

به سوی بودجه بندی مطلوب

ابوالقاسم فخاریان

نماینده‌ی انجمن در کارگروه حسابداران حرفه‌ای
فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC)

باشیم که سازمان ما را تهدید می‌کنند تا بدین سان بتوانیم اهداف سازمان را به پیش بریم. در چنین شرایط بودجه بندی سستی، در تضاد با روحیه‌ی ریسک‌پذیری و تهور سازمانی است و لذا امکان برخورداری از فرصت‌ها برای سودآوری و رشد سازمان‌ها را محدود می‌سازد.

به رغم نارسایی‌های فوق، نظام بودجه بندی سستی تقریباً در همه‌ی سازمان‌ها و شرکت‌ها جریان دارد و نظامی ضروری و اجتناب‌ناپذیر شناخته می‌شود. بررسی‌ها نشان می‌دهد که بالغ بر ۸۰ درصد شرکت‌های اروپایی هم چنان از بودجه بندی سستی استفاده می‌کنند و خیال ندارند آن را کنار گذارند. مدیران این شرکتها اعتقاد دارند که به هر حال نظام بودجه بندی مرسوم، چارچوب قابل قبولی را برای کنترل به دست می‌دهد. به عبارت دیگر، بدون وجود نظام کنترل بودجه‌ای، امکان کنترل در سازمان وجود نخواهد داشت.

پاسخگوی نیازهای شرایط رقابت‌آمیز امروز نیست.

فرآیند بودجه بندی شرکت‌های بزرگ مستلزم صرف زمانی بالغ بر ۲۵۰۰۰ نفر-روز نیروهای کار سازمان می‌باشد. هم چنین در این شرکت‌ها هزینه‌ی استقرار و بهره‌برداری از نظام بودجه، شامل نرم‌افزارها و نیروی انسانی، بالغ بر ۴۰ میلیون دلار است.

واقعیت این است که این میزان منابع و انرژی برای تهیه‌ی بودجه‌ای صرف می‌شود که به هنگام تکمیل بسیاری از مفروضات پایه‌ای و اولیه‌ی آن از اساس تغییر یافته‌اند و اعتبارشان را از دست داده‌اند. به گفته‌ی یکی از منتقدان، نظام بودجه بندی ممکن است نقشه‌ی راه بنگاه را به دست دهد، اما نمی‌توانیم به صرف داشتن نقشه با چشم بسته حرکت کنیم و به مقصد برسیم در شرایط پیچیده و پرمخاطره‌ی کسب و کار امروزین باید همواره چشمی باز به تغییرات دم‌افزون و ریسک‌هایی داشته

بودجه بندی مرده است، زنده باد بودجه بندی!

اگر آنچه را طی سال‌های اخیر در نقد بودجه بندی سنتی و بیان کاستی‌ها و نارسایی‌های آن نگاشته شده است جدی بگیریم، منطقی‌ن باید اثری از بودجه بندی به شیوه‌ی مرسوم وجود داشته باشد. عمده‌ترین اشکالات و نارسایی‌های بودجه بندی سنتی که در نوشته‌های حسابداری مدیریت آمده به قرار زیر است:

- بسیار وقت‌گیر و هزینه‌زاست.
- در راستای تحقق استراتژی‌های سازمان قرار ندارد.
- تهیه‌ی آن با حساب‌سازی و رقم بازی همراه است.
- بازدارنده و مغایر با ایجاد انگیزش و پویایی است.
- محدود به شاخص‌های مالی است و از اطلاعات و شاخص‌های غیرمالی بهره نمی‌گیرد.
- در نتیجه‌ی نارسایی‌های فوق

نمایشگر ۱- مقایسه ی بودجه بندی شرکت های معمولی و شرکت های تراز جهانی

معیار مقایسه	شرکت معمولی	شرکت طراز جهانی
طول زمان برنامه ریزی و بودجه بندی سالیانه	۴ ماه	۱ ماه
تعداد سرفصل های بودجه	۲۲۰	۲۰
نیروی صرف شده برای تهیه بودجه (نفر/روز)	۲۵۰۰۰	۷۰۰
مینای برنامه ریزی	سالیانه	برآوردهای مستمر
معیارهای سنجش	عمدتاً داخلی/مالی	عمدتاً بیرونی/غیرمالی

شرکت های تراز جهانی این گونه حاصل شده است که آنها بودجه بندی را در سطح کلان و برپایه ی شاخص های کلیدی انجام می دهند، معیارهای سنجش بیرونی را در کنار معیارهای سنجش داخلی قرار می دهند، تلفیق مناسبی از معیارهای مالی و غیرمالی ایجاد نموده اند و نهایتاً از فناوری اطلاعات برای پردازش و پیاده سازی نظام بودجه استفاده می کنند.

فرا بودجه بندی: راه حل یا مشکل جدید؟
 فرابودجه بندی (Beyond Budgeting) مدلی از مدیریت بنگاه است که می کوشد سازمان ها را از بهبود مستمر بهره مند کند و در شرایط اقتصادی پر رقابت و پرتحول که سرمایه های فکری مهم ترین منبع استراتژیک سازمان است رشد و پایداری بنگاه را تضمین نماید.

مبتکرین فرا بودجه بندی اعتقاد دارند، کوشش برای بهبود نظام بودجه بندی بی حاصل است و بودجه بندی اساساً باید کنار گذاشته شود. آنان تهیه ی بودجه سالیانه و تعیین اهداف ثابت از پیش تعیین شده و سپس سنجش عملکرد و اعطای پاداش براساس مقایسه ی ارقام واقعی با بودجه ای را در تضاد با پویایی سازمان می دانند.

براساس فرا بودجه بندی، مدیریت عملکرد پویا در شرایط نوین اقتصادی باید از اصول مدیریتی نوین و الگوی فرایندی جدید برخوردار باشد که مدل پیشنهادی مربوط در نمایشگر (۲) آمده است.

به کارگیری موثر این اصول موجب می شود که مسئولیت ها از مرکز سازمان و مدیریت سطوح بالا به واحدهای

آنان معیارهای سنجش غیرمالی را در کنار شاخص های مالی به کار می گیرند.
 ۳- استفاده از مدل های پویا و مستمر برآورد و برنامه ریزی که از جامعیت و انعطاف پذیری برخوردار باشد. امروزه فناوری اطلاعات و به کارگیری این گونه مدل های برنامه ریزی و برآوردهای مستمر را میسر ساخته است.

۴- برای دستیابی به اهداف مورد انتظار آینده به جای توضیح و تکیه بر نتایج عملکرد گذشته که منشا ایجاد ارزش برای سازمان نیست، شرکت های پیشرو می کوشند مغایرات احتمالی از اهداف تعیین شده را پیشاپیش برآورد نمایند و از مدیران بخواهند اقدامات و ابتکارات لازم برای دستیابی به اهداف تعیین شده در آینده را جستجو و پیشنهاد کنند.

شرکت ها و سازمان های نوین (طراز جهانی) در قیاس با شرکت های متوسط و معمولی تغییرات و بهبودهایی را در به کارگیری نظام بودجه بندی ایجاد نموده اند که آثار آن در نمایشگر (۱) آمده است. بهبود نظام بودجه بندی

را به نظامی تبدیل نمایند که پاسخ گوی نیازهای جدید سازمان باشد و ارزش پایداری را برای سازمان ایجاد کند. بودجه بندی به ویژه در بنگاه های اقتصادی متوسط و کوچک هم چنان ابزار اصلی برنامه ریزی، هماهنگی و کنترل مدیریتی است.

رویکرد/انتظارات سازمان های نوین در سال ۲۰۰۱ دانشگاه کران فیلد انگلستان پژوهشی را درباره ی رویکرد و انتظارات شرکت های پیشرو درباره ی بودجه بندی به انجام رساند که خلاصه ی نتایج آن به قرار زیر است:
 ۱- شرکت های پیشرو مقدماتاً به مقایسه ی عملکرد خویش با رقبای و به عبارت دیگر استفاده از شاخص های مقایسه ای بیرونی توجه دارند تا عملکرد گذشته و تحقق اهداف بودجه ای.

۲- تاکید این شرکت ها بر تحقق استراتژی ها است. آنان دریافته اند که عملکرد مطلوب مالی نتیجه و پیامد برخورداری از مزیت نسبی است و نه صرف مدیریت بر منابع مالی. بدین لحاظ

اصول مدیریتی	
مشتریان	تمرکز بر افزودن به شمار مشتریان و توسعه ارتباط با آنان به جای تعیین سقف فروش به مشتریان
پاسخ‌گویی	ایجاد تیم‌های کاری که نسبت به نتایج کار و عملکرد خویش پاسخگو باشند به جای پاسخ‌گویی نسبت به اهداف دیکته شده در هرم سازمانی
معیار عملکرد	مقایسه با رقیب در بازار و نه معیارهای درونی
ابتکار عمل	آزادی و ابتکار عمل تیم‌ها به جای کنترل آنان در انجام اهداف از پیش تعیین شده
راهبری	راهبری بنگاه با هدف اساسی ایجاد ارزش در سازمان به جای استفاده از بودجه‌های ثابت و مقررات و دستورالعمل‌های غیرقابل انعطاف
اطلاعات	استفاده باز و آزادانه از اطلاعات به صورت مشترک به جای محدود کردن دستیابی به اطلاعات برای گروه خاص
اصول فرآیندها	
اهداف	تعیین اهداف بلند پروازانه با رویکرد بهبود مستمر به جای تعیین اهداف ثابت سالیانه
پاداش‌ها	پرداخت پاداش براساس موفقیت مشترک و جمعی مبتنی بر مقایسه عملکرد، به جای دستیابی به اهداف ثابت سالیانه
برنامه‌ریزی	تبدیل برنامه‌ریزی به یک فرآیند مستمر و نه یک رویداد سالیانه
کنترل‌ها	کنترل بر مبنای شاخص‌های کلیدی عملکرد (KPIs) به جای استفاده از مغایرات از اهداف و برنامه‌های ثابت
منابع	اختصاص منابع برحسب نیاز به جای اختصاص منابع در چارچوب بودجه سالیانه
هماهنگی	هماهنگی پویا و فعال بین اجزا سازمان

با حرکت آزادانه و پویای سازمان‌های نوین است و لذا اساساً باید کنار گذاشته شود. در عین حال پیشبرد اداری بنگاه براساس فلسفه فرابودجه‌بندی مستلزم فراهم شدن پیش نیازهای گوناگون و تغییر ساختاری در شیوه‌ی اداری بنگاه و از جمله تغییر فرهنگ سازمانی، عدم تمرکز وسیع و اعتماد کامل به مدیران سطوح اجرایی است. به کارگیری این شیوه در شرکت‌ها اخیراً آغاز شده است اما هنوز مراحل تجربی خود را می‌گذرانند.

متوازن، برآوردهای مستمر، مدیریت پاینداری مشتریان (CRM)، معیارهای مقایسه بیرونی، تحلیل ارزش آفرینی برای سهامداران (SVA) و مدیریت مبتنی بر هدف (ABM). بنابر نظر طرفداران فرا بودجه‌بندی، تا زمانی که مدل سازمانی برپایه‌ی اصول مدیریت نوین و اصول جدید فرآیندی تغییر نیابد، و بنگاه بخواد کماکان در قالب برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی‌های ثابت سالیانه عمل نماید ابزارهای فوق کاربرد و کارایی چندانی نخواهند داشت.

سازمان انتقال یابد و به مدیران سطح اجرایی فرصت و امکان تصمیم‌گیری داده شود تا با تجارب روزمره‌ی خویش قدرت تصمیم‌گیری یابند و واحدهای خود را موفق‌تر اداره نمایند.

مبتکرین این شیوه عقیده دارند فرا بودجه‌بندی به معنای یک ابزار و فن جدید نیست، بلکه فلسفه‌ی مدیریت مبتنی بر اصول برگرفته از تجارب واقعی سازمان‌های پویا و انعطاف‌پذیر است که با حداکثر عدم تمرکز، اختیار و امکان اداری واحدها را به صورت خودگردان برای مدیران فراهم می‌سازد.

فلسفه‌ی اداری سازمان با نگرش فرا بودجه‌بندی یک ایده‌ی انقلابی است که معتقد است بودجه‌بندی مغایر

برخی ابزارهای پیشبرد این فلسفه و نگرش مدیریتی عبارتند از: ارزیابی

ضرورت باز مهندسی در بودجه‌بندی

از آنچه تاکنون گفته شد نتایج زیر حاصل می‌شود: ۴۳

شیوه در شرکت‌ها اخیراً آغاز شده است اما هنوز مراحل تجربی خود را می‌گذرانند.

ضرورت باز مهندسی در بودجه‌بندی از آنچه تاکنون گفته شد نتایج زیر حاصل می‌شود:

۱- بودجه‌بندی سنتی با نارسایی و ناکارآمدی جدی همراه است و پاسخ‌گویی نیازهای شرایط پرتحول و رقابت‌آمیز کنونی نیست.

۲- کوشش‌هایی که در جهت بهبود روش بودجه‌بندی، به عمل آمده است، از جمله بودجه‌بندی بر مبنای صفر، بودجه‌بندی انعطاف‌پذیر، بودجه‌بندی مستمر و بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت نتوانسته‌اند جایگزین مناسب و قطعی برای بودجه‌بندی سنتی باشند.

۳- بنا بر فلسفه‌ی "فرا بودجه‌بندی"، اساساً باید بودجه را کنار نهاد و سازمان‌ها را با مدل جدیدی اداره نمود که در آن بودجه‌بندی جایگاهی ندارد.

۴- به رغم همه‌ی نارسایی‌ها و ناکارآمدی‌هایی که در مورد بودجه‌بندی مرسوم بر شمرده می‌شود، کماکان بالغ بر ۸۰٪ شرکت‌ها و سازمان‌ها از این روش بودجه‌بندی با برخی تغییرات و بهبودهای نسبی استفاده می‌کنند و هنوز جایگزین اطمینان‌بخش و اتکال‌پذیری ندارد.

ویژگی‌های بودجه‌بندی مطلوب کوشش‌های وسیعی توسط محافل دانشگاهی، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و موسسات صاحب نام حرفه‌ای در سراسر دنیا جهت تحول

بودجه‌بندی و ایجاد مدل بودجه‌بندی مطلوب به عمل آمده است و اخیراً این موضوع در دستور کار کارگروه حسابداران حرفه‌ای (PAIB) وابسته به فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آیفک) نیز قرار گرفته است.

آنچه از نوشته‌های انتشار یافته در زمینه‌ی تحول بودجه‌بندی و ارائه‌ی مدل بودجه‌بندی مطلوب می‌توان استخراج کرد و به عنوان ویژگی‌های یک مدل مناسب و مطلوب ارائه نمود به قرار زیر است:

۱- بودجه‌بندی کلان: تمرکز بر سرفصل‌های عمده و شاخص‌های کلیدی فعالیت‌ها به جای تهی‌ی بودجه‌های تفصیلی.

۲- برآوردهای مستمر: برآوردهای منظم فصلی / ماهانه برای دوره‌های ۱۲ ماه آینده برای به روزسانی برنامه‌ها و ملحوظ نمودن تاثیر تغییرات درون و پیرامون سازمان.

۳- شاخص‌های غیرمالی: تلفیق شاخص‌های غیرمالی با شاخص‌های مالی برای جامعیت بخشیدن به بودجه و در نظر گرفتن همه‌ی ابعاد فعالیت‌های سازمان و کنترل پیشبرد استراتژی‌های سازمان در این زمینه به‌ویژه تکنیک ارزیابی متوازن در بودجه‌ریزی و کنترل بودجه‌ای استفاده می‌گردد.

۴- بودجه‌بندی مبتنی بر فعالیت: اختصاص منابع به فعالیت‌ها به جای تخصیص آنها به مراکز هزینه و حصول اطمینان از صرف منابع در فعالیت‌های ارزش‌زا.

۵- پیوند با استراتژی‌ها: حصول اطمینان از این‌که بودجه‌بندی و

اختصاص منابع به اهداف و برنامه‌های سالانه (تاکتیکی) در راستای برنامه‌های استراتژیک قرار داشته باشند.

۶- عدم ارتباط با پاداش‌ها: ربط دادن پاداش مدیران با نتایج بودجه (مغایرت هزینه‌های واقعی و بودجه‌ای) موجب رقم‌سازی در بودجه می‌شود و ارقام و اطلاعات بودجه را غیر واقعی می‌سازد. پاداش باید بر اساس عملکرد و میزان موفقیت در پیشبرد استراتژی‌ها پرداخت گردد.

۷- فناوری اطلاعات: انعطاف‌پذیری در پردازش نظام بودجه و اهمیت گزارشگری به‌هنگام از نظام بودجه‌بندی و کنترل بودجه‌ای، مستلزم به‌کارگیری و پشتیبانی فناوری اطلاعات، به‌ویژه استفاده از نرم‌افزارهای برنامه‌ریزی و استفاده از منابع بنگاه است.

۸- فزونی منابع: در هر نظام بودجه‌بندی، مانند هر موضوع و مقوله دیگر در سازمان‌ها باید نسبت به اقتصادی بودن آن و فزونی منابع به‌کارگیری نظام بودجه نسبت به هزینه‌ی آن اطمینان حاصل شود.

حاصل کلام این‌که، هدف اساسی از تحول در بودجه‌بندی و یافتن مدل مطلوب عبارت است از تبدیل بودجه‌بندی به یک نظام ارزش‌زا برای سازمان‌ها از طریق فراهم ساختن ابزاری مناسب برای تخصیص منابع به استراتژی‌ها و برنامه‌هایی که بیش‌ترین ارزش‌آفرینی را برای بنگاه در برداشته باشند و نهایتاً ارائه‌ی ابزاری برای کنترل تحقق و پیشبرد استراتژی‌ها و برنامه‌های سازمان.