

فصلنامه حسابداری سلامت، سال چهارم، شماره دوم، شماره پیاپی (۱۲)، تابستان ۱۳۹۴، صص. ۲۲-۳۸.

### اثر کنترل بودجه بر انحرافات و انعطاف پذیری بودجه شهرداری‌های کشور (در دوران‌های ثبات و تلاطم بودجه‌ای)

دکتر زهره حاجیها<sup>۱\*</sup> و علی شمسی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۹/۰۵

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۴/۰۶/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۵/۰۴

#### چکیده

**مقدمه:** یکی از ابزار با اهمیت برای انجام دقیق وظایف شهرداری‌ها، بودجه است که باید برای جلوگیری از انحرافات بر اجرای آن نظارت شود. در این ارتباط، پژوهش حاضر به بررسی تأثیر نظارت و کنترل بودجه بر انحرافات بودجه و ایجاد انضباط بودجه‌ای در شهرداری‌های کشور پرداخته است.

**روش پژوهش:** روش پژوهش حاضر میدانی و کتابخانه‌ای است. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر نوع پژوهش پیمایشی بوده و از پرسش‌نامه با طیف لیکرت استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل مسئولین مالی شهرداری‌های کشور است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۱۸ و Smart-PLS نسخه ۳ استفاده شده است.

**یافته‌ها:** نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که کنترل بودجه در دوران ثبات و تلاطم بودجه‌ای، رابطه معناداری با کاهش انحرافات بودجه دارد. بنابراین، کنترل بودجه موجب کاهش انحرافات بودجه می‌شود. هم‌چنین، کنترل بودجه در دوران ثبات و تلاطم رابطه معناداری با کاهش انعطاف‌پذیری بودجه دارد. به این معنا که کنترل بودجه موجب افزایش انعطاف‌پذیری بودجه می‌شود.

**نتیجه‌گیری:** بر اساس نظر مدیران مالی شهرداری‌های کشور کنترل بودجه در دوران‌های ثبات و تلاطم باعث کاهش انحراف بودجه و انعطاف‌پذیری بودجه و در نتیجه انضباط بودجه‌ای بیش‌تر خواهد شد. در واقع، ایجاد انضباط بودجه‌ای ناشی از کاهش انحراف و افزایش انعطاف‌پذیری بودجه است که هر دو با افزایش نظارت بر بودجه ایجاد می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** انحرافات بودجه، انعطاف‌پذیری، تلاطم بودجه‌ای، ثبات بودجه‌ای، شهرداری‌ها.

۱. دانشیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق.

۲. کارشناس ارشد حسابداری از دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: Z\_hajiha@yahoo.com

## مقدمه

نظم و انضباط و کافی بودن بودجه متناسب با مفاهیم دموکراسی و رفاه است. به عبارت دقیق‌تر، اگر چه بودجه ابزاری برای رسیدن شهرداری به هدف‌هایش است اما اگر بودجه دچار کسری و بحران شود، آثار ناگواری بر فضای شهری دارد؛ زیرا شهرداری در انجام تعهدات خدماتی خود به شهروندان باز می‌ماند. در واقع، به دلایل سیاسی و نهادی لازم است که شهرداری‌ها سطح مخارج خود را متناسب با بودجه تعیین شده تنظیم کنند (۳).

مسئله اساسی در بحث بودجه‌ریزی بخش عمومی توجه به انحرافات غیرعادی و بویژه کسری بودجه است. به دنبال موضوع امکان انحراف در بودجه بحث کنترل بودجه مطرح می‌شود. اولین و مهم‌ترین محدودیت برای حل مسائل روزافزون شهری و ناکارآمدی خدمات‌رسانی بویژه در شهرهای کشورهای در حال توسعه از جمله ایران، کسری بودجه و نظام ناکارآمد مدیریت و برنامه‌ریزی هزینه است که سرانجام موجب دست‌نیافتن به چشم‌اندازهای پیش‌بینی شده شهری و نارضایتی شهروندان می‌شود. بنابراین، برای فراهم‌آوردن زندگی با کیفیت مناسب برای شهروندان و افزایش رضایت‌مندی آنان، مطالعه بیش‌تر در زمینه رفع بحران بودجه اهمیت زیادی دارد (۲).

کنترل‌های سخت‌گیرانه بر بودجه منجر به سختی یا نبودانعطاف در بودجه می‌شود و سرانجام سبب ارائه بودجه‌های محافظه‌کارانه از سوی مسئولین شهری شده و خلایقیت و خطرپذیری را کاهش می‌دهد و در نتیجه انجام خدمات کارآمد را با چالش مواجه خواهد کرد.

شهرداری‌ها، مؤسسه‌های مستقل و عمومی هستند که به منظور اداره محلی تأسیس شده‌اند (۱). شهرداری‌ها به عنوان مدیران و مراجع اصلی هماهنگ‌کننده اداره امور شهر نقش بسیار مهمی در حل معضلات شهرنشینان دارند که این مهم به طور مسلم در سایه نبود بحران در بودجه محقق خواهد شد (۲). بودجه‌ریزی و کنترل بودجه نشانه اصلی برای برنامه‌ریزی، کنترل و پاسخ‌گویی در سازمان‌های بخش عمومی است (۳) و تأمین‌کننده حیات هر سازمان یا نهاد دولتی و عمومی است. در شهرداری‌ها، اهمیت بودجه‌ریزی و کنترل بودجه به هنگام مواجهه با کسری و تلاطم بودجه‌ای اهمیت فراوانی دارد؛ زیرا بیش از ۹۵٪ از منابع مالی شهرداری‌ها از محل درآمدهای محلی درون شهرها تأمین می‌شود و وابستگی به کمک‌های بلاعوض دولتی کم‌تر از ۵٪ است (۲).

منطق بودجه بخش عمومی این است که منابع اختصاص داده شده برای هدف‌های رفاهی مورد استفاده قرار گیرد. هم کسری بودجه معضل است و هم مازاد بودجه؛ اگر از کلیه منابع اقتصادی در نظر گرفته شده در بودجه استفاده نشود و در نتیجه خدمات رفاهی لازم ارائه نشود اولویت‌های سیاسی دولت محقق نشده است و این موضوع به این معنا است که سازمان‌های بخش عمومی ارزش اندکی برای شهروندان خود از لحاظ سیاسی قائل هستند. بنابراین، مازاد بودجه به شرط تحقق هدف‌های آن نشانه‌هایی از

با توجه به این موارد مسأله پژوهش حاضر این است که نقش کنترل بر بودجه بویژه در دوران تلاطم بودجه‌ای چگونه است؟ پژوهش‌های اندکی در زمینه اثربخشی بکارگیری نظام‌های کنترل بودجه بر رفتار بودجه انجام شده است (۳). بنابراین، این پژوهش قصد دارد رابطه انحرافات بودجه با بحث کنترل و نظارت بودجه را در شهرداری‌های منتخب کشور بررسی کند. همچنین، بررسی تأثیر محیطی و کنترل زیاد بودجه بر عملکرد بودجه در شهرداری‌های کشور از دیگر هدف‌های این پژوهش است. افزون بر این، از برتری‌های این پژوهش بررسی اثر کنترل بودجه سخت‌گیرانه در دوران تلاطم بودجه‌ای بر بحران بودجه است.

#### مبانی نظری

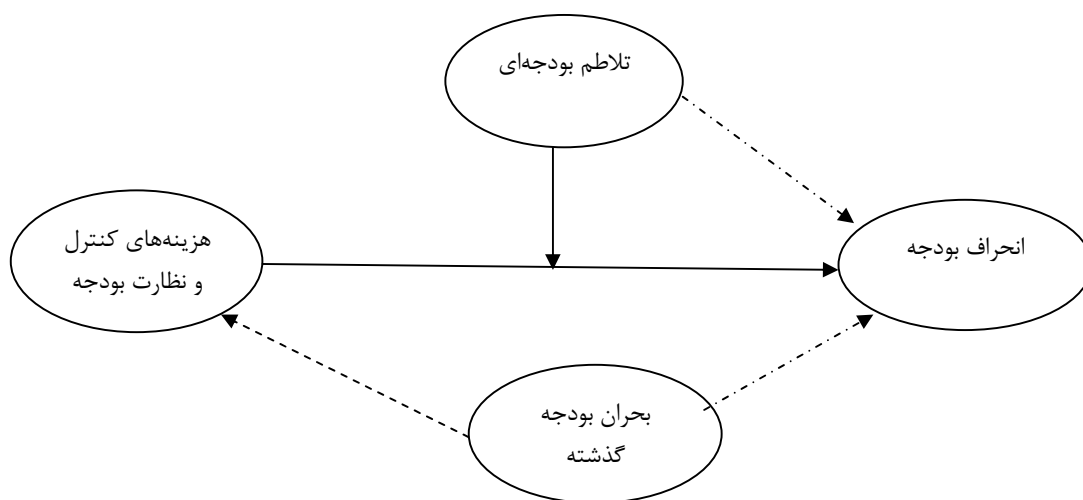
فشارهای سیاسی و نهادی منجر به فشارهای قهری بر انجام هزینه بیش‌تر و در واقع انجام هزینه بیش از بودجه مصوب می‌شود که نتیجه آن کسری بودجه است. وجود ساختار کنترلی و نظارتی بر بودجه می‌تواند بر این فشارها تأثیر گذارد و مانع تجدیدنظر در بودجه و جابه‌جایی در هزینه‌ها و انعطاف آن شود. کنترل و نظارت بر بودجه نیازمند هزینه‌های مستقیم و کنترل فعال آن نیازمند صرف زمان است. افزون بر این، هزینه‌های غیرمستقیم می‌تواند در جلوگیری از ایجاد تغییر زیاد در بودجه مؤثر واقع شود. ثبات بودجه‌ای به معنی نبود تغییر عمده در هزینه‌های بودجه است که می‌تواند بر کاهش بحران تأثیرگذار باشد، در شرایطی که عدم اطمینان در مورد مبالغ هزینه‌ها و یا حتی

درآمدها مانند افزایش غیرمنتظره در قیمت ارز یا درآمدهای نفتی کم است، ثبات بودجه وجود دارد. هنگامی که تلاطم بودجه‌ای کم وجود دارد و یا به اصطلاح ثبات بودجه‌ای برقرار است، مشکل بالقوه نابرابری هدف کم‌تر اتفاق می‌افتد. در این حالت شکلی از تعادل بین منابع و مصارف سازمان وجود دارد و در صورتی که ردیف‌های بودجه همانند روند سال قبل تغییر کند به مفهوم توازن در منابع و مصارف است. در شرایط ثبات بودجه‌ای که معمولاً ثبات اقتصادی در سطح اقتصاد کلان برقرار است، نظارت و کنترل بودجه‌ای با سخت‌گیری کم‌تر برای کارایی عملکرد بودجه مناسب‌تر است. همچنین، بودجه با توجه به شرایط سیاسی، جمعیتی، اقتصادی و غیره ممکن است دارای تلاطم، یعنی تغییرات با دامنه تغییر بالا نسبت به محیط و منابع شود. به عبارت دیگر، تغییرات شدید، وسیع و غیرمنتظره در بودجه را تلاطم بودجه‌ای می‌گویند (۳). در دوران تلاطم بودجه‌ای، نبود تعادل بین عملکرد و بودجه پیش‌بینی شده، به معنای تغییرات قابل‌توجهی در منابع نسبت به سال گذشته است. تلاطم بودجه‌ای، هنجار قوی را می‌شکند و منجر به افزایش تقاضا در سازمان‌های بخش عمومی شده و چالش کنترل را ایجاد می‌کند (۲).

یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که در حال حاضر شهرداری‌ها با آن مواجه‌اند، تأمین منابع مالی مورد نیاز برای انجام وظایف خود و به طور اخص وظایفی است که بر اساس ماده ۵۵ قانون شهرداری‌ها بر عهده آن‌ها گذاشته شده است (۴). هر ساله با توجه به رشد

هزینه‌های نظارتی انجام شده اثر مثبت بر کاهش انحرافات بودجه‌ای شهرداری‌ها دارد یا خیر (۶)؟ بر اساس شکل طرح‌واره شماره ۱، هزینه‌های کنترل و نظارت بر بودجه افزون بر تأثیر بر انحراف بودجه تحت تأثیر تلاطم بودجه‌ای قرار گرفته و خود تحت تأثیر بحران بودجه مربوط به سال‌های گذشته است که بر بحران فعلی نیز تأثیرگذار است. همچنین، تلاطم بودجه‌ای به طور مستقیم در ایجاد بحران بودجه نیز مؤثر است. در نتیجه، هدف از کنترل سخت‌گیرانه بودجه، حصول اطمینان از تحقق بودجه و انعطاف‌ناپذیری بودجه و تحقق هدف‌های آن است که در دوران تلاطم تحت تأثیر قرار می‌گیرد، بویژه وقتی که بحران بودجه در سال‌های قبل نیز وجود داشته باشد. بنابراین، اثر کنترل سخت‌گیرانه بودجه تحت تأثیر تلاطم بودجه‌ای و بحران بودجه سال قبل است. بر این اساس، رابطه‌ای مستقیم بین تلاطم بودجه‌ای و سطح انحرافات بودجه وجود دارد.

شهرداری‌ها و نیازهای جدید جوامع امروزی وظایف شهرداری‌ها زیاده‌تر می‌شود (۵). این امر گاهی عامل برخی معضلات اجتماعی در شهرها است؛ همچنین، وابستگی زیاد تأمین منابع مالی مورد نیاز برای انجام وظایف شهرداری‌ها به دریافت عوارض شهری می‌تواند موجب افزایش تخلف و نابسامانی شهرها شود که خود موضوع درخور توجهی است. بنابراین، انحراف نامساعد بودجه (برابرنبودن هزینه‌های واقعی با مبالغ مصوب بودجه‌ای) که منجر به کسری بودجه می‌شود، امری مهم در اداره شهرداری‌ها است. در نتیجه، کنترل بودجه برای تحقق نظارت مالی و عملیاتی بر بودجه اهمیت دارد و باید انحراف از کل بودجه و سخت‌گیرانه‌بودن بودجه نیز مورد توجه قرار گیرد؛ چرا که کنترل سخت‌گیرانه نیز با چالش‌هایی مواجه است؛ در صورت مدنظر قرار نگرفتن این موضوع، با گذشت زمان، شهرداری‌ها در انجام وظایف خود دچار بحران می‌شوند. باید دید در عمل



شکل ۱: اثر کنترل بودجه بر بحران بودجه در دوران تلاطم بودجه‌ای و بحران بودجه در سال گذشته (۳)

### پیشینه پژوهش

پژوهش‌های زیادی در مورد کنترل بودجه و متغیرهای عملکرد بودجه انجام شده و در ادبیات پژوهش موجود است اما پژوهشی مبنی بر بررسی اثر کنترل بودجه بر انحرافات بودجه در دوران تلاطم بودجه‌ای یافت نشد. در ادامه به بیان خلاصه برخی از پژوهش‌هایی پرداخته می‌شود که آثار کنترل بودجه‌ای و یا عوامل مؤثر بر کاهش انحراف بودجه‌ای را بررسی کرده‌اند.

مالتریز و وستی عوامل مؤثر بر کسری بودجه در اروپا، نقش قوانین مالی، مسائل مالی شوراها، حسابداری خلاق و تأثیر آن بر یورو را بررسی کردند. آنان عوامل مؤثر بر تعادل بودجه ۲۷ کشور عضو اتحادیه اروپا را در بازه زمانی ۲۰۰۱-۱۹۹۱ با روش ترکیبی مورد مطالعه قرار دادند. هم‌چنین، تمرکز بر اثربخشی قوانین مالی و شوراها و تأثیر عضویت در اتحادیه پولی و اقتصادی اروپا و حسابداری خلاق را به عنوان عوامل مؤثر بر کسری بودجه در نظر گرفتند. نتایج پژوهش مالتریز و وستی نشان داد که قوانین مالی و حسابداری خلاق تأثیر قابل توجهی بر کاهش کسری بودجه دارد و سایر متغیرها نیز بر کسری بودجه مؤثر است (۷).

بکرسباستین در پژوهشی به بررسی نظارت ناکافی بر بودجه از طریق مطالعه چهار سازمان دولتی با استفاده از صورت‌های مالی آن‌ها پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که کنترل اداری و فرهنگی بر عملکرد و انضباط بودجه مؤثر است و رهاسازی بودجه اثر منفی بر انضباط بودجه‌ای دارد (۸).

جوهانسون و سیوریو به بررسی رابطه کنترل زیاد بودجه و انحرافات بودجه در ۱۹۶ شهرداری کشور سوئد پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که اگر انحرافات بودجه زیاد باشد شهرداری‌ها باید کنترل بیش‌تری بر بودجه اعمال کنند؛ اما اگر انحرافات بودجه جزئی باشد شهرداری‌ها بدون کنترل زیاد بر بودجه و به سبک سال‌های پیشین می‌توانند به فعالیت خود ادامه دهند (۳).

بر اساس نتایج پژوهش اوزر و ایلماز، با توجه به اهمیت روزافزون مدیریت مؤثر سازمان‌های بخش عمومی، بودجه انعطاف‌پذیر موجب ایجاد کسری در سازمان‌ها می‌شود. در این ارتباط، آنان به بررسی اثربخشی کنترل بودجه بر رویه‌های مدیران در خصوص کسری بودجه پرداختند. نتایج پژوهش اوزر و ایلماز نشان داد که کنترل بودجه تأثیر آماری معنادار و منفی بر میل مدیران به ایجاد کسری در بودجه سازمان‌های بخش عمومی دارد (۹).

صامتی و بخشایش در پژوهشی با عنوان «تحلیلی از شکل‌گیری رانت در ترکیب درآمدها در بودجه شهرداری اصفهان با تأکید بر فروش تراکم» این فرضیه اساسی را آزمون کردند که آیا برخی از درآمدها از جمله فروش تراکم، در شکل‌گیری رانت در شهرداری‌ها مؤثر است؟ به این منظور با استفاده از داده‌های آماری موجود، سهم انواع درآمدهای شهرداری از درآمد کل آن در بازه زمانی ۱۳۸۴-۱۳۶۲ بررسی شد. نتایج پژوهش آنان مبین این بود که ساختار درآمدی شهرداری مبتنی بر ظرفیت اقتصادی شهر نیست بلکه متکی به ساختارهای

درآمدی رانتی است (۱۰).

دانش فرد و ناصری در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر انحراف هدف‌های بودجه برنامه‌های اول تا چهارم توسعه پرداختند تا از این رهگذر زمینه لازم برای تدوین و اجرای برنامه‌های توسعه بعدی در راستای تحقق هدف‌های سند چشم‌انداز فراهم شود. به این منظور شش دسته از عوامل شامل عوامل اقتصادی، ساختاری، قانونی، انسانی، سیاسی و اجتماعی- فرهنگی در نظر گرفته شد. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه کارشناسان و مجریان امر تدوین و اجرای برنامه‌های توسعه و بودجه‌ریزی بود و ابزار پژوهش، پرسش‌نامه پژوهشگرساخته‌ای بر اساس طیف لیکرت بود. نتایج پژوهش آنان نشان داد که به‌جز عوامل اجتماعی- فرهنگی بقیه عوامل در بروز این انحراف مؤثر بوده و نقش عوامل سیاسی در تحقق نیافتن هدف‌های برنامه‌های توسعه بیش از سایر عوامل است (۱۱).

علامه‌حائری و میرزایی‌بروجنی در پژوهشی نقش نظارتی ذی‌حسابان را بررسی کردند. آنان دیدگاه‌ها و نظرات رؤسا، مدیران مالی و کارشناسان بودجه سازمان‌های بخش عمومی استان چهارمحال و بختیاری را با استفاده از پرسش‌نامه دریافت کرده و مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج پژوهش علامه‌حائری و میرزایی‌بروجنی نشان داد که ذی‌حسابان در مصرف بهینه منابع مالی و بهبود برنامه‌های آینده سازمان‌های بخش عمومی نقش بسزایی دارند، باعث افزایش کنترل‌های داخلی سازمان‌های بخش عمومی می‌شوند، وحدت رویه در اجرای مقررات ایجاد می‌کنند و باعث شفافیت مالی، گزارش‌دهی و پاسخ‌گویی

مناسب‌تر می‌شوند (۱۲).

مهدوی و گل‌محمدی در پژوهشی به بررسی میزان آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی پرداختند. نتایج پژوهش آنان بیانگر این بود که سطح آشنایی مدیران ارشد مالی دستگاه‌های اجرایی استان فارس با روش‌های نوین بودجه‌ریزی (همچون روش بودجه‌ریزی بر مبنای صفر، روش بودجه‌ریزی برنامه‌ای و نظام طرح‌ریزی، برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی) به‌جز روش بودجه‌ریزی عملیاتی، پایین است و ضرورت تغییر روش بودجه‌ریزی در دستگاه اجرایی محل فعالیت آن‌ها تابعی از میزان آشنایی مدیران ارشد با روش‌های نوین بودجه‌ریزی نیست. هم‌چنین، مدیران روش بودجه‌ریزی مورد استفاده در دستگاه اجرایی محل فعالیت خود را مناسب تشخیص نداده و به میزان زیادی با تغییر روش بودجه‌ریزی موافق هستند (۱۳).

نتایج پژوهش مرادی و همکاران با عنوان «امکان‌سنجی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی: مطالعه موردی شهرداری شیراز» نشان داد که از نظر آزمودنی‌ها در شهرداری شیراز توانایی لازم برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی (از لحاظ هر سه بُعد توانایی شامل توانایی ارزیابی عملکرد، توانایی انسانی و توانایی فنی) وجود ندارد اما اختیار لازم (از لحاظ هر سه بُعد اختیار، یعنی اختیار قانونی، رویه‌ای و سازمانی) وجود دارد. هم‌چنین، از نظر آزمودنی‌ها در ارتباط با دو بُعد پذیرش (شامل پذیرش سیاسی و پذیرش مدیریتی)، شرایط مناسبی وجود داشته اما در

۲. کنترل بودجه در دوران ثبات بودجه ای رابطه معناداری با کاهش انحرافات بودجه دارد.
۳. کنترل بودجه در دوران تلاطم بودجه ای رابطه معناداری با کاهش انعطاف پذیری بودجه دارد.
۴. کنترل بودجه در دوران ثبات بودجه ای رابطه معناداری با کاهش انعطاف پذیری بودجه دارد.

### روش پژوهش

روش پژوهش حاضر میدانی و کتابخانه ای است. جامعه آماری پژوهش را شهرداری های سراسر کشور تشکیل می دهد. تعداد ۱۰۵۴ شهرداری در کشور وجود دارد که از این تعداد ۹۰ شهرداری در دوره مورد بررسی با کسری بودجه مواجه بوده اند که با نمونه گیری تصادفی طبق جدول مورگان بر اساس احتمال ۹۵٪، ۶۹ شهرداری به عنوان نمونه انتخاب شده است. با پیگیری های به عمل آمده تعداد ۶۹ پرسش نامه بین مسئولین مالی این شهرداری ها توزیع و سرانجام همه آنها با به طور متوسط دوبار پیگیری گردآوری شد. پرسش نامه شامل ۲۲ سؤال است.

همان طور که در بالا آمد از پرسش نامه برای تأیید متغیرهای پژوهش استفاده و نتایج مربوط به بررسی روایی و پایایی آن در بخش های بعدی ارائه و تحلیل شده است. با استفاده از روش رگرسیون حداقل مربعات جزیی رابطه بین کنترل بودجه (متغیر مستقل) و کاهش انحرافات و کاهش انعطاف پذیری بودجه (متغیرهای وابسته) در دوران ثبات و تلاطم بودجه ای و بحران در دوره های گذشته بررسی شد. حداقل

بعد دیگر پذیرش (پذیرش انگیزشی)، انگیزه مناسب برای اجرا وجود ندارد. افزون بر این، نتایج پژوهش آنان نشان داد که اجرای بودجه ریزی عملیاتی موجب صرفه اقتصادی در شهرداری شیراز می شود (۱۴).

حاجیها و سالاروند به شناسایی و رتبه بندی عوامل محیطی مؤثر بر استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی در دستگاه های اجرایی کشور از طریق نظرخواهی از کارشناسان و متخصصان بودجه ریزی و استفاده از فن دلفی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عوامل محیطی، به ترتیب، شامل محیط سیاسی، محیط قانونی، محیط سازمانی و محیط اقتصادی تأثیر با اهمیتی بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی در ایران دارد (۱۵).

رضایی و رستمی در پژوهشی با عنوان «الزامات اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ارومیه (مطالعه موردی: بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد)» به این نتیجه رسیدند که بین وضعیت موجود و وضعیت موردانتظار در هر یک از ابعاد اختیار، توانایی و پذیرش و همچنین در مجموع برای اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با استفاده از روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت در بیمارستان امام خمینی (ره) مهاباد تفاوت معناداری وجود دارد (۱۶).

### فرضیه های پژوهش

بر اساس مسأله پژوهش، مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه های پژوهش به شرح تدوین شد:

۱. کنترل بودجه در دوران تلاطم بودجه ای رابطه معناداری با کاهش انحرافات بودجه دارد.

شورای شهرها، الزام ارائه گزارش به شورای شهر به وسیله واحدهای زیرمجموعه شهرداریها در خصوص جزئیات انحراف بودجه، آگاهی مناسب ذی حسابان شهرداریها از هدفهای بودجه و جزئیات کنترل بودجه، آگاهی مناسب حسابرسان منتخب شورای شهر از هدفهای بودجه و جزئیات کنترل بودجه و الزام شهرداریها به ارائه گزارش اقدامات انجام شده برای رفع انحراف بودجه در شرایط ثبات و تلاطم بودجهای اندازه گیری شده است.

انحراف بودجه با سه سنجه شامل تحقق پیش بینی درآمد شهرداری، بیش از مقدار مصوب بودن هزینههای شهرداری و دچار کسری بودجه شدن شهرداریها در شرایط ثبات و تلاطم بودجهای اندازه گیری شده است.

انعطاف پذیری بودجه با سه سنجه شامل جابه جایی بودجه برای تحقق هدفهای اعتبارات شهرداری، اصلاح بودجه برای تحقق هدفهای شورای شهر و اهمیت نداشتن تحقق بودجه در شهرداریها در شرایط ثبات و تلاطم بودجهای اندازه گیری شده است.

### یافته‌های پژوهش

توصیف ویژگی‌های نمونه آماری در فرآیند گردآوری داده‌های اصلی پژوهش، ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌دهندگان شامل جنسیت، سطح تحصیلات و سابقه کار نیز جمع‌آوری شد که نتایج آن در جدول شماره ۱ آمده است. همان‌طور که جدول مزبور نشان می‌دهد بیشتر پاسخ‌گویان (۹۱٪)

مربعات جزئی یکی از فن‌های جایگزین الگوسازی معادلات ساختاری است که به فرض نرمال بودن جامعه و هم‌چنین حجم نمونه متکی نیست. از این رو، در پژوهش حاضر از این فن استفاده شده است (۱۶). الگوی حداقل مربعات جزئی شامل سه مجموعه از روابط به شرح زیر است:

۱. الگوی داخلی که اشاره به الگوی ساختاری و روابط بین متغیرهای پنهان دارد.

۲. الگوی خارجی که اشاره به الگوی مرجع و روابط بین متغیرها و شاخص‌های مربوط به آنها دارد. این الگو بر اساس رابطه بین متغیرهای پنهان و آشکار است. با توجه به این که متغیر پنهان متغیری غیرقابل اندازه‌گیری است، به طور غیر مستقیم به وسیله متغیرهای آشکار اندازه‌گیری می‌شود.

۳. روابط وزنی، که بر اساس آن متغیرهای پنهان اندازه‌گیری می‌شود (۱۶).

در این پژوهش متغیرها به صورت سازه بوده و در روابط مطرح شده در الگوی مفهومی پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. متغیرهای پژوهش حاضر شامل کنترل بودجه، انعطاف‌پذیری بودجه و انحراف بودجه است. این متغیرها به صورت پنهان بوده و با استفاده از سنجه‌های چندگانه مناسب و روا در شرایط ثبات و تلاطم بودجهای اندازه‌گیری شده است. سنجه‌ها با بکارگیری پرسش‌نامه با مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت و دامنه بین کاملاً مخالف تا کاملاً موافق سنجش شده است.

کنترل بودجه با پنج سنجه شامل بررسی تحقق هدفهای بودجه مرتبط با شهرداریها به وسیله



مرد هستند. همچنین، تحصیلات بیش تر آنها کارشناسی ارشد و بالاتر است (۵۸٪). سابقه کار ۷۲٪ از پاسخ دهندگان بیش از ۵ سال است و ۸۶٪ از آنها کم تر از ۴۵ سال سن دارند. رشته تحصیلی ۹۰٪ از پاسخ دهندگان حسابداری، مدیریت و اقتصاد است. این نتایج بیانگر این است که آزمودنی ها از صلاحیت لازم و کافی برای پاسخ به سؤال های پرسش نامه برخوردار هستند.

بررسی الگوی مفهومی پژوهش

موضوع پژوهش بر اساس پایه های نظری مطرح

شده تدوین و الگوی مفهومی پژوهش برای دو دوران ثبات و تلاطم بودجه ای به صورت مجزا طراحی شده است. در این الگو در هر دو دوران ثبات و تلاطم بودجه ای، کنترل بودجه به عنوان سازه برونزا (متغیر مستقل) و انعطاف پذیری بودجه و انحراف بودجه سازه درونزا (متغیر وابسته) فرض شده است. داده های مربوط به هر یک از سازه ها با تعداد سه تا پنج گویه با استفاده از پاسخ های پنج گزینه ای (طیف لیکرت) گردآوری شده و با الگوی مفهومی با کم ترین مربعات جزیی بررسی و تحلیل های لازم انجام شده است.

جدول ۱: فراوانی و درصد فراوانی ویژگی های شخصیتی پاسخ دهندگان

ویژگی فردی و اجتماعی	زیر گروه	تعداد	درصد	مد یا نما
جنسیت	مرد	۶۳	۹۱/۳	مرد
	زن	۶	۸/۷	
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۲۹	۴۲/۰۲	کارشناسی ارشد و بالاتر
	کارشناسی ارشد و بالاتر	۴۰	۵۷/۹۸	
سابقه کار	کم تر از ۵ سال	۱۹	۲۷/۵۳	بین ۱۱ تا ۲۰ سال
	بین ۶ تا ۱۰ سال	۲۱	۳۰/۴۷	
	بین ۱۱ تا ۲۰ سال	۲۲	۳۱/۸۸	
	بیش از ۲۰ سال	۷	۱۰/۱۲	
سن	کم تر از ۳۵ سال	۱۹	۲۷/۵۳	بین ۴۱ تا ۴۵ سال
	بین ۳۶ تا ۴۰ سال	۱۸	۲۶/۱۰	
	بین ۴۱ تا ۴۵ سال	۲۲	۳۱/۸۸	
	بیش از ۴۵ سال	۱۰	۱۴/۴۹	
رشته تحصیلی	حسابداری	۲۹	۴۲/۰۲	حسابداری
	مدیریت	۲۵	۳۶/۲۳	
	اقتصاد	۸	۱۱/۵۹	
	سایر	۷	۱۰/۱۶	

شماره ۲ نشان می‌دهد میانگین واریانس استخراج شده هر سه سازه بزرگ‌تر از ۰/۵۰ است که نشان‌دهنده روایی هم‌گرا است. هم‌چنین، همان‌طور که جدول شماره ۳ نشان می‌دهد توان دوم همبستگی بین سازه‌ها در مورد هر سه سازه، کوچک‌تر از میانگین واریانس استخراج شده‌ای است که در جدول شماره ۲ ارائه شده است؛ این نتیجه نشان‌دهنده روایی تشخیصی است. بنابراین، شاخص‌های محاسبه شده برای سه نوع روایی در بخش اندازه‌گیری روایی و تشخیصی، مناسب بودن ابزار سنجش را مورد تأیید قرار داده است. افزون بر این، در جدول شماره ۳ نتایج همبستگی بین سازه‌ها ارائه شده است که ملاک روایی و تشخیصی به‌روش همبستگی در هر یک از سازه‌ها است. با توجه به مقادیر هر سازه که بالای ۰/۵ است (۰/۶۶۸، ۰/۷۳۲ و ۰/۸۱۲) آزمون با قدرت بالایی توان پیش‌بینی را دارد و نشان‌دهنده قدرت تشخیص

ارزیابی الگوی اندازه‌گیری: در معادلات ساختاری، الگوی اندازه‌گیری به اعتبارسنجی سازه‌ها و وسیله اندازه‌گیری اختصاص دارد. این الگو شاخص‌های مختلف و متفاوتی ارائه می‌کند که با استناد به آن‌ها در مورد روایی و پایایی ابزار سنجش قضاوت می‌شود. نتایج این بخش از روایی و پایایی پرسش‌نامه (برای سنجش سازه‌های الگو) پشتیبانی کرده است که در ادامه، به صورت مجزا، در دوران ثبات و تلاطم بودجه‌ای، تشریح شده است.

#### بررسی الگو در دوران تلاطم بودجه‌ای

روایی ابزار اندازه‌گیری: برای قضاوت در مورد روایی معرف‌های سه سازه الگو (کنترل بودجه، انعطاف‌پذیری بودجه و انحراف بودجه)، به شاخص میانگین واریانس استخراج شده و همبستگی بین متغیرهای پنهان استناد شده است. همان‌طور که جدول

#### جدول ۲: نتایج روایی و تشخیصی ابزار سنجش سازه‌ها

میزان واریانس استخراج شده	سازه‌های الگو
۰/۷۵۰	کاهش انعطاف‌پذیری بودجه
۰/۵۳۶	کاهش انحراف بودجه
۰/۶۶۰	کنترل بودجه

#### جدول ۳: نتایج روایی با استفاده از روش همبستگی بین متغیرهای پنهان

کاهش انعطاف‌پذیری بودجه	انحراف بودجه	کنترل بودجه	
۰/۶۶۸	—	—	کاهش انعطاف‌پذیری بودجه
(۰/۲۳۳)	۰/۷۳۲	—	انحراف بودجه
۰/۶۱۸	(۰/۳۸۱)	۰/۸۱۲	کنترل بودجه

مشاهده شده استفاده شده است که نتایج آن در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

با توجه به نتایج برآوردها، ضرایب و سطح معناداری متغیرها در دوران تلاطم بودجه ای به شرح مندرج در جدول شماره ۶ است.

#### بررسی الگو در دوران ثبات بودجه ای

روایی ابزار اندازه گیری: برای قضاوت در مورد روایی معرف های سه سازه الگو (کنترل بودجه، انعطاف پذیری بودجه و انحراف بودجه)، به شاخص میانگین واریانس استخراج شده و همبستگی بین متغیرهای پنهان استناد شده است. همان طور که جدول شماره ۷ نشان می دهد میانگین واریانس استخراج شده هر سه سازه بزرگ تر از ۰/۵۰ است که نشان دهنده روایی هم گرا است. هم چنین، همان طور که جدول شماره ۸ نشان می دهد توان دوم همبستگی بین سازه ها

گویه های مقیاس است.

پایایی ابزار اندازه گیری: پایایی به همسانی درونی پاسخ های مرتبط به هر یک از سازه ها اشاره دارد. برای قضاوت در مورد پایایی معرف های سه سازه الگو، به شاخص های ضرایب «آلفای کرونباخ» و «پایایی ترکیبی» استناد شده است. این ضرایب برای هر سه سازه بیشتر از ۰/۷۰ است که از پایایی همسانی درونی و ترکیبی ابزار سنجش سازه ها حمایت کرده است. نتایج پایایی ابزار سنجش در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

در الگوی ساختاری با رویکرد واریانس محور، شاخص های برازندگی به ارزیابی کلی در مورد توان مندی و قدرت پیش بینی در روابط بین معرف ها با سازه و روابط بین سازه ها می پردازد که در این پژوهش از شاخص های میزان واریانس تبیین شده برای هر رابطه و شاخص تفاوت بین کوواریانس های

جدول ۴: نتایج پایایی ابزار سنجش سازه های الگوی مفهومی پژوهش با دو روش مختلف

سازه	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	نتیجه بررسی
کاهش انعطاف پذیری بودجه	۰/۸۳۴۳	۰/۸۹۹	سازه از پایایی کافی برخوردار است.
انحراف بودجه	۰/۷۳۴	۰/۷۰۱	سازه از پایایی کافی برخوردار است.
کنترل بودجه	۰/۹۵۶	۰/۹۰۶	سازه از پایایی کافی برخوردار است.

جدول ۵: شاخص های خوبی برازش الگوی پژوهش در دوران تلاطم بودجه ای

نام شاخص	مقادیر R <sup>2</sup>	ضریب تغییرات*
کاهش انعطاف پذیری بودجه	۰/۶۸۲	۰/۲۷۵
انحراف بودجه	۰/۶۴۵	۰/۰۲۵
میانگین مربعات باقی مانده استاندارد شده:	۰/۱۵	شاخص برازندگی به نسبت کوچک و قابل قبول است.

\* مثبت بودن این شاخص نشانه کیفیت مطلوب است.

جدول ۶: نتایج آزمون تأثیر کنترل بودجه در دوران تلاطم بودجه‌ای

ضریب تأثیر و آماره آزمون				سازه اثرپذیر	سازه اثرگذار
ضریب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری		
۰/۶۱۸	۰/۰۷۱	۸/۶۸۰	۰/۰۰۰	کاهش انعطاف‌پذیری بودجه	کنترل بودجه
(۰/۳۸۱)	۰/۰۸۴	(۴/۵۱۶)	۰/۰۰۰	انحراف بودجه	

جدول ۷: نتایج روایی و تشخیصی ابزار سنجش سازه‌ها

سازه‌های الگو	میزان واریانس استخراج شده
کاهش انعطاف‌پذیری بودجه	۰/۷۳۵
انحراف بودجه	۰/۵۳۳
کنترل بودجه	۰/۶۷۳

جدول ۸: نتایج روایی با استفاده از روش همبستگی بین متغیرهای پنهان

کنترل بودجه	انحراف بودجه	کاهش انعطاف‌پذیری بودجه
—	—	۰/۸۶۶
—	۰/۵۸	۰/۰۴۵
۰/۸۲	(۰/۳۶۶)	۰/۵۷۵

پیش‌بینی را دارد و نشان‌دهنده قدرت تشخیص گویه‌های مقیاس است.

پایایی ابزار اندازه‌گیری: برای قضاوت در مورد پایایی معرف‌های سه سازه الگو، به شاخص‌های ضرایب «آلفای کرونباخ» و «پایایی ترکیبی» استناد شده است. ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی هر سه سازه بیشتر از ۰/۷۰ است که نشان‌دهنده پایایی همسانی درونی و ترکیبی ابزار سنجش در سازه‌ها است. نتایج پایایی ابزار سنجش در جدول شماره ۹ ارائه شده است.

در الگوی ساختاری با رویکرد واریانس محور،

در مورد هر سه سازه، کوچک‌تر از میانگین واریانس استخراج شده‌ای است که در جدول شماره ۷ ارائه شده است؛ این نتیجه نشان‌دهنده روایی تشخیصی است. بنابراین، شاخص‌های محاسبه شده برای سه نوع روایی در بخش اندازه‌گیری روایی و تشخیصی، مناسب بودن ابزار سنجش را مورد تأیید قرار داده است. افزون بر این، در جدول شماره ۸ نتایج همبستگی بین سازه‌ها ارائه شده است که ملاک روایی و تشخیصی به روش همبستگی در هر یک از سازه‌ها است. با توجه به مقادیر هر سازه که بالای ۰/۵ است (۰/۸۶۶، ۰/۵۸ و ۰/۸۲) آزمون با قدرت بالایی توان

ضرایب تأثیر حاصل از الگوی کم‌ترین مربعات جزئی در جدول شماره ۱۲ ارائه شده است.

*فرضیه اول: کنترل بودجه در دوران تلاطم بودجه‌ای رابطه معناداری با کاهش انحرافات بودجه دارد.*

با استناد به پایه نظری پژوهش، انتظار بر این است که به نظر جامعه آماری مورد مطالعه، کنترل بر انحراف بودجه شهرداری‌ها در دوران تلاطم بودجه‌ای مؤثر باشد. در ردیف اول جدول شماره ۱۲ نتایج این آزمون ارائه شده است. ضریب تأثیر بیانگر رابطه مستقیم کنترل بودجه با کاهش انحراف بودجه شهرداری در دوران تلاطم بودجه‌ای است. مقدار ضریب تأثیر  $0/381$  - و آماره  $t$ ،  $4/516$  - است. با

شاخص‌های برازندگی به ارزیابی کلی در مورد توان‌مندی و قدرت پیش‌بینی در روابط بین معرف‌ها با سازه و روابط بین سازه‌ها می‌پردازد که در این پژوهش از شاخص‌های میزان واریانس تبیین‌شده برای هر رابطه و شاخص تفاوت بین کوواریانس‌های مشاهده شده استفاده شده است و نتایج آن در جدول شماره ۱۰ ارائه شده است.

با توجه به نتایج برآوردها، ضرایب و سطح معناداری متغیرها در دوران ثبات بودجه‌ای به شرح مندرج در جدول شماره ۱۱ است.

*آزمون فرضیه‌های پژوهش*

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از

**جدول ۹: نتایج پایایی ابزار سنجش سازه‌های الگوی مفهومی پژوهش با دو روش مختلف**

سازه	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	نتیجه بررسی
کاهش انعطاف‌پذیری بودجه	۰/۸۹	۰/۸۱۹	سازه از پایایی کافی برخوردار است.
انحراف بودجه	۰/۷۱	۰/۷۲۳	سازه از پایایی کافی برخوردار است.
کنترل بودجه	۰/۹۱	۰/۸۷۹	سازه از پایایی کافی برخوردار است.

**جدول ۱۰: شاخص‌های خوبی برازش الگوی پژوهش در دوران ثبات بودجه‌ای**

نام شاخص	مقادیر $R^2$	ضریب تغییرات *
کاهش انعطاف‌پذیری بودجه	۰/۷۳	۰/۲۱۷
انحراف بودجه	۰/۵۳	۰/۰۱۶
میانگین مربعات باقی‌مانده استاندارد شده: ۰/۱۶ شاخص برازندگی به نسبت کوچک و قابل قبول است.		
* مثبت بودن این شاخص نشانه کیفیت مطلوب است.		

**جدول ۱۱: نتایج آزمون تأثیر کنترل بودجه در دوران ثبات بودجه‌ای**

سازه اثرگذار	سازه اثرپذیر	ضریب تأثیر و آماره آزمون		
		ضریب	انحراف معیار	آماره $t$ سطح معناداری
کنترل بودجه	کاهش انعطاف‌پذیری بودجه	۰/۵۸	۰/۰۹۲	۶/۲۵۲
	انحراف بودجه	(۰/۳۷)	۰/۱۰۵	(۳/۴۹۰)

جدول ۱۲: نتایج آزمون تأثیر کنترل بودجه در دوران ثبات و تلاطم بودجه‌ای بر انحراف و انعطاف‌پذیری بودجه

ردیف	دوران بودجه	سازه اثرگذار	سازه اثرپذیر	ضریب تأثیر و آماره آزمون		
				ضریب	انحراف معیار	آماره t
۱	تلاطم	کنترل بودجه	انحراف بودجه	(۰/۳۸۱)	۰/۸۴	(۴/۵۱۶)
۲	ثبات	کنترل بودجه	انحراف بودجه	(۰/۳۷)	۰/۱۰۵	(۳/۴۹۰)
۳	تلاطم	کنترل بودجه	کاهش انعطاف‌پذیری بودجه	۰/۵۸	۰/۰۹۲	۶/۲۵۲
۴	ثبات	کنترل بودجه	کاهش انعطاف‌پذیری بودجه	۰/۶۱۸	۰/۰۷۱	۸/۶۸۰

مستقیم کنترل بودجه بر کاهش انحراف بودجه شهرداری در دوران تلاطم بودجه‌ای است. به عبارت دیگر، در دوران ثبات بودجه‌ای با افزایش کنترل بودجه، انحراف بودجه کاهش می‌یابد.

فرضیه سوم: کنترل بودجه در دوران تلاطم بودجه‌ای رابطه معناداری با کاهش انعطاف‌پذیری بودجه دارد.

با استناد به پایه نظری پژوهش، انتظار بر این است که در جامعه آماری مورد مطالعه، کنترل بودجه بر انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری‌ها در دوران تلاطم بودجه‌ای مؤثر باشد. ردیف سوم جدول شماره ۱۲ نشان‌دهنده نتایج آزمون فرضیه سوم است. ضریب تأثیر بیانگر رابطه مستقیم کنترل بودجه با کاهش انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری در دوران تلاطم بودجه‌ای است و مقدار آن ۰/۵۸ بوده و آماره t، ۶/۲۵۲ است. با توجه به این که قدر مطلق آماره محاسبه شده از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۲/۵۸ بزرگ‌تر است، فرضیه سوم پژوهش در سطح ۹۹٪ اطمینان پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر، در دوران تلاطم بودجه‌ای با افزایش کنترل بودجه هدف‌های بودجه بیش‌تر تحقق می‌یابد. یعنی، در دوران تلاطم بودجه‌ای

توجه به این که قدر مطلق آماره محاسبه شده از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۲/۵۸ بزرگ‌تر است، فرضیه پژوهش در سطح ۹۹٪ اطمینان پذیرفته می‌شود که بیانگر تأثیر مستقیم کنترل بودجه بر کاهش انحراف بودجه شهرداری در دوران تلاطم بودجه‌ای است. به عبارت دیگر، در دوران تلاطم بودجه‌ای با افزایش کنترل بودجه، انحراف بودجه کاهش می‌یابد.

فرضیه دوم: کنترل بودجه در دوران ثبات بودجه‌ای رابطه معناداری با کاهش انحرافات بودجه دارد.

با استناد به پایه نظری پژوهش، انتظار بر این است که از نظر جامعه آماری مورد مطالعه، کنترل بودجه بر انحراف بودجه شهرداری‌ها در دوران ثبات بودجه‌ای مؤثر باشد. ردیف دوم جدول شماره ۱۲ نشان‌دهنده نتایج آزمون این فرضیه است. ضریب تأثیر بیانگر رابطه مستقیم کنترل بودجه با کاهش انحراف بودجه شهرداری در دوران ثبات بودجه‌ای است که مقدار آن ۰/۳۷- بوده و آماره t، ۳/۴۹- است. با توجه به این که قدر مطلق آماره محاسبه شده از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۲/۵۸ بزرگ‌تر است، فرضیه دوم پژوهش در سطح ۹۹٪ اطمینان پذیرفته می‌شود که نشان‌دهنده تأثیر

با افزایش کنترل بودجه، انعطاف‌پذیری بودجه کاهش می‌یابد.

فرضیه چهارم: کنترل بودجه در دوران ثبات رابطه معناداری با کاهش انعطاف‌پذیری بودجه دارد.

با استناد به پایه نظری پژوهش، انتظار بر این است که در جامعه آماری مورد مطالعه، کنترل بودجه بر انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری‌ها در دوران ثبات بودجه‌ای مؤثر باشد. ردیف چهارم جدول شماره ۱۲ نشان‌دهنده نتایج آزمون فرضیه چهارم است. ضریب تأثیر بیانگر رابطه مستقیم کنترل بودجه با کاهش انعطاف‌پذیری بودجه شهرداری در دوران ثبات بودجه‌ای است. مقدار ضریب تأثیر ۰/۶۱۸ و آماره  $t$ ، ۸/۶۸۰ است. با توجه به این که قدر مطلق آماره محاسبه شده از مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۲/۵۸ بزرگ‌تر است، فرضیه چهارم پژوهش در سطح ۹۹٪ اطمینان پذیرفته می‌شود. به عبارت دیگر، در دوران ثبات بودجه‌ای با افزایش کنترل بودجه، انعطاف‌پذیری بودجه کاهش می‌یابد.

### بحث و نتیجه‌گیری

خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش حاکی از تأیید تمام فرضیه‌ها در دوران ثبات و تلاطم بودجه‌ای است. طبق برآوردها، کنترل بودجه در دوران تلاطم تأثیر معکوس و معنادار بر انحراف بودجه و تأثیر مستقیم و معنادار بر کاهش انحراف بودجه دارد. هم‌چنین، کنترل بودجه در دوران ثبات نیز تأثیر

معکوس و معنادار بر انحراف بودجه و مستقیم و معنادار بر کاهش انحراف بودجه دارد. ضمن این که کنترل بودجه در دوران ثبات و تلاطم بودجه‌ای تأثیر مستقیم و معنادار بر کاهش انعطاف‌پذیری بودجه دارد. این نتایج با نتایج پژوهش‌های جوهانسون و سیوربو (۳)، مالتریز و وستی (۷) و بکرسباستین (۸) همسو است. افزایش نظارت بر بودجه موجب کاهش انحراف بودجه و انعطاف بودجه و در نتیجه، ایجاد انضباط بودجه می‌شود. با کنترل و نظارت می‌توان به روش‌های مختلف از قبیل کاهش اثر فشارهای سیاسی و افزایش دقت کارکنان اجرایی در رعایت ردیف‌ها و سقف‌های بودجه مصوب برای هزینه‌ها و درآمدهای واقعی کسب شده، انحراف بودجه را کاهش داد. به طور کلی، می‌توان گفت استفاده بهینه از منابع مالی برای تأمین نیازهای اولویت‌دار با نظارت کامل و دقیق امکان‌پذیر است. اعمال کنترل به‌هنگام، جامع و مؤثر در موضوع فعالیت‌ها، تراکنش‌ها و تصمیم‌های مالی شهرداری‌ها موجب می‌شود که درجه سلامت و اطمینان اقدام‌های مالی و اجرایی در شهرداری‌ها افزایش یابد و احتمال و امکان بروز خطا، سوءاستفاده، تقلب، فساد و جرم و در نتیجه بحران در بودجه شهرداری‌ها کاهش یابد.

### پیشنهادها

بر مبنای یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که:  
۱. با استفاده از گزارش‌های مستمر دوره‌ای (هفتگی، ماهیانه و غیره)، که مدیر می‌تواند خواستار تهیه آن شود، کنترل بودجه در شهرداری‌ها در دوران

پژوهش را در سایر سازمان‌های بخش عمومی انجام دهند.

۲. عوامل مؤثر بر کنترل بودجه را با استفاده از روش فرایند تحلیل سلسله مراتبی بررسی کنند و برای شناسایی دقیق‌تر، عوامل با استفاده از روش تحلیل پوششی داده‌ها رتبه‌بندی شود.

۳. در پژوهشی به بررسی سایر عوامل تأثیرگذار بر انحراف و انعطاف‌پذیری بودجه در کنار کنترل بودجه در دوران‌های ثبات و تلاطم بودجه‌ای بپردازند.

#### محدودیت پژوهش

آشنایی ناکافی برخی از مدیران و کارشناسان شهرداری‌ها با موضوع پژوهش محدودیت عمده این پژوهش بود.

ثبات و تلاطم بودجه‌ای افزایش داده شود تا از انحرافات جلوگیری شده و هدف‌های بودجه تحقق یابد؛ چرا که تهیه این گزارش‌ها به طور مستمر بوده و مدیر با مقایسه و تجزیه و تحلیل آن‌ها با اطلاعات مشابه دوره پیش می‌تواند از انحرافات بودجه جلوگیری کرده و موجب تحقق هدف‌های بودجه شود.

۲. با استفاده از گزارش‌های ویژه (غیرادواری) که برای مقاصد معینی از جمله موارد تخصیص بودجه تهیه می‌شود کنترل بودجه در شهرداری‌ها در دوران ثبات و تلاطم بودجه‌ای افزایش داده شود تا انعطاف‌پذیری بودجه کاهش یافته و منابع به مصرف تعیین شده تخصیص یابد.

به پژوهشگران آینده نیز پیشنهاد می‌شود که:

۱. با توجه به اهمیت موضوع پژوهش، موضوع این

## References

- 1 Shokri, N. (2009). *Urban Management (A Compilation of Laws and Regulations Applied by Municipality)*, 1<sup>st</sup> Edition, Tehran: Nashre Shahr Institute Publication. [In Persian]
- 2 Ziari, K.; Mahdi, A.; and M. Mahdian Bahmaniri (2013). "Studying and Identifying the Financial Resources and Providing Solutions for Improving the Consistency of the Revenues of Manucipalities; A Case Study: The Municipality of Mahabad", *Urban Management*, Vol. 5, No. 31, pp. 107-124. [In Persian]
- 3 Johansson, T. and S. Siverbo (2014). "The Appropriateness of Tight Budget Control in Public Sector Organizations Facing Budget Turbulence", *Management Accounting Research*, Vol. 25, No. 4, pp. 271-283.
- 4 Jalali, E. (2014). "Are Manucipalities Managed by Government Budget?", *The Management of Public Revenues, Mashhad Municipality, Available at: daramad.mashhad.ir/articles* [Online] [25 January 2014]. [In Persian]
- 5 Ebrahimi, S.; Fardani, Z.; Nabi, M.; and N. Valiani (2009). "Investigating and Analyzing the Strategic Implementation of Operational Budgeting in Isfahan Manucipality (via Matrix SWOT)", *The 3<sup>rd</sup> International Conference on Operational Budgeting*, Tehran, June,



- 22 and 23<sup>th</sup>. [In Persian]
- 6 Rasoulia, M. and A. Hossein Ali (2007). "Operational Budgeting: A Model for the Enhancement of the Financial Management System in Municipalities", *Proceedings of the 1<sup>st</sup> International Conference on Operational Budgeting*, Tehran, June, 21 and 22<sup>th</sup>, pp. 136-140. [In Persian]
  - 7 Maltritz, D. and S. Wüste (2015). "Determinants of Budget Deficits in Europe: The Role and Relations of Fiscal Rules, Fiscal Councils, Creative Accounting and the Euro", *Economic Modelling*, Vol. 48, pp. 222-236.
  - 8 Becker Sebastian, D. (2014). "When Organizations Deinstitutionalize Control Practices: A Multiple-Case Study of Budget Abandonment", *European Accounting Review Forthcoming*, HEC Paris Research Paper No. ACC-2014-1035, Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com). [Online] [25 March 2014]
  - 9 Özer, G. and E. Yılmaz (2011). "Effects of Procedural Justice Perception, Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate on Propensity to Create Budgetary Slack", *Business and Economics Research Journal*, Vol. 4, pp. 1-18.
  - 10 Sameti, M. and E. Bakhshayesh (2012). "An Analysis of the Formation of Economic Rent in the Combination of Revenues of Isfahan Municipality Budget with an Emphasis on Floor Area Ratio Sales", *Iranian Journal of Economic Research*, Vol. 12, No. 3, pp. 66-47. [In Persian]
  - 11 Daneshfard, K. and M. Naseri (2011). "The Causes of Budgeting Deviation of Total Government Budget from the Aims of the Economic, Social, and Cultural Development Plans in Iran", *Journal of Public Administration*, Vol. 2, No. 2, pp. 35-52. [In Persian]
  - 12 Allama Haeri, F. and B. Mirzaee Boroujeni (2009). "Financial Controller Supervisory Role in the Preparation and Implementation of the Budget of Government Agencies", *M. A. Thesis in Governmental Management*, University of Dehaghan. [In Persian]
  - 13 Mahdavi, Gh. and M. Gol Mohammadi (2012). "An Investigation into the Level of Familiarity of Chief Financial Officers with New Methods of Budgeting in Fars Province Authorities", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 85-110. [In Persian]
  - 14 Moradi, J.; Valipour, H.; Mansourabadi, A.; and R. Zare (2012). "The Feasibility of Implementing Performance-Based Budgeting: The Case Study of Shiraz Municipality", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, Nos. 1 and 2, pp. 85-109. [In Persian]
  - 15 Hajiha, Z. and A. Salarvand (2013). "Identifying and Ranking the Environmental Factors Affecting the Settlement of Operational Budgeting in Iran", *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 2, pp. 33-50. [In Persian]
  - 16 Rezaie, N. and J. Rostami (2014). "The Necessities of Implementing Performance-Based Budgeting in Urmia University of Medical Sciences (A Case Study: Mahabad Imam Khomeini Hospital)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 3, pp. 40-58. [In Persian]