

نقد و بررسی نظام بودجه ریزی در شهرداری ها

آزاده موسوی نژاد

کارشناسی ارشد حسابداری (M.A)، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نطنز

چکیده

این پژوهش با هدف «نقد و بررسی نظام بودجه ریزی در شهرداری ها» انجام شد. روش تحقیق کتابخانه ای با استفاده از کتب، مقالات و پایان نامه ها و.... بود. در این پژوهش نظام بودجه ریزی شهرداری ها با توجه به معرفی سازمان ها محلی و وضعیت مالی آنان توضیح داده شد. سپس روش های بودجه ریزی شهرداری ها به همراه دستورالعمل های آن ارائه گردید. در پایان نیز با بیان اصول و مبانی تهیه و تنظیم بودجه در شهرداری ها، به نقد و بررسی نظام بودجه ریزی شهرداری ها در چهار بخش نارساییهای نظام بودجه ریزی برنامه ای شهرداری ها، طبقه بندی درآمدها و نحوه پیش بینی آنها، طبقه بندی عملیات و طبقه بندی اقتصادی (هزینه ای سابق) پرداخته شد. در پایان نیز روش های نوین بودجه ریزی در شهرداری ها ارائه گردید.

واژه‌های کلیدی: بودجه، بودجه ریزی، شهرداری، شهر

مقدمه

نظام بودجه‌ریزی در شهرداری‌ها به‌عنوان یکی از ارکان کلیدی مدیریت شهری، نقش حیاتی در تأمین منابع مالی و تخصیص بهینه آن‌ها به خدمات عمومی و پروژه‌های عمرانی ایفا می‌کند. با توجه به رشد سریع جمعیت شهری و افزایش نیازهای شهروندان، شهرداری‌ها با چالش‌های متعددی در زمینه تأمین مالی و مدیریت منابع مواجه هستند. این چالش‌ها شامل محدودیت‌های مالی، نیاز به شفافیت و پاسخگویی در فرآیندهای مالی، و ضرورت برنامه‌ریزی استراتژیک برای توسعه پایدار شهری می‌باشد. نظام بودجه‌ریزی در شهرداری‌ها باید به‌گونه‌ای طراحی شود که نه تنها نیازهای فوری شهروندان را برآورده کند، بلکه به توسعه زیرساخت‌ها و بهبود کیفیت زندگی در شهرها نیز کمک کند. در این راستا، نقد و بررسی نظام بودجه‌ریزی موجود می‌تواند به شناسایی نقاط قوت و ضعف آن کمک کند و راهکارهایی برای بهبود فرآیندهای مالی ارائه دهد. از جمله مسائل مهم در نظام بودجه‌ریزی شهرداری‌ها، عدم هماهنگی بین برنامه‌ریزی‌های مالی و نیازهای واقعی جامعه، ناکافی بودن منابع مالی، و عدم شفافیت در فرآیندهای بودجه‌ریزی است. این مسائل می‌تواند منجر به ناکارآمدی در ارائه خدمات عمومی و نارضایتی شهروندان شود. این مقاله به بررسی و نقد نظام بودجه‌ریزی در شهرداری‌ها می‌پردازد و تلاش می‌کند تا با تحلیل دقیق فرآیندهای مالی، چالش‌ها و فرصت‌های موجود را شناسایی کند.

تعریف بودجه

از بودجه تعاریف مختلفی ارائه شده است که هیچ کدام جامع و کامل نیست اما به طور کلی می‌توان بودجه را پیش‌بینی هزینه اجرای عملیات در طول مدت یک سال دانست که در نهایت به اعتبارات تقدیم می‌گردد. در حقیقت بودجه ابزاری برای رسیدن به اهداف برنامه و یا برش عملیاتی برنامه است. بودجه ریزی تفکری منسجم از منابع مالی محدود در برابر نیازهای نامحدود است به طوری که ارتباطات ارگانیک و همه جانبه بین منابع مالی و غیر مالی لحاظ شده باشد. از بودجه برداشت‌های مختلفی نیز به عمل آمده که به برخی از آنها می‌توان به شرح زیر اشاره کرد:

- بودجه سند دخل و خرج دولت است؛
- بودجه برنامه مالی است برای عملیات آتی؛
- بودجه ابزاری است برای بهبود و تصویب برنامه های توسعه
- بودجه ابزاری است برای رسیدن دولت به اهدافش در مسیر توسعه و رشد اقتصادی؛
- بودجه نوعی برنامه کار است پیش‌بینی است مجوز است و میتواند نوعی معیار هزینه و ضابطه ای برای سنجش کارایی دستگاه ها باشد (شباهنگ، ۱۳۸۱).

نظام بودجه ریزی شهرداری ها

- آشنایی با سازمان های محلی

منظور از سازمان محلی سازمانی است عمومی که با اختیاراتی وسیع در قسمتی از خاک یک کشور مانند استان شهرستان بخش شهر و یا نواحی محدودتری مانند دهستان و ده برای اداره امور محلی آن قسمت به وجود می آید. این سازمان‌ها به موجب قوانین عمومی یا خصوصی مملکت ایجاد می‌شوند. اعضای آنها از سوی مردم محل انتخاب می‌گردند و قوانین و مقررات مورد نیاز محلی را نمایندگان منتخب مردم به تصویب می‌رسانند و حکومت مرکزی در چهار چوب قوانین مصوب بر این

سازمان‌ها نظارت میکند در حقیقت سازمان‌های محلی واحدهای جغرافیایی فاقد حاکمیت می باشند که در داخل کشوری که دارای حاکمیت است قرار گرفته اند. حکومت محلی سازمان‌های محلی در اندازه محدودتری یک کشور است. در مقایسه تعریف کشور با سازمان محلی برخی وجوه مشترک نمایان می‌شود. بدین معنی که واحدهای محلی مانند کشور بایستی دارای حدود و وظائف کلی و مشخص جمعیت و قدرت لازم برای اجرای وظایف خود باشند؛ سازمان محلی با هر مشخصه ای فاقد حاکمیت هستند؛ لیکن دارای صفات مشخصه زیر می باشند:

۱- جمعیت: اولین عامل مهم در ایجاد سازمان‌های محلی جمعیت است؛ زیرا سازمان محلی برای رفع نیازهای مردم تشکیل می‌شود و اگر جمعیت وجود نداشته باشد حکومت محلی معنی نخواهد داشت. در قوانین بعضی از کشورها برای ایجاد سازمان‌های محلی انتخاب افرادی دارای شخصیت حقوقی که به نمایندگی از طرف مردم عمل می کنند برای جمعیت حداقلی در نظر گرفته شده است. مثلاً در قانون شهرداری‌های ایران مصوب ۱۳۳۴ برای تشکیل شهرداری حداقل جمعیت شهر ۵۰۰۰ نفر تعیین شده بود علت ضرورت تعیین حداقل جمعیت در سازمان‌های محلی این است که عده جمعیت باید به اندازه ای باشد که اولاً منابع مالی لازم برای اداره سازمان محلی را تأمین کند همچنین تهیه منابع انسانی مورد لزوم برای تجهیز سازمان جهت اجرای وظائف محل را امکان پذیرد سازد.

۲- قلمرو: دومین عامل ضروری برای تشکیل سازمان محلی قلمرو است. بدین معنی که هر سازمان محلی باید دارای محدوده مشخص و مجزا از سایر واحدهای ارضی باشد. وسعت قلمرو سازمان‌های محلی طبق مقتضیات حکومت محلی و بر اساس معیارهای مشخص تعیین می‌شود در سازمان‌های محلی توجه به وسعت قلمرو اهمیت زیادی دارد. قلمرو نباید آنقدر کوچک باشد که نتوان برنامه ای اساسی در آن اجرا نمود و نباید آنقدر بزرگ و وسیع باشد که نتوان کار مؤثری در آن انجام داد. در انتخاب وسعت مناسب برای قلمرو باید عواملی از قبیل آداب و رسوم مشترک، عمده جمعیت حرفه و شغل مردم منابع طبیعی و مادی وضع جغرافیایی استعدادهای صنعتی کشاورزی و تجاری محلی در نظر گرفته شود.

۳- اقتدار سازمان‌های محلی: سازمان‌های محلی برای اجرای وظائف محلی باید دارای حقوق و اختیارات کافی باشند. این اختیارات معمولاً ناشی از اجازه قانونی است که توسط سازمان‌های صلاحیت دار حکومت مرکزی تفویض می گردد. اختیارات محلی در سازمان‌های انتخابی از طریق انجمن‌هایی که اعضای آن را مردم انتخاب می کنند اعمال می شود. قانون انجمن محلی اجازه میدهد که قوانین و مقررات لازم را برای پیشرفت مقاصد محلی تصویب کنند و برای اجرا به عامل اجرایی سازمان محلی ارائه دهند. حدود اختیارات و میزان فعالیت‌های سازمان‌های محلی می باشد. اختیارات سازمان‌های محلی غیر انتخابی محدود است ولی اختیارات سازمان‌های محلی بیشتر به منشأ قدرت آنها بستگی دارد. سازمان‌های محلی حقوق و امتیازات خود را معمولاً از سه منشأ به دست می آورند:

۱ قانون اساسی

۲ قوانین عادی

۳ تصویب نامه ها و آئین نامه های قوه مجریه

فعالیت‌های ناشی از آئین نامه های اداری و دستورات مرکز اکثراً فعالیت‌هایی هستند که مأموران محلی به نمایندگی از جانب حکومت مرکزی انجام میدهند و انجمن‌های محلی برای اجرای آنها اختیار و استقلالی ندارند.

اختیاراتی که از قوانین عادی سرچشمه میگیرند ممکن است به طور مستقل از سوی مقامات محلی اعمال شوند و به موجب آن وظائف و فعالیت‌های خاصی به مورد اجرا گذارده شود و یا ممکن است مقامات محلی به نمایندگی از طرف حکومت مرکزی این

اختیارات را به اجرا بگذارند. اختیارات ناشی از قانون اساسی عموماً شامل وظائفی هستند که باید در محل به وسیله مردم محل اجرا شوند و سازمان‌های محلی انتخابی دارای اختیارات قانونی و صلاحیت ذاتی برای اعمال آن میباشند. سازمان‌های محلی که قدرت آنها ناشی از قانون اساسی است اختیارات محلی بیشتری دارند. در کشورهایی که منشأ اختیارات سازمان‌های محلی قانون اساسی است این سازمان‌ها دارای صلاحیت ذاتی برای اجرای کلیه وظائفی هستند که قانون اجرای آن را منع نکرده و یا اجرای آن وظائف را به عهده سازمان دیگری محول نکرده است (فیضی ۱۳۹۱).

- وضعیت مالی سازمان‌های محلی

درجه استقلال سازمان‌های محلی ارتباط زیادی به وضعیت مالی آن دارد. چنانچه سازمان‌های محلی منابع مالی کافی برای اجرای وظائف ضروری و مورد نیاز در اختیار نداشته باشند خدمات محلی ضروری یا از سوی سطح بالاتر حکومت محلی یا از سوی حکومت مرکزی انجام خواهد شد و با انجام نشده باقی خواهد ماند. سازمان‌های محلی بدون درآمد کافی اگر چه قدرت و اختیارات زیادی هم داشته باشند قادر به کار مؤثر نخواهند بود. به همین جهت به اکثر سازمان‌های محلی خصوصاً سازمان‌های محل انتخابی اختیار داده شده است که با وضع و وصول عوارض و مالیات وجوه لازم برای اجرای خدمات مورد نیاز را تهیه کنند. لازم به ذکر است بدون پول سازمان‌های محلی نمی‌توانند اشخاص را به استخدام در آورند و وسایل خدمات انسانی را آماده کنند.

توسعه روزافزون نیازهای عمومی موجب شده است که امروزه سازمان‌های محلی در بسیاری از کشورها نتوانند منابع مالی مورد نیاز خود را تأمین کنند. به همین جهت حکومت‌های مرکزی بخش قابل توجهی از بودجه این سازمان‌ها را تأمین می‌کنند. کمک‌های مالی حکومت مرکزی معمولاً استقلال محلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و آن را محدود می‌کند. در کشورهایی که حکومت‌های مرکزی با وضع مالیات مستقیم و غیر مستقیم قسمت اعظم درآمد مردم را جذب میکنند سازمان‌های محلی نمی‌توانند عوارض مورد نیاز را از مردم وصول کنند. به همین جهت این سازمان‌ها خصوصاً واحدهای کوچک قادر نیستند خدمات مورد نیاز را ارائه دهند و ناچار می‌شوند اجرای خدمات محلی را از سازمان‌های واسطه حکومت مرکزی طلب کنند که این عمل استقلال آنها را حداقل در موارد به خصوص محدود می‌کند. منابع مالی در بقای سازمان‌های محلی بسیار مؤثر است. به همین جهت سازمان‌هایی که بتوانند منابع مالی مورد نیاز خود را تأمین کنند یا از کنترل حکومت مرکزی خارج می‌شوند و یا کنترل کمی بر آنها اعمال می‌گردد. کمبودهای مالی و اشکالات ناشی از آن موجب شده است که سازمان‌های محلی بیش از پیش برای کمک مالی به حکومت مرکزی فراهم شوند و حداقل تأثیر این وابستگی تفویض حق تعیین خط مشی و استاندارد بعضی از وظائف محلی به حکومت مرکزی است.

درآمد سازمان‌های محلی معمولاً از چهار منبع اساسی زیر تأمین می‌شود:

- ۱- مالیات و عوارض که مستقیماً از مردم محل وصول می‌شود.
- ۲- عوارض توام با مالیات این نوع عوارض معمولاً بر منابعی وضع می‌شود که به سهولت در دسترس سازمان‌های محلی قرار نمی‌گیرند. مهم‌ترین این منابع عبارتند از گمرک اموال و درآمد شرکت‌ها اراضی کشاورزی، صرافی اموال و درآمد سازمان‌های بازرگانی

- ۳- کمک‌های مالی مشروط و غیر مشروط حکومت مرکزی

- ۴- بهای خدمات (فیضی، ۱۳۹۱).

امور مالی و بودجه شهرداری ها

نهادهای بزرگ بخش عمومی نظیر شهرداری ها برای اداره امور امور انجام وظائف و تحقق هدفهای اجتماعی و قانونی خود فعالیت های متنوعی را انجام میدهند. این فعالیتها به صورت معمول در دو دسته کلی به شرح زیر طبقه بندی می شوند:

الف) فعالیت های حاکمیتی (غیر بازرگانی): فعالیت هایی است که برای تحقق هدفهای اصلی شهرداری انجام می شود. منبع مالی مورد نیاز برای انجام این فعالیتها عمدتاً از طریق عوارض عمومی و یا عوارض خاص تأمین و کسری آن از طریق استقراض فراهم می شود که باز پرداخت آن نیز از محل همان عوارض صورت می گیرد. منافع این دسته از فعالیتها که در چهارچوب امور حاکمیتی انجام می شود شامل همه اقشار جامعه است و بهره مندی از خدمات حاصل از قبیل فعالیت موجب محدودیت برای استفاده دیگران نمی شود فعالیت هایی که در چهارچوب امور حاکمیتی انجام می شود به صورت غیر بازرگانی و غیر مبادله ای است و به همین دلیل اینگونه فعالیتها را فعالیت های حاکمیتی یا غیر بازرگانی می نامند.

ب) فعالیت های بازرگانی (تصدی گری): فعالیت هایی است که بر مبنای رابطه مبادله ای و دو جانبه انجام و به شیوه بازرگانی اداره می شود و هدف از آن تحقق بخشی از مأموریت های شهرداری است. منابع مالی مورد نیاز برای انجام این فعالیت ها مستقیماً از طریق دریافت تمام یا قسمتی از بهای تمام شده کالا و خدمات از استفاده کنندگان تأمین می شود. بهای تمام شده این قبیل فعالیتها رابطه ای مبادله ای و مستقیم با محصول یا خدماتی دارد که از طریق انجام این فعالیت ها حاصل می شود (پورجعفری، ۱۴۰۲).

اهمیت بودجه در ساختار مالی شهرداری ها

مجموعه شهرداری ها در ایران بعد از دولت بزرگترین مجموعه مؤسسات عمومی غیر انتفاعی هستند. شهرداری ها همان ویژگی های عمومی ناظر بر تشکیل مؤسسات عمومی را دارا هستند. طبق مهم ترین مؤلفه مؤسسات عمومی غیر انتفاعی یعنی تشکیل بر اساس قانون شهرداریها در ایران برای اولین بار طبق قانون بلدیة مصوب ۲۰ ربیع الثانی ۱۳۲۵ هجری قمری مطابق با سال ۱۳۲۸ شمسی تشکیل شدند و رسمیت یافتند این قانون در فراز و فرودهای تاریخ یک صد ساله فعالیت شهرداریها در مقاطع تاریخی مختلف هر از گاهی جای خود را به قانونی جدیدتر داده است. اما بیش از ۵۰ سال است که آخرین قانون مصوب تیر ماه ۱۳۳۴ به عنوان قانون پایه با اصلاحات و الحاقات مکمل ناظر بر تشکیل و فعالیت شهرداری های کشور می باشد. در بند ب فصل هفتم مقررات استخدامی و مالی این قانون تحت عنوان مقررات مالی مقررات کلی ناظر بر فعالیت مالی شهرداریها تبیین شده است. ضمن اینکه در مواردی از فصل ششم در وظائف شهرداری و بندهایی از ماده ۷۱ قانون شوراها نیز برخی مقررات مربوط به وظائف اجرایی مالی شهرداری و نظایر مالی شوراهای اسلامی متناسب تعیین شده است. این مقررات کلی بوده و در خصوص جزئیات مراحل اجرا و نظارت های مالی مفاد ۱۰۴ این قانون چنین حکم می کنند ماده ۱۰۴؛ نحوه انجام معاملات و مقررات مالی شهرداریها طبق آئین نامه ای خواهد بود که ظرف ۳ ماه پس از تصویب این قانون از طرف وزارت کشور تهیه و به تصویب کمیسیون مشترک مجلس برسد. این آئین نامه در تاریخ ۱۳۴۶، ۴، ۱۲ به تصویب رسیده و با اصلاحاتی که در مدت ۴۰ سال اخیر به آن اضافه شده هم اکنون مورد عمل شهرداری های کشور می باشد در قسمت دوم این آئین نامه تحت عنوان امور مالی، فصل اول به بودجه شهرداری اختصاص دارد. شهرداری ها به مثابه مؤسسات عمومی غیر انتفاعی هم بر اساس موازین قانونی ملزم به تهیه و تصویب بودجه هستند و هم با تهیه و تصویب بودجه مدیریت شهرداری قادر خواهد بود که

برای برآورد اجرای وظائف و برنامه های عمرانی و خدمات شهری درآمدها و سایر منابع لازم را پیش بینی و برای وصول آن برنامه ریزی نماید. مواد قانونی ذیل ناظر بر تعریف بودجه شهرداری و نحوه تهیه و تصویب آن است.

ماده ۶۵ قانون شهرداری هر شهرداری دارای بودجه ای است که پس از تصویب انجمن شهر قابل اجرا می باشد.

ماده ۲۳ آئین نامه مالی شهرداری ها بودجه سالانه شهرداری عبارت است از یک برنامه جامع مالی که در آن کلیه خدمات و فعالیت و اقداماتی که باید در طی سال مالی انجام شود همراه با برآورد مبلغ و میزان مخارج و درآمدهای لازم برای تأمین هزینه آن انجام می شود و پس از تصویب انجمن شهر قابل اجرا است. این تعریف ساده از بودجه شهرداری با بسیاری از تعاریف ارائه شده برای بودجه در منابع مختلف مطابقت دارد و همه عناصر تعریف بودجه را به شرح زیر داراست:

الف: بودجه شهرداری یک برنامه مالی است.

ب: بودجه شهرداری برای دوره زمانی معین تهیه می شود.

ج: بودجه شهرداری حاوی پیش بینی درآمدها و برآورد هزینه ها برای آینده است.

د. بودجه شهرداری برای تأمین هزینه اجرای عملیات شهرداری تهیه می گردد (رضائی، ۱۴۰۳).

سوابق تاریخی بودجه بندی در شهرداری های ایران

بودجه در ساختار مالی شهرداری های قدیم (بلدیه) به صورت سیاهه ای از دخل و خرج تهیه می شد. تنظیم بودجه در قالب جدیدتر با نفوذ دانش و فنون جدید علم مدیریت در ایران از اواخر دهه ۳۰ و اوایل دهه ۴۰ سده ۱۳۰۰ شمسی مورد توجه دولت و به تبع آن مدیریت ستادی شهرداری ها در وزارت کشور قرار گرفت پس از تصویب لایحه قانونی شهرداری در خرداد سال ۱۳۳۲ وزارت کشور برای اولین بار در اواخر سال ۱۳۳۳ بخشنامه ای به شهرداری ها ابلاغ نمود که در آن چهارچوب تهیه و تنظیم و تصویب بودجه شهرداری مشخص شده بود در این بخشنامه به نکاتی اشاره شده بود که شهرداری ها میبایست در تهیه و تصویب بودجه سال ۱۳۳۴ که طبق قانون باید تا آخر دی ماه برای تصویب انجمن شهر ارائه شود رعایت نمایند با تصویب قانون اصلاحی مورخ ۱۳۷۵، ۱۱، ۲۷ قانون شهرداری، هم در بندهای ۱ تا ۵ ماده ۶۸ سهم سازمان های دولتی از درآمدهای مستمر شهرداری تعیین گردید و هم در آن تصریح شد که بقیه درآمدهای شهرداری بر اساس تقسیماتی خواهد بود که با توجه به احتیاجات و مقتضیات محلی به پیشنهاد شهرداری و تصویب انجمن شهر برای تأمین هزینه های سازمانی و اداری شهرداری و امور دفاع غیر نظامی، امور خیریه و سایر تکالیفی که به موجب قانون به عهده شهرداری ها محول شده است تخصیص داده می شود. در ادامه نیز تأکید شد که این تقسیمات باید به نحوی باشد که در هر صورت میزان اعتبارات عمرانی از ۴۰ درصد بودجه سالانه کمتر نباشد. این ماده قانونی مبنای یک طبقه بندی هزینه را در شهرداری به وجود آورد که باید در برگیرنده عناوین زیر باشد:

- هزینه حقوق و مزایای کارمندان

- هزینه اداری

- هزینه های امور دفاع غیر نظامی

- هزینه های امور اجتماعی و خیریه

- هزینه های خدمات شهری

- هزینه های عمرانی

پس از تصویب آئین نامه مالی شهرداری‌ها در تاریخ ۱۳۴۶، ۴۰۱۲ و طبقه بندی درآمدهای شهرداری در ماده ۲۹ آن. طرف درآمدهای بودجه شهرداری نیز دارای طبقه بندی بودجه ای قانونی به شرح زیر شد. طبق ماده ۲۹ درآمد شهرداری‌ها به شش طبقه به شرح زیر تقسیم می شود:

- ۱- درآمدهای ناشی از عوارض درآمدهای مستمر)
- ۲- درآمدهای ناشی از عوارض اختصاصی
- ۳- بهای خدمات و درآمدهای مؤسسات انتفاعی شهرداری
- ۴- درآمدهای حاصله از وجوه و اموال شهرداری
- ۵- کمکهای اعطائی دولت و سازمان‌های دولتی
- ۶- اعانات و کمکهای اهدایی اشخاص و سازمان‌های خصوصی و اموال و دارایی‌هایی که به طور اتفاقی یا به موجب قانون به شهرداری تعلق می گیرد (رضائی، ۱۴۰۳).

روش‌های بودجه ریزی در شهرداری‌ها

روش پیش بینی درآمد در بودجه شهرداری‌های ایران تا سال ۱۳۶۱ روش (سال ما قبل آخر) و نوع آن بودجه متداول بوده و از این سال تا سال ۱۳۷۱ پیش بینی درآمد در بودجه شهرداری‌ها با تلفیق دو روش (سال ما قبل آخر) و (حد متوسط) انجام می شده است و از سال ۱۳۷۱ سیستم بودجه برنامه ای در شهرداری‌ها استقرار یافته؛ که در آن درآمدها متناسب با روش‌های (سال ما قبل آخر) (حد متوسط) و روش (پیش بینی مستقیم) برآورد می گردد (حاجی الیاسی و قنبریان، ۱۳۸۷).

بودجه برنامه ای در شهرداری‌های ایران

طبق ماده ۲۵ آئین نامه مالی شهرداری‌ها بودجه شهرداری‌ها باید بر اساس برنامه ها و وظائف و فعالیت های مختلف و هزینه هر یک از آنها تنظیم گردد. طرز تنظیم برنامه و بودجه و تفریغ بودجه و نحوه تفکیک وظائف و فعالیت ها و انطباق بودجه با برنامه و همچنین طرز برآورد درآمد و هزینه به موجب دستورالعملی خواهد بود که به وسیله وزارت کشور تصویب و ابلاغ می‌شود. محتوای ماده ۲۵ آئین نامه مالی شهرداری‌ها مبنی بر تهیه بودجه شهرداری‌ها بر اساس برنامه ها و وظائف نوع بودجه برنامه ای را مدنظر قرار دارد که میبایست دستور العمل بودجه شهرداری‌ها بر آن اساس توسط وزارت کشور تصویب و ابلاغ شود ولی از تاریخ تصویب آئین نامه مالی در سال ۱۳۴۶ تا سال ۱۳۵۳ تهیه این دستور العمل در دستور کار وزارت کشور قرار نگرفت و حتی با اجرایی شدن این وظیفه در سال ۱۳۵۴ و تدوین دستور العمل طرز تنظیم بودجه برنامه ای و تفریغ بودجه شهرداری‌ها این دستور العمل بنا به دلایلی جهت اجرا به شهرداری‌ها ابلاغ نشد. در اواخر دهه ۱۳۶۰ به علت فقدان یک دستور العمل یکنواخت بودجه بندی در شهرداری‌ها و شرایطی که در سیستم مالی شهرداری‌ها به وجود آمد وضعیت نابسامانی در تنظیم بودجه شهرداری‌های کشور پدیدار شد. به نحوی که در هر استان بزرگ کشور یا چند استان کوچک همجوار بودجه شهرداری‌ها به شکل خاص خود که بنا به اطلاعات و سلاقی کارشناسان امور مالی استانداری‌ها طراحی شده بود تنظیم و تصویب می شد. پس از پایان جنگ تحمیلی از یک طرف انتظارات شهروندان به سامان بخشی به وضعیت شهرها و عمران و آبادانی آنها و ارتقای ارائه خدمات شهری وظائف سنگینی برای شهرداری‌ها ایجاد کرد و از طرف دیگر با تصویب قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و پیش بینی اهداف کلان سیاستهای اجرایی و اهداف

کمی برنامه های فصل عمران شهری در برنامه دوم توسعه تکالیفی برای شهرداری های کشور در جهت اجرای برنامه و تحقق سیاستها و اهداف پیش بینی شده در برنامه دوم توسعه تعیین گردید؛ همه این عوامل موجب شد که وزارت کشور با توجه به وظائف اساسی خود در خصوص نظارت و هماهنگی و پشتیبانی شهرداری های کشور به مشکلات مسائل شهرداری ها توجه جدی نشان دهد و در جهت ارتقای ظرفیت مدیریت آنها و بهبود تشکیلات به کارگیری نیروی متخصص و استفاده از دانش و فنون روز به آنها مساعدت نماید (سعادت آملی، ۱۳۹۰: ۵۶).

دستور العمل تهیه و تنظیم بودجه برنامه ای شهرداری ها

با آسیب شناسی مدیریتی شهرداری های کشور در وزارت کشور موضوع مدیریت مالی شهرداری های کشور مورد توجه خاص قرار گرفت و تشخیص داده شد که یکی از آسیب های جدی مدیریت مالی شهرداری های کشور، ناکارایی روش بودجه نویسی آنها است. اگر چه شهرداری های برخی از استان ها با این استدلال که دستور العمل بودجه برنامه ای رسماً جهت اجرا ابلاغ نشده است. همچنان بودجه خود را به روش منسوخ متداول تنظیم و تصویب می نمودند. برخی از استانداری ها در ادامه اقدامات با تغییراتی که خود برای سهولت اجرای آن ضروری تشخیص دادند، در یک اقدام ناهماهنگ روش بودجه نویسی متداول را در شهرداری های تابعه استان کنار گذاشته و یک روش بدون مبنای بودجه بندی را جایگزین آن ساخته بودند. این امر علاوه بر ایجاد تشتت ناهماهنگی و نابسامانی در شهرداری های کشور، جمع بندی اطلاعات بودجه ای شهرداری های کشور را در وزارت کشور جهت استفاده در تدوین برنامه های توسعه کشور غیر ممکن ساخته بود. در سال ۱۳۷۰ با بررسی دستور العمل بودجه برنامه ای سال ۱۳۵۵ وزارت کشور ملاحظه شد که در تدوین آن اصول و مبانی بودجه برنامه ای به طور کامل لحاظ نشده و نقایص و نارسایی های آشکار دارد. لذا با اعمال اصلاحات لازم در آن به نحوی که هم یک طبقه بندی مناسب وظیفه ای با توجه به کیفیت فعالیت ها و برنامه های شهرداری ها ایجاد نماید و تفکیک اعتبارات جاری و عمرانی را به روش صحیحی می سازد، هم با توجه به ظرفیت تشکیلاتی و سطح دانش تخصصی کادر مالی شهرداری ها قابلیت اجرا داشته باشد. بدین ترتیب طبق مفاد ماده ۲۵ آئین نامه مالی شهرداری ها دستور العمل تهیه و تنظیم بودجه برنامه ای شهرداری های کشور تصویب و جهت اجرا به شهرداری ها ابلاغ و برنامه آموزش و پیاده سازی آن در دستور کار وزارت کشور قرار گرفت و در نتیجه پس از دو دهه تلاش و رکود بودجه شهرداری های کشور از سال ۱۳۷۱ به روش برنامه ای تنظیم و تصویب گردید. این دستور العمل هم اکنون پایه تنظیم بودجه برنامه ای در شهرداری های کشور است و بر آن اساس در سال ۱۳۷۳ در وزارت کشور یک نرم افزار رایانه ای شبکه ای متمرکز طراحی شد که شهرداری های کشور از طریق ارتباط با این شبکه خلاصه اطلاعات بودجه مصوب خود را به وزارت کشور ارسال مینمودند. این اطلاعات مندرج در فرم شماره ۱۰ بودجه تحت عنوان خلاصه و تعادل درآمدها و هزینه ها که از فرم های پیوست دستورالعمل مورد بحث بوده به صورت یکنواخت توسط شهرداری های کشور تکمیل میشده است (پارسی، ۱۳۹۹).

دستور العمل اصلاحی تهیه و تنظیم بودجه برنامه ای شهرداری های کشور

دستور العمل بودجه برنامه ای شهرداری ها پس از ۷ سال اجرا تا سال ۱۳۷۷ تحت نظارت وزارت کشور در سال ۱۳۷۸ مورد مذاقه و بررسی مجدد قرار گرفت و با توجه به عواملی که در آن ۷ سال در شهرداری های کشور به وقوع پیوست. نارسایی هایی در آن مشاهده گردید که مرتفع ساختن آنها ضروری تشخیص داده شد. همچنین با آغاز به کار شوراهای اسلامی شهرهای

کشور و با توجه به وظائفی که طبق ماده ۱۵ آئین نامه اجرایی شوراهای تهیه دستور العمل بودجه شوراهای اسلامی شهرهای کشور به وزارت کشور محول شد بازنگری در دستور العمل بودجه برنامه ای سال ۱۳۷۰ و تدوین دستور العمل بودجه شورای اسلامی شهر در دستور کار وزارت کشور قرار گرفت و بدین منظور، کارگروهی در وزارت کشور مرکب از کارشناسان مربوطه و چند کارشناس مجرب از تعدادی از استانداری های کشور تشکیل شد. این کارگروه پس از مدت سه ماه کار جمعی و ارائه تجربیات حاصل از اجرای ۷ ساله دستور العمل بودجه برنامه ای در شهرداری ها اصلاحات لازم را برای اعمال در دستور العمل فوق الذکر پیشنهاد داد که با تأیید آن دستور العمل اصلاحی روش تهیه و تنظیم بودجه برنامه ای شهرداری های کشور و دستورالعمل روش تهیه و تنظیم بودجه شوراهای اسلامی شهرهای کشور تهیه و تصویب و در تاریخ ۱۳۸۹/۰۸/۲۴ جهت اجرا در شهرداری ها به استانداری های کشور ابلاغ شد.

پس از تأسیس سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور در سال ۱۳۸۱ و تمرکز کلیه وظائف ستادی وزارت کشور در امور نظارت هماهنگی و پشتیبانی شهرداری های کشور در آن سازمان تهیه نرم افزار متمرکز جمع آوری اطلاعات بودجه شهرداری ها طبق دستور العمل اصلاحی فوق الذکر در دستور کار قرار گرفت و این بار به جای دریافت خلاصه اطلاعات بودجه، نرم افزار جدید شبکه ای برای دریافت اطلاعات جامع بودجه شهرداری ها طراحی گردید که شهرداری ها از طریق ارتباط با آن بلافاصله پس از تصویب بودجه سالیانه اطلاعات مربوطه را به سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور ارسال مینمایند (پارسی، ۱۳۹۹).

اصول و مبانی تهیه و تنظیم بودجه برنامه ای شهرداری ها

با توجه به اینکه دستور العمل اصلاحی حاوی موارد اصلاحی و تکمیلی مطالب دستور العمل اولیه بوده است. اصول و مبانی بودجه برنامه ای شهرداری کشور از ادغام این ۲ دستور العمل قابل دریافت است. لذا بر اساس دستورالعمل های مذکور، اصول و مبانی بودجه برنامه ای شهرداری های کشور به شرح زیر است.

الف) مبانی قانونی: اصولاً بودجه شهرداری ها نه تنها بر اساس الزامات قانونی تهیه و تنظیم می شود، بلکه در کلیه مراحل تهیه و تنظیم و تصویب و اجرا و نظارت بودجه نیز باید نکات پیش بینی شده در قانون و آیین نامه مالی شهرداری ها رعایت گردد؛ به جز مواد ۶۵ قانون و ۲۳ و ۲۵ آیین نامه مالی شهرداری ها که قبلاً توضیح داده شد. سایر مواد قانونی مربوط به بودجه دو موضوع کلی را در بر میگیرند: اصول بودجه و مراحل بودجه.

ب) اصول بودجه: برخی از اصول مهم بودجه که در مبانی قانونی بودجه شهرداری ها مورد توجه قرار گرفته، به شرح زیر است:

۱- اصل سالانه بودن بودجه: به استناد ماده ۶۶ قانون شهرداری سال مالی شهرداری یک سال تمام شمسی است. که از اول فروردین ماه شروع و در آخر اسفند ماه خاتمه می یابد و ماده ۲۳ آیین نامه شهرداری ها نیز صراحت بر اصل سالانه بودن بودجه شهرداری دارد.

۲- اصل جامعیت و کاملیت: ماده ۲۳ آیین نامه مالی تصریح می نماید که بودجه سالانه شهرداری عبارت است از یک برنامه جامع مالی که در آن کلیه خدمات و فعالیت ها و اقداماتی برای تأمین هزینه انجام آنها پیش بینی می شود و پس از تصویب انجمن شهر شورای شهر قابل اجرا است همچنین بودجه شهرداری باید شامل تمام وجوه دریافتی شهرداری و در برگیرنده همه

واحدهای تابعه و وابسته باشد و مستثنی کردن بخشی از درآمد از منظور شدن در بودجه با تخصیص اعتبار به معنی فعالیت‌ها با واحدها خارج از اعتبارات بودجه با اصل جامعیت مغایر است.

۳- اصل وحدت: در تنظیم بودجه باید یکنواختی و هماهنگی در بخش‌های مختلف آن رعایت گردد و با یک زبان واحد بیان شود. برای مثال با توجه به اینکه شهرداری‌ها دارای دو نوع درآمد کلی عمومی و اختصاصی هستند باید در تخصیص هر یک از این دو نوع درآمد به اعتبار هزینه‌های جاری و عمرانی، روش‌های واحدی به کار گرفته شود.

۴- اصل انعطاف: بودجه پیش‌بینی درآمدها و برآورد اعتبارات است و بدیهی است که هیچ پیش‌بینی و برآوردی هر چند دقیق باشد کاملاً با آنچه در آینده واقعیت می‌یابد منطبق نیست؛ لذا بودجه باید متناسب با تغییرات واقعی در طی سال انطباق داده شود. بر این اساس است که پس از تهیه بودجه و تصویب آن، تهیه و تصویب اصلاح بودجه و متمم بودجه مجاز شناخته شده است و راهی است برای کم کردن فاصله پیش‌بینی‌ها و برآوردها با واقعیات اتفاق افتاده ماده ۲۸ آیین‌نامه مالی شهرداری به صراحت اعلام می‌دارد که شهردار می‌تواند اعتبارات مصوب در بودجه هر یک از مواد هزینه یا فعالیت‌های داخل در یک وظیفه را ۱۰ درصد تقلیل یا افزایش دهد؛ به نحوی که از اعتبار کلی مصوب برای آن وظیفه تجاوز نشود که ناظر بر اصل انعطاف در بودجه است (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۹).

نقد و بررسی نظام بودجه ریزی شهرداری‌ها

- نارساییهای نظام بودجه ریزی برنامه‌ای شهرداری‌ها

هر چند شهرداری‌ها مؤسساتی مستقل از سازمان کلی دولت هستند ولی در هر حال به عنوان بزرگترین مؤسسات عمومی غیر انتفاعی وظائف مهمی در ارائه خدمات عمومی به شهروندان دارند و در انجام این وظائف مهم هم از اهداف کلان سیاستهای کلی و اهداف کمی و کیفی برنامه‌های توسعه کشور در فصل عمران شهری تبعیت می‌کنند. و تحقق بخشی از آن اهداف را به عهده دارند و هم اینکه بخشی از منابع اجرای آن برنامه‌ها را از محل کمک دولت دریافت می‌نمایند. بر این اساس هماهنگی روش بودجه نویسی شهرداری‌ها با بودجه دولت مدنظر دستگاه‌های ناظر بر شهرداری‌های کشور در دولت وزارت کشور بوده است. آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها در سال ۱۳۴۶ در حالی که شهرداری‌های کشور را موظف به تهیه و تنظیم بودجه خود به روش برنامه‌ای نمود که فقط ۴ سال از تنظیم بودجه برنامه‌ای کل کشور گذشته بود وقفه در اجرای ماه ۲۵ آئین‌نامه مالی شهرداری‌ها به خصوص پس از پیروزی انقلاب اسلامی و تصویب برنامه‌های توسعه کشور مشکلات زیادی را در هماهنگی بین شهرداری‌ها و سازمان مدیریت و برنامه ریزی معاونت نظارت راهبردی ایجاد نموده است. هر چند تغییر روش بودجه نویسی شهرداری‌ها از متداول به برنامه‌ای در سال ۱۳۷۰ گام مهمی در هماهنگی بین برنامه ریزی در شهرداری‌ها و برنامه‌های توسعه کشور بوده است و دستور العمل اصلاحی سال ۱۳۷۸ نیز برخی اشکالات دستور العمل اولیه را مرتفع نمود، ولی با توجه به مشکلاتی که شهرداری‌ها از نظر ظرفیت استفاده از فناوری‌های نوین و توان تخصصی نیروی انسانی با آن مواجه بوده‌اند. هم دستور العمل‌های مذکور با احتیاط فراوان و با نادیده گرفتن بسیاری از اصول و مبانی نظری روش بودجه ریزی برنامه‌ای تدوین شد تا بروز حداقل تغییرات در سیستم مالی شهرداری‌ها آنها را دچار مشکلات جدیدی نسازد و هم امکان به روز نمودن آن دستور العمل با توجه به تحولات نظام بودجه ریزی برنامه‌ای کشور در دهه ۸۰ فراهم نگردد. لذا هم اکنون که سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور به عنوان بالاترین دستگاه نظارت هماهنگی و آموزش شهرداری‌های کشور در نظر دارد نظام بودجه ریزی عملیاتی را در شهرداری‌های کشور پیاده نماید. با توجه به مبانی یکسان این دو روش بودجه ریزی و اجتناب

ناپذیر بودن استفاده از مبانی بودجه برنامه ای در بودجه عملیاتی بازنگری و اصلاح نظام بودجه برنامه ای شهرداری های کشور منطبق با آخرین تغییرات نظام بودجه ریزی برنامه ای کشور، بسیار ضروری می باشد. در دستور العمل تهیه و تنظیم بودجه برنامه ای شهرداری ها و دستور العمل اصلاحی آن دو دسته اشکال مشاهده می شود دسته اول اشکالاتی که ناشی از روال تنظیم این دستور العمل است و ارتباطی به اصول و مبانی بودجه برنامه ای ندارد. دسته دوم اشکالاتی که ناشی از عدم انطباق آن با اصول بودجه ریزی برنامه ای نوین و قدیمی بودن آن است رئوس بعضی از این اشکالات را میتوان به شرح زیر بیان نمود:

(۱) تعریف برخی واژه ها و مفاهیم به کار رفته در دستورالعمل با تعریف جدید و روزآمد آنها همخوانی ندارد و یا اینکه برخی از مفاهیم و واژه های مهم تعریف نشده اند.

(۲) در مرحله تهیه و تنظیم یک روال مشخص از اقدامات شهرداری برای آغاز به کار روش عمومی بررسی مقدماتی تهیه بخشنامه بودجه نحوه اخذ نظرات و پیشنهادات از واحدهای مختلف شهرداری جمع آوری اطلاعات و پیشنهادات و تجزیه و تحلیل آنها و تعیین اولویت ها و نحوه تنظیم پیشنهادات بودجه ای و نهایتاً آماده نمودن پیش نویس بودجه

برای ارائه به شورای شهر تعریف نشده و فقط به ذکر مواد قانونی مربوطه از قانون شهرداری و آئین نامه مالی شهرداری ها بسنده شده است.

(۳) در مرحله اجرای بودجه نیز فقط مبانی قانونی مربوطه ذکر شده و نحوه اجرای بودجه توسط ذی حسابان شهرداری تعیین نگردیده است.

(۴) در دستور العمل اصلاحی حسابداری بودجه و تهیه گزارش تفریغ بودجه به طراحی نظام جامع مالی و حسابداری شهرداری ها موکول شده ولی پس از گذشت مدت بیش از ۱۰ سال هنوز نظام جامع مالی و حسابداری شهرداری ها طراحی نشده است. شایان توجه است که در حال حاضر شهرداری های کشور تفریغ بودجه خود را طبق سه فقره فرم پیوست دستور العمل ۱۳۷۰ تهیه و تنظیم میکنند که با تعاریف امروزی نمیتوان به آن گزارش تفریغ بودجه اطلاق نمود (سعادت آملی ۱۳۹۰).

– طبقه بندی درآمدها و نحوه پیش بینی آنها

طبق اصول و مبانی بودجه شرط اصلی تحقق بودجه تحقق درآمدها و یا به عبارت دیگر وصول درآمدهای پیش بینی شده در بودجه می باشد که این امر خود منوط به پیش بینی صحیح منابع درآمد مختلف بر اساس اصول و روش های تجربه شده است. اما قبل از آن اقدامی که موجب سهولت و اطمینان از پیش بینی درآمدها می گردد. این است که این منابع درآمد به درستی شناسایی و در عناوین و گروه های مرتبط طبقه بندی شوند. لذا ذکر موارد زیر ضروری به نظر می رسد:

(۱) در بودجه برنامه ای شهرداری ها برای تعیین عناوین و طبقه بندی درآمدها به مبانی قانونی مربوط یعنی ماده ۲۹ آئین نامه مالی شهرداری ها توجه شده در حالی که اکنون پس از گذشت بیش از ۴۰ سال از تاریخ تصویب آئین نامه مذکور و وقوع تحولات بنیادی در اقتصاد کشور و مدیریت منابع شهرداری ها طبقه بندی درآمدها مندرج در ماده ۲۹ فوق الذکر به تنهایی ظرفیت پاسخگویی به منابع درآمد و تأمین اعتبار متنوع شهرداری ها را ندارد. تحولاتی که در این مدت به خصوص در ۲ دهه اخیر بر منابع درآمدی شهرداری ها تأثیر وسیعی گذاشته؛ که برخی از مهم ترین این تحولات را میتوان به شرح زیر ملاحظه نمود:

الف) گسترده شدن وظایف شهرداری ها که ارائه خدمات شهری متعددی را موجب شده و این امر از یک طرف دگرگونی های عمیقی در منابع عوارض شهرداری ها ایجاد نموده و از طرف دیگر با منابع عوارض دولت ناشی از ارائه خدمت به شهروندان

متناظر و متداخل شده و دولت را واداشته است که برای ساماندهی وصول عوارض به خصوص عوارض بر تولید کالاها و ارائه خدمات با استفاده از راه کارهای قانونی نسبت به تجمیع عوارض اقدام نماید.

ب) تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به نوبه خود در میزان و شیوه وصول عوارض شهرداری ناشی از اجرای قانون تجمیع عوارض تغییراتی ایجاد نموده است.

ج) هر چند شهرداری سازمانی است مستقل و از نظر ساختار مالی ارتباط سازمانی رسمی با دولت و سایر دستگاه ها ندارد لیکن امروزه شهرداری ها برای پیشبرد اهداف و ایفای وظائف خود جهت ایجاد زیر ساخت ها در برخی از عرصه های خدمات شهرداری نیاز به سرمایه گذاریهای کلان دارند که تأمین اعتبارات آنها از منابع محلی امکان پذیر نمی باشد و الزاماً باید این منابع مورد نیاز را یا از طریق کمک های دولت با استقراض از مؤسسات مالی و اعتباری داخلی و بین المللی تأمین نمایند و برای جلب نظر این سازمان ها و جذب اعتبارات لازم باید بتوانند اطلاعات صحیح و مناسبی از وضعیت درآمدهای خود تنظیم و ارائه نمایند.

د) ماده ۲۹ آیین نامه مالی شهرداری ها فقط درآمدهای شهرداری ها را طبقه بندی نموده و در مورد طبقه بندی سایر منابع تأمین اعتبار مسکوت است. لذا با استفاده از طبقه بندی ماده ۲۹ مذکور و تغییراتی که طبق مصوبات شوراهای شهر در ۱۰ سال اخیر در منابع درآمدی شهرداری ها ایجاد شده و تأثیرات ناشی از اجرای قانون تجمیع عوارض و قانون مالیات بر ارزش افزوده بر عناوین درآمدهای شهرداری ها، همچنین با ملاحظه طبقه بندی بین المللی درآمدهای دولتهای محلی یک طبقه بندی جامع و مانع از درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار شهرداری های ایران تهیه و تنظیم شده است. بر این اساس طبقه بندی درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار شهرداری ها شامل ۸ طبقه کلی است که در برگرنده ۱۴ فصل و ۲۸ گروه شامل منابع درآمد همگن تر می باشد و برای تشخیص آسان تر انفکاک و ارتباط آنها با هم از یک که طبقه بندی ۷ رقمی استفاده شده است.

۲- در بودجه برنامه ای شهرداری ها از روش قدیمی پیش بینی درآمد یعنی روش (سال ما قبل آخر)، روش (حد متوسط ها) و تا حدودی روش پیش بینی مستقیم استفاده می شود. در حالی که با ابداع روش (سنجیده منظم) که در آن از فرمول های منطقی ریاضی استفاده شده و انواع روش های آماری مانند ضریب همبستگی، سری های زمانی و محاسبه کشش پذیری به کار گرفته می شود میتوان گفت که تقریباً روش های فوق الذکر منسوخ شده و دیگر کارایی لازم را ندارد که البته با توجه به مشکلات ناشی از توان تخصصی پایین کادر مالی شهرداری ها به خصوص تعداد کثیر شهرداری های کوچک و متوسط در زمان تهیه و ابلاغ دستور العمل، شاید آن روش ها به علت سادگی مناسب بوده ولی در حال حاضر به علت تغییراتی که در ترکیب نیروی انسانی شهرداری ها رخ داده و منجر به جذب تعداد زیادی فارغ التحصیل رشته های حسابداری، بازرگانی، اقتصاد مدیریت، آمار و رشته های مشابه در شهرداری ها شده است و با توجه به امکانات استفاده از فن آوری های روز به خصوص امکانات محاسباتی و پردازشی رایانه ها، به نظر میرسد که تعداد زیادی از شهرداری های کشور به ویژه شهرداری های بزرگ و متوسط توان تخصصی استفاده از روش پیش بینی سنجیده منظم را داشته باشند. لذا محدود کردن روش پیش بینی درآمدها به روش های قدیمی مبنای مناسبی نمی باشد و از این نظر اصلح آن است که در دستورالعمل ها و بخشنامه های مربوطه تجدید نظر به عمل آمده و در روش پیش بینی درآمد در شهرداری ها انعطاف لازم ایجاد شود. تا شهرداری ها قادر باشند متناسب با شرایط اقتصادی و انواع درآمدهای قابل وصول روش یا روش های مناسب محاسبه و پیش بینی درآمدها را برگزینند و کنترل و نظارت بر صحت و تناسب این روش ها به شوراهای شهر واگذار شود (سعادت آملی ۱۳۹۰).

- طبقه بندی عملیات

مهم ترین ویژگی بودجه برنامه ای طبقه بندی عملیاتی آن است بودجه برنامه ای شهرداری ها عملیات شهرداری را به ۳ وظیفه خدمات اداری خدمات شهری و عمران شهری طبقه بندی نموده است که عنوان وظیفه برگرفته از دستور العمل بودجه برنامه ای سال ۱۳۵۵ وزارت کشور بوده است. این طبقه بندی از یک طبقه بندی قدیمی اقتباس شده است، که کمیته ملی حسابداری دولتی آمریکا در اولین سالهای استقرار نظام بودجه برنامه ای در واحدهای دولتی محلی این کشور تدوین نموده بود به علت گستردگی طبقه بندی عملیات شهرداری در ۹ وظیفه در دستور العمل بودجه برنامه ای سال ۱۳۵۵ وزارت کشور تدوین کنندگان دستور العمل بودجه برنامه ای سال ۱۳۷۰ شهرداری ها برای جلوگیری از تفکیک گسترده و غیر لازم وظائف شهرداری ها و در نتیجه حجیم شدن بودجه و عملیات حسابداری شهرداری ها، این ۹ وظیفه را به ۳ وظیفه خلاصه کرده اند. اما در حال حاضر طبقه بندی مذکور نه تنها از نظر استفاده از واژه وظیفه برای طبقه بندی عملیات روزآمد نیست بلکه از نظر تفکیک اعتبارات جاری و عمرانی با روش های جدید طبقه بندی بسیار مغایر و اساساً تشخیص اعتبارات عمرانی در آن کاملاً منسوخ است. با توجه به مراتب فوق طبقه بندی صحیح عملیات شهرداری که با استفاده از مبانی طبقه بندی عملیاتی بودجه ریزی کشور در سال ۱۳۸۰ و با توجه به ماهیت کلیه وظائف و فعالیت های شهرداری طبق جدول شماره ۲۷ تنظیم شده است چنانچه ملاحظه می شود بالاترین سطح عملیات شهرداری فصل است که مشتمل بر ۸ فصل می باشد هر فصل در برگرنده برنامه اجرایی می باشد که کلاً ۲۳ برنامه در وظائف و فعالیت های شهرداری شناسایی شده است.

طبقه بندی عملیاتی وظائف شهرداری یک طبقه پایه است که خود به خود کار کرد بودجه ای ندارد و عملکرد بودجه ای آن وقتی بروز می نماید که معین شود در برگرنده اعتبارات جاری است یا اعتبارات عمرانی دستیابی به طبقه بندی صحیح و جامع و مانع عملیات جاری و عمرانی شهرداری مستلزم ارائه تعریف از دو نوع عملیات است. به نحوی که تشخیص مرز عملکرد وجوه افتراق آنها را میسر می سازد:

(۱) عملیات جاری: عملیاتی است که به منظور استفاده مناسب از توانایی های سرمایه های انسانی و فراهم نمودن امکانات

مدیریتی تحت عنوان فعالیت ها در بودجه منظور می شود و به دو دسته کلی تقسیم می گردد:

الف) اداره : منظور فعالیت های مدیریتی و نظارتی بر امور شهرداری است. باید توجه داشت که هزینه های استقرار سیستم های مدیریت کیفیت مطالعات و اقدامات تحت عناوین بهره وری کارایی بهبود مستمر، مهندسی مجدد و اصلاح ساختار در زمره عملیات مدیریتی است.

ب) بهره برداری: منظور فعالیت هایی است که به حفظ کیفیت ظرفیت های موجود معطوف بوده و امکان استفاده از آن را به صورت مستمر و با شرایط مورد انتظار فراهم می سازد.

بر اساس طبقه بندی عملیاتی در امور جاری فصل اول تحت عنوان مدیریت و نظارت بر امور شهرداری فعالیت های شورای شهر شهرداری و کلیه واحدهای مالی اداری تشکیلاتی پشتیبانی و نظارتی بر امور شهرداری را در بر می گیرد و ۷ فصل دیگر شامل فعالیت های مدیریتی به منظور حفظ کیفیت و امکان استفاده مستمر از کلیه ظرفیت های موجود عمرانی و خدمات شهری شهرداری است. هر فصل از عملیات به چند برنامه و هر برنامه نیز به مجموعه چند عملیات مشخص برای نیل به اهداف معین برنامه تحت عنوان فعالیت تقسیم می شود که هزینه اجرای آنها از اعتبارات جاری شهرداری تأمین میگردد. طبقه بندی عملیاتی اعتبارات جاری شهرداری ها در قالب طبقه بندی عملیاتی کلی مشتمل بر فصول برنامه ها و فعالیت ها مشخص می گردند.

۲- عملیات عمرانی: عملیات عمرانی در شهرداری‌ها طیف وسیعی از اقدامات و وظایف را در بر می‌گیرد که بدون شناخت آنها، تعیین عمرانی بودن یا نبودن اعتبارات میسر نیست. لذا قبل از ورود به بحث طبقه‌بندی عمرانی باید با توجه به تعاریفی که برای اعتبارات عمرانی داده شده وظایف و اقدامات عمرانی باز شناخته شوند. طرح‌های عمرانی مشتمل بر ۴ گروه عمده به شرح زیر است:

الف) احداث و تجهیز؛ که عملیات زیر را در بر می‌گیرد:

- احداث: شامل عملیاتی است که منجر به ایجاد ظرفیت‌های جدید می‌شوند.

- تجهیز: عبارت است از تهیه و نصب وسایل و ابزار مورد نیاز که امکان بهره‌برداری از ظرفیت‌های ایجاد شده را فراهم می‌کند.

ب) طرح‌های توسعه: شامل عملیاتی است که به منظور افزایش ظرفیت و کارایی فضاهای موجود اجرا می‌شود. عملیات زیر از مصادیق طرح‌های توسعه است:

- بهینه‌سازی: عبارت از اقداماتی است که موجب ارتقای عملکرد با تسهیل در استفاده از ظرفیت‌های موجود می‌شود مانند تعویض مصالح کف ساختمان تغییر نما و تغییر در فضاها.

- به هنگام سازی: عبارت است از تغییراتی که در فضا مشخصات و تکنولوژی یک طرح داده می‌شود؛ به نحوی که کارکرد کل یا بخش‌هایی از آن مطابق با شرایط و استانداردهای روز گردد.

- طرح‌های نگهداری: عملیاتی است که با اجرای آن فضاهای موجود استعداد بازدهی خود را مطابق با اهداف و انتظارات اولیه طرح حفظ می‌نمایند. طرح‌های زیر در زمره طرح‌های نگهداری می‌باشد:

*نوسازی منظور اقداماتی است که موجب بازگرداندن ظرفیت‌های موجود بر شرایط اولیه خود می‌شود که به دلیل استفاده کارکرد خود را از دست داده یا کارایی آن کاهش یافته است.

*بهسازی عبارت از عملیاتی است که موجب تسهیل در کارکرد ارتقا و افزایش سطح آسایش و بهداشت بهره‌برداران زیبایی و بازپیرایی فضاهای موجود می‌گردد.

* تعمیرات اساسی و مقاوم سازی نیز از مصادیق طرح‌های نگهداری است.

ج) طرح‌های مطالعاتی: عبارت از عملیات پژوهشی است که نتایج حاصله از آن منتهی به استفاده منطقی‌تر از ظرفیت‌ها همراه با استقرار روش‌ها و شیوه‌های نوین اجرای وظایف و به کارگیری فن‌آوری‌های نوین در

انجام امور می‌گردد. عملیات عمرانی شهرداری‌ها از نظر تحقق اهداف مشخص عمران شهری و ایجاد زیرساخت‌های لازم برای ارائه خدمات شهری بر اساس طبقه‌بندی عملیات کلی در بعد عمرانی در ۸ فصل و از نظر سلسله‌مراتب فعالیت‌های مرتبط با تصمیمات مشخص به برنامه‌های مختلف تقسیم می‌شود. هر برنامه نیز از نظر سلسله‌فعالیت‌های فنی - اجرایی برای تحقق اهداف مشخص برنامه به طرح‌های مختلف تقسیم می‌شود و طرح‌ها نیز با توجه به نرم‌زمان مکان و اعتبار مشخص عملیات عمرانی شامل چند پروژه می‌باشد (سعادت آملی، ۱۳۹۰).

- طبقه بندی اقتصادی (هزینه ای سابق)

این طبقه بندی به منظور شناسایی و گروه بندی عوامل هزینه و دارایی کلیه عملیات شهرداری ها از پایین ترین سطح یعنی فعالیت و طرح تا بالاترین سطح یعنی فصل انجام می شود و مانند طبقه بندی عملیاتی هم برای عملیات جاری هم برای عملیات عمرانی به کار می رود:

۱- طبقه بندی اقتصادی اعتبارات جاری: هزینه های عملیات جاری یعنی فعالیت ها برنامه و فصول به ۹ فصل تقسیم می شود و فصول هزینه در کل شامل ۳۳ ماده هزینه و هر ماده هزینه مشتمل بر اقلام متعدد هزینه به نام جز هزینه می باشد.

۲- طبقه بندی اقتصادی اعتبارات عمرانی: این طبقه بندی که تملک دارایی های سرمایه ای نامیده می شود برای تعیین عوامل دارایی به کار رفته در طرح های برنامه ها و فصول عملیات خود به ۷ فصل تقسیم می شود. که فصول مختلف شامل ۱۴ گروه و هر گروه مشتمل بر اقلام متعدد دارایی می باشد.

شهرداری ها و روش نوین بودجه ریزی

پس از گذشت یک دهه از استقرار بودجه برنامه ای در شهرداری ها هم زمان با آغاز تدوین برنامه چهارم توسعه کشور در اوایل دهه ۱۳۸۰، اصلاح نظام بودجه برنامه ای دولت مورد توجه سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور قرار گرفت و بررسی ها و مطالعات در این زمینه آغاز گردید. این توجه منجر به حکم ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه کشور شد که در آن سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور موظف گردید با همکاری دستگاه های ذی ربط به منظور اصلاح نظام بودجه ریزی دولت از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده خدمات اقداماتی انجام دهد. اما در جریان ایفای این وظیفه و تهیه و تدوین دستور العمل های اجرایی مربوطه، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور آگاهی یافت که با توجه به مشکلات ناشی از فقدان پایه ای اطلاعاتی و فنی لازم در دستگاه های اجرایی کشور نمیتوان به یکباره بودجه دولت را از برنامه ای به عملیاتی تغییر داد. لذا با بررسی های همه جانبه و جمع بندی نظرات کارشناسان و وزیران تصمیم گرفته شد که این تکلیف قانونی را در یک فرآیند زمانی مناسب (پنج ساله) تحقق بخشد. لذا طبق دستور العمل اجرایی ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم مقرر نمود که سالیانه ۲۰٪ از فعالیت ها و خدمات دستگاه های اجرایی را در احصای قیمت تمام شده آن تعیین نماید روند این دگرگونی ها مورد توجه مدیران ستادی و برنامه و بودجه و شهرداری ها در سازمان شهرداری ها و دهیاری ها قرار گرفت و برای فراهم آوردن امکان روزآمدی نظام بودجه بندی شهرداری ها و عملیاتی کردن آن فرصت مناسبی پیش آمد؛ تا اینکه آن سازمان در نیمه دوم سال ۸۶ و نیمه اول سال ۸۷ بررسیهای مقدماتی را برای عملیاتی کردن برنامه ها و فعالیت های شهرداری از طریق احصای برنامه ها و خدمات تعیین اهداف کمی خدمات (خروجی ها متناسب با حجم اعتبارات پیش بینی شده معمول و با استخراج و تفکیک فعالیت های عملیاتی و پشتیبانی و ارسال آن برای شهرداری ها جهت تکمیل گام اول را جهت بررسی ظرفیت تخصصی و اقدامات اجرایی در شهرداری ها و بازخورد اقدامات سازمان و سپس تجزیه و تحلیل و جمع بندی آن برداشته و آماده برداشتن گام دوم شد گام دوم برنامه ریزی برای اجرایی کردن بودجه عملیاتی در شهرداری ها به صورت آزمایشی بود؛ که در بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۸ ابلاغی به استانداری های کشور برداشته شد. گام سوم تکمیل فرآیند تهیه بودجه عملیاتی شامل تعیین چهارچوب عملیاتی تعیین ضوابط مالی، مراحل تهیه سند بودجه عملیاتی، تهیه فهرست های طبقه بندی و فرم های محاسباتی و تهیه و ابلاغ دستورالعمل نحوه محاسبه قیمت فعالیت ها در بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۹ شهرداری ها بوده است که بر این اساس شهرداری ها مخیر شدند در صورت آمادگی، بودجه سال ۱۳۸۹ خود را به روش عملیاتی

نیز تهیه کنند با توجه به اهمیت این اقدام در ساختار بودجه ریزی در شهرداری‌ها به ویژگی‌های بخشنامه مذکور اشاره ای اجمالی می‌گردد.

۱- بودجه ریزی برنامه ای طبق دستور العمل اصلاحی وزارت کشور برای بودجه برنامه ای شهرداری ها (سال ۱۳۷۸) و تصویب آن در شورای شهر که مبنای هزینه کرد اعتبارات در سال ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ بوده و ضوابط مالی تنظیم و تصویب آن تعیین شده است.

۲- بودجه عملیاتی در سال ۱۳۸۸ به صورت آزمایشی و در سال ۱۳۸۹ به صورت اختیاری بود؛ که سازمان قصد دارد در یک برنامه هدفمند و مدون نظام بودجه ریزی شهرداری‌ها را از روش برنامه ای به عملیاتی تغییر دهد.

۳- اهداف مورد انتظار از بودجه عملیاتی عبارتند از:

- انتقال تمرکز نظام بودجه ریزی از ورودی ها و منابع، به خروجی ها و نتایج
- برقراری ارتباط شفاف و کمی شده میان منابع صرف شده و خروجی ها (میزان مصرف از هر منبع هزینه در یک واحد خروجی)

- استخراج قیمت تمام شده هر واحد از انواع خدمات شهری به منظور تخصیص بودجه مناسب و شناسایی کاهش و حذف هزینه های غیر ضروری

- تبدیل اسناد بودجه به ابزارهای مورد نیاز برنامه ریزی اقتصادی و مدیریت عملکرد سازمانی و ترویج ابزارهای حسابداری و مدیریتی

- محاسبه شناسایی و مقایسه کارایی انواع خدمات شهری ارائه شده بر حسب قیمت تمام شده واقعی هر خدمت با متوسط قیمت تمام شده همان خدمات در سطح استان و کشور

- افزایش انگیزه مدیران و کارکنان برای ارائه خدمات با هزینه کمتر ولی کمیت و کیفیت بالاتر از طریق توزیع بخشی از منافع حاصل از صرفه جویی به عمل آمده

- متناسب سازی اختیارات و مسئولیت های مدیران شهرداری

- استانداردسازی خدمات از طریق شناسایی شیوه های برتر ارائه خدمات و ترویج و تعمیم آنها

۴- ابزار اجرای بودجه عملیاتی در بخشنامه تصریح شده است که شهرداری‌ها موظفند فرم ها و نرم افزارهای تهیه شده را در مدت زمان تعیین شده بر اساس دستور العمل بهای تمام شده خدمات تکمیل و به سازمان شهرداری ها ارسال نمایند.

۵- شناسایی موانع و مشکلات در بخشنامه تأکید شده است شهرداری ها اقدام لازم در خصوص شناسایی کلیه موانع و مشکلات به وجود آمده بر سر راه اجرای بودجه عملیاتی اعم از موانع قانونی مالی، محاسباتی، مفهومی آیین نامه ای و مانند آن را انجام و هر سه ماه یک بار به سازمان گزارش نمایند.

۶- چهار چوب بودجه ریزی عملیاتی به شرح زیر می‌باشد:

- احصای برنامه ها و خدمات خروجی ها شهرداری‌ها طبق فرم ها و نرم افزارهای ارسال شده

- تهیه ارقام و اطلاعات واقعی مورد نیاز نرم افزارهای ارسالی بر اساس حساب‌های مالی و سیستم حسابداری شهرداری ها و شناسایی نقاط ضعف سیستم حسابداری موجود در تولید ارقام واقعی

- تعیین اهداف کمی خدمات خروجی ها متناسب با حجم اعتبارات پیش بینی شده و اهداف اسناد فرابخشی

۷- مراحل تنظیم بودجه عملیاتی تنظیم سند بودجه عملیاتی در ۷ مرحله به شرح زیر انجام می‌پذیرد:

مرحله اول: شناسایی منابع هزینه و پیش بینی مقادیر اعتباری که منابع هزینه شهرداری ها را بر اساس ساده ترین نوع طبقه بندی هزینه ای یعنی طبقه بندی ۴ فصلی به ۲۰ ماده هزینه تقسیم نموده که با توجه به عنوان فصل سوم هزینه های سرمایه ای این طبقه بندی در ابتدایی ترین شکل خود طبقه بندی مشترک بین هزینه فعالیت های جاری و عمرانی می باشد. مرحله دوم: شناسایی منابع درآمدی و پیش بینی وصول که در این مرحله از فهرست طبقه بندی درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار بودجه برنامه ای استفاده شده و روش پیش بینی نیز همان روش سال ما قبل آخر است. مرحله سوم: شناسایی فعالیت های شهرداری است که در یک تقسیم بندی کلی فعالیت های شهرداری را به دو دسته فعالیت های عمرانی و فعالیت های پشتیبانی طبقه بندی نموده است و نمونه هایی از هر دسته فعالیت ها را به دست داده است. مرحله چهارم: شناسایی خدمات شهرداری و عملکرد آن است که خروجی های وظائف و فعالیت های شهرداری بوده و با استانداردهای کیفی مشخص ارائه می شود. این خدمات در ذیل هر یک از برنامه ها تعریف می شوند. برنامه ها هدف ارائه هر یک از خدمات با خروجی ها بوده و هر برنامه نیز ذیل یک هدف راهبردی تعریف میگردد که نتیجه برنامه را شکل می دهد. مرحله پنجم: محاسبه قیمت تمام شده فعالیت ها و خدمات می باشد که طبق دستورالعمل پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۹ انجام می گردد.

مرحله ششم: پیش بینی پروژه های عمرانی و خدمات شهری است که اجرای آنها در شهرداری به دو روش امانی با استفاده از پرسنل و امکانات فنی و پیمانی طبق قراردادی منعقد با عوامل خارج از شهرداری صورت می گیرد. نحوه پیش بینی اعتبارات پروژه های عمرانی و خدمات شهری در چهارچوب فرم مشخصی که به پیوست بخشنامه تهیه و ابلاغ شده می باشد. مرحله هفتم: تهیه و تدوین چهارچوب سند بودجه عملیاتی شهرداری است که با جمع کردن هزینه عملیات در زیر هر یک از خدمات و خروجی های شهرداری بهای تمام شده خدمات حاصل می شود. در این مرحله با توجه به اطلاعات تولید شده در مراحل قبل امکان جمع بندی طبق فرم ابلاغی فراهم می گردد (سیف الهی، ۱۳۹۱).

منابع و مآخذ

۱. اکرمی، لایق؛ اوکی، سیران؛ امینیان، زانیار؛ رحمتیار، دارا (۱۳۹۹) اصول بودجه ریزی در شهرداری و اهمیت آن در مدیریت شهری، یازدهمین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، بابل.
۲. پارسی، حمیدرضا (۱۳۹۹) کتاب سبز راهنمای عمل شهرداری ها؛ بودجه و بودجه ریزی در شهرداری ها، سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور و مرکز مطالعات برنامه ریزی شهری و روستایی، شماره ۱۸.
۳. پورجعفری، مریم (۱۴۰۲) بررسی و تحلیل بودجه در نظام مدیریتی شهرداری، هفتمین همایش بین المللی دانش و فناوری هزاره سوم اقتصاد، مدیریت و حسابداری ایران، تهران.
۴. حاجی الیاسی، حسن؛ قنبریان، رضا (۱۳۸۷) نظام برنامه ریزی و بودجه بندی در شهرداری های، اولین همایش مالیه شهرداری، مشکلات و راهکارها، تهران.
۵. رضائی، زینب (۱۴۰۳) ضرورت مدیریت مالی و نظارت بر بودجه ریزی در شهرداری ها، سومین همایش بین المللی علوم سیاسی، مدیریت، اقتصاد و حسابداری، همدان.
۶. سعادت آملی، شهرام (۱۳۹۰) اصول بودجه نویسی و اجرای بودجه در شهرداری ها، سازمان شهرداریها و دهیاری های کشور.
۷. سیف الهی، علی (۱۳۹۱) بودجه بندی نوین دولتی، انتشارات ترمه.
۸. شباهنگ، رضا (۱۳۸۱) حسابداری مدیریت. انتشارات سازمان حسابرسی، تهران: چاپ هفتم.
۹. فیضی، مهران (۱۳۹۱) هزینه یابی کیفیت و موانع و شاخص ها، نشر آفتاب.