

# دانشگاه پیام نور - مرکز بهشهر

پایان نامه

جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد

در رشته حسابداری

دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی

گروه علمی حسابداری

طراحی الگوی استقرار بودجه ریزی عملیاتی در شهرداریهای کشور  
با تأکید بر روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

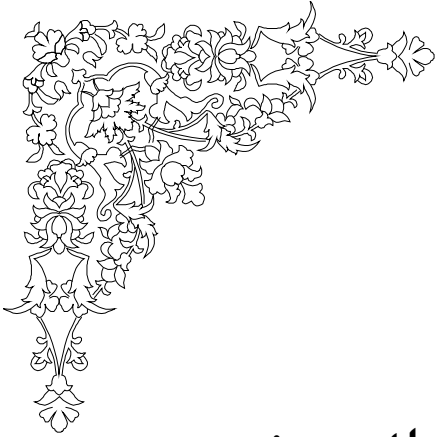
استاد راهنما: دکتر محمود موسوی شیری

استاد مشاور: دکتر صادق بافنده ایماندوست

دانشجو: مهزیار حزب الهی

پاییز ۱۳۸۹

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



**تقدیم به مادر مهربانم و پدر عزیزم**

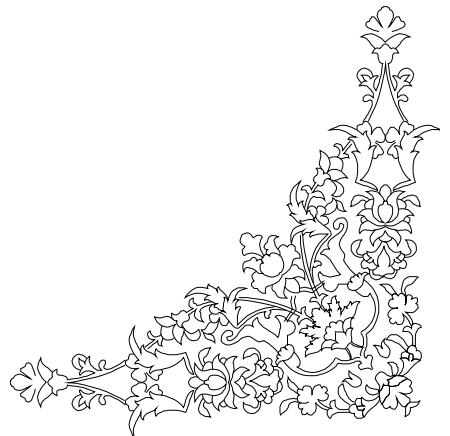
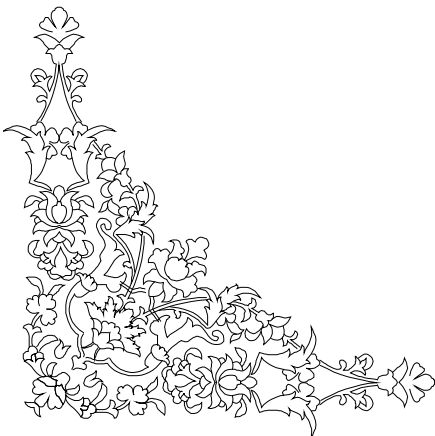
**که همواره پشتیبان و روشنگر راهم بودند**

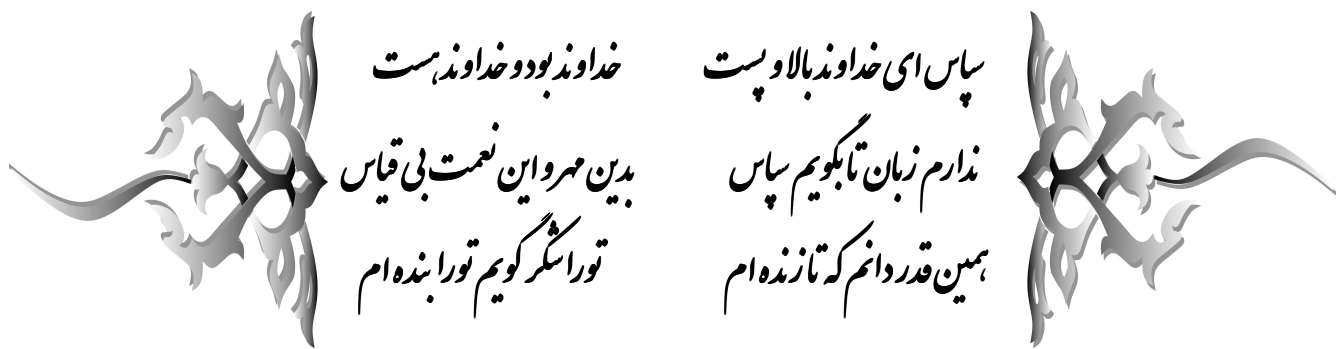
**و تقدیم به همه معلمان و اساتید گرانقدر**

**که در طول دوران تحصیل به من آموختند**

**و تقدیم به روح پاک شهدا**

**و کلیه پیوندگان راه علم**





خداوند بود و خداوند هست

بدین مهر و این نعمت بی قیاس

تورا شکر گویم تورا بنده ام

سپاس ای خداوند بالا و پست

ندارم زبان تا بگویم سپاس

همین قدر دانم که تا زنده ام

شکر و سپاس خدای حسابگر و حسابرس ، حسابدار زمین و آسمان و هر آنچه در اوست. هم او که افتتاحیه و اختتامیه‌ی همه‌ی حسابها و کتابها است . ترازش همیشه موزون و موجودیهایش همواره در فزون است. مطالبات مشکوک الوصولی ندارد، زیرا کسی از قدرت لایزال او نمی‌تواند بگریزد.

اکنون که توفیق اتمام این پایان نامه دست داده است ، بر خود واجب می‌دانم مراتب سپاس و قدردانی خود را از کلیه عزیزانی که از راهنماییها و همکاریهای ارزشمندشان بهره گرفته ام ، ابراز نموده و بهروزی و کامیابی روز افزونشان را از خداوند متعال آرزو نمایم .

از جناب آقای دکتر محمود موسوی شیری که هدایت و راهنمایی این پایان نامه را بعهده داشتند و از ابتدا تا انتهای راه از نظرات ارزشمند ایشان بهره جسته ام ، کمال تشکر و قدردانی را دارم.

از جناب آقای دکتر صادق بافنده ایماندوست که در طول تحقیق با نظرات و مشاوره های ارزنده خود مرا یاری رساندند و از هیچ کوششی دریغ ننمودند ، سپاسگزارم .

از جناب آقای دکتر سید حسن صالح نژاد و که با دقت و عنایت خود موجبات غنای بیشتر این تحقیق را فراهم نمودند، کمال سپاس و امتنان را دارم.

همچنین از جناب آقای نصیری که در این مقطع تحصیلی مساعدتهای کافی را با اینجانب داشتند ، تشکر می‌نمایم و در خاتمه از همفکری صمیمانه جناب آقای علی اصغر شهابی و جناب آقای دکتر ابوالقاسم حسینیون و همچنین کلیه دوستان گرامی در مدیریت تلفیق و هماهنگی برنامه و بودجه در شهرداری مشهد کمال سپاس را دارم.

## چکیده:

شهرداریها به عنوان دولت های محلی خدمات گسترده ای را بعهده دارند و برای مدیریت مناسب شهری نیازمند منابع کافی می باشند. از آنجا که محدودیت منابع معمولاً در تمامی جوامع وجود دارد، به همین دلیل سازمانها نیازمند برنامه ریزی صحیح و به دنبال آن اعمال روش بودجه ریزی مناسبی می باشند که با اختصاص منابع در راستای اهداف تعیین شده، موجب افزایش اثربخشی استفاده از منابع در اختیار گردد. از طرفی الزامات قانونی کلیه دستگاه های اجرایی را موظف می کند تا نسبت به اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی اقدام نمایند. بدین منظور با توجه به نوپایی نظام نوین بودجه ریزی عملیاتی در کشور، هدف این تحقیق ارائه یک الگوی یکسان جهت استقرار بودجه ریزی عملیاتی برای تمام شهرداریهای کشور می باشد که در صورت پیاده سازی آن در شهرداریها بتوان ضمن تخصیص منابع به نتایج برنامه ریزی شده، امکان ارزیابی عملکرد و مدیریت یکپارچه شهرداریهای کشور به نحو مطلوبتری امکانپذیر گردد. این تحقیق از نظر هدف، کاربردی می باشد و از نظر روش تحقیق، توصیفی و از نوع مطالعه موردی تلقی می شود. در این تحقیق تمام مراحل بودجه ریزی بصورت علمی و عملی در یک منطقه، یک سازمان و یک معاونت ستادی از شهرداری مشهد به عنوان پایلوت انجام گردیده که پس از محاسبه بهای تمام شده فعالیتها و محصولات سال ۱۳۸۸ به روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، نسبت به برآورد بودجه سال ۱۳۸۹ به صورت عملیاتی اقدام شده است. همچنین یکی دیگر از نواقص نظام بودجه ریزی موجود در شهرداریهای کشور، استفاده از طبقه بندی منسوخ شده حسابهای هزینه ای می باشد که استفاده از آن موجب عدم شفافیت در گزارشات مالی می شود. بدین منظور در این تحقیق طبقه بندی جدید مصارف طبق نظام آمارهای مالی دولت (GFS) که توسط صندوق بین المللی پول برای تمامی کشورها تدوین گردیده، برای شهرداریها بومی سازی و پیشنهاد شده است. در این تحقیق جهت برآورد بودجه عملیاتی هفت مرحله پیشنهاد گردیده و بودجه سال آتی با اعمال تغییرات ناشی از حجم و نرخ برآورد شده که نتیجه آن در سند بودجه عملیاتی منعکس می گردد.

کلمات کلیدی: بودجه ریزی عملیاتی (ABB)، هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC)، مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM)

## فصل اول : کلیات تحقیق

۱	.....	۱-۱	مقدمه
۲	.....	۱-۲	تعریف مسئله و بیان موضوع تحقیق
۴	.....	۱-۳	اهمیت و ضرورت موضوع
۵	.....	۱-۴	اهداف تحقیق
۵	.....	۱-۵	کاربردهای تحقیق
۶	.....	۱-۶	استفاده کنندگان تحقیق
۶	.....	۱-۷	قلمرو تحقیق
۶	.....	۱-۸	سوابق تحقیق
۷	.....	۱-۹	روش تحقیق
۹	.....	۱-۱۰	ساختار فصول

## فصل دوم : ادبیات موضوعی و پیشینه تحقیق

۱۱	.....	۲-۱	مقدمه
۱۳	.....	۲-۲	تعریف بودجه و بودجه ریزی
۱۴	.....	۲-۳	روشهای تهیه و تنظیم بودجه
۱۵	.....	۲-۳-۱	روش های پیش بینی درآمدها
۱۷	.....	۲-۳-۲	روشهای برآورد هزینه ها
۲۰	.....	۲-۳-۳	روش بودجه ریزی در شهرداری ها
۲۱	.....	۲-۴	اهداف ، ویژگیها ، معایب و محاسن روشهای بودجه ریزی
۲۴	.....	۲-۵	مقایسه روشهای بودجه ریزی
۲۵	.....	۲-۶	اصول بودجه
۲۶	.....	۲-۷	مراحل بودجه ریزی در شهرداری ها
۲۹	.....	۲-۸	تاریخچه بودجه ریزی عملیاتی در ایران و جهان
۳۲	.....	۲-۹	مروری بر تجارب برخی کشورها در اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی

۳۶	..... طبقه بندی های بودجه ای.....	۲-۱۰
۳۶	..... ویژگیهای طبقه بندی بودجه ای.....	۲-۱۰-۱
۳۷	..... اهداف طبقه بندی بودجه ای.....	۲-۱۰-۲
۳۸	..... انواع طبقه بندی بودجه ای.....	۲-۱۰-۳
۴۲	..... تعریف مفاهیم و اصطلاحات تحقیق.....	۲-۱۱
۴۳	..... سابقه تحقیقات و مطالعات انجام گرفته در داخل و خارج از کشور.....	۲-۱۲

## فصل سوم : روش شناسی تحقیق

۶۳	..... مقدمه .....	۳-۱
۶۴	..... سوالات تحقیق.....	۳-۲
۶۴	..... جامعه آماری.....	۳-۳
۶۴	..... انتخاب نمونه.....	۳-۴
۶۵	..... روش و ابزار گردآوری اطلاعات.....	۳-۵
۶۵	..... روش تجزیه و تحلیل اطلاعات.....	۳-۶
۶۶	..... گام های اصلی استقرار بودجه ریزی عملیاتی در شهرداریها.....	۳-۷
۶۶	..... کسب توافق و حمایت اشخاص تأثیر گذار و تعیین کننده .....	۳-۷-۱
۶۸	..... تهیه و تنظیم برنامه زمان بندی اجرای بودجه ریزی عملیاتی.....	۳-۷-۲
۶۹	..... تعیین رابطین هر واحد سازمانی و آموزش آنها.....	۳-۷-۳
۷۰	..... محاسبه بهای تمام شده فعالیتها و خروجیها .....	۳-۷-۴
۷۱	..... روش حسابداری قیمت تمام شده.....	۳-۷-۴-۱
۷۳	..... روش کارسنجی یا اندازه گیری کار.....	۳-۷-۴-۲
۷۵	..... روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ( ABC ).....	۳-۷-۴-۳
۸۰	..... شناسایی واحدهای سازمانی.....	
۸۲	..... آشنایی با سیستم حسابداری و نحوه ثبت و طبقه بندی حسابهای هزینه ای .....	
۸۵	..... شناسایی فعالیتها .....	
۹۳	..... تعیین محرکهای منبعی .....	
۹۸	..... تعیین محرکهای فعالیتهای پشتیبانی .....	
۱۰۵	..... شناسایی خروجیها یا محصولات ( کالا و خدمات ) و تعیین واحد .....	
۱۰۸	..... تعیین محرکهای فعالیتهای اصلی .....	
۱۱۱	..... برقراری ارتباط بین خروجیها و برنامه های عملیاتی سالانه .....	

۱۱۶	مدیریت فرآیندها و فعالیتهای ( ABM )	۳-۷-۵
۱۲۰	برآورد بودجه عملیاتی ( ABB )	۳-۷-۶
۱۲۰	تعیین اهداف کمی خروجیها براساس برش کمی اهداف برنامه عملیاتی	
۱۲۳	برآورد مقادیر محرکهای فعالیتهای اصلی و پشتیبانی و محرکهای منبعی	
۱۳۳	محاسبه منابع (هزینه ها) و هزینه فعالیتهای و محصولات	
۱۳۶	تنظیم سند بودجه عملیاتی	
۱۴۰	توانمند سازی استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی	۳-۷-۷
۱۴۲	طراحی کدینگ جدید حسابهای هزینه ای ( GFS )	۳-۸

## فصل چهارم : تجزیه و تحلیل اطلاعات

۱۴۸	مقدمه	۴-۱
۱۴۹	محاسبه بهای تمام شده	۴-۲
۱۴۹	محاسبه بهای تمام شده فعالیتهای	۴-۲-۱
۱۵۵	محاسبه بهای تمام شده محصولات	۴-۲-۲
۱۵۹	برآورد بودجه	۴-۳
۱۵۹	تعیین اهداف کمی خروجیها براساس برش کمی اهداف برنامه عملیاتی	۴-۳-۱
۱۶۳	برآورد مقادیر محرکهای فعالیتهای اصلی و پشتیبانی و محرکهای منبعی	۴-۳-۲
۱۷۱	محاسبه منابع (هزینه ها) و هزینه فعالیتهای و محصولات	۴-۳-۳
۱۷۹	طراحی کدینگ جدید حسابهای هزینه ای ( GFS )	۴-۴

## فصل پنجم : نتیجه گیری و پیشنهادات تحقیق

۱۸۷	مقدمه	۵-۱
۱۸۷	خلاصه تحقیق	۵-۲
۱۹۰	نتایج تحقیق	۵-۳
۱۹۶	پیشنهادات تحقیق	۵-۴
۱۹۷	پیشنهاداتی برای تحقیقات آینده	۵-۵
۱۹۸	محدودیت های تحقیق	۵-۶
۱۹۹	فهرست منابع و مآخذ	
۲۰۳	پیوست ها و ضمائم	



## فهرست جداول

صفحه	عنوان
۸۷	۳-۱) فعالیتهای حوزه معاونت خدمات شهری و مدیریت های تابعه آن و نوع آنها
۸۸	۳-۲) فعالیتهای سازمان فردوس ها و نوع آنها
۸۸	۳-۳) فعالیتهای منطقه و نوع آنها
۹۵	۳-۴) محرکهای منبعی منطقه و معاونت خدمات شهری
۹۶	۳-۵) محرکهای منبعی سازمان فردوس ها
۱۰۱	۳-۶) مقایسه دقت روشهای مستقیم و یکطرفه نسبت به روش دوطرفه در تسهیم فعالیتهای پشتیبانی
۱۰۲	۳-۷) فعالیتهای پشتیبانی واحدهای سازمانی و سطوح و محرک آنها
۱۰۳	۳-۸) نحوه تسهیم فعالیتهای پشتیبانی معاونت خدمات شهری به مناطق و سازمانهای تابعه
۱۰۶	۳-۹) محصولات هر یک از واحدهای سازمانی و واحد اندازه گیری آنها
۱۰۹	۳-۱۰) فعالیتهای اصلی سازمان فردوس ها و منطقه و محرکهای آنها
۱۱۳	۳-۱۱) برنامه های شهرداری مشهد و سازمانهای تابعه
۱۱۴	۳-۱۲) ارتباط بین قسمتی از فعالیتها و محصولات و برنامه های منطقه
۱۱۵	۳-۱۳) ارتباط بین قسمتی از فعالیتها و محصولات و برنامه های سازمان فردوس ها
۱۳۸	۳-۱۴) چارچوب سند بودجه عملیاتی برای نمونه
۱۳۹	۳-۱۵) چارچوب بودجه نقدی سازمان فردوسها برای نمونه
۱۵۱	۴-۱) گزارش بهای تمام شده فعالیتهای معاونت خدمات شهری و مدیریت های تابعه آن (ستاد) در سال ۱۳۸۸
۱۵۲	۴-۲) گزارش بهای تمام شده فعالیتهای سازمان فردوسها در سال ۱۳۸۸
۱۵۳	۴-۳) گزارش بهای تمام شده فعالیتهای منطقه در سال ۱۳۸۸
۱۵۶	۴-۴) گزارش بهای تمام شده فعالیتها و محصولات سازمان فردوسها برای سال مالی ۱۳۸۸
۱۵۷	۴-۵) گزارش بهای تمام شده فعالیتها و محصولات منطقه برای سال مالی ۱۳۸۸
۱۶۴	۴-۶) گزارش مقادیر محرک فعالیتهای اصلی سازمان فردوسها برای سال ۱۳۸۹
۱۶۴	۴-۷) گزارش مقادیر محرک فعالیتهای اصلی منطقه برای سال ۱۳۸۹
۱۶۷	۴-۸) گزارش مقادیر محرک فعالیتهای پشتیبانی سازمان فردوسها برای سال ۱۳۸۹
۱۶۷	۴-۹) گزارش مقادیر محرک فعالیتهای پشتیبانی منطقه برای سال ۱۳۸۹
۱۶۸	۴-۱۰) گزارش مقادیر محرک فعالیتهای پشتیبانی معاونت خدمات شهری برای سال ۱۳۸۹
۱۷۰	۴-۱۱) گزارش مقادیر محرک های منبعی سازمان فردوسها برای سال ۱۳۸۹
۱۷۰	۴-۱۲) گزارش مقادیر محرک های منبعی منطقه برای سال ۱۳۸۹
۱۷۱	۴-۱۳) گزارش مقادیر محرک های منبعی معاونت خدمات شهری (ستاد) برای سال ۱۳۸۹
۱۷۲	۴-۱۴) برآورد منابع (هزینه ها) سال ۱۳۸۹ سازمان فردوسها
۱۷۳	۴-۱۵) برآورد منابع (هزینه ها) سال ۱۳۸۹ منطقه
۱۷۴	۴-۱۶) بودجه سال ۱۳۸۹ معاونت خدمات شهری
۱۷۵	۴-۱۷) گزارش بهای تمام شده فعالیتها و محصولات سازمان فردوسها برای سال مالی ۱۳۸۹
۱۷۶	۴-۱۸) گزارش بهای تمام شده فعالیتها و محصولات منطقه برای سال مالی ۱۳۸۹
۱۷۸	۴-۱۹) گزارش بهای تمام شده فعالیتهای پشتیبانی بیرونی معاونت خدمات شهری برای سال مالی ۱۳۸۹
۱۸۰	۴-۲۰) طبقه بندی اقتصادی مصارف شهرداریها و مقایسه آن با طبقه بندی موجود
۱۹۱	۵-۱) سند بودجه عملیاتی سال ۱۳۸۹ سازمان فردوسها

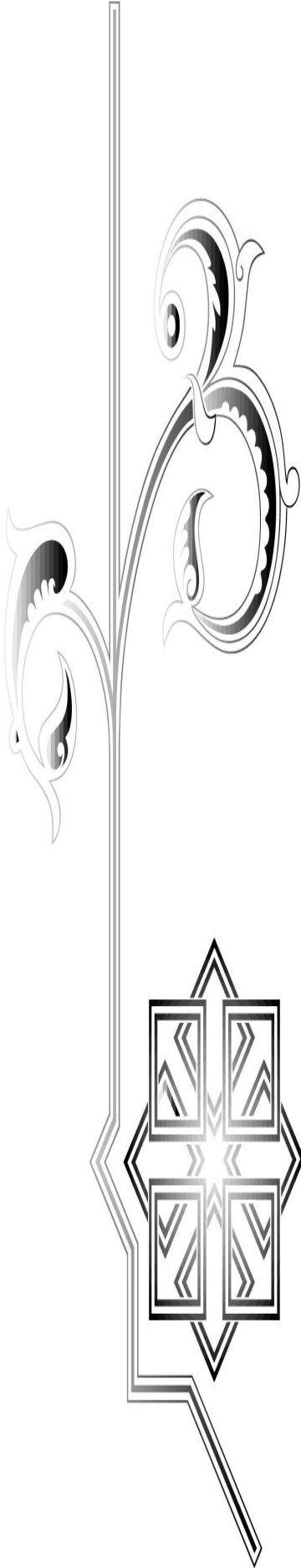
۱۹۲	..... سند بودجه عملیاتی سال ۱۳۸۹ منطقه ۹	۵-۲
۱۹۵	..... خلاصه بودجه مصوب سال ۱۳۸۹ سازمان فردوسها به روش سنتی	۵-۳
۲۰۳	..... هزینه های جاری منطقه و معاونت خدمات شهری - سال مالی ۱۳۸۸	۶-۱
۲۰۵	..... هزینه های جاری سازمان فردوسها - سال مالی ۱۳۸۸	۶-۲
۲۰۶	..... مقادیر محرک های منبعی سازمان فردوسها در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۳
۲۰۷	..... مقادیر محرک های منبعی منطقه در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۴
۲۰۹	..... مقادیر محرک های منبعی حوزه معاونت خدمات شهری و مدیریت های زیر مجموعه آن در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۵
۲۱۰	..... مقادیر محرک های فعالیتهای پشتیبانی سازمان فردوسها در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۶
۲۱۱	..... مقادیر محرک های فعالیتهای پشتیبانی منطقه در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۷
۲۱۳	..... مقادیر محرک های فعالیتهای پشتیبانی حوزه معاونت خدمات شهری و مدیریت های زیر مجموعه در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۸
۲۱۴	..... مقادیر محرک های فعالیتهای اصلی سازمان فردوسها در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۹
۲۱۵	..... مقادیر محرک های فعالیتهای اصلی منطقه در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۱۰
۲۱۷	..... مقادیر واحد محصولات سازمان فردوسها در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۱۱
۲۱۷	..... مقادیر واحد محصولات منطقه در سال مالی ۱۳۸۸	۶-۱۲

### فهرست نمودارها

۲۷	..... برنامه زمانبندی تهیه و تنظیم بودجه سال ۱۳۸۹ شهرداری مشهد	۲-۱
۷۹	..... الگوی محاسبه بهای تمام شده محصولات واحدهای سازمانی	۳-۱
۹۹	..... الگوی شماتیک کلی روابط واحدهای ستادی با واحدهای صفی	۳-۲
۱۱۳	..... تطبیق سطوح برنامه های شهرداری مشهد با عناصر بودجه ریزی عملیاتی	۳-۳
۱۳۵	..... الگوی برآورد بودجه عملیاتی واحدهای سازمانی	۳-۴

### فهرست فرم ها

۹۷	..... تعیین مقادیر محرک منبعی به تفکیک فعالیتهای	نمونه فرم (الف)
۱۰۴	..... تعیین مقادیر محرک فعالیت پشتیبانی به تفکیک سایر فعالیتهای	نمونه فرم (ب)
۱۰۷	..... تعیین مقادیر واحد محصولات	نمونه فرم (د)
۱۱۰	..... تعیین مقادیر محرک فعالیتهای اصلی به تفکیک محصولات	نمونه فرم (ج)
۱۲۲	..... پیش بینی مقادیر واحد محصولات	نمونه فرم (ه)
۱۲۵	..... تعیین محصولات جدید و مقادیر آن	نمونه فرم (و)
۱۲۹	..... تعیین فعالیتهای جدید و مقادیر آن	نمونه فرم (ز)
۱۶۰	..... پیش بینی مقادیر واحد محصولات سازمان فردوسها در سال ۱۳۸۹	فرم (ه)
۱۶۱	..... پیش بینی مقادیر واحد محصولات منطقه در سال ۱۳۸۹	فرم (ه)
۱۶۲	..... تعیین محصولات جدید و مقادیر آن - سازمان فردوسها - سال ۱۳۸۹	فرم (و)
۱۶۲	..... تعیین محصولات جدید و مقادیر آن - منطقه - سال ۱۳۸۹	فرم (و)
۱۶۶	..... تعیین فعالیتهای جدید و مقادیر آن - سازمان فردوسها - سال ۱۳۸۹	فرم (ز)
۱۶۶	..... تعیین فعالیتهای جدید و مقادیر آن - منطقه - سال ۱۳۸۹	فرم (ز)



فصل اول : کلیات تحقیق

## ۱-۱) مقدمه

قانون بلدیة که در سال ۱۲۸۶ شمسی در مجلس شورای ملی تصویب شد، نخستین سنگ تأسیس شهرداریها را در ایران پایه گذاشت. مذاکرات مجلس در همان سال نشان می دهد که موضوع تهیه نان و نظافت معابر شهر از نخستین و ظاهراً مهمترین وظایف شهرداریها بوده است. در عمر صد ساله شهرداریها، عملکرد آنها گسترش یافته و مسئولیت آنها روز به روز افزایش می یابد (منوچهر مزینی، ۱۳۷۵، ص ۱۸). به طور کلی سازمانهای امروزی در محیط های متغیر و پیچیده داخلی و بین المللی با چالشهای عدیده ای از جمله فشار برای شفافیت و پاسخگویی بیشتر، منابع مالی محدود و در حال کاهش، افزایش وظایف و فعالیتهای آنها، تغییرات سریع تکنولوژی و هجوم راه حل های مدیریتی متفاوت برای بهبود وضعیت سازمان مواجه می باشند. پایداری در این محیط متغیر مستلزم داشتن چشم انداز مشخصی از آینده، تعیین هدفهای کمی روشن در قالب برنامه های میان مدت، تدوین استراتژیهای مناسب برای تحقق هدفها، تنظیم برنامه های کوتاه مدت عملیاتی در قالب برنامه های کاری و اعمال روشهای نوین بودجه ریزی است. از آنجا که حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که هدف اولیه آن ارائه اطلاعات سودمند به مدیران برای تصمیم گیری صحیح و ایجاد ارزش در سازمان می باشد، دیگر روش های سنتی حسابداری جوابگوی نیازهای مدیران نیست و این روشها باید همگام با تغییرات محیط کسب کار نیز تغییر نمایند. تغییر در روشهای بودجه ریزی و هزینه یابی از جمله مواردی است که تغییر روش در آنها بیش از پیش احساس می شود. انجمن رسمی حسابداران مدیریت، نقش حسابداری مدیریت را در مشارکت با مدیریت جهت حصول اطمینان از اثربخشی فعالیتها بصورت زیر تبیین نموده است<sup>۱</sup>:

- ۱- فرموله کردن برنامه ها جهت تحقق اهداف (برنامه ریزی راهبردی)
- ۲- فرموله کردن برنامه های عملیاتی کوتاه مدت (بودجه بندی و برنامه ریزی سود)
- ۳- تحصیل (تأمین) منابع و استفاده کارآمد و اثربخش آن و ثبت رویدادهای مالی
- ۴- ارتباط بین اطلاعات مالی و عملیاتی
- ۵- اصلاح فعالیتهای و برنامه ها با توجه به نتایج
- ۶- بررسی نحوه گزارشگیری در سیستم ها و عملیات

با توجه به موارد فوق می توان دریافت که رویکرد نوین حسابداری مدیریت ، ارزش آفرینی است . حسابداری مدیریت اطلاعات تهیه شده توسط حسابداری مالی و حسابداری بهای تمام شده را جمع آوری نموده و با کاربرد روشها و تکنیکهای ویژه ، امکان اتخاذ تصمیمات درست را برای مدیریت فراهم می آورد .

در این تحقیق سعی شده است تا با طراحی الگوی استقرار بودجه عملیاتی بصورت یکپارچه در شهرداریهای کشور موارد بیان شده در قسمت فوق را به عمل نزدیک ساخته تا موجبات بهبود عملکرد در شهرداریها را فراهم سازد .

## ۱-۲) تعریف مسئله و بیان موضوع تحقیق

شهرداریها به عنوان موثرترین نهاد شهری وظایف و خدمات گسترده ای را بعهده دارند و آماده می شوند تا وظایف دیگری از وظایف دولت را بعهده گرفته و بر مجموعه گسترده عملکرد خود بیفزایند در حالی که مدیریت مالی شهرداریها شامل سیستم حسابداری و نظام بودجه ریزی آنها با چالشهای فراوانی همراه است.

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 می دهند ، بنابراین روش بودجه ریزی نقش بسیار مهم و حیاتی در تحقق اهداف شهرداری ها ایفا می نماید .

در روش بودجه ریزی شهرداریها توزیع اعتبارات منحصرأ معطوف به "دستگاه\_مواد هزینه" می باشد و فقط حفظ سقف هزینه ها در قالب اعتبارات مطرح است . این روش دارای نقاط ضعفی است که در ذیل به برخی از آنها اشاره میشود :

- تاکید بر حسابداری دریافت و پرداختها
- توجه به ورودیها و منابع به جای توجه به خروجیها و نتایج
- عدم برقراری ارتباط شفاف میان منابع صرف شده و خروجیها
- فقدان ارتباط بین اهداف و وظایف با منابع بکار رفته برای تحقق آنها
- فقدان یک مکانیزم و فرآیند علمی در پیش بینی هزینه ها
- استفاده از سیستم چانه زنی و اعمال نفوذ های غیر کارشناسی در توزیع اعتبارات

یکی دیگر از نواقص نظام بودجه ریزی موجود در شهرداریهای کشور، استفاده از طبقه بندی منسوخ شده حسابهای هزینه ای در قالب ۴ فصل و ۲۰ ماده می باشد که استفاده از آن موجب عدم شفافیت در گزارشات مالی می شود.

در مجموع روش بودجه ریزی سنتی در شهرداریها موجب شده است تا اعتبارات جاری به شدت افزایش یابد.

نظام بودجه ریزی عملیاتی به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقاء کارائی و اثربخشی مورد توجه جدی دولت ها در سطوح ملی و محلی بوده است. در این نظام، اعتبارات بودجه ای بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی در راستای تولید (محصولات و خدمات) یا همان اهداف کوتاه مدت و یا دستیابی به پیامدها یا اهداف بلندمدت تخصیص می یابد و بدین ترتیب سازمان به سمت افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت ها، تولید خروجیها و دستیابی به اهداف و استراتژیها و نیز پاسخگویی بیشتر سوق می یابد.

بر اساس تعریفی که توسط صندوق بین المللی پول از بودجه ریزی عملیاتی عنوان شده است بودجه ریزی عملیاتی عبارتست از: روش ها و سازوکارهایی که ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه های اجرائی را با خروجیها و پیامدهای آنها از طریق بکارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع تقویت می سازد.

به رغم اینکه فرآیند استقرار بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی از سال ۱۳۸۵ شروع شده و پیش بینی شده در دو مرحله مشتمل بر اصلاحات شکلی و کوتاه مدت و اصلاحات ماهوی به مرحله عمل درآید، ولی در شهرداریها این فرآیند عملاً در قالب بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۸ از طریق سازمان شهرداریها و دهیاریها شروع شده است. روش پیشنهاد شده در شهرداریها کامل نبوده و نیاز به اصلاح و تکمیل دارد و این امر موجب گردیده تا استقرار بودجه ریزی عملیاتی به روش علمی شروع نشود. با توجه به موارد فوق سوالات اصلی تحقیق به شرح زیر می باشد:

۱- از طریق چه ساز و کارهایی می توان نسبت به طراحی الگوی یکسان بودجه ریزی عملیاتی (ABB) با

استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در شهرداریهای کشور اقدام نمود؟

۲- طبقه بندی هزینه ای مطلوب برای شهرداریهای کشور کدام است؟

### ۳-۱) اهمیت و ضرورت موضوع

افزایش کارایی و اثربخشی از مهمترین چالشهای امروزی سازمانها می باشد. نظام بودجه ریزی عملیاتی بین "کارآیی" و "اثربخشی" تمایز قائل می شود. در "کارآیی" استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالیکه "اثربخشی" با عملکرد مرتبط است. تحقق این دو موضوع با محاسبه و مدیریت قیمت تمام شده فعالیتها، خدمات و برنامه ها فراهم می گردد که این امکان در روش بودجه ریزی سنتی وجود ندارد. استقرار بودجه ریزی عملیاتی موجب رفع نواقص ناشی از روش موجود بودجه ریزی در شهرداریها خواهد شد.

الزامات قانونی از جمله ماده ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری و بند ۳۲ سیاست های کلی برنامه پنجم توسعه کشور، کلیه دستگاه های اجرایی را موظف می کند تا نسبت به اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی اقدام نمایند و نیز اختیارات لازم را در چارچوب مقررات مالی خاص به مدیران تفویض نمایند. لیکن در این تحقیق سعی بر آنست که با توجه به نوپایی نظام نوین بودجه ریزی عملیاتی در کشور که مستلزم تغییر در شیوه تفکر و روش های اجرایی در حوزه های مدیریتی است، ضمن بهره گیری از تحقیقات داخلی و تجربیات اجرایی برخی از کشورهای پیشرو، مدلی ارائه نماید تا تمام شهرداریهای کشور بتوانند با استفاده از اطلاعات این تحقیق و انجام مطالعات تکمیلی، بودجه عملیاتی را در چارچوبی روشن و یکسان و با پرداخت هزینه های کمتری به انجام برسانند. طبعاً با استقرار الگوی پیشنهادی این تحقیق در تمام شهرداریهای کشور، امکان ارزیابی عملکرد و مدیریت یکپارچه شهرداریهای کشور به نحو مطلوبتری امکانپذیر می گردد. در سطح بین المللی نیز نهادهای همچون صندوق بین المللی پول متولی یکسان سازی و کارآمد نمودن شیوه بودجه ریزی در کشورها گردیده است.

## ۴-۱) اهداف تحقیق

اهداف اصلی تحقیق عبارتست از :

- چگونگی تغییر نظام بودجه ریزی شهرداریها از شیوه سنتی به شیوه عملیاتی و هدفمند
- طراحی طبقه بندی هزینه ای نوین حسابها متناسب با وظایف شهرداریها
- طراحی الگوی کاربردی نظام بودجه ریزی عملیاتی در شهرداریها
- روشن ساختن رابطه بین هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC<sup>۱</sup>) و مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM<sup>۲</sup>) و بودجه ریزی عملیاتی (ABB<sup>۳</sup>)

از اینرو این تحقیق به توسعه آگاهی و توانمند سازی مدیران و مسئولین تهیه و تنظیم بودجه با مراحل بودجه ریزی عملیاتی کمک کرده و موجب می شود تا فرآیند بودجه ریزی عملیاتی در شهرداریها بصورت یکپارچه و یکسان آغاز گردد .

## ۵-۱) کاربردهای تحقیق

اصلی ترین استفاده کننده از نتایج این تحقیق شهرداریهای کشور می باشند . مهمترین کاربرد این تحقیق استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی با کمترین هزینه و با عناصر متشابه در تمام شهرداریهای کشور می باشد تا امکان برنامه ریزی بلند مدت و صحیح و مدیریت یکپارچه شهرداریهای کشور و ارزیابی عملکرد آنها فراهم گردد .

در صورتیکه الگوی پیشنهادی این تحقیق در شهرداریها استقرار یابد ، علاوه بر پیش بینی بودجه بصورت هدفمند و عملیاتی ، امکانات زیر برای مدیران فراهم می گردد :

- ✓ تعیین بهای تمام شده واقعی و درست کالا و خدمات
- ✓ ارزیابی گزینه های استفاده از خدمات بیرونی و برون سپاری فعالیتها (out sourcing)
- ✓ بهبود فرآیندها و فعالیتها
- ✓ همسو ساختن فعالیتها با رسالت و برنامه های راهبردی

<sup>۱</sup> - Activity Based Costing

<sup>۲</sup> - Activity Based Management

<sup>۳</sup> - Activity Based Budgeting



## ۱-۶) استفاده کنندگان تحقیق

- ۱- کلیه شهرداریهای کشور در جهت تهیه و تنظیم بودجه عملیاتی
- ۲- سازمان شهرداریها و دهیاریهای کشور در جهت تنظیم بخشنامه بودجه عملیاتی و ایجاد وحدت رویه در تهیه بودجه
- ۳- کلیه دستگاه های اجرایی که از بودجه دولتی استفاده می کنند
- ۴- دانشجویان و محققانی که تمایل به تحقیق در این زمینه را دارند
- ۵- اساتید و مدرسین دروس حسابداری مدیریت ، بودجه ، برنامه ریزی استراتژیک و اقتصاد

## ۱-۷) قلمرو تحقیق

- الف) قلمروی موضوعی: در این تحقیق تمام مراحل بودجه ریزی بصورت علمی و عملی در یک منطقه ، یک سازمان و یک معاونت ستادی از شهرداری مشهد به عنوان پایلوت انجام می شود .
- ب) قلمروی زمانی: دوره زمانی در تحقیق حاضر جهت محاسبه بهای تمام شده سال ۱۳۸۸ و برای برآورد بودجه ، سال مالی ۱۳۸۹ می باشد .
- ج) قلمروی مکانی: جامعه آماری مورد نظر در این تحقیق کلیه شهرداریهای کشور می باشند که به نحوی درگیر تهیه و تنظیم بودجه هستند و شهرداری مشهد به عنوان نمونه تعیین گردید و تمام مراحل بودجه ریزی بصورت عملی در یک منطقه ، یک سازمان و یک معاونت ستادی از شهرداری مشهد انجام می گردد .

## ۱-۸) سوابق تحقیق

مباحث نظری پیرامون بودجه ریزی عملیاتی در مقالات متعددی چاپ شده است و توسط دبیرخانه کنفرانس بین المللی بودجه ریزی عملیاتی توسط گروه مشاوران پنکو انتشار یافته که از جمله ی آنها می توان به تحقیق آقای حسینعلی ابریشم در سال ۱۳۸۶ تحت عنوان " بودجه ریزی عملیاتی الگویی برای ارتقاء نظام مدیریت مالی در شهرداریها " اشاره

نمود که محقق به بررسی اینکه آیا بودجه عملیاتی قابلیت محاسبه بهای تمام شده خدمات را برای شهرداریها فراهم می کند و اینکه آیا بودجه ریزی عملیاتی کارایی سیستم بودجه ریزی را در شهرداری ها به نحو چشمگیری افزایش می دهد یا خیر می پردازد. در تحقیق دیگری از آقای ابریشم در سال ۱۳۸۵ با عنوان " فرآیند استقرار بودجه ریزی عملیاتی و حسابداری تعهدی در شهرداریها " محقق نسبت به تغییر مبنای حسابداری شهرداریها از نقدی به تعهدی به عنوان یکی از مهمترین و حیاتی ترین الزامات بودجه ریزی عملیاتی اقدام نموده است. همچنین آقای سعید ابراهیمی و همکاران ایشان در سال ۱۳۸۷ در مقاله ای با عنوان " بررسی و تحلیل استراتژیک استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در شهرداریهای اصفهان با استفاده از ماتریس SWOT " نسبت به تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت ها و تهدیدها در جهت استقرار و اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی و شناخت استراتژی های مناسب در شهرداریهای اصفهان پرداخته اند.

#### ۹-۱) روش تحقیق

در این تحقیق دو سوال اصلی مطرح شده است. برای پاسخ به سوال اول یعنی "از طریق چه ساز و کارهایی می توان نسبت به طراحی الگوی یکسان بودجه ریزی عملیاتی (ABB) با استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) در شهرداریهای کشور اقدام نمود"، شهرداری مشهد را به عنوان نمونه انتخاب کرده و از آنجا که خدمات شهرداریها توسط مناطق و سازمانهای تابعه شهرداری به مردم ارائه می شود، یک منطقه و یک سازمان به عنوان پایلوت انتخاب شده و همچنین یک معاونت ستادی که پشتیبانی کننده سازمانها و مناطق باشد نیز در الگوی این تحقیق وارد گردیده تا مراحل استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی، به نحوی علمی و عملی در شهرداری مشهد پیاده سازی شده باشد و بتوان مدل ارائه شده را به سایر شهرداریهای کشور تعمیم داد و از مزایای آن بهره مند شد. جهت برآورد بودجه عملیاتی واحدهای سازمانی پایلوت این تحقیق (منطقه - سازمان فردوسها - معاونت خدمات شهری) هفت مرحله پیشنهاد گردید که شامل کسب توافق و حمایت اشخاص تأثیر گذار و تعیین کننده، تهیه و تنظیم برنامه زمان بندی اجرای بودجه ریزی عملیاتی، تعیین رابطین هر واحد سازمانی و آموزش آنها، محاسبه بهای تمام شده فعالیتها و خروجیها،

مدیریت فرآیندها و فعالیتهای آنها، برآورد بودجه عملیاتی و در نهایت توانمند سازی استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی می باشد. برای محاسبه بهای تمام شده فعالیتهای آنها و خروجیها به روش ABC هشت گام اساسی طراحی شده که آنها نیز شامل شناسایی واحدهای سازمانی، آشنایی با سیستم حسابداری و نحوه ثبت و طبقه بندی حسابهای هزینه ای، شناسایی فعالیتهای آنها، تعیین محرکهای منبعی، تعیین محرکهای فعالیتهای پشتیبانی، شناسایی خروجیها یا محصولات (کالا و خدمات) و تعیین واحد اندازه گیری آنها، تعیین محرکهای فعالیتهای اصلی و نهایتاً برقراری ارتباط بین خروجیها و برنامه های عملیاتی سالانه می باشد. پس از اینکه بهای تمام شده فعالیتهای آنها و خروجیها محاسبه گردید، روابط میان هر یک از عناصر ABC یعنی منابع (هزینه ها)، فعالیتهای اصلی، فعالیتهای پشتیبانی و محصولات بدست می آید که از آنها جهت مرحله برآورد بودجه عملیاتی استفاده می نمایم. برای برآورد بودجه عملیاتی نیز چهار گام اصلی طراحی گردیده که شامل تعیین اهداف کمی خروجیها براساس برش کمی اهداف برنامه عملیاتی برای سال بودجه ای (۱۳۸۹)، برآورد مقادیر محرکهای فعالیتهای اصلی و پشتیبانی و محرکهای منبعی، محاسبه منابع (هزینه ها) و هزینه فعالیتهای محصولات و در نهایت تنظیم سند بودجه عملیاتی می باشد که این تفاهم نامه میان مدیران واحدهای سازمانی و معاونت ستادی مربوطه و شهردار مورد توافق قرار گرفته و در نهایت به تصویب شورای شهر می رسد. به علت جدید بودن مدل پیشنهادی و نبود نرم افزار متناسب با آن، برای انجام محاسبات مربوط به بهای تمام شده فعالیتهای محصولات و نیز محاسبات بودجه ای تحقیق از نرم افزار Excel استفاده می شود.

برای پاسخ به سوال دوم یعنی "طبقه بندی هزینه ای مطلوب برای شهرداریهای کشور کدام است"، با توجه به طبقه بندی هزینه ای مورد استفاده در سایر دستگاه های اجرایی دولتی در کشور و ضرورت یکسان بودن فصول و مواد هزینه شهرداریها با سایر دستگاه های اجرایی، نظام آمارهای مالی دولت (GFS) که در کشور بومی سازی گردیده، مفید تشخیص داده شده و با توجه به ماهیت کار شهرداریها، اصلاحاتی در سطح جزء مواد هزینه انجام داده شده است و نهایتاً طبقه بندی مطلوب مصارف برای شهرداریها به تفکیک سه نوع اعتبارات هزینه ای، اعتبارات تملک دارایی های سرمایه ای و اعتبارات تملک دارایی های مالی پیشنهاد شده تا با استفاده از آن بتوان دقت محاسبه بهای تمام شده فعالیتهای محصولات را بالا برد.

## ۱-۱۰) ساختار فصول

فصل دوم این تحقیق، با ارائه تعاریف مربوط به بودجه و بودجه ریزی شروع می‌شود. سپس روشهای تهیه و تنظیم بودجه و اهداف، ویژگیها، معایب و محاسن هر کدام بیان شده و روش و مراحل بودجه ریزی در شهرداری ها شرح داده شده است و پس از ارائه طبقه بندی های بودجه ای، تحقیقات و مطالعات انجام گرفته در داخل و خارج از کشور درباره این موضوع گردآوری شده است.

فصل سوم این نوشتار به تشریح روش تحقیق اختصاص یافته است. در این فصل سوالات تحقیق، روش و ابزار گردآوری اطلاعات و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات ارائه گردیده و سپس گام های اصلی استقرار بودجه ریزی عملیاتی در شهرداریها به تفصیل بیان شده است. همچنین در انتهای این فصل توضیحاتی در مورد طراحی کدینگ جدید حسابهای هزینه ای مطلوب شهرداریها ارائه گردیده است.

در فصل چهارم، نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق ارائه می‌گردند. در این فصل ابتدا بهای تمام شده فعالیتها و محصولات محاسبه و سپس نسبت به برآورد بودجه سال بعد اقدام شده است. همچنین کدینگ حسابهای هزینه ای طراحی شده برای شهرداریها نیز در انتهای این فصل آمده است.

در فصل پنجم خلاصه و نتیجه گیری و محدودیتها و نیز پیشنهادات این تحقیق و پیشنهادات برای تحقیقات آینده عنوان گردیده است. منابع و پایان نامه های مورد استفاده و همینطور پیوست های تحقیق در انتها ارائه شده است.