

بررسی تأثیر استراتژی‌های مدیریت هزینه بر عملکرد سازمانی شرکت‌ها  
شیرمحمد یعقوبیان<sup>۱</sup> - بابک جمشیدی نوید<sup>۲\*</sup> - مهرداد قنبری<sup>۳</sup> - آرش نادمی<sup>۴</sup>  
تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۱۲ - تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۱/۳

چکیده:

فرآیند مدیریت هزینه استراتژیک یک سیستم، برنامه ریزی سود و مدیریت هزینه است که توسط قیمت فروش هدایت شده، با محوریت مشتری، متمرکز بر طراحی و بین چند دپارتمان می‌باشد. هزینه‌یابی هدفمند، مدیریت هزینه را در مراحل اولیه توسعه محصول آغاز نموده و با درگیر کردن فعال تمام زنجیره ارزش، در کل طول عمر محصول به کار می‌گیرد. فرآیند تصمیم‌گیری در هزینه‌یابی هدفمند، در برگیرنده تیم‌های بین بخشی است که اعضا آن از واحدهای مختلف (تولید، مهندسی، تحقیق و توسعه، بازاریابی، و مالی حسابداری) بوده و مسئولیت تعیین قیمت فروش قابل پذیرش، میزان برگشت از فروش متناظر با آن و همین‌طور هزینه ممکن برای هر آیتم تولیدی را بر عهده دارند. این استراتژی مدیریت درصد کاهش دادن هزینه‌ها بر می‌آید و می‌کوشد از طریق کاهش دادن هزینه‌ها در مقایسه با شرکت‌های رقیب به سهم بیشتری از بازار دست می‌یابد. سازمان‌ها بی‌مهابا درصد افزایش کارایی بر می‌آید. در اجرای استراتژی حفظ ثبات و پایداری در الویت قرار می‌گیرد و شرکت به فکر نوآوری و خطر پذیری نیست بلکه به دنبال عرضه محصولات و خدمات به قیمت‌های رقابتی است. البته از کیفیت محصولات نمی‌کاهد و به سودی معقول تن در می‌دهد.

واژگان کلیدی: استراتژی، مدیریت هزینه، عملکرد سازمانی، شرکت

<sup>۱</sup> - دانشجوی دکتری، حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران

yaghobian7489@yahoo.com

<sup>۲</sup> - استادیار و عضو هیئت علمی، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران: نویسنده مسئول  
jamshidinavid@iauksh.ac.ir

<sup>۳</sup> - استادیار و عضو هیئت علمی، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران  
mehردادghanbary@yahoo.com

<sup>۴</sup> - استادیار و عضو هیئت علمی، آمار، واحد ایلام، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلام، ایران  
nademiarash@gmail.com

## مقدمه

مدیریت هزینه استراتژیک دارای تعاریف متعددی می‌باشد، اما تمامی آنها بر کاهش هزینه تاکید دارند. اگر استراتژی را درک ابعاد مختلف ساختار صنعت و مبانی رقابت در آن تعریف کنیم، فرآیند مدیریت هزینه استراتژیک یک سیستم برنامه ریزی سود و مدیریت هزینه است که توسط قیمت فروش هدایت شده، با محوریت مشتری، متمرکز بر طراحی و بین چند دپارتمان می‌باشد. هزینه‌یابی هدفمند، مدیریت هزینه را در مراحل اولیه توسعه محصول آغاز نموده و با درگیر کردن فعال تمام زنجیره ارزش، در کل طول عمر محصول به کار می‌گیرد. فرآیند تصمیم‌گیری در هزینه‌یابی هدفمند، در برگیرنده تیم‌های بین‌بخشی است که اعضا آن از واحدهای مختلف (تولید، مهندسی، تحقیق و توسعه، بازاریابی، و مالی حسابداری) بوده و مسئولیت تعیین قیمت فروش قابل پذیرش، میزان برگشت از فروش متناظر با آن و همین‌طور هزینه ممکن برای هر آیتم تولیدی را بر عهده دارند. هزینه‌یابی بر مبنای هدف با نگاهی که برآینده دارد از تکنیک‌های مدیریت هزینه عادی جدا می‌شود. در این رویکرد هدف طراحی محصولی است که با یک بهای تمام شده بر مبنای هدف، قابل تولید باشد نه اینکه همچون تکنیک‌های مدیریت هزینه سنتی در جهت حذف هزینه‌ها پس از ورود به مرحله تولید داشته باشد. (مودنی، ۱۳۹۱) در این استراتژی مدیریت درصد کاهش دادن هزینه‌ها بر می‌آید و می‌کوشد از طریق کاهش دادن هزینه‌ها در مقایسه با شرکت‌های رقیب به سهم بیشتری از بازار دست می‌یابد. سازمان‌ها بی‌مهابا درصد افزایش کارایی بر می‌آید. در اجرای استراتژی حفظ ثبات و پایداری در الویت قرار می‌گیرد و شرکت به فکر نوآوری و خطر پذیری نیست بلکه به دنبال عرضه محصولات و خدمات به قیمت-های رقابتی است. البته از کیفیت محصولات نمی‌کاهد و به سودی معقول تن در می‌دهد. شرکتی که از این شیوه مدیریت استفاده می‌کند می‌تواند در برابر شرکت‌های رقیب ایستادگی کند زیرا مشتریان نمی‌توانند محصولاتی با کیفیت بالا و قیمت ارزان‌تر پیدا کنند. شرکت‌ها می‌توانند جهت دستیابی به مدیریت هزینه تاکتیک‌های متفاوتی را اعمال کنند. این تاکتیک‌ها عبارتند از: (درستکار، ۱۳۸۹)

- استفاده از امکانات (تسهیلات) در مقیاس وسیع - بهبود فرآیند - حداقل کردن هزینه  
 - مدیریت کیفیت جامع - الگوبرداری و کنترل هزینه‌های سربرار - استفاده بهینه از تمامی آنها  
 به منظور حذف انحرافات نامساعد. (درستکار، ۱۳۸۹)

محصولی که با هزینه نسبتاً پایین تولید می‌شود و در دسترس گروه وسیعی از مشتریان

قرار می‌گیرد، اغلب محصولی است که تزئینات خاصی نداشته و در آن تمایز چندانی نیز وجود ندارد. حفظ این استراتژی مستلزم تلاش‌های مستمری جهت کاهش هزینه‌ها در تمام جنبه‌های تجارت است. استراتژی مدیریت هزینه معمولاً جهت طراحی محصول مستلزم مهارت زیادی در مهندسی فرآیند تولید می‌باشد تا بتوان به تولیدی کارا و سرمایه‌گذاری عمده‌ای در دارایی‌های مولد دست یافت. (نوری فرد و درستکار، ۱۳۸۷)

### - اصول مدیریت هزینه استراتژیک

مدیریت هزینه استراتژیک بر اصول و پایه‌هایی کاملاً متفاوت با سیستم‌های مدیریت هزینه سنتی بنا شده است. این روش مبین بینش بالا به پایین در تعیین اهداف هزینه و بینش پایین به بالا در دستیابی به اهداف هزینه است. فرآیندی که بر اساس یک سری ارتباطات سازمانی از جمله ارتباط با مشتری، ارتباط با تامین کنندگان، دلانان، .. و به طور کلی ارتباطات زنجیره ارزش، امکان‌پذیر می‌شود. (کوپر و سالامودلر<sup>۱</sup>، ۱۹۹۴) شش اصل کلیدی مدیریت استراتژیک هزینه در برگیرنده طرز تفکر مدیریت راهبردی است که کاملاً با روش‌های سنتی مدیریت هزینه و برنامه‌ریزی سود متفاوت است. اصول شش‌گانه مدیریت استراتژیک هزینه عبارتند از: (حجازی، ۱۳۸۴)

۱- تعیین هزینه‌ها توسط قیمت

۲- مشتری‌مداری

۳- تمرکز بر طراحی محصول و فرآیند

۴- استفاده از تیم‌های فرابخشی

۵- کاهش هزینه‌ها در کل چرخه عمر محصول

۶- مشارکت زنجیره ارزش

ریشه فکری مدیریت استراتژیک هزینه در تئوری سیستم‌های باز است، ساختار دانشی که برتری مدیریت فعالانه‌ی سیستم را قبل از انحراف از نتیجه مورد نظر بر اقدامات اصلاحی بعد از وقوع انحراف، ترجیح می‌دهد. فرآیند مدیریت استراتژیک هزینه، سیستم برنامه‌ریزی سود و مدیریت هزینه است. منظور از مدیریت استراتژیک هزینه، اطمینان از کفایت سود به وسیله برنامه‌ریزی همزمان سود و هزینه است. بر همین مبنا اصول فوق‌الذکر تشریح می‌گردد. (همان)

<sup>۱</sup> -Cooper&..slagmulder

### اصل ۱. هزینه بر اساس قیمت تعیین می‌شود

سیستم مدیریت استراتژیک هزینه، برای محاسبه هزینه، سود مورد نیاز را از قیمت رقابتی محصول در بازار کم می‌کند.

### اصل ۲. مشتری‌مداری

سیستم‌های مدیریت استراتژیک هزینه، توسط بازار هدایت می‌شوند. صدای مشتری بهترین نماینده همیشگی او در سراسر فرآیند است. مدیریت استراتژیک هزینه نمی‌تواند با فدا کردن خواست مشتریان، پایین آوردن عملکرد، قابلیت اطمینان محصول یا به وسیله تأخیر در معرفی محصول به بازار حاصل گردد.

ارتقاء کارکرد یا ویژگی محصول در سه حالت انجام می‌شود:

۱. انتظارات مشتری را برآورده سازد ۲. مشتریان حاضر به پرداخت بهای آن باشند ۳. باعث افزایش سهم بازار یا حجم فروش شود.

### اصل ۳. تمرکز بر طراحی

عمر محصولات جدید کاهش و هزینه طراحی افزایش یافته است. بنابراین برای هر شرکتی ضروری است که امکان‌پذیری تولید محصول و توانایی ایجاد سود دلخواه را قبل از شروع یک طراحی بر هزینه و تشکیل تیم تولید، مورد بررسی و تحلیل قرار دهد. همانطور که در تصویر زیر نشان داده شده است، سیستم مدیریت استراتژیک هزینه، طراحی محصول را به عنوان کلید مدیریت هزینه در نظر می‌گیرد. (بل، ۱۳۸۴)

چهار اصل بر محوریت طراحی دلالت می‌کند:

۳-۱- سیستم مدیریت استراتژیک هزینه، هزینه‌ها را قبل از وقوع و تحمیل شدن بر سیستم، مدیریت می‌کند.

۳-۲- سیستم مدیریت استراتژیک هزینه، مهندسان را برای ملاحظه همزمان هزینه محصول، فناوری و طراحی فرآیند برمی‌انگیزد.

۳-۳- سیستم مدیریت استراتژیک هزینه، برای آزمایش و بررسی طرح فعالیت‌های تیمی را توصیه می‌کند. بنابراین تغییرات مهندسی محصول قبل از رفتن طرح به مرحله تولید انجام می‌شود.

۳-۴- سیستم مدیریت استراتژیک هزینه، مشوق مهندسان در طراحی همزمان محصول و فرآیند به جای مهندسی سلسله‌مراتبی هستند. این کار، زمان و هزینه محصول را با اجازه حل

مشکلات در ابتدایی‌ترین مراحل تولید، کاهش می‌دهد.

#### اصل ۴. مشارکت فرابخشی

در این سیستم نمی‌توان تنها واحد مالی و یا واحد فروش را مسئول تحقق سود مورد نظر مدیریت دانست، بلکه با تشکیل کمیته‌های فرابخشی شامل واحدهای تولید، بازاریابی، مالی، فروش و تحقیق و توسعه علاوه بر استفاده از کارایی هر یک از واحدها و ایجاد هم‌افزایی، هر یک از آنها در تحقق کاهش هزینه هدفمند سهیم بوده و به نوعی پاسخگو نیز می‌باشند. (کوپر و سالامودلر، ۱۹۹۴)

#### اصل ۵. جهت‌یابی چرخه عمر

هدف، حداقل نمودن هزینه‌های چرخه عمر برای تولیدکننده و مصرف‌کننده است. دو اصل فرعی در این اصل قرار دارد:

۵-۱- از دیدگاه مشتری تمرکز بر چرخه عمر به معنی حداقل نمودن هزینه مالکیت محصول است.

۵-۲- از دیدگاه تولیدکننده، تمرکز بر چرخه عمر به معنی حداقل نمودن هزینه‌های توسعه، تولید، بازاریابی، توزیع پشتیبانی، خدمات و تعویض است.

#### اصل ۶. مشارکت زنجیره ارزش

مدیریت استراتژیک هزینه، همه اعضای زنجیره ارزش، مانند تأمین‌کنندگان، دلانان، توزیع‌کنندگان و کارکنان خدماتی را به همکاری می‌خواند. (دیوید، ۱۳۹۴)

#### - مدیریت هزینه استراتژیک و هزینه‌های محیطی

مدیریت هزینه استراتژیک به عنوان تصمیم‌گیری عمدی با هدف هماهنگی ساختار هزینه شرکت با استراتژی‌های سامان و بهینه‌سازی عملکرد استراتژی است. (اندرسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷) در مورد هزینه‌های محیطی، یعنی هزینه‌یابی محیطی در یک فعالیت در مدیریت هزینه ساختاری مهم است که به معنی اجرای طرح‌های محیطی است. هزینه‌یابی محیطی به عنوان شناسایی و تجمیع هزینه‌های خاص داخلی به منظور حفاظت محیطی بوده است. (هانری و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴) این شناسایی به توضیح مشاهدات و طبقه‌بندی انواع هزینه‌های محیطی مختلف اشاره دارد که به جمع‌آوری و ضبط هزینه در سیستم حسابداری هزینه، است. این امر نمایانگر

<sup>۱</sup> -Anderson

<sup>۲</sup> -Henri, Boiral, and Roy

یک فعالیت مدیریت هزینه اجرایی است که به دلیل انگیزه مدیران و کارکنان برای مدیریت، کنترل و کاهش هزینه‌های محیطی در راستای استراتژی فعلی است (بوریث<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰) و آن را مانع تصمیم‌گیری بهینه می‌باشد. (جوشی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۱)

اجرای طرح‌های زیست محیطی به اقدامات مورد نیاز برای سازمانی برای کنترل کارشناسی عملیاتی خیلی فعال است که ممکن است تأثیر قابل توجهی بر محیط به عنوان هزینه‌های ساختاری، اشاره دارد. به عنوان مثال طرح کلی در ادبیات زیست محیطی شامل محصول، طراحی مجدد صنعتی، جایگزینی و کاهش مواد اولیه استفاده می‌شود.

### - رابطه بین هزینه یابی محیطی و اجرای طرح‌های محیطی

هزینه‌یابی محیطی نشان دهنده یک فعالیت مدیریت اجرایی هزینه است که اطلاعات مربوط به تناسب سطح نوسانات و هزینه‌های محیطی را در مقایسه با اهداف سازمانی و معیارهای رقابتی نشان می‌دهد. (اندرسون، ۲۰۰۷) این اطلاعات گاهی در مورد هزینه‌های محیطی کل شرکت و اعضای سازمان را برای درک مناسب فرآیندها کاری و فعالیت‌های سازمانی را فراهم می‌نماید. به طور کلی هزینه یابی محیطی، درک درست ارتباط بین هزینه و بازده را فراهم می‌کند و به بیان دیگر با ایجاد دیدگاه، به شناسایی محرک‌های هزینه کمک می‌نماید که درک این محرک‌ها به عنوان اهرم برای توسعه طرح‌های ابتکاری بر اساس محرک‌های هزینه مانند فرآیند طراحی مجدد محصول و فرآیند، جایگزینی، بازیافت غیر می‌باشد. بنابراین هزینه‌های محیطی ممکن است به درک ساختار هزینه‌های محیطی و رفتار هزینه کمک می‌نماید. علاوه بر این، هزینه یابی محیطی، نه تنها، به برقراری ارتباط بین هزینه‌های محیطی کمک می‌نماید بلکه به ادغام هزینه‌های محیطی و استراتژی‌های سازمانی از طریق سیستم‌های کنترل مدیریتی، نیز منجر می‌شود. به طور خاص، هزینه یابی محیطی، نشان‌دهنده یک ادغام مهم مسائل محیطی با دیگر سیستم‌های کنترل مدیریتی مانند، بودجه، انگیزه، مدیریت ریسک و برنامه ریزی استراتژیک می‌گردد که این سیستم‌های کنترل مدیریتی بخشی از مسائل سازمانی می‌باشد. این سیستم‌های کنترل مدیریتی بخشی از رال سازمانی به منظور حفظ و یا تغییر الگو-های سازمانی است.

<sup>1</sup> -Burritt

<sup>2</sup> -Joshi, Krishnan, and Lave

### رابطه بین اجرای طرح‌های محیطی و عملکرد سازمانی

بخش‌های صنعتی و مدیریت عملیاتی شواهد قابل توجهی از اجرای طرح‌های محیطی را نشان می‌دهد که منجر به کاهش اثرات محیطی می‌گردد. (بیورال و هنری<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲) پس از اینکه نتایج نشان داد که سازگاری بین اجرای طرح‌های محیطی و بهره‌وری محیطی، نه تنها به بهره‌وری طرح‌های زیست محیطی کمک می‌کند بلکه به کاهش اثرات زیست محیطی و هزینه‌های محیطی کمک می‌نماید. این دیدگاه به ایجاد کاهش همزمان اثرات زیست محیطی و ایجاد ارزش اقتصادی کمک می‌نماید و به نوبه خود منجر به بهبود هزینه، بهبود عملکرد سازمانی می‌گردد. (یانگ و تیلی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶) مطالعات حسابداری و مدیریت محیطی نشان می‌دهد که بین این متغیرهای سازگاری وجود دارد. (هنری و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴)

### - بودجه

چون مفهوم بودجه از آغاز پیدایش تاکنون تغییر و تحول بسیار یافته است از این رو تعریف جامعی که در برگزیده تمام مفاهیم آن در دوره‌های گذشته و زمان حال باشد کار دشواری است. دیدگاه‌ها، نظریه‌ها و تعاریف زمانمند و مکان‌مند و به همین خاطر در زمان‌ها و مکان‌های متفاوت تعاریف متفاوتی ارائه شده است. اگر نظام بودجه ریزی کشور را به ساختمانی تشبیه نماییم، اصول بودجه فونداسیون و اسکلت آن محسوب می‌شود و هر چه بر مبنای اصول علمی و منطق اقتصادی استوارتر باشد قطعاً نتایج مطلوب تری به دنبال خواهد داشت. اصول بودجه در ایران نشأت گرفته از قانون اساسی، قانون محاسبات عمومی، قانون برنامه و بودجه و دیدگاه‌های صاحب‌نظران و کارشناسان اقتصادی می‌باشد. (بابایی، ۱۳۸۶)

واژه بوژت (Beget) یک واژه فرانسه قدیم است و به کیف چرم اطلاق می‌شده است که وجوه نقد را در آن نگهداری می‌کردند. بدین جهت ابتدا کیف چرمی که محتوی صورت مخارج و درآمدهای دولت انگلیس بوده و وزیر دارائی انگلیس آن را با خود به پارلمان می‌آورده و صورت‌های مخارج و درآمدهای مملکتی را از کیف خارج کرده و برای تصویب به پارلمان عرضه می‌داشتند. Budget در انگلیس نامیده می‌شد. به تدریج معنی اصطلاح بودجه از خود کیف، تبدیل به محتویات آن شد. بعداً که به تدریج صورت‌های مزبور در یک صورت واحد گنجانده شده است، این صورت بنام "باجت" در انگلیسی و بودجه در فرانسه نامیده شده و در سایر

<sup>۱</sup>-Boiral and Henri

<sup>۲</sup>- Young and Tilley

<sup>۳</sup>- Henri et al

زبانها نیز همین کلمه بکار برده شد. قبل از انقلاب مشروطه چنین واژه‌ای در زبان فارسی به کار نمی‌رفته است و پس از آن چون قانون اساسی ایران بیشتر از قوانین اساسی بلژیک و فرانسه ترجمه و اقتباس شده این واژه نیز همراه قوانین مالی فرانسه ترجمه و وارد قانون محاسبات عمومی ایران و زبان فرانسه گشته است. (انصاری، ۱۳۸۴)

یکی از شیوه‌های رایج برنامه‌ریزی، تصمیم‌گیری و کنترل از جانب مدیران، استفاده از بودجه می‌باشد. در راستای استفاده بهینه از منابع با استفاده از فنون و ابزارهای مورد استفاده مدیریت. بودجه و بودجه‌ریزی در حقیقت ابزاری است که از طریق آن کلیه برنامه‌های مدیریت بیان شده و با استفاده از آن می‌توان کلیه فعالیت‌های شرکت را هماهنگ نمود. (ساستری و گینگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵)

بودجه ابزاری نظارتی است که دیدی درست و واقعی به مدیران می‌دهد تا بتوانند برنامه‌ها و اهداف سازمان را بر مبنای واقعیت طرح‌ریزی و تعریف نمایند. بودجه بندی و کنترل بودجه پایه و منطق برنامه‌ریزی و پاسخگویی در سازمانها است. (جوهانسون و سیوبو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴)

دیدگاه‌ها، نظریه‌ها و تعاریف مختلفی در خصوص بودجه ارائه شده است. این تعاریف نیز متأثر از نظریه‌های اقتصادی در مورد دولت بوده است و دیدگاه‌های موجود در زمینه دولت نیز تحت تاثیر شرایط متفاوت سیاسی، اقتصادی و فرهنگی بوده است. در یک بررسی کلی می‌توان گفت نظام بودجه بندی به عنوان یک ابزار مهم و حساس برنامه‌ریزی به موازات رشد و توسعه دولت و جامعه، مراحل و تحولات مهمی را پشت سر گذاشته و امروزه بصورت یک نظام پیچیده فنی و مالی درآمده است. این نظام در آغاز پیدایش خود به علت محدودیت حوزه فعالیت دولت و به علت نگرش منفی جامعه نسبت به فعالیتهای دولت، عمدتاً یک ابزار سیاسی بوده و از دهه سوم قرن میلادی به علت رواج اقتصاد کینزی که دولت را به مداخله در فعالیت اقتصادی و سرمایه‌گذاری اجتماعی تشویق و ترغیب می‌نمود. بودجه دولتی به عنوان ابزار اقتصادی و مالی، علاوه بر نقش‌های سیاسی، نقش‌های اقتصادی و مالی را نیز بر عهده گرفت و بالاخره با گسترش فعالیتهای دولتی در همه جنبه‌های زندگی و بزرگتر و پیچیده‌تر شدن سازمان‌های دولتی و پیشرفت روش‌های مدیریت و برنامه‌ریزی و ظهور تکنولوژی اطلاعاتی امروزه، نظام بودجه بندی یک سیستم پیچیده‌ای از طرح‌ها و برنامه‌هاست و بودجه علاوه بر

<sup>۱</sup> -Sastry S., and S. King

<sup>۲</sup> - Johansson and Sivebo



نقش‌های سیاسی و اقتصادی، نقش حساس و مهم برنامه‌ریزی را نیز عهده دار شده است و امروزه بودجه منعکس کننده انواع برنامه‌ریزی‌های سیاسی، اجتماعی و فرهنگی جامعه است. از طرفی چون مسلم شده که توسعه امری یک بعدی نبوده و توسعه اقتصادی می‌تواند به توسعه اجتماعی و فرهنگی بیانجامد، مهمترین عامل در وقوع این امور، گزینش درست اهداف، استراتژی‌ها و نهایتاً رسالت‌های سیستم برنامه‌ها و طرح‌های بودجه است.

بر این اساس در میان انواع تعاریفی که از بودجه به عمل آمده سه دسته عمده را می‌توان تشخیص داد:

الف- تعاریفی که بر جنبه سیاسی بودجه تاکید می‌ورزند.

ب- تعاریفی که بر جنبه‌های اقتصادی و مالی تاکید می‌ورزند.

ج- تعاریفی که بر جنبه‌های برنامه‌ای و مدیریت بودجه تاکید می‌ورزند. (انصاری، ۱۳۸۴)

بودجه گزارشی درباره آینده است. بودجه مرتبط ساختن مخارج پیشنهاد شده با رویداد-های مورد نظر آینده را وجهه همت خود قرار می‌دهد. بنابراین بودجه باید مجموعه‌ای از برنامه‌ها باشد. در این برنامه‌ها سعی می‌شود وضعیت آینده امور از خلال یک رشته اقدامات جاری تعریف و مشخص گردد. بنابراین بودجه در عین حال مجموعه‌ای از پیش‌بینی‌ها می‌باشد. (فارسی و همکاران، ۱۳۹۳) از آنجا که منابع محدودتر از است، بودجه به مکانیسمی برای تخصیص منابع تبدیل می‌شود. مدیران برای اینکه بتوانند بطور صحیح و به سهولت به تصمیم‌گیری بپردازند، می‌بایست از بودجه بعنوان یک ابزار بسیار مهم استفاده نمایند. بعبارت دیگر بودجه و سیستم بودجه‌بندی باید موجبات تصمیم‌گیری بهتر و سریعتر مقامات مربوطه را فراهم آورد. (محمدی پور و وفایی دیزجی، ۱۳۹۲)

در شرایط رقابتی امروزی، شرایط سختی بین شرکت‌ها حاکم است. در این وضعیت، شرکت‌ها ملزم به بکارگیری ابزاری موثر برای بهبود عملکرد هستند. در میان این ابزارها، مدیران نیز باید کنترل شوند. بدون شک، کنترل بودجه یک ابزار مرکزی کنترل مدیریت است. بر طبق یافته-های برنس و واترهارس (۱۹۷۵) بیان کرد که بودجه می‌تواند به عنوان یک برنامه مالی، مبنایی برای جهت دهی و ارزیابی عملکرد افراد و یا بخش‌های مختلف سازمان تعریف شود. مطالعات متعددی نشان داده است که بودجه به عنوان یک کلید موفقیت برای دستیابی شرکت‌ها به سودآوری می‌باشد. (هورگران و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲)

<sup>۱</sup> -Horngren et al

هدف هر فعالیت اقتصادی، رسیدن به هدف و بهبود عملکرد است. عملکرد نشان دهنده سطح معینی از نتایج بدست آمده نسبت به اهداف تجاری تعیین شده است. در شرایط رقابتی امروز، مزیت رقابتی، بهره‌وری و اثربخشی، از مهمترین معیارهای سازمانی محسوب می‌شود. راه‌های بسیاری در این بین برای ارزیابی عملکرد، بر اساس شاخصه‌های مالی، مانند گردش مالی، سهم بازار، بازده و سود، وجود دارد. بر اساس موارد مطرح شده، بررسی بودجه و حمایت‌های بودجه‌ای برای دستیابی به اهداف تعیین شده شرکتها، ضروری و معیاری برای ارزیابی عملکرد محسوب می‌شود و به عنوان ابزاری برای پشتیبانی از تصمیم‌ها، در اختیار سازمان‌ها و نهادها، قرار می‌گیرد. (لیدیا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵)

در این راستا، النا<sup>۲</sup> (۲۰۱۱) بیان کرد که از دهه هفتاد قرن بیستم مطالعات گسترده‌ایی به درک تأثیر کنترل بودجه بر عملکرد بنگاه‌ها پرداخته‌اند، با این حال توضیحات کمی در این زمینه وجود دارد. این آثار به ویژه در انگلوساکسون جهانی (ایالات متحده آمریکا، انگلستان، استرالیا و غیره) انجام شده است. با این حال مطالعات کم در کشورهای در حال توسعه انجام شده است. (النا و توب<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵) به طور کلی نتایج متناقضی ایجاد شده است. برای مثال، هوپوود<sup>۴</sup> (۱۹۷۲) نشان داد که بودجه سخت‌گیرانه سبب رفتارهای ناکارآمد می‌شود. اما اتلی<sup>۵</sup> (۱۹۷۸) چنین ارتباطی را نشان نداده است و متوجه شد که تأکید زیاد به بودجه منجر به تشکیل جلسات متعدد و نزدیکی بیشتر می‌گردد. مطالعات بعدی تحت تأثیر این دو مطالعه انجام شده است که بیشتر بر حسابداری بر مبنای عملکرد تأکید داشته است که سبب ایجاد ارتباط بین سبک ارزیابی بودجه و عوامل رفتاری موثر بر ارزیابی بودجه را در بر می‌گیرد. در این راستا چن حال<sup>۶</sup> (۲۰۰۳) نشان داد که شش عامل در طراحی سیستم‌های کنترل مدیریت بر اساس حسابداری تأثیر دارد: محیط، تکنولوژی، ساختار، اندازه، استراتژی و فرهنگ. (النا<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶)

### - سیر تکوین بودجه

مفهوم بودجه همگام با تکامل دولت‌ها و پیچیده تر شدن وظایف دولت، تغییر و تکامل یافته

<sup>1</sup> -Lidia

<sup>2</sup> -Elhamma

<sup>3</sup> -Elhamma and Taouab

<sup>4</sup> -Hopwood

<sup>5</sup> -Otley

<sup>6</sup> -Elhamma

است. این تکامل را می‌توان به چهار مرحله متمایز تقسیم کرد. در مرحله اول که تقریباً از ۱۹۲۰ تا ۱۹۳۵ می‌باشد، تاکید عمده روی ایجاد یک سیستم با کفایت برای کنترل هزینه‌ها بود و حسابداری هزینه‌ها و پیوند بین حسابداری و بودجه مطرح بود. مرحله دوم که در توسعه بودجه عملیاتی خود را نشان می‌دهد، استفاده از بودجه به عنوان ابزار مدیریت مالی بود و خود را در اصلاح ساختار مناسب، بهبود مدیریت و برنامه‌های اندازه‌گیری کار ظاهر ساختی بر بودجه‌ای تاکید داشت که کار و فعالیت‌های سازمان را اندازه بگیرد. مرحله سوم با پیوند دادن بودجه و برنامه به عنوان معیاری برای تجزیه و تحلیل رفاه اقتصادی آغاز شد و روی پیشرفت‌هایی که در تکنولوژی‌های تصمیم‌گیری و اطلاعاتی رخ داده بود تمرکز داشت. مرحله چهارم بواسطه پیچیدگی محیط سازمان‌ها بوجود آمده و باعث استفاده از بودجه بر مبنای صفر به عنوان ابزاری برنامه ریزی راهبردی استراتژیک گردیده است. (فرج وند، ۱۳۸۵)

الف- بودجه به عنوان ابزار کنترل

ب- بودجه به عنوان ابزار برنامه ریزی

ج- بودجه به عنوان ابزار مدیریت مالی

د- بودجه به عنوان ابزار راهبردی (استراتژیک)

از زمان پیدایش واژه بودجه، تعاریف متعددی از آن به عمل آمده است که با توجه به نوع برداشت و نگاه افراد به موضوع بودجه متفاوت می‌باشد. در ابتدای امر، بودجه صرفاً به معنای بودجه نویسی مطرح بود. به همین دلیل تعاریفی که از این واژه صورت گرفته، معنای بودجه نویسی را در اذهان تداعی می‌نماید. (یوسفی نژاد، ۱۳۸۶) مفهوم و تعریف بودجه را از دیدگاه علمی و دیدگاه قانونی می‌توان مورد بررسی قرار داد.

از دیدگاه عرفی و علمی عموماً مشتمل بر تعاریفی است که از سوی صاحب‌نظران و اندیشمندان اقتصادی ارائه گردیده است. به عنوان نمونه در تعریفی از بودجه آمده است: بودجه عبارتست از نگاه داشتن حساب دخل و خرج دولت و ایجاد توازن میان درآمدها و هزینه‌ها تا در اثر آن کسری بودجه پیش نیاید. (بابائی، ۱۳۸۱) از نظر قانونی نیز در ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور مصوب یکم شهریور ماه سال ۱۳۶۶ کشور بودجه به صورت زیر تعریف شده است: "بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می‌گردد و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود". (شیخ ودودی،

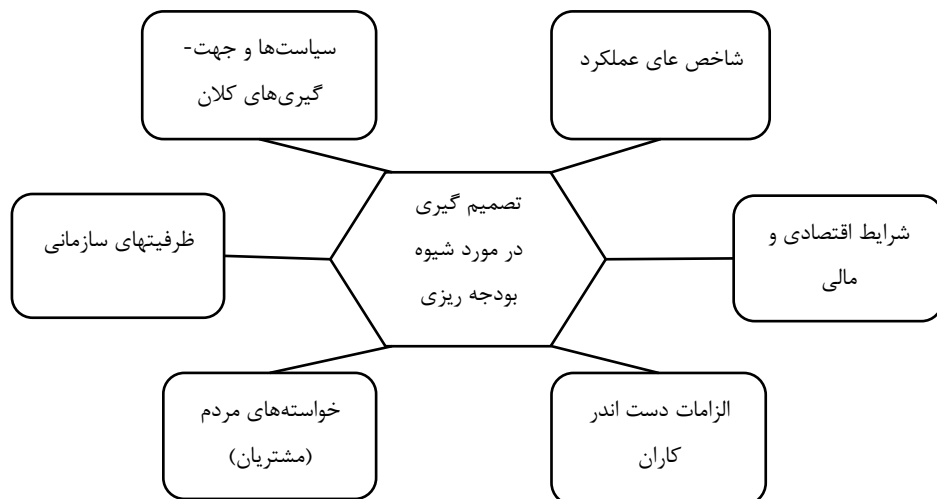
۱۳۸۲) بطور کلی قبل از مشروطیت و در دوران طولانی حکومت شاهنشاهی در ایران، نظارت مردم بر بودجه در حداقل بوده و شاهان در راس حکومت قرارداداشتند و چگونگی اخذ مالیات از مردم توسط آنان صورت می‌گرفت. با پیدایش انقلاب مشروطه، در زمینه بودجه قوانینی رواج یافت که عمدتاً از قوانین فرانسه نشأت گرفته بود. در ایران اولین بودجه کشور را به روش جدید پس از مشروطیت، صنیع الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی تهیه و تقدیم مجلس نمود. این روش تا سال ۱۳۲۰ هجری شمسی به همین منوال ادامه داشت و اداره امور بودجه بر عهده وزارت دارایی بود. در سال‌های ۱۳۲۷ همراه با بودجه جاری، بودجه عملیات شرکت‌های دولتی نیز تهیه و به مجلس تسلیم شد. در سال ۱۳۴۰ کلیه امور مربوط به بودجه عمرانی به سازمان برنامه و تمامی امور مربوط به بودجه عادی به وزارت دارایی محول شد. از سال ۱۳۴۶ وظیفه تهیه بودجه عادی و عمرانی که به طور جداگانه در دفتر مرکزی برنامه‌ریزی و دفتر مرکزی بودجه تهیه می‌شدند به واحد جدیدی بنام «دفتر مرکزی طرح و بودجه» واگذار شد. در سال ۱۳۴۷ برنامه پنجساله چهارم تصویب گردید و برنامه عمرانی پنجساله پنجم از سال ۱۳۵۲ اجرایی شد و تا سال ۱۳۵۶ ادامه داشت. (احمدی، ۱۳۸۲)

### روش‌های بودجه ریزی

از نظر تکنیک تهیه و تنظیم بودجه برحسب هدف‌ها و انتظاراتی که در طی دوران متممادی سپری کرده است سیر تحولی گوناگون داشته است که به ترتیب مراحل تکامل، که به روش-های بودجه ریزی موسوم است، ذکر می‌شوند.

- بودجه متداول (سنتی)
- بودجه ریزی افزایشی (هدف‌گریز)
- بودجه ریزی برنامه‌ای (انعطاف‌ناپذیر)
- بودجه ریزی بر مبنای صفر (اولویت‌گرا)
- نظام طرح‌ریزی برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی

در بودجه ریزی برنامه‌ای شما نیازمند مدیران پایبند به برنامه هستید ولی الزام بودجه ریزی عملیاتی تفویض اختیارات بیشتر برای مدیران است. بودجه‌ریزی عملیاتی هم به عنوان یکی از شیوه‌ها نه به اندازه بودجه ریزی بر مبنای صفر پیچیده است و نه به اندازه بودجه ریزی برنامه‌ای غیر قابل انعطاف. لذا از اقبال بیشتری در بین سازمان‌ها و برنامه کشورهای جهان روبروست.



شکل- عوامل مؤثر در انتخاب شیوه‌های بودجه ریزی (طاهری و ارسلان، ۱۳۹۱)

### - فرایند بودجه ریزی

فرایند دانش بر این است که از مجموعه‌ای قواعد و ضوابط پیروی کرده و مبتنی بر دانش تجربی خبرگان تصمیم گیرنده است. بخشی از این دانش در ذهن خبرگان، برنامه ریزان، مدیران و بخشی دیگر در دل داده‌های مالی سازمان نهفته است. در این صورت استخراج این دانش و فرموله بندی آن می‌تواند مبنایی برای شکل گیری پایگاه دانش یک سیستم خبره باشد که تا حد زیادی پاسخگوی ویژگی‌های کیفی تصمیم‌گیری در بودجه ریزی است. از طرف دیگر توجه به اطلاعات در دسترس که از سیستم‌های مدیریت اطلاعات مالی و داده‌های مربوط به عملکرد سازمان، اطلاعات حسابداری و پایگاه داده‌های ملی یکی از ورودی‌های سیستم‌های بودجه ریزی محسوب می‌شود. در این صورت ارتباط تنگاتنگی بین پایگاه‌های داده سازمان و سیستم‌های بودجه ریزی وجود دارد که می‌تواند یک سیستم خبره رایانه محور به خوبی مدیریت شود. (آذر و همکاران، ۱۳۹۰)

بودجه ریزی را به عنوان فرایند «تخصیص منابع محدود به نیازهای نامحدود» می‌دانند. مجموع کوشش‌هایی که صرف تدوین بودجه و تخصیص منابع می‌شود به منظور «حداکثر استفاده» از منابعی است که معمولاً در حد کفایت نمی‌نمایند و به اصطلاح اقتصادی کمیاب هستند. بنابراین در راه رسیدن به اهداف مطلوب ضرورت دارد به نحوی از منابع محدود استفاده شود که در تبدیل کل منابع به پول بتوان گفت با حداقل هزینه، حداکثر استفاده به عمل آمده است. (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۲)

سازمان‌های تابعه دولت به سه دلیل عمده به بودجه بندی نیازمند هستند:

- (۱) نشان دادن مفهوم مالی برنامه‌ها
- (۲) شناساندن منابع مورد نیاز اجرای برنامه‌ها
- (۳) به دست آوردن معیارهای سنجش، نظارت و کنترل نتیجه‌ها در مقایسه با برنامه‌ها (مرادی و همکاران، ۱۳۹۱)

### - تخصیص منابع در نظام بودجه‌ریزی

تخصیص بودجه در اینجا به عنوان تعیین و مأموریت مرئوسان<sup>۱</sup> برای نائل شدن به بودجه تعریف شده یک نیروی انگیزشی است که می‌تواند به مرئوسان انرژی دهد تا بهترین تلاش را به کار برند. تخصیص بودجه نتایج مهمی داشت و سپس باید عواملی که تأثیر بر تخصیص بودجه دارند، توجه شود. پژوهش بودجه‌بندی و صحت بیان داشت که قضاوت‌های درست رویه‌ای تأثیرات قوی بر نگرش‌ها در مورد نهادها و مراجع، همانند تعهد سازمانی دارد. (شولیهین<sup>۲</sup> و پایک ۲۰۰۹) در این متن، تخصیص بودجه به تعهد سازمانی مرتبط شده است زیرا هر دو محصول، ارزیابی سازمانی ارائه می‌دهد. فولگر<sup>۳</sup> و کونوسی (۱۹۸۹) یافتند که رویه‌های منصفانه تعهد کارمندان را در پی دارد که از مبادله ساده‌ای کار برای حقوق فراتر است. کوب و فری<sup>۴</sup> (۱۹۹۶) یافتند که مرئوسان از رئیس‌ان که رویه‌های رفتاری منصفانه‌ای را اجرا می‌کنند، رضایت بیشتری دارند و نسبت به رئیس‌ان متعهدند. (Nahartyo, 2013)

### - بودجه نمایشی

در این بودجه شاخص‌ها و اطلاعات عملکرد در اسناد بودجه لحاظ می‌شود اما مبنا تصمیم‌گیری‌های بودجه‌ای را در در تخصیص منابع تشکیل نمی‌دهد. (حسن آبادی و همکاران، ۱۳۹۱)

### - بودجه غیر مستقیم

در این بودجه شاخص‌ها و اطلاعات عملکرد در کنار دیگر عوامل از قبیل سیاست‌های پولی و مالی، اولویت‌های اقتصادی و ملاحظات سیاسی مبنای تصمیمات بودجه‌ای را تشکیل می‌دهد. (همان منبع)

<sup>۱</sup>- Subordinate

<sup>۲</sup>- Sholehin and payek

<sup>۳</sup>-Foolger and counosi

<sup>۴</sup>- Coob and ferri

### - بودجه مستقیم

در این بودجه شاخص‌ها و اطلاعات عملکرد تنها عنصر تصمیمات بودجه‌ای را تشکیل می‌دهد و میزان اعتبارت مستقیماً تحت تأثیر وحد خروجی‌های تولید شده براساس فرمول خاصی قرار دارد. (همان منبع)

### - روش‌های بودجه ریزی

از نظر تکنیک تهیه و تنظیم بودجه برحسب هدف‌ها و انتظاراتی که در طی دوران متممادی سپری کرده است سیر تحولی گوناگون داشته است که به ترتیب مراحل تکامل، که به روش‌های بودجه ریزی موسوم است، ذکر می‌شوند.

#### ۱- بودجه ریزی متداول سنتی

در بودجه ریزی متداول هدف‌ها و تاکیدات صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و توزیع منتهی می‌گردد و نقش مجلس و پارلمان در بررسی بودجه فقط متوجه حفظ و دستگاه- مواد هزینه اعتبارات منحصراً معطوف به کنترل مخارج دولت در چهارچوب اعتبارات مصوب می‌باشد که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز ننموده باشد و هر هزینه‌ای در محل و مواد خود به مصرف رسیده باشد. در سیستم بودجه ریزی متداول با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می‌دهد و در قبال پولی که خرج می‌شود چه نتایجی را بدست می‌آورد نشان داده نمی‌شود و از این رو مبنای صحیحی برای مدیریت موثر در دستگاه‌های اجرایی به حساب نمی‌آید زیرا طبقه بندی مخارج دولت و بررسی آن بر حسب مواد هزینه و دستگاه‌های اجرایی نماینگر اهداف اقتصادی دولت از محل این مخارج و یا نوع فعالیت‌های دولت در رابطه با عواملی که به عنوان هزینه بکار گرفته شده، نیست. در ایران تا سال ۱۳۴۳ بودجه به صورت سنتی یا متداول تهیه و تقدیم مجلس می‌شد و در آن بودجه، صرفاً نام دستگاه و مواد هزینه به تصویب می‌رسید. یکی از علل اصلی استفاده گسترده از این روش بودجه ریزی در گذشته، ارتباط نزدیک این روش با حسابداری دولتی است.

بودجه بندی سنتی روشی است که در آن هدفها و تاکیدها صرفاً به ابزار مالی و حسابداری دریافت‌ها و پرداخت‌های بخش دولتی استوار است و توزیع اعتبارات تنها به دستگاه مواد هزینه منتهی می‌گردد و تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می‌دهد و در قبال پولی که خرج می‌شود چه نتایجی را به دست می‌آورد، نشان داده نمی‌شود. از مهمترین ویژگی‌های این روش

می‌توان به موارد زیر اشاره نمود. (باباجانی، ۱۳۸۷)

- سهم دستگاه اجرایی در این نوع بودجه تعیین می‌شود،
  - دارای سیستم حسابداری مالی و بودجه‌ای است،
  - نوع هزینه‌ها را مشخص می‌کند،
  - بر مصرف منابع تاکید دارد،
  - دارای نظام حسابرسی مالی و رعایت است،
  - هدف هزینه‌ها را مشخص نمی‌کند، و
  - ظرفیت مسئولیت پاسخگویی مالی محدود است.
- مهمترین مزیت این سیستم را نیز می‌توان سادگی به کارگیری آن برای دولت دانست.

#### - نقاط ضعف سیستم بودجه ریزی سنتی در دستگاه‌های اجرائی

- بودجه ریزی به صورت شفاف انجام نمی‌گیرد و بر اساس اهداف دارای اولویت و ضروری دستگاه نمی‌باشد.
- منابع در بسیاری از موارد خارج از اهداف اصلی دستگاه هزینه می‌گردد و بر روی فعالیت‌های اصلی تمرکز ندارد.
- نظارت مؤثر بین بودجه و نتایج عملکرد دستگاه انجام نمی‌شود.
- برنامه‌ها و فصول هزینه به صورت کلی به دستگاه‌های دیکته می‌شود.
- عدم توجه به فرآیندهای دستگاه اجرائی.
- بهره‌وری مورد نظر نمی‌باشد.
- چانه زدن بر سر ازدیاد اعتبارات است نه بر سر ازدیاد عملکرد و فعالیت.
- تخصیص بودجه بیشتر به سازمان‌هایی که نفوذ و قدرت بیشتری دارند انجام می‌شود که منجر به عدم عدالت و عدم رعایت منطق در توزیع اعتبارات می‌شود.
- اختیار مدیر در هزینه کردن اعتبارات محدود است.
- بیشتر وقت مدیران صرف چانه زنی و اخذ اعتبارات می‌شود.

#### ۲- بودجه ریزی افزایشی

زمانی که برای یک سال مبنا بودجه بسیار مناسبی تنظیم شده باشد و طی سال به دفعات از این بودجه بازخورد گرفته شده باشد و در نهایت، زمان و امکانات مناسبی برای تنظیم بودجه دوره بعد وجود نداشته باشد، می‌توان از سیستم بودجه‌بندی افزایشی استفاده کرد؛ یعنی بودجه



سال مبنا به علاوه درصد معینی افزایش در هزینه‌ها و درآمدهای دوره آینده. (سعیدی، ۱۳۸۴)

این سبک بودجه‌بندی که حجم عملیات دستگاه را ثابت فرض می‌کند و افزایش یا کاهش هزینه‌ها را در برابر حجم عملیات ثابت، مقایسه و برآورد می‌نماید، به نگهداشت سطح عملیات مرسوم است. اساس کار بر مبنای اعتبارات سال قبل است که در سال بعد، تغییرات حاصل از نرخ تورم، تعدیل قیمت کالا و خدمات، برآورد و توسعه عملیات کمی و کیفی، به آن اضافه می‌گردد.

اما وقتی نتوان به طور درخور اتکایی وقایع آینده را پیش بینی کرد، استفاده از بودجه‌های متحرک زمانی، بسیار مفید خواهد بود. بودجه‌ای که به طور مرتب با پایان هر دوره فرعی مانند ماه یا فصل، یک دوره مشابه به آخر آن افزوده شود، بودجه متحرک یا مستمر نام دارد (برای مثال بودجه نقدی) که استفاده اصلی آن زمانی است که هزینه‌ها یا فعالیت‌های آینده به دقت قابل پیش بینی نباشد این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم‌گیری انطباق دارد، طبق این روش برای تصمیم‌گیری جدید به تصمیم‌هایی که قبلاً در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه می‌کند و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آنها بوجود می‌آورد. در بودجه ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پردردسر بودجه نویسی سالانه ابداع شده است. با اینکار هر سال مجدداً از اول اقدام به کار بودجه نویسی نمی‌شود. بلکه بودجه ریزان، با قبول بودجه سال گذشته توجه‌شان را روی تغییرات افزایشی متمرکز می‌کنند. در این شیوه بودجه سال گذشته به عنوان پایه‌ای برای مصارف جاری فرض شده و یک افزایش سالانه برای آن در نظر گرفته می‌شود که بستگی به روند تغییرات قیمت‌ها، تغییر حجم عملیات موجود و تقبل وظایف جدید از طرف دولت و عواملی از این قبیل دارد.

مزیت اصلی این نوع سیستم در مقایسه با سیستم‌های سنتی این است که در آن روشها، ابتدا درآمدها پیش بینی و سپس با توجه به درآمدهای در نظر گرفته شده، هزینه‌ها، عملیات و هدف‌ها در بودجه در نظر گرفته می‌شود. اما در سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت، ابتدا هدف‌ها تعیین و سپس سایر مراحل دستیابی به این هدف‌ها مشخص می‌گردد. به نظر می‌رسد دستیابی به هدف‌ها در این سیستم دست‌یافتنی‌تر و مراحل انجام هر کار دقیق‌تر و شفاف‌تر و نظام پاسخگویی از قابلیت بالاتری برخوردار است.

در جدول زیر مقایسه‌ای بین مهمترین ویژگی‌های انواع تکنیک‌های بودجه‌بندی انجام گرفته است.

جدول ۱- مقایسه‌ای بین انواع تکنیک‌های بودجه بندی (منبع: محمد خان، ناصرآبادی، ۱۳۹۰)

ویژگی	سیستم بودجه‌بندی سنتی یا متداول	سیستم بودجه افزایشی یا متحرک	سیستم بودجه‌بندی برنامه‌ای	سیستم بودجه‌بندی عملیاتی	سیستم بودجه‌بندی بر مبنای صفر	سیستم بودجه‌بندی بر مبنای فعالیت
محتوی	هزینه‌ها بر مبنای اقلام ورودی سال گذشته	هزینه‌ها بر مبنای هر یک از اقلام ورودی	هزینه‌ها در قبال مجموع‌های از فعالیت‌ها در راستای یک هدف خاص	ارائه زنجیره‌ای نتیجه محور برای دستیابی به یک هدف خاص	هزینه‌ها در قبال اهداف در نظر گرفته شده جهت دستیابی به آنها	خروجی محور و هزینه‌ها در راستای انجام فعالیت‌ها
شکل	گذشته نگر و در راستای دستیابی به اهداف منظور شده در سال قبل	دروندهای سرمایه ای و عملیاتی خریداری شده	هزینه‌ها برای برنامه‌ها	داده‌هایی در مورد درونداها، ستانده ها، تاثیرات و دستیابی به هر هدف	آینده نگر، با فرض دستیابی به طور صد درصد به اهداف	هزینه‌ها بر مبنای فعالیتها و در راستای تحقق اهداف
گرایش	گذشته نگر و اعمال کنترل بر درونداها با توجه به سال پایه	کنترل درونداها	اعمال کنترل بر درونداها	تمرکز بر نتایج	تمرکز بر اهداف	فعالیت محور در راستای دستیابی به اهداف
مبنای حسابداری	نقدی	نقدی یا نقدی تعدیل شده	تعهدی تعدیل شده	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی	تعهدی مبتنی بر جریان منابع اقتصادی
نظام حسابداری مورد نیاز	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی رعایت و مالی	حسابرسی عملکرد	حسابرسی عملکرد	حسابرسی عملکرد

### ۳- بودجه‌بندی دستوری

بودجه نویسی ابزار یا وسیله‌ای برای برنامه ریزی، هماهنگ کردن امور، ایجاد انگیزه، اعمال کنترل و ارزیابی عملکرد است. بودجه بندی از وظایف مدیران و بودجه، ابزاری برای کنترل، ایجاد انگیزه و ارزیابی عملکرد است. مطالعات زیادی نشان می‌دهند که مشارکت کارکنان سطوح مختلف در تهیه بودجه، موجبات بهبود عملکرد و دستیابی به اهداف سازمانی را فراهم می‌آورد. فرایند بودجه نویسی می‌تواند مسیر رو به پایین یا مسیر رو به بالا پیماید. اگر فرایند بودجه بندی مسیر رو به پایین پیماید، مدیریت برای کل سازمان (از جمله برای سطوح پایین- تر) بودجه‌ها را تعیین می‌کند. اغلب این روش را "بودجه بندی دستوری" می‌نامند. از سوی دیگر فرایند "بودجه بندی مشارکتی" مسیر رو به بالا می‌پیماید و ایجاب می‌کند افرادی که از این بودجه متأثر می‌شوند، از جمله کارکنان رده‌های پایین تر در فرایند تهیه بودجه مشارکت جویند مشارکت انگیزش را نیرومند می‌سازد، زیرا کارکنان احساس می‌کنند مورد پذیرش بیشتر هستند و در کارهای آن درگیرند. از این راه احساس احترام به خود، رضایت شغلی و همکاری با مدیریت می‌تواند بهبود یابد. پیامدهای مشارکت اغلب در قالب کاهش تعارض و فشار عصبی در کار، تعهد و دلبستگی بیشتر به هدف‌ها و پذیرش بهتر از دگرگونی‌ها پدیدار می‌شود. (رجبی وهمکاران، ۱۳۹۳)

### ۴- نظام طرح ریزی - برنامه ریزی - بودجه بندی ( نظام بودجه بندی طرح و برنامه )

روشی که در جهت تکمیل بودجه برنامه‌ای اخیرا در بسیاری از کشورها معمول شد، نظام طرح ریزی- برنامه‌ریزی - بودجه نویسی است. با استفاده از این نظام می‌توان برنامه‌ریزی - طرح ریزی و بودجه نویسی - اطلاعات مدیریت - کنترل مدیریت و ارزشیابی برنامه‌ای را به هم مرتبط ساخت و در عین حال نسبت به تجزیه و تحلیل سیستماتیک هر یک از عناصر تاکید کرد. در این نظام، مطرح است بیش از آنکه به بودجه ریزی داده‌ها مطرح باشد، بودجه ریزی ستاده‌ها در این نظام محور اصلی بحث عبارت از هدفها و نتایج نهایی عملیات دولت و امکان ذیل به این هدف‌ها از طریق عملیات مختلف و مقایسه این عملیات و انتخاب بهترین، ارزانترین، سریع‌ترین و مناسب‌ترین آنها می‌باشد. نکته مهم این است که این مجموعه را باید یک نظام تلقی نمود نه روش و فن خاص، نظامی که شامل مبنای تصمیم‌گیری مناسب و معقول در مرحله سیاست سازی و اعلام خط مشی طراحی برنامه‌های اجرایی و تخصیص منابع محدود میان نیازهای نامحدود بوده و برقراری ارتباط مداوم بین این عوامل را فراهم می‌سازد به این

ترتیب هر یک از اجزاء نظام از لحاظ ذیل به هدف‌های تعیین شده در ارتباط با جزء دیگر نقشی دارد. در بودجه بندی طرح و برنامه ما با یک طرح کلی و یک سری برنامه و تعداد بسیاری پروژه روبرو هستیم که در یک قالب کلی طرح‌ها، برنامه‌ها و پروژه‌ها مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرند و با نگرش سیستمی به بودجه بندی اقدام می‌شود. امکان مقایسه پروژه‌ها و برنامه با هم و انتخاب اثر بخش‌ترین آنها در ذیل به اهداف کلی یکی از مهمترین ویژگی‌های نظام بودجه بندی طرح و برنامه است. عناصر تشکیل دهنده این روش بودجه نویسی به قرار زیر است:

- بررسی و تعیین اهداف بلند مدت و اهداف کمی در هر یک از حوزه‌های عمده فعالیت دولت

- تجزیه و تحلیل خروجی برنامه‌ها براساس اهداف از پیش تعیین شده

- محاسبه مجموع هزینه‌های برنامه‌ها برای نه تنها یکسال بلکه بر ای سال‌های آتی

- تهیه برنامه‌های هزینه‌ای چند ساله

- تجزیه و تحلیل روش‌های جایگزین برای یافتن کارآمدترین و اثر بخش‌ترین ابزار دستیابی

به اهداف برنامه‌ها

- انجام اقدامات بالا به عنوان بخش سیستمی فرآیند بررسی بودجه (عزیزی، ۱۳۸۵)

### - بودجه ریزی عملیاتی

ارتباط بودجه با "بودجه ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است. بنابراین حول دو نکته می‌چرخد: ۱- "ارتباط شاخص عملکرد و ارزیابی" و ۲- "نتیجه تعاریف بودجه ریزی عملیاتی". بودجه ریزی عملیاتی عبارتست از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می‌دهد. این بدان معناست که با هر میزان مخارج انجام شده در هر برنامه، می‌بایستی مجموعه معینی از اهداف تحقق یابند.

بودجه ریزی عملیاتی آن نوع بودجه ریزی است که به گونه‌ای نظام‌مند شاخص‌های عملکرد را در فرآیند تخصیص منابع عمومی کمیاب مورد استفاده قرار می‌دهد. بودجه ریزی عملیاتی را این چنین تعریف کرده است.

### فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه

فرج وند در کتاب بودجه ریزی عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات عبارتست از: بودجه‌ای

که بر اساس وظایف، عملیات و پروژه‌هایی که سازمان‌های دولتی تصدی اجرای آن را بعهده دارند، تنظیم می‌شود. در تنظیم بودجه عملیاتی به جای توجه به کالاها و خدماتی که دستگاه خریداری می‌کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت‌ها، خود فعالیت‌ها و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد. در بودجه ریزی عملیاتی - علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه‌ها و فعالیت‌ها و طرح‌ها، حجم عملیات و روش اندازه هزینه‌های اجرای دولت و دستگاه‌های دولتی طبق روش‌های علمی مانند حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه گیری می‌شوند. ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی باید مستند به تجزیه و به کارگیری تحلیل تفصیلی برنامه‌ها، عملیات و نیز قیمت تمام شده آنها باشد. در بودجه عملیاتی مشخص می‌شود که قیمت تمام شده یک تخت بیمارستان چقدر باید باشد، یک بیمارستان ۱۰۰ تخت خوابی چقدر هزینه باید داشته باشد، ساخت یک مدرسه ۵ کلاسه چقدر زمان باید ببرد و چقدر هزینه در برداشته باشد. بودجه ریزی عملیاتی در واقع همان بودجه برنامه‌ای است.

### بودجه ریزی دولتی در ایران

فرزیب در کتاب تجزیه و تحلیل می‌نماید و به علل افزایش فایده و هزینه که به نحو دقیق‌تر و روشن‌تری اجرای برنامه‌ها را از دیدگاه قیمت تمام شده واقف می‌گردد و در نهایت به مدیریت سازمان کمک می‌کند. استقرار این سیستم مستلزم وجود اطلاعات دقیق در مورد اجرای برنامه‌ها، فعالیت‌ها و عملیات هر واحد است لذا حرکت به سوی بودجه عملیاتی موجب گسترش و نگهداری حساب‌ها و جزئیات در امور مالی دستگاه می‌باشد. (فرج وند، ۱۳۸۲)

فرزیب بودجه ریزی عملیاتی را بر پایه چهار اصل زیر می‌داند:

- حسابداری قیمت تمام شده

- روش اندازه گیری کار

- استفاده از نرم‌ها

- استفاده از استانداردها

بودجه ریزی عملیاتی یک برنامه تلفیق عملکرد سالانه و بودجه سالانه می‌باشد که روابط بین سطح اعتبارات برنامه و نتایج مورد انتظار را نشان می‌دهد. همچنین تاکید می‌کند که یک هدف یا مجموعه ای از هدفها باید با مقدار معینی از اعتبارات بدست آید. یک بودجه عملیاتی علاوه بر تخصیص هزینه‌های فعالیت، همه فعالیت‌های مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز برای پشتیبانی یک برنامه را تعریف و تعیین می‌کند.

## تفاوت بودجه‌ریزی عملیاتی با بودجه ریزی سنتی متداول و برنامه‌های

جدول ۲- تفاوت بودجه ریزی عملیاتی با بودجه سنتی یا متداول

بودجه سنتی
<p>- اعتبارات سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می‌شود.</p> <p>- نوع و ماهیت هزینه‌ها نشان داده می‌شود ولی مشخص نمی‌گردد که هر هزینه برای کدام هدف یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت خاص انجام شده است.</p> <p>- توجه روی درون داد متمرکز است.</p> <p>- دلایل استفاده از آن، سادگی، عدم ابهام و توانایی کنترل هزینه‌ها در مقایسه با سالهای قبل و مشخص کردن داده‌های هزینه بر بوده است.</p>

## تفاوت بودجه‌ریزی عملیاتی با بودجه برنامه‌ای

بودجه ریزی برنامه‌ای	بودجه ریزی عملیاتی
<p>- بودجه برنامه‌ای بیشتر به طبقات بالاتر سلسله مراتب سازمان‌ها مربوط می‌شود.</p> <p>- در تنظیم بودجه برنامه‌ای ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت دولتی، هزینه‌ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی دولت پیش بینی کرد.</p> <p>- بودجه برنامه‌ای کار بررسی مقامات دستگاه اجرایی، معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور و مجلس را آسان می‌کند و تصویری از عملکرد دستگاه اجرایی و نتایج بدست آمده از منابع به کار گرفته شده در سطح برنامه بدست می‌دهد.</p>	<p>- بودجه عملیاتی حدود فعالیت و عملیات طبقات پائین سلسله مراتب نیز مورد بررسی و پیش بینی بودجه‌ای قرار می‌گیرد.</p> <p>- شرط اساسی برای تهیه بودجه عملیاتی این است که حجم و مقدار فعالیت سازمان‌های دولتی تعیین و هزینه هر واحد از فعالیت‌ها محاسبه شود.</p> <p>- بودجه عملیاتی به عنوان مبنای اصلی بودجه یک دستگاه، با ارائه آمار و اطلاعات کمی، میزان کار انجام شده در تولید هر فعالیت یا محصول نهائی را مشخص می‌سازد و به مدیریت واحد عملیاتی و مسئولان برنامه در تخصیص توزیع منابع به کار گفته شده و بدست آوردن حداکثر فایده هر یک از فعالیت‌ها کمک موثر می‌کند.</p>

(منبع: فرزیب، ۱۳۸۴)

## نتیجه‌گیری

مدیریت هزینه استراتژیک به عنوان تصمیم‌گیری عمدی با هدف هماهنگی ساختار هزینه شرکت با استراتژی‌های سامان و بهینه‌سازی عملکرد استراتژی است. در مورد هزینه‌های محیطی، یعنی هزینه‌یابی محیطی در یک فعالیت در مدیریت هزینه ساختاری مهم است که به معنی اجرای طرح‌های محیطی است. هزینه‌یابی محیطی به عنوان شناسایی و تجمیع هزینه‌های خاص سیستم حسابداری هزینه، است. این امر نمایانگر یک فعالیت مدیریت هزینه اجرایی است که به دلیل انگیزه مدیران و کارکنان برای مدیریت، کنترل و کاهش هزینه‌های محیطی در راستای استراتژی فعلی است. هزینه‌یابی محیطی نشان دهنده یک فعالیت مدیریت اجرایی هزینه است که اطلاعات مربوط به تناسب سطح نوسانات و هزینه‌های محیطی را در مقایسه با اهداف سازمانی و معیارهای رقابتی نشان می‌دهد. این اطلاعات گاهی در مورد هزینه‌های محیطی کل

شرکت و اعضای سازمان را برای درک مناسب فرآیندهای کاری و فعالیت‌های سازمانی را فراهم می‌نماید. به طور کلی هزینه یابی محیطی درک درست ارتباط بین هزینه و بازده را فراهم است. به بیان دیگر با ایجاد دیدگاه، به شناسایی محرک‌های هزینه کمک می‌نماید که درک این محرک‌ها به عنوان اهرم برای توسعه طرح‌های ابتکاری بر اساس محرک‌های هزینه مانند فرآیند طراحی مجدد محصول و فرآیند، جایگزینی، بازیافت غیر می‌باشد. بنابراین هزینه‌های محیطی به درک ساختار و رفتار هزینه کمک می‌نماید. بخش‌های صنعتی و مدیریت عملیاتی شواهد قابل توجهی از اجرای طرح‌های محیطی را نشان می‌دهد که منجر به کاهش اثرات محیطی می‌گردد. پس از اینکه نتایج نشان داد که سازگاری بین اجرای طرح‌های محیطی و بهره‌وری محیطی، نه تنها به بهره‌وری طرح‌های زیست محیطی کمک می‌کند بلکه به کاهش اثرات زیست محیطی و هزینه‌های محیطی کمک می‌نماید. این دیدگاه به ایجاد کاهش همزمان اثرات زیست محیطی و ایجاد ارزش اقتصادی کمک می‌نماید. این کاهش اثرات محیطی به نوبه خود منجر به بهبود هزینه، بهبود عملکرد سازمانی می‌گردد.

## منابع فارسی

### کتب

- دانایی فرد، حسن (۱۳۸۵)، *تئوری سازمان: مدرن، نمادین و تفسیری پست مدرن*، جلد دوم، نشر افکار
- رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۸۸)، *بهایابی برمبنای فعالیت؛ مدیریت برمبنای فعالیت*، انتشارات ترمه، جلد اول، چاپ دوم
- زینت زارع، رقیه بختیاری، محبوبه نوری زاده (۱۳۹۱)، *تحلیل نتایج ارزیابی عملکرد دانشگاه الزهرا(س)*، چاپ اول، مرکز ارزیابی و پایش عملکرد دانشگاه الزهرا(س)
- فریدون رهنمای رودپشتی و نیکومرام (۱۳۸۵)، *مدیریت مالی راهبردی*، انتشارات آگاه
- ملکیان اسفندیار، جعفر اصغری (۱۳۸۵)، *مطالعه رابطه بین ارزش افزوده اقتصادی و نرخ بازده دارایی‌ها در راستای ارزیابی عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار ایران*، بورس

### مقالات

- آذر کفاش پور، امید شبان برون، ابراهیم رحیمی (۱۳۹۴)، *بررسی تأثیر استراتژی رقابتی رهبری هزینه بر عملکرد با در نظر گرفتن نقش واسط بازارگرایی پیشگام*، اولین همایش علمی پژوهشی یافته‌های نوین علوم مدیریت، کارآفرینی و آموزش ایران
- احمد خدای پور، رقیه طالبی (۱۳۸۹)، *بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*، مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۲
- زهرا دیانته دیلمی، حسن خطیبی (۱۳۹۵)، *بررسی تاثیر عدم اطمینان محیطی بر اثربخشی ابزارهای حسابداری مدیریت*، مقاله ۸، دوره ۵، شماره ۱۷، بهار
- ..... (۱۳۹۴)، *اثر ابزارهای مراحل تکامل حسابداری مدیریت بر روی سود عملیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران*، دوره ۱۲، شماره ۴۶
- حسین رضایی دولت آبادی، رضا صالح زاده، محمدرضا عطارپور، هادی بالویی جام خانه، (۱۳۹۱)، *ارائه مدلی تلفیقی از روش‌های هزینه‌یابی هدف، گسترش کارکرد کیفیت، مهندسی ارزش، مدیریت تولید و عملیات*، دوره ۳، شماره ۲
- سید محمدحسین حسینی، سید مهدی سید مطهری (۱۳۹۳)، *بررسی رابطه استفاده از فنون*



- مدیریت ریسک بنگاه‌های فعال در صنایع غذایی با نرخ بازده حقوق صاحبان، پژوهش حسابداری، شماره ۶، پاییز
- سید مرتضی صالحی، غلامحسین نیکوکار، ابوالفضل محمدی، غلامحسن تقی (۱۳۹۰)، طراحی الگوی ارزیابی عملکرد شعب بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری (مورد مطالعه: بانک قوامین)، فصلنامه علمی- پژوهشی مدیریت بازرگانی، دوره ۳، شماره ۷، بهار
- عباس منوریان، ناصر عسگری، مصطفی آشنا (۱۳۸۶)، ابعاد ساختاری و محتوایی سازمان‌های دانش محور، اولین کنفرانس ملی مدیریت دانش
- علی اصغر انواری رستمی، رضا تهرانی و حسن سراجی (۱۳۸۳)، بررسی ارتباط میان ارزش افزوده اقتصادی، سود قبل از بهره و مالیات و جریان‌های نقدی فعالیت‌های عملیاتی با ارزش بازار سهام و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی
- علی سعیدی، نرگس حمیدیان، حامد ربیعی (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر مدیریت سود از طریق دستکاری فعالیت‌های واقعی بر عملکرد آتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، شماره ۱۷
- فرج اله رحیمی، عباسعلی حاجی کریمی (۱۳۹۰)، نقش سرمایه‌گذاری منابع انسانی در کسب مزیت رقابتی (مورد مطالعه: صنعت داروسازی ایران)، پژوهش نامه مدیریت تحول (پژوهش نامه مدیریت)، دوره ۳، شماره ۶، پاییز و زمستان
- محمدپور زرندی، مینوئی (۱۳۹۱)، نقش و جایگاه حسابداری مدیریت در خلق و حفظ مزیت-های رقابتی و ارزش آفرینی بانک‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری، مجموعه مقالات دهمین همایش ملی حسابداری ایران
- مهناز ملانظری، عاطفه زرابی (۱۳۹۲)، تناسب سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، پژوهش حسابداری شماره ۹، تابستان
- یداله نوری فرد، ملیحه درستکار (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر استراتژی مدیریت هزینه بر عملکرد سازمانی بلند مدت شرکت‌های برتر پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس بین‌المللی مشاوران و مدیران مالی
- یحیی حساس یگانه، زهرا دیانتهی دیلمی، ابراهیم نوروزیگی (۱۳۹۰)، بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت،

دوره ۴، شماره ۸

- هنگامه مقدس پور، علی ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳)، تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران، حسابداری مدیریت، مقاله ۶، دوره ۳، شماره ۱۰، تابستان

### خبرگزاری

- حسینی نسب، مهناز (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر مدیریت سود بر عملکرد شرکت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، قابل دریافت در:

<http://www.civilica.com>

- قاسمی، الهه (۱۳۹۳) بررسی حسابداری مدیریت استراتژیک بر موفقیت مالی سازمانها، مشاوران آقای مدیر، قابل دریافت در:

<http://mrmodir.ir>

### پایان نامه

- شمس زاده، باقر (۱۳۸۳)، الگوی حسابداری مدیریت منطبق با فناوری تولید در ایران، رساله دکتری، دانشگاه تربیت مدرس

- صالحی، اله کرم (۱۳۹۳)، تصمیم‌گیری در مسائل مالی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد مسجد سلیمان

### English resources

#### Book

- Adler, R., Everett, A.M. and Waldron, M. (2000), **Advanced management accounting techniques in manufacturing: utilization, benefits, and barriers to implementation**, Accounting Forum, Vol. 24 No. 2
- Abuo-Alfutouh, S. (2004), **The Strategic Management Accounting for Supporting the Management in the Competitive Environment**, 1st ed., Dar Al Asdekaa, Al Mansoura
- Agbejule, A. (2005), **The relationship between management accounting systems and perceived**
- Alnamri, M. (1993), **Management accounting in Saudi Arabia: a comparative analysis of Saudi and western approaches**. Newcastle University
- Ezzamel, M., & Hart, H (1987), **Advanced management accounting: an organisational emphasis**. London: Cassell Educational Limited
- Chenhall, R. (2007), **Theorising contingencies in management control research**, in Chapman

#### Articles

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2008), **The impact of firm characteristics**

- on management accounting practices: A UK-based empirical analysis.** The British Accounting Review, 40(1)
- Abernethy, M., Lillis, A., Brownell, P., & Carter, P. (2001), **Product diversity and costing system design choice: field study evidence.** Management Accounting Research, 12(3)
  - Affes, H., Ayadi, F. (2014), **Contextual factors impact on the use of new management accounting practices: An empirical analysis in the Tunisian context.** Journal of Research in International Business and Management, 4
  - Andreeva. Tatiana Ritala. Paavo (2016), **What are the sources of capability dynamism? Reconceptualizing dynamic capabilities from the perspective of organizational change"**, Baltic Journal of Management, Vol. 11 Iss 3
  - Auzair, S., & Langfield-Smith, K. (2005), **The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations.** Management Accounting Research, 16(4)
  - Ax, C., & Bjørnenak, T. (2005), **Bundling and diffusion of management accounting innovations--the case of the balanced scorecard in Sweden.** Management Accounting Research, 16(1)
  - Bacidore, J. M., Boquist, J. A., Milbourn, T. T. and A. V. Thakor. **The Search for The Best Financial Performance Measure**, Financial Analysts Journal, (May, June, 1997)
  - Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003), **Antecedents to management accounting change: a structural equation approach.** Accounting, Organizations and Society, 28(7-8)
  - Baldvinsdottira .Gudrun, Mitchell. Falconer, Hanne Nrreklitc,(2010) **Issues in the relationship between theory and practice in management accounting,** Management Accounting Research 21
  - Ballou, B., Brewer, P.C. and Heitger, D.L. (2006), **Integrating the balance scorecard and enterprise risk management,** Internal Auditing., Vol. 21 No. 3
  - Barney, J. B., Wright, Patrik M. (1998), **On Becoming a Strategic Partner: the Role of Human Resources in Gaining Competitive Advantage,** Human Resource Management, 37
  - Bartlett , C.A. & Ghoshal, S. (2005), **Building competitive advantage through people.** Sloan Management Review, 43(2)
  - Bausch A. E., Barbara, W. and Blome, M.(2003), **Is Market Value-Based Residual Income a Superior Performance Measure Compared to Book Value-Based Residual Income?**, Working Paper 2003, No. 1. Justus-liebig-Universitat
  - Beasley, M., Chen, A., Nunez, K. and Wright, L. (2006), **Working hand in hand: balance scorecards and enterprise risk management,** Strategic Finance, Vol. 87 No. 9
  - Bisbe .Josep Malagueño .Ricardo (2012), **Using strategic performance mea-**

**surement systems for strategy formulation: Does it work in dynamic environments?**, Journal: Management Accounting Research, Volume 23, Issue 4, December

- Bjornenak, T. (1997), **Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway**, Management Accounting Research, 8(1)
- Bjørnenak, T. and Olson, O. (1999), **Unbundling management accounting innovations**, Management Accounting Research, Vol. 10 No. 4
- Bouwens, J., & Abernethy, M. (2000), **The consequences of customization on management accounting system design**, Accounting, Organizations and Society, 25(3)
- Brands, K. (1999), **Learning to manage profitability – not just costs**, Management Accounting, Vol. 33 No. 5
- Brausch, J. (1994), **Beyond ABC: targeting costing for profit enhancement**, Management Accounting, Vol. 76 No. 5
- Chapman, C. (1997), **Reflections on a contingent view of accounting**. Accounting, Organizations and Society, 22(2)
- Chenhall, R. (2003), **Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future**. Accounting, Organizations and Society, 28(2-3)
- Chenhall, R., & Morris, D. (1986), **The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems**. Accounting Review, 61(1)
- Chenhall, R.H. (2003), **Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future**, Accounting, Organizations and Society, Vol. 28 Nos 2/3
- Chenhall, Robert H and Deigan Morris, (1986), **The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems**, The Accounting Review, Vol. LXI, No. 1
- Chia, Y. (1995), **Decentralization, management accounting (MCS) information characteristics and their interaction effects on managerial performance: a Singapore study**. Journal of Business Finance & Accounting, 22(6)
- Child, J. (1973), **Predicting and understanding organization structure**. Administrative Science Quarterly, 18(2)

### Site

- Abugalia, M., (2011), **The Influence of Business Environment on the Effectiveness of Management Accounting Practices: Evidence from Libyan Companies**, <http://eprints.hud.ac.uk/>
- Alamri Ahmad Mohammed, (2018), **Association between strategic management accounting facets and organizational performance**, Baltic Journal of Management, <https://doi.org/10.1108/BJM-12-2017-0411>

- Chinho Lin., Tsai. Hua-Ling (2016), **Achieving a firm's competitive advantage through dynamic capability**, Baltic Journal of Management, Vol. 11 Issue: 3, pp.260-285, <https://doi.org/10.1108/BJM-11-2015-0224>
- Elhamma. Azzouz, (2015), **the relationship between budgetary** Fatma Sugiartti Laela, Hilda Rossieta, Setyo Hari Wijanto, Rifki Ismal, (2018), **Management accounting-strategy coalignment in Islamic banking**, International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management, Vol. 11 Issue: 4, pp.667-694, <https://doi.org/10.1108/IMEFM-04-2017-0088>