

## برنامه‌ریزی، بودجه بندی و ارزیابی عملکرد

چندی پیش مطالعات و بررسی‌هایی از طریق یکی از معتبرترین مؤسسات بین‌المللی حسابرسی به نام پارتور آندرسن (۲) در چارچوب یک سلسله تحقیقات جهت بهینه‌سازی ساختار صنعت برق ایران صورت گرفت که نتیجه بررسی بخش مالی آن، اخیراً طی گزارشی جامع به وزارت نیرو ارائه شده است. قسمتی از این گزارش تحت عنوان برنامه‌ریزی، بودجه بندی و ارزیابی عملکرد ضمن نگاهی به وضعیت موجود، حاوی نکات و توصیه‌هایی است که آگاهی از آنها برای مدیران مالی و برنامه‌ریزان صنعت مفید و قابل توجه می‌باشد. بدین جهت چکیده‌ای از نکات مهم این بخش از گزارش یاد شده را که توسط دفتر مطالعات مالی و حسابداری مدیریت ترجمه و تلخیص گردیده، تقدیم صاحب‌نظران می‌نماییم.

### ۱- نگاه کلی

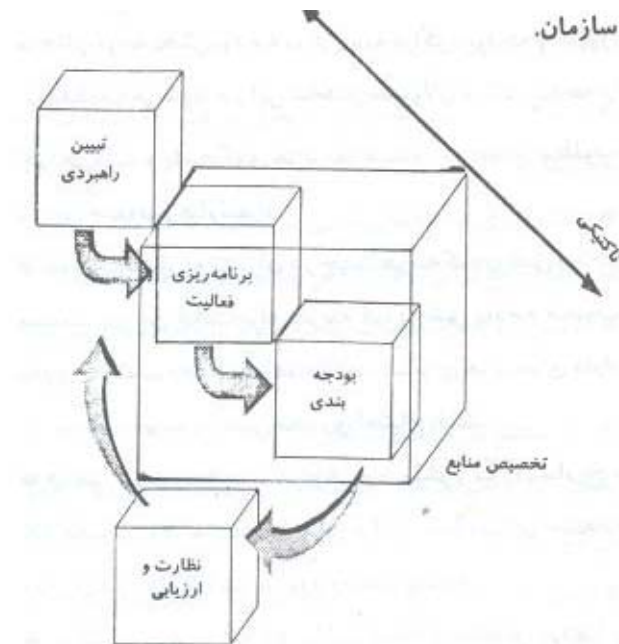
#### ۱-۱ مقدمه

روش‌های برنامه‌ریزی، بودجه بندی و ارزیابی عملکرد معمولاً در صنعت برق، در حین بررسی‌ها مورد مطالعه قرار گرفته‌است. این بررسی‌ها نشان می‌دهد که در ایران، بودجه سالانه را شرکت‌های تابعه وزارت نیرو تهیه و س‌س برای تصویب به مجمع عمومی ارائه می‌دهند.

#### ۱-۲ رویه مطلوب

همان طور که در نمودار مقابل نشان داده شده است، رویه مطلوب برنامه‌ریزی و بودجه بندی از مرحله "تبیین راهبردی" (۳) شروع می‌شود، و این مرحله در حقیقت جهت‌کلی را برای سازمان تعیین می‌کند. بودجه بندی و برنامه‌ریزی تدوین شده به روش گفته شده، راه را برای تخصیص منابع هموار می‌کند.

❖ "تبیین راهبردی" عبارت است از تدوین اهداف و مقاصد یک سازمان



❖ "برنامه‌ریزی فعالیت" عبارت است از تدوین طرح‌های چندساله برای اجزاء سازمان

❖ "بودجه بندي" عبارت است از تعيين درآمدها و هزینه‌های سالانه (اعم از سرمایه‌ای و عملیاتی) هر يك از قسمت‌های متشکله سازمان  
با "بروي از این رویه، شرکت می‌تواند اطمینان یابد که این "تبيين راهبردي" است که بودجه را تعیین می‌کند و نه چیزی دیگر. در نتیجه تخصیص منابع، هماهنگ با اهداف کلي شرکت صورت می‌گیرد و تحت نفوذ بودجه‌های صوري نخواهد بود.  
نظارت و ارزیابی، تنها زمانی هماهنگ بودن بودجه با اهداف راهبردي در يك محیط تجارتي متغیر را اطمینان می‌بخشد که به صورت يك روند مستمر صورت گیرد.

۱-۳- به کارگیری رویه مطلوب برای صنعت برق ایران  
ممکن است رویه‌های مطلوب توصیه شده در این گزارش به لحاظ ساختار فعلي صنعت برق ایران و وضعیت کنونی اقتصادي و تجاري، فعلاً برای صنعت برق مناسب نباشد و یا نتواند بلافاصله مؤثر واقع شود، اما به هنگام تدوین روش‌های جدید، می‌تواند به عنوان يك هدف مورد استفاده قرار گیرد.

## ۲- تنظیم بودجه

### ۲-۱- مقدمه

در این بخش از گزارش، خلاصه‌ای از مشاهدات، رویه‌های مطلوب و توصیه‌ها برای تنظیم بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای، درآمد و هزینه ارایه می‌شود. شایان ذکر است که اولاً بودجه‌های مربوط به هزینه‌های سرمایه‌ای، درآمد و هزینه باید به هم مرتبط باشند. ثانیاً سازمان‌ها بخصوص سازمان‌هایی که از سرمایه‌های کلان برخوردارند مثل مؤسسات خدمات عمومي (شرکت‌های آب و برق و ...) باید هزینه‌ها را براساس منافع به دست آمده ارزیابی کنند.

معمولاً در بودجه صنعت برق، بیش از ۸۰٪ هزینه سالانه به دلایل زیر، سرمایه‌ای است:

- ❖ بخش قابل توجهی از تجهیزات سرمایه‌ای به نرخ قیمت‌های جهانی، از خارج از ایران تأمین می‌شود.
- ❖ "روژه‌های عظیم سرمایه بر در جهت ساخت نیروگاه‌ها و همچنین تقویت شبکه در دست اجراست.
- ❖ در حالی که هزینه‌های تأمین سوخت بخشی از قیمت‌های بین‌المللي را تشکیل می‌دهد در ایران بهای سوخت از یارانه‌زبدي برخوردار است.
- ❖ هر چند تعداد کارکنان نسبتاً زیاد است ولي هزینه‌های "رسنلي نسبت به نرخ کشورهای صنعتي کمتر است.

### ۲-۲ تنظیم بودجه هزینه‌ها

مدت زمانی که صرف تصویب بودجه می‌شود باید تقلیل یابد تا اطمینان بیشتر و قابلیت بهتری در زمینه برنامه‌ریزی هزینه‌های سالانه فراهم گردد. بودجه تا حدودی به عوامل هزینه نظیر تعداد کارکنان، سطح حقوق و ... بستگی دارد. این هزینه‌ها عمدتاً بر مبنای سطح هزینه‌های سال قبل برآورد می‌شود لذا مناسب تر است که برای تمام طبقات هزینه از "روش بودجه‌ریزی از صفر" که به برقراري سطح مناسب آتی متکی است، استفاده گردد. امتیاز این روش در آن است که هم‌ر به "بروي از شاخص هزینه سال قبل نیازی نیست و هم در رویه بودجه بندي عدم کارایی قبلي نهادینه نخواهد شد. اطلاعات مربوط به نگهداري دارایی‌ها باید برای تدوین بودجه به کار گرفته شود، این اطلاعات می‌تواند شامل اطلاعات مربوط به هزینه‌های مورد نیاز تعمیر یا جایگزینی تجهیزات و هزینه‌های "یش بینی شده آتی مربوط به جایگزینی قطعات باشد.

### ۳-۲ رویه مطلوب تنظیم بودجه

- شرکت‌هایی که رویه‌های مطلوب دارند، برنامه‌ریزی سرمایه، عملیات و نگهداري را در چارچوب يك برنامه‌ریزی کلي، با بودجه هماهنگ می‌کنند. این هماهنگی به طریق زیر کسب می‌گردد:
- ❖ تکمیل "یوندهای دقیق بین مراحل برنامه‌های راهبردي، برنامه‌های فعالیت و بودجه
  - ❖ تهیه ساختار بودجه بندي، مشتمل بر دوره‌های کوتاه مدت، میان مدت و بلند مدت. این عمل دید و درک را در مورد اینکه چگونه عملیات، اهداف شرکت را "شتیبانی می‌کنند افزایش می‌دهد.
  - ❖ ایجاد ارتباط بین برنامه فعالیت و کارکنان. ارتباط دادن اهداف اجزاي طرح (مثلاً مشخص کردن هدف بودجه بندي، تخصیص منابع، تدوین برنامه‌ها، "یش بینی درآمدها و غیره ...) درک و تعهد نسبت به بودجه را افزایش می‌دهد.
  - ❖ گسترش "روش بودجه ریزی از صفر". این امر به دیدگاه ساختاري خاصی بستگی ندارد. "روش بودجه‌ریزی از صفر" بامد نظر قراردادن هزینه فعالیت‌هایی که قرار است در سال آینده انجام شود توسعه می‌یابد و نه با افزودن به هزینه‌های بودجه سال قبل

## وظایف بودجه غیر متمرکز

تدوین مسؤولیت‌های بودجه غیر متمرکز، قابلیت‌های ایجاد می‌کنند که با وجود تدوین اهداف به صورت متمرکز ابزار کسب آن اهداف، به صورت منطقه‌ای باقی می‌ماند. با به کارگیری این ساختار، توجه بخش بودجه مرکزی، به فراگرد بودجه و تسهیل آن معطوف می‌شود. در این ساختار مسؤولان مراکز، بودجه را اجرا می‌کنند و "اسخگوی هزینه‌ها هستند. رویه‌های مطلوب در این خصوص عبارتند از:

- ❖ تفویض اختیار به مدیران در جهت هزینه کردن طبق بودجه مصوب و نه فقط برای امضا کردن. در این حالت برای هزینه کردن طبق بودجه مصوب نیازی به کسب مجوز نخواهد داشت اما برای هزینه‌های مازاد بر بودجه مصوب به چنین مجوزی احتیاج است.
- ❖ فراهم آوردن اطلاعات مربوط به عملکرد تا آن تاریخ و اطلاعات مربوط به بودجه برای مابقی سال برای استفاده مدیران در آغاز فرآیند برآورد و تنظیم بودجه.
- ❖ به کارگیری مدیرانی که توانایی ایجاد و حفظ برآوردها را در جهت تکمیل فعالیت‌ها و طرح‌ها داشته باشد. این عمل موجب تشویق مدیریت متفکر و "ویا می‌شود.

نکات مهم در مورد رویه‌های مطلوب مورد عمل در تنظیم بودجه

- ❖ هدایت بودجه به سمت بودجه‌ای قابل استفاده برای سال‌های متعدد، بودجه تفصیلی و طرح "روژه طویل‌مدت. این کار برنامه‌ریزی و دید را نسبت به هزینه‌های آتی تقویت می‌کند.
- ❖ تنظیم بودجه بلند مدت با جزئیات بیشتر. در تنظیم بودجه می‌توان در سال‌های نخستین به فعالیت‌های ماهانه و در سال‌های بعد به برنامه‌های سالانه توجه کرد.
- ❖ برقراری بودجه‌های چند جانبه، "پیش بینی‌ها و تحلیل‌های مشروط در طول سال در مواردی که الزامی به ارتباط بودجه به سال مالی وجود ندارد.
- ❖ تهیه بودجه و تجدید نظر در آن در یک چرخه زمانی (مثلاً ۱۸ ماهه). مدیران می‌توانند هر ماه بودجه ۱۸ ماهه جدیدی را تهیه و در عین حال به تجدید نظرهای بودجه در ماه "پیش‌نیز توجه کنند.
- ❖ رفع نیاز به اطلاعات جزئی در مراحل اولیه برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی. بدیهی است اهداف تعیین شده اولیه، صرفاً برآوردی خواهند بود.
- ❖ ارتباط دادن "روژه‌های سرمایه‌ای به خود افراد و نه به واحدها
- ❖ به کارگیری هزینه‌های مبتنی بر فعالیت و تکنیک مدیریت به منظور واقع‌گرایی و کنترل هر چه بیشتر بودجه
- ❖ تدوین بودجه‌ای انعطاف "ذیر مرتبط با محرک‌های هزینه

## ۲-۴-- تنظیم بودجه سرمایه‌ای

به طور کلی اولویت‌های طرح‌ها برابر معیارهای زیر تعیین می‌شوند:

- ❖ اولین اولویت مربوط به "روژه‌هایی است که اجرای آنها برای انتقال برق از نیروگاه‌ها ضرورت دارند.
- ❖ دومین اولویت متوجه رفع کمبود برق در منطقه است.
- ❖ سومین اولویت مربوط به طرح‌هایی است که به منظور تأمین ولتاژ مناسب و مورد نیاز در منطقه به اجرا در می‌آیند.
- ❖ چهارمین اولویت معطوف به طرح‌هایی است که به منظور مقابله با "پیشامدهای کاهنده برق اجرا می‌شوند.

## ۲-۵- تنظیم بودجه درآمد و یارانه‌ها

به نظر می‌رسد زمانی که سال مالی شروع می‌شود، بین بودجه درآمد و تعدیلات، نسبت به بودجه عملیاتی ارتباطات محدودی وجود دارد. این امر موجب می‌شود تا درآمدهای بیشتر از میزان مندرج در بودجه نشان داده شوند تا بودجه عملیاتی سطح معقولی از سود را نشان دهد و بتواند تصویب شود. زمانی که درآمدهای واقعی "این‌تر از درآمدهای بودجه بشوند تسویه سطح منفی مطابق با کسری درآمد فوق بامشکل روبرو می‌شود.

## ۲-۶- تخصیص یارانه‌ها

در این گزارش هیچ مبنای روشن و منطقی برای تخصیص یارانه‌ها توصیه نشده است. بررسی‌های انجام شده در شرکت‌های برق منطقه‌ای نشان می‌دهد که کلیه "رسنل (حتی مدیران) نسبت به انگیزه‌های مربوط به میزان یارانه توجه نیستند. مستند شدن و ابلاغ یک مبنای روشن در خصوص یارانه‌ها امری بسیار مهم است و روش تخصیص یارانه می‌باید کمترین "پچیدگی را داشته باشد.

## ۳- نظارت بر بودجه

### ۳-۱ مقدمه

نظارت بر بودجه در شرکت‌های صنعت برق به طور مرتب و مستمر صورت نمی‌گیرد که البته این کاستی از طبیعت سیستم مالی و مشکل منطبق کردن سیستم حسابداری هارزا با سیستم بودجه ناشی می‌شود. اگر این نظارت صورت می‌گرفت، در آن صورت امکان مقایسه عملکرد با بودجه وجود می‌داشت.

## ۳-۲- نظارت بر بودجه‌های سرمایه‌ای

در سطح شرکت‌های عملیاتی (مثل شرکت‌های برق منطقه‌ای) هزینه‌های سرمایه‌ای، با نظم و دقت کمتری نظارت می‌شوند.

## ۳-۳ نظارت بر درآمد و بودجه عملیاتی

بودجه و حسابداری در شرکت‌های صنعت برق، در شکل مشابهی ارائه نمی‌شوند. بودجه با جزئیات کمتری نسبت به حسابهای سیستم‌ها را تنظیم می‌شود. البته راهی هم به منظور ادغام فرم‌های مورد عمل وجود ندارد. این بدان معنی است که ارقام باید به صورت دستی از فرم حسابداری به فرم بودجه منتقل گردند که این کار، هم مستلزم صرف وقت است و هم احتمال وقوع اشتباه وجود دارد. سلسله مراتب مشخص و روشنی از معیارهای اجرایی کلیدی در این خصوص وجود ندارد تا عملکرد واقعی نسبت به بودجه را نظارت کند. هزینه‌های اصلی عملیاتی عبارتند از هزینه‌های سوخت و هزینه‌های دستمزد. هزینه‌های دستمزد تحت تأثیر بالاترین سطح اضافه کاری کارکنان قرار دارد. هزینه‌های سوخت نیز به میزان بسیار زیادی از پارانه استفاده می‌کنند. از آنجا که با اعمال این سیاست نرخ سوخت برای مصرف کننده افزایش نمی‌یابد لذا انگیزه برای کاهش مصرف از بین می‌رود. به هر حال مبنای دقیق تری برای تعیین اهداف به منظور تهیه اولویت‌های مشخص برای مدیران شرکت‌های اجرایی (شرکت‌های برق منطقه‌ای) و شرکت‌های توزیع مورد نیاز است.

## ۳-۴- رویه‌های مطلوب در امر نظارت بر بودجه

اغلب سازمان‌ها سیستم‌های تلفیقی حسابداری و بودجه دارند. حسابها می‌توانند به راحتی با فرم‌های بودجه هماهنگ گردند. با استفاده از این سیستم، گزارشها براساس يك نظم خاص قابل ارائه هستند (حداقل ماهانه). این سیستم انحرافات بین بودجه و عملکرد را مشخص می‌کند و عملاً تجزیه و تحلیل را میسر می‌سازد. در سازمان‌هایی که از رویه‌های مطلوب استفاده می‌کنند "پیش بینی گردش وجوه نقد نیز براساس يك نظم صورت می‌گیرد. این امر موجب می‌شود که وجوه نقد به نحو موثری در سازمان به کار گرفته شود و کسر وجوه بالقوه از "پیش مشخص گردد تا تدابیری به منظور جلوگیری از آن اندیشیده شود. رویه‌های مطلوب در این خصوص "معیارهای اجرایی با هدف غیر بودجه‌ای" و "تشویقات" را به کار می‌گیرند:

- ❖ به کارگیری معیارهای غیر حسابداری، معیارهای غیر مالی و معیار ارزشی
- ❖ به کارگیری روش تخصیص "اداش در قبال انجام دادن کارهای مهم برای هر فرد، برای هر واحد شرکت و برای هر سطح شرکت
- ❖ تعمیم این "اداش به کل سطح اجرایی واحد عملیاتی یا شرکت
- ❖ تأمین وجوه کافی با هدف استفاده از آن به عنوان "اداش‌های احتیاطی به منظور تخصیص به افراد صرفه جو
- ❖ ارائه گزارش به هر واحد فعالیت در فرم‌های معمول، بدون در نظر گرفتن ارقام غیر مهم
- ❖ ارزیابی فقط ارقام قابل کنترل مورد استفاده، بدون در نظر گرفتن ارقام خارج از بد کنترل مدیران
- ❖ اجرای حسابرسی "روژه‌ها برای تعیین عملکرد و کیفیت برنامه‌ریزی شرکت و باز خورد اطلاعاتی مورد استفاده در برنامه‌ریزی
- ❖ تعلیم این مطلب به مدیریت، که چگونه می‌توان متغیرهایی را که براساس آن مورد قیاس قرار می‌گیرند گسترش داد.
- ❖ متقاعد ساختن مدیریت به اینکه هر فرد به تنهایی برای هر هزینه معینی که در شرکت صورت می‌گیرد، مسؤول است.

## ۳-۵- نتیجه

بخش برق نیاز دارد به اینکه بودجه را با حسابداری هماهنگ کند. يك سیستم گزارش ساده مقایسه ماهانه عملکرد در برابر بودجه، هر چه زودتر باید تعیین شده و هر واحد فعالیت مسؤول تهیه و تجزیه و تحلیل این اطلاعات گردد.

## ۴- ارزیابی عملکرد

### ۴-۱- مقدمه

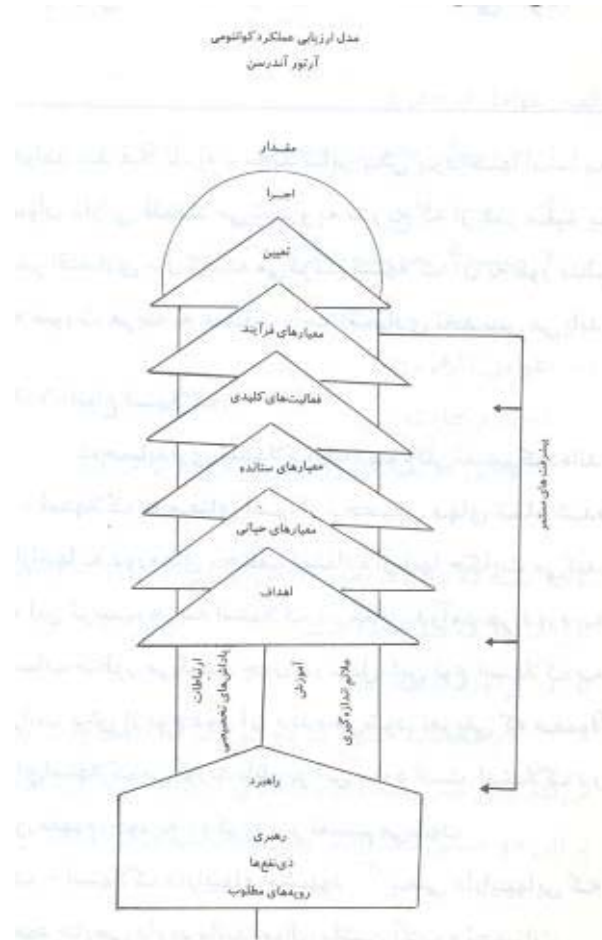
ارزیابی عملکرد در صنعت برق ایران در يك روش مرتبط، واضح و جامع منسجم نشده است. اگر چه مواردی وجود دارد که در آنها اجرای عملیاتی و تا حدودی اجرای مالی به طور کامل نظارت و ردیابی می‌شوند. اما در خلال بررسی، مدیران قادر نبودند که میزان "یشرفت کارشان را در با اولویت‌ترین نواحی، تعیین کنند.

### ۴-۲- رویه‌های مطلوب در ارزیابی عملکرد

یکی از مهمترین عوامل مدیریت يك شرکت، "پیش بینی معیارهای اجرایی زمانبندی شده و مناسب آن شرکت است. ترکیبی از معیارهای زمان، کیفیت و قیمت به شرکت کمک می‌کند که فرآیند کار را با اهداف راهبردی خود هماهنگ کند و لازم است ارزیابی منظم عملکرد در مقابل شاخص‌های اجرایی کلیدی، به خدمت گرفته شود.

### ۳-۴- مدل ارزیابی عملکرد کوانتومی ((۴))

برای تعیین معیارهای اجرایی در هر سطحی از یک سازمان، مدل ارزیابی عملکرد کوانتومی که در این گزارش آمده است می‌تواند به عنوان یک طرح به کار رود. این مدل از سه عنصر مشخص تشکیل شده است:



❖ عوامل: راهبرد، نمونه و سطح صحیحی از معیارهای اجرایی را مشخص می‌کنند، ضمن اینکه همین معیارها راهبرد را در همه سطوح و فراگردکار هدایت می‌کند. راهبرد هر سازمان از آنجا که به معیارهای اجرایی مربوط است، از سه منبع یا عامل نشئت می‌گیرد.

رهبری، ذی‌نفع‌ها (کارکنان، سهامداران و ...) و رویه‌های مطلوب

❖ یاری‌دهندگان: مدل مزبور چهار یاری‌دهنده دارد. بلافاصله بعد از هر تغییری، اجرا به طور موقت کاهش می‌یابد. یاری‌دهندگان به شرکت کمک می‌کنند تا بر این مشکلات و بر طولانی شدن زمان اجرا فایق آیند.

❖ فرآیند: سومین بخش مدل مزبور خلق معیارهای جدید اجرایی است. شامل: مراحل حیاتی، شرح اهداف، معیارهای ستانده، فعالیت‌های کلیدی، معیارهای فراگردکار و گام‌هایی برای انجام و "بیشرفت‌های مستمر".

### ۴-۴ معیارهای اجرایی کلیدی

بسیاری از تجزیه و تحلیل‌ها به هنگام بررسی در شرکت‌های برق منطقه‌ای، با اتکا به خلاصه بودجه آن شرکت‌ها بوده‌است که این خلاصه بودجه خود براساس "ارامترهای علمی شکل می‌گیرد. اگر چه معیارهای اجرایی کلیدی در بودجه‌ها مد نظر قرار گرفته‌اند و ممکن است تا حدودی در میان شرکت‌های صنعت برق به منظور ارزیابی کارایی به کار روند، ولی از طریق بودجه نمی‌توان به معیارهای اجرایی کلیدی که دلالت بر بازده دارایی و تاکید بر سرمایه در گردش دارند، دست یافت. با وجود این، معیارهای اجرایی کلیدی به عنوان ارزیاب‌های مهم کارایی سرمایه، به کمک گرفته می‌شوند.

۱- در تدوین این مطلب از نظر همکاران معاونت برنامه ریزی شرکت توانیر نیز استفاده شده است.

Arthur Andersen-2

Strategic Formulation-3