



مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة
وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة

THE IMPORTANCE OF USING PLANNING BUDGETS IN PLANNING, CONTROL AND PERFORMANCE EVALUATION IN JORDANIAN INDUSTRIAL SHAREHOLDING COMPANIES

إعداد

زيد محمود موسى عليان

إشراف

الأستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

كلية الأعمال / قسم المحاسبة

أيار / ٢٠٠٩

التفويض

أنا الموقع أدناه الطالب زيد محمود موسى عليان، أفوض جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي ورقياً وإلكترونياً للمكتبات أو المنظمات أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم: زيد محمود موسى عليان

التوقيع:

التاريخ:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها "مدى أهمية استخدام الموازنات
التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء في الشركات
الصناعية الأردنية المساهمة العامة".

وأجيزت بتاريخ: / /

أعضاء لجنة المناقشة:

التوقيع

- | | |
|----------------|---|
| رئيساً ومشرفاً | ١. الاستاذ الدكتور عبد الناصر ابراهيم نور |
| عضواً | ٢. الاستاذ الدكتور محمد عطية مطر |
| عضواً | ٣. الدكتور عبد الستار عبد الجبار الكبيسي |
| عضواً خارجياً | ٤. الاستاذ الدكتور أحمد حسن ظاهر |

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم، والصلاة والسلام على سيد المرسلين، فبعد أن من الله علي بإنهاء رسالتي هذه، فإنه يسعدني ويشرفني أن أتقدم ببالغ الشكر والإمتنان للأستاذ الدكتور عبد الناصر نور الذي لم يذخر جهداً في متابعة هذه الدراسة وتقديم الدعم المتواصل لي بدءاً من مراحلها الأولى.

كما وأتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ الدكتور محمد مطر والدكتور عبد الستار الكبيسي على توجيهاتهم و تحكيمهم لاستبانة الدراسة.

كما لايفوتني بأن أتقدم بخالص الشكر إلى أخوي "ماجد" و "محمد" اللذين لم يذخر جهداً بمد يد العون والمساعدة خلال فترة إعداد الدراسة.

ويقتضي العرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر إلى أصدقائي وزملائي بالعمل في شركة سلفوكيم الذين مدوا يد العون لي وساعدوني على إتمام الدراسة الميدانية.

والله ولي التوفيق

الباحث

إهداء

إلى رمز العطاء.....والدي

إلى روح العزيزة.....والدي

إلى رفيقة الدرب.....زوجتي

إلى ملائكتي الصغار.....لارا و تالا

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و- ز	فهرس المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
ي	قائمة الملحقات
ك - ل	الملخص باللغة العربية
ن - س	الملخص باللغة الإنجليزية
١	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
٣-٢	١-١ المقدمة
٤-٣	٢-١ مشكلة الدراسة
٤	٣-١ أهداف الدراسة
٥-٤	٤-١ أهمية الدراسة
٦-٥	٥-١ فرضيات الدراسة
٧-٦	٦-١ محددات الدراسة
٧	٧-١ نموذج ومتغيرات الدراسة
١١-٨	٨-١ التعريفات الإجرائية
١٢	الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة
١٤-١٣	١-٢ المقدمة
١٥-١٤	٢-٢ تعريف الموازنات التخطيطية
٣٠-١٥	٣-٢ أهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية
٣٩-٣٠	٤-٢ أنواع الموازنات التخطيطية
٤٥-٤٠	٥-٢ مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية
٥١-٤٥	٦-٢ مراحل إعداد الموازنات التخطيطية

الصفحة	الموضوع
٥٤-٥٢	٧-٢ المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية
٦٣-٥٥	٨-٢ الدراسات السابقة
٦٤	٩-٢ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
٦٥	الفصل الثالث: منهجية الدراسة (الطريقة والإجراءات)
٦٦	١-٣ المقدمة
٦٦	٢-٣ منهجية الدراسة
٦٧-٦٦	٣-٣ مجتمع وعينة الدراسة
٦٧	٤-٣ مصادر جمع المعلومات
٦٨-٦٧	٥-٣ أداة الدراسة
٦٨	٦-٣ صدق وثبات الاستبانة
٦٩-٦٨	٧-٣ معالجة البيانات الإحصائية المستخدمة
٧٠	الفصل الرابع: مناقشة نتائج التحليل الإحصائي وإختبار الفرضيات
٧١	١-٤ المقدمة
٧٣-٧١	٢-٤ وصف خصائص عينة الدراسة
٧٤	٣-٤ إختبار مقياس الاستبانة
٨٢-٧٤	٤-٤ تحليل البيانات وعرض النتائج
٨٧-٨٣	٥-٤ إختبار الفرضيات
٨٨	الفصل الخامس: النتائج والتوصيات
٩٠-٨٩	١-٥ النتائج
٩٣-٩١	٢-٥ التوصيات
٩٨-٩٤	قائمة المراجع
١١٥-٩٩	الملحقات

قائمة الجداول

رقم الفصل - رقم الجدول	محتوى الجدول	الصفحة
١-٤	توزيع العينة حسب رأس المال المسجل والمصرح به	٧١
٢-٤	توزيع العينة حسب تاريخ التأسيس	٧٢
٣-٤	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	٧٢
٤-٤	توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة العملية	٧٣
٥-٤	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي	٧٣
٦-٤	مقياس درجة الموافقة	٧٤
٧-٤	مدى إهتمام الشركات الصناعية الأردنية بإعداد الموازنات التخطيطية	٧٤-٧٥
٨-٤	مدى توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية الأردنية	٧٦-٧٧
٩-٤	مدى استخدام مخرجات نظام الموازنة في تصحيح الإنحرافات	٧٨-٧٩
١٠-٤	مدى وجود معوقات للاستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء	٧٩-٨٠
١١-٤	مدى إعداد الموازنات التخطيطية وفق الأسس العلمية لاستخدامها في عملية التخطيط	٨١
١٢-٤	نتائج اختبار الفرضية الأولى	٨٣
١٣-٤	نتائج اختبار الفرضية الثانية	٨٤
١٤-٤	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	٨٤
١٥-٤	نتائج اختبار الفرضية الرابعة	٨٥
١٦-٤	نتائج اختبار الفرضية الخامسة	٨٦
١٧-٤	ملخص نتائج اختبار الفرضيات	٨٦-٨٧

قائمة الاشكال

رقم الفصل-رقم الشكل	المحتوى	الصفحة
١-١	متغيرات الدراسة	٧
١-٢	علاقة الإستراتيجية بالتخطيط	٢٠
٢-٢	نموذج مقترح للموازنات الشاملة	٣٩

قائمة الملحقات

الرقم	المحتوى	الصفحة
١	استبانة الدراسة	١٠٠-١٠٦
٢	أسماء محكمي الاستبانة	١٠٧
٣	مجتمع وعينة الدراسة	١٠٨-١١٠
٤	نتائج تحليل البيانات (SPSS)	١١١-١١٥

مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة

إعداد

زيد محمود موسى عليان

إشراف

الاستاذ الدكتور عبد الناصر إبراهيم نور

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط والرقابة وتقويم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، وكذلك مدى التزام هذه الشركات باستخدام هذه الموازنات وأهمية مشاركة جميع الأقسام في الإعداد لها.

تقوم هذه الدراسة على خمس فرضيات، تدور أهدافها حول التعرف على مدى الالتزام بتطبيق الموازنات التخطيطية ومدى استخدام القواعد والأسس العلمية في عملية التخطيط من خلال الموازنات التخطيطية وتوافر المعلومات الكافية والتعاون بين أفراد الأقسام لإنجاح عملية التحضير للموازنات التخطيطية وكذلك متابعة نتائج هذه الموازنات من خلال تحليل مخرجات النظام وتقييم أداء الموازنة من حيث مقارنة المخرجات الفعلية مع المخطط مسبقاً في الموازنة التخطيطية التي تم تطبيقها.

ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم استبانة لعملية الدراسة الميدانية تحتوي على أسئلة شاملة لجميع الجوانب المتعلقة بالدراسة، وفقاً لتدرج مقياس Likert الخماسي، وتم توزيع (٩٠) نسخة على عينة من (٢٨) شركة صناعية أردنية مساهمة عامة.

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي:

أولاً: إن غالبية الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منتظم لإستخدامها كأداة فاعلة في عملية التخطيط والرقابة على العملية الإنتاجية وتقويم الأداء.

ثانياً: تستخدم الشركات الصناعية الأردنية الموازنات التخطيطية أداة في تخطيط الإيرادات والمصاريف.

ثالثاً: تتمتع إدارات الشركات الصناعية الأردنية بدرجة عالية من الوعي لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات من أجل تحضير تلك الموازنات.

رابعاً: دلت الدراسة وبعد الاطلاع على النتائج أن نسبة عالية جداً من شركات الدراسة تستخدم نتائج الموازنات في معالجة انحرافات الأداء الحالي.

خامساً: إن معظم الآراء تؤكد وجود بعض المحددات التي تعيق إلى حد ما استخدام نظام الموازنات التخطيطية.

في ضوء نتائج واستنتاجات الدراسة، يوصي الباحث بمايلي:

أولاً: العمل على مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية، ومحاولة إشراك جميع أفراد الأقسام التي تعنى بعملية التحضير للموازنات التخطيطية.

ثانياً: العمل على تقليص المعوقات الداخلية التي تواجه الشركة عند إعداد الموازنات.

ثالثاً: يوصي الباحث بالعمل على إعداد قسم خاص في الشركات الصناعية يعنى بالموازنات التخطيطية وعملية التحضير لها وتنفيذها.

Abstract

The purpose of this study is to highlight the importance of using the planning Budgets in performing planning, control, and performance evaluation in the Jordanian Industrial Public Sharholding (JIPS) Companies. It also shows the degree of commitment demonstrated by the management of these companies for using and implementing planning budgets as well as the importance of involving all the internal departments in preparing the budget document.

The study embraces five main hypotheses. The main objectives of these hypothese are to show the following:

- To what extent the JIPS companies are committed to apply the planning budgets;
- The degree of using most recent and scientific approaches in performing planning process in line with planning budgets;
- The availability of cooperation among internal departments in order to provide the required information to perform planning budgets; and
- Tracking budget performance through comparing actual and planned budgets and identify budget variances.

In order to achieve the pre-set study objectives, a comprehensive questionnaire was designed covering all the study aspects and variables according to a five-points measurement scale (likert scale). A total of (90) questionnaires were distributed among a sample of (28) Jordanian Industrial sharholding Companies.

The study has reached to the following results:

First: Most of the JIPS companies prepare their planning budgets on regular basis, in order to be used as an effective tool in planning, controlling, and evaluating the performance of manufacturing processes.

Second: The JIPS companies use the planning budgets in estimating revenues and operational expenses.

Third: The JIPS companies have great degree of awareness of making the required information available when needed as well as creating suitable environment for preparing the budget.

Fourth: As indicated by the study results, most of the companies use the budget results in solving current variances in the budget in order to avoid their occurrence in the future.

Fifth: There are some barriers and limitation, which may affect implementing the planning budgets system as a control tool inside these companies.

Based on the above-mentioned results and conclusions, the researcher has recommended the following:

First: The company management should take into consideration the behavioral aspects when preparing the planning budgets, and invite all internal departments to participate in preparing the planning budget document.

Second: Decrease the internal obstacles that may face the company when preparing the planning budgets.

Third: The researcher recommends establishing a separate organizational unit concerned in issuing, implementing and monitoring the planning budgets inside the companies.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

١ - ١ المقدمة

١ - ٢ مشكلة الدراسة

١ - ٣ أهداف الدراسة

١ - ٤ أهمية الدراسة

١ - ٥ فرضيات الدراسة

١ - ٦ محددات الدراسة

١ - ٧ متغيرات الدراسة

١ - ٨ التعريفات الإجرائية

الفصل الأول الإطار العام للدراسة

١ - ١ المقدمة

تعاني معظم الشركات الصناعية الأردنية من سوء استخدام الموارد والإمكانيات المادية والبشرية المتاحة بالطريقة الأمثل، مما يتطلب وجود الحلول الكفيلة بتوجيه هذه الموارد نحو الاستخدام الأمثل واستغلالها بطريقة تضمن حمايتها من الهدر أو سوء الاستغلال .

ومن هنا جاءت فكرة الموازنات التخطيطية كخطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الاداء وتوجيه موارد الشركة نحو الإستغلال الأمثل، فالموازنة التخطيطية هي أحد الوسائل التي يمكن من خلالها التفكير والتخطيط بمشاكل المستقبل والحل المناسب وبأقل التكاليف.

ولتحقيق عنصر الرقابة بشكل دقيق كان من الواجب أن نقارن التكاليف الفعلية بالتكاليف المقدرة (الموازنات الساكنة)، ومن أجل حصر الفروقات بين الفعلي والمقدر فإنه تم استخدام ما يعرف بالموازنة المرنة "Flexible Budget" كأداة تقيس الانحراف وتعلل سبب الانحرافات الناتجة عن عدم الكفاءة في تقدير مستويات الإنتاج وانحرافات السعر الناتجة عن عدم القدرة على التنبؤ بالظروف التي تؤثر على تغيير الأسعار المستقبلية للمنتج.

ونظراً لأهمية تطبيق الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الأردنية من أجل التخطيط أو الرقابة على عناصر الإنتاج، فقد جاءت هذه الدراسة لتبين مدى أهمية استخدام الشركات الصناعية الأردنية للموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ومدى التوافق بين

التطبيق العملي لنظم الموازنات التخطيطية والمبادئ والأسس العلمية للموازنات التخطيطية في الفكر المحاسبي المعاصر ومدى استخدام مخرجات النظام في تحقيق أهداف الموازنات التخطيطية وزيادة فعاليتها للرقابة على الانحرافات المستخرجة وتقييم اداء العملية الإنتاجية من أجل المحافظة على موارد المنشأة وضمان استمراريتها نحو التقدم والنمو.

١ - ٢ مشكلة الدراسة

تعاني معظم الشركات الصناعية الأردنية من صعوبة احتساب أو تقدير التكاليف الصناعية للمنتج وتوزيع تكاليفها بالطريقة التي تكفل العدالة في التحميل، وكذلك تعاني من عدم الالتزام بتطبيق الموازنات التخطيطية وكذلك تصحيح الانحرافات من خلال استخدام مخرجات النظام كمؤشر لتفاديها مستقبلاً، ويرى الباحث أن هنالك عدم دراية من إدارات الشركات لأهمية مشاركة جميع الاقسام الإدارية في عملية إعداد الموازنات التخطيطية كأداة لتخطيط التكاليف والرقابة وتقييم الاداء حيث أن تكاليف الإنتاج عالية نتيجة عدم توجيه الموارد نحو الاستخدام الأمثل وعدم التخطيط لها بما يكفل التقليل من الهدر لمخرجات الإنتاج .

وانطلاقاً من أهمية توجيه الشركات الصناعية لاستخدام الموازنات التخطيطية في العملية الإنتاجية لتقليل الهدر وتوجيه الموارد نحو الاستغلال الأمثل، فإنه يمكن القول أن مشكلة الدراسة

تتخصر بالإجابة عن التساؤلات التالية :

١. هل تهتم إدارات الشركات الصناعية الأردنية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم أداة للرقابة

وتقييم الاداء؟

٢. ما مدى توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية الأردنية من أجل

تحضير الموازنات؟

٣. ما مدى استخدام مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة

العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية الأردنية؟

٤. ما المعوقات التي تعيق استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الاداء في

الشركات الصناعية الأردنية؟

٥. ما مدى استخدام الشركات الصناعية الأردنية الأسس العلمية في عمل موازنات تخطيطية

تستخدم في عملية التخطيط للمستقبل؟

١ - ٣ أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

١. إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة الكشف عن مدى التزام الشركات

الصناعية الأردنية في استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط وتقييم الاداء والرقابة

على عناصر الإنتاج.

٢. التعرف على الموازنات التخطيطية ومدى فاعليتها كأداة للرقابة وتقييم الاداء.

٣. بيان أهمية مشاركة جميع الأقسام الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية.

١ - ٤ أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من عدم وعي معظم الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة لأهمية الموازنات التخطيطية واستخدامها أداة فعالة في التخطيط والرقابة على عناصر الإنتاج وتقييم الاداء.

ومن هنا جاءت أهمية هذه الدراسة، حيث تعتبر الموازنات التخطيطية من أهم الوسائل أو الأدوات التي تساعد المنشأة في التغلب على الثغرات التي تواجهها، ألا وهي الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة والتقليل من الهدر ومقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدرة وتصحيح الأخطاء وزيادة الكفاءة للعملية الإنتاجية .

١ - ٥ فرضيات الدراسة

استناداً إلى مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات العدمية التالية الرئيسة، التي سيجرى اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات :

الفرضية الأولى:

H1: لا تهتم الشركات الصناعية الأردنية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم كأداة للرقابة وتقييم الاداء.

الفرضية الثانية:

H2: لا تتوفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية الأردنية من أجل تحضير تلك الموازنات.

الفرضية الثالثة:

H3: لا تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الرابعة:

H4: لا توجد معوقات للاستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الخامسة:

H5: لا تُعد الشركات الصناعية الأردنية موازنات تخطيطية وفق الأسس العلمية المتعارف عليها لاستخدامها في عملية التخطيط.

١ - ٦ محددات الدراسة

تتمثل محددات الدراسة بما يلي :

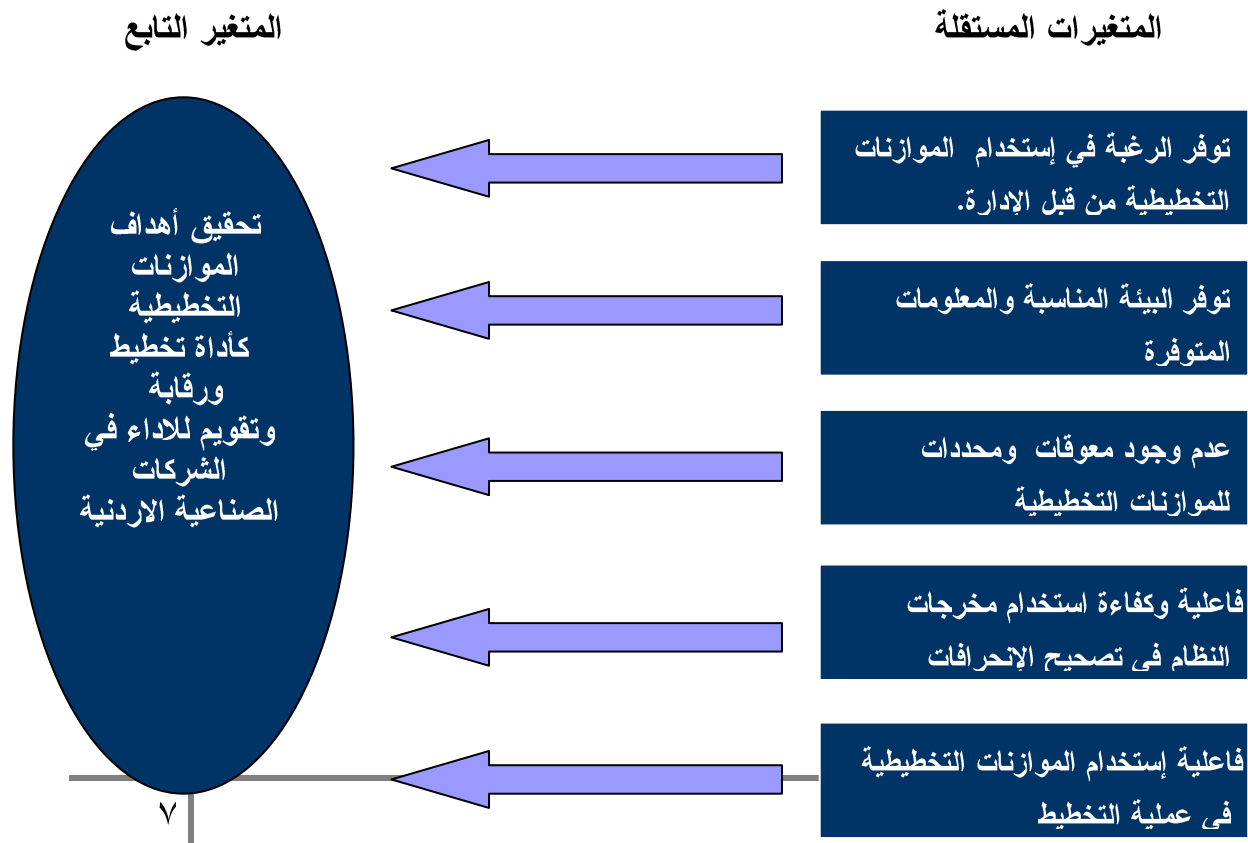
١. عدم تجاوب الشركات مع الباحث في إعطاء المعلومات، حيث تخضع هذه العملية لضوابط سرية مشددة من قبل إدارات الشركات مع العلم بأنه قد تم شرح غايات الدراسة والتي هي مخصصة فقط لغايات البحث العلمي.

٢. تفاوت درجات المعرفة من قبل العاملين في هذه المؤسسات من حيث درايتهم بالعملية الإنتاجية ومشاركتهم بإعداد الموازنات التخطيطية، مما يتطلب الجهد والوقت الكبير لتوضيح مفاهيم ومضمون الاستبانة.

٣. من المتعارف عليه أيضاً أن الاعتماد على الاستبانة في جمع المعلومات قد يتضمن قدراً من التحيز الشخصي وعدم الإجابة بمصادقية من قبل بعض الأشخاص الذين سوف يقومون بتعبئة الاستبانة، فقد تم توزيع ما مجموعه ٩٠ استبانة على (٢٨) شركة بمتوسط (٣-٤) استبانات لكل شركة، حيث رفض الأغلبية قبول (٥) استبانات لتعبئتها كما كان مخططاً في السابق، وبعد توزيع العدد المذكور تم إسترجاع (٦٠) استبانة أي بما نسبته ٦٧% من مجموع الاستبانات الموزعة.

١ - ٧ نموذج ومتغيرات الدراسة :

تحدد متغيرات الدراسة بالشكل التالي :



الشكل رقم (١-١)

١ - ٨ التعريفات الإجرائية

الموازنات التخطيطية: تعرف الموازنة على أنها "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزء من التخطيط القصير الأجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الاداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمساءلة المحاسبية وتقييم الاداء". (الفضل، ونور، ٢٠٠٢، ص ١٤٤)

التنسيق: هو انسجام وتوازن لكل أوجه الإنتاج والخدمات والوحدات أو الأقسام الموجودة بالمنشأة على أكمل وجه لتحقيق أهداف هذه المنشأة، ويدفع عنصر التنسيق المديرين داخل الشركة إلى التفكير في العلاقة التي تربط بين كل دائرة من دوائر الشركة على حدة مع الشركة بشكل كامل. (Horngren, 2006, P182)

الموازنة المرنة: هي الموازنة التي يتم إعدادها لعدة مستويات من النشاط الإنتاجي تقع ضمن المدى الملائم لذلك النشاط بحيث يتوازن مستوى النشاط الفعلي مع أحد هذه المستويات لزيادة فاعلية المقارنة التي الأرقام الفعلية والمقدرة للموازنة في نهاية فترة الموازنة.

(السعيدات، ٢٠٠٣، ص ٢٥)

مبدأ الشمول: يفترض هذا المبدأ أن تكون الموازنة التخطيطية شاملة لجميع إدارات المنشأة ومراكز المسؤولية فيها، فالموازنة التخطيطية لا تقتصر على جانب واحد من النشاط بل تمتد لتشمل جميع أنشطة المنشأة. (حنان، وكحالة، ١٩٩٧، ص ٤٠)

مبدأ التنبؤ: هو المبدأ الذي يعبر فيه عن فترة مالية لاحقة تقوم على أساس التنبؤ بالمستقبل والتنبؤ الجيد الذي يقوم على دراية وتحليل علمي للظروف الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشأة وذلك لتحقيق أفضل النتائج في ضوء جميع الاعتبارات والظروف المحيطة بالمنشأة. (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٢٦)

مبدأ ربط الموازنة بفترات رقابية: يعني أن تختص الموازنات التخطيطية بتحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة والسبل المستخدمة لتحقيق هذه الأهداف خلال فترة مالية واحدة، وفي العادة يتم تقسيم الموازنات لفترات رقابية قصيرة لزيادة فعاليتها في الرقابة وتقييم الاداء. (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٢٦)

مبدأ التعبير المالي: هو الأداة التي يعبر بها عن الموازنات التخطيطية بشكل مالي ووحدات قياس واضحة بحيث يتم إعداد الموازنات الفرعية والتعبير عن كل موازنة بوحدة قياس خاصة بها حسب طبيعة النشاط المراد تقديره مع إمكانية جمع مفردات الموازنات الفرعية في موازنة تخطيطية واحدة متجانسة. (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٢٧)

مبدأ المشاركة: يقصد بهذا المبدأ أن يتم إشراك جميع المستويات الإدارية بعملية التخطيط والتحضير للموازنة التخطيطية حيث يتم جمع المعلومات من كل قسم على حدة وحسب طبيعة نشاطه وترجمة هذه الخطط والسياسات إلى معايير كمية ونوعية في إطار موازنة تخطيطية واحدة. (حنان، وكحالة، ١٩٩٧، ص ٤١)

مبدأ الربط بين أرقام الموازنة ومراكز المسؤولية: هو أسلوب محاسبي يهدف إلى تصميم نظام وتحقيق رقابة فعالة على الاداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة والأشخاص المسؤولين من جهة أخرى حسب الهيكل التنظيمي لمستويات الإدارة. (حنان، وكحالة، ١٩٩٧، ص ٤١٣)

مبدأ المرونة: يقصد بمبدأ المرونة مدى قابلية نظام الموازنات على مواجهة الظروف المحيطة، أي مدى قدرة نظام الموازنات على التكيف مع الأحداث والظروف المحيطة، أي مدى قدرة الموازنات على التكيف مع الأحداث والظروف المستقبلية التي سوف تعيشها المنشأة. (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٣٣)

مركز المسؤولية : هو عبارة عن وحدات إدارية تخول لها سلطة اتخاذ القرارات كل في مجاله ويمكن اعتبار كل متخذ للقرارات داخل المنشأة مركزاً للمسؤولية. (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٢٨)

مبدأ الاتساق مع الهيكل التنظيمي: يقضي هذا المبدأ بضرورة ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي للمنشأة، وذلك من خلال اعتبار كل وحدة إدارية يتكون منها الهيكل التنظيمي للمنشأة مركزاً للموازنة التقديرية بحيث يتم تقدير الإيرادات أو التكاليف أو كليهما معاً للمركز، وذلك لتحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم تحديداً قاطعاً وإمكان استخدام نظام الموازنات كأداة للرقابة وتقييم الاداء. (نمر، ١٩٩٤، ص ٣٠)

مبدأ توفير نظام الحوافز: من الضروري توفير نظام للحوافز المادية والمعنوية يعمل على تحريك دوافع العاملين في المنشأة للالتزام بالموازنة التخطيطية والعمل على زيادة الإنتاج وتحقيق الأهداف المطلوبة، كما ينبغي أن تقدم الحوافز الممنوحة للعاملين بناءً على دراسة واعية لدوافع العاملين وحاجاتهم المختلفة حيث تعمل الحوافز على إشباع حاجات الأفراد وتوجيه سلوك الإنسان باتجاه حاجاته ودوافعه، فالإنسان يسير في الطريق الذي يوصله إلى الحافز المرغوب. (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٣٦)

التكاليف الملزمة: هي التكاليف التي تلتزم بها المنشأة ويصعب تجنبها أو تعديلها خلال فترة الموازنة مثل رواتب ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمدير العام والموظفين الإداريين والماليين والتأمين على المباني والموجودات الثابتة والأخرى، إضافةً إلى مصاريف المياه والكهرباء، وعادةً تقدر هذه البنود من قبل مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، وذلك لحصر الإنفاق وتحقيق الرقابة. (الفضل، ونور، ٢٠٠٢، ص ١٥٣)

التكاليف غير الملزمة: تتمثل هذه التكاليف بتكاليف البحوث والدراسات وتكاليف العلاقات العامة والخدمات الاجتماعية والتبرعات ... الخ. ولا يخضع هذا النوع من التكاليف إلى أي أساس في تقديرها، لذا تلجأ الإدارة العليا في معظم المنشآت إلى تحديد حد أقصى لها لا يسمح بتجاوزها خلال فترة الموازنة، لهذا فإن البنود الملزمة تحدد آلياً وتدخل الموازنة دون أن تخلق مجالاً للمنافسة، بينما تبقى البنود غير الملزمة موضع جدل ومناقشة وتعديل طيلة فترة الموازنة. (الفضل، ونور، ٢٠٠٢، ص ١٥٣).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

٢ - ١ المقدمة

٢ - ٢ تعريف الموازنات التخطيطية

٢ - ٣ أهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية

٢ - ٤ أنواع الموازنات التخطيطية

٢ - ٥ مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية

٢ - ٦ مراحل إعداد الموازنات التخطيطية

٢ - ٧ المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية

٢ - ٨ الدراسات السابقة

٢ - ٩ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

٢-١ المقدمة :

حتى تستطيع الإدارة تحقيق أهداف المنشأة لابد من القيام بعمليات التخطيط المسبق والتنظيم والتوجيه والرقابة الإدارية ومن هنا ينظر إلى الموازنة التخطيطية على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المنشأة الوصول إليها وتحقيقها ، كما أن الموازنة أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن التخطيط والتنفيذ للخطط الموضوعة من قبل الإدارة. فالإدارة العليا تضع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ. ويتم تحقيق ذلك من خلال موازنات تخطيطية تحدد مسبقاً أوجه النشاطات المختلفة والاداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المنشأة.

يطلق على الموازنات التخطيطية عدة مسميات منها على سبيل المثال الموازنات التقديرية، والموازنات الرقابية، والموازنات التخطيطية، ولهذه الموازنات مزايا عديدة يمكن الاستفادة منها كما أن الموازنات التخطيطية تمر بعدة مراحل تحضيرية من أجل تطبيقها. ولمعرفة تفاصيل ومفاهيم الموازنات التخطيطية يجب الإجابة على التساؤلات التالية لتوضيح وإعطاء نظرة شاملة للموازنات التخطيطية وهي:

- تعريف الموازنات التخطيطية.
- أهمية الموازنات التخطيطية ومزايا تطبيقها.

- أنواع الموازنات التخطيطية.
- مراحل إعداد الموازنات التخطيطية.
- التخطيط من خلال الموازنات التخطيطية.
- الرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنات التخطيطية.

٢-٢ تعريف الموازنات التخطيطية:

تعد الموازنات التخطيطية أحد أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة العلمية من أجل التوصل للأهداف الإستراتيجية التي تم وضعها من خلال الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواء المادية أو البشرية، وهناك عدة تعريفات للموازنات التخطيطية نذكر منها ما يلي:

- تعرف الموازنة على أنها "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزء من التخطيط طويل وقصير الأجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولين عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمسائلة المحاسبية وتقييم الأداء. (الفضل، ونور، ٢٠٠٢، ص ١٤٤)
- تعرف الموازنة التخطيطية على أنها تعبير رقمي عن الخطط والبرامج التي تضعها الإدارة والتي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة مستقبلية. (أبو حشيش، ٢٠٠٥، ص ٣٩٦)

- الموازنة التخطيطية هي عبارة عن خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاطات المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية. (أبو نصار، ٢٠٠٥، ص ٣٠٨)

■ الموازنة التخطيطية هي أداة إدارية مهمة وتمثل تعبيراً كمياً عن خطة العمل لفترة محددة مسبقاً، حيث تستخدم في التخطيط لنشاطات المنشأة المستقبلية وكذلك للرقابة على العمليات الحالية للمنشأة. (العلوين، ٢٠٠٠، ص ١٧)

■ تعرف الموازنة التخطيطية في رأي الباحث على أنها خطة مستقبلية تتم صياغتها بطريقة تبين وتترجم أهداف المنشأة من خلال تعبير رقمي كمي يقود إلى تحقيق الأهداف التي تسعى إدارة الشركة العليا لتحقيقها في المستقبل من خلال تحديد الكلفة والسعي الى تقليصها وكذلك رسم طريق تحقيق الإيرادات المستهدفة والعمل على تعظيمه.

٢ - ٣ أهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية:

ترتبط الموازنات التخطيطية إرتباطاً وثيقاً بأهداف المنشأة وحيث ان تحقيق الأهداف من خلال الموازنات التخطيطية، فإنه لا يوجد تخطيط من دون رقابة ولا توجد رقابة دون تقييم للاداء الفعلي بالمخطط ومن هنا يمكن تلخيص أهم الفوائد التي يمكن أن نجنيها من خلال تطبيق نظام الموازنات التخطيطية كما يلي:

■ أداة للتنسيق والإتصال:

التنسيق هو انسجام وتوازن لكل أوجه الإنتاج والخدمات والوحدات أو الأقسام الموجودة بالمنشأة على أكمل وجه لتحقيق أهداف هذه المنشأة، ويدفع عنصر التنسيق المديرين داخل الشركة إلى التفكير في العلاقة التي تربط بين كل دائرة من دوائر الشركة على حدة مع الشركة

بشكل كامل. (Horngren, 2006, P182)

يفيد نظام الموازنات التخطيطية في تحقيق التنسيق التام بين إدارات وأقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة خلال عملية تنفيذ الموازنة، بحيث يعمل الجميع بشكل متوازن نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً من قبل إدارة الشركة. (حنان، وكحالة، ١٩٩٧، ص ٣٩)

▪ أداة للتخطيط:

عرف (Horngren) التخطيط على أنه ضبط وتحديد الأهداف وتطوير الإستراتيجيات من أجل تحقيق هذه الأهداف. (Horngren, 2006, P181)

وحيث إن الموازنات التخطيطية تعتبر أداة تخطيط تقوم على ترجمة الخطط والأهداف إلى جداول تقديرية لمختلف أنشطة الحياة، تتجلى أهمية التخطيط بما يلي: (الطراونة، ٢٠٠٥ ، ص ١٧)

- التقدير المبرمج لاحتياجات أنشطة المنشأة اعتماداً على المعلومات والبيانات الأولية، بهدف الوصول إلى حجم هذه الاحتياجات، ونوعها، وأولوياتها.
- تحديد وتحليل الموارد المتاحة من مادية، وبشرية، ومؤسسية، وحجمها، وما تتعرض له من تغيير في علاقاتها وتفاعلاتها.
- المتابعة والتقييم لتوفير آلية لمتابعة تنفيذ الخطة أولاً بأول، والعمل على معالجة الأخطاء من خلال التغذية الراجعة.
- يسارع في عملية التنمية، من خلال حصر الموارد سواء الداخلية أو الخارجية ويحسن من عملية استغلالها بكفاءة وفاعلية.

▪ يؤدي إلى الاطمئنان النفسي بين أفراد المجتمع ويساعد على تحقيق الرضا لديهم نتيجة المساهمة في وضع الخطة، وتعميم المشروعات لتنفيذها وتحديد الوسائل والمتطلبات المالية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

▪ توفير التناسق والانسجام بين مختلف الأهداف والقطاعات، مما يسهل عملية الرقابة والالتزام بالتنفيذ، ويساعد في تحديد المسؤوليات بدقة و وضوح.

إن اعتماد المنشآت على التخطيط واستخدام الموازنات كأداة لتحقيق الأهداف المنشودة يؤدي بشكل أو بآخر إلى خلق تنسيق العمل بين أقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة وذلك من أجل توحيد الجهود وتوجيهها نحو الهدف.

فمثلا لوضع خطة إنتاج للفترة القادمة يتطلب الأمر أولاً قيام إدارة الإنتاج بالتنسيق مع إدارة المبيعات حول حجم المبيعات المتوقعة وتوقيتها، وذلك لكي تستطيع توفير الإنتاج إلى إدارة التسويق التي بدورها تتمكن من الوفاء بمتطلبات الزبائن، كما يتطلب من إدارة الإنتاج التنسيق حول كميات المواد الأولية الواجب شراؤها وأوقات استلامها وبرمجيتها مع برامج الإنتاج بحيث يضمن انسيابية تدفق المواد إلى العمليات الإنتاجية بالمواعيد المحددة لها. (الفضل، ونور، ٢٠٠٢، ص١٤٦)

▪ أداة للرقابة وتقييم الأداء:

تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة تتمكن من خلالها الإدارة من القيام بعملية الرقابة وتقييم الأداء وذلك من خلال قياس ما هو مقدر أو مخطط له بالأداء الفعلي والذي يعبر عنه بأرقام فعلية مستخرجة من النظام، وعند وجود انحرافات بين النتائج المتوقعة والفعليه فإنه يتم تحليل

أسباب هذه الإنحرافات عن طريق مراكز المسؤولية لكي تتمكن الإدارة من أخذ الإجراءات التصحيحية لذلك.

تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة تمكن مديري الشركة من قياس الأداء الفعلي مقابل المقدّر، كما ويمكن من أجل تقدير الأداء المستقبلي، الاعتماد على الأداء السابق الذي تم تحقيقه ولكن هنا سوف نواجه محددان: الأول هو أننا نستخدم الأداء الماضي للحكم على النتيجة الفعلية أو الحالية ومن الممكن أن تكون الفترة المختارة لمقارنة الأداء فيها دون المستوى المطلوب، أما المحدد الآخر لاستعمال الأداء الماضي هو أن الشروط المستقبلية يمكن أن تختلف اختلافاً كلياً عن شكل الماضي. (Horngren, 2006, P183)

■ أداة لتحفيز العاملين

تستخدم الموازنة التخطيطية أداة لتحفيز الموظفين داخل الشركة على كافة المستويات الإدارية. حيث إن عدم تحقيق الموازنة المقدرة في بداية كل عام يعتبر أحد أشكال الفشل الذي ينعكس بدوره سلباً على أداء الموظفين داخل الشركة. لذلك فإن تحقيق الموازنة يعتبر من أهم الأهداف التي يجب تحقيقها من قبل الإدارة الوسطى داخل الشركة والذي بدوره يؤدي إلى حفز المديرين للعمل بجد والإيعاز إلى مرؤوسيهما للعمل بجد أيضاً لكي يتم تحقيق الموازنة على أعلى مؤشرات الأداء المراد التوصل إليها. (Horngren, 2006, P183)

يعد نظام الموازنات التخطيطية أداة تحفيز للمديرين من حيث إن مدى العمل بها جماعي وتعطي الدور في إعداد أرقام الموازنات التخطيطية المعدة، مما يعطي شعوراً أدبياً وأخلاقياً للمهمة التي يقومون بها لتحقيق الأرقام التي شاركوا فيها وربطها بالأرقام الفعلية للموازنة وكذلك الربط بين أهداف الموازنة والحوافز المعنوية والمادية. (Henk, 1991, P.546)

■ خطة شاملة وتفصيلية

تُمثل الموازنات التخطيطية خطة شاملة وتفصيلية لنشاط المنشأة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة بحيث تشمل الإدارات الموجودة في المنشأة كافة، ومما سبق نستنتج أن الموازنات التخطيطية تعتمد على وضع تقديرات لخطة المنشأة وذلك في ضوء الظروف المتوقعة وبعد دراسة وافية للعوامل الداخلية والخارجية التي قد تسود خلال فترة الموازنة (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ١٥)

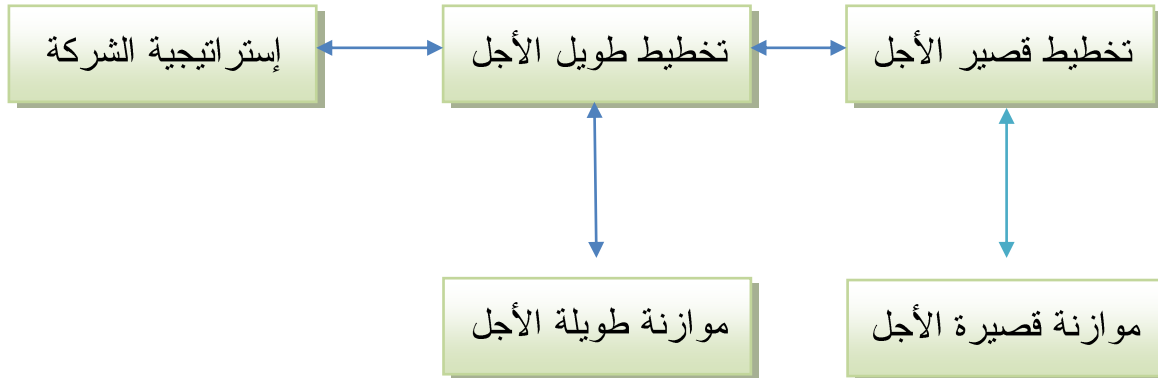
٢ - ٣ - ١ التخطيط باستخدام الموازنات التخطيطية:

إن وضع الموازنات أداة للتخطيط مفيد جداً وهي عنصر مكمل لتحليل وضع الشركة الإستراتيجي. كما أن الإستراتيجية تُحدد القدرة الداخلية للمنشأة للحصول على فرص في السوق لتحقيق أهدافها ، من خلال تطوير مديرين إستراتيجيين ناجحين ينظرون إلى السوق نظرة شاملة من خلال المساءلات التالية: (Horngren, 2005, P181)

- ما أهدافنا (أي أهداف المنشأة)؟
- هل الأسواق لمنتجاتنا محلية، أو إقليمية، أو عالمية؟
- ما الاتجاه الذي يؤثر على أسواقنا، الاقتصاد، الصناعات، أم المنافسون؟
- هل للمنشأة تنظيم مالي متين يساعدنا على أكمل وجه؟
- ما الأخطار والفرص البديلة للإستراتيجيات، وهل يوجد خطط للطوارئ في حال فشل خطتنا الحالية؟

إن خلق عادة التخطيط لدى الإدارة يجعلها تنتظر إلى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليل المفاجآت، ويرى (Hornegren) أن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل، فمثلاً إذا توقعت الإدارة حدوث عجز في النقدية خلال فترة الموازنة فإنه يمكنها من ترتيب التمويل قبل الحاجة إليه بفترة طويلة وإذا كان ذلك ناتجاً عن التوسعات الرأسمالية فإن التخطيط يساعد الإدارة على جدولة هذه التوسعات لتخفيف الضغط على النقدية. (حلس، ٢٠٠٥، ص ١٣٨)

ويوضح الشكل التالي علاقة الإستراتيجية بالتخطيط: (Hornegren, 2005, P181)



الشكل رقم (٢-١)
علاقة الإستراتيجية بالتخطيط

وبرأي الباحث يمكن أن تعتمد الشركة إستراتيجية تخطيط طويل الأجل وقصير الأجل معاً، وذلك من خلال عمل موازنات تخطيطية مستمرة ترسم من خلالها الإدارة الأهداف المطلوب تحقيقها خلال فترة قصيرة أي بنهاية العام وكذلك موازنات طويلة الأجل لمدة خمسة أعوام أو أكثر تتضمن الخطط المطلوب تحقيقها بكل مرحلة من مراحل الموازنات القصيرة الأجل.

يرتكز هذا النوع من الموازنات على أمور عدة أهمها: (الطراونة، ٢٠٠٥، ص ٢٩)

- الإعتبارات الطويلة الأجل.
- تحليل الكلف والمنافع.
- بيان البدائل المحتملة والمتعلقة بقرار تخصيص البرامج لتنفيذ البرامج والمشاريع وفق الظروف السائدة.

و لابد عند إعداد موازنة التخطيط التركيز على الأهداف العامة التي يتم تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة التي تطول لأكثر من سنة، حيث يوجه القياس نحو كلفة تحقيق الأهداف العامة وليس تحديد تكلفة برنامج أو مشروع.

٢ - ٣ - ٢ الرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنات التخطيطية:

تساعد الموازنات التخطيطية إدارة المنشأة في أداء وظائفها من حيث التنسيق والتخطيط والرقابة، حيث أنها تحقق وظيفتي التنسيق والتخطيط عن طريق إعداد الخطط، أما الرقابة فتتحقق عن طريق تنفيذ الخطط المعدة مسبقاً. (Stephen, 1985, P8)

لقد تعددت مفاهيم الرقابة بسبب اختلاف وجهات نظر الباحثين إلى مفهوم الرقابة ودورها وأهميتها، لكن هنالك عدة اتجاهات أو مدارس فكرية يمكن النظر إلى مفهوم الرقابة من خلالها: (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٤٠)

أولاً: الاتجاه الفكري الكلاسيكي

يتم النظر إلى مفهوم الرقابة وفقاً لهذا الاتجاه على أنها عملية تفتيش وتخويف للأفراد، فالمدير يقوم باستخدام قوته وسلطاته لإجبار الأفراد على تنفيذ الأوامر ومحاسبتهم عندما يخطئون مما

يدفع الفرد إلى إنجاز العمل خوفاً من العقاب وهذا برأيهم الطريقة المثلى لمنع الأخطاء وتحقيق الأهداف المنشودة.

وقد استخدم أنصار هذا الاتجاه ألفاظاً وكلمات معينة عند تعريفهم للرقابة كالقوة والسلطة والتفتيش، حيث عرفت الرقابة بأنها: (مجموعة من عمليات التفتيش والفحص والمراجعة بقصد الوقوف على أن كل مشروع من المشروعات الاقتصادية يعمل في الحدود التي تؤكد أنه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله).

إن هذا الاتجاه يهتم بالناحية العملية التطبيقية للرقابة، فالرقابة بنظرهم تمر بعدة مراحل لا بد من تطبيقها للوصول إلى الأهداف المحددة.

ثانياً: الاتجاه الحديث

تم تعريف الرقابة بناءً على هذا الاتجاه على أنها نشاط إنساني يختص بمسايرة عمليات التنفيذ للخطط والسياسات مركزاً على توقع حدوث الأخطاء، ومحاولة تجنبها مقدماً عن طريق قياس النتائج المحققة أولاً بأول ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدماً لتحديد الاختلافات والتمييز بينها ومعرفة أسبابها بطريقة مرنة تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي يتم مراقبته والعمل على تصحيح مسار التنفيذ عن طريق معالجة الانحرافات وتنمية الإيجابيات بأسلوب يدفع العاملين على تحسين الأداء وتطويره وتحقيق التعاون بينهم من أجل تحقيق الأهداف المرجوة. (السيد، ١٩٩١، ص ٢٠)

وهناك مفهوم جديد أيضاً للرقابة يسمى بالرقابة المنهجية وهي الرقابة القائمة على "منهج" أي خطة تكاليفية محددة الإجراءات والأهداف ويتم وفقها تحديد جميع المعايير اللازمة من معايير

سعرية كمية ونسب مزج معيارية لعناصر الإنتاج، وذلك بشكل تفصيلي يغطي جميع عناصر الإنتاج من ناحية وجميع مراكز الاداء والمسؤولية من ناحية ثانية، بحيث يسمح هذا "المنهج" بتقييم نتائج التكاليف الفعلية تقيماً ثنائياً: (حنان، وكحالة، ٢٠٠٦، ص ١٤-١٥)

■ حسب عناصر الإنتاج ومدى سلامة التكاليف الفعلية لهذه العناصر من أي هدر أو إسراف، "محاسبة عناصر الإنتاج".

■ حسب مراكز المسؤولية ومدى تحقيق هذه المراكز للأهداف الموضوعية وحجم ونوع الانحرافات الطارئة والمستوى الإداري المسؤول عنها، "محاسبة مسؤولية الأشخاص".

يعتبر نظام الموازنات التخطيطية وسيلة فعالة للرقابة على مختلف النشاطات في المنشأة، والتأكد من الالتزام بالأهداف والإستراتيجيات والسياسات الموضوعية وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المتوقعة لمعرفة أي انحراف وتحديد أسبابه، فالموازنة التقديرية هي كشف لنتائج متوقعة معبر عنها بشكل رقمي، على أن استخدامها مرتبط بوظيفة الرقابة بشكل وثيق حيث تكون مؤشرات الخطة الواردة في هذه الموازنة بمثابة معايير رقمية يتم في ضوءها الحكم على مدى تنفيذ الخطط الموضوعية من خلال إعداد تقارير الاداء التي تغطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية في المنشأة. (Dominiak, 1994, P223)

تهدف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بشكل عام إلى عدة أهداف، نذكر منها: (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٤٢-٤٣)

■ ضمان سلامة التنفيذ.

■ ضمان تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعية مقدماً من حيث الزمن والكم والنوع.

- التنبؤ مسبقاً بالأخطاء والانحرافات قبل وقوعها واتخاذ الإجراءات الوقائية بشأنها.
 - تحديد المسؤولية الإدارية عن الانحرافات.
 - تحليل الأسباب والعوامل التي أدت لحدوث الانحرافات.
 - إيجاد الحلول الملائمة لتصحيح الانحرافات عن طريق تعديل الخطط لكي تتلاءم مع المتغيرات الجديدة أو تصحيح التنفيذ لكي يتطابق مع الخطة.
 - الكشف عن الانحرافات التي تحدث عند التنفيذ وتصحيحها.
- وفي رأي الباحث فإن الرقابة من خلال الموازنات التخطيطية تهدف أيضاً الى :
- التعرف على مدى التزام كافة المسؤولين والعاملين في المنشأة على تحقيق الأهداف والسياسات الموضوعة.
 - إتاحة الفرصة لكل مسؤول عن مركز مسؤوليته للرقابة الذاتية على ادائه وذلك من خلال إعداد موازنة لكل مركز مسؤولية في المنشأة.
- وتمثل الموازنات التخطيطية مستوى معيارياً لاداء الشركة ككل ولمستوياتها الإدارية المختلفة، وهذا المستوى المعياري للاداء لا يمكن بلوغه تلقائياً، وإنما ينبغي السعي باستمرار إلى تحقيقه بدفع النشاط الفعلي ليسير في الاتجاه المخطط. ويتم هذا الدفع عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف الموضوعة في الموازنات بهدف تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها للبحث عن العوامل التي أدت إلى حدوثها وعن المسؤولين عنها، وعلى ضوء هذه المقارنة يمكن لإدارة الشركة أن تتخذ القرارات الملائمة لتحسين مستوى الاداء الفعلي أو لتعديل الموازنات التخطيطية، وبهذا يمكن تحقيق أقصى كفاية وكفاءة ممكنة وضمان الالتزام بأهداف الشركة وسياساتها الموضوعة.

وعموماً، فإن المتطلبات الأساسية للرقابة بالموازنات التخطيطية تتمثل في : (أبو نصار، ٢٠٠٥، ٣٠٩)

▪ وجود هيكل محاسبي وتنظيمي للمؤسسة يحدد نطاق وصلاحيات كل إدارة في المنشأة، ليتم في ضوء ذلك تحديد مسؤوليات كل قسم في عملية تطبيق الموازنة وحسن التنفيذ.

▪ وجود نظام تكاليف معيارية جيد يضمن صحة التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للأنشطة المختلفة في المنشأة. ومن غير الضروري أن نحتكم إلى التكاليف الفعلية السابقة لبناء التكاليف المعيارية، وذلك أنه لا يوجد نظام رقابة على التكاليف في السابق مما يؤدي إلى وجود إسراف فعلي في التكاليف، وعليه فإن الأرقام الظاهرة في الموازنة يجب أن تعد بناء على التكاليف المعيارية المقدرة مسبقاً.

▪ أن تكون الإدارة على دراية تامة بالمسؤوليات والمهام الملقاه عليها، وكذلك يجب أن يكون لديها تصور عن حجم الإيرادات والنفقات لضمان حسن تنفيذ الموازنة و الوصول إلى الأهداف التي تخطط لها الإدارة العليا.

٢ - ٣ - ٣ مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية: (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٥٧)

تتطوي عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية على مرحلتين أساسيتين هما:

المرحلة الأولى: الرقابة عند مرحلة التخطيط

أي عند التحضير لعملية إعداد الموازنة وتتضمن الاستخدام الكامل للبيانات المتاحة بغية تقييم الإجراءات والسياسات البديلة واختيار أفضل البدائل المتاحة والتخطيط من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

المرحلة الثانية: الرقابة عند مرحلة التنفيذ

تتعلق بالإجراءات التي تتبع لجعل العمليات متطابقة قدر الإمكان مع الخطة الموضوعة وهذه

المرحلة تتضمن الخطوات التالية:

- إعداد تقارير الاداء اللازمة لمقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة.
 - دراسة الانحرافات وتحليلها.
 - اتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة نواحي الضعف ودعم نواحي القوة.
- إن عملية إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها تعتبر تجسيدا عمليا لمراحل عملية الرقابة وتقييم الاداء إذ يمكن إجمال خطوات الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بما يلي:

أولاً: إعداد الموازنة التخطيطية الشاملة

تتضمن هذه الخطوة إعداد موازنات تخطيطية فرعية تتضمن المعايير والنتائج المطلوب تحقيقها بالنسبة لمختلف الإدارات في المنشأة، ثم يتم ربط هذه الموازنات الفرعية من خلال موازنة تخطيطية واحدة وشاملة تعكس خطط وسياسات المنشأة ككل في سبيل تحقيق غايات هذه المنشأة.

ثانياً: قياس الاداء الفعلي

بعد إعداد الخطط يتم تطبيقها وقياس الاداء الفعلي أولاً بأول، بحيث تتوافر معلومات حديثة عن كيفية سير العمل.

ثالثاً: المقارنة وتقييم الاداء

يتم في هذه المرحلة مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط مسبقاً في الموازنة من خلال تقارير الاداء التي تمثل التغذية العكسية للمعلومات، نظراً لاحتوائها على بيانات شاملة عن مواضع الانحرافات وأسبابها والسبل الكفيلة لعلاجها.

وعلى الرغم من أن تقارير الاداء يفضل أن تكون مصممة على قياس كل منشأة، إلا أنه يجب أن تتوفر فيها بعض الصفات: (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٤٣)

- إعدادها وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة.
- أن تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.
- أن تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة في الموازنة واحتساب الانحرافات.
- أن تعد بطريقة تتلاءم مع متطلبات المستخدم الرئيسي.
- أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية.
- الثبات في اتباع الأصول والقواعد المستخدمة في إعداد التقارير.
- أن تقدم التقارير في الوقت المناسب.

رابعاً: تصحيح الانحرافات

بعد تحديد الانحرافات كما تم ذكره في الخطوة السابقة، تأتي آخر خطوة في عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية وهي عملية أخذ الإجراءات التصحيحية لتصحيح الاداء وإنهاء الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلاً.

٢ - ٣ - ٤ مفهوم وتعريف تقييم الاداء وأهميته

تعد عملية تقييم الاداء من الوسائل الهامة التي تمكن المنشأة من معرفة مدى كفاءة ادائها عن طريق إجراء مسح شامل لجميع إجراءات وأنشطة المنشأة ومن ثم العمل على قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة.

إذاً يمكن تعريف تقييم الاداء بأنه: (العملية التي تستهدف الوقوف على مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة سواء كانت أهدافاً ربحية أو قيمة مضافة أو زيادة إنتاجية). (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٤٣)

وكذلك عرف تقييم الاداء بأنه: (التعرف على مدى تحقيق المنشأة أهدافها المتوقعة والمرسومة ضمن الخطة الموضوعية بشكل مسبق لاكتشاف أوجه القصور والضعف في التنفيذ والعمل على تصحيحها). (Horngren, 2006, P 7-8)

من خلال التعاريف السابقة يرى الباحث أن تقييم الاداء ما هو إلا عملية مراقبة وقياس للنتائج التي تم تحقيقها بناء على الخطط والسياسات الموضوعية مسبقاً من قبل الإدارة العليا، حيث إن تقييم الاداء ما هو إلا عملية تابعة تأتي بعد الرقابة والتي بدورها تضمن للإدارة العليا كشف أي أخطاء في التطبيق والتحقق من تطبيق السياسات كما هو مخطط لها، وكذلك إيجاد الانحرافات

وأسبابها ومعالجتها وضمان عدم تكرار مثل هذه الأخطاء بنسبة معينة في المستقبل، وكذلك تحديد نقاط القوة والضعف في أداء المنشأة للعمل على القضاء نهائياً بهدف زيادة فاعلية المنشأة على تحقيق أهدافها.

تعتبر عملية تقييم الاداء عملية شاملة ومتكاملة بطبيعتها، حيث يتم تقييم كل جزء من أجزاء المنشأة وكل نشاط من أنشطتها للوصول إلى تقدير مستقل لكفاءته وفعاليته واكتشاف تأثير أداء كل جزء أو نشاط على الأجزاء أو الأنشطة الأخرى، ومن ثم تقييم الاداء الكلي للمنشأة في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها. وعموماً فإن عملية تقييم الاداء تحقق لنا عدة أهداف كما يلي:

(الصحن، والسيد، ١٩٩٨، ص ٣٤٠)

- التحقق من مدى قيام المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة بتنفيذ مسؤولياتها وتحقيق أهدافها على أكمل وجه.
- البحث عن المسببات التي أدت إلى عدم الوصول إلى الأهداف المحددة واقتراح الحلول الكفيلة بالقضاء عليها.
- تحديد درجة النجاح في تحقيق أهداف وخطط المنشأة.
- تحسين الاداء عن طريق استخدام الموارد والإمكانيات المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة.

٢ - ٣ - ٥ العلاقة بين الرقابة وتقييم الاداء:

إن الرقابة كما ذكرنا سابقاً هي تلك العملية التي تستهدف التحقق من أن ما كان يجب إنجازه قد أُنجز بالفعل، وتبين مدى الانحراف عن الاداء المستهدف، وذلك للحكم على مدى كفاءة هذا

الاداء بهدف تطويره وتحسينه نحو الأفضل، وبالتالي إن تقييم الاداء ما هو إلا جزء من العملية الرقابية الشاملة التي تختص أساسا بوظيفتين هما:

- محاولة دفع النشاط في اتجاه تحقيق الأهداف المحدودة ومحاولة منع حدوث الانحراف.
 - تصحيح مسار هذا النشاط في حال حدوث الانحرافات بطريقة تكفل عدم تكراره مستقبلا.
- إذاً وكما نلاحظ إن عملية تقييم الاداء ما هي إلا عملية لاحقة لعملية الرقابة وتمثل خطوة أساسية من خطواتها الهادفة إلى اكتشاف التجاوزات عن الخطط الموضوعية وتوجيه النظر إليها من أجل تصحيحها.

٢ - ٤ أنواع الموازنات التخطيطية:

إن الموازنات التخطيطية هي نتاج لتخطيط إداري مسبق من أجل تحقيق عدة أهداف في ظل الظروف والمتغيرات المتاحة، غير أن الموازنات التخطيطية تختلف في فحواها وأهدافها طبقاً للمتغيرات والعوامل والأهداف المختلفة، نعرض فيما يلي أهم هذه الموازنات طبقاً للظروف والأهداف المختلفة:

٢-٤-١ من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:

تقسم الموازنات التخطيطية من حيث الفترة الزمنية إلى ثلاثة أقسام هي:

أولاً: الموازنات القصيرة الأجل

هي الموازنات التي تعد لمدة أقصاها سنة مالية واحدة، ويكون الهدف منها رسم برنامج العمل خلال تلك الفترة والرقابة عليها ومدى كفاءة أدائها وتنفيذها، أي أنها تستعمل في هذه الحالة أداة تخطيطية ورقابية معاً. (Sharma ,1987, P782)

ثانياً: الموازنات الطويلة الأجل

تتمثل في الموازنات التي تعد لأكثر من سنة مالية واحدة، وتهدف هذه الموازنات إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانات المستقبلية في ضوء أهداف وإمكانات الحاضر وعلى أساس التجربة والخبرات السابقة. إن هذا النوع من الموازنات يعمل على خدمة أهداف التخطيط الطويل الأجل، ويتضمن تقديرات عن الخطط الطويلة الأجل الخاصة بالعمليات الاستثمارية الطويلة الأجل. (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٢٢)

ثالثاً: الموازنات المستمرة

هي موازنة لسنة كاملة ومتجددة، بحيث يتم مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة إضافة شهر جديد. أي عند الإعداد لموازنة ٢٠٠٩ وعند الانتهاء من الشهر الأول من العام ٢٠٠٩ يتم إزالته من الموازنة ويحل مكانه الشهر الأول من العام ٢٠١٠ وهكذا بالنسبة للأشهر التالية. وهذا الأسلوب يساعد الإدارة على عملية التخطيط المستمر والمسبق لمتطلبات الموازنة نظراً لأنه يغطي دائماً موازنة لسنة كاملة، وبالتالي يكون لدى الإدارة الوقت الكافي والقدرة على مواجهة ما هو جديد وتنسيق الأنشطة المختلفة لديها. (أبو نصار، ٢٠٠٥، ص ٣١٥)

وفي رأي الباحث فإن استخدام الموازنات المستمرة أفضل بكثير من الموازنات الفترية والتي تغطي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها وتحل محلها موازنة جديدة حيث إن الموازنات المستمرة تحفز الإدارة والمسؤولين على تجديد الأفكار والاستمرار بالتخطيط لتحقيق الأهداف المستقبلية. وتضمن هذه الموازنات التنبؤ بالمشاكل المستقبلية بفترة زمنية سابقة وكافية لإيجاد

الحلول، مع العلم بأن تكاليف الإعداد المستمر للموازنات المستمرة أكثر من تكاليف الموازنات المرحلية أو الموازنات لفترة محددة ولكن العائد من هذه الموازنات يبرر التكاليف الخاصة بها.

٢-٤-٢ من حيث طبيعة عمليات النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة التخطيطية:

يمكن تقسيم عمليات المنشأة بحسب طبيعة النشاط إلى عمليات جارية وعمليات استثمارية، وينتج عن عمليات المنشأة هذه تدفقات نقدية تحتاج إلى قياس وإعداد تقارير خاصة بها، يترتب على ذلك التمييز بين نوعين من الموازنات:

أولاً: الموازنات التشغيلية:

تختص الموازنات التشغيلية بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة والاستخدام الأمثل لها، والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وادائها، هذا وتعد الموازنات التشغيلية للمدى الطويل أو القصير أو كليهما، كما ويمكن إعدادها بشكل مستمر أو نهائي. (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٢٣)

هذا وتتناول الموازنات التخطيطية الأنشطة التشغيلية عن فترة الموازنة مثل الإنتاج والمشتريات والشؤون الإدارية وفيما يلي بعض أنواع الموازنات التشغيلية. (الفضل، ونور، ٢٠٠٢، ص ١٥٣)

- **موازنة المبيعات:** تعد موازنة المبيعات حجر الأساس لإعداد الموازنة الشاملة للمنشأة لأن التخطيط للوصول إلى حجم معين من المبيعات يسهم إسهاماً مباشراً في تحديد الموازنات الأخرى مثل موازنة الإنتاج والمواد الأولية والمشتريات ... الخ.

▪ **موازنة الإنتاج:** تختص موازنة الإنتاج بالتخطيط للأنشطة الإنتاجية وتعتبر هذه الموازنات الأساس لإعداد موازنة المواد الأولية والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة وتتحدد موازنة الإنتاج بعاملين أساسيين:

- **موازنة المبيعات:** تتحدد خطة الإنتاج بصفة أساسية بالمبيعات حيث تهدف خطة الإنتاج إلى التنسيق وتخطيط العمليات الإنتاجية بشكل يضمن تدفق الإنتاج بمعدل ينسجم وطلبات الزبائن على المنتج.

- **سياسة المخزون:** عند إعداد موازنة الإنتاج لابد من الاهتمام بسياسة المخزون، وذلك لأن المخزون سيؤثر بشكل مباشر على حجم الإنتاج اللازم لمواجهة المبيعات.

▪ **موازنة المشتريات:** تعتمد موازنة المشتريات على ما توضحه موازنة المواد الأولية من احتياجات الإنتاج للمواد الأولية، ولهذه الموازنة أهمية كبيرة في تقييم كفاءة أداء إدارة المشتريات في المنشأة، إذ ستبين الانحرافات الحاصلة بين الأداء المخطط والأداء الفعلي كفاءة هذه الإدارة في تلبية احتياجات الإنتاج في المواعيد المحددة لها وحسن اختيارها للموردين وشروط التوريد المناسبة للمنشأة والتي تتلاءم مع التدفقات النقدية المتولدة من المبيعات.

ولإعداد هذه الموازنة نعتمد المعادلة الآتية التي يعد المخزون أحد أهم أركانها:

مشتريات المواد الأولية = احتياجات الإنتاج من المواد الأولية + مخزون آخر الفترة من المواد الأولية - مخزون أول الفترة من المواد الأولية.

- **موازنة العمل المباشر:** توضح موازنة العمل المباشر الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج من كل نوع من أنواع العمالة المباشرة وفي كل مركز تكلفة، وتحدد الاحتياجات اللازمة من أنواع العمالة المباشرة استناداً إلى الكمية المخططة للإنتاج وإلى الدراسة الفنية الهندسية لمعدلات استخدام هذه العمالة في العملية الإنتاجية.
- **موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة:** تهدف موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة إلى بيان عناصر الكلفة التي لا تدخل في تكوين المنتج بشكل مباشر ولكنها ضرورية من أجل العملية الإنتاجية، وتعد هذه الموازنة من الأهمية بمكان في ظل ثورة المعلوماتية والتكنولوجيا والتطور السريع في أساليب الإنتاج وتقنياته.
- من المفضل عند إعداد هذه الموازنة تبويب عناصر الكلفة بحسب علاقتها مع حجم الإنتاج، أي تبويبها إلى متغيرة وثابتة، وكونها من التكاليف الخاضعة للرقابة فإنه يمكن ربطها بشكل مباشر بمراكز المسؤولين وبشكل خاص مراكز الإنتاج وخدمات الإنتاج.
- **موازنة التكاليف التسويقية:** توضح هذه الموازنة بنود التكاليف التسويقية والبيعية التي يمكن أن تتحملها المنشأة من أجل الترويج لمنتجاتها وفقاً لما هو مخطط له، وتتضمن هذه الموازنة بنوداً مختلفة منها متغير وأخرى ثابتة، أما البنود المتغيرة فتتمثل بعمولة موظفي المبيعات أو المبيعات نفسها، أما المصاريف الثابتة فتتمثل في اهتلاك المباني ومعدات وأجهزة معرض البيع، ومصاريف الكهرباء والهاتف الخاص بمعرض المبيعات ورواتب مدير المبيعات.
- **موازنة التكاليف الإدارية:** تختص هذه الموازنة بالمصاريف الإدارية العامة مثل رواتب الموظفين والمدير العام ومصاريف الكهرباء والقرطاسية المستنفدة نتيجة العمليات الإدارية

وغيرها من المصاريف الخاصة بالإدارة، وتعد معظم بنود هذه الموازنة من النوع الثابت الخاضع للرقابة الإدارية العليا، ويمكن هنا التمييز بين نوعين من هذه التكاليف هما: التكاليف الملزمة والتكاليف غير الملزمة.

التكاليف الملزمة: هي التكاليف التي تلتزم بها المنشأة ويصعب تجنبها أو تعديلها خلال فترة الموازنة مثل رواتب ومكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمدير العام والموظفين الإداريين والماليين والتأمين على المباني والموجودات الثابتة والأخرى، إضافة إلى مصاريف المياه والكهرباء، وعادة تقدر هذه البنود من قبل مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة، وذلك لحصر الإنفاق وتحقيق الرقابة.

التكاليف غير الملزمة: تتمثل هذه التكاليف بـ تكاليف البحوث والدراسات وتكاليف العلاقات العامة والخدمات الاجتماعية والتبرعات ... الخ. ولا يخضع هذا النوع من التكاليف إلى أي أساس في تقديرها، لذا تلجأ الإدارة العليا في معظم المنشآت إلى تحديد حد أقصى لها لا يسمح بتجاوزه خلال فترة الموازنة، لهذا فإن البنود الملزمة تحدد آلياً وتدخل الموازنة دون أن تخلق مجالاً للمنافسة، بينما تبقى البنود غير الملزمة موضع الجدل ومناقشة وتعديل طيلة فترة الموازنة.

ثانياً: الموازنات المالية

تعتبر الموازنات المالية أداة جيدة لتخطيط عملية الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل وتوفير السيولة اللازمة لذلك، وتشمل هذه الموازنات نوعين هما:

▪ الموازنات النقدية:

تهدف الموازنات النقدية إلى توفير المعلومات اللازمة من أجل تجنب الوقوع في عجز أو فائض نقدي، وعليه تعد الموازنات النقدية أداة لتخطيط المتحصلات والمدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة وبدرجة عالية الدقة والتفصيل لضمان استمرارها في مزاولة مختلف أنشطتها وعملياتها والوفاء بالتزاماتها وإدارة مواردها النقدية بصورة صحيحة، وبذلك فهي أداة تنسيق بين المتحصلات والمدفوعات النقدية. (الفضل، ونور، ٢٠٠٢، ص ١٨٠)

■ الموازنات الرأسمالية

يختص هذا النوع من الموازنات بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المنشأة وكيفية تمويلها والرقابة على تنفيذها طبقاً للموازنة الموضوعة وتمثل المشاريع الرأسمالية المبالغ التي تنفقها المنشأة لشراء الأصول الثابتة أو لتحسين وزيادة كفاءة هذه الأصول والتي يقصد منها المنفعة المستقبلية.

وعادة ما تكون الموازنات الرأسمالية طويلة الأجل، ثم يتم تقسيمها إلى موازنات سنوية لأغراض متابعة التنفيذ والرقابة عليها، ويحدث غالباً أن تعد هذه الموازنات بمعرفة الإدارة العليا للمنشأة على أساس الأهداف الطويلة الأجل، وغالباً تهدف إلى مستقبل المنشأة والاتجاه العام لها خاصة في مجال الاستثمار الطويل الأجل. (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٢٤)

٢ - ٤ - ٣ بحسب مستويات النشاط:

يرتبط العديد من عناصر التكاليف بمستوى النشاط السائد خلال فترة زمنية معينة، فمن المعروف أنه كلما زاد مستوى النشاط زادت التكاليف المتغيرة. ونتيجة لذلك، إذا اختلف المستوى الفعلي للنشاط عن المستوى المخطط في الموازنة، فقدت الموازنة معايير صلاحيتها أداة للرقابة وتقييم الاداء وفي هذا المجال يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقا للغرض المتعلق بمستوى التشغيل أو مستويات النشاط التي يتم إعدادها على أساسه وهي:

أولاً: الموازنات الساكنة

هي الموازنات التي تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط، ويعتبر هذا المستوى من النشاط المستوى المتوقع، وطبقا لمعهد محاسبي الكلفة والإدارة بلندن فإن الموازنات الثابتة تعرف على أنها تلك الموازنات التي تعد لمستوى معين واحد من النشاط لا تتغير بغض النظر عن مستوى النشاط الفعلي المتحقق. (Maheshwari, 1984, P43)

وهذا ما يجعل الموازنات الثابتة ذات فائدة محدودة في أغراض الرقابة وتقييم الاداء، بسبب حالة الجمود التي تتصف بها، إضافة إلى عدم قدرتها على الاستجابة لما يستجد من ظروف قد لا تكون واضحة عند إعداد الموازنات مما يترتب عليه حصول انحرافات كبيرة بين الاداء الفعلي والمخطط، كما تحتاج إلى عمليات مراجعة وتعديل بشكل مستمر إذ أريد لها أن تستخدم أداة رقابة جيدة وفعالة. (Sharma & Gupta, 1987, P789)

ثانياً: الموازنات المرنة

هي الموازنات التي يتم إعدادها لعدة مستويات من النشاط الإنتاجي تقع ضمن المدى الملائم لذلك النشاط، بحيث يتوازن مستوى النشاط الفعلي مع أحد هذه المستويات لزيادة فعالية المقارنة التي تتم بين الأرقام الفعلية والمقدرة في الموازنة في نهاية فترة الموازنة، وتبرز أهمية المرونة في هذه الموازنات عند عدم حصول التوازن المطلوب في نهاية الفترة بحيث يتم تعديل حجم النشاط المقدر بشكل يوازي حجم النشاط الفعلي، ومن ثم يتم تعديل أرقام الموازنة بناءً على ذلك لما لذلك من أثر كبير في دقة تحليل الانحرافات الناجمة عن الاختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة، وتكتسب هذه الموازنات صفة المرونة أو الديناميكية من الجزء المتغير من التكاليف.

(السعيدات، ٢٠٠٣، ص ٢٥)

كما أن استخدام الموازنات المرنة مفضل أكثر من استخدام الموازنات الثابتة لأغراض الرقابة على مراحل إعداد الموازنات والتخطيط وتقييم الاداء، حيث يتم على هذا الأساس مقارنة التكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي بالتكاليف المعيارية لنفس مستوى النشاط، و من ثم تكون هذه المقارنات أكثر تعبيراً ودقة وواقعية إلا أنه من جهة أخرى فإننا لا نجزم بأن الموازنات المرنة يفضل استخدامها في جميع المنشآت بغض النظر عن حجم نشاطها.

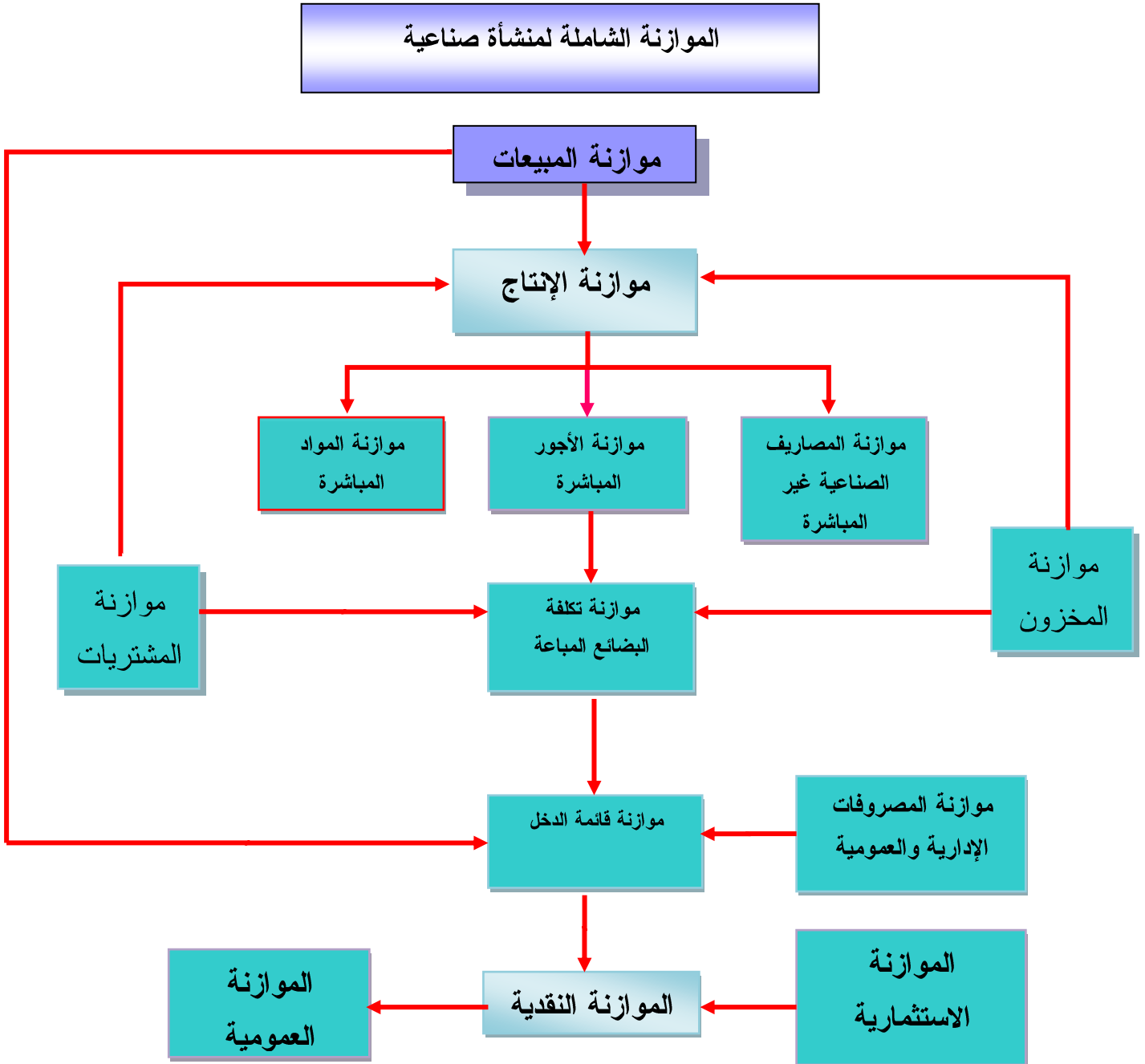
٢ - ٤ - ٤ الموازنة الشاملة: (السياغي، ٢٠٠٧، ص ١٠)

الموازنة الشاملة أو (الرئيسية) ماهي إلا الإطار العام أو الملخص للموازنات الفرعية والخاصة بكافة أنشطة المنشأة، وهي تمثل الخطة العامة للمنشأة ويختلف الإطار العام للموازنة الشاملة باختلاف نوعية وحجم المنشأة، وعلى العموم فإن الموازنة الشاملة تضم نوعين أساسيين من الموازنات هما:

▪ الموازنات التشغيلية.

▪ الموازنات المالية.

٢ - ٤ - ٥ نموذج مقترح للموازنات الشاملة في الشركات الصناعية



إعداد الباحث

الشكل رقم (٢-٢)

نموذج مقترح للموازنات الشاملة

٢ - ٥ مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية

وفي ضوء ما سبق فإن إعداد الموازنات التخطيطية يجب أن يتم بالالتزام بمجموعة من المبادئ والأسس العلمية التي تساعد في فهم أهداف الموازنات التخطيطية وزيادة فاعليتها أداة رقابة داخلية، ومن هذه المبادئ نذكر: (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٢٥)

أولاً: مبدأ الشمول

إن هذا المبدأ يفرض على الموازنة التخطيطية أن تكون خطة شاملة لجميع إدارات المنشأة ومراكز المسؤولية فيها، فالموازنات التخطيطية يجب أن لا تقتصر على جانب واحد من الأنشطة، بل يجب أن تتناول جميع عمليات وأنشطة المنشأة وأن تمتد إلى جميع المستويات الإدارية فيها.

ويمكن القول بأن الخطة يجب أن تكون خطة كاملة ومتماسكة لجميع أوجه النشاط في المنشأة بحيث تصلح أساساً للرقابة وتقييم الاداء، أما التخطيط الجزئي لبعض العمليات دون غيرها فلا يشكل لنا خطة متماسكة يعتمد عليها لتكون أساساً للرقابة وتقييم الاداء، حيث إن الارتباط المتشابك بين وظائف المنشأة يتطلب التنسيق التام بين الخطط الفرعية في ضوء الهدف الرئيسي، ومن ثم فإن أي دراسة لبناء الموازنة لا تركز على التكامل والترابط في ضوء وحدة الأهداف تكون سبباً في تعرض الخطة لعدم الواقعية. (العلاوين ٢٠٠٠، ص ٣٠)

ثانياً: مبدأ التنبؤ والتوزيع الزمني

الموازنات التخطيطية تعبر عن فترة مالية مستقبلية فهي تقوم أساساً على التنبؤ بالمستقبل، والتنبؤ الجيد هو الذي يقوم على أساس دراسة وتحليل علمي واقعي للظروف الداخلية والخارجية

بمجمّلها، بحيث يقود ذلك إلى وضع تقديرات واقعية قابلة للتحقق، وذلك لتحقيق أفضل النتائج على ضوء جميع الاعتبارات والظروف المحيطة بالمنشأة.

إن الاعتماد على التخمين والتقدير العشوائي في التنبؤ سيقود إلى فشل الموازنات التخطيطية في تحقيق أهدافها، إذ لا يمكن الوصول إلى تقديرات صادقة وقريبة من الواقع دون وجود دراسات إحصائية وكمية للفترات الماضية وكذلك دراسة الاتجاهات في المستقبل وعلى أساس هذه الدراسات يتم وضع الافتراضات المستقبلية، لكن مهما كانت الأساليب العلمية المستخدمة في التنبؤ فإنه لا يمكن أن تكون دقيقة بشكل كامل.

إن توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها يعبر عنه بما يسمى التوزيع الزمني للموازنة، كأن تقسم موازنة السنة القادمة إلى فترات ربع سنوية أو شهرية، وهذا ما يوفر لنا إمكانية المقارنة أولاً بأول وعلى فترات دورية قصيرة وبالتالي معالجته فوراً. (حنان، وكحالة، ١٩٩٧، ص ٤١)

ثالثاً: مبدأ ربط الموازنة بفترات رقابية

تختص الموازنات التقديرية بتحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة والأساليب المناسبة لتحقيقها خلال فترة زمنية تبلغ عادة سنة مالية واحدة، لكن تقسيم الموازنة التخطيطية إلى عدة فترات رقابية قصيرة الأجل سيزيد فعالية الموازنات التخطيطية في عملية الرقابة وتقييم الاداء، ومن خلال السرعة في اكتشاف الانحرافات بين الاداء الفعلي والمقدر على فترات قصيرة مع إجراء التعديلات اللازمة.

ويتحقق عند تطبيق هذا المبدأ العديد من المزايا:

- التخلص من الأزمات والاختناقات التي من الممكن أن تتعرض لها المنشأة نتيجة لفقدانها التوازن الزمني بين عملياتها المختلفة.
- تحقيق التنسيق والتوافق بين الموارد والاستخدامات المتوقعة للمنشأة في بداية فترة الموازنة ونهايتها وكذلك خلال الفترة أيضاً.
- تتبع تقييم الاداء بشكل دوري وعلى مدار فترة الموازنة بما يُمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
- تحقيق التوازن المالي للموارد والاستخدامات المالية.

رابعاً: مبدأ التعبير المالي:

تتكون الموازنة التخطيطية الشاملة من عدة موازنات فرعية ولكل موازنة وحدة قياس خاصة بها قد تختلف عن غيرها من الموازنات الفرعية، لذلك من الضروري التعبير عن الموازنة التخطيطية الشاملة في شكل نقدي لتحقيق شمول و وحدة الموازنة في وجه اختلاف وحدات القياس المستخدمة في الموازنات الفرعية، فقد يتم إعداد موازنة المواد الأولية باستخدام الطن وحدة قياس في حين أن موازنة العمالة تأخذ شكل ساعات العمل كوحدة قياس، وبالتالي لا يمكن جمع هاتين الموزنتين لاختلاف أساس القياس في كل منهما فحتى توحد أساس القياس يتم التعبير عنه بشكل نقدي مالي يتيح إمكانية جمع مفردات الموازنة الفرعية في موازنة تخطيطية واحدة ومتجانسة. (عبد العال، ١٩٩٥، ص ٣١٢-٣١٣)

خامساً: مبدأ المشاركة

يعني هذا المبدأ إتاحة الفرصة الكاملة للمستويات الإدارية المختلفة للمساهمة الإيجابية في عملية إعداد الموازنات لخلق الدافعية لدى المنفذين وجعلهم يرتبطون ذاتياً بها، أي أن هذا المبدأ يرتبط بالاتجاهات السلوكية التي يجب مراعاتها عند إعداد الموازنات التقديرية.

وتتبع أهمية المشاركة من كونها تقوم على فلسفة الشورى في الإسلام، ولأن كل فرد لديه قدرات محدودة على التفكير والتنفيذ، والمشاركة تعطي الفرصة للتغلب على هذه الطاقة المحدودة للفرد، وتوسع من مجالات البدائل المتاحة وتقييمها وبالصورة التي تؤدي إلى اتخاذ القرارات الرشيدة في النهاية. (حنان، وكحالة، ١٩٩٧، ص ٤١)

إن مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في وضع الخطة يعني تنمية الشعور بالمسؤولية خلال التنفيذ، وهذا خير من فرض خطة الموازنة عليها بمعرفة الإدارة العليا. وما دامت الأهداف وضعت بمعرفة المستوى الإداري المختص بالتنفيذ فإن ذلك يعني الالتزام بها، ويعني بذل الجهود في سبيل تحقيق تلك الأهداف والحرص على الوصول إليها، أضف إلى ذلك أن المستويات الإدارية تشعر بأهمية كيانها في وحداتهم الاقتصادية ويلمون بمستقبلها نظراً لأن التخطيط هو حلقة الوصل بين الحاضر والمستقبل. (Letricia, 1989, P600)

سادساً: مبدأ المرونة

يقصد بمبدأ المرونة مدى قابلية نظام الموازنات على مواجهة الظروف المحيطة، أي مدى قدرة نظام الموازنات على التكيف مع الأحداث والظروف المحيطة، ومدى قدرة الموازنات على التكيف مع الأحداث والظروف المستقبلية التي تعيشها المنشأة. (العلوين، ٢٠٠٠، ص ٣٣)

ويمكن التطبيق العملي لهذا المبدأ من خلال إعداد تقديرات الموازنات لعدة مستويات متوقعة لحجم النشاطات حتى يمكن إجراء المقارنة بين الاداء الفعلي والمخطط الذي يناسب حجم النشاط الفعلي، وبالتالي تكون الموازنة أكثر واقعية من الموازنات التي يتم إعدادها على أساس مستوى واحد ثابت للنشاط نظراً لأن العمليات الاقتصادية للغالبية العظمى من المنشآت تتميز بالحركة والمرونة بدلاً من الثبات، ومن الضروري أن تختلف التقديرات عند كل مستوى من المستويات المتعددة النشاط. (إبراهيم، ١٩٩٣، ص ١٥)

سابعاً: مبدأ الربط بين أرقام الموازنة ومراكز المسؤولية

يعرف هذا المبدأ على أنه أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق الرقابة الفعالة على الاداء عن طريق الربط المباشر بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة أخرى، وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياته الإدارية. (حنان ، وكحالة، ١٩٩٧ ، ص ٤١٣)

أي أن محاسبة المسؤولية تقوم على أساس ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري للمنشأة، وبذلك سوف تتحدد سلطات ومسؤوليات جميع العاملين في المنشأة، مما يسهل من عملية تحديد مسؤولية حدوث أي إنحراف عن الاداء الفعلي عن طريق ربط كل من الاداء الفعلي والاداء المخطط له في الموازنة بمركز من مراكز المسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة للمنشأة، ومركز المسؤولية هو: (بمثابة وحدات إدارية تخول سلطة اتخاذ القرارات كل في مجاله ويمكن اعتبار كل متخذ للقرارات داخل المنشأة مركزاً للمسؤولية). (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٢٨)

ثامناً: مبدأ الإتساق مع الهيكل التنظيمي

يقضي هذا المبدأ بضرورة ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي للمنشأة، وذلك من خلال اعتبار كل وحدة إدارية يتكون منها الهيكل التنظيمي للمنشأة مركزاً للموازنة التقديرية بحيث يتم تقدير الإيرادات أو التكاليف أو كليهما معاً للمركز، وذلك لتحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم تحديداً قاطعاً وإمكان استخدام نظام الموازنات كأداة لرقابة وتقييم الاداء. (نمر، ١٩٩٤، ص ٣٠)

تاسعاً: مبدأ توفير نظام الحوافز

من الضروري توفير نظام للحوافز المادية والمعنوية يعمل على تحريك دوافع العاملين في المنشأة للالتزام بالموازنة التخطيطية والعمل لزيادة الإنتاج وتحقيق الأهداف المطلوبة، كما ينبغي أن تقدم الحوافز الممنوحة للعاملين بناء على دراسة واعية لدوافع العاملين وحاجاتهم المختلفة حيث تعمل الحوافز على إشباع حاجات الأفراد وتوجيه سلوك الإنسان باتجاه حاجاته ودوافعه، فالإنسان يسير في الطريق الذي يوصله إلى الحافز المرغوب. (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٣٦)

٢ - ٦ مراحل إعداد الموازنات التخطيطية:

تمر عملية إعداد الموازنات التخطيطية في أي منشأة بمراحل وخطوات تبدأ من الدراسة التمهيدية والإعداد المسبق للتصميم، وتنتهي بإقرار واعتماد الموازنات ووضعها موضع التنفيذ، وفيما يلي أهم المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنات التخطيطية:

المرحلة الأولى : مرحلة التخطيط المسبق للموازنات

تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد والتحضير لعملية إعداد الموازنات التخطيطية، مع العلم أن هذه المرحلة لا تتكرر سنوياً، إذ إنها بطبيعتها طويلة الأجل، وبالتالي لا تشكل مرحلة من مراحل إعداد الموازنات التي هي بطبيعتها قصيرة الأجل.

إلا أنه نظراً لحتمية وضع الإطار العام للموازنات انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل يصبح من الضروري في مرحلة التحضير لإعداد الموازنات إعادة النظر سنوياً في المعلومات التي بنيت عليها، وذلك في ضوء النتائج الفعلية للاداء. (العلوين، ٢٠٠٠، ص٢٦)

وتشمل هذه المرحلة خطوات أساسية أهمها :

- تقييم الوضع الحالي للمنشأة وتحليل العوامل المؤثرة فيها.
- تحديد الأهداف والسياسات العامة للمنشأة.
- وضع الخطة المالية الطويلة الأجل للمنشأة والتي تحوي أرقاماً إجمالية يخضع قسم كبير منها لبعض المرونة.
- قيام كل مسؤول عن مركز مسؤوليته بتحديد الأهداف التفصيلية لمركز المسؤولية الذي يتولى الإشراف عليه، انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية للمنشأة وتقديمها للإدارة العليا.

المرحلة الثانية :إعداد الموازنة

انطلاقاً من الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية، وعلى ضوء الأهداف والإستراتيجيات العامة والخطة الطويلة الأجل ، يتم إعداد الموازنات التخطيطية وفقاً للمراحل التالية: (الخطيب، ١٩٨٨، ص ٤١)

- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنة والذي يشمل تحديد خطوات العمل التي يجب اتباعها لإعداد الموازنة، وذلك ضمن إطار برنامج تفصيلي للعمل يلتزم به جميع المشاركين في المهمة.
- توزيع وشرح الخطة الإستراتيجية وإجراءات وأساليب إعداد الموازنات لكافة المشرفين على مراكز المسؤولية.
- إعداد وتسليم الموازنات أولاً بأول إلى رئيس قسم الموازنات لمراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى.
- تجميع الموازنات وإعداد الموازنات الختامية.

المرحلة الثالثة: اعتماد الموازنة التخطيطية

يقوم أعضاء لجنة الموازنات بمناقشة متعمقة لكل موازنة من هذه الموازنات، فيما بينهم ومع المسؤول التنفيذي الذي قام بإعدادها، وبعد مناقشات ومداولات عديدة وربما اتخاذ الكثير من القرارات لحسم أية تباينات بين الخطط الفرعية المختلفة، قد تعيد لجنة الموازنة هذه الموازنات الفرعية إلى المسؤولين التنفيذيين لتعديلها على ضوء القرارات المتخذة وإعادتها ثانية للاعتماد حيث تقوم لجنة الموازنات بعد ذلك برفع جميع الموازنات إلى الإدارة العليا للموافقة عليها واعتمادها. (حنان، وكحالة، ١٩٩٧، ص ٥٥)

إن اعتماد الموازنة والموافقة عليها يعتبر أمراً ضرورياً لكي يتوفر عنصر الالتزام بها ويتقيد الجميع بتقديراتها، وعند اعتماد الموازنات التخطيطية والموافقة عليها من قبل الإدارة العليا تصبح :

- إنذاراً أو ترخيصاً بتنفيذ جميع عمليات المنشأة وفقاً لما هو وارد فيها.
- مرشداً لجميع العاملين في المنشأة عند تنفيذ العمليات المختلفة.
- مستنداً رقابياً هاماً لمعرفة مدى الالتزام بتقديراتها.

إذاً المراحل التي تمر بها عملية إعداد الموازنات التخطيطية تبدأ أولاً بتحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة، ومن ثم ترجمة هذه الأهداف ترجمة كمية ورقمية في شكل خطة شاملة تفصيلية منسقة تشمل كافة الأعمال المتعلقة بنشاط المنشأة في المستقبل بحيث يتم تصديقها من قبل الإدارة العليا لتصبح مرشداً لجميع العاملين في المنشأة، لكن بعد التصديق على الموازنة التخطيطية واعتمادها خطة شاملة لنشاط المنشأة لابد من وضعها موضع التنفيذ. (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٣٤)

وتجدر الإشارة إلى أن لجنة الموازنات تضم المسؤولين التنفيذيين في المنشأة على مستوى مديري الدوائر، بالإضافة إلى رئيس قسم الموازنات، ويقوم مدير الشؤون المالية عادةً برئاسة جلسة إقرار الموازنة.

تشمل المسؤولية التي تقع على عاتق لجنة الموازنة، في مجال إعداد واستخدام الموازنات المهام التالية: (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٢٩-٣٠)

- تقييم الوضع الحالي للمنشأة وتحديد نقاط القوة ومواطن الضعف ووضع الإستراتيجيات والسياسات العامة للمنشأة.

- وضع خطة مالية طويلة الأجل تترجم الأهداف والإستراتيجيات والسياسات العامة للمنشأة.
- دراسة ومناقشة التعديلات المقترحة من قبل رئيس قسم الموازنات على سياسات وإجراءات إعداد الموازنات لتصبح عملية الإعداد أكثر فعالية، وعرضها على الإدارة العليا.
- مناقشة واعتماد تصاميم النماذج والجدول والتقارير التي يجب استخدامها في إعداد الموازنات.
- دراسة ومناقشة وتعديل الموازنات الفرعية وتقديم الاقتراحات بشأنها والتأكد من توافقها مع الأهداف والإستراتيجيات المحددة مسبقا من الإدارة العليا.
- اقتراح التعديلات على إجراءات الرقابة باستخدام الموازنات، وعرضها على الإدارة العليا لاعتمادها.

وبرأي الباحث يكمن هنا مدى دور الموازنات التخطيطية في عملية الرقابة على العمليات التشغيلية وغير التشغيلية للمنشأة ومدى الاستفادة منها وفاعلية هذه الموازنات، فحين وضع هذه الموازنات موضع التطبيق يتم متابعة النتائج الفعلية لهذه الموازنات ومقارنتها بالاداء المقدر الموضوع مسبقا لمعرفة مدى دقة هذه الموازنات التي أخذت على عاتقها دور تحديد الإيرادات والمصاريف مسبقا من أجل تحديد اتجاه المنشأة، وعند الحصول على النتائج الفعلية فإنه يتم تصحيح الانحرافات وأخذها بعين الاعتبار مستقبلا كي لا يقع فيها مُعدُّو الموازنات التخطيطية.

المرحلة الرابعة : تطبيق الخطط والرقابة عن طريق الموازنات

بعد اعتماد الموازنة من قبل الإدارة العليا يجري العمل على تطبيق الخطط الواردة في هذه الموازنات، والرقابة على أداء المنشأة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعة، وتشمل هذه

الخطوة إعداد تقارير الاداء الدورية التي تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الواردة في الموازنات، وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد اسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. (الخطيب، ١٩٨٨، ص ٤٥)

٢ - ٦ - ١ إعداد الموازنة باستخدام طريقة كايزن

تعتبر طريقة كايزن من الطرق الحديثة المستخدمة لإعداد الموازنات في الشركات والتي تهدف إلى التحسين المستمر أثناء فترة الموازنة، الذي يؤدي إلى تقليل التكاليف المتعلقة بالعمالة. تعتبر هذه الطريقة من الأدوات التي تستخدمها الشركات عندما يكون قرار تخفيض التكاليف من القرارات الإستراتيجية التي تهدف الشركة إلى تحقيقها. وتستخدم هذه الطريقة بشكل مستمر من قبل العديد من الشركات الكبرى منها شركة جنرال موتور الأمريكية وكل من شركة سيتيزن وتويوتا اليابانية كوسيلة لخفض التكاليف وتعظيم الأرباح. (Horngren 2006, P195).

٢ - ٦ - ٢ إعداد الموازنة والمحاسبة في مراكز المسؤولية - (Horngren, 2006, P197- 198)

تعتبر مراكز المسؤولية جزءاً أو وحدة تنظيمية منفصلة داخل الشركة بحيث يترتب على المدير المسؤول عن كل من هذه المراكز إدارة كافة الأنشطة المتعلقة به. وكلما ارتقى المدير المسؤول عن هذه المراكز ضمن المستويات الإدارية في الشركة زادت المسؤولية المترتبة عليه و زاد عدد الأشخاص الذين يعملون تحت إشرافه.

ولكل من مراكز المسؤولية نظام محاسبي خاص به يساعد في قياس الاداء لكل من هذه المراكز، وهنالك أربعة أنواع من مراكز المسؤولية هي:

- **مركز التكاليف:** حيث يعنى المدير المسؤول لدى هذا المركز بمراقبة التكاليف فقط.
 - **مركز الإيرادات:** حيث يعنى المدير المسؤول لدى هذا المركز بمراقبة الإيرادات فقط.
 - **مركز الأرباح:** حيث يعنى المدير المسؤول لدى هذا المركز بمراقبة الإيرادات والتكاليف معاً.
 - **مركز الاستثمار:** حيث يعنى المدير المسؤول لدى هذا المركز بمراقبة الاستثمار والإيرادات والتكاليف.
- تساعد الموازنة المرتبطة بمراكز المسؤولية على تزويد الإدارة العليا لدى الشركة بالتغذية العكسية حول اداء هذه المراكز، وهل يتم تحقيق الموازنة على الشكل المطلوب أم لا. ويسمى الفرق بين النتائج الفعلية والمقدرة في موازنة بداية الفترة بالانحرافات، وتساعد هذه الانحرافات المديرين داخل الشركة على تقييم الوضع العام والإستراتيجيات المتبعة من خلال ثلاث طرق:
- **الإنذار المبكر:** تعتبر الانحرافات بمثابة إنذار مبكر لدى المديرين داخل الشركة بأن هنالك خطأ أو عدم انتظام في تنفيذ الإستراتيجية العامة لدى الشركة ويجب اتخاذ الإجراءات التصحيحية بأسرع وقت ممكن.
 - **تقييم الأداء:** تساعد الانحرافات التي تحدث داخل الشركة على تقييم اداء الشركة بأفضل وأدق طريقة ممكنة. حيث تساعد في معرفة ما إذا كانت الموارد والعمالة داخل الشركة تستخدم بطريقة ملائمة أم لا؟ هل أن المصاريف المنفقة على البحث والتطوير تتم حسب ما هو مخطط لها أم لا؟

- **تقييم الإستراتيجية العامة لدى الشركة:** تساعد الانحرافات على تقييم الاداء العام للإستراتيجية المتبعة داخل الشركة وتحفز المديرين على إعادة تقييم هذه الإستراتيجية واتخاذ الإجراءات التنظيمية اللازمة ليتم تنفيذها على أكمل وجه وتحقيق الأهداف المرجوة من وراء تطبيقها.

٢ - ٧ المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية:

تتحصر أهم العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على مدى فاعلية نظام الموازنات التقديرية في الآتي: (العلاوين، ٢٠٠٠، ص ٤٥)

- **مدى تعقيد النواحي الفنية:** ترتبط درجة التقدم التكنولوجي للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة بدرجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد والاستخدامات المستقبلية للمنشأة، فكلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة زادت درجات عدم التأكد وبالتالي إزدادت صعوبة التخطيط وقلت درجة فاعلية النظام.
- **طبيعة البيئة السوقية:** يتعلق هذا المعوق بإطار السوق الذي تعمل من خلاله المنشأة وما يتضمنه من عوامل ومؤثرات خاصة بالمنافسة والانفتاح على الأسواق الخارجية. فكلما قلت درجة المنافسة والانفتاح على الأسواق الخارجية، قلت درجة المنافسة، وسهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد على التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام، وإذا كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد الحر فإن هذا من شأنه أن يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظراً لمؤثرات الأسواق العالمية على السوق المحلية.

- نوع التشريعات الحكومية: يرتبط نظام الموازنات التخطيطية ويتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي وتأثير ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته.
- الشكل القانوني للمنشأة (استقلالية المنشأة): من البديهي أنه إذا ارتبطت المنشأة بنظام الشركات القابضة والتابعة فإن هذا من شأنه أن يؤثر إلى حد ما على درجة استقلالية المنشأة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالتخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية. ولذلك فإن المنشأة غير المرتبطة بنظام القابضة والتابعة يتوفر لديها المناخ الذي يمكنها من تحقيق درجات أكبر لفاعلية الموازنات التخطيطية.
- الهيكل التنظيمي للمنشأة: إن وجود هيكل تنظيمي سليم يحتوي على مراكز للموازنة ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات فإنه يزيد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية والعكس صحيح.
- العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم: تلعب العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة دوراً هاماً في تحديد فاعلية نظام الموازنة التخطيطية، إذ كلما كانت هذه العلاقات إيجابية توفرت جوانب التعاون والثقة بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وبالتالي فإن الفرصة تكون متاحة لإنجاح النظام وزيادة فاعليته والعكس صحيح.
- عدم وجود نظام محاسبي تكاليفي ونظام تكاليف معيارية سليم يوفر كافة البيانات والمعلومات التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. (الأفندي، ٢٠٠٣، ص ٥٦)

٢ - ٧ - ١ الجوانب السلوكية لإعداد الموازنة (Kaplan, 2007, P488)

يتخلل إعداد الموازنة بعض الجوانب السلوكية التي يقوم بها المديرون داخل الشركة، وهناك ثلاث طرق يتم استخدامها في إعداد الموازنات داخل الشركات:

أولاً: إعداد الموازنة الجديرة بالثقة

يتم إعداد الموازنة بهذه الطريقة عندما يقوم رؤساء الوحدات التنظيمية داخل الشركة بوضع الموازنة ومن ثم إعلامها ونقلها إلى مرؤوسيهـم. وتعتبر هذه الطريقة سهلة وغير مكلفة بالنسبة للشركة ولكن يشوبها بعض العيوب ألا وهي أن المرؤوسين يتوفر لديهم الكثير من المعلومات عن العمليات التي تحدث داخل الوحدات التنظيمية أكثر من رؤسائهم، بالإضافة إلى أن استخدام هذا الأسلوب يؤدي إلى عدم تحفيز الموظفين بسبب عدم إشراكهم في عملية إعداد الموازنة.

ثانياً: إعداد الموازنة بأسلوب المشاركة

هنا يتم إعداد الموازنة من خلال مشاركة المرؤوسين داخل الوحدات التنظيمية وليس فقط من قبل الرؤساء فقط، حيث إن الموازنة تعد من خلال اتخاذ قرار تشاركي بين الرؤساء والمرؤوسين. ويساعد هذا الأسلوب على تنمية القدرات والمهارات لدى المرؤوسين وزيادة إحساسهم بالمسؤولية تجاه عملهم وتجاه المنظمة التي يعملون لديها.

ثالثاً: إعداد الموازنة بأسلوب الاستشارة

في هذه الحالة يتم مناقشة الموازنة مع المرؤوسين داخل الوحدات التنظيمية ولكن لا يتم إشراكهم في اتخاذ القرار النهائي بشأنها، حيث يقوم الرؤساء بتجميع كافة البيانات والمعلومات

والأفكار المتعلقة بالموازنة ومناقشتها مع المرؤوسين ومن ثم استخدامها في إعداد الموازنة دون إشراكهم مباشرة باتخاذ القرار النهائي بشأنها.

٢ - ٨ الدراسات السابقة

دراسة (العلاوين ، ٢٠٠٠) بعنوان "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات المساهمة العامة في الأردن"

هدفت الدراسة إلى التعريف بمفهوم الموازنات التخطيطية ودورها في الرقابة وأنواعها ومزايا تطبيقها ومقومات نجاحها. حيث تم إجراء دراسة ميدانية على ثلاث وسبعين شركة صناعية في الأردن، وقد توصل الباحث من خلال الدراسة إلى أن معظم الشركات الأردنية لا يطبقون نظم الموازنات التخطيطية، والشركات التي تعمل على تطبيق هذه النظم ليس لديها مقومات النجاح أو الكفاءة على القيام بتطبيق هذه الموازنات.

وعليه فقد أوصى الباحث بأن تعمل كل شركة على دراسة الوضع الداخلي والخارجي لديها ومحاولة إيجاد السبل والوسائل لتطبيق نظم الموازنات التخطيطية وإذا لم تستطع فعلها معالجة الانحرافات التي تجدها وتجنبها بقدر الإمكان لتحصل على نتائج حقيقية.

دراسة (أحمرو ، ٢٠٠٠) بعنوان "تحديث الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية بتطبيق

أسلوب موازنة البرامج والاداء"

هدفت الدراسة إلى إيجاد السبل الكفيلة في تحقيق تحول وتحديث قواعد التخطيط للموازنة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية وذلك بتطبيق أسس موازنة البرامج والآداء وأساليبها بدلاً من موازنة البنود أو الموازنة التقليدية ومتطلباتها، ومن ثم تحديد أسس تطوير النظام المحاسبي الحكومي، لما له من أهمية من حيث المعلومات التي يقدمها هذا النظام في تحقيق نجاح تحديث تخطيط موازنة الدولة.

وقد خلص الباحث إلى أنه يجب ربط الموازنة بالتخطيط وذلك بأن يتمثل التقسيم المتبع للوظائف الحكومية بين القطاعات بين وزارة التخطيط ودائرة الموازنة العامة، ووضع تقديرات للموازنة ونمط التحديث ، والإطار الزمني لكل من التحديث وتوقيت الموازنة العامة وذلك لتتيح الفرصة لإعطاء مدى ملائم لتحضير الموازنة وتقديم النتائج في مدة أقصاها ثلاثة أشهر من انتهاء الموازنة.

أما على صعيد النظام المحاسبي فإنه يجب استخدام أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي واعتماد المعايير المناسبة في الأردن، وأن تصدر الحسابات الختامية السنوية أولاً على مستوى الوحدة الحكومية وثانياً على مستوى الحكومة المركزية عموماً، ليتم وضع أسس واضحة لتسعير الخدمات في الوحدات الحكومية وتحديث الأسس الرقابية على تنفيذ الموازنة العامة وإنشاء هيئة للمحاسبة والتدقيق لزيادة الرقابة على الإجراءات وتطبيق أسس الموازنة العامة.

دراسة (الفضل، ونور، ٢٠٠٢) بعنوان "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية والرضا عن العمل والمنظمة - دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية".

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى تأثير العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا الوظيفي عن العمل والمنظمة في كل من مركز تحكم الشخصية وخصائص الوظيفة وعدم التأكد البيئي ونوع تكنولوجيا الإنتاج في كل من العراق والأردن من جهة، ومدى التباين في التأثير بين البلدين من جهة أخرى.

وقد خلص الباحثان إلى عدم تأثير مركز تحكم الشخصية على العلاقة المدروسة في العراق وتأثيره على تلك العلاقة في الأردن. إن خصائص الوظيفة تؤثر على العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنة والرضا عن العمل دون المنظمة، وإن ذلك الأثر لا يختلف من بلد إلى آخر، كذلك يعد متغير عدم التأكد البيئي محدداً قوياً للآثار الإيجابية للموازنات والحال كذلك مع متغير تكنولوجيا الإنتاج.

دراسة (Zadeh.M.Y, 2002) بعنوان: "A Linear Programming Framework for Flexible Budgeting and its Application to Classroom Teaching".

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد طريقة جديدة لإعداد الموازنات التخطيطية وتحليل انحرافاتهما باستخدام البرمجة الخطية ونظرية القيود، حيث تم العمل على دمج المصاريف التشغيلية في تحليل الانحرافات ومن أجل التوصل إلى قراءات ذات معنى ليتم استخدامها في نظرية القيود. وقد بينت الدراسة أن دمج البرمجة الخطية في إعداد الموازنات التخطيطية يعزز العلاقة بين تحليل الانحرافات والرقابة المالية. وقد أشارت الدراسة إلى وجود بعض المعوقات في تطبيق

هذه الطريقة بحيث بينت أن استخدامها يتطلب مهارة عالية في الإحصاء واستخدام الحاسوب، وهذا عادة غير متوفر بشكل دائم معاً.

دراسة (النعمي والراوي، ٢٠٠٢)، بعنوان أثر المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية. هدفت الدراسة إلى قياس أثر المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية من قبل أصحاب الشركات والمستثمرين في سوق عمان المالي، وقد قام الباحثان بفحص فرضية رئيسية واحدة مفادها أنه كلما زادت دقة المعلومات المحاسبية التي تقوم منشآت الأعمال على توفيرها من خلال إعداد الموازنات التخطيطية والتقارير المالية السنوية والحسابات الختامية أدى ذلك إلى زيادة فاعلية القرارات المالية التي يتخذها الملاك والمستثمرون، وقد خلص الباحثان في دراستهم إلى أن إعداد الموازنات التخطيطية والتقارير المالية لخدمة عملية التخطيط والرقابة يحقق الكفاءة والفاعلية لمتخذي القرارات والمستثمرين على حده، عدا عن أن المعلومات والتقارير المحاسبية في إطارها العام تشكل محوراً للنشاط المالي للمنظمات مما يستدعي تفهمهما من قبل متخذي القرار في تحليل مكوناتها.

دراسة (السعيدات، ٢٠٠٣) بعنوان "الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن". هدفت الدراسة للتعرف إلى الموازنات المرنة وأهميتها في السيطرة والرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة وكذلك التعرف على مدى الاستفادة من الموازنات التخطيطية أداة فعالة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، وكذلك وضع الاقتراحات والتوصيات المناسبة بهدف التوعية لأهمية تطبيق نظم الموازنات التخطيطية في الشركات المساهمة العامة في الأردن واستخدامها أداة رقابة فعالة، وحيث إن التكاليف الصناعية غير المباشرة تعتبر

تكاليف عامة تخدم كل الأنشطة، فإن توزيعها بطريقة غير عادلة سوف تعطي تصوراً غير واضح عن التكلفة الحقيقية لكل نشاط من أنشطة الشركة الإنتاجية.

وعليه فقد أوصى الباحث بضرورة التركيز على تطوير برمجيات متكاملة للنظم المالية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن وكذلك ضرورة وجود شبكات محوسبة للربط بين جميع أقسام الشركة ككل والتي بدورها تضمن عملية المشاركة، والتركيز على الفصل بين عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة والتكاليف غير الصناعية الثابتة. وقد رأى الباحث ضرورة عمل دراسة لإمكانية تطبيق نظام الموازنات التخطيطية المبني على الأنشطة (ABC) لما لذلك من نتائج إيجابية على الاداء والحد من عملية هدر الموارد المتاحة.

دراسة (الأفندي ، ٢٠٠٣) بعنوان "مدى استخدام الموازنات التخطيطية أداة للرقابة وتقييم

الاداء في منشآت القطاع العام".

هدفت الدراسة إلى التعريف بأهمية الموازنات التخطيطية في منشآت القطاع العام في الجمهورية العربية السورية وأهم الأساليب التي تساعد في التغلب على حل مشكلات الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة ومنع الهدر والإسراف.

وقد ركزت الباحثة على أهمية إيجاد حلول لتجاوز المشكلات والعوائق التي تحد من فاعلية الموازنات التخطيطية كأداة رقابة وتقييم للاداء في منشآت القطاع العام، وكذلك لقاء الضوء على الواقع العملي لاستخدام الموازنات التخطيطية أداة رقابة وتقييم للاداء في إحدى منشآت القطاع العام.

وبناء لما ذكر فقد أوصت الباحثة بضرورة مشاركة جميع المستويات الإدارية في الشركة في عملية إعداد الموازنات التخطيطية وعلى الأخص المستويات الإدارية وأن يتم تشكيل لجنة مختصة لإعداد الموازنة وتنفيذها ومتابعتها وأن يكون هناك مدير مسؤول عن أعمال هذه اللجنة. إضافة إلى عمل دورات تدريبية لمعدي الموازنات التخطيطية لزيادة كفاءتهم وكذلك ربط شبكي لأجهزة الحاسوب الموجودة في المنشأة مع حاسوب مديرية التخطيط في الشركة وذلك لضمان أخذ المعلومات بشكل سريع أولاً بأول دون الانتظار.

دراسة (جلس، ٢٠٠٥) بعنوان : "دور الموازنة كأداة لتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع

المدني الفلسطينية".

الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على مدى استخدام الموازنة أداة تخطيط ورقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية العاملة في قطاع غزة بفلسطين، حيث تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من (١٠٠) مؤسسة جمعت منها البيانات من خلال استبانة صممت خصيصاً لهذا الغرض.

وقد توصل الباحث إلى أن معظم مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية لديها خطط طويلة الأجل وتقوم بإعداد موازنات سنوية وهي تهدف من وراء إعداد هذه الموازنات إلى تحقيق التالي:

- استخدام الموازنة أداة اتصال وتواصل.
- تقييم أداء الإدارة ومساعدتها على التنبؤ.

- المساعدة على تحقيق أهداف المؤسسة بشكل عام.
- أداة فاعلة لتخصيص الموارد.

دراسة (الطراونة، ٢٠٠٥) بعنوان : "تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء".

تناولت هذه الدراسة موضوع تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء، وتم اختيار السلطة (Petra Region Authority) لأهمية هذا الموقع على خارطة الأردن والعالم السياحية، وهذه الدراسة الميدانية تهدف إلى التعرف على واقع الموازنات التخطيطية في السلطة واستخداماتها، وحيث تناقش الدراسة مفهوم الموازنات بصورة عامة من حيث تعريفها، وأهميتها، وخصائصها، وأهدافها، وقواعدها، كما تتناول المراحل المختلفة لتطور الموازنات التخطيطية.

تم التطرق إلى التعريف بسلطة الإقليم من حيث إنجازاتها وإدارتها ونظامها المالي ومواردها المالية، وتم دراسة واقع الموازنة من حيث مفهوم الموازنة في سلطة الإقليم وقواعدها ومبادئها وإجراءاتها وكيفية إعدادها، وذلك بالرجوع إلى مجموعة القوانين والأنظمة والتعليمات التابعة للسلطة.

توصلت الدراسة إلى نتائج عدة أهمها:

- إن للموازنات التخطيطية دوراً كبيراً في عمليات التخطيط والتنسيق لأعمال سلطة إقليم البتراء ضمن الموارد المتاحة.
- لا يمكن اعتبار الموازنات التخطيطية وسيلة رقابية فاعلة لاداء سلطة إقليم البتراء.

- لا تقوم الموازنة التخطيطية بدور واضح في عملية تقييم الاداء في السلطة.
- الحاجة إلى إجراء تغييرات في الأنظمة والتشريعات من أجل مواكبة سلطة الإقليم لمشروع الموازنة الموجهة نحو النتائج.
- وقد أوصت الدراسة بعدة توصيات أهمها:
- يجب على سلطة الإقليم تحديد أولوياتها وأهدافها بما ينسجم مع الإستراتيجية العامة للدولة واحتياجات المجتمع المحلية.
- إجراء تقييم واقعي للموارد المتاحة في الإقليم من أجل تحديد أولويات الإنفاق الرئيسية.
- إحكام التنسيق بين أجهزة الرقابة الخارجية ووحدات الرقابة الداخلية للإقليم من خلال وضع آلية تنسيق واضحة تؤدي إلى تقييم الإنجاز الذاتي في الوحدة الإدارية.
- الاهتمام بالجانب الإنساني عند إعداد الموازنة وذلك من خلال الربط بين أهداف العاملين وأهداف السلطة لتحفيزهم وتنمية الشعور الإيجابي لديهم.

دراسة (Hou, Yilin, 2007) بعنوان The Rise and Fall of the norm of Budget Balance

يعتبر كل من العجز والدين من المواضيع المعقدة التي أثارت الجدل على مر السنين وحتى أيامنا هذه. إن نظام الموازنة الحكومية (Budget Balance) غالبا ما يظهر أو يتم التحدث عنه في الدراسات والأدبيات المتعلقة بالموازنات الاتحادية (Federal Budgeting) أو تحت المواضيع المتعلقة بالسياسات المالية.

تهدف هذه الدراسة إلى بيان طريقة إعداد هذه الموازنات وتبسيط الضوء على كيفية نشوء مفهوم هذه الموازنات وكيف يتم تطبيقها، بالإضافة إلى توضيح مفهومي العجز والدين وكيف سيتم

تتاوُلها نظريا وعمليا بشكل منطقي ومقبول. كما تتاوُلت هذه الدراسة نشوء مفهوم الموازنات الحكومية وشرح عواملها بشكل مفصل، كما قامت بتقسيم هذه العوامل إلى مكونات وعناصر سنوية ودورية.

وبالرجوع إلى البيانات التاريخية حول مفهوم الموازنات الحكومية، نجد أن هذا المفهوم قد بلغ أوجه منذ القرن التاسع عشر ولغاية عام ١٩٦٠. ومنذ ذلك الحين بدأ مفهوم الموازنات الحكومية بالتلاشي وذلك بسبب عدم وجود أي نظريات أدبية لتزويد المزيد من المعلومات والتوضيحات حول هذا المفهوم. كما بينت هذه الدراسة أن عدم تبني هذه الطريقة في إعداد الموازنات الحكومية أدى إلى خلق فجوة في كمية البحوث العلمية التي تتناول الموازنات الحكومية، كما أن البحوث الحالية تتطرق إلى الصعوبات التي تواجه عملية إعداد الموازنات الحكومية (الفيدرالية) ولكنها غير قادرة على بيان الأسباب والحلول لهذه المشاكل.

وبينت هذه الدراسة أيضاً الدور الجديد للحكومة الفيدرالية والتي أوجدت مفهوم التفويض على الرغم من الضغوط التي ولدتها السياسة الانتخابية على الأنظمة الضريبية والتي بدورها شكلت السبب الرئيسي للعجز المزمن وزيادة مؤشرات الدين العام.

دراسة (Zaltsman, Tedoro Ariel, 2008) بعنوان: "The Role of Monitoring and

Evaluation in the Budgetary Process"

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر المعلومات المتعلقة بالاداء في تصميم نظام الموازنة الخاص بسلسلة مطاعم تشيليز في الولايات المتحدة الأمريكية. وللتخلص من كافة المعوقات التي واجهت كافة الأبحاث والدراسات السابقة والمشابهة، تطرقت هذه الدراسة إلى الأخذ بعين الاعتبار عاملين مهمين لم يتم التطرق إليهما في كافة الدراسات والأبحاث السابقة المتعلقة بالموازنات

التخطيطية. العامل الأول هو سبل استخدام المعلومات المتعلقة بالاداء والعامل الثاني هو تعددية الطرق والأساليب في كيفية تأثير اعتبارات الاداء (Performance Considerations) على توزيع الموارد داخل المؤسسة. ولتحقيق الأهداف المتوخاه من هذه الدراسة، فقد شملت الدراسة على تحليل نوعي (Qualitative Analysis) للبيانات التي تم جمعها من خلال المقابلات الشخصية ومجموعات التركيز (Focus Groups)، بالإضافة إلى استخدام تحليل الانحدار بالنسبة للبيانات الإدارية المتعلقة بالشركة، وقد خلصت الدراسة إلى أن الجزء الأهم في مساهمة الموازنة المعتمدة على الاداء في تحسين طرق توزيع الموارد داخل الشركة غير واضحة .

٢ - ٩ ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

إن هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تقيس مدى التزام الشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن بالموازنات التخطيطية حيث إن الدراسات السابقة قد ركزت على استخدام الموازنات التخطيطية أداة للرقابة وتقويم الاداء فقط، بينما أضافت هذه الدراسة متغيراً جديداً لم تأخذها الدراسات السابقة بعين الاعتبار وهي رغبة الإدارة باستخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط أولاً ومن ثم الرقابة وتقويم الاداء على عكس ما جاء في دراسة العلاوين والتي ركزت على استخدام الموازنات التخطيطية في عملية الرقابة وتقويم الاداء فقط متجاهلة أهمية هذه الموازنات في تخطيط المستقبل والتنبؤ به، وسوف يتناول الباحث في هذه الدراسة البيئة المناسبة والمعلومات المتوفرة في إعداد الموازنة والصعوبات التي تعيق إعدادها، على عكس الدراسات السابقة التي ركزت على استخدام الموازنة ونظم الموازنة بشكل عام كأداة رقابة والكيفية التي سوف تطبق بها نظم الموازنة.

كذلك فقد تناولت هذه الدراسة الكيفية التي يتم فيها أخذ مخرجات نظام الموازنات التخطيطية كأداة فاعلة لاستخدامها لتصحيح الانحرافات وتحقيق الأهداف المذكورة سابقاً آخذين بعين الاعتبار المعوقات التي تحد من استخدام الموازنات التخطيطية في بيئة الدراسة.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

٣ - ١ المقدمة

٣ - ٢ منهجية الدراسة

٣ - ٣ مجتمع وعينة الدراسة

٣ - ٤ مصادر جمع المعلومات

٣ - ٥ أداة الدراسة

٣ - ٦ صدق وثبات الاداة

٣ - ٧ معالجة البيانات الإحصائية المستخدمة

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

٣ - ١ المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى إظهار نتائج التحليل الإحصائي لفرضيات الدراسة الميدانية والتي تمت عن طريق إعداد إستبانات بما يتناسب مع فرضيات الدراسة، حيث تم إستشارة أصحاب الخبرة والإختصاص في عملية إعداد الاستبانة ممن لهم خبره طويلة في هذا المجال وبطريقة سلسلة ليتم جمع أكبر عدد ممكن لهذه الدراسة وكذلك إضافة القيمة والمصادقية لعملية الدراسة.

٣ - ٢ منهجية الدراسة

تتألف هذه الدراسة من جانبين، جانب نظري وآخر تطبيقي، ففي الجانب النظري سيتم التطرق إلى معظم الأفكار العلمية ذات العلاقة بالموضوع.

أما في الجانب التطبيقي فسيعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي الذي يهدف - من خلاله - إلى معرفة مدى التزام الشركات الصناعية الأردنية في استخدام الموازنات التخطيطية أداة للتخطيط والرقابة وتقويم الاداء. وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي، كما سوف يتبع الباحث منهج الوصفي التحليلي، بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات.

٣ - ٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة العاملة، أما عينة الدراسة وعددها ٢٨ شركة تم اختيارها بناء على حجم رأس المال، هذا وقد تم توزيع ثلاث إلى

أربع استبانات لكل شركة تم إختيارها كعينة قصدية وبعدد إجمالي (٩٠) استبانة كما هو موضح بالملحق رقم (٣).

٣ - ٤ مصادر جمع المعلومات:

- تستند الدراسة الحالية في جمع البيانات وأساليب تحليلها والبرامج المستخدمة إلى مايلي:
- الكتب والدوريات والرسائل الجامعية المتوفرة في المكتبات، إضافة إلى استخدام الشبكة العالمية للمعلومات (Internet)، وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة.
- الاستبانة، والتي أعدت خصيصاً لجمع البيانات والمعلومات التي تتعلق بموضوع الدراسة وقد شملت الاستبانة على عدد من المجالات التي تعكس أهداف الدراسة وأسئلتها، للإجابة عليها من قبل المستجيبين، وهم المديرون الماليين ومديرو الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الأردنية التي شملتها الدراسة.

٣ - ٥ أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم الاستبانة بالاستعانة بأصحاب الخبرة سواء العلمية أو المهنية والأدبيات السابقة.

وقد تكونت الاستبانة من جزأين أساسيين هما:

١. الجزء الأول: يختص هذا الجزء بالبيانات والمعلومات التي تتعلق بعينة الدراسة وبعض المعلومات المتعلقة بالمجيبين أنفسهم.

الجزء الثاني: احتوى هذا الجزء على مجموعة من الفقرات تبلغ (٥٩) فقرة، حيث تتعلق الفقرات من (١-١٣) بالفرضية الأولى، والفقرات من (١٤-٢٨) بالفرضية الثانية، والفقرات من

(٢٩-٤١) بالفرضية الثالثة، والفقرات من (٤٢-٥٠) بالفرضية الرابعة، والفقرات من (٥١-٥٩) بالفرضية الخامسة.

٣ - ٦ صدق وثبات الاستبانة:

لقد تم صياغة الاستبانة بمساعدة المشرف وإرشاداته، وكذلك تم الاستعانة ببعض الأشخاص ذوي الخبرة العملية والأكاديمية في هذا المجال، وقد تم تحكيم الاستبانة وعرضها على أصحاب الاختصاص وتم الأخذ بملاحظاتهم حتى وصلت إلى صيغتها النهائية.

كما تم صياغة عبارات أسئلة محاور الدراسة بطريقة تتيح للمبحوثين فرصة الإجابة عنها وفقاً لتدرج مقياس Likert الخماسي، بحيث تأخذ كل إجابة أهمية نسبية.

وللتحقق من ثبات الاداة المستخدمة في الدراسة تم إعداد إختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، وذلك لقياس درجة مصداقية وثبات إجابات مجتمع الدراسة على أسئلة الاستبانة، إذ يعتمد هذا المقياس درجة الاتساق والثبات بين ردود المستجيبين على عبارات الاستبانة، ويرى أصحاب الاختصاص أن القيمة المقبولة إحصائياً هي ٦٠% فأكثر، فإذا كانت القيمة أقل من ذلك فإنها تعتبر ضعيفة وغير مقبولة (Sekran, 2003).

وقد بلغت قيمة ألفا لأفراد عينة الدراسة عند إدخالها لبرنامج الرزم الإحصائية (SPSS) ما قيمته (٩٦,٥%) وهي نسبة تدل على مستوى عالٍ من ثبات أداة القياس.

٣ - ٧ معالجة البيانات الإحصائية المستخدمة:

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها سوف يقوم الباحث باستخدام أسلوب الإحصاء الاستدلالي باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وبموجب الاختبارات التالية:

- التكرارات والنسب المئوية.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد عينة الدراسة.
- اختبار T للعينة الواحدة (One-Sample T test).
- اختبار الثبات (كرونباخ ألفا).
- تحليل الانحدار البسيط وذلك لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على التابعة.
- سيتم تحليل البيانات واختبار الفرضيات عند مستوى معنوية ($\alpha=0.05$).

الفصل الرابع

مناقشة نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

٤ - ١ المقدمة

٤ - ٢ وصف خصائص عينة الدراسة

٤ - ٣ اختبار مقياس الإستبيان

٤ - ٤ تحليل البيانات وعرض النتائج

٤ - ٥ اختبار الفرضيات

الفصل الرابع

مناقشة نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

٤ - ١ المقدمة:

يهدف هذا الفصل إلى إظهار نتائج التحليل الإحصائي الذي تم التوصل إليها بعد إجراء الدراسة الميدانية من خلال أداة القياس (الاستبانة) التي تم إعدادها مسبقاً، حيث تم توزيع الاستبانات على الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة موضوع الدراسة كما تم بيانه في الفصل السابق، جدول رقم (٣-١).

٤ - ٢ وصف خصائص عينة الدراسة:

في هذه الفقرة سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث رأس المال وتاريخ التأسيس وعدد الموظفين والعمر والمؤهل العلمي والخبرة العملية والمسمى الوظيفي كما هو موضح بالجدول التالية :

▪ رأس المال

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب رأس المال المسجل والمصرح به:

جدول (٤-١)

رأس المال المسجل والمصرح به

النسبة (%)	التكرار	البيان
٥٤%	١٥	من ١ مليون - ١٠ مليون
٢٨%	٨	من ١١ مليون - ٢٠ مليون
٤%	١	من ٢١ مليون - ٣٠ مليون
١٤%	٤	٣١ مليون فما فوق
١٠٠%	٢٨	المجموع

■ تاريخ التأسيس

يوضح الجدول التالي تواريخ التأسيس للشركات التي خضعت للمسح الميداني:

جدول (٢-٤)
تاريخ التأسيس

النسبة (%)	التكرار	البيان
٢٥%	٧	١٩٧٠ أو قبل
١٠%	٣	من ١٩٧١ - ١٩٨٠
١٨%	٥	من ١٩٨١ - ١٩٩٠
٣٩%	١١	من ١٩٩١ - ٢٠٠٠
٨%	٢	من ٢٠٠١ فما بعد
١٠٠%	٢٨	المجموع

■ المؤهل العلمي

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي للأشخاص الذين قاموا بتعبئة

الاستبانة:

جدول (٣-٤)
المؤهل العلمي

النسبة (%)	التكرار	البيان
١,٧%	١	دكتوراه
١٣,٣%	٨	ماجستير
٨٣,٣%	٥٠	بكالوريوس
١,٧%	١	دبلوم
١٠٠%	٦٠	المجموع

■ الخبرة العملية

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة العملية للأشخاص الذين قاموا بتعبئة الاستبانة:

جدول (٤-٤)
عدد سنوات الخبرة العملية

البيان	التكرار	النسبة (%)
من ١ - ٥ سنوات	٨	١٣,٣%
من ٦ - ١٠ سنوات	١٨	٣٠%
من ١١ - ١٥ سنة	١٣	٢١,٧%
من ١٦ - ٢٠ سنة	٧	١١,٧%
من ٢١ - ٢٥ سنة	٤	٦,٧%
من ٢٦ - ٣٠ سنة	١٠	١٦,٧%
المجموع	٦٠	١٠٠%

■ المسمى الوظيفي

يوضح الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي للأشخاص الذين قاموا بتعبئة الاستبانة:

جدول (٤-٥)
المسمى الوظيفي

البيان	التكرار	النسبة (%)
مدير مالي	١٧	٢٨,٣%
رئيس قسم	١٩	٣١,٧%
محاسب	١٠	١٦,٧%
أخرى	١٤	٢٣,٣%
المجموع	٦٠	١٠٠%

٤ - ٣ اختبار مقياس الاستبانة:

لقد تم اعتماد مقياس ليكرت (Likert Scale) المكون من خمس درجات لتحديد درجة الأهمية النسبية لكل بند من بنود الاستبانة كما هو موضح بالجدول رقم (٤-٨) أدناه مع اعتماد الوسط الفرضي بواقع ثلاث درجات ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج:

جدول (٤-٦)
مقياس درجة الموافقة

الأهمية	الدرجة
غير موافق بشدة	١
غير موافق	٢
محايد	٣
موافق	٤
موافق بشدة	٥

٤ - ٤ تحليل البيانات وعرض النتائج:

سيتم ضمن هذا السياق عرض لنتائج إجابات عينة الدراسة على أسئلة الاستبانة، وقد استخدم الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics) لاستخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأسئلة الدراسة لكل فرضية من فرضيات الدراسة على حدة كما هو موضح في الجداول التالية:

■ أسئلة الفرضية الأولى:

جدول (٤-٧)

مدى إهتمام الشركات الصناعية الأردنية بإعداد الموازنات التخطيطية

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
١.	تستخدم الشركة نظام الموازنات التخطيطية لجميع أقسام	٤,٠٥	١,٠١٦	٣٠,٨٩١

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
	الشركة التشغيلية والإدارية .			
٢.	تقوم الشركة بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنات لضمان كفاءة الموظفين العاملين على إعدادها.	٣,٦٢	١,٠١٠	٢٧,٧٣٨
٣.	تعتبر الموازنة بعد اعتمادها أداة أو وسيلة للرقابة.	٤,٢٥	٠,٧٧٣	٤٢,٥٩
٤.	تعتبر الموازنة بعد اعتمادها أداة أو وسيلة لتقييم الاداء.	٤,١٣	٠,٩٤٧	٣٣,٨٠٢
٥.	يتم شرح أهداف الموازنه للمسؤولين عن الأقسام.	٣,٨	٠,٨٧٩	٣٣,٤٨١
٦.	يتم إعداد الموازنات بشكل دوري.	٤,٢٣	٠,٨١٠	٤٠,٤٧١
٧.	تستخدم الإدارة الموازنات لرسم المستقبل والتنبؤ به.	٤,٠٨	٠,٩٦٢	٣٢,٨٨٤
٨.	تهتم إدارة الشركة بوجود قسم خاص لإعداد الموازنات.	٣,١٧	١,٣٠٤	١٨,٨١
٩.	يتم منح حوافز للأقسام التي تكون فيها نتائج الموازنة مطابقة للاداء الفعلي.	٣,٠٥	١,٠٣٢	٢٢,٨٩
١٠.	طبيعة وحجم نشاط الشركة لا يسمح أو لا يتطلب عمل موازنات تخطيطية.	١,٩٢	٠,٨٦٩	١٧,٠٧٩
١١.	إن استخدام الموازنات في الشركة يؤدي إلى زيادة كفاءة الشركة وفعاليتها.	٤,٣٨	٠,٦١٣	٥٥,٣٧٢
١٢.	تضع الشركة تعليمات واضحة لإعداد الموازنات.	٣,٨٠	٠,٧٩٨	٣٦,٨٧٢
١٣.	تعتبر الموازنات أدوات فعالة للربط بين أهداف الشركة ومواردها المتاحة.	٤,٣٢	٠,٧٠١	٤٧,٧٠٦
الوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		٣,٧٥	٠,٩٠١	

من أجل التعرف على الاختلاف في اتجاهات الأفراد سواء كان إيجابياً أم سلبياً، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة والوسط الحسابي والانحراف المعياري، واعتبرت الدرجة ٣ معياراً للحكم على اتجاهات الأفراد نحو الأسئلة، وقد بينت هذه الاتجاهات في الجدول رقم (٤-٧) الذي يبين نتائج الإجابة على الأسئلة.

كما هو مبين في الجدول السابق وبعد استطلاع قيم الوسط الحسابي للإجابات عن الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية، نجد أن اتجاهات أفراد العينة حول كافة الأسئلة إيجابية ما عدا السؤال رقم ١٠ حيث إن قيمة الوسط الحسابي هي (١,٩٢) مما يدل على أن اتجاهات أفراد العينة حول هذا السؤال سلبية، مما يدل على أن طبيعة وحجم العمل في الشركات التي شملتها عينة الدراسة يتطلب إعداد موازنات تخطيطية واستخدامها أداة للرقابة وتقييم الأداء.

أما فيما يتعلق بالوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لهذه الفرضية، فقد بلغت قيمة الوسط الحسابي العام ٣,٧٥ وهو أعلى من القيمة المعيارية (٣)، أما قيمة الانحراف المعياري العام فقد بلغت ٠,٩٠١ مما يدل على أن اتجاهات الأفراد إيجابية نحو اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بإعداد موازنات تخطيطية واستخدامها أداة للرقابة وتقويم الأداء.

■ أسئلة الفرضية الثانية:

جدول (٤-٨)

مدى توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية الأردنية

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
١٤.	تتوافر في الشركة البيانات والمعلومات السليمة واللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية.	٤,٠٨	٠,٧٤٣	٤٢,٥٦٢
١٥.	يتم التعاون بشكل فعال من قبل رؤساء الأقسام داخل الشركة لتطبيق نظام الموازنات التخطيطية.	٣,٧٥	١,٠١٩	٢٨,٥٠٩
١٦.	يتم تبادل المعلومات بين الأقسام على مستوى عالٍ من الكفاءة والشفافية.	٣,٨	٠,٨١٩	٣٥,٩٢٨
١٧.	توفر الشركة الظروف المطلوبة لتنفيذ الموازنات التخطيطية.	٣,٧٨	٠,٧٨٣	٣٧,٤٢٢
١٨.	تعد الموازنات التخطيطية من أجل تحقيق الأهداف المخططة.	٤,٠٥	٠,٨٩١	٣٥,٢٠٥

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
١٩.	يتم أخذ الظروف القانونية والاقتصادية بعين الاعتبار عند إعداد الموازنات التخطيطية.	٤	٠,٧٨١	٣٩,٦٦٥
٢٠.	تهتم إدارة الشركة بتقدير التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة عند إعداد الموازنة.	٤,٢٣	٠,٦٩٨	٤٦,٩٨٨
٢١.	يوجد نظام مالي ومحاسبي يفي بمتطلبات إعداد الموازنات التخطيطية.	٤,٠٥	٠,٩٩٩	٣١,٤١١
٢٢.	تجرى اجتماعات دورية لرؤساء الأقسام من أجل مناقشة بنود الموازنة.	٣,٥٥	١,٠٣٢	٢٦,٦٤٢
٢٣.	تتيح إدارة الشركة لقسم الموازنة الاطلاع على كامل أنشطة وأعمال الشركة.	٣,٧٢	٠,٨٠٤	٣٥,٧٨٦
٢٤.	يتم إشراك جميع الأقسام في إعداد الموازنات.	٣,٤٢	٠,٩٢٦	٢٨,٥٨٣
٢٥.	تعد الشركة بياناتها لسنة لاحقة على شكل موازنات تخطيطية.	٣,٧٣	١,١٠٣	٢٦,٢٢٦
٢٦.	تتوفر لدى الشركة نظم المعلومات المساعدة لإعداد الموازنات التخطيطية.	٣,٨	١,٠٣٨	٢٨,٣٥
٢٧.	إن لجنة إعداد الموازنة في الشركة مؤهلة لإعدادها كما يجب.	٣,٩	١,٠٣٧	٢٩,١٤٢
٢٨.	يتضمن نظام الموازنات التخطيطية معالجة المقترحات لتحسين مستوى الاداء.	٣,٩٢	٠,٨٠٩	٣٧,٥١٦
الوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		٣,٨٥	٠,٨٩٩	

يلاحظ من الجدول السابق أن متوسط استجابات أفراد العينة حول الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية هي أعلى من القيمة المعيارية (٣)، مما يدل على أن الشركات التي شملتها الدراسة توفر قدر لا بأس به من المعلومات المطلوبة ليتسنى للأشخاص المعنيين القيام بإعداد الموازنات التقديرية على أكمل وجه. وقد تبين أيضاً أن الشركات الصناعية الأردنية التي شملتها الدراسة تقوم بإحتساب وتقدير التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة عند إعداد الموازنة التخطيطية،

حيث بلغ متوسط استجابات أفراد العينة حول هذا السؤال ٤,٢٣ وهي أعلى قيمة للوسط الحسابي سجلت من بين كافة الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية.

أما فيما يتعلق بالوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لهذه الفرضية، فقد بلغت قيمة الوسط الحسابي العام ٣,٨٥ وهو أعلى من القيمة المعيارية (٣)، أما قيمة الانحراف المعياري العام فقد بلغت ٠,٨٩٩ مما يدل على أن اتجاهات الأفراد إيجابية نحو توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية الأردنية من أجل تحضير تلك الموازنات.

وبرأي الباحث لا بد من تعزيز مثل هذه الاتجاهات داخل كافة أقسام الشركات من أجل التواصل الدائم للمعلومات من خلال التطبيق العملي لإعداد الموازنات والتدريب الجاد عليها.

■ أسئلة الفرضية الثالثة:

جدول (٤-٩)

مدى استخدام مخرجات نظام الموازنة في تصحيح الانحرافات

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
٢٩.	بعد مقارنة الاداء الفعلي بالمقدرة يتم أخذ مخرجات النظام أداة فاعلة من أجل تصحيح الانحرافات.	٣,٩	١,٠٣٧	٢٩,١٤٢
٣٠.	تستخدم الإدارة نظام الموازنات للرقابة على الاداء.	٣,٩٧	٠,٨٨٢	٣٤,٨٢٣
٣١.	يتم استخدام مخرجات نظام الموازنات لتقييم فاعلية الاداء.	٣,٧٨	٠,٩٩٣	٢٩,٥١١
٣٢.	يتم استخدام مخرجات نظام الموازنات لتقييم كفاءة الاداء.	٣,٨٥	٠,٨٢٠	٣٦,٣٧٨
٣٣.	يتم استخدام مخرجات نظام الموازنات لتقييم اقتصادية الاداء.	٣,٨٧	٠,٨٩٢	٣٣,٥٨١
٣٤.	يتم تحليل أسباب الانحرافات الفعلية عن المقدرة.	٣,٩٨	٠,٨٧٣	٣٥,٣٣٦
٣٥.	تعتمد الشركة نتائج الموازنات مؤشرات لتحسين الاداء.	٤,٠٥	٠,٧٩٠	٣٩,٦٩٥
٣٦.	يتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقا لنظام الموازنات.	٣,٩٢	٠,٩٠٧	٣٣,٤٣٣
٣٧.	تتخذ إجراءات تصحيحية من أجل تصحيح الانحرافات ومنع	٤,٠٥	٠,٩١٠	٣٤,٤٤٧

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
	تكرارها مستقبلاً.			
٣٨.	يتم متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الإدارة.	٣,٩٢	١,٠٧٨	٢٨,١٣٩
٣٩.	هناك دور كبير لقسم الرقابة الداخلية في الرقابة وتقييم الاداء وفقاً للموازنات التخطيطية.	٣,٦٨	٠,٩٦٥	٢٩,٥٥٥
٤٠.	يتيح نظام الموازنات إمكانية إدخال التعديلات وفقاً لتغيير ظروف الشركة.	٣,٨٣	٠,٨٤٧	٣٥,٠٥٤
٤١.	تتوفر تقارير دورية خلال فترة تنفيذ الموازنة.	٣,٨٥	٠,٩٥٤	٣١,٢٧٤
	الوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	٣,٩	٠,٩١٩	

يلاحظ من الجدول السابق أن متوسط إستجابات أفراد العينة حول الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية هي أعلى من القيمة المعيارية (٣)، مما يدل على أن الشركات التي شملتها الدراسة تهتم بمخرجات نظام الموازنات التقديرية في تصحيح الانحرافات وتقوم باستخدام التدابير المناسبة للحد من حدوثها وتكرارها في المستقبل.

أما فيما يتعلق بالوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لهذه الفرضية، فقد بلغت قيمة الوسط الحسابي العام ٣,٩ وهو أعلى من القيمة المعيارية (٣)، أما قيمة الانحراف المعياري العام فقد بلغت ٠,٩١٩ مما يدل على أن الشركات الصناعية الأردنية (عينة الدراسة) تقوم باستخدام مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الإنتاجية، بالإضافة لاستخدامها ضمن مؤشرات قياس الأداء العام داخل الشركة (Key Performance Indicators).

■ أسئلة الفرضية الرابعة:

جدول (٤-١٠)

مدى وجود معوقات للاستخدام الموازنات التخطيطية كاداة للرقابة وتقييم الأداء

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
٤٢.	يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة لتطبيق نظام الموازنة.	٣,٨٧	٠,٩١١	٣٢,٨٨٨
٤٣.	توجد محددات لتطبيق نظام الموازنات.	٣,٤	٠,٩٦٠	٢٧,٤٢٧
٤٤.	هناك محددات داخلية لاستخدام نظام الموازنات التخطيطية.	٣,٣٣	١,٠٠٣	٢٥,٧٤٧
٤٥.	هناك محددات خارجية لاستخدام نظام الموازنات التخطيطية.	٣,٣٨	١,٠٥٩	٢٤,٧٤٤
٤٦.	تحد القوانين الخاصة بالشركات في الأردن من استخدام الموازنات التخطيطية.	٢,٦٨	١,١١٢	١٨,٦٨٨
٤٧.	تبنى الموازنات بالاعتماد على النظام المحاسبي المطبق في الشركة.	٣,٨٧	١,١٥٧	٢٥,٨٩٥
٤٨.	تعتبر قوانين الضريبة في الأردن محدداً رئيسياً لاعتماد نظام الموازنات في الشركات.	٣,١٥	٠,٨٩٩	٢٧,١٥١
٤٩.	يوجد نظام موازنات محوسب في الشركة.	٣,٥	١,٠٩٧	٢٤,٧١٤
٥٠.	يوجد ربط بين نظام الموازنة والنظام المحاسبي داخل الحاسوب بطريقة تتيح استخدام المعلومات من قبل قسم الموازنة بسهولة ويسر.	٣,٣٧	١,٠٢٥	٢٥,٤٥٣
الوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		٣,٣٩	١,٠٢٥	

كما هو مبين في الجدول السابق وبعد استطلاع قيم الوسط الحسابي للإجابات عن الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية، نجد أن اتجاهات أفراد العينة حول كافة الأسئلة إيجابية ما عدا السؤال رقم ١٠ حيث إن قيمة الوسط الحسابي هي (٢,٦٨) مما يدل على أن اتجاهات أفراد العينة حول هذا السؤال سلبية، مما يدل على أن القوانين الخاصة بالشركات في الأردن لا تحد من استخدام الموازنات التخطيطية وتطبيقها داخل الشركات الصناعية الأردنية التي شملتها الدراسة الميدانية.

أما فيما يتعلق بالوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لهذه الفرضية، فقد بلغت قيمة الوسط الحسابي العام ٣,٣٩ وهو أعلى من القيمة المعيارية (٣)، أما قيمة الانحراف المعياري العام فقد بلغت ١,٠٢٥ مما يدل على أنه يوجد بعض المعوقات والتي تواجه الشركات الصناعية الأردنية التي شملتها الدراسة ولكنها لا تمنع من إعداد الموازنات التخطيطية وتطبيقها داخل الشركة.

■ أسئلة الفرضية الخامسة:

جدول (٤-١١)

مدى إعداد الموازنات التخطيطية وفق الأسس العلمية لاستخدامها في عملية التخطيط

الرقم	السؤال	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T
٥١.	يرتكز نظام الموازنات المطبق في الشركة على خطط وأساليب نمطية.	٣,٦٥	٠,٧٥٥	٣٧,٤٣٧
٥٢.	تحدد الأهداف التفصيلية للموازنات التخطيطية انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل.	٣,٦٧	٠,٧٥٢	٣٧,٧٨٦
٥٣.	يتم الاسترشاد بالموازنات لسنوات سابقة عند إعداد الموازنة الجديدة.	٣,٩٧	٠,٨٦٣	٣٥,٦٠٧
٥٤.	يتم وضع الخطة المالية للموازنة بناء على الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها ومعطيات الواقع.	٤,١	٠,٧٩٦	٣٩,٨٨٩
٥٥.	يتم الالتزام بالخطط الموجودة في الموازنة التخطيطية.	٣,٦٧	٠,٩٣٣	٣٠,٤٤٩
٥٦.	تعتبر الموازنة التخطيطية أداة هامة في تطبيق خطط وأهداف رؤية الشركة.	٤,١٣	٠,٧٠٠	٤٥,٧٢٠
٥٧.	إن التخطيط هو الهدف الرئيسي والأكثر أهمية لإعداد الموازنات التخطيطية.	٤,٣٣	٠,٥١٠	٦٥,٨٤٢
٥٨.	يتم التخطيط مسبقاً لعملية إعداد الموازنات التخطيطية.	٤,١	٠,٨١٧	٣٨,٨٦٣
٥٩.	تبنى الموازنات التخطيطية على أساس تخطيط المبيعات، التكاليف، الربح.	٤,٢٧	٠,٧٣٣	٤٥,٠٦٤
الوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		٣,٩٩	٠,٧٦٢	

يلاحظ من الجدول السابق أن متوسط إستجابات أفراد العينة حول الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية هي أعلى من القيمة المعيارية (٣)، مما يدل على أن الشركات التي شملتها الدراسة تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية وفقاً للأسس العلمية المتعارف عليها ليسنى لمتخذي القرار داخل هذه الشركات باستخدامها في عملية التخطيط المستقبلي، حيث تبين من الدراسة الميدانية أن التخطيط هو الهدف الرئيسي والأكثر أهمية لإعداد الموازنات التخطيطية، حيث بلغ متوسط استجابات أفراد العينة حول هذا السؤال ٤,٣٣ وهي أعلى قيمة للوسط الحسابي سجلت من بين كافة الأسئلة المتعلقة بهذه الفرضية.

أما فيما يتعلق بالوسط الحسابي والانحراف المعياري العام لهذه الفرضية، فقد بلغت قيمة الوسط الحسابي العام ٣,٩٩ وهو أعلى من القيمة المعيارية (٣)، أما قيمة الانحراف المعياري العام فقد بلغت ٠,٧٦٢ مما يدل على أن الشركات الصناعية الأردنية (عينة الدراسة) تقوم بإعداد الموازنات التخطيطية وفقاً للأسس العلمية المتعارف عليها لاستخدامها في عملية التخطيط.

وبرأي الباحث وبعد مطالعة النتائج المدرجة في الجدول السابق، فإن آراء عينة الدراسة إيجابية نحو استخدام عملية التخطيط لمستقبل الشركة وخاصة بالتخطيط من خلال الموازنات التخطيطية حيث إن الموازنات تعتبر من أهم الأدوات التي تستخدم في تقليص التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال التخطيط المسبق لعمليات البيع.

٤ - ٥ اختبار الفرضيات:

تم اختبار الفرضيات عند مستوى ثقة ٩٥% ومستوى دلالة $\geq ٥\%$ كما هو مبين أدناه. ويبين الملحق رقم (٣) نتائج اختبار الفرضيات كما وردت في نتائج الحاسوب.

➤ الفرضية العدمية الأولى:

H_1 : لا تهتم الشركات الصناعية الأردنية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم أداة للرقابة وتقييم الاداء.

جدول (٤-١٢)

نتائج اختبار الفرضية الأولى

المحسوبة T	T الجدولية	نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة (Sig)
١٦,٤٨٥	١,٩٨٧٣	الرفض	0.000

فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار هذه الفرضية، ونجد من خلال مطالعتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = ١٦,٤٨٥) وهي أكبر من قيمتها الجدولية وبما أن قاعدة القرار هي: نقبل الفرضية العدمية (H_1) إذا كانت القيمة المحسوبة أقل من القيمة الجدولية، وترفض الفرضية العدمية (H_1) إذا كانت القيمة المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H_1) وتقبل الفرضية

البديلة (H_A)، وهذا يعني أن الشركات الصناعية الأردنية تهتم بإعداد الموازنات التخطيطية وتستخدمها أداة للرقابة وتقييم الاداء.

➤ الفرضية العدمية الثانية:

H_2 : لا تتوفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية الأردنية من أجل تحضير تلك الموازنات.

جدول (٤-١٣)

نتائج اختبار الفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة (Sig)
١٦,٨٤	١,٩٨٧٣	الرفض	0.000

فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار هذه الفرضية، ونجد من خلال مطالعاتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = ١٦,٨٤) وهي أكبر من قيمتها الجدولية وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H_2) ونقبل الفرضية البديلة (H_A)، وهذا يعني أن الشركات الصناعية الأردنية تتوفر لديها المعلومات الكافية والبيئة المناسبة من أجل إعداد الموازنات التخطيطية.

➤ الفرضية العدمية الثالثة:

H_3 : لا تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية الأردنية.

جدول (٤-١٤)

نتائج اختبار الفرضية الثالثة

T المحسوبة	T الجدولية	نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة (Sig)
٢٠,١٠٥	١,٩٨٧٣	الرفض	0.000

فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار هذه الفرضية، ونجد من خلال مطالعاتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = ٢٠,١٠٥) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H_3) ونقبل الفرضية البديلة (H_A)، وهذا يعني أن الشركات الصناعية الأردنية تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الإحرفات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الإنتاجية.

➤ الفرضية العدمية الرابعة:

H_4 : لا توجد معوقات لاستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية.

جدول (٤-١٥)

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

T المحسوبة	T الجدولية	نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة (Sig)
٦,٩٦٨	١,٩٨٧٣	الرفض	0.000

فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار هذه الفرضية، ونجد من خلال مطالعاتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = ٦,٩٦٨) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H4) وتقبل الفرضية البديلة (H_A)، وهذا يعني أن الشركات الصناعية الأردنية تعاني من وجود بعض المعوقات التي تحول دون استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الاداء.

➤ الفرضية العدمية الخامسة:

H₅: لا تعد الشركات الصناعية الأردنية موازنات تخطيطية وفق الأسس العلمية المتعارف عليها لاستخدامها في عملية التخطيط.

جدول (٤-١٦)

نتائج اختبار الفرضية الخامسة

T المحسوبة	T الجدولية	نتيجة الفرضية العدمية	مستوى الدلالة (Sig)
١٣,٦٥	١,٩٨٧٣	الرفض	0.000

فقد تم استخدام اختبار الانحدار البسيط (Simple Regression) لاختبار هذه الفرضية، ونجد من خلال مطالعاتنا لنتائج الحاسوب في الجدول السابق أن قيمة (T المحسوبة = ١٣,٦٥) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (H5) وتقبل الفرضية البديلة (H_A)، وهذا يعني أن الشركات الصناعية الأردنية تعد الموازنات التخطيطية وفق الأسس العلمية المتعارف عليها لاستخدامها في عملية التخطيط.

ويبين الجدول التالي ملخص لنتائج اختبار فرضيات الدراسة:

جدول (٤-١٧)

ملخص نتائج اختبار الفرضيات

نتيجة الفرضية العدمية	نتيجة اختبار الفرضية الإحصائية		الفرضية
	T الجدولية	T المحسوبة	
الرفض	١,٩٨٧٣	١٦,٤٨٥	لا تهتم الشركات الصناعية الأردنية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم أداة للرقابة وتقييم الاداء
الرفض	١,٩٨٧٣	١٦,٨٤	لا تتوفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية الأردنية من أجل تحضير تلك الموازنات
الرفض	١,٩٨٧٣	٢٠,١٠٥	لا تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية الأردنية
الرفض	١,٩٨٧٣	٦,٩٦٨	لا توجد معوقات لاستخدام الموازنات التخطيطية أداة للرقابة وتقييم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية
الرفض	١,٩٨٧٣	١٣,٦٥	لا تُعد الشركات الصناعية الأردنية موازنات تخطيطية وفق الأسس العلمية المتعارف عليها لاستخدامها في عملية التخطيط

وبرأي الباحث فإنه من الملاحظ أن الشركات الصناعية الأردنية موضوع الدراسة لديها وعي وتطلعات إيجابية نحو ما تحمله الموازنات التخطيطية من أهمية في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الاداء كذلك، ولا ننسى أنه من خلال الدراسة فقد أثبتت الشركات المشمولة بالدراسة سلوكها للمنهج العلمي السليم في التخطيط لعملية الموازنات التخطيطية، مع وجود بعض

المعوقات الداخلية والخارجية لتحضير هذه الموازنات إلا أنها وكما أثبتت نتائج الدراسة أنها مستمرة في المضي قدماً في عملية استخدام هذه الموازنات أداة فاعلة في تخطيط الإيرادات وتخفيض التكاليف عن طريق الاستفادة من مخرجات النظام ورسم مستقبل أوضح لمستقبل المنشأة.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

٥ - ١ النتائج

٥ - ٢ التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

بعد الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث حول مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط والرقابة وتقويم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية، فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

٥ - ١ النتائج

أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

أولاً: إن غالبية الشركات الصناعية الأردنية تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منظم لاستخدامها أداة فاعلة في عملية الرقابة على العملية الإنتاجية وتقويم داء الأقسام المشتركة في عملية إعداد هذه الموازنات، وبشكل عام وحسبما خلص إليه الباحث من دراسته فإن اتجاهات الشركات إيجابية نحو اهتمام الشركات الصناعية الأردنية بإعداد موازنات تخطيطية واستخدامها أداة للرقابة وتقويم الاداء.

ثانياً: تتمتع إدارات الشركات الصناعية الأردنية بدرجة عالية من الإدراك لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات من أجل تحضير تلك الموازنات. و من خلال المسح الميداني توصل الباحث إلى أن أقسام الشركات تعمل مع بعضها من خلال مدير كل قسم لتعزيز سبل تواصل المعلومات من أجل التحضير لموازنة مقارنة نسبياً للواقع.

ثالثاً: فيما يتعلق بمدى استخدام مخرجات نظام الموازنات التخطيطية المطبقة في الشركات الصناعية الأردنية، فقد دلت نتائج الدراسة أن أغلب شركات الدراسة تستخدم نتائج الموازنات

في معالجة الانحرافات الحالية والعمل على الاستفادة منها مستقبلاً كي يتم تفادي حدوثها مستقبلاً.

رابعاً: من خلال الاطلاع على نتائج الفرضية الرابعة نلاحظ أن معظم الآراء تؤكد وجود بعض المعوقات والتي تحد جزئياً من استخدام نظام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقويم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية.

خامساً: تستخدم الشركات الصناعية الأردنية الموازنات التخطيطية كأداة في تخطيط عملية الإيرادات والمصاريف، وبعد مطالعة نتائج إختبار الفرضية الخامسة نجد آراء عينة الدراسة تؤكد بنسبة عالية عملية التخطيط لمستقبل الشركة وخاصة بالتخطيط من خلال الموازنات التخطيطية حيث أن الموازنات تعتبر من أهم الأدوات التي تستخدم في تقليص التكاليف وزيادة الإيرادات من خلال التخطيط المسبق لعمليات البيع. وعند إستطلاع رأي المدير العام لإحدى الشركات الصناعية، قال "إن أي شركة لا تتعامل مع الموازنات التخطيطية يعتبر عملها غير مكتمل نهائياً، وإن الموازنات التخطيطية تعتبر جزءاً هاماً جداً من أسس العمل في أي شركة مهما كانت صناعتها".

وهذا يدل على أنه لا غنى عن استخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط لمستقبل الشركة ومستقبل الصناعة التي تقوم بها هذه الشركات الصناعية.

٥ - ٢ التوصيات

في ضوء نتائج واستنتاجات الدراسة، فقد خلص الباحث إلى التوصيات التالية:

أولاً: فيما يتعلق بالنواحي السلوكية لعملية إعداد الموازنات التخطيطية وتوافر المعلومات داخل الشركة وتبادلها، يوصي الباحث بما يلي:

- ضرورة مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية، وذلك بالعمل على تدريب وتأهيل المسؤولين على تحضير وإعداد الموازنات التخطيطية من خلال إشراكهم بدورات تدريبية تنمي مستوى القدرة على تحضير مثل هذه الموازنات بطريقة مبدعة.
- العمل على إشراك جميع أفراد الأقسام التي تعنى بعملية التحضير للموازنات التخطيطية.
- ضرورة مراعاة الهيكل التنظيمي للشركة، حيث إن كل قسم من أقسام الشركة يعد جزءاً لا يتجزأ من عملية إعداد الموازنات التخطيطية لأن كل دائرة مسؤولة عن إعداد وتقدير الإيرادات والتكاليف والخاصة بالمركز أو كليهما.
- العمل على تحديث أهداف الموازنة من خلال الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل التي اعتمدتها الشركة عند إنشائها.
- ضرورة اعتماد المنهج العلمي عند التحضير لعمل الموازنات التخطيطية لما له من أهمية نسبية في إعداد القواعد العامة للموازنة والفصل بين بنود الموازنة وكذلك الدلالة على التكاليف الثابتة والمتغيرة والمساعدة في إعداد تقديرات معيارية تساعد في عملية إنجاز الموازنة.

▪ العمل على عمل توافق بين النظام المحاسبي المتبع وعملية التحضير للموازنة، حيث إنه يجب اعتماد المؤشرات الموجودة في النظام المحاسبي أداة ثابتة تعطي مؤشراً لاتجاهات المصاريف والإيرادات.

ثانياً: العمل على تقليص المعوقات الداخلية التي تواجه الشركة عند إعداد الموازنات، لأن مثل هذه المعوقات هو داخلي يمكن التحكم به وذلك عن طريق التدريب كما ذكرنا سابقاً وفرض القوانين الداخلية التي تتيح تبادل المعلومات داخل الأقسام بشكل سلس والتعاون بين هذه الأقسام لإنجاح وظيفة الموازنة التخطيطية. أما المعوقات الخارجية فإن درجة التحكم بها صعبة بسبب وجود أكثر من قوى تسيطر عليها.

ثالثاً: يجب أن لا تحول استخدام الموازنات التخطيطية دون تمتع إدارة الشركة العليا بمرونة تتيح لها استخدام الفرص الإيجابية سواء كانت واردة بالموازنة أم لا، والتي تعود بدرجة عالية من المنفعة على الشركة.

رابعاً: يوصي الباحث بالعمل على وجود قسم خاص في الشركات الصناعية يعنى بالموازنات التخطيطية وعملية التحضير لها وتنفيذها، حيث لوحظ أن معظم الشركات تعد الموازنات التخطيطية من خلال الأقسام المالية والإدارية أي دون وجود قسم خاص للموازنة.

خامساً: ضرورة اقتناع الإدارة العليا بجدوى عمل هذه الموازنات التخطيطية وأهمية استخدامها، وكذلك بأهمية وجود نظام متكامل لتوفير المعلومات التي ترد في الموازنات التخطيطية ليسهل عملية التنبؤ وتقليل الأخطاء، لأنه كما هو متعارف عليه فإن الموازنات التخطيطية تبنى على أساس المعلومات التي تكتسبها الشركة من خبرتها وكذلك التنبؤات المستقبلية.

سادساً: يوصي الباحث إذا أمكن بتوفير نظام موازنات تخطيطية محوسب يشمل جميع أقسام الشركة لما له من أهمية في اختصار الوقت والجهد وكذلك التقليل من أخطاء الحساب وربط المعلومات الواردة من جميع الأقسام.

انتهى بحمد الله

مراجع الدراسة

أولاً: المراجع العربية

١. إبراهيم، ليلى، (١٩٩٣) "الموازنات التخطيطية"، جامعة عين شمس، القاهرة.
٢. أبو حشيش، خليل عواد، (٢٠٠٥) المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية "الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن".
٣. أبو نصار، محمد، (٢٠٠٥) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن".
٤. أحمر، إسماعيل حسين مسلم، (٢٠٠٠) "تحديث الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والآداء"، رسالة دكتوراه غير منشورة جامعة بغداد - جمهورية العراق.
٥. الأفندي، سجي مصطفى، (٢٠٠٣) "مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة حلب - الجمهورية العربية السورية.
٦. حلس، سالم عبدالله، (٢٠٠٥) "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، رسالة دكتوراه منشورة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الرابع عشر، العدد الأول، ٢٠٠٦.
٧. حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٥) الموازنات التخطيطية (نظرة متكاملة) "الدار الجامعية، الإبراهيمية - جمهورية مصر العربية".
٨. حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (١٩٩٧) المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن".
٩. حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (٢٠٠٦) محاسبة التكاليف المعيارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الاردن".

١٠. الخطيب، أحمد، (١٩٨٨) الموازنات أداة فعالة للتخطيط والرقابة الإدارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
١١. الرجبي، "محمد تيسير" عبد الحكيم، (٢٠٠٤) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الأردن".
١٢. السعيدات، زياد محمد، (٢٠٠٣) "الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة عمان العربية - الأردن.
١٣. السياغي، حمود محمد، (٢٠٠٧) مركز تطوير الشباب إقتصادياً إعداد الموازنات التخطيطية" برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة، اليمن.
١٤. السيد، ناجي، (١٩٩١) الرقابة على الأداء - دار النهضة العربية - القاهرة.
١٥. الطراونة، غاده عوض، (٢٠٠٥) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت - الأردن.
١٦. عبدالعال، أحمد رجب، (١٩٩٥) "المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية"، مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية.
١٧. العلاوين، أمجد عبد الفتاح، (٢٠٠٠) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت - الأردن.
١٨. الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (٢٠٠٢) "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة" دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات، من صفحة ٣٧٢ - ٣٨٨، صادرة عن عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية - الأردن.
١٩. الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (٢٠٠٢) المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن".

٢٠. النعيمي، عدنان و الراوي، عبد الخالق ، (٢٠٠٢) "أثر المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات المالية"، ورقة عمل مقدمة في المؤتمر العلمي السنوي الثالث، في الفترة ما بين ١٦ - ١٨ نيسان ٢٠٠٢، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا.

٢١. نمر، حلمي وآخرون، (١٩٩٤)، المحاسبة في الهيئات الإقتصادية، جامعة القاهرة - القاهرة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young , (2007) *Management Accounting* , Fifth Edition, .Pearson Prentice Hall.
2. Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young , (2007) *Management Accounting* , Fifth Edition, .Pearson Prentice Hall.
3. Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, George Foster , (2006) *Cost accounting*, Twelfth Edition., Pearson Prentice Hall.
4. Dominiak, Geraldine F. and Louderback, Joseph G., 1994 *Managerial Accounting* 7 th ed., South – Western Publishing, Cincinnati.
5. Drury, C, (2000) *Management & Cost Accounting*, Fifth Edition, Thomson learning.
6. Henk, Emerson O., and Spoede, Charlene W., (1991) *Cost Accounting : Managerial Use of Accounting Data*, PWS-Kent Publishing, Boston.
7. Hou, Yilin, (2007) *The Rise and Fall of the norm of Budget Balance: Department of public administration and policy school of public and international Affairs – The University of Georgia*.
8. Maheshwair, (1984) *Management Accounting and Financial Control*, 3 rd ed., Chand and Sons publisher, New Delhi.
9. Rayburn, Letricia Gayle, (1989) *Principle of Cost accounting Using A Cost Management approach*, 4 th ed., Homewood Irwin, Boston.
10. Sharama, R. K. and Gupta, Shashik, (1987) *Management Accounting*, 5 th ed., Kalyani Publisher, New Delhi.
11. Stephen, Moscovice, (1985) *Cost Accounting With Managerial Applications*, 5 th ed., Houghton Wiflin Company, Boston.
12. Zadeh, M. Y, (2002) "A Linear Programming Framework for Flexible Budgeting and its Application to Classroom Teaching".
13. Zaltsman, Tedoro Ariel, (2008) "The Role of Monitoring and Evaluation in the Budgetary Process: Insights from a Study of Chile's Performance-Based Budgeting System".

ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

- 1 . WWW.SSRN.COM

2 . WWW.Google.COM

الملاحظات

الملحق (رقم ١) استبانة الدراسة



جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

كلية الاعمال

قسم المحاسبة

السيد الفاضل، السيدة الفاضلة:

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان "مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"، وذلك كأحد متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة من جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، وتحت إشراف الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور.

ولإنجاز هذه المهمة، يرجى التكرم بتعبئة هذه الاستبانة بدقة وموضوعية علماً بأن المعلومات المقدمة ستعامل بسرية ولأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،،

الباحث

زيد محمود عليان

جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

القسم الأول :

❖ البيانات العامة:

١. اسم الشركة (إختياري):
٢. رأس المال المسجل (دينار):
٣. تاريخ التأسيس
٤. عدد الموظفين

❖ البيانات الشخصية:

١. العمر
() من ٢٠ الى ٣٠ () من ٣١ الى ٤٠ () من ٤١ الى ٥٠ () من ٥١ الى ٦٠
٢. المؤهل العلمي
() دكتوراه () ماجستير () بكالوريوس () دبلوم () أخرى
٣. الخبرة العملية
() من ١ الى ٥ () من ٦ الى ١٠ () من ١١ الى ١٥ () من ١٦ الى ٢٠
() من ٢١ الى ٢٥ () من ٢٦ الى ٣٠
٤. المسمى الوظيفي
() مدير مالي () رئيس قسم () محاسب () أخرى

القسم الثاني :

يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة.

الفرضية الأولى : لا تهتم الشركات الصناعية الأردنية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم كأداةللرقابة وتقييم الأداء.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١.	تستخدم الشركة نظام الموازنات التخطيطية لجميع أقسام الشركة التشغيلية والإدارية .					
٢.	تقوم الشركة بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنات لضمان كفاءة الموظفين العاملين على إعدادها.					
٣.	تعتبر الموازنة بعد اعتمادها أداة أو وسيلة للرقابة.					
٤.	تعتبر الموازنة بعد اعتمادها أداة أو وسيلة لتقييم الاداء.					
٥.	يتم شرح أهداف الموازنة للمسؤولين عن الأقسام.					
٦.	يتم إعداد الموازنات بشكل دوري.					
٧.	تستخدم الإدارة الموازنات لرسم المستقبل والتنبؤ به.					
٨.	تهتم إدارة الشركة بوجود قسم خاص لإعداد الموازنات.					
٩.	يتم منح حوافز للأقسام التي تكون فيها نتائج الموازنة مطابقة للاداء الفعلي.					
١٠.	طبيعة وحجم نشاط الشركة لايسمح أو لا يتطلب عمل موازنات تخطيطية.					
١١.	إن استخدام الموازنات في الشركة يؤدي الى زيادة كفاءة الشركة وفعاليتها.					
١٢.	تضع الشركة تعليمات واضحة لإعداد الموازنات.					
١٣.	تعتبر الموازنات أدوات فعالة للربط بين أهداف الشركة ومواردها المتاحة.					

الفرضية الثانية: لا تتوفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية الأردنيةمن أجل تحضير الموازنات التخطيطية.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١٤.	تتوافر في الشركة البيانات والمعلومات السليمة واللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية.					
١٥.	يتم التعاون بشكل فعال من قبل رؤساء الأقسام داخل الشركة لتطبيق نظام الموازنات التخطيطية.					
١٦.	يتم تبادل المعلومات بين الأقسام على مستوى عالٍ من الكفاءة والشفافية.					
١٧.	توفر الشركة الظروف المطلوبة لتنفيذ الموازنات التخطيطية.					
١٨.	تعد الموازنات التخطيطية من أجل تحقيق الأهداف المخططة.					
١٩.	يتم أخذ الظروف القانونية والإقتصادية بعين الاعتبار عند إعداد الموازنات التخطيطية.					
٢٠.	تهتم إدارة الشركة بتقدير التكاليف الصناعية المباشرة وغير المباشرة عند إعداد الموازنة.					
٢١.	يوجد نظام مالي ومحاسبي يفي بمتطلبات إعداد الموازنات التخطيطية.					
٢٢.	تجرى إجتماعات دورية لرؤساء الأقسام من أجل مناقشة بنود الموازنة.					
٢٣.	تتيح إدارة الشركة لقسم الموازنة بالإطلاع على كامل أنشطة وأعمال الشركة.					
٢٤.	يتم إشراك جميع الأقسام في إعداد الموازنات.					
٢٥.	تعد الشركة بياناتها لسنة لاحقة على شكل موازنات تخطيطية.					
٢٦.	تتوفر لدى الشركة نظم المعلومات المساعدة لإعداد الموازنات التخطيطية.					
٢٧.	ان لجنة إعداد الموازنة في الشركة مؤهلة كما يجب.					
٢٨.	يتضمن نظام الموازنات التخطيطية معالجة المقترحات لتحسين مستوى الأداء.					

الفرضية الثالثة: لا تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعليةوكفاءة العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية الأردنية.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
٢٩.	بعد مقارنة الأداء الفعلي بالمقدر يتم أخذ مخرجات النظام أداة فاعلة من أجل تصحيح الانحرافات.					
٣٠.	تستخدم الإدارة نظام الموازنات للرقابة على الاداء.					
٣١.	يتم استخدام مخرجات نظام الموازنات لتقييم فاعلية الاداء.					
٣٢.	يتم استخدام مخرجات نظام الموازنات لتقييم كفاءة الاداء.					
٣٣.	يتم استخدام مخرجات نظام الموازنات لتقييم إقتصادية الاداء.					
٣٤.	يتم تحليل أسباب الانحرافات الفعلية عن المقدرة.					
٣٥.	تعتمد الشركة نتائج الموازنات كمؤشرات لتحسين الأداء.					
٣٦.	يتم مناقشة أسباب الإنحرافات وفقا لنظام الموازنات.					
٣٧.	تتخذ إجراءات تصحيحية من أجل تصحيح الانحرافات ومنع تكرارها مستقبلا.					
٣٨.	يتم متابعة قرار تصحيح الإنحرافات من قبل الإدارة.					
٣٩.	هناك دور كبير لقسم الرقابة الداخلية في الرقابة وتقييم الاداء وفقا للموازنات التخطيطية.					
٤٠.	يتيح نظام الموازنات إمكانية إدخال التعديلات وفقا لتغيير ظروف الشركة.					
٤١.	تتوفر تقارير دورية خلال فترة تنفيذ الموازنة.					

الفرضية الرابعة: لا توجد معوقات لاستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء

في الشركات الصناعية الأردنية.

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
٤٢.	يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة لتطبيق نظام الموازنة.					
٤٣.	توجد محددات لتطبيق نظام الموازنات.					
٤٤.	هناك محددات داخلية لاستخدام نظام الموازنات التخطيطية.					
٤٥.	هناك محددات خارجية لاستخدام نظام الموازنات التخطيطية.					

٤٦.	تحدد القوانين الخاصة بالشركات في الأردن من استخدام الموازنات التخطيطية.				
٤٧.	تبنى الموازنات بالاعتماد على النظام المحاسبي المطبق في الشركة.				
٤٨.	تعتبر قوانين الضريبة في الأردن محددا رئيسيا لاعتماد نظام الموازنات في الشركات.				
٤٩.	يوجد نظام موازنات محوسب في الشركة.				
٥٠.	يوجد ربط بين نظام الموازنة والنظام المحاسبي داخل الحاسوب بطريقة تتيح استخدام المعلومات من قبل قسم الموازنة بسهولة ويسر.				

الفرضية الخامسة: لا تعد الشركات الصناعية الأردنية موازنات تخطيطية وفق الأسس العلمية

المتعارف عليها لإستخدامها في عملية التخطيط .

الرقم	العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
٥١.	يرتكز نظام الموازنات المطبق في الشركة على خطط وأساليب نمطية.					
٥٢.	تحدد الأهداف التفصيلية للموازنات التخطيطية انطلاقا من الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل.					
٥٣.	يتم الاسترشاد بالموازنات لسنوات سابقة عند إعداد الموازنة الجديدة.					
٥٤.	يتم وضع الخطة المالية للموازنة بناء على الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها ومعطيات الواقع.					
٥٥.	يتم الالتزام بالخطط الموجودة في الموازنة التخطيطية.					
٥٦.	تعتبر الموازنة التخطيطية أداة هامة في تطبيق خطط، وأهداف رؤية الشركة.					
٥٧.	إن التخطيط هو الهدف الرئيسي والأكثر أهمية لإعداد الموازنات التخطيطية.					
٥٨.	يتم التخطيط مسبقا لعملية إعداد الموازنات التخطيطية.					
٥٩.	تبنى الموازنات التخطيطية على أساس تخطيط المبيعات، التكاليف، الربح.					

شكراً لكم، الرجاء بيان أي تطلعات أخرى لا تحققها شركتكم أو أي ملاحظات
أخرى ترونها مناسبة.

الملحق (رقم ٢) أسماء محكمي الاستبانة

المحكم	الجامعة
الأستاذ الدكتور محمد مطر	جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا
الدكتور عبد الستار الكبيسي	جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا

الملحق (رقم ٣) مجتمع وعينة الدراسة

الرقم	عينة الدراسة	عدد الاستبانات المرسلة	عدد الاستبانة المستردة والخاضعة للتحليل	رأس المال (مليون دينار أردني)
١	شركة مصفاة البترول الأردنية	٧	٥	٣٢
٢	حديد الأردن	٣	٠	٣٥
٣	البوتاس العربية	٥	٢	٨٣,٣١
٤	مصانع الإسمنت الأردنية	٥	٤	٦٠,٤
٥	الأردنية لصناعة الأنابيب	٣	٢	٣
٦	شركة الترافرتين	٢	١	٤,٦
٧	دار الدواء للتنمية والاستثمار	٣	٢	٢٠
٨	المركز العربي للصناعات الدوائية	٣	١	٥
٩	الشرق الأوسط للصناعات الدوائية والكيماويات والمستلزمات الطبية	٣	٣	١٥,١
١٠	الأردنية لإنتاج الأدوية	٣	١	٢٠
١١	العربية لصناعة الأدوية	٥	٥	٢٧
١٢	شركة الكندي لصناعة الأدوية	٣	١	١٥

الرقم	عينة الدراسة	عدد الاستبانات المرسلة	عدد الاستبانة المستردة والخاضعة للتحليل	رأس المال (مليون دينار أردني)
١٣	العالمية لصناعة الكيماويات	٣	٣	١,٥
١٤	الوطنية لصناعة الكلورين	٣	٢	٩
١٥	الصناعات الكيماوية الأردنية	٣	١	١,٨
١٦	العربية لصناعة المبيدات والأدوية البيطرية	٣	٢	١٠
١٧	الصناعات البتروكيماوية الوسيطة	٣	٣	٧
١٨	السفوكيماويات الأردنية	٢	٠	٥
١٩	مصانع الورق والكرتون الأردنية	٣	٣	٧,٥
٢٠	للؤلؤة لصناعة الورق الصحي	٣	٣	٢,٥
٢١	الأردنية للصناعات الخشبية	٣	١	٤,٥
٢٢	العربية لصناعة المواسير	٢	١	٩
٢٣	رم علاء الدين للصناعات الهندسية	٢	١	٧
٢٤	الوطنية لصناعة الكوابل والإسلاك الكهربائية	٣	٣	٢٠
٢٥	شركة اتحاد النساجون العرب	٣	١	١٢
٢٦	الزي لصناعة الألبسة الجاهزة	٣	٣	١٥

الرقم	عينة الدراسة	عدد الاستبانات المرسلة	عدد الاستبانة المستردة والخاضعة للتحليل	رأس المال (مليون دينار أردني)
٢٧	مصانع الأجواخ الأردنية	٣	٣	١٥
٢٨	مصانع الزيوت النباتية الأردنية	٣	٣	٤
المجموع		٩٠	٦٠	

الملحق (رقم ٤) نتائج تحليل البيانات (SPSS)

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	60	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	60	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.965	59

▪ First hypothesis

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Independ1 ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Dependent

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.908 ^a	.824	.821	.22254

a. Predictors: (Constant), Independ1

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.058	.228		.253	.801
	Independ1	.995	.060	.908	16.485	.000

a. Dependent Variable: Dependent

▪ Second hypothesis

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Independ2 ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Dependent

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.911 ^a	.830	.827	.21866

a. Predictors: (Constant), Independ2

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.762	.182		4.186	.000
	Independ2	.786	.047	.911	16.840	.000

a. Dependent Variable: Dependent

▪ Third hypothesis

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Independ3 ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Dependent

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.935 ^a	.875	.872	.18797

a. Predictors: (Constant), Independ3

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.199	.131		9.140	.000
Independ3	.665	.033	.935	20.105	.000

a. Dependent Variable: Dependent

▪ Fourth hypothesis

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Independ4 ^a		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Dependent

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.675 ^a	.456	.446	.39148

a. Predictors: (Constant), Independ4

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1.915	.274		6.989	.000
Independ4	.553	.079	.675	6.968	.000

a. Dependent Variable: Dependent

▪ **Fifth hypothesis**

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	Independ5 ^a .		Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: Dependent

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.873 ^a	.763	.759	.25853

a. Predictors: (Constant), Independ5

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.321	.256		1.254	.215
	Independ5	.870	.064	.873	13.650	.000

a. Dependent Variable: Dependent