

## ارتقاء نظام مدیریت مالی در شهرداری با الگوی بودجه ریزی عملیاتی

میثم جمالی\*

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۱/۲۶

### چکیده

شهرداری در عرف جهانی بعنوان مظهری ازدولت محلی بشمارمی آید. شهرداری ها بعنوان موثرترین نهاد شهری وظایف و خدمات گسترده ای را بعهده دارند که براساس سند چشم انداز ۲۰ ساله کشور و برنامه چهارم توسعه بر حیطه این وظایف افزوده خواهد گردید. شهرداری ها نیز مانند دولت تمام فعالیت های مالی خود، اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه ها که به منظور اجرای برنامه ها و وظایف متعدد خود صورت می گیرد را در چهارچوب قانون بودجه انجام میدهند، بنابراین روش بودجه ریزی نقش بسیار مهم و حیاتی در تحقق اهداف شهرداری ها ایفا می نماید. عدم انجام اصلاحات اساسی در قوانین و مقررات شهرداری ها که در سال ۱۳۴۳ مصوب گردیده از یکسو و رویکرد عملگرایانه به روش بودجه ریزی افزایشی در شهرداری ها که زمانی برای اجتناب از کار عظیم بودجه نویسی ابداع گردید مشکلات فراوانی را در نظام مدیریت مالی شهرداری ها وهمچنین ساختارحسابداری آن پدیدآورده است. این مقاله حاصل مطالعات میدانی است که در سال ۱۳۸۵ تحت عنوان "آسیب شناسی و بررسی نارسایی های ناشی از عدم بکارگیری بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری" انجام گرفته است. در این پژوهش سعی شده است با پیاده سازی سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت ABC بعنوان یکی از الگوهای اصلی بودجه ریزی عملیاتی، بودجه شهرداری از قالب ۴ فصل و ۲۰ ماده خارج و با شناسایی مراکز هزینه و طبقه بندی جدید هزینه ها از یکسو و تفکیک فعالیت های شهرداری از سوی دیگر امکان محاسبه هزینه های مستقیم و غیر مستقیم خدمات و پروژه های شهرداری فراهم گردد. یافته های این پژوهش حکایت از آن دارد که بودجه ریزی عملیاتی قابلیت محاسبه بهای تمام شده خدمات را به ساختار حسابداری شهرداری ها می افزاید و کارایی سیستم بودجه ریزی را در شهرداری ها به نحو چشمگیری ارتقاء می بخشد.

### واژگان کلیدی

بودجه، مدیریت مالی، شهرداری

## مقدمه

با گذشت نزدیک به یک قرن از وضع قوانین مربوط به بلدیة و با وجود گستردگی وظایف و عملیات شهرداری ها، هنوز هم می توان بسیاری از مسائل را برشمرد که حتی در میان متخصصان امور شهری به آن کم توجهی می شود. امور مالی شهرداریها مثال بارز چنین سخنی است.

مدیریت امور مالی شهرداری ها و مسایل مربوط به حسابداری و حسابرسی آن ها، همواره پاشنه آشیل شهرداری ها بوده است. به نحوی که هم اکنون به این تصور در اذهان عمومی که شهرداری ها بنگاهی با گردش مالی زیاد و حتی حیف و میل های بی حساب اقتصادی است دامن زده است. شهرداری ها نیز به دلیل توان محدود کارشناس کمتر به فکر نظم و نسق دادن امور مالی خود بوده اند.

نیاز های نامحدود سازمان های شهری و منابع محدودی که در دسترس آن ها بوده است، وجود بودجه را اجتناب ناپذیر می کند.

بنابراین بودجه ضرورتی است که محدودیت منابع آن را ایجاد کرده است. نخستین پیام هر سند بودجه این است که سازمانی در صداست تا منابع محدود خود را بین نیاز های نامحدود به شکلی مناسب توزیع نماید.

## تعریف بودجه:

علما و صاحب نظران علم بودجه نویسی، بودجه را اینگونه تعریف نموده اند: بودجه برنامه ای مصوب در قالب اعداد و ارقام است که وسیله اجرای طرح ها و فعالیت های سازمان را در زمان تعیین شده فراهم می سازد. بنا بر این تعریف سه عنصر اصلی قابل تشخیص است:

۱- برنامه ها و فعالیت هایی که باید انجام شود

۲- میزان هزینه هایی که برای انجام این برنامه ها و فعالیت ها مورد نیاز است

۳- منابع درآمدی قابل شناسایی و وصول

اما بر اساس ماده ۲۳ آیین نامه مالی شهرداری ها، مصوب تیر ماه ۱۳۴۶ "بودجه شهرداری، عبارت است از یک برنامه جامع مالی که در آن کلیه خدمات و فعالیت ها و اقداماتی که باید در طی سال مالی انجام شود، همراه با برآورد منابع مخارج و درآمدهای لازم برای تامین هزینه آن ها پیش بینی می شود و پس از تصویب انجمن شهر قابل اجراست".

جایگاه بودجه در نظام مدیریتی شهرداری ها

پس از طرح تعریفی کلی و ساده از بودجه، می توان یادآور شد که بودجه یکی از مهمترین ابزارها در مدیریت مالی شهرداری هاست و اهمیت آن به حدی است که طبق ماده ۱۶ آیین نامه مالی شهرداری ها، مسئولیت آن به عهده شهردار است.

شهردار مسئول مستقیم مسائل مالی شهرداری هاست و مدیریت مالی آن را بعهده دارد، بنابراین بودجه را نباید معادل مفهوم ریالی آن و تنها یک سند مالی دانست، بلکه بودجه در شهرداری ها ابزاری است برای کنترل و پیشرفت کار و

حصول اطمینان از انجام آن طبق برنامه پیش بینی شده و به همین دلیل است که شهردار میتواند با وجود یک شیوه صحیح از تهیه و تنظیم بودجه و استخراج گزارش های مناسب بودجه ای، کنترل صحیح و مناسبی را بر پیشرفت کارها و هزینه های انجام شده اعمال و در صورت لزوم تصویری روشن از وضعیت عملکرد شهرداری ها ارائه نماید.

### روش بودجه ریزی در شهرداری ها

از میان فصول ۹ گانه قانون شهرداری ها، فصل هفتم با عنوان "مقررات استخدامی و مالی" اختصاص به مدیریت مالی و اداری شهرداری دارد.

بودجه برنامه ای، نوعی از بودجه نویسی است که در آن هزینه ها بر اساس وظایف، برنامه ها و طرح یا فعالیت های گوناگونی دستگاه های اجرایی برآورد و تنظیم می شود.

در بودجه متداول، برنامه عملیات مورد نظر منعکس نمی شود، در این نوع بودجه نویسی مشخص نمی شود که هزینه ها برای چه منظوری برآورد گردیده است.

بودجه عملیاتی، علاوه بر طبقه بندی وظایف، عملیات هر دستگاه برحسب روش های دقیقی مانند حسابداری قیمت تمام شده و اندازه گیری کار محاسبه می شود.

اگر بخواهیم براساس طبقه بندی ارائه شده بودجه شهرداری ها را نامگذاری کنیم، به استناد ماده ۲۵ آیین نامه مالی شهرداری ها می بایست آن را بودجه برنامه ای بنامیم، چرا که بر اساس این قانون "بودجه شهرداری باید بر اساس برنامه ها و وظایف و فعالیت های مختلف و هزینه هریک از آن ها تنظیم گردد".

اما اگر این قضاوت را بر اساس آن چه در عمل اتفاق می افتد صورت گیرد، بودجه ریزی در شهرداری ها را می توان از نوع بودجه ریزی افزایشی دانست، چرا که بمنظور انجام بودجه برنامه ای در شهرداری ها، ابتدا باید وظایف قانونی شهرداری ها را طبقه بندی نمود و سپس در داخل هر طبقه از وظایف، برنامه های مربوط به آن، گروه بندی گردد؛ و در قالب هر برنامه نیز طرح یا فعالیت هایی وجود دارند که هزینه هریک از آن ها می بایست بر اساس اصول متداول و شناخته شده فن بودجه نویسی برآورد گردد.

### روند بودجه ریزی در شهرداری ها

مراحل بودجه ریزی در شهرداری ها نیز همانند دولت از زمان شروع تا خاتمه دارای ۴ مرحله است. بدین ترتیب که ابتدا دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه در قالب وظایف کلی از سوی وزارت کشور تدوین میگردد، سپس در هر شهرداری مطابق با این دستورالعمل مبلغ و میزان مخارج اجرای کلیه خدمات و فعالیت هایی که باید در طی سال انجام شود برآورد می گردد و درآمد های لازم برای تامین این هزینه ها پیش بینی می شود (تهیه و تنظیم).

بودجه تنظیم شده پس از بررسی لازم بصورت بودجه پیشنهادی تسلیم مرجع تصویب کننده یعنی شورای اسلامی شهر که حکم پارلمان را برای شهرداری دارد می گردد.

بودجه پیشنهادی زمانی قابل اجراست که از تصویب شورای اسلامی شهر بگذرد (تصویب).

بودجه پس از تصویب شورای اسلامی شهر به شهرداری ابلاغ گردیده و هزینه ها در حدود مشخص شده در بودجه و رعایت آیین نامه مالی شهرداری ها قابل پرداخت می گردد (اجرا).

تفریغ بودجه گزارشی است که در پایان هر سال پس از فراغت از اجرای بودجه تنظیم می شود و در آن باید نتیجه اجرای بودجه منعکس گردد. این گزارش در واقع مفاصا حساب عملکرد بودجه است و باید به تصویب شورای شهر برسد.

## اصول بودجه

متخصصان و کارشناسان جهت ارائه ضوابط مشترک و هماهنگ در تهیه و تنظیم بودجه اصولی را مطرح می کنند که به اصول بودجه معروف می باشد که در اینجا به منظور از جلوگیری از تطویل کلام از آن خودداری می شود، ولی سؤال در اینجاست که، فرایند بودجه در شهرداری ها ابتدا بر اصول بودجه متکی است و یا به آیین نامه مالی شهرداری ها؟ پاسخ این است که مبنای کار شهرداران و شوراها در تنظیم و تصویب بودجه قانون و آیین نامه مالی شهرداری هاست، ولیکن رعایت اصول بودجه نیز در مواد این آیین نامه به چشم می خورد.

بررسی موضوع یاد شده حکایت از آن دارد که ماده ۶۶ قانون شهرداری ها و ماده ۴ آیین نامه مالی شهرداری ها بر اساس اصل سالانه بودن تدوین شده است. اصل جامعیت بودجه در ماده ۳۷ آیین نامه مالی ظاهر شده و در ماده ۲۵ نیز بر اصل وحدت تاکید شده است. به همین ترتیب ماده ۳۸ این آیین نامه ناظر بر اصل انعطاف پذیری بودجه است.

علاوه بر این از سال ۱۳۴۶ نظام بودجه ریزی در کشور از نوع برنامه ای بوده است. بودجه برنامه ای ابتدا در سازمان برنامه و بودجه، در پی توجه به نحوه تنظیم بودجه در کشور مطرح گردید و پس از آن در اصلاحات قانون شهرداری ها در سال ۱۳۴۸ اصول نوین بودجه نویسی برنامه ای در هنگام تدوین آیین نامه مالی شهرداری ها مورد توجه قرار گرفت. بنابراین از لحاظ اصولی در آیین نامه مالی شهرداری ها، هم به اصول بودجه و هم به تلفیق بودجه و برنامه تاکید شده است.

بررسی های انجام شده که پاره ای از آن ذکر گردید، حاکی از آن است که روش تنظیم بودجه شهرداری ها به گونه ای است که نمی تواند به طور کامل اهداف را تامین نماید.

در واقع درست است که میتوان وظایف شهرداری ها را بطور کلی در دو وظیفه عمران شهری و خدمات شهری طبقه بندی نمود ولیکن طبقه بندی بودجه ای جاری و عمرانی از یکسو و تقسیم بندی هزینه های جاری به وظیفه خدمات اداری و خدمات شهری امکان بهره برداری از بودجه جهت کنترل و مدیریت هزینه ها و سایر نقش های حیاتی آن را، مختل می نماید.

مشکل اساسی دیگر بودجه ریزی در شهرداری ها عدم قابلیت روش موجود بودجه ریزی در اولویت بندی نیازها و ضرورت های شهر است. گرچه بودجه ریزی در شهرداری ها برنامه ای خوانده می شود لیکن تنظیم بودجه در شهرداری ها کمتر برنامه ریزی شده است، یعنی مسائل و نیازهای شهر و شهرداری ها به هیچ وجه در بودجه اولویت بندی نمی

شود و بد تر آن که در اکثر موارد گرایش های شهرداران در بودجه مراعات می شود نه اولویت بندی نیازها بر اساس آمار و اطلاعات دقیق، علت چنین نقصی در عدم تخصص در امور مالی و حسابداری در شهرداری هاست. در واقع بودجه ای که در اکثر شهرداری ها پیشنهاد می شود حکم رفع تکلیف را دارد و از این رو گاه مشاهده می شود بودجه ای تنظیم شده و مصوبه هم گرفته است اما چند ماه پس از تصویب پروژه جدیدی که در بودجه پیش بینی نشده است اجرا می شود و گاه هنوز چند ماهی از سال نگذشته است که برخی ردیف های بودجه با کسری اعتبار مواجه می گردد.

این ها همه نشان می دهد برنامه ریزی دقیقی براساس مطالعات و تشخیص اولویت ها صورت نمی گیرد. در حالی که بررسی ها و مطالعات صحیح میتواند مسائل غیر قابل پیش بینی در اجرای بودجه را کاهش دهد.

### فرضیه اول تحقیق

استفاده از بودجه ریزی عملیاتی قابلیت محاسبه بهای تمام شده خدمات را برای شهرداری ها فراهم می نماید. برای بررسی فرضیه اول ابتدا لازم است که اجزاء تشکیل دهنده بهای تمام شده خدمات و پروژه های شهرداری ها را تعیین و محاسبه نمائیم که برای این امر، محاسبات زیر انجام گرفته است: تمامی محاسبات انجام شده در این فرایند از طریق شناسایی موارد ذیل منتهی به تهیه و تنظیم بودجه به شکل عملیاتی گردید:

- ۱- تعیین و شناسایی مراکز فعالیت
  - ۲- محاسبه کل هزینه های هر مرکز
  - ۳- شناسایی خدمات و پروژه هاس انجام شده در سال ۱۳۸۴ و واحدهای مجری آن
  - ۴- محاسبه و تسهیم هزینه های مستقیم بر پروژه ها و خدمات
  - ۵- محاسبه و تسهیم هزینه های غیر مستقیم بر پروژه ها و خدمات
  - ۶- جمع هزینه های مستقیم و غیر مستقیم و استخراج بهای تمام شده و بودجه به شکل عملیاتی
- محاسبه بهای تمام شده خدمات و پروژه های شهرداری از طریق بودجه ریزی عملیاتی**

- ۱-۱- شناسایی و تعیین مراکز فعالیت
- ۲-۱- محاسبه هزینه های پرسنلی هر مرکز فعالیت
- ۱-۲-۱- جمع آوری اطلاعات پرسنلی
- ۲-۲-۱- محاسبه هزینه حقوق و مزایای ثابت ماهانه و کل سال ۸۴ در هر مرکز فعالیت
- ۳-۲-۱- محاسبه هزینه اضافه کار پرداختی هر مرکز در سال ۱۳۸۴
- ۴-۲-۱- محاسبه هزینه عیدی و پاداش پرداختی هر مرکز در سال ۱۳۸۴
- ۵-۲-۱- محاسبه هزینه کمک غیر نقدی، بن و عائله مندی پرداختی هر مرکز در سال ۱۳۸۴
- ۶-۲-۱- محاسبه هزینه حق بیمه پرداختی هر مرکز در سال ۱۳۸۴

- ۱-۲-۷- محاسبه هزینه حق مسئولیت پرداختی هر مرکز در سال ۱۳۸۴
- ۱-۲-۸- محاسبه هزینه حق الجلسات پرداختی هر مرکز در سال ۱۳۸۴
- ۱-۳-۳- محاسبه هزینه های اداری هر مرکز (مرکز فعالیت) در سال ۱۳۸۴
- ۱-۳-۱- محاسبه هزینه نگهداری و تعمیرات جزئی ساختمان و تأسیسات هر مرکز
- ۱-۳-۲- محاسبه هزینه نگهداری و تعمیرات وسایل اداری هر مرکز
- ۱-۳-۳- محاسبه هزینه نگهداری و تعمیرات ماشین آلات و وسایل نقلیه هر مرکز
- ۱-۳-۴- محاسبه هزینه سوخت ماشین آلات و وسایل نقلیه هر مرکز
- ۱-۳-۵- محاسبه هزینه خرید لوازم جزئی ساختمان هر مرکز
- ۱-۳-۶- محاسبه هزینه خرید لوازم مصرفی اداری هر مرکز
- ۱-۳-۷- محاسبه هزینه لوازم یدکی ماشین آلات و وسایل نقلیه هر مرکز
- ۱-۳-۸- محاسبه هزینه سایر مواد و لوازم مصرف شدن هر مرکز
- ۱-۳-۹- محاسبه هزینه بهای برق مصرفی هر مرکز
- ۱-۳-۱۰- محاسبه هزینه هزینه چاپ (اوراق، دفاتر و نشریات آگهی و عکس) هر مرکز
- ۱-۳-۱۱- محاسبه هزینه تلفن هر مرکز
- ۱-۳-۱۲- محاسبه هزینه کرایه آژانس ها، وسایل نقلیه و ساختمان هر مرکز
- ۱-۳-۱۳- محاسبه هزینه های سربار شهرداری و تسهیم آن روی دواير
- ۱-۴-۴- محاسبات صورت گرفته در خصوص هزینه های سرمایه ای
- ۱-۴-۱- محاسبه هزینه بازسازی و تعمیرات اساسی ساختمان و تأسیسات اداری و شهری هر مرکز
- ۱-۴-۲- محاسبه هزینه سایر لوازم فنی و تجهیزات عمده اداری هر مرکز
- ۱-۴-۳- محاسبه هزینه لوازم مصرف نشدن هر مرکز
- ۱-۵-۱- محاسبه جمع کل هزینه های هر مرکز فعالیت (پرسنلی، اداری، سرمایه ای)
- ۱-۶-۱- شناسایی و تعیین خدمات اصلی و پروژه های شهرداری در سال ۱۳۸۴ (out put)
- ۱-۷-۱- محاسبه هزینه های مستقیم
- ۱-۷-۱- محاسبه هزینه های پرداخت شده بابت هر خدمت یا پروژه
- ۱-۷-۲- محاسبه و تسهیم هزینه های هر مرکز بر روی پروژه ها و خدمات انجام شده بر مبنای سهم هر مرکز در انجام آن
- ۱-۷-۳- جمع کل هزینه های مستقیم
- ۱-۸-۱- محاسبه هزینه های غیر مستقیم

- ۱-۸-۱- شناسایی و تعیین واحد های ستادی و پشتیبانی در شهرداری
- ۲-۸-۱- محاسبه جمع کل هزینه های واحد های ستادی (هزینه های غیر مستقیم)
- ۳-۸-۱- تسهیم هزینه های غیر مستقیم بر خدمات و پروژه های سال ۱۳۸۴ شهرداری
- ۹-۱- جمع کل هزینه های مستقیم و غیر مستقیم هر پروژه (بهای تمام شده)
- ۱۰-۱- تنظیم تفریح بودجه شهرداری مورد مطالعه به شکل عملیاتی

### آزمون آماری فرضیه اول:

بمنظور بررسی فرضیه اول تحقیق پس از انجام محاسبات فوق و ارائه بهای تمام شده از طریق بودجه ریزی عملیاتی، آزمون آماری  $t$  مقایسه دو جامعه انجام گردید و مقدار آماری  $t$  برابر  $2/2$  بدست آمد که خطای آزمون برابر  $3\%$  درصد بدست آمد بنابراین در سطح اطمینان  $95\%$  درصد می توان نتیجه گرفت که تفاوت ارقام در دو بودجه معنی دار است.

### ۲- فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم پژوهش: بودجه ریزی عملیاتی کارایی سیستم بودجه ریزی را در شهرداری ها به نحو چشمگیری افزایش می دهد

۲-۱- فرضیه فرعی اول: روش موجود بودجه ریزی از کارایی لازم برخوردار نمی باشد

۲-۲- فرضیه فرعی دوم: بودجه ریزی عملیاتی از کارایی لازم برخوردار است.

بمنظور بررسی فرضیه دوم تحقیق و سنجش کارایی دو روش بودجه ریزی، ابتدا با توجه به مطالعات انجام شده و استاندارد های موجود  $21$  شاخص به عنوان، شاخص هایی کارایی بودجه استخراج گردید. نظر به اینکه روش بودجه ریزی، یک سیستم کاربردی محسوب می گردد و قابلیت و کیفیت مورد انتظار از آن و میزان اهمیت و اولویت، قابلیت های فنی مورد انتظار از آن بجز مواردی چون بهای تمام شده، قابل تست ریاضی نمی باشد، بهترین روش برای ارزیابی کارایی سیستم از بعد دارا بودن شرایط فنی؛ و قابلیت های مورد انتظار، استناد به نظرات کاربران سیستم، متخصصان امر بودجه و کارشناسان و خبرگان امر میسر میگردید که بدین منظور شاخص های مذکور در قالب پرسشنامه ای با  $21$  سوال طراحی و در اختیار پاسخ دهندگان قرار گرفت. البته به لحاظ فنی بودن و تخصصی بودن موضوع، می بایست پاسخ دهندگان از لحاظ نوع و میزان تحصیلات، نوع شغل و سابقه کار دارای شرایط ویژه ای باشند که محقق سعی نمود در این زمینه با بررسی و ایجاد شناخت لازم، پاسخ دهندگان را بصورت انتخابی گزینش نماید. با توجه به اینکه پاسخ دهندگان از ارگان های مختلفی چون: سازمان شهرداری های کل کشور، سازمان مدیریت و برنامه ریزی، سازمان حسابرسی و مدیران و معاونان اداری مالی شهرداری به همراه مدیران مالی سازمان های وابسته انتخاب گردیدند، نتایج حاصله از روایی و پایایی لازم برخوردار بوده و حساسیت های لازم در این زمینه لحاظ گردیده است.

### ۲-۳- آمار استنباطی

در این بخش از مقاله، نتایج تجزیه و تحلیل آزمونهای آماری در قالب جداول خروجی SPSS ارائه می‌شود. فرضیه دوم پژوهش: بودجه ریزی عملیاتی کارایی سیستم بودجه ریزی را در شهرداری به نحو چشمگیری افزایش می‌دهد

فرضیه فرعی اول: روش موجود بودجه ریزی از کارایی لازم برخوردار نمی‌باشد  
فرضیه فرعی دوم: بودجه ریزی عملیاتی از کارایی لازم برخوردار است.

۲-۴-۱- برای آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش، از آزمون آماری t-student، جهت بررسی پاسخهای بدست آمده از نظرات مدیران و کارشناسان استفاده شد. بررسی نظرات پاسخ دهندگان در مورد سیستم موجود بودجه ریزی نشان می‌دهد در مقایسه با عدد متوسط "۳" مقدار آماری همه سوال ها و نهایتاً مقدار آماری t کلی کوچک است و خطای آزمون کمتر از ۵ درصد است؛ بنابراین با اطمینان حداقل ۹۵ درصد می‌توان قبول کرد که کارایی سیستم موجود از حد متوسط کمتر است.

مقدار کارایی سیستم موجود پس از محاسبه ۴۲/۸۹ درصد بدست آمد

۲-۴-۲- برای آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش نیز، از آزمون آماری t-student، جهت بررسی پاسخهای بدست آمده از نظرات مدیران و کارشناسان استفاده شد. بررسی نظرات پاسخ دهندگان در مورد سیستم بودجه ریزی عملیاتی نشان می‌دهد در مقایسه با عدد متوسط "۳" مقدار آماری همه سوال ها و نهایتاً مقدار آماری t کلی بزرگ است و خطای آزمون کمتر از ۵ درصد است؛ بنابراین با اطمینان حداقل ۹۵ درصد می‌توان قبول کرد که سیستم بودجه ریزی عملیاتی از کارایی بالاتر از حد متوسط برخوردار است.

مقدار کارایی سیستم موجود پس از محاسبه ۸۴/۹۵ درصد بدست آمد

۲-۴-۳- برای آزمون فرضیه اصلی دوم پژوهش، از آزمون آماری t زوجی استفاده شد. این آزمون وجود اختلاف بین دو حالت یک سوال را بررسی مینماید.

مقدار آماره t پس از محاسبه برابر ۲۱/۳۳ دست آمد که خطای آزمون برابر ۳ درصد است؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان قبول کرد که کارایی بودجه ریزی عملیاتی از روش موجود بالاتر است.

۲-۴-۴- همچنین بمنظور تایید و اطمینان از نتایج حاصله فرضیه مذکور به روش ناپارامتریک و از طریق آزمون ویلکاکسون نیز مورد تست قرار گرفت که دقیقاً نتایج مشابه حاصل گردید. مقدار آماره ویلکاکسون دارای اندازه-۴,۷۸۳ می‌باشد که نشان دهنده تفاوت معنی دار و خطای ۰/۰۰۰۱ می‌باشد؛ یعنی با اطمینان بیش از ۹۹/۹ درصد تفاوت بین دو روش معنی دار می‌باشد.

۲-۴-۵- آزمون کروسکال والیس: بمنظور بررسی، عامل تحصیلات بعنوان مهمترین آیتم کیفی پاسخ دهندگان، بر روی نتایج از آزمون کروسکال والیس استفاده گردید



آماره آزمون تنها برای سوالات ۴-۱۳-۸- یعنی قابلیت سیستم بودجه ریزی در

۱-شناسایی و نمایش کارایی هزینه

۲-قابلیت تهیه و تنظیم صورت های مالی تلفیقی

۳-قابلیت اتکا- مقایسه و فهم سیستم

نشان می دهد که افراد با تحصیلات بالاتر برای این دو سوال اهمیت بیشتری قائل بوده اند.

۲-۴-۶-آزمون فریدمن:

بمنظور اولویت بندی و تعیین میزان اهمیت هریک از شاخص های بودجه از آزمون فریدمن استفاده گردیده است.

آزمون فریدمن بیان میکند که در بین عوامل آیا عاملی از سایر عوامل مهمتر می باشد یا همه عوامل از نظر اهمیت یکسانند.

در این تحقیق، مقدار آماره فریدمن برابر ۳۹/۷۶۵ با مقدار خطای ۰/۰۰۵ می باشد؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد

فرض برابری میزان اهمیت همه ۲۱ شاخص بودجه ای رد می شود،

### اولویت بندی شاخص های بودجه ای از نظر میزان اهمیت، براساس آزمون فریدمن

۱- قابلیت کنترل و مدیریت هزینه

۲- قابلیت اولویت بندی نیاز های سازمان

۳- قابلیت نظارت بر عملیات دستگاه

۴- قابلیت کنترل نتایج و میزان تحقق اهداف

۵- قابلیت تسهیل فرایند تصمیم گیری در سازمان

۶- قابلیت مرتفع نمودن نیازهای مدیریت

۷- قابلیت تحلیل هزینه ها

۸- قابلیت برخورداری از شفافیت لازم

۹- قابلیت تخصیص بهینه منابع

۱۰- قابلیت شناسایی و نمایش کارایی هزینه ها و مخارج صورت گرفته در بودجه

۱۱- قابلیت تدارک اطلاعات بهنگام و به موقع

۱۲- قابلیت تغییر رویه حسابداری از نقدی به تعهدی

۱۳- محاسبه و گزارش انحرافات هزینه

۱۴- قابلیت افشاء اطلاعات مالی به نحوی مطلوب و با مبالغ درست

۱۵- قابلیت ارزیابی عملکرد نیروی انسانی

۱۶- قابلیت ضابطه مند نمودن و ممانعت از قدرت چانه زنی در تخصیص منابع

۱۷- قابلیت نمایش مولفه ها و اجزاء هزینه

۱۸- قابلیت تدارک اطلاعات قابل اتکا - قابل مقایسه و قابل فهم

۱۹- قابلیت ایجاد حصول اطمینانی معقول، از نبود اشتباه و یا تحریفی با اهمیت

۲۰- قابلیت تهیه و تنظیم گزارش تفریح بودجه تلفیقی شهرداری و سازمان های وابسته

۲۱- رعایت استاندارد های حسابداری

### جمع بندی

در حالی که شهرداری ها خود را آماده می نمایند تا ۲۳ وظیفه دیگر از وظایف دولتی را بعهده گرفته و به مجموعه گسترده عملکردی خود بیفزایند بودجه و بودجه نویسی در شهرداری ها با چالش های فراوان همراه است. اهمیت تحقیق از آن جا مشخص است که هم اکنون نهادهای بین المللی همچون صندوق بین المللی پول متولی یکسان سازی و کارآمد نمودن شیوه بودجه ریزی در کشورها گردیده اند.

به واقع می توان اینگونه ادعا نمود که بدون وجود بودجه ای علمی و کارآمد، چه در زمان تهیه و تنظیم وجه در اجرا و کنترل، فرایند مدیریت شهری با مشکلات فراوان همراه خواهد گردید.

در این پژوهش، محقق با توجه به ارتباط نزدیک با مشکلات پدید آمده در نظام مدیریت مالی در شهرداری ها که بخش عمده اصلی آن را می توان ناشی از ضعف در فرایند بودجه ریزی دانست، اقدام به بررسی و آسیب شناسی و بررسی نارسایی های ناشی از عدم بکارگیری بودجه ریزی مناسب در شهرداری ها پرداخته و با توجه به تجربیات و مطالعات گسترده خود در این باره به این نتیجه رسید که بودجه ریزی عملیاتی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت بهترین گزینه برای انتخاب شیوه بودجه ریزی در شهرداری ها می باشد.

محقق در این پژوهش ابتدا به این پرسش که شیوه موجود بودجه ریزی در شهرداری ها قابلیت محاسبه و نمایش بهای تمام شده شهرداری ها را ندارد پاسخ داده و با استناد به استاندارد های حسابداری و تشریح اجزاء بهای تمام شده به این مطلب که بودجه فعلی در شهرداری ها از چنین طبقه بندی و گزارش دهی در بودجه فاصله فراوان دارند صحه می گذارد.

فرضیه اول پژوهش از توانایی بودجه ریزی عملیاتی در محاسبه بهای تمام شده حکایت دارد که با بکارگیری شاخص ها و متد هزینه یابی بر مبنای فعالیت و تهیه و تنظیم فرم های هزینه ای و محاسبه و طبقه بندی مجدد هزینه ها در شهرداری مورد مطالعه تصویری مناسب از بهای تمام شده خدمات و پروژه های شهرداری مورد مطالعه ایجاد گردید که در نهایت فرضیه فوق از طریق روش آماری مقایسه دو جامعه نیز تست و در سطح اطمینان ۹۷ درصد اختلاف دو شیوه بودجه ریزی معنی دار نشان داده شد.

اهم فعالیت های صورت گرفته به این منظور را می توان به محاسبه آیتم های هزینه پرسنلی هر مرکز فعالیت به طور جداگانه همچنین هزینه های اداری و سرمایه ای آن ها دانست که ردیابی و تفکیک هزینه های مستقیم و غیر مستقیم هر پروژه مبنایی صحیح جهت تسهیم این هزینه ها بر روی خدمات و پروژه ها ایجاد نمود.

فرضیه دوم پژوهش به مقایسه تطبیقی کارایی در دوروش مربوط می شود که نتیجه حاصله حکایت از آن دارد که روش موجود بودجه ریزی در شهرداری ها از کارایی در حد زیرمتوسط برخوردار می باشد که مقدار دقیق آن ۴۲/۸۸ برآورد گردید که این عدد در روش بودجه ریزی عملیاتی ۸۴/۹۵ می باشد.

قلمرو زمانی این تحقیق در سال ۱۳۸۵ می باشد. بدین صورت که اطلاعات مورد نیاز برای انجام تحقیق از اسناد و مدارک موجود سال ۱۳۸۴ استفاده شده است ولی بصورت جزئی تر و دقیق تر قلمرو زمانی از ابتدای سال ۱۳۸۵ لغایت اسفند ماه ۱۳۸۵ است، زیرا باستناد قوانین هزینه های جاری تا پایان اردیبهشتمه سال بعد امکان پرداخت آنها وجود دارد و جهت بررسی فرضیه اول، قلمرو زمانی پایان تیر ماه سال ۸۵ بوده است، زیرا باستناد قوانین و مقررات موجود، تفریغ بودجه در شهرداری پس از تصویب شورا مستند میباشد، لذا جهت محاسبه دقیق و صحیح هزینه ها امکان انجام تحقیق تا پایان تیر ماه میسر نمی گردد.

ابزار اساسی گردآوری اطلاعات در این تحقیق، استفاده از اسناد و مدارک بوده است ولی جهت تجزیه و تحلیل و بررسی فرضیات دوم تحقیق، محقق از ابزار پرسشنامه استفاده نمود.

بطور خلاصه محقق با انجام این تحقیق توانست مسائل و مشکلات زیادی را مشخص نموده و همچنین راهکارهای اصولی و اساسی را نیز برای حل مسائل و مشکلات فراروی شهرداری ها از نقطه نظر بودجه ای و هزینه ای ارائه دهد. نهایتاً نتایج تحقیق را می توان بطور خلاصه بصورت ذیل بیان نمود:

بررسی های انجام شده در این پژوهش حاضر نشان داد، بودجه در شهرداری ها به عنوان اصلی ترین و مهمترین صورت مالی، از لحاظ دارا بودن خصوصیات فنی لازم وضعیت نامطلوبی دارد. بودجه و تفریغ بودجه در شهرداری ها به عنوان مهمترین شاخص برنامه ریزی و ارزیابی عملکرد به هیچ عنوان قابلیت های لازم یاری رساندن به مدیریت شهری را دارا نمی باشد. درحقیقت تقسیم بندی و طبقه بندی هزینه ها در شهرداری به جاری و عمرانی هیچ مبنایی مناسب و قابل اتکا را جهت تصمیم گیری، برنامه ریزی و کنترل عملکرد ایجاد نمی نماید. کما اینکه هم اکنون کنترل و مدیریت بر هزینه ها بالاخص هزینه های پرسنلی در شهرداری ها عملاً غیر ممکن گردیده است.

شاید بتوان یکی از مهمترین دلایل ضعف در نظام بودجه ریزی شهرداری ها را نبود نیروی انسانی متخصص و کارشناس در امر بودجه و مباحث مربوط به حسابداری دولتی دانست. کما اینکه اگر محدودیت های تحقیق اجازه می داد فرضیه سومی در قالب ارتباط بین ناکارآمدی بودجه عدم ارتباط تحصیلات متولیان امر بودجه در شهرداری ها قابل شکل گیری و و این ارتباط به شکل کاملاً معنی داری قابل توجیه و اثبات بود.

مشکلات و نارسایی های پدید آمده در ساختار حسابداری شهرداری ها را به دلیل ضعف در نظام بودجه ریزی نمی توان در چهارچوب موارد یاد شده محدود نمود، چرا که بعثت رعایت استاندارد های حرفه ای در بررسی و تجزیه و تحلیل موارد با اهمیت در صورت های مالی از بحث و گفتگو در ارتباط با نارسایی های عدیده ای که در حین انجام پژوهش مشاهده گردید خودداری شده است.

خلاصه اینکه وضعیت موجود بودجه ریزی در شهرداری ها را در شرایط قبول مسئولیت های جدید بر طبق قانون را می توان یکی از تهدید های آینده مدیریت شهری دانست.

## منابع

۱. سعیدنیا، احمد، مدیریت شهری، جلد یازدهم، انتشارات سازمان شهرداریهای کشور، تهران، ۱۳۸۲
۲. فرنچ، درک و ساورد، هیتر (۱۳۷۱)، فرهنگ مدیریت، ترجمه محمد صائبی، مرکز آموزش مدیریت دولتی، تهران
۳. فرهنگ، منوچهر، فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی، نشر البرز، تهران ۱۳۷۱
۴. مجموعه گزارشات تحولات ژاپن، سفارت جمهوری اسلامی ایران، توکیو ۱۳۶۹
۵. هیربدنیا، ابراهیم، حکومت محلی و مدیریت شهری، انتشارات اتحادیه شهرداریهای کشور، تهران ۱۳۸۵
۶. نصر اصفهانی رضا، آخوندی نادر، شهیدی آمنه، شیری حامد، تحلیل عملکرد شهرداری اصفهان از حیث درآمدهای پایدار و ناپایدار (۱۳۷۵-۱۳۸۸) همراه با ارائه راهکارهای جدید، دانشگاه اصفهان
۷. موسوی، سیروس، ۱۳۸۲ نوسازی نگاهی دیگر، مجله شهرداری ها، سازمان شهرداری ها، شماره ۴۵، ص ۸۸
۸. آیت اللهی، علی رضا، ۱۳۸۷، منابع مالی سازمان های محلی فرانسه (شهرداریها و ...)، اولین همایش مالیه شهرداری، مشکلات و راهکارها، تهران، مرکز مطالعات تکنولوژی دانشگاه صنعتی شریف
۹. زاهدی، کریم و میثم دهقان، ۱۳۸۹، مالیات بر ارزش زمین، روشی جهت تحقق درآمد پایدار شهری مرکز مطالعات تکنولوژی دانشگاه علم و صنعت ایران، سومین همایش مالیه شهرداری، مشکلات و راهکارها، تهران، مرکز مطالعات تکنولوژی دانشگاه صنعتی شریف.
۱۰. دانش جعفری، داوود و سمانه کریمی، ۱۳۹۰، خصوصی سازی خدمات شهری روشی پایدار در تامین مالی شهرداریها مطالعه موردی شهرداری تهران، چهارمین همایش مالیه شهرداری، مشکلات و راهکارها، تهران، مرکز مطالعات تکنولوژی دانشگاه صنعتی شریف.

11. Habitat, Training manual on urban local government finance for English- Speaking East and South African Countries, Nairobi,
12. Thodore, Reynolds, Smith & Ali Nani, A report covering on observation tour of Taiwan, Japan, United states, Italy, Regarding Tax administration systems, Research Center Of Tehran City,