



NEAR EAST UNIVERSITY
INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES
BUSINESS ADMINISTRATION PROGRAM

**ESTIMATED BUDGET AS A PLANNING AND OVERSIGHT TOOL
FOR NON-PROFIT FACILITIES IN THE KINGDOM OF SAUDI
ARABIA**

EMAD ABDULLA MEDHISH

MASTER'S THESIS

NICOSIA
2021

**ESTIMATED BUDGET AS A PLANNING AND OVERSIGHT TOOL
FOR NON-PROFIT FACILITIES IN THE KINGDOM OF SAUDI
ARABIA**

EMAD ABDULLAH MEDISH

NEAR EAST UNIVERSITY GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
MBA PROGRAM

MASTER'S THESIS

THESIS SUPERVISOR
DR.GAMAL ABDEL AZIZ ELDEIASTI

NICOSIA
2021

الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في المنشآت غير الهادفة للربح

في المملكة العربية السعودية

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال

إعداد / عماد عبدالله قائد مدهش

إشراف الدكتور / جمال عبدالعزيز الديسبي

21/20-20/20

ACCEPTANCE/APPROVAL

We as the jury members certify the **ESTIMATED BUDGET AS PLANNING AND OVERSIGHT TOOL FOR NON-PROFIT FACILITIES IN THE KINGDOM OF SAUDI ARABIA**' prepared by the EMAD ABDULLAH MEDHISH defended on 06/01/21 has been found satisfactory for the award of degree of Master / Phd

JURY MEMBERS

.....
DR.GAMAL ABDEL AZIZELDEIASTI

Neu Near East University
Faculty of Economics and Administrative Sciences / Department of Business Administration

.....
DR.MOHAMMED LOTFY

Neu Near East University
Faculty of Economics and Administrative Sciences / Department of Business Administration

.....
DR.MAHMOUD SOLYMANe
IMAM SAUD UNIVERSITY

Faculty of Economics and Administrative Sciences / Department of Business Administration Department

.....
Prof. Dr. K. Hüsnü Can Başer
Director of Institute of Graduate Studies

DECLARATION

I EMAD ABDULLAH MEDHISH, hereby declare that this dissertation entitled 'ESTIMATED BUDGET AS PLANNING AND OVERSIGHT TOOL FOR NON-PROFIT FACILITIES IN THE KINGDOM OF SAUDIA ARABIA' has been prepared myself under the guidance and supervision of 'DR.GAMAL ABDEL AZIZ EL DEIASTI' in partial fulfilment of the Near East University, Graduate School of Social Sciences regulations and does not to the best of my knowledge breach and Law of Copyrights and has been tested for plagiarism and a copy of the result can be found in the Thesis.

- The full extent of my Thesis can be accesible from anywhere.
- My Thesis can only be accesible from Near East University.
- My Thesis cannot be accesible for two(2) years. If I do not apply for extention at the end of this period, the full extent of my Thesis will be accesible from anywhere.

Date

Signature

EMAD ABDULLAH MODHIS

ABSTRACT

ESTIMATED BUDGET AS A PLANNING AND OVERSIGHT TOOL FOR NON-PROFIT FACILITIES IN THE KINGDOM OF SAUDI ARABIA

This study aims to shed light on the role of the estimated budget as a tool for planning and control in non-profit establishments in K.S.A., especially by assuming that the extent of the actual application of the estimated budget affects positively and negatively on the directions of those establishments, and for the purpose of testing the validity of the assumptions, a dual methodology was adopted (Exploratory and Field), and using the statistical questionnaire as a basic tool for collecting study data, the researcher emptied and analyzed the questionnaire using a program of Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) by collecting sample data consisting only of managers of non-profit establishments in the Kingdom of Saudi Arabia, It attends and monitors the extent of actual implementation of the officially approved discretionary budgets. The results of this study showed that there are strong impacts of the estimated budgets within the non-profit establishments in K.S.A. and also other results have shown: that the non-profit establishments in the Kingdom of Saudi Arabia use the estimated budget as a planning tool for all of their activities and that there is weakness in the use of the estimated budget As a tool to monitor the performance of most of the non-profit organizations in K.S.A., as well as the weak participation of administrative levels in setting goals and preparing the estimated budget. In light of the study's findings, the researcher recommends the following: the necessity of establishing a special budget department or budget committee in non-profit establishments in K.S.A. and the need to consider the estimated budget as a pattern and standard of performance, to measure the ingredients for success in non-profit enterprises in K.S.A. and to use it as a monitoring tool Effective and also the need for all levels of administration to participate in preparing discretionary budgets.

Key words: discretionary budgets, planning, control, available economic resources, non-profit facilities in K.S.A

ÖZ

SAUDİ ARABİA HALKASI'NDA KAR AMAÇLI OLMAYAN TESİSLER İÇİN PLANLAMA VE GÖZETİM ARACI OLARAK TAHMİN EDİLEN BÜTÇE

Bu çalışma, özellikle tahmin edilen bütçenin fiili uygulamasının boyutunun olumlu ve olumsuz yönde etkilediği varsayılarak, Suudi Arabistan'da kâr amacı gütmeyen kuruluşlarda planlama ve kontrol için bir araç olarak tahmini bütçenin rolüne ışık tutmayı amaçlamaktadır. Bu kuruluşlar ve varsayımların geçerliliğini test etmek amacıyla ikili bir metodoloji benimsenmiştir (Keşif ve Alan) ve istatistiksel anketi çalışma verilerini toplamak için temel bir araç olarak kullanarak, araştırmacı anketi boşaltmış ve bir program kullanarak analiz etmiştir. Yalnızca Suudi Arabistan Krallığı'ndaki kar amacı gütmeyen kuruluşların yöneticilerinden oluşan örnek verileri toplayarak Sosyal Bilimler için İstatistik Paketi (SPSS), resmi olarak onaylanmış ihtiyari bütçelerin fiili uygulama kapsamına katılır ve izler.

Bu çalışmanın sonuçları, Suudi Arabistan'daki kar amacı gütmeyen kuruluşlarda tahmini bütçelerin güçlü etkilerinin olduğunu gösterdi ve ayrıca diğer sonuçlar şunu gösterdi: Suudi Arabistan Krallığı'ndaki kar amacı gütmeyen kuruluşlar, tahmini bütçeyi bir planlama aracı olarak kullanıyor. KSA'daki kâr amacı gütmeyen kuruluşların çoğunun performansını izlemek için bir araç olarak ve aynı zamanda idari düzeylerin hedeflerin belirlenmesi ve tahmini bütçe. Araştırmacı, araştırmanın bulguları ışığında şunları önermektedir: Suudi Arabistan'daki kar amacı gütmeyen kuruluşlarda özel bir bütçe departmanı veya bütçe komitesi kurulması gerekliliği ve tahmini bütçeyi bir model ve performans standardı olarak dikkate alma ihtiyacı, KSA'daki kar amacı gütmeyen işletmelerde başarının bileşenleri ve bunu bir izleme aracı olarak kullanma Etkili ve ayrıca her düzeydeki idarenin ihtiyari bütçelerin hazırlanmasına katılma ihtiyacı.

الملخص

تهدف هذه الدراسة لتسليط الضوء على دور الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية ، لاسيما من خلال الافتراض بأن مدى التطبيق الفعلي للموازنة التقديرية يؤثر ايجابياً وسلبياً على توجهات تلك المنشآت ، وبغرض اختبار صحة الارتباطات المفترضة تم اعتماد منهجية مزدوجة (استكشافية وميدانية)، واستخدام الاستبيان الإحصائي كأداة أساسية لجمع بيانات الدراسة، قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة مستخدماً برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for the Social Sciences وذلك من خلال جمع بيانات عينة مكونة فقط من مسيري المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية ، والتي تحضر وتراقب مدى التنفيذ الفعلي للموازنات التقديرية المعتمدة رسمياً فيها .

أظهرت نتائج هذه الدراسة بأن هناك تأثيرات قوية للموازنات التقديرية داخل المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية و ايضاً أظهرت نتائج أخرى هي:أن المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية تستخدم الموازنة التقديرية كأداة تخطيط لكافة أنشطتها و أن هناك ضعف في استخدام الموازنة التقديرية كأداة للرقابة على أداء معظم المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية وكذلك ضعف مشاركة المستويات الإدارية في تحديد الأهداف واعداد الموازنة التقديرية.

في ضوء استنتاجات الدراسة، يوصي الباحث بالآتي: بضرورة إنشاء قسم خاص للموازنة أو لجنة موازنة في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية وضرورة اعتبار الموازنة التقديرية بمثابة نمط ومعيار للأداء، لقياس مقومات النجاح في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية ولاستخدامها كأداة رقابية فعالة و ايضاً ضرورة مشاركة كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التقديرية.

الكلمات المفتاحية: الموازنات التقديرية، التخطيط، الرقابة، الموارد الاقتصادية المتاحة، المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية.

قال تعالى:

«قُلْ رَبِّ أَوْزَعْنِي أَنْ أَشْكُرَ بِنِعْمَتِكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْلَمَ مَتَابَعًا نِعْمَتَكَ وَأَصْلِيحَ لِي فِي دِينِي وَإِي
تُثِّبُ إِلَيْكَ وَإِي مِنَ الْمُسْلِمِينَ (15) » صدق الله العظيم

سورة الأحقاف

شكر والتقدير

الحمد لله حمداً يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه ، والشكر لله على نعمه التي كانت لي خير عون في انجاز هذه الدراسة ،

وأتقدم بخالص الشكر والتقدير لجامعة الشرق الأدنى و لكافة أعضاء هيئة التدريس عامة و لمشرفي الدكتور جمال عبدالعزيز الديسبي خاصة لما قدمه لي من نصيحة و مشورة و جهد في إعداد هذه الدراسة المتواضعة .
و أيضاً أتقدم بجزيل الشكر إلي الدكاترة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الذين أثروا هذه الرسالة بعلمهم و آرائهم.
كما أتقدم بالشكر لمديري بالشركة م. عبدالله الحقباني ولجميع من ساهم في إنجاز هذه الدراسة و لو بالدعاء لي في ظهر الغيب.

الاهداء

إلى نبع العطاء و حبيب القلب و خليلي و تاج رأسي والدي العزيز الغالي...

إلى نبع الحنان وحبيرة القلب والدتي الحنونة...

إلى إخواني وأخواتي الأعزاء...

إلى زوجتي و بناتي الغاليات...

إلى أصدقائي الأوفياء...

الإطار العام للدراسة.....	1
المقدمة:.....	1
أولاً: مشكلة الدراسة :	1
المبحث الأول : ماهية الموازنة التقديرية وأهميتها و أنواعها.....	5
1/1/2 نشأة الموازنة التقديرية:.....	5
3/1/2 أهمية الموازنة التقديرية:.....	7
مجال التنسيق:.....	7
مجال التخطيط:.....	7
مجال الرقابة وتقييم الأداء:.....	8
في مجال تحفيز العاملين:.....	8
4/1/2 أنواع الموازنات التقديرية:.....	8
1/4/1/2 الموازنات التقديرية من حيث الفترة التي تغطيها:.....	9
الموازنات قصيرة الأجل:.....	9
الموازنات طويلة الاجل:.....	9
2/4/1/2 الموازنات التقديرية حسب طبيعة النشاط:.....	9
3/4/1/2 الموازنات التقديرية حسب موضوع المعاملات التي تغطيها:.....	10
4/4/1/2 الموازنات التقديرية حسب الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد أساسها:.....	10
5/4/1/2 الموازنات التقديرية حسب مستوى النشاط:.....	11
المبحث الثاني مبادئ و طرق إعداد الموازنات التقديرية	13
1/1/2/2 مبدأ الشمولية:.....	14
2/1/2/2 مبدأ وحدة الموازنة :	14
3/1/2/2 مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت:.....	15
4/1/2/2 مبدأ التعبير المالي:.....	15
5/1/2/2 مبدأ المشاركة:.....	16
6/1/2/2 مبدأ الربط بين معايير الموازنة و مراكز المسؤولية:.....	16

17	 مبدأ الواقعية: 7/1/2/2
17	 مبدأ المرونة: 8/1/2/2
18	 مبدأ توفير نظام حافز: 9/1/2/2
18	 إجراءات اعدادا الموازنات التقديرية: 2/2/2
18	 تكوين لجنة للموازنة التقديرية: 1/2/2/2
19	 تحديد العامل الأساسي في الموازنات: 3/2/2/2
19	 تعيين مدير الموازنة: 4/2/2/2
22	 مرحلة التحضير لإعداد الموازنات التقديرية: 1/3/2/ 2
23	 مرحلة إعداد الموازنات: 2/3/2/2
23	عند الشروع في إعداد الموازنات التقديرية تكون العملية صعبة و لكن مع الممارسة تصبح عملية سهلة إلى حد ماءو تتضمن عملية إعداد الموازنات التقديرية عدة خطوات هي كالآتي: 23
24	 مرحلة اعتماد الموازنات: 3/3/2/2
26	 مقدمة الفصل: 26
26	 مفهوم التخطيط: 1/1/3
27	 مزايا التخطيط: 2/1/3
28	 احتياجات التخطيط: 3/1/3
28	 الحقائق: 1/3/1/3
28	 الكفاءات الفردية: 2/3/1/3
29	 الأهداف: 3/3/1/3
29	 تجميع الإحصاءات مع الأهداف: 4/3/1/3
29	 تكوين البرامج : 5/3/1/3
29	 إحصاءات إضافية: 6/3/1/3
29	 الخطط البديلة: 7/3/1/3
29	 المراجعة والمتابعة: 8/3/1/3
30	 أنواع التخطيط : 4/1/3
30	 التخطيط حسب حجم التأثير: 1/4/1/3

30	2/4/1/3 التخطيط حسب الفترة الزمنية:
31	3/4/1/3 التخطيط حسب المستوى التنظيمي:
31	5/1/3 الصعوبات التخطيط:
31	1/5/1/3 البيئة:
32	2/5/1/3 مقاومة التغيير:
32	3/5/1/3 القيود الموقفية:
32	4/5/1/3 عدم فاعلية الأهداف:
32	5/5/1/3 الوقت و التكلفة:
32	6/1/3 أساليب التخطيط:
32	1/6/1/3 أساليب التنبؤ:
33	2/6/1/3 أسلوب البرمجة الخطية:
33	3/6/1/3 أسلوب التخطيط الشبكي:
33	4/6/1/3 أسلوب الإدارة بالأهداف:
33	5/6/1/3 أسلوب شجرة القرارات:
33	6/6/1/3 أسلوب مصفوفة القرارات :
34	المبحث الثاني :الرقابة
34	1/2/3 مفهوم الرقابة:
35	2/2/3 أهمية الرقابة:
35	3/2/3 عناصر الرقابة : عناصر الرقابة هي كما يلي:
35	1/3/2/3 المعايير الرقابية:
36	2/3/2/3 قياس الأداء:
37	3/3/2/3 معرفة الانحرافات واسبابها والعمل على تصحيحها:
37	4/2/3 أنواع الرقابة:
37	1/4/2/3 حسب الجهة التي تقوم بالرقابة:
38	2/4/2/3 حسب توقيت الرقابة
39	المبحث الثالث دور الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط و الرقابة

39	1/3/3 التكامل بين التخطيط و الرقابة:
40	2/3/3 دور الموازنات في التخطيط
40	3/3/3 دور الموازنات في الرقابة:
42	مقدمة الفصل:
42	المبحث الأول الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح:
42	1/1/4 مفهوم المنشآت غير الهادفة للربح
43	1/1/1/4 المنشآت غير الهادفة للربح الموجهة لخدمة الخارج
43	2/1/1/4 المنشآت غير الهادفة للربح الموجهة لخدمة أعضائها
43	3/1/1/4 المنشآت غير الهادفة للربح التي لا يمكن تصنيفها
43	2/1/4 خصائص الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح
43	1/2/1/4 تخطيط الموازنة
43	2/2/1/4 موازنة الإيرادات:
43	3/2/1/4 موازنة المصروفات:
44	4/2/1/4 قياس الفعالية الرقابية:
44	5/2/1/4 تهيئة الموازنة (مروتها):
44	6/2/1/4 المشاركون في عملية الموازنة:
44	7/2/1/4 هيكل المنشآت غير الهادفة للربح:
44	8/2/1/4 التطبيقات (الممارسات) المحاسبية في المنشآت غير الهادفة للربح و الموازنة:
45	9/2/1/4 متطلبات التقارير الخارجية والموازنة:
45	3/1/4 إعداد الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح
50	4/1/4 الأدوات المستخدمة في الموازنات التقديرية للمنشآت غير الهادفة للربح
50	1/4/1/4 الأدوات المتخذة من المنشآت الهادفة للربح:
52	2/4/1/4 أدوات تستخدم بكثافة في المنشآت غير الهادفة للربح:
52	المبحث الثاني واقع إعداد الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح ودورها كأداة للتخطيط والرقابة
52	مصادر جمع البيانات:

53	 مكونات الاستبانة:
53	 آلية توزيع الاستبانة:
53	 صدق الاستبانة:
55	 ثبات الاستبانة:
55	 طريقة كرونباخ ألفا:
56	 أولاً- خصائص عينة الدراسة :
57	 تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل
58	 تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة :
58	 ثانياً- اختبار فرضيات الدراسة :
64	 المبحث الثالث النتائج والتوصيات
66	 الملاحق
69	 المراجع:

11.....	شكل (1/1) الموازنة الشاملة
12.....	شكل (2/1) أنواع الموازنات
20.....	الشكل (1/2) الخريطة التنظيمية لإدارة الموازنة.....
21.....	الشكل (2/2) مراحل إعداد الموازنات التقديرية.....
39.....	الشكل رقم 3/2 أنواع الرقابة حسب التوقيت
48.....	الشكل رقم (4/2) عينة من هيكل الموازنة وتوزيع الواجبات.....

فهرس الجداول

الجدول (1) مقياس ليكرت ذي الخمس:.....	53
الجدول رقم (2) الصدف البنائي لكل مجال من مجالات الدراسة:	54
الجدول رقم (3) : درجة ثبات كل مجال على حدة وللاستبانة ككل	55
الجدول (4) اختبار كرونباخ ألفا لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة	56
الجدول رقم 5 تصنيف عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:	57
الجدول رقم 6 تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل الدراسي:.....	57
جدول رقم 7 تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة :	58
الجدول رقم 8 اختبار التوزيع الطبيعي.....	59
جدول رقم 9 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي (المجال الأول)	60
جدول رقم 10 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي	61

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة:

نتيجة لصعوبات التي تواجهها العديد من المنشآت الاقتصادية ومن ضمنها المنشآت غير الهادفة للربح في إدارة مواردها الاقتصادية المتاحة بسبب كبر حجمها أو تعدد أنشطتها، لجأت المنشآت الاقتصادية إلى أساليب متعددة؛ تساعد على تحقيق هدفها بالاستغلال الأمثل لمواردها الاقتصادية المتاحة ومن ضمن هذه الأساليب الموازنة التقديرية، حيث تمارس المنشآت الاقتصادية من خلالها عملية التخطيط والرقابة على مواردها المتاحة.

أولاً: مشكلة الدراسة:

سوف تتناول هذه الدراسة دور الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة في المنشآت، أو المنظمات غير الربحية، و دور الموازنة التقديرية أصبح من أهم الأدوار التي تحتاج لها المنشآت غير الربحية، فهي تساعد المنشآت غير الربحية على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والاستفادة منها، و سيتناول الباحث في هذا البحث مدى تحقيق الموازنات التقديرية للهدف الرئيس وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي:

- هل تؤدي الموازنات التقديرية الهدف الرئيس منها والمتمثل في التخطيط والرقابة على هذه الجهات؟

ثانياً: أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من موضوعها ومجال تطبيقها من خلال التالي:

- أهمية الموازنة التقديرية في القطاع غير الربحي في ظل التحديات التي تواجهها المملكة العربية السعودية.
- حجم وأهمية الجهات (المنشآت) غير الربحية في المملكة العربية السعودية.
- الدراسات الخاصة بالموازنات التقديرية في القطاع غير الربحي قليلة في المملكة العربية ف

ثالثاً: أهداف الدراسة: تهدف الدراسة إلى التالي :

- تسليط الضوء على مفهوم الموازنة التقديرية في الجهات غير الربحية.
- المنافع المحققة من تطبيق الموازنة التقديرية في الجهات غير الربحية.
- التعرف على فروقات إعداد الموازنات التقديرية في القطاع غير الربحي عنه في القطاع التجاري.
- المعوقات والإشكاليات التي تواجه تطبيق الموازنة التقديرية في القطاع غير الربحي.

رابعاً: فرضيات الدراسة:

- تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة
- تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أدائها

- تشارك المعايير الإدارية في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف و عملية إعداد الموازنة.

خامساً: الدراسات السابقة :

- دراسة (الطريفي أحمد 2017) بعنوان: (الموازنة التخطيطية ودورها في الرقابة على الأداء المالي) - بالتطبيق على شركة مطاحن سين الغلال، هدفت الدراسة إلى حث الشركات الصناعية على الاستفادة من الموازنات التخطيطية كأداة فاعلة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء المالي للشركة، وذلك لتحقيق مدى معرفة ملائمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعة مسبقاً ولتحقيق جزء من النظام الكامل للرقابة وأيضاً تحقيق المعايير المطلوب الوصول إليها لنشاط المنشأة، فهي تجمع بين التخطيط والرقابة وتحديد الانحرافات ، ولقد توصلت الدراسة إلى أن الموازنات التخطيطية تعتبر أحد وسائل الرقابة الداخلية الفعالة ، وأنه توجد معوقات لاستخدام الموازنات التخطيطية ، وأن الموازنات التخطيطية تتسم بالمرونة، وهذا يعزز من جدواها وفعاليتها لأغراض الرقابة، وانتهت هذه الدراسة بتوصية الباحث بتطبيق أنظمة الرقابة المستمرة، والعمل على دور مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة التخطيطية؛ لما له من تأثير إيجابي على تنفيذ الموازنة بكفاءة و فاعلية وتقليل الانحرافات ، وأخيراً أنه لا تكون الموازنات التخطيطية أكثر واقعية إلا بوجود نظام محاسبي سليم يوفر المعلومات اللازمة التي تساعد في إعدادها وتنفيذها.
- دراسة (بن عزوز ليندة 2015) بعنوان : (واقع تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية) -دراسة حالة مطاحن الحضنة بالمسيلة.

هدفت الدراسة لمحاولة معرفة كيفية تطبيق نظام الموازنات التقديرية، ومعرفة طريقة ومراحل إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية ،و إبراز المزايا التي تحصل عليها المؤسسة من خلال الموازنات التقديرية، و تحديد مدى أهمية نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية، ولقد توصلت الدراسة إلى أنه تبرز الإدارة الجيدة للمؤسسة من خلال نجاحها في تحقيق الاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية المتاحة، والرقابة على استخدام هذه الموارد في سبيل تحقيق الأهداف المنشودة، وأن الموازنة الفعالة لا ينتهي دورها بمجرد إعدادها، بل يبدأ الدور الهام والأساسي لها بعد إعدادها، ويمثل ذلك في مرحلة التنفيذ والمتابعة التي تعني بالتأكد أن التنفيذ يسير وفق ما حدد له.

- دراسة (كثيرة محمد 2014) بعنوان: (الموازنات التخطيطية و دورها في الرقابة و تقويم الاداء في الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة)

هدفت هذه الدراسة محاولة الكشف عن مدى التزام الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة في استخدام الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء والرقابة على عناصر الإنتاج، و التعرف على الموازنات التخطيطية ومدى فاعليتها كأداة للرقابة و تقييم الأداء و بيان أهمية مشاركة جميع الأقسام الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية ،ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء المحدودة تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية و إعدادها بشكل منتظم، لاستخدامها كأداة فاعلة في عملية الرقابة على العملية الانتاجية و تقويم أداء الأقسام المشتركة، وتتمتع إدارة الشركة السودانية لتوزيع الكهرباء بدرجة عالية من الإدراك لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركة ، ومن توصيات الدراسة: إعداد الموازنات التخطيطية بصورة دقيقة، و جيدة تضمن تحقيق أهداف المنشأة

وتوفير نظام لتدفق المعلومات لكافة المستويات الإدارية لتسهيل عملية ترشيد القرارات ومتابعة الإجراءات التصحيحية بعد اتخاذ قرارات التصحيح، والعمل على إزالة نقاط الضعف وأسباب الانحراف .

- دراسة (يمان الهنيئي*، وبلال بدران 2012) بعنوان : (دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن).

هدفت الدراسة للتعرف على دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن، وعلى مدى قيام الشركات الزراعية المساهمة بإعداد الموازنات التقديرية، ولقد توصلت الدراسة الى أن معظم الشركات الزراعية المساهمة لا تقوم بإعداد الموازنات التقديرية، في حين أن إعدادها يساعد على تحسين وظيفة التخطيط في الشركات الزراعية المساهمة، وذلك من خلال تحسين عملية توزيع الموارد والأموال بين الإدارات والأقسام المختلفة داخل الشركة ومساعدة إدارة الشركة بالتنبؤ بالاحتياجات المستقبلية من الأموال والموارد اللازمة لتحقيق أهدافها، كما تساعد الموازنات التقديرية على تحسين وظيفة الرقابة في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن، كونها تساهم في تجنب حدوث أزمات إدارية ومواجهة الأخطار قبل تفاقمها، ومساعدة الإدارة على التحقق من أن الأداء يسير وفق الخطة الموضوعة لتحقيق أهداف الشركة من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وتحديد الانحرافات غير المفضلة ومعرفة المسؤول عنها ومساءلته واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، كما تساعد الموازنات التقديرية على تحسين وظيفة اتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة، بحيث تجعلها أكثر عقلانية وجودة، كون اتخاذها يعتمد على استخدام أساليب علمية حديثة، مما يخفف تكاليف اتخاذ القرارات، ويسهل من اتخاذها في الوقت المناسب، كما توصلت الدراسة إلى وجود معوقات تواجه استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن، تتمثل في ضعف الموارد المالية في شركات القطاع الزراعي، وصعوبة تحويل أهداف واستراتيجيات الشركات الزراعية إلى أرقام توضع في موازنات تقديرية.

دراسة (محاسن سلامة 2009) بعنوان : (الموازنة التخطيطية ودورها في الرقابة وتقويم الاداء المالى بمؤسسات التعليم العالى بالسودان)- دراسة حالة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، وهدفت هذه الدراسة إلى وجود معيار محدد لقياس الكفاءة، وتقويم الأداء عن طريق الموازنات التخطيطية، مع تحديد العوامل التي تساعد في رفع كفاءة أداء الوحدات الحكومية، وذلك عن طريق المقارنات بفترات سابقة، مع معرفة فاعلية استخدامها، وضع إطار عملي يحكم الموازنات والمعايير كأدوات لتقييم الأداء في المنشأة ، التخطيط الشامل لجميع الأنشطة والموارد التي تساعد على القيام بوظيفة الرقابة ومن ثم تحقيق أهداف المشروع المختلفة ، التحقق من أن الموازنة التخطيطية تمثل عنصر رقابي على الأداء وتحقيق الرقابة الذاتية .

وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها: أن الموازنات التخطيطية التي تعد بشكلها التقليدي في الوحدات الحكومية لا تعكس الأنشطة الحقيقية والفعالية، فلكي تحقق الموازنات التخطيطية أهدافها بدقة في المنشأة فلا بد من أن يكون التقدير شامل لكل الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المنشأة، وتهدف الإدارة المالية بجامعة السودان من استخدامها ومتابعتها لتنفيذ الميزانية التخطيطية لاكتشاف الانحرافات أو التنبؤ بها ومعرفة نقاط الضعف وتلافيها وذلك بهدف إحكام الرقابة على الأداء، تقوم إدارة الجامعة بإشراك المرؤوسين في إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وهذا ما يشعرهم بل يؤكد لهم بأن الإدارة تعترف بأرائهم لذلك

يحرصون على القيام بتنفيذ الموازنة بدقة لتحقيق الأهداف، تقوم الإدارة العليا بتحفيز القائمين بإعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية مادياً ومعنوياً مما يؤدي إلى التغير الإيجابي في سلوك العاملين.

• دراسة (إبراهيم عيد، 2007) بعنوان: (مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة)، هدفت الدراسة إلى استعراض استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة واستناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال من ناحية، وتقويم فاعلية استخدامها ومدى توافر المقومات اللازمة لهذا الاستخدام من ناحية ثانية، وقد توصلت الدراسة إلى توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، فيما عدا المجال الثالث (إشراك المستويات الإدارية) واستناداً للنتائج وصت الدراسة بضرورة الاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها، والعمل على الاستفادة من التقدم التكنولوجي وثورة المعلومات واستغلال إمكانيات وقدرات الحاسب الآلي، مع ضرورة مشاركة جميع الأقسام وفي كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات، وضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات للمسؤولين وأصحاب القرار في البلديات.

سادساً: منهج الدراسة:

• استخدم الباحث لإنجاز هذه الدراسة المنهج الوصفي في وصف وتنظيم وتصنيف البيانات والمعلومات الخاصة بالموازنة التقديرية والمنهج التاريخي بإعطاء الخلفية التاريخية عن الموازنة التقديرية من خلال تتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، بالإضافة إلى اعتماد أسلوب الدراسة النظرية بمراجعة الكتابات المتاحة والمهتمة بموضوع البحث من كتب و دوريات وأبحاث، والتعرف على الدراسات السابقة المتاحة والتي تناولت هذا الموضوع، للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج وما اقترحت من توصيات، وذلك لبناء الإطار النظري لهذه الدراسة، أما أسلوب الدراسة الميدانية من خلال المقابلة والاستبانة.

سابعاً: مجتمع الدراسة:

تكون مجتمع الدراسة من المشاركين بإعداد الموازنات التقديرية في عدد من المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية.

الفصل الثاني

الإطار العام للموازنات التقديرية

مقدمة الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى التعرف العام لإطار الموازنات التقديرية من نشأتها ومفهومها وأنواعها وأهميتها ومبادئ و إجراءات و مراحل إعدادها، و لتحقيق ذلك قسم إلى مبحثين:

- **المبحث الأول** يناقش ماهية الموازنة التقديرية وأهميتها وأنواعها.
- **المبحث الثاني** يناقش مبادئ وطرق إعداد الموازنات التقديرية.

المبحث الأول : ماهية الموازنة التقديرية وأهميتها وأنواعها

تمهيد:

كما ذكرنا في مقدمة هذا البحث أنه نتيجة لصعوبات التي تواجهها العديد من المنشآت الاقتصادية ومن ضمنها المنشآت غير الهادفة للربح في إدارة مواردها الاقتصادية المتاحة، بسبب كبر حجمها أو تعدد أنشطتها، لجأت المنشآت الاقتصادية إلى أساليب متعددة تساعدنا لتحقيق هدفها بالاستغلال الأمثل لمواردها الاقتصادية المتاحة، ومن ضمن هذه الأساليب الموازنة التقديرية، بحيث تمارس المنشآت الاقتصادية من خلالها عملية التخطيط والرقابة على مواردها المتاحة، و للتعرف على الموازنة التقديرية من حيث نشأتها و مفهومها وأهميتها وكذلك أنواعها سندرس في هذا المبحث الآتي:

- نشأة الموازنة التقديرية.
- مفهوم الموازنة التقديرية.
- أهمية الموازنة التقديرية.
- أنواع الموازنة التقديرية

1/1/2 نشأة الموازنة التقديرية:

بدأت فكرة إعداد الموازنات التقديرية منذ القدم، و كانت تعد الموازنات من قبل الحكومات المركزية، حيث تقدر المصروفات الحكومية وإيراداتها المتوقعة، و اتسعت الفكرة بعد ذلك إلى المشروعات الاقتصادية، و الموازنة في الماضي كانت تعبر عن الإيرادات والمصروفات للأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى العمليات الخاصة بصاحب المشروع، و فيما بعد ظهرت الشركات بأنواعها بسبب تطور المشروعات وانفصلت الإدارة عن الملكية، فطبقت الموازنة التقديرية على الأنشطة الاقتصادية التي تشعبت وترتب عليها كبر حجم المشاريع وتعدت، مما أدى إلى ضرورة الاهتمام بالموازنة التقديرية من أجل تحقيق الرقابة، و اتخاذ القرارات المناسبة من قبل الإدارة.

ومصطلح الموازنة التقديرية " Budget " لأول مرة يستخدم في التاريخ المالي كان في إنجلترا عام 1688م حينما أعد وزير المالية تقديرات الموازنة لعرضها على المجلس العمومي البريطاني وكان أول من استخدم لفظ الموازنة التقديرية فوصفها أنها هو جدول بالاحتياجات من الموارد مع توقيت هذه الاحتياجات على المستوى العربي. في عام 1969 م

قرر المؤتمر العربي الخامس للعلوم الإدارية في الكويت استخدام مصطلح الميزانية العمومية عن الموازنة التقديرية " Budget "1.

2/1/2 مفهوم الموازنة التقديرية:

تعد الموازنة التقديرية إحدى أهم الأساليب المحاسبية الإدارية التي تستخدمها الإدارة من أجل التوصل للأهداف الاستراتيجية المحددة مسبقاً، وذلك من خلال الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة، فالموازنة مطبقة منذ القدم ، وهذا ما نجده في كتاب الله الكريم في قصة سيدنا يوسف عليه السلام حين وجه ملك مصر بوضع خطة مستقبلية لمواجهة الجفاف المستقبلي في قوله تعالى في سورة يوسف: { قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأْبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَحْصِنُونَ (48) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِصُونَ (49) } .

فالموازنة التقديرية تعبر عن خطط وتقديرات مستقبلية متوقعة للمنشأة بشكل كمي، وخلال فترة زمنية محددة، مع الأخذ بالاعتبار العوامل الداخلية والخارجية المحيطة بالمنشأة وتستخدم الموازنة أيضاً كأداة رقابية مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط له، وتحديد الانحرافات وتصحيحها، وقد نجد أن البعض يخلط بين الموازنة وبين الميزانية رغم الاختلاف الجذري بينهما، فالموازنة " Budget " تعبر عن أرقام تقديرية مستقبلية خلال فترة زمنية قادمة، أما الميزانية تعبر عن أرقام حقيقية في لحظة زمنية محددة لفترة زمنية سابقة، وللموازنة عدد من المسميات (كالموازنة التقديرية ، الموازنة التخطيطية ، الموازنة الرقابية)، وهذه المسميات أخذت إحدى الصفات أو الوظائف الرئيسة للموازنة، فسميت بالموازنة التقديرية لأنها تحتوي على بيانات تقديرية، وأما تسميتها بالموازنة التخطيطية لأنها تعبر عن خطة عمل مستقبلية، وأخيراً تسميتها بالموازنة الرقابية لأنها تستخدم كأداة للرقابة، حيث تعتبر الأداة الأساسية التي تقارن بها النتائج الفعلية مع المخططة لكشف الانحراف بينهما².

هناك عدة تعاريف للموازنات التقديرية منها ما يلي:

- ✓ عرفت " بأنها أداة علمية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لوحدة وعمليات المنشأة لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة في المستقبل مهما كانت طبيعة النشاط الذي تزاوله المنشأة وسواء كانت المنشأة فردية أو شركة خاصة أو مساهمة أو وزارة حكومية " ³
- ✓ " أنها خطة عمل تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها، وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم "

¹ عطاء محمد العمري "مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين" رسالة لنيل درجة الماجستير - الجامعة الإسلامية غزة - فلسطين 2005 م - ص 15-16.

² محمد موسى محمد النجار " العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية " - رسالة لنيل درجة الماجستير - الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين 2006م، ص 17-18.

³ وابل الوابل - المحاسبة الإدارية - دار وابل للنشر - الرياض - المملكة السعودية العربية - 2005م - ط5 - ص 188.

✓ " أنها تعبير رقمي عن الخطط والبرامج التي تضعها الإدارة والتي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة مستقبلية " 4

✓ " هي عبارة عن خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاطات المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية " 5

✓ " بأنها تعبير مالي عن خطة الأعمال وأداة مساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة " 6

تعددت التعاريف ولكن جوهرها واحد ، وهي أن الموازنة التقديرية خطة رقمية كمية لفترة زمنية مستقبلية ، تسعى لتحقيق أهداف الإدارة العليا للمنشأة بالاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة.

3/1/2 أهمية الموازنة التقديرية:

من خلال ما سبق بإمكاننا أن نتعرف على جزء من ملامح أهمية الموازنة التقديرية وهي ارتباطها الوثيق بأهداف المنشأة وتحقيق الأهداف من خلالها، فهي خطة مستقبلية تساعد في تحقيق أهداف المنشأة وتحقيق هذه الأهداف لا بد من الرقابة، ولكي تتم الرقابة يجب أن يكون هناك تقييم للأداء الفعلي بالمخطط.

وتلخص أهمية الموازنة في المجالات التالية:

• مجال التنسيق:

فتعتبر الموازنة التقديرية أداة للتنسيق بين كافة الوحدات، أو الأقسام الموجودة بالمنشأة (الإنتاجية أو الخدمية) من خلال إعداد الموازنة وتنفيذها لتحقيق أهداف المنشأة، وتدفع المسؤولين أو المديرين داخل المنشأة إلى التفكير بالروابط أو العلاقات التي تربط كل دائرة على حدة مع المنشأة بشكل كلي.⁷

• مجال التخطيط:

تعتبر أيضاً الموازنة التقديرية أداة تخطيط فهي تعمل على ترجمة الخطط والأهداف إلى جداول تقديرية لأنشطة الحياة المختلفة وتوضح أهميتها كأداة للتخطيط بالآتي:

- ✓ تخلق الموازنة التقديرية إطار منظم للتخطيط، يحدد وقتاً محدداً ونهائياً لكل خطوة من خطوات تخطيط المنشأة.
- ✓ تحث الموازنة التقديرية كافة الإدارات على التفكير في المشاكل المتوقعة مسبقاً، والتخطيط لمواجهة وحلها.
- ✓ تحديد الأهداف يعتبر النقطة البداية والأساسية للموازنة التقديرية، مما يجعل المنشأة تحرص قبل الشروع في إعداد موازنتها على تحديد أهدافها العامة والفرعية لكل أنشطتها وإداراتها بشكل دقيق و واضح و موضوعي و قابل للقياس الكمي.
- ✓ تضمن الموازنة التقديرية إعداد خطة شاملة تسعى لتحقيق أهداف المنشأة بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفاعلية.

⁴ خليل أبو حشيش – المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية – دار وائل للنشر والتوزيع – عمان – الأردن – 2005 – ط1 – ص396.

⁵ محمد أبو نصار – المحاسبة الإدارية – دار وائل للنشر والتوزيع – عمان – الأردن – 2005 – ط2 – ص308.

⁶ Horngren & Sundem – Introduction to Management Accounting- prentice Hall International-

Inc - USA – 1995– 7th edition – p154.

⁷ Horngren & Datar – Cost Accounting - prentice Hall International- Inc - USA – 2006– 12th edition – p182

✓ يوفر تطبيق الموازنة التقديرية قدراً من القياس الكمي المعقول والمرضي لتكاليف و منافع الأنشطة او الخدمات.

8

● مجال الرقابة وتقييم الأداء:

تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية فعالة، تتمكن الإدارة من خلالها القيام بعملية الرقابة و تقييم الأداء ويكون ذلك بقياس ومقارنة ما هو مخطط له بالأداء الفعلي وفي حال وجود أي انحرافات فإنه يتم تحليل أسبابها من قبل الجهات المسؤولة لكي تتمكن الإدارة من أخذ الإجراءات التصحيحية لذلك ، وتوضح النقاط التالية مدى أهمية الموازنة التقديرية في مجال الرقابة وتقييم الأداء:

✓ الموازنة التقديرية توفر نظاماً متكاملًا لرقابة الأداء بما تحتويه من خطط وتقديرات تعتبر أو تمثل معايير للأداء.

✓ غالباً ما يكون إعداد الموازنات التقديرية مطلب نظامي أو تعاقدية، فتقوم المؤسسات والهيئات الحكومية بإعدادها ورفعها للسلطات العليا لاعتمادها ، مما يساعدها فيما بعد بالرقابة عليها وتقييم أدائها ، وكذلك يتم ذلك في كثير من المنشآت.

✓ تساعد الموازنة التقديرية الإدارة على تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، لأنه في ضوء التعقيد الذي يسود مجال الأعمال صار من الصعب أن تعطي الإدارة العناية الكافية لجميع عمليات المنشأة بنفس الدرجة من التركيز، ولذلك ركزت جهودها في مراقبة النتائج الخارجة عن نطاق المألوف، وهنا تظهر فائدة الموازنة التقديرية المعدة على أسس وإجراءات سليمة ونظام اتصال سليم، مما يؤدي إلى سرعة توفر المعلومات للإدارة عندما تكون الاختلافات أو الانحرافات غير مألوفة.9

● في مجال تحفيز العاملين:

تستخدم المنشأة الموازنة التقديرية كأداة تحفيزية لموظفيها على كافة المستويات الإدارية، فعدم تحقيق الموازنة التقديرية ينعكس بشكل سلبي على أداء الموظفين، لذلك يعتبر تحقيق الموازنة التقديرية داخل المنشأة من أهم الأهداف التي يجب على الإدارة الوسطى تحقيقها ، والذي بدوره يحفز المديرين على العمل بجد والإيعاز إلى مرؤوسيه للعمل بجد أيضاً، مما يؤدي إلى تحقيق الموازنة التقديرية على أعلى قدر من مؤشرات الأداء المراد التوصل إليها.10

4/1/2 أنواع الموازنات التقديرية:

كما ذكرنا سلفاً بأن الموازنة التقديرية عبارة عن خطط وتقديرات مستقبلية متوقعة للمنشأة بشكل كمي ومالي خلال فترة مالية محددة، وأنها أداة تخطيطية وأيضاً أداة رقابية وبهاتين الأداتين تتمكن المنشأة من تحقيق أهدافها، ومن أجل تحقيق ذلك تعددت الموازنات التقديرية باختلاف وجهة النظر إليها، إما من خلال الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة أو عملية النشاط الاقتصادي أو مستويات النشاط وغيرها، وفي هذا البحث سنعرض أنواع من الموازنات التقديرية وهي كالآتي:

⁸ وابل الوابل – مرجع سابق -2005- ص190-191.

⁹ وابل الوابل – مرجع سابق – 2005- ص191-192.

¹⁰ Horngren – مرجع سابق – 2006 – p183 .

1/4/1/2 الموازنات التقديرية من حيث الفترة التي تغطيها:

هناك ثلاثة أنواع للموازنات التقديرية من حيث الفترة وهي كالتالي:

• الموازنات قصيرة الأجل:

هي الموازنة التقديرية التي تغطي نشاط المنشأة لفترة محاسبية مستقبلية واحدة غالباً " سنة مالية " والهدف منها استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة معاً، و أحياناً تقسم الموازنات التقديرية قصيرة الأجل خلال الفترة التي تغطيها إلى فترات ربع سنوية أو شهرية وقد تصل إلى الأسبوع.

• الموازنات طويلة الأجل:

هي الموازنة التقديرية التي تغطي فترة زمنية أكثر من سنة مالية، فيتم إعدادها لسنوات مستقبلية قد تصل إلى عشر أو عشرين سنة و أكثر وتهدف للتخطيط وليس للرقابة، فهدفها التنبؤ بالأهداف المستقبلية طويلة الأجل في ضوء الأهداف والإمكانيات في الوقت الحاضر، بالاعتماد على الخبرة المكتسبة فيما مضى، وقد تقسم الموازنة التقديرية طويلة الأجل إلى موازنات سنوية قصيرة الأجل.

• الموازنات المستمرة:

تستخدم الموازنة التقديرية المستمرة في معظم الشركات، فيتم تقسيم الموازنة التقديرية إلى موازنة شهرية، وتستخدم كأداة تخطيطية ورقابية. 11

2/4/1/2 الموازنات التقديرية حسب طبيعة النشاط:

الموازنات التقديرية حسب طبيعة النشاط تنقسم إلى نوعين هما:

• الموازنات التشغيلية:

تغطي الموازنات التشغيلية النشاط الرئيسي للمنشأة من المبيعات والمشتريات والإنتاج والمخزون وكل ماله صلة بنشاط المنشأة، وتعتمد على أسس علمية أو تقديرات تركز على الخبرات السابقة.

• الموازنات الرأسمالية:

تختص الموازنات الرأسمالية باقتناء المنشأة للأصول الثابتة، أو انشاؤها أو تكوينها كالأراضي والمباني والآلات وغيرها، تستفيد منها المنشأة خلال فترة زمنية في المستقبل قد تصل إلى 20 سنة أو أكثر، و تساعد هذه الفترة الطويلة المديرين

¹¹ ليندة بن عزوز – واقع تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية – رسالة لنيل درجة الماجستير – جامعة محمد بوضياف – الجزائر – 2015 – ص 8 .

على التخطيط ، ففي حالة ضرورة الحصول على هذه الأصول تكون هناك نسبة تأكد لديهم من توفر الأموال، فقد تكون في البداية الأصول الرأسمالية أقل وضوحاً ولكن مع مرور الزمن تصبح أكثر وضوحاً ويتم تحديث بيانات الموازنة.12

3/4/1/2 الموازنات التقديرية حسب موضوع المعاملات التي تغطيها:

تنقسم الموازنات التقديرية من حيث موضوع المعاملات التي تغطيها إلى ثلاثة أنواع هي:

- **الموازنات العينية:** هي الموازنات التي يعبر عنها بوحدات عينية و تختص بالإنتاج و عوامله و تشمل كافة المستلزمات السلعية و الخدمية و القوى العاملة، ويتم قياسها بشكل بوحدات عينية فمثلاً إنتاج السلع تقاس بالوحدات المنتجة و أجور العمال تقاس بساعات العمل وغيرها.
- **الموازنات المالية:** لكي يتم توحيد وحدة القياس يتم ترجمة الموازنات العينية إلى مالية من خلال ضرب الوحدات العينية بالأسعار، فيساعدنا للوصول إلى نتيجة مالية تكون أكثر وضوحاً وفهماً مما يسهل على متخذي القرار و المسؤولين المقارنة و اتخاذ القرار.
- **الموازنات النقدية:** تعتمد على الأساس النقدي في إعدادها، وهي عبارة عن موازنة تدفقات نقدية تشمل المقبوضات والمدفوعات خلال السنة المالية المستقبلية ، فالموازنة النقدية هي بيان يوضح المتوقع والمخطط من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة في المدى القريب.13

4/4/1/2 الموازنات التقديرية حسب الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد أساسها:

تنقسم الموازنات على أساس هذا المعيار إلى أربعة أنواع وهي:14

- **موازنة البرامج:** يتم على أساس موازنة البرامج تقسيم المنشأة إلى عدة برامج ووضع موازنة لكل برنامج على حده؛ ليتم تحقيق الهدف لكل برنامج.
- **موازنة المسؤوليات:** من المتعارف أن هناك مراكز للمسؤولية في كل منشأة وعليه يتم وضع موازنة لكل مركز من هذه المراكز ويتم تحميل كل شخص أو مجموعة أشخاص مسؤولية تنفيذها بحسب الصلاحيات الممنوحة لهم، مما يساعدنا في زيادة الرقابة على التنفيذ وتقويم الأداء.
- **موازنة المنتجات:** في المنشأة المتعددة المنتجات يتم عمل موازنة لكل منتج (من تخطيط للمبيعات والإنتاج والمخزون وكافة التكاليف الأخرى المرتبطة بالمنتج).
- **الموازنة الشاملة:** الموازنة الشاملة تقوم على أساس أن المنشأة بكل ما تحتويه من أنشطة مختلفة وبرامج متعددة و بأقسامها المتنوعة بمثابة وحدة محاسبية لأغراض إعداد الموازنة، وعليه فإن الموازنة الشاملة تعتبر الهيكل

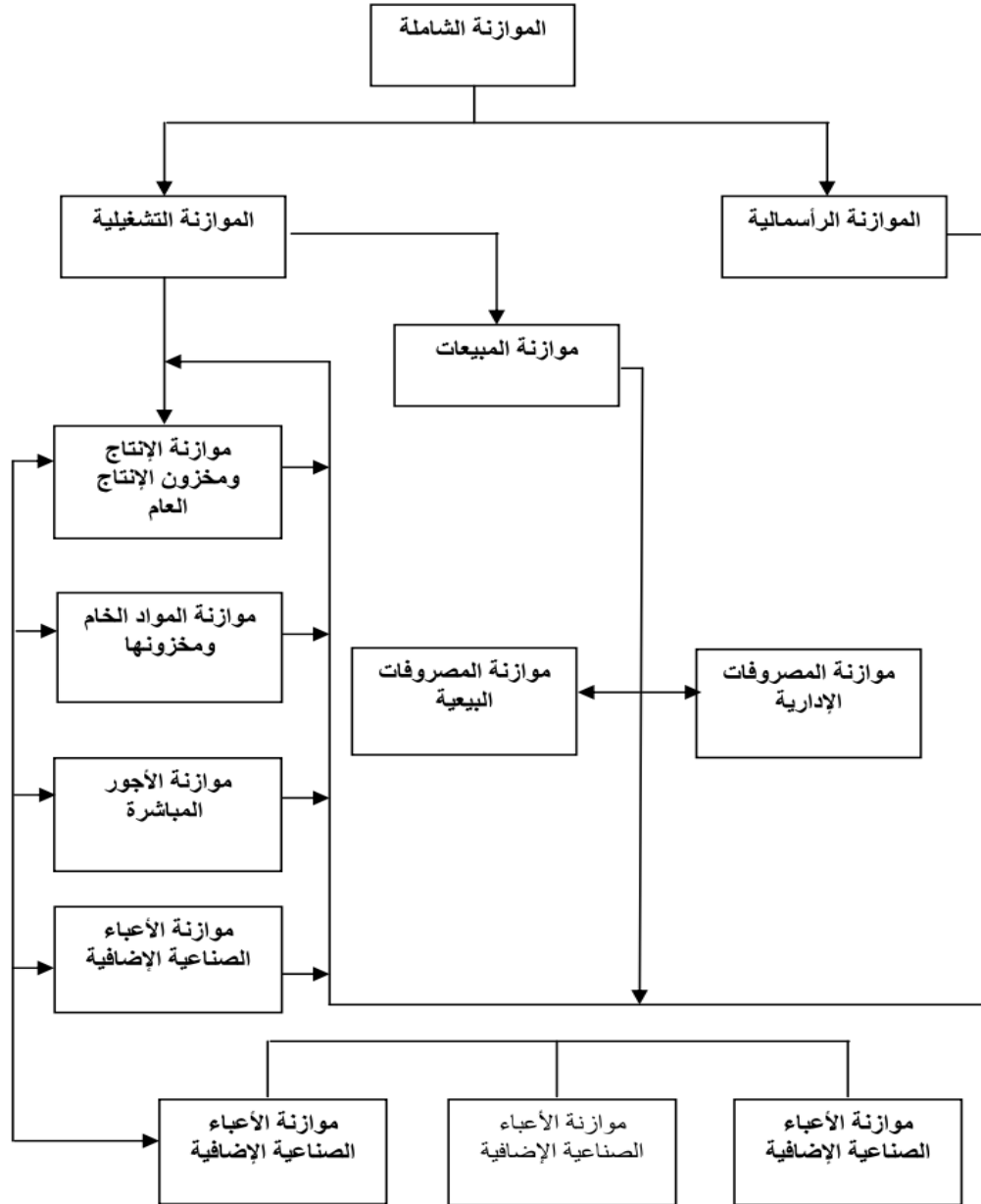
¹² وابل الوايل – مرجع سابق – ص 200.

¹³ Gitman , Lawrence – Principles of Managerial Finance – Addison Wesley – New York- 2003

¹⁴ محمد راضي، وجدي حجازي – المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات – الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع – الإسكندرية – مصر – 2001م – ص37.

العام التي تستقر فيها الموازنات الأخرى، فيتم تنسيق أهدافها بما يتوافق مع الأهداف العامة للمنشأة و تحديد مدى آثارها على تلك الأهداف.

شكل (1/1) الموازنة الشاملة 15



5/4/1/2 الموازنات التقديرية حسب مستوى النشاط:

يتم على أساس مستوى النشاط تقسيم أنواع الموازنات التقديرية إلى قسمين هما: 16

¹⁵ قاسم الحبيطي ، وحيد رمو - إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام الحاسوب - مجلة البحوث المستقبلية- 2008م - العدد

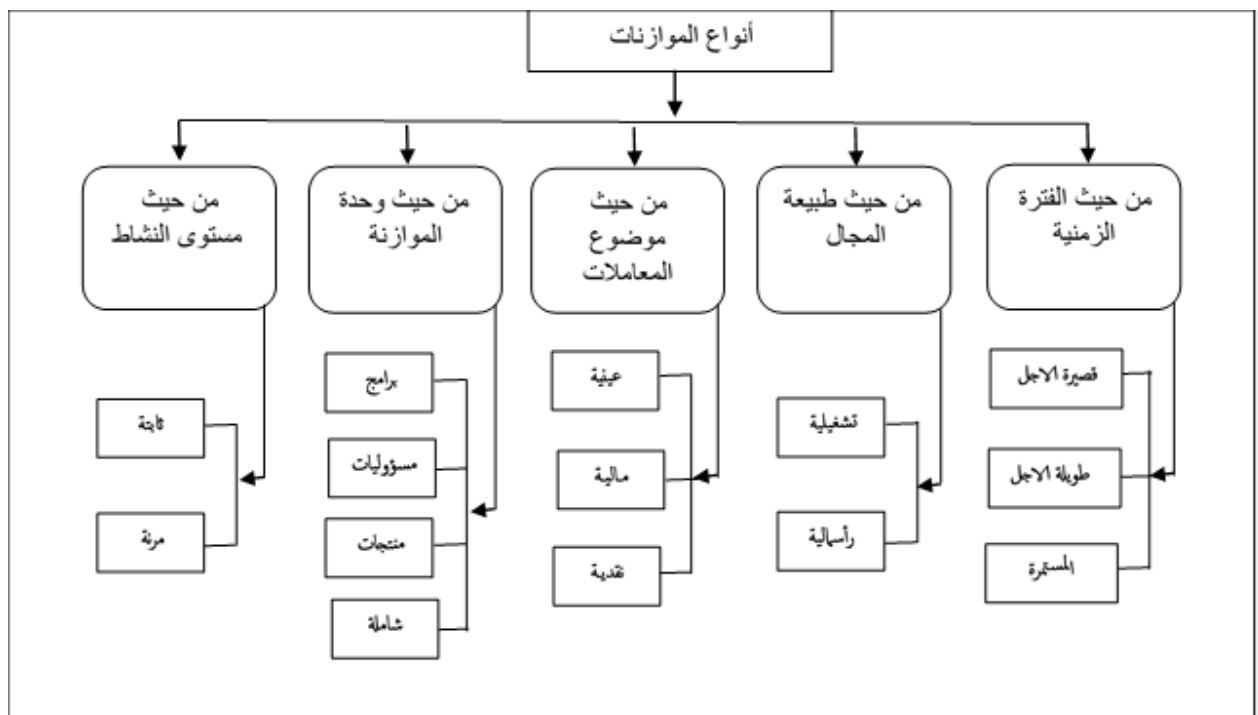
22- ص26.

¹⁶ وابل الوايل - مرجع سابق - 2005م - ص202

• **الموازنة الثابتة:** تعد الموازنة الثابتة على أساس مستوى واحد للنشاط، ففي حالة تغير مستوى النشاط الفعلي بدرجة كبيرة عن المستوى المحدد في الموازنة التقديرية الثابتة وجب تعديل كافة تقديرات الموازنة في ضوء تغير مستوى النشاط.

• **الموازنة المرنة:** تعد الموازنة المرنة على أساس عدة مستويات للنشاط، وتقسم التكاليف على مدى ارتباطها بالمستويات المختلفة للنشاط ، وهذه الموازنة المرنة تستخدم في حالة عدم استقرار الظروف والعمليات المحيطة بالمنشأة، وهذا ما يكون عليه الحال غالباً، لأن العمليات الاقتصادية تتميز بالحركة والديناميكية ولذلك فإن الموازنة المرنة أكثر واقعية من الموازنة الثابتة.

شكل (2/1) أنواع الموازنات



المبحث الثاني مبادئ و طرق إعداد الموازنات التقديرية

تمهيد:

سيتم في هذا المبحث مناقشة المبادئ العلمية لإعداد الموازنة التقديرية والتي لا تختلف مهما تنوعت طبيعة النشاط، وكذلك مناقشة إجراءات ومراحل إعداد الموازنات التقديرية وتتلخص البنود التالية:

- مبادئ إعداد الموازنات التقديرية.
- إجراءات إعداد الموازنات التقديرية.
- مراحل إعداد الموازنات التقديرية.

1/2/2 مبادئ إعداد الموازنات التقديرية:

يعتمد إعداد الموازنات التقديرية على أسس ومبادئ علمية وتتشارك الإدارة العليا و جميع الإدارات المشتركة في إعدادها، لعمل خطة كمية شاملة لكافة أوجه النشاط في المنشأة وللوصول إلى موازنات تقديرية تحقق الأهداف المرجوة منها والمتمثلة بالتخطيط والرقابة؛ فالمبادئ هي الأساس الذي يحكم إعداد الموازنات التقديرية بصورة دقيقة وصحيحة، ومن هذه المبادئ الآتي:

- 1- مبدأ الشمولية.
- 2- مبدأ وحدة الموازنة.
- 3- مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت.
- 4- مبدأ التعبير المالي.
- 5- مبدأ المشاركة.
- 6- مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية.
- 7- مبدأ الواقعية.
- 8- مبدأ المرونة.
- 9- مبدأ توفير نظام حوافز.

1/1/2/2 مبدأ الشمولية:

تشمل الموازنات التقديرية كافة أوجه النشاط وجميع إدارات المنشأة وتمتد إلى جميع المستويات، فأرقامها تشمل جميع أوجه النشاط كخطة شاملة لفترة المستقبلية، ولا تفرق باهتمامها بين الجزء أو الكل، فتتضمن الموازنة التقديرية معايير الإيرادات والتكاليف لكل قسم ومركز مسؤولية بالمنشأة.¹⁷

• في مجال التنظيم:

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى وسائل الاتصال بالمنشأة فهي تهتم بخطوط الاتصال والتنسيق بين الأقسام الداخلية بالمنشأة وبحدود ومسؤولية السلطة.

• في مجال الاقتصاد:

تهتم بالحالة الاقتصادية العامة كحالة الطلب ومعدلات التنمية وحجم العمالة ومستوى الدخل والنقود ومستويات الأسعار.

• في مجال التسويق:

تهتم بالتنبؤ بالمبيعات وتحديد منافذ التوزيع ما تبذله المنشأة من جهود في الترويج والبيع.

• في مجال الرقابة:

تهتم بتحديد مراكز المسؤولية والعمل على المقارنة بين النتائج الفعلية بالموازنة التقديرية وتحليل الانحرافات وتقييم الأداء.

• في مجال إدارة الأموال:

تهتم بوضع الخطة التمويلية وكيفية الاستخدام الأمثل للأموال ومدى أثر الخطة على المركز المالي ومؤشرات السيولة والربحية في المنشأة، وفي مجالات متعددة مثل الإنتاج، تكوين الرأسمالي.....الخ.

ومن هنا وجب أن تعد بيانات الموازنة بحيث تشمل جميع أوجه النشاط بالمنشأة، وأيضاً الأخذ بالاعتبار أن الشمول لا يتوقف عند هذا الحد وإنما يشمل مستوى أعلى إذا كانت الموازنات التقديرية تغطي نشاطات الشركات القابضة والمنشآت التابعة لها.

2/1/2/2 مبدأ وحدة الموازنة: 18

يقصد بمبدأ وحدة الموازنة هي الصورة النهائية التي تظهر فيها الموازنة التقديرية بشكل خطة شاملة واحدة متجانسة لمجموعة من الخطط الفرعية المترابطة والمتجانسة، ونتيجة للعلاقات التبادلية بين الأنشطة المختلفة بالمنشأة فكل جزء من الموازنة يتأثر بالأجزاء الأخرى، ويتضح لنا أهمية هذا المبدأ بتركيزه على التنسيق وبرز دوره في الموازنة التقديرية، فمن أجل تحقيق التوازن بين الأنشطة المختلفة للمنشأة يعتمد بالأساس على التنسيق بين الوحدات الإدارية

¹⁷ زامل و اخرون - المحاسبة الإدارية مع التطبيقات بالحاسب الالي - معهد الادارة العامة - مركز البحوث - الرياض - المملكة العربية السعودية - الجزء الأول - 2000م - ص 248.

¹⁸ محمد راضي واخرون - مرجع سابق - 2001م - ص 21.

المختلفة، مما يؤدي الي تحقيق الأهداف العامة للمنشأة، فأبي إهمال لعامل التنسيق بالموازنة التقديرية أو غياب هذا العامل سيؤدي إلى الوصول لموازنة تقديرية ذات أجزاء متناقضة، مما يصعب على الجهات المسؤولة استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة.

3/1/2/2 مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت: 19

يقصد بهذا المبدأ توزيع وتوقيت العمليات خلال فترة الموازنة التقديرية حسب توقع حدوثها، فقد تقسم الموازنة إلى ثلاث فترات أو أربع أو اثني عشر فترة، ولا تعني عملية التوزيع الزمني أن يتم توزيع تقديرات الموازنة على أجزاء السنة وإنما يتم توزيعها حسب توقع حدوث العمليات خلال فترة الموازنة التقديرية، ومن بعض الأمثلة للتوزيع الزمني عند إعداد الموازنة التقديرية (التوزيع الزمني للتدفقات النقدية، البرنامج الإنتاج، توقيت شراء المواد الخام، استبدال الأصول الثابتة وصيانتها.....الخ).

وهناك العديد من المزايا لعملية التوزيع الزمني، أو التوقيت منها ما يلي:

- تتفادى المنشأة أي أزمات أو اختناقات نتيجة فقدان التوازن بالتوزيع الزمني أو التوقيت بين العمليات المختلفة.
- تشمل التنسيق والمواءمة بين الموارد المتاحة والاستخدام الأمثل المتوقعة للمنشأة من بداية وخلال ونهاية فترة الموازنة.
- إمكانية اتخاذ الخطوات التصحيحية فوراً وبالوقت المناسب بسبب متابعة الأداء على مدار السنة.

4/1/2/2 مبدأ التعبير المالي:

تختلف تقديرات الموازنات عادةً في وحدات القياس المعتمدة لكل موازنة، فتستخدم الوحدات المادية مثل كمية المبيعات والوحدات اللازمة لإنتاجها والكمية اللازمة للمواد الخام وحجم العمالة ويعبر عنه بالموازنة العينية، ومع ذلك يجب ترجمة كافة وحدات القياس لمختلف وحدات النشاط في صورة مالية²⁰، وبالإمكان تلخيص أهم المزايا لتعبير عن الموازنات التقديرية في صورة مالية بالآتي: 21

- تظهر أثر الخطة المقترحة على دخل المنشأة عن طريق اعداد قائمة تقديرية ومعيارية للدخل.
- إعداد قائمة تقديرية ومعيارية للمركز المالي يظهر مدى أثر الخطة المالية على المركز المالي للمنشأة.
- عداد قائمة تقديرية ومعيارية للموارد المتاحة والاستخدام الأمثل لها، يوضح لنا أثر التغيرات المقترحة على رأس المال العامل.
- توضح أثر الخطة المقترحة على المقبوضات والمدفوعات والمركز النقدي للمنشأة عن طريق إعداد قائمة معيارية للتدفقات النقدية.

¹⁹ وابل الوايل - مرجع سابق - 2005 - ص 205 - 206 .

²⁰ وابل الوايل - مرجع سابق - 2005 - ص 206-207.

²¹ حنان واخرون ، المحاسبة الإدارية- مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء - دار الثقافة للنشر والتوزيع - عمان - الأردن

- 1997م - ط 1 - ص 42.

5/1/2/2 مبدأ المشاركة:

يعتبر مبدأ المشاركة من المبادئ الأساسية في إعداد الموازنات التقديرية، ويقصد بمبدأ المشاركة تعاون ومشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التقديرية، ويتم ذلك بوضع الأهداف والسياسات التفصيلية لكل مستوى على حدة بما يتوافق مع الهدف العام للمنشأة، وترجمة تلك الأهداف والسياسات لمعايير كمية ونوعية²²، ويساعد مبدأ المشاركة المنشأة على تطبيق الموازنات التقديرية بكفاءة، وفاعلية من قبل كافة المستويات الإدارية؛ لإنجاح تلك الموازنات التقديرية والعكس صحيح.

6/1/2/2 مبدأ الربط بين معايير الموازنة و مراكز المسؤولية:

تتحقق فعالية الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة بربط معايير "تقديرات" الموازنة مع مراكز المسؤولية في المنشأة، يشار إلى الوحدات التنظيمية في المنشأة التي تعمل كأساس لتحديد السلطة والمسؤولية، بغض النظر عن حجمها، بمراكز المسؤولية²³، وتحتوي المنشأة على عدة مراكز هي:²⁴

• مراكز التكلفة:

مركز التكاليف يكون مديرها هو المسؤول عن عناصر التكاليف الخاصة بقسمه، وتخضع لسيطرته ورقابته، وتقرير الأداء في هذه الحالة يركز على التكاليف الخاضعة لرقابته ومسؤوليته والتي يستطيع التأثير عليها بقراراته.

• مراكز الإيراد:

مدير مركز الإيراد هو المسؤول عن تحقيق الإيرادات ومسؤول أيضاً عن التكاليف المتعلقة بقسمه، وتخضع لسيطرته ورقابته، ومن قرارات مدير المركز نستطيع معرفة طبيعة المركز هل هو إيراد أم لا، من خلال مدى علاقة تلك القرارات بالإيرادات وتأثيرها عليها.

• مراكز الربحية:

يعتبر مدير مركز الربحية هو المسؤول عن اتخاذ القرارات المتعلقة بالإيرادات، و التكاليف الخاصة بمركزه، كفروع البنوك أو فرع المنشأة، و لذلك سنجد أن تقرير أداء مركز الربحية يتضمن كل من الإيرادات و التكاليف الخاصة بذلك المركز، ويتم مقارنة أرباحه الفعلية بالمخطط له.

• مراكز الاستثمار:

يُعد مدير مركز الاستثمار هو المسؤول عن أرباح المركز واستثماراته في الأصول، فهو المسؤول عن الإيرادات والتكاليف وكافة الاستثمارات المتعلقة بمركزه، ولذلك يمنح صلاحيات و سلطات للتصرف بأموال كبيرة إلى حد ما، مما يساعده على اتخاذ قرارات استثمارات رأسمالية طويلة الأجل.

²² الافندي و اخرون - مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام - رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة حلب - سوريا - 2003 - ص 27.

²³ حنان واخرون - مرجع سابق - 1997م - ص 43.

²⁴ طاهر واخرون - المحاسبة الإدارية - دار وائل للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 2002 - ط 1 - ص 393.

ومن خلال ما سبق نجد أن الموازنات تحدد مسؤولية كل مركز بحسب الصلاحيات الممنوحة لكل مركز على حده، وبلاستناد لتلك المسؤولية الممنوحة يتم تقييم الأداء للمراكز، ليتم محاسبتها من قبل الإدارة العليا بتحميلها المسؤولية في حالة التقصير وتحفيزها في حالة أدت ما عليها بأكمل وجه، و يؤدي ذلك إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في العمل.

7/1/2/2 مبدأ الواقعية: 25

تستند أي موازنة لنجاحها على طريقة إعدادها، فالموازنة التقديرية تبدأ بتحديد الأهداف التي تسعى المنشأة لتحقيقها من خلال مزاوله نشاطها، يجب أن تأخذ في الاعتبار مراعاة مدى مناسبة الأهداف المحددة للإمكانيات وموارد المنشأة من أجل تحقيق أهدافها، فالربط بين الأهداف والإمكانيات يساعد المنشأة من زاويتين هما:

- تحديد الوسائل التي تساعد في تعزيز الإمكانيات المادية والبشرية لتحقيق الأهداف.
- التأكد من واقعية الأهداف التي تعبر عنها الموازنة التقديرية بشكل كمي والتي تعمل على تنسيق الموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة زمنية محددة لتحقيق هدف محدد.

ومما سبق نستنتج أن الواقعية تتحقق حينما تكون أهداف المنشأة ليست صعبة المنال ولا سهلة التحقيق وإنما تكون ممكنة التحقيق في ضوء الإمكانيات المتاحة، فإذا كانت صعبة سيكون هناك انحرافات كبيرة ليست لصالح المنشأة، والعكس صحيح إذا كانت سهلة.

8/1/2/2 مبدأ المرونة:

تعرف الموازنات التقديرية بأنها خطة كمية لفترة مستقبلية تشمل كافة أوجه النشاط في المنشأة، وبما أن الموازنات التقديرية متعلقة بالمستقبل الذي يتميز بعدم التأكد، فيجب أن تتسم تقديراتها بالمرونة.

والمراد بمرونة الموازنات هي إمكانية تعديل التقديرات والأرقام بسهولة دون أن يؤثر على صلاحية الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة مع تغير الظروف والاحوال²⁶؛ فمبدأ المرونة من المبادئ المهمة في تحقيق رقابة فعالة وبالتحديد على التكاليف، فهذا المبدأ يوفر أساساً مناسباً لإجراء المقارنات بشكل دقيق وأكثر واقعية، ويرى الباحث أنها وجهة نظر تكمل وجهة نظر راضي وهي لزام، حيث أن الزامل يرى أن مرونة الموازنة بالإمكان تحقيقها من خلال طرق القياس وتطبيق الموازنة؛ فبطرق القياس يستخدم الأساليب الإحصائية والاحتمالية، وتطبيق الموازنة يتم محاسبة ومسألة المسؤول فقط في حدود مسؤوليته وصلاحيته.²⁷

فاستخدام الأساليب الإحصائية في إعداد الموازنات التقديرية تحقق المرونة بالموازنات، فاستخدامها يأخذ بالحسبان حالة عدم التأكد بالمستقبل، وبذلك ينظر إلى قيمة المتغيرات أنها ليست قيمة محددة وإنما مدى معين، ويتم محاسبة كل مسؤول عن الفروق الذي كان باستطاعته أن يتجنبها في حدود مسؤوليته وصلاحيته، وذلك يمكننا من استخدام الموازنة التقديرية كأداة رقابية فعالة.

²⁵ الزامل - مرجع سابق - 2000م - ص 251.

²⁶ راضي وآخرون - مرجع سابق - 2001 - ص 25.

²⁷ الزامل - مرجع سابق - 2000م - ص 254.

9/1/2/2 مبدأ توفير نظام حافز:

يجب أن يتوفر نظام للحوافز المادية والمعنوية كدافع للموظفين بالمنشأة، لما له من تأثير بالالتزام بالموازنات التقديرية ولتحقيق الأهداف المرجوة منها، ولا تكون تلك الحوافز بشكل عشوائي وإنما حسب دراسة لسلوكيات الموظفين ولرغبتهم.

2/2/2 إجراءات إعداد الموازنات التقديرية:

إعداد الموازنات التقديرية تكون بمشاركة جميع العاملين في كافة المستويات الإدارية تحت إشراف جهة معينة متفرغة لإدارة الموازنات التقديرية من بداية إعدادها إلى صياغتها ثم متابعة تنفيذها ومن ثم إعداد تقارير المقارنة اللازمة، وسنعرض هنا كيفية إجراءات إعدادها وهيا كالاتي:

1/2/2/2 تكوين لجنة للموازنة التقديرية:28

تتكون هذه اللجنة من مديري الوحدات التنظيمية المختلفة في المنشأة و من ضمنها (مدير المبيعات ، مدير الإنتاج ، مدير المالي و آخرون) ويرأسهم شخص مسؤول يسمى مدير الموازنة ومهام هذه اللجنة ممكن حصرها بالنقاط التالية:

1- إصدار التعليمات الخاصة بإعداد الموازنات التقديرية، ويقصد بها الإرشادات والمعلومات التي يجب أن تتوفر لتساعد المديرين على إعداد الموازنات التقديرية بمنهجية واحدة وعلى أساس ثابت وبطريقة يسهل دمجها في الموازنات وتتلخص هذه العمليات بما يلي:

- ✓ تحديد مسؤوليات كل مدير وصلاحيته بدقة ووضوح.
- ✓ تصنيف وترميز المفردات المختلفة التي تتكون منها الموازنة التقديرية (إيرادات ومصروفات) وإعطاء المدراء نسخة من قائمة المفردات التي ترتبط بمسؤوليتهم.
- ✓ تحديد الفترة الزمنية للموازنة التقديرية، وأيضاً الفترات المحاسبية التي تقسم لها فترة الموازنة التقديرية لأجل الرقابة.
- ✓ تزويدهم بصور من الأشكال المستخدمة لتقديم الموازنات، وعرضها للإدارة العليا.
- ✓ توجيهات بكيفية الطريقة التي تحتسب بها مفردات الموازنة المختلفة.

2- تنسيق أنشطة الموازنات التقديرية وإعتمادها من قبل الإدارة العليا بالمنشأة بشكل نهائي.

ويتوجب التأكد من وجود تنسيق بين الموازنات التقديرية الفرعية من ناحيتين (الأثر والمضمون المالي) فذلك يساعد على إعداد موازنة رئيسة بطريقة مقبولة، و تكون عملية تنسيق الأنشطة من مهام لجنة الموازنة في المنشأة تحت إشراف مدير الموازنة التقديرية.

3- إصدار دليل الموازنة، فالمهمة الرئيسة للجنة هي إصدار دليل الموازنة الذي يصنف أهداف المنشأة والإجراءات الخاصة بعملية إعداد الموازنات التقديرية بشكل مكتوب و يتم توزيعها على جميع مديري الوحدات التنظيمية

و التي تمثل مراكز الموازنة، فيكون هذا الدليل بمثابة المرجع الأساسي لمديري مراكز الموازنة، وأهمية هذا الدليل بما يحتويه من إجراءات مكتوبة لإعداد الموازنات التقديرية وأهدافها وأيضاً الجدول الزمني لإعدادها.

2/2/2/2 تحديد الفترة الزمنية للموازنات التقديرية:

تحدد الفترة الزمنية للموازنات التقديرية بفترة مستقبلية تقدر على الأساس السنوي و تتوافق مع السنة المالية.

3/2/2/2 تحديد العامل الأساسي في الموازنات: 29

العامل الأساسي للموازنات التقديرية هو النقطة التي يبدأ منها إعداد الموازنات التقديرية، ومن الطبيعي أن يختلف هذا العامل من منشأة لأخرى بحسب طبيعة النشاط وكذلك العوامل الداخلية والخارجية للمنشأة.

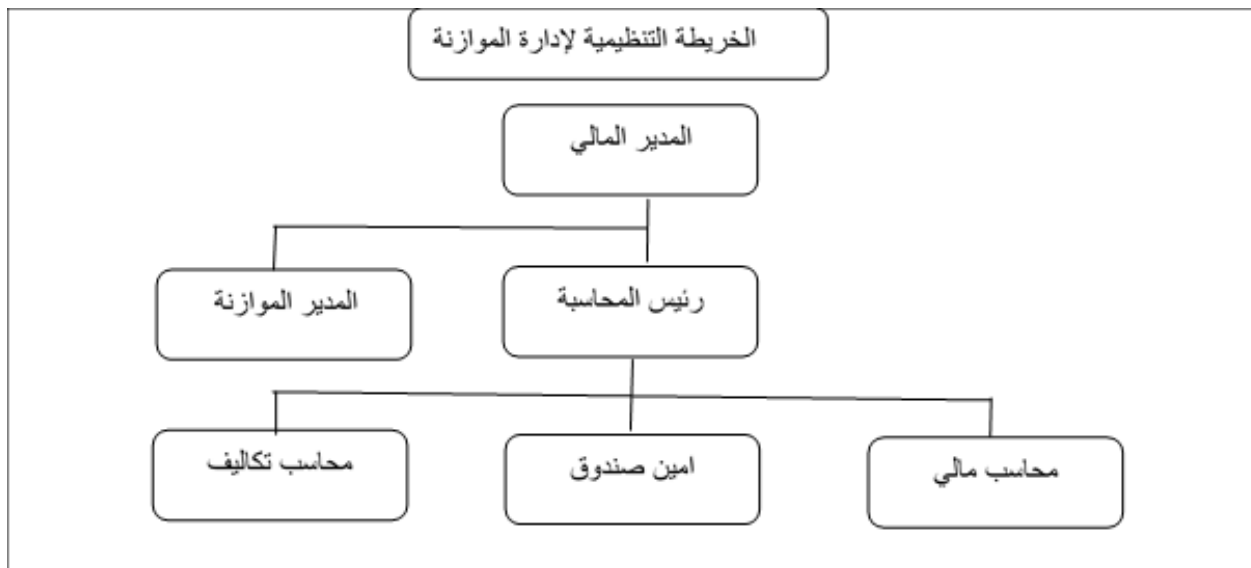
4/2/2/2 تعيين مدير الموازنة:

مدير الموازنة كما ذكرنا سلفاً هو المسؤول عن أعمال لجنة الموازنة؛ لإكمال و إتمام إجراءات الموازنة التقديرية ومهامه تتلخص بالآتي: 30

- ✓ تصميم الأشكال و إصدار التعليمات الضرورية لإعداد الموازنات التقديرية.
- ✓ توضيح فكرة الموازنات وتقديم المساعدات الفنية لكافة المستويات الإدارية.
- ✓ تعليم وتوجيه فريق لجنة الموازنة على آلية و طرق إعداد الموازنات التقديرية.
- ✓ تجميع وتحليل وتنسيق كافة البيانات المقدمة إليه والمتعلقة بالموازنات الفرعية.
- ✓ تقييم الأداء الفعلي ورفع تقرير عنه لمتخذي القرار.

Drury, Colin – Management Accounting For Business Decision – An International Thomson publishing Company – USA -2004 – P 197.
 Pandey - Essentials of Management Accounting -Vikas Publishing House – USA - 2th- 2000- 30

الشكل (1-2)³¹ الخريطة التنظيمية لإدارة الموازنة



3/2/2 مراحل إعداد الموازنات التقديرية: تمر إعداد الموازنات التقديرية بعدة مراحل، فعملية إعدادها تتطلب جهد و طاقة ونكاتف لكي

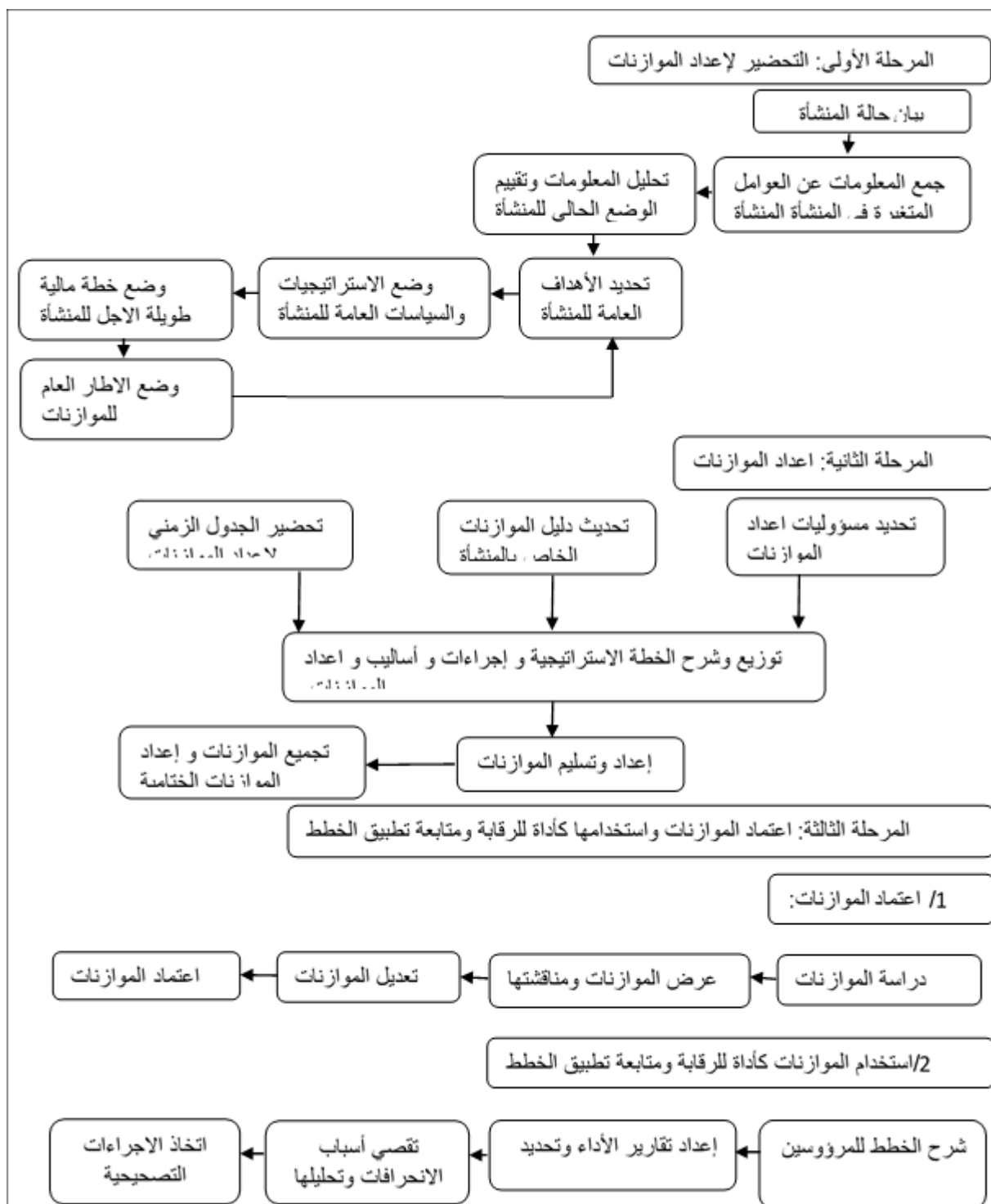
تكون الموازنات أقرب للواقع وتحقق أهداف المنشأة، وتتلخص هذه المراحل بالشكل الآتي:³²

³¹ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – مرجع سابق – 1998 – ص78.

³² محمد راضي، وجدي حجازي – المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات – الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع

– الإسكندرية – مصر - 2006م – ص48

الشكل (2/2) مراحل إعداد الموازنات التقديرية



2 / 1/3/2 مرحلة التحضير لإعداد الموازنات التقديرية:

تعتبر هذه المرحلة من المراحل ذات الأهمية و القدر الكبير، لأنه يتم من خلالها دراسة البيئة الداخلية و الخارجية المحيطة بالمنشأة، ووضع تصور للأهداف الاستراتيجية، و طرق تحقيقها و تنفيذها و عمل إطار عام و أولي للموازنات التقديرية و تحتوي هذه المرحلة سبع خطوات هي ³³

- ❖ **بيان حالة المنشأة:** يقصد بها إيضاح و تبيان أهداف المنشأة، و أنشطتها و القطاع الاقتصادي التي تنتمي إليه، و طبيعة المنطقة الجغرافية حولها و وضع منافسيها الداخليين و الخارجيين.
- ❖ **جمع المعلومات عن العوامل المتغيرة في المنشأة:** تجمع المعلومات عن العوامل المتغيرة في المنشأة، من أجل مساعدة الإدارة العليا لوضع خطة استراتيجية و واقعية تعمل على نقل المنشأة من الوضع الحالي إلى الوضع المستقبلي والعمل على عدم تجاهل أي معلومة لكي لا يلحق أي ضرر بالمنشأة.
- ❖ **تحليل المعلومات و تقييم الوضع الحالي للمنشأة:** تتم تحليل المعلومات بعد عملية جمع المعلومات من خلال دراستها و تحديد المتغيرات الداخلية والخارجية على مسار المنشأة من الناحية الإيجابية أو السلبية ومعرفة ما هي المتغيرات التي يمكن التحكم بها والتي لا يمكن التحكم بها، ونستنتج من هذا التحليل معرفة الإمكانيات و القدرات لدى المنشأة و الذي يمهد لها تحديد الأهداف و الاستراتيجيات اللازمة.
- ❖ **تحديد الأهداف العامة للمنشأة:** تحدد الإدارة العليا الأهداف العامة والرئيسية من خلال ما تم استنتاجه من مرحلة تحليل المعلومات، و تعمل على منح المستويات الإدارية الأخرى الحرية في تحديد كيفية تطبيق هذه الأهداف.
- ❖ **وضع الاستراتيجيات و السياسات العامة للمنشأة:** وضع الاستراتيجيات و السياسات التي تعمل على تحقيق الأهداف العامة بأقل تكلفة ممكنة، و ذلك بالاستغلال الأمثل لكافة الموارد المتاحة للمنشأة.
- ❖ **وضع خطة مالية طويلة الأجل للمنشأة:** الخطة المالية طويلة الأجل يتم وضعها من قبل لجنة الموازنات لمدة خمس سنوات عادةً وتكون نتيجة ترجمة الأهداف والاستراتيجيات والسياسات العامة للمنشأة إلى أرقام إجمالية، و يخضع قدر كبير منها لبعض المرونة وذلك لصعوبة إجراء التقديرات الدقيقة على المدى الطويل.
- ❖ **وضع الإطار العام للموازنات:** يقدم كل مسؤول في مراكز المسؤولية المختلفة أهدافاً محددة ذات خطط أكثر تفصيلاً، تتناسق و تتوافق مع الأهداف العامة المحددة من قبل الإدارة العليا، لتصبح بمجموعها الاطار العام للموازنات.

2/3/2/2 مرحلة إعداد الموازنات:

عند الشروع في إعداد الموازنات التقديرية تكون العملية صعبة و لكن مع الممارسة تصبح عملية سهلة إلى حد ما³⁴، و تتضمن عملية إعداد الموازنات التقديرية عدة خطوات هي كالآتي:

❖ تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات:

تتكون كل منشأة من هيكل إداري خاص بها وبلاستناد لهذا الهيكل يتم تحديد الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنات وهي :

35 :

- لجنة الموازنات .
 - مدير إدارة الموازنات.
 - المسؤولون الفنيون وأيضاً المسؤولون التنفيذيون.
- لجنة الموازنات مهمتها فحص الموازنات المقترحة بعناية، و التوصية بالموافقة عليها، أو عمل تعديلات الضرورية من وجهة نظرها، أما ما يخص قرار إعطاء الموافقة النهائية على الموازنات فيعود إلى مجلس الإدارة أو مجلس الأمناء في معظم المنشآت اللاربحية.³⁶

• تحديث دليل الموازنات الخاص بالمنشأة:

للبدء بأي عمل لا بد من توفر مجموعة من التعليمات والإجراءات يتم السير وفقاً لها، فلذلك تضع الإدارة العليا جميع الإجراءات والتعليمات قبل الشروع في إعداد الموازنات التقديرية، أو تحديثها بما يتناسب مع البيئة المحيطة و الوضع الحالي للمنشأة.

• تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات:

الجدول الزمني لإعداد الموازنات التقديرية يوضح توقيت البدء بعمل كل إجراء على حدة و الانتهاء منه، و فوائد هذه الخطوة هي:

- ✚ سرعة إعداد الموازنات التقديرية من قبل الإدارات المعنية وعدم تقاعسها.
- ✚ عرض و تسليم الموازنات التقديرية في الوقت المحدد و المناسب.
- ✚ الموازنات التقديرية تكون منتهية قبل بدء السنة المالية المتعلقة بها.
- توزيع و شرح الخطة الاستراتيجية و إجراءات و أساليب إعداد الموازنات:

³⁴ Ives, Martin, Razek, Joseph, & Hosch, Gordon. - Introduction To Governmental And Not-For-Profit Accounting- 5th Edition - Prentice Hall - New York- USA-2004 – p 69.

³⁵ راضي و اخرون- مرجع سابق – 2001 – ص 51 .

³⁶ Hilton, Ronald - Managerial Accounting – 6th Edition - Mc Graw Hill - New York- USA -2005-P370

من مهام الإدارة العليا بعد تحديدها للاستراتيجيات والسياسات اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية، العمل على توضيحها للإدارات المختلفة وتوزيعها وشرحها لهم ، وتهدف من ذلك تحسين أدائهم في عملية إعداد الموازنات التقديرية و تحقيق المنفعة المرجوة.

• إعداد و تسليم الموازنات:

يتم إعداد الموازنات التقديرية من قبل المسؤولين المكلفون بإعدادها وفقاً للمسؤوليات الموكلة لهم في الجدول الزمني المحدد و بما يتوافق مع التعليمات والأهداف والاستراتيجيات العامة للمنشأة، و تسلم بعد اعدادها الي لجنة الموازنة بالوقت المحدد و تكون الأرقام الواردة بالموازنات التقديرية مدعمة بالآتي:³⁷

- ✓ وصف نشاط مركز المسؤولية المختص بهذه الموازنات.
- ✓ المعلومات الاقتصادية عن النشاط ومؤشراته.
- ✓ المعلومات التاريخية لجميع عناصر الموازنات التقديرية.
- ✓ مصادر المعلومات والبيانات المستند اليها في التقدير.
- ✓ أساليب التقدير التي استخدمت.

• تجميع الموازنات وإعداد الموازنات الختامية:

تعمل لجنة الموازنة على تجميع كافة الموازنات التقديرية و التنسيق بينها و التأكد من انها متوافقة مع الأهداف والاستراتيجيات العامة، و بعد ذلك تصدر موازنة شاملة لكل اوجه النشاطات بالمنشأة.

3/3/2/2 مرحلة اعتماد الموازنات:

بما أن مرحلة اعتماد الموازنات تتضمن عملية وضع استراتيجيات وسياسات نهائية و التي تلزم بها مقدماً المنشأة بالسير عليها، من أجل ذلك تعتبر هذه المرحلة ليست بالعملية الروتينية أو البسيطة، فهي تتضمن العديد من الخطوات المهمة هي:

دراسة الموازنات:

تسبق دراسة الموازنات التقديرية مرحلة تجميع الموازنات من مراكز المسؤولية وتسليمها للجنة الموازنة، فيقوم مدير لجنة الموازنة بعد استلامها بتوزيع نسخ على أعضاء اللجنة لدراستها و تدوين الملاحظات عليها .

³⁷ راضي و اخرون- مرجع سابق – 2001 – ص 57 .

• عرض الموازنات و مناقشتها:

بعد تدوين الملاحظات بالخطوة السابقة يتم مناقشتها مع مراكز المسؤولية من أجل الوصول إلى موازنات أكثر دقة و منطقية وقابلة للتطبيق، ويكون ذلك بإعطاء فرصة لكل مسؤول مركز ليقوم هو أو أحد مرؤوسيه بعرض و شرح تفاصيل الموازنة الخاصة بمركزه ومقوماتها.³⁸

• تعديل الموازنات:

يتم في هذه الخطوة عمل التعديلات المناسبة لكل الموازنات، أو بعضها بما تم الاتفاق عليه في الخطوة السابقة أثناء مناقشتها مع رؤساء المراكز و بتحقيق أكبر نفع ممكن بالتوافق مع الاستراتيجيات والسياسات العامة للمنشأة.

• اعتماد الموازنات:

تقوم لجنة الموازنة بعد الانتهاء من اعداد الموازنات التقديرية الختامية برفعها الي الإدارة العليا في المنشأة لأخذ الموافقة عليها واعتمادها، من ثم يتم توزيعها على مسؤولين المراكز بالمنشأة.³⁹

³⁸ راضي و اخرون- مرجع سابق - 2001 - ص 59.

³⁹ راضي و اخرون- مرجع سابق - 2001 - ص 60.

الفصل الثالث

الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة

مقدمة الفصل:

يستهدف هذا الفصل التعرف على التخطيط و مزاياه و أنواعه و أدواته، والرقابة و أهميتها وأنواعها وأخيراً دور الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة ، و لتحقيق ذلك فلقد قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول التخطيط.
- المبحث الثاني الرقابة.
- المبحث الثالث دور الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط و الرقابة.

المبحث الأول :التخطيط

تمهيد:

تقوم المنشآت بالعديد من الأنشطة منها التخطيط و التنسيق بين الخطط، فالتخطيط ليس بالعملية البسيطة أو الجزافية، و انما يجب ان يستند على أسس علمية تستقرأ الماضي و تدرس الحاضر، فالتخطيط أداة الإدارة العليا تستطيع تحديد أهدافها التي تسعى إلي تحقيقها من خلاله، و من خلال هذا المبحث سنتعرف على الآتي:

- مفهوم التخطيط.
- مزايا التخطيط.
- احتياجات التخطيط.
- أنواع التخطيط.
- الصعوبات التخطيط.
- أساليب التخطيط.

1/1/3 مفهوم التخطيط:

التخطيط بشكل عام هو بناء على خبرة الماضي و المعلومات المتوفرة في الحاضر، للتنبؤ وتحديد الأهداف في المستقبل، وهناك عدة تعريفات للتخطيط منها :

- 1- التخطيط هو التنبؤ بتأثيرات الاتجاهات المستقبلية على الشركة وتحديد ما يلزم عمله للتكيف معها.⁴⁰
 - 2- التخطيط هو تحديد الأهداف المراد الوصول إليها خلال فترة زمنية معينة، ثم تجمع كافة الإمكانيات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وفق أساليب تقلل التكلفة وتعظم النتائج.⁴¹
 - 3- التخطيط هو عملية منظمة لاختيار أفضل الحلول الممكنة للوصول إلى أهداف محددة، أو هو ترتيب الأولويات في ضوء الإمكانيات المادية والبشرية المتاحة.⁴²
- وعرف الدارس التخطيط بأنه هو الوصول إلى الأهداف بأقل التكاليف وبأفضل النتائج، ويكون ذلك باستقراء الماضي ودراسة وتحليل الحاضر والتنبؤ بالمستقبل .

ومما سبق يستنتج الدارس أن من أهم مفهوم عناصر التخطيط التالي:

- 1- تحديد الأهداف والعمل على تحقيقها بالمستقبل.
- 2- التنبؤ بالمستقبل على أسس ومنهج علمي منظم.
- 3- الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات المتاحة.
- 4- محدد بفترة زمنية معينة.
- 5- يقوم على ترتيب الأولويات.
- 6- تحقيق الأهداف بأقل تكلفة وبأفضل النتائج .

2/1/3 مزايا التخطيط:

مزايا التخطيط متعددة يمكن إيجازها بالآتي:⁴³

- 1- يقدم الأهداف كحزمة مفهومة للعاملين فيستطيعون تنفيذها.
- 2- يحث الإدارة على التنبؤ بأحداث المستقبل فيمنحها القدرة على تقدير ظروفها وفقاً لذلك المستقبل و لا يجعل الأمور لمحض الصدفة.
- 3- يجعل الإدارة تحيط بكافة مواردها المادية والبشرية المتاحة و اللازمة لتحقيق الأهداف.

⁴⁰ احمد ماهر – دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الاستراتيجية – الدار الجامعية للنشر والتوزيع -الإسكندرية- مصر – 2005 – ص 23.

⁴¹ مجيد الكرخي – التخطيط الاستراتيجي عرض نظري وتطبيقي – دار المناهج للتوزيع والنشر-عمان- الاردن – 2009 – ط 1 – ص 21.

⁴² محمد حافظ و السيد البحيري – تخطيط المؤسسات التعليمية – عالم الكتب لنشر والتوزيع – القاهرة – مصر -2006 – ص 15.

⁴³ مجيد الكرخي – التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج – بيت العشام للنشر و الترجمة – عمان – 2014- ص 18.

- 4- يساعد على تنسيق الأعمال بالمنشأة و يتم التنسيق بدفع الإدارة وفروعها لتحقيقه، مما يؤدي إلى منع التضارب والتقاطع بين أنشطة المنشأة المختلفة.
- 5- يساعد الرقابة في إجراء عملياتها الرقابية الداخلية والخارجية.
- 6- التوظيف الأمثل للموارد والامكانيات المتاحة و تجنب هدرها.
- 7- يعرف الأفراد العاملين بمستقبل منشأتهم والأهداف التي تسعى لتحقيقها؛ مما يجعلهم مستقرين و مطمئنين .
- 8- يطمئن الجميع في ظل التخطيط لأن الأمور التي تهمهم قد اخذت في الاعتبار، فيحقق لهم الأمن النفسي سواء كانوا أفرادًا أو جماعات.
- 9- تنجز الاعمال باقل زمن اللازم لإنجازها.
- 10- يستبدل العشوائية في العمل بالأساليب المبرمجة و المنظمة.
- 11- يساعد المديرين في تنمية قدراتهم و مهاراتهم من خلال ما يقومون به من وضع خطط وبرامج.
- 12- يصعب تحقيق الأهداف بدون تخطيط، ولكن بوجود التخطيط فتتحققها يكون ايسر.
- 13- يخلق الثقة لدى المنشأة بنفسها، وذلك برضاها عن صواب ما تفعله.

3/1/3 احتياجات التخطيط:

تحتاج عملية التخطيط إلى عدة متطلبات و احتياجات ، لا بد من أن تتوفر حتى تتم عملية التخطيط على أفضل وجه وهي⁴⁴.

1/3/1/3 الحقائق:

يعتمد التخطيط على توافر المعلومات والحقائق ، ولكي يتم تحديد بعض معالم التخطيط يتم الاستعانة بالبحوث لتجميع المعلومات و الإحصاءات والبيانات .

2/3/1/3 الكفاءات الفردية:

تعتبر الكفاءات الفردية ذات أهمية عالية مثل الحقائق، فمثلاً الفنيين المطلوبين في الاقتصاد والإحصاء ليس من السهل ان نجدهم ، و مع ذلك يجب توفيرهم لانهم يعرفون كيف يستخدمون الأرقام القياسية وتطبيق نتائج البحوث.

⁴⁴ محمد عبدالفتاح و محمد الصحن – الإدارة العامة المبادئ و التطبيق – الدار الجامعية لنشر والتوزيع – الإسكندرية – مصر
– 2003 – ص 223.

3/3/1/3 الأهداف:

الأهداف هي المحور الأساسي للتخطيط فلا بد من وجودها و يجب أن يتم تحديدها بدقة، لأن طرق البحث والتنبؤ والتطبيقات والإحصاءات ستتغير بتغير تلك الأهداف.

4/3/1/3 تجميع الإحصاءات مع الأهداف:

بإمكان المنشأة أن تعتمد على الإحصاءات الرسمية والتقارير الاقتصادية العامة، بالإضافة إلى بعض التقارير الإحصائية لبعض الصناعات، أو الجهات غير الربحية التي تعد وتنشر من قبل المنظمات الأهلية، وتقوم بتجميع هذه الإحصاءات مع إحصاءاتها التي توصلت إليها، من أجل أن تصل إلى التخطيط السليم.

5/3/1/3 تكوين البرامج :

إعداد البرامج تلحق مرحلة تجميع الإحصاءات و يجب أن تتناسب مع احتياجات المنشأة ويتم تحديدها على ما تمتلكه من موارد متاحة و إمكانات متوفرة.

6/3/1/3 إحصاءات إضافية:

تحدد بعض الإحصاءات الأخرى، بالإضافة إلى المعلومات والإحصاءات التي تم توفيرها لأغراض خاصة، من أجل بلوغ الأهداف المحددة في فترة زمنية معينة.

7/3/1/3 الخطط البديلة:

في حال وجود أي تغير في الأهداف، أو تقلبات في الظروف المحيطة يتطلب الأمر وجود خطة بديلة تتوافق مع هذه التغيرات والتقلبات.

8/3/1/3 المراجعة والمتابعة:

ليتحقق التوازن بين الخطة والظروف الجديدة التي كان من الصعب الوصول إليها أو التنبؤ بها أثناء إعداد الخطة، يلزم متابعة الخطة ومراجعتها.

4/1/3 أنواع التخطيط :

يختلف نوع التخطيط من منشأة إلى أخرى بحسب طبيعتها، و الغرض الذي يحقق لها أهدافها، والحاجات المتباينة بين المنشآت الربحية وغير الربحية و القطاعات و الدول، ومن أنواع التخطيط ما يلي⁴⁵:

1/4/1/3 التخطيط حسب حجم التأثير:

• التخطيط الاستراتيجي

هو تخطيط هو عبارة عن تخطيط بعيد المدى، و له آثار هامة على مستقبل عمل المنشأة و يأخذ في الاعتبار جميع المتغيرات الخارجية والداخلية (تحديد الشرائح و القطاعات المستهدفة في السوق و كيفية مواجهة المنافسين ودراسة مدى تأثير القرارات الحكومية على المنشأة و التخطيط للانتشار بفتح فروع جديدة أو إضافة خطوط إنتاجية جديدة و أخرى) .

• التخطيط التكتيكي

هو جزء من التخطيط الاستراتيجي و ضروري جداً لتحقيقه، فهو يركز على تنفيذ الأنشطة المحددة ضمن إطار الخطط والأهداف الاستراتيجية، وتجنّب ثماره في المدى الزمني المتوسط وتختص به الإدارة العليا و المتوسطة ؛ حيث يقوم التخطيط التكتيكي على التخطيط الإبداعي أما التخطيط الاستراتيجي فيقوم على التخطيط والتفكير المنطقي.

1- التخطيط التشغيلي

هو جزء من التخطيط التكتيكي، أكثر تفصيلاً و تحديداً ويركز على كميات الإنتاج و الموازنات و جداول العمل ويكون مداه قصير وتختص به الإدارات المتوسطة و الدنيا.

2- التخطيط الاجرائي

هو التخطيط والتفكير بتنفيذ العمليات والنشاطات و الفعاليات اليومية .

2/4/1/3 التخطيط حسب الفترة الزمنية:

1- التخطيط طويل الأجل (بعيد المدى)

هو التخطيط الذي مدته الزمنية خمس سنوات وأكثر وقد تصل إلى خمسة وعشرين سنة بحسب الحاجة والرؤيا المستقبلية لكل منشأة.

2- التخطيط متوسط الأجل (متوسط المدى)

هو التخطيط الذي مدته الزمنية أكبر من سنة وتقل عن خمس سنوات، فلا هي بالفترة الطويلة كالتخطيط طويل الأجل ولا بالقصيرة كالتخطيط قصير الأجل و يمكن الاستفادة من نتائجه بعمل تعديلات اللازمة على الخطة طويلة الأجل.

3- التخطيط قصير الأجل (قصير المدى)

هو التخطيط الذي مدته لا تزيد عن سنة (كالموازنات و البرامج السنوية وغيرها).

3/4/1/3 التخطيط حسب المستوى التنظيمي:

التخطيط حسب المستوى التنظيمي يختلف من مستوى إلى آخر بحسب مستوى الإدارة ومسؤوليتها في المنشأة، فالإدارة العليا يختلف نوع تخطيطها عن الإدارات والأقسام الأخرى فكل منهم له تخصصه، ويمكن ذكرها فيما يلي:

1- التخطيط التنظيمي و الاستراتيجي

هذا النوع من التخطيط يهتم به كل من الإدارات العليا و المديرين التنفيذيين و الهيئات الإدارية و يشاركهم في الإعداد المستشارون والعاملون والقيادات الدنيا.

2- خطط العمل والبرامج

هي الخطط التي تختص بالأقسام والإدارات الدنيا واللجان ويشاركها بالإعداد الخبراء والعاملون.

3- التخطيط الفردي

هي الخطط التي يضعها الفرد بشكل يومي أو أسبوعي على شكل برامج و جداول، لتنفيذ المهام الموكلة له ضمن الخطة العامة سواء كانت للقسم أو الإدارة العليا.

4- التخطيط بالمشاركة

يقصد به أن تشارك المجتمعات المحلية في كل مراحل التخطيط ، من تقييم الوضع و تحديد نوع المشكلات و الاحتياجات التنموية وترتيب الأولويات و إعداد خطط التنمية ومتابعتها وتقييمها و تحويلها إلى مشاريع قابلة للتنفيذ.

5/1/3 الصعوبات التخطيط:

تواجه عملية التخطيط العديد من الصعوبات و المعوقات و ربما تؤثر سلباً على عملية التخطيط بأن يفقدها الكثير من أهدافها و منها ما يلي ⁴⁶ :

1/5/1/3 البيئة

⁴⁶ علي شريف – الإدارة المعاصرة – الدار الجامعية للنشر والتوزيع – الإسكندرية – مصر – 1997 – ط2 – ص 172

معظم البيانات التي تعمل بها المنشآت تكون معقدة ومتقلبة، فعندما القوى المؤثرة تتعدد تكون البيئة معقدة و متقلبة بالتغير المتداخل والسريع لهذه القوى، و في هذه التعقيدات و التقلبات للبيئة تكون عملية التخطيط الفعال صعبة.

2/5/1/3 مقاومة التغيير:

طبيعة الإنسان يكره التغيير، والمديرون هم أناس قبل أن يكونوا مديرين وهم يفضلون الوضع الحالي ويخافون من المجهول و من عدم الاستقرار الاقتصادي مما يدفعهم إلى مقاومة التغيير؛ فالتخطيط مهم ولكن مشكلته مع المديرين أنهم يعتبرونه نوع من التغيير وبسبب الخوف الغريزي لديهم من التغيير يولد لديهم مقاومة ضمنية للتخطيط.

3/5/1/3 القيود الموقفية:

تؤثر القيود الموقفية بشكل سلبي على فاعلية التخطيط ، فالمنشأة الراغبة في تطبيق برنامج التوسع في مجالاتها ونشاطاتها، قد تواجهها عقبة في حال لم يتوفر لديها القدر الكافي من المديرين الأكفاء والمؤهلين بالإضافة إلى أن هناك تعاقبات قائمة و ندرة رأس المال و الموارد الأولية و كذلك التشريعات الحكومية ، فكل ما تم ذكره يمثل قيود موقفيه تقف عائق أمام طموحات إدارة المنشأة التوسعية.

4/5/1/3 عدم فاعلية الأهداف:

تعتبر الخطوة الأولى في عملية التخطيط هي تحديد الأهداف فبقدر واقعيتها وسلامتها ستؤثر على جميع الجهود التخطيطية التالية إيجاباً أو سلباً ، فإذا كانت الأهداف صعبة التحقق او غير ملائمة او مبالغ فيها فستؤدي الي عدم فاعلية الأهداف.

وبما أن الأهداف تمثل الخطوة الأولى في التخطيط فعدم سلامتها يمثل صعوبة كبيرة للمنشأة في تحقيق التخطيط الفعال.

5/5/1/3 الوقت و التكلفة

قد يمثل الوقت و التكلفة قيود على التخطيط الفعال، لأن التخطيط يحتاج إلى وقت كافياً والمديرون بطبيعة عملهم واقعون تحت ثقل المسؤولية و ضغط العمل، وعليه فإن وقت التخطيط يكون محدوداً ،بالإضافة إلى أن الحصول على المعلومات والبيانات الدقيقة و بالوقت المناسب واللازمة للتخطيط الفعال تتطلب إنفاق أموال طائلة من أجل الحصول عليها.

6/1/3 أساليب التخطيط

تستخدم التخطيط أساليب متعددة نذكر منها الآتي⁴⁷:

1/6/1/3 أساليب التنبؤ

يعتبر التنبؤ أحد أساليب التخطيط، فهو يعتمد على الأساليب الرياضية والاحصائية لتوقع الاحداث المستقبلية، فهو الفن الداعم و المساعد لعملية التخطيط ومن طرق التنبؤ ما يلي:

1- الأساليب النوعية

تعتمد هذه الطرق على الحدس الذاتي والتخمين والخبرة المتراكمة لدى المديرين و منها طريقة دلفي و تقديرات المديرين وغيرها.

2- الأساليب الكمية:

تعتمد هذه الطرق على الأساليب الرياضية والإحصائية وتعتبر أكثر دقة من الطرق النوعية ومنها المتوسطات المتحركة والطرق البيانية والتمهيد الأسّي البسيط والانحدار.

2/6/1/3 أسلوب البرمجة الخطية

أسلوب البرمجة الخطية هو أسلوب رياضي يشمل دالة هدف أو عدة دوال يسعى المدير لتحقيقها في ظل مجموعة من المحددات و القيود المعروفة كالقوى البشرية و الموارد و غيرها، وسمي هذا الأسلوب بالخطية لأن دالة الهدف فيه ومعادلاته خطية، إما لتصغير المدخلات أو تعظيم المخرجات، وبواسطته يستطيع المخطط الوصول إلى أهداف محددة من خلال تغذية النموذج بقيم القيود في النموذج كالأموال اللازمة و كأعداد العمالة و الوقت الضروري و غير ذلك.

3/6/1/3 أسلوب التخطيط الشبكي

يعتمد أسلوب التخطيط الشبكي على نماذج شبكية، توضح طريقة اتخاذ القرارات للوصول إلى أهداف محددة، و بما أن تحقيق الأهداف يعتبر من صلب العملية التخطيطية فإن هذا الأسلوب يساعد في بلوغ ذلك، من أنواع الأساليب الشبكية: مشكلة التخصيص، مشكلة النقل ، مشكلة أقصر مدار ، مشكلة أقصى تدفق و مشكلة المسار الحرج.

4/6/1/3 أسلوب الإدارة بالأهداف:

ويعتمد أسلوب الإدارة بالأهداف على مشاركة العاملين في وضع الأهداف و طرق تحقيقها و طبقاً لهذا الأسلوب تتم عملية التخطيط بالخطوات الآتية:

1- نضع الأهداف.

2- نعد خطة عمل.

3- نعمل المراجعات الدورية.

4- نقيم الأداء.

5/6/1/3 أسلوب شجرة القرارات:

يستخدم هذا الأسلوب كأداة لاتخاذ القرارات المالية و الاقتصادية و الإدارية و تحتاج الكثير من المعلومات و البيانات، فهي تقدم تصوراً فعالاً لأفضل قرار و للقرارات البديلة و ما يترتب عليها من آثار و فوائد ومخاطر كل قرار.

6/6/1/3 أسلوب مصفوفة القرارات :

لكي يتم تحديد أفضل البدائل المعتمدة يتم استخدام أسلوب مصفوفة القرارات و أيضاً يتم استخدامها في تقليل الاخطار الناشئة عن القرارات غير الصحيحة، و يبدأ هذا الأسلوب كمصفوفة بتحديد الأهداف، ومن ثم منح كل هدف وزناً على مدى أهميته، و أما الحقول الأخرى العمودية فتعكس خصائص الهدف و تكاليفه و تمنح درجات تقييمية لكل هدف على حده ، ويتم تحديد الهدف الأمثل من خلال إجمالي التقدير.

المبحث الثاني: الرقابة

تمهيد:

تقوم المنشآت بالعديد من الأدشطة و العمليات منها الرقابة، فالرقابة عملية مهمة و ضرورية لكل أنواع المنشآت، سواء كانت هذه المنشآت ربحية او غير ربحية، و لكي تتجح الخطط المعدة من قبل الإدارة العليا فلا بد من الرقابة الدقيقة على الالتزام بتلك الخطط، فمن خلالها يتم تحديد الانحرافات و أماكن الاختناقات في المنشأة بوقتها مما يسهل على الإدارة العليا معالجتها والاستمرار بتنفيذ مسار الخطط وتحقيق النتائج المرغوب تحقيقها، والرقابة الفعالة تعمل على حماية ممتلكات المنشأة واصولها من سوء الاستخدام والاختلاسات، و من خلال هذا المبحث سنتعرف على الآتي:

• مفهوم الرقابة.

• أهمية الرقابة.

• عناصر الرقابة.

• أنواع الرقابة.

1/2/3 مفهوم الرقابة:

الرقابة و التخطيط متلازمان فبدون التخطيط لا توجد الرقابة، و من غير الرقابة لا فائدة من التخطيط ، ولقد عرفت الرقابة بأنها :

1- تنسيق المهام و خلق ارتباط بينها بالاستناد للخطة الموضوعة لإنجاز اهداف محددة، مما يتيح للرقابة ممارسة دورها بأسلوب يعطي المجال لإنجاز ملائم للأهداف.⁴⁸

2- التحقق من ان الأشياء تتم كما هو محدد في الخطة.⁴⁹

3- مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط و القيام بالإجراءات التصحيحية ان لزم الامر.⁵⁰

مما سبق بإمكاننا أن نعرف الرقابة بأنها تعتمد على الأهداف والخطط، كمعايير لقياس الأداء الفعلي بما هو مخطط له، و في حال وجدت أي انحرافات تقوم باتخاذ الإجراءات التصحيحية .

⁴⁸ جاسم مجيد - دراسات في الإدارة العامة - مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية - مصر - 2005 - ص 212.

⁴⁹ Samuel Certo - Modern Management- Prentice Hall- New York-USA- 2000-P422.

⁵⁰ احمد ماهر - كيف ترفع مهاراتك الإدارية في الاتصال - الدار الجامعية للنشر والتوزيع - الإسكندرية - مصر - 2004 -

2/2/3 أهمية الرقابة:

تعتبر الرقابة أداة مهمة وضرورية لكل المنشآت سواء كانت ربحية أو غير ربحية، فالخطط تعد وتنفذ من قبل الإنسان ، فالمهارات و دافعية العمل والأمانة للعنصر البشري تختلف من شخص لآخر، ولذلك نحتاج للرقابة لإتمام العمل كما هو مخطط له وتحديد الانحرافات والعمل على معالجتها ، و تبرز أهمية الرقابة في النقاط التالية:⁵¹

1- بين تحديد الأهداف والخطط و وقت التنفيذ توجد فجوة زمنية، تكون المنشأة خلالها تعمل في بيئة مفتوحة و تتصف عناصرها بالتغيير المستمر، كالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية و المنافسين ، فأى تغيير في العناصر السابقة قد يؤثر في النتائج المرغوبة و تسبب بالانحراف عما هو مخطط له ، فيظهر دور الرقابة على تحديد هذه الانحرافات و اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها.

2- تختلف عادةً أهداف المنشأة عن أهداف الأفراد العاملين لديها، فأهداف الأفراد الشخصية وتوقعاتهم قد تتعارض مع ما تسعى المنشأة إلى تحقيقه ، فهنا تعمل الرقابة الفعالة لضمان أن عمل الأفراد موجه بالمقام الأول نحو تحقيق أهداف المنشأة ، فالنظام الرقابي الفعال يقلل من النزاعات والصراعات بين الأفراد والمنشأة و يحقق المواءمة بين أهدافهم.

3/2/3 عناصر الرقابة : عناصر الرقابة هي كما يلي:⁵²

- تحديد المعايير الرقابية.
- قياس الأداء
- معرفة الانحرافات واسبابها والعمل على تصحيحها.

1/3/2/3 المعايير الرقابية

هي عبارة عن مقاييس لقياس النتائج الحقيقية و وسيلة مقارنة شيء بشيء اخر، و تعتبر في الوقت نفسه هدف يُسعى لتحقيقه.

فهناك معايير للمواد والأموال والآلات و المجهودات وغيره ، و تقسم المعايير بشكل عام الي :

- المعايير الاقتصادية.
- المعايير الاجتماعية.
- أ- المعايير الاقتصادية

⁵¹ محمد الصحن-علي الشريف-محمد سلطان – مبادئ الإدارة – الدار الجامعية للنشر والتوزيع – الإسكندرية – مصر - 2000- ط1 - ص 337.

⁵² عبد العزيز النجار - الإدارة الذكية – المكتب العربي الحديث – الإسكندرية – مصر – 2008 – ص 231 - 234

تستخدم المعايير الاقتصادية لقياس مدى استخدام العناصر استخداماً أمثل، وتسمى أحياناً بالمعايير الفعلية حينما تقيس الاستخدام الفعلي للمواد والوقت والآلات والأموال، وقد تسمى معايير مالية إذا استخدمت لقياس الناحية المالية فقط، و يمكننا ذكرها بأمثلتها فيما يلي:

- 1- معايير رقابية للمواد و من أمثلتها كمية المادة الخام بالمنتج ككمية الدقيق في كرتون البسكويت.
 - 2- معايير رقابية للوقت و من أمثلتها مقدار الوقت الذي يستنفذه العامل لإنتاج كل وحدة.
 - 3- معايير رقابية للآلات و من أمثلتها عدد الوحدات المنتجة لكل ساعة عمل لكل آلة.
 - 4- معايير رقابية للأموال ولهذا المعيار ثلاثة أنواع كما يلي:
- 1-4 معايير التكاليف ومن أمثلتها تكلفة الدقيق المستخدم لكرتون بسكويت، وتكاليف ساعة عمل لكل آلة بالنسبة لكل وحدة منتجة على حدة وتكاليف العمال لإنتاجها وتكاليف تصنيعها وتسويقها وإجمالي التكلفة النهائية لكل وحدة منتجة.
 - 2-4 معايير الإيرادات ومن أمثلتها متوسط الإيراد لكل سلعة منتجة و لكل إدارة و لكل عميل و لكل منطقة وغيره.
 - 3-4 معايير رأس المال ومن أمثلتها العائد على رأس المال المستثمر.

ب- المعايير الاجتماعية

يقيس هذا المعيار مدى قيام المشروع بالمسؤولية الاجتماعية ، ومن أفضل هذه المقاييس (قياس الصورة الذهنية للمشروع) لدى المجتمع بصفة عامة من مستهلكين و موظفين ومستثمرين و موردين، ولكن المشكلة لهذا المعيار صعوبة تحديد ابعاده، أما ما يخص قياس الصورة الذهنية للمشروع فيمكن معرفتها بالنسبة للمستهلكين من خلال طريق الاستقصاء و أما الموظفين من خلال معدل الاستقالات و الغياب.

2/3/2/3 قياس الأداء:

يتم استخدام المعايير السابقة في قياس الأداء ويكون بالآتي :

- الملاحظة المباشرة.
- التقارير.

أ- الملاحظة المباشرة

الملاحظة المباشرة في قياس الأداء تكون باطلاع المدير بشكل مباشر على سير العمل على اتجاهات الموظفين ، و يرى معظم أن الملاحظة المباشرة في قياس الأداء ليس لها بديل لأنها تعطي فكره حقيقية عن الأداء ، و مع ذلك لها عيوب و سنذكرها فيما يلي:

- استغراق كثير من وقت الإداري لتعرف على أوجه العمل المختلفة.
- عدم مقدرة الإداري التواجد في عدة أماكن بنفس الوقت و قد يتطلب منه اتخاذ قرارات في أمور أخرى.

- الشعور بعدم الثقة من المرووسين بسبب زيارات للمدير المستمرة لهم.
- تأثير الملاحظة المباشرة تقل كل ما زاد حجم الاعمال و المستخدمين.
- يفقد الرئيس شعوره بالاطار الكلي للأعمال كلما تعمق بالتفاصيل الصغيرة.

ب- التقارير

تعتبر التقارير من الوسائل الرئيسية في قياس الأداء ، وقد تكون شفوية او كتابية، الشفوية يعتمد فيها الإداري على المعرفة من خلال ما يسمعه من مروضيه من ملاحظات و من إجابات على اسئلته المباشرة، بالإضافة الي ملاحظته لطريقة تعابير وجوهم واصواتهم فتكون اكثر شمولية من الملاحظة الفردية ، ولكن اهم عيوبها أنها لا تسجل تلك الحقائق كتابياً، و هناك أمور يجب مراعاتها في التقارير الكتابية وهي ما يلي:

- ✓ يجب أن تشمل عنصر القياس و المقارنة.
- ✓ من الضروري أن تشمل التقارير العديد من المعايير الاستراتيجية .
- ✓ تركيزها على الانحرافات.
- ✓ تظهر أماكن القوة و أماكن الضعف.
- ✓ تركز على المستقبل.
- ✓ أن تتكون بسيطة و واضحة و مختصرة و بالإمكان معرفة محتواها بمجرد النظر إليها، كتزويد التقرير بالرسوم البيانية.

3/3/2/3 معرفة الانحرافات واسبابها والعمل على تصحيحها:

تزداد أهمية الرقابة الفعالة بتركيز اهتمام الإداريون على تحديد الانحرافات بدقة و بسرعه، و ذلك باستخدامها لأدوات رقابية و تحليلها من أجل التعرف على أسباب حدوثها والعمل على معالجتها وتصحيحها مباشرةً.

4/2/3 أنواع الرقابة:

تتعدد أنواع الرقابة بتعدد أنشطتها و أعمالها وباختلاف النظرة التي تتطلع إليها، و من هذه الأنواع ما يلي:

1/4/2/3 حسب الجهة التي تقوم بالرقابة:

وتقسيمها كالآتي:

1- الرقابة الداخلية⁵³

هي جميع الوسائل و السبل و الإجراءات التي تستخدم من قبل إدارة المنشأة لتحقيق الأهداف التالية:

➤ حماية أصول و ممتلكات المنشأة من الاختلاس والسرقة و العبث.

⁵³ يوسف جريوع – مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية - غزة: د. ن - غزة - فلسطين - 2002 - ط

- تزويد إدارة المنشأة بالبيانات و المعلومات المحاسبية الدقيقة، و التي بالإمكان الاعتماد عليها في عملية التخطيط و عملية اتخاذ القرارات.
 - منع الإسراف و العادم في الصناعة والإنتاج و تحفيز الكفاية الإنتاجية بأقل التكاليف الممكنة.
 - التأكد و الحرص من التزام كافة العاملين بالمنشأة بتنفيذ السياسات الموضوعية من قبل إدارة المنشأة.
- وتشمل الرقابة التالية كل من الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي.

2- الرقابة الخارجية⁵⁴

تتم الرقابة الخارجية من قبل أجهزة رقابية أو جهات خارجية متخصصة، كشركات التدقيق الخارجي و التي من مهامها التأكد من سلامة و صحة إعداد السجلات المحاسبية و البيانات و مدى التزامها بتطبيق القواعد و المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

2/4/2/3 حسب توقيت الرقابة⁵⁵

من جانب التوقيت فهناك عدة أوجه للرقابة سنذكرهم فيما يلي:

1- الرقابة السابقة

تعتبر الرقابة السابقة رقابة وقائية فهي تمنع الخطأ قبل وقوعه و يكون ذلك بالتأكد من أن العاملون يقومون بكافة إجراءات الأنشطة وفق النظام المحدد من قبل الإدارة العليا وبذلك يتم منع الأخطاء قبل حدوثها و يمنع من ضياع الجهد و الوقت.

2- الرقابة اللاحقة

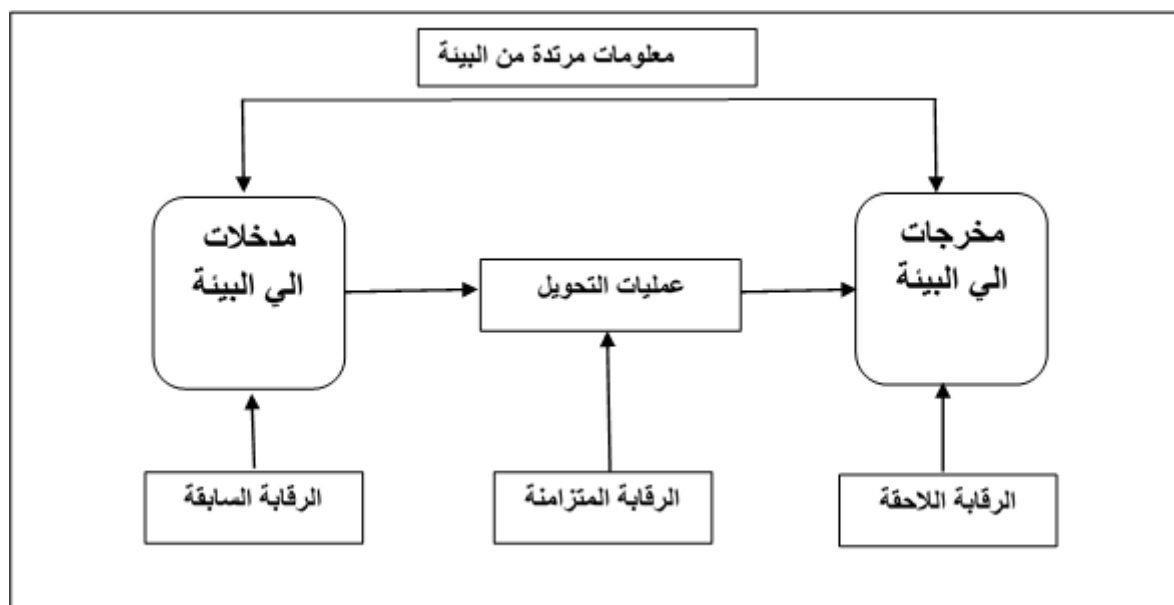
هذا النوع من الرقابة يتم من خلال الفحص و التدقيق للعمليات في المنشأة و بذلك يتم اكتشاف الأخطاء بعد انتهاء الإجراءات و العمليات، و من أمثلتها المراجعة و التدقيق التي يقوم بها المدقق الخارجي في نهاية السنة المالية.

3- الرقابة المتزامنة

وهي الرقابة التي تحد من تراكم الأخطاء وتوسع الانحراف و ما يتبعه من تكاليف باهظة و تكون مرافقة للأنشطة أثناء تنفيذها.

⁵⁴ جودة محفوظ و حسن الزعبي و ياسر المنصور – منظمات الاعمال: المفاهيم و الوظائف – دار وائل للطباعة والنشر – عمان – الأردن – 2004 – ط1 – ص 138

⁵⁵ صبحي العتيبي – تطور الفكر و الأنشطة الإدارية – دار الحامد للنشر والتوزيع – عمان- الأردن – 2002 – ط 1 – ص

الشكل رقم 3/2 أنواع الرقابة حسب التوقيت⁵⁶

المبحث الثالث دور الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط و الرقابة

تمهيد:

الموازنة التقديرية تعتبر الطريق التي من خلاله تستطيع المنشأة البلوغ إلى هدفها و لذلك تقوم المنشآت بإعداد الموازنات التقديرية وفقاً لسياستها و خططها وأهدافها الاستراتيجية، من أجل أن تحقق الموازنة أهداف المنشأة بصورة فعالة، ولذلك يجب على الإدارة العليا و بقية الإدارات المشاركة في اعداد الموازنة التقديرية العمل على اعدادها بطريقة صحيحة، فهي الأداة التي من خلالها يمكن تحقيق فعالية التخطيط و فعالية الرقابة على أنشطة المنشأة.

ومن خلال هذا المبحث سنتعرف على الآتي:

- التكامل بين التخطيط والرقابة.
- دور الموازنات في التخطيط.
- دور الموازنات في الرقابة.

1/3/3 التكامل بين التخطيط و الرقابة:

التخطيط يقوم بوضع برامج مناسبة ومتكاملة و بالنسبة للرقابة فتقوم بجعل الأحداث توافق الخطة الموضوعية،⁵⁷ ويوجد ارتباط وثيق و علاقة تكاملية بين التخطيط و الرقابة، فكلاهما وجهين لعملة واحدة، فالتخطيط وما يحدده من أهداف و

⁵⁶ علي شريف - الإدارة المعاصرة - الدار الجامعية للطباعة والنشر - الاسكندرية - مصر - 1997 - ط 2 - ص 371.

⁵⁷ علي منصور - مبادئ الإدارة : أسس و مفاهيم - مجموعة النيل العربية للنشر و التوزيع - القاهرة - مصر - 1999 - ط 1 - ص 257.

كيفية تحقيقها تكون كمعايير تستند لها الرقابة في قياس الأداء و نتائجها الفعلية و العمل على مقارنة تلك النتائج بما هو مخطط، وتحديداً إن وجدت أي انحرافات و العمل على معالجتها . فبالإمكان القول أن لا فائدة من خطة بدون رقابة و لا تقوم رقابة بدون خطة ذات أهداف محددة و واضحة.

2/3/3 دور الموازنات في التخطيط

الموازنة التقديرية أداة من أدوات التخطيط لدى الإدارة العليا و تلعب دور حيوي و هام في مجال التخطيط، فهي تحدد المستقبل القادم و تساعد على كشف الصعوبات المتوقعة مما يعطي فرصة التجهيز لمواجهةها بالتخطيط الجيد والسليم، و تعمل أيضاً على التنسيق بين أوجه النشاط المختلفة للمنشأة و الذي يتيح الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المحددة.

وتفاوتت الآراء على مدى أهمية الموازنة التقديرية، و دورها في التخطيط و بالإمكان حصر هذا الاختلاف في اتجاهين

58:

1- الاتجاه الأول يرى أن الموازنات التقديرية تلعب دوراً بارزاً و هاماً في مجال التخطيط ، فهي تلزم إدارة المنشأة على التخطيط لكافة أنشطة المنشأة المختلفة و لمواردها المالية و الموارد المتاحة و كيفية الاستخدام الفعال و الأمثل لها لتحقيق أقصى دخل ممكن أيضاً تساعد الموازنات التقديرية في كشف المشكلات المتوقعة و العمل على تحليلها ودراستها و إعطاء الحلول الملائمة لها.

2- الاتجاه الثاني فرويته للموازنات التقديرية تنحصر على أنها أداة للتعبير المالي عن خطة المنشأة الاقتصادية، وأنها أيضاً أداة وصل بين الخطة و التنفيذ، فهم يرون أن التخطيط لا ينحصر بإعداد الموازنات التقديرية والتعبير عنها رقمياً فإنه أعم و أشمل ، وأما الموازنات التقديرية بإمكانها أن تساعد وظيفة التخطيط بالنقاط التالية:

- ✓ تحديد الأهداف و توصيفها في صورة كمية.
- ✓ دراسة و توضيح الفروض والتنبؤات التي تستند عليها هذه الأهداف.
- ✓ تجميع الموارد والبدائل المتاحة و المفاضلة بينها و العمل على التنسيق بين الأهداف و الامكانيات المتاحة.
- ✓ تحديد الخطط والوسائل وسياسات العمل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها.

3/3/3 دور الموازنات في الرقابة:

تعتبر الموازنات التقديرية أداة من أدوات الرقابة حيث تقوم بمقارنة الأداء الفعلي بالمخطط ، فعملية استخدام الموازنات التقديرية في الرقابة تعتبر تجسيد عملي لمراحل العملية الرقابية⁵⁹، وهناك عدة خطوات للرقابة من خلال الموازنات التقديرية، تمثل مسار عملية الرقابة الفعالة الضرورية لتحقيق هدفها، والمتمثل بسير العمل في المنشأة بأكمل وجه وبما يتوافق مع خطط واهداف الإدارة العليا بالمنشأة وهي كالتالي:⁶⁰

⁵⁸ محمد راضي وآخرون - مرجع سابق - 2001م - ص 14.

⁵⁹ محمد ياغي - الرقابة في الإدارة العامة - مركز احمد ياسين الفني - عمان - الأردن - 1994 - ط 2 - ص 159

⁶⁰ ناصر عبداللطيف - الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات - الدار الجامعية للنشر والتوزيع - الإسكندرية - مصر - 2004 - ص 156.

- 1- تقسيم الهيكل الإداري لمراكز الموازنة التقديرية بحيث تكون مراكز مسؤولية.
 - 2- وضع لكل مركز من مراكز الموازنة التقديرية معايير للأداء المستهدف.
 - 3- أثناء التنفيذ يتم توجيه النشاط الفعلي.
 - 4- قياس النتائج الحقيقية لكل مركز من مراكز الموازنة التقديرية.
 - 5- تحديد الانحرافات بمقارنة النتائج الفعلية بمعايير الموازنة التقديرية.
 - 6- فحص و دراسة وتحليل الانحرافات الجوهرية و معرفة أسبابها.
 - 7- رفع تقارير عن الانحرافات من أجل التخطيط المستقبلي.
 - 8- العمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملزمة.
- فالموازنات التقديرية لكي تكون أداة للتخطيط والرقابة يجب عند وضعها التأكد من أنها ترسم هذين الهدفين الرئيسين، و يجب أن يكونا متواجدين كهدف رئيسي في عقول المحاسبين و من يضعوا الموازنات بما يُمكن من تحقيقهما.⁶¹
- ونتهي هذا البحث بأن الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية تعتمد بنجاحها على مدى دقة المعايير التي تستند عليها و المتمثلة في اعداد الموازنات التخطيطية بصورة صحيحة وبتقديرات دقيقة و ايضاً على النظام المحاسبي الدقيق و السليم لما له من تأثير على الإدارة العليا في اتخاذ الإجراءات التصحيحية والضرورية لأي انحرافات في الوقت المناسب ، مما يحقق للمنشأة أهدافها بكفاءة وفاعلية و كذلك الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

الفصل الرابع

الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية

مقدمة الفصل:

يستهدف هذا الفصل عرض الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح و واقع إعدادها ودورها كأداة للتخطيط والرقابة، و لتحقيق ذلك قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح.
- المبحث الثاني واقع إعداد الموازنات في المنشآت غير الهادفة للربح ودورها كأداة للتخطيط والرقابة.
- المبحث الثالث النتائج والتوصيات.

المبحث الأول الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح:

المقدمة

توسعت المنشآت غير الهادفة للربح وتعدت بشكل كبير في السنوات الأخيرة و سميت بالقطاع الثالث في المجتمع بعد القطاعين السابقين القطاع العام (الحكومي) و القطاع الخاص (المنشآت الهادفة للربح)، وأصبح لهذا القطاع غير الهادف للربح أهمية كبيرة في المجتمع ، من حيث إنتاجيته وفاعليته في تقديم العديد من الخدمات الإنسانية والاجتماعية والعلمية و الدينية والثقافية وغيرها.

ومن خلال هذا المبحث سنتناول مفهوم المنشآت غير الهادفة للربح و طريقة تخطيطها و إعداد موازنتها بما تمتلكه من موارد محدودة بشكل اشبه بالمنشآت الهادفة للربح ، ويكون ذلك من خلال النقاط التالية:⁶²

- مفهوم المنشآت غير الهادفة للربح.
- خصائص الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح.
- إعداد الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح.
- الأدوات المستخدمة في الموازنات التقديرية للمنشآت غير الهادفة للربح.

1/1/4 مفهوم المنشآت غير الهادفة للربح

⁶² طارق حماد – الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة – الدار الجامعية – الإسكندرية – مصر – 2010 – ط 2 – ص 371 -

هي المنشآت التي لا تهدف إلى الربح وتشمل نطاقاً واسعاً منها الشئون الاجتماعية و القطاعات الحكومية (المستشفيات والجامعات والمكتبات وغيرها) والمنظمات و الجمعيات الخيرية و أخرى، و تم تصنيف المنشآت غير الهادفة للربح كما يلي:

1/1/1/4 المنشآت غير الهادفة للربح الموجهة لخدمة الخارج

و هي المنشآت غير الهادفة للربح وتقدم خدماتها لأطراف خارجيه مثل خدمات الرعاية الصحية و الطبية و التعليم و الثقافة و الخدمات الاجتماعية و الجمعيات الخيرية.

2/1/1/4 المنشآت غير الهادفة للربح الموجهة لخدمة أعضائها

و هي المنشآت غير الهادفة للربح وتقدم خدماتها لأطراف الداخلين (أعضاء المنظمة) مثل الجمعيات المهنية و الاتحادات (التجارية والصناعية والأعمال و العمال و الرياضية و المهنية) و غيرها.

3/1/1/4 المنشآت غير الهادفة للربح التي لا يمكن تصنيفها

و هي المنشآت غير الهادفة للربح وتخدم الأطراف الداخلية والخارجية مثل المجموعات الدينية و مؤسسات البحوث.

2/1/4 خصائص الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح

هناك عدة خصائص للموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح و سيتم إيجازها بتسع خصائص كما يلي:

1/2/1/4 تخطيط الموازنة

نجد في المنشآت الهادفة للربح ان الربح الدافع الأساسي لتخطيط مما يساعدها في تحديد الأهداف و توزيع الموارد و وضع خطط طويلة الأجل و تخصيص الأموال للإدارات و خطوط الإنتاج الأكثر ربحية ، أما المنشآت غير الهادفة للربح ينقصها هذا الدافع كقياس لتحقيق أهدافها، ولذلك يتطلب منها آلية تخطيط أكثر وضوحاً لتحديد الأهداف و تخصيص الموارد و الخدمات التي ستقدمها و بعد إعداد هذه الخطط يتم وضع الموازنات التقديرية، ولكن عملياً الموازنات التقديرية في معظم المنشآت غير الهادفة للربح تكون نتيجة سياسات بين الإدارات و ليست رؤية المنشأة و أولويتها ككل.

2/2/1/4 موازنة الإيرادات:

توقع الإيرادات والاعتراف بها ووضع موازنة لها تعتبر من الصعوبات التي تواجهها المنشآت غير الهادفة للربح، فإيراداتها إما ان تكون إيرادات من الوقف، و إما من العقود و المنح التي تعطى لهم من الحكومة أو المؤسسات أو الغير و قد تكون صرفها مقيد في بند او بنود محددة و إما بتدبيرها للأموال من خلال جهود الأعضاء.

3/2/1/4 موازنة المصروفات:

الالتئؤ بالمصروفات و وضع موازنة لها قد تكون أكثر سهولة من الإيرادات من حيث تسجيلها وتصنيفها عند حدوثها ولكن قد تجد المنشآت غير الهادفة للربح صعوبات في توافق بعض مصروفات الخدمات المستنفذة مع الإيرادات التي تدفعها.

4/2/1/4 قياس الفعالية الرقابية:

تقدم معظم المنشآت غير الهادفة للربح خدمات مما يؤدي إلى صعوبة قياس مدى الفعالية الرقابية لتلبية تلك الخدمات للمستوى المطلوب في الموازنة وذلك لصعوبة وضع مقاييس الأداء، كتوقيت الخدمة و الخدمات كثيفة العمالة و قياس الخدمة و أيضاً قياس الخدمة المتعددة كالذي تقدم للمريض من رعاية و تسهيلات وتخصيص وقت و غيره.

5/2/1/4 تهيئة الموازنة (مروتها):

تهيئة الموازنات التقديرية غالباً تكون صعبة في معظم المنشآت غير الهادفة للربح و قد تجد تغير لدى بعض المنشآت بشكل تزايد سنوي كدسبة مئوية ثابتة لكل إدارة أو برنامج عن السنة الماضية و قد يفضل استخدام الموازنة المرنة أو الصفرية.

6/2/1/4 المشاركون في عملية الموازنة:

قد يتضمن إعداد الموازنات التقديرية في معظم المنشآت غير الهادفة للربح مشاركين داخليين كالمديرين في قمة المنشأة كالأمناء و أعضاء المجلس و مديرين و رؤساء الإدارات أو البرامج و اما المشاركون الخارجيين كمثلي المجتمع و الوكالات النظامية و مصادر التمويل، و هنا نجد أن المنشآت الهادفة للربح يكون توفير أرباح بالنسبة لها تعتبر تغذية رجعية عن مدى التزامها بمسئوليتها الرئيسية تجاه عملائها و مستثمريها، غير أن المنشآت غير الهادفة للربح لا تحتاج إلى تقديم عائد وانما الاستجابة لتأثيرات المشاركين الخارجيين والتي تكون أهدافهم متعارضة غالباً، مما يؤدي إلى صعوبة إدارة المنشأة وتخطيط مستقبلها.

7/2/1/4 هيكل المنشآت غير الهادفة للربح:

لعدم وجود هيكل المسؤولية لدى معظم المنشآت غير الهادفة للربح فلذلك نجد أن هيكل المنظمة يعيق جهود تلك المنشآت في إيجاد نظام موازنة فعال.

8/2/1/4 التطبيقات (الممارسات) المحاسبية في المنشآت غير الهادفة للربح و الموازنة:

هناك فروق رئيسية بين ممارسات المحاسبية في المنشآت الهادفة للربح و المنشآت غير الهادفة للربح و يمكن أن يكون لها تأثيرات على إجراءات موازنات المنشآت غير الهادفة للربح و هي كالتالي:

1- محاسبة الاعتمادات

محاسبة الاعتماد هي عبارة عن الموارد التي يتم تجميعها و تكون مقيدة بأنشطة معينة أو أهداف معينة، وهي غير معروفة في المنشآت الهادفة للربح ، وبالإمكان تصنيف الموارد إلى الآتي:

- اعتمادات مالية غير مقيدة: و هي التبرعات أو منح غير مشروطة ويتم استخدامها في العمليات اليومية.
- اعتمادات مالية مقيدة: و هي التبرعات او المنح المشروطة لبنود محددة.

- اعتمادات منح: وهو أصل ممنوح و يتاح استخدام ريعه أو العائد على الاستثمار و قد يكون مقيد أو غير مقيد حسب ما تم تحديده من قبل الجهة المانحة.

- اعتمادات الآلات و المعدات: يتم وضعها للحفاظ على الأصول طويلة الاجل.

و نتيجة لمحاسبة الاعتماد يتم في المنشآت غير الهادفة للربح إعداد موازنات تقديرية منفصلة وقد تصنف بطرق مختلفة اما بحسب مصدر التمويل او البرنامج (الوظيفة) أو مركز المسؤولية أو الغرض الطبيعي من المصروف، فمثلا موازنة برنامج عام، تقسم إلى مراكز مسؤولية ثم برامج ثم تصنف حسب الغرض الطبيعي للإنفاق.

2- المحاسبة على الأساس النقدي أم على أساس الاستحقاق

تستخدم معظم المنشآت غير الهادفة للربح في نظامها المحاسبي الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق المعدل بينما المنشآت الهادفة للربح تستخدم أساس الاستحقاق في المحاسبة، رغم أن كل التوجهات المحاسبة تتصح باستخدام أساس الاستحقاق إلا أنها أتاحت استخدام الأساس النقدي في المنظمات غير الهادفة للربح بشرط ألا يترتب فروق جوهرية.

9/2/1/4 متطلبات التقارير الخارجية والموازنة

نجد في المنشآت غير الهادفة للربح أن الأطراف الخارجية تؤثر في تخطيطها في الجزء الخاص بالتكاليف، فهم يفرضوا على المنشآت غير الهادفة للربح مبادئ التقارير التي يتوجب الإيفاء بها من أجل أن تتمكن من الحصول على التمويل، أو تغطية التكاليف التي صرفتها، وتختلف هذه المبادئ باختلاف الممولين وهي إما بإجراءات رد المنصرف، أو بالمحاسبة الوظيفية أو بتقارير الرهن أو الدين.

3/1/4 إعداد الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح

سنعرض في هذا الجزء و بشكل موجز مراحل إعداد الموازنات التقديرية بشكل عملي في المنشآت غير الهادفة للربح وهي كما يلي:

• المرحلة الأولى التخطيط طويل الأجل

يعتبر التخطيط طويل الأجل مهم للمنشآت غير الهادفة للربح ويكون من 5 الي 10 سنوات وأهميته للأسباب التالية:

- 1- يصعب تحديد أهدافها الاجتماعية كميًا لأنها معقدة نسبيًا.
- 2- مواردها محدودة و يصعب زيادتها و لذلك لا بد من وضع الأولويات.
- 3- تخضع لقيود خارجية قوية و رغم هذا الواقع لا بد ان تكون فعالة.

وتشمل هذه المرحلة الأنشطة التالية:

- 1- تحديد الأهداف الرئيسية.
- 2- تحديد الاستراتيجيات لتحقيق تلك الأهداف.

3- الشروع في عملية تخطيط البرنامج.

• المرحلة الثانية تخطيط البرامج:

تخطيط البرامج (خلال فترة من سنة الي 3 سنوات) و يكون كما يلي:

1- تحليل بدائل البرامج:

يتم في هذه الخطوة تحليل الاستراتيجيات والتأكد من انها تحقق الأهداف بأقل تكلفة على المنشأة، ويعتبر تحليل التكلفة على العائد مفيد في هذا الجزء.

وأيضاً يجب أن يركز اهتمامنا على الإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هي أعمال المنشأة؟

- ما المجموعات المستهدفة؟

- ما هي الأهداف المراد تحقيقها؟

2- اختيار البرامج المرغوبة:

في حال تم بالخطوة السابقة استخدام تحليل التكلفة على العائد جيداً، فسيساعدنا في تحديد الاستراتيجيات التي تحقق لنا أهدافنا بأقل تكلفة و استبعاد البدائل الأخرى، و لكن يتوجب على مخطط البرامج قبل اتخاذ القرار التأكد من وجود موارد متوفرة للقيام بالبرامج المقترحة و في حال عدم وجودها فإما أن يعدل الهدف، أو تبدل الاستراتيجية لتحقيق ذلك الهدف بأقل التكاليف.

3- وضع خطة تنفيذ البرامج:

يتم تداول الخطط في المنشأة و إذا تم الإجماع عليها يتم وضعها في عملية الموازنات التقديرية.

4- البرامج المستمرة أو البرامج الجديدة:

قد تحتاج المنشأة غير الهادفة للربح في النظر ببرامجها القائمة التي ما زالت تغطي الغرض منها فتستمر، أما التي قد قدمت وصارت لا تحقق المطلوب منها فيتم إعادة هيكلتها أو تحسين كفاءتها أو دمجها مع برامج أخرى أو استبدالها.

5- تخطيط البرامج في المنشآت غير الهادفة للربح الصغيرة:

معظم المنشآت غير الهادفة للربح الصغيرة لا تحتاج لتخطيط البرامج لأن هيكلها مبسط و قد يكون برنامجها واحد لجميع موارد التمويل.

• المرحلة الثالثة تخطيط الموازنة

1- ترجمة البرامج الي لغة الموازنة

تضع المنشآت غير الهادفة للربح هياكل برامج و يتم ترجمتها إلى لغة الموازنة التقديرية كأرقام، ليتمكن الاستفادة منها في الموازنات التقديرية السنوية، وتعمل المنشآت غير الهادفة للربح على التأكد من تحقيقها لأهداف البرامج بالطرق التالية:

أ- تكون لجنة أو اللجنة نفسها التي عملت على تخطيط البرامج بمتابعة أداء برامجها و رصدها و تقرير أداءها.

ب- وجود تقارير لرؤساء الإدارات عن إيرادات البرامج و مصروفاتها و مقاييس الأداء.

ت- يطلب من الرؤساء وضع أهداف برامجهم للسنة القادمة بالاستناد على التقرير السنوي لسنة الماضية المتعلق بمدى تحقق اهداف البرامج .

2- إعداد هياكل محاسبة المسؤولية:

يعد الهيكل التشغيلي اليومي للمنشآت غير الهادفة للربح على الأساس المعتمد لها، كأساس البرامج أو الإدارات أم كلاهما، وحسب هذا التصنيف يقوم النظام المحاسبي بتتبع الإيرادات والمصروفات، وبوجود الأنظمة المحاسبية فيالإمكان توفير تقارير الموازنة إلى أدنى مستوى لمحاسبة المسؤولية بالإضافة إلى ملخص عن البرامج الأساسية للمنشأة ككل و المصروفات الإدارية العامة بتحميلها على الإدارات التي تصرف عليها ولكل أنشطة البرامج المقابلة.

3- أدوات قياس الاداء

يقيد النظام المحاسبي النفقات فقط ويجب ان يتبع ذلك قياس الأداء(المالي أو غير المالي) لسببين التاليين:

أ- الموارد المتاحة كيف تستخدمها كل من البرامج أو الإدارة.

ب- ما هي انجازات المنشأة.

وتتناول المقاييس الكفاءة و الفاعلية للبرامج و الإدارة و ترجمتها بلغة المالية.

4- إعداد توجهات الموازنات التقديرية:

يقوم المديرون بالإدارات العليا بإبلاغ مديري الإدارات و البرامج بالمعلومات الأساسية التي يحتاجوها لإعداد موازناتهم، و قد تتضمن هذه المعلومات قيود على الإنفاق كتخفيض عما تم صرفه بالعام الماضي بنسبة محددة، وكذلك إبلاغهم بالبرامج الرئيسية التي سيتم تنفيذها في السنة القادمة ، و يعد دليل للسياسات والإجراءات للموازنة التقديرية أو تحديثه إن كان موجود مسبقاً ، ويكون كاملاً و واضحاً ودقيقاً وسهل الاستخدام، و مغطي لعدة أمور للسنة القادمة ومنها:

- ✓ أهداف برامج الموازنة التقديرية.
- ✓ تحديد الافراد المشاركين في اعداد الموازنة التقديرية و سلطاتهم ومسئوليتهم.
- ✓ تعليمات مفصلة لوضع الموازنة التقديرية والياتها واستخدام عينات نماذج موحدة.
- ✓ تقويم زمني لنشاط الموازنة التقديرية شاملاً جدول زمني لبرامج الموازنة التقديرية موضح فيه الفترة الزمنية لإكمال كل مرحلة .

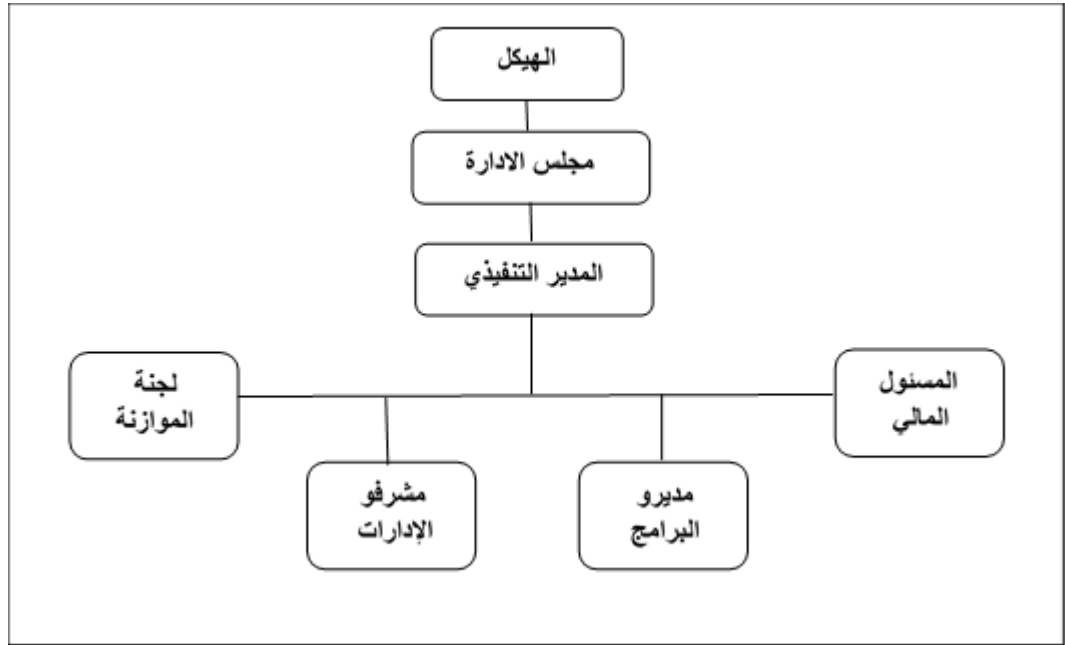
✓ مراجعة وتعديل و اعتماد الموازنات التقديرية.

✓ تحديد نظم الرقابة التي ستستخدم ومواصفات التقارير الخاصة بالموازنات التقديرية.

5- إسناد مسئوليات الموازنة التقديرية

يجب أن تكون المسئوليات واضحة في المنشأة من أعلى مستوى إداري فيها إلى أدنى مستوى كما هو مبين بالشكل التالي:

الشكل رقم (4/2) عينة من هيكل الموازنة وتوزيع الواجبات⁶³



قد يضاف للجنة الموازنة لجنة تخطيط البرامج التي من مهامها رصد الموازنة و مراقبتها، هيكل الموازنة يكون على أساس مراكز المسؤولية وكل الأشخاص المتواجدين بالهيكل لهم سلطة تنفيذية في اطار مسئوليتهم و وحداتهم و يتحملون مسئولية نجاحها او فشلها.

• المرحلة الرابعة وضع الموازنة

1- تقدير إيرادات الموازنة

يتم تقدير إيرادات الموازنة في معظم المنشآت غير الهادفة للربح من قبل المديرين الماليين وذلك لأن معظم الوحدات يتم تمويلها مركزياً من خلال ما تم تجميعه من إيرادات المنح و التبرعات و غيرها، وقد تتغير تقديرات الإيرادات المبدئية وفقاً لتغير الظروف و آراء رؤساء الوحدات، وهناك بعض المنشآت مقسمة فيها الوحدات بشكل مستقل عن الأخرى و مسئولة عن توفير إيرادات لكل وحدة و توازن موازنتها، فإنها تلغي خطوة التقدير المركزي للإيرادات الكلية.

2- إعداد الموازنات على أساس مركز المسئولية

⁶³ طارق حماد – مرجع سابق – 2010 – ط 2 – ص 413.

يرسل موظفي الموازنة المركزية تقديرات مستويات النشاط و الإيرادات المتوقعة الي وحدة المسؤولية، فتقدر النفقات من خلال استمارة إعداد تقديرات النفقات للموازنة و تحتوي على تكاليف العمالة فهي تمثل الجزء الأكبر من نفقات الموازنة و تكون مصنفة (مرتبات و مكافآت و علاوات ..الخ) و نوع العامل (إدارة، عمالة ، رؤساء اقسام ...الخ) وترفق أوراق توزيع أوقات العاملين على وحدات أخرى بالإضافة الي ما سبق يتم إضافة المواد وتصنيفها و كذلك النفقات الرأسمالية، ومعظم التكاليف السابقة تكون ثابتة كالمصروفات العامة و تكاليف العمالة المهنية على مدى كبير من الأنشطة. وهناك بعض التكاليف تتغير بتغير مستوى النشاط و قد تحتاج وحدة المسؤولية معرفة متى و كيف تتغير تكاليفها تبعاً لمستوى النشاط، ويجب تقارير موازنة الوحدة ان تحدد التالي:

- ✓ الإيرادات: تقدر الوحدات المادية التي تولد الإيرادات و تصنيفها حسب النوع والمصدر إن امكن.
- ✓ المصروفات: وتتضمن كل من مرتبات العاملين، و المواد، و النفقات الرأسمالية، و المصروفات العامة.
- ✓ مقاييس المخرجات: قياس الوحدات الملموسة للخدمة المقدمة.
- ✓ تكاليف الوحدة: تقدير التكاليف المباشرة و غير المباشرة لكل خدمة من أجل تقدير التكلفة الإجمالية لتقديم وحدة الخدمة.

3- إعداد موازنة موحدة

ترسل جميع تقارير التفصيلية من مركز المسؤولية للجنة الموازنة المركزية وتجمعها في موازنة موحدة للمنشأة ككل، و يجب على سلطة الموازنة المركزية خلال فترة الدمج أن تتأكد من التالي:

- ✓ صحة التوازن بين الإيرادات و المصروفات على مستوى المنشأة ككل.
- ✓ عدم وجود تعارض بين الأنشطة المخططة و الأهداف الموضوعية لمراكز المسؤولية.
- ✓ عدم تعارض الموازنة التقديرية مع الأهداف و الاستراتيجية للمنشأة.

4- مراجعة وتعديل الموازنة:

يتم مراجعة الموازنة الرئيسية على مستوى البرامج و الإدارة قبل عرضها على مجلس الإدارة من قبل المدير التنفيذي و مسئول الموازنة و بعد عرضها يتم مراجعتها من قبل مجلس الإدارة مع المدير التنفيذي و مسئول الموازنة.

5- اعتماد الموازنة النهائي:

يتم الاعتماد النهائي للموازنة التقديرية من قبل مجلس الإدارة و يتوجب بعدها على جميع الافراد بالمنشأة الالتزام به والعمل بمقتضى الموازنة التقديرية المعتمدة.

• المرحلة الخامسة تقارير الموازنة:

1- إصدار تقارير رقابة الموازنة :

يتلقى رؤساء الوحدات المسؤولة او المراكز تقارير شهرية عن الأداء بالأرقام ويتم مقارنتها مع ارقام الموازنة التقديرية و يتم عرض المقاييس والإحصاءات المالية و غير المالية لنشاط الوحدة، فالتقارير التي يتم اصداها في المنشآت غير الهادفة للربح تتماثل عادة مع التقارير في المنشآت الهادفة للربح.

2- مراجعة التقارير و تحليل الانحرافات

يتم مراجعة التقارير وتحليل الانحرافات بشكل تفصيلي من قبل مدير مركز المسؤولية بالإضافة للمسؤولين الماليين و المدير التنفيذي، ويتم تحديد الانحرافات كحجم انحراف متعلق بتقديم خدمة أكبر أو أقل من المقدر بالموازنة التقديرية أو حدوث متغيرات غير مخططة بأسعار المدخلات و لذلك يفضل أن المنشآت غير الهادفة للربح تجيب على السؤاليين التاليين:

- ❖ هل تقوم وحدات المنشأة بإنفاق أقل أو اكثر من المقدر بالموازنة وهل يتناسب ذلك مع قيامها بعمل أكثر أو أقل؟
- ❖ هل يوجد أسباب داخلية أدت إلى الانحرافات عما هو مخطط له و يجب فحصها بشكل دقيق وعن قرب؟

3- تعديل الموازنات و الأنشطة

قد يوضح تحليل الانحرافات بحاجة مركز المسؤولية أو المنشأة إلى تعديل الموازنة التقديرية بالأنشطة المخططة بالزيادة او التخفيض (الموازنة المرنة) و خاصة بالظروف المتغيرة والدرجة، ولذلك لا تعتبر الموازنة التقديرية أنها مجرد أداة تخطيط فقط و لكنها وسيلة لتحديد الاحتياجات الناتجة عن حدوث متغيرات.

4/1/4 الأدوات المستخدمة في الموازنات التقديرية للمنشآت غير الهادفة للربح

ركزنا في هذا الجزء على قسمين رئيسيين:

✓ الأدوات التي تستخدم بالمنشآت الهادفة كتقنيات المحاسبة و الموازنة وكيفية الاستفادة منها في المنشآت غير الهادفة للربح.

✓ أدوات تستخدم بكثافة في المنشآت غير الهادفة للربح.

1/4/1/4 الأدوات المتخذة من المنشآت الهادفة للربح:

أكثر خمس أدوات مهمة للموازنة في المنشآت غير الهادفة للربح هي كما يلي:

1- محاسبة مراكز المسؤولية.

2- الموازنة المرنة والتكاليف المتغيرة.

3- معايير الأداء والتكلفة.

4- قياس العمل.

5- تقارير الوقت.

وسيتم عرض ايضاحي لكل أداة على حدة فيما يلي:

1- محاسبة مراكز المسؤولية

لن نكون الموازنة التقديرية ذات نفع أو قيمة إن لم تستند مسؤولية إعدادها و إدارة أجزائها إلى أشخاص أو مراكز أو وحدات مسئولة عنها، وينطبق ذلك في المنشآت الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح، ومع ذلك هناك كثير من المنشآت غير الهادفة للربح لا توجد مراكز مسؤولية جيدة أو محددة ، وإنما تعتمد في إعداد موازنتها التقديرية للمنشأة على أساس التقدير والتخمين ، ويكون ذلك بسبب أن المنشآت غير الهادفة للربح لا تخطط لاستخدام مواردها المتاحة كما هو الحال في المنشآت الهادفة للربح ، و السبب الآخر أن في المنظمات غير الهادفة للربح تكون عادةً العلاقات والمسئوليات بين المستويات الإدارية غير واضحة و محددة ، بالإمكان التغلب على هذه العقبات بعملية تخطيط البرامج فيتم تحديد و توصيف خدمات المنظمة و إسنادها لمركز أو أفراد مسئولين عن القيام بها.

2- الموازنة المرنة والتكاليف المتغيرة

بالإمكان استخدام هذه الأداة في المنشآت غير الهادفة للربح للأغراض التالية:

- ❖ لمعرفة القيم التي تتغير مع تغير مستويات النشاط.
 - ❖ تحديد التغيرات المباشرة للتكاليف والإيرادات مع تغير مستويات النشاط.
- فبالإمكان للمنشآت غير الهادفة للربح من استخدام الموازنة المرنة ولو في جزء من عملياتها وبالتحديد بالظروف الخارجية الحرجة أو الطارئة أو شديدة التغير، كما هو الحال في الوقت الحالي بسبب انتشار كورونا فلقد أثرت في معظم الموازنات للمنشآت الربحية و غير الهادفة للربح.

3- معايير الأداء و التكلفة:

نجد أن أي منشأة قادرة على التفرقة بين التكاليف الثابتة و المتغيرة قادرة على وضع معايير للأداء الفردي و التكاليف ، ما عدا المنشآت الكبيرة غير الهادفة للربح لا تظهر فيها المعايير المتقدمة لنظم التكاليف المطبقة بالمنشآت الهادفة للربح.

4- قياس العمل:

هناك كثير من الأعمال الروتينية المتكررة و يمكن قياس العمل والأداء والوقت المستغرق في أدائها مما يساعد المنشآت غير الهادفة للربح في تقليل التكاليف أو الوقت وتحسين الأداء.

5- تقرير الوقت:

تعتبر تكاليف الأفراد الجزء الأكبر في معظم موازنات التقديرية في المنشآت غير هادفة للربح و قد نجد أكبرها هم المهنيين و قد يستخدم خبرته في العديد من المهام، فلذلك لجأت المنشآت الهادفة للربح لوضع نظم تقارير الوقت و بالإمكان عمل الشيء نفسه في المنشآت غير الهادفة للربح، ولوحظ في المنظمات غير الهادفة للربح وجود مقاومة كبيرة

للأدوات التالية (معايير الأداء والتكلفة ، قياس العمل ، تقرير الوقت) و السبب أنها تقيس الأداء الفردي بصراحة و وضوح.

2/4/1/4 أدوات تستخدم بكثافة في المنشآت غير الهادفة للربح:

الأدوات والأساليب المستخدمة بكثافة في المنشآت غير الهادفة للربح سنذكرهما فيما يلي:

✓ البرمجة و التخطيط و الموازنة.

✓ الموازنة على الأساس صفر.

- البرمجة و التخطيط و الموازنة: مفاهيم البرمجة و التخطيط و الموازنة تستخدم كثيراً في المنشآت غير الهادفة للربح و تتم في كل منظمة بمدى تلبية احتياجاتها.

- الموازنة على الأساس صفر

الموازنة على الأساس الصفر تستخدم في الجهات الحكومية والمنشآت غير الهادفة للربح و هي الخلف الأيدلوجي للتخطيط و البرمجة و الموازنة و تختلف عنهم في أنها لا تستغرق وقت و ليست مملة و أكثر عملية، و تساعد المنشآت غير الهادفة للربح في حل بعض مشكلاتها، كترجمة خدمات البرامج بلغة الموازنة.

المبحث الثاني واقع إعداد الموازنات التقديرية في المنشآت غير الهادفة للربح ودورها كأداة للتخطيط والرقابة.
(دراسة ميدانية)

مصادر جمع البيانات:

تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للمعلومات هما:

المصادر الثانوية :

ويركز على الإطار النظري للموازنات ، وذلك من خلال الكتب والمجلات والدوريات والأبحاث العلمية والرسائل العربية والأجنبية.

المصادر الأولية :

ويركز على المعلومات المستقاة من الوسائل الآتية:

الاستبانة لجمع البيانات: بعد الاطلاع على أدبيات المحاسبة الإدارية والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الموازنات، واستطلاع رأي عدد من المتخصصين في هذا المجال، تم تصميم استبانة خصيصاً كأداة رئيسية للدراسة تكونت من 20 فقرة.

المقابلات الشخصية: تم إجراء بعض المقابلات الشخصية مع عدد من المسؤولين المعنيين وذوى العلاقة في أقسام المالية في المنشآت غير الربحية للحصول على بعض البيانات غير الموثقة، وللتعرف على واقع إعداد واستخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في تلك المنشآت.

مكونات الاستبانة:

تتكون الاستبانة من قسمين كما يلي

القسم الأول: وهم مكون من (4) أسئلة تختص بالمعلومات الشخصية عن أفراد عينة الدراسة.

القسم الثاني: ويتكون من ثلاثة مجالات كالتالي

1-المجال الأول: تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة، ويتكون من (5) فقرات.

٢- المجال الثاني: تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أدائها، ويتكون من (١٠) فقرات

3- المجال الثالث: تشارك المعايير الإدارية في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة، ويتكون من (5) فقرات .

وقد تم تحديد المتوسط الحسابي المحتمل بأوزان حددت على نحو مقياس ليكرت ذي الخمس نقاط وذلك على النحو التالي:

الجدول (1) مقياس ليكرت ذي الخمس:

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن النسبي	5	4	3	2	1
الوزن المئوي	100 %	80 %	60 %	40 %	20 %

آلية توزيع الاستبانة:

تم توزيع الاستبانة على القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات (عينة الدراسة) من خلال رابط إلكتروني، وقد بلغ حجم عينة الدراسة (21) شخص من العاملين في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية.

صدق الاستبانة:

قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

أولاً: صدق المحكمين حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من (د جمال عبد العزيز ، د محمود سيد أحمد سليمان ، د هدى عبد الحميد عبد القوي) ، وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين في ضوء المقترحات المقدمة ، حيث خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.

ثانيا: **الصدق البنائي** : الذي يبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة ، ويؤكد ارتباط بنائي قوي بين كل مجال ومجمل فقرات الاستبانة عند مستوى دلالة $\alpha=0.01$

الجدول رقم (2) الصدق البنائي لكل مجال من مجالات الدراسة:

المجال	معامل الارتباط	مستوى الدلالة (sig)
تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة.	0.42	0.048
تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أدائها	0.59	0.009
تشارك المعايير الإدارية في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة	0.50	0.035

الارتباط دال إحصائيا عند مستوى الدلالة: $\alpha=0.01$

ثبات الاستبانة:

طريقة التجزئة النصفية: حيث تم تجزئة فقرات الاستبانة إلى جزأين (الأسئلة ذات الأرقام الفردية والأسئلة ذات الأرقام الزوجية) وذلك لحساب قيمة الارتباط بينهما، ثم جرى تعديل معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان بروان. والجدول رقم (3) يوضح ذلك.

الجدول رقم (3) : درجة ثبات كل مجال على حدة وللاستبانة ككل

المجال	قيمة الارتباط بين الأسئلة الزوجية والفردية	معامل سبيرمان بعد التصحيح
تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة.	0.811	0.899
تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أدائها	0.925	0.961
تشارك المعايير الإدارية في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة	0.914	0.955
درجة الثبات ككل	0.970	0.901

يتضح من الجدول رقم (3) أن درجة الثبات للاستبانة ككل تساوي (97%) وهذا يعني وجود درجة ثبات كبيرة بين فقرات الاستبانة.

طريقة كرونباخ ألفا:

المجال	قيمة كرونباخ ألفا	الدرجة
تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة.	0.904	مرتفعة
تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أدائها	0.973	مرتفعة

مرتفعة	0.895	تشارك المعايير الإدارية في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة
مرتفعة	0.970	درجة الثبات ككل

الجدول (4) اختبار كرونباخ ألفا لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة

يتضح من الجدول رقم (4) أن درجة الثبات للاستبانة ككل تساوى 97 % وهذا يعنى أن الاستبانة تقيس أبعاد الدراسة بدرجة مصداقية عالية، وهناك درجة ثبات كبيرة نسبياً بين فقرات الاستبانة، وهذا يعنى إمكانية اعتماد نتائج الدراسة والأطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

الأساليب الإحصائية المستخدمة: قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة مستخدماً برنامج

للتحليل الإحصائي (SPSS) Statistical Package for the Social Sciences

وتم استخدام الأساليب التالية



✓ النسب المئوية والتكرارات.

✓ معامل كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha والتجزئة النصفية SplitHalf

✓ معامل ارتباط - سبيرمان (Spearman-Coefficient).

✓ المتوسط الحسابي.

✓ التكرار ومعامل الارتباط

✓ T-Test -One Sample

تحليل فقرات الاستبانة:

تم إيجاد النسب المئوية لكل بدائل من بدائل كل فقرة والمتوسط الحسابي بها، وكذلك تم استخدام اختبار T-Test One Sample لفهم أي الفقرات تؤيد محتوى كل فقرة وأي فقرات تنافي محتوى كل فقرة، تكون إجابة الفقرة موجبة عندما يكون المتوسط الحسابي للفقرة مساوياً أو أكبر من 3 ونسبة الموافقة 60 بالمائة أو أكثر، وتكون سالبة عندما يكون المتوسط الحسابي للفقرة أقل من 3 ونسبة الموافقة هي أقل من 60 بالمائة.

أولاً. خصائص عينة الدراسة:

تم تحليل البيانات الخاصة بالقسم الأول من الاستبانة والتي تحاول التعرف على خصائص عينة الدراسة كالتالي: يوضح الجدول رقم (5) أن (9.5 %) من أفراد عينة الدراسة يعملون كمديرين عام وأن (19 %) يعملون كمدير مالي، وأن (

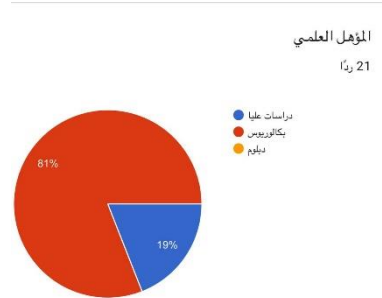
14.3 %) يعملون كمدير إداري وأن (28.6 %) يعملون كمحاسب وأن (28.6 %) يعملون كمراجع وهذا يعطي نتائج جيدة.

الجدول رقم 5 تصنيف عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

المسمى الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير عام	2	9.5
مدير مالي	4	19
مدير إداري	3	14.3
محاسب	6	28.6
مراجع (داخلي أو خارجي)	6	28.6
الإجمالي	21	%100

تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل :

يوضح الجدول رقم 6 أن (19 %) من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دراسات عليا وأن (81 %) مؤهلهم العلمي بكالوريوس، وأن (00 %) مؤهلهم العلمي دبلوم ، وهذا يطمئن الباحث إلى قدرة أفراد العينة على تفهم أسئلة الاستبانة ، والإجابة عليها وتزويده بالمعلومات اللازمة.



الجدول رقم 6 تصنيف عينة الدراسة حسب المؤهل الدراسي:

المؤهل الدراسي	التكرار	النسبة المئوية
دراسات عليا	4	19
بكالوريوس	17	81
دبلوم	000	000
الإجمالي	21	%100

تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة :

بين الجدول رقم 7 أن (42.9 %) من عينة الدراسة هم أصحاب الخبرة الطويلة التي تزيد عشر سنوات في العمل الإداري والمالي وهذا ما يعزز دقة نتائج الدراسة



جدول رقم 7 تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة :

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	000	000
من 5 إلى 10	6	28.6
من 10 إلى 15	6	28.6
أكثر من 15	9	42.9
الإجمالي	21	%100

ثانيا- اختبار فرضيات الدراسة :

للتحقق من صحة الفرضية تم إيجاد النسب المئوية والتكرارات ومتوسط الدرجات والانحراف المعياري والوزن النسبي وقيمة اختبار (ت)، إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05 وكان الوزن النسبي أكبر من 60% ، تكون الفقرة موجبة ، بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها ؛ إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05 وكان الوزن النسبي أقل من 60% ، تكون الفقرة سالبة بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها ؛ وإذا كانت مستوى المعنوية أكبر من 0.05 ، وكان متوسط الدرجة والوزن النسبي متساويين ، فإن آراء العينة في الفقرة محايدة اختبار(ت).

اختبار التوزيع الطبيعي اختبار كولمغروف- سمرنوف One(Sample K-S)

استخدم الباحث اختبار كولمغروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات المعملية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعي، ويوضح الجدول التالي رقم 8 نتائج الاختبار ، حيث أن قيمة اختبار Z كبيرة أى أكبر من قيمة Z الجدولية) وكذلك قيمة مستوى الدلالة أكبر من 0.05 مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وعندئذ يجب استخدام الاختبارات المعملية

الجدول رقم 8 اختبار التوزيع الطبيعي:

المجال	قيمة الاختبار	مستوى المعنوية
تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة.	0.203	0.000
تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها	0.108	0.000
تشارك المعايير الإدارية في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة	0.154	0.000

اختبار الفرضية الأولى: تساهم الموازنة في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة: تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة 1- 5 من أسئلة الاستبانة، بهدف معرفة مدى مساهمة الموازنة في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة ، يوضح الجدول رقم 9 أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات إيجابية ، حيث أن T المحسوبة أكبر من T الجدولية ، ومستوى الدلالة أقل من 0.05 ، والوزن النسبي أكبر من الوزن المحايد 60 بالمائة كل فقرة ، بمعنى أن أفراد العينة يتفقون مع محتوى تلك الفقرات، وان الفقرة رقم 3 المتعلقة بـ "تعتبر الموازنة أداة فعالة للربط بين أهداف المنشآت غير الربحية والإمكانات المتاحة" حصلت على أعلى متوسط درجات (اى 3.8095 ما نسبته 73.54% من أفراد العينة موافقون على تلك الفقرة، بينما الفقرة رقم 2 المتعلقة بـ "تستخدم المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية الموازنة كخطة لربط الأهداف التفصيلية مع الخطة الإستراتيجية، قد حصلت على أقل مستوى حسابي 3.3810. حيث بلغت نسبة الموافقة 71.6% وبصفة عامة بلغ متوسط درجات جميع فقرات المجال الأول 3.3607 وبانحراف معياري 1.69234 و قيمة اختبار T الجدولية تساوي 1.872 ، وبما أن متوسط الدرجات أكبر من المتوسط الفرضي (٣) وقيمة الانحراف المعياري أقل من واحد صحيح ، ومستوى المعنوية 0.000 وهو أقل 0.05 يدل ذلك على مساهمة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة ، وبناءا عليه يتم قبول الفرضية.

جدول رقم 9 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي (المجال الأول)

م	المجال	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
1	تستخدم المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية الموازنة كاداة تخطيط لكافة أنشطتها.	3.5714	.59911	77.9	9.683	0.000
2	تستخدم المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية الموازنة كخطة لربط الأهداف التفصيلية مع الخطة الإستراتيجية.	3.3810	.68749	71.6	11.907	0.000
3	تعتبر الموازنة أداة فعالة للربط بين أهداف المنشآت غير الربحية والإمكانات المتاحة	3.8095	.36452	76.5	12.369	0.000
4	تساعد أنظمة وتعليمات المنشآت غير الربحية ايجابيا في فاعلية الموازنة لتحقيق الأهداف	3.7619	.30018	82.54	10.637	0.000
5	تستخدم موازنة المنشآت غير الربحية كخطة مالية أولاً إلى استغلال الموارد المتاحة.	3.3810	.56449	75.58	10.570	0.000
	المتوسط العام	3.3607	.69234	76.806	11.0332	0.000

2 -اختبار الفرضية الثانية

تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أدائها تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة 6-15 من أسئلة الاستبانة، بهدف معرفة مدى مساهمة الموازنة في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أدائها ، يوضح الجدول رقم 9 أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات سلبية ، حيث أن T المحسوبة أكبر من T الجدولية ، ومستوى الدلالة أقل من 0.05 ، والوزن النسبي أقل من الوزن النسبي المحايد 60 بالمائة كل فقرة ، مع الإشارة إلى أن أفراد العينة غير متفقون مع محتوى تلك الفقرات، وان الفقرة رقم 6 المتعلقة بـ تستخدم الموازنة في المنشآت غير الربحية لأغراض الرقابة على أداء الأنشطة المختلفة.

حصلت على أعلى متوسط درجات 3.3333 (اى ما نسبته 74.14% من أفراد العينة موافقون على تلك الفقرة، بينما الفقرة رقم 11 المتعلقة تم بتحديد طبيعة الانحرافات الموجبة والسالبة ومدى اهميتها النسبية والمطلقة قد حصلت على

أقل مستوى حسابي 2.0952 حيث بلغت نسبة الموافقة 50.22% وبصفة عامة بلغ متوسط درجات جميع فقرات المجال الثاني 2.552. وقيمة الانحراف المعياري 0.435077 ، أقل من واحد صحيح ، ومستوى المعنوية 0.000 و هو أقل 0.05 دل ذلك عدم مساهمة موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أداؤها وبناءا عليه يتم رفض الفرضية.

جدول رقم 10 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي واختبار "ت: ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المجال الثاني :

م	المجال	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
6	تستخدم الموازنة في المنشآت غير الربحية لأغراض الرقابة على أداء الأنشطة المختلفة.	3.3333	.46059	63.72	11.601	0.000
7	تستخدم الموازنة في المنشآت غير الربحية لأغراض الرقابة على أداء العاملين.	2.9048	.30018	53.02	10.522	0.000
8	يتم تحديد مسؤولية كل مستوى من المعايير الإدارية عن تنفيذ الأنشطة المطلوبة منه.	3.2857	.45406	64.14	11.431	0.000
9	يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء بالموازنة دوريا خلال الفترة المالية.	.52382	.32737	54.4	10.148	0.000
10	هناك اهتمام بإيصال التقارير والمعلومات عن انحرافات الموازنة.	.42862	.32557	56.28	8.244	0.000

11	تم تحديد طبيعة الانحرافات الموجبة والسالبة ومدى أهميتها النسبية والمطلقة.	0.09522	.60950	56.28	9.220	0.000
12	يتم دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.	.14292	.45896	54.88	9.220	0.000
13	يتم تحديد المسؤولية عن الانحرافات	.23812	.51343	50.22	9.939	0.000
14	تخذ القرارات المناسبة الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ومنع تكرارها.	.38102	.43095	56.28	9.220	0.000
15	يتم متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.	.19052	.47034	58.6	8.617	0.000
	المتوسط العام	2.552	.435077	56.73	9.816	0.000

3- اختبار الفرضية الثالثة: تشارك المعايير الإدارية في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة

تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة 16-20 من أسئلة الاستبانة، بهدف معرفة مدى مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة يوضح الجدول رقم 11 أن آراء أفراد العينة في جميع الفقرات سلبية ، حيث أن T المقاس أكبر من T الجدولية ، ومستوى الدلالة أقل من 0.05 ، والوزن النسبي أقل من الوزن النسبي المحايد 60 في المائة ، مما يشير إلى أن أفراد العينة غير موافقون على مضمون تلك الفقرات، وان الفقرة رقم 18 المتعلقة ب يتم تزويد الأقسام بنسخة من موازنة المنشأة بعد التصديق عليها .حصلت على أعلى متوسط درجات 3.5714 أى ما نسبته 71.4% (من أفراد العينة موافقون على تلك الفقرة، بينما الفقرة رقم 16,17 المتعلقة . تشارك كافة المستويات الإدارية في إعداد موازنة المنشأة , يتم تزويد الأقسام بنسخة من موازنة المنشأة بعد التصديق عليها..قد حصلت على أقل مستوى حسابي 3.000 حيث بلغت نسبة الموافقة 51.2.

جدول رقم 11 المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والوزن النسبي واختبار "ت: ومستوى الدلالة لكل فقرة من فقرات المجال الثالث :

م	المجال	متوسط الدرجات	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة
16	يوجد قسم (أو لجنة موازنة) يتولى مهمة إعداد الموازنة مع قسم المالية	3.0000	.54919	50.68	8.617	0.000

17	تشارك كافة المستويات الإدارية في إعداد موازنة المنشأة.	3.0000	.67332	48.82	9.683	0.000
18	يتم تزويد الأقسام بنسخة من موازنة المنشأة بعد التصديق عليها.	3.5714	.32557	46.04	9.287	0.000
19	تستخدم الموازنة كأداة تنسيق لأنشطة المنشأة المختلفة.	3.2381	.54612	54.88	9.247	0.000
20	تحقق موازنة المنشأة التعاون بين الأقسام لتنفيذ أنشطة المنشأة بكفاءة	3.1905	.63153	58.14	8.304	0.000
	المتوسط العام	3.1999	.5448	51.71	9.2706	0.000

المبحث الثالث النتائج والتوصيات

من واقع الدراسة الميدانية التي اشتملت على تحليل واقع إعداد واستخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات للارتقاء بموازنة فعالة وذلك على النحو التالي:

أولاً- النتائج:

توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها

1- تستخدم المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية الموازنة التقديرية كأداة تخطيط لكافة أنشطتها وذلك من خلال الآتي:

- تستخدم الموازنة التقديرية كخطة لربط الأهداف التفصيلية مع الخطة الاستراتيجية للمنشأة.
- تعتبر الموازنة التقديرية أداة فعالة للربط بين أهداف المنشآت غير الهادفة للربح والإمكانات المتاحة.
- تساعد أنظمة وتعليمات المنشآت غير الهادفة للربح إيجابياً في فاعلية الموازنة لتحقيق الأهداف.
- تستخدم موازنة التقديرية كخطة مالية أولاً إلى استغلال الموارد المتاحة.

2- ضعف في استخدام الموازنة التقديرية كأداة للرقابة على أداء معظم المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، بالرغم من توافر الموارد البشرية المؤهلة من حملة البكالوريوس والماجستير والدكتوراة.

- وذلك من خلال الآتي:
- لا تستخدم الموازنة التقديرية لأغراض الرقابة على أداء العاملين فيها.
- عدم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط بالموازنة التقديرية دورياً خلال الفترة المالية.
- ضعف الاهتمام بإيصال التقارير والمعلومات عن انحرافات الموازنة.
- ضعف تحليل الانحرافات الموجبة والسالبة التي قد تظهر الأداء الفعلي والأداء المخطط، ودراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.

- لا يتم تحديد الجهات المسؤولة عن الانحرافات.
- عدم اتخاذ القرارات المناسبة الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ومنع تكرارها.
- عدم متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.

1- ضعف مشاركة المستويات الإدارية في تحديد الأهداف وإعداد الموازنة التقديرية في معظم المنشآت

غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية، وذلك من خلال الآتي :

- لا يوجد قسم خاص للموازنات أو لجنة موازنة .

- ضعف مشاركة المستويات الإدارية المختلفة .
- عدم استخدام الموازنة كأداة تنسيق لأنشطة .
- ضعف التعاون بين الأقسام المختلفة لتنفيذ أنشطة المنشأة بكفاءة .
- لا يتم تزويد الأقسام المختلفة بنسخة من الموازنة بعد التصديق عليها .

ثانياً التوصيات:

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها، يوصي الباحث بما يلي :

- ضرورة إنشاء قسم خاص للموازنة أو لجنة موازنة في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية تهتم بتطبيق أساليب حديثة لتفعيل دور الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة، وتكون حلقة وصل بين الإدارة العليا والمستويات الإدارية الأخرى وتولى مسؤولية إعداد الموازنة والإشراف على تنفيذها وإعداد التقارير اللازمة لمتابعة الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات واقتراح الحلول الممكنة لتلافيها.
- ضرورة ربط الأهداف التفصيلية للموازنة التقديرية مع الخطة الإستراتيجية للمنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية ، والتي تمثل نظرة شمولية لأوضاع المنشآت وأنشطتها على المدى الطويل، وبحث تطويرها خلال السنوات القادمة.
- ضرورة اعتبار الموازنة التقديرية بمثابة نمط ومعياري للأداء، لقياس مقومات النجاح في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية ، مع ضرورة تطبيق نظام تقارير الأداء لحصر وتحديد الانحرافات، ودراسة أسبابها، وتحديد مسؤولية كل مستوى من المستويات الإدارية، واتخاذ الإجراءات العلاجية لتصحيحها أو تلافيها.
- يجب تقسيم فترة الموازنة التقديرية إلى فترات لاغراض المتابعة والتقييم، ولكي يتسنى لنا استخدامها كأداة فعالة للرقابة.
- ضرورة اعتماد الموازنة التقديرية كأداة للرقابة على أداء العاملين في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية ومتابعة الانحرافات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط.
- أن يتم تحليل الانحرافات الموجبة والسالبة مع ذكر الأسباب التي أدت لتلك الانحرافات وتقديم التقارير عنها، مما يمكن من تقييم الأداء بصورة أفضل.
- ضرورة مشاركة كافة المستويات الإدارية في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية في إعداد الموازنة التقديرية للاستفادة من خبراتهم ومنحهم الشعور بالثقة وزيادة تحفيزهم نحو تحقيق أهداف الموازنة التي شاركوا في وضعها.
- أن يتم تزويد الأقسام بنسخة من الموازنة التقديرية بعد التصديق عليها من أجل تنظيم وضبط العمل والاسترشاد بها عند التنفيذ وتفعيل وظيفتي التنسيق والاتصال.
- تطوير الهيكل التنظيمي والوصف الوظيفي بما يكفل توزيع المهام والصلاحيات لجميع المستويات الإدارية، مما يسهل عملية الرقابة ومحاسبة المسؤولية.

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

قائمة استقصاء بحثي لدراسة

الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في المنشآت غير الهادفة للربح

في المملكة العربية السعودية "دراسة ميدانية"

الأخ الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

عظيم تحياتي وامتناني لسعادتكم، وشاكرا ومقدرا سلفا ما ستقدمونه من معلومات، وما ستقضونه من وقت في استيفاء بيانات هذا الاستبيان البحثي.

،وبعد،،

يقوم الباحث بإعداد بحث ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في إدارة الأعمال بعنوان الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في المنشآت غير الهادفة للربح في المملكة العربية السعودية " وهي دراسة تطبيقية على موظفي المنشآت غير الربحية، لذا يأمل الباحث من سيادتكم الإجابة على أسئلة هذه الاستبانة من واقع تجاربكم الشخصية خلال عملكم ويسعدني أن ألفت انتباه سيادتكم إلى أن نجاح هذا البحث يتوقف على مدى مساهمتكم الفعالة بأرائكم البناءة ، والتي تعني لي الكثير، وأعدكم بأن ما ستفضلون به من آراء وبيانات لن يستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط، ولمراعاة الموضوعية وعدم الوقوع في أية إحراجات فإن ذكر الاسم غير مطلوب في تعبئة الاستبيان . هذا وأشكركم مقدما على حسن تعاونكم،،،

الباحث

الجزء الأول: البيانات الشخصية

- العمر:

أقل من : 25 من 25-35 من 35-45 45 – فأكثر

- الوظيفة :

مدير عام - مدير مالي - مدير إداري -محاسب - مراجع (داخلي – خارجي)

- المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس دراسات عليا

- سنوات الخبرة:

أقل 5 من 5-10 10-15 أكثر من 15

الجزء الثاني: أسئلة تتعلق بعناصر الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في المنشآت غير الهادفة للربح

أمل منكم التكرم بوضع الإجابة الأقرب إلى الواقع:

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

البيان	الدرجة من (1 – 5)
أولاً: تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تخطيط الأنشطة بكفاءة.	
تستخدم المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية الموازنة كاداة تخطيط لكافة أنشطتها.	
تستخدم المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية الموازنة كخطة لربط الأهداف التفصيلية مع الخطة الإستراتيجية.	
تعتبر الموازنة أداة فعالة للربط بين أهداف المنشآت غير الربحية والإمكانات المتاحة	
تساعد أنظمة وتعليمات المنشآت غير الربحية ايجابيا في فاعلية الموازنة لتحقيق الأهداف...	

	تستخدم موازنة المنشآت غير الربحية كخطة مالية أولاً إلى استغلال الموارد المتاحة.
	ثانياً: تساهم موازنة المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحقيق رقابة فعالة على أدائها:
	تستخدم الموازنة في المنشآت غير الربحية لأغراض الرقابة على أداء الأنشطة المختلفة.
	تستخدم الموازنة في المنشآت غير الربحية لأغراض الرقابة على أداء العاملين.
	يتم تحديد مسؤولية كل مستوى من المعايير الإدارية عن تنفيذ الأنشطة المطلوبة منه.
	يتم مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء بالموازنة دورياً خلال الفترة المالية.
	هناك اهتمام بإيصال التقارير والمعلومات عن انحرافات الموازنة.
	تم تحديد طبيعة الانحرافات الموجبة والسالبة ومدى أهميتها النسبية والمطلقة.
	يتم دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.
	يتم تحديد المسؤولية عن الانحرافات
	تخذ القرارات المناسبة الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ومنع تكرارها.
	يتم متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.
	ثالثاً: تشارك المعايير الإدارية في المنشآت غير الربحية في المملكة العربية السعودية في تحديد الأهداف وعملية إعداد الموازنة:
	يوجد قسم (أو لجنة موازنة) يتولى مهمة إعداد الموازنة مع قسم المالية
	تشارك كافة المستويات الإدارية في إعداد موازنة المنشأة.
	يتم تزويد الأقسام بنسخة من موازنة المنشأة بعد التصديق عليها.
	تستخدم الموازنة كأداة تنسيق لأنشطة المنشأة المختلفة.
	تحقق موازنة المنشأة التعاون بين الأقسام لتنفيذ أنشطة المنشأة بكفاءة

شاكر ومقدر لكم سعة صدركم وحسن استجابتكم وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام،

المراجع:

أولاً القرآن الكريم

ثانياً الكتب باللغة العربية:

- أحمد ماهر - دليل المدير خطوة بخطوة في الإدارة الاستراتيجية - الدار الجامعية للنشر والتوزيع - الإسكندرية- مصر - 2005 م.
- أحمد ماهر - كيف ترفع مهاراتك الإدارية في الاتصال - الدار الجامعية للنشر والتوزيع - الإسكندرية - مصر - 2004 م.
- الأفندي و آخرون - مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام - رسالة ماجستير غير منشورة - جامعة حلب - سوريا - 2003 م.
- جاسم مجيد - دراسات في الإدارة العامة - مؤسسة شباب الجامعة - الإسكندرية - مصر - 2005 م.
- جودة محفوظ و حسن الزعبي و ياسر المنصور - منظمات الأعمال: المفاهيم و الوظائف - دار وائل للطباعة والنشر - عمان - الأردن - 2004م - ط 1 .
- حنان وآخرون ، المحاسبة الإدارية- مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء - دار الثقافة للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 1997م - ط 1 .
- خليل أبو حشيش - المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية - دار وائل للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 2005م - ط 1 .
- زامل و آخرون - المحاسبة الإدارية مع التطبيقات بالحاسب الآلي - معهد الادارة العامة - مركز البحوث - الرياض - المملكة العربية السعودية - الجزء الأول - 2000م.
- صبحي العتيبي - تطور الفكر و الأنشطة الإدارية - دار الحامد للنشر والتوزيع - عمان- الأردن - 2002 م- ط 1 .
- طارق حماد - الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة - الدار الجامعية - الإسكندرية - مصر - 2010 م- ط 2 .
- طاهر وآخرون - المحاسبة الإدارية - دار وائل للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 2002م - ط 1 .
- عبد العزيز النجار - الإدارة الذكية - المكتب العربي الحديث - الإسكندرية - مصر - 2008 م.
- علي شريف - الإدارة المعاصرة - الدار الجامعية للطباعة والنشر - الاسكندرية - مصر- 1997 م- ط 2 .

- علي منصور - مبادئ الإدارة : أسس و مفاهيم - مجموعة النيل العربية للنشر و التوزيع - القاهرة - مصر - 1999 م - ط 1.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين- المحاسبة الإدارية- عمان- الأردن - 1998م.
- مجيد الكرخي - التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج - بيت الغشام للنشر و الترجمة - عمان - 2014م.
- مجيد الكرخي - التخطيط الاستراتيجي عرض نظري وتطبيقي - دار المناهج للتوزيع والنشر-عمان- الاردن - 2009 م - ط 1.
- محمد أبو نصار - المحاسبة الإدارية - دار وائل للنشر و التوزيع - عمان - الأردن - 2005 - ط 2 .
- محمد الصحن-علي الشريف-محمد سلطان - مبادئ الإدارة - الدار الجامعية للنشر والتوزيع - الإسكندرية - مصر- 2000م- ط1.
- محمد حافظ و السيد البحيري - تخطيط المؤسسات التعليمية - عالم الكتب لنشر والتوزيع - القاهرة - مصر - 2006 م.
- محمد راضي، وجدي حجازي - المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات - الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع - الإسكندرية - مصر - 2001م.
- محمد راضي، وجدي حجازي - المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات - الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع - الإسكندرية - مصر - 2006م -
- محمد عبدالفتاح و محمد الصحن - الإدارة العامة المبادئ و التطبيق - الدار الجامعية لنشر والتوزيع - الإسكندرية - مصر - 2003 م .
- محمد ياغي - الرقابة في الإدارة العامة - مركز احمد ياسين الفني - عمان - الأردن - 1994م- ط2 .
- مصطفى كافي وآخرون - المحاسبة الإدارية - مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع - عمان - الأردن - 2012م.
- ناصر عبداللطيف - الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية و تكنولوجيا المعلومات - الدار الجامعية للنشر والتوزيع- الإسكندرية- مصر- 2004 م.
- وابل الوابل - المحاسبة الإدارية - دار وابل للنشر - الرياض - المملكة السعودية العربية - 2005م - ط 5 .

- يوسف جربوع – مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية - غزة: د. ن – غزة – فلسطين – 2002 م – ط 1 .

ثالثاً الرسائل الجامعية :

- عطاء محمد العمري "مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين" رسالة لنيل درجة الماجستير - الجامعة الإسلامية غزة- فلسطين 2005 م.
- ليندة بن عزوز – واقع تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية – رسالة لنيل درجة الماجستير – جامعة محمد بوضياف – الجزائر – 2015 م.
- محمد موسى محمد النجار " العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية" - رسالة لنيل درجة الماجستير – الجامعة الإسلامية غزة ، فلسطين 2006م.

رابعاً الدوريات:

- قاسم الحبيطي ، وحيد رمو – إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام الحاسوب – مجلة البحوث المستقبلية- 2008م – العدد 22.

المراجع الأجنبية:

- Frank Wood & Alan Sangster – Business Accounting – Prentice Hall – New York – USA – 2002- 9th edition .
- Samuel Certo - Modern Management- Prentice Hall- New York-USA- 2000
- Hilton, Ronald - Managerial Accounting – 6th Edition - Mc Graw Hill - New York- USA -2005.
- Ives, Martin, Razek, Joseph, & Hosch, Gordon. - Introduction To Accounting- 5th Edition - Prentice Hall - New York- Governmental And Not-For-Profit USA-2004 .
- Pandey - Essentials of Management Accounting -Vikas Publishing House – USA - 2th- 2000.
- Drury, Colin – Management Accounting For Business Decision – An International Thomson publishing Company – USA -2004 .

Gitman , Lawrence – Principles of Managerial Finance – Addison Wesley -
– New York- 2003.

Horngren & Datar – Cost Accounting - prentice Hall International- Inc -
USA – 2006– 12th edition –

Horngren & Sundem – Introduction to Management Accounting–
prentice Hall International- Inc - USA – 1995– 7th edition .

ETHICS COMMITTEE APPROVAL**ETHICS LETTER*****TO GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES******REFERENCE: EMAD ABDULLAH QAID MUDHSH (20185112)***

I would like to inform you that the above candidate is one of our postgraduate students in the Department of Business Administration. He has taken his thesis under my supervision and the thesis titled: **The Estimated Budget as a tool for planning and control in non-profit establishments in KSA.**

Please do not hesitate to contact me if you have any further queries or questions.

Sincerely yours,

Prof. Gamal Abd Elaziz Eldeiasi
PhD in Administrative Economics.
Faculty of Economics and Administrative Sciences.

ESTIMATED BUDGET AS A

ORIGINALITY REPORT

8%	7%	1%	4%
SIMILARITY INDEX	INTERNET SOURCES	PUBLICATIONS	STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1	alqashi.com Internet Source	1%
2	scholar.najah.edu Internet Source	1%
3	site.iugaza.edu.ps Internet Source	1%
4	Submitted to Yakın Doğu Üniversitesi Student Paper	1%
5	ar.m.wikipedia.org Internet Source	<1%
6	repository.sustech.edu Internet Source	<1%
7	library.iugaza.edu.ps Internet Source	<1%