

# فرایند برنامه‌ریزی و حسابداران

حسین میرحسینی  
فوق لیسانس حسابداری

مراحل تکامل برنامه‌ریزی بودجه‌ریزی- در حدود سالهای بعد از ۱۹۳۰ میلادی پس از بروز بحرانهای اقتصادی در جهان و رشد سازمانها، مسئله هماهنگی و کنترل تصمیمگیری را برای مدیران پیچیده‌تر کرد. از آنجا که نقاط عطفی نظیر این گونه بحرانها در تاریخ حامل این پیام هستند که زمان تعویض ابزارها فرا رسیده است، بودجه‌ریزی به عنوان ابزاری جهت کنترل در پاسخ به مشکلات هماهنگی در فرایند رشد سازمانها شکل گرفت. با رشد موسسات اقتصادی حیطه نظارت مدیران

مقاله‌ای از آقای داود مسگریان حقیقی به نقل از نشریه حسابداری ماهنامه انجمن حسابداران خبره انگلستان تحت عنوان " شما یک حسابدار هستید یا یک مدیر و تصمیمگیر؟" در حسابدار شماره ۱۲۴ به چاپ رسیده است. در آن نوشتار نگارنده اشاره کرده‌اند که:

"در آینده نه چندان دور بخش قابل ملاحظه‌ای از وظایف حسابداران در زمینه گردآوری و ثبت و ضبط اطلاعات به خاطر پیشرفتهای تکنولوژی منسوخ خواهد شد و متخصصان مالی که صرفاً در زمینه حسابداری و مدیریت مالی تحصیل کرده‌اند کمتر مورد نیاز بازار کار خواهند بود و شرط بقا آشنایی با مهارتهای لازم در زمینه‌های متنوع مدیریت است. به این ترتیب حسابداران باید بپذیرند که در آینده هر چه بیشتر خود را با شیوه تفکر استراتژیک آشنا ساخته و در تصمیمات استراتژیک درگیر سازند."

فقدان مطالبی در مورد برنامه‌ریزی استراتژیک در درس دانشگاهی رشته حسابداری و آشنانودن اغلب حسابداران با موضوع برنامه‌ریزی استراتژیک و نبود شیوه‌های عملی مدیریت علمی و تفکر استراتژیک در اغلب بنگاههای اقتصادی کشور از عواملی است که ممکن است گروهی از خوانندگان، مطالبی از این قبیل را خیالپردازی تصور کنند و بی توجه از آنها بگذرند.

از این رو تبیین مراحل تکامل برنامه‌ریزی از بودجه‌ریزی تا برنامه‌ریزی استراتژیک برای حسابداران به منظور ارزیابی موقعیت خود در فرایند تصمیمگیری، در جهت تکمیلتر نمودن مطالب مقاله مذکور ضروری به نظر می‌رسد. از این رو در این نوشتار سعی شده است به اختصار به مراحل تکمیلی فرایند برنامه‌ریزی در بنگاهها اشاره و سپس به نقش حسابداران به عنوان منابع اطلاعاتی تغذیه کننده این فرایند اشاره شود.

محدودیتهای بودجه‌ریزی پدیدار می‌شود. تمرکز روی شاخصهای مالی گرچه لازم هستند اما کافی به نظر نمی‌رسند و همچنین تمرکز روی نتایج کوتاهمدت معمولاً یکساله می‌تواند به ضرر تواناییهای بلندمدت منجر شود. فقدان افق بلندمدت و ناآمادگی برای مواجه شدن با مسائل بلندمدت از جمله محدودیتهای بودجه‌ریزی بود. برنامه‌ریزی بلندمدت- دوران رشد اقتصادی بعد از جنگ جهانی دوم افق برنامه‌ریزی بیش از یکسال را می‌طلبید و بودجه‌ریزی به تنهایی

جوابگوی برنامه‌ریزی رشد نبود. در آن دوران محدودیت تقاضا وجود نداشت؛ به عبارت دیگر بنگاههای اقتصادی هر چقدر تولید می‌کردند فروخته می‌شد. ظرفیت‌سازی و توسعه برای پاسخگویی به تقاضای فزاینده مستلزم پیشبینی برای افق بیش از یکسال بود (شکل ۱).

برنامه‌ریزی بلندمدت شبیه بودجه‌ریزی بود

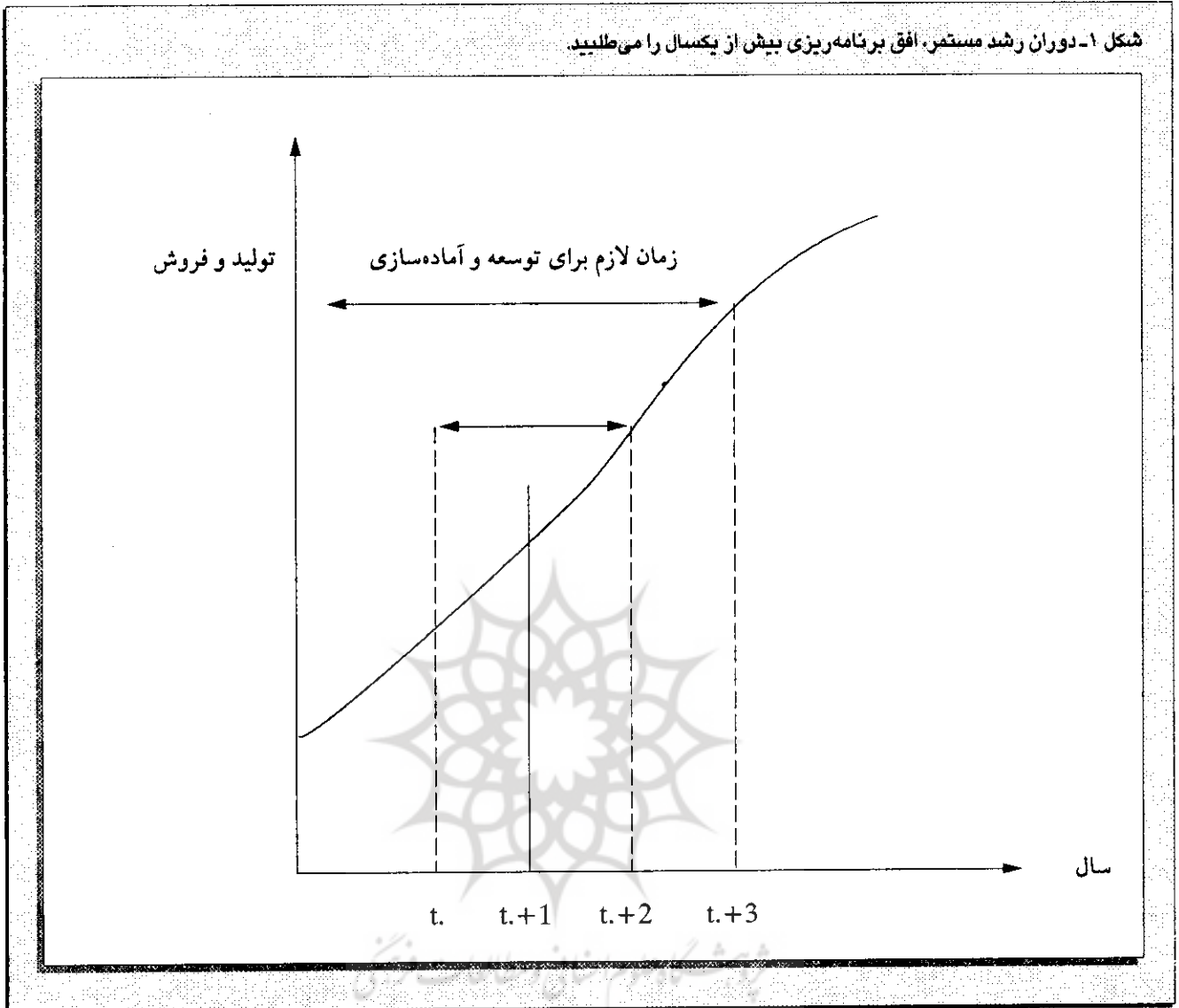
گرفت. در بودجه‌ریزی نتایج مورد انتظار از قسمتهای مختلف مشخص می‌شود و نتایج حاصل از عملیات سازمان و گردش نقدینگی آن پیشبینی می‌گردد و با تعیین نتایج مورد انتظار از قسمتهای مختلف، بودجه‌ریزی تفویض اختیار و کنترل را تسهیل می‌نماید.

با رشد روزافزون سازمانها

توسعه یافت. مسئله توسعه حیطه نظارت یا طبقه‌بندی سازمانی حل شد اما مسئله کنترل و هماهنگی که خود مانعی برای رشد بود پابرجا ماند.

بودجه‌ریزی برای حل مشکل هماهنگی و فراهم ساختن مبنایی جهت اعمال کنترل در زمینه‌های مختلف تولید و فروش و ... برای دوره معین معمولاً یکساله شکل

شکل ۱- دوران رشد مستمر، افق برنامه‌ریزی بیش از یکسال را می‌طلبد.



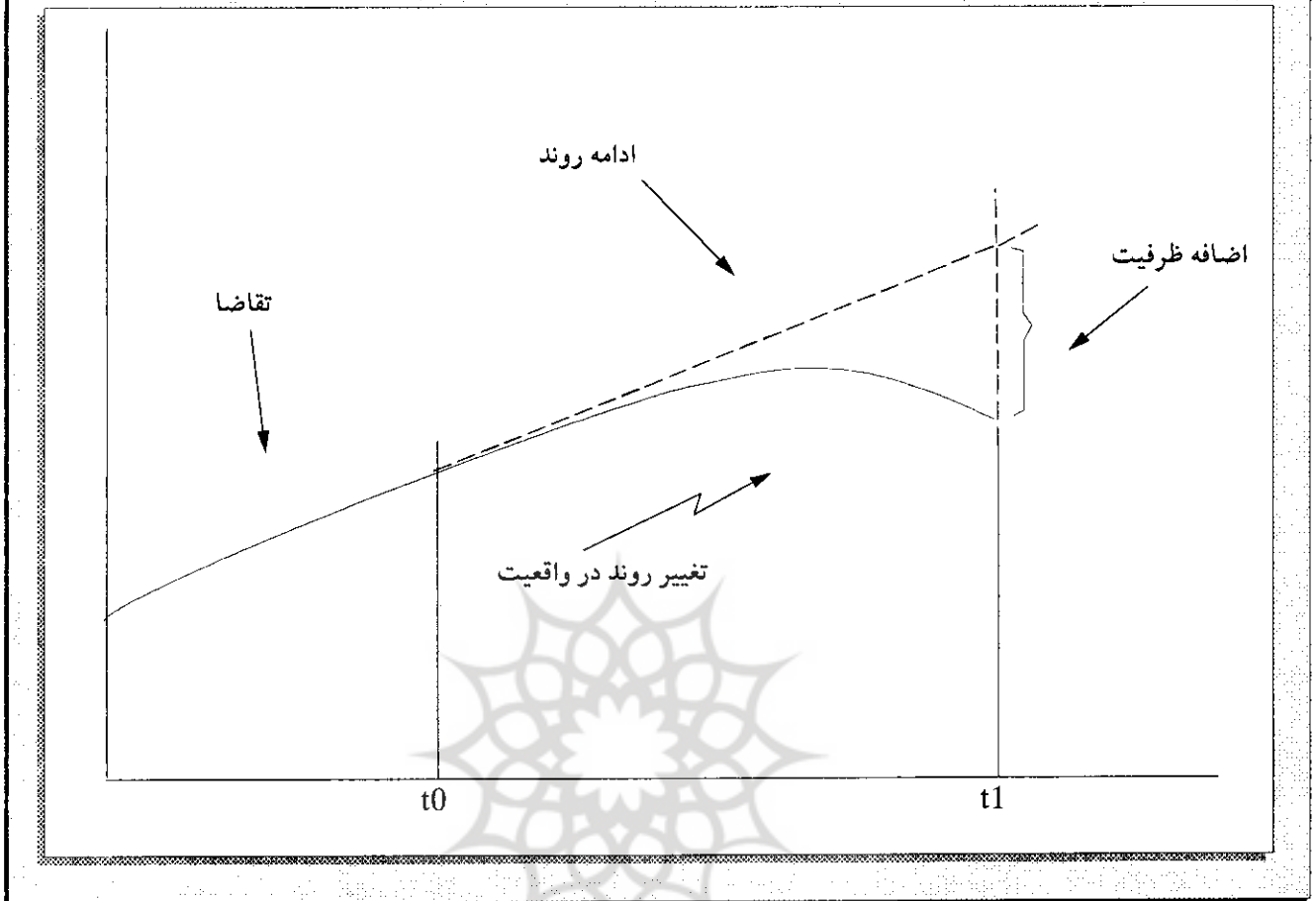
بی‌کفایتی برنامه‌ریزی بلندمدت، برنامه‌ریزی استراتژیک مطرح شد. استراتژی، هدفهای اساسی و چارچوب حرکت سازمان یا مجموعه را برای رسیدن به هدفها مشخص می‌کند. در برنامه‌ریزی استراتژیک چند عنصر مهم مورد توجه قرار می‌گیرد. یکی از عناصر مهم بررسی و پیشبینی تحولات محیطی و پیامدهای آن برای بنگاه به‌عنوان فرصتها و تهدیدهاست. بررسی شرایط داخلی تحت عنوان نقاط قوت و ضعف بنگاه از دیگر عناصر مورد توجه برنامه‌ریزی استراتژیک است. در صورت لزوم در برنامه‌ریزی استراتژیک

برنامه‌ریزی استراتژیک- در دهه ۱۹۶۰ رشد اقتصادی کند شد و برخلاف دهه بعد از جنگ هر چه تولید می‌شد نمی‌توانست فروش برود. عوامل محیطی نیز علاوه بر تغییر روندهای اقتصادی دگرگون شد. قیمت و عرضه مواد اولیه تغییر کرد، فرایندهای جدید و تحولات تکنولوژیکی منجر به ظهور و بروز محصولات جدید با کیفیتهای جدید شد. همچنین شرایط سیاسی کشورها نیز دگرگون شد؛ خلاصه اینکه تغییر و تحولات محیطی کاربرد برنامه‌ریزی بلندمدت را در آن شرایط بی‌فایده و خطرناک می‌ساخت. برای پاسخگویی به

با این تفاوت که افق آن بلندتر و برای سه تا پنج سال و ضمناً جزئیات آن نیز کمتر بود. اما برنامه‌ریزی بلندمدت در شرایط ثبات روندها و ترکیب ثابت فعالیتها و رقابت کم که در دوران بعد از جنگ جهانی دوم وجود داشت مفید بود. اگر شرایط مزبور برقرار نباشد برنامه‌ریزی بلندمدت نیز می‌تواند بی‌فایده و گمراه‌کننده و ناتوان باشد (شکل ۲).

این محدودیتها منجر به آن شد که برنامه‌ریزی بلندمدت نیز به تنهایی پاسخگویی شرایط اواخر دهه ۱۹۶۰ به بعد نباشد.

شکل ۲- خطر برنامه‌ریزی بلندمدت براساس ادامه روند گذشته در صورت عدم ثبات روندها



رسالت و هدفهای بنیادی بنگاه بخصوص در زمینه‌های انواع محصولات، مشتریان، حدود جغرافیایی، و ارزش و سیاستهای کلی مورد بررسی و تجدید نظر قرار می‌گیرند.

از ویژگیهای بارز برنامه‌ریزی استراتژیک توجه به زمانهای دور به علت تغییر آرایش امکانات و نیاز به تصمیمگیری مدیریت عالی مجموعه است.

نقش حسابداری در فرایند برنامه‌ریزی پس از تفکیک مالکیتها از مدیریت بنگاهها و نیاز به گزارشگری مالی، سیستمهای مالی نیز توسعه یافت. پیدایش بودجه‌ریزی و کنترلهای مالی مشکل هماهنگی و کنترل را در بنگاهها به میزان زیادی حل کرد و زمینه رشد آنها را فراهم

می‌شود و با بررسی شرایط محیطی (فرصتها و تهدیدها) و بررسی شرایط داخلی (نقاط قوت و ضعف) و با بهره‌گیری از متدلوژیهای علمی، هدفهای بنگاه تعیین می‌گردند و پس از اینکه محورهای استراتژیک مشخص شد خطوط استراتژیک انتخاب می‌شود و به اجرا در می‌آید و سیستمهای مختلف از جمله سیستمهای مالی در بنگاه مسئولیت کنترل اجرا را برعهده دارند. اینجاست که حسابداران باید نقش خود را در این فرایند علاوه بر مشارکت در بررسیهای پیشگفته ایفا کنند.

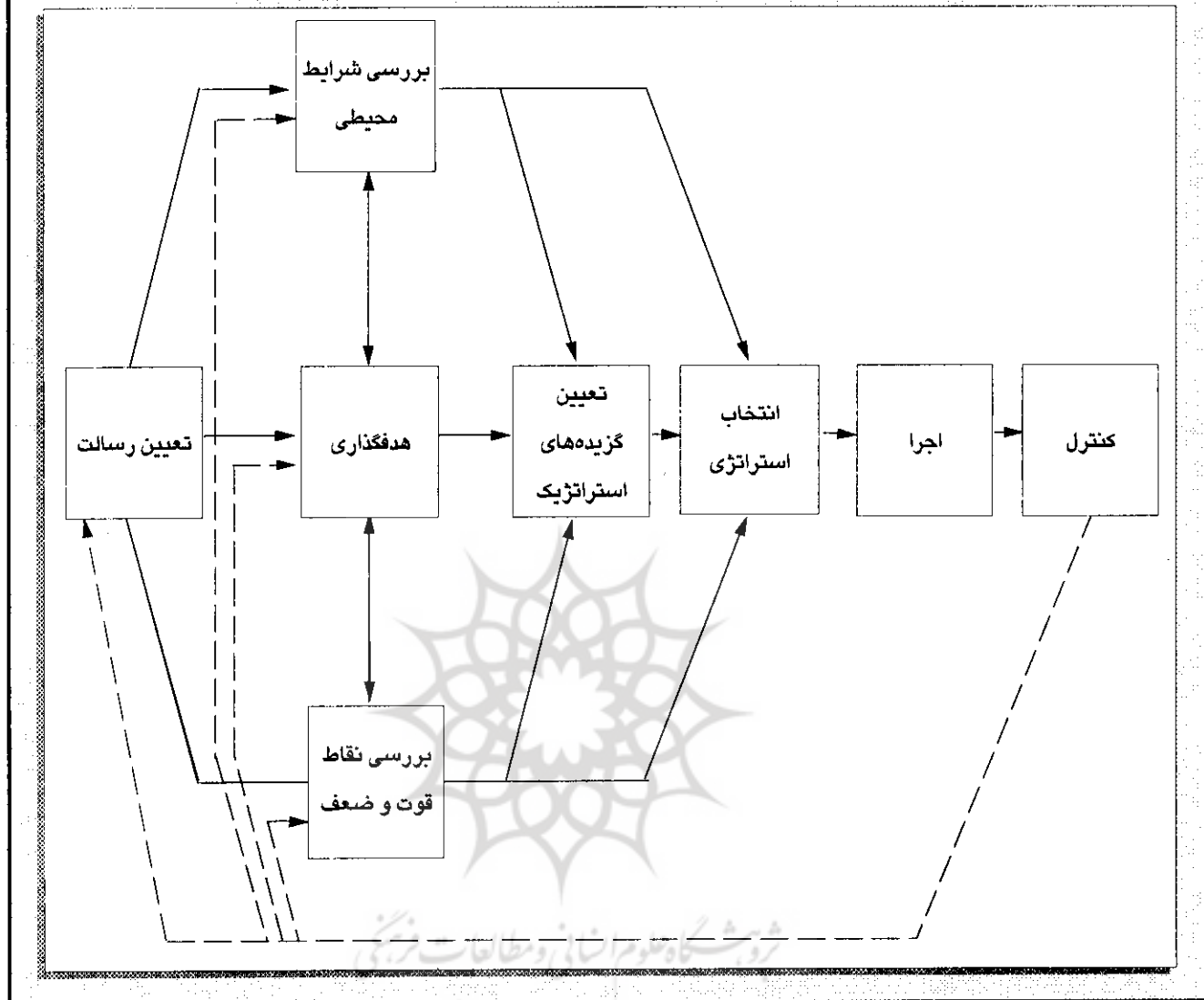
بازخورهای اطلاعاتی که در شکل ۳ بصورت خط چین کشیده شده است، فضای حرکت استراتژیک را تعیین می‌کنند. بنابراین حسابداران از راه بررسی شرایط محیطی و بررسی شرایط داخلی هم

آورد. سیستمهای مالی برای بهبود مدیریت، تنظیم نقدینگی، کنترل و کاهش هزینه‌ها و افزایش بهره‌وری به منظور حداکثر نمودن سود سهامداران به عنوان ابزار مهمی در کنار بودجه قرار گرفت.

سیستمهای مالی یکسری متغیرهای کلیدی را به‌طور ادواری با مقادیر مورد انتظار برای آنها در بودجه مقایسه و تحلیل می‌کند. متغیرهای مالی برای قضاوت در مورد عملکرد مراکز مسئول نیز به کار می‌روند و بسیاری موارد دیگر، ضرورت وجودی سیستمهای مالی را در بنگاهها خصوصاً در دوران کنونی به عنوان بازوی مدیریت مطرح می‌کند که بیان همه موارد در این محدوده ممکن نیست.

فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک با تعیین ماموریتها و هدفهای اصلی بنگاه آغاز

شکل ۳ - فرایند برنامه‌ریزی استراتژیک



کارفرما مراجعه کرده ابتدا از نوع درختان محوطه کارخانه به دلیل ریزش زیاد برگها انتقاد کرده است. اصول حسابداری نیز به این مطلب عنایت خاص دارد و مربوط بودن اطلاعات کیفی و اهمیت در گزارشگری مورد توجه قرار گرفته است. ما حسابداران عادت کرده‌ایم تمام کمیتهای موجود را برحسب ریال جمع‌آوری و گزارش کنیم و به گزارشگری مسائل کیفی نظیر تحولات محیطی و تعیین فرصتها و تهدیدهای محیطی که در تدوین استراتژیهای بنگاه تاثیر دارند کمتر اندیشیده‌ایم.

نقش و حرفی برای گفتن ندارد. عده قلیلی از حسابداران امروزی دچار دقتهای بیش از حد شده‌اند تا جایی که به دلیل وجود انبوه درختان، جنگل را نمی‌توانند ببینند، به همین دلیل از مرز بودجه‌ریزی پای خود را فراتر نهداده و گویی که در فرایند برنامه‌ریزی بلندمدت و برنامه‌ریزی استراتژیک جایی برای حسابداران وجود ندارد. اشکال وقتی پدیدار می‌شود که این فرهنگ بین حسابداران حتی حسابدارانی که تحصیلات دانشگاهی دارند جا بیفتد. یکی از استادان حسابداری می‌گفت هنگامی که به عنوان حسابرس به محل

می‌توانند در تدوین استراتژیهای بنگاه نقش ایفا کنند و هم از طریق بازخورهای اطلاعاتی در تعیین فضای حرکت استراتژیک می‌توانند موثر واقع شوند. نکته در خور تعمق در برنامه‌ریزی استراتژیک این است که تمرکز روی شاخصهای مالی گریه مهمند اما کافی نیستند. امروزه حسابداران و سیستمهای مالی ما بیشتر درگیر تهیه و تنظیم بودجه و ارائه گزارشهای مقایسه‌ای هستند. علت آن است که بودجه پیشبینی فعالیتهای یکسال آتی برحسب ریال است بنابراین به نظر می‌رسد جایی که صحبت از ارقام ریالی نیست حسابدار نیز