

## [ مدي أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتحسين الأداء في الشركات الصناعية السودانية ]

إعداد الباحثين:

[ د/ احمد حسن عبد القادر عوض الله - كلية المنارة الجامعية - السودان ]

[ د/الحان حسن عبد القادر - جامعة نجران - المملكة العربية السعودية ]

2020-2021 م

### مستخلص الدراسة

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط والرقابة وتحسين الاداء في الشركات الصناعية السودانية ، وكذلك مدى التزام هذه الشركات باستخدام هذه الموازنات وأهمية مشاركة جميع الأقسام في الإعداد لها. وتقوم هذه الدراسة على ثلاث 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 (50) نسخة على عينة على مختلف اقسام شركة مطاحن ويتا للجلال . وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي: إن غالبية الشركة تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منتظم لإستخدامها كأداة فاعلة في عملية التخطيط والرقابة على العملية الإنتاجية وتقويم الأداء. تستخدم الشركة الموازنات التخطيطية كأداة في تخطيط الإيرادات والمصاريف. تتمتع إدارات الشركة بدرجة عالية من الوعي لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات من أجل تحضير تلك الموازنات. دلت الدراسة وبعد الاطلاع على النتائج أن نسبة عالية جداً من شركات مطاحن الغلال المماثلة تستخدم نتائج الموازنات في معالجة انحرافات الأداء الحالي. وفي ضوء نتائج واستنتاجات الدراسة، يوصي الباحث بالعمل على مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية، ومحاولة إشراك جميع أفراد الأقسام بالشركة التي تعنى بعملية التحضير للموازنات التخطيطية. والعمل على تقليص المعوقات الداخلية التي تواجه الشركة عند إعداد الموازنات. يوصي الباحث بالعمل على إعداد قسم خاص في الشركة يعنى بالموازنات التخطيطية وعملية التحضير لها وتنفيذها.

**الكلمات المفتاحية:** التخطيطية , تحسين الاداء , ويتا للجلال , الرقابة.

## 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 sudanes 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 that (weeta grain co) 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 (50) questionnaires were distributed among a sample of all sections in weeta grain company.

The study has reached to the following results: Most of the weeta grain co. 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. The company use the planning budgets in estimating revenues and operational expenses. The company have great degree of awareness of making the required information available when needed as well as creating suitable environment for preparing the budget. As indicated by the study results, most of the companies of grain are used the budget results in solving current variances in the budget in order to avoid their occurrence in the future. Based on the above-mentioned results and conclusions, the researcher has recommended the follwoing: 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. Decrease the internal obstacles that may face the company when preparing the planning budgets. The researcher recommends establishing a separate organizational unit concerned in issuing, implementing and monitoring the planning budgets inside the companies.

**Keywords** : Schematic, Improve the Performance, Weeta Grain, Control.

## مقدمة

تعاني معظم الشركات الصناعية السودانية 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 الأداء 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 السودانية بشكل عام وشركة وينا للغلال بشكل خاص من أجل التخطيط أو الرقابة على عناصر الإنتاج، فقد جاءت هذه الدراسة لتبين مدى أهمية استخدام هذه الشركة للموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم 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.

### مشكلة الدراسة

تعاني معظم الشركات الصناعية السودانية 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 لتفادياها 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 السودانية لاستخدام الموازنات التخطيطية في العملية الإنتاجية لتقليل الهدر وتوجيه الموارد نحو الاستغلال الأمثل، فإنه يمكن القول أن مشكلة الدراسة تنحصر بالإجابة عن التساؤلات التالية:

1. هل تهتم إدارات الشركات الصناعية السودانية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم أداة للرقابة وتقييم الاداء؟
2. ما مدى توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل هذه الشركات الصناعية من أجل تحضير الموازنات؟
3. ما مدى استخدام مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية السودانية؟

4. ما المعوقات التي تعيق استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الاداء في الشركات الصناعية؟
- اهداف الدراسة:** تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة الكشف عن مدى التزام الشركات الصناعية السودانية في استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط وتقييم الاداء والرقابة على عناصر الإنتاج.
2. التعرف على الموازنات التخطيطية ومدى فاعليتها كأداة للرقابة وتقييم الاداء.
3. بيان أهمية مشاركة جميع الأقسام الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية.

### أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من عدم وعي معظم الشركات الصناعية السودانية 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 الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والتقليل من الهدر ومقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدرة وتصحيح الأخطاء وزيادة الكفاءة للعملية الإنتاجية.

### فرضيات الدراسة:

استناداً إلى مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات التالية الرئيسة، التي سيجري اختبارها، واستخلاص النتائج والتوصيات من خلالها :

**الفرضية الأولى:** لا تهتم الشركات الصناعية السودانية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم كأداة للرقابة وتقييم الأداء.

**الفرضية الثانية:** لا تتوفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات الصناعية السودانية من أجل تحضير تلك الموازنات.

**الفرضية الثالثة:** لا تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية السودانية.

**محددات الدراسة : تتمثل محددات الدراسة بما يلي :**

1. عدم تجاوب الشركات بشكل عام مع الباحث في إعطاء المعلومات، وقد قام الباحث بمحاولة التواصل مع مجموعة من شركات الغلال الكبرى لكي يكونو ضمن مجتمع الدراسة لكنه واجه الرفض من أغلبهم باستثناء شركة ويتا للغلال والتي اجريت بها الدراسة 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.
2. تفاوت درجات المعرفة من قبل العاملين في هذه الشركة من حيث درايتهم بالعملية الإنتاجية ومشاركتهم بإعداد الموازنات التخطيطية، مما يتطلب الجهد والوقت الكبير لتوضيح مفاهيم ومضمون الاستبانة.
3. 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 50 استبانة على مختلف الاقسام بالشركة بمتوسط (3-4) استبانات لكل قسم، حيث رفض الأغلبية قبول (5) استبانات لتعبئتها كما كان مخططاً في السابق، وبعد توزيع العدد المذكور تم إسترجاع (13) إستبانة أي بما نسبته 26% من مجموع الاستبانات الموزعة.

### مصادر البيانات تتمثل مصادر البيانات في الآتي:

**المصادر الأولية:** من خلال توزيع الاستبانة وتحليلها

**المصادر الثانوية:** الكتب، الدوريات، المراجع، الرسائل العلمية، الندوات، اللوائح، التقارير، الإنترنت، الأبحاث والمقالات المنشورة.

**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 السودانية في استخدام الموازنات التخطيطية أداة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء. وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي، كما سوف يتبع الباحث منهج الوصفي التحليلي، بهدف جمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات.



## الدراسات السابقة:

### دراسة (Zaltsman, Tedoro Ariel, 2008) بعنوان : "The Role of Monitoring and Evaluation in the Budgetary Process"

هدفت هذه الدراسة الى 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 .

### دراسة (السعيدات، 2003) 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 ، 2003) 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 القاء 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 (النعمي والراوي، 2002)، 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 محورا للنشاط المالي للمنظمات مما يستدعي تفهماها من قبل متخذي القرار في تحليل مكوناتها.

**دراسة (الفضل، ونور، 2002) بعنوان "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية والرضا عن العمل والمنظمة - دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات 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 قويا للأثار الإيجابية للموازنات والحال كذلك مع متغير تكنولوجيا الإنتاج.

#### ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

إن هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تقيس مدى التزام الشركات الصناعية السودانية بالموازنات التخطيطية حيث إن الدراسات السابقة قد ركزت على استخدام الموازنات التخطيطية كأداة 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 السعيدات 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.

#### الاطار النظري

##### مقدمة :

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.

### 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، 2002، ص144) §
- 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، 2005، ص396)
- الموازنة التخطيطية هي عبارة عن خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاطات المختلفة لوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية. (أبو نصار، 2005، ص308)
- 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. (العلاوين، 2000، ص17)
- تعرف الموازنة التخطيطية في رأي الباحث على أنها خطة مستقبلية تتم صياغتها بطريقة تبين وترجم 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.

### 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) ويفيد 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، 1997، ص39)
- **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، 2005 ، ص 17 )
- 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 ووضوح.
- 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. فمثلاً 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، 2002، ص146)
- **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 الانحرافات عن طريق مراكز المسؤولية لكي تتمكن الإدارة من أخذ الإجراءات التصحيحية لذلك.
- تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة تمكن مديري الشركة من قياس الأداء الفعلي مقابل المقدر، 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 ان تكون الفترة المختارة لمقارنة



الآداء فيها دون المستوى المطلوب، أما المحدد الآخر لاستعمال الاداء 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 مرؤوسيهم للعمل بجد أيضاً لكي يتم تحقيق الموازنة على أعلى مؤشرات الاداء 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)

**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 (Horngren, 2005, P181) من خلال المساءلات التالية:

- ✓ 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 تنظر إلى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليد المفاجآت، ويرى (Horngren) 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. (جلس، 2005، ص 138)

### الرقابة وتقييم وتحسين 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، 2003، ص 40)

**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

وتحقيقاً للأهداف المنشودة. قد 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 بناء على هذا الاتجاه على أنها نشاط إنساني يختص بمسيرة 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، 1991، ص 20) 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 كمية ونسب مزج معيارية لعناصر الإنتاج، وذلك بشكل تفصيلي يغطي جميع عناصر الإنتاج من ناحية وجميع مراكز الأداء والمسؤولية من ناحية ثانية، بحيث يسمح هذا "المنهج" بتقييم نتائج التكاليف الفعلية تقيماً ثنائياً: (حنان، وكحالة، 2006، ص 14-15)

✓ 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 الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية في المنشأة. (Dominiak, 1994, P223) وتهدف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بشكل عام إلى عدة أهداف، نذكر منها: (الأفندي، 2003، ص 42-43)

✓ 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 إلى :

✓ التعرف على مدى التزام كافة المسؤولين والعاملين في المنشأة على تحقيق الأهداف والسياسات الموضوعية.

✓ 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 الموضوعية 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 وضمن الالتزام بأهداف الشركة وسياساتها الموضوعية. وعموماً، فإن المتطلبات الأساسية للرقابة بالموازنات التخطيطية تتمثل في: (أبو نصار، 2005، 309)

- 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 المقدر 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 والوصول إلى الأهداف التي تخطط لها الإدارة العليا.
- مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية:** (الأفندي، 2003، ص57) تنطوي 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 الموضوعية 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 تجسيداً عملياً 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، 2000، ص 43)

- ✓ 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.

**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، 2003، ص 43) 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 التعريف 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. وتعتبر عملية تقييم الاداء عملية شاملة ومتكاملة بطبيعتها، حيث يتم تقييم كل جزء من أجزاء المنشأة وكل نشاط من أنشطتها للوصول إلى تقدير مستقل لكفاءته وفعالته 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، 1998، ص 340)

- ✓ 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.

**العلاقة بين الرقابة وتقييم الاداء: -** إن الرقابة كما ذكرنا سابقا هي تلك العملية التي تستهدف التحقق من أن ما كان يجب إنجازه قد أنجز 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.

**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:

**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 والإمكانيات المستقبلية في ضوء أهداف وإمكانيات 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 ص 22)

**ثالثاً: الموازنات المستمرة :-** هي موازنة لسنة كاملة ومتجددة، بحيث يتم مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة إضافة شهر جديد. أي عند الإعداد لموازنة 2020 وعند الانتهاء من الشهر الأول من العام 2020 يتم إزالته من الموازنة ويحل مكانه الشهر الأول من العام 2021 وهكذا بالنسبة للأشهر التالية.

### 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، 2000، ص 23). هذا وتتناول الموازنات التخطيطية الأنشطة التشغيلية عن فترة الموازنة مثل الإنتاج والمشتريات والشؤون الإدارية وفيما يلي بعض أنواع الموازنات التشغيلية. (الفضل، ونور، 2002، ص 153)

- **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 وتحدد 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 نستخدم 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.

**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، 2002، ص180)

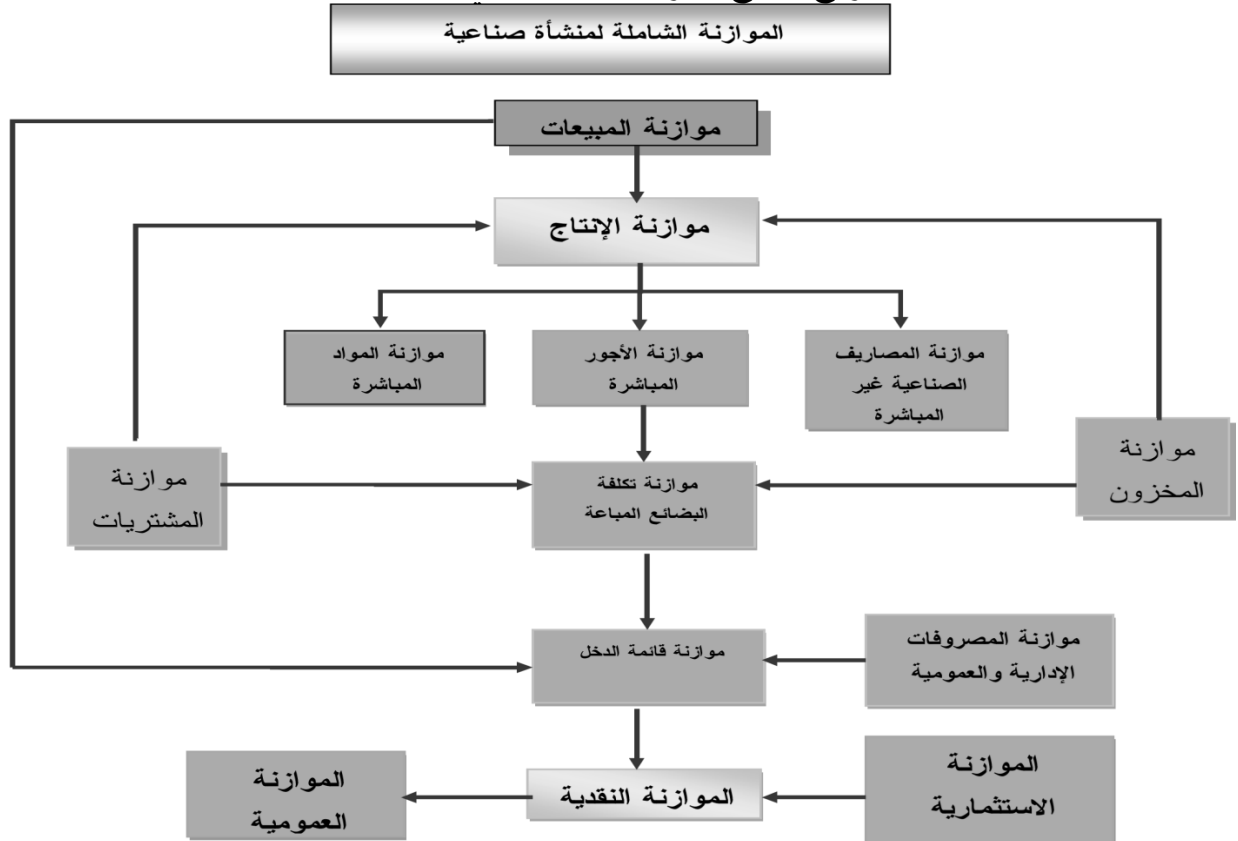
■ **الموازنات الرأسمالية :-** يختص هذا النوع من الموازنات بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المنشأة وكيفية تمويلها والرقابة على تنفيذها طبقاً للموازنة الموضوعية وتمثل المشاريع الرأسمالية المبالغ التي تنفقها المنشأة لشراء الأصول الثابتة أو لتحسين وزيادة كفاءة هذه الأصول والتي يقصد منها المنفعة المستقبلية.

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. (العلوين، 2000، ص24)

**الموازنة الشاملة :-** (السيافي، 2007، ص 10) 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.

### نموذج مقترح للموازنات الشاملة في الشركات الصناعية



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، 2003، ص25) أولاً: مبدأ الشمول (العلاوين 2000، ص30) ثانياً: مبدأ التنبؤ والتوزيع الزمني . (حنان، وكحالة، 1997، ص 41) ثالثاً: مبدأ ربط الموازنة بفترات رقابية رابعاً: مبدأ التعبير المالي: . (عبد العال، 1995، ص312-313) خامساً: مبدأ المشاركة . (حنان، وكحالة، 1997، ص41) سادساً: مبدأ المرونة . (إبراهيم، 1993، ص15) سابعاً: مبدأ الربط بين أرقام الموازنة ومراكز المسؤولية . (حنان ، وكحالة، 1997 ، ص 413)

**ثامناً: مبدأ الإتساق مع الهيكل التنظيمي .** (نمر، 1994، ص 30) تاسعاً: مبدأ توفير نظام الحوافز . (العلاوين، 2000، ص36)

**مراحل إعداد الموازنات التخطيطية :-** تمر عملية إعداد الموازنات التخطيطية في أي منشأة بمراحل وخطوات تبدأ من الدراسة التمهيديّة 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 .** (العلاوين، 2000، ص26) 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، 1988، ص41)

- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنة والذي يشمل تحديد خطوات العمل التي يجب اتباعها لإعداد الموازنة، وذلك ضمن إطار برنامج تفصيلي للعمل يلتزم به جميع المشتركين 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 ومداومات 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، 1997، ص55)

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 :

- ✓ إذناً 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.

تشمل المسؤولية التي تقع على عاتق لجنة الموازنة، في مجال إعداد واستخدام الموازنات المهام التالية: (العلاوين، 2000، ص 29-30)

- 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 والجداول والتقارير التي يجب استخدامها في إعداد الموازنات.
  - دراسة ومناقشة وتعديل الموازنات الفرعية وتقديم الاقتراحات بشأنها والتأكد من توافقها مع الأهداف والإستراتيجيات المحددة مسبقاً من الإدارة العليا.
  - اقتراح التعديلات على إجراءات الرقابة باستخدام الموازنات، وعرضها على الإدارة العليا لاعتمادها.
- ويرأي 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 بالأداء المقدر الموضوع مسبقاً لمعرفة مدى دقة هذه الموازنات التي أخذت على عاتقها دور تحديد الإيرادات والمصاريف مسبقاً من أجل تحديد اتجاه المنشأة، وعند الحصول على النتائج الفعلية فإنه يتم تصحيح الانحرافات وأخذها بعين الاعتبار مستقبلاً كي لا يقع فيها معدي 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 الموضوعية، وتشمل هذه الخطوة إعداد تقارير الأداء الدورية التي تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الواردة في الموازنات، وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. (الخطيب، 1988، ص45)

**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).

### إعداد الموازنة والمحاسبة في مراكز المسؤولية 891 (Horngren, 2006, P197-)

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 وزاد 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:

- **الإذار 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.

### الجوانب السلوكية لإعداد الموازنة (Kaplan, 2007, P488) يتخلل إعداد الموازنة بعض الجوانب السلوكية

التي يقوم بها المديرون داخل الشركة وهنالك 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 مرؤوسيههم. 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

والمؤوسين. ويساعد هذا الأسلوب على تنمية القدرات والمهارات لدى المؤوسين وزيادة إحساسهم بالمسؤولية تجاه عملهم وتجاه المنظمة التي يعملون لديها.

**ثالثاً: إعداد الموازنة بأسلوب الاستشارة:** في هذه الحالة يتم مناقشة الموازنة مع المؤوسين داخل الوحدات التنظيمية ولكن لا يتم إشراكهم في اتخاذ القرار النهائي بشأنها، حيث يقوم الرؤساء بتجميع كافة البيانات والمعلومات والأفكار المتعلقة بالموازنة ومناقشتها مع المؤوسين ومن ثم استخدامها في إعداد الموازنة دون إشراكهم مباشرة باتخاذ القرار النهائي بشأنها.

## الدراسة الميدانية

### مجتمع الدراسة :-

يتكون مجتمع الدراسة من بعض الشركات الصناعية السودانية التي تعمل في مجال الغلال، وقد تم التعاوصل مع ثلاث شركات في هذا المجال لكن لم نجد تجاوب الي من شركة واحدة، أما عينة الدراسة وهي شركة وينا للغلال وقد تم اختيارها بناء على حجم رأس المال، هذا وقد تم توزيع ثلاث إلى أربع استبانات لكل قسم بالشركة وقد تم إختيارها كعينة قصدية وبعدهد إجمالي (50) استبانة كما سبق توضيحه وقد تم ارجاع عدد 13 استبانة فارغة . لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم الاستبانة بالاستعانة بأصحاب الخبرة سواء العلمية أو المهنية .وقد تكونت

### الاستبانة من جزأين أساسيين هما:

1. 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 تغطي الثلاث فرضيات الخاصة بالدراسة

### صدق وثبات الاستبانة:

لقد تم صياغة الاستبانة بمساعدة مجموعة من المختصين بالتحليل الاحصائي وإرشاداتهم، وكذلك تم الاستعانة ببعض الأشخاص ذوي الخبرة العملية والأكاديمية في هذا المجال، وقد تم تحكيم الاستبانة عبر الاي ميل مع بعض الزملاء خارج البلاد وداخلة 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 60% 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 (5.96%) وهي نسبة تدل على مستوى عالٍ من ثبات أداة القياس.

### 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 ( $\alpha=0.50$ ).

**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 أدناه مع اعتماد الوسط الفرضي بواقع ثلاث درجات ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج:

**جدول رقم 2 لمقياس درجة الموافقة**

الدرجة	الأهمية
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

**ملخص لنتائج اختبار فرضيات الدراسة:**

**جدول رقم 2 ملخص نتائج اختبار الفرضيات**

نتيجة الفرضية العدمية	نتيجة اختبار الفرضية الإحصائي		الفرضية
	T الجدولية	T المحسوبة	
الرفض	1.9873	16.485	لا تهتم الشركات الصناعية السودانية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم كأداة للرقابة وتقييم الأداء
الرفض	1.9873	16.84	لا تتوفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركة من أجل تحضير تلك الموازنات
الرفض	1.9873	20.105	لا تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء وتطوير فاعلية وكفاءة العملية الإنتاجية في الشركات الصناعية السودانية

ويرأى الباحث فإنه من الملاحظ أن الشركات الصناعية السودانية وشركة وينا للغلال بالخصوص موضوع الدراسة لديها وعي وتطلعات إيجابية نحو ما تحمله الموازنات التخطيطية من أهمية في عملية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء كذلك، ولا ننسى أنه من خلال الدراسة فقد أثبتت الشركة 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.

**نتائج الدراسة :-** أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

**أولاً:** إن غالبية الشركات الصناعية السودانية تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منتظم لاستخدامها أداة فاعلة في عملية الرقابة على العملية الإنتاجية وتقويم أداء 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 الأداء.

**ثانياً:** تتمتع إدارات شركة وينا للغلال بدرجة عالية من الإدراك لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركة من أجل تحضير تلك الموازنات. و من خلال المسح الميداني توصل الباحث إلى أن أقسام الشركة 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 السودانية، فقد دلت نتائج الدراسة أن أغلب الشركات بما فيهم شركة وينا للغلال تستخدم نتائج الموازنات في معالجة الانحرافات الحالية والعمل على الاستفادة منها مستقبلاً كي يتم تفادي حدوثها مستقبلاً.

**رابعاً:** معظم الآراء تؤكد وجود بعض المعوقات والتي تحد جزئياً من استخدام نظام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية السودانية.

**توصيات الدراسة : في ضوء مما سبق يوصي الباحث بما يلي:**

**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 اعتمدها الشركة عند إنشائها.

**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.

### قائمة المصادر والمراجع

#### المراجع العربية

- إبراهيم، ليلى، (1993) "الموازنات التخطيطية"، جامعة عين شمس، القاهرة.
- أبو حشيش، خليل عواد، (2005) المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية "الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن".
- أبو نصار، محمد، (2005) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن".
- أحمرو، إسماعيل حسين مسلم، (2000) "تحديث الموازنة العامة للمملكة الأردنية الهاشمية بتطبيق أسلوب موازنة البرامج والآداء"، رسالة دكتوراه غير منشوره جامعة بغداد - جمهورية العراق.
- الأفندي، سجي مصطفى، (2003) "مدى إستخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الآداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير غير منشوره جامعة حلب - سورية.
- حلس، سالم عبدالله، (2005) "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، رسالة دكتوراه منشورة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2006.
- حماد، طارق عبد العال، (2005) الموازنات التخطيطية (نظرة متكاملة) "الدار الجامعية، الإبراهيمية - جمهورية مصر العربية".
- حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (1997) المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الأردن .
- حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (2006) محاسبة التكاليف المعيارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.
- المحاسبة الإدارية "الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر 2004الرجبي، "محمد تيسير " عبد الحكيم، ( والتوزيع، عمان - الاردن " .
- السعيدات، زياد محمد، (2003) "الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة فيالأردن"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة عمان العربية - الأردن.
- السياني، حمود محمد، (2007) مركز تطوير الشباب إقتصادياً " إعداد الموازنات التخطيطية " برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة، اليمن.

السيد، ناجي، (1991) الرقابة على الأداء - دار النهضة العربية - القاهرة.  
 الطراونة، غاده عوض، (2005) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت -الأردن.  
 عبدالعال، أحمد رجب، (1995) "المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية"، مؤسسة شبابالجامعة - الإسكندرية.

العلاوين، أمجد عبد الفتاح ، (2000) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت - الأردن.  
 الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (2002) "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة فيإعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة" دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات، من صفحة 372 - 376  
 الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (2002) المحاسبة الإدارية"الطبعة الأولى، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن".

النعيبي، عدنان و الراوي، عبد الخالق ، (2002) "أثر المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات المالية"، ورقة عمل مقدمة في المؤتمر العلمي السنوي الثالث، ما بين 16 - 18 نيسان 2002، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا.  
 نمر، حلمي وآخرون، (1994)، المحاسبة في الهيئات الإقتصادية، جامعة القاهرة - القاهرة.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young , (2007) Management Accounting ,Fifth Edition, .Pearson Prentice Hall.
- Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, S. Mark Young , (2007) Management Accounting ,Fifth Edition, .Pearson Prentice Hall.
- Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, George Foster , (2006) Cost accounting, Twelfth Edition., Pearson Prentice Hall.
- Dominiak, Geraldine F. and Louderback, Joseph G., 1994 Managerial Accounting 7 th ed., South - Western Publishing, Cincinnati.
- Drury, C, (2000) Management & Cost Accounting, Fifth Edition, Thomson learning.
- Henk, Emerson O., and Spoede, Charlene W., (1991) Cost Accounting : Managerial Use of Accounting Data, PWS-Kent Publishing, Boston.
- 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.
- Maheshwair, (1984) Management Accounting and Financial Control, 3 rd ed., Chand and Sons publisher, New Delhi.
- Rayburn, Letricia Gayle, (1989) Principle of Cost accounting Using A Cost Management approach, 4 th ed., Homewood Irwin, Boston.
- Sharama, R. K. and Gupta, Shashik, (1987) Management Accounting, 5 th ed., Kalyani Publisher, New Delhi.

Stephen, Moscové, (1985) Cost Accounting With Managerial Applications, 5 th ed., Houghton Wiflin Company, Boston.

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

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.

### ثالثا: المواقع الإلكترونية:

1. [WWW.SSRN.COM](http://WWW.SSRN.COM)
2. [WWW.Google.COM](http://WWW.Google.COM)