

## دور الموزانات التخطيطية في تقويم الاداء المالي

د. فضل الله برير جعفر ابراهيم\*

د. بشير بكري عجيب بابكر\*\*

### المستخلص

تناولت الدراسة دور الموزانات التخطيطية في تقويم الاداء المالي. هدفت الدراسة الى تمثنت مشكلة الدراسة في مدى تأثير كفاءة معدي الموزانات التخطيطية على تقويم الأداء المالي، وما هي المعوقات التي تعترض اعداد الموزانات التخطيطية لتقويم الأداء المالي. توصلت الدراسة لعدة نتائج منها أن الموزانات التقديرية تسهم في تنمية قدرات ومهارات الإدارة على التنبؤ والتخطيط المناسب للمستقبل، يتوقف نجاح الموزانات التقديرية كأداة تخطيطية ورقابية على وجود عنصر بشري كفاء. اوصت الدراسة بتوصيات منها بضرورة الاهتمام بتنمية قدرات العاملين بمنشآت الاعمال لاعداد موزانات اكثر واقعية، العمل على إشراك العاملين في إعداد الموزانات التقديرية وتدريبهم على إعدادها والرقابة عليها.

### Abstract

The study dealt with the role of planning budgets on the evaluation of financial performance. The objective of the study was to determine the effect of the efficiency of the budget preparers on the evaluation of the financial performance, and what are the obstacles in the preparation of budget planning to evaluate the financial performance. The study concluded that the estimated budgets contribute to the development of management abilities and skills in predicting and planning the future. The success of the budget estimates depends on the existence of an efficient human component.

\* - أستاذ مساعد - جامعة المغتربين

\*\* - أستاذ مساعد - جامعة القرآن الكريم

The recommendations of the study recommended the need to pay attention to the development of the capacity of workers in business enterprises to prepare more realistic budgets, work to involve the staff in the preparation of budgets and training and .training in the preparation and control

### المحور الأول: الاطار المنهجي والدراسات السابقة اولا: المقدمة

تعتمد فكرة الموازنة التخطيطية علي محاولة وضع تقديرات مالية علي ضوء الظروف المالية والاقتصادية المتوقعة في المستقبل لمنشآت الاعمال، وتعد الموازانات التخطيطية من المواضيع القديمة والحديثة في آن واحد فاول موازنة قام باعدادها سيدنا يوسف عليه السلام في مصر القديمة لاعداد موازنة لإنتاج واستهلاك القمح في سنوات القحط والرخاء، الا ان فكرة الموازنة التخطيطية تطورت الفكرة تطوراً كبيراً وانتقلت من النطاق الضيق لمراقبة عناصر التكاليف الفعلية الي نطاق أوسع وأشمل بمساعدة الإدارة في أداء وظائفها من تخطيط وتنسيق واتصال ورقابة وغيرها.

جاء الاهتمام بالأداء المالي بمؤسسات التعليم العالي بالسودان للهدف السامي الذي أنشأت من أجله تلك المؤسسات والمتمثل في أداء الرسالة التعليمية وتعميم المعرفة وتوفير السند المطلوب لتحقيق المصالح الوطنية، وذلك من خلال إحداث التنمية العقلية والأخلاقية للأفراد، وتوفير السند المعرفي، ويتضمن توفير الكوادر المدربة بالمستوي العالمي، أكاديميا وفنياً وتقنياً بالكم والكيف والزمن المطلوب، وتأسيس الشراكة بين المؤسسات التعليمية ومؤسسات الدولة، وتعزيز الانتماء للوطن وبناء السلوك الشخصي القويم وصقله بالقيم الفاضلة من صدق وأمانة والتزام واحترام وإتقان للعمل واحترام لقيمة الزمن، كما يتضمن تحقيق القدرات التنافسية العالمية للتعليم الوطني علي الوجه الأكمل، وبأقل تكلفة ممكنة،

وفي سبيل تحقيق هذا الهدف لابد للإدارات المالية والحسابية بمؤسسات التعليم العالي، من القيام بعدة واجبات حتمية أهمها وضع الميزانيات التقديرية، والمشاركة في مناقشتها مع الجهات الممولة، وإيجاد موارد ذاتية لدعم هذه الميزانيات ثم تنفيذ الصرف وإجراء الرقابة المالية اللازمة عليها، علاوة على المحافظة على الأصول غير المتداولة والمخزون بتلك المؤسسات، مع تقديم النصح والاستشارات الفنية للإدارات العليا بقدر يمكنها من اتخاذ القرارات السليمة وفي الوقت المناسب.

#### مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في الآتي:

1. هل تؤثر كفاءة معدي الموازنات التخطيطية على تقويم الأداء المالي
  2. ما هي المعوقات التي تعترض إعداد الموازنات التخطيطية لتقويم الأداء المالي
- أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في الآتي:

1. مساعدة مديري منشآت الاعمال في التعرف على أهمية الموازنات التخطيطية باعتبارها أحد اهم ادوات الرقابة المالية.
2. التعرف على أسس وأساليب إعداد الموازنات التخطيطية.
3. التعرف على الموازنات التخطيطية باعتبارها أحد أهم أدوات الرقابة المالية على الموارد والاستخدامات.
4. التعرف على معوقات اعداد الموازنات التخطيطية.
5. التعرف على مقومات نجاح الموازنات التخطيطية.

#### أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

1. بيان أهمية الموازنات التخطيطية في الرقابة بالمنشآت المالية.
2. بيان كيفية وطرق إعداد الموازنات التخطيطية بالمنشآت المالية.
3. إبراز مقومات نجاح الموازنات التخطيطية.
4. بيان دور الموازنات التخطيطية في الرقابة على مستويات الأداء بالمنشآت المالية.

5. إبراز معوقات إعداد الموازنات التخطيطية.

#### فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تم اختبار الفرضيات التالية:

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين كفاءة معدي الموازنات التخطيطية وتقويم الأداء المالي.
2. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معوقات إعداد الموازنات التخطيطية وتقويم الأداء المالي.

#### منهجية الدراسة:

تتبع الدراسة مزيجاً من مناهج البحث العلمي حيث تم استخدام المنهج الاستنباطي ومنه تم تحديد محاور الدراسة ووضع الفروض، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفرضيات، والمنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة الحالة التطبيقية وتحليل البيانات.

#### حدود الدراسة:

حد مكاني: المنشآت المالية بولاية الخرطوم.

حد زمني: 2018م.

ثانياً: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الموازنات التقديرية والبيانات المالية وكذلك التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، وكذلك تمويل التعليم العالي، يتناول الباحث بعضاً منها على النحو التالي:

**1- دراسة: (W. Mark and J. Brian) , 2002 (1)**

تناولت الدراسة مشكلة ان الاعتماد علي مقاييس الناتج الملموس، يبدو مشجعاً لاستخدام الموازنات التقديرية في القطاع العام، لان أداء الوحدة الحكومية لا يمكن تقويمه علي أساس الإيراح او الخسائر المالية، وهو المعيار المستخدم في القطاع الخاص أو المؤسسات الربحية. وفي غياب معيار الربح او الخسارة، فان مقاييس الناتج الملموس توفر أداة مفيدة تشجع علي شفافية التخطيط الاستراتيجي والتقويم والمتابعة للمنشأة او الوحدة، كذلك أثار منتقدو إجراءات الموازنة المبنية علي البرامج و الأداء عدة انتقادات، منها ان النقطة الأساسية تكمن في صعوبة تحديد مقاييس الناتج الملموس المناسبة لقياس الأداء لأنشطة القطاع العام.

بينما هدفت الدراسة إلى أثر موازنة البرامج والأداء علي الأداء المالي للولايات المتحدة الأمريكية من خلال استخدام بيانات الفترة من 1970 م -1997م. كما هدفت الدراسة إلي التعرف علي أساليب وأنماط موازنة البرامج والأداء التي اعتمدها الولايات المختلفة.

من النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن موازنة البرامج و الأداء حدثت من الصرف علي الناتج القومي بنسبة 2%، ولكن ليس كل برامج الحكومات تتأثر بالتساوي، كما ان بعض الموازنات شهدت زيادة في الصرف بعد تطبيق موازنة البرامج والأداء.

---

(1) W. Mark Crain and J. Brian O Roark, **The Impact of Performance – Based Budgeting on State Fiscal Performance**, Economics Of Governance, New Yourk: Springer Verlag, 2004

تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها تركزت في اثر موازنة البرامج والأداء علي الأداء المالي للولايات المتحدة الأمريكية، بينما دراسة الباحث في الموازونات التقديرية

## 2- دراسة: Kevin (2004) (1)

تناولت الدراسة مشكلة أن المشاركة في عملية إعداد الموازونات التقديرية أصبحت محور اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة الادارية، وذلك للحاجة لتعريف الربط بين المشاركة في إعداد الموازونات التقديرية وأداء العاملين أو أداء المنظمة. بينما هدفت الدراسة إلى التحقق من اثر درجة التوافق بين الحاجة للمشاركة ونسبة المشاركة المسموح بها علي الالتزام ببرامج الموازنة والأداء الإداري للمنشأة. فحص اثر بعض العوامل الموقفية مثل: (الحوافز، سلوك القائد، سلوك العمل كفريق. . . ) علي الالتزام ببرامج الموازنة بهدف خلق مزيد من المشاركة الشاملة للوصول إلي نموذج الموازنة الأمثل. تم اختبار الفرضيات الآتية الفرضية الأولى: تتعلق بقياس العلاقة بين الحوافز والالتزام بالموازنة التي تقدم للعاملين ودرجة التزامهم بالموازنة، الفرضية الثانية: لاختبار مدي العلاقة بين سلوك القائد والتزام العاملين بالموازنة. من النتائج التي توصلت إليها الدراسة هناك علاقة ايجابية بين الحوافز ودرجة الالتزام بالموازنة. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين سلوك القائد والالتزام بالموازنة، إي انه كلما كان سلوك القائد تشجيعياً كلما كان مرؤوسيه عندهم درجة التزام أكبر بالموازنة. تختلف هذه الدراسة عن دراسة الباحث في أنها تركزت في عنصر المشاركة فقط في نجاح الموازونات التقديرية، بينما تحدثت دراسة الباحث عن دور الموازونات التقديرية علي العموم.

(1) Kevin T. Breaux, The Effect of Programmer Commitment on The Degree of Participative Congruence and Managerial Performance in a Budgeting setting: (A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for The Degree of Doctor of Philosophy in Accounting: Louisiana State University, U. S. A, 2004

### 3- دراسة Segun & Temitope (2012)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة مشكلة فعالية الموازنة كمقياس للرقابة في الاقتصاديات النامية. هدفت الدراسة للكشف عن فعالية الموازنات وارتباطها مع مستوى التفاعل مع بيئتها ومتي تكون الرقابة فعالة في نشاط المنظمة. من النتائج التي توصلت إليها الدراسة، ليس هنالك دليل قوي علي فاعلية الموازنة كأداة للرقابة في نيجيريا، وهذا لا يتطابق مع ما هو موجود في العالم المتقدم. وهذا بسبب العوامل التالية، عدم اتساق السياسات الحكومية، والتضخم وقواعد البيانات الفقيرة ان وجدت، ضعف وفقر البنيات التحتية والفساد. لذلك جاءت التوصيات بأن تراجع الموازنة علي أساس منتظم وذلك لعكس تأثير التغيير والمنافسة العالية في بيئة العمل، كما يجب علي الحكومات ان تواجه التحديات وبزل الجهود لإزالة العقبات والمشاكل التي تؤثر علي فعالية الموازنات، مما يمكن الشركات من تحسين الأداء.

---

(<sup>1</sup>) Segun Abogun & Temitope Olamide Fagbemi, **The Efficacy of Budgeting as Control Measure in Developing Economies: A study from Nigeria.** Department of Accounting and Finance, University of Ilorin, Nigeria, [www.ccsenet.org/ass](http://www.ccsenet.org/ass) Asian Social Science Vol. 8, No. 1; January 2012

#### 4- دراسة Ruth & Len (2013) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في تقديم إطار مفاهيمي جديد لتطوير الموازنات في القطاع العام. وهدفت الدراسة لتكون أداة استشارية لتقييم فعالية نظام الموازنات الحالي، وعمل مراجعة لذلك.

وتمثلت نتائج الدراسة في ان استخدام المنهج التفسيري أنتج إطاراً جديداً يقترح ان ادارة الموازنات تتأثر بثلاث عناصر رئيسة هي الرقابة والأفراد والأداء والتي تحكمها جميعا الثقافة التنظيمية، وهي لها الأثر العميق في عملية ادارة الموازنة وتمثل البيئة التي من داخلها يتم النشاط.

#### المحور الثاني: الاطار النظري

#### أولاً: مفهوم الموازنات التخطيطية

الموازنة هي خطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية من مقل معظم القطاعات إيرادات وتكاليف المنشأة عند مستوى إنتاج معين وذلك قبل التنفيذ ثم تأتي مرحلة تنفيذ ما تم تخطيطية ثم تقييم الأداء وهي مقارنة المخطط مع ما تم تنفيذه لمعرفة الانحرافات هل هي في صالح المنشأة أم في غير صالح المنشأة. (2) يمكن تعريف الموازنة بأنها ترجمة مالية وكمية ونقدية للأهداف التي ترغب في تحقيقها مستقبلاً خلال فترات مقبلة فهي تعد تعبير رقمي عن خطط وبرامج المؤسسة بحيث تضمن تحقيق جميع العمليات والنتائج المتوقعة مستقبلاً،

(1) Ruth Hamson & Len Bird, **Devolved Budgets in the Puplic Sector: Anew Conceptual Framework for Consultancy Evaluation**, Coventry University, England, Address for correspondence: R. Hamson@Coventry.ac. Uk, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 9 Number 2

(2) طارق حماد عبد العال (2005)، الموازنات التخطيطية، نظرة متكاملة، جمهورية

مصر العربية، الاسكندرية: الدار الجامعية، ص22

وتتمثل تلك الأهداف في تحقيق عائد مناسب على رأس المال، خفض التكاليف، تحقيق نسبة ربح معينة تقديم الخدمات بجودة مرتفعة وتحقيق كمية الإنتاج المناسبة وأخيراً رفع الكفاية الإنتاجية<sup>(1)</sup> وبأنها ترجمة مالية وكمية ونقدية للأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها مستقبلاً خلال فترات مقبلة" فهي تعد تعبير رقمي عن خطط وبرامج المؤسسة بحيث تضمن تحقيق العمليات والنتائج لمتوقعة مستقبلاً، وتتمثل تلك الأهداف في تحقيق عائد مناسب على رأس المال، خفض التكاليف، تحقيق نسبة ربح معينة، تقديم لخدمات بجدة مرتفعة وتحقيق كمية الإنتاج المناسبة وأخيراً رفع الكفاية الإنتاجية.<sup>(2)</sup> وبأنها مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية وفي نفس الوقت جزء من التخطيط القصير الأجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، ما يرتبط بذلك اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي أساساً (لاتخاذ القرارات المصححة والمسائلة المحاسبية وتقييم الأداء).<sup>(3)</sup> وعرفت أيضاً الموازنة التقديرية بأنها خطة مفصلة ومتكاملة توضح في صورة كمية الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية مستقبلية، وتبين الوسائل والطرق والموارد اللازمة لتحقيق

(1) أمجد عبد الفتاح (2000)، تقييم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة

العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن، ص 26

(2) رشاد الحصري (1982)، استخدام أسلوب تحليل لتكلفة والعائد للحكم على كفاية البرامج

البديلة، في ضوء استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد الرابع عشر، فبراير، ص 15

(3) مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، المحاسبية الإدارية، (عمان: دار الميسرة للنشر

والتوزيع والطباعة، 2013م)، ص 15

هذه الأهداف كما تستخدم كأساس للرقابة خلال فترة تنفيذها. (1) وعُرفت الموازنة التقديرية بأنها أداة للتعبير عن أهداف المشروع في صورة كمية ومالية وفي شكل خطة عمل مستقبلية ومعتمدة سواء كان بالنسبة للمشروع كوحدة واحدة أو للإدارات والأقسام فيه كل على حده، ومتابعة تنفيذ الخطة بعد وضعها. (2) وعرفت الموازنة التقديرية بأنها خطة مالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في الوحدة الاقتصادية لفترة محددة مقبلة. (3) وعرفت الموازنات التقديرية بأنها أداة عملية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات منشأة ما لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة في المستقبل سواء كانت هذه المنشأة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري أو مالي أو تؤدي خدمات خاصة أو عامة، وسواء كانت المنشأة مشروعاً فردياً أو شركة خاصة أو عامة أو جهازاً أو وزارة أو هيئة أو إدارة حكومية. (4) وعرفت الموازنات التقديرية بأنها تعبير رقمي (كمي وقيمي) عن خطة النشاط المتعلقة لفترة مالية مقبلة، ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ وأداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم الأداء ومتابعة التنفيذ والتحقق من تحقيق الأهداف المرسومة واتخاذ القرارات المطلوبة.

- 
- (1) د. كمال خليفة أبوزيد، دراسات في المحاسبة الإدارية، (د ن، 1988)، ص 68  
 (2) د. رمضان محمد غنيم، دراسات في المحاسبة الإدارية، (جامعة القاهرة. فرع الخرطوم، د ن 1987)، ص 29  
 (3) د. منير سالم، دراسات في المحاسبة الإدارية، (القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة، 1982 م)، ص 45  
 (4) د. محمد عباس حجازي، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: مكتبة التجارة والتعاون 1977 م)، ص 278

(1) وعرفت الموازنات التقديرية بأنها تتعلق بتطبيق البرنامج المحدد من خلال خطة طويلة الأجل للمنشأة، والذي يمثل الأنشطة المختلفة وعلى ذلك فالموازنة تترجم الخطط طويلة الأجل إلى خطط تشغيلية سنوية. (2) وعرفت الموازنات التقديرية بأنها خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة، وهي عبارة عن خطة المستقبل. يعبر عنها بصورة كمية أو قيمية، وتعتبر الموازنة الشاملة بمثابة الملخص لكل المجالات الواردة بخطة المنشأة وأهدافها المستقبلية وكذلك توضح الموازنة كيفية تحقيق تلك الأهداف. (3) وعرفت الموازنات التقديرية بأنها خطة أو برنامج للعمل خلال فترة زمنية مستقبلية جرت العادة على اعتبارها سنة مالية واحدة، وقد تكون نصف سنوية أو ربع سنوية أو شهرية أو حتى أسبوعية، وتمثل هذه الخطة وبصورة شاملة ومفضلة كيفية حصول المنشأة على الموارد البشرية والمادية والمالية مستقبلاً وكيفية استخدامها خلال فترة تنفيذ الموازنة في ضوء أهداف المنشأة وتوقعاتها المستقبلية المحددة مقدماً لاستخدام مجموعة من الأساليب والوسائل والطرق. (4)

ومن ذلك يتضح أن إعداد أساسيات إعداد الموازنات التقديرية هي:

1. أن تكون الموازنة في صورة كمية.

(1) د. ليلي فتح الله، د. عاطف محمد العوام، المحاسبة الإدارية، (القاهرة: د. ن،

2002م)، ص 14

(2) Colin and Drury, **Management and cost Accounting**, 4<sup>th</sup> Edition, (Thomson Business, press, London, 1996), p 467

(3) Carrion, R. H and Noreen. E. W. , **Managerial Accounting**, Eighth Edition, IRWIN, Chicago, 1997, P 360

(4) د. أسامة الحارث، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع،

2004م)، ص 290

2. أن ترتبط الموازنة بوحدة محاسبية معينة.
3. أن تغطي الموازنة مدة محددة في المستقبل.
4. أن تشمل على كافة نشاطات وفعاليات المؤسسة.

### وظائف الموازنات التخطيطية

يمكن تلخيص الوظائف الرئيسية للموازنات التخطيطية في الآتي: (1)

1. وظيفة التخطيط: نظراً لأن الموازنة التخطيطية تمثل خطة كمية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للمنشأة كما تحتوى على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف، والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البديل أو مجموعة البدائل المناسبة فإن إعداد الموازنة التخطيطية يدعو الإدارة الي التفكير في المستقبل، ورسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف.
2. وظيفة التنسيق: تفيد الموازنات لتخطيطية في تنسيق أوجه الأنشطة المختلفة بالمنشأة فهي أداة للتنسيق بين أنشطة الإيرادات والشراء والتمويل وغيرها من الأنشطة بما يؤدي الي التناسق والتكامل والتوافق بين هذه الأنشطة وتفاذي النظرة الجزئية للأمور، فمثلا قد يرغب مدير المشتريات والمخازن بالاحتفاظ بمستوى عال من المخزون حتى يمكن تلبية طلبات الإدارات بسرعة إلا أن المدير المالي قد يعترض على ذلك بحجة أن وجود كميات كبيرة من المخزون عرضة للتلف نتيجة التخزين لفترات طويلة. . إن الموازنات التخطيطية أداة مساعدة للتنسيق في مثل هذه الحالات.

---

(1) أحمد فرغلي (2002)، المحاسبة الإدارية (الإطار العلمي والأساليب العلمية)، ، القاهرة، دار الهاني للطباعة، ص123

3. وظيفة الاتصال: تعد الموازنات التخطيطية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة الي المستويات لإدارية المختلفة بالمنشأة، ومن أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج لمستهدفة وكمية المشتريات اللازمة والحد الأقصى للمبالغ التي تنفق على العلاقات العامة خلال فترة الموازنة.

4. وظيفة الرقابة: إن النتائج الفعلية المحققة يتم قياسها في ضوء مستويات الأداء المستهدفة الواردة بالموازنات لتخطيطية ويتم تحديد الانحرافات بمقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات وتحليل هذه الانحرافات الي أسبابها وحسب مراكز المسؤوليات وذلك حتى يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات العلاجية التي تكفل تفادي تكرار حدوث الانحرافات غير المرغوب فيها مستقبلاً وتشجيع انحرافات الكفاية والعمل على استثمار ومسيباتها.

5. وظيفة التحفيز: يمكن أن تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الإدارة وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.

6. وظيفة تقييم الأداء: يمكن استخدام مستويات الأداء الواردة بالموازنات التخطيطية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما أن تلك المستويات معدة طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة، كما أن نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التخطيطية بحيث يمنح العاملين بالمنشأة مكافآت وحوافز إذا ا تحققت تلك الأهداف كما قد يعاقب العاملين إذا لم تتحقق الأهداف نتيجة تقصيرهم أو إهمالهم.

**ثالثاً: مراحل إعداد الموازنة**

يمكن تلخيص مراحل إعداد الموازنة التخطيطية فيما يلي: (1)

1. تكوين لجنة الموازنات: يتم تكوين لجنة الموازنة للإشراف على إعداد وتنسيق تقديرات الموازنة، وعادة ما تعد الموازنة لمدة سنة أو أقل وغالباً تكون هذه اللجنة برئاسة مدير المؤسسة وعضوية المدير المالي والإداري وبعض الأفراد الآخرين على حسب الحاجة، وقد تكون هذه اللجنة دائمة بأحدى إدارات الشؤون المالية وتقوم اللجنة بوضع الخطوط الرئيسية للموازنة في شكل منشور عام للجهات التنفيذية لتحديد المقترحات والبدائل المختلفة لتنفيذ هذه المقترحات.
  2. مرحلة الدراسة: تقوم اللجنة بتجميع كل المقترحات الخاصة بالإدارات التنفيذية وتعرض على الإدارة العليا لمناقشة في ضوء السياسة العامة والاحتياجات الفعلية والأهمية النسبية وأفضل عائد متوقع.
  3. مرحلة الإقرار: يتم صياغة المقترحات المقبولة ووضعها في الشكل النهائي ليتم عرضها ومناقشتها مع المستويات المسؤولة عن إقرارها واعتمادها (مجلس الإدارة/ المؤسسة).
  4. مرحلة التنفيذ: بعد موافقة واعتماد مجلس إدارة المؤسسة ترسل الخطة الي المسؤولين عن التنفيذ ينبغي التأكيد من فهم العاملين للخطة وأهدافها حتى يسهم كل منهم عن اقتناع في أداء دوره التنفيذي.
  5. مرحلة المتابعة: على لجنة الموازنة متابعة تنفيذ الخطة حتى تتمكن من التنسيق بين الخطط الفرعية وتحديد الانحرافات أو المعوقات وتحديد المسؤولية حتى يكمن إجراء التصحيح اللازم في الوقت المناسبة.
- التقويم الاداء المالي**

---

1 شاهين إبراهيم عثمان (1981)، دراسة تحليلية للأبعاد السلوكية للموازنات التخطيطية، (الزقازيق: جامعة الزقازيق، مجلة كلية التجارة، ، ص 329

## مفهوم تقويم الأداء:

يمكن تعريف مفهوم تقويم الأداء المالي بأنه نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها من العمليات والمنتجات وهو يعكس كلاً من الاهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها. (1) وبأنه عبارة عن تحليل انتقادي شامل للخطط والاهداف واستخدام الموارد المالية والبشرية والمادية احسن استغلال وبأعلى كفاءة بحيث يؤدي ذلك تحقيق الاهداف والخطط المرسومة. (2) وهو عملية تهدف الى قياس النشاط المؤسسي والوقوف على حقيقة نتائجه ومن ثم بيان ما اذا كان النشاط متفقاً مع نتائجه ومع الاهداف التي تسعى لتحقيقها". (3) وبأنه عبارة عن أداء لقياس الأنشطة الاقتصادية المختلفة عن طريق مضاهاة النتائج المتحققة بالأهداف المرسومة أو الموضوعة مسبقاً بهدف التعرف على الانحرافات، والوصول إلى مسبباتها للتحكم فيها ومحاولة معالجتها أو تخفيفها. (4)

- (1) ياسر عبد طه الشرفا ومحمد ياسر زيدان النحال (2017)، اثر تقلبات اسعار الصرف على الاداء المالي للبنوك المدرجة ببورصة فلسطين للاوراق المالية، جامعة الانبار: مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 9، العدد 18، ص 130
- (2) حيدر عباس عبد (2017)، اطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفريّة لتطوير الاداء المالي، (جامعة المثنى: مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، ص 193
- (3) مشعل جهاز المطيري (2011)، تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البرول الكويتية، (جامعة الشرق الاوسط: كلية الاعمال، رسالة ماجستير منشورة، ص 13
- (4) فاطمة خضر احمد باشاب (2012)، المعايير الدولية ودورها في تقويم الأداء المالي للمصارف: دراسة تطبيقية على المصارف السودانية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، ص 145

يستنتج الباحثان من تعاريف تقويم الأداء بانه:

1. تحليل انتقادي شامل للخطط والاهداف واستخدام الموارد.
  2. يهدف الى قياس النشاط المؤسسي والوقوف على حقيقة نتائجه.
  3. يسهم في قياس الانشطة الاقتصادية المختلفة.
- يمكن للباحثان تعريف تقويم الأداء المالي بأنه عملية تحليل انتقادي للخطط والاهداف يهدف الى قياس الانشطة الاقتصادية المختلفة والعمل على التعرف على الانحرافات ومعالجتها او تخفيفها.

#### أهداف تقويم الأداء:

- (1) أن عملية تقويم الأداء تهدف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها ما يلي:
1. مساعدة المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة على اكتشاف الانحرافات والتي يتطلب الأمر تحليلها للوقوف على أسبابها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات العلاجية كلما أمكن ذلك.
  2. تزويد المستويات المختلفة بالوسائل التي تكفل قياس وتخطيط الأداء المتعلق بدائرة النشاط.
  3. تحدد عملية تقويم الأداء المدى الذي وصلت إليه الإدارة في تحقيق المسؤوليات والوفاء بالالتزامات الموكلة إليها.

#### متطلبات تقويم الأداء:

تتطلب عملية تقويم الأداء توفير الآتي: (2)

1. تحديد الأهداف.

---

(1) فالح حسن القيسي (1997)، نظم الرقابة وأثرها على الأداء، مجلة الرقابة المالية، تونس: المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، العدد 30، ص 28

(2) Robbins, Stephen P. & Coulter, Mary, (1999), **Management process**, Prentice Hall Inc. , London. , P18

2. تحديد مراكز المسؤولية

3. ضرورة توفر نظام سليم وفعال للمعلومات.

4. تحديد الجهة المسؤولة عن تقييم الأداء المالي.

### خطوات تقييم الاداء المالي

يمكن بيان خطوات تقييم الاداء المالي في الاتي: (1)

1. الحصول على مجموعة من القوائم المالية السنوية والموازانات المتعلقة باداء الشركات خلال فترة زمنية معينة.

2. احتساب مقاييس مختلفة لتقييم الاداء المالي كنسب الربحية والسيولة واختبار الادوات المالية التي ستستخدم في عملية تقييم الاداء المالي.

3. دراسة وتقييم النسب بعد استخراج النتائج.

وضع التوصيات الملائمة بالاعتماد على تقييم الاداء المالي.

---

(1) فائزة عبد الكريم محمد، تقييم الاداء المالي في شركات التأمين العراقية، (مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 22، 2013م)، ص 296

### المحور الثالث: تحليل بيانات الدراسة الميدانية

تخطيط الدراسة الميدانية الهدف منها تحديد محتوى الدراسة الذي يحقق اهدافها واثبات فرضياتها وذلك من خلال تحديد محتويات الدراسة ومصادر المعلومات واسلوب جمعها من المصادر الميدانية.

#### مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من عينة من العاملين بمكاتب المراجعة، تم اختيار عينة ميسرة للباحث من (50) مفرداً من ذوي الاختصاص.

#### الاستبانة الموزعة والمستلمة لمجتمع البحث:

الأداة المستخدمة لجمع البيانات في هذا البحث هي الاستبانة، فقد تم توزيع (60) استبانة على مجتمع البحث لعينة طبقية قصدية من عينة من العاملين بالمنشآت المالية الصناعية بمنطقة ادمرمان، وبلغت نسبة الاستبانة الموزعة والمستلمة التي أجري عليها التحليل بنسبة الاستجابة 100% وهذا يدل على أن كل الاستبانات التي وزعت تم استلامها، هذه النسبة كافية لإجراء الاختبارات الإحصائية والحصول على نتائج تعمم على مجتمع البحث المعني.

#### الأساليب الإحصائية الوصفية

تم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية بشكل عام للحصول على قرارات عامة عن خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة وتوزيعه وقد تضمنت الأساليب التوزيع التكراري لإجابات الوحدات المبحوثة.

#### الوسط الحسابي

تم استخدام مقياس الوسط الحسابي ليعكس اتجاه إجابات عبارات الدراسة حيث تم إعطاء الوزن 5 لعبارة أوافق بشدة والوزن 4 لعبارة أوافق والوزن 3 لعبارة محايد والوزن 2 لعبارة لا أوافق والوزن 1 لعبارة لا أوافق بشدة.

## اختبار درجة مصداقية البيانات

جدول رقم (1): معامل المصدقية ألفا كرنباخ والثبات لعبارات الاستبانة

معامل الثبات	معامل المصدقية ألفا كرنباخ	البيان
0. 888	0. 789	عبارات الفرضية الاولى
0. 917	0. 840	عبارات الفرضية الثانية
0. 940	0. 884	لجميع عبارات الاستبانة

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2018م

بلغ معامل المصدقية ألفا كرنباخ في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الاستبانة (4. 88%) فيما بلغ معامل الثبات (0. 94%)، وتشير هاتان القيمتان إلى الثبات والصدق الكبيرين في إجابات أفراد عينة الدراسة بما يؤدي إلى الثقة والقبول بالنتائج التي ستخرج بها هذه الدراسة، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

### التوزيع التكراري لفرضيات الدراسة الميدانية.

يستخدم التوزيع تكراري لمحاور الدراسة الميدانية لقياس درجة الاستجابة على العبارة. وفيما يلي تلخيص التكرارات لعبارات الاستبانة.

## 1. عبارات الفرضية الاولى

يوضح الجدول رقم (2) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الاولى:

جدول رقم (2): التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الاولى

الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الاجابة										رقم العبارة
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		وافق		أوافق بشدة		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
4.00	759 .			3.3	2	18.	11	53.	32	25.	15	
3.73	880 .			11.7	7	20.0	12	51.7	31	16.7	10	
4.07	686 .			1.7	1	15.0	9	58.3	35			
3.97	802 .			5.0	3	18.3	11	51.7	31	25.0	15	
4.00	803 .			6.7	4	11.7	7	56.7	34	25.0	15	
3.93	733 .			1.7	1	25.0	15	51.7	31	21.7	13	

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2018م

يتضح من الجدول رقم (2) ما يلي:

- ان اغلب افراد العينة اجابوا بالموافقة وبالموافقة بشدة، في حين تراوحت قيمة الانحراف المعياري بين (0.686) في ادناها و (0.880) في اعلاه، في حين تراوحت قيمة الوسط الحسابي بين (0.73) في ادناها و (0.407) في اعلاه.
2. عبارات الفرضية الثانية: يوضح الجدول رقم (3) التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات الفرضية الثانية:

جدول رقم (3): التوزيع التكراري لاجابات افراد عينة الدراسة تجاه عبارات

الفرضية الثانية

الوسيط الحسابي	الانحراف المعياري	الإجابة										رقم العبارة
		لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		أوافق		أوافق بشدة		
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	
3. 90	752 .			5. 0	3	18. 3	11	58. 3	35	18. 3	11	
4. 07	841 .			6. 7	4	11. 7	7	50. 0	30	31. 7	19	
3. 92	944 .	1. 7	1	6. 7	4	18. 3	11	45. 0	27	28. 3	17	
4. 22	613 .					10. 0	6	58. 3	35	31. 7	19	
4. 20	755 .			3. 3	2	10. 0	6	50. 0	30	36. 7	22	
4. 17	827 .			6. 7	4	6. 7	4	50. 0	30	36. 7	22	

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2018م

يتضح من الجدول رقم (3) أن اغلب افراد العينة اجابوا بالموافقة وبالموافقة بشدة، في حين تراوحت قيمة الانحراف المعياري بين (0. 613) في ادناها و (0. 944) في اعلاه، في حين تراوحت قيمة الوسط الحسابي بين (3. 90) في ادناها و (4. 22) في اعلاه.

## اختبار الفرضيات

### 1. استخدام اختبار كاي تربيع لاختبار الفرضية الاولى

لاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين بشدة والموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة لنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الاراء تجاه كل عبارات الفرضية الاولى ويوضح الجدول رقم (4) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات الفرضية الاولى:  
جدول رقم (4): نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاراء الفرضية الاولى

رقم العبارة	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	قيمة كاي الجدولية* مربع كاي	مستوى المعنوية
	31.600	3	7.815	.000
	23.600	3	7.815	.000
	42.133	3	7.815	.000
	27.733	3	7.815	.000
	36.400	3	7.815	.000
	30.400	3	7.815	.000

(\* قيمة مربع كاي الجدولية محسوبة عند مستوى معنوية 5%)

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2018م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (4) كالاتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة في اعلاها (42.133) و (23.600) في ادناه.  
يستنتج الباحث بأن فرضية الدراسة الاولى التي نصت على ان (1111)، تم إثباتها بنسبة 100%.

استخدام اختبار كاي تربيع لاختبار الفرضية الثانية

لاختبار وجود فروق ذات دلالة احصائية بين أعداد الموافقين بشدة والموافقين والمحايدين وغير الموافقين وغير الموافقين بشدة لنتائج اعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الاراء تجاه كل عبارات الفرضية الثانية ويوضح الجدول رقم (5) نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاجابات الفرضية الثانية:

**جدول رقم (5): نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق لاراء الفرضية الثانية**

رقم العبارة	قيمة مربع كاي المحسوبة	درجة الحرية	قيمة مربع كاي الجدولية*	مستوى المعنوية
	38.400	3	7.815	.000
	28.400	3	7.815	.000
	36.333	4	9.488	.000
	21.100	2	5.992	.000
	34.933	3	7.815	.000
	34.400	3	7.815	.000

(\* قيمة مربع كاي الجدولية محسوبة عند مستوى معنوية 5%)

المصدر: اعداد الباحث، بالاعتماد على بيانات الاستبانة، 2018م

يمكن تفسير نتائج الجدول رقم (5) كالاتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين افراد عينة الدراسة في اعلاها (38.400) و (21.100) في ادناه. يستنتج الباحث بأن فرضية الدراسة الثانية التي نصت على ان (2222)، تم إثباتها بنسبة 100%.

## الخلاصة

### اولا النتائج

توصل الباحثان للنتائج الآتية:

1. تسهم الموازنات التقديرية في تنمية قدرات ومهارات الإدارة على التنبؤ والتخطيط المناسب للمستقبل.
2. يمكن التخطيط منشآت الاعمال من إعداد موازنات تقديرية بشكل علمي تسهم في تحقيق الأهداف العامة.
3. اهتمام منشآت الاعمال بتحليل نتائج الانحرافات للأداء الفعلي والمخطط يزيد من فعالية الاداء المالي المستقبلي.
4. تجسد الموازنات التقديرية مصداقية وصحة المعلومات المالية.
5. مشاركة الإدارات والأقسام يزيد من فعالية اداء الموازنة التخطيطية.
6. يتوقف نجاح الموازنات التقديرية كأداة تخطيطية ورقابية على وجود عنصر بشري كفء وقادر علي تشخيص المشكلات وتحديد الأولويات وتقديم نتائج الأداء الفعلي
7. تعمل الموازنات التقديرية على خلق روح الانتماء لدي العاملين باشراكهم في اعداد الموازنات التخطيطية.

### ثانياً: التوصيات

يوصى الباحثان بالتوصيات الآتية:

1. ضرورة الاهتمام بتنمية قدرات العاملين بمنشآت الاعمال لاعداد موازنات اكثر واقعية.
2. العمل على اقناع المسؤولين بأهمية الموازنات التقديرية كأداة أساسية للتخطيط والرقابة علي الأداء المالي في منشآت الاعمال.
3. العمل على إشراك العاملين في إعداد الموازنات التقديرية وتدريبهم على إعدادها والرقابة عليها.
4. تشجيع العاملين بمنشآت الاعمال على إعداد الموازنات التقديرية في شكل فريق متكامل ومتناسق حتى يتم وضع تقديرات بشكل علمي دقيق.

## قائمة المراجع باللغة الانجليزية

- Carrion, R. H and Noreen. E. W.( 1997), **Managerial Accounting**, Eighth Edition, IRWIN, Chicago.
- Colin and Drury (1996), **Management and cost Accounting**, 4<sup>th</sup> Edition, Thomson Business, press, London.
- Kevin T. Breaux (2004), **The Effect of Programmer Commitment on The Degree of Participative Congruence and Managerial Performance in a Budgeting setting:** (A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for The Degree of Doctor of Philosophy in Accounting: Louisiana State University, U. S. A.
- Robbins, Stephen P. &Coulter,Mary, (1999) , **Management process**, Prentice Hall Inc. , London .
- Ruth Hamson &Len Bird (ND), **Devolved Budgets in the Public Sector: Anew Conceptual Framework for Consultancy Evaluation**, Coventry University, England,Address for correspondence:R. Hamson@Coventry. ac. uk,Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 9 Number 2
- Segun Abogun & Temitope Olamide Fagbemi (2012), **the Efficacy of Budgeting as Control Measure in Developing Economies: Astudy from Nigerie. Department of Accounting and Finance**, University of Ilorin, Nigeria,www. ccsenet. org\ass Asian Social Science Vol. 8, No. 1; January.
- W. Mark Crain and J. Brian O Roark (2004), **The Impact of Performance –Based Budgeting on State Fiscal Performance**, Economics Of Governance, New Yourk: Springer Verlag,
- أحمد فرغلى (2002)، **المحاسبة الإدارية (الإطار العلمي والأساليب العلمية)**، (القاهرة:دار الهاني للطباعة.
- د. أسامة الحارث (2004)، **المحاسبة الإدارية**، عمان، دار الحامد للنشر والتوزيع.
- أمجد عبد الفتاح (2000)، **تقييم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- حيدر عباس عبد (2017)، **اطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفريّة لتطوير الاداء المالي**، (جامعة المثنى: مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 7، العدد 1،

- رشاد الحصري (1982)، استخدام أسلوب تحليل لتكلفة والعائد للحكم على كفاية البرامج البديلة، في ضوء استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء، مجلة الاقتصاد والإدارة، العدد الرابع عشر، فبراير.
- رمضان محمد غنيم (1987)، دراسات في المحاسبة الإدارية، (جامعة القاهرة. فرع الخرطوم، د. ن.
- شاهين إبراهيم عثمان (1981)، دراسة تحليلية للأبعاد السلوكية للموازنات التخطيطية، الزقازيق: جامعة الزقازيق، مجلة كلية التجارة.
- طارق حماد عبد العال (2005)، الموازنات التخطيطية، نظرة متكاملة، جمهورية مصر العربية، الاسكندرية: الدار الجامعية.
- فائزة عبد الكريم محمد (2013)، تقويم الاداء المالي في شركات التأمين العراقية، (مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 8، العدد 22.
- فاطمة خضر احمد باشاب (2012)، المعايير الدولية ودورها في تقويم الأداء المالي للمصارف: دراسة تطبيقية على المصارف السودانية، (الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة.
- فالح حسن القيسي (1997)، نظم الرقابة وأثرها على الأداء، مجلة الرقابة المالية، (تونس: المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية، العدد 30، يونيو.
- كمال خليفة أبو زيد (1988)، دراسات في المحاسبة الإدارية، د. ن.
- ليلى فتح الله (2002)، عاطف محمد العوام، المحاسبة الإدارية، القاهرة: د. ن.
- محمد عباس حجازي (1977)، المحاسبة الإدارية، القاهرة: مكتبة التجارة والتعاون.
- مشعل جهز المطيري (2011)، تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البرول الكويتية، (جامعة الشرق الاوسط: كلية اعمال، رسالة ماجستير منشورة،
- منير سالم (1982)، دراسات في المحاسبة الإدارية، (القاهرة: مطبعه جامعة القاهرة.
- مؤيد الفضل (2013)، عبد الناصر نور، المحاسبية الإدارية، (عمان: دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة.
- ياسر عبد طه الشرفا (2017)، محمد ياسر زيدان النحال، اثر تقلبات اسعار الصرف على الاداء المالي للبنوك المدرجة ببورصة فلسطين للاوراق المالية، جامعة الانبار: مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 9، العدد 18 .