

## بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

محمد رضا افشاری

کارشناسی حسابداری، دانشگاه آزاد واحد زنجان

---

### چکیده

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، تخصیص بودجه بر اساس نتایج برنامه‌ای است که به اهداف سازمان کمک می‌کند. برای دولت‌ها، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد از شواهدی برای به حداکثر رساندن تخصیص بودجه به برنامه‌هایی استفاده می‌کند که جواب می‌دهند و از برنامه‌هایی که کار نمی‌کنند دور می‌شوند. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای تنبیه یا پاداش بخش‌ها یا سازمان‌ها نیست، بلکه در عوض تمرکز بر پیشرفت به سمت اهداف قابل‌اندازه‌گیری در طول فرآیند بودجه است. این رویکرد به شهرها این امکان را می‌دهد تا به جای اینکه از وضعیت موجود خودداری کنند، تغییرات بودجه‌ای را ایجاد و توجیه کنند که نیازهای جامعه را برآورده می‌کند و اولویت‌های شهر را پیش می‌برد.

**واژه‌های کلیدی:** بودجه‌بندی، عملکرد بودجه، توازن

---

**مقدمه:**

پس از شنیدن فراخوان برای روشی جدید برای بودجه، مرکز تعالی دولت دانشگاه جانز هاپکینز این راهنما را ایجاد کرده است که بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد را به تفصیل شرح می‌دهد و توضیح می‌دهد که چگونه می‌توان آن را با برنامه‌های مدیریت عملکرد و تحلیل جدید یا موجود مرتبط کرد. با یادگیری از تجربیات سایر شهرها و پیروی از مراحل که در این راهنما توضیح داده شده است، شهرها درک بیشتری از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد خواهند داشت و به خوبی در راه بازنگری در نحوه عملکرد بودجه برای آنها خواهند بود.

آنچه GovEx از آن به عنوان بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یاد می‌کند با نام‌های مختلفی شناخته می‌شود: بودجه‌ریزی مبتنی بر نتیجه، بودجه‌بندی مبتنی بر نتایج، یا بودجه‌بندی مبتنی بر اولویت. همه این اصطلاحات نشان دهنده تمرکز بر افزایش استفاده از داده‌ها و شواهد برای بهبود تخصیص منابع و دستیابی به اهداف برنامه‌ای و اجتماعی است. این راهنما از بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد برای وضوح و ثبات استفاده می‌کند.

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به شهرها این امکان را می‌دهد که فرآیند بودجه را در پرتو ادعاهای رقابتی برای منابع با استفاده از معیارهای عینی تقویت کنند:

**تعیین تخصیص منابع**

اطمینان از مسئولیت‌پذیری در بین افراد مسئول مدیریت؛ تمرکز بودجه را به جای اهداف خاص بخش یا سازمان به اولویت‌های شهر تغییر دهید. شفاف‌تر کردن فرآیند بودجه؛ و مشارکت دادن جامعه در فرآیند بودجه‌ریزی به خصوص در مواقع محدودیت‌های مالی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به شهرها کمک می‌کند تا بر برنامه‌های تأمین مالی تمرکز کنند که باعث پیشرفت در اهداف و اولویت‌های تعیین شده می‌شود.

شهرهایی که سیستم‌های مدیریت عملکرد مستقر دارند، موقعیت خوبی برای اتخاذ بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد دارند. شهرها می‌توانند بودجه‌بندی عملکرد را در برنامه‌های مدیریت عملکرد موجود بگنجانند و درخواست‌های بودجه‌ای را به اهداف عملکرد اعلام‌شده عمومی خود پیوند دهند تا منابع را با نتایج همسو کنند. دستورالعمل‌های زیر به منظور جایگزینی فرآیند بودجه یک شهر نیستند، بلکه به عنوان مؤلفه‌هایی پیشنهاد می‌شوند که می‌توانند در فرآیند بودجه ادغام شوند تا بودجه‌ریزی را با اولویت‌ها و اهداف شهر هماهنگ‌تر کنند.

**اصول اجرا**

اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد فرآیندی است که نیازمند اولویت‌ها و اهداف شهر به وضوح تعریف شده، درک اندازه‌گیری عملکرد و کارکنان اختصاص یافته و منابع شهری است. مهمتر از همه، اجرا به زمان نیاز دارد و شهرها باید انتظار داشته باشند حداقل یک چرخه بودجه را صرف آماده‌سازی برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد کنند. تعهد رهبری اجرایی حیاتی است. مانند بسیاری از پروژه‌های شهری، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بدون آن موفق نخواهد بود. داشتن یک رهبر اجرایی درگیر در این فرآیند به بقیه سازمان پیام می‌دهد که بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد راهی است که شهر به بودجه‌بندی نزدیک می‌شود، اغلب نگرانی‌های خرید و تغییر فرهنگ را کاهش می‌دهد و مقامات منتخب، رهبری ارشد و کارکنان شهر را در اطراف متحد می‌کند.

## اهداف بودجه

اصول فهرست شده در زیر برای کمک به شهرها طراحی شده‌اند که در هنگام راه‌اندازی طرح‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، درباره مسائل کلیدی فکر کنند. هر اصل شامل نمونه‌ای از شهری است که در حال حاضر بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را انجام می‌دهد. این مثال‌ها راه‌های ساده‌ای برای مفهوم‌سازی اصول هستند، اما کاربرد عملی ممکن است در شهرها به دلیل عوامل متعددی، از جمله شکل دولت، ساختار سازمانی، و ظرفیت و مشارکت کارکنان، متفاوت باشد.

از آنجایی که شهرها در حال حاضر دارای فرآیندهای بودجه‌ای هستند که برای چندین دهه برقرار بوده است، اطمینان از اینکه گذار به بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تا حد امکان یکپارچه از نظر لجستیکی است، برای پذیرش و اجرای موفقیت آمیز مهم است. همسویی فرآیند جدید با برنامه‌ها و رویه‌های موجود می‌تواند سازگاری کارکنان را با بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد آسان‌تر کند. این همچنین کمک می‌کند تا اطمینان حاصل شود که کارکنان به‌جای تغییرات لجستیکی، بر پیشرفت به سمت اهداف - هسته اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد - تمرکز می‌کنند.

در سال ۲۰۱۱، بالتیمور، MD، در پیام‌رسانی به سمت بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به کارکنان و مقامات شهر و همسو کردن این فرآیند با برنامه بودجه قبلی خود بسیار واضح بود. این امر مستلزم چارچوب بندی مجدد گفتگوی بودجه از نظر گرفتن هزینه‌های سال گذشته برای اهداف آژانس و بحث در مورد آنچه ارزش حفظ در بودجه را دارد، داشت. در بالتیمور، بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد به برنامه CitiStat، برنامه استراتژیک، و توافق‌نامه‌های عملکرد آژانس مرتبط است و با هدف شهر برای تبدیل شدن به یک شهر مبتنی بر عملکرد همسو می‌شود، بنابراین به نظر می‌رسد که یک افزوده طبیعی به کارکنان شهر باشد.

مدیریت مالی گسترده و تصمیم‌گیری به منظور سرمایه‌گذاری ثابت برای بقا و موفقیت بلندمدت شرکت‌ها مهم می‌باشد. بحران مالی جهانی این واقعیت را تایید می‌کند. این مقاله سهمی در درک نقش حسابداری در تصمیمات کسب و کار با مشخص کردن نیاز برای پیچیدگی‌های تجزیه و تحلیل شرکت‌ها در انتخاب‌های سرمایه‌گذاری داشته، و پیشنهادات زیادی را برای متخصصان مطرح می‌کند، به صورتی که تصمیم‌گیری نادرست و مشکلات در سرمایه‌گذاری می‌تواند به حداقل برسد. این تحقیق به بررسی فعالیت‌های بودجه‌بندی سرمایه‌های شرکت‌های بزرگ در کانادا پرداخته، که به نظر می‌رسد توجه نسبتاً کمتری را در تحقیقات به‌جای کشورهای دیگر در زمان معاصر با در نظر گرفتن استفاده از به سمت خود می‌کشاند.

DCF به عنوان یک روش ارزیابی حاکم در کشور کانادا، بریتانیا و ایالات متحده آمریکا می‌باشد. افزایش منافع در این زمینه به دلیل نگرانی در ارتباط با جنبه‌های فنی DCF و بررسی تکنیک‌های کیفی وجود دارد. به هر حال این موارد همیشه بطور صحیح بکار گرفته نشده و خطراتی در مورد استفاده تصادفی از آن وجود دارد. روش DCF به عنوان یک ابزار تصمیم‌گیری در دسترس برتر بوده و مدیران می‌بایست استفاده مناسب از آن را فرا بگیرند. سوء استفاده از آن با در نظر گرفتن پیچیدگی بحث‌های علمی موجود در این مورد که چه چیزی تکنیک دقیق را ایجاد می‌کند، شاید تعجب‌آور نباشد. همان‌طور که این مقاله و پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد، تکنیک‌های امروزی مورد پذیرش بوده و در تحقیقات محققان مد نظر می‌باشد اما عموماً در فعلیت‌های مدیریت مورد قبول نمی‌باشند.

دولت دارای وظیفه‌ای برای افزایش دادن یا نگهداری کردن خوب از شهروندان خودش به وسیله فراهم ساختن خدمات عمومی در تطابق با اهداف خط و مشی عمومی است (چرا گزارش مالی و حسابداری دولتی باید متفاوت باشد). یکی از روش‌هایی که دولت انجام می‌دهد اجرا کردن این هدف از طریق فرایند بودجه‌بندی می‌باشد. بودجه‌بندی به عنوان یک مکانیسمی برای

سند سازی انتخاب های مسیر عمومی و تصویب کردن منابع اختصاصی این ها به کار می رود و خدمت می کند (چرا گزارش مالی و حسابداری دولتی باید متفاوت باشد). در حالی که این تعریف شامل ظاهر شدن فرضیه مقدم و اساسی بودجه بودجه بندی می شود، فرایند همراه با چندین قابلیت محاسبه، فرضیات تست نشده، اهداف مبهم و دانش سببی محدود شده می باشد (Kelly و Rivenbark، ۲۰۱۱).

مناطق دانشگاهی در سراسر کشور به صورت متداول با یک ازدیاد موضوعات درجه بندی شده از برنامه آموزشی برای شکل گیری بودجه آن ها سر و کار دارند. Anchorage School District (ASD) مطمئناً هیچ استثنایی ندارد چنان چه یکی از ۱۰۰ ملیت بزرگ محدوده آموزشی ASD دارای یک بار کاری قابل توجه با یک بودجه منحصر به فرد بیان شده در آلاسکا می باشد. فاکتورهایی که برای متغیرهای گوناگون و پیچیده به کار رفته اند فرایند بودجه را برای ASD ایجاد می کنند که به وسیله این حقیقت که آن درون شهرداری Anchorage (MOA) اجرایی می گردد، برانگیخته می شود. شکل گیری و اجرا شدن بودجه بندی یک شکل خاصی از بودجه بندی می باشد و همچنین به عنوان نتایج بودجه بندی جهت گیری شده یا بودجه بندی براساس ارزش نیز شناخته می شود که به صورت عمومی در بین دولت های فدرال، ایلتی و محلی افزایش یافته است.

در ادبیات حسابداری، مفاهیم نظری نقش کنترل های بودجه، به لحاظ سنتی در چارچوب اطلاعاتی خیلی ویژه ای از اشکال و ساختارهای سازمانی، نهادینه شده اند. در اصل، یک ساختار چند واحدی اداری و مقرراتی به شکل M، در اوایل دهه ۲۵ توسط سازمان هایی مثل دوپانت و موتورهای همگانی تأسیس شد. (چندلر ۱۹۶۲، ۱۹۷۷، اتلی و بری ۱۹۸۰) و به نظر می رسد که این ساختار M شکل، پایداری و قطعیت و استقلال واضح مسئولیت مدیریت را که برای اجرای کنترل بودجه لازم فرض می شد، ارائه میدهد. به هر حال، در سال های اخیر، تعداد بیشماری از شرکتها، در پاسخ به پیشرفت ناگهانی و سریع فنی، رقابت شدید و افزایش نوسان بازار، اشکال سازمانی پیچیده تر و انعطاف پذیرتر را اتخاذ کرده اند. (دافت و لوین ۱۹۹۳، الینیچ، دی آونی و لوین ۱۹۹۶). شرکت ها در مواجهه با ابهامات بیشتر در بازاریابی و حتی چرخه عمر کوتاه تولید، از راه تاکید و توجه بیشتر بر نوآوری و یادگیری و انعطاف پذیری و انطباق به دنبال دسترسی به مزیت رقابتی هستند. (بارتل و گوشال ۱۹۹۳، اتلی ۱۹۹۴). به نظر می رسد که مقداری از سازمانها براساس پیشرفت ها، جهت استفاده خود را از تمهیدات و تدارکات کنترل و تسلط سنتی و ماشینی به سوی کاربرد و اجرای وسیع تر نظریه های معاصر پیشبرد و اختیار تغییر داده اند. کاربرد دوم، اشکال سازمانی طبیعی تر را شامل می شود که بر قدرت و اختیار در خط اول، تکیه می کنند و نیز بر وابستگی بخش های سازمان به یکدیگر، سلسله مراتب مسطح، ارتباط افقی، شبکه های داخلی گروهی و مشترک و گروه تحقیقاتی چند سازمانی متکی هستند. (بارتل و گوشال ۱۹۹۳، چنهال ۲۰۰۸، ایوسک، لباز و مک نیر ۱۹۹۳، ازامل، لیلیز و ویلموت ۱۹۹۴، ریوگراک و آچتنهاگن ۱۹۹۹).

هر چند ممکن است که گستره این تغییرات با هم متفاوت باشد، اجرای رویه های جدید سازمانی نسبت به جهت گیری تسلط و کنترل سلسله مراتبی بودجه بندی سنتی تا حدی ناسازگار و مغایر درک شده است. (باسن، فراسرو و وودکاک ۱۹۹۵، چاپمن ۱۹۹۷، هانسن، اتلی و وان در استد ۲۰۰۳، هوپ و فراسر ۱۹۹۷، ۲۰۰۰، ۲۰۰۳، هرچنت، ۱۹۸۷، نیلی، سوتکلیف و هینز ۲۰۰۱، اتلی، ۱۹۹۴، ۱۹۹۹، سکوت و تیسن ۱۹۹۹). به نظر می رسد که اهداف تعیین سالانه بودجه و مسولیت های توضیح داده شده مرتبط با آن، دامنه و مقیاس مدیران مقتدر را برای اجرایی متعادل، جلوگیری و ایجاد مانع در بین گروه تحقیق و کاری و در بین بخش های سازمان و مهار کردن واکنش های بدیع و خلاق در برابر احتمالات پیش بینی نشده و جلوگیری از

خلاقیت که مستلزم ایجاد نوآوری و یادگیری است، محدود می‌کند. این نقد و تفسیرها در مورد بودجه‌ها، منجر به بحث‌هایی در این راستا شده است که آیا فرایند بودجه‌بندی در سیستم‌های کنترل مدیریت هیچ آینده‌ای دارد. (به هاستن و همکاران، ۲۰۰۳، اتلی ۲۰۰۶ نگاه کنید). به عنوان مثال، هوپ و فراسر (۲۰۰۳) استدلال کرده‌اند که بودجه‌ها برای سازمانهایی که می‌خواهند در شرایط رقابتی به میزان بالایی از عملکرد دست یابند، بسیار نامتناسب و نامطلوب هستند و بایستی کنار نهاده شوند. با وجود این، علی‌رغم محدودیت‌های آنها، رویه‌های بودجه‌بندی هنوز هم به عنوان یک وظیفه و اجبار سازمانی تلقی می‌شود، حتی اگر هزینه‌ها کنترل شده باشند و سازمان به روند اجرای مالی استاندارد هم رسیده باشد. اتلی استدلال کرده است که فرایند بودجه‌بندی هنوز هم یک مکانیسم هماهنگ مرکزی را ارائه می‌دهد و اکثر سازمانها دارای این مکانیسم هستند و باید توجه شود که نباید با بی‌توجهی، بودجه‌ها را نادیده گرفت و به آنها توجه نکنیم. (اتلی، ۱۹۹۹، صفحه ۳۷۱). این مساله درست مثل مورد کاربردی سازمانهاست یعنی هنگامی که با شرایط بازاریابی مواجه می‌شوند، مستلزم ظرفیت و توان بالایی از تطابق و انعطاف‌پذیری راهبردی هستند و بنابراین با فشارهای رقابتی مواجه می‌شوند تا کنترل هزینه‌ای دقیق را تضمین نمایند.

در این مقاله، تنش‌های موجود بین کاربرد بودجه‌ها و توسعه شیوه‌های انعطاف‌پذیرتر مدیریت مورد بررسی قرار می‌گیرد، ما به این منظور، روی یک مطالعه موردی سازمانی به نام آستوریا تمرکز می‌کنیم که از یک طرف، روش‌هایی را تبیین کنیم که مدیران با توجه به آنها، فرایند بودجه‌بندی را برای رسیدن به اهداف رقابتی و بالقوه انعطاف‌پذیری و تطابق که مستلزم اجرای مدیریت و برنامه‌ریزی است، با کنترل‌های مدیریتی دیگر ترکیب می‌نمایند و از طرف دیگر به خاطر رسیدن به اهداف مالی مشخص، بودجه‌ها را با کنترل‌های دیگر ترکیب می‌کند. هدف ما تحلیل و بررسی این مساله است که سازمان آستوریا به چه طریقی و چگونه، تاثیر این ایده را درک کرده است که ناپایداریهای راهبردی و استراتژیکی اجرایی، یک فرایند سازمانی هستند و متاثر از مداخله و کنترل براساس مبنایی پایا است. ما در این روند، زمینه‌های رسمی کنترل مدیریت و نیز رویه‌های مدیران را بررسی می‌کنیم و به ویژه بر فرایندی به نام بودجه‌بندی مستمر تمرکز می‌کنیم. فرایند بودجه‌بندی مستمر در تلاش است تا با تواناسازی مدیران در هنگام مواجهه با حوادث و رخدادهای غیرمترقبه مثل مشکل آماده‌سازی و عرضه محصولات جدید، از ماهیت محدود کننده ذاتی کنترل بودجه اجتناب کند و در صورت نیاز، برنامه تجدید نظر در طرحها، بازتخصیص منابع را در جهت برآورد اهداف سازمانی راهبردی بررسی و اجرا نماید. در همان حال، فرایند بودجه‌بندی مستمر، مسولیت پاسخ‌دهی مدیران را با توجه به صلاحدید آنها، در زمینه مسائل اجرایی در جهت برآورد اهداف مالی سازمانی با قاطعیت و جدیت هدایت می‌کند. بنابه تنش‌هایی که احتمالاً از دنبال کردن چنین اهداف متفاوت نشات می‌گیرد، یک جنبه مهم تحقیق ما، مستلزم بررسی این مساله است که مدیران، چگونه با تقاضاهای مربوط به تطابق ماهیت فردی مقتضیات کنترل بر بودجه به رونق عرفی، با وظایف و الزام سازمانی به خاطر توجه کامل و جامع در زمینه تطابق راهبردی مدیرتی مواجه می‌شوند و از عهده آن تقاضاها برمی‌آیند. ارائه مقاله به صورت زیر طرح ریزی شده است: در بخش بعد، چارچوبی برای تجزیه و تحلیل شواهد درباره مطالعه موردی ارائه می‌شود و سوالات ویژه تحقیق را که در مورد توجه و تاکید بر آنها هستیم، توضیح می‌دهیم. در بخش سوم، مطالعه موردی معرفی و توصیف می‌شود و در سه بخش دیگر، تحلیلی از داده‌های مطالعه موردی ارائه می‌شود. در بخش پایانی در مورد تعدادی از مسائل مربوط به مطالعه موردی و نتایج ارائه شده، بحث می‌شود.

**چارچوب تحلیلی و سوالات تحقیقی:**

تلاش های صورت گرفته برای درک ناپایداریهای راهبردی، ممکن است براساس مبنایی پایا باشند و به طور همزمان، امکان کنترل و دستیابی به انعطاف پذیری را مهیا می کند و محققان را ترغیب می کند تا در مورد تمایز بین سیستم کنترل ماشینی که برکارایی تاکید دارند و سیستم کنترل طبیعی که اولویت را به انعطاف پذیری می دهند و برآن توجه دارند. سولاتی طرح کنند و به بحث بپردازند (براون و اسینستارت ۱۹۹۷، چاپمن ۱۹۹۸، دنت ۱۹۸۷، مارگینسون ۲۰۰۲). همانطور که قبلاً دیدید، تحقیق اخیر، با توجه به مغایرت دو طرفه، موقعیت هایی را بررسی کرده است که در آنجا مدیران تلاش کرده اند تا از ترکیب کردن انواع کنترل ها، بهره ببرند (آبرنتی و براونل ۱۹۹۹، چنهال ۲۰۰۳، ۲۰۰۵، ایتنر، لارکر و راندل ۲۰۰۳، کالائاتام و لیندمیسی ۱۹۹۹). در این راستا، آرسن و چاپمن (۲۰۰۲، ۲۰۰۴، ۲۰۰۶)، این مساله را دوباره واریسی کردند که در واقع چگونه ممکن است که اطلاعات بودجه توسط مدیران به کارگرفته شوند. آرسن و چاپمن، با استفاده از چارچوب آدلر و بورسین (۱۹۹۶) بررسی کردند که چگونه استفاده از اطلاعات بودجه، ممکن است توسط مدیران و در تقارن با دانش بومی آنها و تجربه تجزیه و تحلیل آنها به کار گرفته شوند و نیز در این باره بحث کردند که چگونه ممکن است فرایندهای کاری، به منظور تطبیق دادن استانداردهای مرکزی با احتمالات محلی، تعدیل شوند. به هر حال، آرسن و چاپمن (۲۰۰۴، ۲۰۰۶) پی بردند که این رویه های مدیریتی هر چند با توجه به برداشت های مشترک از چگونگی ایجاد اقدام و کنش، مقتضی و بجا هستند، اما به طور رسمی تصویب و تایید نشده اند و تاحدی فرایندهای بودجه بندی نرمال بیرون از سازمان را که مدیران در آنجا هنوز ملزم به کنترل سلسله مراتبی دقیق و بالقوه هستندند اجرا می کنند. (۲۰۰۶، صفحه ۱۰). بنابراین، مقیاس چنین مداخله هایی فضای متوازن و دقیق بین عملکرد بی وقفه کنترلهای حسابداری رسمی و سلسله رمابت عملی شده را با تمام توان نامتقارن مسولان و تمایل مدیران مرئوس و تابع اشغال می کند و همانطور که چاپمن و آرسن (۲۰۰۶) توضیح دادند، این مقیاس با هدف خاصی با اهداف سازمانی متعهد می شود تا باعث شفافیت در عملی کردن استراتژی سازمانی شود.

در حالی که آرسن و چاپمن بررسی کرده اند که چگونه ممکن است از طریق ترکیبات احتمال عملکرد رسمی فرایندهای بودجه بندی و فعالیت غیررسمی مدیران به کنترل و انعطاف پذیری دست یافت، سیمونز (۱۹۹۵، ۱۹۹۴، ۱۹۹۱، ۱۹۹۵)، منحصراً بر روش رسمی، کنترل های مدیریت تمرکز کرده است.

ویژگی متمایز چارچوب سیمونز، تاثیر آشکاری است که وی به شیوه های متنوع کنترل های مدیریت رسمی نسبت می دهد که با هم ترکیب شده اند، و این تاثیر آشکار را به ویژگی های فنی کنترل ها یا وظایف برنامه ریزی شده ای که به لحاظ سنتی برای عملکرد کنترل ها، طراحی کرده اند، نسبت نمی دهند. چارچوب سیمونز (۱۹۹۵)، مرکب از چهار اهرم است. سیستم های کنترل اعتقادی، از طریق معیارهای ارتباطی، هدف و جهت گیری تحقیق را در مورد فرصت های جدید و پر منفعت تقویت می کنند و با انگیزه دادن به اعضای سازمانی، آنها را ملزم به پذیرش اهداف شرکت می کنند. سیستم های کنترل مرزی و سرحدی، مقیاس و دامنه فعالیت تحقیق را تصریح می کنند و نیز با تثبیت قوانین بازی و چگونگی شرایط قابل قبول، میزان ریسک استراتژیک را معین می کنند و کارها و معضلاتی را که کارمندان باید از آنها اجتناب کنند، مشخص می نمایند. سیستم های کنترل تشخیص اجرایی، راهبرد و برنامه طراحی شده را هماهنگ و کنترل می کنند. سیستم های کنترل تعاملی، با تواناسازی مدیرعاملان با تمرکز و توجه بر ابهامات استراتژیکی و مطلع شدن در مورد آنها و واکنش به تهدیدها و خطرات و فرصت هایی مثل تغییر شرایط رقابتی، باعث پیشرفت برنامه های آنی و هدایت آنها می شوند.

چارچوب سیمونز (۱۹۹۹، ۱۹۹۵)، و شیوه‌های مختلفی دلالت دارد که ممکن است در بودجه‌بندی به رونق کنترل تشخیصی یا تعاملی مورد استفاده قرار گیرند و نقطه آغاز مفیدی را در توصیف این مساله ارائه می‌دهد که چگونه ممکن است بودجه‌بندی با عناصر دیگر سیستم کنترل مدیریت سازمان آستوریا ترکیب شده باشد. به هر حال در اتخاذ چارچوب سیمونز مهم است که به بعضی از محدودیت‌های آن در رابطه با تجزیه و تحلیل داده‌های مطالعه موردی اقرار کنیم. سیمونز از تایید و تصدیق هر گونه مختصات و ویژگی خاص در مورد اینکه چگونه این چهار اهرام کنترل بایستی با همدیگر ترکیب شوند، اجتناب می‌کند. وی استدلال می‌کند که مدیر عاملان در زمینه‌های خاص مثل چگونگی اتخاذ بهترین روشها برای ترکیب چهار اهرام کنترل بر مبنای درک خودشان از هدف سازمان و ارزیابی فردی از ابهامات استراتژیکی مرتبط، خودشان تصمیم‌گیری می‌کنند (۱۹۹۱، صفحه ۶۱). به هر حال، با توجه به ترکیباتی که ممکن است مدیرعاملان گزینش کنند، مدیران رده‌های پایین‌تر مدیریتی، ممکن است در کنترل تاثیر متقابل بین اهرام‌های کنترل مشکلاتی را تجزیه نمایند. مشکلات شاید در حین مشخص کردن استفاده از هر نوع هرم خاص کنترل، میزان توجه و تاکید به آن و چگونگی ترکیب آن با هرم‌های کنترل دیگر ایجاد شوند. به عنوان مثال: ممکن است که توجه و تاکید بیش از حد به کنترل‌های تشخیصی، مانع از نوآوری و یادگیری شود. ممکن است که توجه بیش از حد به کنترل‌های تعاملی، به طور بیخود و بی‌جهت رویه‌های اجرایی تثبیت شده و شیوه‌های مرتبط با ضروریات نیاز به برآورد اهداف پیش‌بینی شده را تحلیل کند. علاوه بر این، ممکن است که مدیران بخواهند موقعیت‌هایی را تجربه کنند که در آنجا در مورد چگونگی انجام کارشان، ابهاماتی وجود دارد. سیستم‌های کنترل اعتقادی ممکن است آن چیزی را که خواسته و تمایل است، تجربه کنند و سیستم‌های کنترل سرحدی آن چیزی را که باید از آن اجتناب و خودداری شوند، ممنوع و قدغن می‌کنند اما تعیین مرز بین آنها احتمالاً همیشه مشخص و واضح نیست. (بیسب و اتلی، ۲۰۰۴، هنری، ۲۰۰۶، ویدنر ۲۰۰۷). همچنین ممکن است تعارضاتی بین مدیران مافوق و مطیع (تابع) یا بین مدیران در همان سطح سازمانی در مورد اینکه کدام هرم‌های کنترل برای کار سازمانی از همه مقتضی‌تر است، ایجاد شوند. در صورتی که الگوهای کنترل در تمام سازمان تعمیم داده شوند. بنابراین فرایندهای سازمانی که از طریق آنها این تعارضات و ابهام‌ها درک می‌شوند و متعاقباً برطرف می‌شوند باید به طور واضح شناسایی شوند. بنابراین این مساله مهم است که در هنگام تجزیه و تحلیل چارچوب کنترل سازمان آستوریا این نکته را بررسی نماییم که چگونه متوقع هستیم که کنترل‌های متنوع مدیریت به طور رسمی هماهنگ و متناسب شوند و نیز بررسی کنیم که آنها در واقع به چه روشی با هم ترکیب شده‌اند. نگرانی دوم در رابطه با این قضیه است که چه کسی اهرام‌های کنترل را مورد استفاده قرار می‌دهد. اگرچه از مدیران میانی به عنوان اشخاصی مهم و ارزشمند در ایجاد فرایندهای کنترل تعاملی که به طرز کارآمدی عمل کرده‌اند، یاد شده است (سیمونز ۱۹۹۵، صفحه ۱۱۹). اما سیمونز به طور کلی، توجه خود را در زمینه مطالعات موردی به فعالیت‌های مدیر عاملان و دل‌مشغولی‌های آنها در رابطه با مسائل برنامه‌ریزی محدود می‌کند (سیمونز ۱۹۹۴، ۱۹۹۱، ۱۹۹۰). به هر حال، برای درک چگونگی عملکرد چارچوب کنترل سازمان آستوریا، لازم است که گستره‌ی مدیران را در سطح سازمان مورد بررسی قرار دهیم و به آنها توجه کنیم. اجرای استراتژی و طرح به طور فزاینده‌ای به عنوان فرایندی مستمر شناخته شده است و در صورتی که با موفقیت اجرا شود، مستلزم نقشی ثابت و ایمنی است (براون اسپنستارت ۱۹۹۷، بورگلام ۲۰۰۲). هدف و نیت مدیران شرکت هر چه که باشد، میزان موفقیت آنها و تلاش برای به کارگیری تعدادی از اهرام‌های کنترل به طور همزمان، در نهایت وابسته به این مساله است که مدیران اجرایی و عملیاتی چگونه به طرز کارآ و موثر، الگوهای کنترلی را که انتظار می‌رود آنها ره‌کار ببرند، تفسیر می‌کنند و چگونه آنها در این باره از عقل و بصیرت خود استفاده می‌کنند (بهره می‌برند) (توملا، ۲۰۰۵). بنابراین، مهم است

که گستره ای را بررسی کنیم که در آن مدیران تمایل دارند و قادرند که از منابع و فرصت ها استفاده کنند. چارچوب کنترل به شیوه هایی ارائه می شود که برای رسیدن به اهداف بیان شده سازمان، مقتضی می باشند. ما در روند اجرایی این کارف به طور کلی، علاقمند به بررسی این مساله هستیم که مدیران به چه طریقی به دنبال تطبیق دادن مسولیت هایشان برای رسیدن به اهداف شخصی خود با توجه به نیاز به تقویت رویه های اشتراکی هستند و این رویه ها، مستلزم یادگیری سازمانی و توسعه برنامه ها برای برآورد اولویت های استراتژیکی هستند.

نگرانی ما در پیگیری این سوالات، تعدیل و اصلاح چارچوب سیمون از طریق جزئیات بیشتر نیست. با توجه به اینکه دستورات و راهنماییها در مورد آن چیزی که مدیران باید انجام دهند، قادر به برآورد تمام موقعیت های احتمالی مدیران که با آنها مواجه می شوند، نمی باشد، پس، در هر حالت، دنبال کردن سوالات امیدی واهی است. توجه بسیاری به درک پویایی کاربردهای متفاوت ترکیبی بودجه بندی با، کنترل های متعدد دیگر در چارچوب منفرد شده است و به دنبال تناسب و هماهنگی کافی است تا اطمینان دهد که اهداف مالی برآورد شده اند و تاثیر ابهامات ذاتی در محیط های بسیار رقابتی درک شده است.

### نتیجه

مدیریت عملکرد یک پیش درآمد طبیعی برای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد است. تمرکز بر استفاده از داده ها و شواهد برای درک اینکه کدام برنامه ها و ابتکارات پیشرفت را به سوی اهداف افزایش می دهند، باید سازمان را به فکر کردن درباره برنامه ها و ابتکاراتی که باید تأمین مالی شوند، سوق دهد. بسیاری از شهرها بر اساس تلاش های مدیریت عملکرد موجود برای گسترش به بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد هستند. با تفکر استراتژیک در مورد اینکه چگونه بودجه مبتنی بر عملکرد با تلاش های بودجه ریزی جاری همسو می شود، ایجاد دستورالعمل های روشن برای پیشنهادات و فرآیند بودجه ریزی تجدیدنظر شده، و ایجاد فرصت هایی برای بازنگری و نظارت، شهرها می توانند به طور چشمگیری گفتگوهای بودجه خود را از آنچه باید کاهش می دهند به آنچه باید کاهش می دهند تغییر دهند. حفظ شود و در عین حال برای آن تصمیمات اجماع داخلی و خارجی ایجاد شود.

### منابع

1. Ansari, S. L. (1979). Towards an open systems approach to budgeting. *Accounting, Organizations and Society*, 4(3), 149-161.
2. Bartlett, C. A., & Ghoshal, S. (1993). Beyond the M-form: Toward a managerial theory of the firm. *Strategic Management Journal*, 14(special issue), 23-46.
3. Bisbe, J., Bastia-Foguet, J. M., & Chenhall, R. H. (2007). Defining and measuring attributes of management control systems: A methodological note on the risks of theoretical misspecification. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7/8), 789-820.
4. Bisbe, J., & Otley, D. (2004). The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 29(8), 709-737.
5. Brown, S., & Esienstadt, K. M. (1997). The art of continuous change: Linking complexity theory and time-paced evolution in relentlessly shifting organizations. *Administrative Science Quarterly*, 42(1), 1-34.
6. Bunce, P., Fraser, R., & Woodcock, L. (1995). Advanced budgeting: A journey to advanced management systems. *Management Accounting Research*, 6(3), 253-265.



7. Burgelman, R. A. (2002). Strategy as vector and the inertia of co-evolutionary lock-in. *Administrative Science Quarterly*, 47(2), 325–357.
8. Chandler, A. D. (1962). *Strategy and structure*. MIT Press.
9. Chandler, A. D. (1977). *The visible hand: The managerial revolution in American business*. Harvard University Press.
10. Chapman, C. S. (1997). Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), 189–205.
11. Chapman, C. S. (1998). Accountants in organizational networks. *Accounting, Organizations and Society*, 23(8), 737–766.
12. Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), 127–168.
13. Chenhall, R. H. (2005). Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 359–422.
14. Chenhall, R. H. (2008). Accounting for the horizontal organization: A review essay. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4/5), 517–550.
15. D’Aveni, R. (1994). *Hypercompetition: Managing the dynamics of strategic manoeuvring*. The Free Press.
16. Daft, R. L., & Lewin, A. Y. (1993). Where are the theories for the “new” organisational forms? An editorial essay. *Organisation Science*(4), i–iv.
17. Dent, J. (1987). Tension in the design of formal control systems: A field study in a computer company. In W. J. Bruns & R. S. Kaplan (Eds.), *Accounting and management: Field study perspectives*. Boston: Harvard Business School Press.
18. Euske, K. J., Lebas, M. J., & McNair, C. J. (1993). Performance management in an international setting. *Management Accounting Research*, 4(4), 275–299.
19. Ezzamel, M., Lilley, S., & Willmott, H. (1994). The new organisation and the new managerial work. *European Management Journal*, 12(4), 454–461.