



## النموذج الاستراتيجي الأمثل لإعداد موازنة وزارة الداخلية العراقية: إطار مقترح للتحسين المالي وتعزيز الحوكمة

أ. د. بهزاد حشمتي<sup>(3)</sup>

أ. د. محمد علي رياضي<sup>(2)</sup>

أ. د. ميثم فرزین<sup>(1)</sup>

م.م. ايمن محارب محمود العزاوي<sup>(5)</sup>

م.م. امير ساجت مدلول<sup>(4)</sup>

[ayman.moharb82@gmail.com](mailto:ayman.moharb82@gmail.com)

[Ameerah322@gmail.com](mailto:Ameerah322@gmail.com)

### المستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى تصميم نموذج استراتيجي لإعداد الميزانية في وزارة الداخلية العراقية بغرض تحسين تخصيص الموارد المالية وتحقيق أهداف السياسات العامة، مع التركيز على تعزيز التخطيط المالي، الاستقرار المالي، والتنسيق بين الموارد والأولويات الاستراتيجية. انطلقت الدراسة من ضعف نظام الميزانية الحالي في العراق، بما في ذلك العجز المزمن، نقص الشفافية، غياب آليات المساءلة، وضعف التنسيق بين التخطيط والميزانية. اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وجمعت البيانات من مصادر مكتبية ودراسات ثانوية، إلى جانب، استبيانات وزعت على 133 مديراً وخبيراً، وُحلت باستعمال الإحصاء الوصفي والاستنتاجي عبر SPSS v.20 ، متضمنة اختبارات الارتباط والانحدار المتعدد. أظهرت النتائج أن تطبيق نموذج الميزانية الاستراتيجية يسهم في مواءمة الموارد مع الأهداف طويلة الأجل، تحسين تخصيص الموارد، تعزيز الشفافية والمساءلة، تشجيع الابتكار والنمو، وتحسين اتخاذ القرارات المالية، مع التأكيد على أن دمج المبادرات الرئيسية والتوقعات المالية الدقيقة يعزز استدامة الميزانية وتحقيق الأهداف الوطنية. وتخلص الدراسة إلى أن تصميم نموذج ميزانية استراتيجي فعال يمثل خطوة أساسية لتحسين جودة السياسات، تعزيز الحوكمة المالية، وتحقيق التناغم بين التخطيط والميزانية بما يرفع الأداء المؤسسي ويضمن استقرار الموارد المالية.

**الكلمات المفتاحية:** الميزانية الاستراتيجية، وزارة الداخلية العراقية، تخصيص الموارد، الحوكمة المالية.

### Abstract:

This study aims to design a strategic budgeting model for the Iraqi Ministry of Interior, with the goal of improving the allocation of financial resources and achieving public policy

objectives. The study emphasizes enhancing financial planning, ensuring fiscal stability, and coordinating resources with strategic priorities. It is motivated by the weaknesses of Iraq's current budgeting system, including chronic deficits, lack of transparency, absence of accountability mechanisms, and poor coordination between planning and budgeting. The study employs a descriptive-analytical approach, gathering data from library sources, secondary studies, and questionnaires distributed to 133 managers and experts. The data were analyzed using descriptive and inferential statistics via SPSS v.20, including correlation and multiple regression tests. The results indicate that implementing a strategic budgeting model contributes to aligning resources with long-term objectives, optimizing resource allocation, enhancing transparency and accountability, encouraging innovation and growth, and improving financial decision-making. The findings also highlight that integrating key initiatives and accurate financial forecasts strengthens budget sustainability and supports national goals. The study concludes that designing an effective strategic budgeting model is a crucial step toward improving policy quality, reinforcing financial governance, and achieving harmony between planning and budgeting, thereby enhancing institutional performance and ensuring financial resource stability.

**Keywords:** Strategic Budgeting, Iraqi Ministry of Interior, Resource Allocation, Financial Governance.

#### المقدمة:

الميزانية الاستراتيجية تجمع بين الميزانية طويلة الأجل والأولويات الاستراتيجية للمنظمة. لتحقيق أقصى فرص للنجاح، يجب على القيادة العليا المشاركة في تحديد الأهداف ومعايير النجاح التي تتماشى مع الميزانية. كما يجب أن تكون المنظمة مرنة بما يكفي لإجراء التعديلات عند تغير الظروف الأساسية. تُعد الميزانية جانباً مهماً من التخطيط المالي والإدارة الحيوية للأفراد، والشركات، والمنظمات. ومن بين أنواع الميزانيات المختلفة، تبرز الميزانية الاستراتيجية كأداة قوية لتحقيق الأهداف المالية طويلة الأجل. فالميزانية الاستراتيجية هي عملية تجمع بين إعداد الميزانية والتخطيط الاستراتيجي، وتهدف إلى مواءمة الموارد المالية للمنظمة مع أهدافها طويلة الأجل. كما تركز على التخصيص الفعال للموارد، وأولويات الاستثمارات، وضمان الاستقرار المالي، مع السعي في الوقت نفسه لتحقيق النمو والابتكار. يهدف هذا البحث إلى تقديم نموذج استراتيجي لإعداد الميزانية في وزارة الداخلية العراقية.

## المبحث الأول / منهجية البحث

### أولاً: مشكلة البحث

تعد الميزانية أداة مركزية لتخصيص الموارد المالية وتحقيق أهداف السياسات العامة والتشغيلية، كما تمثل محوراً أساسياً للحكومة المالية والشفافية والمساءلة. إلا أن نظام الميزانية في العراق، وبشكل خاص في وزارة الداخلية، يعاني من مشكلات هيكلية متعددة، منها: العجز المالي المستمر، ضعف الشفافية، غياب آليات فعالة للمساءلة، ونقص التنسيق بين التخطيط والتنفيذ. كما يساهم ضعف مشاركة أصحاب المصلحة، بما في ذلك المواطنين والبرلمان، في تقليل فاعلية السياسات العامة والميزانية التشغيلية. بناءً على ذلك، ثمة حاجة ماسة لتصميم نموذج استراتيجي للميزانية يساهم في تعزيز الشفافية، المساءلة، المشاركة، الكفاءة، والتماسك في تخصيص الموارد، بما يدعم تحسين الأداء المؤسسي ويعزز الحوكمة المالية المستدامة في وزارة الداخلية العراقية

### ثانياً: أهمية البحث:

1. تطوير نظام الميزانية: استبعاد الأساليب التقليدية (مثل الميزانية التصاعدية) وإنشاء نموذج أكثر مرونة يحدد نقاط التنمية الحرجة ويستجيب للاحتياجات الأمنية والإدارية الديناميكية.
2. ربط التخطيط الاستراتيجي بالموارد: تحقيق تنسيق بين الأهداف الوطنية وتخصيص الموارد لتقليل الهدر المالي وتعزيز الفاعلية، خصوصاً في أولويات مثل مكافحة الإرهاب وإعادة بناء البنية التحتية.
3. تعزيز الشفافية والمساءلة: اعتماد نموذج الميزانية الأمثل يتيح آليات رقابية فعّالة ويحد من الفساد المالي وسوء الإدارة، مما يعزز ثقة الجمهور.
4. مراعاة العوامل الخارجية: تضمين تأثير تقلبات الإيرادات النفطية، العقوبات، والضغط السياسية الداخلية والخارجية في تصميم الميزانية.

### ثالثاً أهداف البحث

**الهدف الرئيسي:** تصميم نموذج مثالي لإعداد الميزانية لوزارة الداخلية العراقية يعزز الكفاءة والشفافية والحوكمة المالية.

### الأهداف الفرعية:

1. تحليل إجراءات وهياكل إعداد الميزانية الحالية وتحديد نقاط القوة والضعف والتحديات الأساسية.
2. دراسة مقارنة لأفضل الممارسات العالمية في إعداد الميزانية، مع التركيز على تجارب الدول ما بعد النزاع، لاستخلاص الدروس القابلة للتطبيق.
3. تقييم أثر العوامل السياسية والاجتماعية على عملية إعداد الميزانية واقتراح حلول لتعزيز الاستقلالية وتقليل التأثيرات السلبية.

4. تصميم نموذج مقترح لإعداد ميزانية وزارة الداخلية يشمل الأبعاد والمكونات والعناصر الفرعية العملية.

#### رابعاً: أسئلة البحث:

السؤال الرئيسي: ما هي الأبعاد والمكونات الفرعية لنموذج الميزانية الأمثل لوزارة الداخلية العراقية؟

#### الأسئلة الفرعية:

1. ما هي الأبعاد الرئيسية لنموذج الميزانية الأمثل لوزارة الداخلية العراقية؟

2. ما هي المكونات الرئيسية لكل بعد من أبعاد نموذج الميزانية الأمثل لوزارة الداخلية العراقية؟

3. ما هي المكونات الفرعية لكل مكون في نموذج الميزانية الأمثل لوزارة الداخلية العراقية؟

4. كيف يتم ترابط الأبعاد والمكونات الفرعية في نموذج متكامل؟

#### خامساً: فرضيات البحث

##### الفرضيات الرئيسية:

الفرضية الأولى: تطبيق نموذج الميزانية الاستراتيجية في وزارة الداخلية العراقية يسهم في تحسين تخصيص الموارد المالية، مما يؤدي إلى تعزيز فعالية الأداء المؤسسي".

الفرضية الثانية: وجود علاقة إيجابية بين تعزيز الشفافية والمساءلة في إعداد الميزانية وبين تحسين جودة اتخاذ القرارات المالية في وزارة الداخلية العراقية".

الفرضية الثالثة: تأثير العوامل السياسية والاجتماعية في العراق يؤثر سلباً على استقلالية عملية إعداد الميزانية في وزارة الداخلية، مما يستدعي تطوير آليات للحد من هذه التأثيرات".

الفرضية الرابعة: تصميم نموذج استراتيجي شامل لإعداد الميزانية في وزارة الداخلية العراقية يسهم في تحسين التنسيق بين التخطيط والميزانية، مما يعزز تحقيق الأهداف الوطنية".

#### المبحث الثاني / الجانب النظري

##### أولاً: مفهوم الميزانية

الميزانية هي برنامج محاسبي، غالباً ما يكون مالياً، لمدة زمنية محددة، عادة سنة واحدة أو شهر. قد تشمل الميزانية حجم الإيرادات المتوقعة من المبيعات، وكميات الموارد بما في ذلك الوقت والتكاليف والنققات، والآثار البيئية مثل انبعاث الغازات الدفيئة، وتأثيرات أخرى، والأصول، والالتزامات، والتدفقات النقدية. تستعمل الشركات والحكومات والأسر وغيرها من المؤسسات الميزانية لتوضيح البرامج الاستراتيجية للأنشطة بصيغ قابلة للقياس. يسمح إعداد الميزانية للشركات والمسؤولين والكيانات الخاصة أو الأسر بتحديد الأولويات وتقييم مدى تحقيق الأهداف. لتحقيق هذه الأهداف قد يكون هناك حاجة إلى عجز (حيث تتجاوز

النفقات الإيرادات)، أو على العكس، قد يكون هناك فائض، وهو ما يمثل ميزانية زائدة (تجاوز الإيرادات للنفقات). (Jelani, 2019).

### ثانياً: عملية إعداد الميزانية

تعتبر عملية مطابقة النفقات مع النتائج محورا أساسيا في جميع مراحل إعداد الميزانية، ويحظى بها اهتمام كبير من الأفراد والمديرين الماليين ضمن المؤسسات الاقتصادية. تشمل العملية المراحل التالية (Inar, 2022):

1. **تحديد أهداف الميزانية** : قبل إعداد الميزانية الشاملة، يجب تعريف أهداف المنظمة بوضوح ضمن نظام أولويات محدد. ويجب أن ينسق صانعو السياسات مع الوحدات الإدارية والإنتاجية للكيان المعني لضمان توافق الأهداف.
2. **تحليل الموارد المتاحة** : يتضمن دراسة الإمكانيات الاقتصادية لمكان الاستثمار، وكذلك قدرة المنظمة على استيعاب الموارد لتغطية النفقات المستقبلية والحالية.
3. **التفاوض لتقدير مكونات الميزانية** : خلال التخطيط والتنبؤ بالاحتياجات وطرق تلبيتها، يجب أخذ التقلبات الاقتصادية والمالية بعين الاعتبار، وتقدير الأرقام لكل عنصر وفقا لأولويات المنظمة، مع التنبؤ بالتغيرات المحتملة التي قد تظهر مع مرور الوقت.
4. **التنسيق ومراجعة المكونات** : بعد تقدير المكونات ووضع كل عنصر في المكان الأنسب ضمن النظام، يتم إعداد مسودة أولية للبرامج والنفقات المستقبلية.
5. **الموافقة النهائية على الميزانية** : تتم بحضور جميع أصحاب المصلحة وصناع القرار، مع تحديد العوامل الأساسية لتنفيذ البرامج. غالبا ما تُشكل لجنة الميزانية لمراجعة المبالغ المدرجة، وتقديم التوجيه لحل المشاكل المحتملة، ومراقبة تنفيذ الميزانية بدقة.

### ثالثاً: أنواع الميزانية

1. **ميزانية المبيعات** : تقدير للمبيعات المستقبلية لتحديد وتحقيق أهداف الشركة.
2. **ميزانية الإنتاج** : تقدير عدد الوحدات المطلوبة لتحقيق المبيعات مع حساب تكاليف الإنتاج مثل العمالة والمواد.
3. **ميزانية رأس المال** : تقييم جدوى الاستثمارات طويلة الأجل مثل الآلات، المصانع، المنتجات الجديدة، ومشاريع البحث والتطوير.
4. **ميزانية التدفقات النقدية / النقدية** : توقع الإيرادات والنفقات النقدية لفترة محددة، لتحديد متى تكون الإيرادات كافية أو الحاجة لتمويل خارجي. (Haydar, 2018)

5. **الميزانية المشروطة** :تستعمل لشركات ذات دخل متقلب أو تكاليف ثابتة عالية، وكذلك للمنظمات غير الربحية.
6. **ميزانية التسويق** :تقدير النفقات المطلوبة للإعلانات والحملات الترويجية والعلاقات العامة.
7. **ميزانية المشروع** :توقع التكاليف المرتبطة بمشروع محدد، بما يشمل العمالة والمواد، وتقسّم الميزانية إلى مهام محددة.
8. **ميزانية الإيرادات** :تشمل الإيرادات الحكومية والنفقات الممولة منها، مع اختلاف السلطات الضريبية على المستويات المختلفة.(Isaac, 2021)
9. **ميزانية النفقات** :تغطي جميع عناصر البيانات المتعلقة بالنفقات المختلفة.
10. **الميزانية المرنة** :تميز بين النفقات الثابتة والمتغيرة لكل معيار نشاط لتحديد التكاليف المتغيرة بدقة.
11. **ميزانية التخصيص** :تحديد الحد الأقصى للنفقات لكل بند وفق حكم الإدارة.
12. **ميزانية الأداء** :تركز على النتائج النهائية للأنشطة التنموية، شائعة في الوزارات والمنظمات التنموية.
13. **ميزانية قائمة على الصفر** :تتطلب الموافقة على كل بند جديد، مناسبة لتخصيص الموارد المحدودة بدقة، وتتطلب وقتاً أطول لمراجعة جميع الأقسام.
14. **الميزانية الشخصية** :تتعلق بالنفقات والدخل الشخصي أو المنزلي.
15. **نموذج الميزانية** :إطار لإنشاء الميزانية يحدد الفئات والمعايير خلال عملية الإعداد المالية (Kheradpishah, 2020).

#### رابعاً: نظام إعداد الميزانية

1. **أهمية نظام الميزانية في الحوكمة الرشيدة**: يوجد إجماع دولي على أن نظام إعداد الميزانية أداة أساسية لتحقيق الحوكمة الرشيدة، لأنه يمكّن الدولة من تخصيص الموارد المادية بكفاءة للسياسات والبرامج، ويعدّ تحسين هذا النظام ضرورياً لضمان الشفافية والمساءلة والتخطيط الاستراتيجي (Nikonasbati, 2016; Ghasemi, 2016).
2. **الميزانية كعملية سياسية وعقلانية**: إعداد الميزانية يجمع بين الأبعاد الاقتصادية والسياسية، ويقع في مركز هيكل الحوكمة للدولة، ويجب أن يعكس خصائص الحوكمة الرشيدة مثل التماسك، الشفافية، المشاركة، المساءلة، والتوجه الاستراتيجي لتحقيق الأهداف الوطنية.(Ghasemi, 2016)
3. **الربط بين جودة الميزانية وجودة الحوكمة**: حيثما لم تُعدّ الميزانية بشكل جيد، ولم تُصادق عليها وتُنفذ وتُراقب، فلن تتحقق أهداف الحوكمة. الميزانية الجيدة تعمل ضمن حكم القانون، بنظام محاسبي متماسك،

ونظام تدقيق لضمان جودة الأجهزة المالية، وتعمل الموارد المالية بشفافية ومساءلة لصالح المصالح الوطنية العليا. (Asgharzadeh, 2017)

4. **تفاعل جميع أصحاب المصلحة:** مشاركة المسؤولين المنتخبين، صناع القرار، الموظفين، المواطنين، المنظمات غير الحكومية ورواد الأعمال تساهم في تحسين التواصل بين الحكومة والمجتمع، وتعزز جودة الحوكمة الرشيدة. مراجعة مصادر متعددة تشير إلى أن تحسين نظام الميزانية في العراق سيؤدي إلى تحسين مؤشرات الحوكمة على الأقل في المجال المالي. (Moqimi, 2018)

5. **الدور الحيوي لنظام الميزانية في العراق:** نظرا لاعتماد الاقتصاد العراقي بشكل كبير على القطاع العام والإيرادات النفطية، فإن نظام الميزانية يعد نظاما فرعيا حيويا لنقل الموارد إلى مكونات المجتمع والاقتصاد. أي اضطراب أو فساد في النظام المالي قد يؤدي إلى أزمات سياسية واجتماعية واسعة (Nobakht, 2016).

6. **مؤشرات الحوكمة الرشيدة في العراق:** تحليل المؤشرات يظهر أن العراق يحتل مراتب منخفضة في معظم مؤشرات الحوكمة، حيث تتراوح الدرجات بين -2.5 و2.5، والدرجات الإيجابية تعكس نجاح الدولة في تحقيق الهدف. (Moqimi, 2018)

7. **أثر نظام الميزانية على التخطيط والاستثمار:** تحليل المؤسسات والوظائف والمنتجات المالية يساعد المسؤولين على وضع استراتيجيات التخطيط السنوي، كما تؤثر سياسات الميزانية على سلوك الفاعلين في الأسواق المالية ورأس المال والمستثمرين المحليين والأجانب. (Pourhasan, 2019)

8. **الميزانية ومستوى الديمقراطية والتنمية:** في الدول التي تعتمد الحكومة على الضرائب والرسوم السوقية، تعزز الميزانية نمو القطاع الخاص والديمقراطية. أما في الدول التي تعتمد على بيع الموارد الوطنية غير المتجددة، فإن الحكومة تصبح المسيطرة على الموارد، مما يقلل مستوى التنمية الاقتصادية والديمقراطية، (Rezaei, 2015).

#### خامسا: مبادئ نظام الميزانية القائمة على الخطط والبرامج

1. **تعريف الميزانية:** تُعرف الميزانية ببساطة كقائمة مالية أو برنامج تشغيلي تقدمه الإدارة لتلبية احتياجات المؤسسة، كما يمكن اعتبارها خطة دقيقة لتقدير الموارد المالية خلال فترة محددة وتخصيصها لتحقيق أهداف المؤسسة، وهي عملية تنظيمية مرتبطة بالأولويات الاستراتيجية واستراتيجيات الحصول على الموارد (Campbell, 1931; Kanan, 1931; Benedetto, 1931).

2. **الأدوار الإدارية للميزانية:** وفقا لدراسة Dugdale و Elaine على مديري 26 شركة حكومية وخاصة في المملكة المتحدة، تلعب الميزانية أدوارا رئيسية في الإدارة تشمل: إدارة الأداء، التواصل والتنسيق، الرقابة، والتخطيط. (Dugdale & Elaine, 1960)

3. **تاريخ تطور نظام الميزانية:** ظهر نظام الميزانية بعد قيام الحكومات البرلمانية لتأكيد حق الشعب في الرقابة على الإيرادات والنفقات العامة، حيث يراقب الممثلون المنتخبون أداء الحكومة ويضمنون التوازن بين الضرائب والخدمات الحكومية. (Dougdale & Elaine, 1960).
4. **السيطرة على إيرادات الميزانية:** يركز النظام على تصنيف النفقات والهيكل التنظيمي للمصروفات، ومع توسع مهام الحكومة وزيادة النفقات، ظهرت الحاجة لتطوير أنظمة البرامج الفرعية، الرقابة، وإدارة الموارد لضمان معلومات مفصلة عن الأداء وتكاليف التنفيذ. (Siaw, 2022).
5. **الميزانية كأداة للتخطيط والقرار:** يُستخدم نظام الميزانية التشغيلية والبرامجية لتقييم وإدارة أنشطة الحكومة، مع التركيز على الأهداف والنتائج والفوائد لكل بند من بنود النفقات، والإجابة على السؤال الأساسي: "ما الذي تُنفق عليه الإيرادات؟" (Siaw, 2022).
6. **البعد الاقتصادي للميزانية:** تستعمل الميزانية كأداة سياسية وتنظيمية لتحقيق التوازن الاقتصادي، تحديد أهداف الاستثمار ونسب النمو، تخصيص الموارد بين الاستهلاك والنقل والنفقات الرأسمالية، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي من حيث التوظيف، الأسعار، والتوازن الخارجي. (Siaw, 2022).
7. **تطور الميزانية نحو التخطيط:** لم يكن هناك نموذج معياري معمم في البداية، وكانت مهمة الميزانية تركز على التخطيط للمستقبل ونقل المفاهيم إلى المجتمع لاتخاذ قرارات متوسطة الأجل، مع ربط التصنيف الاقتصادي بالحسابات الوطنية وتحليل المتغيرات الكلية، مدعوما بتطور التحليلات الاقتصادية الجزئية والكلية واستعمال التقنيات الحديثة في صياغة السياسات. (Siaw, 2022).
8. **الميزانية كأداة استراتيجية:** عندما تصبح البيئة التنظيمية معقدة ومضطربة، تظهر الحاجة للتخطيط الاستراتيجي، حيث تستعمل الميزانية كأداة لمواجهة الأحداث غير المتوقعة والتغيرات الجذرية في الإدارة العامة. (Wal Cruz, 2022).

#### سادسا: نماذج نضج إعداد الميزانية

إلى جانب نماذج المواعيد العامة، تم تصميم نموذجين لمواعيد إعداد الميزانية القائمة على الأداء.

1. **نموذج نضج إعداد الميزانية القائمة على الأداء:** يعرف نيو برين هذا النموذج بتنفيذ الميزانية القائمة على الأداء كعملية مستمرة، وليس كحدث منفصل، مما يزيد فعالية نظام PBB عند تطبيقه. عرّف أربعة مستويات لنضج الميزانية مع تركيز خاص على قدرات نظام PBB، فكلما طورت المنظمة هذه القدرات، ارتفع مستوى النضج.

**نموذج نضج إعداد الميزانية من تصميم آذر وزملانه (2016):** تم تحديد المجالات العملية للنموذج عبر مراجعة الأدبيات والنماذج المختارة، وتعريف مستويات النضج وفق نموذج CMMI للخدمات. يقيس كل مجال عملي بواسطة 12 مؤشرا، ويُستخدم استبيان لكل مجال لتحديد مستوى نضج الميزانية. يركز النموذج

على قدرات المنظمة وإمكاناتها أكثر من التركيز على نتائج الأداء الفعلية، مما يبرز التحدي في ضمان نضج الميزانية عند اكتمال الأنظمة الفرعية فقط.

### المؤشرات الكبرى للمستوى الأول

- أ- **التخطيط:** يشمل التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي والرقابة على الأهداف والبرامج.
- ب- **إدارة المعلومات:** يشمل جمع وتخزين وصيانة البيانات المالية وغير المالية اللازمة.
- ت- **إدارة العملية والتوثيق:** يشمل التوثيق، التقييس، القياس، والتحسين المستمر للعمليات.
- ث- **نظام احتساب التكاليف:** يشمل تحديد الموارد وتكاليف الأنشطة والمنتجات والخدمات وحساب التكاليف الكاملة.
- ج- **إدارة الأداء:** يشمل تعريف ودمج مؤشرات الأداء ومنح الأوزان للأداء.

### 2. نتائج نظام إعداد الميزانية القائم على الأداء

إن تجهيز المنظمة بالأنظمة الفرعية لا يضمن بالضرورة بلوغ نظام الميزانية القائمة على الأداء كامل النضج، إذ يعتمد مستوى النضج على إدارة وتفاعل الأنظمة الفرعية واستعمال نتائج نظام PBB في إعداد الميزانية. لذلك، يقيم المستوى الثاني نتائج تنفيذ النظام، مع التركيز على مدى تحقيق أهدافه إلى جانب قدرات النظام.

يمكن تحليل مؤشرات النتائج على مستويين: **المستوى الأول:** مؤشرات مرتبطة بتحقيق مهام المنظمة العامة. **المستوى الثاني:** مؤشرات مرتبطة بالمهمة الخاصة بنظام الميزانية القائمة على الأداء، وهو محور هذا البحث.

استناداً إلى مقابلات مع خبراء إعداد الميزانية، تم تحديد أربعة مؤشرات رئيسية للنتائج لنظام PBB الناضج:

- أ **الشفافية والمساءلة:** تعني الإفصاح الكامل عن المعلومات المالية بشكل منظم وإتاحة المعلومات للجمهور بوضوح، (Kakvan, 2021)
- ب **الانضباط المالي:** يعرف الانضباط المالي بأنه الالتزام باستعمال الميزانيات المصرح بها وفق القوانين والعقود والقرارات القانونية، والامتثال للإيرادات والنفقات المحددة. (Niku, 2019; Wren et al., 2019; Horák & Szymaková, 2020; Airon, 2020).
- ت **استعمال المعلومات المتعلقة بالتكاليف في إعداد الميزانية:** يتعلق بمدى استعمال البيانات الكاملة للتكاليف في اتخاذ القرارات وصياغة الميزانية.

### سابعاً: استعمال مؤشرات الأداء في إعداد الميزانية

يُعد استعمال معلومات الأداء عند إعداد الميزانية مؤشراً أساسياً مثل المؤشر الثالث. وجود نظام فرعي لإدارة الأداء دون الاستفادة الفعلية من معلوماته لا يعكس مستوى نضج الميزانية في إدارة الأداء. لذلك،

يعتبر استعمال معلومات الأداء المؤشر الرابع للنتائج في نموذج نضج الميزانية القائمة على الأداء، ويظهر النموذج المتطور للميزانية الناضجة كل من القدرات والنتائج كما في الشكل 2-1.



الشكل 2-1: نموذج النضج المتطور للميزانية القائمة على الأداء

المؤشرات الفرعية لنموذج النضج للميزانية القائمة على الأداء

لتقييم نضج القدرات، تم تحديد 12 مؤشرا فرعيا لكل من الستة مؤشرات الكبرى في قسم القدرات (واعظ قاسمي، 1397)، بحيث تحقق المنظمة النضج الكامل عند استيفائها جميع هذه المؤشرات:

- صياغة السياسات والمقاربات المؤسسية للمجالات العملية.
- التخطيط التشغيلي لتنفيذ الإجراءات.
- توفير الموارد اللازمة لكل مجال عملي.
- تفويض المسؤوليات والصلاحيات للموظفين.
- تقديم التدريب المناسب للمشاركين.
- تحديد أصحاب المصلحة ومشاركتهم في اتخاذ القرار.
- تنفيذ العمليات وفق المعايير المعتمدة.
- مراقبة النتائج المختارة لكل مجال عملي.
- الإشراف والتحكم وتصحيح تنفيذ الإجراءات.

- التحقق من الالتزام بالتعليمات والمعايير وشرح العمليات.
- مراجعة وتحليل الأنشطة ونتائجها من قبل الإدارة العليا.
- جمع وتوثيق الخبرات المكتسبة من كل مجال عملي (kalantari et al.,2025).

### المؤشرات الفرعية لقسم النتائج في نظام PBB ناضج

عُرِفَ المؤشرات الفرعية لكل مؤشر رئيس لقسم النتائج استنادا إلى دراسة (Azar et al., 2016) ومقابلات خبراء الميزانية في عدة مؤسسات مثل:

• منظمة التخطيط والميزانية الوطنية

• ديوان المحاسبات العام

• جامعة تربيّت مدرس

• جامعة شهيد بهشتي

• جامعة الزهرا

ثامنا: تطوير المؤشرات الفرعية لقسم النتائج في نموذج نضج الميزانية القائمة على الأداء

### 1. الشفافية

- تواتر تقارير الميزانية: يشير هذا المؤشر الفرعي إلى عدد تقارير الميزانية المنشورة. كلما زاد عدد التقارير المنشورة، ارتفعت درجة الشفافية.
- تأخير تقديم تقارير أداء النفقات: يقيس هذا المؤشر التأخير الزمني في تقديم تقارير أداء الميزانية للجهات الرقابية، مثل ديوان المحاسبات، ويعكس فعالية الرقابة المالية.
- نشر مستندات العقود الداعمة: عند نشر معلومات الميزانية، يُنظر في مدى نشر المستندات الداعمة المرتبطة بها. كلما كانت المستندات أكثر دقة وتفصيلا، ارتفعت درجة الشفافية.
- نشر تكلفة الخدمات للوصول لأصحاب المصلحة: يعد نشر تكلفة الخدمات المقدمة للعملاء (العامة أو الخاصة) أحد أشكال الشفافية، إذ يتيح معرفة النسبة المئوية لتكلفة المنتجات والخدمات المتاحة للجمهور (Vaisi, 2017,59).

### 2. مؤشر الانضباط المالي

- مدى تعديل الميزانية: يحدث تعديل الميزانية عندما تتطلب الميزانية المخططة تغييرات أو مراجعة. يشير ذلك إلى أن الميزانية لم تكن دقيقة في تقدير الموارد اللازمة لتحقيق المهام، ويستلزم تعديلها وفقا لذلك.

- **مبلغ النقل بين البنود** : يقيس هذا المؤشر مدى تخصيص الاعتمادات بين بنود الإنفاق المختلفة، حيث قد تتجاوز بعض البنود سقف الميزانية المخصص لها، ما يستدعي نقل الاعتمادات من بنود أخرى، ويعد مؤشرا على انعدام الانضباط المالي.
  - **مدى النقل بين البرامج** : يشير إلى تخصيص الاعتمادات بين البرامج المختلفة، حيث قد تتجاوز بعض البرامج سقف ميزانيتها المخصصة، ويضطر الجهاز المعني إلى نقل الميزانية من برامج أخرى، وهو شكل آخر من أشكال ضعف الانضباط المالي.
  - **مدى الاعتمادات خارج النطاق المحدد** : يمثل هذا المؤشر نسبة الاعتمادات المخصصة خارج النطاق المقرر، ويعكس ضعف التخطيط والدقة في إعداد الميزانية.
3. **الالتزام بالتعليمات والقوانين واللوائح**: إنفاق الأجهزة من بنود الميزانية يجب أن يتم ضمن إطار القوانين واللوائح المعتمدة، ويُقيّم مدى الالتزام من خلال مراجعة حالات المخالفات، حيث يُعد عدد الطلبات المتعلقة بالقوانين لكل جهاز معيارا رئيسيا للانضباط المالي.
4. **استعمال تكلفة الوحدة للنشاط والمنتج والبرنامج**: يعكس استعمال معلومات تكلفة الوحدة في إعداد وتوقع الميزانية مدى استفادة المنظمة من نظام الميزانية القائمة على الأداء. ويشمل التقييم انحراف تكلفة الوحدة لكل نشاط وبرنامج، معدل تحقيق الأهداف، استعمال المتوسط لكل برنامج، ومعامل التغير في كمية وتكلفة الوحدة لكل نشاط وبرنامج (قشلاقي، 2019).

#### تاسعا: أنواع نماذج الميزانية للحكومات

##### 1. الميزانية القائمة على الصفر (ZBB)

الميزانية القائمة على الصفر هي طريقة لإعداد الميزانية تتطلب تبرير جميع النفقات في كل دورة جديدة، وقد طورها بيتر باهر في سبعينيات القرن العشرين. تعتمد على تحليل احتياجات وتكاليف المنظمة بدءا من الصفر لتقييم الاستعمال الفعال للموارد وتحقيق الخدمات بأقل تكلفة ممكنة، وغالبا ما تتطلب إعادة هيكلة كاملة لكل دورة. تتيح ZBB تخصيص الموارد وفق الكفاءة وضرورة البرنامج، بخلاف الميزانية التقليدية التي تعتمد على الميزانية السابقة، حيث تركز على مستوى الإنفاق السابق دون الحاجة لتبرير البنود. كما تُظهر ZBB وضوحا أعلى ومسؤولية أفضل ونهجا مرنا في اتخاذ القرار مقارنة بالميزانية التقليدية (سمي، 2015؛ زنجيرجي، 2011).

##### أ مراحل إعداد الميزانية القائمة على الصفر

تمر الميزانية القائمة على الصفر بعدة مراحل رئيسية، تبدأ بتحديد وحدات اتخاذ القرار التي تحتاج لتبرير كل بند من بنود الميزانية المقترحة. يلي ذلك إعداد حزم اتخاذ القرار، حيث تمثل كل حزمة نشاطا محددًا مرتبطًا بأهداف المؤسسة. بعد ذلك يتم تصنيف هذه الحزم بناء على تحليل التكلفة والعائد، وأخيرا يتم تخصيص الميزانية استنادا إلى النتائج السابقة مع اتباع نظام تصنيف هرمي لضمان تحقيق أقصى النتائج.

تُعرف حزم القرار بأنها مقترحات مستقلة تسعى للحصول على تمويل، وتشمل شرح النشاط، الاحتياجات المطلوبة، الفوائد الناتجة عن التنفيذ، والأضرار المحتملة في حال عدم التنفيذ.

تتيح الميزانية القائمة على الصفر كفاءة أكبر في تخصيص الموارد مقارنة بالميزانية التقليدية، إذ تعتمد على الأرقام الفعلية وليس على ميزانية العام السابق (رضائي، 2011). كما توفر دقة في حساب تكاليف التشغيل، مما يقلل النفقات ويعكس صورة واقعية للتكاليف مقابل الأداء المتوقع. بالإضافة إلى ذلك، تساعد هذه المنهجية في مكافحة التضخم داخل الميزانية، وتعزز التنسيق والاتصالات بين الموظفين، وتساهم في تقليل الأنشطة الزائدة عن الحاجة (خدارحمي، 2011).

## ب عيوب الميزانية القائمة على الصفر

رغم مزاياها، فإن الميزانية القائمة على الصفر تواجه تحديات عدة، أبرزها ارتفاع حركة القوى البشرية المطلوبة، الاستغراق في الوقت، والحاجة لخبرة إدارية عالية لتبرير كل بند وتكلفة. ومع التركيز على عرض التكاليف الفعلية، قد تستغرق عملية الإعداد وقتاً أطول، وقد يحاول المديرين إدراج مشاريع شخصية كتكاليف "ضرورية". كما أن تقلبات السوق قد تزيد صعوبة تبرير الميزانية وتخصيص الموارد اللازمة (حيدري، 2018). تستعمل ZBB لتقييم ميزانية كل قسم بشكل دوري، وتشجع المؤسسات على التركيز على احتياجات الأقسام الحالية بدلاً من الاعتماد على ميزانية العام السابق، مما يساعد في تقليل النفقات غير الضرورية وتحسين التواصل بين الأقسام. تم اقتراح هذه الطريقة لأول مرة بواسطة بيتر باهر في الستينيات خلال عمله في شركة Texas Instruments، ونُشرت في Harvard Business Review عام 1970، ثم صارت معروفة رسمياً عام 1977.

ت **مراحل عملية إعداد الميزانية القائمة على الصفر:** تبدأ الميزانية من الصفر، مع تحديد هدف الميزانية وتحليل الأنشطة وتحديد التكاليف القابلة للتخفيض، ثم ترتيب الأنشطة حسب الأولوية وإعداد الميزانية النهائية مع تقرير الأدوار والمسؤوليات. خصائصها تشمل البدء من الصفر، اتخاذ القرارات جماعياً، التركيز على تقليل التكاليف، والمرونة للتعديل (حسن پور، 2021).

ث **الاستعمال في القطاع العام:** بدأت ZBB في القطاع الخاص مع شركة Texas Instruments، واستعمالها جيمي كارتر في ميزانية جورجيا عام 1973، ثم في الحكومة الفيدرالية عام 1976 لتعزيز الكفاءة وتحديد أولويات البرامج بناء على نتائجها. المستخدمون الرئيسيون يشملون السلطة التشريعية، الوكالات الحكومية، والسلطة التنفيذية، مع التركيز على فعالية الأنشطة وحذف أو تقليل غير الضروري (أروين، 2014).

ج **مكونات تحليل ZBB للقطاع العام:** تشمل المكونات تحديد وحدة القرار، إعداد حزمة القرار، وترتيب الحزم مع تقييم الأداء. غالباً يُطلب البحث عن طرق بديلة لتقديم الخدمات بكفاءة أعلى. أُلغى ZBB رسمياً من الميزانية الفيدرالية عام 1981، رغم استمرار تأثيره على بعض البرامج (Azar et al., 2016).

ح **أهمية مؤشرات الأداء:** تعد مؤشرات الأداء عنصراً أساسياً في عملية الميزانية القائمة على الصفر (ZBB)، حيث تستعمل لتحليل تأثير التمويل على العمليات ونتائج البرامج، ولتحديد أولويات حزم القرار وإجراء التحليل الهامشي والمقارن. تركز ZBB تقليدياً على ثلاثة مؤشرات رئيسية: الفعالية، الكفاءة، وحجم العمل لكل وحدة قرار، مع إمكانية اعتماد مؤشرات بديلة عند عدم توفر الأنظمة التقليدية. تواجه البرامج الحكومية تحديات في تطبيق مراجعة سنوية شاملة

بسبب القوانين والالتزامات السابقة مثل ميزانيات Medicaid، ونفقات برامج البيئة، وميزانيات السجون، مما يصعب تطبيق ZBB بالشكل الكلاسيكي. ومع ذلك، حفزت ZBB صانعي القرار على دراسة تأثير زيادة النفقات، ما أدى إلى تحسين ملحوظ في الميزانية مع إدخال تعديلات مثل طلبات الميزانية وقوانين غروب الشمس لتقييم الكفاءة وإعادة تخصيص الموارد.

خ الاستعمال في القطاع الخاص: قدّم كارلوس بريتمو مفهوم ZBB لشركة Anheuser-Busch InBev في أوائل التسعينات، ونجحت شركة 3 Capital في تطبيقه خلال عمليات الاستحواذ على شركات مثل Burger King وHeinz وKraft Foods، مع إجراءات لتقليل الوظائف الإدارية والنفقات غير الضرورية. ومع ذلك، لوحظ ضعف الأداء بعد اندماج Heinz و Kraft عام 2015، (Ahmadi,2020).  
د مبادئ وعملية إعداد الميزانية القائمة على الصفر: تشمل عملية ZBB عدة خطوات رئيسية لضمان إعداد ميزانيات دقيقة وكفوة:

1. البدء من الصفر: إعداد الميزانية من نقطة الصفر دون الاعتماد على ميزانية العام السابق.
2. تبرير جميع النفقات: إثبات ضرورة كل نفقة لأداء المنظمة وتحقيق أهدافها.
3. تحديد الأولويات: ترتيب الأنشطة والنفقات حسب الأهمية لتخصيص الموارد بفعالية.
4. التخطيط المستمر: مراجعة جميع النفقات سنويا لضمان إدارة الموارد بأفضل شكل.
5. التركيز على الكفاءة والفعالية: زيادة كفاءة وفعالية العمليات وتقليل النفقات غير الضرورية.

جدوى ZBB تعالج ZBB مشكلة تخصيص الميزانية للأنشطة غير الضرورية من خلال تقييم الوحدات حسب الأهمية والتأثير، مع إعادة توزيع الموارد بما يعزز القيمة والفائدة للمنظمة (بريتز، 2018).

#### ذ الميزانية القائمة على الصفر مقابل الميزانية التقليدية

- الميزانية التقليدية تبنى على ميزانية العام السابق مع إضافة نسبة زيادة أو نقصان.
- ZBB تراجع جميع النفقات منذ البداية وفق أهمية كل وحدة، بينما تركز الميزانية التقليدية على التغييرات والنفقات الجديدة فقط (Diamond.2020)

الميزة	الميزانية التقليدية	الميزانية القائمة على الصفر
الأساس	بناء على ميزانية العام السابق	البدء من الصفر
مراجعة النفقات	مقتصر على التغييرات السنوية	مراجعة دقيقة لجميع النفقات
المرونة	محدودة	عالية
التركيز	الحفاظ على الوضع القائم	تخصيص الموارد حسب الأولويات

أكثر تعقيدا	أبسط	تعقيد العملية
-------------	------	---------------

تساعد ZBB المنظمات على إدارة الموارد بكفاءة وتقليل الهدر، لكنها تتطلب تخطيطا دقيقا وبيانات كاملة والتزاما من المديرين.

2. **الميزانية التصاعديّة** تعتمد الميزانية التصاعديّة (Incremental Budgeting) على الميزانية الحالية أو الأداء الفعلي، مع إضافة تغييرات صغيرة للفترة الجديدة، بدلا من إعادة إعداد الميزانية بالكامل. هذا النهج يعكس واقع بيئة العمل ويُعد بسيط التطبيق ومناسبا للأعمال الصغيرة والكبيرة ذات نفقات ثابتة، لكنه قد يحد من نمو الشركات ذات التقلبات الكبيرة في النفقات (Deyneli. 2019)

#### أ طريقة تنفيذ الميزانية التصاعديّة

##### خطوات التنفيذ:

1. استعمال ميزانية العام السابق كنقطة انطلاق.
2. اقتراح التغييرات اللازمة من كل قسم، مثل: زيادة الرواتب والنفقات التشغيلية، وتغييرات الأنشطة المرتبطة بالمشاريع الجديدة أو توسع النشاط.
3. إعداد الميزانية السنوية الجديدة بشكل تدريجي أو تصاعدي.

#### ب البدائل والمكملات للميزانية التصاعديّة:

- **الميزانية الصفريّة (ZBB)** تُبنى الميزانية من الصفر مع إعادة تقييم جميع النفقات، أكثر دقة ومرونة لكنها معقدة وتستغرق وقتا.
- **الميزانية المبنية على الأداء**: تضبط الميزانية بناء على نتائج وأداء الأقسام، تعزز الكفاءة لكنها تتطلب أنظمة تقييم قوية (مقيمي، 2017).

**خلاصة:** الميزانية التصاعديّة مناسبة للمنظمات التي تسعى للاستقرار وإدارة التغييرات الطفيفة، بينما تعتبر الميزانية الصفريّة أو المبنية على الأداء أفضل للمنظمات التي تحتاج تغييرات جوهرية.

#### الميزانية المبنية على النشاط (Activity-Based Budgeting - ABB)

**تعريف:** تعتمد ABB على مراجعة جميع نفقات الأعمال بناء على الأنشطة التي تسبب زيادة النفقات، مع تبرير كل نفقة قبل إدراجها في الميزانية.

##### المزايا:

1. إمام الشركة بجميع النفقات المرتبطة بتوليد الإيرادات.
2. تمكين المنظمة من إيجاد طرق لتقليل النفقات وإدارتها بفعالية.

3. الحفاظ على مستوى الإيرادات الحالي مع تقليل النفقات، مما يعزز العائدات الافتراضية. (Pourali & Kakvan,2021).

ت الفرق بين ABB والميزانية التقليدية:

الخاصية	الميزانية التقليدية	ABB
الأساس	تعتمد على نفقات وإيرادات العام السابق وتعديلها	تركز على تحديد محفزات النفقات وحذف النفقات غير الضرورية، مستقلاً عن القيم السابقة
التطبيق	مناسب للشركات الراسخة مع إدارة ناضجة للنفقات	مناسب للشركات الجديدة أو التي تمر بتغييرات هيكلية كبيرة

#### عملية تنفيذ الميزانية المبنية على النشاط (ABB)

**المرحلة الأولى:** تحديد الأنشطة التجارية ومراجعة التكاليف: في هذه المرحلة، يتم تحديد جميع الأنشطة التجارية الداعمة للمنظمة، مع تحليل كل نشاط على حدة لفهم محركات التكاليف الخاصة به. وتشمل القائمة جميع الأنشطة التنظيمية، وليس فقط الأنشطة المتعلقة بالإيرادات أو تنفيذ الطلبات. بعد تحديد الأنشطة، يتم تحديد محركات التكاليف لكل نشاط، مع مراجعة وتبرير جميع النفقات. بعد وضع الميزانية الأساسية، يبدأ تنفيذ التغييرات في الأنشطة بهدف تقليل التكاليف.

**المرحلة الثانية:** حساب الوحدات: بعد تحديد محركات التكاليف لكل نشاط، يُحسب عدد الوحدات المرتبطة بكل نشاط، وتستعمل هذه القيم في المرحلة التالية. من الأمثلة على الوحدات: عدد العمال في خط الإنتاج، عدد الموظفين الإداريين، وعدد المركبات المطلوبة لأداء الأعمال اليومية.

**المرحلة الثالثة:** تحديد تكلفة كل وحدة: تُضرب عدد الوحدات المطلوبة لكل نشاط في تكلفة الوحدة المحددة في المرحلة الأولى، لتحديد تكلفة الوحدة الأساسية للمنظمة، والتي تستعمل لإنشاء الميزانية من الأساس، حيث تُحدد كل وحدة لكل نشاط وتُضرب في التكلفة (سامي، 2019).

#### المحاسبة القائمة على النشاط (ABC)

المحاسبة القائمة على النشاط (Activity-Based Costing – ABC) هي أسلوب محاسبي يحدد التكاليف الإجمالية للمنظمة ويخصص كل تكلفة للمنتجات والخدمات استناداً إلى الاستهلاك الفعلي لكل نشاط، مما يتيح تخصيصاً أدق للتكاليف غير المباشرة مقارنة بالمحاسبة التقليدية (Sari et al., 2019). في الأساليب التقليدية، كانت التكاليف غير المباشرة تُضاف بطريقة نسبية عشوائية، مما يؤدي إلى تخصيص غير دقيق، خاصة عند تعدد المنتجات، إذ قد يستهلك منتج ما وقتاً أطول على آلة باهظة الثمن مقارنة بمنتج آخر، لكن تخصيص العشوائي لا يعكس هذا الاختلاف، ما يسبب منح دعم غير عادل بين المنتجات (سوهارثين، 2019). تم تطوير مفاهيم ABC في الولايات المتحدة خلال السبعينيات والثمانينيات في قطاع التصنيع،

بمساهمة **CAM-I**، واعتماده من قبل **كوپر وكابلان** في مقالاتهم المنشورة عام 1988 في *Harvard Business Review* لحل مشاكل نظم إدارة التكاليف التقليدية غير الدقيقة. يهدف هذا الأسلوب إلى تحديد علاقات سببية لتخصيص التكاليف بدقة لكل منتج بناءً على استهلاك الموارد، مما يسمح بتحديد مناطق ارتفاع التكاليف غير المباشرة واتخاذ إجراءات لتخفيضها أو تحميلها على المنتجات الأكثر تكلفة في Syawie et al., 2022

### خطوات تنفيذ ABC وفق: (Manivannan et al. (2020)

1. تحديد ودراسة الاحتياجات: تقييم مدى ملاءمة ABC للمنظمة.
2. التدريب: تدريب الموظفين وورش عمل للإدارة العليا.
3. تعريف نطاق المشروع: تحديد أهداف المشروع ومهامه.
4. تحديد التكاليف ومحرّكاتهما: أي نشاط يسبب أي تكلفة.
5. إنشاء مخطط لتدفق التكاليف والعمليات: ربط الموارد والتكاليف بالمنتجات والخدمات.
6. جمع البيانات: رصد العلاقة التشغيلية كما هو موضح بالمخطط.
7. بناء نموذج برمجي وتأكيد صحته.
8. تفسير النتائج وإعداد التقارير الإدارية.
9. دمج جمع البيانات والتقارير ضمن النظام الإداري.

### المبحث الثالث / الجانب العملي للبحث

#### أولاً: النمذجة الكمية

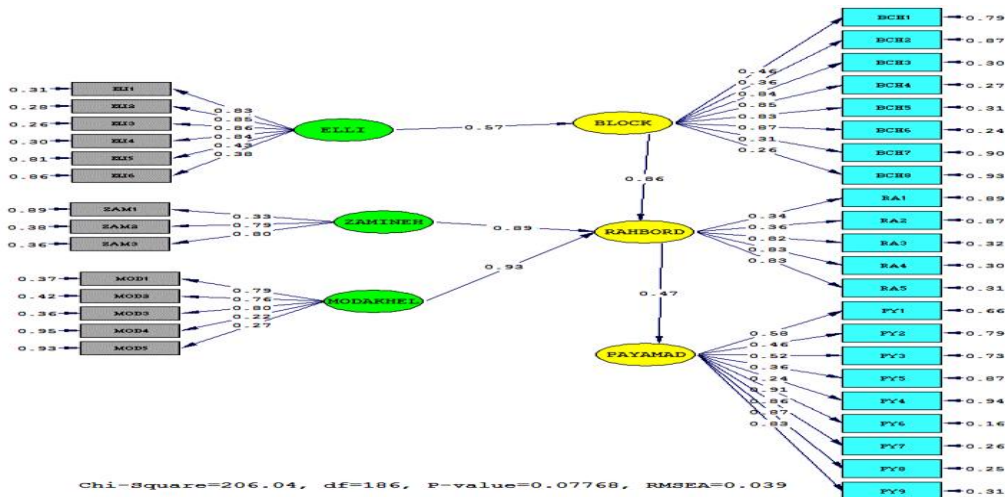
في البداية، تم فحص طبيعية المتغيرات المتعددة باستعمال مسافة ماهاالانوبيس وإحصاء ميرديا (3071). يوضح الجدول (1) نتائج هذا الاختبار بعد تعديلات النموذج .

الجدول (1) التوزيع الطبيعي المتعدد المتغيرات استنادا إلى مسافة ميهالانوبيس وتوزيع ميرديا

عامل	الأدنى	الأكثر	الانحراف	الحد الحد	الاستطالة المتعددة المتغيرات	الحد الحد
الظروف السببية	7	15	-0.177	-1.416	-0.427	-1.708
ظاهرة محورية	4	12	-0.469	-3.754	-0.054	-0.214

-2.045	0.511-	-1.380	0.172-	12	4	الاستراتيجيات
-2.262	0.565-	-1.936	0.242-	36	15	الظروف الخلفية
-1.754	0.438-	-1.153	0.144-	14	6	الظروف المتداخلة
-2.074	0.518-	-3.280	0.410-	16	6	عواقب
				2.009	2.302	أمار مارديا

بما أن القيمة المطلقة للحد الحرج محسوبة عند 0.392، وهي أقل من الحد الحرج البالغ 1.96، فإن التوزيع متعدد المتغيرات المستند إلى إحصائية ميرديا مؤكد بنسبة ثقة 99% (  $p = 0.01$  ). بعد ذلك، صُمم نموذج لقياس وتفسير استعمال تقنية البلوك تشين مع عوامل الموازنة، وتحسين نمط الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية، باستعمال أسلوب تحليل المسار. لذلك، يُعرض في الشكل 1 النموذج المفترض لتفسير تحسين نمط الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية .



الشكل 1-4 - نموذج مفترض يوضح نمط الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية

قبل فحص نتائج تقدير النموذج، من الضروري فحص ملاءمة النموذج المفترض ومؤشراته. يقدم الجدول 2 مؤشرات ملاءمة النموذج ذات الصلة. والسبب في استعمال برنامج ملاءمة النموذج هو أنه يوفر مؤشرات يمكن من خلالها قياس الملاءمة الكلية للنموذج للبيانات. في الواقع، يحدد الملاءمة الكلية للنموذج مدى قدرة النموذج على تفسير البيانات. ووفقاً لاقتراح طومسون<sup>1</sup> تتضمن مؤشرات الملاءمة اختبار مربع كاي<sup>2</sup> (CMIN) ومؤشر الملاءمة المقارن (CFI)

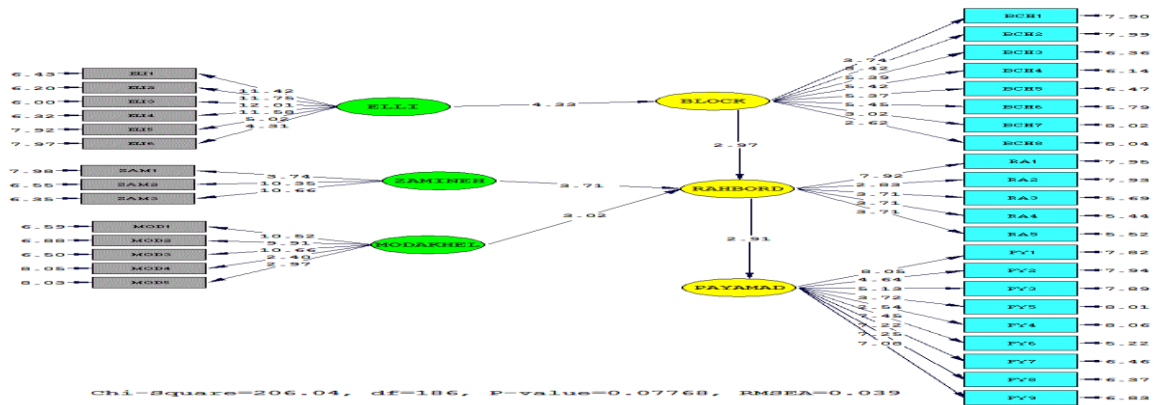
<sup>1</sup>تومسون  
<sup>2</sup>اختبار مربع كاي ( $\chi^2$ )

<sup>3</sup> ومؤشر الملاءمة الملاءمة (NFI) <sup>4</sup> وخطأ الجذر التربيعي لمتوسط التقريب (RMSEA). <sup>5</sup> وهذه هي أهم هذه المؤشرات في فحص ملاءمة النموذج (Games<sup>6</sup> and Garino<sup>7</sup>, 2006).

**الجدول (2) مؤشرات ملاءمة النموذج التي توضح نموذج الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية**

نتيجة	المبلغ المقبول	نموذج مستقل	نموذج	النموذج	فهرس
-	-	28	130	78	نبار <sup>8</sup>
-	-	1825.77	0	218.89	X <sup>2</sup>
-	-	125	0	41	د ف
غير مقبول	أصغر من 3	20.063	0	5.339	X <sup>2</sup> /df
غير مقبول	أكبر من 0.9	0	1	0.880	المواد غير
غير مقبول	أكبر من 0.9	0	1	0.897	سي اف اي <sup>10</sup>
غير مقبول	أصغر من 0.08	0.223	-	0.103	RMSEA

درجة حرية مربع كاي في النموذج المُقدَّر هي 5.34، وهي أكبر من 3، وهي غير مقبولة (كلاين، 2011). قيمة RMSEA في النموذج المُفترض هي 1.103، مما يعني توافقا غير مقبول ( $0.08 < 1.103$ ). كما يجب أن تكون إحصائيات NFI و CFI أعلى من 0.9، وهما هنا 0.88 و 0.89 على التوالي، وهي أيضا غير مقبولة. أخيرا، تشير هذه الأرقام إلى أن النموذج المُدرج لم يتوافق تماما مع النموذج النظري. ضعف الملاءمة كان مرتبطاً أساساً بـ المتغيرات غير المؤثرة أو ذات التأثير الضعيف في النموذج، مما استدعى إجراء بعض التصحيحات وإعادة النظر في المسارات والمتغيرات لتعزيز ملاءمة النموذج وتحسين قدرته على تفسير البيانات وبناء على ذلك، أُجريت بعض التصحيحات على النموذج.



<sup>3</sup> مؤشر الملاءمة المقارنة  
<sup>4</sup> مؤشر الملاءمة المعيارية  
<sup>5</sup> خطأ تقريب الجذر التربيعي المتوسط  
<sup>6</sup> جامست  
<sup>7</sup> غوارينو  
<sup>8</sup> NPAR: عدد المعلمات المميزة: عدد المعلمات الحرة للنموذج  
<sup>9</sup> مؤشر الملاءمة المعيارية (NFI)  
<sup>10</sup> مؤشر الملاءمة المقارنة (CFI)

#### الشكل 4-2 - نموذج منقح يوضح نموذج الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية

يوضح الشكل 4-2 التعديلات التي أجريت على النموذج . وترد هذه التعديلات في الجدول (3)

إنه مفصل.

الجدول (3) مؤشرات ملائمة النموذج المعدل الذي يوضح نمط الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية

فهرس	النموذج المقدر	نتيجة
نبار	78	-
X2	130.78	-
د ف	41	-
$X^2/df$	2.921	مقبول
المواد غير الغذائية	0.934	مقبول
سي اف اي	0.955	مقبول
RMSEA	0.071	مقبول

درجة حرية مربع كاي في النموذج المعدل هي 2.921. قيمة RMSEA في النموذج الذي يوضح نمط الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية هي 0.07، مما يعني توافقاً مقبولاً . كما أن إحصائية NFI ويجب أن يكون مؤشر CFI أعلى من 0.9. تشير هذه الأرقام إلى أن النموذج المعدل يتمتع بملاءمة جيدة. بعد ذلك، تُحلل معاملات النموذج وتُستخلص الاستنتاجات من الفرضيات .

الجدول (4) مربع الارتباط المتعدد لتحسين نموذج الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية وعوامل الموازنة

مصدر التغيير	تقدير	الحد الأدنى	الحد الأعلى	مستوى - الأهمية
عوامل الميزانية	0.364**	0.288	0.413	0.008
تحسين نموذج الموازنة الأمثل في وزارة الداخلية	0.159*	0.087	0.203	0.023

				العراقية
--	--	--	--	----------

وبناء على المعلومات الواردة في الجدول (4)، فإن جميع المتغيرات التنبؤية المعتبرة في النموذج، وهي مكونات عوامل الموازنة واستعمال تقنية البلوك تشين، كانت لها القدرة على التنبؤ بـ 0.36 ( $p < 0.01$ ) من تباين المتغير الوسيط، وهي عوامل الموازنة، والقدرة على التنبؤ بـ 0.16 ( $p < 0.05$ ) من تباين متغير المعيار، وهي تحسين نمط الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية، وكلا هذين المعاملين موجب ومباشر.

### ثانياً: مراجعة نتائج أسئلة البحث

#### السؤال البحثي الأول

أبعاد إبداعي نمط مرغوب فيه الميزانية الوزارية دولة العراق ماذا يمكن يكون ما هم؟

الجدول رقم (5) ترتيب أهم العوامل المؤثرة في أبعاد نموذج الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية

المكونات قيد التحقيق	تردد الأشخاص الذين أجريت معهم المقابلات	نسبة مئوية	تصنيف المكونات
تطبيق خطوط الميزانية الكافية والعادلة	8	26.66	1
ربط السياسات بالرؤى، والبرامج بالأهداف، والموارد بالتكاليف	7	23.33	2
تطوير نظام نموذجي للميزانية المتكاملة	4	13.33	3
تطوير نطاق قانوني ضروري و عزيمة المسؤولين تنفيذ و الإشراف	4	13.33	4
الترميز الحسابات على أساس أنشطة تنظيمي	3	10.0	5
الخلق لجنة تنفيذي نمط ميزانية ريسي في الوزارة أصل و الوزارة دولة	1	0.33	6
الخلق الأنظمة معلومة قضية يحتاج	1	0.33	6
تعريف أصول حاضِر و غير صالح	1	0.33	6
المجموع	30	100.00	

تبين الدراسة أنه عند ترتيب المكونات الرئيسية لتحديد أولويات أهم العوامل السببية لنموذج الموازنة المطلوب في تقديم نموذج نوعي من وجهة نظر الخبراء فإن أهم العوامل التي تم فحصها لتحديد أولويات العوامل تشمل: 1- التنفيذ صف أهلا ميزانية كافٍ ومعرض 2- ربط السياسات بالرؤى، والبرامج بالأهداف، والموارد بالتكاليف

3- تطوير نموذج نظام الموازنة المتكاملة في المنظمة.

### السؤال البحثي الثاني

عنصر أهلا إبداعي أي واحد من أبعاد نمط مرغوب فيه الميزانية الوزارة دولة العراق ماذا يمكن يكون

الجدول (6) ترتيب أهم المكونات أهلا إبداعي أي واحد من أبعاد نمط مرغوب فيه الميزانية الوزارة دولة العراق

تصنيف المكونات	نسبة مئوية	تردد الأشخاص الذين أجريت معهم المقابلات	المكونات قيد التحقيق
1	31.6	11	نموذج ميزانية العمل المتساوي: ربط السياسات بالرؤى والخطط بالأهداف والموارد بالتكاليف، تعزيز المؤشرات القابلة للقياس، اعتماد وتنفيذ الميزانية، تقديم الخدمات والتطوير، تحديد مراكز المسؤولية والتكاليف، دعم القادة السياسيين، وتوفير مزايا وحوافز للموظفين، بنود الميزانية، وحوافز الأداء.
2	31.6	9	فرص الاعتماد والتنفيذ: ضمان النمو المستمر واستقرار الإيرادات، تعزيز التدقيق والأداء للتحسين، ربط الأهداف الاستراتيجية بالهوية المؤسسية، ومعالجة المشاكل الهيكلية في عمليات إعداد الميزانية.
3	21.0	5	تحديد الالتزامات الحالية وغير الحالية
4	15.8	5	بساطة التطبيق والمرونة: سهولة تطبيق القانون، ربط الأجر بالمسؤولية، سرعة الوصول لمعلومات التكاليف، وتوفير

المرونة والتكيف.			
المجموع	30	100	

تُظهر الدراسة أنه عند ترتيب المكونات الرئيسية لتحديد الأولويات، ما هي أهم الأبعاد الرئيسية لنموذج الموازنة المنشود لوزارة الداخلية العراقية؟ من وجهة نظر الخبراء، تشمل أهم العوامل التي تمت دراستها لتحديد الأولويات ما يلي:

1. نموذج ميزانية العمل المتساوي: ربط السياسات بالرؤى والخطط بالأهداف والموارد بالتكاليف، تعزيز المؤشرات القابلة للقياس، اعتماد وتنفيذ الميزانية، تقديم الخدمات والتطوير، تحديد مراكز المسؤولية والتكاليف، دعم القادة السياسيين، وتوفير مزايا وحوافز للموظفين.
2. فرص الاعتماد والتنفيذ: ضمان النمو المستمر واستقرار الإيرادات، تعزيز التدقيق والأداء للتحسين، ربط الأهداف الاستراتيجية بالهوية المؤسسية، ومعالجة المشاكل الهيكلية في عمليات إعداد الميزانية.
3. تحديد الالتزامات الحالية وغير الحالية
4. بساطة التطبيق والمرونة: سهولة تطبيق القانون، ربط الأجر بالمسؤولية، سرعة الوصول لمعلومات التكاليف، وتوفير المرونة والتكيف.

#### السؤال البحثي الثالث

أقل عنصر أهلا أي واحد من عنصر أرى في نمط مرغوب فيه الميزانية الوزارية دولة العراق ماذا يمكن يكون

#### الجدول (7) ترتيب أهم العوامل المؤثرة في أبعاد نموذج الموازنة المطلوب في وزارة الداخلية العراقية

تصنيف المكونات	نسبة مئوية	تردد الأشخاص الذين أجريت معهم المقابلات	المكونات قيد التحقيق
1	26.66	8	إعداد واعتماد وثيقة استراتيجية لتنفيذ نموذج الموازنة من قبل الجهات المختصة
2	23.33	7	تعريف قيمة صافي ( الفائض ) بما في ذلك قيمة نقي القيمة المتراكمة نقي بداية فترة، الإيرادات، التكاليف و التعديلات سنويا ) ، فائض تجديد تقييم أصول و اختلاف معدل عملة
3	13.33	4	الإشراف على الاجتماعات والمشاريع وإجراء التصحيحات، تحليل الحسابات بالأرصدة

والنسب، تنفيذ العمليات التشغيلية عبر برامج مالية ومستندات ذكية، ودراسة ترابط البرامج المالية مع شؤون الموظفين والإدارة والميزانية والرواتب والعقارات، مع إدارة الأصول والالتزامات بما يشمل النقدية، الحسابات المدينة والدائنة، المخزونات، الأصول الثابتة وغير الملموسة، والاستثمارات، والالتزامات الطارئة.			
تحديد حسابات الميزانية	4	13.33	4
الاعتراف بالقيمة الصافية (الفائض) بما في ذلك القيمة الصافية المتراكمة (القيمة الصافية في بداية الفترة والإيرادات والمصروفات والتعديلات السنوية) وفائض إعادة تقييم الأصول وفروقات أسعار الصرف	3	10.0	5
تحديد الاعتمادات المستلمة عن طريق فصل الاعتمادات المعتمدة والمخصصة والمضمونة عن النفقات العامة/المتخصصة واكتساب الأصول الرأسمالية/المالية.	1	0.33	6
تحديد أهداف الائتمان منفصلة إلى مصاريف عامة/محددة واستحواذ على رأس المال/الأصول المالية	1	0.33	6
تحديد حسابات التحكم	1	0.33	6
المجموع	30	100.00	

تبين الدراسة أنه عند ترتيب المكونات الرئيسية لتحديد أولويات أهم العوامل السببية لنموذج الموازنة المطلوب في تقديم نموذج نوعي من وجهة نظر الخبراء فإن أهم العوامل التي تم فحصها لتحديد أولويات العوامل تشمل: 1- الصياغة وموافقة وثيقة استراتيجي ل تطبيق نمط ميزانية ريسي بواسطة مراجع كفاء 2- تعريف قيمة صافي (الفائض) بما في ذلك قيمة نقي القيمة المتراكمة نقي بداية فترة، الإيرادات، التكاليف والتعديلات سنويا، فائض تجديد تقييم أصول واختلاف معدل عملة

3- التعريف قيمة صافي (الفائض) بما في ذلك قيمة نقي القيمة المتراكمة نقي بداية فترة، الإيرادات، التكاليف والتعديلات سنويا، فائض تجديد تقييم أصول واختلاف معدل عملة

تطوير نظام متكامل لنموذج إعداد الميزانية في المؤسسة.

السؤال الثاني للبحث

ما هي المكونات الرئيسية لكل بعد من أبعاد نموذج الميزانية المثالي لوزارة الداخلية العراقية؟

الجدول (8)- ترتيب أهم المكونات الرئيسية لكل بعد من أبعاد نموذج الميزانية المثالي لوزارة الداخلية العراقية

ترتيب المكونات	النسبة المئوية	عدد المستجيبين	المكونات المدروسة
1	31.6	11	نوع نموذج الميزانية للعمل المتساوي، ربط السياسات بالرؤى، ربط البرامج بالأهداف والموارد بالتكاليف من الناحية المادية للمؤسسة، زيادة المؤشرات الملموسة القابلة للتقييم في المؤسسة، عملية اعتماد الميزانية وتنفيذها، تقديم الخدمات من قبل الأجهزة، التنمية، الاعتراف والترقية، تحديد مراكز المسؤولية، التعرف على محركات التكاليف، أولويات القيادة السياسيين، المكافآت - يجب على صاحب العمل الانتباه لتقديم المكافآت الناتجة عن أداء الموظفين، مثل حصة الأرباح، تطبيق بنود الميزانية، الحوافز المرتبطة بالأداء
2	31.6	9	يجب أخذ فرص عملية اعتماد وتنفيذ الميزانية بعين الاعتبار، كما يجب مراعاة فرص التطور والنمو المستمر للمؤسسات المستفيدة من الميزانية وتوفير الأمن المالي. يجب أن توفر خصائص الأداء والمراجعة فرصاً، بما يربط الأهداف الاستراتيجية طويلة المدى للمؤسسة بالحفاظ على الهوية الشخصية ومعالجة المشكلات الهيكلية في عمليات الميزانية للمنظمات والوحدات التنظيمية
3	21.0	5	تحديد الالتزامات الحالية وغير الحالية
4	15.8	5	سهولة تنفيذ القانون، نوع نموذج الميزانية للعمل المتساوي، الرواتب المرتبطة بالمسؤولية، زيادة الوصول السريع للمعلومات المتعلقة بتكاليف المؤسسة، متطلبات المرونة والتكيف
المجموع	100	30	الإجمالي

التحليل: تشير الدراسة إلى أن ترتيب المكونات الرئيسية لأولوية أبعاد نموذج الميزانية المثالي لوزارة الداخلية العراقية من وجهة نظر الخبراء يظهر أن أهم العوامل تشمل:

1. نوع نموذج الميزانية للعمل المتساوي، وربط السياسات بالرؤى، وربط البرامج بالأهداف والموارد بالتكاليف المادية، وزيادة المؤشرات الملموسة القابلة للتقييم، وعملية اعتماد الميزانية وتنفيذها، وتقديم الخدمات، والتنمية، والاعتراف والترقية،

2. فرص عملية اعتماد وتنفيذ الميزانية يجب أخذها في الاعتبار، وكذلك فرص التطور المستمر ونمو المؤسسات المستفيدة، وتأمين الاستقرار المالي، مع ربط أهداف الأداء والمراجعة بالأهداف الاستراتيجية طويلة المدى، والحفاظ على الهوية الشخصية ومعالجة المشكلات الهيكلية في عمليات الميزانية للمؤسسات والوحدات التنظيمية.

3. سهولة تنفيذ القانون، ونموذج الميزانية للعمل المتساوي، والرواتب المرتبطة بالمسؤولية، وزيادة الوصول السريع لمعلومات التكاليف، ومتطلبات المرونة والتكيف.

### السؤال الثالث للبحث

ما هي المكونات الفرعية لكل مكون ضمن نموذج الميزانية المثالي لوزارة الداخلية العراقية؟

### الجدول (8) ترتيب أهم العوامل المهنية لأبعاد نموذج الميزانية المثالي في وزارة الداخلية العراقية

ترتيب المكونات	النسبة المئوية	عدد المستجيبين	المكونات المدروسة
1	26.66	8	إعداد واعتماد وثيقة استراتيجية لتطبيق نموذج الميزانية من قبل الجهات المختصة
2	23.33	7	تحديد صافي القيمة (الفائض) بما في ذلك صافي القيمة المتراكمة (صافي القيمة في بداية الفترة، الإيرادات، النفقات، والتعديلات السنوية)، فائض إعادة تقييم الأصول، وفروق أسعار الصرف
3	13.33	4	عقد الاجتماعات، متابعة تقدم المشروع، وإجراء التعديلات اللازمة، مراجعة العلاقات بين الحسابات من خلال فحص الأرصدة والنسب التحليلية، تنفيذ العمليات التشغيلية للمؤسسات عبر البرامج المالية القادرة على إصدار المستندات الإلكترونية والذكية، فحص العلاقة بين البرامج المالية وغيرها مثل برامج شؤون الموظفين، الإدارة، الميزانية، الرواتب، والأصول بما في ذلك النقدية، الحسابات المستحقة، المخزونات، المدفوعات المسبقة، الأصول الثابتة الملموسة، الأصول غير الملموسة، الاستثمارات، والأصول الأخرى بما في ذلك الحسابات الدائنة، الودائع، المدفوعات المسبقة، الاحتياطات، والالتزامات المحتملة
4	13.33	4	تحديد الحسابات الميزانية

تحديد صافي القيمة (الفائض) بما في ذلك صافي القيمة المتراكمة (صافي القيمة في بداية الفترة، الإيرادات، النفقات، والتعديلات السنوية)، فائض إعادة تقييم الأصول، وفروق أسعار الصرف	3	10.0	5
تحديد الاعتمادات المستلمة حسب الاعتمادات المعتمدة، المخصصة، والمضمونة من النفقات العامة/الخاصة وامتلاك الأصول الرأسمالية/المالية	1	0.33	6
تحديد أهداف الاعتمادات حسب النفقات العامة/الخاصة وامتلاك الأصول الرأسمالية/المالية	1	0.33	6
تحديد حسابات الرقابة	1	0.33	6
<b>الإجمالي</b>	<b>30</b>	<b>100.00</b>	<b>المجموع</b>

تشير الدراسة إلى أن ترتيب المكونات الرئيسية لأولوية أهم العوامل المؤثرة في نموذج الميزانية المثالي وفق رؤية الخبراء يشمل:

1. إعداد واعتماد وثيقة استراتيجية لتطبيق نموذج الميزانية من قبل الجهات المختصة.
2. تحديد صافي القيمة (الفائض) بما في ذلك صافي القيمة المتراكمة (صافي القيمة في بداية الفترة، الإيرادات، النفقات، والتعديلات السنوية)، فائض إعادة تقييم الأصول، وفروق أسعار الصرف.
3. متابعة الاجتماعات، التحقق من العلاقات بين الحسابات والعمليات التشغيلية عبر البرامج المالية الذكية، والتأكد من التكامل مع البرامج الإدارية والموظفين والرواتب والأصول.

#### المبحث الرابع / الاستنتاجات والتوصيات

##### أولاً: الاستنتاجات

1. الأبعاد الرئيسية لنموذج الميزانية المثالي: تطبيق بنود الميزانية بعدل، ربط السياسات بالرؤى والأهداف، تطوير نظام متكامل لإدارة الموارد.
2. المكونات الرئيسية لكل بعد: مراكز المسؤولية، الحوافز، الأولويات السياسية، فرص اعتماد وتنفيذ الميزانية، التدقيق والمتابعة، والرواتب المرتبطة بالمسؤولية.
3. المكونات الفرعية: وثيقة استراتيجية لتطبيق النموذج، تحديد صافي القيمة (الفائض)، التعديلات المالية الدورية، ومتابعة تنفيذ السياسات.
4. الاستراتيجيات العملية: تطوير نظام متكامل، ترميز الحسابات، إنشاء نظم معلومات مالية، تحديد الأصول والالتزامات بدقة، وتقدير العوامل الخارجية المؤثرة على الميزانية.

5. الأثر المتوقع لتطبيق النموذج: تحسين تخصيص الموارد، تعزيز الشفافية والمساءلة، ربط التخطيط الاستراتيجي بالميزانية، دعم اتخاذ القرار المالي، وضمان استدامة الموارد المالية.

#### ثانياً: التوصيات

1. اعتماد نموذج الميزانية الاستراتيجية لضمان توافقه مع الأهداف الوطنية والأولويات التشغيلية للوزارة.
2. تعزيز الشفافية والمساءلة من خلال إنشاء آليات رقابية دقيقة ومتابعة دورية للحسابات والإيرادات.
3. تطوير القدرات البشرية وتدريب المحاسبين والمراجعين على استعمال نظم تكلفة الأنشطة والرقابة المالية المتقدمة.
4. ربط التخطيط الاستراتيجي بالموارد المالية لضمان الكفاءة والفاعلية في توزيع الاعتمادات المالية وفق الأولويات الوطنية.
5. إنشاء قواعد بيانات محكمة، تنظيم مجموعات الحسابات، وإدراج العوامل الاقتصادية والسياسية المؤثرة لضمان استدامة الميزانية ومرونتها في مواجهة التحديات.

#### المصادر

1. حسن بور، محمود. (2021م). نظرة إلى مكانة صناعة السياحة في هيكل النظام الإداري في إيران ومقارنتها مع بعض الدول الرائدة، مجلة رسالة غرفة التجارة، السنة الخامسة والثمانون، العدد (80)، ص 53-57.
2. خدار حمي، بهروز. (2011م). نموذج لاستقرار نظام إعداد الموازنة التشغيلية في حكومة الجمهورية الإسلامية الإيرانية. أطروحة دكتوراه، تخصص المحاسبة، جامعة علامه طباطبائي.
3. رضائي، مهدي. (2023م). الالتزامات القانونية للموازنة ذات الطابع المؤسسي. فصلية بحوث القانون العام، 17(48)، ص 97-117.
4. سميعي، سحر، و غياثيان، مريم سادات. (2015م). تحليل الخطاب لدى المديرين والنخب الوطنية حول صناعة السياحة في إيران. فصلية دراسات إدارة السياحة، السنة العاشرة، العدد (31)، ص 18-28.
5. زنجيرچي، سيد محمود. (2011م). عملية التحليل الهرمي الضبابي. طهران: منشورات صانعي شهميزادي.
6. قشلاقي، محسن. (2019م). تقييم جودة الخدمات المصرفية الإلكترونية باستعمال مزيج من طرق عملية التحليل الهرمي الدلفي الضبابي (F.D.AHP) وطريقة توبسيس الضبابية – (F.TOPSIS) دراسة حالة: فروع بنك البريد في مدينة طهران. مجلة إدارة الأعمال، 11(43)، ص 254-281.

1. Ahmadi, A. (2020), Principles and foundations of budgeting with emphasis on operating budget, first edition, Hamedan, Noor Alam Publications. (In Persian).
2. Aziz, Haris, and Nisarg Shah. (2021). "Participatory budgeting: Models and approaches." Pathways Between Social Science and Computational Social Science. Springer, Cham. 215-236.

3. Beadles, I. I., Aston, N., Lowery, C. M., & Johns, K. (2022). The impact of human resource information systems: an exploratory study in the public sector. *Communications of the IIMA*, 5(4), 6.
4. Bowitz, Einar and Karin Ibenholt (2023); Economic impacts of cultural heritage, Research and perspectives, *Journal of Cultural Heritage* 10, pp: 1-8.
5. Bowitz, Einar and Karin Ibenholt (2023); Economic impacts of cultural heritage, Research and perspectives, *Journal of Cultural Heritage* 10, pp: 1-8.
6. Diamond, jack. Performance budgeting: managing the reform process international monetary fund imf working paper. February 128-139 .2020.
7. Djaelani Yustiana & Subhan (2019). Moderation of organizational commitment to the relationship between budgetary participation and managerial performance in West Halmahera Regency. *Nabelo Account Journal*, 1 (2), 31-43.
8. Einar Bowitz, Karin Ibenholt. (2022). Economic impacts of cultural heritage e Research and perspectives. *Journal of Cultural Heritage* 10, pp.1-8.
9. Fatih Deyneli (2019). Does Performance Budgeting System Affect Fiscal Performance in OECD Countries?. *International Journal of Economic Sciences*, Vol. VIII (2), pp. 22-34. , DOI: 10.20472/ES.2019.8.2.002.
10. Heydari A, Amiri M, Jamour H. The Role of Internal Organizational Factors in Implementing the Budgeting System Based on Performance: An Interpretative Structural Modeling Approach (Case: Tehran Municipality). *IUESA*. 2023; 6 (24) :117-133. (In Persian).
11. Kheradpishe, S., Zolfaghari Zafarani, R., Karimzadeh, S. (2020). Components of Human Resource Management with a Productivity Approach of the Cultural, Heritage, Handicrafts and Tourism Organization. *Islamic Art Studies*, 16(38), 75-99. doi: 10.22034/ias.2019.207050.1062. (In Persian).
12. Klimpke, Uta (2020); world Heritage Site designation as factor of change and development: a case study of Quedlinburg, Master Thesise in World Heritage Studies, Brandenburg University of Technology, Cottbus, Germany.
13. Kordestani, G. (2019). General Financial Management: Identifying and Evaluating the Challenges of the Budgeting System, *Journal of Governmental Accounting*, (6)1, 61-80. (In Persian).

14. Kordestani, G., Parsian, H., Jamshidi kalantari, F. (2025). Performance-Based Budgeting and Accountability in Public Sector. *Journal of Governmental Accounting*, 3(1), 69-80. (In Persian).
15. Kurrohman, T. (2022). Performance-based budgeting evaluation through financial performance based on value for money in districts / cities in East Java. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 5(1), 1-11.
16. Kurrohman, T. (2022). Performance-based budgeting evaluation through financial performance based on value for money in districts / cities in East Java. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 5(1), 1-11.
17. Miler, chad. Performance budgeting: a foundation for change in state Economic Development – chad Miler (virginia polytechnic institute and state University) november 1555.
18. Moghimi, S., Pourezzat, A., Danaeifard, H., ahmadi, H. (2025). Design and Explain the Budgeting model based on Indices of Good Governance in Iran. *Journal of Public Administration*, 8(4), 645-664. doi: 10.22059/jipa.2025.62180. (In Persian).
19. Noei, G., Sajja, L., (2020). The role of non-governmental organizations (NGOs) in sustainable development, the first international conference, Tourism Management and Sustainable Development, Islamic Azad University of Marvdasht, Fars Province. (In Persian).
20. Pidgeon, C. (2020). *Methods Of Budgeting*. Northern Ireland Assembly, Research and Library Service.
21. Pourali, M. and Kakvan, S., (2021). Requirements for establishing operational budgeting (Case study: Babol University of Medical Sciences and Health Services), *Journal of Auditing Knowledge*. 14 (57). pp. 191-217. (In Persian).
22. Pourali, M., Kakavan, S. (2025). The feasibility of the establishment of performance budgeting in Babol University of Medical Sciences and Health Services. *Management Accounting*, 9(28), 97-118. (In Persian).
23. Pradana, I. G. A. G., & Supadmi, N. L. (2023). Effects of budgetary participation on performance accountability: Organizational culture, work satisfaction of commitments and organizations. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 25(3), 1939-1965.

24. Suhartini, D., Riadi, E., & Sari, R. P. (2019). Budgetary consequences slack: Gender perspective. *Journal of Accounting Science*. 3 (1), 37-48.
25. Syawie, M. F., Saerang, D. P. E., & Pontoh, W. (2022). Influence effectiveness of performance-based budgeting performance control on Bitung City Department of Education, *Jurnal Berkala Ilmiah Efisiensi*, Valle-Cruz, David, J. Ramon Gil-Garcia, and Vanessa Fernandez-Cortez. (2020). "Towards smarter public budgeting? Understanding the potential of artificial intelligence techniques to support decision making in government." *The 21st Annual International Conference on Digital Government Research*.
26. Veicy, H. (2023). The study of Tourism Industry in National Basic Laws of Islamic Republic of Iran. *Strategic Studies of public policy*, 7(25), 93-112. (In Persian).
27. Wiguna, L. Y. P., Sukartha, I. M., & Astika, I. B. P. (2025). Budgetary participation in local government official's performance with organizational culture, motivation, and leadership style as moderating variables. *E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana*, 6(8), 3041-3070.
28. Yang, L. R., Chen, J. H., Wu, K. S., Huang, D. M., & Cheng, C. H. (2023). A framework for evaluating relationship among HRM practices, project success and organizational benefit. *Quality & Quantity*, 49(3), 1039- 1061.
29. Yuhertiana, Indrawati & Fatun, Fatun. (2020). Performance-Based Budgeting in Public Sector and Managerial Performance with Leadership as Moderating Variable. *International Journal of Service Management and Sustainability*. 5. 177. 10.24191/ijsms.v5i1.9865.
30. Zhang, D. (2020), Protecting China's rich heritage of cultural relics. *China Today*, 41 (6): 14-