**ارزیابی بودجه ریزی عملیاتی در شهرداری ها**

**نورالله عسکرپور \*1**

تاریخ دریافت: 01/07/1403 تاریخ چاپ: 29/08/1403

|  |
| --- |
| **چکیده** |
| شهرداری درعرف 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 20 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 مقرارات شهرداری ها که در سال 1343 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 مشگلات فراوانی را درنظام مدیریت مالی شهرداری ها وهمچنین ساختارحسابداری آن پدیدآورده است. یافته های این پژوهش حکایت ازآن 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 ریزی، هزینه یابی، کارایی، اثر بخشی، عملکرد |

1- مسئول مالی-کارشناسی ارشد حسابداری.

**مقدمه**

با گذشت نزديك به يك قرن از وضع قوانين مربوط يه بلديه و با وجود گستردگي وظايف و عمليات شهرداري ها، هنوز هم مي توان بسياري از مسائل را برشمرد كه حتي در ميان متخصصان امور شهري به آن كم توجهي مي شود. امور مالي شهرداريها مثال بارز چنين سخني است.

مديريت امور مالي شهرداري ها و مسايل مربوط به حسابداري و حسابرسي آن ها، همواره پاشنه آشيل شهرداري ها بوده است. به نحوي كه هم اكنون به اين تصور در اذهان عمومي كه شهرداري ها بنگاهي با گردش مالي زياد و حتي حيف وميل هاي بي حساب اقتصادي است دامن زده است. شهرداري ها نيز به دليل توان محدود كارشناس كمتر به فكر نظم و نسق دادن امور مالي خود بوده اند.

نياز هاي نامحدود سازمان هاي شهري و منابع محدودي كه در دسترس آن ها بوده است، وجود بودجه را اجتناب ناپذير مي كند.

بنابراين بودجه ضرورتي است كه محدوديت منابع آن را ايجاد كرده است. نخستين پيام هر سند بودجه اين است كه سازماني در صدداست تا منابع محدود خود را بين نياز هاي نامحدود به شكلي مناسب توزيع نمايد.

**تعریف بودجه**

علما و صاحبنظران علم بودجه نويسي، بودجه را اينگونه تعريف نموده اند: بودجه برنامه اي مصوب در قالب اعداد وارقام است كه وسيله اجراي طرح ها و فعاليت هاي سازمان را در زمان تعيين شده فراهم مي سازد.

بنا براين تعريف سه عنصر اصلي قابل تشخيص است:

1-     برنامه ها و فعاليت هايي كه بايد انجام شود

2-     ميزان هزينه هايي كه براي انجام اين برنامه ها و فعاليت ها مورد نياز است

3-     منابع درآمدي قابل شناسايي و وصول

اما بر اساس ماده 23 آيين نامه مالي شهرداري ها، مصوب تير ماه 1346" بودجه شهرداري، عبارت است از يك برنامه جامع مالي كه در آن كليه خدمات و فعاليت ها و اقداماتي كه بايد در طي سال مالي انجام شود، همراه با برآورد منابع مخارج و درآمدهاي لازم براي تامين هزينه آن ها پيش بيني مي شود و پس ازتصويب انجمن شهر قابل اجراست".

جایگاه بودجه در نظام مدیریتی شهرداری ها

پس از طرح تعريفي كلي و ساده از بودجه، مي توان يادآور شد كه بودجه يكي از مهمترين ابزارها در مديريت مالي شهرداري هاست و اهميت آن به حدي است كه طبق ماده 16 آيين نامه مالي شهرداري ها، مسئوليت آن به عهده شهردار است.

شهردار مسئول مستقيم مسائل مالي شهرداري هاست و مديرت مالي آن را بعهده دارد، بنابراين بودجه را نبايد معادل مفهوم ريالي آن و تنها يك سند مالي دانست، بلكه بودجه در شهرداري ها ابزاري است براي كنترل و پيشرفت كار و حصول اطمينان از انجام آن طبق برنامه پيش بيني شده و به همين دليل است كه شهردار ميتواند با وجود يك شيوه صحيح از تهيه و تنظيم بودجه و استخراج گزارش هاي مناسب بودجه اي، كنترل صحيح و مناسبي را بر پيشرفت كارها و هزينه هاي انجام شده اعمال و در صورت لزوم تصويري روشن از وضعيت عملكرد شهرداري ها ارائه نمايد.

**روش بودجه ریزی در شهرداری ها**

از ميان فصول 9 گانه قانون شهرداري ها، فصل هفتم با عنوان "مقررات استخدامي ومالي" اختصاص به مديريت مالي و اداري شهرداري دارد.

بودجه برنامه اي، نوعي از بودجه نويسي است كه در آن هزينه ها بر اساس وظايف، برنامه ها و طرح يا فعاليت هاي گوناگوني دستگاه هاي اجرايي برآورد و تنظيم مي شود.

در بودجه متداول، برنامه عمليات مورد نظر منعكس نمي شود، در اين نوع بودجه نويسي مشخص نمي شود كه هزينه ها براي چه منظوري برآورد گرديده است.

بودجه عملياتي، علاوه بر طبقه بندي وظايف، عمليات هر دستگاه برحسب روش هاي دقيقي مانند حسابداري قيمت تمام شده و اندازه گيري كار محاسبه مي شود.

اگر بخواهيم براساس طبقه بندي ارائه شده بودجه شهرداري ها را نامگذاري كنيم، به استناد ماده 25 آيين نامه مالي شهرداري ها مي بايست آن را بودجه برنامه اي بناميم، چرا كه بر اساس اين قانون " بودجه شهرداري بايد بر اساس برنامه ها و وظايف و فعاليت هاي مختلف و هزينه هريك ازآن ها تنظيم گردد".

اما اگر اين قضاوت را بر اساس آن چه در عمل اتفاق مي افتد صورت گيرد، بودجه ريزي در شهرداري ها را مي توان از نوع بودجه ريزي افزايشي دانست، چرا كه بمنظور انجام بودجه برنامه اي در شهرداري ها، ابتدا بايد وظايف قانوني شهرداري ها را طبقه بندي نمود و سپس در داخل هر طبقه از وظايف، برنامه هاي مربوط به آن، گروه بندي گردد؛ و در قالب هر برنامه نيز طرح يا فعاليت هايي وجود دارند كه هزينه هريك از آن ها مي بايست بر اساس اصول متداول و شناخته شده فن بودجه نويسي برآورد گردد.

**روند بودجه ریزی در شهرداری ها**

مراحل بودجه ريزي در شهرداري ها نيزهمانند دولت از زمان شروع تا خاتمه داراي 4 مرحله است. بدين ترتيب كه ابتدا دستورالعمل تهيه و تنظيم بودجه در قالب وظايف كلي از سوي وزارت كشور تدوين ميگردد، سپس در هر شهرداري مطابق با اين دستورالعمل مبلغ و ميزان مخارج اجراي كليه خدمات و فعاليت هايي كه بايد در طي سال انجام شود برآورد مي گردد و درآمد هاي لازم براي تامين اين هزينه ها پيش بيني مي شود (تهيه وتنظيم).

بودجه تنظيم شده پس از بررسي لازم بصورت بودجه پيشنهادي تسليم مرجع تصويب كننده يعني شوراي اسلامي شهر كه حكم پارلمان را براي شهرداري دارد مي گردد.

بودجه پيشنهادي زماني قابل اجراست كه از تصويب شوراي اسلامي شهر بگذرد (تصويب).

بودجه پس ازتصويب شوراي اسلامي شهر به شهرداري ابلاغ گرديده و هزينه ها در حدود مشخص شده در بودجه و رعايت آيين نامه مالي شهرداري ها قابل پرداخت مي گردد (اجرا).

تفريغ بودجه گزارشي است كه در پايان هر سال پس از فراغت از اجراي بودجه تنظيم مي شود و درآن بايد نتيجه اجراي بودجه منعكس گردد. اين گزارش درواقع مفاصا حساب عملكرد بودجه است و بايد به تصويب شوراي شهر برسد.

**اصول بودجه**

متخصصان و كارشناسان جهت ارائه ضوابط مشترك و هماهنگ در تهيه و تنظيم بودجه اصولي را مطرح مي كنند كه به اصول بودجه معروف مي باشد كه در اينجا به منظور از جلوگيري از تطويل كلام از آن خودداري مي شود، ولي سئوال در اينجاست كه، فرايند بودجه در شهرداري ها ابتدا براصول بودجه متكي است و يا به آيين نامه مالي شهرداري ها؟

پاسخ اين است كه مبناي كار شهرداران و شوراها در تنظيم و تصويب بودجه قانون و آيين نامه مالي شهرداري هاست، وليكن رعايت اصول بودجه نيز در مواد اين آيين نامه به چشم مي خورد.

بررسي موضوع ياد شده حكايت از آن دارد كه ماده 66 قانون شهرداري ها و ماده 4 آيين نامه مالي شهرداري ها بر اساس اصل سالانه بودن تدوين شده است. اصل جامعيت بودجه در ماده 37 آيين نامه مالي ظاهرشده و در ماده 25 نيز بر اصل وحدت تاكيد شده است. به همين ترتيب ماده 38 اين آيين نامه ناظر بر اصل انعطاف پذيري بودجه است.

علاوه بر اين از سال 1346 نظام بودجه ريزي در كشور از نوع برنامه اي بوده است. بودجه برنامه اي ابتدا در سازمان برنامه و بودجه، در پي توجه به نحوه تنظيم بودجه در كشور مطرح گرديد و پس ازآن در اصلاحات قانون شهرداري ها در سال 1348 اصول نوين بودجه نويسي برنامه اي در هنگام تدوين آيين نامه مالي شهرداري ها مورد توجه قرارگرفت. بنابراين از لحاظ اصولي در آيين نامه مالي شهرداري ها، هم به اصول بودجه و هم به تلفيق بودجه و برنامه تاكيد شده است.

بررسي هاي انجام شده كه پاره اي از آن ذكر گرديد، حاكي از آن است كه روش تنظيم بودجه شهرداري ها به گونه اي است كه نمي تواند به طور كامل اهداف را تامين نمايد.

در واقع درست است كه ميتوان وظايف شهرداري ها را بطور كلي در دو وظيفه عمران شهري و خدمات شهري طبقه بندي نمود وليكن طبقه بندي بودجه اي جاري و عمراني از يكسو و تقسيم بندي هزينه هاي جاري به وظيفه خدمات اداري و خدمات شهري امكان بهره برداري از بودجه جهت كنترل و مديريت هزينه ها و ساير نقش هاي حياتي آن را، مختل مي نمايد.

مشكل اساسي ديگر بودجه ريزي در شهرداري ها عدم قابليت روش موجود بودجه ريزي در اولويت بندي نياز ها و ضرورت هاي شهر است. گرچه بودجه ريزي در شهرداري هابرنامه ای خوانده مي شود ليكن تنظيم بودجه در شهرداري ها كمتر برنامه ريزي شده است، يعني مسائل و نيازهاي شهر و شهرداري ها به هيچ وجه در بودجه اولويت بندي نمي شود و بد تر آن كه در اكثر موارد گرايش هاي شهرداران در بودجه مراعات مي شود نه اولويت بندي نيازها بر اساس آمار و اطلاعات دقيق، علت چنين نقصي در عدم تخصص در امور مالي و حسابداري در شهرداري هاست.

در واقع بودجه اي كه در اكثر شهرداري ها پيشنهاد مي شود حكم رفع تكليف را دارد و ازاين رو گاه مشاهده مي شود بودجه اي تنظيم شده و مصوبه هم گرفته است اما چند ماه پس از تصويب پروژه جديدي كه در بودجه پيش بيني نشده است اجرا مي شود و گاه هنوز چند ماهي از سال نگذشته است كه برخي رديف هاي بودجه با كسري اعتبار مواجه مي گردد.

اين ها همه نشان مي دهد برنامه ريزي دقيقي براساس مطالعات و تشخيص اولويت ها صورت نمي گيرد. در حالي كه بررسي ها و مطالعات صحيح ميتواند مسائل غير قابل پيش بيني در اجراي بودجه را كاهش دهد.

**1- 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:

1- تعیین و شناسایی مراکز فعالیت

2- محاسبه کل هزینه های هر مرکز

3- شناسایی خدمات و پروژه هاس انجام شده در سال 1384 و واحد های مجری آن

4- محاسبه و تسهیم هزینه های مستقیم بر پروژه ها و خدمات

5- محاسبه و تسهیم هزینه های غیر مستقیم بر پروژه ها و خدمات

6- 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**

1-1-شناسایی و تعیین مراکز فعالیت

 1-2- محاسبه هزینه های پرسنلی هر مرکز فعالیت

1-2-1- جمع آوری اطلاعات پرسنلی

1-2-2- محاسبه هزینه حقوق و مزایا ی ثابت ماهانه و کل سال 84 در هرمرکز فعالیت

1-2-3- محاسبه هزینه اظافه کار پرداختی هر مرکز در سال 1384

1-2-4- محاسبه هزینه عیدی و پاداش پرداختی هر مرکز در سال 1384

1-2-5-محاسبه هزینه کمک غیر نقدی، بن و عائله مندی پرداختی هر مرکز در سال 1384

1-2-6-محاسبه هزینه حق بیمه پرداختی هر مرکز در سال 1384

1-2-7- محاسبه هزینه حق مسئولیت پرداختی هر مرکز در سال 1384

1-2-8- محاسبه هزینه حق الجلسات پرداختی هر مرکز در سال 1384

1-3 - محاسبه هزینه های اداری هر مرکز (مرکز فعالیت) در سال 1384

1-3-1- محاسبه هزینه نگهداري وتعميرات جزيي ساختمان وتأسيسات هر مرکز

1-3-2- محاسبه هزینه نگهداري وتعميرات وسايل اداري هر مرکز

1-3-3- محاسبه هزینه نگهداري وتعميرات ماشين آلات و وسايط نقليه هر مرکز

1-3-4- محاسبه هزینه سوخت ماشين آلات ووسايط نقليه هر مرکز

1-3-5- محاسبه هزینه خريد لوازم جزيي ساختمان هر مرکز

1-3-6- محاسبه هزینه خريد لوازم مصرفي اداري هر مرکز

1-3-7- محاسبه هزینه لوازم يدكي ماشين آلات ووسايط نقليه هر مرکز

1-3-8- محاسبه هزینه سايرمواد ولوازم مصرف شدني هر مرکز

1-3-9- محاسبه هزینه بهاي برق مصرفي هر مرکز

1-3-10- محاسبه هزینه هزينه چاپ (اوراق، دفاترونشريات آگهي وعكس) هر

1-3-11- محاسبه هزینه تلفن هر مرکز

1-3-12- محاسبه هزینه کرایه آژانس ها، وسایط نقلیه و ساختمان هرمرکز

 1-3-13- محاسبه هزینه های سربار شهرداری و تسهیم آن روی دوایر

1-4- محاسبات صورت گرفته در خصوص هزینه های سرمایه ای

1-4-1-محاسبه هزینه بازسازي وتعميرات اساسي ساختمان وتأسيسات اداري وشهری هر مرکز

1-4-2- محاسبه هزینه ساير لوازم فني وتجهيزات عمده اداري هر مرکز

1-4-3- محاسبه هزینه لوازم مصرف نشدني هر مرکز

1-5- محاسبه جمع کل هزینه های هر مرکز فعالیت (پرسنلی، اداری، سرمایه ای)

1-6-شناسایی و تعیین خدمات اصلی و پروژه های شهرداری در سال 1384 (out put)

1-7- محاسبه هزینه های مستقیم

1-7-1- محاسبه هزینه های پرداخت شده بابت هر خدمت یا پروژه

1-7-2- محاسبه و تسهیم هزینه های هر مرکز بر روی پروژه ها و خدمات انجام شده بر مبنای سهم هر مرکز در انجام آن

1-7-3- جمع کل هزینه های مستقیم

1-8- محاسبه هزینه های غیر مستقیم

1-8-1- شناسایی و تعیین واحد های ستادی و پشتیبانی در شهرداری

1-8-2- محاسبه جمع کل هزینه های واحد های ستادی (هزینه های غیر مستقیم)

1-8-3- تسهیم هزینه های غیر مستقیم بر خدمات و پروژه های سال 1384 شهرداری

1-9-جمع کل هزینه های مستقیم و غیر مستقیم هر پروژه (بهای تمام شده)

1-10- تنظیم تفریغ بودجه شهرداری مورد مطالعه به شکل عملیاتی

**آزمون آماری فرضیه اول:**

بمنظور بررسی فرضیه اول تحقیق پس ازانجام محاسبات فوق و ارائه بهای تمام شده از طریق بودجه ریزی عملیاتی، آزمون آماری t مقایسه دوجامعه 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.

Independent Samples Test

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Levene's Test for Equality of Variances | t-test for Equality of Means |
|  | F | Sig. | t | df | Sig. (2-tailed) |
| هزينه كل | Equal variances assumed | 7.908 | .006 | 2.196 | 120 | .030 |

Group Statistics

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | MOJUD | Mean | Std. Deviation |
| هزينه كل | بودجه عملياتي | 1697807.1311 | 3304732.04942 |
|  | روش موجود | 690390.2787 | 1383283.60562 |

**2- فرضیه دوّم پژوهش**

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

2- 1-فرضیه فرعی اول: روش موجود بودجه ریزی از کارایی لازم برخوردار نمی باشد

2-2- فرضیه فرعی دوم: بودجه ریزی عملیاتی از کارایی لازم برخورداراست.

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 بهمراه 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.

2-3- آمار استنباطي

در اين بخش از مقاله، نتايج تجزيه و تحليل آزمونهاي آماري در قالب جداول خروجي SPSS ارائه مي‌شود.

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

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

فرضیه فرعی دوم: بودجه ریزی عملیاتی از کارایی لازم برخورداراست.

2-4-1-براي آزمون فرضيه فرعی اول پژوهش، از آزمون آماري t-student، جهت بررسي پاسخهاي بدست آمده از نظرات مديران و كارشناسان استفاده شد. بررسی نظرات پاسخ دهندگان در مورد سیستم موجود بودجه ریزی نشان می دهد در مقایسه با عدد متوسط "3" مقدار آماری همه سوال ها و نهایتا مقدار آماری t کلی کوچک است و خطای آزمون کتر از 5 درصد است؛ بنابراین با اطمینان حداقل 95 درصد می توان قبول کرد که کارایی سیستم موجود از حد متوسط کمتر است.

مقدار کارایی سیستم موجود پس از محاسبه 89/42 درصد بدست آمد

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | Test Value = 3 |  |  |
|  | t | df | Sig. | N | Mean | Std. Deviation |
| TOTALA | -7.899 | 29 | .000 | 30 | 2.1444 | .59325 |

sig=0.0021

|  |  |
| --- | --- |
|  | karayi |
| PA | 42.8889 |

2-4-2-براي آزمون فرضيه فرعی دوم پژوهش نیز، از آزمون آماري t-student، جهت بررسي پاسخهاي بدست آمده از نظرات مديران و كارشناسان استفاده شد. بررسی نظرات پاسخ دهندگان در مورد سیستم بودجه ریزی عملیاتی نشان می دهد در مقایسه با عدد متوسط "3" مقدار آماری همه سوال ها و نهایتا مقدار آماری t کلی بزرگ است و خطای آزمون کمتر از 5 درصد است؛ بنابراین با اطمینان حداقل 95 درصد می توان قبول کرد که سیستم بودجه ریزی عملیاتی از کارایی بالاتر از حد متوسط برخوردار است.

مقدار کارایی سیستم موجود پس از محاسبه 95/84 درصد بدست آمد

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Test Value = 3 |  |
|  | t | df | Sig. | N | Mean |
| TOTALB | 15.509 | 29 | .000 | 30 | 4.2476 |

sig=0.0021

|  |  |
| --- | --- |
|  | karayi |
| PB | 84.9523 |

2-4-3-براي آزمون فرضيه اصلی دوم پژوهش، از آزمون آماري t زوجی استفاده شد. این آزمون وجود اختلاف بین دوحالت یک سوال را بررسی مینماید.

مقدار آماره t پس از محاسبه برابر 33/21 دست آمد که خطای آزمون برابر 3 درصد است؛ بنابراین درسطح اطمینان 95 درصد می توان قبول کرد که کارایی بودجه ریزی عملیاتی از روش موجود بالاتر است.

Paired Samples Test

|  |  |
| --- | --- |
|  | Paired Differences |
|  | Mean | t | df | Sig. |
| Pair 22 | TOTALA - TOTALB | -2.1032 | -21.330 | 29 | .000 |
|  |  |  |  |  |  |

2-4-4-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-4.783 می باشد که نشان دهنده تفاوت معنی دار و خطای 0001/0 می باشد؛ یعنی با اطمینان بیش از 9/99 درصد تفاوت بین دو روش معنی دار می باشد.

Test Statistics(b)

|  |
| --- |
| total |
| -4.783(a) |
| .000 |

a Based on negative ranks.

b Wilcoxon Signed Ranks Test

2-4-5-آزمون کروسکال والیس: بمنظور بررسی، عامل تحصیلات بعنوان مهترین آیتم کیفی پاسخ دهندگان، برروی نتایج از آزمون کروسکال والیس استفاده گردید

آماره آزمون تنها برای سوالات 4 – 13- 8 – یعنی قابلیت سیستم بودجه ریزی در

1-شناسایی و نمایش کارایی هزینه

2-قابلیت تهیه و تنظیم صورت های مالی تلفیقی

3-قابلیت اتکا- مقایسه و فهم سیستم

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

2-4-6-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 دربین عوامل آیا عاملی از سایر عوامل مهمتر می باشد یا همه عوامل از نظر اهمیت یکسانند.

در این تحقیق، مقدار آماره فریدمن برابر 765/39 با مقدار خطای 005/0 می باشد؛ بنابراین در سطح اطمینان 95 درصد فرض برابری میزان اهمیت همه 21 شاخص بودجه ای رد می شود،

Ranks

Test Statistics(a)

|  |  |
| --- | --- |
| N | 28 |
| Chi-Square | 39.765 |
| df | 20 |
| Asymp. Sig. | .005 |

a Friedman Test

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

1- قابلیت کنترل و مدیریت هزینه

2- قابلیت اولویت بندی نیاز های سازمان

3- قابلیت نظارت برعملیات دستگاه

4- قابلیت کنترل نتایج و میزان تحقق اهداف

5- قابلیت تسهیل فرایند تصمیم گیری در سازمان

6- قابلیت مرتفع نمودن نیازهای مدیریت

7- قابلیت تحلیل هزینه ها

8- قابلیت برخورداری از شفافیت لازم

9- قابلیت تخصیص بهینه منابع

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

11- قابلیت تدارک اطلاعات بهنگام و به موقع

12- قابلیت تغییر رویه حسابداری از نقدی به تعهدی

13- محاسبه و گزارش انحرافات هزینه

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

15- قابلیت ارزیابی عملکرد نیروی انسانی

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

17- قابلیت نمایش مولفه ها و اجزاء هزینه

18- قابلیت تدارک اطلاعات قابل اتکا – قابل مقایسه و قابل فهم

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

20- قابلیت تهیه و تنظیم گزارش تفریغ بودجه تلفیقی شهرداری و سازمان های وابسته

21 - رعایت استاندارد های حسابداری

**جمع بندی و نتیجه گیری**

در حالی که شهرداری ها خود را آماده می نمایند تا 23 وظیفه دیگر از وظایف دولتی را بعهده گرفته و به مجموعه گسترده عملکردی خود بیافزایند 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 وتنظیم 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 مدیرت مالی در شهرداری ها که بخش عمده واصلی 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 صحّه 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 97 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 88/42 برآورد گردید که این عدد در روش بودجه ریزی عملیاتی 95/84 می باشد.

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

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 عملا غیر ممکن گردیده است.

شاید بتوان یکی از مهمترین دلایل ضعف در نظام بودجه ریزی شهرداری ها را نبود نیروی انسانی متخصص و کارشناس درامر 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 کاملا 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 بعلت رعایت استاندارد های حرفه ای در بررسی و تجزیه وتحلیل 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 و مآخذ**

- آذر، عادل؛ خدیور، آمنه. (1391). استفاده از رویکرد داده‌کاوی در پیش‌بینی بودجه بر مبنای عملکرد. پنجمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد. تهران، مرکز مطالعات مدیریت و بهره‌وری ایران.

- باباجانی، جعفر؛ رسولی، مهدی. (1390). شناسایی موانع و مشکلات موجود در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی کشور. حسابداری مالی، سال 1، شماره 1، صص 32-50.

- حیدری، علی، امیری، مجتبی، و جمور، حسین. (1397). نقش عوامل درون سازمانی در پیاده سازی نظام بودجه ریزی عملیاتی: رویکرد مدل سازی ساختاری تفسیری (مورد مطالعه: شهرداری تهران). اقتصاد و مدیریت شهری، 6(4 (پیاپی 24) )، 117-133. SID. <https://sid.ir/paper/401082/fa>

- طاهرپور کلانتری، حبیب‌الله؛ دانش‌فرد، کرم‌الله؛ رضایی دزکی، فرهاد. (1390). شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمان‌های دولتی. برنامه‌ریزی و بودجه، سال شانزدهم، شماره 2، صص 31-56.

- عبدصبور، فریدون؛ راوند، مصطفی. (1391). الزامات و موانع بودجه‌ریزی عملیاتی سازمان‌ها بر اساس «مدل سه عاملی شه» موردمطالعه: شرکت برق منطقه‌ای تهران. مدیریت صنعتی دانشکده علوم انسانی دانشکده آزاد سنندج، سال هفتم، شماره 20. صص 109-130.

- فرج وند، اسفندیار(1377)، فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه، چاپ اول، تبریز: انتشارات احرار.

- Andrew, M. (2004). “Authority, Acceptance, Ability and Performance -Based Budgeting Reforms”. The International Journal of Public Sector Management, Vol. 17, No. 4, pp. 334-336.

- Asaadi, M.; Ebrahimi, M.; and J. Babashahi (2009). “Identifiying the Barrriers to Implementation of Operational Budgeting in Islamic Republic of Iran Customs Based on Shah Model”. Second International Conference on Operational Budgeting, Tehran, 18 and 19 May, pp. 180-202. [In Persian]

- Anders,Kathleen K(2001), Beyond Results: Accountability, discretion and Performance Budge Reform, JAI,An Imprint of Elsevier Science.