



جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

كلية الدراسات التجارية

قسم المحاسبة والتمويل



## الموازنات التخطيطية ودورها في رفع كفاءة الأداء المالي

(دراسة تطبيقية على الشركة العربية للزيوت)

Budgetary control and Their Role in Raising the  
Efficiency of Financial Performance

(A Case Study of the Arab Company for Oil)

بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس في المحاسبة والتمويل

### إعداد الباحثون:

1. محمد إبراهيم حسن خليل
2. جلال الدين أحمد محمد موسى
3. رحمة حسن حسنين محمد إبراهيم
4. سلمى عباس عمر عثمان
5. الرشيد حامد أحمد حامد

إشراف :

د. محمد الناير

1437هـ - 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإستهلال

قال تعالى :

{...وَقَالُوا الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي هَدَانَا لِهَذَا وَمَا كُنَّا لِنَهْتَدِيَ لَوْلَا أَنْ هَدَانَا اللَّهُ لَقَدْ جَاءَتْ رَسُولُ رَبِّنَا بِالْحَقِّ وَنُودُوا أَنْ تِلْكَمُ الْجَنَّةُ أُورِثْتُمُوهَا بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ }

صدق الله العظيم

(سورة الأعراف: الآية : 43)

## الإهداء<sup>(1)</sup>

بدأنا بأكثر من يد وقاسينا أكثر من هم وعانينا الكثير من الصعوبات وها نحن اليوم الحمد  
لله

نطوي سهر الليالي وتعب الايام وخاصة مشوارنا بين دفتي هذا العمل المتواضع .

الى منارة العلم و الإمام المصطفى الى سيد الخلق  
الى رسولنا الكريم محمد صلى الله عليه وسلم  
الى ينبوع الذي لا يمل العطاء الى من حاكت سعادتي بخيوط  
منسوجة من قلبها الى امي الحبيبة  
الى من سعى وشقى لأنعم بالراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء  
من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني أن ارتقي سلم الحياة  
بحكمة وصبر الى والدي العزيز  
الى من حبهم يجري في عروقي ويلهج بذكراهم فؤادي الى اخوتي  
الى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح و الإبداع الى  
اصدقائي و صديقاتي  
الى من صاغوا لنا من علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة  
العلم والنجاح الى أستاذتنا الكرام .

---

<sup>1</sup>الباحثون

## الشكر والعرفان<sup>(1)</sup>

نشكر الله العلي القدير الذي أنعم علينا بنعمة العقل والدين  
نتقدم بجزيل الشكر الى قلعة العلم والمعرفة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ثم نقدم  
الشكر لكلية الدراسات التجارية ونخصُ بالشكر قسم المحاسبة والتمويل.

ومن ثم مصداقا لقول رسول الله صلى الله عليه وسلم "من صنع إليكم معروفا فكافئوه به،  
فإن لم تجدوا ما تكافئوه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه" .....رواه ابو داوود  
نثرد جزيل الشكر تقديراً منا واعترافاً بالجميل لأولئك المخلصين الذين لم يالوا جهداً في  
مساعدتنا في مجال البحث العلمي واخص بالذكر **الدكتور الفاضل محمد النابر** صاحب  
الفضل في توجيهنا ومساعدتنا في تجميع المادة البحثية فجزاه الله كل خير  
واخيراً نتقدم بوافر الشكر الى كل من مدوا لنا يد العون والمساعدة في إخراج هذه البحث  
على هذا الوجه.

---

<sup>1</sup> الباحثون

## فهرس الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والعرفان
د	فهرست الموضوعات
و	فهرس الجداول
ح	فهرس الأشكال
ي	مستخلص البحث
ك	Abstract
<b>المقدمة</b>	
2	أولاً : الإطار المنهجي
5	ثانياً : الدراسات السابقة
<b>الفصل الأول : الموازنات التخطيطية</b>	
15	المبحث الأول: مفهوم الموازنات التخطيطية
28	المبحث الثاني: أنواع ومقومات الموازنات التخطيطية
36	المبحث الثالث: أسس ومراحل إعداد الموازنات التخطيطية
<b>الفصل الثاني : الأداء المالي</b>	
46	المبحث الأول: مفهوم واهمية الأداء المالي
55	المبحث الثاني: تقويم الأداء المالي
68	المبحث الثالث: مؤشرات الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه
<b>الفصل الثالث : الدراسة الميدانية</b>	
79	المبحث الأول : نبذة تعريفية عن عينة البحث

86	المبحث الثاني : تحليل بيانات الدراسة الميدانية
117	المبحث الثالث : اختبار الفرضيات
<b>الخاتمة</b>	
138	أولاً : النتائج
139	ثانياً : التوصيات
141	قائمة المصادر والمراجع
148	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
87	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
88	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
89	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
90	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
91	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
95	الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان	(7/2/3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى	(8/2/3)
98	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى	(9/2/3)
99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الأولى	(10/2/3)
100	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الأولى	(11/2/3)
101	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى	(12/2/3)
102	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية	(13/2/3)
103	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية	(14/2/3)
104	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(15/2/3)
105	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(16/2/3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(17/2/3)
107	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة	(18/2/3)
108	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(19/2/3)
109	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(20/2/3)
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(21/2/3)
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(22/2/3)
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الرابعة	(23/2/3)



113	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الرابعة	(24/2/3)
114	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الرابعة	(25/2/3)
115	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الرابعة	(26/2/3)
116	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الرابعة	(27/2/3)
117	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى	(1/3/3)
118	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى	(2/3/3)
120	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(3/3/3)
122	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية	(4/3/3)
123	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية	(5/3/3)
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(6/3/3)
126	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة	(7/3/3)
127	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة	(8/3/3)
129	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(9/3/3)
131	الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة	(10/3/3)
132	نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الرابعة	(11/3/3)
134	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة	(12/3/3)
135	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	(13/3/3)

## فهرس الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
84	الهيكل الوظيفي للشركة العربية للزيوت	(1/1/3)
87	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(1/2/3)
88	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(2/2/3)
89	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/3)
90	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني	(4/2/3)
92	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي	(5/2/3)
93	التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة	(6/2/3)
97	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الأولى	(7/2/3)
98	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الأولى	(8/2/3)
99	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الأولى	(9/2/3)
100	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الأولى	(10/2/3)
101	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الأولى	(11/2/3)
102	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثانية	(12/2/3)
103	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثانية	(13/2/3)
104	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثانية	(14/2/3)
105	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثانية	(15/2/3)
106	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثانية	(16/2/3)
107	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الثالثة	(17/2/3)
108	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الثالثة	(18/2/3)
109	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الثالثة	(19/2/3)
110	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الثالثة	(20/2/3)
111	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الثالثة	(21/2/3)
112	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى للفرضية الرابعة	(22/2/3)
113	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية للفرضية الرابعة	(23/2/3)

114	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة للفرضية الرابعة	(24/2/3)
115	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة للفرضية الرابعة	(25/2/3)
116	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة للفرضية الرابعة	(26/2/3)
121	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى	(1/3/3)
125	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية	(2/3/3)
130	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة	(3/3/3)
134	التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة	(4/3/3)
135	ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة	(5/3/3)

## مستخلص البحث

تناول البحث الموازنات التخطيطية ودورها في رفع كفاءة الأداء المالي، تمثلت مشكلة البحث في أن معظم الشركات الصناعية تعاني من عدم الالتزام بتطبيق الموازنات التخطيطية بصورة دقيقة مما يضعف الرقابة على الموارد المالية وعدم تحديد الانحرافات الأمر الذي بدوره من المحتمل أن يؤثر على الكفاءة المالية للشركات الصناعية.

هدف البحث الى معرفة تأثير الموازنة في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية، ودراسة أثر مشاركة المستويات التنظيمية في إعداد الموازنات التخطيطية على كفاءة الأداء المالي، ودراسة فعالية الموازنات التخطيطية في ضبط التدفق النقدي، ودراسة العلاقة بين التطبيق السليم للموازنة التخطيطية وكفاءة الأداء المالي وإمكانية التعبير عن هذه العلاقة الإحصائية.

كما أختبر البحث عدة فرضيات وهي ، تساعد الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية، مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنة التخطيطية يؤثر على كفاءة الأداء المالي ،يؤثر تطبيق الموازنة في ضبط التدفق النقدي، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق السليم للموازنة التخطيطية وكفاءة الأداء المالي .

توصل البحث الى عدة نتائج وأهمها، تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي الى ضبط التدفق النقدي، تضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية وضمان تنفيذها، تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الاداء المالي، التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلى رفع كفاءة الاداء المالي، تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعة.

يوصى الباحثون بالاتي ، ضرورة مشاركة الموظفين في إعداد الخطط والموازنات لضمان تنفيذها لزيادة كفاءة الاداء المالي، ضرورة تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة لضبط التدفق النقدي، ضرورة وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها، ضرورة تطبيق الموازنات التخطيطية لجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعة.

## **Abstract**

The research planning budgets and their role in raising the financial performance efficiency, represented the research problem in that most industrial companies are suffering from the lack of commitment to the application of planning budgets accurately, thus weakening the control of financial resources and lack of identifying deviations which in turn is likely to affect the financial efficiency of industrial companies.

The research aims to determine the impact of the budget in the planning and control of industrial companies, and study the impact of the participation of the regulatory levels in the preparation of planning budgets on financial performance efficiency, and to study the effectiveness of planning budgets in cash flow-control, and the study of the relationship between the proper application of the budget planning and the efficiency of the financial performance and the possibility to expr Find several hypotheses also tested namely, help planning budgets in the planning and control of industrial companies, the participation of the various organizational levels in the preparation of the budget planning affect the financial performance efficiency, affect the application of the budget in the cash flow-control, no statistically significant differences between the proper application of the budget planning and efficient performance relationship financial. ess this relationship statistical.

The research found several results and most importantly, the application of planning budgets well lead to a cash flow-control, develop policies and procedures are clear by the administration for the proper application of the system Moznat planning and ensure its implementation, the industrial companies with the participation of staff in the preparation of plans for ensuring implementation and thus increase the efficiency of financial performance, proper application of the budgets of planning leads to raise the efficiency of financial performance, the application of planning budgets well make regular cash flows as planned.

Researchers recommends the following, the need for employee participation in the preparation of plans and budgets to ensure their implementation to increase the efficiency of financial performance, the need to apply planning budgets well to adjust the cash flow, the need to develop policies, procedures and clear by the administration for the proper application of the system of planning budgets to ensure its implementation, the need to apply planning budgets to make flows regular cash according to plan.

## المقدمة

يتناول الباحثون في هذا الجزء:

- الإطار المنهجي .
- الدراسات السابقة .

## أولاً : الإطار المنهجي

### تمهيد

استخدم الإنسان الموازنة منذ زمن بعيد في تنظيم حياته وترشيدها وتطويرها واستخدامها في المؤسسات لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية كما ارتبطت بالمفهوم الحديث للإدارة في المشروعات الاقتصادية، وبرغم من حداثة العهد بها في الفكر المحاسبي إلا أنها ذات اصول فكرية وتطبيقية في الفكر الإسلامي حيث تعتبر الموازنة التي وضعها نبي الله يوسف عليه السلام في مصر الفرعونية لموازنة إنتاج واستهلاك القمح في سنوات القحط والرخاء من أقدم الموازنات .

جاءت فكرة إعداد الموازنات التخطيطية للمشروعات الاقتصادية انطلاقاً من الموازنات التي تضعها الحكومات لنفقاتها وإيراداتها وقد تطورت الفكرة فيما بعد ووضعت لها أسس تساعد على تطبيقها في المشروعات الاقتصادية بالشكل الذي يتلاءم مع طبيعة هذه المشروعات ، فقد ادى كبر حجم المشروعات الاقتصادية وانتقال الملكية من الإدارة الى ضرورة اتخاذ القرارات المناسبة في ضوء خطة موضوعة مسبقاً.

إن الوظيفة المالية في الوحدات الاقتصادية تبحث على أساس منهجي سليم لتقويم استخدام الأموال بفعالية وبأعلى كفاءة في المؤسسات لتحقيق الأهداف المالية المنشودة في الأجل الطويل ، وكان المفهوم القديم للأداء المالي ينحصر في تزويد المؤسسات بالأموال وتسييرها والذي يعرف (بمالية المؤسسات )، ونتيجة للتطور الكبير في الفكر المالي سرعان ما انهار هذا المفهوم الكلاسيكي في ظروف اتسمت بالتعقيدات وظروف عدم التأكد.

تحاول هذه الدراسة بيان مدى التوافق بين التطبيق العلمي لنظام الموازنات التخطيطية والمبادئ والاسس العلمية في الفكر المحاسبي ومدى استخدام مخرجاتها في تحقيق اهدافها وزيادة فعاليتها للرقابة على الانحرافات ورفع كفاءة الأداء المالي من أجل المحافظة على موارد المنشأة وضمان استمراريتها ونحو النمو والتقدم.

### مشكلة البحث :

تعتبر الوظيفة المالية للشركات الصناعية من أهم الوظائف فمن خلالها تستطيع الشركة تحديد ما يلزمها من أموال لمواجهة الالتزامات وضمان عدم وقوعها في عسر مالي وبل تمتد لتشمل التخطيط السليم لاستخدام الموارد المالية بكفاءة عالية، تستخدم الشركات الصناعية مجموعة من المؤشرات لتقسيم الموازنات التخطيطية والتي سنحاول تسليط الضوء عليها.

تتلخص مشكلة الدراسة في أن معظم الشركات الصناعية تعاني من عدم الالتزام بتطبيق الموازنات التخطيطية بصورة دقيقة مما قد يضعف الرقابة على الموارد المالية وعدم تحديد الانحرافات الأمر الذي بدوره من المحتمل أن يؤثر على الكفاءة المالية للشركات الصناعية، ولمزيد من التوضيح لمشكلة الدراسة يمكن طرح الاسئلة الآتية:-  
- هل تساعد الموازنات التخطيطية بصورة علمية في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية ؟



- ما أثر مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنات التخطيطية على كفاءة الأداء المالي ؟
- كيف يمكن استخدام الموازنات التخطيطية في ضبط التدفق النقدي ؟
- ما هو أثر التطبيق السليم للموازنات التخطيطية على كفاءة الأداء المالي ؟

### فرضيات البحث:

- تساعد الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية.
- مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنة التخطيطية يؤثر على كفاءة الأداء المالي.
- يؤثر تطبيق الموازنة في ضبط التدفق النقدي.
- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق السليم للموازنة التخطيطية وكفاءة الأداء المالي.

### أهداف البحث:

- معرفة تأثير الموازنة في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية.
- دراسة أثر مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنات التخطيطية على كفاءة الاداء المالي .
- دراسة فعالية الموازنات التخطيطية في ضبط التدفق النقدي.
- دراسة العلاقة بين التطبيق السليم للموازنة التخطيطية وكفاءة الأداء المالي وإمكانية التعبير عن هذه العلاقة إحصائياً.

### أهمية البحث:

#### (1) الأهمية العلمية:

تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولتها للتعرف على أثر الاستخدام السليم للموازنات التخطيطية على كفاءة الأداء المالي، فالدراسة تحاول ربط الموازنات التخطيطية بكفاءة الأداء بصفة عامة فاتحة المجال أمام إمكانية تناول دراسات مستقبلية كفاءة الأداء بشيء من التعمق والتفصيل في أهداف ومقاييس الأداء المالي فهذه الدراسة تناولت مفهوم الأداء المالي وسلطت عليه الضوء بصورة مجملّة ولم تتعمق في مقاييس الأداء المالي وأهدافه.

#### (2) الأهمية التطبيقية:

تحاول هذه الدراسة تعريف الشركات الصناعية بأهمية الالتزام بالموازنات التخطيطية واستخدامها كأداة فعالة في ضبط وتقويم الأداء الذي بدوره ينعكس إيجاباً على الكفاءة المالية.

### حدود البحث:

الحدود المكانية: الشركة العربية السودانية للزيوت

الحدود الزمنية: 2016

### منهجية البحث :

(1) المنهج التاريخي : تتبع الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

(2) المنهج الاستنباطي : لصياغة المشكلة وتحديد محاور الفرضيات

(3) المنهج الوصفي التحليلي: أسلوب دراسة الحالة لمعرفة دور الموازنة التخطيطية في تقويم الاداء المالي.

### هيكل البحث:

يتكون هيكل البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة، تشمل المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة. بينما يتناول الفصل الأول الموازنات التخطيطية وهو مقسم الى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول يستعرض مفهوم واهداف واهمية الموازنة التخطيطية، المبحث الثاني يتناول انواع ومقومات الموازنات التخطيطية بينما يتناول المبحث الثالث إعداد الموازنات التخطيطية .الفصل الثاني في البحث يتناول الأداء المالي وهو مقسم ايضا الى ثلاثة مباحث ،يستعرض المبحث الأول مفهوم واهمية الأداء المالي في الشركات الصناعية، ويستعرض المبحث الثاني تقويم الأداء المالي ، بينما يتناول المبحث الثالث مؤشرات الاداء المالي والعوامل المؤثرة فيه. أما الفصل الثالث فيشمل الدراسة الميدانية وهو بدوره مقسم الى ثلاثة مباحث ، المبحث الأول نبذة عن عينة الدراسة (الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية) ، المبحث الثاني تحليل البيانات، المبحث الثالث اختبار الفرضيات. وفي اخر هيكل البحث تأتي الخاتمة التي تحتوي على النتائج التي تم التوصل اليها وتوصيات البحث

## ثانياً : الدراسات السابقة

دراسة، صلاح عبدالقادر أحمد ، (2002م) (1)

تناولت الدراسة دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري ، هدفت الدراسة إلى بحث مفهوم وقواعد وخصائص وأساليب وأهداف الموازنات التخطيطية في إطارها النظري والعملي وبيان الأساليب المتبعة لا عدادها في بيئة العمل السودانية واختيار كفاءتها ، وتهدف إلى تقييم التخطيط والموازنات التخطيطية والعقبات التي تواجهها.

تكمن مشكلة الدراسة في مشاكل تطبيق الموازنات التخطيطية ودورها في عمليات التخطيط والرقابة وعلاقتها بوظائف الإدارة.

اختبرت الدراسة اهم الفرضيات يطبق نظام الموازنة التخطيطية على كافة الأنشطة للشركة لخدمة اغراض التخطيط والرقابة ، واستخدام الموازنة بكفاءة كمؤشر لقياس الأداء ورفع كفاءة ، واستخدام أنظمة الرقابة عن طريق الموازنات أداة ضغط على مدراء الأقسام ولاستخدام كأداة تشغيل مساعدة.

أهم نتائج الدراسة وجود نظام مبدئي للتخطيط والرقابة بوجود نظام للرقابة عن طريق الموازنات للشركة وهو نظام متطور وغير معقد ويعوقه عدم اكتمال بعض جوانبه المتمثلة في عنصر موازنات إضافية للنقدية والدخل والميزانية العمومية ، وانظمة الرقابة عن طريق الموازنة كأداة ضغط على مدراء الأقسام والإدارات مالم تتبع بعض الإجراءات والصلاحيات ، كما يوصي الباحث استخدام المؤشرات المالية كأهداف موازنة لقدرتها على تشخيص سمات ومتغيرات الأداء باعتبارها أداة معاصرة لها القدرة على تقييم الأداء المالي والتشغيلي ، وخلق إدارات مستقلة للرقابة في المنشآت ، والاهتمام بقيام مراكز مؤهلة للمعلومات.

اشتركت الدراستين في استخدام الموازنات في إدارة الأقسام والمشاركة في إعدادها ، كما تمييز الدارسون في توضيح دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي عن طريق التدفقات النقدية .  
دراسة، مشاعل عبدالرحيم ، (2005م) (2)

---

(1) صلاح عبدالقادر احمد، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري ، دراسة حالة شركة البنك للتنمية المحدودة (1995\_1999م) ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2002م).

(2) مشاعل عبدالرحيم بخيت ، الموازنات التخطيطية كأداة رقابية في المؤسسات الصناعية، دراسة حالة المنطقة الصناعية بحري ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م).

تناولت الدراسة الموازنات التخطيطية كأداة رقابية في المؤسسات الصناعية ، هدفت الدراسة إلى تفعيل دور الموازنات في التخطيط والرقابة بما يحقق أهداف المنشأة ومساعدتها لمجابهة حالة عدم التأكد وذلك عن طريق التخطيط الشامل لجميع الأنشطة والموارد التي تساعد على قيام وظيفة الرقابة ومن ثم تحقيق أهداف مختلفة ، وتهدف إلى التحقق من ان الموازنة التخطيطية تمثل عنصر رقابي على الأداء لتحقيق الذاتية.

تمثلت مشكلة الدراسة في ان عند تنفيذ المنشآت المختلفة للموازنات التخطيطية تحدث العديد من الانحرافات ويرجع ذلك إلى ضعف المشاركة وعدم الآخذ في الاعتبار البيانات اللازمة والملائمة عند إعداد الموازنات التخطيطية.

اكتبرت الدراسة اهم الفرضيات إن الموازنات التخطيطية اكثر الأساليب كفاءة وفاعلية للتخطيط والرقابة ، وإن إشراك كافة المستويات الإدارية في إعداد تقديرات الموازنة يعتبر أكبر عامل في نجاح الموازنة ، وإعداد الموازنات التخطيطية بناءً على توقعات دون توفير بيانات ومعلومات دقيقة يجعلها غير صالحة كأداة للرقابة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إن الموازنات التخطيطية تعتبر وسيلة فعالة للتخطيط والرقابة ، وضرورة إشراك كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنة التخطيطية لتحقيق أهداف المنشأة ، كما يوصي الباحث بضرورة تطبيق أنظمة التخطيط والرقابة عن الموازنات التخطيطية ، وضرورة تدريب جميع المرتبطين بالموازنة عن كيفية إعدادها والرقابة عليها.

اشتركت الدراستين في مشاركة كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية ، كما تميز الدارسون في معرفة اثر الموازنات على الإداء المالي ، واثر التدفقات النقدية على الموازنات التخطيطية .

### دراسة بدرالدين الهادي أحمد ، (2005م)<sup>1</sup>

تناولت الدراسة أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة على الزكاة ، تهدف الدراسة إلى المساهمة في اقتراح حلول لتحسين الأداء المالي وتوضيح أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بديوان الزكاة ودورها في تجويد العمل وتحقيق الأهداف وبيان الطريقة الافضل لإعداد الموازنات التخطيطية حتى تؤدي الغرض المطلوب.

تكمن مشكلة الدراسة في اعتبار الموازنات التخطيطية من أهم وسائل التخطيط والرقابة وكما أن استخدام الموازنات يمكن من تحديد مراكز المسؤولية واكتشاف نقاط الضعف وأسباب الانحرافات وإمكانية معالجتها عند مقارنة الأداء الفعلي بالخطط والتقديرات الموضوعة بعد تنفيذها .

---

(<sup>1</sup>) بدرالدين الهادي أحمد سراج الدين ، أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة على الزكاة ، دراسة حالة ديوان الزكاة محلية أمبدة ، ( بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م )

اختبرت الدراسة أهم الفرضيات منها استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة في ديوان الزكاة يؤدي إلى رفع كفاءة النظام المحاسبي ، تدريب العاملين ومشاركتهم في إعداد الموازنات التخطيطية يزيد من فعالية الموازنات في الديوان ، ويساعد التخطيط والرقابة بالموازنة في تحديد المسؤوليات عن الانحرافات ونقاط الضعف وإمكانية معالجتها.

توصلت الدراسة إلى أهم نتائج يزيد تدريب العاملين ومشاركتهم في إعداد الموازنة من فعالية الموازنة في تحقيق الأهداف المطلوبة ، أسلوب التحصيل والجباية يعتمد على التقدير الشخصي للأفراد مما يؤثر على كفاءة التحصيل وهذا يؤثر على الأداء الفعلي للموازنة ، يساعد التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات في تحديد المسؤوليات عن الانحرافات ونقاط الضعف وإمكانية معالجتها ، كما يوصي الباحث بضرورة تدريب العاملين على نظام الموازنات التخطيطية ، وضرورة مراجعة الأساليب التي تتبع في إعداد الموازنات التخطيطية ومعالجة أسباب الانحرافات المتكررة ، الاهتمام بنظام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة يساعد إلى الأسس العلمية والعملية في مراحل إعداد وتنفيذ الموازنات .

يظهر اشتراك الدراستين في مشاركة العاملين في إعداد الموازنات التخطيطية ، ومعرفة الانحرافات ومعالجتها وذلك بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط ، كما تميز الدارسون في معرفة دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي ، واثر التدفقات النقدية على ذلك.

### أميمة عبدالرحمن محمد ، (2007م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة دور الموازنة العامة في تحسين الأداء المالي والمحاسبي ، تهدف الدراسة إلى ايجاد معيار لقياس الكفاءة عن طريق الموازنة العامة للدولة التي تفيد كثير في التخطيط والرقابة ورسم السياسات المستقبلية .

تتلخص مشكلة الدراسة في أن بعض الوحدات الحكومية تفرط في تقديرات المصروفات والإيرادات العامة الأمر الذي يؤثر على استخدام الموازنة كأداة لتقويم الأداء المالي بصورة فعالة ، كما أن إعدادها بناءً على توقعات دون توفر البيانات والمعلومات الأساسية اللازمة لإعدادها يجعلها غير قادرة لتقويم الأداء المالي والمحاسبي .

اختبرت الدراسة أهم الفرضيات تقوم الموازنة العامة بدور فعال في عملية الرقابة وتقويم الأداء المالي والمحاسبي ورسم السياسات المستقبلية للوحدات الحكومية ، وإدارة الموازنة العامة التي تشرك وتنسق بين أقسامها في وضع

---

(<sup>1</sup>) أميمة عبدالرحمن محمد طه ، دور الموازنة العامة في تحسين الأداء المالي والمحاسبي ، دراسة حالة الوحدات الحكومية، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م).

الموازنات تكون من الإدارات الناجحة في تطبيق وتنفيذ الموازنة ، الموازنة العامة للدولة المعدة من قبل الوحدات الحكومية لا تعكس الأنشطة الحقيقية والفعالية التي تقوم بها الوحدات الحكومية.

توصلت الدراسة إلى أهم النتائج الموازنة العامة وسيلة هامة وفعالة لرقابة الأداء المالي والمحاسبي للوحدات الحكومية ، وذلك لابد من تطبيقها بالصورة العلمية والتقنيات الحديثة ، التأهيل العلمي والعملية للمشاركين في إعداد وتحضير الموازنة العامة يسهم في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي للوحدات الحكومية ، عدم الاهتمام بالنواحي العلمية والتقنيات الحديثة عند إعداد الموازنة العامة يؤدي إلى عدم عكس الموازنة العامة للأنشطة الفعلية والحقيقية للوحدات الحكومية ، كما يوصي الباحث بضرورة إشراك العاملين في إعداد الموازنة العامة ، ضرورة الاهتمام بالنواحي العلمية والعملية في تحضير وتنفيذ الموازنة العامة ، تطوير الموازنة العامة بإدخال تقنية خاصة بمجال الموازنة.

يظهر اشتراك الدراساتين في مشاركة العاملين في إعداد الموازنات ، وإثبات قدرة الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي ، كما تميز الدارسون في توضيح اثر التدفق النقدي على الأداء المالي.

ادم علي ادم ، (2008م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة دور الموازنات التخطيطية في ترشيد القرارات الاستثمارية ،هدفت الدراسة إلى بيان مدى تأثير الموازنات التخطيطية على ترشيد القرارات الاستثمارية .

تكمن مشكلة الدراسة في إطار التعرف على أهمية الموازنات التخطيطية في ترشيد القرارات ، وتمثلت الفرضيات في إعداد الفرضيات لا يعتمد على البيانات المحاسبية الجيدة مما يؤدي إلى فشل اتخاذ القرارات طويلة الأجل ، وتجاهل الإدارة المعلومات المحاسبية والموازنات التخطيطية عند قيامها باتخاذ القرارات الإدارية المختلفة مما أدى إلى فشلها في تحقيق أهدافها المتعلقة بالأرباح في كثير من الأحيان .

توصلت الدراسة إلى النتائج منها ان نظام الموازنات التخطيطية يساعد على ترشيد القرارات الاستثمارية ، ويساعد في تحقيق أهداف المنشأة، ومشاركة كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية يؤدي إلى نجاحها ، وأيضاً ضعف نظام الموازنات التخطيطية بالشركة ادي إلى عدم اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة ، كما يوصي الباحث بضرورة عمل دراسات جدوى كافية على المشروع الاستثماري قبل اتخاذ قرار الاستثمار في المشروع ، والعمل على إشراك كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية حتى تحقيق الأهداف المرجوة.

---

(<sup>1</sup>) ادم علي ادم إبراهيم ، دور الموازنات التخطيطية في ترشيد القرارات الاستثمارية - دراسة حالة شركة آيسن العالمية، ( بحث

تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2008م)<sup>1</sup>

اشتركت الدراستين في معرفة ودراسة الموازنات التخطيطية ، كما تميز الدارسون في دراسة اثر الموازنات التخطيطية على الأداء المالي.

دراسة زيد محمود موسى ، (2009م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء المالي في الشركات الصناعية الأردنية ، تهدف هذه الدراسة على بيان أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ، وكذلك مدى التزام هذه الشركات باستخدام هذه الموازنات ، وأهمية مشاركة جميع الأقسام في إعدادها.

تكمن مشكلة الدراسة من عدم الالتزام بتطبيق الموازنات التخطيطية وكذلك تصحيح الانحرافات من خلال استخدام مخرجات النظام وعدم الاهتمام بمشاركة جميع الأقسام الإدارية في عملية إعداد الموازنات التخطيطية كأداة لتخطيط التكاليف والرقابة وتقييم الأداء.

اختبرت الدراسة اهم الفرضيات في مدى التزام تطبيق الموازنات التخطيطية ، ومدى استخدام القواعد والأسس العلمية في عملية التخطيط والرقابة من خلال الموازنات التخطيطية ، وكذلك متابعة نتائج هذه الموازنات من خلال تحليل مخرجات النظام وتقييم أداء الموازنة من حيث مقارنة المخرجات الفعلية مع المخطط مسبقا في الموازنة التخطيطية التي تم تطبيقها.

أهم نتائج الدراسة غالبية الشركات الصناعية تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منظم لاستخدامها كأداة فعالة في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ، واستخدام نتائج الموازنات التخطيطية في معالجة انحرافات الاداء الحالي ، ويوصي الباحث بالعمل على مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية ، ومحاولة إشراك جميع الأفراد والأقسام التي تعني بعملية التحضير للموازنة ، والعمل على تقليص المعوقات الداخلية التي تواجه الشركة عند إعداد الموازنات .

التقت الدراسة السابقة مع الدارسون في عدة محاور أهمها اثر مشاركة المستويات الإدارية في إعداد الموازنة ، ومعرفة الانحرافات الناتجة من استخدام الموازنات ومعرفة أسبابها وطرق تصحيحها ، وتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط ن كما تميز الدارسون في تقييم الاداء المالي من خلال الموازنات التخطيطية.

---

(1) زيد محمود موسى عليان ، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ، دراسة حالة الشركة الصناعية الأردنية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، 2009م).

## مشعل بنيامين عبدالقادر، (2010م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة اثر قائمة التدفقات النقدية في في تقييم الإداء المالي لمنظمات الأعمال ، هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه قائمة التدفقات النقدية عمل الوظيفة المالية في تهيئة وإعداد القرارات المؤمنة لفعالية الأهداف المنشودة وكفاءة استخدام الوسائل المتاحة وتأكيد الحد الأدنى من الربحية والحفاظ على المستوى المعقول من السيولة واليسر المالي .

تمثلت مشكلة الدراسة في انه يتم قياس الاداء المالي بمعدل الربحية المحقق وفق الالتزام بالأسس والقواعد القانونية ، وأيضا ان قائمة التدفقات النقدية تركز على السيولة ، ومعدل السيولة لا يعبر عن قياس الأداء المالي.

اختبرت الدراسة اهم الفرضيات المعلومات المنتقاة من قائمة التدفقات النقدية تسهم في تذليل العقبات التي تواجه الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، وتسهم في اختيار استراتيجيات الأداء المالي ، ومواجهة التحديات المستقبلية في الأداء المالي.

أهم نتائج الدراسة تسهم معلومات قائمة التدفقات النقدية بصورة فعالة في اختيار استراتيجيات الأداء المالي ، والاحتفاظ على مستوى معقول من السيولة واليسر المالي لمواجهة تحديات المستقبل المحتملة ، والمعلومات المسقاة من قائمة التدفقات النقدية تؤدي إلى تذليل العقبات التي تواجه الاداء المالي ، ويوصي الباحث في هذه الدراسة الالتزام بالمعايير المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية عند إعدادها ، ورفع كفاءة استخدام الموارد والوسائل المتاحة للشركة ، ووضع سياسة الاحتفاظ بمستوى معقول من السيولة واليسر المالي.

اشتركت الدرستين في اثر التدفقات النقدية على تقييم الاداء المالي ، وتميز الدارسون في معرفة واستخدام الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء المالي ، وأيضا مشاركة المستويات الإدارية في إعداد الموازنة.

## دراسة عصمت عباس ، (2010م)<sup>(2)</sup>

تناولت الدراسة دور الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمصارف السودانية ، تهدف هذه الدراسة إلى بيان مفهوم الرقابة الداخلية وأهدافها ، وبيان مفهوم تقييم الأداء المالي وأهدافه ، ودراسة أنظمة الرقابة المستخدمة في

---

(<sup>1</sup>) مشعل بنيامين عبدالقادر صالح ، دور التدفقات النقدية في تقييم الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دراسة حالة شركة الأشغال الهندسية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م).

(<sup>2</sup>) عصمت عباس عبدالنور أبوبكر ، دور الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمصارف السودانية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م).



وحدات القطاع المصرفي السوداني لمعرفة نواحي القصور والضعف فيها ، وكذلك جوانب القوة المرتبطة بها ، والمساهمة في تغطية جانب مهم من جوانب المحاسبة.

تمكن مشكلة الدراسة في الدور الذي يلعبه نظام الرقابة الداخلية في تقويم الأداء المالي ، واثـر تفعيل دور الرقابة الداخلية ، وإمكانية تطبيق المصرف موضع الدراسة نظام الرقابة الداخلية.

اختبرت الدراسة أهم الفرضيات هنالك علاقة ارتباطية بين فعالية نظام الرقابة الداخلية وحماية أصول المنشأة والمحافظة عليها ، وكلما زادت فعالية الرقابة الداخلية زادت الثقة في نتائج اعمال المنشأة وسهل عمل المراجع ، وهنالك علاقة ارتباطية بين الرقابة الداخلية وتقويم الأداء المالي .

توصل الباحث إلى اهم النتائج إن نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى الثقة في أعمال المنشأة ويسهل عمل المراجع ، ويساعد نظام الرقابة الداخلية الجيد المصرف إلى وضع سياسات إدارية رشيدة ، والتكامل بين الرقابة الداخلية والخارجية يؤدي إلى المحافظة على رأس المال العام وحماية اصول المنشأة ، كما يوصي الباحث في هذه الدراسة بالاهتمام بنظام الرقابة الداخلية كأسلوب فعال في المصارف ، والاهتمام باستقلالية وحدة الرقابة الداخلية ، والاستمرار في تطوير المقدرات الرقابية وتقويم الأداء المالي للعاملين بالمصارف ، وأن تتبع الرقابة الداخلية ماليا وإداريا للمركز الرئيسي ويوفر لها الحماية الشرعية.

يظهر اشتراك الدارسين في تقييم الأداء المالي ، وبيان مفهوم الأداء المالي وأهدافه ، كما تميز الدارسون في معرفة اثر الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء المالي ، وتصحيح الانحرافات وذلك بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط.

**الصدیق أحمد إدريس ، (2010م)<sup>(1)</sup>**

تناولت الدراسة دور الموازنات التخطيطية في تقدير تكاليف عناصر الإنتاج في المشروعات ، هدفت هذه الدراسة لبيان الموازنات التخطيطية وكيفية طرق إعدادها وإبراز دور الموازنات في تقدير تكاليف عناصر الإنتاج للمشروعات ، ومن ثم التعرف على الدور الذي تؤديه الموازنات التخطيطية في اكتشاف الانحرافات وكيفية وطرق معالجتها.

تمثلت مشكلة الدراسة إلى اي مدى يمكن ان تساهم الموازنات التخطيطية في تقدير احتياجات المشروع من عناصر الإنتاج بالمشروعات الصناعية ، ومعرفة قدرة الموازنات على تقدير تكاليف تلك العناصر .

---

(<sup>1</sup>) الصدیق أحمد إدريس محمد ، دور الموازنات التخطيطية في تقدير عناصر الإنتاج في المشروعات ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م).

اختبرت الدراسة أهم الفرضيات في ان الموازنات التخطيطية تحقق التقدير السليم لاحتياجات المشروع من الموارد الإنتاجية ، كما تعتبر الاسلوب الأمثل لتقدير تكاليف عناصر الإنتاج بالمشروعات الصناعية ، وإعداد الموازنات وتحديد المسؤولية عن الانحرافات والتقدير عنها يكمن ان يؤدي إلى رفع كفاءة المشروع.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها ان العمل بمفهوم الموازنات التخطيطية يساعد الإدارة من التحكم في استخدام الموارد وتقدير تكاليف العناصر الإنتاجية ، صلاحية الموازنات لجميع المشروعات سواء صغيرة او كبيرة ، ومتابعة الانحرافات يساعد في اتخاذ القرار السليم تجاه هذه الانحرافات سواء كانت داخلية او خارجية وذلك عن طريق دراسة أسباب الانحرافات ، كما يوصي الباحث بعدم الانخراط في وضع التقديرات عند إعداد الموازنات حتى يستفاد منها وتكون مرشدا للأداء ، ان يتم إعداد تحليل عناصر التكاليف وتبويبها ، ان يتم تطبيق محاسبة المسؤولية عن طريق ربط الموازنات التخطيطية بالهيكل التنظيمي حتى يتمكن من متابعة النتائج والتعرف على الانحرافات.

اتفقت الدراستين ف بيان الموازنات التخطيطية وكيفية طرق إعدادها ، ومن ثم التعرف على الدور الذي تؤديه في اكتشاف الانحرافات وكيفية طرق معالجتها ، وتميز الدارسون ببيان دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الاداء المالي .

#### دراسة مشعل جهاز المطيري، (2011م)<sup>(1)</sup>

تناولت الدراسة تحليل وتقييم الاداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية ، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى امتلاك مؤسسة البترول الكويتية للآليات والأساليب المناسبة في أدائها المالي التي تؤهلها للقيام بواجباتها ، وإضافة إلى معرفة المعوقات التي تحول دون امتلاك تلك الآليات ، وذلك بدراسة مقومات ومعايير الأداء المالي الجيد والتعرف على مدى توفرها في المؤسسة.

تكمن مشكلة الدراسة في مدى تأثير المؤهلات والخبرات الفنية التي يمتلكها الكادر المالي والمحاسبي العامل في المؤسسة ، ومعرفة تأثير المتغيرات التي تطرأ على معايير الأداء المالي في المؤسسة.

تتلخص فرضيات الدراسة في تأثير التغيرات التي تطرأ على معايير الاداء المالي في مؤسسة البترول ، وأهمية وجود هيكل تنظيمي واضح ومعتمد يحدد اختصاصات وصلاحيات الكادر المالي والمحاسبي العامل على الأداء المالي ، واثر التعليمات والقوانين المالية على الأداء المالي.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها غن هنالك علاقة بين التغيرات التي تطرأ على معايير الأداء وبين الأداء المالي ، وإن هنالك علاقة بين التحديث والتطوير التكنولوجي، وبين الأداء المالي في المؤسسة ، ووجود هيكل

---

(1) مشعل جهاز المطيري ، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، 2011م).

تنظيمي واضح ومعتمد يحدد اختصاصات وصلاحيات الكادر المالي والمحاسبي العامل في المؤسسة وبين الأداء المالي ، كما يوصي الباحث باعتماد التكامل في عملية التقييم بين المؤشرات المالية وغير المالية ومراجعة القدرة التنافسية للمؤسسة ، وإعادة النظر في النظام المالي المطبق في مؤسسة البترول الكويتية إذا ظهرت نتائج ان ضعف المؤسسة بتوثيق بعض المعلومات الواردة إليها وكذلك في توزيعها على العاملين وخاصة في مجال المعايير والأنظمة.

يظهر اشتراك الدراستين في تقييم الأداء المالي ، ومعرفة المعوقات التي تحول تقييم الأداء المالي ، كما تميز الدارسون في توضيح اثر الموازنات التخطيطية على الاداء المالي وقياسها من خلال التدفقات النقدية.

## الفصل الأول

يتناول الباحثون في هذا الفصل نشأة ومفهوم الموازنات التخطيطية وأنواعها ومزاياها وأسس ومراحل إعدادها وذلك من خلال المباحث الآتية:-

المبحث الأول:- مفهوم الموازنات التخطيطية

المبحث الثاني:- أنواع ومقومات الموازنات التخطيطية

المبحث الثالث:- أسس ومراحل إعداد الموازنات التخطيطية

## المبحث الأول

### مفهوم وأهداف الموازنات التخطيطية

#### مدخل

تعد الموازنات التخطيطية من الوسائل المهمة التي تتبعها إدارات المنشأة في كثير من أعمالها وذلك لأهميتها في عملية التخطيط والرقابة وتقويم الاداء المالي وسوف يتناول هذا المبحث نشأة الموازنات التخطيطية ، مفهومها ،أهدافها ،أهميتها ،وظائفها .

#### نشأة وتطور الموازنات التخطيطية:-

أول من عرف الموازنات التخطيطية واستخدمها هم قدماء المصريين في تقديراتهم للنفقات التي تلزم لتغطية مشروع كبير أو القيام بالعمليات الحربية و كذلك مصادر تمويل تلك النفقات حيث كانت تلك التقديرات في شكل مبسط من أشكال الموازنات التخطيطية الا أنها تبين إلى حد ما ،وترجع فكرة استخدامها الى العصور القديمة فقد استخدمها سيدنا يوسف عليه السلام للقمح المتوقع إنتاجه في مصر لرسم اتجاهات وحجم الاستهلاك خلال سنين الرخاء و القحط<sup>(1)</sup>.

بالرغم من أن مصر عرفت الموازنة العامة منذ زمن بعيد إلا أن القواعد العلمية لإعدادها تم وضعها في إنجلترا نتيجة الصراع القديم بين البرلمان والحكومة ومحاولة البرلمان فرض رقابة دائمه على إيرادات الدولة ومصروفاتها<sup>(2)</sup>.

كلمة الميزانية التقديرية تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها ويرجع أصل كلمة الموازنة (Budget) الى الكلمة الفرنسية (Baguette) وتعني الحقيبة، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات وتقديراتها كان وزير المالية الانجليزي يعد تقديرات الموازنة وتقديمتها الى مجلس العموم البريطاني في حقيبة ولذلك أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم (Budget)، و يعتبر (Deazeux) أول من استخدم لفظ الموازنة التقديرية حيث خصص فصلاً كاملاً عن الموازنة عام 1825.

#### مفهوم الموازنات التخطيطية:-

(1) د. محمد عادل التهامي، أساليب المحاسبة الادارية،(عمان: دار المسره،1975م)، ص130.

(2) د .أحمد النور ، المحاسبة الإدارية ،(الإسكندرية: دار الجامعة للنشر ،1994م)، ص17.

تعددت المفاهيم الخاصة بالموازنات نتيجة لاختلاف الرؤى في وجهات النظر حولها من حيث كونها خطة شاملة ومنسقة أو وسيلة ربط وتنفيذ ومن المفاهيم ما يلي:-

عرفت بأنها خطة شاملة ومنسقة للأنشطة المختلفة والموارد المالية في المشروع من فترة معينة في المستقبل ومعبر عنها في شكل نقدي<sup>(1)</sup>.

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق أن الموازنة هي خطة شاملة في المستقبل واداة تنسيق للأنشطة المختلفة والموارد وأنها تعبير نقدي.

كما عرفت الموازنة بأنها خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي لوحدة معينة في حدود الموارد البشرية والاولية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى الأهداف<sup>(2)</sup>.

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق أن الموازنة التخطيطية هي خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية وأنها تعمل على تنظيم العمل وتحقيق الأهداف الموضوعة.

كما عرفت أيضاً بأنها خطة تفصيلية محددته مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم حتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الاداء في المشروع.

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق بأن الموازنة التخطيطية هي خطة تفصيلية تحددتها مقدماً كما أنها ترشد المسؤولين في تصرفاتهم.

وعرفت أيضاً

وعرفت بأنها ترجمه ماليه لخطة كميته تغطي جميع أوجه النشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة ويوافق المسؤولين والمنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدفاً يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى<sup>(3)</sup>

---

(1) د.أ حمد نور و د.د أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الادارية، (الاسكندرية: دار الجامعة، 2005م)، ص97.

(2) د. محمد سامي راضي ود. وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في اعداد الموازنات ، (الاسكندرية: دار الجامعة ، 2005) ، ص12.

(3) د. جبرائيل جوزيف ود. رضوان حلوه حنان، المحاسبة الادارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء، (عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة والنشر ، 2002م)، ص38.

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق بأن الموازنة هي اداة للرقابة وذلك من خلال متابعة التنفيذ الفعلي مع المخطط وأنها تكشف الانحرافات.

كما عرفت أيضا بأنها خطه ماليه مقدره التي تحدد الموارد الازمه لتنفيذ أنشطة الوحدة الاقتصادية وذلك يؤدي الى التعرف على النتائج المتوقعة عن قتره مقبله. وتشمل الموازونات التشغيلية المتخصصة التي تربط بكل قسم من أقسام الوحدة الاقتصادية بالإضافة إلى مجموعة القوائم المالية التي توضح نتائج الأعمال المتوقعة لتلك الوحدة الاقتصادية<sup>(1)</sup>

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق بأن الموازنة تتصف بالخصائص الأتية: خطه ماليه مقدره ،تمكن الادارة من التنبؤ بالنتائج ،تشمل على مجموعه من الموازونات المتخصصة بكل أقسام الوحدة الاقتصادية.

كما عرفت الموازنة بأنها مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية وفي نفس الوقت يرتبط بذلك من اعتبار -بمفردها او مع غيرها- معيار لتقييم الاداء يلتزم به المسؤولين من التنفيذ حيث تتحدد بموجبها وتعد أساساً لاتخاذ القرارات الصحيحة والمسائل المحاسبية وتقييم الاداء<sup>(2)</sup>.

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق بأن الموازنة هي مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الادارية ومعيار لتقييم الاداء و المحاسبة.

كما عرفت بأنها أداءه عمليه لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات منشأة ما، وفترات قصيره أو طويلة في المستقبل ، سواء كانت هذه المنشأة تقوم بنشاط صناعي وتجاري أو مالي أو تؤدي خدمات خاصه أو عامه ، سواء كانت المنشأة مشرعاً فردياً أو شركة خاصه أو عامه أو جهازاً أو وزارة أو هيئه أو اداراه حكومية<sup>(3)</sup>.

يلاحظ الباحثون من التعريف السابق أن الموازنة هي اداه تحقيق التوازن العيني و المالي لعمليات الوحدة اي كانت طبيعة نشاطها تجاري ،مالي ،خدمي.

مما سبق يرى الباحثون أن معظم الكتاب قد عرفوا الموازنة التخطيطية على أنها خطه شامله كل أوجه نشاط المنشأة معبراً عنها كمياً وتعمل الموازنة التخطيطية على التنسيق بين الإدارات و الأقسام المختلفة داخل المنشأة بحيث تعمل على تدفق المعلومات و الإجراءات بين جميع المستويات الإدارية ابتداء من الإدارة الدنيا وصولاً إلى الإدارة العليا ،وهي وسيلة اتصال فعالة تربط جميع إدارات المنشأة وتعتبر الموازنة اداء للرقابة وتقويم الاداء وذلك من

(1) د. محمد الفيومي ، ود. الاميرة ابراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ، (الإسكندرية : دار الجامعه، 2009م)، ص57.

(2) د.أ. حمد نور ود. فتحي السواقيري ، المحاسبة الادارية ، اتخاذ القرارات بحوث العمليات، تقييم الاداء (الاسكندرية: دار الجامعة، 1997م) ، ص ص63-64.

(3) محمد عباس حجازي، المحاسبة الادارية، (القاهرة: مكتبة التجارة و التعاون، 1977م)، ص27.

خلال قياس النتائج الفعلية بما تم التخطيط له بالموازنة، وتعمل على التعجيل باكتشاف الانحرافات والعمل على تحليلها ومعرفة الأسباب التي أدت إلى انحراف النتائج من ما تم التخطيط له وإن تقسم الموازنة إلى فترات فصليه سواء كانت شهرية أو ربع سنوية يساهم في التعجيل باكتشاف الانحرافات أو التنبؤ بها قبل اكتمال الفترة المحددة في الخطة.

يعرف الباحثون الموازنة التخطيطية بأنها خطة شاملة لكل أوجه نشاطات المنشأة معبراً عنها في صورته كميته تغطي أهداف المنشأة لفترات محددة على قياس النتائج المحققة واكتشاف الانحرافات أو التنبؤ بها قبل حدوثها وتعمل على التنسيق بين أقسام وإدارات المنشأة المختلفة وإشراك العاملين في إعدادها ومن ثم الرقابة على النتائج الفعلية بما تم التخطيط له.

### أهمية الموازنات التخطيطية:-

ترتبط الموازنات التخطيطية ارتباطاً وثيقاً بأهداف المنشأة وبحيث أن تحقيق الأهداف يتم من خلال الموازنات التخطيطية، فإنه لا يوجد تخطيط من دون رقابة ولا يوجد رقابة دون تقييم للأداء الفعلي بالمخطط ومن هنا يمكن تلخيص أهم الفوائد التي يمكن أن نجنيها من خلال تطبيق نظام الموازنات التخطيطية كما يلي:-

#### 1. أداة لتنسيق والاتصال:-

التنسيق هو انسجام وتوازن لكل أوجه الإنتاج والخدمات والوحدات أو الأقسام الموجودة بالمنشأة على أكمل وجه لتحقيق أهداف هذه المنشأة، ويدفع عنصر التنسيق المديرين داخل الشركة إلى التفكير في العلاقة التي تربط كل دائرة من دوائر الشركة على حدة مع الشركة بشكل كامل<sup>(1)</sup>.

يفيد نظام الموازنات التخطيطية في تحقيق التنسيق التام بين إدارات وأقسام المنشأة وأنشطتها المختلفة خلال عملية تنفيذ الموازنة، بحيث يعمل الجميع بشكل متوازن نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً من إدارة الشركة<sup>(2)</sup>.

#### 2. أداة للتخطيط:-

عرف (Homgren) التخطيط على أنه ضبط وتحديد الأهداف وتطوير الاستراتيجيات من أجل تحقيق هذه الأهداف.

---

(<sup>1</sup>) Charlrs T.Horngren, Srkant M .Datar, Ceragr Faster, (2006) Cast acconunting, Twelfth Edition. Pearson Prenticr Hall P102

(<sup>2</sup>) د. جبرائيل جوزيف كحالة و د. رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 39.



وحيث إن الموازنة التخطيطية تعتبر أداة تخطيط تقويم على ترجمة الخطط والأهداف إلى جداول تقديرية لمختلف أنشطة الحياة، تتجلى أهمية التخطيط بما يلي (1) :

- التقدير المبرمج لاحتياجات أنشطة المنشأة اعتماداً على المعلومات والبيانات الأولية، بهدف الوصول إلى حجم هذه الاحتياجات ونوعها، وأولوياتها.
- تحديد وتحليل الموارد المتاحة من مادية، وبشرية، ومؤسسية، وحجمها وما تتعرض لها من تغيير في علاقتها وتفاعلاتها.
- المتابعة والتقييم لتوفير الية لمتابعة تنفيذ الخطة أولاً بأول والعمل على معالجة الأخطاء من خلال التغذية الراجعة.
- يسارع في عملية التنمية من خلال حصر الموارد سواء الداخلية أو الخارجية ويحسن من عملية استغلالها بكفاءة وفاعلية.
- يؤدي إلى الاطمئنان النفسي بين أفراد المجتمع ويساعد على تحقيق الرضا لديهم نتيجة المساهمة في وضع الخطة وتعميم المشروعات لتنفيذها وتحديد الوسائل والمتطلبات المالية اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.
- توفير التناسق والانسجام بين مختلف الأهداف والقطاعات مما يسهل عملية الرقابة و الالتزام بالتنفيذ ويساعد في تحديد المسؤوليات بدقة و وضوح.

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

فمثلاً لوضع خطة انتاج للفترة القادمة يتطلب الأمر أولاً قيام ادارة الانتاج الي ادارة المبيعات حول حجم المبيعات المتوقعة وتوقيتها وذلك لكي تستطيع توفير الانتاج الى ادارة التسويق التي بدورها تتمكن من الوفاء بمتطلبات الزبائن، كما يتطلب من ادارة الانتاج بحيق يضمن انسيابية تدفق الموارد الى العمليات الانتاجية بالمواعيد المحددة لها(2).

### 3. أداة للرقابة وتقييم الاداء:-

تعبير الموازنات التخطيطية أداة فعالة تتمكن من خلالها من القيام بعملية الرقابة وتقييم الاداء وذلك من خلال قياس ما هو مقدر أو مخطط له بالأداء الفعلي والذي يعبر عنه بأرقام فعلية مستخرجة من النظام ،وعند

(1) د. غادة عوض الطرونة، تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية ادارة سلطة اقليم البتراء،(جامعة ال البيت ،رسالة ماجستير، غير منشورة،2005م)، ص17.

(2) د. مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر نور ،المحاسبة الادارية، (عمان: دار المسرة للنشر والطباعة،2002)، ص146.

وجود انحرافات بين النتائج المتوقعة و الفعلية فانه يتم تحليل أسباب هذه الانحرافات عن طريق مراكز المسؤولية لكي تتمكن الادارة من أخذ الاجراءات التصحيحية لذلك.

تستخدم الموازنات التخطيطية كأداة تمكن مديري الشركة من قياس الاداء الفعلي مقابل المقدر ،كما ويمكن من أجل تقدير الأداء المستقبلي، الاعتماد على الأداء فيها دون المستوى المطلوب، أما المحدد الاخر لاستعمال الاداء الماضي هو أن الشروط المستقبلية يمكن أن تختلف اختلافاً كلياً عن شكل الماضي<sup>(1)</sup>.

#### 4.أداة لتحفيز العاملين:-

تستخدم الموازنة التخطيطية أداة لتحفيز الموظفين داخل الشركة على كافة المستويات الادارية حيث ان عدم تحقيق الموازنة المقدره في بداية كل عام يعتبر أحد أشكال الفشل الذي ينعكس بدوره سبباً على أداء الموظفين داخل الشركة لذلك فان تحقيق الموازنة يعتبر من أهم الأهداف التي يجب تحقيقها من قبل الادارة الوسطى داخل الشركة والذي بدوره يؤدي الى حفز المديرين للعمل بجد والاياعاز الى مرؤوسيههم للعمل بجد أيضاً لكي يتم تحقيق الموازنة على أعلى مؤشرات الاداء المراد التوصل اليها<sup>(2)</sup>.

يعد نظام الموازنات التخطيطية أداة تحفيز للمديرين من حيث ان العمل بها جماعي وتعطي الدور في اعداد أرقام الموازنات التخطيطية المعدة ،مما يعطي شعوراً أدبياً و أخلاقياً للمهمة التي يقومون بها لتحقيق الأرقام التي شاركوا فيها بالأرقام الفعلية للموازنة وكذلك الربط بين أهداف الموازنة و الحوافز المعنوية و المادية<sup>(3)</sup>.

#### 5.خطة شاملة وتفصيلية:-

تمثل الموازنات التخطيطية خطة شاملة و تفصيلية لنشاط المنشأة يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة بحيث تشمل الادارات الموجودة في المنشأة كافة، مما سبق نستنتج أن الموازنات التخطيطية تعتمد على وضع تقديرات لخطة المنشأة وذلك في ضوء الظروف المتوقعة وبعد دراسة وافية للعوامل الداخلية و الخارجية التي قد تسود خلال فترة الموازنة<sup>(4)</sup>.

---

(<sup>1</sup>) T.Horngren, Srkant M .Datar, Ceragr Faster op.cit p183

(<sup>2</sup>) Ibid, p183

(<sup>3</sup>) Henk, Emerson O., and Spoede, Chaelene W.,(1991)**Cost Accounting; Managerial Use of Accounting Data**,PWS–Kent Publishing,Boston.P546

(<sup>4</sup>) د. سجي مصطفى الافندي ،مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة و تقييم الاداء في المنشآت القطاع العام، (الجامعة الاسلامية، رسالة دكتوراه ،منشورة،2006)، ص15.

## وظائف الموازنات التخطيطية:-

يمكن تلخيص الوظائف الرئيسية للموازنات التخطيطية في الآتي:-

### 1. التخطيط:-

عن طريقه توصف الأهداف في صورة كمية وتبيان الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المرجوة ووضع انماط أو معدلات للأداء باستخدام الطرق العلمية أو بناء على الخبرة في الماضي والمعلومات الفنية المتوفرة وماي مكن التنبؤ به في المستقبل.

ان الوظيفة الأولى للموازنات التخطيطية هي التخطيط على مستوى المنشأة وذلك بطريقة منظمة ومنطقية تسهم في تحقيق الالتزام بالاستراتيجية طويلة الأجل للمنشأة كذلك فهي تؤدي الى احداث التوافق ومنع الصراع بين الاطراف المرتبطة بأداء الانشطة المختلفة على مستوى المنشأة ،ومثال ذلك تخطيط المبيعات في ضوء الطلب السوقي وذلك في ضوء الطاقة الانتاجية المتاحة ،كما يذكر ان التخطيط يتضمن ما يلي<sup>(1)</sup>:

- تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع وكذلك الأهداف طويلة الاجل وقصيرة الاجل.
- الترجمة الرقمية لهذه الاهداف.
- تحديد الامكانيات المتاحة لضمان الاستغلال الأمثل لها.
- وضع الخطط الرئيسية والفرعية (طويلة وقصيرة الاجل) لتحقيق الاهداف المحددة.
- توزيع المستويات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم أدائهم.

ويشار الى أن الموازنات كخطط اقتصادية تستلزم دراسات مستفيضة للاختيار بين البدائل المتاحة ويلزم لنجاح التخطيط ايضا أن يكون هناك هدف واضح اولا ثم يجب أن يكون هناك تقييم عملي للنتائج السابقة المحققة و للظروف التكنولوجية السائدة<sup>(2)</sup>.

### 2. الرقابة:-

عن طريق مقارنة ما تم تحديده أو تقديره بما يحقق فعلا وتبيان التغيرات بين المسبقات والفعليات وتحليل الاسباب التي أدت الى هذه التغيرات وتوجيه نظر الإدارة في الحال الر وجود اي انحرافات هامة عن الخطة لاتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة وتشجيع الكفاءات. يمكن القول أن الرقابة تشمل دراسة وفحص الموازنات

(1) د. ليلي فتح الله، د. عاطف محمد العوام ،المحاسبة الادارية (القاهرة:د.ن،2002م) ، ص ص 23-24.

(2) د. أحمد نور، مرجع سابق، ص165.

وتقييم الأهداف المحددة بواسطة الإدارة العليا وبناء على هذه الدراسة يتقرر تعديل الأهداف لضمان فاعليتها وذلك في ضوء نتائج التنفيذ الفعلي<sup>(1)</sup>.

ان المتطلبات الأساسية لإنجاح نظام الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية تنبني أساسا على سلامة التخطيط الذي يطلبه ما يلي<sup>(2)</sup>:

- تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة وفي هذا التحديد ينبغي أم نكوم خطوط السلطة والمسئولية واضحة.
- تحديد معايير علمية تستخدم في اغراض التخطيط.
- دراسة تفصيلية لا اهداف المشروع والاقسام المختلفة فيه والمشاكل المتوقعة ولللاقات بين أقسام المشروع المختلفة.

### 3. الاتصال:-

تتيح الموازنات نظاما اعلاميا داخل المنشأة حيث يعتبر الاتصال داخل المنشأة من وظائف الموازنات ,حيث ان الموازنات تحقق ميزة اعلام الافراد داخل المنشأة بما هو متوقع منهم حيث انه ما من أحد يرغب ان يبقي بعيدا عن مجريات الامور وما من أحد لا يحب ان يعرف ما يتوقعه رئيسه أو ما يتطلب الوصول اليه. وتعتبر الموازنة الجيدة هي تلك التي تساعد على الاتصال من أعلى الى أسفل وكذلك من أسفل الى أعلى ، فالإدارة العليا تحدد أهدافا واضحة سواء أكانت طويلة الاجل أم قصيرة الاجل ويتم توصيلها من خلال الموازنة الى كل من الإدارة الوسطى و الإدارة التنفيذية ومن ثم الى جميع العاملين ويقوم العاملون ومديرو الإدارات التنفيذية بإعلام المديرين في المستويات الإدارية الأعلى بكيفية وطريقة التخطيط للوصول الى الأهداف والغايات.

### 4. التنسيق:-

تعمل الموازنات على مساعدة المديرين في التنسيق بين الأهداف ، على سبيل المثال فان الموازنة تؤدي الى تكامل خطة ادارة المشتريات مع متطلبات ادارة الانتاج وتقوم ادارة الانتاج بوضع خطتها في الجدول الزمني لموازنة المبيعات كما يقوم المدير المالي باستخدام موازنة المبيعات وموازنة المشتريات لتحديد الاحتياجات النقدية للمنشأة وعلى ذلك فالموازنة توضح الرؤية المشتركة للأقسام في ضوء الخطة العامة للمنشأة.

### 5. التحفيز:-

(1) د. ليلي فتح الله ، المرجع سابق، ص 15.

(2) د. أحمد نور، مرجع سابق، ص 15.

تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية في ان واحد.

6. تقييم الاداء :-

يمكن استخدام مستويات الاداء الواردة بالموازنات التخطيطية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما ان تلك المستويات معدة طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة ما ان نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التخطيطية بحيث يمنح العاملين بالمنشأة مكافآت وجوائز اذا ما تحققت تلك الأهداف كما قد يعاقب العاملين اذا لم تتحقق الأهداف نتيجة تقصيرهم أو اهمالهم<sup>(1)</sup>.

الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية:-

تساعد الموازنات التخطيطية ادارة المنشأة في اداء وظائفها من حيث التنسيق والتخطيط والرقابة ،حيث أنها تحقق وظيفتي التنسيق والتخطيط عن اعداد الخطط أما الرقابة فتحقق عن طريق تنفيذ الخطط مسبقا.

لقد تعددت مفاهيم الرقابة بسبب اختلاف وجهات نظر الباحثين الى مفهوم الرقابة ودورها وأهميتها لكن هنالك عدة اتجاهات أو مدارس فكرية يمكن النظر الى مفهوم الرقابة من خلالها<sup>(2)</sup>.

اولا :- الاتجاه الفكري الكلاسيكي

يتم النظر الى مفهوم الرقابة وفقا لهذا الاتجاه على أنها عملية تفتيش وتخويف للأفراد المدير يقوم باستخدام قوته وسلطاته لا جبار الافراد على تنفيذ الأمر ومحاسبتهم عندما يخطئون مما يدفع الفرد الى انجاز العمل خوفا من العقاب وهذا برايمهم الطريقة المثلى لمنع الأخطاء وتحقيق الأهداف المنشودة ،وقد استخدم أنصار هذا الاتجاه ألفاظا وكلمات معينة عند تعريفهم للرقابة كالقوة والسلطة والتفتيش حيث عرفت الرقابة بأنها (مجموعة من عمليات التفتيش والفحص والمراجعة بقصد الوقوف على أن كل مشروع من المشروعات الاقتصادية يعمل في الحدود التي تؤكد أنه يحقق الغرض الذي أنشئ من أجله).

ان هذا الاتجاه يهتم بالناحية العلمية التطبيقية للرقابة ،فالرقابة بنظرهم تمر بعدة مراحل لابد من تطبيقها للوصول الى الأهداف المحددة.

ثانيا:- الاتجاه الحديث

(1) سعيد فرحات جمعه ، محروم وآخرون ، المحاسبة الادارية، (القاهرة: مكتبة الشباب،2010م) ، ص 199.

(2) سجي مصطفى الأفندي، مرجع سابق، ص 40.

تم تعريف الرقابة بناء على هذا الاتجاه على أنها نشاط انساني يختص بمسايرة عمليات التنفيذ للخطط والسياسات مركزا على توقع حدوث الأخطاء، ومحاولة تجنبها مقدما عن طريق قياس النتائج المحققة اولا بأول ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مقدما لتحديد الاختلافات والتمييز بينها ومعرفة أسبابها بطريقة مرنة تتفق مع طبيعة وحجم النشاط الذي يتم مراقبته و العمل على تصحيح مسار التنفيذ عن طريق معالجة الانحرافات وتنمية الايجابيات بأسلوب يدفع العاملين على تحسين الاداء وتطويره وتحقيق التعاون بينهم من أجل تحقيق الأهداف المرجوة<sup>(1)</sup>.

وهناك مفهوم جديد أيضا للرقابة يسمى بالرقابة المنهجية وهي الرقابة القائمة على منهج أي خطة تكاليفه محددة الاجراءات و الأهداف ويتم وفقها تحديد جميع المعايير اللازمة من معايير سعرية كمية ونسب مزج معيارية لعناصر الانتاج وذلك بشكل تفصيلي يغطي جميع عناصر الانتاج من ناحية وجميع مراكز الاداء و المسؤولية من ناحيه ثانية بحيث يسمح هذا المنهج بتقييم نتائج التكاليف الفعلية تقيما ثنائيا<sup>(2)</sup>:

- حسب عناصر الانتاج ومدى سلامة التكاليف الفعلية لهذه العناصر من أي هدر أو اسراف (محاسبة عناصر الانتاج).
- حسب مراكز المسؤولية ومدى تحقيق هذه المراكز للأهداف الموضوعية وحجم ونوع الانحرافات الطارئة و المستوى الاداري المسؤول عنها (محاسبة مسؤولية الاشخاص).

يعتبر نظام الموازنات التخطيطية وسيلة فعالة للرقابة على مختلف النشاطات في المنشأة و التأكد من الالتزام بالأهداف و الاستراتيجيات و السياسات الموضوعية وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المتوقعة لمعرفة اي انحراف وتحديد أسبابه .

تهدف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بشكل عام الى عدة أهداف نذكر منها<sup>(3)</sup>:

- ضمان سلامة التنفيذ.
- ضمان تطابق التنفيذ مع الخطة الموضوعية مقدما من حيث الزمن والكم والنوع.
- التنبؤ مسبقا بالأخطاء و الانحرافات قبل وقوعها واتخاذ الاجراءات الوقائية بشأنها.
- تحديد المسؤولية الادارية عن الانحرافات .
- تحليل الأسباب و العوامل التي أدت لحدوث الانحرافات.

(1) ناجي السيد، الرقابة على الاداء (القاهرة: دار النهضة العربية، 1991م) ، ص 20.

(2) د. جبرائيل جوزيف كحاله ، و د. رضوان حلوة، مرجع سابق، ص ص 14-15.

(3) سجي مصطفى الأفندي ، مرجع سابق، ص ص 42-43.

- ايجاد الحلول الملائمة لتصحيح الانحرافات عن طريق تعديل الخطط لكي تتلاءم مع المتغيرات الجديدة أو تصحيح التنفيذ لكي يتطابق مع الحطة.
- الكشف عن الانحرافات التي تحدث عند التنفيذ وتصحيحها.

وتمثل الموازنات التخطيطية مستوى معيارياً لا داء الشركة ككل ولمستوياتها الادارية المختلفة وهذا المستوى المعياري للأداء لا يمكن بلوغه تلقائياً وإنما يتبقى السعي باستمرار الى تحقيقه بدفع النشاط الفعلي ليسير في الاتجاه المخطط ويتم هذا الدفع عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف الموضوعة في الموازنات بهدف تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها للبحث عن العوامل التي أدت الى حدوثها وعن المسؤولين عنها وعلى ضوء هذه المقارنة يمكن لإدارة الشركة أن تتخذ القرارات الملائمة لتحسين مستوى الاداء الفعلي أو لتعديل الموازنات التخطيطية وبهذا يمكن تحقيق أقصى كفاية وكفاءة ممكنة وضمنات الالتزام بأهداف الشركة وسياساتها الموضوعة.

المتطلبات الأساسية للرقابة بالموازنات التخطيطية<sup>(1)</sup>:

- وجود هيكل محاسبي وتنظيمي للمؤسسة يحدد نطاق وصلاحيات انكل ادارة في المنشأة ليتم في ضوء ذلك تحديد مسؤوليات كل قسم في عملية تطبيق الموازنة وحسن التنفيذ.
- وجود نظام تكاليف معيارية جيد يضمن صحة التنبؤ بالتكاليف المتوقعة للأنشطة المختلفة في المنشأة. وكم غير الضروري أن نتحكم الى التكاليف الفعلية السابقة لبناء التكاليف المعيارية ،وذلك أنه لا يوجد نظام رقابة على التكاليف في السابق مما يؤدي الى وجود اسراف فعلي في التكاليف وعليه فإن الأرقام الظاهرة في الموازنة يجب أن تعد بناء على التكاليف المعيارية المقدره مسبقا.
- أن تكون الادارة على دراية تامة بالمسؤوليات والمهام الملقاة عليها وكذلك يجب أن تكون لديها تصور عن حجم الايرادات والنفقات لضمان حسن تنفيذ الموازنة و الوصول الى الأهداف التي تخطط لها الادارة العليا.

### مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية

تنطوي عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية على مرحلتين أساسيتين هما<sup>(2)</sup>:

المرحلة الأولى :الرقابة عند مرحلة التخطيط :

أي عند التحضير لعملية اعداد الموازنة تتضمن الاستخدام الكامل للبيانات المتاحة بغية تقييم الاجراءات و السياسات البديلة واختيار أفضل البدائل المتاحة والتخطيط من أجل تحقيق الأهداف المنشودة.

(<sup>1</sup>) محمد أبو نصار، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2005م) ص 309.

(<sup>2</sup>) سجي مصطفى الافندي، مرجع سابق، ص 43.

## المرحلة الثانية: الرقابة عند مرحلة التنفيذ:

تتعلق بالإجراءات التي تتبع لجعل العمليات متطابقة قدر الامكان مع الخطة الموضوعة وهذه المرحلة تتضمن الخطوات التالية:-

- اعداد تقارير الاداء اللازمة لمقارنة النتائج الفعلية بالمقدرة.
- دراسة الانحرافات وتحليلها.
- اتخاذ الاجراءات المناسبة لمعالجة نواحي الضعف ودعم نواحي القوة.

ان عملية اعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها تعتبر تجسيداً عملياً لمرحل عملية الرقابة وتقييم الاداء اذ اجمال خطوات الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية بما يلي:-

### 1. اعداد الموازنة التخطيطية الشاملة:

تتضمن هذه الخطوة اعداد موازنات تخطيطية فرعية تتضمن المعايير و النتائج المطلوب تحقيقها بالنسبة لمختلف الادارات في المنشأة، ثم ربط هذه الموازنات الفرعية من خلال موازنة تخطيطية واحدة وشاملة تعكس خطط وسياسات المنشأة ككل في سبيل تحقيق غايات هذه المنشأة.

### 2. قياس الاداء الفعلي:

بعد اعداد الخطط يتم تطبيقها وقياس الاداء الفعلي أولاً بحيث تتوفر معلومات حديثة عن كيفية سير العمل.

### 3. المقارنة وتقييم الاداء:-

يتم في هذه المرحلة مقارنة الاداء الفعلي بالأداء المخطط مسبقاً في الموازنة من خلال تقارير الاداء التي تمثل التغذية العكسية للمعلومات، نظراً لاحتوائها على البيانات شاملة عن مواضع الانحرافات و أسبابها الكفيلة لعلاجها.

وعلى الرغم من أن تقارير الاداء يفضل أن تكون مصممة على قياس كل منشأة الا أنه يجب ان تتوفر فيها بعض الصفات<sup>(1)</sup>:

- اعدادها وفقاً لهيكل التنظيم الاداري للمنشأة.
- ان تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.
- ان تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة في الموازنة واحتساب الانحرافات.

---

(1) أمجد عبد الفتاح العلاوين، تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء، (الأردن: جامعة ال البيت، رسالة ماجستير، غير منشورة، 2000م)، ص 43.



- ان تعد بطريقة تتلاءم مع متطلبات المستخدم الرئيسي.
- ان تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية.
- الثبات في اتباع الأصول و القواعد المستخدمة في اعداد التقارير.
- ان تقدم التقارير في الوقت المناسب.

#### 4.تصحيح الانحرافات:-

بعد تحديد الانحرافات كما تم ذكره في الخطوة السابقة ،تأتي آخر خطوة في عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية وهي عملية أخذ الاجراءات التصحيحية لتصحيح الاداء و انتهاء الانحرافات ومنع حدوثها مستقبلا.

## المبحث الثاني

### أنواع الموازنات التخطيطية

#### مدخل

إن الموازنات التخطيطية هي نتاج خطط فرعية وسياسات تفصيلية تغطي مختلف أوجه النشاط في المشروع وترمي الى تحقيق غايات و أهداف محددة كما ان هنالك أنواع مختلفة للموازنات سيتناول هذا المبحث أنواع الموازنات التخطيطية ومقوماتها ومزاياها.

#### أنواع الموازنات التخطيطية:-

ان الموازنات التخطيطية هي نتاج لتخطيط اداري مسبق من اجل تحقيق عدة أهداف في ظل الظروف والمتغيرات المتاحة ،غير أن لموازنات التخطيطية تختلف في محتواها وأهدافها طبقا للمتغيرات والعوامل والاهداف المختلفة نعرض فينا يلي أهم هذه الموازنات طبقا للظروف والاهداف المختلفة.

#### أولاً:- من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:-

تقسم الموازنات التخطيطية من حيث الفترة الزمنية الى ثلاثة أقسام هي :-

#### 1. موازنات قصيرة الاجل:-

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

#### 2. موازنات طويلة الاجل:-

تتمثل في الموازنات التي تعد لأكثر من سنة مالية واحدة ،وتهدف هذه الموازنات الى التنسيق بين الأهداف والامكانيات المستقبلية في ضوء أهداف وامكانيات الحاضر وعلى أساس التجربة والخبرات السابقة ان هذا النوع من الموازنات يعمل على خدمة أهداف التخطيط الطويل الاجل ويتضمن تقديرات عن الخطط الطويلة الاجل الخاصة بالعمليات الاستثمارية طويلة الاجل<sup>(1)</sup>.

---

(1) أمجد عبد الفتاح العلاوين ،مرجع سابق ، ص 22.

### 3. موازنات مستمرة:-

هي موازنة لسنة كاملة ومتجددة بحيث يتم مع نهاية كل شهر من تنفيذ الموازنة اضافة شهر جديد. اي انها تعد على أساس مستمر , هذا الأسلوب يساعد الادارة علمية التخطيط المستمر والمسبق لمتطلبات الموازنة نظرا لأنه يغطي دائما موازنة لسنة كاملة ، وبالتالي يكون لدى الادارة الوقت الكافي والقدرة على مواجهة ما هو جديد وتنسيق الأنشطة المختلفة<sup>(1)</sup>.

#### ثانيا:- من حيث طبيعة عمليات النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة:-

يمكن تقسيم عمليات المنشأة بحسب طبيعة النشاط الى العمليات جارية وعمليات استثمارية وينتج عن عمليات المنشأة تدفقات نقدية تحتاج الى قياس واعداد تقارير خاصة بها ويترتب على ذلك التمييز بين نوعين من الموازنات

#### 1. الموازنات التشغيلية:-

تختص الموازنات التشغيلية بتخطيط الأنشطة الانتاجية للمنشأة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة و الاستخدام الأمثل لها والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وادائها ، وتعد الموازنات التشغيلية للمدى الطويل أو القصير أو كليهما كما يمكن اعدادها بشكل مستمر او نهائي<sup>(2)</sup>.

هذا وتتناول الموازنات التخطيطية الأنشطة التشغيلية عن فترة الموازنة مثل الانتاج والمشتريات والشؤون الادارية وفيما يلي بعض أنواع الموازنات التشغيلية<sup>(3)</sup>.

#### • موازنة المبيعات :-

تعد موازنة المبيعات حجر الأساس لإعداد الموازنة الشاملة للمنشأة لان التخطيط للوصول الى حجم معين من المبيعات يسهم اسهاما مباشرا في تحديد الموازنات الأخرى مثل موازنة الانتاج والموارد الأولية والمشتريات وغيرها من الموازنات

#### • موازنة الانتاج:-

تختص موازنة الانتاج بالتخطيط للأنشطة الانتاجية وتعتبر هذه الموازنات الأساس لإعداد موازنة الموارد الأولية والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة وتتحدد موازنة الانتاج بعاملين أساسيين:

(1) محمد ابو نصار، مرجع سابق، ص 315.

(2) أمجد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 23.

(3) مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر نور، مرجع سابق ، ص 153.

- موازنة المبيعات: تتحدد خطة الانتاج بصفة أساسية بالعمليات حيث تهدف خطة الانتاج الى التنسيق وتخطيط العمليات الانتاجية بشكل يضمن تدفق الانتاج بمعدل ينسجم وطلبات الزبائن على المنتج.

- سياسة المخزون: عند اعداد موازنة الانتاج لا بد من اهتمام بسياسة المخزوم وذلك لأن المخزون سيؤثر بشكل مباشر على حجم الانتاج اللازم لمواجهة المبيعات.

#### ● موازنة المشتريات:

تعتمد موازنة المشتريات على ما توضحه موازنة الموارد الأولية من احتياجات الانتاج للمواد الأولية ولهذه الموازنة أهمية كبيرة في تقييم كفاءة اداء ادارة المشتريات في المنشأة ،اذ ستبين الانحرافات الحاصلة بين الاداء المخطط والاداء الفعلي ،كفاءة هذه الادارة في تلبية احتياجات الانتاج في المواعيد المحددة لها وحسم اختيارها للموردين وشروط التوريد المناسبة للمنشأة والتي تتلاءم مع التدفقات النقدية المتولدة من المبيعات.

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

مشتريات الموارد الأولية = احتياجات الانتاج من المواد الأولية + مخزون اخر الفترة من المواد الاولية - مخزون أول الفترة من المواد الأولية.

#### ● موازنة العمل المباشر:

توضح موازنة العمل المباشر الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الانتاج من كل نوع من أنواع العمالة المباشرة استنادا الى الكمية المخططة للإنتاج والى الدراسة الفنية الهندسية لمعدلات استخدام هذه العمالة في العملية الانتاجية.

#### ● موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة:

تهدف موازنة المصاريف الصناعية غير المباشرة الى بيان عناصر الكلفة التي لا تدخل في تكوين المنتج بشكل مباشر ولكنها ضرورية من أجل العملية الانتاجية وتعد هذه الموازنة من الالهية بمكان في ظل ثورة المعلوماتية والتكنولوجيا والتطور السريع في أساليب الانتاج وتقنياته .

من المضل عند اعداد هذه الموازنة تبويب عناصر الكلفة بحسب علاقتها مع حجم الانتاج أي تبويبها الى متغيرة وثابتة وكونها من التكاليف الخاضعة للرقابة فانه يمكن ربطها بشكل مباشر بمراكز المسؤولين وبشكل خاص مراكز الانتاج وخدمات الانتاج.

#### ● موازنة التكاليف التسويقية:-

توضح هذه الموازنة بنود التكاليف التسويقية والبيعية التي يمكن أن تتحملها المنشأة من أجل الترويج لمنتجاتها وفقا لما هو مخطط له، وتتضمن هذه الموازنة بنودا مختلفة منها متغير و أخرى

ثابتة فتمثل في اهتلاك المباني ومعدات و أجهزة معرض البيع ومصاريف الكهرباء والهاتف الخاص بمعرض المبيعات ورواتب مدير المبيعات.

● موازنة التكاليف الادارية:-

تختص هذه الموازنة بالمصاريف الادارية العامة مثل رواتب الموظفين والمدير العام ومصاريف الكهرباء القرطاسية المستنفدة نتيجة العمليات الادارية وغيرها من المصاريف الخاصة بالإدارة وتعد معظم بنود هذه الموازنة من النوع الثابت الخاضع للرقابة الادارية العليا ويمكن هنا التمييز بين نوعين من هذه التكاليف هما:-

- التكاليف الملزمة: هي التكاليف التي تلتزم بها المنشأة ويصعب تجنبها أو تعديلها خلال فترة الموازنة مثل رواتب ومكافأة أعضاء مجلس الادارة والمدير العان و الموظفين الادريين و الماليين والتأمين على المباني والموجودات الثابتة و الأخرى و اضافة الى مصاريف المياه و الكهرباء وعادة تقدر هذه البنود من قبل مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمنشأة وذلك لحصر الانفاق وتحقيق الرقابة.

- التكاليف غير الملزمة: تتمثل هذه التكاليف ب تكاليف البحوث و الدراسات وتكاليف العلاقات العامة و الخدمات الاجتماعية و التبرعات وغيرها ولا يخضع هذا النوع من التكاليف الى أي أساس في تقديرها لذا تلجأ الادارة العليا في معظم المنشآت الى تحديد حد أقصى لها لا يسمح بتجاوزه خلال فترة الموازنة لهذا فان البنود الملزمة تحدد اليا وتتدخل الموازنة دون ان تخلق مجالا للمناسبة بينما تبقى البنود غير الملزمة موضع الجدل ومناقشة وتعديل طيلة فترة الموازنة.

2. الموازنات المالية :-

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

● الموازنات النقدية:-

تهدف الموازنات النقدية الى توفير المعلومات اللازمة من أجل تجنب الوقوع في عجز أو فائض نقدي وعليه تعد الموازنات النقدية أداة لتخطيط المتحصلات و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة وبدرجة عالية الدقة و التفصيل لضمان استمرارها في مزاوله مختلف أنشطتها وعملياتها و الوفاء بالتزاماتها وادارة مواردها النقدية بصورة صحيحة وبذلك فهي أداة تنسيق بين المتحصلات و المدفوعات النقدية<sup>(1)</sup>.

● الموازنات الرأسمالية:-

(1) المرجع السابق، ص 180.

يختص هذا النوع من الموازنات بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المنشأة وكيفية تمويلها و الرقابة على تنفيذها طبقاً للموازنة الموضوعية وتمثل المشاريع الرأسمالية المبالغ التي تنفيها المنشأة لشراء الأصول الثابتة أو لتحسين وزيادة كفاءة هذه الأصول و التي يقصد منها المنفعة المستقبلية . وعادة ما تكون الموازنات الرأسمالية طويلة الأجل ثم يتم تقسيمها الى موازنات سنوية لأغراض متابعة التنفيذ و الرقابة عليها ويحدث غالباً أن تعد هذه الموازنات بمعرفة الإدارة العليا للمنشأة على أساس الأهداف الطويلة الاجل غالباً تهدف الى مستقبل المنشأة و الاتجاه العام لها خاصة في مجال الاستثمار طويل الاجل.

### ثالثاً: بحسب مستويات النشاط:-

يرتبط العديد من عناصر التكاليف بمستوى النشاط السائد خلال فترة معينة فمن المعروف أنه كلما زادت التكاليف المتغيرة ونتيجة لذلك اذا اختلف المستوى الفعلي للنشاط عن النشاط المخطط في الموازنة فقدت الموازنة معايير صلاحيتها أداة للرقابة وتقييم الأداء وفي هذا المجال يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً للغرض المتعلق بمستوى التشغيل أو مستويات النشاط التي يتم اعدادها على أساسه وهي:-

#### 1.الموازنات الساكنة:

هي الموازنات التي تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط ويعتبر هذا المستوى المتوقع وطبقاً لمعهد محاسبي الكلفة و الإدارة ب لندم فان الموازنات الثابتة تعرف على أنها تلك الموازنات التي تعد لمستوى معين واحد من النشاط لا تتغير بغض النظر عن مستوى النشاط الفعلي المتحقق.

وهذا ما يجعل الموازنات الثابتة ذات فائدة في أغراض الرقابة وتقييم الاداء بسببي حالة الجمود التي تتصف بها اضافة عدم قدرتها على الاستجابة لما يستجد من ظروف قد لا تكون واضحة عند اعداد الموازنات مما يترتب عليه حصول انحرافات كبيرة بين الاداء الفعلي و المخطط كما تحتاج الى عمليات مراجعة وتعديل بشكل مستمر اذ أريد لها أن تستخدم أداة رقابة جيدة وفعالة.

#### 2.الموازنات المرنة:-

هي الموازنات التي يتم اعدادها لعدة مستويات من النشاط الانتاجي تقع ضمن المدى الملائم لذلك النشاط بحيث يتوازن مستوى النشاط الفعلي مع أحد هذه المستويات لزيادة فعالية المقارنة التي تتم بين الأرقام الفعلية والمقدرة في الموازنة في نهاية فترة الموازنة وتبرز أهمية المرونة في هذه الموازنات عند عدم حصول التوازن المطلوب في نهاية الفترة بحيث يتم تعديل حجم النشاط المقدر بشكل يوازي حجم النشاط الفعلي ومن ثم يتم تعديل أرقام الموازنة بناء على ذلك لما من

أثر كبير في دقة تحليل الانحرافات الناجمة عن الاختلاف بين الأرقام الفعلية و الأرقام المقدرة وتكتسب هذه الموازنات صفة المرونة أو الديناميكية من الجزء المتغير من التكاليف<sup>(1)</sup>.

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

### الموازنة الشاملة<sup>(2)</sup>:

الموازنة الشاملة أو الرئيسية ماهي الا الاطار العام أو الملخص للموازنات الفرعية و الخاصة بكافة أنشطة المنشأة وهي تمثل الخطة العامة للمنشأة ويختلف الاطار العام للموازنة الشاملة تضم نوعين أساسيين من الموازنات هما:-

- الموازنات التشغيلية
- الموازنات المالية.

### مزايا تطبيق الموازنات التخطيطية:-

تعد الموازنة التخطيطية الوسيلة العلمية التي تساعد الادارة على تحقيق وظائف التخطيط والتنسيق و الرقابة والاتصال كما تمكن من تطبيق مبدأ مركزية المسؤولية ومركزية الرقابة في ان واحد اذ أنها الادارة بالإدارة التي تحقق تفويض السلطات دوم أن نفقد سيطرتها على المسؤولين عن التنفيذ.

و الشرط الأساسي لنجاح نظام الموازنات في التطبيق العلمي هو قبول واستخدام المديرين التنفيذيين للموازنات حيث يصعب تصور أداء الموازنة لأي من وظائفها اذا لم يستخدمها المديرين عن اقتناع وقبول وبصفة عامة فان هم المزايا التي تحققها الموازنة ما يلي<sup>(3)</sup>:

1. مساعدة المديرين على وضع أهداف واقعية عن طريق رسم الخطط و السياسات المستقبلية التي تحقق الأهداف.

2. تساعد الادارة على أخذ الاحتياطات اللازمة للظروف المحتملة و التكيف معها.

---

<sup>(1)</sup> زياد محمد السعيدات، الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، (الأردن : رسالة ماجستير، غير منشورة، 2003م)، ص 25.

<sup>(2)</sup> حمود محمد السياغي ، مركز تطور الشباب اقتصادياً إعداد الموازنات التخطيطية، (اليمن: د. ن، 2007م) ، ص 10.

<sup>(3)</sup> د. زكريا فريد عبد الفتاح ، إعداد الموازنات التخطيطية، (القاهرة: دار الجامعة للنشر، 2003) ، ص 7.

3. تعد أداة في التنسيق و الاتصال و الرقابة على أوجه النشاط لمختلفة
4. تساعد على تحفيز العاملين وحثهم على تحقيق الأهداف.
5. المساعدة على توقع المشاكل و المعوقات قبل وقوعها وتلافيها في ضوء الأهداف الواقعية الموضوعة.
6. المساعدة على تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية بالمدرج بالموازنة.
7. استقرار النشاط والاستمرارية عن طريق الدراسة المستمرة ومحاولات لحل المشاكل قبل حدوثها.

### مقومات نجاح الموازنات التخطيطية:-

ان تحقيق الموازنة التخطيطية للأهداف المحددة لها يرتبط بعدة جوانب لابد من توافرها<sup>(1)</sup>:

#### 1. المشاركة في اعداد الموازنة:-

من المفترض ان لا تكون الموازنة التخطيطية في شكل قرار صادر من الادارة العليا بل لابد من مشاركة كافة المستويات الادارية في المنشأة لان مشاركة كافة الادارات في اعداد الموازنة يضمن سهولة تنفيذ الموازنة وذلك بتطبيق مبدأ محاسبة المسؤولية وان الهدف الأساسي من مشاركة الأفراد في اعداد الموازنة هو ولا شك إقناعهم بأهمية وضرورة الموازنة لهم ، وهو ما يعد أمراً على جانب كبير من الأهمية.

#### 2. الكفاءة العلمية:-

حتى تحقق الموازنة الأهداف المرجوة منها لابد من توافر الكفاءة العلمية و المهارة الفنية في القائمين بأعداد الموازنة ومدى توفير الوعي المحاسبي و الاداري لديهم فضلاً عن توافر المعلومات الكافية لديهم عن خطط و استراتيجيات المنشأة في الماضي و الحاضر و المستقبل مع شرح كل ما جاء في الموازنة و تبرير اي تعديل.

#### 3. وضوح الأهداف و قابليتها للتحقيق:-

يجب أن تكون أهداف الموازنة التخطيطية و اضحه و محددة بدقه و قابله للتحقيق بمعنى أن لا تكون الاهداف مثالية اعتماد الموازنة على التقدير ليس مجرد توقعات بل نتائج محتملة معتمدة على أسس علمية و ميدانية حبرة المسؤولية قدرة استقرار أساليب علمية و احصائية و اقتصادية.

#### 4. المرونة:-

الموازنة التخطيطية يجب أن تكون مرنة بحيث يمكن اجراء تعديل في مستوى النشاط و ذلك لان الظروف الاقتصادية التي تتخذ في خلالها هي الأخرى متغيرة فالموازنة الثابتة قد لا تحقق الأهداف المبتغاة.

#### 5. وضع أولويات:-

(<sup>1</sup>) الهادي ادم محمد إبراهيم ، المحاسبة الادارية ، (الخرطوم : الدار السودانية للكتب ، 2001م) ، ص 118.



في عالم تتسم موارده بالمدرة وبالتالي تفوق الاحتياجات هذه الموارد قانه يكون من الضروري مراعاة ان كل عناصر الموازنة ليس على درجة واحدة من الأهمية فهناك عناصر ضرورية وحتمية وأخرى مرغوب فيها، بالتالي فانه لابد من وضع أولويات لتحقيق وتنفيذ هذه العناصر المقترحة في الموازنة وفق برنامج ذمني يتوقف على حجم الموارد المتاحة ودرجة أهمية كل عنصر من هذه العناصر المقترحة.

6. استخدام القياس الكمي:-

كما هو معلوم ان تخصيص الموارد المتاحة يتم عن طريق دراسة وتحليل التكلفة و العائد و بالتالي فانه يكون من الضروري استخدام القياس الكمي لكل من التكلفة و العائد و غالباً ما لا يسبب القياس الكمي للتكلفة اي مشاكل تذكر بعكس القياس الكمي للمنافع الذي قد يكون صعب المنال في أغلب الأحوال خاصة المنشآت التي لا تهدف الى تحقيق الربح مع هذا فانه يجب الاجتهاد في قياس هذه المنافع قياساً كميًا بصورة أو بأخرى حتى يتسنى مقارنتها بالتكاليف و بالتالي اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد المتعلقة بالموازنة و غالباً ما يتم الاستعانة بالأساليب الاحصائية في هذا الصدد.

الانتقادات الموجهة للموازنات التخطيطية:-

الواقع ان هنالك مجموعة من الانتقادات توجه الى أسلوب الموازنات التخطيطية التي تطبق في العديد من المنشآت يحددها فيما يلي:

1. تعتبر الموازنات مضيعة للوقت ومكلفة للمنشأة.
2. تعوق الموازنات الاستجابة ولا تحقق المرونة و غالباً ما تعبر عن عوائق الغير.
3. لا تضيف الموازنات قيمة كبيرة للمنشأة مقارنة بالوقت المستغرق في اعدادها.
4. تركز الموازنات من الرقابة وتساساً الأوامر الرأسية.
5. لا تعكس الموازنات هيكل الاتصالات وفرق التي تعتمد عليها المنشأة.
6. تشجع الموازنات على التلاعب وتغيير السلوكيات.
7. تعد الموازنات ويتم تعديلها وتحديثها بصورة غير متكررة وعادة ما تكون سنوية.
8. قد تزيد الموازنات من حالة المنافسة بين أقسام المنشأة ولا تشجع على الاسهام بالمعرفة.
9. قد تشعر الموازنات الأفراد بقيمتهم بأقل مما يستحقون.

## المبحث الثالث

### اعداد الموازنات التخطيطية

#### مدخل

إن إعداد الموازنات التخطيطية يجب أن يتم بالالتزام بمجموعة من المبادئ والأسس العلمية التي تساعد في فهم أهداف الموازنات التخطيطية وزيادة فاعليتها وسوف يتناول هذا المبحث أسس ومبادئ وقواعد اعداد الموازنات التخطيطية.

#### أسس إعداد الموازنات التخطيطية:-

يتطلب إعداد الموازنات التخطيطية مراعاة مجموعة من الأسس العامة التي تساعد على الإعداد الجيد ونجاح استخدام الموازنات التخطيطية وهذه الأسس كالآتي<sup>(1)</sup>:

1. وجود نظام معلومات سليم يوفر سهولة الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة في الوقت الملائم.
  2. أن تكون الأهداف المرغوب تحقيقها عن طريق الموازنات التخطيطية أهدافا ممكنة وغير مستحيلة.
  3. إدراك أفراد الإدارة لمفهوم الموازنة وأهميتها مما يتعكس أثره على إيجابية مشاركتهم في إعداد الموازنة التخطيطية بصورة فعالة.
  4. تحديد توقيت زمني واضح لفترة إعداد الموازنة وكذلك الفترة التي تغطيها.
  5. تحديد مسؤوليات إعداد الموازنة بصورة واضحة عن طريق تكوين لجنة تتولى شئون الإشراف على إعداد المراكز و التنسيق بين الموازنات الفرعية على مستوى الأقسام أو مراكز المسؤولية.
- إن الموازنة التخطيطية خطة داخلية تخص إدارة المنشأة وبالتالي لا تخضع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ،ولا توجد أي تعليمات أو مبادئ صادرة من أي من المجالس المحاسبية المتخصصة تنظم علمية إعداد الموازنة ولكن هنالك أسس عامة يجب مراعاتها عند إعداد وتنفيذ الموازنة لضمان نجاحها كخطة مالية تهدف إلى برمجة الأنشطة الاقتصادية للمنشأة وهذا الأسس كالآتي<sup>(2)</sup>:

(<sup>1</sup>) د .عبد السميع الدسوقي ، د. أحمد عبد الله درويش ، أساسيات المحاسبة الإدارية، (الخرطوم :دار السودانية للكتب،1933م)،

ص21.

(<sup>2</sup>) د. نضال رشدي صبري ، المحاسبة الادارية، (القدس : جامعة بيروت ، 2002 م) ، ص ص 340-342.

## 1. ملائمة الموازنة لأهداف المنشأة:

تتبنى الموازنة على أساس أهداف المنشأة والتي يجب أن تكون محددة بوضوح وقابلة للتطبيق والتنفيذ في حدود ظروف المنشأة وضمن طموحات تمثل الحافز الأساسي لإعداد الموازنة.

## 2. ملائمة الهيكل التنظيمي للمنشأة:

تسبق عملية إعداد الموازنة إعادة تنظيم الهيكل الإداري للمنشأة مع وضع وصف تفصيلي للوظائف وتحديد المسؤوليات الإدارية المتعددة وتوضيح خطوط السلطة ويتم تقديم الموازنة بما يتلاءم مع الهيكل التنظيمي للمنشأة بحيث يسمح بانسياب العمل دون تعارض، وتحديد الانحرافات عن الخطة للوحدات المختلفة من خلال تطابق تصنيف أنشطة الموازنة والهيكل التنظيمي للمنشأة.

## 3. ملائمة الموازنة للنظام المحاسبي ودليل الحسابات:

على الرغم من أن الموازنة لا تشكل جزءاً من النظام المحاسبي إلا أن ملائمة الموازنة للنظام المحاسبي واستخدام حسابات تتفق مع دليل الحسابات بعد أمراً أساسياً لتسهيل عملية المقارنة بين البيانات الفعلية والمخططة.

## 4. الحصول على تأييد المستويات الإدارية للمنشأة:

ابتداءً من أعلى مستوى إداري وهو المسؤول عن اعتماد الموازنة وإعطاء الإذن بتنفيذها إلى أدنى مستوى إداري يساهم في تنفيذ الأنشطة وفقاً للموازنة إن موافقة الأطراف المعنية على الموازنة يضمن عدم وجود أية مقاومة عند تنفيذها.

## 5. ربط الموازنة بنظام الحوافز لضمان تعاون المستويات الإدارية المختلفة لتنفيذ الموازنة.

### مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية:-

يرتبط إعداد الموازنة التخطيطية بعدد من المبادئ الأساسية وهي كالآتي<sup>(1)</sup>:

#### 1. مبدأ تحديد الأهداف:

يتم وضع الأهداف وفق دراسات جادة ودقيقة ويؤخذ بعين الاعتبار التعارض الذي قد يقوم بين أهداف الإدارات المختلفة وضرورة التوفيق بين الأهداف بما يكفل تحقيق الغرض الأساسي للمشروع.

(1) د. صافي فلوح، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات، (دمشق: مطبعة خالد بن الوليد، 1993م)، ص 219.

## 2. مبدأ الواقية:

إن الهدف من التخطيط ووضع الموازنات هو رسم الأهداف التي يسعى المشروع لتحقيقها في ظل الظروف الداخلية و الخارجية على أساس الأمل للموارد و الوسائل المتاحة لتحقيق الأهداف و أن تكون التقديرات واقعية وقابلة للتحقيق.

## 3. مبدأ المشاركة والإقناع وتوفير الحوافز:

لا يمكن تحقيق الأهداف أو الخطط بصورة مثلى في غياب التعاون الكامل بين الأقسام و الإدارات بالمشروع و إيمان المسؤولين بأهداف المرسومة و الإقناع بالأسباب المتبعة لتحقيقها وهذا يتطلب مشاركة هذه الإدارات المسؤولة عن تحقيق هذه الخطط مما يجعلهم يشعرون باشتراكهم في المسؤولية في تحقيق هذه الخطة ونظام الحوافز يرفع من مستويات العاملين و يشعروهم بمصلحتهم في تحقيق الأهداف المخططة.

إن المبادئ العلمية التي تحكم إعداد الموازنات تعرف بأنها أسس إرشادية تؤدي الى حسن استخدام الموازنات و المبادئ العلمية التي تحكم أعداد الموازنات التخطيطية<sup>(1)</sup>:

## 1. مبدأ الشمول:

لا بد أن تعد بيانات الموازنة عن كافة أوجه النشاط بالمنشأة وعدم الفصل بين أوجه نشاط المنشأة باعتبار كل منها جزء من الأهداف الرئيسية و الأخذ في الاعتبار علاقة كل نشاط بالآخر مع بحث آثاره على الأهداف الكلية للمنشأة.

## 2. مبدأ وحدة الموازنة :

تتكون الموازنة في صورتها من سلسلة من الخطط الفرعية و التفصيلية و العديد من القوائم التقديرية ومن الضروري أن يجمع هذه الخطط الفرعية خطة شاملة واحدة حتى يتحقق التجانس بينها كما يجب أن تكون هنالك ترابط تام وتنسيق كامل بين القوائم التقديرية حيث أن كل جزء من الموازنة يتأثر بالأجزاء الأخرى.

## 3. مبدأ إعداد البيانات تقديرياً عن فترة قادمة:

تعتمد الموازنة على إعداد بيانات تقديرية عن فترة الموازنة القادمة ويتطلب ذلك التنبؤ بالعمليات المختلفة خلال فترة الموازنة وتحديد العلاقات التبادلية بين العمليات المختلفة وتقوم عملية التنبؤ على أسس وقواعد علمية تتطلب تحليل الكثير من البيانات.

(1) د. محمد سامي راضي، د. وجدي حامد حجازي، مرجع سابق ، ص ص 20-28.

#### 4. مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت:

أي توقيت العمليات وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب احتمال حدوثها كأن تقسم الموازنة الى 4 فترات او 12 فترة وعملية التوزيع الزمني لا يعني توزيع الأرقام بالموازنة على أجزاء السنة ، وإنما المقصود هو توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلاً ومن أهم المزايا المترتبة على عملية التوزيع الزمني تفادي و الاختناقات التي قد تتعرض لها المنشأة نتيجة فقدان التوازن الزمني بين العمليات المختلفة.

#### 5. مبدأ الربط بين تبيؤات الموازنة و مراكز المسؤولية:

حتى يمكن تحقيق فعالية الموازنة كأداة للتخطيط و الرقابة لابد من الربط بين تقديرات الموازنة وبين مراكز الإشراف و المسؤولية في المنشأة و يتحقق هذا عن طريق توزيع تقديرات الموازنة بحسب الوحدات التنظيمية المخالفة حتى يمكن لهذه الوحدات أن تسير وفقاً لخطة مرسومة. وحتى يتسنى مقارنة النتائج الفعلية بهذه التقديرات حسب الوحدات التنظيمية، وبالتالي يمكن اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات و الربط بين تقديرات الموازنة و مراكز المسؤولية حيث تعد تقارير دورية عن تنفيذ الموازنة للمستويات الإدارية المختلفة.

#### 6. مبدأ الثبات و المرونة:

قد تعد الموازنة على أساس ثابت أو على أساس مرن و الموازنة الثابتة هي التي تعد على أساس مستوي واحد للنشاط بحيث يتم إعداد جميع تقديرات الموازنة على أساس هذا المستوى الثابت من النشاط فإذا تغير مستوى النشاط الفعلي عن المستوى المحدد في الموازنة بدرجة كبيرة وملحوظة كان لابد من تعديل جميع تقديرات الموازنة في ضوء تغير مستوى النشاط. ويبرز قصور الموازنة الثابتة في تحقيق الرقابة الفعالة وعدم قدرتها على إظهار الانحرافات الحقيقية بين الأرقام الفعلية و الأرقام المقدرة عند اختلاف مستوى النشاط الإنتاجي الفعلي عن مستوى النشاط الإنتاجي المقدرة و لمعالجة هذا القصور تم استخدام الموازنات المرنة وذلك بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف و الإيرادات معاً .

#### 7. مبدأ توفير الحوافز:

لا ينبغي عند وضع الموازنات تجاهل الجوانب السلوكية للعاملين و يطلب الأمر توفير حوافز للعاملين تدفعهم الى الالتزام بالموازنة وقد تكون تلك الحوافز مادية أو معنوية وبدون توفير الحوافز أو الدوافع قد لايتحرك العاملون لزيادة الإنتاج و الوصول بالمنشأة الى حالة توازن<sup>(1)</sup>

#### 8. مبدأ التوازن:

(1) د. عصام فهد العرييد، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر و التوزيع، 2003م)، ص348.

عند إعداد الموازنة لابد من التوازن بين الدخل و الإنفاق أو بين الموارد و الاستخدامات حتى لا تغطي أحدهما على الآخر.

9. مبدأ التنسيق و التكامل:

عند إعداد الموازنة لابد من التنسيق والتكامل بين الموازنات الفرعية كما يتم التنسيق بين كافة أوجه الأنشطة الواردة بالخطة و الموازنة.

10. مبدأ الالتزام:

أن تكون الموازنة ملزمة لجميه العاملين كل في موقعة بحيث يستشعر كل فرد بمسؤوليته ودوره في تنفيذ الموازنة حتى تتحقق الهدف المرجو منها .

مراحل إعداد الموازنات التخطيطية:-

تمر عملية إعداد الموازنات التخطيطية في أي منشأة بعدة مراحل إلى أن تأخذ الموازنة شكلها النهائي وهي تختلف من منشأة إلى أخرى وذلك حسب طبيعة وحجم النشاط الذي تقوم به المنشأة وكذلك حسب الأهداف المراد تحقيقها وتتمثل في الآتي<sup>(1)</sup>.

المرحلة الأولى: مرحلة تحديد الأهداف:

في هذه المرحلة تقويم الإدارة بتحديد الهدف الرئيسي الذي ترغب في تحقيقه خلال الفترة التي تعد فيهما أو تغطيها الموازنة ويختلف الهدف باختلاف طبيعة عمل المنشأة فقد يكون الهدف هو تحقيق حجم مبيعات أو إنتاج أو عاجز عن رأس المال المستثمر بنسبة معينة أو تكون الصرف هو تحقيق أهداف اجتماعية ترتبط بتحسين البيئة المحيطة أو تنمية المجتمع المحيط بالمشروع إلا أنه يجب أن تكون الأهداف ممكنة ومقنعة للمنفذين حتى يمكن تجنب أي انحرافات تؤدي إلى درجة من الإحباط أو تدني الأداء.

المرحلة الثانية: مرحلة تحديد العوامل المتحكم في أعداد وتنفيذ الموازنة:

هي العوامل التي تؤثر على إعداد وتنفيذ الموازنة وهذا العوامل تمثل قيوداً أساسياً في بناء وتنفيذ الموازنة التخطيطية وهذه العوامل تختلف من صناعة لأخرى ومن مشروع لآخر وكما تختلف في نفس المشروع من وقت لآخر تبعاً للظروف الاقتصادية المحيطة والإمكانات والموارد المتاحة للمشروع و مثال ذلك حجم المبيعات و المواد

(1) د. لستر هيتجرد ، د. سيرج ماتلوتش ، المحاسبة الإدارية، (ترجمة: أحمد حامد حجاج ، الرياض ، دار المريخ للنشر ،

1988م) ، ص262.

الخام المستخدم في الإنتاج حجم الطاقة الانتاجية و هنالك عوامل خارجية مثل العوامل البيئية و العوامل الطبيعية و السياسية و الاجتماعية.

المرحلة الثالثة: إعداد التنبؤات:

هذه المرحلة تعتبر أهم مرحلة في إعداد الموازنة التخطيطية، التنبؤ" هو استقراء المستقبل و الأحداث التي يتوقع حدوثها" ويتم التنبؤ في ظل دراسة الأحداث الماضية والظروف الخاصة بها و الظروف الحالية و المتوقع أن نكون عليه في المستقبل<sup>(1)</sup> فتبقى جميع التقديرات في الموازنة على التنبؤ وذلك تستخدم فيه الأساليب الإحصائية كالسلاسل الزمنية و الأساليب الرياضية المتقدمة.

المرحلة الرابعة: مرحلة التنسيق:

فيها يتم التنسيق بين الأقسام و الفروع و الإدارات المختلفة في المشروع وهي مرحلة إعداد التقديرات العينية في ظل الأهداف و السياسات المطلوبة فيجب أن تتمتع هذه التقديرات بالمرونة لإمكانية تعديلها وإزالة التعارض وتتم ترجمتها إلى قيم مالية في ضوء الأسعار السائدة أو التي تسود خلال فترة الموازنة ويتم الحصول على الموازنات المالية ويتم تجميعها في تعتبر أهم مراحل الموازنة إذ التي تحتوي على علمية مشاركة الأقسام في إعداد الموازنة وعمليات الاتصال و التنسيق بين الإدارات المختلفة بما يؤكد تراجع أجزاء الموازنة وما يلائم مع سياسات وأهداف المشروع.

المرحلة الخامسة: اعتماد الموازنة ونشرها:-

في هذه المرحلة تعرض الموازنة على الإدارة العليا لفحصها واعتمادها أو إجراء تعديلات عليها إن رأت ضرورة ذلك وبعد الاعتماد تصبح الموازنة واجبة التنفيذ ويتم توزيعها على الإدارات التنفيذية بالمشروع وبهذه الطريقة يتم إنزال الخطط والأهداف من أعلى إلى أسفل وتعتبر هذه المرحلة بداية عملية الرقابة بالموازنة التخطيطية وذلك عن طريق التغذية العكسية صعوداً من أسفل إلى أعلى عن مدى التقدم في تنفيذ الموازنة وتحقيق الأهداف المرسومة.

المرحلة السادسة: إجراء المقارنات:-

في هذه المرحلة يتم تسجيل النتائج الفعلية ثم مقارنتها مع ما هو مخطط وتحديد الانحرافات ثم رفع التقارير إلى إدارة المشروع العليا وهذه هي أهم مرحلة في الرقابة بالموازنة ومن الأفضل إعداد قوائم الرقابة بالموازنة أو التقارير في فترات قصيرة حتى يتم اتخاذ الخطوات التصحيحية لمقابلة أي تغيرات في الظروف أو الأحداث بإجراء التعديلات و الموافقة عليها اوضعها محل التنفيذ.

---

(1) المرجع السابق، ص 49.

بهذه الخطوات أو المراحل يتم الربط بين الوظيفة التخطيطية والوظيفة الرقابية للموازنة التخطيطية وكما يتم التعرف على جميع الصعوبات و المشاكل خلال مستويات الأداء في الإدارات المختلفة والأقسام بالمشروع عن طريق عمليات الاتصال و التنسيق.

أسباب إعداد الموازنات التخطيطية:-

هنالك أسباب عديدة تدفع إدارة المنشأة إلى الأخذ بأسلوب الموازنة لرفع كفاءتها الإدارية وتتمثل في<sup>(1)</sup>:

1.الموازنة تتطلب التخطيط الدوري لكافة أنشطة المنشأة :

ذلك لكي تتحقق من اعدادها بكفاءة وفعالية بهدف الاستغلال الامثل للموارد وحث كل المستويات الادارية على التفكير المسبق في كل المشاكل المتوقعة وسبل مواجهة وحل هذه المشاكل.

2.تخلق الوعي التكميلي لدى الأفراد:

إعداد الموازنة و استخدامها يتولد لدى الكثيرين من رجال الإدارة ما تسمية بالوعي التكميلي أنه يتولد لديهم نوع من الحرص و الاهتمام و الادراك لأهمية دراية وتحليل تكاليف ومنافع أنشطتهم ومشروعاتهم .

3.الموازنة تحسن كفاءة الادارة التنسيقية و تشجع روح التعاون بين الافراد وتزيد من كفاءة نظام الاتصال بالمنشأة.

4.الموازنة توفر نظام متكامل لتقييم الاداء.

5.الموازنة تأخذ بالاتجاه أو القياس الكمي في التحليل و عرض البيانات و المعلومات.

6.تحريك كافة الجهود والأنشطة صوب تحقيق أهداف المنشأة.

قواعد إعداد الموازنات التخطيطية:-

1.تميز الموازنة التخطيطية العمليات الجارية و التكوين الرأسمالي كلا على حده.

2.تلتزم الوحدة الاقتصادية بتوزيع الموازنات السنوية (العينية و المالية و النقدية) توزيعاً زمنياً علي العسكري الشهري أو الربع سنوي ، كما يتعين تقسيم هذه الموازنات طبقاً لأنشطة الاقتصادية الرئيسية .

3.تلتزم الوحدة الاقتصادية بتوزيع الموازنات السنوية جغرافياً علي الفروع التي تزاوّل جانباً من أنشطتها الاقتصادية الرئيسية .

---

(<sup>1</sup>) المرجع السابق، ص ص 231-234.



4. تلتزم الوحدة الاقتصادية عند إعداد الموازنة التخطيطية بالنماذج الذي تخدم كل عمليات التخطيط.

5. تربط الموازنة التخطيطية بالتكاليف مراكز التكلفة مجعده على الوجه :-

- مراكز الانتاج

- مراكز الخدمات الانتاجية

- مراكز الخدمات التسويقية

- مراكز الخدمات الادارية والتمويلية

- مراكز العمليات الرأسمالية.

المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية:-

تتصدر أهم العوامل الداخلية و الخارجية المؤثرة على مدى فاعلية نظام الموازنات التقديرية في الاتي:-

مدى تعقيد النواحي الفنية: ترتبط درجة التقديم التكنولوجي للصناعة التي تنتمي إليها المنشأة بدرجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد و الاستخدامات المستقبلية للمنشأة فكلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة زادت درجات عدم التأكد و بالتالي ازدادت صعوبة التخطيط وقلت درجة فاعلية النظام.

طبيعية البيئة السوقية: يتعلق هذا المعوق بإطار السوق الذي تعمل من خلاله المنشأة وما يتضمنه من عوامل ومؤثرات خاصة بالمنافسة والانفتاح على الاسواق الخارجية فكلما قلت درجة المنافسة والانفتاح على الاسواق الخارجية ، قلت درجة المنافسة ، وسهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد على التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام ، و اذا كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد الحر فإن هذا من شأنه أن يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظرا لمؤثرات الأسواق العالمية على السوق المحلية.

نوع التشريعات الحكومية: يرتبط نظام الموازنات التخطيطية يتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي وتأثر على ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته.

الشكل القانوني للمنشأة (استقلالية المنشأة): من البديهي أنه إذا ارتبطت المنشأة بنظام الشركات القابضة و التابعة فإن هذا من شأنه أن يؤثر إلى حد ما على درجة استقلالية المنشأة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالتخطيط و إعداد الموازنات التخطيطية ولذلك فإن المنشأة غير المرتبطة بنظام القابضة والتابعة يتوفر لديها مناخ الذي يمكنها من تحقيق درجات أكبر لفاعلية الموازنات التخطيطية.

الهيكل التنظيمي للمنشأة: إن وجود هيكل تنظيمي سليم يحتوي على مراكز للموازنة ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات فإنه يزيد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية والعكس صحيح.

العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم: تلعب العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة دوراً هاماً في تحديد فاعلية نظام الموازنة التخطيطية إذ كلما كانت هذه العلاقات إيجابية توفرت جوانب التعاون والثقة بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وبالتالي فإن الفرصة تكون متاحة لإنجاح النظام والعكس صحيح.

## الفصل الثاني

يتناول الباحثون في هذا الفصل الأداء المالي من خلال المباحث الآتية:-

المبحث الأول: مفهوم وأهمية الأداء المالي

المبحث الثاني: تقويم الأداء المالي

المبحث الثالث: مؤشرات الأداء المالي والعوامل المؤثرة عليه

# المبحث الأول

## مفهوم وأهمية الاداء المالي

### مدخل

يتناول الباحثون في هذا المبحث الأداء المالي، مفهومه وأنواعه وأهميته وأهدافه، ولكن قبل الخوض في مفهوم الأداء المالي لابد من إعطاء صورته واضحة عن مفهوم الأداء بشكله العام من خلال عرض وجهات نظر الكتاب والباحثين الذين تعددت خلفياتهم الفكرية والعلمية في تعريف الأداء

### مفهوم الأداء:

قبل البدء بعرض الأطر النظرية لمفهوم الأداء لابد من التعرض للخلاف القائم حول تحديد مفهوم الأداء ويرجع السبب في ذلك الى إختلاف وتعدد المعايير والمقاييس التي إعتمدها الكتاب والباحثون في دراسة الأداء وقياسه، ويمكن وراء هذا الخلاف تنوع الإتجاهات والأهداف ذات العلاقة بالموضوع مما جعل الباحثين مشغولين بمناقشة المستويات التي يحلل عندها الأداء و المؤشرات الأساسية لقياسه. لذلك ذهب الباحثان (Robins & Wlserema) في تعريف تعريفهما للأداء الى انه "يعبر عن امكانية المنظمة في تحقيق ما تصبو اليه من أهداف بعيدة الأمد". (Robins&Wlserema,1995:23)<sup>(1)</sup>.

وعُرف الأداء على انه تحقيق الاهداف التنظيمية مهما كانت طبيعة وتنوع هذه الاهداف وهدف التحقيق يمكن أن يفهم في الاتجاه المباشر ((النتائج)) أو بالمفهوم الواسع للعملية التي تؤدي الى النتائج ((عمل)).

ومن منطلق كون الاداء يعبر عن مدى إنجاز المهام، فإنه كمفهوم إقتصر لدى كثير من الباحثين على المورد البشري دون غيره من الموارد الأخرى، حيث يرى بعض الباحثين انه يعني ((قيام الفرد بالانشطة والمهام التي يتكون منها عمله<sup>(2)</sup>))، ويرى (الحسيني) الأداء هو ذلك "النشاط الشمولي المستمر والذي يعكس نجاح المنظمة واستمراريتها

---

(<sup>1</sup>) د. علاء فرحان ود. إيمان شيحان المشهداني، الحكومة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2011م)، ص63

(<sup>2</sup>) سلوى غالب سعيد المريش، مدخل محاسبي مقترح لقياس اثر الخصائص النوعية للمنشأة على جودة نظم الحكومة والأداء المالي للمنشأة دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الجمهورية اليمنية، (رسالة مقدمه للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة قناة السويس، 2013).

وقدرتها على التكيف مع البيئة او فشلها و إنكماشها وفق اسس ومعايير محددة تضعها المنظمة وفقاً لمتطلبات نشاطها وفي ضوء الأهداف طويلة الأمد". (الحسيني، 1998:118) وحسب رأي محمد على أن الأداء هو "نتيجة بين الجهد والامكانيات وأداء الدور المطلوب تمثيله". (محمد، 2004:210) ومن وجهة نظر أخرى يعرف الأداء انه "هو نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها من العمليات والمنتجات بالإضافة الى ان الأداء يعطي الفرصة لاجراء التقييم والمقارنة نسبة الى الغايات والمعايير والنتائج السابقة والمقارنة ايضاً مع المنظمات الاخرى ويمكن التعبير عنه بمؤشرات مالية وغير مالية" (The university of Texas, 2004:15) (1).

وعُرف أيضا بأنه (مجموعة النتائج المترتبة عن الأنشطة والممارسات التي تقوم بها المنظمة والتي يتوقع ان تكون مقابل الأهداف الموضوعة والمرسومة) (2).

ويظهر لنا مما تقدم وعلى الرغم من التباين الملحوظ في التعريفات التي عرضت إن أغلب الباحثين اتفقوا على ان الأداء هو نتيجة نهائية لقدرة الشركة وامكانياتها من اجل تحقيق الأهداف، وكان الإختلاف في تحديد النتيجة والمفهوم.

ومن خلال ماتقدم من استعرض بعض آراء الكتاب والباحثون نحاول ان نصيغ تعريف للأداء المالي إذ نرى أنه (تعبير عن كيفية توظيف الشركة لمواردها المتاحة على وفق معايير محددة وبطريقة متوازنة من أجل تحقيق أهدافها القصيرة والطويلة الأمد بغية الإستمرار في مجال الأعمال).

## مفهوم الكفاءة

بعد أن تناولنا مفهوم الأداء بصورة عامة نرى من الضروري ايضاً تسليط الضوء على مفهوم الكفاءة وذلك لإرتباطه بموضوع بحثنا ففي الدراسة الميدانية اختبار دور الموازنات التخطيطية على كفاءة الاداء المالي لابد ان يسبقه توضيح عن مفهوم الكفاءة في الاساس .

(الكفاءة كمفهوم عام يشمل القدرة على إستعمال المهارات والمعارف الشخصية في وضعيات جديدة داخل إطار حقله المهني ،كما تحوي أيضا تنظيم العمل وتخطيطه وكذلك الإبتكار والقدرة على التكيف مع النشاطات الغير عادية.

(1) دادن عبد الغني " قراءة في الاداء المالي والقيمة في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة الباحث، العدد الرابع، (2004م) ص42.

(2) احمد صقر عاشورة، إدارة القوى العاملة (بيروت: ، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1997 م) ، ص50.

تعني الكفاءة تحقيق أكبر قدر من المخرجات باستخدام محدد من الموارد أو تحقيق مستوى معين من المخرجات باستخدام أقل قدر من الموارد، وعرفت أيضا بأنها عملية استخدام الموارد الإنتاجية بأقل مادية وكذلك العمل على تقليل الهدر والعطل في الطاقة الإنتاجية (1).

كما عرفها لوي دينوبأنها مجموعة من التصرفات الإجتماعية والوجدانية، ومن المهارات المعرفية والحس الحركية التي تمكن من ممارسة دور، ووظيفة، نشاط، مهمة أو عمل معقد على أكمل وجه (2).

وأيضا تعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق حجم أو مستوى معين من النواتج بأقل التكاليف وهو من اهم مقاييس نجاح المؤسسات في تحقيق أهدافها. والإستغلال العقلاني والأمثل والإقتصادي لموارد المؤسسة.

ويقصد بها مدى تحقيق الأهداف وبالتالي فهي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والاهداف المرسومة (3).

وعرفها آخر بأنها التصرف السليم في استخدام الموارد النادرة بحيث يكون الاستخدام على قدر الحاجة بحيث لايزيد فيؤدي الى إضعاف قدرة المنظمة على الوفاء بإحتياجاتها على المدى البعيد ولاينقصها بالقدر الذي يعوق تنفيذ عملياتها العاجلة (4).

يستخلص الباحثون مما سبق أن الكفاءة تعني قيام المنشأة بتحقيق وإنجاز أهدافها بالطرق والأساليب التي تقلل من الإسراف في استخدام الموارد، ومدى تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المدخلة في العملية الإنتاجية والمخرجات.

### أنواع الأداء (5)

يمكن تقسيم الأداء الى ثلاثة أنواع من حيث معيار طبيعة الأداء :-

أ/ الأداء الإقتصادي

(1) توفيق محمد المحسن، تقييم الأداء المالي، (دار الفكر المصري، 2004م)، ص3.

(2) عايدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، (القاهرة: دار الفكر العربي، 1985م) ، ص35.

(3) جمال مرقصي يوسف، أثر التغيرات الثقافية على مفهوم الأداء، (بيروت: دار النهضة العربية ، 1983م)، ص290.

(4) احمد موسى، تقييم الأداء الاقتصادي (بيروت: دار النهضة العربية، 1969م)، ص120.

(5) د. محمد على أحمد الطويل، المحاسبة الإدارية، ص66.

يختص بتطبيق المبادئ الإقتصادية وسريانها بالنسبة لظروف الوحدة الإقتصادية والبيئة المحيطة بها ، ويقاس الأداء الإقتصادي عادة بإستخدام مقاييس الربحية بأنواعها المختلفة، ويعتمد على سجلات ودفاتر المنظمة ومابعده من قوائم مالية ومن ثم فإن ادوات تقييم الأداء الإقتصادي هي التحليل المالي.

#### ب- الأداء الإجتماعي

يعد الأداء الإجتماعي لأي منظمة أساساً لتحقيق المسؤولية الإجتماعية حيث تتمثل أهداف المنظمة على المستوى القومي في المجالات التالية:-

- التعاون مع المشروعات الأخرى في ميادين متعددة مثل تبادل الخبرات الفنية والاستشارات والبحوث .
- الأهداف التي تحدد مساهمة المنظمة في بعض أوجه النشاط الاجتماعي والثقافي و تطوير المجتمعات المحيطة بها .

يتميز هذا النوع من الأداء بنفس المقاييس الكمية المتاحة لتحديد مدى مساهمة المنظمة في المجالات الاجتماعية التي تربط بينها وبين الجهات التي تتأثر بها.

#### ج- الأداء الإداري

يتمثل هذ الجانب في الأداء الإداري للخطط والسياسات والتشغيل بطريقة ذات كفاية وفعالية ويتم تحقيق ذلك بحسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى مخرجات ممكنة ، ويتم تقييم الأداء الإداري باستخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات وكذلك البرمجة الخطية.

مما سبق يستنتج الباحثون أن الأداء الإداري يهدف الى معرفة مدى كفاءة الإدارة في تفعيل خططها وطرق تشغيلها بالطرق المثلى المتبعة في ذلك، أما الأداء الاجتماعي يهدف الى قياس مدى قيام المنشأة بمسئولياتها تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، بينما الأداء المالي يهدف الى التعرف على موقف المالي للأداء وغالباً ما يتم ذلك باستخدام التحليل المالي .

يتضح من خلال العرض السابق أن الأداء المالي - والذي هو موضوع الدراسة في هذا الفصل - أحد أوجه النشاط الاقتصادي .

مفهوم الأداء المالي:

لا يوجد تعريف موحد ومتفق عليه للأداء المالي بين كافة المحاسبين والإداريين والاقتصاديين ويرجع هذا الاختلاف الى التباين في وجهات النظر المرتبطة بكل مجال وينظر كل واحد منهم الى الأمر من زاويته الخاصة. وبناء على ذلك هنالك عدة تعريفات منها:-

عرف الأداء المالي بانه (مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها في الاستخدامات ذات الأجل الطويل وذات الأجل القصير من أجل تشكيل الثروة)<sup>(1)</sup>.

وعرف ايضا بانه (تعبير عن نشاطات الأعمال باستخدام مقاييس مالية ، فإنه الاداة الدعامة لجميع أنشطة الشركة المختلفة)<sup>(2)</sup>.

وكذلك عرف بانه (عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع بما يحقق الأهداف المحققة سلفاً)<sup>(3)</sup> ، يرى الباحثون أن هذا التعريف ينظر الى الأداء المالي بانه عملية اتخاذ قرارات وهي خطوة مهمة حيث أن القرار السليم يقود الى تحقيق أهداف المنشأة.

كما عرف أيضاً بأنه (عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لا عادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع بما يحقق الأهداف المحددة سلفاً).

يرى الباحثون أن هذا التعريف ينظر الى الاداء المالي بأنه عملية اتخاذ القرارات وهي خطوه مهمة حيث ان القرار السليم يؤدي الى تحقيق أهداف المنشأة<sup>(4)</sup>.

كما يعبر الاداء المالي عن اداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الاداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات اصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم<sup>(1)</sup>.

---

(1) عبد الناصر نور، دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية، (بحث تكميلي

لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2010).

(2) د. فاطمة جاسم محمد "أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي ،دراسة حالة في شركة المشروبات الغازية" مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 20، جامعة البصرة، (2008)، ص 78.

(3) توفيق محمد عبد المحسن ،تقييم الأداء المالي ، (عمان: دار الفكر العربي )، ص 3.

(4) محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ،(عمان: دار وائل للنشر ،2003م)، ص 411.



## أهمية الاداء المالي:

تظهر أهمية الاداء المالي للشركات من خلال ما يحتاجه المديرون من قياس الاداء لبيان كيف هو الاداء بمرور الوقت و المساعدة في التنبؤ باستمرار عن الحالة المستقبلية للشركة وإن المقاييس تستخدم باستمرار في تقييم الاداء المالي والتنبؤ في نجاح قيادة الشركة وتركيز رؤية المديرين على ما يحدث أو ما سوف يحدث ،كما تظهر أهميته كونه أكبر الأهداف الكلية للشركة فيما يتعلق بزبائنها ،مجهزها ،وعملياتها الداخلية، ومستخدميها .

وعليه يمكن تحديد أهمية الاداء المالي للشركة بما يأتي<sup>(2)</sup>:

- 1.المساعدة في متابعة ومعرفة النتائج المالية لنشاط الشركة وطبيعة تلك النتائج سواء أكانت إيجابية أم سلبية.
- 2.المستعدة في متابعة ومعرفة الظروف الاقتصادية سواء أكانت مزدهرة أم أن هنالك ركوداً اقتصادياً فضلاً عن الأمور المالية المحيطة بالشركة واتخاذ الإجراءات اللازمة لذلك.
- 3.المساعدة في إجراء عمليات التحليل و المقارنة للنتائج المالية للشركة مع السنوات السابقة أو مع الشركات العاملة في نفس القطاع الذي تعمل فيه الشركة .
- 4.المساعدة في فهم التفاعل بين البيانات المالية من خلال التحليل العملي لتلك البيانات.
- 5.يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات المنشأة المختلفة بدوره يدفع المنشأة لتحسن أدائها<sup>(3)</sup>.
- 6.إكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها لكي تتخذ الإجراءات التصحيحية منعاً لتكرارها لكل نشاط من أنشطة المنشأة حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية المختلفة على ممارسة الوظيفة الرقابية .
- 7.يعكس درجة الملائمة والانسجام بين الأهداف والاستراتيجيات المعقدة تنفيذها وعلاقتها بالبيئة التنافسية للمنظمة.
- 8.المساعده في فهم التفاعل بين البيانات المالية.
- 9.يساعد في تشخيص مواقع الخلل التي تعاني منها الجودة وطبيعة الخدمات المالية لعناصرها.

(<sup>1</sup>) د. توفيق محمد عبد المحسن، مرجع سابق ،ص 3.

(<sup>2</sup>) د. ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي ، (عمان: الكلية التقنية الإدارية، دار الثقافة ،2009م)، ص 139.

(<sup>3</sup>) د. حمزه الشيخ صالح، دور محاسبة المسؤولية في تقويم أداء المصارف السودانية، ص46.

## أهداف الاداء المالي:-

يمكن تلخيص أهداف الاداء المالي في الاتي<sup>(1)</sup>:

1. إكتشاف العوامل المؤثرة في النتائج المحققة:

العمل على رفع العوامل المؤثرة تأثيراً إيجابياً وزيادة مما يحقق أهداف المنشأة بشكل عال و العمل على تفادي العوامل المؤثرة تأثيراً سلبياً التي تعمل على تقليل كفاءة الاداء.

2. تحديد الصعوبات التي واجهت المنشأة في تنفيذ الخطط وحققت من خلالها النتائج في نهاية الفترة المالية وذلك من خلال الرقابة المستديمة خلال فترة الاداء الفعلي.

3. تحديد مسؤوليات القائمين بتنفيذ الخطط المرسومة :

يهدف إلى تحديد مسؤوليات العاملين بتنفيذ الخطط ومحاسبتهم على الانحراف الذي يحدث.

4. تحسين الاداء:

يهدف إلى المساعدة في اتخاذ الإجراءات و القرارات على تحديد المشكلة ومن ثم وضع البدائل لحل المشكلة وهذا ما يعرف بعملية اتخاذ القرار غير أنه يكون قرار التحسين الاداء الفعلي.

5. الحكم على مستوى كفاءة الاداء :

الحكم على مستوى الخطة المرسومة يعني أن العاملين أدو ما عليهم فيكافئون على ذلك و أما إن كان العكس فيعاقبون على التقصير في حدود ما كلفوا به.

6. إظهار كفاءة سياسات الاختيار و التعيين في ضوء معدلات الاداء المالي.

7. تحديد القرار اللازم من التدريب لرفع مستوى الاداء المالي.

8. القدرة الارادية<sup>(1)</sup>:

---

(<sup>1</sup>) فلاح حسن عداي، مؤيد عبد الرحمن الدوري، مرجع سابق ، ص 234.

تعتبر القدرة الإرادية هدف مالي لا يمكن الاستغناء عنه لأمانها وتطورها لقدرة الإرادية تعني قدرة المنظمة على توليد إيرادات سواء من أنشطتها الجارية أو الرأسمالية العادية و الاستثنائية

#### 9. السيولة و اليسر المالي:

السيولة المالية هي انعكاس لقدرة الإدارة على تحويل أي استخدام للأموال إلى مال حاضر بأدنى خساره ممكنة وفي أقصر وقت متاح و بأيسر جهة كمبدأ تهدف السيولة و اليسر المالي إلى تحديد قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها حين أجل استحقاقها في ظل تحقيق حالة من التوازن حيث الاحتياجات التمويلية ومصادرهما ويمثل اليسر المالي بعداً مؤسسيا وخاصة شاملة و أن السيولة من السهل قياسها و التنبؤ بها.

#### 10. التوازن المالي:

يعرف بأنه الحالة التي يطلب معها رصيد النقدية في كل لحظة موجباً بعد سداد كافة الديون قصيرة الأجل يمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن حيث رأس المال الثابت و الأصول الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات و المتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرهما يعتبر أحد مقومات ومكونات الاداء المالي و الاقتصادي لمنظمات الأعمال ويسهم في خلق القيمة التنافسية فيها<sup>(2)</sup>.

#### 11. تعظيم القيمة السوقية:

لايزال مفهوم قيمة المؤسسة محل اهتمام العديد من الباحثين الأكاديميين و الخبراء المحاسبين كون أن غالب القرارات المالية سواء الداخلية أو الخارجية منها ذات الأجل الطويل أو القصير تبنى على أساس قيمة المؤسسة لما لها من انعكاس بالغة الأهمية للمهتمين بشؤون المؤسسة.

إن قيمة المؤسسة تختلف باختلاف طريقة القيم المعتمدة لهذا الغرض لذا يجب أن تميز بين ثلاث أنواع لقيمة المؤسسة المحاسبية والعائد "المردودية". أخيراً القيمة المضافة تهدف النظرية المالية الحديثة إلى تعظيم قيمة المؤسسة

(1) د. السعيد فرحات جمعة، الاداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، (الرياض: دار المريخ، 2000م) ، ص 58.

د. المرجع سابق، ص 2476.

(2) المرجع سابق، ص 2476.

من أجل استفادة الأطراف المتفاعلة في التنظيم و بالدرجة الأولى المساهمين ومن المنطقي تقديم قرارات المنظمة بتحديد هدفها الوظيفي الذي يحث على تعظيم قيمته السوقية<sup>(1)</sup>

## 12.السيادة المالية:

إن السيادة المالية للمنظمة تمثل قدرتها للحفاظ على استقلاليتها كشرط جوهري هكذا توضح السيادة درجة حرية المنظمة في اتخاذ أي قرار مناسب وبموجب ذلك تستطيع ممارسة سلطتها القراريه.

إن هدف السيادة هو تأمين استقلال باتخاذ القرارات في المنظمة فهو يكشف عن قدرتها سواء في التخلص من نشاط أو بفرصة استثمارية ما يبلور هذا الهدف سلطة المنظمة المستقلة في إعادة توجيه أنشطتها بكامل حريتها لذلك من الطبيعي أن تمثل السيادة هدف متميز للملاك.

من ناحية أخرى أن تعظيم نمو المنظمة بميزات يجلب الخطر على سيارتها فضلاً من نأن تحقيق ذلك يتركز على توازن وربحية المنظمة وفي خلال فترة بدء حياة المنظمة يمكن أن تفقد بسهولة لسيرتها تحت ضغط صعوبة التمويل.

## 13.المرونة:

إن المرونة كهدف مالي أو تعبر عن مستوى التكيف ودرجة الدافعية للمناورة مع المصادر الممكنة حتى تستطيع المنظمة من مواجهة المواقف الخطرة.

تتمثل المرونة في إمكانية التكيف مع المتغيرات البيئية فتبنى المجالات الاستراتيجية الملائمة والمتوافقة ونوع المقابلة إن تناسب تحليل تفاعلات مختلف المتغيرات تنشأ إقرارات غير مرغوبة "مذمومة" تضغط على الاداء المالي المستقبلي للمنظمة يترتب على ذلك أن المنظمة يجب أن تتزود بمجموعة من الإجراءات التي يمكنها من الاستعلام ،تحليل، ورقابة متغيرات بنئها المؤدية إلى تعديل الاستراتيجيات والخطط والبرامج المحددة والموضحة لأهدافها وسياساتها العامة على مستوى المنظمة<sup>(2)</sup>.

(1) د. دادن عبد الغني، مرجع سابق، ص43.

(2) المرجع سابق ، ص 323.

# المبحث الثاني

## تقويم الاداء المالي

### مدخل

يعتبر تقويم الاداء المالي أحد العناصر الأساسية للعملية الادارية حيث يوفر للإدارة معلومات وبيانات تستخدم في قياس مدى تحقيق أهداف المنشأة والتعرف على اتجاهات الاداء فيها وسوف يتناول هذا المبحث مفهوم واهمية تقويم الاداء المالي وانواعه ومراحل واساليب تقويم الاداء المالي.

### تعريف تقويم الاداء المالي

تقويم الاداء المالي لغة: جاء في الرائد قوم الشيء تقويماً أي أزال عنه اعوججه ، والتقويم مصدر قوم تقويم الأزمنة وحساب الاوقات وما يتعلق بها ، والاداء ايصال الشيء القضاء اخرج الحروف من مخرجها<sup>(1)</sup>

والتقويم بمعني التقييم لقول الرسول صلي الله عليه وسلم : (اذا حلت عليكم الزكاة فأنظر إلي عندك من نقد أو عرض للبيع تقومه قيمة النقد)<sup>(2)</sup>، وأدى الشيء أي أوصله والاسم الاداء وأدى الأمانة منه ، ويقال إلي فلان من حقه اي أدبته وقضيته وأدى الشيء أي أقامه

### تقويم الاداء اصطلاحاً :

عرف تقويم الاداء بأنه : قياس نتائج الاداء علي ضوء المعايير الموضوعية بغرض تحديد الانحرافات عن تلك المعايير واتخاذ القرارات الصحيحة بشأنها<sup>(3)</sup>

يلاحظ الدارسون أن التقويم في هذا التعريف عملية مقارنة بين الاداء الفعلي للمعايير الموضوعية للأداء لتحديد الانحرافات في الاداء الفعلي الأمر الذي يجعل للتقويم طابع رقابي واضح.

وعرف ايضاً بأنه (استقرار دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية ، واتخاذ قرارات بناء علي معلومات لإعادة توجيه مسارات الأنشطة في المشروع بما يحقق أهداف محدد من قبل).

<sup>(1)</sup> د. جبران مسعود ،الرائد معجم لغوي عصري، (بيروت: دار العلم، المجلد الأول،1995م)، ص 64.

<sup>(2)</sup> د. مصطفى كامل متولي، محاسبة الزكاة والضرائب في السودان المبادئ العلمية ، ص 15.

<sup>(3)</sup> د. حمدي عبد اللطيف مهران ، الجوانب النظرية والتطبيقية للأساليب المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء،(الاسكندرية: دار الجامعات المصرية)، ص 76.

عرف علي أنه (عملية تعبر عن تقييم نشاط الوحدة الاقتصادية في ضوء ما توصلت اليه في نهاية فترة مالية معينة ، وهي سنة مالية في العادة بحثاً عن العوامل المؤثرة في النتائج و تشخيص ما تبين من صعوبات في التنفيذ و تحديد المسؤوليات و تقادي أسباب الأخطاء مستقبلاً) (1).

كما عرفت عمليه تقييم الاداء علي أنها جزء من عملية الرقابة وأن الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلي هدف محدد ، إن تقييم الاداء هو استقرار دلالات مؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو لتأكيد مساراتها الفعلية اذا كانت تتجه فعلاً للإنجازات المرغوبة(2)، اي أن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الاداء تختص اساساً بوظيفتين :

الاولي : محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف

الثانية : تصحيح مسارات الأنشطة وهذا هو تقييم أو تقويم الاداء وبناء عليه عرف تقييم الاداء علي أنه (عملية اتخاذ القرارات بناء علي معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة للمشروع بما يحقق الأهداف المحددة) (3).

يلاحظ من التعريفات السابقة أن تقويم الاداء يعبر عن وضع أسس ومعايير لقياس الاداء ومقارنة بالأنشطة التي حددتها الشركة أو المؤسسة ودرجة تحقيق الأهداف لتلك الأنشطة ويشمل مفهوم التقويم والتعرف علي أسباب الانحرافات وكيفية معالجتها والأخذ في الحسبان دور الحوافز في تحسين الاداء .

### أهمية تقويم الاداء المالي:

تبرز اهميه تقويم الاداء المالي لكل المجتمعات والنظم المالية والاقتصادية من خلال ما تتميز به الموارد الاقتصادية من ندره بالنسبة للاحتياجات المتزايدة و المتنافس عليها ، ولذلك تظهر باستمرار الحاجة اقصي العوائد الناجمة الكفاء للموارد وتأثيرها علي الاهداف التنظيمية ، ويمكن ايجاز اهمية الاداء المالي بالجوانب الاتية(4):

---

(1) د. أحمد موسى ،دراسة تحليلية لمؤشرات الاداء المالي على مستوى الوحدة الاقتصادية لقطاع الصناعة مع التطبيق على إحدى شركات القطاع العام في الجمهورية العربية المتحدة، (القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة )، ص25.

(2) د. علي السليمي ،تقييم الاداء في إطار نظام متكامل للمعلومات، (مجلة الإدارة،م1976)، ص ص 41-42.

(3) مرجع السابق ، ص 42.

(4) د. عبد الرحمن محمد ،تقويم الاداء وأثره على تحسين كفاءة العمليات، (رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا)، ص 84.

1. ان تقويم الاداء يظهر مدى اسهام المنظمة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الانتاج بأقل تكاليف والتخلص من عوامل الهدر والضياع في الوقت والجهد والمال ومما يؤدي الي خفض اسعار المنتجات ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي مما يعود علي المجتمع والمنتج والعامل والمستهلك بالفائدة
  2. يوفر تقويم الاداء مقياسا لمدي نجاح المنظمة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بقية تحقيق اهدافها ، ان النجاح مقياس مركز يجمع بين الفعالية والكفاءة وهو اشمل من اي منهما في كلتا الحالتين تستطيع المنظمة البقاء والاستمرار في العمل
  3. يوفر نظام تقويم الاداء معلومات لمختلف المستويات الادارية في للمنظمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة علي حقائق علمية وموضوعية فضلا عن اهمية هذه المعلومات للجهات الاخرى خارج المنظمة
  4. يظهر تقويم الاداء التطور الذي حققته المنظمة في مسيرتها نحو الافضل او الاسوء و ذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء مقارنة في المنظمة المماثلة
  5. يساعد علي ايجاد نوع من المنافسة بين الاقسام و الادارات و المنظمات المختلفة و هذا بدوره يدفع المنظمة لتحسين مستوى اداءها
  6. يؤدي الي الكشف عن العناصر الكفوة و وضعها في المواقع الاكثر انتاجية لتحديد العناصر التي تحتاج الي دعم و تطوير من اجل النهوض بأدائها الي مستوي عن العناصر غير الكفوة
  7. يؤدي الي تحقيق الأهداف المحددة في الخطط و العمل علي أيجاد نظام سليم و فاعل للأفضل و مكافئات و الحوافز الشخصية
  8. توضح عملية تقويم الاداء المركز المالي للمظلمات تضمن اطار البيئة القطاعية التي تعمل فيها بالتالي تحدد الآليات و حالات التنفيذ المطلوبة لتحسين المركز المالي لها
  9. تعكس عملية تقويم الاداء درجة من الملامة و الانسجام بين الاهداف و الاستراتيجيات المعتمدة لتنفيذها و علاقتها بالبيئة التنافسية للمنظمة.
- فوائد تقويم الاداء المالي:**
- تعتبر معدلات الاداء مفيدة في إظهار فعالية العمليات و الغاء الضوء علي مواطن المشكلات التي هي بحاجة اجراء تصحيحي<sup>(1)</sup>.
- قد اوردت فوائد تقييم الاداء في الاتي :
1. يعتبر تقويم الاداء اهم الركائز التي تبنى عليها عملية الرقابة .

---

(<sup>1</sup>) د. توفيق محمد عبد المحسن ، مرجع سابق ، ص 11.

2. يفيد تقييم الاداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات و حلها و معرفة مواطن القوة و الضعف .
3. يفيد في تزويد الادارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سوء التطوير او الاستثمار او عند اجراء تغيرات جوهرية مثل شراء ماكينات لتغيير المنتجات و غزو اسواق جديدة.
4. يعتبر من اهم دعائم رسم السياسات العامة سواء علي مستوى المنشأة او علي مستوى الصناعة او علي مستوى الدولة

مما سبق يتبين لنا اهمية و فوائد قياس و تقييم الاداء حيث انه مهم جداً للمنشأة لتحقيق مزيد من نجاحات من خلال معرفة نقاط القوة و الضعف في المنشأة و من خلال تقديم المعلومات اللازمة للإدارة و التي تمكنها من التعديل في كافة المراحل و ذلك من اجل اتخاذ قرارات سليمة تؤدي الي تحقيق اهداف المنشأة.

#### أهداف عملية تقييم الاداء المالي:-

1. يوفر تقييم الاداء مقياساً لمدى نجاح المنشأة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها، وذلك بخليط متماثل يجمع بين الكفاءة والفعالية ويتضمن للمنشأة إبقاء والاستمرار .
2. يوفر نظام تقييم الاداء معلومات مهمة لمختلف المستويات الأدرية للمنشأة وذلك لأغراض التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق عملية وموضوعية.
3. يظهر تقييم الاداء التطوير الذي حققته المنشأة في سعيها نحو لأفضل أو لأسوء وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زماناً ومكاناً (زمانياً في المنشأة من مدة لأخرى ومكانها بالنسبة للمنشآت المماثلة).
4. يساعد على إيجاد نوع من التنافس بين الأقسام و الإدارات المختلفة للمنشأة وهذا يدور يدفع المنشأة لتحسين مستوى أدائها.
5. يؤدي إلى تحديد العناصر الكفاء وتحديد العناصر التي تحتاج إلى مساعده من أجل النهوض بأدائها.
6. إن تقييم الاداء يؤدي إلى تحقيق الأهداف.
7. تزويد إدارة الشركة بمؤشرات متنوعة تفيد في اتخاذ قرارات سليمة ورسم سياسات مالية واضحة وجيدة<sup>(1)</sup>.
8. توضيح الانجرافات وتحليلها وبيان أسبابها في جزئيات نشاط الحوسبة الاقتصادية سواء كانت إنتاجية أو تخزينية أو تسويقية أو تمويلية.
9. تقييم إطار هيكلية سليم لتقسيم أداء عناصر الانتاج و التمويل والاستخدامات
10. المساندة على رفع عملية الحوافز والحقوق للعنصر البشري بمسؤولياته وواجباته.

#### مؤشرات تقوم الاداء المالي :-

---

(<sup>1</sup>) د. السعيد فرحات جمعة ،نظرية المحاسبة،(حلب: منشورات جامعة حلب،1987م)، ص 147.



من مقاييس الأداء الى مؤشرات الأداء:

يجب أن تتحول عملية تقويم أداء المنشآت من وضع مجموعة من المقاييس تتمثل في حجم معين من الأرباح الى مؤشرات الأداء تتناسب مع متغيرات البيئة ودورها في تحقيق الهدف الاستراتيجي للمنشأة وبهذا فإن مؤشرات الأداء يجب أن تكون ذات أبعاد ثلاثة تشمل<sup>(1)</sup>:

- البعد الزمني

مراحل عملية تقويم الأداء المالي:-

إن عملية تقويم المالي لا يمكن أن تحقق إلا من خلال القيام بعدد من المراحل منها<sup>(2)</sup>:

1. وضع المعايير التي سوف تستخدم في قياس الأداء.
2. قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط
3. اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسين الأداء

مما سبق يتضح أن عملية تقويم الأداء هي قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب أن تتم وفق الخطط المعدة مسبقاً ذلك لتحديد نقاط القوة والمحافظة عليها وتحديد جوانب الضعف وكيفية تلافيها

خطوات تقويم الأداء المالي<sup>(3)</sup>:

تعتمد عملية تقويم الأداء المالي علي جملة من الخطوات متتابعة تشكل في مجملها المنهج العملي للتقويم وتمثل خطوات التقويم في ما يلي :-

- تحديد الغاية والهدف من التقويم .
- جمع البيانات المرتبطة بشكل مباشر بالهدف من التقويم .
- تحديد ادوات التقويم المناسبة للوصول الي أفضل النتائج وبأسرع وقت ،وهذه الخطوة تعتمد بالدرجة الاولى علي المستوي الفني والعلمي للقيام بعملية التقويم ومقدار درايته بالأسباب المختلفة لعملية التقويم.

---

<sup>(1)</sup> د. همت مصطفى هندي، نموذج استراتيجي للرقابة وتقويم الأداء في ظل المتغيرات البيئية المعاصر، (القاهرة، دن. 2000م)، ص13

<sup>(2)</sup> السعيد فرحات جمعه، مرجع سابق، ص 48.

<sup>(3)</sup> عبد النور مدب ،خالد طاهري، دراسة تقييمية للوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة، مذكرة مهندس دولة في التخطيط المعهد الوطني للتخطيط والاحصاء، الجزائر 2005م، ص ص 42-43.

- تشغيل البيانات ذات الصلة بغاية التقويم بالاعتماد علي الادوات التي تحديدها مسبقاً للوصول الي بعض المؤشرات المرتبطة بغرض التقويم .
  - تحليل المؤشرات التي تم التوصل اليها لمعرفة اتجاهها المستقبلي.
  - كتابة الاستنتاجات والتوصيات النهائية المتعلقة بالتقويم العام للمؤسسة في شكل تقرير يتضمن مؤشرات وبدائل تخدم متخذي القرار مع مراعاة التوجيه بما بدا المكلف بعملية التقويم البدائل الافضل عنها.
- أنواع تقويم الأداء المالي:**

- يمكن التطرق الي عملية تقويم الاداء من زوايا متعددة وهذه الأنواع تستند علي أسس مختلفة ويمكن عرض أنواع التقويم الأكثر شيوعاً كما يلي:
- المراجعة ،مراقبة التسيير والدراسات التقييمية .
  - التقويم الداخلي والتقويم الخارجي .
  - التقويم التحليلي المتحرك والمقارن.
  - التقويم الاقتصادي ،المالي والاجتماعي
1. المراجعة ،مراقبة التسيير والدراسات التقييمية :

المراجعة : تطبق في مكاتب الخبرة المحاسبية وتعتمد الي دراسة التعظيم او الفعالية الفنية للمصالح من أجل ترشيد القرارات.

مراقبة التسيير: هي عبارة عن مجموعة من الادوات والتدابير التي بمقتضاها يضمن التسيير الحسن للموارد واستعمالها الملائم والفعال في تحقيق استراتيجيات المؤسسة.

الدراسات التقييمية: وتتجذ من طرف باحثين وجامعيين او مراكز البحوث وتتعلق بالتقويم الخارجي.

## 2. التقويم الداخلي والخارجي :

التقويم الداخلي: يتم عادة من داخل المؤسسة وبياناتها ولبينات معينة يطلبها المشروع وغالباً ما يهدف الي خدمة إدارة المؤسسة بمختلف مستوياتها

التقويم الخارجي: ويتم من طرف جهات من خارج المؤسسة ويهدف الي خدمة هذه الجهات وتحقيق اهدافها ، تجدر الإشارة الي أن التقويم الداخلي ليس كافياً لذلك ينبغي أن يقترن بالتقويم الخارجي

## 3. التقويم التحليلي المتحرك والمقارن:

التقويم التحليلي :ويتم من خلاله تحليل جميع العناصر الداخلية والخارجية التي تحدد سلوكيات القائمين عليها وتفاعلهم فيما بينهم

التقويم المتحرك: يهتم هذا النوع من التقويم بالعلاقة الموجودة بين الفعل المراد تقييمه والتنظيم الذي اصدر والتعرف علي صلاحيات الجهاز التنظيمي فالتقييم يكون علمياً إذا اندرج في التنظيم كمسار ديناميكي نشط

يسمح لرجال الاعمال من فهم وتحليل ما يقوم بفعله من أجل تطابق سير تنظيمهم مع المهام التي اسندت إليهم .

التقويم المقارن: يتمثل في قياس آثار فعل ما مع الاخر بعين الاعتبار معيار الزمن او الوضع المماثل او معايير اخري تختلف باختلاف اهداف التقويم

4. التقويم الاقتصادي، المالي والاجتماعي:

التقويم الاقتصادي : يختص بالأهداف المتمثلة في توزيع الموارد النادرة في البلاد ومساهمة المؤسسة او المشروع في النمو الاقتصادي .

التقويم المالي: يهتم هذا النوع بالمظاهر المالية التي تتعلق بالإيرادات والنفقات الخاصة بالمؤسسة باستخدام التحليل المالي الذي اصبح يساعد في تقييم الاداء والتخطيط المستقبلي لكافة الانشطة عن طريق اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المشروع الاقتصادي والتي تساهم في تحديد اهمية وخواص الانشطة التشغيلية والمالية للمؤسسة وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية ومصادر اخري لكي يتم استخدام هذه المؤشرات في تقييم اداء المؤسسة بقصد اتخاذ القرارات .

التقويم الاجتماعي: يهتم هذا النوع بالمؤشرات العمومية ذات الاهداف الاجتماعية و التوزيعية مثل طريقة توزيع الفائض المحتمل للمؤسسة بين مختلف فئات المجتمع<sup>(1)</sup>.

### صعوبات تقويم الاداء:

تشمل الصعوبات التي تواجه تقويم الاداء الاتي:

- صعوبات متعلقة بتكاليف المؤسسة : عندما نحاول تحليل تكاليف المؤسسة العمومية يجب علينا معرفة حقيقة الاسعار والتي تؤدي الي معرفة حقيقة التكاليف ، هذه الحقيقة نذكرها من خلال السوق ولكن القطاع العمومي لا يخضع لمنطق السوق ، وهنا تكمن المشكلة لأننا سنواجه صعوبة في التمييز بين التكاليف التي تتحملها فعلا المؤسسة العمومية والتكاليف التي يتحملها المتعاملون الخارجيين، بحكم ارتباطهم بالوصاية إضافة الي ذلك فإن العلاقة بين التكاليف والخزينة غالباً ما تعرف تباعداً ، مما يعقد تقييمها
- صعوبات متعلقة بالأهداف : إن المؤسسة قد سطرت اهدافاً متعددة ومتباينة تسعى الي تحقيقها ، وإن بعض جوانبها تجعل عملية التقويم معقدة ، فتتعدد الاهداف بحد ذاتها ، ويخلق نوع من الصراعات بين اطراف المؤسسة ، حين ان كل طرف يفضل الأهداف التي تناسبه علي حساب الاخرين ،إضافة الي ذلك فإن الاهداف نادراً ما تكون محددة بطريقة واضحة ودقيقة ،وهذا يؤدي لضغوطات متعددة تتحملها المؤسسة.
- المتعاملون الاجتماعيون: ان عملية التقويم تختلف حسب الطرق والمناهج المستعملة فنشاط كل مؤسسة لا يقدم امتيازات إلا لعدد محدد من الأشخاص بعكس ذلك فإن التكاليف تتحملها قاعدة اوسع من ذلك ،

(1) المرجع السابق، ص ص 43-44.

فالمستفيدون يعتبرون نتائج المؤسسة ايجابية من جهة وقد يعتبرها آخرون كالمواطن المساهم غير ذلك من جهة ذات السعر المرتفع، النوعية الرديئة نادراً ما ينظر اليها الزبون، بينما المالي والجبائي يرون ان المؤسسة مكلفه من طرف الدولة كذلك العمال فينظرون من زاوية الاجر الحقيقي.

- صعوبات متعلقة بالعوامل الخارجية: لقد اصبحت مسائل البيئة من القضايا المطروحة علي المستوي الدولي، والتي تحظى باهتمام متزايد من المنظمات الدولية ومن حكومات العديد من البلدان التي صارت تفرض الشروط والقيود المتزايدة سعياً منها للحد من الآثار السلبية لبعض المشاريع علي البيئة والتي قد ترغم المؤسسة علي تحديد سلوكها حسب محيطها . ان عملية التقييم يجب أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الخارجية سواء كانت لها اثار سلبية او ايجابية ،بالإضافة الي مختلف علاقاتها بالمحيط ،وتجدر الاشارة الي أنه عند تقييم الربحية الاجتماعية تبرز مشكلة احتساب الآثار غير المباشرة علي المجتمع والبيئة حسن أن العديد من المتغيرات التي تظهر عند التحليل يصعب قياسها او التعبير عنها كميّاً.

- صعوبات اخري:

توجد صعوبات اخري متعلقة بإجراء عملية التقييم ذاتها فهي تحتاج الي كم هائل من المعلومات الضرورية والتي تتعدد مصادرها ، مما قد يثير ازعاجاً للمؤسسة عند محاولة الحصول علي المعلومات وكذلك الي غياب التعاون في بعض الاحيان مع المكلف بالتقويم .

هنالك ايضاً صعوبات متعلقة بطبيعة البيانات المالية المنشودة من طرف المؤسسة، والتي تعد في ظل مجموعة من الفرض والمبادئ المحاسبية التي تؤثر في طبيعة هذه البيانات تحد بالتالي من استخداماتها في اتخاذ القرار منها مثلاً: فرض القياس النقدي، ثبات وحدة النقد ، مبدأ التكلفة التاريخية وفرض استمرارية المشروع . بالإضافة الي الطبيعة التحكمية لعملية القياس المحاسبي ذلك علي اعتبار أن الارقام التي تحويها البيانات المحاسبية المنشودة هي في النهاية محصلة لعمليات قياس تخضع مخرجاتها الي حد كبير لتأثير نوع وطبيعة الاسس التي تتبعها المؤسسة بشأن الاعتراف بكل من الإيرادات والمصروفات وكذلك لنوع الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في قياسها لذلك فإن الوصاية نادراً ما تحدد معايير التسيير في المؤسسات وإن كانت موجودة فهي ليست عملية وغير مستعملة بشكل فعال وهذا من شأنه ان يعيق عملية التقويم.

لا بد الإشارة الي أنه يجب التمييز بين مفهومين لتقويم الاداء هما:

- تقويم الاجازة للمشروعات الاستثمارية وذلك بهدف إقرار إقامة مشروع او استكمال بعض المشروعات او الإحلال الكلي او الجزئي لمشروع معين ،وهذه دراسة للمشروعات الاستثمارية إن كان يستخدم فيا مؤشرات اقتصادية واجتماعية ومالية .
- تقويم الاداء الذي يهدف للتحقق من مدي كفاية استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الاهداف المطلوبة ، وبطبيعة الحال فإن تقويم الاداء لن يقتصر علي النشاط الجاري فحسب بل يمتد ايضاً الي النشاط الاستثماري، إلا أنه في الحالتين يتخذ من النتائج التي تم التوصل إليها مادة للتحليل العلمي لإبراز

مدي كفاية الاداء بدراسة العلاقة بين الموارد المستخدمة والاهداف المتحققة في ضوء المعايير والخطط التي سبق وضعها . إن تقويم الاداء لا يقتصر عي مجال معين من مجالات النشاط الاقتصادي بل يشمل كل المجالات وقد تختلف فقط كيفية قياس الاداء او بعض المؤشرات<sup>(1)</sup>.

### مقومات كفاءة الاداء:

يعتمد مفهوم تقويم الاداء علي عدة مقومات مترابطة تتلخص فيما يلي<sup>(2)</sup>.

- 1- يجب تحديد الاهداف المطلوب انجازها بشكل واضح وترتيبها حسب اولوياتها النسبية لان محور عملية تقويم الاداء تقوم في الغالب علي مدي تحقيق المؤسسة لأهدافها المقدره بموجب الخطط المحددة سلفاً
- 2- عمليه قياس الاداء تتطلب فترة زمنية معينة وهنا يجب تحديد المؤشرات النوعية والكمية التي تستخدم في عملية القياس
- 3- مقارنة الاداء المحقق بالأداء المستهدف وتحديد الانحرافات واسبابها وتحليلها واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها
- 4- من الافضل ان تتم عملية تقويم كفاءة الاداء بشكل مستمر وهذا يؤدي الي للمساعدة في اهداف جديدة وتعديل الخطط القائمة بما يكفل تحسين الاداء خلال الفترات الزمنية التالية وتحقيق اهداف المؤسسة

### وظائف تقويم الاداء:

يمكن تحديد وظائف تقويم الاداء في ثلاثة وظائف رئيسية :

- 1- متابعه تنفيذ الاهداف : والمقصود بذلك التعرف علي مدي تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف سواء كانت كمييه او قيمية للخطة المرسومة لها في الازمنة المحددة لها ويتم ذلك بالاستعانة بالبيانات والاحصاءات التي يوفرها جهاز الرقابة الذي يتابع التنفيذ ، علي سبيل المثال تجد الخطة للوحدة الاقتصادية اهداف تتعلق بحجم الانتاج والموارد المالية المطلوب تدبيرها والاستثمارات والعمالة والقيمة المضافة وتوزيعها بين الاجور وقواعد حقوق التملك . ومن الضروري متابعة ما تم من هذه الاهداف أي مقارنتها بما كان مقرراً الوصول إليه .

(<sup>1</sup>) عبد النور مدب ، خالد طاهري ، مرجع السابق، ص 43.

(<sup>2</sup>) فائق جبر النجار ،"قياس كفاءة اداء المؤسسات المالية المصرفية من خلال نموذج تحليلي و أثره على القطاع المصرفي"، مجلة البنوك في الأردن، جمعية البنوك الأردنية ، المجلد الخامس والعشرون ، العدد الأول ، عمان- الاردن،(2003م)،ص39.

2- الرقابة علي كفاءة الاداء : تتمثل تلك الوظيفة ليس في التأكد من قيام الوحدة الاقتصادية بتنفيذ الاهداف المرسومة لها وانما يجب التأكد من قيام الوحدة بممارسة وجوة نشاطها وتنفيذ اهدافها باعلي درجة من الكفاية فضلا التأكد من تحقيق الترابط والتوازن والتكامل بين نشاط مختلف الوحدات الاقتصادية فعلي سبيل المثال لا يكفي ان تعرف ان وحدة اقتصادية ما قد حققت وتم الانتاج المستهدف وانما يجب ان تحقق من أن هذه الوحدة قد استخدمت كافة مدخلاتها المتاحة سواء كانت مالية او بشرية او آلية، بأعلى كفاءة ممكنة من تجنب أي اسراف او خطأ في توجيه الموارد لذلك فهذه الخطوة تتضمن تشخيص للانحرافات وتفسير لأسبابها تفسيراً واضحاً سبباً.

### أسس تقويم الاداء المالي :

يجب عند القيام بعملية تقويم الاداء المالي اتباع الاسس الاتية :

- 1- تحديد الاهداف الرئيسية والفرعية للوحدة الاقتصادية .
- 2- تحديد معايير الأهداف ووضوحها .
- 3- تحديد مراكز المسؤولية .
- 4- توافر نظام سليم وفعال للمعلومات .
- 5- تحديد المستويات والجهات المسؤولة عن التقويم .

### أساليب تقويم الاداء المالي :

ان العديد من الدراسات والابحاث المحاسبية والادارية ركزت علي موضوع تقويم الاداء المالي لما له من مكانة بالغة الاهمية في غالبية الاقتصاديات والسبب في ذلك يعود للندرة النسبية في الموارد المالية مقارنة بحجم الاحتياجات المالية الكبيرة لمنشآت الاعمال التي يتم التنافس عليها لذلك نجد ان الاستغلال الامثل للموارد المتاحة لأي منشأة من المنشآت هو السبيل الاوحد لتحقيق اقصي عائد ممكن للمنشأة مع ضمان استمراريتها وتطويرها.

من هنا تظهر أهمية تقويم الاداء المالي للمنشأة كأحد العناصر الاساسية للعملية الادارية لأنه يوفر معلومات وبيانات تستخدم في قياس مدى تحقيق المنشأة لأهدافها والتعرف على اتجاهات الاداء المالي فيها مما يوفر اساساً راسخاً في تحديد مسيرة المنشأة ونجاحها ومستقبلها<sup>(1)</sup>.

تعد القوائم المالية التي تعدها الادارة المحاسبية في المنشأة وسيلة مهمة ورئيسية في تقويم الاداء المالي ،حيث تحليل هذه القوائم سوف يساعد في تقديم نتائج تمكن من تحديد نقاط القوة والضعف في المنشأة ، كما أنه يوضح ايضاً فرص الاستثمار المتاحة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي هذه القوائم<sup>(1)</sup>.

(1) عبد الاله نعمة، محاسبة المنشآت المالية،(عمان: منشورات مكتبة الفلاح،1996م)،ص 277.

تشكل النسب المالية الوسيلة الأكثر استخداماً والنموذج الأكثر أهمية في تحليل القوائم المالية للوصول الي تقويم دقيق لنجاح المنشأة او احتمالات الفشل وايضاً في تحديدها لنقاط القوة والضعف من أجل تحديد الكفاءة والفعالية ولهذا فإن النسب المالية تعطي دلالات معينة علي البيانات الواردة في الكشوفات المالية بمعنى أنها لا تعطي معلومات جديدة لكنها تفسر العلاقة بين المتغيرات بشكل يوضح استخراج النتائج بشكل اسهل مما يعني أن النسب المالية هي مقياس رقمي وليس مقياس فني . وتفسر ذلك ان هنالك كم كبير في النسب المالية ولكن عند استخدامها يتم اختبارها وانتقائها علي حسب الهدف المطلوب منها وعلي غاية الشخص الذي يقوم بالتحليل إذ أنه يختار من النسب المطروحة للبحث النسبة التي تعطيه التغذية الكافية بالمعلومات المطلوبة.

### طرق تقويم الاداء المالي :

بصفة عامة ولحد كبير تعتبر الطرق المقترحة طرقات تطبيقية تعتمد علي اساس نظري مثل النسب فهي غالباً كمية ونادرة نوعية وتعتمد علي المعلومات المجمعمة بدأ من الاهداف متجه نحو التنفيذ، وكلها علي مستوي التحليل الاقتصادي .

تبعاً لمنطق تطبيقها توجد طرق تحليلية وتركيبية، معيارية وتفسيرية ، وتبعاً للمعايير المستخدمة توجد طرق فردية او متعددة الاتجاه ،بينما اشكال التعبير والتمثيل كثيرة مثل النسب والاشكال والمصفوفات والرسومات ، كذلك توجد طرق بسيطة ومركبة تستند الي التحليل الاقتصادي ، بحوث العمليات، الاساليب الكمية . واخيراً تبعاً للمهتمين قد تكون داخلية او خارجية .

فالتقويم يتم بعد وضع خطه المنشأة وتهيأ المستلزمات الضرورية لتنفيذها حيث تبدأ عملية التقويم عند ابتداء التنفيذ بالنسبة الي<sup>(2)</sup>:

- 1- اهداف المنشأة : إن لكل خطة اهدافها العامة وبرامجها الزمنية المحددة لتحقيقها ، وتقويم الاداء ينص علي التحقق من تنفيذ الاهداف بالكيفية التي خطط لها وما هو القصور في تحقيقها ، وهذا يلزم وجود معادلات تخطيطية تستخدم كأساس لقياس مدي تطور الاداء الفعلي لأنشطة المنشأة
- 2- موارد المنشأة : في هذا الجانب يتمثل تقويم الاداء علي كفاءة استخدام الموارد الطبيعية المالية والبشرية المخصصة لتحقيق الاهداف المرسومة ، وأن نجاح الاداء الفعلي في تحقيق اهداف المنشأة يعتمد علي نجاح كل قسم من اقسام المنشأة في تنفيذ الخطة المرسومة ،لذلك فإن التقويم هو الذي يكون شاملاً لكل اقسام

(1) عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة،(الكويت: ذات السلاسل،1996م)،ص 84.

(2) محمد ابراهيم ،التكاليف في المجال التسويقي،(عمان: مكتبة الفلاح،1999م) ، ص 100.

المنشأة بحيث يؤدي الي كشف الانحرافات الموجودة في كل قسم تمهيداً لدراستها ووضع الحلول اللازمة لمعالجتها .

يري احد الكتاب<sup>(1)</sup> أنه يوجد طريقتان اكثر انتشاراً هما البحث عن فائض الانتاجية او فائض ايرادات الاموال المستثمرة، في الواقع تظهر المقارنة بين الاداء المخطط والاداء الفعلي فالاختلافات يتم تحليلها منهجياً لتحسين كل من التنبؤ والتنفيذ تبعاً للحالة ، ومع ذلك فأهمية هذه الانحرافات لا تتمثل في قيمتها الذاتية والمطلقة ولكن نسبة الي حدودها المتوقعة والي القيم المقاسة بالتكلفة او العائد من ناحية ، والي تكلفتي الانحراف والاجراء التصحيحي من ناحية اخري.

### مشاكل تقويم الاداء المالي<sup>(2)</sup>:

توجد مشاكل عديدة لتقويم الاداء نعرض منها ما يلي:

- التأكد الغير كافي من جانب الادارة .
- عدم تحديد الاهداف بدقة ووضوح .
- التدريب الغير كافي للأفراد القائمين بعملية التقويم .
- وجود معايير غير عادلة لتقويم الاداء تتصف بعدم الدقة والتحيز الشخصي .
- التخوف من تحمل مسؤولية التقييم الاخر الذي يجعل بعض الحكام المقيمين يميلون الي إعطاء تقديرات وسطية لا تمثل حقيقة مستوي الاداء .

### اسباب تقويم الاداء المالي<sup>(3)</sup>:

1. نظراً لاتساع المنشأة فإن عملية تقويم الاداء اذا ما طبقت تساعد علي ضمان خطة التنمية بالشكل السليم وبالتالي فإن ذلك يعني زيادة الدخل وتحسين المستوي الاقتصادي والاجتماعي.
2. يعد المنشأة بمؤشرات سليمة في التقويم ،لأنه يعرض واجبات محددة علي الوحدات الاقتصادية وجزئية علي العاملين .
3. يساعد علي الكشف عن الافراد الصالحين للترقية ،وبالتالي يساعد علي تسهيل مهمة تخطيط القوة العاملة
4. يعرض علي العاملين القيام بواجباتهم في اوقات محددة لتحقيق الاهداف المطلوبة، فهو نوع من الاقناع الوظيفي المباشر عن طريق ادراك العامل لكيفية اداء عملة .

(<sup>1</sup>) السعيد فرحات جمعة، مرجع سابق، ص 46.

(<sup>2</sup>) مصطفى مصطفى كامل، ادارة الموارد البشرية، (القاهرة: الشركة العربية للنشر، 1994م) ، ص 301.

(<sup>3</sup>) د. أحمد موسى، مرجع سابق، ص 101.



- 5.يكشف الافراد الذين يحتاجون الي تدريب معين لتحسين كفاءتهم .
- 6.يقدم معلومات منفصله الي الإدارة تلقي الضوء علي السياسة المستقبلية للاختيار والتدريب والترفيه وغيرها.
- 7.يكشف الاحتياطي بشتي أشكاله والاستفادة منه
- 8.يؤخذ لغرض التأكد من تحقيق التوازن والاستخدامات والموارد في المنشأة
- 9.الكشف عن سوء التصرف والاهمال وأي اشكال من الخسارة .
- 10.التأكد من قيام المنشأة بأداء وظائفها بأفضل كفاءة ،يعني أن المنشأة تقوم بتقويم السلع والخدمات وفق المواصفات والمواعيد والمقادير المقدره.
- 11.تكشف عملية تقويم الاداء عن مدي استفادة المديرين من الإمكانيات المالية والمادية والموضوعية تحت تصرفهم .
- 12.يجعل تقويم الاداء امكانية الاستفادة من نظام الحوافز الاقتصادية.
- 13.يساعد علي التنسيق بين مختلف اقسام المنشأة .
- 14.يكشف عن الانحرافات الكمية والنوعية والقيمية والزمنية والعينية .
- 15.لابد ان يستند التقويم علي معلومات الاداء الفعلية والمشاكل التي تصاحب الاداء، لغرض التخطيط للمستقبل.
- 16.تمكين المستويات العليا من معرفه مدي تنفيذ المهام المتعلقة بالمنشأة التابعة .

يري الدارسون ان مقياس الاداء من خلال التدفقات المالية والنقدية له معني اكثر مباشرة، وافضل عملياً من مثيلة المتعلقة بالأرصدة ، واي كانت طريقه تقويم الاداء فإنها لا تستطيع الادعاء بانها تحل محل متخذ القرار او تغيير من مستوي وحالة الاداء ،ولكنها تمثل اداة فعالة تمكن من اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب.

## المبحث الثالث

### مؤشرات ومعايير قياس الأداء المالي

#### مدخل

يتناول هذا المبحث مؤشرات ومعايير قياس الأداء المالي ، كما يتحدث عن أهمية وأهداف وفجوة قياس الأداء المالي ، والعوامل المؤثرة على الأداء المالي ، ويختتم بتطوير الاداء المالي.

#### أولاً: مؤشرات قياس الأداء المالي

تهدف المؤشرات إلى قياس التغيرات في الأداء المالي بمكوناته الرئيسية ، بغرض تقييم الأداء المالي والتنبؤ بالتغيرات والتحويلات التي قد يتعرض لها الأداء المالي.

يمكن تعريف المؤشرات بأنها مجموعة من القياسات التي تستخدمها الشركة لتقييم ومقارنة الأداء وقياس ما تم إنجازه من أهداف استراتيجية وتشغيلية.

ويمكن تقسيم المؤشرات إلى عدد من الفئات<sup>(1)</sup>:

#### أ. النسب المالية

##### 1. مؤشر الربحية

هي معدل العائد على حق الملكية ومعدل العائد على الموجودات ومعدل العائد على الأموال المتاحة ومعدل استخدام الموجودات وهامش الربح .

تعكس نسب الربحية الاداء الكلي للمؤسسات والشركات ، إذ بعد الربح المحور الاساسي في قيام كثير من الانشطة الاقتصادية، ومن دون الربحية لا تستطيع المنشآت جذب أي مستثمر – سواء الداخلي ام الخارجي – ومن ثم فإن الملاك والممولين سيتحولون إلى أنشطة ومنشآت أخرى<sup>(2)</sup>.

---

(<sup>1</sup>) د. نبيل عبد الرؤف إبراهيم، "نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي" ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، الإدارة المالية ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع الدار الجامعية \_ الإسكندرية ، " أكتوبر 2012" ، ص667.

(<sup>2</sup>) د. مصطفى كمال السيد طايل ، القرار الاستثماري في البنوك الإسلامية ، مطبعة غياشي ، طنطا - مصر ، 2006 ، ص9.

وتبين من هذه النسب مدى قدرة المصاريف على توليد الأرباح من العمليات التي تقوم بها ولا تقتصر أهمية هذه المجموعة من النسب على الإدارة فقط بل هي تهم أيضا المودعين والملاك والمقرضين ، فالأرباح التي تحققها المصارف تعد من أهم العوامل التي تؤثر في ثروة الأفراد (المودعين) ، فضلا عن إن هذه المؤشرات تعد من أهم المؤشرات المالية التي تستخدم في تقييم الأداء المالي للمنشآت وتمكن من قياس قدرة المنشأة على تحقيق عائد نهائي صافي من الأموال المستثمرة<sup>(1)</sup>.  
وتتضمن نسب الربحية مؤشرات عدة أهمها<sup>(2)</sup>:

1. معدل العائد على الودائع (%) = صافي الأرباح (بعد خصم الضرائب)

إجمالي الودائع

2. نسبة حق الملكية إلى إجمالي الموجودات (%) = حق الملكية

إجمالي الموجودات

3. نسبة حق الملكية إلى إجمالي القروض الممنوحة (%) = حق الملكية

إجمالي القروض الممنوحة

4. نسبة حق الملكية إلى إجمالي الودائع (%) = حق الملكية

إجمالي الودائع

5. نسبة هامش الربح (%) = هامش الربح

إجمالي الموجودات

## 2. مؤشرات السيولة

هي تلك النسب التي تقيس مقدرة المؤسسات المصرفية على الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل مما لديها من نقدية ، وتعد نسب السيولة من الأهمية بمكان للإدارة المصرفية والمودعين والملاك والمقرضين . إذ يتوجب على المصارف توفير جزء من مواردها يكون على شكل نقد سائل لمواجهة توقع حدوث سحب كبير من لدن المودعين قد يعجز المصرف المعني عن مواجهته فيما إذا توسع في سياسات الاستثمار والاقراض<sup>(3)</sup>.

وتعد السيولة من بين أهم السمات الحيوية التي تتميز بها المنشآت بصورة عامة ففي الوقت الذي تستطيع فيه الوحدات الاقتصادية تأجيل الوفاء بما عليها من مستحقات مالية لبعض الوقت ،

(<sup>1</sup>) د. فائق جبر النجار ، مرجع سابق ، ص 65

(<sup>2</sup>) د. حيدر يونس الموسوي ، الأداء المالي وأثره في سوق الأوراق المالية ، "مجلة المصارف الاسلامية" ، الطبعة الأولى ، دار اليازوري العامة للنشر والتوزيع ، "2011" ، ص 73.

(<sup>3</sup>) صلاح الدين حسن السبيسي ، الإدارة العلمية للمصارف التجارية وفلسفة العمل المصرفي المعاصر ، الطبعة الأولى ، دار الوسام للطباعة والنشر ، بيروت - لبنان ، 1997 ، ص 34.

فإن مجرد إشاعة عدم توافر السيولة لدى المصرف كفيلة بان تفقد ثقة المودعين مما يؤدي بهذه المنشآت إلى الإفلاس بعد سحب الودائع من لدن المودعين . وهناك مؤشرات كثيرة للسيولة من اهمها:

1.نسبة الاحتياطي القانوني(%) =  $\frac{\text{الأرصدة لدى المصرف المركزي}}{\text{إجمالي الودائع}}$

إجمالي الودائع

2.نسبة السيولة القانونية (%) =  $\frac{\text{النقدية وشبة النقدية}}{\text{إجمالي الودائع}}$

إجمالي الودائع

3.نسبة النقدية إلى إجمالي الموجودات(%)= $\frac{\text{النقدية} + \text{المستحق على المصرف}}{\text{إجمالي الموجودات}}$

إجمالي الموجودات

### 3. مؤشرات ملائمة رأس المال

هي مجموعة من مؤشرات نسب رأس المال للموجودات والودائع والاستثمارات والقروض.

تبين ملائمة رأس المال في أي منشأة مدى توافر الأموال لمواجهة احتياجات المنشأة من الاصول الثابتة فضلا عن مواجهة المخاطر المحتملة من استخدام الاموال ، لذا فإن الحفاظ على ملائمة رأس المال في أي منشأة يعد من الامور الضرورية لزيادة ثقة المودعين<sup>(1)</sup>.

وتبويب نسب ملائمة

3.معدل عائد السهم(%) =  $\frac{\text{صافي الأرباح}}{\text{عدد الاسهم}}$

عدد الاسهم

### 4.مؤشرات توظيف الأموال

تقوم نسب توظيف الأموال بقياس أداء المنشآت في استخدام الأموال المتاحة والعائد على الاستثمار وفي شتى المجالات ومن بين أهم النسب التي تقيس كفاءة المنشأة في توظيف الأموال هي<sup>(2)</sup>:

1.معدل توظيف الموارد(%) =  $\frac{\text{أجمالي الاستثمارات}}{\text{إجمالي الموجودات}}$

(<sup>1</sup>) محمود عبدالسلام عمر ، لجنة بازل بين التوجيهات القديمة والحديثة ، "مجلة الدراسات المالية والمصرفية" ، (المجلد الرابع ، العدد الاول ، " 1996" ص18-17.

(<sup>2</sup>) د. نصر حمود مزان فهد ، اثر السياسات الاقتصادية في أداء المصارف التجارية ، دار صفاء للنشر والتوزيع، (عمان ، 2009) ص66-68.

إجمالي الودائع + حق الملكية

2. نسبة إجمالي القروض إلى إجمالي الودائع (%) =  $\frac{\text{إجمالي القروض}}{\text{إجمالي الودائع}}$

إجمالي الودائع

3. معدل استثمار الودائع (%) =  $\frac{\text{إجمالي الاستثمارات}}{\text{إجمالي الودائع}}$

إجمالي الودائع

4. نسبة إجمالي الإيرادات إلى إجمالي الاستثمارات (%) =  $\frac{\text{إجمالي الإيرادات}}{\text{إجمالي الاستثمارات}}$

إجمالي الاستثمارات

5. نسبة إجمالي الإيرادات إلى إجمالي الموجودات (%) =  $\frac{\text{إجمالي الإيرادات}}{\text{إجمالي الموجودات}}$

إجمالي الموجودات

6. معدل العائد على إجمالي محفظة القروض (%) =  $\frac{\text{العوائد المحصلة من القروض}}{\text{إجمالي القروض}}$

إجمالي القروض

5. مؤشرات البيئة الداخلية والخارجية

6. مؤشرات قياس النسب السوقية

تساعد مقاييس الأداء الجبري على تطابق أهداف الوحدات الفرعية مع الأهداف الاستراتيجية للشركة ، ومن ثم يجب أن يتضمن نظام قياس الأداء كلا من مقاييس الأداء المالية وغير المالية. نظر لاهتمام إدارة الشركات بزيادة ثروة المساهمين وتقييم الأداء الاقتصادي للوحدات الفرعية في الشركة ، فقد انتشر استخدام مقاييس الاداء المالية التي تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية ، ومنها على سبيل المثال العائد على الاستثمار ، والقيمة الاقتصادية المضافة ، وتستخدم هذه المقاييس في تحديد مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للشركة.

ب. التدفقات النقدية

1. تدفقات النتيجة

في هذه المجموعة نجد القيمة المضافة التي تحسب بالفرق بين إنتاج الدورة والاستهلاك الوسيط وتعد عنصر مهم في حساب النتيجة الإجمالية للاستهلاك وحساب نموها.

النتيجة الإجمالية للاستهلاك = القيمة المضافة - مصاريف المستخدمين  
وتعتبر هذه النتيجة كمؤشر رئيسي على الأداء المالي في المؤسسة.

## 2. تدفقات الاستغلال

نجد في هذا الصنف من التدفقات تدقيقه على درجة كبيره في دراسة التوازن المالي والسيولة.

فائض خزينة الاستغلال = النتيجة الإجمالية للاستغلال - التغيير في احتياج رأس المال العامل

يمنح هذا الفائض لمؤسسة التي تم حيازتها على الحساب، فهو مقياس للسير المالي ، فإذا كان هذا الرصيد سالب فإن المؤسسة ستمر بمواقف صعبة اتجاه دائبيها يمكن ان تؤدي بها إلى خطر العجز المالي.

## 3. تدفقات الافتراض

ضمن هذه التدفقات نجد التدفق او الرصيد المالي وبحسب هذا الرصيد كالآتي:

الرصيد المالي = التغيير الصافي في الديون - المصاريف المالية - ضرائب على الأرباح - مساهمات المستخدمين - توزيع الأرباح.

يلاحظ إن هذا الرصيد غير متجانس لأنه يضم عناصر مختلفة ، وإذا كان هذه الرصيد سالب فانه يدل على أن المؤسسة تسدد الديون التي هي على عاتقها ، وكبر هذا الرصيد يمكن أن يؤدي بها إلى اختلال في التوازن المالي<sup>(1)</sup>.

## 4. تدفقات مالية اخرى

الرصيد الجاري يتمثل هذا الرصيد في حاصل جمع المتاح بعد التمويل الداخلي للنمو والرصيد المالي، وحسب المؤلف فإن قيمة هذا الرصيد يجب ان تقترب من الصفر ، لان الفائض الطفيف الذي يحققه المتاح بعد التمويل الداخلي للنمو يعوض العجز الخفيف الذي يظهر في الرصيد المالي.

## معايير الأداء المالي

هي مجموعة المقاييس والنسب والاسس التي تقاس بها الإنجازات التي حققتها الوحدة الاقتصادية.

---

(<sup>1</sup>) دونالد ووترز ، 101 طريقة لتطوير أداء الشركات ، (القاهرة ، دار فاروق للنشر والتوزيع ، 2002م)، ص30.

إن التوصل إلى رقم معين لا يعني شيئاً للمحللين الماليين مالم تتم مقارنته بغيره من الأرقام لمعرفة الموقف المالي للمنشأة .

وهناك أربعة معايير للمقارنة وهي كما يلي:

### 1.المعيار التاريخي

يعتمد هذا المعيار على أداء المنشأة للسنوات السابقة ، وتكون مستمدة من فعاليات المنشأة ذاتها ، إذ تمكن المحلل المالي الداخلي فيها من حساب النسب المالية من الكشوفات المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة العليا والمالية، والكشف عن مواطن الضعف في المنشأة لكي تتم معالجتها ، وعن مواطن القوة لكي يتم دعمها ومساندتها . وكذلك يمكن أن يستفيد منها المحلل الخارجي .

### 2.المعايير القطاعية (الصناعية)

تشير هذه المعايير إلى معدل أداء مجموعة من الشركات في القطاع الواحد ، أي مقارنة النسب المالية للشركات المثيلة لها في الحجم وفي طبيعة تقديم السلعة أو الخدمة ، ويستفاد وبدرجة كبير من المعايير القطاعية في عملية التحليل المالي لأنها مستمدة من القطاع الصناعي الخاص بالشركة ، وهو القطاع الذي ينتمي إليه الشركات المتشابهة في الصناعة ، كما يستفاد منها في رقابة الإداء ، إلا إنه يعاب على هذا المعيار عدم الدقة بسبب التفاوت من حيث الحجم وطبيعة الأنشطة خاصة وأن هناك الكثير من الشركات تقوم على مبدأ التنوع في تقديم الخدمة للتقليل من المخاطر المحتملة لها<sup>(1)</sup>.

### 3.المعايير المطلقة (النمطية)

وهي أقل وأضعف من المعايير الأخرى من حيث الأهمية ، وتشير تلك المعايير إلى وجود خاصية متأصلة تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسبة معينة مشتركة بين جميع المنشآت ونقاس بها التقلبات الواقعية ، ورغم اتفاق الكثير من الماليين على عدم قبول المعايير المطلقة في التحليل المالي إلا ان هناك بعض النسب المالية مثل (نسب التداول تساوي 2:1 ) التي ماتزال تستخدم كمعيار مطلق<sup>(2)</sup>.

---

(<sup>1</sup>) جمال كامل محمد عبدالرحيم ، قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي ، "مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ، السنة الثالثة والعشرون" ، ملحق العدد الثالث والرابع ، شبين كوم للنشر والتوزيع \_مصر ، يوليو 2011" ،ص113.

(<sup>2</sup>) د. زياد سليم رمضان ومحفوظ أحمد جودة ، الاتجاهات المعاصرة في إدارة البنوك ، الطبعة الثانية ،(عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2003)، ص270.

#### 4. المعايير المستهدفة

هي تلك المعايير التي تضعها الشركات وتخطط للوصول إليها في ضوء إمكانياتها المادية والبشرية المتاحة ، ويجب على الشركة أن يكون تخطيطها سليماً ودقيقاً لكي تكون عملية المقارنة مع النتائج المتحققة سليمة ودقيقة أيضاً ، ومن أمثلة المعايير المستهدفة التي يمكن من أن تخطط لها الشركات أساليب الموازنات والتكاليف المعيارية<sup>(1)</sup>.

#### أهمية وأهداف قياس الأداء المالي

تساعد مؤشرات قياس الأداء على تزويد المستويات الإدارية المختلفة بالوسائل التي تكفل قياس وتخطيط الأداء المتعلق برائدة نشاطها، وتتمثل أهداف قياس الأداء المالي فيما يلي:

1. تساعد مؤشرات الأداء المالي المستويات الإدارية المختلفة على اكتشاف الانحرافات التي يقتضي الأمر تحليلها للوقوف على أسبابها ، والعمل على إيضاحها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات العلاجية.
  2. تزودنا المؤشرات بالأساس الذي يتم بمقتضاه إجراء مقارنات بين القطاعات المختلفة في إطار الوحدة الاقتصادية من ناحية ، والوحدات الفرعية في إطار المؤسسات العامة من ناحية أخرى.
  3. تركيز جهودها على المواقف الشاذة الملفتة للنظر التي تخرج عن نطاق الرقابة .
- أما أهمية قياس الأداء المالي تتلخص في الآتي<sup>(2)</sup>:

1. توجيه إشراف الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية مما يحقق زيادة إنتاجية الوحدة.
2. المساعدة على وجود نوع من الاقتناع الوظيفي المباشر عن طريق جعل العامل يدرك كيفية أداء الوظيفة التي يتولى مهامها مقدماً.
3. يزودنا بالهدف والأساس الواقعي الذي يساعد على إيجاد نظام فعال وسليم للحوافز.
4. توجيه جهود رجال التنفيذ إلى حد كبير لمظاهر الأداء الناجحة التي يرغبون في قياسها والحكم .
5. تكيف التنظيم البشري في المستقبل مع البيئة الاقتصادية والمناخ الاجتماعي الذي يمر به المجتمع.

---

(<sup>1</sup>) عبدالعال أبو خشبة ، أهمية ودور التكاليف البيئية في مجال اتخاذ القرارات وتقييم الأداء ،مجلة كلية التجارة - جامعة طنطا ، (الملحق الأول ،العدد الأول ،2002) ،ص48-47.

(<sup>2</sup>) د. طلعت رشاد عبدالفتاح شما وعادل فتحي فارس عزيز ، نموذج مقترح لتقييم الأداء المالي لشركات التأمين المدرجة بسوق المال السعودي ، "الدراسات والبحوث التجارية " ، (القاهرة :مكتبة الجلاء الجديدة ،لسنة الثالثة والثلاثون ، العدد الثالث ،2013) ،"ص191.



## فجوة قياس الأداء المالي

يوجد نوعان من فجوة مقاييس الأداء المالي هما<sup>(1)</sup>:

**1. فجوة سالبة:** هي التي تنتج عندما تعتمد المنشآت على مقاييس الأداء التاريخي للعمل الداخلي فقط معبرة عنه بقيم مالية ويتم التقويم بناء على مقارنة الأداء المالي التاريخي الفعلي بمجموعة من المقاييس المخططة التفصيلية والتي لاتضع في اعتبارها المتغيرات التي تحدث وتؤثر على المنشأة وبالتالي على أدائها إلى إنها تكون تفصيلية بصورة قد تدخل بالهدف العام للمنشأة لذلك تتجنب الفجوة السالبة لمقاييس الاداء وذلك باستخدام الأساليب والمؤثرات الرقابية التي تتناسب مع مستويات البيئة الادارية التي تعمل من خلالها المنشأة.

**2. فجوة موجبة:** حيث تستخدم المنشأة مقاييس متطورة للأداء مع مستوى البيئة الادارية المحيطة بها دون أن تتطور في الأساليب الإدارية التي تستخدمها فتعتمد على مقاييس مدى رضا العميل أو درجة جودة المنتج ومدى قدرتها على غزو السوق دون أن تتبع الأساليب الإدارية الخاصة بالجودة الشاملة ونظم التكاليف المتطورة والمحاسبة على أساس الأنشطة وسلسلة القيمة المضافة وأساليب التخطيط الاستراتيجي ودراسة السوق والمقارنة المرجعية للإجراءات ، ولذلك يجب أن نضع المنشأة مقياس الأداء الذي يتناسب مع العناصر التالية:

1. مستوى البيئة الإدارية التي تستخدمها.

2. الأساليب الإدارية التي تستخدمها .

3. الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها في ظل هذا المستوى.

4. القوى والمؤثرات التي تحكم عمل المنشأة تؤثر على مسارها وأدائها لإعمالها وتحديدها لأهدافها وقدرتها على تحقيق تلك الأهداف .

### العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تواجه المنشآت خلال القيام بنشاطها عدة مشاكل وصعوبات قد تؤثر في أداء وظائفها حيث تقوم عملية تقويم الأداء المالي بمعرفة أهم المشاكل والبحث عن أسبابها ومحاولة اقتراح قرارات تصحيحية .

وتنقسم العوامل المؤثر على الأداء المالي إلى قسمين هما<sup>(2)</sup>:

---

(<sup>1</sup>) د. همت مصطفى هندي، نموذج استراتيجي للرقابة وتقويم الأداء في ظل المتغيرات البيئة المعاصرة، (القاهرة، دن، 2000)،

ص ص 9-10.

(<sup>2</sup>) د. نبيهة جابر ، مهارة إدارة مشروع الكشوفات المالية، (دن، 2010)، ص 280.

## 1.العوامل الداخلية

هي تلك العوامل التي تؤثر على أداء المنشأة والتي تمكن المنشأة التحكم فيها والسيطرة عليها بالشكل الذي يساعد على تعظيم العائد وتقليل التكاليف وتتمثل هذه العوامل فيما يلي<sup>(1)</sup>:

أ. الرقابة على التكاليف.

ب. الرقابة على كفاءة استخدام الموارد المتاحة.

ج. الرقابة على تكلفة الحصول على أموال.

## 2.العوامل الخارجية

هي تلك العوامل التي تؤثر على الأداء المالي للمنشأة السيطرة عليها ، إنما يمكن توقع النتائج المستقبلية لها، ومحاولة إعداد خطط لمواجهةها والتقليل من تأثيرها وتشتمل على العوامل التالية:

أ. التغيرات العلمية والتكنولوجية المؤثرة على نوعية الخدمات.

ب. القوانين والتعليمات والإجراءات التي تطبق على المنشآت من طرف الدولة وقوانين السوق.

ج. السياسات المالية والاقتصادية للدولة.

### تطوير الأداء المالي.

للارتقاء بمستوى المنشأة يتم إتباع الخطوات المالية لتطوير الأداء المالي وهي<sup>(2)</sup>:

1.تحديد أفضل المعايير التي تعمل على تقييم الأداء المالي المنشأة.

2.البحث على المنشآت الأخرى التي يرتفع مستوى الإداء المالي ، ومن ثم جمع البيانات عن العمليات الخاصة بها.

3. مقارنة العمليات ومحاولة التعرف على أوجه الاختلاف.

---

<sup>(1)</sup> د. نضال محمود الرمحي ، قياس أثر تطبيق تخطيط موارد المنشأة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الاردنية ، "آفاق جديدة للدراسات التجارية" ، السنة الثالثة والعشرون ، محلق العدد الثالث والرابع ، شبين الكوم للنشر والتوزيع ،مصر "يوليو 2011" ص84.

<sup>(2)</sup> سيف الدين يوسف إبراهيم ، دور التحليل المالي في تقويم الأداء المالي للمصاريف ،(رسالة ماجستير ،كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ) ،2013، ص71.

4.التوصل إلى أسباب تميز المنشآت المنافسة والبحث عن الطريق التي تساعد على الوصول إلى نفس المستوى.

5.إعادة تصميم العمليات للارتقاء بمستوى الأداء المالي للمنشأة.

6.تنفيذ التغييرات التي تهدف إلى الأفضل.

7.متابعة التقديم ويسر العمل وإدخال التغييرات الضرورية واستخدام معايير تقييم الأداء المالي.

مما سبق يرى الدارسون ضرورة الاهتمام بالأداء المالي ومحاولة التلاعب الذي يحدث في القوائم المالية ويجب أخذ الشفافية والإفصاح بعين الاعتبار.

## الفصل الثالث

### الدراسة الميدانية

ويعرض من خلال :

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن عينة الدراسة.

المبحث الثاني : تحليل البيانات.

المبحث الثالث : اختبار الفرضيات.

## المبحث الأول

### نبذة تعريفية عن الشركة العربية للزيوت<sup>(1)</sup>

#### أولاً : نشأه وتطور الشركة العربية للزيوت

قامت هذه الشركة علي انقاض مؤسسه الزيوت سابقا والتي كانت تشمل مؤسسة الزيوت السودانية ومؤسسة الزيوت الافريقية ومؤسسة مايو التجارية للعاملين (مصنع الصابون السوداني).

كانت هذه المؤسسات الثلاثة تتبع لمؤسسات القطاع الصناعي حيث تم تأميمها في عام 1970 إبان اجراءات المصادرة والتأميم في ظل حكم جعفر نميري والتي كانت اصلا شركات اشخاص خاصة وهي :-

1. شركة الزيوت الأفريقية.

2. شركة الزيوت السودانية.

3. شركة جلاتلي هانكي.

ونسبه لان مؤسسة الزيوت قد لازمتها مشاكل كثيرة تمثلت في :

1. ضعف التمويل لشراء مدخلات الانتاج والتشغيل

2. فائض العمالة.

3. مشاكل الطاقة الكهربائية والتوليد.

كل هذه المشاكل اثرت سلبا في الانتاج مما ادي الي تدهور الإنتاج والإنتاجية عام بعد عام الامر الذي ادي لتكبد المؤسسة لخسائر مستمرة. عند قيام الهيئة العربية للاستثمار والانماء الزراعي كجهة تمويل عربية بالسودان، رأت الحكومة ان تنهض بمؤسسة الزيوت وبالتالي صناعة الزيوت في السودان لذا دخلت في شراكة مع الهيئة العربية للاستثمار والإنماء الزراعي حيث ساهمت حكومة السودان بنسبة 49% من اسهم الشركة والهيئة العربية بنسبة 51% من الاسهم وذلك بموجب اتفاقية التأسيس لعام 1982 وفق قانون الشركات لسنة 1925 حيث بلغ راس المال المصدق حوالي 9 مليون دينار مقسمه الى 9 الف سهم بقيمه اسميه للسهم الف دينار. ونسبة لعدم مقدره الحكومة في التمويل المباشر بالعملات الصعبة فقد ساهمت بأصول ومنقولات مؤسسة الزيوت سابقا. حيث آلت الي الشركة كل ممتلكات واليات مؤسسة الزيوت والتي كانت تتبع للقطاع العام آنذاك .و من اهم تلك الاليات والممتلكات ما يلي :

1. الاراضي في حدود 94 الف متر مربع .

<sup>1</sup> مصدر بيانات (CD)، الشركة العربية للزيوت

2. مباني ومنشآت ومخازن مؤسسه الزيوت .

3. الات ومعدات عصر الزيوت .

4. مصنع لإنتاج صابون الغسل .

هذا وكانت كل هذه الآلات والمعدات قديمة وبالية حيث تم انشائها قبل اكثر من عشرين عاما من تاريخ ايلولتها للشركة الجديدة في عام 1982.

تقع الشركة في المنطقة الصناعية بالخرطوم بحري في موقع يتميز بتوفر الخدمات الضرورية من كهرباء ومياه وشبكة صرف صحي وطرق واتصالات ،وكل الخدمات اللازمة لقيام الصناعة .

اهم الاهداف والاعتبارات التي ادت لقيام الشركة تتمثل في الاتي :

1. استغلال الامكانيات الزراعية الهائلة لدي السودان في مجال الحبوب الزيتية حيث يعتبر السودان من الدول

السابقة في مجال زراعة الحبوب الزيتية حيث تبلغ المساحة الصالحة للزراعة حوالي 85 مليون هكتار لم يستغل منها سوي 20% فقط. كما وان المياه متوفرة من الانهار او الامطار في معظم مناطق السودان .

2. استغلال جزء من الامكانيات التمويلية للهيئة العربية للاستثمار والانماء الزراعي لهدف تطوير هذه المجال من انتاج الغذاء والمتمثل في الزيوت النباتية ومشتقاتها .

3. الاستفادة من العمالة المدربة في مجال صناعه الزيوت حيث ان صناعه الزيوت النباتية قد بدأت في

السودان منذ عهد بعيد بمعاصر بدائية ودخلت المصانع الحديثة في السودان منذ عام 1930 وتنتشر في

السودان حوالي 105 معصرة زيوت تبلغ طاقتها التصميمة حوالي 1250 طن حبوب زيتيه في العام .

هذا وقد اكتسبت الايدي العاملة في السودان في مجال صناعه الزيوت النباتية كفاءة عالية ونالت خبرات متراكمه لا تتوفر لغيرها.

4. الرغبة المشتركة بين حكومة السودان والهيئة العربية لتغطيه جزء من احتياجات السودان والعالم العربي من

الزيوت النباتية ومشتقاتها تحقيقا لمبدا تكامل الجهود العربية للمساهمة في تحقيق شعار الامن الغذائي . و

قد وضح من الدراسات ان الفجوة في الوطن العربي في مجال الزيوت قدرت بحوالي 1,5 مليون طن في

العام من الزيوت ، يتم تغطيتها عن طريق الاستيراد من خارج الوطن العربي .

هكذا تم انشاء الشركة وبدأ عملها الانتاجي في 1983/12/1 حيث نجحت في حل مشاكل مؤسسه الزيوت الثلاثة

دفعه واحده بالاتي .

1. منح تمويل مقدر كرأس مال تشغيلي .

2. اعفاء جميع العاملين في 1983/11/30 واعاده تعيين جزء منهم حيث كانت عماله مؤسسه الزيوت

تشتمل علي اكثر من الف عامل تم تقليصها الي اقل من النصف تقريبا .

### 3. ادخال مولدات جديده لحل مشكله الطاقة .

لقد حققت الشركة ارباحا منذ عامها الاول وتجاوزت بذلك الخسائر المتراكمة في ظل مؤسسه الزيوت ثم بدأت في تحقيق الارباح عام بعد عام محققه الاهداف التي قامت من اجلها الشركة والمتمثلة في :

1. تغطيه احتياجات السوق المحلي من زيوت الطعام والصابون ومشتقاتها. المساهمة في سد الفجوة الغذائية

في مجال الزيوت النباتية ومشتقاتها في العالم العربي والتي تقدر بحوالي 1,5 مليون طن وذلك تحقيقا لمبدأ تكامل الجهد العربي وتنفيذا لشعار الامن الغذائي العربي .

2. الارتقاء بالإنتاج وتحسين نوعيته باستخدام تكنولوجيا حديثة ومتطورة مما يفتح المجال للشركة لتنافس بمنتجاتها عالميا .

شرعت الشركة في تنفيذ برامج التطوير والتحديث منذ ان الت الملكية لها حيث طرحت مناقصة عالمية لاختيار الشركة اول الشركات التي سيوكل اليها تنفيذ مشروع التحديث المقترح وذلك في عام 1991 وقد طرحت العطاءات علي عدة شركات ذات خبرات عالمية وتم تكوين لجنة لفرز تلك العطاءات. وقد قامت اللجنة بفرز العطاءات وقد رسي العطاء علي ما عرف بتجمع الشركات المنفذة (CONSORTIUM) وهي مجموعه شركات مكونة من :-

DE SMET ROSE DOWNS اتش. في. اي.

دي اسميت روز داون

H.V.A

### شركه معدات المصانعFACTORY EQUIPMENTS

كما تم اختيار بيت خبرة محلي كاستشاري وهو بيت الخبرة نيوتك ( NEWTECH ) قامت الشركة المنفذة بالخطوات التنفيذية وازالة كافة الانقاض بالمعصرة القديمة بالوحدة(ا) (مؤسسه الزيوت السودانية سابقا) ثم شرعت بعد ذلك في استجلاب المكائن الخاصة بالعصر وتركيبها ( مكائن خاصه بالعصر الميكانيكي ) وقد اكتمل العصر التجريبي في عام 1993 ولكن لظهور بعض العيوب في عصر زهرة الشمس خاصة تم تأخير استلام المشروع حيث تم تسليمه في عام 1995 عن طريق تسليم المفتاح حسب العقد المبرم. لقد تم تركيب الات حديثة بطاقة عصر 75 الف طن في العام من الحبوب الزيتية لا نتاج اللاتي:-

18الف طن زيوت الطعام

الزيوت المهدرجة

55 الف طن من الاميازات

تمثلت المرحلة الاولى في قيام المعصرة وملحقاتها الاساسية (PHASE1) ومازالت هنالك مرحلة ثانية.

بجانب منتجات العصر هنالك خطة تصنيع الصابون والمقدرة طاقته الانتاجية بحوالي 13 الف طن صابون الغسيل بجانب انتاج 600 طن من خام الجلسرين .

بعد قيام المرحلة الاولى من مشروع التحديث تدنت الانتاجية نسبة لارتفاع اسعار مدخلات الانتاج وارتفاع تكلفة التمويل من النظام المصرفي كما وان عدم سداد المساهمين لمتبقي زيادة رأسمال الشركة اثر سلبا في الانتاج وبالتالي ادي لتأخير تنفيذ المرحلة الثانية من التحديث والمتمثلة في:-

اكتمال كافة خطوط انتاج الصابون للوصول الي الطاقة القصوى

تكملة خط انتاج صابون التوليت.

وحده تكرير خام الجلسرين .

خط عبوات البلاستيك والكرتون.

تأهيل وتحديث وحده التكرير والتكرير المستمر.

اما المرحلة الثانية من التحديث فتمثلة في الاتي :-

1. وحده ازاله الزغب وتقسير البذور ليتم شراء البذور المزغبة والمقشورة بدلا عن شرائها في شكل خام وتقسيرها بالشركة .

2. وحده الاستخلاص بالمذيب العضوي والاعتماد علي العصر الميكانيكي وذلك لارتفاع الفاقد الصناعي الذي قد يصل الي 7% في بعض انواع الحبوب الزيتية علما بان الفاقد الصناعي في مجال الاستخلاص بالمذيب العضوي لا يتعدى ال 1%

كل تلك العوامل ادت الي تكبد الشركة لخسائر مالية ظهرت جليا في عام 1998 وحتى عام 2000 لذا توقف المساهمون كثيرا في ضرورة اعاده هيكله الشركة وعلاج اسباب تدني الانتاج حيث كلف بيت الخبرة نيوتيك ( NEWTECH ) بالقيام بدراسة جدوى اقتصاديه لمستقبل الشركة ومن ثم قام الاستشاري بزياره للشركة لبحث اوضاعها المالية والادارية والفنية والتسويقية كمدخل لدراستها حيث تمكن بالفعل من تقديم تقريره النهائي الذي اشتمل علي :-

مناخ الاستثمار .

التسويق .

التقرير الفني .



الاصلاح الاداري .

التحليل المالي .

لقد اوضح التقرير السمات العامة وتفصيل دقيقة ابرزت بشكل عادل ووضح مشاكل الشركة حيث رفع توصياته والتي تلخصت في :

1. في الجانب الاداري فقد تم الغاء جميع الوظائف نسبة للتكلفة الباهظة للعمالة خاصة في جانب فوائد ما بعد الخدمة والاجور الاضافية ،العلاج المجاني وفائض العمالة.
  2. في جانب العمليات الصناعية اوضح الاستشاري قدرة مكائن الشركة في زياده طاقة العصر حيث اوضح ضرورة تطوير الخطوط الاخرى مثل خط التعبئة وتعبئة الجلسرين ووحدة التواليت حتي تتكامل العمليات الانتاجية للوصول الي الانتاج الامثل حيث حددت الدراسة بان تكون الانتاجية في العام الاول للخطة في حدود 31 الف طن حبوب زيتيه تتدرج الي ان تصل الي حوالي 65 الف طن حبوب زيتية في العام الخامس للخطة.
  3. في جانب التسويق اوصت الدراسة بضرورة التركيز علي الصادر وفق الجودة المطلوبة وكذلك لترويج واجراء البحوث لاقتصاديات السوق لمواكبة المنافسة في الداخل والخارج .
  4. في الجانب المالي توصلت الدراسة الي جدوى مشروع التحديث حيث وصلت نسبة العائد الداخلي الي 13% تقريبا مما يؤكد جدوي الاستثمار في مجال الزيوت خاصة بعد تذليل كافة المشاكل الادارية التي اقعدت الشركة عن العمل.
- خلاصه القول فان الدراسة توصلت الي هيكل تنظيمي للشركة يشتمل علي ثلاث ادارات هي :-

1. اداره العمليات الصناعية .

2. الادارة المالية والادارية .

3. الادارة التجارية وتشمل قسم التسويق والمشتريات .

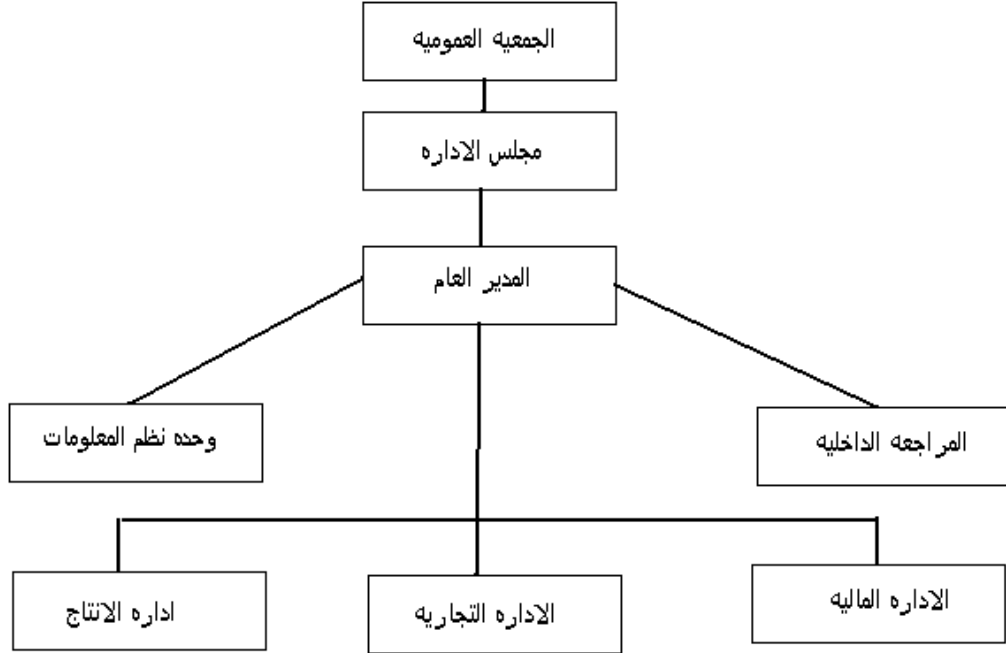
مع وجود بعض الاقسام المساعدة كالمراجع الداخلية ووحدات النظم والمعلومات وقسم التكاليف وذلك لزيادة فعالية الاداء .

ثانياً الجانب الإداري في الشركة:-

وعليه يتكون الهيكل الاداري للشركة من الاتي :-

## شكل رقم (1/1/3)

-: الهيكل الوظيفي للشركة العربية السودانية للزيوت :-



المصدر: الهيكل الوظيفي المصدق من مجلس اداره الشركة في اجتماعه رقم 83 يناير 2002 الخرطوم - السودان

### 1. اداره العمليات الصناعية :-

هي الادارة التي تقوم بعملية الانتاج حيث يوجد بها المهندسين والفنيين والعمال المهرة وشبه المهرة. في هذه الادارة تعد التقارير الدورية حيث يتم استلام المواد الخام والمساعدة والاحتياجات الاخرى من ادارة المخازن عن طريق طلب مواد يقدم لا دارة المخازن التي تقوم بإصدار اذن صرف مواد. ايضا تقوم هذه الادارة بإعداد موازنة العمليات الصناعية حيث تعد الموازنة نهاية العام يوضح فيها المدخلات والمخرجات والفاقد منها لمعرفة الانحرافات ومعالجتها ان وجدت. يتبع لهذه الادارة قسم ضبط الجودة حيث يقوم هذا القسم بمتابعة الانتاج اليومي بأخذ عينات ومطابقتها بمواصفات القياسية ومعالجة اي انحراف ان وجد. وتوجد بهذا القسم احدث الوسائل العلمية لضبط الجودة.

### 2\_ الادارة المالية والادارية :

هذه الادارة هي التي تقوم بترجمة جميع اعمال الشركة الى قيمة مالية حيث تعد الحسابات الختامية لمعرفة المركز المالي الذي هو المبتغى ويوجد بها ثلاثة اقسام هي:-

#### 1. قسم الحسابات .

2. قسم المخازن.

3. قسم الشؤون الادارية.

3. الإدارة التجارية :

ويوجد بهذه الادارة قسمان هما :

- أ. قسم المبيعات :وهو القسم الذي يقوم بالتخطيط والبحوث التسويقية وإشباع رغبات المستهلك عن طريق الاستبيان .كما يقوم بتوزيع السلع مباشرة للمستهلك عن طريق عربات التوزيع التابعة للمصنع. ويتم البيع عن طريق فاتورة البيع.
- ب. قسم المشتريات تقدم الاقسام طلب شراء يحوى المطلوب بالمواصفات المطلوبة مع تحديد الكمية المطلوبه.

## المبحث الثاني تحليل البيانات

### إجراءات الدراسة الميدانية

تناول الباحثون في هذا الفصل وصفاً للطريقة والإجراءات التي أتبعوها في تنفيذ هذه الدراسة، يشمل ذلك وصفاً لمجتمع الدراسة وعينته، وطريقة إعداد أدواتها، والإجراءات التي اتخذت للتأكد من صدقها وثباتها، والطريقة التي اتبعت لتطبيقها، والمعالجة الإحصائية التي تم بموجبها تحليل البيانات واستخراج النتائج، كما يشمل المبحث تحديداً ووصفاً لمنهج الدراسة.

### أولاً: مجتمع وعينة الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العناصر التي يسعى الباحثون أن يعمموا عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من جميع الموظفين في الجهات الآتية: مختلف البنوك، سوق الخرطوم للأوراق المالية، مكاتب المراجعة والمحاسبة، المستثمرين الأفراد، إضافةً إلى بعض الأساتذة الجامعيين من الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث.

أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة، حيث قام الباحثون بتوزيع عدد (40) استمارة استبيان على المستهدفين من بعض الجهات، وقد استجاب (40) فرداً حيث أعادوا الاستبيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة أي ما نسبته تقريباً (100%) من المستهدفين.

وللخروج بنتائج دقيقة قدر الامكان حرص الباحثون على تنوع عينة الدراسة من حيث شمولها على الآتي:

- 1-الأفراد من مختلف الفئات العمرية (من 30 سنة فأقل، من 31-40 سنة، من 41-50 سنة، أكثر من 50 سنة).
- 2-الأفراد من مختلف المؤهلات العلمية (دبلوم وسيط، بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه، أخرى).
- 3-الأفراد من مختلف التخصصات العلمية (محاسبة، تكاليف ومحاسبة إدارية، إدارة أعمال، اقتصاد، دراسات مصرفية، أخرى).
- 4-الأفراد من مختلف المؤهلات المهنية (زمالة بريطانية، زمالة أمريكية، زمالة عربية، زمالة سودانية، أخرى).
- 5-الأفراد من مختلف المراكز الوظيفية (مدير عام، مدير مالي، مدير إداري، مراجع خارجي، مراجع داخلي، محاسب، أخرى).
- 6-الأفراد من مختلف سنوات الخبرة (5 سنوات فأقل، من 6-10 سنوات، من 11-15 سنة، من 16-20 سنة، أكثر من 20 سنة).

## 1- العمر:

يوضح الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر.

### جدول رقم (1/2/3)

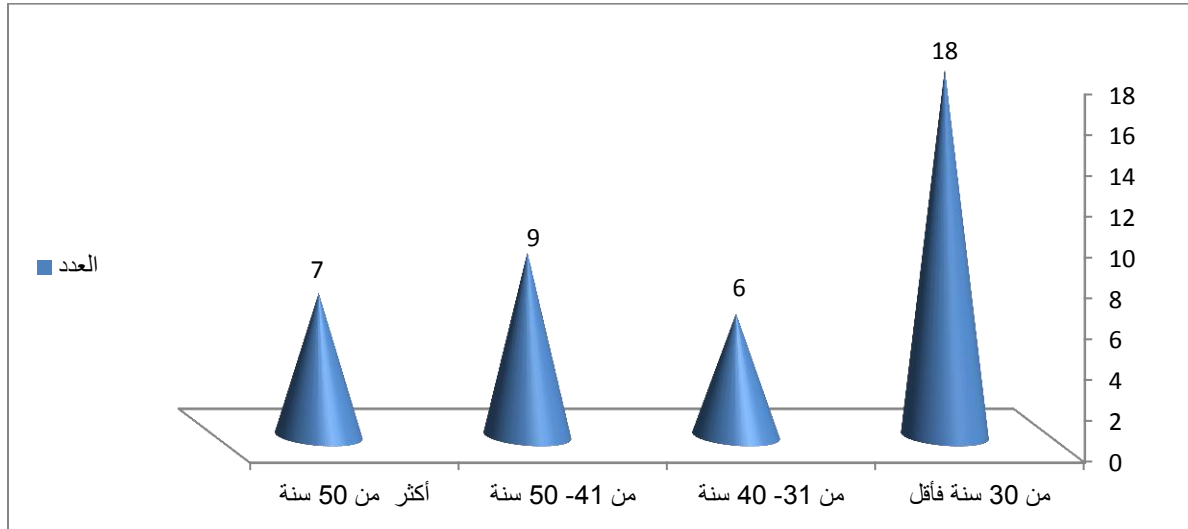
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

النسبة المئوية	العدد	النوع
45.0%	18	من 30 سنة فأقل
15.0%	6	من 40 - 31 سنة
22.5%	9	من 50 - 41 سنة
17.5%	7	أكثر من 50 سنة
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (1/2/3)

التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يبين الجدول رقم (1/2/3) والشكل رقم (1/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من الفئة العمرية من (30) سنة فأقل، حيث بلغ عددهم (18) فرداً ويمثلون ما نسبته (45.0%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (40-31) سنة، إذ بلغ عددهم (6) أفراد وبنسبة (15.0%) من العينة الكلية، ثم يليهم بالعدد أفراد عينة الدراسة من الفئة العمرية من (50-41) سنة، إذ بلغ عددهم (9) أفراد وبنسبة (22.5%) من العينة الكلية، وأخيراً الفئة العمرية أكثر من (50) سنة، والبالغ عددهم (7) أفراد وبنسبة (17.5%) من العينة الكلية.

وتعتبر هذه النسب مؤشر على نضج أفراد عينة البحث والذي بدوره يؤثر بصورة جيدة على دقة إجاباتهم من خلال الإستبانة حيث بلغت نسبة الافراد الذين تزيد اعمارهم عن الـ 30 (55%).

## 2- المؤهل العلمي:

يوضح الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي.

### جدول رقم (2/2/3)

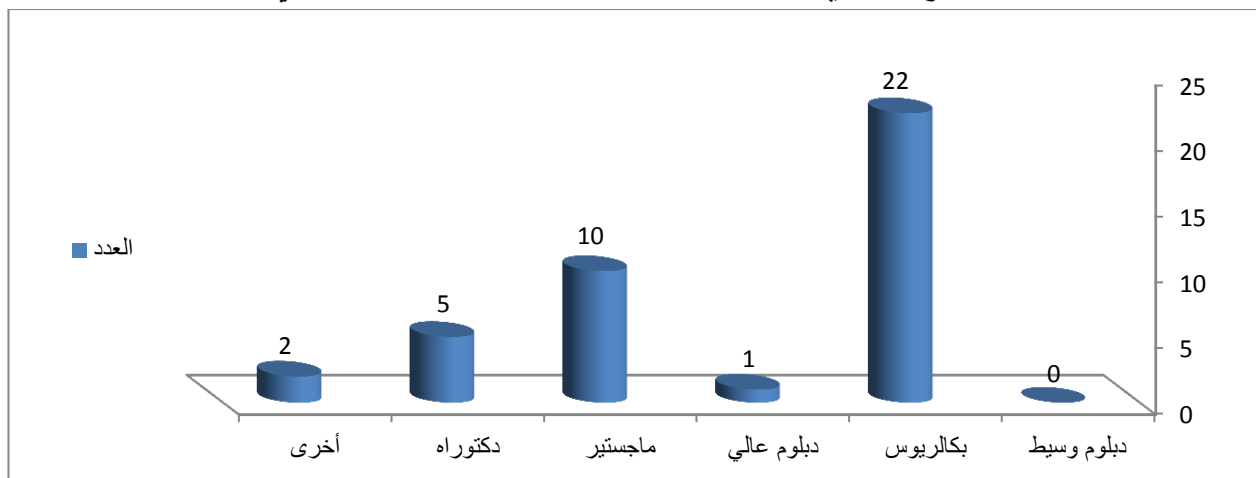
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	العدد	المؤهل العلمي
%0.0	0	دبلوم وسيط
%55.0	22	بكالوريوس
%2.5	1	دبلوم عالي
%25.0	10	ماجستير
%12.5	5	دكتوراه
%5.0	2	أخرى
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (2/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (2/2/3) والشكل رقم (2/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من ذوي المؤهل العلمي البكالوريوس، حيث بلغ عددهم (22) فرداً وبنسبة (55.0%)، وتضمنت العينة على فرد واحد وبنسبة (2.5%) من

ذوي المؤهل العلمي دبلوم عالي، كما تضمنت العينة على (10) أفراد وبنسبة (25.0%) لهم المؤهل العلمية ماجستير، وتضمنت العينة على (5) أفراد وبنسبة (12.5%) لهم المؤهل العلمي دكتوراه، وتضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (8.0%) لهم مؤهلات علمية أخرى.

يعتبر ذلك مؤشر جيد يدعم النتائج المتوصل إليها إذ ان النسب تشير الى التأهيل العلمي بمختلف مستوياته لافراد عينة الدراسة .

### 3- التخصص العلمي:

يوضح الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي.

#### جدول رقم (3/2/3)

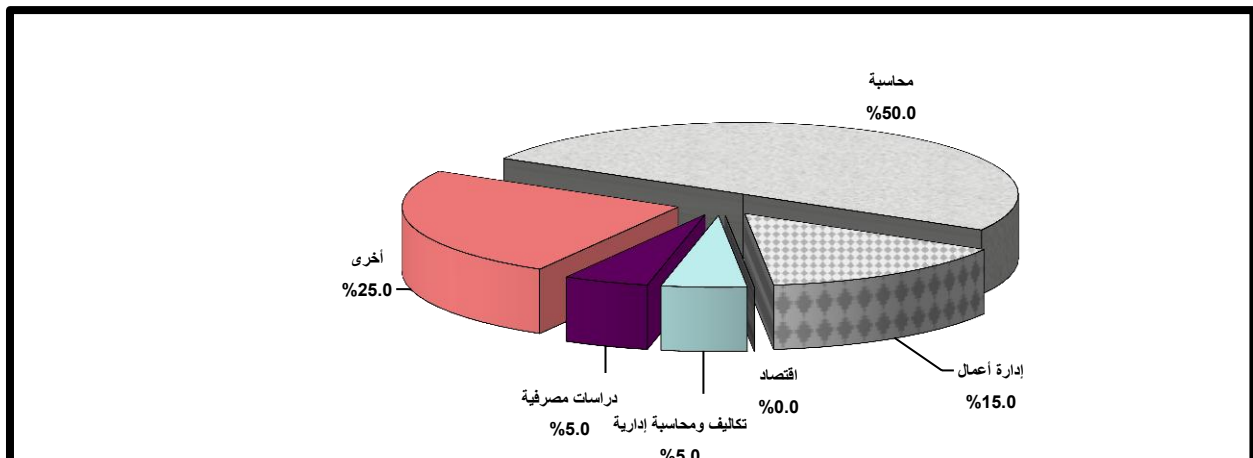
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي

النسبة المئوية	العدد	التخصص العلمي
50.0%	20	محاسبة
5.0%	2	تكاليف ومحاسبة إدارية
15.0%	6	إدارة أعمال
0.0%	0	اقتصاد
5.0%	2	دراسات مصرفية
25.0%	10	أخرى
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

#### شكل رقم (3/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يظهر الجدول رقم (3/2/3) والشكل رقم (3/2/3) أن التخصص العلمي لغالبية أفراد عينة الدراسة هو المحاسبة، حيث بلغ عدد أفراد العينة المتخصصين بالمحاسبة (20) فردا وبنسبة (50.0%)، كما تضمنت عينة الدراسة على (6) أفراد وبنسبة (15.0%) من المتخصصين بإدارة الأعمال، وتضمنت العينة على (10) أفراد وبنسبة (25%) من ذوي التخصصات العلمية الأخرى، وتضمنت العينة على (2) أفراد وبنسبة (5.0%) من المتخصصين بالتكاليف والمحاسبة الإدارية، وتضمنت العينة على فردان وبنسبة (5.0%) من المتخصصين بالدراسات المصرفية. تشير النسب إلى أن (70%) من أفراد عينة البحث من تخصصات المحاسبة والإدارة والتكاليف وهي تخصصات ذات دراية وافية بالموازنات والاداء المالي وهذا يعتبر مؤشر إيجابي يدعم واقعية إجابات الاستبانة وبالتالي يدعم النتائج المتوصل إليها.

#### 4- المؤهل المهني:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني.

#### جدول رقم (4/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني

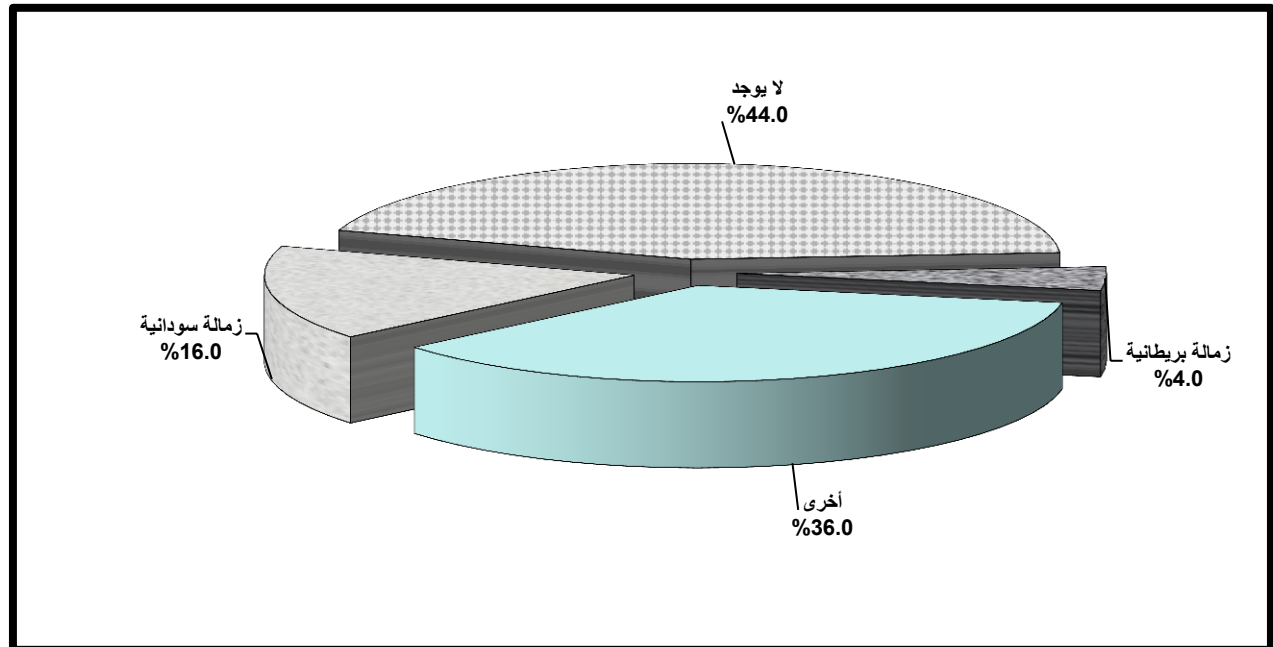
النسبة المئوية	العدد	المؤهل المهني
4.0%	2	زمالة بريطانية
16.0%	6	زمالة سودانية
36.0%	15	أخرى
44.0%	17	لا يوجد
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

#### شكل رقم (4/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل المهني





المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يظهر الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة ليس لديهم مؤهلات مهنية، حيث بلغ عددهم (17) فرداً وبنسبة (44.0%)، وتضمنت العينة على (15) فرد وبنسبة (36.0%) لديهم مؤهلات مهنية أخرى، وتضمنت العينة على (6) أفراد وبنسبة (16.0%) لديهم المؤهل المهني الزمالة السودانية، وتضمنت العينة على فردان وبنسبة (4.0%) لديه المؤهل المهني الزمالة البريطانية. تظهر النسب تنوع إمتلاك افراد عينة البحث للمؤهلات العلمية الأمر الذي يدعم مصداقية إجاباتهم.

#### 5- المركز الوظيفي:

يوضح الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي.

#### جدول رقم (5/2/3)

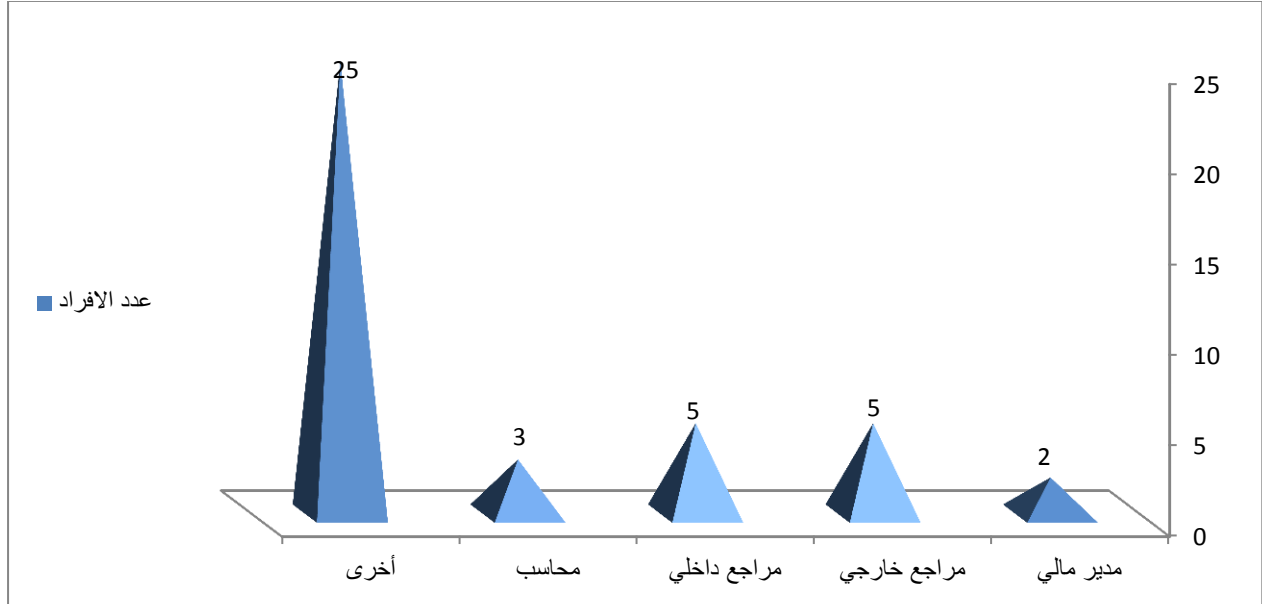
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي

النسبة المئوية	العدد	المركز الوظيفي
8.0%	2	مدير مالي
12.0%	5	مراجع خارجي
12.0%	5	مراجع داخلي
8.0%	3	محاسب
64.0%	25	أخرى
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (5/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المركز الوظيفي



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (5/2/3) والشكل رقم (5/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة يشغلون وظائف أخرى، إذ بلغ عددهم في العينة (25) فرداً وبنسبة (64.0%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد الذين يشغلون وظيفة مراجع خارجي، حيث بلغ عددهم في العينة (5) أفراد وبنسبة (12.0%)، و (2) مراجعين داخليين بنسبة (12.0%)، و (3) محاسبين بنسبة (8.0%)، ومديرين ماليين بنسبة (8.0%).

#### 6- سنوات الخبرة:

يوضح الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة.

#### جدول رقم (6/2/3)

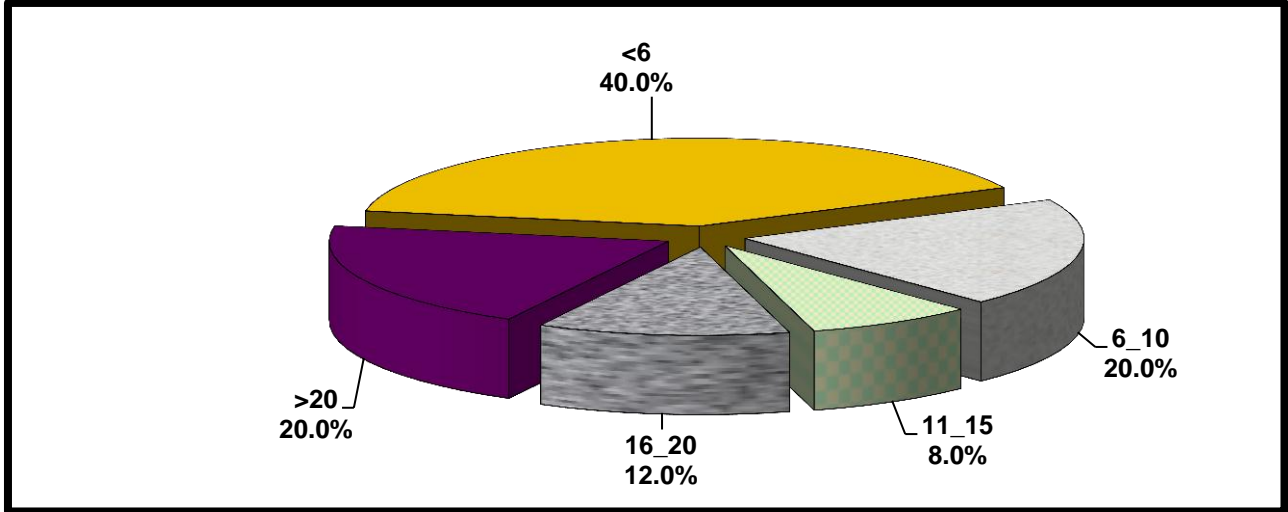
#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة

النسبة المئوية	العدد	سنوات الخبرة
40.0%	16	من 5 سنوات فأقل
20.0%	8	من 6-10 سنوات
8.0%	3	من 11-15 سنة
12.0%	5	من 16-20 سنة
20.0%	8	أكثر من 20 سنة
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (6/2/3)

#### التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير سنوات الخبرة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (6/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم سنوات خبرة من (5) سنوات فأقل، حيث بلغ عددهم في العينة (16) أفراد وبنسبة (40.0%)، ثم يأتي بالمرتبة الثانية من حيث العدد، أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (6-10) سنوات، حيث بلغ عددهم (8) أفراد وبنسبة (20.0%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة أكثر من (20) سنة، حيث بلغ عددهم (8) أفراد وبنسبة (20.0%)، ثم أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (16-20) سنة، حيث بلغ عددهم (5) أفراد وبنسبة (12.0%)، وأخيراً أفراد عينة الدراسة الذين لهم خبرة من (11-15) سنة، حيث بلغ عددهم (3) أفراد وبنسبة (8.0%).

بلغت نسبة الأفراد اصحاب خبرة أقل من (5) سنين (40%) وأكثر من (5) سنين (60%) وهذا يرجع الى جدول توزيع الأعمار يدل على صدق إجابات افراد عينة البحث فيما يخص سنوات الخبرة الأمر الذي يدعم واقعية النتائج المتوصل إليها.

#### ثانياً: أداة الدراسة

أداة البحث عبارة عن الوسيلة التي تستخدمها الباحثون في جمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة، ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة، وقد اعتمد الباحثون على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة، وللاستبيان مزايا منها:

1. يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد.
2. قلة تكلفته وسهولة تطبيقه.
3. سهولة وضع عباراته وترسيم ألفاظه.
4. يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة التفكير.
5. يشعر المجيبون عليه بالحرية في التعبير عن آراء يخشون عدم موافقة الآخرين عليها.

## وصف الاستبيان

أرفق مع الاستبيان خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبيان، واحتوى الاستبيان على قسمين رئيسيين:

القسم الأولي: تضمن عبارات عن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث يحتوي هذا الجزء على عبارات حول النوع، العمر بالسنوات، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المؤهل المهني، المركز الوظيفي، سنوات الخبرة.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على عدد (20) عبارة، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عن ما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة)، وتم توزيع هذه العبارات على فرضيات الدراسة الأربعة بواقع (5) عبارات لكل فرضية.

### ثالثاً: ثبات وصدق أداة الدراسة

#### 1. الثبات والصدق الظاهري

للتأكد من الصدق الظاهري للاستبيان وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قام الباحثون بعرض عبارات الاستبيان على عدد من المحكمين الأكاديميين والمتخصصين بمجال الدراسة، وبعد استعادت الاستبيان من المحكمين تم إجراء بعض التعديلات التي اقترحت عليهم.

#### 2. الثبات والصدق الإحصائي

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم، ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول على الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً، كما يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار، ومن أكثر الطرق استخداماً في تقدير ثبات المقياس هي:

1- طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان-براون.

2- معادلة ألفا-كرونباخ.

3- طريقة إعادة تطبيق الاختبار.

4- طريقة الصور المتكافئة.

5- معادلة جوتمان.

أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم على مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح. والصدق الذاتي للاستبانة هو مقياس الأداة لما وضعت، ومقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له، قام الباحثون بإيجاد الصدق الذاتي لها إحصائياً باستخدام معادلة الصدق الذاتي هي:

الصدق =  $\sqrt{\text{الثبات}}$

وقام الباحثون بحساب معامل ثبات المقياس المستخدم في الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية حيث تقوم هذه الطريقة على أساس فصل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات ذات الأرقام الفردية عن إجاباتهم على العبارات ذات الأرقام الزوجية، ومن ثم يحسب معامل ارتباط بيرسون بين إجاباتهم على العبارات الفردية والزوجية وأخيراً يحسب معامل الثبات وفق معادلة سبيرمان-براون بالصيغة الآتية:

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2 \times r}{r + 1}$$

حيث: ( ر ) يمثل معامل ارتباط بيرسون بين الإجابات على العبارات ذات الأرقام الفردية والإجابات على العبارات ذات الأرقام الزوجية.

ولحساب صدق وثبات الاستبيان كما في أعلاه قام الباحثون بأخذ عينة استطلاعية بحجم (4) أفراد من مجتمع الدراسة وتم حساب ثبات الاستبيان من العينة الاستطلاعية بموجب طريقة التجزئة النصفية وكانت النتائج كما في الجدول الآتي:

### الجدول (7/2/3)

الثبات والصدق الإحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الاستبيان

الفرضيات	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأولى	0.63	0.79
الثانية	0.78	0.88
الثالثة	0.85	0.92
الرابعة	0.75	0.86
الاستبيان كاملاً	0.72	0.85

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتضح من نتائج الجدول (7/2/3) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل فرضية من فرضيات الدراسة الأربعة، وعلى الاستبيان كاملاً كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن الاستبيان يتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً.

#### رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها، تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- الأشكال البيانية.
  - 2- التوزيع التكراري للإجابات.
  - 3- النسب المئوية.
  - 4- معامل ارتباط بيرسون.
  - 5- معادلة سبيرمان-براون لحساب معامل الثبات.
  - 6- الوسيط.
  - 7- اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات.
- وللحصول على نتائج دقيقة قدر الإمكان، تم استخدام البرنامج الإحصائي *SPSS* والذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية *Statistical Package for Social Sciences* ، كما تمت الاستعانة بالبرنامج *Excel* لتنفيذ الأشكال البيانية المطلوبة في الدراسة.

#### خامساً: تطبيق أداة الدراسة:

تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقررة (40) فرداً، وقد تم تفرغ البيانات والمعلومات في الجداول التي أعدها الباحثون لهذا الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الأسمية (أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة) إلى متغيرات كمية (5، 4، 3، 2، 1) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول الآتية، وتم إعداد الأشكال البيانية اللازمة.

1- الفرضية الأولى: " تساعد الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية " العبارة الأولى: تساعد الموازنات التخطيطية في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف.

يوضح الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (6/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد

عينة الدراسة على العبارة الأولى.

### جدول رقم (8/2/3)

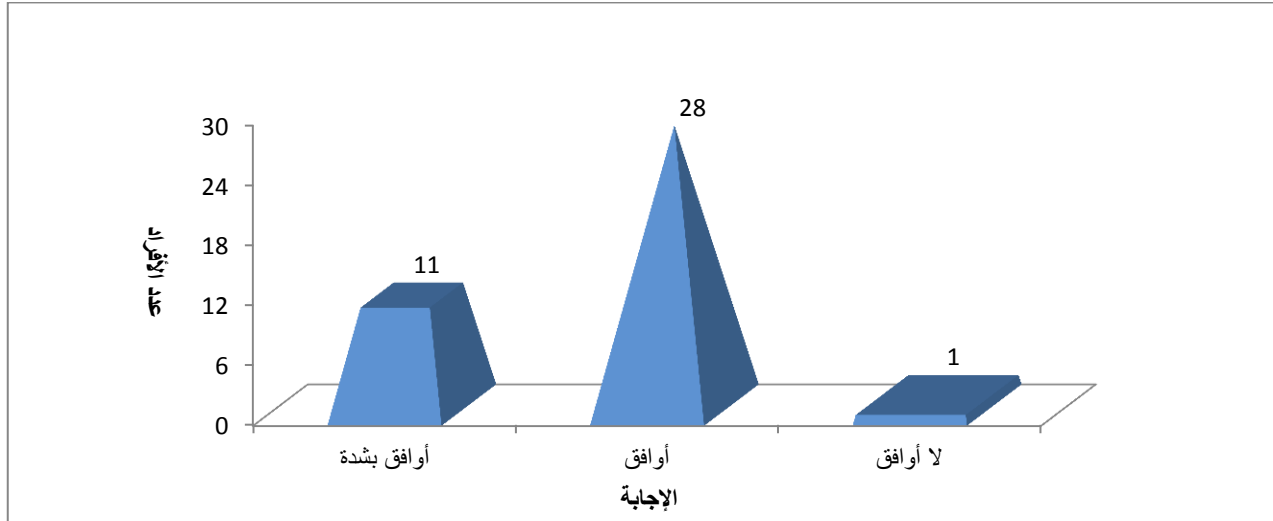
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
27.5%	11	أوافق بشدة
70.0%	28	أوافق
2.5%	1	لا أوافق
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (7/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، برنامج Excel، 2016م

يتبين من الجدول رقم (7/2/3) والشكل رقم (6/2/3) أن (28) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (70.0%) وافقوا على أن الموازنات التخطيطية تساعد في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف ، وكما وافق بشدة (11) فرداً وبنسبة (27.5%) على ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (2.5%) على ذلك. العبارة الثانية: تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة.

يوضح الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (7/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة

الثانية.

### جدول رقم (9/2/3)

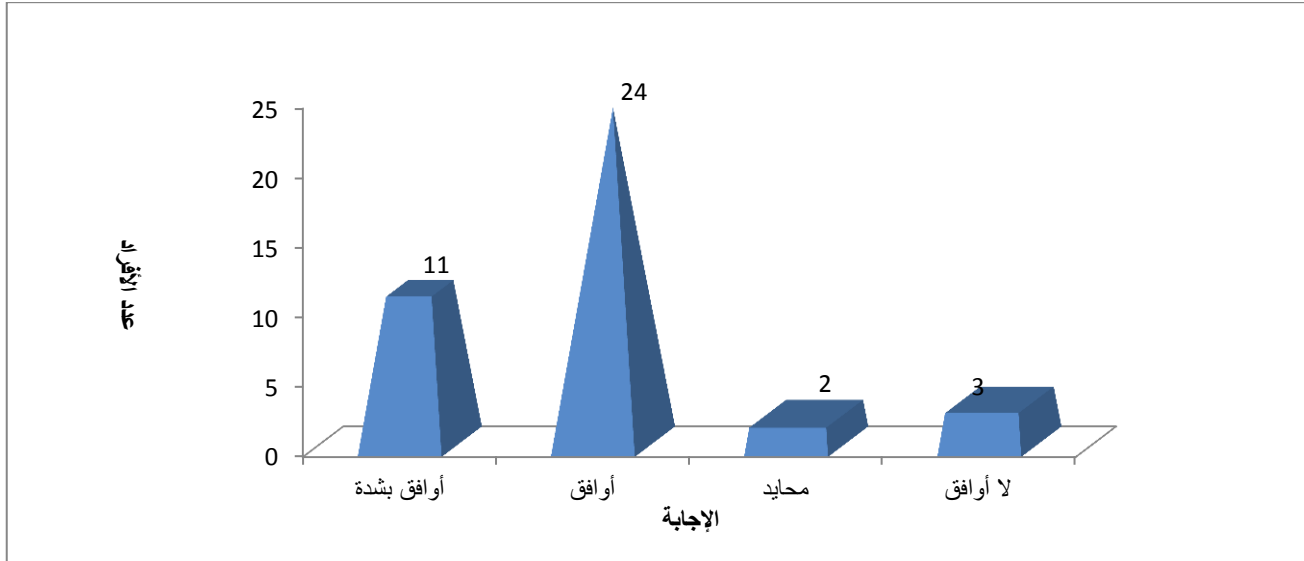
#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%27.5	11	أوافق بشدة
%60.0	24	أوافق
%5.0	2	محايد
%7.5	3	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (8/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (8/2/3) والشكل رقم (7/2/3) أن (24) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (60.0%) وافقوا على أن الموازنات التخطيطية تعتبر أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة ، كما وافق بشدة (11) فرداً وبنسبة (27.5%) على ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (7.5%) على ذلك، وكان هناك (2) أفراد وبنسبة (5.0%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الثالثة: تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.

يوضح الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (8/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.



### جدول رقم (10/2/3)

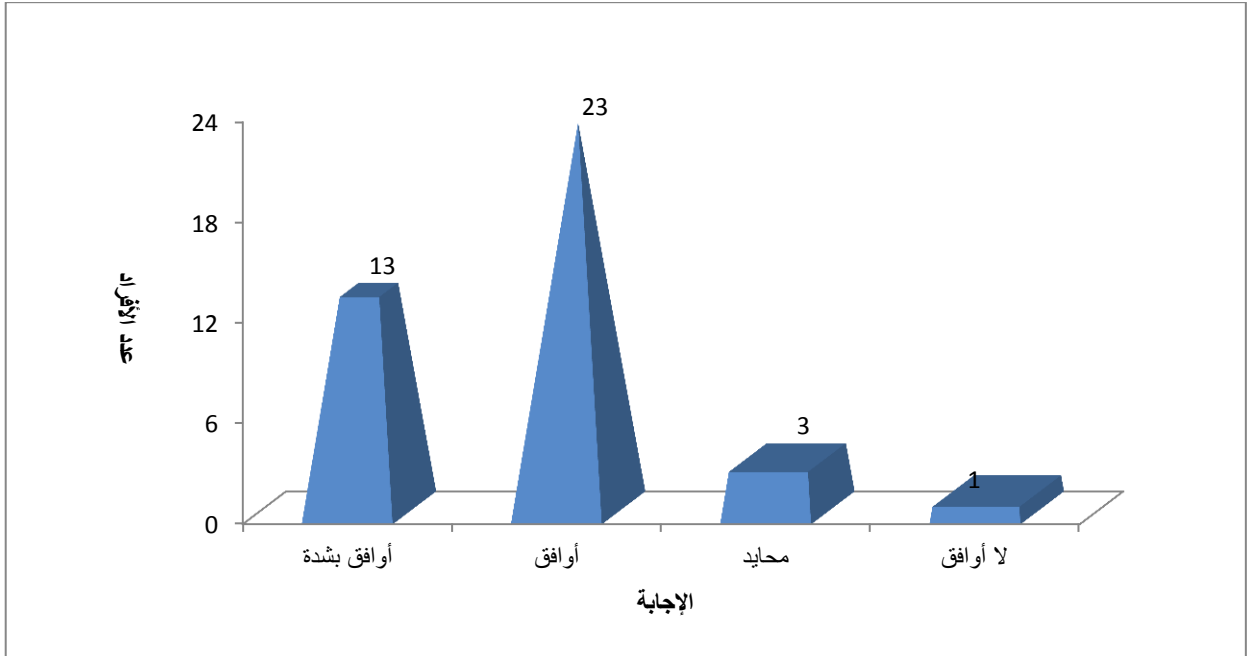
#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%32.5	13	أوافق بشدة
%57.5	23	أوافق
%7.5	3	محايد
%2.5	1	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (9/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (9/2/3) والشكل رقم (8/2/3) أن (23) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (57.5%) وافقوا على أن الموازنات التخطيطية تساعد في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها ، كما وافق بشدة (13) فرداً وبنسبة (32.5%) على ذلك، وكان هناك (3) أفراد وبنسبة (7.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (2.5%) على ذلك.

العبارة الرابعة: يتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقاً لنظام الشركات الصناعية.

يوضح الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (9/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة

الرابعة.

### جدول رقم (11/2/3)

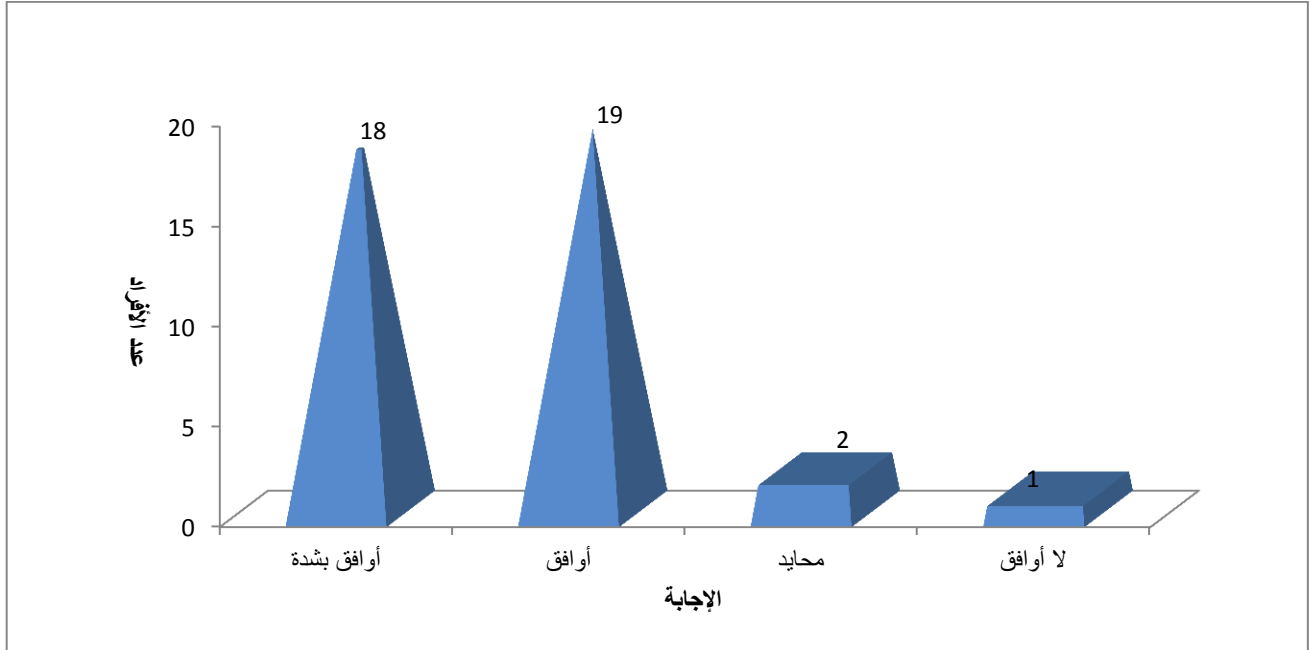
#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%45.0	18	أوافق بشدة
%47.5	19	أوافق
%5.0	2	محايد
%2.5	1	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (10/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (10/2/3) والشكل رقم (9/2/3) أن (19) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (47.5%) وافقوا على أن يتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقاً لنظام الشركات الصناعية ، كما وافق بشدة (18) فرداً وبنسبة (45.0%) على ذلك، وكان هناك (2) أفراد وبنسبة (5.0%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (2.5%) على ذلك.

العبارة الخامسة: تستخدم الموازنات التخطيطية في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة.

يوضح الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (10/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على

العبارة الخامسة.

### جدول رقم (12/2/3)

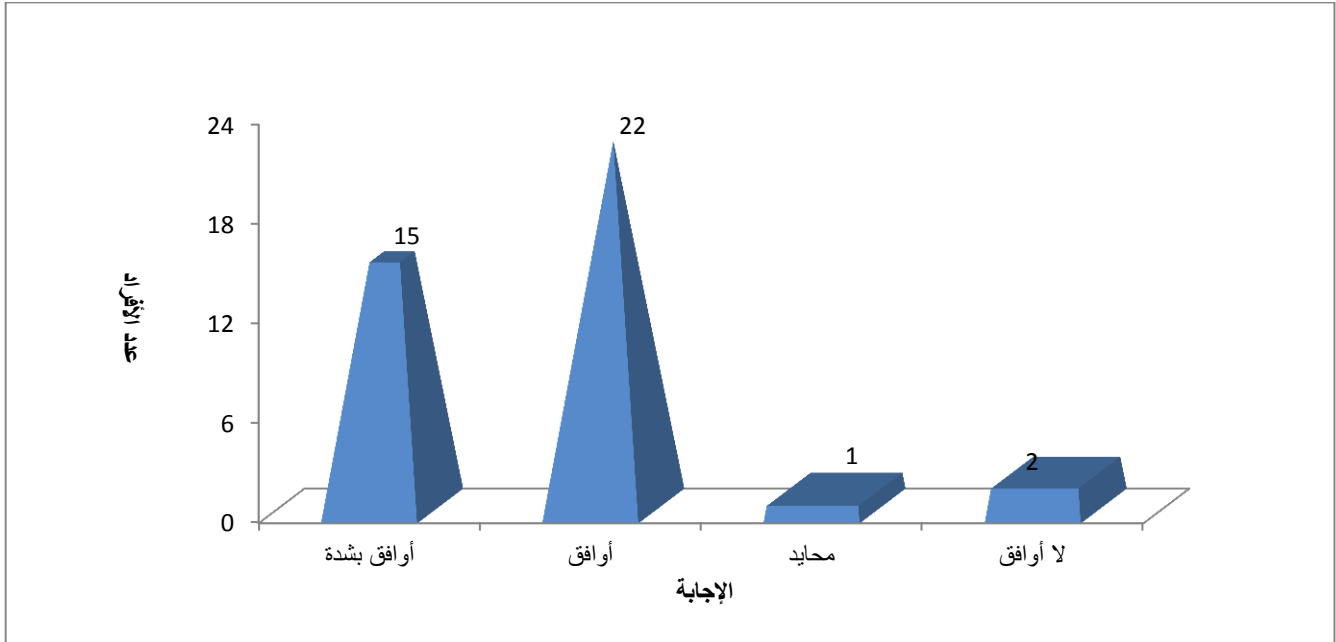
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
37.5%	15	أوافق بشدة
55.0%	22	أوافق
2.5%	1	محايد
5.0%	2	لا أوافق
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (11/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (11/2/3) والشكل رقم (10/2/3) أن (22) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (55.0%) وافقوا على أن الموازنات التخطيطية تستخدم في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة ، كما وافق بشدة (15) فرداً وبنسبة (37.5%) على ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (5.0%) على ذلك، وكان هنالك فرداً واحداً و بنسبة (2.5%) محايد بخصوص ذلك.

2- الفرضية الثانية: "مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنات يؤثر علي كفاءة الأداء المالي".  
العبارة الأولى: تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الأداء المالي.

يوضح الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (11/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

### جدول رقم (13/2/3)

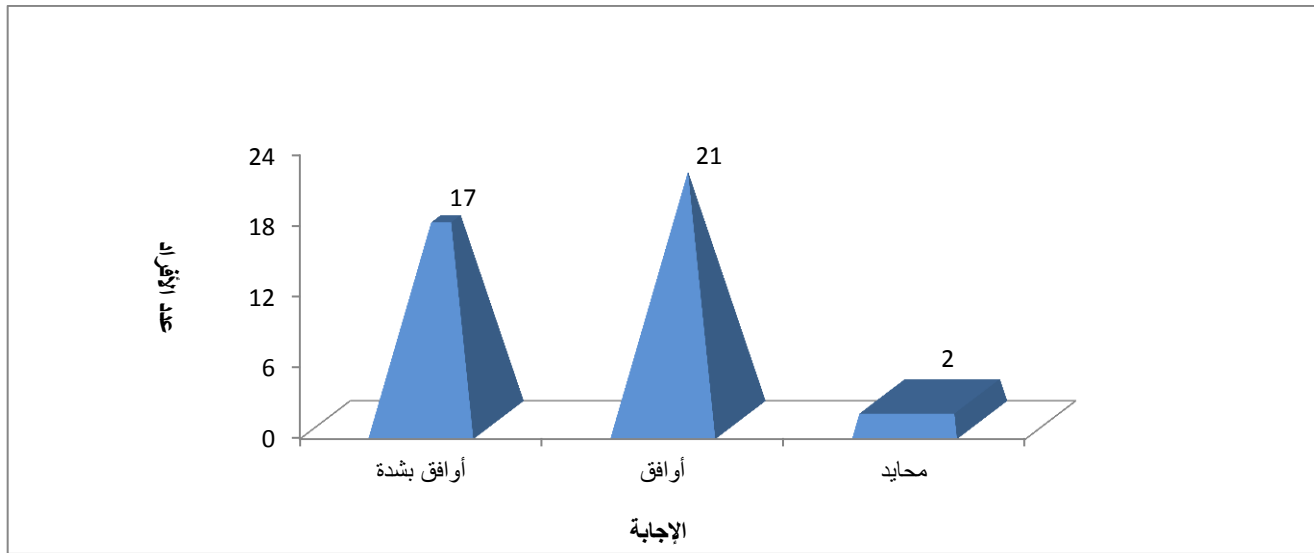
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%42.5	17	أوافق بشدة
%52.5	21	أوافق
%5.0	2	محايد
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (12/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (12/2/3) والشكل رقم (11/2/3) أن (21) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (52.5%) وافقوا على أن تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الأداء المالي ، كما وافق بشدة (17) فرداً وبنسبة (42.5%) على ذلك، وكان هنالك (2) أفراد وبنسبة (5.0%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الثانية: تطبيق الموازنات التخطيطية يجعل العاملين مقبدين بالموازنة التي وضعت في بداية الفترة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء المالي.

يوضح الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (12/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

### جدول رقم (14/2/3)

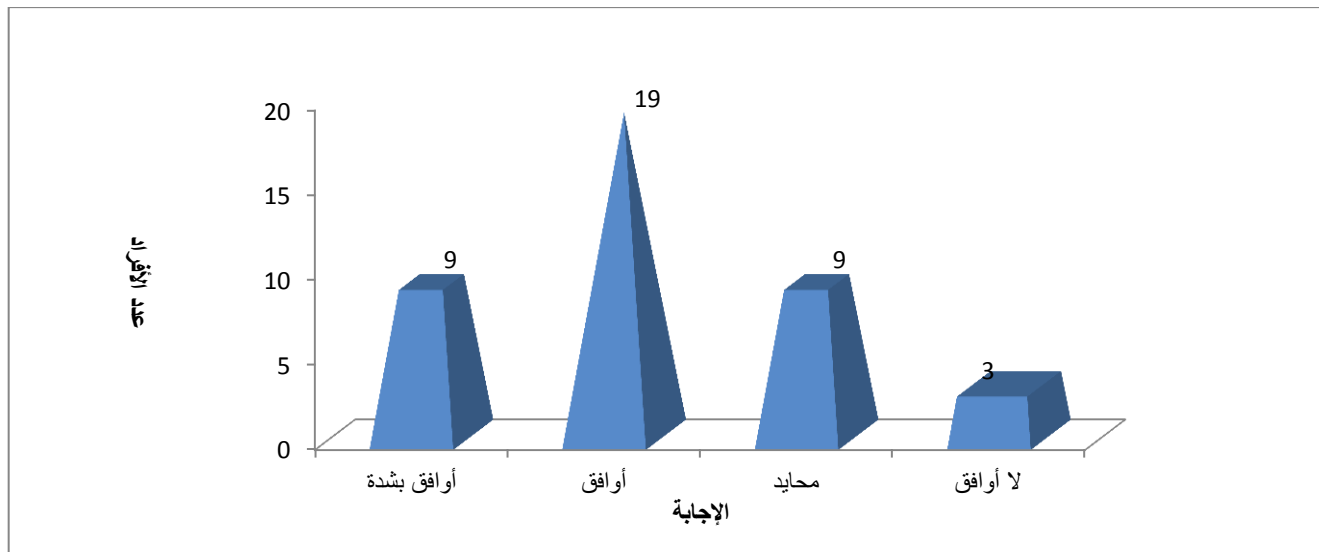
#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%22.5	9	أوافق بشدة
%47.5	19	أوافق
%22.5	9	محايد
%7.5	3	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (13/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (13/2/3) والشكل رقم (12/2/3) أن (19) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (47.5%) وافقوا على أن تطبيق الموازنات التخطيطية يجعل العاملين مقيدين بالموازنة التي وضعت في بداية الفترة مما يؤدي إلي زيادة كفاءة الأداء المالي ، كما وافق بشدة (9) أفراد وبنسبة (22.5%) على ذلك، وكان هناك (9) أفراد وبنسبة (22.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (7.5%) على ذلك.

العبارة الثالثة: تطبيق الموازنات التخطيطية يساعد العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها.

يوضح الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (13/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على

جدول رقم (15/2/3)

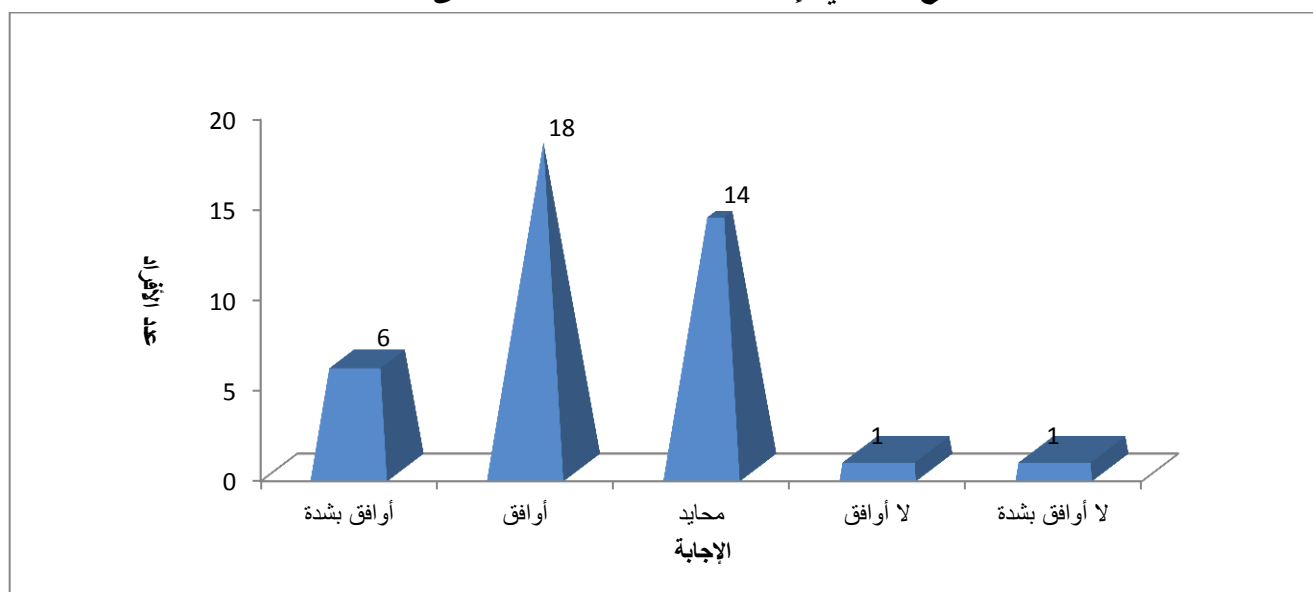
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%15.0	6	أوافق بشدة
%45.0	18	أوافق
%35.0	14	محايد
%2.5	1	لا أوافق
%2.5	1	لا أوافق بشدة
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (14/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (14/2/3) والشكل رقم (13/2/3) أن (18) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.0%) وافقوا على أن تطبيق الموازنات التخطيطية يساعد العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها ، وكان هناك (14) فرداً وبنسبة (35.0%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (6) أفراد وبنسبة (15.0%) على ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (2.5%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.5%) على ذلك.

العبارة الرابعة: يتم متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الإدارة.

يوضح الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (14/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على

جدول رقم (16/2/3)

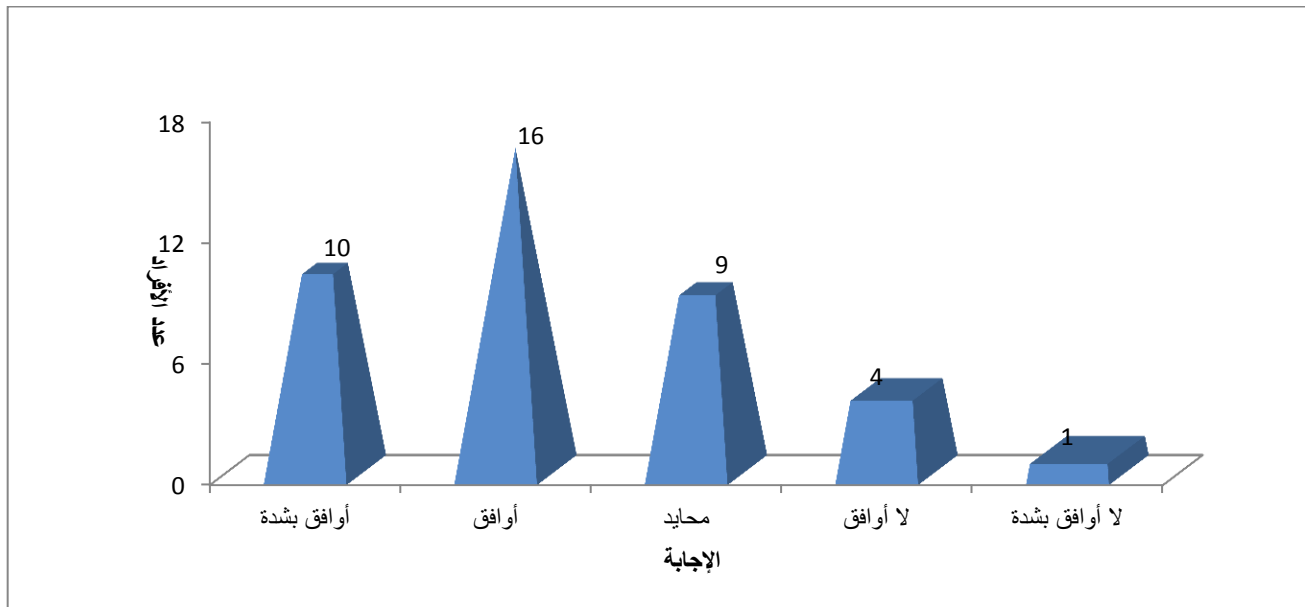
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
25.0%	10	أوافق بشدة
40.0%	16	أوافق
22.5%	9	محايد
10.0%	4	لا أوافق
2.5%	1	لا أوافق بشدة
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (15/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، برنامج ، 2016م

يتبين من الجدول رقم (15/2/3) والشكل رقم (14/2/3) أن (16) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (40.0%) وافقوا على أن يتم متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الإدارة ، كما وافق بشدة (10) أفراد وبنسبة (25.0%) على ذلك، وكان هناك (9) أفراد وبنسبة (22.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (4) أفراد وبنسبة (10.0%)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (2.5%) على ذلك.

العبارة الخامسة: توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي.

يوضح الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (15/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

### جدول رقم (17/2/3)

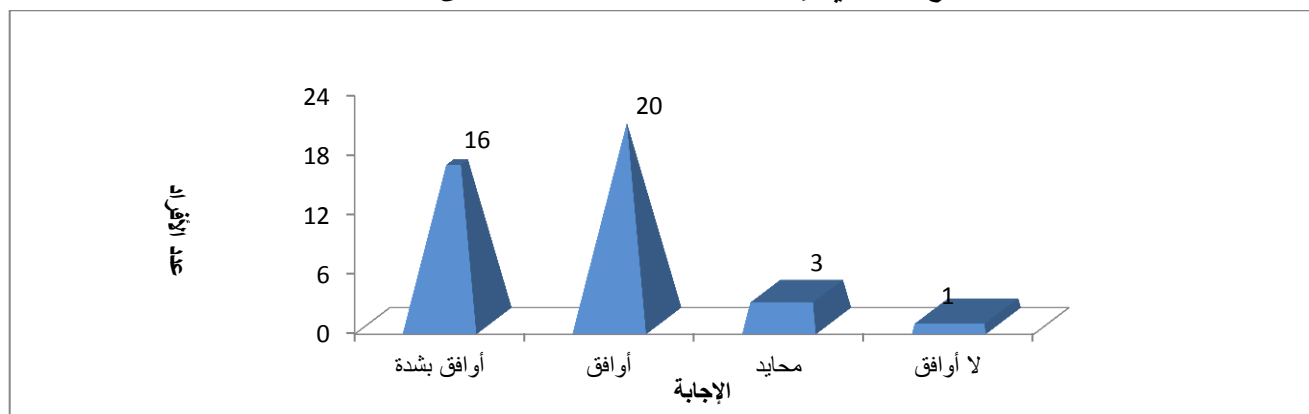
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
40.0%	16	أوافق بشدة
50.0%	20	أوافق
7.5%	3	محايد
2.5%	1	لا أوافق
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (16/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (16/2/3) والشكل رقم (15/2/3) أن (20) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (50.0%) وافقوا على أن توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي ، كما وافق بشدة (16) فرداً وبنسبة (40.0%) على ذلك، وكان هناك (3) أفراد وبنسبة (7.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (2.5%) على ذلك.

3- الفرضية الثالثة: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق السليم للموازنات التخطيطية وكفاءة الأداء المالي "



العبرة الأولى: التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي.  
يوضح الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (16/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الأولى.

### جدول رقم (18/2/3)

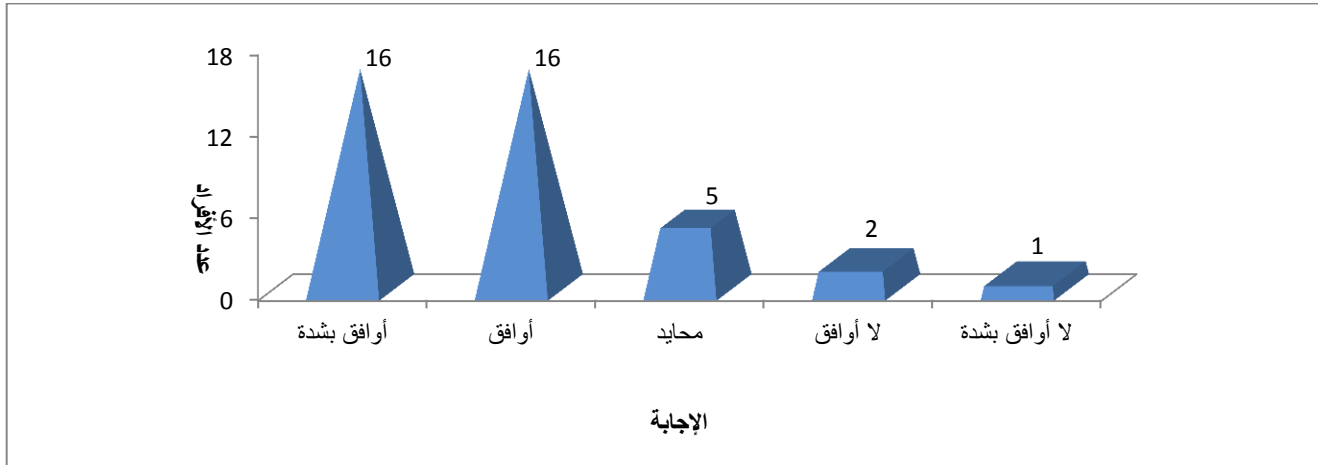
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%40.0	16	أوافق بشدة
%40.0	16	أوافق
%12.5	5	محايد
%5.0	2	لا أوافق
%2.5	1	لا أوافق بشدة
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (17/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الأولى



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (17/2/3) والشكل رقم (16/2/3) أن (16) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%40.0) وافقوا بشدة على أن التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي ، كما وافق (16) فرداً وبنسبة (%40.0) على ذلك، وكان هنالك (5) أفراد وبنسبة (%12.5) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (%5.0)، كما لم يوافق بشدة فرداً واحداً وبنسبة (%2.5) على ذلك.

العبرة الثانية: يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها.

يوضح الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

### جدول رقم (19/2/3)

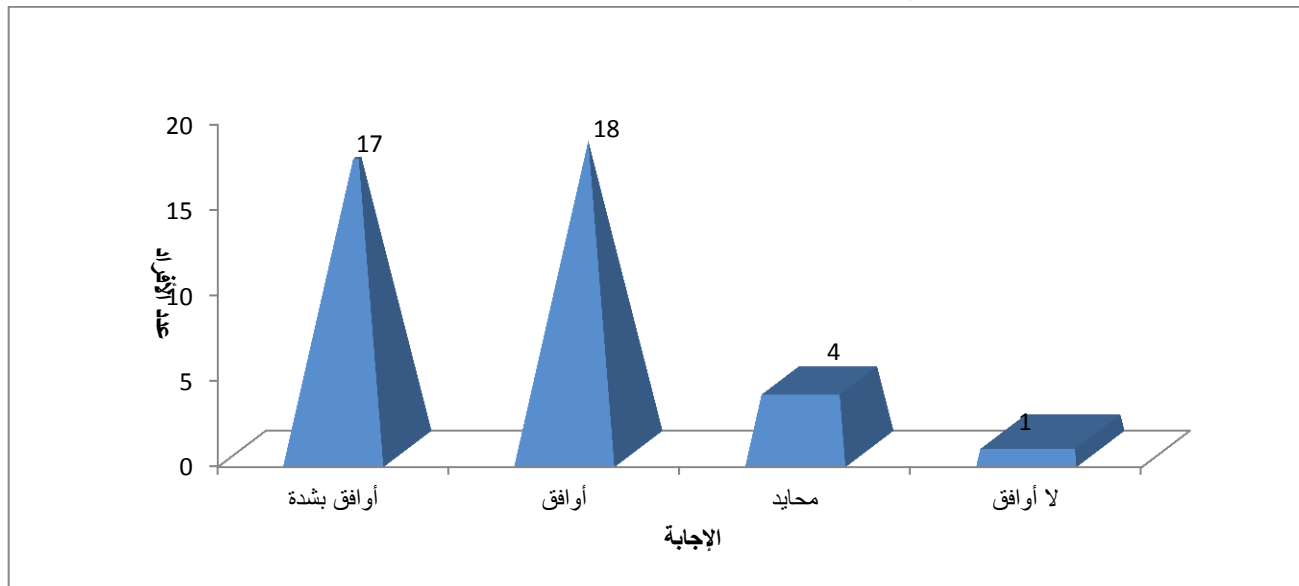
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%42.5	17	أوافق بشدة
%45.0	18	أوافق
%10.0	4	محايد
%2.5	1	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (18/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) أن (18) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.0%) وافقوا على أن يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها ، كما وافق بشدة (17) فرداً وبنسبة (42.5%) على ذلك، وكان هناك (4) أفراد وبنسبة (10.0%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (2.5%) على ذلك.

العبارة الثالثة: عدم وجود تطبيق سليم للموازنات التخطيطية خلال الفترة يؤدي إلى عدم كفاءة الأداء المالي. يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على

جدول رقم (20/2/3)

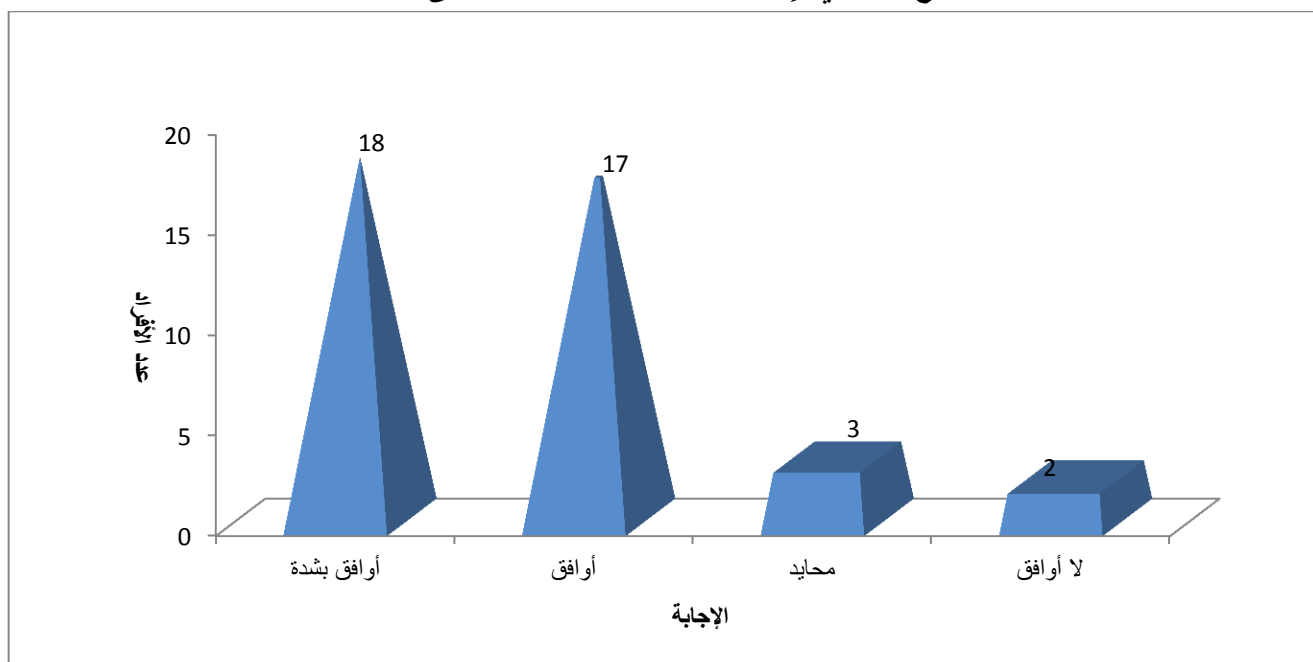
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%45.0	18	أوافق بشدة
%42.5	17	أوافق
%7.5	3	محايد
%5.0	2	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (19/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) أن (18) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%45.0) وافقوا بشدة على أنه عدم وجود تطبيق سليم للموازنات التخطيطية خلال الفترة يؤدي إلي عدم كفاءة الأداء المالي ، كما وافق (17) فرداً وبنسبة (%42.5) على ذلك، وكان هناك (3) أفراد وبنسبة (%7.5) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (%5.0) على ذلك.

العبارة الرابعة: يتم منح حوافز للأقسام التي تكون فيها نتائج الموازنات مطابقة للأداء الفعلي.

يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على

جدول رقم (21/2/3)

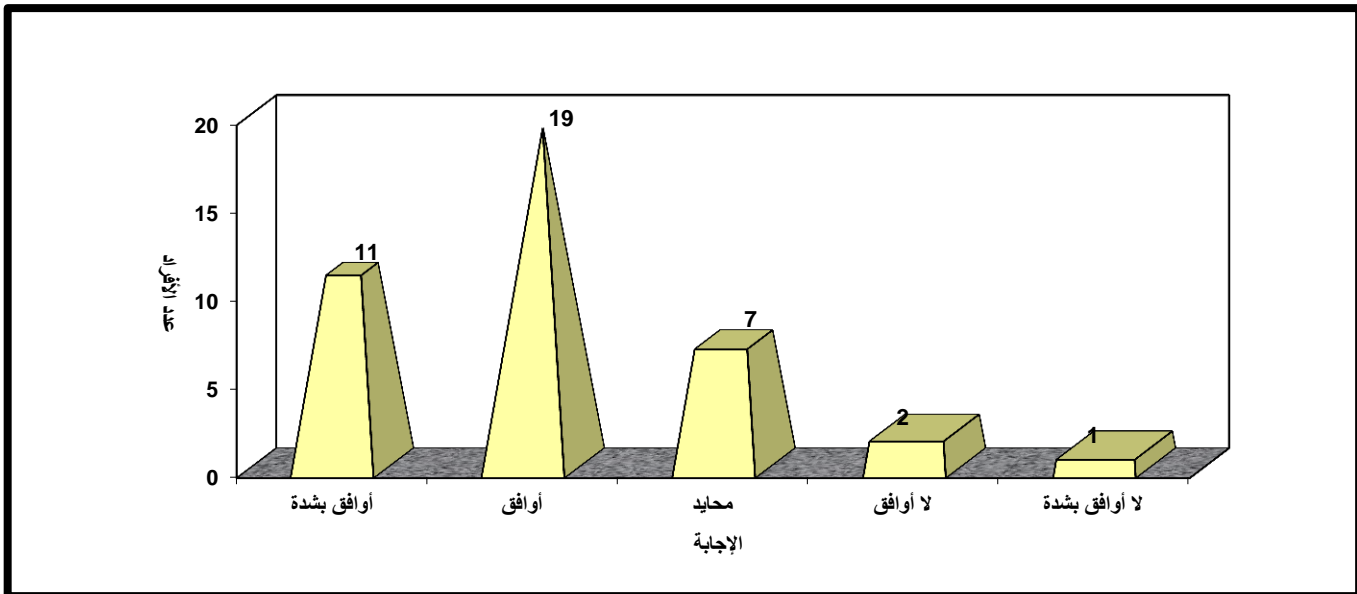
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%27.5	11	أوافق بشدة
%47.5	19	أوافق
%17.5	7	محايد
%5.0	2	لا أوافق
%2.5	1	لا أوافق بشدة
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (20/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) أن (19) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (%47.5) وافقوا على أن يتم منح حوافز للأقسام التي تكون فيها نتائج الموازنات مطابقة للأداء الفعلي، كما وافق بشدة (11) فرداً وبنسبة (%27.5) على ذلك، وكان هناك (7) أفراد وبنسبة (%17.5) محايدين بخصوص ذلك، بينما وافق (2) أفراد وبنسبة (%5.0) على ذلك، بينما لم يوافق فرداً واحداً وبنسبة (%2.5) على ذلك.

العبارة الخامسة: إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة و وضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي.

يوضح الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

### جدول رقم (22/2/3)

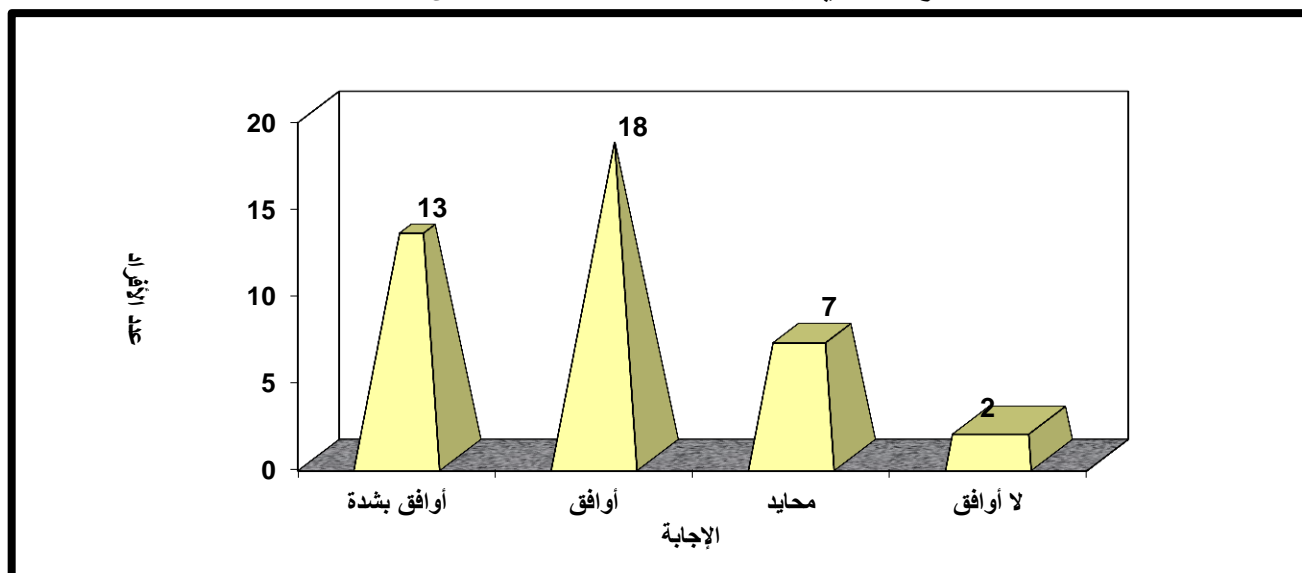
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%32.5	13	أوافق بشدة
%45.0	18	أوافق
%17.5	7	محايد
%5.0	2	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (21/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) أن (18) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (45.0%) وافقوا على أن إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة و وضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي ، كما وافق بشدة (13) فرداً وبنسبة (32.5%) على ذلك، وكان هنالك (7) أفراد وبنسبة (17.5%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (5.0%) على ذلك.

4- الفرضية الرابعة : يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في ضبط التدفق النقدي.

العبارة الأولى : تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلى ضبط التدفق النقدي

يوضح الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى.

### جدول رقم (23/2/3)

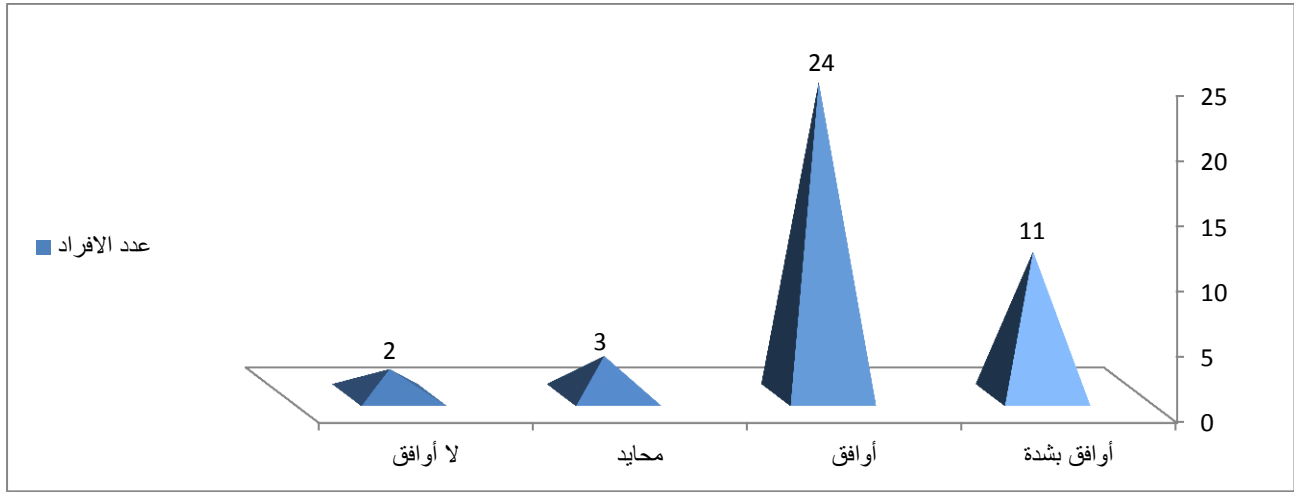
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%28.0	11	أوافق بشدة
%60.0	24	أوافق
%8.0	3	محايد
%4.0	2	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (22/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (18/2/3) والشكل رقم (17/2/3) أن (24) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (60.0%) وافقوا على أن تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلى ضبط التدفق النقدي ، كما وافق بشدة (11) أفراد وبنسبة (28.0%) على ذلك، وكان هنالك (3) أفراد وبنسبة (8.0%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (4.0%) على ذلك.

العبارة الثانية: إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية يمكن من اكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً.

يوضح الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية.

### جدول رقم (24/2/3)

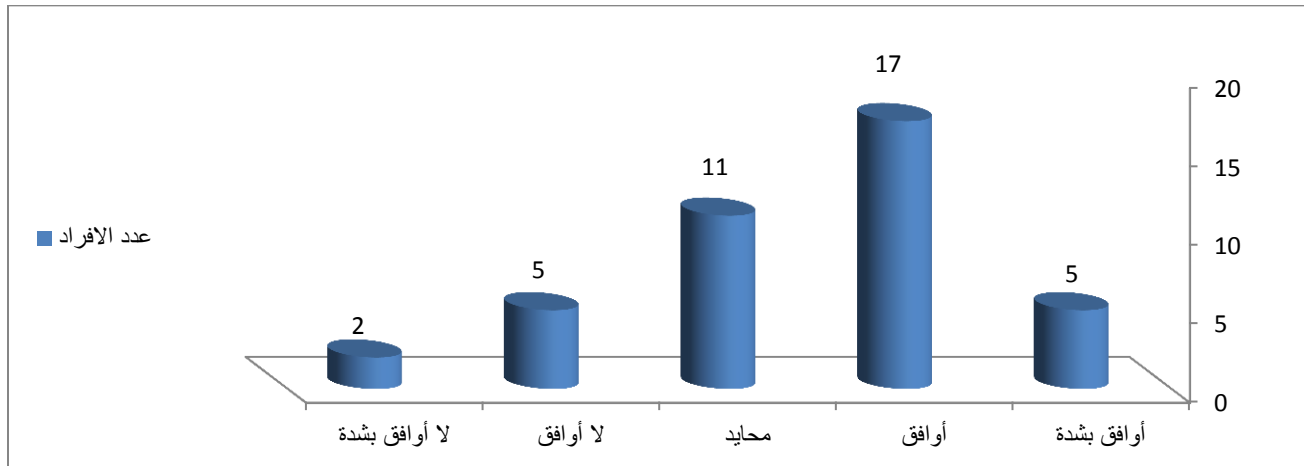
#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%12.0	5	أوافق بشدة
%44.0	17	أوافق
%28.0	11	محايد
%12.0	5	لا أوافق
%4.0	2	لا أوافق بشدة
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (23/2/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (19/2/3) والشكل رقم (18/2/3) أن (17) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (44.0%) وافقوا على أن إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية يمكن من اكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً، وكان هناك (11) أفراد وبنسبة (28.0%) محايدين بخصوص ذلك، كما وافق بشدة (5) أفراد وبنسبة (12.0%) على ذلك، بينما لم يوافق (5) أفراد وبنسبة (12.0%)، كما لم يوافق بشدة (2) أفراد وبنسبة (4.0%) على ذلك.

العبارة الثالثة: تطبيق الموازنات التخطيطية يسهل عملية إعداد التدفقات النقدية.

يوضح الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة.

### جدول رقم (25/2/3)

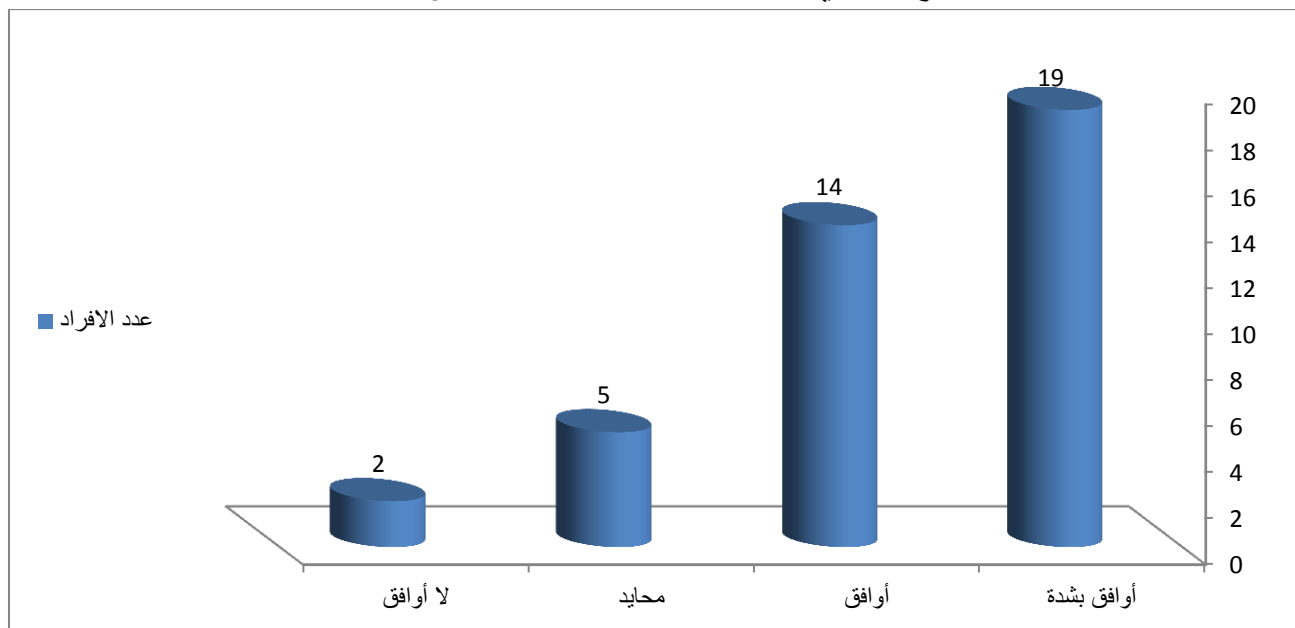
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%48.0	19	أوافق بشدة
%36.0	14	أوافق
%12.0	5	محايد
%4.0	2	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (24/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (20/2/3) والشكل رقم (19/2/3) أن (19) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (48.0%) وافقوا بشدة على أن تطبيق الموازنات التخطيطية يسهل عملية إعداد التدفقات النقدية ، كما وافق (14) أفراد وبنسبة (36.0%) على ذلك، وكان هناك (5) أفراد وبنسبة (12.0%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (2) أفراد وبنسبة (4.0%) على ذلك.

العبارة الرابعة: لا يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في قائمة التدفقات النقدية.



يوضح الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة.

### جدول رقم (26/2/3)

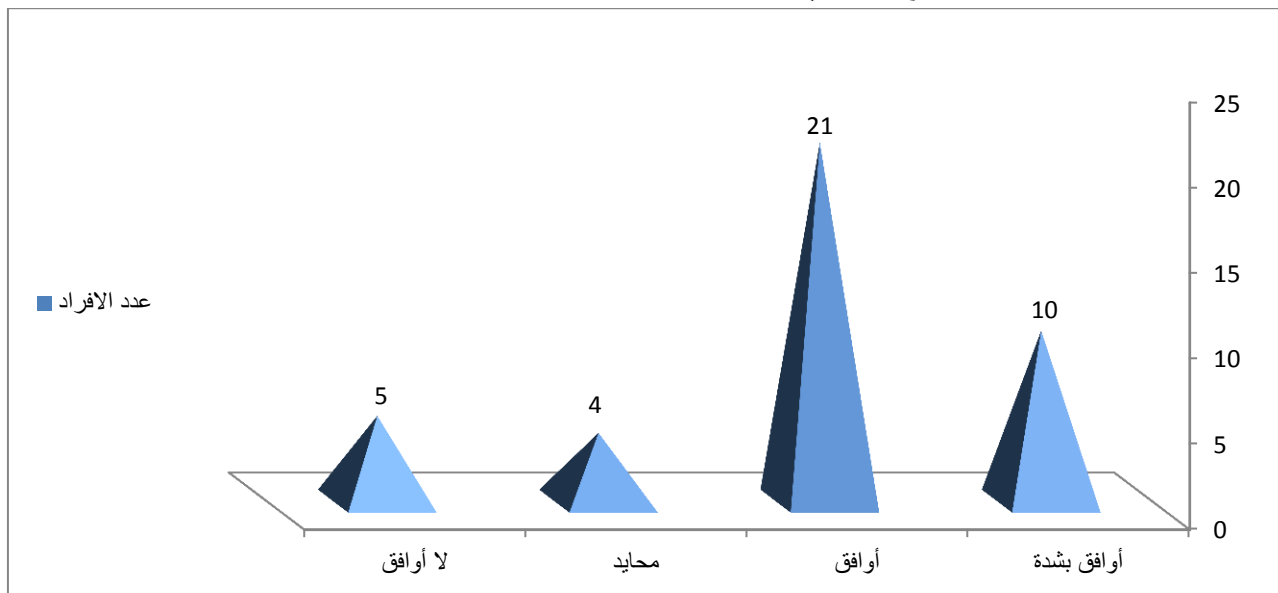
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
24.0%	10	أوافق بشدة
52.0%	21	أوافق
8.0%	4	محايد
16.0%	5	لا أوافق
100.0%	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (25/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (21/2/3) والشكل رقم (20/2/3) أن (21) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (52.0%) وافقوا على أنه لا يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في قائمة التدفقات النقدية ، كما وافق بشدة (10) أفراد وبنسبة (24.0%) على ذلك، بينما لم يوافق (5) أفراد وبنسبة (16.0%) على ذلك، وكان هناك (4) أفراد وبنسبة (8.0%) محايدين بخصوص ذلك.

العبارة الخامسة: تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعية.

يوضح الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (21/2/3) التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة.

جدول رقم (27/2/3)

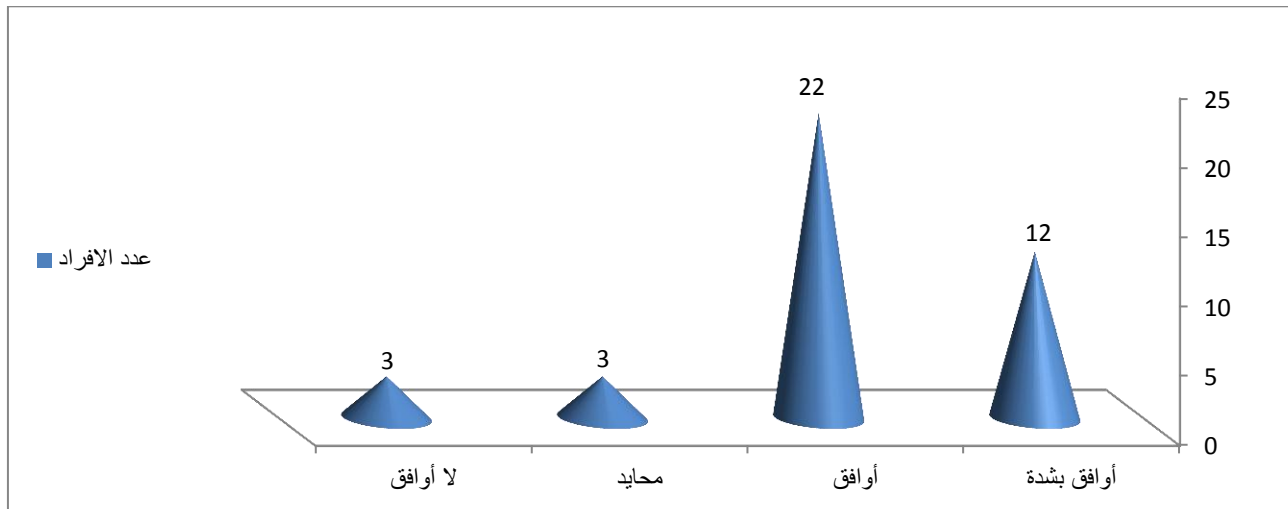
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
%28.0	12	أوافق بشدة
%56.0	22	أوافق
%8.0	3	محايد
%8.0	3	لا أوافق
%100.0	40	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

شكل رقم (26/2/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (22/2/3) والشكل رقم (21/2/3) أن (22) فرداً في عينة الدراسة وبنسبة (56.0%) وافقوا على أن تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعية ، كما وافق بشدة (12) أفراد وبنسبة (28.0%) على ذلك، وكان هناك (3) أفراد وبنسبة (8.0%) محايدين بخصوص ذلك، بينما لم يوافق (3) أفراد وبنسبة (8.0%) على ذلك.

## المبحث الثالث

### اختبار صحة الفرضيات

للإجابة على تساؤلات الدراسة والتحقق من فرضياتها سيتم حساب الوسيط لكل عبارة من عبارات الاستبيان والتي تبين آراء عينة الدراسة بخصوص دور تكنولوجيا المعلومات في رفع كفاءة المراجعة الداخلية، حيث تم إعطاء الدرجة (5) كوزن لكل إجابة "أوافق بشدة"، والدرجة (4) كوزن لكل إجابة "أوافق"، والدرجة (3) كوزن لكل إجابة "محايد"، والدرجة (2) كوزن لكل إجابة "لا أوافق"، والدرجة (1) كوزن لكل إجابة "لا أوافق بشدة". إن كل ما سبق ذكره وحسب متطلبات التحليل الإحصائي هو تحويل المتغيرات الاسمية إلى متغيرات كمية، وبعد ذلك سيتم استخدام اختبار مربع كاي لمعرفة دلالة الفروق في إجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات كل فرضية.

#### 1- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة على الآتي: "تساعد الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الأولى، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (1/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تساعد الموازنات التخطيطية في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف	4	أوافق
2	تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة	4	أوافق
3	تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها	4	أوافق
4	يتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقاً لنظام الشركات الصناعية	4	أوافق
5	تستخدم الموازنات التخطيطية في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (1/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الموازنات التخطيطية تساعد في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن الموازنات التخطيطية تعتبر أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقاً لنظام الشركات الصناعية.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تستخدم الموازنات التخطيطية في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الأولى.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (7/2/3) إلى رقم (11/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الأولى، الجدول رقم (2/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

### جدول رقم (2/3/3)

نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الأولى

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تساعد الموازنات التخطيطية في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي	2	27.95

		تستخدم لتحقيق تلك الأهداف	
31.00	3	تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة	2
30.80	3	تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها	3
29.00	3	يتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقاً لنظام الشركات الصناعية	4
31.40	3	تستخدم الموازنات التخطيطية في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة	5

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (27.95) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (7/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الموازنات التخطيطية تساعد في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (31.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (8/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الموازنات التخطيطية تعتبر أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (30.80) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات

دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الموازنات التخطيطية تساعد في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (29.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (10/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقاً لنظام الشركات الصناعية.

• بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (31.40) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (11/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن الموازنات التخطيطية تستخدم في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الأولى لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (40) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى ستكون (200) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الأولى بالجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أدناه:

#### جدول رقم (3/3/3)

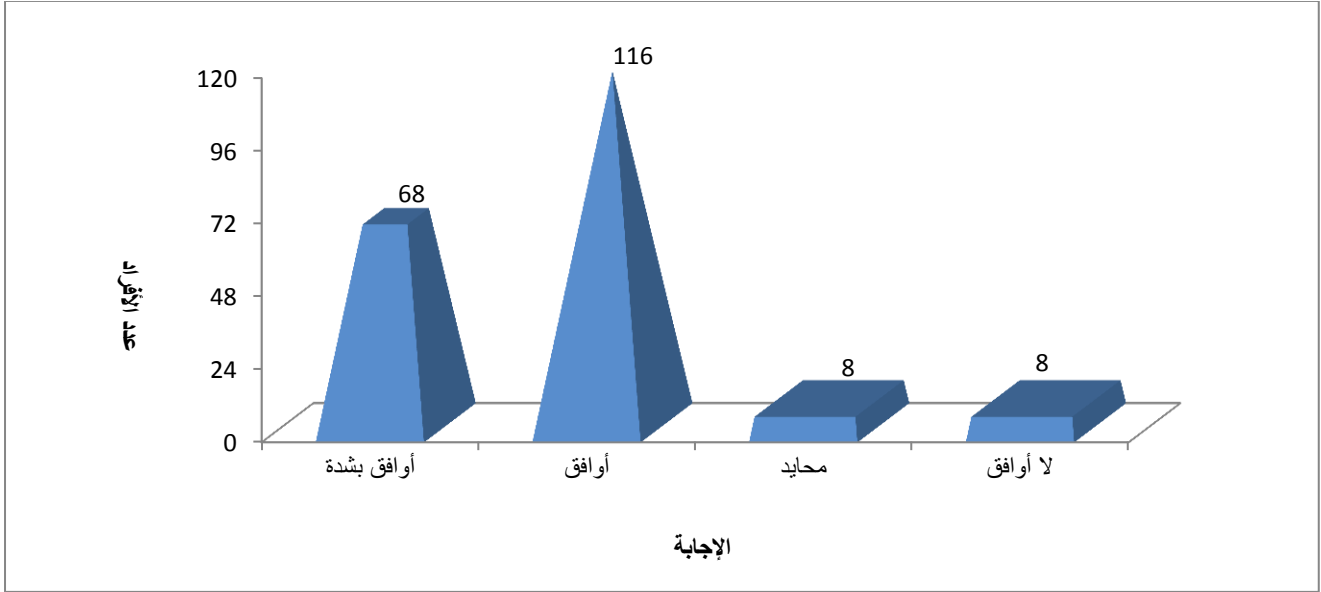
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
34.0%	68	أوافق بشدة
58.0%	116	أوافق
4.0%	8	محايد
4.0%	8	لا أوافق
100.0%	200	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (1/3/3)

#### التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (3/3/3) والشكل رقم (1/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (116) إجابة ونسبة (58.0%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى، و(68) إجابة ونسبة (34.0%) موافقة بشدة، و(8) إجابات ونسبة (4.0%) محايدة، و(8) إجابات ونسبة (4.0%) غير موافقة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى (164.16) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) وباللغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (3/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الأولى.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الأولى والتي نصت على أن: "تساعد الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية" قد تحققت.

#### 2- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية من فرضيات الدراسة على الآتي: "مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنات يؤثر على كفاءة الأداء المالي".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثانية، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات

مجتمعةً، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

### جدول رقم (4/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الأداء المالي	4	أوافق
2	تطبيق الموازنات التخطيطية يجعل العاملين مقيدين بالموازنة التي وضعت في بداية الفترة مما يؤدي إلي زيادة كفاءة الأداء المالي	4	أوافق
3	تطبيق الموازنات التخطيطية يساعد العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها	4	أوافق
4	يتم متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الادارة	4	أوافق
5	توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (4/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الأداء المالي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية يجعل العاملين مقيدين بالموازنة التي وضعت في بداية الفترة مما يؤدي إلي زيادة كفاءة الأداء المالي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية يساعد العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها.



- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تتم متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الإدارة.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثانية.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (12/2/3) إلى رقم (16/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، واختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثانية، الجدول رقم (5/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

#### جدول رقم (5/3/3)

##### نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثانية

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الأداء المالي	2	15.05
2	تطبيق الموازنات التخطيطية يجعل العاملين مقيدين بالموازنة التي وضعت في بداية الفترة مما يؤدي إلي زيادة كفاءة الأداء المالي	3	13.20
3	تطبيق الموازنات التخطيطية يساعد العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها	4	29.75
4	يتم متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الإدارة	4	16.75
5	توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي	3	26.60

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (15.05) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (2) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.21)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (12/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الأداء المالي.
  - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (13.20) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (13/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية يجعل العاملين مقيدين بالموازنة التي وضعت في بداية الفترة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء المالي.
  - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (29.75) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (14/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية يساعد العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها.
  - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (16.75) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.29)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (15/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تتم متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الإدارة.
  - بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (26.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (16/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي.
- مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثانية لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارة وعلى كل منها هناك (40)

إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية ستكون (200) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثانية بالجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أدناه:

### جدول رقم (6/3/3)

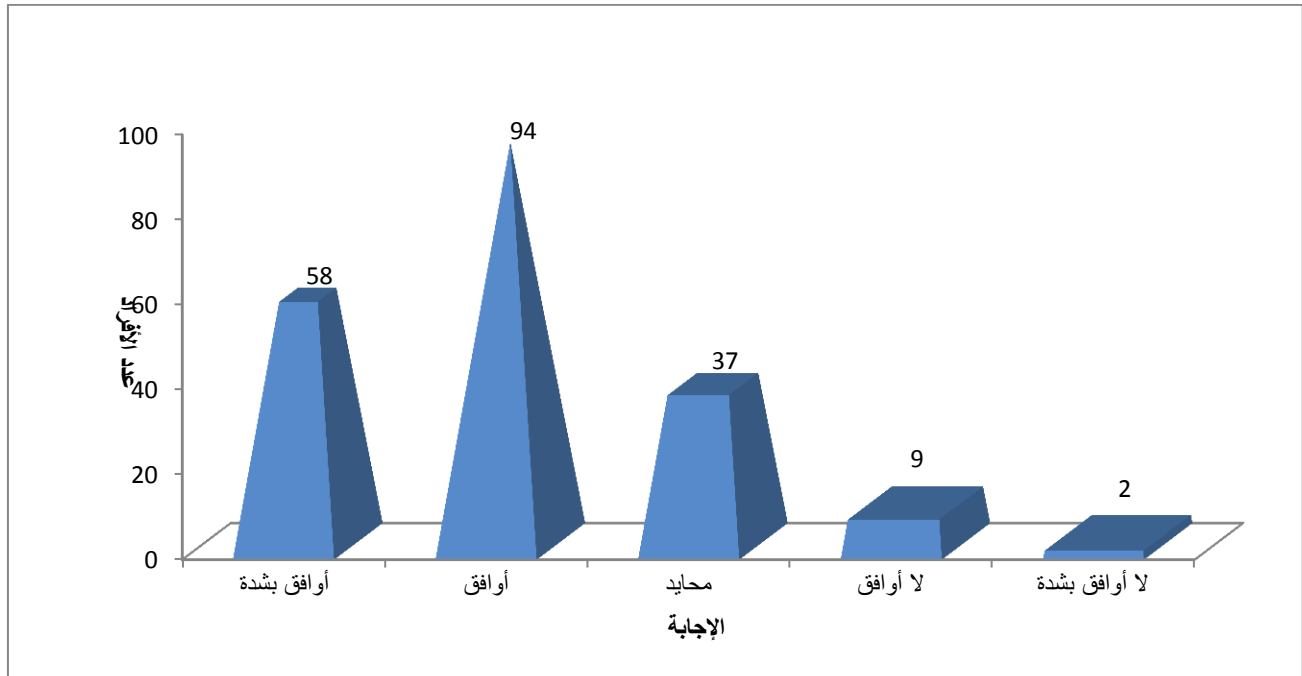
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
29.0%	58	أوافق بشدة
47.0%	94	أوافق
18.5%	37	محايد
4.5%	9	لا أوافق
1.0%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	200	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (2/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (6/3/3) والشكل رقم (2/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (94) إجابة وبنسبة (47.0%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية، و (58) إجابة وبنسبة (29.0%) موافقة بشدة،

و(37) إجابة وبنسبة (18.5%) محايدة، و(9) إجابات وبنسبة (4.5%) غير موافقة، و(2) إجابات وبنسبة (1.0%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية (141.35) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثانية.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثانية والتي نصت على أن: " مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنات يؤثر علي كفاءة الأداء المالي " قد تحققت.

### 3- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

تنص الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة على الآتي: " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق السليم للموازنات التخطيطية وكفاءة الأداء المالي ".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الثالثة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعةً، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:

#### جدول رقم (7/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي	4	أوافق
2	يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها	4	أوافق
3	عدم وجود تطبيق سليم للموازنات التخطيطية خلال الفترة يؤدي إلي عدم كفاءة الأداء المالي	4	أوافق
4	يتم منح حوافز للأقسام التي تكون فيها نتائج الموازنات مطابقة للأداء الفعلي	4	أوافق
5	إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة و وضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (7/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن عدم وجود تطبيق سليم للموازنات التخطيطية خلال الفترة يؤدي إلي عدم كفاءة الأداء المالي.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن ضرورة أن يستقل العاملين بالمراجعة الداخلية عن نظم المعلومات المحاسبية حتى تكون وظيفة المراجع الداخلي وظيفة فعالة.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة و وضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي.
  - بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الثالثة.
- إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (17/2/3) إلى رقم (21/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، واختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (8/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

### جدول رقم (8/3/3)

#### نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي	4	27.75
2	يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها	3	23.00
3	عدم وجود تطبيق سليم للموازنات التخطيطية خلال الفترة يؤدي إلي عدم	3	22.60

		كفاءة الأداء المالي	
27.00	4	يتم منح حوافز للأقسام التي تكون فيها نتائج الموازنات مطابقة للأداء الفعلي	4
14.60	3	إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة و وضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي	5

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (27.75) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.26)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (17/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (23.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (22.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن عدم وجود تطبيق سليم للموازنات التخطيطية خلال الفترة يؤدي إلي عدم كفاءة الأداء المالي.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (27.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3)، فإن ذلك يشير إلى

وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تتم منح حوافز للأقسام التي تكون فيها نتائج الموازنات مطابقة للأداء الفعلي.

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (14.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.49)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (21/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة و وضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لأغلبية العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الثالثة عددها (5) عبارات وعلى كل منها هناك (40) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (200) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أدناه:

جدول رقم (9/3/3)

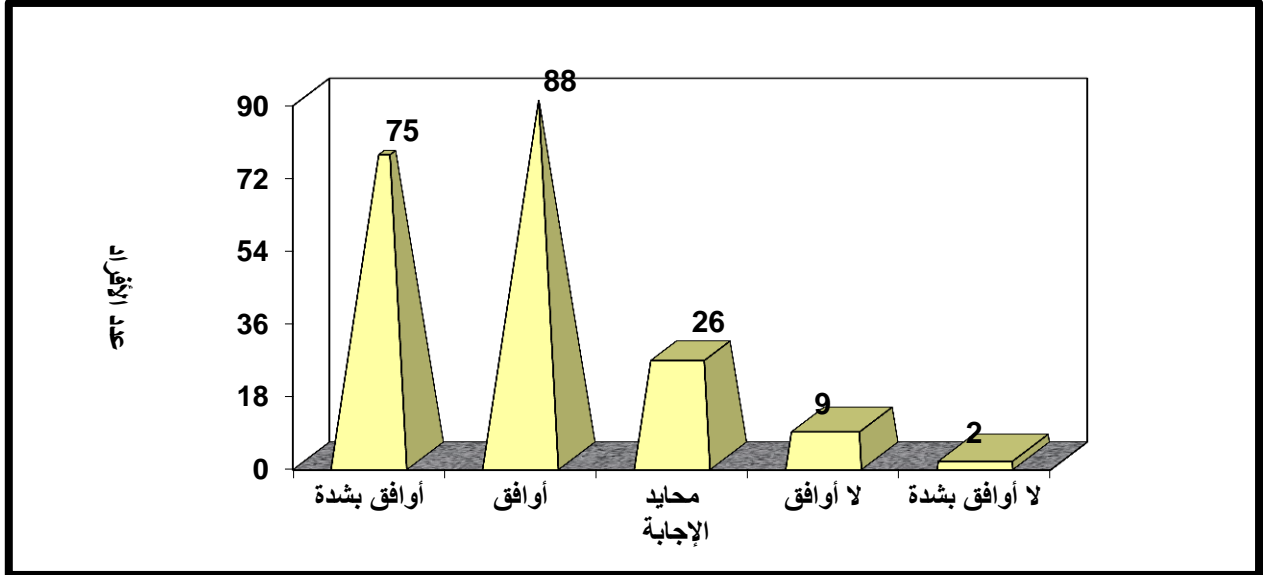
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
37.5%	75	أوافق بشدة
44.0%	88	أوافق
13.0%	26	محايد
4.5%	9	لا أوافق
1.0%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	200	المجموع

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (3/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (88) إجابة وبنسبة (44.0%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (75) إجابة وبنسبة (37.5%) موافقة بشدة، و (26) إجابة وبنسبة (13.0%) محايدة، و (9) إجابات وبنسبة (4.5%) غير موافقة، و (2) إجابات وبنسبة (1.0%) غير موافقة بشدة على ذلك، وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (153.25) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) وبالبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (9/3/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق السليم للموازنات التخطيطية وكفاءة الأداء المالي" قد تحققت.

#### 4- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرابعة:

تنص الفرضية الرابعة من فرضيات الدراسة على الآتي:

"يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في ضبط التدفق النقدي".

وللتحقق من صحة هذه الفرضية، ينبغي معرفة اتجاه آراء عينة الدراسة بخصوص كل عبارة من العبارات المتعلقة بالفرضية الرابعة، ويتم حساب الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على كل عبارة ومن ثم على العبارات مجتمعة، والوسيط هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يستخدم لوصف الظاهرة والذي يمثل الإجابة التي تتوسط جميع الإجابات بعد ترتيب الإجابات تصاعدياً أو تنازلياً وذلك كما في الجدول الآتي:



### جدول رقم (10/3/3)

#### الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات الفرضية الرابعة

ت	العبارات	الوسيط	التفسير
1	تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلى ضبط التدفق النقدي	4	أوافق
2	إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية يمكن من اكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً	4	أوافق
3	تطبيق الموازنات التخطيطية يسهل عملية إعداد التدفقات النقدية	4	أوافق
4	لا يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في قائمة التدفقات النقدية	4	أوافق
5	تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعية	4	أوافق
	جميع العبارات	4	أوافق

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (7/3/3) ما يلي:

- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الأولى (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلى ضبط التدفق النقدي.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية يمكن من اكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية يسهل عملية إعداد التدفقات النقدية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن لا يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في قائمة التدفقات النقدية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد العينة موافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعية.
- بلغت قيمة الوسيط لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة (4)، وتعني هذه القيمة أن غالبية أفراد عينة الدراسة موافقين على ما جاء بعبارات الفرضية الرابعة.

إن النتائج أعلاه لا تعني أن جميع أفراد عينة الدراسة متفقون على ذلك، حيث أنه وكما ورد في الجداول من رقم (18/2/3) إلى رقم (22/2/3) أن هناك أفراداً محايدين أو غير موافقين على ذلك، ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج أعلاه تم استخدام اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات الفرضية الثالثة، الجدول رقم (8/3/3) يلخص نتائج الاختبار لهذه العبارات:

### جدول رقم (11/3/3)

#### نتائج اختبار مربع كاي لدلالة الفروق للإجابات على عبارات الفرضية الثالثة

ت	العبارات	درجة الحرية	قيمة مربع كاي
1	تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلى ضبط التدفق النقدي	3	19.64
2	إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية يمكن من اكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً	4	12.80
3	تطبيق الموازنات التخطيطية يسهل عملية إعداد التدفقات النقدية	3	12.60
4	لا يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في قائمة التدفقات النقدية	3	11.00
5	تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعية	3	15.48

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

ويمكن تفسير نتائج الجدول أعلاه كالآتي:

- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الأولى (19.64) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (18/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلى ضبط التدفق النقدي.
- بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين على ما جاء بالعبارة الثانية (12.80) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (9.49)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (19/2/3)، فإن

ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية يمكن من اكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً.

● بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين على ما جاء بالعبارة الثالثة (12.60) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (20/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين بشدة على أن تعمل تطبيق الموازنات التخطيطية يسهل عملية إعداد التدفقات النقدية.

● بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين والمحايدين وغير الموافقين حول ما جاء بالعبارة الرابعة (11.00) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (5%) والبالغة (7.82)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (21/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (5%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تجاهل لا يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في قائمة التدفقات النقدية.

● بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة الموافقين بشدة والموافقين حول ما جاء بالعبارة الخامسة (15.48) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (3) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (11.35)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (22/2/3)، فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعة.

مما تقدم لاحظنا تحقق فرضية الدراسة الثالثة لكل عبارة من العبارات المتعلقة بها، وللتحقق من صحة الفرضية بصورة إجمالية لجميع العبارات، وحيث أن عبارات الفرضية الأولى عددها (5) عبارة وعلى كل منها هناك (25) إجابةً هذا يعني أن عدد الإجابات الكلية لأفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثالثة ستكون (125) إجابةً، ويمكن تلخيص إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات الخاصة بالفرضية الثالثة بالجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أدناه:

### جدول رقم (12/3/3)

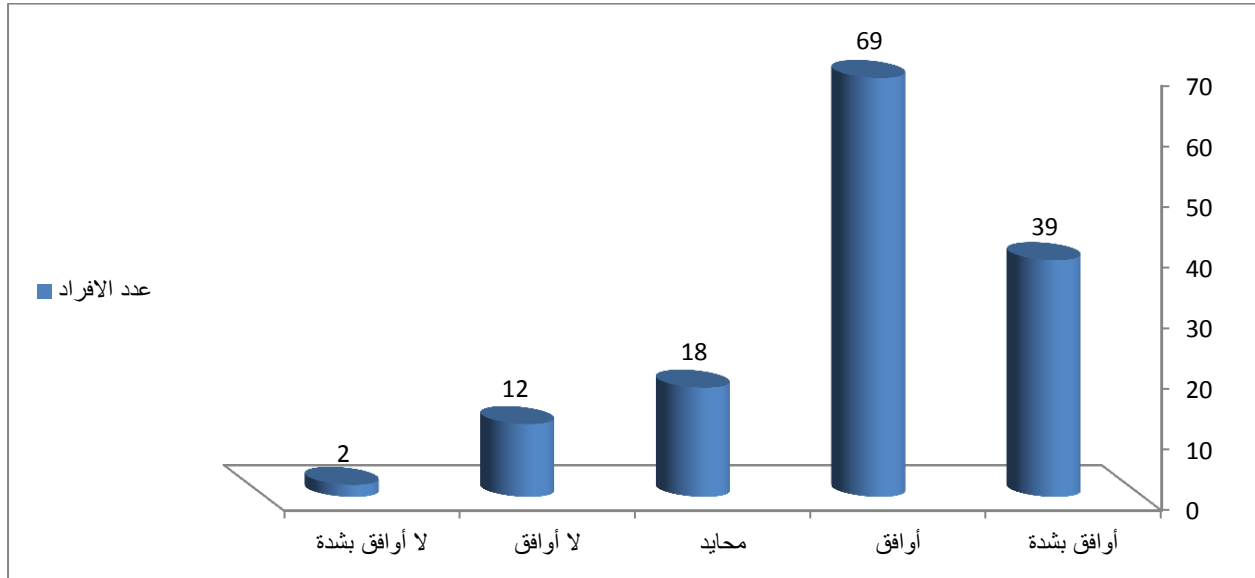
التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة

النسبة المئوية	العدد	الإجابة
28.0%	39	أوافق بشدة
49.6%	69	أوافق
12.8%	18	محايد
8.8%	12	لا أوافق
0.8%	2	لا أوافق بشدة
100.0%	140	المجموع

المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

### شكل رقم (4/3/3)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الرابعة



المصدر: إعداد الباحثون من الدراسة الميدانية، 2016م

يتبين من الجدول رقم (9/3/3) والشكل رقم (3/3/3) أن عينة الدراسة تضمنت على (62) إجابة وبنسبة (49.6%) موافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة، و (35) إجابة وبنسبة (28.0%) موافقة بشدة، و (16) إجابة وبنسبة (12.8%) محايدة، و (11) إجابة وبنسبة (8.8%) غير موافقة، وإجابة واحدة وبنسبة (0.8%) غير موافقة على ذلك وقد بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد الإجابات الموافقة والمحايدة وغير الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة (92.88) وهذه القيمة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (4) ومستوى دلالة (1%) والبالغة (13.28)، واعتماداً على ما ورد في الجدول رقم (6/3/3)، فإن ذلك يشير إلى

وجود فروق ذات دلالة إحصائية وعند مستوى دلالة (1%) بين الإجابات ولصالح الإجابات الموافقة على ما جاء بجميع عبارات الفرضية الثالثة.

مما تقدم نستنتج أن فرضية الدراسة الثالثة والتي نصت على أن: " هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدارة مخاطر السيولة والتعثر المالي " قد تحققت.

ويمكن تلخيص نتائج تحقق فرضيات الدراسة الثلاث بالجدول (10/3/3) والشكل (4/3/3) أدناه:

### الجدول (13/3/3)

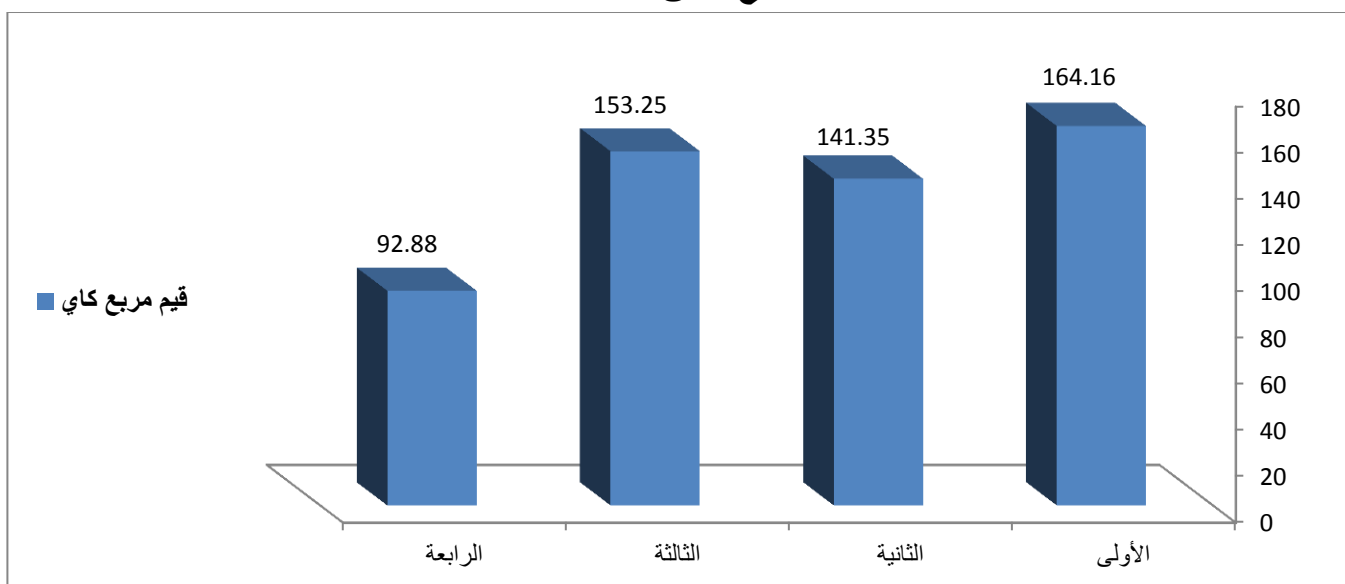
#### ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة

ت	الفرضيات	قيمة مربع كاي
1	تساعد الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية	164.16
2	مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنات يؤثر علي كفاءة الأداء المالي	141.35
3	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق السليم للموازنات التخطيطية وكفاءة الأداء المالي	153.25
4	يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في ضبط التدفق النقدي	92.88

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م

### الشكل (5/3/3)

#### ملخص نتائج تحقق فرضيات الدراسة



المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية 2016م

يتبين من الجدول (10/3/3) والشكل (4/3/3) وبحسب قيم اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارات المتعلقة بجميع فرضيات الدراسة أن فرضية الدراسة الأولى تحققت بالمرتبة الأولى اعتماداً على أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (164.16)، يليها تحقق الفرضية الثالثة بالمرتبة الثانية اعتماداً على أكبر ثاني قيمة لاختبار مربع كاي البالغة (153.25)، يليها تحقق الفرضية الثانية بالمرتبة الثالثة اعتماداً على ثالث أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (141.35)، وأخيراً تحقق الفرضية الرابعة اعتماداً على رابع أكبر قيمة لمربع كاي البالغة (92.88).

## الخاتمة

يعرض الباحثون في هذا الجزء النتائج التي توصلوا إليها من خلال تحليل بيانات الدراسة الميدانية والتوصيات المقدمة بناءً عليها.

## أولاً: النتائج:

توصل الباحثون إلى النتائج التالية :

- 1- تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعة.
- 2- تطبيق الموازنات التخطيطية يسهل عملية إعداد التدفقات النقدية.
- 3- إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية يمكن من اكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً.
- 4- تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلى ضبط التدفق النقدي.
- 5- إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة ووضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي.
- 6- تضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها.
- 7- التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي
- 8- توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء المالي.
- 9- تطبيق الموازنات التخطيطية يساعد العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها.
- 10- تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الأداء المالي.
- 11- تستخدم الموازنات التخطيطية في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة.
- 12- تتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقاً لنظام الشركات الصناعية.
- 13- تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها.
- 14- تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة.
- 15- تساعد الموازنات التخطيطية في تحديد الأهداف والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف.



## ثانياً: التوصيات:

من خلال نتائج الدراسة يوصي الباحثون بالاتي :

1. ضرورة تطبيق الموازنات التخطيطية لجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعية.
2. ضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية لاكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً.
3. ضرورة تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة لضبط التدفق النقدي.
4. ضرورة إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة ووضوح تام لتساعد في تنفيذ الخطة بصورة سليمة لتؤدي لرفع كفاءة الأداء المالي.
5. ضرورة وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها.
6. ضرورة عمل تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة.
7. ضرورة تطبيق الموازنات التخطيطية بدقة ووضوح لمساعدة العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها.
8. ضرورة مشاركة الموظفين في إعداد الخطط والموازنات لضمان تنفيذها لزيادة كفاءة الأداء المالي.
9. ضرورة مناقشة أسباب الانحرافات التي تحدث في الموازنة وفقاً للنظام المتاح.
10. ضرورة تحديد أهداف الموازنات التخطيطية لتسهيل تطبيقها بصورة جيدة.

# قائمة المراجع

## قائمة المصادر والمراجع

أولاً: المصادر

القرآن الكريم

ثانياً: المراجع باللغة العربية

1. أحمد النور ، المحاسبة الإدارية ، (الإسكندرية: دار الجامعة للنشر ، 1994م).
2. احمد صقر عاشورة، إدارة القوى العاملة (بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر، 1997 م).
3. احمد موسى، تقييم الأداء الاقتصادي (بيروت: دار النهضة العربية، 1969م).
4. أحمد نور و د. أحمد رجب عبد العال، المحاسبة الادارية، (الاسكندرية: دار الجامعة، 2005م).
5. أحمد نور ود. فتحي السواقيري ، المحاسبة الادارية ، اتخاذ القرارات بحوث العمليات، تقييم الاداء (الاسكندرية: دار الجامعة، 1997م).
6. السعيد فرحات جمعة، الاداء المالي لمنظمات الأعمال والتحديات الراهنة، (الرياض: دار المريخ، 2000م).
7. السعيد فرحات جمعة ، نظرية المحاسبة، (حلب: منشورات جامعة حلب، 1987م).
8. الهادي ادم محمد إبراهيم ، المحاسبة الادارية ، (الخرطوم : الدار السودانية للكتب ، 2001م).
9. توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء المالي، (عمان : دار الفكر العربي).
10. جبران مسعود ، الرائد معجم لغوي عصري، (بيروت: دار العلم، المجلد الأول، 1995م).
11. جبرائيل جوزيف كحالة ود. رضوان حلوه حنان، المحاسبة الادارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء، (عمان: الدار العلمية الدولية ودار الثقافة والنشر ، 2002م).
12. جمال مرقصي يوسف، أثر التغيرات الثقافية على مفهوم الأداء، (بيروت: دار النهضة العربية ، 1983م)، ص 290.
13. حمدي عبد اللطيف مهران ، الجوانب النظرية والتطبيقية للأساليب المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء، (الاسكندرية: دار الجامعات المصرية).
14. حمود محمد السياغي ، مركز تطور الشباب اقتصاديا إعداد الموازنات التخطيطية، (اليمن: د. ن، 2007م).
15. دونالد ووترز ، 101 طريقة لتطوير أداء الشركات ، (القاهرة ، دار فاروق للنشر والتوزيع ، 2002م).
16. زكريا فريد عبد الفتاح ، إعداد الموازنات التخطيطية، (القاهرة: دار الجامعة للنشر، 2003).

17. زياد سليم رمضان ومحفوظ أحمد جودة ، الاتجاهات المعاصرة في إدارة البنوك ، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، 2003م.
18. سعيد فرحات جمعه ، محروم وآخرون ، المحاسبة الادارية (القاهرة: مكتبة الشباب، 2010م).
20. سلوى غالب سعيد المريش، مدخل محاسبي مقترح لقياس اثر الخصائص النوعية للمنشأة على جودة نظم الحكومة والأداء المالي للمنشأة دراسة تطبيقية على القطاع المصرفي في الجمهورية اليمنية،(رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة قناة السويس، 2013).
21. صافي فلوح، المحاسبة الإدارية ودراسة الميزانيات، (دمشق: مطبعة خالد بن الوليد، 1993م).
22. صلاح الدين حسن السيبي، الادارة العلمية للمصارف التجارية وفلسفة العمل المصرفي المعاصر، الطبعة الأولى ، دار الوسام للطباعة والنشر ، بيروت - لبنان ، 1997م.
23. عابدة سيد خطاب، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي،( القاهرة: دار الفكر العربي، 1985م).
24. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة،(الكويت: ذات السلاسل، 1996م).
25. عبد الاله نعمة، محاسبة المنشآت المالية،(عمان: منشورات مكتبة الفلاح، 1996م).
26. عبد السميع الدسوقي ، د. أحمد عبد الله درويش ، أساسيات المحاسبة الإدارية، (الخرطوم: دار السودانية للكتب، 1933م).
27. عبد النور مدب ،خالد طاهري، دراسة تقييمية للوضع المالي والاقتصادية للمؤسسة، مذكرة مهندس دولة في التخطيط المعهد الوطني للتخطيط والاحصاء، الجزائر 2005م.
28. عبدالعال أبو خشبة ، أهمية ودور التكاليف البيئية في مجال اتخاذ القرارات وتقييم الأداء ،(كلية التجارة ، جامعة طنطا ، الملحق الأول ، العدد الأول ، 2002م).
29. عصام فهد العريبي ، المحاسبة الإدارية، (عمان: دار المناهج للنشر و التوزيع، 2003م).
30. علاء فرحان ود. إيمان شيحان المشهداني، الحكومة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع ، 2011م).
31. علي السليمي ،تقييم الاداء في إطار نظام متكامل للمعلومات، (مجلة الإدارة، 1976م).
32. لستر هيتجورد ، د. سيرج ماتلوتش ، المحاسبة الإدارية، (ترجمة: أحمد حامد حجاج ، الرياض ، دار المريخ للنشر ، 1988م).
33. ليلي فتح الله، د. عاطف محمد العوام ، المحاسبة الادارية (القاهرة: دن، 2002م).
34. محمد ابراهيم ، التكاليف في المجال التسويقي، (عمان: مكتبة الفلاح، 1999م).
35. محمد أبو نصار، المحاسبة الادارية، (عمان: دار وائل للنشر، 2005م).
36. محمد الفيومي ، ود . الاميرة ابراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ،(الإسكندرية :دار الجامعه، 2009م).

- 37 . محمد سامي راضي ود. وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في اعداد الموازنات ، (الاسكندرية: الدار الجامعة ، 2005).
- 38 . محمد عادل التهامي، أساليب المحاسبة الادارية،(عمان: دار المسره،1975م).
- 39 . محمد عباس حجازي، المحاسبة الادارية،(القاهرة: مكتبة التجارة و التعاون،1977م).
- 40 . محمد مطر، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني ،(عمان: دار وائل للنشر ،2003م).
- 41 . مصطفى كمال السيد طایل ، القرار الاستثماري في البنوك الإسلامية ، مطبعة غباشي ، طنطا - مصر ، 2006م.
- 42 . مصطفى مصطفى كامل، ادارة الموارد البشرية، (القاهرة: الشركة العربية للنشر،1994م).
- 43 . مؤيد محمد الفضل ، عبد الناصر نور ،المحاسبة الادارية، (عمان: دار المسرة للنشر والطباعة،2002).
- 44 . ناجي السيد، الرقابة على الاداء (القاهرة: دار النهضة العربية،1991م).
- 45 . ناظم حسن عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليلي ، (عمان: الكلية التقنية الإدارية، دار الثقافة ،2009م).
- 46 . نبيهة جابر ، مهارة إدارة مشروع الكشوفات المالية، 2010م.
- 47 . نصر حمود مزان فهد ، اثر السياسات الاقتصادية في أداء المصارف التجارية ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر التوزيع، عمان- الأردن ، 2009م.
- 48 . نضال رشدي صبري ،المحاسبة الادارية، (القدس: جامعة بيروت ، 2002 م).
- 49 . همت مصطفى هندي، نموذج استراتيجي للرقابة وتقويم الأداء في ظل المتغيرات البيئة المعاصرة، (القاهرة: دن ، 2000م).

## ثانياً : الرسائل الجامعية

1. أحمد موسى ،دراسة تحليلية لمؤشرات الاداء المالي على مستوى الوحدة الاقتصادية لقطاع الصناعة مع التطبيق على إحدى شركات القطاع العام في الجمهورية العربية المتحدة، (القاهرة : جامعة القاهرة ، رسالة دكتوراه ، غير منشورة ).
2. ادم علي ادم إبراهيم ، دور الموازنات التخطيطية في ترشيد القرارات الاستثمارية - دراسة حالة شركة آيسن العالمية، ( بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2008م)<sup>1</sup>
3. الصديق أحمد إدريس محمد ، دور الموازنات التخطيطية في تقدير عناصر الإنتاج في المشروعات ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ، غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م).

4. أمجد عبد الفتاح العلاوين ،تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء،(الاردن: جامعة ال البيت، رسالة ماجستير ،غير منشورة،2000م ).
5. أميمة عبدالرحمن محمد طه ، دور الموازنة العامة في تحسين الأداء المالي والمحاسبي ، دراسة حالة الوحدات الحكومية، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2007م).
6. بدرالدين الهادي أحمد سراج الدين ، أهمية الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة على الزكاة ، دراسة حالة ديوان الزكاة محلية أمبدة ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ،جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م).
7. زياد محمد السعيدات، الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة، (الأردن : رسالة ماجستير، غير منشورة، 2003م).
8. زيد محمود موسى عليان ، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ، دراسة حالة الشركة الصناعية الاردنية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ،جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، 2009م).
9. سجي مصطفى الافندي ،مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة و تقييم الاداء في المنشآت القطاع العام، (الجامعة الاسلامية، رسالة دكتوراه ،منشورة،2006).
10. سيف الدين يوسف إبراهيم ، دور التحليل المالي في تقييم الأداء المالي للمصاريف ،(رسالة ماجستير ،كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين ، غير منشورة) ،2013، ص71.
11. صلاح عبدالقادر احمد، دور الموازنات التخطيطية في رفع كفاءة الأداء الإداري ، دراسة حالة شركة البنك للتنمية المحدودة (1995\_1999م) ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2002م).
12. عبد الرحمن محمد ،تقويم الاداء وأثره على تحسن كفاءة العمليات، (رسالة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، غير منشور، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا)، ص 84.
13. عبد الناصر نور، دور الرقابة على تكاليف جودة التصنيع في تحسين الأداء المالي لشركات الأدوية الأردنية، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا،2010).
14. عصمت عباس عبدالنور أبويكر ، دور الرقابة الداخلية في تقويم الأداء المالي للمصارف السودانية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م)
15. غادة عوض الطرونة ،تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية ادارة سلطة اقليم البتراء،(جامعة ال البيت ،رسالة ماجستير، غير منشورة،2005م)، ص17.

16. مشاعل عبدالرحيم بخيت ، الموازنات التخطيطية كأداة رقابية في المؤسسات الصناعية، دراسة حالة المنطقة الصناعية بحري ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005م).
17. مشعل بنيامين عبدالقادر صالح ، دور التدفقات النقدية في تقويم الأداء المالي لمنظمات الأعمال ، دراسة حالة شركة الأشغال الهندسية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م).
18. مشعل جهز المطيري ، تحليل وتقييم الأداء المالي لمؤسسة البترول الكويتية ، (بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، 2011م).

### ثالثاً : المجالات والدوريات

1. جمال كامل محمد عبدالرحيم ، قياس أثر تطبيق المؤشر المصري لمسؤولية الشركات عن التنمية المستدامة في ضبط الأداء المالي ، "مجلة آفاق جديدة للدراسات التجارية ، السنة الثالثة والعشرون" ، ملحق العدد الثالث والرابع ، شبين كوم للنشر والتوزيع \_ مصر ، يوليو 2011".
2. حيدر يونس الموسوي ، الأداء المالي وأثره في سوق الأوراق المالية ، "مجلة المصارف الإسلامية" ، الطبعة الأولى ، دار اليازوري العامة للنشر والتوزيع ، 2011".
3. دادن عبد الغني، "قراءة في الاداء المالي و القيمة في المؤسسة الاقتصادية"، مجلة الباحث ، جامعة قاصري رباح ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، العدد الرابع ، (2006م).
4. طلعت رشاد عبدالفتاح شما وعادل فتحي فارس عزيز ، نموذج مقترح لتقييم الأداء المالي لشركات التأمين المدرجة بسوق المال السعودي ، "الدراسات والبحوث التجارية" ، السنة الثالثة والثلاثون ، العدد الثالث، مكتبة الجلاء الجديدة، القاهرة ، 2013".
5. فاطمة جاسم محمد "أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي ،دراسة حالة في شركة المشروعات الغازية" مجلة العلوم الاقتصادية،العدد20،جامعة البصرة،(2008).
6. فائق جبر النجار ، قياس كفاءة الأداء للمؤسسات المالية المصرفية الإسلامية ، "مجلة البنوك في الأردن" ، جمعية البنوك الاردنية ، المجلد الخامس والعشرون ، العدد الأول ، عمان - الاردن ، 2006".
7. محمود عبدالسلام عمر ، لجنة بازل بين التوجيهات القديمة والحديثة ، "مجلة الدراسات المالية والمصرفية" ، المجلد الرابع ، العدد الاول ، "1996".
8. نبيل عبد الرؤف إبراهيم ،"تموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي" ، مجلة الفكر المحاسبي ، عدد خاص ، الإدارة المالية ، الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع الدار الجامعية \_ الإسكندرية ، " أكتوبر 2012" .

9. نضال محمود الرمحي ، قياس أثر تطبيق تخطيط موارد المنشأة على الأداء المالي في الشركات الصناعية الاردنية ، آفاق جديدة للدراسات التجارية" ، السنة الثالثة والعشرون ، معلق العدد الثالث والرابع ، شبين الكوم للنشر والتوزيع ،مصر "يوليو 2011".

رابعاً : الكتب الإنجليزية

1. Charlrs T.Horngren,Srkant M .Datar, **Ceragr Faster**, (2006)Cast acconunting, Twelfth Edition. Pearson Prenticr Hall.
2. Henk, Emerson O., and Spoede, Chaelene W.,(1991)**Cost Accounting; Managerial Use of Accounting Data**,PWS–Kent Publishing,Boston.



الملاحق

## جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

### كلية الدراسات التجارية

### قسم المحاسبة والتمويل

السيد / ..... المحترم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...

### الموضوع

### إستمارة إستبانة

يقوم الباحثون بإعداد بحث تكميلي للحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة والتمويل ،  
بعنوان : **الموازنات التخطيطية ودورها في رفع كفاءة الأداء المالي** ، لذا نأمل الاستفادة من  
خبراتكم من خلال إبداء آراءكم حول عبارات الاستبانة سعياً لتحقيق الهدف من هذا البحث ، علماً بأن  
البيانات ستحظى بالسرية التامة وستستخدم لأغراض البحث فقط .

شاكراً لكم حسن تعاونكم لإتمام هذا البحث ...

### الباحثون :

1. محمد إبراهيم حسن خليل
2. جلال الدين أحمد محمد موسى
3. رحمة حسن حسنين محمد إبراهيم
4. سلمى عباس عمر عثمان
5. الرشيد حامد أحمد حامد

## القسم الأول : البيانات الشخصية

الرجاء وضع علامة ( √ ) أمام ما يلائمك :

### 1. العمر :

<input type="checkbox"/>	من 31 - 40 سنة	<input type="checkbox"/>	30 سنة فأقل
<input type="checkbox"/>	أكثر من 50 سنة	<input type="checkbox"/>	من 41 - 50 سنة

### 2. المؤهل العلمي :

<input type="checkbox"/>	دبلوم وسيت	<input type="checkbox"/>	بكالوريوس	<input type="checkbox"/>	دبلوم عالي
<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	أخرى

### 3. التخصص العلمي :

<input type="checkbox"/>	محاسبة	<input type="checkbox"/>	تكاليف ومحاسبة إدارية	<input type="checkbox"/>	إدارة أعمال
<input type="checkbox"/>	اقتصاد	<input type="checkbox"/>	دراسات مصرفية	<input type="checkbox"/>	أخرى

### 4. المؤهل المهني :

<input type="checkbox"/>	زمالة بريطانية	<input type="checkbox"/>	زمالة أمريكية	<input type="checkbox"/>	زمالة عربية
<input type="checkbox"/>	زمالة سودانية	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	

### 5. المركز الوظيفي :

<input type="checkbox"/>	مدير عام	<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>	مدير إداري
<input type="checkbox"/>	مراجع خارجي	<input type="checkbox"/>	مراجع داخلي	<input type="checkbox"/>	محاسب
<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	

### 6. سنوات الخبرة :

<input type="checkbox"/>	5 سنوات فأقل	<input type="checkbox"/>	من 6 - 10 سنة	<input type="checkbox"/>	من 11 - 15 سنة
<input type="checkbox"/>	من 16 - 20 سنة	<input type="checkbox"/>	أكثر من 20 سنة	<input type="checkbox"/>	

## القسم الثاني : عبارات الفرضيات

الرجاء وضع علامة (√) أمام مستوى الموافقة المناسب

الفرضية الأولى : تساعد الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة بالشركات الصناعية.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1. تساعد الموازنات التخطيطية في تحديد الأهداف والزمن والموارد التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف
					2. تعتبر الموازنات التخطيطية أداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها المتاحة مما يؤدي إلى التخطيط والرقابة بصورة جيدة
					3. تساعد الموازنات التخطيطية في معرفة الانحرافات التي تحدث وكيفية معالجتها
					4. يتم مناقشة أسباب الانحرافات وفقاً لنظام الشركات الصناعية
					5. تستخدم الموازنات التخطيطية في المؤسسة كبرنامج عمل لتحقيق أهدافها المختلفة

الفرضية الثانية : مشاركة المستويات التنظيمية المختلفة في إعداد الموازنات يؤثر علي كفاءة الأداء المالي.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1. تقوم الشركات الصناعية بمشاركة الموظفين في إعداد الخطط مما يضمن تنفيذها وبالتالي زيادة كفاءة الأداء المالي
					2. تطبيق الموازنات التخطيطية يجعل العاملين مقيدين بالموازنة التي وضعت في بداية الفترة مما يؤدي إلي زيادة كفاءة الأداء المالي
					3. تطبيق الموازنات التخطيطية يساعد العاملين في الالتزام بتحقيق أهدافها
					4. يتم متابعة قرار تصحيح الانحرافات من قبل الادارة
					5. توفر الموازنات التخطيطية تقارير دورية عن سير العمل والأداء خلال فترة تنفيذ الموازنة مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي

الفرضية الثالثة : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التطبيق السليم للموازنات التخطيطية وكفاءة الأداء المالي.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1. التطبيق السليم للموازنات التخطيطية يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي
					2. يتم وضع سياسات وإجراءات واضحة من قبل الإدارة للتطبيق السليم لنظام الموازنات التخطيطية لضمان تنفيذها
					3. عدم وجود تطبيق سليم للموازنات التخطيطية خلال الفترة يؤدي إلي عدم كفاءة الأداء المالي
					4. يتم منح حوافز للأقسام التي تكون فيها نتائج الموازنات مطابقة للأداء الفعلي
					5. إعداد الموازنات التخطيطية بصورة جيدة و وضوحها التام يساعد في تنفيذها السليم مما يؤدي إلي رفع كفاءة الأداء المالي

الفرضية الرابعة : يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في ضبط التدفق النقدي.

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبارات
					1. تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة يؤدي إلى ضبط التدفق النقدي
					2. إعداد قائمة التدفقات النقدية على ضوء الموازنات التخطيطية يمكن من اكتشاف الانحرافات التي قد تحصل مستقبلاً
					3. تطبيق الموازنات التخطيطية يسهل عملية إعداد التدفقات النقدية
					4. لا يؤثر تطبيق الموازنات التخطيطية في قائمة التدفقات النقدية
					5. تطبيق الموازنات التخطيطية بصورة جيدة تجعل التدفقات النقدية منتظمة حسب الخطة الموضوعية

ملحق رقم (2): محكمو الإستبانة

1/ د. زهير محمد على

2/ د. تناصر الصديق

3/ د. بابكر إبراهيم الصديق

4/ د. فارس الطيب