

واکاوی و بررسی روش های بودجه ریزی و بودجه نویسی در شهرداری ها با تاکید بر بهره وری بودجه ریزی عملیاتی به جای بودجه ریزی سنتی

ناصر راعی کوچمشکی*

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۱۷ تاریخ چاپ: ۱۴۰۲/۰۴/۱۷

چکیده

بودجه بندی و بودجه ریزی در شهرداری از جزء شاهرگک هاتی حیاتی در سازمان است و تنظیم برنامه و بودجه و تفریغ بودجه و نحوه تفکیک وظایف 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 می شود. از سوی دیگر از آنجا که در سیستم بودجه ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه جویی و بازدهی در قبال صرف منابع نادیده گرفته می شوند لذا از منابع به درستی استفاده نشده و حتی به هدر می روند. روش تحقیق به صورت تحلیلی و توصیفی انجام پذیرفته و همچنین به منابع و متون معتبر کتابخانه ای، استنادی و شبکه جهانی اینترنت نیز مراجعه شده است و هدف آن تحلیل و بررسی روش های بودجه ریزی و بودجه نویسی در شهرداری ها می باشد. با توجه به تحولات بودجه و قانون محاسبات عمومی کشور، بکارگیری بودجه سنتی مستلزم رعایت قوانین مندرج در قانون محاسبات عمومی کشور است، لذا یکی از راه کارهای مطرح جهت استفاده و مدیریت بهتر بودجه استفاده از بودجه عملیاتی به جای بودجه ریزی سنتی است.

واژگان کلیدی

روش های بودجه ریزی، بودجه نویسی، سنتی، عملیاتی، شهرداری ها.

* ۱- کارشناس حسابداری، رئیس اداری و مالی شهرداری، خوی، ایران. Email: rainaser1357@gmail.com

۱- مقدمه و بیان مسئله

بطور کلی قبل از مشروطیت و در دوران طولانی حکومت شاهنشاهی در ایران، نظارت مردم بر بودجه در حداقل بوده و شاهان در راس حکومت قرارداداشتند و چگونگی اخذ مالیات از مردم توسط آنان صورت می گرفت. با پیدایش انقلاب مشروطه، در زمینه بودجه قوانینی رواج یافت که عمدتاً از قوانین فرانسه نشأت گرفته بود. در ایران اولین بودجه کشور را به روش جدید پس از مشروطیت، صنیع الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی تهیه و تقدیم مجلس نمود. این روش تا سال ۱۳۲۰ هجری شمسی به همین منوال ادامه داشت و اداره امور بودجه بر عهده وزارت دارایی بود. در سالهای ۱۳۲۷ همراه با بودجه جاری، بودجه عملیات شرکت های دولتی نیز تهیه و به مجلس تسلیم شد. در سال ۱۳۴۰ کلیه امور مربوط به بودجه عمرانی به سازمان برنامه و تمامی امور مربوط به بودجه عادی به وزارت دارایی محول شد. از سال ۱۳۴۶ وظیفه تهیه بودجه عادی و عمرانی که به طور جداگانه در دفتر مرکزی برنامه ریزی و دفتر مرکزی بودجه تهیه می شدند به واحد جدیدی بنام «دفتر مرکزی طرح و بودجه» واگذار شد. در سال ۱۳۴۷ برنامه پنجساله چهارم تصویب گردید و برنامه عمرانی پنجساله پنجم از سال ۱۳۵۲ اجرایی شد و تا سال ۱۳۵۶ ادامه داشت (احمدی، ۱۳۸۲). از سال ۱۳۵۸ تا سال ۱۳۶۷ مصادف با پیروزی انقلاب و شروع جنگ، بخاطر مشکلات پدید آمده عملاً اتفاق مهمی در روند تهیه و تنظیم بودجه کل کشور بوجود نیامد. در سال ۱۳۶۸ برنامه اول توسعه بعد از انقلاب اسلامی به تصویب مجلس رسید و تا سال ۱۳۷۳ ادامه داشت. در این سالها اهداف بودجه در قالب برنامه های پنج ساله اداه یافت تا در سال ۱۳۸۴ تهیه بودجه بروش عملیاتی مورد تأکید مسئولین قرار گرفت و بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ نیز بر همین اساس تهیه و به کلیه دستگاههای اجرایی ابلاغ و در نهایت به مجلس تقدیم و به تصویب رسید (کردیچیه، ۱۳۸۵؛ مسلم پور، ۱۳۹۶: ۴).

بکارگیری بودجه سنتی مستلزم رعایت قوانین مندرج در قانون محاسبات عمومی است لذا اشاره ای گذرا به سیر تطور قانون محاسبات عمومی ضروری است. اگرچه در حدود یک قرن از تصویب قانون محاسبات عمومی کشور می گذرد و در چهار مرحله تغییر نموده است شاکله قانون محاسبات عمومی در این چهار مرحله با تغییر اساسی مواجه نبوده و حتی برخی از مواد با اندکی تغییر به تصویب رسیده است (سیف، ۱۳۸۶). پس از دوره دوم قانونگذاری بعد از انقلاب مشروطه برای نخستین بار مجموعه قوانین حاکم بر مسائل مالی کشور تحت عنوان قانون محاسبات عمومی کشور گردآوری و تدوین گردید. با وجود همه نقائص موجود بیست و سه سال طول کشید تا قانون محاسبات عمومی کشور به طور کلی مورد تجدید نظر قرار گیرد و دومین قانون محاسبات عمومی کشور به سال ۱۳۱۲ جایگزین آن گردید. قانون محاسبات عمومی کنونی که مصوب ۱۳۶۶ می باشد پس از انقلاب و به تبع تغییرات پیش آمده و الزامات جدید دستخوش تغییراتی گردیده است (شیخ ودودی، ۱۳۸۲). در تدوین قانون محاسبات کنونی کوشش شد تا قوانین مالی و محاسباتی کشور مطابق با موازین جدید کشور تدوین شود با این وجود شاکله قوانین تفاوت چندانی با ادوار قبلی نداشته است. به همین علت طی سالیان بعد و به موازات الزامات جدید اصلاحیات زیادی برای آن ارائه شده است (محمودی، ۱۳۸۱). دستورالعمل بودجه شهرداری ها بر آن اساس، توسط وزارت کشور تصویب و ابلاغ شود؛ ولی در تاریخ تصویب آیین نامه مالی در سال ۱۳۴۶ تا سال ۱۳۵۳، تهیه این دستورالعمل در دستور کار وزارت کشور قرار نگرفت و حتی با اجرایی شدن این وظیفه در سال ۱۳۵۴ و تدوین دستورالعمل طرز تنظیم بودجه برنامه ای و تفریغ بودجه شهرداری ها، این دستورالعمل بنا به دلایلی، جهت اجرا به شهرداری ها ابلاغ نشد. در اواخر دهه ۱۳۶۰ به علت فقدان یک دستورالعمل یکنواخت، بودجه بندی در شهرداری ها و شرایطی که در سیستم مالی شهرداری ها به وجود آمد، وضعیت نابسامانی در تنظیم

بودجه شهرداری های کشور پدیدار شد. روند متداول بودجه ریزی در کشور، اطلاعات کافی در خصوص نتایج هزینه کرد اعتبارات و میزان اثربخشی و کارایی برنامه به دست نمی دهد و همچنین دارای افق برنامه ریزی کوتاه مدت بوده و محدودیت اقتدار مدیریت در کنترل هزینه ها و نظارت بر اجرای هر واحد را موجب می شود. از آنجا که در سیستم بودجه ریزی سنتی عوامل مهمی چون اثربخشی، کارایی، صرفه جویی و بازدهی درقبال صرف منابع نادیده گرفته می شوند لذا از منابع به درستی استفاده نشده و حتی به هدر می روند. از طرفی افزایش یا کاهش بودجه دستگاه ها تابع تصمیمات سیاسی و اعمال نفوذ اشخاص و قدرت چانه زنی آنها بوده و میزان پاسخگویی مدیران و سنجش میزان مسئولیت پذیری آنان کمرنگ می باشد. علاوه بر این در کشور ما بودجه با مسائل اقتصاد کلان مانند رشد اقتصادی، بیکاری، اشتغال و تورم و به طور کلی رونق و رکود اقتصادی در ارتباط است و از سوی دیگر در اکثر سال ها با کسری بودجه مواجه است. با توجه به مزایای بودجه عملیاتی و نقایص و کاستی های بودجه ریزی سنتی موجود کشور، لزوم اجرای بودجه عملیاتی به عنوان یک روش نوین در بودجه ریزی سنتی به شدت احساس می گردد (مسلم پور، ۱۳۹۶: ۲؛ نیکخواه، ۱۳۹۷: ۲؛ سعادت آملی، ۱۳۷۰).

۲- روش تحقیق

تحقیق حاضر به صورت تحلیلی و توصیفی انجام پذیرفته و همچنین به منابع و متون معتبر کتابخانه ای، استنادی و شبکه جهانی اینترنت نیز مراجعه شده است و هدف آن تحلیل و بررسی روش های بودجه ریزی و بودجه نویسی در شهرداری ها می باشد.

۳- پیشینه پژوهش

اکرمی و همکاران (۱۳۹۹)، در اصول بودجه ریزی در شهرداری و اهمیت آن در مدیریت شهری پرداخته اند و مراحل بودجه ریزی در شهرداری ها نیز همانند دولت از زمان شروع تا خاتمه دارای چهار مرحله است. بدین ترتیب که ابتدا دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه در قالب وظایف کلی از سوی وزارت کشور تدوین می گردد، سپس در هر شهرداری مطابق با این دستورالعمل مبلغ و میزان مخارج اجرای کلیه خدمات و فعالیت هایی که باید در طی سال انجام شود برآورد می گردد و درآمدهای لازم برای تامین این هزینه ها پیش بینی می شود (تهیه و تنظیم). بودجه تنظیم شده پس از بررسی لازم بصورت بودجه پیشنهادی تسلیم مرجع تصویب کننده یعنی شورای اسلامی می گردد و زمانی قابل اجراست که از تصویب شورای اسلامی شهر بگذرد (تصویب). بودجه پس از تصویب شورای اسلامی شهر به شهرداری ابلاغ گردیده و هزینه ها در حدود مشخص شده در بودجه و رعایت آیین نامه مالی شهرداری ها قابل پرداخت می گردد (اجرا). تفریغ بودجه گزارشی است که در پایان هر سال پس از فراغت از اجرای بودجه تنظیم می شود و در آن باید نتیجه اجرای بودجه منعکس گردد. این گزارش در واقع مفاصا حساب عملکرد بودجه است و باید به تصویب شورای شهر برسد. با توجه به حرکت رو به رشد اصلاحات در ارائه خدمات، اصلاح روند بودجه ریزی با تکیه بر هماهنگی های فرابخشی و درون بخشی از جمله اهداف برنامه ریزی منابع مالی و بودجه به شمار می رود و این امر تنها در سایه تعامل و ایجاد زبان مشترک برنامه ریزی و بودجه بندی در فرآیند تدوین بودجه میسر خواهد شد (اکرمی و همکاران، ۱۳۹۹: ۱). جمالی (۱۴۰۱)، گریزی به بررسی الگوی بودجه ریزی عملیاتی با ارتقاء نظام مدیریت مالی در شهرداری زده است و نتایج پژوهش حاکی از آن است که بودجه ریزی عملیاتی قابلیت محاسبه بهای تمام شده خدمات را به ساختار حسابداری شهرداری ها می افزاید و کارایی سیستم بودجه ریزی را در شهرداری ها به نحو چشمگیری ارتقاء می بخشد (جمالی،

۱۴۰۱: ۲۰۳). موسوی، سرور و باقری کشکولی (۱۳۹۰)، به بررسی استراتژی ارتقاء مدیریت درآمدی شهرداری های کوچک با تأکید بر بودجه ریزی (مطالعه موردی: شهرداری شاهديه)، پرداخته اند. نتایج نشان می دهد بودجه در شهرداری شاهديه به عنوان مهمترین شاخص برنامه ریزی ارزیابی عملکرد به هیچ عنوان قابلیت های لازم یاری رساندن به مدیریت شهری را دارا نمی باشد. در حقیقت تقسیم بندی طبقه بندی هزینه ها در شهرداری به جاری عمرانی هیچ مبنایی مناسب قابل اتکا را جهت تصمیم گیری، برنامه ریزی کنترل عملکرد ایجاد نمی نماید (موسوی، سرور و باقری کشکولی، ۱۳۹۰: ۱۰۹). قلی زاده و کهن روز (۱۳۹۴)، به بررسی الزامات بودجه ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی کشور پرداخته اند که پنج عامل تأثیرگذار در این امر شامل عوامل مدیریتی، عوامل محیطی، عوامل انسانی، عوامل فنی و فرآیندی و عوامل ساختاری شناسایی شدند که در این میان عوامل مدیریتی مهمترین عامل در استقرار بودجه ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی کشور شناخته شدند (قلی زاده و کهن روز، ۱۳۹۴: ۳۹). عارف منش، پناهی درچه و بنی اسدی (۱۳۹۹)، به تحلیل ارتباط برنامه ریزی بودجه و تخصیص منابع با تأکید بر نقش مدیریت عملکرد (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان)، پرداخته اند که نتایج نشان دهنده آن است که بین برنامه ریزی و تخصیص منابع ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و مدیریت عملکرد نقش میانجی در رابطه با مورد پژوهش دارد (عارف منش، پناهی درچه و بنی اسدی، ۱۳۹۹: ۱۹۵). هاشمی، پورامین زاد (۱۳۹۵)، به بودجه ریزی عملیاتی؛ ابزاری برای بهبود روش ها و برنامه ها در دانشگاه با نگاهی ویژه به سیستم ABC، اشاره داشته اند که استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی به اجرای هر چه بهتر برنامه ها و فعالیت های دانشگاه ها کمک می کند و اثربخشی و کارایی هزینه ها را به بودجه ریزی متداول اضافه می نماید (هاشمی، پورامین زاد، ۱۳۹۵: ۲۳). کاظمیان، کامیار و معصومی فر (۱۳۹۹)، به تأثیر روش های تأمین مالی مدیریت شهری بر حق بر شهر در کلانشهر تهران، اشاره کرده اند که حق مشارکت در تصمیم گیری حاکمیتی دارای بالاترین اثربخشی مثبت و حق مالکیت و دسترسی به فضا دارای بالاترین اثربخشی منفی از روش های تأمین مالی است (کاظمیان، کامیار و معصومی فر، ۱۳۹۹: ۱۷). حاجیها و سالاروند (۱۳۹۲)، به شناسایی و رتبه بندی عوامل محیطی مؤثر بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی در ایران، پرداخته اند که نتایج پژوهش نشان می دهد 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 (حاجیها و سالاروند، ۱۳۹۲: ۳۳). رضایی، جلالی و بلوردی (۱۴۰۰)، در بررسی بودجه بندی در شهرداری ها؛ چالش ها و راهکارها، ضرورت بودجه بندی مبتنی بر برنامه استراتژیک، ایجاد اصلاحات در نظام بودجه شهرداری ها و توجه به برنامه ریزی استراتژیک در نظام بودجه بندی مهمترین راهکار رفع چالش های موجود در بودجه نویسی در شهرداری است (رضایی، جلالی و بلوردی، ۱۴۰۰: ۱۰۱۱). عامری و عامری (۱۳۹۷)، نیز به بررسی مقایسه ای فرآیند اجرای بودجه شهرداری ها در ایران و فرانسه اشاره کرده اند که تفاوت های چشمگیری در دو نظام به چشم می خورد. با توجه به کاستی هایی که از این حیث در نظام حقوقی ایران وجود دارد، تدوین مراحل و شیوه اجرای بودجه به ویژه رفع نواقصی است که در بخش وصول درآمدها در ایران به چشم می خورد و می توان از شیوه های حاکم بر نظام حقوقی شهرداری های فرانسه بهره برد (عامری و عامری، ۱۳۹۷: ۲۰۷).

<p>ها دیده شود.</p> <p>۴,۲. رعایت بخشنامه بودجه سالیانه شهرداری ها</p>	
<p>قانون تکلیف بودجه را مشخص کرده است:</p> <p>ماده ۷۶-۶۵-۲۷ قانون شهرداری ها و ۲۶ آئین نامه مالی شهرداری ها تکلیف تصویب بودجه را مشخص می کند.</p>	<p>مرحله دوم: تصویب بودجه</p>
<p>طبق ماده ۲۶ آئین نامه مالی شهرداری ها (قسمت اول) مراقبت در حسن اجرای بودجه به عهده شهر دار ومسئول امور مالی است.</p> <p>- طبق ماده ۶۶ قانون شهرداری ها - سال مالی شهرداری ها (یک سال شمسی) از اول فروردین شروع و تا آخر اسفند ماه خاتمه می یابد.</p> <p>- تبصره ۱ ماده ۶۸ مصرف اعتبارات شهرداری منحصرأ باید در همان حوزه هزینه شود.</p> <p>- طبق ماده ۷۱ در خصوص ارائه صورت جامع درآمد و هزینه شهرداری ها جهت اطلاع عموم.</p> <p>- طبق ماده ۷۲ مصرف عوارض و درآمد شهرداری ها در همان شهر است.</p> <p>طبق ماده ۷۹ پرداخت های شهرداری ها با اسناد مثبت و بر اساس رعایت آئین نامه مالی است.</p> <p>طبق ماده ۲۴ آئین نامه مالی - دوره عمل بودجه را هر سال تا ۱۵ اردیبهشت سال بعد می داند.</p> <p>- طبق ماده ۲۸ در خصوص تقلیل یا افزایش اعتبارات مصوب تا ۱۰ درصد به وسیله شهردار</p> <p>- طبق ماده ۳۷ قبل از منظورداشتن وجوه حاصل از درآمد شهرداری ها به حساب قطعی درآمد هزینه کرد آنها ممنوع است. مطالعات فریبگی</p>	<p>مرحله سوم: اجرای بودجه</p>

۵- بحث و یافته های پژوهش

۵-۱- روش های بودجه ریزی

۵-۱-۱- بودجه ریزی سنتی

در سیستم بودجه ریزی متداول با ملاحظه ارقام و اطلاعات مندرج در سند بودجه تشخیص اینکه دولت چه اعمالی را انجام می دهد و در قبال پولی که خرج می شود چه نتایجی را بدست می آورد نشان داده نمی شود و از این رو مبنای صحیحی برای مدیریت موثر در دستگاه های اجرایی به حساب نمی آید زیرا طبقه بندی مخارج دولت و بررسی آن بر حسب مواد هزینه و دستگاه های اجرایی نماینگر اهداف اقتصادی دولت از محل این مخارج و یا نوع فعالیت های دولت در رابطه با عواملی که به عنوان هزینه بکار گرفته شده، نیست. در ایران تا سال ۱۳۴۳ بودجه به صورت سنتی یا متداول تهیه و تقدیم مجلس می شد و در آن بودجه، صرفاً نام دستگاه و مواد هزینه به تصویب می رسید. یکی از علل اصلی

- استفاده گسترده از این روش بودجه ریزی در گذشته، ارتباط نزدیک این روش با حسابداری دولتی است (فرزب، ۱۳۸۱). نقاط ضعف سیستم بودجه ریزی سنتی در دستگاه های اجرائی به شرح ذیل می باشد:
- بودجه ریزی به صورت شفاف انجام نمی گیرد و بر اساس اهداف دارای اولویتو ضروری دستگاه نمی باشد؛
 - منابع در بسیاری از موارد خارج از اهداف اصلی دستگاه هزینه می گردد و بر روی فعالیت های اصلی تمرکز ندارد؛
 - نظارت مؤثر بین بودجه و نتایج عملکرد دستگاه انجام نمی شود؛
 - برنامه ها و فصول هزینه به صورت کلی به دستگاه های دیکته می شود؛
 - عدم توجه به فرآیندهای دستگاه اجرائی؛
 - بهره وری مورد نظر نمی باشد؛
 - چانه زدن بر سر از دیاد اعتبارات است نه بر سر از دیاد عملکرد و فعالیت؛
 - تخصیص بودجه بیشتر به سازمان هائی که نفوذ و قدرت بیشتری دارند انجام می شود که منجر به عدم عدالت و عدم رعایت منطق در توزیع اعتبارات می شود؛
 - هیچ گونه ملاک برآورد هزینه وجود ندارد الا پرداخت های سالهای قبل؛
 - اختیار مدیر در هزینه کردن اعتبارات محدود است؛
 - بیشتر وقت مدیران صرف چانه زنی و اخذ اعتبارات می شود؛

۵-۱-۲- بودجه ریزی افزایشی

این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم گیری انطباق دارد، طبق این روش برای تصمیم گیری جدید به تصمیم هایی که قبلاً در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه می کند و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آنها بوجود می آورد. در بودجه ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پردردسر بودجه نویسی سالانه ابداع شده است. با اینکار هر سال مجدداً از اول اقدام به کار بودجه نویسی نمی شود. بلکه بودجه ریزان، با قبول بودجه سال گذشته توجهشان را روی تغییرات افزایشی متمرکز می کنند. در این شیوه بودجه سال گذشته به عنوان پایه ای برای مصارف جاری فرض شده و یک افزایش سالانه برای آن در نظر گرفته می شود که بستگی به روند تغییرات قیمت ها، تغییر حجم عملیات موجود و تقبل وظایف جدید از طرف دولت و عواملی از این قبیل دارد (فرزب، ۱۳۸۱).

۵-۱-۳- بودجه برنامه ای

بودجه برنامه ای است که در آن اعتبارات بر حسب وظایف، برنامه ها و فعالیت های سازمان دولتی در سال مالی اجرای بودجه که برای نیل به اهداف خود باید انجام دهد، پیش بینی شده است؛ به عبارت دیگر، در بودجه برنامه ای مشخص می شود که دولت و دستگاه های دولتی در سال اجرای بودجه اولاً دارای چه اهداف، وظایف و مقاصد مصوبی می باشند، ثانیاً برای نیل به اهداف و مقاصد مذکور، باید کدام برنامه ها، عملیات و فعالیت ها را با چه میزان اعتبارات انجام دهد. در بودجه برنامه ای نیز مانند بودجه متداول، از طبقه بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد هزینه استفاده می شود با این تفاوت که در بودجه متداول، کل اعتبارات هر سازمان دولتی در فصول و مواد هزینه مختلف پیش بینی می شود، در صورتی که در بودجه برنامه ای، اعتبارات هر یک از برنامه ها و فعالیت ها و طرح ها در قالب فصول و مواد هزینه پیش بینی می گردد. لازم به توضیح است که در بودجه برنامه ای برخی از کشورها، فقط برنامه ها به فصل و مواد هزینه تقسیم می شوند، در حالی که در برخی دیگر از کشورها، فعالیت ها و طرح ها نیز به صورت

فصول و مواد هزینه پیش بینی می گردند. آنچه مسلم است آن است که در نظام حسابداری دولتی کشورهایی که از بودجه ریزی برنامه ای استفاده می کنند طبقه بندی های بودجه مذکور عیناً باید در حساب های دولتی منعکس گردند؛ بنابراین هزینه های هر وزارتخانه یا موسسه دولتی نیز باید اولاً به تفکیک برنامه ها و فعالیت ها و طرح های مورد اجرا در آن سازمان و ثانیاً در داخل طبقه بندی های مذکور به تفکیک فصول و مواد هزینه نشان داده شوند (فرزب، ۱۳۸۱). عناصر این روش بودجه نویسی به قرار زیر است:

- طبقه بندی واحدهای سازمانی در قالب برنامه ها و فعالیت ها؛
- شناسایی هزینه های برنامه ها و فعالیت ها؛
- تصمیم گیری در مورد اینکه خروجی این واحدها، باتوجه به این هزینه ها، چه باید باشد؛

۵-۱-۴- بودجه بندی بر مبنای صفر

یک برنامه عملیاتی و فرآیند بودجه ای است که هر مدیر را ملزم می کند که به نحوی کامل، مشروح و مستدل درخواست بودجه خود را از پایه صفر (زیرا مبنای صفر است) توجیه کند و مسئول اثبات این امر است که چرا باید هر مبلغ را به مصرف برساند. بودجه بندی بر مبنای صفر توجیه مجدد هر فعالیت از مبنای صفر است و برای هر فعالیت یا برنامه باید توجیهی وجود داشته باشد که آیا لازم است یا نه؟ در بودجه بندی بر مبنای صفر هزینه ها به جای اینکه بر مبنای سطح جاری محاسبه شوند، از صفر شروع می شوند. با چنین بودجه ای برای هر ریالی که مصرف می شود باید توجیه منطقی داشته باشند. در ظاهر بودجه ریزی بر مبنای صفر باعث می شود که بتوان اولویت های بودجه را به شیوه های بهتری تعیین کرد و کارآئی سازمان را بالا برد، ولی واقعیت این است که چنین کاری باعث می گردد تا مقدار بیشتری کارهای دفتری انجام شود و احتمالاً روحیه افراد و مدیرانی که باید برای ارقام هزینه های پیشنهادی دلایل موجهی ارائه نمایند تضعیف گردد (که در نتیجه موجودیت برخی از هزینه های زیر سوال خواهد رفت) به همین دلیل است که در زمان کنونی نسبت به سال های پیشین کمتر از این بودجه بندی استفاده می شود (فرزب، ۱۳۸۱).

۵-۱-۵- نظام طرح ریزی- برنامه ریزی- بودجه بندی (نظام بودجه بندی طرح و برنامه)

روشی که در جهت تکمیل بودجه برنامه ای اخیراً در بسیاری از کشورها معمول شد، نظام طرح ریزی، برنامه ریزی، بودجه نویسی است. با استفاده از این نظام می توان برنامه ریزی، طرح ریزی و بودجه نویسی، اطلاعات مدیریت، کنترل مدیریت و ارزشیابی برنامه ای را به هم مرتبط ساخت و در عین حال نسبت به تجزیه و تحلیل سیستماتیک هر یک از عناصر تاکید کرد. در این نظام، بیش از آنکه به بودجه ریزی داده ها مطرح باشد، بودجه ریزی ستاده ها (OUTPUTS) مطرح است. در این نظام محور اصلی بحث عبارت از هدف ها و نتایج نهائی عملیات دولت و امکان نیل به این هدف ها از طریق عملیات مختلف و مقایسه این عملیات و انتخاب بهترین، ارزانتترین، سریع ترین و مناسب ترین آنها می باشد. نکته مهم این است که این مجموعه را باید یک نظام تلقی نمود نه روش و فن خاص، نظامی که شامل مبنای تصمیم گیری مناسب و معقول در مرحله سیاست سازی و اعلام خط مشی طراحی برنامه های اجرایی و تخصیص منابع محدود میان نیازهای نامحدود بوده و برقراری ارتباط مداوم بین این عوامل را فراهم می سازد (فرزب، ۱۳۸۱). عناصر تشکیل دهنده این روش بودجه نویسی به قرار زیر است:

- بررسی و تعیین اهداف بلندمدت و اهداف کمی در هر یکاز حوزه های عمده فعالیت دولت؛
- تجزیه و تحلیل خروجی برنامه ها براساس اهداف از پیش تعیین شده؛

- محاسبه مجموع هزینه های برنامه ها بر ای نه تنها یکسال بلکه برای سال های آتی؛
- تهیه برنامه های هزینه ای چند ساله؛
- تجزیه و تحلیل روش های جایگزین برای یافتن کارآمدترین و اثربخش ترین ابزار دستیابی به اهداف برنامه ها؛
- انجام اقدامات بالا به عنوان بخش سیستمی فرآیند بررسی بودجه؛

۵-۱-۵- بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی عملیاتی عبارتست از برنامه سالانه به همراه بودجه سالانه که رابطه میان میزان وجوه تخصیص یافته به هر برنامه و نتایج به دست آمده از آن برنامه را نشان می دهد. این بدان معناست که با هر میزان مخارج انجام شده در هر برنامه، می بایستی مجموعه معینی از اهداف تحقق یابند (مرسر، ۲۰۰۲: ۱۰۵). بودجه ریزی عملیاتی آن نوع بودجه ریزی است که به گونه ای نظام مند شاخص های عملکرد را در فرآیند تخصیص منابع عمومی کمیاب مورد استفاده قرار می دهد (فرزیب، ۱۳۸۱). اهم چالش های بودجه ریزی عملیاتی به قرار ذیل می باشد:

- دشواری تعریف فعالیت های هر برنامه؛
- پیچیده بودن شناسایی هزینه فعالیت ها؛
- مشکل شدن توجیه بودجه در برنامه عملکرد سالانه؛
- مشکلات ناشی از تغییر در نحوه تخصیص ها و ساختارهای بودجه ای؛
- ایجاد مقاومت توسط مدیران برنامه ها؛
- پیچیده بودن فرآیند ارتقای سیستم های تکنولوژی اطلاعات؛
- عدم هماهنگی بین نهادهای سیاست گذار به منظور بستر سازی و ایجاد مقدمات لازم؛
- توجیه نبودن سطوح برنامه ریزی و بودجه ریزی و همچنین مدیران و کارشناسان سازمانهای دولتی؛
- عدم انطباق چارچوب حسابداری متعارف (موجود) با نظام مطلوب حسابداری تعهدی بودجه؛
- فقدان تمهیدات لازم از سوی سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای فراهم ساختن محیط سازمانی برای اجرای بودجه عملیاتی در دستگاه های اجرایی؛
- نبود سیستم سخت افزاری و برنامه های نرم افزاری توأم با نیروهای متخصص در زمینه امور مالی؛
- تأخیر در استقرار مدیریت جامع عملکرد در دستگاه ها به عنوان پیش نیاز بودجه ریزی عملیاتی؛
- انتقال تمرکز نظام بودجه ریزی از ورودی ها و منابع به خروجی ها و نتایج و برقراری ارتباط شفاف و کمی شده میان منابع صرف شده و خروجی ها (سعادت آملی، ۱۳۹۰: ۱۳۹).

۵-۲- بررسی تفاوت بودجه ریزی سنتی یا متداول با بودجه ریزی برنامه ای و عملیاتی

جدول ۲- تفاوت بودجه ریزی سنتی یا متداول با بودجه ریزی برنامه ای و عملیاتی، مأخذ: نگارنده،

۱۴۰۲

بودجه ریزی سنتی

- اعتبارات سازمان دولتی به تفکیک فصول و مواد هزینه مشخص می شود؛
- نوع و ماهیت هزینه ها نشان داده می شود ولی مشخص نمی گردد که هر هزینه برای کدام هدف یا اجرای کدام برنامه یا فعالیت خاص انجام شده است؛

- توجه روی درون داد متمرکز است؛

دلایل استفاده از آن، سادگی، عدم ابهام و توانایی کنترل هزینه ها در مقایسه با سال های قبل و مشخص کردن داده های هزینه بر بوده است.

بودجه ریزی عملیاتی	بودجه ریزی برنامه ای
<p>- بودجه عملیاتی حدود فعالیت و عملیات طبقات پائین سلسله مراتب نیز مورد بررسی و پیش بینی بودجه ای قرار می گیرد؛</p>	<p>- بودجه برنامه ای بیشتر به طبقات بالاتر سلسله مراتب سازمان ها مربوط می شود؛</p>
<p>- شرط اساسی برای تهیه بودجه عملیاتی این است که حجم و مقدار فعالیت سازمان های دولتی تعیین و هزینه هر واحد از فعالیت ها محاسبه شود؛</p>	<p>- در تنظیم بودجه برنامه ای ممکن است بدون محاسبه دقیق مخارج هر واحد از فعالیت های دولتی، هزینه ها را فقط بر اساس سیاست کلی مالی دولت پیش بینی کرد؛</p>
<p>- بودجه عملیاتی به عنوان مبنای اصلی بودجه یک دستگاه، با ارائه آمار و اطلاعات کمی، میزان کار انجام شده در تولید هر فعالیت یا محصول نهایی را مشخص می سازد و به مدیریت واحد عملیاتی و مسئولان برنامه در تخصیص و توزیع منابع به کار گرفته شده و بدست آوردن حداکثر فایده هر یک از فعالیت ها کمک موثر می کند؛</p>	<p>- بودجه برنامه ای کار بررسی مقامات دستگاه اجرائی، معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و مجلس را آسان می کند و تصویری از عملکرد دستگاه اجرائی و نتایج بدست آمده از منابع به کار گرفته شده در سطح برنامه بدست می دهد؛</p>

۳-۵- مزایای کلی بودجه ریزی عملیاتی نسبت به دیگر بودجه ریزی ها به ویژه بودجه ریزی سنتی

از نظر عملی، سیستم ABC روابط علی بین ایجاد هزینه ها و فعالیت های لازم به منظور ارائه خدمات را مشخص می سازد که برای سازمان، ارزش اقتصادی ایجاد می کند. این سیستم از این باور سرچشمه می گیرد که خدمات، فعالیت ها را مصرف می کنند و فعالیت ها منابع را. در این روش، ابتدا هزینه ها به فعالیت ها تخصیص می یابند و سپس هزینه های تخصیص یافته به فعالیت ها، بر مبنای استفاده هر یک از خدمات از فعالیت ها به آنها تخصیص داده می شود (کوپر و کاپلن، ۱۹۹۸: ۱۱۲؛ هاشمی، پورامین زاد، ۱۳۹۵: ۴۵). بر اساس یافته های پژوهش می توان مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی را بر اساس مدل الماس نشان می دهد را مبنای حسابرسی و بودجه ریزی قرار داد.



تصویر ۲- مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی را بر اساس مدل الماس، مأخذ: هاشمی، پورامین زاد، ۱۳۹۵: ۴۵

با توجه به مطالب اشاره شده در هر یک از روش های تهیه بودجه عملیاتی بدیهی است که اجرای روش حسابداری بهای تمام شده به جهت پیچیدگی و لزوم استقرار یک نظام حسابداری مالی و قیمت تمام شده (صنعتی) پیشرفته علیرغم کامل بودن، در بسیاری از موسسات عملاً مقدور نبوده و روش اندازه گیری کار نیز بدلیل اینکه فقط با یکی از عناصر هزینه یعنی مقدار زمان مصروفه برای تکمیل واحد کار ارتباط دارد و سایر عناصر هزینه از قبیل مواد، وسایل و هزینه های استهلاک را مد نظر قرار نمی دهد نمی تواند روش کاملی باشد اما روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت علاوه بر اینکه یک روش حسابداری قیمت تمام شده می باشد بلکه یک ابزار قدرتمند مدیریتی برای افزایش کارایی و اثربخشی و درنهایت بهره وری سازمانی است. این روش پس از تکامل به مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM)^۱ واژه جامع تری که مدیریت هزینه ها و تخصیص بهتر هزینه ها به فرآیندها و محصولات را شامل می شود، تبدیل شده است. این روش (ABC) مزایای بسیار زیادی دارد که در زیر به چند مورد از مهمترین آنها اشاره می شود:

- اطلاع از هزینه های واقعی فعالیت ها به دستگاه ها جهت تصمیم گیری در مورد اینکه آیا این فعالیت ها را در خود سازمان یا بصورت عقد قرارداد با شرکت های دیگر انجام دهند، کمک می کند.
- ABC باعث ایجاد مهندسی مجدد فرآیندها و کاهش هزینه ها و بهبود خدمات می گردد.
- ABC فرآیند ارزیابی عملکرد سازمان را بهبود می بخشد.
- ABC می تواند اطلاعات مورد نیاز قیمت گذاری منطقی و درست خدمات را برای مدیران تعیین نماید.

- ABC با فراهم کردن اطلاعات لازم در خصوص هزینه فعالیت های دستگاه های اجرایی به اهداف نظارت خارجی کمک می کند (هزینه فعالیت ها، مبنای بودجه دستگاه های اجرایی را تشکیل می دهند که نهایتاً به تصویب مجلس می رسد).

- روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت ها اطلاعات مفیدی برای نظارت های داخلی سازمانها فراهم می آورد. نظارت های داخلی که بر این اساس انجام می گیرد به برنامه ریزی و کنترل بودجه های سالانه سازمان ها کمک می نماید.

- ABC تهیه بودجه توسط دستگاه های اجرایی را ضابطه مند می سازد. کل هزینه هر فعالیت توسط دستگاه اجرایی مشخص می شود و امکان مقایسه هزینه مزبور با سایر شقوق فراهم می گردد.

- ABC مبالغ قابل صرفه جویی برای تصمیم گیری در ادغام دو یا چند فعالیت را محاسبه می کند.

- یک مزیت بسیار مهم در استفاده از تکنیک ABC این است که این تکنیک انحرافات و خطاهای موجود در محاسبه قیمت تمام شده یک محصول (خدمت) که در نتیجه تخصیص های دلخواهی هزینه های غیرمستقیم اتفاق می افتد را به حداقل ممکن کاهش می دهد. تکنیک ABC، با ردیابی هزینه ها از طریق فعالیت ها، قیمت تمام شده دقیق تری از محصولات و خدمات را بدست می دهد. تجربه بخش خصوصی نشان می دهد که ABC با ارائه برآوردهای دقیق هزینه ای، به بهبود نحوه محاسبه قیمت تمام شده محصولات و خدمات، قیمت گذاری استراتژیک و برنامه ریزی سود کمک کرده است.

- مزیت مهم دیگر ABC این است که مدیریت را جهت ارزیابی کارایی و اثربخشی فعالیت ها برانگیخته می سازد. برخی سیستم های ABC، فعالیت ها را بر اساس میزان ارزشی که برای سازمان و خروجی های سازمان ایجاد می کنند رتبه بندی می نمایند. مدیران از این سیستم های «رتبه بندی بر اساس ارزش» برای طرح های کاهش هزینه استفاده می کنند.

- ABC مدیریت را در شناسایی فعالیت های با ارزش و بی ارزش و چگونگی صرفه جویی در هزینه ها، بهبود، اصلاح و بازنگری محصولات (خدمات) یاری می کند (حسن آبادی و نجار صراف، ۱۳۸۶، ۹۰).

۶- نتیجه گیری

با توجه به ماده ۲۳ آئین نامه مالی شهرداری ها، شهردار باید شخصاً بر حسن اجرای بودجه نظارت نموده و مراقبت های لازم را به عمل آورد و در این مورد با توجه به وسعت شهر و حجم عملیات شهرداری، وظایف لازم را به عهده مسوولین واحدهای تابعه شهرداری واگذار و اختیارت لازم را برای اجرای بودجه به آنها تفویض نماید. بودجه دو طرف دارد: درآمد و هزینه، هر یک از این دو طرف باید با دقت بسیار و صحت هر چه بیشتر سنجیده شوند؛ زیرا برآورد ارقامی که پایه و اساس منطقی نداشته باشد نه تنها مفید نیست، بلکه می تواند زیانبار نیز باشد. چون بودجه نوعی برنامه است و بودجه نویسی نیز نوعی برنامه ریزی تا حد امکان باید این برنامه را استواری بخشید؛ از این رو برای پیش بینی درآمدها و برآورد هزینه ها روشهای مختلفی ابداع شده است که روز به روز از نظر علمی و فنی به اهمیت آنها افزوده می شود. بودجه متداول یا سنتی یعنی بودجه ای که در آن اعتبارات هر سازمان دولتی به تفکیک فصول و موارد هزینه مشخص می گردد. در این روش بودجه ریزی، نوع و ماهیت هزینه ها نشان داده می شود. ولی مشخص نمی گردد که هر هزینه برای نیل به کدام هدف و یا برای اجرای کدام برنامه و یا فعالیت خاص انجام شده است. بودجه ریزی افزایشی، این روش با شیوه تغییرات جزئی در تصمیم گیری انطباق دارد. طبق این روش، برای تصمیم گیری جدید به تصمیم هایی که قبلاً در زمینه مورد نظر گرفته شده مراجعه و با توجه به نیازهای موجود، تغییراتی جزئی در آنها داده می شود. بودجه

ریزی افزایشی برای اجتناب از مشکلات ناشی از کار عظیم و پر درد سر بودجه نویسی سالانه ابداع شده است. در بودجه برنامه ای نیز مانند بودجه متداول از طبقه بندی اعتبارات بر حسب فصول و مواد هزینه استفاده می شود. با این تفاوت که در بودجه متداول، کل اعتبارات هر سازمان دولتی در فصول و مواد هزینه مختلف پیش بینی می شود، در صورتی که در بودجه برنامه ای، اعتبارات هر یک از برنامه ها و فعالیت ها و طرح های سازمان دولتی در قالب فصول و مواد هزینه پیش بینی می گردد. بودجه عملیاتی یا بودجه بر حسب عملیات بر اساس وظایف، عملیات و پروژه هایی که سازمان های دولتی تصدی اجرای آنها را به عهده دارند تنظیم می شود. در تنظیم این نوع بودجه به جای توجه به کالاها و خدماتی که دولت خریداری می کند و یا به عبارتی به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت ها، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می گیرد. در بوجه ریزی عملیاتی علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیت ها و طرح ها حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاه های دولتی طبق روش های عملی ای مانند حسابداری قیمت تمام شده محاسبه و اندازه گیری می شوند.

منابع

- ۱) اکرمی، لایق؛ اوکی، سیران؛ زانیار، امینان و 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) احمدی، علی محمد؛ (۱۳۸۲)، اصول و مبانی بودجه ریزی با تأکید بر بودجه عملیاتی، چاپ اول، همدان: انتشارات نور علم.
- ۳) بابائی، حسن؛ (۱۳۸۱)، بودجه ریزی دولتی در ایران (از نظریه تا سیاست)، چاپ دوم، تهران: انتشارات شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
- ۴) جمالی، میثم؛ (۱۴۰۱)، الگوی بودجه ریزی عملیاتی با ارتقاء نظام مدیریت مالی در شهرداری، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال ششم، شماره ۸۷، صص ۲۱۴-۲۰۳.
- ۵) حاجیها، زهره و سالاروند، علی؛ (۱۳۹۲)، شناسایی و رتبه بندی عوامل محیطی مؤثر بر استقرار بودجه ریزی عملیاتی در ایران، فصلنامه حسابداری سلامت، سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی ۴، صص ۵۰-۳۳.
- ۶) حسن آبادی، محمدحسین؛ نجارصراف، علیرضا؛ (۱۳۸۶)، مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی، تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- ۷) رضایی، احمدرضا؛ جلالی، محمود و بلوردی، طیبه؛ (۱۴۰۰)، بررسی بودجه بندی در شهرداری ها؛ چالش ها و راهکارها، مجله حقوق پزشکی، ویژه نامه نوآوری حقوقی، صص ۱۰۲۵-۱۰۱۱.
- ۸) سعادت آملی، سعادت؛ (۱۳۷۰)، طرح تغییر روش بودجه بندی شهرداری ها از متداول به برنامه ای، تهران: نشر دفتر برنامه ریزی عمرانی وزارت کشور.
- ۹) سعادت آملی، شهرام؛ (۱۳۹۰)، اصول بودجه نویسی و اجرای بودجه در شهرداری ها، چاپ اول، مجری: استانداری مازندران، شهرداری کرمان و پژوهشکده فرهنگ، هنر و معماری جهاد دانشگاهی، تهران: انتشارات سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور، نشر راه دان.
- ۱۰) سیف، محمود؛ (۱۳۸۶)؛ مروری بر قانون محاسبات عمومی، نشریه تخصصی حقوق، دانشگاه تهران.
- ۱۱) شیخ ودودی، ابوحمزه؛ (۱۳۸۲)، کلیات قانون محاسبات عمومی، چاپ دوم، تهران: انتشارات شیخ ودود.

- ۱۲) عامری، معصومه و عامری، زهرا؛ (۱۳۹۷)، بررسی مقایسه ای فرآیند اجرای بودجه شهرداری ها در ایران و فرانسه، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال بیستم، شماره ۶۰، صص ۲۳۶-۲۰۷.
- ۱۳) عارف منش، زهره؛ پناهی درچه، مهرداد و بنی اسدی، ایمان؛ (۱۳۹۹)، تحلیل ارتباط برنامه ریزی بودجه و تخصیص منابع با تاکید بر نقش مدیریت عملکرد (مطالعه موردی: شهرداری اصفهان)، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، سال هفتم، شماره ۱ (پیاپی ۱۳)، صص ۲۰۸-۱۹۵.
- ۱۴) عرب، داودرضا؛ رجیبی هاشجین، مهدی و اشرفی، یوسف؛ (۱۳۸۹)، برنامه ریزی عملیاتی شهرداری ها با رویکرد راهبردی (با نگاهی به شهر محلات)، چاپ اول، مجری: پژوهشکده فرهنگ، هنر و معماری جهاد دانشگاهی، کارفرما: شهرداری کرمان- معاونت آموزشی پژوهشکده مدیریت شهری و روستایی سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور، ناشر: معاونت آموزشی پژوهشکده مدیریت شهری و روستایی سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور- پژوهشکده فرهنگ، هنر و معماری جهاد دانشگاهی.
- ۱۵) کاظمیان، غلامرضا؛ کامیار، غلامرضا و معصومی فر، امیرحسین؛ (۱۳۹۹)، تأثیر روش های تأمین مالی مدیریت شهری بر حق بر شهر در کلانشهر تهران، نشریه هنرهای زیبا- معماری و شهرسازی، دوره ۲۵، شماره ۱، صص ۲۹-۱۷.
- ۱۶) کردبچه، محمد؛ (۱۳۸۴)، مروری بر تحولات نظام بودجه ریزی، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.
- ۱۷) فرزیب، علیرضا؛ (۱۳۸۱)، بودجه ریزی دولتی در ایران، چاپ سوم، تهران، موسسه عالی بازرگانی.
- ۱۸) قلی زاده، محمدحسین و کهن روز، امیر؛ (۱۳۹۴)، الزامات بودجه ریزی عملیاتی در نظام آموزش عالی کشور، فصلنامه پژوهش و برنامه ریزی در آموزش عالی، دوره ۲۱، شماره ۱، صص ۵۹-۳۹.
- ۱۹) مسلم پور، عباس؛ (۱۳۹۶)، تحلیل و بررسی روش های بودجه ریزی و آثار نامطلوب بودجه نویسی سنتی در شهرداری ها، پنجمین کنفرانس بین المللی در مهندسی عمران، معماری و توسعه شهری، دانشگاه شهید بهشتی تهران.
- ۲۰) محمودی، محسن؛ (۱۳۸۱)؛ بازبینی قانون محاسبات عمومی کشور، گزارش علمی تخصصی سایه آفتاب، شماره ۳۲.
- ۲۱) مرکز مطالعات و خدمات تخصصی شهری و روستایی؛ (۱۳۸۵)، آشنایی با حوزه فعالیت مالی شهرداری ها، تهران: انتشارات پژوهشده علوم انسانی و اجتماعی جهاد دانشگاهی، سازمان شهرداری ها و دهیاری های کشور.
- ۲۲) موسوی، میرنجف؛ سرور، رحیم و باقری کشکولی، علی؛ (۱۳۹۰)، استراتژی ارتقاء مدیریت درآمدی شهرداری های کوچک با تأکید بر بودجه ریزی (مطالعه موردی: شهرداری شاهدیه)، فصلنامه مطالعات مدیریت شهری، سال ستم، شماره پنجم، صص ۱۲۷-۱۰۹.
- ۲۳) نیکخواه، کرملی؛ (۱۳۹۷)، بررسی انواع روش های بودجه ریزی، بودجه نویسی در شهرداری ها، اولین کنفرانس ملی اقتصاد، حسابداری و امور بانکی، تهران.
- ۲۴) هاشمی، سیدحامد و پورامین زاد، سعیده؛ (۱۳۹۵)، بودجه ریزی عملیاتی؛ ابزاری برای بهبود روش ها و برنامه ها در دانشگاه با نگاهی ویژه به سیستم ABC، دو فصلنامه برنامه و بودجه، شماره ۱۰۷، صص ۷۱-۲۳.
- 25) Mercer, John (2002) Performance Budgeting for Federal Agencies: A Frame work www. John_mercer. com. John_mercer. com.