

## شناسایی موانع استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی

در نیروی انتظامی<sup>۱</sup>منصور روضه‌ای<sup>۲</sup>، احمد یعقوب‌نژاد<sup>۳</sup>، زهرا پورزمانی<sup>۴</sup> و افسانه توانگر<sup>۵</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۷/۲۷

## چکیده

زمینه و هدف: یکی از اصلاحات در نظام بودجه‌ریزی کشورمان مطابق با ماده ۱۳۸ قانون برنامه چهارم توسعه، حرکت به سوی «بودجه‌ریزی عملیاتی» است که بر سنجش عملکرد دولت‌ها تأکید می‌کند. استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی مستلزم اجرای حسابداری بهای تمام شده به منظور تعیین بهای تمام شده خدمات ارائه شده توسط تمام واحدهای تابعه نیروی انتظامی است و لزوم دستیابی به بهای تمام شده خدمات مستلزم استفاده از مبنای حسابداری تعهدی برابر مفاد تبصره ۲۶ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت در استفاده کنندگان از بودجه عمومی است. روش: این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر نحوه جمع‌آوری داده‌ها ترکیبی است. در بخش کیفی با روش با تحلیل محتوا با نمونه‌گیری هدفمند و نظری و ابزار مصاحبه نیمه ساختار یافته، نظرات تخصصی خبرگان (دانشگاهی و تجربی) بودجه‌ریزی عملیاتی گردآوری و در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، موانع شناسایی شد و با استفاده از تحلیل محتوای اسناد بالادستی، مدل طراحی و روایی مدل نیز با استفاده از فن دلفی مثلثی فازی توسط ۲۵ نفر از نخبگان آگاه بودجه‌ریزی عملیاتی مورد تأیید قرار گرفت. در بخش کمی، موانع به دست آمده با استفاده از فن «ای. ای. پی.» رتبه‌بندی و در نهایت با تحلیل خوشه‌ای، رهنمودهایی برای استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه شد. یافته‌ها: یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که موانع و محدودیت‌های استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی شامل: برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری، مدیریت، تشکیلات، مقررات، تهیه و تصویب، تخصیص اعتبار، سیستم حسابداری و گزارشگری، نظارت و حسابرسی، شاخص و استاندارد، کار کارشناسی و آموزش هستند. نتایج: در پژوهش حاضر، موانع استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شناسایی و پس از رتبه‌بندی موانع، رهنمودها و گانت چارت مراحل استقرار آن در پلیس پیشگیری نیروی انتظامی تدوین شد.

**کلیدواژه‌ها:** بودجه‌ریزی عملیاتی، حسابداری تعهدی، حسابداری بهای تمام شده، حسابداری بخش عمومی، گزارش‌گری مالی بخش عمومی.

□ **استناد:** روضه‌ای، منصور؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ پورزمانی، زهرا؛ توانگر، افسانه. (۱۳۹۸). شناسایی موانع استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی. *فصلنامه پژوهش‌های مدیریت/انتظامی*، ۱۴(۴)، صص ۷۴۱-۷۶۰.

۱. این مقاله برگرفته از رساله دکتری با عنوان «آسیب‌شناسی عدم اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی و ارائه مدل جهت استقرار آن (مورد مطالعه: پلیس پیشگیری ناجا)» رشته حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی است.  
۲. دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی. رایانامه: man.phd.acc@gmail.com

۳. دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی. (نویسنده مسئول). رایانامه: Yaghoob\_acc@yahoo.com

۴. دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی. رایانامه: zahra.poorzamani@yahoo.com

۵. استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی. رایانامه: atstudents2012@gmail.com

## مقدمه

آگاهی مدیران و تصمیم‌سازان سطوح خرد و کلان از شیوه‌های نوین بودجه‌ریزی، علاوه بر استفاده عقلایی از منابع و تخصیص بهینه آن، بستر مناسبی برای رشد و کارآیی سازمان‌های دولتی را فراهم می‌کند. ساختار سنتی بودجه «کنترل» را تنها «کنترل» مقدار مصرف بودجه و فرآیند هزینه آن قلمداد می‌کند؛ این ساختار هیچ‌گونه شفافیتی در مورد رابطه بین «منابع» مصرف شده و «نتایج» به دست آمده از برنامه‌ها و سازمان‌ها ارائه نمی‌دهد. در بودجه‌ریزی عملیاتی عوامل صرفه‌جویی و «نتایج» و اثربخشی به ابعاد سنتی بودجه‌ریزی اضافه می‌شود، تا منجر به افزایش پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی، بهبود نحوه تخصیص منابع، افزایش کارآیی و کیفیت خدمات، کاهش کسری بودجه دولت، تضمین تحقق برنامه‌ها و افزایش کارایی و اثربخشی شود. بررسی‌ها نشان می‌دهد که روند بودجه‌ریزی فعلی در بیشتر سازمان‌های دولتی کشور مبتنی بر مدل بودجه‌ریزی خطی سنتی است که با اختصاص مبالغ جزء به ریز داده‌ها، اعتبارات توزیع می‌شود (فروغی، حقیقی پراپری و رسائیان، ۱۳۹۱، ص ۳۴).

در بودجه‌ریزی عملیاتی، از طبقه‌بندی عملیاتی برای اعتبارات استفاده می‌شود؛ در طبقه‌بندی عملیاتی کالا و خدمات خریداری شده، به جای طبقه‌بندی براساس نوع و ماهیت، براساس عوامل و اجزای فعالیت‌ها طبقه‌بندی می‌شود؛ به عنوان نمونه، مواد و مصالح ساختمانی خریداری شده توسط یک سازمان دولتی بخشی از قیمت تمام شده جاده، پل یا ساختمان ساخته شده تلقی و طبقه‌بندی می‌شود. (باباجانی و اقوامی، ۱۳۹۲، ص ۷۴). با این که استفاده از بودجه‌بندی عملیاتی از سال ۱۳۸۱ در دستور کار دولت و به خصوص سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی سابق کشور قرار گرفت؛ این فرایند، تهیه و اجرای بودجه در نیم قرن گذشته در سازمان‌های دولتی را به یک مسئله پیچیده و دشوار در مدیریت بخش عمومی مبدل کرده است که پیامدهای نامطلوب و رو به افزایش خود را بر دولت تحمیل کرده و آن را به ابزاری ناکارآمد تبدیل کرده است. تهیه و تصویب بودجه برای هر دوره مالی، توان قابل توجهی از نیروهای کارشناسی سازمان‌ها را به خود اختصاص می‌دهد و با دشواری‌ها و مسائل متعددی روبه‌رو است (اسعدی، ابراهیمی و جبار باباشاهی، ۱۳۸۷، ص ۱۶).

استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی نیازمند اجرای حسابداری بهای تمام شده به منظور تعیین بهای تمام شده خدمات ارائه شده توسط تمام واحدهای نیروی انتظامی است و لزوم دستیابی به بهای تمام شده خدمات

مستلزم استفاده از مبنای حسابداری تعهدی برابر مفاد تبصره ۲۶ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت برای استفاده‌کنندگان از بودجه عمومی است. بودجه‌ریزی عملیاتی به‌عنوان بهینه‌ترین روش بودجه‌ریزی پذیرفته شده در سطح بین‌المللی در کانون توجه دولت‌ها قرار گرفته است. ویژگی و تمایز این نظام با نظام‌های سنتی، تأکید بر اهداف، نتایج و محاسبه بهای تمام‌شده فعالیت‌ها و کاهش هزینه‌ها (مدیریت هزینه) و افزایش کیفیت خدمات به مردم است (مدیریت کیفیت). البته اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی با مشکلاتی همراه شده است که نتایج این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی چالش‌ها و موانع و در نهایت ارائه مدل و همچنین رهنمودهایی برای استقرار کامل بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی است.

بودجه شاهرگ حیاتی دولت است، زیرا دولت تمام فعالیت‌های مالی خود ام از کسب درآمد و پرداخت هزینه‌ها برای اجرای برنامه‌های متعدد و متنوع خود را در چهارچوب قانون بودجه انجام می‌دهد. بنابراین بودجه آئینه تمام‌نمای همه برنامه‌ها و فعالیت‌های دولت بوده و نقش بسیار مهمی در توسعه اقتصاد ملی ایفا می‌کند. بودجه‌ریزی عملیاتی باعث ارائه مبنای مناسبی برای تصمیم‌گیری در خصوص منابع، تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار از تخصیص بودجه، تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری بر مهم‌ترین مسائل و چالش‌های دستگاه، ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که به‌طور مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل، ارزیابی و گزارش عملکرد در ارتباط است، بهبود چگونگی طرح و تنظیم برنامه، ارائه بهترین ابزارهای ممکن براساس نتایج برای اطمینان دادن به جامعه که منابع کشور در برآوردن احتیاجات ضروری جامعه مصرف می‌شوند، ایجاد ارتباط بین بودجه و نتایج عملکرد، ارائه اطلاعات قابل سنجش برای قوای مجریه، قضائیه و مقننه که بتوانند به استناد آنها میزان پیشرفت و موفقیت برنامه‌ها را در مقابل تخصیص‌های بودجه کنترل کنند، ارائه مشوق‌هایی برای مدیریت عملکرد بر مبنای بهبود مستمر، امکان نظارت موثر بر اجرای عملیات، تسهیل و بهبود تجدید نظر بودجه در کلیه مراحل اجرائی و به‌خصوص در مرحله قانون‌گذاری، شفاف‌سازی فرآیند بودجه‌ریزی، بهبود عملکرد از طریق پیوند دادن بودجه و عملکرد برنامه و در نهایت تقویت حس مسئولیت‌پذیری مدیران در قبال تصمیمات تأثیرگذار بر فرآیند بودجه. (بابایی، ۱۳۹۵، ص ۴۲).

بودجه‌ریزی عملیاتی به‌دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد، تخصیص منابع و نیز سنجش

مسئولیت‌های مدیران و فرماندهان است. مسئولیت‌پذیر کسی است که هوش اخلاقی بالایی دارد، مسئولیت اعمال و پیامدهای آن اعمال و همچنین اشتباه‌ها و شکست‌های خود را نیز می‌پذیرد (سوری و کرمی، ۱۳۹۳، ص ۶۲). همچنین بودجه‌ریزی عملیاتی باعث ارزیابی صحیح کارکنان براساس سنجش مسئولیت کارکنان می‌شود. به دلیل اجرانشدن بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی، روش کنونی ارزیابی کارکنان مطابق با هدف‌ها و منظورهای آیین‌نامه ارزیابی کارایی نیست. به طوری که ارزیابی کارایی، می‌تواند در تعیین میزان توان و مهارت کارکنان نیروی انتظامی از اثربخشی لازم برخوردار گردد (مشبکی اصفهانی و خادم، ۱۳۸۹، ص ۱۴)؛ بودجه‌ریزی عملیاتی می‌تواند در این موضوع اثربخش باشد بنابراین حول دو نکته «ارتباط بودجه با نتیجه» و «ارتباط شاخص عملکرد و ارزیابی» می‌چرخد. براساس بودجه‌ریزی عملیاتی، نیروی انتظامی هدف‌های اساسی، طرح‌ها و فعالیت‌های مهم را مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌دهد. آنچه در بودجه‌ریزی عملیاتی بیش از همه مورد توجه قرار می‌گیرد، اهمیت نسبی عملیات و خدمات است. موارد هزینه و وسایل مورد نیاز مانند خدمات پرسنلی، وسایل مصرفی و ملزومات مصرفی اداری، رفت و آمد، وسایل غیرمصرفی، تجهیزات و مانند آن، به تنهایی نهایت وجودی نیروی انتظامی نیستند بلکه برای اجرای عملیات و تأمین اهداف معاونت‌های نیروی انتظامی تدارک شده‌اند. از این رو نکته اساسی در تنظیم بودجه‌ریزی توجه به وظایف و عملیاتی است که باید اجرا شوند و معاونت‌های نیروی انتظامی لازم است عملیات خود را به چند برنامه تقسیم کنند. هر برنامه به برنامه‌های فرعی‌تر و در صورت لزوم هر فعالیت فرعی به عملیات‌های مربوطه تقسیم می‌شود و برآورد هزینه بر مبنای برنامه‌های فرعی به عمل می‌آید. الزامات قانونی برای استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی شامل: ۱- ماده ۵، ۱۹ و ۳۵ قانون برنامه و بودجه، ۲- قانون بودجه سال ۱۳۹۷، ۳- قانون برنامه ششم توسعه، ۴- ماده ۲۱۹ سیاست‌های کلی برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، ۵- ماده ۱۶ قانون مدیریت خدمات کشوری، ۶- بند پ ماده ۷ قانون برنامه پنج ساله ششم، ۷- ابلاغیه معاونت طرح و برنامه و بودجه ستاد کل نیروهای مسلح در سال ۹۷ در خصوص استقرار سیستم حسابداری قیمت تمام‌شده (موضوع ماده ۵ قانون مدیریت خدمات کشوری) در تمام دستگاه‌های اجرایی نیروهای مسلح، ۸- مفاد بند الف تبصره ۲۰ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۷ کل کشور، ۹- نامه دیوان محاسبات کل کشور به ستاد کل نیروهای مسلح مبنی بر استقرار یا تکمیل سامانه

(سیستم) حسابداری قیمت تمام شده به منظور اصلاح نظام مالی کشور و افزایش کارآمدی دستگاه‌های اجرایی و همچنین امکان ارزیابی بهتر عملکرد مدیران دستگاه‌های اجرایی، است. همچنین در راستای تأکيدات مقام معظم رهبری و اصل ۴۴ قانون اساسی، لازم است با حداقل هزینه، در کوتاه‌ترین زمان، بالاترین خدمت ارائه شود و مشخص شود چه فعالیت‌هایی انجام شده است، میزان دقیق هزینه‌های آن برآورد شود، ضمن این که تأثیرگذاری برنامه‌ها در سازمان سنجش شود و از همه مهمتر در بودجه‌ریزی، عملکرد با اهداف، شاخص‌ها، قیمت تمام شده، کیفیت محصول و خدمات به طور کامل تطبیق داده شود. از سال ۱۳۹۵ نیروی انتظامی ملزم به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی شد. بودجه‌ریزی در نیروی انتظامی به روش بودجه‌ریزی افزایشی پیش می‌رود. تأخیر در استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی باعث مشکلاتی از قبیل: ۱. انجام نشدن تعهدات نسبت به تهیه بودجه عملیاتی، ۲. محاسبه نشدن قیمت تمام شده فعالیت‌ها، ۳. دریافت نکردن بودجه واقعی از سازمان برنامه و بودجه و ۴. مقایسه نکردن عملکرد واقعی با بودجه و مانند آن، شده است که این موضوعات کاهش بهره‌وری بودجه‌ریزی در نیروی انتظامی را به دنبال خواهد داشت. بنابراین پرسش‌های پژوهش حاضر عبارتند از: عوامل اصلی عدم استقرار و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی چیست؟ رتبه‌بندی عوامل شناسایی شده چگونه است؟ رهنمودهای پیشنهادی برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی چیست؟ آیا رهنمودهای پیشنهادی، روایی لازم را از نظر خبرگان دارد؟

انجام پژوهش حاضر باعث شناسایی مراکز هزینه عملیاتی (کانون‌های عملیاتی) برای تحقق بودجه‌ریزی عملیاتی شامل شناسایی هزینه‌های پشتیبانی عملیاتی، هزینه‌های اداری تشکیلاتی، هزینه‌های خدمات عمومی و ارتباطی فعالیت‌ها و محرک‌های فعالیت‌ها خواهد شد. همچنین وزن‌دهی به فعالیت‌ها برای دستیابی به بودجه‌ریزی عملیاتی و هزینه‌یابی استاندارد برای فعالیت‌ها و مراکز هزینه ۴ گانه (مراکز هزینه عملیاتی، پشتیبانی عملیاتی، اداری تشکیلاتی و خدمات عمومی) برای ۴ سطح (ستاد نیروی انتظامی، استانها، شهرستان‌ها و سایر مراکز هزینه) و برای ۴ نوع هزینه (حقوق و دستمزد، جیره غذایی، سوخت و تعمیرات) به دست خواهد آمد. محاسبه و تحلیل انحراف هزینه (انحراف مصرف و انحراف کارایی) بر هزینه‌یابی استاندارد، هزینه‌یابی واقعی، تعدیل نیروی انسانی و هزینه‌های مصرفی، هزینه برنامه‌ها و محاسبه هزینه اهداف از دیگر نتایج مثبت انجام پژوهش حاضر است.

تأخیر در پرداختن به موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و ارائه مدل مربوطه، پیامدهای زیر را به دنبال خواهد داشت:

- اطلاعات موجود در سندهای بودجه سالانه فاقد شفافیت است.
- در مرحله پیشنهاد با بیش برآوردی درآمدها و در اجرا با محقق نشدن درآمدها همراه است.
- هزینه‌های دولت براساس گزارش‌های توجیهی و نیازهای واقعی دستگاه‌های اجرائی برآورد نمی‌شود و مبنای برآوردی روشن پیشنهاد نمی‌شود.
- نظام اجرایی کشور پیچیده و فاقد کارایی مطلوب است.
- نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به دنبال ایجاد پیوند میان شاخص‌های عملکرد و تخصیص منابع است.
- اندیشه‌ای که در ورای بودجه‌ریزی عملیاتی قرار دارد این است که سیاست‌گذاران، تصمیمات مالی را به گونه‌ای عینی و بر مبنای کارایی و اثربخشی استوار سازند.
- منابع مالی مورد نیاز برنامه‌ها شناسایی و معیارهای سنجش و کنترل نتیجه‌ها در مقایسه با برنامه بدست آید.

- انضباط جای هرج و مرج، مصالح عمومی جای منافع شخصی و برنامه‌های جامع جای سلیقه فردی را بگیرد.

بر این اساس هدف اصلی به این صورت تدوین شد: شناسایی عوامل اصلی عدم استقرار و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی. همچنین اهداف فرعی شامل: رتبه‌بندی عوامل شناسایی شده، تدوین رهنمودهای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی و سنجش روایی رهنمودهای پیشنهادی، است.

**پیشینه:** بازرگانی، فتحی، آقایی و رنجبر (۱۳۹۸) در پژوهش خود با عنوان «ارائه مدل برنامه‌ریزی ریاضی دو هدفه برای ارزیابی کارایی و تخصیص بودجه در شرایط ابهام» که در یک سازمان نظامی انجام دادند، به این نتایج رسیدند که تخصیص بودجه به واحدها یا به منظور تأمین نیاز عمومی برای ادامه حیات واحد است و یا به منظور انجام طرح‌های توسعه‌ای است. منابع در دسترس برای تأمین بودجه واحدها از طرف شرکت مادر تخصصی نیز، بودجه سالانه و سرمایه‌های خارجی هستند. برای حل مدل دو هدفه ارائه شده، ابتدا دو تابع هدف نرمال شد و مدل به حالت تک هدفه تبدیل شد. از طرفی با توجه به این که مقدار بودجه

سازمان اصلی در سال آینده به‌طور دقیق مشخص نیست، بدین منظور این عامل را به صورت فازی در نظر گرفته و مدل با روش روبااست فازی حل شد. جهان‌دوست (۱۳۹۴) در پژوهش خود باعنوان «تدوین بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی جمهوری اسلامی ایران» که با استفاده از روش بهای تمام‌شده کالاها و خدمات انجام شده است و درنهایت به دلیل تنگناهای موجود در محاسبه بهای تمام‌شده خروجی سیستم موفقیتی نداشته است. نتیجه این پژوهش نشان داد شناسایی نادرست مراکز هزینه، فعالیت‌ها و نوع هزینه‌یابی در آن سازمان نتوانسته است نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را استقرار و اجرا کند. نمازی یوسفی (۱۳۹۶) در پژوهش خود باعنوان «امکان‌سنجی بودجه‌ریزی عملیاتی در فعالیت‌های آموزشی سپاه» با استفاده از جامعه آماری معاونان طرح و برنامه و بودجه در سپاه به این نتیجه رسید که به دلیل ضعف در شناسایی مراکز هزینه و محاسبه بهای تمام‌شده خدمات، اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در فعالیت‌های آموزشی سپاه امکان‌پذیر نشده است و باید کارگروه و قرارگاه بودجه‌ریزی منسجم‌تری برای اجرای این نظام بودجه‌ریزی با اصلاح سیستم حسابداری تعهدی تشکیل داد. بابایی (۱۳۹۵) در پژوهش خود باعنوان «تحلیل ساختار و فرآیند بودجه‌ریزی در نیروی انتظامی با رویکرد نظام‌مند» با اشاره به محاسن، معایب و چالش‌های پیش‌روی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی به ضرورت یک رویکرد نظام‌مند که امکان تخصیص منابع بر حسب اهداف و محدودیت‌ها با لحاظ کردن کارایی و اثربخشی سازمان به‌دنبال داشته باشد اشاره کرده است. نتیجه این پژوهش نشان داد مراکز هزینه ابتدا باید به چهار نوع مرکز هزینه عملیاتی، پشتیبانی عملیاتی، اداری تشکیلاتی و خدمات عمومی تفکیک شود و پس از آن فعالیت‌ها شناسایی و سپس سیستم حسابداری از مبنای نقدی به مبنای تعهدی اصلاح شود. طالب‌نیا و غازانی (۱۳۹۶) در پژوهش خود باعنوان «بررسی موانع و مشکلات اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی»، در سه محور محیطی، فنی، فرآیندی و انسانی موانع موجود را شناسایی کرده‌اند و درنهایت رابطه معنی‌دار و مثبت محورهای موصوف با موانع اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی تأیید شده است. جوادیان (۱۳۹۰) در پژوهش خود باعنوان «بررسی بودجه‌ریزی در دانشگاه علوم انتظامی و راهکارهای اصلاح آن» به این نتیجه رسیده است که با توجه به محدودیت‌هایی که به علت از بالا به پایین بودن نظام برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی دانشگاه وجود دارد، موجب شده تا حالت استقلال در بودجه‌ریزی دانشگاه که کم و بیش سایر دانشگاه‌های کشور از آن برخوردارند، بی‌بهره مانده و همچنین فقدان یک طرح بلندمدت، میان‌مدت و کوتاه‌مدت

که در دانشگاه قابلیت اجرایی داشته باشد از موضوعات مهم دیگر است. صفرزاده (۱۳۹۰) در پژوهش خود با عنوان «فرآیند اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی (مطالعه موردی پلیس راهور نیروی انتظامی)» به کمک روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت به تشریح فرآیند یادشده پرداخته و در نهایت پژوهشگر به این نتیجه رسیده است که اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی ابتدا باید با تشکیل کارگروه خبرگان بودجه‌ریزی و سپس با شناسایی مراکز هزینه و اصلاح سیستم حسابداری انجام شود. پاک‌مرام (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر بودجه‌ریزی عملیاتی در شرکت مخابرات استان آذربایجان شرقی با استفاده از روش تاپسیس» به این نتیجه رسیده‌اند که کنترل‌های محیطی، اداری و عملیاتی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ضروری هستند و نبود آن‌ها در سازمان‌ها مانعی برای اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است. همچنین از میان عوامل پیش‌گفته، عامل محیطی مؤثرترین عامل است و عوامل کنترلی و اجرایی در اولویت‌های بعدی قرار دارند. یانگ و فیلد<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) در پژوهش خود با عنوان «سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد» به این نتیجه رسیدند که استفاده از اطلاعات عملکردی و بودجه‌ریزی عملیاتی منجر به تصمیم‌گیری بهتر در تخصیص اعتبارات و بودجه در کنگره می‌شود. همچنین ممکن است عوامل سیاسی، اجتماعی و اقتصادی هم در این امر دخالت داشته باشند. در هر حال، نتیجه کلی این بوده که استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی باعث افزایش کارایی منابع مصرفی دولت می‌شود. آندریس<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان «توانایی، اختیار و مقبولیت در بکارگیری بودجه‌ریزی عملیاتی» سه عامل را در چگونگی اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالت‌های کشور آمریکا مؤثر دانسته‌اند. این سه عامل شامل عوامل فردی، عوامل ساختاری و عوامل محیطی هستند. نتیجه این پژوهش نشان داد که میزان تحصیلات، انگیزه و تجربه کاری از جمله عوامل فردی بوده و همچنین وجود دستورالعمل بودجه‌ریزی عملیاتی و ساختار سازمانی مصوب از جمله عوامل ساختاری بوده و در نهایت نظام پرداخت بودجه و حمایت‌های دولت نیز از عوامل محیطی هستند. برنزلی<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان «شاخص‌های اثربخشی عملکرد، نرخ‌های بهره‌وری در بودجه‌های ایالتی»، نشان داد که شاخص‌های اثربخشی عملکرد، نرخ‌های بهره‌وری در بودجه‌های ایالتی از سال ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۰ مقداری کاهش یافته است. آن‌ها همچنین

1. Young, JM., & Field, PA

2. Andrees, L

3. Brounzli, jack

دریافتند، در دوره‌های زمانی که سطوح منابع مالی تغییر کرده، این شاخص‌ها نیز به میزان زیادی بهبود یافته‌اند و دلیل آن شناسایی نادرست مراکز هزینه است. کلیمور<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «تأثیر بودجه‌ریزی عملیاتی بر درآمدهای ایالت‌ها» چگونگی اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی و آثار مثبت و منفی آن در ایالت‌ها را مورد بررسی قرار داد که از مهم‌ترین آثار مثبت آن شفافیت درآمدهای ایالت‌های مجری بودجه‌ریزی عملیاتی بود. رابینسون<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «مدل پایه‌ای بودجه‌ریزی عملیاتی» مدل چند جانبه‌ای را برای اجرای اثربخش بودجه‌ریزی عملیاتی تدوین کردند. نتایج پژوهش نشان داد با استفاده از ماتریس تجزیه و تحلیل نقاط ضعف و قوت و نیز فرصت‌ها و تهدیدها می‌توان راهبرد بهینه، راهکار درست و رهنمود صحیح برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی را تدوین کرد. یی لو<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «بودجه‌ریزی عملیاتی در ایالات متحده، آنچه قانون برای اجرای آن الزام کرده است؟» به بررسی محتوای قانون بودجه‌ریزی عملکرد و ارتباط آن با کیفیت اجرای سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی پرداخته است. نتایج پژوهش یادشده نشان می‌دهد در ایالاتی که سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی به خوبی اجرا می‌شود بیشتر از ایالت‌هایی که بودجه‌ریزی عملیاتی در آن‌ها اجرا نمی‌شود یا به صورت ضعیف اجرا می‌شود به تصویب قوانین و مقررات مربوط به سیستم بودجه‌ریزی عملیاتی می‌پردازند. همچنین قانون بودجه‌ریزی عملکرد که شامل دستورالعمل‌های تفصیلی درباره توسعه، گزارشگری و استفاده از داده‌های عملکرد باشد به استفاده قوی‌تر از سیستم‌های بودجه‌ریزی عملکرد در ایالات منجر می‌شود.

## روش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر نحوه جمع‌آوری داده‌ها ترکیبی است. در بخش کیفی با روش تحلیل محتوا و نمونه‌گیری هدفمند، با ابزار مصاحبه نیمه ساختار یافته نظرات تخصصی خبرگان (دانشگاهی و تجربی) بودجه‌ریزی عملیاتی گردآوری و در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، موانع شناسایی شد و با استفاده از تحلیل محتوای اسناد بالادستی، مدل شناسایی موانع استقرار و اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی مطابق جدول ۱ طراحی و روایی مدل نیز با استفاده از فن دلفی

1. Klimour

2. Robinson

3. Yiilo

مثلی فازی توسط ۳۰ نفر از نخبگان آگاه بودجه‌ریزی عملیاتی مورد تأیید قرار گرفت. در بخش کمی، موانع به دست آمده با استفاده از فن «ای. اچ. پی» رتبه‌بندی و در نهایت با تحلیل خوشه‌ای رهنمودهایی برای استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه شد. در این پژوهش جامعه آماری پژوهش، از سه بخش مجزا تشکیل شد. بخش اول که مربوط به شناسایی موانع استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی است شامل خبرگان و کارشناسان بودجه‌ریزی در دستگاه مورد مطالعه بود و تعداد آنها متناسب با عواملی چون حد کفایت داده‌ها، شرایط خبرگان و تعداد در دسترس نمونه مشخص شد. برای حفظ اعتبار داده‌ها روش نمونه‌گیری نظری مبنا قرار گرفت و در نهایت با ۲۵ نفر از خبرگان مصاحبه شد. در بخش دوم برای اعتبارسنجی مدل مفهومی پژوهش، با بکارگیری ابزار پرسشنامه، با استفاده از دلفی مثلی فازی، نظرات کارشناسان اجرایی مبنا قرار گرفت و در نهایت از مشارکت ۲۵ نفر از خبرگان استفاده شد. در بخش سوم نیز برای رتبه‌بندی موانع از مشارکت ۲۵ نفر از خبرگان استفاده شد. جامعه آماری پژوهش افرادی بودند که ضمن داشتن حداقل مدرک کارشناسی ارشد مرتبط (رشته‌های تحصیلی حسابداری، مدیریت و علوم انتظامی با رسته دارائی)، دارای تجارب ارزشمند در حرفه بودجه‌ریزی (حداقل ۱۰ سال سابقه کاری مرتبط) بودند.

## یافته‌ها

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی: یافته‌های جمعیت‌شناختی پژوهش در خصوص سن پاسخگویان نشان می‌دهد که میانگین سنی پاسخگویان ۴۳ سال بوده است. از نظر جنسیت ۱۰۰ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و از نظر سطح تحصیل، کمترین تحصیلات پاسخ‌دهندگان (۹۱ درصد) کارشناسی ارشد و بیشترین تحصیلات پاسخ‌دهندگان، دکتری (۹ درصد) بوده است. از نظر سنوات خدمتی بیشترین فراوانی، (۴۵ درصد) مربوط به سابقه ۲۰ تا ۲۵ سال و کمترین فراوانی (۱۵ درصد) مربوطه به سابقه ۱۱ تا ۱۵ سال بود. یافته‌های بخش کیفی: پس از مشخص شدن خبرگان مورد نظر (دانشگاهی و تجربی) با تعیین پرسش‌ها و محدوده موضوعی انجام مصاحبه، در زمان‌های از پیش تعیین شده مصاحبه‌ها انجام شد و نتایج آن برای تحلیل محتوای کیفی، پیاده‌سازی شد. در جدول ۱ جمع‌بندی مقوله‌ها و استخراج ابعاد اصلی تشکیل دهنده موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی آمده است.

جدول ۱. جمع‌بندی و استخراج ابعاد اصلی تشکیل‌دهنده موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی

مقوله‌های اصلی	فراوانی	کدهای انتخابی یا مقوله‌ها
برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری	۸	۱- نبود خط‌مشی شفاف در نیروی انتظامی
	۷	۲- ضعیف بودن برنامه‌ریزی راهبردی و نقشه راه و برنامه در برخی از یگانهای نیروی انتظامی
	۹	۳- نبود تعریف ارتباط دقیق بین اهداف بودجه با اهداف برنامه توسعه پنج ساله در نیروی انتظامی
	۸	۴- مرتبط نبودن طبقه‌بندی‌های عملیاتی با اولویت‌ها و مأموریت‌های آن
	۷	۱- نهادینه نشدن فرهنگ پاسخ‌گویی در بین مسئولان نیروی انتظامی
	۱۰	۲- نبود اعتقاد به ضرورت و اهمیت بودجه‌ریزی عملیاتی در بین مدیران و فرماندهان نیروی انتظامی
	۶	۳- اختیارات ناکافی مدیران نیروی انتظامی (وجود تمرکز بیش از حد)
	۷	۴- آشنایی ناکافی مدیران و فرماندهان نیروی انتظامی با منافع حاصل از اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی
	۱۲	۵- دانش و تجربه ناکافی مدیران و فرماندهان و مقاومت آنها در برابر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی
	۹	۶- کم‌توجهی برخی از مدیران و فرماندهان نیروی انتظامی به نقش و کارکرد مدیریتی، برنامه‌ریزی و راهبردی بودجه
مدیریت	۵	۷- کم‌توجهی مسئولان به اولویت‌بندی طرح‌های عمرانی و نگرش به اهداف سیاسی
	۶	۸- فقدان سیستم تشویق و تنبیه برای دستیابی به اهداف عملیاتی در نیروی انتظامی
	۹	۹- دشواری متقاعد کردن مدیران و فرماندهان در مورد ارزش طرح‌های راهبردی و سنجش عملکرد
	۸	۱۰- کم‌رنگ بودن ارتباط بین مدیران و فرماندهان امر بودجه‌ریزی با اساتید دانشگاه‌ها و متخصصان بخش خصوصی
	۶	۱- نیاز به اصلاح ساختار سازمانی، مدیریت نیروی انسانی، روش‌ها و فناوری
	۶	۲- سازماندهی فعالیت‌ها بر مبنای بودجه‌ریزی افزایشی
	۷	۱- نبود شفافیت در ضوابط اجرای بودجه‌ای برای اصطلاح‌ها، عبارت‌ها و تعدد قوانین مربوطه
	۵	۲- پشتیبانی ناکافی دولت با ایجاد الزامات قانونی
	۸	۳- کم‌توجهی به قوانین و مقررات حاکم بر فرآیند بودجه‌ریزی
	۷	۴- بی‌توجهی به مقررات و دستورالعمل‌های مربوط به مدیریت قیمت تمام‌شده
تشکیلات	۷	۱- کم بودن جامعیت اطلاعاتی و شفافیت تصمیم‌های اجرایی در فرایند تهیه، تصویب و اجرای بودجه در نیروی انتظامی
	۶	۲- تعدد ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های متمرکز در بودجه در نیروی انتظامی
	۶	۳- نبود پیش‌بینی واقعی درآمدهای نیروی انتظامی در قانون بودجه
	۶	۴- نبود پیش‌بینی واقعی هزینه‌های نیروی انتظامی در قانون بودجه
مقررات	۷	۱- کم بودن جامعیت اطلاعاتی و شفافیت تصمیم‌های اجرایی در فرایند تهیه، تصویب و اجرای بودجه در نیروی انتظامی
	۶	۲- تعدد ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های متمرکز در بودجه در نیروی انتظامی
	۶	۳- نبود پیش‌بینی واقعی درآمدهای نیروی انتظامی در قانون بودجه
	۶	۴- نبود پیش‌بینی واقعی هزینه‌های نیروی انتظامی در قانون بودجه
تهیه و تصویب	۶	۲- تعدد ردیف‌های متفرقه و ردیف‌های متمرکز در بودجه در نیروی انتظامی
	۶	۳- نبود پیش‌بینی واقعی درآمدهای نیروی انتظامی در قانون بودجه
	۶	۴- نبود پیش‌بینی واقعی هزینه‌های نیروی انتظامی در قانون بودجه
	۶	۴- نبود پیش‌بینی واقعی هزینه‌های نیروی انتظامی در قانون بودجه

مقوله‌های اصلی	فراوانی	کدهای انتخابی یا مقوله‌ها
تخصیص اعتبار	۹	۱- تأخیر در تخصیص اعتبارات و رعایت نکردن فصل کاری در ابلاغ تخصیص بودجه‌های عمرانی در نیروی انتظامی
	۴	۲- تخصیص نیافتن اعتبارات عمرانی براساس ازدیاد عملکرد و فعالیت و میزان وصول درآمدهای دولت و تخصیص براساس چانه‌زنی و ملاحظات سیاسی
	۵	۳- درک ناکافی از چگونگی تأثیر پیامدهای بودجه‌ای بر شیوه تخصیص منابع
	۴	۴- دریافت نشدن تخصیص صد درصد و در نتیجه کسری بودجه
	۹	۵- استفاده نکردن از روش‌های هزینه‌یابی خروجی‌ها و فعالیت‌ها توسط دولت در هنگام تخصیص بودجه و ارزیابی عملکرد
سیستم حسابداری و گزارش‌گری	۱۱	۱- نیاز به تجدید ساختار سیستم حسابداری از روش نقدی به روش تعهدی در نیروی انتظامی
	۸	۲- کامل نبودن سیستم حسابداری و گزارش‌گری مالی مناسب در نیروی انتظامی
	۱۱	۳- نبود قابلیت حسابداری و گزارش‌گری مالی دستگاه‌ها براساس محاسبه استهلاک و تخصیص آن به بهای تمام‌شده
	۱۰	۴- نبود سیستم حسابداری محاسبه بهای تمام‌شده کالاها و خدمات
نظارت و حسابرسی	۶	۱- نبود یک سیستم کارآمد نظارت داخلی در نیروی انتظامی
	۷	۲- نبود نظارت و حسابرسی عملیاتی دقیق بر عملکرد بودجه در نیروی انتظامی
	۷	۴- کم بودن نظارت پیشگیرانه از وقوع انحراف و تخلف در نیروی انتظامی
	۶	۵- غالب بودن فرهنگ نظارت سنتی بر مصرف منابع مالی در نهادهای نظارتی
	۸	۶- نبود نظارت کافی در انجام معاملات دولتی
شاخص و استاندارد	۹	۱- ناهماهنگی بین شاخص‌های مالی و بودجه‌ای با شاخص‌های اقتصادی و حساب‌های ملی
	۸	۲- نبود شاخص سنجش میزان دستیابی به اهداف
	۸	۳- نبود استاندارد واحد در استفاده از روش بودجه‌ریزی عملیاتی و وجود تعاریف متنوع در این حوزه
	۹	۴- نبود استاندارد تعیین کیفیت برای بسیاری از کالاها و خدمات در نیروی انتظامی
	۶	۵- استاندارد نبودن نحوه برآورد هزینه‌های اداری و پرسنلی در نیروی انتظامی
کار کارشناسی	۴	۶- فقدان روایی و پایایی اندازه‌گیری‌ها
	۳	۱- مطالعه ناکافی در خصوص توجیه اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی اجرای طرح‌های عمرانی
	۴	۲- افزایش تأثیر مسایل سیاسی در نظرات کارشناسی بودجه‌ریزی
آموزش	۲	۳- بررسی نکردن دقیق آثار اقتصادی بودجه در روش‌های مختلف تأمین در آمد
	۹	۱- نبود رشته دانشگاهی با عنوان بودجه‌ریزی
	۱۲	۲- تبیین ناکافی آموزش‌های لازم و محاسن روش بودجه‌ریزی عملیاتی به دست‌اندرکاران در نیروی انتظامی
	۱۲	۳- آشنایی ناکافی مدیران و کارشناسان نیروی انتظامی از فرآیند استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی
۱۱	۴- نبود متخصصان امور مالی و بودجه آشنا به فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی و ارزیابی عملکرد در سطح نیروی انتظامی	

مقوله‌های اصلی	فراوانی	کدهای انتخابی یا مقوله‌ها
فعالیت‌ها	۹	۱- نبود تعریف مشخص از فعالیت و برداشت‌های متفاوت از آن در نیروی انتظامی
	۵	۲- دشواری تعریف فعالیت‌ها برای هر برنامه اجرایی در نیروی انتظامی
	۷	۳- پیچیدگی تعیین هزینه فعالیت‌ها (هزینه‌یابی) در سطح نیروی انتظامی
	۷	۴- کمیت‌ناپذیر بودن برخی فعالیت‌ها در سطح نیروی انتظامی
سایر موانع	۷	۱- بودجه‌ریزی عملیاتی خردنگر بوده و محور فعالیت‌ها و عملیات اجرای کار می‌شود و امکان غفلت از موضوعات کلان وجود دارد
	۴	۲- توافق و هماهنگی ناکافی بین قوه مقننه و قوه مجریه در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی
	۵	۳- نبود یک سیستم جامع اطلاعات مدیریت با رویکرد فناوری اطلاعات
	۶	۴- استقلال ناکافی دستگاه‌های اجرایی برای تعیین و انتخاب بهترین و کاراترین روش ارائه خدمات
	۹	۵- ناآگاهی افراد و سازمان‌های مرتبط با دستگاه‌های اجرایی از فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی
	۵	۶- بی‌توجهی به کارایی در عملیات
	۶	۷- وجود روش‌ها و رویه‌های نامناسب و سنتی

برای بررسی اینکه از نظر پاسخگویان، موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی مؤثرند یا خیر؟، در گام نخست از روش دلفی فازی استفاده شد. این روش که برای کسب دانش گروهی مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ فرآیندی است که دارای ساختار پیش‌بینی و کمک به تصمیم‌گیری در طی راندهای پیمایشی، جمع‌آوری اطلاعات و در نهایت، اجماع گروهی است. در حالی که بیشتر پیمایش‌ها سعی در پاسخ به پرسش «چه هست؟»، هستند، روش دلفی به پرسش «چه می‌تواند باشد؟» یا «چه باید باشد؟»، پاسخ می‌دهد.

پرسش‌نامه دلفی سه بار بین ۲۵ نفر از خبرگان توزیع شد براساس محاسبات فازی پاسخ‌های ارائه شده مورد تحلیل قرار گرفت و در نتیجه ۱۳ گروه از عوامل به دست آمد. پس از سه مرحله نظرخواهی از کارشناسان و خبرگان با استفاده از روش دلفی مثلثی فازی، موانع اصلی استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی به شرح زیر تعیین شد:

- ۱- موانع و محدودیت‌های مرتبط با برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری
- ۲- موانع و محدودیت‌های مرتبط با مدیریت
- ۳- موانع و محدودیت‌های مرتبط با تشکیلات
- ۴- موانع و محدودیت‌های مرتبط با مقررات
- ۵- موانع و محدودیت‌های مرتبط با تهیه و تصویب

۶- موانع و محدودیت‌های مرتبط با تخصیص اعتبار

۷- موانع و محدودیت‌های مرتبط با سیستم حسابداری و گزارشگری

۸- موانع و محدودیت‌های مرتبط با نظارت و حسابرسی

۹- موانع و محدودیت‌های مرتبط با شاخص و استاندارد

۱۰- موانع و محدودیت‌های مرتبط با کار کارشناسی

۱۱- موانع و محدودیت‌های مرتبط با آموزش

۱۲- موانع و محدودیت‌های مرتبط با فعالیت‌ها

۱۳- سایر موانع و محدودیت‌ها

در گام سوم با استفاده از تکنیک «ای.اچ.پی» و استفاده از نرم‌افزار «اکسپرت چویس<sup>۱</sup>» و ویرایش ۱۱، به وزن‌دهی موانع اصلی شناسایی شده در مرحله قبل پرداخته شد. در این مرحله مقایسات زوجی برای تعیین اهمیت هر یک از عوامل شناسایی شده از طریق خبرگان انجام و در نهایت وزن و اهمیت هر یک از آن‌ها مشخص شد. در نهایت از ۴۲ مانع اصلی رتبه‌بندی شده برای استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی رهنمودهایی به شرح جدول ۱ برای ۱۰ مانع اول ارائه شد.

جدول ۲. رهنمودهای استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس ۱۰ مانع اول

رتبه‌بندی موانع	مانع	رهنمود
رتبه اول	۱- پشتیبانی هرچه بیشتر دولت با ایجاد الزامات قانونی و همچنین ایجاد انگیزه با اعطای تسهیلات و اعتبارات خاص به نیروی انتظامی	۱- پشتیبانی هرچه بیشتر دولت با ایجاد الزامات قانونی و همچنین ایجاد انگیزه با اعطای تسهیلات و اعتبارات خاص به نیروی انتظامی
	۲- الزام سازمان‌ها به پاسخگویی در مقابل جامعه از طریق گزارش عملکرد دوره‌ای به صورت مکتوب یا شفاهی	۲- الزام سازمان‌ها به پاسخگویی در مقابل جامعه از طریق گزارش عملکرد دوره‌ای به صورت مکتوب یا شفاهی
	۳- لزوم بازبینی و اصلاح قوانین و مقررات مرتبط از سوی مبادی مربوطه	۳- لزوم بازبینی و اصلاح قوانین و مقررات مرتبط از سوی مبادی مربوطه
	۴- تشکیل کمیته راهبردی بودجه‌ریزی عملیاتی در معاونت طرح و برنامه و بودجه نیروی انتظامی	۴- تشکیل کمیته راهبردی بودجه‌ریزی عملیاتی در معاونت طرح و برنامه و بودجه نیروی انتظامی
	۵- حمایت سیاسی و عزم ملی در نیروی انتظامی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی	۵- حمایت سیاسی و عزم ملی در نیروی انتظامی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی
	۶- تعریف نهاد متولی و ناظر بر عملیاتی کردن بودجه	۶- تعریف نهاد متولی و ناظر بر عملیاتی کردن بودجه
	۷- تصویب قوانین الزام‌آور برای بودجه‌ریزی عملیاتی	۷- تصویب قوانین الزام‌آور برای بودجه‌ریزی عملیاتی
	۸- آموزش بودجه‌ریزی	۸- آموزش بودجه‌ریزی
	۹- تصویب قوانین الزام‌آور برای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی	۹- تصویب قوانین الزام‌آور برای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی

<p>۱- برگزاری دوره‌های حضوری و غیر حضوری و بودمانی و کارگاه‌های آموزشی، سمینارها و همایش‌ها                  ۲- آموزش نیروهای فعلی یا جذب و بکارگیری نیروهای مجرب                  ۳- استفاده از نیروهای متخصص و مجرب به صورت مشاوره‌ای در نیروی انتظامی                  ۴- بکارگیری کارکنان شایسته و متناسب از نظر تحصیل، سوابق، رشته تحصیلی، تخصص و تجربه در امر بودجه‌ریزی</p>	<p>رتبه دوم                  نبود متخصصان امور مالی و بودجه آشنا به فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی و ارزیابی عملکرد در سطح دولت</p>
<p>۱- ایجاد سیستم ارتباطات مناسب و ایجاد تناسب بین مشاغل سازمانی شاغلان با تخصص و تحصیلات آنان                  ۲- پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی با شروع مقیاس کوچک                  ۳- پیش‌بینی واکنش‌های رفتاری همه افراد و مخالفان پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی                  ۴- توجیه مدیران میانی نسبت به مزایای آن                  ۵- متقاعد کردن مخالفان بودجه‌ریزی عملیاتی                  ۶- تشکیل کارگروه بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد در نیروی انتظامی                  ۷- تعریف و تدقیق مستمر برنامه و فعالیت‌های نیروی انتظامی                  ۸- احصاء خدمات و فعالیت‌های مرکز فعالیت                  ۹- حمایت فرماندهان عالی نیروی انتظامی</p>	<p>رتبه سوم                  دانش و تجربه ناکافی مدیران و مقاومت آنها در برابر استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی</p>
<p>۱- استقرار سیستم حسابداری بر اساس قیمت تمام‌شده                  ۲- استقرار سیستم حسابداری تعهدی به‌طور کامل با رویکرد دستیابی به قیمت تمام‌شده خدمات ارائه شده                  ۳- راه‌اندازی آزمایشی نرم‌افزار مالی یا قابلیت اجرای حسابداری تعهدی به‌موازات نرم‌افزار مالی فعلی                  ۴- طراحی مجدد سیستم حسابداری بخش عمومی</p>	<p>رتبه چهارم                  نبود سیستم حسابداری برای محاسبه بهای تمام‌شده کالاها و خدمات</p>
<p>۱- تعامل کارشناسان حوزه معاونت‌های درآمد و پشتیبانی و معاونت مهندسی نیروی انتظامی در اصلاح نرم‌افزار کنترل اموال و کالا                  ۲- شناسایی و اعلام فیلدهای اطلاعاتی مورد نیاز نرم‌افزار کنترل اموال و کالا به معاونت درآمد و پشتیبانی و معاونت مهندسی نیروی انتظامی                  ۳- ارزشیابی داریابی‌های نیروی انتظامی</p>	<p>رتبه پنجم                  نداشتن قابلیت حسابداری و گزارشگری مالی دستگاه‌ها بر اساس محاسبه استهلاک و تخصیص آن به بهای تمام‌شده</p>
<p>۱- سیستم حسابداری دولتی نیروی انتظامی باید بر مبنای تعهد در اجرای بودجه عملیاتی تغییر یابد                  ۲- قیمت تمام‌شده هر فعالیت در برنامه‌های نیروی انتظامی محاسبه شود                  ۳- فعالیت‌ها و برنامه‌های اولویت‌دار و غیر ضروری از هم تفکیک شوند                  ۴- مهندسی مجدد فعالیت‌ها ضروری است تا تعادل بین قیمت تمام‌شده هر فعالیت و بودجه برقرار شود                  ۵- مدیریت هزینه ضروری است تا هزینه‌های غیر ضروری کاهش یابد و بهای تمام‌شده کنترل شود                  ۶- هزینه‌های هر فعالیت و برنامه بر اساس شاخص تورم تعدیل شود                  ۷- از بین روش‌های مختلف هزینه‌یابی، روشی مدنظر باشد که بتواند به نیازمندی‌های اطلاعاتی نظام بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد پاسخ دهد                  ۸- تسهیم دقیق‌تر هزینه‌های سربار                  ۹- محاسبه قیمت تمام‌شده واحد هر یک از خدمات و فعالیت‌ها برای سال آتی                  ۱۰- تهیه اطلاعات قابل اتکاء و دقیق در قالب فرم‌های مربوطه                  ۱۱- مشخص کردن مرکز فعالیت مربوطه در زمان ثبت هر سند هزینه توسط امور مالی                  ۱۲- تفکیک فعالیت‌ها و برنامه‌های اولویت‌دار و غیر ضروری                  ۱۳- مهندسی مجدد فعالیت‌ها برای برقراری تعادل بین قیمت تمام‌شده هر فعالیت و بودجه                  ۱۴- مدیریت هزینه برای کاهش هزینه‌های غیر ضروری و کنترل بهای تمام‌شده                  ۱۵- تعدیل هزینه‌های هر فعالیت و برنامه بر اساس شاخص تورم</p>	<p>رتبه ششم                  استفاده نکردن از روش‌های هزینه‌یابی خروجی‌ها و فعالیت‌ها توسط دولت در هنگام تخصیص بودجه و ارزیابی عملکرد</p>

۱- با استقرار گروه مدیریت تغییر، فرایند اصلاح بودجه‌ریزی مدیریت شود	
۲- بسترهای قانونی، مدیریتی، فنی و اجرایی به درستی تعریف شود	آشنایی ناکافی مدیران و کارشناسان از
۳- فرهنگ‌سازی در خصوص پیاده‌سازی نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در بازه ۶ ساله و نه کوتاه‌مدت	فرآیند استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی
۴- آموزش کارکنان برای آشنایی و پذیرش سیستم‌های جدید	
رتبه هفتم	
۱- استفاده بهینه و کارا از سیستم جامع اطلاعات مدیریت و تجهیز سازمان‌ها به سیستم‌ها و روش‌های بهبود یافته طبقه‌بندی داده‌ها و اطلاعات مالی	آشنایی ناکافی مدیران با منافع حاصل از اجرای موفقیت‌آمیز بودجه‌ریزی عملیاتی
۲- بیان مزایای این نظام	
رتبه هشتم	
۱- تلاش برای استقرار حساسی عملیاتی در کلیه دستگاه‌های اجرایی جهت بررسی عملکرد مدیران دستگاه‌ها براساس سه هدف کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌ها	
۲- تعیین شاخص‌های مناسب و معتبر و استاندارد با فعالیت‌های هر دستگاه که قابلیت مقایسه عملکرد واقعی را با عملکرد استاندارد مهیا سازد	
۳- پایه‌ریزی و تدوین برنامه‌ریزی راهبردی در سازمان‌ها و استفاده از آن برای نیل به اهداف سازمانی که بودجه‌ریزی عملیاتی نیز یکی از آنهاست	
۴- لحاظ کردن سیستم پاداش و تشویق و تنبیه متناسب با مسئولیت‌ها اعم از نقدی و غیرنقدی و تکریم کارکنان و حفظ منزلت و ایجاد فرصت برای خلاقیت و مانند آن	
۵- ایجاد نظام شایستگی مناسب کارکنان برای ارزشیابی صحیح کارکنان در رسیدن به اهداف سازمانی	
۶- تعریف اهداف کمی برای هر فعالیت از خدمات	
۷- کسب مشورت‌های لازم با ذینفعان قبل از تعیین اهداف	نبود شاخص سنجش میزان دستیابی به اهداف
۸- هدف‌گذاری برای دوره‌های بلندمدت و میان‌مدت	
۹- تعیین راهبردهای بلندمدت و کوتاه‌مدت	
۱۰- شروع بودجه‌ریزی عملیاتی حتی به شکل ابتدایی برای ایجاد تعهد دستگاه اجرایی به تحقق برنامه‌ها.	رتبه نهم
۱۱- بناگذاری شاخص‌های عملکردی در کنار هم به منظور داشتن یک سیستم موفق و واقعی بودجه‌ریزی عملیاتی	
۱۲- اطلاعات و شاخص‌ها باید شاخص‌های جامع و معتبر بر مبنای نتایج برنامه‌ها	
۱۳- تسهیل بودجه‌ریزی عملیاتی از طریق تدارک عوامل فنی از قبیل برنامه‌ریزی راهبردی، وجود شاخص و اعتبار شاخص در بودجه‌ریزی، استقرار سیستم حسابداری براساس قیمت تمام‌شده فعالیت‌ها در نیروی انتظامی، ایجاد سیستم جامع اطلاعات مدیریت در نیروی انتظامی	
۱۴- تبیین شاخص‌هایی برای سنجش عملکرد نیروی انتظامی در ابعاد مختلف با استفاده از نظام‌های مطلوب	
۱- تدوین برنامه راهبردی و تعیین نهاد متولی بانبات و مقتدر برای طراحی و پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی	درک ناکافی از چگونگی تأثیر پیامدهای بودجه‌ای بر شیوه تخصیص منابع
۲- تهیه و تنظیم فهرست مراکز هزینه در نیروی انتظامی	
	رتبه دهم

## بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با هدف شناسایی موانع استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی با توجه به الزامات قانونی صادره از مراجع قانونی صورت گرفت. موانع شناسایی و رتبه‌بندی شده با استفاده از روش تحلیل محتوا به ترتیب شامل: موانع و محدودیت‌های مرتبط با برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری، موانع و محدودیت‌های مرتبط با مدیریت، موانع و محدودیت‌های مرتبط با تشکیلات، موانع و محدودیت‌های مرتبط با مقررات، موانع و محدودیت‌های مرتبط با تهیه و تصویب، موانع و محدودیت‌های مرتبط با

تخصیص اعتبار، موانع و محدودیت‌های مرتبط با سیستم حسابداری و گزارشگری، موانع و محدودیت‌های مرتبط با نظارت و حسابرسی، موانع و محدودیت‌های مرتبط با شاخص و استاندارد، موانع و محدودیت‌های مرتبط با کار کارشناسی، موانع و محدودیت‌های مرتبط با آموزش و موانع و محدودیت‌های مرتبط با فعالیت‌ها هستند. تعدادی از این موانع شناسایی شده با نتایج پژوهش صفرزاده (۱۳۹۰) و بابایی (۱۳۹۵) هم‌سو است. برای ارائه راهکار حذف موانع، ابتدا موانع به روش تحلیل خوشه‌ای، خوشه‌بندی شده‌اند. خوشه اول شامل: موانع و محدودیت‌های مرتبط با مدیریت، موانع و محدودیت‌های مرتبط با آموزش، موانع و محدودیت‌های مرتبط با سیستم حسابداری و گزارشگری و موانع و محدودیت‌های مرتبط با تخصیص اعتبار است. خوشه دوم شامل: موانع و محدودیت‌های مرتبط با شاخص و استاندارد، موانع و محدودیت‌های مرتبط با فعالیت‌ها، موانع و محدودیت‌های مرتبط با تشکیلات، موانع و محدودیت‌های مرتبط با برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری، موانع و محدودیت‌های مرتبط با نظارت و حسابرسی و موانع و محدودیت‌های مرتبط با کار کارشناسی است. خوشه سوم شامل: موانع و محدودیت‌های مرتبط با تهیه و تصویب و موانع و محدودیت‌های مرتبط با مقررات است. یافته‌های این بخش پژوهش با یافته‌های پژوهش طالب‌نیا و غازانی (۱۳۹۶)، پاک‌مرام (۱۳۹۶)، یانگ و فیلد (۲۰۱۳) و برنزیل (۲۰۱۴) هم‌سو است. در نهایت رهنمودهایی به شرح زیر با قیاس از تحلیل خوشه‌ای با استفاده از مصاحبه با خبرگان بودجه‌ریزی نیروی انتظامی ارائه می‌شود:

- ۱- جلب حمایت هر چه بیشتر دولت با ایجاد الزامات قانونی و همچنین ایجاد انگیزه با اعطای تسهیلات و اعتبارات خاص به نیروی انتظامی؛
- ۲- لزوم بازبینی و اصلاح قوانین و مقررات مرتبط از سوی مبادی مربوطه،
- ۳- تشکیل کارگروه و کمیته راهبردی بودجه‌ریزی عملیاتی در معاونت طرح و برنامه و بودجه نیروی انتظامی؛
- ۴- حمایت و عزم ملی در نیروی انتظامی در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی؛
- ۵- آموزش در زمینه بودجه‌ریزی عملیاتی؛
- ۶- برگزاری دوره‌های حضوری و غیر حضوری و پودمانی و کارگاه‌های آموزشی، سمینارها و همایش‌ها؛
- ۷- پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در مقیاس کوچک؛

- ۸- توجیه مدیران میانی نسبت به مزایای آن؛
  - ۹- متقاعد کردن مخالفان بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی؛
  - ۱۰- تعریف و تدقیق مستمر برنامه و فعالیت‌های نیروی انتظامی؛
  - ۱۱- احصاء خدمات و فعالیت‌های مرکز فعالیت در سطح نیروی انتظامی،
  - ۱۲- مقایسه نتایج خروجی این مدل از بودجه‌ریزی با سایر الگوهای منسوخ و متداول کاربردی مورد استفاده فعلی؛
  - ۱۳- استقرار سیستم حسابداری براساس قیمت تمام شده و تغییر متناسب سیستم حسابداری فعلی از حالت نقدی و نیمه‌تعهدی به تعهدی کامل؛
  - ۱۴- راه‌اندازی آزمایشی نرم‌افزار جدید مالی که قابلیت اجرای حسابداری تعهدی را دارد به موازات نرم‌افزار فعلی مالی؛
- پیشنهادها: باتوجه به نتایج پژوهش و باتوجه به رهنمودهای پیشنهادی پژوهش که برخاسته از اجماع خبرگان بودجه‌ریزی در دستگاه مورد مطالعه بوده و با روش‌های علمی نیز به تأیید رسید، بنابراین به مدیران و سیاست‌گذاران این موضوع پیشنهاد می‌شود از رهنمودهای ارائه شده برای استقرار و اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی استفاده شود و برای اجرای الگوی مزبور در سایر واحدهای تابعه نیز پیوند ناگسستنی گام‌های پیاده‌سازی آن به شرح مبانی نظری و یافته‌های پژوهش مدنظر قرار گیرد. این پژوهش هرچند تلاش ناچیزی است برای استقرار و اجرای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در نیروی انتظامی و مقدمه‌ای برای ارائه رهنمودهای بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، اما براساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود:
- اجرای گام‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و استقرار کامل آن براساس یافته‌های این پژوهش انجام شود؛
  - تحلیل هزینه و منفعت اندازه‌گیری عوامل شناسایی شده انجام شود؛
  - تمام علاقه‌مندان و دلسوزان بودجه‌ریزی برای تفکر و تأمل بیشتر در این زمینه به مشارکت دعوت شوند؛
  - مراجع و مسئولانی که از نظر قانونی وظیفه اصلاح و بهینه‌سازی رویه‌های بودجه‌ریزی و تخصیص منابع را به عهده دارند برای حمایت و همکاری متقاعد شوند؛

## سیاسگزاری

پژوهشگر بر خود لازم می‌داند از زحمات جانشین محترم معاونت طرح و برنامه و بودجه نیروی انتظامی و نیز از ذی‌حساب محترم نیروی انتظامی به‌خاطر حمایت‌ها و همکاری‌های فراوان خود برای پیشبرد این پژوهش قدردانی کند.

## فهرست منابع

- اسعدی، محمود؛ ابراهیمی، محسن و باباشاهی، جبار. (۱۳۸۷). شناسایی موانع استقرار بودجه‌بندی عملیاتی در گمرک جمهوری اسلامی ایران بر اساس مدل شه. دومین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی، تهران.
- باباجانی، جعفر و اقوامی، داوود. (۱۳۹۲). اصول و کاربرد حسابداری در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی، (چاپ نهم). تهران: انتشارات سمت.
- بابایی، جمشید. (۱۳۹۵). تحلیل ساختار و فرآیند بودجه‌ریزی در نیروی انتظامی با رویکرد نظام‌مند. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه امام حسین (ع). تهران.
- بازرگانی، حسین؛ فتیحی، محمدرضا؛ آقایی، میلاد و رنجبر، مجتبی. (۱۳۹۸). ارائه مدل برنامه‌ریزی ریاضی دوهدفه برای ارزیابی کارایی و تخصیص بودجه در شرایط ابهام (مورد مطالعه: شرکت‌های وابسته به یک سازمان نظامی). فصلنامه پژوهش‌های مدیریت انتظامی، ۱۴(۱)، صص ۱۲۳-۱۵۰. قابل‌بازیابی از: [http://journals.police.ir/article\\_20359\\_8b94f97e5e916f957b32b8cd388dbdd1.pdf](http://journals.police.ir/article_20359_8b94f97e5e916f957b32b8cd388dbdd1.pdf)
- پاک‌مرام، محمدحسن. (۱۳۹۶). مدل جامع نظام بودجه‌ریزی عملیاتی. تهران: انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران.
- جهاندوست، سهراب. (۱۳۹۴). تدوین بودجه عملیاتی در سازمان بنادر و کشتیرانی ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد بوشهر.
- جوادیان. رضا؛ آقائی، اصغر؛ مرادی، غلامرضا و قادری، جعفرعلی. (۱۳۹۰). بررسی بودجه‌ریزی در دانشگاه علوم انتظامی و راه‌کارهای اصلاح آن، فصل‌نامه پژوهش‌های مدیریت انتظامی، ۱۸(۴)، صص ۳۲۴-۳۳۴. قابل‌بازیابی از: <http://ensani.ir/file/download/article/20130101083249-9702-38.pdf>
- دستورالعمل اجرایی بودجه‌ریزی عملیاتی. (۱۳۹۷). تهران: انتشارات سازمان برنامه و بودجه کشور
- سوری، احمد و کریمی، ذبیح‌الله. (۱۳۹۳). بررسی رابطه ابعاد مسئولیت‌پذیری با عملکرد فرماندهان کلانتری و پاسگاه‌های استان اردبیل. فصلنامه پژوهش‌های مدیریت انتظامی. ۹(۴)، صص ۶۲۳-۶۴۵. قابل‌بازیابی از: <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?id=317768>
- صفرزاده امیر، رحمت‌الله. (۱۳۹۱). فرآیند اجرای نظام بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی. فصل‌نامه توسعه سازمانی پلیس، ۹(۳)، صص ۳۳-۴۸. قابل‌بازیابی از: [http://pod.jrl.police.ir/article\\_9265\\_ee2ff255bb179d5897486ff993d044fbf.pdf](http://pod.jrl.police.ir/article_9265_ee2ff255bb179d5897486ff993d044fbf.pdf)
- فروغی، داریوش؛ حقیقی‌پراپری، محمد و رسائیان، امیر. (۱۳۹۱). امکان‌سنجی اجرای روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در بودجه‌بندی عملیاتی دستگاه‌های دولتی (مطالعه موردی: دستگاه‌های دولتی استان اصفهان). فصلنامه حسابداری سلامت، ۱(۱)، صص ۴۷-۶۲. قابل‌بازیابی از: [http://jha.sums.ac.ir/article\\_16586.html](http://jha.sums.ac.ir/article_16586.html)
- طالب‌نیا، قدرت‌الله و غازانی، محمدمنظور. (۱۳۸۹). بررسی موانع و مشکلات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی عملیاتی در نیروی انتظامی.

فصل‌نامه اندیشه‌آماد، ۳۵(۵)، صص ۱۰۱-۱۲۰. قابل‌بازیابی از: <https://www.magiran.com/paper/1548531>  
مشبکی اصفهانی، اصغر و خادم، سید مهدی. (۱۳۹۰). آسیب‌شناسی ارزیابی کارایی کارکنان معاونت نیروی انسانی نیروی انتظامی، پژوهش‌های مدیریت انتظامی. ۶(۱)، صص ۲۰-۳۷. قابل‌بازیابی از: <http://ensani.ir/fa/article/305834>  
نمازی یوسفی، تقی. (۱۳۹۶). امکان‌سنجی بودجه‌عملیاتی در فعالیتهای آموزشی سپاه. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه امام حسین (ع). تهران.

- Andrees, L. (2014). Grounded theory: issues for research in nursing. *Nursing Standard*.
- Bronzli, Jack. (2014). performance Budgeting - is Accrual Accounting Required? IMF working paper, 8(11), pp 12-13.
- Klimour, Dogrety. (2016). Activity - Based Costing and the Len Enterprise. *Journal of Cost Management*, pp 6-14.
- Robinson, F. C. les. (2016). can improve Management Decisions Using Activity -Based Costing. *Industrial Engineering*, 14(8), pp 44- 50.
- Yiilo, A. (2016). Performance Budgeting in Sweden, Swedish Government. Offices Ministry of Finance.
- Young, JM., & Field, PA. (2013). *Qualitative research methods for health professionals*. California: Sage Pub.