

بودجه‌ریزی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد  
اصول، روش‌ها و گام‌های عملیاتی



مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری  
گروه پژوهشی حکمرانی و مالیه عمومی  
مجموعه گزارش شماره ۴۷۴



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شناسه گزارش

عنوان	
بودجه‌ریزی و بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد اصول، روش‌ها و گام‌های عملیاتی	
کد شناسه	۱۴۰۴-۹-۱۰۵۲۲
گروه پژوهشی	حکمرانی و مالیه عمومی
پدیدآورنده	محمدجواد محسنی نیا
ناشر	مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری
تاریخ انتشار	زمستان ۱۴۰۴
مطالب این گزارش لزوماً بیانگر نظر رسمی سازمان برنامه و بودجه کشور و مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری نیست.	
حقوق معنوی اثر به پدیدآورندگان و حقوق مادی آن، به مرکز پژوهش‌های توسعه و آینده‌نگری سازمان برنامه و بودجه کشور تعلق دارد و استفاده از آن با ذکر مأخذ بلامانع است.	
آدرس: تهران - خیابان نجات‌اللہی - خیابان (استاد جعفر شهری) سپند شرقی - پلاک ۱۶ شماره‌های تماس ۰۲۱-۴۳۳۰۶۰۰۰-۰۲۱ شماره پیام‌رسان ۰۹۹۲۱۵۷۵۸۴۳	
<a href="https://www.cdrf.ir/">https://www.cdrf.ir/</a>	

## فهرست مطالب

عنوان	صفحه
۱- تعریف بودجه‌ریزی (مبانی و مفاهیم) .....	۱
۱-۱- تعریف فنی و رسمی بودجه‌ریزی .....	۱
۲-۱- اجزای اصلی یک بودجه .....	۱
۳-۱- اهداف و اهمیت بودجه‌ریزی .....	۲
۴-۱- بودجه‌ریزی در سطوح مختلف .....	۲
۵-۱- اهمیت مراحل و اصول بودجه‌ریزی .....	۳
۶-۱- روش‌های نوین بودجه‌ریزی .....	۷
۲- روش‌های متداول بودجه‌ریزی .....	۸
۱-۲- روش‌های سنتی (Traditional Budgeting) .....	۸
۲-۲- روش‌های مدرن (Modern Budgeting) .....	۸
۳- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد .....	۱۰
۱-۳- معرفی کلی: فلسفه بودجه‌ریزی سنتی .....	۱۰
۲-۳- ویژگی‌ها و مؤلفه‌های کلیدی بودجه‌ریزی سنتی .....	۱۰
۳-۳- نقاط ضعف و انتقادات وارد بر بودجه‌ریزی سنتی .....	۱۱
۴-۳- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد .....	۱۲
۵-۳- فرایند عملیاتی کردن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد .....	۱۳
۶-۳- گام‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد .....	۱۴
۷-۳- نکات کلیدی برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد .....	۱۵
۴- محاسبه قیمت تمام شده .....	۱۶
۱-۴- روش مرسوم: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) .....	۱۶
۲-۴- نکات کلیدی برای محاسبه موفق .....	۱۸

## فهرست جداول

صفحه	عنوان
۱۱	جدول ۱: مدل درخواست اعتبار در سیستم سنتی.....
۱۲	جدول ۲: مقایسه بودجه‌ریزی سنتی با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.....
۱۳	جدول ۳: مفاهیم کلیدی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد.....

## ۱- تعریف بودجه‌ریزی (مبانی و مفاهیم)

بودجه‌ریزی در ساده‌ترین تعریف، یک برنامه‌ریزی مالی برای آینده است یا به عبارتی بودجه‌ریزی، فرایند نظام‌مند تخصیص منابع مالی محدود میان نیازها و اولویت‌های رقیب در یک بازه زمانی معین (معمولاً یک‌ساله) است که در قالب یک سند قانونی، پیش‌بینی درآمدهای دولت و مجوز هزینه‌های آن را برای نیل به اهداف سیاست‌گذاری عمومی تعیین می‌کند. این برنامه به ما می‌گوید:

- چقدر پول داریم؟ (درآمدها)
  - چقدر پول خرج می‌کنیم؟ (هزینه‌ها)
  - این پول را برای چه مواردی خرج می‌کنیم؟ (تخصیص منابع)
- بودجه یک ابزار مدیریتی است که به ما کمک می‌کند منابع محدود خود (مثلاً پول، زمان، نیروی انسانی) را به بهترین شکل ممکن برای رسیدن به اهداف مشخصی تخصیص دهیم.

## ۱-۱- تعریف فنی و رسمی بودجه‌ریزی

از نگاه فنی، بودجه‌ریزی فرایندی است که شامل پیش‌بینی، برنامه‌ریزی، تخصیص و کنترل منابع مالی در یک دوره معین (معمولاً یک سال) می‌شود. هدف نهایی آن، ایجاد هماهنگی بین درآمدها و هزینه‌ها برای دستیابی بهینه به اهداف از پیش تعیین شده است.

## ۱-۲- اجزای اصلی یک بودجه

- هر بودجه معمولاً از دو بخش کلیدی تشکیل شده است:
- ۱- پیش‌بینی درآمدها: فرایند برآورد نظام‌مند ورودی‌های مالی دولت در یک دوره بودجه‌ای مبتنی بر تحلیل روندهای اقتصادی، مالیاتی و درآمدهای حاصل از دارایی‌ها است.
    - تمام منابعی که در دوره بودجه وارد می‌شوند. مثال در یک کشور: مالیات، فروش نفت و عوارض گمرکی.
    - مثال در یک شرکت: درآمد حاصل از فروش محصولات و سود سرمایه‌گذاری.
    - مثال در یک خانواده: حقوق ماهیانه و درآمد اجاره ملک.
  - ۲- پیش‌بینی هزینه‌ها (مخارج): فرایند برآورد جامع و طبقه‌بندی‌شده هزینه‌های دولت برای ارائه کالاها، خدمات و اجرای برنامه‌های عملیاتی در دوره بودجه‌ای است.
    - برآورد تمام مواردی که پول برای آن‌ها خرج خواهد شد.
    - در یک کشور: هزینه‌های آموزش، بهداشت، دفاع و راه‌سازی.
    - در یک شرکت: هزینه‌های تولید، بازاریابی و حقوق کارکنان.
    - در یک خانواده: هزینه خوراک، مسکن، تحصیل و تفریح.

### ۱-۳- اهداف و اهمیت بودجه‌ریزی

- کنترل مالی: فرایند نظام‌مند نظارت بر اجرای بودجه برای پیشگیری از کسری ساختاری، انحراف از برنامه تخصیص و اطمینان از پایبندی به چارچوب مالی مصوب است.
- اولویت‌بندی: فرایند ارزیابی نظام‌مند نیازها و تخصیص منابع مالی به برنامه‌هایی با بالاترین بازده اجتماعی و انطباق با اهداف راهبردی توسعه است.
- تصمیم‌گیری آگاهانه: مبتنی بر تحلیل داده‌های مالی، ارزیابی اثربخشی برنامه‌ها و شفافیت اطلاعات برای انتخاب بهینه بین گزینه‌های رقیب است.
- سنجش عملکرد: امکان ارزیابی کمی و کیفی دستاوردهای واقعی در مقایسه با اهداف و شاخص‌های از پیش تعیین‌شده را فراهم می‌کند تا میزان کارایی و اثربخشی تخصیص منابع سنجیده شود.
- دستیابی به اهداف: بودجه‌ریزی، چارچوب عملیاتی و گام‌به‌گامی را برای تخصیص منابع و نظارت بر پیشرفت، در مسیر تحقق اهداف بلندمدت (اعم از شخصی، سازمانی یا ملی) طراحی و تضمین می‌کند.

### ۱-۴- بودجه‌ریزی در سطوح مختلف

بودجه‌ریزی فقط مختص دولت نیست و در سطوح مختلفی کاربرد دارد: بودجه‌ریزی به عنوان یک ابزار حکمرانی و مدیریت راهبردی در سطوح مختلف از حاکمیت ملی و سازمان‌های عمومی تا بنگاه‌های اقتصادی و خانوارها کاربرد فراگیر دارد.

۱- بودجه دولتی (ملی): برنامه مالی دولت برای یک سال مالی که در مجلس تصویب می‌شود و نشان‌دهنده سیاست‌ها و اولویت‌های کلان کشور است.

۲- بودجه شرکتی (سازمانی): برنامه مالی یک شرکت یا سازمان برای مدیریت درآمدها و هزینه‌ها، سرمایه‌گذاری و سودآوری.

۳- بودجه شخصی (خانوار): برنامه مالی یک فرد یا خانواده برای مدیریت درآمد و هزینه‌های ماهیانه و پس‌انداز برای آینده و یا برنامه‌ریزی نظام‌مند درآمدها و هزینه‌های فردی یا خانوادگی در یک بازه زمانی مشخص است که با هدف مدیریت جریان نقدی، کنترل مخارج و تخصیص منابع برای پس‌انداز و اهداف آتی طراحی می‌شود.

به طور خلاصه، بودجه‌ریزی فرایند طراحی برنامه مالی مبتنی بر پیش‌بینی است که مبدأ و مقصد جریان منابع مالی را در چارچوب اهداف تعیین‌شده ترسیم می‌کند. بودجه به‌مثابه نقشه راه مالی، چارچوبی نظام‌مند برای مدیریت بهینه منابع در سطوح کلان (دولت)، میانی (بنگاه‌ها) و خرد (خانوار) فراهم می‌آورد تا با پیش‌بینی و تخصیص منطقی، از بروز ناترازی مالی جلوگیری کرده و تحقق اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت تسهیل شود.

مثلث طلایی بودجه‌ریزی: پیش‌بینی ← برنامه‌ریزی ← کنترل

## ۱-۵- اهمیت مراحل و اصول بودجه‌ریزی

اگرچه تمامی مراحل چرخه بودجه از اهمیت بالایی برخوردارند؛ اما مرحله تدوین و برنامه‌ریزی به‌عنوان حیاتی‌ترین بخش محسوب می‌شود، زیرا کیفیت تحلیل‌ها، دقت پیش‌بینی‌ها و انسجام تخصیص‌ها در این مرحله، چارچوب عملکردی تمامی مراحل بعدی (تصویب، اجرا و نظارت) را تعیین می‌کند. در ادامه، اهمیت هر مرحله از چرخه بودجه به صورت فشرده و در قالب یک نمای کلان تشریح می‌شود.

نقشه راه مراحل چرخه بودجه‌ریزی و اهمیت هر مرحله

چرخه بودجه‌ریزی عموماً در چهار مرحله کلیدی (تدوین، تصویب، اجرا و نظارت) تعریف می‌شود که در ادامه، اهمیت راهبردی هر یک مورد بررسی قرار می‌گیرد.

- تهیه و پیشنهاد بودجه مهم‌ترین و حیاتی‌ترین مرحله
- تصویب بودجه
- تعیین چارچوب قانونی
- اجرای بودجه
- آزمون وفاداری به برنامه
- کنترل و ارزیابی پایانی
- بازخورد برای بهبود چرخه بعد

در ادامه، اهمیت راهبردی و عملیاتی هر مرحله از چرخه بودجه به تفصیل ارائه می‌شود:

### ۱- مرحله تهیه و پیشنهاد بودجه (Preparation & Formulation)

- چرا مهم‌ترین مرحله است؟ الف: اساس و بنیان فرایند بودجه‌ریزی است، زیرا تمامی گام‌های بعدی بر پایه تصمیمات اتخاذشده در این مرحله طراحی و اجرا می‌شوند. اگر بودجه در این مرحله با دقت و مبتنی بر برآوردهای واقعی تدوین نگردد، اجرای آن در مراحل بعدی با چالش‌های جدی روبه‌رو خواهد شد.
- ب: تعیین اهداف و اولویت‌ها در این مرحله تخصیص بودجه به بخش‌های مختلف (نظیر بهداشت، آموزش و دفاع) و اولویت‌بندی پروژه‌ها صورت می‌گیرد.
- ج: عرصه گفت‌وگو و لابی‌گری: در آن بخش‌های مختلف جهت کسب سهم بیشتری از بودجه به رقابت می‌پردازند. مدیریت مؤثر این مذاکرات برای دستیابی به یک توازن مناسب، نقشی حیاتی ایفا می‌کند.
- د: پیش‌بینی درآمدها: اگر این برآوردها غیرواقع‌بینانه باشند، می‌توانند به کسری بودجه و بحران مالی منجر شوند.

نتیجه: ضعف در این مرحله، به معنای شکست کل فرایند بودجه‌ریزی از پایه است.

## ۲- مرحله تصویب بودجه (Approval & Adoption)

– مرحله اعطای اعتبار قانونی به بودجه است که در آن نهادهای ذیصلاح (نظیر مجلس شورای اسلامی) پیش‌نویس بودجه پیشنهادی دولت را مورد بررسی، اصلاح و درنهایت تصویب قرار می‌دهند. اهمیت این مرحله از آن روست که:

- تضمین می‌کند که بودجه با قوانین و سیاست‌های کلان کشور همخوانی دارد
- نقش نظارتی مجلس را ایفا کرده و به عنوان ابزاری برای تعدیل و کنترل قدرت اجرایی دولت عمل می‌نماید.
- بودجه را از یک سند داخلی دولت به یک قانون تبدیل می‌کند

## ۳- مرحله اجرای بودجه (Execution & Implementation)

جایی که کیفیت برنامه‌ریزی مراحل پیشین در بوته آزمایش قرار می‌گیرد و منابع مالی به اجرای عملی پروژه‌ها تبدیل می‌شود. اهمیت این مرحله از آن جهت است که:

- هرگونه کاستی در اجرای صحیح بودجه حتی با وجود تصویب دقیق آن، موجب ناکارآمدی کل فرایند می‌شود.
- اجرای موفق بودجه مستلزم وجود نظام‌های مالی و اداری کارآمد برای تخصیص به موقع اعتبارات است.
- نیازمند سیستم‌های مالی و اداری کارا برای تخصیص به موقع اعتبارات است.
- کنترل‌های داخلی قوی در این مرحله از فساد و انحراف از اهداف بودجه جلوگیری می‌کند.

## ۴- مرحله کنترل، نظارت و ارزیابی (Control, Monitoring & Evaluation)

- این مرحله حلقه بازخورد و یادگیری برای بهبود بودجه‌ریزی در سال‌های آینده است. چرا مهم است؟ زیرا: عملکرد واقعی با برنامه اولیه مقایسه و ارزیابی می‌شود.
- انحرافات (اعم از مثبت و منفی) شناسایی و دلایل وقوع آن‌ها مورد تحلیل قرار می‌گیرد.
- پاسخ به پرسش‌های کلیدی مانند «دستیابی به اهداف تا چه حد محقق شد؟»، «کارایی هزینه‌کرد منابع چگونه بود؟» و «چه درس‌هایی برای سال‌های آینده قابل استخراج است؟» در این مرحله روشن می‌شود.

تهیه و تدوین بودجه (مرحله اول) مهم‌ترین مرحله است.

دلیل: زیرا هزینه یک تصمیم بد در مرحله برنامه‌ریزی، در تمام مراحل بعدی چندین برابر می‌شود. یک اشتباه در پیش‌بینی درآمد یا تخصیص نادرست منابع، حتی با بهترین سیستم اجرایی و نظارتی نیز قابل جبران کامل نیست. بودجه‌ای که از پایه ناقص باشد، محکوم به شکست است.

باید بر این نکته تأکید کرد که بودجه‌ریزی یک چرخه پیوسته است که در آن تمامی مراحل به هم پیوسته و هر یک نقشی حیاتی در موفقیت کل نظام ایفا می‌کنند.

- (ضعف) در هر یک از این مراحل، می‌تواند به موفقیت کل فرآیند لطمه بزند؛ اما اگر پایه و اساس (مرحله تدوین) محکم باشد، احتمال موفقیت در مراحل بعد به طور چشمگیری افزایش می‌یابد. مرحله تهیه و تدوین بودجه مهم‌ترین مرحله است و رعایت اصول و قواعد خاص در این مرحله، اساس موفقیت یا عامل شکست کل فرآیند بودجه‌ریزی را تعیین می‌کند.

اصول و قواعدی که در مرحله اول (تدوین و پیشنهاد بودجه) باید رعایت شوند در دسته‌بندی‌های زیر قابل تفکیک هستند:

#### الف) اصول بنیادین و حسابداری

این اصول چهارچوب فنی، حقوقی و اخلاقی حاکم بر فرآیند بودجه‌ریزی را تشکیل می‌دهند.

#### ۱- اصل سالیانه بودن (Annuality):

- بودجه باید برای یک دوره معین و محدود (معمولاً یک سال مالی) تهیه و تدوین و به تصویب برسد. این اصل به برنامه‌ریزی، نظارت و کنترل و ارزیابی منظم کمک می‌کند.

#### ۲- اصل وحدت بودجه (Unity):

- تمام درآمدها و هزینه‌های دستگاه‌ها باید در یک سند واحد (بودجه کل کشور) گردآوری شود. این اصل از پراکندگی و تداخل بودجه‌های جزئی جلوگیری کرده و تصویری کاملی از وضعیت مالی دولت ارائه می‌دهد.

#### ۳- اصل جامعیت (Comprehensiveness/Inclusiveness):

- تمامی درآمدها و هزینه‌های دولت باید به طور کامل در سند بودجه منعکس شوند. هیچ درآمد یا هزینه‌ای نباید خارج از چارچوب بودجه کل کشور (مثلاً بودجه‌های جداگانه یا خارج از نظارت).

#### ۴- اصل تخصیص (Appropriation):

- هر یک از اقلام هزینه باید به هدف مشخص و از پیش تعریف‌شده‌ای تخصیص یابد و انتقال اعتبارات بین بخش‌های مختلف، تنها با مجوز قانونی مجاز است.

#### ۵- اصل تعادل (Balance):

- بودجه باید تا حد امکان متعادل باشد؛ به طوری که برآورد هزینه‌ها نباید از پیش‌بینی درآمدها فراتر نرود. کسری بودجه باید از طریق منابع قانونی و شفاف و مشخص (مانند استقراض قانونی مبتنی بر ضوابط) تأمین شود.

ب) اصول مدیریتی و راهبردی

این اصول معیارهای ارتقای کیفیت، کارایی و اثربخشی بودجه را تعیین می‌کنند.

۶- اصل شفافیت و صداقت (Transparency & Honesty):

– مهم‌ترین قاعده در مرحله تدوین بودجه، پیش‌بینی درآمدها باید واقع‌بینانه و بر اساس داده‌های اقتصادی قابل اتکا باشد نه بر اساس آرزوهای سیاسی. پیش‌بینی غیرواقع‌بینانه درآمد، اساس و اعتبار کل سند بودجه را بی‌اعتبار می‌کند.

– تمام اطلاعات و داده‌های بودجه‌ای باید به زبانی ساده، شفاف و قابل دسترس و فهم برای عموم مردم و نهادهای نظارتی منتشر شود.

۷- اصل قاعده‌مندی و انضباط مالی (Fiscal Discipline):

– دستگاه‌های اجرایی موظفاند در چارچوب اعتبارات مصوب عمل کنند و نهاد تدوین‌کننده بودجه (مانند سازمان برنامه و بودجه) مسئولیت نظارت بر رعایت این انضباط مالی را بر عهده دارد.

۸- اصل اولویت‌بندی (Prioritization):

– با توجه به محدودیت منابع، مخارج باید بر مبنای اهمیت و سهم آن‌ها در دستیابی به اهداف استراتژیک، اولویت‌بندی شوند. «اولویت با ضرورت‌هاست».

۹- اصل کارایی و اثربخشی (Efficiency & Effectiveness):

– بودجه نباید صرفاً به عنوان یک سند مالی تلقی شود بلکه باید پاسخی روشن به پرسش‌های بنیادین زیر ارائه دهد:

– اثربخشی (Effectiveness): آیا این هزینه به هدف مورد نظر می‌رسد؟

– کارایی (Efficiency): آیا هدف مورد نظر با کمترین هزینه ممکن محقق می‌شود؟

۱۰- اصل مشارکت‌پذیری (Participatory Budgeting):

– تا جای ممکن، ذی‌نفعان (شامل مدیران دستگاه‌ها، کارشناسان و حتی در برخی موارد مردم و بخش خصوصی) باید در فرایند تدوین بودجه مشارکت داشته باشند. این مشارکت منجر به واقع‌بینانه‌تر شدن ارقام و افزایش حس مسئولیت‌پذیری در قبال بودجه می‌گردد.

### ج) قواعد عملیاتی و کاربردی

این قواعد، راهکارهای عملیاتی و دستورالعمل‌های اجرایی برای تحقق اصول پیش گفته به شمار می‌روند.

۱۱- تحلیل وضعیت موجود و پیش‌بینی روندهای آتی: از طریق انجام تحلیل‌های اقتصادی مانند (پیش‌بینی نرخ تورم، رشد اقتصادی- قیمت نفت) و مطالعات اجتماعی برای برآورد دقیق و واقع‌بینانه‌تر درآمدها و هزینه‌ها.

۱۲- تهیه پیشنهاد بودجه توسط دستگاه‌ها: هر دستگاه اجرایی موظف است بر اساس اهداف و برنامه‌های عملیاتی خود، پیشنهاد بودجه را تهیه و به سازمان برنامه و بودجه ارائه دهد.

۱۳- داوری و تلفیق: سازمان برنامه و بودجه نقش «داور» را ایفا می‌کند. این سازمان پیشنهادهای دستگاه‌ها را بر اساس اصول فوق (واقع‌بینی مالی، اولویت‌های ملی و الزامات انضباط مالی) بررسی، تعدیل و درنهایت در قالب یک سند واحد تلفیق می‌کند.

### ۱-۶- روش‌های نوین بودجه‌ریزی

۱۴- به کارگیری شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی مانند:

- بودجه‌ریزی عملیاتی (Performance-Based Budgeting): تخصیص اعتبارات بر مبنای نماگرهای عملکرد، خروجی‌ها و نتایج قابل اندازه‌گیری

- بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (Zero-Based Budgeting): بررسی و توجیه تمامی اقلام هزینه از پایه.

۱۵- رعایت چارچوب قانونی:

- اطمینان از انطباق کامل بودجه پیشنهادی با قوانین و مقررات بالادستی (مانند قانون برنامه پنج‌ساله توسعه و سیاست‌های کلی نظام)

- در مرحله تدوین بودجه، ترکیبی از صداقت (در پیش‌بینی درآمدها)، واقع‌بینی (در برآورد هزینه‌ها)، اولویت‌بندی (بر اساس اهداف استراتژیک) و شفافیت حداکثری (در انتشار اطلاعات) از مهم‌ترین قواعدی هستند که باید رعایت شوند. کاستی در هر یک از این اصول، به منزله ایجاد شکافی ساختاری در پیکره بودجه است که ترمیم آن در مراحل بعدی بسیار دشوار یا غیرممکن خواهد بود.

## ۲- روش‌های متداول بودجه‌ریزی

در یک تقسیم‌بندی کلی، نظام‌های بودجه‌ریزی را می‌توان به دو دسته کلی سنتی و مدرن تقسیم‌بندی کرد.

### ۲-۱- روش‌های سنتی (Traditional Budgeting)

این روش‌ها عمدتاً بر پایه داده‌های تاریخی و روندهای گذشته عمل نموده و معمولاً به افزایش یا کاهش درصدی نسبت به بودجه دوره‌های قبل بسنده می‌کنند.

#### ۱- بودجه‌ریزی افزایشی (Incremental Budgeting)

- توضیح: متداول‌ترین و ساده‌ترین روش که در آن بودجه سال جدید بر اساس بودجه سال قبل تنظیم شده و تنها با یک افزایش یا کاهش درصدی (مانند برای جبران تورم) به آن اعمال می‌گردد.
- مزایا: ساده، سریع و باثبات و همچنین باعث کاهش تنش‌های داخلی در سازمان می‌شود.
- معایب: عدم توجه به نیازهای واقعی و متغیرهای جدید. ممکن است به هزینه‌های زائد و ناکارآمدی‌های گذشته را تداوم بخشد و برای محیط‌های پویا مناسب نیست.

### ۲-۲- روش‌های مدرن (Modern Budgeting)

#### ۱- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد (Performance-Based Budgeting)

- توضیح: در این روش، بودجه بر مبنای اهداف مشخص و نتایج مورد انتظار (خروجی‌ها و پیامدها) تخصیص می‌یابد. پرسش محوری از «چه میزان هزینه شده؟» به «چه نتیجه‌ای حاصل شده است؟» تغییر می‌کند.
- مزایا: کارایی و اثربخشی را افزایش می‌دهد و حس مسئولیت‌پذیری مدیران را تقویت می‌کند.
- معایب: اندازه‌گیری کمی برخی از outcomes پیامدها (مانند نتایج فرهنگی یا اجتماعی) اغلب دشوار یا پیچیده است.

این روش‌ها پویاتر هستند و بر برنامه‌ریزی و کنترل بر مبنای اهداف راهبردی تأکید دارند.

#### ۲- بودجه‌ریزی بر مبنای صفر (Zero-Based Budgeting - ZBB)

- توضیح: برخلاف روش افزایشی، در این روش بودجه‌ریزی هر دوره از نقطه «صفر» آغاز می‌شود. تمام هزینه‌ها باید برای هر دوره مالی جدید توجیه شوند، گویی که آن فعالیت برای نخستین بار در حال انجام است. هر فعالیت یا بخش باید یک «بسته تصمیم‌گیری» ارائه کند که هزینه‌ها، اهداف و راه‌های جایگزین اجرا را به طور کامل تشریح کند.
- مزایا: هزینه‌های زائد را حذف می‌کند تخصیص منابع را بهینه می‌سازد و نوآوری را تشویق می‌کند.

- معایب: فرایندی بسیار زمان‌بر و پرهزینه محسوب می‌شود. نیازمند فرهنگ سازمانی قوی و آموزش‌های گسترده است.

### ۳- بودجه‌ریزی انعطاف‌پذیر (Flexible Budgeting)

- توضیح: این بودجه با تغییر در سطح فعالیت (مانند میزان تولید یا فروش) تعدیل می‌شود. بودجه انعطاف‌پذیر هزینه‌های متغیر و ثابت را از هم جدا می‌کند و به مدیران اجازه می‌دهد تا بودجه را متناسب با سطح واقعی فعالیت، مجدداً محاسبه کنند.
- مزایا: برای گزارش‌دهی و کنترل عملکرد بسیار مفید است. مقایسه بین هزینه‌های واقعی و بودجه مصوب را معنادارتر می‌کند
- معایب: از پیچیدگی بیشتری برخوردار است و نیازمند درک صحیح از رفتار هزینه‌ها (متغیر، ثابت و نیمه متغیر) است.

### ۴- بودجه‌ریزی مبتنی بر فعالیت (Activity-Based Budgeting- ABB)

- توضیح: این روش بر پایه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) استوار است. در ابتدا فعالیت‌های اصلی که منجر به ایجاد هزینه می‌شوند شناسایی شده و سپس بر اساس حجم مورد انتظار هر فعالیت، بودجه مورد نیاز برآورد می‌گردد.
- مزایا: از دقت بسیار بالایی در برآورد هزینه‌ها برخوردار است و رابطه بین فعالیت‌ها و هزینه‌های مرتبط را به وضوح نشان می‌دهد.
- معایب: اجرای آن پیچیده بوده و مستلزم گردآوری و پردازش داده‌های دقیق از فعالیت‌ها و محرک‌های هزینه است.

### جمع‌بندی

انتخاب روش مناسب بودجه‌ریزی تابعی از عواملی مانند اندازه سازمان، ماهیت صنعت، میزان ثبات محیطی و فرهنگ حاکم بر سازمان است. بسیاری از سازمان‌ها از ترکیبی از این روش‌ها استفاده می‌کنند برای شروع تسلط بر مفاهیم پایه در قالب ابزارهایی مانند Excel و سپس حرکت به سمت سیستم‌های حرفه‌ای‌تر مانند ERP پیشنهاد می‌شود.

### ۳- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

در مسیر درک از بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، آشنایی با بودجه‌ریزی سنتی<sup>۱</sup> از اهمیت کلیدی برخوردار است، زیرا نقطه شروع و بنیان تمام نظام‌های مدرن بودجه‌ریزی به شمار می‌رود.

#### ۳-۱- معرفی کلی: فلسفه بودجه‌ریزی سنتی

بودجه‌ریزی سنتی که با عنوان «بودجه‌ریزی افزایشی»<sup>۲</sup> یا «بودجه‌ریزی خطی» نیز شناخته می‌شود، یک سیستم مبتنی بر ورودی‌ها<sup>۳</sup> و تاریخچه هزینه‌های گذشته است. فلسفه اصلی آن چنین می‌باشد: «آنچه در گذشته هزینه شده، معیار اصلی برای تعیین نیازهای آینده محسوب می‌گردد». در این نظام، پاسخ به پرسش «چه میزان پول نیاز داری؟» بر اساس اینکه «سال گذشته چقدر خرج کرده‌ای؟» داده می‌شود.

#### ۳-۲- ویژگی‌ها و مؤلفه‌های کلیدی بودجه‌ریزی سنتی

##### ۱- تمرکز بر ورودی‌ها:

- تنها نکته محوری که مهم است، مبلغ اختصاص یافته برای اقلام هزینه است: چه میزان برای حقوق و دستمزد، چه مقدار برای خرید کالا و چقدر برای خدمات مورد نیاز است.
- این اقلام در قالب «فصول بودجه» (مانند فصل حقوق و دستمزد، فصل خرید کالا و فصل خدمات) طبقه‌بندی می‌شوند.

##### ۲- نگرش افزایشی (Incremental):

- قاعده چنین است: «بودجه سال جاری = بودجه سال گذشته + درصد تعدیل (نظیر نرخ تورم یا کاهش)».
- به عنوان مثال، اگر یک اداره سال گذشته ۱ میلیارد تومان برای حقوق دریافت کرده باشد، امسال با فرض تورم ۲۰ درصد، درخواست ۱,۲ میلیارد تومانی خواهد داشت. این منطق، به ندرت به بازنگری اساسی در میزان نیاز واقعی می‌پردازد.

##### ۳- کنترل سختگیرانه بر اقلام هزینه:

- تأکید اصلی بر «رعایت دقیق مقررات» می‌باشد. نکته کلیدی این است که اعتبارات الزاماً در چارچوب فصول تعیین شده خرج گردد (برای مثال، اعتبار تخصیص یافته به «سفر» نباید برای «خرید کالا» مصرف شود).

---

1. Traditional Budgeting  
2. Incremental  
3. Inputs

- این سیستم، مدیر را به یک «مصرف‌کننده صرف» تبدیل می‌کند که مأموریت اصلی‌اش خرج کردن تمام اعتبار تخصیص یافته در موعد مقرر است، نه لزوماً دستیابی به بهترین نتایج با آن منابع.

#### ۴- فقدان ارتباط بین هزینه و نتایج:

- این بزرگ‌ترین نقطه ضعف نظام سنتی است. در این روش ارتباط شفاف و مستقیمی بین میزان بودجه مصوب و عملکرد یا دستاوردهای دستگاه وجود ندارد.

- مثال: خواه یک مدرسه موجب افزایش ۲۰ درصدی معدل دانش‌آموزان شود یا کاهش آن، بودجه سال آینده آن تقریباً بر اساس همان فرمول افزایشی محاسبه خواهد شد.

#### مدل درخواست بودجه در سیستم سنتی

یک مدیر در نظام بودجه‌ریزی سنتی، درخواست اعتبار خود را به این شیوه تنظیم می‌کند:

جدول ۱: مدل درخواست اعتبار در سیستم سنتی

ردیف	عنوان فصل (کالا/ خدمت)	میزان مصرف سال گذشته (تومان)	درخواست برای سال آینده (تومان)	توضیحات
۱	حقوق و دستمزد	۸۰۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۰۰۰,۰۰۰,۰۰۰	با احتساب افزایش پله حقوقی
۲	آب، برق، گاز و تلفن	۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۶۰,۰۰۰,۰۰۰	پیش‌بینی افزایش نرخ
۳	خرید کالا	۱۵۰,۰۰۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰,۰۰۰	نیاز به خرید میز و صندلی
۴	خدمات	۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۸۵,۰۰۰,۰۰۰	هزینه نگهداری و تعمیرات
	جمع	۱,۰۷۰,۰۰۰,۰۰۰	۱,۳۲۵,۰۰۰,۰۰۰	

همان‌طور که مشاهده می‌شود، ستونی برای نماگرهایی چون «تعداد دانش‌آموزان قبول شده»، «کیفیت خدمات ارائه شده» یا «میزان رضایت مراجعان» وجود ندارد.

### ۳-۳- نقاط ضعف و انتقادات وارد بر بودجه‌ریزی سنتی

۱- بی‌توجهی به کارایی و اثربخشی: این نظام بر «میزان هزینه انجام شده» متمرکز است نه بر «دستاوردهای حاصل شده».

۲- تشویق به مصرف: از آنجا که در صورت مصرف نشدن اعتبار تا پایان سال، احتمال کاهش بودجه سال آتی وجود دارد، مدیران ترغیب می‌شوند که تمام اعتبارات را- حتی برای خریدهای غیرضروری- به مصرف برسانند.

۳- انعطاف‌ناپذیری: جابه‌جایی اعتبار بین فصول مختلف بسیار دشوار و در مواردی غیرممکن است.

۴- تثبیت ناکارآمدی‌ها: سازمان‌های کم‌بازده به واسطه منطبق افزایشی، همچنان بودجه دریافت می‌کنند و سازمان‌های کارآمد نیز انگیزه چندانی برای ارتقای بیشتر عملکرد خود ندارند.

۵- ابزاری ناکارآمد برای تصمیم‌گیری: این نوع بودجه به سیاست‌گذاران نشان نمی‌دهد که کدام برنامه‌ها شایستگی تأمین مالی دارند و کدام یک باید متوقف شوند.

جدول ۲: مقایسه بودجه‌ریزی سنتی با بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

معیار	بودجه‌ریزی سنتی	بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد
کانون توجه: ورودی‌ها (Inputs):	چقدر پول می‌خواهی؟	خروجی‌ها و نتایج (Outputs/Outcomes): در قبال اعتباری که دریافت می‌کنی چه کاری انجام می‌دهی؟
منطق تخصیص:	تاریخچه هزینه‌ها (بودجه سال گذشته)	برنامه‌ها و تعهد به نتایج (بر اساس شاخص‌های عملکرد)
کنترل:	کنترل قانونی و دقیق اقلام هزینه	کنترل بر تحقق اهداف و عملکردها
انعطاف‌پذیری:	بسیار کم	نسبتاً بالا
پاسخگویی:	پاسخگویی در قبال رعایت مقررات هزینه‌کرد	پاسخگویی در قبال دستاوردها و نتایج

اگرچه بودجه‌ریزی سنتی به دلیل سادگی و آشنا بودن هنوز در بسیاری از حوزه‌ها کاربرد دارد؛ اما انتقادات بنیادین وارد به آن، دولت‌ها را به سوی سیستم‌های مدرنی مانند بودجه‌ریزی عملیاتی و مبتنی بر عملکرد سوق داده است. آشنایی با این نظام سنتی، درک علل شکل‌گیری و مزایای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد را به‌طور چشمگیری تسهیل می‌کند.

### ۳-۴- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

با ایجاد یک ارتباط مستقیم و شفاف بین منابع تخصیص یافته (هزینه‌ها) و نتایج به دست آمده (عملکرد)، شیوه تبیین هزینه‌ها و عملکردها را دگرگون می‌سازد. در این نظام، تخصیص بودجه بر اساس میزان تحقق و شاخص‌های عملکردی اهداف از پیش تعیین شده انجام می‌پذیرد.

عملکرد چگونه مخارج را تبیین می‌کند؟

در بودجه‌ریزی سنتی، تمرکز اصلی بر ورودی‌ها (Inputs) قرار دارد، یعنی صرفاً بر میزان هزینه شده برای اقلامی مانند حقوق و تجهیزات تمرکز می‌شود.

- بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد این منطق را وارونه می‌کند و خروجی‌ها (Outputs) و نتایج (Outcomes) را محور تصمیم‌گیری قرار می‌دهد.

- تغییر کانون توجه: تمرکز از «چه مقدار هزینه شد؟» به سوی «در مقابل این هزینه‌ها، چه دستاوردی به دست آمد؟» جابه‌جا می‌شود. برای نمونه، به جای گزارش صرف میزان هزینه‌کرد برای آسفالت، کاهش چاله‌های معابر یا افزایش میزان رضایت شهروندان اندازه‌گیری و ارائه می‌گردد.

خرید خدمات، نه پرداخت هزینه: در این الگو، دولت در نقش یک خریداری ظاهر می‌شود که خدمات را از دستگاه‌های اجرایی (به عنوان فروشنده) خریداری می‌کند. پرداخت‌ها مشروط به تحقق کمیت، کیفیت و قیمت توافق شده برای خدمات است.

جدول ۳ مفاهیم بنیادی در این نظام را نمایش می‌دهد:

جدول ۳: مفاهیم کلیدی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

مفهوم	تعریف	مثال
ورودی (Input)	منابع مالی، انسانی و مادی تخصیص یافته بودجه	تعداد کارمندان، تجهیزات اداری
خروجی (Output)	کالاها یا خدمات مستقیم تولیدشده	تعداد نامه‌های تایپ شده، کیلومتر آسفالت شده، تعداد دانش‌آموزان ثبت نام شده
نتیجه (Outcome)	اثرات و پیامدهای ناشی از خروجی‌ها	بهبود میانگین نمرات دانش‌آموزان، کاهش شکایت از چاله‌های جاده، افزایش رضایت مشتریان

### ۳-۵- فرایند عملیاتی کردن بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

ایجاد پیوند میان بودجه و عملکرد معمولاً در سه گام اصلی صورت می‌پذیرد:

- ۱- برنامه‌ریزی و تعیین نماگرها: در این مرحله، اهداف سازمان به طور شفاف تعیین و نماگرهای کمی و کیفی برای اندازه‌گیری خروجی‌ها و نتایج (مانند تعداد، کیفیت، هزینه واحد) تعریف می‌شوند.
  - ۲- محاسبه بهای تمام شده: برای تعیین دقیق میزان بودجه مورد نیاز، قیمت تمام شده هر واحد از خدمت یا محصول محاسبه می‌شود. این مرحله پایه و اساس تخصیص عادلانه بودجه را تشکیل می‌دهد.
  - ۳- ارزیابی عملکرد و تخصیص بودجه: در پایان دوره، عملکرد دستگاه‌ها بر اساس نماگرهای تعیین شده اندازه‌گیری می‌شود. بودجه دوره آتی بر اساس نتایج این ارزیابی و میزان تحقق اهداف، اولویت‌بندی و تخصیص می‌یابد.
- به طور خلاصه، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد با شفاف‌سازی کامل هزینه‌ها و پیوند دادن مستقیم آنها به نتایج قابل اندازه‌گیری، به مدیران و سیاست‌گذاران امکان می‌دهد تا:
- تخصیص بهینه‌تر منابع: اعتبارات مالی به برنامه‌ها و بخش‌هایی اختصاص یابد که از کارایی و اثربخشی بالاتری برخوردارند.
  - افزایش مسئولیت‌پذیری: مدیران در قبال نتایج کار خود پاسخگو هستند.
  - تصمیم‌گیری آگاهانه: با استناد به داده‌های عملکردی، امکان اتخاذ تصمیمات بهتر برای توقف، اصلاح یا گسترش برنامه‌ها میسر می‌شود.

### ۳-۶- گام‌های بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

با یک تغییر نگرش اساسی از «پرداخت بر اساس هزینه‌کرد» به «خرید خدمات بر اساس نتایج» آغاز می‌شود و اجرای آن به تدریج و مرحله‌ای صورت می‌پذیرد.

#### گام نخست: تغییر نگرش و طراحی مدل زنجیره ارزش

نخستین و مهم‌ترین قدم، تغییر دیدگاه از تمرکز بر ورودی‌ها مانند حقوق و دستمزد به تمرکز بر خروجی‌ها و نتایج است. در این مرحله، باید مدل زنجیره ارزش سازمان خود را طراحی کنید.

- تغییر نگرش پایه: به جای پرسش «امسال چه مقدار بودجه نیاز داریم؟»، این پرسش‌ها را مطرح کنید: «رسالت اصلی سازمان چیست؟»، «چه خدماتی به جامعه ارائه می‌دهیم؟» و «در مقابل اعتباری که دریافت می‌کنیم، چه خروجی و نتیجه‌ای را تضمین می‌کنیم؟».
- طراحی زنجیره ارزش: این مدل، ارتباط منطقی بین منابع سازمان و اهداف آن را ترسیم می‌کند. طراحی آن شامل تعریف چهار رکن اصلی است:
- برنامه‌ها: اهداف کلان و نهایی سازمان مانند «ارتقای سلامت جامعه».
- خدمات (خروجی‌ها): کالاها یا خدمات مشخص و قابل ارائه همچون «تعداد واکسیناسیون انجام شده».
- فعالیت‌ها: اقدامات مشخصی که برای تولید خدمات انجام می‌دهید مانند «اجرای کمپین واکسیناسیون».
- منابع (ورودی‌ها): نیروی انسانی، بودجه، تجهیزات و دارایی‌هایی که برای انجام فعالیت‌ها مورد نیاز هستند.

#### گام دوم: بیان مالی زنجیره ارزش و اندازه‌گیری عملکرد

پس از طراحی مدل، مرحله قیمت‌گذاری و سنجش آغاز می‌شود. در این بخش باید بهای تمام شده خدمات محاسبه و نماگرهای اندازه‌گیری عملکرد تعریف گردد.

- محاسبه بهای تمام شده: با استفاده از روش‌هایی مانند «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت»، هزینه تولید هر واحد از خدمت را محاسبه کنید. برای مثال، هزینه دقیق انجام یک آزمایش خون یا آسفالت کردن یک کیلومتر جاده چقدر تمام می‌شود؟ این اقدام شفافیت مالی ایجاد کرده و مبنای عادلانه‌ای برای درخواست بودجه فراهم می‌کند.
- تعریف نماگرهای عملکرد (KPI): برای هر خدمت، نماگرهای کمی، کیفی و قیمت مشخص تعیین کنید.
- نماگر کمی: تعداد خدمات ارائه شده برای مثال (۱۰۰۰ نامه تایپ شده).
- نماگر کیفی: استانداردهای کیفیت خدمات (مانند اندازه قلم و فاصله خطوط در نامه‌های تایپ شده).
- قیمت: هزینه تمام شده هر واحد خدمت.

### گام سوم: تخصیص بودجه و ارزیابی نهایی

در این مرحله، بودجه نه بر اساس فصول سنتی، بلکه در «طبقه‌بندی برنامه‌ای» و بر مبنای خدمات تعریف شده تنظیم و تخصیص می‌یابد.

۱- تنظیم و تخصیص بودجه: سازمان برنامه و بودجه، بودجه دستگاه‌های اجرایی را بر اساس کمیت، کیفیت و قیمت خدماتی که متعهد به تحویل هستند، تصویب و تخصیص می‌دهد.

۲- ارزیابی عملکرد و تسویه نهایی: در پایان دوره برای مثال (یک سال)، عملکرد دستگاه بر اساس نماگرهای از پیش تعیین شده ارزیابی می‌گردد:

۳- اگر دستگاه بتواند تمام اهداف کمی و کیفی را محقق کند، بودجه کامل را دریافت می‌کند.

اگر تنها بخشی از اهداف محقق شده باشد، بودجه آن بخش پرداخت می‌شود. برای مثال، اگر تنها ۸۰ واحد از ۱۰۰ واحد خدمتی با کیفیت مورد نظر ارائه شده باشد، تنها ۸۰ درصد بودجه مربوطه پرداخت می‌گردد.

این ارزیابی مبنای تصمیم‌گیری برای بودجه سال بعد، تعیین سیاست‌ها و حتی ادامه یا توقف برنامه‌ها خواهد بود.

### ۳-۷- نکات کلیدی برای اجرای موفق بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد

اجرای این نظام نیازمند ملزومات و فرهنگ‌سازی است:

۱- زیرساخت فناوری اطلاعات یکپارچه برای محاسبه قیمت تمام شده و رصد عملکرد ضروری است.

۲- آموزش نیروی انسانی متخصص و ایجاد سیستم انگیزشی برای مدیران و کارکنان، سنگ بنای پذیرش این سیستم جدید است.

۳- پایداری و تداوم دارد، چراکه نهادینه شدن آن در سازمان زمان‌بر است.

اگرچه این روش در ابتدا پیچیده به نظر می‌رسد؛ اما با تقسیم آن به گام‌های کوچک و قابل کنترل، عملیاتی خواهد شد.

## ۴- محاسبه قیمت تمام شده

محاسبه قیمت تمام شده قلب تپنده بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد است. این کار به ما می‌گوید که تولید یک واحد از یک خدمت (مثلاً یک آزمایش خون، یک کیلومتر آسفالت یا آموزش یک دانشجو) دقیقاً چقدر هزینه دربر دارد. هدف اصلی: شفافیت و تصمیم‌گیری بهتر است. هدف از این محاسبه، صرفاً دستیابی به یک رقم نیست بلکه می‌خواهیم:

- قیمت عادلانه برای خدمات تعیین کنیم.
- نقاط اتلاف منابع را شناسایی کنیم
- کارایی دستگاه‌های مختلف را با هم مقایسه کنیم.
- مبنای منطقی برای درخواست، تخصیص و کنترل بودجه داشته باشیم.

### ۴-۱- روش مرسوم: هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC)

بهترین و رایج‌ترین روش برای این منظور «هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت»<sup>۱</sup> است. این روش به‌جای تخصیص سراسری و تقریبی هزینه‌ها با منطق دقیق، هزینه‌های سربار (غیرمستقیم) را به خدمات منتسب می‌کند.

#### گام به گام روش ABC

گام ۱: شناسایی مراکز و هزینه فعالیت‌ها

- ابتدا تمام فعالیت‌های اصلی و پشتیبانی در سازمان را فهرست کنید. به عنوان مثال برای یک درمانگاه: فعالیت‌هایی چون «معاینه بیمار»، «انجام آزمایش»، «تجویز دارو»، «امور اداری» و «نگهداری ساختمان».

گام ۲: شناسایی محرک‌های هزینه (Cost Drivers)

- محرک هزینه، عاملی است که باعث ایجاد هزینه در یک فعالیت می‌شود و حجم کار آن فعالیت را اندازه‌گیری می‌کند.  
- مثال:

- محرک هزینه برای «انجام آزمایش»: تعداد آزمایش‌ها
- محرک هزینه برای «بایگانی پرونده»: تعداد پرونده‌ها
- محرک هزینه برای «برق ساختمان»: مترائز تحت پوشش و ساعات کارکرد

گام ۳: تخصیص هزینه‌ها به فعالیت‌ها (ایجاد استخر هزینه)

- تمام هزینه‌های سازمان (اعم از حقوق، اجاره، برق، تجهیزات و...) را جمع‌آوری کنید.
- این هزینه‌ها را بر اساس محرک‌های هزینه به فعالیت‌های مربوطه تخصیص دهید.
- در این مرحله، هزینه‌های هر فعالیت (مانند کل هزینه بخش «انجام آزمایش») محاسبه می‌شود.

گام ۴: اختصاص هزینه فعالیت‌ها به خدمات نهایی (اشیای هزینه)

- اکنون نوبت آن است که هزینه‌های جمع‌آوری شده برای هر فعالیت را به خدمات نهایی سازمان (مانند «خدمت واکسیناسیون» یا «خدمت معاینه دندان») اختصاص دهید.
- برای این کار از «محرک تخصیص فعالیت به خدمت» استفاده می‌کنیم.
- مثال: هزینه فعالیت «انجام آزمایش» بر اساس «تعداد آزمایش‌های انجام شده برای هر خدمت» بین خدمات مختلف توزیع می‌گردد.

یک مثال عملی و ساده

فرض کنید یک مرکز ارائه خدمات سلامت هستیم که دو خدمت اصلی ارائه می‌دهد:

۱- خدمت A: «معاینه عمومی»

۲- خدمت B: «آزمایش خون تخصصی»

مرحله ۱: جمع‌آوری کل هزینه‌ها

کل هزینه‌های مرکز در یک ماه: ۲۰۰ میلیون تومان

این هزینه‌ها شامل: حقوق پرسنل (۱۲۰ میلیون)، اجاره (۴۰ میلیون)، هزینه تجهیزات و مواد مصرفی (۴۰ میلیون) است.

مرحله ۲: تخصیص هزینه به فعالیت‌ها

ما سه فعالیت اصلی داریم:

۱- فعالیت پذیرش و اداری (محرک هزینه: تعداد پرونده‌های تشکیل شده)

۲- فعالیت معاینه (محرک هزینه: زمان صرف شده برای معاینه)

۳- فعالیت آزمایش (محرک هزینه: تعداد آزمایش‌های انجام شده)

با محاسبات مشخص می‌شود:

- هزینه تخصیص یافته به «فعالیت آزمایش» = ۸۰ میلیون تومان

مرحله ۳: تخصیص هزینه فعالیت‌ها به خدمات

- فرض کنید در این ماه، ۱۰۰۰ واحد خدمت A (معاینه) و ۵۰۰ واحد خدمت B (آزمایش خون) ارائه شده است.
- خدمت B (آزمایش خون) از «فعالیت آزمایش» بیشتر استفاده می‌کند. محاسبات نشان می‌دهد سهم خدمت B از هزینه ۸۰ میلیون تومانی «فعالیت آزمایش»، ۷۰ میلیون تومان است.
- به طور مشابه، هزینه سایر فعالیت‌ها (پذیرش، معاینه) نیز به خدمات A و B اختصاص می‌یابد.

مرحله ۴: محاسبه قیمت تمام شده هر واحد خدمت

درنهایت، پس از تخصیص تمام هزینه‌ها:

- قیمت تمام شده یک واحد خدمت A (معاینه) = ۸۰،۰۰۰ تومان
- قیمت تمام شده یک واحد خدمت B (آزمایش خون) = ۲۲۰،۰۰۰ تومان

**۴-۲- نکات کلیدی برای محاسبه موفق**

- شروع ساده: در ابتدا نیازی به محاسبات بسیار پیچیده نیست. با خدمات اصلی و هزینه‌های کلان شروع کنید.
- نرم‌افزار: برای سازمان‌های بزرگ، استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی هزینه‌یابی اجتناب‌ناپذیر است.
- همکاری بخش‌ها: دفاتر مالی و واحدهای عملیاتی باید با هم کار کنند.
- بازنگری دوره‌ای: قیمت تمام شده یک عدد ثابت نیست و با تغییر قیمت مواد، حقوق، دستمزد و تکنولوژی باید به‌روزرسانی شود.
- این عدد نهایی (قیمت تمام شده) همان مبنایی است که سازمان برنامه و بودجه بر اساس آن به دستگاه بودجه تخصیص می‌دهد و سپس از او می‌پرسد: «در ازای این ۲۲۰،۰۰۰ تومان برای هر آزمایش، چه تعداد آزمایش با چه کیفیتی ارائه کردی؟».