

دستورالعمل اجرایی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مشمول بر :

- ۱- تعاریف و مفاهیم
- ۲ - دستورالعمل برنامه سالانه
- ۳- دستورالعمل هزینه یابی
- ۴- طبقه بندی اقتصادی هزینه ها
- ۵- دستورالعمل مدیریت عملکرد
- ۶- الزامات و نیازمندی های طراحی یا تهیه سیستم نرم افزاری بودجه ریزی
مبتنی بر عملکرد

بسمه تعالی

مقدمه

امروزه فرآیندهای تصمیم‌گیری بر اصول ارایه خدمات با کیفیت بالاتر، پاسخگویی، شفافیت عملکرد، افزایش کارایی، اثربخشی و بهره‌وری و کاهش هزینه‌ها استوار است. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد منابع را بر مبنای تحقق اهداف سنجش پذیر تخصیص می‌دهد و صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را به بودجه‌ریزی برنامه‌ای اضافه می‌کند.

در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اعتبارات بر مبنای عملکرد واحدهای سازمانی و در راستای تولید و ارایه محصولات/خدمات و یا دستیابی به پیامدها تخصیص می‌یابد و بدین ترتیب سازمان‌ها به سمت افزایش شفافیت در نحوه مصرف منابع برای انجام فعالیت‌ها، تولید خروجی‌ها و دستیابی به اهداف و استراتژی‌ها و نیز پاسخگویی بیشتر سوق می‌یابند.

بر اساس تعریف صندوق بین‌المللی پول، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از: روشها و سازوکارهایی که ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه‌های اجرایی را با خروجی‌ها و پیامدهای آنها از طریق بکارگیری اطلاعات عملکردی تقویت می‌سازد.

در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اعتبارات هر سازمان در قبال ارزیابی شاخص‌های عملکرد برنامه‌ها و فعالیت‌های آن تخصیص می‌یابد. بدیهی است همواره ارزیابی عملکرد بر مبنای اهداف از پیش تعیین شده انجام می‌شود. بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مزایای زیادی دارد که از جمله آن می‌توان به افزایش پاسخگویی مدیران دستگاه‌های اجرایی بر مبنای عملکرد، تاکید بر دستیابی به نتایج مورد انتظار با بیشترین میزان صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی، تسهیل نظارت بر اجرای بودجه و بهبود نحوه تخصیص منابع اشاره کرد.

مراحل اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

در اجرای نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد سه عنصر برنامه‌ریزی (تهیه برنامه سالانه)، هزینه‌یابی و مدیریت عملکرد قابل توجه است.

علاوه بر سه عنصر فوق، نظام انگیزشی، نظام پاسخگویی و مدیریت تغییر نیز به عناصر توانمند ساز معروف هستند و به منظور کارکرد هرچه بهتر سه عنصر اولیه به آنها اضافه می‌شوند.

اهداف نهایی از اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد به شرح زیر است :

- تغییر رویکرد از ورودی محوری و تاکید بر ورودی ها و منابع به خروجی محوری و نتایج
- برقراری ارتباط شفاف میان منابع ثبت شده و خروجی ها
- تبدیل اسناد بودجه به ابزاری برای برنامه ریزی اقتصادی و مدیریت عملکرد سازمانی
- اختصاص اعتبارات بودجه ای در ازای ارائه ی خدمات مطلوب تر به جای صرف منابع بیشتر
- افزایش انگیزه مدیران و کارکنان برای ارائه خدمات با هزینه کمتر، کمیت و کیفیت بالاتر و اجرای نظام انگیزشی
- متناسب سازی اختیارات و مسئولیت های مدیران
- استاندارد سازی خدمات از طریق شناسایی شیوه های برتر ارائه خدمات و ترویج و تامین آنها

بخش اول - تعاریف و مفاهیم

تعاریف و مفاهیم

در سه دستورالعمل برنامه سالانه، هزینه یابی و مدیریت عملکرد، تعاریف و مفاهیم با معانی مشخص شده به شرح زیر به کار رفته است:

۱-۲- هدف ها و سیاست های کلی:

خواسته دقیق و روشن، در بازه زمانی مشخص است که می‌بایست قابل اجرا باشد. اهداف و وظایف دستگاه‌های اجرایی در قالب وظایف اساسی سازمانی و اسناد بالادستی منعکس می‌گردد.

در فرآیند تدوین لایحه بودجه ۱۳۹۸، اولویت با سیاست‌های کلی برنامه ششم توسعه، سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، قانون برنامه ششم توسعه، قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور، اولویت‌های ابلاغی رئیس‌جمهور، قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر، قانون اجرای سیاست‌های اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی و با مد نظر قرار دادن شرایط تحریم و پس‌اثر جام به عنوان اسناد بالادستی می‌باشد.

در واقع اهداف مضامینی هستند که از یک طرف تکیه بر اسناد فرادستی دارند و از سوی دیگر پدیدآورنده الزام‌ها و راهبردهای معطوف به بهره‌برداری مطلوب از فرصت‌های پیش‌روی دستگاه اجرایی به شمار می‌روند. به بیان دیگر، هدف‌ها و سیاست‌های کلی، حلقه مفصلی پسین و پیشین فرآیند برنامه‌ریزی (محورهای اساسی اسناد بالادستی چشم‌انداز و سیاست‌های کلی نظام با الزام‌ها و راهبردها) هستند. مانند «افزایش صادرات صنعتی و معدنی»، «حفظ و احیای محیط زیست» و «توسعه علمی آموزش و پرورش و ارتقای کیفی برنامه‌های آموزشی».

۲-۲- الزام‌ها و راهبردها: مضامینی در جهت بهره‌برداری مطلوب از فرصت‌های پیش‌روی کشور در دستگاه اجرایی ذیربط برای نیل به هدف‌ها و سیاست‌ها هستند. مانند «توسعه کالاهای صنعتی دارای مزیت نسبی و ارتقای کیفیت محصولات صادراتی»، «استفاده بهینه از انرژی و حفظ و احیای منابع طبیعی تجدید شونده» و «آموزش مهارت‌های اجتماعی در دوره‌های تحصیلی و توسعه آموزش‌های پیش‌دبستانی».

۳-۲- سیاست‌ها و اقدامات اجرایی: سیاست‌ها و اقدامات اجرایی در چارچوب سیاست‌ها، هدف‌ها و راهبردهای کلی و به منظور تحقق هدف‌های کیفی و کمی برنامه‌های سالانه تهیه می‌شوند. مانند: «برقراری تسهیلات لازم برای اجرای بیمه صادرات، فعال نمودن مناطق آزاد در امور صادرات و حمایت از صادرات از طریق مطالعه و شناسایی بازارهای خارجی»، «کاربرد انرژی‌های پاک و غیر آلاینده، توسعه حمل و نقل عمومی و گازسوز

کردن واحدهای صنعتی» و «پوشش حداکثری دانش آموزان در دوره ابتدایی و دوره های اول و دوم متوسطه، اولویت آموزش ابتدایی در تامین و تخصیص اعتبارات و اختصاص بخشی از مدارس به فناوری نوین و هوشمندسازی واحدهای آموزشی».

۲-۴- برنامه اجرایی: مهم ترین عامل نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد "برنامه اجرایی" است. " برنامه اجرایی " مجموعه ای از فعالیت ها یا پروژه های تحت نظر دستگاه یا واحد اجرایی خاص است که با استفاده از منابع موجود به دستیابی اهداف و نتایج مورد نظر کمک می کند. مانند: برنامه آموزش راهنمایی، برنامه وصول مالیات، برنامه راهبری افزایش تولیدات دام و طیور.

برنامه مجموعه ای از فعالیت های یا پروژه ها (طرح ها) تحت نظارت دستگاه یا واحد اجرایی خاص است. که با استفاده از منابع موجود به دستیابی هدف ها کمک می کند. (نظام بودجه ریزی، محمد کردبچه ۱۳۸۵) برنامه اجرایی، اهداف، راهبردها و سیاست های اجرایی و طرح های متعدد را در بر می گیرد و معمولاً در چارچوب برنامه بلندمدت تنظیم می شود. (فرهنگ توصیفی واژگان برنامه ریزی و توسعه، منصور مدرسی ۱۳۸۵)

۲-۵- فعالیت:

فعالیت عبارت است از یک سلسله اقدامات مشخص که برای تولید کالا یا خدمت در جهت نیل به هدف معین که در چارچوب برنامه انجام می گیرد. (دستور العمل بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد)

فعالیت ها برای تحقق بخشیدن به هدف های سالانه برنامه، طی یکسال قابل اجرا بوده و منابع مورد نیاز آن از محل اعتبارات هزینه ای تأمین می گردد. (فرهنگ توصیفی واژگان برنامه ریزی و توسعه، منصور مدرسی ۱۳۸۵) مانند، برگزاری همایش و سمینار های مرتبط با برنامه های درسی، توسعه و ترویج فرهنگ مالیات، بیمه دام و طیور.

۲-۶- سنجش عملکرد:

معیاری اندازه پذیر برای بررسی میزان تحقق هدف کمی برنامه و فعالیت است. مانند: تعداد دانش آموز، تعداد برنامه - دوره، نسبت هزینه به وصول مالیات، میزان خود اظهاری مالیاتی، هزار واحد دامی.

۲-۷- هدف های کمی:

جنبه های قابل اندازه گیری مقاصد و منظورهایی است که در فرآیند برنامه ریزی پیش بینی می شود و عملیات اجرایی برنامه و فعالیت ها در جهت نیل به آنها است. (فرهنگ توصیفی واژگان برنامه ریزی و توسعه، منصور مدرسی ۱۳۸۵)

۲-۸ - **دستگاه اجرایی:** کلیه دستگاه های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری که به نحوی از اعتبارات هزینه ای استفاده می کنند و موظف به تدوین برنامه سالانه هستند.

۲-۹ - **فعالیت اصلی (ستانده):** 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 هزینه ای تامین می شود

۲-۱۰ - **مرکز فعالیت اصلی:** همان واحدهای سازمانی مندرج در ساختار سازمانی مورد عمل دستگاه اجرایی است که محل وقوع فعالیت های اصلی را نشان می دهد. مانند "دفتر توسعه ورزش همگانی" در ساختار سازمانی وزارت ورزش و جوانان که متصدی انجام فعالیت "برگزاری مسابقات ورزشی" ذیل برنامه "توسعه ورزش همگانی" می باشد.

۲-۱۱ - **زیر فعالیت:** یک سلسله اقدامات مشخص است، که برای تولید کالا و عرضه خدمت توسط مراکز فعالیت در چارچوب برنامه انجام می شود. زیر فعالیتها، در چارچوب فعالیت های مصوب دستگاه های اجرایی تعریف می شوند.

۲-۱۲ - **واحد مجری:** واحد مجری مسئول انجام زیرفعالیت های تعریف شده برای مراکز فعالیت است که مستقیماً منجر به تولید یک یا چند خدمت یا محصول می گردد.

به عبارت دیگر، آن دسته از واحدهای سازمانی دستگاه های اجرائی هستند که تولید، تأمین و ارائه محصول و خدمات اصلی و نهایی دستگاه اجرائی را بر عهده دارند. واحد مجری دارای ویژگی های زیر می باشد:

- در ساختار سازمانی دستگاه اجرایی فعالیت می کند.
- ترجیحاً زیر نظر مستقیم رییس دستگاه اجرایی فعالیت می کند.
- دارای شخصیت مستقل مدیریتی و عملیاتی است.

۲-۱۳ - **فعالیت پشتیبانی:** یک سلسله اقدامات مشخص است که به عنوان پشتیبان به فعالیت های اصلی کمک می کنند. این فعالیت ها شامل تمامی فعالیت هایی است که در واحدهای پشتیبانی مانند واحدهای اداری، مالی، حوزه ریاست، حراست، روابط عمومی و غیره انجام می شود.

۲-۱۴ - **مراکز فعالیت پشتیبانی:** همان واحدهای سازمانی مندرج در ساختار سازمانی مورد عمل دستگاه اجرایی و واحد مجری است که محل وقوع فعالیت های پشتیبانی را نشان می دهد.

۲-۱۵- ارقام هزینه: ارقام هزینه شامل ریز مواد هزینه مندرج در دستورالعمل طبقه بندی اقتصادی هزینه ها، پیوست بخشنامه بودجه می باشد.

۲-۱۶- هزینه های مستقیم: ارقام هزینه ای است که قابل ردیابی به یک مرکز هزینه مشخص می باشند.

۲-۱۷- هزینه های غیر مستقیم: ارقام هزینه ای است که قابل ردیابی به یکایک مراکز هزینه نمی باشند بلکه بین چندین مرکز هزینه مشترک هستند.

۲-۱۸- محرک هزینه (محرک منبع): عامل یا ترکیبی از عوامل تحریک کننده هزینه است که میزان جذب هزینه ها توسط مراکز فعالیت را در یک رابطه علی و معلولی نشان می دهد و به عنوان مبنایی برای انتساب هزینه ها به مراکز فعالیتها بکار برده می شود. مانند "تعداد کارکنان، متراژ فضای اشغال شده، تعداد خودرو و ... محرک های هزینه به عنوان شاخص های مدیریت هزینه نیز مورد استفاده قرار می گیرند.

۲-۱۹- انتساب هزینه: عبارت است از شناسایی و ردیابی هزینه های مستقیم و غیرمستقیم و ارتباط دادن آن به مراکز فعالیت اصلی و پشتیبانی با استفاده از مدل های استاندارد کارسنجی و زمان سنجی و استانداردهای حسابداری بخش عمومی.

۲-۲۰- قیمت تمام شده (بهای تمام شده) فعالیت: حاصل انباشت و انتساب کلیه هزینه های مستقیم و غیرمستقیم به مراکز فعالیت، ریز فعالیتها و در نتیجه فعالیتها، بدون توجه به منبع تامین اعتبار آن هزینه ها است که از اطلاعات سیستم حسابداری قیمت تمام شده استخراج می شود.

۲-۲۱- پرداخت های انتقالی: پرداخت هایی هستند که مستقیماً به خدمت گیرنده فعالیت های واحد مجری منتقل می شود و در انجام فعالیت های واحد مجری هزینه نمی گردد. واحد مجری تنها فرآیند پرداخت صحیح و بی نقص این هزینه ها را انجام می دهد. برای مثال پرداخت بیمه بیکاری، پرداخت جبران خسارت زلزله، پرداخت یارانه ها، کمک های رفاهی به گروه های خاص آسیب پذیر، کمک به خرید محصولات کشاورزان و غیره. این پرداخت ها در قیمت تمام شده فعالیت ها لحاظ نمی گردد بلکه به سر جمع هزینه برنامه مورد نظر اضافه می شود.

۲-۲۲- هزینه برنامه ها: حاصل جمع قیمت تمام شده کل فعالیت های ذیل برنامه ها بعلاوه "پرداخت های انتقالی" مربوط به برنامه ها می باشد.

۲-۲۳- دوره مالی: دوره ای است که در آن، هزینه یابی انجام می شود. دوره مالی عموماً، یک سال مالی فرض می شود.

۲-۲۴- مدیریت عملکرد: (Performance Management)

فرایندی است که با تبدیل اهداف راهبردی دستگاه اجرایی به معیارهای قابل اندازه‌گیری، جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها، ارزیابی گزارش عملکرد و بازنگری اطلاعات عملکرد و به کارگیری نتایج آن در حوزه‌های مختلف از جمله بودجه ریزی، به بهبود عملکرد سازمان می‌انجامد.

۲-۲۵- **صرفه اقتصادی**؛ عبارت است از تلاش در جهت کاهش هزینه تامین و استفاده از منابع با حفظ کیفیت مناسب. صرفه اقتصادی رابطه منابع با ورودی‌های دستگاه اجرایی را ارزیابی می‌کند. مهمترین ورودی‌ها شامل نیروی کار، ساختمان و تاسیسات، لوازم و اثاثیه، تجهیزات، امکانات و ذخایر می‌شوند.

۲-۲۶- **کارایی**؛ در بررسی کارایی استفاده مفید و بهینه از منابع مد نظر است. به عبارت دیگر عملیات کارا آن است که با استفاده از روش‌های بهینه، حداکثر بازده (ستانده) را با صرف حداقل منابع (داده) تامین کند. در واقع کارایی رابطه ورودی به خروجی برنامه و فعالیت‌ها را تحلیل و ارزیابی می‌کند. با توجه به آنکه بیشتر خروجی‌های دولت خدمات است، خروجی‌ها بر برنامه و فعالیت‌های سازمانی در ارائه کردن یک کالا یا خدمت خاص تمرکز دارند.

۲-۲۷- اثربخشی: (Dimension Effectiveness)

اثربخشی به معنای حصول اطمینان از مطابقت نتایج حاصل از هر فعالیت با نتایج مورد انتظار است. اثربخشی نتیجه و تاثیر برنامه بر میزان تحقق اهداف را ارزیابی می‌کند.

۲-۲۸- شاخص عملکرد (Performance Index)

شاخص راهنمایی است که در کمترین زمان ماهیت و هویت وجودی یک موضوع را نشان می‌دهد. وجود شاخص‌های عملکرد یکی از الزامات اساسی بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شود و میتواند در ارزیابی عملکرد فعالیت‌هایی که بودجه به آن‌ها اختصاص می‌یابد نقش اساسی ایفا کند. اهمیت و شاخص‌های عملکرد در فرایند استقرار بودجه عملیاتی در این است که از این شاخص‌ها میتوان برای تصمیم‌گیری در زمینه مدیریت برنامه، هدایت واحد‌های اداری و ارزیابی دستاورد‌های برنامه بهره‌جست. شاخص عنصری جدایی‌ناپذیر از یک سیستم پاسخگو است و امکان مدیریت بهتر را فراهم می‌کند. شاخص واقعی راهنمای مسیر ارتقاء و فراهم‌کننده فرصت برای تصمیم‌گیران است که پیشرفت برنامه‌ها و سیاست‌ها را ارزیابی کنند.

شاخص‌ها در راستای برنامه استراتژیک سازمان تدوین می‌شود و باید مسیر حرکت سازمان‌ها را برای رسیدن به هدفشان مشخص کند. کیفیت شاخص‌ها از کمیت آن‌ها مهمتر است.

در هنگام تدوین شاخص ها می بایست صاحبان فرایند حضور داشته باشند و جمع آوری اطلاعات جهت محاسبه شاخص ها نیز باید از طریق صاحبان فرایند انجام شود.

شاخص های عملکردی ابزاری جهت شناخت دقیق تر عملکرد در یک مقطع زمانی هستند که تصویری از روند ها و دگرگونی های عملکرد را طی دوره های مشخص نشان می دهند. به عبارت دیگر شاخص مشخص کننده تغییر نسبی یک متغیر در فاصله زمانی دو تاریخ است. یک زمان به عنوان زمان پایه در نظر گرفته می شود تا تغییرات نسبت به آن مورد بررسی قرار گیرد.

شاخص های عملکرد به دو دسته شاخص های پایش عملکرد و شاخص های ارزیابی عملکرد تقسیم می گردند. شاخص های پایش؛ پایش به معنی اندازه گیری منظم متغیرها در طول زمان است و شاخص های پایش به شاخص هایی گفته میشود که ورودی و فرایندها را بررسی می کند. تعیین میزان انطباق فعالیتها با برنامه ریزی و طراحی با شاخص های پایش انجام می گیرد. شاخص های پایش دودسته اند:

* شاخص های ورودی-نهاد (INPUT INDEX)

این شاخص ها به بررسی منابع مورد نیاز برای انجام فعالیتها برمی گردد. شاخص های ورودی بر اساس نوع و کمیت سنجه ورودی یا محرک هزینه یک وزارتخانه یا دستگاه اجرایی تدوین و محاسبه می گردد. مانند منابع انسانی، منابع تجهیزاتی، منابع رفاهی و

* شاخص های فرایندی (PROCESS INDEX)

این شاخص ها فعالیتهای در حال اجرا را بررسی و پایش می کنند. مانند : درصد پیشرفت برنامه واکسیناسیون شاخص های ارزیابی؛ شاخص هایی هستند که خروجی ها و هدف نهایی را می سنجند یا به عبارتی به اندازه گیری آنچه در پایان یک برنامه ریزی حاصل میشود می پردازد. تعیین میزان توفیق سازمان در انجام مأموریت خود و دستیابی به اهداف با شاخص های ارزیابی قابل بررسی است. شاخص های ارزیابی سه دسته هستند:

* شاخص های خروجی-ستانده (OUTPUT INDEX)

شاخص هایی که خروجی فعالیتها را اندازه گیری می کند. مانند میزان پوشش برنامه واکسیناسیون (تعداد کودکانی که واکسن را دریافت کرده اند/تعدادموالید زنده)

* شاخص های پیامدی (OUTCOM INDEX)

شاخص هایی که برآمد فعالیت را نشان میدهد. مانند میزان ایمنی ناشی از واکسیناسیون

* شاخص های اثربخشی (IMPACT INDEX)

شاخص هایی که اثرات بلند مدت فعالیتها را نشان میدهد. درصد کاهش مرگ ومیر ناشی از بیماریهای قابل پیشگیری با واکسن. برای محاسبه شاخص های اثربخشی می بایست زمان طولانی و عملکرد کل سیستم مدنظر باشد و امکان دسترسی به حجم زیادی از اطلاعات قابل دسترس باشد.

۲-۲۹- استاندارد: عبارت است از حد قابل قبول و مبنای اصلی برای قضاوت. استاندارد به معنی معیار، ضابطه، پایه، نمونه، مشخصات و موازین قابل قبول، مورد پسند و پذیرش همگانی برای سنجش عملکرد است. در معنای خاص، کلمه استاندارد به عنوان معیار یعنی اندازه، نشانه یا شکلی که به طور قراردادی معین شده، به کار رفته است. استاندارد حد قابل قبول شاخص و مبنای قضاوت عملکرد یا وضعیت است.

۲-۳۰- پایش عملکرد: سنجش مستمر میزان انطباق عملکرد با اهداف تعیین شده در حین اجرا است.

بخش دوم -

دستور العمل برنامه سالانه

دستورالعمل برنامه سالانه

مقدمه:

«برنامه سالانه» مجموعه‌ای از هدف‌ها، سیاست‌ها و خط‌مشی‌ها و عملیات اجرایی سالانه دستگاه‌های اجرایی با اعتبارات مربوط به آنها جهت تحقق هدف‌های موردنظر است که در چارچوب اسناد بالادستی تهیه می‌شود و همراه لایحه بودجه کل کشور تقدیم مجلس شورای اسلامی می‌گردد. در این تعریف منظور از عملیات اجرایی، فعالیت‌ها و طرح‌های دستگاه‌های اجرایی است که در برنامه سالانه مشخص می‌شود. این دستورالعمل دو هدف اساسی دارد:

اول، برقراری ارتباط بین برنامه‌های میان مدت و بودجه‌های سالانه و به بیان دیگر تکمیل چرخه کلی برنامه‌ریزی (چشم‌انداز بلند مدت - برنامه‌های میان مدت پنج ساله - برنامه‌های سالانه - بودجه‌های سالانه).

دوم، فراهم کردن امکان تهیه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد. خروجی‌های برنامه سالانه به صورت هدف‌های کمی سنجه‌های عملکرد برنامه‌های اجرایی و فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی در مراحل بعدی اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (برآورد قیمت تمام شده فعالیت‌ها و مدیریت عملکرد) مورد استفاده قرار می‌گیرند.

ماده ۱: اهداف و خط‌مشی‌های کلی و تصویر کلان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در سال مالی

در فراز آخر سند "چشم‌انداز جمهوری اسلامی ایران در افق ۱۴۰۴ شمسی" تأکید شده است "در تدوین و تصویب برنامه‌های توسعه و بودجه‌های سالیانه، این نکته مورد توجه قرار گیرد که شاخص‌های کمی کلان آنها از قبیل: نرخ سرمایه‌گذاری، درآمد سرانه، تولید ناخالص ملی، نرخ اشتغال و تورم، کاهش فاصله درآمد میان دهک‌های بالا و پایین جامعه باید متناسب با سیاست‌های توسعه و اهداف و الزامات چشم‌انداز و برنامه توسعه تنظیم و تعیین گردد". در این بخش، که توسط سازمان برنامه و بودجه کشور با همکاری دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط تهیه می‌شود، ابتدا به اهداف و سیاست‌ها و خط‌مشی‌های کلی بودجه سال آینده اشاره شده و سپس تصویر کلان به شرح زیر ارائه می‌شود:

الف - شاخص‌های اقتصادی

- جمعیت و بازار کار
- رشد اقتصادی
- مصرف و تشکیل سرمایه
- بودجه و وضع مالی دولت

- بازار پول
- بازار ارز
- روند قیمت‌ها و تورم
- بازارهای مالی و ابزار سیاست‌های مالی
- تجارت خارجی

ب- شاخص‌های اجتماعی

- ضریب جینی
- شاخص توسعه انسانی
- میزان مرگ و میر کودکان زیر ۵ سال (در هزار نفر)
- امید به زندگی در بدو تولد (سال)

ج- شاخص‌های فرهنگی، پژوهشی و فناوری

- تعداد عناوین کتاب‌های منتشره به ۱۰۰ هزار نفر جمعیت
- درصد باسوادان ۶ ساله و بالاتر
- شاخص دستیابی به فناوری
- درصد اعتبارات پژوهشی به تولید ناخالص داخلی

ماده ۲: برنامه اجرایی دولت در سال مالی

این بخش در چارچوب طبقه‌بندی عملیاتی مصارف بودجه تهیه می‌شود. براساس طبقه‌بندی فعلی، عملیات دولت ابتدا به ده امور، هر یک از امور به چند فصل و هر فصل به چند برنامه تقسیم گردیده است و در درون هر برنامه به فعالیت‌ها و طرح‌ها طبقه‌بندی می‌شوند. بنابراین هر یک از دستگاه‌های اجرایی باید برنامه سالانه خود را در قالب فصل یا فصول ذی‌ربط تهیه نموده و در موعد مقرری که در بخشنامه بودجه سال مالی مشخص می‌شود به سازمان برنامه و بودجه کشور ارسال نماید. محتوای گزارش هر فصل به شرح زیر می‌باشد:

۱- مقدمه:

در این قسمت، دستگاه‌های اجرایی به عناوین دستگاه اجرایی اصلی و دستگاه‌های وابسته که اعتبارات آنها از محل فصل مزبور تأمین می‌شود، اشاره می‌کنند.

۲- وضعیت فصل در اسناد بالادستی

اسناد بالادستی که در تهیه برنامه سالانه دستگاه‌های اجرایی باید مورد نظر قرار گیرند عبارتند از:

۱-۲- شرح وظایف و مأموریتها: این وظایف و مأموریتها مبنای تعیین برنامه‌های اجرایی دستگاه‌ها هستند. در این قسمت دستگاه‌های اجرایی وظایف و مأموریت‌های خود را براساس قوانین برنامه توسعه، تأسیس، اساسنامه، مصوبات شورای عالی اداری و سایر قوانین منظور می‌کنند.

۲-۲- اهداف و سیاست‌های اقتصاد مقاومتی: سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی در تاریخ ۲۹ بهمن ۱۳۹۲ از سوی مقام معظم رهبری ابلاغ گردید. پیرو این ابلاغ، اهداف و سیاست‌های هر یک از وزارتخانه‌ها برای تحقق و عملیاتی کردن سیاست‌های کلی مزبور به تصویب شورای اقتصاد رسیده است، که مبنای تهیه این بخش از برنامه سالانه دستگاه‌های اجرایی می‌باشد.

۳-۲- پروگرام‌های اجرایی (موضوع‌های خاص): مجموعه‌ای از هدف‌ها، سیاست‌ها و خط‌مشی و طرح‌ها و پروژه‌های مشخص است که برای حذف یک مانع توسعه یا برای ایجاد یک قطب توسعه طراحی می‌شوند.

۴-۲- احکام و مواد قانونی برنامه پنج‌ساله توسعه: احکام برنامه، سیاست‌ها و تدابیری است که همسو و سازگار با اهداف برنامه است و برای مشروعیت یافتن لازم است در مراجع تصمیم‌گیری (دولت و مجلس شورای اسلامی) مورد تصویب قرار گیرد. در این بخش احکام قانونی برنامه پنج‌ساله در ارتباط با دستگاه‌های اجرایی که اعتبارات آنها از محل اعتبارات آن دستگاه تأمین می‌شود، درج می‌گردد. همچنین در این قسمت باید به عملکرد این احکام در دوره زمانی گذشته از اجرای برنامه و اقدامات مورد نظر در اجرای آن در سال مالی مورد نظر اشاره شود.

۳- هدف‌ها، راهبردها و اقدامات اجرایی

در جدول شماره (۱)، هدف‌ها، سیاست‌های کلی، الزام‌ها، راهبردها، سیاست‌ها و اقدامات اجرایی به شرح زیر درج می‌شود:

۱-۳- هدف‌ها

ستون (۲) جدول شماره (۱) برای درج هدف‌ها و سیاست‌های کلی دستگاه‌های اجرایی اختصاص یافته است. مستندات برنامه‌های پنج ساله، موضوعات خاص این برنامه‌ها و سیاست‌های کلی نظام مصوب مجمع تشخیص مصلحت نظام می‌تواند مبنای کار دستگاه‌های اجرایی در تکمیل ستون ذی ربط این جدول قرار گیرد.

۲-۳- راهبردها

دستگاه‌های اجرایی باید در ستون (۳) جدول شماره (۱)، مانند مثال مذکور در ماده (۱) این دستورالعمل، برای هر یک از هدفها و سیاست‌های کلی مندرج در ستون (۲) الزامها و راهبردهای ذی‌ربط را منعکس نمایند.

۳-۳- اقدامات اجرایی

دستگاه‌های اجرایی سیاستها و اقدام‌های اجرایی مرتبط با هر یک از الزامها و راهبردها را در ستون (۴) جدول شماره (۱) درج می‌نمایند.

۴- تعیین سنجه‌های عملکرد و برآورد اعتبارات دستگاه‌های اجرایی

۴-۱- تعیین سنجه‌های عملکرد و برآورد اعتبارات هزینه‌ای

جدول شماره (۲) برای ثبت اطلاعات مربوط به تعیین سنجه عملکرد و برآورد اعتبارات هزینه‌ای به شرح زیر اختصاص یافته است:

۴-۱-۱- در ستون (۱)، شماره طبقه‌بندی برنامه و فعالیت براساس پیوست شماره (۴) قانون بودجه سال ماقبل و ردیف جدید براساس تفاهم به عمل آمده با سازمان برنامه و بودجه کشور درج می‌شود.

۴-۱-۲- در ستون (۲)، برنامه‌های اجرایی و فعالیتهای ذیربط هر برنامه اجرایی مربوط به دستگاه آورده می‌شود. نکاتی که در تعیین برنامه‌های اجرایی و فعالیتهای باید مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر است:

الف- برنامه اجرایی

۱- مبنای برنامه‌های اجرایی، پیوست شماره (۴) قوانین بودجه سالانه است. همه‌ساله برای تأمین نظرات دستگاه‌های اجرایی در ارتباط با سیاستها و اولویتهای جدید دستگاه، در صورت لزوم اصلاحاتی با هماهنگی سازمان برنامه و بودجه کشور در عناوین موجود به عمل می‌آید.

۲- مهم‌ترین عامل نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد "برنامه اجرایی" (*Program*) است. برنامه اجرایی در واقع عامل اتصال برنامه‌های پنج‌ساله با بودجه‌های سالانه است. اهداف عملیاتی برنامه اجرایی باید قابل برآورد باشد. براین اساس بودجه‌ریزی و حسابداری باید به نحوی انجام گیرد که هزینه‌ها و درآمدهای هر برنامه اجرایی یا فعالیت برای تصمیم‌گیران مشخص باشد. با توجه به ویژگی‌های یادشده، نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد مطلوب باید دارای سه مشخصه اساسی باشد: اول، ساختار برنامه اجرایی در یک چارچوب راهبردی وسیع‌تر تعریف شود. دوم، چارچوب برنامه اجرایی به نحوی تعریف شود که تصمیم‌گیری و اولویت‌بندی را تسهیل کند. سوم، ساختار آن به گونه‌ای باشد که پاسخگویی را تقویت کند.

۳- در حالی که ساختار برنامه اجرایی عامل ارتباط بودجه با اهداف راهبردی به شمار می‌آید، سؤالی که مطرح می‌شود این است که چگونه برنامه‌های اجرایی باید طراحی شوند که دسترسی به اهداف با سهولت بیشتری انجام گیرد؟ برای این منظور دو روش کلی وجود دارد: روش اول تعریف برنامه‌های اجرایی خاص برای هر وزارتخانه یا دستگاه‌های اجرایی است. روش دوم تعریف یک چارچوب وسیع سیاستی و تشخیص برنامه‌های اجرایی در این چارچوب 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. به خصوص چنانچه برنامه‌ها هماهنگ و مرتبط به ساختار سازمانی دستگاه‌ها تعیین شوند. روش دوم نیاز به نظام حسابداری در سطح پیچیده‌تری برای تشخیص داده‌های مربوط به هر برنامه اجرایی بدون توجه به مآخذ آن است. در نظام بودجه‌ریزی ایران از تلفیقی از دو روش استفاده شده است. برای مثال روش دوم می‌تواند به برنامه‌های تحقیقات دانشگاهی و آموزش متوسطه فنی و حرفه‌ای که ذیل بیشتر دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی آورده می‌شوند، اشاره کرد.

۴- نقطه شروع مناسب در تعیین چارچوب سیاستی در طراحی برنامه‌های اجرایی استفاده از طبقه‌بندی عملیاتی هزینه‌های دولت 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 آرایه خواهد بود و در نتیجه چارچوب مناسبی برای طراحی برنامه اجرایی به دست می‌دهد. در این نظام طبقه‌های عملیاتی به برنامه‌ها تفکیک می‌شوند که هر یک به سیاست خاصی مربوط است.

۵- وقتی برنامه‌های اجرایی به‌طور مشترک توسط چند دستگاه اجرایی به اجرا درمی‌آید، مسئولیت نیز به همین ترتیب تقسیم می‌شود، به‌گونه‌ای که فعالیت‌های مشخص و محصولات نهایی مربوط به هر دستگاه معلوم باشد.

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

۷- هر برنامه اجرایی شامل تعدادی فعالیت یا طرح است. هر فعالیت یا طرح فقط به یک برنامه اجرایی ارتباط پیدا می‌کند.

۸- هر برنامه اجرایی به‌منظور مدیریت کارا، 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. با توجه به این که اهداف هر برنامه اجرایی از طریق اجرای فعالیت‌های ذیل آن حاصل می‌شود که ممکن است شاخص‌های عملکرد متفاوتی داشته باشند، (تولید کالا یا ارائه خدمات) لذا سطح پاسخگویی عملکرد، فعالیت‌های مزبور می‌باشد.

۹- با توجه به این که هدف کمی شاخص عملکرد فعالیت‌های یک برنامه اجرایی میزان تولید کالا و خدمت است، تعیین هدف کمی برنامه اجرایی به صورت جمع اهداف کمی فعالیت‌ها امکان‌پذیر نیست. در این گونه موارد هدف کمی برنامه را

می توان به صورت پی آمد یا نتیجه نهایی برنامه « مانند شاخص سرانه مطالعه کتاب، با واحد سنجش دقیقه در روز، برای برنامه توسعه نشر و ترویج فرهنگ کتابخوانی» و یا هدف کمی نزدیک ترین، یا مهم ترین فعالیت و یا هدف کمی که اولاً در راستای هدف میان مدت آن برنامه اجرایی بوده و همچنین گویای فعالیت های ذیل آن باشد، تعیین کرد.

۱۰- برنامه های اجرایی، فعالیت ها و طرح ها باید به نحوی تعریف شوند که هماهنگ با تصمیم گیری ها و اولویت های دولت باشد. بدین منظور باید ارتباط مستقیمی بین اعتبارات و اهداف مربوط به تولید کالا یا خدمات وجود داشته باشد. در این صورت در شرایط محدودیت های مالی، اعمال تعدیل های مورد لزوم با سهولت بیشتری انجام می گیرد.

۱۱- برنامه های اجرایی باید تمامی فعالیت ها و طرح ها که در مجموع اهداف آن را محقق می کنند، دربرگیرند. این نکته بدین معنی است که اعتبارات هزینه و سرمایه ای توأمأ هدف برنامه را محقق می سازند.

۱۲- پاسخگویی در مقابل طرح ها و فعالیت ها باید مسؤولیت مدیران دستگاه های اجرایی تلقی شود.

۱۳- مسؤولیت اجرای هر برنامه اجرایی خاص باید در قالب یکی از فصول، در چارچوب طبقه بندی عملیاتی، مشخص شود. در صورت عدم امکان، مسؤولیت تحقق اهداف برنامه بر عهده فصل خواهد بود.

ب- فعالیت

۱- همانطور که اشاره شد در ستون (۲) جدول شماره (۲) در ذیل هر برنامه، فعالیت های ذیربط آن باید منظور شود. در نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، فعالیت ها نیز باید مبتنی بر عملکرد باشد.

۲- محتوی و عناوین فعالیت ها باید در راستای اقدامات اجرایی (ستون ۴ جدول شماره ۱) باشد.

۳- مهم ترین ویژگی فعالیت ها، کمیت پذیری و اجرای آنها در جهت تحقق اهداف برنامه های اجرایی ذیربط می باشد. به طور مثال یک برنامه پیشگیری بهداشتی ممکن است به چهار فعالیت: پیشگیری از بیماری قند، پیشگیری از سرطان، پیشگیری از تصادفات و پیشگیری از بیماری های عفونی تقسیم شود. در حالی که برنامه پیشگیری بهداشتی مجموعه وسیعی از خدمات و پروژه های مرتبط با پیشگیری بهداشتی را دربرمی گیرد، فعالیت های ذیل آن با طبقه بندی خدمات مزبور به تعدادی خدمات مشخص، موجب نظم بخشی در برنامه اجرایی می شوند.

۴-۱-۳- در ستون (۳)، سنجه های عملکرد برنامه های اجرایی و فعالیت ها با ویژگی های زیر درج می گردد:

الف- در زنجیره پاسخگویی، هر مدیر برای تولید مجموعه ای از محصولات متناسب با بودجه ای که در اختیار او گذاشته می شود، باید از انعطافی نسبی برخوردار باشد. محصولات مزبور اقلامی هستند که در سطح خاصی از عملکرد انتظار تحقق آن می رود. سطح بالاتر محصول از طریق صرفه جویی در استفاده از منابع یا از طریق تولید بیشتر همراه با کارایی بالاتر و در یک نظام انگیزشی امکان پذیر می باشد. مدیر باید در مقابل آنچه که از او انتظار

پاسخگویی است، کنترل لازم را داشته باشد. بدین منظور جزییات سنجه‌های عملکردی که بر فعالیت‌های مدیر تأثیر می‌گذارد باید مشخص شود.

ب- سنجه‌های عملکرد باید در چارچوب اهداف برنامه اجرایی یا وظایف دستگاه باشد. این اهداف باید مشخص، تفکیک‌شده و قابل اندازه‌گیری باشند. بدین ترتیب به صورت پلی بین اهداف، منابع تخصیص‌یافته (داده‌ها)، ستانده‌ها و نتایج تلقی می‌شود. به طور دقیق‌تر سنجه‌های عملکرد باید به گونه‌ای طراحی شوند که منعکس‌کننده وجوه زیر باشد:

« بهره‌وری، قیمت تمام شده، زمان موردنیاز، تقاضا برای خدمات، در دسترس بودن خدمات و نتایج

مورد انتظار»

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

د- سنجه‌های عملکرد برنامه‌های اجرایی و فعالیتها نقش مهمی در اصلاح و بهبود مدیریت مخارج عمومی دارند و این نقش در بهبود کارایی اجرایی بودجه چشمگیرتر است.

ه- سنجه‌های عملکرد برنامه‌های اجرایی و فعالیتها علاوه بر بهبود اجرای بودجه، در بهبود فرآیند تخصیص منابع نیز نقش مؤثری دارند. با در اختیار داشتن ابزار سنجه‌های عملکرد، کارشناسان سازمان برنامه و بودجه کشور به طور مؤثرتری با پیشنهادها مطرح‌شده از سوی دستگاه اجرایی برخورد می‌کنند.

و- به‌رغم اطلاعات مفیدی که سنجه‌های عملکرد فراهم می‌کنند که در بهبود کارایی و اثربخشی نقش اساسی دارد، تجربه کشورهای مختلف اشاره به این دارد که در تشخیص محدودیت‌های ذاتی سنجه‌های عملکرد بخش عمومی (به‌خصوص اینکه سنجه‌ها باید به تصمیم‌گیری کمک کنند نه اینکه تصمیم‌سازی کنند) و همچنین در انتخاب سنجه‌های عملکرد دولت باید احتیاط شود. برای مثال عملکرد یک واحد مالیاتی ممکن است از طریق هزینه هر واحد درآمد کسب‌شده، اندازه‌گیری شود. این سنجه ممکن است مدیران اجرایی را به کنار گذاشتن فعالیت‌های مهمی که ممکن است هزینه واحد را افزایش دهد (مانند جلوگیری از فرار مالیاتی) تشویق کند.

۴-۱-۴- تعیین «هدف‌های کمی» سنجه‌های عملکرد

در این جدول میزان عملکرد سنجه در سال گذشته، ۶ ماهه اول سال جاری و پیش‌بینی عملکرد سال جاری درج می‌شود. ستون‌های مربوط به پیش‌بینی سنجه عملکرد در سال مالی در اسناد پشتیبان قانون برنامه پنجساله و برآورد آن در بودجه سال آینده درج می‌گردد.

۴-۱-۵- پیش‌بینی اعتبارات هزینه‌ای

در این جدول عملکرد سال ۱۳۹۶ و اعتبارات هزینه‌ای ابلاغی و پیش‌بینی عملکرد سال ۱۳۹۷ و اعتبارات هزینه‌ای سال آینده پیش‌بینی شده در برنامه پنجساله و برآورد سال مالی درج می‌گردد.

۴-۱-۶- اولویت‌بندی برنامه‌های اجرایی و فعالیتها

اولویت‌بندی، در انتخاب برنامه‌ها و فعالیتها در شرایط کمبود منابع و ضرورت تعدیل اعتبارات حائز اهمیت است. ستونی به این امر اختصاص یافته است و دستگاه‌های اجرایی باید براساس اهمیت برنامه‌ها و فعالیتها در تأمین هدف‌های موردنظر آنها را اولویت‌بندی نمایند.

۴-۲- تعیین سنجه‌های عملکرد و برآورد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

اطلاعات مربوط به این سرفصل در جدول شماره (۳) ثبت می‌شود. این جدول مشابه جدول شماره (۲) است، فقط در ستون (۳) عنوان سنجه عملکرد بر حسب برنامه اجرایی درج می‌شود.

چارچوب برنامه سالانه دستگاه‌های اجرایی

۱- مقدمه

۲- وضعیت دستگاه اجرایی (برحسب فصول طبقه بندی عملیاتی ذی ربط)

۱-۲- شرح وظایف و مأموریت‌ها

۲-۲- اهداف و سیاست های بودجه ای چشم انداز(در صورت وجود)

۳-۲- سیاست های کلی بودجه ای نظام در حوزه مربوطه

۴-۲- برنامه های عملیاتی و پروژه های اولویت دار در برنامه ششم توسعه(همراه با آخرین عملکرد سال ۱۳۹۷)

۵-۲- اولویت های مالی دستگاه در برنامه دولت دوازدهم

۶-۲- آثار مالی موضوعات خاص موضوع ماده(۲)قانون برنامه ششم توسعه

۷-۲- آثار مالی و مواد برنامه پنج ساله ششم توسعه

۳- تصویر کلان فصل

۱-۳- بررسی و تحلیل عملکرد مهم ترین شاخص ها و متغیرهای بودجه ای دستگاه در فصول ذی ربط و پیش بینی های

مربوط به سال ۱۳۹۸

۲-۳- بررسی تطبیقی(بین المللی)تحولات و شاخص های بودجه ای در حوزه ذی ربط

۴- هدف‌ها، راهبردها و اقدامات اجرایی(در چارچوب فرم شماره(۱) پیوست)

۱-۴- هدف‌ها

۲-۴- راهبردها

۳-۴- اقدامات اجرایی

۵- تعیین سنجه های عملکرد و برآورد اعتبارات دستگاه‌های اجرایی(در چارچوب فرمهای ۲ و ۳ پیوست)

۱-۵- تعیین سنجه‌های عملکرد هدف های کمی و برآورد اعتبارات هزینه‌ای دستگاه‌های اجرایی برحسب مبنای قیمت

تمام شده فعالیت ها

۲-۴- تعیین سنجه‌های عملکرد هدف های کمی و برآورد اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای بر حسب برنامه های

اجرایی

جدول شماره(۱): هدف‌ها، راهبردها و اقدامات اجرایی

عنوان دستگاه اجرایی اصلی:			
عنوان دستگاه اجرایی زیرمجموعه:			
ردیف	هدف‌ها	راهبردها	اقدامات اجرایی
۱	۲	۳	۴
اول			-۱
			-۲
			-۳
			-۱
			-۲
			-۳
دوم			-۱
			-۲
			-۳
			-۱
			-۲
			-۳
سوم			-۱
			-۲
			-۳
			-۱
			-۲
			-۳

بخش سوم -
دستورالعمل هزینه یابی

مقدمه:

هزینه‌یابی به مفهوم محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها است و دومین عنصر اصلی در نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد می‌باشد. به عبارت دیگر فرآیند تعیین قیمت تمام شده کالا یا خدمات را هزینه‌یابی می‌گویند.

سیستم‌های هزینه‌یابی جایگزینی برای سیستم مالی دستگاه اجرایی نیست بلکه این سیستم با برقراری ارتباط میان اطلاعات مالی و عملیاتی منجر به افزایش کارایی و بهبود تصمیم‌گیری خواهد شد.

در این دستورالعمل به ارائه روش هزینه‌یابی پرداخته شده است. نکته حائز اهمیت این است که از بین روش‌های مختلف هزینه‌یابی، روشی مد نظر است که بتواند به نیازمندی‌های اطلاعاتی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پاسخ دهد. اهم این نیازمندی‌ها به قرار زیر می‌باشد.

۱. تسهیم دقیق‌تر هزینه‌های سربار بویژه در دستگاه‌هایی که سهم هزینه‌های سربار نسبت به هزینه‌های مستقیم بیشتر است و تعدد خدمات و فعالیت‌ها بالا است.

۲. امکان محاسبه قیمت تمام شده واحد هر یک از خدمات و فعالیت‌ها در سال مالی گذشته و نیز پیش‌بینی قیمت تمام شده واحد هر یک از خدمات و فعالیت‌ها برای سال آینده (سال بودجه) با توجه به محدودیت‌های بودجه‌ای و ظرفیت‌های بلا استفاده دستگاه‌های اجرایی

۳. کمک به مدیریت هزینه‌ها و کاهش قیمت تمام شده واحد فعالیت‌ها و خدمات دستگاه‌های اجرایی

هدف از تدوین این دستورالعمل، ارائه روشی برای جمع‌آوری حداقل اطلاعات پایه و انجام فرآیند هزینه‌یابی (محاسبه قیمت تمام شده) فعالیت‌ها به منظور تحقق اهداف فوق‌الذکر و استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد برای سال ۱۳۹۸ می‌باشد.

با استناد به بند الف تبصره (۲۰) قانون بودجه ۱۳۹۷ کل کشور و پیرو بخشنامه شماره ۲۸۶۶۴۵ مورخ ۱۳۹۷/۶/۶ سازمان برنامه و بودجه کشور، پیش‌بینی اعتبار در لایحه بودجه ۱۳۹۸، صرفاً بر مبنای قیمت تمام‌شده برنامه فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی خواهد بود.

به منظور تحقق این هدف، دستگاه‌های اجرایی موظفند اطلاعات قابل اتکاء و دقیق از مراحل هزینه‌یابی که از "سامانه حسابداری قیمت تمام‌شده" استخراج می‌گردد را در قالب فرم‌های ذیربط تهیه و براساس آن "قیمت تمام شده واقعی" فعالیت‌ها را محاسبه

نمایند. بدیهی است این اطلاعات در زمان بررسی کارشناسی اعتبار درخواستی دستگاه اجرایی در لایحه بودجه ۱۳۹۸، توسط کارشناسان سازمان بررسی و تایید می‌گردد.

مراحل هزینه‌یابی برنامه‌ها و فعالیت‌ها در دستگاه‌های اجرایی

۱. تشکیل کارگروه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه اجرایی

به منظور اجرای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه اجرایی و نظارت مستمر بر آن، پیشنهاد می‌شود ۲ کارگروه تشکیل شود: ۱- کارگروه اصلی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با حضور افراد تصمیم‌گیر و تصمیم‌ساز در دستگاه اجرایی که تعیین خط‌مشی‌های کلی و تصویب تصمیمات کلان در این خصوص از وظیفه اصلی آن‌هاست. ۲- کارگروه فرعی بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد که زیر نظر کارگروه اصلی بوده و وظیفه آن انجام اقدامات اجرایی مورد نیاز برای اجرای تصمیمات اتخاذ شده در کارگروه اصلی است. لازم به ذکر است این کارگروه‌ها با مسئولیت واحد بودجه دستگاه اجرایی تشکیل می‌شود و بخش جداگانه‌ای در ساختار سازمانی دستگاه اجرایی محسوب نمی‌شود.

۲. تعریف و تدقیق مستمر برنامه و فعالیت‌های دستگاه اجرایی

دستگاه اجرایی می‌بایست برنامه‌ها و فعالیت‌های کلان خود را بر اساس اهداف، شرح وظایف و الزامات قانونی خود استخراج نمایند. هر برنامه شامل چند فعالیت می‌باشد که اجرای آن‌ها جهت تحقق برنامه لازم است، ضمن این‌که، این فعالیت‌ها می‌بایست سنجه‌پذیر باشند تا بتوان بر اساس آن‌ها گزارشات عملکردی تهیه و تدوین نمود.

برنامه‌ها و فعالیت‌های استخراج شده پس از تأیید سازمان برنامه و بودجه کشور، در پیوست شماره (۴) لایحه بودجه لحاظ گردیده و پس از تصویب قانون، در انعقاد تفاهم‌نامه‌های عملکردی دستگاه اجرایی با مراکز فعالیت و موافقت‌نامه متبادله بین دستگاه اجرایی و سازمان برنامه و بودجه کشور، ملاک عمل قرار خواهند گرفت.

۳. احصاء خدمات/محصولات قابل ارائه در مراکز فعالیت دستگاه اجرایی

پس از تعریف و تدقیق برنامه و فعالیت‌های دستگاه اجرایی می‌بایست کار مشابهی برای هر یک از مراکز فعالیت (اصلی و پشتیبانی) انجام پذیرد. به این ترتیب که برای هر مرکز فعالیت، خروجی‌ها و محصولات ملموس آن‌ها که به عنوان خدمات/محصولات آن مرکز

فعالیت نامگذاری می‌شود، احصا و سپس برای هر خدمت/محصول، فعالیت‌هایی که منجر به انجام آن خدمت می‌شوند به عنوان «زیرفعالیت» مشخص گردند. زیرفعالیت‌ها می‌بایست کمی‌پذیر باشند.

در فرم شماره (۱) این دستورالعمل، می‌بایست خدمات و زیرفعالیت‌های هر مرکز فعالیت، سنجه‌های عملکردی آن‌ها، این که زیرفعالیت از نوع فعالیت‌های اصلی سازمان است یا فعالیت‌های پشتیبانی، اولویت و میزان اهمیت زیرفعالیت در مقایسه با بقیه زیرفعالیت‌ها مشخص گردد؛ در ستون آخر این فرم نیز اگر زیرفعالیت از نوع پشتیبانی بود باید برای آن، یک محرک تعیین شود که مبنای تسهیم هزینه‌های به دست آمده از این زیرفعالیت به زیرفعالیت‌های اصلی خواهد بود. به عنوان مثال، برای خدمت «آموزش»، می‌توان زیرفعالیت‌های «برگزاری دوره‌های آموزشی» و «ارزیابی دوره‌های آموزشی» را در نظر گرفت که سنجه‌های آن‌ها به ترتیب «نفر ساعت» و «تعداد دوره» خواهد بود، هر دو زیرفعالیت از نوع پشتیبانی بوده و محرک آن‌ها «تعداد کارکنان» می‌باشد؛ یعنی، هزینه‌های انجام شده برای این زیرفعالیت‌ها بر اساس «تعداد کارکنان» موجود در مراکز فعالیت اصلی، بین این مراکز تسهیم خواهد شد.

بدیهی است خدمات و زیرفعالیت‌های تعریف شده برای مراکز فعالیت اصلی دستگاه، می‌بایست با توجه به برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه اجرایی تعریف شوند تا بتوان در مرحله آخر به قیمت تمام شده برنامه‌ها و فعالیت‌ها دست یافت.

فرم شماره (۱): احصاء خدمات قابل ارائه در مراکز هزینه اصلی و پشتیبانی دستگاه اجرایی

عنوان مرکز فعالیت	عنوان خدمت / محصول	عنوان زیرفعالیت	سنجه زیرفعالیت	نوع زیرفعالیت (پشتیبانی/اصلی)	محرک هزینه زیرفعالیت	اولویت زیرفعالیت	
	خدمت ۱	زیرفعالیت ۱-۱					
		زیرفعالیت ۲-۱					
		زیرفعالیت ۳-۱					
	خدمت ۲	زیرفعالیت ۱-۲					
		زیرفعالیت ۲-۲					
	خدمت ۳	زیرفعالیت ۱-۳					
زیرفعالیت ۲-۳							

* این فرم به تعداد مرکز فعالیت (اصلی و پشتیبانی) در دستگاه اجرایی تکمیل می‌گردد.

برای انتساب این هزینه‌ها به زیرفعالیت‌های مختلف، از نتایج حاصل از فرم (۲) استفاده می‌شود. بدین صورت که هزینه‌های پرسنلی انجام شده برای هر فرد در یک مرکز فعالیت، بر اساس درصد زمانی مشارکت فرد، به زیرفعالیت‌های مختلف تسهیم می‌شود. به عنوان مثال، اگر فردی ۴۰ درصد از وقت خود را صرف یک زیرفعالیت و ۶۰ درصد آن را صرف زیرفعالیتی دیگر نماید، ۴۰ درصد از حقوق و دستمزد وی به زیرفعالیت اول و ۶۰ درصد آن به زیرفعالیت دوم اختصاص می‌یابد.

به این ترتیب، سهم هر زیرفعالیت از حقوق و دستمزد هر یک از کارکنان محاسبه می‌شود که با جمع کردن این مقادیر می‌توان سهم هر زیرفعالیت را از هزینه‌های پرسنلی استخراج و در فرم شماره (۳) وارد نمود.

فرم شماره (۳): محاسبه هزینه‌های پرسنلی زیرفعالیت‌های مختلف

هزینه‌های پرسنلی مربوط به زیرفعالیت	زیر فعالیت	خدمت / محصول
	جمع	

• ۲-۴. انتساب هزینه‌های غیر پرسنلی:

هزینه‌های غیر پرسنلی را می‌توان به ۴ دسته کلی تقسیم نمود:

- ۱- هزینه‌هایی که عمومی بوده و غیر قابل ردیابی می‌باشند (مانند آب، برق و ...).
- ۲- هزینه‌هایی که قابل ردیابی تا سطح مرکز فعالیت می‌باشند، یعنی می‌توان مرکز فعالیتی که برای آن هزینه شده است را مشخص نمود، ولی نمی‌توان گفت که این هزینه، در کدام خدمت یا زیرفعالیت آن مرکز فعالیت، صرف شده‌اند.

۳- هزینه‌هایی که تا سطح خدمت/محصول، قابل ردیابی هستند، یعنی علاوه بر مشخص کردن مرکز فعالیتی که هزینه برای آن صورت گرفته است، می‌توان خدمت/محصول مربوط به آن هزینه را نیز مشخص نمود، ولی نمی‌توان مشخص نمود که مربوط به کدام زیرفعالیت می‌باشند.

۴- هزینه‌هایی که تا سطح زیرفعالیت قابل ردیابی هستند، یعنی علاوه بر مرکز فعالیت، می‌توان خدمت/محصول و زیرفعالیتی که هزینه برای آن شده است را نیز مشخص نمود.

سه نوع اول را هزینه‌های غیرمستقیم و هزینه‌های نوع چهارم را هزینه‌های مستقیم در نظر می‌گیریم. تمامی این هزینه‌ها می‌بایست به خدمات/محصولات و زیرفعالیت‌های مراکز فعالیت منتسب شوند.

الف- در خصوص هزینه‌های نوع چهارم (هزینه‌های مستقیم) که تکلیف مشخص است و زیرفعالیت مربوط به آن هزینه مشخص شده است و مستقیماً به آن زیرفعالیت اختصاص می‌یابد.

ب- برای انتساب هزینه‌های نوع سوم (قابل ردیابی تا سطح خدمت) به این صورت عمل می‌شود که این هزینه‌ها فقط بین زیرفعالیت‌هایی که ذیل آن خدمت تعریف شده‌اند، تسهیم می‌شود. دستگاه اجرایی موظف است، برای تسهیم، با استفاده از استانداردهای حسابداری بخش عمومی و مدل‌های استاندارد کارسنجی و زمان‌سنجی استفاده نماید.

به عنوان مثال روش زیر پیشنهاد می‌گردد.

در این مثال مبنای تسهیم تعداد کارکنان شاغل در هر زیرفعالیت می‌باشد که اطلاعات آن‌ها از فرم شماره (۲) قابل استخراج است.

ج- برای انتساب هزینه‌های نوع دوم (قابل ردیابی تا سطح مرکز فعالیت) به این صورت عمل می‌شود که این هزینه‌ها بین زیرفعالیت‌هایی که برای آن مرکز فعالیت تعریف شده‌اند، تسهیم می‌شود. مبنای تسهیم نیز تعداد کارکنان شاغل در هر زیرفعالیت می‌باشد که اطلاعات آن‌ها از فرم شماره (۲) قابل استخراج است.

د- برای انتساب و تسهیم هزینه‌های نوع اول (هزینه‌های عمومی و غیرقابل ردیابی) به زیرفعالیت‌های مختلف از محرک هزینه استفاده می‌شود. به این صورت که ابتدا برای تمامی اقلام هزینه، یک محرک هزینه تعریف می‌شود (مثلاً برای هزینه‌های آب: تعداد کارکنان، برای هزینه‌های گاز: مترای فضای اداری، برای هزینه‌های برق: تعداد تجهیزات برقی و ...).

سپس مقادیر کلی این محرک‌های هزینه در دستگاه اجرایی در فرم شماره (۴) و مقادیر این محرک‌ها در مراکز فعالیت مختلف، در فرم شماره (۵) وارد می‌شوند تا سهم هر مرکز فعالیت از این محرک‌های هزینه به دست آید.

فرم شماره (۴) : مقادیر کمی محرک‌های اصلی هزینه در دستگاه اجرایی^۲

۱۳۹۸	۱۳۹۷	۱۳۹۶	عناوین محرک‌ها
			تعداد کارکنان (رسمی، پیمانی، قراردادی، رسمی کارگری و سرباز وظیفه ...)
			متراژ فضای اداری
			تعداد رایانه
			تعداد تجهیزات برقی شامل رایانه و لوازم جانبی و ...
			تعداد خطوط تلفن خروجی
			تعداد وسایل نقلیه
			تعداد اثاثه اداری
			تعداد ماموریت‌های خارج از شهر

حال برای انتساب و تسهیم این هزینه‌ها به زیرفعالیت‌های مختلف، به این صورت عمل می‌شود که ابتدا مشخص می‌شود که هزینه مورد نظر دارای چه محرک هزینه‌ای است و سپس با توجه به اطلاعات حاصل از فرم شماره (۵)، سهم هر مرکز فعالیت از هزینه مورد نظر به دست می‌آید. به عنوان مثال، اگر مرکز فعالیتی ۲۰ درصد از کل متراژ فضای اداری را به خود اختصاص داده است، پس ۲۰ درصد از هزینه گاز پرداختی به آن مرکز فعالیت اختصاص خواهد یافت.

فرم شماره (۵): کمیت محرک‌های هزینه در مراکز فعالیت (اصلی/پشتیبانی)

محرک هزینه ۲						محرک هزینه ۱						عنوان مرکز فعالیت (اصلی / پشتیبانی)
۱۳۹۸		۱۳۹۷		۱۳۹۶		۱۳۹۸		۱۳۹۷		۱۳۹۶		
مقدار	سهم از کل	مقدار	سهم از کل	مقدار	سهم از کل	مقدار	سهم از کل	مقدار	سهم از کل	مقدار	سهم از کل	
												جمع

۱- این محرک‌ها برای اغلب دستگاه‌های اجرایی عمومیت دارد اما متناسب با ویژگی‌های خاص آن‌ها قابل افزایش می‌باشد که لازم است توسط ایشان بررسی و پیشنهاد گردد.

در نهایت، سهم هزینه‌های به دست آمده برای هر مرکز فعالیت، بین زیرفعالیت‌های آن مرکز فعالیت (بر اساس تعداد کارکنانی که در زیرفعالیت‌های مختلف آن مرکز مشغول می‌باشند)، تسهیم می‌شود.

۶. محاسبه قیمت تمام شده خدمات و زیرفعالیت‌ها در مراکز فعالیت (اصلی و پشتیبانی)

با توجه به اطلاعات به دست آمده از بخش قبلی، می‌توان برای هر مرکز فعالیت اصلی و پشتیبانی، هزینه‌های پرسنلی و غیرپرسنلی (مستقیم و غیرمستقیم) مربوط به هر زیرفعالیت را استخراج و در فرم شماره (۶) قرار داد. قیمت تمام شده هر زیرفعالیت (ستون آخر)، از جمع هزینه‌های مربوطه حاصل می‌شود.

فرم شماره (۶): محاسبه قیمت تمام شده خدمات و زیرفعالیت‌ها در مراکز فعالیت (اصلی/پشتیبانی)

قیمت تمام شده	هزینه‌های غیر پرسنلی		هزینه‌های پرسنلی	عنوان زیرفعالیت	عنوان خدمت/محصول
	مستقیم	غیرمستقیم			

۷. تسهیم هزینه‌های پشتیبانی به مراکز فعالیت اصلی

در این مرحله باید قیمت تمام شده به دست آمده برای زیرفعالیت‌های مراکز فعالیت پشتیبانی به خدمات و زیرفعالیت‌های مراکز فعالیت اصلی تسهیم شوند تا قیمت تمام شده نهایی خدمات و زیرفعالیت‌های مراکز فعالیت اصلی محاسبه شوند. برای تسهیم هزینه‌های زیرفعالیت‌های پشتیبانی، از محرک زیرفعالیت تعریف شده برای آن زیرفعالیت که در فرم شماره (۱) تعریف شده است استفاده می‌شود و در نهایت فرم شماره (۷) برای مراکز فعالیت اصلی تکمیل می‌شود.

فرم شماره (۷): محاسبه قیمت تمام شده نهایی خدمات و زیرفعالیت‌های مراکز فعالیت اصلی

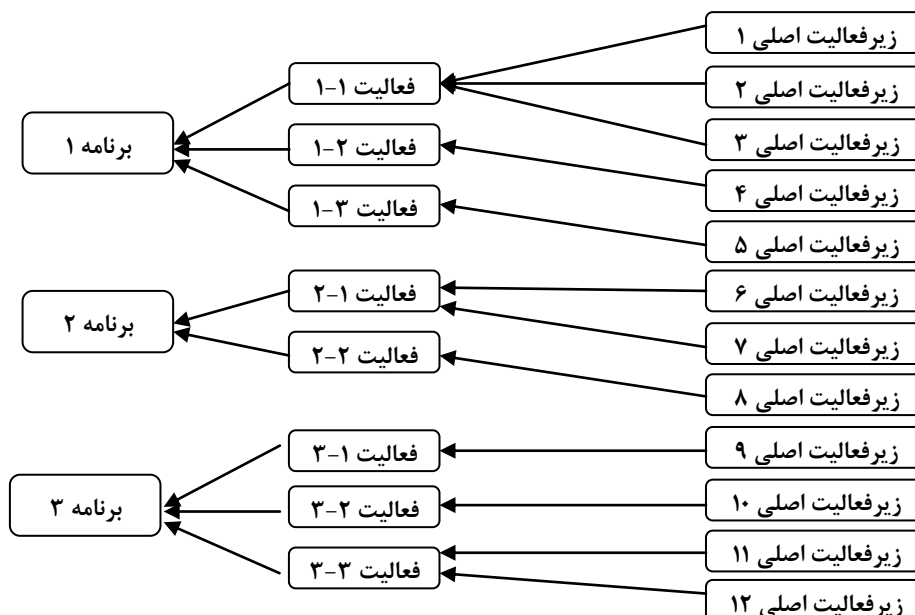
عنوان خدمت/محصول	عنوان زیرفعالیت	حقوق و دستمزد کارکنان	هزینه‌های غیر پرسنلی		سهم از هزینه‌های مراکز فعالیت پشتیبانی	قیمت تمام شده (با احتساب سهم از هزینه‌های مراکز فعالیت پشتیبانی)
			مستقیم	غیر مستقیم		

۸. محاسبه قیمت تمام شده فعالیت‌ها و هزینه تمام شده برنامه‌های دستگاه اجرایی

همان‌طور که در بخش احصاء خدمات و زیرفعالیت‌های مراکز فعالیت نیز اشاره گردید، خدمات و زیرفعالیت‌های تعریف شده برای مراکز فعالیت اصلی دستگاه، می‌بایست با توجه به برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه اجرایی تعریف شوند تا تمام این برنامه‌ها و فعالیت‌ها را پوشش دهند و هر زیرفعالیت تعریف شده در هر مرکز فعالیت اصلی، حداقل به یکی از فعالیت‌های دستگاه قابل اتصال باشد. در نمودار (۱) ارتباط بین زیرفعالیت‌های اصلی با برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه اجرایی نشان داده شده است.

با تجمیع قیمت تمام شده به دست آمده برای زیرفعالیت‌های مرتبط با یک فعالیت، می‌توان به قیمت تمام شده آن فعالیت دست یافت. حاصل جمع قیمت تمام شده کل فعالیت‌های ذیل برنامه‌ها بعلاوه "پرداخت‌های انتقالی" منجر به محاسبه هزینه تمام شده برنامه‌ها می‌باشد.

نمودار (۱): تعیین ارتباط بین برنامه‌ها و فعالیت‌های دستگاه اجرایی با زیرفعالیت‌های مراکز فعالیت اصلی دستگاه



۹. سایر موارد

- ۱- دستگاه‌های اجرایی و مراکز فعالیت موظفند روش تسهیم، محرک‌های هزینه و محرک‌های زیرفعالیت‌های خود را در دوره‌های زمانی مختلف، ثابت نگه دارند تا امکان مقایسه قیمت تمام شده فعالیت‌ها در دوره‌های زمانی متفاوت میسر گردد.
- 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 برنامه و بودجه کشور پیش‌بینی نمایند.

بخش چهارم -

طبقه بندی اقتصادی هزینه ها

در این طبقه‌بندی هزینه‌ها^۳ به هشت گروه یا فصل: جبران خدمت کارکنان، استفاده از کالاها و خدمات، مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)، بهره (سود)، یارانه‌ها، کمک‌های بلاعوض، مزایای اجتماعی و سایر هزینه‌ها، تقسیم می‌شود.

۱- جبران خدمت کارکنان^۴

شامل همه‌گونه جبران (نقدی و غیرنقدی) در مقابل کار انجام گرفته در یک دوره گزارشگری مالی است که در اختیار کارکنان قرار می‌گیرد این پرداخت‌ها ممکن است قبل از موعد، به طور همزمان با کار و یا با تأخیر انجام گیرد. جبران خدمت کارکنان شامل حقوق، دستمزد، و کمک‌های اجتماعی دولت، قابل پرداخت به طرح‌های تأمین اجتماعی کارکنان، می‌گردد. مبالغ قابل پرداخت به پیمانکاران، خویش‌فرمایان و سایر کارکنان که در استخدام دولت نیستند در این طبقه‌بندی قرار نمی‌گیرد. مبالغ مزبور در گروه دوم، استفاده از کالاها و خدمات طبقه‌بندی می‌شود. همچنین جبران خدمت کارکنان پروژه‌های سرمایه‌گذاری ثابت دولت در داد و ستدهای مربوط به تملک دارایی‌های سرمایه‌ای (گروه مربوط به دارایی‌های ثابت) باید طبقه‌بندی گردد.

حقوق و دستمزد شامل استرداد مخارج انجام شده توسط کارکنان برای شروع کار جدید یا تغییر محل خدمت (مانند هزینه سفر یا جابجایی) نمی‌شود. همچنین مخارج کارکنان در زمینه تأمین وسایل و ابزار، لباس‌های مخصوص و اقلام مشابه را شامل نمی‌گردد. مبالغ پرداخت شده در این گونه موارد در گروه دوم (استفاده از کالاها و خدمات) طبقه بندی می‌گردد.

حقوق و دستمزد همچنین شامل مزایای اجتماعی که از طرف کارفرمایان به صورت حق همسر و اولاد، آموزش، بیماری، مرخصی استعلاجی، پرداخت پاداش پایان خدمت به کارکنان یا بازماندگان آن‌ها، بارداری و موارد مشابه پرداخت می‌شود نمی‌گردد. این موارد در گروه هفتم (مزایای اجتماعی) طبقه بندی می‌شوند.

«حقوق و دستمزد نقدی» شامل پرداخت‌های نقدی به کارکنان قبل از کسورات مربوط به مالیات و حق بیمه‌های تأمین اجتماعی سهم کارمند است. موارد مشمول عبارتند از: حقوق و دستمزد (پایه)، اضافه کار، کارشبنه، کار در تعطیلات، حق بدی آب و هوا، فوق‌العاده پرداخت بابت هزینه‌های زندگی، فوق‌العاده پرداخت خارج از مرکز و خارج از کشور، پاداش، پرداخت بابت رفت و آمد به محل کار، پرداختی بابت تعطیلات رسمی و حق مسکن.

«حقوق و دستمزد غیر نقدی» شامل غذا، نوشابه، خدمت خانه‌های سازمانی، لباس‌های متحدالشکل، وسایط نقلیه، لباس‌هایی که کارکنان در بیرون از محیط کار هم استفاده می‌کنند، خدمات حمل و نقل، ورزش، تفریحات،

^۳ - Expense

^۴ - Compensation of Employees

پارکینگ اتومبیل و مهد کودک می‌گردد. ارزش سود صرفنظر شده زمانی که وام‌ها با نرخ سود پائین یا صفر در اختیار کارکنان قرار می‌گیرد نیز در این گروه طبقه‌بندی می‌شود.

«کمک‌های اجتماعی دولت» کمک‌های قابل پرداخت به صندوق‌های تأمین اجتماعی، صندوق‌های بازنشستگی مرتبط، اشتغال یا سایر طرح‌های بیمه اجتماعی مرتبط با اشتغال هستند که به منظور برقراری مستمری منافع اجتماعی برای کارکنان صورت می‌گیرد. با توجه به اینکه نتیجه کمک‌های اجتماعی دولت کسب مستمری برای کارکنان است به همین دلیل در گروه جبران خدمت کارکنان طبقه‌بندی می‌شود. اگر کمک‌های اجتماعی پرداختی مستقیماً به شرکت‌ها و صندوق‌های بیمه و تأمین اجتماعی صورت گیرد، اینگونه کمک‌ها را «کمک‌های واقعی اجتماعی» می‌گویند. چنانچه برخی از واحدهای دولتی به طور مستقل امکان ارائه کمک اجتماعی به کارکنان را داشته باشند. ارزش معادل کمک‌های ارائه شده باید به طور احتسابی در طبقه‌بندی مربوط به کمک‌های احتسابی اجتماعی منظور گردد.

۲- استفاده از کالاها و خدمات^۵

این گروه شامل همه کالاها و خدمات استفاده شده در عملیات اجرایی دولت برای تولید کالاها و خدمات برای عرضه در بازار یا سایر مقاصد و کالاهای خریداری شده برای فروش مجدد می‌گردد. مواردی که در این گروه قرار نمی‌گیرد عبارتند از: کالاهایی که به صورت دارایی ثابت یا اقلام گرانبها بدست آمده باشند، کالاها و خدمات استفاده شده در تولید دارایی‌های ثابت یا اقلام گرانبها، کالاها و خدماتی که برای افزایش موجودی‌های استراتژیک تملک شده‌اند، کالاها و خدمات نگهداری شده برای تنظیم بازار کالاها و خدمات نگهداری شده در انبارها، کالاها و خدمات استفاده شده برای جبران خدمات کارکنان و سایر کالاهایی که بدون اینکه در تولید مورد استفاده قرار گیرند انتقال یافته‌اند.

تمامی عوارضی که برای کالاها و خدمات عرضه شده توسط دولت کسب شده‌اند نباید هزینه کسر گردد، بلکه باید در بخش درآمدها منظور شود.

هزینه‌های انجام گرفته برای تملک دارایی‌های ثابت، اقلام گرانبها و خدمات استفاده شده در تشکیل سرمایه دولت، مانند احداث ساختمان‌های دولتی، در داد و ستدهای مربوطه به دارایی‌های سرمایه‌ای باید طبقه‌بندی گردد. هزینه‌های مربوط به ساخت آلات و ابزار با دوام غیرگران قیمت، مانند ابزار دستی، اگر بطور مستمر ساخته شوند و در مقایسه با هزینه ماشین‌آلات ناچیز باشند، در گروه «استفاده از کالاها و خدمات» طبقه‌بندی می‌شود.

^۵ - Use of Goods and Services

کالاها و خدمات مصرف شده برای نگهداری و تعمیر دارایی‌های ثابت، استفاده از کالاها و خدمات محسوب می‌شود. نوسازی اساسی، بازسازی و توسعه دارایی‌های موجود تملک دارایی جدید تلقی می‌گردد و باید در گروه داد و ستدهای دارایی‌های سرمایه‌ای طبقه‌بندی شود. نگهداری و تعمیر دو ویژگی دارد: (۱) فعالیت است که مالکین برای استفاده از دارایی‌های ذیربط مجبورند بطور مستمر و مکرر اقدام به آن کنند. و (۲) ماهیت دارایی ذیربط را تغییر نداده و فقط شرایط عادی آن را حفظ می‌کنند. ویژگی‌های نوسازی و توسعه دارایی موجود نیز عبارتند از: (۱) اقدام به نوسازی و بازرسی و توسعه یک تصمیم تعمدی سرمایه‌گذاری است که در هر زمانی ممکن است صورت گیرد و ارتباطی با شرایط دارایی ندارد، و (۲) نوسازی و بازسازی اساسی عملکرد استفاده از ظرفیت‌های موجود دارایی‌های ثابت را به میزان شایان توجهی افزایش داده و طول عمر قابل انتظار آنها را افزایش می‌دهد.

کالاها و خدماتی که در امر پژوهش و توسعه، آموزش کارکنان، پژوهش‌ها و بازار و موارد مشابه مورد استفاده قرار می‌گیرند در گروه «استفاده از کالاها و خدمات» طبقه‌بندی می‌شوند، اگر چه این کالاها و خدمات ممکن است منفعتی در آینده نیز داشته باشند. خرید مواد مربوط به تولید اسکناس و سکه، یا مبالغ قابل پرداخت به پیمانکاران برای تولید اسکناس، نیز در گروه «استفاده از کالاها و خدمات» طبقه‌بندی می‌شود.

گروه «استفاده از کالاها و خدمات» شامل خریدهای مربوط به اسلحه (مانند سلاح‌های دستی و موشک) و وسایل و ابزار مربوط به آنها (مانند: سکوی پرتاب موشک، کشتی جنگی و تانک) می‌گردد. خریدهای مربوط به اقلامی که استفاده غیرنظامی آن مانند استفاده آنها به مقاصد انتظامی است (مانند خرید پایگاه‌های هوایی و دانشکده و بیمارستان و لوازم اداری) به عنوان تملک دارایی ثابت محسوب می‌گردد. همچنین خرید اسلحه و وسایل حمل و نقل زرهی مربوط به نیروهای انتظامی در گروه داد و ستد دارایی‌های سرمایه‌ای طبقه‌بندی می‌شود، در حالی که خرید اقلام مشابه برای نیروی نظامی باید در گروه استفاده از کالا و خدمات طبقه‌بندی گردد.

کالاها و خدمات خریداری شده توسط واحدهای دولتی و استفاده شده توسط کارکنان آنها می‌تواند در گروه «استفاده از کالاها و خدمات» و یا «جبران خدمت کارکنان» طبقه‌بندی شود. بطور کلی زمانیکه کارکنان برای انجام وظایف محوله از این کالاها و خدمات استفاده می‌کنند، آنها باید در گروه «استفاده از کالاها و خدمات» طبقه‌بندی شوند. از طرف دیگر چنانچه کالاها و خدمات مزبور در وقت آزاد و غیرموظف و به طور دلخواه مورد استفاده قرار گیرد، جبران خدمت کارکنان محسوب می‌گردد. کالاها و خدمات زیر که در اختیار کارکنان دولت قرار می‌گیرد در گروه «استفاده از کالاها و خدمات» طبقه‌بندی می‌شود: (۱) ابزار و وسایلی که فقط هنگام انجام وظیفه مورد استفاده قرار می‌گیرد، (۲) لباس و کفشی که هنگام کار پوشیده می‌شود، (۳) خدمات محل مسکونی که قابل استفاده توسط خانوار نباشد، (۴) غذا و نوشابه خاصی که هنگام انجام کار مصرف شود. (۵) خدمات حمل و نقل و هزینه اقامت در مأموریت‌های اداری، (۶) سرویس‌های بهداشتی و حمام در محل کار (۷) لوازم کمک‌های اولیه بهداشتی مورد

استفاده در محل کار، در بعضی موارد اقلام فوق توسط خود کارکنان خریداری می‌شود و وجه پرداخت شده از طرف کارفرما به آنها مسترد می‌گردد.

انتقال کالاها و خدمات به سایر سازمان‌های دولتی یا سازمان‌های بین‌المللی «کمک بلاعوض» محسوب می‌شود. این کمک‌های بلاعوض ممکن است تحت عناوین: دارایی‌های ثابت دولتی، انتقال کالاها و خدمات نگهداری شده در انبار، احداث دارایی‌های ثابت و یا خرید، انتقال و مصرف همزمان آن آورده شود. برای مثال در این زمینه می‌توان به: انتقال غذا، لباس، پتو و دارو به هنگام وقوع زلزله و سایر حوادث غیرمترقبه، انتقال ماشین‌آلات و سایر وسایل، احداث مستقیم ساختمان‌ها یا سایر مستحقات و انتقال تجهیزات نظامی از هر نوع اشاره کرد.

کالاها و خدماتی که برای تولید کالاها و خدمات توزیع شده به عنوان منافع اجتماعی توسط دولت به مصرف رسیده است نیز در گروه «استفاده از کالاها و خدمات» طبقه‌بندی می‌گردد. منافع اجتماعی می‌تواند از طریق طرح‌های تأمین اجتماعی، طرح‌های بیمه‌های اجتماعی کارکنان دولت و منافع کمک‌های اجتماعی، صورت گیرد. یکی از انواع متعارف منافع اجتماعی که به صورت غیرنقدی توزیع می‌شود مربوط به حفظ بهداشت می‌گردد. مانند موارد پزشکی و دندانپزشکی، جراحی، بستری در بیمارستان، عینک، دارو و درمان در منزل. در اینگونه موارد چنانچه در مقابل خدمات دریافتی، پرداختی از طرف کارکنان دولت انجام گیرد، مبالغ دریافتی نباید از هزینه کالاها و خدمات کسر گردد، بلکه باید در درآمدها منظور شود.

۳- بهره (سود)^۶

بهره از طرف واحدهایی پرداخت می‌شود که انواع معینی از تعهدات نظیر سپرده‌ها، اوراق بهادار بجز سهام، وام‌ها و حساب‌های پرداختی را تقبل می‌کنند. این تعهدات زمانی ایجاد می‌شود که یک واحد دولتی، سرمایه‌هایی را از واحد دیگر استقراض می‌کند. بهره هزینه‌ای است که واحد دولتی (بدهکار)، در قبال استفاده از اصل سرمایه - یعنی همان ارزش اقتصادی ایجاد شده توسط بستانکار - متحمل می‌شود.

هزینه بهره به طور پیوسته در طول دوره‌ای که تعهد وجود دارد، تعلق می‌گیرد. نرخ بهره متعلقه ممکن است به عنوان درصدی از اصل سرمایه در دوره زمانی مورد نظر، مبلغی ثابت، مبلغی متغیر که به شاخص تعریف شده‌ای بستگی دارد یا ترکیبی از این روش‌ها تعیین شود. به طور معمول تا هزینه‌ای اتفاق نیفتاده باشد، بهره نیز پرداخت نمی‌شود. یعنی اگر ماهانه بابت یک وام بهره پرداخت شود، مبلغ پرداختی معمولاً هزینه‌ای است که طی ماه قبلی ایجاد شده است. به محض آن که پرداختی صورت می‌گیرد، تعهد کل بدهکار نسبت به بستانکار از طریق مقدار

^۶ - Interest

هزینه بهره‌ای که ایجاد شده اما پرداخت نشده، افزایش یافته است. بنابراین، آنچه عموماً به عنوان پرداخت بهره اطلاق می‌شود، کاهش تعهدات موجود بدهکار است که بخشی از آن به واسطه هزینه بهره‌ای که قبلاً اتفاق افتاده، ایجاد شده است.

دولت معمولاً به عنوان تضمین کننده وام‌های واحدهای تحت پوشش عمل می‌کند. وقتی دولت تعهدات مربوط به یک فقره وام را پذیرفت، تمامی بهره‌های وام مزبور در این طبقه‌بندی باید منظور شود. ادعای حقوقی دولت نسبت به بدهکار بستگی به شکل حقوقی وام و بدهکار اولیه دارد. اگر چنین ادعایی وجود داشته باشد، ادعای مزبور دارایی مالی جداگانه‌ای برای دولت محسوب می‌شود و دولت می‌تواند در آمد حاصل از سود آنرا نیز در حساب‌های خود منظور دارد. اگر واحد بدهکار اولیه ورشکست شود و یا دولت به هر دلیل دیگر نتواند طلب خود را از آن واحد وصول کند، مبلغ مزبور به عنوان انتقال سرمایه‌ای تلقی می‌شود و باید در طبقه بندی مربوط به «سایر هزینه‌ها» منظور گردد. پرداخت‌های انتقالی دولت به واحد بدهکار برای پرداخت بدهی‌های آن «یارانه» محسوب می‌گردد و در گروه مربوط به خود باید طبقه‌بندی شود.

کل بهره قابل پرداخت به سه گروه جزئی تقسیم می‌شود: (۱) بهره قابل پرداخت به سایر سطوح دولتی، (۲) بهره قابل پرداخت به سایر اشخاص (حقیقی و حقوقی) مقیم کشور و (۳) بهره قابل پرداخت به اشخاص (حقیقی و حقوقی) غیرمقیم کشور.

۴- یارانه‌ها^۷

یارانه پرداخت انتقالی یکجانبه‌ای (بدون معوض) است که واحدهای دولتی بر اساس سطح فعالیت‌های تولیدی یا ارزش کالاها و خدمات تولید شده و وارد شده توسط شرکت‌های دولتی در اختیار آنها قرار می‌دهند. یارانه ممکن است برای تأثیر بر سطح تولید یا قیمتی که کالاها به فروش می‌روند پرداخت گردد. یارانه فقط قابل پرداخت به تولید کننده‌ها است و قابل پرداخت به مصرف کنندگان نمی‌باشند. یارانه همچنین پرداخت انتقالی غیرسرمایه‌ای است و پرداخت انتقالی سرمایه‌ای در گروه «سایر هزینه‌ها» طبقه‌بندی می‌گردد. پرداخت‌های انتقالی مستقیم دولت به مصرف کنندگان در گروه «منافع اجتماعی» و پرداخت‌های انتقالی به نهادهای غیرانتفاعی عرضه کننده خدمات به خانوارها در گروه «سایر هزینه‌ها» طبقه‌بندی می‌شوند.

^۷ - Subsidies

پرداخت‌های انتقالی به سایر واحدهای دولتی در گروه «کمک‌های بلاعوض» باید طبقه بندی گردد. پرداخت‌های انجام گرفته به شرکت‌های دولتی برای تأمین مالی سرمایه گذاری یا جبران کاهش دارایی‌های سرمایه‌ای آنها نیز در «سایر هزینه‌ها» منظور می‌گردد.

یارانه می‌تواند به کل تولید یا کالاهای خاص پرداخت گردد. پرداخت یارانه به کالاها و خدمات مبتنی واحد کالا و خدمت انجام می‌گیرد. یارانه ممکن است مبلغ مشخصی به از هر واحد کالا یا خدمات باشد و یا به صورت درصدی از قیمت هر واحد کالا و خدمات پرداخت شود. همچنین یارانه می‌تواند به صورت مابه‌التفاوت قیمت مورد نظر با قیمت پرداخت شده توسط مصرف کننده انجام گیرد.

یارانه پرداخت‌های دولت بابت کمک زیان شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی را نیز شامل می‌شود. زیان مزبور می‌تواند ناشی از فروش کالاهای تولیدی به قیمتی کمتر از قیمت خرید کالاهای مورد استفاده در همین شرکتها(به دلیل اجرای سیاست‌های دولت) یا فروش کالاها به قیمتی کمتر از هزینه متوسط تولید باشد.

یارانه به چهار زیر گروه تقسیم می‌شود که عبارتند از: یارانه به شرکتهای غیرمالی دولتی، یارانه به شرکت‌های مالی خصوصی، یارانه به شرکت‌های مالی دولتی، و یارانه به سایر شرکت‌ها.

۵- کمک‌های بلاعوض^۸

کمک‌های بلاعوض، پرداخت‌های انتقالی غیراجباری بین دو واحد دولتی و یا بین یک واحد دولتی و یک سازمان بین‌المللی است. کمک‌های بلاعوض به ۳ گروه جزئی تر تقسیم می‌شود که عبارتند از: کمک‌های بلاعوض قابل پرداخت به دولت‌های خارجی، کمک‌های بلاعوض قابل پرداخت به سازمان‌های بین‌المللی و کمک‌های بلاعوض به سایر سطوح دولتی. کمک‌های بلاعوض هر یک از گروه‌های فوق نیز می‌تواند به صورت سرمایه‌ای یا غیرسرمایه‌ای انجام گیرد.

کمک بلاعوض به کشورهای خارجی شامل هدایا بصورت نقدی یا جنسی برای پروژها یا برنامه‌های خاص، هدایا برای تأمین بودجه عمومی و پرداخت انتقالی برای تأمین بخشی از هزینه‌ها می‌گردد. کمک‌های اضطراری مربوط به سوانح طبیعی و پرداخت حقوق کارشناسان داخلی که باید مقیم کشور خارجی گردند نیز کمک بلاعوض به کشورهای خارجی تلقی می‌گردد.

کمک بلاعوض به سازمان‌های بین‌المللی شامل پرداخت‌های انتقالی نقدی و غیرنقدی در زمینه مواد غذایی، ساخت راه‌ها، تجهیزات سرمایه‌ای و کمک‌های مستمر می‌شود.

^۸ - Grants

کمک بلاعوض به سایر واحدهای بخش دولتی، پرداخت‌های انتقالی نقدی یا جنسی برای تأمین بعضی از وظایفی است که به صورت اشتراکی توسط سطوح مختلف دولتی (مرکزی، ایالتی و محلی) انجام می‌گیرد. پرداخت‌های انتقالی بین واحدهای دولتی و صندوق‌های تأمین اجتماعی نیز در این گروه طبقه‌بندی می‌شود.

کمک‌های بلاعوض غیر سرمایه‌ای، کمک‌هایی هستند که برای اعتبارات هزینه‌ای صورت گرفته و مرتبط یا مشروط به تحصیل دارایی از سوی دریافت کننده نیستند. کمک‌های بلاعوض سرمایه‌ای، مستلزم تحصیل دارایی از سوی دریافت کننده بوده و ممکن است انتقال نقدی را که دریافت کننده برای تملک دارایی یا دارایی‌ها (بجز موجودی انبار)، یا برای انتقال یک دارایی (بجز پول نقد و موجودی انبار)، ابطال تعهد یا توافق دو جانبه بدهکار - بستانکار و یا تعهد بدهی واحد دیگر انتظار یا نیاز دارد، در بر بگیرد. چنانچه در مورد ویژگی یک کمک تردیدی وجود داشته باشد، آن کمک به عنوان کمک هزینه‌ای طبقه‌بندی می‌شود.

کمک‌های بلاعوض غیر نقدی باید بر حسب قیمت‌های جاری بازاری ارزیابی شوند. چنانچه قیمت‌های بازار در دسترس نباشد، ارزش آن‌ها باید بر حسب هزینه‌های آشکاری که در جریان تهیه منابع یا دریافت مبالغ در صورت فروش منابع اتفاق می‌افتد، محاسبه شود.

کمک‌های بلاعوض زمانی ثبت می‌شوند که کلیه الزامات و شرایط برای دریافت آن‌ها فراهم شده و واحد اهدا کننده تعهد غیر مشروطی نسبت به اهدای کمک داشته باشد. تعیین این زمان به دلیل وجود گستره وسیعی از شرایط قابل قبولی که توانایی‌های قانونی متنوعی دارند، پیچیده است. در برخی موارد، دریافت کننده کمک بلاعوض بالقوه، موقعی طلب قانونی دارد که شرایطی معین، نظیر دادن تعهد قبلی نسبت به هزینه کردن برای هدفی خاص یا به تصویب رسیدن قانونی را دارا باشد. در بسیاری از موارد، دریافت کننده کمک بلاعوض هرگز ادعایی نسبت به اهداکننده نداشته و کمک نیز باید به زمانی منتسب شود که پرداخت در آن صورت گرفته است.

۶- منافع (مزایای) اجتماعی^۹

منافع اجتماعی انتقالات نقدی یا غیر نقدی به منظور حمایت از همه مردم یا بخش‌هایی خاص از آن‌ها در برابر خطرهای معین اجتماعی است. خطر اجتماعی، حادثه یا وضعیتی است که ممکن است بر رفاه خانوارهای مبتلا به آن از طریق تحمیل تقاضای اضافی برای منابع آنها یا کاهش درآمد آنان تأثیر منفی بگذارد. نمونه‌هایی از منافع اجتماعی عبارتند از: ارائه خدمات دارویی، پرداخت حقوق بیکاری و پرداخت مزایای بازنشستگان. این مزایا برحسب نوع طرح حاکم بر پرداخت آن‌ها یعنی طرح‌های تأمین اجتماعی، کمک اجتماعی و بیمه اجتماعی کارفرما، طبقه‌بندی می‌شوند.

^۹ - Social Benefits

تمامی منافع اجتماعی به عنوان هزینه تلقی نمی‌شوند. پرداخت حقوق بازنشستگی (از طریق صندوق‌های بازنشستگی) به عنوان کاهش تعهدات تلقی می‌شود و باید در گروه (فصل) هشتم طبقه بندی شود. منافع اجتماعی که توسط واحد دولتی فراهم شده و به خانوارها منتقل می‌شوند، داد و ستدهای هزینه‌ای هستند اما به عنوان منافع اجتماعی طبقه بندی نمی‌شوند. از طرف دیگر هزینه تولید آن‌ها بخشی از جبران خدمت کارکنان، مصرف کالاها و خدمات و مصرف سرمایه ثابت (استهلاک) است. کلیه منافع اجتماعی، انتقالات جاری بوده و هیچ‌یک انتقالات سرمایه‌ای محسوب نمی‌شود.

منافع تأمین اجتماعی نقدی یا غیرنقدی هستند که از سوی طرح‌های تأمین اجتماعی، به خانوارها قابل پرداخت است. مزایای تأمین اجتماعی نقدی بر اساس ماهیت خود، شامل مزایای دوره بیماری و ناتوانی، کمک‌هزینه‌های زمان بارداری، کمک هزینه‌های مربوط به فرزند یا خانواده، مستمری بیکاری، مزایای بازنشستگی و بازماندگان و مستمری بعد از فوت است.

منافع تأمین اجتماعی غیرنقدی شامل کالاها و خدمات خریداری شده از تولید کننده بازاری برای خانوارها و جبران مزایای خریداری شده از سوی خانوارها بر اساس مقررات طرح است. این مزایا احتمالاً شامل معالجات پزشکی و داندانپزشکی جراحی، بستری در بیمارستان، عینک یا لنز تماس چشمی، محصولات دارایی، مراقبت در منزل و کالاها و خدمات مشابه می‌شود.

منافع کمک‌های اجتماعی، انتقالات پرداختی به خانوارها است که به منظور برآورده کردن همان نیازهایی به خانوارها پرداخت می‌شود که با مزایای بیمه اجتماعی تأمین می‌شوند، اما در قالب یک طرح بیمه اجتماعی قرار نمی‌گیرند. منافع کمک‌های اجتماعی موقعی قابل پرداخت است که هیچ طرح بیمه اجتماعی برای پوشش وضعیت‌های مورد نظر وجود نداشته باشد، تعدادی از خانوارها حاضر به مشارکت در طرح‌های بیمه اجتماعی موجود نباشند، یا به نظر برسد که مزایای بیمه اجتماعی برای برآورده کردن برخی نیازهای خاصی کافی نیست. منافع کمک‌های اجتماعی شامل انتقالات هنگام حوادث یا وضعیت‌هایی که به طور طبیعی توسط طرح‌های بیمه اجتماعی پوشش داده نمی‌شوند، نظیر بلایای طبیعی، نمی‌گردد. این انتقالات تحت عنوان سایر هزینه‌های متفرقه ثبت می‌شوند. منافع کمک‌های اجتماعی غیرنقدی شامل انتقالات به خانوارهاست که ماهیتاً مشابه منافع تأمین اجتماعی غیرنقدی بود و تحت همان شرایط به عنوان مزایای کمک‌های اجتماعی ارائه می‌شوند.

منافع اجتماعی کارفرما، منافع اجتماعی نقدی یا غیرنقدی است که از سوی واحدهای دولتی به کارکنان خود یا کارکنان سایر واحدهای دولتی مشارکت کننده در طرح (یا به بازماندگان و بستگان آن‌ها که مستحق دریافت این مزایا هستند) قابل پرداخت است. انواع مزایایی که ارائه می‌شود، مشابه با همان فهرست مربوط به طرح‌های تأمین اجتماعی نظیر پرداخت مستمر دستمزد در طی دوره غیبت از کار در نتیجه بیماری، حادثه، زایمان و غیره؛ کمک

هزینه‌های خانواده، تحصیل یا سایر، کمک‌هزینه خاتمه کار در نتیجه مزاد نیاز بودن، عدم صلاحیت یا فوت ناشی از حادثه، هزینه‌های عمومی پزشکی که به کار کارمند ارتباط ندارد، هزینه‌های مربوط به سرای بازنشستگان یا اقامتگاه‌ها است. مخارج مربوط به حقوق بازنشستگی و سایر مزایای بازنشستگی کاهش در تعهدات بوده و هزینه منافع اجتماعی تلقی نمی‌شود.

۷- سایر هزینه‌ها^{۱۰}

۷-۱- هزینه دارایی (بجز بهره)

هزینه دارایی به استثنای بهره، هزینه‌ای است که از سوی یک واحد دولتی به مالک دارایی مالی یا دارایی ملموس تولید نشده به هنگام استفاده از این دارایی‌ها پرداخت می‌شود. بهره، یک نوع هزینه دارایی است که در گروه (فصل) سوم طبقه‌بندی می‌شود اما بجز بهره، ممکن است هزینه دارایی به شکل سود سهام، برداشت از درآمد شبه‌شرکت‌ها و هزینه دارایی منتسب به اجاره یا کارگزاران بیمه باشد. سود سهام و برداشت از درآمد شبه‌شرکت‌ها فقط برای شرکت‌های عمومی مصداق دارد.

از آنجا که شرکت‌های عمومی وجود سهام خود را از واحدهای دولتی و احتمالاً سایر واحدها تأمین می‌کنند، ممکن است سودهای سهام را به آن واحدها پرداخت ننمایند. این پرداخت‌ها الزامی نیست؛ هیأت مدیره یا سایر مدیران شرکت باید سود سهام قابل پرداخت را به اراده خود اعلام نمایند. توزیع سود ممکن است توسط شرکت‌های عمومی به طور منظم صورت بگیرد و ممکن است به وضوح عنوان سود سهام را نداشته باشد. با وجود این، به استثنای توزیع‌هایی که توسط شرکت‌های انحصار مالی، واردات یا صادرات صورت می‌گیرد، سودهای سهام شامل کلیه توزیع سودها بین سهامداران یا مالکان شرکت‌های عمومی می‌شود. سودهای سهام در تاریخی ثبت می‌گردند که قابل پرداخت بودن آن‌ها اعلام می‌شود و اگر هیچ تاریخی اعلام نشود، در تاریخ پرداخت ثبت می‌گردند. پرداخت‌های یکجا، استثنایی و در مقیاس بزرگ که مبتنی ذخایر انباشت شده قرار دارند، دریافت‌های حاصل از خصوصی‌سازی و سایر فروش دارایی‌ها یا افزایش ارزش دارایی‌ها، به جای سود سهام، برداشت دارایی محسوب می‌شوند.

طبق تعریف، شبه‌شرکت‌ها نمی‌توانند درآمد خود را به شکل سود سهام توزیع کنند، اما مالک آن می‌تواند تمام یا بخشی از درآمد را برداشت کند. از نظر مفهومی، این برداشت درآمد معادل توزیع درآمد شرکت از طریق سود سهام بوده و همان طرز تلقی از آن وجود دارد. مقدار درآمدی که مالک یک شبه‌شرکت تصمیم به برداشت آن می‌گیرد، به مقدار زیادی بستگی به حجم خالص درآمد دارد. کلیه این برداشت‌ها در تاریخی که پرداخت واقعاً صورت گرفته، ثبت

^{۱۰} - Other expense

می‌شوند. برداشت از درآمد شبه شرکت‌ها نیز مانند سود سهام، شامل برداشت از وجوه حاصل از فروش یا انواع دیگر واگذاری دارایی‌ها نمی‌گردد.

شرکت‌های عمومی می‌توانند بنگاه بیمه نیز باشند که در آن صورت ذخایر فنی خود را به شکل ذخایر در برابر خطرات عمده با توجه به بیمه‌نامه‌های عمر نگاه می‌دارند. این ذخایر شامل ذخایری برای قراردادهای بیمه با هدف کسب سود که به ارزش سررسید هدایای سودآور اضافه می‌شود یا بیمه‌نامه‌هایی مشابه، پیش‌پرداخت حق بیمه‌ها و ذخایر در برابر مطالبات عمده می‌باشد.

ذخایر به منظور فراهم بودن دارایی‌ها برای بیمه‌گذاران با افراد ذی‌نفع و تعهدات بنگاه‌های بیمه در نظر گرفته می‌شوند. به طور کلی درآمدی که از سرمایه‌گذاری ذخایر فنی بیمه به دست می‌آید، متعلق به بیمه‌گذاران یا افراد ذی‌نفع محسوب شده و لذا به عنوان هزینه دارایی برای انعکاس افزایش در تعهدات ثبت می‌شود.

واحدهای دولتی احتمالاً فعالیت اندکی در طرح‌های بیمه دارند، اما چنانچه فعالیت در آن زمینه داشته و ذخایر جداگانه‌ای نگاهداری نمایند، هزینه دارایی متناسب به بیمه‌گذاران، به همان روشی ثبت خواهد شد که برای شرکت‌های عمومی ثبت می‌شود. چنانچه واحد دولتی ذخایر جداگانه نگاهداری ننماید، هیچ هزینه دارایی ثبت نمی‌شود. هر تغییر در مقدار تعهدات به عنوان ارزیابی مجدد ثبت می‌شود.

از طرح‌های بازنشستگی برای کارکنان دولت و بستگان آن‌ها و سایر افراد ذی‌نفع برداشت‌های متفاوتی وجود دارد. سه نوع طرح بازنشستگی کارفرمایی وجود دارد: صندوق‌های بازنشستگی مستقل، صندوق‌های بازنشستگی غیرمستقل و طرح‌های بازنشستگی غیرمستمر. صندوق‌های بازنشستگی مستقل و غیرمستقل ذخایر اختصاصی را برای آن نگاه می‌دارند که حقوق بازنشستگی و سایر مزایای بازنشستگی را به کارکنان واحدهای دولتی و بستگان آن‌ها و سایر افراد ذی‌نفع پرداخت کنند. هر دو صندوق، تعهداتی معادل ارزش حال مزایای وعده داده شده دارند. طرح بازنشستگی غیرمستمر ذخایر اختصاصی برای پرداخت مزایا نگاه نمی‌دارد، اما واحد دولتی مجری طرح دقیقاً مانند صندوق عمر بازنشستگی مستقل و غیرمستقل، تعهدی معادل ارزش حال مزایای وعده داده شده دارد. هزینه دارایی متناسب به بیمه‌گذاران برای هر سه طرح، جزئی از تغییر در تعهد طرح محسوب می‌شود.

دو نوع طرح بازنشستگی اساسی وجود دارد: طرح بازنشستگی بر اساس مزیت تعریف شده و طرح بازنشستگی بر اساس حق بیمه تعریف شده. مزایای بازنشستگی آتی بر حسب مزیت تعریف شده به طور طبیعی بر اساس فرمول‌هایی که به حقوق و دوره خدمت فرد بستگی دارد، تعریف می‌شود. ارزش اسمی مزایای بازنشستگی که باید در آینده پرداخت شود، از نظر ریاضی بر اساس تخمین متغیرهایی مانند عمر بازنشستگی مورد انتظار، نرخ زاد و ولد، تورم مورد انتظار و افزایش مورد انتظار در حقوق معین می‌شود. سپس ارزش اسمی می‌تواند با استفاده از نرخ تنزیل مناسب به ارزش حال تبدیل شود. در طول زمان، کل تعهد طرح بازنشستگی به دلیل دریافت حق بیمه‌های اضافی،

پرداخت مزایا، تغییرات در فرض‌های اعلام شده و گذشت زمان تغییر خواهد کرد. هزینه‌های دارایی منتسب به بیمه‌گذاران معادل افزایش تعهد ناشی از گذشت زمان است که به دلیل مزایای آتی تنزیل شده، در طول چند دوره حسابداری اتفاق می‌افتد.

با طرح‌های حق بیمه تعریف شده، به جای سطح مزیت، سطح حق بیمه‌ها برای صندوق از سوی کارفرما تضمین می‌شود. کلیه طرح‌های مربوط به حق بیمه تعریف شده بلند مدت بوده و تعهد یک طرح حق بیمه تعریف شده، معادل ارزش جاری بازاری دارایی‌های صندوق است. بنابراین، هزینه‌های دارایی منتسب به بیمه‌گذاران دقیقاً مانند درآمد دارایی حاصل از سرمایه‌گذاری دارایی‌های صندوق است. هر افزایش ارزش دارایی مربوط به دارایی‌های صندوق، معادل کاهش دارایی ارزش ناشی از تعهد واحد به افراد ذی‌نفع ثبت می‌گردد.

اجاره هزینه‌ای است که در ارتباط با اجاره‌های قطعی زمین، دارایی‌های زیرزمینی و سایر دارایی‌های طبیعی اتفاق می‌افتد. سایر اجاره‌های این نوع دارایی‌ها، مثل اجاره طیف‌های الکترومغناطیسی، ممکن است به عنوان دارایی‌های تولید نشده غیرملموس در نظر گرفته شود. اصطلاحات و شرایط حاکم بر طبقه‌بندی اجاره دارایی‌های طبیعی تا زمان انتشار این دستورالعمل مورد بحث بوده است. بقیه این بخش تنها به اجاره‌هایی اختصاص دارد که به عنوان اجاره زمین و دارایی‌های طبیعی طبقه‌بندی می‌شوند.

اجاره به طور پیوسته به مالک دارایی در طول دوره حسابداری تعلق می‌گیرد. بنابراین، اجاره‌ای که برای دوره حسابداری ویژه‌ای ثبت می‌شود معادل ارزش اجاره تجمعی است که در طول آن دوره حسابداری قابل پرداخت بوده و ممکن است با مقدار اجاره‌ای که قرار است پرداخت شود یا در طی دوره واقعاً پرداخت می‌شود، تفاوت داشته باشد.

اغلب پرداخت‌هایی که برای استخراج معادن یا سوخت‌های فسیلی صورت می‌گیرد، به عنوان حق امتیاز توصیف می‌شوند. اما در واقع، اجاره‌هایی هستند که به مالکین این دارایی‌ها در قبال واگذاری آن‌ها به واحدهای دولتی در زمان مشخصی تعلق می‌گیرد. اجاره ممکن است صرف نظر از نرخ استخراج، به شکل پرداخت‌های دوره‌ای ثابتی باشد یا به طور معمول‌تر بر اساس مقدار، حجم یا ارزش دارایی استخراج شده تعیین شود. همچنین پرداخت‌هایی که بابت امتیاز حفاری آزمایشی یا بابت سایر اکتشافاتی که برای موجود بودن یا موقعیت دارایی‌های زیرزمینی صورت می‌گیرد، حتی در صورت منتهی نشدن آن‌ها به استخراج، به عنوان اجاره تلقی می‌شوند. مخارج واقعی بابت حفاری و سایر اکتشافات، به عنوان تملک دارایی‌های سرمایه‌ای تلقی می‌شود.

سایر اجاره‌ها شامل پرداخت بابت قطع درختان در زمین‌های غیرزراعی، استحصال آب‌های مهار نشده برای اهداف آبادانی و تجاری از جمله پرورش ماهی، آبیاری و چرای حیوانات روی زمین‌های تحت تملک سایر واحدها است.

اجاره زمین نباید با اجاره کالاهای تولید شده که به عنوان مصرف کالاها و خدمات تلقی می‌شود، اشتباه گرفته شود. اختلاف در برداشت‌ها از آن‌جا ناشی می‌شود که موجران دارایی‌های تولید شده در فرایند تولیدی فعالیت دارند که در نتیجه آن، خدماتی نظیر نگاهداری موجودی دارایی‌های ثابت جهت اجاره با اخطارهای کم مهلت و تعمیر و نگاهداری دارایی‌های اجاره داده شده را ارائه می‌دهند. به ویژه اجاره‌هایی که توسط واحدهای دولتی به عنوان مستأجر پرداخت می‌شود، به عنوان پرداخت بابت ارائه خدمات مسکن و ساختمان تلقی می‌شوند. واحدهایی که مالک زمین یا دارایی‌های زیر زمینی باشند و این دارایی‌ها را برای استفاده در اختیار واحدهای دولتی قرار دهند، به عنوان واحدهایی که درگیر فعالیت‌های تولیدی اند، محسوب نمی‌شوند.

یک داد و ستد مستقل ممکن است هم در بردارنده اجاره و هم مصرف کالاها و خدمات باشد. به عنوان مثال، این اتفاق زمانی می‌تواند رخ دهد که واحد دولتی در یک قرارداد مستقل، زمین و ساختمان‌های داخل آن زمین را اجاره کرده و اجاره زمین را از اجاره ساختمان‌ها تفکیک نکرده باشد. چنانچه هیچ‌چیز روش عینی برای تفکیک پرداخت بابت اجاره زمین از اجاره ساختمان‌ها وجود نداشته باشد، در صورتی که ارزش ساختمان بیش‌تر از ارزش زمین باشد، به عنوان اجاره ساختمان تلقی می‌شود و چنانچه ارزش زمین بیش‌تر از ارزش ساختمان باشد، به عنوان اجاره زمین تلقی می‌شود.

۷-۲- سایر هزینه‌های متفرقه

سایر هزینه‌های متفرقه شامل برخی از انتقالات در خدمت اهداف کاملاً متفاوت و سایر داد و ستدهای هزینه‌ای است که در جای دیگر طبقه‌بندی نشده‌اند. مهم‌ترین انواع انتقالات در این طبقه به شرح ذیل است:

- انتقالات غیرسرمایه‌ای به مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها. این انتقالات معمولاً شامل پول نقد به شکل حق عضویت، اشتراک و هدایای داوطلبانه است که به طور منظم یا مقطعی انجام می‌گیرد. هدف این انتقالات، پوشش هزینه‌های تولید مؤسسات غیرانتفاعی در خدمت خانوارها یا تهیه وجوهی جدای از انتقالات جاری است که ممکن است به شکل مزایای کمک اجتماعی برای خانوار فراهم شود. همچنین این طبقه شامل انتقالات غیرنقدی به شکل غذا، لباس، پتو و دارو برای بنگاه‌های خیریه به منظور توزیع بین خانوارها است.

- مالیات‌های سرمایه‌ای و غیرسرمایه‌ای، عوارض اجباری و جریمه‌هایی که از سوی یک سطح دولت بر سطح دیگر وضع می‌شوند. این انتقالات در مرحله تلفیق حذف می‌شوند.

- خالص اعتبارات مالیاتی. موقعی که مقدار یک اعتبار مالیاتی از مقدار مالیات دریافتی از مالیات دهنده بیش تر شود و این مازاد به مالیات دهنده پرداخت گردد، خالص پرداخت به جای مالیات منفی، هزینه تلقی می‌شود.
- عوارض و جریمه‌هایی که از سوی دادگاه‌های حقوقی و شبه قضایی وضع می‌شوند، این انتقالات می‌توانند به هر بخش پرداخت شوند.
- پرداخت‌هایی که بابت جبران صدمات و خسارات ناشی از بلایای طبیعی صورت می‌گیرد.
- پرداخت‌هایی که بابت جبران صدمه به شخص یا خسارت به دارایی که از سوی واحدهای دولتی صورت گرفته، انجام می‌شود. از جمله این پرداخت‌ها می‌توان به پرداخت بابت مطالبات بیمه عمر اشاره نمود. این پرداخت‌ها می‌توانند اجباری از طرف دادگاه بوده یا پرداخت‌های بلاعوض و بدون دخالت دادگاه باشند.
- کمک هزینه‌های دانشجویی و سایر مزایای تحصیلی.
- انتقالات سرمایه‌ای نقدی و غیرنقدی به بنگاه‌های بازاری و موسسات غیر انتفاعی در خدمت خانوارها برای تأمین مالی تمام یا بخشی از تملک دارایی‌های سرمایه‌ای، برای پوشش کسری‌های عملیاتی بزرگ که در طول دو یا چند سال انباشته شده‌اند، برای ابطال بدهی از طریق توافق دو جانبه با بدهکار یا برای تضمین یک بدهی.
- حق بیمه‌های غیر عمر قابل پرداخت به شرکت‌های بیمه برای پوشش دادن رویدادها و حوادث. این پرداخت‌ها همیشه به عنوان انتقالات جاری تلقی می‌شوند.
- مطالبات بیمه غیر عمر قابل پرداخت در قالب طرح‌های بیمه که از سوی یک واحد دولتی برای تسویه مطالباتی که موعد آن‌ها در طی دوره جاری حسابداری رسیده، اجرا می‌شود. زمانی موعد مطالبات فرا می‌رسد که در اثر یک اتفاق، افزایشی در یک مطالبه معتبر به وجود می‌آید. این پرداخت‌ها همیشه به عنوان انتقالات جاری تلقی می‌شوند، حتی وقتی از نظر مقداری زیاد باشند.
- خرید کالاها و خدمات از تولید کنندگان بازاری که به منظور مصرف نهایی بجز مزایای اجتماعی مستقیماً بین خانوارها توزیع می‌شود.
- اجاره ساختمان و ماشین آلات

ممکن است طبقه‌بندی این گروه از داد و ستدها بر اساس دریافت کنندگان آن‌ها نظیر واحدهای مقیم و غیرمقیم از نظر تحلیلی مفید باشد. همچنین ممکن است طبقه‌بندی واحدهای مقیم هم بر اساس خانوار، مؤسسات

غیرانتفاعی در خدمت خانوار، شرکت‌های غیرمالی، شرکت‌های عمومی مالی یا شرکت‌های خصوصی، دارای اهمیت باشد.

۸- مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)^{۱۱}

مصرف سرمایه ثابت، به معنی کاهش ارزش دارایی‌های ثابت تحت تملک یا مورد استفاده، یک واحد دولتی به دلیل خرابی فیزیکی، کهنگی طبیعی یا خسارت تصادفی متعارف طی یک دوره حسابداری است. مصرف سرمایه ثابت بر حسب متوسط قیمت‌های دوره مورد نظر ارزشیابی می‌شود.

مصرف سرمایه ثابت به دلیل اینکه ارزش آن به جای حوادث گذشته بر اساس رویدادهای آینده صورت می‌گیرد، معیاری آینده‌نگر است. ارزش دارایی ثابت معادل ارزش حال تنزیل شده جریان‌های اجاره‌ای است که مالک دارایی ثابت در صورت اجاره دادن آن در طول بقیه عمر خدمتی‌اش، می‌تواند انتظار داشته باشد. هزینه‌های اجاره نیز به نوبه خود به منافع بستگی دارند که واحدها انتظار دارند در قبال استفاده از دارایی‌ها کسب کنند. بنابراین، مصرف سرمایه ثابت، کاهش ارزش حال توالی درآمد اجاره‌های باقیمانده است، که ارزشیابی این اجاره‌ها بر حسب متوسط قیمت دوره انجام می‌شود. دامنه این کاهش، گذشته از این که تحت تأثیر کاهش منافع حاصل از دارایی یا کارایی آن طی دوره جاری است، تحت تأثیر کاهش عمر خدمت آن و نرخ کاهش مورد انتظار کارایی در خلال دوره باقیمانده عمر خدمتی آن نیز قرار دارد. به علاوه تغییرات در قیمت دارایی باید از مصرف سرمایه ثابت جدا شود. تغییرات قیمت به عنوان افزایش ارزش دارایی ثبت می‌شود.

مصرف سرمایه ثابت با در نظر گرفتن کلیه دارایی‌های ثابت ملموس و غیرملموس از جمله دارایی‌های زیربنایی، ترقی اساسی در زمین و هزینه‌های انتقال مالکیت که در جریان تحصیل دارایی‌های گرانبها و غیرتولیدی اتفاق می‌افتند، ارزیابی می‌شود. هرچند ممکن است به نظر برسد برخی از دارایی‌های ثابت نظیر جاده‌ها یا خط راه‌آهن چنانچه به نحو شایسته‌ای نگاهداری شوند، از عمر خدمتی نامحدودی برخوردارند، ممکن است ارزش آن‌ها به خاطر کاهش در تقاضا برای خدمتشان که ناشی از پیشرفت‌های فنی و جایگزینی موارد مشابه است، کاهش یابد. بسیاری از دارایی‌های ثابت فقط به دلیل منسوخ شدن، اسقاط یا از رده خارج می‌گردند. در نتیجه مصرف سرمایه ثابت باید شامل ارزش مربوط به از مد افتادگی پیش‌بینی شده آنها نیز بشود.

اگر یک واحد دولتی اقدام به تشکیل سرمایه به حساب خود بکند، این گروه از هزینه‌ها شامل مصرف سرمایه ثابت مربوط به دارایی‌های ثابتی که در فرایند تولید مورد استفاده قرار می‌گیرند، نیست. همچنان که در بخش‌های

^{۱۱} - Consumption of Fixed Capital

قبلی در مورد جبران خدمات کارکنان و مصرف کالاها و خدمات بیان شد، هزینه‌هایی که در جریان تشکیل سرمایه به حساب خود اتفاق می‌افتند، از جمله مصرف سرمایه ثابت - به عنوان تملک دارایی‌های ثابت طبقه‌بندی می‌شوند. مصرف سرمایه ثابت همچنین شامل کاهش ارزش دارایی‌های ثابت که ناشی از تخریب در زمان جنگ، بلایای طبیعی و سایر رویدادهای استثنایی است، می‌شود. مصرف سرمایه ثابت نیز زیان‌های ناشی از پیشرفت‌های فناوری پیش‌بینی نشده را که ممکن است عمر خدمت دارایی ثابت فعلی یا فرسایش و تخریب دارایی‌های ثابت غیرتولیدی نظیر زمین و دارایی‌های زیرزمینی را به طور معنی‌داری کاهش دهد در بر نمی‌گیرد. این رویدادها به عنوان سایر جریان‌های اقتصادی تلقی می‌شوند. برای محاسبه مصرف سرمایه ثابت، باید دارایی‌های ثابتی که در گذشته خریداری شده و هم‌اکنون مورد استفاده قرار می‌گیرند، با متوسط قیمت‌های دوره جاری و با توجه به بقیه عمر خدمتی هر دارایی و نرخ مورد انتظاری که در آن کارایی آن‌ها کاهش می‌یابد، مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد. الگوهای کاهش خطی یا هندسی یا ترکیبی از آن‌ها، از مرسوم‌ترین الگوهای مورد استفاده هستند. در موارد نادر، تخمین مصرف سرمایه ثابت با استفاده از مشاهدات مربوط به قیمت دارایی‌های مستعمل در بازار ممکن است امکان‌پذیر باشد.

شماره طبقه بندی	شرح
۱۰۰۰۰	جبران خدمات کارکنان
۱۰۱۰۰	حقوق و دستمزد
	حقوق ثابت/ مینا کارکنان رسمی و پیمانی
	حقوق و دستمزد کارگران مشمول قانون کار
	حقوق و دستمزد مامورین و سربازان وظیفه شاغل در دستگاه‌های اجرایی
	حق التدریس
	حق تحقیق
	سایر
۱۰۲۰۰	فوق العاده‌ها و مزایای شغل
	عیدی
	فوق العاده مناطق کمتر توسعه یافته و بدی آب و هوا
	فوق العاده ایثارگری
	فوق العاده نشان‌های دولتی
	فوق العاده سختی کار در محیط‌های غیر متعارف
	کمک هزینه عائله‌مندی و اولاد
	فوق العاده شغل
	فوق العاده شغل برای مشاغل تخصصی
	فوق العاده کارایی و عملکرد
	فوق العاده اشتغال خارج از کشور
	اضافه کار و کشیک

فوق العاده ویژه	
پاداش یک ماهه موضوع	
تفاوت تطبیق	
فوق العاده مخصوص	
حق جذب	
حق مسکن	
فوق العاده محرومیت از تسهیلات زندگی	
فوق العاده محل خدمت	
حق سرپرستی	
همطرازی	
فوق العاده جذب مناطق محروم	
فوق العاده نوبت کاری	
حق محرومیت از مطب	
سایر	
استفاده از کالاها و خدمات	۲۰۰۰۰
ماموریت داخلی و خارجی	۲۰۱۰۰
هزینه سفر	
فوق العاده روزانه	
کرایه وسایل نقلیه	
بهای بلیط مسافرت	
هزینه گذرنامه	
عوارض خروج از کشور	
سایر	
حق الزحمه انجام خدمات قراردادی	۲۰۲۰۰
خدمات قراردادی اشخاص	
اجرای برنامه های آموزشی، مذهبی، فرهنگی و هنری	
شرکت در جلسات	
تعلیم فنون	
حق الزحمه پزشکی	
سایر	
حمل و نقل و ارتباطات	۲۰۳۰۰
حمل کالا و اثاثه دولتی	
بیمه کالا	

حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی	
حمل و نقل نامه ها و امانات پستی	
حق اشتراک صندوق های پستی در داخل و خارج از کشور	
تلفن و فاکس	
اجاره خطوط مخابراتی	
ارتباطات ماهواره ای و اینترنت	
سایر	
نگهداری و تعمیر دارائی های ثابت	۲۰۴۰۰
ساختمان و مستحقات	
ماشین آلات و تجهیزات (اعم از ساکن و متحرک)	
وسائط نقلیه	
سایر دارائیهای ثابت	
نگهداری و تعمیر وسائل اداری	۲۰۵۰۰
میز و صندلی و مبلمان	
لوازم اداری	
لوازم صوتی و تصویری	
لوازم سرمایش و گرمایش	
رایانه	
سایر	
چاپ و خرید نشریات و مطبوعات	۲۰۶۰۰
چاپ نشریات و مطبوعات	
چاپ دفاتر و اوراق اداری	
چاپ آگهی های اداری	
خرید نشریات و مطبوعات	
خرید دفاتر و اوراق اداری	
سایر	
تصویر برداری و تبلیغات	۲۰۷۰۰
عکاسی	
فیلمبرداری	
هزینه خدمات تبلیغاتی (خطاطی، نقاشی و ...)	
آگهی های تبلیغاتی	
سایر	
تشریفات	۲۰۸۰۰
هزینه پذیرائی	
جشن و چراغانی	

سایر	
هزینه های قضائی، ثبتی، و حقوقی	۲۰۹۰۰
حق الوکاله	
حق المشاوره	
هزینه های ثبتی	
هزینه های قضائی	
سایر	
هزینه های بانکی	۲۱۰۰۰
خرید دسته چک و سفته	
هزینه انتقال وجوه	
نگهداری اسناد و اشیاء قیمتی در بانکها	
سایر	
آب و برق و سوخت	۲۱۱۰۰
آب (آشامیدنی و تصفیه نشده)	
سوختهای فسیلی (نفت سفید، بنزین، گازوئیل، گاز، نفت کوره)	
برق	
سایر	
مواد و لوازم مصرف شُدنی	۲۱۲۰۰
مصالح ساختمانی (گچ، آجر، سیمان، آهک،.....)	
ابزار و یراق (کلید، قفل، دستگیره،.....)	
لوازم سرویسهای بهداشتی (شیرآب، سیفون،.....)	
مواد شوینده (صابون، مایع دستشویی، مایع ظرف شویی، پودرهای شوینده،.....)	
لوازم یدکی (مربوط به وسائط نقلیه و ماشین آلات و تجهیزات)	
کاغذ ، مقوا و لوازم التحریر	
مواد غذایی	
دارو و لوازم مصرفی پزشکی ، دندانپزشکی و آزمایشگاهها	
لوازم خواب و پوشاک	
سایر	
هزینه های مطالعاتی و تحقیقاتی	۲۱۳۰۰
حق التألیف	
حق الترجمه	
خرید کتاب، نشریات، نرم افزارهای رایانه ای، فیلم های ویدیویی، وسایل لوازم و ابزار مشابه	
هزینه برگزاری سمینارها و جلسات سخنرانی و کارگاههای آموزشی	
سایر	
حق عضویت	۲۱۴۰۰
حق عضویت سازمانها و مؤسسات بین المللی	

پرداخت‌هایی که به موجب قراردادها و یا تعهدات دولت یا دستگاهها به مؤسسات خارجی انجام می‌گیرد	
سایر	
هزینه‌های اموال و دارایی	۳۰۰۰۰
سود و کارمزد وامها، تسهیلات بانکی و اوراق بهادار	
سود و کارمزد وامهای داخلی	
سود و کارمزد وامهای خارجی	
سود اوراق مشارکت	
سود اسناد خزانه اسلامی	
سایر	
یارانه	۴۰۰۰۰
کمک زیان شرکتهای دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت	۴۰۱۰۰
کمک زیان شرکتهای دولتی	
کمک زیان مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت	
پرداخت مابه التفاوت قیمت کالاها و خدمات	۴۰۲۰۰
یارانه کالاهای اساسی	
یارانه حامل های انرژی	
یارانه دارو و شیرخشک	
یارانه کود شیمیایی، بذر و سموم	
یارانه کاغذ	
یارانه مسکن	
سایر	
پرداخت‌های انتقالی غیر سرمایه‌ای	۴۰۳۰۰
پرداخت های انتقالی به شرکتهای دولتی	
پرداخت های انتقالی به مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت	
کمک‌های بلا عوض	۵۰۰۰۰
کمک بلاعوض به دولت‌های خارجی	۵۰۱۰۰
سرمایه ای	
غیر سرمایه ای	
کمک بلاعوض به سازمان‌های بین المللی	۵۰۲۰۰
سرمایه ای	
غیر سرمایه ای	
کمک بلا عوض به سایر سطوح دولتی	۵۰۳۰۰
سرمایه ای	
غیر سرمایه ای	
کمک بلا عوض به بخش غیردولتی	۵۰۴۰۰
کمک به مؤسسات غیردولتی	

حقوق روحانیون مبلغ	
سرانه‌های دانش‌آموزان	
سایر	
رفاه اجتماعی	۶۰۰۰۰
بیمه و بازنشستگی	۶۰۱۰۰
بازنشستگی سهم دولت (کارفرما)	
حق بیمه سهم کارفرمایی مشمولین قانون تامین اجتماعی	
بیمه خدمات درمانی شاغلان (سهم دستگاه اجرایی)	
سایر	
کمک‌های رفاهی کارمندان دولت	۶۰۲۰۰
کمک هزینه غذا	
کمک هزینه ایاب و ذهاب	
کمک هزینه مهد کودک	
کمک هزینه درمان (دارو، پزشکی ، دندانپزشکی، صورتحساب بیمارستان و ...)	
پاداش پایان خدمت	
کمک هزینه ایام بیکاری	
هزینه کارکنان فوت شده شامل حمل جنازه، کفن و دفن و مراسم ترحیم	
کمک هزینه ازدواج	
سایر	
کمک‌های رفاهی گروه‌های خاص	۶۰۳۰۰
کمک به خانواده‌های ایثارگران و خانواده معظم شهدا	
مستمری اقشار آسیب پذیر	
کمک به معلولین جسمی و ذهنی	
کمک های موردی به اقشار آسیب پذیر و معلولین	
کمک به مراکز غیر دولتی و خانواده ها برای نگهداری و توانبخشی معلولین و سالمندان و بیماران روانی مزمن	
کمک به رسیدگی و ساماندهی آسیب دیدگان اجتماعی	
کمک به پیشگیری از آسیب های اجتماعی و معلولیت ها	
سایر	
کمک‌های رفاهی دانش‌آموزان و دانشجویان	۶۰۴۰۰
یارانه دفترچه، تغذیه رایگان، ایاب و ذهاب و امور رفاهی دانش‌آموزان مناطق محروم و دانش‌آموزان استثنائی	
کمک به صندوق‌های رفاه دانشجویان	
کمک هزینه تغذیه دانشجویان	
کمک هزینه ایاب و ذهاب دانشجویان	
کمک هزینه تحصیلی	
هزینه های مربوط به شرکت در سمینارها، برگزاری اردوها و گردشهای علمی	

سایر	
حقوق و کمک‌های رفاهی بازنشستگان	۶۰۵۰۰
حقوق بازنشستگان و موظفین	
حق عائله مندی، اولاد و عیدی بازنشستگان و موظفین	
بیمه خدمات درمانی بازنشستگان و موظفین	
پرداخت بیمه درمان و مکمل بازنشستگان	
پرداخت بیمه عمر و حوادث بازنشستگان	
کمک هزینه ازدواج فرزندان بازنشستگان	
سایر	
سایر هزینه‌ها	۷۰۰۰۰
مالیات	۷۰۱۰۰
مالیات‌های سرمایه‌ای	
مالیات‌های غیر سرمایه‌ای	
اجاره و کرایه	۷۰۲۰۰
اجاره زمین و اراضی	
اجاره ساختمان وسایر مستحقات	
اجاره ماشین آلات و تجهیزات	
کرایه لوازم و ابزار مختلف	
سایر	
سایر هزینه‌های متفرقه	۷۰۳۰۰
دیون و تعهدات مربوط به بیمه و بازنشستگی	
پرداخت‌های انتقالی به مؤسسات غیر انتفاعی عرضه کننده خدمات به خانوار	
عوارض اجباری (مانند عوارض شهرداری)	
جرایمی که توسط یک واحد دولتی برای سطوح دیگر وضع می شود	
جرایم و عوارض دادگاه‌ها	
پرداخت‌های مربوط به جبران صدمات یا لطمات ناشی از سوانح طبیعی	
پرداخت به کارکنان غیر شاغل (حقوق آماده به خدمت‌ها، حقوق ایام تعلیق کارکنانی که به اتهام جرم از کار بر کنار شده و سپس از اتهام متناسبه برائت حاصل کرده اند)	
باز خرید خدمت	
پرداخت‌های جبرانی در خصوص صدمات شخصی یا ملکی وارد آمده واحدهای دولتی	
پرداخت‌های انتقالی سرمایه‌ای برای تامین تمام یا بخشی از هزینه تملک‌داری‌های سرمایه‌ای	
اعتباراتی که به استثنای شقوق وام، مشارکت و افزایش سرمایه برای سرمایه گذاری به صورت کمک به مؤسسات عمومی یا اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری اعطا می‌شود (مانند کمک به شهرداری ها)	
سایر	
مصرف سرمایه‌های ثابت (استهلاک)	۸۰۰۰۰
مصرف سرمایه‌های ثابت ملموس	۸۰۱۰۰
مصرف سرمایه‌های ثابت غیرملموس	۸۰۲۰۰

بخش پنجم -

دستورالعمل مدیریت عملکرد

مقدمه

اندیشه ای که در ورای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد قرار دارد این است که تصمیمات مالی برنامه ها به گونه ای عینی و بر مبنای کارایی و اثربخشی استوار گردد. همچنین منابع مالی مورد نیاز برنامه ها، شناسایی و معیاری برای سنجش و کنترل نتیجه ها در مقایسه با برنامه ها بدست آید و آنگاه هم مردم و هم قانون گذاران بتوانند درباره عملکرد دولت قضاوت روشن تری داشته باشند. در واقع بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد با مرتبط ساختن تصمیمات بودجه ای و عملکرد دولت، پاسخگویی دولت در مقابل قانون گذاران و مردم را تقویت می کند و می توان به طور خلاصه عنوان نمود که انضباط جای هرج و مرج، مصالح عمومی جای منافع شخصی و برنامه ها جای سلیقه فردی را خواهد گرفت.

مدیریت عملکرد و ارزیابی عملکرد

مدیریت عملکرد و سیستم ها و روش های مربوط به آن در سازمان های مختلف، از جمله شاخه های مدیریت امروز است که بحث توانمندسازی و قابلیت پاسخگویی در چارچوب اصول و مفاهیم مدیریت را برای تحقق اهداف و وظایف سازمانی و قالب برنامه های اجرایی دنبال می کند.

ارزیابی عملکرد، فرایندی به منظور سنجش و اندازه گیری عملکرد در دستگاه های مختلف در قالب عباراتی نظیر کارایی، اثربخشی و توانمندسازی است که قابلیت پاسخگویی در چارچوب اصول و مفاهیم مدیریت برای تحقق اهداف و وظایف سازمانی و قالب برنامه های اجرایی را دارد.

مدیریت عملکرد از اطلاعات ارزیابی عملکرد استفاده می کند تا به تعیین اهداف عملکردی مورد توافق کمک کرده و منابع را اولویت بندی نموده و تخصیص دهد و مدیران را از سیاست فعلی مطلع ساخته تا مسیر حرکت برنامه ها را در جهت تحقق اهداف تثبیت نموده و یا تغییر دهند بنابراین ارزیابی عملکرد بخشی از مدیریت عملکرد می باشد.

ارزیابی عملکرد را می توان از زوایای متفاوتی مورد بررسی قرار داد، دو دیدگاه اساسی سنتی و نو در این زمینه وجود دارد. دیدگاه "سنتی"، قضاوت و یادآوری عملکرد و کنترل ارزیابی شونده را هدف قرار داده و سبک دستوری دارد. این دیدگاه صرفاً معطوف به عملکرد دوره ی گذشته بوده و با مقتضیات گذشته نیز شکل گرفته است. دیدگاه "نو" آموزش، رشد و توسعه ظرفیت های ارزیابی شونده، بهبود و بهسازی افراد سازمان و عملکرد آن، ارائه خدمات مشاوره ای و مشارکت عمومی ذینفعان، ایجاد انگیزه و مسئولیت پذیری برای بهبود کیفیت بهینه سازی فعالیت ها و عملیات را هدف

قرار داده و مبنای آن را شناسایی نقاط ضعف و قوت و تعالی سازمان تشکیل می دهد. خاستگاه این دیدگاه مقتضیات معاصر بوده و با استفاده از تکنیک ها و روش های مدرن ، به سنجش سیستمی عملکرد، توسعه پیدا می کند.

☑ ارزیابی و اندازه گیری عملکرد باز خورد لازم را در موارد زیر ارائه می کند:

- با پیگیری میزان پیشرفت در جهت اهداف تعیین شده مشخص می شود سیاست های تدوین شده به صورت موفقیت آمیزی اجرا شده اند یا خیر.
- با اندازه گیری نتایج مورد نظر سازمانی و همچنین اندازه گیری رضایت کارکنان و مشتریان می توان دریافت سیاست ها به طور صحیح تدوین شده اند یا خیر.

☑ اهداف ارزیابی عملکرد:

- کنترل مداوم جریان امور در سازمان و استقرار چرخه مدیریت کارایی
- شناسایی نقاط ضعف و قوت و مشکلات سازمان و تلاش در جهت شکوفایی و افزایش قابلیت ها و اصلاح فعالیت ها
- بهبود تصمیم گیری در مورد حوزه و عمق فعالیت ها، برنامه ها و اهداف آینده
- بهبود تخصیص منابع و استفاده بهتر از امکانات و منابع انسانی در جهت اجرای برنامه های مصوب
- ارتقای پاسخگویی در مورد عملکرد برنامه ها
- ارتقای توانمندی سازمان در ارائه کمی و کیفی خدمات و رقابت پذیری در فضای ملی و بین المللی.

مراحل ارزیابی عملکرد:

- بررسی رسالت ها، مأموریت ها، اهداف کلان، استراتژی ها در جهت تبیین و یا اصلاح برنامه و فعالیت ها و سنجش های مربوطه
- تدوین و تنظیم شاخص های ارزیابی عملکرد و تدوین و برقراری معیارها ، استانداردها و اهداف کمی
- تعیین وزن شاخص ها به لحاظ اهمیت آنها
- مقایسه عملکرد واقعی با استانداردها یا هدف های هر شاخص یا بررسی روند زمانی (سالیانه) آنها
- اقدام برای به کارگیری عملیات اصلاحی به منظور بهبود عملکرد از طریق مکانیسم باز خورد.

دستورالعمل

نظام مدیریت عملکرد فرایندی است تعاملی میان واحدهای سازمانی، بنابراین دستگاه های اجرایی برای طراحی، برنامه ریزی و اجرای مدیریت عملکرد و نیز تبیین شاخص های عملکرد صحیح خود نیازمند به واحد سازمانی هستند که علاوه بر قادر بودن به تعامل بین واحدهای سازمان، توان استفاده از متخصصین داخل و خارج سازمان را نیز داشته باشند. تبیین شاخص ها به هوش، تخصص و آگاهی نیاز دارد و تعیین آن ها می تواند یک کار بسیار سخت و زمان بر باشد. از اینرو پیشنهاد می گردد که دستگاه های اجرایی که فاقد ظرفیت های لازم جهت این امر می باشند، کمیته ای مرکب از واحدهای مرتبط و متخصصین مربوط زیر نظر بالاترین مقام دستگاه اجرایی تشکیل دهند.

برای ارزیابی عملکرد از سه نوع شاخص استفاده می شود:

- ۱- شاخص های کمی: شاخص هایی هستند که ما را در فرآیند دستیابی به اهداف "فعالیت های اصلی"^{۱۲} کمک می کنند. برای شاخص های کمی از سنجه های فعالیت اصلی (رجوع شود به قسمت تعاریف و مفاهیم) استفاده می گردد.
- ۲- شاخص های کیفی: منظور از شاخص های کیفی، شاخص هایی هستند که ما را در فرآیند دستیابی به اهداف سازمان کمک می کنند.
- ۳- شاخص کارایی: کارایی سازمان نشان می دهد که سازمان برای تولید یک واحد ستانده چه میزان منابع مصرف کرده است. به عبارت دیگر برای تولید خدمت (ستانده) در استفاده از منابعی که در اختیار دارد تا چه میزان کارا عمل کرده است.

۱- شاخص های کمی:

شاخص کمی، شاخص هایی هستند که ما را در فرآیند دستیابی به اهداف "فعالیت های اصلی" کمک می کنند. برای شاخص های کمی از سنجه های فعالیت اصلی استفاده می گردد و ارزیابی آن هم از بررسی روند زمانی مقادیر فعالیت های اصلی انجام می گیرد.

^{۱۲} 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 هزینه ای تامین می شود

جدول شماره یک- اطلاعات عملکرد فعالیت های اصلی (ستانده)

• ستون (۱)- عنوان فعالیت اصلی (ستانده) - در این ستون عنوان فعالیت اصلی انتخاب شده از پیوست شماره (۴)-

قانون بودجه مصوب سال جاری درج گردد.

• ستون (۲)- درج سنجه های فعالیت های اصلی

• ستون (۳)- وزن هر یک از فعالیت اصلی درج می شود به طوری که مجموع وزن ها برابر صد بشود

• ستون های (۴) تا (۷)- درج اهداف کمی سنجه های مصوب به ترتیب از سال ۹۵ تا سال ۹۸

• ستون های (۸) تا (۱۰)- درج اهداف کمی سنجه های عملکرد به ترتیب از سال ۹۵ تا سال ۹۷

• ستون های (۱۱) تا (۱۴) - درج اعتبارات هزینه ای به ترتیب عملکرد سال ۹۵ تا سال ۹۷ و مصوب ۹۸

جدول شماره یک- اطلاعات عملکرد فعالیت های اصلی (ستانده)

اعتبارات هزینه ای				هدف کمی عملکرد			هدف کمی مصوب				وزن فعالیت	سنجه عملکرد	عنوان فعالیت اصلی (ستانده)	ردیف
مصوب ۹۸	عملکرد ۹۷	عملکرد ۹۶	عملکرد ۹۵	سال ۹۷	سال ۹۶	سال ۹۵	سال ۹۸	سال ۹۷	سال ۹۶	سال ۹۵				
۱۴	۱۳	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
											۱۰۰	جمع		

۲- شاخص های کیفی :

منظور از شاخص های کیفی ، شاخص هایی هستند که ما را در فرآیند دستیابی به اهداف سازمان کمک می کنند. هنگامی که یک سازمان مأموریت خود را تحلیل کرده و اهداف خود را تعریف می نماید، در این مسیر به روش ها و معیارهایی برای اندازه گیری پیشرفت به سوی اهداف نیاز خواهد داشت، بنابراین سازمان به شاخص هایی احتیاج خواهد داشت که به طور ذاتی با اهداف استراتژیک سازمان مرتبط باشد.

شاخص کلیدی عملکرد^{۱۳} در واقع همان معیارهای مورد نظر برای اندازه گیری پیشرفت به سوی هدف هستند و معیارهای قابل سنجشی که عوامل حیاتی موفقیت در سازمان را منعکس می کنند. از اینرو دستگاه های اجرایی لازم است برای تبیین شاخص های کیفی از شاخص های کلیدی عملکرد استفاده کنند.

شاخص کلیدی عملکرد را می توان به عنوان ابزاری قدرتمند و حیاتی برای مدیران سازمانی در راستای درک میزان موفقیت و نیز انطباق با مسیر برنامه راهبردی به شمار آورد.

لازم به یادآوری است که شاخص کلیدی عملکرد تنها به فرآیند جمع آوری، تجزیه و تحلیل و یا گزارش دادن اطلاعات مربوط به عملکرد سازمان یا سیستم می پردازد. آماده سازی سازمان برای رسیدن به موفقیت ها به مدیریت، سیاست گذاری و شیوه اجرای آن بستگی دارد. پس از سنجش شاخص کلیدی عملکرد است که سازمان می تواند جایگاه کنونی خود را نسبت به هدف مشخص و نیازها، نقاط ضعف و قوت خود را شناسایی کرده و سازمان را در جهت تحقق اهداف هدایت کند.

^{۱۳} Key Performance Indicator

جدول شماره دو- تعریف شاخص های کلیدی عملکرد

• سطرهای اهداف (۱)- برای درج هدفها ی دستگاه اجرایی اختصاص یافته است و در این همین رابطه می توانید از جدول "شماره ۱ هدفها، الزامات و برنامه های دستگاه های اجرایی" از قسمت دستورالعمل برنامه سالانه استفاده کنید.

• ستون (۲)- محل درج کد شاخص است که شامل چهار رقم می باشد که دورقم سمت چپ شامل شماره هدف(۰۲،۰۱.....۰۱،۰۱.....)و دورقم سمت راست سریال آن است.

• ستون (۳)- عنوان شاخص کلیدی عملکرد درج می گردد

• ستون (۴) - درج فرمول محاسبه شاخص

• ستون (۵)- درج منابعی از سازمان که اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه شاخص از آنجا استخراج می گردد

• ستون (۶) - درج واحد شاخص

• ستون (۷) - درج دوره زمانی مورد انتظار از شاخص است که می توان در آن دوره زمانی از شاخص مربوطه گزارش گیری نمود.

جدول شماره سه- اطلاعات شاخص کلیدی عملکرد

• ستون (۱) تا (۳)- اطلاعات مورد نیاز از جدول (۲) در این ستون ها جایگذاری می گردد.

• ستون (۴)- درج هدف شاخص (عددی است که مطلوبیت شاخص نشان می دهد و از برنامه ریزی استراتژیک سازمان یا برنامه پنجساله استخراج گردد)

• ستون (۵)- وزن هر یک از شاخص ها درج می شود بطوری که مجموع وزن ها برابر صد بشود

• ستون های (۶) تا (۹)- مقادیر شاخص از سال ۹۵ تا سال ۹۷ بصورت عملکرد و سال ۹۸ مقدار بصورت پیش بینی درج

گردد

جدول شماره دو-تعریف شاخص های عملکرد

هدف ۱:					
دوره محاسبه شاخص	واحد شاخص	منابع استخراج اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه شاخص	فرمول محاسبه شاخص	عنوان شاخص کلیدی عملکرد	کد شاخص
۷	۶	۵	۴	۳	۲
هدف ۲:					
هدف ۳:					

جدول شماره سه - جدول اطلاعات شاخص کلیدی عملکرد

مقادیر شاخص				وزن شاخص	هدف شاخص	واحد شاخص	عنوان شاخص کلیدی عملکرد	کد شاخص
سال ۹۸	سال ۹۷	سال ۹۶	سال ۹۵					
۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
				۱۰۰	جمع			

۳- شاخص کارایی:

کارایی سازمان نشان می دهد که سازمان برای تولید یک واحد ستانده چه میزان منابع مصرف کرده است. نحوه محاسبه کارایی در ذیل آماده است.

فرم شماره ۱ (سال....)

وزن زمانی	جمع نفر ساعت کار انجام شده برای تولید هر ستانده	تعداد افراد به کار گرفته شده در تولید هر ستانده (نیرو های اصلی و پشتیبانی)	هدف کمی هر خدمت	سنجه عملکرد هر خدمت	عنوان خدمت (ستانده)	کد خدمت (ستانده)
۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
			-	-	-	جمع

درستون اول برای هر خدمت یک کد شناسایی معرفی می گردد، در ستون دوم عنوان خدمت یادداشت می گردد و در ستون سوم سنجه عملکرد قابل شمارش تعیین شده، یادداشت می گردد و در ستون چهارم هدف گذاری کمی برای تولید هر خدمت مشخص می گردد.

نکته: در تعریف خدمت (ستانده) آنچه اهمیت دارد ۱- مد نظر قرار دادن کل سازمان به عنوان مرز است یعنی اگر خدمتی به سازمان و یا بخش دیگری از دولت و یا مردم و شرکت های خصوصی ارائه می شود به عنوان خدمت (ستانده) در نظر گرفته شود، بنابر این برای ارائه یک خدمت (ستانده)، بسته به فرآیند نهایی شدن و ارائه آن به ذینفع، ممکن است صدها فعالیت در معاونت ها، مدیریت ها و دفاتر سازمان صورت بگیرد اما آنچه باید اندازه گیری شود در نهایت خدمت (ستانده) ارائه شده است، خدمت (ستانده) ارائه شده قاعدتا باید دارای نماگر کمی (سنجه عملکرد) قابل اندازه گیری باشد ۲- مستمر باشد، به این معنی که خدمت یا کالایی به عنوان ستانده در موافقت نامه قید شود که در دوره های بعد نیز تولید خواهد شد (خدماتی که به صورت پروژه ارائه می گردد از این بند مستثنی است).

ستون پنجم: در این ستون تعداد افراد به کار گرفته شده در تولید هر ستانده (نیرو های اصلی و پشتیبانی) ثبت می گردد به طوریکه رقم سطر جمع در این ستون برابر با تعداد کل پرسنل سازمان خواهد بود.

ستون ششم: باید رقم موجود در ستون پنجم ضرب در تعداد روز کاری (۳۶۵ روز سال منهای روزهای تعطیل) ضرب در ۸ ساعت کاری شده و رقم نهایی که بیانگر نفر ساعت کار انجام شده برای تولید هر ستانده است در این ستون ثبت گردد.

ستون هفتم: این ستون از تقسیم نفر ساعت کار هر ستانده به جمع نفر ساعت کار کل سازمان (سطر جمع ستون ۶) بدست می آید.

توجه: فرم شماره ۱ باید بر اساس فرآیند تولید هر ستانده تکمیل گردد و نفر ساعت کار انجام شده برای هر ستانده به صورت دقیق و حتی به تفکیک پست سازمانی تعیین گردد، در این صورت دیگر نیازی به ستون ۵ نخواهد بود (حذف ستون ۵) و به تعداد پست سازمانی ستون اضافه می گردد.

توجه: فرم شماره ۱ باید برای سه سال ۹۶ و ۹۷ و ۹۸ تهیه گردد. (سال ۹۶ به عنوان سال پایه در نظر گرفته می شود)

فرم شماره ۲ (سال...)

کد خدمت	عنوان خدمت	جمع نفر ساعت کار انجام شده برای تولید هر ستانده در سال پایه (۹۶)	جمع نفر ساعت کار انجام شده برای تولید هر ستانده در سال... در سال...	شاخص حجمی کار
۱	۲	۳	۴	۵
جمع				

ستون اول و دوم مطابق فرم شماره ۱ تکمیل می گردد.

ستون سوم: در این ستون کل نفر ساعت کار انجام شده برای تولید هر ستانده در سال پایه (۹۶) یاد داشت می گردد (از ستون ۶ در فرم شماره ۱ سال ۹۶).

ستون چهارم: کل نفر ساعت کار انجام شده برای تولید هر ستانده در سال مورد نظر یاد داشت می گردد (از ستون ۶ در فرم شماره ۱ سال مورد نظر).

ستون پنجم: از تقسیم ستون چهارم به ستون سوم ضرب در ۱۰۰ بدست می آید.

فرم شماره ۳ (سال...)

شاخص CPI:		درصد افزایش حقوق کارکنان:		مصرف واسطه کالا:	مصرف واسطه خدمات:		مصرف واسطه کل سازمان:		جبران خدمات کل:		
مصرف واسطه کل به قیمت ثابت	وزن مصرف واسطه (کالا)	وزن مصرف واسطه (خدمات)	مصرف واسطه کل به قیمت جاری	مصرف واسطه به قیمت ثابت (از جنس کالا)	مصرف واسطه به قیمت جاری (از جنس کالا)	مصرف واسطه به قیمت ثابت (از جنس خدمات)	مصرف واسطه به قیمت جاری (از جنس خدمات)	جمع جبران خدمات سازمان	وزن زمانی	عنوان خدمت (ستانده)	کد خدمت (ستانده)
۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
											جمع

ستون اول و دوم: تکرار ستون های معرفی شده در فرم شماره ۱ است.

ستون سوم: در ستون ۳ ارقام موجود در ستون ۷ از فرم شماره ۱ سال مورد نظر یادداشت می گردد.

نکته ۱: تمامی پرداخت ها به نیروی کار، تحت هر عنوان، جبران خدمات محسوب می شود که از موافقت نامه، با جمع شماره طبقه بندی هزینه ۱۰۰۰۰ (با عنوان جبران خدمات) و شماره طبقه بندی هزینه ۶۰۰۰۰ (با عنوان رفاه اجتماعی) و همچنین شماره طبقه بندی هزینه ۷۰۳۰۱ (دیون و تعهدات مربوط به بیمه و بازنشستگی) و ۷۰۳۰۷ (پرداخت به کارکنان غیر شاغل) و ۷۰۳۰۸ (بازخرید خدمت) بدست می آید. (این رقم کل جبران خدمات سازمان در هر سال است که باید مقابل جبران خدمات کل در فرم شماره ۳ یادداشت گردد، قاعدتا این رقم با رقم سطر جمع ستون ۴ در فرم شماره ۳ در هر سال یکسان خواهد بود).

ستون چهارم: این ستون با ضرب اعداد ستون سوم در رقم جبران خدمات کل تکمیل می گردد.

نکته ۲: مصرف واسطه شامل تمامی کالاها و خدمات و انرژی (آب و برق و گاز) صرف شده برای تولید هر خدمت سازمان است که از موافقت نامه با جمع شماره طبقه بندی هزینه ۲۰۰۰۰ (با عنوان استفاده از کالاها) و ۷۰۰۰۰ (با عنوان سایر هزینه ها) منهای شماره طبقه بندی هزینه ۷۰۱۰۰ (با عنوان مالیات) و ۷۰۳۰۱ (دیون و تعهدات مربوط به بیمه و بازنشستگی) و ۷۰۳۰۷ (پرداخت به کارکنان غیر شاغل) و ۷۰۳۰۸ (بازخرید خدمت) بدست می آید. (این رقم کل مصرف واسطه سازمان در هر سال است که در مقابل مصرف واسطه کل سازمان یادداشت می گردد، از این مقدار شماره طبقه بندی هزینه ۲۰۲۰۰ با عنوان حق الزحمه انجام خدمات قراردادی، مصرف واسطه از جنس خدمات است که در مقابل مصرف واسطه خدمات یادداشت می گردد و مابقی (مصرف واسطه کل منهای مصرف واسطه خدمات) مصرف واسطه از جنس کالا است که در مقابل مصرف واسطه کالا یادداشت می گردد).

ستون پنجم: این ستون با ضرب اعداد ستون سوم در رقم مصرف واسطه خدمات (در موافقت نامه شماره طبقه بندی هزینه ۲۰۲۰۰ با عنوان حق الزحمه انجام خدمات قراردادی) تکمیل می گردد.

نکته ۳: میزان افزایش حقوق کارمندان در هر سال (درصد افزایش حقوق اعلام شده در هر سال) باید در مقابل درصد افزایش حقوق کارکنان نوشته شود.

ستون ششم: این ستون با تقسیم ارقام ستون پنجم به درصد افزایش حقوق کارکنان در سال مورد نظر (مثلا ۱۰) ضرب در ۱۰۰ تکمیل می گردد.

ستون هفتم: این ستون با ضرب اعداد ستون سوم در رقم مصرف واسطه کالا (مصرف واسطه کل منهای مصرف واسطه خدمات) بدست می آید.

نکته ۴: شاخص قیمت CPI هر سال از بانک مرکزی اخذ و در مقابل شاخص CPI یادداشت می گردد (برای سال پایه این شاخص ۱۰۰ خواهد بود).

ستون هشتم: این ستون با تقسیم اعداد ستون هفتم بر شاخص CPI ضرب در ۱۰۰ تکمیل می گردد (برای سال پایه مصرف واسطه به قیمت ثابت با مصرف واسطه به قیمت جاری یکسان خواهد بود).

ستون نهم: این ستون از جمع دو ستون پنجم و هفتم بدست می آید.

ستون دهم: این ستون از تقسیم ستون پنجم به ستون نهم بدست می آید.

ستون یازدهم: این ستون از تقسیم ستون هفتم به ستون نهم بدست می آید.

ستون دوازدهم: از ضرب ستون ششم در ستون دهم بعلاوه ضرب ستون هشتم در ستون یازدهم بدست می آید.

توجه : فرم شماره ۳ باید بر اساس فرآیند تولید هر ستانده به صورت دقیق تکمیل گردد، به این معنی که دستمزد پرداخت شده و مصرف واسطه صورت گرفته برای تولید هر ستانده به صورت دقیق تعیین شده و در این فرم ثبت گردد (بدون کمک ارقام موافقت نامه و بدون تخمین با کمک وزن زمانی)، بنابر این در صورت شناسایی فرآیند های تولید ستانده، ستون ۳ فرم شماره ۳ عملاً حذف شده و ستون های بعدی نیز به صورت دقیق و نه تقریبی (با کمک موافقت نامه)، تکمیل خواهد شد.

فرم شماره ۴ (سال ...)

شخص مصرف واسطه	مصرف واسطه به قیمت ثابت	مصرف واسطه سال پایه (۹۶)	عنوان خدمت (ستانده)	کد خدمت (ستانده)
۵	۴	۳	۲	۱
				جمع

دو ستون اول مطابق فرم شماره ۱ تکمیل می گردد.

ستون سوم: در این ستون مصرف واسطه کل به قیمت ثابت سال پایه از فرم شماره ۳ یاد داشت می گردد (ستون ۱۲ از فرم شماره ۳ سال پایه یکسان خواهد بود)

ستون چهارم: در این ستون ارقام ستون ۱۲ از فرم شماره ۳ در سال مورد نظر یاد داشت می گردد.

ستون پنجم: این ستون از تقسیم ارقام ستون شماره ۴ به ستون شماره ۳ برای هر ستانده ضرب در ۱۰۰ بدست می آید.

ستون دوازدهم: با تقسیم جبران خدمات هر خدمت (ستانده) در هر سال به هزینه کل در همان سال، ضریب جبران خدمات (ستون دوازدهم) در برنامه مذکور بدست می آید (با تقسیم اعداد ستون ۷ به ستون ۹، اعداد ستون ۱۲ بدست می آید)

ستون سیزدهم: با تقسیم مصرف واسطه هر خدمت (ستانده) در هر سال به هزینه کل در همان سال، ضریب هزینه واسطه (ستون دسیزدهم) بدست می آید (با تقسیم اعداد ستون ۸ به ستون ۹، اعداد ستون ۱۳ بدست می آید)

فرم شماره ۹ (سال...)

کد خدمت	عنوان خدمت	کارایی دو عاملی سازمان سال... ۳
۱	۲	
جمع	-	

ستون ۱ و ۲: مطابق فرم شماره ۱ تکمیل می گردد.

ستون سوم: برای تکمیل این ستون باید شاخص خدمت (ستانده) در وزن هزینه ای هر سال (ستون ۱۱ از فرم شماره

۵ سال مربوطه) به شاخص تلفیقی همان سال (ستون ۳ از فرم شماره ۸) تقسیم شده و نتیجه در ۱۰۰ ضرب گردد.

بخش ششم -

الزامات و نیازمندی‌های طراحی یا

تهیه سیستم نرم‌افزاری

بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

الزامات و نیازمندی‌های طراحی یا تهیه سیستم نرم‌افزاری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

۱. مقدمه

"نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد"^۱ به عنوان زیر سیستم نظام "مدیریت برای نتایج"^۲ به دنبال اولویت بندی بهینه بهینه هزینه‌های دولت و بهبود اثربخشی و کارایی منابع بودجه ای از طریق تقویت پیوند بین اعتبارات دستگاه های اجرایی با عملکرد آنها می باشد. بر اساس تعریف صندوق بین المللی پول، بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از: روشها و سازوکارهایی که ارتباط بین اعتبارات تخصیص یافته به دستگاه های اجرایی را با خروجی ها و پیامدهای آنها از طریق بکارگیری اطلاعات عملکردی در تخصیص منابع، تقویت می سازد. به عبارت دیگر، نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، از اطلاعات عملکرد مالی (قیمت تمام شده فعالیت ها و خدمات) و اطلاعات عملکرد غیر مالی (شاخص های عملکرد برنامه ها و فعالیت ها)، برای برقراری پیوند بین بودجه و نتیجه استفاده می کند. بنابراین نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد باید شامل عناصر کلیدی زیر باشد:

- برنامه ریزی (تهیه برنامه سالانه دستگاه های اجرایی)
- هزینه یابی (محاسبه قیمت تمام شده واحد هریک از فعالیت های مندرج در برنامه سالانه دستگاه های اجرایی)
- مدیریت عملکرد (ارزیابی و بهبود شاخص های عملکرد برنامه ها و فعالیت های مندرج در برنامه سالانه دستگاه های اجرایی)

لازم به ذکر است برای هر یک از عناصر فوق الذکر، دستورالعمل مجزایی تهیه شده است که تحت عنوان "دستورالعمل اجرایی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد"^۳ به پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۸ ابلاغ می گردد.

۲. الزامات قانونی و حقوقی استقرار نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

- جزء ۲ بند ب تبصره ۴ قانون بودجه سال ۱۳۸۱ و آیین نامه و دستورالعمل های آن
- جزء ۲ بند ب تبصره ۴ قانون بودجه سال ۱۳۸۲ و آیین نامه و دستورالعمل های آن
- ماده ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و آیین نامه و دستورالعمل های آن
- ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه
- ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری و آیین نامه آن
- بند ۱۰ سیاست های کلی ابلاغی مقام معظم رهبری در اصلاح الگوی مصرف
- بند(پ) ماده(۷) قانون برنامه پنجساله ششم توسعه کشور
- دستورالعمل بودجه‌ریزی عملیاتی پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۲
- دستورالعمل بودجه‌ریزی عملیاتی پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۳
- دستورالعمل هزینه یابی پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۴
- دستورالعمل هزینه یابی پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۵
- دستورالعمل اجرایی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۶

^۱ - performance based budgeting

^۲ - managing for results

- دستورالعمل اجرایی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۷
- دستورالعمل اجرایی بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد پیوست بخشنامه بودجه سال ۱۳۹۸

۳. هدف اصلی

هدف اصلی از تدوین الزامات و نیازمندی‌های طراحی یا تهیه سیستم نرم‌افزاری بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد عبارت است از: تعیین حداقل الزامات و نیازمندیهای سیستم نرم‌افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد به همراه تحلیل داده‌ها و خروجی‌های مورد انتظار مربوطه به گونه‌ای که دستگاه‌های اجرایی بتوانند بر این اساس، درخواست طرح پیشنهادی (RFP) مورد نظر خود را برای طراحی یا تهیه سیستم نرم‌افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد تهیه و تدوین نمایند.

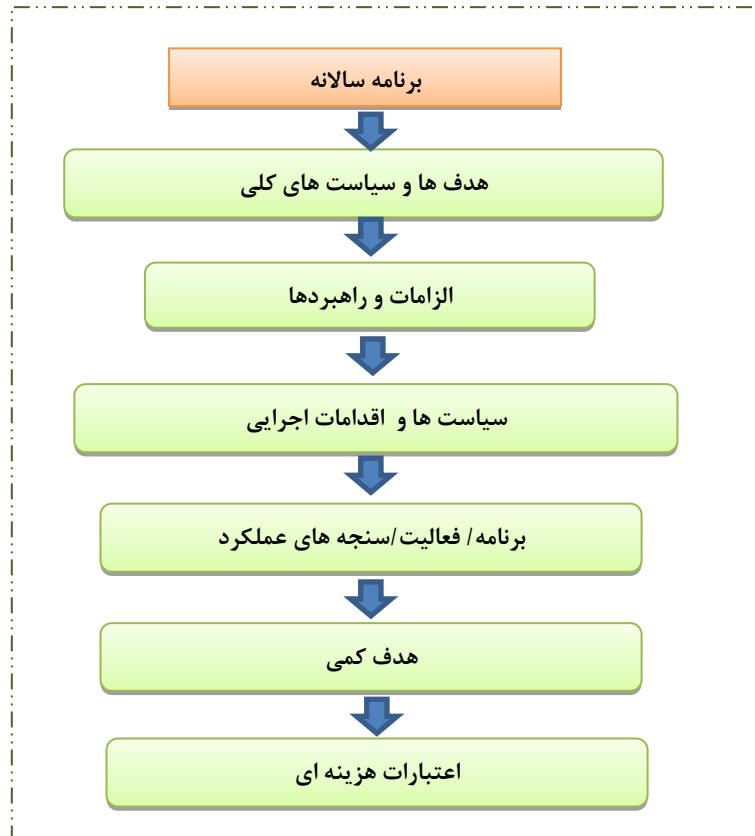
در این راستا اهداف فرعی زیر نیز مد نظر می‌باشد:

- نهادینه کردن نظام‌های یکپارچه «برنامه‌ریزی»، «هزینه‌یابی» و «مدیریت عملکرد» در سیستم نرم‌افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه‌های اجرایی
- ایجاد هماهنگی و ارتباط بین سیستم‌های نرم‌افزاری دستگاه اجرایی با سیستم نرم‌افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.
- تقویت نظام پیش‌بینی، تصویب، اجرا و نظارت بر عملکرد اعتبارات دستگاه اجرایی با رویکرد بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد.
- کمک به توزیع بهینه اعتبارات بین واحدهای مجری تابعه در دستگاه اجرایی بر مبنای تفاهمنامه عملکردی منعقد شده با آنها
- طراحی نظام اطلاعات بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد و سیستم تولید گزارش‌های مدیریتی مورد نیاز به منظور افزایش کارایی و بهبود مدیریت هزینه‌های دستگاه‌های اجرایی

۴. خلاصه‌ای از تعاریف عناصر کلیدی نظام بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

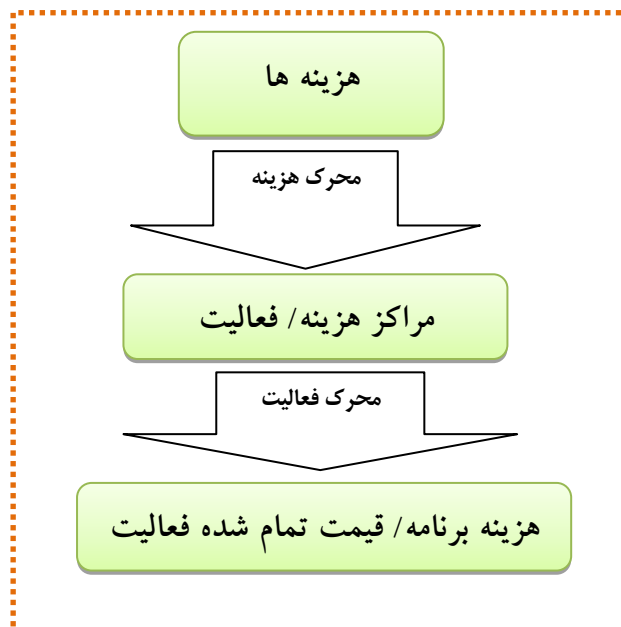
نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد از تلفیق سه عنصر اصلی «برنامه ریزی»، «هزینه‌یابی» و «مدیریت عملکرد» حاصل شده است در ادامه خلاصه‌ای از تعاریف هر عنصر همراه با مدل مفهومی آن ارائه می‌گردد:

- ✓ **برنامه ریزی:** در برنامه ریزی لازم است با بررسی اسناد بالادستی از جمله برنامه پنج‌ساله توسعه، «اهداف و سیاست‌های کلی»، «الزامات و راهبردها»، «سیاست‌ها و اقدامات اجرایی»، «برنامه‌ها، فعالیت‌ها، سنجش‌های عملکرد و نیز «اهداف کمی» در قالب برنامه سالانه دستگاه‌های اجرایی تعیین گردد. مدل مفهومی برنامه‌ریزی در شکل زیر آمده است.



لازم به ذکر است مفاهیم اجرایی برنامه ریزی در «دستورالعمل تهیه برنامه سالانه» تشریح شده است. **✓ هزینه یابی** : در هزینه یابی اطلاعات پایه شامل «سرفصل حساب های هزینه و محرک هزینه» ، «مراکز هزینه / مراکز فعالیت» ، «برنامه های اجرایی و سنجه های عملکرد/ فعالیت ها و محرک های فعالیت» و غیره جمع آوری می گردد. پس از آن «هزینه برنامه / قیمت تمام شده فعالیت» بر مبنای اطلاعات به دست آمده محاسبه می گردد. مراحل کلی فرایند هزینه یابی در شکل زیر ارائه شده است.

هزینه یابی فعالیت ها



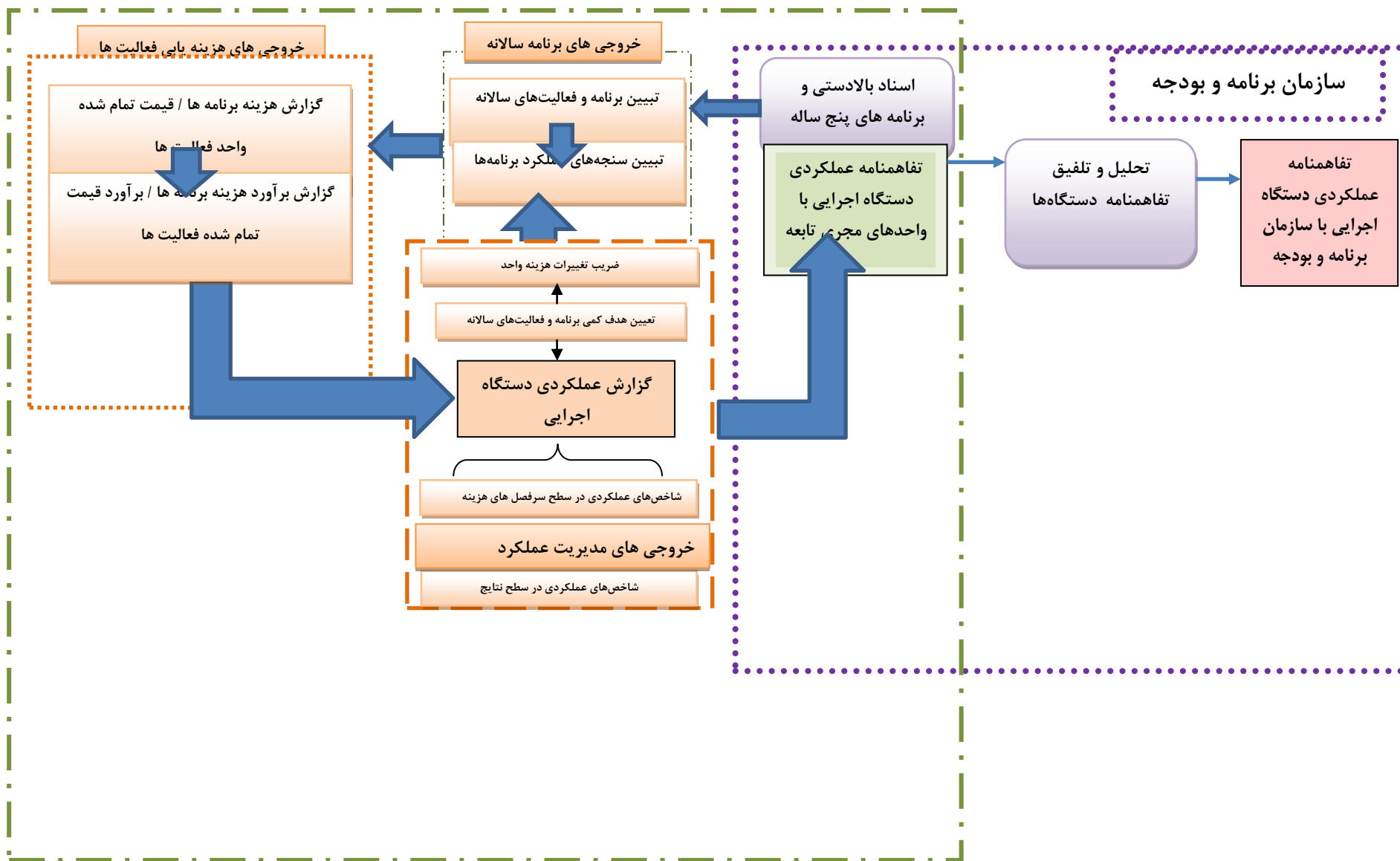
لازم به ذکر است که مفاهیم هر یک از اطلاعات پایه و فرم های مربوطه در «دستورالعمل هزینه یابی فعالیتها» بیان شده است.

✓ **مدیریت عملکرد** : در مدیریت عملکرد لازم است شاخص های عملکردی « ورودی » ، « خروجی » و « نتایج » به ترتیب برای ارزیابی «صرفه اقتصادی» ، «کارایی» و « اثربخشی» تدوین گردد.

لازم به ذکر است که مفاهیم هر یک از اطلاعات پایه و فرم های مربوطه در «دستورالعمل مدیریت عملکرد» بیان شده است.

۵. روابط بین زیر سیستمها در سیستم نرم افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در شکل زیر خروجی های هر زیر سیستم و روابط بین آنها تعیین گردیده است.





۶. خروجی های مورد انتظار از سیستم نرم افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد در دستگاه های اجرایی

سیستم نرم افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد می بایست قادر باشد از طریق یکپارچه سازی سه عنصر برنامه ریزی، هزینه یابی و مدیریت عملکرد مطابق دستورالعمل بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد مندرج در پیوست بخشنامه بودجه ۱۳۹۸، خروجی های زیر را تولید نماید.

۱. گزارش اهداف، الزامات و راهبرد ها، سیاست ها و اقدامات اجرایی دستگاه اجرایی
۲. گزارش برنامه ها، فعالیت ها، سنجش های عملکرد و اهداف کمی مربوطه در دستگاه اجرایی به تفکیک واحدهای مجری تابعه
۳. گزارش هزینه برنامه ها و قیمت تمام شده واحد هر یک از فعالیت های دستگاه اجرایی به تفکیک واحدهای مجری تابعه
۴. گزارش پیش بینی هزینه برنامه ها و پیش بینی قیمت تمام شده واحد هر یک از فعالیت های دستگاه اجرایی برای سال بودجه به تفکیک واحدهای مجری تابعه با توجه به محدودیت های بودجه ای، مدیریت ظرفیت های بلا استفاده در دستگاه های اجرایی، میزان هزینه های ثابت، اجتناب ناپذیر و متغیر و غیره
۵. گزارش اعتبارات برنامه ها و فعالیت ها دستگاه اجرایی به تفکیک واحد های مجری
۶. گزارش عملکرد دوره ای دستگاه اجرایی به تفکیک واحد های مجری
۷. تولید اطلاعات مورد نیاز تفاهمنامه عملکردی دستگاه اجرایی با سازمان برنامه و بودجه و امکان تخصیص بر مبنای عملکرد دستگاه اجرایی
۸. تولید اطلاعات مورد نیاز تفاهمنامه عملکردی دستگاه اجرایی با واحدهای مجری تابعه و امکان تخصیص بر مبنای عملکرد واحدهای مجری
۹. گزارش فصول و اقلام هزینه به تفکیک مراکز هزینه و فعالیت های دستگاه اجرایی به تفکیک واحدهای مجری
۱۰. گزارش پیش بینی فصول و اقلام هزینه به تفکیک مراکز هزینه و فعالیت های دستگاه اجرایی به تفکیک واحدهای مجری
۱۱. گزارشات متنوع مدیریتی به منظور مدیریت هزینه ها و کاهش قیمت تمام شده واحد هر یک از فعالیت های دستگاه اجرایی به تفکیک واحدهای مجری با هدف افزایش کارایی

توجه: دستگاه های اجرایی موظفند در طراحی درخواست طرح پیشنهادی (RFP) سیستم نرم افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد، علاوه بر موارد فوق الذکر سایر الزامات و نیازمندی های خود را نیز بیان نمایند.

۷. قابلیت های فنی سیستم نرم افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد

سیستم نرم افزاری بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد باید قابلیت تبادل اطلاعات با سامانه های اداری و مالی و نیز سامانه های اختصاصی دستگاه اجرایی و Web Service های سامانه جامع بودجه سازمان برنامه و بودجه کشور را که مشخصات و نحوه بکارگیری آنها توسط مرکز توسعه سیستم ها و فناوری اطلاعات سازمان تعیین می شود، داشته باشد.