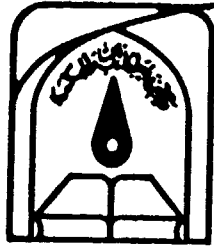


الله اعلم
الله اعلم



دانشگاه تربیت مدرس

دانشگاه تربیت مدرس
دانشکده علوم انسانی

پایان نامه کارشناسی ارشد

مدیریت بازرگانی

تدوین مدل های بودجه جامع جهت برنامه ریزی و کنترل

سید جواد نجاتی غفوری

استاد راهنما :

دکتر محمد علی آقایی

استاد مشاور :

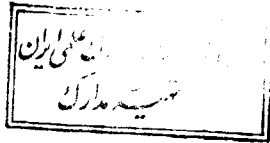
دکتر عادل آذر

پاییز ۱۳۷۵

”فرم تأیید به اعضای هیأت داوران مندرج در پایان نامه کارشناسی ارشد“

بدینوسیله پایان نامه کارشناسی ارشد آقای سید جواد نجاتی ففوری تحت عنوان
تدوین مدل‌های بودجه جامع جهت برنامه ریزی و کنترل
تقدیم می‌شود. اینجانبان نسخه نهائی این پایان نامه را از نظر فرم و محتوی بررسی و تأیید کرده و پذیرش آنرا
برای تکمیل درجه کارشناسی ارشد پیشنهاد می‌کنیم.

نام و نام خانوادگی و امضاء اعضای هیأت داوران:

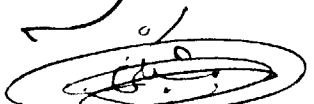



دکتر محمد علی آقانی


دکتر عادل آذر


دکتر عباس مقبل


دکتر احمد خانف الهی


دکتر اصغر مشبکی

کلیه حقوق اعم از چاپ و تکثیر، نسخه برداری، ترجمه، اقتباس و ...
از پایان نامه کارشناسی ارشد برای دانشگاه تربیت مدرس محفوظ
است. نقل مطالب با ذکر مأخذ بلامانع است.

تقدیر و تشکر

سپاس پروردگار که نعمت علم را خصوصیتی برای ارتقاء بشر قرار داد و درود بر پاکان درگاهش و نخبگان راهش که از محمد خاتم (ص) تا آخرین نمود خلافت، مهدی موعود (عج) و نگارش زیر چکیده‌ای از آسمان بی‌کران و علم و معرفت است که بعد از کوشش بسیار، بر کاغذ نقش بند است. امید است این اوراق نگاشته شده که تحت عنوان پایان‌نامه به دانشگاه ارائه می‌شود گوشه‌ای از زحمات بی‌دریغ اساتید و بزرگوارانی که مرا در تعالی سطح علمی یاری کرده‌اند جبران کند.

در اینجا از اساتید بزرگوارم جناب دکتر محمدعلی آقائی که بعنوان استاد راهنما در طول تحقیق با راهنماییهای ارزنده خویش مرا هدایت نمودند و از جناب دکتر عادل آذر که بعنوان استاد مشاور در طول دوران تحصیل و هم‌در طی انجام این تحقیق از ارشادات ایشان کمال استفاده را برده‌ام و همچنین از پدر و مادر مهربان و همسر گرامیم تشکر می‌نمایم.

تقديم به:

علم جويان و علم دوستان

ادامه حیات هر سازمانی مستلزم هدف‌گذاری و تنظیم برنامه‌هایی برای دستیابی به اهداف است و بنابراین می‌بایست برای دستیابی به اهداف سازمان برنامه‌ریزی نمود و همچنین کنترل نمود تا سازمان طبق برنامه‌ریزی انجام شده حرکت کرده و اهداف تعیین شده تحقق یابد. دولتها برای برنامه‌ریزی و کنترل سازمانهای تابعه خود را موظف می‌کنند تا بودجه برنامه‌ای و بودجه متداول دولتی را تهیه نمایند. اما شرکتهای تولیدی از بودجه عملیاتی استفاده می‌کنند. مهمترین ابزار برای برنامه‌ریزی و کنترل مالی در واحدهای تولیدی، بودجه جامع می‌باشد. استفاده از بودجه جامع در واحدهای تولیدی مدیران را قادر خواهد ساخت تا ضمن توجه به کارایی هر بخش از سازمان به اثربخشی کل سازمان نیز توجه داشته باشند.

یکی از مهمترین عوامل در تهیه یک بودجه رسیدگی به جنبه‌های روابط انسانی آنهاست زیرا بودجه‌های بی‌روح و جامد می‌باشند. اما برای افرادی که مسئولیت اجرای آن را بعهده دارند، جنبه حیاتی دارد. زیرا عملکرد داخلی آنها با بودجه پیش‌بینی شده مقایسه و مورد سنجش قرار می‌گیرد. بنابراین تشریح مساعی مدیران در تهیه بودجه باعث آگاهی بیشتر آنان با اهداف شرکت و فعالیت بیشتر و صحیحتر در جهت تحقق اهداف می‌شود.

در پژوهش حاضر سعی شده است مدل‌های بودجه جامع برای صنایع دارویی بویژه تولید واکسن و سرم با تکیه به مبانی نظری و علمی بودجه جامع و وضعیت واقعی این صنعت طراحی می‌گردد. در طراحی مدل‌های بودجه جامع علاوه بر بعد علمی، توجه به وضعیت خاص هر صنعت یا مؤسسه، نیازها و خواسته‌های مدیران و دیگر افراد ذینفع از بودجه، سیستم حسابداری صنعتی موجود و در نهایت افراد متخصص و توانمند در تهیه بودجه ضروری می‌باشد. مدل‌های طراحی شده علاوه بر دیگر ویژگیها، دارای یک ویژگی منحصر به خود می‌باشد که عبارتست از: این مدلها علاوه بر اینکه طبق بودجه شرکتهای تولیدی طراحی شده است جوابگوی بودجه سازمانهای دولتی «یعنی بودجه برحسب فصول و مواد هزینه» نیز می‌باشد. این بودجه در شرکتهایی کاربرد دارد که تولیدی می‌باشند اما موظف هستند بودجه، برنامه‌ای و بودجه متداول را به سازمان برنامه و بودجه تسلیم نمایند.

صفحه	عنوان
۱	فصل اول: کلیات تحقیق
۱	۱-۱ مقدمه
۱	۲-۱ اهمیت موضوع
۲	۳-۱ انگیزه انتخاب موضوع
۳	۴-۱ تعریف مسئله
۴	۵-۱ هدف تحقیق
۴	۶-۱ طرح فرضیه
۵	۷-۱ قلمرو تحقیق
۵	۸-۱ روش تحقیق
۵	۹-۱ ساختار تحقیق
۶	۱۰-۱ محدودیت‌های تحقیق
۶	۱۱-۱ تعریف واژگان
۷	۱۲-۱ سابقه تحقیق
۸	فصل دوم: مبانی نظری و علمی بودجه بندی
۸	۱-۲ مقدمه
۹	۲-۲ پیدایش بودجه بندی
۱۰	۳-۲ پیدایش بودجه جامع و تکامل آن
۱۳	۴-۲ تعریف بودجه
۱۳	۵-۲ بودجه جامع
۱۷	۶-۲ عملکرد چندگانه بودجه ریزی و برنامه ریزی سود
۱۸	۷-۲ تجزیه و تحلیل کارکردی بودجه بندی
۱۹	۸-۲ جنبه های انگیزشی در بودجه بندی
۲۰	۹-۲ بررسی رفتاری فرآیند بودجه بندی
۲۰	۱-۹-۲ مرحله هدف گذاری

۲۱	..... ۲-۹-۲ مرحله اجرا
۲۱	..... ۳-۹-۲ مرحله کنترل و ارزیابی عملکرد
۲۲	..... ۱۰-۲ نتایج غیرمعمولی فرآیند بودجه بندی
۲۳	..... ۱-۱۰-۲ عدم اطمینان
۲۳	..... ۲-۱۰-۲ مخالفت
۲۴	..... ۳-۱۰-۲ برخوردهای داخلی
۲۴	..... ۴-۱۰-۲ سایر اثرات جانبی
۲۶	..... ۱۱-۲ ارتباط مفاهیم رفتاری در محیط برنامه ریزی
۲۶	..... ۱-۱۱-۲ اثر محیط برنامه ریزی
۲۶	..... ۲-۱۱-۲ ساختار و اندازه سازمان
۲۸	..... ۳-۱۱-۲ شیوه رهبری
۲۹	..... ۴-۱۱-۲ ثبات محیط سازمانی
۳۰	..... ۱۲-۲ مفاهیم علوم رفتاری وابسته به فرآیند بودجه بندی
۳۰	..... ۱-۱۲-۲ مرحله هدف گذاری
۳۱	..... ۲-۱۲-۲ تجانس هدف
۳۲	..... ۳-۱۲-۲ مشارکت در فرآیند بودجه بندی
۳۴	..... ۴-۱۲-۲ منافع مشارکت
۳۵	..... ۵-۱۲-۲ محدودیتها و مشکلات مشارکت
۳۶	..... ۱۳-۲ مرحله اجرا
۳۸	..... ۱-۱۳-۲ ارتباط بودجه
۳۹	..... ۲-۱۳-۲ هماهنگی و همکاری
۴۰	..... ۱۴-۲ مرحله کنترل و ارزیابی
۴۰	..... ۱-۱۴-۲ گزارشات عملکرد

صفحه	عنوان
۴۳	فصل سوم: روش تحقیق
۴۳	۱-۳ مقدمه
۴۳	۲-۳ طرح مسئله
۴۴	۳-۳ تدوین فرضیات
۴۴	۴-۳ جامعه آماری
۴۵	۵-۳ روش جمع آوری اطلاعات و روش نمونه گیری
۴۵	۶-۳ طبقه بندی اطلاعات
۴۶	۷-۳ نحوه بررسی فرضیات
۴۶	۱-۷-۳ آزمون روایی
۴۷	۲-۷-۳ آنالیز واریانس یک عامله
۴۸	۳-۷-۳ آزمون HSD توکی
۴۹	۴-۷-۳ نحوه تدوین بودجه جامع
۴۹	۱-۴-۷-۳ بودجه عملیاتی
۴۹	۱-۱-۴-۷-۳ بودجه فروش
۵۰	۲-۱-۴-۷-۳ موجودی کالای آخردوره
۵۰	۳-۱-۴-۷-۳ بودجه تولید
۵۱	۴-۱-۴-۷-۳ بودجه مواد
۵۳	۵-۱-۴-۷-۳ بودجه خرید
۵۴	۶-۱-۴-۷-۳ بودجه دستمزد
۵۵	۷-۱-۴-۷-۳ بودجه سربار
۵۶	۸-۱-۴-۷-۳ بودجه هزینه های اداری
۵۸	۹-۱-۴-۷-۳ سود و زیان بودجه شده
۵۹	۲-۴-۷-۳ بودجه مالی
۵۹	۱-۲-۴-۷-۳ بودجه هزینه های سرمایه ای

۶۰	۳-۷-۴-۲ بودجه نقدی
۶۱	۳-۷-۴-۲-۳ ترازنامه بودجه شده
۶۳	فصل چهارم: آزمون فرضیات و نتایج
۶۳	۴-۱ مقدمه
۶۳	۴-۲ آزمون روایی
۶۴	۴-۲-۱ پرسشنامه شماره (۱)
۶۴	۴-۲-۲ پرسشنامه شماره (۲)
۶۴	۴-۳ آزمون فرضیه اول
۶۵	۴-۳-۱ آزمون تحلیل واریانس یک عاملی
۶۵	۴-۳-۲ آزمون HSD توکی
۶۸	۴-۴ آزمون فرضیه دوم
۶۸	۴-۴-۱ آزمون تحلیل واریانس یک عامله
۶۸	۴-۴-۲ آزمون HSD توکی
۷۱	۴-۵ آزمون فرضیه سوم
۷۲	فصل پنجم: تدوین مدل‌های بودجه جامع
۷۲	۵-۱ مقدمه
۷۲	۵-۲ راهنمایی در باره نحوه اجرای مدل‌های بودجه جامع
۷۳	۵-۳ توضیحات عمومی
۷۳	۵-۳-۱ بخش‌های تولیدی
۷۳	۵-۳-۲ بخش‌های تحقیقاتی
۷۳	۵-۳-۳ هزینه‌های بخش‌های اداری و خدماتی
۷۴	۵-۳-۴ سایر توضیحات عمومی
۷۵	۵-۴ بودجه فروش
۷۷	۵-۵ بودجه تولید

۷۹	۶-۵ بودجه موجودی کالای ساخته شده اول و آخر دوره
۸۱	۷-۵ بودجه مواد
۸۱	۸-۵ بودجه خرید
۹۱	۹-۵ بودجه هزینه های وصول کالا و مواد
۹۳	۱۰-۵ بودجه حقوق و دستمزد
۱۰۰	۱۱-۵ بودجه هزینه های سربار
۱۰۰	۱-۱۱-۵ هزینه های استهلاك
۱۰۲	۲-۱۱-۵ لوازم یدکی و ابزار کار جزئی
۱۰۶	۳-۱۱-۵ سوخت ماشین آلات
۱۰۶	۴-۱۱-۵ تعمیرات و نگهداری
۱۰۹	۵-۱۱-۵ لوازم مصرفی آزمایشگاهی
۱۰۹	۶-۱۱-۵ سایر هزینه های تولیدی
۱۱۴	۱۲-۵ موجودی کالای نیمه ساخته ابتدا و پایان سال
۱۱۶	۱۳-۵ تسهیم هزینه های آب، برق، سوخت و هزینه های وصول کالا
۱۱۶	۱۴-۵ هزینه های بخشی و معاونتی
۱۲۱	۱۵-۵ بودجه هزینه های اداری و مالی
۱۲۱	۱-۱۵-۵ بودجه حقوق و مزایای کارکنان
۱۳۱	۲-۱۵-۵ بودجه ارتباطات و مخابرات
۱۲۱	۳-۱۵-۵ بودجه لوازم مصرف شدنی اداری
۱۲۸	۴-۱۵-۵ بودجه کارمزد و هزینه های بانکی
۱۲۸	۵-۱۵-۵ هزینه استهلاك
۱۲۸	۶-۱۵-۵ بودجه تعمیرات و نگهداری
۱۲۸	۷-۱۵-۵ بودجه خدمات قراردادی و بیمه

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱۳۲	۵-۱۵-۸ بودجه تشریفات و تبلیغات
۱۳۲	۵-۱۵-۹ بودجه حقوق و مستمری ایام تعلیق
۱۳۲	۵-۱۵-۱۰ بودجه هزینه‌های اجاره‌ای
۱۳۵	۵-۱۵-۱۱ بودجه هزینه‌های ماموریت و حمل و نقل افراد
۱۳۶	۵-۱۶ مقایسه هزینه‌های واقعی و بودجه شده
۱۳۹	۵-۱۷ صورت حساب سود و زیان
۱۴۲	۵-۱۸ بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای
۱۴۴	۵-۱۹ بودجه ارزی
۱۴۶	۵-۲۰ بودجه نقدی
۱۴۶	۵-۲۱ صورت دارائیه‌ها و بدهیها
۱۵۰	۵-۲۲ بودجه دولتی
۱۶۰	فهرست منابع مأخذ
۱۶۴	ضمائم
۱۶۷	چکیده انگلیسی

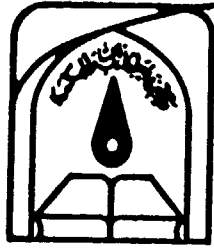
فهرست فرمها

شماره فرم	عنوان	صفحه
۱	بودجه فروش	۷۶
۲	بودجه تولید	۷۸
۳	بودجه موجودی کالای ساخته شده اول و آخر دوره	۸۰
۴	بودجه موجودی مواد اولیه در اول و پایان سال	۸۴
۵	بودجه مقدار مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی	۸۵
۶	بودجه مقدار مواد غیرمستقیم و لازم بسته بندی	۸۶
۷	بودجه خرید مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی	۸۷
۸	بودجه خرید مواد غیرمستقیم و لوازم بسته بندی	۸۸
۹	بودجه مصرف مواد تولیدی و تحقیقاتی	۸۹
۱۰	بودجه هزینه های وصول کالا و مواد	۹۲
۱۱	جدول طبقه بندی و تعداد کارکنان	۹۵
۱۲	بودجه حقوق و دستمزد کارکنان رسمی	۹۶
۱۳	بودجه حقوق و دستمزد کارکنان غیررسمی	۹۸
۱۴	جدول پیش بینی هزینه های استهلاک	۱۰۱
۱۵	بودجه خرید لوازم یدکی و ابزار کار جزئی	۱۰۳
۱۶	بودجه مقدار لوازم یدکی و ابزار کار جزئی	۱۰۴
۱۷	بودجه مصرف لوازم یدکی و ابزار کار جزئی	۱۰۵
۱۸	بودجه سوخت ماشین آلات تولیدی	۱۰۷
۱۹	بودجه تعمیرات نگهداری (تولیدی)	۱۰۸
۲۰	بودجه مقدار لوازم مصرفی آزمایشگاهی	۱۱۰
۲۱	بودجه خرید لوازم مصرفی آزمایشگاهی	۱۱۱
۲۲	بودجه مصرف لوازم مصرفی آزمایشگاهی	۱۱۲
۲۳	بودجه سایر هزینه های تولیدی	۱۱۳
۲۴	موجودی کالای نیم ساخته اول و آخر دوره	۱۱۵

فهرست فرمها

شماره فرم	عنوان	صفحه
۲۵	بودجه تسهیم هزینه‌های آب، برق، سوخت و وصول کالا	۱۱۷
۲۶	بودجه هزینه‌های بخشی	۱۱۹
۲۷	بودجه هزینه‌های معاونتی	۱۲۰
۲۸	بودجه ارتباطات و مخابرات	۱۲۴
۲۹	بودجه مقداری لوازم مصرف شدنی اداری	۱۲۵
۳۰	بودجه خرید لوازم مصرف شدنی اداری	۱۲۶
۳۱	بودجه مصرف لوازم مصرف شدنی اداری	۱۲۷
۳۲	بودجه کارمزد و هزینه‌های بانکی	۱۲۸
۳۳	بودجه تعمیرات و نگهداری (اداری و مالی)	۱۳۰
۳۴	بودجه خدمات قراردادی	۱۳۱
۳۵	بودجه تشریفات	۱۳۳
۳۶	بودجه حقوق وظیفه و مستمری و ایام تعلیق	۱۳۴
۳۷	بودجه هزینه‌های ماموریت و حمل و نقل افراد	۱۳۵
۳۸	بودجه هزینه‌های اجاره	۱۳۲
۳۹	فرم مقایسه‌ای هزینه‌های واقعی بودجه شده	۱۳۷
۴۰	فرم مقایسه‌ای هزینه‌های سریار	۱۳۸
۴۱	صورتحساب سود و زیان بخشی / معاونتی	۱۴۰
۴۲	صورتحساب سود و زیان بودجه شده	۱۴۱
۴۳	بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای	۱۴۳
۴۴	بودجه ارزی	۱۴۵
۴۵	بودجه نقدی	۱۴۷
۴۶	بودجه صورت دارائیه‌ها و بدهیه‌ها	۱۴۸
۴۷	بودجه دولتی متداول (برحسب جزء هزینه‌ها)	۱۵۱
۴۸	بودجه دولتی متداول (برحسب مواد هزینه)	۱۵۷
۴۹	بودجه دولتی متداول (برحسب فصول هزینه)	۱۵۹

الله اعلم
الله اعلم



دانشگاه تربیت مدرس

دانشگاه تربیت مدرس
دانشکده علوم انسانی

پایان نامه کارشناسی ارشد

مدیریت بازرگانی

تدوین مدل های بودجه جامع جهت برنامه ریزی و کنترل

سید جواد نجاتی غفوری

استاد راهنما :

دکتر محمد علی آقایی

استاد مشاور :

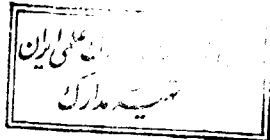
دکتر عادل آذر

پاییز ۱۳۷۵

”فرم تأیید به اعضای هیأت داوران مندرج در پایان نامه کارشناسی ارشد“

بدینوسیله پایان نامه کارشناسی ارشد آقای سید جواد نجاتی ففوری تحت عنوان
تدوین مدل‌های بودجه جامع جهت برنامه ریزی و کنترل
تقدیم می‌شود. اینجانبان نسخه نهائی این پایان نامه را از نظر فرم و محتوی بررسی و تأیید کرده و پذیرش آنرا
برای تکمیل درجه کارشناسی ارشد پیشنهاد می‌کنیم.

نام و نام خانوادگی و امضاء اعضای هیأت داوران:





دکتر محمد علی آقانی


دکتر عادل آذر


دکتر عباس مقبل


دکتر احمد خانف الهی


دکتر اصغر مشبکی

کلیه حقوق اعم از چاپ و تکثیر، نسخه برداری، ترجمه، اقتباس و ...
از پایان نامه کارشناسی ارشد برای دانشگاه تربیت مدرس محفوظ
است. نقل مطالب با ذکر مأخذ بلامانع است.

تقدیر و تشکر

سپاس پروردگار که نعمت علم را خصوصیتی برای ارتقاء بشر قرار داد و درود بر پاکان درگاهش و نخبگان راهش که از محمد خاتم (ص) تا آخرین نمود خلافت، مهدی موعود (عج) و نگارش زیر چکیده‌ای از آسمان بی‌کران و علم و معرفت است که بعد از کوشش بسیار، بر کاغذ نقش بند است. امید است این اوراق نگاشته شده که تحت عنوان پایان‌نامه به دانشگاه ارائه می‌شود گوشه‌ای از زحمات بی‌دریغ اساتید و بزرگوارانی که مرا در تعالی سطح علمی یاری کرده‌اند جبران کند.

در اینجا از اساتید بزرگووارم جناب دکتر محمدعلی آقائی که بعنوان استاد راهنما در طول تحقیق با راهنماییهای ارزنده خویش مرا هدایت نمودند و از جناب دکتر عادل آذر که بعنوان استاد مشاور در طول دوران تحصیل و هم‌در طی انجام این تحقیق از ارشادات ایشان کمال استفاده را برده‌ام و همچنین از پدر و مادر مهربان و همسر گرامیم تشکر می‌نمایم.

تقديم به:

علم جويان و علم دوستان

ادامه حیات هر سازمانی مستلزم هدف‌گذاری و تنظیم برنامه‌هایی برای دستیابی به اهداف است و بنابراین می‌بایست برای دستیابی به اهداف سازمان برنامه‌ریزی نمود و همچنین کنترل نمود تا سازمان طبق برنامه‌ریزی انجام شده حرکت کرده و اهداف تعیین شده تحقق یابد. دولتها برای برنامه‌ریزی و کنترل سازمانهای تابعه خود را موظف می‌کنند تا بودجه برنامه‌ای و بودجه متداول دولتی را تهیه نمایند. اما شرکتهای تولیدی از بودجه عملیاتی استفاده می‌کنند. مهمترین ابزار برای برنامه‌ریزی و کنترل مالی در واحدهای تولیدی، بودجه جامع می‌باشد. استفاده از بودجه جامع در واحدهای تولیدی مدیران را قادر خواهد ساخت تا ضمن توجه به کارایی هر بخش از سازمان به اثربخشی کل سازمان نیز توجه داشته باشند.

یکی از مهمترین عوامل در تهیه یک بودجه رسیدگی به جنبه‌های روابط انسانی آنهاست زیرا بودجه‌های بی‌روح و جامد می‌باشند. اما برای افرادی که مسئولیت اجرای آن را بعهده دارند، جنبه حیاتی دارد. زیرا عملکرد داخلی آنها با بودجه پیش‌بینی شده مقایسه و مورد سنجش قرار می‌گیرد. بنابراین تشریح مساعی مدیران در تهیه بودجه باعث آگاهی بیشتر آنان با اهداف شرکت و فعالیت بیشتر و صحیحتر در جهت تحقق اهداف می‌شود.

در پژوهش حاضر سعی شده است مدل‌های بودجه جامع برای صنایع دارویی بویژه تولید واکسن و سرم با تکیه به مبانی نظری و علمی بودجه جامع و وضعیت واقعی این صنعت طراحی می‌گردد. در طراحی مدل‌های بودجه جامع علاوه بر بعد علمی، توجه به وضعیت خاص هر صنعت یا مؤسسه، نیازها و خواسته‌های مدیران و دیگر افراد ذینفع از بودجه، سیستم حسابداری صنعتی موجود و در نهایت افراد متخصص و توانمند در تهیه بودجه ضروری می‌باشد. مدل‌های طراحی شده علاوه بر دیگر ویژگیها، دارای یک ویژگی منحصر به خود می‌باشد که عبارتست از: این مدلها علاوه بر اینکه طبق بودجه شرکتهای تولیدی طراحی شده است جوابگوی بودجه سازمانهای دولتی «یعنی بودجه برحسب فصول و مواد هزینه» نیز می‌باشد. این بودجه در شرکتهایی کاربرد دارد که تولیدی می‌باشند اما موظف هستند بودجه، برنامه‌ای و بودجه متداول را به سازمان برنامه و بودجه تسلیم نمایند.

صفحه	عنوان
۱	فصل اول: کلیات تحقیق
۱	۱-۱ مقدمه
۱	۲-۱ اهمیت موضوع
۲	۳-۱ انگیزه انتخاب موضوع
۳	۴-۱ تعریف مسئله
۴	۵-۱ هدف تحقیق
۴	۶-۱ طرح فرضیه
۵	۷-۱ قلمرو تحقیق
۵	۸-۱ روش تحقیق
۵	۹-۱ ساختار تحقیق
۶	۱۰-۱ محدودیت‌های تحقیق
۶	۱۱-۱ تعریف واژگان
۷	۱۲-۱ سابقه تحقیق
۸	فصل دوم: مبانی نظری و علمی بودجه بندی
۸	۱-۲ مقدمه
۹	۲-۲ پیدایش بودجه بندی
۱۰	۳-۲ پیدایش بودجه جامع و تکامل آن
۱۳	۴-۲ تعریف بودجه
۱۳	۵-۲ بودجه جامع
۱۷	۶-۲ عملکرد چندگانه بودجه ریزی و برنامه ریزی سود
۱۸	۷-۲ تجزیه و تحلیل کارکردی بودجه بندی
۱۹	۸-۲ جنبه های انگیزشی در بودجه بندی
۲۰	۹-۲ بررسی رفتاری فرآیند بودجه بندی
۲۰	۱-۹-۲ مرحله هدف گذاری

۲۱	..... ۲-۹-۲ مرحله اجرا
۲۱	..... ۳-۹-۲ مرحله کنترل و ارزیابی عملکرد
۲۲	..... ۱۰-۲ نتایج غیرمعمولی فرآیند بودجه بندی
۲۳	..... ۱-۱۰-۲ عدم اطمینان
۲۳	..... ۲-۱۰-۲ مخالفت
۲۴	..... ۳-۱۰-۲ برخوردهای داخلی
۲۴	..... ۴-۱۰-۲ سایر اثرات جانبی
۲۶	..... ۱۱-۲ ارتباط مفاهیم رفتاری در محیط برنامه ریزی
۲۶	..... ۱-۱۱-۲ اثر محیط برنامه ریزی
۲۶	..... ۲-۱۱-۲ ساختار و اندازه سازمان
۲۸	..... ۳-۱۱-۲ شیوه رهبری
۲۹	..... ۴-۱۱-۲ ثبات محیط سازمانی
۳۰	..... ۱۲-۲ مفاهیم علوم رفتاری وابسته به فرآیند بودجه بندی
۳۰	..... ۱-۱۲-۲ مرحله هدف گذاری
۳۱	..... ۲-۱۲-۲ تجانس هدف
۳۲	..... ۳-۱۲-۲ مشارکت در فرآیند بودجه بندی
۳۴	..... ۴-۱۲-۲ منافع مشارکت
۳۵	..... ۵-۱۲-۲ محدودیتها و مشکلات مشارکت
۳۶	..... ۱۳-۲ مرحله اجرا
۳۸	..... ۱-۱۳-۲ ارتباط بودجه
۳۹	..... ۲-۱۳-۲ هماهنگی و همکاری
۴۰	..... ۱۴-۲ مرحله کنترل و ارزیابی
۴۰	..... ۱-۱۴-۲ گزارشات عملکرد

صفحه	عنوان
۴۳	فصل سوم: روش تحقیق
۴۳	۱-۳ مقدمه
۴۳	۲-۳ طرح مسئله
۴۴	۳-۳ تدوین فرضیات
۴۴	۴-۳ جامعه آماری
۴۵	۵-۳ روش جمع آوری اطلاعات و روش نمونه گیری
۴۵	۶-۳ طبقه بندی اطلاعات
۴۶	۷-۳ نحوه بررسی فرضیات
۴۶	۱-۷-۳ آزمون روایی
۴۷	۲-۷-۳ آنالیز واریانس یک عامله
۴۸	۳-۷-۳ آزمون HSD توکی
۴۹	۴-۷-۳ نحوه تدوین بودجه جامع
۴۹	۱-۴-۷-۳ بودجه عملیاتی
۴۹	۱-۱-۴-۷-۳ بودجه فروش
۵۰	۲-۱-۴-۷-۳ موجودی کالای آخردوره
۵۰	۳-۱-۴-۷-۳ بودجه تولید
۵۱	۴-۱-۴-۷-۳ بودجه مواد
۵۳	۵-۱-۴-۷-۳ بودجه خرید
۵۴	۶-۱-۴-۷-۳ بودجه دستمزد
۵۵	۷-۱-۴-۷-۳ بودجه سربار
۵۶	۸-۱-۴-۷-۳ بودجه هزینه های اداری
۵۸	۹-۱-۴-۷-۳ سود و زیان بودجه شده
۵۹	۲-۴-۷-۳ بودجه مالی
۵۹	۱-۲-۴-۷-۳ بودجه هزینه های سرمایه ای

۶۰	..... ۲-۲-۴-۷-۳ بودجه نقدی
۶۱	..... ۳-۲-۴-۷-۳ ترازنامه بودجه شده
۶۳	..... فصل چهارم: آزمون فرضیات و نتایج
۶۳	..... ۱-۴ مقدمه
۶۳	..... ۲-۴ آزمون روایی
۶۴	..... ۱-۲-۴ پرسشنامه شماره (۱)
۶۴	..... ۲-۲-۴ پرسشنامه شماره (۲)
۶۴	..... ۳-۴ آزمون فرضیه اول
۶۵	..... ۱-۳-۴ آزمون تحلیل واریانس یک عاملی
۶۵	..... ۲-۳-۴ آزمون HSD توکی
۶۸	..... ۴-۴ آزمون فرضیه دوم
۶۸	..... ۱-۴-۴ آزمون تحلیل واریانس یک عامله
۶۸	..... ۲-۴-۴ آزمون HSD توکی
۷۱	..... ۵-۴ آزمون فرضیه سوم
۷۲	..... فصل پنجم: تدوین مدل‌های بودجه جامع
۷۲	..... ۱-۵ مقدمه
۷۲	..... ۲-۵ راهنمایی در باره نحوه اجرای مدل‌های بودجه جامع
۷۳	..... ۳-۵ توضیحات عمومی
۷۳	..... ۱-۳-۵ بخش‌های تولیدی
۷۳	..... ۲-۳-۵ بخش‌های تحقیقاتی
۷۳	..... ۳-۳-۵ هزینه‌های بخش‌های اداری و خدماتی
۷۴	..... ۴-۳-۵ سایر توضیحات عمومی
۷۵	..... ۴-۵ بودجه فروش
۷۷	..... ۵-۵ بودجه تولید

۷۹	۶-۵ بودجه موجودی کالای ساخته شده اول و آخر دوره
۸۱	۷-۵ بودجه مواد
۸۱	۸-۵ بودجه خرید
۹۱	۹-۵ بودجه هزینه‌های وصول کالا و مواد
۹۳	۱۰-۵ بودجه حقوق و دستمزد
۱۰۰	۱۱-۵ بودجه هزینه‌های سربار
۱۰۰	۱-۱۱-۵ هزینه‌های استهلاك
۱۰۲	۲-۱۱-۵ لوازم یدکی و ابزار کار جزئی
۱۰۶	۳-۱۱-۵ سوخت ماشین آلات
۱۰۶	۴-۱۱-۵ تعمیرات و نگهداری
۱۰۹	۵-۱۱-۵ لوازم مصرفی آزمایشگاهی
۱۰۹	۶-۱۱-۵ سایر هزینه‌های تولیدی
۱۱۴	۱۲-۵ موجودی کالای نیمه ساخته ابتدا و پایان سال
۱۱۶	۱۳-۵ تسهیم هزینه‌های آب، برق، سوخت و هزینه‌های وصول کالا
۱۱۶	۱۴-۵ هزینه‌های بخشی و معاونتی
۱۲۱	۱۵-۵ بودجه هزینه‌های اداری و مالی
۱۲۱	۱-۱۵-۵ بودجه حقوق و مزایای کارکنان
۱۳۱	۲-۱۵-۵ بودجه ارتباطات و مخابرات
۱۲۱	۳-۱۵-۵ بودجه لوازم مصرف شدنی اداری
۱۲۸	۴-۱۵-۵ بودجه کارمزد و هزینه‌های بانکی
۱۲۸	۵-۱۵-۵ هزینه استهلاك
۱۲۸	۶-۱۵-۵ بودجه تعمیرات و نگهداری
۱۲۸	۷-۱۵-۵ بودجه خدمات قراردادی و بیمه

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱۳۲	۵-۱۵-۸ بودجه تشریفات و تبلیغات
۱۳۲	۵-۱۵-۹ بودجه حقوق و مستمری ایام تعلیق
۱۳۲	۵-۱۵-۱۰ بودجه هزینه‌های اجاره‌ای
۱۳۵	۵-۱۵-۱۱ بودجه هزینه‌های ماموریت و حمل و نقل افراد
۱۳۶	۵-۱۶ مقایسه هزینه‌های واقعی و بودجه شده
۱۳۹	۵-۱۷ صورت حساب سود و زیان
۱۴۲	۵-۱۸ بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای
۱۴۴	۵-۱۹ بودجه ارزی
۱۴۶	۵-۲۰ بودجه نقدی
۱۴۶	۵-۲۱ صورت دارائیه‌ها و بدهیها
۱۵۰	۵-۲۲ بودجه دولتی
۱۶۰	فهرست منابع مأخذ
۱۶۴	ضمائم
۱۶۷	چکیده انگلیسی

فهرست فرمها

شماره فرم	عنوان	صفحه
۱	بودجه فروش	۷۶
۲	بودجه تولید	۷۸
۳	بودجه موجودی کالای ساخته شده اول و آخر دوره	۸۰
۴	بودجه موجودی مواد اولیه در اول و پایان سال	۸۴
۵	بودجه مقدار مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی	۸۵
۶	بودجه مقدار مواد غیرمستقیم و لازم بسته بندی	۸۶
۷	بودجه خرید مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی	۸۷
۸	بودجه خرید مواد غیرمستقیم و لوازم بسته بندی	۸۸
۹	بودجه مصرف مواد تولیدی و تحقیقاتی	۸۹
۱۰	بودجه هزینه های وصول کالا و مواد	۹۲
۱۱	جدول طبقه بندی و تعداد کارکنان	۹۵
۱۲	بودجه حقوق و دستمزد کارکنان رسمی	۹۶
۱۳	بودجه حقوق و دستمزد کارکنان غیررسمی	۹۸
۱۴	جدول پیش بینی هزینه های استهلاک	۱۰۱
۱۵	بودجه خرید لوازم یدکی و ابزار کار جزئی	۱۰۳
۱۶	بودجه مقدار لوازم یدکی و ابزار کار جزئی	۱۰۴
۱۷	بودجه مصرف لوازم یدکی و ابزار کار جزئی	۱۰۵
۱۸	بودجه سوخت ماشین آلات تولیدی	۱۰۷
۱۹	بودجه تعمیرات نگهداری (تولیدی)	۱۰۸
۲۰	بودجه مقدار لوازم مصرفی آزمایشگاهی	۱۱۰
۲۱	بودجه خرید لوازم مصرفی آزمایشگاهی	۱۱۱
۲۲	بودجه مصرف لوازم مصرفی آزمایشگاهی	۱۱۲
۲۳	بودجه سایر هزینه های تولیدی	۱۱۳
۲۴	موجودی کالای نیم ساخته اول و آخر دوره	۱۱۵

فهرست فرمها

شماره فرم	عنوان	صفحه
۲۵	بودجه تسهیم هزینه‌های آب، برق، سوخت و وصول کالا	۱۱۷
۲۶	بودجه هزینه‌های بخشی	۱۱۹
۲۷	بودجه هزینه‌های معاونتی	۱۲۰
۲۸	بودجه ارتباطات و مخابرات	۱۲۴
۲۹	بودجه مقداری لوازم مصرف شدنی اداری	۱۲۵
۳۰	بودجه خرید لوازم مصرف شدنی اداری	۱۲۶
۳۱	بودجه مصرف لوازم مصرف شدنی اداری	۱۲۷
۳۲	بودجه کارمزد و هزینه‌های بانکی	۱۲۸
۳۳	بودجه تعمیرات و نگهداری (اداری و مالی)	۱۳۰
۳۴	بودجه خدمات قراردادی	۱۳۱
۳۵	بودجه تشریفات	۱۳۳
۳۶	بودجه حقوق وظیفه و مستمری و ایام تعلیق	۱۳۴
۳۷	بودجه هزینه‌های ماموریت و حمل و نقل افراد	۱۳۵
۳۸	بودجه هزینه‌های اجاره	۱۳۲
۳۹	فرم مقایسه‌ای هزینه‌های واقعی بودجه شده	۱۳۷
۴۰	فرم مقایسه‌ای هزینه‌های سریار	۱۳۸
۴۱	صورتحساب سود و زیان بخشی / معاونتی	۱۴۰
۴۲	صورتحساب سود و زیان بودجه شده	۱۴۱
۴۳	بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای	۱۴۳
۴۴	بودجه ارزی	۱۴۵
۴۵	بودجه نقدی	۱۴۷
۴۶	بودجه صورت دارائیه‌ها و بدهیها	۱۴۸
۴۷	بودجه دولتی متداول (برحسب جزء هزینه‌ها)	۱۵۱
۴۸	بودجه دولتی متداول (برحسب مواد هزینه)	۱۵۷
۴۹	بودجه دولتی متداول (برحسب فصول هزینه)	۱۵۹

فصل اول: کلیات تحقیق

۱-۱ مقدمه

بهره‌برداری از ظرفیتهای تولیدی منابع داروئی و افزایش ظرفیتهای تولیدی آن با توجه به محدودیت منابع تولید هنگامی مقرون به صرفه است که به بهترین شیوه اداره گردد. یعنی همواره بایست از جدیدترین دست‌یافته‌های علمی برای اداره آن بهره جست.

با توجه به ساختار جدید اقتصادی کشور پس از دفاع مقدس و شروع جنگ رقابت در صحنه اقتصادی، مؤسسات تولیدی می‌بایست تولیداتی با کیفیت عالی و قیمت‌هایی مناسب داشته باشند.

تحقق این موضوع بدون بهره‌جستن تمام و کمال از منابع موجود در هر مؤسسه "یعنی برنامه‌ریزی دقیق برای استفاده از امکانات و منابع و کنترل در رسیدن به آنچه که برای آن برنامه‌ریزی شده بود" امکان‌پذیر نخواهد بود^(۱).

بودجه در حقیقت به معنی برنامه‌ریزی و کنترل است. یکی از ابزارهایی که برای برنامه‌ریزی و کنترل در واحدهای تولیدی استفاده می‌شود بودجه جامع است. بودجه جامع، مدیران را قادر می‌سازد تا ضمن توجه به کارایی هر بخش از سازمان به اثر بخشی کل سازمان توجه داشته باشند.

بودجه‌ای که بر مبنای بررسی، مطالعه و پژوهش و مشارکت کارکنان یک مؤسسه تهیه و تنظیم شده باشد برنامه عمل مدیریت را معین کرده و هماهنگی مطلوب بین تمام فعالیت‌های مؤسسه تولیدی را فراهم می‌آورد^(۲).

۱-۲ اهمیت موضوع

در حال حاضر با توجه به تغییرات در تکنولوژی و عوامل اقتصادی و اجتماعی و برنامه‌ریزی صحیح و مؤثر سود، فروش و هزینه‌ها بسیار با اهمیت و در عین حال مشکل می‌باشد. بودجه‌بندی علاوه بر شناسایی استقلال و مسئولیت مدیران قسمت‌ها و یا بخش‌ها آنها را به کوشش در جهت دستیابی به اهداف شرکت نیز ترغیب می‌کند. بودجه‌بندی در جهت اهداف نهایی واحد اقتصادی یا مؤسسه صورت گرفته و معمولاً کلیه عوامل مهم شرکت را در بر می‌گیرد. بودجه‌بندی بعنوان ابزاری که برای برنامه‌ریزی و کنترل بکار گرفته می‌شود،

1 - Brownell, Peter and other Budgetary participation motivation, and managerial performance the Accounting Review, Vol Lx1, No, V, October 1986 pp 36

2 - D wight warren cost of sales Abudgeting priory, Management Accounting August 1983. p. 69

به منظور هدایت شرکت در مسیر مشخص به مدیریت ارائه می‌گردد. بودجه صرفاً برنامه‌ای است که در قالب اطلاعات مالی و مقداری ارائه می‌شود.

بودجه‌بندی یکی از برنامه‌های عملیاتی دقیق و سازمان یافته است که به همراه نتایج مالی آن به صورت برنامه‌ریزی بلندمدت و یا کوتاه مدت سود، در قالب صورتهای مالی، شامل پیش‌بینی ترازنامه و صورت حساب سود و زیان، وجوه نقد و سرمایه در گردش بیان می‌شود. بودجه‌بندی خصوصاً برای مدیریت میانی به منظور برنامه‌ریزی و کنترل هزینه‌ها مؤثر است. بودجه‌بندی ابزار اساسی مدیریت برای دستیابی به اهداف شرکت می‌باشد^(۱).

اگر چه استفاده از تجارب گذشته راهنمای مفیدی در جهت برنامه‌ریزی محسوب می‌شود، ولی مدیریت به ابزار مطمئن‌تر و رسمی‌تری نیاز دارد تا اقدام به پیش‌بینی عملیات در آینده را نموده و عملکرد فعالیت‌های شرکت را ارزیابی نماید. حال بودجه ابزار لازم جهت برنامه‌ریزی و کنترل فعالیت‌های آتی شرکت را در اختیار مدیریت قرار می‌دهد.

۱-۳ انگیزه انتخاب موضوع

۱- کاربردی بودن موضوع رساله:

اندیشمندان بر این اعتقادند که تحقیقات پایه‌ای و محض را نمی‌توان از تحقیقات کاربردی بخاطر راههای ارتباطی که بین آنها وجود دارد از یکدیگر مجزا نمودند و جدا کردند یکی از دیگری در حقیقت از بین بردن هر دو نوع تحقیقات می‌باشد. اما در کشورهای در حال رشد تأکید بر انجام تحقیقات کاربردی است تا بتوان راه‌حلهایی برای مسائل موجود پیدا کرد.

نباید به این موضوع تکیه کرد که حتماً کشورهای در حال توسعه نمی‌بایست تحقیقات پایه‌ای انجام دهند بلکه نظر بر این است که یک عنوان مناسب در مورد مشکلات ممکن است محقق را آنطور تربیت کند که جوابگوی اکثر نیازهای کشورش باشد^(۲).

امروز کشور ما بیش از پیش کبمود تحقیقات بویژه تحقیقات کاربردی را احساس می‌کند. یکی از ویژگیهای تحقیقاتی کاربردی این است که پلی میان دانشگاه و صنعت تلقی می‌شود. تحقیقات کاربردی ضمن

1 - Brownell, Peter and other, opcit, pp 42-49

۲ - محمد، زاهدی اصل، روشهای حمایت و جذب محققین و متخصصین مهم خارج از کشور و جلوگیری از فرار مغزها، سلسله مقالات سمینار جذب محققین و متخصصین خارج از کشور، صفحه ۹۹-۱۰۹

آنکه نیازهای اقتصادی و صنعتی را رفع می‌کند می‌تواند عامل توسعه اقتصادی و نهایتاً استقلال سیاسی و اقتصادی به حساب آید.

۲ - اهمیت صنعت دارو بخصوص تولید واکسن و سرم

امروزه واکسن و سرم از کالاهای استراتژیک هر کشوری محسوب می‌شود و در زندگی عموم مردم از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. بخصوص واکسن که جنبه پیشگیری را دارد. پیشرفت هر جامعه‌ای در گرو سلامت جسمی و روحی آن جامعه است و سلامت هر جامعه‌ای در درجه اول در گرو پیشگیری از بیماری است. بدلائل مذکور محقق تصمیم گرفت که موضوع تحقیق را که جنبه کاربردی دارد جهت رساله خود برگزیند.

۱-۴ تعریف مسئله

این تحقیق به دنبال حل این مسئله است که:

«آیا تدوین مدل‌های بودجه جامع و اجرای آن در یک مؤسسه موجب فراهم ساختن نیازها و اهداف مدیران و حسابداران می‌شود.»

پس از تعریف مسئله گام بعدی در اخذ تصمیم، یافتن و ساختن راه حل مؤثر است. البته با مناسبت به این موضوع که پس از حل مسئله چه تفاوت‌هایی در وضعیت امور پیدا می‌شود. در صورتی راه حل ما موفقیت‌آمیز است که بتواند به اهداف سازمانی دست یافت البته هر چه راه حل دستیابی به اهداف مؤثرتر باشد مناسبتر است^(۱).

پیش از آنکه بتوان مسئله را حل کرد باید شناخت دقیق و صحیحی از آن بعمل آید. یعنی تعیین شود چه وضعیتی نمایانگر مسئله است.

برخی از عواملی که موجب بروز مسئله شده‌اند عبارتند از:

اول: در برخی از مواقع مؤسسه رازی (نمونه مورد آزمون) جهت خرید مواد اولیه تولیدی، دچار کمبود اعتبار بوده است، در حالیکه برای پرداخت حقوق و دستمزد دارای مازاد اعتبار بوده که در پایان سال می‌بایست به خزانه عودت داده شود.

دوم: بخشهای تولیدی مؤسسه درخواست خرید مواد اولیه تولیدی را بر مبنای تولید واقعی در سال بودجه ارائه نمی‌دهند معمولاً درخواستهای این بخشها در مورد اولیه برای چند سال است. روش خرید به

۱ - بهروز، نبوی، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم اجتماعی، تهران، انتشارات فروردین، ۱۳۵۱، صفحه ۷۱

اینگونه است که پس از صدور درخواست، مواد اولیه درخواستی خریداری می‌گردد. این امر موجب می‌شود، الف: از وجوه نقد و اعتبار مصوب استفاده بهینه بعمل بیاید و مواد اولیه چند سال در انبار هر بخش تولیدی ذخیره می‌شود. ب: چون مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی تولید کشورهای دیگر می‌باشد و بودجه ارزی اختصاص داده شده به مؤسسه رازی نیز محدود می‌باشد، این بودجه صرف خرید نیازهای چند بخش محدود شده و نیازهای بخشهای دیگر برآورده نمی‌گردد.

۱-۵ هدف تحقیق

می‌توان گفت که هر تحقیقی بمنظور رسیدن به هدف خاصی انجام می‌شود و آن کمک به رفع مشکلات موجود و یافتن پاسخ برای سئوالاتی است که در نتیجه آن مشکل به وجود آمده است. بنابراین هر تحقیقی با توجه به مشکلات و سئوالات خاصی طراحی می‌شود گرچه ممکن است استفاده‌های دیگری نیز از آن بشود^(۱).

۱-۶ طرح فرضیه

برای پیشگویی در باره نتیجه پژوهش سه فرضیه ارائه شده است:
فرضیه اول:

«نظر سه گروه مستقل، مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران در مورد ویژگیهای لازم جهت بودجه جامع، یکسان می‌باشد.»

فرضیه اول ارائه شد تا خواسته‌ها و نیازها و همچنین هدفهای مدیران و حسابداران از بودجه جامع روشن و مشخص گردد و این خواسته‌ها، نیازها و اهداف، چراغ راهی برای طراحی مدل‌های بودجه جامع، گردد.

فرضیه دوم

«نظر سه گروه مستقل، مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران در مورد دلایل عدم استفاده از بودجه جامع، یکسان می‌باشد.»

فرضیه دوم ارائه شد تا دلایل عدم استفاده از بودجه جامع در گذشته روشن شود. به عبارت دیگر مشکلات موجود بر سر راه طراحی و اجرای بودجه جامع بدست آید.

۱ - دکتر بهروز، نبوی، مقدمه بر روش تحقیق در علوم اجتماعی، تهران، فروردین، ۱۳۵۱ صفحه ۶۶

مدلهای بودجه جامع با ویژگیهای مورد نظر را می توان می توان برای مؤسسه رازی تدوین نمود». فرضیه سوم ارائه شد تا آزمون شود آیا می توان مدل بودجه جامعی طراحی نمود که هم نیازهای واقعی مؤسسه را برآورده سازد و هم ویژگیهای مورد نظر مدیران و حسابداران را دارا باشد.

۱-۷ قلمرو تحقیق

تولید واکسنهای انسانی، دام و طیور در صنعت داروسازی ایران، قلمرو این تحقیق را تشکیل می دهد. تولید عمده این واکسن و سرم در ایران توسط مؤسسه واکسن و سرم سازی رازی انجام می شود. این مؤسسه دارای شعبات متعددی در شهرهای مشهد، شیراز و مرند بوده و این شعبات در حال گسترش می باشند این مؤسسه دارای ۲۶ بخش تولیدی و ۶ بخش تحقیقاتی می باشد. تولید فعلی مؤسسه رازی ۲۳۵۲۷۱۲۳۵۲ دز واکسن و ۸۵۸۹۳۰۰۰ واحد سرم در سال می باشد.

۱-۸ روش تحقیق

روش جمع آوری اطلاعات مورد نظر از طریق توزیع پرسشنامه انجام شده است. نمونه های انتخابی از داخل مؤسسه رازی می باشند. بدین ترتیب که پرسشنامه بین سه گروه انتخابی توزیع و پس از ارائه پاسخهای سئوالات مندرج در آنها، جمع آوری گردید. چون هدف تحقیق طراحی مدلهای بودجه جامع می باشد و این بودجه جامع باید خواسته ها و اهداف هر سه گروه مورد آزمون را برآورده سازد، لذا یکسان بودن نظرات تمامی افراد هر سه گروه مورد بررسی و آزمون قرار گرفته است.

۱-۹ ساختار تحقیق

طرح رساله که تاکنون شرح داده شد فصل اول رساله را تشکیل می دهد. در فصل دوم مبانی نظری بودجه جامع شرح داده می شود. در فصل سوم متدولوژی تحقیق، روشهای آماری انتخاب شده برای آزمون فرضیات و نحوه محاسبه بودجه جامع مورد بررسی قرار می گیرد. در فصل چهارم پردازش اطلاعاتی که از طریق پرسشنامه جمع آوری گردید صورت پذیرفته و با استفاده از روشهای آماری ذکر شده در فصل سوم، فرضیه های تحقیق مورد آزمون قرار می گیرد و صحت آنها تعیین

۱-۱۰ محدودیتهای تحقیق

- ۱ - اغلب کارکنان امور مالی و مدیران بخشها هیچگونه آشنایی با بودجه جامع نداشته‌اند و این موضوع کار جمع‌آوری اطلاعات را با مشکل مواجه می‌ساخت.
- ۲ - در مؤسسه رازی به علت دولتی بودن تاکنون حسابداری صنعتی اجرا نشده است. از آنجائی که بودجه جامع از اطلاعات حسابداری صنعتی استفاده می‌کند این موضوع یکی از موانع انجام این تحقیق بود.
- ۳ - عدم دسترسی به بانک اطلاعاتی در مورد حسابداری و شرکتهایی که بودجه جامع را اجرا کرده‌اند.

۱-۱۱ تعریف واژگان

- بودجه^(۱): بودجه یک طرح کامل و مشروح بصورت مقداری برای استفاده از منابع یک واحد تجاری در دوره‌های معین است^(۲).
- بودجه جامع^(۳): بودجه جامع یک بودجه فراگیر می‌باشد که تمامی برنامه‌ها و فعالیتهای قسمتهای مختلف یک واحد تجاری را در یک دوره یکساله یا کمتر تدارک می‌بیند^(۴).
- کنترل^(۵): فرآیندی است که از طریق آن مدیریت اطمینان حاصل می‌کند که عملکرد سازمان با فعالیتهای برنامه‌ریزی شده مطابقت دارد^(۶).
- برنامه‌ریزی^(۷): عبارت است از تعیین هدف و انتخاب راه روش مناسب برای رسیدن به هدف تعیین شده^(۸).

1 - Budget

2 - Report of the president's commission on Budget concepts, p.96

3 - Master budget

۴ - عبدالمجید، سلیمی، تحلیلی از بودجه و نقش آن در نظام مالی و دولتی، مدیریت دولتی، شماره پنجم، ۱۳۶۸، صفحه ۳۳

5 - Control

۶ - فریبرز، پاکزاد، مبانی بودجه‌ریزی در شرکتهای تولیدی، انتشارات هیرمند، ۱۳۷۱، صفحه ۳۳۸

7 - Progrminnig

8 - Hampton John J. "finonaal pcsicion making", 4th ed, chapter 6, prentic Hall, 1990, pp. 133-136

۱-۱۲ سابقه تحقیق

با مراجعه به کتابخانه‌های دانشگاه‌های تربیت مدرس تهران، علامه طباطبائی و دانشگاه آزاد اسلامی، مشخص شد در دانشگاه تهران دو تحقیق در زمینه بودجه جامع انجام گرفته است. اما این دو تحقیق در صنایع دیگری انجام شده است. تحقیق اول تدوین مدل‌های بودجه جامع در صنعت فولاد می‌باشد و تحقیق دوم تدوین مدل‌های بودجه جامع در صنعت لاستیک‌سازی چرخ‌های اتومبیل می‌باشد. تحقیق پیش روی شما تفاوت عمده‌ای با دو تحقیق گذشته دارد. زیرا این تحقیق در صنعت داروسازی و آن هم در زمینه ساخت واکسن و سرم انجام شده است، و دیگر اینکه دو تحقیق گذشته در شرکت‌هایی انجام شده که بصورت بازرگانی اداره می‌شوند و دارای سیستم حسابداری صنعتی می‌باشند. اما مؤسسه رازی که این تحقیق در آنجا صورت گرفته، بصورت دولتی اداره می‌شود و دارای سیستم حسابداری دولتی می‌باشد. و همچنین در حال حاضر از سیستم حسابداری دولتی متداول یعنی مواد ۲۰ گانه و فصول چهارگانه استفاده می‌نماید. لذا می‌توان گفت این تحقیق در نوع خود برای اولین مرتبه است که انجام می‌شود.

فصل دوم: مبانی نظری و علمی بودجه‌بندی

۲-۱ مقدمه

بودجه‌بندی یک عمل تکنیکی است و از بدو پیدایش تاکنون با بهره‌جستن از نظریات و تکنیکهای ارائه شده در عرصه علوم موجبات تکامل خود را فراهم نموده و همچنین بر محتوای علمی خود افزوده است. دانشمندانی که در این راه کوشیده‌اند، تعاریف مختلفی از بودجه ارائه داده‌اند. بودجه در واقع تهیه و تنظیم دقیق برنامه عملیاتی و تعیین اهداف مؤسسه بصورت ارقام و اعداد برآوردی برای یک دوره معین است. در ورای تمامی اندیشه‌هایی که در بودجه‌بندی وجود دارد، افراد قرار دارند در اصل این انسانها هستند که بودجه‌بندی را انجام می‌دهند و بایستی دوره مالی را با آن سپری کنند.

جنبه‌های رفتاری بودجه‌بندی^(۱) ناشی از رفتار انسان در فرآیند تهیه بودجه و همچنین از رفتار انسان به هنگامی که سعی دارد بودجه را در امور جاری خود به اجرا درآورد، ناشی می‌شود. این جنبه‌ها از اشتیاق به دانستن اینکه آیا محدودیتهای مخارج در امسال افزایش خواهد یافت یا نه، و ترس از اینکه مدیر به کارمندان بگوید در سال جاری افزایشی در پرداخت نخواهد بود، به وجود می‌آید^(۲).

بودجه‌ها اثر مستقیمی بر روی رفتار انسان دارند. بودجه‌ها به افراد نشان می‌دهند که چه انتظاری از آنها می‌رود. زمان و میزان پرداخت وجه بر روی آنچه که می‌بایست خریداری گردد، محدودیت ایجاد می‌کند، لذا امور مدیریتی را با مشکل مواجه می‌سازد. بدلیل وجود بودجه‌ها است که عملکرد مدیریت بطور مداوم ارزیابی می‌شود و بودجه‌ها استانداردهایی هستند برای مقایسه نتایج عملکرد با نتایج پیش‌بینی شده در این راستا بودجه غیر قابل انعطاف افراد را تحت فشار قرار می‌دهد. بدین دلایل افراد از گزارشات عملکرد ضعیف نگران بوده و از بودجه‌بندی احساس رضایت و خرسندی نمی‌نمایند^(۳).

مدیران اغلب با این مسئله که موردی را در بودجه ذکر نکردند و یا با مازاد بودجه اختصاصی، مواجه هستند. این موضوع به آنها می‌گوید که شما به اهداف بودجه دست نیافته‌اید.

بنابراین تعجب‌آور نیست که گفته‌هایی مانند «این بودجه شیوه مرا تحت تأثیر قرار می‌دهد» و یا این

1 - Behavioral Aspects of budgeting

2 - Helene Ramanauskas - Marconi professor, school of Accountancy, Depaul university Behavioral Aspects of profit planning and budgeting south western publishing, 1989, pp 121-132

3 - Helene Ramanauskas, op, cit, p. 122

طراحان بودجه تو را درک نمی‌کنند» را بطور مداوم می‌شنویم. بودجه‌ها اغلب بعنوان محدودیتهای اداری یا تهدیدی برای پیشرفت شغلی بحساب می‌آیند. عدم رضایت از کل فرآیند بودجه ممکن است افراد را وادار به کارشکنی کند. اگر بودجه‌ها که قصد انگیزش^(۱) افراد را دارند. بجای آن ترس و سایر مسائل انسانی را ایجاد کنند. چرا مورد استفاده قرار می‌گیرند؟ چه سودی در این کار نهفته است؟ اثرات جانبی ناخواسته آن کدام هستند؟ اثر رفتاری آن چیست؟ چه کاری می‌توان انجام داد تا اثرات مخرب و کارهای رفتاری آن را بشناسیم؟ اینها سئوالاتی هستند که سعی می‌کنیم در مطالب بعدی به آنها پردازیم^(۲).

بعد از اینکه برخی نمایشهای انسانی، رفتار. ناامیدیهای موجود در برنامه‌ریزی سود و بودجه‌بندی را مطرح کردیم. به بررسی پروسه بودجه‌بندی و سه مرحله مشخص آن می‌پردازیم. بعد مفاهیم علوم رفتاری مربوطه و اثرشان بر مراحل مختلف پروسه برنامه‌ریزی را بحث می‌کنیم.

۲-۲ پیدایش بودجه‌بندی

طبقه نخواستار شهرنشینی - بورژوا - که روزیروز بر ذخایر مالیش افزوده و بیشتر قائم به خود و متکی به خواسته خویش می‌شد از خود می‌پرسید چرا طبقه‌ای که بیشتر بار مالیاتی را بر دوش دارد و روزیروز نیز بارش سنگین‌تر می‌شود نباید در خرج و جوه حاصل از مالیات نظارتی داشته باشد؟ سرانجام این طبقه و خواست اصلی خود را که حکومت کردن بر جامعه بود بدست آورد. از زمانی که حکومت بدست بورژواها افتاد. «پارلمان» که تا آن روزگار در سرزمینهایی که وجود داشت شورایی کم‌حاصل و جایگاه رایزنی کم‌اثری می‌بود. منزلت خاصی پیدا کرد و مرکز نظارت بر چگونگی وصول و خرج مالیات شد و از این زمان به بعد بخصوص «بودجه» اهمیت بسیار یافت^(۳).

بودجه از کلمه قدیمی فرانسوی «بوژت»^(۴) که به معنی کیف یا کیسه چرمی کوچک بوده و امروزه دیگر متداول فرانسویان نیست، گرفته شده است. این کلمه نخستین بار که در انگلستان بکار گرفته شد برای کیف کوچک حاوی مهر «وزارت دارائی»^(۵) آن کشور بود و بعد نام کیفی گردید که صورت دریافت‌ها و پرداخت‌های

1 - Metivate

2 - Argyris c. "The Impacts of Budgets o people" New York: Financial Executivews foundation, 1952, pp. 225-228

۳ - علیمحمد، اقتداری و دیگران، بودجه، انتشارات دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت و علوم‌داری، ۱۳۵۴، صفحه ۲۷

4 - Bougette

5 - Court of the Exchequer

کشور در آن می‌نهادند. برای اول بار به سال ۱۷۳۳ میلادی «کیسه و سفرایش را باز کردن»^(۱) بکار رفت و آن هنگامی بود که نویسنده‌اش نامعلوم و ناشناخته است و عنوانش *The Budget opened* به سیاست وزیر دارائی حمله شد و ضمن تشبیه او به دلقکی و شعبده‌بازی که اثبات حقه‌ها و کلکهای خود را می‌گشاید. به طعنه گفته شد که «سفره‌اش - بودجه‌اش - را گشود». کلمه بوژت فرانسوی اندک اندک انگلیسی شد و بصورت «باجت» درآمد و بدان شکل به فرانسه بازگشت و تلفظ فرانسوی «بودجه» تداول یافت. (و از همان کشور نیز با همان تلفظ وارد زبان و ادبیات اقتصادی و مالی ایران شد) و از آغاز سده نوزدهم میلادی جانشین اصطلاح *Etat du roi* گردید. این اصطلاح به دوران فتودالی تعلق داشت و با حکومت پارلمانی تطابقی نداشت و لهذا جای خود را به بودجه داد^(۲).

اصول بودجه نخستین بار در سال ۱۸۸۵ میلادی توسط «لئون سه»^(۳) انجام گرفت و ارائه شد. البته پیش از «لئون سه» هم این اصول بصورت پراکنده و در لابلای نوشته‌های دانشمندان اقتصاد و مالیه متقدم یافت می‌شد. اما مدون کردن این اصول کاری بود که از «لئون سه» به یادگار ماند^(۴).

۲-۳ پیدایش بودجه جامع و تکامل آن

در قرن هیجدهم در انگلستان برای کنترل قدرت پادشاه از لحاظ اخذ مالیات و هزینه‌های دولتی از بودجه استفاده شد. در این بودجه‌های اولیه انگلستان منابع و همچنین مصارف و جوه تعیین می‌شد و این اصل در بودجه‌ریزی مؤسسات تولیدی و بازرگانی مورد تأیید قرار گرفته و رعایت می‌شود. مهاجرین انگلیسی فکر بودجه‌ریزی دولتی را به ایالات متحده آمریکا و کانادا برده و آن را مورد عمل قرار دادند. مزایای بودجه‌ریزی دولتی مؤسسات دولتی و بازرگانی بخش خصوصی را به فکر استفاده از امتیازات آن انداخت و در نتیجه روشهای بودجه دولتی از طرف این مؤسسات اقتباس شد^(۵).

در ابتدا مؤسسات تولیدی و بازرگانی از نوع بودجه تخصیص هزینه استفاده می‌کردند به این ترتیب که می‌گفتند، این مقدار بابت تبلیغات و فلان مقدار بابت پژوهش قابل استفاده است. در این روش هدف عمده آن بود که هزینه‌ها در حوزه فعالیت‌های مهم و اساسی محدود شود و به برآورد و کنترل هزینه‌های عملیاتی مؤسسه

1 - *To open his budget*

۲ - علیمحمد، اقتداری، بودجه، همان منبع، صفحه ۳۷

3 - *Leon say*

4 - *J. baskead government budgeting New York John wley and sons inc., 1961, p. 166*

۵ - علیمحمد، اقتداری، بودجه، همان منبع، صفحه ۳۹

از طریق ایجاد استانداردها و تحلیل انحرافها توجه چندانی مبذول نمی‌شد.

آنگاه با آغاز جنبش به اصطلاح علمی مدیریت علاقه به بودجه‌ریزی در مؤسسات تولیدی و بازرگانی فزونی گرفت تیلور اصول جدیدی را در مدیریت اعلام داشت که تأثیر فوق‌العاده‌ای بر عملیات مؤسسه تولیدی باقی گذارد.

تیلور با استفاده از روشهای علمی، استانداردهای تولیدی را بوجود آورد و فنون حسابداری صنعتی را تکامل بخشید، این دو مورد دو عامل عمده توسعه و تکامل بودجه‌ریزی نوین در مؤسسات تولیدی بودند^(۱). هزینه‌یابی استاندارد و فنون کنترل‌های بودجه‌ای از اوایل سال ۱۹۰۰ توسعه پیدا کرد. برای نخستین بار در سال ۱۹۴۹ نظریه بودجه برنامه‌ای (Progra Budget) مورد توجه قرار گرفت. کمیسیون هوور (Hoover commission) در سال ۱۹۴۷ از طرف دولت آمریکا مامور گردید بررسیهای علمی به منظور اصلاح مدیریت سازمانهای دولت مرکزی کشورهای متحده بعمل آورد در سال ۱۹۴۹ اعلام داشت «ما توصیه می‌کنیم که تغییرات اساسی در طرز تهیه بودجه دولت مرکزی داده شود. بودجه جدید که ما آن را بودجه برنامه‌ای می‌نامیم براساس وظایف، طرحها و فعالیتهای دولت تنظیم می‌گردد»^(۲).

پس از انتشار کمیسیون هوور سازمانهای مختلف حکومت مرکزی آمریکا و دستگاههای محلی سعی کردند که روشهای مناسبی برای تنظیم بودجه برنامه‌ای ابداع کنند. نوشته‌های متعددی در باره چگونگی تنظیم بودجه برحسب برنامه Program Budgeting و طرز تنظیم بودجه طبق عملیات Performanc Budgeting به رشته تحریر در آمد. هر چند که قبل از این در بخش خصوصی بودجه طبق عملیات انجام می‌شد، اما به شکل مدونی نبود. و براساس سلیقه‌های فردی صورت می‌پذیرفت^(۳).

اصطلاح بودجه‌بندی برحسب برنامه را غالباً مترادف با بودجه‌بندی طبق عملیات به کار می‌بردند، در حالیکه این دو را نباید کاملاً روش واحدی دانست. در بودجه عملیاتی نتایج عملیات برحسب فنون و روشهای دقیقی مانند قیمت تمام شده مورد اندازه‌گیری و محاسبه قرار می‌گیرند. در حالیکه روشهای مذکور در تنظیم بودجه برنامه‌ای لزوماً بکار نمی‌روند^(۴).

در سال ۱۹۶۵ (در زمان حکومت جانسون در آمریکا) روش تازه‌ای تحت عنوان PPB

۱ - فریبرز، پاکزاد، مبانی بودجه‌ریزی در شرکت‌های تولیدی، تهران، انتشارات هیرمند، ۱۳۷۱، صفحه ۲۰ - ۲۱

2 - *Commisson on organization of the Executive branch of the Government, Budgeting and Accounting Report to congress, Washington printing office, 1949, p. 8*

3 - *Commisson on organization of the Ecxutive branch of the Government op. cit, p. 14*

4 - *Lynn Anderson cose studies of performanc Budgeting, Municipal finance, 38-67, Nevembr, 1955*

(Planning-Programming-Budgeting) که می‌توان آن را «برنامه‌گذاری - برنامه‌ریزی و بودجه‌نویسی» ترجمه نمود، ابداع شد. بر طبق این روش فواید حاصل از اجرای فعالیتهای مختلف در مقابل هزینه‌های واقعی آنها (Cost-Benefit Analysis) در قالب تئوری سیستم مورد بررسی قرار گرفت^(۱).

نظریه سیستمی علاوه بر مباحث مدیریت، در مبحث بودجه جامع جایگاه ویژه پیدا کرده است. با توجه به نظریه سیستمی می‌توان بودجه جامع را یک سیستم دانست از بودجه‌های به هم وابسته که به علت این وابستگی کلیت جدیدی را بودجه می‌آورند و هر بودجه به یک بودجه دیگر از مجموعه در ارتباط می‌باشد و هرگونه تغییری در هر یک از بودجه‌ها منجر به تغییر در کل مجموعه می‌گردد^(۲).

کاربرد نظریه سیستمی در بودجه جامع آنست که به واحد تولیدی بصورت یک واحد و سیستمی نگریسته می‌شود و بهبود کل سازمان با کل سیستم مد نظر است. هر چند که ممکن است حتی سیستمهای فرعی به اهداف مطلوب خود نرسند. با دیدگاه سیستمی در بودجه جامع سعی می‌گردد که سیستم کل اثر بخش بوده و سیستمهای فرعی کارآمد باشند^(۳).

بودجه انعطاف‌پذیر برای اولین بار برای تعدیل نرخ جذب سرمایه برای تغییرات حجم تولید بکار گرفته شد. نوسانات غیر قابل پیش‌بینی در میزان تولید سبب ابهام و تحریف مقایسه بین بودجه هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های واقعی مستقیم، دشواری ارزیابی عملکرد مدیران اجرایی، عدم تشخیص مسئولیت، بروز ضایعات و صرف هزینه‌های اضافی می‌گردید. در سال ۱۹۲۸ یک گروه از مهندسان و حسابداران شرکت و ستینگهاس روی این ماده کار کردند. تلاششان به تدوین انعطاف‌پذیر منجر شد. تلفیق هزینه‌های استاندارد و روش تنظیم بودجه انعطاف‌پذیر سبب استفاده گسترده از آن در مؤسسات صنعتی گردید. شاید انگیزه اصلی از ابداع بودجه انعطاف‌پذیر، ارزیابی کارایی مدیران بود تا کنترل هزینه‌های کوتاه مدت، اما سبب کاهش دخالت نظرات فردی در تنظیم بودجه و افزایش اعتبار و مفهوم تجزیه و تحلیل انحرافات هزینه‌های واقعی و بودجه‌ای شد^(۴).

در اواخر دهه ۵۰ حسابداری سنجش مسئولیت و تأثیر آن بر رفتار نیروی انسانی مورد توجه قرار گرفت و تحقیق در زمینه ارتباط بین علوم رفتاری و حسابداری مدیریت توسعه پیدا کرد. بویژه پژوهشهای هافستد Hofsted ۱۹۶۸، هاپ‌وود Hopwood ۱۹۷۲ و اوتلی Otly ۱۹۷۸ نشان داد که کنترل بودجه فرآیندی

1 - Lyden and Miller "planning - programming - Budgeting: A systems Approach to Management" (chicago: Markham publishing company 1,70

۲ - سعید، راهنما، سیستمهای سازمانی، تهران، مرکز مدیریت صنعتی، ۱۳۶۶، صفحه ۷۴

3 - Kast and Rosenweig, Contingency views of organization and Management science, Chicago, 1973, pp. 25-32

۴ - محمدحسین، کورکائی‌نژاد، حسابداری مدیریت: گذشته، حال و آینده، بررسی‌های حسابداری، شماره ۲ - پائیز ۱۳۷۱، صفحه ۱۱۱

سازمانی پیچیده‌ای است که نیازمند توجه کافی به ارتباط نزدیک میان فرآیندهای کمی و واکنشهای انسانی است^(۱).

در سال ۱۹۸۰ آلفرد مارشال (Alfred Marshal) اقتصاددان، چارچوبی برای مفهوم بودجه‌بندی سرمایه‌ای را پایه‌گذاری کرد. مارشال ذکر کرد که بازده سرمایه‌گذاری باید از مجموع اصل و فرع مخارج سرمایه‌گذاری با توجه به زمان انتظار و نرخ بهره معین (با محاسبه بهره مرکب) بیشتر باشد. طبق نظر او هر چه دوره انتظار سرمایه‌گذار طولانی‌تر باشد ریسک بالاتری را قبول نموده، بنابراین باید از پاداش نهایی بیشتری برخوردار شود و در این فرآیند تغییرات قدرت عمومی خرید پول نیز باید در نظر گرفته شود^(۲).

۲-۴ تعریف بودجه

از بودجه تعاریف گوناگونی بعمل آمده است که به تعدادی از آنها در ذیل اشاره شده است.

- بودجه عبارت از برنامه‌های یک سازمان بصورت ارقام پولی است^(۳).
- بودجه عبارت از بیان مالی یا مقداری سیاستی است برای طول مدت معین از آینده بمنظور تحقق هدفهای تعیین شده که از قبل مشخص و تأیید شده است و می‌تواند شامل درآمدها، هزینه‌ها و سرمایه‌گذاریها باشد^(۴).
- بودجه صرفاً برنامه‌ای است که در قالب اطلاعات مالی و مقداری ارائه شود^(۵).

۲-۵ تعریف بودجه جامع

از بودجه جامع نیز تعاریف گوناگونی بعمل آمده است.

- بودجه جامع محصول نهایی فرآیند برآورد و تهیه بودجه یک واحد تجاری بودجه جامع است که شامل بودجه‌های جداگانه هر یک از بخشهای تابعه آن واحد می‌باشد^(۶).
- بودجه ابزاری است که از طریق آن عملاً کلیه برنامه‌های مدیریت بیان شده و در ارتباط با یک ضابطه کمی

1 - Drury, Colin "Manegment and cost Accounting" VNR Internationl, Second ed, 1988, p. 449

۲ - محمدحسین، کرکائی‌نژاد، همان منبع، صفحه ۱۱۳

3 - Agrawal B.D "organization and Management" TATA, Mc Grow - Hill, 1982, P.151

4 - E.R.L Brech "the principles and practice of managanext" Lon gman group limited 1975, p: 665

۵ - متزیوزری، حسابداری صنعتی، تهران، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، جلد دوم، ۱۳۶۵، صفحه ۱۴۴

۶ - رضا، شباهنگ، حسابداری مدیریت، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، تهران، ۱۳۶۵، صفحه ۱۴۵

مورد ارزیابی قرار می‌گیرد^(۱).

- بودجه جامع یک بودجه فراگیر می‌باشد که تمامی برنامه‌ها و فعالیتهای قسمتهای مختلف یک واحد تجاری را در یک دوره یک ساله یا کمتر تدارک می‌بیند^(۲).

بودجه جامع^(۳)

محصول نهایی فرآیند برآورد و تهیه بودجه یک واحد تجاری، بودجه جامع است که شامل بودجه‌های جداگانه هر یک از بخشهای تابعه آن واحد می‌باشد.

بوجه جامع به دو بخش اصلی یعنی بودجه عملیاتی^(۴) و بودجه مالی^(۵) تقسیم می‌شود بودجه عملیاتی شامل بودجه‌های اجزای صورتحساب سود و زیان است و بودجه مالی شامل بودجه مخارج سرمایه‌ای، بودجه نقدی، ترازنامه، بودجه شده و صورت تغییرات در وضعیت مالی بودجه شده، می‌باشد^(۶).

۲ - سلیمی عبدالمجید، همان منبع، صفحه ۳۳

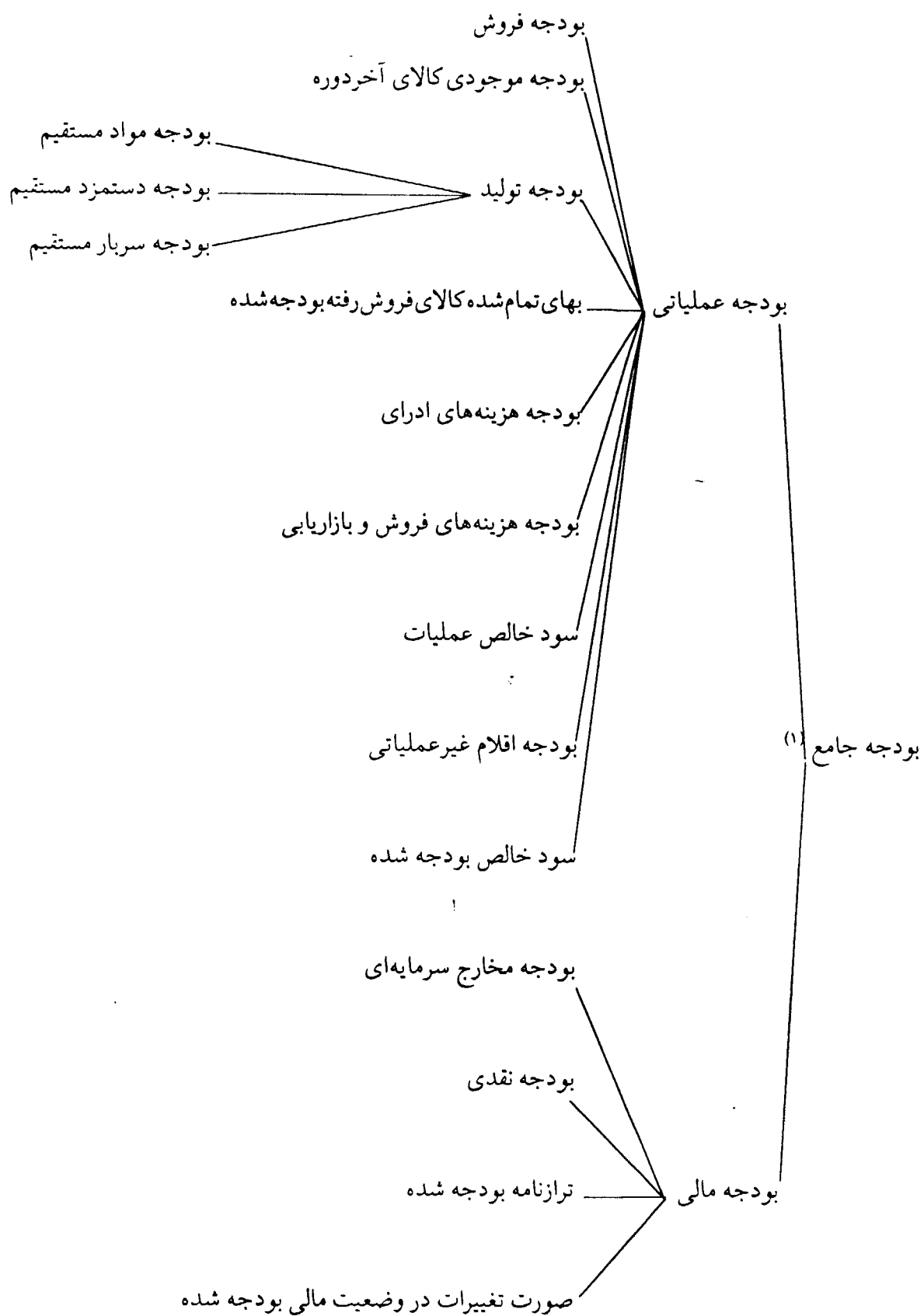
۱ - فریبرز، پاکزاد، همان منبع، صفحه ۱۸

3 - Master budget

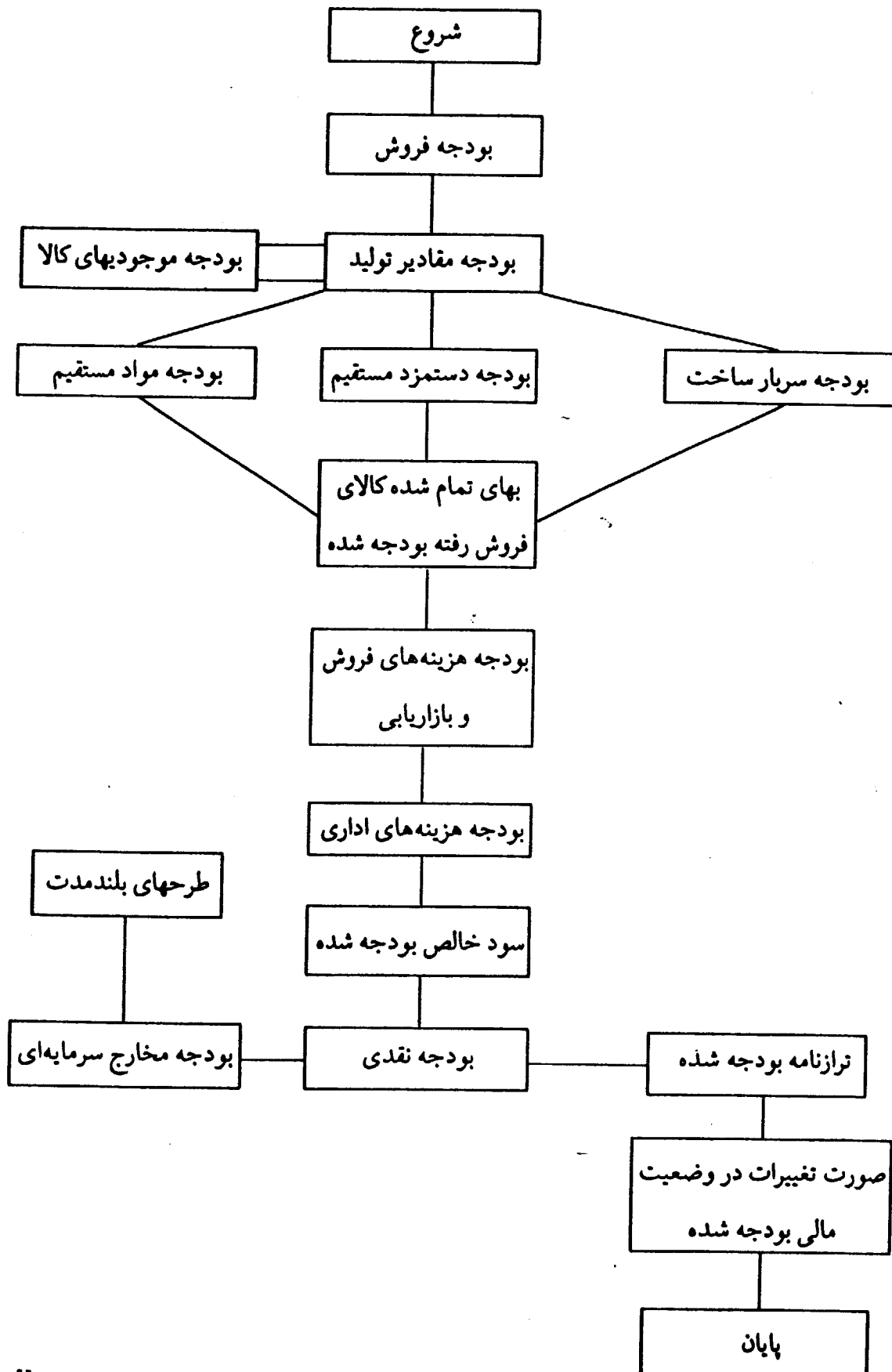
4 - Operating budget

5 - Financial budget

6 - Horngren and sundem "Introduction to Management accountion" prentic - Hall, 1990, p. 171



نمودار مراحل تهیه یک بودجه جامع



- Horngren and sundem "Introduction to Management accountion" prentic - Hall, 1990, p. 171

۲-۶ عملکرد چندگانه^(۱) بودجه ریزی و برنامه ریزی سود^(۲)

بودجه‌ها عبارتند از برنامه‌های مدیریتی برای عمل که با اصطلاحات مالی بیان می‌شوند، آنها برنامه‌های جامع سودآوری در کوتاه مدت هستند که اهداف کمی و کیفی مدیریت را به مرحله عمل درمی‌آورند. بودجه‌ها ابزار مدیریت هستند که رسیدن به اهداف سازمانی را تضمین می‌کنند و راهنمایی‌هایی را به شکل پول رایج کشور، برای عملیات روزانه مهیا می‌سازند.^(۳)

اگر شرکتی هدفش را تسخیر سهم بیشتری از بازار، افزایش سود و افزایش وجه‌اش^(۴) در بین مصرف‌کنندگان قرار دهد بودجه‌اش بایستی منابع مورد نیاز برای رسیدن به این اهداف را فراهم آورد. بودجه بایستی هزینه‌های اضافی تبلیغات و توسعه برای افزایش فروش و میزان افزایش آن را منعکس کند و بایستی شامل هزینه‌های متفرقه ضروری برای نگهداری پتانسیل یا عوامل بالقوه فروش بیشتر باشد و ساختار سخاوتمندانه‌تری برای حق کمیسیون داشته باشد تا تلاش برای فروش را بیشتر نماید. بودجه بایستی شامل محاسبات جریان نقدی باشد که بازگشت نقدینگی از مشتریان، زمانبندی شده و پرداختهای نقدی به عرضه‌کنندگان و پیش‌بینی افزایش در هزینه‌های مختلف را در بر داشته باشد. بطور خلاصه بودجه بایستی یک برنامه تفصیلی از چگونگی عمل شرکت و کار مالی شرکت باشد.^(۵)

بودجه‌ها چندین نقش را ایفا می‌کنند. اول: آنها نتیجه نهایی فرآیند برنامه ریزی شرکت هستند از آنجائیکه بودجه‌ها نتیجه مباحثات بین اعضاء مسئول سازمان هستند. نشانگر توافق عام سازمان در زمینه اهداف عملیاتی آینده شرکت هستند.^(۶)

دوم: آنها برنامه کار شرکت برای عملیات هستند و نشانگر اولویت‌بندی در تحقیق منابع سازمانی می‌باشند. بودجه‌ها نشان می‌دهند که چگونه واحدهای فرعی سازمان برای دستیابی به اهداف کل شرکت فعالیت می‌کنند.^(۷)

سوم: آنها بعنوان یک ابزار ارتباطی داخلی عمل می‌کنند که بخشهای مختلف سازمان را با یکدیگر و با مدیریت ارتباط می‌دهند. ارتباط بودجه‌ای از مدیریت ارشد به طرف سطوح پایین‌تر سازمانی بصورت توقع در عملکرد^(۸) و استانداردهاست و ارتباط از پائین به بالا شامل گزارشاتی که حاوی نتایج کار هستند، به مدیریت

1 - *The Multiple functions*

2 - *Profit planning*

3 - *Argris, c. op.cit, pp. 25-27*

4 - *Enhanc*

5 - *Brens, William J, and John H. Waterhouse. "Budgetary control and organization smuctre" Journal of Accounting Research (1975), pp. 177-200*

6 - *Helen, Rananauskas, op.cit, pp. 124-131*

7 - *Helen, Rananauskas, op.cit, pp. 124-131*

8 - *Performanced expectation*

ارائه می نمایند. ارتباط افقی^(۱) بخشها با یکدیگر برای هماهنگی و تسهیل معافیت‌های شرکت صورت می‌گیرد. ارتباط از بخشها به مدیریت ارشد شامل توضیح عملکرد و رسیدن به هدف بودجه یا انحراف از آن برقرار می‌شود^(۲).

چهارم: بودجه‌ها، با بیان اهداف به شکل معیارهای عملکرد^(۳)، که قابل محاسبه هستند، بعنوان استانداردهای برای مقایسه نتایج عمل واقعی محسوب می‌شوند. این مطلب اساسی برای ارزیابی عملکرد هزینه و سود مدیران اصلی می‌باشد^(۴).

پنجم: آنها با عنوان ابزار کنترلی محسوب می‌شوند که به مدیریت اجازه می‌دهند تا نقاط قوت و ضعف محیط سازمان را ارزیابی کند. این موضوع مدیریت را قادر می‌سازد تا اقدامات اصلاحی مناسب را اجرا نماید^(۵). ششم: بودجه‌ها تلاش می‌کنند که بر روی مدیران و کارکنان اثر گذاشته و در آنها برای اجرای عملکردی که کارا و مؤثر بوده و هماهنگ با اهداف سازمانی شده ایجاد انگیزه می‌نمایند^(۶).

۲-۷ تجزیه تحلیل کارکردی بودجه‌بندی

بر طبق نظریه مرتون^(۷) فرآیند یا نتیجه یک فعالیت هنگامی کارکردی^(۸) محسوب می‌شود که توانایی دستیابی یک سیستم داده شده را برای رسیدن به هدف مطلوب افزایش دهد و هنگامی غیر کارکردی^(۹) تلقی می‌شود که مانع رسیدن به هدف شود^(۱۰).

اساساً یک سیستم بودجه مدیریت را قادر می‌سازد که بطور مؤثر بر مه‌ریزی، هماهنگی و کنترل و ارزیابی فعالیتها را در یک واحد تجاری انجام دهد. انجام این اعمال نتایج آشکار کارکردی بودجه می‌باشند. هر سیستمی که شامل انگیزش و کنترل انسانها باشد جنبه‌های غیر کارکردی دارد. زیرا به سادگی نمی‌توان دلیل رفتار انسان را پیش‌بینی و یا با اطمینان کنترل نمود.

1 - Message flows

2 - Helen, Rananauskas, op.cit, pp. 124-131

3 - Measurable performance

4 - Helen, Rananauskas, op.cit, pp. 124-131

5 - Helen, Rananauskas, op.cit. pp. 124-131

6 - Helen, Rananauskas, op.cit, pp. 124-131

7 - Merton

8 - Functional

9 - Distancional

10 - Merton, R, "Aparadigm for functional analysis sociology" New York Macmillan. 1957, pp. 458-467

۲-۸ جنبه‌های انگیزشی در بودجه‌بندی

جنبه‌های کارکردهای آشکار موارد انگیزشی بودجه به شرح زیر می‌باشند:

الف: دستیابی به اهداف بودجه‌ای باعث تشویق کارکنان می‌گردد.

ب: اهداف بودجه وقتی تحقق یابند احساس مسئولیت را در کارکنان تقویت خواهد نمود.

ج: دستیابی به اهداف بودجه موجب رفاه بیشتر کارکنان خواهد شد.

جنبه‌های غیر کارکردی و پنهان موارد انگیزشی بودجه به شرح زیر می‌باشند.

الف: ممکن است کارکنان توافقه‌های مشترک علیه افزایش تولید اتخاذ نمایند.

ب: کارکنان تصور می‌کنند اگر کارایی افزایش یابد اما این افزایش تداوم نیابد به از دست دادن شغل آنها منجر شود.

ج: بر اثر فشار بودجه‌ای سازمانهای غیر رسمی، فعال خواهند شد.

د: سعی بر بزرگ نشان دادن هزینه‌ها خواهد شد. این استدلال که پول زیادی در اختیار خواهد بود و کمتر خرج

کردن، صرفه‌جویی تلقی می‌شود و برای مدیریت عالی سازمان خوش‌آیند است.

ه: سعی در تقاضای پول بیش از میزان احتیاج خواهد شد. با این تصور که با مشکل کمبود نقدینگی مواجه نشوند^(۱).

۲-۹ بررسی رفتاری فرآیند بودجه‌بندی^(۲)

سه مرحله عمده در بودجه‌بندی وجود دارد. (۱) هدف‌گذاری (۲) اجرا (۳) کنترل و ارزیابی عملکرد^(۳).

برای ایجاد یک بودجه یا برنامه سودگامهای مشخص متوالی بایستی برداشته شود.

گام اول: مدیریت ارشد بایستی اهداف کیفی کوتاه‌مدت و استراتژیهای لازم برای رسیدن به آنها را تعیین

کند. اهداف کیفی نتایج مطلوب قابل دسترسی هستند و استراتژیها ابزار رسیدن به اهداف هستند.

گام دوم: اهداف کمی بایستی تعیین شده و تخصیص منابع صورت گیرد. اهداف کمی، اهداف کیفی

کمی شده کوتاه‌مدت هستند. به عنوان مثال هدف کیفی این است که سهم بیشتری از بازار را تسخیر کنیم.

1 - Edward, B. D eakin, cost accounting, 2th Edition irwin, 1987, p.723

2 - Behavioral overview of the budget - Making process

3 - Flomholtz, Eric G, "Accounting budgeting and control systems in their organizational context theoretical and Empirical perspectives" Accounting, organizations and society, No 2/3 (1983), pp. 153-169

استراتژی، تبلیغات تلویزیونی و انتشار در روزنامه محلی را ارائه می‌کند. هدف کمی ممکن است افزایش فروش به میزان ۱۰٪ در سال جاری باشد.

گام سوم: یک بودجه یا برنامه سود جامع بایستی آماده شده و توسط مدیریت ارشد تأیید گردد. بعد از تأیید بایستی آن را به سرپرستان و کارکنان که عملکردشان کنترل می‌شود ارائه شود^(۱).

در آخر برای کنترل هزینه و تعیین موارد مسئله‌ساز در سازمان، از مقایسه نتایج عملکرد واقعی با اهداف بودجه‌بندی شده استفاده می‌شود.

در هر مرحله از فرآیند بودجه ارتباط و تقابل انسانی مورد نیاز است. بنابراین بایستی جنبه‌های رفتاری بودجه‌بندی برای جلوگیری از اثرات جانبی غیر معمول در رابطه با انسان کاملاً درک شوند.

۲-۹-۱ مرحله هدف‌گذاری^(۲)

فعالیت برنامه‌ریزی با تعدیل اهداف وسیع سازمانی به اهداف کمی مشخص، شروع می‌شود.

برای ایجاد برنامه‌های واقع‌گرا و ایجاد یک بودجه قابل اجرا، برخورد گسترده‌ای بایست بین مدیران صفی و مدیران ستادی صورت گیرد. مدیر و کنترلر برنامه، نقش مهمی را در این فرآیند انسانی در بودجه‌بندی ایفا می‌کنند. آنها به عنوان پرسنل، مسئول آغاز و هدایت فرآیند بودجه‌بندی و کمک به پرسنل صفی برای اجرای مسئولیت‌های مختلف برنامه‌ریزی، هستند. هنگام فرموله کردن اهداف سازمانی و تبدیل آنها به اهداف کمی قابل اجرا می‌بایست سلسله مراتب اهداف کمی و کیفی و سازگاری آن با اهداف و نیازهای پرسنلی مدیران و کارکنان، رعایت شود^(۳).

اگر شرکت مدیران سطوح پائینتر و کارمندان در فرآیند هدف‌گذاری با ساختار سازمانی و روش رهبری سازگاری داشته باشند بایست این امکان تجانس را به آنها داد. زیرا آنها به احتمال زیاد با اهدافی که خودشان در فرموله کردن آن شرکت داشتند سازگاری نشان خواهند داد. اهدافی که از طریق مشارکت تعیین شده باشند بطور مطلوبی بر سطوح اشتیاق مدیران و کارکنان تأثیر می‌گذارند. فقدان مشارکت، ممکن است به اثرات جانبی رفتاری غیر معمول منجر شود^(۴).

1 - Flomholtz, Eric G, *op.cit*, pp. 153-169

2 - Goal - setting stage

3 - Solwyn W. Becker and David O. Green, Jr. "Budgeting and Employee behavior" *Jornal of business*, October, 1982, pp. 392-402

4 - Solwyn and other, *op.cit*, pp. 392-402

مفاهیم رفتاری که بر مرحله هدفگذاری تأثیر می‌گذارند، مشارکت^(۱)، تجانس^(۲) و واگذاری^(۳) هستند.

۲-۹-۲ مرحله اجرا^(۴)

در مرحله اجرا برنامه رسمی برای ارتباط ایجاد کردن بین اهداف کیفی و استراتژیها و ایجاد انگیزه مثبت در افراد سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد. این کار توسط بیان کردن اهداف کمی بصورت تفصیلی برای افرادی که مسئول اجرا هستند، انجام می‌شود. برای اینکه بودجه‌بندی بطور صحیح اجرا شود: بایستی بطور مؤثری آن را تحت نظر داشت. نکات ابهام که موجب برداشتهای نادرست می‌گردد بایست مورد بررسی قرار گرفته و رفع شود. در این زمان است که می‌توان انتظار همکاری کامل را از گروههای مختلف داشت^(۵).

مفاهیم علوم رفتاری عمده که مرحله اجرا را تحت تأثیر قرار می‌دهند ارتباط، همکاری و هماهنگی

هستند:

۲-۹-۳ مرحله کنترل و ارزیابی عملکرد^(۶)

پس از اینکه بودجه اجرا شد، بعنوان عنصر کلیدی در سیستم کنترل عمل می‌کند. بودجه بعنوان مقیاس مقایسه عملکرد واقعی با آن و بعنوان اساسی برای مدیریت بر مبنای استثناء مطرح می‌شود. بایستی توجه داشت که مدیریت بر مبنای استثناء تنها انحرافات نامطلوب را قابل بررسی نمی‌داند. علیرغم اینکه مدیران بایستی برای رفع انحرافات نامطلوب کوشش کنند. مسلماً برای حفظ کارایی شرکت بایستی عملکردهای زیر استاندارد و بالای استاندارد، مورد بررسی و مد نظر قرار گیرد. انحراف مطلوب ضرورت تعدیل بودجه را نشان می‌دهد. برای انحرافات نامطلوب، می‌بایست سریعاً اقدامات اصلاحی انجام شود تا از تکرارهای هزینه‌ساز جلوگیری شود. سیاست‌ها، رفتار و اعمال مدیریت در ارزیابی عملکرد و بهره‌برداری از انحراف، مجموعه‌ای از نتایج رفتاری به دنبال دارد که اگر شناسایی و کنترل شوند می‌تواند در موفقیت فرآیند برنامه‌ریزی و کنترل مؤثر باشد. برخی از این نتایج رفتاری شامل فشار، انگیزش اشتیاق و نگرانی هستند^(۷).

1 - Participation

2 - Congouence

3 - Commitment

4 - Implementortion stage

5 - Argyris C, op.cit, pp. 17-27

6 - Evaluation stag

7 - Merchant. Kenneth A, "The design of the corporate budgeting system: Influences on Managrial Behavior and performance." *The Accounting Review*, No 4, Oct, 1981, p. 50

۲-۱۰ نتایج غیر معمولی فرآیند بودجه بندی

عملکرد چندگانه بودجه بعنوان هدف گذاری، کنترل و مکانیزم ارزیابی عملکرد ممکن است چند نتیجه غیر معمول مانند: عدم اطمینان، مخالفت، برخوردهای داخلی و اثرات جانبی دیگر را به همراه داشته باشد.

۲-۱۰-۱ عدم اطمینان^(۱)

بودجه شامل یکسری از اهداف خاص است. اگر چه ممکن است بخاطر برخی وقایع غیر قابل پیش بینی تعدیل شود اما در کل نشانگر عدم تغییر است. بودجه منبع فشاری است که می تواند موجب بی اطمینانی، عداوت^(۲) و کاهش در عملکرد شود. تحقیقات نشان می دهد که در طول فرآیند بودجه بندی، عدم اطمینان زیادی در سطح سرپرستی وجود دارد. به عقیده سرپرستان دلایل عدم اطمینان به قرار ذیل می باشند:

۱ - بودجه تمایل به ساده کردن بیش از حد یا تحریف وضعیت واقعی دارد و قادر نیست تغییر در عوامل خارجی را بپذیرد.

۲ - بودجه بشکل مناسبی منعکس کننده متغیرهای کیفی مانند مهارت نیروی کار، کیفیت مواد و کارایی ماشین آلات نیست.

۳ - بودجه ها تنها بر آنچه که سرپرستان در حال حاضر می دانند تأکید دارند.

۴ - گزارشات بودجه بر نتایج تأکید دارند نه بر دلایل

۵ - بودجه ها با شیوه های رهبری سرپرستان تداخل دارند.

۶ - توسط سرپرستان بودجه ها با زرنگی خاصی مورد استفاده قرار می گیرند و این حاکی از آن است که معیارهای قابل اعتمادی نیستند.

۷ - بودجه ها بر شکست تأکید دارند^(۳).

۲-۱۰-۲ مخالفت^(۴)

علیرغم اینکه بودجه ها بطور گسترده ای مورد استفاده قرار می گیرند و منافع آنها نیز مورد حمایت قوی قرار گرفته هنوز مورد مخالفت برخی از عوامل سازمانی قرار می گیرند. یکی از دلایل عمده آن این است که

1 - Distrust

2 - Hostility

3 - Kerr. Steven. "Organizational behavior." Columbus ohio: Grid Publishing Co, 1979, pp. 34-45

4 - Resistanc

بودجه‌ها تغییرات را تعیین و پیش‌بینی می‌کنند. بنابراین بر همان اساس با وضعیت واقعی برخورد می‌نمایند. علوم رفتاری، مدیریت و رفتار سازمانی پدیدهٔ مخالفت کارکنان را تغییر پذیر می‌دانند. بیشتر مردم به شیوه‌های خاص انجام امور و کارها و نگرش به وقایع، عادت می‌کنند و بسادگی تغییرپذیر نیستند. این مدیریت است که بایستی بر این مخالفت غلبه کند و ابتکاری به خرج دهد که عملکرد سازمانی را افزایش دهد^(۱).

دلیل دیگری برای مخالفت با بودجه این است که فرآیند بودجه دقت و توجه زیادی را طلب می‌کند. مدیران و سرپرستان با وجود مسئولیت روزمره می‌بایست وقت زیادی را صرف فرآیند بودجه نمایند و این موضوع آنها را تحت فشار قرار می‌دهد. بنابراین آنها تمایل به ورود به فرآیند بودجه‌ریزی را ندارند. بالاخره بیشتر مدیران و سرپرستان ترکیب بودجه‌بندی را درک نمی‌کنند. آنها اغلب از پذیرش آن سرباز می‌زنند و تمایل به آموختن کافی فرآیند برنامه‌ریزی برای ورود مؤثر در آن را ندارند^(۲).

مخالفت با بودجه‌بندی نمودهای مختلفی دارد. «چرا بایستی بودجه‌بندی شود؟ من کارم را خوب انجام می‌دهم» «نمی‌توان با هیچ درجه‌ای از اطمینان آینده را پیش‌بینی کرد. پس چرا برنامه؟» «بودجه‌بندی برای من خیلی وقت‌گیر است» «حتی اگر من بخواهم آن را انجام دهم وقت آن را ندارم» «من در فشار نقدینگی قرار دارم و این تنها چیزی است که می‌توانم در موردش فکر کنم» «کار من ساده است و من می‌دانم مشکلات کجاست» «مؤسسه من کوچکتر از آن است که احتیاج به بودجه داشته باشد» «من تمام برنامه‌ریزیم را در کله‌ام انجام می‌دهم» بسیاری از این بهانه‌ها را می‌توان با آموزش مدیران و سرپرستان درباره منافع بودجه‌بندی مرتفع کرد^(۳).

۲-۱۰-۳ برخوردهای داخلی

بودجه نیازمند ارتباط بین افراد در تمامی سطوح سازمانی است. برخوردهای داخلی ممکن است در نتیجه این ارتباط یا گزارشات عملکردی که یک بخش را به بخش دیگر مقایسه می‌کند به وجود آید. نشانهٔ عمومی برخورد عدم توانایی ایجاد هماهنگی بین افراد و بین گروهها در طی فرآیند بودجه‌بندی است. برخورد داخلی یک محیط کاری رقابتی و کینه‌توزانه^(۴) را به وجود می‌آورد. برخورد ممکن است باعث تمرکز افراد بر روی احتیاجات بخش خودشان به جای تمرکز بر نیازهای کل سازمان شود. این وضعیت دستیابی به تجانس با اهداف را بسیار مشکل می‌کند. و همچنین موجب رنجش از مدیریت و در شکل

1 - Davied, Otley, "Budget use and Managerial performance" *Journal of Accounting Research*. No 1, Spring, 1978, p. 16

2 - David, Otley. *op.cit*, p. 18

3 - Solwyn W. and others *op.cit*, pp. 390-401

4 - Hostile

گسترده‌اش از بودجه می‌شود. برای انجام امور فشار بیشتری به پایین اعمال می‌شود و توسط مدیریت پایین‌تر ممانعت بعمل آمده و باعث برخورد بیشتر می‌شود. رقابت بین زیردستان افزایش و کیفیت کار کاهش می‌یابد. برای رهایی از فشار در برخی از گروه‌ها و افراد پشیمانی بوجود می‌آید. تمامی اینها برخورد بیشتر بین افراد و سازمان را باعث می‌گردد^(۱).

برای پایان دادن به این دوره مدیریت بایستی دلایل را شناسائی کند، برای برطرف کردن برخورد داخلی و ایجاد هماهنگی و ارتباط کاری افراد، بایستی اقدامات مناسبی بعمل آورد.

۲-۱۰-۴ سایر اثرات جانبی ناخواسته^(۲)

بودجه یکسری اثرات جانبی نامطلوب دیگر نیز ایجاد می‌کند. یکی از آنها تشکیل گروه‌های کوچک غیر رسمی است که برضد اهداف بودجه کار می‌کنند. معمولاً این گروه‌های کارکنان برای مبارزه با برخوردهای داخلی و فشاری که بودجه ایجاد می‌کند تشکیل می‌شوند. تلاش آنها در جهت کاهش تنش است. به هر حال اهداف آنها ممکن است با اهداف سازمانی تداخل کند و اثرات ناخواسته فعالیت‌های آنها ممکن است برعکس آنچه مورد نظر آنهاست باعث کاهش تنش شود. بعضی اوقات این گروه‌ها مسئولیت را به سایر بخشها منتقل می‌کنند. اعتبار اطلاعات بودجه‌بندی شده را زیر سؤال می‌برند و خواستار استانداردهای کمتر می‌شوند. این وضعیت انجام وظیفه را برای پرسنل حسابداری مشکل می‌کند. یک جو سازمانی پرتنش را ایجاد می‌کند و از منافع بودجه می‌کاهند^(۳).

بودجه‌ها غالباً بعنوان ابزار فشار مدیریتی مدنظر قرار می‌گیرند. زمانیکه مدیران تلاش می‌کنند کارایی را با بدست آوردن محصول بیشتر از یک سطح ثابت داده‌ها افزایش دهند. افراد احساس فشار می‌کنند در حالیکه مقداری فشار مطلوب است، فشارهای بیش از حد منجر به احساس محرومیت، از دست دادن کنترل عصبی و امراض فیزیکی که توسط استرس شروع می‌شوند می‌گردد. فشارهای بودجه‌ای به سرپرستان که مسئول دستیابی به اهداف خاص هستند حساس تر هستند. از آنجائیکه سرپرستان غالباً نمی‌توانند این مسئولیت‌ها را به زیردستانشان انتقال دهند آنها به اعمال غیر معمول مختلفی دست می‌زنند که یکی از آنها تحریف فرآیند سنجش است. این کار ممکن است توسط دست‌کاری اطلاعات یا بوسیله انجام تصمیماتی که عملکرد حال را بهبود بخشند اما در بلندمدت زیان‌بخش باشند انجام شود. به عنوان مثال یک سرکارگر ممکن است هزینه مورد

1 - Flamholtz. Eric G. op.cit, pp160-169

2 - Other unwanted side effect

3 - Flamholtz. Eric G. op.cit, pp. 160-169

نیازی را به تأخیر اندازد، هزینه بخصوصی را به چند حساب وارد کند. یا عوامل اطمینان بخشی در داخل بودجه ایجاد کند تا احتمال رسیدن یا فرارفتن از استانداردهای عملکرد را افزایش دهد^(۱).

یکی دیگر از اثرات جانبی که ممکن است ایجاد شود تأکید بیش از حد بر عملکرد بخشی^(۲) و یک حالت خیال پردازانه بر کل عملیات سازمانی است. با توجه بیش از حد بر عملکرد بخشی، ممکن است صرفه جوئی ها و وابستگی های مهم بین بخشی نادیده گرفته شوند.

بودجه همچنین ممکن است که ابتکارات فردی و ابداعات موثر بر هزینه را فرو نشانند. زیرا که روشهای تجاری تثبیت شده با احتمالات تعیین شده برای موفقیت، بر روشهای جدیدی که شانس موفقیت در آنها مشخص نیست ترجیح داده می شوند. بنابراین افراد معمولاً از ابداعات روی گردان می شوند. مسائلی که به همراه فرآیند بودجه بندی است به معنای اینکه فرآیند بودجه بایستی متوقف شود نیست. بلکه توجه خاصی باید مبذول گردد تا اثرات مطلوب نگهداری و حفظ شوند. جهت اینکه بودجه مؤثر واقع شود. باید این آگاهی به کارمندان داده شود که بودجه بعنوان یک ابزار مثبت برای عملکرد روان سازمان مورد نیاز است افراد بجای اینکه بودجه را ابزاری که آخرین رمق کارمندان را از آنها می گیرد، فرض کنند، باید یاد بگیرند که بودجه را ابزاری برای تثبیت سازگاری اهداف و استانداردهای عملکردی که برای تمامی اعضاء شرکت مفید هستند، مد نظر قرار دهند^(۳).

یک مدیریت، نیروی کار آموزش دیده احتمال بیشتری دارد که در ایجاد برنامه سود و بودجه همکاری نمایند. بدون آموزش بودجه احتمال این همکاری کمتر است. مهم نیست که روشهای بودجه تا به حد تحریف شده اند^(۴). فرآیند بودجه ممکن است تحمیلی بر نقدینگی شرکت باشد. مگر اینکه مسائل بالقوه قبلاً شناخته شده و راه حل مناسب ارائه گردیده باشد!

1 - Edwin H. Coplan, "Management Accounting and behavioral science" Addison wesley publishing company, 1971, p. 87

2 - Defastmenal performance

3 - Selwyn W. op.cit, pp. 395-400

4 - Rabbins, Stephen. "Organization Behavior: Concepts. Controversies and Application." Englewood cliffs, prentic - Hal. 1983, p. 107

۲-۱۱ ارتباط مفاهیم رفتاری در محیط برنامه ریزی

۲-۱۱-۱ اثر محیط برنامه ریزی^(۱)

قبل از بحث در باره مفاهیم علوم رفتاری که بر فرآیند بودجه بندی یا برنامه ریزی اثر می گذارد ضروری است که عوامل که باعث ایجاد تغییر در محیط برنامه ریزی معرفی شوند. محیط برنامه ریزی به ساختار فرآیند و الگوهای اثرگذار بر محیط کار اطلاق می شود بعضی اوقات از آن به فرهنگ سازمانی^(۲) یا اقلیم سازمانی^(۳) تعبیر می شود و شامل درجه رسمیت در روابط انسانی میزان قبول فکرهای جدید توسط مدیریت ارشد، رویه و ابزار برای انجام کارها و احساس شناسایی توسط سازمان، همبستگی نیروی کار و غیره می باشد. ساختار و اندازه سازمان، رویه رهبری^(۴) نوع سیستم کنترل، پایداری محیطی^(۵)، برخی از عواملی هستند که بر محیط کاری که برنامه ریزی صورت می گیرد. اثر می گذارند. محیط کاری یا فرهنگ سازمانی بر رفتار اثر می گذارد و بنابراین فرآیند برنامه ریزی را تحت تأثیر قرار می دهد. رفتار انسانی قابل انطباق است و از یک محیط سازمانی به محیط سازمانی دیگر تفاوت می کند. بنابراین ممکن است از یک محیط، عمل خاصی توسط مدیریت ارشد رفتار و نتایج بودجه ای مطلوبی را القاء کند در حالیکه همان عملکرد در محیط دیگری رفتار نامطلوب و نتایج بودجه ای غیرمعمولی را القاء نماید^(۶).

۲-۱۱-۲ ساختار و اندازه سازمان^(۷)

اندازه و ساختار یک سازمان بر رفتار انسانی و الگوهای تقابل (کنش و واکنش)^(۸) در هدف گذاری و اجرا، کنترل و ارزیابی مراحل فرآیند برنامه ریزی، تأثیرگذار هستند. اندازه سازمان را می توان با تعداد کارکنان ارزش ربالی کارخانه، حجم فروش، تعداد دفاتر نمایندگی یا سایر معیارهای کمی که سازمان ها را از یکدیگر مجزا می کند به تصور آورد^(۹).

اندازه سازمان بر ساختار سازمان اثر می گذارد. در شرکت های کوچک ساختار، برنامه ریزی و کنترل نسبتاً

1 - The Impact of the planning Environment

2 - Organizational culture

3 - Organizational climate

4 - Leadership style

5 - Environmental stability

6 - Schwyn W. Becker and other, "Budgeting and Employee behavior," op.cit, pp. 399-402

7 - Organizational size and structure

8 - Interaction patterns

9 - Robbins, Stephen. Organizational Behavior, op.cit, pp. 54-82

ساده است. زیرا فعالیتهای سازمانی توسط افراد معدودی انجام می شود. فعالیتها به سادگی کنترل می شوند و مشکل تجانس هدف به شکل سریعتری حل می شود. برعکس شرکت های بزرگ بایستی یک ساختار پیچیده اداری را ایجاد نمایند تا با هدایت عملکردهای مختلف سازمانی تطابق داشته باشد. اختیار از بالا به پائین تفویض شده و انتشار می یابد. مشاغل و کارها براساس ضرورت به محدوده های کوچک مسئولیت تقسیم شده اند که نیاز به هماهنگی دقیقتر و کنترل رسمی تر بر خطوط سرپرستی و زیردستان را ایجاد می کند. در چنین ساختار اداری مدیریتی، بودجه بندی مؤثر، بدلیل عدم کارایی های بالقوه در ارتباط درون سازمانی، فقدان سازگاری هدف و عدم توانایی برخی افراد در فهم ارتباط بین نقش کار آنها و اهداف کلی سازمان. تقریباً غیرممکن می شود. در سازمانهای اداری بزرگ، سیستم های برنامه ریزی باید برای کاهش توانایی ذاتی مدیران در زمینه دخالت های بیجا طراحی شود. سیستم های برنامه ریزی بایستی در جهت کاهش یا حذف عدم تجانس جدی هدف، کوشش کنند^(۱).

اندازه و پیچیدگی برخی سازمانها موجب آشکار شدن مشکلات در برنامه ریزی، اجرا و کنترل شده است. بعنوان مثال در برنامه ریزی بودجه، بایستی تولید، فروش و سطوح بودجه ها را با معاون تولید، فروش، مالی و بازاریابی هماهنگ کرد. این سطوح بودجه و محدودیتهای بودجه ای بایست با تحقیقات بازار و تبلیغات تطبیق داده شوند. هر معاون، با توجه به ملاحظات بخشی یا پرسنلی، در مورد هدف، نقطه نظر خودش را داراست. برنامه ریزی بایستی یک توافق سازمانی را با مصالحه تمامی قسمتها ایجاد کند. معاونین در جای خود باید براساس محدودیتهای اداری که توسط بودجه تحمیل می شود، بخش خود را هدایت کنند. و در بخش خود توافق ایجاد نمایند^(۲).

اندازه سازمان موجب می شود مدیران و سرپرستان فرآیند بودجه بندی را به طرق مختلف برهم زنند. بعنوان مثال مدیران در سطوح مختلف سازمانی ممکن است اطلاعاتی را افشاء کنند یا به بالا و پایین انتقال دهند که مطلوب خودشان باشد. مدیران یا سرپرستان ممکن است تنها آن قسمت از مسئولیت هایشان را که با اهداف و علایقشان سازگار است انجام دهند.

محیط سازمانی تحت تأثیر درجه خودمختاری یا حق تصمیم گیری واحدهای فرعی یا مدیران سطوح پایین تر قرار می گیرد. این جنبه از ساختار سازمانی با اصطلاح تمرکز و عدم تمرکز بیان می شود. سازمانهای

1 - Broconell. Peter, "Leadership style, Budgetary participation and organizational behavior" *Accounting organizations and society*, No 4 (1983), pp. 307-321

2 - Broconell, Peter, *op.cit*, pp. 307-321

متمرکز با تمرکز تصمیم‌گیری در سطوح بالاتر مدیریت مشخص می‌شوند و سازمانهای غیرمتمرکز حق تصمیم‌گیری بیشتری به مدیران سطوح پایین داده می‌شود. از آنجاییکه برنامه‌های سودآوری کار با بستی برای محیط‌های سازمانی خاص طراحی شوند. شرکتهای متمرکز به سیستمی احتیاج دارند که تمامی فعالیتهای سازمان را زیر نظر داشته باشد. شرکتهای غیرمتمرکز به سیستمی احتیاج دارند که مشارکت، هماهنگی و همکاری را افزایش دهد^(۱).

۲-۱۱-۳ شیوه رهبری

شیوه رهبری نیز محیط برنامه‌ریزی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. تئوری X مک‌گریگور^(۲) یک روش رهبری کاملاً کنترل شده و دیکتاتوری را بیان می‌کند که نیاز به کارایی و کنترل، طریقه عمل مدیریت با زیردستان را دیکته می‌کند. برای نظارت بر عملکرد زیردستان رهبران پرسنل خود را به جمع‌آوری اطلاعاتی که به آنها اجازه سرپرستی غیر مستقیم را می‌دهد وادار می‌کنند. فلسفه القاء رفتار مطلوب به زیردستان این است که حقوق خوب به آنها بدهد و به شدت آنها را تحت نظر داشته باشد^(۳).

تئوری X در مورد عملکرد برنامه‌ریزی بیان می‌کند که بودجه توسط مدیران ارشد (کنترل‌کننده و هدایت‌کننده برنامه) تهیه شده و به سطوح پایین‌تر مدیریت تحمیل می‌شود. بنابراین در رهبری مستبدانه، بودجه‌ها بعنوان ابزار کنترل مدیریت است که برای تطبیق کارکرد کارکنان با توقعات مدیران ارشد طراحی شده است. در این حالت تغییرات بودجه توسط کنترل‌کننده یا مدیر برنامه‌ریز بررسی شده و به مدیران ارشد این اجازه داده می‌شود تا مسئولیت کنترل هزینه را بعهده بگیرند^(۴).

شیوه رهبری مستبدانه هماهنگی و کنترل فعالیتها را بخصوص زمانی که مسئولیت کارها واضح است را آسان می‌کند. این شیوه‌ها در موارد اختلاف زبان یا فرهنگ کارا هستند. به هر حال این شیوه‌ها مشارکت را تشویق نمی‌کنند و ممکن است باعث فشار بودجه بیشتر، نگرانی و عدم انگیزه شوند. برعکس تئوری X تئوری Y شیوه رهبری دمکراتیک^(۵) لیکرت، کارکنان را به مشارکت و تداخل در هدف‌گذاری و تصمیم‌گیری تشویق می‌کند.

1 - Selwyn, Becker. and other, *Budgeting and Employee Behavior*, op.cit, pp. 392-402

2 - McGregor, D., "The Humanside of Enterprise," McGraw Hill, New York, 1960, pp. 208-218

3 - McGregor, D. op.cit, pp. 232-238

4 - Proconell, Peter, "Leadership style, Budgetary participation and organizational Behavior," op.cit, pp. 307-321

5 - Democatic

روش رهبری دمکراتیک به افراد اجازه شرکت در فرآیند بودجه‌بندی را می‌دهد و فرصت مشارکت در ترسیم رویه برای سازمان و بیان عقایدشان در باره شیوه عملکرد شرکت و استفاده بهینه از استعدادشان را به آنها می‌دهد. با روش مشارکتی، زمان بیشتری برای تکمیل بودجه مورد نیاز است بعلاوه ارتباطات طرفینی و مباحث بین بخشی، به هر حال تحقیقات نشان دادند که زمانی که افراد در هدف‌گذاری شرکت می‌کنند. بودجه را بهتر شناسایی کرد. و در رسیدن به اهداف تعیین شده کوشش بیشتری را به کار می‌برند^(۱).

هاپ‌وود^(۲) بین شیوه رهبری بودجه ابلاغی^(۳) و بودجه بر مبنای توافق بر سود^(۴) تفاوت قایل است. رهبران بودجه ابلاغی زیردستان خود را بر اساس چگونگی رسیدن به اهداف کوتاه مدت ارزیابی می‌کنند. بر عکس رهبران بودجه بر مبنای توافق بر سود به موفقیت بلندمدت توجه دارند. و بر بودجه جاری تأکید کمتری دارند. هاپ‌وود دریافت که در شیوه رهبری بودجه محدود شده سرویس کمی به مشتریان داده می‌شود. عدم اطمینان و تنش کارکنان وجود دارد و از ابداع خبری نیست. به همراه شیوه رهبری، الگوی رهبری وجود دارد. اینگونه مشاهده شد که مدیران پرخاشگر از بودجه و برنامه سود به شکل تحکم‌آمیز آن استفاده می‌کنند و رهبران مستبد آن را به عنوان یک سلاح به کار می‌برند. رهبران دمکرات آنها را بعنوان ابزار انگیزشی و وسایل ارتباط بکار می‌برند^(۵).

۲-۱۱-۴ ثبات محیط سازمانی^(۶)

یکی دیگر از عواملی که محیط برنامه‌ریزی را تحت تأثیر قرار می‌دهد محیط خارجی است. این شامل پتانسیل موجود و شرایط اقتصادی، قابلیت دسترسی به عرضه کالاها، ساختار صناعی که به سازمان سرویس می‌دهند. ماهیت رقابت و غیره است. محیط با ثبات ریسکهای محدودی را دارا می‌باشد و به فرآیند هدف‌گذاری این اجازه را می‌دهد که دمکراتیک یا مشارکتی شود. محیطی که بسرعت تغییر می‌کند وضعیت پرخطری به وجود می‌آورد از جمله تغییرات در نرخ ارز و بی‌ثباتی نرخ بهره و رقابت فزاینده خارجیان را می‌توان نام برد. برای تطبیق با این تغییرات تصمیمات باید به سرعت اتخاذ گردد و تعدیلات سریع استراتژی و هدف ضروری به نظر می‌رسد. در این موارد شیوه رهبری مستبدانه^(۷) از روش دمکراتیک و مشارکتی کارا تر

1 - Proconell. Peter, op.cit, pp. 307-321

2 - Hopwood

3 - Budget - constrained

4 - Profit - conscious

5 - Hopwood, Anthony G. "Accounting and Human behavior" United kingdom: Accountancy Age Books, 1973 and Englewood cliffs.N. J: Prentice - Hall

6 - Stability of organizational Environments

7 - Authoritarian Leadership styles

۲-۱۲ مفاهیم علوم رفتاری وابسته به فرآیند بودجه‌بندی

۲-۱۲-۱ مرحله هدف‌گذاری

حالا ما توجه خودمان را از عواملی که رفتار را در محیط برنامه‌ریزی تحت تأثیر قرار می‌دهند به مفاهیمی که رفتار را در مرحله هدف‌گذاری تحت تأثیر قرار می‌دهند، معطوف می‌داریم. در مرحله هدف‌گذاری اهداف گسترده مدیریت ارشد به اهداف مشخص و قابل محاسبه برای سازمان و هر کدام از واحدهای تابعه تبدیل می‌شود.

مهم است که توجه داشته باشیم افراد در سازمان مسئول تعیین اهداف بلندمدت و کوتاه‌مدت و بطور خلاصه مسئول هدف‌گذاری هستند و همچنین مسئول دست‌یابی به این اهداف هستند. بنابراین مرحله هدف‌گذاری برنامه‌ریزی همراه با خطرات رفتاری است^(۲).

تئوریهای کلاسیک اقتصاد و مدیریت اهداف را غامض در نظر نمی‌گیرند. فرقی نمی‌کند هدف چه باشد. ممکن است هدف واحد اقتصادی حداکثر کردن سود باشد. یا هدف پرسنلی تئوری کلاسیک مدیریت در باره مؤسسين و کارفرماها باشد. بهرحال اهداف در نظر گرفته شده بایستی حقایقی در ارتباط با سازمان را در برداشته باشند. مسئله چگونگی تعیین اهداف توسط این تئوریا نامربوط تشخیص داده شده و اهمیتی ندارد. این نظرات توسط تئوریهای جدید سازمانی در اوایل ۱۹۶۰ مورد تاخت و تاز قرار گرفتند. این تئوریا اهداف سازمان را متغیر و منعکس‌کننده تصمیمات برای هدایت سازمان در یک دوره مشخص، فرض می‌کردند. حمایت‌کنندگان از این نظر جدید، اهداف را بعنوان «یک وضعیت مطلوب که سازمان در تلاش رسیدن به آن است» یا دستیابی آینده که تلاشهای حال براساس آن بنا نهاده شده است» تعریف می‌کنند. هر دو این تعریف‌ها نشان می‌دهند که برای اینکه اهداف واقعی باشند، تلاشهای انسانی و منابع سازمانی کافی مورد نیاز است^(۳).

1 - Broconell, peter. op.cit, pp. 307-321

2 - Hall, F.S. "Organizational Goals: The status of theory and research" paper presented at the workshop in behavioral accounting annual meeting of the American Institute for Decision sciences, Atlanta Georgia, October, 1974

3 - Hall. F.S., op.cit, 1974

اهداف سازمانی بشدت تحت تأثیر اهداف اعضاء مسلط سازمان که کنترل کافی بر منابع سازمان دارند و آنها را در راه تصمیم‌های خاص بکار ببرند یا از دیگران مضایقه کنند، قرار دارند. هدفها بعنوان توافق پیچیده‌ای که منعکس کننده تداخل نیازهای افراد و اهداف شخصی هیئت مؤسسين است، در نظر گرفته می‌شوند. اهداف سازمانی از طریق مباحثه تعیین می‌شوند. اثر مبادلات و داد و ستد، محدودیتهایی هستند که توسط محیط خارجی و داخلی تحمیل می‌شوند^(۱).

ارزش اثرگذاری هر فرد در فرآیند بودجه‌بندی در بسیاری موارد بسته به قدرت فرد در شرکت دارد.

۲-۱۲-۲ تجانس هدف^(۲)

مسئله عمده‌ای که در مرحله هدف‌گذاری اختلال می‌کند، دستیابی به یک حد قابل اتکاء از تجانس یا سازگاری بین هدفهای سازمان و همچنین سازگاری بین هدفهای واحدهای تابعه و اعضای شرکت کننده در آن می‌باشد. تجانس هدف یا سازگاری زمانی صورت می‌گیرد که افراد قبول کنند که احتیاجات شخصی آنها به بهترین شکل توسط دستیابی به اهداف سازمان تأمین می‌شود. اگر اهداف سازمانی بعنوان وسیله دستیابی به اهداف شخصی یا ارضاء نیازهای آنها مورد قبول واقع شود کارکنان را برای تکمیل اعمال مطلوب تشویق می‌نماید^(۳).

پروژه‌هایی که تقابلهای غیرمعمول را مطرح می‌کنند، ممکن است در ارضاء نیاز خود شکوفایی و احترام به نفس به کار آیند. افراد ممکن است از واگذاری شغل‌های مهم و مشکل احساس احترام نمایند و برای عملکرد موفقیت‌آمیز برانگیخته شوند تا تلاشهایشان را افزایش دهند. تجانس بین هدفهای سازمان و افراد را می‌توان توسط توضیح منطقی که اهداف سازمان برپایه آنها بنا نهاده شده افزایش داد. از آنجایی که هدفهای سازمان و افراد ثابت نیستند در هر سیکل برنامه‌ریزی تجانس هدف بایستی از نو برقرار گردد. بنابراین ارتباط منطقی بین مدیریت ارشد و مدیران رده پایین‌تر و کارکنان در ارتباط با هدفهای سازمان توصیه می‌شود. به طور مشابه، تجانس بین هدفهای سازمان و واحدهای فرعی بطور دوره‌ای بایستی مجدداً تثبیت گردند^(۴).

اگر تجانس هدف تثبیت نگردد، ممکن است چندین مشکل ایجاد شود. مدیران واحدهای فرعی مختلف ممکن است بر رقابت تکیه کنند. روح رقابت بجای همکاری وارد شود یا احساس محرومیت سلسله

1 - Hall.F.S, op.cit, 1974

2 - Gcal Congruence

3 - Etzioni, A. "Modern organizations, (Englewood cliff.N.J: Prentic - Hall. Inc. 1964), p. 34

4 - Robbins. Stephen. op.cit, pp. 329-341

مدیریت را دربرگیرد. شناسایی سازمان توسط افراد ممکن است ضعیف شود. این ممکن است در کیفیت خدماتی که به مشتریان ارائه می‌گردد یا کیفیت محصول تولیدی ظاهر گردد^(۱).

۲-۱۲-۳ مشارکت در فرآیند بودجه‌بندی

بسیاری مشارکت در فرآیند بودجه‌بندی را کلید دستیابی به نیازهای خود شکوفایی و احترام به نفس اعضاء سازمان، می‌دانند. مشارکت یک فرآیند تصمیم‌گیری است که توسط دو یا چند گروه انجام می‌گیرد و در آینده تصمیم‌گیرندگان تأثیر می‌گذارد. بعبارت دیگر کارگران و مدیران رده‌های پایین‌تر در فرآیند مدیریت، نقشی را ایفاء می‌کنند. مشارکت زمانی که در برنامه‌ریزی بکار می‌رود بعنوان دخالت دادن مدیران رده میانی و پایین در اتخاذ تصمیماتی که به تعیین اهداف بلندمدت عملی و هدفهای عملکرد، منجر می‌گردد، اطلاق می‌شود. مشارکت از حضور در نشستهای بودجه تا مشارکت در بحث‌های تعیین سهمیه‌های فروش و اهداف تولید تا حق بحث در تعیین هدف فردی را شامل می‌شود^(۲).

تقریباً تمامی بررسیهای بعمل آمده در باره مشارکت نشان می‌دهند که سازمان از مشارکت منتفع می‌شود. مشارکت در رفتار کارکنان اثر مثبت داشته، کیفیت و کمیت تولید را افزایش داده و همکاری بین مدیران را بیشتر کرده است. بهر حال بکر و گرین^(۳) به این نتیجه رسیده‌اند که هرگاه مشارکت بطور نادرست بکار گرفته شود، ممکن است باعث از بین رفتن انگیزه کارکنان شود و تلاش برای دستیابی به اهداف سازمان را کاهش دهد^(۴).

اکثر مطالعات بر روی مشارکت در تصمیم‌گیری، بر روی یک شکل مطلوب خاص، برای مشارکت کارکنان در تمام سازمانها توافق ندارند. توافق و بحث کمی بر روی عمق^(۵) دامنه^(۶) و ارزش^(۷) مشارکت صورت گرفته است. بنابراین عقیده واحدی در باره اینکه چه کسانی باید مشارکت داشته باشند (عمق) در چه نوع تصمیماتی باید مشارکت کنند (دامنه) یا درجه قدرت مشارکت کننده در تصمیم نهایی (ارزش) وجود ندارد. مسئله دیگر در ارتباط با آن این است که آیا منافع مشارکت متناسب با تعداد افراد شرکت کننده افزایش می‌یابد. عمق، دامنه، ارزش (وزن) مشارکت در هدف‌گذاری به شیوه رهبری سازمان، ساختار سازمانی، سرعتی

1 - Kerr, Steven, *op.cit*, pp. 475-489

2 - Etzioni, *op.cit*, pp. 112-124

3 - Becker and Green

4 - Etzioni, *op.cit*, pp. 112-124

5 - Depth

6 - Scope

7 - Weitht

که تصمیمات اتخاذ می‌گردد، تخصص نیروی کار و نوع مشارکتی که آنها می‌توانند بستگی دارد^(۱).

بنابر این ابتدا سازمان باید تصمیم بگیرد که مدیران میانی، مدیران رده پایین تر، سرپرستان، سرکارگر، کارگران کارخانه یا کارمندان دفتری را در تصمیم‌گیری شرکت بدهد یا شرکت ندهد. سپس در زمینه نوع بودجه‌ای که افراد مذکور می‌خواهند در آن مشارکت نمایند تصمیم گرفته می‌شود. دست آخر مدیران ارشد باید تصمیم بگیرند که چه زمانی برای تثبیت مباحثات. برانگیختن افراد در مباحثات بودجه‌ای و همچنین چه زمانی برای پایان مباحثات وارد عمل شوند. در شکل گسترده‌اش، مشارکت اساس فرآیند دمکراتیک است. و بنابراین زمانی که بر یک ساختار سازمانی آمرانه تحمیل می‌شود غیرطبیعی است. بنابراین در سازمانهای بزرگ با تمرکز مدیریت، توسط مدیران معدودی در تعیین اهداف بلندمدت و کوتاه مدت مشارکت صورت می‌گیرد. مدیر ارشد بودجه را آماده کرده و آنرا بعنوان امری که باید اطاعت شود در طول سلسله مراتب انتقال می‌دهد این بعنوان مکانیزم اطلاع دادن به مدیران رده پایین در باره خواسته‌های مدیریت ارشد و ابزاری برای کنترل افرادی که هزینه را مصرف می‌کنند و عملکرد مطلوب مورد استفاده قرار می‌گیرد.

شرکت‌های با ساختار دمکراتیک یا غیر متمرکز اجازه مشارکت بیشتری را در تصمیمات بودجه‌بندی می‌دهند. بیشتر این شرکتها هر دو گروه مدیران رده پایین و کارکنان را به شرکت در فرآیند برنامه‌ریزی ترغیب می‌کنند. به هر حال مشارکت همیشه موفقیت‌آمیز نیست. یک دلیل آن این است که افراد برای مشارکت در تعیین استانداردهای عملکرد خودشان عکس‌العمل‌های متفاوتی نشان می‌دهند از جمله کارکنان بسیار وابسته ممکن است از شرکت در فرآیند تصمیم‌گیری هراسان شوند. اگر آنها در باره محدودیتهای هزینه استانداردهای عملکرد راهنمائیهای روشنی را دریافت کنند، احساس راضی بیشتری می‌کنند. از طرف دیگر افراد با استقلال زیاد و اعتماد به نفس قوی، زمانی که در فرموله کردن اهداف عملکرد خود مشارکت می‌کنند ترقی می‌نمایند^(۲). دلیل دیگر برای عدم موفقیت مشارکت این است که تلاش جدی برای اطمینان از مشارکت و همکاری مدیران سطوح پایین و کارکنان صورت نگرفته است. برای تأثیر مشارکت می‌بایست شرکت کنندگان مطلبی برای گفتن داشته باشند تا در تصمیم‌گیری شرکت نمایند و نظراتشان بایستی در نتیجه نهایی وارد شود. اگر پیشنهادات افراد بدون توضیح کافی در رده‌های بالاتر رد شود یا به یک جمله ساده که پیشنهادات با اهداف مدیر ارشد سازگار نیست، مشارکت کنندگان آنرا بعنوان یک عمل ساختگی در نظر می‌گیرند و افراد سرخورده می‌شوند اگر این اتفاق افتاد رفتار منفی در مقابل مدیریت شکل می‌گیرد و بصورت کاهش کارایی و تولید ظاهر

1 - Selwyn, W. Becker and Green, *op.cit*, pp. 392-402

2 - Helen. Ramanauskas, *op.cit*, pp. 135-155

می شود^(۱).

تحقیقات نشان دادند که اگر مدیر ارشد به مشارکت متعهد شود، حتی در وضعیت‌های مستبدانه و بشدت تعیین شده نیز موفق خواهد بود اگر چنین تعهدی وجود نداشته باشد. حتی در سازمانهای دمکراتیک و غیرمتمرکز نیز ممکن است مشارکت نادیده گرفته شود^(۲).

۲-۱۲-۴ منافع مشارکت^(۳)

یکی از منافع مشارکت این است که شرکت کنندگان در کارشان تنها درگیر شغل نیستند بلکه درگیر شخصیت نیز می‌شوند. مشارکت روحیه را افزایش داده و در تمام سطوح مدیریت ابداع بیشتری را ایفاء می‌کند. مشارکت احساس همبستگی گروهی را افزایش می‌دهد که بجای خود موجب تمایل به افزایش همکاری در بین اعضای گروه در هدف‌گذاری می‌شود. اگر اهداف سازمانی که افراد در ایجاد آنها نقش دارند با اهداف شخصی آنها سازگاری داشته باشد درک می‌شود. این فرآیند را درونی کردن هدف^(۴) می‌نامند. این فقدان درونی کردن هدف ممکن است باعث تضاد بین هدف شخصی و هدف‌های وابسته به کارکنان شود. به علت اولویت داشتن اهداف و نیازهای شخصی بر اهداف سازمانها، فقدان درونی سازی هدف ممکن است همراه با کاهش روحیه و کارایی باشد. هنگامی افراد اهداف سازمانی را قبول و درونی می‌کنند و زمانی سطوح بالای همبستگی گروه وجود دارد که شرط لازم برای حداکثر کارایی در دست‌یابی به اهداف وجود داشته باشد. مشارکت همچنین منجر به کاهش فشار و نگرانی وابسته به بودجه می‌شود. زیرا افرادی که در هدف‌گذاری مشارکت کرده‌اند، می‌دانند که اهداف منطقی و قابل دستیابی هستند^(۵).

مشارکت ممکن است از نابرابریها در تخصیص منابع سازمانی بین واحدهای فرعی سازمان جلوگیری کند که این موجب اثرات مثبتی در سازمان می‌شود. مدیران که در هدف‌گذاری شرکت کرده‌اند فهم بهتری در باره علت تخصیص منابع در یک راه خاص دارند. از طریق فرآیند مباحثات و بحث‌های بودجه که در ملاقات‌ها روی می‌دهد مدیران از مشکلات دیگر واحدها مطلع شده و آگاهی بهتری از ارتباط متقابل بین بخشها پیدا می‌کنند. بنابراین بسیاری از مسائل وابسته به بودجه را می‌توان از میان برداشت.

1 - Othy. David, op.cit, p. 16

2 - Othy. David, op.cit, pp. 123-153

3 - Benefits from participation

4 - Gol internulization

5 - Edwin, Caplan. op.cit, p. 87

۲-۱۲-۵ محدودیتها و مشکلات مشارکت

حتی در ایده‌آل‌ترین شکل آن، مشارکت دارای محدودیت‌هایی است. فرآیند مشارکت این قدرت را به مدیران می‌دهد که متن بودجه خودشان را پایه‌ریزی نمایند. این قدرت ممکن است به شکلی بکار رود که نتایج غیرمعمولی برای شرکت داشته باشد. بعنوان مثال ممکن است در بودجه‌شان ذخیره اطمینان سازمانی (Orgarnization slack) را بوجود آورد. ذخیره اطمینان (slack) عبارت است از تفاوت بین منابع که برای انجام امور یک عمل مورد نیاز است و مقدار بیشتر منافع که به عمل اختصاص داده می‌شود. بعبارت دیگر ذخیره اطمینان همان هدر دادن بودجه است. مدیران ذخیره اطمینان را توسط پیش‌بینی کمتری درآمد و پیش‌بینی بیشتر هزینه‌ها با بیش از حد در نظر گرفتن مقدار محصولی که برای تولید یک واحد تولید نهایی مورد نیاز است، بوجود می‌آورند. آنها این کار را برای ایجاد یک حاشیه امنیت برای رسیدن به اهداف بودجه انجام می‌دهند. این موضوع فشارهای بودجه‌ای را کاهش می‌دهد و به مدیران قابلیت انعطاف و اطمینان بیشتری برای رسیدن به هدفهای شخصی و سازمانی را می‌دهد. برخی معتقدند که مقداری کمی ذخیره اطمینان مطلوب است. زیرا که برخی فشارها را کم کرده و از اغفال افراد و هدفهای سازمانی جلوگیری می‌کند و تجانس بیشتری برای هدف ایجاد می‌کند. ذخیره اطمینان زیاد برای منافع سازمان مضر است. ذخیره اطمینان بیش از حد محدودیت‌های اعمال شده در مورد مخارج بی‌معنی، سهمیه تولید و استانداردهای عملکرد را از بین می‌برد. و با شکست کنترل سازمانی از حرکت سازمان به طرف کارایی بیشتر چشم‌پوشی می‌شود. مسئله ذخیره اطمینان اضافی را در صورتی می‌توان کم کرد که اگر مدیریت ارشد یک فرآیند کار را برای بررسیهای عمقی در طی فرآیند بودجه‌بندی، ایجاد نماید^(۱).

اگر هدفهای بودجه بعلت ذخیره اطمینان یا سایر عوامل ناشی شده از مشارکت در بودجه‌بندی سهل‌الوصول باشند، منافع انگیزشی حداقل هستند یا اصلاً وجود ندارند و افراد ممکن است در زیر حد مطلوب خود تولید کنند. از طرفی دیگر اگر هدفهای بودجه بسیار دور از دسترس باشند و عملکرد واقعی شروع به دور شدن از استاندارد نماید، افراد ابتدا سعی در بهبود عملکرد خود خواهند داشت. اگر انحراف از بودجه شدیدتر شود، سرانجام افراد ناامید شده و از بهبود وضعیت موجود دست می‌کشند. مسلماً به نفع سازمان نیست که اجازه دهد کارکنانش چنین ناامید گردند^(۲).

نکته در اینجا است که بودجه‌ای که بسیار غیرقابل انعطاف باشد یا بسیار شل یا با ذخیره اطمینان یا بدون آن باشد، می‌تواند عکس‌العمل‌های رفتاری را دربر داشته باشد که به نفع شرکت نیست بایستی دقت کرد که

1 - Bruns William and others, op.cit, pp. 177-200 2 - Bruns William and others, Loc.cit, pp. 177-200

بودجه نهایی از خطر سخت یا شل بودن در امان باشد. مانند بسیاری چیزهای دیگر سازمان بایستی هدف میانه را در نظر بگیرد.

چند محقق و مشاور، مسئله دیگری را برای هدف‌گذاری مشارکتی مشاهده کرده‌اند از قبیل اینکه برخی از شرکتها در استفاده از بودجه‌بندی تخصص دارند. ولی در عمل آن را مورد استفاده قرار نمی‌دهند، برعکس آنها چیزی مثل شبه مشارکت^(۱) را بکار می‌برند^(۲).

یکی از مشاوران چنین تشریح می‌کند:

در اولین مسابقه تأکید کنترلر بر روی سایر مشارکتها، به نظر خوب می‌آمد. ولی بعد از چند دقیقه بحث به نظر می‌رسید که لغت مشارکت برای کنترل کننده معنای عجیبی در بردارد. در هر مصاحبه اتفاق خاصی باعث می‌شد که اعتقاد پیدا می‌کنیم که همه ما به یک چیز مشابه فکر نمی‌کنیم. بعد از اینکه کنترل کننده به ما گفت که او بر مشارکت تأکید دارد. مشکلش را در مجبور کردن سرپرستان به آزاد صحبت کردن، تشریح کرد. به عنوان مثال: ما آنها را به داخل دعوت می‌کنیم و به آنها می‌گوئیم که نظر صادقانه آنها را طالبیم. اما آنها تنها آنجا می‌نشینند و سرشان را به علامت تأیید تکان می‌دهند. من حدث می‌زنم بودجه آنها را ترسانیده است. سپس ما از سرپرستان می‌خواهیم که بودجه جدید را امضاء نمایند. آنها نمی‌توانند بگویند آن را قبول ندارند. اگر اشتباهی رخ دهد آنها مثل همیشه نمی‌توانند بی‌آیند و شکایت کنند «ما تنها امضایشان را نشان می‌دهیم و می‌گوییم که به آنها نشان داده شده بود بودجه از چه چیزهایی تشکیل شده». چنین مطالبی نشان می‌دهد که تنها «شبه مشارکت» برای کنترل کننده مطلوب است. مشارکت واقعی بدین معناست که افراد در صحبت‌هایشان آزاد هستند. مشارکت در شکل واقعی آن شامل تصمیم‌گروهی است. که به گروه اجازه رد یا قبول ایده جدید را می‌دهد. مسلماً، سازمان نیاز دارد که سرپرستانش اهداف جدید را بپذیرند. به هر حال اگر سرپرستان تغییرات جدید را قبول نداشته باشند و تنها صرفاً آن را قبول کنند، مسئله به گونه دیگر خواهد بود. اینچنین قبولی که با اکراه^(۳) صورت گرفته، ایجاد کنندگان^(۴) و القاء کنندگان^(۵) بودجه جدید را مجبور می‌کند که نه تنها امضاء قبول کنندگان را داشته باشند بلکه بایستی از طریق بحث‌های غیر رسمی، ملاقاتها و بحث‌های تخصصی حسابداری، توجه و فشار دائمی را بر قبول کنندگان اعمال کنند^(۶).

بایستی هرگونه منافی که از طرف شبه مشارکت متصور می‌شود تردید کرد. بر مطالبی که قبلاً گفته شد

1 - Pseudoparticipation

3 - Half - hearted

5 - Niteted the budget

2 - 1 - Bruns William and others, op.cit, pp. 177-200

4 - Induced

6 - Robbins, Stephen, op.cit, pp. 124-135

ممکن است باعث مسائل روحی و انگیزشی جدی شود. اگر شرکتی برای استفاده مؤثر از مشارکت توانایی لازم را ندارد، بایستی از شیوه مستبدانه استفاده کند. تظاهر به مشارکت ممکن است باعث شود کارکنان، بودجه را بعنوان حقه‌ای از طرف مدیریت تلقی کنند.

موقعیت و نفوذ در یک سازمان ممکن است مانعی در راه مشارکت کارا باشد. افرادی که مشاغل بالای سازمان را اشغال کرده‌اند، شخصیت‌های مسلط هستند یا موقعیت اجتماعی بالاتری دارند، ممکن است بر تعیین سیاستها و فرآیند هدف‌گذاری تأثیر بگذارند. شخصیت‌های با تسلط کمتر یا افرادی که در سطوح پایین‌تر سازمان هستند، زمانی که با گروه‌های قویتری مواجه می‌شوند، ممکن است احساس ترس نمایند. نتیجه این است که در هر مورد مهم افراد دارای قدرت کمتر به طرف قدرت جلب شوند. ممکن است افراد دارای قدرت کمتر بودجه مشارکتی را به عنوان یک بازی فرض کنند که آنها در آن نقش مردان بله قربان‌گو را بازی می‌کنند^(۱).

سرانجام مشارکتها بایستی بصورت عمقی و دقیق با مسئله تمرکز و مشارکت برخورد کنند. یک شرکت چه زمانی باید مقدار مشارکت محدود کند؟ آیا بایستی تمامی مدیران میانی در فرآیند شرکت کنند؟ اگر پیشنهاد مدیران رده میانی در اختلاف با مدیران ارشد کار آزموده قرار گرفت، تا چه حد باید پیشنهاد آنها را به حساب آورد. چگونه یک شرکت بایستی وضعیت بن‌بست را بشکند؟ اگر تصمیمات سریع مورد نیاز است چکار باید کرد؟ پاسخ به این پرسشها شکست یا موفقیت مشارکت را در پی خواهد داشت. مطالعات نشان می‌دهد هنگامی که در یک سازمان گروه ضد مدیریت یا ضد بودجه وجود داشته باشد مشارکت، سودمندی مختصری دارد و سرپرستان ممکن است حتی سطح استاندارد بسیار پایینی را پیشنهاد نمایند. مشارکت اگر بصورت کاذب در سازمانی انجام شود سودمندی مختصری خواهد داشت و همچنین مطالعات نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی بر رفتار و گرایشات تأثیر دارد و استقرار یک سیستم بودجه مشارکت در دو سازمان متفاوت که دارای فرهنگهای متفاوت باشند، نتایج متمایزی در بردارد. به همین جهت استقرار یک سیستم بودجه مشارکتی بدون بهبود فرهنگ سازمانی سودمندی مختصری عاید سازمان خواهد نمود^(۲).

۲-۱۳ مرحله اجرا

بعد از اینکه هدف‌گذاری صورت گرفت، مدیر برنامه‌ریزی آنها را بشکل بودجه جامع درمی‌آورد. این برنامه کار شرکت، بعداً توسط مدیریت یا گروه مدیریت تأیید می‌شود. بودجه از طریق ارتباط با پرسنل کلیدی

1 - French, J.R.P and others "An Experiment on participation in a Norwegian factory" *Human Relations*, Vol, 13, p. 3, 1960

2 - Merchant, Kenneth. *op.cit*, p. 59

سازمان اجرا می‌شود. این بودجه به پرسنل کلیدی انتظارات مدیریت، منابع اختصاص یافته، سهمیه‌های تولید و محدودیت زمانی را نشان می‌دهد^(۱).

برای اینکه بودجه عمل کند، بایستی تمامی کارکنان آنرا بعنوان ابزار مثبت برای عملکرد سازمان و بهبودی آن و نه بعنوان یک محدودیت یا اسلحه مدیریت تلقی کنند. آنها بایستی بیاموزند که بودجه‌ها را بعنوان ابزار مدیریت برای کنترل و برنامه‌ریزی فعالیت‌های سازمان در نظر گیرند. بدون چنین نگرشی، حتی تکنیکی‌ترین فرآیند بودجه‌بندی ممکن است تحمیلی بر شرکت باشد و در بهبود کارایی عملی شکست بخورد.

۲-۱۳-۱ ارتباط بودجه^(۲)

کنترل‌کننده یا مدیر برنامه‌ریز مسئول اجرای بودجه است. اینکار توسط انتقال هدف‌های عملی تأیید شده به افراد در سطوح پایین‌تر سازمان به مرحله اجرا گذاشته می‌شود. برخی اوقات از این عمل به «فروش» بودجه به پایین تعبیر می‌شود. مسائل پیچیده ارتباطی در همین کار فروش ایجاد می‌شود. زیرا مطلب بایستی توسط افرادی فهمیده شود که دارای زمینه‌های مختلف و آموزش‌های متفاوت هستند و در سطوح سازمانی مختلف کار می‌کند. برای برطرف کردن مسائل موجود کنترل‌کننده باید تمامی اهداف سازمانی را به زیر هدف‌های (هدف‌های فرعی) قابل فهم برای هر واحد فرعی سازمان، تبدیل کند^(۳).

زیر هدف‌ها^(۴) اگر شخصاً توضیح داده شوند و با راهنماهای نوشتاری تکمیل گردند یا با بحث‌های غیررسمی با مدیران واحدهای فرعی به آنها ارائه شوند می‌توانند بطور مؤثری انتقال یابند. مدیر برنامه‌ریز باید اساس فرآیند بودجه‌بندی و فروشی که به بودجه نهایی منجر شده است را توضیح دهد. بعنوان مثال در زمان بودجه‌بندی نرخ تورم نیز لحاظ گردیده؛ مدیر برنامه‌ریزی بایستی نشان دهد که چرا نرخ خاصی مورد استفاده قرار گرفته است. بطور مشابه افراد در سطوح پایین‌تر باید در باره فروشی که در رابطه با تخصیص، اولویت‌های بازاریابی، توقعات اقتصادی و سایر مسائل رو در روی شرکت وجود دارند به آنها توضیح داده شوند^(۵).

انتقال زیر هدف‌های بودجه به منظور اطلاع دادن به مدیران سطوح پایین‌تر در باره مسئولیتشان است و همچنین به معنای مؤقتیت در اطمینان خاطر دادن به پرسنل سطوح پایین نیز می‌باشد. بعنوان مثال اگر مدیریت ارشد در باره دسترسی به هدف‌های سازمان شک دارد. این عقیده ممکن است با عدم دقت به سطوح

1 - Flamholtz Elic, op.cit, pp. 153-169

2 - Communicating the Budget

2 - Bruns, William. op.cit, pp. 180-193

4 - Subgoals

5 - Bruns, William. Loc.cit, pp. 190-196

پایین انتقال یافته و باعث القاء رفتارهای نامطلوب گردد. بنابر این مدیریت ارشد باید بداند که اهداف واقعی تعیین گردیده‌اند. سپس مدیریت ارشد می‌تواند با بودجه‌ای که رفتار مطلوب را در زیر دستان ایجاد خواهد کرد، اطمینان خود را نشان دهد^(۱).

۲-۱۳-۲ هماهنگی و همکاری^(۲)

اجرای موفقیت‌آمیز بودجه نیاز به همکاری افراد با مهارت‌ها و تخصصهای مختلف دارد. هر قسمت برنامه باید به دقت برای مسئولین عملیاتی توضیح داده شود تا حس اهمیت و مشارکت در متن کلی بودجه به آنان القاء شود. همچنین این کار نشانگر کارهای مرتبط به هم است کل فعالیتهای سازمان را دربر دارد و نقش هر واحد را آشکار می‌کند. برنامه‌ریز باید آگاه باشد که برخوردهای بین گروهی ممکن است همکاری بین واحدها را مختل کند. این مسائل باید به سرعت مورد رسیدگی قرار گیرند تا از نتایج زیان‌بار آن در سازمان جلوگیری شود^(۳). برنامه‌ریز همچنین باید از رفتارهای افراد در رابطه با بودجه و فرآیند بودجه‌بندی آگاه باشد. اگر مدیران غیرمالی اهمیت کمی به بودجه بدهند احتمال کمتری دارد که بودجه مورد قبول واقع گردد. این مسائل مختلفی را برای کل عملکرد سازمان ایجاد می‌کند زیرا واحدهای فرعی کلیدی که با کل برنامه همکاری نمی‌کنند هماهنگی بین بخشی مورد نظر را با بحران روبرو خواهند کرد^(۴).

هماهنگی به معنی هنر ترکیب شونده تمامی منابع سازمان است. از نقطه نظر رفتاری این به معنی ادغام مهارتها و قدرتهای مشارکین در سازمان و حرکت آنها در جهت هدف یکسان است برای دسترسی به این هماهنگی اجراکننده باید بطور موفقیت‌آمیزی مشارکت هر فرد را برای دستیابی به اهداف سازمان تشریح کند. بعلاوه مدیر برنامه‌ریز باید مسئولیت افرادی که در هر بخش مسئول کارهای بودجه‌ای هستند را مشخص کند و همچنین آنها را برای کمک به کجا مراجعه کنند را مشخص کند^(۵).

بنابر این آگاهی کارکنان از ساختار سازمان برای همکاری و ارتباط موفق مهم است برای انجام کارها، افراد باید نقش دیگران در سازمانهای رسمی و غیررسمی بدانند. برخی افراد که ممکن است مدیران رسمی نباشند. ممکن است مدیران غیررسمی بوده و در تسریع کارها نقش داشته باشند. بعضی دیگر اگرچه مسئول عمل خاصی هستند ممکن است در صورت عدم توانایی سرانجام از آن کار منع شوند. مدیر برنامه‌ریز باید

1 - Selwyn and others, op.cit, pp. 392-401

2 - Cooperation and coordination

3 - Helen, Ramanauskas, op.cit, pp. 135-140

4 - Helen, Ramanauskas, Loc.cit, pp. 135-140

5 - Helen, Ramanauskas, Loc.cit, pp. 135-140

نسبت به ساختار غیررسمی آگاه باشد هنگام نیاز از آن استفاده کند و در صورت ایجاد مشکل در راه دستیابی به اهداف با آن بجنگد^(۱).

مدیر برنامه‌ریزی به چیزی بیشتر از فهم تکنیکی مسائل مالی سازمان نیاز دارد. او باید رفتارهای انسان، پویایی گروه، ساختار سازمان و نقش‌های رهبری را بفهمد. آگاهی و فهم عوامل اثرگذار بر رفتار افراد و گروهها برای تعدیل آنها، ضروری است. مدیر برنامه‌ریز باید با افراد سروکار داشته باشد و معمولاً نمی‌تواند در مبارزه با آنها برای جلوگیری از کارشکنی در بودجه موفق باشد. او باید با گروهها تقابل کند و بایستی حقوق و مسئولیت‌ها را طراحی نماید. برنامه‌ریز باید عملکردی را که قابل اجرا باشد، بطلبد. خلاصه اینکه مدیر برنامه‌ریز مشکل‌ترین کار را بعهده دارد. او باید چندین مدیر و سرپرست خودخواه، قدرت‌طلب با خصوصیات مشخص را برای همکاری با برنامه‌ای که صددرصد موافق با تمایلات آنها نیست، تشویق به همکاری کند.

۲-۱۴ مرحله کنترل و ارزیابی عملکرد^(۲)

اهداف بودجه‌بندی شده بدون زیر نظر گرفتن پیشرفت کارکنان به طرف هدف، به ندرت تحقق می‌یابند. در مرحله کنترل و ارزیابی، عملکرد واقعی با استانداردهای بودجه مقایسه می‌شوند تا مناطق مسئله‌ساز در سازمان مشخص شوند و برای تصحیح عملکردهای پائین‌تر از استاندارد پیشنهادهای ارائه شود. با مقایسه هزینه‌های واقعی و بودجه‌بندی شده، عملکردهای بالای استاندارد نیز مشخص می‌شوند.^(۳)

۲-۱۴-۱ گزارشات عملکرد^(۴)

برای کنترل داشتن بر روی هزینه‌ها و برای ایجاد انگیزه در کارکنان برای دستیابی به اهداف، حداقل بایستی گزارشات عملکرد را ماهیانه تهیه و منتشر ساخت. اهمیت انتقال دائمی نتایج عملکرد در مطالعات عملی نشان داده شده است. انتشار منظم گزارشات عملکرد اثر تقویت‌کننده بر روحیه کارکنان دارد. فقدان بازخور عملکرد، تأخیر در بازخور و بازخور غیردائمی یا پراکنده اثرکاهشی در روحیه و عملکرد دارد. همچنین دریافته شد که بازخور افزایشی به صداقت، اطمینان و حس تفاهم منجر می‌شود. فقدان بازخور باعث عدم اطمینان و عداوت می‌گردد^(۵).

1 - Othy David, op.cit, pp. 16-25

2 - The control and performance evaluation stage

3 - Hall. F.S, op.cit, pp. 2-8

4 - Performance Reports

5 - Kerr Steven, op.cit, pp. 132-145

فقدان بازخور به افراد این اجازه را نمی‌دهد که از سطح واقعی پیشرفت بدست آمده مطلع شوند و شاید سطوح انتظار آنها را از بین ببرد. «سطح انتظار»^(۱) استانداردهای مشخصی است که فرد به طرف آن حرکت می‌کند. هدفی است که در زمان دستیابی به آن فرد احساس ذهنی موفقیت دارد و در صورت دست نیافتن به آن، احساس ذهنی شکست را دارد. تغییر در سطح انتظاری به وسیله تغییر در اطمینان فرد نسبت به دستیابی به هدفها صورت می‌گیرد. بعنوان مثال بطور عملی مشاهده شده که موفقیت در یک زمینه معمولاً به سطح انتظاری بالاتری در زمینه‌های وابسته منجر می‌شود. و مشابه آن شکست در یک زمینه به کاهش سطوح انتظاری در سایر زمینه‌ها منجر می‌گردد. اگر مشارکت بطور موفقیت‌آمیزی نهادینه کردن هدف را افزایش دهد و اگر افراد اهداف را واقعی و عادلانه بدانند سطوح موفقیت که در بودجه مشخص شده ممکن است به سطوح انتظاری نیروی کار تبدیل شود. از طرفی دیگر اگر افراد اهداف را واقعی و عادلانه ندانند، سطوح انتظاری نیروی کار پائین‌تر از سطوح موفقیت که در بودجه مشخص شده قرار می‌گیرد. ارزیابی دائمی عملکرد و بازخور بوسیله نشان دادن اینکه چه هدفی باید مورد تجدید نظر قرارگیرد، کارایی سازمان را افزایش می‌دهد. مدیران باید این را از آنچه در باره سطوح انتظاری می‌دانند، استنتاج کنند. از آنجایی که سطوح انتظاری زمانی که عملکرد واقعی با بودجه مطابق می‌شود یا از آن پیشی می‌گیرد افزایش می‌یابند. ممکن است پیشنهاد شود که بایستی اهداف خاصی که در سطوح جدید انتظاری تأکید می‌کنند، افزایش یابند. اگر عملکرد واقعی کمی پایین‌تر از سطوح عملکرد مورد انتظار باشد، تغییرات فوری در اهداف بودجه ضروری نیست. زیرا افراد می‌کوشند به اهداف تثبیت شده برسند. به هر حال تعدیل هدف زمانی که افراد احساس می‌کنند تلاشهایشان شکست خورده یا به نظر می‌رسد ناامید شده‌اند، باید صورت گیرد. اگر عملکرد واقعی از سطوح مورد انتظار فاصله زیادی داشته باشند برای اینکه سطوح انتظاری به حد خطرناکی کاهش نیابند. هدفها باید کاهش یابند. اگر هدفها به اندازه‌ای کاهش یابند که قابل دسترس به نظر برسند، سپس افراد با یک تلاش معقول سعی در دستیابی به هدفها خواهند داشت. بنابر این بازخورهای عملکرد دوره‌ای احساسات ذهنی موفقیت و شکست را تحت تأثیر قرار می‌دهد. کارکنان با گزارشات دو هفته‌ای یا ماهیانه روبرو می‌شوند که نشان می‌دهند در همان زمان محدود و در حالی که حداقل هزینه ممکن را داشته‌اند و کیفیت را حفظ کرده‌اند، آیا آنها به اندازه‌ای که شایسته است تولید کرده‌اند. بنابراین تعجب‌آور نخواهد بود افراد خوشحال باشند هنگامی که آنها بودجه‌ای را ساخته‌اند که آن بودجه تمامی اهداف را در بر دارد^(۲).

گزارشات عملکرد می‌توانند احساس فشار نگرانی، حسادت، عصبانیت، وارستگی، افسوس، غرور و

غیره را در افراد ایجاد کنند. براساس علوم رفتاری، می‌دانیم که افراد براساس آنچه فکر یا احساس می‌کنند رفتار می‌نمایند. بنابراین مدیران برنامه‌ریز باید نسبت به عکس‌العمل‌های انسانی و گزارشات عملکرد حساس باشند. باید تأکید کرد که احساس موفقیت یا شکستی که توسط گزارشات عملکرد القاء می‌شوند، ذهنی هستند. موفقیت یا شکست توسط ارتباط بین عملکرد واقعی این ماه با استانداردی که در گذشته ایجاد شده تعریف می‌شوند. براساس این استانداردهای عملکرد از پیش تعیین شده است که کارکنان به شکلی واضح و روشن قضاوت می‌کنند که شما بودجه را ایجاد کرده‌اید یا نه، موفق شده‌اید یا شکست خورده‌اید، به‌رحال گروه‌های مختلف شکست و موفقیت را می‌توان توسط تعریف مجدد استانداردهای عملکرد از پیش تعیین شده تغییر داد. این بدین معنی است که احساس کارکنان درباره‌ی غرور، فشار سطوح انتظارات و اضطراب، انگیزه و سیمای کلی کارشان تنها به وسیله عملکرد واقعی آنها تعیین نمی‌شوند. رفتار و روحیه‌ای که در کارکنان توسط بودجه القاء می‌شود به استانداردهای عملکرد از پیش تعیین شده بستگی دارند. بدین معنی که عملکردهای واقعی مشابه «بستگی به استاندارد» می‌توانند موفق یا شکست خورده باشند و کارکنان را مجبور به احساس خوب یا بد نمایند^(۱).

این نشان دهنده حد نسبی بودن هدف‌گذاری، استانداردهای عملکرد از پیش تعیین شده و کندی رفتار انسانی است و اهمیت به روز کردن استانداردها را بیان می‌دارد. همچنین نمایشگر، ماهیت اساسی گزارشات عملکرد بعنوان ابزار ارتباطی که عکس‌العمل‌های انسانی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، می‌باشد. این موضوع اهمیت تعیین استانداردهای کنترل کیفیت همانند محدودیتهای تولید و هزینه را نشان می‌دهد. سرانجام شکل گزارشات عملکرد، می‌توانند رفتار انسان را تغییر دهند^(۲).

فصل سوم: روش تحقیق

۳-۱ مقدمه

در این فصل به تشریح روش و چگونگی انجام تحقیق می‌پردازیم. هر تحقیق علمی در پی شناخت حقیقت‌ها و کشف روابط میان آنها است. پژوهش علمی یک کوشش نظام‌دار برای پاسخ دادن به پرسشهاست. ساختار آن متکی بر یک نظام منطقی است که روش علمی نامیده می‌شود، منظور از روش تحقیق علمی پیروی از رویه منظم و سیستماتیک است که در جریان استفاده از روشهای آماری و مرتبط ساختن عوامل موضوع تحقیق باید رعایت گردد^(۱).

توجه پژوهشگری که از آمار استفاده می‌کند تنها به محاسبه داده‌ها و استفاده علمی از آنها محدود نمی‌شود. روشهای آماری تا هدفهای اساسی توصیف و تحلیل پیش می‌روند. هدف نهایی تحقیق بدست آوردن نتایج کلی و قابل تعمیم است که ممکن است برای تبیین پدیده‌ها و پیش‌بینی رویدادهای آینده بکار رود.

۳-۲ طرح مسئله

مهمترین کار در یک تحقیق علمی تعیین و تعریف مسئله مورد مطالعه است تا کلیه تلاشها در مسیر اصلی تحقیق قرار گرفته و موفقیت بیشتری حاصل گردد. انتخاب مسئله پژوهش ممکن است نتیجه یک سلسله نیازهای علمی یا عقلی و نظری باشد^(۲) در این تحقیق می‌خواهیم تأثیر عواملی را در امر معین مطالعه کنیم و همچنین به منظور پیش‌بینی رویدادهای آینده نقشه‌ای مناسب طراحی کنیم.

طرح مسئله تحقیق بگونه‌ای صورت گرفته است که حتی المقدور بطور علمی قابل بررسی باشد تا اندازه‌گیری و آزمایش در آن امکان‌پذیر گردد و ارزش علمی آن نیز محفوظ باشد. نکاتی که در تعریف مسئله، مورد توجه قرار گرفته است بدین شرح می‌باشند:

- ۱- ذکر مسائل کلی و جزئی که بنحوی با مسئله طراحی و تدوین مدلهای بودجه جامع رابطه نزدیک دارند.
- ۲- تشریح واژگان تخصصی که در تعریف مسئله مورد تحقیق بکار رفته است.
- ۳- تبیین حدود مسئله.
- ۴- بیان فرضیات.

۱- حیدرعلی، هرمز، پایه‌های پژوهش در علوم رفتاری، تهران، بیک فرهنگ، ۱۳۶۶، صفحه ۱۷

۲- دیومون کیوری و لوک دان کامبنهو، روش تحقیق در علوم اجتماعی، مترجم دکتر عبدالحسین نیک‌گهر، تهران، فرهنگ معاصر، ۱۳۷۳، صفحه ۲۵۵

۵- وسایل و روشهایی که در تحقیق بکار رفته است.

۶- اهمیت موضوع تحقیق و اثراتی که نتیجه تحقیق بدست خواهد داد.

۷- اشاره به تحقیقاتی که تا به حال انجام شده است و در راستای موضوع این تحقیق می باشد.

این تحقیق قصد دارد با عنایت به نظراتی که گروههای مورد مطالعه از طریق سئوالات پرسشنامه ارائه می نمایند. مدل‌های بودجه جامع را طراحی نماید که کاربرد عملی داشته باشد. سئوال اصلی این تحقیق این است که آیا با توجه به نظرات گروههای مورد مطالعه می توان مدل‌های بودجه جامع را برای مؤسسه رازی طراحی نمود.

۳-۳ تدوین فرضیات

در این رساله براساس مبانی تئوری‌های موجود و وضعیت موجود که منجر به مسئله شده است فرضیاتی طرح شده است. این فرضیات از طریق روشهای علمی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد و با آزمونهای آماری درستی و یا نادرستی آنها آزمون می‌شود و از نتایج بدست آمده مدل‌های بودجه جامع طراحی می‌شود^(۱).

برای دستیابی به فرضیات مطلوب برای تحقیق مشخصات زیر را بعنوان معیار سنجش در نظر گرفته ایم.

- ۱- فرضیه روشن و مشخص و معین باشد.
- ۲- فرضیه به خوبی تعریف شود تا قابل فهم برای عموم باشد.
- ۳- حدود آن مشخص باشد تا از سایر مسائل و فرضیات متمایز گردد.
- ۴- تا آنجا که امکان دارد براساس تئوریهای موجود بنا گردد.
- ۵- بتوان با امکانات موجود آنرا تحت مشاهده و آزمایش علمی تجربه و آزمایش قرار داد.
- ۶- نتایج حاصله از فرضیه قابل استفاده باشد.

۳-۴ جامعه آماری

برای آزمون فرضیات فوق می‌بایست آنگونه جامعه آماری را انتخاب کرد که بتوان اطلاعات مورد نظر را جمع‌آوری کرد. از میان شرکت‌های ایران مؤسسه رازی انتخاب گردید. در این مؤسسه نیز گروههای خاصی انتخاب شدند که عبارتند از مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران، هر گروه شامل افرادی است که یک یا

۱- دکتر بهروز، نبوی، مقدمه‌ای بر روش تحقیق بر علوم اجتماعی، تهران، فروردین، ۱۳۵۰، صفحه ۷۸-۷۶

چند صفت مشترک دارند، بطوری که این صفات مورد توجه محقق می‌باشند. افرادی که به هر یک گروهها قرار دارند بطور سرشماری مورد آزمون قرار گرفته‌اند.

جامعه آماری عبارتست از مجموعه کامل اندازه‌های ممکن یا اطلاعات ثبت شده از یک صفت کیفی، در مورد گردآورده کامل واحدها، که می‌خواهیم استنباط‌هایی راجع به آن انجام دهیم. جامعه، آماج تحقیق است. و منظور از عمل گردآوری داده‌ها استخراج نتایج در باره جامعه می‌باشد^(۱).

۳-۵ روش جمع‌آوری اطلاعات و نمونه‌گیری

بطور کلی به مجموعه کارهایی که برای یافتن پرسشهای پژوهش (و به بیان بهتر برای سنجیدن درستی یا نادرستی فرضیه‌های پژوهش) انجام می‌گیرد، تجربه یا آزمایش گفته می‌شود و هدف اصلی آن این است که با روش معین و ابزارهای مناسب، اطلاعات و شواهد کافی برای اندازه‌گیری و ارزشیابی فراهم آوریم. اجرای یک طرح پژوهش هنگامی مناسب پیدا می‌کند که بر پایه اطلاعات موجود نتوان به یک پرسش و یا مسئله که از سوی شخصی مطرح می‌شود بلافاصله جواب داد. نوع مسئله مشخص می‌کند که پژوهشگر اطلاعات مورد نیاز را باید از کجا بدست آورد^(۲).

برای جمع‌آوری اطلاعات پرسشنامه‌ای تهیه شد که بتوان توسط آن اطلاعات لازم و کافی برای آزمون فرضیه‌ها بدست آورد. مرحله دیگر کار تعیین نمونه و همچنین تعیین گروههایی است که می‌بایست به پرسشنامه‌ها پاسخ دهند و یا آزمایش شوند. در این سه گروه که به نظر محقق نظرات آنان در طراحی بودجه جامع دارای اهمیت است، تعیین شدند. همانطور که قبلاً نیز اشاره شد این سه گروه عبارتند از مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران پس از انتخاب گروهها ۸۰ پرسشنامه بین گروهها توزیع شد و ۸۰ پرسشنامه جمع‌آوری گردید و مدت زمان پخش تا جمع‌آوری کامل پرسشنامه‌ها دو هفته طول کشید. بطور خلاصه در انتخاب نمونه‌ها از روش نمونه‌گیری انتخابی استفاده شد. یعنی گروههایی انتخاب شدند و کلیه افراد این گروهها به روش سرشماری مورد آزمون قرار گرفتند.

۳-۶ طبقه‌بندی اطلاعات

طبقه‌بندی اطلاعات به انسان در شناخت واقعیات کمک می‌کند و از این طریق از اغتشاش فکری

۱- گوری/ با ناچار با ریچارد. جانسون. مفاهیم و روشهای آماری. مترجم مرتضی‌ابن شهرآشوب، تهران، مرکز نشر دانشگاهی، ۱۳۶۹، صفحه ۱۱

۲- حیدرعلی هومن، استنباط آماری در پژوهش رفتار، چاپ اول، تهران، بیک فرهنگ، ۱۳۷۰، صفحه ۱

بازمی‌دارد. بدون طبقه‌بندی امکان اینکه فکر را در مسیر معین بکار اندازیم میسر نیست دانشمندان در فواید طبقه‌بندی اظهار داشتند بدون استفاده از طبقه‌بندی پیشرفت علمی به هیچ وجه میسر نیست. این کار دائماً و در تمام موارد زندگی ما انجام می‌گیرد و آن را از جمله مهمترین شرایط و پایه و اساس تحقیق علمی ذکر کردند^(۱). لذا در این تحقیق به دلیل اینکه علاوه بر تکیه بر مبانی تئوری بودجه جامع به نظرات سه گروه مورد آزمون برای طراحی مدل‌های جامع اهمیت داده و توجه می‌شود.

۳-۷ نحوه بررسی فرضیه‌ها

به خاطر اینکه ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه است. ابتدا بایست از شایسته و بایسته بودن ابزار گردآوری اطلاعات اطمینان پیدا کرد^(۲). به عبارت دیگر روانی پرسشنامه را بررسی کرد. برای تعیین روایی پرسشنامه از آزمون آلفای کرن‌باخ استفاده شده است. برای آزمون فرضیات از آزمون‌های تحلیل واریانس بایستی یک عامله و HSD توکی استفاده می‌گردد. این آزمون‌ها بطور مفصل در صفحه‌های بعد شرح داده می‌شود. برای اجرای این آزمون‌ها از نرم‌افزار SPSS استفاده شده است. شرح و تفصیل مبانی علمی و نظری بودجه جامع مبنایی برای آزمون فرضیه سوم خواهد بود.

۳-۷-۱ آزمون روایی

از نتایج اندازه‌گیری با وسایل سنجش، وقتی می‌توان عملاً استفاده کرد که این وسایل شرایط بخصوصی را دارا باشند. وسیله اندازه‌گیری بخصوصی که در موقعیت خاصی و به منظور خاصی بکار می‌رود باید دارای روایی^(۳) باشد. به این معنی که اگر شبیهی یا شخص مورد نظر را تحت شرایط مشابهی مجدداً آزمایش کنیم نتیجه مشابهی بدست آید. یعنی بازیافتنی^(۴) باشند.

مسئله روایی مربوط به درجه دقت یک وسیله اندازه‌گیری، مثلاً یک آزمون، در اندازه‌گیری متغیری است که اصولاً این آزمون قادر به اندازه‌گیری آن است. با بدست آوردن ضریب روایی می‌توان با درجه قطعیت مشخصی نتایج حاصل از اندازه‌گیری را تفسیر کرد^(۵).

۱ - دکتر عبدالعسین، نیک‌گهر، همان منبع، صفحه ۲۱۴

۲ - دبیرید مگنوس، مبانی نظری آزمون‌های روانی، مترجم دکتر محمدتقی براهنی، دانشگاه تهران، ۱۳۵۱، صفحه ۸۱

3 - Reliability

4 - Combach

5 - Reproducible

برای برآورد ضریب روابی روشهای مختلفی در دست است. در این تحقیق ضریب آلفای کرنباخ^(۱) مد نظر قرار گرفته است^(۲).

۳-۷-۲ آنالیز واریانس یک عاملی^(۳)

ایده اساسی آنالیز واریانس مبتنی بر نمایش دادن میزان کل پراکندگی یک مجموعه آماری است بصورت چند عبارت که بتوان هر یک به منشاء یا علت خاص وجود پراکندگی نسبت داد. برای آزمون فرضیه H_0 در مقابل H_1 ابتدا جدول زیر را که به جدول آنالیز واریانس معروف است را تشکیل می دهیم و در آن مجموع مجذورات رویه^(۴) SS_r که پراکندگی بین میانگین های نمونه ها را اندازه گیری می کند و مجموع مجذورات خطا SSE ^(۵) که پراکندگی داخل نمونه ها را اندازه گیری می کند را به کمک آزمون F با یکدیگر مقایسه می کنیم.

منشاء پراکندگی	درجه آزادی	مجموع مجذورات	(واریانس) میانگین مجذورات	F
رویه	K-1	SS_r	$MS_r = \frac{SS_r}{k-1}$	$\frac{MS_r}{MSE}$
خطا	$k(n-1)$	SSE	$MSE = \frac{SSE}{k(n-1)}$	
جمع	$k n-1$	SST		

دومین ستون جدول حاوی درجات آزادی است (تعداد انحرافات از میانگین که مستقل اند و مجموع مجذورات بر مبنای آن است). ستون چهارم شامل میانگین مجذورات رویه MS_r و خطا MSE می باشد که از

1 - Cornbach

۲ - دکتر محمدتقی براهنی، همان منبع صفحه ۸۹-۷۸

3 - One way analysis of variance

4 - Treatment sum of squares

5 - Error sum of squares

تقسیم مجمع مجذورات در درجات آزادی مربوط حاصل گشته است. آخرین ستون مقدار F را بدست می دهد که نسبت این دو میانگین مجذورات است این دو میانگین مجذورات در واقع دو تخمین مختلف از ... هستند و درجات آزادی برای صورت آماری آزمون F برابر $K-1$ و برای مخرج برابر $K(n-1)$ است. برای آزمون باید مقدار آمار F را با $F, K-1, k(n-1)$ مقایسه کنیم^(۱).

۳-۷-۳ آزمون HSD توکی

از آزمون تفاوت معنی دار حقیقی توکی جهت مقایسه تمام حالت‌های ممکن یک به یک میانگین‌ها در سطح معنی دار (آلفا) استفاده می شود. آزمون HSD توکی از طریق مقایسه مقدار تفاوت بین هر جفت از میانگین‌ها با مقدار HSD انجام می شود.

مقدار بحرانی لازم برای معنادار بودن آزمون توکی که اصطلاحاً تفاوت معنی دار راستین^(۲) خوانده می شود در شرایطی که حجم گروه‌های نمونه برابر باشد از قاعده ریاضی زیر بدست می آید:

$$HSD = q(a, k, df_w) \sqrt{\frac{MS_w}{n}}$$

مقدار q با استفاده از جدول F مشخص می گردد. در فرمول بالا آلفا برابر است با میزان احتمال خطای نوع اول df_w برابر است با درجه آزادی برای MS_w و k برابر است با تعداد گروه‌ها و n برابر است با تعداد آزمودنی‌ها در یک گروه.

اگر تعداد آزمودنی‌های گروه‌ها با هم مساوی نباشند از فرمول زیر مقدار n برآورد شده و در فرمول بالا بجای N قرار داده می شود^(۳)

فرمول ۷۶

$$\tilde{n} = \frac{K}{\left[\left(\frac{1}{n_1} \right) + \left(\frac{1}{n_2} \right) + \dots + \left(\frac{1}{n_K} \right) \right]}$$

با استفاده از کتاب Krik، ۱۹۶۸، صفحه ۹۰. (۰)

۱ - محمد، نوفرستی، آمار در اقتصاد و بازرگانی، تهران، مؤسسه فرهنگی رسا، ۱۳۷۴، صفحه ۱۶۷

2 - Honestly significant Difference

۳ - سیدمحمدتقی، آیت‌اللهی، اصول و روش‌های آمار زیستی، تهران، امیرکبیر، ۱۳۶۶، صفحه ۳۰۷

۳-۷-۴ نحوه تدوین بودجه جامع

۳-۷-۴-۱ بودجه عملیاتی

۳-۷-۴-۱-۱ بودجه فروش^(۱)

بودجه فروش در واقع برنامه تفصیلی فروش مؤسسه طی دروه بودجه است^(۲). بودجه فروش یکی از مهمترین اجزای بودجه عملیاتی است زیرا بودجه‌های دیگر تا حدود زیادی به آن وابسته است یا از آن منتج می‌شود. بودجه‌های موجودی کالا، تولید، پرسنلی، فروش و بازاریابی، اداری و سایر فعالیتها بطور عمده تحت تأثیر درآمد مورد انتظار از فروش قرار می‌گیرد^(۳).

برای تهیه و تنظیم بودجه فروش مدیر امور بودجه باید جدول زمانی لازم را تهیه کند تا به موجب آن برآورد فروش و براساس آن بودجه فروش و دیگر بودجه‌هایی که می‌بایست با آن هماهنگ گردد بموقع تهیه و تنظیم شود. تهیه جدول زمانی مناسب مانع تأخیر برآورد فروش و دیگر بودجه‌ها خواهد شد^(۴).

یکی از متداولترین روشهای تهیه بودجه فروش تهیه آن بصورت یک ساله و تقسیم آن به چهار فصل و فصل اول به اجزاء ماهانه است. در پایان هر فصل برنامه فروش مورد تجدید نظر قرار می‌گیرد. و با حذف فصل گذشته و اضافه کردن یک فصل به انتهای زمانبندی برنامه یکساله جدیدی تهیه می‌شود^(۵).

مراحل تعیین بودجه فروش عبارتند از:

- ۱ - بررسی و مطالعه متغیرهایی که واحد تولیدی بر آنها کنترلی ندارد مانند ظرفیت کارخانه، نوع محصول و ...
 - ۲ - تعیین روند فروش گذشته برای پیش‌بینی فروش آینده
 - ۳ - پیش‌بینی فروش صنعت مربوط و سپس سهم واحد تولیدی از مجموع صنعت.
 - ۴ - بررسی نظریات فروشندگان در مورد میزان فروشهای سال آتی.
 - ۵ - استفاده از روشهای آماری نظیر تجزیه و تحلیل همستگی و روش کنترل بین راهی که بر این فرض استوار است که هیچ دو دوره‌ای شبیه به هم نیستند ولی علل مشابه نتایج مشابهی به بار می‌آورند^(۶).
- برای پیگیری و نظارت بر اجرای برنامه فروش می‌بایست یک سیستم کنترل مناسب ایجاد شود. گزارش

1 - Sale budget

۳ - رضا، شهابنگ، همان منبع، صفحه ۱۳۰

۲ - فریبرز، پاکزاد، همان منبع، صفحه ۱۲۹

۴ - فریبرز، پاکزاد، همان منبع، صفحه ۱۳۰

5 - Wren & fess. Financial & Managerial Accounting, Sourth - western Dulishing 1992, p.p1051-1052

6 - Fredrike. (rox toh. practical Business stutisticod, prentic Hall, 1980, p.p, 120-130

مربوط به عملکرد فروش مقایسه آن با ارقام مصوب و تعیین انحرافات و دلایل بروز آن باید به موقع تهیه و ارائه گردد^(۱).

۳-۷-۴-۱-۲ بودجه موجودی کالای آخر دوره

این موجودیها بخش عمده‌ای از دارائیهایی^(۲) جاری بسیاری از واحدهای تجارتي توليدي را تشكيل مي‌دهد، تصميم‌گيري در مورد آن يکي از وظايف مهم مديريت محسوب مي‌گردد. در ارتباط با ميزان هر يک از موجوديهاي مواد اوليه، کالاي در جريان ساخت و کالاي ساخته شده بايد تصميمات جداگانه اتخاذ شود. ضمناً کميابي مواد اوليه، طرز تلقي مديريت نسبت به موجوديها، هزينه نگهداري موجوديها، هزينه سفارش و ساير متغيرهاي مربوطه، بر اينگونه تصميمات اثر مي‌گذارد. به هر حال قبل از آغاز تهيه بودجه توليد، لازم است که اين تصميمات گرفته شود^(۳).

نگرشي که اخيراً در برنامه‌ريزي توليد مورد توجه قرار گرفته است نگرش حذف انبار موجودي کالا و مواد در توليد مي‌باشد. *Just - In - Time* که بطور اختصار JIT ناميده مي‌شود و براي اولين بار توسط شرکت تويوتا در ژاپن ابداع گرديده و امروز در صنايع پيشرفته مورد استفاده قرار مي‌گيرد. مفروضات روش JIT به شرح زير مي‌باشد^(۴).

۱ - چون نگهداري موجودي کالا و مواد خام هزينه بالايي دارد بنابر اين سطح موجوديها و مواد خام بايست در حداقل سطح ممکن باشد.

۲ - زمان تهيه توليد از طريق استفاده از رباطها و بهبود آموزش کارکنان به حداقل ممکن کاهش يابد.

۳-۷-۴-۱-۳ بودجه توليد^(۵)

برنامه‌ريزي توليد اولين مرحله تنظيم بودجه هزينه توليد محسوب مي‌شود و نمي‌توان قبل از تکميل آن به ساير مراحل تنظيم بودجه مذکور پرداخت. تهيه و تنظيم بودجه توليد پنج مرحله دارد. هر يک از اين مراحل در واقع يک سلسله بودجه‌هاي فرعي تلقي مي‌شود. اين بودجه‌ها عبارتست از:

۱ - فريرز، پاکزاد، همان منبع صفحه، ۱۴۵

2 - Assets

۳ - فريرز، پاکزاد، همان منبع، صفحه ۱۵۶

4 - Seglund, R. Tust - In - Time the Accounting Implications, Managment Accounting, August 1984, p.p,

43-45

5 - Production budget

۱ - جدول تولید یا بودجه مقدار تولید

۲ - بودجه مواد

۳ - بودجه دستمزد (نیروی کار)

۴ - بودجه هزینه‌های سربار تولید

۵ - بودجه ماشین‌آلات و تجهیزات (بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای)^(۱)

جدول تولید

برای تنظیم جدول تفصیلی تولید معمولاً لازم است که مؤسسه دوره کامل بودجه‌ای را به دوره‌های تولید (سیکل تولید) مخصوص به خود تفکیک کند. به عبارتی دیگر مؤسسه می‌بایست طول مدت خرید مواد و مدت تبدیل آن را به محصول، مورد توجه قرار دهد.

علاوه بر آن محصولات مؤسسه باید به قطعات متشکله آن تفکیک گردد تا براساس آن موادی که برای تولید هر قطعه مورد نیاز است مشخص شود. برنامه تولید به ترتیبی تنظیم می‌گردد که مواد و قطعات مختلف بموقع تکمیل شده و در محل و زمان معین در اختیار واحد مربوطه قرار گیرد.

علی‌الاصول در برنامه‌ریزی تولیدی عوامل عمده ذیل مورد ملاحظه قرار می‌گیرد:

- تعیین دوره جدول تولید.

- طول مدت سیکل تولید.

- مدت لازم برای تهیه و تدارک مواد اولیه

- وجود نیروی کار لازم

- وجود ماشین‌آلات لازم

- حداقل و حداکثر مورد قبول موجودی انبار

- ثبات وضعیت اقتصادی^(۲)

۳-۷-۴-۱-۴ بودجه مواد

موادی که در یک واحد تولیدی مصرف می‌شود به دو دسته مستقیم و غیر مستقیم تقسیم می‌گردند.

1 - Warren & Fess op cit pp, 1052-1055

۲ - فریبرز، پاکزاد، همان منبع، صفحه ۱۵۴

مواد مستقیم موادی هستند که قسمت مشخصی از محصول ساخته شده را شامل می شود و در محاسبه هزینه محصول مستقیماً قابل تشخیص هستند. هزینه مواد مستقیم معمولاً هزینه متغیر نامیده می شود. زیرا این هزینه به نسبت مستقیم با نوسانات حجم محصول افزایش یا کاهش پیدا می کند. مواد غیر مستقیم موادی هستند که هر چند در عملیات تولیدی مورد استفاده واقع می شوند ولی مستقیماً قابل اندازه گیری و تشخیص در محصول نمی باشند. لذا بعنوان هزینه های سربار طبقه بندی می شوند و در بودجه مواد منظور نمی گردند.

بودجه مواد که معرف مقدار و هزینه مواد مورد نیاز برای تولید پیش بینی شده ای از محصولات می باشد معمولاً اولین بودجه هزینه ای است که تهیه می شود که غالباً شامل چهار بودجه به شرح زیر می باشد^(۱).

۱ - بودجه مواد، در این بودجه مقدار هر نوع از مواد نیاز در عملیات تولید به نحوی معین می شود که مشخصات و اطلاعات کافی برحسب مواد، محصول و واحد تولید بیان شود.

۲ - بودجه خریده ها: با توجه به اطلاعات بدست آمده از بودجه مواد، بودجه خرید طوری تهیه می شود که در این بودجه مقادیر هزینه های هر نوع از اقلامی که باید خریداری شود مشخص می گردد.

۳ - بودجه موجودی مواد: در این بودجه سطح موجودی مواد برحسب مقدار و هزینه این مواد تعیین می شود. تفاوت بین مواد مورد نیاز مندرج در بودجه مواد (بند ۱) و بودجه خرید (بند ۲) بصورت کاهش یا افزایش در سطح موجودی ظاهر می شود.

۴ - بودجه بهای تمام شده مواد مصرف شده: در این بودجه هزینه موادی که طبق بودجه مواد (بند ۱) باید بکار رود پیش بینی می شود. لازم به تذکر است که بودجه مواد را نمی توان هزینه یابی کرد مگر آنکه هزینه خریده ها (بند ۲) تهیه شده باشد^(۲).

چهار بودجه فوق رابطه بسیار نزدیکی با هم دارند بطوری که مجموعه آنها را می توان بودجه مواد و خریده ها نامید. برای کنترل خرید مواد اولیه مورد نیاز بودجه مواد نقش اساسی دارد. یکی از وظایف واحد خرید مؤسسه، کسب آمار و اطلاعات در باره مواد اولیه و ملزومات مورد احتیاج قسمت های مختلف است. پس از تهیه و تنظیم بودجه مواد و تعیین حداقل و حداکثر نگهداری موجودی، واحد خرید می تواند جهت انعقاد قرارداد و خرید مواد و ملزومات اقدام لازم را مبذول دارد. با آگاهی از کل خرید دوره آتی، مسئول خرید می تواند براساس تجارب خود، در زمان مناسب و با ارزانترین قیمت، مواد و ملزومات مورد نیاز را طی دوره خریداری نماید. در ضمن این امکان فراهم می شود که از طریق خریده های عمده و یکجا، صرفه بیشتری عاید

1 - Dwight wairell. cost of sales, A, Budgeting pripty, Managament accounting, August 1983, p. 67

2 - Warren and Fess op.cit, pp 1050-1053

مؤسسه گردد. برنامه ریزی خرید از طرف واحد مسئول شامل خرید مواد اولیه و ملزومات مستقیم و همچنین غیرمستقیم می گردد^(۱).

۳-۷-۴-۱-۵ بودجه خرید

تهیه و تنظیم بودجه خرید مواد اولیه، از نقطه نظر رعایت مقادیر حداقل و حداکثر موجودیها، با جدول تولید مشابهت دارد. بودجه مواد در واقع بیانگر مقدار مواد اولیه مورد احتیاج جهت تولید محصولات در یک دوره معین بودجه ای است. با در نظر گرفتن بودجه فوق و توجه به حداقل و حداکثر مطلوب نگهداری مواد اولیه می توان بودجه یا برنامه خرید را تهیه و تنظیم کرد^(۲).

این بودجه یا برنامه شامل سه مرحله است:

۱- تعیین مقدار خرید هر یک از انواع مواد اولیه

۲- تعیین زمان خرید

۳- برآورد و تعیین هزینه خرید^(۳)

دو مرحله اول براساس اطلاعات مربوط به بودجه مواد و نگهداری حداقل و حداکثر موجودی تعیین و مشخص می شود. برای برآورد هزینه خرید از هزینه استاندارد و تعدیل شده مواد استفاده می گردد. تعدیل هزینه استاندارد مواد برای رعایت تغییرات احتمالی قیمت طی دوره آتی صورت می گیرد.

۳-۷-۴-۱-۶ بودجه دستمزد^(۴) (نیروی کار)

بودجه نیروی کار نیز باید همچون بودجه مواد با بودجه تولید هماهنگ شود. بودجه دستمزد برای طرح ریزی تولید و مدیریت پرسنل مورد نیاز است. در تهیه این بودجه لازم است که توجه کافی به تخصصها و مهارتهای مورد نیاز برای ترکیب تولید مبذول گردد^(۵).

برای تولید محصول از لحاظ نیروی کار به دو نوع هزینه مستقیم و غیر مستقیم برمی خوریم. کار مستقیم آن کاری است که مستقیماً به تولید محصول مربوط می شود. خدمات کارکنانی که مستقیماً برای تولید محصول

1 - Jakhotiya "Budgeting and budgetory control" Mcgraw - Hill, 1989, pp, 28-29

2 - Warren and Fess op. cit, pp 1050-1053

3 - Horngren and sundem, "Intreduction to Mangement accounting" Prentic - Hall, Consulting Editor, 1990, pp. 180-181

4 - Wage Budget

۵ - رضا، نیاهانگ، همان منبع، صفحه ۱۵۰

کار نکرده بلکه خدمات پشتیبانی را انجام می دهند بعنوان کار غیرمستقیم شناخته می شود. کار غیرمستقیم در هزینه های سریار پیش بینی می شود^(۱).

هزینه نیروی کار قلم عمده ای را در هزینه های تولید تشکیل می دهد و لذا می بایست به دقت برنامه ریزی

گردد.

بودجه ریزی هزینه های نیروی کار با مسائل زیر روبرو است:

- تعیین نیروی کار مورد نیاز برحسب تعداد، ساعات کار، ساعات کار ماشین آلات یا تعداد و مقدار محصولات.

- تفکیک برآورد فوق برحسب تولید ماهانه، سه ماهه یا هر دوره زمانی مطلوب دیگر.

- استفاده از نرخ های استاندارد جهت برآورد هزینه نیروی کار.

- برآورد دستمزد و حقوق پرداختی به منظور برنامه ریزیهای مالی.

- اندازه گیری عملکرد نیروی کار و ایجاد استاندارد برای کنترل هزینه کار.

اولین مرحله در برآورد نیروی کار مورد نیاز پیش بینی و برآورد تعداد ساعات کار لازم برای تولید محصول مورد احتیاج است. نیروی کار را نمی توان ذخیره و انبار کرد لذا مسئله حداقل و حداکثر موجودی مطلوب در این مورد وجود ندارد. از سوی دیگر باید نیروی کار مورد احتیاج همیشه در اختیار باشد تا هیچگونه وقفه ای در امر تولید حاصل نگردد. یکی از مزایای بودجه ریزی آنست که می توان نیاز مؤسسه را به نیروی انسانی طی یک دوره کامل بودجه ای از قبل پیش بینی و تعیین کرد و از نوسانات استخدامی اجتناب نمود^(۲). پس از تهیه جدول نیروی کار مستقیم مورد نیاز قسمتهای مختلف تولیدی می توان خلاصه ای از آنها را استخراج کرد. این خلاصه بیانگر کل هزینه نیروی کار مستقیم طی یک ماه یا در صورت لزوم طی یک دوره کوتاهتر خواهد بود. ولی به هر حال برای کنترل، بهتر مرجح است که برآورد نیروی کار مستقیم از قسمتهای تولیدی آغاز شود.

برای اعمال کنترل باید ضابطه ای جهت اندازه گیری هزینه نیروی کار ایجاد شود. بایست استاندارد یا

راهنمایی موجود باشد تا عملکرد نیروی کار با آن مقایسه شده و در باره آن داوری گردد.

امتیازهای بودجه بندی نیروی کار

- براساس بودجه نیروی کار، خدمات مورد نیاز برآورده شده و کارگران مورد احتیاج در دوره بودجه تعیین

می گردد.

1 - Warren and Fess op cit pp1053-1054

- هزینه دستمزد و حقوق کارگران مشخص شده و اطلاعات مربوطه در اختیار واحد مالی مؤسسه قرار می‌گیرد.
- وسیله‌ای برای کنترل عملکرد نیروی کار است^(۱).

۳-۷-۴-۱-۷ بودجه سربار کارخانه

هزینه‌های غیر مستقیم مورد نیاز برای تولید محصول را هزینه‌های بالاسری تولید می‌خوانند. هزینه‌های مربوط به کار غیر مستقیم، برق، تعمیرات و نگهداری، بازرسی ماشین‌آلات و آزمایش و نمونه‌گیری، استهلاک ماشین‌آلات و بیمه نمونه‌هایی از هزینه‌های مورد گفتگو است.

ارتباط غیر مستقیم هزینه‌های سربار تولید، با روند تولید از یک سو و تعدد این اقلام از سوی دیگر بودجه‌ریزی و کنترل هزینه‌های سربار را با دشواری روبرو می‌کند. ولی به هر حال معمولاً جمع کل هزینه‌های سربار تولید، قلم عمده‌ای از کل هزینه‌های تولید هر مؤسسه‌ای را تشکیل می‌دهد^(۲). برای بودجه‌ریزی هزینه‌های سربار دو شرط لازم است:

۱ - وجود سیستم حسابداری صنعتی قابل قبول

۲ - تفکیک و طبقه‌بندی هزینه‌های مذکور به دو جزء ثابت و متغیر

لذا بودجه‌بندی و کنترل بودجه هزینه‌های سربار تولید باید برحسب هزینه‌های ثابت و هزینه‌های متغیر انجام گیرد.

در سالهای اخیر کاپلن و کوپر^(۳) برای محاسبه بهای تمام شده محصول روش جدیدی را پیشنهاد نموده‌اند که آن را هزینه‌یابی براساس (Activity based costing) می‌نامند. به عقیده آنها طبقه‌بندی آنها طبق روش سنتی هزینه‌یابی براساس ثابت و متغیر اطلاعات کافی برای محاسبه بهای تمام شده محصول را بدست نمی‌دهد. آنها معتقدند که باید هزینه‌های متغیر به هزینه‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت تقسیم شوند. در سیستم هزینه‌یابی براساس فعالیت هزینه‌های ثابت آن هزینه‌یابی هستند که در طی یک دوره زمانی معین با تغییر در مقدار فعالیت دچار تغییر نمی‌شوند. آنها اعتقاد دارند که هزینه‌های ثابت، درصد کمی از حجم هزینه‌ها را تشکیل می‌دهند. کاپلن و کوپر اعتقاد دارند که افزایش در هزینه‌های سربار بوسیله دادوستدهایی که قسمتهای پشتیبانی عهده‌دار انجام آنها هستند حاصل می‌شود^(۴).

۱ - فریرز پاکزاد، همان منبع، صفحه ۱۷۲

2 - Warren and Fess op. cit p 1054

3 - Kaplan & Kooper

4 - Robers. Kaplan. Teh four - stage, model of cost systems design management accainting, february 1990,

در هر مؤسسه تولیدی علاوه بر وظایف تولید و توزیع، وظیفه جداگانه دیگری برای اداره امور کلی مؤسسه در نظر گرفته شد. و بودجه خاصی برای آن تهیه و تنظیم می‌گردد. لهذا هزینه‌های مشترک اداره مؤسسه که طبقه‌بندی آن تحت عنوان هزینه تولید و یا هزینه فروش موجه و امکان‌پذیر نیست در بودجه هزینه‌های اداری و عمومی، گنجانده می‌شود. هزینه‌های اداری هزینه‌هایی را شامل می‌شوند که خارج از طبقه‌بندی هزینه‌های تولید، توزیع قرار دارند. بطور کلی این هزینه‌ها به وظایف سرپرستی و دادن خدمات به سایر واحدها مربوط می‌شوند^(۱).

این بودجه شامل هزینه فعالیتهای غیر تولیدی واحد تجاری است. در پاره‌ای از موارد برخی هزینه‌های ثابت نیز در این بودجه وجود دارد که می‌توان در صورت لزوم آن را کم یا حذف کرد. این قبیل هزینه‌های قابل اجتناب که گاهی هزینه‌های ثابت اختیاری نیز نامیده می‌شود، شامل اقلامی نظیر تحقیق و توسعه برنامه‌های آموزشی کارکنان و بخشی از هزینه‌های پرسنلی است. هزینه‌های ثابتی که در طول دوره بودجه غیر قابل اجتناب است بعنوان هزینه‌های ثابت تعهد شده شناخته می‌شود. مثالهایی برای اینگونه هزینه‌ها عبارتست از بهره‌وامهای رهنی، مالیات و عوارض بر اموال و امثالهم، هزینه‌های متغیر اداری ممکن است شامل برخی از هزینه‌های پرسنلی، بخشی از هزینه‌های آب و برق، تلفن، خدمات کامپیوتر و ملزومات باشد^(۲).

طبقه‌بندی هزینه‌های اداری و عمومی در مؤسسات مختلف و حسب مورد، بنا به ماهیت هزینه و نظرات گوناگون متفاوت است. در بسیاری از مؤسسات هزینه‌های مربوط به دفاتر مدیریت و کارگزینی و روابط عمومی در بودجه مورد گفتگو برآورد و تعیین می‌شود. بررسی طبقه‌بندی‌های مورد عمل در مؤسسات، دو نوع طبقه‌بندی را نشان می‌دهد. یکی طبقه‌بندی برحسب وظیفه و دیگری طبقه‌بندی برحسب ماهیت هزینه، طبقه‌بندی برحسب وظیفه نوعاً شامل طبقه‌بندی زیر است^(۳).

- امور هیأت مدیره

- امور دفتر رئیس مؤسسه

- امور دبیرخانه

pp. 21-26

۱ - گلنولش، بودجه برنامه‌ریزی و کنترل همه‌جانبه، ترجمه هاشم بهرامی‌باش، دانشگاه تهران، جلد اول، ۱۳۵۷، صفحه ۲۸

۲ - فریبرز پاکزاد، همان منبع

3 - Warreng and Fess. op cit, p. 1057

- امور مالی
 - امور روابط عمومی
 - امور کارگزینی
 - پژوهش و گسترش
 - امور عمومی
- طبقه‌بندی هزینه‌ها برحسب ماهیت هزینه نوعاً شامل موارد ذیل است^(۱):
- حقوق کارکنان
 - مزایای کارکنان
 - بیمه
 - حق بازنشستگی
 - فوق‌العاده شغل
 - ملزومات اداری
 - پست و تلفن و تلگراف
 - اجاره
 - آب و برق
 - تعمیرات و نگهداری
 - استهلاک
 - امور حقوقی
 - امور حسابداری و بازرسی
 - متفرقه

در ضمن چون به هر حال باید اقلام درآمد و هزینه غیرعملیاتی مؤسسات در بودجه جامع آنها منظور شود اینگونه اقلام از قبیل هزینه و یا درآمد حاصل از تنزیل و یا خرید و فروش سلف و غیره در بسیاری از مؤسسات در بودجه هزینه‌های اداری و عمومی منظور و برآورد می‌گردد.

بعضی از اقلام هزینه‌های اداری و عمومی بعلاوه انعقاد قراردادهای نسبتاً بلندمدت به خوبی هزینه‌های تولید و یا توزیع قابل کنترل نیست زیرا برحسب این قراردادها هزینه‌ها برای دوره معین آتی تعیین و مشخص

1 - Hørngren and sundem, op. cit, p. 176

شده و نمی توان تغییری در آن داد. فی المثل اجاره ساختمان قرارداد بیمه حقوق و مزایای هیئت مدیره طبق قراردادهای مذکور تعیین می شود^(۱).

نظر به اینکه قسمت اعظم هزینه های اداری ثابت است می توان گفت که این هزینه ها قابل کنترل نیستند. صرف نظر از حقوق مدیران عالی سازمان که مستقیماً توسط هیئت مدیره تعیین می شود خط مشی ها و تصمیمات مدیریت سازمان روی غالب هزینه های اداری اثر قاطع دارد. معمولاً با افزایش حجم فعالیت های بازرگانی هزینه های اداری نیز افزایش می یابند.

از سوی دیگر بعضی از اقلام هزینه های اداری و عمومی قابل کنترل بوده و لذا باید با سایر فعالیت های مؤسسه هماهنگ شود. هزینه پست و تلگراف و ملزومات اداری فوق العاده ... مانند آن از جمله هزینه های مورد گفتگو است.

امروزه بسیاری از شرکتها هزینه های اداری را به دو طبقه ثابت^(۲) و متغیر^(۳) تقسیم بندی می نمایند در چنین مواردی هزینه های متغیر با جمع ارزش پولی فروش مرتبط و ارزیابی می شود. دلیل اتخاذ چنین روشی این است که با نقصان فعالیت های بازرگانی طبعاً این هزینه ها باید کاهش یابند و الا آثار عدم کاهش هزینه های اداری بصورت نامطلوبی روی سود پایدار خواهد شد^(۴).

پس در نتیجه برای تهیه و تنظیم بودجه هزینه های اداری بایست حجم فعالیت مؤسسه در دوره بودجه مورد تحلیل قرار گرفت.

۳-۷-۴-۱- سود و زیان بودجه شده

هنگامی که کلیه بودجه های مشروح بالا تهیه گردد به آسانی می توان سود خالص را بودجه بندی کرد. این رقم کلیدی که معرف هدف مؤسسه و یا سازمان تجاری در مورد سود خالص است، بسیاری از فعالیت های این واحد در دوره بودجه منعکس می کند.

برآورد سود و زیان دوره بودجه این اطلاعات را در اختیار مدیریت مؤسسه قرار می دهد که در صورت اجرای برنامه های پیش بینی شده در بودجه، چه سودی عاید مؤسسه خواهد شد اطلاعات گفته شده از این نظر سودمند است که قبل از اجرای بودجه، مدیریت از میزان سود پیش بینی شده دوره آتی و در نتیجه موفقیت

۱ - دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه جاری و غذایی، سازمان برنامه و بودجه سال ۱۳۷۴

2 - *Fixecl coste*

3 - *Vatiabile cost*

4 - *Horngren and sundem, op. cit, p. 176*

مؤسسه در جهت تحقق هدفهای آن پیشاپیش با خبر می‌شود. اگر سود پیش‌بینی شده از نظر مدیریت کافی نباشد می‌توان با مطالعه و رسیدگی برنامه‌های پیش‌بینی شده، امکان بدست آوردن سود بیشتر را مورد بررسی قرارداد به این ترتیب هدف و مقصود از برآورد و تهیه و تنظیم صورت سود و زیان مؤسسه برای دوره بودجه آنست که کلیه برنامه‌های پیش‌بینی شده از نقطه نظر تأثیر آنها بر تحصیل سود طی دوره بودجه، مورد بررسی و آزمون قرار گیرد^(۱).

۳-۷-۴-۲ بودجه مالی

۳-۷-۴-۲-۱ بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای

بودجه سرمایه‌ای عبارتست از برنامه ریالی کارهای سرمایه‌ای که بازده بهره‌وری از آنها بیش از یکسال مالی بطول انجامد، مانند احداث ساختمان یا خرید تجهیزات و ماشین‌آلات تولیدی که بازده سرمایه‌گذاری در آنها بیش از یکسال مالی می‌باشد.

اصطلاح هزینه‌های سرمایه‌ای در این مبحث شامل کلیه ماشین‌آلات ساختمانها، تأسیسات و تجهیزات عمده‌ای است که برای امور تولید و همچنین گرداندن مؤسسه مورد نیاز خواهد بود. اقلامی از قبیل زمین، حق‌الامتیاز، علامت تجاری و مانند آن در این مقوله طبقه‌بندی می‌گردد، اما در برخی موارد پروژه‌های دیگر نیز در این طبقه‌بندی منظور می‌گردد. مثلاً اجرای یک برنامه بلند مدت آموزش کارکنان را می‌توان در بودجه‌بندی سرمایه‌ای منظور کرد. بودجه‌بندی مخارج سرمایه‌ای مستلزم تصمیم‌گیریهای بسیار حساس است زیرا این مخارج در مقایسه با مخارج عملیاتی نوعاً مبالغه بیشتر و آثار دوربردتری بر هدفهای واحد تجاری و نحوه دستیابی به آن دارد^(۲).

در طبقه‌بندی عمده حسابداری به اصطلاح کارخانه و ماشین‌آلات و ساختمان تحت عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای تخصیص می‌یابد و دارائیهای غیر ملموسی از قبیل حق‌الامتیاز، علامت تجاری و غیره جداگانه طبقه‌بندی می‌شود. از نقطه نظر بودجه‌ریزی، طبقه‌بندی که گفته شد مفیدتر است. زیرا طبقه‌بندی مورد نظر کلیه هزینه‌های بلندمدت سرمایه‌ای را که برای فعالیتهای تولیدی مورد نیاز است در برمی‌گیرد^(۳).

۱ - فریبرز باکزاد، همان منبع، صفحه ۳۰۲-۲۹۱

2 - Hirsch, Jr, "Advanced management accounting" Kent publishing, 1986, pp. 445-454

3 - Hirsch, Jr, op.cit, pp. 445-454

برای کنترل هزینه‌های سرمایه‌ای مؤسسه می‌بایست در دفاتر خود، طبقه‌بندی حسابهای مربوط به این مقوله را به تفکیک و با دقت نگهداری نماید. به هر حال، تحت هر شرایطی سالمترین روش برای هر شرکت یا مؤسسه آن است که برنامه معین و مشخصی برای هزینه‌های سرمایه‌ای چند دوره بودجه‌ای آتی خود تهیه و تنظیم نماید. امتیاز و حسن برنامه معین سرمایه‌ای آن است که مستلزم مطالعه و برنامه‌ریزی قبلی بوده و در نتیجه کمکی در جهت کنترل هزینه‌ها خواهد بود. افزایش بی‌رویه و بیش از حد ضرور ظرفیت، در دوره‌های رونق، موجب می‌شود که مؤسسه در دوره‌های رکود با شکست قطعی روبرو گردد^(۱). از سوی دیگر کمبود سرمایه به منظور اجرای برنامه هزینه‌های سرمایه‌ای در مواردی که با شدت به جانشینی ماشین‌آلات و یا توسعه ظرفیت نیاز است. انجام اینگونه امور را غیر ممکن می‌سازد. معمولاً ذات بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای از نوع برنامه‌ریزی بلندمدت است ولی باید به یاد داشت که اقلام ضرور و غیر قابل اجتناب هزینه‌های سرمایه‌ای بایست در بودجه هر گروه گنجانده شود چه در غیر اینصورت، نمی‌توان عملیات بهره‌برداری و تولید را طبق پیش‌بینی بودجه به تحقق رساند^(۲).

۳-۷-۴-۲ بودجه نقدی

حفظ نقدینگی کافی بمنظور پرداخت بموقع تعهدات یکی از هدفهای اغلب واحدهای تجاری است. حتی سازمانهای دولتی نیز ناگزیر از پرداخت به موقع صورتحسابها و تعهدات خود هستند و به نحوی به موضوع نقدینگی اهمیت می‌دهند. چون اکثر مؤسسات از روش تعهدی در حسابداری استفاده می‌کنند. تحقق در درآمد و وصولی، ناشی از آن و نیز تحقق هزینه و پرداخت بابت آن لزوماً در یک زمان اتفاق نخواهد افتاد. در نتیجه ممکن است با وجود تحقق درآمد قابل توجهی در یک دوره، بعلت عدم تطابق زمان تحقق درآمد و زمان وصول آن، مؤسسه نتواند از عهده تعهدات مالی خویش برآید. لذا جهت کنترل نقدینگی مؤسسه لازم است که ورود و خروج وجه نقد به وسیله سیستم دیگری کنترل شود. سیستمی که بتواند جوابگوی این نیاز مدیریت باشد عبارتست از بودجه نقدی با استفاده صحیح از این ابزار می‌توان مقدار و زمان وجه نقد مورد نیاز مؤسسه را مشخص نمود^(۳).

یکی از ابزارهای مفید برای اعمال مدیریت بر وجوه نقد تهیه بودجه نقدی است. ضمن تهیه این بودجه گردش وجوه نقد بطور کلی در دوره بودجه برآورده می‌شود. نقطه شروع این فرآیند معمولاً برآورد وجوه نقد

۲ - فریبرز پاکزاد، همان منبع، صفحه ۲۶۹-۲۶۵

۱ - رضا شهابنگ، همان منبع، صفحه ۲۷۵-۲۷۳

3 - Warren and Fess, op.cit, pp1057-1059

حاصل از عملیات است که از اصلاح رقم سود خالص بودجه شده به منظور خارج کردن اقلام غیرنقدی مانند استهلاک بدست می آید. ضمناً کلیه اقلام نقدی غیرعملیاتی نیز در بودجه نقدی منظور می گردد. نمونه هائی از این گونه اقلام غیرعملیاتی عبارتست از خرید و فروش زمین و تجهیزات، فروش سهام و اوراق قرضه، خرید سهام و امثالهم بودجه نقدی ماهانه، هفتگی و حتی روزانه ممکن است برای مقاصد و نیازهای اطلاعاتی مدیران مفیدتر باشد. دوره بودجه نقدی معمولاً به نیازمندیهای طرح ریزی مشکلات و مسایل بالقوه گردش وجوه نقد بستگی دارد^(۱).

مدیریت وجوه نقد به منظور ایجاد توازن معقول بین نقدینگی و سودآوری اعمال می شود. یعنی ضمن اینکه از موجود بودن وجوه نقد برای پرداخت بموقع تعهدات اطمینان حاصل می گردد. از راکد ماندن وجوه نقد و وارد شدن لطمه به سودآوری نیز جلوگیری می شود. بودجه نقدی، کمک مؤثری برای اعمال مدیریت وجوه و ایجاد توازن مورد نظر می باشد.

با تهیه بودجه نقدی واحدهای تولیدی قادر خواهند بود با دقت بیشتری حداقل مانده وجوه نقد امکان پرداخت بدهی ها در سررسید و قدرت وام گیری بمنظور داشتن حاشیه ایمنی را مشخص سازند^(۲).

۳-۷-۴-۲-۳ ترازنامه بودجه شده

ترازنامه صورتی است که دارائیهها و بدهیها و حقوق صاحبان مؤسسه را در یک تاریخ معین نشان می دهد. این بودجه بندی با استفاده از ترازنامه اول دوره بودجه و تغییرات مورد انتظار در مانده حسابها که در بودجه عملیاتی، مخارج سرمایه ای و نقدی منعکس است بدست می آید. این فرآیند به گردآوری مانده حسابهای سایر بودجه ها محدود نمی شود. یعنی اگر تجزیه تحلیل ترازنامه بودجه شده موجب رضایت مدیریت نگردد، ممکن است برنامه های عملیاتی و سایر بودجه های مربوط تغییر داده شود. مثلاً، اگر مؤسسات وام دهنده به واحد تجاری، حداقلی برای "نسبت جاری" یا نسبت بدهی ها به حقوق صاحبان سهام، تعیین کرده باشند. ترازنامه بودجه شده باید انعکاسی از رعایت این الزامات باشد. اگر ترازنامه بودجه شده معرف نسبت های الزامی مذکور نباشد. لازم است که طرحهای عملیاتی تغییر یابد. تا حداقل الزامات در ترازنامه جدید رعایت گردد^(۳).

1 - Horngren and, op.cit pp 177-179

2 - Rog, H. Garrison, Managerial Accounting, fifth edition, Richardd -Irwin 1988, pp, 336-340

3 - Warrin and Fess, op. cit, pp, 1058-1060

هدف از برآورد ترازنامه برای آخر دوره بودجه آنست که وضعیت مالی مؤسسه را با عنایت به بودجه‌های پیش‌بینی شده در آخر دوره پیش‌بینی کرد.

ترازنامه برآوردی دوره بودجه، این امکان را برای مدیریت عالی شرکت فراهم می‌آورد که از قبل و پیش از اجرای بودجه اثرات آن را بر وضع دارائیه‌ها و بدهیهای شرکت مورد بررسی قرار دهند. به این ترتیب هرگونه تغییر در ساختار سرمایه و همچنین اثرات اجرای بودجه بر نسبت جاری و یا نسبتهای برخی شرکت و معلوم خواهد شد. در حقیقت با استفاده از برآورد سود و زیان و برآورد ترازنامه نتایج حاصل از اجرای برنامه‌ها و بودجه مورد نظر برای مدیریت روشن می‌گردد^(۱).

1 - Jakhotiya, op.cit, pp. 38-45

فصل چهارم: آزمون فرضیات

۴-۱ مقدمه

اطلاعات حاصل از فرآیند شناخت و گردآوری آنها در این فصل مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. براساس روشهای آماری فرضیات تحقیق در این فصل مورد آزمون قرار می‌گیرد. اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیات پاسخ‌های ارائه شده توسط سه گروه مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران به دو پرسشنامه «ویژگیهای لازم جهت تهیه بودجه جامع» و «دلایل عدم استفاده از بودجه جامع» می‌باشد. همانطور که قبلاً بیان شد برای آزمون روایی پرسشنامه‌ها از آزمون آلفای کرن‌باخ و برای آزمون فرضیات از دو آزمون HSD توکی و تحلیل واریانس یک عاملی، استفاده شده است.

۴-۲ آزمون روایی

۴-۲-۱ پرسشنامه شماره (۱)

«ویژگیهای لازم جهت تهیه بودجه جامع»

برای تعیین روایی پرسشنامه فوق آلفای محاسبه شده به کمک مشاهدات برابر $0/5844$ می‌باشد.

Page 12

SPSS/PC+

1/21/96

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALL)

1. X1
2. X2
3. X3
4. X4
5. X5
6. X6
7. X7
8. X8
9. X9
10. X10

RELIABILITY COEFFICIENTS

N OF CASES = 80.0

N OF ITEMS = 10

ALPHA = .5844

۲-۲-۴ پرسشنامه شماره (۲)

«دلایل عدم استفاده از بودجه جامع»

برای آزمون روایی پرسشنامه فوق آلفای محاسبه شده به کمک مشاهدات برابر $0/6068$ می باشد.

Page 14

SPSS/PC+

1/21/96

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALL)

1. Q1
2. Q2
3. Q3
4. Q4
5. Q5
6. Q6
7. Q7
8. Q8
9. Q9
10. Q10
11. Q11
12. Q12
13. Q13

Page 15

SPSS/PC+

1/21/96

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALL)

RELIABILITY COEFFICIENTS

N OF CASES = 80.0

N OF ITEMS = 13

ALPHA = .6068

۳-۴ آزمون فرضیه اول

نظر سه گروه مستقل مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران در مورد ویژگیهای لازم جهت تهیه بودجه

جامع: یکسان می باشد. H_0

نظر سه گروه مستقل مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران در مورد ویژگیهای لازم جهت تهیه بودجه

جامع یکسان نمی باشد. H_1

۴-۳-۱ آزمون تحلیل واریانس یک عاملی:

جدول آنالیز واریانس در مورد فرضیه اول

F	(واریانس) میانگین مجذورات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	منشاء پراکندگی
۴/۵۷۸۱	۴۲/۸۲۲۹	۸۵/۶۴۵۸	۲	رویه
	۹/۳۵۳۸	۷۲۰/۲۴۱۷	۷۷	خطا
		۸۰۵/۸۸۷۵	۷۹	جمع

سطح معنی دار بودن (آلفا) را ۰.۱٪ در نظر می‌گیریم مقدار بحرانی براساس جدول F با ۲ و ۷۷ درجه

آزادی برابر است با:

$$F_{\alpha, K-1, K(n-1)} = F_{0.1, 2, 77} = 4/86$$

از آنجا که کمیت محاسبه شده آمار، آزمون F در جدول برابر با ۴/۵۷۸۱ است و از مقدار بحرانی ۴/۸۶ کمتر است، لذا نمی‌توان فرضیه H_0 را در سطح معنی دار بودن ۰.۱٪ رد کرد. یعنی می‌پذیریم که نظر هر سه گروه در مورد ویژگیهای لازم جهت تهیه بودجه جامع یکسان است و به گفته خود ۹۹٪ اطمینان داریم.

۴-۳-۲ آزمون HSD توکی

$$HSD = q(0.01, 77, 2) \sqrt{\frac{9/3538}{18/94736}}$$

$$HSD = 4/86 \sqrt{\frac{9/3538}{18/94736}} = 3/4147$$

نتایجی که به کمک مشاهدات بدست آمده نشان می‌دهد تفاوت بین دو به دو و همه میانگین‌ها در سطح

$\alpha = 0.01$ معنادار نیست لذا نمی‌توان فرضیه H_0 را رد کرد یعنی می‌پذیریم نظر سه گروه در مورد ویژگیهای

لازم جهت بودجه جامع یکسان می‌باشد.

نتایج اثبات فرضیه اول که به کمک پاسخ‌های ارائه شده به پرسشنامه شماره ۱ بدست آمده بشرح زیر می‌باشد:

پاسخهای ارائه شده در مورد ویژگیهای لازم جهت بودجه جامع به ترتیب اولویت بیان شده است:

۱ - مدل ساده باشد و علی‌رغم آشنایی مدیران عالی و مدیران میانی و حسابداران با بودجه جامع بتوان از آن

استفاده کرد.

- ۲ - تفکیک هزینه‌های ثابت و متغیر در مدل امکان‌پذیر باشد.
- ۳ - مشارکت مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران را برای تهیه بودجه جامع فراهم نماید.
- ۴ - مدل قادر باشد نمودارهای مورد نیاز را تهیه نماید.
- ۵ - مدل قادر باشد گزارشات مورد نیاز جهت برنامه‌ریزی و کنترل را همزمان برای هر بخش تولیدی و اداری و کل مؤسسه تهیه نماید.
- ۶ - مدل قادر باشد گزارشات مورد نیاز جهت برنامه‌ریزی و کنترل را از طریق مقایسه ارقام بودجه با ارقام واقعی فراهم سازد.
- ۷ - مدل قادر باشد علاوه بر بودجه عملیاتی بودجه دولتی متداول را نیز ارائه نماید.
- ۸ - مدل قادر باشد بودجه متداول دولتی را بر حسب هر بخش ارائه دهد.

This procedure was completed at 15:13:37
 COM DLA=X1+X2+X3+X4+X5+X6+X7+X8+X9+X10.
 COM VIG=Q1+Q2+Q3+Q4+Q5+Q6+Q7+Q8+Q9+Q10+Q11+Q12+Q13.
 ONEWAY /VARIABLES DLA BY GROUP (1,3) /RANGES TUKEY.
 The raw data or transformation pass is proceeding
 80 cases are written to the uncompressed active file.

----- O N E W A Y -----

Variable DLA
 By Variable GROUP

Analysis of Variance

Source	D.F.	Sum of Squares	Mean Squares	F Ratio	F Prob.
Between Groups	2	85.6458	42.8229	4.5781	.0132
Within Groups	77	720.2417	9.3538		
Total	79	805.8875			

----- O N E W A Y -----

Variable DLA
 By Variable GROUP

Multiple Range Test

Tukey-HSD Procedure
 Ranges for the .010 level -

3.38 3.38

The ranges above are table ranges.
 The value actually compared with Mean(J)-Mean(I) is..
 $2.1626 * \text{Range} * \text{Sqrt}(1/N(I) + 1/N(J))$

No two groups are significantly different at the .010 level

۴-۴ آزمون فرضیه دوم

نظر سه گروه مستقل مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران در مورد دلایل عدم استفاده: از بودجه

جامع یکسان می باشد. H_0

نظر سه گروه مستقل مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران در مورد دلایل عدم استفاده: از بودجه

جامع یکسان نمی باشد. H_1

۴-۴-۱ آزمون تحلیل واریانس یک عاملی

جدول آنالیز واریانس در مورد فرضیه دوم

منشاء پراکندگی	درجه آزادی	مجموع مجذورات	(واریانس) میانگین مجذورات	F
رویه	۲	۱۷۵/۴۵۸۳	۸۷/۷۲۹۲	۲/۶۳۱۲
خطا	۷۷	۲۵۶۷/۳۴۱۷	۳۳/۳۴۲۱	
جمع	۷۹	۲۷۴۲/۸		

سطح معنی دار بودن (آلفا) را ۰.۵٪ در نظر می گیریم مقدار بحرانی براساس جدول F با ۲ و ۷۷ درجه

آزادی برابر است با:

$$F_{\alpha, K-1, K(n-1)} = F_{0.05, 2, 77} = 3.0779$$

از آنجا که کمیت محاسبه شده آماره، آزمون F در جدول برابر با ۲/۶۳۱۲ است و از مقدار بحرانی

۳/۰۷۷۹ کمتر است، لذا نمی توان فرضیه H_0 را در سطح معنی دار بودن ۰.۵٪ رد کرد. یعنی می پذیریم که نظر هر

سه گروه در مورد دلایل عدم استفاده از بودجه جامع یکسان است و به گفته خود ۰.۹۵٪ اطمینان داریم.

۴-۴-۲ آزمون HSD توکی

برای دست آوردن HSD توکی سطح معنی دار بودن (آلفا) را ۰/۰۵ در نظر می گیریم.

$$HSD = q(0.05, 2, 77) \sqrt{\frac{33/3421}{18/947368}}$$

$$HSD = 3.0779 \sqrt{\frac{33/3421}{18/947368}} = 4.0830$$

نتایجی که به کمک مشاهدات بدست آمده نشان می دهد تفاوت بین دو به دو و همه میانگین ها در سطح $\alpha = 0/05$ معنادار نیست. لذا نمی توان فرضیه H_0 را رد کرد. یعنی می پذیریم که نظر هر سه گروه در مورد دلایل عدم استفاده از بودجه جامع یکسان است.

نتایج اثبات فرضیه دوم که به کمک پاسخهای ارائه شده به پرسشنامه شماره ۲ بدست آمده بشرح زیر می باشد. پاسخهای ارائه شده در مورد دلایل عدم استفاده از بودجه جامع به ترتیب اولویت بیان شده است:

- ۱ - چون مؤسسه از محل اعتبارات دولتی تأمین مالی می شود نیاز به بودجه جامع احساس نمی شود.
- ۲ - مدیران بعلت اشتغال به کارهای اجرایی وقتی جهت امور زیربنایی از قبیل بودجه ندارند.
- ۳ - مدیران عالی، مدیران و حسابداران به اهمیت برنامه ریزی و کنترل از طریق بودجه جامع آشنایی ندارند.
- ۴ - تفهیم روشهای مالی به مدیران بخشها مشکل است.
- ۵ - چون مقایسه ارقام واقعی منجر به کنترل خواهد شد کارکنان با آن همکاری نخواهند کرد.
- ۶ - مدیران از بکارگیری روشهای علمی حمایت نمی کنند.
- ۷ - بخشها در دادن اطلاعات همکاری نخواهند کرد.
- ۸ - دانش مدیران میانی جهت انجام بودجه جامع کافی نمی باشد.
- ۹ - دانش مدیران عالی جهت انجام بودجه جامع کافی نمی باشد.
- ۱۰ - دانش حسابداران جهت انجام بودجه جامع کافی نمی باشد.
- ۱۱ - بعلت سودآوری مؤسسه تصمیم گیری نادرست از نظر مدیران بی اهمیت است.
- ۱۲ - چون تصمیمات نادرست بعضی افراد آشکار خواهد شد با انجام آن مخالفتند.

This procedure was completed at 13:13:27
 ONEWAY /VARIABLES VIG BY GROUP (1,2) /RANGES TUKEY.

----- O N E W A Y -----

Variable VIG
 By Variable GROUP

Analysis of Variance

Source	D.F.	Sum of Squares	Mean Squares	F Ratio	F Prob.
Between Groups	2	173/4387	87/2194	2/6312	.0785
Within Groups	77	2367/2517	32/2521		
Total	79	2540/2955			

----- O N E W A Y -----

Variable VIG
 By Variable GROUP

Multiple Range Test

Tukey-HSD Procedure
 Ranges for the .05 level -

2/28 2/28

The ranges above are table ranges.
 The value actually compared with Mean(J)-Mean(I) is..

$$F/\alpha * Range * \text{Sqrt}(1/N(I) + 1/N(J))$$

No two groups are significantly different at the .05 level

۴-۵ آزمون فرضیه سوم

مدلهای بودجه جامع با ویژگیهای مورد نظر را می توان برای مؤسسه رازی تدوین نمود H_0

مدلهای بودجه جامع با ویژگیهای مورد نظر را نمی توان برای مؤسسه رازی تدوین نمود H_1

از آنجایی که مدلهای بودجه جامع با ویژگیهای مورد نظر در فصل پنجم این تحقیق طراحی و تدوین شده است. نمی توان فرضیه H_0 را رد کرد. لذا می پذیریم که می توان مدلهای بودجه جامع با ویژگیهای مورد نظر را تدوین نمود.

نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه عبارتست از اینکه مدلهای بودجه جامعی طراحی شده است که ویژگیهای مورد نظر سه گروه مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران را دربر دارد.

فصل پنجم: تدوین مدل‌های بودجه جامع

۵-۱ مقدمه

در انتخاب طرح‌های پژوهشی، روش‌های مشاهده‌ای، روش‌های اندازه‌گیری و انواع تجزیه و تحلیل‌های آماری باید با یکدیگر هماهنگ بوده و مطابقت کامل داشته باشند و همه باید مناسب با مسئله پژوهش باشند. پژوهشگر باید مناسبت و کفایت تکنیکی این روش‌ها را اندازه‌گیریها و تحلیل‌های آماری را مورد بررسی و توجه دقیق قرار دهه تا مناسبت و کفایت تعبیر و تفسیر داده‌ها فراهم گردد^(۱).

از قرن شانزدهم تاکنون بودجه دولتی تکامل زیادی یافته است در سال ۱۸۸۵ اصول بودجه بیان شد و در سال ۱۹۴۹ نظریه بودجه برنامه‌ای بیان شد. پس از جنگ جهانی دوم طرز تهیه و تنظیم بودجه طبق عملیات به رشته تحریر درآمد هر چند که قبل از این در بخش خصوصی بودجه طبق عملیات انجام می‌شد، اما مدون نبود. پس از آن بودجه‌های سرمایه‌ای، انعطاف‌پذیر بوجود آمدند. تلفیق بودجه دولتی و عملیاتی کاری است که در این تحقیق انجام گرفته است.

۵-۲ راهنمایی در باره نحوه اجرای مدل‌های بودجه جامع

ارقام هر یک از بودجه‌ها توسط مسئولین هر بخش تهیه می‌شود و در اختیار اداره طرح و بودجه قرار داده می‌شود. دو نوع داده لازم است تهیه و در اختیار اداره طرح و بودجه قرار گیرد. اول ارقام مربوط به بودجه که قبل از آغاز سال توسط مدیران هر بخش تهیه می‌شود. دوم، ارقام مربوط به عملکرد واقعی است که توسط حسابداری صنعتی و امور مالی و کاربرداری در پایان هر فصل به اداره طرح و بودجه ارسال می‌شود، تا بدین وسیله امکان مقایسه ارقام واقعی بودجه شده و تعیین انحرافات، فراهم آید.

به دلیل اینکه مؤسسه رازی متعلق به دولت می‌باشد، می‌بایست از قوانین و مقررات تعیین شده توسط سازمان برنامه و بودجه در جهت تهیه گزارش بودجه سالانه، تبعیت نماید. لذا مدل‌های بودجه جامع که در این تحقیق طراحی می‌شوند دارای محدودیتهای خاص خود می‌باشند و بگونه‌ای طراحی می‌شوند که مؤسسه رازی قادر باشد گزارش بودجه خود را علاوه بر اینکه طبق دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه جاری و عمرانی سازمانهای دولتی تنظیم کرده، بتواند براساس شرکت‌های بازرگانی نیز تنظیم نماید و به سازمان برنامه و بودجه ارائه دهد.

۱ - حیدرعلی، هومن، همان منبع، صفحه ۲۲۴

۵-۳ توضیحات عمومی

۵-۳-۱ بخشهای تولیدی

- ۱ - فروش و هزینه‌های هر بخش اعم از مواد، دستمزد، سربار از طریق فرمهای مربوطه برآورد می‌شود.
- ۲ - هزینه‌های برآوردی در فرمهای مذکور به فرم هزینه‌های تولیدی بخشی (شماره ۲۸) منتقل می‌شود.
- ۳ - جمع هر یک از هزینه‌های تولیدی بخشی و فروش واکسن و سرم‌های انسانی و واکسنهای دامی بصورت سود و زیانی معاونتی (فرم شماره ۴۱) منتقل می‌شود. بدین وسیله سود و زیان هر معاونت بدست می‌آید.
- ۴ - ارقام مندرج در فرم‌های سود و زیان هر معاونت را نظیر به نظیر با یکدیگر جمع کرده و در فرم خلاصه سود و زیان (شماره ۴۲) درج می‌نماییم و همچنین سایر درآمدهای متفرقه که توسط بخشهای غیر تولیدی بدست می‌آید و همچنین مقدار مواد و لوازم اول و آخر دوره ذکر می‌شود و بدین ترتیب سود ویژه مؤسسه بدست می‌آید.
- ۵ - برای بخشهایی می‌توان سود و زیان تنظیم کرد که تمامی مراحل تولید محصولات در یک بخش انجام می‌پذیرد.

۵-۳-۲ بخشهای تحقیقاتی

- ۱ - هزینه‌های تحقیقاتی از طریق فرمهایی که برای بخشهای تولیدی در نظر گرفته شد برآورد می‌شوند.
- ۲ - درآمد بخشهای تحقیقاتی در حساب درآمدهای متفرقه ثبت می‌شود.
- ۳ - هزینه‌های برآورده شده مذکور در فرم «هزینه‌های تحقیقاتی بخشی» درج می‌شود تا هزینه‌های تحقیقاتی هر بخش بدست آید.
- ۴ - ارقام برآوردی در فرمهای هزینه‌های تحقیقاتی بخشی را نظیر به نظیر با یکدیگر جمع کرده تا هزینه‌های تحقیقاتی مؤسسه یا معاونت تحقیقات بدست آید.
- ۵ - جمع هر یک از سرفصلهای هزینه‌های تحقیقاتی مؤسسه را به حساب سود و زیان مؤسسه می‌بندیم.

۵-۳-۳ هزینه‌های بخشهای اداری و خدماتی

- ۱ - هزینه‌های هر بخش اعم از مواد مصرفی، دستمزد، حقوق و سایر هزینه‌ها از طریق فرمهای مربوطه برآورد شده و به فرم هزینه‌های اداری بخشی (شماره ۲۶) منتقل می‌شود.

۲ - این هزینه‌ها را به دو گونه می‌توان بحساب سود و زیان منتقل نمود.
الف: هزینه‌های تمامی بخشهای اداری را با یکدیگر جمع کرده و در فرم هزینه‌های اداری درج نماییم و آنگاه این ارقام را بحساب خلاصه سود و زیان مؤسسه منتقل کنیم.

بدین ترتیب می‌توان گزارشی مطابق دستورالعمل سازمان برنامه و بودجه تدوین نمود.
ب: طبق روش حسابداری صنعتی مؤسسه، هزینه‌های اداری و خدماتی را به بخشهای تولیدی و تحقیقاتی تسهیم کرده و در هزینه‌ها بخشی عمل نماییم.
در اینجا ما روش اول را اعمال می‌نماییم.

۴-۳-۵ سایر توضیحات عمومی

۱ - فرمهای بودجه به شرح زیر طبقه‌بندی می‌گردند

الف: فرمهای بودجه عملیاتی و تحقیقاتی از شماره ۱ الی ۲۷ می‌باشند.

ب: فرمهای بودجه اداری و خدماتی از شماره ۲۸ الی ۳۸ می‌باشند.

ج: فرمهای ضمايم بودجه از شماره ۳۹ الی ۴۹ می‌باشند.

۲ - فرمها بگونه‌ای طراحی شده‌اند که در کلیه بخشهای تولیدی، تحقیقاتی، اداری و خدماتی قابل استفاده می‌باشند.

۳ - شماره طبقه‌بندی مواد برطبق دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه جاری و عمرانی شرکتهای دولتی و مؤسسات وابسته به دولت ایجاد شده است.

۴ - ستونهای برآورد هزینه‌ها در دوره‌های سه ماهه در طول سال که براساس اهداف کمی برنامه‌های تدوین شده توسط مدیران بخشها، مبتنی بر خط و مشی‌های کلی دولت در وزارت جهاد سازندگی و با استفاده از روشهای علمی پیش‌بینی مقادیر کمی و ریالی تنظیم می‌گردد.

۵ - در صورت کافی نبودن یک فرم برای تکمیل اطلاعات، فرم مورد نظر را تکثیر و پس از درج کلیه اطلاعات به برگ اصلی ضمیمه (الصاق) می‌شود.

۶ - در مثال ارائه شده فقط یک بخش در نظر گرفته شده است و هزینه‌های اداری نیز برای یک بخش برآورد شده است.

۴-۵ بودجه فروش

در مؤسسه رازی علاوه بر بخشهای تولیدی، بخشهای تحقیقاتی و خدماتی نیز درآمدهایی را کسب می‌کنند. بعنوان مثال بخش به باغبانی با فروش گل و بخشهای تحقیقاتی با انجام فعالیتهای تشخیص بیماریها و با انجام آزمایشات خاصی برای افراد و سازمانهای مراجعه کننده درآمدهایی را کسب می‌کنند و همچنین بخش پرورش حیوانات با فروش حیوانات آزمایشگاهی به دانشگاهها و دانشجویان، مبالغی به حساب مؤسسه واریز می‌شود.

در برنامه‌ریزی و بودجه بندی سالیانه، تهیه و تنظیم برنامه و بودجه فروش بر سایر فعالیتهای مقدم بوده و بعبارت دیگر سایر فرمها به تبع این قدم تکمیل می‌گردند.

تولیدات اصلی مؤسسه رازی به دو بخش واکسن و سرمهای انسانی و واکسنهای حیوانی تقسیم می‌شود که در دو معاونت مربوطه تولید می‌شود. لذا میتوان فروش در واقع برای هر معاونت محاسبه می‌شود. هر یک از بخشهای تولیدی و تحقیقاتی که به نحوی درآمدهایی را کسب می‌کنند در فرم شماره ۱ ثبت کرده و جمع این ارقام به فرم شماره ۴۱ سود و زیان معاونت منتقل می‌شود، سود و زیان هر معاونت بدست آید.

بودجه فروش (درآمدها)

نام بخش
کد بخش:

جمع	سه ماهه چهارم			سه ماهه سوم			سه ماهه دوم			سه ماهه اول			شرح	کد
	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار		
							۵۱۷۹۷۹۴	۶۰	۸۶۳۲۹۹				فروش محصولات اصلی	۱۰۱۰۰
													- ۱	
													- ۲	
													- ۳	
							۵۱۷۹۷۹۴	۶۰	۸۶۳۲۹۹				جمع	
													فروش محصولات فرعی	۱۰۲۰۰
													- ۱	
													- ۲	
													- ۳	
													جمع	
													خدمات	۱۰۳۰۰
													- ۱	
													- ۲	
													- ۳	
							۵۱۷۹۷۹۴	۶۰	۸۶۳۲۹۹				جمع	

۵-۵ بودجه تولید

میزان تولید براساس ظرفیتهای تولیدی و یا براساس درخواستهای ارسال شده از طرف وزارت بهداشت و درمان و آموزش پزشکی و سازمان دامپزشکی طی سالهای گذشته، برای دوره‌های سه ماهه برآورد می‌شود. مقدار تولید براساس رابطه زیر بدست می‌آید:

$$\text{موجودی اول سال} - \text{موجودی آخر دوره سال} + \text{فروش} = \text{مقدار تولید}$$

میزان فروش از بودجه فروش (فرم شماره ۱) و موجودی آخر سال از بودجه موجودی آخر سال (فرم شماره ۳) و همچنین موجودی اول سال از بودجه موجودی اول سال (فرم شماره ۳) بدست می‌آید. پس از تعیین تولید طی سال، میزان تولید برای دوره‌های سه‌ماهه برآورد می‌گردد. بودجه موجودی مواد اولیه در اول و پایان دوره

نام بخش
کد بخش:

بودجه تولید

فرم شماره ۲

جمع	سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		شرح
	مقدار تولید طی دوره	فروش طی دوره	مقدار تولید طی دوره	فروش طی دوره	مقدار تولید طی دوره	فروش طی دوره	مقدار تولید طی دوره	فروش طی دوره	
							۷۲۹۶۸۰	۷۲۹۶۸۰	فروش محصولات اصلی - ۱.
							۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	
							۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	
							۷۲۹۶۸۰	۷۲۹۶۸۰	محصولات فرعی:
							۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	
							۷۲۹۶۸۰	۷۲۹۶۸۰	جمع

۵-۶ بودجه موجودی کالای اول و آخر دوره

در مؤسسه رازی کالای آخر دوره معمولاً تقسیم و بسته‌بندی شده‌اند موجودی آخر دوره را می‌توان براساس تجربه سالهای قبل برآورد نمود. موجودی ابتدای دوره در واقع همان موجودی آخر دوره سال قبل می‌باشد. پس از درج میزان موجودی اول و پایان دوره در فرم شماره ۳، جمع هر کدام به فرم شماره ۲۹ سود و زیان معاونت منتقل شود.

--

نام بخش
کد بخش:

بودجه موجودی کالای ساخته شده اول و آخر دوره

فرم شماره ۳

مبلغ	نرخ	موجودی آخر دوره سه ماهه سوم			موجودی آخر دوره سه ماهه دوم			موجودی آخر دوره سه ماهه اول			موجودی اول دوره سه ماهه اول	شرح	
		مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار			
								۶۰۰۰۰۰	۶۰	۱۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱ - واکسن تب برفکی
								۶۰۰۰۰۰	۶۰	۱۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	
													جمع

۵-۷ بودجه خرید

خریدهای خارجی از طریق قسمت سفارشات خارجی انجام می‌گیرد و خریدهای داخلی توسط کاربردازی صورت می‌پذیرد. مواد تولیدی و تحقیقاتی عمدتاً از خارج خریداری می‌گردد. مبلغ این اقلام می‌بایست به ارز برآورد گردند و معادل ریالی آن نیز محاسبه شود. بدلیل اینکه خریدهای خارجی توسط قسمت سفارشات و خریدهای توسط کاربردازی انجام می‌شود، برای بودجه خرید دو نوع فرم در نظر گرفته شده است فرم اول جهت مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی خارجی می‌باشند اختصاص داده شده است و فرم دوم برای مواد و لوازم مصرفی در نظر گرفته شده است. منظور از مواد اولیه، آن بخش از موادی است که (اعم از مواد اصلی یا کمکی) که صرفاً به قصد تولید محصول و تحقق تهیه و تدارک می‌گردد.

جهت تعیین بودجه خرید، مقدار برآورد شده جهت خرید از فرم‌های شماره ۵ و ۶ فراخوانی می‌شود. بودجه خرید مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی در فرم شماره ۷ بصورت ارزی و ریالی درج می‌شود. جمع خریدهای داخلی به ردیف مربوطه و جمع خریدهای خارجی به سود و زیان مؤسسه «فرم شماره ۴۲» منتقل می‌شود. بودجه خرید مواد غیر مستقیم و لوازم بسته‌بندی در فرم شماره ۸ ثبت و جمع هر یک به ردیف‌های مربوطه در فرم شماره ۴۲ سود و زیان مؤسسه منتقل می‌گردد.

۵-۸ بودجه مواد

۵-۸-۱ بودجه موجودی مواد اولیه در اول و پایان دوره

موجودی مواد اولیه در اول دوره بودجه عبارتست از میزان مواد اولیه‌ای که از دوره بودجه جاری باقی خواهد ماند میزان مواد اولیه که باید در پایان هر دوره در مؤسسه رازی موجود باشند براساس سوابق قبلی یا از طریق روشهای معمول در مؤسسه بدست می‌آید و یا براساس پیش‌بینی کارشناسان و مسئولین واحدهای مربوطه تعیین می‌شود. ارزش ریالی موجودی اول و پایان دوره در فرم ۴ ثبت و سپس به فرم ۴۲ سود و زیان مؤسسه منتقل می‌شود. موجودی مواد اول سال از سال، گذشته منتقل می‌شود.

۵-۸-۲ بودجه مقدار مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی

مواد مصرفی در مؤسسه رازی به چند گروه تقسیم می‌شود مواد اولیه تولیدی، مواد مورد نیاز جهت تحقیقات و سایر مواد مصرفی مانند لوازم التحریر و غیره

مواد مورد نیاز جهت خرید از رابطه زیر بدست می آید.

موجودی اول دوره - موجودی آخر دوره + مواد مورد نیاز جهت تولید با تحقیق = مواد مورد نیاز جهت خرید
مواد مورد نیاز جهت تولید یا تحقیق براساس استانداردهای موجود برای تعداد تولید برآورده شده و
کارهای تحقیقاتی، بدست می آید. موجودی مواد اول و آخر دوره از فرم شماره ۴ فراخوانی می شود. مقدار
مواد اولیه مورد نیاز برای دوره های سه ماهه محاسبه شده و در فرمهای شماره ۵ و ۶ ثبت می شود.
مواد موجود در آخر دوره به دو نوع نگهداری می شوند اول: مواد موجود در انبار مرکزی مؤسسه، دوم:
در داخل انبارهای هر بخش، یعنی یک ماده تولیدی در پایان سال هم ممکن است در انبار مرکزی وجود داشته
باشد و هم در انبار بخشها وجود داشته باشد.

مواد اولیه تولیدی و مواد تحقیقاتی هزینه های متغیر محسوب می شوند و همچنین مواد غیر مستقیم و
لوازم بسته بندی از جمله هزینه های متغیر محسوب می شوند. بخشهای تحقیقاتی نیز مقدار مواد تحقیقاتی خود
را برای دوره های سه ماهه برآورد کرده و در فرم شماره ۵ درج می نمایند و با جمع فرمهای شماره ۵ یک فرم
برای کل مؤسسه جهت تعیین بودجه خرید بدست می آید. جهت تعیین خرید مقدار مواد مورد نیاز جهت تولید
و تحقیق در کل مؤسسه رازی می بایست موجودی مواد اولیه انبار مرکزی و بخشها با یکدیگر جمع گردیده و در
یک فرم شماره ۴ درج گردد تا ملاک صحیحی برای تعیین مقدار خرید مواد مورد نیاز مؤسسه رازی باشد.

۵-۸-۳ بودجه مصرف

به دلیل اینکه هدف تعیین هزینه های هر بخش بصورت مستقل، می باشد. می بایست بودجه مصرف را
برای هر بخش بدست آورد. برای بدست آوردن بودجه مصرف هر بخش ابتدا مقدار مورد نیاز در طی هر دوره
تعیین می شود و سپس با توجه به موجودی اول و آخر دوره میزان خرید تعیین گردد و سپس میزان ریالی
مصرف طی دوره بدین شکل بدست می آید. روش حسابداری صنعتی در مؤسسه رازی برای موجودیها
میانگین فرض شده است. لذا میزان موجودی اول دوره و خرید طی دوره با یکدیگر جمع شده و یک نرخ
میانگین بدست می آید و این نرخ میانگین نرخ مقدار مصرف و موجودی آخر دوره است. موجودی اول سال از
سال قبل، خرید طی دوره از فرمهای ۷ و ۸، مقدار موجودی آخر دوره از فرمهای ۵ و ۶ و مقدار مصرف از
فرمهای ۵ و ۶ فراخوانی می شوند. از این فرم برای تعیین بودجه مصرف مواد اولیه، مواد بسته بندی، مواد اولیه
تحقیقاتی، لوازم مصرف شدنی اداری، لوازم مصرفی آزمایشگاهی، لوازم یدکی و ابزار کار جزئی، لوازم مصرف
شدنی اداری سوخت و لوازم یدکی و ابزار کار جزئی وسایل نقلیه، مواد و لوازم مواد مصرفی و لوازم جزئی کار

بخش برق و مکانیک استفاده می شود. این فرم برای یک دوره تهیه می شود لذا برای چهار دوره در طی سال، چهار مرتبه تهیه می شود.

نام بخش
کد بخش:

بودجه موجودی مواد در اول و پایان دوره

فرم شماره ۴

مبلغ	نرخ	مقدار	موجودی آخر دوره سه ماهه سوم			موجودی آخر دوره سه ماهه دوم			موجودی آخر دوره سه ماهه اول			موجودی اول دوره سه ماهه اول	شرح	کد	
			مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار				
													مواد اولیه:		
								۶۷۵۰۰	۱۳۵	۵۰۰		۴۸۰۰۰	۱۲۰	۴۰۰	۱- بیوتین
							۵۲۵۰۰	۱۰۵	۵۰۰	۵۰۰		۴۵۰۰۰	۹۰	۵۰۰	۲- سدیم کلراید
							۴۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۴۰۰	۴۰۰		۳۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۳۰۰	۳- آن - زد - کیس
							۴۷۵۰۰	۹۵	۵۰۰	۵۰۰		۲۰۰۰۰۰	۸۰	۲۵۰	۴- کلرور منیزیم
							۸۵۲۵۰	۱۵۵	۵۵۰	۵۵۰		۶۰۰۰۰۰	۱۵۰	۴۰۰	۵- گلوکز
							۴۲۵۲۷۵۰					۳۱۷۳۰۰۰			جمع
															مواد غیر مستقیم:
							۶۰۰۰۰۰۰	۳۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰		۶۹۰۰۰۰۰	۳۰	۲۳۰۰۰۰	شیشه
							۴۰۰۰۰۰	۲۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰		۴۶۰۰۰۰۰	۲۰	۲۳۰۰۰۰	درپوش لاستیکی
							۲۰۰۰۰۰	۱۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰		۲۳۰۰۰۰۰	۱۰	۲۳۰۰۰۰	درپوش آلومینیومی
							۶۶۰۰۰۰۰					۱۳۸۰۰۰۰۰			جمع
							۱۰۸۵۲۷۵۰					۱۶۹۷۳۰۰۰			جمع کل

نام بخش
کد بخش:

بودجه مقدار مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی

فرم شماره ۵

جمع سالانه مقدار مواد جهت خرید	سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		شرح
	مقدار مواد جهت خرید	موجودی آخر دوره	مقدار مواد جهت خرید	موجودی آخر دوره	مقدار مواد جهت خرید	موجودی آخر دوره	مقدار مواد جهت خرید	موجودی آخر دوره	
									مواد تولیدی: ۱- بیوتین ۹۰۰ ۲- سدیم کلراید ۱۵۰۰ ۳- ان - زد - کیس ۷۵۰ ۴- کلرور منیزیم ۵۰۰ ۵- گلوکز ۶۵۰
									جمع ۴۳۰۰
									مواد تحقیقاتی: جمع ۴۳۰۰
									جمع کل ۴۳۰۰

نام بخش
کد بخش:

بودجه مقدار مواد غیر مستقیم و لوازم بسته بندی

فرم شماره ۶

جمع سالانه مقدار مواد جهت خرید	سه ماهه چهارم			سه ماهه سوم			سه ماهه دوم			سه ماهه اول			شرح
	مقدار مواد جهت خرید	موجودی مصرف	مقدار مواد جهت مصرف	مقدار مواد جهت خرید	موجودی مصرف	مقدار مواد جهت مصرف	مقدار مواد جهت خرید	موجودی مصرف	مقدار مواد جهت خرید	موجودی مصرف	مقدار مواد جهت مصرف		
													مواد غیر مستقیم:
													جمع
													لوازم بسته بندی:
													شیشه
													درپوش لاستیکی
													درپوش آلومینیومی
													جمع
													جمع کل

نام بخش
کد بخش:

بودجه خرید مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی

فرم شماره ۷

مبلغ کل	سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		واحد شمارش	شرح مواد	کد	
	مبلغ ریالی ارزی	مقدار نرخ	مبلغ ریالی ارزی	مقدار نرخ	مبلغ ریالی ارزی	مقدار نرخ	مبلغ ریالی ارزی	مقدار نرخ				
							\$۴۷۰	۱۴۱۰۰۰	۱۴۱	۱۰۰۰	گرم	۲۰۷۶۱
							\$۵۵۰	۱۶۵۰۰۰	۱۱۰	۱۵۰۰		۲۰۷۶۱
							\$۱۸۳۳۳/۴	۸۵۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۸۵۰		۲۰۷۶۱
							\$۲۵۰	۷۵۰۰۰	۱۰۰	۷۵۰		۲۰۷۶۱
							\$۲۲۰	۱۲۶۰۰۰	۱۵۷/۵	۸۰۰		۲۰۷۶۱
							\$۲۹۹۵۶/۸۹۸۷۰۰۰			۴۸۵۰		جمع کل

نام بخش
کد بخش:

بودجه خرید مواد غیر مستقیم و لوازم بسته بندی

فرم شماره ۸

جمع	سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		شرح مواد	کد
	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار		
	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی		
									مواد غیر مستقیم:	۲۰۷۶۱
									- ۱	
									- ۲	
									- ۳	
									جمع	
									لوازم بسته بندی:	۲۰۷۶۱
									- ۱	
									- ۲	
									- ۳	
									- ۴	
									جمع کل	

نام بخش
کد بخش:

بودجه مصرف مواد تولیدی و تحقیقاتی

فرم شماره ۹

سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		شرح	کد
مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار		
						۱۲۱۵۰۰	۱۳۵	مواد اولیه: ۱- بیوتین	
						۱۵۷۵۰۰	۱۰۵	۲- سدیم کلراید	
						۷۵۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۳- ان - زد - کیس	
						۴۷۵۰۰	۹۵	۴- کلرور منیزیم	
						۱۰۰۷۵۰	۱۵۵	۵- گلوکز	
						۷۹۲۷۲۵۰	۱۸۴۳/۵۵	جمع	
								مواد غیر مستقیم:	
						۹۰۰۰۰۰۰	۳۰	شیشه	
						۶۰۰۰۰۰۰	۲۰	دروش لاستیکی	
						۳۰۰۰۰۰۰	۱۰	دروش آلومینیمی	
						۱۸۰۰۰۰۰۰	۲۰	جمع	
								جمع کل	

۵-۹ بودجه هزینه‌های وصول کالا و مواد

جهت تعیین بودجه هزینه‌های وصول کالا ابتدا ارزش مواد خریداری شده و همچنین هزینه‌های وصول کالا را برای دو سال قبل و سال گذشته از امور مالی اخذ نموده و تناسبی بین آنها ایجاد کرده و آنگاه بودجه پیشنهادی هزینه‌های وصول کالا و مواد را طبق همان تناسب‌ها از بودجه خرید مواد بدست می‌آید. تعیین این هزینه‌ها توسط قسمت سفارشات خارجی و کارپردازی انجام می‌شود. این هزینه‌ها برای مواد خریداری شده جهت کل مؤسسه برآورده شده لذا پس از برآورد کل هزینه‌های وصول کالا، این هزینه‌ها را براساس مقدار مصرف مواد پیش‌بینی شده برای یکایک بخشها، برروی هر بخش تسهیم می‌شود. هزینه‌های برآورد شده در فرم شماره ۱۰ هزینه‌های وصول کالا و مواد ثبت و سپس مبلغ هر دوره به فرم شماره ۲۵ تسهیم هزینه‌ها منتقل شده و تسهیم می‌گردد. پس از تسهیم به فرم شماره ۲۶ هزینه‌های بخشی منتقل می‌شود.

بودجه هزینه‌های وصول کالا و مواد

فرم شماره ۱۰

جمع ریالی در طی سال	سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		شرح
	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی	ریالی	ارزی	
							۳۰۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	کرایه حمل و نقل حقوق و عوارض گمرکی هزینه‌های ترخیص کالا هزینه‌های بیمه و کارمزد بانکی
							۹۰۰۰۰۰۰۰		
							۵۰۰۰۰۰۰۰		
							۷۰۰۰۰۰		
							۴۴۷۰۰۰۰۰	\$۱۰۰۰۰۰	جمع

۵-۱۰ بودجه حقوق و دستمزد

۵-۱۰-۱ جدول طبقه‌بندی و تعداد کارکنان

در این جدول تعداد کارکنان در سال قبل یعنی سال عملکرد پیش‌بینی استخدام جدید در بودجه مصوب سال جاری و منتقلین از سایر دستگاهها و از کادر خارج شدگان و بالاخره پیش‌بینی استخدام جدید و منتقلین و از کادر خارج شدگان برای سال بودجه و نتیجه کل آن برحسب طبقات مختلف ثبت می‌شود. برای تکمیل این جداول اطلاعات مربوط به کارکنان مؤسسه به چهار دسته بشرح زیر طبقه‌بندی می‌شود.

۱- کارکنان بخشهای تولیدی

۲- کارکنان بخشهای تحقیقاتی

۳- کارکنان بخشهای اداری و خدماتی

۴- کارکنان کل دستگاه (جمع سه قسمت)

این جداول برای هر یک از چهار مورد فوق بطور جداگانه تهیه می‌شود و در هر مورد در بالای جدول سمت چپ ذکر می‌شود که مربوط به کدام بخش یا معاونت و یا کل مؤسسه می‌باشد.

۵-۱۰-۲ بودجه حقوق و مزایای کارکنان

حقوق و مزایای کارمندان در بخشهای تولیدی و غیر تولیدی عبارتست از حقوق و مزایای مستمر و غیرمستمر کارمندان مستخدمین و رانندگانی که در بخشهای تولیدی و غیر تولیدی بکار اشتغال دارند. در این مورد بهتر است ابتدا فهرست افرادی که در سال بودجه در قسمت تولید بکار اشتغال خواهند داشت به تفکیک وضع استخدامی (رسمی، پیمانی، روزمزد، مستخدم جزء و راننده) با ذکر حقوق آنها در سال جاری و تغییراتی که در سال بودجه پیدا خواهد کرد تهیه گردد. در این قسمت باید به وضع کارمندانی که در سال بودجه بازنشسته می‌شوند نیز توجه شود.

با تنظیم این فهرست علاوه بر آنکه حقوق و اضافات کارمندان در سال بودجه معلوم می‌شود تعداد مشاغل جدید مورد نیاز و حقوق آنها نیز پیش‌بینی و جمع ارقام دوره‌ای این فهرست به فرم شماره ۲۶ هزینه‌های بخشی منتقل می‌شود. در مورد کارمندان غیررسمی، مستخدمین و رانندگان نیز باید چنین صورتی تهیه و ارقام پیش‌بینی شده به فرم ۲۶ هزینه‌های بخشی منتقل شود.

برای مزایای کارمندان قسمت تولید نیز باید صورتی تهیه و برآورد سالهای جاری و بودجه در آن ثبت شود. در این مورد مزایای کلیه کارمندان اعم از رسمی و پیمانی و روزمزد و غیره را باید منظور کرده همچنین مزایای ثابت مشاغل جدید را نیز باید پیش‌بینی نمود سپس مزایای غیرثابت را براساس نیازمندیهای سال بودجه به آن اضافه کرد پس از تکمیل این صورت ارقام آن ابتدا به فرم شماره ۲۶ هزینه‌های بخشی و سپس جمع هر کدام به فرم شماره ۲۷ هزینه معاونت منتقل می‌شود لازم به تذکر است هزینه‌ها برای دوره‌های سه‌ماهه برآورد می‌شود.

۵-۱۰-۳ بودجه دستمزد و مزایای کارگران

مقصود از دستمزد و مزایای کارگران در هر بخش عبارتست از جمع ارزش ریالی کاری که برای انجام امور جاری مصرف می‌شود. این ارزش از جمع دستمزد کارگران و مزایای مختلف آنها بشرحی که اجزاء آن در فرم شماره ۱۲ مندرج است بدست می‌آید. در صورتی که برآورد میزان دستمزد و مزایا از طریق استفاده از استاندارد واحد هزینه تولید مقدور نباشد باید خلاصه فهرست دستمزد و مزایای کارگران مورد نیاز در فرم ۱۲ ثبت و جمع ستونهای آن به فرم شماره ۲۶ هزینه‌ها بخشی منتقل می‌شود.

فرم شماره ۱۲
 بودجه حقوق و دستمزد و کارکنان رسمی (تولیدی)
 نام بخش
 کد بخش:

کد	نام خانوادگی	حقوق و دستمزد	حق پست یا مقام	حق ارشدیت	مزایای شغلی	محروریت از مطب	حق فنی و با یگانگی	فوق العاده کارگاهی	حق کشیک	تضمین و کسر صندوق	اشغال در محیط نامساعد	فوق العاده سختی معیشت	فوق العاده بهداشتی	حق کفالت
۱۰۲۱۱	۱- حسن صالحی	۱۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	-	۱۴۰۰۰۰	۹۹۸۵۰								
	۲- قاسم اکبری	۱۲۰۰۰۰			۱۴۰۰۵۰									
	۳- منصور مهدوی	۱۲۰۰۰۰			۱۴۰۵۰									
	۴- همایون جعفری	۱۱۰۰۰۰			۱۲۹۹۲۵									
		۴۷۰۰۰۰	۵۰۰۰۰		۵۵۰۰۲۵	۹۹۸۵۰								

نام بخش
کد بخش:

بودجه حقوق و دستمزد و کارکنان رسمی (تولیدی)

ادامه فرم شماره ۱۲

	۱۰۲۶۸	۱۰۲۶۷	۱۰۲۶۶	۱۰۲۶۵	۱۰۲۶۴	۱۰۲۶۳	۱۰۲۶۲	۱۰۲۶۱	۱۰۲۵۱	۱۰۲۲۱	۱۰۲۳۱	۱۰۲۴۱	۱۰۲۱۱	۱۰۲۱۱	۱۰۲۱۱
	حق ناهل	هزینه تحصیلی	جیره نقدی	خوراکی و مواد غذایی	حق السهم بیمارستان	حق بیمه کارکنان	کمک به مسترد	کمک به صندوق بازنشستگی	سایر مزایا و نوفالتهای کارکنان	پاداش	اضافه کار	خارج از مرکز وبدی آب و هوا	اضافه کار ثابت	حق سیاری	فوق العاده مخصوص یافتی
۷۶۲۱۸۹	۴۲۰۰۰	۱۵۰۰۰۰				۹۷۲۰		۵۲۲۵۵			۹۸۳۶۴				
۵۹۴۴۸۸	۴۲۰۰۰	۱۵۰۰۰۰				۹۷۲۰		۳۳۱۵۶			۹۹۵۰۶۲				
۵۹۴۴۸۸	۴۲۰۰۰	۱۵۰۰۰۰				۹۷۲۰		۳۳۱۵۶			۹۹۵۰۶۲				
۵۷۰۹۴۷	۴۲۰۰۰	۱۵۰۰۰۰				۹۷۲۰		۳۰۵۹۰			۹۸۷۱۲				
۲۵۲۲۱۱۲	۱۶۸۰۰۰	۶۰۰۰۰۰				۳۸۸۸۰		۱۴۹۱۵۷			۳۹۶۲۰۰				

نام بخش
کد بخش:

بودجه حقوق و دستمزد و کارکنان غیررسمی (تولیدی)

فرم شماره ۱۳

۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	کد	نام و نام خانوادگی	
حق	کفالت	فوق العاده	فوق العاده	مشیبت	سختی	فوق العاده	اشتغال در محیط	نامساعد	تضمین و کسر صندوق	حق کشیک	فوق العاده	کارگاهی	حق فنی	محروریت از مطب	مزایای شغلی	حق ارشدیت	حق پست یا مقام	حقوق و دستمزد	۱۰۲۱۲	۱ - عباس کمالدینی ۲ - فرامرز جهانی ۳ - حسین کمالی	
		٪۱۰													۱۴۰۰۵۰					۱۲۰۰۰۰	
															۱۴۰۰۵۰					۱۲۰۰۰۰	
															۱۲۰۰۵۰					۱۱۰۰۰۰	
															۴۰۰۱۵۰					۳۵۰۰۰۰	جمع

نام بخش
کد بخش:

بوجه حقوق و دستمزد و کارکنان غیررسمی (تولیدی)

ادامه فرم شماره ۱۳

	۱۰۲۶۸	۱۰۲۶۷	۱۰۲۶۶	۱۰۲۶۵	۱۰۲۶۴	۱۰۲۶۳	۱۰۲۶۲	۱۰۲۶۱	۱۰۲۵۲	۱۰۲۲۲	۱۰۲۳۲	۱۰۲۴۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲	۱۰۲۱۲				
جمع																			
ساعت کار		حق ناهل	هزینه تحصیلی	جیره نقدی	غذایی	خواروبار و مواد غذایی	حق بیمه کارکنان	پس انداز و باحساب کمک صندوق	بازنشستگی صندوق کمک به کارکنان	بازنشستگی کارکنان	بازنشستگی کارکنان	سایر مزایا و فوق العاده های کارکنان	پاداش	اضافه کار	خارج از مرکز ویدی و آب و هوا	اضافه کار ثابت	حق سیاری	فوق العاده مخصوص یافتی	
۶۱۱۴۲۳	۴۲۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۵۹۸۱۱	۵۹۸۱۱	۵۲۹۱۱	۹۹۵۶۲	۹۹۵۶۲	۹۸۷۱۲	۲۹۷۸۳۶								
۶۱۱۴۲۳	۴۲۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۵۹۸۱۱	۵۹۸۱۱	۵۲۹۱۱												
۵۷۳۶۷۳	۴۲۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰	۵۹۸۱۱	۵۹۸۱۱	۵۲۹۱۱												
۱۷۹۶۵۱۹	۱۸۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰	۴۵۰۰۰۰	۱۷۲۵۳۳	۱۷۲۵۳۳	۱۷۲۵۳۳												

۵-۱۱ بودجه هزینه‌های سربار

۵-۱۱-۱ بودجه هزینه‌های استهلاك

هزینه استهلاك می‌بایستی بر مبنای اصول و موازین حسابداری محاسبه گردد. محاسبات مربوط به استهلاك یا براساس روش واقعی استهلاك هر یک از تجهیزات و یا با رعایت مفاد مواد ۱۴۹-۱۵۰ و ۱۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ انجام می‌شود. در هر حال محاسبه استهلاك باید براساس هر یک از اقلام دارائی در ترازنامه سال عملکرد و افزایش یا کاهش آن در سال جاری با در نظر گرفتن میزان سرمایه‌گذاریهای جدید و رعایت تاریخ تکمیل تأسیسات در سال بودجه محاسبه می‌شود.

جدول واحدی برای پیش‌بینی هزینه استهلاك تمامی بخشهای مؤسسه رازی در نظر گرفته شده است که هر بخش هزینه‌های استهلاك دارائیهای ثابت را به تفکیک هشت نوع (طبقه) دارائیهای ثابت معرفی شده از طرف وزارت جهاد سازندگی پیش‌بینی می‌نماید.

بنابراین باید استهلاك هر یک از اقلام دارائی محاسبه و مبلغ بدست آمده در مقابل ردیف مربوط در فرم شماره ۱۴ منظور و جمع آن به فرم شماره ۲۶ هزینه‌های بخشی منتقل شود. هزینه‌های محاسبه شده در فرم شماره ۱۴ برای دوره‌های سه ماهه می‌باشند. البته می‌توان طبق همین فرم هزینه‌های استهلاك را برای دوره‌های یک ماهه یا یک ساله تهیه نمود.

نام بخش
کد بخش:

جدول پیش بینی هزینه های استهلاک

فرم شماره ۱۴

جمع	تقسیم استهلاک در بودجه پیشنهادی		مبلغ	هزینه	ذخیره استهلاک در پایان دوره عملکرد	نرخ و روش استهلاک	ارزش داراییهای ثابت				شرح
	هزینه های تحقیقاتی	قیمت تمام شده					دوره بودجه	دوره جاری	تغییرات در دوره بودجه	تغییرات دوره جاری		در پایان دوره عملکرد
		۶۰۰۰۰۰	۶۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	مستقیم ۱۰ ساله	۶۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	۱- ماشین آلات تولیدی
		۱۵۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰	۱۲۵۰۰۰۰	۴۰۰۰۰۰۰	مستقیم ۲۰ ساله	۳۰۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	۲- ساختمان	
											۳-
											۴-
											۵-
											۶-
											۷-
											۸-
		۷۵۰۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰۰	۶۲۵۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰		۹۰۰۰۰۰۰۰	۱۵۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰۰۰	۷۰۰۰۰۰۰۰	جمع

۵-۱۱-۲ بودجه لوازم یدکی و ابزار کار جزئی

متنصود از لوازم یدکی کلیه لوازم مصرفی ماشینهای تولیدی، تحقیقاتی و یا خدماتی، لوازم یدکی مصرفی و ابزار کار مصرفی در قسمتهای تولیدی، تحقیقاتی می باشد. ارزش لوازم یدکی و ابزار کار مصرفی در هر مورد باید دقیقاً برآورد شده و اقلامی که خرید خارجی است باید بصورت ارزی و ریالی محاسبه شود و مبالغ مربوط به هر یک از اقلام در دوره های سه ماهه در فرم شماره ۱۷ بودجه مصرف لوازم یدکی و ابزار کار جزئی منظور، سپس جمع آنها به ردیف مربوطه فرم شماره ۲۶ هزینه بخشی منتقل شود.

بودجه خرید لوازم بدکی و ابزار کار جزئی

فرم شماره ۱۵

کد	شرح مواد	سه ماهه اول		سه ماهه دوم		سه ماهه سوم		سه ماهه چهارم		جمع
		مبلغ ریالی	مقدار	مبلغ ریالی	مقدار	مبلغ ریالی	مقدار	مبلغ ریالی	مقدار	
۲۰۷۱۳	لوازم بدکی ماشینهای تولیدی و تحقیقاتی: - ۱ - ۲ - ۳ جمع									
		۴۸۰۰۰	۱۷							
۲۰۷۱۳	ابزار کار جزئی: - ۱ - ۲ - ۳ - ۴									
		۴۸۰۰۰	۱۷							
جمع کل		۴۸۰۰۰	۱۷							

نام بخش
کد بخش:

بودجه مصرف لوازم یدکی و ابزار کار جزئی

فرم شماره ۱۷

مبلغ	سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		شرح	
	نرخ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	نرخ		مقدار
۱۹۳۷۵	۳۸۷۵	۵	۱۱۶۲۵	۳	۲۴۰۰۰۰	۶۰	۷۰۰۰	۳۵۰۰	۲	لوازم یدکی: -۱ -۲
۱۸۷۵۰	۱۸۷۵	۱۰	۱۱۲۵۰	۶	۲۴۰۰۰۰	۱۲	۶۰۰۰	۱۵۰۰	۴	
۳۸۱۲۵		۱۵	۲۲۸۷۵	۹	۴۸۰۰۰۰	۱۸	۱۳۰۰۰		۶	
										جمع کل

۵-۱۱-۳ بودجه سوخت ماشین آلات

مقصود از سوخت عبارتست از سوخت و همچنین روغنهای مختلفی که از قسمتهای تولیدی و تحقیقاتی بمصرف می رسد. پس از اینکه توسط کلیه بخشهای تولیدی و خدماتی این هزینه ها برای دوره های سه ماهه برآورد گردید مبلغ هر یک در فرم شماره ۱۸ منظور و جمع آنها به فرم شماره ۲۶ هزینه بخشی منتقل می شود.

۵-۱۱-۴ بودجه تعمیرات و نگهداری

هزینه تعمیرات و نگهداری عبارتست از برآورد هزینه های که جهت تعمیرات ساختمان، تأسیسات و ماشین آلات بخشهای تولیدی و تحقیقاتی طی سال بودجه لازم است. ارقام مذکور پس از برآورد هر کدام به تفکیک و برای دوره های سه ماهه در فرم شماره ۱۹ ثبت و سپس جمع آنها به فرم شماره ۲۶ هزینه بخشی منتقل می شود. لازم بذکر است در مؤسسه رازی تعمیرات ساختمانها، تأسیسات و دیگر تعمیرات جزئی بوسیله بخش برق و مکانیک و ساختمان مؤسسه انجام می گردد و در اینجا فقط تعمیرات تجهیزات تولیدی و تحقیقاتی که از عهده کارشناسان خود مؤسسه رازی خارج است ذکر می شود.

کد بخش:

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
۲۰۵۱۱	تعمیرات ساختمان: ۱- آسفالت پشت بام ۲- ۳-	۲۰۰۰۰۰۰				
	جمع	۲۰۰۰۰۰۰				
۲۰۵۱۱	تعمیرات تأسیسات: ۱- ۲- ۳-					
	جمع					
۲۰۵۳۱	تعمیر ماشین آلات: ۱- دستگاه اتوکلاو ۲- یخچال ۳-	۲۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰			
	جمع	۵۰۰۰۰۰۰				
	جمع کل	۲۵۰۰۰۰۰۰				

۵-۱۱-۵ بودجه لوازم مصرفی آزمایشگاهی

لوازم مصرفی آزمایشگاهی شامل آن دسته از لوازم آزمایشگاه می‌شوند که از نظر قانون جزو دارائیهای ثابت محسوب نمی‌شوند. مقدار مورد نیاز و هزینه آنها باید به تفکیک و برای دوره‌های سه‌ماهه برآورد و در فرم شماره ۲۲ ثبت شده و با در نظر گرفتن موجودی اول و آخر دوره بودجه خرید را بدست می‌آوریم. در مرحله بعد بودجه مصرف تهیه می‌شود. نرخ مقدار لوازم مصرفی میانگین قیمت موجودی اول دوره و قیمت کالاهای خریداری شده طی دوره می‌باشد. بودجه مصرفی برآورد شده در فرم ۲۲ بودجه مصرف لوازم آزمایشگاهی ثبت می‌شود و جمع آن به فرم شماره ۲۶ هزینه بخشی منتقل می‌شود.

۵-۱۱-۶ بودجه سایر هزینه‌های تولیدی

هزینه‌های عمومی عبارتست از مواد غیرمستقیم و سایر هزینه‌ها که در بخشهای تولیدی و تحقیقاتی صورت می‌گیرد. هزینه‌های مذکور باید به تفکیک هرکدام و برای دوره‌های سه‌ماهه برآورد گردد. چگونگی سایر هزینه‌ها برای دوره‌های سه‌ماهه برآورد شده و در فرم شماره ۲۳ بودجه سایر هزینه‌های تولیدی ثبت شده و جمع آن به فرم شماره ۲۶ هزینه بخشی منتقل می‌شود.

نام بخش
کد بخش:

بودجه مقدار لوازم مصرفی آزمایشگاهی

فرم شماره ۲۰

جمع سالانه مقدار جهت خرید	سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		شرح
	مقدار جهت خرید	موجودی مورد نیاز آخر دوره	مقدار جهت خرید مورد نیاز آخر دوره	موجودی مورد نیاز آخر دوره	مقدار جهت خرید مورد نیاز آخر دوره	موجودی مورد نیاز آخر دوره	مقدار جهت خرید مورد نیاز آخر دوره	موجودی مورد نیاز آخر دوره	
									۱- بشر
								۹۵	۵
								۲۰۰	۱۰
								۸۰	۴
									۲- ارلن
									۳- بن بن

نام بخش
کد بخش:

بودجه خرید لوازم مصرفی آزمایشگاهی

فرم شماره ۲۱

جمع	سه ماهه چهارم			سه ماهه سوم			سه ماهه دوم			سه ماهه اول			شرح	کد
	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار		
													لوازم جزئی آزمایشگاهی	۲۰۷۶۹
														- ۱
														- ۲
														- ۳
														جمع کل

نام بخش
کد بخش:

بودجه مصرف لوازم مصرفی آزمایشگاهی

فرم شماره ۲۲

مصرف طی دوره		موجودی آخر دوره			خرید طی دوره			موجودی اول دوره			شرح	
مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ		مقدار
۷۵۰۰	۱۵۰۰	۵	۱۴۲۵۰۰	۱۵۰۰	۹۵	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰	۱۵۰۰۰۰	۱۵۰۰	۱۰۰	۱ - بشر
۱۲۰۰۰۰	۱۲۰۰	۱۰	۲۲۸۰۰۰۰	۱۲۰۰	۱۹۰	۲۴۰۰۰۰۰	۱۲۰۰	۲۰۰	۲۴۰۰۰۰۰	۱۲۰۰	۲۰۰	۲ - ازلن
۱۲۰۰۰۰	۳۰۰۰	۴	۲۲۸۰۰۰۰	۳۰۰۰	۷۶	۲۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰	۸۰	۲۴۰۰۰۰۰	۳۰۰۰	۸۰	۳ - بن بن
۳۸۱۲۵		۱۵	۲۲۸۷۵		۹	۴۸۰۰۰		۱۸	۱۳۰۰۰		۶	جمع کل

نام بخش
کد بخش:

بودجه سایر هزینه‌های تولیدی

فرم شماره ۲۳

مبلغ کل	سه ماهه چهارم			سه ماهه سوم			سه ماهه دوم			سه ماهه اول			واحد نمایش	شرح	کد
	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار			
							۶۰۰۰	۱۵۰۰	۴				رأس	۱ - هامستر	۲۰۷۶۹
							۱۵۰۰۰	۱۵۰۰	۱				رأس	۲ - خرگوش	
														۳ -	
							۲۱۰۰۰							جمع کل	

۵-۱۲ بودجه موجودی کالای نیم ساخته و پایان سال

در مؤسسه رازی معمولاً مقداری کالای نیمه ساخته در پایان سال باقی می ماند. تولیداتی که باقی می ماند عموماً قبل از مرحله کنترل است. ارزش هر یک از تولیدات نیمه تمام بایست برآورد شده و در فرم شماره ۲۴ درج و جمع این افلام به فرمهای هزینه بخشی و سود و زیان معاونت منتقل می شود. موجودی ابتدای سال در واقع موجودی پایان سال بودجه جاری است. موجودی کالای نیمه ساخته اول و پایان دوره برای هر معاونت و کل مؤسسه برآورد می شود. این موضوع می بایست یادآوری شود که بعضی واکنشها و یا سرماها به صورت مرحله ای در چند بخش اما در یک معاونت تولید می شود و بعضی دیگر محصولات در یک بخش ساخته و تکمیل می شوند محصولاتی که در یک بخش تولید می شوند موجودی کالای نیم ساخته محصول به هزینه های بخشی منتقل می شود و سپس از آنجا به سود و زیان منتقل می گردد.

محصولاتی که در چند بخش تکمیل می گردند موجودی کالای نیم ساخته این محصولات به سود و زیان معاونت منتقل می گردد.

نام معاونت/بخش موجودی کالای نیم ساخته اول و آخذ دوره
 کد معاونت/بخش: فرم شماره ۲۴

سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		شرح
مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	
				۶۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	۱۸۰۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	واکسن تب برفکی
						۱۸۰۰۰۰۰۰		جمع کل

۵-۱۳ بودجه تسهیم هزینه‌های آب، برق، سوخت و هزینه‌های وصول کالا

بدلیل اینکه در مؤسسه رازی می‌بایست هزینه‌های آب، برق سوخت و وصول کالا به تفکیک قسمت‌های تولیدی، تحقیقاتی، اداری و خدماتی تعیین گردد. این هزینه‌ها برطبق مبانی تسهیم حسابداری صنعتی برای هر بخش تعیین می‌گردد زیرا مصرف واقعی آب، برق و سوخت هر بخش روشن نیست و همچنین هر بخش و یا هر معاونت خریداری مواد جداگانه ندارند و مؤسسه رازی دارای یک قسمت کارپردازی و سفارشات خارجی بوده که کلیه خریداری می‌دهند. کلیه هزینه‌ها پس از تسهیم به فرم شماره ۲۶ هزینه بخشی منتقل می‌گردد.

۵-۱۴ هزینه‌های بخشی و معاونتی

هر بخش براساس نوع فعالیت‌های خود از فرم‌هایی که قبلاً توضیح داده شد استفاده نموده و ریز هزینه‌های خود را در آن فرم‌ها درج می‌نماید. سپس جمع هر یک از هزینه‌های پیش‌بینی شده به فرم هزینه بخشی منتقل می‌گردد. این فرم بیانگر هزینه‌های تک تک بخشها در سال بودجه که به تفکیک دوره‌های سه‌ماهه برآورد شده است، می‌باشد. البته می‌توان برای دوره‌های یک ماهه نیز برآورد کرد اگر خواسته باشیم برای دوره‌های یک ماهه بودجه را برآورد کنیم فقط تعداد ستون‌های فرم‌های طراحی شده افزایش پیدا می‌کند. هنگامی که هزینه‌های برآوردی به فرم هزینه بخشی منتقل گردید می‌بایست به هزینه‌های ثابت و متغیر تفکیک شده و سپس درج گردد.

هزینه‌های بخش‌های اداری و خدماتی پس از تسهیم در بودجه هزینه‌های بخشی و در ردیف مربوطه ثبت می‌شود. بودجه هزینه‌های بخشی کلیه بخش‌های که در یک معاونت قرار دارند به فرم هزینه معاونت منتقل شده و نظیر به نظیر با یکدیگر جمع گردیده و ثبت می‌شوند. بدین وسیله کل هزینه‌های هر معاونت به تفکیک هر یک از هزینه‌ها و بصورت ثابت و متغیر بدست می‌آید.

در فرم‌های هزینه‌های بخشی و معاونتی مقدار مواد مورد نیاز (مصرف شده) ذکر می‌شود. بدین ترتیب نیاز به ذکر موجودی اول و آخر دوره نمی‌باشد.

کد	۲۰۶۱۳	۲۰۶۱۲	۲۰۹۱۳	۲۰۷۶۹
نام بخشها	آب	برق	سوخت	وصول کالا
تولید واکسن تب برفکی تهیه واکسن ضد سرخک، سرخجه، اوریون بیولوژی سلولی و تهیه سلول جهت کشت ویروسها تهیه محیط‌های کشت ویروسها ایمنی‌شناسی و تهیه سرمهای درمانی تولید واکسنهای میکروبی تولید توکسوئید جانوران سمی و تهیه سم و سرم بیوشیمی و تصفیه سرمهای درمانی و توکسوئیدها کنترل فرآورده‌های مصرف پزشکی لیوفیلیزاسیون واکسن و سرمهای مصرف پزشکی آزمایشات پزشکی بسته‌بندی و توضیح فرآورده‌های مصرف پزشکی شیمی حیاتی توبرکولین و مالئین تشخیص بیماریهای انگلی تک یاخته‌ای و تولید واکسن تولید داروهای ضد انگلی دام تولید واکسنهای هوازی	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰	۸۹۸۷۰

ادامه فرم شماره ۲۵ بودجه تسهیم هزینه‌های آب، برق و سوخت وصول کالا

کد	۲۰۶۱۳	۲۰۶۱۲	۲۰۹۱۳	۲۰۷۶۹
نام بخشها	آب	برق	سوخت	وصول کالا
تولید واکسنهای بیماریهای طیور کنترل مواد بیولوژیکی و دامپزشکی بسته‌بندی و توزیع فرآورده‌های مصرف دامپزشکی لیوفیلیزاسیون واکسن و مواد بیولوژیکی دامپزشکی تحقیق آسیب‌شناسی و تشخیص بیماریهای دامی تحقیق بیماری‌شناسی و تشخیص بیماریهای طیور تحقیق ویروس‌شناسی و آزمایشات میکروسکوپ الکترونیک تحقیق اپیزوتولوژی و ایمنی‌شناسی بیماریهای دام و طیور تحقیق و تولید حیوانات آزمایشگاهی امور نقلیه فنی و مهندسی (برق و مکانیک) باغبانی و کشاورزی ساختمان و تأسیسات معاونت اداری و مالی تولید واکسنهای بی‌هوازی بروسلوز و تهیه و تولید واکسن تولید واکسن فلج اطفال تولید واکسنهای ویروسی دام				

نام بخش
کد بخش:

بودجه هزینه‌های بخشی

فرم شماره ۲۶

جمع کل	جمع سالانه		سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		عنوان هزینه‌ها	ردیف
	ثابت	متغیر	ثابت	متغیر	ثابت	متغیر	ثابت	متغیر	ثابت	متغیر		
											هزینه مواد اولیه:	
										۷۹۲۷۲۵۰	خرید مواد اولیه تولیدی	
										۸۹۸۷۰	هزینه وصول کالا	
										۸۰۱۷۱۲۰	قیمت تمام شده مواد اولیه	
										۳۶۲۲۵۹۵	هزینه‌های حقوق و دستمزد	
										۲۰۰۰۰۰۰۰	هزینه‌های سرپاز:	
										۵۰۰۰۰۰۰۰	هزینه تعمیرات	
										۳۱۵۰۰	لوازم آزمایشگاهی	
										۳۶۰۰۰	مأموریت و حمل و نقل افراد	
										۲۱۰۰۰	سایر هزینه‌های تولیدی	
										۶۰۰۰۰	برق	
										۲۰۰۰۰	سوخت	
										۱۸۰۰۰۰۰	لوازم بسته‌بندی	
										۷۵۰۰۰۰۰	هزینه‌های استهلاک	
										۳۸۱۲۵	لوازم بدکی و ابزار کار جزئی	
										۲۵۶۹۱۲۵	جمع هزینه‌های سرپاز	
										۳۱۸۴۵۹۵۱۱۲۸۰۲۸۱	جمع	

۵-۱۵ بودجه هزینه‌های اداری و مالی

۵-۱۵-۱ بودجه حقوق و مزایای کارمندان و کارکنان اداری و خدماتی

روش پیش‌بینی و برآورد این هزینه‌ها همانند حقوق و مزایای کارمندان بخشهای تولیدی است و از فرمهای شماره ۱۱ و ۱۲ استفاده می‌شود. پس از درج ارقام در این فرمها جمع آنها به فرم شماره ۲۶ هزینه‌های بخشی منتقل می‌شود.

۵-۱۵-۲ بودجه ارتباطات و مخابرات

هزینه‌های پست و تلگراف و تلفن براساس هزینه دوره عملکرد و با در نظر گرفتن حجم عملیات سال بودجه و تغییرات ریزهزینه‌های خدمات پستی، تلگراف و تلفن برآورد و منظور می‌شود. هزینه‌های مربوط به تهیه لوازم و وسایل پستی و تلفنی از قبیل گوشی تلفن، پست تصویری، و یا امتیاز خط تلفن در هزینه‌های سرمایه‌ای منظور می‌شود این هزینه‌ها برای دوره‌های سه ماهه برآورد و در فرم شماره ۲۸ بودجه هزینه‌های ارتباطات و مخابرات درج شده و جمع به فرم شماره هزینه بخشی منتقل می‌شود.

۵-۱۵-۳ بودجه لوازم مصرف شدنی اداری

هزینه نوشت افزار و ملزومات و مطبوعات اداری براساس هزینه‌های واقعی سال عملکرد و با توجه به عملیات سال بودجه برای دوره‌های سه ماهه پیش‌بینی می‌شود. در این رابطه بهتر است نوشت افزار براساس مصرف هر کارمند و مطبوعات براساس انواع مطبوعات و مراکز و افرادی که طبق دستور مسئولین مؤسسه، این مطبوعات را دریافت می‌دارند، پیش‌بینی صورت گیرد. بودجه خرید لوازم مصرف شدنی اداری با استفاده از موجودی اول و آخر دوره برآورد و در فرم شماره ۲۹ درج می‌شود. باید توجه داشت هزینه‌های واقعی از طریق فرم شماره ۳۱ بودجه مصرف لوازم اداری، که چگونگی تهیه آن در بودجه مصرف توزیع داده شد. محاسبه و جمع آن به فرم شماره ۲۶ هزینه بخشی منتقل می‌گردد.

بودجه حقوق و دستمزد و کارکنان رسمی (اداری و خدماتی)

معاونت/ نام بخش
معاونت/ کد بخش:

کد	نام و نام خانوادگی	حقوق و دستمزد	حق پست یا مقام	حق ارشدیت	مزایای شغلی	محروریت از مطب	حق فنی و بایگانی	حق فوق العاده کارگاهی	حق کنسپک	تقسیم و کسر صندوق	اشتغال در محیط نامساعد	حق سختی معیشت بهداشتی	حق فوق العاده %۱۰	ساعت کار	جمع
۱۰۲۱۱	تقی اعلائی	۱۲۰۰۰۰			۱۴۰۰۵۰									۱۲۰۰۰۰	
					۱۴۰۰۵۰										۱۲۰۰۰۰
															جمع

ادامه فرم شماره ۱۲

کد	نام و نام خانوادگی	حقوق و دستمزد	حق پست یا مقام	حق ارشدیت	مزایای شغلی	محروریت از مطب	حق فنی و بایگانی	حق فوق العاده کارگاهی	حق کنسپک	تقسیم و کسر صندوق	اشتغال در محیط نامساعد	حق سختی معیشت بهداشتی	حق فوق العاده %۱۰	ساعت کار	جمع
۱۰۲۱۱	فوق العاده														
۱۰۲۱۱	حق سیاری														
۱۰۲۱۱	افزافه کار ثابت														
۱۰۲۴۱	خارج از مرکز و بدی آب و هوا														
۱۰۲۳۱	افزافه کار	۹۹۵۶۳													۹۹۵۶۳
۱۰۲۲۱	پاداش														
۱۰۲۵۱	سایر مزایای فوق العاده‌های کارکنان														
۱۰۲۶۱	کمک به صندوق بازنشستگی	۳۳۱۵۶													۳۳۱۵۶
۱۰۲۶۲	کمک به حساب و یا انداز														
۱۰۲۶۳	حق بیمه کارکنان	۹۷۲۰													۹۷۲۰
۱۰۲۶۴	حق سهام بیمارستان														
۱۰۲۶۵	خوراکی و مواد غذایی														
۱۰۲۶۶	چیره نقدی	۱۵۰۰۰۰													۱۵۰۰۰۰
۱۰۲۶۷	هزینه تحصیلی														
۱۰۲۶۸	حق ناهل	۴۲۰۰۰													۴۲۰۰۰
۵۹۴۴۸۸														۲۴۲	۵۹۴۴۸۸
۵۹۴۴۸۸														۲۴۲	۵۹۴۴۸۸

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
۲۰۳۳۱	پست	۵۰۰۰				
۲۰۳۳۲	تلگراف	۷۰۰۰				
۲۰۳۳۳	تلفن	۲۰۰۰۰				
۲۰۳۳۴	بی سیم	۵۰۰۰				
۲۰۳۳۰	جمع	۳۷۰۰۰				

نام معاونت: اداری و مالی

بودجه خرید لوازم مصرف شدنی اداری

کد معاونت:

فرم شماره ۳۰

جمع	سه ماهه چهارم			سه ماهه سوم			سه ماهه دوم			سه ماهه اول			شرح	کد
	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار		
										۱۲۰۰۰	۲۰۰	۶۰	نوشت افزار ۱- خودکار ۲- ۳-	۲۰۷۶۹
										۱۲۰۰۰	۲۰۰	۶۰	جمع ملزومات	۲۰۷۶۹
										۱۶۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۸	۱- کاغذ زیراکس	
										۴۰۰۰	۵۰۰	۸	۲- جوهر استامپ ۳-	
										۱۶۴۰۰۰	۲۰۵۰۰	۱۶	جمع	۲۰۷۶۹
										۹۰۰۰	۱۰۰	۹۰	مطبوعات اداری ۱- روزنامه	
										۹۰۰۰	۱۰۰	۹۰	جمع	
										۱۸۵۰۰۰			جمع	

نام معاونت: اداری و مالی
کد معاونت:

بودجه مصرف لوازم مصرف شدنی اداری

فرم شماره ۳۱

مصرف طی دوره		موجودی آخر دوره		خرید طی دوره		موجودی اول دوره		شرح
مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	
						۱۰۰۰۰۰	۵۰	نوشت افزار: ۱- خودکار
						۱۰۰۰۰۰	۵۰	جمع
						۱۰۰۰۰۰۰	۵	ملزومات اداری
						۵۰۰۰	۱۰	۱- کاغذ زیراکس ۲- جوهر استامپ
						۱۰۵۰۰۰	۱۵	جمع
						۹۰۰۰	۹۰	مطبوعات ۱- روزنامه
						۹۰۰۰	۹۰	جمع
						۱۲۴۰۰۰	۱۵۵	جمع کل

۵-۱۵-۴ بودجه کارمزد و هزینه های بانکی

کارمزد بانکی با توجه به هزینه واقعی سال عملکرد و حجم عملیات سال بودجه برای دوره های سه ماهه پیش بینی می شود. ارقام پیش بینی شده در فرم شماره ۳۲ درج و سپس جمع هر کدام به فرم شماره ۲۷ هزینه های معاونتی منتقل می شود.

کد هزینه: ۲۰۵۹۶

بودجه کارمزد و هزینه های بانکی

فرم شماره ۳۲

شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
کارمزد بانکی					
خرید اوراق و بروات سفته					
جمع					

۵-۱۵-۵ هزینه استهلاک

هزینه استهلاک بخشهای اداری همانند بخشهای تولیدی در فرم شماره ۱۴ «بودجه استهلاک» ثبت و جمع هر کدام در فرم هزینه های بخشی منظور می شود.

۵-۱۵-۶ بودجه تعمیرات و نگهداری

در مؤسسه رازی تعمیرات عمدتاً توسط مدیریت فنی و مهندسی انجام می گیرد و تعداد اندکی از اثاثیه اداری همانند کامپیوتر و دستگاه زیراکس، توسط کارشناسان خارج از مؤسسه تعمیر می گردد. لذا تعمیراتی که بوسیله کارشناسان از مؤسسه انجام می گیرد هزینه های آن توسط هر بخش برآورد می گردد. لذا بخشهای اداری هزینه های تعمیراتی برآوردی را در فرم شماره ۳۳ درج و جمع هر یک به فرم شماره ۲۶ هزینه های بخشی منتقل می شود.

۵-۱۵-۷ بودجه خدمات قراردادی و بیمه

در این قسمت هزینه های خرید خدمات مختلفی که در دوره بودجه مورد استفاده قرار می گیرد منظور می شود. مبنای پیش بینی، قراردادهای موجود و سوابق عملکرد و حجم عملیات در دوره بودجه است. این هزینه ها برای دوره سه ماهه تا پایان سال بودجه برآورد شده و در فرمهای شماره ۳۴ ثبت و جمع هر یک به فرم شماره ۲۷ هزینه معاونتی منتقل می شود.

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
۲۰۵۱۱	تعمیرات ساختمانها					
	- ۱					
	- ۲					
	- ۳					
	جمع					
۲۰۵۱۱	تعمیرات تأسیسات					
	- ۱					
	- ۲					
	- ۳					
	جمع					
۲۰۵۴۰	تعمیرات اثاثیه و لوازم اداری					
	- ۱					
	- ۲					
	- ۳					
	جمع					
۲۰۵۴۰	سایر هزینه های تعمیر و نگهداری					
	- ۱					
	- ۲					
	- ۳					
	جمع					
	جمع کل					

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
۲۰۵۵۰	مطبوعات و انتشارات					
۲۰۵۵۱	چاپ نشریات					
۲۰۵۵۲	تهیه مطبوعات و اوراق اداری					
۲۰۵۵۳	آگهی های اداری					
	جمع					
۲۰۵۶۰	تبلیغات					
۲۰۵۶۱	خدمات تبلیغاتی					
۲۰۵۶۲	حق درج آگهی در جراید					
۲۰۵۶۳	هزینه نمایشگاهها		۱۲۰۰۰			
	جمع		۱۲۰۰۰			
۲۰۵۸۰	مطالعه، تحقیق و بررسی		۲۰۰۰۰			
۲۰۵۹۱	حق الوکاله و حق الشاوره					
۲۰۵۹۲	حق الزحمه بابت تهیه مطالب اجرای کارهای					
۲۰۵۹۳	آموزشی، فرهنگی، هنری و غیره		۵۰۰۰			
۲۰۵۹۷	حق التدریس					
۲۰۵۹۸	هزینه های قضایی، ثبتی و حقوقی		۶۰۰۰			
۲۰۵۹۹	حق عضویت در مجامع بین المللی					
	سایر خدمات قراردادی					
	جمع		۳۱۰۰۰			
	جمع کل		۴۳۰۰۰			

۵-۱۵-۸ بودجه تشریفات و تبلیغات

این هزینه‌ها توسط روابط عمومی مؤسسه رازی انجام می‌گیرد. این هزینه‌ها بر مبنای مناسبتهای مختلفی که در دوره‌های سه‌ماهه سال بودجه، و همچنین سمینارها و جلسات عمومی مسئولین بخشهای عمومی مؤسسه برآورد می‌گردد. ارقام برآوردی در فرم شماره ۳۵ درج و جمع هرکدام به فرم شماره ۲۶ هزینه منتقل می‌گردد.

۵-۱۵-۹ بودجه حقوق و مستمری و ایام تعلق

بعضی از هزینه‌های این قسمت نیز بصورت قطعی قابل پیش‌بینی است مانند پاداش پایان خدمت یا کمک معاش کارگران بازنشسته، بعضی دیگر از این هزینه‌ها مانند مستمری و ارث باید با توجه به وضع عمومی مؤسسه و سیاست اداری دستگاه در سال بودجه برای دوره‌های سه‌ماهه پیش‌بینی شود. هزینه‌های پیش‌بینی شده در فرم شماره ۳۶ درج شده و سپس به فرم شماره ۲۶ هزینه بخشی منتقل می‌گردد.

۵-۱۵-۱۰ بودجه هزینه‌های اجاره

هزینه‌های اجاره به استثنای اجاره وسایل نقلیه و لوازم چراغانی براساس نیازهای سه‌ماهه برآورد شده و در این فرم ثبت می‌گردد. و متعاقب آن به فرم شماره ۲۷ هزینه معاونتی منتقل می‌گردد.

فرم شماره ۳۸ بودجه هزینه‌های اجاره نام بخش

کد بخش:

کد	شرح	سه‌ماهه اول	سه‌ماهه دوم	سه‌ماهه سوم	سه‌ماهه چهارم	جمع
۲۰۴۱۱	اجاره ابنیه و زمین					
۲۰۴۱۲	اجاره ماشین‌آلات					
	جمع					

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
۲۰۵۷۳	چراغانی					
۲۰۵۷۱	پذیرایی	۴۰۰۰۰				
۲۰۵۷۳	حق سفره					
۲۰۵۷۰	جمع	۴۰۰۰۰				
۲۰۷۲۱	کالاهای مصرف شدنی مطبوعاتی					
۲۰۷۲۲	کالاهای مصرفی تبلیغاتی					
۲۰۷۲۳	کالاهای تشریفاتی مانند تحفه و هدایا	۱۶۰۰۰				
۲۰۷۲۰	جمع	۱۶۰۰۰				
	جمع کل	۵۶۰۰۰				

کد معاونت:

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
۴۱۹۱۱	حقوق آماده بخدمت					
۴۱۹۱۲	حقوق و مدد معاش اولاد در ایام تعلیق					
۴۱۹۲۱	پرداخت به بازنشستگان	۲۲۰۰۰۰				
۴۱۹۲۲	بازخرید خدمت					
۴۱۹۳۰	پاداش پایان خدمت					
۴۱۹۹۱	حقوق وظیفه و مستمری	۱۸۰۰۰۰				
۴۱۹۹۲	هزینه معالجه					
۴۱۹۹۳	هزینه فوت شدگان	۵۰۰۰۰				
۴۱۹۹۴	کمک به بازماندگان					
۴۱۹۹۵	سایر کمک های انتقالی					
۴۱۹۰۰	جمع	۴۵۰۰۰۰				

۵-۱۵-۱۱ بودجه هزینه‌های ماموریت و حمل و نقل افراد

این هزینه‌ها شامل کلیه هزینه‌هایی است که برای نقل و انتقال کارکنان، تغییر شرایط کار آنان در داخل و یا خارج از کشور بطور مستقیم و یا غیرمستقیم به آنان پرداخت می‌شود و اعتبار حمل و نقل افراد (غیر از کارکنان دولت) در این قسمت ثبت می‌شود.

این فرم توسط کلیه بخشهای تولیدی، تحقیقاتی و اداری خدماتی تکمیل می‌شود و در نهایت جمع این هزینه‌ها به فرم شماره ۲۷ هزینه‌های معاونتی منتقل می‌شود.

فرم شماره ۳۷ بودجه هزینه‌های ماموریت و حمل و نقل افراد نام بخش

کد بخش:

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
۲۰۳۱	هزینه سفر					
۲۰۳۱۲	فوق العاده روزانه	۲۱۰۰۰				
۲۰۳۱۳	کرایه وسایل نقلیه و بلیط مسافرت	۱۵۰۰۰				
۲۰۳۱۴	ایاب و ذهاب اعم از مقطوع و غیرمقطوع					
۲۰۳۱۵	هزینه نقل مکان					
۲۰۳۱۶	سایر هزینه‌های حمل و نقل					
	جمع	۳۶۰۰۰				

۵-۱۶ مقایسه هزینه‌های واقعی و بودجه شده

فروش: محصولات این مؤسسه توسط سازمانهای دولتی خریداری می‌گردد لذا تغییر قیمت فروش اندک است و فقط مقدار فروش ممکن است تغییر کند.

مواد: فرآیند تولید برخی از محصولات در چند بخش انجام می‌شود و برخی فقط در یک بخش تولید و تکمیل می‌شوند. بنابراین مقدار و مبلغ کل مواد مصرفی برای یک محصول با یکدیگر جمع شده و سپس نرخ واقعی مواد مصرف شده و همچنین نرخ مواد بودجه شده را بدست می‌آوریم. با مقایسه ارقام مذکور، انحرافات بدست می‌آوریم.

دستمزد: کل حقوق واقعی افراد در طی یکماه تقسیم بر ساعات کار مفید آنها می‌شود و آنگاه تعداد ساعاتی که بر روی هر محصول صرف شده تعیین گردیده و در نهایت می‌توان دستمزد صرف شده برای هر تولید را بدست آورد.

سربار: بدلیل وضعیت خاصی که در این مؤسسه حاکم است نمی‌توان کلیه هزینه‌های سربار بودجه شده را براساس هریک از محصولات با هزینه‌های سربار واقعی مقایسه نمود. در اینجا بایست هزینه‌های سربار واقعی هر بخش با بودجه شده آن مقایسه شود. این مقایسه بصورت کلی انجام نمی‌پذیرد بلکه هریک از هزینه‌های سربار بصورت جداگانه باهم مقایسه می‌شوند. دلیل مقایسه هر جزء با یکدیگر اینست که بتوان انحرافات را تجزیه و تحلیل کرد و اگر جمع هزینه‌های سربار را با هم مقایسه کنیم امکان تجزیه و تحلیل دلایل انحرافات از بین خواهد رفت.

فرم شماره ۳۹
 نمودار مقایسه‌ای هزینه‌های واقعی و بودجه شده

دستمزد پرداخت شده		مواد واقعی مصرف شده			فروش واقعی			تعداد تولید	
مبلغ	نرخ	ساعت کار مفید	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	محصول
									جمع

بودجه پرداخت شده		بودجه مواد مصرف شده			فروش بودجه شده			تعداد تولید	
مبلغ	نرخ	ساعت کار مفید	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	محصول
۴۳۱۱۸۶۳۱	۲۵۷۲/۱۴	۱۶۷۹	۸۰۱۷۱۲۰	۲۸۶۴۴۴	۴۳۰۰	۵۱۷۹۷۹۴۰	۶۰	۸۶۳۳۲۹۹	واکسن تب برفکی
									جمع

انحراف دستمزد		انحراف مواد			انحراف فروش			تعداد تولید	
مبلغ	نرخ	ساعت کار مفید	مبلغ	نرخ	مقدار	مبلغ	نرخ	مقدار	محصول
									جمع

نام بخش
کد بخش:

نمودار مقایسه‌ای هزینه‌های سربار

فرم شماره ۴۰

انحرافات		سربار واقعی		سربار بودجه شده		شرح
مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	مبلغ	مقدار	
					۷۵۰۰۰۰۰۰	هزینه‌های استهلاک
					۳۸۱۲۵	لوازم یدکی و ابزار کار جزئی
					۱۰۰۰۰۰۰	آب
					۱۰۰۰۰۰۰	برق
					۱۸۰۲۵۰۰	سوخت
					۳۱۵۰۰	مواد و لوازم مصرفی و بسته‌بندی
					۲۵۰۰۰۰۰۰	لوازم آزمایشگاهی
					۳۶۰۰۰	تعمیرات و نگهداری
					۲۱۰۰۰	هزینه‌های مأموریت و حمل و نقل افراد
						سایر هزینه‌های تولیدی
					۱۲۱۲۹۱۲۵	جمع

۵-۱۷ صورت حساب سود و زیان بودجه شده

صورت حساب سود و زیان و قیمت تمام شده محصولات را می توان برای بخشهایی که کلیه مراحل تولید محصولات در همان یک بخش انجام می شود و همچنین برای معاونتهای تولید فرآورده های انسانی و تولید فرآورده های دامی، محاسبه کرده، و در حال اگر سود و زیان یک بخش محاسبه گردیده می بایست به حساب سود و زیان معاونت مربوطه انتقال یابد تا سود و زیان هر معاونت بدست آید اقلام مورد نیاز جهت تهیه صورت حساب سود و زیان از فرم هزینه های بیخشی فراخوانی می شود و در صورت حساب سود و زیان درج می شود. میزان فروش و دیگر درآمدها نیز از فرم بودجه درآمدها فراخوانی شده و درج می گردد.

برای تهیه صورت حساب سود و زیان برای مؤسسه رازی دو صورت حساب سود و زیان مربوطه معاونت فرآورده های پزشکی و دامپزشکی نظیر به نظیر با یکدیگر جمع شده و در فرم شماره ۴۲ «سود و زیان مؤسسه» درج می شود هزینه های تحقیقاتی از فرم شماره ۲۷ «هزینه های معاونت تحقیقات» و همچنین سایر فرآورده ها از فرم شماره ۱ «بودجه فروش» فراخوانی شده و درج می گردند.

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
	درآمدها:					
	فروش محصولات اصلی	۵۱۷۹۷۹۴۰				
	فروش محصولات فرعی					
	جمع درآمدها	۵۱۷۹۷۹۴۰				
	کسر می شود بهای تمام شده					
	کالای فروش رفته:					
	هزینه های تولیدی:					
	مواد مصرفی جهت تولید	۸۰۱۷۱۲۰				
	دستمزد مستقیم (متغیر)	۶۹۴۰۳۶				
	سربار مستقیم (متغیر)	۲۵۶۹۱۲۵				
	جمع هزینه های متغیر	۱۱۲۸۰۲۸۱				
	دستمزد مستقیم (ثابت)	۳۶۲۴۵۹۵				
	سربار مستقیم (ثابت)	۹۵۶۰۰۰۰				
	جمع هزینه های ثابت	۱۳۱۸۴۵۹۵				
	جمع هزینه های تولید طی دوره	۲۴۴۶۴۸۷۶				
	موجودی کالای نیمه تمام اول دوره	۱۸۰۰۰۰۰۰				
	هزینه تولید	۴۲۴۶۴۸۷۶				
	موجودی کالای نیمه ساخته آخر دوره	(۶۰۰۰۰۰)				
	بهای تمام شده کالای ساخته شده	۴۱۸۶۴۸۷۶				
	موجودی کالای ساخته شده اول دوره	۶۰۰۰۰۰				
	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	۴۲۴۶۴۸۷۶				
	موجودی کالای ساخته شده آخر دوره	(۶۰۰۰۰۰)				
	بهای تمام شده کالای فروش رفته	۴۱۸۶۴۸۷۶				
	سود ناویژه	۹۹۳۳۰۶۴				
	کسر می شود: هزینه بسته بندی					
	هزینه اداری و خدماتی	۱۹۱۵۹۱۱				
	سود ویژه	۸۰۱۷۱۵				

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
	فروش محصولات اصلی					
	فروش محصولات فرعی					
	جمع درآمد حاصل از فروش					
	کسر می شود بهای تمام شده کالای فروش رفته					
	موجودی مواد اول دوره					
	خرید مواد طی دوره					
	کسر می شود موجودی مواد آخر دوره					
	مواد مصرف شده جهت تولید					
	دستمزد مستقیم (متغیر)					
	سربار مستقیم (ثابت)					
	جمع هزینه های متغیر					
	دستمزد مستقیم (ثابت)					
	سربار مستقیم (ثابت)					
	جمع هزینه های ثابت					
	هزینه های تولید طی دوره					
	موجودی کالای نیمه تمام اول دوره					
	هزینه های تولیدی					
	کسر می شود کالای نیمه تمام آخر دوره					
	بهای تمام شده کالای ساخته شده					
	موجودی کالای ساخته شده اول دوره					
	بهای تمام شده کالای آماده برای فروش					
	کسر می شود موجودی کالای ساخته شده آخر دوره					
	بهای تمام شده کالای فروش رفته					
	سود ناویژه					
	سایر درآمدها					
	کسر می شود: هزینه های بسته بندی					
	هزینه های اداری و خدماتی					
	سود (زیان) ویژه					
	کسر می شود هزینه های تحقیقاتی					
	سود خالص					
	جمع					

۵-۱۸ بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای

هزینه‌های سرمایه‌ای بشرح زیر تقسیم شده است:

- ۱- ساختمان
- ۲- تأسیسات
- ۳- ماشین‌آلات
- ۴- لوازم و ابزار کار فنی
- ۵- وسائط نقلیه
- ۶- اثاثیه اداری
- ۷- سرمایه‌گذاری در سایر مؤسسات

منظور از ساختمان، احداث ساختمانهای جدید و توسعه و تکمیل ساختمانهای موجود می‌باشد.

منظور از تأسیسات، شبکه آبیاری و آبرسانی، خطوط انتقال نفت، شوفاز، تهویه مطبوع و امثال آن می‌باشد.

هر مؤسسه‌ای که یک یا چند عملیات فوق را پیش‌بینی می‌کند باید برای هر یک گزارش توجیهی

جداگانه‌ای تنظیم نماید.

گزارش توجیهی شامل چند قسمت می‌باشد که در هر مورد باید تکمیل و به ضمیمه بودجه پیشنهادی به

سازمان برنامه و بودجه ارسال شود.

ابتدا نوع هزینه سرمایه‌ای باید معین شود. مانند احداث ساختمان، خرید ماشین‌آلات و غیره سپس

هدف هزینه سرمایه‌ای باید مشخص و کاری که انجام خواهد شد به اختصار ذکر شود.

مشخصات طرح باید بطور خلاصه در جای خود ذکر شود. بعبارت دیگر در مورد طرح ساختمانی،

سطح زیربنا، در مورد ماشین‌آلات، ظرفیت و سایر مشخصات مربوط بیان شود.

پس از آن، پیش‌بینی مبالغ مورد نیاز برای اجرای طرح اعم از هزینه‌های ریالی و احتیاجات ارزی باید به دقت

محاسبه و در هر مورد درج شود. در قسمت مربوط به نحوه اجرای طرح، باید مؤسسه روشی را که برای اجرا در

نظر دارد ذکر کند که آیا عملیات طرح به مقاطع واگذار می‌شود یا بطور امانی بوسیله خود مؤسسه انجام خواهد

شد.

سپس تقسیم‌بندی سنواتی و دوره‌ای مبالغ مورد نیاز برای اجرای طرح باید روشن شود. ممکن است

اجرای یک طرح در یک سال مالی عملی باشد و در مواردی نیز ممکن است اجرای طرح در چند سال متوالی

ادامه یابد. در هر مورد باید مبالغی که در سال بودجه بمصرف خواهد رسید و یا احتمالاً در سالهای بعد

بمصرف اجرای طرح می‌رسد از لحاظ ریالی و ارزی معلوم و در فرمهای بودجه‌بندی سرمایه‌ای به تفکیک برای

هر سال و یا دوره یادداشت شود.

بدیهی است مبالغ ارزی مورد احتیاج باید به ریال تبدیل و یا سایر مبالغ ریالی مربوط مجموعاً در بودجه

پیشنهادی یا بودجه سالهای بعد منظور شود.

نام بخش
کد بخش:

بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای

فرم شماره ۴۳

مبلغ کل	سه ماهه چهارم		سه ماهه سوم		سه ماهه دوم		سه ماهه اول		واحد شمارش	شرح مواد	کد
	مبلغ ریالی ارزی	مقدار نرخ	مبلغ ریالی ارزی	مقدار نرخ	مبلغ ریالی ارزی	مقدار نرخ	مبلغ ریالی ارزی	مقدار نرخ			
										مطالعه برای ساختمان و زمین	۳۰۹۱۰
										خرید ساختمان و زمین و حقوق انتظامی	۳۱۰۰۰
										ایجاد ساختمان و تأسیسات آن	۳۱۱۱۰
										تعمیرات اساسی در ساختمان	۳۱۱۲۰
										آماده ساختن زمین	۳۱۱۳۰
										خرید ماشین آلات تولیدی	۳۱۲۱۱
										خرید وسایل نقلیه	۳۱۲۱۲
										خرید لوازم و تجهیزات عمده	۳۱۲۲۱
										نوکردن ماشین آلات	۳۱۲۲۲
										خرید وسایل و لوازم بدکی و مصرف نشدنی	۳۱۲۲۳
										اثاثیه اداری	۳۱۳۱۰
										حیوانات و نباتات	۳۱۳۲۰
										خرید کتاب برای کتابخانه	۳۱۳۳۱
										خرید کتاب برای نسخه‌های تولیدی، تحقیقی و اداری	۳۱۳۳۲
										خرید نوار، دیسک	۳۱۳۳۴
										جمع کل	

۵-۱۹ بودجه ارزی

برای برآورد نیازهای ارزی مربوط به عملیات جاری مؤسسه رازی از فرم شماره ۴۴ استفاده می‌شود. در ستونهای (۱) و (۲) کلیه مواردی که احتیاج به هزینه ارز دارد برحسب تعرفه گمرکی تشریح شده و سایر اطلاعات خواسته شده در آن تکمیل می‌شود. نیازهای ارزی مؤسسه رازی عمدتاً ناشی از دو نوع خرید می‌باشد اول خرید مواد اولیه تولیدی و تحقیقاتی و دوم خرید تجهیزات و دستگاههای لازم جهت تولید و تحقیق می‌باشد. مواد اولیه تولید و تحقیق از فرم شماره ۷ و خرید تجهیزات از بودجه سرمایه‌ای فراخوانی شده و در ستون (۱) درج می‌گردد.

در ستون (۳) نوع ارز مورد نیاز (مارک، دلار، پوند، فرانک و ...) آورده می‌شود.

در ستونهای (۴) و (۵) میزان ارز و نرخ بقیه ذکر می‌شود و نیز در ستون (۶) اعتبار ارز مندرج در ستون

(۳) بر اساس نرخ ارز درج می‌گردد. ستون (۶) حاصلضرب (۴) و (۵) می‌باشد.

در ستونهای (۷) الی (۱۰) زمان‌بندی نیاز به تفکیک مقاطع سه‌ماهه درج می‌گردد.

۵-۲۰ بودجه نقدی

شیوه مرسوم و معمول تنظیم بودجه نقدی به این ترتیب است که نخست منابع و متادیر دریافت‌های نقدی طی دوره بودجه برآورد و فهرست شود. پس از برآورد دریافت‌های نقدی مؤسسه برای دوره بودجه گام بعدی برآورد پرداخت‌های نقدی مؤسسه برای همان دوره است. اطلاعات لازم برای برآورد پرداخت‌های نقدی در بودجه‌های عملیاتی وجود دارد مثلاً می‌توان با استفاده از اطلاعات مندرج در بودجه هزینه‌های تولید پرداخت‌های نقدی برای تأمین مواد اولیه، ملزومات، حقوق و دستمزد و هزینه‌های سربار را برآورد کرده در مورد دریافتها و پرداخت‌های نقدی باید عامل فاصله زمانی بین دریافت مواد اولیه و یا خدمت پرداخت نقدی بابت آن و همچنین فاصله زمانی بین فروش محصولات و دریافت وجوه آن، مورد توجه قرار گیرد.

۵-۲۱ صورت داراییها و بدهیها

در ابتدا یادآوری می‌شود به دلیل اینکه سیستم حسابداری مؤسسه رازی دولتی می‌باشد و حساب سرمایه وجود ندارد، نمی‌توان ترازنامه بودجه شده را تعیین نمود. بنابراین به تهیه صورت دارائیها و بدهیها اکتفا می‌کنیم.

هدف از برآورد صورت دارائیها و بدهیها برای آخر دوره و بوجه آن است که وضعیت مالی مؤسسه را با عنایت به بودجه‌های پیش‌بینی شده، در آخر دوره پیش‌بینی کرد صورت دارائیها و بدهیهای برآوردی دوره بودجه، این امکان را برای مدیریت عالی مؤسسه فراهم می‌آورد که از قبل و پیش از اجرای بودجه، اثرات آن را بر وضع دارائیها و بدهی‌های شرکت مورد بررسی قرار دهند. در حقیقت با استفاده از برآورد سود و زیان و برآورد صورت دارائیها و بدهی‌ها، نتایج حاصل از اجرای برنامه و بودجه مورد نظر، برای مدیریت روشن می‌گردد.

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
	موجودی صندوق و بانک در اول دوره	۲۰۰۰۰۰۰				
	درآمدهای نقدی	۸۷۵۶۱۶۰				
	وصول مطالبات					
	وصولی از خزانه	۲۹۴۵۳۸۸۲				
	جمع وجه نقد موجود و دریافت شده	۳۱۴۵۳۸۸۲				
	پرداختهای نقدی:					
	خرید مواد اولیه تولیدی	۸۹۸۷۰۰۰				
	خرید مواد و لوازم بسته بندی					
	هزینه های وصول کالا	۴۴۷۰۰۰۰				
	حقوق و مزایای کارمندان و کارگران	۵۵۲۴۵۴۲				
	خدمات قراردادی					
	خرید لوازم یدکی و ابزار کار جزئی (تولیدی)	۴۸۰۰۰۰				
	سوخت ماشین آلات تولیدی و تحقیقاتی	۲۵۰۰۰				
	هزینه های آب، برق و سوخت	۸۵۰۰۰۰				
	هزینه تعمیرات و نگهداری:	۲۵۰۰۰۰۰				
	هزینه های مأموریت و حمل و نقل افراد	۳۶۰۰۰۰				
	پست و تلگراف و تلفن	۳۷۰۰۰۰				
	لوازم مصرف شدنی اداری	۱۸۵۰۰۰۰				
	کارمند دو هزینه های بانکی					
	سود تضمینی وامهای اخذ شده					
	اجتن و پذیرایی (تشریفات)	۵۶۰۰۰۰				
	حقوق و مستمری و ایام تعلق	۴۵۰۰۰۰۰				
	سوخت، لوازم یدکی و ابزارکار (خدماتی)					
	بودجه خدمات قراردادی	۴۳۰۰۰۰				
	مواد و لوازم مصرفی و لوازم جزئی کار (خدماتی)					
	هزینه سرمایه ای	۱۵۰۰۰۰۰۰				
	پرداخت تعهدات ریالی و ارزی					
	سایر هزینه ها	۲۱۰۰۰۰				
	جمع پرداختیها	۳۳۳۶۰۰۴۲				
	مازاد یا کمبود	۲۰۰۰۰۰۰				
	مانده صندوق و بانک در پایان دوره	۲۰۰۰۰۰۰				
	جمع					

صورت داراییها و بدهیها در پایان هر دوره

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
	داراییها:					
	داراییهای جاری:					
	موجودی نقد و بانک	۲۰۰۰۰۰۰				
	تنخواه گردانها	۲۰۰۰۰۰۰				
	جمع وجه نقد					
	حسابهای دریافتی					
	کسر می شود ذخیره مسم					
	اسناد دریافتی					
	کسر می شود ذخیره مسم					
	خالص مطالبات					
	موجودی مواد اولیه	۱۰۸۵۲۷۵۰				
	موجودی کالای ساخته شده	۶۰۰۰۰۰				
	موجودی کالای در جریان ساخت	۶۰۰۰۰۰				
	موجودی لوازم و قطعات یدکی	۲۲۸۷۵				
	موجودی مواد و لوازم آزمایشگاهی	۵۹۸۵۰۰				
	کالای امانی نزد دیگران					
	جمع موجودیها	۱۲۶۷۴۱۲۵				
	ذخیره کاهش موجودیها					
	خالص موجودیها	۱۲۶۷۴۱۲۵				
	پیش پرداختها					
	جمع داراییهای جاری	۱۴۶۷۴۱۲۵				
	داراییهای غیر جاری:					
	زمین	۵۰۰۰۰۰۰				
	ساختمان و تأسیسات	۳۰۰۰۰۰۰۰				
	کسر می شود استهلاک انباشته	(۶۷۵۰۰۰۰)				
	ماشین آلات و تجهیزات	۶۰۰۰۰۰۰۰				
	کسر می شود استهلاک انباشته	(۲۱۰۰۰۰۰۰)				
	جمع نقل به صفحه بعد					
	جمع					

صورت داراییها و بدهیها

کد	شرح	سه ماهه اول	سه ماهه دوم	سه ماهه سوم	سه ماهه چهارم	جمع
	جمع نقل از صفحه قبل					
	سایر داراییهای ثابت					
	کسر می شود استهلاک انباشته	۹۵۰۰۰۰۰				
	جمع داراییهای ثابت	(۲۷۷۵۰۰۰۰)				
	جمع استهلاک انباشته	۶۷۲۵۰۰۰۰				
	خالص داراییهای ثابت					
	سایر داراییها					
	حق الامتياز، حق الاختراع و سرقفلی	۲۰۰۰۰۰۰				
	سپرده ها و پیش پرداختهای بلندمدت					
	جمع خالص داراییهای غیر جاری	۶۹۲۵۰۰۰۰				
	بدهیهای جاری					
	حسابهای پرداختنی					
	اسناد پرداختنی					
	پیش پرداخت					
	حساب جاری بدهیهای بلند مدت					
	ذخیره کسورات قانونی					
	جمع بدهیها و ذخایر جاری					
	بدهیهای غیر جاری					
	وامهای بلندمدت					
	ذخیره مزایای پایان خدمت کارکنان					
	تعهدات به سازمان تامین اجتماعی					
	تعهدات اعتبارات اسنادی					
	سایر بدهیها و ذخایر بلندمدت					
	جمع بدهیهای غیر جاری					
	جمع					

۵-۲۲ بودجه دولتی

برای تهیه و تنظیم بودجه طبق دستورالعمل سازمان برنامه و بودجه، می‌بایست کلیه هزینه‌ها بر طبق کد بخش و کد هزینه از فرمهای بودجه (قبلاً توضیح داده شده است) فراخوانی شده و در محل مربوط درج گردد. کلیه هزینه‌های درج شده در فرمهای بودجه با یکدیگر جمع شده و براساس کدهای مدرج در فرم شماره ۴۷ «بودجه دولتی» (برحسب جزء هزینه‌ها) درج گردد.

در مرحله بعد اجزاء هزینه‌های هر ماده براساس هر بخش با یکدیگر جمع شده و در فرم شماره ۴۸ «بودجه دولتی برحسب مواد هزینه» درج می‌گردد. و در نهایت اجزاء هزینه‌های هر فصل براساس هر بخش با یکدیگر جمع شده و در فرم شماره ۴۹ «بودجه دولتی برحسب فصل» درج می‌گردد.

ماده ۲		ماده ۱				شرح	کد بخش
۱۰۲۰۰	۱۰۲۱۰	۱۰۱۹۰	۱۰۱۳۰	۱۰۱۲۰	۱۰۱۱۰		
	۱۱۰۰۰۲۵			۲۵۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰	تولید واکسن تب برفکی	
						واکسن ضد سرخک، سرخک، سرخجه، اوربون	
						تهیه سلول جهت کشت و پروسها	
						تهیه محیطهای کشت و پروسها	
						تهیه سرمهای درمانی	
						تولید واکسنهای میکروبی	
						تولید توکسوئید	
						جانوران سمی و تهیه سم و سرم	
						تصفیه سرمهای درمانی و توکسوئید	
						کنترل فرآورده‌های مصرف پزشکی	
						آزمایشات پزشکی	
						بسته‌بندی فرآورده‌های پزشکی -	
						شیمی حیاتی	
						توبرکولین	
						تولید واکسن بیماریهای تک یاخته‌ای	
						تولید داروهای ضد انگلی دام	
						تولید واکسنهای هوازی	
						تولید واکسنهای بی‌هوازی	
						تولید واکسن بروسلوز	
						تولید واکسن فلج کودکان	
						تولید واکسنهای ویروسی دام	
						تولید واکسنهای بیماریهای طیور	
						کنترل مواد بیولوژیکی و دامپزشکی	
						بسته‌بندی فرآورده‌های دامپزشکی	
						لیوفیلیزاسیون واکسنهای دامپزشکی	
						تحقیق و تشخیص بیماریهای دام	
						تحقیق و تشخیص بیماریهای طیور	
						آزمایشات میکروسکوپ الکترونیک	
						تحقیق اپی‌ژنولوژی و ایمنی شناسی	
						بیماریهای دام و طیور	
						تحقیق و تولید حیوانات آزمایشگاهی	
	۲۸۰۱۰۰			۱۲۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	بخشهای اداری و مالی	
						بخش ساختمان و تأسیسات	
						بخش فنی و مهندسی	
						باغبانی و کشاورزی	
						امور نقلیه	
						لیوفیلیزاسیون واکسنهای پزشکی	
						جمع	

فهرست منابع مأخذ

فهرست کتب فارسی:

- ۱ - آیت الهی، سید محمد تقی، اصول و روشهای آمار زیستی، تهران، انتشارات دانشگاه امیرکبیر، ۱۳۶۶
- ۲ - افتداری، علیمحمد، بودجه، تهران، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۵۴
- ۳ - ایران نژاد پاریزی، مهدی، سازمان مدیریت از تئوری تا عمل، تهران، انتشارات مؤسسه بانکداری ایران، ۱۳۷۱
- ۴ - پاکزاد، فریبرز، مبانی بودجه ریزی در شرکتهای تولیدی، تهران، انتشارات هیرمند، ۱۳۷۱
- ۵ - دیوید مگنوس، مبانی نظری آزمونهای روانی، مترجم: دکتر محمد تقی راهنی، تهران، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۵۱
- ۶ - دیمون کیوی و لوک دان کامپنهور، رؤس تحقیق در علوم اجتماعی، مترجم دکتر عبدالحسین نیک گهر، تهران، انتشارات فرهنگ معاصر، ۱۳۷۳
- ۷ - راهنما، سعید، سیستمهای مدیریت، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابداری سازمان حسابرسی، چاپ پنجم، ۱۳۷۰
- ۸ - شباهنگ، رضا، حسابداری مدیریت، مرکز تحقیقات حسابداری و حسابداری سازمان حسابرسی، چاپ پنجم، ۱۳۷۰
- ۹ - صادقی پور، ابوالفضل، نظریه جدید سازمان و مدیریت علم مدیریت، تهران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۶۷
- ۱۰ - گوری، باتاچاریا و ریچارد جانسو، مفاهیم و روشهای آماری، جلد اول، ترجمه مرتضی این شهر آشوب، تهران انتشارات
- ۱۱ - گلن ولش، بودجه برنامه ریزی و کنترل همه جانبه، جلد اول، ترجمه هاشم بهرامی ناش، تهران، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۷۱
- ۱۲ - متز - بوزری، حسابداری صنعتی، جلد دوم، ترجمه سازمان حسابرسی، چاپ پنجم، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی، ۱۳۶۸
- ۱۳ - نوفرستی، محمد، آمار در اقتصاد و بازرگانی، جلد دوم، تهران، انتشارات مؤسسه فرهنگی رسا، ۱۳۷۴
- ۱۴ - نبوی، بهروز، مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم اجتماعی، تهران، انتشارات فروردین، ۱۳۵۱

۱۵ - هومن حیدرعلی، استنباط آماری در پژوهش رفتاری، چاپ اول، تهران، انتشارات پیک فرهنگ، ۱۳۷۰

فهرست مقالات فارسی

- ۱ - سلیمی، عبدالمجید، تحلیلی از بودجه و نقش آن در نظام مالی و دولتی، مجله مدیریت دولتی، شماره پنجم، ۱۳۶۸
- ۲ - سازمان برنامه و بودجه، دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه جاری و عمرانی، انتشارات سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۴
- ۳ - علی مدر، مصطفی، در تعریف سیستمی سیستم حسابداری، مجله حسابداری، شماره ۸۳۹۸۴، ۱۳۶۸
- ۴ - کیوکائی نژاد، محمدحسین، حسابداری مدیریت، گذشته، حال و آینده، مجله بررسیهای حسابداری، شماره ۲، ۱۳۷۱

فهرست مقالات انگلیسی

- 1) - Argyrise. "The Impacts of Budgets on people." New York: Financial Executives Foundation, 1952.
- 2) - Browell, Peter and other "Budgetary participation Motivation and Magorial performanc" Accounting Reviw, Vol Lxl, No, V. octobr 1986.
- 3) - Comisson on organizaion of the Executive of the government "Budgeting and Accountng report to congress washing ton printing offic, 1949.
- 4) - Dwight, warrell "cost of sales. A budgeting priory, management accounting" A ugust 1983.
- 5) - J.R.P, French, Jr., I. Israel, and D. As "An Experimint on participation in a Norwegian factory" Human relation, Vol. 13, 1960.
- 6) - Hopwood, Anthony G. "An Empirieal study of the Role of Accounting Data in performance evaluation" Accounting rewiw, 49:3 (July 1974).
- 7) - Kast and Rosenweig, contingency viwees of organization" Management sienc,

chicago.

- 8) - Lynn Anderson "case studies of performanc budgeting", municipal finance. Newembr, 1955.
- 9) - Report of the president's commisson budget concepts.
- 10) - Robers. Kaplan. The four - stage, model of cost systems design" management accounting, February, 1990.
- 11) - Seglund, R. "Just - in - time the Accunting Implications", management accounting" August 1984.
- 12) - Selwyn W. Becker and Davido - Green, Jr., "Budgeting and employee behavior" Journal of Business, 33:4 (October 1962).

فهرست کتابهای انگلیسی

- 1) - Agrawal.R.D "organization and management". TATA. mcgrow - Hill, 1982.
- 2) - Drury, colin "management and cost Accounting" VNR International, second ed, 1988.
- 3) - E.R.L Brech "The principles and practice of management" Lon gman group Limited 1975.
- 4) - Edward, B.D eakin "cost Accounting" 2th edition Irwin, 1987.
- 5) - Edwin H. caplan "management Accounting and behavioral science" Addison wesley publishing company, Reading, massachusetts, 1971.
- 6) - Etzioni A.Modern organizations", (Englewood cliffs, NJ,: Prentice - Hall, Inc. 1964.
- 7) - Fredrike. crox Toh. "practical business statistical" prentic - Hall, 1980.
- 8) - Jakhotiya "Budgeting and budgetory control" mcgraw- Hill, 1989.
- 9) - J.Buskeal "Government Budgeting" (Newyourk, John wiley and sons, Inc, 1961).

- 10) Horngren and sundem "Introduction to management accounting" prentic - Hall, 1990.
- 11) - Hampton Jhn J. "Financial Decision making" prentic - Hall, 1990.
- 12) - Lyden and Miller "planning - programming - budgeting: A systems Approach to management" markhom publishing company, 1970.
- 13) - Merton, R. "Aparidigm for functional analysis sociology", Newyork, macmillan, 1951.
- 14) - Ray, H.Garrison. "Managerial accounting fifth edition. Richard - Irwin, 1988.
- 15) - Ramanauskas marconi "Behaviural aspects of profit planning and budgeting" south - western publising co, 1989.
- 16) - Ramanauskas marconi "Behaviural Aspects of profit planning and budgeting" prentice - Hall, 1991.
- 17) - Warren and Fess. "financial and managerial accounting", sourth - western publishing co, 1992.

بسمه تعالی

رئیس محترم بخش / اداره / قسمت

خواهشمنداست در صورت تمایل به سئوالات زیر پاسخ دهید. همکاری جنابعالی بدون شک ما را در اجرای تحقیق در زمینه تدوین مدلهای بودجه جامع کمک و راهنمایی فراوان خواهد نمود.

۱- پست سازمانی شما چیست؟

۲- چند سال است که در این پست کار می کنید؟

۳- میزان تحصیلات و رشته تحصیلی شما چیست؟

۴- در صورتیکه رشته تحصیلی شما حسابداری یا مدیریت نیست چه مدت آموزش ضمن خدمت در این رشته داشته اید؟

۵- آیا تفاوت بین بودجه و بودجه جامع برای شما روشن است؟

- | | |
|-----------------------|---------------------|
| الف: کاملاً روشن است. | ب: نسبتاً روشن است. |
| ج: کمی روشن است. | د: هیچ روشن نیست. |

نظر خود را در مورد هر یک از عوامل زیر که بعنوان ویژگیهای لازم جهت تهیه مدل‌های بودجه جامع در واحدهای مؤسسه رازی در نظر گرفته شده در جدول با علامت ضریب مشخص نمایید.

ردیف	ویژگیهای لازم جهت تهیه مدل‌های بودجه جامع	کاملاً مخالفم	کاملاً موافقم	مخالفت می‌تفاوت	موافقت	کاملاً موافقم
۱	مدل ساده باشد و علیرغم آشنایی مدیران عالی و میانی و حسابداران با بودجه جامع بتوان از آن استفاده کرد.					
۲	مدل قادر باشد گزارشات مورد نیاز جهت برنامه‌ریزی و کنترل فقط برای کل مؤسسه فراهم نماید.					
۳	مدل قادر باشد گزارشات مورد نیاز جهت برنامه‌ریزی و کنترل را همزمان برای هر بخش تولیدی و اداری و کل مؤسسه تهیه نماید.					
۴	مدل قادر باشد گزارشات مورد نیاز جهت برنامه‌ریزی و کنترل را از طریق مقایسه ارقام بودجه یا ارقام واقعی فراهم سازد					
۵	مدل قادر باشد نمودارهای مورد نیاز را تهیه نماید.					
۶	مدل قادر باشد بودجه دولتی را برحسب هر بخش ارائه نماید					
۷	مدل مشارکت مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران را برای تهیه بودجه جامع فراهم نماید					
۸	تفکیک هزینه‌های ثابت و متغیر در مدل امکان‌پذیر باشد.					
۹	تفکیک هزینه‌های ثابت و متغیر در مدل امکان‌پذیر باشد.					
۱۰	مدل قادر باشد علاوه بر بودجه عملیاتی بودجه دولتی را نیز ارائه نماید					

نظرات خود را در مورد هر یک از عوامل زیر که دلایل عدم استفاده از بودجه جامع در نظر گرفته شده با علامت
ضریب در جدول مشخص نمایید.

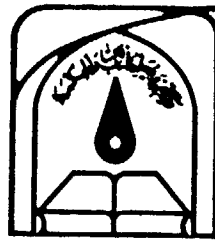
ردیف	دلایل عدم استفاده از بودجه جامع	کاملاً مخالفم	کاملاً موافقم	مخالفم بی تفاوتی	مخالفم	کاملاً موافقم
۱	مدیران از بکارگیری روشهای علمی حمایت نمی کنند					
۲	بخشها در دادن اطلاعات همکاری نخواهند کرد					
۳	دانش مدیران میانی جهت انجام بودجه جامع کافی نمی باشد					
۴	تفهم روشهای مالی به مدیران بخشها مشکل است					
۵	دانش مدیران عالی جهت استفاده از بودجه جامع کافی نمی باشد					
۶	چون تصمیمات نادرست بعضی افراد آشکار خواهد شد با انجام آن مخالفند					
۷	بعلت سودآوری مؤسسه تصمیم گیری نادرست از نظر مدیران بی اهمیت است					
۸	مدیران بعلت اشتغال به کارهای اجرایی، وقتی جهت امور زیربنایی از قبیل بودجه جامع ندارند					
۹	مدیران عالی، مدیران میانی و حسابداران به اهمیت برنامه ریزی و کنترل از طریق بودجه جامع آشنایی ندارند					
۱۰	دوران عمر مدیریت کوتاه است و فرصت انجام این کار را ندارد					
۱۱	چون مقایسه ارقام واقعی منجر به کنترل خواهد شد کارکنان با آن همکاری نخواهند کرد.					
۱۲	چون مؤسسه از محل اعتبارات دولتی تأمین مالی می شود نیاز به بودجه جامع احساس نمی شود					
۱۳	دانش حسابداران جهت انجام بودجه جامع کافی نمی باشد					

Abstract

The survival of each organization requires objectifying and making plans for achieving the objectives. Therefore, to achieve the objectives of the organization there should be planning as well as control for the organization to proceed in line with the predetermined planning and to materialize the planned objectives. Governmental organizations are supposed to plan for programmed and common governmental budget, but companies use operating budget. The most important instrument for planning and financial control in companies is master budget. Exploiting master budget in companies enables the managers to consider the efficiency of each department of the organization and take the efficacy of the whole organization into consideration.

One of the most important factors in budgeting is to assess the aspects of human relations because budgets are strict and solid. Budget is vital for those who are responsible for its execution because their operation is compared with the preplanned budget. Therefore cooperation of managers in budgeting causes further awareness of the companies objectives and further and more accurate activity for the materialization of objectives.

In this research it is decided that models of master budget for medicine industries particularly for producing vaccines and serum be designed on the basis of the theoretical and scientific fundamentals of master budget and the actual status of this industry. In designing models of master budget, in addition to the scientific dimension, it is necessary to pay attention to the peculiar status of each industry and institute, requirements and demands of managers and other benefactors of the budget, the existing industrial accounting system and finally the individuals specialist and competent in designing the budget. Besides other characteristics, the designed models obtain a unique characteristic: besides the models are designed in accordance with the budget of productive companies, they can also be applied for governmental organizations. This budget is applicable in companies that are productive but their accounting system is governmental.



دانشگاه تربیت مدرس

Tarbiat Modarres University
School of Humanities

Master Budgeting Models for Planning and Control

A thesis presented for the degree of Master of Art in
Commercial Management

by
Seyyed Javad Nejati Ghafuri

Advisor :
Dr. Mohammad Ali Aghayi

Reader :
Dr. Adel Azar

1375

۱۹۰۰