

بودجه‌ریزی عملیاتی:

راهکاری نوین برای بهبود نظام مدیریت مالی در شهرداری‌ها

سیدمجتبی افکانه^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۳/۰۱

چکیده

شهرداری‌ها به عنوان نهادهای کلیدی مدیریت شهری، وظایف گسترده‌ای در ارائه خدمات و اجرای برنامه‌های عمرانی و خدماتی بر عهده دارند. این پژوهش به بررسی نقش بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان راهکاری برای بهبود نظام مدیریت مالی در شهرداری‌ها پرداخته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که روش‌های سنتی بودجه‌ریزی، به ویژه بودجه‌ریزی افزایشی، به دلیل عدم توانایی در محاسبه بهای تمام شده خدمات و اولویت‌بندی نیازهای شهری، ناکارآمدی‌های متعددی را در نظام مالی شهرداری‌ها ایجاد کرده است. بودجه‌ریزی عملیاتی با ارائه طبقه‌بندی دقیق‌تر هزینه‌ها و امکان ارزیابی عملکرد بر اساس شاخص‌های کارایی و اثربخشی، می‌تواند به بهبود مدیریت مالی و افزایش شفافیت در عملکرد شهرداری‌ها کمک کند. این پژوهش با بهره‌گیری از استانداردها و اصول حسابداری، بر ضرورت اصلاح روش‌های بودجه‌ریزی در شهرداری‌ها تأکید دارد و پیشنهاد می‌دهد که بودجه‌ریزی عملیاتی به عنوان الگویی مناسب برای ارتقای نظام مدیریت مالی مورد توجه قرار گیرد.

واژگان کلیدی

بودجه‌ریزی عملیاتی، مدیریت مالی، شهرداری‌ها، بهای تمام شده، کارایی

۱. کارشناس درآمد شهرداری میمند.

مقدمه

با گذشت نزدیک به یک قرن از وضع قوانین مربوط به بلدیة و با وجود گستردگی وظایف و عملیات شهرداری ها، هنوز هم می توان بسیاری از مسائل را برشمرد که حتی در میان متخصصان امور شهری به آن کم توجهی می شود. امور مالی شهرداریها مثال بارز چنین سخنی است. مدیریت امور مالی شهرداری ها و مسایل مربوط به حسابداری و حسابرسی آن ها، همواره پاشنه آشیل شهرداری ها بوده است. به نحوی که هم اکنون به این تصور در اذهان عمومی که شهرداری ها بنگاهی با گردش مالی زیاد و حتی حیف و میل های بی حساب اقتصادی است دامن زده است. شهرداری ها نیز به دلیل توان محدود کارشناس کمتر به فکر نظم و نسق دادن امور مالی خود بوده اند. نیازهای نامحدود سازمان های شهری و منابع محدودی که در دسترس آن ها بوده است، وجود بودجه را اجتناب ناپذیر می کند. بنابراین بودجه ضرورتی است که محدودیت منابع آن را ایجاد کرده است. نخستین پیام هر سند بودجه این است که سازمانی در صدد است تا منابع محدود خود را بین نیاز های نامحدود به شکلی مناسب توزیع نماید.

شهرداری ها به عنوان بازوی اجرایی مدیریت شهری، نقش محوری در توسعه زیرساخت ها و ارائه خدمات عمومی دارند. با این حال، نظام مدیریت مالی در این نهادها به دلیل استفاده از روش های سنتی بودجه ریزی، با چالش های متعددی مواجه است. قوانین مالی شهرداری ها که عمدتاً بر اساس آیین نامه مصوب سال ۱۳۴۶ تنظیم شده اند، پاسخگوی نیازهای پیچیده و رو به گسترش وظایف شهرداری ها نیستند. این موضوع، همراه با محدودیت منابع مالی و افزایش انتظارات شهروندان، ضرورت بازنگری در روش های بودجه ریزی را بیش از پیش نمایان ساخته است. بودجه ریزی عملیاتی، به عنوان رویکردی نوین، با تمرکز بر محاسبه بهای تمام شده خدمات و تخصیص بهینه منابع، می تواند راهکاری مؤثر برای بهبود کارایی و اثربخشی نظام مالی شهرداری ها باشد. این پژوهش با هدف بررسی نارسایی های نظام بودجه ریزی کنونی و ارائه بودجه ریزی عملیاتی به عنوان الگویی کارآمد، به تحلیل وضعیت موجود و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود مدیریت مالی در شهرداری ها می پردازد.

مبانی نظری

بودجه ریزی به عنوان یکی از ابزارهای اصلی مدیریت مالی، نقشی کلیدی در برنامه ریزی، اجرا و کنترل فعالیت های سازمان های عمومی مانند شهرداری ها ایفا می کند. بر اساس تعریف صاحب نظران، بودجه برنامه ای مصوب است که منابع مالی مورد نیاز برای اجرای فعالیت ها و طرح های سازمان را در بازه زمانی مشخص فراهم می سازد (Wildavsky, 1986). در این راستا، بودجه ریزی عملیاتی (Performance Budgeting) رویکردی است که هزینه ها را بر اساس وظایف، برنامه ها و فعالیت های سازمان طبقه بندی کرده و با استفاده از ابزارهایی مانند حسابداری بهای تمام شده، امکان ارزیابی دقیق عملکرد را فراهم می کند (Schick, 1990).

در مقابل، بودجه ریزی افزایشی (Incremental Budgeting) که در بسیاری از شهرداری های ایران رایج است، به دلیل تمرکز بر تغییرات تدریجی بودجه سال های گذشته، فاقد انعطاف پذیری لازم برای پاسخگویی به نیازهای پویای

مدیریت شهری است. این روش، به دلیل عدم توجه به اولویت‌بندی نیازها و ناتوانی در محاسبه هزینه‌های واقعی خدمات، کارایی نظام مالی را کاهش داده و شفافیت را تحت تأثیر قرار می‌دهد (Robinson, 2011). از سوی دیگر، بودجه‌ریزی عملیاتی با تأکید بر ارتباط بین ورودی‌ها (منابع)، خروجی‌ها (خدمات) و نتایج (عملکرد)، امکان ارزیابی اثربخشی برنامه‌ها را فراهم می‌کند (OECD, 2007).

مطالعات نشان داده‌اند که بودجه‌ریزی عملیاتی در نهادهای عمومی می‌تواند به بهبود تخصیص منابع، افزایش پاسخگویی و کاهش هدررفت منابع مالی منجر شود (Curristine, 2005). در شهرداری‌ها، این رویکرد می‌تواند با ایجاد نظام حسابداری مبتنی بر فعالیت (Activity-Based Costing)، به محاسبه دقیق‌تر بهای تمام‌شده خدمات و بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریتی کمک کند. با این حال، پیاده‌سازی این روش نیازمند نیروی انسانی متخصص و اصلاحات ساختاری در نظام مالی شهرداری‌هاست (Moynihan, 2006). این پژوهش با تکیه بر این مبانی نظری، به بررسی امکان‌سنجی و مزایای بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی در شهرداری‌های ایران می‌پردازد.

تعریف بودجه

علما و صاحب‌نظران علم بودجه‌نویسی، بودجه را اینگونه تعریف نموده‌اند: بودجه برنامه‌ای مصوب در قالب اعداد و ارقام است که وسیله اجرای طرح‌ها و فعالیت‌های سازمان را در زمان تعیین شده فراهم می‌سازد. بنا بر این تعریف سه عنصر اصلی قابل تشخیص است:

- ۱- برنامه‌ها و فعالیت‌هایی که باید انجام شود
 - ۲- میزان هزینه‌هایی که برای انجام این برنامه‌ها و فعالیت‌ها مورد نیاز است
 - ۳- منابع درآمدی قابل شناسایی و وصول
- اما بر اساس ماده ۲۳ آیین نامه مالی شهرداری‌ها، مصوب تیر ماه ۱۳۴۶ "بودجه شهرداری، عبارت است از یک برنامه جامع مالی که در آن کلیه خدمات و فعالیت‌ها و اقداماتی که باید در طی سال مالی انجام شود، همراه با برآورد منابع مخارج و درآمدهای لازم برای تأمین هزینه آن‌ها پیش‌بینی می‌شود و پس از تصویب انجمن شهر قابل اجراست. جایگاه بودجه در نظام مدیریتی شهرداری‌ها

پس از طرح تعریفی کلی و ساده از بودجه، می‌توان یادآور شد که بودجه یکی از مهمترین ابزارها در مدیریت مالی شهرداری‌هاست و اهمیت آن به حدی است که طبق ماده ۱۶ آیین نامه مالی شهرداری‌ها، مسئولیت آن به عهده شهردار است.

شهردار مسئول مستقیم مسائل مالی شهرداری‌هاست و مدیریت مالی آن را بعهدہ دارد، بنابراین بودجه را نباید معادل مفهوم ریالی آن و تنها یک سند مالی دانست، بلکه بودجه در شهرداری‌ها ابزاری است برای کنترل و پیشرفت کار و حصول اطمینان از انجام آن طبق برنامه پیش‌بینی شده و به همین دلیل است که شهردار میتواند با وجود یک شیوه

صحیح از تهیه و تنظیم بودجه و استخراج گزارش های مناسب بودجه ای، کنترل صحیح و مناسبی را بر پیشرفت کارها و هزینه های انجام شده اعمال و در صورت لزوم تصویری روشن از وضعیت عملکرد شهرداری ها ارائه نماید.

روش بودجه ریزی در شهرداری ها

از میان فصول ۹ گانه قانون شهرداری ها، فصل هفتم با عنوان «مقررات استخدامی و مالی» اختصاص به مدیریت مالی و اداری شهرداری دارد.

بودجه برنامه ای، نوعی از بودجه نویسی است که در آن هزینه ها بر اساس وظایف، برنامه ها و طرح یا فعالیت های گوناگونی دستگاه های اجرایی برآورد و تنظیم می شود.

در بودجه متداول، برنامه عملیات مورد نظر منعکس نمی شود، در این نوع بودجه نویسی مشخص نمی شود که هزینه ها برای چه منظوری برآورد گردیده است.

بودجه عملیاتی، علاوه بر طبقه بندی وظایف، عملیات هر دستگاه برحسب روش های دقیقی مانند حسابداری قیمت تمام شده و اندازه گیری کار محاسبه می شود.

اگر بخواهیم براساس طبقه بندی ارائه شده بودجه شهرداری ها را نامگذاری کنیم، به استناد ماده ۲۵ آیین نامه مالی شهرداری ها می بایست آن را بودجه برنامه ای بنامیم، چرا که بر اساس این قانون «بودجه شهرداری باید بر اساس برنامه ها و وظایف و فعالیت های مختلف و هزینه هریک از آن ها تنظیم گردد».

اما اگر این قضاوت را بر اساس آن چه در عمل اتفاق می افتد صورت گیرد، بودجه ریزی در شهرداری ها را می توان از نوع بودجه ریزی افزایشی دانست، چرا که بمنظور انجام بودجه برنامه ای در شهرداری ها، ابتدا باید وظایف قانونی شهرداری ها را طبقه بندی نمود و سپس در داخل هر طبقه از وظایف، برنامه های مربوط به آن، گروه بندی گردد؛ و در قالب هر برنامه نیز طرح یا فعالیت هایی وجود دارند که هزینه هریک از آن ها می بایست بر اساس اصول متداول و شناخته شده فن بودجه نویسی برآورد گردد.

روند بودجه ریزی در شهرداری ها

مراحل بودجه ریزی در شهرداری ها نیز همانند دولت از زمان شروع تا خاتمه دارای ۴ مرحله است. بدین ترتیب که ابتدا دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه در قالب وظایف کلی از سوی وزارت کشور تدوین میگردد، 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 درآمد های 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 شهر که حکم پارلمان را برای شهرداری دارد می گردد.

بودجه پیشنهادی زمانی قابل اجراست که از تصویب شورای اسلامی شهر بگذرد (تصویب).

بودجه پس از تصویب شورای اسلامی شهر به شهرداری ابلاغ گردیده و هزینه‌ها در حدود مشخص شده در بودجه و رعایت آیین نامه مالی شهرداری‌ها قابل پرداخت می‌گردد (اجرا).

تفریغ بودجه گزارشی است که در پایان هر سال پس از فراغت از اجرای بودجه تنظیم می‌شود و در آن باید نتیجه اجرای بودجه منعکس گردد. این گزارش درواقع مفاصا حساب عملکرد بودجه است و باید به تصویب شورای شهر برسد.

اصول بودجه

متخصصان و کارشناسان جهت ارائه ضوابط مشترک و هماهنگ در تهیه و تنظیم بودجه اصولی را مطرح می‌کنند که به اصول بودجه معروف می‌باشد که در اینجا به منظور از جلوگیری از تطویل کلام از آن خودداری می‌شود، ولی سؤال در اینجا است که، فرایند بودجه در شهرداری‌ها ابتدا بر اصول بودجه متکی است و یا به آیین نامه مالی شهرداری‌ها؟ پاسخ این است که مبنای کار شهرداران و شوراهای در تنظیم و تصویب بودجه قانون و آیین نامه مالی شهرداری‌هاست، ولیکن رعایت اصول بودجه نیز در مواد این آیین نامه به چشم می‌خورد.

بررسی موضوع یاد شده حکایت از آن دارد که ماده ۶۶ قانون شهرداری‌ها و ماده ۴ آیین نامه مالی شهرداری‌ها بر اساس اصل سالانه بودن تدوین شده است. اصل جامعیت بودجه در ماده ۳۷ آیین نامه مالی ظاهر شده و در ماده ۲۵ نیز بر اصل وحدت تاکید شده است. به همین ترتیب ماده ۳۸ این آیین نامه ناظر بر اصل انعطاف پذیری بودجه است.

علاوه بر این از سال ۱۳۴۶ نظام بودجه ریزی در کشور از نوع برنامه‌ای بوده است. بودجه برنامه‌ای ابتدا در سازمان برنامه و بودجه، در پی توجه به نحوه تنظیم بودجه در کشور مطرح گردید و پس از آن در اصلاحات قانون شهرداری‌ها در سال ۱۳۴۸ اصول نوین بودجه نویسی برنامه‌ای در هنگام تدوین آیین نامه مالی شهرداری‌ها مورد توجه قرار گرفت. بنابراین از لحاظ اصولی در آیین نامه مالی شهرداری‌ها، هم به اصول بودجه و هم به تلفیق بودجه و برنامه تاکید شده است.

بررسی‌های انجام شده که پاره‌ای از آن ذکر گردید، حاکی از آن است که روش تنظیم بودجه شهرداری‌ها به گونه‌ای است که نمی‌تواند به طور کامل اهداف را تامین نماید.

در واقع درست است که میتوان وظایف شهرداری‌ها را بطور کلی در دو وظیفه عمران شهری و خدمات شهری طبقه بندی نمود ولیکن طبقه بندی بودجه‌ای جاری و عمرانی از یکسو و تقسیم بندی هزینه‌های جاری به وظیفه خدمات اداری و خدمات شهری امکان بهره برداری از بودجه جهت کنترل و مدیریت هزینه‌ها و سایر نقش‌های حیاتی آن را، مختل می‌نماید.

مشکل اساسی دیگر بودجه ریزی در شهرداری‌ها عدم قابلیت روش موجود بودجه ریزی در اولویت بندی نیازها و ضرورت‌های شهر است. گرچه بودجه ریزی در شهرداری‌ها برنامه‌ای خوانده می‌شود لیکن تنظیم بودجه در شهرداری‌ها کمتر برنامه ریزی شده است، یعنی مسائل و نیازهای شهر و شهرداری‌ها به هیچ وجه در بودجه اولویت بندی نمی‌شود.

شود و بدتر آن که در اکثر موارد گرایش های شهرداران در بودجه مراعات می شود نه اولویت بندی نیازها بر اساس آمار و اطلاعات دقیق، علت چنین نقصی در عدم تخصص در امور مالی و حسابداری در شهرداری هاست. در واقع بودجه ای که در اکثر شهرداری ها پیشنهاد می شود حکم رفع تکلیف را دارد و ازاین رو گاه مشاهده می شود بودجه ای تنظیم شده و مصوبه هم گرفته است اما چند ماه پس از تصویب پروژه جدیدی که در بودجه پیش بینی نشده است اجرا می شود و گاه هنوز چند ماهی از سال نگذشته است که برخی ردیف های بودجه با کسری اعتبار مواجه می گردد.

این ها همه نشان می دهد برنامه ریزی دقیقی براساس مطالعات و تشخیص اولویت ها صورت نمی گیرد. در حالی که بررسی ها و مطالعات صحیح میتواند مسائل غیر قابل پیش بینی در اجرای بودجه را کاهش دهد.

بودجه ریزی عملیاتی

بودجه ریزی عملیاتی (Performance Budgeting) یکی از روش های نوین بودجه ریزی است که با هدف بهبود کارایی و اثربخشی در مدیریت مالی سازمان های عمومی، به ویژه شهرداری ها، مورد توجه قرار گرفته است. برخلاف بودجه ریزی سنتی یا افزایشی که بر تغییرات تدریجی بودجه سال های گذشته تمرکز دارد، بودجه ریزی عملیاتی بر اساس برنامه ها، فعالیت ها و وظایف سازمان تنظیم می شود و هزینه ها را بر مبنای اهداف و نتایج عملکرد تخصیص می دهد (Schick, 1990). این روش با استفاده از ابزارهایی مانند حسابداری بهای تمام شده (Activity-Based Costing) امکان محاسبه دقیق هزینه های خدمات و ارزیابی عملکرد سازمان را فراهم می کند (Curristine, 2005).

بودجه ریزی عملیاتی بر سه عنصر کلیدی استوار است: (۱) شناسایی برنامه ها و فعالیت های سازمان، (۲) برآورد هزینه های مورد نیاز برای اجرای این برنامه ها، و (۳) تعیین منابع درآمدی برای تأمین این هزینه ها (OECD, 2007). این رویکرد با ایجاد ارتباط مستقیم بین منابع (ورودی ها)، خدمات ارائه شده (خروجی ها) و نتایج حاصل از آن ها (پیامدها)، امکان اولویت بندی نیازهای سازمان و تخصیص بهینه منابع را فراهم می سازد. به عنوان مثال، در شهرداری ها، بودجه ریزی عملیاتی می تواند با محاسبه بهای تمام شده خدماتی نظیر جمع آوری پسماند یا نگهداری فضای سبز، به مدیران کمک کند تا تصمیم گیری های دقیق تری در راستای بهبود کارایی و کاهش هدررفت منابع انجام دهند (Robinson, 2011). در مقایسه با بودجه ریزی افزایشی که در بسیاری از شهرداری های ایران رایج است، بودجه ریزی عملیاتی به دلیل انعطاف پذیری بیشتر و تمرکز بر عملکرد، توانایی پاسخگویی به نیازهای پویای مدیریت شهری را دارد. این روش با ارائه گزارش های شفاف از هزینه ها و نتایج، به افزایش پاسخگویی و اعتماد عمومی کمک می کند (Moynihan, 2006). با این حال، پیاده سازی بودجه ریزی عملیاتی نیازمند زیرساخت هایی نظیر نیروی انسانی متخصص، سیستم های حسابداری پیشرفته و اصلاحات ساختاری در نظام مالی است. مطالعات نشان داده اند که این روش می تواند با بهبود تخصیص منابع و کاهش ناکارآمدی ها، اثربخشی مدیریت مالی در نهادهای عمومی را به طور قابل توجهی افزایش دهد (Curristine, 2005).

این پژوهش با تکیه بر مبانی نظری بودجه‌ریزی عملیاتی، به بررسی ظرفیت‌های این روش در بهبود نظام مدیریت مالی شهرداری‌های ایران پرداخته و بر ضرورت اصلاح روش‌های سنتی بودجه‌ریزی تأکید دارد.

جمع بندی و نتیجه گیری

در حالی که شهرداری‌ها خود را آماده می‌نمایند تا ۲۳ وظیفه دیگر از وظایف دولتی را بعهده گرفته و به مجموعه گسترده عملکردی خود بیافزایند بودجه و بودجه نویسی در شهرداری‌ها با چالش‌های فراوان همراه است. اهمیت تحقیق از آن جا مشخص است که هم اکنون نهادهای بین المللی همچون صندوق بین المللی پول متولی یکسان سازی و کارآمد نمودن شیوه بودجه ریزی در کشورها گردیده اند.

به واقع می‌توان اینگونه ادعا نمود که بدون وجود بودجه ای علمی و کارآمد، چه در زمان تهیه و تنظیم وجه در اجرا و کنترل، فرایند مدیریت شهری با مشکلات فراوان همراه خواهد گردید.

در این پژوهش، محقق با توجه به ارتباط نزدیک با مشکلات پدید آمده در نظام مدیریت مالی در شهرداری‌ها که بخش عمده اصلی آن را می‌توان ناشی از ضعف در فرایند بودجه ریزی دانست، اقدام به بررسی و آسیب شناسی و بررسی نارسایی‌های ناشی از عدم بکارگیری بودجه ریزی مناسب در شهرداری‌ها پرداخته و با توجه به تجربیات و مطالعات گسترده خود در این باره به این نتیجه رسید که بودجه ریزی عملیاتی و هزینه یابی بر مبنای فعالیت بهترین گزینه برای انتخاب شیوه بودجه ریزی در شهرداری‌ها می‌باشد.

محقق در این پژوهش ابتدا به این پرسش که شیوه موجود بودجه ریزی در شهرداری‌ها قابلیت محاسبه و نمایش بهای تمام شده شهرداری‌ها را ندارد پاسخ داده و با استناد به استاندارد‌های حسابداری و تشریح اجزاء بهای تمام شده به این مطلب که بودجه فعلی در شهرداری‌ها از چنین طبقه بندی و گزارش دهی در بودجه فاصله فراوان دارند صحنه می‌گذارد.

بررسی‌های انجام شده در این پژوهش حاضر نشان داد، بودجه در شهرداری‌ها به عنوان اصلی ترین و مهمترین صورت مالی، از لحاظ دارا بودن خصوصیات فنی لازم وضعیت نامطلوبی دارد. بودجه و تفریغ بودجه در شهرداری‌ها به عنوان مهمترین شاخص برنامه ریزی و ارزیابی عملکرد به هیچ عنوان قابلیت‌های لازم یاری رساندن به مدیریت شهری را دارا نمی‌باشد. درحقیقت تقسیم بندی و طبقه بندی هزینه‌ها در شهرداری به جاری و عمرانی هیچ مبنایی مناسب و قابل اتکا را جهت تصمیم گیری، برنامه ریزی و کنترل عملکرد ایجاد نمی‌نماید. کما اینکه هم اکنون کنترل و مدیریت بر هزینه‌ها بالاخص هزینه‌های پرسنلی در شهرداری‌ها عملاً غیر ممکن گردیده است.

شاید بتوان یکی از مهمترین دلایل ضعف در نظام بودجه ریزی شهرداری‌ها را نبود نیروی انسانی متخصص و کارشناس در امر بودجه و مباحث مربوط به حسابداری دولتی دانست. کما اینکه اگر محدودیت‌های تحقیق اجازه می‌داد فرضیه سومی در قالب ارتباط بین ناکارآمدی بودجه عدم ارتباط تحصیلات متولیان امر بودجه در شهرداری‌ها قابل شکل گیری و و این ارتباط به شکل کاملاً معنی داری قابل توجیه و اثبات بود.

مشکلات و نارسایی های پدید آمده در ساختار حسابداری شهرداری ها را به دلیل ضعف در نظام بودجه ریزی نمی توان در چهارچوب موارد یاد شده محدود نمود، چرا که بعلت رعایت استاندارد های حرفه ای در بررسی و تجزیه و تحلیل موارد با اهمیت در صورت های مالی از بحث و گفتگو در ارتباط با نارسایی های عدیده ای که در حین انجام پژوهش مشاهده گردید خودداری شده است.

خلاصه اینکه وضعیت موجود بودجه ریزی در شهرداری ها را در شرایط قبول مسئولیت های جدید بر طبق قانون را می توان یکی از تهدید های آینده مدیریت شهری دانست.

منابع و مآخذ

1. Curristine, T. (2005). *Performance budgeting: Concepts and practice*. OECD Journal on Budgeting, 5(1), 87-110. <https://doi.org/10.1787/budget-v5-art4-en>
2. Moynihan, D. P. (2006). *Managing for results in state government: Evaluating a decade of reform*. Public Administration Review, 66(1), 77-89. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6210.2006.00557.x>
3. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2007). *Performance budgeting in OECD countries*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264034051-en>
4. Robinson, M. (2011). *Performance-based budgeting: Beyond rhetoric*. International Journal of Public Administration, 34(1-2), 91-105. <https://doi.org/10.1080/01900692.2010.528545>
5. Schick, A. (1990). *The capacity to budget*. Urban Institute Press.
6. Wildavsky, A. (1986). *Budgeting: A comparative theory of budgetary processes* (2nd ed.). Transaction Publishers.