

بودجه عملیاتی

کیوان مختاری ناصری

چکیده

بودجه شاهرگ حیاتی دولت است، زیرا دولت تمامی فعالیتهای مالی خود را در چهارچوب قانون بودجه انجام می دهد. از سوی دیگر 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 بدرستی استفاده نشده و حتی به هدر می روند. یکی از راه کارهای مطرح جهت استفاده و مدیریت بهتر بودجه استفاده از بودجه عملیاتی به جای بودجه ریزی سنتی است. بکارگیری بودجه سنتی مستلزم رعایت قوانین مندرج در قانون محاسبات عمومی است. در این مقاله با مروری بر سیر تحولات بودجه و قانون محاسبات عمومی کشور، به بررسی بررسی زمینه های نظارت قانون محاسبات عمومی کشور بر بودجه عملیاتی پرداخته می شود. در نهایت نیز مدلی مفهومی برای بودجه ریزی عملیاتی ارائه می گردد.

واژگان کلیدی: بودجه عملیاتی، قانون محاسبات عمومی، ایران، نظارت

تحولات و پیچیدگیهای عصر حاضر نیاز دولتها را جهت اعمال تدابیری منطقی به خصوص اقدام به برنامه ریزی صحیح، تصمیم گیری و مدیریت علمی و ایجاد هماهنگی در امور مربوط به نیازمندیهای جوامع مطرح ساخته است. استفاده از روشهای نوین بودجه بندی علاوه بر این که از کندی کار دستگاههای دولتی و اسراف اموال عمومی جلوگیری می کند، در پیشبرد مقاصد اجتماعی و اقتصادی نیز بسیار مؤثر بوده و دولت ها از این طریق می توانند منابع ملی را به نحو عادلانه و مطلوب در بین اهداف مطلوب جامعه توزیع می نمایند.

بودجه شاهرگ حیاتی دولت است، زیرا دولت تمام فعالیتهای مالی خود اعم از کسب درآمد و پرداخت هزینه ها برای اجرای برنامه های متعدد و متنوع خود را در چهارچوب قانون بودجه انجام می دهد بنابراین بودجه آئینه تمام نمای همه برنامه ها و فعالیتهای دولت بوده و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می نماید.

روند متداول بودجه ریزی در کشور، اطلاعات کافی در خصوص نتایج هزینه کرد اعتبارات و میزان اثر بخشی 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 بدرستی استفاده نشده و حتی به هدر می روند. از طرفی افزایش یا کاهش بودجه دستگاهها 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 بطور کلی رونق و رکود اقتصادی درارتباط است و ازسوی دیگر دراکثر سالها 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. با توجه به اهمیت موضوع، این پژوهش در پی آن است که بودجه عملیاتی را در مرحله اجرای بودجه مورد بررسی قرار دهد. به این ترتیب که ابتدا مروری بر مطالعات انجام شده صورت خواهد گرفت. سپس با مروری بر سیر تحولات بودجه و قانون محاسبات عمومی کشور، به بررسی بررسی زمینه های نظارت قانون محاسبات عمومی کشور بر بودجه عملیاتی پرداخته می شود. در نهایت نیز مدلی مفهومی برای بودجه ریزی عملیاتی ارائه می گردد.

مروری بر مطالعات انجام شده

در سالهای اخیر پژوهش‌های مختلفی برای بررسی نحوه اجرای بودجه ریزی عملیاتی و آثار آن بر مبنای نظر سنجی از مقامات بودجه در ایالت‌های مختلف آمریکا صورت گرفته است. به عنوان نمونه ملکرز و ویلافبی¹ (1998) برای پاسخ به این سؤال نظر سنجی‌های مختلفی را برای ایالت‌های آمریکا انجام دادند و دریافتند که بجز سه ایالت، همه ایالت‌ها دارای الزامات بودجه ریزی عملیاتی بوده‌اند و اکثر آن‌ها زمینه‌های قانونی را در دهه 90 میلادی ایجاد کرده‌اند. جوردن و هکبارت² (1999) نتایج نظر سنجی از مقامات اجرایی بودجه ایالتی را به منظور تعیین آثار عملیاتی کردن بودجه بر تصمیمات بودجه‌ای را، ارائه نمودند. آنها تایید کردند که بودجه ریزی عملیاتی به نحو گسترده‌ای در آمریکا به کار می‌رود، ولی این تنها شیوه ارزیابی عملکرد است که بر تخصیص منابع اثر می‌گذارد.

آندروز³ (2004) نشان داده است که امکان اجرای بودجه ریزی عملیاتی در ایالت‌هایی وجود دارد که در آنها توانایی حرفه‌ای و کارشناسی برای چنین تغییراتی بیشتر وجود دارد و مقامات برای اعمال چنین تغییراتی اختیارات بیشتری دارند، و میزان پذیرش تغییر نیز بیشتر است. برنز و لی⁴ (2004) دریافتند که استفاده از شاخص‌های اثربخشی عملکرد، نرخ‌های بهره‌وری در بودجه‌های ایالتی، از سال 1990 تا 2000 کمی کاهش یافته است. آنها همچنین دریافتند، در دوره‌های زمانی که سطوح منابع مالی تغییر کرده، این شاخص‌ها نیز به میزان زیادی بهبود یافته‌اند.

در تحقیقات انجام شده داخلی سهراب جهان دوست (1374) در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود موضوع تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی جمهوری اسلامی ایران را مورد مطالعه قرارداد که هدف از این تحقیق تهیه و تنظیم بودجه فعالیتهای سازمان بنادر و کشتیرانی با استفاده از روش بهای تمام شده کالاها و خدمات بوده است.

مصطفی مقدس (1383) در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود به بررسی نظام بودجه بندی در ارتش جمهوری اسلامی ایران پرداخته است که هدف از این تحقیق انتخاب نظام بودجه بندی مناسب و کارا در راستای نیازهای ارتش جمهوری اسلامی ایران بوده است. تقی‌نمازی یوسفی در سال 1383 در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود موضوع امکان سنجی بودجه ریزی عملیاتی در فعالیتهای آموزشی سپاه را مورد مطالعه قرارداد. هدف از این تحقیق این بود که آیا می‌توان بودجه فعالیتهای آموزشی سپاه را به روش عملیاتی تهیه و تنظیم نمود؟ همچنین علی‌ابریشم در سال 1385 موضوع "استقرار بودجه ریزی عملیاتی در شهرداریها" را بعنوان موضوع پایان‌نامه خود انتخاب نمود.

1. Melkers and Willoughby

2. Jordan and Hackbart

3. Andrews

جمشید بابایی در سال 1385 موضوع پایان نامه خود را تحت عنوان "تحلیل ساختار و فرآیند بودجه ریزی در ناجا با رویکرد نظام مند" انتخاب نمود و در پژوهشی علی پناهی در پژوهشی تحت عنوان "بررسی نظام بودجه ریزی موجود استان تهران و طراحی روشهای اجرایی بودجه ریزی عملیاتی" به بررسی چگونگی اجرایی کردن بودجه ریزی عملیاتی در استان تهران پرداخته است.

به طور کلی روند پژوهش ها در پی تأیید اهمیت بودجه عملیاتی بوده است اما به زعم پژوهشگر دیگر زمان آن نیست که صرفاً از مزایای بودجه عملیاتی صحبت شود. لذا در این پژوهش با گردآوری مبانی بودجه عملیاتی و بیان نقاط ضعف و قوت آن مدلی مفهومی برای اجرای بودجه عملیاتی ارائه شده است.

سیر تطور قانون محاسبات عمومی کشور

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، 1386).

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 1312 جایگزین آن گردید. قانون محاسبات عمومی کنونی که مصوب 1366 می باشد پس از انقلاب و به تبع تغییرات پیش آمده و الزامات جدید دستخوش تغییراتی گردیده است (شیخ ودودی، 1382).

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، 1381).

سیر تطور بودجه و بودجه ریزی

از زمان پیدایش واژه بودجه، تعاریف متعددی از آن بعمل آمده است که با توجه به نوع برداشت و نگاه افراد به موضوع بودجه متفاوت می باشد. در ابتدای امر، بودجه صرفاً به معنای بودجه نویسی مطرح بود. به همین دلیل تعاریفی که از این واژه صورت گرفته، معنای بودجه نویسی را در اذهان تداعی می نماید (یوسفی نژاد، 1386). مفهوم و تعریف بودجه را از دیدگاه علمی و دیدگاه قانونی می توان مورد بررسی قرار داد.

از دیدگاه عرفی و علمی عموماً مشتمل بر تعاریفی است که از سوی صاحب نظران و اندیشمندان اقتصادی ارائه گردیده است. به عنوان نمونه در تعریفی از بودجه آمده است: بودجه عبارتست از نگاه داشتن حساب دخل و خرج دولت و ایجاد توازن میان درآمدها و هزینه ها تا در اثر آن کسری بودجه پیش نیاید (بابائی، 1381).

از نظر قانونی نیز در ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور مصوب یکم شهریور ماه سال 1366 کشور بودجه به صورت زیر تعریف شده است: "بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می گردد و حاوی پیش بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه ها برای انجام عملیاتی که منجر به نیل سیاست ها و هدفهای قانونی می شود بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می شود" (شیخ ودودی، 1382).

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 1289 هجری شمسی تهیه و تقدیم مجلس نمود. این روش تا سال 1320 هجری شمسی به همین منوال ادامه داشت و اداره امور بودجه بر عهده وزارت دارایی بود. در سالهای 1327 همراه با بودجه جاری، بودجه عملیات شرکت های دولتی نیز تهیه و به مجلس تسلیم شد. در سال 1340 کلیه امور مربوط به بودجه عمرانی به سازمان برنامه و تمامی امور مربوط به بودجه عادی به وزارت دارایی محول شد. از سال 1346 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 1347 برنامه پنجساله چهارم تصویب گردید و برنامه عمرانی پنجساله پنجم از سال 1352 اجرایی شد و تا سال 1356 ادامه داشت (احمدی، 1382).

از سال 1358 تا سال 1367 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 1368 برنامه اول توسعه بعد از انقلاب اسلامی به تصویب مجلس رسید و تا سال 1373 ادامه داشت. در این سالها اهداف بودجه در قالب برنامه های پنج ساله ادا یافت تا در سال 1384 تهیه بودجه بروش عملیاتی مورد تأکید مسئولین قرار گرفت و بخشنامه بودجه سال 1385 نیز بر همین اساس تهیه و به کلیه دستگاههای اجرایی ابلاغ و در نهایت به مجلس تقدیم و به تصویب رسید (کردبچه، 1385).

مسیر و خاستگاه بودجه ریزی عملیاتی

رکود اقتصادی سالهای 1930 ناشی از جنگ جهانی دوم منجر به مجموعه مشکلات جدیدی شد که در جهت حل این مشکل ایجاد نظام بودجه دوگانه هزینه های جاری و سرمایه ای بعمل آمد. هدف این اصلاح که بخصوص در کشورهای اسکاندیناوی انجام شد ایجاد یک بودجه سرمایه ای بود که فقط از طریق استقراض تامین مالی شده و دارائیهای حاصل از آن دارای طول عمر بیشتری بوده و قادر به ایجاد درآمد و در نتیجه بازپرداخت هزینه های وام اخذ شده در آینده باشد. با گسترش فعالیتهای دولت آقای سر جان هیکس برای اولین بار در کارهای خود ابعاد اقتصادی را وارد ساختار بودجه دولت کرد که این اقدام او تاثیر بسزایی در ساختار بودجه کشور انگلیس داشت - در دهه 1950 اصلاحات بودجه ای دووجه متمایز داشت: 1- در کشورهای صنعتی توجه بیشتر به سوی کاهش کنترلهای قانونی معطوف گردید در حالیکه در کشورهای در حال توسعه بودجه بعنوان عاملی برای حرکت در آوردن برنامه های توسعه و به حداقل رساندن تفاوتهای نهادی بین دستگاههای مالی سنتی و دستگاههای برنامه ریزی سازمان یافته مورد تأکید قرار گرفت. کاهش کنترل قانونی نهایتاً منجر به ایجاد نظام بودجه ریزی عملیاتی شد که برای اولین بار توسط کمیسیون اول «هوور»⁵ به کنگره آمریکا پیشنهاد شد و کنگره نیز اجرای آنرا در ارتش پیشنهاد نمود و در سال بعد از آن استفاده از این نظام در دولت فدرال الزامی شد. این نظام در دهه 1960 با شکست روبرو شد - در این دهه جنبش تغییرات بودجه ای از کشورهای انگلیس، کانادا و آمریکا آغاز شد. در آمریکا آقای مک ناما را به همراه آقای چارلز هیتچز بودجه ریزی PPBS را مطرح و در وزارت دفاع آنرا بکار گرفت که 35 سال از این روش استفاده شد (البته در بعضی از دستگاههای دیگر نیز بکار گرفته شد) ضمن اینکه در همین دهه (1960) نوع دیگری از بودجه بنام بودجه ریزی بر مبنای صفر توسط آقای پتر فیبر مطرح و در وزارت کشا و رزی آمریکا بکار گرفته شد که با موفقیت همراه نبود. اصلاحات دهه

1960 و تغییرات دهه قبل تلاش برای اجرای شقوق جدید بودجه ریزی عملیاتی در کشورهای در حال توسعه ایجاد شد. در دهه 1970 بودجه ریزی بر مبنای صفر در ایالت جورجیا آمریکا بکار گرفته شد که بدلیل مشکلاتی که بوجود آمد در سال 1981 کنار گذاشته شد. در همین دهه نوعی از بودجه ریزی بنام بودجه ریزی اضافی در کشور کانادا مورد استفاده قرار گرفت که بودجه به 9 لفاف تقسیم می شد- در همین زمان روش دیگری بنام بودجه بندی بر مبنای مدیریت هدفمند مطرح که بنا به دلایلی مورد استفاده قرار نگرفت. در دهه 1980 بودجه ریزی بر مبنای عملکرد (عملیاتی) در 47 ایالت از 50 ایالت آمریکا مورد استفاده قرار گرفت و در سال 2004 سازمان مدیریت و بودجه آمریکا از سازمانهای دولتی درخواست کرد که برای سال مالی 2005 و سالهای بعد از آن نظام بودجه ریزی عملیاتی را مبنای کار خود قرار دهند⁶ (سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، 1385).

اهداف و مزایای بودجه ریزی عملیاتی

تضمین و تحکیم پاسخگویی در سطوح مختلف مدیریتی، تحقق رویکرد خروجی محوری، اعطای اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهاده های لازم برای تولید خروجی های مورد نظر، ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنای قرار دادن نتایج عملکرد بعنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات و تصمیم گیری در رابطه با ارزیابی عملکرد مدیران، تولید اطلاعات مدیریتی و مالی شفاف برای تصمیم گیری در رابطه با افزایش، کاهش و تخصیص اعتبارات بودجه ای، رهایی از روزمرگی و نیل به سمت برنامه ریزی بلند مدت و هزینه کرد بر اساس برنامه، افزایش توانمندی مدیران در مدیریت منابع مالی، فیزیکی، انسانی و اطلاعاتی، کاهش فساد و رانت خواری در سطوح مختلف اجرایی و تصمیم گیری، ارائه مبنایی صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار، تمرکز فرآیند تصمیم گیری روی مهمترین مسایل و چالشهایی که دستگاه اجرایی با آن مواجه است و ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم گیری در خصوص بودجه که بطور مستقیم با فرآیند برنامه ریزی، اجرا، کنترل، ارزش یابی و گزارش عملکرد در ارتباط می باشد، از جمله مهمترین اهداف و مزایای بودجه ریزی عملیاتی محسوب می شوند.

چالشهای بودجه ریزی عملیاتی

نظام بودجه ریزی عملیاتی که اطلاعات بودجه و عملکرد را به طور اثربخش با یکدیگر تلفیق می کند و راهنمای خوبی برای جهت دهی فعالیت های روزانه سازمانها نیز می باشد، مستلزم صرف زمان و رهبری مؤثر و اثربخش است. چالش های اجرایی این نظام را می توان پشت سر گذاشت به شرط آنکه این چالش ها بخوبی درک و به شکل فعال مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرند (بابائی، 1386). اهم چالشهای بودجه ریزی عملیاتی بقرار ذیل می باشد:

- 1- دشواری تعریف فعالیت های هر برنامه
- 2- پیچیده بودن شناسایی هزینه فعالیت ها
- 3- مشکل شدن توجیه بودجه در برنامه عملکرد سالانه
- 4- مشکلات ناشی از تغییر در نحوه تخصیص ها و ساختارهای بودجه ای
- 5- ایجاد مقاومت توسط مدیران برنامه ها
- 6- پیچیده بودن فرآیند ارتقای سیستم های تکنولوژی اطلاعات
- 7- عدم هماهنگی بین نهادهای سیاست گذار به منظور بستر سازی و ایجاد مقدمات لازم
- 8- توجیه نبودن سطوح برنامه ریزی و بودجه ریزی و همچنین مدیران و کارشناسان سازمانهای دولتی
- 9- عدم انطباق چارچوب حسابداری متعارف (موجود) با نظام مطلوب حسابداری تعهدی بودجه
- 10- 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 دستگاههای اجرایی
- 11- نبود سیستم سخت افزاری و برنامه های نرم افزاری توأم با نیروهای متخصص در زمینه امور مالی
- 12- تأخیر در استقرار مدیریت جامع عملکرد در دستگاهها بعنوان پیش نیاز بودجه ریزی عملیاتی

الزامات بودجه ریزی عملیاتی در ایران

الزامات بودجه ریزی عملیاتی در ایران را می توان به دو دسته الزامات فنی و الزامات قانونی تقسیم نمود. الزامات

فنی شامل موارد زیر است:

- 1- هدف گذاری کمی و قابل سنجش در راستای تحقق اهداف آرمانی (سند چشم انداز).
- 2- تعیین شیوه های گوناگون برای رسیدن به اهداف مانند تولید خدمت، خرید خدمت و ...
- 3- الویت بندی اهداف با توجه به محدودیت منابع

4- احصا و طبقه بندی و تعریف برنامه ها و فعالیتهای واحدهای سازمانی در قالب اهداف استراتژیک و ماموریتهای

سازمانی

5- تعیین قیمت تمام شده برنامه ها و فعالیتهای متناسب با کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت با استفاده از شیوه

های مربوط

6- تنظیم لایحه بودجه با رویکرد هدفمند و عملیاتی و بر اساس تعیین برنامه ها و فعالیتهای و قیمت تمام شده آنها

7- توزیع منابع در چهارچوب ارقام مذکور در قوانین بودجه بین کوچکترین واحدهای سازمانی که انجام دهنده

برنامه ها و فعالیتهای می باشد متناسب با کمیت و کیفیت و محل جغرافیایی انجام فعالیت

8- تنظیم تفاهمنامه های مدیریتی میان مدیران بالاتر با مدیران واحدهای عملیاتی برای انجام برنامه ها و فعالیتهای بر

اساس قیمت تمام شده

9- اعطای اختیارات لازم به مدیران مجری برای تدوین فرآیندها و انجام اصلاحات اداری، مالی و استخدامی

بمنظور تحقق اهداف تعیین شده متناسب با قیمت تعیین شده.

10- تعریف نظامهای نظارتی و ارزیابی عملکرد با رویکرد کنترل نتیجه و محصول بجای کنترل فرآیند انجام

وظایف

11- تخصیص منابع متناسب با میزان تحقق اهداف تعیین شده در تفاهمنامه.

12- تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی و قیمت تمام شده

13- دریافت گزارشهای عملکردی و انطباق با اهداف آرمانی و استراتژیک و اتخاذ تصمیم برای تنظیم برنامه

های بعدی.

14- باور مسئولین و دست اندرکاران به مدیریت علمی و سیستمی. 15- استقرار یک سیستم اطلاعات مدیریت

جامع (عسگری آزاد، 1386).

بر اساس الزامات قانونی مجلس شورای اسلامی در بند «ز» تبصره یک قانون بودجه سال 1381 و جزء (2) بند (ب)

تبصره (4) قوانین بودجه سالهای 1382 و 1383 و مواد 138 و 144 قانون برنامه چهارم توسعه، دولت را ملزم کرده

است که نسبت به اصلاح نظام بودجه ریزی از روش موجود به روش هدفمند و عملیاتی و به صورت قیمت تمام شده

خدمات اقدام نماید.

عناصر و مولفه های استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی

براساس مطالعات انجام شده و باتوجه به قوانین و مقررات وضع شده در داخل کشور از جمله مواد 138 و 144 قانون برنامه چهارم توسعه و بنا به عقیده آقایان محمد حسن آبادی و علیرضا نجار صراف (سال 1386) که اخیراً مدلی بنام مدل الماس در خصوص بودجه ریزی عملیاتی ارائه کرده اند در می یابیم که عواملی همچون برنامه ریزی، تحلیل هزینه ها، نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)، مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی بعنوان عناصر و مولفه های استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی بشمار می روند. عاملهای برنامه ریزی، تحلیل هزینه ها و نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) بعنوان عوامل اصلی محسوب شده و عاملهای مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی بعنوان عوامل کمک کننده و توانمندساز می باشند. در برنامه ریزی، برنامه های دستگاههای اجرایی در یک قالب بلند مدت طراحی می شوند که برگرفته از برنامه پنجساله و سیاستهای کلی کشور می باشند و در برنامه پنجساله اهداف بلند مدت که همان پیامدها و نتایج کلان⁷ هستند، مشخص می شوند. دستگاههای اجرایی براساس سهم تعریف شده در قانون برنامه و ماموریت سازمانی خود برنامه راهبردی سه الی پنجساله ای را تنظیم و تدوین می کنند که در آن اهداف و پیامدهای بلند مدت و نیز اهداف کمی بلند مدت یا همان پیامدهای میانی تعریف می گردد. سپس دستگاههای اجرایی با برش سالانه از برنامه راهبردی خود، سند بودجه عملیاتی خود را که همان برنامه سالانه نام دارد برای پیشنهاد بودجه، تامین اعتبار و ارزیابی عملکرد تنظیم می کنند. در برنامه سالانه اهداف کمی سالانه بر اساس اهداف بلندمدت راهبردی تعیین می شوند که پیامدهای سالانه را نشان می دهند. در حوزه کنترل و ارزشیابی یا همان مدیریت عملکرد متناسب با اهداف سالانه پیامد محور، شاخصهای عملکرد و سپس اهداف کمی برنامه ای تعیین شده که این اهداف پیامدهای برنامه ای را برای یکسال مشخص می کند. در این مرحله اهداف کمی برنامه ای خروجی محور، خروجیهای برنامه را برای رسیدن به پیامدهای برنامه ای تعیین و شاخصهای عملکرد متناظر آن نیز تعریف می شوند. در مرحله آخر بودجه دستگاههای اجرایی براساس قیمت تمام شده خروجیهای برنامه ای که در حوزه تحلیل هزینه ها بدست می آید، تهیه می گردد و در پایان سال انحراف شاخصهای مالی و غیرمالی با برنامه سالانه و بودجه مصوب و بودجه عملکرد در حوزه مدیریت عملکرد و براساس گزارشات عملکرد دستگاههای اجرایی تعیین می شوند که نتایج آن منجر به اصلاح فرآیندها، مدیریت برنامه ها، اصلاح برنامه های راهبردی و سالانه و در برخی از موارد اصلاح برنامه های توسعه نیز میگردد. عناصر مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی نیز به تحقق استقرار نظام

بودجه ریزی عملیاتی بصورت یکپارچه کمک می کنند. عنصر مدیریت تغییر کمک می کند که تغییر نظام بودجه ریزی بصورت اثربخشی اتفاق افتد و عنصر نظام انگیزش به اختیارات مدیران می پردازد و حوزه فعالیت آنانرا در این نظام بودجه ریزی گسترش داده و اجازه اعمال مدیریت در بکارگیری ورودیها و تغییر فرآیندها برای تولید خروجیها و پیامدهای مورد نظر را به آنان می دهد. عنصر نظام پاسخگویی نیز با کمک عنصر کنترل و ارزشیابی یا همان مدیریت عملکرد در قالب مدیریت قراردادی یا همان استفاده از تفاهمنامه های عملکردی به ارزیابی عملکرد مدیران و برنامه ها در قالب اهداف، پیامدها و خروجیهای مشخص تعیین شده در برنامه های سالانه یاری می رساند.

روش مناسب بودجه ریزی عملیاتی

با توجه به مطالب اشاره شده در هر یک از روشهای 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 در نهایت بهره وری سازمانی است. این روش پس از تکامل به مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM)⁸ 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:

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

5- ABC با فراهم کردن اطلاعات لازم در خصوص هزینه فعالیتهای دستگاههای اجرایی به اهداف نظارت خارجی کمک می کند (هزینه فعالیتهای، مبنای بودجه دستگاههای اجرایی را تشکیل می دهند که نهایتاً به تصویب مجلس میرسد).

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

7- ABC تهیه بودجه توسط دستگاههای 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.

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

9- یک مزیت بسیار مهم در استفاده از تکنیک ABC اینست 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 فعالیتها، 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.

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

11- ABC مدیریت را در شناسایی فعالیتهای 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، 1386، 90).

نظارت در قوانین ایران

نظارت در لغت به معنی معاینه و بررسی کارها بوده و در بخش مالی تحت عناوین رسیدگی یا حسابرسی تعریف می گردد. بعبارت دیگر نظارت مجموعه اقدامات و عملیات استاندارد شده ایست که بمنظور روشن ساختن کمی میزان انحراف امور اجرایی مورد نظر از ضوابط برنامه های پیش بینی شده صورت می گیرد. (محسنی و اصلانی، 1382)

قوانین و مقررات عمومی ایران فاقد تعاریف مشخص و جامعی برای چنین واژه هایی است و لی حسابرسی یارسیدگی بعنوان اهرم نظارت بر اجرا و عملکرد در یافتهای دولت و پرداختهای دستگاههای اجرایی دولتی با توجه به اهداف و سیاستهای پیش بینی شده و تطبیق اسناد و مدارک با قوانین و مقررات امروزه بعنوان یک علم مطرح بوده و گرایشهای متعددی همچون حسابرسی مالی، حسابرسی جامع، حسابرسی مدیریت و یا حسابرسی عملیاتی دارد. در این میان حسابرسی عملیاتی حدود کارایی سرمایه گذاری ها و بودجه های اقتصادی را اندازه گیری کرده و به قانونگذاران و مسئولان قوه مجریه کمک می کند که در برنامه ریزیهای اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی به توان مالی توجه نموده و تعهداتی را که امکان تامین اعتبار نباشد، بر عهده بگیرند.

طبق ماده نود قانون محاسبات عمومی کشور مصوب 1366 و تبصره ذیل آن، نظارت در سیستم بودجه ریزی فعلی بر دو نوع می باشد که عبارتند از نظارت مالی و نظارت عملیاتی. نظارت مالی خود به سه بخش نظارت قبل خرج، نظارت حین خرج و نظارت بعد از خرج تقسیم می شود. نظارت قبل و حین خرج توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان حسابرسی انجام می گیرد. ابلاغ اعتبارات مصوب و مبادله موافقتنامه ها و نظارت عملیاتی بر اجرای پروژه ها و طرحها تا تحویل قطعی و بررسی گزارش عملکرد دستگاههای اجرایی و نظارت مالی در خصوص دیون بلامحل طرحهای عمرانی و ارزیابی پیشرفت هر ساله برنامه های پنجساله و اظهار نظر در مورد آن و گزارش به رئیس جمهور و مجلس از وظایف سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور است. وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق انتصاب ذیحساب در دستگاههای اجرایی (موضوع ماده 31 ق م ع ک) بر عملکرد آنان نظارت مالی انجام میدهد. سازمان حسابرسی وظیفه بازرسی قانونی کلیه شرکتهای دولتی و بانکها و موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی در خصوص بررسی منابع و مصارف و تهیه گزارش و حسابرسی صورتهای مالی و ارائه گزارش آن به مجامع را بر عهده دارد. و نظارت بعد از خرج هم مطابق اصل 55 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و ماده 90 قانون محاسبات عمومی کشور مصوب 1366 که حسابرسی یا رسیدگی نیز نامیده می شود توسط دیوان محاسبات و بازرسی کل کشور و سازمان حسابرسی انجام می گیرد. اما نظارت عملیاتی طبق تبصره ذیل ماده (90) قانون محاسبات عمومی کشور مصوب سال 1366 بخشی از سیستم نظارت است که بر فعالیتهای و طرحهای عمرانی بمنظور ارزشیابی و از نظر مطابقت عملیات انجام شده و نتایج حاصله با هدفها و سیاستهای تعیین شده در قوانین برنامه های توسعه و قوانین بودجه کل کشور، اعمال می شود. اما وظیفه دستگاههای نظارتی باید پس از استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی تغییر کرده و بجای ورود به فرآیند ها و بررسی اقلام هزینه و کنترل مراحل هزینه معطوف به اندازه گیری پیامدها و خروجیهای اقدامات دستگاههای

اجرای مختلف گردد که این امر میسر نخواهد شد مگر با تغییر و اصلاح قوانین موجود که خوشبختانه در تبصره دوم ماده 138 قانون برنامه چهارم توسعه به این مورد اشاره شده است و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور به همراه وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف شده اند که نسبت به تهیه لوایح و قوانین لازم اقدام نمایند.

ارائه مدل مفهومی

بودجه ریزی عملیاتی با آگاه کردن تصمیم گیران به اطلاعات بهتر درباره نتایج هر برنامه، توانایی آنان را در ارزیابی درخواستهای بودجه ای دستگاههای اجرایی افزایش میدهد. بودجه عملیاتی، تمامی فعالیتهای مستقیم و غیر مستقیم مورد نیاز در برنامه و همچنین تخمین دقیقی از هزینه فعالیتهای رادر برمیگیرد. بودجه ریزی عملیاتی با تمام مزایایی که دارد در مراحل مختلف نیازمند اقدامات پیچیده در ابعاد فنی نظام بودجه ریزی است. بطور کلی سیستم حسابداری و نظام مدیریت باید هماهنگ با یک فرآیند بودجه ریزی عملیاتی دچار تحول شوند.

بودجه ریزی عملیاتی نیازمند تغییراتی بنیادی در سیستم های اطلاعات مدیریت، مالی و شیوه مدیریت دستگاههای دولتی است. بودجه عملیاتی ایده آل باید اطلاعات مربوط به فصول، برنامه های دستگاههای اجرایی را همراه با نتایج پیش بینی شده به تفکیک در بر داشته باشد. بودجه ریزی عملیاتی نوعی سیستم برنامه ریزی، هزینه یابی و ارزیابی است که بر رابطه بودجه هزینه شده و نتایج مورد انتظار تاکید می ورزد. شناسایی ارتباط میان مدیریت استراتژیک (برنامه ریزی راهبردی) و تخصیص منابع با توجه به افقهای بلندمدت از اهداف عمده بودجه ریزی عملیاتی است.

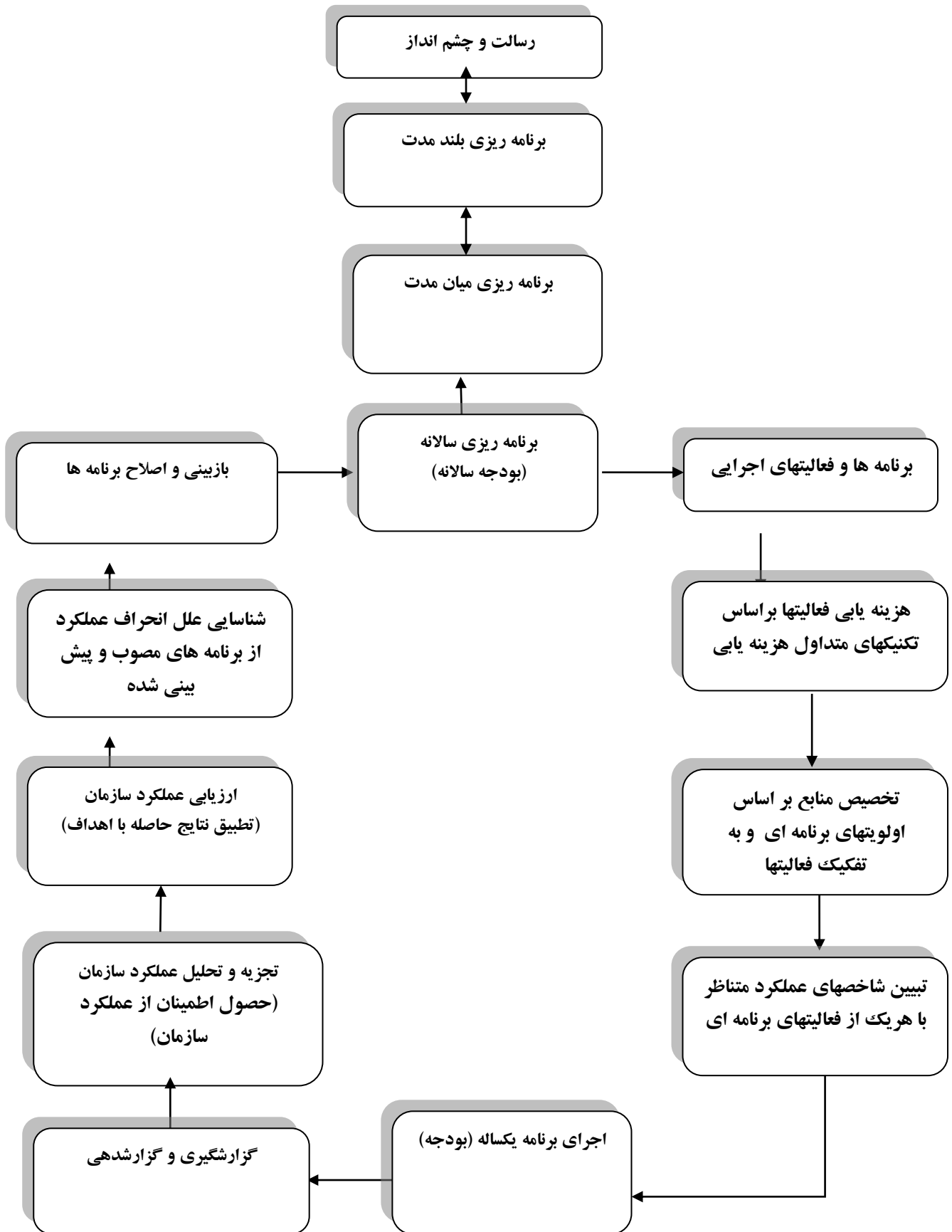
بطور خلاصه می توان چنین گفت که اولین گام در نظام بودجه ریزی عملیاتی تعریف و تبیین برنامه هاست که در کشور، بر اساس قانون برنامه و بودجه مصوب اسفند ماه 1351، نظام بودجه ریزی، یک نظام "بودجه برنامه ای" است. بدین ترتیب که بودجه های سالانه بر مبنای برنامه های سالانه، برنامه های سالانه بر مبنای برنامه های پنجساله و برنامه های پنجساله بر اساس برنامه های بلندمدت (چشم انداز بیست ساله) تهیه می شوند (توضیح اینکه پس از تصویب قانون فوق، کشور دارای برنامه میان مدت شده است که در عمل بدلائل متعددی که مجال توضیح آن در اینجا نیست، بطور کامل به اجرا در نیامده است).

دومین گام در نظام بودجه ریزی عملیاتی اینست که خروجیهای برنامه ها باید بر اساس تکنیکها و شیوه های معمول هزینه یابی، برآورد هزینه شوند و در آخر یعنی در گام سوم باید بر اساس شاخصهای مالی و غیر مالی نظیر کارایی، اثربخشی، بهره وری، کیفیت و رضایت ارباب رجوع و مشتری و... عملکرد دستگاههای اجرایی را ارزیابی نمود.

مراحل فوق در مواد (138) و (144) قانون برنامه چهارم توسعه ایران و دستورالعمل مربوط به ماده (144) قانون مذکور مورد عنایت قرار گرفته و موضوع محاسبه قیمت تمام شده فعالیتها (هزینه یابی فعالیتها)، مدیریت قراردادی، بکارگیری تفاهمنامه های عملکردی، نظام پاسخگویی و در آخر نظام تنبیه و تشویق که پس از ارزیابی عملکردها صورت می گیرد، ملحوظ نظر مسئولین کشور واقع شده است. اما توجه به نکات زیر برای استقرار و اجرای نظام بودجه ریزی عملیاتی لازم و ضروری است:

- 1- باید توجه داشت که فرآیند تغییر نظام بودجه ریزی یک فرآیند تدریجی و گام به گام است.
- 2- برای گذر از مرحله بودجه ریزی افزایشی (فعلی) باید مهارت های مدیریتی مورد توجه ویژه قرار بگیرد.
- 3- باید درک کلی از نیاز به تحول و اصلاحات در نظام بودجه ریزی در مسئولین وجود داشته باشد.
- 4- ساختار برنامه ها و فعالیتها باید در چارچوب یک تفکر و نگرش استراتژیک قرار گیرد بطوریکه این ساختارها بگونه ای تعریف شوند که تصمیم گیریها و اولویت بندیهای سیاسی را پشتیبانی کرده و ارتباط شفاف میان برنامه ها و اولویتهای سیاسی برقرار باشد.
- 5- در ابتدای استقرار نظام بودجه ریزی عملیاتی نباید از تکنولوژی پیشرفته استفاده کرد.
- 6- با توجه به اینکه ارزیابی عملکرد بعنوان یک ابزار کلیدی در فرآیند بهبود مدیریت دولتی و یک امر بسیار مهم می باشد لذا لازمست که در ارزیابی عملکرد از شاخصهای عملکردی مناسب استفاده شود.
- 7- برای مدیریت قیمت تمام شده خروجیها لازم است قیمت تمام شده فعالیتهایی که منجر به تولید خروجیها می گردد محاسبه شوند، بدین منظور باید از تکنیکها و روشهای هزینه یابی بر مبنای فعالیت استفاده نمود. در زیر مدل مفهومی بر گرفته از ادبیات نظری تحقیق ارائه می گردد.

مدل مفهومی با رویکرد بودجه ریزی عملیاتی



خلاصه

در این پژوهش کلیات مربوط به پژوهش حاضر با هدف ایجاد بینشی کلی پیرامون این پژوهش و توجیه چرایی و چگونگی آن مورد بررسی قرار گرفت. به این منظور بعد از شرح و بیان مسأله پژوهشی، اهمیت و ارزش پژوهش توضیح داده شد و اهداف پژوهش بیان گردید. سپس با مروری بر سیر تحولات بودجه و قانون محاسبات عمومی کشور، به بررسی بررسی زمینه های نظارت قانون محاسبات عمومی کشور بر بودجه عملیاتی پرداخته شد. از آنجا که به طور کلی روند پژوهش ها در پی تائید اهمیت بودجه عملیاتی بوده است و دیگر زمان آن نیست که صرفاً از مزایای بودجه عملیاتی صحبت شود، لذا در این پژوهش با گردآوری مبانی بودجه عملیاتی و بیان نقاط ضعف و قوت آن مدلی مفهومی برای اجرای بودجه عملیاتی گردید.

منابع و ماخذ

الف: منابع فارسی

1. احمدی، علی محمد؛ اصول و مبانی بودجه ریزی با تاکید بر بودجه عملیاتی، چاپ اول، همدان، انتشارات نورعلم، سال 1382.
2. آذر، عادل، فرآیند سلسله مراتبی روشی برای تعیین اولویتهای تحقیقاتی در آموزش عالی، فصلنامه پژوهش و برنامه ریزی در آموزش عالی، شماره 17، سال 1386.
3. بابائی، جمشید؛ تحلیل ساختار و فرآیند بودجه ریزی در ناجا با رویکرد نظاممند، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام حسین (ع)، سال 1385.
4. بابائی، حسن؛ بودجه ریزی دولتی در ایران «از نظریه تا سیاست»، چاپ دوم، تهران، انتشارات شرکت چاپ و نشر بازرگانی، سال 1381.
5. پناهی، علی، بودجه عملیاتی (در نظریه و عمل)، چاپ اول، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی ایران، سال 1386.
6. جهان دوست، سهراب؛ تحقیقی پیرامون تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، مرکز اطلاعات و مدارک علمی ایران (. irwww.irandoc), سال 1374.
7. حافظ نیا، محمدرضا؛ مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، تهران، انتشارات سمت، سال 1382.

8. حسن آبادی، محمدحسن و علیرضا نجارصراف، مدل جامع نظام بودجه ریزی عملیاتی، تهران، انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، سال 1386.
9. سیف، محمود؛ مروری بر قانون محاسبات عمومی، نشریه تخصصی حقوق، دانشگاه تهران، اسفند 1386.
10. شیخ ودودی، ابوحمزه، کلیات قانون محاسبات عمومی، انتشارات شیخ ودود، چاپ دوم، 1382.
11. عربی، محمود و هاشم سعادت‌مندی؛ هزینه یابی بر مبنای فعالیت، نشریه حسابدار، سال چهاردهم، شماره 136.
12. عزیززی، غلامرضا؛ اصول تنظیم و کنترل بودجه دولتی (علمی - کاربردی)، چاپ اول، تهران، انتشارات شهر آشوب، پائیز 1379.
13. عسگری آزاد، محمد؛ بودجه عملیاتی در ایران، کنفرانس بین المللی بودجه عملیاتی، تهران، سالن همایش‌های بین المللی رازی، 21 و 22 فروردین 1386.
14. فرج‌وند، اسفندیار؛ فراگرد تنظیم تا کنترل بودجه (ویرایش دوم با تجدید نظر کلی)، چاپ یازدهم، تبریز، انتشارات گلباد، سال 1382.
15. فرزیب، علیرضا، بودجه ریزی دولتی در ایران، چاپ چهاردهم، تهران، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی ایران، سال 1381.
16. کردبچه، محمد؛ مروری بر تحولات نظام بودجه ریزی، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، سال 1384.
17. محمودی، محسن، بازبینی قانون محاسبات عمومی کشور، گزارش علمی-تخصصی (سایت آفتاب)، شماره ۳۲، تابستان ۱۳۸۱.
18. میرزائی، سید رضا؛ رویکرد مناسب بودجه ریزی در نیروی مقاومت بسیج، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام حسین (ع)، سال 1385.
19. نجار صراف، علیرضا؛ چارچوب بودجه عملیاتی برای سازمانهای دولتی بر اساس قیمت تمام شده، مرکز توسعه فناوری و نوسازی اداری وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی؛ سال 1383
20. نمازی یوسفی، تقی؛ امکان سنجی بودجه عملیاتی در فعالیتهای آموزشی سپاه، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه امام حسین (ع)، سال 1383.
21. یوسف نژاد، ابوالفضل؛ تحلیل و آسیب شناسی فرآیند تحول به نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، فصلنامه دانش حسابرسی، سال ششم، شماره 21، شماره پیاپی 29، زمستان 1385.

ب: منابع انگلیسی

- 1-Brets cheider , alfred and vihelm revtersward ; performance budgeting in brief – central concepts and procedures final version , 2002
- 2- Diamond , jack. Performance budgeting: managing the reform process international monetary fund imf working paper. february 2003.
- 3-Friedman mark , “performance measures in results – baysed budgeting “ prepared for the finance project , may 1997.
- 4-Miler,chad. Performance budgeting : a foundation for change in state Economic Development – chad Miler (virginia polytechnic institute and state University) november 1999.
5. Diamond J., "Performance Budgeting: Managing the Reform Process", IMF Working Paper Washington (International Monetary Fund), 2003.
6. J.Harris, J.R.nicholas.Strategic planning /performance Budgeting Guidelines- march 1990 (Maine state planning office)
- 7- Gustafsson, A., "Performance Budgeting in Sweden" Swedish Government Offices Ministry of Finance, 2000.
- 8- Bams,F.C.les can improve Manegement Decisions Using Activity – Based Costing , Industrial Engineering , Septamber , 1991,P:44-50.
- 9- Cooper,R. Activity – Based Costing AND THE Len Enterprise.Journal of Cost Management , Winter ,1996,P:6-14.
- 10.Diamond, jack, " performance Budgeting – is Accrual Accounting Required? " IMF working paper , Desamr , 2002.
- 11- Ronald, Mcgill, " performance budgeting in the least Developed Countries", October,9-11,2006.
- 12-Johan,J.A.posseth & Frans,K.M. Van Nispen, performance budgeting in the netherlans : Frompolicy budget to accounting , June, 1-3,2006.