

بررسی موانع تعیین بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها و ارائه راهکارهای مناسب

دکتر قدرت الله طالب نیا
دکتر حمید رضا وکیلی فرد
جمشید بیک فلک

چکیده

جامعه آماری تحقیق شامل شش دسته از اشخاصی است که با شهرداری ها در ارتباط بودند و برای آزمون فرضیه ها از T-TEST (»1«) تک متغیره) استفاده شده.

نتایج بدست آمده از این تحقیق در خصوص موانع تعیین بهای تمام شده پروژه های عمرانی، نشان دهنده این است که، علیرغم اینکه هر کدام از موانع مورد بررسی در عدم محاسبه بهای تمام شده پروژه ها موثر

بوده اند، لیکن بیشترین تاثیر را موانع ساختاری با ۷۰/۱٪ و کمترین تاثیر را موانع انسانی با ۶۷/۹٪ و موانع قانونی با ۶۸/۸٪ پاسخ زیاد و خیلی زیاد به کل پاسخ ها، تاثیر بینابینی در این زمینه داشته اند و در نهایت با توجه به نتایج تحقیق، پیشنهادهاتی در خصوص بازننگری در قوانین و



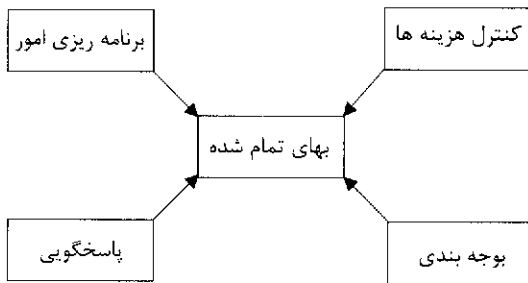
نگهداری اطلاعات مرتبط با بهای تمام شده پروژه های عمرانی شهرداری ها جهت کنترل هزینه ها، برنامه ریزی امور، بودجه بندی فعالیتها، پاسخگویی مدیران و غیره، امری لازم و ضروری به نظر می آید. مطالعه گزارش حسابرسی و مقالات مربوط به حسابداری شهرداری ها و غیره، پژوهشگران را به نتیجه اولیه ای مبنی بر عدم محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها رسانید.

لذا انجام این تحقیق اهمیت یافت با توجه به مدل تحلیلی تحقیق، سه دسته موانع، شامل موانع قانونی، موانع ساختاری و موانع انسانی مطرح گردید. و برای هر کدام چندین شاخص در نظر گرفته شد. فرضیه های تحقیق نیز در قالب سه فرضیه اصلی و نه فرضیه فرعی، طراحی شد.

این مهم گردد، نیاز داشته و محاسبه این مهم اطلاع ذیقیمتی برای آنها محسوب می گردد.

بصورت خلاصه در غالب شکل (۱) نشان داده شده است که بهای تمام شده، در جهت چه اهداف مدیریتی، کاربرد دارد.

شکل ۱: جایگاه و اهمیت بهای تمام شده



با توجه به اهمیت این اطلاع اساسی از یک طرف و از طرف دیگر اینکه در حال حاضر به استناد گزارش حسابرسان مستقل شهرداری ها، چنین اطلاع مهمی محاسبه نمی شود، لذا اهمیت این تحقیق را می توان در این دانست که شناسایی موانع تعیین بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها و ارائه راهکار مناسب، می تواند حلقه گم شده این چرخه را یافته و کمک زیادی در جهت انجام فعالیت مناسب مدیران و پاسخگویی آنها در شهرداری ها نماید.

بررسی موانع تعیین بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها

محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی، در جهت کنترل هزینه ها، برنامه ریزی امور، بودجه بندی فعالیتها و پاسخگویی مدیران، کاربرد گسترده ای دارد.

این امر بصورت خلاصه در غالب شکل (۱) نشان داده شد. بنابراین با توجه به موضوع این پژوهش که بررسی موانع تعیین بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها می باشد، و اینکه، این موانع منجر به عدم برنامه ریزی امور، کنترل هزینه ها، بودجه بندی فعالیتها و پاسخگویی مدیران می گردد. با توجه به بررسیهای انجام شده، این موانع در قالب مدل تحلیلی تحقیق به سه دسته مطابق شکل (۲)

اصلاح و بهبود ساختارهای شهرداری ها و شیوه جذب و آموزش نیروهای انسانی در شهرداری ها ارائه گردیده است.

واژگان کلیدی:

شهرداری، پروژه عمرانی، بهای تمام شده پروژه عمرانی، کنترل هزینه ها، برنامه ریزی امور بوجه بندی فعالیتها، پاسخگویی مدیران.

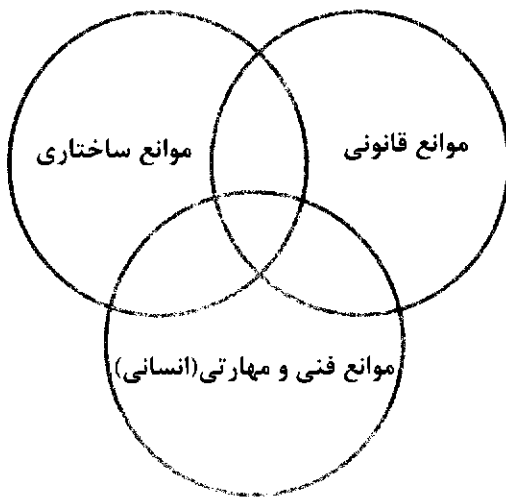
مقدمه

شهرداری به عنوان یکی از نهادهای عمومی غیر دولتی، از جمله واحدهای غیر انتفاعی می باشد که وظیفه ساماندهی امور شهر و تامین و ارتقای سطح رفاه شهروندان را بر عهده دارد. گسترش بی رویه شهرها در سده اخیر که به گفته ژان باستیه به انقلاب شهرنشینی معروف شده است، اهمیت شهرداری ها را نسبت به گذشته بسیار بیشتر و مدیریت آنها را با توجه به تنوع وظایف و فعالیتهای شهرداری وظیفه ای سخت و دشوار نموده است. بنابراین مدیران شهرداری ها جهت دستیابی به اهداف خود باید علاوه بر کنترل مناسب هزینه ها، برنامه ریزی درستی نیز داشته باشند و بر آن اساس بودجه بندی لازم را، انجام داده و در حین اجرا، هدایت، رهبری و سازماندهی فعالیت ها، تلاش نمایند که امور مطابق برنامه ها هدایت گردد، تا اهداف مورد نظر حاصل گردد.

یکی از، ابزارهای اساسی که جهت کنترل هزینه ها، برنامه ریزی امور، بودجه بندی فعالیتها و پاسخگویی مدیران می تواند کارگشای دغدغه های فکری مدیران باشد، سیستم اطلاعات حسابداری و به عبارت بهتر اطلاعات حاصل از این سیستم می باشد، و سیستم حسابداری بهای تمام شده به عنوان یکی از زیر شاخه های سیستم حسابداری، وظیفه محاسبه بهای تمام شده و گزارشگری جهت ارزیابی عملکرد، تنظیم بودجه، کنترل هزینه ها و غیره را بر عهده دارد. بنابراین مدیران شهرداری ها نیز ملزم به کنترل هزینه ها، برنامه ریزی امور، بودجه بندی فعالیتها و پاسخگویی می باشند. بدین جهت به بهای تمام شده پروژه های عمرانی که حداقل ۴۰٪ از بودجه شهری شهرداری ها باید مصرف

تقسیم و شاخص های هر دسته به شرح ذیل می باشد .

شکل ۱. مکان معنایی بررسی



موانع قانونی

شاخص های مربوط به موانع قانونی جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی که در کنترل هزینه ها ، برنامه ریزی امور ، بودجه بندی فعالیتها و پاسخگویی مدیران تاثیر داشته باشند عبارتند از :

- ۱ نبود قوانین و مقررات الزام آور و مناسب جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها
- ۲ نبود استانداردهای حسابداری حرفه ای و خاص جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی .

موانع حسابداری

شاخص های مربوط به موانع ساختاری جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی که در کنترل هزینه ها ، برنامه ریزی امور ، بودجه بندی فعالیتها و پاسخگویی مدیران تاثیر داشته باشند عبارتند از :

- ۱ نبود تشکیلات مناسب بودجه و برنامه ریزی جهت ایجاد زمینه مناسب برای محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها.

۲ نبود ساختار و تشکیلات حسابداری مناسب جهت ایجاد زمینه مناسب برای محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی.

- ۳ نبود ساختار مناسب اداری جهت ایجاد زمینه مناسب

برای محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی .
 ۲ نبود ساختار کنترلی و نظارتی مناسب جهت ایجاد زمینه مناسب برای محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی.

موانع فنی و مهارتی (انسانی)

شاخص های مربوط به موانع فنی و مهارتی (انسانی) جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی که در کنترل هزینه ها ، برنامه ریزی امور ، بودجه بندی فعالیتها و پاسخگویی مدیران تاثیر داشته باشند عبارتند از :

- ۱ نداشتن تخصص کافی حسابداران شهرداری ها .
- ۲ نداشتن آموزش کافی حسابداران شهرداری ها در مورد تکنیکهای حسابداری مدیریت (حسابداری بهای تمام شده).
- ۳ نداشتن شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابداری بهای تمام شده در راستای اهداف سازمان .

موانع فنی و مهارتی

فرضیه های تحقیق به منظور دستیابی به اهداف تحقیق ، مسئله تحقیق در قالب سه فرضیه اصلی و نه فرضیه فرعی به شرح زیر مطرح شده است .

فرضیه های اصلی (۱)

موانع قانونی باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها گردیده است .

فرضیه های فرعی (۱)

۱ نبود قوانین و مقررات الزام آور ، باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها ، گردیده است.

۲ نبود استانداردهای حسابداری حرفه ای و خاص ، باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها ، گردیده است .

شهرداری ها، گردیده است.

معرفی متغیرهای عملیاتی تحقیق

در این پژوهش متغیر وابسته عبارت است از: محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی شهرداری ها و متغیرهای مستقل عبارتند از:

- ۱- موانع قانونی
- ۲- موانع ساختاری
- ۳- موانع فنی و مهارتی (انسانی)

قلمرو و تحقیق:

قلمرو تحقیق به سه بخش، قلمرو موضوعی، قلمرو مکانی و قلمرو زمانی تقسیم می گردد.

قلمرو موضوعی:

در این تحقیق، موانع تعیین بهای تمام شده از آن دسته پروژه های عمرانی شهرداری ها، که منابع آنها از محل بودجه شهری (داخلی) شهرداری ها و با تصویب شورای اسلامی شهر تأمین مالی گردیده باشد، مورد بررسی قرار می گیرد.

قلمرو مکانی:

قلمرو مکانی این پژوهش، با توجه به روش مورد استفاده (روش میدانی)، شهرداری های استانهای چهارمحال و بختیاری و اصفهان و سازمانهای مرتبط با این شهرداری ها، یعنی سازمان همیاری شهرداری های استان چهارمحال بختیاری و استان اصفهان می باشد.

قلمرو زمانی:

نظر به اینکه، گردآوری اطلاعات این تحقیق به روش پرسشنامه و مشاهده بوده است، لذا اطلاعات با توجه به عوامل پاسخ دهنده در سال ۱۳۸۶ جمع آوری گردیده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش را

فرضیه اصلی (۲)

موانع ساختاری باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها گردیده است.

فرضیه های فرعی:

۱- نبود تشکیلات مناسب بودجه و برنامه ریزی، باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها، گردیده است.

۲- نبود ساختار و تشکیلات حسابداری مناسب، باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها، گردیده است.

۳- نبود ساختار مناسب اداری، باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها، گردیده است.

۴- نبود ساختار کنترلی و نظارتی مناسب، باعث عدم امکان، محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها گردیده است.

فرضیه اصلی (۳)

موانع فنی و مهارتی (انسانی) باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها گردیده است.

فرضیه های فرعی:

۱- نداشتن تخصص کافی حسابداران شهرداری ها، باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها، گردیده است.

۲- نبود آموزش کافی حسابداران شهرداری ها در مورد تکنیکهای جدید حسابداری، باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها، گردیده است.

۳- نداشتن شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابداری بهای تمام شده در راستای اهداف سازمان، باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در

بین اعضاء جامعه مذکور و با استفاده از روش تصادفی طبقه بندی شده، نمونه گیری انجام شده است. حجم جامعه و نمونه انتخاب شده با توجه به حجم هر طبقه از جامعه، در سطح معنی داری ۹۵٪ و خطای ۵٪ از هر طبقه به شرح جدول (۱) است.

با توجه به محاسبات انجام شده تعداد نمونه مورد نظر برای انجام این تحقیق تعداد ۱۰۳ نفر تعیین شد.

شهرداران، حسابداران و مدیران مالی شهرداری ها و ذیحسابان شهرداری های استان چهار محال و بختیاری و استان اصفهان و همچنین اعضای شورای اسلامی شهرهایی که شهرداری های آنها بررسی گردیده و موسسات حسابرسی بررسی کننده شهرداری های موصوف و کارکنان امور مالی سازمان همیاری شهرداری های استان چهار محال بختیاری و استان اصفهان تشکیل می دهند. برای انجام این تحقیق از

جدول ۱: حجم جامعه و نمونه آماری

حجم نمونه	حجم جامعه	طبقه
۱۲	۱۳۶	شهرداران شهرداری ها
۲۳	۲۷۲	حسابداران و مدیران مالی شهرداری
۱۰	۱۱۹	ذیحسابان شهرداری ها
۵۱	۶۰۳	اعضای شورای اسلامی شهر ها
۴	۵۰	موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران ایران
۳	۲۰	کارکنان امور مالی سازمان همیازری شهرداری ها
۱۰۳	۱۲۰۰	جمع

$$= (v_{1-\frac{\alpha}{2}})^2$$

$$= \mathcal{E}^2$$

$$= N$$

$$D(X) = \text{واریانس جامعه، چون واریانس نا معلوم است از}$$

حداکثر میزان پراکندگی (۲۵/۰) استفاده میگردد با توجه به

اینکه $\alpha = 5\%$ و $\mathcal{E} = 0.075$ در نظر گرفته شده است و

با توجه به حجم جامعه آماری $N = 1200$ ، حداقل حجم

نمونه برابر است با:

$$n = \frac{(1.64)^2 \times 1200 \times 0.25}{(1.64)^2 \times 0.25 + 1200 \times 0.006} = \frac{806.88}{7.8724} = 103$$

با در نظر گرفتن پرسشنامه هایی که امکان برگشت آنها وجود نداشت، تعداد ۱۱۰ پرسشنامه بین اعضاء نمونه آماری توزیع شد که از این تعداد ۱۰۲ پرسشنامه تکمیل و برگشت داده شد. با توجه به اینکه اطلاعات ما کیفی است، آنگاه با معلوم بودن حجم جامعه (N)، حداقل حجم نمونه مساوی است با:

$$n = \frac{(v_{1-\frac{\alpha}{2}})^2 ND(X)}{(v_{1-\frac{\alpha}{2}})^2 D(X) + N\mathcal{E}^2}$$

در این فرمول:

$$n = \text{حجم نمونه}$$

میزان پایایی پرسشنامه این تحقیق به وسیله نرم افزار (SPSS Win 11.5) و از روش آلفای کرونباخ بدست آمد که معادل ۸۲/۰ است که با توجه به اینکه درجه پایایی، عددی بین صفر و یک را می تواند اختیار کند و مقدار پایایی به دست آمده به عدد یک نزدیک است لذا پایایی پرسشنامه قابل قبول است. روش انجام تحقیق نیز روشی میدانی و سیستمی است. یعنی سیستم حسابداری موجود در شهرداری ها مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته و نارسایی ها و نقاط ضعف آن مشخص شده، سپس با توجه به منابع موجود و اصول و مبانی حسابداری، راهکارهای مناسب جهت بهبود آن سیستم ارائه گردیده است.

روش آزمون فرضیه های تحقیق

در این پژوهش داده های بدست آمده از پرسشنامه، توسط برنامه نرم افزاری PSSS مورد پردازش قرار گرفته اند. و برای تحلیل داده ها از روش آمار استنباطی T-TEST «t» تک متغیره (به منظور تایید یا رد فرضیات استفاده شده است. فرضیه های آماری برای میانگین جامعه، با توجه به تمامی فرضیه ها به صورت زیر تعریف می شود:

$$\left. \begin{array}{l} H_0: \text{موانع قانونی، ساختاری و انسانی باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها نگردیده است.} \\ H_0: \mu_x \leq \mu_0 \\ H_1: \text{موانع قانونی، ساختاری و انسانی باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها گردیده است.} \\ H_1: \mu_x > \mu_0 \end{array} \right\}$$

در این روابط H_0 ممکن است نشان دهنده ادعا یا نقیض ادعا باشد که در این تحقیق H_0 نقیض ادعا می باشد. به عبارت دیگر، در این پژوهش H_0 یعنی اینکه موارد مطروحه (قانونی، ساختاری و انسانی)، مانع محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها نیستند. و H_1 که همان ادعا (فرضیه) پژوهش است به معنای این میباشد که موارد مطروحه (قانونی، ساختاری و انسانی)، مانع محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها می باشند. با توجه به اینکه از طیف لیکرت در پرسشنامه استفاده شده

روش جمع آوری اطلاعات

روش جمع آوری اطلاعات اساسی مورد نیاز در این تحقیق از طریق مطالعه، مصاحبه و مشاهده سیستم ها و ساختارهای موجود در شهرداری ها و همچنین بررسی گزارش های مالی شهرداری ها، مانند صورتهای مالی و گزارش حسابرسان مستقل شهرداری و گزارش های بودجه ای و غیره بوده است. در این تحقیق به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل متغیرهای مربوط به تحقیق که در ادبیات تحقیق مورد بحث قرار گرفته و نهایتاً سنجش نقطه نظرات جامعه آماری در خصوص موانع تعیین بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها، پرسشنامه ای حاوی سؤالاتی در این زمینه، تهیه و بین آنها توزیع گردید. در واقع اطلاعات مورد نیاز جهت آزمون فرضیات این پژوهش از طریق پرسشنامه با طیف پنج گزینه ای لیکرت بدست آمده است، که پنج گزینه، شامل خیلی زیاد، زیاد، متوسط، کم و خیلی کم برای هر سؤال در نظر گرفته شد. از خصوصیات مهم این مقیاس، گسترش بخشیدن به حوزه انتخاب پاسخگویی و فراهم آوردن گزینه های بیشتر برای پاسخگویان می باشد. در این پژوهش جهت سنجش پایایی پرسشنامه، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. برای محاسبه ضریب آلفا کرونباخ ابتدا باید واریانس نمره های هر زیر مجموعه سؤالیهای پرسشنامه و واریانس کل را محاسبه کرد. سپس با استفاده از فرمول زیر ضریب آلفا را محاسبه کرد. که نتایج به شرح زیر می باشد:

$$\begin{aligned} \alpha &= \frac{j}{j-1} \left(1 - \frac{\sum S^2}{S^2}\right) \\ \alpha &= \frac{36}{36-1} \left(1 - \frac{2.92}{14.22}\right) = 0.82 \end{aligned}$$

α = ضریب پایایی کل آزمون
 j = تعداد سؤالات آزمون
 S^2 = واریانس کل آزمون
 $\sum S^2$ = واریانس سئوالات آزمون

نتایج تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه های تحقیق
نتایج فرضیه اصلی اول و یکی از فرضیه های فرعی آن در
ادامه تشریح می گردد، ولی بخاطر جلوگیری از اطاله مطلب،
نتایج سایر فرضیه های اصلی و فرعی بصورت خلاصه شده در
قالب جداول ۷ تا ۹ آورده شده است.

نتایج تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه اصلی اول

فرضیه اصلی اول به صورت زیر آزمون میشود:

H_0 : موانع قانونی باعث عدم امکان محاسبه
بهای تمام شده پروژه های عمرانی در
شهرداری ها نگردیده است.

$H_0: \mu_0 \leq 3$

H_1 : موانع قانونی باعث عدم امکان محاسبه
بهای تمام شده پروژه های عمرانی در
شهرداری ها نگردیده است.

$H_1: \mu_0 > 3$

فرضیه اصلی اول

است، برای این پنج گزینه، پنج رتبه از ۵ تا ۱ در نظر گرفته
شد. بنابراین میانگین جوابها یعنی عدد ۳ به عنوان میانگین
پیش فرض با میانگین به دست آمده از پرسشنامه ها مقایسه
و نسبت به تایید یا رد فرضیه ها اقدام گردیده است.

لذا می توان گفت $\mu_0 = 3$ می باشد. به منظور تایید یا
رد فرضیه ها، مقدار آماره آزمون محاسبه شده، با مقدار
بحرانی مقایسه می شود. اگر آماره آزمون در ناحیه پذیرش
قرار گیرد، فرض H_0 در سطح اطمینان $(1 - \alpha)$ ۱۰۰ درصد
(در این تحقیق ۹۵٪) پذیرفته می شود. یعنی اینکه موانع
قانونی، ساختاری و انسانی، مانع محاسبه بهای تمام شده
پروژه های عمرانی در شهرداری ها نمی باشند. در غیر این
صورت داده های نمونه دلیل محکمی بر تایید H_0 ارائه نداده
و آن را رد می کنند و به عبارت دیگر H_0 رد شده و H_1 در
سطح خطای α درصد (در این تحقیق ۵٪) پذیرفته
می شود. و این به معنای آن است که موانع قانونی، ساختاری
و انسانی، مانع محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در
شهرداری ها هستند.

در آزمون این فرضیه سعی شده تا قوانین و مقررات مرتبط با شهرداری ها، به عنوان یکی از موانع محاسبه بهای تمام شده
پروژه های عمرانی در شهرداری ها مورد آزمون قرار گیرد. برای آزمون این فرضیه از ۲ فرضیه فرعی زیر استفاده گردیده است.

جدول ۲: نتایج آزمون تک متغیره، مقایسه میانگین تأثیر موانع قانونی بر عدم امکان محاسبه بهای
تمام تمام شده پروژه های عمرانی شهرداری ها با سطح متوسط ($m = 3$)

سطح معنا داری	T	انحراف معیار	میانگین	سطح متوسط
$P \leq 0.05$				
۰/۰۰۱	۸/۰۶	۱/۱۳	۳/۹۰	۳

نتایج تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه فرعی اول:
فرضیه فرعی اول به صورت زیر آزمون میشود:

H_0 : نبود قوانین و مقررات الزام آور باعث عدم امکان
محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در
شهرداری ها، نگردیده است.

$H_0: \mu_0 \leq 3$

H_1 : نبود قوانین و مقررات الزام آور باعث عدم امکان
محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در
شهرداری ها، نگردیده است.

$H_1: \mu_0 > 3$

در تحلیل استنباطی به منظور بررسی سطح معناداری، «t»
بدست آمده در سطح ($\alpha = 0.05$)، از مقدار بحرانی جدول
بزرگتر بوده، بنابراین می توان اذعان نمود که، موانع قانونی
باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی
در شهرداری ها نگردیده است. و بر همین اساس فرضیه اصلی
اول پژوهش تایید می گردد.

اطلاعات مذکور از جداول تجزیه و تحلیل آماری (SPSS) استخراج شده ، که به عنوان نمونه ، ذیلاً و در غالب جداول ۳ تا ۵ اطلاعات مرتبط با این فرضیه ارائه می شود .

جدول ۳ : آزمون t تک متغیره فرضیه اصلی اول

	N	Mean	Std.Deviaton	Std.Error Mean
فرضیه اصلی ۱	102	3.9020	1.13023	0.11191

جدول ۴ : آزمون t تک متغیره فرضیه اصلی اول

	Test Value = 3				
	T	Df	Sig.(2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
فرضیه اصلی ۱	8.060	101	0.000	0.9020	Lower
					Upper
					0.6800
					1.1240

جدول ۵ : فراوانی فرضیه اصلی اول

		Percent	Frequency	Valid Percent	Comulative Percent
Valid	1.00	4	3.9	3.9	3.9
	2.00	9	8.8	8.8	12.7
	3.00	19	18.6	18.6	31.4
	4.00	31	30.4	30.4	61.81
	5.00	39	38.2	100.0	100.0
	Total	102	100.0	100.0	100.0

در ارتباط با آزمون این فرضیه چهار سوال در پرسشنامه قوانین و مقررات الزام آور در خصوص محاسبه بهای تمام شده مطرح گردیده است . در این سئوالات سعی شده تا وجود پروژه های عمرانی در شهرداری ها مورد آزمون قرار گیرد .

جدول ۶ : نتایج آزمون t تک متغیره ، مقایسه میانگین تاثیر نبود قوانین و مقررات الزام آور بر عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی شهرداری ها با سطح متوسط (M=3)

سطح متوسط	میانگین	انحراف معیار	T	سطح معناداری
۳	۳/۷۷	۱/۱۸	۶/۶۵	۰/۰۰۱

عمرانی در شهرداری ها، گردیده است. و بر همین اساس فرضیه فرعی اول پژوهش تایید می گردد. از آنجا که روش آزمون فرضیه فرعی دوم مشابه فرضیه فرعی اول است. لذا این فرضیه ها به صورت خلاصه شده در جدول (۷) آورده می شود.

در تحلیل استنباطی به منظور بررسی سطح معناداری، «t» بدست آمده در سطح ($\alpha = 0.05$)، از مقدار بحرانی جدول بزرگتر بوده.

بنابراین می توان اذعان نمود که، نبود قوانین و مقررات الزام آور باعث عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های

جدول ۷: نتایج آزمون فرضیه اصلی اول و فرضیه هاب فرعی آن

نتیجه	P-Value	مقدار t	انحراف استاندارد	میانگین فرضی	تعداد پاسخ ها	فرضیه تحقیق
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۸/۰۶	۱/۱۳	۳/۹۰	۳	اصلی اول
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۶/۶۵	۱/۱۸	۳/۷۷	۳	فرعی ۱
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۱۰/۱۲	۱/۰۵	۴/۰۵	۳	فرعی ۲

نتایج بدست آمده نشان می دهد فرض H_0 برای تمام سئوالات تحقیق رد شده است. بنابراین، می توان با اطمینان ۹۵٪ فرض مقابل یعنی تاثیر موانع ساختاری (شامل ساختار بودجه و برنامه ریزی، ساختار حسابداری، ساختار اداری و ساختار کنترلی و نظارتی)، بر عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها را پذیرفت.

نتایج فرضیه اصلی دوم و فرضیه های فرعی آن به نتایج فرضیه اصلی سوم و فرضیه های فرعی آن به صورت تلخیص شده در جدول (۸) آورده شده است. تلخیص شده در جدول (۹) آورده شده است.

جدول ۸: نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم و فرضیه های فرعی آن

نتیجه	P-Value	مقدار t	انحراف استاندارد	میانگین فرضی	تعداد پاسخ ها	فرضیه تحقیق
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۹/۳۵	۱/۰۵	۳/۹۷	۳	۱۰۲
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۱۳/۱۳	۰/۸۵	۴/۱۲	۳	۱۰۲
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۱۲/۳۲	۰/۹۹	۴/۲۰	۳	۱۰۲
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۶/۱۸	۱/۲۰	۳/۷۳	۳	۱۰۲
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۷/۰۵	۱/۲۲	۳/۸۵	۳	۱۰۲

جدول ۹: نتایج آزمون فرضیه اصلی سوم و فرضیه های فرعی آن

نتیجه	P-Value	مقدار t	انحراف استاندارد	میانگین فرضی	تعداد پاسخ ها	فرضیه تحقیق
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۷/۹۱	۱/۱۱	۳/۸۷	۳	۱۰۲
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۷/۸۹	۱/۱۴	۳/۸۹	۳	۱۰۲
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۵/۸۸	۱/۱۳	۳/۷۶	۳	۱۰۲
رد فرض H_0	۰/۰۰۱	۶/۲۲	۱/۱۹	۳/۷۷	۳	۱۰۲

نتایج بدست آمده نشان می دهد فرض H_0 برای تمام سئولات تحقیق رد شده است. بنابراین، می توان با اطمینان ۹۵٪ فرض مقابل یعنی تاثیر موانع فنی، مهارتی (انسانی)، بر عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها را پذیرفت.

پیشنهادهای تحقیق :

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اصلی اول، می توان گفت :

جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها لازم است :

۱- از آنجا که ۶۲/۵٪ از پاسخگویان عدم محاسبه بهای تمام شده را در نبود الزام در قوانین و مقررات دانسته اند، لذا لازم است، بازنگری کافی در قوانین و مقررات مرتبط با شهرداری ها، همانند قانون شهرداری، آئین نامه مالی شهرداری ها، دستورالعمل حسابداری شهرداری ها و غیره به عمل آید. و نیازهای جدید در آن لحاظ و کاستی های آنها برطرف گردد.

راهکار اجرایی مناسب :

الف) قانون شهرداری : در حال حاضر تمرکز اصلی قانون شهرداری، بر بودجه و تفریح بودجه، به عنوان صورت های مالی اصلی می باشد. که پیشنهاد می شود، تمرکز به سمت صورت های مالی اساسی یعنی ترازنامه، صورت درآمد و هزینه، صورت جریان وجوه نقد و سایر صورت های مالی مورد نیاز شهرداری مانند صورت بودجه و تفریح بودجه تغییر جهت دهد.

ب- آیین نامه مالی شهرداری : در آیین نامه مالی شهرداری ها تنها دو ماده ۴۲ و ۴۳، به حسابداری شهرداری ها مربوط هستند. که در آن مواد نیز، مطالب حسابداری خاصی ارائه نگردیده است، پیشنهاد می شود در خصوص حسابداری شهرداری ها یکسری از اصول و مفروضات، مانند مبنای حسابداری، مبنای تهیه صورت های مالی، انواع صورتهای

مالی و عناصر آنها و غیره، مشخص و معین گردد.

۲- با توجه به نظر ۷۴/۵٪ از پاسخگویان لازم است، سازمان یا نهادی به عنوان متولی تدوین استانداردهای حسابداری شهرداری ها معرفی و با توجه به محیط فعالیت شهرداری ها، استانداردهای حسابداری حرفه ای تدوین نموده و کوشش نماید آنها را به مرحله عمل در آورد.

راهکار اجرایی مناسب :

پیشنهاد می شود با توجه به پشتوانه قانونی که سازمان حسابداری برای تدوین استانداردهای حسابداری ایران دارد. و یا موقعیتی که جامعه حسابداران رسمی کشور دارد، پروژه ای در خصوص حسابداری و استاندارد حسابداری شهرداری ها انجام و در خصوص وضعیت نوع صورتهای مالی، موجودی ها، دارایی های ثابت مشهود، دارایی های عمومی و در کنترل شهرداری و غیره، استانداردهایی تدوین و اجرای آنها الزامی گردد.

با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اصلی دوم، می توان گفت : جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها لازم است :

۱- ساختار برنامه ریزی و بودجه ای شهرداری ها مورد تجدید نظر قرار گرفته، به صورتی که اهداف شهرداری در خصوص برنامه ریزی مناسب و بودجه بندی صحیح با استفاده از اطلاعات مربوط به بهای تمام شده پروژه های عمرانی محقق گردد. لازم به ذکر است که، این مطلب بر اساس نظر ۶۳/۵٪ از پاسخگویان به دست آمده است.

راهکار اجرایی مناسب :

الف) شهرداری ها به سمت تدوین بودجه عملیاتی و بودجه بندی جامع حرکت کنند.

ب) مدیران شهرداری، جهت برنامه ریزی ها از تکنیکهای بودجه بندی سرمایه ای و غیره که تهیه آن

مستلزم محاسبه بهای تمام شده و سایر اطلاعات مالی است ، استفاده نمایند .

۲- از آنجا که ۸۲/۱٪ از پاسخگویان ساختار نامناسب حسابداری را دلیل عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی می دانند ، لذا لازم است ، ساختار و تشکیلات حسابداری شهرداری ها و از جمله دستورالعمل حسابداری شهرداری ها مورد تجدید نظر قرار گرفته و به تکنیکهای جدید حسابداری مجهز گردیده به نحوی که تهیه صورتهای مالی قابل اتکا و همچنین بهای تمام شده پروژه های عمرانی مقدور گردد .

راهکار اجرایی مناسب :

الف (سیستم حسابداری (نرم افزار) جامعی بر مبنای حسابداری مناسب ، طراحی و جایگزین سیستم حسابداری (نرم افزار) فعلی آنها شود . زیرا سیستم حسابداری فعلی شهرداری ها طوری است که به صورت کامل ، جوابگوی نیاز های اطلاعاتی لازم نیست .

ب (در سیستم حسابداری شهرداری ها از بایت انتقالات داخلی (مانند انتقال آسفالت از کارخانه آسفالت شهرداری به پروژه ها و غیره) ثبت حسابداری انجام شود . تا عملکرد قسمت ها قابل ارزیابی و اطلاعات مالی قابل اتکا باشد .

ج) سیستم حسابداری بهای تمام شده در خصوص پروژه های عمرانی شهرداری ها ، جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه ها ، طراحی و جهت استفاده ، در اختیار آنها قرار گیرد .

۳- با توجه به نظر ۶۴/۵٪ از پاسخگویان لازم است ، ساختار اداری شهرداری ها مورد تجدید نظر قرار گرفته ، به طوری که زمینه های لازم جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها ، فراهم گردد .

راهکار اجرایی مناسب :

الف (در چارت سازمانی شهرداری ها ، حسابداری شهرداری ها به بخش ها و قسمت های مختلف همانند حسابداری مالی ، مدیریت و غیره تقسیم و تفکیک گردد .
ب) در قسمت های مختلف شهرداری ارتباط اطلاعاتی برقرار باشد به گونه ای که امکان محاسبه اطلاعات مهم مقدور گردد .

۴- ساختار کنترلی و نظارتی شهرداری ها مورد تجدید نظر قرار گرفته ، به طوری که اهداف شهرداری در خصوص حفاظت از داراییها ، دستیابی به اهداف محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها ، محقق گردد . لازم به ذکر است که ، این مطلب بر اساس نظر ۷۰/۳٪ از پاسخگویان به دست آمده است .

راهکار اجرایی مناسب :

الف (جهت حفاظت از داراییها و اموال شهرداری ، پیشنهاد می گردد کلیه اموال و املاک متعلق به شهرداری ، که به طرق مختلف تحصیل شده اند ، در دفاتر مالی ثبت و نگهداری گردند .

ب (حسابرسی عملکرد مدیریت ، جهت کنترل مدیریت ، در شهرداریها انجام شود . با توجه به نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اصلی سوم ، می توان گفت : جهت محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها لازم است .

۱- از آنجا که ۷۰/۵٪ از پاسخگویان نداشتن تخصص کافی حسابداران شهرداریها را دلیل عدم امکان محاسبه بهای تمام شده پروژه های عمرانی می دانند ، لذا لازم است ، بازنگری و تجدید نظر در شیوه جذب نیروهای انسانی و خصوصاً حسابداران شهرداری ها به عمل آید و پست مالی شهرداری ها به آن دسته از نیروهایی که تجربه لازم را از نظر آموزشی

و تجربه داشته باشند و اگذار گردد.

۲- با توجه به نظر ۶۸/۱٪ از پاسخگویان لازم است، دوره های تخصصی لازم به منظور افزایش تخصص و مهارت حسابداران شهرداری ها برگزار گردد، و حضور رده های مختلف حسابداران شهرداری ها برای گذراندن این دوره ها الزامی باشد، به نحوی که باعث ایجاد زمینه هایی جهت شناخت حسابداران شهرداری ها از تکنیکهای حسابداری مدیریت و صنعتی گردد.

۳- برگزاری سمینارهای تخصصی توسط مراکز دانشگاهی و علمی کشور و دعوت از مدیران اجرایی شهرداری ها جهت شرکت در این گونه مراسم ها و معرفی حسابداری مدیریت و حسابداری صنعتی (بهای تمام شده) به عنوان اجزایی از سیستم اطلاعات مدیریت، که قابلیت های اطلاع رسانی مناسبی برای اخذ تصمیمات مدیریتی دارند. تا مدیران با مزایای استفاده از این اطلاعات آشنا گردند. لازم به ذکر است که، این مطلب بر اساس نظر ۶۵٪ از پاسخگویان به دست آمده است.

در نهایت پیشنهاد می گردد:

که برای تهیه اطلاعات حسابداری بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها،

این موانع برطرف گردد، تا زمینه مساعد برای تصمیم گیری مدیران

جهت برنامه ریزی امور، کنترل هزینه ها، برنامه ریزی فعالیتها و پاسخگویی مدیران فراهم گردد.

6- budgeting the tasks

7- Accountability of managers

8- Accounting Information System

9- Cost of improvement projects

۱۰- الزام قانونی ذیل ماده ۶۸ قانون شهرداری،

اصلاحی مصوب ۲۷/۱۱/۱۳۴۵ - مبنی بر اینکه میزان

اعتبارات عمرانی در بودجه سالیانه شهرداری، در هر صورت

نباید از ۴۰٪ بودجه کمتر باشد.

11- Legal obstacles

12- Structural obstacles

13- Human obstacles

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات



پی نوشت

تهران.

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

تهران.

دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری از دانشگاه

آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران و عضو هیات علمی

دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر کرد.

◀ منابع

الف منابع داخلی:

۱- آئین نامه مالی شهرداری ها مصوب ۱۲/۴/۱۳۴۶

با اصلاحات بعدی. (۱۳۸۲). تدوین جهانگیر منصور. نشر

دیدار

۲- باباجانی، جعفر (۱۳۸۲). حسابداری و کنترل های

مالی دولتی. چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علامه

1- Municipality

۲- طبق بند ۱ ماده واحده قانون فهرست نهادها و

موسسات عمومی غیر دولتی مصوب ۱۹/۴/۱۳۷۳.

۳- ژان باستیه، برنارد درز. (۱۳۷۷). شهر. ترجمه علی

اشرفی، تهران. دانشگاه هنر، چاپ اول: ص ۱۲

4- control the costs

5- Planning the affairs

مروری بر حسابداری و حسابرسی شهرداری ها . مجله
حسابدار رسمی . سال اول ، شماره اول . صص (۱۷-۲۲) .
منابع خارجی

1- Chan, L. J. (2003). "Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards", *Public Money & Management*, Vol. 20, Issue 1, pp. 19-26.

2- International Federation of Accountants (2005). "Facts about IFAC" Available From International Federation of Accountants [Online].

3- Ijiri, Y. (1983). "On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, pp. 75-81.

4 - Kreklow , S. R. (2006). "Performance Management and the Modern Budget Office", *Government Finance Review*, Vol.22, Issue 2, pp. 94-95.

5- Accountability and Accounting Information Systems in the Islamic Republic of Iran", *Iranian Journal of Information Science and Technology*, Vol. 1, No. 2, pp. 32-45.

طباطبایی.

۳- بهرامی، پورهنگ (۱۳۷۶). «حسابداری شهرداری و مدیریت امور مالی شهرداری های ایران» چاپ دوم، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی.

۴ پیک فلک ، جمشید. (۱۳۸۶). بررسی موانع تعیین بهای تمام شده پروژه های عمرانی در شهرداری ها و ارائه راهکار مناسب . پایان نامه کارشناسی ارشد . به راهنمایی دکتر قدرت ا... طالب نیا . دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران.

۵- جلالی ، عباس . (۱۳۸۵) . در آغازهای یک سده از تاریخ . مجله شهرداری ها . دوره جدید ، سال ششم ، شماره ۷۳ . صص (۳۴-۳۵) .

۶- دلاور، علی (۱۳۸۱). روش تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی . تهران: نشر ویرایش ، چاپ یازدهم .

۷- ژان باستیه ، برنارد درز . (۱۳۷۷) . شهر . ترجمه علی اشرفی ، تهران . دانشگاه هنر ، چاپ اول .

۸- سازمان حسابرسی (۱۳۸۲) . مفاهیم نظری گزارشگر مالی و استانداردهای حسابداری . کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران . تهران . انتشارات سازمان حسابرسی . نشریه ۱۶۰ . چاپ سوم .

۹- قانون فهرست نهادها و موسسات عمومی غیر دولتی مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۹ . (۱۳۸۲) تدوین غلامحسین دوانی انتشارات کیومرث .

۱۰- قانون شهرداری مصوب ۱۳۳۴/۴/۱۱ . (۱۳۸۲) . تدوین جهانگیر منصور . نشر دیدار .

۱۱- محمدزاده، محمود و مهدی قاسمی (۱۳۸۳) .