



۴۹۲۸

مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران  
تاسیس ۱۳۶۲

۱۳۸۰ / ۴ / ۱۰

دانشگاه تهران

دانشکده مدیریت

پایان نامه تحصیلی

کارشناسی ارشد - حسابداری

«آموزش کاربردی»

موضوع:

بررسی و ارائه علل انحراف بودجه مصوب با عملکرد

شرکت سهامی شیلات ایران

سالهای ۷۸ - ۱۳۷۳

استاد راهنما:

دکتر رضا تهرانی

استاد مشاور:

دکتر ایرج نوروش

استاد ناظر:

دکتر محمدرضا نیکبخت

محقق:

بهروز خشکرودیان

تابستان ۱۳۷۹

۱۱۶۵۵

۷۹۱۳۱  
۱۳۷۹  
۱۳۸۰

۲۴۹۲۸

## تقدیر و تشکر

با سپاس فراوان از درگاه ایزدمنان برای پایان موفقیت آمیز این تحقیق جا دارد از تلاش‌ها و رهنمودهای بسیار ارزشمند اساتید ارجمند جناب آقای دکتر رضاتهرانی به عنوان استاد راهنما و جناب آقای دکتر ایرج نوروش به عنوان استاد مشاور که اینجانب را در کلیه مراحل تدوین این رساله یاری نمودند تشکر و قدردانی نمایم.

همچنین مراتب امتنان و قدردانی خود را نسبت به کلیه کارشناسان امور مالی و بودجه شرکت شیلات ایران به‌خصوص آقایان شهنیایزادانی و محسن ایرانپور و سایر عزیزانی که در راستای جمع‌آوری اطلاعات مرا یاری نمودند ابراز می‌دارم.

بهروز خشک‌وردیان

## **[[ تقدیم ]]**

با احترام به محضر پدر و مادر عزیز و دلسوزم و با سپاس و قدردانی از

همسر صبور و شکیبایم، این رساله تقدیم می‌گردد

## **به دخترم [[ بهار ]]**

بهارم دخترم ، چون فنده صبح      امیدی می‌دمد در فنده تو

به چشم فویشتن می‌بینم از دور

بهار دلکش آینده تو

## « فهرست مطالب »

=====

صفحه

عنوان

۱	فصل اول - کلیات تحقیق
۲	مقدمه
۴	۱- بیان موضوع
۷	۲- اهمیت موضوع
۹	۳- علت و انگیزه انتخاب موضوع
۱۰	۴- اهداف تحقیق
۱۱	۵- قلمرو تحقیق
۱۱	۶- فرضیه‌های تحقیق
۱۱	۷- روش تحقیق
۱۲	۸- روش آزمون فرضیات
۱۲	۹- محدودیتها و مشکلات تحقیق
۱۲	۱۰- تعریف واژه‌ها و اصطلاحات
۱۴	۱۱- چارچوب رساله

=====

- ۳-۵- روش تهیه و تنظیم بودجه به روش عملیاتی ..... ۳۹
- ۴-۵- روش تهیه و تنظیم بودجه بر مبنای صفر ..... ۴۰
- روش مورد استفاده در شرکتهای دولتی ..... ۴۰
- ۶- ارتباط بودجه‌ها و مراحل تهیه بودجه جامع ..... ۴۳
- ۱-۶- بودجه عملیاتی ..... ۴۵
- ۲-۶- بودجه مالی ..... ۴۹
- ۷- بودجه شرکتهای دولتی ..... ۵۴
- ۱-۷- ارتباط پیش‌بینی و بودجه‌ریزی ..... ۵۴
- ۱-۱-۷- عواملی که در پیش‌بینی بودجه مورد ملاحظه قرار می‌گیرد ..... ۵۴
- ۲-۱-۷- استفاده از آمار و اطلاعات گذشته برای پیش‌بینی ..... ۵۶
- ۳-۱-۷- ملاحظات اضافی در پیش‌بینی بودجه شرکتهای دولتی ..... ۵۸
- ۲-۷- تهیه و تنظیم بودجه ..... ۶۰
- ۱-۲-۷- پیش‌بینی بودجه فروش ..... ۶۰
- ۲-۲-۷- پیش‌بینی بودجه تولید ..... ۶۴
- ۳-۲-۷- بودجه هزینه‌های توزیع و فروش ..... ۶۸
- ۴-۲-۷- بودجه هزینه‌های اداری و عمومی ..... ۷۱
- ۵-۲-۷- بودجه هزینه‌های سرمایه‌ای ..... ۷۷
- ۶-۲-۷- برآورد سود و زیان دوره بودجه ..... ۸۰
- ۷-۲-۷- تهیه و تنظیم ترازنامه برآوردی ..... ۸۱

۸۲	۷-۲-۸- تهیه و تنظیم بودجه کل شرکت
۸۳	۷-۳- تصویب بودجه در شرکتهای دولتی
۸۵	۷-۴- اجرای بودجه در شرکتهای دولتی
۸۶	۷-۵- کنترل و نظارت بودجه
۸۶	۷-۵-۱- کنترل و نظارت درون سازمانی
۹۵	۷-۵-۲- کنترل و نظارت برون سازمانی
۹۵	وزارت امور اقتصادی و دارایی
۹۸	سازمان حسابرسی
۹۸	دیوان محاسبات
۱۰۰	سازمان بازرسی کل کشور
۱۰۱	فصل سوم - مندولوژی تحقیق
۱۰۲	۱- روش تحقیق
۱۰۲	۲- جامعه آمای
۱۰۳	۳- نحوه گردآوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات
۱۰۳	۴- فرضیات تحقیق
۱۰۴	۵- روش آزمون فرضیات
۱۰۶	۶- نرم افزار مورد استفاده

## فصل چهارم - تجزیه و تحلیل اطلاعات

- ۱- بررسی، تحلیل و آزمون فرضیه اول ..... ۱۰۸
- ۲- بررسی، تحلیل و آزمون فرضیه دوم ..... ۱۱۷
- ۳- بررسی، تحلیل و آزمون فرضیه سوم ..... ۱۲۱
- 
- فصل پنجم - خلاصه، نتیجه گیری و پیشنهادات تحقیق ..... ۱۲۵
- خلاصه تحقیق ..... ۱۲۶
- نتیجه گیری ..... ۱۲۹
- پیشنهادات ..... ۱۳۰
- 
- منابع و مأخذ ..... ۱۳۲
- 
- پیوست شماره ۱ - جداول محاسباتی تفاوت میانگین‌ها و رگرسیون ..... ۱۳۶
- پیوست شماره ۲ - نمودارهای رگرسیون انحرافات ..... ۱۵۲



## فصل اول

### کلیات تحقیق

## مقدمه

=====

از دیاد روزافزون جمعیت جهان و نیاز فراوان به پروتئین موجب شده است تا انسان هرچه بیشتر به استفاده از منابع عظیم و غنی آبزیان روی آورد و به همین علت در بسیاری از کشورهای جهان صنعت، ماهیگیری و پرورش آن به یک صنعت مادر تبدیل شده است. البته این امر بستگی کامل به موقعیت جغرافیایی این کشورها دارد. در کشورهایی مانند ژاپن، روسیه، ممالک اسکاندیناوی صنعت ماهیگیری و پرورش آن از پیشرفت بسیاری برخوردار می‌باشد. بطوریکه امروز، بخش عظیمی از صادرات و درآمد ملی این کشورها را شامل می‌شود.

در ایران نیز، ماهیگیری از دیرباز به صورت سنتی و خارج از هرگونه نظام خاص در کرانه‌های شمالی و جنوبی کشور رواج داشته است.

متأسفانه افزایش روزافزون جمعیت کشور و روند غیرمنطقی رشد آن کمبود نسبی محصولات کشاورزی و دامی را باعث شده است، بطوریکه هر روز نیاز پروتئین کشور بیشتر می‌گردد و بدون شک با توجه به نیاز روزافزون پروتئین کشور برای قطع وابستگی اقتصادی بخصوص وابستگی غذایی برنامه‌ریزی‌های دقیق و حساب شده‌ای در چارچوب توان صنعتی و اجرایی کشور را ضرورت می‌بخشد که امید است دست اندرکاران این صنعت با یک نگرش عمقی به موضوع در جهت استفاده مطلوب از این نعمت الهی اقدامی موثر عمل آورند.

به استناد قانون حفاظت و بهره‌برداری از منابع آبزیان، شرکت شیلات علاوه بر تصدی وظائف مربوط به استحصال خاویار، عهده‌دار کلیه امور مدیریت زیربخش شیلات در آبهای تحت حاکمیت و صلاحیت جمهوری اسلامی ایران می‌باشد. اقداماتی نظیر حفاظت و حراست از منابع آبی، افزایش مهارت و گسترش ارتباطات اجتماعی، حمایت و پشتیبانی از صیادان و آبی‌پروران، توسعه صید و

صنایع شیلاتی، تکثیر و پرورش آبزیان، انجام تحقیقات علمی و کاربردی پیرامون موضوعات مرتبط با آبزیان، توسعه نگهداری و مدیریت بنادر صیادی و نهایت هدایت، نظارت و اعمال حاکمیت بر کلیه فعالیتهای زیربخش ماهیگیری در این راستا قرار دارد.

با عنایت به مطلب یاد شده و پیچیدگی امور صنایع و بازرگانی در دنیای امروز، بدیهی است که برای اداره موسسات و شرکتهای صنعتی میبایست کلیه دانشها، روشها، فنون و ابزارها توسط مدیران بکار گرفته شود و هرگونه سوء مدیریت و بی توجهی به استفاده از صنایع و منابع ایجاد شده قبلی و جدید، منجر به شکست کوششهای صنعتی خواهد شد و در نتیجه نه تنها سود و ارزش افزوده‌ای بدست نخواهد داد، بلکه صنعت کشور با زیان روبرو شده و در عمل سرمایه گذاری و امکاناتی که صرف تاسیس آنها گردیده به هدر خواهد رفت و در دوران بازسازی و رسیدن به خودکفائی چنین ضرری را نمی توان و نباید تحمل کرد.

در راستای استفاده بهینه از منابع شرکت با استفاده از فنون و ابزارهای مورد استفاده مدیریت، بودجه و بودجه ریزی در حقیقت ابزاری است که از طریق آن کلیه برنامه‌های مدیریت بیان شده و با استفاده از آن می توان کلیه فعالیتهای شرکت یا موسسه را هماهنگ نمود. پس از تصویب بودجه یا برنامه دوره آتی، هدف بعدی کنترل هزینه ها و مخارج بر اساس ارقام مصوب منظور شده در بودجه خواهد بود.

بدیهی است در صورت اجرای بودجه طبق ارقام مصوب، سود عاید شرکت خواهد کرد که برآورد فروش طی دوره نیز تحقیق یابد به عبارت دیگر تطابق هزینه‌ها و مخارج مصوب با عملکرد، در صورت عدم تحقق برآورد فروش، نمی تواند به تنهایی نتیجه مطلوب و دلخواه را ایجاد کند. بهرحال اگر برآورد فروش براساس محاسبات و پیش‌بینی‌های صحیح انجام گرفته باشد می توان انتظار تحقق

برآوردها را طی دوره عملکرد بودجه امری واقع بینانه تلقی کرد.

البته انتظار آن نیست که ارقام عملکرد دقیقاً با ارقام بودجه مصوب، یکسان بوده و هیچ تغییری نداشته باشد بلکه در صورت وجود انحراف‌های عمده عملکرد از ارقام بودجه مصوب، باید با دقت مورد توجه قرار گرفته و و از هر نقطه مورد بحث و بررسی قرار گیرد. در صورتیکه معلوم شود ارقام برآوردی بودجه غیرواقع بینانه بوده، باید حتی المقدور ارقام یادشده تجدید نظر و اصلاح شود و از سوی دیگر اگر ایرادی به بودجه مصوب وارد نباشد، باید کوشش کافی و لازم برای اصلاح شرایطی که موجبات انحراف عمده را فراهم آورده، به عمل آورد.

#### ۱- بیان موضوع:

هدف اولیه هر شرکت یا موسسه تولیدی ایجاد ارزش افزوده و تحصیل سود است. وظیفه مدیریت آن است که از طریق برنامه‌ریزی، سازماندهی و کنترل فعالیتهای مختلف این هدف را به مرحله تحقق درآورد و در عین حال فعالیتهای مربوط به پژوهش و توسعه، تولید و بازاریابی و مالی را هدایت و هماهنگ نماید.

بودجه ریزی از دیرباز به عنوان یکی از فنون و روشهای موثر در حصول موفقیت موسسات صنعتی و تولیدی شناخته شده است. در حقیقت بودجه‌ریزی به معنی برنامه‌ریزی و کنترل است. بودجه‌ای که بر مبنای بررسی، مطالعه و پژوهش و مشارکت کارکنان یک موسسه تهیه و تنظیم شده باشد، برنامه عمل مدیریت را معین کرده و هماهنگی مطلوب بین تمامی فعالیتهای موسسه تولیدی را فراهم می‌آورد. با بودجه‌ریزی می‌توان سه وظیفه مهم یعنی برنامه‌ریزی، هماهنگی و کنترل فعالیتها را به مرحله اجرا درآورد و احتمال حصول سود و ارزش افزوده و موفقیت موسسه تولیدی را به حداکثر

مطلوب و ممکن ارتقا داد.

شرکت سهامی شیلات ایران در راستای احقاق سیاست دولت در امر صادرات کالاهای غیرنفتی (خاویار) و در جهت خودکفایی کشور در سالهای بعد از انقلاب تلاش گسترده‌ای در ایجاد ارزش افزوده داشته است لیکن با توجه به حجم گسترده فعالیتها و پراکندگی مراکز (هزینه و درآمد) این شرکت در سراسر کشور بعلت عدم تفکیک دقیق بودجه در بخشهای تولی‌گری و تصدی‌گری و عدم وجود ارتباط و هماهنگی لازم و کافی بین شرکت سهامی شیلات ایران با شرکت بازرگانی (درخصوص تنظیم و برآورد برنامه‌های فروش) و فقدان مبانی منطقی تنظیم و تفکیک هزینه‌های اداری، تشکیلاتی، تولیدی و درآمدهای اصلی و فرعی بعلت عدم طبقه‌بندی صحیح باعث ایجاد انحراف بودجه نسبت به عملکرد در سالهای مورد بررسی تحقیق بوده است. ضمن اینکه عدم تفکیک هزینه‌ها در بخشهای تولیدی و اداری از جمله اشکالات مطروحه توسط حسابرس مستقل شرکت در سالهای اخیر بوده است. لذا شناخت عوامل ایجاد انحراف بودجه می‌تواند مدیریت را در رفع آن و نیل به اهداف از پیش تعیین شده و حصول موفقیت شرکت یاری دهد.

بنابراین با توجه به مطالب فوق در یک شرکت موفق و بهره‌مند از یک بودجه ریزی مطلوب، دقت در پیگیری اجرای بودجه به همان دقت و اهمیتی است که برای تهیه و تنظیم بودجه مصرف میشود. زیرا در صورت کنارگذاشتن و بایگانی بودجه مصوب در حقیقت کوشش انجام شده برای تهیه و تنظیم آن هدررفته و یک اتلاف هزینه محسوب خواهد شد. بهره‌مندی عملی از بودجه مصوب منوط به آن است که مدیران اجرایی موسسه آن را پیگیری نموده و مشخص نمایند آیا هزینه‌ها و مخارج مورد کنترل قرار می‌گیرد؟ و آیا مقدار فروش طبق برنامه عملیات مصوب حاصل شده است یا خیر؟

در شرایط فعلی بودجه‌بندی شرکت شیلات بصورت برنامه‌ای می‌باشد و برنامه‌های آن برای

هریک از واحدهای شیلاتی از چهاربخش تشکیل می‌شود که شامل برنامه‌های عملیاتی، نیروی انسانی اعتبارات پرسنلی و غیرپرسنلی و هزینه‌های سرمایه‌ای می‌باشد. برنامه عملیاتی شرکت به طور معمول برنامه تولید، استحصال خاویار و گوشت ماهیان، تدارک پشتیبانی از صیادان، تکثیر و پرورش آبزیان و... را ارائه می‌دهد. در بخش نیروی انسانی به تفکیک مقاطع تحصیلی و در بخش پرسنلی و غیرپرسنلی و به تفکیک هزینه‌های کمکی و تولیدی برای کارگران و کارمندان و... ارائه می‌گردد و در خصوص درآمدها به تفکیک فروش محصولات اصلی و فرعی و سایر پیش‌بینی می‌گردد لیکن عملکرد شیلات در مواردی که در فرضیات تحقیق مطرح می‌گردد مغایر با بودجه مصوب می‌باشد. البته همانگونه که گفته شد انتظار آن نیست که ارقام عملکرد دقیقاً با ارقام بودجه مصوب یکسان بوده و هیچ تغییری نداشته باشد. معمول این است که در صورت ناچیزبودن انحراف درباره آن بحثی انجام نگیرد. چه بسا در بعضی شرکتها انحراف تا ۱۰٪ قابل قبول بوده و در بعضی دیگر هر انحرافی مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد. لیکن در مورد شرکت سهامی شیلات ایران و شرکتهای مشابه به دلیل محدودیتها و ملاحظاتی که در تهیه بودجه دارند که به تفصیل در فصل دوم بحث می‌گردد جا دارد انحراف های عمده عملکرد از ارقام بودجه مصوب با دقت مورد توجه قرار گرفته و از هر نقطه نظر مورد بحث و بررسی قرار گیرد. در صورتیکه معلوم شود ارقام برآوردی بودجه مصوب غیرواقع بینانه بوده باید حتی المقدور ارقام یادشده تجدید نظر و اصلاح شود. از سوی دیگر، اگر ایرادی به بودجه مصوب وارد نباشد، باید کوشش کافی و لازم برای اصلاح شرایطی که موجبات انحراف عمده را فراهم آورده به عمل آورد و با شفاف نمودن وضعیت و روند فعالیت شرکت در برآوردهای صحیح اقدام نمود.

لذا با کشف و بررسی علل یا شرایطی که موجبات انحراف بودجه را فراهم می‌آورد می‌تواند توسط مدیریت شرکت یا کمیته اجرائی و افراد مسئول اجرای بودجه مورد مطالعه و تجدید نظر قرار

گیرد. این تجدید نظر به همان دقت و تفصیلی انجام می‌گیرد که به هنگام تهیه و تنظیم بودجه اصلی رعایت شده بود. پیش‌بینی و برآورد تازه‌ای از مقدار فروش انجام می‌پذیرد، هزینه‌های تولید مجدداً برآورد می‌شود و در نهایت سود و زیان و ترانزنامه برآوردی جدیدی تهیه و تنظیم می‌گردد. حتی اگر معلوم شود که نیازی به تجدید نظر ارقام نیست بازهم برای حصول اطمینان از به هنگام بودن و صحت برآوردها کلیه ارقام دوباره واریسی می‌گردد.

## ۲- اهمیت موضوع

شرکت شیلات ایران به تابعیت از اهداف نظام کشور در جهت نیل به استقلال اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی اقدام به سیاست‌گذاری در جهت افزایش روند فعالیت‌های صیادی و تغییر وضعیت صید سنتی به صید صنعتی و همچنین در جهت حفظ و افزایش ذخایر ماهیان خاویاری نموده است. با علم به این که بین رشد اقتصادی و تهیه و استفاده از اطلاعات رابطه مستقیمی وجود دارد، لذا می‌بایست در روند بودجه‌ریزی شرکت با استفاده از تکنولوژی و روشهای مدرن و عملکرد گذشته و بهره‌گیری دقیق از اطلاعات حسابداری مالی و مدیریت تجدیدنظر نموده تا شرکت را در تعیین و نیل به اهداف و حفظ و نگهداری مسیر صحیح فعالیتها و تصحیح الزامات با استفاده از برنامه‌ریزی و بودجه‌بندی و پیگیری و کنترل عملکرد یاری داد.

فعالیت‌های شرکت شیلات در زمانهای نه چندان دور عمدتاً حول محور فعالیت‌های تصدی‌گری بوده است این امر تمرکز در مناطق خاص با حجم پرسنل مشخص و محدود را در پی داشته است. در آن زمان شرکت شیلات با استفاده از منابع متنوع درآمدی و تولید و صادرات خاویار می‌توانست علاوه بر تامین هزینه‌های جاری شرکت تعهدات خود را به دولت و سهامداران پرداخت نماید (پرداخت مالیات‌های متعلقه به دولت و توزیع سود سهامداران) به تدریج با گرایش از حجم فعالیت‌های تصدی‌گری