

ضمیمه ۱: دستورالعمل هزینه‌یابی فعالیتها

مقدمه:

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارآیی و اثربخشی مخارج بخش عمومی مورد توجه دولتها بوده است. در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدفها شفاف‌تر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه آسانتر بوده و در روش هزینه‌یابی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد.

با توجه به تعریف فوق سه عنصر اصلی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارتند از: برنامه‌ریزی (تهیه برنامه سالانه)، محاسبه بهای تمام شده و مدیریت عملکرد. برای این که برنامه قابل اجرا باشد باید ساز و کار لازم برای هزینه‌یابی آن وجود داشته باشد. هزینه‌ها را به روش‌های متفاوتی می‌توان به موضوع‌های هزینه (از جمله واحدهای عملیاتی، مراکز هزینه و محصولات) مرتبط ساخت. در هر معیاری که مورد استفاده قرار گیرد، نظام هزینه‌یابی نه تنها باید اطلاعات هزینه‌ای دقیقی را در خصوص برنامه‌های اجرایی و فعالیتها تولید کند، بلکه باید قادر باشد هزینه‌های مزبور را به درستی به موضوع‌های هزینه مرتبط سازد.

نظام مدیریت عملکرد باید قادر باشد شاخص‌های عملکرد غیرمالی ناظر بر تولید محصولات و خدمات و چگونگی دستیابی به نتایج برنامه‌های سالانه را نیز ارزیابی نماید تا بتوان از طریق تلفیق شاخص عملکرد مالی (بهای تمام شده) و شاخص‌های غیرمالی، نظام تخصیص هزینه بر مبنای عملکرد را برقرار ساخت.

برنامه سالانه، بهای تمام شده فعالیتها، برنامه‌های اجرایی و شاخص‌های عملکرد مبانی تفاهمنامه عملکردی را شکل می‌دهند که متضمن نظام پاسخگویی است و در کنار سایر عوامل پیش‌بینی شده در این تفاهمنامه‌ها (اختیارات مدیریتی، مالی، پرسنلی و تشویق و تنبیه) نظام انگیزشی را نیز مستقر می‌سازد.

هدف از هزینه‌یابی (بهای تمام شده) در ماده (۲۱۹) قانون برنامه پنجم توسعه، بودجه‌ریزی عملکردی و در ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری افزایش بهره‌وری و کنترل هزینه‌ها بیان شده است. به منظور تحقق این هدفها دستگاه‌های اجرایی باید اطلاعات قابل اتکاء و دقیق در قالب فرم‌های ذیربط (فرم‌های ۳ الی ۶ پیوست شماره ۴) را تهیه و همراه بودجه پیشنهادی سال آینده به منظور محاسبه "بهای تمام شده کامل واقعی" برنامه‌های اجرایی و فعالیتها خود به معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس‌جمهور ارسال نمایند.

ماده ۱ - تعاریف و مفاهیم

در این دستورالعمل مفاهیم با معانی مشخص شده به شرح زیر به کار رفته است:

۱-۱- **دستگاه اجرایی:** کلیه دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری که به نحوی از اعتبارات هزینه‌ای استفاده می‌کنند و موظف به تدوین برنامه سالانه هستند.

۱-۲- **برنامه سالانه:** سندی است حاوی برنامه‌ها، فعالیت‌های ذیل برنامه‌ها، سنجه‌های عملکرد و نیز کمیت سنجه‌های عملکرد برای سال مالی موردنظر، که توسط دستگاه اجرایی تهیه می‌شود. دستورالعمل تهیه برنامه سالانه به صورت جداگانه تهیه و ابلاغ شده است.

۱-۳- **واحد مجری:** واحدی است با ویژگی‌های زیر:

- واحد مجری در ساختار سازمانی دستگاه اجرایی فعالیت می‌کند.
- مدیر واحد مجری ترجیحاً زیر نظر مستقیم رییس دستگاه اجرایی فعالیت می‌کند.
- واحد مجری مسئول انجام فعالیت‌هایی است که مستقیماً منجر به تولید یک یا چند خدمت یا محصول برای ذینفعان خارج سازمانی مانند مردم می‌گردد. منبع استخراج این فعالیتها برنامه سالانه دستگاه اجرایی است.
- واحد مجری دارای شخصیت مستقل حسابداری (سیستم مستقل حسابداری) است.

۱-۴- **مراکز فعالیت اصلی:** همان واحدهای سازمانی مندرج در ساختار سازمانی مورد عمل دستگاه اجرایی و واحد مجری است که محل وقوع فعالیت‌های اصلی را نشان می‌دهد.

۱-۵- **فعالیت اصلی:** اقدام یا یک سلسله اقدامات مشخص است، که برای تولید کالا و عرضه خدمت توسط واحد مجری به ذینفعان خارج سازمانی جهت تحقق اهداف برنامه سالانه انجام شده، تکرار پذیر و کمیت پذیر بوده و منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات هزینه‌ای تأمین می‌شود. منبع استخراج این فعالیتها برنامه سالانه دستگاه‌های اجرایی است.

۱-۶- **مراکز فعالیت پشتیبانی:** همان واحدهای سازمانی مندرج در ساختار سازمانی مورد عمل دستگاه اجرایی و واحد مجری است که محل وقوع فعالیت‌های پشتیبانی را نشان می‌دهد.

۷-۱- فعالیت پشتیبانی: اقدام یا یک سلسله اقدامات مشخص است که به انجام فعالیتهای اصلی و پشتیبان کمک می‌کنند. این فعالیتها شامل کلیه فعالیت‌هایی است که در واحدهای پشتیبانی واحد مجری مانند کلیه واحدهای اداری، مالی، برنامه‌ریزی، حوزه ریاست، حراست، روابط عمومی و غیره انجام می‌شود.

۸-۱- اقلام هزینه: اقلام هزینه شامل فصول، مواد و ریز مواد هزینه مندرج در دستورالعمل طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها (ضمیمه ۲ بخشنامه بودجه) می‌باشد.

۹-۱- هزینه‌های مستقیم: اقلام هزینه‌ای است که به گونه‌ای اقتصادی و مقرون به صرفه قابل ردیابی به یک موضوع هزینه مشخص می‌باشند. در این دستورالعمل مقصود از موضوع هزینه، همان مراکز فعالیت اصلی و پشتیبانی هستند.

۱۰-۱- هزینه‌های غیرمستقیم: اقلام هزینه‌ای است که به گونه‌ای اقتصادی و مقرون به صرفه قابل ردیابی به یکایک موضوعات هزینه نمی‌باشند بلکه بین چندین موضوع هزینه مشترک هستند. تأکید می‌گردد در این دستورالعمل مقصود از موضوع هزینه، همان مراکز فعالیت اصلی و پشتیبانی است.

۱۱-۱- محرک هزینه (محرک منبع): عامل یا ترکیبی از عوامل تحریک‌کننده هزینه است که میزان جذب هزینه‌ها توسط مراکز فعالیت‌ها را در یک رابطه علی و معلولی نشان می‌دهد و به عنوان مبنایی برای انتساب هزینه‌ها به مراکز فعالیت‌ها بکار برده می‌شود. مانند "تعداد کارکنان" به عنوان محرک و مبنای انتساب "هزینه آب"، "متراژ فضای اشغال شده" به عنوان محرک و مبنای انتساب "هزینه اجاره"، "تعداد خودرو" به عنوان محرک و مبنای انتساب "هزینه سوخت" و غیره. محرک‌های هزینه به عنوان شاخص‌های مدیریت هزینه نیز مورد استفاده قرار می‌گیرند.

۱۲-۱- محرک فعالیت: عامل یا ترکیبی از عوامل تحریک‌کننده حجم فعالیت است که میزان جذب هزینه مراکز فعالیت پشتیبانی توسط مراکز فعالیت اصلی و نیز دیگر مراکز فعالیت پشتیبانی را در یک رابطه علی و معلولی نشان می‌دهد و به عنوان مبنای انتساب هزینه فعالیت‌های پشتیبانی به فعالیت‌های اصلی و نیز دیگر فعالیت‌های پشتیبانی دیگر است. مانند "متراژ فضای اشغال شده" به عنوان محرک و مبنای انتساب "هزینه مرکز فعالیت خدمات نظافت" به سایر فعالیت‌های اصلی و پشتیبانی یا "تعداد کارکنان" به عنوان محرک و مبنای انتساب "هزینه فعالیت امور اداری" به سایر فعالیت‌های اصلی و پشتیبانی. محرک‌های هزینه به عنوان شاخص‌های مدیریت هزینه نیز مورد استفاده قرار می‌گیرند.

۱۳-۱- انتساب هزینه: عبارت است از شناسایی و ردیابی هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم به مراکز فعالیت اصلی و پشتیبانی از طریق بکارگیری رابطه علی و معلولی و استفاده از محرک‌های هزینه و فعالیت.

۱۴-۱- بهای تمام شده کامل واقعی فعالیتها: حاصل انباشت و انتساب کلیه هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم به مراکز فعالیتها، بدون توجه به منبع تأمین اعتبار آن هزینه‌ها است که از اطلاعات واقعی سیستم حسابداری و نه مفروضات حالت استاندارد هزینه‌ها یا حالت تخصیص بدون کسری یا تبدیل کمکهای مردمی به اقلام هزینه و غیره استخراج می‌شود.

۱۵-۱- پرداخت‌های انتقالی: پرداخت‌هایی هستند که مستقیماً به خدمت‌گیرنده فعالیت‌های واحد مجری منتقل می‌شود و در انجام فعالیت‌های واحد مجری هزینه نمی‌گردد. واحد مجری تنها فرآیند پرداخت صحیح و بی‌نقص این هزینه‌ها را انجام می‌دهد. برای مثال پرداخت بیمه بیکاری، پرداخت جبران خسارات زلزله، پرداخت یارانه‌ها، کمکهای رفاهی به گروه‌های خاص آسیب‌پذیر، کمک به خرید محصولات کشاورزان و غیره. این پرداخت‌ها در بهای تمام شده فعالیت‌ها لحاظ نمی‌گردد بلکه به سر جمع بهای تمام شده برنامه مورد نظر اضافه می‌گردد.

۱۶-۱- بهای تمام شده برنامه‌ها: حاصل جمع هزینه کل فعالیت‌های ذیل برنامه‌ها در برنامه سالانه بعلاوه "پرداخت‌های انتقالی" مربوط به برنامه‌ها می‌باشد.

۱۷-۱- دوره مالی: دوره‌ای است که در آن، هزینه‌یابی انجام می‌شود. دوره مالی عموماً، یک سال مالی فرض می‌شود.

ماده ۲- انباشت هزینه‌ها و محرک‌های هزینه

دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند در فرم شماره یک این دستورالعمل، علاوه بر اطلاعات ریالی اقلام هزینه خود در سال مالی مورد نظر (مطابق با دستورالعمل طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها-پیوست بخشنامه بودجه)، عناوین محرک‌ها و نیز اطلاعات کمیت محرک‌های هزینه را شناسایی و ارائه نمایند. برای مثال مقابل هزینه حقوق کارکنان رسمی، تعداد کل کارکنان رسمی، مقابل هزینه حقوق کارکنان غیررسمی، تعداد کل کارکنان غیررسمی؛ مقابل هزینه اجاره، کل مترای فضای اداری؛ مقابل هزینه سوخت و سائت نقلیه، تعداد کل وسائت نقلیه؛ مقابل هزینه تلفن، تعداد کل خطوط تلفن خروجی؛ مقابل هزینه مأموریت داخلی، تعداد کل ساعات مأموریت داخلی و غیره آورده می‌شود. حاصل تقسیم هزینه به کمیت محرک هزینه، شاخص کارایی اقتصادی هزینه‌ها را نشان می‌دهد.

ماده ۳- انتساب هزینه‌ها

۳-۱- دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند به تفکیک مراکز هزینه اصلی و پشتیبانی خود، هزینه پرسنلی و نیز تعداد پرسنل شاغل در آن مراکز را شناسایی و محاسبه نمایند و در فرم شماره دو برای سالهای مالی معین شده وارد کنند. هزینه پرسنلی به معنای ناخالص پرداختی به کارکنان با هر نوع استخدامی است.

۳-۲- دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند کمیت محرک‌های هزینه‌ای که در فرم شماره یک شناسایی کرده‌اند را به تفکیک مراکز هزینه اصلی و پشتیبانی خود برای سالهای مالی معین شده در فرم شماره سه وارد نمایند.

۳-۳- دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند به طور جداگانه و قابل تفکیک، ارتباط یک به یک یا یک به چند مراکز فعالیت اصلی خود را با برنامه‌ها و فعالیت‌های مندرج در برنامه سالانه خود در فرم شماره چهار معین نمایند. ستون "میانگین زمان انجام فعالیت" برای فعالیت‌های معنادار تکمیل می‌گردد. برای مثال برای "فعالیت صدور شناسنامه"، زمان میانگین صدور هر شناسنامه به ساعت قید می‌گردد.

۳-۴- دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند اقلام هزینه‌ای غیرپرسنلی که نسبت به مراکز فعالیت، مستقیم هستند را مستقیماً به مراکز فعالیت مربوطه انتساب دهند.

۳-۵- معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس‌جمهور با همکاری دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند اقلام هزینه‌ای غیرپرسنلی موجود در طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها (پیوست بخشنامه) را که نسبت به مراکز فعالیت، غیرمستقیم هستند معین و محرک‌های هزینه مرتبط و یکسان را با کدینگ یکسان از کل کشور جمع‌آوری کنند.

۳-۶- معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس‌جمهور با همکاری دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند محرک‌های فعالیتها برای تسهیم مراکز فعالیت پشتیبانی به مراکز فعالیت اصلی و نیز دیگر مراکز فعالیت پشتیبانی را در قالب تسهیم دوطرفه ریاضی، معین و اطلاعات آن را با کدینگ یکسان از سطح کشور جمع‌آوری نمایند.

۳-۷- دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند روش تسهیم، محرک‌های هزینه و محرک‌های فعالیت خود را در دوره‌های زمانی مختلف، ثابت نگه دارند تا امکان مقایسه بهای تمام شده فعالیتها در دوره‌های زمانی متفاوت میسر گردد.

ماده ۴- نظارت

۴-۱- صورت‌های مالی پایان دوره حداکثر بعد از پایان آن دوره طبق استانداردهای بخش عمومی کشور در چارچوب دستورالعمل‌های وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ابلاغ می‌گردد. قیمت تمام شده فعالیتها توسط ذیحساب و یا یکی از مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی پس از تأیید مدیر واحد مجری محاسبه و تأیید خواهد شد. هزینه‌های حسابرسان جزء هزینه‌های سربار قابل احتساب در بهای تمام شده خواهد بود.

۲-۴- مسئولیت اجرای این دستورالعمل با مسئولین دستگاه اجرایی است. دستگاه‌های اجرایی موظفند شرایط لازم برای اجرای این دستورالعمل را به هنگام تنظیم و اجرای بودجه‌های سالانه با همکاری و هماهنگی معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس‌جمهور پیش‌بینی نمایند.

ماده ۵ - فرمهای اطلاعات پایه بهای تمام‌شده

واحد مجری و دستگاه اجرایی جداول اطلاعات پایه (فرمهای ۳ تا ۶ دستورالعمل تهیه و تنظیم بودجه دستگاه‌های اجرایی) را به ترتیب تکمیل می‌نمایند. این جداول در سیستم بهای تمام شده، پردازش و بهای تمام شده برنامه و فعالیتها محاسبه می‌گردد. اعتبارات هر برنامه و فعالیت در سال بودجه تنها از طریق تغییر اطلاعات پایه مندرج در این فرمها قابل قبول است.