدار جدید محرک‌ها و هزینه‌ها [۱۶؛ ۱۷] استفاده شود. نتیجه استفاده از این مدل‌ها، مقادیر بهینه بودجه محصولات، برنامه‌ها، واحدهای سازمانی و استراتژی‌های کلان براساس عملکردشان خواهد بود.



شکل ۱ نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

### ۳- نگرش پسامدرن و انتقادی به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

اگر بخواهیم از منظر پارادایم پسا مدرن به نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بنگریم با شالوده‌شکنی زیربناهای مختلف این نظام به نتایج جالبی می‌رسیم. هریک از زیربناهای این نظام می‌توانند مبنایی برای ساختار شکنی و دیدگاه انتقادی باشند. در این مقاله همین رویکرد ساختار شکنانه را دنبال خواهیم کرد. ساختار شکنی می‌تواند شامل انتقاد از اجزای نظام، روابط اجزای نظام، کل نظام و یا ماهیت وجودی و فلسفه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد باشد. در این مقاله از هر چهار منظر، ساختار شکنی مد نظر قرار گرفته است؛ برای مثال در تئوری‌های مدرنیست‌ها، برنامه‌ریزی و بودجه به عنوان راه‌حلی برای اجتناب از عدم اطمینان محیط مطرح شده‌اند. در مدلسازی‌هایی که تاکنون از بودجه‌ریزی ارائه شده‌اند، انواع روش‌های پیش‌بینی آماری، هوش مصنوعی، فازی و استوار برای برخورد با عدم اطمینان و ابهام در بودجه‌ریزی استفاده شدند [۱۵؛ ۱۶؛ ۱۷؛ ۱۸؛ ۱۹؛ ۲۰؛ ۲۱]. از طرف دیگر نامطلوب بودن عدم اطمینان از پیش فرض‌های اصلی مدرنیست است. تئوری‌های مدرنیست فرض می‌کنند که عدم اطمینان ناخوشایند است و باید از آن اجتناب. از این رو با انواع روش‌های برشمرده سعی در کاهش عدم اطمینان دارند [۲۲]. مدرنیست‌ها با تحریک تصمیم‌گیرندگان به کاهش عدم اطمینان آن‌ها را وادار به انجام اقدامات مختلف سازمانی مثل کنترل انحرافات عملکرد در قیاس با اهداف بودجه‌ای می‌کنند. برای شالوده‌شکنی این تئوری نخست راه‌های مقابله با پیش‌فرض‌های اساسی آن مد نظر قرار می‌گیرد؛ برای مثال ممکن است این

طور استدلال شود که عدم اطمینان به جای ناخوشایند بودن شکلی از شور و هیجان و نوعی حالت سرزندگی است. تغییر آزردهنده نیست و نباید از آن اجتناب شود بلکه نوعی تجربه خوشایند معمول در زندگی پسا صنعتی است. در گام بعدی ساختار شکنی آثار و پیامدهای پیش فرض‌های جدید در مقابل استدلال‌های مدرنیست‌ها قرار می‌گیرد؛ برای مثال وقتی عدم اطمینان پدیده‌ای جذاب و عاملی حیات بخش است، دیگر اقدامات سازمانی براساس دوری از آن تا حدی معنای خود را از دست می‌دهند [۲۲]. برخی از پست مدرنیست‌ها در همین مرحله ساختار شکنی متوقف می‌شوند و به عبارت دیگر تئوری‌هایی بیش از این مقدار در مورد چگونگی استفاده از عدم اطمینان به عنوان عنصری مطلوب در محیط سازمانی و در فضای برنامه‌ریزی و بودجه ارائه نمی‌دهند. اما پست مدرنیست‌هایی هم هستند که فراتر از شالوده شکنی حرکت کرده و برخی شالوده‌های نظم اجتماعی جدید را براساس مفاهیم و راهکارهای غیر مدرن دوباره به تصویر می‌کشند. در مورد بودجه‌ریزی اتفاق دوم بسیار کم اتفاق افتاده است، اما ساختار شکنی و انتقاد از تئوری‌های مدرن درباره بودجه‌ریزی در منابع و نوشته‌های سال‌های اخیر به شکل پراکنده‌ای یافت می‌شود [۲۲]. از این رو استفاده عملی و اجرایی از این تئوری‌ها در سازمان‌ها به هیچ وجه مد نظر (حتی پست مدرنیست‌ها) نیست اما استفاده‌ای که از این نگرش‌های انتقادی می‌توان به عمل آورد، در شناخت دقیق‌تر مفهوم بودجه‌ریزی در سازمان و آثار و تبعات آن، تشکیک، اصلاح و بازنگری در تئوری‌های موجود و خلق تئوری‌های جدید برای فضای آینده بودجه‌ریزی (فضای پسامدرن در عصر دانش و اطلاعات) است؛ به عبارت دیگر به نظر می‌رسد که در بودجه‌ریزی گریزی از استفاده از ابزارهایی که نگرش مدرن به ما معرفی می‌کند، وجود ندارد؛ اما مدیران زمان استفاده از نظریه‌ها و ابزارهای مدرنیست باید به تبعات و آثار این تئوری‌ها واقف بوده و به تعبیری آگاهانه اقدام کنند.

بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را می‌توان از منظر هر کدام از اجزای خود مانند برنامه‌ریزی استراتژیک، ارزیابی و مدیریت عملکرد، ساختار بودجه‌ریزی، مدیریت فرایند، هزینه‌یابی، پیش‌بینی و مدیریت تغییر و نحوه ارتباط این اجزا با یکدیگر، مورد انتقاد قرار داد. همچنین انتقادهای بنیادی‌تری در موضوعات عدالت، قدرت و استیلاجویی، انعطاف‌پذیری سازمانی و... نیز در منابع پراکنده‌ای یافت می‌شود که می‌توانند ماهیت این نظام را مورد پرسش قرار دهند.

در ادامه ساختار شکنی این نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را با انتقاد از اجزای آن دنبال خواهیم کرد.



### ۳-۱- رویکرد پسامدرن به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با محوریت انتقاد از برنامه‌ریزی استراتژیک

ماهیت برنامه‌ریزی استراتژیک از دیدگاه‌های مختلف مورد انتقاد شدید قرار گرفته است. انتقادهایی که گاه ماهیت رادیکال و گاه جنبه‌های اصلاحی داشته است. خروجی برنامه‌ریزی استراتژیک که در شکل عمومی آن ساختاری سلسله مراتبی از اهداف تا اقدامات اجرایی را شامل می‌شود از جمله موارد بحث برانگیز بوده است. منتقدان بحث‌هایی در مورد اینکه آیا نخست استراتژی به وجود می‌آید یا اهداف و اینکه هر کدام از سطوح این سلسله مراتب به لحاظ فلسفی چه اولویتی بر دیگری دارند، مطرح کرده‌اند. در نگاه آن‌ها مسیر بالا به پایین یا آبخاری که در مدل عقلایی تدوین استراتژی طی می‌شود و منجر به تدوین سلسله مراتب ذکر شده می‌گردد، در عمل وجود ندارد و بیشتر وقت‌ها رفت و برگشتی و در برخی حالات اصولاً از پایین به بالاست [۲۴؛ ۲۵]. از این رو کارکرد این خروجی که از جمله ورودی‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است، مورد تردید این منتقدان قرار گرفته است [۲۶]. از نظر منتقدان این درختواره که مبنای ساختار بودجه در PBBS است [۲۷] - چرا که در شکل تعمیم یافته آن به اقدام‌ها و فعالیت‌ها رسیده و سپس به منابع ختم می‌شود- بیشتر برای سازمان جنبه نمادین دارد. وقتی به رأس این درختواره نگاه می‌کنیم، مجموعه‌ای از اهداف کلان یا اهداف رسمی متضاد و چندقابله‌ای را خواهیم یافت که در واقع در پاسخ به تقاضاهای محیطی متناقض و دغدغه‌زینفعان رقیب به وجود آمده‌اند. خرد کردن این اهداف کلان متعارض به اهداف و استراتژی‌های زیرمجموعه، برنامه‌ها، اقدام‌ها و فعالیت‌ها در واقع تعارض‌های بیرونی را درونی می‌سازد و منشأ تناقض‌های درونی بر سر تقسیم منابع و اختلافات بین واحدی درباره بودجه می‌شود. سازمان در عمل نمی‌تواند در یک مقطع از زمان این اهداف چندقابله و متضاد را پوشش دهد و در عمل یا ترتیبی عمل کرده، یعنی در هر مقطع از زمان به بخشی از این درختواره اهمیت داده و منابع مالی را برای پیشبرد اهداف بالادستی آن پیش می‌برد و یا رویکردی غیر از بهینه‌سازی را که از آن می‌توان به نام «رویکرد رضایت‌بخش» نام برد، پیش می‌گیرد که در آن اهداف متناقض تا حدودی ارضا شده و منابع به نحوی که بهترین حالت ممکن نیست به اهداف مختلف تخصیص داده می‌شود [۲۸]. رویکرد بهینه‌سازی اگر با روش‌های ریاضی دنبال شود، مورد انتقادهای شدید پسانوگراهاست چرا که معتقدند مدل‌سازی



ریاضی برنامه‌های سازمان به ماهیت اصیل آن‌ها لطمه زده و اعداد را جایگزین واقعیت‌های تصمیم‌گیری می‌سازد [۱]، از طرف دیگر کمتر سازمان‌هایی وجود دارند که برای این منظور از تکنیک‌هایی مانند تحقیق در عملیات استفاده کنند. اما یک منشأ دیگر انتقاد به این درختواره بروز این سؤال است که آیا با توجه به افزایش فشارهای بیرونی ذینفعان بر سازمان‌ها و بالا رفتن نرخ پویایی محیط که منجر به تغییر منبع فشار بر سازمان به صورت پویا می‌شود، می‌توان توجه ترتیبی یا رویکرد بهینه‌سازی یا رویکرد رضایت‌بخش را به طور عملی در پیش گرفت؟ اصولاً این درختواره چه قدر می‌تواند اعتبار داشته باشد؟

انتقاد دیگری که از این منظر به بودجه وارد می‌شود، آن است که مدت زمان و هزینه‌ای که صرف تدوین و برنامه ریزی بودجه متصل به برنامه‌ریزی استراتژیک می‌شود، مانند خود برنامه‌ریزی استراتژیک زیاد بوده [۲۶؛ ۲۷؛ ۲۸] و از طرفی این برنامه مالی معمولاً برای یک دوره یک ساله تدوین می‌شود. در طول این دوره بسیاری از پیش فرض‌های زیربنای برنامه‌ریزی تغییر کرده و یا از بین رفته و ممکن است مسائل جدیدی به وجود آیند که با شالوده سند برنامه‌ریزی استراتژیک و بعد از آن با بودجه در تضاد باشند. تعدیل، اصلاحات و تبصره‌هایی که به‌وسیله مدیران در بودجه اعمال می‌شود، می‌تواند دلیلی بر وجود این دگرگونی‌ها و نه لزوماً ضعف عملکردی در سازمان باشد، به نحوی که اگر در پایان دوره مالی شکل بودجه مصرف شده را با بودجه پیش‌بینی شده مقایسه کنیم، تفاوت‌های زیادی می‌بینیم. آیا این انحراف به وجود آمده «نامطلوب» است؟ یا نتیجه تلاش سازمان برای انطباق خود با تغییرات محیط بوده است، به نحوی که اگر در ابتدای تدوین بودجه از وضعیت واقعی متغیرها در آینده آگاه بود، سند بودجه را به نحوی دیگر طرح‌ریزی می‌کرد؟ در این صورت معیارهای مناسب برای عملکرد خوب از کجا باید فهرست شوند؟

### ۳-۲- رویکرد پسامدرن به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با محوریت انتقاد از

#### مدیریت عملکرد

برخی محققان در مطالعات انتقادی خود درباره نظام‌های مدیریت عملکرد بیان کرده‌اند که هیچ کدام از روش‌های مختلف ارزشیابی عملکرد نمی‌توانند به طور جامعی سازمان را توصیف و ارزشیابی کنند، برای مثال در حالی که TQM<sup>۱۴</sup> به‌وسیله تعداد زیادی از سازمان‌های علاقه‌مند



به ارتقای سنج‌های حیاتی و بهبود مستمر به کار گرفته شده است، این روش به نقش و تأثیر شاخص‌هایی مانند رضایت کارکنان در بهبود مستمر توجه نکرده است. انتقادهای مشابهی به BSC و سایر نظام‌های ارزشیابی عملکرد وارد شده است. اما آنچه در این انتقادهای بنیادی‌تر به نظر می‌رسد، نقش مهم تغییرات فرهنگی و مسائل سیاسی سازمان در نظام‌های ارزیابی عملکرد است. محققان انتقادی نشان می‌دهند که حتی وقتی شاخص‌های مورد استفاده این نظام‌ها، شاخص‌هایی کمی و مالی و منبعث از سیستم‌های حسابداری مدیریت هستند، باز هم نقش عوامل سیاسی و فرهنگی در جهت‌دار کردن این شاخص‌ها به نفع گروه‌های صاحب قدرت در سازمان غیر قابل اغماض است [۲۹]. آن‌ها برای توجیه ادعای خود مطالعات سازمانی مختلفی را انجام داده و نتیجه‌گیری می‌کنند که فرهنگ و خرده‌فرهنگ‌های متضاد سازمانی می‌توانند اثر تلاش‌های مرتبط با مدیریت عملکرد را به طور کامل تحت تأثیر قرار دهند [۳۰] و البته این موضوع یافته جدیدی در مطالعات سازمانی نیست، اما آنچه نگاه‌های انتقادی و پست‌مدرن را در این مورد متمایز می‌کند، آن است که در این نگرش‌ها فرهنگ به عنوان موجودیتی که کمتر قابل تغییر و قابل مدیریت است، شناخته می‌شود، از این رو با این شالوده‌شکنی موفقیت نظام‌های مدیریت عملکرد با چالش مواجه است.

یکی از چالش‌های نظام ارزیابی عملکرد ابهام در سنجش است. در واقع سنجش برخی فعالیت‌های سازمانی با استفاده از سنج‌های مرتبط با خروجی (سنج‌های ستانده‌ای)<sup>۱۵</sup> دشوار و با سنج‌های مرتبط با پیامد (سنج‌های پیامدی)<sup>۱۶</sup> دشوارتر است. در دنیای امروز و عصر دانش، ماهیت فعالیت‌های سازمانی روز به روز پیچیده تر می‌شود و تعریف شاخص‌های مناسب برای سنجش عملکرد را با ابهام رو به رو می‌سازد [۳۱؛ ۳۲]. فرایندها و فعالیت‌های سازمان‌های دانش بنیان که در ارتباط با خلاقیت و نوآوری و دانش هستند، مثال‌های خوبی هستند چرا که در مورد آن‌ها سنجش ستانده‌ها (به خصوص در دوره عملکردی کوتاه یا میان‌مدت) دشوار است. شناخت ایده، طرح یا راه‌حل‌های خلاقانه و نوآورانه زمان زیادی می‌برد و شاخص‌های عینی اندکی برای سنجش عملکرد می‌توان پیدا کرد [۲۳]. اگر چه در PBBS بیشتر به شاخص‌های کمی و مبتنی بر پیامد یا خروجی توجه شده است، اما برخی محققان از توجه به شاخص‌های کیفی و رفتاری در این نظام نیز غافل نشده‌اند [۳؛ ۸؛ ۱۷]. این در حالی است که سنجش این شاخص‌ها به مراتب با ابهام بیشتری رو به روست چرا که

تعریف رفتار مناسب متناسب با هر معیار، محصول، مسئله یا موقعیت جدید تغییر می‌کند، حتی فعالیت‌هایی که منجر به خلاقیت و نوآوری شده‌اند ممکن است وقتی با سنج‌های پیامدی عینی ارزشیابی می‌شوند در قیاس با استانداردها و نُرم‌ها بسیار ضعیف ارزشیابی شده و بودجه کمتری بگیرند و حتی در گذر دوره‌های مختلف حذف شوند.

اکثریت قریب به اتفاق محققان بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در مطالعات خود به دشواری تعریف شاخص‌های عملکردی مناسب و چگونگی تعریف شاخص‌های مرتبط با پیامدها اشاره کرده‌اند و از این موضوعات به عنوان مهم‌ترین چالش‌های PBBS نام برده‌اند [۱۷؛ ۳۳]. در جاهایی که تعریف ستاندها و به خصوص پیامدها (نتایج) دشوار است و نسبت به عملکرد و رفتار مناسب نوعی ابهام وجود دارد، عدم اطمینان در ارزشیابی صحیح می‌تواند مدیران را به استفاده نامناسب از سیستم‌های ارزیابی و کنترل عملکرد رهنمون کند [۳۴]. این عدم اطمینان از قادر بودن به کنترل عملکرد، مدیران را به گرایش به کنترل‌های قوی‌تر هدایت می‌کند، به نحوی که آن‌ها به اندازه‌گیری سنج‌های عینی‌تر و قابل دسترس روی می‌آورند و در نتیجه نسبت به موضوعات کیفی بی‌توجه می‌شوند که این منجر به کاهش عملکرد واقعی مطلوب می‌شود. این مسئله وقتی که نظام ارزیابی عملکرد به نظام بودجه‌ریزی متصل می‌شود، نمود بسیار بیشتری پیدا می‌کند [۳۵]. مدیران باید توجیهات کافی بر پایه دلایل عینی و بر مبنای شاخص‌های قابل مقایسه برای تخصیص بودجه به هر واحد سازمانی یا برنامه را در اختیار داشته باشند تا در مباحثه‌های بودجه‌ریزی ارائه کنند. کلیات این بحث به موضوع هزینه‌یابی نیز قابل تعمیم است چرا که در هزینه‌یابی (بر مبنای فعالیت)، چگونگی تعریف و انتخاب محرک‌ها تأثیر اصلی بر قیمت تمام شده نهایی را دارند و قیمت تمام شده نیز تأثیر مستقیمی بر بودجه و منافع گروه‌های مختلف سازمان می‌گذارد.

### ۳-۳- رویکرد پسامدرن به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با محوریت انتقاد از کنترل

#### سازمانی

مهم‌ترین مسئله‌ای که با اجرای فراگیر نظام‌های ارزیابی، مدیریت عملکرد و اتصال آن‌ها به بودجه اتفاق می‌افتد، افزایش سطح کنترل مدیران بر سازمان است. در بسیاری از منابع از بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به عنوان ابزار قوی برای کنترل عملکرد سازمان یاد شده است



[۳۶]. این درحالی است که خردمایه کنترل در سازمان در اصل مورد استفاده نظریه‌های مدرنیستی است. این نظریه‌ها بر ارائه سازوکارهایی (مانند PBBS) برای کنترل نتایج سازمان تأکید کرده‌اند. منطق کنترل عملکرد سازمان در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را می‌توان با نظریه‌های مدرنیستی کنترل مانند مدل سایبرنتیک کنترل (ارزیابی عملکرد و بازخور) و نظریه عاملیت تطبیق داد. نظریه سایبرنتیک کنترل در سه سطح فرد، واحد و سازمان ارائه شده است. در هر سه سطح اهداف عملیاتی (متصل به استراتژی‌ها) تعریف شده و منجر به تعریف سنجه‌هایی برای پایش عملکرد می‌شود. از طریق ارزیابی‌های دوره‌ای انحراف از شاخص‌ها شناسایی شده و در قالب بازخور برای اصلاح اقدام‌ها یا اهداف به کار می‌رود [۲۳]. این اهداف در سطح واحد و در سطح سازمان به بودجه متصل هستند و مقایسه شاخص‌های عملکردی مرتبط با بودجه با بودجه پیش‌بینی شده به عنوان مبنایی برای محاسبه انحراف بودجه به کار می‌رود. این انحراف همان مفهوم بازخور در مدل سایبرنتیک است البته در PBBS سطح کنترل تا سطح فعالیت‌ها تعریف می‌شود و انحراف فعالیت‌ها از بودجه خود نیز قابل احصا می‌شود، از این رو سطح اعمال کنترل بر سازمان بسیار زیاد است.

در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ادعا می‌شود که در نتیجه اجرای این نظام، سطح اختیارهای مدیران از طریق ارزیابی نتیجه محور اقدام‌های آن‌ها افزایش داده می‌شود، به نحوی که در «قراردادهای عملکردی» که با مدیران اجرایی منعقد می‌شود، بر سر خروجی‌های مورد نظر مدیران ارشد با مدیران میانی توافقاتی حاصل می‌شود. در واقع مبنای این سازوکار تئوری عاملیت از انواع نظریه‌های کنترل مدرنیستی است. در این تئوری تلاش می‌شود که مسئله منافع واگرای مدیران از طریق قراردادهای مکتوبی که منافع مالکان و ذینفعان سازمان (موکلان) و مدیران (عاملان یا وکیلان) را در راستای هم قرار می‌دهد، حل و فصل شود [۲۳]. در PBBS قراردادها شامل شاخص‌ها، اهداف شاخص‌ها و خروجی‌های مورد انتظار، بودجه و پاداش‌ها هستند. لذا از این راه عاملان یا همان مدیران اجرایی پاداش‌ها و بودجه را مطلوب یافته و این بودجه را به عملکرد فعالیت‌هایی مرتبط می‌سازند که منافع وکلا را تأمین می‌کنند. از این رو در انطباق با تئوری عاملیت، همه تلاش‌ها در این راستاست که مدیران میانی در راستای منافع موکلان خود (مدیران ارشد یا مالکان و ذینفعان خارجی) تصمیم بگیرند نه در راستای منافع خودشان. این تحلیل به طرز شفافیتی چگونگی استفاده از ابزار PBBS در جهت اعمال کنترل

مالکان بر سازمان را نشان می‌دهد.

در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مدیران ارشد بر اساس رهاوردهایی (نظیر سودآوری) به مدیران میانی بودجه و پاداش می‌دهند. در واقع چنین رهاوردهایی سنجه‌هایی جایگزین برای رفتارها هستند. در این نظام مدیران واحدها یا پروژه‌ها برای پیامدهایی که تا حدی خارج از کنترل آن‌هاست، تنبیه شده، پاداش گرفته و به آن‌ها بودجه داده می‌شود [۴؛ ۳۲؛ ۳۷]. به عبارت دیگر پیامد خوب می‌تواند علی‌رغم وجود تلاش ضعیف و پیامد بد علی‌رغم وجود تلاش خوب محقق شود که در این مورد آخر ممکن است تلاش‌های خوب هزینه‌هایی هم در بر داشته باشد و شرایط انحراف بیشتر از بودجه را فراهم آورد.

به هر حال انطباق تئوری عاملیت با PBBS نشان می‌دهد که این نظام از منظر ذینفعان و مالکان ابزاری برای کنترل بیشتر سازمان است و سازو کارهای آن به نحوی تعبیه شده که رابطه مدیران با ذینفعان کاملاً مدیریت شده و منافع ذینفعان حداکثر شود. از همین جهت است که تعریف ستاندها، خروجی‌ها و تخصیص بودجه بر مبنای پیامدها یا نتایج نقش محوری را در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ایفا می‌کند.

انتقادیون و پست‌مدرنیستها به صورت بنیادی به مبانی اخلاقی کنترل حمله می‌کنند. آن‌ها کنترل عملکرد را نوعی استیلاجویی یک گروه اجتماعی بر دیگران می‌دانند که در شکل‌های مختلف اعمال قدرت خود را نشان می‌دهد، برای مثال یک رابطه قدرت می‌تواند اشاره به روابط منفعت مدیران با منفعت سایر اعضای سازمان داشته باشد. این استیلاجویی ممکن است از طریق اعمال مجموعه‌ای از ایده‌ها که تحکم یک گروه را بر گروه دیگر مشروعیت می‌بخشند، اتفاق بیفتد؛ به عبارت دیگر هنجارها و نمادهای سازمانی به شکل اجتماعی طوری مهندسی می‌شوند که این استیلاجویی را تقویت کنند و حتی خود کارمندان، کارگران و مدیران اجرایی را در قبول این استیلاجویی شریک کنند. از این رو انتقادیون نسبت به برنامه‌های تغییر فرهنگ، مدیریت کیفیت، باز مهندسی فرایندهای کسب‌وکار، بودجه‌ریزی و سایر ابتکار عمل‌های مدیریت واکنش نشان داده و معتقدند که در آن‌ها از مجموعه‌ای از ابزارهای زبانی برای مشارکت و جلب حمایت زیر دستان در استیلاجویی بالادستان استفاده شده است [۲۳].

در این میان تناقض‌های اساسی در شعارهای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد آشکار می‌شود. ادعای اعطای اختیارات بیشتر به مدیران و استقلال عمل در کنار ایده اصلی کنترل

عملکرد خروجی محور دو ادعای متضاد است چون همان طور که استقلال عمل به منظور انعطاف‌پذیری و خلاقیت سازمانی لازم است، کنترل عملکرد سازمان نیز باعث پیش‌بینی پذیری و کاهش عدم اطمینان می‌شود که برای تولید خروجی‌های استاندارد و هماهنگی اقدام‌ها (فعالیت‌های) سازمانی لازم است. فرایند استانداردسازی و هماهنگی، هر فعالیت کاری را در راستای استراتژی‌ها، اهداف سازمانی نظم‌دهی می‌کند. در عین حال زمانی که مدیران استقلال عمل را از دست می‌دهند، سازمان از فقدان نوآوری رنج می‌برد. نظام PBBS راه‌حلی برای رفع این تناقض‌های پیشنهاد نکرده است.

### ۳-۴- رویکرد پسامدرن به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با محوریت انتقاد از ساختارهای کلاسیک سازمان

یکی از عوامل تأثیرگذار بر بودجه، ساختار سازمانی است. محققان اثر ساختار و ویژگی‌های آن را بر بودجه بررسی کرده و تطابق ساختار بودجه‌ریزی با ساختار سازمانی به عنوان یکی از عوامل موفقیت PBBS شناخته شده است [۱۴]. در بیشتر این مطالعات منظور از ساختار، شکل‌های کلاسیک ساختار سازمانی است و سایر شکل‌ها کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند. این در حالی است که سازمان‌های آینده دیگر تشابهی با این ساختارهای کلاسیک نخواهند داشت. شکل‌گیری انواع جدیدی از ساختار از جمله ساختارهای ترکیبی، شبکه‌ای و مجازی ساختار آینده بودجه‌ریزی را با ابهام‌ها و تناقضاتی رو به رو خواهد کرد [۱۵]. ارزیابی عملکرد واحدهای مختلف در این ساختارها که در شکل‌های نوین دچار «از هم گسیختگی»<sup>۱۷</sup> هستند، با شاخص‌های مناسب و مقایسه آن‌ها با یکدیگر تبدیل به چالش عمده بودجه‌ریزان خواهد شد. اصولاً این ساختارهای جدید ظرفیت آن را دارند که کاملاً ضد بودجه و بودجه‌ریزی به معنای امروزی آن عمل کنند. در این ساختارها هر «واحد» هزینه، درآمد و بودجه خود را داشته و کوچک‌سازی و از میان برداشتن خطوط سلسله مراتبی و وجود رابطه‌های مجازی و موقتی باعث می‌شود تا مفاهیم بودجه‌ریزی به شکل سنتی در آن‌ها کاربرد نداشته باشد. هر کدام از واحدها بهترین بودجه و عملکرد را برای خود برنامه‌ریزی خواهد کرد و کالا و خدمات بین شرکای شبکه در محیطی مانند بازار خرید و فروش خواهند شد. در این ساختارها شرکا از طریق روابط عرضه کننده - مشتری به هم مرتبط می‌شوند درست مانند

اینکه یک بازار آزاد به وجود آمده باشد [۳۸]. به نظر می‌رسد در چنین فضایی سازمان‌ها برای فرار از دام ابزارهای مدیریتی مانند بودجه دست به «قطعه قطعه شدن» و «گسست» زده‌اند.

### ۳-۵- رویکرد پسامدرن به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با محوریت انتقاد از

#### هزینه‌یابی

هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به عنوان پیش‌زمینه‌ای برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با پیدا کردن هزینه محصولات بر اساس هزینه فعالیت‌ها به مدیران کمک می‌کند تا بودجه آتی را بر اساس تغییرات در حجم فعالیت‌ها و قیمت تمام شده آن‌ها محاسبه کنند [۳۹]. با این حال ABC مرسوم مشکلاتی دارد از جمله آنکه ABC معیارهای عمومی لازم برای انتخاب محرک‌های هزینه مربوطه را ندارد. این مشکل با مسئله بهینه‌سازی محرک‌های هزینه و بهره‌وری از سیستم‌های هزینه‌یابی مرتبط است. تعیین ارتباط بین هزینه‌ها و فعالیت‌ها به معنای ساخت زیربنای اصلی درختواره بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است که رابطه میان اهداف و استراتژی‌ها و نتایج را با فعالیت‌ها و منابع سازمان به شکل سلسله مراتبی نشان می‌دهد و در واقع حکم ریشه این درخت را دارد. ایجاد این بخش از درختواره و تعیین سهم محرک‌ها برای هر شاخه یکی از زمان برترین و داده برترین بخش‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد است [۷] که در ادبیات هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با عنوان تخمین روابط هزینه (CER)<sup>۸</sup> یا تخمین روابط هزینه - فعالیت شناخته می‌شود [۴۰]. در اغلب روش‌های مرسوم برای هزینه‌یابی و بودجه‌ریزی، معمولاً فرض بر وجود یک رابطه هزینه خطی گذاشته می‌شود. منظور از رابطه هزینه خطی، این است که هزینه کل در مقابل محرک<sup>۹</sup> هزینه واحد به شکل یک خط مستقیم در محدوده مربوطه می‌باشد. در حالی که تحقیقات نشان داده است که یک تابع هزینه، در عمل همیشه خطی نیست بلکه گاهی اوقات رفتار غیر خطی نشان می‌دهد [۴۱]. از این منظر، ABC مرسوم، ممکن است هزینه محصولی را که رفتار غیر خطی از خود نشان می‌دهد، تحریف کند. بنابراین در روش‌های مرسوم فعلی هزینه فعالیت‌ها و به تبع محصولات که رفتار غیر خطی دارند، با دقت محاسبه نشده و دارای خطا می‌باشد و این خطا در هزینه‌یابی به بودجه نیز منتقل شده و منجر به محاسبات اشتباه در بودجه برنامه‌ها و طرح‌ها خواهد شد [۱۶]. در فضای پست‌مدرن، هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت را می‌توان از باب تقلیل واقعیت روابط غیرخطی و چند وجهی بین فعالیت‌ها، هزینه‌ها و تصویر آن در



قالب روابط محدود و خطی مورد انتقاد قرار داد. آیا به طور لزوم اگر فعالیت‌های ما دو برابر شود، هزینه‌های آن نیز دو برابر خواهد شد؟

### ۳-۶- معرفی یک مدل ساختار شکنانه از بودجه‌ریزی

در سال‌های اخیر در بحث‌های عمومی که بین مدیران درباره بودجه مطرح می‌شود معمولاً این عبارت‌ها به چشم می‌خورد: "بسیار پیچیده"، "زمان‌بر"، "انعطاف‌پذیری کم"، "با این بودجه ما نمی‌توانیم به سرعت با بازار هماهنگ شویم" و "بودجه به ما انگیزه کافی نمی‌دهد که خود را با اهداف سازمانی منطبق کنیم" و یا "بودجه به عنوان سد راه پیشرفت سازمان‌ها باید مد نظر قرار بگیرد"<sup>۳۱</sup>، "بودجه ابزاری برای اعمال فشار است"<sup>۳۱</sup>. از طرف دیگر کنترل‌کنندگان و ممیزان نیز شکایت‌ها و حرف‌های دیگری دارند که چکیده آن‌ها این سخن است: "تلاش‌های ما تلاش‌های فراوانی است که هیچ کس از آن‌ها دل خوشی ندارد"<sup>[۳۱]</sup>.

بر اساس تحقیقات، میزان زمانی که مدیران و کنترل‌کنندگان سازمان بر بودجه‌ریزی صرف می‌کنند، قابل ملاحظه است. بر اساس یک مطالعه، یک سازمان به ازای هر یک میلیارد دلار گردش مالی به طور متوسط ۲۵۰۰۰ نفر روز بر روی برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و اندازه‌گیری عملکرد صرف می‌کند [۳۲]. مطالعه دیگری به وسیله KPMG نشان می‌دهد که فرایند بودجه ۲۰ تا ۳۰ درصد از زمان مدیران را به خود اختصاص می‌دهد. مطالعه دیگری در آلمان این درصد را تا ۵۰ درصد تخمین زده است. این در حالی است که بودجه تدوین شده اعتبار خود را به سرعت از دست می‌دهد و در واقع با گذشت چند هفته تاریخ مصرف آن تمام می‌شود [۳۱؛ ۳۲]. بنابراین تکلیف بودجه به عنوان محوری‌ترین ابزار کنترل و نظارت مدیریت سازمانی در اقتصاد و جامعه متلاطم امروزی چه خواهد بود؟

همه این مباحث در حالی است که نیاز اقتصاد و جوامع امروزی ما درست چیزی بر عکس اتفاقی است که در بودجه‌ریزی تا به حال افتاده است. سازمان‌های امروزی به برنامه‌های عملیاتی و سنجه‌های کاربردی نیاز دارند، به نحوی که مدیران را قادر بسازد به سرعت به تغییرات بازار جواب داده و در مورد تخصیص بودجه مناسب تصمیم‌گیری کنند. مفهوم بودجه از دهه ۱۹۲۰ در سازمان‌ها به وجود آمده و طبیعی است که شکل امروزی



آن با شکل سنتی آن بسیار متفاوت باشد. چیزی که سازمان‌های امروزی را در عصر اطلاعات کاملاً از گذشته (جامعه صنعتی) متمایز می‌کند، فعالیت این سازمان‌ها در محیط بسیار پویا و متلاطم بازار است. موفق بودن و بقا بستگی به تولید محصول و خدمات در فواصل زمانی بسیار کوتاه دارد. روابط طولانی‌مدت و سودآور با مشتریان و شرکای کسب‌وکار، توسعه پایدار سرمایه‌های انسانی و رضایت سرمایه‌گذاران از جمله شاخص‌های موفقیت در این محیط جدید است. پویایی‌ها و تغییرات سریع محیطی باعث می‌شود تا سازمان‌ها نیاز داشته باشند فعالیت‌های خود را در بازه‌های زمانی کوتاه‌مدت همسو با تغییرات محیطی تغییر دهند. این‌گونه تغییر کردن فعالیت‌های سازمانی باعث تغییر سنجه‌های عملکرد، شاخص‌ها، محرک‌ها، قیمت‌های تمام شده، استانداردها و نرم‌ها شده و اصولاً با ابزارهای بودجه‌ریزی و اندازه‌گیری‌ها و مقایسات دوره‌ای عملکرد همخوانی ندارد [۲۲]. ابزارهای مدیریت عملکرد مانند BSC و مدیریت مبتنی بر ارزش تا حدی الگوهایی را برای مدیریت عملکرد منعطف معرفی کرده‌اند، اما چگونگی انتقال از وضع فعلی مدیریت عملکرد و بودجه به یک برنامه‌ریزی عملیاتی انعطاف‌پذیر و مدیریت سنجه‌ها کمتر مورد توجه محققان قرار گرفته است. چارچوب "ورای بودجه‌ریزی"<sup>۲۲</sup> سعی در پر کردن این شکاف داشته است. هرچند شاید این چارچوب اجرایی و کاربردی نباشد و فقط نشان دهد که مدیریت و کنترل عملکرد سازمان بدون بودجه هم امکان‌پذیر است. اگر چه گفتن این حرف ممکن است بسیار عجیب به نظر برسد، اما بررسی جرمی هوپ<sup>۲۳</sup> از یک سازمان نشان می‌دهد که این سازمان چگونه مدیریت و کنترل بدون بودجه را تجربه کرده است. ونکا هندلزبنکن<sup>۲۴</sup> یک بانک بزرگ اروپایی است که ادعا می‌شود بیش از سی سال بدون مفهوم بودجه مدیریت شده است. این در حالی است که این بانک سوئدی با شعب متعدد در اروپای شمالی و بریتانیا براساس گزارش‌های رسمی یکی از موفق‌ترین بانک‌های اروپایی بوده است. این گزارش‌ها نشان می‌دهند که این بانک در شاخص‌های متعدد مالی و غیر مالی از جمله رضایت مشتری رقبای خود را پشت سر گذاشته است. همان‌طور که توضیحات بالا نشان می‌دهد، نظام‌های مدیریتی در این بانک کاملاً متفاوت از نظام‌های مدیریتی سایر سازمان‌ها است. در این بانک "کنترل" تنها به‌وسیله ارزیابان و حسابرسان انجام نمی‌شود بلکه توسط شمار زیادی از مدیران اجرایی و کارمندان صورت

می‌گیرد. بیش از ۵۰ درصد از کارکنان شرکت هندلزبنکن<sup>۲۵</sup> به شکلی اختیار اعطای وام و تسهیلات دارند که این در قیاس با سایر بانکها بسیار عجیب به نظر می‌رسد. پاسخگویی کسب‌وکار به طرز گسترده‌ای در عرض شعب بانک توزیع شده است. هر کدام از این شعب به عنوان مراکز سود شناخته می‌شوند. اهداف عملیاتی برای این مراکز سود کاملاً "نسبی" و نه مطلق تعریف شده‌اند. منظور از نسبی "نسبت به وضعیت بازار" است. ارزیابی عملکرد در این بانک با توجه به استفاده از بهترین نمونه‌های<sup>۲۶</sup> مربوط به رقیبان انجام می‌شود؛ یعنی عملکرد نسبت به رقیبان سنجیده می‌شود، به نحوی که مقادیر نرم و اهداف مورد انتظار برای هر شاخص بر اساس مقایسه با وضعیت رقبا تعیین می‌شود. مدیران مراکز سود دسترسی آزاد (در قالب پارامترهای عملکردی توافق شده بر اساس شاخص‌هایی مثل هزینه به درآمد) به منابع دارند تا هر وقت نیاز داشتند از آن‌ها استفاده کنند. از طرف دیگر بخش‌های ستادی باید خدمات خود را در یک محیط رقابتی به واحدهای عملیاتی بفروشند و هیچ قیمت‌گذاری بر اساس ملاحظات سیاسی صورت نمی‌گیرد. بنابراین تمرکز در هندلزبنکن بر بازار و عبور از رقبا و ایجاد انعطاف‌پذیری لازم برای فعالیت در چنین فضایی است نه بر انطباق با اهداف بودجه‌ای که در گذشته بر آن‌ها توافق شده است. البته یک واحد کنترل مرکزی در هندلزبنکن وجود دارد، اما وظیفه آن فقط نظارت بر پورتفولیوی شعبه‌ها بر اساس تعداد محدودی از شاخص‌های عملکردی است. اگر یک شعبه از حدود تعریف شده برای یک KPI<sup>۲۷</sup> (شاخص کلیدی عملکرد) تجاوز کند، به شعبه اطلاع داده شده و به آن‌ها پیشنهاد می‌شود که سنجه‌های مربوط به خود را تحلیل کنند، اما همچنان شعبه مسئول تصمیم‌گیری درباره عملکرد خود است [۳۲؛ ۳۷].

دو عامل بسیار قابل توجه به عنوان پیش‌نیازهایی برای این سطح از آزادی عمل بالای مدیران اجرایی و کارمندان در این سازمان وجود دارد: فرهنگ مدیریتی حاکم بر سازمان و وجود سیستم‌های اطلاعاتی که هوشمندانه تعبیه شده‌اند و به عنوان پایه‌ای برای فرایندهای مدیریت عملکرد استفاده می‌شوند. این سیستم عملکرد شعبه‌ها را بر اساس تعدادی شاخص کلیدی عملکرد KPI محاسبه کرده و این اطلاعات را به روز در اختیار همه مدیران قرار می‌دهد. علاوه بر این رفتار مشتریان ثبت شده و با دقیق‌ترین جزئیات تحلیل می‌شود و امکان مقایسه بین شعبه‌ها را به وجود می‌آورد.

علاوه بر هندلزبنکن - که به تفصیل در مورد آن بحث شد - چندین شرکت موفق دیگر در

صنایع مختلف که کاملاً یا تقریباً بدون مفهومی به نام بودجه فعالیت می‌کنند، مورد بررسی کنسرسیوم CAMI<sup>۲۸</sup> قرار گرفته است.<sup>۲۹</sup> هوپ و همکارانش از طریق مصاحبه، تحلیل و متاستز در مورد عملکرد این شرکت‌ها تحقیق کردند. نتیجه این بررسی مدل یا متدولوژی یا الگوریتمی برای اجرا توسط سایر سازمانها نیست بلکه چند اصل است که نه تنها فرایندهای کنترل و مدیریت عملکرد در مفهوم جدید "ورای بودجه‌ریزی"<sup>۳۰</sup> را پشتیبانی می‌کنند بلکه به عنوان اصول رهبری جدید مورد نیاز سازمان نیز مطرح می‌شوند.

### ۳-۶-۱- اصول و مبانی مدل ورای بودجه‌ریزی

در مطالعه CAMI از سازمان‌های بدون بودجه، تعدادی اصول با نام اصول رهبری به شرح زیر استخراج شدند:

۱- ایجاد جوی برای مدیریت عملکرد که میزان موفقیت عملکرد سازمان را در مواجهه با فضای رقابتی موجود در بیرون از سازمان اندازه‌گیری کند نه در قیاس با بودجه و با تمرکز درون سازمانی

۲- انگیزش در برابر چالش‌ها و انتقال مفهوم پاسخگویی سازمانی به مجموعه ارزش‌های سازمانی

۳- واگذاری پاسخگویی به مدیران عملیاتی که می‌توانند خودشان تصمیم‌گیرنده باشند.

۴- قدرت‌بخشی به مدیران عملیاتی از طریق اعطای استقلال عمل به آن‌ها در دسترسی به منابع

۵- سازمان‌دهی بر اساس گروه‌های مشتری‌گرا که مسئول مشتریان سودآور و رضایت‌مند هستند.

۶- ایجاد یک حقیقت واحد در سازمان با استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی شفاف و قابل دسترس

همچنین شش اصل مرتبط با فرایندهای مدیریت عملکرد توصیه شدند که فرایندهایی را به شرح زیر پیشنهاد می‌دهند:

۱- فرایند تنظیم اهداف عملیاتی بر اساس توافق درباره بهترین الگوها<sup>۳۱</sup>

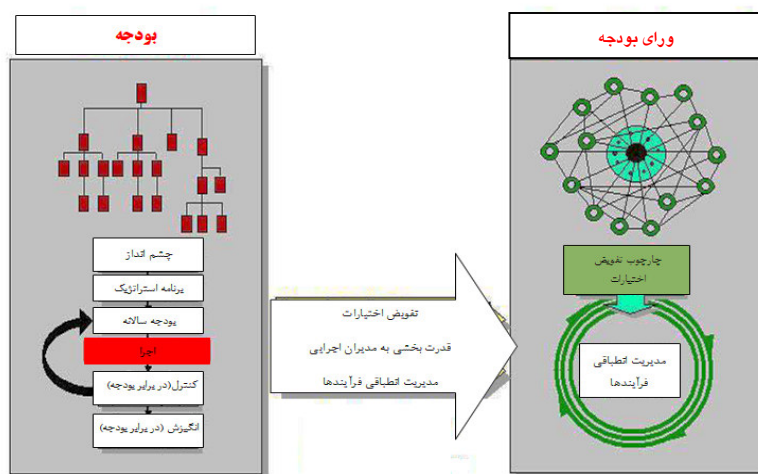
۲- فرایندهای انگیزش و پاداش بر اساس موفقیت در قیاس با رقبا طراحی می‌شود.

- ۳- طرح‌ریزی استراتژی و برنامه‌های اجرایی به مدیران عملیاتی واگذار شده و به طرز پیوسته‌ای در حال تدوین و اجرا است.
  - ۴- فرایند استفاده از منابع بر اساس دسترسی محلی مستقیم به منابع (بر اساس پارامترهای توافق شده) طرح‌ریزی می‌شود.
  - ۵- فرایند هماهنگ‌سازی استفاده از منابع را بر اساس وضعیت بازارهای داخلی و خارجی کنترل می‌کند
  - ۶- فرایند کنترل و ارزیابی، اطلاعات عملکردی سریع و شفاف را با استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی مناسب برای همه سطوح چندگانه کنترل فراهم می‌کند [۳۲].
- بنابراین دو عنصر بنیادی مدل ورای بودجه‌ریزی اصول جدید رهبری بر پایه اصل قدرت‌بخشی به مدیران و کارکنان و فرایندهای جدید مدیریتی سازوارپذیر (انطباق‌پذیر)<sup>۳۲</sup> است [۴۲]. اصول مدیریتی جدید ظرفیت مدیران و کارکنان را در جهت آزاد می‌سازد که سازمان قادر شود به طرز مناسبی به فرصت‌های محیط و خطرپذیری‌های بازار با سرعت واکنش نشان دهد. از طرف دیگر فرایندهای مدیریتی سازوارپذیر نیز بر اساس اهداف ثابت شده و بودجه مصوب انجام نمی‌شوند بلکه هدف از اجرای آن‌ها این است که سازمان را برای درجه بالایی از انعطاف‌پذیری آماده کنند.

### ۳-۶-۲- ساختار مدل ورای بودجه‌ریزی

همان‌طور که در بخش‌های قبلی مطرح شد، ایده اصلی شکل‌گیری مدل ورای بودجه‌ریزی برای پاسخگویی به سؤالاتی از این قبیل بوده است: تلاش برای بودجه‌ریزی چه معنایی می‌تواند داشته باشد، وقتی فقط پس از گذشت چند هفته بی‌اعتبار و غیر قابل استفاده خواهد شد؟ هوپ پس از بررسی مهم‌ترین معضلات سازمان‌ها در برخورد با مسئله بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد شامل وقت‌گیر بودن، غیر قابل انعطاف بودن، پیچیده بودن و عدم وجود انگیزه کافی افراد برای انطباق با آن مدل ورای بودجه را ارائه کرد. در مدل وی با اشاره به گذر از عصر صنعت و ورود به عصر اطلاعات مفاهیم پایه‌ای بودجه‌ریزی نقد شده و یک مدل ساختار شکنانه جدید ارائه شده است. وی برای اعتبارسنجی مدل خود مطالعات موردی از سازمان‌های موفق انجام داده است که نه با ساختارهای معمول بودجه‌ریزی بلکه فقط با رعایت اصولی چند

توانسته‌اند مدیریت عملکرد و بودجه‌ریزی را انجام دهند. همان طور که بررسی شد، مهم‌ترین عناصر این مدل تفویض اختیار، وجود شبکه‌ای از اطلاعات و مدیریت انطباقی فرایندها است. هوپ با معرفی ۱۲ اصل پایه‌ای که شش تا از آن‌ها درباره رهبری و شش تای دیگر درباره فرایندهای مدیریت عملکرد هستند، پیشنهاد می‌کند که سازمان‌ها باید از طی کردن یک مسیر پیچیده و طولانی برای بودجه‌ریزی اجتناب کنند (شکل ۲).



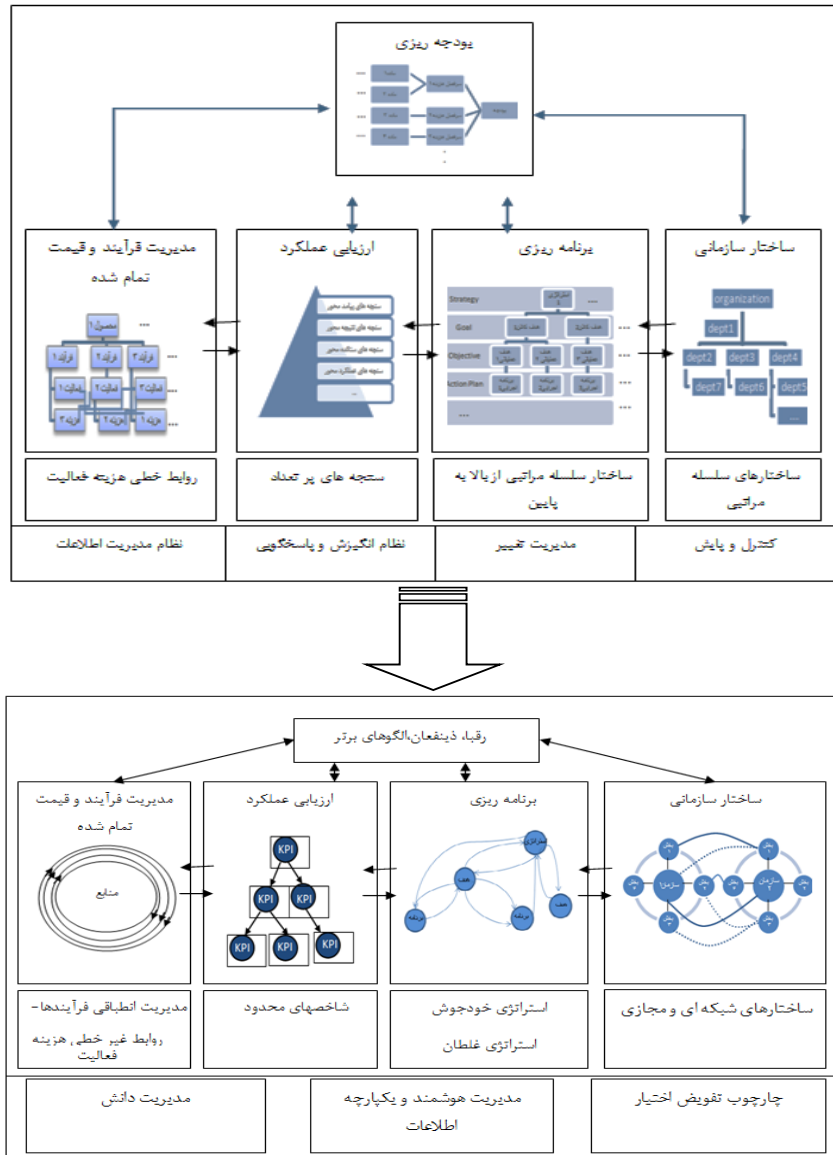
شکل ۲ مدل ورای بودجه‌ریزی [۳۲]

شکل ۲ مدل ورای بودجه را نمایش می‌دهد. همان طور که در شکل دیده می‌شود، عناصری از بودجه‌ریزی که در این مدل مورد انتقاد قرار گرفته‌اند، ساختار سازمان، ساختار سلسله مراتبی برنامه‌ریزی و کنترل هستند که در این فصل به عنوان محورهایی برای ساختار شکنی بودجه معرفی شدند. قابلیت‌های فناوری اطلاعات، تغییر در اصول مدیریت و کنترل عملکرد با استفاده از فرایندهای سازوارپذیر (انطباق‌پذیر) از جمله عواملی هستند که برای رهایی از دام‌های بودجه‌ریزی برمبنای عملکرد پیشنهاد شده‌اند. مدل ورای بودجه‌ریزی به اذعان ارائه‌دهنده آن یک مدل رادیکال است که ممکن است بتواند در مفهوم‌سازی ویژگی‌های بودجه مورد نیاز سازمان‌های جدید مفید باشد، اما در عمل راهل اجرایی به دست آن‌ها نمی‌دهد [۴].



#### ۴- نتیجه‌گیری

در این مقاله ماهیت و فلسفه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، اجزای تشکیل‌دهنده این نظام و روابط آن‌ها مورد انتقاد و ساختارشکنی قرار گرفت. همچنین یک مدل ساختارشکنانه از بودجه‌ریزی به تفصیل بررسی شد. به طور خلاصه می‌توان گفت که توجه به تغییراتی که در فضای پست‌مدرن سازمانی ایجاد شده است، نیاز به بازنگری در بنیان‌های نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را به وجود آورده‌اند. به عنوان یک جمع‌بندی از ساختارشکنی‌های صورت گرفته در این مقاله در ارتباط با این نظام و با تعمیم مفاهیم مدل ورای بودجه‌ریزی به بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، شکل ۳، شمایی از مدل ورای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد را نشان می‌دهد. برخی از تغییراتی که مدل‌های موجود بودجه‌ریزی (مانند شکل ۱) را به چالش کشیده و منجر به ایجاد مدل جدید شده‌اند، عبارتند از [۲؛ ۲۲؛ ۴۳؛ ۴۴؛ ۴۵]. تغییر در ساختار سازمانی از مدل‌های سلسله‌مراتبی به مدل‌های شبکه‌ای و سپس مجازی، تغییر در مفهوم از بالا به پایین و سلسله‌مراتبی برنامه‌ریزی استراتژیک به برنامه‌ریزی غلطان و به وجود آمدن استراتژی خودجوش<sup>۳۳</sup>، به وجود آمدن مفهوم مدیریت انطباقی فرایندها به معنای ایجاد فرایندهای مورد نیاز همگام با تغییرات محیط و استراتژی‌های سازمان، تغییر در مفهوم ارزیابی عملکرد گذشته‌نگر و درون‌نگر به ارزیابی عملکرد آینده‌نگر و برون‌نگر، حذف نظام‌های پیچیده ارزیابی عملکرد، به کارگیری شاخص‌های کلیدی عملکرد در مقیاس محدود و مقایسه نتایج ارزیابی عملکرد با رقبا و الگوهای برتر، در نظر گرفتن روابط غیر خطی در هزینه‌یابی، از میان برداشتن تمرکز تصمیم‌گیری برای تخصیص بودجه و اعطای اختیارهای وسیع به مدیران میانی در قالب چارچوب تفویض اختیارها، حذف مفهوم کنترل و پایش و دسترسی آزاد مدیران به منابع در قالب پارامترهای توافق شده، حذف مفهوم مدیریت تغییر، توجه به مدیریت جریان دانش - علاوه بر جریان اطلاعات - در میان فرایند بودجه‌ریزی و مدیریت آن، توجه به هوشمندی و یادگیری از عملکرد گذشته در نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و ایجاد مفهوم مدیریت هوشمند اطلاعات.



شکل ۳ مدل و رای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد



مجموع تغییرات بالا باعث به وجود آمدن ماهیت جدیدی از مفهوم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد خواهند شد. در شکل ۳ سعی شده است تا نتیجه اعمال این تغییرات بر مدل‌های مدرن بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در قالب مفهومی جدید به تصویر کشیده شود. اگرچه همان طور که در ابتدای مقاله نیز اشاره شد، هدف از این تحقیق، نه ارائه مدل بلکه ساختار شکنی از مدل‌های موجود بوده است.

## ۵- پی‌نوشت‌ها

1. Post Modernism
2. Classic
3. Modernism
4. Symbolic
5. Organization for Economic Co-operation and Development(OECD)
6. McNab, M. and F. Melese
7. Robinson, M. and Brumby
8. Final Goal-Outcome
9. Objective
10. Action Plan
11. Output
12. Deriver
13. Resource
14. Total Quality Management
15. Output Measure
16. Outcome Measure
17. Fragmentation
18. Cost Estimation Relationship
19. Deriver
20. Jack Welsh, General Electric
21. Bob Lutz, Chrysler
22. Beyond Budgeting
23. Jeremy Hope
24. Svenka Handelsbanken
25. Handelsbanken
26. Benchmark
27. Key Performance Indicator
28. Consortium for Advanced Manufacturing International



۲۹. این شرکتها عبارتند از : AES, Ahlsell, Boots, Borealis, Bulmers, CIBA Vision, Bull, Fokus Bank, Leyland Trucks, Rhodia, Sight Savers International, SKF, Sprint, Volvo Cars
30. Beyond Budgeting  
31. Benchmark  
32. Adaptive  
33. Emergent Strategy

#### ۶- منابع

- [1] White Robert F., Jacques R. ; "Operationalizing the postmodernity construct for efficient organizational change management"; *Journal of Organizational Change Management*, Vol. 8, No. 2, 1995.
- [2] Schick A.; " Does budgeting have a future? "; *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, No. 2, 2002.
- [3] Andrews M.; "Authority, acceptance, ability and performance- based budgeting reforms"; *The International Journal of Public Sector Management* ,Vol. 17, No. 4, pp. 332-344, 2004.
- [4] Bogsnes B.; *Implementing beyond budgeting: Unlocking the performance potential*; John Wiley & Sons, 2009.
- [5] Azar A., Khadivar A.; "An analysis of the future of the performance based budgeting"; *The Journal of Planning and Budgeting* (In Review Process), 2011.
- [6] Curristine T.; "Performance information in the budget process: Results of the OECD 2005 questionnaire", *OECD Journal on Budgeting* , Vol. 5 , No. 2, pp. 87-132, 2005.
- [7] Curristine, T.; *Performance Budgeting in OECD Countries*, Paris: OECD, 2007.
- [8] McNab M., Melese F.; "Implementing the GPRA: Examining the prospects for performance budgeting in the federal government"; *Public Budgeting & Finance*, Vol. 23, No. 2, pp. 73-95, 2003.
- [9] Robinson M., Brumby J.; *Does Performance Budgeting Work?: An Analytical Review of the Empirical Literature*; IMF Report, 2005.
- [10] Azar A.; *Performance based budgeting and performance auditing*, proceeding of

- the performance auditing; Accountability and Productivity Conference, Tehran, 2009.
- [11] Zafar N.; "Performance budgeting in the United Kingdom"; *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 8 , No. 1, pp. 75-90, 2008.
- [12] Kaplan R., Cooper R.; *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Boston: MA: Harvard Business School Press, 1998.
- [13] Babad Y., Balachandran B.; "Cost driver optimization in activity-based costing"; *The Accounting Review*, Vol. 68, pp. 563-575, 1993.
- [14] Shah A., Chunli S.; *A primer on performance budgeting in Anwar Shah; Budgeting and Budgetary Institutions*, The World Bank, 2007.
- [15] Azar A.; Khadivar A.; "A linear programming model for performance based budgeting with robust approach"; *Journal of Public Management* ,Vol. 3, No. 8, pp. 93-120, 2011.
- [16] Azar A., Khadivar A.; "A neural network model for activity-cost relationship estimation in performance-based budgeting; *The Journal of Planning and Budgeting*, Vol. 17, No. 2, pp. 7-38, 2011.
- [17] Azar A., Khadivar A.; "An architecture for performance based budgeting with intelligent decision support system approach", *Management Researches in Iran*, Vol. 15, No. 3, pp. 1-22, 2011.
- [18] Azar A.; "A comparative analysis of budgeting in crisp and fuzzy situation (Case study)"; *Modares Journal of Humanities*, No. 10, pp. 36-60, 1999.
- [19] Azar A., Najafi S.; *Mathematical robust modeling : A new approach in public budgeting in Iran*, Management Researches in Iran, Vol. 15, No. 2, pp.1-20, 2011.
- [20] Collan M., Shuhua L.; "Fuzzy logic and intelligent agents; towards the next step of capital budgeting"; *Industrial Management and Data Systems*, 2003
- [21] Yu-Cheng T.; *An approach to budget allocation for an aerospace company—, Neurocomputing*, Vol. 13, No. 2, pp.23-45, 2009.
- [22] Bland L., Robert A.; *Afterword budgeting in a postmodern world*, In: *Budgeting*

- Guide for local Governments ; International City/County Management Association in Washington D.C., 2007.
- [23] Danayi Fard H.; *Organizational Theory : Modern, Symbolic and Post-modern Perspective*, Afkar Publication, First Eddition, 2006.
- [24] Voorhees R. A.; *Applying mixed methods techniques in strategic planning; New directions for institutional research*, No. 137, Wiley Periodicals, Inc. Published online in Wiley Inter. Science, 2008.
- [25] Kendall S. L., Mary H. N., Shannon M. S.; "Collaborative strategic planning: A Wiki application"; *Journal of Web Librarianship*, Vol. 2, No. 1, 2008.
- [26] Stacey R. D.; *Strategic Management and Organizational Dynamics*; (2nd edition), London: Pitman, 1996.
- [27] Jordan Leland G.; "Strategic budgeting"; *The Journal of Government Financial Management*, Vol. 25, No. 1, pp.44-52, 2003.
- [28] Gioia D. A., Chittipddi K.; "Sense making and sense giving in strategic change initiation" ; *Strategic Management Journal*, Vol. 12, pp. 433-48, 1991.
- [29] Hoque Z.; *Total quality management and the balanced scorecard approach: A critical analysis of their potential relationships and directions; Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, pp.553-566, 2003.
- [30] Wickramasinghe D., Hopper T.; "A cultural political economy of management accounting controls: A case study of a textile mill in a traditional Sinhalese Village"; *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, pp. 473-503, 2005.
- [31] H. Daum J., *Beyond B.: A model for performance management and controlling in the 21st century?*; *Controlling & Finance*, July 2002.
- [32] Hope J.; Fraser R.; *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*; Harvard Business School Press, 2003.
- [33] Heinrich C. J.; "Outcomes-based performance management in the public sector: Implications for government accountability and effectiveness"; *Public Administration Review*, Vol. 62, No. 6, pp. 712-725, 2002.



- [34] Moynihan M. P.; "Goal-based learning and the future of performance management"; *Public Administration Review*, Vol. 65, No. 2, pp. 203-216, 2005.
- [35] Redburn F., Stevens S., Robert J., Terry F. B.; Performance management and budgeting: How governments can learn from experience; M.E. Sharpe, Inc, 2008.
- [36] Wang X.; "Conditions to implement outcome-oriented performance budgeting: Some empirical Evidence"; *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 11, No. 4, pp. 533- 552, 1999.
- [37] Hope J.; Reinventing the CFO: How financial managers can transform their roles and add greater value; Harvard Business School Press, 2006.
- [38] Grinyer P. H., Yasai-Ardekani M.; "Dimensions of organizational Structure :A critical replication"; *Academy of Management Journal*, Vol. 23, pp. 405-21, 1980.
- [39] Zaltsman A.; "The effects of performance information on public resource allocations"; *Public Management Journal*, Vol. 12, No. 4, pp. 450- 483, 2009.
- [40] Kim K. J., Han I.; "Application of a hybrid genetic algorithm and neural network approach in activity-based costing"; *Expert Systems with Applications*, Vol. 24, pp. 73-77, 2003.
- [41] Horngren C. T., Foster G., Datar S.; Cost accounting: Amanagerial emphasis; New Jersey: Prentice-Hall, 1997.
- [42] Hope J., Bunce P., Röösl F.; The leader's dilemma: How to build an empowered and adaptive organization without losing control; Harvard Business School Press, 2011.
- [43] Crippen D.; "Countering uncertainty in budget forecasts"; *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 3, No. 2, 2003.
- [44] Bourguignon A., Chiapello E.; "The role of criticism in the dynamics of performance evaluation systems"; *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16 ,665–700, 2005.
- [45] Schick A.; "Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools?", *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 2, No. 7, 2007.