

ضمیمه ۱: دستورالعمل هزینه‌یابی فعالیتها

مقدمه:

نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به عنوان یک نظام مدیریتی برای ارتقای کارایی 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 این دستورالعمل جمع‌آوری حداقل اطلاعات پایه برای انجام فرآیند هزینه‌یابی (محاسبه بهای تمام شده) برنامه‌ها و فعالیت‌ها به منظور تحقق اهداف نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد و نیز اهداف ماده (۱۶) قانون مدیریت خدمات کشوری در راستای افزایش بهره‌وری و کنترل هزینه‌ها برای سال ۱۳۹۵ می‌باشد. به منظور تحقق این اهداف، دستگاه‌های اجرایی باید اطلاعات قابل اتکاء و دقیق در قالب فرم‌های ذیربط را تهیه و به منظور محاسبه "بهای تمام شده کامل واقعی" برنامه‌های اجرایی و فعالیتهای خود به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور 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 کمیت‌پذیر 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، اطلاعات ریالی اقلام هزینه خود را مطابق با دستورالعمل طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها-پیوست بخشنامه بودجه، برای سال‌های مالی مورد نظر درج نمایند.

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 مورد نظر درج کنند. هزینه پرسنلی به معنای ناخالص پرداختی به کارکنان با هر نوع استخدامی است که اطلاعات آن از سیستم حقوق و دستمزد دستگاه‌های اجرایی قابل استخراج می‌باشد.

۳-۲- دستگاه‌های اجرایی موظفند اطلاعات کمیت محرک‌های اصلی هزینه را در فرم شماره سه درج نمایند.

۳-۳- دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند کمیت محرک‌های هزینه‌ای پیش فرض زیر را به تفکیک مراکز هزینه اصلی و پشتیبانی خود برای سالهای مالی معین شده در فرم شماره چهار وارد نمایند. بدیهی است

محرك های پیش فرض زیر برای اغلب دستگاه اجرایی عمومیت دارد و در موارد خاص قابل افزایش نیز می باشد که لازم است توسط دستگاه اجرایی پیشنهاد گردد.

- متراژ فضای اداری
- تعداد رایانه ها
- تعداد تجهیزات برقی اعم از رایانه ها
- تعداد خطوط تلفن خروجی
- تعداد وسایل نقلیه
- تعداد اثاثه اداری
- تعداد مأموریت های خارج از شهر
- تعداد دانشجوی، سرباز و کارآموز

۳-۳- دستگاه های اجرایی و واحدهای مجری موظفند به طور جداگانه و قابل تفکیک، ارتباط مراکز فعالیت اصلی خود با برنامه ها و فعالیت های مندرج در برنامه سالانه را در فرم شماره (۵) معین نمایند. در صورت رعایت ویژگی های مربوط به برنامه ها و فعالیت های هر برنامه تنها با یک معاونت تخصصی در ساختار سازمانی دستگاه اجرایی و هر فعالیت ذیل هر برنامه نیز تنها به یک اداره/دفتر/امور ذیل همان معاونت متصل می باشد. بدیهی است هر معاونت تخصصی می تواند شامل چندین برنامه و هر اداره/دفتر/امور نیز می تواند دربرگیرنده چندین فعالیت باشد. در چنین مواردی لازم است دستگاه اجرایی در ستون "درصد زمان انجام هر برنامه/فعالیت"، میزان زمانی را که هر مرکز فعالیت اصلی به صورت تقریبی در برنامه ها یا فعالیت های منتسب به خود در مدت یک سال صرف می کند را به صورت درصد مقابل برنامه ها یا فعالیت ها درج نماید به گونه ای که جمع درصدها در هر مرکز فعالیت اصلی به ۱۰۰ برسد.

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

۳-۵- سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور با همکاری دستگاه های اجرایی و واحدهای مجری موظفند اقلام هزینه ای غیرپرسنلی موجود در طبقه بندی اقتصادی هزینه ها (پیوست بخشنامه) را که نسبت به مراکز فعالیت، غیرمستقیم هستند معین و محرك های هزینه مرتبط و یکسان را با کدینگ یکسان از کل کشور جمع آوری کنند.

۳-۶- سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور با همکاری دستگاه‌های اجرایی و واحدهای مجری موظفند محرک 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 حسابرس جزء هزینه‌های سربار قابل احتساب در بهای تمام شده خواهد بود.

۴-۲- 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 سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور پیش‌بینی نمایند.

ماده ۵ - فرمهای اطلاعات پایه بهای تمام‌شده

واحد مجری و دستگاه اجرایی جداول اطلاعات پایه زیر 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.

فرم شماره (۱): اطلاعات هزینه‌ای دستگاه‌های اجرایی

«ارقام به میلیون ریال»

مبلغ هزینه			عنوان قلم هزینه *	شماره طبقه‌بندی
برآورد سال ۱۳۹۵	مصوب سال ۱۳۹۴	عملکرد سال ۱۳۹۳		

* مطابق دستورالعمل طبقه‌بندی اقتصادی هزینه‌ها (ضمیمه ۲)

فرم شماره (۲): انتسابات هزینه‌های پرسنلی دستگاه‌های اجرایی

«ارقام به میلیون ریال»

هزینه پرسنلی						عنوان مراکز فعالیت اصلی و پشتیبانی	کد مراکز فعالیت اصلی و پشتیبانی
برآورد ۱۳۹۵		مصوب ۱۳۹۴		عملکرد ۱۳۹۳			
مبلغ هزینه	تعداد کارکنان	مبلغ هزینه	تعداد کارکنان	مبلغ هزینه	تعداد کارکنان		

فرم شماره (۳): کمیت محرک های اصلی هزینه

عناوین محرک ها	سال ۱۳۹۳	سال ۱۳۹۴	سال ۱۳۹۵
تعداد کارکنان رسمی			
تعداد کارکنان پیمانی			
تعداد کارکنان قراردادی			
تعداد کارکنان رسمی کارگری			
تعداد سربازان وظیفه و مأمورین			
تعداد کارکنان شرکتی			
متراژ فضای اداری			
تعداد رایانه ها			
تعداد تجهیزات برقی اعم از رایانه ها			
تعداد خطوط تلفن خروجی			
تعداد وسایط نقلیه			
تعداد اثاثه اداری			
تعداد مأموریت های خارج از شهر			

فرم شماره (۴): انتسابات هزینه‌های غیرپرسنلی دستگاه‌های اجرایی

عنوان محرک هزینه ۲*			عنوان محرک هزینه ۱*			عنوان مراکز فعالیت اصلی و پشتیبانی	کد مراکز فعالیت اصلی و پشتیبانی
برآورد ۱۳۹۵	مصوب ۱۳۹۴	عملکرد ۱۳۹۳	برآورد ۱۳۹۵	مصوب ۱۳۹۴	عملکرد ۱۳۹۳		

فرم شماره (۵): ارتباط برنامه سالانه با مراکز فعالیت اصلی

درصد زمان انجام هر برنامه / فعالیت	شماره طبقه‌بندی و عنوان برنامه / فعالیت		عنوان مراکز فعالیت اصلی	کد مراکز فعالیت اصلی
	عنوان برنامه / فعالیت	شماره طبقه‌بندی برنامه		