

اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در یک چهارچوب میان‌مدت مخارج دولتی



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری

گروه پژوهشی نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی

گزارش شماره ۷۸

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شناسه گزارش

عنوان	اجرای نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در یک چهارچوب میان مدت مخارج دولتی
کد شناسه	۹۸-۹-۱۰۷۶
گروه پژوهشی	نظام‌های نوین برنامه‌ریزی، بودجه‌ریزی و مدل‌سازی
پدیدآورنده	محمد کردبچه
همکاران	-
ناظر علمی	-
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
صفحه آرایی	محمدسعید حسن‌پورزرکامی
تاریخ انتشار	آذر ۱۳۹۸
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی سازمان برنامه و بودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نمی‌باشد	
حقوق معنوی اثر متعلق به پدیدآورندگان و حقوق مادی آن، به مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه و بودجه کشور تعلق دارد و استفاده از آن با ذکر ماخذ بلامانع خواهد بود.	
آدرس: تهران - خیابان استاد نجات‌الهی-خیابان سپند- پلاک ۱۶ کد پستی: ۱۵۹۸۹۹۴۹۱۱	
https://www.dfrc.ir/	
Email : info@dfrc.ir	

فهرست مطالب

صفحه	عنوان
۱	۱- مقدمه
۲	۲- یافته‌های مهم گزارش‌های تهیه شده برای اجرای مرحله دوم اصلاح نظام بودجه ریزی
۲	۲-۱- گزارش اول - پیشنهاد روشی برای بودجه ریزی عملیاتی
۳	۲-۲- گزارش دوم - نظام بودجه ریزی و مدیریت مبتنی بر نتیجه
۳	۲-۳- گزارش سوم - فزاینده‌ای از نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
۴	۲-۴- گزارش چهارم - بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد: اصول و مبانی کلی، گزارش اقدام‌های مرحله اول و پیشنهاد اقدام‌های مرحله دوم نظام
۵	۲-۵- گزارش پنجم - چهارچوب میان مدت مخارج دولتی یا بودجه چند سالانه
۶	۳- اجرای نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در یک چهارچوب میان مدت مخارج دولتی
۶	۳-۱- کلیات
۶	۳-۱-۱- زمان مورد نیاز برای اجرای فرآیند اصلاح
۶	۳-۱-۲- رهبری فرآیند
۶	۳-۱-۳- تجربه و شور و شوق
۷	۳-۱-۴- مهارت‌ها، استعدادها، ارتباط و ویژگی‌های کارکنان
۷	۳-۱-۵- وجود یک روش جامع و سازگار مرحله بندی شده
۷	۳-۱-۶- تشخیص پیچیدگی و مکمل بودن اصلاحات
۸	۳-۱-۷- چالش‌های فنی
۸	۳-۱-۸- تفاهم و اعتمادسازی
۸	۳-۱-۹- متقاعد کردن مدیران به توانایی اجرای روش‌های جدید
۸	۳-۱-۱۰- چالش‌های پیش رو
۹	۳-۲- پیشنهاد روش اجرایی
۱۸	منابع و مآخذ

پیشگفتار

براساس قانون برنامه و بودجه کشور (مصوب ۱۲ اسفند ۱۳۵۱)، نظام بودجه‌ریزی ایران یک نظام «بودجه-برنامه‌ای» است. بدین ترتیب که بودجه‌های سالانه باید بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌های میان مدت و برنامه‌های میان مدت براساس برنامه‌های بلند مدت تهیه شوند. اگر چه پس از تصویب قانون مزبور کشور دارای یازده برنامه میان مدت مصوب بوده است، لیکن حکم فوق هیچگاه به طور کامل به اجرا در نیامده است و بحث مغایرات بودجه‌های سالانه با برنامه‌های میان مدت همواره مطرح بوده و هست. عوامل متعددی در این امر مؤثر بوده‌اند که مهم‌ترین آنها عبارتند از:

۱- مشکلات فنی و ساختاری: مانند غیر قابل انعطاف بودن احکام و هدف‌ها، نبود جداول مبنا، نبود اولویت‌ها و شاخص‌های بخشی و استانی

۲- مشکلات ناشی از ساختار و رفتارهای سیاسی: با توجه به این که دوره‌های برنامه‌های پنج ساله با دوره‌های ریاست جمهوری و یا مجلس شورای اسلامی منطبق نبوده است، همواره دولت‌ها یا نمایندگان ادوار مختلف مجلس نسبت به برنامه‌های تصویب شده دوره قبل ملاحظاتی داشته‌اند که همین امر مانعی در اجرای موفقیت‌آمیز برنامه‌ها به شمار می‌رود.

از طرف دیگر، برای اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (که قرار است مبنای تهیه بودجه‌های سالانه قرار گیرد)، با توجه به این که تحقق شاخص‌های عملکرد به زمانی طولانی‌تر از یکسال نیاز دارد، لازم است چهارچوب‌هایی با افق زمانی بلند مدت‌تر پیش بینی شود. این چهارچوب‌ها باید هماهنگ با برنامه‌های توسعه میان مدت و بلندمدت (چشم انداز) و در جهت تحقق اهداف پیش‌بینی شده در آنها باشند.

شورای عالی هماهنگی اقتصادی نیز در خصوص تهیه بودجه‌های سالانه در چهارچوب دوره‌های بیش‌تر از یک سال تاکید کرده است.

هدف از این گزارش بررسی نکات فوق و ارائه پیشنهادی برای بهبود وضعیت موجود است.

۱- مقدمه

این گزارش، ششمین گزارش از مجموعه « گزارشات مربوط به دومین مرحله اصلاح نظام بودجه ریزی کشور» تهیه شده توسط نگارنده است. **گزارش اول** اختصاص به مبانی نظری نظام بودجه ریزی عملیاتی (مبتنی بر عملکرد) داشت. در **گزارش دوم**، مرحله پیشرفته تر نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد یعنی « نظام بودجه ریزی مبتنی بر نتیجه» مورد بررسی قرار گرفت. در **گزارش سوم**، به فرازهایی از بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد اشاره شد. در **گزارش چهارم**، روشی برای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران در یک فرآیند ۳ ساله پیشنهاد گردید و در **گزارش پنجم** برای رفع مشکلات موجود نظام های برنامه ریزی و بودجه ریزی کشور چهارچوب میان مدت مخارج دولتی معرفی و به چگونگی اجرای آن اشاره شده است. در گزارش حاضر ابتدا به یافته های مهم و رؤس مطالب پنج گزارش یاد شده اشاره می شود و سپس پیشنهادی برای اجرای نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در یک چهارچوب میان مدت مخارج دولتی مطرح می گردد.

۲- یافته‌های مهم گزارش‌های تهیه شده برای اجرای مرحله دوم اصلاح نظام بودجه

ریزی

۱-۲- گزارش اول - پیشنهاد روشی برای بودجه ریزی عملیاتی

این گزارش در اوائل سال ۱۳۸۴ و قبل از شروع بحث بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور تهیه شد و مبنای اقدامات تهیه بودجه سال ۱۳۸۵ بر مبنای بودجه‌ریزی عملیاتی قرار گرفت. سرفصل‌های این گزارش به شرح زیر است:

- مفاهیم کلی بودجه‌ریزی عملیاتی
 - اصول و مفاهیم هزینه‌یابی محصول
 - فرآیند روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
 - ارائه چند مثال برای هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت
 - کنترل کیفیت
 - کاربرد روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران
- همانطور که اشاره شد بر مبنای این گزارش و سایر اقدامات گسترده‌ای که در سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و سایر دستگاه‌های اجرایی به عمل آمد، لوایح بودجه سال‌های ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ بر مبنای روش بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد تهیه و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. اگر چه اقدامات انجام شده با نواقصی رو به رو بود ولی به عنوان یک تجربه به نسبت موفق می‌توانست با انجام اصلاحات لازم مبنای خوبی برای تهیه بودجه سال‌های بعد قرار گیرد. همان طور که از سوی مسئولان وقت اعلام شد قرار بود استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در سه مرحله: (۱) شفافیت، (۲) ارتقای بهره‌وری و (۳) افزایش اثربخشی انجام گیرد. در اجرای مرحله اول فرآیند یاد شده، یعنی شفاف‌سازی در بودجه سال‌های ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ اقدامات زیر انجام گرفت:

- بررسی و اصلاح عناوین برنامه‌های اجرایی ذیل دستگاه‌های اجرایی
 - تعیین اهداف کمی برنامه‌های اجرایی بر مبنای اهداف کمی مندرج برنامه چهارم توسعه
 - تعیین و احصای فعالیت‌ها و طرح‌های ذیل برنامه‌های اجرایی
 - توزیع و تخصیص هزینه‌ها بر حسب فعالیت‌ها و برنامه‌های اجرایی
 - تعیین هزینه واحد فعالیت‌ها و طرح‌ها
- متأسفانه با تغییر سیاست‌های مالی دولت، و تغییر مسئول سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، بودجه سال‌های بعد فقط سایه‌ای از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بود و رویه‌های به کار گرفته شده کاملاً با سیاست‌های مبنای بودجه‌ریزی عملیاتی تفاوت داشت. به بیان دیگر اقدامات به عمل آمده در این زمینه ناکام ماند.

۲-۲- گزارش دوم - نظام بودجه ریزی و مدیریت مبتنی بر نتیجه

هدف از این گزارش ارائه چارچوب، انگیزه‌ها، چالش‌های اجرا و گزینه‌های طراحی و تجربیات واقعی کاربرد نظام بودجه ریزی و مدیریت مبتنی بر نتیجه است. این نظام از طریق افزایش دامنه اطلاعات و نوع اطلاعات بکار برده شده و تولید شده، دامنه مدیریت و بودجه ریزی را ارتقا می‌دهد. نظام بودجه ریزی و مدیریت مبتنی بر نتیجه مکمل نظام بودجه ریزی مبتنی بر محصول است و کارآیی روش‌های اندازه‌گیری، اثربخشی مدیریت و بودجه ریزی را افزایش می‌دهد.

مهم‌ترین چالش‌های پیش روی اجرای این نظام عبارتند از:

- اندازه‌گیری میزان تحقق نتیجه
 - هزینه‌یابی نتایج
 - وجود سلیقه‌های مختلف در ارزشیابی
 - بررسی نتایج مشترک بین چند سازمان
 - مشکلات مربوط به فرآوری اطلاعات
- انگیزه‌ها و دلایل اجرای نظام بودجه ریزی و مدیریت مبتنی بر نتیجه نیز عبارتند از:
- افزایش کارآیی و اثربخشی بخش دولتی
 - بهبود آموخته‌ها
 - تدوین بهتر سیاست‌ها و برنامه‌های اجرایی
 - افزایش شفافیت و پاسخگویی

برای تبیین کاربرد نظام، به تجربیات ۹ کشور عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) در اجرای آن اشاره شده است. این کشورها دریافته‌اند که نیاز روزافزونی به افزایش فعالیت‌ها و ستانده‌های دولت، تقویت پاسخگویی برای فعالیت‌ها و نتایج، افزایش کارآیی و اثربخشی در اجرای برنامه‌ها وجود دارد تا جایی که این اهداف مدیریت و بودجه ریزی بخش عمومی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۲-۳- گزارش سوم - فرازهایی از نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

هدف از این گزارش ارائه چارچوبی برای درک صحیح مبانی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با طرح سؤالات و ارائه پاسخ‌هایی در این زمینه می‌باشد. این درک صحیح به مدیران کمک می‌کند که سطح مدیریت مالی را در واحد تحت نظر خود ارتقاء داده و در جهت تحقق اهداف برنامه‌های مصوب حرکت کنند. سؤالات مطرح شده شامل موارد زیر می‌شود:

- مفاهیم بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
- چگونگی تهیه بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
- منافع حاصل از اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
- چالش‌های اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
- ویژگی‌های یک نظام مؤثر و کارآمد اندازه‌گیری عملکرد
- نقش استانداردها در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
- نظام انگیزشی در بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

- تنظیم و ساماندهی عملکرد
 - مدیریت مبتنی بر نتیجه
 - نظام حسابداری مناسب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد
- در بخش دوم گزارش نیز به تجربیاتی از اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در کشورهای دیگر اشاره شده است.

۲-۴- گزارش چهارم - بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد: اصول و مبانی کلی، گزارش اقدام‌های مرحله اول و پیشنهاد اقدام‌های مرحله دوم نظام

این گزارش به سه بخش کلی تقسیم شده است: بخش اول: اصول و مبانی کلی، بخش دوم: اقدام‌های انجام گرفته در مرحله اول اصلاح نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و بخش سوم: اقدام‌های پیشنهادی برای مرحله دوم اجرای نظام. در بخش اول، ضمن مروری بر تاریخچه نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دنیا و کشورهای پیشگام در این زمینه، مهم‌ترین هدف نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد یعنی «اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج آن» به ویژگی‌های اصلی اصلاح نظام مزبور به شرح زیر اشاره شده است:

- استقرار نظام بودجه‌ریزی هدفمند و نتیجه محور
- دادن اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهادهای لازم برای تولید محصولات مورد نظر
- ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات

در همین بخش چهارم مرحله اساسی زیر برای اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مشخص گردیده است:

مرحله اول: بازبینی و احصای برنامه‌های اجرایی و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی

مرحله دوم: تعیین سنج‌های عملکرد و اهداف کمی مربوط به هر سنج

مرحله سوم: هزینه‌یابی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین هزینه تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده از سوی دولت

مرحله چهارم: مدیریت فرآیند بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد: نظارت، گزارش‌گیری و ارزشیابی

بخش دوم گزارش به کاربرد نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در ایران اختصاص یافته است. در این بخش ضمن مروری بر اقدام‌های انجام شده در سال‌های ۱۳۸۴ و ۱۳۸۵ در این زمینه، اقدام‌های مربوط به مرحله دوم اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در چارچوب شش سرفصل کلی زیر پیشنهاد شده است:

- (۱) بررسی مبانی نظری و انجام مطالعات تطبیقی
- (۲) طراحی ضوابط و استانداردهای لازم برای اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
- (۳) اصلاح نظام حسابداری بودجه
- (۴) بررسی و اصلاح قوانین و مقررات مالی و محاسباتی
- (۵) اصلاح نظام نظارت و ارزشیابی بودجه
- (۶) آموزش و اشاعه فرهنگ بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

بر اساس پیشنهاد مطرح شده، اقدام‌های مشخص شده در شش سرفصل کلی فوق در قالب سه طرح و ۱۷ پروژه به اجرا در می‌آیند که این سه طرح عبارتند از: (الف) طراحی نظام اجرایی و آموزش، (ب) بازنگاری و اصلاح قوانین و مقررات (زیرساخت‌های غیر بودجه‌ای) و (ج) اصلاح زیرساخت‌های بودجه‌ای. برای هر طرح یک کمیته راهبری با ۳ عضو ثابت پیش‌بینی شده است. هر پروژه نیز یک مجری و یک ناظر دارد که در جلسات کمیته راهبری حسب مورد به منظور بررسی پروژه مزبور حضور می‌یابند. مدت زمان لازم برای اجرای فعالیت‌های پیش‌بینی شده برای مرحله دوم نیز ۳۶ ماه از زمان شروع برآورد شده است.

۲-۵- گزارش پنجم - چهارچوب میان مدت مخارج دولتی یا بودجه چند سالانه

براساس قانون برنامه و بودجه (مصوب اسفند ۱۳۵۱)، نظام بودجه‌ریزی ایران یک نظام "بودجه-برنامه‌ای" است. بدین ترتیب که بودجه‌های سالانه باید بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌های پنج‌ساله و برنامه‌های پنج‌ساله بر اساس برنامه‌های بلندمدت تهیه شوند. اگرچه پس از تصویب قانون مزبور، کشور دارای یازده برنامه مصوب بوده است، لیکن حکم فوق هیچگاه به‌طور کامل به اجرا در نیامده است و بحث مغایرت بودجه‌های سالانه با برنامه‌های میان مدت همواره مطرح بوده و هست. عوامل متعددی در این امر مؤثر بوده‌اند که مهمترین آن‌ها عبارتند از:

الف) مشکلات فنی و ساختاری: مانند غیرقابل انعطاف بودن احکام، نبود جداول مبنا، نبود اولویت‌ها و شاخص‌های بخشی

ب) مشکلات ناشی از ساختار و رفتارهای سیاسی: با توجه به اینکه دوره‌های برنامه‌های پنج‌ساله با دوره‌های ریاست جمهوری و با مجلس شورای اسلامی منطبق نبوده است، همواره دولت‌ها یا نمایندگان ادوار مختلف مجلس نسبت به برنامه‌های تصویب شده ملاحظاتی داشته‌اند که همین امر مانعی در اجرای موفقیت‌آمیز برنامه‌ها به‌شمار می‌رفته است.

برای اجرای نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (که قرار است مبنای تهیه بودجه‌های سالانه قرار گیرد)، با توجه به اینکه تحقق شاخص‌های عملکرد به زمان طولانی‌تر از یکسال نیاز دارد، لازم است چهارچوب‌هایی یا افق زمانی بلندمدت‌تر پیش‌بینی شود. این چارچوب‌ها باید هماهنگ با برنامه‌های توسعه میان‌مدت و بلندمدت و در جهت تحقق اهداف پیش‌بینی شده آن‌ها باشد.

از طرف دیگر، انعطاف‌پذیر نبودن هدف‌های کمی و احکام برنامه‌های میان‌مدت ممکن است موانع زیادی را در اجرای بودجه‌های سالانه ایجاد کند. برای رفع این مشکل در کشورهای پیشرفته دنیا و برخی از کشورهای در حال توسعه در سال‌های اخیر از چهارچوب‌های میان‌مدت مخارج دولت استفاده شده است. دوره زمانی این چارچوب‌ها بین ۲ تا ۵ سال بوده و هدف‌های کمی و کیفی استفاده شده در آن‌ها بر اساس هدف‌های پیش‌بینی شده در برنامه‌های توسعه مربوطه می‌باشد.

در این گزارش در بخش‌های اول و دوم به مفاهیم و ویژگی‌های کلی و کاربردی این چارچوب‌ها اشاره شده است. در بخش سوم تجربه‌های مربوط به چند کشور که این چارچوب را به اجرا درآورده‌اند (شامل ۳ کشور توسعه یافته و ۲ کشور در حال توسعه) ارائه گردیده است. در بخش چهارم نیز به امکان کاربرد این چارچوب‌ها در نظام بودجه‌ریزی ایران اشاره شده و پیشنهادهایی در این زمینه ارائه شده است.

۳- اجرای نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در یک چهارچوب میان مدت مخارج

دولتی

۳-۱ کلیات

چهارچوب میان مدت مخارج دولتی ارتباط بین تخصیص منابع بودجه مبتنی بر اولویت‌های سیاستی و انضباط مالی مورد نیاز بودجه را برقرار می‌سازد. مفاهیم چهارچوب مذکور ارتباط نزدیکی با مفاهیم بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد دارد و از طریق تخصیص بهینه منابع به برنامه‌ها و بودجه‌ریزی فراتر از افق سالانه، موجب بهبود عملکرد برنامه‌ها می‌شود. نکات مهمی که قبل از شروع به اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در چهارچوب میان مدت مخارج دولتی باید مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر است:

۳-۱-۱- زمان مورد نیاز برای اجرای فرآیند اصلاح

مقامات اجرایی کشور باید آمادگی یک دوره زمانی بلندمدت برای اجرا را داشته باشند. آنان در واقع وارد یک فرآیند مستمر اصلاح نظام موجود می‌شوند. فرآیند جدید ضمن پیچیدگی برای تمام عوامل اجرا، آموزنده نیز می‌باشد. طبعاً مشکلاتی در مسیر ممکن است پیش آید. لذا لازم است تمام عوامل اجرا متعهد به مقابله و حل این مشکلات باشند. همچنین پیچیدگی برخی از وجوه این اصلاحات نباید مانعی برای اجرای کامل آنها ایجاد نماید و ضروری است اصول و مبانی مورد نظر در تمامی مراحل مختلف بودجه از تهیه تا ارزشیابی عملکرد مورد توجه قرار گیرد.

۳-۱-۲- رهبری فرآیند

رهبری قوی، همراه با تعهد سیاسی و توافق عمومی برای اصلاح مستمر نظام بودجه‌ریزی ضروری است. بدون این موارد نقاط ضعف مهمی در ارتباط بین استراتژی دولت و نظام بودجه‌ریزی پیش خواهد آمد که از آن جمله می‌توان به آثار روند گذشته تخصیص بودجه اشاره کرد که می‌تواند تمرکز بر راهبردها و اولویت‌های جدید را کاهش دهد. نکته حائز اهمیت این است که افراد کلیدی، هر یک به صورت گردشی در چند وزارتخانه فعالیت نمایند. فشار به عمل آمده از طرف مردم برای دریافت خدمات بهتر و مخارج مفیدتر کمک زیادی خواهد کرد. مردم، متقاضی خدمات عمومی با کیفیت بالا هستند و دولت برای توجیه اخذ مالیات باید این خدمات را ارائه دهد. نکته مهم دیگر این است که فرآیند اصلاحات در فرآیند اجرا باید استمرار داشته باشد و تغییرات احتمالی دولت نباید خدشه‌ای در فرآیند ایجاد نماید. با توجه به این که این اصلاحات بخش مهمی از نوسازی و افزایش کارایی بخش دولتی را تشکیل می‌دهد باید از پشتیبانی گسترده برخوردار باشد.

۳-۱-۳- تجربه و شور و شوق

در بخش دولتی لازم است یک گروه مرکزی نوگرا برای پشتیبانی در ایجاد انگیزه برای تصمیم‌گیران ایجاد، حفظ، حمایت و تشویق شود. این مشوق‌ها می‌تواند شامل پیشنهاد فرصت‌های آموزشی مرتبط برای نهادهای ذی‌ربط باشد. این گروه باید شامل کارکنان با کیفیت بالا و آشنا به روش‌های نوین بودجه‌ریزی و متخصص در چگونگی اجرای آنها باشد. وجود حداقل یک سازمان مرکزی کارآمد و با تجربه مدیریت اصلاحات می‌تواند برای راهنمایی و ارائه مشاوره به سایر دستگاه‌های اجرایی مفید باشد.

۳-۱-۴- مهارت‌ها، استعداد‌های مرتبط و ویژگی‌های کارکنان

تجهیز مهارت‌ها و استعداد‌های مورد نیاز در سازمان مسئول بودجه ریزی و سایر دستگاه‌های اجرایی، عامل دیگری برای دستیابی به یک اصلاح نظام‌مند است. مهارت‌های مدیریت بودجه شامل دانش فنی جدید (تجزیه و تحلیل کلان اقتصادی، الگوسازی کلان و بخشی) و همچنین توانایی مدیریتی و حل مسائل بین پرسنلی است. محیط مدیریت دولتی باید ضمن تاکید بر سطوح جدید حرفه‌ای و همبستگی و تعهدات شخصی، انگیزه خود توسعه‌ای را در کارکنان ایجاد کند.

۳-۱-۵- وجود یک روش جامع و سازگار مرحله بندی شده

ممکن است این عامل واضح به نظر برسد، لیکن برای اجرای موفق هر اصلاح پیشرفته مخارج عمومی ضروری است. بدین منظور بررسی دقیق نارسایی‌های فرآیند موجود مدیریت مالی دولتی و ارائه یک برنامه مرحله‌بندی شده منطقی مشتمل بر روش‌های پیشرفته باید انجام گیرد. این برنامه شامل تغییرات فنی مرتبط با اصلاحات مدیریت مالی (تغییر طبقه‌بندی، شکل جداول، ساختار برنامه‌ها و فعالیت‌ها)، اصلاحات سازمانی دستگاه‌های اجرایی و کمک به تصمیم‌گیران از طریق ارائه اطلاعات لازم به آنان است.

۳-۱-۶- تشخیص پیچیدگی و مکمل بودن اصلاحات

هر اصلاحی شامل ابعاد فنی است که به سایر بخش‌های اصلاح مزبور و همچنین سایر مفاهیم جدید روش‌های بهبود مدیریت بودجه مرتبط هستند. اجرای یک چهارچوب میان مدت مخارج دولتی مفید و مؤثر نیز ممکن است چالش‌هایی برای نظام و توانایی‌های موجود ایجاد کند که مهم‌ترین آنها به شرح زیر است:

- سیاست‌های کلان اقتصادی مناسب و پیش‌بینی‌های قابل اعتماد - در صورت نبود این سیاست‌ها و پیش‌بینی‌ها اعتبار چهارچوب میان مدت مخارج دولتی زیر سؤال می‌رود.
- سیاست‌ها و ابزارهای مالی سازگار و انعطاف پذیر - مخارج پیش‌بینی شده باید با منابع موجود تطابق داشته باشد.
- اولویت‌بندی و تخصیص مجدد - چهارچوب میان مدت مخارج دولتی باید به منظور افزایش میزان هماهنگی بین سیاست‌های بودجه‌ای و منابع مورد استفاده قرار گیرد.
- انضباط مالی - تخصیص‌های بودجه باید مبتنی بر سقف‌های کلی برای همه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی باشد.
- هماهنگی نهادی - چهارچوب میان مدت دولتی باید به عنوان چهارچوب اصلی که تمام تصمیمات هزینه‌ای دولت بر مبنای آن اخذ می‌شود مورد پذیرش همه جانبه قرار گیرد.
- پارامترهای مناسب - این پارامترها شامل تعریف مخارج کلی، ارتباط بین نیازهای بخشی و مبنای سازمانی دولت برای تخصیص، محتوای بسته‌های هزینه‌ای، فروض قیمتی برای برآورد مخارج آینده و ساز و کارهایی برای به کارگیری این پارامترها در فرآیند بودجه‌های سالانه می‌شود.
- شفافیت - شفافیت هم شامل شفافیت مالی مانند ساختار و وظایف دولت، محدودیت‌های سیاست‌های مالی، حساب‌های بخش دولتی و پیش‌بینی‌های مالی و هم شفافیت سیاسی مربوط به هدف‌های بودجه‌ای و مقاصد توسعه اقتصادی و اجتماعی می‌شود. شفافیت همچنین به حسابداری و گزارش دهی برای

عملکرد واقعی به نحوی که مخارج انجام شده را به کمیت و کیفیت محصول و نتایج بدست آمده مرتبط سازد، مربوط می‌شود.

۳-۱-۷- چالش‌های فنی

اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در یک چهارچوب میان مدت مخارج دولتی با چالش‌های فنی نیز رو به رو است که مهم‌ترین آنها به شرح زیر است:

- دستیابی به هماهنگی و ارتباط بین محصول (کالا و خدمات) با اهداف مورد نظر. این مشکل ناشی از برداشت محدود اولیه از مفاهیم مختلف هدف‌ها و در پاره‌ای موارد به دلیل ابهام در مسئولیت نظارت بر اجرای نظام است.

- تلفیق نظام‌های اطلاعاتی وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی برای فراهم کردن اطلاعات معتبر و کامل مورد نیاز. بررسی نظام اطلاعاتی موجود و طراحی نظام اطلاعاتی جدید برای به کارگیری اطلاعات مورد نیاز بودجه و مدیریت نه تنها به مهارت‌های خاص نیازمند است، بلکه نیازمند فرآیندهای کارآمدی برای تعریف و تشخیص نیازهای جدید است.

۳-۱-۸- تفاهم و اعتمادسازی

تفاهم و اعتمادسازی در مورد اصلاحات در بین کارکنان دولت ضروری است. به این منظور فراگیری مستمر و با ثبات فرصت‌ها و انگیزه‌های مفید و مؤثر برای توسعه انسانی و مقابله با انگیزه فشارهای بوروکراتیک، باید مورد توجه قرار گیرد. با توجه به این که اصلاح مدیریت مالی دولت فرآیندی فنی و پیچیده است، ارتباط در سطح عالی با سیاستمداران و تصمیم‌گیران نیز ضروری است. کمک به درک مقامات و تصمیم‌گیران نسبت به ارتباط بین مسائل اصلاحات فنی و نوسازی و توسعه خدمات عمومی، مانند تغییر طبقه‌بندی و به کارگیری نظام حسابداری تعهدی، یک چالش مهم است. مؤسسات تخصصی در این زمینه نقش مهمی دارند و می‌توانند تجربیات بین‌المللی را برای بکارگیری در اصلاحات نظام داخلی، بومی‌سازی نمایند. این وجود تفاوت در کیفیت و سرعت اجرای اصلاحات در نهادهای مختلف دولتی گریز ناپذیر است.

۳-۱-۹- متقاعد کردن مدیران به توانایی اجرای روش‌های جدید

غالب اوقات مسئله اساسی به جای طراحی فنی، متقاعد کردن مسئولان و کارکنان به توانایی اجرای اصلاحات است. اگرچه بعضی از وجوه طراحی فنی را می‌توان به مشاوران بخش خصوصی محول کرد، اجرای نظام در هر حال در دست مدیران بخش دولتی است. تعامل مستمر بین گروه‌های مختلف بین گروه‌های مختلف فعال در اجرای نظام می‌تواند به درک مشترک مفاهیم و مبانی جدید اصلاحات کمک شایان توجهی نماید.

۳-۱-۱۰- چالش‌های پیش رو

همانطور که در ابتدا اشاره شد، فرآیند پیش روی اصلاحات، پیچیده و طولانی است. به تدریج که اصلاحات پیش می‌رود توانایی‌های حرفه‌ای مدیران دولتی و انتظارات نسبت به عملکرد بهتر افزایش می‌یابد. نقشه راه اصلاحات باید واقع‌بینانه باشد و این که تا چه حد اصلاحات می‌تواند پیش برود از ابتدا مشخص نیست. هدف اصلی، توسعه مستمر است، حتی برای کشورهایی که به پیشرفت‌هایی شایان توجه در این

زمینه دست یافته‌اند. ارتباط موفقیت‌آمیز ابعاد انسانی و فنی اصلاحات بودجه‌ای با دستور کار سیاستی اصلاح عملکرد بخش دولتی مهم‌ترین شرط موفقیت اصلاحات مورد نظر است.

۲-۳- پیشنهاد روش اجرایی

تهیه و اجرای یک چهارچوب میان‌مدت مخارج دولتی در یک فرآیند یکپارچه از بالا به پایین و از پایین به بالای برنامه‌ریزی راهبردی هفت مرحله‌ای انجام می‌گیرد که نتیجه هر مرحله در مرحله بعدی مورد استفاده قرار می‌گیرد. در نمودار ۱ ارتباط مراحل هفت‌گانه و اقدامات مهم هر مرحله نشان داده شده است. اقدامات تفصیلی هر مرحله به شرح زیر است:

مرحله ۱- در این مرحله چهارچوب کلان اقتصادی تهیه می‌شود. از این چهارچوب برای پیش‌بینی منابع و مصارف بودجه در دوره مورد نظر (۲ یا ۳ ساله) استفاده می‌شود. فعالیت اصلی و کلیدی این مرحله تجزیه و تحلیل کلان و الگوسازی است، که در دستیابی به انضباط مالی ضروری است. داشتن چهارچوبی از آنچه که از نظر مالی استحکام کافی برای اتخاذ تصمیم در شرایط متفاوت را داشته باشد، ضرورت دارد. به این منظور، «مرتبط ساختن پیش‌بینی‌های اقتصادی به هدف‌های مالی» و همچنین «الزامات ساختن و استفاده از الگوها» از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

«مرتبط کردن پیش‌بینی‌های اقتصادی به هدف‌های مالی»- حرکت از برنامه‌ریزی به سوی بودجه‌ریزی غالباً با ناسازگاری‌هایی از جمله تعهدات اضافی روبرو است و دلیل این ناسازگاری این است که در تصمیمات متخذه محدودیت‌های منابع و هزینه‌های مربوطه مورد توجه قرار نمی‌گیرد. الگوها از طریق کنترل سازگاری داخلی و انجام پیش‌بینی‌های دقیق به تشخیص مشکلات می‌توانند کمک کنند. همچنین الگوها می‌توانند بده‌بستان‌های بین شقوق مختلف استفاده از منابع را تعیین کرده و نتایج فرضیات مربوط به روابط و اولویت‌ها را آشکار سازند. الگوسازی، تفاوت نتایج حاصل از فرضیات یا اولویت‌ها را مشخص می‌کند و نارسایی‌های مربوط به آمار و اطلاعات را روشن می‌سازد.

«استفاده از الگوها و الگوسازی»- ارزش الگوسازی در مشارکت دادن تصمیم‌گیران در بررسی آمار و اطلاعات، بحث در خصوص روابط مناسب شاخص‌ها و تشخیص نیازهای آماری است. کارگروه مسئول تهیه الگوی کلان اقتصادی و مالی باید متشکل از متخصصین مالی، برنامه‌ریزی و آماری باشد. تجمیع این متخصصین می‌تواند مبنایی برای یک هماهنگی نظام‌مند در آینده محسوب شود. نکته دیگر این است که الگوی مورد نظر در این زمینه، الگوی مناسب برای پیش‌بینی‌های کوتاه‌مدت تا ۳ سال است. بنابر این استفاده از نتایج حاصل از الگوهای میان‌مدت موجود برای هدف مورد نظر نمی‌تواند کارآیی داشته باشد و از نتایج آنها صرفاً یک راهنما بوده و نباید در بودجه‌های دو سالانه و سه سالانه استفاده کرد.

مرحله ۲- در این مرحله، سه مرحله از مراحل چهارگانه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به اجرا در می‌آید. این مراحل عبارتند از: (۱) بازبینی و احصای برنامه‌های اجرایی و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، (۲) تعیین سنج‌های عملکرد و اهداف کمی مربوط به هر یک، و (۳) هزینه‌یابی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین بهای تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده از سوی دستگاه‌های اجرایی.

الف- بازبینی و احصای برنامه‌های اجرایی

مهم‌ترین عامل نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد "برنامه" است. "برنامه" مجموعه‌ای از فعالیت‌ها یا پروژه‌های تحت نظر دستگاه یا واحد اجرایی خاص است که با استفاده از منابع موجود به دستیابی اهداف و نتایج مورد نظر کمک می‌کند، اهداف عملیاتی برنامه باید قابل برآورد باشد. بر این اساس بودجه‌ریزی و حسابداری باید به نحوی انجام گیرد که هزینه‌ها و درآمدهای هر برنامه یا فعالیت برای تصمیم‌گیران مشخص باشد. با توجه به ویژگی‌های یاد شده، نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مطلوب باید دارای سه مشخصه اساسی باشد: (۱) ساختار برنامه در یک چارچوب راهبردی وسیع‌تر تعریف شود. (۲) چهارچوب برنامه به نحوی تعریف شود که تصمیم‌گیری و اولویت‌بندی را تسهیل کند. (۳) ساختار آن به گونه‌ای باشد که پاسخگویی را تقویت کند.

در حالی که ساختار برنامه عامل ارتباط بودجه با اهداف راهبردی به شمار می‌آید، سوالی که مطرح می‌شود این است که چگونه برنامه‌ها باید طراحی شوند که دسترسی به اهداف با سهولت بیشتری انجام گیرد؟ برای این منظور دو روش کلی وجود دارد: روش اول تعریف برنامه‌های خاص برای هر وزارتخانه یا دستگاه اجرایی است. روش دوم تعریف یک چهارچوب وسیع‌سیاستی و تشخیص برنامه‌ها در این چهارچوب است و در واقع هر دستگاه اجرایی بخشی از برنامه کلی را به اجرا در می‌آورد. در روش اول پاسخگویی ساده‌تر بوده و نظارت و ارزشیابی با سهولت بیشتری انجام می‌گیرد. روش دوم نیاز به نظام حسابداری در سطح پیشرفته برای تشخیص داده‌های مربوط به هر برنامه بدون توجه به مآخذ آن است.

نقطه شروع مناسب در تعیین چهارچوب سیاستی در طراحی برنامه استفاده از طبقه‌بندی عملیاتی هزینه‌های دولت است. مناسب‌ترین شکل این طبقه‌بندی نظام طبقه‌بندی استاندارد پیشنهادی آمار مالی دولت صندوق بین‌المللی پول (GFS) است. با توجه به اینکه در طبقه‌بندی عملیاتی اطلاعات مربوط به دستگاه‌های اجرایی مجری فعالیت‌ها و برنامه‌های مشابه جمع می‌شود، تصویر جامعی از هزینه‌های دولت در سرفصل‌های مختلف قابل ارائه خواهد بود و در نتیجه چهارچوب مناسبی برای طراحی برنامه به دست می‌دهد. در این نظام، طبقه‌های عملیاتی به برنامه‌ها تفکیک می‌شوند که هر یک به سیاست خاصی مربوط است.

وقتی برنامه‌ها به طور مشترک توسط چند دستگاه اجرایی به اجرا در می‌آید، مسئولیت نیز به همین ترتیب تقسیم می‌شود، به گونه‌ای که فعالیت‌های مشخص و محصولات نهایی مربوط به هر دستگاه معلوم باشد.

نکاتی که در طراحی برنامه‌ها باید مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر است:

- برنامه‌ها "تک وظیفه‌ای" هستند، بنابراین هر برنامه فقط به یک وظیفه دستگاه اجرایی مربوط می‌شود.

- هر برنامه شامل تعدادی فعالیت یا طرح است. هر فعالیت یا طرح فقط به یک برنامه ارتباط پیدا می‌کند.
- هر برنامه به منظور مدیریت کارآ، باید حجم و اندازه مناسبی داشته باشد. این اندازه برای کشورهای مختلف ممکن است تفاوت کند. نکته شایان توجه این است که سطح پاسخگویی عملکرد باید در سطح پایین‌تر از برنامه باشد.
- برنامه‌ها، فعالیت‌ها و طرح‌ها باید به نحوی تعریف شوند که هماهنگ با تصمیم‌گیری‌ها و اولویت‌های دولت باشد. بدین‌منظور باید ارتباط مستقیمی بین منابع مورد استفاده و اهداف مربوط به محصولات با خدمات وجود داشته باشد.
- برنامه‌ها باید تمامی فعالیت‌ها و طرح‌ها که در مجموع اهداف آن را محقق می‌کنند در برگیرند. این نکته به این معنی است که اعتبارات هزینه و سرمایه‌ای توأمأ هدف برنامه را محقق می‌سازند.
- پاسخگویی در مقابل طرح‌ها و فعالیت‌ها باید مسئولیت مدیران دستگاه‌های اجرایی تلقی شود.
- مسئولیت اجرای هر برنامه خاص باید در قالب یکی از فصول، در چارچوب طبقه‌بندی عملیاتی، مشخص شود. در صورت عدم امکان، مسئولیت تحقق اهداف برنامه بر عهده فصل خواهد بود.

ب- تعیین سنجه‌های عملکرد و اهداف کمی مربوط به هر یک

در زنجیره پاسخگویی، هر مدیر برای تولید مجموعه‌ای از محصولات متناسب یا بودجه‌ای که در اختیار او گذاشته می‌شود از انعطافی نسبی باید برخوردار باشد. محصولات مزبور اقلامی هستند که در سطح خاصی از عملکرد انتظار تحقق آن می‌رود. سطح بالاتر محصول، از طریق صرفه‌جویی در استفاده از منابع و یا از طریق تولید بیشتر همراه با کارایی بالاتر و در یک نظام انگیزشی امکان‌پذیر می‌باشد. مدیر باید در مقابل آنچه که از او انتظار پاسخگویی است، کنترل لازم را داشته باشد. بدین منظور جزئیات سنجه‌های عملکردی که بر فعالیت‌های مدیر تأثیر می‌گذارد باید مشخص شود.

سنجه‌های عملکرد باید در چارچوب اهداف برنامه یا وظایف دستگاه باشد. این اهداف باید مشخص، تفکیک شده و قابل اندازه‌گیری باشند. به این ترتیب به صورت پلّی بین اهداف، منابع تخصیص یافته (داده‌ها)، و ستانده‌ها و نتایج تلقی می‌شود. به طور دقیق‌تر سنجه‌های عملکرد باید به گونه‌ای طراحی شوند که منعکس‌کننده وجوه زیر باشد: بهره‌وری، هزینه واحد، زمان مورد نیاز، تقاضا برای خدمات، در دسترس بودن خدمات و نتایج مورد انتظار. هدف کمی هر یک از شاخص‌های عملکرد با استفاده از نتایج الگوی موضوع مرحله اول تعیین خواهد شد.

در طراحی نظام شاخص‌های عملکرد، به نیازهای استفاده‌کنندگان و ارتباط با فرآیند بودجه‌ریزی باید توجه خاص مبذول شود. از دیدگاه دستگاه‌های اجرایی، آمار جمع‌آوری شده در زمینه عملکرد باید در زمینه برنامه‌ریزی برای انجام فعالیت‌ها، هدفگذاری و تخصیص بهینه زمان، نیروی انسانی و مواد بکار برده شود. از نظر دستگاه‌های اجرایی مرکزی، پیشرفت در زمینه عملکرد و تأثیر آن بر منابع آینده و آثار سیاستی آن حائز اهمیت است. به این ترتیب اندازه‌گیری عملکرد را می‌توان به صورت یک زنجیره ارزشی تلقی کرد که در آن اهمیت هر عامل معادل ارتباط آن در زنجیره است.

سنجه‌های عملکرد نقش مهمی در اصلاح و بهبود مدیریت مخارج عمومی دارند. این نقش در بهبود کارایی اجرایی بودجه چشمگیرتر است. برای مثال در کشور سوئد وزراء و رؤسای دستگاه‌های اجرایی مکلف‌اند در گزارش‌های عملکرد خود علاوه بر صورت‌حساب‌های مالی به سنجه‌های عملکرد نیز اشاره کنند. در کشور انگلیس بین وزراء و مدیران واحدهای مختلف موافقتنامه عملکرد مبادله می‌شود.

شاخص‌های عملکرد علاوه بر بهبود اجرای بودجه در بهبود فرآیند تخصیص منابع نیز نقش موثری دارند. با در اختیار داشتن ابزار شاخص‌های عملکرد، کارشناسان دفاتر مرکزی بودجه به طور موثرتری با پیشنهادها مطرح شده از سوی دستگاه اجرایی برخورد می‌کنند. در کشور نیوزیلند اطلاعات عملکرد نقش مهمی در تصمیمات تخصیص منابع در بودجه‌های سالانه دارد. بیشتر تخصیص‌های بودجه در این کشور بر مبنای قراردادهای خرید بین وزراء و رؤسای واحدهای اجرایی انجام می‌گیرد. در این قراردادها نوع، حجم، زمانبندی، کیفیت و هزینه محصولات در مقابل تخصیص منابع منظور می‌شود.

به رغم اطلاعات مفیدی که شاخص‌های عملکرد فراهم می‌کنند، که در بهبود کارایی و اثربخشی نقش اساسی دارد، تجربه کشورهای مختلف اشاره به این دارد که در تشخیص محدودیت‌های ذاتی شاخص‌های عملکرد بخش عمومی (به‌خصوص اینکه شاخص‌ها باید به تصمیم‌گیری کمک کنند نه اینکه تصمیم‌سازی کنند) و همچنین در انتخاب شاخص‌های عملکرد دولت باید احتیاط شود. برای مثال عملکرد یک واحد

مالیاتی ممکن است از طریق هزینه هر واحد درآمد کسب شده اندازه‌گیری شود. این شاخص ممکن است مدیران را به کنار گذاشتن فعالیت‌های مهمی که ممکن است هزینه واحد را افزایش دهد (مانند جلوگیری از فرار مالیاتی) تشویق کند.

ج - هزینه‌یابی برنامه‌ها، فعالیت‌ها و محصولات

متدولوژی "هزینه‌یابی" در نظام بودجه‌ریزی عملکرد معمولاً مورد توجه لازم قرار نمی‌گیرد. تاکید بر محصول یا نتایج، نیاز به تعیین و تشخیص داده (که از اصول روش‌های سنتی بودجه‌ریزی است) را منتفی نمی‌سازد. برای اینکه برنامه قابل اجرا باشد، باید سازوکار کافی برای هزینه‌یابی آن وجود داشته باشد. به گونه‌ای که برای ارزیابی عملکرد برنامه، محصولات برنامه‌ها را بتوان به هزینه‌های بودجه و در نهایت به منافع حاصل از آنها ارتباط داد.

هزینه‌ها را به روش‌های مختلف می‌توان به موضوع‌های هزینه اختصاص داد. از دیدگاه بودجه‌ریزی برنامه‌ای مهمترین معیار، ارتباط مستقیم یا غیرمستقیم آن با برنامه است. هزینه‌ها را به موضوع‌های مختلفی از جمله: واحدهای عملیاتی، مراکز هزینه، محصولات و طرح‌ها و پروژه‌ها مربوط ساخت. در هر معیاری که مورد استفاده قرار گیرد، نظام هزینه‌یابی نه تنها باید بتواند اطلاعات هزینه‌ای دقیقی را در خصوص برنامه‌ها تولید کند، بلکه باید قادر باشد این هزینه‌ها را به درستی به موضوع‌های هزینه مرتبط سازد. برای برخورداری از دقت کافی، اختصاص هزینه به موضوع‌های ذی‌ربط باید از دو نوع اختلال دوری کند. اختلال اول ناتوانی مبانی هزینه‌های استفاده شده در تشریح فعالیت‌های برنامه در مصرف منابع مربوطه است. راه حل این مشکل پیش‌بینی ساز و کار لازم برای برقراری دقیق ارتباط بین هزینه و فعالیت است. راه حل دیگر تفکیک فعالیت‌های برنامه به گروه‌های با تجانس بیشتر می‌باشد. البته هر دو راه حل پیشنهادی موجب افزایش پیچیدگی و هزینه بیشتر نظام می‌شوند.

اختلال دوم، عدم توانایی انعکاس کمیت واقعی منابع مصرف شده به وسیله هزینه‌های مرتبط شده به محصول فعالیت‌های برنامه است. در نظام‌های هزینه‌ای ساده، معمولاً فرض می‌شود منابع به کار رفته در یک واحد عملیاتی متناسب با میزان محصولات تولید شده توسط واحد به مصرف می‌رسد. اگر چنین تناسبی وجود نداشته باشد اختلال کمیتی بروز خواهد نمود. راه حل این مشکل برقراری ارتباط هزینه‌ای از طریق روش‌های مناسبتر و مجاز کردن واحد عملیاتی به استفاده از سازوکارهای چندگانه برقراری ارتباط هزینه‌ای است.

نظام‌های تخصیص هزینه برای ارائه اطلاعات هزینه‌ای در ابعاد مختلف مانند واحدهای سازمانی، مراکز هزینه‌ای، طرح‌ها و نظایر آن، طراحی شده‌اند. ابعاد یاد شده به عنوان موضوع‌های هزینه نظام هزینه‌یابی شناخته می‌شوند. انتخاب موضوع هزینه بر سطح پیچیدگی اداری تأثیر می‌گذارد و هزینه‌های اجرای نظام تخصیص هزینه را تعیین می‌کند. البته بین درجه تفصیل موضوع‌های هزینه، که از میزان اطلاعات هزینه‌ای مورد نیاز تصمیم‌گیران حاصل می‌شود، و هزینه اجرای نظام نوعی بده و بستان یا رابطه جانشینی وجود دارد. باید توجه داشت اگر نظام تخصیص هزینه بیش از اندازه ساده باشد، ممکن است نتیجه، تخصیص ضعیف هزینه و افزایش خطر اطلاعات گمراه‌کننده برای تصمیم‌گیران باشد.

به منظور بودجه‌ریزی برنامه‌ای و مبتنی بر عملکرد، روش مصرف هزینه‌ها بوسیله برنامه‌ها، فعالیت‌ها و محصولات یا مراکز (هزینه‌ای)، چگونگی تخصیص هزینه‌ها به صورت مستقیم یا غیرمستقیم را تعیین می‌کند. برای افزایش دقت تعیین هزینه‌های برنامه یا محصول، و در عین حال کاهش تخصیص اعتبارات هزینه‌ها، لازم است هر چه بیشتر منابع مصرفی به صورت هزینه مستقیم تلقی شود. البته برای برخی از اقلام هزینه به دلیل اشتراک در بیش از یک موضوع، امکان ارتباط مستقیم، با موضوع‌های هزینه ممکن است وجود نداشته باشد. هر چند که این هزینه‌های غیرمستقیم (سربار) را می‌توان بر اساس میزان مصرف یا میزان تأثیر آنها به موضوع‌های هزینه مرتبط ساخت.

اگر واحد عملیاتی یا مرکز هزینه تنها با یک محصول، برنامه یا فعالیت مرتبط باشد، فرآیند هزینه‌یابی در یک مرحله امکان‌پذیر بوده و نیازی به تخصیص هزینه در مرحله دوم نخواهد بود. این در حالی است که اغلب هزینه‌های تجمیع شده در مرکز هزینه به دو یا تعداد بیشتری محصول، فعالیت یا برنامه باید تخصیص یابند و یا بعضی واحدهای موجود در یک سازمان، خدماتی به سایر واحدها ارائه می‌کنند. در چنین مواردی نظام پیچیده‌تر در مرحله تخصیص مورد نیاز خواهد بود. در این روش، هزینه‌های تجمیع شده به مجموعه دیگری از هزینه‌ها یا موضوع‌های هزینه مرتبط می‌شود، تا اینکه تمامی هزینه‌ها به موضوع‌های هزینه نهایی مرتبط گردند.

به طور کلی فرآیند نظام هزینه‌یابی بر مبنای برنامه یا فعالیت به شرح زیر می‌باشد:

- تفکیک برنامه به فعالیت‌ها، تعیین اهداف کمی برنامه‌ها و فعالیت‌ها و تعیین واحد مسئول هر فعالیت.
- تشخیص منابع قابل استفاده و هزینه‌های ذی‌ربط آنها برحسب واحدهای مسئول انجام فعالیت در برنامه.
- طبقه‌بندی و اندازه‌گیری هزینه‌های مستقیم و هزینه‌های غیرمستقیم یا بالاسری.
- مرتبط ساختن یا تخصیص هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم با فعالیت یا فعالیت‌ها.
- برآورد بهای تمام شده هر فعالیت با در دست داشتن هزینه کل و سنجه کمی ذی‌ربط.

مرحله ۳- با در دست داشتن چهارچوب کلان اقتصادی و نتیجه هزینه‌یابی پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی، دستگاه مسئول بودجه‌ریزی اقدام به تهیه یک چارچوب هزینه‌ای راهبردی می‌نماید. این چارچوب تجزیه و تحلیل و تصمیم‌گیری برای توزیع اعتبارات درون بخشی و بین بخشی را امکان‌پذیر می‌نماید، ضمن این که مبنای تعیین سقف اعتبارات برای بودجه سال اول و سال‌های بعد خواهد بود.

چارچوب هزینه‌ای راهبردی در واقع راهنمای مباحثی است که در هیات دولت انجام می‌گیرد و به اتخاذ تصمیمات راهبردی در زمینه تخصیص منابع کمک می‌کند. سیاست‌های اتخاذ شده در این مرحله اگر با توافق کلی صورت پذیرد موجب ارتقای انضباط مالی خواهد شد. این تفاهم ضروری است زیرا که نشان می‌دهد در سقف‌های هزینه‌ای و روش‌های توافق شده انضباط کافی وجود دارد. چهارچوب یاد شده باید دوره زمانی چارچوب میان مدت (۲ تا ۳ سال) را پوشش داده و حاوی ملاحظات مهم زیر باشد:

- هدف‌ها و سیاست‌های ناظر بر نقش دولت در اقتصاد
- ضرورت رعایت انضباط در مدیریت اقتصادی

- هدف‌های مربوط به منابع و مصارف بودجه
- روش‌های تعیین و تجدید نظر در چهارچوب مخارج
- مسئولیت‌های دستگاه‌های اجرائی

همانطور که ملاحظه می‌شود بسته‌های تفاهم شده هم شامل جنبه‌های سیاستی و هم جنبه‌های فنی است. بنابر این برای اینکه بهبود روند بودجه ریزی تداوم داشته باشد، تعهد مراجع سیاسی و اقتصادی در اجرای آن ضرورت کامل دارد.

مرحله ۴- مرحله چهارم مرحله حساس نظام چهارچوب میان مدت مخارج دولتی است. در این مرحله هیات وزیران بر اساس نتایج مرحله سوم نسبت به تخصیص منابع بر مبنای اولویت‌ها تصمیم می‌گیرد. این تصمیم شامل تعیین سقف اعتبارات دستگاه‌های اجرائی در ۲ تا ۳ سال آینده است. به هر میزان اطمینان نسبت به منابع و اجرای سیاست‌ها بیشتر باشد، اعتماد نسبت به سقف‌های پیشنهادی سال‌های آینده بیشتر خواهد بود. از طرف دیگر چنانچه منابع پیش بینی شده برای دوره برنامه ۲ یا ۳ سالانه از استحکام کافی برخوردار نباشد، اعتبار چهارچوب‌های هزینه‌ای سال‌های بعد از سال اول کاهش می‌یابد. به بیان دیگر بسته مخارج سال‌های بعد از بودجه سال اول که در ابتدا به صورت یک راهنما تلقی می‌شوند، در صورت استحکام منابع پیش‌بینی شده، مبنای مطمئن تری برای بودجه سال‌های مزبور خواهد بود.

بسته‌های مخارج دستگاهی با افق ۲ تا ۳ ساله مبنایی برای قابلیت پیش‌بینی آنها است و به اتخاذ تصمیمات مناسب برای اجرای آنها کمک می‌کند. وجود انضباط در تعریف بسته‌های مخارج دستگاهی، قابلیت پیش‌بینی جریان‌های درآمدی را افزایش می‌دهد و از این طریق کارآیی عملیاتی افزایش می‌یابد و انعطاف بیشتری در مدیریت منابع حاصل خواهد شد. برای تعیین بسته‌های مخارج دستگاه‌های اجرائی می‌توان ابتدا یک تصویر کلان پایدار از سقف‌های مخارج برای دوره مورد نظر تعیین نمود و سپس بر اساس اولویت‌ها و نتایج حاصل از مرحله ۳ ارقام کلان را به جزئیات تقسیم نمود. همچنین تفکیکی نیز بین مخارج قطعی (مانند جبران خدمت کارکنان) و مخارج غیر قطعی باید صورت گیرد. انجام پیش‌بینی‌های لازم برای مخارج اضطراری و نیز قابل پیش‌بینی نیز ضروری است.

رسیدن به تفاهم در خصوص ضوابط تخصیص منابع بسیار مهم است. وجود یک مجموعه از ضوابط مورد تفاهم، راهنمای خوبی برای تخصیص منابع جدید و یا اصلاح و تجدید نظر تخصیص‌های قبلی است و موجب ارتقای انضباط مالی می‌شود. بسته‌های مخارج دستگاه‌های اجرائی منعکس کننده سیاست‌های فعلی و پویایی تغییر اولویت‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی دولت است. این بسته‌ها باید به گونه‌ای تعیین شوند که انگیزه لازم برای بده بستان‌های بین برنامه‌های اجرائی ذیل دستگاه‌های اجرائی را فراهم آورند. بسته مخارج هر دستگاه باید از جامعیت کافی در خصوص دربرگیری مخارج هزینه‌ای و سرمایه‌ای برخوردار باشد.

مرحله ۵- در این مرحله، دستگاه‌های اجرائی بر مبنای سقف‌های ابلاغی در برآورد اهداف کمی و اعتبارات ذی‌ربط اولیه خود تجدید نظر لازم را به عمل می‌آورند و نتیجه را به سازمان برنامه و بودجه کشور اعلام می‌نمایند.

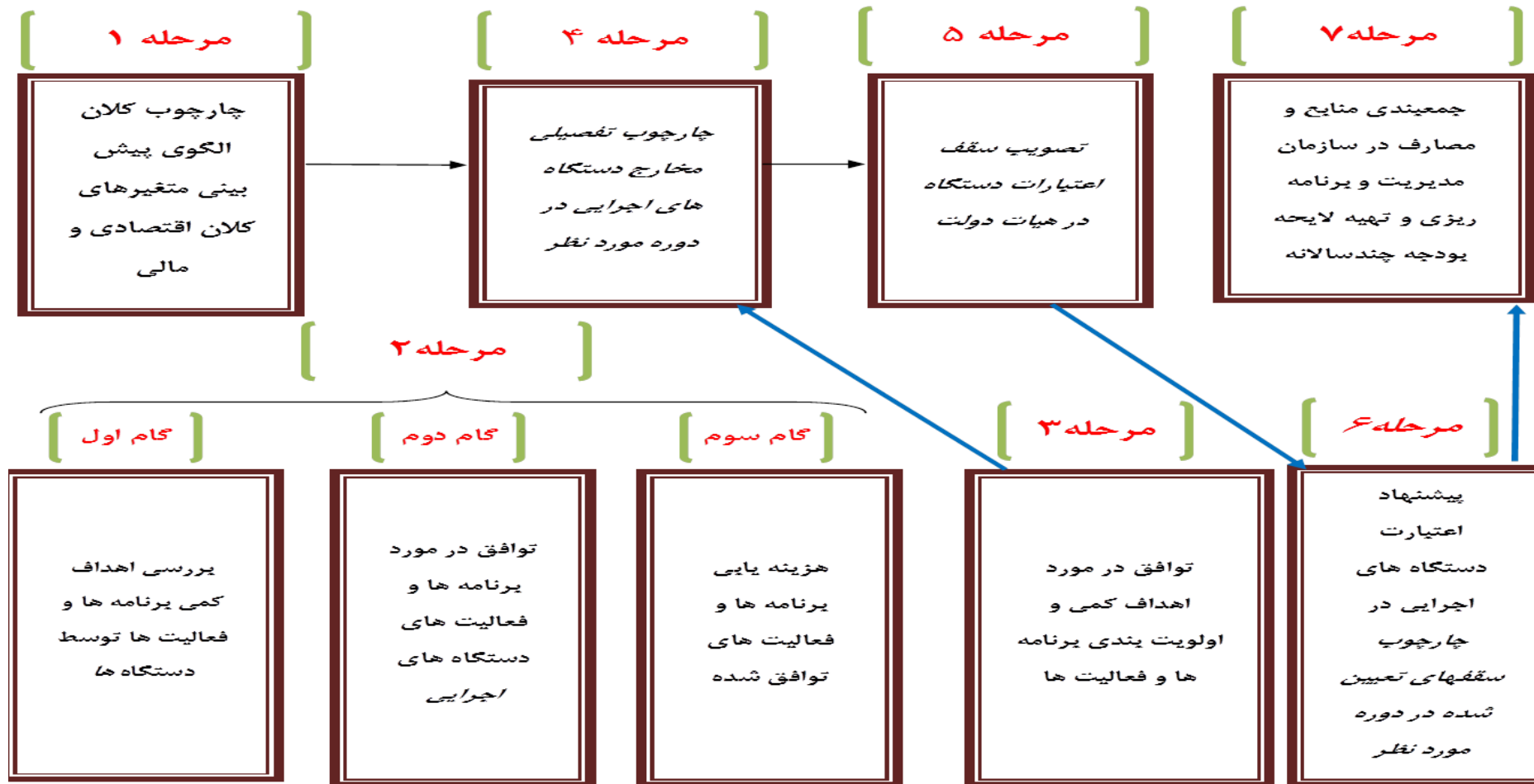
مرحله ۶- بودجه‌های دستگاه‌های اجرایی ارسال شده از سوی دستگاه‌های اجرایی در سازمان برنامه و بودجه کشور جمع‌بندی شده و پس از تصویب در هیات وزیران، لایحه بودجه برای تصویب به مجلس ارائه می‌شود.

همانطور که در بالا اشاره شد، اجرای چهارچوب میان مدت مخارج دولتی کار نسبتاً پیچیده‌ای است و نیازمند انجام اصلاحات گسترده در فرآیندهای موجود است. موفقیت در این زمینه به عوامل متعددی وابسته است از جمله:

- پذیرش و تعهد بالاترین مراجع سیاسی و اقتصادی نسبت به انجام اصلاحات مورد نیاز. شاید لازم باشد برای تأمین منابع مورد نیاز بعضی از فعالیت‌های یک دستگاه، بخشی از فعالیت‌های دستگاه یا دستگاه‌های دیگر حذف شود.
- مدیریت کارآمدتر در چهارچوب ساز و کار جدید.
- اجرای تصمیمات اتخاذ شده در خارج از فرآیند بودجه که دارای بار مالی هستند، در چهارچوب انضباط مالی چهارچوب میان مدت مخارج دولتی
- تعهد نسبت به عدم اتخاذ تصمیمات بودجه‌ای در مرحله اجرای بودجه که موجب تخصیص مجدد منابع شود. (در غیر این صورت تصمیمات جدید به معنی عدم رعایت بودجه مصوب مجلس خواهد بود).
- بهبود نظام نظارت بر بودجه به گونه‌ای که تصمیمات دستگاه اجرایی موجب هزینه اضافه و تخصیص مجدد وجوه در مرحله اجرای بودجه نشود.
- بهبود مدیریت کلان اقتصادی و جمع‌آوری منابع به منظور جلوگیری از تعدیل برآوردهای بودجه در صورت کاهش منابع
- توجیه مراجع سیاسی و اقتصادی در مرحله اجرای بودجه
- بهبود نظام ارزشیابی و گزارش‌گیری
- بهبود و توسعه نظام اطلاعاتی بودجه

مراحل اجرای نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

در چهارچوب میان مدت مخارج دولتی (MTEF)



- کردبچه، محمد، «پیشنهاد روشی برای بودجه ریزی عملیاتی»، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، دفتر برنامه ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، مرداد ۱۳۸۴
- کردبچه، محمد، «چهارچوب میان مدت مخارج دولت یا بودجه چندسالانه»، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، دفتر برنامه ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، مرداد ۱۳۸۵
- کردبچه، محمد، «فرازهائی از بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد»، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، دفتر برنامه ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، شهریور ۱۳۸۵
- کردبچه، محمد، «بودجه ریزی و مدیریت مبتنی بر نتیجه»، سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، دفتر برنامه ریزی و مدیریت اقتصاد کلان، اردیبهشت ۱۳۸۶
- کردبچه، محمد، «اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در سال ۱۳۹۳»، سازمان برنامه و بودجه کشور، اردیبهشت ۱۳۹۳
- کردبچه، محمد، «بودجه و قاعده مندی سیاست مالی»، مؤسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی، پاییز ۱۳۹۷