

## العوامل المؤثرة في اعداد موازنة الاداء في المؤسسات الحكومية (دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الحكومية في اقليم كردستان- العراق)

جمشيد حميد حسن، ماجستير المحاسبة، معاون المدير للمصرف العقارى، دهوك، اقليم كردستان، العراق.  
م. أكرم احمد محمد، قسم تقنيات المحاسبة، كلية الادارة التقنية، جامعة السليمانية التقنية، السليمانية، اقليم كردستان، العراق.

### المستخلص

تعتبر الموازنة احدى الادوات الرئيسية والهامة لتنفيذ السياسة الاقتصادية والمالية للدولة بما يضمن تنظيم الاتفاق الحكومي وتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والمحدودة وتوجيهها نحو الانشطة الهادفة. ولتحقيق الغرض المنشود من الموازنة، فقد استحدثت اساليب جديدة لاعداد الموازنة العامة للدولة ومنها موازنة الاداء. ومن هنا جاءت هذه الدراسة للبحث عن العوامل المؤثرة في اعداد وتنفيذ هذا الاسلوب من الموازنة في المؤسسات الحكومية في اقليم كردستان - العراق. ولتسليط الضوء على العوامل المؤثرة في اعداد هذا النوع من الموازنة فقد جرى تحليل ومناقشة الجواب العلمية المرتبطة بتلك العوامل والمتمثلة بالعوامل التنظيمية والاستراتيجية والبيئية والسلوكية، وذلك لاتباع المنهج الوصفي التحليلي الذي يقوم على أساس تجميع كمية من الحقائق المهمة المتصلة بالموضوع واخضاعها للتحليل. حيث تم استخدام استتارة الاستبانة لجمع البيانات المطلوبة، ومن ثم تحليلها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss). وخلصت الدراسة الى ان العوامل المذكورة قد تؤثر على اعداد وتطبيق موازنة الاداء لدى المؤسسات الحكومية في اقليم كردستان - العراق. والاولوية للعامل التنظيمي ويلها بالترتيب كل من العوال الاستراتيجية والبيئية وفي الاخير العوامل السلوكية. وبناءا عليه قد تم تقديم عدة توصيات من صياغة التخطيط الاستراتيجي وتفعيل المؤشرات القياسية لقياس الاداء ووضع القوانين والتعليقات لتبينة البيئة اللازمة في المؤسسات الحكومية لتنفيذ واعداد موازنة الاداء.

**الكلمات المفتاحية:** موازنة الأداء، العوامل التنظيمية، العوامل البيئية، العوامل السلوكية، العوامل الاستراتيجية.

### 1. المقدمة

في السنوات الاخيرة بذلت معظم دول العالم قصارى جهدها العلمي والعملية في مجال الرقابة المالية بهدف تحسين الكفاءة والفاعلية في المؤسسات الحكومية، وذلك من اجل توفير أداء إيجابي للشرعية والمساءلة للحكومة، من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المحدودة والمتاحة وتحسين الكفاءة الإدارية على الموارد المالية في القطاع العام (De Jong et al., 2013: 2).

والموازنة باعتبارها التعبير المالي عن العمليات المالية الحكومية، وبمناة أهم وثيقة مالية حكومية تساعد السلطة التنفيذية على تحقيق أهدافها. لذلك، فإن الجهود المبذولة لتحسين هذه الوثيقة المالية واعدادها تأخذ بنظر الاعتبار في تنفيذ أنشطة المؤسسات التنفيذية والحكومية (Hoque, 2008: 5). ونظراً لأهمية الموازنة في الاستخدام الأمثل للموارد، فقد تم استحداث واستخدام اساليب مختلفة لاعدادها. وتعتبر موازنة الاداء احدى الاساليب الجديدة في هذا المجال (Hayati, 2014, et al).

وعليه فان الموازنة باعتبارها "عملية تخصيص الموارد لاحتياجات غير محدودة" فإن المحاولات والسعي وراء إعدادها ينصب في تخصيص الامثل للموارد المتاحة لمؤسسات القطاع العام، والتي عادة ما تكون غير كافية وما يسمى بالندرة الاقتصادية (Economic Scarcity) (أي إن الموارد الاقتصادية والمنتجات متوفرة بكمية تقل عن احتياجات المجتمع) لتحقيق الأهداف المرجوة (Young, 2003: 20).

ونتيجة لتلك الاعتبارات أصبح من الضروري التوجه الى تحديث في نظام الموازنة والتوجه نحو تبني نظام موازنة الاداء كأسلوب حديث من أساليب الموازنات، والتي تُعنى بتحليل عناصر كافة الأنشطة والوظائف وتوزيعها على البرامج التي تهدف إليها أية مؤسسة اقتصادية. وبالتالي فان تبني موازنة الاداء في أي مؤسسة فقد تحتاج الى دراسة مستفيضة للعوامل المؤثرة في تحقيقها لتكون قادرة على استيعاب التحديات والمتغيرات، بدءاً بمرحلة التخطيط مروراً بمراحل التنفيذ الفعلي والرقابة واتخاذ القرارات. ومن هنا تأتي فكرة البحث لالقاء الضوء على العوامل المؤثرة لتنفيذ واعداد موازنة الاداء في المؤسسات الحكومية. سيتناول البحث الباحث الآتية:

## 2. منهجية البحث

### 1.2 مشكلة البحث

الاستمرارية في تنفيذ أسلوب الموازنة التقليدية (موازنة البنود أو الاعتمادات) قد يؤدي الى عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة وعدم تمكن المسؤولين في المؤسسات الحكومية من القدرة على إتخاذ قرارات تتعلق بنتائج الأعمال وتوظيف الموارد والأموال وبحسب أولويتها. مما يعكس مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة على كفاءة الأداء المالي وسوء توزيع الموارد والإنفاق، الأمر الذي يظهر الحاجة إلى تطوير وتحديث أسلوب إعداد الموازنة ليتم الربط بين المخصصات المطلوبة والمنجزات المتحققة. ولتحقيق هذا الهدف والانتقال من أسلوب الموازنة التقليدية إلى موازنة الاداء لابد من الأخذ بالاعتبار عدد من العوامل المؤثرة في تحقيق عملية التحول والانتقال، مما يستوجب الحديث بشكل جاد عن تحديد العوامل المؤثرة الذي يمكن من خلاله تسهيل التحول في عملية إعداد الموازنة المقترحة، فإن السؤال الذي يطرح نفسه ويعكس جوهر المشكلة هو "ما هي العوامل المؤثرة لعملية إعداد وتطبيق موازنة الأداء في المؤسسات الحكومية؟ ومدى تأثير كل من تلك العوامل منفردة؟"

### 2.2 أهمية البحث

تتبع أهمية الدراسة من الدور الاساسي التي تتمتع بها الموازنة كأحدى وسائل إتخاذ القرارات لتحديد كيفية الحصول على الإيرادات وأوجه إستخدامها، بما يكفل تنظيم الإنفاق الحكومي وتحقيق الاهداف المرسومة، متمشياً مع التطورات الأخيرة في القطاع العام لتوريد الصلة بين الأهداف الاستراتيجية لها مع نظام الموازنة نظراً لوجود العلاقة المتباينة بين اعتمادات الموازنة واداء المؤسسات الحكومية. عليه يتطلب هذا الامر ان يتم التوجه نحو متابعة وتطوير هذه الوسيلة والتوجه الى تبني نظام موازنة الاداء كأسلوب جديد ومتطور لتحليل عناصر كافة الانشطة والوظائف وتوزيعها لغرض مساهمتها بكفاءة وفعالية لبناء مؤسسات ادارية ذا منبج جديد بهدف تحسين المساءلة والشفافية. وبوجه ادق تكمن أهمية الدراسة في البحث عن العوامل المؤثرة وتقويمها لمعرفة امكانية تطبيق هذا الاسلوب من الموازنة في المؤسسات الحكومية لدى حكومة اقليم كردستان - العراق، حديثة العهد ومحدود الموارد والتي لا يتسم بالضخامة والمرونة العالية وقد تعرض لعدة هزات وأزمات مالية، وما أعقبها من آثار سلبية ناجمة عنها..

### 3.2 أهداف البحث

يهدف هذا البحث الى تحقيق مايلي:  
تحديد العوامل المهمة والمؤثرة في اعداد وتطبيق نظام موازنة الاداء، بهدف تصحيح وتحديد اوجه الضعف في تحقيق الشفافية والمساءلة والإصلاح الإداري والمالي والاستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية.  
دراسة الإطار الفكري لمدخل الموازنة الاداء لتمكن من توفير البيئة الملائمة لتحقيق الاستغلال الامثل للموارد المتاحة والمحدودة وتوجيهها نحو الانشطة الهادفة.  
معرفة مدى إمكانية إدخال موازنة الأداء كتحديث وتطوير للموازنة التقليدية (البنود) المعمول بها حالياً وضرورة إتخاذها كوسيلة وأداة في تحليل وقياس كلف الأنشطة وتقويم الأداء لغرض تأمين أداء صحيح وفعال.

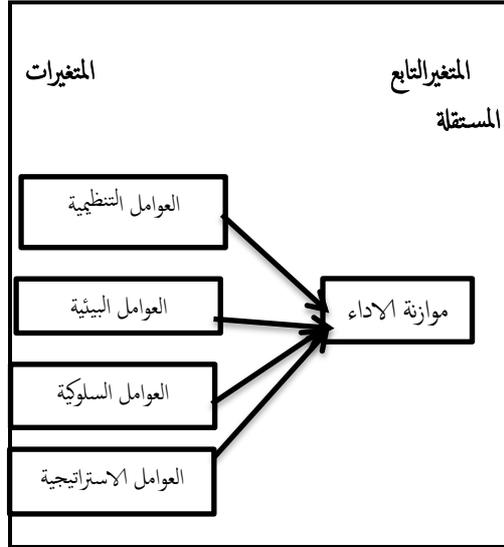
### 4.2 فرضيات البحث

من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة تم تصميم فرضيات البحث الآتية:

- 1- ان العوامل التنظيمية المتمثلة بالخصائص والسمات الاساسية للمؤسسات الحكومية قد تؤثر في عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء لتلك المؤسسات.
- 2- ان العوامل البيئية المتمثلة بالظروف العامة لكافة المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتشريعية في المؤسسات الحكومية قد تؤثر في عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء لتلك المؤسسات.
- 3- ان العوامل السلوكية (المعلومات الشخصية والخصائص التعليمية) لمديري و خبراء المؤسسات الحكومية قد تؤثر على عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء لتلك المؤسسات.
- 4- ان التخطيط الاستراتيجي وتحديد الاولويات الاستراتيجية في المؤسسات الحكومية قد تؤثر على عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء لتلك المؤسسات.

### 5.2 نموذج الافتراضي للبحث

استناداً الى الجانب النظري وفي ضوء مشكلة البحث وأهدافه الاساسية تم تصميم نموذج الفرضي للبحث في الشكل (1)، والتي يبين العلاقة بين متغيرات البحث المستقلة والتابعة ويوضح دور التغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة (موازنة الاداء)



الشكل (1) نموذج الافتراضي للبحث  
العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة للنموذج  
المصدر: من اعداد الباحثان

## 6.2 اسلوب ومنهجية البحث

لتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج (الوصفي - التحليلي) بالاستناد الى البيانات والمعلومات من استشارة الاستبانة التي تم توزيعها على عينة من الموظفين والكوادر المالية في المؤسسات الحكومية (موظفي قسم المحاسبة والامور المالية وموظفي إدارة الموازنة الذين لهم دراية تامة بمراحل الموازنة (إعداد ، تنظيم ، اعتماد ، تنفيذ ، إشراف) في المؤسسات الحكومية. وكذلك الأكاديميين من الأساتذة وأعضاء هيئة التدريسيين الذين لديهم علاقة وطيدة بالتعليم المحاسبي الجامعي.

## 7.2 قيود البحث

تشمل القيود الرئيسية لهذا البحث ما يلي:

- 1 - قلة الموارد العلمية المتاحة ذات الصلة المباشرة بالموضوع قيد الدراسة.
  - 2 - بالرغم من مزايا الاستبيان، مثل السرعة في الحصول على البيانات، إلا أن هناك بعض القيود التي يمكن ذكرها في استخدام الاستبانة، منها:
    - عند جمع البيانات هناك احتمال ظهور التناقضات التي تجعل تفسيرها صعباً.
    - بعض المستجيبين لا يرغبون في الإجابة بشكل صحيح لأسباب مختلفة ويقومون برد غير مناسب.
- ويشكل عام، يمكن ذكر قضايا أخرى باعتبارها قيوداً على البحث، منها على سبيل المثال: محدودية حرية العمل، الثقافة السائدة والفهم غير الكافي لهذا النوع من الدراسة من قبل السلطات، وعدم التعاون، بالإضافة الى ذلك يمكن الإشارة الى الإجابات غير الصحيحة عن الأسئلة والتناقضات المتعلقة بالاستبانة نفسها.

## 3 الجانب النظري

### 1.3 مفهوم الموازنة

تطورت فكرة الموازنة واتخذت عدة أشكال بتطور مفهوم الدولة وتطور مجال تدخلها في الحياة الاقتصادية (مداحي، 2020: 103). وبالتالي تعددت التعريفات للموازنة، حيث عرفها البعض بأنها "أرقام نقدية لبرنامج المؤسسة". وعبر عنها البعض الآخر بـ "بيان مالي مستقبلي من أجل تحقيق أهداف محددة مسبقاً ويمكن أن تشمل جوانب الإيرادات والنفقات والاستثمارات" (سلوم، 2001: 43). وعرفها قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل في العراق الموازنة العامة بأنها " الجداول المتضمنة تخمين الوردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الموازنة" .. وتم تعريف الموازنة في قانون الادارة المالية رقم (95) لسنة 2004 المعتمد في العراق بأنها: " برنامج يستند على التخصيصات والتقديرات السنوية للمقبوضات والمدفوعات والتحويلات النقدية والمعاملات العينية الحكومية". كما عرفت الموازنة الاتحادية العراقية بأنها "تخمين اجمالي المقبوضات والمدفوعات كما مصادق عليها من قبل الحكومة الاتحادية" (سلطة الائتلاف، 2004: 110). اذن يمكن القول، بان

الموازنة العامة عبارة عن أداة لترجمة سياسات الدولة وتنفيذ أهدافها المعلنة. فالموازنة هي أداة للتخطيط والتنفيذ والرقابة والتحليل لأنشطة وبرامج الحكومة وذلك لتحقيق الكفاءة والفاعلية في الأداء الإداري والمالي للدولة. وبالتالي، هي تعبير عن النتائج المتوقعة لبرنامج أو مشروع كما وصفها (Young) بانها "خطة رئيسية وشاملة في شكل وجدول مالي يتم من خلالها تنفيذ برامج معينة ومستمرة لفترة زمنية معينة (Young, 2003:5). وعلى الرغم من أن الموازنة يمكن أن تكون عادةً حول موضوع أو مشروع معين، إلا أنها مع كونها تستند إلى الأرقام المالية، يمكن أن تشمل موارد أخرى المتمثلة بالموارد البشرية والوقت والمعلومات الأخرى. اذن، يمكن الإشارة الى ان الموازنة بشكل عام ، بانها تعبر عن مهام مثل التنسيق بين الأنشطة والتنسيق والتحفيز والسيطرة على الأنشطة ، وأخيراً وسيلة لتقييم أداء المؤسسة الوردات والدياس ، (2009: 137).

### 2.3 عملية اعداد ودور الموازنة

لقد تغيرت وتطورت مفهوم الموازنة مع تطور الحكومات وتغيير الوظائف والمهام الحكومية. بحيث يمكن القول بان الموازنة قد مرت باربع مراحل مختلفة (الهامي و السقا، 2009: 66-77):

المرحلة الأولى: أداة التحكم (الاسلوب التقليدي - موازنة البنود) .

المرحلة الثانية: وسيلة لتحسين الإدارة (موازنة الاداء)

المرحلة الثالثة: التخطيط الاقتصادي وتنفيذ البرامج وإدارة الأداء (موازنة التخطيط و البرمجة)

المرحلة الرابعة كأداة استراتيجية. (موازنة اساس الصفري)

من الواضح أنه في كل مرحلة تتم إضافة مهام الموازنة دون التقليل من الاهمية لسابقتها.

### 3.3 نبذة تاريخية لظهور موازنة الاداء

في ضوء التطور اللافت للمؤسسات الحكومية الفيدرالية الأمريكية خلال الثلاثينيات القرن العشرين، أصبح من المعلوم بان التركيز الرقابي على الموازنة وحده لن تكون كافية، بل هناك حاجة إلى مؤشرات وأدوات جديدة لتقييم وتقييم أداء المؤسسات التابعة للحكومة. اذ يرجع بدايات الاهتمام بموازنة الاداء إلى أواخر الخمسينيات من القرن الماضي، عندما استخدم الجيش الأمريكي هذا النوع من الموازنة. وفي نفس الفترة قد قامت عدد من حكومة الولايات والحكومات المحلية باعداد موازنة الاداء، ولكن في معظم الحالات فشلت هذه التجربة. ونتيجة لذلك، تم التخلي عن طريقة إعداد هذا النوع من الموازنة فعلياً في الستينيات القرن نفسه. مع ذلك، فقد استمرت استخدام مقاييس الأداء في الموازنة من قبل عديد من الولايات الاميركية، وكما أعادت الحكومة وتحت ضغوط اعضاء مجلس الشيوخ الأمريكي اعتماد نهج موازنة الاداء كأساس للعمل في الحكومات المحلية. وتمت إعادة النظر في هذا النهج في الولايات منذ التسعينيات بعد تمرير مشاريع القوانين في الحكومة الفيدرالية (غنام، 2006: 53).

وقدمت كندا أيضاً نظام موازنة قائم على الأداء في الستينيات القرن الماضي، ففي هذا العقد، تم التركيز على ربط التكاليف بالنتائج والمنتجات. وفي السبعينيات، وضعت الحكومة الكندية تقييم البرنامج وفعاليتها على جدول أعمالها. وكذلك لجأت دول أخرى (تشيلي وكولومبيا والمملكة المتحدة وأيرلندا ومصر والمكسيك وإسبانيا وتزانيا وأستراليا وأوغندا وهولندا ونيوزيلندا) والعديد من البلدان المتقدمة والنامية الأخرى إلى هذا النوع من الموازنة خلال التسعينيات القرن المنصرم وما بعدها (Goksu, & Altundemir, 2017).

### 4.3 مفهوم وتعريف موازنة الاداء

هناك تعاريف مختلفة لموازنة الاداء، نذكر منها:

موازنة الاداء هي خطة أداء مع موازنة سنوية توضح العلاقة بين مبلغ الأموال المخصصة لكل خطة (النتيجة عن الأهداف الاستراتيجية) والنتائج التي تم الحصول عليها من تنفيذ تلك الخطة (Mercer, 82002: ).

موازنة الاداء هي نوع من الموازنة التي تخصص الموارد على أساس تحقيق نتائج محددة وقابلة للقياس (Young, 2003:6)

عزف صندوق النقد الدولي موازنة الاداء بانها: "إجراء أو آلية في المؤسسات الحكومية ويتم الحصول على المخرجات من خلال استخدام المعلومات في صياغة وصنع

القرارات اللازمة حول كيفية تخصيص الموارد (Robinson, M. And J. Brumby, 2005:4).

وقد تم التركيز في التعاريف اعلاه لموازنة الاداء على النقاط التالية:

- ان موازنة الاداء هي خطة سنوية تظهر فيها العلاقة بين الموارد المالية المخصصة ونتائج تنفيذ كل خطة بمؤشرات قابلة للقياس الكمي.
- تخصص موازنة الاداء الموارد المتاحة بناءً على تحقيق نتائج محددة وقابلة للقياس.
- موازنة الاداء هي تصنيف يوضح العلاقة بين النفقات من ناحية، ونتائج العمل المنجز من ناحية أخرى.

اذن، يمكن أن نستخلص بان موازنة الاداء عبارة عن (العلاقة بين الأداء والتقييم) أو (العلاقة بين الموازنة والنتائج) فهي تهدف الى زيادة جودة الخدمات العامة للدولة، واستخدام أفضل للبال في تقديم تلك الخدمات و تقديم معلومات أفضل وذات جودة عالية من قبل المدراء من أجل التخطيط الاستراتيجي و تخصيص الموارد و رقابة العمليات وبالنهاية اتخاذ قرارات صائبة و فعالة في عملية تخصيص الموارد للنشاطات التي تنتج المخرجات أكثر من كونها توزيع للمدخلات التي تستخدم في انتاج هذه المخرجات.

### 5.3 العوامل المؤثرة في اعداد وتطبيق موازنة الاداء

من خلال مراجعة الأدبيات البحثية واستناداً لآراء الخبراء في الموازنة فقد تم تحديد اربع عوامل رئيسية ذات تأثير على نجاح عملية التحول من نظام موازنة التقليدية سارية المفعول الى تنفيذ واتباع نظام موازنة الاداء في المؤسسات العاملة لدى حكومة إقليم كردستان- العراق وإضفاء الطابع المؤسسي عليه لزيادة كفاءة وفاعلية النظام المالي، وبناء على ذلك فقد يتم شرح مبسط لتلك العوامل.

#### 1.5.3 العوامل التنظيمية:

يعتبر مفهوم الأداء من المفاهيم التي نالت نصيباً وافراً من الاهتمام والبحث في الدراسات الإدارية بشكل عام وفي دراسات الموارد البشرية بشكل خاص، وذلك لأهمية المفهوم على مستوى الفرد والمنظمة ولتداخل المؤثرات التي تؤثر على الأداء وتنوعها. ويقصد بمفهوم الأداء المخرجات والأهداف التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها عن طريق العاملين فيها، ولذا فهو مفهوم يعكس كل من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها، أي أنه مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها المنظمات عن طريق محام وواجبات يقوم بها العاملين داخل تلك المنظمات. بعبارة اخرى، فان الأداء هو النتيجة النهائية للنشاط (Hunger & Wheelen, 2012:243).

وللعوامل التنظيمية لدى المؤسسة الحكومية والتي تشمل الخصائص والسمات التنظيمية للجهات الحكومية تأثير على الاداء داخل المؤسسات الحكومية. فالعوامل التنظيمية تقاس من منظار المصطلحات التالية (Tugen et al., 2008:87):

1. وجود نظام محاسبي كفوء يلي المتطلبات الضرورية لصانعي القرار.
2. وجود نظام إحصائي شامل في الجهات الحكومية.
3. وجود مقاييس تقييم الأداء المالي وغير المالي.
4. وجود مقاييس مناسبة لقياس تحقيق الأهداف.
5. إنشاء نظام مكافآت يقوم على تحقيق الاداء والكفاءة.
6. وجود حوافز للمدراء لإنشاء نظام موازنة الاداء.
7. علاقة التصنيفات الاداء للجهات الحكومية بأولوياتها ومحامها.
8. استخدام أساليب تقدير التكاليف الجديدة في الجهات الحكومية.

#### 3, 5, 2 العوامل البيئية:

العوامل البيئية تعني الظروف العامة والسائدة في نظام الحكم، والمرتبطة بكل المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتشريعية. والبيئة الداعمة هي أحد العوامل المهمة في نجاح وتنفيذ الاجراءات اللازمة حول موازنة الاداء، فبدونها لا يمكن ايفاء المهام بسهولة (Arellano-Gault, & Gil-García, 2004:83) والتي تقاس بالمصطلحات التالية:

1. وجود ثقافة المساءلة في المؤسسات الحكومية.
2. الالتزام القانوني للمؤسسات الحكومية بأن تكون مسؤولة مالياً.
3. الالتزام القانوني للهيئات الحكومية بتنفيذ المساءلة.
4. إجراء دراسات مقارنة بهدف الاستفادة من تجارب الدول الناجحة.
5. تصميم خارطة طريق واضحة ومقبولة لتنفيذ موازنة الاداء.
6. إعداد وتقديم إرشادات تتوافق مع الخصائص البيئية للمؤسسات الحكومية لإنشاء نظام موازنة الاداء.

7. وجود خبراء في مجال الموازنة والمالية و يكونون على دراية تامة بعملية إعداد موازنة الاداء وتقييم الأداء على المستويين الحكومي والتنظيمي.
8. توعية الأفراد والمنظمات ذات العلاقة بالجهات الحكومية بعملية إعداد موازنة الاداء.
9. وجود البرمجيات والبنية التحتية اللازمة لتنفيذ موازنة الاداء.

### 3, 5, 3 العوامل السلوكية:

من أجل تنفيذ موازنة الاداء يجب الاهتمام بالعوامل السلوكية والتي تهتم بالمعلومات والسلوك الوظيفية للمنتسبين والخصائص التعليمية لمديري وخبراء المؤسسات الحكومية، والتي تقاس بالمصطلحات التالية:

1. اصرار مدراء الأجهزة الحكومية في الكشف عن أوجه القصور في تنفيذ البرامج والأنشطة الواقعة على مسؤوليتهم.
2. الاستجابة من قبل السلطات للمساءلة أمام المجتمع.
3. المعرفة والخبرة الكافية لتنفيذ موازنة الاداء.
4. التزام الإدارة بتنفيذ نظام موازنة الاداء.
5. إعلام المديرين بفوائد موازنة الاداء الناجمة.
7. قبول نظام موازنة الاداء من قبل السلطات التنفيذية.
8. وجود آلية التعيين على أساس اختصاص في المؤسسات الحكومية.

### 3, 5, 4 العوامل الاستراتيجية:

تُعرّف الاستراتيجية بأنها: مجموعة من الأبحاث المقصودة، والعميقة لخطة العمل؛ وذلك لتطوير الميزة التنافسية للعمل التجاري، وتعزيز الأداء على المدى البعيد، وتمثل هذه الأبحاث عملية تكرارية للتنبؤ، وتحليل التحديات، والفرص التي قد تواجه المؤسسة في البيئة الخارجية، أو الداخلية، وتعد الاستراتيجية الطريق الجوهري لتحقيق أهداف المؤسسة (O'Regan, et al., 2006:3). وأهم عناصر التخطيط الاستراتيجي عبارة عن:

- الرؤية: وهي نظرة عامة تضعها المؤسسة لنفسها بحيث أن تكون بالشكل التي ترغب في الوصول إليه مستقبلاً، وهي عنصر أساسي في التخطيط الاستراتيجي، لأن باقي العناصر تُبنى على أساس الرؤية.

- الرسالة: والتي تعبر عن مهام المؤسسة باختصار، وكيف سيتم تنفيذها، ومن هم الأطراف المستفيدون مما تقدمه المؤسسة، ويساعد وضوح المهام على تحقيق الرؤية، كما تساعد على سهولة تحديد الأهداف.

- الأهداف الرئيسية: وهي تفصيل الرؤية في عدة نقاط، منها: أن تكون الرؤية محددة، قابلة للقياس، قابلة للتحقق وواقعية، محددة بزمان.

- تحليل نقاط القوة والضعف وهو اختصار لاربع مصطلحات وهم: نقاط القوة في المؤسسة (إمكانيات مالية أو بشرية أو تكنولوجية)، نقاط الضعف في المؤسسة (ما الذي ينقصها وربما يعرقل تحقيق الأهداف)، الفرص (الفرص الجيدة المتاحة من خارج المؤسسة وكيفية استغلالها) والتحديات (المشكلات التي تواجه المؤسسة في الداخل وكيفية التغلب عليها) (Hendrick, 2003:499).

أما عوامل نجاح التخطيط الاستراتيجي التي تخدم التنمية الشاملة وتنفيذ الموازنة عبارة عن مايلي:

قيام التخطيط الاستراتيجي على نظام واقعي ونابعة من واقع بيئة العمل، وأن يشترك جميع العاملين في وضع الخطة و أن تحقق الأهداف العامة للتخطيط حاجة المؤسسة إلى تنمية وتطوير ذاتها، والخطة الموضوعية قابلة للتغير والتطوير والزيادة والنقصان ومنسجمة مع الأهداف الموضوعية لتحقيق البناء والتطور، والتركيز على الأولويات في العمل بالمنظمة وقابلة للتقييم والمتابعة والرقابة (Steiner, 2010).

وفقاً للأسس النظرية المذكورة حول العوامل في إنشاء نظام موازنة الاداء، فإن هذه العوامل ستكون الأساس لصياغة استمارة الاستبانة لجمع البيانات اللازمة لتقييم ودراسة التحول الى نظام موازنة جديدة مبنية على الاداء لدى المؤسسات الحكومية لحكومة اقليم كردستان العراق.

## 4. الجانب العملي

### 1.4 وصف عينة البحث

لتحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته تم الاعتماد على الاسلوب المنهجي (الوصفي - التحليلي)، واستنادا لمعادلة كوكران تم تحديد حجم عينة الدراسة بواقع (114) منتسبا من ذوي اختصاص في مجال العلوم الادارية والاقتصادية والمحاسبية وكذلك المصرفية من اجمالي المجتمع الاحصائي التقريبي والبالغ (3,166) منتسبا. وتمت ازدياد

العدد المذكور الى (140) منتسب من اجل التخلص من الاثار السلبية وغير المكتملة للاستبانة من قبل المستجيبين على نتائج البحث. وعليه فان الاستمارات المستردة وصالحة للاختبار بلغت (116) استباناً، أي ما يقارب (83%) من الاجمالي الكلي للاستمارات الموزعة.

## 2.4 خصائص عينة البحث

يمكن تحليل خصائص عينة البحث من خلال التوضيحات والبيانات الآتية.

### 1.2.4 المؤهل العلمي:

جدول (1) توزيع عينة البحث حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دكتوراه	3	2.6%
ماجستير	24	20.7%
بكالوريوس	62	53.4%
دبلوم فني	25	21.6%
الاعدادية	2	1.7%
المجموع	116	100%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

وفقاً للمعلومات الواردة في الجدول رقم (1) فان النسبة الأكبر كانت للاشخاص الحاصلين على البكالوريوس بمعدل (62) شخصاً وبنسبة مئوية (53,4%) ومن ثم يليه بالترتيب حاملي دبلوم فني، ماجستير، دكتوراه والاعدادية بنسب متتالية (21,6%، 20,7%، 2,6%، 1,7%).

### 2.2.4 العمر

جدول رقم (2) توزيع عينة البحث حسب العمر

العمر	العدد	النسبة %
اقل من 25 سنة	2	1.7%
26-40 سنة	82	70.7%
أكثر من 40 سنة	32	27.6%
المجموع	116	100%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

يمكن ملاحظة التوزيع الطبيعي من حيث الفئات العمرية لأفراد عينة البحث في الجدول رقم (2)، حيث أن أعلى نسبة من أفراد عينة البحث تقع أعمارهم ضمن الفئة العمرية (من 26 الى 40 سنة) وبلغت عددهم (82) اي بالنسبة (70.7%) تليها الفئة العمرية (أكثر من 40 سنة) بنسبة (27.6%)، ثم الفئة العمرية اقل من 25 سنة نسبتهم (1.7%).

### 3.2.4 التخصص العلمي

جدول رقم (3) توزيع عينة البحث حسب التخصص العلمي

المؤهل العلمي	تكرار	النسبة المئوية
المحاسبة	76	65.5%
الاقتصاد	3	2.6%

العلوم المصرفية	16	13.8%
الإدارة	17	14.7%
أخرى	4	3.4%
المجموع	116	100%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استارة الاستبانة.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3) بان نسبة المختصين في المحاسبة قد بلغ (65,5%) وأخذت آراء ونظرات هذه الفئة بعين الاعتبار في تحليل البحث، يليها تخصص الادارة بنسبة (14,7%) ثم العلوم المصرفية بنسبة (13,8%) والاقتصاد (2,6%)، بينما تخصصات الاخرى فقد بلغت بنسبة (3,4%).

#### 4.2.4 المهنة

جدول رقم (4) توزيع عينة البحث حسب المهنة

المهنة	تكرار	النسبة المئوية
أعضاء هيئة التدريسيين	26	22.4%
موظف	40	34.5%
مدير الدائرة	12	10.3%
مدير عام	3	2.6%
مسؤول شعبة	35	30.2%
المجموع	116	100%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استارة الاستبانة.

يتبين من الجدول اعلاه أن غالبية أفراد عينة البحث من الموظفين، يليه مسؤول الشعب ثم أعضاء هيئة التدريسيين والمدراء والمدراء العاملين في الدوائر الحكومية بنسب متتالية (34.5%، 30.2%، 22.4%، 10.3% و 2.6%). مما يدل على ان غالبية أفراد العينة من الموظفين.

#### 5.2.4 سنوات الخبرة في الشؤون المالية

جدول رقم (5) توزيع عينة البحث حسب الخبرة في الشؤون المالية

سنوات الخبرة في الشؤون المالية	تكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	20	17.2%
6-10	38	32.8%
11-15	37	31.9%
أكثر من 15	21	18.1%
المجموع	116	100%

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استارة الاستبانة.

في الجدول رقم (5) تم توضيح سنوات الخبرة لافراد عينة البحث في الشؤون المالية، حيث ان الموظفين ذات سنوات خبرة بين (6-10) سنوات لديهم خبرة عالية في هذا المجال بنسبة أكثر من 32% و أقل خبرة كانوا من الذين الذي لاتتجاوز خبرتهم أكثر من (5 سنوات) وبنسبة (17.2%) وهذا يدل على مصداقية البيانات.

## 6.2.4 سنوات الخبرة في تنظيم واعداد الموازنة

جدول رقم (6) توزيع عينة البحث حسب الخبرة في تنظيم واعداد الموازنة

النسبة المتوية	تكرار	الخبرة في تنظيم واعداد الموازنة
50.9%	59	اقل من 5 سنوات
29.3%	34	6-10
3.4%	4	11-15
16.4%	19	أكثر من 15
100%	11	المجموع
	6	

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

الجدول (6) يبين سنوات الخبرة لافراد عينة البحث في اعداد الموازنة حيث ان الموظفين ذات خبرة قليلة (اقل من 5 سنوات) يشكلون نسبة عالية (بنسبة 50,9%) بينما ذوي خبرة عالية في هذا المجال والذين لديهم سنوات خبرة أكثر من 15 سنة يشكلون (16%) افراد عينة البحث.

## 3,4 التحليل الاحصائي

### 1,3,4 استمارة الاستبانة

اعدت استبانة بوصفها أداة لتحقيق اهداف البحث وتشمل قسمين. القسم الاول يحتوي معلومات عامة حول افراد العينة. كما يحتوي القسم الثاني الاسئلة والفقرات المخصصة حول محاور لمتغيرات البحث. وفيما يلي جدول رقم (7) يوضح الفقرات التي تقيس متغيرات البحث.

جدول رقم (7) متغيرات البحث من خلال فقرات الاستبانة

عدد الفقرات	اسم المتغير	الفرضيات
8	العوامل التنظيمية	الاولى
9	العوامل البيئية	الثاني
7	العوامل السلوكية	الثالث
3	العوامل الاستراتيجية	الرابع

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

## 2,3,4 اختبار مصداقية البيانات

تم تحليل مدى توفر الثبات الداخلي (المصدقية) في استبانة البحث الذي يبين قوة الترابط أو التماسك بين فقرات الاستبانة، والمقصود من هذا الاختبار هو التأكد من أن الإجابة ستكون واحدة تقريباً لو تكرر تطبيقها على الأشخاص أنفسهم في أوقات مختلفة، وقد اجريت هذه الخطوة من خلال استخدام طريقة ألفا كرونباخ (دليو، 2014: 85).

جدول رقم (8) اختبار مصداقية البحث

المتغيرات	عدد الاسئلة	ألفا كرونباخ
الاداة ككل	27	0.855

0.617	8	العوامل التنظيمية
0.680	9	العوامل البيئية
0.754	7	العوامل السلوكية
0.673	3	العوامل الاستراتيجية

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استارة الاستبانة

من الجدول رقم (8) يلاحظ ان معامل الثبات الكلي للاستبيان بطريقة ألفا كرونباخ بلغ (0.855) وهي أكبر من (0.7) ويعتبر ثبات قوي جدا ويمكن الاعتماد على نتائجه، وبالتالي تعتبر مقبولة عموما (Cronbach and Shavelson, 2004: 399). وهذا يدل على أن لأداة البحث ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل وتفسير نتائج البحث واختبار فرضياتها.

### 4,3,3 الوسط الحسابي

اعدت استبانة بوصفها أداة لتحقيق اهداف البحث وتشمل قسمين. القسم الاول يحتوي معلومات عامة حول افراد العينة. كما يحتوي القسم الثاني الاسئلة والفقرات المخصصة حول محاور لمتغيرات البحث. وفيما يلي جدول رقم (9) يوضح الفقرات التي تقيس متغيرات البحث.

### جدول رقم (9) متغيرات البحث من خلال فقرات الاستبانة

الفرضيات	اسم المتغير	عدد الاستبانة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اقل	اكثر
1	العوامل التنظيمية	116	4.4278	.34623	3.50	5.00
2	العوامل البيئية	116	4.2529	.35910	3.56	5.00
3	العوامل السلوكية	116	4.2291	.43448	3.29	5.00
4	العوامل الاستراتيجية	116	4.3017	.44609	3.33	5.00

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استارة الاستبانة.

من خلال جدول ارقم (9) يمكن ملاحظة ان جميع المتغيرات المستقلة حصلوا على أعلى مستوى متوسط حسابي وبترتيب (4.4278) للعوامل التنظيمية، ثم العوامل الاستراتيجية (4.3) والعوامل البيئية بنسبة (4.2529) والعوامل السلوكية في المرتبة الاخيرة بنسبة (4.2291) ذات نسب تعتبر جيدة ومقبولة، الامر الذي يدل على انعكاس تلك العوامل على المتغير التابع والمتمثلة باعداد وتنفيذ موازنة الاداء.

### 4,3,4 التوزيع الطبيعي للبيانات

من أجل استخدام الأساليب الإحصائية، تم تحديد نوع توزيع البيانات التي تم جمعها. فإذا كانت توزيع البيانات طبيعية فيمكن استخدام الاختبارات المعلمية لاختبار الفرضيات، اما اذا كانت غير طبيعية فيتم استخدام الاختبارات غير المعلمية. وبناء على ذلك تم استخدام اختبار (K-S) Kolmogorov-Smirnov لفحص نتائج الاختبار لكل من المتغيرات المتعلقة وتمت تعريف اختبار الفرضية على النحو التالي:

عدم رفض نتائج العينة:  $H_0$

رفض نتائج العينة:  $H_1$



#### 4,3,6 التحليل الوصفي للمتغيرات (اثبات الفرضيات):

بالاعتماد على النتائج المستخلصة سيتم اثبات الفرضيات ومناقشة ما إذا كانت الفرضيات صحيحة أو لا، وكالآتي:

#### 4,3,6,1 الفرضية الأولى: (ان الخصائص والسمات الاساسية للمؤسسة الحكومية كعوامل تنظيمية قد تؤثر في عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء).

تم تصميم هذا الاختبار لمقارنة المتوسط الحسابي للمتغير المراد دراسته مع متوسط فرضي يتم تحديده مسبقاً بقيمة ثابتة قدره (3) ونطبق عليها هذا الاختبار والفرضيات تكون كالآتي:

$$H_0: \mu = 3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

#### الجدول رقم (12) اختبار مقارنة المتوسط الحسابي للفرضية الأولى

اسم المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة "ت" المحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى الثقة 95%	
				الحد الادنى	الحد الاعلى
العوامل التنظيمية	1.42	44.41	.001	1.36	1.49

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

يلاحظ من الجدول رقم (12) ان للعوامل التنظيمية اثر في اعداد نظام موازنة الاداء في المؤسسات الحكومية في اقليم كردستان- العراق بحسب ما تشير اليه الجدول، فان مستوى الدلالة المعنوية والتي بلغت (0.001) وكانت اقل من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للبحث (0.05)، لذا تمت رفض الفرضية العدمية عند مستوى الخطأ 5%. بعبارة اخرى ان متوسط هذا المتغير لايساوي القيمة الثابتة للفرضية الصفرية (3) وهناك تباين واختلاف كبير بينهما. ومن جهة أخرى أن متوسط الحسابي للعينات والتي بلغت (1.42) وتقع ضمن الحدين الاعلى (1.49) والحد الادنى (1.36) لفواصل الثقة 95% الموجبتين. وعليه، يستنتج من نتائج تحليل التأثير على المستوى الكلي يمكن القول بصحة الفرضية الأولى والتي تنص على: "ان الخصائص والسمات الاساسية للمؤسسة الحكومية كعوامل تنظيمية قد تؤثر في عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء".

#### 4,3,6,2 الفرضية الثانية: (ان العوامل البيئية المتمثلة بالظروف العامة لكافة المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتشريعية قد تؤثر في عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء).

تم تصميم هذا الاختبار لمقارنة المتوسط الحسابي للمتغير المراد دراسته مع متوسط فرضي يتم تحديده مسبقاً بقيمة ثابتة قدره (3) ونطبق عليها هذا الاختبار والفرضيات تكون كالآتي:

$$H_0: \mu = 3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

#### الجدول رقم (13) اختبار مقارنة المتوسط الحسابي للفرضية الثانية

اسم المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة "ت" المحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى الثقة 95%	
				الحد الادنى	الحد الاعلى
العوامل البيئية	1.257	37.57	.001	1.18	1.31

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

كما هو ملاحظ من الجدول اعلاه ان للعوامل البيئية اثر في اعداد نظام موازنة الاداء في المؤسسات الحكومية في اقليم كردستان- العراق بحسب ما تبينت الجدول رقم (13) فان مستوى الدلالة المعنوية والتي بلغت (0.001) وكانت اقل من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للبحث (0.05)، لذا تمت رفض الفرضية العدمية عند مستوى الخطأ 5%. بعبارة اخرى ان متوسط هذا المتغير لايساوي القيمة الثابتة للفرضية الصفرية (3) وهناك تباين واختلاف كبير بينهما. ومن جهة أخرى أن متوسط الحسابي للعينة والتي بلغت ( 1.257) وتقع ضمن الحدين الاعلى(1.18) والحد الادنى(1.31) لفاصل الثقة 95% الموجبتين. وعليه، يستنتج من نتائج تحليل التأثير على المستوى الكلي يمكن القول بصحة الفرضية الثانية والتي تنص على: " ان العوامل البيئية المتمثلة بالظروف العامة لكافة المجالات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتشريعية قد تؤثر في عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء".

**4, 3, 6, 3** الفرضية الثالثة: (ان العوامل السلوكية والمتمثلة بالمعلومات الشخصية والخصائص التعليمية لمديري وخبراء المؤسسات الحكومية قد تؤثر على عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء).

تم تصميم هذا الاختبار لمقارنة المتوسط الحسابي للمتغير المراد دراسته مع متوسط فرضي يتم تحديده مسبقا بقيمة ثابتة قدره (3) ونطبق عليها هذا الاختبار والفرضيات تكون كالآتي:

$$H_0: \mu = 3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

الجدول رقم (14) اختبار مقارنة المتوسط الحسابي للفرضية الثانية

اسم المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة "ت" المحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى الثقة 95%	
				الحد الاعلى	الحد الادنى
العوامل السلوكية	1.23	30.467	.001	1.3090	1.1492

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

يلاحظ من الجدول رقم (14) ان للعوامل السلوكية اثر في اعداد نظام موازنة الاداء في المؤسسات الحكومية في اقليم كردستان- العراق بحسب ما تبينت الجدول فان مستوى الدلالة المعنوية والتي بلغت (0.001) وكانت اقل من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للبحث (0.05)، لذا تمت رفض الفرضية العدمية عند مستوى الخطأ 5%. بعبارة أخرى ان متوسط هذا المتغير لايساوي القيمة الثابتة للفرضية الصفرية (3) وهناك تباين واختلاف كبير بينهما. ومن جهة أخرى أن متوسط الحسابي للعينة والتي بلغت ( 1.23) وتقع ضمن الحدين الاعلى(1.15) والحد الادنى(1.30) لفاصل الثقة 95% الموجبتين. وعليه، يستنتج من نتائج تحليل التأثير على المستوى الكلي يمكن القول بصحة الفرضية الثالثة والتي تنص على: " ان العوامل السلوكية والمتمثلة بالمعلومات الشخصية والخصائص التعليمية لمديري وخبراء المؤسسات الحكومية قد تؤثر على عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء".

**4, 3, 6, 4** الفرضية الاخيرة: (ان التخطيط الاستراتيجي وتحديد الاولويات الاستراتيجية في المؤسسات الحكومية قد تؤثر على عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء).

تم تصميم هذا الاختبار لمقارنة المتوسط الحسابي للمتغير المراد دراسته مع متوسط فرضي يتم تحديده مسبقا بقيمة ثابتة قدره (3) ونطبق عليها هذا الاختبار والفرضيات تكون كالآتي:

$$H_0: \mu = 3$$

$$H_1: \mu \neq 3$$

الجدول رقم (15) اختبار مقارنة المتوسط الحسابي للفرضية الثانية

اسم المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة "ت" المحسوبة	مستوى الدلالة	مستوى الثقة 95%

الحد الاعلى	الحد الادنى				
1.3838	1.2197	.001	31.429	1.31	العوامل الاستراتيجية

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

يلاحظ من الجدول رقم (15) ان للعوامل الاستراتيجية اثر في اعداد نظام موازنة الاداء في المؤسسات الحكومية في اقليم كردستان- العراق بحسب ما تبينت الجدول فان مستوى الدلالة المعنوية والتي بلغت (0.001) وكانت اقل من قيمة مستوى المعنوية الافتراضي للبحث (0.05)، لذا تمت رفض الفرضية العدمية عند مستوى الخطأ 5%. بعبارة اخرى ان متوسط هذا المتغير لايساوي القيمة الثابتة للفرضية الصفرية (3) وهناك تباين واختلاف كبير بينهما. ومن جهة اخرى أن متوسط الحساي للعينة والتي بلغت (1.31) وتقع ضمن الحدين الاعلى (1.22) والحد الادنى (1.38) لفاصل الثقة 95٪ الموجبتين. وعليه، يستنتج من نتائج تحليل التأثير على المستوى الكلي يمكن القول بصحة فرضية الاخيرة والتي تنص على: " ان التخطيط الاستراتيجي وتحديد الاولويات الاستراتيجية في المؤسسات الحكومية قد تؤثر على عملية التحول وتبني اسلوب نظام موازنة الاداء".

#### 4, 3, 6, 4 اختبار فريدمان لتحديد الاولوية

الجدول رقم (16) اختبار فريدمان

عدد الاستبانة	مربع كاي	درجة الحرية	مستوى الاهمية
116	35.374	3	.000

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة

تم استخدام هذا الاختبار لمعرفة ما اذا كانت هناك فرق بين متوسط تقديرات المستجيبين للعوامل الاربعة من عدمه عندى مستوى دلالة المعنوية الافتراضي للبحث (0.05). حيث انه تبين من الاختبار بان قيمة مربع كاي تساوي (35.374، sig = 0.000) ونظراً لحقيقة أن مستوى الأهمية أقل من 0.05، فإن أولوية المتغيرات ليست متساوية، بل هناك تباين بين اولوية العوامل والجدول رقم (17) يوضح ترتيب الأولويات، اذ ان اختبار كل العوامل ومقارنتها مع البعض أظهرت بان الاولوية للعامل التنظيمي (3.06) أكثر تأثيراً ويلها بالترتيب كل من العوال الاستراتيجية والبيئية (2.45 و 2.34) وفي الاخير العوامل السلوكية اقل تأثيراً بنسبة (2.15).

جدول رقم (17) ترتيب الاولوية للعوامل المؤثرة

اسم المتغير	متوسط الترتيب	الاولوية
العوامل التنظيمية	3.06	1
العوامل الاستراتيجية	2.45	2
العوامل البيئية	2.34	3
العوامل السلوكية	2.15	4

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على البيانات الواردة في استمارة الاستبانة.

#### 5 الاستنتاجات والمقترحات

##### 1.5 الاستنتاجات

من خلال نتائج البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات وهي:

1- اظهرت نتائج اختبار فرضيات البحث بان هناك تأثير موجب ومعنوي للمتغير المستقل (العوامل التنظيمية) في المتغير التابع (اعداد موازنة الاداء) في المؤسسات الحكومية لدى حكومة اقليم كردستان، وذلك استنادا الى قيمة مستوى المعنوية والبالغة (0.001) والتي تقل عن المستوى الافتراضي للبحث (0.05). مع الاخذ بعين الاعتبار أن النظام التنظيمي في المؤسسات الحكومية لازالت تقليدية وبدائية ان صح التعبير، ولا بد من العمل لتغييرات جوهرية في الادارة والنظم المحاسبية للمؤسسات الحكومية.

- 2- أظهرت نتائج اختبار فرضيات البحث بان هناك تأثير موجب ومعنوي المؤشرات المدروسة للعوامل البيئية لدى المؤسسات الحكومية في إقليم كردستان - العراق كمتغير المستقل في المتغير التابع (اعداد موازنة الاداء) في المؤسسات الحكومية لدى حكومة إقليم كردستان، وذلك استنادا الى قيمة مستوى المعنوية والبالغة (0.001) والتي تقل عن المستوى الافتراضي للبحث ( $\alpha=0.05$ ).
- 3- التأكيد على دور العوامل السلوكية والمتمثلة بالمهارات العلمية والشخصية لصانعي القرار ومديري الإدارات الحكومية في اعداد وتطبيق موازنة الاداء وذلك استنادا لنتائج اختبار فرضيات البحث بان هناك تأثير موجب ومعنوي للمتغير المستقل (للعوامل اللوكية) في المتغير التابع (اعداد موازنة الاداء) في المؤسسات الحكومية لدى حكومة إقليم كردستان، وفقا لقيمة مستوى المعنوية والبالغة (0.001) والتي تقل عن المستوى الافتراضي للبحث ( $\alpha=0.05$ ).
- 4- ضرورة فهم العوامل الاستراتيجية في المؤسسات الحكومية بما لها اهمية بالغة في اعداد الموازنة الاداء. وفقا لما اكدت عليه لنتائج اختبار الفرضيات لوجود علاقة معنوية وموجبة بين متغير التابع (موازنة الاداء) و المتغير المستقل (العوامل الاستراتيجية) وذلك استنادا لقيمة مستوى المعنوية والبالغة (0.001) والتي تقل عن المستوى الافتراضي للبحث ( $\alpha=0.05$ ).

## 2.5 التوصيات

وفقا لنتائج البحث واستنادا إلى العوامل المؤثرة في اعداد موازنة الاداء للمؤسسات الحكومية في إقليم كردستان - العراق، نوصي بالنقاط التالية كمتطلبات ضرورية لاعداد وتطبيق هذا الاسلوب من الموازنة:

1. تحديد مؤشرات مناسبة وصحيحة وقياسية للتمكن من إمكانية مقارنة الأداء الفعلي بالأداء القياسي. وتقع هذه المؤشرات ضمن محاور لاطار الاتفاق العام والمساءلة المالية والمتمثلة بالموثوقية والشفافية للموازنة، وادارة الموجودات والمطلوبات و وضع الموازنة الاستراتيجية وقابلية التنبؤ والرقابة في تنفيذ الموازنة والفحص والتدقيق.
2. إنشاء وصياغة التخطيط الاستراتيجي في المؤسسات واستخدامه لتحقيق الأهداف التنظيمية.
3. نشر الوعي والادراك الكافي والمناسب لاهمية ودور هذا النوع من نظام الموازنة وتبيين اهميتها في المساءلة والشفافية.
4. وضع القوانين والتعليمات اللازمة لتنفيذ موازنة الاداء، ومحاولة حل الاشكاليات في القوانين القائمة - ان وجد- تجاه هذا الموضوع.
5. تأهيل الكوادر اللازمة وتدريبهم على الفهم الصحيح لموازنة الاداء وكيفية اعدادها وتنفيذها.
6. الاستخدام الأمثل والفعال لنظام المعلومات الإدارية وتزويد المؤسسات الحكومية بأنظمة وأساليب جديدة للتمكن من تصنيف البيانات والمعلومات المالية المطلوبة لاعداد الموازنة العامة للدولة وفق طريقة الاداء.
7. فتح دورات خاصة لجميع أقسام الوحدات الحكومية لمعرفة وفهم هذا الاسلوب من الموازنة، وذلك لتهيئة الارضية المناسبة لتنفيذها في المؤسسات الحكومية.

## 3.5 اقتراحات لبحوث المستقبلية

بالنظر إلى تنامي التبادل التجاري والاقتصادي والتجاري بين إقليم كردستان العراق ودول العالم و نظراً للنمو التدريجي وعملية التنمية، فإن التغييرات الأساسية في العملية والأنظمة المالية والإدارية والمحاسبية والمراجعة، إلخ، ضرورة. في هذا الصدد، ونظراً لحداثة نظام موازنة الاداء وتأثيرها، اقترح الباحثان باتخاذ خطوات لإجراء الدراسات التالية.

- 1- شرح الوضع الراهن للنظام المحاسبي للدولة في إقليم كردستان العراق واقتراح النظام المحاسبي الأمثل لتنفيذ موازنة الاداء.
- 2- دراسة كيفية تدريب ونشر ثقافة نظام الموازنة بشكل عام وموازنة الاداء بشكل خاص وطرق المحاسبة المتعلقة بها.

## 6 قائمة المصادر

### 1,6 المصادر العربية:

- 1- دليو، فضيل (2014) "معايير الصدق والثبات في البحوث الكمية والكيفية". مجلة الاداب والعلوم الاجتماعية، المجلد 11، عدد 19، صص: 82-91.
- 2- سلطة الائتلاف، ٢٠٠٤، "قانون الإدارة المالية والدين العام" الوقائع العراقية العدد ٣٩٨٤.
- 3- سلوم، حسن عبدالكريم (2001)، الاصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، الطبعة الاولى، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، بغداد - العراق.
- 4- غنام، فريد احمد عبدالمحافظ. (2006). "إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الاسلامية بغزة، فلسطين.
- 5- مداحي، عثمان (2020) " دور الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة في ترشيد الإنفاق العام"، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، المجلد 16، العدد 24، صص 101-116.
- 6- الهاهي، محمد عادل والسقا، السيد احمد (2009-2008)، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية التومية، الناشر: المكتبة العصرية، جامعة طنطا - مصر.

## 2,6 المصادر الانكليزية:

- 1- Arellano-Gault, D., & Gil-García, J. R. (2004). Public management policy and accountability in Latin America: Performance-oriented budgeting in Colombia, Mexico, and Venezuela. *International Public Management Journal*, 7(1), 49-71.
- 2- De Jong, M., van Beek, I., & Posthumus, R. (2013). Introducing accountable budgeting: lessons from a decade of performance-based budgeting in the Netherlands. *OECD Journal on Budgeting*, 12(3), 1-34.
- 3- Goksu, G.G., & Altundemir, M. E. (2017). Performance-based budgeting on strategic planning: The case study in Turkish higher education system. *New Trends and Issues Proceedings on Humanities and Social Sciences*, 3(3), 263-270.
- 4- Hayati, S. E., SA, M., & AK, Q. I. A. (2014). Factors Affecting the Successful Of Performance-Based Budgeting Implementation in the Regency of Bang Kalan.
- 5- Hendrick, R. (2003). Strategic planning environment, process, and performance in public agencies: A comparative study of departments in Milwaukee. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 13(4), 491-519.
- 6- Hoque, Z. (2008). Measuring and reporting public sector outputs/outcomes: Exploratory evidence from Australia. *International Journal of Public Sector Management*, 21(5), 468-493.
- 7- Mahdavi, G. & Golmohammadi, M. (2012). An Investigation into the Level of Familiarity of Chief Financial Officers with New Methods of Budgeting In Fars Province Authorities. *Journal of Health Accounting*, 1(1 (1)), 85-110.
- 8- Mercer, J. (2002). Performance Budgeting for Federal Agencies: A Framework. *AMS, March*, 18.
- 9- O'Regan, N., Sims, M. A., & Gallear, D. (2006). The Strategic Planning-Environment-Performance Relationship Revisited in HTSFs.
- 10- Robinson, M. And J. Brumby (2005). "Does Performance Budgeting Work? An Analytical Review of the Empirical Literature". *Imf Working Paper*, Pp. 3-5.
- 11- Steiner, G. A. (2010). *Strategic planning*. Simon and Schuster.
- 12- Tugen K., H.A.Akdeniz, H.Egeli, M. Aksharayle, A. Ozen. (2008). " Analysis of Critical Points of Alternative Descisions on the choice of Performance Budgeting System: the Analysis of the Practices in Turkey's public institutions, *Romanian Juornal economic forecasting*, 80-99.
- 13- Wheelen, T.L and Hunger, D.J (2012), *Strategic management and business policy*, Toward Global Sustainability, 13th ed., USA, New Jersey.
- 14- Young, R. D. (2003). Performance-based budget systems. *Public Policy and Practice*, 2(2), 11-24.

## 3,6 المواقع الالكترونية:

<https://www.sid.ir/En/Journal/Viewpaper.aspx?Id=317066>

### ملحق (1)

#### استبيان

أخي المحترم/ أختي المحترمة

تحية طيبة وبعد.....

نرجو التكرم بالإجابة على الأسئلة المقترحة في النموذج التالي وذلك لمساعدتنا على إتمام البحث الذي يحمل عنوان: " العوامل المؤثرة في اعداد موازنة الاداء في المؤسسات الحكومية (دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات الحكومية لدى حكومة اقليم كردستان- العراق) ، فنحن بحاجة لتكوين فكرة واضحة عن بعض الأمور التي تتعلق بالعمول المؤثرة في اعداد موازنة الاداء لدى المؤسسات الحكومية والتي لها أثر كبير على نتائج هذا البحث وكذلك لديها تأثير فعال على التنمية و تحسين نوعية مشروع الموازنة في دوائر الدولة لدى حكومة الاقليم. لا بد من الإشارة إلى أن هذه المعلومات تستخدم فقط لأغراض التحليل الإحصائي والتحليلي لإعداد هذه الدراسة و لن تستخدم لأي أغراض غير علمية.

وهذا النموذج يمثل مقابلة لمساعدتنا في تحديد هذه الأمور.. وتكون شاكرين لك لتعاونك ووقتك للإجابة على الأسئلة..

المعلومات الشخصية:

من فضلك قم بعمل علامة صح {√} فوق رقم الإجابة التي تختارها:

1- العمر:

- اقل من 25 سنة  25 - 40 سنة  أكثر من 40
- 2- مستوى الدراسة (الشهادة):  
الإعدادية  الدبلوم  البكالوريوس  التير  البراء
- 3- التخصص العلمي:  
المحاسبة  الإدارة  الإق  أخرى (حدد) .....
- 4- العنوان الوظيفي:  
المدير العام  مدير الد  مسئول
- 5- مدة التجربة و العمل في شؤون المالية:  
اقل من خمس سنوات  6-10  11-5  أكثر من 15
- 6- مدة التجربة و العمل في تنظيم و إعداد الموازنة:  
اقل من خمس سنوات  6-10  11-5  أكثر من 10 سنة

القسم الثاني: العوامل المؤثرة على اعداد موازنة الاداء:

أ: من فضلك، حدد رأيك في مدى التأثير كل من العوامل التنظيمية التالية على اعداد و تنفيذ موازنة الاداء:

تأثير بسيط	تأثير نسبي	تأثير عالية التأثير	شديدة التأثير	الاختيارات	
				الاستئلة	
					1-وجود نظام محاسبة و البيانات المالية الذي يقدم معلومات المطلوبة للجهات المعنية.
					2-وجود نظام الإحصائي الجامع في الدوائر الحكومية.
					3-وجود التدابير المالية و غير المالية لتقييم الأداء.
					4-وجود تدابير مناسبة لتقييم تحقيق الأهداف.
					5-تنفيذ نظام المكافأة تستند على تحقيق الأهداف الاداءية.
					6-توفير الحوافز و الدوافع للمديرين لتنفيذ و اعداد موازنة الاداء.
					7-وجود رابطة قوية بين التصنيف الاداءي للهيئات الحكومية مع الأولويات و المهام الموكولة إليها.
					8-استخدام الأساليب الحديثة للتكاليف و المصروفات في الدوائر الحكومية.

ب: من فضلك، حدد رأيك في مدى التأثير كل من العوامل البيئية التالية على اعداد و تنفيذ موازنة الاداء:

تأثير بسيط	تأثير نسبي	تأثير عالية التأثير	شديدة التأثير	الاختيارات	
				الاستئلة	
					1-وجود ثقافة المساءلة في المؤسسات الحكومية.
					2-المؤسسات الحكومية ملزمة بموجب القانون بأداء المساءلة المالية إلى الجهات المعنية.
					3-المؤسسات الحكومية ملزمة بموجب القانون بأداء المساءلة التنفيذية والاداءية إلى الجهات المعنية.
					4-إعداد الدراسات المقارنة بهدف استخدام تجارب الدول الناجحة
					5-وضع خارطة الطريق الواضحة و المقبولة للنشر و إعداد موازنة الاداء.

					6-تنظيم و توفير إتساق المبادئ التوجيهية البيئية اللازمة مع دوائر الدولة لوضع و إعداد موازنةالاداء.
					7-وجود خبراء المالية والموازنة، و على دراية بعملية وضع الموازنة وتقييم الأداء على مستوى الحكومة وعلى مستوى الوحدات التابعة للحكومة.
					8-وعى الأفراد والمنظمات الحكومية المرتبطة بعملية وضع موازنةالاداء.
					9-وجود البرمجيات والبنية التحتية المطلوبة لتنفيذ موازنةالاداء.

ج: من فضلك، حدد رأيك في مدى التأثير كل من العوامل السلوكية التالية على اعداد و تنفيذ موازنةالاداء:

تأثير بسيط	قليلة التأثير	تأثير نسبي	عالية التأثير	شديدة التأثير	الاختيارات
					الاستئلة
					1-القدرة و الشجاعة لمدرء المؤسسات الحكومية في الكشف عن الفضل في تنفيذ البرامج والأنشطة المدرجة تحت إطار مسؤوليتهم.
					2-ارتفاع عبء و مجال المسؤولية المسؤولين التنفيذيين لأداء المساعلة أمام الشعب..
					3-المعرفة والخبرة الكافية لدى المدرء والخبراء لتنفيذ و اجراء موازنةالاداء.
					4-التزام الإدارة بتنفيذ نظام موازنةالاداء(الموازنة على أساس الاداء).
					5-إعلام و إبلاغ المدرء عن فوائده و مزايا النجاح في تنفيذ موازنةالاداء.
					6-قبول نظام موازنةالاداء من قبل السلطات التنفيذية.
					7-وجود آلية التعمين على أساس الجدارة لدي القوة العاملة في المؤسسات الحكومية.

د: من فضلك، حدد رأيك في مدى التأثير كل من العوامل الاستراتيجية التالية على اعداد و تنفيذ موازنةالاداء:

تأثير بسيط	قليلة التأثير	تأثير نسبي	عالية التأثير	شديدة لتأثير	الاختيارات
					الاستئلة
					1-إعداد و وضع خطة استراتيجية ذات العلاقة مع أهداف الاداءية لدى الدوائر الحكومية.
					2-تحديد و تنفيذ الاستراتيجيات الملائمة في دوائر الحكومية و ذلك لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.
					3-توافق و تطابق موازنةالاداء مع كل من الاهدافالادائية والاهداف الاستراتيجية في دوائر الحكومية.