

کنترل بودجه‌ای در مؤسسات تولیدی

تحلیلی عملی بر:

☆ پرویز ا. جواهری

کنترل بودجه‌ای در مؤسسات تولیدی بحثی مفصل است و کتب بسیاری در این زمینه تدوین گردیده است. نوشته زیر که با استفاده از مآخذ معتبر تهیه شده نگرشی عملی بر این مسئله است که به صورت فشرده حاوی رؤوس اهم مطالب، و بدون زوائد ناشایسته می‌گردد. با این امید که مورد استفاده عملی قرار گیرد.

در کنترل بودجه‌ای (وهزینه‌یابی استاندارد که مشتق از آنست) بدواً معیارهای عملیاتی برای آینده وضع و سپس عملکرد گذشته با آن مقایسه می‌شود و انحرافات از معیارها مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. پیدا کردن علل و عوامل انحرافات و چاره‌جویی (بصورت تجدیدنظر در بودجه‌ها و معیارها و یا رفع ایرادات عملی در انطباق با معیارها) اهداف عمده کنترل بودجه‌ای است.

تعریف بودجه: بودجه صورتی مالی یا مقداری است که قبل از آغاز یک دوره معین زمانی تهیه می‌گردد و نشان دهنده سیاستی است که در آن دوره باید منظور رسیدن به هدفهای مشخص دنبال شود.

۲- کنترل بودجه‌ای مستلزم آنست که :

اولاً : برای تمام دوایر هر موسسه برنامه ریزی شود .
ثانیاً : برنامه‌های واحدهای مختلف موسسه تجمیع شود تا خط مشی عملکرد آن در کل معلوم گردد .

ثالثاً : برنامه با عملکرد واقعی و نتایج عملی مقایسه شود تا انحرافات مورد بررسی قرار گیرد و یا در معیارها تجدید نظر شود .

۳- تهیه بودجه :

در تهیه بودجه از پائین بالا و دایره به دایره اقدام می شود ، بطوری که مسئول هر دایره با نظارت و راهنمایی اولیه اداره کنترل بودجه نسبت به وضع بودجه خود اقدام می نماید .
تجمیع نتایج و بررسی کلی از لحاظ ارتباط و عوامل محدودکننده قدم بعدی در تکمیل بودجه است .

۴- دوره بودجه :

دوره بودجه عبارت از مدت زمانی است که برای آن بتوان پیش بینی‌های منطقی بعمل آورد .

۵- دوره بودجه متفاوت است : بسته به نوع فعالیت

: بسته به سهولت یا اشکال در پیش بینی
شرایط آتی بازار ، رقابت و فروش و
امثالهم .

۶- دوره بودجه معمولاً بعنوان واحد زمان جهت سنجش برنامه‌ها یا نتایج عملکرد واقعی در نظر گرفته می شود .

۷- دوره بودجه الزاماً "بین تمام قسمتهای یک موسسه تعمیم نمی یابد : مثلاً چنانچه ماشین آلات پیچیده یا گران قیمت بکار رود ممکن است

دوره بودجه‌هزینه‌های سرمایه‌ای را پنج یا ده سال در نظر گرفت
علیرغم آنکه دوره بودجه‌تولیدی سه ماه یا حتی کمتر باشد که در این
شرایط بودجه‌بلندمدت سرمایه‌ای بعنوان خط مشی اصلی در نظر است
و متکی است به بودجه‌های کوتاه مدت فرعی با جزئیات زیاد، بطوریکه
بودجه‌های کوتاه مدت دوره‌بدوره با بودجه بلندمدت مقایسه می‌شود
تا حصول نتایج اصلی قابل پیگیری و ردیابی باشد. البته بودجه
بلندمدت را می‌توان در اثر اطلاع از واقعیت‌های عملی مغایر با
فرضیات آن، مورد تجدید نظر قرار داد.

عوامل محدودکننده:

۸- تعریف: عواملی که در اثر سیاستهای مدیریت یا خارج از کنترل
موسسه ممکن است آثار مهمی بر حصول نتایج برنامه‌ریزی
شده (تولید یا فروش) داشته باشد.

مثال عوامل محدودکننده: در زمینه فروش، تقاضای مشتری (دربر
گیرنده کل تعداد محصولی که بازاریابی
تواند جذب کند، شامل قیمت فروش و
کیفیت جنس و شرایط رقابت و قدرت خرید
مردم و تبلیغات و غیره).

در زمینه تولید: ظرفیت فنی تولید،
وجود کارگر در درجه مهارت لازم، قابل
حصول بودن و امکانات تهیه مواد اولیه
نا در (موادیکه در عرضه محدود و در تقاضا
نا محدود است).

در زمینه سیاستهای مدیریت: عدم تمایل
بخريدبرخی ماشین‌آلات یا عدم تمایل به
افزایش تولید برخی محصولات بمنظور
ثابت نگه داشتن قیمت بازار آنها.

۹- اصطلاح " احتمال پایه " :

به رقم کمتر پیش بینی که در اثر عامل محدود کننده کاهش یافته باشد
 اطلاق می شود. مبنای تهیه بودجه ارقام احتمال پایه است. احتمال
 پایه را می توان افزایش داد و به رقم بالاتری رسانید، مثلاً "چنانچه
 ظرفیت کارخانه تکمیل باشد (احتمال پایه ۱) ولی مدیریت مایل
 باشد و بتواند ماشین آلات اضافی خریداری و نصب کند که ظرفیت
 تولید را بالا ببرد (احتمال پایه ۲) در این صورت احتمال پایه ۲
 بزرگتر از احتمال پایه ۱ خواهد بود.

۱۰- هماهنگ کردن بودجه ها :

سازمانی ویژه و مقرراتی خاص برای تنظیم بودجه لازم است و گرنه
 تنظیم، پیاده کردن و مقایسات بودجه ای و تصمیمات اجرایی بعد از
 اجرای آن در عمل ناممکن می شود. شکل های ۱ و ۲ زیر سازمان و نحوه
 تنظیم کار و وظایف در ارتباط با بودجه یک موسسه را نشان می دهند :

شکلها در صفحات بعد

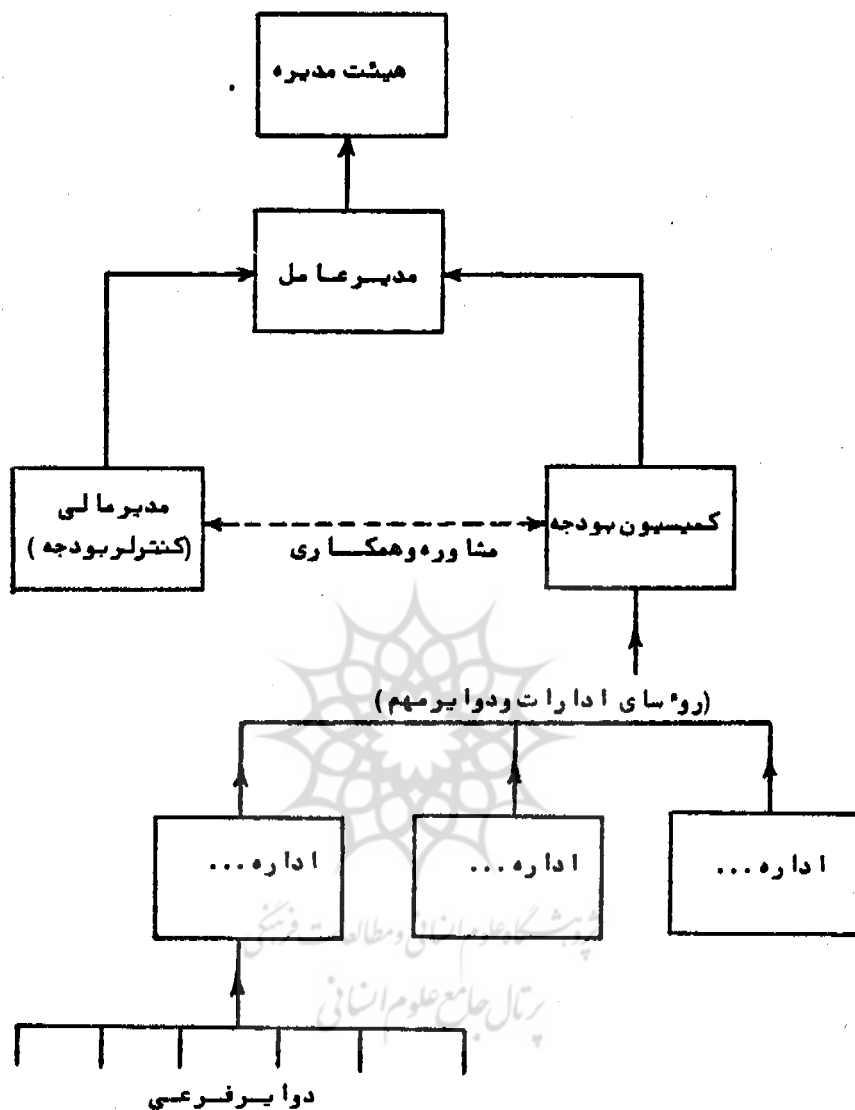
۱۱- تنظیم بودجه ادارات :

معمولاً "در یک موسسه تولیدی بودجه های واحدها و ادارات مختلف
 شامل انواع زیر (باقید مسئول تهیه مستقیم پیش نویس هر یک) می
 باشد :

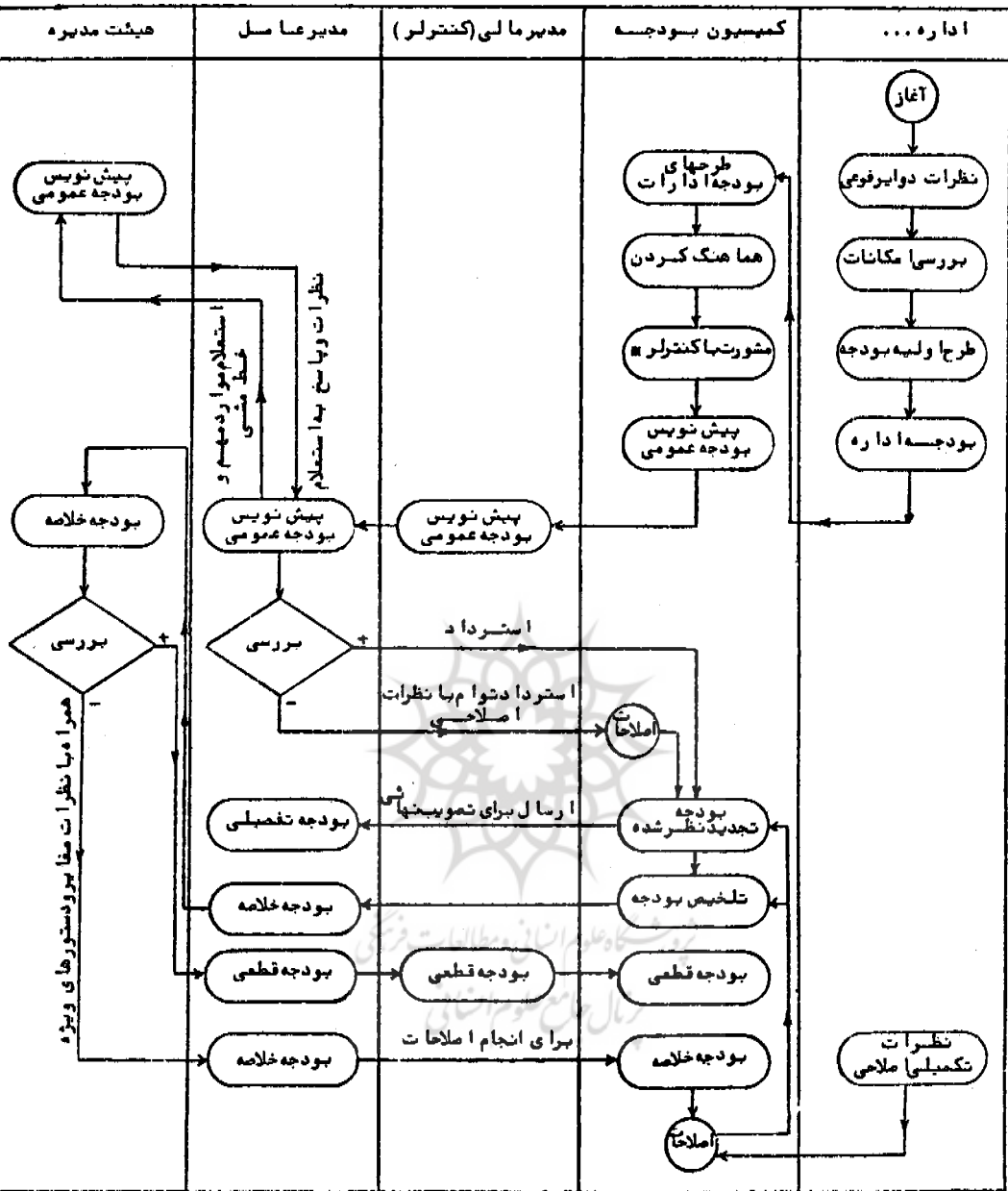
نوع	مسئول تهیه
۱- بودجه فروش	مدیر فروش
۲- بودجه تولید	مدیر تولید

بر مبنای :

بودجه کار برد ماشین آلات	رئیس کارخانه
بودجه نیروی انسانی	رئیس کارگزینی
بودجه تدارکات مواد	رئیس تدارکات



شکل ۱- نمودار زمانی از نقطه نظر تنظیم، اجرا و کنترل بودجه
 توجه: مسئولیت نهایی تنظیم و اجرای بودجه با مدیرعامل است و
 کمیسیون بودجه، مشاور مدیرعامل و متحدی تنظیم و اجرای
 بودجه موسسه می باشد.



شکل ۲- نمودار اداری نحوه انجام وظایف در تنظیم بودجه عمومی یک موسسه

۳- بودجه سربا رها :

رئیس کارخانه	سربا رهای کارخانه
رئیس حسابداری	سربا رهای اداری
مدیر فروش	سربا رهای فروش

۴- بودجه نقدی

۵- بودجه هزینه های سرمایه ای

۶- بودجه توسعه و تحقیقات

رئیس حسابداری

مدیر عامل

رئیس توسعه و تحقیقات

۱۲- بودجه فروش :

در جدول زیر نمونه بودجه فروش یک موسسه تولیدی که سه نوع محصول تولید می کند در مورد محصول شماره ۱ برای دوره ۶ بودجه معین (سه ماهه) نشان داده می شود :

بودجه این دوره			سه ماهه مشابه سال قبل			ناهیسه عملیاتی
ریال	تعداد	ملاحظات	ریال	تعداد	ریال	
۱۲۴۴۰۰۰۰	۱۶۰	رقابت	۱۲۴۴۰۰۰۰	۱۶۰	۲۰۰۰۰۰۰۰	خراسان
۷۶۰۰۰۰۰۰	۲۰۰	نماینده فروش جدید	۶۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰	۸۰۰۰۰۰۰۰	خوزستان
۸۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰	تفاضای شدید	۷۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰	۶۰۰۰۰۰۰۰	تهران
۴۰۰۰۰۰۰۰	۲۰۰	از دست دادن یک مشتری عمده	۲۸۰۰۰۰۰۰	۲۰۰	۴۰۰۰۰۰۰۰	مازندران
۲۲۴۰۰۰۰۰	۱۶۰	نمایندگیهای جدید	۱۲۹۴۰۰۰۰۰	۱۶۰	۱۲۸۰۰۰۰۰۰	صادرات
۲۳۲۸۰۰۰۰۰	۱۲۱۰۰۰۰		۲۱۱۶۰۰۰۰۰	۱۱۰۰۰۰۰	۲۱۲۸۰۰۰۰۰	

برای محصولات شماره ۳ و ۲ نیز جدول مشابهی تنظیم خواهد شد و برای سهولت امر می توان فرض کرد که بودجه فروش آنها شرح زیر می باشد :

محصول شماره ۲ تعداد ۶۰۰۰۰۰ مبلغ ۱۰۰۴۰۰۰۰۰ ریال
 محصول شماره ۳ تعداد ۷۲۰۰۰۰۰ مبلغ ۹۲۰۰۰۰۰۰ ریال

۱۳- بودجه کار برد ماشین آلات

لازم است رئیس کارخانه در تنظیم بودجه "با ماشین آلات" (بمعنای زمانیکه هر ماشین بکار گرفته خواهد شد تا تعداد تولید مورد نظر حاصل شود) را مشخص نماید و در تنظیم این زمان با ایداعات زمانی از قبیل زمان تعمیرات و نگهداشت منظور گردد. در مواردی که محصول از یک سری ماشین آلات متوالی می گذرد باید در نظر داشت که تعداد تولید مورد تقاضای بودجه در شرایط کار موجب نگرندگی ریش از حد به سری ماشین آلات تحمیل گردیده و بر اثر تنگناها کل جریان تولید صدمه بیند، برای غلبه بر این مشکل معمولاً "در کمیسیون بودجه باید تصمیماتی در زمینه های زیر اتخاذ گردد.

الف - یا تعداد مورد فروش محصولات با توجه به امکانات تولیدی تعدیل یا بدو کاسته شود.

ب - یا ماشین آلات اضافی جدید خریداری گردد.

ج - یا کیفیت کار افزایش یابد، بطوری که راندمان تولیدی ماشین آلات در روال عادی حفظ شود.

در مثال زیر نحوه تنظیم بودجه کار برد ماشین آلات نشان داده می شود (با در نظر گرفتن همان محصولات و همان بودجه فروش مندرج در بند ۱۲ فوق):

بدواً "جدول زمان سنجی مراحل کار تولیدی با کار برد ماشین آلات تهیه می شود:

محصول	مرحله ۱	مرحله ۲	مرحله ۳
	(دقیقه)	(دقیقه)	(دقیقه)

۱	۱۵	۱۲	۶
۲	۳۰	۱۵	۶
۳	۷/۵	۵	۶

سپس بودجه کار برد ماشین آلات بشرح جدول زیر تنظیم می گردد:

توضیح آنکه مبالغ ریالی هزینه‌ها از جدول هزینه‌های مندرج در بند ۱۶ (که در ابتدای کار نیز در دسترس است) گرفته شده است.

بودجه فروش	تعداد	مرحله ۱ ساعت	مرحله ۲ ساعت	مرحله ۳ ساعت	جمع
محصول ۱	۱۲۱۰۰۰۰	۳۰۲۵۰	۲۴۲۰۰	۱۲۱۰۰	
محصول ۲	۶۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۱۵۰۰۰	۶۰۰۰۰	
محصول ۳	۷۲۰۰۰۰	۹۰۰۰۰	۶۰۰۰۰	۷۲۰۰۰	
(الف)		۶۹۲۵۰	۴۵۲۰۰	۲۵۳۰۰	
		=====	=====	=====	

ساعات کار ممکن ماشین آلات در شرایط فعلی (ب)	۷۲۰۰۰۰	۵۵۰۰۰۰	۲۲۰۰۰۰
--	--------	--------	--------

نرخ ساعتی هزینه ماشین آلات (بودجه شده) بریال بر مبنای هزینه‌های سربار	۳۰	۵۰	۴۰
کل هزینه بودجه شده (الف) - ریال	۲۰۷۷۵۰۰	۲۲۶۰۰۰۰	۵۳۴۹۵۰۰
	=====	=====	=====

تفکیک کل هزینه بین محصولات:	محصول ۱	محصول ۲	محصول ۳
مرحله ۱ هر ساعت ۳۰ ریال	۹۰۷۵۰۰	۹۰۰۰۰۰	۲۷۰۰۰۰۰
مرحله ۲ هر ساعت ۵۰ ریال	۱۲۱۰۰۰۰	۷۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰
مرحله ۳ هر ساعت ۴۰ ریال	۴۸۴۰۰۰۰	۲۴۰۰۰۰۰	۲۸۸۰۰۰۰
	۲۶۰۱۵۰۰	۱۸۹۰۰۰۰	۸۵۸۰۰۰۰
	=====	=====	=====

نکات حاصله از جدول فوق برای توجه:

الف - چون زمان بودجه شده تولید مرحله اول به زمان کار ممکن بسیار نزدیک است این مرحله کار با ید تحت نظارت قوی قرار گیرد تا حصول تولید بودجه شده با اشکال روبرو نشود.

- ب - در مرحله دوم زمان کار ممکن ، تفاوت زیادی یا زمان بودجه‌ای دارد و ظرفیت اضافی موجود قابل توجه است و جای نگرانی نیست.
- ج - در مرحله سوم ظرفیت موجود تکافوی زمان کار بودجه را نمی‌کند و باید یا اضافه کار شود یا رقم بودجه کاهش یابد. بنابراین برای ارائه کار با این مثال ، فرض می‌شود اضافه کار در مرحله سوم تصویب شود .

۱۴- بودجه نیروی انسانی

وظیفه رئیس کارگزینی است که نیروی انسانی به تعداد و کیفیت لازم برای انجام امور تولیدی تامین نماید و هرگونه مشکلات در این زمینه باید برای اخذ تصمیم مقتضی به کمیسیون بودجه منعکس گردد و چنانچه کار موجود، نیاز به آموزش دارند باید آموزش لازم قبل از آغاز دوره بودجه انجام و اختتام یابد. همینطور در خصوص کار تعمیراتی و نگهداشت ماشین آلات باید تمهاتی پیش بینیهای لازم قبل از آغاز دوره بودجه انجام و اقدام لازم صورت گیرد تا بعلت خرابی ماشین آلات یا نبودن تعمیرکاران ، تولید دچار وقفه نشود .

زمان لازم کار موثر نیروی انسانی (کارگر/ساعت ضروری) برای تولید در سطح مورد نظر با یستی بر مبنای کارگر/ ساعت استاندارد شده ، با توجه به ضایعات قابل احتساب زمان، تامین گردد و بطور کلی بودجه نیروی انسانی با یستی منعکس کننده موارد زیر باشد :

الف - تعداد کارگران در درجات مختلف مهارت که برای تولید بودجه شده ضروری است مشخص باشد .

ب - هزینه پیش بینی شده کارگران مذکور در دوره بودجه معلوم گردد .

ج - هزینه های آموزشی کارگرانیکه قبلا" برای تولیدات بودجه شده مهارت نداشته اند باید محاسبه شود .

بودجه نیروی انسانی بر مبنای بودجه ساعات کارماشینآلات
مندرج در بند ۱۳ فوق، بشرح زیرخواهد بود:

تعداد کارگران (۵۰۰ ساعت)	ریال	نرخ ساعتی کارگر بر ریال	معادل ساعات کار کارگران	ساعات کارکرد ماشینآلات	مرحله / کارگاه
۳۵	۱,۰۳۸,۷۲۰	۶۰	۱۷,۳۱۲	۶۹,۲۵۰	مرحله ۱
۴۵	۱,۱۳۰,۰۰۰	۵۰	۲۲,۶۰۰	۴۵,۲۰۰	مرحله ۲
۵۱	۱,۳۲۰,۰۰۰	۶۰	۲۲,۰۰۰	۲۲,۰۰۰	مرحله ۳ (کاراطبی)
	۲۹۷,۰۰۰	۹۰	۳,۳۰۰	۳,۳۰۰	(انحافه کار)
	۳,۷۸۵,۷۲۰	۶۲/۹۱	۳۰۴ = (۱,۳۲۰,۰۰۰ + ۲۹۷,۰۰۰)	۲۵۳,۳۰۰ = ۳	(نرخ موثر ساعتی مرحله ۳)
	=====	ریال			

تسهیم بودجه بین محصولات مختلف در جدول زیر نشان داده می شود:

محصول شماره ۱					
	۴۵۳,۷۲۰	ریال ۶۰		۷,۵۶۲	مرحله ۱ ساعت بقرا ساعتی
	۶۰۵,۰۰۰	ریال ۵۰		۱۲,۱۰۰	مرحله ۲ ساعت بقرا ساعتی
۱,۸۳۲,۰۶۸	۷۷۳,۳۴۸	ریال ۶۳/۹۱	۳۰۴	۱۲,۱۰۰	مرحله ۳ ساعت بقرا ساعتی

محدول شماره ۲					
	۴۵۰,۰۰۰	ریال ۶۰		۷,۵۰۰	مرحله ۱ ساعت بقرا ساعتی
	۳۷۵,۰۰۰	ریال ۵۰		۷,۵۰۰	مرحله ۲ ساعت بقرا ساعتی
۱,۲۰۸,۴۷۸	۲۸۳,۴۷۸	ریال ۶۳/۹۱	۳۰۴	۶,۰۰۰	مرحله ۳ ساعت بقرا ساعتی

محصول شماره ۳					
	۱۳۵,۰۰۰	ریال ۶۰		۲,۲۵۰	مرحله ۱ ساعت بقرا ساعتی
	۱۵۰,۰۰۰	ریال ۵۰		۳,۰۰۰	مرحله ۲ ساعت بقرا ساعتی
۷۴۵,۱۷۴	۴۶۰,۱۷۴	ریال ۶۳/۹۱	۳۰۴	۲,۲۰۰	مرحله ۳ ساعت بقرا ساعتی
۳,۷۸۵,۷۲۰	=====				

نکات حاصله از جدول فوق برای توجه:

الف - چون در بودجه ۵۰۰ ساعت کار برای هر نفر در دوره ۳ ماهه
منظور شده، و در کارگاه مرحله ۱ هر کارگر در ۴ ماهش، در

مرحله ۲ هرکارگر روی ۲ ماشین و در مرحله ۴ هرکارگر روی یک ماشین کار می‌کند، معادل ساعات کارکارگران بشرح فوق و تعداد لازم کارگران بترتیب ۳۵ و ۴۵ و ۵۱ نفر است. لذا باید توجه شود این حداقل تعداد کارگران هر مرحله تا مین باشد.

ب - نرخ ساعتی کارپس از منظور کردن وقت عاطل مجاز، تعطیلات و غیره منظور شده بنا براین به ساعات تولیدی مربوط است.

۱۵- بودجه تدارکات مواد

فروش مندرج در بودجه فروش با یدبه معادل مواد اولیه مصرفی و قطعات مصرفی تبدیل گردد تا مدیریت تدارکات بتواند پیدا کند این مقدار قبلا تا مین است یا خیر. قطعات نیمساخته یا یکبار پدید از کارگاههای خارج از موسسه خریداری شود یا یدبه موقع سفارش داده شود تا کار تولید دچار وقفه نشود. بعدا مل محدود کنند (مواد یکبار دستخوش عرضه کم یا نا منظم است) باید توجه شود. مدیریت تدارکات ممکن است با توجه به شرایط بازار توصیه کند که موجودیهای انبارهای شرکت افزایش یا کاهش یابد. در نهایت، بودجه تدارکات باید مقدار مواد لازم را برای دوره بودجه نشان دهد و موارد زیر را نیز منعکس نماید:

الف - مقدار مواد یکبار ید در طول دوره بودجه در انبارها موجود باشد.

ب - مواعیدیکه باید در راس آنها مواد تبارها برسد با توجه به زمان بندی تولید کارخانه.

ج - هزینه پیش بینی شده خرید مواد.

د - مدت اعتباری توافق شده برای خرید و اقساطی از بهای خرید که سررسید پرداخت آنها در دوره بودجه است.

بنا براین مسئولیت کامل تا مین مواد در راس مواعید بعهده امور تدارکات خواهد بود و عذرتا خیر موجه و مسموع نخواهد بود مشروط بر آنکه تمام پیش بینیهای مدیریت تدارکات منعکس و مورد تصویب کمیسیون بودجه قرار گرفته باشد.

بر اساس فروش بودجه شده ، بودجه تدارکات مواد
بشرح جدول زیر می تواند باشد :

مبلغ ریال خرید	مقدار	افزایش (کاهش) موجودیها	کل مصرف	مصارف محصول		
				۱	۲	۳

مواد:						
۸۰۰۰۵۲۰۰	۶۰	۱۳۳۵۲۰	۱۰۰۰۰۰	۱۲۳۲۲۰		۱۲۳۲۲۰
۲۲۴۸۰۰۰	۴۰	۵۶۲۰۰	(۵۰۰۰۰)	۶۱۲۰۰	۶۱۲۰۰	
۳۷۵۴۸۰۰	۴۵	۸۳۲۴۰	۱۰۰۰۰۰	۷۳۲۴۰	۷۳۲۴۰	

قطعات :

۲۳۶۷۶۸۰	۷	۳۳۸۲۴۰	۲۰۰۰۰۰	۳۰۸۲۴۰	۶۱۲۰۰	۲۴۷۰۴۰	۱
۵۳۰۸۸۰	۳	۱۷۶۹۶۰	(۲۰۰۰۰۰)	۱۹۶۹۶۰	۷۳۲۴۰	۱۲۳۵۲۰	۲
۱۰۲۲۴۰۰۰	۵	۲۴۴۸۰۰	-	۲۴۴۸۰۰		۲۴۴۸۰۰۰	۳

۱۸۱۳۰۵۶۰

۱۰۰۰۰۰۰

مبلغ ریالی =
(مقدار ریال × ۹۵۰۵۰۴۰) + ۴۰۰۰۰۰۰ + ۲۵۲۵۱۲۰ =
مبلغ مربوطه

نکات قابل توجه :

- الف - افت و ضایعات مواد خریداری بمقدار ۲% پیش بینی و در مصارف منظور شده است .
- ب - تغییرات موجودیها طبق پیش بینی بر اساس روند بازار و نرخهای موجود برای انبار کردن و غیره می باشد .
- ج - مصارف قطعات برای هر محصول بر مبنای آمارهای مصارف گذشته است .

۱۶- بودجه سربارهای کارخانه

این بودجه بر اساس اطلاعات بدست آمده از فعالیت سال قبل پس از در نظر گرفتن تغییرات در شرایط کارخانه تنظیم می گردد و در کلیه شرایط ، بویژه هنگامیکه بودجه های قابل انعطاف تهیه می شوند ، تفکیک این سربارها بین ثابت و متغیر مفید خواهد بود .

اطلاعات اولیه زیردر شرایط موسسه مورد بحث بدست آمده که بر مبنای آن بودجه سربارهای کارخانه تنظیم شود (ث = ثابت م = متغیر):

ریال	مرحله ۳	مرحله ۲	مرحله ۱	هزینه های کارگاهی بریال :
	۲۱۹۰۰۰	۸۶۲۰۰۰	۶۷۰۰۰۰	دستمزد غیر مستقیم (ث)
	۳۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	مواد غیر مستقیم (ث)
	۶۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	برق و ولیدی (م)
	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۰	بیمه ماشین آلات (ث)
	۱۵۰۰۰۰	۲۵۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰	استهلاک ماشین آلات (م)
	۱۰۰۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰	تعمیرات ماشین آلات (م)
۴۰۰۰۱۵۰۰	۵۷۹۰۰۰	۱۸۰۲۵۰۰	۱۰۶۲۰۰۰	
	=====	=====	=====	

سربارهای مشترک کارخانه بریال:

۴۰۰۰۰۰	حقوق و مزایای اداری (۷۵٪ = ث)
۱۰۰۰۰۰	حق بیمه : دیگر بخار (ث)
۲۰۰۰۰	: لوازم اداری (ث)
۲۰۰۰۰	: ساختمانها (ث)
۳۰۰۰۰۰	اجاره و عوارض (ث)
۳۰۰۰۰۰	استهلاک : دیگر بخار (ث)
۶۰۰۰۰	: لوازم اداری (ث)
۷۵۰۰۰۰	: ساختمانها (ث)
۲۵۰۰۰۰	تعمیرات دیگر بخار (ث)
۷۵۰۰۰۰	تعمیرات ساختمانها (ث)
۱۲۰۰۰۰	سوخت و آب (م)
۲۱۰۰۰۰	دستمزد تا سیسات بخار (ث)
۲۰۰۰۰	دستمزد و مواد نظافت (ث)
۲۵۰۰۰۰	هزینه های اداری (۸۰٪ = ث)
۳۰۰۰۰	متفرقه (۷۵٪ = ث)
۵۳۴۹۵۰۰	
=====	

اطلاعات زیر نیز مربوط به عملکرد است :

حسابداری صنعتی	تا سیسات بخار	مرحله ۳	مرحله ۲	مرحله ۱	الف - سطح زیرینا
۵٪	۱۰٪	۲۵٪	۳۰٪	۳۰٪	مصرف بخار
۱۰٪	-	۳۰٪	۳۰٪	۳۰٪	متفرقه
-	-	۳۳ $\frac{1}{3}$ ٪	۳۳ $\frac{1}{3}$ ٪	۳۳ $\frac{1}{3}$ ٪	

- ب - هزینه های نظافت بر اساس سطح زیربنا تسهیم می گردند .
 ج - هزینه های کارگاهی بر اساس کاربرد ساعتی ماشین آلات به تولید مربوط می گردند - ساعات کاربرد ماشین آلات عبارتند از :

در مرحله اول ۶۹۲۵۰
 در مرحله دوم ۴۵۲۰۰
 در مرحله سوم ۲۵۳۰۰

بر اساس اطلاعات فوق ، بودجه سربارهای کارخانه بشرح زیر خواهد بود :

تاسیسات بخار		مرحله ۳			مرحله ۲		مرحله ۱		بنیای تسهیم	مبلغ بریال	نوع هزینه
ساختمانها <td>حسابداری <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>برآورد</td> <td>۱۷۵۱۵۰۰</td> <td>هزینه دستمزد غیرمستقیم</td> </td>	حسابداری <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td></td> <td>برآورد</td> <td>۱۷۵۱۵۰۰</td> <td>هزینه دستمزد غیرمستقیم</td>								برآورد	۱۷۵۱۵۰۰	هزینه دستمزد غیرمستقیم
			۲۱۹۰۰۰	۸۶۲۰۰۰	۶۷۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰	برآورد	۴۸۰۰۰۰۰	مواد غیرمستقیم	
		۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	۵۰۰۰۰	دفتراموال	۱۴۲۰۰۰۰	حق بیمه	
۲۰۰۰۰	۲۰۰۰۰	۱۰۰۰۰						"	۱۱۱۰۰۰۰	استهلاک	
۷۵۰۰۰	۶۰۰۰	۳۰۰۰۰						"	۱۰۰۰۰۰۰	تعمیرات	
۷۵۰۰۰		۲۵۰۰۰									حقوق و مزایای اداری
	۳۰۰۰۰۰							عینی	۳۰۰۰۰۰۰		اجاره و عوارض
	۱۵۰۰۰	۳۰۰۰۰	۷۵۰۰۰	۹۰۰۰۰	۹۰۰۰۰			بنسبت زیربنا	۳۰۰۰۰۰۰		دستمزد تاسیسات بخار
		۲۱۰۰۰۰						"	۲۱۰۰۰۰۰		دستمزد نظافت
	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۵۰۰۰	۶۰۰۰	۶۰۰۰			طبق برآورد	۲۰۰۰۰۰		متفرقه اداری
	۲۰۰۰۰							مساوی	۲۲۵۰۰		متفرقه
۱۷۰۰۰۰	۳۳۴۰۰۰	۳۰۷۰۰۰	۳۵۶۰۰۰	۱۲۵۶۰۰۰	۱۰۲۴۰۰۰				۳۲۴۵۷۰۰۰		
هزینه های متغیر											
	۱۰۵۰۰۰	۱۲۰۰۰۰	۳۱۲۰۰۰	۶۵۲۰۰۰	۷۰۲۰۰۰					۱۸۹۲۵۰۰	نقل از جدول مربوطه
	۱۷۰۰۰۰	۴۴۹۰۰۰	۴۲۷۰۰۰	۶۶۹۰۰۰	۱۹۰۸۰۰۰					۵۷۳۴۹۰۰۰	
		۱۷۰۰۰	۴۲۰۰۰	۵۱۰۰۰	۵۱۰۰۰			زیربنا	-		تسهیم هزینه ساختمانها
		۸۵۰۰	۱۳۳۲۰۰	۱۳۳۲۰۰	۱۳۳۲۰۰			طبق کنتور	-		تسهیم هزینه تاسیسات بخار
		(۴۴۲۰۰۰)	۱۶۷۳۰۰	۱۶۷۳۰۰	۱۶۷۳۰۰			بطور مساوی	-		تسهیم هزینه حسابداری صنعتی
		(۵۰۱۹۰۰)	۱۰۱۲۰۰۰	۲۲۶۰۰۰	۲۰۷۷۰۰۰					۵۳۴۹۰۰۰	

هزینه‌های متغیر

نوع هزینه	مبلغ بر ریال	مبنای تسهیم	مرحله ۱	مرحله ۲	مرحله ۳	تاسیسات بخار	حسابداری صنعتی
استهلاک	۷۰۰٫۰۰۰	طبق دفتر اموال	۲۰۰٫۰۰۰	۲۵۰٫۰۰۰	۱۵۰٫۰۰۰		
تعمیرات	۳۲۰٫۰۰۰	طبق برآورد	۱۰۰٫۰۰۰	۱۲۰٫۰۰۰	۱۰۰٫۰۰۰		
برق مصرفی	۶۴۰٫۰۰۰	" "	۳۰۰٫۰۰۰	۲۸۰٫۰۰۰	۶۰٫۰۰۰		
سخت و آب	۱۲۰٫۰۰۰	" "				۱۲۰٫۰۰۰	
اداری	۵۰٫۰۰۰	" "					۵۰٫۰۰۰
متفرقه	۷۵٫۰۰۰	" "	۲۵٫۰۰۰	۲۵٫۰۰۰	۲۵٫۰۰۰		
حقوق اداری	۱۰۰٫۰۰۰	" "					۱۰۰٫۰۰۰
	۱٫۸۹۲٫۵۰۰		۷۰۲٫۵۰۰	۶۵۲٫۵۰۰	۳۱۲٫۵۰۰	۱۲۰٫۰۰۰	۱۰۵٫۰۰۰

۱۷- بودجه‌سربارهای اداری:

در این بودجه غالب اقلام جنبه هزینه ثابت دارند، لیکن در مواردیکه هزینه متغیری باشد تفکیک آن مناسب و مفید است. طرز تهیه این بودجه مشابه است با بودجه‌سربارهای تولیدی، ولی ارتباط دادن آن بمرکز هزینه تولیدی معمولاً "بعمل نمی آید بلکه بیشتر روی کل عملکرد موسسه منظور می شود. بمنظور ادامه مثال، فرض می شود کل سربارهای اداری این موسسه ۳٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال است که از آن ۱٫۰۰۰٫۰۰۰ ریال متغیر می باشد.

۱۸- بودجه‌سربارهای فروش: علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

ممکن است در بادی امر بین هزینه‌های توزیع و هزینه‌های فروش تفکیک کرد و سپس عوامل هزینه ثابت را از متغیر جدا نمود. اقلام مهم این بودجه حقوق و مزایا یا حق الزحمه نمایندگان و عاملین فروش و فروشندگان (ویزیتورهای) موسسه می باشد. در مواردیکه حمل و نقل و توزیع کالا توسط موسسه انجام می گیرد انواع این سربارها بیشتر خواهد بود.

فرض می شود که در موسسه موضوع مثال، کل سربارهای فروش ۲٫۹۰۰٫۰۰۰ ریال است که از آن ۱٫۸۰۰٫۰۰۰ ریال متغیر می باشد.

۱۹- بودجه توسعه و تحقیقات :

در بسیاری موسسات معمول است که درصد معینی از سود را به بودجه توسعه و تحقیقات اختصاص می دهند تا محصول یا روشهای تولید، کهنه و منسوخ نگردند، و در برخی موسسات دیگر مبلغ ثابتی را برای مدت چندسالی مثلا " ۵ سال منظور می کنند. در هر حال این مبالغ بودجه مربوطه خواهد بود. در مورد موسسه موضوع مثال، بودجهای در این زمینه منظور نگردیده است .

۲۰- بودجه نقدی:

برای تهیه این بودجه لازم است عوامل متشکله آن بودجه بندی شود. برای اینکار نخست اطلاعات مینا لازم است مشخص شود تا بودجه های فرعی تهیه گردند و سپس مبادرت به تنظیم بودجه نقدی شود.

اطلاعات مینا

الف- دریافت از محل سرمایه : ۱۰ میلیون ریال قرار است از محل صدور ۵۰۰۰۰ سهم عادی ۱۰۰ ریالی با صرف ۱۰۰٪ بدست آید .

ب - پرداختهای سرمایه ای: پرداخت ودیعه خرید زمین برای کارخانه جدید ۱۵۰۰۰۰۰ ریال و خرید ماشین آلاتیکه تا ۶ ماه دیگر نصب نخواهد شد ۱۷۰۰۰۰۰ ریال .

ج - تغییرات در حسابهای دریافتنی و پرداختنی - در فاصله اول تا آخر دوره :

مانده ها در اول دوره - دریافتنیها ۲۰۰۰۰۰۰ ریال
- پرداختنیها ۴۰۰۰۰۰۰ " "

مانده آخر دوره دریافتنیها معادل ۶ هفته فروش و مانده آخر دوره پرداختنیها معادل یکماه خرید مواد منظور شود .

د - فاصله زمانی در پرداخت سایر مخارج :

دستمزدها ۱/۵ هفته

سایر سایررها ۱ ماه

ه - تغییرات در بهای تمام شده برای (۱) موجودی مواد اولیه : طبق بودجه تدارکات

(۲) موجودی کالای ساخته شده: بدون تغییر

و - تخصیص سود و سایر پرداختها نیکه در بودجه ها نیا مده است :

۱- سودها بمبلغ ۶۰۰۰۰۰ ریال در اول ماه سوم از دوره پرداخت می شود .

۲- حقوق مدیران بمبلغ ۲۰۰۰۰۰ ریال در آخر ماه سوم پرداخت می شود .

۳- مالیات ۲۰۰۰۰۰ ریال پرداخت می شود .

ز - موجودی نقدی و بانکی در اول دوره = ۷۵۰۰۰۰ ریال .

اکنون بر اساس اطلاعات فوق نخست بودجه های فرعی تنظیم می گردد :

ریال

۱۵۰۰۰۰

۱- بودجه هزینه های سرمایه ای: و دیعه خرید زمین

۱۷۰۰۰۰

خرید ماشین آلات

۱۸۵۰۰۰

=====

۲۰۰۰۰۰

۲- بودجه مطالبات : مانده مطالبات اول دوره

۴۲۸۸۰۰۰

فروش طبق بودجه فروش

۶۲۸۸۰۰۰

کسرمی شود: مانده آخردوره (۶ هفته معادل نصف بودجه فروش)

۲۱۴۴۰۰۰

۴۱۴۴۰۰۰

برآورد وصولی از مشتریان در طول دوره

=====

۳- بودجه حسابهای پرداختی:

ریال

۶,۰۴۰,۰۰۰

مانده اول دوره	
خرید مواد اولیه طبق بودجه	۱۸,۱۳۰,۵۶۰
هزینه سربارهای کارخانه	۵,۳۴۹,۵۰۰
کسر میشود: دستمزد غیر مستقیم	۱,۷۵۱,۵۰۰
دستمزد تاسیسات بخار	۲۱۰,۰۰۰
دستمزد نظافت	
(مثلاً)	۱۰,۰۰۰
	<u>۱,۹۷۱,۵۰۰</u> *
استهلاک	۱۱۱,۰۰۰
استهلاک	<u>۷۰۰,۰۰۰</u>
	<u>۳,۷۸۲,۵۰۰</u>
	۲,۵۶۷,۰۰۰
	۳,۱۰۰,۰۰۰
سربارهای اداری طبق بودجه	
سربارهای فروش طبق بودجه	۲,۹۰۰,۰۰۰
دستمزد مستقیم	<u>۳,۷۸۵,۷۲۰</u>
دستمزد غیر مستقیم (*)	<u>۱,۹۷۱,۵۰۰</u>
	<u>۵,۷۵۷,۲۲۰</u>
	<u>۲,۳۵۴,۷۸۰</u>
	<u>۸,۳۹۴,۷۸۰</u>

کسرمی شود: برآورد مانده بدهیهای آخذ دوره:

از خرید مواد $\frac{1}{3}$	$18,130,560 \times \frac{1}{3}$	۶,۰۴۳,۵۲۰
از سربارها $\frac{1}{3}$	$8,467,000 \times \frac{1}{3}$	۲,۸۲۲,۳۳۳
از دستمزدها $\frac{1/5}{13}$	$5,757,220 \times \frac{1/5}{13}$	<u>۶۶۴,۲۹۵</u>

برآورد پرداختها در طول دوره

۹,۵۳۰,۱۴۸

۲۸,۸۶۴,۶۳۲

=====

۴- بودجه موجودیهای کالا:

مواد اولیه، افزایش طبق بودجه مواد

۱,۰۰۰,۰۰۰

=====

۵- بودجه پرداختهای ویژه :

۶۰۰۰۰۰۰۰	سود سهام
۲۰۰۰۰۰۰	حقوق مدیران
<u>۲۰۰۰۰۰۰۰</u>	مالیات
<u>۲۶۰۰۰۰۰۰</u>	
=====	

... واکنون بودجه نقدی موسسه بشرح زیر خواهد بود :

<u>ریال</u>	
۷۵۰۰۰۰۰۰	موجودی اول دوره با نکها و نقد
۱۰۰۰۰۰۰۰۰	دریافتی سرمایه ای طبق بودجه
<u>۴۱۴۴۰۰۰۰</u>	دریافتی از محل مطالبات طبق بودجه
۵۸۹۴۰۰۰۰	
۲۸۸۶۴۶۳۲	کسرمی شود: پرداختها طبق بودجه
۱۸۵۰۰۰۰۰	پرداختی سرمایه ای طبق بودجه
<u>۲۶۰۰۰۰۰۰</u>	پرداختی ویژه طبق بودجه
<u>۵۶۹۱۴۶۳۲</u>	
۲۰۲۵۳۶۸	موجودی نقدی و بانکی در پایان دوره
=====	

۲۱- براساس کلیه بودجه های تنظیم شده فوق، اکنون بودجه کل عملکرد موسسه برای دوره سه ماهه مورد نظر را میتوان بشرح زیر تنظیم نمود :

الف - بودجه عملکرد

جمع ریال	محصول ۳ ریال	محصول ۲ ریال	محصول ۱ ریال	
۴۲۸۸۰۰۰۰۰	۹۲۰۰۰۰۰۰	۱۰۴۰۰۰۰۰۰	۲۳۲۸۰۰۰۰۰	فروش
=====	=====	=====	=====	
۱۷۱۳۰۵۶۰	۳۵۲۵۱۲۰	۴۱۰۰۴۰۰	۹۵۰۵۰۴۰	هزینه مواد
۳۷۸۵۷۲۰	۷۴۵۱۷۴	۱۲۰۸۴۷۸	۱۸۳۲۰۶۸	نیروی انسانی
<u>۵۳۴۹۵۰۰</u>	<u>۸۵۸۰۰۰</u>	<u>۱۸۹۰۰۰۰</u>	<u>۲۶۰۱۵۰۰</u>	سربارهای کارخانه
<u>۲۶۲۶۵۷۸۰</u>	<u>۵۱۲۸۲۹۴</u>	<u>۷۱۹۸۸۷۸</u>	<u>۱۳۹۳۸۶۰۸</u>	
=====	=====	=====	=====	

۲ر۰۰۰ر۰۰۰
۱ر۰۰۰ر۰۰۰
۱ر۰۰۰ر۰۰۰
۱ر۸۰۰ر۰۰۰

سربارهای اداری: ثابت
متغیر
سربارهای فروش: ثابت
متغیر

۳۲ر۱۶۵ر۷۸۰
۱۰ر۷۱۴ر۲۲۰
۴۲ر۸۸۰ر۰۰۰
=====

سود بودجه شده از تولید و فروش - نقل بهائین

۱۰ر۷۱۴ر۲۲۰
۲۰۰ر۰۰۰
۱۰ر۵۱۴ر۲۲۰
=====

سود بودجه شده از تولید و فروش - نقل از بالا
کسرمی شود: حقوق مدیران
سود ویژه بودجه شده

ب - بودجه تغییرات سرمایه ای

۱ر۸۵۰ر۰۰۰
۱ر۰۰۰ر۰۰۰
۱ر۴۴۰ر۰۰۰

هزینه های سرمایه ای
افزایش موجودی کالا
افزایش در مانده مطالبات

۲۰ر۰۰۰ر۰۰۰
۶ر۰۰۰ر۰۰۰

کاهش در بدهیها: پرداخت مالیات
پرداخت سود سهام

۲۶ر۰۰۰ر۰۰۰
۳۰ر۲۹۰ر۰۰۰
=====

۱۰ر۰۰۰ر۰۰۰
۳ر۴۹۰ر۱۴۸
۵ر۴۷۴ر۶۳۲
۱۰ر۵۱۴ر۲۲۰
۸۱۱ر۰۰۰

دریافتی از محل افزایش سرمایه
افزایش در حسابهای پرداختی
کاهش در موجودی نقدی و بانکی
سود بودجه شده

۳۰ر۲۹۰ر۰۰۰
=====

افزایش در ذخیره استهلاک

۲۲- استقرار بودجه و کنترل از طریق بودجه :

هریک از روسای ادارات یک نسخه از بودجه مخصوص بخود را دریافت می نماید و آنرا در عملکرد دوره ای بدقت مورد مقایسه قرار می دهد. بسیار نا دراست که عملکرد واقعی عیناً "با عملکرد بودجه شده برابر باشد، ولی در بودجه های دقیق که مبتنی بر فرضیات صحیح و مقرون بواقعیت باشد انحرافات از بودجه معمولاً کم و تنها مربوط به برخی عملیات خواهد بود و این انحرافات بایستی مورد توجه دقیق مدیریت قرار گیرد.

۲۳- توجه مدیریت به انحرافات از بودجه بویژه به دلایل زیر معطوف خواهد شد :

الف - کشف اشتباهات در ارقام پایه بودجه که در اثر فرضیات یا بی توجهی رخ داده باشد.

ب - اعمال اقدامات اصلاحی، مثلاً "چنانچه عملاً" معمولات مواد اولیه بموقع به کارخانه نرسیده باشد یا بایستی در علل و عوامل آن تحقیق کامل گردد و ممکن است راه اصلاح تغییر فروروشنده و انتخاب فروشنده مناسب تر باشد که بتواند معمولات را بموقع تحویل نماید و از وقفه در تولید و ضایعات سنگین وقت تلف شده تولیدی جلوگیری کند.

ج - تجدید نظر در بودجه در موارد لزوم، مثلاً "چنانچه در اثر عوامل معدودکننده غیر قابل پیش بینی نظیر وقفه در راه آهن یا اعتصاب کارمندان، توزیع و صدور محصولات دچار وقفه شده باشد. ممکن است یا سطح تولید بودجه شده کاهش یابد و یا تولیدات انبار گردد. حالت اول بعمدای کاهش در نیروی انسانی و نیز حجم خرید مواد خواهد بود و حالت دوم بمفهوم ایجاد هزینه سنگین انبارداری و تجدید نظر در منابع و مصارف مالی برای تامین هزینه مربوط بآن است. مضافاً " تقاضای زیاد برای محصول موسسه ممکن است موجب افزایش

تولید و در نتیجه افزایش نیروی انسانی و خرید مواد اولیه و
با نتیجه تولید گردد که مسائل مالی و نقدینگی پیاپی مدهای
آن خواهد شد.

۲۴- بنا بر این باید مدیریت مرتباً "از کنترل رصورت‌های مالی حاکی از
عملکرد واقعی دوایر بودجه شده را دریافت نماید و البته دوره تهیه
اینگونه صورت‌ها بسته به نیاز موسسات متفاوت است. نکاتی که در
تهیه این صورت‌ها و گزارشات بایستی در مدنظر باشد بطور کلی عبارتند از:

الف- عنوان گزارش باید روشن، و دوره عملکرد مشخص باشد و
واحدهای اندازه‌گیری (کیلوگرم- عدد- ریال- لیتتر-
گالن...) دقیقاً "منعکس گردد."

ب- فقط موارد مشابه با هم مقایسه شود و در مفاهیم اعداد و مطالب
بین کنترل‌روگیرنده گزارش اختلاف تفرافی وجود نباشد.

ج- اطلاعات تیکه‌کاملاً "به موضوع گزارش مربوط نیست نباید درج
شود تا گزارش موجبی سردرگمی نگردد و بسهولت مطالعه شده و
از آن نتیجه‌گیری شود.

د- در گزارش نباید آنقدر اطلاعات زیاد باشد که روشنی آنرا
تحت الشعاع قرار دهد و در مواردیکه اطلاعات مورد گزارش
طبعا "پیچیده باشد بایستی در بیش از یک صورت مطرح گردند.
مثلاً "چنانچه مقایسه فروش بودجه شده با فروش واقعی موضوع
گزارش باشد و لزوم داشته باشد که فروش بر حسب نواحی و نیز
بر حسب انواع اجناس گزارش و مقایسه شود برای پیشگیری
از مغلق کردن گزارش، مقایسات لازم در دو صورت جداگانه
بعمل آید یکی برای نواحی و دیگری برای انواع محصول.

ه- اسامی تهیه‌کنندگان و گیرندگان هر گزارش بروشنی ذکر شود.

و- از بکار بردن اصطلاحات نامانوس یا فنی حسابداری در گزارشها
حتی المقدور اجتناب شود.

ز - حتی الامکان شرح کافی در گزارشها داده شده و از کاربشرد ستونهای بدهکارو بستانکارا احتساب گردد زیرا غالباً گیرندگان گزارشها زمینه حسابداری در آن سطح را ندارند.

ح - اطلاعات مندرج در حدود فهم و حیطه مسئولیت گیرنده آن باشد.

ط - بموقع تسلیم کردن گزارشها عملاً "مهمتر از آنست که دقت فوق العاده الزاماً" اعمال گردد زیرا دیر رسیدن اطلاعات بسیار دقیق عملاً ناقص غرض اصلی است در حالیکه اطلاعاتیکه ۱۰۰ درصد دقیق نباشد اگر بموقع بدست مسئول مربوطه برسد گره گشای مشکلات خواهد بود.

ی - کلیه گزارشها باید در مقاطع زمانی از لحاظ ضرورت تهیه و فرم و محتوا بررسی شود تا اگر گزارشی اهیانا "کاربشرد ندارد حذف و یا اگر نیاز به فشرده کردن یا گسترش محتوا یباید تغییر فرم دارد اقدام مقتضی صورت گیرد.

۲۵- بودجه قابل انعطاف :

بودجه ای که تا کنون موضوع بررسی بود بودجه ثابت بود که بیشتر در مواردی بکار می رود که پیش بینی بازاری فروش بعلت ثبوت نسبی عرضه و تقاضا و منابع تولید بتوانند با دقت زیاد انجام شود. لیکن چنانچه این موضوع بخاطر نوع عملکرد یا محدوده جغرافیایی موسسه و سایر شرایط عملی نباشد بودجه ثابت گمراه کننده خواهد بود و میبایست از بودجه ای متغیر (قابل انعطاف) استفاده شود.

تعریف : بودجه قابل انعطاف بودجه ایست که هماهنگ با تغییرات در سطح عملکرد واقعی موسسه تغییر نماید.

۲۶- در صورت اعمال بودجه قابل انعطاف ، لازم است یک سری بودجه متغیرو که هر یک مربوط به یک سطح فعالیت باشد تنظیم گردند. بدیهی است در چنان بودجه های تفکیک هزینه های ثابت و متغیر حائز کمال اهمیت است زیرا :

الف - هزینه‌های متغیر نسبت به یک واحد محصول ثابت می‌مانند، اگرچه افزایش در حجم تولید خود موجب کاهش هزینه خرید مواد اولیه (بعثت خریدهای عمده‌تر) و دستمزد کمتر برای هر واحد تولید شده (در اثر تشدید فعالیت کارخانه) می‌گردد و به نتیجه رقم مطلق هزینه متغیر خود کاهش خواهد یافت.

ب - هزینه‌های ثابت در مجموع ثابت می‌مانند و فقط در شرایطی نظیر افزایش قابل ملاحظه در تولید در اثر بالا رفتن هزینه‌های انبارداری یا هزینه سرپرستی تولید ممکن است در مجموع نیز تغییر نماید.

۲۷- چنانچه تغییرات فروش محصول یک موسسه و هزینه‌ها و قیمت‌ها بشرح زیر باشد:

۲۰۰۰ر واحد	۱۶۰۰ر واحد	۱۴۰۰ر واحد محصول	ریال/واحد
۹۷/۵	۱۰۰	۱۰۰	قیمت فروش - ریال/واحد
۳۷/۵	۳۹	۴۰	هزینه‌های متغیر واحد تولید:
۱۹	۲۰	۲۰	مواد
۱۰	۱۰	۱۰	دستمزد
			سربار
۳۵۰۰۰۰۰	۳۰۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۰۰	سربارهای ثابت

بودجه قابل انعطاف مربوطه بقرا زیر خواهد بود:

۲۰۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰	سطح فعالیت (تعداد واحدها)
۹۷/۵	۱۰۰	۱۰۰	قیمت واحد فروش
۱۹۵۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰۰	برآورد درآمد
=====	=====	=====	

هزینه‌های متغیر:

۷۵۰۰۰۰۰۰	۶۲۴۰۰۰۰۰	۵۶۰۰۰۰۰۰	مواد اولیه
۳۸۰۰۰۰۰۰	۳۲۰۰۰۰۰۰	۲۸۰۰۰۰۰۰	دستمزد
۲۰۰۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰۰	سربار
<u>۳۵۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۳۰۰۰۰۰۰۰</u>	سربارهای ثابت
۱۶۸۰۰۰۰۰۰	۱۴۰۴۰۰۰۰۰	۱۲۸۰۰۰۰۰۰	
<u>۲۷۰۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۹۶۰۰۰۰۰</u>	<u>۱۲۰۰۰۰۰۰</u>	سود بودجه شده
۱۹۵۰۰۰۰۰۰	۱۶۰۰۰۰۰۰۰	۱۴۰۰۰۰۰۰۰	
=====	=====	=====	

چنانچه در پایان دوره معلوم گردد که تولید واقعی ۱۸۰۰۰ واحد بوده است جدول هزینه زیر بدست خواهد آمد که عامل اختلافات آن با بودجه با یستی مورد تحقیق قرار گیرد:

ریال	
۶۷۵۰۰۰۰۰	هزینه‌های متغیر: مواد = $37/5 \times 180000$
۳۴۲۰۰۰۰۰	دستمزد = 19×180000
<u>۱۸۰۰۰۰۰۰</u>	سربار = 10×180000
۱۱۹۷۰۰۰۰۰	
<u>۳۵۰۰۰۰۰۰</u>	هزینه ثابت
۱۵۴۷۰۰۰۰۰	
=====	

بهای تمام شده بودجه شده هر واحد = $(200000 \div 168000) = 84$

بهای تمام شده عملکرد واقعی هر واحد = $(180000 \div 154700) = 85/944$ ، اختلاف = $1/944$

هزینه ثابت هر واحد محصول طبق بودجه = $17/5 =$

هزینه ثابت هر واحد محصول طبق عملکرد واقعی = $19/444 =$

$1/944 =$

=====

در اینجا معلوم است که انحراف از بودجه بعلمت انحراف نامساعد هزینه ثابت واحد محصول می باشد.

☆☆☆☆