

## فهرست مطالب

- تاریخچه و تحولات بودجه ✓
- مروری بر تحولات نظام بودجه ریزی ✓
- بودجه عملیاتی ✓
- پیشنهاد روشی برای بودجه ریزی عملیاتی ✓

## تاریخچه

### ۱- پیشینه تاریخی سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور از ادغام دو سازمان امور اداری و استخدامی کشور (سابق) و سازمان برنامه و بودجه (سابق) به وجود آمده است.

#### الف- سازمان برنامه و بودجه

به منظور هماهنگ نمودن فعالیت های عمرانی و لزوم تهیه برنامه هایی برای رشد اقتصادی و اجتماعی کشور در سال ۱۳۱۶ هجری شمسی شورای اقتصادی تشکیل شد. در ۱۷ فروردین سال ۱۳۲۵ به موجب تصویب نامه هیات وزیران هیاتی به نام هیات تهیه نقشه اصلاحی و عمرانی کشور تشکیل شد. هیات دولت پس از دریافت گزارشات ارائه شده از سوی این هیات در مرداد ماه سال ۱۳۲۵ تصویب کرد؛ برای رسیدگی به برنامه های ارائه شده از سوی وزارتخانه ها هیات جدیدی به نام هیات عالی برنامه تشکیل شود.

هیات عالی برنامه در سال ۱۳۲۷ لایحه قانون برنامه هفت ساله عمرانی کشور را تهیه و به مجلس وقت ارائه کرد. در این لایحه برای نخستین بار با توجه به لزوم جلوگیری از ایجاد اصطکاک بین سازمان هایی که عملیات مشابه انجام می دهند از سویی و لزوم تحول اقتصادی کشور از سوی دیگر پیشنهاد می شود اجرای برنامه از طریق همکاری بین دوایر دولتی و سازمان های وابسته به دولت از یک طرف و سازمانی خاص به نام سازمان برنامه از طرف دیگر انجام گیرد. به این ترتیب در مهر ماه ۱۳۲۷ اداره ای به نام اداره دفتر کل برنامه تاسیس می شود که بعدا این اداره سازمان موقت برنامه نامیده می شود. در نهایت طبق قانون مصوب ۲۶ بهمن ۱۳۲۷ سازمان برنامه به وجود می آید.

با تصویب قانون برنامه و بودجه در ۱۵ اسفند ۱۳۵۱ سازمان برنامه به دلیل انتقال وظیفه تهیه و تدوین تمامی بودجه به آن 'سازمان برنامه و بودجه' نامیده می شود.

## ب- سازمان امور اداری و استخدامی کشور

در سال ۱۳۳۴ شمسی اداره کل طبقه بندی مشاغل وابسته به وزارت دارایی به وجود آمد که هدف آن برقراری هماهنگی در حقوق و مزایای مستخدمان کشوری و به طور کلی اجرای اصل حقوق مساوی برای کار مساوی در محدوده نظام طبقه بندی مشاغل بود. در سال ۱۳۳۷ اداره کل مذکور به سازمان خدمات کشوری تغییر نام یافت و از وزارت دارایی منتزع و تحت نظر نخست وزیر قرار گرفت. فکر تجدید نظر در مقررات استخدامی و ایجاد مرکزی برای نظارت

امور استخدامی کشور روزه روز قوت بیشتری می گرفت تا اینکه در سال ۱۳۴۰ شورای عالی اداری کشور به وجود آمد و کار تدوین قانون استخدام کشوری را از سر گرفت. شورای عالی اداری با بررسی کلیه قوانین و مقررات استخدامی کشور و بررسی و مقایسه مقررات استخدامی کشور با چندین کشور پیشرفته و در حال توسعه و بحث و مذاکره با صاحب نظران طرح مقدماتی لایحه استخدام کشوری را تهیه کرد. این لایحه پس از بررسی و تجدید نظر در هیات رئیسه شورای عالی اداری کشور و کمیسیون منتخب در هیات دولت و کمیسیون استخدام مجلس شورای ملی در تاریخ ۱۳۴۵/۳/۳۱ در یازده فصل به تصویب رسید. به موجب این قانون شورای عالی اداری جای خود را به سازمانی تحت عنوان سازمان امور اداری و استخدامی کشور داد.

## ۲- تشکیل سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور

پیشینه :

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور براساس مصوبه هشتاد و ششمین جلسه شورای اداری (در تاریخ ۱۳۷۸/۱۲/۱۱) به منظور تحقق مطلوب و ظایف و اختیارات رئیس محترم جمهوری موضوع اصل ۱۲۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و تامین یک پارچگی در مدیریت کلان و فراهم کردن زمینه تحقق مطلوب برنامه توسعه اقتصادی اجتماعی و فرهنگی کشور از ادغام دو سازمان برنامه و بودجه و امور اداری و استخدامی کشور تشکیل شد و فعالیت های خود را از تیر ماه سال ۱۳۷۹ آغاز کرد.

### ساختار تشکیلاتی

سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور متشکل از رئیس (که سمت معاونت رئیس محترم جمهور را نیز بر عهده دارد) ۵ دفتر و اداره مستقل تحت پوشش ریاست سازمان ۲ شورای عالی اداری و شورای اقتصاد ۹ معاونت (شامل دفاتر و دوایر مختلف) ۸ شورا و هیات وابسته ۵ مرکز سازمان و واحد تابع و ۲۸ سازمان مدیریت و برنامه ریزی استان ها است:

### الف- معاونت ها

۱- معاونت امور اقتصادی و هماهنگی برنامه و بودجه ۲- معاونت امور تولیدی ۳- معاونت امور مدیریت و منابع انسانی ۴- معاونت امور زیربنایی ۵- معاونت امور اجتماعی ۶- معاونت امور فرهنگی؛ آموزشی و پژوهشی ۷- معاونت امور فنی ۸- معاونت امور مجلس و استان ها ۹- معاونت امور پشتیبانی.

### ب- شورا ها و هیات های وابسته

۱- شورای عالی اشتغال ۲- شورای امور اداری و استخدامی کشور ۳- شورای حقوق و دستمزد ۴- شورای عالی آمار ۵- شورای عالی انفورماتیک ۶- هیات عالی نظارت و ۷- شورای عالی نقشه برداری ۸- شورای عالی فنی.

### ج- سازمان ها مراکز و واحدهای وابسته

- ۱- مرکز آمار ایران ۲- موسسه آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه ریزی ۳- سازمان
- بازنشستگی کشوری ۴- سازمان نقشه برداری کشور ۵- سازمان ملی بهره وری ایران .

## مروری بر تحولات نظام بودجه ریزی

### مقدمه

با توجه به خصوصیات متفاوت اقتصادی، اجتماعی کشورهای صنعتی پیشرفته و کشورهای کمتر توسعه یافته، در ادبیات مربوط به بودجه ریزی به این دو گروه از کشورها جداگانه اشاره شده است. کاربرد سیاست مالی در کشورهای صنعتی با کاهش بیکاری به وسیله ایجاد تحرک در تقاضا از طریق کسری بودجه بوده است. در دوره هایی که تقاضا در سطح پایینی قرار دارد. کشورهای صنعتی با منابع تولیدی عاقل از جمله تجهیزات سرمایه ای و نیروی انسانی روبرو هستند. در این گونه مواقع سیاست مالی با ایجاد تحرک لازم در تقاضا می تواند اثرات دوری را به حداقل برساند.

در کشورهای در حال توسعه مشکل حادتر است. در این کشورها بیکاری دوری نبوده بلکه ساختاری است، و استفاده از سیاستهای مالی برای ایجاد قدرت خرید بیشتر موجب افزایش قیمت و واردات خواهد شد. علاوه بر این کشورهای در حال توسعه با مشکل عدم ثبات کوتاه مدت ناشی از عواملی چون کشت نامطلوب در بخش کشاورزی، کاهش قیمت کالاهای صادراتی و نظایر آن روبرو هستند. لذا، نقش سیاست مالی در این کشورها علاوه بر نقش متعارف آن، ایجاد رشد اقتصادی و افزایش نرخ بهره برداری از ظرفیت های موجود تولیدی است. در این کشورها به دلیل ضعف بازارهای مالی، وجود بخش های غیرپولی در اقتصاد و همچنین نقش عمده دولت در فرآیند تولید، از سیاستهای پولی استفاده کمتری می شود.

تفاوت های مربوط به کاربرد سیاستهای مالی لزوماً ارتباطی با کاربرد نظام های بودجه ریزی ندارد. شمار زیادی از کشورهای در حال توسعه از نظام بودجه ریزی کشورهای استعماری سابق

انگلیس و فرانسه) و همچنین نظام‌های بودجه‌ریزی کشورهای آمریکای لاتین (که مخلوطی از نظام بودجه‌ریزی فرانسه و انگلیس است) استفاده می‌کنند. به همین دلیل است که بررسی‌های بعمل آمده در زمینه نظام بودجه‌ریزی به جای اشکال‌های فنی، بیشتر اشاره به عوامل اداری-تشکیلاتی داشته‌اند. "کایدن و وایلدافسکی" در بررسی که در این زمینه کرده‌اند، کشورهای فقیر را کشورهایی با مشکلات بودجه‌ای خاص تلقی کرده‌اند. آنها کشورهای فقیر را کشورهای با درآمد سرانه کمتر از ۹۰۰ دلار، سطح پایین تجهیز منابع، بدون حساب بودن هزینه‌ها و نظام اداری ضعیف دانسته‌اند. بررسی‌های تجربی که در این زمینه بعمل آمده است، نشان داده که تفکیک فوق در بسیاری موارد قابل تعمیم نیست و شمار زیادی از کشورها علیرغم داشتن درآمد سرانه کمتر از ۹۰۰ دلار، از نظر بودجه‌ای ضعیف نیستند و حتی بعضی از آنها با مازاد بودجه مواجه هستند. از دیدگاه تجهیز منابع نیز در بعضی از کشورهای موسوم به فقیر، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی بیشتر از ۲۰ درصد می‌باشد. تجزیه شوک‌های اول و دوم نفتی نیز نشان داده است که تورم، وابستگی و افزایش مستمر کسری بودجه مشکلاتی است که در بین تمامی کشورها مشترک می‌باشد و اختصاص به گروه خاصی از کشورها ندارد. لذا، برای قایل شدن تفکیک بین کشورها باید به دنبال ضوابط دیگری بود. یکی از ضوابطی که در این زمینه مورد توجه قرار گرفته است، نوع هزینه‌های بودجه و برخی از وجوه نهادی آنها است. بدین منظور هزینه‌ها به ۴ گروه تقسیم شده است: (۱) فعالیتهای عمومی سنتی و برخی امور حاکمیتی (دفاع، آموزش، بهداشت و...)، (۲) فعالیتهای صنعتی و بازرگانی دولت، (۳) پرداختهای انتفاعی به بخشهای تولیدی (صنایع و کشاورزی و...) و (۴) پرداختهای انتقالی به خانوارها و افراد، نقش هر یک از اقلام فوق بستگی به بینش سیاسی دولت و جایگاه ساز و کار بازار در اقتصاد دارد. ویژگیهای خاص زیر را می‌توان برای کشورهای مختلف در ارتباط با معیارهای فوق بیان کرد:

- به دلیل وجود نظام مستقر تأمین اجتماعی، در کشورهای صنعتی و بعضی از کشورهای در حال توسعه آمریکای لاتین، سهم هزینه‌های انتقالی به خانوارها و افراد بیشتر از سایر کشورها است.
- نسبت مخارج مربوط به فعالیتهای بازرگانی و صنعتی به کل هزینه‌ها در کشورهای در حال توسعه بیشتر است، زیرا در این کشورها دولت نقش عمده را در توسعه اقتصادی دارد.
- به دلیل دخالت مستقیم دولت در ارایه خدمات اجتماعی، سهم هزینه‌های آموزشی و بهداشتی در کشورهای در حال توسعه بیشتر است.
- در مورد هزینه‌های دفاعی، با توجه به ماهیت آن تفکیک خاصی را نمی‌توان بین کشورها قایل شد. تفاوت‌های نهادی بین کشورها عمدتاً در ارتباط با تدوین برنامه‌های توسعه است. بیشتر کشورهای در حال توسعه اقدام به تهیه برنامه‌های میان مدتی کرده‌اند که سیاستهای مالی آنها در چارچوب این برنامه تهیه می‌گردد. کشورهای صنعتی عموماً دارای برنامه‌های عمرانی نیستند، ولی هزینه‌های خود را از طریق روشهای پیشرفته بودجه‌بندی و استفاده از الگوهای خاص هزینه‌ای برآورد می‌کنند.

### تحولات نظام بودجه‌ریزی بعد از سال ۱۹۸۰

اصلاحات به عمل آمده طی دوره پنج ساله ۱۹۸۰-۱۹۳۰ به دلیل نارسایی‌هایی که داشتند مورد انتقاد فراوان قرار گرفتند. بخش عمده‌ای از ادبیات مربوط به اصول سیاسی و تشکیلات دولتی اشاره به این موضوع دارند که در نظامهای بودجه‌بندی به کار گرفته شده، به رویکردهای بودجه‌ای سیاسی و سنتی توجهی نشده است. براساس ادبیات مزبور بیشتر راه‌حلهای اقتصادی،



در واقع مشکل سیاسی هستند در حالی که راه‌حل‌های سیاسی ممکن است به مشکلات اقتصادی منجر شوند.

برخی از تحلیل‌گران نیز معتقد بودند که اصلاحات انجام گرفته نباید از دیدگاه عدم موفقیت در تحقق هدف‌های موردنظر، بلکه از دیدگاه مسایلی که با استفاده از آنها مطرح شده و مسایلی که در آینده پیش روی بودجه‌ریزان قرار می‌گیرد، مورد توجه قرار گیرند. بررسی‌های تجربی در مورد این اصلاحات نشان داد که کاربرد این اصلاحات و نوآوری‌های نهادی ذی‌ربط منجر به ایجاد دو دسته مشکلات شد. در کشورهای صنعتی، مشکل اساسی در ارتباط با روش‌های بکار گرفته شده و برنامه‌ریزی مالی میان‌مدت و نوع بحث‌های میان دستگاه‌های نظارت‌کننده و مصرف‌کننده اعتبارات بود. دستگاه‌های مصرف‌کننده، اعتبار متقاضی افزایش اعتبار در سطحی بالا بودند که تأمین آنها منجر به افزایش تورم و در نتیجه کاهش رقم واقعی هزینه‌ها شد. مشکل تعدیل کوتاه‌مدت هزینه‌ها نیز منجر به بروز مسایل سیاسی و کاهش انعطاف سیاسی تصمیم‌گیران شد. هماهنگی بین تغییرات بودجه‌ای کوتاه‌مدت و استراتژی میان مدت اقتصادی مشکلی بود که لاینحل باقی ماند.

در کشورهای در حال توسعه فرآیندهای بودجه‌بندی و برنامه‌ریزی که توسط دستگاه‌های مستقل انجام می‌گرفتند، منجر به مشکل دوگانگی شده که اثرات آن به تمامی ساختار و طبقه‌بندی‌های مختلف بودجه سرایت کرد. مسائل مربوط به تمرکز و عدم تمرکز نیز اگرچه در بعضی مقاطع مورد توجه قرار گرفت، لیکن هیچگاه به عنوان یک وجه مهم بودجه‌بندی با آن برخورد نشد.

تحوالات نظام بودجه‌ریزی از سال ۱۹۸۰ بیشتر حول محور اساسی مسائلی اساسی فوق بود. تلاش‌های به‌عمل آمده طی این دوره را می‌توان تحت شش فصل اساسی جمع‌بندی کرد:

الف) جنبه‌های سیاسی و ایدئولوژیک بودجه بندی

ب) عدم تمرکز و فدرالیسم مالی

ج) ارتقای مدیریت و شفاف‌سازی حساب های مالی

د) بودجه ریزی بر مبنای عملکرد

هـ) نظام کنترل و ارزشیابی مبتنی بر نتایج

و) نظام چارچوب میان مدت هزینه های بودجه

## تجربه برخی از کشورهای منتخب در اجرای نظام بودجه ریزی بر مبنای

### عملکرد

#### انگلیس

#### الف- زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

- بعد از انتخابات سال ۱۹۹۷، دولت مجموعه‌ای از اصلاحات مخارج دولتی را در قالب "برنامه بررسی جامع مخارج" در سال ۱۹۹۸ ارائه نمود. این مجموعه شامل یک برنامه ۳ سالانه مخارج به منظور مدیریت خدمات عمومی برای دستگاههای اجرایی، داشتن بودجه‌های جاری و سرمایه‌گذاری مجزا به منظور جلوگیری از تحت فشار قرار گرفتن طرحهای سرمایه‌گذاری ضروری، ارائه نظام حسابداری جدید برای کنترل روند مخارج است.
- حرکت به سوی هدفهای بلند مدت‌تر برای تخصیص منابع بودجه
- در برنامه یاد شده جدید ۶۰۰ هدف عملکرد در ۳۵ موضوع مختلف پیش‌بینی شده است. بیشترین این هدفها در خصوص داده‌ها و فرآیندها است.
- هدفهای مزبور مجموعاً ۱۸ دستگاه اجرایی را در بر می‌گیرد. رویکرد این اهداف بیشتر معطوف به عملکرد و نتایج می‌باشد.
- دستگاههای اجرایی سالانه دوبار گزارش عملکرد اهداف خود را ارائه نموده‌اند.

ب- تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ سازی بودجه ریزی بر مبنای

### عملکرد

اجرای برنامه مخارج موجب پاسخگویی بهتر دولت و مجلس شده است،

کیفیت و کمیت گزارش‌های عملکرد ارتقاء یافته و در چارچوب برنامه میان مدت مخارج تخصیص منابع با اثر بخشی مهمتری صورت گرفته است.

هیچگونه تنبیهی برای مدیرانی که اهداف مورد نظر را محقق نکرده‌اند

وجود ندارد.

عملکرد برنامه دوبار در سال انجام می‌گیرد و روسای دستگاه‌های اجرایی

در مقابل وظایف خود پاسخگو بوده‌اند.

عملکرد دوره گذشته دستگاه‌های اجرایی ملاک تخصیص اعتبارات قرار

گرفته است.

ج- موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

بعد از گذشت ۷ سال از برنامه اصلاحات، تنها مانع بر سر راه اجرای آن

مخالفت‌های حزب مخالف دولت بوده است.

گزارش‌های ارزشیابی حاکی از بهبود ارتباط بین دولت مرکزی، دولتهای

منطقه‌ای و سازمانهای ناحیه‌ای بوده است.

نظام حسابداری برنامه نیاز به بازبینی دارد.

#### د- درس یا درس های مهم حاصل از نظام

قبل از هدف گذاری مشورت های لازم باید به عمل آید.

هدف گذاری باید برای دوره میان مدت و بلند مدت انجام گیرد.

استراتژی های بلند مدت و کوتاه مدت به دستگامها امکان می دهد بر نتایج عملکرد متمرکز شوند و از عکس العمل کوتاه مدت جلوگیری می نماید.

اهمیت اندازه گیری نباید دست کم گرفته شود. اندازه گیری برخی از نتایج

مشکل است. با این وجود باید کوشش شود این نتایج اندازه گیری شوند و از محاسبه محصولات واسطه باید خودداری نمود.

از تعداد شاخص های عملکرد باید خودداری کرد.

## آمریکا

### الف- زمان و چگونگی شروع اجرای نظام

قانون عملکرد و نتایج دولت از سال ۱۹۹۳ مبنای چارچوب بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد دولت و دستگاههای اجرایی می‌باشد.

مهمترین فرازهای قانون یاد شده در قانون بودجه سال ۱۹۹۰ مورد عمل قرار گرفته بود. دفتر مدیریت و بودجه در گزارش خود نیاز به برنامه‌ریزی استراتژیک، کنترل و ارزشیابی عملکرد و انعطاف‌پذیری و پاسخگویی را مورد تاکید قرار داد.

### ب- تلاش‌های به عمل آمده در جهت فرهنگ سازی بودجه ریزی بر مبنای

#### عملکرد

برنامه‌ریزی استراتژیک - در این برنامه وظایف و مأموریت‌های دستگاههای اجرایی مشخص شده و اهداف بلند مدت این دستگاهها تعیین شده است. در شروع دهه ۱۹۹۰ تعداد کمی از دستگاهها فاقد این برنامه بودند. ولی در حال حاضر برنامه‌ریزی استراتژیک نه تنها مسئولیت تمامی دستگاههای اجرایی به شمار می‌آید بلکه در هر دفتر و واحد اجرایی مبنای فعالیت‌ها به شمار می‌آید.

• اندازه‌گیری عملکرد - بودجه سالانه دستگاههای اجرایی باید همراه با برنامه‌های عملکرد سالانه پیشنهاد شوند. این برنامه‌ها ابتدا به دفتر مدیریت و بودجه پیشنهاد می‌شود و پس از بررسی این دفتر به کنگره ارسال می‌شود.

• تلفیق بودجه و عملکرد - تلفیق عملکرد یکی از پنج نوآوری دولت می‌باشد که در بودجه دو سال اخیر (۲۰۰۴ و ۲۰۰۵) مورد تاکید بوده است.

### ج - موانع اصلی بر سر راه توسعه بیشتر نظام بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

ارزشیابی برنامه - به رغم تلاش‌های به عمل آمده در این زمینه عرضه و تقاضای این ارزشیابی هر دو ضعیف بوده است. در بلندمدت، پایداری و اعتبار بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد نیازمند بهبود ظرفیت‌های ارزشیابی است.

• تشخیص هزینه‌های برنامه‌های اجرایی بودجه - به منظور درک بهتر هزینه‌های برنامه‌های اجرایی، حسابداری فعالیتهای بودجه باید بر اساس برآورد دقیق منابع مورد استفاده انجام شود. این امر گام مهمی به سوی بودجه‌ریزی بر مبنای نتیجه و افزایش شفافیت مالی می‌باشد. در حال حاضر چنین چیزی وجود ندارد.

• استقرار نظام گزارشگری مناسب - تعداد کمی از دستگاههای اجرایی مجهز به نظام خودکار به هم پیوسته اطلاعات هزینه و اهداف برای گزارشگری عملکرد می‌باشند.

### د- درس یا درس‌های حاصل از نظام

لزوم استفاده از تجربه کشورهای دیگر در زمینه اجرای این نظام. در کاربرد این نظام در آمریکا از تجربیات کشورهای استرالیا، کانادا، نیوزیلند و انگلیس استفاده شده است.

بودجه ریزی بر مبنای عملکرد باید هماهنگی با سایر برنامه های توسعه کشور به اجرا درآید.

اجرای این نظام نیازمند ارتباط بیشتری بین منابع و نتایج است.

### **بودجه بندی عملیاتی**

در ایران علی رغم توسعه روزافزون وظایف و برنامه های دولت و ضرورت استقرار یک سیستم اطلاعاتی موثر و مفید در مدیریت مالی سازمانهای دولتی، حسابداری دولتی تحول و دگرگونی اساسی و قابل ملاحظه ای نداشته است و باتوجه به ارتباط مستقیم مدیریت مالی سازمانهای دولتی با بودجه مصوب سالانه دولت و اهمیت کنترل بودجه ای در حسابداری دولتی، لذا جهت گیری هدفهای دولت در بعد اقتصادی با توجه به موارد ذیل حائز اهمیت است:

۱ - ارتقاء کیفیت ارائه خدمات به مردم؛

۲ - استفاده بهینه از منابع و ظرفیتهای موجود؛

۳ - فراهم آوردن زمینه های استاندارد کردن خدمات دستگاههای دولتی؛

۴ - افزایش انگیزه کارکنان و مدیران و اعطای اختیارات لازم به آنان؛

۵ - جایگزینی کنترل نتایج فعالیتها به جای کنترل مراحل انجام کار.

عملیات سازمان در صورتی کارآمد و اقتصادی است که به تولید کالاها و یا ارائه خدمات مفید و موردانتظار منجر شود، زیرا کارآمدترین تولیدکننده هر محصول که تقاضایی برای آن وجود



ندارد، ناگزیر از تعطیل کار خود است. با وجود این، بسیاری از شرکتهای دولتی هنوز بر مبنای اصل چگونگی انجام عملیات به جای تعیین نوع عملیات و دلایل انجام کار می کنند.

در سازمانهای دولتی، معمولاً قوانین و مقررات، استانداردهای کنترل کننده برای کارکنان محسوب می شوند و لازم است با توجه به حرکت جدی دولت به سمت آزادسازی اقتصاد و ایجاد بازارهای رقابت، توجه به هزینه ها و نحوه تهیه بودجه و عملیاتی تر شدن آن هرچه بیشتر مورد توجه قرار گیرد.

در بودجه بندی عملیاتی (PERFORMANCE BUDGETING) علاوه بر تفکیک اعتبارات به وظایف، برنامه ها، فعالیتها و طرحها، حجم عملیات و هزینه های اجرای عملیات دولت و دستگاههای ذیربط بر اساس روشهای حسابداری بهای تمام شده، محاسبه و تعیین می گردد. لذا ارقام پیش بینی شده در بودجه عملیاتی متکی به تجزیه و تحلیل تفصیلی برنامه ها، فعالیتها، عملیات و قیمت تمام شده آنان بر پایه اهداف و مقاصد دولت است، که در آن بخشی از هزینه های عمومی و استهلاک داراییهای سرمایه ای به واحدهای عملیاتی برنامه ها و فعالیتها تخصیص می یابد.

تدوین و اجرای بودجه عملیاتی در دستگاههای دولتی مستلزم کاربرد حسابداری تعهدی، به منظور تعیین هزینه های واقعی برنامه ها و فعالیتهاست. هماهنگی و یکنواختی طبقه بندیهای بودجه ای و حسابداری و تطبیق آنها با ترکیب سازمانی دستگاههای دولتی از یک طرف و

ارتباط وظایف برنامه ریزی، بودجه ریزی و حسابداری دولتی از طرف دیگر نیز از ضروریات بودجه عملیاتی و ایجاد اطلاعات کافی برای مدیریت منابع و وجوه عمومی است.

در بودجه عملیاتی از طبقه بندی عملیاتی جهت اعتبارات استفاده می شود. در طبقه بندی عملیاتی کالا و خدمات خریداری شده، به جای طبقه بندی برحسب نوع و ماهیت به عنوان عوامل و اجزای فعالیتها تلقی و طبق بندی می گردند. برای نمونه مواد و مصالح ساختمانی مصرف شده توسط سازمان دولتی، بخشی از بهای تمام شده، جاده، پل یا ساختمان ساخته شده محسوب و طبقه بندی می گردد. زیرا مواد و مصالح مذکور در ترکیب با سایر تجهیزات و خدمات استفاده شده حاصل نهایی خاصی را که جزئی از وظایف و اهداف و برنامه های سازمان دولتی است، ایجاد می کند. به عبارت دیگر، مواد، کالا و خدمات خریداری شده با محصول و تولید نهایی (END-PRODUCT) ارتباط داده می شود. طبقه بندی عملیاتی مدارک و اسناد قابل قبول و واقعی را که ممکن است در تشخیص کارایی & سطوح مختلف مدیریت مفید باشد، ایجاد می کند و بیان می دارد که علت افزایش هزینه های بهای تمام شده برنامه ها، افزایش حجم عملیات است یا افزایش هزینه ها برای حجم ثابت است. شکل شماره یک طبقه بندی در بودجه عملیاتی را نشان می دهد.

گرچه طبقه بندی عملیاتی برحسب فعالیتها توجه مدیریت را به برنامه ها و هزینه های تمام شده آنها جلب می کند ولی باید توجه داشت که هزینه های تمام شده همه فعالیتها به خودی خود، ارزش واقعی آنها را نشان نمی دهد. لذا در اکثر برنامه های دولت، فعالیتها به عنوان واحدهای اندازه گیری عملیات به کار می روند، زیرا، دارای قابلیت انعطاف و متناسب با ساختارهای سازمانی موجود هستند. دوران گذار از بودجه بندی برنامه ای به سوی بودجه

بنیادی عملیاتی سراسری آغازی است بر روی:

عبور از حسابداری نقدی به طرف حسابداری تعهدی؛

گامی موثر و مفید در جهت شفافیت سازی هرچه بیشتر هزینه ها؛

زمینه ای برای انجام اصلاحات ساختاری و عقلانی تر کردن نقش دولت در فعالیتهای اقتصادی.

## پیشنهاد روشی برای بودجه‌ریزی عملیاتی

### مقدمه

بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل "صرفه‌جویی" و "اثربخشی" را به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌کند. نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بین "کارایی" و "اثربخشی" تمایز قائل می‌شود. در "کارایی" استفاده مفید از منابع مورد نظر است، در حالیکه "اثربخشی" با عملکرد مرتبط است. در بودجه‌ریزی عملیاتی طبقه‌بندی عملیات به نحوی است که هدفها شفافتر بیان می‌شوند، ارزیابی بودجه سهل‌تر بوده و در روش هزینه‌بندی آن ارتباط بین داده و ستانده مورد توجه قرار می‌گیرد.

مهمترین هدف بودجه‌ریزی عملیاتی اصلاح مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. ویژگی‌های اساسی این اصلاح عبارتند از:

- ارزیابی پاسخگویی مسئولین دستگاههای اجرایی براساس معیار دستاوردهای فعالیتهای آنان، دامنه تاثیرگذاری آنها جهت نیل به دستاوردها و بودجه و امکاناتی که برای تحقق دستاوردها به مصرف رسیده است.

- ارزیابی پاسخگویی مدیران دستگاههای اجرایی به مسئولین ذیربط براساس محصولاتی که باید تولیدکنند و بودجه و سایر امکاناتی که برای تولید این محصولات بکار می‌گیرند.

• تضمین و تحکیم پاسخگویی از طریق مبادله موافقتنامه بین مدیران و مسئولین دستگاههای اجرایی و بین مسئولین دستگاههای اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور (به نمایندگی از طرف دولت).

• استقرار نظام بودجه ریزی ستانده محور

• دادن اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهادهای لازم برای تولید محصولات مورد

نظر

• ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنا قراردادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از

معیارهای تخصیص اعتبارات.

برای اجرای نظام فوق اقدامات اساسی زیر باید انجام گیرد:

۱- برنامه های عملیاتی دستگاههای اجرایی جهت تحقق اهداف بخش

ذی ربط بازبینی، اصلاح و نهایی شود.

۲- در چارچوب وظایف مصوب دستگاههای اجرایی، فعالیتهای کمیت پذیر

ذیل هر یک از برنامه های نهایی شده تعیین گردد.

۳- هزینه تمام شده هر یک از فعالیتهای برای دستیابی به هدف تعیین شده

محاسبه گردد.

۴- یک نظام نظارتی و گزارشگری مستمر تمامی مراحل کار استقرار یابد.

انجام اقدامات فوق مستلزم استقرار یک نظام هزینه‌یابی محصول در دستگاههای اجرایی با

ویژگی‌های یاد شده می‌باشد.

## اصول و مفاهیم هزینه‌یابی محصول

### هزینه‌یابی محصول چیست؟

محصول، کالا یا خدمات نهایی است که منعکس کننده خواست دولت، به عنوان خریدار، از دستگاههای اجرایی برای ارائه آن به متقاضیان است. در این خصوص می‌توان به مثالهایی مانند ارائه خدمات ثبتی، آموزشی، بهداشتی و یا تولید برخی محصولات کشاورزی یا صنعتی اشاره کرد.

هزینه‌یابی محصول فرآیندی است که به وسیله آن هزینه نهاده‌ها (مانند حقوق و دستمزد) به محصولات تعلق می‌گیرد. در این فرآیند هزینه‌های کل هر دستگاه اجرایی برای تولید محصولات آن به نحوی اختصاص می‌یابد که پاسخگوی هزینه واقعی ارائه یا تولید هر محصول باشد.

به طور مثال اگر یک دستگاه اجرایی خدمات متنوعی ارائه دهد یا کالاهای متنوعی تولید کند ممکن است بخواهد کل هزینه تولید هر واحد خدمات یا محصول را برآورد نماید. این اطلاع به دستگاه اجرایی کمک می‌کند که اولاً بهای ارائه هر واحد از محصول را تعیین کند و همچنین نسبت به حدود پرداختهای پرسنلی یا اداری تصمیم مناسب را اتخاذ نماید.

هزینه‌یابی در دو مرحله انجام می‌گیرد:

**مرحله اول:** جمع‌آوری اطلاعات هزینه‌ای

**مرحله دوم:** استفاده از اطلاعات جمع‌آوری شده در هزینه‌یابی فعالیت‌های مربوط به تولید

محصولات

### **هدف و منافع حاصل از هزینه‌یابی محصول**

در فرآیند نظام پیشنهادی دستگاه‌های اجرایی در چارچوب قرارداد یا موافقتنامه‌ای با دولت

خدماتی را ارایه یا کالایی را تولید می‌کنند. در هزینه‌یابی محصولات موضوع قرارداد، دستگاه

اجرایی باید هزینه هر یک از محصولات تولیدی مورد توافق را تعیین نماید. برای تمامی

محصولات مزبور اطلاعات زیر باید ارائه گردد:

• عنوان هر یک از فعالیت‌هایی که منجر به تولید کالا یا خدمات می‌گردد.

• شرح عملیات هر یک از فعالیت‌ها

• اهداف کمی فعالیت‌ها و شاخص قابل اندازه‌گیری کمیت و کیفیت کالا یا خدمت

• هزینه تمام شده هر قلم از کالا یا خدمت محصول فعالیت‌ها

در فرآیند هزینه‌یابی محصول باید هزینه تولید هر قلم از محصول بطور آشکار مشخص شود،

به‌طوری‌که برای دولت و مسئولین ارزش افزوده کالا یا خدمت مزبور مشخص باشد. بنابراین،

یک نظام کارآمد هزینه‌یابی فقط شامل مجموعه‌ای از هزینه‌های بالاسری محصولات نیست.

نظام مطلوب فرآیند ایجاد ارزش افزوده را به نحوی سامان می‌دهد که :

- مسئولین دستگاه‌های اجرایی با سهولت بیشتری بتوانند فعالیتهای مورد نظر برای تحقق اهداف خود را انتخاب کنند.

- روشهای بهبود عملکرد و کارایی بهتر تشخیص داده شود.

- عملیات پیش‌بینی شده هر یک از فعالیتهای امکان‌شبيه‌سازی و پیش‌بینی برای آینده را در قالب الگوهای مشخص فراهم سازد.

در نظام پیشنهادی سقف بودجه هر یک از دستگاه‌های اجرایی مانند گذشته توسط دولت

تعیین می‌گردد، در تعیین این سقف باید عواملی چون ارزیابی هزینه تولید کالا و خدمات،

قیمتهای بازار و افزایش کیفیت مورد توجه قرار گیرد. طبیعی است سقف پیشنهادی دولت برای

بودجه دستگاه اجرایی با محاسباتی که توسط دستگاه اجرایی در چارچوب هزینه‌یابی فعالیتهای

انجام می‌گیرد ممکن است مطابقت نداشته باشد. بنابراین برای کمک به رسیدن به تفاهم،

دستگاه‌های اجرایی باید ضمن هزینه‌یابی هر یک از فعالیتهای آنها را بر حسب اولویت طبقه‌بندی

کنند به نحوی که در هر سطحی از بودجه فعالیتهای مشخصی قابل انجام باشد. در این زمینه

راهکارهای زیر می‌تواند مورد نظر قرار گیرد:

- تجدیدنظر در کمیت و کیفیت محصولات برای ایجاد تعادل بین هزینه تولید آنها با

بودجه اختصاص یافته

- اتخاذ سیاستهایی برای کاهش هزینه تولید محصولات، مانند تغییر فرآیندها،

مهندسی مجدد، حذف فعالیتهای دارای اولویت کمتر

- تجهیز منابع درآمدی جدید



روش هزینه‌یابی فعالیت اساس تعیین بودجه دستگاههای اجرایی و تخصیص اعتبارات خواهد بود. مشکل اساسی هزینه‌یابی فعالیتها در اولین سال اجرا خواهد بود، بدیهی است در سالهای بعد با استفاده از شاخص‌های تعدیل، هزینه تمام شده سال مینا مورد اصلاح قرار خواهد گرفت.

روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت<sup>[1]</sup> فرهنگ فعلی تعیین بودجه دستگاهها که "بودجه‌ریزی افزایشی" (Incremental) است دگرگون خواهد ساخت. در روش فعلی بودجه سال یا سالهای گذشته هر دستگاه اجرایی مبنای اصلی است که همه ساله براساس شاخصهای تعدیل نامشخص و یا افزایش فعالیتها یا پرسنل جدید و بدون توجه به محصول تولید شده دستگاه، انجام می‌گیرد. در واقع قدرت چانه‌زنی دستگاه اجرایی اساس تعیین بودجه را تشکیل می‌دهد و در غالب مواقع که بودجه پیشنهادی دستگاه با سقف تعیین شده هماهنگی و مطابقت ندارد، با کاهش همه جانبه و با درصدی خاص، اجرای تمامی فعالیتهای دستگاه با مشکل مواجه می‌شود. ضمن اینکه نظارت بر اجرای بودجه دستگاه نیز بر پایه اصول علمی میسر نخواهد بود.

در روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت تشخیص رفتارهای هزینه‌ای محصولات ارایه شده دستگاههای اجرایی همراه با آگاهی از شقوق دیگری که می‌توانند مورد استفاده قرار گیرند، ابزار مدیریتی قدرتمندی در اختیار مدیران قرار می‌دهد که:

- تهیه بودجه توسط دستگاههای اجرایی را ضابطه‌مند می‌سازد. کل هزینه هر فعالیت توسط دستگاه اجرایی مشخص می‌شود و امکان مقایسه هزینه مزبور با سایر شقوق فراهم می‌گردد.

- هزینه‌یابی دقیق فعالیتها، معیار خوبی را در تعیین تعرفه کالاها و خدمات در اختیار مسئولان دستگاههای اجرایی قرار می‌دهد.

- ناکارایی‌های موجود در تولید کالا و خدمت با سهولت بیشتری مشخص می‌گردد و مسئولان می‌توانند اقدامات لازم را در افزایش ارزش یا کاهش هزینه محصولات خود بعمل آورند.
- مسئولین دستگاه اجرایی درک بهتری از عوامل موثر در هزینه پیدا می‌کنند و شقوق موجود برای کاهش هزینه فعالیتها از طریق تغییر فرآیند و بکارگیری فناوری جدید را بهتر تشخیص می‌دهند.
- اطلاعات بدست آمده در فرآیند پیشنهادی، گزارشگیری و نظارت بر اجرای فعالیتهای دستگاه را تسهیل می‌کند.

### مبانی تعیین فعالیتها

در قوانین مالی و محاسباتی ایران مبانی و پایه‌های لازم برای تعیین فعالیتها و در نتیجه اجرای بودجه عملیاتی پیش‌بینی شده است. طبق مفاد بند (۴) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه، "برنامه سالانه" عملیات اجرایی دولت است که سالانه تنظیم و همراه بودجه کل کشور تقدیم مجلس می‌گردد و ضمن آن در قالب هدفها و سیاستهای مندرج در برنامه پنجساله، هدفهای مشخص و عملیات اجرایی سالانه هر دستگاه اجرایی با اعتبار مربوطه تعیین می‌شود.

در بند (۸) ماده (۱) قانون برنامه و بودجه نیز "عملیات اجرایی" به صورت مجموعه فعالیتهای جاری (هزینه‌ای) و طرحهای عمرانی (تملك دارایی‌های ثابت) دستگاههای اجرایی تعریف شده است. در بند (۹) همین قانون "فعالیت‌های جاری" (هزینه‌ای) به سلسله عملیات و خدمات مشخص اطلاق شده است که برای تحقق هدفهای برنامه سالانه طی یک سال اجرا می‌شود و هزینه آن از محل اعتبارات جاری (هزینه‌ای) تأمین می‌گردد. همچنین در ماده (۱۹) قانون برنامه و بودجه دستگاههای اجرایی مکلف شده اند براساس شرح فعالیتها و طرحهایی که بین دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور مورد توافق واقع شده است در حدود اعتبارات مصوب عمل کنند.

با توجه به احکام فوق، برنامه‌های عملیاتی ذیل دستگاههای اجرایی باید شامل فعالیتهای کمیت‌پذیر مشخص باشد که برای تحقق هدفهای برنامه مزبور اجرا می‌شوند. به بیان دیگر هر یک از فعالیتهای دستگاهها باید دارای هدف و برنامه کار مشخص باشد. برنامه کار مزبور برای دستگاه اجرایی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور و سایر دستگاههای ذی‌نفع بهترین راهنما برای عملیاتی است که در سال مالی انجام می‌گیرد و این برنامه اساس کار گزارشگیری و نظارت می‌باشد.

بنابراین تعیین فعالیتهای ذیل برنامه‌ها باید به‌گونه‌ای انجام گیرد که گزارشگیری از آنها را ساده سازد. در گزارشگیری اصل "مسئولیت" است و مسئولیت در قالب شرح وظایف دستگاه شکل می‌گیرد و واقعیت می‌یابد.

برای برقراری ارتباط متقابل میان طبقه‌بندی عملیات و واحدهای اجرایی، باید سعی شود برنامه‌ها و فعالیتها به واحدهای اجرایی مشخص در درون هر دستگاه مرتبط شوند. ایجاد ارتباط بین طبقه‌بندی عملیات و واحدهای اجرایی موجب می‌شود که کار تهیه و تنظیم و اجراء نظارت

بر اجرای بودجه به نحو بهتری انجام شود و عامل مسئولیت در داخل هر دستگاه مشخص تر گردد.

بنابراین در تشخیص و تعیین فعالیتها باید گروههای عملیاتی در داخل هر یک از برنامه‌های هزینه دستگاه در قالب فعالیت گنجانده شوند به نحوی که مسئولیت اجرای هر یک فعالیتها و واحد اجرایی آن از هر حیث مشخص و با وظایف و تشکیلات منطبق باشد.

**طبقه‌بندی هزینه‌ها**

طبقه‌بندی هزینه‌ها به روش‌های مختلفی امکانپذیر است. تجزیه و تحلیل رفتار هزینه‌های مختلف نهاده‌های مورد استفاده در تولید کالا و خدمات اطلاعات مفیدی را برای برآورد هزینه‌ها فراهم می‌آورد. چارچوبی که معمولاً در این زمینه مورد استفاده قرار می‌گیرد. طبقه‌بندی هزینه‌ها به: "هزینه‌های متغیر"، "هزینه‌های شبه متغیر" و "هزینه‌های ثابت" است. در این طبقه‌بندی اساس تغییرات هزینه واحد (Unit Cost) تولید کالا و خدمت است که از تغییر حجم محصول نتیجه می‌گردد.

**"هزینه‌های متغیر"** ارتباط مستقیمی با تغییرات حجم محصول دارند. برای مثال، هزینه کپی کردن مدارک دانش‌آموزان در یک موسسه آموزشی با نسبت مستقیمی از ساعات مراجعه دانش‌آموزان تغییر می‌کند.

**"هزینه‌های شبه متغیر"** ارتباط با تغییرات حجم محصول پیچیده‌تر است. افزایش هزینه با سطوح متعددی از حجم محصول مرتبط است. در مثال فوق، افزایش ناچیز تعداد دانش‌آموزان، لزوماً نیاز به بکارگیری معلم بیشتری را ندارد. از طرفی در سطحی از افزایش تعداد دانش‌آموزان استخدام معلم جدید الزام آور می‌گردد.

**"هزینه‌های ثابت"** در کوتاه مدت، علی‌رغم تغییر در حجم محصول، تغییری نمی‌کنند و در دامنه وسیعی از حجم محصول ثابت می‌مانند. برای مثال، چنانچه تعداد ساعات مراجعه دانش‌آموزان افزایش شایان توجهی داشته باشد موسسه ممکن است مجبور به ساخت یا ایجاد کلاس درس جدیدی شود.

روش دیگر طبقه‌بندی هزینه‌ها تفکیک آن به: **"هزینه‌های افزایشی"**، **"هزینه‌های تعهد شده"** و **"هزینه‌های فرصت"** است. آشنایی با هزینه‌های افزایشی برای تصمیم‌گیری در خصوص افزایش یا کاهش حجم محصولات ضروری است. در تصمیم برای

کاهش فعالیت فقط آن دسته از هزینه‌ها باید مورد توجه قرار گیرد که با تصمیم مزبور تغییر می‌کند. به بیان دیگر هزینه‌ای است که با کاهش حجم محصولات حذف می‌گردد. هزینه تعهد شده، مربوط به فعالیت‌هایی می‌شود که قبلاً تعهد شده و قابل حذف نبوده و تصمیمات آینده در آنها تأثیری ندارد. "**هزینه فرصت**" منافع از دست رفته ناشی از عدم اتخاذ تصمیم در مورد انجام بعضی از فعالیت‌ها را شامل می‌گردد.

به منظور ارزیابی عملکرد نیز، هزینه‌ها را می‌توان به "**قابل کنترل**" و "**غیرقابل کنترل**" طبقه‌بندی کرد. نکته‌ای که هم از دیدگاه تهیه‌کننده و هم استفاده‌کنندگان از اطلاعات مهم است درک ماهیت هزینه و طبقه‌بندی آن برای اهداف مختلف و حسابداری هزینه است. روش طبقه‌بندی هزینه بر انتخاب فرآیند هزینه‌یابی موثر است. برای هزینه‌یابی محصول چگونگی مصرف هزینه‌ها توسط محصولات و فعالیت‌ها طبقه‌بندی آن به هزینه‌های مستقیم یا غیرمستقیم را تعیین می‌کند. هر چه اقلام هزینه‌های مستقیم تشخیص داده شده بیشتر باشد به دلیل کاهش تخصیص هزینه‌های بی‌مورد، دقت هزینه‌یابی بیشتر خواهد بود. تفکیک هزینه‌ها به مستقیم و غیرمستقیم بستگی به اصل قابلیت ردیابی یا تخصیص هزینه‌ها دارد. توان تخصیص هزینه‌ها به فعالیت‌ها به عواملی چون روش تعریف فعالیت‌ها، اطلاعات موجود و درک مدیریت از ارتباط بین عملیات و هزینه‌ها دارد.

### هزینه‌های مستقیم

هزینه‌هایی است که به طور اقتصادی می‌توان به فعالیت‌ها یا موضوع‌های هزینه منسوب کرد. ارتباط بین هزینه و فعالیت مستقیم یا غیرمستقیم بودن آن را مشخص می‌کند. محصول حاصل از فعالیت ممکن است، محصول نهایی، محصول واسطه و یا مجموعه‌ای از محصولات باشد. میزان تفکیک هزینه‌ها بستگی به اطلاعات مورد نیاز مدیریت دارد.

### هزینه‌های غیرمستقیم

برای بعضی از هزینه‌ها ردیابی و تخصیص مستقیم آنها به فعالیت خاصی امکانپذیر نیست. اینگونه هزینه‌ها هزینه‌های غیرمستقیم هستند. هزینه‌های مزبور به بیش از یک فعالیت مربوط می‌شوند. البته منسوب کردن این هزینه‌ها به هر فعالیت از طریق تعیین سهم آنها در فعالیت امکانپذیر است. برای مثال می‌توان به هزینه‌های آب و برق و سوخت مصرفی در یک واحد خدماتی اشاره کرد.

### سایر هزینه‌ها

برخی از هزینه‌های انجام شده در فعالیتها ممکن است ارتباطی با محصول آن فعالیت نداشته باشد. مانند هزینه‌های بازسازی غیرمترقبه و کاهش غیرمترقبه دارایی‌ها. با توجه به اینکه این قبیل هزینه‌ها قابل تخصیص به محصولات نیستند، باید در هزینه‌یابی فعالیتها حذف گردند.

### هزینه کل و هزینه واحد تولید محصول

برای محاسبه هزینه کل فعالیتها باید هزینه نهاده‌های مصرفی در فرآیند تولید محصولات و هزینه نهاده‌های مصرفی برای انجام فعالیتهای پشتیبانی تولید محصولات مزبور با هم جمع گردد.

برای مثال موسسه‌ای را در نظر بگیریم که یکی از محصولات تولید آن انتشار اطلاعیه‌های سلامتی برای جامعه است. منابع مورد استفاده این موسسه برای انجام این فعالیت شامل پرسنلی است که برای طراحی و چاپ و توزیع این اطلاعیه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. هزینه‌های مزبور به عنوان "هزینه‌های مستقیم" تلقی می‌شود.

سایر هزینه‌هایی که ارتباط مستقی با اطلاعات تولید شده ندارند "هزینه غیرمستقیم" تلقی می‌شود. این هزینه‌ها می‌تواند شامل هزینه‌های بالاسری مانند خدمات اداری و پشتیبانی برای تولید اطلاعات و هزینه‌های برق و سوخت و مخابرات باشد.

از جمع هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم، هزینه کل فعالیت انتشار اطلاعات بدست می‌آید. برای محاسبه هزینه واحد با متوسط انجام فعالیت باید هزینه کل را بر تعداد محصول تولید شده تقسیم کرد.

هزینه واحد یا متوسط، شاخص مفیدی برای محصول تولید شده بشمار می‌رود. از این شاخص میتوان به عنوان مبنایی برای ارتقای کارایی یک واحد سازمانی و همچنین مقایسه بین واحدهای سازمانی مسئول تولید فعالیت مشابه استفاده نمود.

### هزینه نهایی

هزینه فعالیتها مبنای اصلی تعیین بودجه دستگاههای اجرایی است. در دراز مدت، طبعاً واحدهای سازمانی در پی تأمین کل هزینه انجام فعالیتها هستند. در بعضی موارد کالاها و خدمات تولید شده ممکن است با قیمتی معادل هزینه نهایی محصول عرضه شوند. هزینه نهایی در واقع نشان دهنده هزینه تولید یک واحد اضافی از محصول است. این شاخص در قیمت‌گذاری محصولات اهمیت زیادی دارد. معمولاً هزینه نهایی تولید یک واحد اضافی محصول با افزایش میزان محصول کاهش می‌یابد. نرخ این کاهش نشان دهنده اهمیتی است که هزینه‌های ثابت در ساختار محصول دارند.

هزینه نهایی محصول، همچنین معمولاً کمتر از هزینه واحد (Unit Cost) است، که دلیل آن تأثیر هزینه‌های ثابت در ساختار هزینه‌ای واحد اجرایی است. برای مثال در این زمینه می‌توان به استفاده کوتاه مدت از ظرفیتهای عاطل اشاره کرد. در مواقعی که قیمت محصول



توسط دولت تعیین می‌شود، در تعیین قیمت باید عواملی چون ارزیابی هزینه تولید، قیمت‌های بازار و کارآیی تولید در نظر گرفته شود.

### **اهداف روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت**

روش هزینه‌یابی فعالیت در بخش خصوصی و دولتی متفاوت است. در بخش دولتی این روش دو هدف کلی را دنبال می‌نماید:

**اول:** با فراهم کردن اطلاعات لازم درخصوص هزینه فعالیت‌های واحد اجرایی ذی‌ربط، به اهداف نظارت خارجی کمک می‌کند. هزینه فعالیت‌ها مبنای بودجه دستگاه اجرایی را تشکیل می‌دهند که نهایتاً به تصویب مجلس می‌رسد.

اطلاعات هزینه‌یابی فعالیت‌ها در صورت‌حساب مالی و سایر گزارش‌های مالی دستگاه‌های اجرایی درج می‌گردد.

در این گزارش بهتر است به چگونگی تفکیک هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم و روش تخصیص هزینه‌ها به محصول و نرخ‌های بکار گرفته شده اشاره گردد.

**دوم:** روش هزینه‌یابی فعالیت‌ها، اطلاعات مفیدی برای نظارت‌های داخلی سازمانها فراهم می‌آورد. نظارت‌های داخلی که بر این اساس انجام می‌گیرد به برنامه‌ریزی و کنترل بودجه‌های سالانه سازمانها کمک می‌نماید. از اطلاعات حاصله همچنین می‌توان در اتخاذ تصمیم‌های

غیرمترقبه و در شرایط خاص استفاده کرد. برای مثال تخصیص منابع را با تغییر سیاستها تغییر داد.

**منابع:**

[www.imi.ir](http://www.imi.ir)

[www.iums.ac.ir](http://www.iums.ac.ir)

[www.mazrooei.ir](http://www.mazrooei.ir)

[www.mprog.ir](http://www.mprog.ir)