

العنوان:	مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في شركات القطاع الخاص في السودان
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	النافعابي، حسين محمد
المجلد/العدد:	مج20, ع4
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2016
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	510 - 461
رقم MD:	795575
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	شركات القطاع الخاص
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/795575

**مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في
التخطيط والرقابة وتقييم الأداء
في شركات القطاع الخاص في السودان**

الدكتور

حسين محمد النفاعي

أستاذ المحاسبة المساعد بكلية الاقتصاد والإدارة

جامعة القصيم – المملكة العربية السعودية

مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية
في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في شركات القطاع الخاص في السودان
ومدى مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في إعدادها وتنفيذها

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى معرفة مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في شركات القطاع الخاص في السودان ومدى مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في إعدادها وتنفيذها. كذلك يهدف البحث أيضاً إلى معرفة مدى استخدام تلك الموازنات في مساعدة الإدارة في تحقيق الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة. إضافة لما سبق فإن هذا البحث يهدف أيضاً لمعرفة العوامل المؤثرة في إعداد الموازنات التخطيطية، والمعوقات التي تحول دون أدائها لوظائفها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء. تم جمع البيانات لهذه الدراسة من خلال تصميم استبيان يحتوي على عدة عوامل مختلفة وتم توزيعه على عينة مكونة من ٧٠ شركة في القطاع الخاص في السودان.

خلص البحث إلى عدد من النتائج أهمها أن معظم الشركات محل الدراسة تقوم وبصفة دورية بوضع موازنات تخطيطية تستفيد منها في إدارة مواردها، وبتخطيط وتحقيق أهدافها. كما أنها تستفيد منها أيضاً في وضع نظام فعال للرقابة وتقييم الأداء. توصل البحث أيضاً إلى أن معظم الشركات تعتمد على الإدارات المالية في القيام بالدور الرئيس في إعداد موازنتها التخطيطية، كما أن الإدارة العليا تقوم بالإشراف المباشر على الإعداد في غالب الأحوال مع الإدارات المالية. خلص البحث أيضاً إلى أنه لا توجد إدارة مستقلة أو وحدة خاصة للموازنة في ٩٥% من الشركات محل الدراسة. خلص البحث أيضاً إلى أن مشاركة العاملين في إعداد الموازنات التخطيطية في حوالى نصف الشركات محل الدراسة إما محدودة أو غير موجودة، وأن هنالك قصوراً في تأهيل وتدريب العاملين على إعداد الموازنات التخطيطية. توصل البحث أيضاً إلى أن تأثيرات البيئة الخارجية وخاصة البيئة الاقتصادية وتسارع أحداثها والسياسات المالية والاقتصادية الحكومية إضافة إلى تقلبات السوق السوداني والمنافسة غير الشريفة كلها عوامل تلعب دوراً كبيراً في انحراف الأداء الفعلي عن المخطط.

الكلمات المفتاحية: الموازنات التخطيطية، التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء

Abstract

This research aims to find out how important the use of planning budgets in the planning, monitoring and performance evaluation in the private sector companies in the Sudan, and the extent of participation of employees in the executive administrations in the preparation and implementation. In addition, this research also aims to find out how to use those budgets in assist management in achieving their goals and optimal use of their available financial and human resources. Moreover, this research also aims to determine the factors influencing the preparation of planning budgets, and the obstacles that prevent their functioning in the planning, control and performance evaluation. The data for this study were collected through a questionnaire which contains several different factors, and have been distributed to 70 companies in the private sector in Sudan.

The research concluded with a number of important results such as: most of the companies under study are periodically preparing planning budgets, and benefit from them in the management of resources, and in planning and achieving their goals. They also benefit from them in the development of an effective system for monitoring and evaluating performance. The research also found that most companies rely on financial departments in the preparation of their planning budgets, and the top management carry out the direct supervision for the preparation, in most cases, with the financial departments. The research also concluded that there is no a separate department or a special unit of the budget in 95% of the companies in the study. The research also concluded that the participation of employees in the preparation of planning budgets, in about half of the companies in the study, either limited or non-existent, and that there are shortcomings in the rehabilitation and training of staff regarding the preparation of planning budgets. The research also indicated that the effects of the external environment, especially the economic environment and the acceleration of events the government's financial and economic policies as well as fluctuations in the Sudanese market and unfair competition, are all factors that play a large role in the deviation of the actual performance of the scheme.

Keywords: Planning budgets, planning, monitoring, performance evaluation

بالرغم من أن السودان يزخر بثروات طبيعية هائلة وإمكانيات وموارد مادية وبشرية كبيرة إلا أنه، ووفقاً لعدد من المنظمات الدولية والهيئات المحلية، يعاني من تدني في مستوى معيشة السكان وضعف في الرقابة والشفافية وسوء في استخدام الموارد المتاحة (تقارير ديوان المراجعة القومي السوداني للأعوام المالية ٢٠١٢ و (World Bank (٢٠١٣) (Economic Freedom Index 2011); (CPI 2014) (2011). ففي عام ٢٠٠٩ قبل انفصال الجنوب قامت وزارة المالية والإقتصاد الوطني بالسودان بمسوحات لدراسة مستوى الفقر (وهو آخر مسح تم حتى الآن) وتوصلت الدراسة إلى أن 46.5% من سكان شمال السودان تحت خط الفقر، بينما 50.6% من سكان جنوب السودان تحت خط الفقر، بالرغم أن البترول حينها كان قد تم استخراجة وتصديره والذي بدأ منذ العام 2004 (معيار الفقر المتخذ هو الحصول على 3.83 جنيه سوداني للفرد في اليوم أي حوالي واحد دولار أمريكي (المهدي ٢٠١١). إضافة لما سبق فقد أشار الترابي (٢٠١٥) إلى أن نسبة المندرجين تحت خط الفقر بلغت نسبة (٣٥%) من إجمالي سكان السودان في عام ٢٠١٥. والآن وبعد انفصال جنوب السودان، والذي كان في التاسع من يوليو ٢٠١١، نجد أن ميزانية شمال السودان فقدت حوالي ٣٦% من إيراداتها بسبب انفصال الجنوب والذي كان يأتي منه حوالي ٧٣% من إنتاج النفط السوداني والذي كان هو المصدر الرئيسي للنقد الأجنبي المستخدم في دعم الجنيه السوداني ودفع فاتورة الأغذية والأدوية والواردات الأخرى. هذا الوضع أدى إلى زيادة التقلبات والتعقيدات والمعوقات في البيئة الإقتصادية في السودان الأمر الذي نتج عنه زيادة في تدني مستوى معيشة السكان ووضع ضغوطاً إضافية على الإدارات المسؤولة في الدولة وشركات القطاع العام والخاص للعمل على الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة في السودان. وتعتبر الموازنات التخطيطية أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في استغلال وترشيد استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة مما يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاية الإنتاجية. كذلك فإن بناء موازنة تخطيطية سليمة تساعد الإدارة على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية وتحقيق التوازن بين تلك الأهداف والموارد والإمكانيات المادية والبشرية المتاحة، كما أنها تساعد في التنبؤ بالمشاكل التي قد تعيق تحقيق الأهداف المرسومة ومحاولة الوصول لأفضل الحلول المناسبة لها.

بالإضافة إلى ذلك فإن الموازنات التخطيطية تساعد الإدارة في الرقابة عن طريق تقييم الأداء ومقارنة النتائج الفعلية مع ما هو مخطط له في الموازنة.

مشكلة البحث

من خلال عمل بحث استكشافي لبعض شركات القطاع الخاص في السودان لمعرفة مدى استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ومدى إشراك العاملين في الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنات التخطيطية تمت ملاحظة أن عدد من هذه الشركات تعاني من عدم الإدراك لمدى أهمية استخدام نظام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتصحيح الإحترافات. كذلك تمت ملاحظة أن هناك عدم دراية من إدارات عدد من شركات القطاع الخاص لأهمية مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنات التخطيطية مما يحدث تجاهلاً كبيراً من جانب تلك المستويات الإدارية لتقديرات الموازنة بل ومقاومة تنفيذها في أغلب الأحيان مما يؤثر على تحقيق أهداف تلك الموازنات.

وبناء عليه تتلخص مشكلة البحث في الأسئلة التالية:

1. هل تهتم الشركات في القطاع الخاص في السودان بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؟
2. ما مدى استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط وتقييم الأداء ومعالجة الإحترافات؟
3. ما هي معوقات الاستخدام الأمثل للموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء؟
4. هل تشارك الإدارات التنفيذية في شركات القطاع الخاص في إعداد الموازنات التخطيطية؟
5. ما هي مبررات عدم مشاركة الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنات التخطيطية؟
6. ما هي الإقتراحات التي يمكن أن تساعد في إبراز أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتصحيح الأخطاء ومعالجة الإحترافات؟

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. معرفة مدى إدراك الشركات في القطاع الخاص في السودان لأهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
2. محاولة التعرف على الواقع العملي لإستخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط وتقييم الأداء ومعالجة الإحراجات، وكذلك معرفة المعوقات التي تحول دون ذلك.
3. معرفة إلى أي مدى تشارك الإدارات التنفيذية في شركات القطاع الخاص في السودان في إعداد الموازنات التخطيطية
4. معرفة مبررات عدم مشاركة الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنات التخطيطية.
5. محاولة التعرف على الوسائل التي يمكن أن تساعد في إبراز أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتصحيح الأخطاء ومعالجة الإحراجات.

أهمية البحث

تتبع أهمية هذا البحث من:

1. اعتبار الموازنات التخطيطية من أفضل الأدوات التي تساعد في الأستخدام الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة مما يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاية الإنتاجية.
2. أهمية الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتصحيح الأخطاء ومعالجة الإحراجات.
3. أهمية مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنات التخطيطية لما له من تأثير كبير على أداء العاملين ورفع روحهم المعنوية وتنفيذ الموازنة التخطيطية بفعالية كبيرة.

مجتمع الدراسة ومنهج البحث

تتكون عينة الدراسة من مديري الإدارات، المالية ورؤساء أقسام الحسابات في شركات القطاع الخاص في السودان. تم جمع بيانات الدراسة من خلال استبانة مكونة من ثلاثة أقسام. القسم الأول معلومات عامة عن حجم الشركة وإيراداتها ومصروفاتها وعدد المحاسبين فيها (٦ عوامل). القسم الثاني عن كيفية إعداد الموازنات التخطيطية والعوامل المؤثرة فيها، الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنات التخطيطية، ومدى مشاركة العاملين في الشركة في عملية إعداد الموازنات التخطيطية (١٨ عامل). القسم الثالث عن كيفية تنفيذ الموازنات التخطيطية ومقارنة الفعلي مع المخطط والأسباب الرئيسية في الانحرافات وكيفية معالجتها (١٢ عامل). بعد تصميم الإستبانة والتأكد من سلامتها تم توزيعها على ٧٠ شركة من شركات القطاع الخاص في السودان. بلغ عدد الإستبانات المستلمة ٦٠ استبانة مكتملة البيانات. بلغت نسبة الرد حوالي ٨٦% وهي تعتبر ملائمة وكافية لتحليل البيانات في مثل هذا النوع من الدراسات وبما يتفق مع الدراسات السابقة (صالح ٢٠٠٢). لضمان إرجاع أكبر نسبة ممكنة من الاستبيانات تم توزيع الاستبيانات وجمعها بشكل شخصي.

تم عمل مقابلات شخصية مع عدد من المديرين والمسؤولين في عدد من شركات القطاع الخاص للحصول على بعض البيانات والمعلومات التي لا يوفرها الاستبيان.

بعد جمع الإستبانات قام الباحث بإعداد برنامج التحليل الإحصائي "الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية" SPSS. تم تحليل البيانات إلى قسمين: تحليل وصفي وتحليل إختباري.

أهمية ودور تطبيق نظام الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التخطيطية ذات أهمية كبيرة لمختلف المشروعات والمؤسسات مهما تنوعت واختلفت طبيعة نشاطها، فكل المشروعات التي تستخدم الأساليب العلمية وتدار إدارة رشيدة تعد موازنة تخطيطية شاملة لتكون بمثابة خطة للعمل في المستقبل، ومرشداً لتحقيق الأهداف المختلفة، ومعياراً لتقييم ما يتم إنجازه (Akintoye, 2008). فالموازنات التخطيطية هي أكثر الأساليب المستعملة لأغراض التخطيط والرقابة (Hilton et al., 2002)، كما أنها ظلت وستظل جزء مهم من النظام المالي في معظم المشروعات الإستثمارية (Clarke and Toal, 1999).

تستعمل الموازنات التخطيطية في الشركات والمؤسسات لأغراض مختلفة تشمل التخطيط والمفاضلة بين الأنشطة المختلفة، قياس وتقييم الأداء، تحفيز العاملين، الرقابة على التكاليف، وقرارات التسعير (Ahmed et al., 2003). ومن جهة أخرى أضاف (Blocher et al., 2002) أن الموازنات التخطيطية تحقق عدداً من الأهداف المهمة للمنشأة منها على سبيل المثال أنها تساعد على توزيع الموارد المتاحة للمنشأة على الأنشطة والبرامج المختلفة، تفيد في التنسيق بين النشاطات المختلفة في المنشأة، كما أنها توفر الأدوات اللازمة لقياس الأداء. (Peffer, 2002) يؤكد على ضرورة صحة المعلومات المستخدمة في بناء الموازنات التخطيطية حتى تصبح أداة لتقييم الأداء، وأن العكس قد يؤدي إلى انحراف في الميزانيات كما أنه قد يؤدي إلى تقليل الأرباح.

وعن دور الموازنات التخطيطية في التخطيط، يرى الجدوي (1986) أن الموازنات التخطيطية ما هي إلا أحد الأساليب الرئيسية التي تعتمد عليها الإدارة في التخطيط لاستخدام الموارد والطاقات المتاحة بما يمكن من تحقيق أهداف المنشأة بأكبر قدر ممكن من الفاعلية والكفاءة ومن ثم تحقيق الرقابة على هذا الاستخدام. ويعرف (Moore et al., 1984) الموازنة التخطيطية على أنها خطة تبين كيفية الحصول على الموارد وكيفية استخدامها خلال فترة محددة.

الموازنات التخطيطية تعتبر تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة في المستقبل، وهي تغطي كل وحدات المنشأة، طبقاً لخريطة التنظيم الإداري فيها. وتعتبر الموازنات التخطيطية عن القرارات المستقبلية لجميع مستويات الإدارة في المنشأة. (Braithwaite 2007) ذكر أن تبني تقييم مستقل في نهاية فترات معينة خلال العام يؤدي إلى أن الشركة يمكن أن تحقق تغييرات إيجابية خلال ميزانياتها التشغيلية.

يفيد نظام الموازنات التخطيطية في تحفيز العاملين حيث أفاد (Horngren et al., 2006) أن تحقيق الموازنة التي تم تقديرها في بداية العام يعتبر من أهم الأهداف التي تسعى الإدارات الوسطى لتحقيقها والذي بدوره يؤدي إلى حفز المديرين داخل الشركة للعمل بجد وإجتهد والإيعاز إلى موظفيهم لبذل أقصى جهد لكي يتم تحقيق أهداف الموازنة وفق أعلى مؤشرات الأداء التي يراد تحقيقها. ومن جهة أخرى فقد أشار (Henket et al., 1991) إلى أن نظام الموازنات التخطيطية يعتبر أداة تحفيز للمديرين

والعاملين داخل الشركة من حيث أن العمل الجماعي في إعداد الموازنة التخطيطية يولد شعوراً أديباً وأخلاقياً للعمل يجد لتحقيق أرقام الموازنة التي شاركوا في إعدادها، وكذلك الربط بين تحقيق أهداف الموازنة والحوافز المعنوية والمادية. رغاء الرملي (1998) توصلت إلى وجود علاقة طردية بين الأداء والمشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية. الحسين (2010) عرف المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية بأنها عملية جماعية لاتخاذ القرارات التي لها آثار مستقبلية على الذين اتخذوها، وأن عدم مشاركة الإدارات الوسطى والتنفيذية في إعدادها قد يحدث تجاهلاً كبيراً من جانب تلك المستويات الإدارية لتقديرات الموازنة بل ومقاومتها في أغلب الأحيان، علاوة على الآثار النفسية والسلبية التي تحدث لهذه المستويات نتيجة لعدم مشاركتهم في إعدادها. ويترتب على ذلك أن مشاركة العاملين في صياغة أهداف وتقديرات الموازنات التخطيطية تساعد على تحفيز الأفراد نحو التميز في الأداء وزيادة الإنتاجية.

وعن دور الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء فقد أشار بطاينة (2005) إلى أن الموازنة التخطيطية هي معيار لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات التصحيحية والمساءلة المحاسبية وتقييم الأداء. إضافة لذلك فقد أفاد (Atkinson *et al.*, 2007) بأن الموازنات التخطيطية أداة فعالة تمكن الإدارة من القيام بعملية الرقابة وتقييم الأداء من خلال قياس الأداء الفعلي بما هو مخطط له، وعند وجود إنحرافات بين النتائج المتوقعة والفعالية فإنه يتم تحليل أسباب تلك الإنحرافات ومن ثم العمل على إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. ومن وجهة نظر أخرى فقد أشار (Evans *et al.*, 2001) إلى أن الرقابة هي مجموعة من الإجراءات التي توضع للتأكد من مطابقة التنفيذ الفعلي للخطة الموضوعية ودراسة أسباب الإنحراف في التنفيذ حتى يمكن علاج نقاط الضعف ومنع تكرار الخطأ. إضافة لذلك فقد ذكر (Hansen and Van, 2003) أن استخدام نظام الموازنات التخطيطية كوسيلة من وسائل الرقابة، وبما يحققه من مزايا عديدة للشركات، قد أصبح أسلوباً متعارفاً عليه في مشاريع الدول ذات الأنظمة الإدارية المتقدمة. ولتحقيق ذلك فقد ذكر (Hayes and Schaefer, 2000) أن الشركة تحدد في ميزانيتها التخطيطية معايير الأداء التي على أساسها يتم قياس الإنجاز الفعلي وتقييمه في كل وجه من أوجه نشاطاتها.

أما عن دور الموازنات التخطيطية في التنسيق والإتصال بين إدارات الشركة وأقسامها فقد أشار حنان وكحالة (١٩٩٧) إلى أن الموازنة التخطيطية لها دور مهم أيضاً في تحقيق الإتصال بين إدارات وأقسام الشركة وتنسيق الأنشطة المختلفة من خلال عملية تنفيذ الموازنة بحيث يتم العمل بشكل جماعي ومتكامل تسعى فيه كل إدارة أو قسم إلى تحقيق جزء من الأهداف التي تم تحديدها مسبقاً من قبل إدارة الشركة.

الدراسات السابقة

أفادت دراسة النافعابي والتويجري (2013) عن "الموازنات التخطيطية في الفنادق في المدينة المنورة في المملكة العربية السعودية" أن نسبة ٨٥% من الفنادق التي تمت دراستها أن الموظفين فيها لا يشاركون في إعداد الموازنة ولا يطلعون عليها ولا توضح لهم.

توصلت دراسة نور وعليان (٢٠١٢) بعنوان "مدى استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة" إلى عدد من النتائج أهمها أن غالبية الشركات الأردنية المساهمة العامة تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منظم وتستخدمها كأداة فاعلة في التخطيط والرقابة، كما أن إدارات هذه الشركات تتمتع بدرجة عالية من الوعي بأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة من أجل تحضير تلك الموازنات. إضافة لذلك فقد أوضحت الدراسة أن هناك نسبة عالية جداً من شركات الدراسة تستخدم نتائج الموازنات في معالجة إنحرافات الأداء الحالي. في المقابل أفادت الدراسة أن هناك بعض الآراء تؤكد وجود بعض المحددات التي تعيق إلى حد ما استخدام نظام الموازنات التخطيطية. هذه الدراسة قدمت بعض التوصيات منها ضرورة إشراك جميع العاملين في الأقسام التي تعني بعملية التحضير للموازنات التخطيطية، العمل على معالجة المعوقات الداخلية التي تواجه الشركة عند إعداد الموازنات، وضرورة إعداد قسم خاص في الشركات الصناعية يعني بالموازنات التخطيطية والتحضير لها وتنفيذها.

خلصت دراسة جودة وأبو سردانه (2010) عن "تقييم نظام الموازنة التخطيطية في أمانة عمان الكبرى" إلى عدد من النتائج من أهمها أن تفعيل وظيفة التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية والتنسيق والإتصال ومشاركة كافة المستويات الإدارية يؤدي إلى إنجاح الموازنة. كما أفادت نفس الدراسة بوجود عدد من المعوقات التي تواجه إعداد وتطبيق الموازنة التخطيطية في أمانة عمان الكبرى أهمها عدم

مشاركة مستويات الإدارة المختلفة في إعداد الموازنة، عدم الإدراك والوعي بأهمية الموازنة، عدم توافر التعاون بين الأفراد المعنيين بإعداد الموازنة، عدم دقة التنبؤ بالإيرادات والنفقات، عدم استخدام الأساليب الحديثة في التنبؤ والتحليل في مجال الموازنة، عدم توفر الكفاءات العلمية، وعدم توافر الحوافز المادية والمعنوية.

خلصت دراسة الخفاجي وجواد (2010) عن "أثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية" إلى ان هناك توافق قد يصل إلى التطابق بين أهداف الإدارة العليا وأهداف المستويات الإدارية المختلفة، وبالشكل الذي يعكس المسؤولية التي يجب أن يتحملها العاملين في هذه المستويات. فهذا يعتبر في حد ذاته حالة إيجابية ونوع من التحيز المقبول الذي إذا ظهرت آثاره ضمن تقديرات الموازنة، فإنه سيؤدي إلى نجاح تنفيذها.

صيام (٢٠٠٩) في دراسته بعنوان "مدى استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في شركات الصناعة الدوائية المساهمة العامة الأردنية" خلص إلى عدد من النتائج أهمها أن الموازنات التخطيطية تسهم في مساعدة الإدارة في أداء وظائفها الإدارية، وان إدارات الشركات تدرك أهمية استخدامها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وفي المقابل تبين أن هناك عدد من المعوقات التي تحد من الإستخدام الأمثل للموازنات التقديرية أهمها عدم الثقة الكافية بالأرقام المتنبأ بها والوردة في الموازنات التقديرية.

Magner, Walker, Campbell (1996) في دراستهم عن "اختبار نموذج عملية إدراك دور المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية في إطار المتغيرات الكامنة" خلصوا إلى ان المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية تعزز جودة الموازنة والتي بدورها تؤثر تأثير إيجابي على منفعة الموازنة. إضافة إلى ذلك اوضحت الدراسة ان للمشاركة تأثير إيجابي ومباشر على المعلومات الوثيقة الصلة بالوظيفة.

خلصت دراسة Brownell and McInnes (1986) عن "المشاركة والدافعية والأداء للموازنة التخطيطية" إلى أن هناك علاقة إيجابية قوية بين المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية والأداء الإداري، وأن الإشتراك الجاد في إعداد الموازنة ووضع أهدافها ومعاييرها سوف يجعل الأفراد ينشئون علاقة توقع داخلية لأدائهم مما يؤدي على تحفيزهم ورفع مستوى أدائهم بالشكل الذي يحقق طموحاتهم عن طريق تنفيذ الموازنة.

خلصت دراسة (Chenhall, 1986) عن "السلطوية والمشاركة في الموازنة" إلى أن للمشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية دور كبير في رفع درجة الرضا الوظيفي، كما أنه كلما زادت درجة المشاركة كلما زادت قناعة المرؤوسين بالموازنة.

أفادت دراسة (Brownell, 1982) بعنوان "دراسة ميدانية اختبارية للمشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية والنظرة الرقابية" أن المشاركة العالية تظهر رضا وظيفي وأداء أفضل للأفراد.

أما عن مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية فقد أشار محمد أحمد (2008) إلى أن أهم معوقات تطبيق نظام الموازنات التخطيطية هو عدم تخصيص إدارة أو حدة مستقلة لإعداد الموازنات التخطيطية، وعدم توفر الاستقلالية المالية والمحاسبية اللازمة.

كذلك أفاد زعرب (2006) في دراسته عن "مشاكل إعداد الموازنات في قطاع غزة" إلى وجود عدد من المشاكل في إعداد وتنفيذ الموازنات من أهمها نقص الوعي بأهمية الموازنات التخطيطية، نقص الخبرة، وعدم توافر المهارات.

في المقابل نجد في الآونة الأخيرة أن هناك عدد من الشركات بدأت تتحول من الموازنات التخطيطية إلى التخطيط الإستراتيجي في الموازنة والتي تكون فيها الشركات أكثر قدرة على قياس النتائج بصورة أكثر دقة (Whiting, 2000). بينما نجد أن الموازنة التخطيطية تبدأ بالإعتماد على أرقام العام الماضي، كما أن إعدادها يبدأ من المستويات الأدنى حيث يسلم رؤساء الأقسام ميزانيات أقسامهم والتي تدرج بدورها في ميزانيات الإدارات والمستويات العليا، نجد أن التخطيط الإستراتيجي للموازنة يبدأ بتحديد أهداف المنشأة ثم تبنى الموازنة التي تحقق تلك الأهداف.

بالرغم من أهمية الموازنات التخطيطية كما سبق أن ذكرنا، نجد أن هناك عدد من الانتقادات توجه إليها، منها أنها لم تعد وسيلة فعالة للتخطيط والرقابة في مناخ الإستثمار والأعمال الحالي المعقد والمتقلب وذو المخاطر العالية (McNally, 2002). بالإضافة إلى ذلك نجد أن الموازنة تركز على التخطيط والرقابة وتغفل أشياء مهمة مثل الجودة وخدمات العملاء، كما أنها تصير غير دقيقة بالنسبة للمنتجات ذات الدورة الحياتية القصيرة، أو في المناخ الإستثماري سريع التقلب (Stewart, 1990; Prendergast, 2000).

التحليل الوصفي

أولاً: البيانات الأساسية

فيما يتعلق بحجم رأس المال المستثمر والذي يقيس حجم الشركة (حجم الأصول) فيتضح من التحليل الوصفي للبيانات أن النسبة العظمى من الشركات (٨٨.٣%) يتجاوز رأسمالها ٥٠٠ ألف جنيه، في حين أن الشركات التي يتراوح رأسمالها بين (٥٠ ألف - ٧٩ ألف جنيه) تمثل فقط (٥%)، أما البقية والتي تمثل (٦.٧%) فيمكن إعتبارها من الشركات متوسطة الحجم وهذا يشير إلى أن غالبية الشركات محل البحث هي من الشركات الكبيرة.

أما بالنسبة للبيانات الخاصة بحجم الإيرادات والمصروفات، فيتبين أن الغالبية العظمى من الشركات (٨٣.٣%) يتجاوز حجم إيراداتها السنوية ٢٥٠ ألف جنيه وفي نفس الوقت يتجاوز حجم مصروفاتها السنوية ٢٥٠ ألف جنيه، في حين نجد أن نسبة (٣.٣%) من الشركات يتراوح حجم إيراداتها السنوية بين (٢٠ ألف - ٤٩ ألف جنيه) وحجم مصروفاتها السنوية بين (١٠ ألف - ١٩ ألف)، أما البقية والتي تمثل نسبة (١٣.٤%) من الشركات فتتراوح إيراداتها بين (٥٠ ألف - ٢٤٩ ألف جنيه) ومصروفاتها بين (٢٠ ألف - ٢٤٩ ألف جنيه).

أما عدد الموظفين فنجد أن النسبة الأكبر من الشركات (٣٦.٧%) يتراوح أعداد موظفيها ما بين ١٠ و ٤٩ موظف، في حين أن نسبة (٢١.٧%) من الشركات يكون عدد الموظفين فيها أكثر من ٢٠٠ موظف، بينما نجد أن نسبة (٦.٧%) من الشركات يكون عدد موظفين فيها أقل من ١٠ موظفين.

أما بالنسبة لعدد المحاسبين فإن معظم الشركات تحت الدراسة (٤٥%) يتراوح أعداد المحاسبين فيها بين ٢ و ٤ محاسبين، بينما نجد أن نسبة (١١.٧%) من الشركات لديها ٢٠ محاسب فأكثر، وأن نسبة (٦.٧%) من الشركات لديها محاسب واحد فقط. في حين نجد أن نسبة (٨٨.٣%) من الشركات محل البحث يتجاوز رأسمالها ٥٠٠ ألف جنيه وهي من الشركات الكبيرة، نجد أن حوالي نصف الشركات من عينة البحث يتراوح عدد المحاسبين فيها بين ٢ و ٤ محاسبين. وهذا يدل على أن أعداد المحاسبين لا يناسب مع حجم الشركة مما يجعل من الصعب على المحاسبين القيام بالعمل المحاسبي وفي نفس الوقت المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية في الشركة.

أما فيما يتعلق بمحاسبي التكاليف، فإن النسبة الكبرى من الشركات محل الدراسة (٣٥%) لديها محاسب تكاليف واحد فقط، بينما نجد أن نسبة (٦.٧%) من الشركات لديها ١٠ محاسبي تكاليف فأكثر، كما نلاحظ أن نسبة كبيرة من الشركات (٢٨.٣%) لا يوجد بها أي محاسب تكاليف. هذه النتيجة تشير إلى حوالي ٧٢% من الشركات لديها محاسبة تكاليف، ولكن في المقابل نجد أن أكثر من ربع الشركات محل الدراسة لا يوجد لديها أي محاسب تكاليف الأمر الذي يشير إلى عدم وعي هذه الشركات بأهمية ودور محاسبة التكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية وتحديد تكلفة المنتج.

جدول رقم (١) التحليل الوصفي للبيانات الأساسية للشركات

الرقم المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
١-	حجم رأس مال الشركة	٥٣	٨٨.٣%
	أكثر من ٥٠٠ ألف جنيه سوداني		
	من ٣٠٠ إلى ٤٩٩ ألف جنيه	٤	٦.٧%
	من ٥٠ إلى ٧٩ ألف جنيه	٣	٥.٠%
٢-	حجم الإيرادات السنوية	٥٠	٨٣.٣%
	أكثر من ٢٥٠ ألف جنيه سوداني		
	من ١٥٠ إلى ٢٤٩ ألف جنيه	٥	٨.٣%
	من ١٠٠ إلى ١٤٩ ألف جنيه	٣	٥.٠%
	من ٢٠ إلى ٤٩ ألف جنيه	٢	٣.٣%
٣-	حجم التكاليف (المصروفات) السنوية	٥٠	٨٣.٣%
	أكثر من ٢٥٠ ألف جنيه سوداني		
	من ١٥٠ إلى ٢٤٩ ألف جنيه	٣	٥.٠%
	من ١٠٠ إلى ١٤٩ ألف جنيه	٢	٣.٣%

من ٨٠ إلى ٩٩ ألف جنيه	١	١٠.٧%
من ٥٠ إلى ٧٩ ألف جنيه	٢	٣.٣%
من ١٠ إلى ١٩ ألف جنيه	٢	٣.٣%

عدد الموظفين	أكثر من ٢٠٠ موظف	١٣	٢١.٧%
	من ١٠٠ إلى ٢٠٠ موظف	٩	١٥.٠%
	من ٥٠ إلى ٩٩ موظف	١٢	٢٠.٠%
	من ١٠ إلى ٤٩ موظف	٢٢	٣٦.٧%
	أقل من ١٠ موظفين	٤	٦.٧%

عدد المحاسبين	٢٠ محاسب فأكثر	٧	١١.٧%
	من ١٠ إلى ١٩ محاسب	٣	٥.٠%
	من ٥ إلى ٩ محاسب	١٩	٣١.٧%
	من ٢ إلى ٤ محاسب	٢٧	٤٥.٠%
	محاسب واحد	٤	٦.٧%

عدد محاسبي التكاليف	١٠ محاسب فأكثر	٤	٦.٧%
	من ٥ إلى ٩ محاسب	٢	٣.٣%
	من ٢ إلى ٤ محاسب	١٦	٢٦.٧%
	محاسب واحد	٢١	٣٥.٠%
	لا يوجد	١٧	٢٨.٣%

ثانياً: كيفية إعداد الموازنة التخطيطية

من خلال التحليل الوصفي للأسئلة المتعلقة بإعداد الموازنة التخطيطية، نجد أن الغالبية العظمى من الشركات محل الدراسة بنسبة (٩٣.٣%) تقوم وبصفة دورية بوضع موازنة تخطيطية لإدارة مواردها، وأن النسبة الأكبر من هذه الشركات (٨٨.٣%) تقوم بوضع موازنة تخطيطية للإيرادات والتكاليف في آن واحد. أما الشركات التي لا تقوم بوضع موازنة تخطيطية لإدارة مواردها بصورة دورية والتي تمثل نسبة (٣.٣%) فإنها تعزي ذلك لعدم وجود إدارة للتخطيط بالشركة.

تختلف الأهداف التي تسعى الشركات إلى تحقيقها من خلال استخدام نظام الموازنات التخطيطية، ففي حين نجد أن النسبة الأكبر من الشركات (٥٣.٣%) تهدف منها إلى تقييم الأداء وتصحيح الأخطاء والانحرافات، نجد أن نسبة (١٥%) من الشركات تهدف منها لإستخدامها كوسيلة للرقابة على الأداء، وأن نسبة (١١.٧%) تستخدمها للتخطيط، في حين أن نسبة (٨.٣%) من الشركات تستخدمها كوسيلة للتنسيق بين أقسام الشركة وإدارتها المختلفة.

جدول رقم (٢) إعداد الموازنة التخطيطية والغرض من إعدادها

الرقم	المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
١ -	هل تقوم الشركة بوضع موازنة تخطيطية لإدارة مواردها	نعم بصفة دورية	٥٦	٩٣.٣%
		أحياناً	٢	٣.٣%
		لا	٢	٣.٣%
٢ -	نوع الموازنة التخطيطية التي يتم إعدادها في الشركة	إيرادات فقط	١	١.٧%
		تكاليف (مصرفات) فقط	٢	٣.٣%
		كلاهما	٥٣	٨٨.٣%
		لا ينطبق	٤	٦.٧%

٥	التنسيق بين الوحدات والأقسام في الشركة	الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها من استخدام نظام الموازنات التخطيطية	٨.٣%
٩	أعراض الرقابة على الأداء		١٥.٠%
٢	إشراك العاملين في اتخاذ القرار		٣.٣%
٣٢	تقييم الأداء وتصحيح الأخطاء والاحترافات		٥٣.٣%
٧	التخطيط		١١.٧%
١	أعراض أخرى		١.٧%
٤	لا ينطبق		٦.٧%

أما بخصوص المصدر الرئيسي للبيانات والمعلومات المستخدمة في إعداد الموازنة التخطيطية نجد أن نسبة (٥١.٧%) من الشركات تعتمد على البيانات الإحصائية والتقارير الدورية، بينما نجد أن نسبة (٣٥%) من الشركات تعتمد على النظام المحاسبي الموجود لديها في إعداد الموازنة.

أما بخصوص الأسلوب الأكثر استخداماً في تقدير بنود الموازنة التخطيطية نجد أن نسبة (٤٦.٧%) من الشركات تعتمد على البيانات التاريخية (الموازنات السابقة)، في حين نجد أن نسبة (٣١.٧%) من الشركات تعتمد على الخبرات المتراكمة في تقدير بنود الموازنة.

أما بخصوص الجهة التي تشارك في إعداد الموازنة التخطيطية، فقد تبين من خلال نتائج التحليل الوصفي أن النسبة الأكبر من الشركات (٥٨.٣%) تقوم فيها الإدارة المالية بإشراف الإدارة العليا بالمشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية.

أما بخصوص الأسس التي يتم بموجبها اختيار الأفراد المشاركين في إعداد الموازنة التخطيطية فقد تبين أن نسبة (٨٠%) من الشركات يتم فيها اختيار الأفراد المشاركين في إعداد الموازنة على أساس المؤهلات العلمية والخبرات المترجمة.

مشاركة العاملين في إعداد الموازنة التخطيطية يعتبر أحد العوامل الرئيسية التي تساعد في التنفيذ الأمثل للموازنة. وبالسؤال عن مدى مشاركة العاملين في الشركة في إعداد الموازنة التخطيطية فقد أفادت نسبة (٣٥%) من الشركات أن العاملين فيها لهم مشاركة فعالة جداً في عملية إعداد الموازنة التخطيطية، في حين نجد أن عدد ٢٩ شركة بنسبة (٤٨.٤%) أي حوالي نصف الشركات أفادت أن مشاركة العاملين فيها في إعداد الموازنة التخطيطية إما مشاركة محدودة أو لا توجد مشاركة. أما عن كيفية هذه المشاركة فقد أفادت نسبة (٤٨.٣%) بأن هذه المشاركة تكون عن طريق الاجتماعات، في حين أفادت نسبة (٣٥%) من الشركات أن مشاركة العاملين في إعداد الموازنة تكون عن طريق لجنة الموازنة.

أما عن الأسئلة المتعلقة بمدى رضا العاملين في الإدارات التنفيذية عن درجة مشاركتهم في إعداد الموازنة التخطيطية، فإن نسبة كبيرة من الشركات (٧٨.٣%) تعتقد أن العاملين بالإدارات التنفيذية راضين عن درجة مشاركتهم في إعداد الموازنة التخطيطية، وأن نسبة (٣٣.٣%) من هذه الشركات أفادت بأن مستوى رضا العاملين عن المشاركة هو رضا تام، ولكن في المقابل نجد أن نسبة (٢٥%) من الشركات أفادت بأن مستوى رضا الموظفين عن المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية هو رضا محدود. بالرغم من رضا العاملين عن مشاركتهم في إعداد الموازنة، إلا أن نسبة (٥٨.٣%) من الشركات أفادت بأن عدم مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنة التخطيطية يؤدي إلى تجاهلها. الجدول (٣) أدناه يوضح مشاركة العاملين في إعداد الموازنة التخطيطية.

جدول رقم (٣) مشاركة العاملين في إعداد الموازنة التخطيطية

الرقم المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
١- الجهات التي تشارك في إعداد الموازنة التخطيطية	ممثلين للإدارات المختلفة	١١	١٨.٣%
	الإدارة المالية بإشراف الإدارة العليا	٣٥	٥٨.٣%
	وحدة إدارة الموازنة	٣	٥.٠%
	الإدارة المالية بالتنسيق مع الإدارات الأخرى	٨	١٣.٣%
	جهة أخرى	٣	٥.٠%
٢- الأسس التي يتم بموجبها اختيار الأفراد المشاركين في إعداد الموازنة التخطيطية	المؤهلات العلمية فقط	١	١.٧%
	الخبرات المتراكمة فقط	٧	١١.٧%
	المؤهلات العلمية والخبرات المتراكمة	٤٨	٨٠.٠%
	أسس أخرى	٤	٦.٧%
٣- مدى مشاركة العاملين في الشركة في عملية إعداد الموازنة التخطيطية	مشاركة فعالة جداً	٢١	٣٥.٠%
	مشاركة فعالة إلى حد ما	١٠	١٦.٧%
	مشاركة محدودة	١٩	٣١.٧%
	لا توجد مشاركة	١٠	١٦.٧%
٤- كيف تتم مشاركة العاملين في إعداد الموازنة التخطيطية في الشركة	عن طريق لجنة الموازنة	٢١	٣٥.٠%
	المقابلة الشخصية	١	١.٧%
	الاستفسار الكتابي	٣	٥.٠%
	الاجتماعات	٢٩	٤٨.٣%

		أساليب أخرى	
٦	١٠٠٠%		
٤٧	٧٨.٣%	نعم	٥- هل تعتقد أن العاملين بالإدارات التنفيذية راضين عن درجة مشاركتهم في إعداد الموازنة التخطيطية
١٣	٢١.٧%	لا	
٢٠	٣٣.٣%	رضا تام	٦- إذا كان العاملين بالإدارات التنفيذية راضين، فما هو مستوى الرضا عن المشاركة
١٥	٢٥.٠%	رضا متوسط	
١٢	٢٠.٠%	رضا محدود	
١٣	٢١.٧%	لا ينطبق	

بخصوص السؤال عن أهم الأهداف التي تجعل الإدارات التنفيذية في الشركة تتمسك بمبدأ المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية بالرغم من علمها أن وظائف التخطيط والرقابة هي من صميم مهام الإدارة العليا للشركة، فقد تبينت الآراء في ذلك، ففي حين نجد أن نسبة (٣٦.٧%) من الشركات تعزي ذلك إلى أن الإدارات التنفيذية هي التي تقوم بالتنفيذ وبالتالي فهي أقدر على التنبؤ ببنود الموازنة التخطيطية، نجد أن نسبة (٣٥%) من الشركات ترى أن الإدارات التنفيذية هي التي ستقوم بتنفيذ الموازنة التخطيطية ومشاركتها في إعدادها يمنحها اقتناعاً بتنفيذها.

أما عن السؤال لماذا ترفض الإدارة العليا مشاركة الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنة التخطيطية بالرغم من أن مشاركة الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنة التخطيطية تخدم الإدارة العليا في تحقيق أهداف الشركة وتنفيذ الموازنة التخطيطية، نجد إن نسبة (٤١.٧%) من الشركات ترى أن الإدارة ترفض مشاركة الإدارات التنفيذية بحجة أن الإدارة العليا ترى أن التخطيط مسئوليتها وحدها، وفي المقابل نجد أن نسبة (٤٠%) من الشركات ترى أن أسباب الرفض تعود إلى أن الإدارة العليا تعتقد أنه يجب أن يكون تركيز الإدارات التنفيذية منصباً على التنفيذ فقط دون التخطيط.

جدول رقم (٤) رأي الإدارة العليا والإدارات التنفيذية في المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية

الرقم	المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
١-	لماذا تتمسك الإدارات التنفيذية بمبدأ المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية	المشاركة تمنح الإدارات التنفيذية دفع معنوي وشعور بأنها جزء مهم في الشركة	١٠	١٦.٧%
		المشاركة تمنح العاملين في الإدارات التنفيذية الفرصة للاعتراض أو الموافقة على بنود الموازنة التخطيطية	٥	٨.٣%
		الإدارات التنفيذية هي التي تقوم بالتنفيذ وبالتالي فهي أقدر على التنبؤ ببنود الموازنة التخطيطية	٢٢	٣٦.٧%
		الإدارات التنفيذية هي التي ستقوم بتنفيذ الموازنة التخطيطية ومشاركتها في إعدادها يمنحها اقتناعاً بتنفيذها	٢١	٣٥.٠%
		أسباب أخرى	٢	٣.٣%
٢-	لماذا ترفض الإدارة مشاركة الإدارات التنفيذية	الإدارة العليا ترى أن التخطيط مسؤليتها وحدها	٢٥	٤١.٧%
		الإدارة العليا ترى أن يكون تركيز الإدارات التنفيذية منصبا على التنفيذ	٢٤	٤٠.٠%
		الإدارة العليا تجهل الأثر النفسي الإيجابي للمشاركة في إعداد الموازنة	٧	١١.٧%
		أسباب أخرى	٤	٦.٧%

بخصوص الأسئلة المتعلقة بالدورات التدريبية والبرامج التي يستعان بها في إعداد الموازنة التخطيطية أفادت نسبة (٧٥%) من الشركات أنها تقدم دورات تدريبية (داخل

الشركة أو خارجها) ولقاءات تنويرية للعاملين فيها عن كيفية إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية.

أما فيما يخص البرامج التي يستعان بها في إعداد الموازنة التخطيطية فقد أفادت معظم الشركات بنسبة (٨٠%) أنها تستعين ببرنامج إكسل (Excel) في إعداد الموازنة التخطيطية، في حين حازت البرامج الأخرى على نسبة ٢٠% فقط من عينة الدراسة. وقد يرجع سبب ذلك إلى سهولة تعلم واستخدام والحصول برنامج إكسل إضافة لما يتمتع به من إمكانيات كبيرة تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية. إضافة لما سبق فقد أكدت كل الشركات موضوع الدراسة بنسبة (١٠٠%) أنه قد تم حوسبة العمل المالي والإداري. ولكن وبالرغم من تلك النتيجة، وبالرغم من توافر أجهزة الحاسب الآلي في معظم شركات القطاع الخاص فقد إتضح من خلال مقابلات شخصية مع بعض المحاسبين في بعض الشركات إضافة إلى المشاهدة لعدد من الشركات أن قدرات أجهزة الحاسب الآلي وبرامج الكمبيوتر الحديثة غير مستغلة بالقدر الكافي في إعداد واستخدام الموازنات التخطيطية، وأن أجهزة الكمبيوتر تستخدم في الغالب في طباعة الخطابات الرسمية وتسجيل عمليات المحاسبة المالية.

تعتبر الإدارة العليا ممثلة في المدير العام هي الجهة العليا المسئولة عن التخطيط والرقابة في الشركة وأنه من الضروري أن تعرض الموازنة التخطيطية على المدير العام بمجرد اكتمالها للمصادقة عليها، ولكن تبين أن نسبة (٥٥%) فقط من الشركات تتم فيها المصادقة على الموازنة التخطيطية من المدير العام. هذا يشير إلى أن حوالي نصف الشركات في عينة الدراسة لا تمارس فيها الإدارة واحدة من أهم مهامها والمتمثلة في التخطيط. إضافة لما سبق فقد أفادت نسبة (٤١.٧%) من الشركات أن الموازنة التخطيطية يتم عرضها على جهات خارجية كالمراجع القانوني مثلاً وهذا بالتأكيد يعطي قوة للموازنة حيث يمكن الاستفادة من خبرات هذه الجهات الخارجية في معالجة نقاط الضعف في الموازنة.

ثالثاً: تنفيذ الموازنة التخطيطية ومقارنة الفعلي مع المخطط

تنفيذ الموازنة التخطيطية

من خلال التحليل الوصفي للأسئلة المتعلقة بتنفيذ الموازنة التخطيطية أفادت النسبة العظمى من الشركات (٩٥%) بأن هنالك متابعة لعملية تنفيذ الموازنة التخطيطية

بالشركات، وأن هذه المتابعة تتم عن طريق تقارير دورية ربع سنوية في عدد ٣٧ شركة من عينة البحث بنسبة (٦١.٧%)، بينما أفادت ١٣ شركة بنسبة (٢١.٧%) بأن المتابعة تتم عن طريق تقارير دورية شهرية، أما العشر شركات الباقية ونسبتها ١٧% فنتم فيها المقارنة على فترات مختلفة حسب الجدول (٥) أدناه.

إن وجود إدارة مستقلة أو وحدة إدارية خاصة للموازنة في الشركة تمثل حلقة الوصل بين الإدارة العليا والأقسام والإدارات التنفيذية تكون عادة هي أنسب الجهات التي تقوم بالتنسيق لإعداد ومتابعة تنفيذ الموازنة. ومن خلال السؤال عن الجهة التي تقوم بمتابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية في الشركة أفادت النسبة العظمى من الشركات (٧١.٧%) بأن الجهة المسؤولة عن متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية هي الإدارة المالية، بينما أفادت نسبة (١٠%) من الشركات أن الإدارة العليا هي من يقوم بمتابعة تنفيذ الموازنة، بينما أفادت نسبة (٨.٣%) أن وحدة تنفيذ ومتابعة الموازنة هي الجهة التي تقوم بمتابعة التنفيذ. هذه النتيجة توضح أن الإدارة المالية بما تملك من سلطة على التصرف في الموارد المالية هي هي الجهة التي تتولى متابعة تنفيذ الموازنة في معظم الشركات.

أما عن الهدف من عملية متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية في الشركة فقد أفادت نسبة (٥٥%) من عينة البحث أن الهدف هو لمعرفة الانحرافات ومعالجتها، بينما أفادت نسبة (١٥%) أن الغرض منها هو تحديد المسؤولية عن الانحرافات وعدم التنفيذ، وكذلك أفادت نسبة (١٣.٣%) أن الهدف منها هو الاستفادة منها في إعداد موازنة العام القادم. أما عن دور استخدام الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة في الشركة فقد أفادت نسبة (٥٠%) من عينة البحث أن دورها يكون للتحقق من تنفيذ البرامج وفقاً لما هو مخطط، بينما أفادت نسبة (٣٥%) من الشركات أن دورها يتمثل في مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط، وكذلك نسبة (٦.٧%) من الشركات ترى أن دورها هو التعرف على مستوى الأداء. الجدول (٥) أدناه يوضح تنفيذ الموازنة التخطيطية.

جدول رقم (٥) تنفيذ الموازنة التخطيطية

الرقم	المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
١-	هل هناك متابعة لعملية تنفيذ الموازنة التخطيطية بالشركة	نعم	٥٧	%٩٥.٠
		لا	٣	%٥.٠
٢-	على أي شكل يتم متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية	تقارير دورية يومية	٣	%٥.٠
		تقارير دورية أسبوعية	١	%١.٧
		تقارير دورية نصف شهرية	٢	%٣.٣
		تقارير دورية شهرية	١٣	%٢١.٧
		تقارير دورية ربع سنوية	٣٧	%٦١.٧
		تقارير دورية نصف سنوية	١	%١.٧
		لا ينطبق	٣	%٥.٠
٣-	ما هي الجهة المسئولة عن متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية بالشركة	الإدارة المالية	٤٣	%٧١.٧
		الإدارة العليا	٦	%١٠.٠
		وحدة تنفيذ ومتابعة الموازنة	٥	%٨.٣
		لا ينطبق	٣	%٥.٠
٤-	ما هو الهدف من عملية متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية في الشركة	معرفة الاثرافات ومعالجتها	٣٣	%٥٥.٠
		قياس وتحليل ودراسة الاثرافات	٧	%١١.٧
		تحديد المسؤولية عن	٩	%١٥.٠

الاحترافات وعدم التنفيذ	
٨	الاستفادة منها في إعداد موازنة العام القادم
٣	لا ينطبق
٣٠	التحقق من تنفيذ البرامج وفقا لما هو مخطط
٤	التعرف على مستوى الأداء
٢١	مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط
١	تصحيح الاحترافات
٤	أخرى

مقارنة الفعلي مع المخطط

من المتعارف عليه أنه غالباً ما تحدث انحرافات عن ما هو متوقع عند تنفيذ الموازنة التخطيطية، كذلك من المعلوم أن أحد أهم أهداف الموازنة التخطيطية ودورها في الشركات هو مقارنة الفعلي مع المخطط لمعرفة قيمة هذه الانحرافات وأسبابها ومن ثم معالجتها وتصحيح الأخطاء ومعالجة المشاكل وإزالة المعوقات. وعند تحليل السؤال المتعلق بالأسباب المؤدية لإنحراف الفعلي عن المخطط أشارت ٢٢ شركة (٣٦.٧%) من عينة البحث أن أهم الأسباب المؤدية لهذه الانحرافات هي التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية، بينما رأت ١٢ شركة (٢٠%) أن ذلك يحدث نتيجة لوجود أحداث سياسية أو اقتصادية، وأن عدد ١١ شركة (١٨.٣%) ترى أن السبب هو المنافسة، بينما ٩ شركات (١٥%) تعزي سبب الانحرافات لتقلبات الأسعار. هذه النتيجة توضح التأثير الكبير لإتفصال جنوب السودان على البيئة الاقتصادية في شمال السودان حيث فقدت ميزانية شمال السودان أكثر من ثلث إيراداتها بسبب إتفصال الجنوب والذي كان يأتي منه حوالي ٧٣% من إنتاج النفط السوداني والذي كان هو المصدر الرئيسي للنقد

الأجنبي المستخدم في دعم الجنيه السوداني مما أدى لحدوث تقلبات وتغيرات سريعة في البيئة الاقتصادية وما يتعلق بها من سياسات. كذلك أفادت هذه النتيجة أن أكثر من نصف الشركات من عينة البحث تعزي الإحراجات لأسباب خارجة عن إرادتها متمثلة في التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية أو أحداث سياسية وإقتصادية. لذلك فإن هناك نسبة كبيرة من هذه الشركات (٧٠%) ترى أن هناك إمكانية محدودة لتعديل بعض بنود وأهداف الموازنة التخطيطية لمواكبة المتغيرات غير المتوقعة أثناء فترة التنفيذ. أما عند ظهور انحراجات، فإن أكثر من نصف الشركات في عينة البحث (٥٣.٣%) أفادتبأنه يتم اتخاذ الإجراءات المناسبة لتجنب حدوث تلك الانحراجات مستقبلاً، في حين ترى نسبة (٣٦.٧%) من الشركات أنه يتم عقد اجتماع لمناقشة تلك الانحراجات.

من المعلوم أنه كلما كانت الفترة التي تتم فيها مقارنة الفعلي مع المخطط قصيرة كلما كان ذلك أجدى في معالجة الإحراجات وتصحيح الأخطاء وتذليل المعوقات. وعن الفترة التي تتم فيها مقارنة الفعلي بالمخطط لمعرفة الإحراجات وأسبابها ومن ثم معالجتها، فقد أفادت معظم الشركات فيعينة البحث (٤٥ شركة) بنسبة (٧٥%) أن مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط تتم بشكل ربع سنوي، في حين أفادت ١١ شركة بنسبة (١٨.٣%) أنها تتم بشكل شهري. هذه النتيجة توضح أن النسبة الكبرى من الشركات تتم فيها مقارنة الفعلي مع المخطط كل ثلاث شهور وهذا يعني أن الإحراجات والأخطاء في التنفيذ قد تتكرر طيلة هذه المدة قبل أن تتم معرفتها ومعالجتها.

عادة ما تقوم الشركات بمقارنة بيانات الموازنة التخطيطية بالبيانات الفعلية (مقارنة الفعلي بالمخطط) للعام الماضي وذلك لمعرفة الإحراجات وأسبابها في الإيرادات والمصروفات لكل العام. وعن الشركات التي قامت فعلاً بمقارنة الفعلي بالمخطط للعام الماضي أفادت الغالبية العظمى من الشركات بنسبة (٩١.٧%) بأنه قد قامت فعلاً بهذه المقارنة. أما عن نسبة الإحراجات في الإيرادات للعام الماضي فقد أكدت ٢١ شركة بنسبة (٣٥%) أن نسبة الإحراجات في الإيرادات (أقل من ٥%). وبصورة عامة فإن الغالبية العظمى من الشركات وبنسبة لا تقل عن (٩٨%) أفادت بأن نسبة الإحراجات في الإيرادات للعام الماضي لم تتجاوز الـ (٢٥%). أما الإحراجات في المصروفات (التكاليف)، فقد أفادت ٢٢ شركة بنسبة (٣٦.٧%) بأنها في حدود (٥% - ١٠%). وأيضاً وبصورة عامة فإن الإحراجات في المصروفات للعام الماضي لم تتجاوز (٢٥%) في معظم الشركات. الجدول (٦) أدناه يوضح مقارنة الفعلي بالمخطط.

إضافة لما سبق، فقد أفادت بعض الشركات من عينة البحث أن هنالك أسباب أخرى قد يكون لها دور في حدوث الانحرافات مثل أن الأسواق السودانية غير قابلة للتنافس الشريف، وأيضاً عدم الاستقرار السياسي في السودان. كذلك أشارت شركات أخرى إلى عدم وجود أقسام للتخطيط بها، في حين ذكرت شركات أخرى بأن أقسام التخطيط الموجودة فيها غير فعالة.

جدول رقم (٦) مقارنة المخطط مع الفعلي

الرقم	المتغير	فئات المتغير	العدد	النسبة %
١-	أهم هذه الأسباب المؤدية للانحرافات عند تنفيذ الموازنة التخطيطية عن ما هو متوقع	التقديرات غير سليمة وعدم الدقة ويذل العناية اللازمة عند إعداد الموازنة التخطيطية	٤	٦.٧%
		التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية	٢٢	٣٦.٧%
		وجود أحداث سياسية أو اقتصادية	١٢	٢٠.٠%
		تقلبات الأسعار	٩	١٥.٠%
		حالة السوق (المنافسة)	١١	١٨.٣%
		عدم التزام الإدارات التنفيذية بما جاء في الموازنة	٢	٣.٣%
٢-	ما هو الإجراء الذي يتم اتخاذه عند حدوث انحرافات	عقد اجتماع لمناقشة تلك الانحرافات	٢٢	٣٦.٧%
		البحث عن أسباب الانحرافات ومسائلة المسؤولين عنها	٥	٨.٣%
		اتخاذ الإجراءات المناسبة لتجنب حدوث ذلك مستقبلاً	٣٢	٥٣.٣%
		إجراءات أخرى	١	١.٧%

١	١.٧%	أسبوعي	على أي شكل تتم مقارنة	٣ -
١١	١٨.٣%	شهري	الأداء الفعلي مع المخطط	
٤٥	٧٥.٠%	ربيع سنوي		
٢	٣.٣%	سنوي		
١	١.٧%	عشوائي		
٢١	٣٥.٠%	أقل من ٥%	عند مقارنة بيانات	٤ -
١٥	٢٥.٠%	من ٥% إلى ١٠%	الموازنة التخطيطية	
١٧	٢٨.٣%	من ١١% إلى ٢٥%	والبيانات الفعلية (مقارنة	
٢	٣.٣%	أكثر من ٢٥%	الفعلي بالمخطط) العام	
٥	٨.٣%	لا ينطبق	الماضي، كم نسبة	
			الانحرافات فيما يخص	
			الإيرادات	
١٩	٣١.٧%	أقل من ٥%	عند مقارنة بيانات	٥ -
٢٢	٣٦.٧%	من ٥% إلى ١٠%	الموازنة التخطيطية	
١٣	٢١.٧%	من ١١% إلى ٢٥%	والبيانات الفعلية (مقارنة	
١	١.٧%	أكثر من ٢٥%	الفعلي بالمخطط) العام	
٥	٨.٣%	لا ينطبق	الماضي، كم نسبة	
			الانحرافات فيما يخص	
			التكاليف (المصروفات)	

التحليل الإحصائي

بتحليل الارتباط يتبين أن هنالك علاقة معنوية موجبة (٥٩%) بين عدد المحاسبين وعدد محاسبي التكاليف، كما توجد علاقة معنوية موجبة (٦٥%) بين عدد المحاسبين وعدد الموظفين، وكذلك توجد علاقة معنوية موجبة (٥٣%) بين عدد محاسبي التكاليف وعدد الموظفين. كما توجد علاقة غير معنوية بين حجم الشركة (رأس المال) وكل من عدد الموظفين إجمالاً وعدد المحاسبين وكذلك عدد محاسبي التكاليف. وفي المقابل توجد

علاقة معنوية موجبة (٣١%) بين حجم الشركة وما إذا كانت الشركة تقوم بوضع ميزانية تخطيطية أم لا، كما أن النتائج أثبتت أن الشركات الكبيرة من حيث رأس المال فإنها دائماً تقوم بوضع موازنة تخطيطية لإدارة مواردها ($sig = 0.000$). كذلك توجد علاقة معنوية موجبة (٧٤%) بين حجم الشركة وحجم الإيرادات، وكذلك توجد علاقة معنوية موجبة (٦٨%) بين حجم الشركة وحجم التكاليف (المصروفات).

يتبين من نتائج التحليل أنه لا يوجد تأثير معنوي ($sig > 0.05$) لعدد الموظفين أو عدد المحاسبين أو عدد محاسبي التكاليف على ما إذا كانت الشركة تقوم بوضع ميزانية تخطيطية أم لا. كما لا يوجد تأثير معنوي ($sig > 0.05$) لحجم الشركة (رأس المال) على الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها من استخدام الموازنات التخطيطية، أي أن هذه الأهداف المراد تحقيقها من استخدام الموازنات التخطيطية لا تختلف عليها الشركات الكبيرة والشركات الصغيرة.

يتضح أيضاً أن الأساليب المستخدمة في تقدير بنود الموازنات التخطيطية وكذلك الجهات التي تشارك في إعداد الموازنة وأيضاً مدى مشاركة العاملين في الشركة في إعداد الموازنة بالإضافة إلى تمسك الإدارات التنفيذية بمبدأ المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية، فإن هذه المتغيرات لا تتأثر معنوياً ($sig > 0.05$) بحجم الشركة (رأس المال) أي لا تختلف عليها الشركات الكبيرة والشركات الصغيرة وهي متشابهة إلى حد كبير في جميع الشركات موضوع الدراسة.

تم التوصل من خلال نتائج التحليل إلى أن مدى متابعة الشركة لعملية تنفيذ الموازنة التخطيطية والشكل الذي تتم به المتابعة والجهات التي تقوم بمتابعة التنفيذ وأيضاً مدى إمكانية تعديل بعض بنود وأهداف الموازنة التخطيطية، كلها ليست لها علاقة معنوية ($sig > 0.05$) بحجم الشركة (رأس المال)، وإنما تتفق الشركات الكبيرة والشركات الصغيرة عليها.

تم التوصل إلى أنه توجد علاقة معنوية موجبة (٧٢%) بين مدى قيام الشركة بوضع ميزانية تخطيطية لإدارة مواردها وما إذا كانت تقوم بمتابعة تنفيذ تلك الميزانية. حيث أثبتت النتائج أن الشركات التي تقوم بوضع ميزانية تخطيطية هي أكثر حرصاً على متابعة تنفيذ تلك الميزانية ($sig = 0.000$).

نتائج البحث

خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

١- تبين أنالغالبية العظمى منالشركات محل الدراسة تقوم وبصفة دورية بوضع موازنة تخطيطية لإدارة مواردها، وأنها تستفيد منها في تخطيط أهدافها وتحقيق تلك الأهداف. كذلك تستفيد منها في وضع نظام فعال للرقابة وتقييم الأداء وتصحيح الأخطاء ومعالجة الإحترافات. كذلك تستفيد منها في تحقيق التنسيق بين الوحدات والأقسام المختلفة.

٢- أفاد البحث بأن أكثر من ٢٥% من الشركات محل الدراسة ليس لديها أي محاسب تكاليف، مما يدل على عدم وعي إدارات تلك الشركات بأهمية ودور محاسبة التكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية وتحديد تكلفة المنتج.

٣- توصل البحث إلى أن معظمالشركات تعتمد على الإدارات المالية في القيام بالدور الرئيس في إعداد موازنتها التخطيطية، كما أن الإدارة العليا تقوم بالإشراف المباشر علي الإعداد في غالب الأحوال مع الإدارات المالية. كذلك أفاد البحث بعدم وجود إدارة مستقلة أو وحدة خاصة للموازنة في معظم الشركات تقوم بتقسيم وتنظيم وتوزيع برامج وخطط الموازنة على كل الإدارات والأقسام كل في مجال اختصاصه ثم تقوم بالمتابعة والإشراف والتجميع لكل المقترحات من الإدارات بالإضافة إلى متابعة التنفيذ وتحليل الإحترافات ومعرفة أسبابها وتحديد المسؤول عنها والمعالجة الممكنة.

٤- خلص البحث إلى أن مشاركة العاملين في إعداد الموازنات التخطيطية فيحوالي ٥٠% من الشركات محل الدراسة إما مشاركة محدودة أو لا توجد مشاركة. إضافة إلى ذلك فقد أفاد حوالي ربع الشركات بأن رضى العاملين عن المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية رضا محدود، الأمر الذي قد يؤدي إلى تجاهلها من قبل العاملين في الإدارات التنفيذية في الشركة.

٥- أفاد البحث أنهيوجد قصور في تأهيل وإعداد وتدريب العاملين على الإعداد الجيد والاستخدام الأمثل للموازنات التخطيطية في ٢٥% الشركات محل الدراسة.

٦- توصل البحث إلى أن تأثيرات البيئة الخارجية وخاصة البيئة الاقتصادية وتسارع أحداثها والسياسات المالية والاقتصادية الحكومية إضافة إلى طبيعة

السوق السودانية الغير قابلة للتنافس الشريف وعدم الإستقرار السياسي في السودان كلها عوامل تلعب دوراً كبيراً في انحراف الأداء الفعلي عن المخطط في الموازنات التخطيطية.

٧- أفاد البحث أيضاً أن إعداد واستخدام الموازنات التخطيطية في معظم شركات القطاع الخاص ما زال رهناً للاجتهاد الشخصي والمجهود اليدوي ولم تتم الاستفادة حتى الآن، بالصورة المثلى، منالثورة المعرفية والاكتشافات الحديثة في القدرات الهائلة للحواسيب وبرامج الكمبيوتر وشبكات الانترنت وتسخيرها في إعداد واستخدام الموازنات التخطيطية. وبالرغم من توافر أجهزة الكمبيوتر في معظم شركات القطاع الخاص إلا أن قدراتها ما زالت غير مستغلة وتستخدم في الغالب في طباعة الخطابات الرسمية وتسجيل العمليات المالية.

التوصيات

بناءً على النتائج أعلاه، يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- ١- ضرورة تخصيص إدارة مستقلة أو وحدة إدارية خاصة للموازنة تمثل حلقة الوصل بين الإدارة العليا والأقسام والإدارات التنفيذية.
- ٢- منح قدر أكبر من الحرية والتصرف المالي والمحاسبي من الإدارة العليا للإدارات التنفيذية وبناء جسور الثقة في الكوادر العاملة وتوسيع دائرة مشاركة العاملين في وضع تقديرات الموازنة التخطيطية.
- ٣- الاهتمام بتدريب وتأهيل العاملين في مجال إعداد واستخدام الموازنات التخطيطية.
- ٤- ضرورة الإهتمام بدور محاسبة التكاليف في إعداد الموازنة التخطيطية وذلك بتوظيف العدد الكافي المؤهل والمدرّب من محاسبي التكاليف.
- ٥- ضرورة تحديث الوسائل الآلية المستخدمة في إعداد واستخدام الموازنات التخطيطية والاستفادة من ثورة الوسائل الحديثة كالحاسوب وبرامج الكمبيوتر وشبكات الاتصال في توصيل واستجلاب البيانات اللازمة وما توصل إليه العلم الحديث في مجال الموازنات التخطيطية مما يساعد في معالجة السلبيات والمعوقات وينعكس إيجاباً على تنمية الموارد في شركات القطاع الخاص.

٦- ضرورة الاهتمام بمصادر البيانات والمعلومات والأساليب العلمية الحديثة في إعداد وبناء تقديرات وتنفيذ الموازنة التخطيطية كاستخدام الطرق العلمية الحديثة، والبيانات الإحصائية والنظريات الاحتمالية للتنبؤ وضرورة إشراك العاملين في إعداد الجوانب التنظيمية الخاصة بإعداد الموازنات التخطيطية، وتجويد نظام التقارير الدورية المبرمجة وفقاً لطبيعة النشاط، ودراسة المؤشرات الاقتصادية، وذلك لضمان سلامة وموضوعية التقديرات ونجاح تنفيذ الخطط والأهداف.

المراجع العربية

النافعابي، حسين محمد والتويجري، عبد الرحمن (2013)، "مدى استخدام الموازنات التخطيطية في الفنادق: دراسة تطبيقية على الفنادق بالمدينة المنورة"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد ١٦، العدد ١.

المهدي، صديق الصادق (2011)، صحيفة الصحافة السودانية، العدد ٦٣٨١ بتاريخ ٢٣ أبريل 2011.

الرملي، رغداء محمد فايز (1998)، "أثر المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية على الرضا الوظيفي والأداء"، (رسالة ماجستير غير منشورة) جامعة الملك عبد العزيز، جدة 1998.

الخفاجي، علي كريم و جواد، صلاح مهدي (2010)، "أثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية: دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من منشآت الأعمال الصناعية"، مجلة جامعة يابيل، العلوم الإنسانية، المجلد ١٨، العدد (١)، ص ٤٠.

الحسين، محمد عوض الكريم (2010)، المحاسبة الإدارية، دار جامعة الجزيرة، ود مدني، السودان.

الجداوي، أسعد (١٩٨٦)، "الأثار السلوكية لإستخدام الموازنة التخطيطية كأساس لتقويم الأداء"، مجلة آفاق إقتصادية، العدد ٢٨، ص ١٠١.

الترايبي، أحمد إبراهيم (٢٠١٥)، "الإقتصاد والناس"، ورقة مقدمة في منتدى الحوار الاجتماعي والإقتصادي الذي إنعقد في ٢٠١٥/٩/٨ بعنوان (التغيرات الإقتصادية وآثارها الثقافية والإجتماعية)، معهد علوم الزكاة، الخرطوم، السودان.

بطاينة، شادي (2005)، "تقييم مدى الإستفادة من تطبيق الموازنات التخطيطية: حالة الشركات الصناعية الإردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، إربد، جامعة اليرموك، الأردن، ص ٣٢.

مرعي، عبد الحي محمد وإسماعيل إبراهيم جمعة (1998)، "الموازنات التخطيطية في المنشآت التجارية".

نور، عبد الناصر إبراهيم وعنيان، السيد زيد (٢٠١٢)، "مدى استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الرابع لكلية الإقتصاد والعلوم الإدارية بعنوان الإبداع والتميز في منظمات الأعمال للفترة ما بين ٢٩-٣٠ أبريل ٢٠١٢، عمان، الأردن، ص ٣٢-١.

محمد أحمد، مدثر عمر (2008)، "دور ومعوقات تطبيق الموازنات التخطيطية في إدارة الموارد المالية للهيئات والشركات"، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة الجزيرة، مدني، السودان.

حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل (١٩٩٧)، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار الثقافة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص ٣٩.

صيام، وليد زكريا (٢٠٠٩)، "مدى استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في شركات الصناعة الدوائية المساهمة العامة الأردنية"، دراسات: العلوم الإدارية، عمان، الأردن، المجلد (٣٦)، العدد (٢)، ص ٤١٦-٤٤٠.

جودة، عبد الحكيم مصطفى و أبو سردانه، جمال عبد الرحمن (2010)، "تقييم نظام الموازنة في أمانة عمان الكبرى (دراسة ميدانية)"، مجلة البصائر، جامعة البتراء، المجلد ١٣، العدد ٢، عمان الأردن، ص ١.

زعراب، حمدي (2006)، "مشاكل إعداد الموازنات وتنفيذها في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية، ١٤ يونيو ٢٠٠٦، ص ص ٢٩٥ - ٣١٦.

تقرير ديوان المراجعة القومي للعام المالي ٢٠١٢م، السودان، الخرطوم.
تقرير ديوان المراجعة القومي للعام المالي ٢٠١٣م، السودان، الخرطوم.

المراجع الإنجليزية

Ahmed, N.; Sulaiman, M. and Alwi, N. (2003), "Are Budgets Useful? A Survey of Malaysian Companies", *Managerial Auditing Journal*; pp 717-724.

Akintoye, I. (2008), "Budget and Budgetary Control for Improved Performance: A Consideration for Selected Food and Beverages Companies in Nigeria", *European Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, Issue 12.

Atkinson, A. A.; Kaplan, R. S.; Matsumura, E. M; and Young, M. (2007), "*Management Accounting*", Fifth Edition < Prentice Hall.

Blocher, E.; Chen, K. and Li, T. (2002), "Cost Management: A Strategic Emphasis", 2nd ed., McGraw-Hill International, New York, NY.

Braithwaite, P., (2007), "Improving Companies Performance Through.

Brownell, P. and McInnes, M (1986), "Budgetary, Motivation, and Performance", *The Accounting Review*, Vol. No. 4.

Brownell, P. (1982), "A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control", *The Accounting Review*.

Clark, P. and Toal, A. (1999), "Performance Measurement in Small Firms in Ireland", *Irish Accounting Review*, Vol. 6, No. 1.

Chenhall, R. (1986), "Authoritarianism and Participative Budgeting: A Dyadic Analysis", *The Accounting Review*, Vol. No. 2.

Evans, J. H.; Hwang, Y and Nagarajan, N. (2001), "Management Control and Hospital Cost Reduction: Additional Evidence", *Journal of Accounting and Public Policy*, 20 (1), pp. 73-88.

Hansen, S. C. and Van der Stede, W. A. (2003), "Six Factors of Budgeting Antecedents and Performance", George Washington University and University of Southern California, *Working Paper*.

Hayes, R. M. and Schaefer, S. (2000), "Implicit Contracts and the Explanatory Power of Top Executive Compensation", *Rand Journal of Economics*, 31, pp. 273-293.

Henk, E. O. and Spoede, C. W. (1991), "*Cost Accounting Managerial Use of Accounting Data*", PWS-Kent Publishing, Boston, p. 546.

Hilton, R.; Maher, M. and Selto, F. (2000), "Cost Management: Strategies for Business Decisions", McGraw-Hill International, New York, NY.

Horngrén, C. T.; Datar, S. M.; and Foster, G. (2006), "*Cost Accounting*", 12th Edition, Pearson Prentice Hall, P. 183.

Magner, N. (*et al*) (1996), "Testing a Model of Cognitive budgetary participation Processes in a Latent Variable Structural Equations Framework", *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No. 1.

McNally, R. (2002), "The Annual Budgeting Process", *Accountancy Ireland*, Vol. 34, No. 1, pp 10-12.

Moore, C. *et al.* (1984), "*Management Accounting*" South Western, Publishing Co. Ohio.

Peffer, Sean A., (2002), "Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation and Horizontal ..." *Accounting Review*, October.

Prendergast, P. (2000), "Budgets Hit Back", *Management Accounting*, pp. 14-16.

Rafai, Savya, (2003), "Strategic Budgeting: A Case Study and Proposed Framework", *Management Accounting Quarterly*, October.

Stewart, T. (1990), "Why Budgets are Bad for Business", *Fortune*, 4 June, pp. 179-90.

Sustainability Assessment", vol. 160, issue 2, June, pp.95-103.

The Index of Economic Freedom 2011, Washington, D. C.: The Heritage Foundation and Dow Jones & Company, Inc.

Transparency International Corruption Perceptions Indexes (CPI) of 2014. Web: www.transparency.org

Whiting, R. (2000), "Budget Planning: The Next Generation", *Information Week*, Sep. 25, p. 160.

World Bank, (2011), More Countries Closer Toward MDG Targets, But Poorest Countries Need Urgent Help, Press Release No:2011/432/DEC, WASHINGT, April 15, 2011, www.worldbank.org/gmr2011.

بسم الله الرحمن الرحيم

الأخ الكريم مدير الإدارة المالية / رئيس قسم الحسابات

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في شركات القطاع الخاص في السودان ومدى مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في إعدادها وتنفيذها.

أخي العزيز نعلمك أنه غير مطلوب منك ذكر أسمك أو اسم الشركة التي تعمل فيها، كما نعلمك أيضاً أن هذه المعلومات ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ولا تستخدم لأي غرض آخر، كما أنها ستعامل بسرية تامة.

نشكر لك مقدماً جميل تعاونك ونرجو منك التكرم بتعبئة هذه الاستبيان.

الباحث

دكتور حسين النافعابي

جامعة القصيم بالمملكة

العربية السعودية

كلية الإقتصاد والإدارة

القسم الأول: أسئلة عامة

١ - حجم رأس مال الشركة (المبالغ بالجديد)

(١) أكثر من ٥٠٠ ألف جنيه سوداني

(٢) من ٣٠٠ إلى ٤٩٩ ألف جنيه

(٣) من ٢٠٠ إلى ٢٩٩ ألف جنيه

(٤) من ١٥٠ إلى ١٩٩ ألف جنيه

(٥) من ١٠٠ إلى ١٤٩ ألف جنيه

(٦) من ٨٠ إلى ٩٩ ألف جنيه

(٧) من ٥٠ إلى ٧٩ ألف جنيه

٢- حجم الإيرادات السنوية (المبالغ بالجديد)

(١) أكثر من ٢٥٠ ألف جنيه سوداتي

(٢) من ١٥٠ إلى ٢٤٩ ألف جنيه

(٣) من ١٠٠ إلى ١٤٩ ألف جنيه

(٤) من ٨٠ إلى ٩٩ ألف جنيه

(٥) من ٥٠ إلى ٧٩ ألف جنيه

(٦) من ٢٠ إلى ٤٩ ألف جنيه

(٧) من ١٠ إلى ١٩ ألف جنيه

(٨) أقل من ١٠ ألف جنيه

٣- حجم التكاليف (المصروفات) السنوية (المبالغ بالجديد)

(١) أكثر من ٢٥٠ ألف جنيه سوداتي

(٢) من ١٥٠ إلى ٢٤٩ ألف جنيه

(٣) من ١٠٠ إلى ١٤٩ ألف جنيه

(٤) من ٨٠ إلى ٩٩ ألف جنيه

(٥) من ٥٠ إلى ٧٩ ألف جنيه

(٦) من ٢٠ إلى ٤٩ ألف جنيه

(٧) من ١٠ إلى ١٩ ألف جنيه

(٨) أقل من ١٠ ألف جنيه

٤- عدد الموظفين

(١) أكثر من ٢٠٠ موظف

(٢) من ١٠٠ إلى ٢٠٠ موظف

(٣) من ٥٠ إلى ٩٩ موظف

(٤) من ١٠ إلى ٤٩ موظف

(٥) أقل من ١٠ موظفين

٥- حدد المحاسبين

(١) ٢٠ محاسب فأكثر

(٢) من ١٠ إلى ١٩ محاسب

(٣) من ٥ إلى ٩ محاسب

(٤) من ٢ إلى ٤ محاسب

(٥) محاسب واحد

(٦) لا يوجد

٦- عدد محاسبي التكاليف

(١) ١٠ محاسب فأكثر

(٢) من ٥ إلى ٩ محاسب

(٣) من ٢ إلى ٤ محاسب

(٤) محاسب واحد

(٥) لا يوجد

القسم الثاني: أسئلة حول كيفية إعداد الموازنة التخطيطية

٧- هل تقوم الشركة بوضع موازنة تخطيطية لإدارة مواردها:

(٢) أحياناً

(١) نعم بصفة دورية

(٣) لا

٨- إن كانت الإجابة بـ "نعم"، ما هو نوع الموازنة التخطيطية التي يتم إعدادها في الشركة:

(١) إيرادات فقط

(٢) تكاليف (مصروفات) فقط

(٣) كلاهما

- إن كانت الإجابة بـ "أحياناً أو لا"، في رأيك ما هي أسباب عدم وضع موازنة تخطيطية بصفة دورية:

.....
.....
.....

- إذا كانت الشركة تقوم بوضع موازنة تخطيطية:

٩- ما هي الأهداف التي تسعى الشركة لتحقيقها من استخدام نظام الموازنات التخطيطية ؟

(١) التنسيق بين الوحدات والأقسام في الشركة

(٢) أغراض الرقابة على الأداء

(٣) إشراك العاملين في اتخاذ القرار

(٤) تقييم الأداء وتصحيح الأخطاء والإنحرافات

(٥) التخطيط

(٦) مراقبة التكاليف

(٧) متابعة ومحاسبة العاملين في الشركة

(٨) أخرى أذكرها

١٠- ما هي المصدر الرئيسي للبيانات والمعلومات المستخدمة في إعداد الموازنة التخطيطية؟

(١) النظام المحاسبي

(٢) البيانات التاريخية

(٣) البيانات الإحصائية والتقارير الدورية

(٤) المؤشرات الاقتصادية

(٥) أخرى أذكرها

.....

١١- ما هو الأسلوب الأكثر إستخداماً في تقدير بنود الموازنة التخطيطية؟

(١) الخبرات المتراكمة

(٢) البيانات التاريخية (الموازنات السابقة)

(٣) الأساليب الإحصائية

(٤) المعايير والأنماط والدراسات الفنية

(٥) أخرى أذكرها

١٢- ما هي الجهة التي تشارك في إعداد الموازنة التخطيطية؟

(١) ممثلين للإدارات المختلفة

(٢) الإدارة المالية بإشراف الإدارة العليا

(٣) وحدة إدارة الموازنة

(٤) إدارة البحوث والاستقصاء

(٥) الإدارة المالية بالتنسيق مع الإدارات الأخرى

(٦) جهة أخرى أنكرها

١٣ - ما هي الأسس التي يتم بموجبها اختيار الأفراد المشاركين في إعداد الموازنة التخطيطية؟

(١) المؤهلات العلمية فقط

(٢) الخبرات المتراكمة فقط

(٣) المؤهلات العلمية والخبرات المتراكمة

(٤) أسس أخرى أنكرها

١٤ - ما مدى مشاركة العاملين في الشركة في عملية إعداد الموازنة التخطيطية؟

(١) مشاركة فعالة جداً

(٢) مشاركة فعالة إلى حد ما

(٣) مشاركة محدودة

(٤) لا توجد مشاركة

١٥ - كيف تتم مشاركة العاملين في إعداد الموازنة التخطيطية في الشركة؟

(١) عن طريق لجنة الموازنة

(٢) المقابلة الشخصية

(٣) الاستفسار الكتابي

(٤) الاجتماعات

(٥) أساليب أخرى أذكرها

١٦- هل تعتقد أن العاملين بالإدارات التنفيذية راضين عن درجة مشاركتهم في اعداد الموازنة التخطيطية؟

لا () نعم ()

١٧- إذا كانت إجابة السؤال السابق — (نعم) في رأيك ما هو مستوى الرضا عن المشاركة:

(١) رضا تام

(٢) رضا متوسط

(٣) رضا محدود

١٨- هل تعتقد أن عدم مشاركة العاملين في الإدارات التنفيذية في اعداد الموازنة التخطيطية يؤدي الى:

(١) تجاهلها

(٢) مقاومتها

(٣) قبولها

١٩- بما أنه من أهم وظائف الإدارة العليا للشركة هي التخطيط والرقابة، في رأيك لماذا تتمسك الإدارات التنفيذية بمبدأ المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية؟ (رجاء إختيار سبب واحد بحيث يكون هو الأهم)

(١) المشاركة تمنح الإدارات التنفيذية دفع معنوي وشعور بأنها جزء مهم في الشركة

(٢) المشاركة تمنح العاملين في الإدارات التنفيذية الفرصة للإعتراض أو الموافقة على بنود الموازنة التخطيطية

(٣) الإدارات التنفيذية هي التي تقوم بالتنفيذ وبالتالي فهي أقدر على التنبؤ ببنود الموازنة التخطيطية

(٤) الإدارات التنفيذية هي التي ستقوم بتنفيذ الموازنة التخطيطية ومشاركتها في إعدادها يمنحها اقتناعاً بتنفيذها

(٥) أسباب أخرى أذكرها

٢٠- إذا كانت مشاركة الإدارات التنفيذية في إعداد الموازنة التخطيطية تخدم الإدارة العليا في تحقيق أهداف الشركة وتنفيذ الموازنة التخطيطية، في رأيك لماذا ترفض الإدارة مشاركة الإدارات التنفيذية ؟

(١) الإدارة العليا ترى أن التخطيط مسئوليتها وحدها

(٢) الإدارة العليا ترى أن يكون تركيز الإدارات التنفيذية منصبا على التنفيذ

(٣) الإدارة العليا تجهل الأثر النفسي الإيجابي للمشاركة في إعداد الموازنة

(٤) أسباب أخرى أذكرها

٢١- هل هناك دورات تدريبية (داخل الشركة أو خارجها) أو لقاءات تنويرية للعاملين في الشركة على كيفية إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية؟

لا () نعم ()

٢٢- ما هي البرامج التي يُستعان بها في إعداد الموازنة التخطيطية؟

(١) إكسل Excel

(٢) أكسس Access

(٣) برامج خاصة : (رجاء

حدد).....

٢٣- هل تمت حوسبة العمل المالي والإداري ليساعد في تسهيل إعداد ومتابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية؟

لا () نعم ()

٢٤- بعد اكتمال الموازنة التخطيطية ، يتم:

(١) المصادقة عليها من المدير العام

(٢) توزع على جميع الموظفين وتوضح لهم

(٣) تطلع عليها جهات خارجية (كالمراجع القانوني)

(٤) لا تعرض على أية جهة

القسم الثالث: أسئلة حول كيفية تنفيذ الموازنة التخطيطية ومقارنة الفعلي مع المخطط

٢٥- هل هناك متابعة لعملية تنفيذ الموازنة التخطيطية بالشركة؟

لا () نعم ()

- إذا كانت الإجابة بنعم:

٢٦- على أي شكل يتم متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية؟

(١) تقارير دورية يومية

(٢) تقارير دورية أسبوعية

(٣) تقارير دورية نصف شهرية

(٤) تقارير دورية شهرية

(٥) تقارير دورية ربع سنوية

(٦) تقارير دورية نصف سنوية

(٧) تقارير دورية سنوية

(٨) أساليب أخرى

أذكرها.....
.....

٢٧- ما هي الجهة المسؤولة عن متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية بالشركة؟

(١) الإدارة المالية

(٢) الإدارة العليا

(٣) وحدة تنفيذ ومتابعة الموازنة

(٤) إدارة البحوث والمتابعة

(٥) أخرى أذكرها

.....

٢٨- ما هو الهدف من عملية متابعة تنفيذ الموازنة التخطيطية في الشركة؟

(١) معرفة الانحرافات ومعالجتها

(٢) قياس وتحليل ودراسة الانحرافات

(٣) تحديد المسؤولية عن الإنحرافات وعدم التنفيذ

(٤) الإستفادة منها في إعداد موازنة العام القادم

(٥) أخرى أذكرها

٢٩- ما هو دور استخدام الموازنة التخطيطية كأداة للرقابة في الشركة؟

(١) التحقق من تنفيذ البرامج وفقا لما هو مخطط

(٢) التعرف على مستوى الأداء

(٣) مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط

(٤) تصحيح الانحرافات

(٥) أخرى أذكرها

٣٠- غالبا ما تحدث انحرافات عند تنفيذ الموازنة التخطيطية عن ما هو متوقع ، برأيك ما هو أهم هذه الأسباب المؤدية لهذه الإنحرافات ؟ (الرجاء إختيار أحد الأسباب أدناه بحيث يكون هو السبب الأهم)

() التقديرات غير سليمة وعدم الدقة وبذل العناية اللازمة عند إعداد الموازنة التخطيطية

() التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية

() وجود أحداث سياسية أو إقتصادية

() تقلبات الأسعار

() حالة السوق (المنافسة)

() التغييرات في السياسات الإدارية للشركة

() عدم إلتزام الإدارات التنفيذية بما جاء في الموازنة

() أسباب أخرى أذكرها

٣١- هل هنالك إمكانية لتعديل بعض بنود وأهداف الموازنة التخطيطية لمواكبة المتغيرات غير المتوقعة في المستقبل أثناء فترة التنفيذ ؟

(١) هناك إمكانية كبيرة للتعديل

(٢) هناك إمكانية محدودة للتعديل

(٣) ليس هناك إمكانية للتعديل

٣٢- عند ظهور انحرافات، ما هو الإجراء الذي يتم اتخاذه؟

(١) عقد اجتماع لمناقشة تلك الانحرافات

(٢) البحث عن أسباب الانحرافات ومسائلة المسؤولين عنها

(٣) اتخاذ الإجراءات المناسبة لتجنب حدوث ذلك مستقبلا

(٤) إجراءات أخرى أذكرها

٣٣- على أي شكل تتم مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط:

(١) أسبوعي

(٢) شهري

(٣) ربع سنوي

(٤) نصف سنوي

(٥) سنوي

(٦) عشوائي

(٧) أخرى أذكرها

٣٤- في العام الماضي (السنة المنتهية) ، هل كان هناك مقارنة بين بيانات الموازنة التخطيطية والبيانات الفعلية (مقارنة الفعلي بالمخطط):

نعم () لا ()

٣٥- إن كانت الإجابة بـ "نعم"، كم نسبة الانحرافات فيما يخص الإيرادات:

(١) أقل من ٥%

(٢) من ٥% إلى ١٠%

(٣) من ١١% إلى ٢٥%

(٤) أكثر من ٢٥%

٣٦- وكم نسبة الانحرافات فيما يخص التكاليف (المصروفات):

(١) أقل من ٥%

(٢) من ٥% إلى ١٠%

(٣) من ١١% إلى ٢٥%

(٤) أكثر من ٢٥%

إذا كانت لديك أي معلومات إضافية يمكن أن تساعد الباحث في هذا البحث، رجاءً أذكرها.

وتقبل مني خالص الشكر التقدير،،،

الباحث

الدكتور حسين النافعابي