

## اطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفرية لتطوير الاداء المالي (دراسة تحليلية لآراء عينة من دوائر محافظة المثنى)

حيدر عباس عبد<sup>a</sup>

### الملخص

سعت هذه الدراسة الى بيان مدى الاستفادة من تطبيق نظام الموازنة الصفرية كأحد أدوات الرقابة على الاداء المالي للوحدات الحكومية الخدمية التي تطبق النظام المحاسبي الحكومي في معالجة الازمات المالية التي يمر بها البلد حالياً وذلك من خلال التطبيق على عينة من دوائر محافظة المثنى (جامعة المثنى، دائرة الصحة، ومديرية التربية).

وقد هدفت الدراسة تحديد مدى توفر متطلبات تطبيق الموازنة الصفرية في الوحدات الحكومية وبيان أثر تطبيق الموازنة الصفرية في تحسين الاداء المالي في الوحدات الحكومية عينة البحث تجاه تطبيق الموازنة الصفرية واهميتها ومحاولة وضع اطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفرية، ولتحقيق أهداف الدراسة لقد صمم الباحث استمارة استبانة معدة أعداد علمي حيث قام بتوزيع (84) استمارة استبيان على دوائر جامعة المثنى ومديرية التربية ودائرة الصحة في محافظة المثنى، وقام الباحث بأجراء التحليلات اللازمة لتحقيق واختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصل الباحث الى عدة توصيات منها الاستفادة من الامكانيات الهائلة للموازنة الصفرية في مجال العمل الرقابي في تحسين وتطوير الاداء المالي في المؤسسات الحكومية، وضرورة تطبيق الموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية مما يساهم في تقليل وضغط النفقات وعدم التجاوز على الاعتمادات المخصصة وضرورة سن تشريع او قانون او تعليمات تتيح للمؤسسات الحكومية بتطبيق الموازنة الصفرية.

### المقدمة

البريطانية في عام 1924 حيث كان

المسؤول عن هذه الفكرة هو ( E. Hilton young)، وقد قضت الحاجة الى تفعيل دور الموازنة الصفرية في الولايات المتحدة الامريكية عام 1960 في وزارة الزراعة الامريكية ولكنها فشلت لأنها كانت ذات تكلفة عالية من حيث الجهد والوقت المطلوب لأعدادها، وبدئت الموازنة الصفرية تحقق المطلوب والنجاح عند تطويرها في عام 1968 بواسطة (Peter Pherr) في شركة

يعد نظام الموازنة الصفرية من أحد الحلول والفكر الحديثة والمعالجات للخروج من الازمات المالية التي تمر بها البلدان بشكل عام والعراق بشكل خاص لما يعانيه البلد من ظروف اقتصادية غير مستقرة، مما يستوجب على الحكومة تطبيق الموازنة الصفرية لضغط النفقات العامة ورفع الإيرادات، يرجع البعد التاريخي لفكرة اعداد الموازنة الصفرية الى المملكة المتحدة

بشكل عام ومحافظة المثنى بشكل خاص لما تعانيه هذه القطاعات من عجز مالي لموازنة العراق لسنة 2015 و2016 وربما سيستمر هذا العجز لسنوات قادمة في ظل هذه الظروف، لذا ظهرت الحاجة الى تطبيق الموازنة الصفرية لتقليل وضغط النفقات غير الضرورية، حيث كانت أغلب القطاعات والوحدات الحكومية تقوم أعداد الموازنات دون النظر عن حاجة تلك الوحدات للنفقات غير الضرورية مما أثر سلباً على سير وعمل تلك الوحدات، ونتيجة لذلك يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال تواجه الوحدات الحكومية الخدمية من خلال القيام بعملها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقل عملها أثناء اداء وظيفتها اتجاه الغير نتيجة العجز المالي، مما ادى الحاجة الى مدى امكانية تطوير الاداء المالي للوحدات الحكومية في دوائر محافظة المثنى (جامعة المثنى، ومديرية التربية، ودائرة صحة المثنى) في ظل تطبيق الموازنة الصفرية.

#### ثانياً - اهمية البحث

تبرز اهمية البحث من خلال الاتي :-

1- تعد هذه الدراسة من الدراسات التي حاولت الاهتمام بتطبيق الموازنة الصفرية لتقييم الاداء المالي للوحدات الحكومية.

2- إظهار دور الموازنة الصفرية في قدرتها وقابليتها على تطبيقها في الوحدات الحكومية من خلال اراء عينة البحث.

3- دراسة واقع استخدام تطبيق الموازنة الصفرية

تكساس للحاسبات الالكترونية، وبعدها تم تطبيق الموازنة الصفرية على باقي الشركات في عام 1971، ونتيجة لهذا النجاح للموازنة الصفرية في الشركات تم تطبيقها على الوحدات الحكومية في ولاية جورجيا عام 1973.

ان الموازنة الصفرية استخدمت بنجاح في كل قطاعات الصناعة والمؤسسات الاقتصادية منذ عام 1978 في كل من الولايات المتحدة الامريكية واليابان واوروبا.

لذا تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية في انها تستند الى فكر علمي ومنطقي متقدم يساعد على توفير افضل طرق الابداع والتخلص من الروتين الحكومي وذلك من خلال ممارسة التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارات الحكومية والتكيف مع الظروف غير المستقرة والمعاكسة.

ولتطبيق الموازنة الصفرية في دوائر محافظة المثنى لابد ان يكون هنالك تخطيط سليم ورقابة فعالة على أداء الوحدات الحكومية عند تطبيقها للنظام من حيث تنفيذ نسب الموازنة بشكل كامل.

#### المبحث الاول

#### منهجية البحث

#### اولاً - مشكلة البحث

نتيجة لتغيرات الاقتصادية التي تمر بها اغلب القطاعات الاقتصادية الحكومية في العراق

1- هناك أثر ايجابي لتطبيق الموازنة الصفريّة في تخسين الاداء المالي في المؤسسات الحكومية.

#### خامساً - أسلوب البحث

أعتمد الباحث في أعداد هذه الدراسة على ما يلي :-

1- المنهج الوصفي التحليلي في جمع البيانات والمعلومات من خلال القيام بأعداد استبانة لمعرفة آراء عينة من الاشخاص العاملين في الوحدات الحكومية ، وقد تم توزيع ( 90 ) استمارة استبيان على العينة المذكورة تم استرجاع ( 84 ) استمارة منها لأجراء التحليل الإحصائي والتعرف على النتائج .

2- الكتب والدراسات والابحاث العلمية المختلفة ذات العلاقة بموضوع الموازنة الصفريّة في تقييم الاداء المالي لعمل الوحدات الاقتصادية الحكومية التي تعمل وفق النظام المحاسبي الحكومي.

#### سادساً - مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث من بعض الدوائر الحكومية في محافظة المثنى (جامعة المثنى ،مديرية تربية المثنى ، ودائرة صحة المثنى)، وعينة البحث من مديري الحسابات ومديري الموازونات ومديري اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي وبعض الموظفين من ذوي الخبرة والاختصاص الذين لديهم خبرة طويلة في مجال العمل المحاسبي.

#### سابعاً - وسائل جمع البيانات

تم جمع بيانات الدراسة من خلال استخدام

ومدي مساهمتها في تطوير الاداء المالي للوحدات الحكومية من خلال العلاقة بين الموازنة الصفريّة وتطوير الاداء المالي للوحدات الحكومية.

4- وضع اطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفريّة.

#### ثالثاً - أهداف البحث

1- تحديد مدى توفر متطلبات تطبيق الموازنة الصفريّة في الوحدات الحكومية (جامعة المثنى ، مديرية تربية المثنى، ودائرة صحة المثنى ) عينة البحث.

2- بيان اثر تطبيق الموازنة الصفريّة في تحسين الاداء المالي.

3- محاولة وضع اطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفريّة.

#### رابعاً - فرضيات البحث

2- تتوفر لدى المؤسسات الحكومية المتطلبات الاساسية لتطبيق الموازنة الصفريّة من خلال تفرع الفرضية الرئيسية الاولى الى :-

أ- يوجد تباين ذو دلالة احصائية معنوية في اجابات عين البحث (جامعة المثنى ، مديرية تربية المثنى ، ودائرة صحة المثنى) بخصوص تطبيق الموازنة الصفريّة.

ب- يوجد تباين ذو دلالة معنوية في اجابات عينة البحث (جامعة المثنى ، مديرية تربية المثنى ، ودائرة صحة المثنى) حسب العوامل الديموغرافية(الشهادة ، الخبرة والمستوى الاداري).

اجريت هذه الدراسة التطبيقية على كلية مجتمع العلوم المهنية والتطبيقية، وتهدف هذه الدراسة الى التعرف على المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق الموازنة الصفرية على الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة والمساهمة في تطويرها.

حيث اوصت هذه الدراسة بأنه يتم تطبيق الموازنات الصفرية في الجامعات والكليات في قطاع غزة، لان هذا الاسلوب يعمل على ترشيد المعلومات وتحقيق وفر كبير لها، وان يتم ذلك جزئياً كدفعة واحدة أي بشكل كامل.

3- دراسة (الشرابي، الرحاحلة، 2009) (امكانية تطبيق اسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات الاردنية)

اجريت هذه الدراسة على بعض الوزارات في الاردن، وهدفت الدراسة التعرف الى امكانية تطبيق اسلوب الاساس الصفري في اعداد موازنات الوزارات الاردنية لما يحققه من مميزات، وعلى درجة توافر المتطلبات اللازمة لتطبيقه والصعوبات التي تواجه امكانية تطبيقه، وتوصلت الدراسة الى ان اسلوب اعداد الموازنة الصفرية يمكن من ايجاد الرقابة الفعالة على التكاليف وتحسين التخطيط والمتابعة وتحسين الفعالية في تخصيص الموارد، واوصت الدراسة بتطبيق اسلوب الاساس الصفري في اعداد الموازنة الاردنية، وان تعمل الوزارات على استكمال توافر المتطلبات اللازمة وتذليل الصعوبات التي تواجهها عند تطبيقها.

استمارة الاستبيان التي تم صياغتها في ضوء المراجعة للدراسات السابقة حيث تم اخذ اسئلة الاستبانة المحور الاول من السؤال الاول حتى السؤال العاشر من دراسة (بوقرة، عريوة، 2015) حيث تم تكيفها من قبل الباحث بما يتلاءم مع عينة البحث، واما الاسئلة الباقية للمحور الاول والمحور الثاني فهي من اعداد الباحث في ضوء الاطار النظري للدراسات السابقة.

### الدراسات السابقة

1- دراسة (دهيرب، 1998) (موازنة الاساس الصفري ومدى امكانية وضعها حيز التطبيق)

اجريت هذه الدراسة التطبيقية في المعهد الفني - السماوة، وهدفت الدراسة الى تطوير اسلوب اعداد الموازنة في المعهد الفني / السماوة عن طريق استخدام موازنة الاداء الصفرية واجراء التطبيقات الضرورية اللازمة لتطبيقها.

وتوصلت الدراسة الى ضرورة تطبيق موازنة الاساس الصفري من قبل المعهد المعني وذلك للمنافع التي تحققها وضرورة وجود لجنة متكونة من مجلس المعهد عند تطبيق هذا الاسلوب تكون لها الرغبة والقدرة الكافية من خلال استيعابها المفاهيم ومراحل اعداد وتنفيذ الموازنة ذات الاساس الصفري.

2- دراسة (العريني، 2007) (اطار مقترح لتطبيق الاساس الصفري في اعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة)

4- دراسة (شليح، 2009) (مدى امكانية تطبيق الموازنة الصفريّة في بلديات قطاع غزة )

اجريت هذه الدراسة على بلديات قطاع غزة ،وتهدف هذه الدراسة الى التعرف على المقومات الاساسية لتطبيق الموازنة الصفريّة في بلديات قطاع غزة والمساهمة في تطويرها ، وقد توصلت الدراسة الى ان بلديات غزة يتوفر لديها المقومات الاساسية لنجاح تطبيق الموازنة الصفريّة ،وان تطبيق الموازنة الصفريّة بالدقة المطلوبة وحسب ما مخطط له يؤدي الى ترشيد النفقات في بلديات قطاع غزة ، حيث أوصت الدراسة الى تطبيق الموازنة الصفريّة على بلديات غزة لان هذا الاسلوب يعمل على ترشيد المصروفات وتحقيق وفر كبير لها.

5- دراسة (بوقرة، عريوة، 2015) (اهمية تطبيق الموازنة الصفريّة في اطار الحوكمة لقياس اداء القطاع العمومي المحلي)

اجريت هذه الدراسة على المجالس الشعبية (البلديات) في بلدية ولاية المسلية وسطيف والجزائر، وهدفت الدراسة الى البحث في مدى الاستفادة من تطبيق انظمة الموازنات كأحد أدوات مراقبة التسيير الحديثة وخاصة موازنة ذات الاساس الصفري في معالجة الاوضاع المالية في القطاع المحلي من خلال تطبيق النظام على عينة من البلديات .

وقد خلصت الدراسة الى ان الموازنة ذات الاساس الصفري في القطاع العمومي المحلي

تساهم في معالجة الاوضاع المالية من خلال تحديد المسؤولية الادارية والمالية وامكانية تقييم الاداء المستدام في اطار تبني مبادئ الحوكمة في نهاية الفترة المحدودة للتنفيذ وبيان الانحرافات الايجابية وتعظيمها والانحرافات السلبية وتجنبها مما يحقق ترشيد النفقات وتعظيم الايرادات وبالتالي معالجة الاختلافات المالية.

## المبحث الثاني

### الجانب النظري

أولاً - مفهوم وتعريف الاداء المالي والعوامل المؤثرة وخطوات ومجالات تقييم الاداء المالي واساليب تطويرها .

#### 1- مفهوم وتعريف الاداء المالي

يقصد بتقويم الاداء المالي للمؤسسة تقديم حكم (Judgment) ذو قيمة (Value) حول ادارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية متحدة، أي ان تقويم الاداء المالي هو قياس النتائج المتحققة أو المنتظرة على ضوء معايير لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم تحقيق الاهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الاهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة(عبد الغني، 2006:41).

ومهما كان متاحاً للمؤسسة من موارد مختلفة فلا يمكن استغلالها الا عن طريق وجود ادارة رشيدة ومتطورة وجيدة ، ولا تستطيع هذه

ب- هي عبارة عن تحليل انتقادي شامل للخطط والاهداف، واستخدام الموارد المالية والبشرية والمادية احسن استغلال واعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك تحقيق الاهداف والخطط المرسومة، وتسمح عملية تقييم الاداء في المؤسسة على تحديد الانحرافات الناشئة ليتمكن المديرون من اتخاذ قرارات صحيحة وتفاذي الانحرافات في المستقبل(عصام،2012:56).

ت- هو اداء المؤسسة المتمثل بقدرتها على تحقيق النتائج التي تتطابق مع الخطط والاهداف المرسومة بالاستغلال الامثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها، الاداء اذن هو الكفاءة والفعالية(عشي،2002:16).

ث- هو عملية تهدف الى قياس النشاط المؤدي، والوقوف على حقيقة نتائجه ومن ثم بيان ما اذا كان النشاط متفقاً مع نتائجه ومع الاهداف التي تسعى لتحقيقها، وما اذا كان اسلوب هذا النشاط ووسائل تحقيق نتائجه تمثل افضل وأكفأ ما امكن اتباعه لتحقيق تلك النتائج والاهداف(المطيري،2011:13).

## 2- العوامل المؤثرة على الاداء المالي

تواجه المؤسسة خلال القيام بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تعرقلها في اداء وظائفها، مما يدفع بالمديرين الى البحث عن مصادر هذه المشاكل وتحليلها واتخاذ القرارات الصحيحة بشأنها، ومن أهم العوامل المؤثرة على الاداء المالي للمؤسسات (عصام،2012:62):-

أ- العوامل الداخلية المؤثرة على الاداء المالي

الادارة معرفة ما حققته من نتائج وما فقدته من فرص ومن اجل تحديد خططها المستقبلية الا عن طريق تقييم ادائها وخاصة الاداء المالي(عصام،2012:55).

ويعود اسباب وتباين مفاهيم الاداء المالي الى اسباب رئيسية منها(عبدالغني،2006:42):-

أ- اختلاف رؤى الباحثين حول تحديد مفهوم الوظيفة المالية .

ب- تطور النظرية المالية الكلاسيكية الى نظرية مالية معاصرة.

ت- تطور المؤشرات المحاسبية الى مؤشرات مالية واقتصادية.

لقد تعددت الآراء بين مختلف الكتاب والباحثين في التعبير عن تعريف الاداء المالي وذلك بتعدد اهتمامات وتخصصات هؤلاء الكتاب والباحثين واختلاف البيئة من بلد الى بلد اخر، ومن هذه التعاريف لهذا المصطلح أهمها:

أ- يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الاهداف، ويعبر الاداء المالي عن أداء الشركات حيث انه الداعم الرئيسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة، ويساهم في اتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الاداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات اصحاب المصالح وتحقيق اهدافهم(الخطيب،2010:35).

اداري معين مثل تبسيط الإجراءات أو إعادة هندسة العمليات .

ت- نسبة انخفاض الشكاوي المقدمة من طلاب الخدمة كنتيجة للأنفاق الاستثماري في تدريب مقدمي نفس الخدمة ، أو أكثر من خدمة يشترك نفس الموظفين في تقديمها.

ث- نسبة الخفض في توقفات الاجهزة كنتيجة للأنفاق على تطوير تكنولوجيا الصيانة الدورية (الوقائية)(مصطفى،2005:293).

#### 4- خطوات تقييم الاداء المالي

اشار الخطيب انه يمكن تلخيص عملية تقييم الاداء المالي بالخطوات التالية(الخطيب،2010:51):-

أ- الحصول على مجموعة القوائم المالية السنوية وقائمة الدخل ، حيث ان من خطوات الاداء المالي اعداد الموازنات والقوائم المالية والتقارير السنوية المتعلقة بأداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.

ب- احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الاداء مثل نسب الربحية والسيولة والنشاط والرفع المالي والتوزيعات ، وتم بأعداد واختيار الادوات المالية التي ستستخدم في عملية تقييم الاداء المالي.

ت- دراسة وتقييم النسب ،بعد استخراج النتائج يتم معرفة الانحرافات والفروقات ومواطن الضعف بالأداء المالي الفعلي من خلال مقارنته بالأداء المتوقع أو مقارنته بأداء الشركات التي تعمل في

للمؤسسات هي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المؤسسة والتي يمكن للمؤسسة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف ومن اهم هذه العوامل :-

- الرقابة على التكاليف

- الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المالية المتاحة

- الرقابة على تكلفة الحصول على الاموال

ب- العوامل الخارجية المؤثرة على الاداء المالي للمؤسسة

تواجه المؤسسة مجموعة من التغيرات الخارجية التي تؤثر على ادائها المالي حيث لا يمكن لإدارة المؤسسة السيطرة عليها، وانما يمكن التوقع النتائج المستقبلية لهذه التغيرات ومحاولة اعطاء خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيرها وتشمل هذه العوامل:-

- التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.

- القوانين والتعليمات التي تطبق على المؤسسات من طرق الدولة وقوانين السوق.

- السياسة المالية والاقتصادية للدولة.

3- مجالات التقييم الكمي للأداء المالي الحكومي

أ- معدل الزيادة في العائد على الاستثمار (صافي ربح الاستثمار في مجال محدد).

ب- نسبة الخفض في التكلفة الناجمة عن تطوير

نفس القطاع.

ب- اسلوب نظام الرقابة الداخلية الفعال

ث- وضع التوصيات الملائمة معتمدين على عملية تقويم الاداء المالي من خلال النسب ، بعد معرفة اسباب هذه الفروق وأثرها على الشركات للتعامل معها ومعالجتها.

5- اساليب تطوير الاداء المالي

هنالك عدة اساليب او طرق التي من خلالها تطوير الاداء المالي في الوحدات الحكومية ومن هذه السبل :-

أ- اسلوب التكاليف المبني على الانشطة والاداء المالي: يوفر اسلوب التكاليف المبني على الانشطة المعلومات الدقيقة والاكثر تفصيلاً عن التكلفة، الامر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية التي تساعد كثيراً في الوقف على الوضع المالي للمؤسسة سبل تطوير الاداء.

ان اتخاذ القرارات الادارية السليمة هي التي تحقق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة ، اما القرارات الادارية غير السليمة فهي التي تؤدي الى هدر الموارد لسوء استخدامها . وعليه فان تطبيق اسلوب التكاليف المبني على الانشطة وبما يوفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الادارة على اتخاذ قرارات ادارية سليمة الامر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة والذي يعتبر خطوة عن تطوير الاداء المالي (الجلب،2007:37).

ان وظيفة التدقيق الداخلي من شأنها ان تساعد في عملية التقييم الذاتي لأداء المؤسسة ومن ثم تقويم انشطتها وذلك من خلال دورها في مساندة الادارة في وضع اطار لإدارة مخاطر الوحدة الاقتصادية وتحديد تلك المخاطر التي تحيط بها والمساعدة في تحديد الاستجابات المناسبة لتلك المخاطر وتقييم فعالية وتصميم الرقابيات التي وضعتها الوحدة الاقتصادية للحد من المخاطر والتعامل معها(عباس، عودة،2014:10).

ت- اسلوب تقنية المعلومات

ان التقدم الحاصل في الجوانب التقنية والتطور السريع الذي تحدثه في الاعمال تجعل من عامل السرعة في التأقلم مع التغيير من اهم العوامل الاقتصادية التي تعمل على زيادة الانتاج، فالمجتمع وكذلك الانسان الذي لا يسعى الى مواكبة التطور العلمي والتقني سرعان ما يجد نفسه عاجزاً ولوج العصر الجديد والمساهمة فيه(داود،2014:10).

لذا يرى الباحث من اساليب تطوير الاداء المالي هو وجود جودة نظم المعلومات



مشروع الموازنة الجديدة والبدء من جديد، أي من نقطة الصفر، كما ان الموازنة الصفرية لا تعطي الاولوية للبرامج والمشروعات تحت التنفيذ والمعتمدة سابقاً على المشروعات الجديدة عند توزيع الاعتماد ويفترض تخفيض الاعتماد أو الغائها للمشروعات تحت التنفيذ ان كفاءتها متدنية، أو ان العائد منها اصبح لا يتناسب مع تكلفتها(كراز، 2015:28).

وهناك عدة تعاريف قد عرفت الموازنة الصفرية من قبل الباحثين والكتاب ومن هذه التعاريف:

أ- انها عبارة عن طريقة أو اسلوب يتم اعدادها بطريقة منظمة ومرتبطة، بحيث يتم تحديد التكاليف المتعلقة بمختلف الانشطة من نقطة البداية وتقوم على تقييم البرامج والانشطة والمشروعات سواء كانت قائمة من قبل أو جديدة حيث يتم دراستها وتقييمها ومقارنتها مع المشاريع البديلة المقترحة من أجل اتخاذ القرار المناسب الذي يحققه الفرار بكفاءة وفعالية(شلق، 2009:43).

ب- بأنها تخطيط ورقابة بحيث تتطلب من كل مدير اعادة النظر في أنشطة ادارته بالتفصيل ابتداءً من نقطة الصفر كما لو كانت بادئة الامر ثم ينقل فكرة اعادة النظر هذه لغيره من المديرين لبيان انفاقه وكيف يؤدي وظيفته بطريقة أفضل باستخدام الموارد المتاحة(كامل، 2008:191).

ت- هي عملية تخطيط واعداد الموازنة بصورة تفصيلية بحيث تلتقي على عاتق كل مسؤول مهمة

المحاسبية التي تساهم بشكل فعال من تحسين اداء عمل الوحدات وخاصة عندما تكون البيانات المالية مفصّل افصاح تام وشامل وبكل حيادية وشفافية.

ثانياً - مفهوم وتعريف والخطوات والصعوبات وطرق انجاح ونقاط القوة والبدائل المتوفرة لأعداد الموازنة الصفرية

1- مفهوم وتعريف الموازنة الصفرية

ان مفهوم الموازنة بشكل عام هي خطة التعبير عن الاعتمادات المالية المخصصة التي تغطي فترة زمنية مستقبلية (عادة في أشهر) لذا فان الموازنة توفر القدرة على(coller، 2003:207)

1- تنفيذ الاستراتيجية من خلال تخصيص الموارد بما يتفق مع الأهداف الاستراتيجية.

2- تنسيق الأنشطة وتساعد على التواصل بين أجزاء مختلفة من المنظمة.

3- تحفيز المديرين لتحقيق الأهداف.

4- توفر الوسائل في السيطرة الأنشطة.

5- تقييم الأداء الإداري.

ان مفهوم موازنة الاساس الصفري يشير باختصار الى انها موازنة من الاسفل الى الاعلى وكأنها تد لأول مرة واي نفقات اخرى يجب ان تراجع، ولو راجعنا معظم التعاريف للموازنة الصفرية لوجد انها تركز على هذا الجانب الى حد كبير(اندر اوس، 2010:609).

ان الاساس في الموازنة الصفرية هو عدم الارقام الواردة في الموازنة السابقة عند اعداد

أ- تحديد مفصل لكل نشاط سواء كان قائماً أو جديداً أو ما يسمى برزم القرارات .

ب- ترتيب رزم القرارات من خلال تقييمها وترتيبها حسب الاهمية وعلى اساس تحليل التكلفة والعائد Cost & Benefit Analysis أو التقييم الشخصي Personal Evaluation.

ت- تخصيص الموارد المتاحة للأنشطة الأكثر جودة ومنفعة سواء كانت قائمة أو جديدة.

ويرى الطائي ان هنالك خطوات يمكن اتباعها عند اعداد الموازنة الصفرية والتي يمكن توضيحها بالمخطط الآتي:-



(الطائي، 2014:42)

تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجه بحيث يبين لماذا يعتزم ان ينفق أي مال فهو لا يطالب بتبرير الزيادة عن السنة السابقة ولكنه ايضاً مطالب بتبرير أي عمل او نشاط يخطط لإنجازه من الصفر على افتراض ان اعتماده في الموازنة السابقة كان صفراً(شكاره،2010:52).

ث- انها عبارة عن اسلوب يمكن من خلاله اعداد الموازنة على اساس تقييم مدى جميع المراجع والانشطة والمشروعات سواء كانت قائمة من قبل أو كانت جديدة، حيث يتم دراستها وتحليلها ومقارنتها مع المشاريع البديلة المقترحة من أجل اتخاذ القرار المناسب الذي يحقق الكفاءة والفعالية في الانفاق للمنشأة(العريني،2007:34).

لذا يرى الباحث انه يمكن تعريف الموازنة الصفرية بأنها مجموعة من الخطط والبرامج التي يتم اعدادها من قبل الكفاءات واهل الخبرة سواء كانت مالية أو ادارية لإعداد الموازنة في الوحدات الحكومية وفق معايير تناسب عمل تلك الوحدات.

2- خطوات اعداد الموازنة الصفرية

أي شخص مطلع على الميزانية العامة يرى انه في كل عام يقومون المدراء في الوحدات الحكومية باستلام طلبات من كل الادارات المختلفة التابعة لهم بتمويلهم بأكثر من الموارد المتاحة وهذا ما يسبب ارباك مالي لدى المؤسسات(khar,Hildreth,189:2002)، لذا فإن الالية المعتمدة في تحضير الموازنة الصفرية من خلال الخطوات التالية (عصفور،2008:223):-

معايير قياس الاداء.

ب- صعوبة ترجمة الاهداف الى مجموعات قراريه للتداخل بين هذه المجموعات .

ت- يعتمد تطبيقها على تحديد مستويات مختلفة للجهد فالموازنة الصفرية تشبه الى حد كبير الموازنة المرنة وتمثل هذه المستويات بدائل مختلفة لكل نشاط أو لكل برنامج أو مجموعة قرارته.

ث- صعوبة توفير البيانات الكافية عن كل مشروع أو برنامج سنوياً لإعادة التقويم وقياس الانجازات والعوائد المتدفقة منها.

لذا يرى الباحث من الصعوبات التي تعيق تطبيق الموازنة الصفرية هو عدم سن تشريع او قانون او تعليمات توصي بتطبيق الموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية الخدمية غير الهادفة للربح وذلك في ضوء الازمة المالية التي يمر فيها العراق.

4- مقومات انجاح الموازنة الصفرية

ان نجاح تطبيق الموازنة الصفرية في الوحدات او المؤسسات يتطلب الالتزام بالاتي (شلق،2009:47):-

أ- يجب تنفيذها بصورة صحيحة حتى تنجح.

ب- وجود تدريب ملائم لفريق المحاسبة وللمديرين ومساعدتهم قبل أي محاولة لتقديم نظام الموازنة الصفرية.

لذا يرى الباحث ان اتباع اساليب الموازنة

التقليدية في الوقت الراهن وفي ظل الظروف لم تصبح ملائمة وذلك لصعوبة تخفيض وضغط النفقات وزيادة إيرادات ، لذا فإن اتباع الموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية يعد احد مكونات استراتيجية الاصلاح الاقتصادي للبلد.

3- صعوبات تطبيق الموازنة الصفرية

على الرغم من الصعوبات الهائلة التي يواجهها ذوي الخبرة في تطبيق الموازنة الصفرية، يرى الإصلاحيين ضرورة الاهتمام في الدعوة الى تطبيق موازنة الاساس الصفرية خلال هذه السنوات، لما يحقق الاهداف التالية(Ma,487:2006):-

1- أن موازنة الاساس الصفرية سيمكن الإدارات المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالموازنة في تقليل النفقات المالية.

2- من المتوقع أن موازنة الاساس الصفرية سوف تساعد الادارات على تدقيق النفقات الحالية والأساسية في الموازنة، والتخلص من النفقات غير الضرورية التي كانت في الموازنات السابقة .

اشارة شكاره ان هنالك بعض المشاكل والصعوبات التي صاحبت تطبيق الموازنة الصفرية والتي تمثلت بالاتي (شكاره،2010:52):-

أ- عدم الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية والتركيز على الاهداف قصيرة الاجل الى حد كبير وهي الاهداف الاكثر الحاحاً لما لها من تأثير على

- ت- يجب إعطاء وقت كافي لجميع المشاركين لتنفيذ حجم كبير من العمل بالإضافة الى اعمالهم العادية.
- ث- يجب إعطاء قسم المحاسبة والاقسام ذات العلاقة، والتي يتطلب منها المعلومات المساعدة الفرصة لتحسين نظم معلوماتهم قبل البدء بالعمل .
- ويضيف العريني(العريني،2007:73) بعض المقومات لإنجاح الموازنة الصفرية وهي:-
- أ- يجب اعداد تقييم البرنامج بعد فترة التجربة :من خلال تنفيذ اسلوب الاساس الصفري في فترة التجربة سيتم مواجهة عدة صعوبات عدة اسئلة والتي حل معظمها يكون بالخبرة سواء عن طريق لجنة الموازنة أو من الذين قاموا بأعداد مجموعة القرارات.
- ب- ضرورة وجود فترة انتقالية يتم على اساسها تهيئة مناخ مناسب يصلح للتطبيق السليم ، أي بمعنى اخر في بداية استخدامها تكون تحت الاختبار الى ان تهيأ لها جميع الظروف.
- ت- في مجال المحاسبة يجب ان يحقق المشاركة في اعداد الحزم القرارية والمشاركة في تصميم التقارير التي تتضمن البيانات المحاسبية التي تختص بالإنجاز الفعلي.
- 5- نقاط القوة في الموازنة الصفرية
- ان من المزايا المتوقعة من نجاح تنفيذ الميزانية الصفرية يمكن أن تشمل الاتي (Shelby,20:2013).
- أ- تحليل سنوي والافصاح التام لجميع الميزانيات الأساسية حسب النشاط، على عكس الميزانية الإضافية.
- ب- المشاركة المتزايدة لمديري الادارات في عملية اعداد الموازنة وابعاد ما يمكن استبعاده من النفقات غير الضرورية.
- ت- تخصيص أكثر كفاءة للموارد بما يتماشى مع على الخطة الاستراتيجية للمنظمة والضائقة الاقتصادية.
- ث- مقارنة وتقييم لبرامجها تجاه بعضها البعض، مما يؤدي الى الغاء البرامج الاقل القيمة إلى تؤدي الى إضعاف عمل المنظمة.
- ج- تعطي الميزانية معلومات أفضل مما يسفر عن تحديد خدمة الزائدة عن الحاجة او المتقدمة المزدوجة أو أنشطة أو وظيفة.
- ح- مراجعة سنوية للأنشطة والخدمات من قبل الإدارة واجبارهم في النظر عن أساليب التوزيع البديلة في مستويات التمويل أقل.
- 6 - البدائل المتوفرة لأعداد الموازنة الصفرية
- الموازنة الصفرية تبشر بنجاح بتحريك المنظمة بعيدا عن الميزانية الإضافية، كانت ميزانية العام الماضي هي نقطة البداية، بدلا من ذلك نقطة انطلاق تصبح الصفر، مع ما يعني ضمنا أن الأنماط السابقة من الإنفاق لم يعد كأمر يعرض هذا القسم ثلاثة بدائل رئيسية إلى موازنة الاساس الصفري، ويتناول كل بديل بعض الخطط

الحكومية، حيث ان العلاقة تكون بينهما علاقة طردية ومؤثرة بعضها على البعض، أي كلما تم تطبيق وتنفيذ الموازنة الصفرية بشكلها صحيح كلما كان اداء عمل الوحدات المالية افضل .

يمكن اعتبار الموازنة الصفرية من الادوات الرقابية والتخطيطية في المؤسسات، حيث يكون عملها على الربط بين اهداف المؤسسة وبين اداء عمل الوحدات المالية المختلف في المؤسسات الحكومية.

عند تطبيق الموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية يجب ان تكون هنالك كوادر متمثلة بوجود الكفاءات الادارية والمالية والتنظيمية التي تقوم بتطبيقها بأحسن صورة' اضافة الى ذلك تقوم هذه الكوادر بأعداد الموازنة من خلال تحليل الانشطة وتحليل بدائل القرارات، وهذا ما يساعد على نجاح الموازنة الصفرية.

لذا فأن وجود نظام رقابة داخلية فعال سيساهم من تطبيق الموازنة الصفرية في المؤسسات العامة من خلال عدم تأثر المدققين برؤسائهم في العمل وكذلك الابتعاد عن الضغوط الخارجية، اضافة الى الزام الوحدات المالية بعدم التجاوز على الاعتمادات المخصصة السنوية للنفقات هذا يساعد على تحسين اداء عمل الوحدات، حيث لوحظ من خلال التقارير السنوية لديوان الرقابة المالية تجاوز اغلب المؤسسات على الاعتمادات المخصصة مما عرضها للمسألة القانونية نتيجة تجاوز الاعتمادات المخصصة.

والمقترحات على موازنة الاساس الصفري والتي غالباً ما تهدف إلى معالجة(GFOA,20:2011):

أ- الميزانية الأولوية

في ظل هذا النظام، الحكومة أولاً تحديد حجم العائدات المتوفرة لديها ثم تحدد أهم أولويات المجتمع وتخصص الموارد للأولويات وليس مباشرة إلى الإدارات و ثم في المرتبة البرامجية وفقاً لمدى حسن تتماشى مع الأولويات.

ب- استعراض البرنامج

استعراض البرنامج هو أسلوب التخطيط تستخدم لفحص، من جانب استعراض عملية الميزانية يمكن أن تنظر في أي من الأسئلة التخطيط ثلاثة في المعرض أو جميعها.

و غالباً ما تهدف إلى استعراض البرامجية للكشف عن تقديم الخدمات وكفاءة الفرص البديلة.

ح- الموازنة القائمة على الهدف

ارتفعت الميزانية على أساس استهداف-شعبية في عام 1980، ربما كرد فعل تبسيط إلى تعقيد ينظر من الميزانية الصفرية.

الميزانية target- استناداً يجعل أي محاولة لإعادة النظر بصورة شاملة في الإنفاق قاعدة.

علاقة الموازنة الصفرية في تحسين وتطوير الاداء المالي

ترتبط الموازنة الصفرية ارتباطاً وثيقاً

بعمل وتحسين الاداء المالي في المؤسسات

الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف واتجاه الاجابة والاهمية النسبية نسبة الى الموافقة بشدة، والجدول التالي يبين قيم تلك الاحصاءات ولكل فقرة من فقرات الاستبانة وللمحور بشكل

عام: جدول (1)

الاحصاءات العامة لفقرات لاستبانة واتجاه الاجابة  
واهمية الفقرات

الاهمية النسبية	اتجاه الاجابة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
74	اتفق	28	1.041	3.69	q1
76	اتفق	28	1.076	3.79	q2
74	اتفق	29	1.053	3.69	q3
74	اتفق	23	.861	3.70	q4
75	اتفق	28	1.034	3.73	q5
80	اتفق	27	1.081	3.99	q6
77	اتفق	29	1.121	3.86	q7
78	اتفق	27	1.046	3.88	q8
79	اتفق	19	.768	3.96	q9
81	اتفق	19	.773	4.07	q10
79	اتفق	24	.930	3.95	q11
83	اتفق	22	.912	4.15	q12
84	اتفق	22	.925	4.19	q13
83	اتفق	19	.803	4.13	q14
80	اتفق	20	.791	3.98	q15
81	اتفق	24	.961	4.06	q16
80	اتفق	23	.905	4.00	q17
79	اتفق	15	.59213	3.9307	Q

ان من اهم وسائل او اساليب تطور وتحسين اداء عمل الوحدات المالية في المؤسسات الحكومية عند اعداد الموازنة الصفرية يمكن اجمالها بالاتي :-

أ- اسلوب التكاليف المبني على الانشطة والاداء.

ب- وجود نظام رقابة فعال.

ت- وجود تقنية المعلومات.

ث- وجود جودة نظم المعلومات المحاسبية.

لذا فإن نجاح تطبيق الموازنة الصفرية في

المؤسسات الحكومية سيساهم من خلال :-

أ- توزيع الموارد بحسب اهمية الانفاق والاهداف المتوقعة.

ب- الحد من هدر المال العام.

ت- توفر الكفاءة والفاعلية في تخصيص الموارد المتاحة للمؤسسات الحكومية.

ث- تقويم اداء العاملين في المؤسسة.

المبحث الثالث

الجانب العملي

أولاً- التحليل الاحصائي لاستمارة الاستبيان الخاص بالمحور الاول

خصائص عينة البحث

مساوي الى 17 فقرة وهذا يعني ان الاستثمارة تمتاز بالقوة والثبات ويمكن اعتماد نتائجها.

- تحليل اختلاف (تباين) اجابات العينة

يتطلب اكتشاف وجود اختلاف او تباين في اجابات العينة المدروسة تبعا لاختلاف متغير محدد من قبل الباحث استخدام اسلوب تحليل التباين ANOVA وهنا سيتم تحليل الاختلافات تبعا للمتغيرات مصدر العينة والمؤهل العلمي والتخصص وسنوات الخدمة.

- تحليل التباين تبعا لمصدر العينة

قام الباحث هنا باكتشاف وجود او عدم وجود اختلاف لفقرات ومحور الاستبانة تبعا لاختلاف مصدر العينة (جامعة المثنى و تربية المثنى وصحة المثنى) وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها هنا هي :

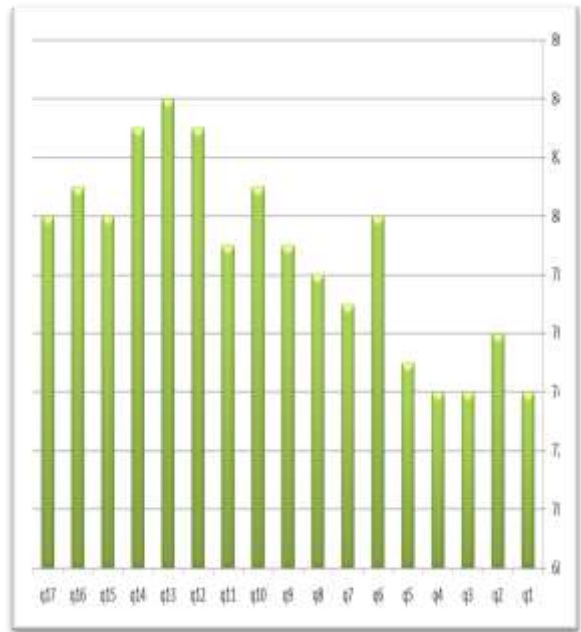
H0: لا يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا لمصدر العينة.

ضد الفرضية البديلة التالية:

H1: يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا لمصدر العينة.

وتم ايجاد جداول تحليل التباين لكل فقرة والمحور بشكل عام وكما يلي:

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان جميع الاجابات الخاصة بفقرات الاستبانة تتجه نحو الاتفاق عليها من قبل عينة الدراسة ولكن بدرجات مختلفة وهذا ما يبينه عمود الاهمية النسبية والشكل التالي اذ يتضح منهما ان الفقرة الثالثة عشر كانت صاحبة اعلى اهمية نسبية بينما الفقرات الاولى والثالثة والرابعة كانت الاقل. والشكل التالي يبين رسم بياني للأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة:



شكل (1)

رسم بياني يوضح الاهمية النسبية لكل فقرة اضافة الى ذلك فقد تم تحديد قوة ثبات ومصداقية استثمارة الاستبيان من خلال اجراء معيار معامل الفا كرونباخ الذي بلغت قيمته 90% بعدد فقرات

جدول (2)

جدول تحليل التباين ANOVA حسب مصدر العينة

ANOVA													
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares			
0.317	1.165	0.693	2	1.387	Between Groups	q10	0.522	0.655	0.716	2	1.431	Between Groups	q 1
		0.595	81	48.185	Within Groups				1.093	81	88.521	Within Groups	
			83	49.571	Total					83	89.952	Total	
0.579	0.551	0.482	2	0.963	Between Groups	q11	0.167	1.831	2.08	2	4.159	Between Groups	q 2
		0.875	81	70.846	Within Groups				1.136	81	91.984	Within Groups	
			83	71.81	Total					83	96.143	Total	
0.121	2.169	1.754	2	3.507	Between Groups	q12	0.032	3.592	3.745	2	7.49	Between Groups	q 3
		0.808	81	65.481	Within Groups				1.043	81	84.462	Within Groups	
			83	68.988	Total					83	91.952	Total	
0.176	1.778	1.492	2	2.983	Between Groups	q13	0.773	0.259	0.195	2	0.391	Between Groups	q 4
		0.839	81	67.969	Within Groups				0.755	81	61.169	Within Groups	
			83	70.952	Total					83	61.56	Total	
0.275	1.312	0.84	2	1.68	Between Groups	q14	0.231	1.494	1.578	2	3.155	Between Groups	q 5
		0.64	81	51.879	Within Groups				1.056	81	85.547	Within Groups	
			83	53.56	Total					83	88.702	Total	



0.234	1.477	0.914	2	1.828	Between n Groups	q15	0	10.825	10.228	2	20.455	Between n Groups	q 6
		0.619	81	50.124	Within Groups				0.945	81	76.533	Within Groups	
			83	51.952	Total					83	96.988	Total	
0.543	0.615	0.574	2	1.147	Between n Groups	q16	0.001	7.356	8.015	2	16.03	Between n Groups	q 7
		0.933	81	75.555	Within Groups				1.09	81	88.256	Within Groups	
			83	76.702	Total					83	104.28 6	Total	
0.295	1.239	1.009	2	2.018	Between n Groups	q17	0.15	1.944	2.079	2	4.159	Between n Groups	q 8
		0.815	81	65.982	Within Groups				1.07	81	86.651	Within Groups	
			83	68	Total					83	90.81	Total	
0.102	2.352	0.799	2	1.598	Between n Groups	q	0.281	1.288	0.754	2	1.507	Between n Groups	q 9
		0.34	81	27.504	Within Groups				0.585	81	47.386	Within Groups	
			83	29.101	Total					83	48.893	Total	

فقط في هذه الفقرات تبعا لاختلاف مصدر العينة  
بينما الاجابات لبقية الفقرات تكون متوافقة لجميع  
افراد العينة. ولغرض اكتشاف مصادر العينة التي  
اختلف تبعا للفقرات الثلاثة المذكور تم استخدام  
اسلوب الفرق المعنوي الاصغر (LSD):

ومن الجدول اعلاه واعتمادا على قيم  
المعنوية sig لاختبار F يتضح ان الفقرات الثالثة  
والسادسة والسابعة كانت اقل من مستوى الدلالة  
5% وهذا ما يدعوا الباحث الى رفض الفرضية  
الصفريية H0 وقبول الفرضية البديلة H1 وهو  
يعني ان اتجاه الاجابات بين افراد العينة تختلف

### جدول رقم (3)

المقارنات المتعددة للفروقات بين الاوساط  
الحسابية حسب مصدر العينة

Multiple Comparisons (LSD)				
الفقرة	مصدر العينة (i)	مصدر العينة (j)	الفرق بين الاوساط الحسابية (i-j)	Sig.
q3	صحة المثنى	جامعة المثنى	.722*	0.01
	صحة المثنى	تربية المثنى	1.322*	0
q6	جامعة المثنى	جامعة المثنى	.682*	0.011
	جامعة المثنى	تربية المثنى	.640*	0.013
q7	صحة المثنى	تربية المثنى	1.073*	0.001
	جامعة المثنى	تربية المثنى	.854*	0.002

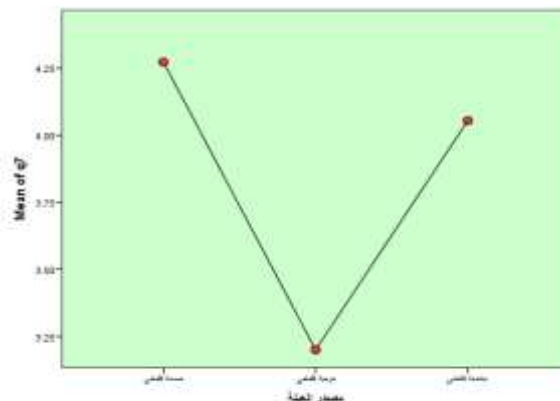
وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والايرادات) من افراد عينة تربية المثنى.

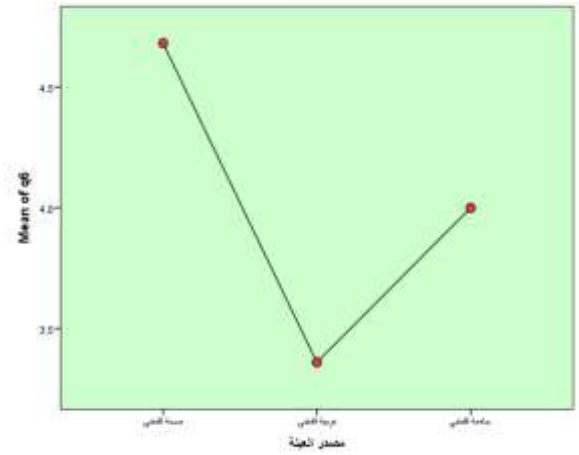
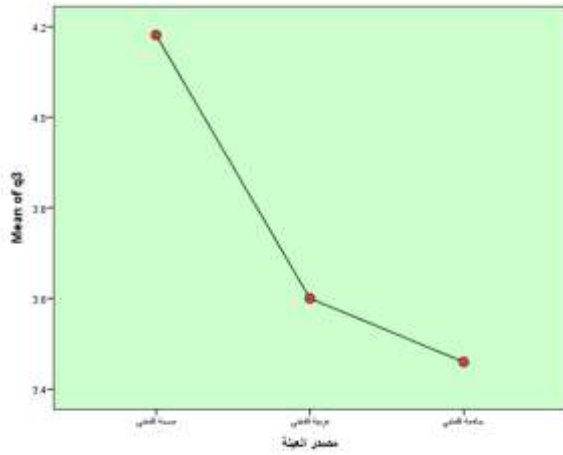
وفيما يتعلق بالفقرة السابعة فهناك تباينا بين افراد عينة صحة المثنى من جهة وتربية المثنى من جهة اخرى حول الفقرة السابعة حيث يميل افراد صحة المثنى الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (تأخذ بنظر الاعتبار عند اعداد الموازنات المتطلبات البيئية والاجتماعية من اجل الحفاظ على البيئة والاجتماعية تجاه المجتمع) من افراد عينة تربية المثنى ، وكذلك يميل افراد جامعة المثنى الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (تأخذ بنظر الاعتبار عند اعداد الموازنات المتطلبات البيئية والاجتماعية من اجل الحفاظ على البيئة والاجتماعية تجاه المجتمع) من افراد عينة تربية المثنى.

والاشكال التالية توضح بيانيا الاختلاف بين الاوساط الحسابية لمصادر العينة ولل فقرات الثلاثة:

يتضح من الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig ان هناك تباينا بين افراد عينة صحة المثنى وجامعة المثنى فقط حول الفقرة الثالثة حيث يميل افراد صحة المثنى الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (نظام الموازنة المطبق في دائرتكم يعمل على اعادة تخصيص الموارد بين أنشطة وبرامج ومشاريع الوحدات الحكومية) من افراد عينة جامعة المثنى.

وفيما يتعلق بالفقرة السادسة فهناك تباينا بين افراد عينة صحة المثنى من جهة وجامعة المثنى وتربية المثنى من جهة اخرى حول الفقرة السادسة حيث يميل افراد صحة المثنى الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (يتم اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية في اعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والايرادات) من افراد عينة تربية المثنى وجامعة المثنى، وكذلك يميل افراد جامعة المثنى الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (يتم اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية في اعداد





شكل (2)

رسم الاوساط الحسابية حسب مصدر العينة

ضد الفرضية البديلة التالية:

- تحليل التباين تبعا للمؤهل العلمي

H1: يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا للمؤهل العلمي.

قام الباحث هنا باكتشاف وجود او عدم وجود اختلاف لفقرات ومحور الاستبانة تبعا لاختلاف المؤهل العلمي وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها هنا هي :

وتم ايجاد جداول تحليل التباين لكل فقرة والمحور بشكل عام وكما يلي:

H0: لا يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا للمؤهل العلمي.

جدول (4)

جدول تحليل التباين ANOVA حسب المؤهل العلمي

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.757	.471	.289	4	1.155	Between Groups	.305	1.229	1.318	4	5.270	Between Groups	q1
		.613	79	48.417	Within Groups			1.072	79	84.682	Within Groups	
			83	49.571	Total				83	89.952	Total	
.969	.136	.122	4	.490	Between Groups	.128	1.849	2.058	4	8.231	Between Groups	q2
		.903	79	71.320	Within Groups			1.113	79	87.912	Within Groups	
			83	71.810	Total				83	96.143	Total	
.463	.909	.759	4	3.035	Between Groups	.664	.600	.677	4	2.709	Between Groups	q3
		.835	79	65.953	Within Groups			1.130	79	89.243	Within Groups	
			83	68.988	Total				83	91.952	Total	
.621	.662	.575	4	2.299	Between Groups	.750	.480	.365	4	1.460	Between Groups	q4
		.869	79	68.653	Within Groups			.761	79	60.099	Within Groups	

.164	1.676	1.047	4	4.189	Total	q14	.522	.811	.875	4	3.498	Total	q5
		.625	79	49.370	Between Groups				1.079	79	85.204	Within Groups	
			83	53.560	Within Groups					83	88.702	Total	
.083	2.144	1.272	4	5.088	Total	q15	.014	3.358	3.524	4	14.096	Total	q6
		.593	79	46.864	Between Groups				1.049	79	82.892	Within Groups	
			83	51.952	Within Groups					83	96.988	Total	
.771	.451	.428	4	1.712	Total	q16	.721	.521	.670	4	2.678	Total	q7
		.949	79	74.990	Between Groups				1.286	79	101.607	Within Groups	
			83	76.702	Within Groups					83	104.286	Total	
.205	1.519	1.214	4	4.857	Total	q17	.220	1.466	1.569	4	6.276	Total	q8
		.799	79	63.143	Between Groups				1.070	79	84.533	Within Groups	
			83	68.000	Within Groups					83	90.810	Total	
.390	1.044	.365	4	1.461	Total	Q	.525	.806	.479	4	1.917	Total	q9
		.350	79	27.640	Between Groups				.595	79	46.976	Within Groups	
			83	29.101	Within Groups					83	48.893	Total	

لاختلاف المؤهل العلمي بينما الاجابات لبقية الفقرات تكون متوافقة لجميع افراد العينة.

ولغرض اكتشاف المؤهلات العلمية التي اختلف تبعاً للفقرة السادسة تم استخدام اسلوب الفرق المعنوي الاصغر (LSD):

ومن الجدول اعلاه واعتماداً على قيم المعنوية sig لاختبار F يتضح ان الفقرة السادسة كانت اقل من مستوى الدلالة 5% وهذا ما يدعوا الباحث الى رفض الفرضية الصفرية H0 وقبول الفرضية البديلة H1 وهو يعني ان اتجاه الاجابات بين افراد العينة تختلف فقط في هذه الفقرة تبعاً

#### جدول (5)

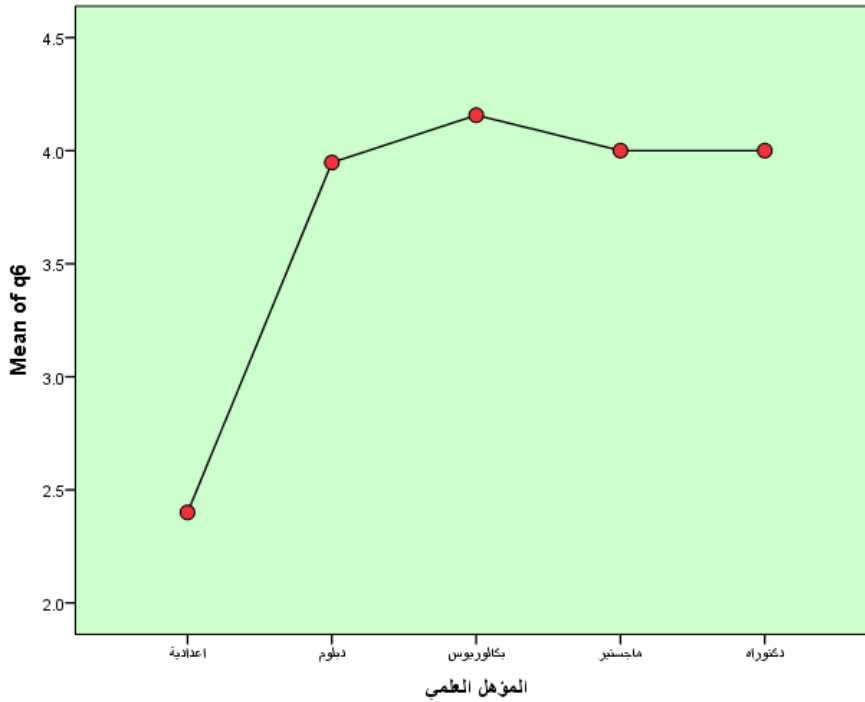
المقارنات المتعددة للفروقات بين الاوساط الحسابية حسب المؤهل العلمي

الفقرة	(I) المؤهل العلمي	(J) المؤهل العلمي	الفرق بين الاوساط الحسابية (I-J)	Sig.
q6	دبلوم	اعدادية	1.547*	0.004
	بكالوريوس	اعدادية	1.757*	0
	ماجستير	اعدادية	1.600*	0.012
	دكتوراه	اعدادية	1.600*	0.036

اعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والايادات) من افراد عينة الاعدادية، ولا توجد في الاجابات بين المؤهلات العلمية (دبلوم و بكالوريوس و ماجستير و دكتوراه) اذ كانت اتجاهاتهم واحدة نحو جميع فقرات الاستبانة. والاشكال التالية توضح بياناً الاختلاف بين

يتضح من الجدول اعلاه واعتماداً على قيم المعنوية sig ان هناك تبايناً بين افراد عينة الاعدادية من جهة وبقية المؤهلات العلمية من جهة اخرى حول الفقرة السادسة حيث يميل افراد المؤهلات العلمية الاربعة الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (يتم اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية في

بين الاوساط الحسابية للمؤهلات العلمية والفقرة السادسة فقط:



شكل (3)

رسم الاوساط الحسابية حسب المؤهل العلمي

ضد الفرضية البديلة التالية:

- تحليل التباين تبعا للتخصص

H1: يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا للتخصص.

قام الباحث هنا باكتشاف وجود او عدم وجود اختلاف ل فقرات ومحور الاستبانة تبعا لاختلاف التخصص وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها هنا هي :

وتم ايجاد جداول تحليل التباين لكل فقرة والمحور بشكل عام وكما يلي:

H0: لا يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا للتخصص.

جدول (6)

جدول تحليل التباين ANOVA حسب التخصص

ANOVA											
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.106	1.981	1.130	4	4.518	Between Groups	.234	1.424	1.513	4	6.050	Between Groups
		.570	79	45.053	Within Groups			1.062	79	83.902	Within Groups
			83	49.571	Total				83	89.952	Total
.126	1.859	1.545	4	6.179	Between Groups	.060	2.362	2.567	4	10.268	Between Groups

												Within Groups		
												Total	Total	
		.831	79	65.631						1.087	79	85.875	Within Groups	
			83	71.810							83	96.143	Total	
.084	2.138	1.685	4	6.739	Between Groups	q12	.095	2.055	2.166	4	8.666	8.666	Between Groups	q3
		.788	79	62.249	Within Groups				1.054	79	83.286	83.286	Within Groups	
			83	68.988	Total					83	91.952	91.952	Total	
.040	2.629	2.084	4	8.336	Between Groups	q13	.111	1.946	1.380	4	5.521	5.521	Between Groups	q4
		.793	79	62.616	Within Groups				.709	79	56.039	56.039	Within Groups	
			83	70.952	Total					83	61.560	61.560	Total	
.047	2.522	1.516	4	6.066	Between Groups	q14	.014	3.357	3.222	4	12.887	12.887	Between Groups	q5
		.601	79	47.494	Within Groups				.960	79	75.816	75.816	Within Groups	
			83	53.560	Total					83	88.702	88.702	Total	
.096	2.048	1.220	4	4.880	Between Groups	q15	.014	3.340	3.508	4	14.030	14.030	Between Groups	q6
		.596	79	47.072	Within Groups				1.050	79	82.958	82.958	Within Groups	
			83	51.952	Total					83	96.988	96.988	Total	
.194	1.556	1.400	4	5.601	Between Groups	q16	.045	2.554	2.986	4	11.943	11.943	Between Groups	q7
		.900	79	71.102	Within Groups				1.169	79	92.342	92.342	Within Groups	
			83	76.702	Total					83	104.286	104.286	Total	
.355	1.115	.908	4	3.634	Between Groups	q17	.017	3.220	3.182	4	12.729	12.729	Between Groups	q8
		.815	79	64.366	Within Groups				.988	79	78.081	78.081	Within Groups	
			83	68.000	Total					83	90.810	90.810	Total	
.005	4.079	1.245	4	4.981	Between Groups	Q	.013	3.374	1.783	4	7.134	7.134	Between Groups	q9
		.305	79	24.120	Within Groups				.529	79	41.759	41.759	Within Groups	
			83	29.101	Total					83	48.893	48.893	Total	

تختلف فقط في هذه الفقرات تبعا لاختلاف التخصص بينا الاجابات لبقية الفقرات تكون متوافقة لجميع افراد العينة.

ولغرض اكتشاف التخصصات التي اختلفت تبعا للفقرات المذكورة تم استخدام اسلوب الفرق المعنوي الاصغر (LSD):

ومن الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig لاختبار F يتضح ان الفقرات الخامسة والسادسة والسابعة والثامنة والتاسعة والثالثة عشر والرابعة عشر والمحور بشكل عام كانت اقل من مستوى الدلالة 5% وهذا ما يدعوا الباحث الى رفض الفرضية الصفرية H0 وقبول الفرضية البديلة H1 وهو يعني ان اتجاه الاجابات بين افراد العينة

### جدول (7)

المقارنات المتعددة للفروقات بين الاوساط الحسابية حسب التخصص

Multiple Comparisons (LSD)				
Sig.	Mean Difference (I-J)	Dependent Variable		
.005	1.952*	ادارة	مالية ومصرفية	q5
.029	1.667*	اخرى		
.001	1.433*	ادارة	محاسبية	
.009	1.158*	ادارة	محاسبية	q6

.002	1.271*	ادارة	محاسبة	q7
.006	1.952*	ادارة	مالية ومصرفية	q8
.003	.872*	ادارة	محاسبة	
.003	1.524*	ادارة	مالية ومصرفية	q9
.022	1.357*	ادارة	اقتصاد	
.031	.853*	اخرى	محاسبة	q13
.047	1.238*	ادارة	مالية ومصرفية	
.031	1.571*	ادارة	اقتصاد	
.022	.718*	ادارة	محاسبة	q14
.004	1.571*	ادارة	مالية ومصرفية	
.001	1.26050*	ادارة	مالية ومصرفية	Q

على الفقرة ((يتم اعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية في اعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والايرادات) و (تأخذ بنظر الاعتبار عند اعداد الموازنات المتطلبات البيئية والاجتماعية من اجل الحفاظ على البيئة والاجتماعية تجاه المجتمع)) من تخصصات الادارة.

وفيما يتعلق بالفقرة الثامنة فهناك تباين بين افراد تخصص المالية والمصرفية من جهة والادارة من جهة اخرى حول الفقرة الثامنة حيث يميل تخصصات المالية والمصرفية الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (تجيب لجنة اعداد الموازنات عن أي استفسار للعاملين فيما يتعلق بالموازنات احتراماً لمبدأ المساءلة) من تخصصات الادارة ، كذلك هناك تباين بين افراد تخصص المحاسبة من جهة والادارة من جهة اخرى حول الفقرة الثامنة حيث يميل تخصصات المحاسبة الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (تجيب لجنة اعداد الموازنات عن أي استفسار للعاملين فيما يتعلق بالموازنات احتراماً لمبدأ المساءلة) من تخصصات الادارة.

وفيما يتعلق بالفقرة التاسعة والثالثة عشر فهناك تباين بين افراد تخصص المالية والمصرفية

يتضح من الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig ان هناك تبايناً بين افراد تخصص المالية والمصرفية من جهة والادارة والتخصصات الاخرى من جهة اخرى حول الفقرة الخامسة حيث يميل تخصصات المالية والمصرفية الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (تستخدم الوحدات الحكومية النظام المحاسبي الذي يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لأعداد الموازنات الصفرية وادارتها لتوفير الوقت والجهد المبذول) من تخصصات الادارة والتخصصات الاخرى، كذلك هناك تبايناً بين افراد تخصص المحاسبة من جهة والادارة من جهة اخرى حول الفقرة الخامسة حيث يميل تخصصات المحاسبة الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (تستخدم الوحدات الحكومية النظام المحاسبي الذي يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لأعداد الموازنات الصفرية وادارتها لتوفير الوقت والجهد المبذول) من تخصصات الادارة.

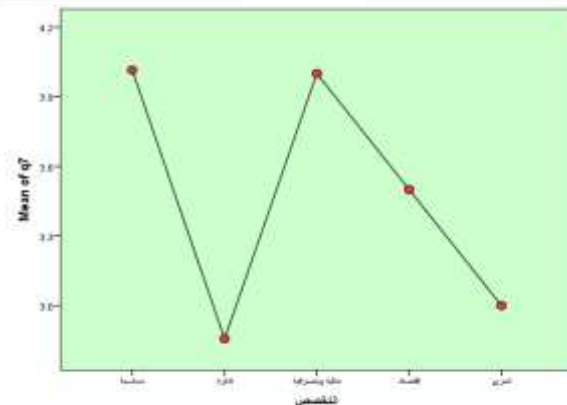
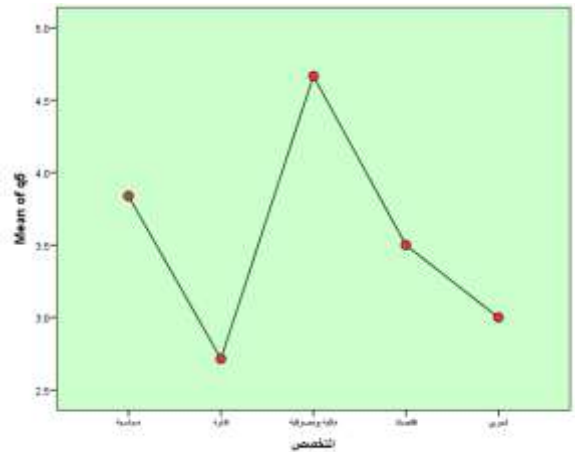
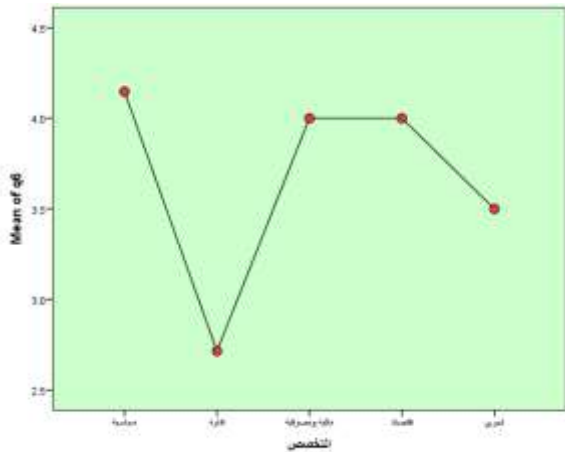
وفيما يتعلق بالفقرة السادسة والسابعة هناك تبايناً بين افراد تخصص المحاسبة من جهة والادارة من جهة اخرى حول الفقرة السادسة حيث يميل تخصصات المحاسبة الى الموافقة بشكل اكبر

و (يتطلب عند اعداد خطة مسبقة لأعداد الموازنة الصفرية وجود فريق عمل من الجهات المالية والرقابية لتحديد الخطة وطرق الرقابة لتنفيذ هذه الخطط)) من التخصيص الاخرى.

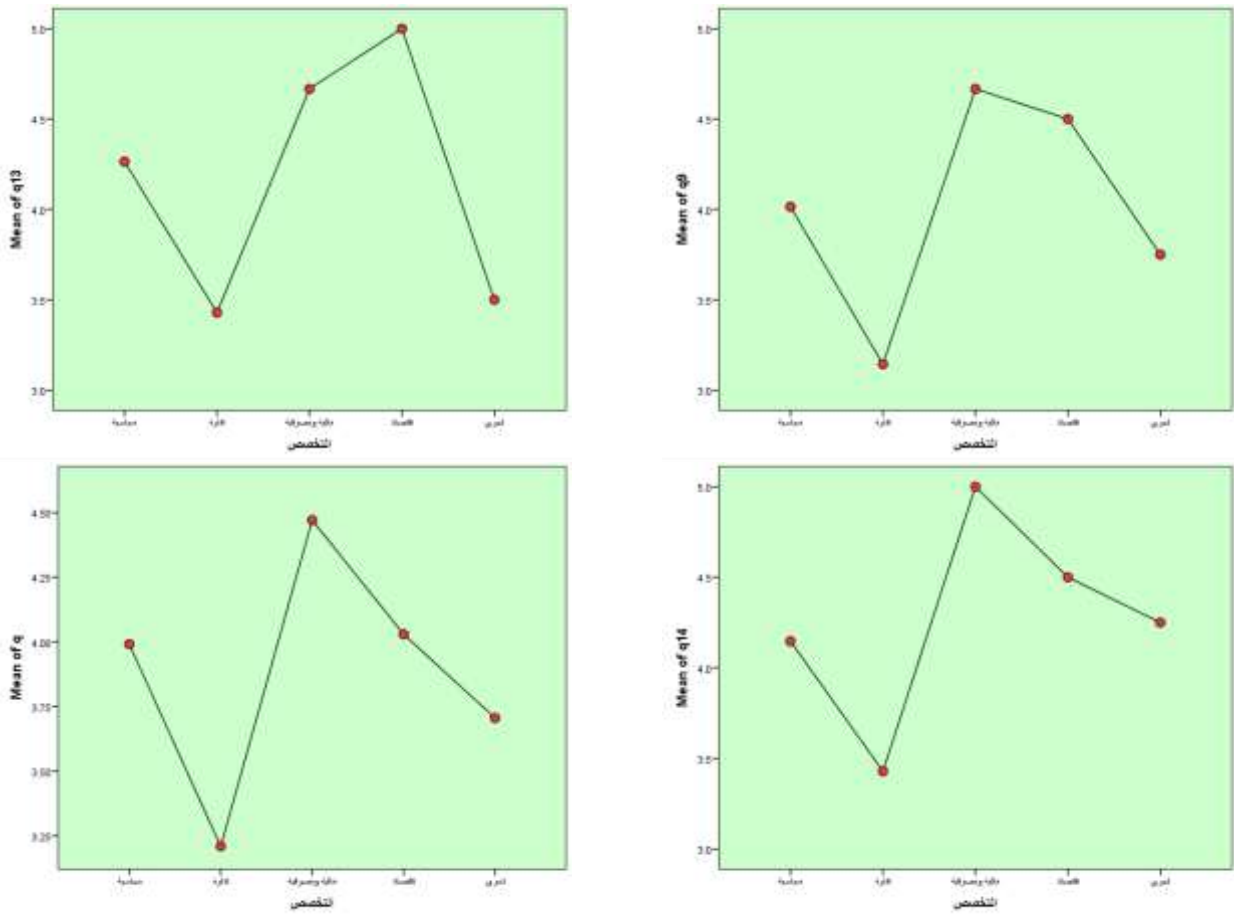
اما الفقرة الرابعة عشر والمحور بشكل عام فهناك تباينا بين افراد تخصص المالية والمصرفية من جهة والادارة من جهة اخرى حول الفقرات حيث يميل تخصصات المالية والمصرفية الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (تعتبر الموازنة الصفرية اتجاه حديث من الاصلاحات الاقتصادية في عملية اصلاح الموازنات العامة للدولة لتحقيق الاداء المالي بشكل افضل و الموازنة الصفرية) من تخصصات الادارة.

والاشكال التالية توضح بيانيا الاختلاف بين الاوساط الحسابية للتخصصات ولل فقرات المذكور سابقا:

والاقتصاد من جهة والادارة من جهة اخرى حول الفقرات التاسعة والثالثة عشر حيث يميل تخصصات المالية والمصرفية والاقتصاد الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة ((تطبيق الموازنات الصفرية وفقاً للأهداف والخطط التي تم وضعها بدقة يؤدي الى ترشيد النفقات في الوحدات الحكومية) و (يتطلب عند اعداد خطة مسبقة لأعداد الموازنة الصفرية وجود فريق عمل من الجهات المالية والرقابية لتحديد الخطة وطرق الرقابة لتنفيذ هذه الخطط)) من تخصصات الادارة ، كذلك هناك تباينا بين افراد تخصص المحاسبة من جهة والتخصصات الاخرى من جهة اخرى حول الفقرات حيث يميل تخصصات المحاسبة الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (تطبيق الموازنات الصفرية وفقاً للأهداف والخطط التي تم وضعها بدقة يؤدي الى ترشيد النفقات في الوحدات الحكومية) .







شكل (4)

رسم الاوساط الحسابية حسب التخصص

- تحليل التباين تبعا لسنوات الخدمة

ضد الفرضية البديلة التالية:

H1: يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا لسنوات الخدمة.

وتم ايجاد جداول تحليل التباين لكل فقرة والمحور بشكل عام وكما يلي:

قام الباحث هنا باكتشاف وجود او عدم وجود اختلاف لفقرات ومحور الاستبانة تبعا لاختلاف سنوات الخدمة وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها هنا هي:

H0: لا يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا لسنوات الخدمة.

جدول (8)

جدول تحليل التباين ANOVA حسب سنوات الخدمة

Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.565	.783	.474	5	2.370	Between Groups	.906	.310	.351	5	1.753	Between Groups
		.605	78	47.202	Within Groups			1.131	78	88.199	Within Groups

.404	1.033	.892	5	4.461	Total	q11	.822	.436	.522	5	2.611	Total	q2
		.863	78	67.349	Between Groups				1.199	78	93.532	Between Groups	
					Within Groups							Within Groups	
.911	.301	.261	5	1.304	Total	q12	.678	.630	.714	5	3.568	Total	q3
		.868	78	67.684	Between Groups				1.133	78	88.384	Between Groups	
					Within Groups							Within Groups	
.218	1.444	1.202	5	6.012	Total	q13	.518	.850	.636	5	3.182	Total	q4
		.833	78	64.941	Between Groups				.748	78	58.377	Between Groups	
					Within Groups							Within Groups	
.162	1.631	1.014	5	5.071	Total	q14	.577	.766	.830	5	4.152	Total	q5
		.622	78	48.488	Between Groups				1.084	78	84.550	Between Groups	
					Within Groups							Within Groups	
.098	1.938	1.148	5	5.740	Total	q15	.190	1.530	1.732	5	8.660	Total	q6
		.592	78	46.212	Between Groups				1.132	78	88.328	Between Groups	
					Within Groups							Within Groups	
.129	1.771	1.564	5	7.821	Total	q16	.346	1.141	1.422	5	7.110	Total	q7
		.883	78	68.882	Between Groups				1.246	78	97.176	Between Groups	
					Within Groups							Within Groups	
.014	3.086	2.246	5	11.230	Total	q17	.251	1.354	1.450	5	7.250	Total	q8
		.728	78	56.770	Between Groups				1.071	78	83.560	Between Groups	
					Within Groups							Within Groups	
.274	1.297	.447	5	2.233	Total	Q	.982	.143	.089	5	.443	Total	q9
		.344	78	26.868	Between Groups				.621	78	48.450	Between Groups	
					Within Groups							Within Groups	
			83	29.101	Total					83	48.893	Total	

الفقرة تبعا لاختلاف سنوات الخدمة بينما الاجابات لبقية الفقرات تكون متوافقة لجميع افراد العينة. ولغرض اكتشاف سنوات الخدمة التي اختلفت تبعا للفقرة المذكورة تم استخدام اسلوب الفرق المعنوي الاصغر (LSD):

ومن الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig لاختبار F يتضح ان الفقرة السابعة عشر كانت اقل من مستوى الدلالة 5% وهذا ما يدعوا الباحث الى رفض الفرضية الصفرية H0 وقبول الفرضية البديلة H1 وهو يعني ان اتجاه الاجابات بين افراد العينة تختلف فقط في هذه

### جدول (9)

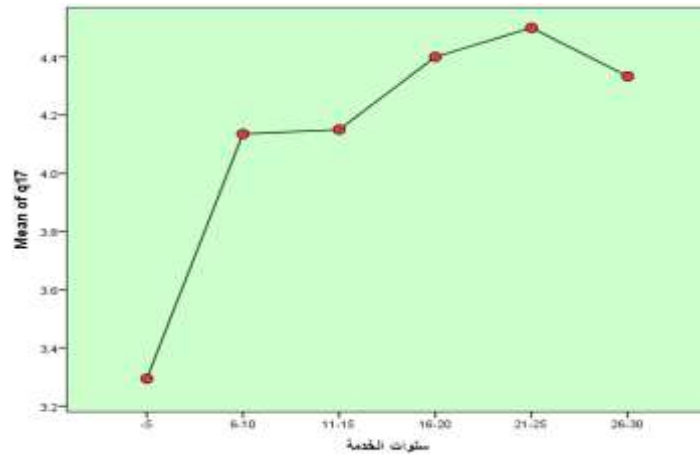
المقارنات المتعددة للفروقات بين الاوساط الحسابية حسب سنوات الخدمة

Multiple Comparisons (LSD)				
Dependent Variable	(i) سنوات الخدمة	(j) سنوات الخدمة	Mean Difference (i-j)	Sig.
q17	6-10	-5	.841*	0.001
	11-15	-5	.856*	0.003
	16-20	-5	1.106*	0.013

الموازنة الصفرية بأنها بمثابة أداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين أهداف المشروع وبين مختلفة أنشطة الاداء المالي للوحدات الحكومية) من افراد سنوات الخدمة الاقل من 5 سنوات.

والشكل التالي توضح بيانيا الاختلاف بين الاوساط الحسابية لسنوات الخدمة وللفقرة المذكورة سابقا:

يتضح من الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig ان هناك تباينا بين افراد سنوات الخدمة (6-10 و 11-15 و 16-20) من جهة وافراد سنوات الخدمة الاقل من 5 سنوات من جهة اخرى حول الفقرة السابعة عشر حيث يميل افراد سنوات الخدمة (6-10 و 11-15 و 16-20) الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (يمكن توصيف



شكل (5)

رسم الاوساط الحسابية حسب سنوات الخدمة

ثانياً - التحليل الاحصائي لاستمارة الاستبيان المتعلقة بالبحث ومن هذه الاحصاءات الوسط الحسابي والانحراف المعياري خصائص العينة ومعامل الاختلاف واتجاه الاجابة والاهمية النسبية نسبة الى الموافقة بشدة، والجدول التالي يبين قيم تلك الاحصاءات ولكل فقرة من فقرات الاستبانة وللمحور بشكل عام:

الخاص بالمحور الثاني

- خصائص العينة

سيتم هنا استخراج بعض الاحصاءات العامة التي تعطي نظرة مختصرة حول البيانات

جدول (10)

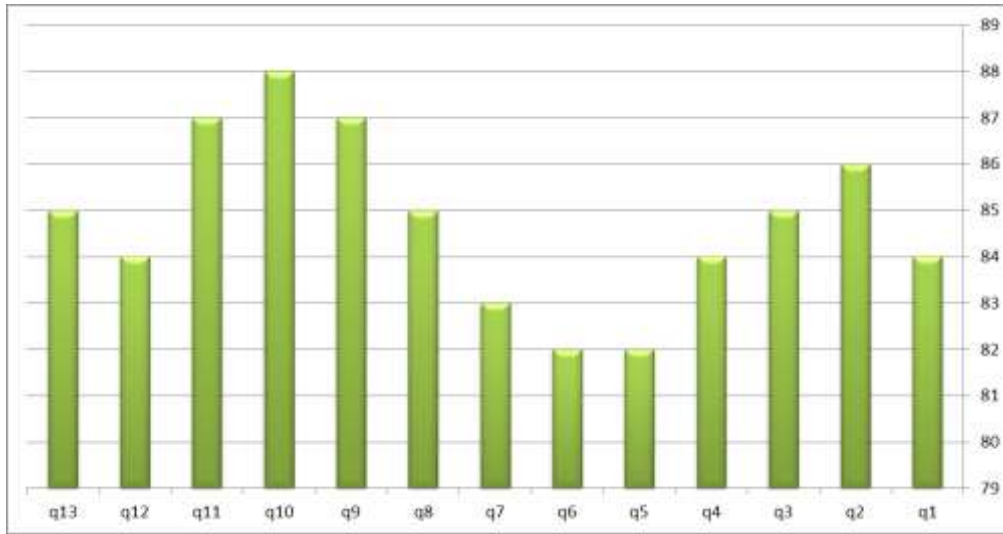
الاحصاءات العامة لفقرات لاستبانة واتجاه الاجابة واهمية الفقرات

الاهمية النسبية	اتجاه الاجابة	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
84	اتفق	19	.784	4.19	q1
86	اتفق بشدة	16	.673	4.30	q2
85	اتفق بشدة	18	.754	4.24	q3

84	اتفق	19	.799	4.19	q4
82	اتفق	19	.776	4.11	q5
82	اتفق	19	.795	4.08	q6
83	اتفق	20	.834	4.17	q7
85	اتفق بشدة	20	.845	4.24	q8
87	اتفق بشدة	16	.705	4.36	q9
88	اتفق بشدة	17	.727	4.38	q10
87	اتفق بشدة	19	.812	4.33	q11
84	اتفق	18	.752	4.19	q12
85	اتفق بشدة	18	.758	4.25	q13
85	اتفق بشدة	6	.23429	4.2326	Q

النسبية والشكل التالي اذ يتضح منهما ان الفقرة العاشرة كانت صاحبة اعلى اهمية نسبية بينما الفقرات الخامسة والسادسة كانت الاقل. والشكل التالي يبين رسم بياني للأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة:

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان جميع الاجابات الخاصة بفقرات الاستبانة تتجه نحو الاتفاق والاتفاق بشدة عليها من قبل عينة الدراسة ولكن بدرجات مختلفة وهذا ما يبينه عمود الاهمية



شكل (6)

رسم بياني يوضح الاهمية النسبية لكل فقرة

- تحليل اختلاف (تباين) اجابات العينة

يتطلب اكتشاف وجود اختلاف او تباين في اجابات العينة المدروسة تبعا لاختلاف متغير محدد من قبل الباحث استخدام اسلوب تحليل التباين ANOVA وهنا سيتم تحليل الاختلافات تبعا

اضافة الى ذلك فقد تم تحديد قوة ثبات ومصداقية استمارة الاستبيان من خلال اجراء معيار معامل الفا كرونباخ الذي بلغت قيمته 79% بعدد فقرات مساوي الى 13 فقرة وهذا يعني ان الاستمارة تمتاز بالقوة والثبات ويمكن اعتماد نتائجها.

- تحليل التباين تبعا لمصدر العينة  
 قام الباحث هنا باكتشاف وجود او عدم وجود  
 اختلاف لفقرات ومحور الاستبانة تبعا لاختلاف  
 مصدر العينة (جامعة المثنى و تربية المثنى وصحة  
 المثنى) وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها هنا  
 هي :  
 H0: لا يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة  
 تبعا لمصدر العينة.  
 ضد الفرضية البديلة التالية:  
 H1: يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة  
 تبعا لمصدر العينة.

جدول (11)

جدول تحليل التباين ANOVA حسب مصدر العينة

ANOVA						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.588	.535	.332	2	.664	Between Groups	q1
		.621	81	50.288	Within Groups	
			83	50.952	Total	
.861	.150	.069	2	.139	Between Groups	q2
		.462	81	37.421	Within Groups	
			83	37.560	Total	
.997	.003	.002	2	.004	Between Groups	q3
		.583	81	47.234	Within Groups	
			83	47.238	Total	
.378	.985	.628	2	1.257	Between Groups	q4
		.638	81	51.696	Within Groups	
			83	52.952	Total	
.691	.372	.228	2	.455	Between Groups	q5
		.612	81	49.580	Within Groups	
			83	50.036	Total	
.622	.478	.306	2	.611	Between Groups	q6
		.640	81	51.805	Within Groups	
			83	52.417	Total	
.181	1.744	1.190	2	2.380	Between Groups	q7
		.683	81	55.286	Within Groups	
			83	57.667	Total	
.711	.343	.249	2	.497	Between Groups	q8
		.725	81	58.741	Within Groups	
			83	59.238	Total	
.469	.763	.382	2	.764	Between Groups	q9
		.500	81	40.522	Within Groups	
			83	41.286	Total	

.590	.531	.283	2	.567	Between Groups	q10
		.534	81	43.243	Within Groups	
			83	43.810	Total	
.264	1.353	.884	2	1.767	Between Groups	q11
		.653	81	52.899	Within Groups	
			83	54.667	Total	
.127	2.120	1.168	2	2.335	Between Groups	q12
		.551	81	44.617	Within Groups	
			83	46.952	Total	
.794	.231	.135	2	.271	Between Groups	q13
		.586	81	47.479	Within Groups	
			83	47.750	Total	
.467	.769	.042	2	.085	Between Groups	q
		.055	81	4.471	Within Groups	
			83	4.556	Total	

لاختلاف المؤهل العلمي وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها هنا هي :

H0: لا يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا للمؤهل العلمي.

ضد الفرضية البديلة التالية:

H1: يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا للمؤهل العلمي.

وتم ايجاد جداول تحليل التباين لكل فقرة والمحور بشكل عام وكما يلي:

جدول (12)

جدول تحليل التباين ANOVA حسب المؤهل العلم

ANOVA					
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	
.347	1.134	.691	4	2.766	Between Groups
		.610	79	48.187	Within Groups
			83	50.952	Total
.555	.758	.347	4	1.389	Between Groups
		.458	79	36.170	Within Groups

ومن الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig لاختبار F يتضح ان قيمها كانت اكبر من مستوى الدلالة 5% وهذا ما يدعوا الباحث الى قبول الفرضية الصفرية H0 وهو يعني ان اتجاه الاجابات بين افراد العينة لا تختلف تبعا لاختلاف مصدر العينة اي ان اجابات الفقرات تكون متوافقة لجميع افراد العينة.

- تحليل التباين تبعا للمؤهل العلمي

قام الباحث هنا باكتشاف وجود او عدم وجود اختلاف لفقرات ومحور الاستبانة تبعا

			83	37.560	Total	
.339	1.150	.650	4	2.600	Between Groups	q3
		.565	79	44.638	Within Groups	
			83	47.238	Total	
.964	.146	.097	4	.390	Between Groups	q4
		.665	79	52.563	Within Groups	
			83	52.952	Total	
.321	1.192	.712	4	2.849	Between Groups	q5
		.597	79	47.187	Within Groups	
			83	50.036	Total	
.000	6.234	3.144	4	12.576	Between Groups	q6
		.504	79	39.841	Within Groups	
			83	52.417	Total	
.182	1.603	1.082	4	4.328	Between Groups	q7
		.675	79	53.338	Within Groups	
			83	57.667	Total	
.883	.291	.215	4	.860	Between Groups	q8
		.739	79	58.378	Within Groups	
			83	59.238	Total	
.939	.197	.102	4	.408	Between Groups	q9
		.517	79	40.878	Within Groups	
			83	41.286	Total	
.155	1.715	.875	4	3.500	Between Groups	q10
		.510	79	40.309	Within Groups	
			83	43.810	Total	
.625	.655	.439	4	1.756	Between Groups	q11
		.670	79	52.911	Within Groups	
			83	54.667	Total	
.023	3.013	1.554	4	6.215	Between Groups	q12
		.516	79	40.737	Within Groups	
			83	46.952	Total	
.250	1.375	.777	4	3.107	Between Groups	q13
		.565	79	44.643	Within Groups	
			83	47.750	Total	
.039	2.654	.135	4	.540	Between Groups	q
		.051	79	4.016	Within Groups	
			83	4.556	Total	

رفض الفرضية الصفرية  $H_0$  وقبول الفرضية البديلة  $H_1$  وهو يعني ان اتجاه الاجابات بين افراد العينة تختلف فقط في هذه الفقرات تبعا لاختلاف المؤهل العلمي بينما الاجابات لبقية الفقرات تكون

ومن الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig لاختبار F يتضح ان الفقرة السادسة والثانية عشر والمحور بشكل عام كانت اقل من مستوى الدلالة 5% وهذا ما يدعوا الباحث الى

متوافقة لجميع افراد العينة. ولغرض اكتشاف  
والثانية عشر والمحور بشكل عام تم استخدام  
المؤهلات العلمية التي اختلف تبعا للفقرة السادسة  
اسلوب الفرق المعنوي الاصغر (LSD):

جدول (13)

المقارنات المتعددة للفروقات بين الاوساط الحسابية حسب المؤهل العلمي

الفقرة	(I) المؤهل العلمي	(J) المؤهل العلمي	الفرق بين الاوساط الحسابية (I-J)	Sig.
q6	دبلوم	اعدادية	.737	.042
	بكالوريوس	اعدادية	1.275	.000
		دبلوم	.538	.006
	ماجستير	اعدادية	1.000	.023
	دكتوراه	اعدادية	2.000	.000
		دبلوم	1.263	.005
		ماجستير	1.000	.050
q12	اعدادية	دبلوم	.863	.019
	بكالوريوس	دبلوم	.518	.009
	ماجستير	دبلوم	.763	.026
	دكتوراه	دبلوم	.930	.040
	q	اعدادية	دبلوم	.23968
دكتوراه		دبلوم	.38327	.008
		بكالوريوس	.27602	.043

وهناك تباينا بين افراد عينة الماجستير من جهة  
والاعدادية من جهة اخرى حول الفقرة السادسة  
حيث يميل افراد الماجستير الى الموافقة بشكل اكبر  
على الفقرة (يتم اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية في  
اعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة  
بالنفقات والايرادات) من افراد عينة الاعدادية،  
وهناك تباينا بين افراد عينة الدكتوراه من جهة  
والاعدادية والدبلوم والماجستير من جهة اخرى  
حول الفقرة السادسة حيث يميل افراد الدكتوراه الى  
الموافقة بشكل اكبر على الفقرة (يتم اعتماد مبدأ  
الافصاح والشفافية في اعداد وتنفيذ الموازنات  
والحسابات المرتبطة بالنفقات والايرادات) من  
افراد عينة الاعدادية والدبلوم والماجستير. وهناك  
تباينا بين افراد عينة الاعدادية والبكالوريوس

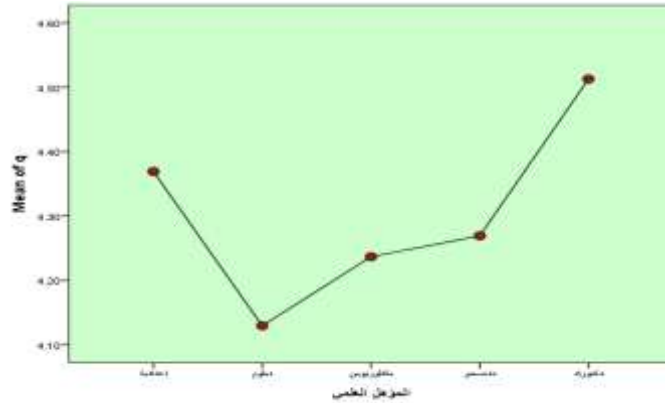
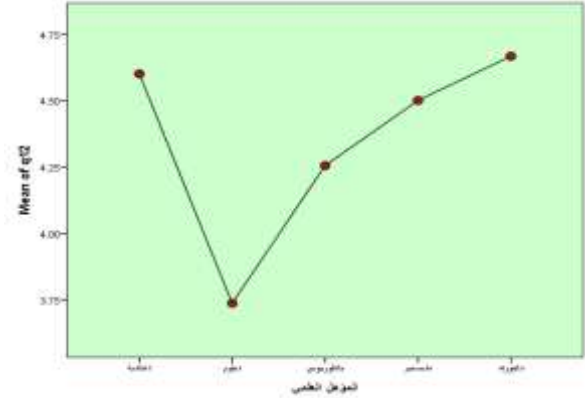
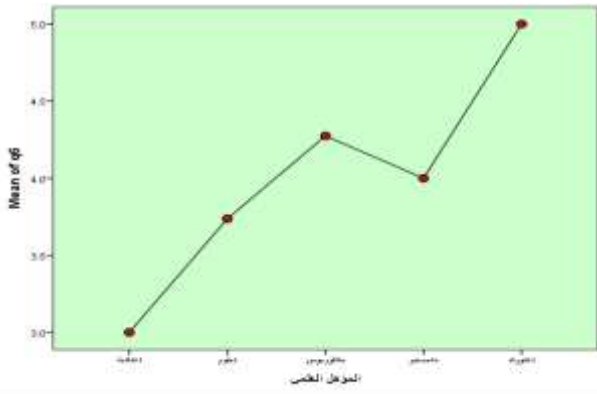
يتضح من الجدول اعلاه واعتمادا على قيم  
المعنوية sig ان هناك تباينا بين افراد عينة الدبلوم  
من جهة والاعدادية من جهة اخرى حول الفقرة  
السادسة حيث يميل افراد الدبلوم الى الموافقة بشكل  
اكبر على الفقرة (يتم اعتماد مبدأ الافصاح  
والشفافية في اعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات  
المرتبطة بالنفقات والايرادات) من افراد عينة  
الاعدادية، وهناك تباينا بين افراد عينة  
البكالوريوس من جهة والاعدادية والدبلوم من جهة  
اخرى حول الفقرة السادسة حيث يميل افراد  
البكالوريوس الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة  
(يتم اعتماد مبدأ الافصاح والشفافية في اعداد  
وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات  
والايرادات) من افراد عينة الاعدادية والدبلوم



تباينا بين افراد عينة الدكتوراه من جهة والاعدادية والدبلوم من جهة اخرى حول المحور بشكل عام حيث يميل افراد الدكتوراه الى الموافقة بشكل اكبر على المحور من افراد اعادة الاعدادية والدبلوم. والاشكال التالية توضح بيانيا الاختلاف بين الاوساط الحسابية للمؤهلات العلمية ولل فقرات المذكورة فقط:

والمجستير والدكتوراه الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة من افراد عينة الدبلوم.

وهناك تباينا بين افراد اعادة الاعدادية من جهة والدبلوم من جهة اخرى حول المحور بشكل عام حيث يميل افراد الاعدادية الى الموافقة بشكل اكبر على المحور من افراد عينة الدبلوم، وهناك



شكل (7)

رسم الاوساط الحسابية حسب المؤهل العلمي

ضد الفرضية البديلة التالية:

- تحليل التباين تبعا للتخصص

H1: يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا للتخصص.  
وتم ايجاد جداول تحليل التباين لكل فقرة والمحور بشكل عام وكما يلي:

قام الباحث هنا باكتشاف وجود او عدم وجود اختلاف لفقرات ومحور الاستبانة تبعا لاختلاف التخصص وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها هنا هي :

H0: لا يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعا للتخصص.

جدول (14)

جدول تحليل التباين ANOVA حسب التخصص

ANOVA						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.794	.420	.265	4	1.061	Between Groups	q1
		.632	79	49.891	Within Groups	
			83	50.952	Total	
.108	1.962	.848	4	3.394	Between Groups	q2
		.432	79	34.166	Within Groups	
			83	37.560	Total	
.955	.167	.099	4	.396	Between Groups	q3
		.593	79	46.842	Within Groups	
			83	47.238	Total	
.635	.641	.416	4	1.664	Between Groups	q4
		.649	79	51.289	Within Groups	
			83	52.952	Total	
.364	1.096	.658	4	2.632	Between Groups	q5
		.600	79	47.404	Within Groups	
			83	50.036	Total	
.893	.275	.180	4	.721	Between Groups	q6
		.654	79	51.696	Within Groups	
			83	52.417	Total	
.379	1.066	.738	4	2.954	Between Groups	q7
		.693	79	54.713	Within Groups	
			83	57.667	Total	
.280	1.294	.911	4	3.643	Between Groups	q8
		.704	79	55.595	Within Groups	
			83	59.238	Total	
.454	.924	.461	4	1.846	Between Groups	q9
		.499	79	39.440	Within Groups	
			83	41.286	Total	
.676	.583	.314	4	1.256	Between Groups	q10
		.539	79	42.553	Within Groups	
			83	43.810	Total	
.371	1.082	.710	4	2.839	Between Groups	q11
		.656	79	51.828	Within Groups	
			83	54.667	Total	
.757	.470	.273	4	1.092	Between Groups	q12
		.581	79	45.860	Within Groups	
			83	46.952	Total	

.750	.480	.283	4	1.134	Between Groups	q13
		.590	79	46.616	Within Groups	
			83	47.750	Total	
.214	1.489	.080	4	.319	Between Groups	q
		.054	79	4.237	Within Groups	
			83	4.556	Total	

تبعاً لاختلاف سنوات الخدمة وان الفرضية الصفرية المراد اختبارها هنا هي :

H0: لا يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعاً لسنوات الخدمة.

ضد الفرضية البديلة التالية:

H1: يوجد اختلاف بين اجابات العينة المدروسة تبعاً لسنوات الخدمة.

وتم ايجاد جداول تحليل التباين لكل فقرة والمحور بشكل عام وكما يلي:

ومن الجدول اعلاه واعتماداً على قيم المعنوية sig لاختبار F يتضح انها كانت اكبر من مستوى الدلالة 5% وهذا ما يدعوا الباحث الى قبول الفرضية الصفرية H0 وهو يعني ان اتجاه الاجابات بين افراد العينة لا تختلف تبعاً لاختلاف التخصص اي انها متوافقة لجميع افراد العينة.

- تحليل التباين تبعاً لسنوات الخدمة

قام الباحث هنا باكتشاف وجود او عدم وجود اختلاف ل فقرات ومحور الاستبانة تبعاً

### جدول (15)

جدول تحليل التباين ANOVA حسب سنوات الخدمة

ANOVA						
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares		
.125	1.789	1.049	5	5.243	Between Groups	q1
		.586	78	45.709	Within Groups	
			83	50.952	Total	
.901	.318	.150	5	.750	Between Groups	q2
		.472	78	36.810	Within Groups	
			83	37.560	Total	
.246	1.366	.761	5	3.805	Between Groups	q3
		.557	78	43.434	Within Groups	
			83	47.238	Total	
.982	.140	.094	5	.471	Between Groups	q4
		.673	78	52.481	Within Groups	
			83	52.952	Total	
.034	2.555	1.409	5	7.043	Between Groups	q5
		.551	78	42.993	Within Groups	

			83	50.036	Total	
.154	1.660	1.008	5	5.042	Between Groups	q6
		.607	78	47.375	Within Groups	
			83	52.417	Total	
.229	1.412	.957	5	4.787	Between Groups	q7
		.678	78	52.879	Within Groups	
			83	57.667	Total	
.440	.972	.695	5	3.474	Between Groups	q8
		.715	78	55.764	Within Groups	
			83	59.238	Total	
.002	4.254	1.769	5	8.847	Between Groups	q9
		.416	78	32.439	Within Groups	
			83	41.286	Total	
.309	1.218	.634	5	3.172	Between Groups	q10
		.521	78	40.638	Within Groups	
			83	43.810	Total	
.601	.733	.491	5	2.453	Between Groups	q11
		.669	78	52.214	Within Groups	
			83	54.667	Total	
.524	.842	.481	5	2.403	Between Groups	q12
		.571	78	44.549	Within Groups	
			83	46.952	Total	
.499	.879	.510	5	2.548	Between Groups	q13
		.580	78	45.202	Within Groups	
			83	47.750	Total	
.058	2.244	.115	5	.573	Between Groups	q
		.051	78	3.983	Within Groups	
			83	4.556	Total	

هذه الفقرتين تبعا لاختلاف سنوات الخدمة بينما الاجابات لبقية الفقرات تكون متوافقة لجميع افراد العينة.

ولغرض اكتشاف سنوات الخدمة التي اختلفت تبعا للفقرتين المذكورة تم استخدام اسلوب الفرق المعنوي الاصغر (LSD):

ومن الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig لاختبار F يتضح ان الفقرة الخامسة والتاسعة كانت اقل من مستوى الدلالة 5% وهذا ما يدعوا الباحث الى رفض الفرضية الصفرية H0 وقبول الفرضية البديلة H1 وهو يعني ان اتجاه الاجابات بين افراد العينة تختلف فقط في

### جدول (16)

المقارنات المتعددة للفروقات بين الاوساط الحسابية حسب سنوات الخدمة

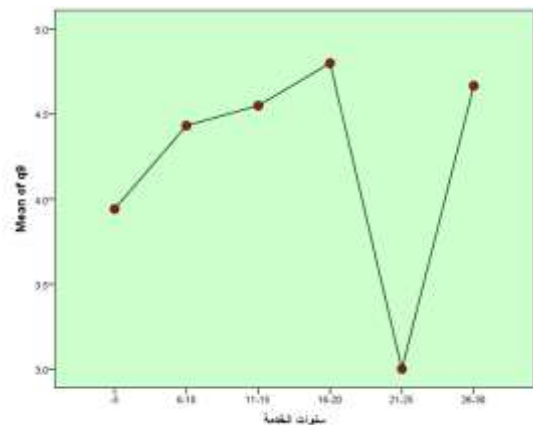
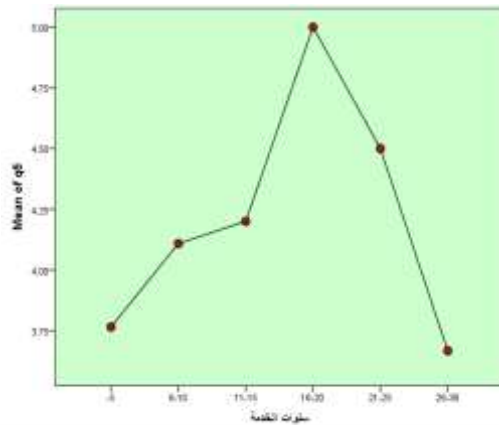
الفقرة	(I)سنوات الخدمة	(J)سنوات الخدمة	(I-J)الفرق بين الاوساط الحسابية	Sig.
q5	16-20	-5	1.235	.002
	6-10	6-10	.892	.014
	11-15	11-15	.800	.034
	26-30	26-30	1.333	.016
q9	6-10	-5	.491	.011
	21-25	21-25	1.432	.003
	11-15	-5	.609	.005
	21-25	21-25	1.550	.002
	16-20	-5	.859	.011
	21-25	21-25	1.800	.001
	26-30	21-25	1.667	.006
	26-30	26-30		

افراد سنوات الخدمة 11-15 و 16-20 من جهة وافراد سنوات الخدمة (5 و 21-25) من جهة اخرى حول الفقرة التاسعة حيث يميل افراد سنوات الخدمة 11-15 و 16-20 الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة التاسعة من افراد سنوات الخدمة (5 و 21-25)، وهناك تباينا بين افراد سنوات الخدمة 26-30 من جهة وافراد سنوات الخدمة (21-25) من جهة اخرى حول الفقرة التاسعة حيث يميل افراد سنوات الخدمة 26-30 الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة التاسعة من افراد سنوات الخدمة (21-25).

والشكل التالي توضح بيانيا الاختلاف بين الاوساط الحسابية لسنوات الخدمة ولل فقرات المذكورة سابقا:

يتضح من الجدول اعلاه واعتمادا على قيم المعنوية sig ان هناك تباينا بين افراد سنوات الخدمة 16-20 من جهة وافراد سنوات الخدمة (5 و 6-10 و 11-15 و 26-30) من جهة اخرى حول الفقرة الخامسة حيث يميل افراد سنوات الخدمة 16-20 الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة الخامسة من افراد سنوات الخدمة (5 و 6-10 و 11-15 و 26-30). وهناك تباينا بين افراد سنوات الخدمة 6-10 من جهة وافراد سنوات الخدمة (5 و 21-25) من جهة اخرى حول الفقرة التاسعة حيث يميل افراد سنوات الخدمة 16-20 الى الموافقة بشكل اكبر على الفقرة التاسعة من افراد سنوات الخدمة (5 و 21-25)، وهناك تباينا بين

شكل (8)  
رسم الاوساط  
الحسابية حسب  
سنوات الخدمة



ثالثاً - التحليل الاحصائي لاستمارة الاستبيان الخاص بالمحور الثالث

بعد توزيع استمارات الاستبيان والبالغ عددهم (84) استمارة على عينة البحث تبين من خلال الاجابة ان العينة تتجه الى الموافقة الى

الى تطبيق الموازنة الصفرية في الدوائر الحكومية عينة البحث (جامعة المثنى ، مديرية التربية ودائرة الصحة) حيث كانت نسبة الاجابة بالموافقة ب (اتفق) (70%) والبالغ عددهم 59 والاجابة ب(لا اتفق) بنسبة (30%) ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (17)

جدول توزيع الاجابات ب(اتفق) او (لا اتفق)

ت	الدائرة	اتفق	لا اتفق	المجموع	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة
1	جامعة المثنى	25	12	37	68%	32%
2	مديرية تربية المثنى	17	8	25	68%	32%
3	دائرة الصحة	17	5	22	77%	23%
	المجموع	59	25	84	70%	30%

ت- تحديد النتائج التي تم الحصول عليها عند عدم تنفيذ برامج الانشطة.

ث- تحديد الكلف والاعباء التي سوف تتحقق للوحدات القرارية.

ج- تحديد البدائل المتاحة لأداء نفس عمل برامج الانشطة مع تقييم الانجازات لهذه البدائل.

ح- مقارنة الكلف والاعباء التي تخص هذه السنة مع البيانات التاريخية للوقوف على نقاط القوة والضعف عند تطبيق الموازنة الصفرية.

المرحلة الثانية: مرحلة الافصاح والتحليل الكامل للمجموعات القرارية.

أ- تحديد الموارد المالية من برامج الانشطة لتمويل الحزم القرارية.

ب- تحديد التمويلات المالية لهذه البرامج من خلال الانشطة والخدمات التي تقدمها .

ت- تحديد النفقات والتكاليف التي تحتاجها المجموعات القرارية.

- الاطار المقترح لتطبيق وأعداد الموازنة الصفرية في دوائر محافظة المثنى عينة البحث

استناداً الى اراء عينة البحث حول الاطار المقترح من قبل الباحث والتي توصل اليها من خلال الاطلاع على الكتب والابحاث التي تناولت الموازنة الصفرية والملاحظات التي ابدها عينة البحث يمكن صياغة و أعداد وتطبيق الاطار المقترح للموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية (جامعة المثنى ، دائرة صحة المثنى ومديرية تربية المثنى ) هنالك مجموعة من المراحل التي يجب اتباعها عند أعداد الموازنة الصفرية وهذه المراحل هي:

المرحلة الاولى: مرحلة تحديد واختيار المجموعات القرارية من خلال الرجوع الى البيانات التاريخية.

أ- تحديد وصف القرار مع ذكر اهداف القرارات.

ب- تحديد المنافع المستقبلية المتوقعة المتمثلة بالموارد عند تنفيذ برامج الانشطة.

ت- مقارنة وتحليل الإيرادات المتوقع الحصول عليها على ضوء العائدات التاريخية.

ث- الاستخدام الأمثل للموارد في ضوء تطبيق الموازنة الصفرية.

### الاستنتاجات والتوصيات

#### الاستنتاجات (الجانب النظري)

1- ان لتطبيق الموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية يحتاج الى سن تشريع أو قانون أو تعليمات تلزم المؤسسات الحكومية بتطبيق الموازنة الصفرية.

2- ان اتباع اساليب الموازنة التقليدية لم تصبح مناسبة في ظل الظروف الحالية لصعوبة تخفيض وضغط النفقات وزيادة الإيرادات في ظل العجز المالي للموازنة.

3- ان مسايرة الموازنة الصفرية والتكيف معها يضمن بقاء المؤسسات الحكومية واستمرارها في تطوير الاداء المالي للوحدات التابعة لها.

4- ان اتباع نظام الموازنة الصفرية تعتبر بمثابة اداة وتقييم ورقابة على الاداء المالي في المؤسسات الحكومية .

5- استخدام الموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية يعد احد مكونات استراتيجية الاصلاح الاقتصادي للمؤسسات.

6- وجود اسلوب (رقابة فعالة، والكلفة على الأنشطة وتقنية المعلومات) يساعد في تطوير الاداء المالي في المؤسسات الحكومية والحد من

ث- مقارنة التمويل والتكاليف للوقوف على نتائج تطبيق الموازنة الصفرية.

ج- ضرورة الافصاح عن البيانات المالية منعا لتزوير والتلاعب مما يسهل عملية الرقابة عليها.

المرحلة الثالثة: مرحلة ترتيب وتقييم الكامل للمجموعات القرارية وتخصيص الموارد من كل برامج الأنشطة.

أ- تحديد الترتيب التفاضلي للمجموعات القرارية، حيث يتم اختيار ترتيب المجموعات بالاعتماد على معايير محددة ، وهذه المعايير تضع من قبل لجان مشكلة في كل مؤسسة.

ب- تحديد القطاعات او الأنشطة الأكثر اهمية وترتيب الأنشطة ترتيب تنازلي وفق هذه المعايير.

ت- تحديد المعايير طبقاً للتنبؤ بالإيرادات او من العوائد الاقتصادية المتاحة من خلال برامج الأنشطة.

ث- تحديد النفقات الأكثر ضرورة من النفقات الأخرى بما يتلاءم مع طبيعة عمل الوحدات الحكومية عند تطبيق الموازنة الصفرية.

المرحلة الرابعة: مرحلة التنبؤ بالإيرادات في ضوء الإيرادات التاريخية.

أ- تحديد الإيرادات التاريخية عن السنوات السابقة.

ب- تقييم وقياس تلك الإيرادات من خلال ما ساهمت به تلك الإيرادات في تمويل البرامج والأنشطة في المؤسسات.

حالات الفساد المالي والاداري .

### استنتاجات (الجانب العملي)

بعد تحليل النتائج توصل الباحث الى مجموعة من الاستنتاجات على ضوء فرضيات الدراسة هي :

1- ان لدى الوحدات او المؤسسات الحكومية الكفاءات الادارية والمالية والتنظيمية في اعداد الموازنة الصفرية ،مما يتيح لها امكانية تطبيق الموازنة الصفرية.

2- ان هنالك توصيف اداري ضمن الهياكل الادارية في المؤسسات او الوحدات الحكومية وهي شعبة الموازنة تهتم بتقدير الايرادات والنفقات .

3- ان الوحدات الاقتصادية تأخذ بنظر الاعتبار المتطلبات البيئية والاجتماعية عند اعداد الموازنة الصفرية.

4- ان تطبيق الموازنة الصفرية يساهم في ترشيد النفقات ورسم سياسات الوحدات الاقتصادية .

5- ان الموازنة الصفرية تتوصف بمثابة اداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين اهداف المشروع وبين مختلف أنشطة الاداء المالي للوحدات الحكومية.

6- ان نظام الموازنة الصفرية يعمل على اعادة التخصيص للموارد بين أنشطة وبرامج ومشاريع الوحدات او المؤسسات الحكومية.

7- ان هنالك التزام محدود في اعتماد مبدأ الافصاح

والشفافية في اعداد وتنفيذ الموازنة الصفرية والحسابات المرتبطة بالنفقات والايرادات.

8- هناك اتفاق تام من قبل افراد العينة على ان هناك دور ايجابي لتطبيق الموازنة الصفرية في تحسين الاداء للمؤسسات الحكومية .

9- ان افراد عينة البحث متفقون بنسبة كبيرة على اهمية تطبيق الاطار المقترح بنسبة (70%) حيث كانت عدد الاجابات ب(أفق) 59 عينة وعدد الاجابات ب(لا أفق) 25 عينة.

### التوصيات

1- الاستفادة من الامكانيات الهائلة للموازنة الصفرية في مجال العمل الرقابي تحقيقاً لمزايا هذه الموازنة في اجراءات وتطوير الاداء المالي في المؤسسات الحكومية.

2- الغاء العمل بنظام الموازنة التقليدية والاعتماد كلياً على نظام الموازنة الصفرية لما لها من مزايا كبيرة على تطوير الاداء المالي للمؤسسات الحكومية.

3- نشر الوعي حول مفهوم الموازنة الصفرية والدور الذي يلعبه في مواجهة الازمات المالية خصوصاً ان البلد يعاني من ازمات مالية متمثلة بوجود عجز مالي للسنوات 2015 و2016 وربما يستمر هذا العجز للسنوات قادمة.

4- تطوير اداء اقسام الرقابة والتدقيق الداخلي واقسام الحسابات في المؤسسات الحكومية من خلال رفع كفاءتهم وفعاليتهم في تطبيق الموازنة الصفرية من خلال اقامة لهم دورات



## المصادر

### أولاً - الكتب

- اندراوس ، عاطف وليم (الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة وتطور الدور الاقتصادي الحكومي)، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010.
- الخطيب ، محمد محمود (العوامل المؤثرة على الاداء المالي)، الطبعة الاولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان - الاردن، 2010.
- عصفور، محمد (اصول الموازنة العامة) ، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر، عمان- الاردن، 2008.

### ثانياً - الاطاريح والبحوث العلمية

- الشرايري، جمال عادل، الرحاطة، محمد ياسين (امكانية تطبيق اسلوب الموازنة الصفرية في الوزارات الاردنية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 25- العدد الاول، 2009.
- الطائي، اسعد خليل لازم (تفعيل دور الرقابة الخارجية على مشاريع الموازنة الاستثمارية)، اطروحة لنيل اعلى شهادة في المحاسبة القانونية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2014.
- العريني، بهاء الدين احمد (اطار مقترح لتطبيق الاساس الصفري في اعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة)، اطروحة ماجستير، الجامعة الاسلامية- غزة، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، فلسطين، 2007.

- تدريبية والتأهيل العلمي والعملية في تلك الاقسام.
- 5- ضرورة تطبيق الموازنة الصفرية في المؤسسات الحكومية مما يساهم في تقليل وضغط النفقات وعدم التجاوز على الاعتمادات المالية المخصصة لها خلال العام .
- 6- ضرورة اختيار اكاديميين ومهنيين لإدارة الوحدات أو الاقسام المالية والادارية من ذوي الاختصاص والخبرة في اداء عملهم.
- 7- ضرورة سن تشريع قانون او تعليمات من قبل الحكومة تتيح للوحدات أو المؤسسات الحكومية بتطبيق الموازنة الصفرية .
- 8 - ضرورة الاخذ بنظر الاعتبار المتطلبات البيئية والاجتماعية عند تطبيق الموازنة الصفرية في الوحدات الحكومية .
- 9 - ضرورة وجود شعبة او وحدة الموازنة ضمن الهيكل الاداري وتكون مرتبطة بالقسم المالي في كل مؤسسة أو وحدة حكومية لغرض تقدير الايرادات والنفقات الضرورية.
- 10- اعتماد مبدأ الافصاح التام والشفافية عند تطبيق الموازنة الصفرية .
- 11- ضرورة تفعيل دور الرقابة الفعالة والكلفة على الانشطة وتقنية المعلومات لتطوير الاداء المالي في الوحدات الحكومية عند تطبيق الموازنة الصفرية.
- 12 - ضرورة وضع خطة عمل لتطبيق الموازنة الصفرية تتضمن الاجراءات التشريعية والادارية والتنظيمية .

- المطيري ، مشعل جهاز (تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية)، اطروحة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، 2011.
- بوقرة، رابح بوقرة، عريوة، محاد عريوة ( اهمية تطبيق الموازنة الصفرية في اطار الحوكمة لقياس أداء القطاع العمومي المحلي )، الملتقى الدولي حول الحوكمة والتنمية المحلية يومي 7-8 ديسمبر 2015.
- داود ، احمد عدنان سليمان (دور تقنية المعلومات في تقويم الاداء المالي باستخدام التحليل العمودي)، مؤتمر ديوان الرقابة المالية الثالث، بغداد، 2014.
- دهيرب، محمد سمير (موازنة الاساس الصفري ومدى امكانية وضعها حيز التطبيق)، بحث للحصول على شهادة المحاسبة القانونية، المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق – بغداد، 1998.
- عباس، محمد عبدالجليل ، عودة، شيماء صباح (دور التدقيق الداخلي في تقييم اداء الوحدات الاقتصادية وفقاً لدليل الانتوساي والارشادي رقم 9130)، مؤتمر ديوان الرقابة المالية الثالث، بغداد، 2014.
- عبدالغني، دادن (قراءة في الاداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية ) مجلة الباحث، 2006، Dadene-abdelghani@yahoo.fr.
- عشي ، عادل عشي(الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم ) ، اطروحة ماجستير ، جامعة محمد خيضر –بسكرة، 2002.
- عصام ، عباسي عصام (تأثير جودة المعلومة المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسات الاقتصادية واتخاذ القرارات )، اطروحة ماجستير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، 2012.
- مصطفى، احمد السيد(ضرورات ومبررات القياس الكمي للأداء الحكومي )،ندوة الاساليب الحديثة في قياس الاداء الحكومي يناير 2005، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، 2008.
- كامل ، صلاح الدين محمد محمود ( موازنة البرامج والاداء كأداة لتقييم الاداء الحكومي )، المنظمة العربية للتنمية الادارية، مصر. 2008.
- شلح، فؤاد محمد محمود (مدى امكانية تطبيق الموازنة الصفرية في بلديات قطاع غزة)، اطروحة ماجستير، الجامعة الاسلامية- غزة، عمادة الدراسات العليا-كلية التجارة، فلسطين، 2009.
- شكارا ، موفق عباس باقر(استراتيجية اعداد الموازنات التعاقدية لحكومة بغداد المحلية)، اطروحة دكتورا ،جامعة بغداد- كلية الادارة والاقتصاد، 2010.

#### المصادر الاجنبية

- Coller, Paul M (Accounting for managers), John Wiley & Sons LTD, ENGLAND, copyright 2003. www.wiley.com.

- khar,aman khar,Hildreth,  
w.Bartely(Budget theory in the  
public.sector),Quorum  
books,Westport,Connecticut,Londo  
n,England.2002.
- (GFOA),The government  
financial.officers Association  
,(zero-base budgeting),2011
- Shelby,Ron Shelby(zero-base  
budgeting for the 21<sup>st</sup> century public  
administration ),fiscal  
research,center,Atlanta ,Ganda,FRC  
report NO.260,march 2013.
- Ma,Jun Ma(zero based budgeting in  
china experiences of humbi  
province),J.of public budgeting  
,Accounting &financial  
management,18(4)480-515,winter  
2006.

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة والسيدات المحترمين

م/استمارة استبانة

تحية طيبة....

أضع بين أيديكم استمارة الاستبانة الخاصة بالبحث الموسوم(سبل تطوير الاداء المالي للوحدات الحكومية في ظل تطبيق الموازنة الصفرية : دراسة عملية شملت عينة من دوائر محافظة المثنى ) نأمل تعاونكم معنا في الاجابة على الفقرات من واقع خبرتكم العلمية والعملية ، ونأمل منكم قراءة فقرات هذه الاستبانة قراءة دقيقة والاجابة عليها بكل دقة وموضوعية.

علماً ان المعلومات التي سنحصل عليها تستخدم لأغراض البحث حصراً.

ولكم منا فائق الحب والتقدير

الباحث

المعلومات الخاصة:-

1- المؤهل العلمي (ضع علامة صح):-

إعدادية  دبلوم  بكالوريوس  ماجستير  دكتوراه

2- التخصص(ضع علامة صح):-

محاسبة  ادارة  علوم مالية ومصرفية  اقتصاد

تخصصات اخرى

3- العنوان والمنصب الوظيفي :-

4- عدد سنوات الخدمة(ضع علامة صح):- اقل من 5 سنة  6-10  11-15

20-16  21- 25  26-30  اكثر من 30 سنة

5- مكان العمل:-

المصطلحات

1- الموازنة الصفرية:- أداة تخطيطه و رقابية تنتهج أسلوباً متميزاً في المراجعة و التقييم المستمر

للبرامج والأنشطة الحكومية و تنسجم تماماً مع الأصول و المبادئ العلمية لعملية اتخاذ القرارات

. كذلك فإنها تقدم منها عمليا في التخطيط الاستراتيجي و التكتيكي و التشغيلي للأنشطة و البرامج الحكومية و الرقابة عليها ، بالإضافة إلى ذلك، تعكس الاتجاهات الحديثة التي تتبنى استخدام الأسس و المبادئ التجارية و الاقتصادية السليمة في مجال الإدارة الحكومية.

### المحور الاول: تطبيق الموازنة الصفرية

ت	الفقرات	أتفق بشدة	أتفق	غير متأكد	لا أتفق بشدة
1	تتوفر لدى الوحدات الحكومية الكفاءات الادارية والمالية والتنظيمية ذات خبرة في اعداد الموازنات الصفرية من خلال تحليل الأنشطة وتحليل بدائل القرارات وترتيبها حسب اولياتها				
2	تعد كل وحدة اقتصادية في الهيكل التنظيمي في الوحدات الحكومية مركزا للموازنة حيث يتم فيه تقدير الايرادات والنفقات				
3	نظام الموازنة المطبق في دائرتكم يعمل على اعادة التخصيص الموارد بين أنشطة وبرامج ومشاريع الوحدات الحكومية				
4	يوجد نظام محاسبي يساعد على اعداد الموازنات الصفرية وتحقيق الرقابة وقياس الاداء				
5	تستخدم الوحدات الحكومية النظام المحاسبي الذي يساهم في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لأعداد الموازنات الصفرية وادارتها لتوفير الوقت والجهد المبذول				
6	يتم اعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية في اعداد وتنفيذ الموازنات والحسابات المرتبطة بالنفقات والايادات				
7	تأخذ بنظر الاعتبار عند اعداد الموازنات المتطلبات البيئية والاجتماعية من اجل الحفاظ على البيئة والاجتماعية تجاه المجتمع				
8	تجيب لجنة اعداد الموازنات عن أي استفسار للعاملين فيما يتعلق بالموازنات احتراماً لمبدأ المساءلة				
9	تطبيق الموازنات الصفرية وفقاً للأهداف والخطط التي تم وضعها بدقة يؤدي الى ترشيد النفقات في الوحدات الحكومية				
10	تعتبر قرارات الموازنة الصفرية من القرارات المهمة في رسم سياسات الوحدات الاقتصادية				
11	يعيق وجود المشاكل والمعوقات عمليات تنفيذ الموازنة الصفرية من كفاءتها وفعاليتها المالية (r)				
12	تتسم عملية تقييم اداء عمل الموازنات الصفرية وتحقيقها لأهداف الوحدات الحكومية من خلال وجود أنظمة رقابية داخلية تتميز بالحيادية والموضوعية				
13	يتطلب عند اعداد خطة مسبقة لأعداد الموازنة الصفرية وجود فريق عمل من الجهات المالية والرقابية لتحديد الخطة وطرق الرقابة لتنفيذ هذه الخطط				
14	تعتبر الموازنة الصفرية اتجاه حديث من الاصلاحات الاقتصادية في عملية اصلاح الموازنات العامة للدولة لتحقيق الاداء المالي بشكل افضل				
15	تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية من خلال التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الاستراتيجية للإدارة الحكومية				
16	تخدم الموازنة الصفرية أهداف الحكومة في تحقيق الكفاءة والفعالية بصورة اكبر للأداء المالي في الوحدات الحكومية				
17	يمكن توصيف الموازنة الصفرية بأنها بمثابة أداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين أهداف المشروع وبين مختلفة أنشطة الاداء المالي للوحدات الحكومية				

المحور الثاني: دور الموازنة الصفريّة في الرقابة وتحسين الاداء المالي

ت	الفقرات	أتفق بشدة	أتفق	غير متأكد	لا اتفق	لا اتفق بشدة
1	يوفر تطبيق الموازنة الصفريّة الرقابة الفاعلة على النفقات في المؤسسات العامة					
2	تمكن ادارة المؤسسة من متابعة تنفيذ الاداء بشكل دقيق					
3	تساهم في تقويم اداء العاملين في المؤسسة					
4	توفر الفاعلية والكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة للمؤسسات الحكومية					
5	تمكن ادارة المؤسسة من ايجاد الوسائل والموارد الفاعلة لتحسين ادائها					
6	تمكن من الحد من هدر الموارد المالية في الاتفاق العام					
7	تتيح تحديد مراكز الانفاق والجهات المسؤولة عنها والاهداف المتوقع تحقيقها					
8	تساعد المؤسسات التي تكون من الصعب تحديد انتاجها ومخرجاتها					
9	تمكن من تحديد التضخم في حجم الانفاق					
10	تساهم في التخطيط والمتابعة والرقابة					
11	تساهم في زيادة الاتصال ما بين العاملين في المؤسسات					
12	تساهم في توفير الحافز للعاملين في المؤسسات من خلال تحديد مهام كل من العاملين					
13	توزيع الموارد بحسب اهمية الاتفاق والاهداف المتوقعة					

المحور الثالث : الاطار المقترح

في ادناه الاطار المقترح لتطبيق الموازنة الصفريّة والذي قام الباحث بأعداده وفق الدراسات والبحوث التي تناولت الموازنة الصفريّة . يرجى بيان مدى قبول او رفض هذا الاطار المقترح واي ملاحظات ترونها مناسبة .

اتفق لا اتفق

الاطار المقترح لتطبيق وأعداد الموازنة الصفريّة في دوائر محافظة المثنى عينة البحث

أن أعداد وتطبيق الموازنة الصفريّة في المؤسسات الحكومية عينة البحث (جامعة المثنى ،دائرة صحة المثنى ومديرية تربية المثنى ) هنالك مجموعة من المراحل التي يجب اتباعها عند أعداد الموازنة الصفريّة وهذه المراحل هي:

مرحلة تحديد واختيار المجموعات القرارية من خلال الرجوع الى البيانات التاريخية .

مرحلة الافصاح والتحليل الكامل للمجموعات القرارية.

مرحلة ترتيب وتقييم الكامل للمجموعات القرارية وتخصيص الموارد من كل برامج الانشطة.

مرحلة التنبؤ بالإيرادات في ضوء الإيرادات التاريخية.

ولتطبيق هذه المراحل ،هنالك مجموعة من الخطوات التي يجب اتباعها في كل مرحلة من المراحل وهي:-

المرحلة الاولى: مرحلة تحديد واختيار المجموعات القرارية من خلال الرجوع الى البيانات التاريخية تحديد وصف القرار مع ذكر اهداف القرارات.

تحديد المنافع المستقبلية المتوقعة المتمثلة بالموارد عند تنفيذ برامج الانشطة.

تحديد النتائج التي تم الحصول عليها عند عدم تنفيذ برامج الانشطة.

تحديد الكلف والاعباء التي سوف تتحقق للوحدات القرارية.

تحديد البدائل المتاحة لأداء نفس عمل برامج الانشطة مع تقييم الانجازات لهذه البدائل.

المرحلة الثانية: مرحلة الافصاح والتحليل الكامل للمجموعات القرارية

تحديد الموارد المالية من برامج الانشطة لتمويل الحزم القرارية.

تحديد التمويلات المالية لهذه البرامج من خلال الانشطة والخدمات التي تقدمها .

تحديد النفقات والتكاليف التي تحتاجها المجموعات القرارية.

مقارنة التمويل والتكاليف للوقوف على نتائج تطبيق الموازنة الصفرية.

المرحلة الثالثة: مرحلة ترتيب وتقييم الكامل للمجموعات القرارية وتخصيص الموارد من كل برامج الانشطة.

تحديد الترتيب التفاضلي للمجموعات القرارية، حيث يتم اختيار ترتيب المجموعات بالاعتماد على معايير محددة ، وهذه المعايير تضع من قبل لجان مشكلة في كل مؤسسة.

تحديد القطاعات او الانشطة الاكثر اهمية وترتيب الانشطة ترتيب تنازلي وفق هذه المعايير.

تحديد المعايير طبقاً للتنبؤ بالإيرادات او من العوائد الاقتصادية المتاحة من خلال برامج الانشطة.

المرحلة الرابعة: مرحلة التنبؤ بالإيرادات في ضوء الإيرادات التاريخية

تحديد الإيرادات التاريخية عن السنوات السابقة.

تقييم وقياس تلك الإيرادات من خلال ما ساهمت به تلك الإيرادات في تمويل البرامج والانشطة في المؤسسات.

مقارنة وتحليل الإيرادات المتوقع الحصول عليها على ضوء العائدات التاريخية.

الاستخدام الامثل للموارد في ضوء تطبيق الموازنة الصفرية

## A Proposed Framework for the Application of Zero-Based Budget for the Improvement of the Financial Performance

(An Analytical study of the views of some Directorates in AL-Muthanna Province)

Hayder Abbas Abid <sup>a</sup>

### Abstract

This study seeks extent of benefit from the application of ZBB as a control of the financial performance of governmental units, that apply the government's accounting system in addressing the financial crisis faced by the country ,The application is done on a sample of Al- Muthanna province (Muthanna University, Department of Health, and the Directorate of Education).

The study aims at determining the availability of the application of zero-based budget in the governmental units , demonstrate the impact of the application of zero-based budget and improve the financial performance of the governmental units the research sample of the applying of zero budget and its importance and tries to put a proposed framework for the application of zero-based budget.

To achieve the objectives of the study , the researcher used a form which was designed scientifically .He the distributed( 84) questionnaires on AL- Muthanna University, the Directorate of Education and the Department of Health in AL-Muthanna province, the researcher also made the necessary tests to achieve and analyzes hypotheses of the study .

The researcher reached several recommendations, including to take advantage of the huge potential of the budget of zero in the field of audit work in the improvement and development of financial performance in government institutions, the need to implement the budget zero in governmental institutions, which contributes to reduce the pressure of expenses , not to encroach upon the allocations and the need to enact legislation or law or instructions allow governmental institutions to apply ZBB .

---

a- Hayder Abbas Abid, College of Administration &Economy, University of AL- Muthanna