



عمادة البحث العلمي
DEANSHIP OF SCIENTIFIC RESEARCH

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية

Journal homepage:

<http://scientific-journal.sustech.edu/>



كلية العلوم الاقتصادية والإدارية

أثر إعداد الموازنة المرنة في زيادة فعالية الموازنة كأداة للرقابة المالية في الشركات الصناعية

"بالتطبيق على مصنع سكر حلفا الجديدة"

عاصم عبد الرحمن أحمد يوسف و وصال بابكر أبو النور محمد

جامعة كسلا - كلية الاقتصاد العلوم الإدارية

المستخلص :

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار الطريقة التي تتبعها الشركات الصناعية السودانية في إعداد موازنتها التخطيطية ومدى قدرتها على تحقيق الرقابة المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في أن الموازونات التي تعدها الشركات الصناعية السودانية تعتبر موازونات ساكنة حيث يتم إعدادها على أساس مستوى نشاط واحد وليس مدى من الأنشطة خلال المدى الملائم، ويتم في نهاية الفترة مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة ولو اختلف مستوى النشاط الفعلي عن مستوى النشاط المخطط. اعتمدت الدراسة على بيانات تم الحصول عليها من سجلات مصنع سكر حلفا. أظهرت نتائج الدراسة أن إدارة مصنع سكر حلفا تتبع أسلوب الموازنة الساكنة في إعداد موازنتها، وأن تقرير الأداء المعد وفقاً للموازنة المرنة يعطي نتائج تختلف عن تقرير الأداء المعد وفقاً للموازنة الساكنة. أوصت الدراسة بأن تتبنى الشركات الصناعية السودانية أسلوب الموازنة المرنة حتى تحقق موازنتها وظيفتها الرقابية بفعالية.

ABSTRACT:

This study aimed at examining the method adopted by Sudanese industrial companies in preparing their budgets and their ability to achieve financial supervision. The problem of study stemmed from the fact that budgets prepared by Sudanese industrial companies were considered to be static budgets, which were prepared on basis of one level of activity rather than a range of activities within the appropriate range. This ultimately leads to comparing the actual costs with the planned costs, even if the level of actual activity differs from the planned activity level. The study was based on data obtained from Halfa Sugar Factory records. The findings of the study revealed that the management of Halfa sugar factory adopts static method in preparing its budgets, thus the performance report prepared in accordance with the flexible budget gave different results from the static budget performance report. The study recommended that flexible budget method should be adopted by Sudanese industrial companies for their budgets to achieve its supervisory function efficiently.

الكلمات المفتاحية: الموازنة ، الرقابة بالموازنة ، الموازنة المرنة.

المقدمة :

تعتبر الموازنات من أهم أدوات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي، ولا يقتصر إعدادها على المنشآت التجارية أو الصناعية أو الخدمية فحسب إنما تتعداها إلى كافة الأنشطة والمجالات الاقتصادية مثل الأنشطة الحكومية والمؤسسات غير الهادفة إلى الربح وغيرها.

وتمثل الموازنة أداة محاسبية شائعة الاستخدام لتخطيط ورقابة ما يجب تنفيذه لإرضاء العملاء والنجاح في السوق، وتقدم الموازنات مقياساً للناتج المالية المتوقع أن تحققها المنشأة من أنشطتها المخططة. وباستخدام الموازنة المرنة يتم تقييم التغذية العكسية الناتجة عن الانحرافات، ومساعدة الإدارة في أداء وظيفتها الرقابية عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع الأداء المخطط ومعرفة أسباب اختلافات النتائج الفعلية عن الأداء المخطط.

ولأهمية الدور الذي تقوم به الموازنة وخاصة الموازنة المرنة في التخطيط والرقابة لأعمال المنشآت أتت هذه الدراسة لإيضاح أهمية إعداد الموازنة المرنة وأثرها في زيادة فاعلية الموازنة كأداة للرقابة المالية.

مشكلة الدراسة:

على الرغم من الاستخدام الشائع للموازنات في المنشآت وخاصة الصناعية منها إلا أن هذه الموازنات تعتبر موازنات ساكنة يتم إعدادها على أساس مستوى نشاط واحد وليس مدى من الأنشطة خلال المدى الملائم، ويتم في نهاية الفترة مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المخططة ولو اختلف مستوى النشاط الفعلي عن مستوى النشاط المخطط. مما يجعل التقرير الرقابي لا يعبر عن الواقع بصورة حقيقية الأمر الذي يفقد الموازنة أهميتها كأداة للرقابة المالية.

لذلك تتمثل مشكلة الدراسة في التساؤل التالي:

ما أثر استخدام الموازنة المرنة في زيادة فعالية الموازنة كأداة للرقابة المالية في الشركات الصناعية؟

أهمية الدراسة العلمية والعملية:

تتمثل أهمية الدراسة العلمية في أنها إضافة إلى الدراسات حول الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة، حيث أن أغلب الدراسات تناولت دور وأثر الموازنات في التخطيط والرقابة، لكن هذه الدراسة اهتمت بزيادة فاعلية الموازنات حتى تؤدي وظيفتها بكفاءة أعلى.

أما أهمية الدراسة العملية فتتمثل في جذب انتباه إدارات المؤسسات ومعدّي الموازنات إلى الاهتمام بإعداد موازناتهم بالأسلوب المرن، ذلك لما يعتري الموازنة الساكنة من عيوب تفقدها وظيفتها كأداة للتخطيط والرقابة المالية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى التعرف على كيفية إعداد المؤسسات الصناعية السودانية لموازناتها التخطيطية. وتقييم طريقتها في إعداد موازناتها من حيث كفاءتها كأداة للرقابة المالية. والتأكيد على ضرورة اهتمام الشركات الصناعية السودانية بإعداد الموازنة بأسلوب مرن حتى تؤدي وظيفتها الرقابية بكفاءة.

فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على فرضيتين، تعد المؤسسات الصناعية السودانية موازنات ساكنة (ثابتة) تجعل مقارنة الأداء المخطط بالفعل غير منطقية مما يؤثر على فعاليتها في تحقيق الرقابة المالية. إعداد الموازنة المرنة يمكن من مقارنة الأداء المخطط بالفعل بصورة أفضل مما يؤدي لزيادة فعالية الموازنة كأداة للرقابة المالية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة معلومات ثانوية تم الحصول عليها من الكتب والدوريات وعلى بيانات كمية متمثلة في بيانات تم الحصول عليها من سجلات مصنع سكر حلفا أحد مصانع شركة السكر السودانية لمعرفة طريقة إعداد المؤسسات السودانية لموازناتها التخطيطية وكيفية استخدامها كأداة للرقابة المالية.

هيكل الدراسة:

اشتملت الدراسة على مقدمة ضمت الإطار المنهجي للدراسة والدراسات السابقة و اشتملت الدراسة على إطار نظري حوى بعض الأدبيات عن الموازنات والرقابة بالموازنة واختتم البحث بالنائج والتوصيات.

الدراسات السابقة:**دراسة: (Tunji Siyanbolam, 2013):**

تناولت الدراسة أثر الموازنة والرقابة بالموازنة على أداء الشركات الصناعية بنيجريا. بالتطبيق على Cadbury Nigeria Plc. تمثلت مشكلة الدراسة في أن قرار كيفية توزيع الموارد المالية وغير المالية بكفاءة وفعالية يعتبر تحدياً يواجه كل المنظمات، ففي المنظمات الكبيرة والمعقدة لا يمكن إنجاز ذلك بدون الموازنات. تنشأ بعض المشاكل من عدم كفاية البيانات لإعداد وتطبيق موازنة مناسبة وعدم وجود هيكل محدد بشكل جيد مما يؤدي إلى تدخل في الواجبات. قامت الدراسة على تساؤلات منها، ما الأهمية التي يقدمها أسلوب الموازنات للشركات الصناعية في نيجيريا، لماذا تفتقر الشركات في نيجيريا للمهارات الكافية لتخطيط ورقابة إعداد السياسات؟، كيف تخلق البيانات والسجلات غير الكافية مشاكل للشركات الصناعية في إعداد موازنات فعالة؟. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي من خلال بيانات جمعت عن طريق الاستبانة. أظهرت الدراسة أن شركة كادبوري (Cadbury Nigeria Plc) كشركة متعددة الجنسية لها منهج محدد لتخطيط الموازنة والتنفيذ والرقابة وهناك مشاركة لكل الأقسام في كامل عمليات الموازنة كرؤساء ومرؤوسين. أن الموازنات يتم إيصالها إلى كل العاملين على أسس منتظمة لإنجاز الأهداف بسرعة ودقة. تتم مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط واكتشاف الأخطاء ومن ثم تقويم أداء الشركة. أوصت الدراسة بتوصيات منها، على قسم الإدارة المالية مراجعة المعايير الحالية وإدخال مقاييس جديدة لتقوية نظام الرقابة الداخلية. لا بد من مراجعة الموازنة وعمل التعديلات من وقت لآخر كلما كان ذلك ضروري. نظام الموازنة والرقابة بالموازنة ينبغي ألا يكون مفهوماً وغير معقد. تناولت الدراسة أهمية الموازنات والصعوبات التي تواجه منظمات الأعمال عند إعداد موازناتها، وكيفية التغلب على هذه الصعوبات. بينما تناولت هذه الدراسة أهمية إعداد الموازنة المرنة لتحسين أداء الموازنات وهي بذلك تساهم في حل بعض المشاكل التي تواجه الموازنات.

دراسة: (Kyei Edmund Et al, 2015) :

تناولت الدراسة الموازنة والرقابة بالموازنة كأداة إدارية في المحافظات والمحليات الغانية، لمعرفة الفائدة التي تعود على المحافظات والمحليات من إعداد الموازنات وتنفيذها، الفوائد والمشاكل المتعلقة بالموازنة ومدى استخدام تقارير انحرافات الموازنة كمقياس للأداء. تم استخدام الاستبانة لجمع البيانات. وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات. أظهرت الدراسة أن المحافظات والمحليات تعد موازناتها وخططها لتوجيه أنشطتها وعملياتها وأن هنالك مشاركة عالية المستوى في الموازنة. أن المحافظات والمحليات تستخدم ممارسات رقابية صارمة على الموازنة في عملياتها وتعلق الكثير على أهمية الموازنات والرقابة بالموازنة كأداة حيوية لمساعدتهم في إدارة عملياتهم بكفاءة وفعالية. أظهرت الدراسة كذلك أنه على الرغم من أهمية الموازنات إلا أن المحافظات والمحليات تواجه العديد من المشاكل خلال مراحل الإعداد والتنفيذ والرقابة مثل نقص الموارد، ضعف التنسيق واستغراق الزمن وعدم وجود رقابة مكثفة نتيجة عدم المقدرة على ربط مراكز التكلفة بتكنولوجيا المعلومات والاتصالات مما يؤثر سلباً على الموازنة ويجعلها غير جديرة بالثقة لوجود الانحرافات السالبة. أوصت الدراسة بأن يكون أعضاء لجنة الموازنة ورؤساء الأقسام المسؤولين مباشرة عن إعداد وتنفيذ الموازنات على دراية بمبررات وضع الموازنة فضلاً عن المبادئ الأساسية لإعداد وتنفيذ الموازنات. لتعزيز نجاح الموازنة لا بد من جمع معلومات كافية وفحصها بدقة بكل الوسائل المتاحة قبل الوصول إلى قرارات الموازنة. لا بد من توفر الأطر التنظيمية اللازمة لضمان قيام كل المحافظات والمحليات في غانا بإعداد وتنفيذ موازناتها لضمان النمو والتنمية لعملياتها.

اهتمت الدراسة بالرقابة على الموازنة والمشاكل التي تواجه الموازنة كأداة للرقابة المالية وكيفية وضع الحلول لها. بينما تناولت هذه الدراسة الموازنة المرنة وأهميتها لزيادة فعالية الموازنة كأداة للرقابة المالية.

دراسة: (Mariana Radu George Ciprian Gîju, 2015) :

تناولت الدراسة أهمية الموازنة المرنة للوحدة الاقتصادية. ركزت الدراسة على التكاليف غير المباشرة والطرق المتبعة في التخطيط لها. شرحت الدراسة كيفية إعداد الموازنة المرنة لمستويات مختلفة من النشاط وكيفية إعادة حساب المصروفات المخططة لحجم النشاط الفعلي. أظهرت الدراسة أن الموازنة بعد إعادة إعدادها وفقاً لحجم النشاط الفعلي تمكن من المقارنة بطريقة صحيحة بين المصروفات المتوقعة والمصروفات الفعلية لنفس حجم النشاط.

اهتمت الدراسة بكيفية إعداد الموازنة وكيفية استخدامها للرقابة على التكاليف غير المباشرة وهي بذلك تتفق مع هذه الدراسة لكن هذه الدراسة قارنت بين أداء الموازنة المرنة والموازنة الساكنة وبينت الفرق بين تقارير الأداء لكل منها.

Nyongesa Andrew, Et al (2016) تناولت الدراسة الرقابة بالموازنة والأداء المالي في مؤسسات التعليم العالي العامة في غرب كينيا. تمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم مؤسسات التعليم العالي لا تطبق تقنيات الرقابة بالموازنة لقياس أدائها المالي بفعالية. وأن أغلبها قد فشل في التحقق من قدرة الموازنات والرقابة بالموازنة في التأثير على نتائج الأداء. هدفت الدراسة إلى معرفة أثر الموازنة والرقابة بالموازنة على الأداء المالي في مؤسسات

التعليم العالي العامة. أجريت هذه الدراسة على عينة من مؤسسات التعليم العالي في غرب كينيا. حيث تم اتباع المنهج الوصفي واستخدمت الاستبانة كأداة للدراسة. تم تحليل البيانات وعرضها باستخدام تحليل الانحدار. أثبتت الدراسة أن للرقابة بالموازنة أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية على الأداء المالي لمؤسسات التعليم العالي العامة في غرب كينيا. أوصت الدراسة بأن تشدد مؤسسات التعليم العالي على تطبيق الرقابة بالموازنة لأنها ذات أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية على الأداء المالي لمؤسسات التعليم العالي.

دراسة : (Kamau John, Et al, (2017)

تناولت الدراسة تأثير عملية إعداد الموازنة على أداء الموازنة في مؤسسات الدولة في كينيا. بالتطبيق على مستشفى كينيا الوطني، تمثلت مشكلة الدراسة في أنه بالرغم من الإصلاحات التي طرحت لتحسين إعداد الموازنة، إلا أن هذه الإصلاحات غير مرضية مقارنة بالتوقعات. السبب في ذلك أن الميزانيات غير مرتبطة بشكل دقيق بعملية التخطيط والسياسات المعتمدة، عدم التطابق بين النفقات والإيرادات مما يقود إلى ميزانيات صغيرة وتقديرات بديلة وإعادة تخصيص خطوط الميزانية مما أدى لضعف أداء الموازنة في مؤسسات الدولة بكينيا. تم تقييم عمليات إعداد الموازنة من خلال متغيرات مثل، المشاركة في إعداد الموازنة، التمرس على إعداد الموازنة والتغذية العكسية للموازنة. اتبعت الدراسة المنهج الوصفي واستخدمت الاستبانة لجمع البيانات. أظهرت الدراسة أن عملية إعداد الموازنة لها تأثير على أداء الموازنة بمؤسسات الدولة بكينيا، وأن عنصر المشاركة متبوعاً بالرقابة بالموازنة ومن ثم التغذية العكسية له تأثير كبير على أداء الموازنة في مؤسسات الدولة بكينيا، في حين أن التمرس على إعداد الموازنة أقل تأثيراً. أوصت الدراسة بأن تؤخذ مقترحات الموظفين في الاعتبار، خاصة وأن المشاركة في إعداد الموازنة يمكن قياسها بقدرة المرؤوسين في التأثير على تصميم الموازنة ومدى اتصال الإدارة العليا بالمرؤوسين. وأوصت الدراسة أيضاً بضرورة وجود قنوات اتصال واضحة في كل المؤسسات.

تناولت الدراسة المشاكل التي تواجه إعداد الموازنة مما يؤدي لضعف أدائها وهي بذلك تركز على تصميم الموازنة ووضع التقديرات للنفقات والإيرادات. بينما تتناول هذه الدراسة أهمية إعداد الموازنة المرنة وهي بذلك تركز على الجانب الرقابي للموازنة والذي يلي عملية الإعداد.

مفهوم الموازنة:

الموازنة هي خطة تفصيلية للحصول على واستخدام الموارد وغيرها خلال فترة مقبلة، وهي تمثل خطة للمستقبل معبراً عنها بشكل كمي ورسمي، وتسمى عملية استخدام الموازنة في الرقابة على أعمال المنشأة باسم الرقابة بالموازنة. (Ray H. Garrison, Et al(2006)

وعرفت بأنها بيان مالي و/ أو كمي معد ومعتمد قبل فترة محددة من الوقت للسياسة التي يتعين اتباعها لغرض تحقيق هدف معين. (Ioryer Onho, Et al (2017)

وعرفت أيضاً بأنها خطة تحدد طرق تحقيق الإستراتيجية للمؤسسة مثل، (زيادة العائد، تخفيض التكلفة، شغل سوق معين والتنمية الدولية وما إلى ذلك). (Veronica Zefinescu(2014)

وتمتاز الموازنة التخطيطية بالميزات التالية: (أسامة الحارس، 2004م)

1. اعتمادها على التنبؤ والتقدير المستقبلي.
 2. تغطي فترة زمنية مستقبلية معينة.
 3. تترجم أهداف المنشأة بشكل أرقام وكميات.
 4. تغطي كافة نشاطات وفعاليات المنشأة.
 5. تعتبر من الأدوات الفعالة للتخطيط والرقابة والتنسيق.
 6. تساعد في تحديد المسؤولية لمراكز التكلفة والربحية والاستثمار.
- مما سبق يتضح أن الموازنة تمثل أداة تمكن من التخطيط لما يجب القيام به، وفي نفس الوقت تمثل أداة للحكم على أداء المنشأة.

مزايا الموازنات:

تمتاز الموازنات بعدة مزايا منها: (هورنجرن، 2010م)

1. التخطيط الاستراتيجي وتنفيذ الخطط: حيث يعتبر إعدادها مفيداً عندما يمثل جزء مكمل لتحليل إستراتيجية التنظيم، حيث يمكن للمنظمة أن توفق بين ما لديها من قدرات وإمكانات وبين الفرص المتاحة لها في السوق لإنجاز أهدافها.
 2. إطار للحكم على الأداء: بوضع الخطط فإن أداء الشركة يمكن أن يقاس في ضوء الموازنات المعدة على أساس تلك الخطط، ومن خلال الموازنات يمكن التغلب على نقاط الضعف الرئيسية لاستخدام البيانات التاريخية (الأداء السابق) كأساس للحكم على النتائج الفعلية لأن الأداء السابق يمكن أن يتضمن أخطاء أو أداء دون المستوى.
 3. تحفيز المديرين والعاملين: تعتبر الموازنات تحدياً لتحسين الأداء، حيث ينظر إلى عدم القدرة على تحقيق الأرقام المخططة بالموازنة على أنه فشل، ويكون لدى معظم الأفراد حافز للعمل بقوة لتجنب الفشل أكثر من العمل لتحقيق النجاح.
 4. التنسيق والاتصال: يعني التنسيق التناغم وإحداث التوازن بين جميع العوامل الإنتاجية أو الخدمية وجميع أقسام ووظائف التنظيم بأفضل وسيلة من أجل تحقيق أهداف هذا التنظيم. أما الاتصال فيعني جعل تلك الأهداف مقبولة ومفهومة من جانب جميع العاملين في التنظيم.
- مما سبق يتضح أن الموازنة تترجم أهداف المنشأة إلى أرقام يمكن تحقيقها، تمكن من الرقابة على الأداء، المشاركة والتنسيق والاتصال داخل المنشأة وتحفز على تحسين الأداء.

أنواع الموازنات التخطيطية:

تنقسم الموازنات التخطيطية إلى عدة أنواع وذلك باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها وذلك إلى الأنواع التالية: (أسامة الحارس ، 2004م)

أ. من حيث المدة الزمنية التي يتم من خلالها تنفيذ الموازنة تقسم إلى:

1. الموازنة طويلة الأجل: وهي التي تنفذ خلال مدة زمنية تزيد عادة عن ثلاث سنوات. ومن أمثلتها الموازنات الخاصة بتنفيذ الأهداف المراد تحقيقها على المدى الطويل كالبرامج الاقتصادية الحكومية.

2. الموازنة قصيرة الأجل: يتم تنفيذها خلال فترة زمنية تقل عادة عن سنة كأن تكون شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية أو على الأكثر سنوية حسب حاجة المنشأة.

ب. من حيث طبيعة النشاط الذي تغطية الموازنة تقسم إلى:

1. الموازنات الرأسمالية: وتختص بالاستثمارات الرأسمالية وكيفية التخطيط لها.
2. الموازنة التشغيلية: وتشمل كافة الموازنات الفرعية المتعلقة بمختلف العناصر التي تشملها قائمة الدخل من مصروفات وإيرادات التشغيل.

ج. من حيث المرونة تقسم إلى:

1. الموازنة الثابتة: وهي التي يتم إعدادها لمستوى معين من النشاط وحجم إنتاج محدد تتقيد به إدارة المنشأة دون أن يكون لها القدرة على التجاوب مع أي تغير في الظروف المتغيرة.
2. الموازنة المرنة: وهي تعد لأكثر من حجم إنتاج ولأكثر من مستوى نشاط لفترة زمنية محددة. وتسمح بسرعة التجاوب مع الظروف المتغيرة خلال الفترة المستقبلية المخطط لها دون الحاجة إلى إعداد تقديرات جديدة تتعلق بالظروف الجديدة.

من العرض السابق لأنواع الموازنات التخطيطية يتضح أنها تختلف وفقاً لطول وقصر الفترة المراد إعداد الموازنة لها ووفقاً لأهداف الموازنة والأنشطة المستهدفة و من حيث جمود الموازنة ومرونتها وتجاوبها مع البيئة المحيطة والتصنيف الأخير هو الذي تركز عليه هذه الدراسة.

مفهوم الرقابة بالموازنة:

عرفت الرقابة بالموازنة بأنها الإدارة من خلال مقارنة نتائج الموازنة من أجل كشف الخلل وتحليل الانحرافات المواتية وغير المواتية ونقل المعلومات للقرارات الإدارية (Veronica Zefinescu, 2014).

وعرفت أيضاً بأنها أداة تستدعيها الإدارة لتتبع الأداء لضمان الوفاء بالمعايير المدرجة في الميزانية. Abdullahi, Rabi Et al (2015)

مما سبق يتضح أن الرقابة بالموازنة أداة للحكم على الأداء عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتقصي الانحرافات ومعرفة أسبابها لتتم معالجتها فنياً وإدارياً.

مقومات نظام الرقابة بالموازنة الفعال:

لتوفر نظام فعال للرقابة بالموازنة لا بد من توفر الآتي: (Tunji Siyanbola 2013)

1. مشاركة ودعم الإدارة العليا.
2. معلومات واضحة عن أهداف الشركة على المدى الطويل في حدود نطاق الموازنة الذي سيتم العمل فيه.
3. هيكل تنظيمي واقعي مع توضيح دقيق للمسؤولية.
4. المشاركة الحقيقية والكاملة للمديرين التنفيذيين في كل جانب من جوانب الموازنة.
5. نظام معلومات محاسبي مناسب يتضمن سجل للنفقات والأداء المتعلق بالمسؤولية، نظام تقارير موجه ودقيق يظهر الأداء الفعلي مقابل الأداء المخطط والقدرة على توفير معلومات أكثر تفصيلاً أو أي نصيحة عند الطلب.
6. مراجعة منتظمة للموازنة كلما كان ذلك ضروري.

7. الإدارة بأسلوب مرن، فالتغيرات في الظروف قد يتطلب تغيرات في الخطط. لأن عدم المرونة والتمسك بالموازنة غير الملائمة للظروف الحالية، يؤدي إلى أن يفقد نظام الموازنة مصداقيته وفعاليته. مما سبق يتضح أن الموازنة حتى تؤدي وظيفتها الرقابية لا بد من وضوح خطوط السلطة والمسؤولية ووجود معايير معقولة وواضحة وتقارير دورية للأداء توضح نقاط القوة والضعف. وأن يتم إعداد الموازنة بالمشاركة بين كافة الأطراف وأن تتم الموازنة بالمرونة حتى تتلاءم والظروف المحيطة.

الموازنة المرنة:

الموازنة المرنة هي موازنة مصممة لتغطي مدى من النشاط والتي يمكن استخدامها لتحديد التكاليف المخططة طبقاً للموازنة عند أي نقطة تقع في هذا المدى ليقارن بالتكاليف الفعلية التي حدثت. (جاريشون ونورين، 2014م) وعرفت بأنها موازنة مصممة للتغير وفقاً لمستوى النشاط الذي تحقق. تقرر هذه الموازنة بوجود تكاليف ثابتة ومتغيرة وشبه متغيرة وهي مصممة للتغير في حجم أو مستوى النشاط في فترة ما. (Trimisiu Tunji Siyanbola 2013).

خصائص الموازنة المرنة:

للموازنة المرنة خاصيتان: أنها موجهة لكل مستويات الأنشطة داخل المدى الملائم بدلاً من مستوى نشاط واحد. 1. أنها ديناميكية وليست ثابتة من حيث طبيعتها، فالموازنة يمكن أن تفصل لأي مستوى نشاط داخل المدى الملائم، وحتى بعد انتهاء الفترة، بمعنى أن المدير عليه النظر إلى مستوى النشاط التي تحقق فعلاً خلال الفترة ثم يتحول إلى الموازنة المرنة لتحديد التكاليف الواجبة لمستوى النشاط الفعلي المحقق. من العرض السابق لخصائص الموازنة المرنة يتضح الفرق بينها والموازنة الساكنة، حيث أن الموازنة الساكنة تعد أساساً لمستوى نشاط واحد، وأنها تقارن النتائج الفعلية عادة بالتكاليف المخططة طبقاً للموازنة عند مستوى النشاط المخطط بالموازنة أصلاً.

خطوات إعداد الموازنة المرنة:

يتم إعداد الموازنة المرنة بالخطوات الآتية: (جاريشون ونورين، 2014م)

1. تحديد المدى الملائم الذي يتوقع أن يتقلب خلاله الإنتاج خلال الفترة القادمة.
2. تحليل التكاليف التي ستحدث خلال المدى الملائم حتى يمكن تحديد أنماط سلوك التكاليف (متغيرة، ثابتة ومختلطة).
3. استخدام المعادلة للجزء المتغير من التكاليف لإعداد موازنة تبين التكاليف التي ستحدث عن المستويات المختلفة خلال مدى النشاط الملائم.

لمعرفة أهمية إعداد الموازنة المرنة لزيادة فعالية الموازنة كأداة للرقابة المالية تم اختيار مصنع سكر حلفا الجديدة باعتباره من مؤسسات القطاع العام والتي تقوم بإعداد موازنات تخطيطية، خاصة وأنه يقوم بإنتاج وتصنيع السكر في نفس الوقت. حيث تم أخذ بيانات كمية من سجلات المصنع تمثل تقرير أداء الموازنة الخاص بالورشة الزراعية للعام 2018م. تم اختيار بيانات الورشة الزراعية كعينة للدراسة لأن مصروفاتها أغلبها مصروفات متغيرة، حيث أن المصروفات الثابتة ومع أهمية الرقابة عليها إلا أنها تكون ثابتة خلال المدى الملائم. والجدول

التالي يمثل تقرير الأداء للورشة الزراعية لموسم 2018م. علماً بأن حجم الإنتاج المخطط لعام 2018م 61000 طن والإنتاج الفعلي 58000 طن.

جدول رقم (1) : تحليل أداء الموازنة للورشة الزراعية 2018م (المبالغ بالجنيه)

نوع الانحراف	الانحراف	المنصرف الفعلي	المخطط	البيان
سليبي	(453296)	3453296	3000000	زيوت وشحوم
سليبي	(11372367)	25122367	13750000	قطع غيار
إيجابي	363961	4636039	5000000	مواد مستهلكة للورشة
إيجابي	129610	620390	750000	أكسجين وأستلين
سليبي	(729765)	1368282	638517	بطاريات
إيجابي	5113452	7426170	12539622	لساتك الورشة
سليبي	(544480)	1905418	1360938	أجور موسمية
إيجابي	915675	1084324	2000000	صيانة
سليبي	(6577209)	45616286	39039077	المجموع

المصدر: إعداد الباحثان من سجلات مصنع سكر حلفا الجديدة 2019م

من الجدول (1) وبناءً على حجم الإنتاج المخطط والفعلي يتضح أن التقرير أعلاه معد على أساس الموازنة الساكنة لأن تقديرات المصروفات أعلاه معدة على أساس حجم إنتاج 61000 طن وأن حجم الإنتاج الفعلي 58000 طن، وبالتالي هنالك انحراف سلبى لحجم الإنتاج يبلغ 3000 طن. وقد تم أيضاً مقارنة المصروفات المخططة بالمصروفات الفعلية مع اختلاف حجم الإنتاج المخطط عن الفعلي. لجعل انحرافات الأداء ذات فائدة يمكن إعداد تقرير أداء للورشة الزراعية على أساس الموازنة المرنة، حيث يتم أولاً إعداد معادلة التكاليف للوحدة وكما يلي:

جدول رقم (2) : معادلة التكاليف للوحدة

معادلة التكلفة للوحدة	التكاليف
49.2	زيوت وشحوم
225.4	قطع غيار
82	مواد مستهلكة للورشة
12.3	أكسجين وأستلين
10.5	بطاريات
205.6	لساتك الورشة
22.3	أجور موسمية
32.8	صيانة

المصدر: إعداد الباحثان من سجلات مصنع سكر حلفا الجديدة ، 2019م

بناءً على المعادلات أعلاه يمكن إعداد الموازنة المرنة للورشة الزراعية كما يلي:
جدول رقم (3) : تحليل أداء الموازنة للورشة الزراعية 2018م

البيان	الإنتاج المخطط بالموازنة		الإنتاج الفعلي	
	61000 طن	58000 طن	61000 طن	58000 طن
البيان	معادلة التكاليف للوحدة		التكاليف الفعلية	
زيت وشحوم	49.2	2853600	3453296	الموازنة على أساس 58000 طن
قطع غيار	225.4	13073200	25122367	الانحراف
مواد مستهلكة للورشة	82	4756000	4636039	الانحراف
أكسجين وأستلين	12.3	713400	620390	الانحراف
بطاريات	10.5	609000	1368282	الانحراف
لساتك الورشة	205.6	11924800	7426170	الانحراف
أجور موسمية	22.3	1293400	1905418	الانحراف
صيانة	32.8	1902400	1084324	الانحراف
المجموع	640.1	37125800	45616286	الانحراف

المصدر: إعداد الباحثان من سجلات مصنع سكر حلفا الجديدة، 2019م
عند المقارنة بين التقريرين المعدين لأداء الورشة الزراعية وفقاً للموازنة الساكنة والموازنة المرنة نجد أن الانحرافات ظلت كما هي من حيث طبيعتها، سالبة أو موجبة، لكنها اختلفت من حيث القيمة المحسوبة للانحراف ويكمن إيضاح هذه الفروق في الجدول التالي:

جدول رقم (4) : مقارنة بين أداء الموازنة الساكنة وأداء الموازنة المرنة (المبالغ بالجنيه)

البيان	الموازنة الساكنة		الموازنة المرنة		الفرق (مرنة- ساكنة)	نسبة التغير في الانحراف
	الانحراف	نوع الانحراف	الانحراف	نوع الانحراف		
زيت وشحوم	(453296)	سلبي	(599696)	سلبي	146400	زيادة 32%
قطع غيار	(11372367)	سلبي	(12049167)	سلبي	676800	زيادة 6%
مواد مستهلكة للورشة	363961	إيجابي	119961	إيجابي	244000	نقص 67%
أكسجين وأستلين	129610	إيجابي	93010	إيجابي	36600	نقص 28%
بطاريات	(729765)	سلبي	(759282)	سلبي	29517	زيادة 4%
لساتك الورشة	5113452	إيجابي	4498630	إيجابي	614822	نقص 12%
أجور موسمية	(544480)	سلبي	(612018)	سلبي	67538	زيادة 12%
صيانة	915675	إيجابي	818076	إيجابي	97599	نقص 11%
المجموع	(6577209)	سلبي	(8490486)	سلبي	1913277	زيادة 29%

المصدر: إعداد الباحثان من سجلات مصنع سكر حلفا الجديدة ، 2019م

من بيانات الجدول (4) يتضح أن هنالك تغيراً ودرجات متفاوتة بالزيادة أو النقص في الانحرافات وفقاً لتقرير الموازنة المرنة عن الانحرافات وفقاً لتقرير الموازنة الساكنة، حيث نجد أن هنالك ارتفاعاً في الانحرافات السالبة وانخفاضاً في الانحرافات الموجبة بما في ذلك إجمالي الانحرافات.

إن وجود اختلاف بين تقرير الأداء المعد وفقاً للموازنة المرنة وتقرير الأداء المعد وفقاً للموازنة يبين أن هنالك خللاً في التقرير المعد وفقاً للموازنة المرنة ، حيث أن هنالك فرقا بين حجم الإنتاج المخطط وفقاً للموازنة وحجم الإنتاج الفعلي، حيث كان الإنتاج المخطط 61000 طن بينما الإنتاج الفعلي 58000 أي أن هنالك انحرافاً في حجم الإنتاج يبلغ 3000 طن. وقد تمت مقارنة المصروفات المخططة لحجم إنتاج 61000 طن مع مصروفات فعلية لحجم إنتاج 58000 طن. مما يدل على أن انحرافات تقرير الموازنة الساكنة انحرافات غير حقيقية. هذا مع العلم أن الفرق بين حجمي الإنتاج المخطط والفعلي ليس كبيراً نسبياً وكما كان الفرق كبيراً كلما اختلفت النتائج وفقاً للتقريرين.

إن إعداد تقرير أداء معيماً يؤدي إلى ضعف أو فقدان الموازنة لوظيفتها كأداة للرقابة المالية وإلى ضياع وقت الإدارة في البحث والتقصي عن انحرافات غير حقيقية وبالتالي إجراء معالجات في غير محلها أو الرضا عن أداء غير صحيح. هذا بالطبع يؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية غير رشيدة. ويزداد الأمر خطورة لو استخدمت الإدارة نتائج تقارير الأداء في القيام بإجراءات عقابية أو تحفيزية.

إن ظهور انحرافات تكلفة إيجابية غير صحيحة يؤدي إلى زيادة الإسراف والضياع لموارد المؤسسة، وقد ينتقل هذا الإسراف والضياع من فترة لأخرى إذا اعتمدت الإدارة أسلوب المقارنة بين أداء الفترات كوسيلة لقياس الأداء. وإن ظهور انحرافات سلبية غير صحيحة قد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات غير مواتية تؤدي إلى العمل على خفض التكلفة، الأمر الذي قد يؤثر على أداء المؤسسة في الأجل القصير أو الطويل، كأن يكون التخفيض على حساب الجودة أو الاستغناء عن بعض البنود التي قد تتضرر منها المنشأة مستقبلاً. هذا فضلاً عن ما تحدثه مثل هذه التقارير من أثر على الرضا الوظيفي إذا اعتمد عليها كأداة للحكم على أداء العاملين.

النتائج:

1. إن الأسلوب المتبع في إعداد موازنات مصنع سكر حلفا هو أسلوب الموازنة الساكنة حيث يتم التخطيط لإنتاج مستوى معين ويتم تقدير التكاليف المفترض إنفاقها على هذا المستوى من الإنتاج، ومن ثم تتم مقارنة التكاليف الفعلية لمستوى الإنتاج الفعلي أيما كان مقداره مع التكاليف المخططة عند مستوى الإنتاج المخطط.
2. إن تقرير الأداء المعد على أساس الموازنة الساكنة يعطي نتائج غير حقيقية عند اختلاف مستوى الإنتاج الذي تم تخطيط التكاليف على أساسه عن مستوى الإنتاج الذي تحقق فعلاً.
3. عند استخدام أسلوب الموازنة المرنة فإن تقرير الأداء المعد على أساسها قد يعطي نتائج مغايرة تماماً للنتائج التقرير المعد على أساس الموازنة المرنة، خاصة إذا كان الفرق بين مستوى الإنتاج المخطط ومستوى الإنتاج الفعلي كبيراً.
4. إن تقديم تقارير رقابية لا تعبر بصورة صحيحة عن الأداء المخطط. يفقد الموازنة أهميتها كأداة للرقابة المالية.

5. إن الاستمرار في تقديم تقارير لا تعبر عن الواقع بصورة صحيحة، يجعل العاملين يفقدون الثقة في الموازنة كأداة للرقابة وتقييم الأداء.

التوصيات:

1. ضرورة أن تتبنى المنشآت نظام الموازنة المرنة لإعداد تقاريرها الرقابية بدلاً عن الاعتماد على الموازنات الساكنة حتى تعطي تقاريرها الرقابية مصداقية أكبر.
2. أن تعد المنشآت موازنتها بطريقة تساعد على تعديلها عند تغير الظروف دون أن يؤثر ذلك التعديل بشكل كبير على مضمون الموازنة حتى لا يفقدها مصداقيتها كأداة للتخطيط والرقابة المالية.
3. أن تطور المنشآت أنظمة محاسبة تكاليف حديثة تمكن من التعرف على الانحرافات قبل حدوثها حتى تتم المعالجة وقتياً بدلاً من اكتشافها في نهاية الدورة المالية.
4. أن تهتم إدارة المنشآت بتدريب معدي الموازنات وتمكينهم من الإلمام بالنواحي العلمية والفنية لإعداد الموازنات لتحسين أدائهم.
5. أن تقوم الإدارة بإشراك كافة المعنيين بأمر إعداد الموازنة في كل مراحلها حتى تضمن حماسهم لتنفيذها ورضائهم عن تقريرها في نهاية الفترة.

المراجع:

1. أسامة الحارث، (2004م)، المحاسبة الإدارية، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع.
2. جاريشون، ري إتش و نورين، إريك، (2014م)، ترجمة محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الإدارية، الرياض: دار المريخ للنشر.
3. هورنجرن، شارلز وآخرون، (2010م)، محاسبة التكاليف، مدخل إداري، ترجمة أحمد حامد حجاج، الكتاب الثاني، الرياض: دار المريخ للنشر.
4. Ioryer Onho, Et al (2017), A critical Appraisal of Budgeting and THE IMPLICATIONS OFin the Public Sector, International Journal of Scientific & Engineering Research, Volume 8, Issue 1.P1720-1745.
5. Kamau John, Et al (2017), Effect of budgeting process on budget performance of state corporations in Kenya. A case of Kenyatta National Hospital, International Academic Journal of Human Resource and Business Administration, Volume 2, Issue 3. p. 255-281.
6. Kyei Edmund, Et al (2015), Budgets and Budgetary Control as a Management Tool for Ghana Metropolitan Assemblies, Journal of Finance and Accounting, Vol. 3, No. 5. p159-163.
7. Mariana Radu George Ciprian GÎju (2015), The Flexible Budget– Basic tool of the Management Control in The Economic Entities, Scientific Bulletin – Economic Sciences, Volume 14/Issue 1. P 3- 10.
8. Nyongesa Andrew, Et al (2016), Budgetary Control And Financial Performance In Public Institutions Of Higher Learning In Western Kenya, International Journal of Business and Management Invention, Volume 5, Issue 8. P18-22.

9. Rabi Abdullahi, Et al (2015), The Role of Budget and Budgetary Control on Organizational Performance, A case Study of Tahir Guest House, Kano State, Nigeria, International Journal of Innovative Research in Information Security (IJIRIS), Issue 2, Volume 4.p 22-28.
10. Ray H. Garrison, Et al(2006), Managerial Accounting, Eleventh Edition, Boston: McGraw – Hill/ Irwin.
11. Tunji Siyanbola (2013), The Impact of Budgeting and Budgetary Control on the Performance of Manufacturing Company in Nigeria, Journal of Business Management & Social Sciences Research (JBM&SSR), Volume 2, No.12. P 8-16.
12. Veronica Zefinescu(2014), The Implications of Budgetary Control in Business Performance Analysis, Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series, Special Issu.p.548-553.