

فصلنامه سیاست‌های راهبردی و کلان / سال سوم، شماره یازدهم، پاییز ۱۳۹۴ / صفحات ۴۸-۲۷

نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در راستای اجرای ماده ۲۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه

محمود صفدری‌نهاد^۱، غلامرضا معمارزاده^۲، میترا عزتی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۹/۲۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۶/۲۱

چکیده

در ایران از اوایل دهه ۱۳۸۰ تصمیم بر تغییر در نوع و شکل بودجه‌ریزی مطرح گردیده است که ابتدا در بودجه سالانه و در سال‌های بعد، در قوانین فرادستی مطرح شد ولی علی‌رغم قوانین تصویب شده تاکنون اجرای این شیوه به نحو مطلوبی تحقق نیافته است به همین منظور مقاله حاضر با هدف بررسی نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی در راستای قوانین بالا دستی انجام شده است. تغییر شیوه بودجه‌ریزی عملیاتی در دستگاه‌های دولتی با چالش‌های درون سازمانی و برون سازمانی روبرو بوده است. از میان عوامل برون سازمانی با عوامل محیطی و اندازه دولت به عنوان مهمترین عوامل روبرو بوده و برای عوامل درون سازمانی می‌توان به تطابق میان تجهیزات، منابع انسانی و منابع مالی به عنوان مهمترین چالش اشاره نمود. بودجه‌ریزی عملیاتی را می‌توان از طریق تمرکز به عوامل ذیل به گونه‌ای مطلوب اجرایی نمود:

۱- توجه به فرهنگ و رهبری؛ ۲- تعهد و حمایت از اجرا؛ ۳- شرایط گروه هدف؛ ۳- توجه به بهای تمام شده و تدوین شاخص اندازه‌گیری؛ ۴- توجه به گرایش مجریان و جو سازمانی.

واژگان کلیدی: بودجه‌ریزی عملیاتی، طرح سازمانی، شناسایی عوامل درون سازمانی.

۱. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم تحقیقات تهران

Email: msafdarinahad@gmail.com

۲. دانشیار دانشکده مدیریت دانشگاه علوم و تحقیقات تهران **Email:** memarzadeh@srbiau.ac.ir

۳. عضو هیأت علمی دانشکده روانشناسی و علوم تربیتی دانشگاه تهران **Email:** ezati.m@ut.ac.ir

(صحت مطالب مقاله بر عهده نویسنده است و بیانگر دیدگاه مجمع تشخیص مصلحت نظام نیست)

مقدمه

بودجه‌ریزی به صورت ابزاری کارآمد برای مدیریت صحیح دولت و بخش عمومی به شمار می‌آید. 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 کارایی در دستگاه‌ها و سازمان‌های دولتی فراهم می‌سازد و علاوه بر ارتقاء کارایی، از اسراف و تبذیر اموال عمومی جلوگیری نموده و توزیع عادلانه و مطلوب منابع ملی را به دنبال خواهد داشت. روش‌های بودجه‌ریزی به تناسب نیاز جوامع و تغییر شرایط اقتصادی و اداری در حال تغییر و تبدیل است و روش‌های گذشته به تدریج اصلاح می‌شوند. (دانش‌فرد و شیراوند، ۱۳۹۱)

۱. فلسفه وجودی بودجه و تعریف آن

انسان‌ها در دوران مختلف همیشه درصدد بوده‌اند تا نیازها و خواسته‌های خود را به نوعی از امکاناتی که در طبیعت وجود دارد تأمین نمایند. اما با توجه به اینکه نیازها و خواسته‌های انسان نامحدود و در مقابل، منابع و امکاناتی که در اختیار دارد محدود است، می‌توان گفت که بشر با دنیایی مملو از کمیابی زندگی می‌کند و لذا در مواجهه با این مشکل از قوه تعقل و قدرت تجزیه و تحلیل و توان پیش‌بینی خود استفاده کرده و با توسل به برنامه‌ریزی درصدد برآمد تا با حداقل امکاناتی که در اختیار دارد، حداکثر مطلوبیت را نصیب خود نماید. حتی آثار به جا مانده از زندگی بشر اولیه در صدها هزار سال پیش، نشانه‌های زیادی از برنامه‌ریزی در امور دارد. با عنایت به مباحث مطرح شده، می‌توان گفت: فلسفه وجودی بودجه‌نویسی دو عامل است: یکی نیازهای نامحدود بشر و دوم منابع و امکانات محدودی که در اختیار دارد. (ابراهیمی‌نژاد & فرج‌وند، ۱۳۸۶)

چون مفهوم بودجه از آغاز پیدایش تاکنون تغییر و تحول بسیار یافته است از این رو تعریف جامعی که در برگیرنده تمام مفاهیم آن در دوره‌های گذشته و زمان حال باشد کار دشواری است. دیدگاه‌ها، نظریه‌ها و تعاریف زمان‌مند و مکان‌مند هستند و به همین خاطر در زمان‌ها و مکان‌های متفاوت تعاریف متفاوتی ارائه شده است.

بودجه واژه‌ای فرانسوی است به معنی کیف یا کیسه چرمی است و اولین بار در انگلستان به عنوان کیف کوچک حاوی مهر وزارت دارایی به کار رفت. در سال ۱۷۳۳ میلادی بودجه^۱ به کیفی اطلاق می‌شد که صورت دریافت‌ها و پرداخت‌های انگلستان را در آن می‌نهادند و بالاخره دوباره به زبان فرانسه برگشت در آغاز سده نوزدهم با مفهوم کنونی مورد استفاده قرار گرفت. از لحاظ لغوی این واژه به معنی برنامه یا

سند دخل و خرج که مربوط به خانواده، ارگان یا دولت است. وقتی در مورد دولت به کار برده می‌شود معنای آن گسترده‌تر است. (خدادحسینی، نایب‌پور، & یوری، ۱۳۹۰)

به تعبیر ویل داوسکی بودجه کوششی است برای تخصیص منابع مالی از خلال فرایندهای سیاسی در خدمت راه‌های مختلف زندگی و یا به عبارتی بودجه، چهره مالی مدیریت عمومی کشور است. چون دولت از طریق بودجه به برنامه‌ریزی، مدیریت و نهایتاً به واسطه بودجه به مراقبت از امور کشور می‌پردازد. بودجه از یک طرف هزینه‌های برنامه‌ریزی شده دولت و از طرف دیگر درآمدها و دریافت‌های آن در مدت یک سال است که معمولاً تمامی این موارد در موارد مشابه سال قبل را نیز در بر می‌گیرد. (ابراهیمی‌نژاد & فرج‌وند، ۱۳۸۶)

در تعریف دیگر «بودجه‌ریزی عملیاتی» به معنای شیوه تدوین و نهایی‌سازی درخواست یک سازمان برای تخصیص منابع است که از طرح راهبردی آن سازمان نشأت می‌گیرد و بر وظایف قانونی آن استوار است. در این تعریف نیز بودجه‌ریزی عملیاتی منابع را بر مبنای تحقق اهداف سنجش‌پذیر تخصیص می‌دهد که در بودجه عملیاتی هم باید تمامی فعالیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مورد نیاز برای رسیدن به اهداف یک برنامه و هم هزینه دقیق هر کدام از این فعالیت‌ها براساس شاخص‌های مختلف مدنظر قرار گیرد. (پناهی، ۱۳۸۶)

۲. سیر تطور بودجه و بودجه‌ریزی و قانون محاسبات عمومی کشور

از زمان پیدایش واژه بودجه، تعاریف متعددی از آن بعمل آمده است که با توجه به نوع برداشت و نگاه افراد به موضوع بودجه متفاوت است. در ابتدای امر، بودجه صرفاً به معنای بودجه‌نویسی مطرح بود. به همین دلیل تعاریفی که از این واژه صورت گرفته، معنای بودجه‌نویسی را در اذهان تداعی می‌نماید. (یوسفی‌نژاد، ۱۳۸۶) مفهوم و تعریف بودجه را از دیدگاه علمی و دیدگاه قانونی می‌توان مورد بررسی قرار داد.

از دیدگاه عرفی و علمی عموماً مشتمل بر تعاریفی است که از سوی صاحب‌نظران و اندیشمندان اقتصادی ارائه گردیده است. به عنوان نمونه در تعریفی از بودجه آمده است: بودجه عبارت است از نگاه داشتن حساب دخل و خرج دولت و ایجاد توازن میان درآمدها و هزینه‌ها تا در اثر آن کسری بودجه پیش نیاید. (بابایی، ۱۳۸۱)

از نظر قانونی نیز در ماده یک قانون محاسبات عمومی کشور مصوب یکم شهریور ماه سال ۱۳۶۶ کشور بودجه به صورت زیر تعریف شده است: "بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه می‌گردد و حاوی پیش‌بینی درآمدها و سایر منابع تامین اعتبار و برآورد هزینه‌ها برای انجام

عملیاتی که منجر به نیل سیاست‌ها و هدف‌های قانونی می‌شود بوده و از سه قسمت به شرح زیر تشکیل می‌شود". (شیخ‌ودودی، ۱۳۸۲)

بطور کلی قبل از مشروطیت و در دوران طولانی حکومت شاهنشاهی در ایران، نظارت مردم بر بودجه در حداقل بوده و شاهان در راس حکومت قرار داشتند و چگونگی اخذ مالیات از مردم توسط آنان صورت می‌گرفت. با پیدایش انقلاب مشروطه، در زمینه بودجه قوانینی رواج یافت که عمدتاً از قوانین فرانسه نشأت گرفته بود. در ایران اولین بودجه کشور را به روش جدید پس از مشروطیت، صنیع الدوله هدایت در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی تهیه و تقدیم مجلس نمود. این روش تا سال ۱۳۲۰ هجری شمسی به همین منوال ادامه داشت و اداره امور بودجه بر عهده وزارت دارایی بود. در سال‌های ۱۳۲۷ همراه با بودجه جاری، بودجه عملیات شرکت‌های دولتی نیز تهیه و به مجلس تسلیم شد. در سال ۱۳۴۰ کلیه امور مربوط به بودجه عمرانی به سازمان برنامه و تمامی امور مربوط به بودجه عادی به وزارت دارایی محول شد. از سال ۱۳۴۶ وظیفه تهیه بودجه عادی و عمرانی که به طور جداگانه در دفتر مرکزی برنامه‌ریزی و دفتر مرکزی بودجه تهیه می‌شدند به واحد جدیدی بنام «دفتر مرکزی طرح و بودجه» واگذار شد. در سال ۱۳۴۷ برنامه پنج‌ساله چهارم تصویب گردید و برنامه عمرانی پنج‌ساله پنجم از سال ۱۳۵۲ اجرایی شد و تا سال ۱۳۵۶ ادامه داشت. (احمدی، ۱۳۸۲)

از سال ۱۳۵۸ تا سال ۱۳۶۷ مصادف با پیروزی انقلاب و شروع جنگ، بخاطر مشکلات پدید آمده، عملاً اتفاق مهمی در روند تهیه و تنظیم بودجه کل کشور بوجود نیامد. در سال ۱۳۶۸ برنامه اول توسعه بعد از انقلاب اسلامی به تصویب مجلس رسید و تا سال ۱۳۷۳ ادامه داشت. در این سال‌ها اهداف بودجه در قالب برنامه‌های پنج‌ساله ادامه یافت تا در سال ۱۳۸۴ تهیه بودجه به روش عملیاتی مورد تأکید مسئولین قرار گرفت و بخشنامه بودجه سال ۱۳۸۵ نیز بر همین اساس تهیه و به کلیه دستگاه‌های اجرایی ابلاغ و در نهایت به مجلس تقدیم و به تصویب رسید. (مختاری ناصری، ۱۳۹۲)

به کارگیری بودجه سنتی مستلزم رعایت قوانین مندرج در قانون محاسبات عمومی است لذا اشاره‌ای گذرا به سیر تطور قانون محاسبات عمومی ضروری است. اگرچه در حدود یک قرن از تصویب قانون محاسبات عمومی کشور می‌گذرد و در چهار مرحله تغییر نموده است شاکله قانون محاسبات عمومی در این چهار مرحله با تغییر اساسی مواجه نبوده و حتی برخی از مواد با اندکی تغییر به تصویب رسیده است. (سیف، ۱۳۸۶)

پس از دوره دوم قانون‌گذاری بعد از انقلاب مشروطه برای نخستین بار مجموعه قوانین حاکم بر مسائل مالی کشور تحت عنوان قانون محاسبات عمومی کشور گردآوری و تدوین گردید. با وجود همه نقائص موجود بیست و سه سال طول کشید تا قانون محاسبات عمومی کشور به طور کلی مورد تجدید نظر قرار گیرد و دومین قانون محاسبات عمومی کشور به سال ۱۳۱۲ جایگزین آن گردید. قانون

محاسبات عمومی کنونی که مصوب ۱۳۶۶ است، پس از انقلاب و به تبع تغییرات پیش آمده و الزامات جدید دستخوش تغییراتی گردیده است. (شیخ‌ودودی، ۱۳۸۲)

در تدوین قانون محاسبات کنونی کوشش شد تا قوانین مالی و محاسباتی کشور مطابق با موازین جدید کشور تدوین شود با این وجود شاکله قوانین تفاوت چندانی با ادوار قبلی نداشته است. به همین علت طی سالیان بعد و به موازات الزامات جدید اصلاحات زیادی برای آن ارائه شده است.

۱-۲. مسیر و خاستگاه بودجه ریزی عملیاتی

رکود اقتصادی سال‌های ۱۹۳۰ ناشی از جنگ جهانی دوم منجر به مجموعه مشکلات جدیدی شد که در جهت حل این مشکل ایجاد نظام بودجه دوگانه هزینه‌های جاری و سرمایه‌ای بعمل آمد. هدف این اصلاح که بخصوص در کشورهای اسکانندیناوی انجام شد ایجاد یک بودجه سرمایه‌ای بود که فقط از طریق استقراض تامین مالی شده و دارائی‌های حاصل از آن دارای طول عمر بیشتری بوده و قادر به ایجاد درآمد و در نتیجه بازپرداخت هزینه‌های وام اخذ شده در آینده باشد. با گسترش فعالیت‌های دولت آقای سرجان هیکس برای اولین بار در کارهای خود ابعاد اقتصادی را وارد ساختار بودجه دولت کرد که این اقدام او تاثیر بسزایی در ساختار بودجه کشور انگلیس داشت در دهه ۱۹۵۰ اصلاحات بودجه‌ای دو وجه متمایز داشت: در کشورهای صنعتی توجه بیشتر به سوی کاهش کنترل‌های قانونی معطوف گردید در حالی که در کشورهای در حال توسعه بودجه بعنوان عاملی برای بحرکت درآوردن برنامه‌های توسعه و به حداقل رساندن تفاوت‌های نهادی بین دستگاه‌های مالی سنتی و دستگاه‌های برنامه‌ریزی سازمان یافته مورد تاکید قرار گرفت. کاهش کنترل قانونی نهایتاً منجر به ایجاد نظام بودجه‌ریزی عملیاتی شد که برای اولین بار توسط کمیسیون اول (هوور)^۱ به کنگره آمریکا پیشنهاد شد و کنگره نیز اجرای آنرا در ارتش پیشنهاد نمود و در سال بعد از آن استفاده از این نظام در دولت فدرال الزامی شد. این نظام در دهه ۱۹۶۰ با شکست روبرو شد در این دهه جنبش تغییرات بودجه‌ای از کشورهای انگلیس، کانادا و آمریکا آغاز شد. در آمریکا آقای مک‌ناما را به همراه آقای چارلز هیتچز بودجه‌ریزی PPBS را مطرح و در وزارت دفاع آنرا بکار گرفت که ۳۵ سال از این روش استفاده شد (البته در بعضی از دستگاه‌های دیگر نیز بکار گرفته شد) ضمن اینکه در همین دهه (۱۹۶۰) نوع دیگری از بودجه بنام بودجه‌ریزی بر مبنای صفر توسط آقای پیتز فیبر مطرح و در وزارت کشاورزی آمریکا بکار گرفته شد که با موفقیت همراه نبود. اصلاحات دهه ۱۹۶۰ و تغییرات دهه قبل تلاش برای اجرای شقوق جدید بودجه‌ریزی عملیاتی در کشورهای در حال توسعه ایجاد شد. در دهه ۱۹۷۰ بودجه‌ریزی بر مبنای صفر در ایالت جورجیای آمریکا بکار گرفته شد که بدلیل

مشکلاتی که بوجود آمد در سال ۱۹۸۱ کنار گذاشته شد. در همین دهه نوعی از بودجه‌ریزی بنام بودجه‌ریزی اضافی در کشور کانادا مورد استفاده قرار گرفت که بودجه به ۹ لفاف تقسیم می‌شد در همین زمان روش دیگری بنام بودجه‌بندی بر مبنای مدیریت هدفمند مطرح که بنا به دلایلی مورد استفاده قرار نگرفت. در دهه ۱۹۸۰ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد (عملیاتی) در ۴۷ ایالت از ۵۰ ایالت آمریکا مورد استفاده قرار گرفت و در سال ۲۰۰۴ سازمان مدیریت و بودجه آمریکا از سازمان‌های دولتی درخواست کرد که برای سال مالی ۲۰۰۵ و سال‌های بعد از آن نظام بودجه‌ریزی عملیاتی را مبنای کار خود قرار دهند. (سعیدا اردکانی، شاهی، فرجام، & موسی‌نژاد، ۱۳۸۹)

۳. مبانی نظری بودجه‌ریزی عملیاتی

۱-۳. اهداف، مزایا و چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی

تضمین و تحکیم پاسخگویی در سطوح مختلف مدیریتی، تحقق رویکرد خروجی محوری، اعطای اختیارات لازم به مدیران در انتخاب نهاده‌های لازم برای تولید خروجی‌های مورد نظر، ارزیابی مستمر عملکرد مدیران و مبنای قرار دادن نتایج عملکرد به عنوان یکی از معیارهای تخصیص اعتبارات و تصمیم‌گیری در رابطه با ارزیابی عملکرد مدیران، تولید اطلاعات مدیریتی و مالی شفاف برای تصمیم‌گیری در رابطه با افزایش، کاهش و تخصیص اعتبارات بودجه‌ای، رهایی از روزمرگی و نیل به سمت برنامه‌ریزی بلند مدت و هزینه‌کرد بر اساس برنامه، افزایش توانمندی مدیران در مدیریت منابع مالی، فیزیکی، انسانی و اطلاعاتی، کاهش فساد و رانت‌خواری در سطوح مختلف اجرایی و تصمیم‌گیری، ارائه مبنایی صحیح برای اتخاذ تصمیم در خصوص تخصیص منابع، تعیین نتایج قابل سنجش و مورد انتظار، تمرکز فرآیند تصمیم‌گیری روی مهمترین مسایل و چالش‌هایی که دستگاه اجرایی با آن مواجه است و ایجاد یک فرآیند منطقی برای تصمیم‌گیری در خصوص بودجه که به طور مستقیم با فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل، ارزشیابی و گزارش عملکرد در ارتباط است، از جمله مهمترین اهداف و مزایای بودجه‌ریزی عملیاتی محسوب می‌شوند. (مختاری ناصری، ۱۳۹۲)

نظام بودجه‌ریزی عملیاتی که اطلاعات بودجه و عملکرد را به طور اثربخش با یکدیگر تلفیق می‌کند و راهنمای خوبی برای جهت‌دهی فعالیت‌های روزانه سازمان‌ها نیز هست، مستلزم صرف زمان و رهبری مؤثر و اثربخش است. چالش‌های اجرایی این نظام را می‌توان پشت سر گذاشت به شرط آنکه این چالش‌ها بخوبی درک و به شکل فعال مورد بررسی و رسیدگی قرار گیرند. (بابائی، ۱۳۸۶) مهم‌ترین چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی به قرار ذیل است:

۱- دشواری تعریف فعالیت‌های هر برنامه؛

۲- پیچیده بودن شناسایی هزینه فعالیت‌ها؛

- ۳- مشکل شدن توجیه بودجه در برنامه عملکرد سالانه؛
 - ۴- مشکلات ناشی از تغییر در نحوه تخصیص‌ها و ساختارهای بودجه‌ای؛
 - ۵- ایجاد مقاومت توسط مدیران برنامه‌ها؛
 - ۶- پیچیده بودن فرآیند ارتقای سیستم‌های تکنولوژی اطلاعات؛
 - ۷- عدم هماهنگی بین نهادهای سیاست‌گذار به منظور بستر سازی و ایجاد مقدمات لازم؛
 - ۸- توجیه نبودن سطوح برنامه‌ریزی و بودجه‌ریزی و همچنین مدیران و کارشناسان سازمان‌های دولتی؛
 - ۹- عدم انطباق چارچوب حسابداری متعارف (موجود) با نظام مطلوب حسابداری تعهدی بودجه؛
 - ۱۰- فقدان تمهیدات لازم از سوی معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای فراهم ساختن محیط سازمانی برای اجرای بودجه عملیاتی در دستگاه‌های اجرایی؛
 - ۱۱- نبود سیستم سخت‌افزاری و برنامه‌های نرم‌افزاری توأم با نیروهای متخصص در زمینه امور مالی؛
 - ۱۲- تأخیر در استقرار مدیریت جامع عملکرد در دستگاه‌ها بعنوان پیش‌نیاز بودجه‌ریزی عملیاتی؛
- (مختاری ناصری، ۱۳۹۲)

۲-۳. الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد

برای اینکه بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به اهداف خود دست یابد لازم است ملاحظات زیر هنگام اجرای آن لحاظ شود. به عبارت دیگر، پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد به الزامات خاصی نیاز دارد که در صورت فراهم نبودن الزامات مذکور همواره احتمال شکست در پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد وجود دارد.

تحلیل‌های گذشته از بودجه‌ریزی‌های مرتبط با برنامه و عملکرد مشکلاتی را پیرامون نهادی شدن این اصلاحات مرتبط با بودجه مشخص می‌سازد. به عنوان مثال، ملکز و ویلابی (۲۰۰۱) بیان می‌دارند که پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد ممکن است با مشکلاتی از قبیل موارد زیر مواجه شود:

- فقدان رهبری و تعهد در سراسر سازمان؛
- عدم استمرار در تمرکز اصلاحات در کل سازمان؛
- عدم وجود منابع کافی از قبیل زمان، پول و پرسنل برای پیاده‌سازی تلاش‌های اصلاحی؛
- فقدان روایی و پایایی اندازه‌گیری‌ها؛
- فقدان مشوق‌هایی برای بکارگیری اصلاحات یا تنبیه‌هایی برای عدم بکارگیری آنها؛
- انتظارات نابجایی برای موفقیت (عزیزی، ۱۳۸۲)

به طور کلی، بنا به نظر شیک (۲۰۰۷) پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد و تبدیل آن به یک قاعده تصمیم‌گیری مستلزم حداقل توانمندی‌های زیر خواهد بود:

دولت نیاز به اطلاعات و تخصص دارد تا فعالیت‌ها و ستانده‌ها را به واحدهای استاندارد تجزیه نماید؛ سپس می‌بایست هزینه‌ها را به این واحدها اختصاص دهد و ظرفیت اندازه‌گیری نتایجی را که هر واحد ایجاد نموده است به دست آورد. از نظر ملکرز و ویلابی (۱۹۹۸) مهمترین الزامی که در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد بر آن تأکید می‌شود تعهد به توسعه مستمر معیارهای عملکرد و تمایل به بازنگری در سیستم‌های بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد با توجه به برنامه‌ریزی استراتژیک و فعالیت‌های به‌گزینی است. بارزلی (۲۰۰۱) معتقد است که موفقیت اصلاحاتی از قبیل بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مستلزم تغییر ساختار سازمانی و کل فرهنگ بودجه‌ریزی است.

رنالد (۲۰۰۶) تصریح می‌کند که اجرای یک سیستم بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد پیامد محور که درون داده‌های بودجه را به پیامدهای آن متصل می‌سازد مستلزم چندین شرط اساسی است. نخست، حمایت مستمر قانون‌گذاران و توافق آنها بر اهداف سازمانی برای اجرای اساسی است (رابینز، ۲۰۰۶) قانون‌گذار می‌بایست از معیارهای عملکرد در راستای ارزیابی فعالیت‌های خدماتی و تولیدی و تصمیمات مرتبط با تخصیص منابع استفاده نماید. این استفاده مستلزم تغییر فرهنگ دولت‌هاست که بودجه‌ریزی را تنها ابزاری برای کنترل مالی می‌داند. در کنار لزوم وجود حمایت قانونی مستمر و قوی یک سیستم گزارش‌گیری معتبر، یکنواخت و پایا پیرامون عملکرد، پایگاه داده‌ای برای بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد فراهم می‌آورد. سیستم نظارت بر عملکرد به مدیران دولتی کمک می‌کند مکانیزم‌هایی را که نشان‌دهنده نحوه تبدیل درون‌داده‌ها به ستانده‌ها و پیامدها است درک کنند. دشوارترین وظیفه در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، درک چگونگی تأثیر پیامدهای بودجه‌ای بر شیوه تخصیص منابع است. دولت‌ها می‌بایست تلاش کنند تا برای حل این مشکل داده‌های معتبر، پایا و اصولی را پیرامون عملکرد جمع‌آوری کنند (گریزلی و پتیجون، ۲۰۰۰) در کنار الزامات پیاده‌سازی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد مهمترین چالش‌های بودجه‌ریزی را در موارد زیر برشمرد:

جدول ۱: چالش‌های بودجه‌ریزی عملیاتی

انواع چالش‌ها	مراحل فرآیند	چالش‌های موجود
		<ul style="list-style-type: none"> - چانه‌زنی در زمان تخصیص اعتبار، چانه‌زدن برای ازدیاد دریافتی است نه برای ازدیاد عملکرد و فعالیت - چانه‌زنی برای کسب بودجه بیشتر، کارشناسان بودجه را به عدم صداقت و کتمان کاری سوق می‌دهد

انواع چالش‌ها	مراحل فرآیند	چالش‌های موجود
رفتاری	تهیه و تنظیم بودجه	<ul style="list-style-type: none"> - آشنا نبودن برخی از مدیران و دست‌اندرکاران دفترهای بودجه با مفاهیم بودجه‌ریزی - کم توجهی به قوانین و مقررات حاکم بر فرایند بودجه‌ریزی و عدم توجه مدیران به نقش کارکرد مدیریتی، برنامه‌ریزی و راهبردی بودجه - تخصیص بودجه بیشتر به سازمان‌هایی که آشنا به تبصره‌های قانون هستند و نیز از نفوذ و قدرت بیشتری برخوردارند - اخذ تصمیمات در اکثر موارد در واحدهای ذیربط توسط مسئولین حسابداری انجام می‌شود - اعمال نظر در تصویب و اولویت‌بندی پروژه‌های خاص در طرح‌های عمرانی - عدم توجه جدی مسئولان به اولویت‌بندی پروژه‌های عمرانی و نگرش به اهداف سیاسی - بیشتر وقت مسئولان و رؤسا صرف اخذ اعتبارات و چانه‌زنی می‌شود - برقراری ارتباط با پیمانکاران خاص بدون توجه به عملکرد موفق یا غیرموفق آنان براساس قانون مناقصات - تغییر یا تجدیدنظر پیاپی مجریان طرح‌ها باعث تغییرات متعددی در بودجه
	تصویب بودجه	
	اجرای بودجه	
	کنترل بودجه	
	تهیه و تنظیم بودجه	<ul style="list-style-type: none"> - عدم نظارت مؤثر بین بودجه و نتایج عملکرد - کم بهادادن به مرحله‌ی نظارت بر اجرای بودجه - عدم شفافیت در قوانین بودجه ایران برای اصطلاح‌ها، عبارت‌ها و تعدد قوانین مربوط
	تصویب بودجه	<ul style="list-style-type: none"> - تغییرات سریع و عدم ثبات در مستندات قانونی مربوط به نظام مدیریت قیمت تمام‌شده در بودجه‌ریزی عملیاتی - عدم آشنایی و مطالعه تبصره‌های قانون بودجه و برنامه پنج‌ساله توسعه توسط مدیران در مواردی باعث می‌شود که نتوان از امکانات تبصره‌ها به موقع استفاده نمود.
	اجرای بودجه	<ul style="list-style-type: none"> - ناسازگاری طرح نظام قیمت تمام شده با ماهیت فعالیت‌های نظارتی و کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها و طرح‌ها
	کنترل بودجه	<ul style="list-style-type: none"> - تأخیر در ارسال فرم‌ها و دستورالعمل‌ها و مصوبات مربوط به بودجه ضوابط مالی تهیه و تنظیم بودجه
		<ul style="list-style-type: none"> - عدم مشخص بودن تکلیف دفاتر بودجه در خصوص مبادله یا عدم مبادله موافقتنامه اعتبارات هزینه‌ای و تملک‌دارایی‌های سرمایه‌ای

انواع چالش‌ها	مراحل فرآیند	چالش‌های موجود
محیطی	تهیه و تنظیم بودجه	- اعطای تسهیلات اعطایی با ابلاغ ماده ۴۹ تحول در نظارت مالی، مقررات استخدامی و ... را به دنبال خواهد داشت - اگر سازمان ابزارهای لازم را برای استفاده صحیح از تسهیلات اعطایی فراهم نیاورد، آنگاه تسهیلات اعطایی از فرصت به تهدید تبدیل می‌شود. تحقق چنین امری زمینه‌های لازم را برای بازگشت به سیستم گذشته یعنی اعمال هرچه بیشتر تصویب بودجه
	اجرای بودجه	- نظارت‌های مالی، اداری و تشکیلاتی سنتی فراهم می‌نماید - رعایت نکردن فصل کاری در ابلاغ تخصیص بودجه‌های عمرانی - عدم دریافت تخصیص ۱۰۰٪ سازمان را با کسری بودجه مواجه می‌سازد که این کسری ناچار در سال بعد دیون پرداخت شده و در نتیجه بودجه سال بعد از همان ابتدا با مشکل مواجه می‌شود
	کنترل بودجه	- عدم دقت سازمان کنترل‌کننده در زمان تخصیص اعتبار - کم‌رنگ جلوه‌دادن نظارت بر بودجه از سوی هیئت برنامه‌ریزی و دستگاه‌های نظارت‌کننده - عدم توزیع صحیح و شفاف اعتبارات متمرکز و متفرقه - تغییر سریع کارشناسان بودجه عمرانی - کنترل دستگاه نظارت‌کننده بعد از مرحله اجرای بودجه است

مأخذ: امیری، مقیمی و قربانی، ۱۳۸۹

۳-۳. نقاط قوت و ضعف بودجه‌ریزی عملیاتی

نقاط قوت:

- در این روش به جای توجه به وسایل اجرای فعالیت، خود فعالیت و مخارج کارهایی که باید انجام شود، مورد توجه قرار می‌گیرد؛
- علاوه بر راهنمایی مدیران سازمان‌های دولتی، عملکرد کلیه واحدهای سازمان و کارکنان مؤسسه‌ها و ادارات دولتی را نیز کنترل می‌کند؛
- حجم عملیات طبق موازین فنی اندازه‌گیری می‌شود و هزینه عملیات طبق فنون و روش‌های مختلف مانند حسابداری قیمت تمام شده یا اندازه‌گیری کار محاسبه می‌شود؛
- مرحله پیشرفته‌تری از بودجه‌ریزی برنامه‌ای است. (ابراهیمی‌نژاد & فرج‌وند، ۱۳۸۲)

نقاط ضعف:

- لزوم استفاده از برخی روش‌های معمول و سیستم حسابداری قیمت تمام شده که عمده سازمان‌های دولتی فاقد آن هستند؛
- پیش‌بینی بعضی از انواع فعالیت‌های دولت و همچنین قیمت تمام شده هر واحد در بعضی از خدمات دولت به طور دقیق امکان‌پذیر نیست. (عزیزی، ۱۳۸۲)

۴-۳. عناصر و مولفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی

براساس مطالعات انجام شده و باتوجه به قوانین و مقررات وضع شده در داخل کشور از جمله مواد ۱۳۸ و ۱۴۴ قانون برنامه چهارم توسعه و بنا به عقیده آقایان محمد حسن‌آبادی و علیرضا نجارصراف (سال ۱۳۸۶) که اخیراً مدلی بنام مدل الماس در خصوص بودجه‌ریزی عملیاتی ارائه کرده‌اند در می‌یابیم که عواملی همچون برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها، نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد)، مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی بعنوان عناصر و مولفه‌های استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی به شمار می‌روند. عامل‌های برنامه‌ریزی، تحلیل هزینه‌ها و نظارت، کنترل و ارزشیابی (مدیریت عملکرد) بعنوان عوامل اصلی محسوب شده و عامل‌های مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی به عنوان عوامل کمک کننده و توانمندساز هستند. در برنامه‌ریزی، برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی در یک قالب بلند مدت (برگرفته از برنامه پنج ساله و سیاست‌های کلی کشور) طراحی و مشخص می‌شوند. دستگاه‌های اجرایی براساس سهم تعریف شده در قانون برنامه و مأموریت سازمانی خود برنامه راهبردی سه الی پنج‌ساله‌ای را تنظیم و تدوین می‌کنند که در آن اهداف و پیامدهای بلند مدت و نیز اهداف کمی بلند مدت یا همان پیامدهای میانی تعریف می‌گردد. سپس دستگاه‌های اجرایی با برش سالانه از برنامه راهبردی خود، سند بودجه عملیاتی خود را که همان برنامه سالانه نام دارد برای پیشنهاد بودجه، تامین اعتبار و ارزیابی عملکرد تنظیم می‌کنند. در برنامه سالانه اهداف کمی سالانه بر اساس اهداف بلندمدت راهبردی تعیین می‌شوند که پیامدهای سالانه را نشان می‌دهند. در حوزه کنترل و ارزشیابی یا همان مدیریت عملکرد متناسب با اهداف سالانه پیامد محور، شاخص‌های عملکرد و سپس اهداف کمی برنامه‌ای تعیین شده که این اهداف پیامدهای برنامه‌ای را برای یک سال مشخص می‌کند. در این مرحله اهداف کمی برنامه‌ای خروجی محور، خروجی‌های برنامه را برای رسیدن به پیامدهای برنامه‌ای تعیین و شاخص‌های عملکرد متناظر آن نیز تعریف می‌شوند. در مرحله آخر بودجه دستگاه‌های اجرایی براساس قیمت تمام شده خروجی‌های برنامه‌ای که در حوزه تحلیل هزینه‌ها بدست می‌آید، تهیه می‌گردد و در پایان سال انحراف شاخص‌های مالی و غیرمالی با برنامه سالانه و بودجه مصوب و بودجه عملکرد در حوزه مدیریت عملکرد و براساس گزارش‌های عملکرد دستگاه‌های اجرایی تعیین می‌شوند که نتایج آن منجر به

اصلاح فرآیندها، مدیریت برنامه‌ها، اصلاح برنامه‌های راهبردی و سالانه و در برخی از موارد اصلاح برنامه‌های توسعه نیز می‌گردد. عناصر مدیریت تغییر، نظام انگیزش و نظام پاسخگویی نیز به تحقق استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی بصورت یک‌پارچه کمک می‌کنند. عنصر مدیریت تغییر کمک می‌کند که تغییر نظام بودجه‌ریزی بصورت اثربخشی اتفاق افتد و عنصر نظام انگیزش به اختیارات مدیران می‌پردازد و حوزه فعالیت آنان را در این نظام بودجه‌ریزی گسترش داده و اجازه اعمال مدیریت در به‌کارگیری ورودی‌ها و تغییر فرآیندها برای تولید خروجی‌ها و پیامدهای مورد نظر را به آنان می‌دهد. عنصر نظام پاسخگویی نیز با کمک عنصر کنترل و ارزشیابی یا همان مدیریت عملکرد در قالب مدیریت قراردادی یا همان استفاده از تفاهم‌نامه‌های عملکردی به ارزیابی عملکرد مدیران و برنامه‌ها در قالب اهداف، پیامدها و خروجی‌های مشخص تعیین شده در برنامه‌های سالانه یاری می‌رساند. (زینالی، محمدزاده‌سالطه، & مهران‌پور، ۱۳۹۲)

۵-۳. موانع اجرایی و نقش آنها در بودجه‌ریزی

در این بخش به بررسی دلایل عدم تحقق اهداف بودجه خواهیم پرداخت این عوامل می‌تواند از درون سازمان‌ها یا از محیط بیرونی ناشی گردند.

۳-۵-۱. ساختار سازمانی

ساختار سازمانی را می‌توان شبکه‌ای از نقش‌ها تعریف کرد که با نظم خاصی با یکدیگر ارتباط داشته و براساس سلسله مراتب سازمانی، در راستای اهداف سازمانی عمل می‌کنند. ساختار سازمانی از این بابت اهمیت دارد که نشانگر نقش‌های گوناگون، سلسله مراتب این نقش‌ها و نیز چگونگی توزیع قدرت و اقتدار و در کل چند و چون ارتباطات میان نقش‌ها در درون یک سازمان است که با توجه به تاثیر استراتژی‌ها و فناوری اطلاعات، خود سبب تغییر در فرآیندهای سازمان می‌گردد. (رضائیان، ۱۳۸۵)

به عقیده پیتر دراگر هر سازمان یا موسسه تنها یک منبع راستین دارد و آن افراد آن سازمان است. بعد از فراز و نشیب‌های زیادی که مدیریت سرمایه انسانی داشته و بعد از گذشت دو قرن از عمر مدیریت منابع انسانی، دهه هشتاد میلادی را می‌توان دهه ظهور مدیریت سرمایه انسانی دانست. در طول این دهه نوآوری برای اجرای فعالیت‌های مدیریت سرمایه انسانی بکار گرفته شده است. فناوری اینترنت در دهه ۹۰ میلادی به عنوان نیروی برتری‌خواه و سلطه‌گرایی در آمده بود که انقلابی در مدل‌های کسب و کار ایجاد کرد و در نتیجه مدیریت سرمایه انسانی را نیز تحت تاثیر قرار داد و از سال ۲۰۰۰ میلادی تا کنون سیستم‌های مدیریت سرمایه انسانی به طور وسیعی به کار گرفته شده و می‌تواند هر فعالیتی را اداره کند و روز به روز بر اهمیت مدیریت سرمایه انسانی افزوده می‌شود. بنابراین پرورش سرمایه انسانی و تشکیل

نهادهای مناسب برای تجهیز و پرورش این سرمایه‌ها در چارچوب ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی برای نیل به اهداف توسعه پایدار از وظایف اصلی پژوهشگران و دولت‌های مردمی است، براساس مدل رابینز به صورت زیر بیان می‌شود.

اجزاء سه‌گانه‌ای که برای ایجاد ساختار سازمانی بکار می‌گیریم، پیچیدگی؛ رسمیت و تمرکز هستند.

اگر چه پذیرفتن این اجزا سه‌گانه به عنوان ابعاد اصلی و مهم ساختار سازمانی معمول است ولی جهان شمول نیست. سیزده متغیر مشهور مورد قبول اکثر نظریه‌پردازان که برای تعریف ابعاد ساختاری بکار برده می‌شود عبارتند از:

۱- اجزاء اداری؛ ۲- استقلال (خودگرایی)؛ ۳- تمرکز؛ ۴- پیچیدگی؛ ۵- تفویض اختیار؛ ۶- تفکیک؛ ۷- رسمیت؛ ۸- ترکیب؛ ۹- حرفه‌گرایی؛ ۱۰- حیطة کنترل؛ ۱۱- تخصص‌گرایی؛ ۱۲- استاندارد کردن؛ ۱۳- حیطة عمودی:

نتیجه‌ای که می‌توان گرفت و تا حد زیادی صحیح به نظر می‌رسد این است که نظریه‌پردازان، عموماً روی ابعاد ساختاری توافق داشته ولی در خصوص تعاریف عملیاتی هر کدام و یا برتری یکی بر دیگری و همچنین اینکه برخی ابعاد باید تحت یک بعد بزرگ‌تر مد نظر قرار گیرند، توافق چندانی ندارند. (شیرانی & فاطمه‌تم‌زار، شماره ۱۷۰)

ساخت سازمانی بخشی از ساخت اجتماعی است، لذا ساخت سازمانی یا همان ساختار سازمانی نیز شبکه‌ای از نقش‌هایی است که افراد در سازمان بازی می‌کنند و در هر نقش وظایفی به عهده آنهاست. هر فرد در این شبکه به چگونگی نقش خود و روابطش با دیگران واقف است. فعالیت تمام افراد همانگ و در ارتباط با طرح مشترک جهت رسیدن به اهداف سازمان می‌باشد (میرابی ۱۳۸۲، ۱۲۰).

ساختار سازمانی را می‌توان شبکه‌ای از نقش‌ها تعریف کرد که با نظمی خاص با یکدیگر ارتباط داشته و براساس سلسله مراتب سازمانی، در راستای اهداف سازمانی عمل می‌کنند. ساختار سازمانی از این بابت اهمیت دارد که نشانگر نقش‌های گوناگون، سلسله مراتب این نقش‌ها و نیز چگونگی توزیع قدرت و اقتدار و در کل چند و چون ارتباطات میان نقش‌ها در درون یک سازمان است (داونپورت و پروساک ۱۳۷۹).

ساختار سازمانی به عنوان یک از وجوه مهم بررسی سازمان‌ها، گاه به اشتباه با نمودار سازمانی یکسان انگاشته می‌شود. در حالی که نمودار سازمانی مهمترین و نمودار سازمانی به کلیت ساختار سازمانی پی می‌بریم (رضاییان ۱۴۱، ۱۳۸۳). در واقع آنچه در ساختن یک ساختار مورد استفاده قرار می‌گیرد نقشه یا سند مشابه‌ای است که نمودار سازمانی نام دارد (الوانی و دانایی فرد ۲۳، ۱۳۸۵). از این رو برای نشان دادن ساختارهای سازمانی مجبور هستیم متوسل به نمودار سازمانی شویم.

از آنجایی که سازمان‌ها ویژگی‌ها و نیازهای مختلفی دارند، امکان انتخاب یک ساختار سازمانی مشخص که جواب‌گوی تمام این نیازهای متنوع باشد، وجود ندارد. ساختار سازمانی در برگیرنده عوامل مختلفی است که شامل محیط، تکنولوژی، اندازه سازمان و دوره عمر آن می‌شود. برحسب آنکه هر کدام از این عوامل چگونه باشند ساختار سازمانی تغییر می‌کند یا باید تغییر کند (الوانی و دانایی فرد ۱۳۸۵، ۱۳۸۵). از این رو ساختارهای سازمانی متعددی بنا به اقتضا وجود دارد. (الوانی & دانایی فرد، ۱۳۸۵)

۳-۵-۲. رابطه بودجه‌ریزی و ساختار سازمان

زکمن معتقد است معماری سازمانی نگرشی است کلان به مأموریت‌ها و وظایف سازمانی، فرآیندهای کاری، موجودیت‌های اطلاعاتی، شبکه‌های ارتباطی، سلسله مراتب و ترتیب انجام کارها در یک سازمان که با هدف ایجاد سامانه‌های اطلاعاتی یکپارچه و کارآمد انجام می‌گیرد. به اعتقاد ویسی معماری سازمان عبارت است از: تشخیص عناصر اصلی سازمان یا زیرمجموعه‌های آن و کارکرد متقابل این عناصر در تحقق اهداف کاری. معماری سازمان رویکرد جامعی است که تلاش دارد استراتژی‌های سازمان را با معماری اطلاعات و معماری فرآیندها پیوند دهد. به عبارت دیگر در صورتی که در یک چارچوب از قبل تعریف شده، سه عنصر استراتژی، فرایند و فناوری اطلاعات به صورت ارگانیک با یکدیگر هماهنگ شوند و ترکیب بهینه‌ای از آنها بدست آید، به آن معماری سازمانی می‌گوییم. چارچوب‌های معماری سازمانی تلاش می‌کنند تا ضمن هماهنگ‌سازی معماری اطلاعات و فرآیندهای سازمانی سبب بهترین کارایی و با هماهنگی این دو با استراتژی‌های سازمان باعث بیشترین اثربخشی و در نهایت بالاترین بهره‌وری برای سازمان شوند. بر این اساس می‌توان معماری سازمانی را در سه سطح لایه راهبردی، لایه مأموریتی و لایه فناوری اطلاعات و ارتباطات مورد بررسی قرار داد. لایه راهبردی بخش‌هایی از سازمان هستند که وظیفه سیاست‌گذاری، تعیین اهداف بلندمدت، ارزش‌ها، سیاست‌ها، راهبردها و نیز برنامه‌ریزی کلان سازمان را بر عهده دارند، لایه مأموریتی شامل بخش‌های مأموریتی سازمان است و عملاً کلیه فعالیت‌های سازمان در این لایه انجام می‌شود و لایه اطلاعات شامل: کلیه فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی است که در راستای مأموریت سازمان تشکیل می‌شود. نکته مهمی که در بررسی و تحلیل لایه‌های معماری سازمانی باید مورد توجه قرار بگیرد این است که اساساً لایه‌های مختلف سازمان به هم وابسته هستند و تغییراتی که در یک لایه ایجاد می‌شود سایر لایه‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. تأثیرات ناشی از تغییر لایه راهبردی منجر به ایجاد تغییر در دو لایه فرآیندی و اطلاعات می‌شود، تأثیرات ناشی از تغییر لایه فرآیندی به صورت مستقیم لایه اطلاعات را تحت تأثیر قرار می‌دهد و تأثیرات ناشی از تغییر لایه اطلاعات به صورت مستقیم بر لایه بالایی یعنی لایه فرآیندی تأثیر می‌گذارد. از طرف دیگر تغییر در استراتژی‌ها یا فناوری اطلاعات، خود سبب تغییر در فرآیندهای سازمان می‌گردد. (عمید & دهقانان، ۱۳۸۷)

۳-۵-۳. نقش بخش راهبردی سازمان در بودجه‌ریزی

بودجه‌ریزی عملیاتی شیوه تدوین و نهایی‌سازی درخواست بخش‌های مختلف برای تخصیص منابعی است که از طرح راهبردی سازمان نشأت می‌گیرد. یک بودجه عملیاتی دارای چشم‌انداز بلندمدت است و با شناسایی ارتباط میان برنامه‌ریزی راهبردی و تخصیص منابع اولویت‌های هزینه‌ای را براساس برنامه‌های راهبردی سازمان تعیین می‌کند به همین دلیل قدم نخست در استقرار یک بودجه عملیاتی حصول اطمینان از معماری مناسب لایه راهبردی سازمان است. در لایه معماری راهبردی بر این موضوع تأکید می‌شود که استراتژی گامی است در یک پیوستار که سازمان را از رسالتی سطح بالا به فعالیت‌های انجام شده در فرآیندهای مختلف می‌رساند. به عبارت دیگر برای ایجاد یک معماری راهبردی باید روش مناسبی برای تعیین رابطه استراتژی با سایر فرآیندهای مدیریت در اختیار داشته باشیم. به عنوان مثال در هرم استراتژی برای تعریف نحوه این ارتباط، سطوح معماری راهبردی براساس چشم‌انداز، بیانیه مأموریت اهداف بلندمدت، استراتژی‌ها، اهداف سالیانه، خط‌مشی‌ها و رویه‌ها تعریف شده و در قدم بعد با استفاده از نقشه استراتژی نحوه ارتباط عناصر هرم استراتژی و روابط علت و معلولی میان آنها تعیین می‌شود. نقشه استراتژی، عناصر مختلف یک سازمان را در یک زنجیره علت و معلولی وارد ساخته و دستاوردهای مطلوب را به این نتایج مربوط می‌سازد. در دهه‌های اخیر مدل‌های متعددی برای تشریح این روابط از سوی محققین پیشنهاد شده است مثلاً مدل سنجش متوازن که نخستین ویرایش آن در سال ۱۹۹۶ توسط کالپلان و نورتون ارائه شد برای معماری لایه راهبردی، نقشه استراتژی سازمان را براساس تعریف روابط علت و معلولی در چهار حوزه رشد و یادگیری، فرآیندهای داخلی، مشتری و حوزه مالی ترسیم می‌کند. با استفاده از نقشه استراتژی در مدل سنجش متوازن بر این موضوع تأکید می‌شود که بین اهداف کلان، شاخص‌های عملکرد هر یک از بخش‌های سازمان با یکدیگر نوعی رابطه علت و معلولی وجود دارد. این نقشه به سازمان‌ها کمک می‌کنند تا استراتژی خود را به شکلی منسجم، یکپارچه و نظام‌مند مشاهده کنند و به کارکنان بینشی روشن درباره نحوه ارتباط وظایفشان با اهداف کلی سازمان داده و آنها را قادر می‌سازد تا به طریقی هماهنگ و مشارکتی در جهت اهداف مطلوب شرکت عمل نمایند. (عمید & دهقانان، ۱۳۸۷)

۳-۵-۴. نقش لایه اطلاعات سازمان در بودجه‌ریزی

بودجه یک نظام اطلاعاتی و سلسله مراتبی از مسئولیت‌ها و اختیارات است در این میان بودجه‌ریزی عملیاتی استفاده نظام‌مند از اطلاعاتی است که از طریق سیستم‌های اطلاعات عملکرد تولید می‌شود. سیستم‌های اطلاعات عملکرد، سیستمی توسعه یافته از شاخص‌های کمی عملکرد است و معمولاً عناصر دیگری نظیر سیستم‌های ارزیابی برنامه، فرآیندهای تخصیص منابع، مدل‌های تعیین هزینه خروجی‌ها و

فعالیت‌ها و رتبه‌بندی‌های کلی عملکرد سازمان را نیز شامل می‌شود. در واقع در سیستم‌های اطلاعات عملکرد تلاش می‌شود تا نتایج به یکی از عوامل تعیین‌کننده اصلی تصمیمات بودجه‌ای مرتبط شود. بنابراین پس از اجرای بودجه عملیاتی برای تعیین این موضوع که آیا فعالیت‌های هر برنامه به نتایج دلخواه منجر می‌شود یا خیر باید اطلاعات عملکرد مورد تجزیه و تحلیل قرار بگیرد. هنگام ارزیابی این اطلاعات، درباره اینکه چه کسی به دریافت اطلاعات عملکرد نیازمند است، تعداد دفعات ارائه اطلاعات چقدر باید باشد و اینکه دقیقاً چه اطلاعاتی، به چه صورتی باید گزارش شود تصمیم‌گیری می‌شود. بنابراین در چارچوب بودجه عملیاتی هر مدیر در هر سطحی باید اطلاعات دقیق و به هنگامی در خصوص هزینه و عملکردهای سازمان داشته باشد تا بتواند منابع تحت کنترل خود را به کارآمدترین شیوه اداره کند.

در همین راستا یکی از موضوعاتی که به عنوان موانع استقرار بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌ها از سوی محققین مورد توجه قرار گرفته موضوع ارتباط سیستم‌های اطلاعاتی با فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی است. وایت دلیل اصلی ناکامی اصلاحات بودجه‌ای را گستردگی محدوده اطلاعات مورد نیاز برای استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی می‌داند. به همین دلیل برو معتقد است که استقرار سیستم‌های اطلاعات مبتنی بر عملکرد بیش از سایر مسایل در فرآیند بودجه‌ریزی عملیاتی باید مورد توجه قرار بگیرد. پویلیتی این نکته را مورد تأکید قرار می‌دهد که سیستم‌های اطلاعات بودجه و سیستم‌های مدیریت عملکرد معمولاً به صورت جداگانه و به عنوان سیستم‌های موازی ایجاد می‌شوند و یکپارچه‌سازی آنها معمولاً بسیار دشوار است. مطالعات صورت گرفته توسط گریزل، ملکرز و ویلافی، داگلاس، جوردن این موضوع را مورد بررسی قرار داده است که در شرایط عملکرد موازی و غیر یکپارچه این سیستم‌ها، اطلاعات عملکرد واقعاً چه میزان بر تصمیمات بودجه‌ای تأثیر می‌گذارد. براساس نتایج این مطالعات در رویکرد سنتی برای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی بودجه، فناوری اطلاعات نقش تسهیل‌کننده فرآیندهای دستی را در سازمان‌ها برعهده داشت و سازمان‌ها از سیستم‌های اطلاعات مستقل مناسب با وظایف و عملکردهای هر بخش از سازمان استفاده می‌کردند این در حالی است که به دلیل ضرورت انتقال داده‌ها در سطوح میان سازمانی و حرکت به سمت ارتباط فرآیندها و پردازش داده‌های چند بخش از سازمان در جهت ایجاد ارتباط میان برنامه‌های راهبردی و شاخص‌های عملکرد، در اواسط دهه ۱۹۸۰ موضوع ضرورت یکپارچه‌سازی سیستم‌های اطلاعات سازمانی و توسعه کاربرد سیستم‌های یکپارچه اطلاعات به عنوان ابزار ایجاد ارتباط میان لایه فرآیندی و لایه راهبردی سازمان مورد توجه قرار گرفت و فناوری اطلاعات به عنوان یک ابزار راهبردی ضمن ایجاد قابلیت‌های استراتژیک، لایه‌های مختلفی از یکپارچگی سیستم‌ها را بوجود آورد. این در حالی بود که سیستم‌های اطلاعاتی اتوماسیون اداری، سیستم‌های اطلاعاتی عملیاتی، سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت، سیستم‌های اطلاعاتی کمک به تصمیم‌گیری و انواع مختلف سیستم‌های

خبرکه تا آن زمان مطرح شده بودند در ایجاد این یکپارچگی با مشکلات متعددی مواجه بودند. نتایج حاصل از آسیب شناسی مشکلات سیستم‌های فوق‌الذکر این موضوع را مورد تأکید قرار داد که نگاه صحیح به سیستم‌های اطلاعاتی در یک ساختار فرآیندی، نگاه ماتریسی است در این ساختار دیگر نمی‌توان سیستم‌های اطلاعاتی را بر مبنای هرم و سلسله مراتب سازمانی تهیه کرد. زیرا این سیستم‌ها باید از یک سو پاسخگوی اطلاعات مورد نیاز زنجیره ارزش فرآیندهای سازمانی در لایه معماری فرآیندی باشند و از سوی دیگر نحوه ارتباط فرآیندهای سازمانی را با حوزه‌های وظیفه‌ای مشخص کنند. بر همین اساس برخلاف گذشته که در حوزه سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت در سطوح مختلف سازمانی سیستم‌های اطلاعاتی خاصی تعریف می‌شد، امروزه ضرورت نگاه ماتریسی به فرآیندهای سازمانی باعث شده تا یکپارچه‌سازی سیستم‌های اطلاعات سازمان، یعنی سیستمی که بتواند همه اجزا سازمانی را در نگاهی یکپارچه به هم متصل کند به عنوان چالش اساسی سازمان‌ها در لایه معماری فناوری اطلاعات مورد توجه قرار گیرد. سیستم‌های یکپارچه اطلاعات باید بتواند تمام سیستم‌های پردازش اطلاعات اصلی را به صورت سازگار و تعامل‌پذیر پوشش دهند تا دسترسی به اطلاعات تولید شده در فرآیندهای مختلف سازمانی (بودجه‌ریزی، تولید، فروش، بازاریابی، اداری و ...) به صورت مستقل و ترکیبی میسر شود. در واقع اصل اساسی در طراحی سیستم‌های یکپارچه اطلاعاتی این است که سیستم را باید برحسب فرآیندهای کاری سازماندهی کرد، نه بر مبنای تقسیم‌بندی‌های سازمانی و اداری زیرا سامانه‌های اطلاعاتی باید در حمایت از فرآیندهای کسب و کار ایجاد شوند نه وظایف واحدهای سازمانی. (فرزیب، ۱۳۸۱)

۳-۵-۵. ضعف قوانین و استنباط نادرست مجریان قوانین

در زمینه مبانی قانونی باید گفت که به طور کلی تهیه و تنظیم سند بودجه بیشتر منبعت از دو قانون محاسبات عمومی و قانون برنامه و بودجه است، که مشکلات قانونی آن به شرح ذیل می‌باشند:

الف - عدم ضمانت اجرایی قوی برای مواد قانونی؛

ب - تعدد تبصره‌ها؛

ج - مفاهیم به کار گرفته شده در متون قانونی فاقد صراحت لازم برای کاربردهای اجرایی است؛

د - ارتکاب اعمال متعدد مغایر با قانون؛

ذ - فقدان وحدت رویه های مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی و اجرای قوانین بر حسب نظر و سلیقه مجریان وقت؛

ر - قانون محاسبات عمومی و قانون دیوان محاسبات هیچ وقت وارد کنترل ماهیت مخارج نشد و رسیدگی‌های به عمل آمده، تشریفاتی و به منظور رعایت ظاهر مقررات بوده است.

۳-۶. ناهماهنگی میان برنامه و بودجه

هماهنگی میان برنامه و بودجه امری بدیهی و ضروری است؛ اما در عمل زمینه‌ها و ابزارهای لازم جهت برقراری ارتباط مناسب بین برنامه و بودجه به طور کامل فراهم نیست. به عبارت دیگر نارسایی‌هایی در ارتباط صحیح و اصولی بین برنامه‌های پنج ساله و سالانه بودجه وجود دارد. از نظر کارشناسان علت این ناهماهنگی و عدم ارتباط صحیح بین برنامه و بودجه از عوامل زیر ناشی می‌شود:

الف - فقدان اطلاعات و آمار تفصیلی خاص و به هنگام؛

ب - فقدان الگوی اقتصادسنجی مطلوب برای انجام پیش‌بینی‌های کوتاه مدت (یکساله و کمتر)؛

ج - فقدان اقدام جدی در زمینه تهیه بودجه اقتصادی، به پیوست لایحه بودجه؛

۳-۷. بودجه اقتصادی

به طور کلی بودجه چندین وظیفه مهم و اساسی دارد که انجام آنها می‌تواند در هدایت اقتصادی کشور فعال و پیشرو داشته باشد. برای مثال در حوزه طراحی و تصمیم‌گیری اقتصادی، بودجه به عنوان یک ابزار سیاست‌گذار می‌تواند سطح بالایی از اشتغال در جامعه را فراهم سازد و درعین حال موجباتی فراهم آورد که ثبات قیمت‌ها پایدار مانده و رشد اقتصادی دچار وقفه و رکود نشود. این وظیفه هنگامی به طور مطلوب انجام خواهد یافت که تعادل در تراز پرداخت‌ها نیز در حد قابل قبولی برقرار باشد. با تأمین و صرف بودجه در موارد خاص می‌توان جهت‌گیری فعالیت‌های اقتصادی را طی تدوین چنان تعیین کرد که به سوی عدالت اجتماعی بیشتر گام بردارد؛ در اینجا است که نقش توزیعی بودجه مطرح می‌شود. از نظر بعد تشویقی نیز خرج متناسب بودجه‌های جاری در زمینه بهبود نظام اداری و تسریع امور می‌تواند با ایجاد انگیزش و تشویق، بخش خصوصی را به سوی اهداف موردنظر جلب نماید.

۴. نتیجه‌گیری

بودجه‌ریزی عملیاتی فرایند جاری است که تمام مدیران یک سازمان را از رئیس سازمان گرفته تا مدیران برنامه‌ها و مدیران سازمان‌های تابعه درگیر می‌کند. این فرایند شامل چرخه بازخور است که اطلاعات صحیحی را در اختیار مدیران عالی برای مدیریت فعالیت‌های خود قرار می‌دهد. تنظیم بودجه برای برآورد و سنجش عملکرد سازمان‌های دولتی ضروری است و ابزاری مدیریتی سودمند به شمار می‌آید، بنابراین هنگام تنظیم بودجه می‌بایست راهبردهای خاص هر سازمان را با تمام جنبه‌های سودآوری و دیدگاه‌های مدیریت در ایجاد سازمان مدنظر قرار داد. (عسگری آزاد، ۱۳۸۶) بسیاری از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه دنیا در تلاشند نظام‌های بودجه‌ریزی خود را در یک فرآیند بهبود

یا تغییر به یک نظام عملکردمحور یا عملیاتی که در آن ارتباط بین اعتبارات بودجه‌ای و عملکرد دستگاه‌های اجرایی شفاف و قابل درک است نزدیک‌تر سازند و از این طریق پشتوانه اطلاعاتی معتبر و قابل اطمینانی برای تصمیمات بودجه‌ای دولت و مجلس فراهم آورند.

براساس قانون برنامه و بودجه (مصوب اسفند ۱۳۵۱)، نظام بودجه‌ریزی ایران یک نظام «بودجه برنامه‌ای» است. بدین ترتیب که بودجه‌های سالانه باید بر مبنای برنامه‌های سالانه، برنامه‌های سالانه بر مبنای برنامه‌های پنج‌ساله و برنامه‌های پنج‌ساله بر اساس برنامه‌های بلندمدت تهیه شوند. اگر چه پس از تصویب قانون مزبور کشور دارای برنامه میان‌مدت بوده است، لیکن اجرای حکم فوق هیچگاه به طور کامل به اجرا در نیامده است و بحث عدم پشتیبانی بودجه‌های سالانه از اهداف و احکام برنامه‌های میان‌مدت همواره مطرح بوده و هست. عوامل فنی، ساختاری و سیاسی جزء اثرگذارترین عواملی هستند که در نتایج تحقیقات به آنها اشاره شده است.

توجه به فرهنگ و رهبری، تعهد و حمایت از اجرا، شرایط گروه هدف، توجه به بهای تمام شده و تدوین شاخص اندازه‌گیری، توجه به گرایش مجریان و جو سازمانی، به عنوان عوامل موثر بر اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی است.

توجه به نقش فرهنگ سازمانی و رهبری باعث می‌گردد بودجه‌ریزی عملیاتی بر اساس نظام ارزشی و فرهنگی جامعه، تدوین گردد و با ارزش‌ها و باورهای جامعه، منطبق گردد به گونه‌ای که کارکنان اجرای آن را وظیفه خود محسوب کنند. استفاده از اهرم‌های تشویقی توسط معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس جمهور باعث می‌گردد کارکنان دستگاه‌های اجرایی خود را مقید به همکاری بکنند. با توانمندسازی مدیران در ایجاد ارتباط خوب کاری و مسئولیت‌پذیری کارکنان سازمان ترقیب به استفاده بهتر از امکانات و نیروی انسانی شده و این امر به اجرای هر چه بهتر بودجه‌ریزی سازمانی می‌گردد. توجه قانون‌گذار به نظرات کارشناسان بودجه‌ریزی در امر خط‌مشی‌گذاری باعث می‌گردد طرح‌ها و بخشنامه‌های تدوین شده مبتنی بر واقعیت بوده و با سهولت اجرا گردد. قانون‌گذار حتماً باید در جهت ضمانت اجرایی برای دستگاه‌های مشمول که طبق برنامه پیش مشارکت نمی‌کنند جریمه و مجازات در نظر بگیرد.

با قرارداد قید اولویت برای اجرای بودجه‌ریزی در سازمان می‌توان تعهد به اجرا را بالا برد و همچنین با تدوین آیین‌نامه و مقررات و رویه‌های اجرایی روشن می‌توان تعهد به اجرا را افزایش داد. حمایت بالای سیاسی از اجرای این شیوه باعث می‌گردد سازمان‌ها آن را منطقی و معتبر دانسته و کمتر مورد انتقادات غیر حرفه‌ای و غیر علمی قرار گیرد و همچنین توافق بیشتری بین سازمان‌های در حال اجرا به وجود آید. توجه به شرایط دستگاه‌ها و تخصیص متناسب اعتبار باعث می‌گردد دستگاه هماهنگی بیشتری با معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس جمهور داشته باشد.

توجه به دانش سازمانی و بالابردن آن کمک می‌کند تا کارکنان درگیر با امر بودجه‌ریزی بتوانند بهای قیمت تمام شده را که عوامل زیادی در آن دخیل است را به شکلی درست محاسبه نمایند. یکی از عواملی که نقش بسزایی در اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی دارد تهیه شاخص‌های اندازه‌گیری پیشرفت کار و بهای قیمت تمام شده است که باید از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی بر آن چیره گشت. توجه به گرایش مجریان و جو سازمان باعث می‌گردد کارشناسان بودجه‌ریزی با توافق و تمایل بیشتر به آنچه نسبت به اجرای بودجه‌ریزی عملیاتی دارند باور دارند عمل نمایند.

منابع

- احمدی، علی (۱۳۸۲)، اصول و مبانی بودجه‌ریزی با تاکید بر بودجه عملیاتی. همدان: انتشارات نورعلم.
- الوانی، سیدمهدی & ، دانایی‌فرد، حسن (۱۳۸۵)، تئوری سازمان (ساختار، طراحی، کاربدها). تهران: نشر صفا، چاپ وازدهم.
- ایران‌زاده، سلیمان (۱۳۸۲)، جهانی‌شدن و تحولات استراتژیک در مدیریت و سازمان. تبریز: افق دانش.
- بابایی، حسن (۱۳۸۱)، بودجه‌ریزی دولتی در ایران «از نظریه تا سیاست». تهران: انتشارات شرکت چاپ و نشر بازگانی.
- بافنده‌زند، علیرضا (۱۳۸۸)، تدوین یک سیستم خبره‌ی فازی جهت طراحی ساختار سازمانی. فراسوی مدیریت، ۱۲۸-۱۰۳.
- پناهی، علی. (۱۳۸۶)، بودجه ریزی عملیاتی در نظریه و عمل. تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
- گزارش برنامه پنجم توسعه. (۱۳۹۳) تهران: دیوان محاسبات کل کشور.
- رابینز، استفن. (۱۳۸۴)، تئوری سازمان. ترجمه سیدمهدی. الوانی & حسن. دانایی‌فرد، تهران: انتشارات صفار.
- رضائیان، علی. (۱۳۷۹)، مبانی سازمان و مدیریت. تهران: انتشارات سمت، چاپ اول.
- زینالی، مهدی و همکاران. (۱۳۹۲)، بررسی موانع پیاده‌سازی بودجه‌ریزی در وزارت طاهرپور کلاتری، حبیب ا... . دانش‌فرد، کرم ا... & رضایی دزکی، فرهاد. (۱۳۹۰)، شناسایی عوامل موثر بر استقرار قانون بودجه عملیاتی در سازمان‌های دولتی. فصلنامه علمی پژوهشی برنامه‌ریزی و بودجه، ۵۶-۳۱.
- عسگری‌آزاد، محمد. (۱۳۸۶)، بودجه‌ریزی عملیاتی در ایران. کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی عملیاتی ص ۲۲۰، تهران: سالن همایش‌های بین‌المللی رازی.
- عمید، امین. & دهقانان، حامد. (۱۳۸۷)، بررسی نقش معماری سازمانی در استقرار نظام بودجه‌ریزی عملیاتی.
- فارضان، محمد. (۱۳۹۲)، مرداد بودجه‌ریزی عملیاتی.
- www.mohammadfarzan.blogfa.com
- قنبری، علی. & صادقی، حسین. (۱۳۸۶)، تحولات اقتصادی ایران. تهران: انتشارات سمت.

- کاظمی, مهدی. (زمستان ۱۳۷۳). بررسی مفاهیم فرهنگ و فضای سازمانی. فصلنامه مطالعات مدیریت.
- کردبچه, محمد. (۱۳۸۵). مروری بر تحولات نظام بودجه‌ریزی. تهران: سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور.
- مختاری ناصری, کیوان. (۱۳۹۲). بودجه‌ریزی عملیاتی، سازمان مدیریت برنامه و بودجه. معاونت توسعه
- راهکار مدیریت موحذزاده ایوب (۱۳۸۷)، تعریف مفاهیم اساسی و اصول بودجه،
<http://www.mgtsolution.com/olib/921397298.aspx>

The role of organizational factors on the implementation of the operational budget for the implementation of Article 43; of the Fifth Iran Development Plan

M.Safdari nahad, GH. Memarzade, M. Ezzati

Received: 15 December 2014

Accepted: 12 September 2015

In Iran since the beginning of the 2001 decision on a change in the type and form of budgeting has been raised at the annual budget in the first years after the law was superior but despite approval, implementing has not been yaced fulfilled practices in an appropriate manner for the same purpose. This paper aims to examine the role of organizational factors on the implementation of performance budgeting in process line with the above rules manually. Result implies that Change in the operating budget at the state has faced with internal and external challenges. Among the external factors, environmental factors and the size of government as the most important factors are facing and internal factors although can be adapted to the equipment, but human resources and financial resources cited as the main challenges. Operational budget can be implemented by concenter ting on the following factors to be desired:

1- Attention to the culture and leadership. 2- Commitment and support runs. 3- Target group conditions. 4- Consider the determination of measuring indicators. 5- Regards tendency of executives and organizational situation.

Key Words: *operational budgeting- identifying internal factors- organizational scheme.*



آسیب شناسی نشاط و پویایی علمی در مراکز علمی و دانشگاهی مطالعه ای بارویکرد پدیدارشناسی زینب محمدزاده، کیوان صالحی	۱
نقش عوامل سازمانی بر اجرای بودجه ریزی عملیاتی در راستای اجرای ماده ۱۹۵ قانون برنامه پنجم توسعه محمود صفدری نهاد، غلامرضا معمارزاده، میترا عزتی	۲۷
ارزیابی فرآیند خصوصی سازی در راستای سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی (افزایش سهم بخش خصوصی) محمدحسین کریم، وحید شقاقی شهری، لیلا نصری	۴۹
تأثیر عوامل اقتصادی مهاجرت در ایران (تأکید بر شاخص های درآمد و بیکاری) سمیرا متقی	۶۳
تحلیل اثرات زیرساخت های نهادی و متغیرهای کلان اقتصادی بر تنوع صادرات ایران با استفاده از رگرسیون ریج حسین محمدی، بهزاد فکاری	۷۵
تأثیر شفافیت سود بر هزینه سرمایه و بازده اضافی (مطالعه موردی: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) زریرنگین تاجی، افشین هاشمی گل سفیدی	۹۵
مفهوم نهاد آب و نگاهی به تجربه اصلاحات نهاد آب در سایر کشورها پرویز بیات، محمود صبوچی، احمدعلی کیخا، محمود احمدپور، عزت اله کرمی	۱۱۵

1	Pathology of Scientific Vitality and Dynamism in Scientific and Academic Centers a Phenomenology Study Zeinab Mohammadzadeh, Keyvan Salehi
27	The Role of Organizational Factors on the Implementation of the Operational Budget for the Implementation of Article 195 of the Fifth Iran Development Plan M.Safdari Nahad, GH. Memarzade, M. Ezzati
49	Assessment of the Privatization in Iran Pertaining to the General Policies of Article 44 of Constitution (Private Sector Increment) Mohammad. H. Karim, Vahid Shaghaghi, Leila Nasri
63	The Impact of Economic Factors on Migration in Iran (Emphasis on Income and Employment Indicators) Samira Mottaqi
75	Analyzing the Effect of the Institutional Infrastructure and Macroeconomic Variables on the Diversity of Iran's Exports Using Ridge Regression Hossein Mohammadi, Behzad Fakari
95	The Effect of Transparency Profit on the Capital Cost and Additional Returns (Case Study: Companies in Tehran Stock Exchange) Zarir Negintaji, Afshin Hashemi Golsefidi
115	Concept of Water Institution and Take a Look at the Experiences in Water Institutional Reforms in Different Countries P. Bayat, M. Sabuh, A. Keikha, M. Ahmadpour Borazjani, E.Karami