



أثر تطبيق الموازنة الصفرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الحكومية دراسة استطلاعية تحليلية في وزارة المالية والاقتصاد ووزارة التخطيط

م.هيمن محمد عزيز

قسم المحاسبة والمالية والتدقيق، كلية التجارة، جامعة السليمانية

hemn.aziz@univsul.edu.iq

ملخص البحث:

يتناول البحث مفهوم الموازنة الصفرية وأهميتها كأداة إدارة مالية تهدف إلى تحقيق توازن دقيق بين النفقات والإيرادات. يهدف هذا البحث إلى دراسة تأثير الموازنة الصفرية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات، ومحاولة إبراز أهمية الموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية لمختلف النشاطات وإظهار قدرتها في تقييم الأداء المالي. ولتحقيق ذلك تم تصميم استمارة استبيان تتضمن (٢٠) سؤالاً وزعت على كل من (المدير العام، معاون المدير، رؤساء الأقسام والوحدات الإدارية وتحديد الخبراء في مجال الموازنة)، وقد تم تحليل نتائج البحث من خلال الأساليب الإحصائية و تحليل الانحدار باستخدام نموذج (OLS). توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات، أهمها: الموازنة الصفرية تفرض على المؤسسة زيادة الكفاءة في استخدام الموارد والعمل بحذر، مما يشجع على تحسين العمليات الداخلية واستخدام الموارد بكفاءة أكبر ووجود تأثير معنوي لمتغير الموازنة الصفرية في تقييم الأداء المالي، وبلغت درجة التأثير للمتغير المذكور إلى (٠,٤٥). وانتهى البحث بمجموعة من التوصيات منها: على المؤسسات الحكومية في إقليم كردستان دراسة وتقييم إمكانية تبني الموازنة الصفرية كأداة إدارية. ويوصي الباحث المؤسسات الحكومية في إقليم كردستان بتحديد الأولويات وتوجيه الموارد نحو الأنشطة والمشاريع الحيوية التي تسهم بشكل أكبر في تحقيق الأهداف المالية والاستراتيجية.

الكلمات المفتاحية: الموازنة الصفرية، تقييم الأداء المالي، المؤسسات الحكومية، إقليم كردستان.

Received: 21/9/2023

Accepted: 12/10/2023



المقدمة:

الموازنة الصفرية وتقييم الأداء المالي هما الجزءان الأساسيان في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الحكومية. إن فهم مفهوم الموازنة الصفرية وتنفيذه يلعب دورًا حاسمًا في تحسين تقييم الأداء المالي وتحقيق الأهداف بكفاءة أكبر. الموازنة الصفرية تعتمد على مبدأ تخصيص الموارد المالية بدقة مطلقة لتلبية الاحتياجات والأهداف الفعلية للمؤسسة. هذا يتضمن عدم السماح بأي تجاوزات مالية وتحديد أولويات واضحة للإنفاق وتخصيص الموارد على وفقها. تهدف الموازنة الصفرية إلى تحقيق توازن دقيق بين النفقات والإيرادات، وهذا يساهم في تحقيق أقصى استفادة من الموارد المتاحة. بفضل الموازنة الصفرية، يمكن للمؤسسة تحقيق كفاءة مالية عالية وضبط دقيق للإنفاق. ومن جهة أخرى، تقييم الأداء المالي يعتبر جزءًا أساسيًا من عملية تقييم الأداء للمؤسسة. ويهدف تقييم الأداء المالي إلى تقدير الاستثمارات الممنوحة للأنشطة التجارية والتحقق من مدى مساهمتها في التحسين المستمر وتحقيق الأهداف المؤسسية. ويمكن استخدام تقييم الأداء المالي لتحديد ما إذا كانت الموارد المالية مستخدمة بكفاءة وإذا ما كانت هناك حاجة لإجراء تعديلات لتحقيق أهداف أفضل. يتكون البحث من أربعة مباحث رئيسة، يتكون المبحث الأول من منهجية البحث ودراسات سابقة أما المبحث الثاني فقد ركز على الإطار المفاهيمي للموازنة الصفرية وتقييم الأداء المالي، والمبحث الثالث قد خصص للجانب التطبيقي، بينما المبحث الرابع والأخير اختص بالاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

مشكلة البحث:

في السنوات الأخيرة، شهد إقليم كردستان تطبيقاً تقليدياً للموازنة، وكان ذلك غالباً مصحوباً بعجز مالي. ومع دخول عام ٢٠١٤، تفاقمت المشكلات الاقتصادية والمالية في إقليم كردستان نتيجة للخلافات السياسية والإدارية مع الحكومة المركزية، وتفاقم الوضع أيضاً بسبب عدم الاستقرار الأمني والحرب مع تنظيم داعش، وتراجع أسعار النفط بشكل كبير، بالإضافة إلى تفشي فيروس كورونا، للأسف، لم تقم حكومة إقليم كردستان بتنظيم موازنتها العامة خلال هذه المدة، إن عدم وجود موازنات عامة تسهم بشكل مباشر في تدهور تقييم الأداء المالي، وفي ضوء ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

هل تطبيق الموازنة الصفرية في إقليم كردستان يؤدي إلى حل المشاكل المالية؟.

هل تطبيق الموازنة الصفرية تساهم في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الحكومية؟.

أهمية البحث:

يعد هذا البحث من بين الأبحاث التي سعت إلى استكشاف تطبيق مفهوم الموازنة الصفرية كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الحكومية في إقليم كردستان.

يُسلط الضوء على تأثير الموازنة الصفرية وقدرتها على التطبيق في المؤسسات الحكومية من خلال جمع آراء عينة من المشاركين في البحث.

يتعامل البحث مع استخدام الموازنة الصفرية ومدى إسهامها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الحكومية عن طريق دراسة العلاقة بين الموازنة الصفرية وتقييم الأداء المالي لهذه المؤسسات.



أهداف البحث: يهدف هذا البحث إلى:

محاولة إبراز أهمية الموازنة الصفريّة في المؤسسات الحكوميّة لمختلف النشاطات وإظهار قدرتها في تقييم الأداء الماليّ.

بيان أثر تطبيق الموازنة الصفريّة في تقييم الأداء الماليّ.

كيفية مساهمة الموازنة الصفريّة في تحسين كفاءة استخدام الموارد الماليّة في المؤسسات الحكوميّة.

تحسين إدارة الموارد الماليّة في إقليم كردستان من خلال إعداد مبدأ الموازنة الصفريّة.

فرضيات البحث:

يقوم البحث على الفرضيتين اللتين قمنا بصياغتهما، وسنحاول الإجابة عنهما والتأكد من صحتها ضمن هذا البحث.

الفرضية الأولى: هناك علاقة طردية بين الموازنة الصفريّة و تقييم الأداء الماليّ.

الفرضية الثانية: هناك تأثير إيجابي ومعنوي ذات دلالة إحصائية للموازنة الصفريّة وتقييم الأداء الماليّ.

منهج البحث: تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تحديد الاطار النظري للبحث وذلك من خلال الاستعانة بالاطاريح والرسائل الجامعية العربية والاجنبية والدوريات وشبكات الانترنت، وتم كذلك الاعتماد على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي والتي تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة من موظفي وزارة المالية والاقتصاد ووزارة التخطيط في اقليم كردستان.

ثانيا: دراسات سابقة

الدراسات المتعلقة بالموازنة الصفريّة:

دراسة (سدخان، ٢٠١٨) المتعلقة بـ (الموازنة الصفريّة ومقومات نجاحها في العراق) تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالموازنة الصفريّة وإبراز أهميتها وامكانية تطبيقها في المؤسسات الحكوميّة ولمختلف النشاطات والمرافق العامة واطهار قدرتها في تطوير الاداء المالي للمؤسسات الحكوميّة ومساهمتها في تقليل النفقات وتعزيز الإيرادات من خلال بيان الحجم الحقيقي للنفقات العامة والإيرادات العامة واعطاء القدرة للادارات الماليّة لاتخاذ القرارات اللازمة لتطوير الاداء المالي، ومساهمة الموازنة الصفريّة في دراسة وتحليل وتقويم الأنشطة لمعيار التكلفة والعائد مما يساهم في ابعاد وحدات الدولة عن المبالغة في التقديرات في الاسلوب التقليدي للموازنة ويعد المخطط المركزي عن تخفيض الاعتمادات بشكل عشوائي، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ان الموازنة الصفريّة فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية كونها تستند الى فكر علمي منطقي من خلال ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية، وخرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها: سن تشريع خاص وتعليمات خاصة تلزم المؤسسات الحكوميّة تطبيق الموازنة الصفريّة.

دراسة (الشريري و الرحالة، ٢٠٠٩) المتعلقة بـ (امكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنيّة) تهدف الدراسة إلى تعرف إمكانية تطبيق أسلوب الأساس الصفري في إعداد موازنات الوزارات الأردنيّة لما يحققه من ميزات، وعلى درجة توافر المتطلبات اللازمة لتطبيقه والصعوبات التي تواجه إمكانية تطبيقه، وتوصلت الدراسة إلى أن أسلوب إعداد الموازنة الصفريّة يمكن من إيجاد الرقابة الفعالة على التكاليف وتحسين التخطيط والمتابعة وتحسين الفعالية والكفاءة في تخصيص الموارد، وإن إمكانية تنفيذ خطوات إعدادها ممكنة لتوافر المتطلبات اللازمة لذلك على الرغم من وجود بعض الصعوبات إلا أنها ليست بدرجة عالية من الأهمية. وأوصت الدراسة بتطبيق أسلوب الأساس الصفري في إعداد الموازنة الأردنيّة وإن تعمل الوزارات على استكمال توافر المتطلبات اللازمة وتذليل الصعوبات التي تواجه تطبيقه.



الدراسات المتعلقة بتقييم الأداء المالي:

دراسة (بوخلخال، ٢٠٢١) المتعلقة بـ (قياس وتقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات الحديثة والتقليدية ودراسة فعاليتها في خلق القيمة) تسعى هذه الدراسة إلى تقييم وقياس الأداء المالي بواسطة المؤشرات التقليدية ممثلة في (BFR, ROE, ROA, ROI, EPS, ROS)، والمؤشرات الحديثة ممثلة في القيمة الاقتصادية المضافة EVA والقيمة السوقية المضافة MVA. مع تحديد مدى قدرتها وفعاليتها في تفسير الأداء المالي، وقد قمنا بتحليل الوضعية المالية لمجتمع صيدال خلال الفترة ٢٠١٩-٢٠٠٩ والتي تنشط في بورصة الجزائر، مع دراسة إحصائية للعلاقة بين المؤشرات التقليدية والحديثة، فقد أظهرت الدراسة أن هناك بعض المؤشرات التي لها علاقة ذات دلالة إحصائية بينها وبين القيمة الاقتصادية المضافة.

دراسة (المطيري، ٢٠١١) المتعلقة بـ (تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية) هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إمتلاك مؤسسة البترول الكويتية للآليات والأساليب المناسبة في أدائها المالي التي تؤهلها للقيام بواجباتها، إضافةً إلى معرفة المعوقات التي تحول دون امتلاك تلك الآليات، وذلك بدراسة مقومات ومعايير الأداء المالي الجيد والتعرف على مدى توفرها في المؤسسة. وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أبرزها: وجود علاقة بين المؤهلات والخبرات الفنية التي يمتلكها الكادر المالي والمحاسبي العامل في مؤسسة البترول الكويتية وبين الأداء المالي. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات منها قيام مؤسسة البترول الكويتية باعتماد التكامل في عملية التقييم بين المؤشرات المالية وغير المالية ومراجعة القدرة التنافسية للمؤسسة، وإعادة النظر في النظام المالي المطبق لمؤسسة البترول الكويتية.

المبحث الثاني / الإطار النظري للبحث

أولاً: مفهوم الموازنة العامة: قد تعددت مفاهيم الموازنة العامة، هي أرقام حسابية تشمل الاعتمادات المخصصة والمتوقع إنفاقها وإيرادات متوقعة تحصيلها خلال مدة زمنية قادمة - عادةً سنة- بالمفهوم المحاسبي. وتعدّ الموازنة العامة قانوناً بالمفهوم القانوني لأنها تمر بالإجراءات نفسها التي مر بها تشريع أي قانون وفقاً لما يحكم النشاط المالي فيها. وبالمفهوم الإداري تعرف الموازنة العامة بأنها: صكّ تعدّه السلطة التنفيذية يتضمن تقديراً مفصلاً لنفقات الدولة التي تلتزم القيام بها، ولمواردها اللازمة لتمويل هذه النفقات، حيث يتم بعد ذلك عرضها على السلطة التشريعية لمناقشة ما تراه مناسباً تجاه هذه التقديرات في صيغة قانونية تسمح لتلك السلطة التنفيذية القيام بمهامها، أما اقتصادياً تعد الموازنة العامة أداة مالية تقوم الحكومة باستخدامها، لاقتطاع جزء من ثروة المؤسسة بهدف تحقيق سياستها الاقتصادية والاجتماعية في تحقيق التوازن والرفاه. والموازنة بالمفهوم السياسي تعبر عن أرقام ترغب السلطة السياسية في تنفيذها بأقل تكلفة خلال المدة المحددة، وبرامج توضح فيها مصادر الأموال الداخلية واستعمالاتها الخارجة لتمويل القطاعات الحكومية (الغبان، ٢٠١٦: ٨١) (أبو الفتوح، ٢٠١٤: ١٥٠)

ثانياً: مفهوم الموازنة الصفرية: الموازنة الصفرية هي مقارنة للموازنة التي تبدأ من قاعدة الصفر، دون مراعات للتكاليف والأنشطة السابقة، وبالتالي كل ما يدرج في هذه الموازنة يجب تبريره. وتفسر الموازنة الصفرية على أنها عملية تخطيط وتشغيل وإعداد الموازنة بصورة تفصيلية بحيث تلقي على عاتق كل مسئول مهمة تبرير الموارد المطلوب تخصيصها للبرمجة بحيث يبين لماذا يحتاج إلى أي مال، فهو لا يطالب فقط بتبرير الزيادة عن السنة السابقة ولكنه مطالب بتبرير أي عمل أو نشاط يخطط لإنجازه من الصفر بإفترض أن اعتماده في الموازنة السابقة كان صفراً ويعرفها Phyrر وهو تعريف الأكثر مناسبة « بأنها عملية تخطيط وموازنة والتي تتطلب من كل مدير أن يبرز مطلب موازنته الإجمالي



بالتفصيل من نقطة الأساس (لذا فإنها أساس صفري)، ويحول عبء الإثبات إلى كل مدير لكي يبرز لماذا يجب أن تنفق أية أموال على الإطلاق، إن هذا المدخل يتطلب تحديد جميع الأنشطة ووصفها في مجموعات قرار، والتي يتم تقييمها عن طريق تحليل منتظم ثم ترتيبها طبقاً لأهميتها». (بيرش ومختار، ٢٠١٩: ٤١)

تعد الموازنة الصفرية الموجة الأخيرة من موجات اصلاح الموازنة العامة للدولة وبصفة عامة جاءت الموازنة الصفرية لتخدم أهداف الحكومة في مجال تحقيق كفاءة وفعالية أكبر في أداء الانشطة الحكومية، وذلك لتحديد الأولويات بين البرامج الحكومية، والقاء الضوء على جدوى تلك البرامج ومحاولة اعاداة تخصيص الموارد بشكل أفضل، وقد برزت الموازنة الصفرية في السنوات العشر الاخيرة كمحاولة للتغلب على المشاكل والعقبات التطبيقية التي صادفت النظم الأخرى للموازنة. فالموازنة ماهي إلا أداة شأنها شأن الموازنات الاخرى تعاون وتساعد في عملية التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية، وذلك من خلال أنها تلقي على عاتق كل مسؤول مهمة تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجه فهو لا يطالب فقط تبرير الزيادة عن السنة السابقة ولكنه مطالب بتبرير أي عمل أو نشاط يخطط لانجازه من الصفر بافتراض ان اعتماده في الموازنة السابقة كان صفرًا. (سدخان، ٢٠١٨: ٢٥٣)

الموازنة الصفرية ذلك النوع من الموازنات الذي يتم بموجبه إغفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية حتى يتسنى مراجعة كل برنامج من الأساس « من الصفر» ووضع خطة جديدة للمخصصات دون أن يكون لأي برنامج أفضلية على البرامج الأخرى لسبب كونه تم اعتماده سابقا. (زيدان وبخيت، ٢٠١٩: ٣٧)

ثالثاً: خطوات موازنة الأساس الصفري: يمكن تحديد الأبعاد والخطوات الأساسية التي يتم إعدادها للموازنة الصفرية على ضوءها على النحو الآتي: (الشرايري، ٢٠٠٩: ٥١٠)

تحديد الأهداف العامة التي تسعى الوزارة لتحقيقها، في ضوء الأهداف والسياسات العامة للدولة، وتعميم ذلك على مستوى الوزارات كافة، وتقوم بذلك السلطة العليا فيها.

تحديد وحدات القرار، والتي قد تكون الوحدات الإدارية في الوزارة. وفي مثل هذه الحالة تتشكل وحدات القرار من الوحدات الواقعة في أدنى المستوى التنظيمي يمتلك سلطات إعداد الموازنة وتحضيرها، وغالباً ما يكون ذلك هو مستوى الإدارات وليس ما هو أدنى منها، وقد تكون وحدات القرار هي البرامج في حالة الاستعانة بأسلوب البرمجة في العمل. تحديد نشاط أو برامج التي تقوم كل وحدة من وحدات القرار بها خلال السنة المالية للموازنة.

تحليل هذه النشاطات أو الأعمال والعمل على تقييمها وتحديد أولوياتها على ضوء أهميتها، ثم وضع مجموعات من القرارات على ضوء ذلك، فتتعلق مجموعة القرارات الأولى بالنشاطات والأعمال ذات الأهمية الأولى، في حين تتعلق المجموعة الثانية بالنشاطات والأعمال ذات الأهمية الثانية، وهكذا حتى يتم تشكيل سلسلة الأولويات لمجموعات القرار المختلفة، ومن ثم يتم وضع الموازنات التشغيلية التي تشمل بالدرجة الأولى حسابات العائد والتكلفة وموازنة الوظائف والإجراءات العلمية اللازمة لتنفيذها، ثم يتم تجميع هذه المجموعات والموازنات التشغيلية في إطار واحد وشامل وتصعد إلى مستوى الإدارة العليا في صورة موازنة لوحدة القرار.

رابعاً: مميزات وخصائص الموازنة الصفرية: إن الأساس في موازنة الأساس الصفري هو عدم الاهتمام بالأرقام الواردة في الموازنة السابقة عند إعداد مشروع الموازنة الجديدة والبدء من جديد، أي من نقطة الصفر، كما أن موازنة الأساس الصفري لا تعطي الأولوية للبرامج للمشاريع تحت التنفيذ والمعتمدة سابقاً على المشروعات الجديدة عند توزيع الاعتمادات، ويفترض تخفيض الاعتمادات أو الغائها للمشروعات تحت التنفيذ إذ تبين عند التقويم أن كفاءتها متدنية،



وأن العائد منها أصبح لا يتناسب مع كلفتها (كراز، ٢٠١٥: ٢٨). يمكن تحديد مميزات الموازنة الصفرية من خلال النقاط الآتية: (مشكور والطار، بحث منشور على موقع الانترنت، www.researchgate.net)

تحسين فاعلية الإنفاق في تحقيق الأهداف التي تتبناها الحكومة نظراً لما تتضمنه من تحديد الأهداف لمراكز الخدمات وضرورة ربطها بالأهداف العامة للإنفاق الحكومي.

استبعاد أوجه التعارض في أهداف الوحدات الحكومية من خلال مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في تحديد الأهداف وإعداد حزم القرارات وترتيبها.

يحقق توزيع الموارد بين الوظائف المختلفة نظراً لما يتضمنه من تقييم لحزمة من القرارات وترتيبها حسب أولويات أهميتها ومن ثم تخصيص الموارد لحزمة من القرارات المهمة في كل وظيفة.

يعد نظام موازنة الأساس الصفري بمشاركة كل المستويات الإدارية مما يجعلها ميثاق عمل لهذه المستويات بعد إقرارها وبالتالي ضمان سلامة فهمها وتنفيذها.

يمكن نظام الموازنة الصفرية من تخفيض أو منع الإسراف في الإنفاق الحكومي لما يتضمنه من تفاصيل دقيقة عن كل نشاط.

خامساً: الصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنة الصفرية: هناك بعض المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنة الصفرية يمكن تلخيصها بالنقاط الآتية: (الحري وسجيني، ٢٠١٨: ٤)

يستلزم تطبيق هذا الأساس مجموعة من المجهودات والأعباء الإضافية، وتوافر مجموعة من الأفراد المدربين والمؤهلين تأهيلاً علمياً على استخدام هذا الأسلوب قد لا يكون متوافراً في البلدان النامية.

قد يلقي النظام معارضة من قبل العاملين لشعورهم الدائم بأن الأنشطة التي سيقومون بتأديتها تكون دائماً تحت الرقابة والتقويم.

يستلزم إعداد الموازنة الصفرية وقتاً طويلاً بالمقارنة مع إعداد موازنة الاعتمادات نظراً لطول خطوات تطبيقها.

يحدث نوع من الارتباك والخلط في الفهم لدى مديري الإدارات وذلك بسبب التغييرات المستمرة في الموازنة مما يستلزم معه وجود نظام تدريبي سليم ونظام رقابي قوي في الوحدات الحكومية. (شلق، ٢٠٠٩: ٤٩-٥٠)

عدم وجود نظام معلومات ونظام متكامل في الوحدات الحكومية في البلدان النامية وهذا يعتبر من أهم الصعوبات العملية التي تواجه تطبيق هذا الأسلوب.

صعوبات تكوين وصياغة حزمة من القرارات لصعوبة توصيف الأنشطة الحكومية وتحديد تكلفتها، وتحديد الأهداف التي تحققها تلك الأنشطة.

صعوبة وضع مقاييس العمل وتقويم الأداء للأنشطة الحكومية باعتبار أن بعضها يكون غير قابل للقياس الكمي أو المالي.

طرق ترتيب مجموعات حزم القرارات ترتيباً تنازلياً قد يدخل فيها الحكم الشخصي، علاوة على بعض المستويات الإدارية المشتركة في الترتيب قد لا يكون لديها صورة واضحة وكاملة عن الأهمية والأولويات الخاصة بحزم القرارات. سادساً: مفهوم وتعريف الأداء.

يستخدم مصطلح الأداء على شكل واسع من قبل المنظمات والباحثين، والقليل منهم يتفقون على معنى واحد لمفهوم الأداء، فهو يمكن أن تكون الكفاءة أو قوة الإدارة أو العائد على الاستثمار أو الكثير من المفاهيم الأخرى (Dickinson، ٢٠٠٨: ١٢).



وتم تعريفه أيضا بأنه الاستحواذ الاقتصادي للموارد المتاحة من قبل الإدارة لتحقيق أهدافها (Ham 2009: 100). ويرى الباحث أداء المؤسسات على أنه القدرة على تحقيق الأهداف المالية بأقل تكاليف ممكنة من خلال مساهمة أنشطتها في خلق القيمة أو زيادة الفعالية في استخدام الموارد المالية المتاحة. لذا فإن الأداء يتكون من ثلاثة مكونات رئيسية، والإدارة التي تتميز بالأداء الأفضل هي التي تجمع بين هذه المكونات بشكل جيد، وهذه المكونات هي كالأتي (الغالبي وادريس ، 2007 : 91).

الفاعلية . وهي مدى قدرة الادارة على تحقيق أهدافها وتقاس نسبة الفعالية من خلال المعادلة الآتية:

$$\text{الفاعلية} = \frac{\text{المخرجات الفعلية}}{\text{المخرجات المتوقعة}}$$

الكفاءة . وهي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بأقل تكلفة ممكنة وتقاس من خلال:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}$$

الإنتاجية. وهي كمية الإنتاج المنسوبة لعنصر أو عدة عناصر من عناصر الإنتاج خلال فترة زمنية محددة.

سابعاً: مفهوم وتعريف تقييم الأداء المالي:

تعريف الأداء المالي: يعرف الاداء المالي على أنه تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل، من خلال الاعتماد على الميزانيات، جدول حسابات النتائج والجدول الملحقه. وعلى هذا الأساس فإن تشخيص الاداء يتم بمعاينة المردودية الاقتصادية للمؤسسات ومعدل نمو العائدات، ومنه فإن الاداء المالي للمؤسسات يعني تقديم حكم له قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة للدولة، وذلك لخدمة رغبات اطرافها المختلفة، أي يعتبر الاداء المالي للمؤسسة قياساً للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة سلفاً. (بوشلاغم، 2020، 187)

تعريف تقييم الأداء المالي: تقييم الاداء المالي لا يتخلف عن مفهوم تقييم الأداء عموماً إلا من حيث التركيز على الجوانب المالية، بمعنى أن تقييم الاداء المالي هو قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالخطط من أجل دراسة جوانب القوة والضعف. (عبدالغني، 2006، 42)

ينتمي تقييم الاداء المالي إلى الانشطة الرئيسية لكل مؤسسة في أثناء تقييم حالتها الحالية ومقارنتها بالأهداف، ويمكن وصف مصطلح الأداء بأنه قدرة المؤسسة على تقدير الاستثمارات الممنوحة للأنشطة التجارية، والتي ستساهم في التحسين الذاتي المستمر وتحقيق الأهداف. (بو خلخال، و بن ثابت، 2021: 146)

ثامناً: أهمية تقييم الأداء المالي:

تقييم الأداء المالي يعتبر أداة رئيسية ضرورية لإجراء الرقابة المالية في المؤسسة، فهي تظهر عن طريقه تصحيح وتعديل الاستراتيجية والخطة وترشيد استخدام الموارد المتاحة.

إن النجاح في إنجاز أهداف طموحة يعزز الشعور بالرضا ويقوي دافعية المؤسسة وأطرافها، هذه الدافعية تؤدي إلى إيصال الفعالية إلى مستوى النجاح المطلوب، وعليه فإن قياس الأداء المالي للمؤسسة الأعمال يعد مدخلاً ديناميكياً متعدد الأبعاد والمجالات.

إن عملية تقييم الأداء المالي لها أهمية بالغة يمكن ذكرها في النقاط الآتية: (غام، 2022: 44-45)

تقييم الأداء المالي يوفر مقياساً لمدى نجاح أو فشل الإدارة المالية في سعيها لمواصلة نشاطها وتحقيق أهدافها. نظام تقييم الأداء المالي يزود مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة بالمعلومات الضرورية لأغراض التخطيط والرقابة



المالية واتخاذ القرارات الصحيحة المستندة على حقائق علمية وموضوعية. يؤدي إلى الكشف عن العناصر الكفوءة وتحديد العناصر التي تحتاج إلى مساعدة من أجل النهوض بأدائها. إن تقييم الأداء المالي يساعد على إعادة توجيه النشاط نحو تحقيق الأهداف المحددة.

تاسعاً: أهداف تقييم الأداء المالي:

ان تقييم الأداء المالي يكشف عن حقائق مهمة تتعلق بالأداء الإداري وكفاءة المؤسسة. وبشكل عام، تتمثل أهداف تقييم الأداء المالي في فهم المعلومات الواردة في القوائم المالية بهدف معرفة نقاط الضعف والقوة في المؤسسة، والتنبؤ بالآفاق المستقبلية من اتخاذ القرارات التي من شأنها تصحيح الانحرافات. ويسهم تقييم الأداء المالي في تحقيق الأهداف الآتية: (العبودي، ٢٠٢٢: ٥٢)

قياس مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، وتوفير المعلومات اللازمة لكافة الجهات ذات الصلة داخل وخارج المؤسسة.

تحديد الانحرافات وبيان أسبابها، ووضع الحلول اللازمة لتصحيحها، والعمل على تجنب حدوثها مستقبلاً. توفير البيانات المالية والإحصائية الناتجة عن تقييم الأداء المالي إلى الأجهزة الرقابية مما يسهل عملها وإجراء المتابعة الشاملة والمستمرة لأنشطة المؤسسة لضمان تحقيق الأداء الأفضل. تكوين قاعدة بيانات ومعلومات عن الأداء المالي للمؤسسة تسهم في وضع الرؤيا والخطط المستقبلية الهادفة إلى تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

يوفر تقييم الأداء المالي مقياساً لمدى استطاعة المؤسسة على البقاء والاستمرار. يؤدي تقييم الأداء المالي الكشف عن العناصر التي تحتاج إلى مساعدة بغية النهوض بأدائها.

عاشراً: أساليب تطوير الأداء المالي:

هنالك عدة أساليب أو طرق يتم من خلالها تطوير وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الحكومية: (عبد، ٢٠١٧: ١٩٥)

اسلوب التكاليف المبني على الأنشطة والأداء المالي: يوفر أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة المعلومات الدقيقة والاکثر تفصيلاً عن التكلفة.

اسلوب نظام الرقابة الداخلية الفعّال: إن وظيفة التدقيق الداخلي من شأنها أن تساعد في عملية التقييم الذاتي لأداء المؤسسة، ومن ثم تقويم أنشطتها وذلك من خلال دورها في مساندة الإدارة في وضع إطار لإدارة مخاطرة المؤسسة، وتحديد تلك المخاطرة التي تحيط بها والمساعدة في تحديد الاستجابات المناسبة لتلك المخاطرة وتقييم فعالية وتصميم الرقابيات التي وضعتها المؤسسة للحد من المخاطرة والتعامل معها.

اسلوب تقنية المعلومات: أن التقدم الحاصل في الجوانب التقنية والتطور السريع الذي تحدثه في الأعمال من عامل السرعة في التأقلم مع التغير من أهم العوامل الاقتصادية التي تعمل على زيادة الإنتاج، فالمجتمع وكذلك الإنسان الذي لا يسعى إلى مواكبة التطور العلمي والتقني سرعان ما يجد نفسه عاجزاً عن العصر الجديد والمساهمة فيه.

ويرى الباحث، يمكن ربط الموازنة الصفرية بتقييم الأداء المالي من خلال استخدام الموازنة الصفرية كأداة لتحسين وتقييم الأداء المالي للمؤسسات والمنظمات. ولغرض توضيح ذلك، يمكن تقسيم هذا الارتباط إلى ما يأتي:

تحديد الأهداف المالية والأداء: الموازنة الصفرية تقتضي تحديد أولويات وأهداف واضحة للإنفاق المالي. من خلال هذه الأهداف، يمكن للمؤسسة تحديد المعايير التي ستستخدم لقياس أدائها المالي. فمثلاً، إذا كانت المؤسسة تهدف إلى



تحقيق توازن بين الإيرادات والنفقات، يمكن استخدام هذا الهدف لتقييم أدائها المالي. التنفيذ والمتابعة: الموازنة الصفرية تتطلب متابعة دقيقة لتنفيذ الإنفاق والتحقق من أنه يتم على وفق الموازنة المحددة. هذا الرصد يساعد في تقييم كيفية استخدام الموارد المالية وما إذا كان هناك حاجة للتعديلات. تقييم الأداء المالي يشمل تحليل البيانات المالية لمعرفة مدى تحقيق الأهداف والالتزام بالموازنة. تحسين الكفاءة المالية: الموازنة الصفرية تشجع على تخصيص الموارد والإنفاق بكفاءة عالية على وفق الأولويات. ذلك يمكن أن يساعد في تحسين الأداء المالي عن طريق تحقيق مزيد من الكفاءة في استخدام الموارد المالية المتاحة. قياس الأثر والنتائج: تحديد كيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية المحددة بواسطة الموازنة الصفرية بشكل جزئياً أساسياً من تقييم الأداء المالي. يمكن استخدام المؤشرات المالية والمقاييس الأخرى لقياس الأثر وتحقيق النتائج.

المبحث الثالث / الجانب التطبيقي

تمهيد

في هذا المبحث سيتم التطرق إلى التأكد من صدق الاستبانة بالإضافة إلى التحليل الإحصائي لعينة البحث واختبار الفرضيات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وذلك باستخدام برنامج (E-views ١٢) الإحصائي.

أولاً: أسلوب جمع البيانات:

إضافةً إلى الأبحاث والدراسات المنشورة ذات الصلة بموضوع البحث فقد تم البحث في الجانب العملي باستخدام أسلوب الاستبانة في جمع البيانات وقد اشتملت هذه الاستبانة على أسئلة تتعلق بالموازنة الصفرية وتقييم الأداء المالي.

ثانياً: وصف عينة البحث:

قام الباحث بتوزيع استبيانات على مجموعة مختارة تتألف من (٨٤) موظفًا في المؤسسات الحكومية التابعة لوزارة المالية والاقتصاد ووزارة التخطيط في إقليم كردستان. تم اختيار العينة المقصودة الممثلة في (المدير العام، ومعاون المدير، ورؤساء الأقسام والوحدات الإدارية الذين يمتلكون خبرة في مجال الموازنة). تم تصميم استبيان يتناسب مع موضوع البحث، وتم توزيع (٨٤) استبانة. تم استعادة (٧٤) استبياناً منها وتم تحليل نتائجها.

ثالثاً: اختبار مصداقية البيانات:

تم تحليل مدى توفر الثبات الداخلي (المصدقية) في استبانة الدراسة التي تبين قوة الترابط أو التماسك بين فقرات الاستبانة على وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (١): اختبار مصداقية أداة الدراسة

الصدق	الثبات	عدد العبارات	محاوَر البحث
0.80	0.642	10	المحور الاول
0.87	0.766	10	المحور الثاني
0.86	0.774	20	المجموع

المصدر (من إعداد الباحث)

ويتضح من الجدول أعلاه توفر الثبات والصدق في أداة الدراسة، والذي بلغ و لجميع أسئلة الاستبانة بنسبة حوالي (٧٧٪ و ٨٦٪) على التوالي، و لجميع أسئلة المحور الاول بنسبة حوالي (٦٤٪ و ٨٠٪) على التوالي، وايضا لجميع أسئلة المحور الثاني بنسبة (٧٦٪ و ٨٧٪) تقريبا على التوالي، مما يعني ان الاداة تتصف بقيمة ثبات و صدق عالية بمجموعها



وكما مبين في الجدول المذكور.

رابعاً: الاحصاء الوصفي

أ - الاحصاء الوصفي لبيانات الديموغرافية:

الجدول رقم (٢) الاحصاء الوصفي لبيانات الديموغرافية

%	المتغيرات		الجنس
	العدد		
52	40	ذكر	
48	34	انثى	
100.0	74	مجموع	
29.8	22	30-40	العمر
48.6	36	41-50	
18.9	14	51-60	
2.7	2	60<	
100.0	74	مجموع	
10.8	8	دكتوراه	
54	40	ماجستير	
0	0	دبلوم عالي	
16.2	12	بكالوريوس	
13.5	10	دبلوم فني	
5.5	4	اعدادية	
100.0	74	مجموع	التخصص العلمي
51.4	38	محاسبة	
16.2	12	اقتصاد	
2.7	2	علوم مالية ومصرفية	
16.2	12	إدارة أعمال	
10.8	8	إدارة عامة	
2.7	2	أخرى	
100.0	74	مجموع	
10.8	8	المدير	الدرجة الوظيفية
8.1	6	معاون المدير	
35.1	26	رئيس القسم	
8.1	6	رئيس الوحدة	
37.9	28	أخرى	
100.0	74	مجموع	سنوات الخدمة
2.7	2	10>	
8.1	6	6-10	
54.1	40	15-11	
35.1	26	16<	
100.0	74	مجموع	



المصدر (من إعداد الباحث)

من الجدول أعلاه تبين لي بأن عينة البحث ذات مؤهلات علمية تبدأ بالدكتوراه وتنتهي بالأعدادية بالإضافة إلى التخصص المطلوب بالنسبة لعينة البحث، وهذه العينة هي العينة المقصودة حيث يمتلكون خبرات ومهارات في العلوم المحاسبية والشؤون المالية، وهذا بحد ذاته هو دعم للبحث ومصداقيته.

ب - الاحصاء الوصفي للمحور الاول للمتغير (الموازنة الصفرية)

الجدول (٣): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية و معامل اختلاف لفقرات المحور (الموازنة الصفرية)

الاهمية النسبية %	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة	الفقرات
				العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
				%	%	%	%	%	
90.8	0.47	0.69	٤,٤٥	40	30	2	2	0	X1
				٥٤	40.5	٢,٧	2.7	0.0	
86	0.27	0.51	4.29	24	48	2	0	0	X2
				32.5	64.8	2.7	0.0	0.0	
82.7	0.45	0.67	4.13	22	40	12	0	0	X3
				29.7	54	16.2	0.0	0.0	
82.7	0.50	0.71	4.13	22	42	8	2	0	X4
				29.7	56.7	10.8	2.7	0.0	
86.4	0.39	0.62	4.32	30	38	6	0	0	X5
				40.5	51.3	8.1	0.0	0.0	
84.3	0.50	0.71	4.21	26	40	6	2	0	X6
				35.1	54.1	8.1	2.7	0.0	
80.5	0.36	0.60	4.02	12	54	6	2	0	X7
				16.2	72.9	8.1	2.7	0.0	
76.7	1.25	1.11	3.83	26	22	16	8	2	X8
				35.1	29.7	21.6	10.8	2.7	
80	0.5	0.70	4.00	16	44	12	2	0	X9
				21.6	59.4	16.2	2.7	0.0	
78.3	0.57	0.75	3.91	12	48	12	0	2	X10
				16.2	64.8	16.2	0.0	2.7	
81.6	0.10	0.32	4.13	228	408	82	18	4	مجموع
				30.8	55	11	2.43	0.54	

المصدر (من إعداد الباحث)

يتضح من الجدول رقم (٣)، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية لكل الفقرات المتعلقة بمحور الموازنة الصفرية للمتغير (الموازنة الصفرية)، أن نسبة الوسط الحسابي على المستوى العام لهذا المتغير بلغ (٤,١٣) والانحراف المعياري البالغ (٠,٣٢) ومعامل الاختلاف (١٠٪)، والاتجاه العام لهذا المتغير ككل



نحو(أتفق). وتبين أن الوسط الحسابي على المستوى العام في هذا المتغير أكبر من الوسط الحسابي الفرضي للمقياس(٣)، وهذا يدل على موافقة أفراد المجتمع البحث أن للمتغير (الموازنة الصفرية) له أهمية كبيرة، ونسبة (٥٥%) عند مستوى (اتفق)، على وفق وجهة نظرهم، وكما أن نسبة (٣٠,٨%) من أفراد عينة البحث يتفقون بشده، وأن نسبة (١١%) عند مستوى (غير المتأكدين من ذلك). وتبين من خلال إجابات أفراد عينة البحث أن (X1) هي (هناك حاجة للتفكير في تغيير أسلوب إعداد الموازنة المطبق في مؤسسات الحكومية، وتطويره بأسلوب الموازنة الصفرية) يأتي في الأولوية، وبلغت الأهمية النسبية (٩٠,٨%) و (X٥) (تطبيق الموازنة الصفرية يساهم في ترتيب أولويات الانفاق العام للمؤسسات على وفق الظروف الراهنة) وتأتي في المرتبة الثانية.

ج - الاحصاء الوصفي للمحور الثاني للمتغير (تقييم الأداء المالي)

الجدول (٤): الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف لفقرات المحور (تقييم الأداء المالي)

المحور	لا اتفق بشدة	لا اتفق	محايد	اتفق	اتفق بشدة	المتوسط	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الاهمية النسبية %
Y1	0	2	20	36	16	3.89	0.77	0.59	77.8
	0.0	2.7	27	48	21.6	3.89	0.80	0.65	77.8
Y2	0	6	10	44	14				
	0.0	8	13.5	59.4	18.9	3.91	1.03	1.07	78.3
Y3	6	4	10	34	20				
	8.1	5.4	13.5	45.9	27	3.94	0.72	0.38	78.9
Y4	2	8	6	36	22				
	2.7	10.8	8.1	48.6	29.7	3.94	0.74	0.50	78.9
Y5	0	6	8	38	22				
	0.0	8.1	13.5	59.4	18.9	4.24	0.54	0.30	84.8
Y6	0	0	16	46	12				
	0.0	0.0	21.6	72.1	16.2	3.96	0.46	0.21	79.2
Y7	0	2	14	46	12				
	0.0	2.7	18.9	62.1	14.0	4.08	0.68	0.46	81.6
Y8	0	4	10	46	14				
	0.0	5.4	13.5	62.1	18.9	4.24	0.54	0.30	84.8
Y9	0	2	8	46	18				
	0.0	2.7	13.5	62.1	12.1	4.24	0.54	0.30	84.8
Y10	0	0	4	48	22				
	0.0	0.0	5.4	76.8	29.7	4.24	0.54	0.30	84.8
مجموع	8	36	106	420	172				
	1	4.8	14.3	56.7	23.2				

المصدر (من إعداد الباحث)

يتضح من الجدول رقم (٤)، الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف والاهمية النسبية لكل



الفقرات المتعلقة للمتغير (تقييم الأداء المالى)، أن نسبة الوسط الحسابى على مستوى العام لهذا المتغير بلغ (٣,٩٦) والانحراف المعياري البالغ (٠,٤٦) ومعامل الاختلاف (٢٦٪)، والاتجاه العام لهذا المتغير ككل نحو(أتفق). وتبين أن الوسط الحسابى على المستوى العام فى هذا المتغير أكبر من الوسط الحسابى الفرضى للمقياس (٣)، وهذا يدل على موافقة أفراد المجتمع البحث أن للمتغير (تقييم الأداء المالى) له أهمية كبيرة، ونسبة (٥٦,٧٪) عند مستوى (اتفق)، على وفق وجهة نظرهم، وكما أن نسبة (٢٣,٢٪) من أفراد عينة البحث يتفقون بشده، وأن نسبة (١٤,٣٪) عند مستوى (غير المتأكدين من ذلك). وتبين من خلال إجابات أفراد عينة البحث أن (٧١٠) هي (قياس الاداء المالى الفعلى يعتمد على ما تفرزه النظم المحاسبية كالااليب الاحصائية من بيانات كمعلومات) يأتي فى أولوية وبلغت الأهمية النسبية (٨٤,٨٪) و (٧٩) (تقييم الاداء المالى يعتمد على مبدأ الحياد المهني) وتأتي فى المرتبة الثانية.

خامساً: نتائج الاختبارات الاحصائية:

لغرض إيجاد تأثير الموازنة الصفرية فى تقييم الاداء المالى نستخدم على تحليل الانحدار بإستخدام نموذج (Ordinary Least Square) (OLS) باستخدام برنامج (E-views ١٢) وذلك بعد إيجاد العلاقة بين المتغيرين فإن الجدول الآتى يظهر نتيجة العلاقة بين المتغيرين:

الجدول رقم (٥) نتيجة العلاقة بين المتغيرين

اسم المتغير	الموازنة الصفرية	تقييم الأداء المالى
تقييم الأداء المالى	٠,٦٤٣٣	١
الموازنة الصفرية	١	٠,٦٤٣٣

المصدر: (من إعداد الباحث)

أظهر الجدول رقم (٥) إن هناك علاقة طردية وقوية نسبياً بين المتغيرين أى بمعنى فى حالة التطبيق الموازنة الصفرية يجب ان يكون هناك تقييم الاداء المالى فى المؤسسات الحكومية. وإيجابية قيمة معامل الارتباط تشير إلى وجود علاقة مباشرة بين المتغيرين أى عندما تزيد قيمة الموازنة الصفرية يزداد تقييم الاداء المالى، وهما أن الموازنة الصفرية هي نهج يهدف إلى تحقيق توازن بين الإيرادات والنفقات بحيث يتم تخصيص كل مبلغ لغرض معين داخل المؤسسة، هذا يعنى أنه يتم تخصيص الموارد بعناية لتحقيق الأهداف المحددة.

بناءً على الارتباط الإيجابي بين الموازنة الصفرية وتقييم الاداء المالى أى أن المؤسسة التي تعتمد الموازنة الصفرية تميل إلى تحقيق أداء مالى أفضل. وهذا يمكن أن يكون سببه الموازنة الصفرية التي تشجع على تخصيص الأموال بشكل فعال واستخدام الموارد بكفاءة أفضل، مما يسهم فى تحقيق الأهداف المالية بشكل أكبر بالتالى تحسين قيم الاداء المالى. استناداً إلى نتائج اختبار العلاقة بين المتغيرين لقد تم توصل البحث إلى قبول الفرضية الاولى التي تنص على أن هناك علاقة طردية بين الموازنة الصفرية فى تقييم الاداء المالى.

بعد إيجاد العلاقة بين المتغيرين تم إستخدام نموذج الانحدار لإظهار تأثير متغير الموازنة الصفرية فى تقييم الاداء المالى. فى جدول الآتى يظهر نتائج تحليل الأنحدار:



الجدول رقم (٦): نتائج تحليل الانحدار (OLS) لمتغير الموازنة الصفرية في تقييم الأداء المالي

Beta معلمة	اختبار F		اختبار t		المتغير
	مستوى المعنوي	المحتسبة	مستوى المعنوي	المحتسبة	
0.45	0.0009	4.945	0.001	5.44	الموازنة الصفرية
0.01			0.010	3.43	حد الثابت

المصدر: (من إعداد الباحث)

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي بوجود تأثير إيجابي ذات دلالة الاحصائية بين الموازنة الصفرية وتقييم الأداء المالي من الجدول رقم (٦)، بمعامل التحديد (R^2) بلغ (٠,٤١) بمعنى الموازنة الصفرية يمكن أن تفسر معامل الاختلاف بنسبة (٤١%) من تقييم الأداء المالي أما (٥٩%) الأخرى تعود إلى متغيرات لم تدخل ضمن هذه الدراسة، وتؤكد معنوية هذا التأثير بقيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (٤,٩٤٥)، وان قيمة (P-value) لهذا الاختبار يساوي (٠,٠٠٠٩) وهذا أصغر من قيمة الدلالة الاحصائية، وهذا يدل على رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أن هناك تأثيرات معنوية ذات دلالة إحصائية للموازنة الصفرية في تقييم الأداء المالي. ويستخدم اختبار (t) لتقييم معنوية تأثير الموازنة الصفرية في تقييم الأداء المالي، ويمكن ان نقارن قيمة مستوى المعنوي (P-value) مع قيمة الدلالة الاحصائية، نلاحظ ان قيمة (t) المحتسبة للمتغير المذكور يساوي (٥,٤٤)، وبمستوى معنوي (٠,٠٠١)، وهذا يعني وجود تأثير معنوي لمتغير الموازنة الصفرية في تقييم الأداء المالي، وبلغت درجة التأثير للمتغير المذكور الى (٠,٤٥)، حيث أنه في حالة تطبيق الموازنة الصفرية يؤدي إلى تحسين تقييم الأداء المالي بمقدار (٤٥%). إن النتائج الاحصائية تشير إلى قبول الفرضية الثانية التي تنص على أن هناك تأثيراً إيجابياً ومعنوياً ذات دلالة إحصائية للموازنة الصفرية وتقييم الأداء المالي.

الموازنة الصفرية تتطلب من المؤسسة أن تعمل بكفاءة أكبر وتستخدم الموارد بحذر. هذا يجبر على مراجعة وتحسين العمليات الداخلية، وبالتالي، يمكن أن يزيد من كفاءة العمليات ويعزز الاستدامة المالية، الموازنة الصفرية تجبر على تحديد الأولويات وتوجيه الموارد نحو الأنشطة والمشاريع التي تساهم بشكل أكبر في تحقيق الأهداف المالية والاستراتيجية للمؤسسة، كذلك تعزز الموازنة الصفرية من وضوح الأدوار والمسؤوليات داخل المؤسسة. كل جزء من المؤسسة يصبح مسؤولاً عن جزء معين من الميزانية، وهذا يساهم في تعزيز المساءلة والأداء، ويتعين على المؤسسة متابعة تقدمها بشكل مستمر لضمان الامتثال للميزانية الصفرية. هذا يتيح للمؤسسة القدرة على التحكم الفعّال في النفقات والإيرادات وتحقيق أهدافها المالية، الموازنة الصفرية تجعل عملية التخطيط والميزانية أكثر شفافية، حيث يتم توجيه الاهتمام إلى كل تفاصيل المصاريف والإيرادات. هذا يسهل عملية مراقبة وتقييم الأداء المالي، وفي محاولة للحفاظ على الميزانية الصفرية، يمكن أن يتحفز الموظفون على البحث عن حلول جديدة وابتكارات لزيادة الإيرادات أو تقليل التكاليف.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات: توصل الباحث بعد الانتهاء من البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كالآتي:

الموازنة الصفرية تفرض على المؤسسة زيادة الكفاءة في استخدام الموارد والعمل بحذر، مما يشجع على تحسين العمليات الداخلية واستخدام الموارد بكفاءة أكبر.

تلزم الموازنة الصفرية المؤسسة بتحديد الأولويات وتوجيه الموارد نحو الأنشطة والمشاريع الأكثر أهمية في تحقيق



الأهداف المالية والاستراتيجية.

الاعتماد كلياً على نظام الموازنة الصفريّة لما لها من مزايا كبيرة في تقييم الأداء المالي للمؤسسات الحكومية. في ضوء نتائج التحليل الوصفي للمحور الأول تبين من خلال إجابات أفراد عينة البحث أن هناك حاجة للتفكير في تغيير أسلوب إعداد الموازنة المطبق في المؤسسات الحكومية، وتطويره بأسلوب الموازنة الصفريّة على أساس أهميتها النسبية التي بلغت (٩٠,٨٪).

تبين من خلال إجابات أفراد عينة البحث أن قياس الاداء المالي الفعلي يعتمد على ما تفرزه النظم المحاسبية من بيانات كمعلومات على أساس أهميتها النسبية التي بلغت (٨٤,٨٪).

هناك علاقة طردية وقوية نسبياً بين المتغيرين الموازنة الصفريّة وتقييم الأداء المالي بما يبلغ قيمتها (٠,٦٤).

وجود تأثير معنوي لمتغير الموازنة الصفريّة في تقييم الأداء المالي، وبلغت درجة التأثير للمتغير المذكور إلى (٠,٤٥).

الموازنة الصفريّة تمكّن المؤسسة من التحكم الفعّال في النفقات والإيرادات، مما يساهم في تحقيق الأهداف المالية بشكل دقيق وفعّال.

ثانياً: التوصيات: بناءً على الإستنتاجات التي تم توصل إليها الباحث يمكن تحديد عدد من التوصيات بما يأتي:

على المؤسسات الحكومية في اقليم كوردستان دراسة وتقييم إمكانية تبني الموازنة الصفريّة كأداة إدارية.

يجب على المؤسسات الحكومية في اقليم كوردستان الاستفادة من فرص المراجعة والتحسين المستمر للعمليات الداخلية. يمكن أن تساهم الموازنة الصفريّة في تحسين الكفاءة وتقليل الفاقد في العمليات.

يوصي الباحث المؤسسات الحكومية في اقليم كوردستان بتحديد الأولويات وتوجيه الموارد نحو الأنشطة والمشاريع الحيوية التي تساهم بشكل أكبر في تحقيق الأهداف المالية والاستراتيجية.

يجب أن تستفيد المؤسسات الحكومية من الأثر الإيجابي للموازنة الصفريّة في تقييم الأداء المالي لتوجيه استثماراتها ومواردها نحو الأنشطة والمشاريع التي تساهم في تحقيق أهدافها بشكل فعال.

يجب أن تكون الموازنة الصفريّة جزءاً من عملية التخطيط والرصد المستمر للمؤسسات، مع التركيز على تحسين الأداء المالي بشكل دائم ومستدام.

على الباحثين والمدبرين مراعاة المتغيرات الأخرى التي لم تتم دراستها في هذا البحث والتي يمكن أن تؤثر في الأداء المالي.

Abstract

The research examines the concept of Zero-Based Budgeting (ZBB) and its significance as a financial management tool aimed at achieving a precise balance between expenses and revenues. This research aims to study the impact of ZBB on the financial performance evaluation of organizations and highlight the importance of ZBB in various government institutions, showcasing its ability to assess financial performance. To achieve this, a questionnaire form consisting of ٢٠ questions was designed and distributed to the General Manager, (Assistant Manager, Department Heads, and Administrative Unit Heads), specifically targeting experts in the field of budgeting. and the research results were analyzed using statistical methods and regression analysis using the Ordinary Least Squares (OLS) model.

The research reached several conclusions, including: ZBB compels organizations to enhance resource



efficiency and operate cautiously, encouraging the improvement of internal processes and more efficient resource utilization. ZBB enables organizations to effectively control expenses and revenues, contributing to achieving financial goals accurately and efficiently. The research also provides recommendations, such as urging government institutions in the Kurdistan Region to consider adopting ZBB as a managerial tool and suggesting prioritizing and directing resources towards vital activities and projects that contribute most significantly to achieving financial and strategic objectives.

The research reached several conclusions, including: ZBB compels organizations to enhance resource efficiency and operate cautiously, encouraging the improvement of internal processes and more efficient resource utilization. There is a positive and significant effect of ZBB on aforementioned variable by (0.45). The research also provides recommendations, such as urging government institutions in the Kurdistan Region to consider adopting ZBB as a managerial tool and suggesting prioritizing and directing resources towards vital activities and projects that contribute most significantly to achieving financial and strategic objectives.

Keywords: Zero-Based Budgeting, financial performance evaluation, Government Institutions, Kurdistan Region.

پوخته:

توێژینهوه که له چه مکی بودجهی بنه مای سفر (ZBB)، ئەم چه مکه وه ک ئامرازێکی بهرپۆه بردن ئە کۆلێته وه. به مه به سستی به ده سه تهیتانی هاوسه نگییه کی ورد له نیوان خه رجیی و داها ته کاندای. له هه مان کات دا، کاریگه ریه کانی چه مکی ZBB له سه ره له سه نگانندی ئە دای دارایی ریکخراوه کان و تیشک خسته سه ره گرنگی ZBB له دامه زراوه جیاوازه کانی هوکو مه تدا، هه ره ها نیشان دانی توانای هه له سه نگانندی ئە دای دارایی. بۆ به ده سه تهیتانی ئەم ئامانجه ش پرسیا رنامه یه ک که له ۲۰ پرسیا ر پیکه اتوو و دابه ش کراوه به سه ره (بهرپۆه به ره گشتی، یاری ده ده ری بهرپۆه به ره، سه روک به ش و یه که کاریگه ریه کان وه به دیا ربکراوی شاره زا کان له بواری بودجه دا (ئه نجامی توێژینه وه کانی به به کارهیتانی شیوازی ئاماری و شیکاری پاشه کسه به به کارهیتانی مۆدیلی که مترین چوارگۆشه ی ئاسایی (OLS) شیکراونه ته وه. توێژینه وه که گه یشته چه ندین ئە نجام له وانه: ZBB r یکخراوه کان ناچار ئە کات کارایی سه رچاوه کان به ره بکه نه وه و به وریاییه وه کاربکه ن و، هه بوونی کاریگه ریه کی ئە رینی له لایه ن بودجه ی سفری له سه ره له سه نگانندی ئە دای دارایی به رێژه ی (0.45). هه ره ها توێژینه وه که پاسا رده کان ئە خاته روو، وه ک داوا له دامه زراوه حکومییه کانی هه ریمی کوردستان ئە کات بیر له وه رگرتنی ZBB بکه نه وه وه ک ئامرازێکی بهرپۆه بردن و پێشیا رکردنی گرنگترین و ئاراسته کردنی سه رچاوه کان به ره و چالاکییه گرنگه کان و پرۆژه کان که زۆرتین به شداریان له گه یشتن به ئامانجه دارایی و ستراتیجیه کاندای هه یه.

کلێله وشه: بودجهی سفر، هه له سه نگانندی ئە دای دارایی، دامه زراوه ی میری، هه ریمی کوردستان.



المصادر

المصادر العربية:

أولاً : الكتب

أبو الفتوح، يحيى عبد الغني،(٢٠١٤)، « الجوانب الاقتصادية والمالية في الميزانية العامة للدولة»، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية.

الغالبى , طاهر محسن منصور . ادريس , وائل محمد صبحي، ٢٠٠٧، «الادارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل» , ط ١ دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

ثانياً: الرسائل والأطاريح الجامعية

شلق، فؤاد محمد محمود،(٢٠٠٩)، « مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية في بلدان قطاع غزة»، دراسة تطبيقية على بلدية غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، كلية التجارة، غزة.

العبودي، عباس عبدالعالي كريم، ٢٠٢٢، « تقييم الأداء المالي للمصارف العراقية عبر تحليل مصفوفة (الاداء، الأهمية)» رسالة ماجستير في العلوم المالية والمصرفية، جامعة كربلاء، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

غام، كمال، ٢٠٢٢، « الاتجاهات الحديثة لقياس وتقييم الأداء المالي ودورها في ترشيد القرارات المالية للمؤسسة الاقتصادية» أطروحة دكتوراه في تخصص المحاسبة والمالية، جامعة زيان عاشور الجلفة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

كراز، يامن عبدالرحمن حسن، ٢٠١٥، « نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في البنك الإسلامي العربي» ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.

المطيري، مشعل جهز، ٢٠١١، « تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية»، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الأعمال.

ثالثاً: المجلة والدوريات:

بوخلخال، خالد سيف الاسلام، و بن ثابت، علال، ٢٠٢١، « قياس وتقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات الحديثة والتقليدية ودراسة فعاليتها في خلق القيمة»، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد ١٢، العدد ١، ص ١٤٣-١٦٠.

بوسلاغم، عميروش، ٢٠٢٠، « دور تحليل القوائم المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات»، مجلة العلوم الانسانية، المجلد ٣١، العدد ١، ص ١٨٥-٢٠٤.

بيرش، أحمد، ومختار، حميدة، (٢٠١٩)، « الموازنة الصفرية كمقاربة لترشيد الإنفاق العام في الجزائر»، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد ١٢، العدد ٢، ص ٣٩-٥١.

الحري، مرام علي، و سجينى، طلال إبراهيم، ٢٠١٨، « مدى فعالية تطبيق الموازنة الصفرية في القطاعات الحكومية السعودية»، مجلة العلوم الاقتصاد والإدارة القانونية، المجلد الثاني، العدد العاشر.

زيدان، محمد عمر فرج، وبخيت، عاطف آدم علي، (٢٠١٩)، « دور الموازنة الصفرية في تقييم الأداء وترشيد الإنفاق»، مجلة Global Journal of Economics And Business، مجلد ٧، عدد ١، ص ٣٣-٤٨.

سدخان، سناء محمد، (٢٠١٨)، « الموازنة الصفرية ومقومات نجاحها في العراق»، مجلة العلوم القانونية، كلية القانون، جامعة بغداد، العدد الخاص لبحوث المؤتمر فر القانون العام المنعقد تحت عنوان « الاصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول».



الشرايري، جمال، (٢٠٠٩)، « إمكانية تطبيق الموازنة الصفريّة في الوزارات الأردنيّة»، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٥، العدد ١، ص ٥٢٣-٥٠١.

عبد، حيدر عباس، ٢٠١٧، « إطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفريّة لتطوير الأداء المالي»، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد السابع، العدد الأول.

الغبان، ثائر صبري محمود، (٢٠١٦)، « امكانية تحديث الموازنة العامة للدولة باعتماد اسلوب البناء - التشغيل- نقل الملكية (B.O.T) لترشيد الإنفاق العام بين الإعداد والتنفيذ»، مجلّة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، مجلد ٢٣، العدد ٤٥، ص ٧٤-١١٠.

المصادر باللغة الانكليزية:

Performance measurement and performance management of innovative products ' ٢٠٠٨, Dickinson, graham

. ' degree of PHD of University of Bath, Aug

understanding performance measurement in the social Hosing sector in England the ' ,٢٠٠٩, Ham , yong

. case of housing association , PHD degree University of Brigham

شبكة الانترنت:

nzam_mwaznt_alasas__٣٢٩٨١٥٠٢٧/https://www.researchgate.net/profile/Saoud-J-Alamry/publication/alsfry_wdwrh_alfal_fy_akhtyar_albdyl_alafdl_ltrshyd_alanfaq_alhkwmy_drast_ttbyqyt_fy_bldyt_mdynt_0c1c0b6b92851c22a33ae21c/nzam-mwaznt-alasas-alsfry-wdwrh-alfal-fy-akhtyar-albdyl-/alsmawt/links/alfdl-ltrshyd-alanfaq-alhkwmy-drast-ttbyqyt-fy-bldyt-mdynt-alsmawt.pdf



الملحق / استمارة الاستبانة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة السليمانية

كلية التجارة

السادة المحترمين ...

تحية طيبة ...

م/ استمارة الاستبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته..

نضع بين أيديكم استمارة استبانة وهي جزء من متطلبات انجاز بحث علمي في المحاسبة. إذ تسعى إلى دراسة (الموازنة الصفريّة وأثرها في تقييم الأداء المالي في المؤسسات الحكومية) إن نجاح هذه الدراسة مرهونة بدرجة استجابتكم بما تمثل الإجابات من دقة وموضوعية، بقدر ما تستخدم لإغراض البحث العلمي حصراً. على أمل أن تخرج



بنتائج تخدم مسیره الدراسة العلمیة فی مجال القطاع الحکومی، وذلك بفضل ما ستقدمونه من إجابات موضوعیة ودقیقة، لذا نرجو الإشارة بعلامة (✓) تحت الإجابة التي تختارونها، ولا ضرورة لذكر الاسم أو التوقيع علی الاستمارة. شاکرین لکم سلفاً جهودکم المبارکة وحسن تعاونکم معنا

ومن الله التوفیق

أولاً : معلومات عامة

الجنس :

ذكر أنثی

الفئة العمریة:

من ۳۰ إلى ۴۰ من ۴۱ إلى ۵۰

من ۵۱ إلى ۶۰ من ۶۱ و أكثر

المؤهل العلمی :

إعدادیة

دبلوم فنی

بكالوريوس

دبلوم عالی

ماجستير

دكتوراه

التخصص العلمی

() محاسبة () اقتصاد

() علوم مالیة و مصرفیة () إدارة أعمال

() إدارة عامة () أخرى

الدرجة الوظيفیة :

مدير ()، معاون مدير ()، رئیس القسم ()، رئیس الوحدة ()، أخرى ()

سنوات الخبرة :

أقل من ۵ سنوات ()، ۶ - ۱۰ سنوات ()، ۱۱ - ۱۵ سنة ()، ۱۶ سنة وأكثر ()



ثانياً: الموازنة الصفرية: الموازنة الصفرية هي مقارنة للموازنة التي تبدأ من قاعدة الصفر، دون مراعاة للتكاليف والأنشطة السابقة.

ت	الفقرات	أنفق بشدة	اتفق	محايد	لأتفق بشدة	لأتفق بشدة
١	هناك حاجة للتفكير في تغيير أسلوب إعداد الموازنة المطبقة في المؤسسات الحكومية، وتطويرها بأسلوب الموازنة الصفرية					
٢	تعتبر قرارات الموازنة الصفرية من القرارات المهمة في رسم سياسات المؤسسات الحكومية					
٣	تعتبر الموازنة الصفرية أداة مناسبة عند قلة توفر تمويل على المدى الطويل					
٤	تساهم الموازنة الصفرية في ترشيد النفقات الحكومية					
٥	تطبيق الموازنة الصفرية يساهم في ترتيب أولويات الانفاق العام للمؤسسات وفقاً للظروف الراهنة					
٦	تطبيق الموازنة الصفرية يعيد الترتيب المسارات التنموية بما يضمن استدامة الموارد المالية					
٧	تطبيق الموازنة الصفرية يساهم في تحقق استخدام الاموال العامة في الاغراض المخصصة لها					
٨	الموازنة الصفرية تجبر المؤسسات الحكومية في البحث عن حلول جديدة وابتكارات لتحقيق الأهداف بتكلفة أقل					
٩	الموازنة الصفرية تساعد في زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الحكومية					
١٠	الموازنة الصفرية تساعد في تشخيص انحرافات جوهرية بين النفقات والايادات في المشروعات الحكومية					

ثالثاً: تقييم الأداء المالي: مقياس مدى نجاح المؤسسات الحكومية من خلال سعيها لموصلة نشاطها وبغية تحقيق جميع أهدافها المرتبطة بالموارد المالية.

ت	الفقرات	أنفق بشدة	اتفق	محايد	لأتفق بشدة	لأتفق بشدة
١	تقييم الاداء المالي يعتمد على مبدأ الحياد المهني					
٢	يسهم تقييم الاداء المالي في عملية التطوير والتغيير أعمال في المؤسسات الحكومية					
٣	تقييم الاداء المالي يوفر قدراً كبيراً من المرونة للادارة العليا لاعادة توزيع الموارد المالية					
٤	تقييم الاداء المالي يوفر قدراً كبيراً من الشفافية في عملية الموازنة الصفرية					
٥	تقييم الاداء المالي يساعد في تحقيق أهداف المؤسسات الحكوميه بشكل أفضل					
٦	تطبيق الموازنة الصفرية يسمح بأجراء المقارنات الخاصة لتكلفة الخدمات المتشابهة بين المؤسسات					
٧	قياس الاداء المالي الفعلي يعتمد على ما تفرزه النظم المحاسبية كالأساليب الاحصائية من بيانات كمعلومات					
٨	يعتمد النظام المحاسبي الحكومي المسؤول عن الرقابة على الاعتمادات المقررة بالموازنة العامة					
٩	الموازنة الصفرية تساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد المالية في المؤسسات الحكومية					
١٠	وجود النظام المحاسبي الحكومي يساعد على اعداد الموازنة الصفرية وتحقيق تقييم الاداء المالي					