

إقرار

أنا الموقع أدناه مقدم الرسالة التي تحمل العنوان:

دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها
(دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية)

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هو نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشارة إليه حيثما ورد، وإن هذه الرسالة ككل أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أي مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

DECLARATION

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced, is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification

اسم الطالب: أحمد سلامة سعيد التتر Student's name: Ahmed salama said eltatar

Signature:

التوقيع: أحمد سلامة التتر

Date: 2015/08/05

التاريخ: 2015/08/05



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة - قسم المحاسبة والتمويل

دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها

(دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية)

إعداد الطالب

أحمد سلامة التتر

إشراف

د. ماهر موسى درغام

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل.

2015م-1436هـ



نتيجة الحكم على أطروحة ماجستير

بناءً على موافقة شئون البحث العلمي والدراسات العليا بالجامعة الإسلامية بغزة على تشكيل لجنة الحكم على أطروحة الباحث/ أحمد سلامة سعيد التتر لنيل درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل وموضوعها:

دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها
دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية

وبعد المناقشة العلنية التي تمت اليوم الأربعاء 14 رمضان 1436 هـ، الموافق 2015/07/01م الساعة الحادية عشرة صباحاً بمبنى القدس، اجتمعت لجنة الحكم على الأطروحة والمكونة من:

.....	مشرفاً و رئيساً	د. ماهر موسى درغام
.....	مناقشاً داخلياً	أ.د. علي عبدالله شاهين
.....	مناقشاً خارجياً	د. بهاء الدين أحمد العريني

وبعد المداولة أوصت اللجنة بمنح الباحث درجة الماجستير في كلية التجارة/ قسم المحاسبة والتمويل.

واللجنة إذ تمنحه هذه الدرجة فإنها توصيه بتقوى الله وئزوم طاعته وأن يسخر علمه في خدمة دينه ووطنه.

والله ولي التوفيق ،،،

مساعد نائب الرئيس للبحث العلمي و للدراسات العليا

.....



د. فؤاد علي العاجز



قال تعالى:

وَالَّذِينَ إِذَا أَنْفَقُوا لَمْ يُسْرِفُوا وَلَمْ يَقْتُرُوا وَكَانَ بَيْنَ ذَلِكَ

قَوَامًا ﴿٦٧﴾

(سورة الفرقان)

صدق الله العظيم

الإهداء

- إلى والدي الذي شملني برعايته وتوجيهاته، حيث كان منارة أهدني بها إلى جادة السبيل.
- وإلى والدتي الحنونة التي غمرتني بحبها وحنانها ولم تأل جهداً في توفير سبل الراحة لي.
- وإلى زوجتي التي اخترتها بجواري لتكون لي شريكاً ورفيقاً.
- وإلى إخواني وأخواتي وأبنائي حفظهم الله ورعاهم.
- إلى الزملاء والأصدقاء الأعزاء على قلبي.
- إلى جامعتي الإسلامية التي كانت ولا تزال نبعاً صافياً، ونجماً هادياً لكل ظمآن إلى العلم والمعرفة.
- إلى فلسطين الحبيبة التي تستحق منا كل جهد وعطاء.
- إلى كل من له فضل علي في إعداد هذه الدراسة.
- إلى كل هؤلاء أهدي هذه الدراسة.

شكر وتقدير

- بسم الله الرحمن الرحيم، والصلاة والسلام على سيد المرسلين، فبعد أن من الله علي بإنهاء رسالتي هذه، فإنه يسعدني ويشرفني أن أتقدم ببالغ الشكر والامتنان:
- للأستاذ الدكتور ماهر موسى درغام أستاذ المحاسبة المشارك الذي لم يذخر جهداً في متابعة هذه الدراسة وتقديم الدعم المتواصل لي بدءاً من مراحلها الأولى.
- وللأستاذ الدكتور على شاهين والأستاذ الدكتور بهاء الدين العريني الذين وافقوا على مناقشة رسالتي وتقديم كل العون.
- ويقتضي العرفان بالجميل أن أتقدم بالشكر إلى إخواني وأصدقائي وزملائي في العمل.
- وإلى إدارة مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية الذين مدوا يد العون لي وساعدوني على إتمام الدراسة الميدانية.

والله ولي التوفيق

الباحث

الملخص

دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها
(دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية)

هدفت هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على دور الموازنة المرنة على تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها بكل أبعاده (دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية).

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باختبار ذلك من خلال أسئلة الدراسة والتي تتمحور حول إمكانية استخدام الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها، ويتكون مجتمع الدراسة من مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية (فضائية الأقصى، مرئية الأقصى، إذاعة الأقصى، وكالة شهاب للأنباء، الدائرة المالية) فقط، أما عينة الدراسة فهي عينة قصدية تمثلت بأصحاب القرار في المؤسسات (مراكز المسؤولية) والمحاسبين وعددهم (60 شخص) وقد تم استرداد 52 استبانة، ونظراً لصغر مجتمع الدراسة فإن عينة الدراسة تشمل كافة أفراد المجتمع، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

وتوصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها إلى مجموعة نتائج أهمها: أن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية. وأن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية. وأن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تقييم الأداء. ويوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.

وبناءً عليه فإن الباحث يوصي بما يلي: ضرورة التخطيط لتطبيق نظام الموازنة المرنة بشكل جيد. وضرورة الاهتمام بالموارد البشرية من خلال إعداد وتنفيذ البرامج والندوات والتدريب الهادف. وضرورة إشراك العاملين بمختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة المرنة. وضرورة ربط الموازنات بمراكز المسؤولية. وضرورة انشاء قسم خاص بالموازنة يختص بإعداد الموازنة والإشراف على تنفيذها.

Abstract

Flexible budget role in the application of accounting responsibility and enhance the efficiency of administrative decisions and assess performance (Case Study on al aqsa network media organizations)

This study aimed mainly to identify the role of flexible budget on the application of accounting responsibility, enhance the efficiency of administrative decisions, and assess performance in all its dimensions (Case Study on al aqsa network media organizations).

In order to achieve the objectives of the study, the researcher tested through the questions of the study, which focused on the possibility of using flexible budget in the application of accounting responsibility and enhance the efficiency of administrative decisions and assess performance, It consists study population from the Far network media institutions (Al-Aqsa TV, Al-Aqsa visible, Al-Aqsa Radio, and Shehab News Agency, the Department of Finance) only, while the study sample are intentional sample represented the owners of the decision in institutions (responsibility centers), accountants and number (60 people) have been recovery 52 questionnaire, and due to the small study population, the study sample included all members of the community Using descriptive analytical method that tries to describe the phenomenon by which the subject of the study, analyze their data, and the relationship between the components and the views that put around and processes contained in the effects of that study.

The researcher reached through the field study carried out to a group of results the most important: That the use of flexible budget helps in the application of accounting responsibility. And that the use of flexible budget helps to enhance the efficiency of administrative decisions. And that the use of flexible budget helps in performance evaluation. There are difficulties and obstacles limit the effectiveness of the use of the flexible budget.

Accordingly, the researcher recommends the following: the need for Planning the good application of the flexible budget system. And the need to pay attention to human resources through the preparation and implementation of programs, seminars and aimed training. And the need to involve workers in various positions of responsibility in the preparation of flexible budget. And the need to link budgetary by responsibility centers. And the need to set up a special budget department specialized to prepare of the budget and overseeing its implementation

جدول المحتويات

ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	الملخص
هـ	Abstract
و	جدول المحتويات
ط	فهرس الجداول
1	الفصل الأول
2	1-1 المقدمة
3	1-2 مشكلة الدراسة:
3	1-3 أهداف الدراسة:
3	1-4 أهمية الدراسة:
4	1-5 فرضيات الدراسة:
5	1-6 الدراسات السابقة:
12	1-7 ما يميز الدراسة:
16	1-8 مصطلحات الدراسة
16	الفصل الثاني
17	2-1 المقدمة:
18	المبحث الأول
18	الموازنة التخطيطية
18	2-1-0 تمهيد:
18	2-1-1 نشأة وتطور الموازنة:
20	2-1-2 مفاهيم وتعريفات الموازنة التخطيطية:
21	2-1-3 أهمية الموازنات:
22	2-1-4 مزايا الموازنة:
22	2-1-5 أهداف الموازنة التخطيطية:
24	2-1-6 الأسس والمبادئ العلمية للموازنة التخطيطية:
25	2-1-7 بيان آلية البدء بعملية التخطيط وإعداد الموازنة:
26	2-1-8 الموازنة بالمشاركة:
26	2-1-9 الموازنة كأداة أساسية للإدارة:
28	المبحث الثاني

28	الموازنة المرنة
28	2-2-0 تمهيد:
28	2-2-1 مفهوم الموازنة المرنة:
29	2-2-2 خصائص الموازنة المرنة:
29	2-2-3 ما يميز الموازنة المرنة عن الموازنة الساكنة:
30	2-2-4 إعداد الموازنة التخطيطية المرنة:
32	2-2-5 تحليل انحرافات الموازنة المرنة:
31	2-2-6 استخدامات الموازنة المرنة:
32	2-2-7 التوسع في الموازنة المرنة:
33	2-2-8 الاختلاف بين الموازنة المرنة والتكاليف المعيارية:
35	الفصل الثالث
35	محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم الأداء
36	3-1 المقدمة:
37	المبحث الأول: محاسبة المسؤولية
37	3-1-0 تمهيد:
37	3-1-1 مفهوم محاسبة المسؤولية:
38	3-1-2 نشأة وتطور مفهوم نظام محاسبة المسؤولية
39	3-1-3 أهداف محاسبة المسؤولية:
40	3-1-4 دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء وتحسينه:
41	3-1-5 الربط بين تنبؤات الموازنة ومراكز المسؤولية
41	3-1-6 مقومات محاسبة المسؤولية:
42	3-1-7 متطلبات تطبيق محاسبة المسؤولية:
42	3-1-8 علاقة نظام الموازنات بالهيكل التنظيمي الإداري:
43	3-1-9 نظام محاسبة المسؤولية واللامركزية:
43	3-1-10 نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالاستثناء:
44	3-1-11 نظام محاسبة المسؤولية ونظام الإدارة بالأهداف:
45	3-1-12 خطوات تقييم أداء مراكز المسؤولية:
45	3-1-13 خطوات تطبيق نظام المسؤولية:
47	المبحث الثاني: تعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم الأداء
48	3-2-1 القرارات الإدارية:
52	3-2-2 تقييم الأداء
56	الفصل الرابع
57	المبحث الأول

57	الطريقة والإجراءات
58	4-1-0 تمهيد:
58	4-1-1 منهج الدراسة.
59	4-1-2 مجتمع الدراسة:
59	4-1-3 عينة الدراسة:
59	4-1-4 أداة الدراسة:
60	4-1-5 صدق الاستبيان:
65	4-1-6 ثبات الإستبانة Reliability:
65	4-1-7 الأساليب الإحصائية المستخدمة:
68	المبحث الثاني
68	تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة
69	4-2-0 تمهيد:
69	4-2-1 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية
72	4-2-2 اختبار فرضيات الدراسة:
88	الفصل الخامس
88	النتائج والتوصيات
88	5-1 النتائج
88	5-2 التوصيات
89	5-3 الدراسات المستقبلية
90	المراجع والمصادر:
90	أولاً: المراجع العربية:
93	ثانياً: المراجع الأجنبية:
95	الملاحق

فهرس الجداول

- 60 جدول (1): درجات مقياس ليكرت الخماسي
 جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة
 المسؤولية" والدرجة الكلية للمجال
 61 جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة
 القرارات الإدارية" والدرجة الكلية للمجال
 62 جدول (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء
 "والدرجة الكلية للمجال
 63 جدول (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام
 الموازنة المرنة" والدرجة الكلية للمجال
 64 جدول (6) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة
 64 جدول (7) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة
 65 جدول (8) يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي
 66 جدول (9): توزيع عينة الدراسة حسب مكان العمل (اسم المؤسسة)
 69 جدول (10): توزيع عينة الدراسة حسب العمر
 69 جدول (11): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس
 70 جدول (12): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي
 70 جدول (13): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي
 71 جدول (14): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي
 71 جدول (15): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل (الخبرة) في العمل الحالي
 72 جدول (16): توزيع عينة الدراسة حسب مدى المشاركة في اتخاذ القرارات
 72 جدول (17) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة
 المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية"
 73 جدول (18) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة
 المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية"
 76 جدول (19) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة
 المرنة وتقييم الأداء"
 78 جدول (20) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "يوجد صعوبات ومعوقات تحد
 من فعالية استخدام الموازنة المرنة"
 80 جدول (21): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – مكان العمل (اسم المؤسسة)
 82 جدول (22): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – العمر
 83 جدول (23): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المؤهل العلمي
 84 جدول (24): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – التخصص الأكاديمي
 85 جدول (25): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – المسمى الوظيفي
 85 جدول (26): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – سنوات الخبرة في العمل الحالي
 86 جدول (27): نتائج اختبار "التباين الأحادي" – مدى المشاركة في اتخاذ القرارات
 87

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

1-2 مشكلة الدراسة

1-3 أهداف الدراسة

1-4 أهمية الدراسة

1-5 فرضيات الدراسة

1-6 الدراسات السابقة

1-7 ما يميز الدراسة

1-8 التعريفات الإجرائية

1-1 المقدمة

يعد التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانات المتاحة. وإن عملية التخطيط تتضمن محاولات جادة من جانب الإدارة للتنبؤ بالمشكلات التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشكلات تجنباً لعنصر المفاجأة وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة، وإن محاولة استغلال وترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاءة الإنتاجية. والموازنات التخطيطية تعد أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في تحقيق الكفاءة في الإنفاق والإنتاج ورفع الكفاءة الإنتاجية (هاني وآخرون، 2013: 323)

وتعد الموازنات ترجمة صادقة لأهداف المشروع واستراتيجيات الإدارة المتبعة لتحقيق هذه الأهداف، واستخدام الموازنات سيساعد الإدارة في تحقيق أهدافها واستغلال مواردها المتاحة بشكل أفضل كون هذه الموازنات تغطي جميع عناصر تكاليف وإيرادات المؤسسة.

إن المنشآت التي تتغير فيها مستوى النشاط من فترة لأخرى يتطلب منها الأمر الأخذ بأسلوب الموازنة المرنة وإلا انتفى الهدف الرقابي للموازنة (جمعة، 2011: 236).

ونظراً للدور البارز الذي تقوم به المؤسسات الإعلامية في قطاع غزة والتحديات الكثيرة والصعبة التي تواجه المؤسسات بشكل عام في قطاع غزة نتيجة الحصار المفروض عليها، الذي يؤدي إلى اختلاف حجم النشاط كل فترة عن الأخرى مما جعل الباحث يبحث في استخدام الموازنة المرنة وأثره على تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم الأداء، والموازنة إذا اعتمدت على أسس علمية ومعايير صحيحة سوف تكون أساس للسيطرة على بنود الميزانية.

ولذلك تحرص الدراسة على تطوير وتحسين العمل في هذه المؤسسة عن طريق دراسة دور استخدام الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية ودورها في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها.

2-1 مشكلة الدراسة:

بناءً على ما سبق تم صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيس التالي:

ما مدى دور استخدام الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها؟

ويتفرع منها الأسئلة التالية:

1. ما هو دور الموازنة المرنة على تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية؟
2. ما هو دور الموازنة المرنة في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية في مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية؟
3. ما هو دور الموازنة المرنة في تقييم أداء الإدارة في مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية؟؟
4. ما هي الصعوبات والمعوقات التي تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة في مؤسسات الشبكة الإعلامية؟

3-1 أهداف الدراسة:

1. الوقوف على دور استخدام الموازنة المرنة وفعاليتها في تطبيق محاسبة المسؤولية في مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية.
2. الوقوف على دور استخدام الموازنة المرنة في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية في مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية.
3. الوقوف على دور استخدام الموازنة المرنة في تقييم الأداء في مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية.
4. الوقوف على الصعوبات والمعوقات التي تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة في مؤسسات الشبكة الإعلامية.

4-1 أهمية الدراسة:

يُعد القطاع الإعلامي من القطاعات الحيوية المهمة في فلسطين، ويعتمد نجاحه وتطوره بدرجة كبيرة على نجاح المؤسسات الإعلامية في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية، ومن هنا فإن قيام مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية بالاهتمام بإعداد القوائم المالية المطلوبة حسب المعايير المحاسبية وتحضير الموازنات المرنة والاستفادة منها في التخطيط والرقابة واتخاذ

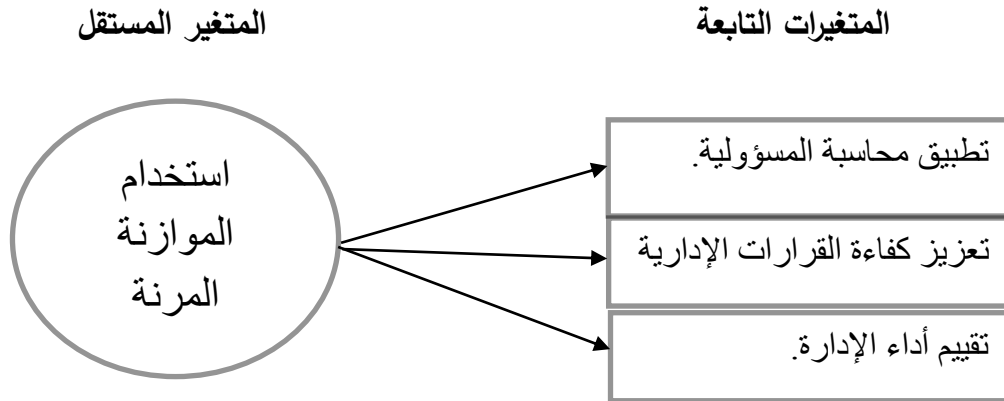
القرارات سيعمل على رفع كفاءة عملها بشكل عام، وتحسين أداء إدارة هذه المؤسسات من حيث التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما أن دراسة معوقات استخدام الموازنات المرنة وتحديدتها وإلقاء الضوء على بعض الحلول المقترحة لذلك لا بد أن يشجع تلك المؤسسات على استخدام الموازنات المرنة وإعدادها.

كما تتبع أهمية الدراسة في إيجاد العلاقة بين الموازنة المرنة وبين تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها، وبالتالي فإن هذه الدراسة ستعمل على حث الجهات المعنية على تطبيق الموازنات المرنة باعتبارها من أهم الوسائل والأدوات التي تساعد في التغلب على الثغرات التي تواجهها وهي الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والتقليل من الهدر ومقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدرة وتصحيح الأخطاء وزيادة الكفاءة الإنتاجية مما يعكس أثره على تطور أداء المؤسسة وزيادة دورها الريادي في المجتمع.

5-1 فرضيات الدراسة:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفرضيات التالية:

1. يوجد دور للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على تطبيق محاسبة المسؤولية.
2. يوجد دور للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على تعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
3. يوجد دور للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على تقييم الأداء.
4. يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.
5. توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين حول (دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها) تعزى للبيانات الشخصية.



1-6 الدراسات السابقة:

1-6-1 الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة (الهنيني، وبدران، 2013م) بعنوان: "دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن".

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن. ولتحقيق ذلك تم تصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة وعددها (70) مستجيباً، خضع منها للتحليل (62) استبانة.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن معظم الشركات الزراعية المساهمة في الأردن لا تقوم بإعداد الموازنات التقديرية، في حين أن إعدادها يساعد في تحسين وظيفة التخطيط في الشركات، وتحسين وظيفة اتخاذ القرارات في الشركات حيث جعلها أكثر عقلانية وجودة لأنها تعتمد على استخدام أساليب علمية حديثة، وتوصلت أيضاً إلى وجود معوقات تواجه استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة.

وكانت أهم التوصيات: القيام بإجراء المزيد من الدراسات المالية والمحاسبية المتعلقة بالقطاع الزراعي. قيام المنظمات المهنية في الأردن المعنية بالتشريع المحاسبي بإيلاء القطاع الزراعي أهمية أكبر لتحديد الإجراءات والسجلات المحاسبية والقوائم المالية والموازنات التقديرية الموصى بإعدادها في القطاع لمساعدتهم على تنظيم أمورهم المالية والاستفادة منها في العمليات الإدارية من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات. تعزيز استخدام الموازنات التقديرية في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية في الأردن. معالجة معوقات استخدام الموازنات التقديرية.

2. دراسة (أبو نصار وآخرون، 2011م) بعنوان: "مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية"

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لسبعة مقومات أساسية لمحاسبة المسؤولية، وأثر مدى تطبيق كل مقوم من هذه المقومات في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية.

أظهرت النتائج وجود ارتباط بين مؤشر الربحية الثالث والمتمثل في معدل القيمة المضافة والمقوم الخامس لمحاسبة المسؤولية والمتمثل في استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء. ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقوم الرابع وهو ربط الموازنات التخطيطية بمركز المسؤولية ومعدل دوران المدينين. وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المقومات، الثاني وهو تفويض مديري مراكز المسؤولية بصلاحيات واضحة والثالث وهو تبويب التكاليف والإيرادات حسب مراكز المسؤولية والخامس وهو استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء وبين معدل إنتاجية العامل.

في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحثون بما يلي: ضرورة زيادة اهتمام الشركات بتقسيم الهيكل التنظيمي داخلها إلى مراكز مسؤولية. إعداد الموازنات التخطيطية بمشاركة مديري مراكز المسؤولية، وتحديد موازنة لكل مركز مسؤولية. متابعة الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط. ضرورة وجود نظام حوافز يطبق بعدالة داخل الشركة. توعية الشركات بأهمية تطبيق أساليب محاسبة المسؤولية وأهميتها في رفع الكفاءة التشغيلية وتحسين الربحية.

3. دراسة (مكي، 2009) بعنوان: "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية".

هدفت الدراسة لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية وتحديدًا بقطاع غزة، إضافة لقياس مدى توفر مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تلك المنظمات، كما هدفت لبيان أهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث المنهج الوصفي التحليلي. وكان مجتمع الدراسة 120 منظمة أهلية، وزعت الاستبانات عليها بالكامل.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها يتمثل في أن المنظمات الأهلية الفلسطينية تطبق نظام محاسبة المسؤولية بشكل عام بوزن نسبي 73.53%، وأن مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كانت متوفرة بدرجات متفاوتة كان أضعفها نظام الحوافز ونظام الموازنات التخطيطية وأكثرها تطبيقاً نظام المعلومات المحاسبي.

وكانت أهم التوصيات: توعية العاملين بالمنظمات الأهلية الفلسطينية بضرورة وأهمية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم. ضرورة تطبيق نظام موازنات تخطيطية لكل مركز مسؤولية. ربط الموازنات التخطيطية بنظام الحوافز بشكل تدريجي. محاولة إيجاد تخصصية في مجالات عمل المنظمات الأهلية الفلسطينية. دعوة المنظمات لتعميق التوجه نحو اللامركزية بشكل أكبر وبالتدرج.

4. دراسة (الجدبة، 2007) بعنوان: "قياس إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية".

هدفت الدراسة لبيان مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، واقتراح بعض الحلول لمعالجة نقاط الضعف التي تعيق تطبيق هذا النظام. ولتحقيق هذا الهدف تم دراسة المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية وذلك بالاعتماد على الدراسات السابقة في هذا المجال، وتمثلت المقومات في تحديد مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي، وإعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء لمراكز المسؤولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات وتحليلها.

ومن أهم النتائج ما يلي: ضعف مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية لعدم توافر الأسس والقواعد التي يرتكز عليها هذا النظام.

ومن أهم التوصيات ما يلي: توعية العاملين في الأجهزة الحكومية الفلسطينية بمفهوم ومقومات تطبيق النظام والعمل على تطوير الهياكل التنظيمية الحكومية ونظم المعلومات المحاسبية بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، وبناء الموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية على أسس علمية ومهنية وكذلك إقرار نظام حوافز فعال، حتى تتمكن الإدارة العليا من مساءلة الأفراد عن أي انحراف أو أي قصور في الأداء.

5. دراسة (الرزقي، 2007) بعنوان: "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، حيث تناولت الدراسة الشركات الصناعية في قطاع غزة، وقد تم جمع عينة عددها (75) شركة واسترد منها (60) استبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي: يتوفر لدى الشركات الصناعية هيكل تنظيمي واضح إلا أنه لا يوجد لديها سياسات مكتوبة لتطبيق محاسبة المسؤولية،

كذلك تعتمد الشركات الصناعية على أسلوب الإدارة اللامركزية، وتقوم بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية، لكنها لا تشرك العاملين بالشركة في إعدادها، كما أنها تقوم بإعداد المقارنات بين الأداء المخطط والفعلي لتحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولين القائمين عليها، كما أن نسبة استخدام الشركات الصناعية لنظام التقارير جيدة، لكن لا توجد قاعدة موحدة من حيث الشكل للالتزام بها في إعداد التقارير، وأنها تتبع نظام حوافز للعاملين، إلا أنها لا تعتمد أسلوباً موحداً في منحها للمراكز، أي بشكل عام تتوفر لدى الشركات الصناعية معظم مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

وأوصت الدراسة بتحسين الهيكل التنظيمي المتبع في الشركات بما ينسجم مع أهداف الشركة، واستخدام الشركة دليل واضح ومكتوب لإثبات ذلك، ولا بد من توفر معايير وأسس علمية في تحديد التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية بما ينسجم مع طبيعة نشاط الشركة وأهدافها، على أن يتم إشراك مسؤلي مراكز المسؤولية في إعداد ووضع المعايير، كما ينبغي عقد دورات تدريبية بشأن إعداد تلك التقارير وكيفية صياغتها مما يجعل نظام الاتصال جيداً وفعالاً بين المستويات الإدارية المختلفة، العمل على تحسين نظام الحوافز المتبع بالشركات، وأن يكون فعالاً وعادلاً ويهتم بالجوانب الإنسانية على أن يتم ربط الأداء المحقق بنظام الحوافز.

6. دراسة (الشيخ عيد، 2007) بعنوان: "مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة".

هدفت الدراسة إلى استعراض استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال من ناحية، وتقييم فاعلية استخدامها ومدى توافر المقومات اللازمة لهذا الاستخدام من ناحية ثانية، وقد اعتمد الباحث على استبانة وزعت على مجتمع البحث المكون من جميع بلديات قطاع غزة وعددها خمسة وعشرون بلدية.

وكانت أهم النتائج: توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة فيما عدا المجال الثالث (إشراك المستويات الإدارية)، وبالتالي فإن معظم المقومات المقترحة (إدراك الإدارة العليا، والمستوى العلمي، والهيكل الإداري، وتنوع الأساليب المستخدمة) في أنموذج البحث هي حقيقة وموجودة فعلاً في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة.

وكانت أهم التوصيات: ضرورة الاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها، والعمل على الاستفادة من التقدم التكنولوجي وثورة

المعلومات واستغلال إمكانيات وقدرات الحاسب الآلي، وضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية في البلديات حيث تساعد في عملية التخطيط والتنسيق والرقابة وتقدير الموازنات بشكل ناجح مع ضرورة مشاركة جميع الأقسام وفي كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنات، وضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات للمسؤولين وأصحاب القرار في البلديات.

7. دراسة (علاء، 2005م) بعنوان: "مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية".

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية، وكذلك التعرف على الصعوبات التي تحد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية، حيث تناولت الدراسة الشركات الصناعية التابعة لشؤون الإنتاج باللجنة الشعبية العامة وعددها إحدى عشرة شركة وقد اعتمدت الدراسة على المصادر الأولية في جمع البيانات.

وقد توصل إلى عدد من النتائج من أهمها ما يلي: يوجد تحديد واضح لمراكز المسؤولية في الهياكل التنظيمية. غياب التنسيق في ما بين مراكز المسؤولية الأمر الذي يحد من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالشكل الصحيح. إن أغلب مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية لا تعتمد أسلوب التكلفة المعيارية في إعداد الموازنات التخطيطية. يوجد نظام للتقارير في مراكز المسؤولية ولكنها لا تتم بشكل دوري ونقصها بعض الإيضاح في المعلومات التي يجب أن تشملها هذه التقارير. عدم وجود نظام حوافز في هذه الشركات.

وقد انتهت الدراسة بعدد من التوصيات منها ما يلي: زيادة الاعتماد على المؤهلات الجامعية والدراسات العليا وإعداد برامج ودورات محاسبية تعمل على تنمية مهاراتهم وقدرتهم الوظيفية. العمل على إيضاح العلاقات بين مراكز المسؤولية فيما بينها والتنسيق بينها بشكل مستمر. توجيه مديري مراكز المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية بعمل المقارنات بين الأرقام الفعلية الواردة في الميزانيات والأرقام المقدرة وذلك من أجل تقييم أدائها. عمل دورات تدريبية من قبل الإدارات العليا في الشركة لمديري الإدارات ورؤساء الأقسام والعاملين في مراكز المسؤولية في إعداد وصياغة التقارير، وتوضيح آلية تسلسل التقارير ودوريتها. اعتماد نظام عادل للحوافز يهتم بالعنصر الإنساني وتوفير ظروف العمل المادية والمعنوية للعاملين وربط الحوافز بالأداء ومنحها لمن يستحقها حتى يحظى بالقبول من قبل كافة العاملين.

8. دراسة (خشارمة، العمري، 2004م) بعنوان: "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، وقد قاما بتصميم استبانة للحصول على البيانات، وتضمنت الاستبانة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية، وتم تحليل النتائج باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي.

وبينت نتائج الدراسة ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية بالأقسام والمراكز داخل التنظيم والاستعانة بمفاهيم وأدوات محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في الأجهزة الحكومية باعتبار أن الأداء الكلي للتنظيم هو محصلة لأداء الأقسام والمراكز.

وقد خلصت الدراسة إلى عدد من التوصيات منها ما يلي: ضرورة الاهتمام بالرقابة الإدارية في الوحدات الحكومية بجانب الرقابة التقليدية. ضرورة تطبيق أسس محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية حتى يمكن تحقيق الرقابة الإدارية على مستوى الأقسام والمراكز، وذلك بتقسيم الوحدة الحكومية إلى مراكز تكاليف ومراكز إيراد وفقاً للأسس المحاسبية السليمة، وتوجيه التكاليف نحو المراكز التي تخصها وفقاً لأسس محاسبة التكاليف، وكذلك الإيرادات وإعطاء التقارير المناسبة في الوقت المناسب، وأيضاً وجود تقارير مستمرة بانجازات كل مركز على حدة ليتم تحليلها، وإجراء تحليل مصروفات كل مركز وفقاً لأسس محاسبة المسؤولية بحيث تبين التقارير الخاضعة للرقابة وغير الخاضعة منها. ضرورة توفير المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة المسؤولية في القطاع الحكومي.

9. (الزعيبي، 2004) بعنوان: "الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع ودور الموازنة في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن وقد أجريت الدراسة على عينة عشوائية شملت ثلاثة وثمانون بلدية.

وقد بينت نتائج الدراسة أن دور الموازنة في تخطيط نشاطات البلدية والرقابة عليها يكاد يكون معدوماً كما أنه لا يوجد للموازنة دور في تحسين ورفع كفاءة المجالس البلدية، كما أظهرت النتائج أن المجالس البلدية في الأردن غير قادرة على ترشيد الانفاق على نحو يكفل معها تحقيق أهداف الموازنة، وبالتالي يوجد قصور في استغلال الموارد المتاحة لديها.

وقد أوصت الدراسة بضرورة تغيير اسلوب الرقابة المطبق في تلك البلديات وتطويره ومضاعفة ممارسة عملية تقييم الأداء وأن تهتم الإدارة المركزية بمساعدة البلديات على إعداد خططها ومساعدتها في تحقيق هذه الخطط من خلال ممارسة دورها الرقابي على البلديات عن طريق إقرار موازاتها، كما أوصت برفع مستوى المساءلة لإدارات المجالس البلدية ومحاسبتها في حال التقصير ومكافأتها في حالة الانجاز وتحديد أولويات المجالس البلدية وفق خطة طويلة الأجل.

10. دراسة (الأفندي، 2003) بعنوان: "مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام".

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام وبيان أهمية مشاركة الأفراد في كافة المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنات التخطيطية، وقد قامت الأفندي بدراسة الواقع العملي لاستخدام الموازنة كأداة تخطيط ورقابة وتقييم الأداء في إحدى منشآت القطاع العام السورية.

وقد بينت نتائج الدراسة أن الموازنة تعد من أهم الوسائل الرقابية التي يمكن للمنشأة من خلالها القيام برقابة فعالة، كما أن إشراك المستويات الإدارية في المنشأة في عملية إعداد الموازنات التخطيطية سيساعد كثيرا على الالتزام بتقديرات الموازنة، والتقليل من الأخطاء والانحرافات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة عقد دورات لمعدي الموازنات لرفع كفاءتهم وتحسن قدراتهم وضرورة مشاركة جميع المستويات الادارية في المنشأة المذكورة في عملية إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية وخاصة المستويات الادارية المسئولة عن التنفيذ وأن يتم تشكيل لجنة مختصة لإعداد خطة الموازنة ومتابعة تنفيذها.

11. دراسة (العلاوين، 1992) بعنوان: "دراسة تحليلية للموازنات العامة الأردنية للدولة كأداة تخطيط ورقابة في النظام المحاسبي الحكومي الأردني".

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مدى فعالية نظم الموازنات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية الاردنية في تحقيق هدف الرقابة وتقييم الأداء والمعوقات التي تحد من فعالية هذه النظم. واجريت هذه الدراسة على الشركات الصناعية المسجلة في سوق عمان المالي في نهاية عام 1997 والبالغ عددها (90) شركة صناعية مساهمة عامة.

ومن أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة أن غالبية نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية إما غير ملائمة أو تتلاءم نسبياً مع ظروف الشركة، وأن غالبية الشركات الصناعية المساهمة العامة التي تطبق نظام الموازنات التقديرية لا تتوفر فيها

مقومات نجاح نظام الموازنات التقديرية، كما أن البيانات الناتجة عن نظم الموازنات التقديرية المطبقة في تلك الشركات تستخدم بدرجة قليلة في عملية الرقابة وتقييم الأداء.

وأوصت الدراسة بضرورة استخدام البيانات الناتجة عن نظم الموازنات التقديرية في تقييم الأداء الكي للشركات المذكورة وضرورة اقتناع الادارة بجدوى نظام الموازنات وأهمية استخدامه وتدعيمه وضرورة وجود قسم متخصص للموازنات التقديرية في كل شركة.

2-6-1 الدراسات السابقة الاجنبية

12. دراسة (Laura; et. al.; 2004) بعنوان: "مدى مساهمة الموازنة في المنظمات الرسمية للعمل على تحسين وظيفة الاتصال المالي بين المديرين ورؤسائهم".

هدفت الدراسة إلى بيان مدى مساهمة الموازنة للعمل على تحسين وظيفة الاتصال المالي بين المدراء ورؤسائهم من خلال المشاركة في إعداد وتنفيذ والرقابة على الموازنة كوسيلة من وسائل الاتصال من ناحية، ومدى مساهمة الموازنة كوسيلة لشرح وتفسير الموازنة كخطط للمنظمة من ناحية أخرى. كما هدفت الدراسة إلى بيان دور الموازنة كوسيلة للتغذية الراجعة. وقد تم تطبيق عينة الدراسة على 148 مديراً في 9 مؤسسات مختلفة.

وقد بينت النتائج أن اجتماعات الموازنة التي يحضرها المديرين مع رؤسائهم تعد وسيلة ذات أثر إيجابي للعمل على تحسين وظيفة الاتصال بين المديرين والرؤساء.

وأوصت الدراسة بضرورة رفع تقارير الموازنة من المديرين إلى رؤسائهم في المنظمات حتى تعمل على تحسين التغذية الراجعة.

13. دراسة (AL-Heizan, 1996) بعنوان: "الموازنة، تقييم الأداء وتوزيع التكاليف كآليات لتوزيع الموارد في الكليات والجامعات" (دراسة وصفية عملية).

هدفت الدراسة الى وصف النظام المحاسبي لثمان جامعات في الولايات المتحدة الأمريكية وكيفية تأثر هذه النظم بالموازنة وبعمليات التقييم، خصوصاً عند استخدام الموازنة وتقييم الأداء كآلية لتوزيع الموارد، ومن ضمن الأسئلة التي طرحت في الدراسة أي من تلك الأدوات يمكن تطبيقها في الكليات والجامعات (غير الربحية).

وكانت أهم النتائج على النحو التالي: النظام التقليدي للكليات والجامعات يعاني من القصور في عملية توزيع الموارد، لذلك فهو نظام غير ملائم للتحديات البيئية الجديدة. والنقص في المعايير والحوافز الملائمة سببان رئيسيان في اقتراح تطبيق نظام موازنة مراكز المسؤولية في الجامعات

والكليات. وإن أسس ونظم الرقابة المتوفرة في محاسبة المسؤولية تعمل على تناقص توزيع التكاليف غير الخاضعة للرقابة.

وأوصت الدراسة بأن هناك طريقة واحدة للجامعات والكليات لتواجه الصعوبات المالية وهو أن تعمل نحو تطبيق نظام علمي ومنظم مثل موازنة مراكز المسؤولية.

7-1 ما يميز الدراسة:

أهم ما ورد في الدراسات السابقة:

فيما يتعلق بدراسة (العمرى) فقد ركزت على مدى المشاركة والاهتمام من قبل المستويات الإدارية ودرجة الدقة في إعداد وتنفيذ الموازنة. أما دراسة (الزعيبي) بحثت في دور الموازنات في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء للمجالس البلدية في الأردن وتقييم فاعليتها في المحافظة على موارد وممتلكات المجالس البلدية في الأردن. أما دراسة (العلاوين) فهي بحثت في تقييم الموازنات في المنشآت الصناعية المساهمة العامة في الأردن وتقييم مدى فاعليتها في تحقيق الرقابة وتقييم الأداء، كما أن دراسة (خشارمة) تناولت تطور الموازنة العامة في الأردن وهي تركز على العوامل التي أثرت على الموازنة العامة للمملكة. وبالنظر إلى دراسة (الأفندي) فقد بحثت أهمية استخدام الموازنات كأداة للرقابة وتقييم الأداء في القطاع العام في سوريا وأهمية مشاركة الأفراد في عملية إعداد الموازنات. كما أن دراسة (AL Heizan) ركزت على تبيان أن هناك طريقة واحدة للجامعات والكليات لتواجه الصعوبات المالية وهو أن تعمل نحو تطبيق نظام علمي ومنظم مثل موازنة مراكز المسؤولية. ودراسة (Laura; et. al.) بينت مدى مساهمة الموازنة للعمل على تحسين وظيفة الاتصال المالي بين المدراء ورؤسائهم من خلال المشاركة في إعداد وتنفيذ والرقابة على الموازنة كوسيلة من وسائل الاتصال من ناحية، ومدى مساهمة الموازنة كوسيلة لشرح وتفسير الموازنة كخطط للمنظمة من ناحية أخرى. ودراسة (خشارمة، العمرى) بينت واقع تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية. أما دراسة (الدراسة) بينت مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية. ودراسة (الشيخ عيد) بينت مدى استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال من ناحية، وتقييم فاعلية استخدامها ومدى توافر المقومات اللازمة لهذا الاستخدام من ناحية ثانية. ودراسة (الرزى) وقفت على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة والتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها. ودراسة (الجديبة) بينت مدى إمكانية تطبيق الأجهزة الحكومية الفلسطينية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء. ودراسة

(مكي) بينت مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية وتحديداً بقطاع غزة. ودراسة (أبو نصار وآخرون) بينت مدى تطبيق الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لسبعة مقومات أساسية لمحاسبة المسؤولية، ومدى تطبيق كل مقوم من هذه المقومات في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية. ودراسة (الهنيي، وبدران) بينت دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن.

أما ما يميز الدراسة بشكل رئيس هو محاولة التغلب على مشكلة تعدد الأنشطة عن طريق الوقوف على أهمية ودور الموازنة المرنة في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها، ومعرفة دور استخدام الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية، ومعرفة دور استخدام الموازنة المرنة في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم الأداء، ومعرفة المعوقات والصعوبات التي تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة وكل ذلك بالتطبيق على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية في فلسطين، وبيان أهمية تعميم النتائج على المجتمع وباقي القطاعات.

8-1 مصطلحات الدراسة:

1. **الموازنات التخطيطية:** "الموازنة خطة أو (برنامج) للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمنشأة معينة، في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدماً، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف".
2. **الموازنة المرنة:** وتعرف بأنها موازنة توضع لعدة مستويات من النشاط المتوقع تحقيقها خلال فترة عمل الموازنة، ولبناء هذا النوع من الموازنة يجب فصل عناصر التكاليف إلى عناصر تكاليف ثابتة وعناصر تكاليف متغيرة، وبالنسبة للإيرادات فهي الأخرى يجب أن تحدد لعدة مستويات (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 14).
3. **تحليل انحرافات الموازنة المرنة:** يقصد بتحليل انحرافات الموازنة تحديد الفروق والاختلافات بين بيانات الموازنة والبيانات الفعلية من نفس الفترة والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المصححة اللازمة (قللي، 2003: 187).
4. **نظام محاسبة المسؤولية:** "هو ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسئولية" (خشارمة والعمرى، 2004: 263).
5. **مركز المسؤولية:** "هو عبارة عن وحدات إدارية تخول لها سلطة اتخاذ القرارات كُُل في مجاله ويمكن اعتبار كل متخذ للقرارات داخل المنشأة مركزاً للمسؤولية" (الأفندي، 2003).

6. مركز التكلفة: "هو المركز الذي يمنح مديره سلطة التحكم في التكاليف، إلا أنهم لا يملكون سلطة التحكم في الإيرادات أو الاستثمارات. ومن الأمثلة عليه، المراكز الخدمية في المنشأة" (أبو نصار وآخرون، 2011: 220).

7. مركز الإيراد: "هو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحيات التحكم بالإيرادات (تحديد أسعار البيع والكميات المباعة من كل نوع، ونشاطات الترويج)، مع عدم إعطاء صلاحية التدخل في مصاريف تصنيع أو شراء المنتج أو التحكم بالاستثمارات، وقد يعطى مدير هذا المركز دوراً محدداً في ضبط التكاليف الإدارية والرواتب، ومن الأمثلة عليه، قسم المبيعات في المنشأة".

8. مركز الربح: "هو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية التحكم بالتكاليف والإيرادات، وليس لديهم صلاحية باتخاذ قرارات الاستثمار. وبهذا فهو يشبه منشأة مستقلة دون أن يكون لموظفين علاقة بعمليات الاستثمار".

9. مركز الاستثمار: "هو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية باتخاذ قرارات متعلقة بالتكاليف، والإيرادات، والاستثمارات، وبالتالي فهو مشابه لمنشأة مستقلة" (أبو نصار وآخرون، 2011: 220).

10. تقييم الأداء: تعد عملية تقييم الأداء من السياسات الإدارية المهمة والتي لا يمكن للإدارة الناجحة الاستغناء عنها نظراً للمعلومات التي توفرها عن الأداء الحالي للأفراد وعن أماكن القصور والقوة في الأداء، وبالتالي العمل على معالجة نقاط القصور وتدعيم نقاط القوة بالإضافة إلى دورها في تطوير وتحسين أداء الأفراد والارتقاء بهم نحو الأفضل (المدهون، 2015: 61).

الفصل الثاني

الموازنة التخطيطية والموازنة المرنة

- 2-1 المقدمة
- 2-2 المبحث الأول: الموازنة التخطيطية.
- 2-3 المبحث الثاني: الموازنة المرنة.

1-2 المقدمة:

تعد الموازنة التخطيطية إحدى الأدوات المهمة التي تستخدم من قبل منشآت القطاع العام على حد سواء لغايات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، والموازنة كخطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية من قبل معظم الحكومات في دول العالم. كما تعد الموازنة من أهم أساليب التخطيط المالي التي تستخدمها المؤسسات الخدمية والربحية، حيث تستطيع تلك المؤسسات من خلالها ضبط ورقابة العمليات المختلفة بداخلها، وذلك من خلال وضع تصور مسبق لكافة الأعمال التي ستقوم بها المؤسسة حتى يمكن تحقيق الأهداف الموضوعية. لذلك تعد دراسة الموازنة من الموضوعات المهمة في الوقت الحاضر والتي لاقت اهتماماً كبيراً في المنشآت على اختلاف أشكالها ويرجع ذلك إلى ما تحدثه هذه الموازنة من أثر في تحسين الأنشطة المختلفة والرقابة عليها، مما يساعدها في إنجاز مهامها بشكل أفضل (درغام والشيخ عيد، 2008: 2).

كما أن الموازنة التخطيطية هي خطة أداء مالية لفترة مالية قادمة وتستخدم في المنشآت لغايات ضبط النفقة وتحسين الأرباح وهي وسيلة للتعبير عن الأهداف الإدارية بلغة مالية، وترتبط أهمية التخطيط المالي بوجود الرقابة المالية فالخطة تنشأ أولاً ويبدأ بعد ذلك التنفيذ والذي يفترض أن يكون ضمن إطار الخطة ثم يلي ذلك الرقابة لعمل مقارنة بين الخطط الموضوعية مسبقاً والأداء المنفذ فعلاً مما يفيد في توفير تغذية عكسية في حسن الأداء ويُحسن في التخطيط للفترات المالية اللاحقة. كما أن التخطيط هو ترجمة لأهداف المنشأة على شكل أرقام مالية مخططة أو ما يسمى بالموازنة (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014: 204).

والمعروف أن الموازنة الساكنة تعد لمستوى واحد من مستويات النشاط - أما الموازنة المرنة فتعد لمدى من مستويات النشاط. وعند اختلاف حجم النشاط الفعلي عن حجم النشاط المخطط فإن الموازنة الساكنة لا تعيد في تقييم الأداء والحكم على الانحرافات وتفسيرها. ولكن الذي يفيد في هذا الحالة هو الموازنة المرنة حيث يتم إعدادها لنفس مستوى النشاط الفعلي حتى تكون أرقام الانحرافات ذات دلالة ويمكن الحكم على الأداء من خلالها (Garrison, et. al., 2014: 375).

المبحث الأول

الموازنة التخطيطية

0-1-2 تمهيد:

لقد شهد العالم المعاصر تحولات كبيرة ومتنوعة مست جوانب مختلفة من الحياة، وتعد الموازنة التخطيطية وثيقة تلخص كل العمليات والأنشطة التي تنوي المنشأة القيام بها لمدة زمنية محددة وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل للمنشأة خلال هذه الفترة. وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقبلية الموضوعة للمنشأة بناءً على خبرة الماضي وتوقعات المستقبل ووفق ما هو متاح في المنشأة من موارد. وبذلك تعد الموازنة وسيلة تخطيط أساسية ويمكن أن تعتمد عليها المنشأة لاتخاذ قرارات مختلفة تهتم مثلاً بتوزيع الأيدي العاملة والموظفين على الأنشطة المختلفة وكذلك توزيع موارد أخرى. وعندما تجهز الموازنة تصبح أداة تصرف وعمل يركز عليها عمل المنشأة لهذه الفترة (خداش وآخرون، 2013: 407).

وستنطلق في هذا المبحث إلى تاريخ الموازنات التخطيطية ونشأتها ومن ثم سنعرف أهم المفاهيم التي تخصها وأهميتها ومزاياها، وسنعرف أهدافها والأسس والمبادئ التي تقوم عليها وكيفية إعدادها وعلاقتها بالإدارة.

2-1-2 نشأة وتطور الموازنة:

يجدر - بادئ ذي بدء - الإشارة إلى أن أول إنسان طبق فكرة الموازنة التخطيطية في مجال الاقتصاد الدنيوي مسترشداً بما هو مفروض على الطبيعة البشرية من الترتيب الإلهي هو سيدنا يوسف عليه السلام، حيث قدم سيدنا يوسف فكرة لإعداد موازنة إنتاج واستهلاك القمح في سنوات القحط والرخاء (جمعة، 2011: 223).

ويقال أيضاً إن قدماء المصريين هم أول من استخدم وطبق الموازنة العامة في تقدير نفقات المشروعات والعمليات الحربية ومصادر تمويل النفقات، ونستدل على ذلك ما ذكر في القرآن الكريم عن سيدنا يوسف عليه السلام الذي قام بمهام وواجبات المدير المالي وكذا المحاسب الأول حيث قام بتقدير احتياجات الدولة من القمح لمدة أربعة عشر عاماً مع تنظيم استهلاكه وتخزينه حتى أمكن التغلب على المجاعة التي تعرضت لها مصر في ذلك الوقت (درغام، 2012: 313).

كما أشار القرآن الكريم الذي أنزل على رسولنا العظيم سيدنا محمد (صلى الله عليه وسلم) إلى فكرة الموازنة التخطيطية بما يحتويه من عظيم الكلام وفضائل الأعمال منبهاً لما قد يحدث في المستقبل البعيد يوم القيامة (التنبؤ) ومحذراً من عدم الامتثال لأوامر الله ونواهيه، راسماً الخطوط العريضة للنجاة ممثلة في طاعة الله سبحانه وتعالى، وفي الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر والأخذ بالأسباب وعدم التواكل (التخطيط)، ومع الأخذ بعين الاعتبار أن هناك من يراقبنا، وأن هناك ملائكة كرام تدون كل أفعالنا في كتاب كريم (عن اليمين وعن الشمال قعيد) (الرقابة)، لذلك فإن فكرة الموازنة التخطيطية ليست بغريبة فهي مستوحاة من صُلب كتابنا الكريم وبوحي من الله سبحانه وتعالى. وتاريخياً يمكن القول بأن فكرة الموازنة التخطيطية قد طبقت على مستوى الدولة، وفي أواخر القرن التاسع عشر بدأت مرحلة جديدة لتطور استخدام فكرة الموازنة التخطيطية في المشروعات التجارية والصناعية، وذلك بتضمين سجلات التكاليف تقديرات الموازنة الجارية بغرض الرقابة على التكاليف الفعلية، وفي خلال القرن العشرين تطورت الفكرة تطوراً كبيراً وانتقلت من النطاق الضيق لمراقبة عناصر التكاليف الفعلية إلى نطاق أوسع وأشمل وهو مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة. ولقد ساعدت ظروف الكساد الكبير في الفترة من 1920م إلى 1930م على الأخذ بمفهوم التخطيط للمستقبل، حتى لا يتكرر ظاهرة الكساد فضلاً عن أنه بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية نتج عن كبر حجم المشروعات واتساع نشاطها أن اتسع تطبيق الفكرة من مجرد تحقيق الرقابة على تكاليف الإنتاج إلى تخطيط ومراقبة جميع أنشطة المشروع المختلفة، والتخطيط الجيد بدون رقابة فعالة مضيعة للوقت. وبالرغم من أن أسلوب الموازنة التخطيطية المطبق في المنشآت التجارية والصناعية نبع أصلاً من نظام موازنة الدولة إلا أن هناك اختلافاً جوهرياً بين النظامين، حيث إن نظام موازنة الدولة يحقق رقابة صارمة عن طريق مفهوم الاعتمادات، بينما يحقق نظام الموازنة التخطيطية الجارية في المشروعات التجارية والصناعية رقابة مرنة تساعد المدير المسئول على اتخاذ قرارات مناسبة في ظروف مختلفة، وعلى هذا الأساس يجب أن يوضع نظام الموازنة التخطيطية ليتناسب مع ظروف ومشكلات كل منشأة على حده (جمعة، 2011: 224).

وقد بدأ استخدام الموازنة كأداة لتحقيق التوازن بين الإيرادات والمصروفات التي تخص فترة زمنية معينة في المستقبل، ثم تم ربط تقديراتها بمعايير معينة للأداء في المستقبل لتحقيق أهداف الرقابة، وأخيراً اتسعت لتشمل كافة جوانب النشاط في المنشأة لتحقيق أغراض التنسيق بين مختلف الأنشطة والرقابة عليها، ويعني ذلك أن أهمية الموازنة قد زادت وازداد التوسع في استخدامها في الأونة الأخيرة بمختلف المشروعات والتنظيمات (محرم والبابلي، 2012: 189).

3-1-2 مفاهيم وتعريفات الموازنة التخطيطية:

تعددت المفاهيم الخاصة بالموازنة نتيجة لاختلاف الرؤى في وجهات النظر حولها من حيث كونها خطة شاملة ومتسقة، أو كونها خطة أو خطوة نحو عملية التخطيط أو مجرد وسيلة للربط بين الخطة والتنفيذ. وباختصار يمكن القول إن الموازنة أداة علمية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات المنشأة لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة في المستقبل سواء كانت هذه المنشأة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري ومن ثم يمكن تعريف الموازنة على النحو التالي (راضي، 2012: 12):

"الموازنة خطة أو (برنامج) للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمنشأة معينة، في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدماً، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف".

إن معظم التعريفات كانت تسير في اتجاهين أساسيين الأول ينظر للموازنة كخطة والثاني يتعامل معها كأداة، وباستعراض كثير من الدراسات في هذا المجال نستخلص عدة عوامل ينبغي أخذها في الاعتبار عند محاولة التعريف بالموازنة مثل (محرم والبابلي، 2012: 190):

- شمول الموازنة لمختلف أوجه النشاط بالمنشأة والتنسيق بينها.
- شمول الموازنة لكافة الجوانب العينية والمالية والنقدية.
- تعبير الموازنة عن مختلف أهداف المنشأة وسبل تحقيقها.
- ارتباط الموازنة بالمستقبل، فهي تعبر عن الصورة المالية للمستقبل.
- تستخدم الموازنة لأغراض التخطيط والتنظيم والتنسيق والرقابة كما أنها تفيد في مجالات الاتصال والدافعية والمتابعة وتقييم الأداء.

ولذا ينبغي أن يشمل تعريف الموازنة كلا الاتجاهين السابقين فالأداة لا بد أن تتنبق تلقائياً عن خطة، وبذلك يمكن تعريف الموازنة بأنها: "خطة عمل شاملة ومفصلة، ومعبر عنها في صورة مالية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة، كما أنها تفيد كأداة للاتصال والدافعية والرقابة وتقييم الأداء".

4-1-2 أهمية الموازنات:

أولاً: أهمية الموازنة التخطيطية كوسيلة تخطيطية وكمقياس للأداء: مما سبق نجد أن للموازنة أغراض متعددة للمساعدة في التخطيط ومزاولة الرقابة واتخاذ القرارات وهذه الأغراض يمكن تلخيصها كالتالي (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014: 204):

1. تنمية مهارات التخطيط: إن خلق عادة التخطيط لدى الإدارة يجعلها تنظر الى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليل عدد المفاجآت. والتفكير المسبق يساعد عادة الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل.
2. تنسيق جهود الإدارات والأقسام المختلفة في المنشأة.
3. خدمة وظيفة الرقابة وتقييم الأداء: تساعد الموازنة في خدمة وتسهيل وظيفة الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الموازنة لتحديد الانحرافات بينها وتحليل أسبابها والتقرير عن ذلك.
4. توجيه الاستثمارات المالية: تساعد الموازنة في توجيه الاستثمارات المالية بصورة سليمة لأنه باستخدام الموازنة تعلم الإدارة ما هي الوحدات الإدارية التي يجب دعمها من حيث الموارد وما هي الوحدات التي ليست بحاجة إلى ذلك.

ثانياً: يمكن إضافة بعض الأغراض الأخرى وهي (محرم والبابلي، 2012: 189):

1. الرغبة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة أفضل استخدام ممكن من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة واحتياجاتها من الموارد.
2. الرغبة في مواجهة حالة المخاطرة وعدم التأكد التي يتصف بها الواقع العملي حيث أن إجراءات إعداد الموازنة وما تتضمنه من تنبؤ بالمستقبل يمكن أن تُساعد على دراسة المشكلات المحتملة قبل حدوثها بالإضافة إلى دراسة سبل حلها متى حدثت.
3. الرغبة في خلق الحوافز لدى العاملين بالمنشأة، ويمكن تحقيق ذلك من خلال مشاركتهم في إعداد الموازنة، وما يترتب على ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء وتقوية روح الجماعة.
4. الرغبة في إيجاد وسيلة فعّالة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات.

5-1-2 مزايا الموازنة:

للموازنة التخطيطية فوائد متعددة بحيث تنعكس على أداء المنشأة الكلي وقد لخصها الباحث بما يلي (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014: 205):

1. أنها تتطلب التخطيط للمستقبل من قبل جميع المستويات الإدارية وبشكل دوري.
 2. تسهل عملية إيصال ونشر أهداف المنشأة وخططها إلى جميع أقسامها.
 3. تحدد الموازنة أهداف معينة تستخدم كمرجعية للقيام بعملية الرقابة أي قياس وتقييم الأداء.
 4. توفر نظام إنذار مبكر للمشكلات المحتملة الحصول، وعندما تحصل الإدارة على مثل هذا الإنذار المبكر يسهل عليها إيجاد حلول مناسبة في فترة مبكرة تحول دون خروج الأمور عن السيطرة.
 5. تسهل عملية التنسيق بين الأقسام عن طريق دمج الخطط المستقلة للأقسام وصولاً إلى خطة موحدة للمنشأة ككل.
 6. تعمل على تحفيز الموظفين في جميع أجزاء المنشأة لتحقيق الأهداف المخطط لها.
- وأضاف (خداش وآخرون، 2013: 407) أن للموازنة فوائد متعددة تنعكس على أداء المنشأة الكلي ويمكن تلخيصها بما يلي:
7. توضح مدى التقدم للمدراء في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المنشأة.
 8. تحدد الموازنة أهداف معينة تستخدم كمرجعية للقيام بعملية الرقابة أي قياس وتقييم الأداء.

6-1-2 أهداف الموازنة التخطيطية:

يتضح مما سبق أن الموازنة التخطيطية تُساعد إدارة المنشأة في القيام بوظائفها المختلفة، وبالتالي فهناك علاقة وثيقة بين أهداف الموازنة التخطيطية، وبين وظائف الإدارة من تخطيط وتنسيق وتوجيه ورقابة، ويمكن توضيح تلك العلاقة باختصار على النحو التالي (محرم والبابلي، 2012: 191):

أولاً: الموازنة والتخطيط:

يتطلب التخطيط عدة خطوات تبدأ بتحديد الأهداف الرئيسية ثم دراسة كل من الأحوال الداخلية والظروف الخارجية، وتنتهي بوضع البرامج والسياسات اللازمة لتحقيق الأهداف الفرعية بطريقة تكفل تحقيق الأهداف العامة للمنشأة، وبالتالي تُساعد الموازنة في تحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة،

وترجمتها إلى أهداف فرعية، وصياغتها في شكل أداء متوقع بصورة مرنة بحيث تتغير هذه الصياغة عند حدوث أي تغير في هذه الأهداف مع ربط ذلك بمركز مسئولية معين بحيث تصلح هذه الأهداف أساساً لتقييم أدائه، ولذلك فإن كثير من الموازنة يمكن أن تولد كنتيجة للخطط البديلة بشكل يُساعد على اختيار أفضل خطة مناسبة منها، وعلى ذلك يمكن القول أن الموازنة التخطيطية تساعد إدارة المنشأة في تحقيق وظيفة التخطيط.

ثانياً: الموازنة والتنظيم:

تعد عملية تحديد السلطات والمسئوليات في ظل خريطة تنظيمية سليمة أحد أهم العناصر التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند إعداد الموازنة التخطيطية فهي تنعكس في صورة قواعد وإجراءات للموازنة تتمشى مع الهيكل التنظيمي.

ثالثاً: الموازنة والتنسيق:

يستلزم نظام الموازنة التخطيطية إعداد مجموعة من الخطط التفصيلية التي تغطي مختلف جوانب النشاط في الوحدة الاقتصادية، ومن خلال وظيفة التنسيق يتحقق الاتساق والانسجام والتكامل بين خطط مختلف أوجه النشاط. ويمكن القول إن الموازنة في صورتها النهائية الشاملة تتكون من مجموعة من الخطط التفصيلية المتناسقة والمترابطة.

رابعاً: الموازنة والاتصال:

تلعب الموازنة دوراً مهماً كأداة للاتصال، فالغرض الرئيس من تحديد الأهداف التفصيلية الخاصة بكل قسم هو توصيلها إلى الشخص المسئول عنه، وكلما زاد حجم المنشأة وتعددت فروعها وأقسامها كلما زاد اعتمادها على الموازنة التخطيطية باعتبارها أداة اتصال تؤدي إلى تدفق المعلومات المفيدة لأغراض تقييم الأداء.

خامساً: الموازنة والحافز:

إن الغرض الرئيس من عملية التحفيز هو إقناع الأفراد بعدم وجود تعارض بين أهداف المنشأة وأهدافهم الشخصية، بل أن تحقيق أهداف المنشأة يترتب عليها تلقائياً تحقيق أهدافهم الشخصية، وحتى يلقي هدف تحفيز العاملين النجاح المنشود ينبغي أن تُوضع الموازنة من خلال المشاركة.

سادساً: الموازنة والرقابة:

إن الهدف من الرقابة هو ضمان تحقيق الأهداف، ولأن تقييم الأداء يُعد جزءًا من عملية الرقابة. وينبغي أن يشمل تقرير انحرافات الموازنة المرفوع للإدارة المعلومات الملائمة التي تقيد لأغراض تقييم الأداء وتطبيق خطط الحوافز الإيجابية والسلبية، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة إذا كان من الممكن التصحيح خلال الفترة الحالية أثناء التنفيذ، ومن هذا يتضح أن الموازنة تعد أداة يمكن استخدامها بفاعلية في تحقيق الاتصال والرقابة والوقاية من الأخطاء في الفترات المقبلة.

7-1-2 الأسس والمبادئ العلمية للموازنة التخطيطية:

لكي تكتسب الموازنة الفاعلية في تحقيق المستهدف منها يتطلب الأمر ضرورة إعدادها واستخدامها في ضوء مجموعة محددة من الأسس والمقومات والمبادئ العلمية، ورغم عدم الاتفاق على مجموعة محددة من المبادئ التي ينبغي الاسترشاد بها بصدد إعداد واستخدام الموازنة فقد نادى البعض بضرورة تأصيل المبادئ العلمية للموازنة حتى يكون لها صفة العمومية شأنها في ذلك شأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها حتى تحقق الهدف منها من ناحية، وحتى يتسنى لأي مُراجع التأكد من أن الموازنة قد أعدت وفقاً لمبادئ وإجراءات مُتعارف عليها من ناحية أخرى، والمبادئ وهي (جمعة، 2011: 228):

1. الموازنة بين الأهداف والإمكانات: يجب تحديد الأهداف التي يراد تحقيقها خلال فترة الموازنة، كما يجب أن يؤخذ في الاعتبار التعارض الذي قد ينشأ بين الإدارات المختلفة ومحاولة التوفيق بينها بما يكفل تحقيق الأهداف الرئيسية للمنشأة كوحدة اقتصادية متكاملة.
 2. الواقعية: تعد الموازنة التخطيطية وسيلة فعالة لتحديد وتنسيق احتياجات المنشأة من عوامل الإنتاج المختلفة خلال فترة معينة لذلك يجب الالتزام عند إعدادها بالواقعية.
- ويمكن إضافة بعض المبادئ وهي (محرم والبابلي، 2012: 196):

1. مبدأ الشمول والاتساق والتكامل في الإعداد: وفقاً لهذا المبدأ ينبغي أن تُعد الموازنة التخطيطية بشكل يشمل كافة أوجه النشاط بالمنشأة، وغني عن البيان أن عدم الالتزام بهذا المبدأ يمكن أن يجعل هدف التنسيق بين مختلف أوجه النشاط داخل المنشأة هدفاً من الصعب تحقيقه، ومن المؤكد أن غياب التنسيق عن أي وحدة اقتصادية يؤدي إلى سوء استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لها.
2. مبدأ المرونة والاستعداد بالخطط البديلة: يُعد مبدأ المرونة أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الموازنة حيث يُساعد إدارة المنشأة على تحقيق أهدافها بأكبر كفاءة وفاعلية ممكنة وذلك

متى تغيّرت الظروف والتقديرات التي وضعت في ظلها الموازنة، فالواقع العملي يتصف غالباً بالتغير الدائم وعدم الاستقرار وتعدد البدائل، وينبغي أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة الاحتمالات، فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيّرات التي يمكن أن تحدث.

3. مبدأ المشاركة: يقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنة، وتكمن أهميته في أن الموازنة المفروضة لا يتم تحقيقها غالباً بالكفاءة المرجوة مثل الموازنة التي تتم بمشاركة العاملين.

8-1-2 بيان آلية البدء بعملية التخطيط وإعداد الموازنة:

إن البدء بعملية التخطيط يتطلب إجراءات معينة من أهمها تشكيل اللجان الفنية المسؤولة عن التخطيط. بعد ذلك يتم البدء بإنشاء الخطط قصيرة الأجل. وعند البدء بإعداد الموازنة الفرعية المنبثقة عن الخطة الاستراتيجية والخطة المتوسطة الأجل يتم البدء ببناء المعايير اللازمة لوضع الموازنة التخطيطية السنوية وبمشاركة الأطراف ذات العلاقة، وبالنتيجة نخلص إلى أن إعداد الموازنة يتطلب إنشاء اللجان الملائمة التي ستساهم في إنشاء معايير القياس التي من خلالها يتم بناء الموازنة. وقد لخص الباحث خطوات إعداد الموازنة فيما يلي (المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2014: 205):

1. تكوين لجنة الموازنة: يتم تكوين لجنة الموازنة للإشراف على إعداد وتنسيق تقديرات الموازنة.
2. مرحلة الدراسة: تقوم اللجنة بتجميع كل المقترحات الخاصة بالإدارات التنفيذية وتعرض على الإدارة العليا للمناقشة في ضوء السياسة العامة والاحتياجات الفعلية والأهمية النسبية وأفضل عائد متوقع.
3. مرحلة الإقرار: يتم صياغة المقترحات المقبولة ووضعها في الشكل النهائي ليتم عرضها ومناقشتها مع المستويات المسؤولة عن إقرارها واعتمادها.
4. مرحلة التنفيذ: بعد موافقة واعتماد مجلس الإدارة للمؤسسة ترسل الخطة إلى المسؤولين عن التنفيذ ويجب التأكد من فهم العاملين للخطة وأهدافها حتى يسهم كل منهم عن اقتناع في أداء دوره التنفيذي.
5. مرحلة المتابعة: يجب على لجنة الموازنة متابعة تنفيذ الخطة حتى تتمكن من التنسيق بين الخطط الفرعية وتحديد الانحرافات أو المعوقات وتحديد المسؤولية حتى يمكن إجراء التصحيح اللازم في الوقت المناسب.

9-1-2 الموازنة بالمشاركة:

- تهتم الدراسة بالمشاركة في اعداد الموازنة للأسباب التالية (Ray and Eric, 2002: 421):
1. يُعد كل الأفراد في مختلف المستويات عضواً في الفريق والتي تُقيم الإدارة العليا آرائه وأحكامه.
 2. يُعد الشخص ذو الاتصال المباشر بالنشاط في موقع أفضل عند إعداد قيم للموازنة، وبالتالي فإن تقديرات الموازنة المعدة بهذه الطريقة تميل إلى أن تكون أكثر دقة ويمكن الاعتماد عليها.
 3. يكون الشخص أكثر إهتماماً بتحقيق الموازنة التي اشترك في وضعها من الموازنة التي تفرض عليه من أعلى.
 4. تشمل الموازنة الذاتية على نظامها الفريد في الرقابة من حيث أن الأشخاص الذين لا يحققون أهداف الموازنة لا يلومون إلا أنفسهم ومن ناحية أخرى إذا فرضت عليهم الموازنة من أعلى فيمكنهم القول بأن هذه الموازنة غير منطقية أو غير واقعية، مما أدى إلى استحالة تطبيقها لها.

9-1-2 الموازنة كأداة أساسية للإدارة:

- إن إدارة المنشأة تقوم بأداء عدة وظائف متصلة ومنتالية وبصورة دائمة ومستمرة وهي:
- التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة. وجميع المنشآت لها أهداف تسعى إلى تحقيقها، وحتى يضطلع المسئولين في المنشأة بمسئوليات الإدارة واتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب فإنهم في حاجة إلى استخدام أدوات وأساليب وإجراءات معينة تساعدهم على أداء مهامهم. ولعل من أهم هذه الأدوات الموازنة باعتبارها أداة شاملة تُساعد المسئولين على التخطيط المالي لكافة الأنشطة والتنسيق فيما بينها ورقابة أدائها. وتعد الموازنة أسلوباً عملياً أو نظاماً متكاملًا لتنسيق كافة المجالات والأنشطة التي تتناولها الإدارة، وصولاً إلى التأكد من الأداء السليم للمنشأة بغية تحقيق أهدافها، ويتحقق كل ذلك من خلال الاعتبارات التالية (راضي، 2012: 18):
- ترجمة الأهداف العامة للمنشأة إلى أهداف محددة وواضحة وقابلة للقياس.
 - وضع الخطط والبرامج التفصيلية اللازمة لتحقيق الأهداف العامة للمنشأة.
 - قيام كل مسئول في المنشأة انطلاقاً من الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل بتحديد الأهداف التفصيلية للنشاط الذي هو مسئول عنه، ومن ثم وضع خطط العمل والبرامج التفصيلية الخاصة بوحده الإدارية.

- قيام كل مسئول بتحديد الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف الخاصة به، والتي تشمل الموارد البشرية والمادية والمالية والتنسيق فيما بينها وذلك وفقاً لأساس علمي دقيق.
- ضمان مشاركة جميع المسؤولين في وضع الأسس والقواعد اللازمة لتحويل الموارد المتاحة إلى الإنتاج المحدد، وتحقيق النتائج المتوقعة، بالشكل الذي يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- العمل على إيجاد نموذج يحقق التوازن بين الأهداف والموارد والنتائج، واتخاذ القرارات الخاصة بتحديد الأسلوب الأمثل لتحويل الموارد إلى النتائج المتوقعة، أخذاً في الاعتبار العوامل الخارجية المؤثرة في ذلك.
- تحقيق التنسيق بين كافة المسؤولين المعنيين بالشكل الذي يضمن تحقيق الاتساق بين كافة الخطط والبرامج الخاصة بجميع الأنشطة.
- التحديد الواضح والدقيق لمسئوليات الجميع، وتوفير إطار مرجعي عام يتم الرجوع إليه عند الحاجة.
- تحديد احتياجات كل مسئول من المعلومات التي تساعد على إحكام الرقابة على العمليات التي يتولى الإشراف عليها.
- إسناد مسئوليات الرقابة على كل عنصر من عناصر المصاريف أو الإيرادات إلى المسؤولين الأساسيين في المنشأة.
- إبراز الفرص المتاحة لخفض التكاليف نتيجة ما تتطلبه الموازنة من تحليل لعناصر ومسببات الإنفاق، فضلاً عن فعالية الرقابة وتوسيع نطاقها.
- وضع معايير أداء واضحة ومحددة لاستخدامها في عملية تقييم الأداء الفعلي لكل نشاط ولكل مسئول.
- توفير الأساس للرقابة على الأداء على مدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعية وتحليل أسبابها، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، ومتابعة تنفيذها.

المبحث الثاني

الموازنة المرنة

0-2-2 تمهيد:

إن المنشآت التي تتغير فيها مستوى النشاط من فترة لأخرى يتطلب منها الأمر الأخذ بأسلوب الموازنة المرنة وإلا انتفى الهدف الرقابي للموازنة لهذا يلاحظ أن الاتجاهات الحديثة في إعداد الموازنة بما يتفق مع مبدأ المرونة ما ينادي به البعض من ضرورة إعداد موازنتين حيث تعد التقديرات لأكثر من مستوى من مستويات النشاط (جمعة، 2011: 236): موازنة قبل الأداء حيث تعد التقديرات على أساس توقعات الإدارة في بداية الفترة المحاسبية. وموازنة بعد الأداء حيث تعد التقديرات على ضوء ما يتحقق فعلاً من توقعات الإدارة خلال الفترة المحاسبية.

ويمثل هذا الاختلاف بين الموازنتين أخطاء التنبؤ عن ظروف عدم التأكد، كما أن الرقابة الفعالة تتطلب مقارنة الأداء الفعلي بتقديرات الموازنة التي تم حسابها بعد الأداء.

ونتيجة للتقلبات وعدم تقدير الطلب تقديراً دقيقاً يجب على الإدارة أن تتوقع عدة مواقف، وأن تقدر الطلب بناءً على هذه المواقف المتعددة، ولذلك تكون الموازنة المرنة هي أفضل أداة لتقدير الطلب من خلال تعدد افتراضاتها، وهذا يختلف اختلافاً كبيراً عن الموازنة التخطيطية الثابتة أي التي تعد بافتراض حالة أو موقف معين يتوقع حدوثه في المستقبل. وقد يتم تقدير التكاليف عند عدة مستويات للنشاط، وهذا ما تنطوي عليه الموازنة التخطيطية المرنة وتفترض الموازنة المرنة تغير تكاليف العمل والمواد والمهمات المستخدمة في الإنتاج تبعاً للتغيرات في حجم النشاط. ويمكن أن تفيد الموازنة التخطيطية المرنة في أغراض الرقابة، كما أنها نافعة لأغراض التخطيط لاسيما في بيئة غير مؤكدة وتتوقف دقة الموازنة التخطيطية المرنة على التعرف الصحيح على العلاقات بين التكاليف وأحجام الإنتاج (حميدات وخداش، 2013: 689).

وعموماً سنتعرف في هذا المبحث على مفهوم الموازنة المرنة وخصائصها وما يميزها عن الموازنة الساكنة، وكيفية إعداد الموازنة المرنة وتحليل انحرافات واستخداماتها والاختلاف بينها وبين التكاليف المعيارية.

1-2-2 مفهوم الموازنة المرنة:

"الموازنة المرنة هي التي تعد على أساس عدة أحجام للنشاط بحيث يتم إعداد تقديرات الموازنة على أساس عدة مستويات للنشاط. ويتم تقسيم التكاليف حسب درجة ارتباطها بالمستويات المختلفة

للنشاط. ويستخدم هذا الأسلوب عندما تتميز العمليات والظروف المحيطة بالمنشأة بالحركة أو الديناميكية والمرونة بدلاً من أن تتميز بالثبات. ولا شك أن الموازنة المرنة تعد أكثر واقعية من الموازنة الثابتة نظراً لأخذها في الاعتبار تميز العمليات الاقتصادية بالحركة والديناميكية" (راضي، 2012: 39).

وعرفت بأنها الموازنة التي يتم إعدادها لعدة مستويات من النشاط الإنتاجي 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 الموازنة 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 لذلك من أثر كبير في دقة تحليل الانحرافات الناجمة عن الاختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة، وتكتسب هذه الموازنة صفة المرونة أو الديناميكية من الجزء المتغير من التكاليف (السعيدات، 2003: 25).

وتعرف أيضاً الموازنة المرنة بأنها موازنة توضع لعدة مستويات من النشاط المتوقع تحقيقها خلال فترة عمل الموازنة، ولبناء هذا النوع من الموازنة يجب فصل عناصر التكاليف إلى عناصر تكاليف ثابتة وعناصر تكاليف متغيرة، وبالنسبة للإيرادات فهي الأخرى يجب أن تحدد لعدة مستويات (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001: 14).

2-2-2 خصائص الموازنة المرنة:

إن خصائص الموازنة المرنة هي (Ray and Eric, 2002: 550):

1. أنها موجهة لكل مستويات الأنشطة داخل المدى الملائم بدلاً من مستوى نشاط واحد.
2. إنها 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 الذي تحقق فعلاً خلال الفترة ثم يتحوّل إلى الموازنة المرنة لتحديد التكاليف الواجبة لمستوى النشاط الفعلي المحقق.

2-2-3 ما يميز الموازنة المرنة عن الموازنة الساكنة:

عندما يتم تحديد الانحرافات عند الموازنة الساكنة عند نهاية فترة الموازنة، لا يتم إجراء أي تسويات للقيم المخططة بالموازنة لمستوى المخرجات الفعلية في فترة الموازنة، وتركيزنا في هذا

المبحث سيكون على الموازنة المرنة. وتحدد الموازنة المرنة الإيرادات، والتكاليف المخططة بالموازنة، على أساس مستوى المخرجات الفعلية في فترة الموازنة، وتتم حسابات الموازنة المرنة عند نهاية الفترة عند معرفة المخرجات الفعلية، بينما تعد الموازنة الساكنة عند بداية فترة الموازنة على أساس مستوى المخرجات المخططة عن الفترة، إن الموازنة المرنة تمكن رجال الإدارة من تحديد الانحرافات التي توفر معلومات أكثر من تلك التي توفرها انحرافات الموازنة الساكنة. وبالطبع فإن الموازنة-ساكنة أو مرنة يمكن أن تختلف عن بعضها البعض في مستوى التفاصيل التي يمكن التقرير عنها، وهناك اتجاه متزايد من جانب التنظيمات لعرض الموازنة مع ملخصات واسعة للأرقام يمكن أن تقسم إلى أرقام أكثر تفصيلاً بشكل متدرج عن طريق البرامج الجاهزة للكمبيوتر، ويزيد مستوى التفصيل في المفردات الرئيسية بقائمة الدخل، وعدد الانحرافات المحسوبة (تشارلز وآخرون، 2009: 412).

4-2-2 إعداد الموازنة التخطيطية المرنة:

إن الفكرة الأساسية للموازنة المرنة هي أنه من خلال دراسة نمط سلوك التكاليف يمكن أن تعد الموازنة خلال "مدى من النشاط" بدلاً من مستوى نشاط واحد. ويتم إعداد الموازنة التخطيطية المرنة باستخدام التحليل الحدي عن طريق دراسة كل بند من بنود التكاليف دراسة دقيقة لتحديد درجة ارتباط أو تغير العنصر مع حجم الإنتاج والمبيعات، لعدد من المستويات المختلفة (من الإنتاج والمبيعات)، وفيما يلي الخطوات الرئيسية لإعداد الموازنة المرنة (Ray and Eric, 2002: 552):

1. حدد المدى الملائم الذي يُتوقع أن يتقلب خلاله الإنتاج خلال الفترة القادمة.
2. حلل التكاليف التي ستحدث خلال المدى الملائم حتى يمكن تحديد أنماط سلوك التكاليف (متغيرة، ثابتة، مختلطة).
3. افصل التكاليف بحسب سلوكها، ثم حدد معادلة التكاليف المتغيرة والمختلطة.
4. باستخدام المعادلة للجزء المتغير من التكاليف، أعد موازنة بين التكاليف التي ستحدث عن المستويات المختلفة خلال مدى النشاط الملائم.

ويرى ابوحشيش بأنه لإعداد الموازنة المرنة يتم اتباع الخطوات التالية (ابوحشيش، 2012: 93):

1. تحديد مدى النشاط الذي يمكن أن تغطيه الموازنة، فتحديد المدى يساعد على تحديد سلوك التكاليف ضمن هذا المدى.

2. تحديد عدد وحدات المخرجات المخططة.
3. تحديد أسعار البيع المخططة وذلك لغايات تحديد قيمة المبيعات المخططة.
4. تحديد التكاليف المتغيرة للمخرجات (المبيعات المخططة).
5. تحديد التكاليف الثابتة المخططة طبقاً للمدى المناسب.
6. إعداد الموازنة المرنة لوحدات المخرجات المخططة.

5-2-2 تحليل انحرافات الموازنة المرنة:

يقصد بتحليل انحرافات الموازنة تحديد الفروق والاختلافات بين بيانات الموازنة والبيانات الفعلية من نفس الفترة والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات المصححة اللازمة، وتشمل دراسة تحليل انحرافات الموازنة خلاف انحرافات المبيعات ومجمل ربح الانحرافات التالية (قللي، 2003: 187):

- تحليل انحرافات التكاليف المباشرة (المواد والأجور)

- تحليل انحرافات التكاليف الصناعية (المتغيرة والثابتة).

1. تحليل انحرافات التكاليف المباشرة:

يتم تبويب انحرافات الموازنة المرنة إلى جزئيين: انحراف سعر وانحراف كفاءة، وذلك بالنسبة لعنصري المواد المباشرة والأجور المباشرة، يلاحظ بشأن هذه الانحرافات:

- إنه في الحياة العملية قد تستبدل هذه الاصطلاحات بأخرى للتعبير عن مثل هذه الانحرافات، مثل ذلك ما يطلق على انحرافات السعر بانحراف المعدل عند استخدامه بالنسبة للأجور المباشرة، كما أن انحراف الكفاءة غائباً أيضاً ما يطلق عليه بانحراف استخدام أو انحراف كمية.

- قد يكون من المناسب عند كتابة تقرير الأداء أن يجرى تحليل الأجور بصفة مستقلة من تحليل المواد والعكس.

2. التكاليف الصناعية غير المباشرة (المتغيرة)

عادة ما تكون هذه التكاليف من عناصر متعددة (كالقوى المحركة، والاصلاحات، والأجور غير المباشرة، والوقت الضائع.. وخلافه)، وتعد الطريقة المفضلة لتحليل، انحرافات هذه التكاليف هي التي تتمثل في تحليل كل عنصر على حده.

وهناك ثلاثة عوامل على الأقل ذات أهمية عند اختيار أساس موازنة التكاليف الإضافية المرنة

(Ray and Eric, 2002: 554):

1. أن تكون هناك علاقة سببية بين أساس النشاط والتكاليف الإضافية، يجب أن تكون هناك علاقة سببية مباشرة بين النشاط كأساس والتكاليف الإضافية المتغيرة بالموازنة المرنة، بمعنى أنه يجب أن تتغير التكاليف الإضافية بالموازنة كنتيجة للتغير في مستوى النشاط.
2. لا يجب التعبير عن أساس النشاط بالقيم النقدية.
3. يجب أن يكون بسيطاً وسهل الفهم، يجب أن يكون أساس النشاط بسيطاً ويسهل فهمه، فعدم سهولة فهم أساس النشاط بواسطة المدير الذي سيستخدمه يومياً يؤدي إلى سوء الفهم والارتباك بدلاً من أن يخدم كأداة إيجابية للرقابة على التكاليف.

6-2-2 استخدامات الموازنة المرنة:

هناك عدة استخدامات للموازنة المرنة وهي (Ray and Eric, 2002: 553):

1. متى تم إعداد الموازنة المرنة يكون المدير مستعداً لمقارنة النتائج الفعلية للفترة بمستوى الموازنة القابل للمقارنة أيّاً ما كان المدى الملائم، ولا يكون المدير محصوراً في مستوى نشاط واحد كما الحال في الموازنة الساكنة.
2. تستخدم انحرافات التكاليف هذه في تقييم أداء الرقابة على التكاليف طالما أنها ناتجة عن مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة بالموازنة لنفس مستوى النشاط.
3. أن استخدام الموازنة المرنة يتيح المقارنة بين التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة بالموازنة عند نفس مستوى النشاط، بدلاً من الإجماع على مقارنة التكاليف المخططة بالموازنة بالتكاليف الفعلية عند مستوى إنتاج مختلف، وهنا تظهر قوة وديناميكية مدخل الموازنة المرنة، ونتيجة لتطبيق معادلة التكاليف أصبح من السهل إعداد موازنة في أي وقت وعند أي مستوى نشاط خلال المدى الملائم، وحتى إن كانت نتائج النشاط الفعلي لا تظهر بالموارئة فإنه يمكن إعداد التكاليف المخططة بالموازنة لهذا المستوى، وبالتالي تُظهر انحرافات يمكن استخدامها أكثر.

7-2-2 التوسع في الموازنة المرنة:

قبل إنهاء مناقشتنا لإعداد الموازنة المرنة للتكاليف الإضافية فإننا بحاجة إلى أن نأخذ في اعتبارنا موضوعين إضافيين آخرين، الأول هو تضمين الموازنة المرنة بالتكاليف الثابتة، والثاني إعداد الموازنة المرنة في حالة اتباع تحديد التكلفة على أساس النشاط، وناقش هذين الموضوعين فيما يلي (Ray and Eric, 2002: 559).

1-7-2-2 التكاليف الثابتة والموازنة المرنة:

إن مصطلح الموازنة المرنة يشير إلى التكاليف المتغيرة فقط، ومن الناحية العملية فإن غالبية المنشآت تُصنّف التكاليف الثابتة ضمن الموازنة المرنة. وتُضاف التكاليف الثابتة إلى الموازنة المرنة لسببين على الأقل، الأول نظرًا لأن التكاليف الثابتة خاضعة لرقابة المدير فيجب أن يتضمنها تقرير أداءه، ومن ثم فإن تقرير أداءه هذا المدير يجب أن يتضمن هذه التكاليف الثابتة مع التكاليف المتغيرة التي يُعد مسؤولاً عنها. ثانيًا أن التكاليف الثابتة تكون مطلوبة ضمن الموازنة المرنة لأغراض تحديد تكلفة المنتج، وتحمل التكاليف الإضافية على وحدات المنتج عن طريق معدلات تحميل التكاليف الإضافية محددة مقدّمًا وتمد الموازنة المرنة المدير بالمعلومات اللازمة لحساب هذا المعدل وبالتالي تُساعد في عملية تحديد تكلفة المنتج.

2-2-7-2 تحديد التكلفة على أساس النشاط والموازنة المرنة:

إن استخدام الموازنة المرنة يتيح للشركة القدرة على تنفيذ نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط، والفرق الأساسي بين الشركة التي تطبق نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط وتلك التي تطبق نظامًا تقليدياً لتحديد التكلفة يقع في اعداد الموازنة المرنة الواجب استخدامها. وباختصار فإن مفهوم الموازنة المرنة ليس قاصراً على الشركات التي تستخدم معدل واحد للمؤسسة ككل لتحديد تكلفة منتجاتها، فإنه يمكن استخدام الموازنة المرنة (وهي مستخدمة فعلاً) في إعداد معدلات تحميل متعددة والتي يكون لديها موازنة مرنة متعددة ومراكز أنشطة. ويضمن استخدام الموازنة المرنة دقة نظام تحديد التكلفة للشركة، وذلك لأن الموازنة المرنة المتعددة تضمن وجود ارتباط قوي بين التكاليف الإضافية والأساس الذي تُبنى عليه هذه الموازنة والذي تحمل التكاليف على أساسه للمنتجات، وبالإضافة إلى زيادة الدقة، فإن الموازنة المتعددة تؤدي إلى نظام لتحليل الانحرافات قابلة للاستخدام أكثر طالما أن التكاليف التي يحسب لها مرتبطة بمركز نشاط واحد (Ray and Eric, 2002: 559).

8-2-2 الاختلاف بين الموازنة المرنة والتكاليف المعيارية:

الموازنة المرنة	والتكاليف المعيارية
تدرس التكاليف والإيرادات والأصول والخصوم	تركز على التكاليف فقط
مرتبطة بحاسبة المسؤولية	مرتبطة بوحدة من منتج معين وهي موازنة الإنتاج

من أهم أغراض نظام التكلفة المعيارية مساعدة الإدارة في الرقابة على تكاليف الإنتاج. والمعايير توفر للإدارة أسلوباً نظامياً للمقارنة الفترية بين النتائج الفعلية والنتائج المعيارية، والفرق

التي تظهر بينهما تسمى بالانحرافات. وتحليل الانحرافات أسلوب يمكن للإدارة استخدامه في (ابوحشيش، 2012: 93):

- قياس الأداء.
- تصحيح مواطن عدم الكفاءة.
- والمساءلة المحاسبية.

إن الحكم على أداء المدير يجب أن يكون في ضوء كيفية إدارته للبنود والعناصر التي تخضع لرقابته المباشرة، ولهذا يجب أن يتم تبويب كل التكاليف أو الإيرادات للمنشأة بحرص وفقاً للمستويات الإدارية التي تخضع للتكاليف لرقابتها. ويكون كل مستوى إداري متحملاً مسؤلية التكاليف التي تخضع لرقابته كما يتحمل كل مدير في كل مستوى أي انحرافات بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية. وعند تفويض السلطة بواسطة الإدارة العليا إلى المديرين في المستوى المتوسط أو الأدنى، يتم مساءلتهم عن أدائهم. وعند تناول موضوع تحليل الانحرافات بالموازنة المرنة يُعد شيء مهم - فالموازنة تخدم بصفة عامة وظيفتي التخطيط والرقابة في نفس الوقت، وأفضل وسيلة لإعداد الموازنة استخدام المعايير التي يتم إعدادها بواسطة الشركة أفضل من الاعتماد على بيانات ماضية عن أسعار وكميات المدخلات الفعلية، فهذه البيانات الماضية بالرغم من أنها تكون متاحة بتكلفة منخفضة نسبياً إلا أنها تتطوي على عدم كفاءة ولا تتضمن أي تغيرات متوقعة عن فترة الموازنة. إلا أن استخدام المعايير في إعداد الموازنة يحقق استبعاد عناصر عدم الكفاءة الماضية والمعايير التي تأخذ في الاعتبار التغيرات المتوقع حدوثها في فترة الموازنة كاستخدام عمالة أكثر مهارة أو مواد خام أكثر جودة أو إدخال نظام حديث في الإنتاج... وهكذا (ابوحشيش، 2012: 93).

الفصل الثالث

محاسبة المسؤولية وتعزيز

كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أداءها

3-1 المقدمة

3-2 المبحث الأول: محاسبة المسؤولية.

3-3 المبحث الثاني: القرارات الإدارية وتقييم الأداء.

0-3 المقدمة:

إن الأسلوب اللامركزي هو الأكثر شيوعاً في الإدارة، الأمر الذي تطلب وجود ضوابط للرقابة للتأكد من قيام الإدارات بتنفيذ المطلوب منها. ويقصد باللامركزية تفويض صلاحيات اتخاذ القرارات في الشركة، وتزويد المديرين بالسلطات المناسبة لمواقعهم وحدود مسؤولياتهم (Garrison et. al., 2014: 337).

وأدت ندرة الموارد الاقتصادية، والمنافسة الشديدة، والتطور التكنولوجي السريع، إلى زيادة اهتمام إدارات الشركات بالمحاسبة الإدارية، كما ساهم في امتداد دور المحاسبة الإدارية إلى تنظيم تدفق الأموال وتخطيطها والرقابة عليها وتوفير المعلومات المالية وغير المالية لاختيار أفضل البدائل من أجل تحقيق أهداف الشركة. ومن هنا أتى دور المحاسبة الإدارية في تزويد الإدارة العليا بالأدوات اللازمة لتقييم أداء المراكز (أبو نصار وآخرون، 2011: 219).

وأدى تطبيق اللامركزية في الإدارة إلى تقسيم المنشآت إلى عدة إدارات تساهم كل منها في تحقيق أهداف المنشأة، ويرأس كل منها مدير مسئول تفوض له سلطة اتخاذ القرارات بالقدر الذي يمكنه من إنجاز مهامه على النحو المرغوب فيه، وبما يتفق مع المصلحة العامة للمنشأة، وبالتالي أدت اللامركزية بدورها إلى استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء (محرم والبابلي، 2012: 200).

وتعني اللامركزية تفويض مسؤوليات اتخاذ القرارات إلى المديرين بالمستويات الإدارية الأدنى، لذلك نحتاج إلى نظام لمحاسبة المسؤولية للتقرير عن نتائج هذه القرارات، ويستخدم مصطلح مركز المسؤولية لأي جزء بالشركة يكون لمديره التحكم والتحاسب عن التكلفة، أو الربح، أو الاستثمار، والأنواع الثلاث الرئيسية لمراكز المسؤولية هي مراكز التكلفة، ومراكز الربح، ومراكز الاستثمار (الفيومي، 2012: 102). وتعد المسؤولية هي مفتاح توجيه الجهود نحو هدف مكافحة الانحرافات السالبة وتنمية الانحرافات الموجبة، أو مفتاح قياس الوحدة الاقتصادية، حيث انها تؤدي إلى تأكيد الرغبة والعزيمة والقدرة على التحدي من خلال تنمية روح الابتكار للوحدة إلى أفضل استغلال للطاقة أو الموارد المتاحة (جمعة، 2011: 325). ويعد تقييم الأداء أحد المقومات الإدارية لنظام الرقابة الفعال، فتقييم الأداء هو أحد الأنظمة الفرعية لإدارة الموارد البشرية للمؤسسة حيث يحتوي على مجموعة من الأسس والإجراءات والقواعد التي يتم من خلالها متابعة أداء وسلوك الموظفين في جميع المستويات الإدارية (المدهون، 2015: 60).

المبحث الأول محاسبة المسؤولية

0-1-3 تمهيد:

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة المسؤولية هي أنه يجب الحكم على أداء أي مدير في ضوء كيفية إدارته للبنود والعناصر التي تخضع لرقابته المباشرة، وللحكم على أداء المدير بهذه الطريقة يجب أن يتم تبويب كل التكاليف و(الإيرادات) للمنظمة بحرص طبقاً لمستويات الإدارة والتي تخضع التكاليف لرقابتها، ويكون كل مستوى متحملاً لهذه التكاليف التي تخضع لرقابته كما يتحمل كل مدير في كل مستوى أية انحرافات بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وفي الحقيقة فإن محاسبة المسؤولية تؤدي إلى ربط المعلومات المحاسبية بالأشخاص بالنظر إلى التكاليف من وجهة المراقبة الشخصية، وليس من وجهة نظر المنظمة ككل وحول هذا المفهوم يدور أي نظام فعلي لتخطيط ورقابة الربح (Eric and ray, 2002: 419)

ومن الأفضل أن يتم تحديد مراكز المسؤولية بالطريقة التي تسهل من تحديد المسؤولية عن أكبر قدر من عناصر النشاط بصورة مباشرة، ولا يعني ذلك بالضرورة تخفيض عدد مراكز المسؤولية لأقل عدد ممكن بقدر ما يعني تحقيق التوازن الملائم بين عدد مراكز المسؤولية الأمر الذي يساعد على تحقيق الرقابة بتكلفة مناسبة، وبطريقة ملائمة في نفس الوقت، ويقضي تحقيق الفاعلية للموازنة بضرورة الربط بين تقديراتها المختلفة وبين مراكز المسؤولية بالمنشأة، وذلك حتى نستطيع إجراء المقارنة السليمة بين النتائج الفعلية وبين هذه التقديرات الموزعة حسب مراكز المسؤولية في ضوء مفهوم القابلية للرقابة، ومع توافر نظام جيد للحوافز الإيجابية والسلبية، وفي ظل نظام جيد للتكاليف المعيارية فإن نظام محاسبة المسؤولية يمكن أن يساعد في تحقيق العدالة (محرّم والبابلي، 2012: 200).

وسنتطرق في هذا الفصل إلى دراسة مفهوم محاسبة المسؤولية ونشأتها وتطورها وأهدافها، وعن دورها في الرقابة وتقييم الأداء، ومقومات محاسبة المسؤولية ومتطلبات تطبيق هذا النظام، وخطوات تقييم مراكز المسؤولية، وخطوات تطبيق محاسبة المسؤولية.

1-1-3 مفهوم محاسبة المسؤولية:

يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه ذلك النظام الذي يتعرّف على مختلف مراكز اتخاذ القرارات في المنشأة، ويربط التكاليف في كل من هذه المراكز بالمدير المسئول عن اتخاذ القرارات فيما يتعلق بهذه التكاليف، ويقضي تطبيق محاسبة المسؤولية ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل

التنظيمي، كما يقوم على تقييم أداء المسؤولين استناداً إلى العوامل الخاضعة لرقابتهم (محرم والبابلي، 2012: 200).

ويعرف أيضاً نظام محاسبة المسؤولية أنه أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف بالدرجة الأولى إلى تدعيم الرقابة على الأداء، من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في ظل الموازنة التخطيطية، بحيث يمكن إصدار التقارير الرقابية على الأداء مقارناً بالمخطط لكل مركز من مراكز المسؤولية، مما يمكن من تحديد المسؤولية عن الانحرافات تحديداً دقيقاً ومعالجتها بكفاءة في الوقت المناسب. بمعنى آخر يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية هو نظام يربط الإدارة العليا بالدوائر والوحدات اللامركزية التابعة لها. فهو الذي يغذي المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات والتقارير اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في مراكز المسؤولية. فمحاسبة المسؤولية هي أساس نجاح نظام الإدارة اللامركزي (الجديبة، 2011: 34).

وعرف آخرون محاسبة المسؤولية بأنها "اسم يطلق على العمليات الإدارية الخاصة بتوفير المعلومات التي تساعد على رقابة العمليات وتقييم الأداء، ويُعد نظام محاسبة المسؤولية جزءاً من النظام الإداري للمنشأة ككل (وادي، 2008: 144).

وعرفها Horngren بأنها: "عبارة عن النظام الذي يقيس الخطط بالموازنة و(الأفعال) بالنتائج الفعلية لكل مركز مسئولية" (Horngren, 2005: 958).

وعُرفت بأنها: "ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسئولية" (خشارمة والعمري، 2004: 263).

2-1-3 نشأة وتطور مفهوم نظام محاسبة المسؤولية

تعود فكرة المسؤولية والمساءلة منذ قديم الأزل عبر العصور البشرية، ونشأ مفهوم محاسبة المسؤولية في القرآن الكريم والسنة النبوية، أما في الفكر المحاسبي والإداري فيُعد مفهوم محاسبة المسؤولية حديث نسبياً، وتناول البحث مفهوم محاسبة المسؤولية في الكتاب والسنة وفي الفكر المحاسبي والإداري لبيان نشأة وتطور مفهوم نظام محاسبة المسؤولية، وذلك كما يلي (وادي، 2008: 142):

مفهوم محاسبة المسؤولية في القرآن الكريم والسنة النبوية المطهرة: يرجع أصل مفهوم المحاسبة والمساءلة إلى ما ورد في كتاب الله سبحانه وتعالى فقد قال تعالى في كتابه الكريم (فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ (7) وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ) "سورة الزلزلة، آية 7-8".

وفي سنة نبية محمد عليه أفضل الصلاة وأتم التسليم عن عبد الله بن عمر رضي الله عنهما أنه سمع رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول "كلكم راع وكلكم مسؤول عن رعيته" رواه البخاري في صحيحه.

وعلى الرغم من ذلك فإن محاسبة المسؤولية كأسلوب إداري _ محاسبي حديثة نسبياً في التفكير المحاسبي حيث ترجع أولى البحوث فيها إلى عام 1952 حيث قيام John. A. Higgins بكتابة أول مقالة بعنوان محاسبة المسؤولية واعتبرت هذه المقالة أو إطار علمي متكامل لنظام محاسبة المسؤولية، وتبعته مقالات أخرى وبحوث عديدة لكتاب آخرين كانوا يشيرون دائماً إلي مقالة Higgins لما لها من أثر بليغ في تطوير نظام محاسبة المسؤولية (ميده، 2003، 324).

3-1-3 أهداف محاسبة المسؤولية:

إن الهدف الأساسي من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات التصحيحية داخل الشركة، كما توجد أهداف أخرى تتمثل بالنقاط التالية (الفضل وشعبان، 2003: 255-248):

1. يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات.
2. تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية.
3. تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.
4. يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشكلات الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسئول، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

5. إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية.

6. إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييراً في المبادئ أو النظريات، وإنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للشركة.

7. تُساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الشركة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها.

8. تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالشركة ألا يمارس ولا يراقب أيًا من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ما له من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخلص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

4-1-3 دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء وتحسينه:

إن دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء يتطلب تقسيم المنشأة إلى ما يُسمى بمراكز المسؤولية. كما تحتاج الإدارة لغايات الرقابة على التكاليف، إلى تصنيف تكاليف كل مركز من مراكز المسؤولية إلى مباشرة وغير مباشرة، وإلى قابلة للرقابة وغير قابلة للرقابة، حيث يُساعد هذا التصنيف الإدارة في مساءلة كل مركز عن التكاليف الخاصة به، فأى تكلفة تحمل على قسم أو مركز يجب أن تبرر من خلال المنافع التي يُستفاد منها، وذلك تطبيقاً لمحاسبة المسؤولية. ويمكن تعريف مركز المسؤولية بأنه الوحدة داخل المنشأة، والتي يكون مديرها مسئولاً عن أعمالها ونتائجها لتحقيق أهداف المنشأة العامة. ويمكن التمييز بين أربعة أنواع من مراكز المسؤولية هي مركز التكلفة، ومركز الإيراد، ومركز الربح، ومركز الاستثمار، وكما يلي (أبو نصار وآخرون، 2011: 220):

- **مركز التكلفة:** وهو المركز الذي يمنح مديره سلطة التحكم في التكاليف، إلا أنهم لا يملكون سلطة التحكم في الإيرادات أو الاستثمارات. ومن الأمثلة عليه، المراكز الخدمية في المنشأة.
- **مركز الإيراد:** وهو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحيات التحكم بالإيرادات (تحديد أسعار البيع والكميات المباعة من كل نوع، ونشاطات الترويج)، مع عدم إعطاء صلاحية التدخل في

مصاريف تصنيع أو شراء المنتج أو التحكم بالاستثمارات، وقد يعطى مدير هذا المركز دورًا محددًا في ضبط التكاليف الإدارية والرواتب، ومن الأمثلة عليه، قسم المبيعات في المنشأة.

- **مركز الربح:** هو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية التحكم بالتكاليف والإيرادات، وليس لديهم صلاحية باتخاذ قرارات الاستثمار. وبهذا فهو يشبه منشأة مستقلة دون أن يكون لموظفين علاقة بعمليات الاستثمار.

- **مركز الاستثمار:** هو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية باتخاذ قرارات متعلقة بالتكاليف، والإيرادات، والاستثمارات، وبالتالي فهو مشابه لمنشأة مستقلة.

5-1-3 الربط بين تنبؤات الموازنة ومراكز المسؤولية:

حتى نستطيع الربط بين تنبؤات الموازنة ومراكز المسؤولية، لابد من تحقيق فعالية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة عن طريق الربط بين تقديرات الموازنة، وبين مراكز الإشراف والمسؤولية في المنشأة والتي قد تكون عبارة عن فرع أو إدارة أو مصنع أو ورشة أو قسم. ويتحقق هذا عن طريق توزيع تقديرات الموازنة بحسب الوحدات التنظيمية المختلفة 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. والربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية، حيث تُعد تقارير دورية عن تنفيذ الموازنة للمستويات الإدارية المختلفة، وتختلف كمية التفاصيل التي تشملها هذه التقارير والفترات التي تغطيها بحسب المستوى الإداري في الهيكل التنظيمي (راضي، 2012: 24).

6-1-3 مقومات محاسبة المسؤولية:

إن مقومات محاسبة المسؤولية هي كما يلي (أبو نصار وآخرون، 2011: 220):

- **المقوم الأول:** تقسيم الهيكل التنظيمي داخل المنشأة إلى مراكز مسؤولية.
- **المقوم الثاني:** تفويض مديري مراكز المسؤولية بصلاحيات واضحة.
- **المقوم الثالث:** توزيع التكاليف والإيرادات على مراكز المسؤولية، وذلك حسب إمكانية كل مركز وصلاحياته للتحكم فيها.
- **المقوم الرابع:** ربط الموازنات التخطيطية بكل مركز من مراكز المسؤولية.

- **المقوم الخامس:** استخدام الموازنات للرقابة وتقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مركز مسئولية.
- **المقوم السادس:** إعداد تقارير يتم من خلالها تحليل الانحرافات للأداء الفعلي عن الأداء المخطط بهدف تحديد الجهة المسؤولة عن الانحرافات.
- **المقوم السابع:** وضع نظام للحوافز مرتبط بنتائج مراكز المسئولية. وتبرز أهمية نظام الحوافز كمقوم مهم في تطبيق محاسبة المسئولية من خلال ضرورة قيام الإدارة العليا بالسعي نحو ربط أهداف الأفراد داخل المنظمة بأهداف المنظمة نفسها، بحيث يشعر الموظف بأن إشباع حاجته المادية والمعنوية يأتي عن طريق مدى مساهمته في تحقيق أهداف المنظمة التي يعمل بها وبالتالي تحقيق أهداف نظام محاسبة المسئولية (مرتجى، 2007: 52).

3-1-7 متطلبات تطبيق محاسبة المسئولية:

لكي يمكن تطبيق محاسبة المسئولية فإن هناك متطلبات أساسية لا بد من وجودها، هذه المتطلبات يمكن إيجازها في (الفيومي، 2012: 105):

1. نظام موازنة جيد: يضمن تقدير الموازنة تفصيلاً لمستوى الأقسام من ناحية تحديد أنواع النفقات مفصلة.
2. هيكل شركة جيد ومفهوم: تتضح فيه الأهداف العامة للشركة، وللأقسام، وكذلك المهام، والصلاحيات والمسئوليات، والسياسات والإجراءات.
3. دليل حسابات موحد متناسق مع النظام الإداري: يرجع بصفة دورية ليتلاءم مع النظام الإداري القابل للتطوير، مع ضرورة استخدام أسلوب الترميز المناسب لكي تعطي التقارير المناسبة بالشكل والوقت المناسب.
4. التقارير المناسبة: لا بد من تحديد التقارير المناسبة لاحتياجات المستفيدين، مما يعني ضرورة القيام بتحليل كامل لهذه الاحتياجات، بحيث تحدد الكم والكيف لهذه المعلومات وكذلك مواعيد إخراجها وتحديد لمن تعطي هذه التقارير.

3-1-8 علاقة نظام الموازنات بالهيكل التنظيمي الإداري:

يعتمد نظام الموازنات على هيكل التنظيم الإداري للمنشأة، الذي يقوم بتقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية تسمى مراكز مسئولية، ويتولى الإشراف على عملية وأنشطة كل مركز منها مسئول معين يخول الصلاحيات اللازمة للقيام بذلك. ونظرًا إلى أن تطبيق الموازنات وتحقيق الأهداف التي تعبر عنها وتحقيق الرقابة باستخدامها، تتم من خلال مراكز المسئولية هذه، فلا شك أن الأمر

يستوجب أن يتم تصميم نظام الموازنات على أساس هذه المراكز وبشكل يتناسب مع الهيكل التنظيمي الإداري للمنشأة. ويمكن الإشارة إلى أن تطبيق نظام الموازنات يتيح الفرصة لإعادة النظر في هيكل التنظيم الإداري للمنشأة، بمعنى أنه حال وجود قصور في هيكل التنظيم الإداري فإن نظام الموازنات يُمثل أداة فعّالة لاكتشاف كافة الثغرات والأخطاء الموجودة فيه وإجراء التعديلات اللازمة عليه لتصحيح القصور الموجود، وذلك حتى يتمكن الهيكل التنظيمي الإداري من الاضطلاع بأداء الدور المنوط به في تسهيل تحقيق المنشأة لأهدافها (راضي، 2012: 44).

ولقد ارتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ببعض المفاهيم الإدارية والمحاسبية مثل اللامركزية في الإدارة بالاستثناء والإدارة بالأهداف. وهذه المفاهيم الحديثة جاءت مكتملة لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات كما يتبين مما يلي (الجديبة، 2011: 34):

9-1-3 نظام محاسبة المسؤولية واللامركزية:

تعد اللامركزية تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا والأفراد الذين يعملون فيها وذلك نتيجة لكبر حجم المؤسسات سواء كانت الحكومية أو الاقتصادية وإفساح المجال أمام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات العليا للمؤسسة على أكمل وجه. لذلك يقصد باللامركزية أن كل مدير في موقعه يأخذ من الصلاحيات والمسئوليات ما يكفيه لإدارة نشاطه بكفاءة وفي نفس الوقت يتحمل المسؤولية عن قراراته. وفي ظل اللامركزية يكون الدور الأساسي لمحاسبة المسؤولين هو إعداد التقارير اللازمة لقياس أداء الإدارة في الوحدة الاقتصادية أو الحكومية على حد سواء. ويرى بعض الباحثين أن الأسلوب الأمثل في اتخاذ القرارات يجب ألا يعتمد على المركزية الكاملة واللامركزية الكاملة بل لابد من الاعتماد على ذلك القدر من اللامركزية الذي تزيد منافعه عن تكاليف تطبيقه.

من خلال ما سبق ذكره عن اللامركزية فإنه من الواضح أن نظام محاسبة المسؤولية يعتمد إدارياً على نظام اللامركزية في الإدارة حيث أصبح من الصعب مع كبر حجم المؤسسات الحكومية وتعقيد أعمالها واتساعها وانتشارها الجغرافي أن يقوم وزير أو رئيس مجلس إدارة أو مدير عام بإدارة مؤسسة واتخاذ القرارات ورسم السياسات وإعداد الموازنات التخطيطية بصورة مركزية. لذلك كان من الضروري أن يتم التوجه إلى نظام اللامركزية في الإدارة وبالتالي أصبح من الضروري استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء المديرين والأفراد المناطة بهم سلطات وصلاحيات معينة وكذلك الرقابة على أعمالهم (الجديبة، 2011: 34).

10-1-3 نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالاستثناء :

إن الأخذ بأسلوب الإدارة بالاستثناء يؤدي إلى التركيز على الانحرافات الشاذة والمهمة. ويجذب انتباه الإدارة في اتخاذ خطوات تصحيحية وعلاجية لمواجهة الانحرافات وتقادي حدوثها مستقبلاً لرفع كفاءة الأداء وتحقيق الرقابة الفعالة. وبالتالي فإن الإدارة بالاستثناء تعني عدم تبليغ الإدارة العليا إلا عند الضرورة. أي عند وجود خطأ أو انحراف جوهري يؤثر على أداء المؤسسة ككل يستدعي ذلك تدخلاً سريعاً من قبل الإدارة العليا لمعالجة الانحراف الذي حدث. ووضع الخطط العلاجية لتقادي حدوثه مستقبلاً ومحاسبة المسؤولين عن تلك الانحرافات من خلال معرفة اسباب ومسببات تلك الانحرافات.

لذلك يمكن تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء من خلال نظام محاسب المسؤولية إذ أنه باستخدام مفهوم محاسبة المسؤولية يتم تقييم الأداء للشخص المسئول عن مركز المسؤولية. ومن خلال ذلك يتم رفع التقارير. ويتم تقييم الأداء لكل مستوى إداري. وبالتالي فإن نظام محاسبة المسؤولية يحدد الخطوات التنفيذية لتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء كما يحول مبدأ الإدارة بالاستثناء من صورة وصفية غير ملموسة إلى صورة كمية تأخذ شكل تصميم النظم المحاسبي وفقاً لخطوط المسؤولية. وإعداد تقارير دورية لتقييم الأداء الشخصي للمسئول عن مركز المسؤولية وترفع الإدارة العليا حيث تتم عملية الرقابة وتقييم الأداء لكل مستوى إداري. ومما سبق يضح أن هناك علاقة وثيقة بين مفهوم محاسبة المسؤولية ومبدأ الإدارة بالاستثناء حيث يتمكن كل مستوى إداري من ممارسة ومراقبة العمليات في نطاق ما يسمح له به موقفه التنظيمي في حدود سلطته، وما عليه من مسؤوليات، مما يؤدي إلى عدم التدخل والازدواج بين المستويات الإدارية المتعددة مما يعوق تنفيذ العمليات.

11-1-3 نظام محاسبة المسؤولية ونظام الإدارة بالأهداف:

إن عملية الإدارة بالأهداف هي عملية يشترك فيها الرؤساء والمرؤوسين في تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الأساليب أو الطرق التي يجب إتباعها لتحقيق هذه الأهداف. وتحديد مقاييس الأداء في تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه المقاييس. إن نظام محاسبة المسؤولية يساهم بشكل أساسي في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية التي تعد من أهم مقومات محاسبة المسؤولية وبين مراكز المسؤولية نفسها. حيث تعد الموازنات التخطيطية هدفاً جوهرياً يسعى مركز المسؤولية لتحقيقه. وبذلك يتم مقارنة النتائج التي تم

التوصل إليها مع الأهداف الموضوعية مسبقاً من خلال الموازنة التخطيطية. ويوضح الباحث هنا العلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية، والإدارة بالأهداف في النقاط التالية (الجديبة، 2011: 35):

- لكل مستوى إداري أهداف محددة يعمل على تحقيقها ومن خلال تقارير الأداء يمكن تقييم أداء المسؤولين من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المحددة مسبقاً ومن ثم تحديد الانحرافات في التنفيذ.
- إن تحديد أهداف قابلة للقياس لكل منصب إداري هو جوهر عملية الإدارة بالأهداف. وهذه الأهداف محددة مقدماً في المعيار الذي تقارن به الأداء الفعلي عند تطبيق محاسبة المسؤولية.
- تعتمد الإدارة بالأهداف على المتابعة المستمرة لمعرفة تقدم سير العمل. وهذا يتطلب تدفق المعلومات الملائمة إلى مراكز المسؤولية عند تحقيق النتائج في الوقت الملائم.

12-1-3 خطوات تقييم أداء مراكز المسؤولية:

لأجل تحقيق أهداف نظام محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء يمكن إتباع الخطوات التالية (الرزبي، 2007: 40)

1. تحديد أهداف المنظمة ومراكزها، حيث إن الأهداف هي الداعية لإنشاء المنظمة وتحديد مراكزها، وتختلف هذه الأهداف من منظمة إلى أخرى حسب طبيعة أعمالها، وينبثق من الأهداف العامة للمنظمة أهداف خاصة لكل مركز.
2. تعريف العاملين في مراكز المسؤولية بالمهام الموكلة إليهم لأجل تحقيقها من خلال التعليمات الخاصة بكل مركز مسؤولية.
3. إيجاد معايير قياس الأداء وأن يراعى فيها الدقة والموضوعية.
4. تقديم تقارير الأداء في الوقت المناسب لإيصال النتائج للمسؤولين.

13-1-3 خطوات تطبيق نظام المسؤولية:

يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي شركة بإتباع الخطوات التالية (الفيومي، 2012: 131):

1. دراسة النظام الإداري والمستويات الإدارية وتحديد احتياجات كل منها لأغراض التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
2. تحديد مراكز اتخاذ القرارات في الشركة، وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة، وتعد هذه بمثابة مراكز مسؤولية التي يصمم نظام محاسبة المسؤولية على أساسها.

3. حصر عناصر التكاليف والإيرادات والاستثمارات، التي يمكن لكل مركز من مراكز المسؤولية أو مراكز اتخاذ القرارات التحكم في مقرأها والتي تعد بالتالي خاضعة لسلطة مركز المسؤولية ومن ثم يُعد مسئولاً عنها.
4. تفصيل الخطط على أساس مراكز المسؤولية. بحيث يتحدد الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز منها، وتتحدد معايير الأداء الواجب على المركز الاهتمام بها بصدد تنفيذ خطته المستهدفة.
5. وضع الموازنة لكل مركز بحيث تستخدم هذه الموازنة لقياس الأداء، والانجاز لمدير هذا المركز أو للمدير نفسه.
6. وضع نظام محاسبي، يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية.
7. إعداد تقارير الأداء على أساسه بحيث تتدفق التقارير من أسفل لأعلى وبالقدر المناسب من التفصيل عن كل مستوى من المستويات للشركة، وتتضمن هذه التقارير مقارنة بين البيانات الفعلية والبيانات المقدرة، والانحرافات غير الملائمة لكل مركز مسؤولية، ويتم دراسة هذه الانحرافات، ومعرفة أسبابها، واتخاذ القرارات لمعالجتها.

المبحث الثاني

تعزير كفاءة القرارات الإدارية وتقييم الأداء

3-2-1 القرارات الإدارية.

3-2-2 تقييم الأداء.

القرارات الإدارية

تمهيد:

يعرف القرار في المفاهيم الدارجة في الأوساط العامة لمنظمات الأعمال، بأنه تعبير عن إرادة أو رغبة معينة لدى شخص معين (مادي أو معنوي)، وفق اتجاهين، وهما (الفضل، 2010: 30): الاتجاه المستند إلى تداخل حالة التمعُن والحساب والتفكير والإدراك الواعي. والاتجاه الذي يستند إلى موقف لا شعوري تلقائي وعفوي.

ويُعد جوهر الإدارة هو اتخاذ القرار، فالإدارة تحتاج باستمرار إلى تقييم البدائل المختلفة واتخاذ القرارات آخذين بعين الاعتبار العديد من المسائل والعوامل، ومع تعدد الأنماط الإدارية تتعدد أيضاً أنماط إتخاذ القرارات، فعملية إتخاذ القرارات تتضمن حالات عدم التأكد ودرجات مختلفة من المخاطرة والتحليل الكمي والنوعي، مما يجعل عملية إتخاذ القرارات لا تتأثر فقط بالحكم المنطقي ولكن أيضاً ببعض العوامل غير المنطقية كشخصية متخذ القرار ودرجة الضغط ووضع المنظمة وغيرها (Helms, 2006: 60).

تعد عملية تقييم الأداء من السياسات الإدارية المهمة والتي لا يمكن للإدارة الناجحة الاستغناء عنها نظراً للمعلومات التي توفرها عن الأداء الحالي للأفراد وعن أماكن القصور والقوة في الأداء، وبالتالي العمل على معالجة نقاط القصر وتدعيم نقاط القوة بالإضافة إلى دورها في تطوير وتحسين أداء الأفراد والارتقاء بهم نحو الأفضل (المدهون، 2015: 61).

وسندرس في هذا المبحث مواصفات القرار السليم، وأهمية اتخاذ القرار، وسنتعرف على القرار الرشيد والقرار الأمثل ودور المحاسبة في عملية اتخاذ القرار، وأنواع القرارات ومراحل عملية اتخاذ القرار، وعملية تقييم الأداء من حيث أهدافها واستخداماتها ومقاييس تقييم الاداء، وطرق التقييم والعوامل المؤثرة على تقييم الأداء، ونظام الحوافز.

1-1-2-3 ماهية ومواصفات القرار الإداري السليم:

يمكن أن يتم تشخيص ماهية ومواصفات القرار السليم على النحو التالي (الفضل، 2010: 42):

1. الشرعية: ويعني ذلك الانسجام مع القوانين والأنظمة واللوائح المقبولة بشكل عام.
2. الدقة: ويقصد بذلك الاستناد إلى معلومات دقيقة، ودراسة وافية للمشاركة بكافة أبعادها.

3. المشاركة: ويتم ذلك من خلال أخذ آراء الأشخاص المهنيين والمختصين.
4. الصياغة الواضحة للقرار: بحيث لا ينجم عنه لبس أو غموض أو احتمال سوء التفسير.
5. الاتصال: وهو يعني اختيار وسيلة الاتصال المناسبة لإبلاغ القرار للأشخاص المعنيين.
6. التوقيت: ويقصد بذلك اختيار الوقت المناسب للقرار دون تسرع ودون تسويق.
7. الكفاءة: وذلك لتحقيق أفضل النتائج بأقل التكاليف.
8. الفاعلية: ويعني ذلك تحقيق الهدف ومعالجة المشكلة.
9. الواقعية: ويعني ذلك إمكانية التنفيذ على الصعيد العملي، والانسجام مع الإمكانيات المتاحة.
10. الموضوعية: ويقصد بذلك الابتعاد عن الأهواء والتحيزات والضغوط الشخصية.

2-1-3 أهمية إتخاذ القرارات:

تكمن أهمية عملية إتخاذ القرارات في تداخلها بجميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ قرارات معينة في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة، وعندما تضع الإدارة التنظيم المناسب لمهامها وأنشطتها المختلفة فإنها تتخذ قرارات بشأن هيكلها التنظيمي، أما عندما يباشر المدير وظيفته القيادية فإنه يتخذ مجموعة من القرارات لتوجيه مرؤوسيه وتنسيق مجهوداتهم وتحفيزهم على الأداء الجيد وحل مشكلاتهم، وعندما تؤدي الإدارة وظيفة الرقابة فإنها أيضا تتخذ قرارات بشأن تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج الأعمال والعمل على إجراء التصحيحات، وهكذا تجري عملية إتخاذ القرارات الإدارية في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسها (العبادي وآخرون، 2009: 129).

إن اتصال عملية إتخاذ القرارات بالعمليات الإدارية الأخرى جعلها أكثر أهمية، حيث يعتمد عليها نجاح كافة العمليات الإدارية الأخرى، وأصبحت جوهر وظيفة المدراء وجوهر القيادة الإدارية لأن التوقف عن إتخاذها يؤدي إلى تعطيل العمل وتوقف النشاطات والخدمات والإنجازات وبالتالي ضعف المنظمة وتعرضها للكثير من المشكلات (فياض وآخرون، 2010: 66).

3-2-1-3 القرار الرشيد:

إذا كان صنع القرارات كوظيفة يختلف عن ترشيد القرار كهدف تسعى الإدارة لتحقيقه، فالقرار الرشيد يعد هدف من أهداف الإدارة ولكي يتم اتخاذه بطريقة علمية لا بد أن يستند إلى قاعدة من البيانات والمعلومات المحاسبية الجيدة والجاهزة، توفرها له تلك الأساليب الحديثة والمتطورة في

مجال المحاسبة الإدارية والتي تتيح استخدام التحليل الكمي المناسب مع الاهتمام بالاعتبارات الإنسانية والأبعاد السلوكية التي تختص بصنع القرار وترشيده، وبحيث تعبر كلها مجتمعة عن متطلبات القرار والتي يجب توافرها حتى يكون هذا القرار رشيداً وهذه المتطلبات هي (جمعة، 2011: 339):

1. الاستفادة بما تتيحه التطورات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية لتوفير قاعدة مناسبة من المعلومات الجيدة والجاهزة.

2. الاستعانة بالأساليب الكمية والإحصائية المناسبة.

3. الاهتمام بالأبعاد السلوكية للمعلومات المحاسبية التي تختص بصنع القرار ويتضمن ثلاثة أبعاد تعمل في توافق تام مع بعضها البعض وهي: المشاركة في صنع القرار، والعلاقة بين مُعَدِّي البيانات ومستخدميها، وعدم اهتمام صانع القرار في البيئة التنظيمية.

ويضيف الفضل على هذه المتطلبات: العقلانية أو المعقولية في المضمون أو المحتوى، إضافةً إلى أنه قائم على أساس علمي ومدروس. وإن ما يقلل من جودة القرار وقبوله، هو كثرة الأخطاء المرافقة لعملية اتخاذ القرارات، وفي هذا الصدد يمكن أن نشخص العديد من الأخطاء الشائعة والمعوقات في منظمات الأعمال وتمثل الأخطاء المدرجة في أدناه أخطاء شائعة يقع فيها العديد من المديرين والمشرفين عند معالجة مشكلات العمل واتخاذ قرارات بشأنها، وأهمها ما يلي (الفضل، 2010: 39):

1. عدم الاعتراف بأن القرار كان سيئاً.

2. التردد.

3. التسرع (اتخاذ أي قرار أفضل من لا شيء).

4. الافتراض بأن الناس منطقيون.

4-1-2-3 دور المحاسبة في عملية اتخاذ القرارات

إن نظام المحاسبة له دور كبير في عملية اتخاذ القرار وتتبع هذه الأهمية من خلال تحقيق هدفين أساسيين: أولاً يقدم الآراء التي يتم بموجبها تشخيص وتعريف وتحديد المشكلة وأوجه الحلول لها والوصول إلى تحقيق النتائج. ثانياً تحليل وتقييم البدائل، بمعنى آخر إن نظام المحاسبة يُعد جزء من المعلومات المعقدة والمتداخلة في أية منشأة سواء أكانت مباشرة أو غير مباشرة. كما أنه لمحاسب التكاليف دورٌ مهم في اتخاذ القرارات قد لا يقوم هو نفسه باتخاذ القرار وإنما مهمته هي

عرض البيانات المناسبة التي تُساعد متخذي القرارات في المفاضلة بين البدائل واتخاذ أقربها إلى تحقيق الأهداف بأسلوب سليم يسهل مهمة اتخاذ القرار (جواد وآخرون، 2009: 109).

5-1-2-3 أنواع القرارات

يمكن تصنيف القرارات بأشكال شتى وفقاً للمعيار الذي يستخدم في عملية التصنيف. وبشكل عام فإنه يمكن التمييز بين القرارات على النحو التالي (الفضل، 2010: 33):

1. إذا استخدمنا صفة الشخص أو الهيئة التي تقوم باتخاذ القرار كمعيار للتصنيف، فإننا يمكن أن نميز بين القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية.
2. إذا استخدمنا أهمية القرار أو الآثار التي تترتب عليه كمعيار للتصنيف، فإننا نستطيع التمييز بين القرارات الإستراتيجية والقرارات الروتينية التشغيلية.
3. إذا استخدمنا طبيعة القرار ودرجة تكراره معياراً للتقسيم. فإننا يمكن أن نصنف القرارات إلى قرارات متكررة وقرارات استثنائية.

6-1-2-3 مراحل إتخاذ القرارات الإدارية:

ويمكن جعل عملية اتخاذ القرارات الإدارية أفضل من خلال النموذج الآتي (Helms, 2006: 164):

1. تحديد المشكلة بحذر وتجنب التحيز.
2. تحديد المخاوف والتطلعات الأكثر ملائمة بالنسبة للمنظمة.
3. إيجاد البدائل الخلاقة حيث إن البدائل تقدم أشكالاً مختلفة للفعل المطلوب.
4. فهم العواقب الناجمة من خلال تحديد كيف يمكن للبدائل من أن تليي جميع أهدافك.
5. فهم كيفية التعامل مع البدائل المختلفة، أن يتم اختيار الأقل تكلفة والأكثر إمكانية للتحقيق.
6. مواجهة حالة عدم التأكد من خلال الحكم على المخرجات وتقييم آثار كل مخرج.
7. التفكير بجدية في احتمالات المخاطرة حتى تتمكن من اختيار البديل المقبول.

7-1-2-3 الأمثلية والقرار الأمثل:

تعد الأمثلية حالة مستهدفة من قبل الكثير من المنظمات وترتبط هذه الحالة بالقرار الأمثل الذي يتم التوصل إليه بعد أن تتم إنجاز مراحل النمذجة في عملية صنع القرار المشار إليها أعلاه والمفاضلة بين البدائل المتوفرة لاختيار البديل الأمثل الذي يحقق أفضل النتائج للمنظمة، وتكون الحلول الثلاثة الأساسية التي يتم الحصول عليها عند حل المشكلة هي (الفضل، 2010: 54):

1. الحل الممكن.

2. الحل الأفضل.

3. الحل الأمثل.

وهناك مجموعة من المعايير التي يمكن لمتخذ القرار أن يسترشد بها عند اختياره للبديل الأفضل أهمها (فياض وآخرون، 2010: 75):

1. عدد الأهداف التي يحققها بديل معين وأهميتها.

2. درجة المخاطرة المتوقعة من اختيار بديل معين.

3. مدى المنفعة التي يمكن تحقيقها من إتباع بديل معين.

4. مقدار المجهود البشري اللازم بذله في تنفيذ البديل.

5. كفاءة البديل ومدى استغلاله للموارد المتاحة عند التنفيذ.

6. الوقت الذي يستغرق تنفيذه البديل.

7. الأهداف والآثار الإيجابية التي يحققها البديل والآثار السلبية التي يتوقع أن يثيرها.

8. مدى ملائمة البديل مع العوامل البيئية الداخلية والخارجية للمنظمة.

9. مدى توافر المعلومات التي بني عليها البديل.

10. درجة السرعة المطلوبة في الحل والحصول على نتائج.

2-2-3 تقييم الأداء

تعد عملية تقييم الأداء من السياسات الإدارية المهمة والتي لا يمكن للإدارة الناجحة الاستغناء عنها نظراً للمعلومات التي توفرها عن الأداء الحالي للأفراد وعن أماكن القصور والقوة في الأداء، وبالتالي العمل على معالجة نقاط القصر وتدعيم نقاط القوة بالإضافة إلى دورها في تطوير وتحسين أداء الأفراد والارتقاء بهم نحو الأفضل (المدهون، 2015: 61).

ويعد أحد وظائف إدارة الأفراد والموارد البشرية ذات المبادئ والممارسات العلمية المستقرة، ومع ذلك تعاني الكثير من المؤسسات الحكومية وغير الحكومية من مشكلات خاصة بعملية التقييم؛ الأمر الذي قد يؤدي إلى فشل أنظمة تقييم الأداء والتي تعزى إلى مشكلات في أنظمة التقييم ذاتها وأخرى خاصة بالقائمين على عملية التقييم (Attorneys, 2010: 176).

1-2-2-3 أهداف تقييم الأداء: يُعد الهدف الرئيس من عملية تقييم الأداء هو: إعطاء العاملين تغذية عكسية عن مدى كفاءتهم في القيام بواجباتهم الوظيفية وكذلك توجيههم في تطوير أدائهم

مستقبلاً. ومن هنا تتضح أهمية تقييم أداء العاملين حيث تستخدم لعدة أغراض أهمها (المدهون، 2015: 61):

1. رفع الروح المعنوية للأفراد.
2. إشعار الموظف بالمسؤولية.
3. تقييم سياسات الاختيار والتعيين.
4. تطوير الرقابة على الأداء.
5. تنمية كفاءة المدراء والعاملين.
6. تحديد الاحتياجات التدريبية.
7. تحفيز العاملين لتحسين أدائهم (بحر وعبد الواحد، 2011: 768).
8. تزود المؤسسة بالأدوات التي تقيم نقاط القوة والضعف لدى الموظفين (Lysterand, 2007).

2-2-3 تقييم أداء الإدارة باستخدام الانحرافات:

يستخدم تحليل الانحرافات - غالباً - لغرض تقييم الأداء، وهناك خاصيتان للأداء يتم تقييمهما بشكل عام (تشارلز وآخرون، 2009: 431):

- الفاعلية: وتشير إلى مدى مقابلة الهدف أو الغرض المحدد مقدماً.
- الكفاءة: وتشير إلى كمية المدخلات المستخدمة منسوبة إلى مستوى معين من المخرجات المحققة، فعندما تستخدم كمية أقل من المدخلات لتحقيق مستوى معين من المخرجات أو تحقيق مستوى أكبر من المخرجات باستخدام مستوى معين من المدخلات، فإن ذلك يدل على مستوى كفاءة مرتفعة.

3-2-2-3 مقاييس تقييم الأداء في بيئة الأعمال المعاصرة:

إن عدة دراسات في السنوات الأخيرة تناولت عدم فعالية مقاييس الأداء التقليدية في ظل التطورات العلمية المعاصرة والتحول إلى نظم الإنتاج المرنة والمعتمدة على الحسابات حيث أصبح التركيز في بيئة الأعمال المعاصرة على رد فعل المستهلك والمنافسة. وتلقى مقياس الإنتاجية والكفاءة والفعالية والجودة أهمية بالغة من جانب إدارات الوحدات الاقتصادية في السنوات الأخيرة، وتشير الدراسات إلى ضرورة الاهتمام بتطوير مقاييس أداء جديدة تقوم على تحقيق الأهداف التشغيلية للوحدة الاقتصادية التي تعمل في بيئة التصنيع الحديثة، وبما يتناسب مع الأهداف المرجو تحقيقها من تطبيق الأساليب والفلسفات الإدارية والمحاسبية الحديثة (محرم والبابلي، 2012: 245).

4-2-2-3 طرق تقييم الأداء :

هناك العديد من الطرق التي يمكن من خلالها تقييم أداء العاملين في المؤسسات وفيما يلي نذكر أهم هذه الطرق (المدهون، 2015: 61):

- طريقة التدرج البياني: وتعد هذه الطريقة من أقدم وأبسط الطرق، حيث يتم قياس كل عنصر من خلال مقياس متدرج يبدأ مثلاً من صفر وينتهي عند 10 كحد أعلى.
- طريقة الأحداث الحرجة: وتقوم هذه الطريقة على تدوين الرئيس المباشر الأعمال الإيجابية والسلبية التي يلاحظها على الموظف خلال فترة التقييم، وبعد ذلك يتم إعطاء قيمة لكل حادثة على حسب أهميتها في العمل.
- طريقة الإدارة بالأهداف: وتتضمن هذه الطريقة بمقارنة نتائج الأداء للعاملين في المؤسسة بالأهداف المخططة والمرسومة.
- طريقة إدارة الجودة الشاملة في تقييم الأداء: وتركز هذه الطريقة على المزج بين سلوك وخصائص العامل بنتائج العمل.

5-2-2-3 مقاييس الأداء المالية وغير المالية:

تستخدم كل المنظمات تقريباً مزيجاً من مقاييس الأداء المالية وغير المالية دون الاعتماد على أي منها على حدة، لغرض المساعدة في إتخاذ القرارات وترشيدها، وبالطبع فإن هذه المقاييس المالية تمثل أمراً مهماً وحيوياً بالشركة لكونها تلخص الأثر الاقتصادي للأنشطة المادية المختلفة بطريقة تسمح لرجال الإدارة إتخاذ إجراءات من شأنها زيادة تكاليف أحد الأنشطة المادية مقابل تخفيض تكاليف مقياس مادي آخر، وبصفة خاصة أنه غالباً ما يتم تقييم أداء رجال الإدارة على أساس النتائج المالية الفعلية (تشارلز وآخرون، 2009: 432).

6-2-2-3 العوامل المؤثرة على تقييم الأداء :

- توقيت التقييم: يكون الوقت المناسب هو الوقت الذي يتمكن فيه المقيم من جمع المعلومات الكافية عن موظفيه.
- القائم بعملية التقييم: قد يقوم بالتقييم المشرف المباشر، أو لجنة تقييم الأداء، أو الزملاء في العمل، أو التقييم الذاتي من خلال الشخص نفسه (Lloyd, 2009: 10).

7-2-2-3 أسباب فشل بعض أنظمة تقييم الأداء :

تنقسم مشكلات التقييم إلى ثلاثة أقسام كما يلي (بحر وعبد الواحد، 2011: 773):

أولاً: مشكلات خاصة بأنظمة تقييم الأداء:

- عدم وضوح المعايير والمقاييس التي يتم على أساسها التقييم، ولهذا يجب أن يكون برنامج تقييم الأداء فعالاً، كما يجب أن يفهم كل من المديرين والعاملين المعايير التي سوف يتم التقييم على ضوءها.

- عدم دقة المعايير وعدم وجود تعليمات سليمة وكافية في أسلوب التقييم.

- عدم دقة درجات القياس في التمييز بين العاملين.

ثانياً: مشكلات خاصة بالقائمين على عملية تقييم الأداء:

- الشعور بالذنب. لذا يجب على المديرين التغلب على مثل تلك الأحاسيس، كي يتمكنوا من أداء عملية التقييم بكفاءة وفاعلية.

- عدم وجود محاسبة للمديرين عن نتائج التقييم؛ لذا يجب مساءلة ومحاسبة المديرين عن دقة نتائج تقييمهم لما يترتب على ذلك التقييم من قرارات مهمة.

ثالثاً: مشكلات تتعلق بالمرؤوسين: عدم معرفة المرؤوسين لما هو مطلوب منهم، وعدم فهم المرؤوسين لنظام التقييم، وعدم القدرة على الوفاء بمسئولياتهم، والشعور بالظلم وعدم العدالة. وعدم الاهتمام بنتائج التقييم (Haneberg, 2010: 158)

8-2-2-3 أساليب معالجة مشكلات تقييم الأداء

يمكن مواجهة مشكلات تقييم الأداء وتقليل أثارها السلبية عن طريق إعداد أو وضع معايير لتقييم الأداء، مع إبلاغ القائمين بالتقييم بتلك المعايير وتدريبهم على استخدامها. وبعد قيام المشرفين بتقييم العاملين، يتم إخبارهم بما كان يجب أن يكون عليه تقييمهم للأداء (بحر وعبد الواحد، 2011: 778).

9-2-2-3 نظام الحوافز:

يرتبط تصميم نظام الحوافز الكفاء بكل من الدافعية والتوقع. فالحوافز ما هي إلا مثيرات تخلق الدافع للقيام بسلوك معين يتوقع الفرد حصوله على عائد أو مكافئة معينة إذا أنجزه وفقاً لما هو مطلوب منه. وبالتالي يتأثر مستوى الجهد الذي يبذله بمدى استثارة نظام الحوافز له والمكافأة التي يتوقع أن يحصل عليها كنتيجة لأدائه. ويُعد نظام الحوافز بذلك جزء مهم وأساسي لنظام الرقابة الجيد حيث تترجم نتيجة مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف -عملية تقييم الأداء- إلى حوافز إيجابية أو سلبية. ويتم تصميم نظام الحوافز بهدف التغلب على المشكلات والحد من الإسراف في استخدام الموارد والتحقق من إنجاز المهام بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية (محرم والبابلي، 2012: 239).

الفصل الرابع

4-1 المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

4-2 المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

المبحث الأول الطريقة والإجراءات

4-1-0 تمهيد

4-1-1 منهج الدراسة

4-1-2 مجتمع الدراسة

4-1-3 عينة الدراسة

4-1-4 أداة الدراسة

4-1-5 خطوات بناء الإستبانة

4-1-6 صدق الإستبانة

4-1-7 ثبات الإستبانة

4-1-8 الأساليب الإحصائية المستخدمة

0-1-4 تمهيد:

يُعد منهج الدراسة وإجراءاتها محورياً رئيساً يتم من خلاله انجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدراسة، وبالتالي تحقق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

وبناء على ذلك تناول هذا المبحث وصفاً للمنهج المتبع ومجتمع وعينة الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وفيما يلي وصف لهذه الإجراءات.

1-1-4 منهج الدراسة.

من أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف (الحمداني، 2006: 100) المنهج الوصفي التحليلي بأنه "المنهج الذي يسعى لوصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراهنة فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف ظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدراسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات".

وقد استخدم الباحث مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: حيث اتجه الباحث في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للدراسة، صممت خصيصاً لهذا الغرض.

2-1-4 مجتمع الدراسة:

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها فإن المجتمع المستهدف يتكون من مدراء المؤسسات ومدراء الدوائر ورؤساء الأقسام في مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية (فضائية الأقصى، مرئية الأقصى، إذاعة الأقصى، وكالة شهاب للأنباء، الدائرة المالية)، والبالغ عددهم (60) شخص.

3-1-4 عينة الدراسة:

قام الباحث باستخدام طريقة الحصر الشامل، حيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة الـ (60)، وقد تم استرداد 52 استبانة بنسبة 86.6%.

4-1-4 أداة الدراسة:

تم إعداد إستبانة حول "دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية".

- تتكون إستبانة الدراسة من قسمين رئيسيين:

القسم الأول: وهو عبارة عن المعلومات الشخصية عن المستجيب (مكان العمل (اسم المؤسسة)، العمر، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات العمل (الخبرة) في العمل الحالي، مدى المشاركة في اتخاذ القرارات).

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون من 37 فقرة، موزع على 4 مجالات:

المجال الأول: العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية، ويتكون من (11) فقرة.

المجال الثاني: العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الثالث: العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء، ويتكون من (10) فقرات.

المجال الرابع: يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة، ويتكون من (6) فقرات.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول (1):

جدول (1): درجات مقياس ليكرت الخماسي

الاستجابة	قليلة جداً	قليلة	متوسطة	كبيرة	كبيرة جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة "قليلة جداً" وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة.

5-1-4 صدق الاستبيان:

صدق الاستبانة يعني "أن يقيس الاستبيان ما وضع لقياسه" (الجرجاوي، 2010: 105)، كما يقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها" (عبيدات وآخرون، 2001: 179). وقد تم التأكد من صدق الإستبانة بطريقتين:

1- الصدق الظاهري:

يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عددًا من المحكمين المتخصصين في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة" (الجرجاوي، 2010: 107) حيث تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 محكمين متخصصين في المحاسبة ومحكم متخصص في الاحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجاب الباحث لأراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - أنظر الملحق رقم (1).

2- صدق المقياس:

أولاً: الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الإستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للإستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

يوضح جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يُعد المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (2) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تدعم الموازنة المرنة الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية.	.623	*0.000
2.	تساعد الموازنة المرنة في تحديد المسؤولية عن الانحرافات ومعالجتها بكفاءة في الوقت المناسب.	.549	*0.000
3.	تتحقق فعالية الموازنة المرنة من خلال الربط بين تقديرات الموازنة، وبين مراكز الإشراف والمسؤولية في المنشأة.	.566	*0.000
4.	يُساعد استخدام الموازنة المرنة في مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مركز مسؤولية.	.569	*0.000
5.	يُساعد تصميم نظام الموازنة المرنة على أساس مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف المؤسسة.	.585	*0.000
6.	يتيح تطبيق نظام الموازنة المرنة الفرصة لإعادة النظر في هيكل التنظيم الإداري للمنشأة.	.463	*0.000
7.	يُعد تطبيق نظام جيد للموازنة المرنة من أهم مقومات محاسبة المسؤولية.	.482	*0.000
8.	يشارك العاملون في إعداد الموازنة المرنة لزيادة الحافز لتنفيذها ورفع مستوى الأداء في المؤسسة.	.772	*0.000
9.	تراعي المؤسسة بأن يكون هناك مشاركة في وضع الموازنة المرنة.	.703	*0.000
10.	يتم ربط أهداف العاملين مع أهداف المؤسسة لغرض تحفيز العاملين على تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.	.684	*0.000
11.	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية في استخدام أرقام الموازنة كأداة لتطبيق محاسبة المسؤولية.	.612	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يُعد المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (3) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يتم استخدام نظام الموازنة المرنة لحل مشكلة تنوع الأنشطة.	.630	*0.000
2.	يتم استخدام الموازنة المرنة كأداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها.	.746	*0.000
3.	يتم استخدام الموازنة المرنة لغرض ترشيد الإنفاق والرقابة في المؤسسة.	.691	*0.000
4.	يتم استخدام الموازنة المرنة كأساس للاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات.	.829	*0.000
5.	يتم استخدام خاصية الملاءمة التي توفرها الموازنة المرنة حتى يتم الاعتماد عليها.	.718	*0.000
6.	تُساعد الموازنة المرنة في المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأمثل الذي يحقق أفضل النتائج.	.733	*0.000
7.	يتم استخدام الموازنة المرنة لزيادة التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة في المؤسسة.	.810	*0.000
8.	تُوفر الموازنة المرنة أساساً لتخطيط الإيرادات والمصروفات عند كل مستوى من مستويات النشاط في المنشأة.	.614	*0.000
9.	تساعد الموازنة المرنة في تحديد المشكلة مما يُمكن الإدارة من اتخاذ القرار السليم بشأنها.	.683	*0.000
10.	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية التي تستخدم الموازنة المرنة لتعزيز كفاءة قرارات إدارة المؤسسة وفعاليتها.	.687	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يُعد المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (4) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحفيز العاملين لتحسين أدائهم.	.676	*0.000
2.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحديد الاحتياجات التدريبية.	.752	*0.000
3.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تزويد المؤسسة بالأدوات التي تقيم نقاط القوة والضعف لدى العاملين.	.775	*0.000
4.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في توصيل أهداف المؤسسة للعاملين.	.808	*0.000
5.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحديد مكانة المؤسسة ووضعها الحالي واحتياجاتها للتطوير.	.700	*0.000
6.	تساعد انحرافات الموازنة المرنة في تقييم أداء الإدارة .	.559	*0.000
7.	تساعد الموازنة المرنة في تطوير مقاييس أداء جديدة لتحقيق أهداف المؤسسة.	.630	*0.000
8.	تساعد الموازنة المرنة في وضع ضوابط ومعايير لتقييم الأداء .	.630	*0.000
9.	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية التي تساعد في استخدام أرقام الموازنة المرنة كأداة لتقييم الأداء .	.638	*0.000
10.	يتم استخدام الموازنة المرنة في اتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع الإنحرافات مستقبلاً.	.670	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

يوضح جدول (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة" والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك يُعد المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

جدول (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال "يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة" والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	عدم وجود قسم خاص لإعداد الموازنة.	.402	*0.002
2.	عدم توفر الكفاءات العلمية والعملية.	.742	*0.000
3.	عدم الاهتمام بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنة.	.659	*0.000
4.	صعوبة التنبؤ في بعض الأمور المالية.	.560	*0.000
5.	الجمود وعدم مراعاة المرونة	.741	*0.000
6.	غياب الحوافز المرتبطة بالأداء عند تنفيذ الموازنة.	.701	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

ثانياً: الصدق البنائي Structure Validity

يُعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الإستبانة. يبين جدول (6) أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الإستبانة دالة إحصائياً عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$ وبذلك تعد جميع مجالات الإستبانة صادقه لما وضعت لقياسه.

جدول (6) معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الإستبانة والدرجة الكلية للإستبانة

المجال	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية (Sig.)
العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.	.799	*0.000
العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.	.823	*0.000
العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.	.844	*0.000
يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.	.451	*0.000

* الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

6-1-4 ثبات الإستبانة Reliability:

يقصد بثبات الاستبانة هو أن يعطي الاستبيان نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه عدة مرات متتالية، ويقصد به أيضاً إلى أي درجة يعطي المقياس قراءات متقاربة عند كل مرة يستخدم فيها، أو ما هي درجة اتساقه وانسجامه واستمراريته عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة (الجرجوي، 2010: 97).

وقد تحقق الباحث من ثبات إستبانة الدراسة من خلال معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول (7).

جدول (7) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة

الصدق الذاتي *	معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	المجال
0.909	0.825	11	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
0.946	0.895	10	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
0.934	0.871	10	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.
0.918	0.843	6	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.
0.956	0.915	37	جميع المجالات معاً

*الصدق الذاتي = الجذر التربيعي الموجب لمعامل ألفا كرونباخ

يبين جدول (7) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.825، 0.895) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.915). وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال حيث تتراوح بين (0.909، 0.946) بينما بلغت لجميع فقرات الإستبانة (0.956) وهذا يعني أن الثبات مرتفع.

وبذلك تكون الإستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1). ويكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات إستبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الإستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

7-1-4 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم تفرغ وتحليل الإستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS).

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي : Normality Distribution Test

تم استخدام اختبار كولمجوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه، وكانت النتائج كما هي مبيّنة في جدول (8).

جدول (8) يوضح نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المجال
0.711	0.700	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
0.151	1.136	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
0.626	0.751	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.
0.570	0.784	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.
0.959	0.507	جميع مجالات الاستبانة معاً

يبين جدول (8) أن القيمة الاحتمالية (Sig.) لجميع مجالات الدراسة أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك فإن توزيع البيانات لهذه المجالات يتبع التوزيع الطبيعي، حيث تم استخدام الاختبارات المعلمية للإجابة على فرضيات الدراسة.

وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات (Frequencies & Percentages): لوصف عينة الدراسة.
2. المتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي.
3. اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha)، لمعرفة ثبات فقرات الإستبانة.
4. اختبار كولمجوروف - سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov Test (K-S): لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.
5. معامل ارتباط بيرسون (Pearson Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين. وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبانة.

6. اختبار T في حالة عينة واحدة (T-Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك. ولقد تم استخدامه للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبانة.

7. اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

4-2-0 تمهيد.

4-2-1 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية.

4-2-2 تحليل فقرات الاستبانة.

4-2-3 اختبار فرضيات الدراسة.

0-2-4 تمهيد:

يتضمن هذا المبحث عرضاً لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة، وذلك من خلال الإجابة عن أسئلة الدراسة واستعراض أبرز نتائج الإستبانة والتي تم التوصل إليها من خلال تحليل فقراتها، والوقوف على المعلومات الشخصية التي اشتملت على (مكان العمل (اسم المؤسسة)، العمر، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات العمل (الخبرة) في العمل الحالي، مدى المشاركة في اتخاذ القرارات)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من إستبانة الدراسة، إذ تم استخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS) للحصول على نتائج الدراسة التي تم عرضها وتحليلها في هذا المبحث.

1-2-4 الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية

جدول (9): توزيع عينة الدراسة حسب مكان العمل (اسم المؤسسة)

مكان العمل (اسم المؤسسة)	العدد	% النسبة المئوية
فضائية الأقصى	22	42.3
إذاعة الأقصى	9	17.3
مرئية الأقصى	5	9.6
وكالة شهاب	4	7.7
الدائرة المالية	12	23.1
المجموع	52	100.0

يبين جدول (9) أن ما نسبته 42.3% من عينة الدراسة يعملون في فضائية الأقصى، 17.3% يعملون في إذاعة الأقصى، 9.6% يعملون في مرئية الأقصى، 7.7% يعملون في وكالة شهاب، بينما 23.1% يعملون في الدائرة المالية. يلاحظ وجود تفاوت في نسب عينة الدراسة في كل مؤسسة، ويفسر ذلك أن الفئة المستهدفة تختلف باختلاف حجم العاملين في كل مؤسسة مما أثر على نسب عينة الدراسة.

جدول (10): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

العمر	العدد	% النسبة المئوية
من 20 إلى أقل من 30 سنة	10	19.2
من 30 إلى أقل من 40 سنة	39	75.0
40 سنة فأكثر	3	5.8
المجموع	52	100.0

يبين جدول (10) أن ما نسبته 19.2% من عينة الدراسة تتراوح أعمارهم من 20 إلى أقل من 30 سنة، 75.0% تتراوح أعمارهم من 30 إلى أقل من 40 سنة، بينما 5.8% أعمارهم 40 سنة فأكثر. يلاحظ أن أكبر نسبة من عينة الدراسة (مراكز المسؤولية) تتراوح أعمارهم من 30 إلى أقل من 40 سنة.

جدول (11): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجنس	العدد	% النسبة المئوية
ذكر	51	98.1
أنثى	1	1.9
المجموع	52	100.0

يبين جدول (11) أن ما نسبته 98.1% من عينة الدراسة ذكور، بينما 1.9% إناث. يلاحظ أن نسبة الإناث في عينة الدراسة حوالي 2% ويعزى ذلك إلى أن أغلبية العاملين في المؤسسات محل الدراسة هم من فئة الذكور.

جدول (12): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	% النسبة المئوية
دبلوم	7	13.5
بكالوريوس	34	65.4
ماجستير	10	19.2
دكتوراه	1	1.9
المجموع	52	100.0

يبين جدول (12) أن ما نسبته 13.5% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دبلوم، 65.4% مؤهلهم العلمي بكالوريوس، 19.2% مؤهلهم العلمي ماجستير، بينما 1.9% مؤهلهم العلمي دكتوراه. يلاحظ أن معظم مجتمع الدراسة من حملة درجة البكالوريوس وقد يعزى ذلك إلى أن الفئة المستهدفة (عينة الدراسة) بات يعتمد عملها على درجة البكالوريوس كمعيار مهم عند الاختيار والتعيين في الوظائف الإدارية، وهذا يطمئن الباحث لقدرة غالبية أفراد العينة على تفهم أسئلة الاستبانة والإجابة عليها وتزويده بالمعلومات اللازمة، كما أن المستوى العلمي العالي مؤشر إيجابي على قدرات وكفاءة الباحثين.

جدول (13): توزيع عينة الدراسة حسب التخصص الأكاديمي

التخصص الأكاديمي	العدد	%النسبة المئوية
محاسبة	14	26.9
إدارة أعمال	7	13.5
أخرى	31	59.6
المجموع	52	100.0

يبين جدول (13) أن ما نسبته 26.9% من عينة الدراسة تخصصهم الأكاديمي محاسبة، 13.5% تخصصهم الأكاديمي إدارة أعمال، بينما 59.6% تخصصهم الأكاديمي غير ذلك "إعلام، علاقات عامة، تربية، حاسوب، دراسات إسلامية، راديو، تلفزيون، هندسة، صحافة". يلاحظ أن نسبة التخصصات الأخرى حصدت أعلى نسبة ويعزى ذلك إلى أن عينة الدراسة ركزت على مراكز المسؤولية (أصحاب القرارات) في المؤسسات، وقد تم عمل اختبار لدراسة اختلاف اجابات المبحوثين حسب التخصص الأكاديمي انظر جدول (24) وتبين أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى التخصص الأكاديمي، مما عزز الدراسة بأن هناك إدراك كافي من عينة الدراسة لموضوع الدراسة.

جدول (14): توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	%النسبة المئوية
مدير عام	5	9.6
مدير دائرة	6	11.5
رئيس قسم	30	57.7
مدير مالي	1	1.9
محاسب	10	19.2
المجموع	52	100.0

يبين جدول (14) أن ما نسبته 9.6% من عينة الدراسة مساهم الوظيفي مدير عام، 11.5% مدير دائرة، 57.7% رئيس قسم، 1.9% مدير مالي، بينما 19.2% مساهم الوظيفي محاسب. ويعزى ذلك إلى أن نسبة كبيرة من الذين شملتهم الدراسة (عينة الدراسة) هم من رؤساء الأقسام.

جدول (15): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات العمل (الخبرة) في العمل الحالي

عدد سنوات العمل (الخبرة) في العمل الحالي	العدد	% النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	8	15.4
من 5 - أقل من 10 سنوات	32	61.5
10 سنوات فأكثر	12	23.1
المجموع	52	100.0

يبين جدول (15) أن ما نسبته 15.4% من عينة الدراسة سنوات خبرتهم في عملهم الحالي أقل من 5 سنوات، 61.5% تتراوح سنوات خبرتهم في عملهم الحالي من 5 - أقل من 10 سنوات، بينما 23.1% سنوات خبرتهم في عملهم الحالي 10 سنوات فأكثر. يلاحظ أن الغالبية التي أجريت عليهم الدراسة لهم في الخدمة أكثر من 5 سنوات ويمثلون 84.6% من عينة الدراسة وهذا مؤشر بأنهم على دراية كافية بالأمور الإدارية خاصة وأن غالبيتهم حاصلين على مؤهل البكالوريوس.

جدول (16): توزيع عينة الدراسة حسب مدى المشاركة في اتخاذ القرارات

مدى المشاركة في اتخاذ القرارات	العدد	% النسبة المئوية
دائماً	6	11.5
غالباً	23	44.2
أحياناً	16	30.8
نادراً	7	13.5
المجموع	52	100.0

يبين جدول (16) أن ما نسبته 11.5% من عينة الدراسة يشاركون دائماً في اتخاذ القرارات، 44.2% يشاركون غالباً في اتخاذ القرارات، 30.8% يشاركون أحياناً في اتخاذ القرارات، بينما 13.5% نادراً ما يشاركون في اتخاذ القرارات. يلاحظ أن نسبة 56% يشاركون غالباً في اتخاذ القرارات وهذا الأمر يعزز هدف الدراسة.

2-2-4 اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا، فإذا كانت $Sig > 0.05$ (أكبر من 0.05) فإنه يكون في هذه الحالة متوسط آراء الأفراد حول الظاهرة موضع الدراسة لا

يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 ، أما إذا كانت $Sig < 0.05$ (Sig) أقل من 0.05) فإن متوسط آراء الأفراد يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 ، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهريّة درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت قيمة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

الفرضية الأولى:

يوجد دور مهم للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على تطبيق محاسبة المسؤولية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (17).

جدول (17) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبي	المتوسط الحسابي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	تدعم الموازنة المرنة الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية.	3.85	76.92	9.56	*0.000	7	
2.	تساعد الموازنة المرنة في تحديد المسؤولية عن الانحرافات ومعالجتها بكفاءة في الوقت المناسب.	3.94	78.85	9.74	*0.000	3	
3.	تتحقق فعالية الموازنة المرنة من خلال الربط بين تقديرات الموازنة، وبين مراكز الإشراف والمسؤولية في المنشأة.	4.02	80.38	10.10	*0.000	2	
4.	يُساعد استخدام الموازنة المرنة في مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مركز مسؤولية.	4.18	83.53	12.84	*0.000	1	
5.	يُساعد تصميم نظام الموازنة المرنة على أساس مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف المؤسسة.	3.92	78.43	10.49	*0.000	5	
6.	يُتيح تطبيق نظام الموازنة المرنة الفرصة لإعادة النظر في هيكل التنظيم الإداري للمنشأة.	3.88	77.69	7.67	*0.000	6	

4	*0.000	9.03	78.46	3.92	يُعد تطبيق نظام جيد للموازنة المرنة من أهم مقومات محاسبة المسؤولية.	7.
9	*0.006	2.90	70.00	3.50	يشارك العاملون في إعداد الموازنة المرنة لزيادة الحافز لتنفيذها ورفع مستوى الأداء في المؤسسة.	8.
11	0.726	-0.35	58.85	2.94	تراعي المؤسسة بأن يكون هناك مشاركة في وضع الموازنة المرنة.	9.
10	0.090	1.73	65.38	3.27	يتم ربط أهداف العاملين مع أهداف المؤسسة لغرض تحفيز العاملين على تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.	10.
8	*0.000	5.55	71.54	3.58	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية في استخدام أرقام الموازنة كأداة لتطبيق محاسبة المسؤولية.	11.
	*0.000	10.13	74.52	3.73	جميع فقرات المجال معاً	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (17) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "يساعد استخدام الموازنة المرنة في مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مركز مسؤولية" يساوي 4.18 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.53%، قيمة الاختبار 12.84 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة رقم التاسعة "تراعي المؤسسة بأن يكون هناك مشاركة في وضع الموازنة المرنة" يساوي 2.94 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 58.85%، قيمة الاختبار -0.35، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.726 لذلك تعد هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة " يتم ربط أهداف العاملين مع أهداف المؤسسة لغرض تحفيز العاملين على تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة" يساوي 3.27 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 65.38%، قيمة الاختبار 1.73، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.09 لذلك تعد هذه الفقرة

غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام المتوسط الحسابي يساوي 3.73، والمتوسط الحسابي النسبي يساوي 74.52%، قيمة الاختبار 10.13، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يُعد مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3.

وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. وهذا يبين أن هناك إدراك بدرجة كافية من قبل مراكز المسؤولية (الفئة المستهدفة) لأهمية الموازنة المرنة على تطبيق محاسبة المسؤولية، وأن هناك موافقة متوسطة من قبل أفراد مجتمع الدراسة على فقرة "تراعي المؤسسة بأن يكون هناك مشاركة في وضع الموازنة المرنة" يعزى إلى أن إعداد الموازنات يتم بكامله في الدائرة المالية أو لجنة الموازنة دون إشراك المستويات الإدارية الأخرى.

نتيجة الفرضية:

يوجد دور مهم للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) على تطبيق محاسبة المسؤولية.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن الموازنة المرنة تساعد في الربط بين الأداء المخطط والفعلي، وتحديد الانحرافات وتحليلها لتحديد المسؤولين عنها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها وتصحيحها. واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (جواد وآخرون، 2009) من حيث أنه يتم إعداد موازنات تخطيطية تربط الأداء المخطط بالفعلي في مراكز المسؤولية في الفنادق الأردنية.

الفرضية الثانية:

يوجد دور مهم للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) على تعزيز كفاءة القرارات الإدارية.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (18).

جدول (18) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	يتم استخدام نظام الموازنة المرنة لحل مشكلة تنوع الأنشطة.	3.73	74.62	6.25	*0.000	4
2.	يتم استخدام الموازنة المرنة كأداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها.	3.73	74.62	5.79	*0.000	4
3.	يتم استخدام الموازنة المرنة لغرض ترشيد الإنفاق والرقابة في المؤسسة.	3.67	73.46	5.14	*0.000	7
4.	يتم استخدام الموازنة المرنة كأساس للإعتماد عليها عند اتخاذ القرارات.	3.65	73.08	4.36	*0.000	8
5.	يتم استخدام خاصية الملاءمة التي توفرها الموازنة المرنة حتى يتم الاعتماد عليها.	3.65	73.08	5.79	*0.000	8
6.	تُساعد الموازنة المرنة في المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأمثل الذي يحقق أفضل النتائج.	3.88	77.69	7.67	*0.000	1
7.	يتم استخدام الموازنة المرنة لزيادة التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة في المؤسسة.	3.65	72.94	4.46	*0.000	10
8.	تُوفر الموازنة المرنة أساساً لتخطيط الإيرادات والمصروفات عند كل مستوى من مستويات النشاط في المنشأة.	3.83	76.54	6.96	*0.000	3
9.	تساعد الموازنة المرنة في تحديد المشكلة مما يُمكن الإدارة من اتخاذ القرار السليم بشأنها.	3.85	76.92	7.39	*0.000	2
10	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية التي تستخدم الموازنة المرنة لتعزيز كفاءة قرارات إدارة المؤسسة وفعاليتها.	3.71	74.23	5.61	*0.000	6
	جميع فقرات المجال معاً	3.74	74.72	8.16	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (18) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "تُساعد الموازنة المرنة في المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأمثل الذي يحقق أفضل النتائج" يساوي 3.88 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 77.69%، قيمة الاختبار 7.67، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة "يتم استخدام الموازنة المرنة لزيادة التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة في المؤسسة" يساوي 3.65 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 72.94%، قيمة الاختبار 4.46، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام المتوسط الحسابي يساوي 3.74، والمتوسط الحسابي النسبي يساوي 74.72%، قيمة الاختبار 8.16، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يُعد مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. مما سبق نرى أن هناك إدراك بدرجة كافية من قبل مراكز المسؤولية (الفئة المستهدفة) لأهمية الموازنة المرنة في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية.

نتيجة الفرضية:

يوجد دور مهم للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على تعزيز كفاءة القرارات الإدارية.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن القرار الرشيد لكي يتم اتخاذه بطريقة علمية لا بد أن يستند إلى قاعدة من البيانات والمعلومات المحاسبية الجيدة والجاهزة، توفرها له الموازنة المرنة.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (أحمد، 2006) حيث تبين أن 60.9% من أفراد العينة يوافقون على أن الإدارة تعتمد بشكل دائم في اتخاذ قراراتها على المعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي.

الفرضية الثالثة:

يوجد دور مهم للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على تقييم الأداء.

تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. النتائج موضحة في جدول (19).

جدول (19) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحفيز العاملين لتحسين أدائهم.	3.58	71.54	4.44	*0.000	7
2.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحديد الاحتياجات التدريبية.	3.54	70.77	5.16	*0.000	9
3.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تزويد المؤسسة بالأدوات التي تقيم نقاط القوة والضعف لدى العاملين.	3.56	71.15	4.03	*0.000	8
4.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في توصيل أهداف المؤسسة للعاملين.	3.38	67.69	2.79	*0.007	10
5.	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحديد مكانة المؤسسة ووضعها الحالي واحتياجاتها للتطوير.	3.81	76.15	8.48	*0.000	2
6.	تساعد انحرافات الموازنة المرنة في تقييم أداء الإدارة	3.92	78.46	7.55	*0.000	1
7.	تساعد الموازنة المرنة في تطوير مقاييس أداء جديدة لتحقيق أهداف المؤسسة.	3.75	74.90	7.42	*0.000	4
8.	تساعد الموازنة المرنة في وضع ضوابط ومعايير لتقييم الأداء.	3.77	75.38	7.33	*0.000	3

6	*0.000	4.82	72.69	3.63	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية التي تساعد في استخدام أرقام الموازنة المرنة كأداة لتقييم الأداء.	9.
5	*0.000	5.79	73.08	3.65	يتم استخدام الموازنة المرنة في اتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع الإنحرافات مستقبلاً.	10
	*0.000	8.16	73.21	3.66	جميع فقرات المجال معاً	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (19) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة "تساعد انحرافات الموازنة المرنة في تقييم أداء الإدارة" يساوي 3.92 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 78.46%، قيمة الاختبار 7.55، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في توصيل أهداف المؤسسة للعاملين" يساوي 3.38 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 67.69%، قيمة الاختبار 2.79، وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.007 لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.66، وإن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 73.21%، قيمة الاختبار 8.16، وإن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يُعد مجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. مما سبق نرى أن هناك إدراك بدرجة كافية من قبل مراكز المسؤولية (الفئة المستهدفة) لأهمية الموازنة المرنة في تقييم الأداء.

نتيجة الفرضية:

يوجد دور مهم للموازنة المرنة ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) على تقييم الأداء.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن الموازنة المرنة تعد من أهم الأدوات المحاسبية التي تُساعد إدارة المنشأة في تقييم الأداء، من حيث التحقق من أن ما كان يجب إنجازه قد أُنجز بالفعل، وتبين مدى الانحراف عن الأداء المستهدف، وذلك للحكم على مدى كفاءة هذا الأداء بهدف تطويره وتحسينه نحو الأفضل.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (عليان، 2009) من حيث خلصت هذه الدراسة أن الشركات الصناعية الأردنية تهتم بإعداد الموازنات التخطيطية وتستخدمها أداة للرقابة وتقييم الأداء.

واتفقت مع دراسة (حلس، 2006) حيث إن معظم مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية تهدف من وراء إعداد الموازنات إلى تقييم أداء الإدارة ومساعدتها على التنبؤ.

- تحليل فقرات مجال "يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة" تم استخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (20).

جدول (20) المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال "يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة"

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الترتيب
1.	عدم وجود قسم خاص لإعداد الموازنة.	4.20	83.92	9.10	*0.000	1
2.	عدم توفر الكفاءات العلمية والعملية.	3.58	71.54	3.31	*0.002	5
3.	عدم الاهتمام بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنة.	3.67	73.33	4.23	*0.000	4
4.	صعوبة التنبؤ في بعض الأمور المالية.	3.92	78.46	7.96	*0.000	2
5.	الجمود وعدم مراعاة المرونة	3.48	69.62	2.75	*0.008	6
6.	غياب الحوافز المرتبطة بالأداء عند تنفيذ الموازنة.	3.83	76.54	6.06	*0.000	3
	جميع فقرات المجال معاً	3.61	72.20	5.58	*0.000	

* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

من جدول (20) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "عدم وجود قسم خاص لإعداد الموازنة" يساوي 4.20 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 83.92%، قيمة الاختبار 9.10 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "الجمود وعدم مراعاة المرونة" يساوي 3.48 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 69.62%، قيمة الاختبار 2.75 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.008 لذلك تعد هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- بشكل عام إن المتوسط الحسابي يساوي 3.61، وأن المتوسط الحسابي النسبي يساوي 72.20%، قيمة الاختبار 5.58 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يُعد مجال ويوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة" دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة كبيرة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. ونلاحظ أن معظم الآراء تؤكد وجود بعض المعوقات والتي تحد جزئياً من استخدام نظام الموازنات المرنة وأن أكبر الصعوبات والمعوقات هي عدم وجود قسم خاص لإعداد الموازنة المرنة. ويعزو الباحث ذلك إلى أن إعداد الموازنة في المؤسسة يتم دون معرفة إمكانية توفر الأموال، وظروف عدم التأكد التي تعمل في ظلها المؤسسات وما يترتب على ذلك من صعوبة التنبؤ بالمستقبل وتحديد حجم النشاط المتوقع والذي تبنى عليه الموازنة.

واتفقت هذه النتائج مع بعض الدراسات كدراسة (عليان، 2009) حيث إن معظم الآراء تؤكد وجود بعض المعوقات والتي تحد جزئياً من استخدام نظام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية.

الفرضية الرابعة:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها تعزى للبيانات الشخصية.

تم استخدام اختبار "التباين الأحادي" لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية وهذا الاختبار معلمي يصلح لمقارنة 3 متوسطات أو أكثر.

ويشتق من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية التالية:

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها تعزى مكان العمل (اسم المؤسسة).

من النتائج الموضحة في جدول (21) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى مكان العمل (اسم المؤسسة). أي أنه لا توجد اختلافات ذات دلالة في آراء مراكز المسؤولية (الفئة المستهدفة) تعزى لمكان عمله.

جدول (21): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - مكان العمل (اسم المؤسسة)

القيمة (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات					المجال
		الدائرة المالية	وكالة شهاب	مرئية الأقصى	إذاعة الأقصى	فضائية الأقصى	
0.169	1.685	3.55	4.20	3.96	3.61	3.73	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
0.136	1.844	3.55	4.33	4.16	3.73	3.64	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
0.149	1.778	3.38	4.05	3.98	3.79	3.62	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.
0.523	0.814	3.43	3.97	4.05	3.47	3.60	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$); بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها تعزى إلى العمر.

من النتائج الموضحة في جدول (22) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى العمر. أي أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة في آراء مراكز المسؤولية (الفئة المستهدفة) تعزى إلى عمر المبحوثين. ويعزو الباحث ذلك إلى أن أعمار 75% من المبحوثين من 30 إلى أقل من 40 عام.

جدول (22): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - العمر

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		40 سنة فأكثر	من 30 إلى أقل من 40 سنة	من 20 إلى أقل من 30 سنة	
0.118	2.236	4.27	3.66	3.81	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
0.559	0.588	4.07	3.69	3.83	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
0.530	0.643	4.03	3.64	3.63	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.
0.393	0.952	3.00	3.64	3.66	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى

الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها تعزى إلى المؤهل العلمي.

من النتائج الموضحة في جدول (23) يمكن استنتاج ما يلي: تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لمجال "يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة" وبذلك يمكن استنتاج أنه توجد فروق ذات دلالة

إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى المؤهل العلمي وذلك لصالح الذين مؤهلهم العلمي دبلوم.

أما بالنسبة لباقي المجالات، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المؤهل العلمي.

جدول (23): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - المؤهل العلمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		دراسات عليا	بكالوريوس	دبلوم	
0.572	0.566	3.60	3.74	3.87	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
0.087	2.574	3.58	3.68	4.23	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
0.095	2.475	3.36	3.70	3.95	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.
*0.028	3.844	3.15	3.65	4.13	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($0.05 \leq \alpha$) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها تعزى إلى التخصص الأكاديمي.

من النتائج الموضحة في جدول (24) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى التخصص الأكاديمي.

جدول (24): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - التخصص الأكاديمي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		أخرى	إدارة أعمال	محاسبة	
0.225	1.538	3.78	3.41	3.76	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
0.232	1.506	3.84	3.39	3.68	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات
0.101	2.405	3.80	3.40	3.48	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.
0.202	1.655	3.77	3.33	3.39	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات إجابات الباحثين حول دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها تعزى إلى المسمى الوظيفي.

من النتائج الموضحة في جدول (25) تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أكبر من مستوى الدلالة 0.05 لجميع المجالات وبذلك يمكن استنتاج أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى المسمى الوظيفي. أي أنه لا يوجد اختلاف في إجابات الباحثين يعزى للمسمى الوظيفي.

ويعزو الباحث ذلك إلى أن هناك إدراك متقارب لمفردات الدراسة من جميع الفئات المشاركة في الدراسة.

جدول (25): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - المسمى الوظيفي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات					المجال
		محاسب	مدير مالي	رئيس قسم	مدير دائرة	مدير عام	
0.843	0.349	3.65	4.00	3.71	3.92	3.65	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
0.203	1.551	3.67	4.20	3.60	4.10	4.16	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.

0.099	2.076	3.37	4.00	3.61	4.13	3.88	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء .
0.400	1.033	3.65	2.25	3.70	3.33	3.60	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها تعزى إلى سنوات الخبرة في العمل الحالي.

من النتائج الموضحة في جدول (26) يمكن القول أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ لمجال "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء" ولذلك توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذا المجال تعزى إلى سنوات الخبرة في العمل الحالي وذلك لصالح الذين سنوات خبرتهم تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات. ويرى الباحث أن السبب في ذلك يرجع لكون العينة تشير إلى أن 85% من أفراد العينة لديهم خبرة عملية داخل المؤسسات محل الدراسة تزيد عن 5 سنوات.

أما بالنسبة لباقي المجالات، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن القول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذه المجالات تعزى إلى سنوات الخبرة في العمل الحالي.

جدول (26): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - سنوات الخبرة في العمل الحالي

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات			المجال
		10 سنوات فأكثر	من 5- أقل من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	
0.266	1.361	3.92	3.69	3.56	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
0.149	1.978	4.03	3.61	3.83	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
*0.021	4.167	4.05	3.51	3.67	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء .
0.272	1.337	3.51	3.74	3.25	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين متوسطات إجابات المبحوثين حول دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها تعزى إلى مدى المشاركة في اتخاذ القرارات.

من النتائج الموضحة في جدول (27) يمكن القول أن القيمة الاحتمالية (Sig.) المقابلة لاختبار "التباين الأحادي" أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ للمجالين "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية، العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء" ولذلك يمكن القول أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى مدى المشاركة في اتخاذ القرارات وذلك لصالح الذين دائماً يشاركون في اتخاذ القرارات.

أما بالنسبة للمجالين "العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية، يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة"، فقد تبين أن القيمة الاحتمالية (Sig.) أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وبذلك يمكن القول أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات تقديرات عينة الدراسة حول هذين المجالين تعزى إلى مدى المشاركة في اتخاذ القرارات.

جدول (27): نتائج اختبار "التباين الأحادي" - مدى المشاركة في اتخاذ القرارات

القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسطات				المجال
		نادراً	أحياناً	غالباً	دائماً	
0.148	1.864	3.39	3.64	3.86	3.83	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.
*0.009	4.280	3.14	3.57	3.96	4.03	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
*0.013	3.971	3.33	3.39	3.87	3.97	العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.
0.934	0.142	3.55	3.67	3.63	3.44	يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.

* الفرق بين المتوسطات دال إحصائياً عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 النتائج

توصل الباحث من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها إلى مجموعة النتائج المهمة التالية:

1. أن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تطبيق محاسبة المسؤولية.
2. نسبة مشاركة العاملين في وضع الموازنة المرنة متوسطة.
3. هناك ضعف في جانب ربط أهداف العاملين مع أهداف المؤسسة.
4. أن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تعزيز كفاءة القرارات الإدارية.
5. أن استخدام الموازنة المرنة يساعد في تقييم الأداء.
6. أنه يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.
7. وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط استجابات المبحوثين تعزى إلى كل من (المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، مدى المشاركة في اتخاذ القرارات) يدل على دور ما سبق في إكساب المعرفة والإدراك بأهمية الدراسة.
8. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات استجابات المبحوثين تعزى إلى كل من (مكان العمل، العمر، التخصص الأكاديمي، المسمى الوظيفي).

5-2 التوصيات

وبناءً على ما تقدم من نتائج الدراسة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

1. ضرورة التخطيط لتطبيق نظام الموازنة المرنة بشكل جيد عن طريق الإستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجال تطبيق هذا النظام.
2. ضرورة الاهتمام بالموارد البشرية من خلال إعداد وتنفيذ البرامج والندوات، والتدريب الهادف للتعريف بفقده وثقافة الموازنة المرنة، لتأهيل كفاءات علمية وعملية في المؤسسة.
3. ضرورة إشراك العاملين بمختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة المرنة.
4. ضرورة ربط الموازنات بمراكز المسؤولية والتركيز على تبويب عناصر التكاليف والإيرادات إلى عناصر خاضعة للرقابة وغير خاضعة بالنسبة لكل مركز مسؤولية، مما سيؤدي بدوره لسهولة تقييم أداء كل مركز مسؤولية على حدة، وبالتالي يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

5. ضرورة انشاء قسم خاص بالموازنة يختص بإعداد الموازنة والإشراف على تنفيذها وإصدار تقارير عن الانحرافات الموجودة في تطبيقها لتصحيح المسار.
6. نوصي بالتغلب على صعوبة التنبؤ عن طريق:
- زيادة مستويات النشاط في الموازنة المرنة.
 - عمل احتياطي نقدي لمواجهة أي أمور طارئة في المؤسسة.
7. ضرورة ربط الموازنة المرنة بنظام للحوافز، مما سيساعد في سعي العاملين الى التنفيذ الأمثل للموازنة على أرض الواقع.

3-5 الدراسات المستقبلية

يقترح الباحث مجموعة من الدراسات المستقبلية المهمة ويوصي بها الباحثين لتغطيتها بالبحث العلمي الجاد وهي:

- إطار مقترح لتطبيق نظام الموازنة المرنة في المؤسسات الإعلامية في قطاع غزة.
- دور تطبيق نظام محاسبة المسؤولية على تقييم أداء العاملين في شركات القطاع الخاص في قطاع غزة.
- دور نظم المعلومات المحاسبية في زيادة فعالية الموازنة المرنة في قطاع غزة.

المراجع والمصادر:

أولاً: المصادر:

- القرآن الكريم.
- السنة النبوية.

ثانياً: المراجع العربية:

- أبو حشيش، خليل عواد، (2012)، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر.
- أبو نصار محمد، والغرايبة فاتنة فالح، والدبعي مأمون، (2011)، "مدى تطبيق مقومات محاسبة المسئولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركة وكفاءتها التشغيلية"، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1.
- أبو نصار، محمد، (2010)، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، عمان: دار وائل للنشر.
- الأفندي، سجي مصطفى، (2003)، "مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام"، رسالة ماجستير، جامعة حلب، دمشق.
- احمد، بسام محمود، (2006)، "دور نظم المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية في منشآت الأعمال الفلسطينية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة الخصوصية المحدودة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين: الجامعة الإسلامية_ غزة.
- بحر يوسف، عبد الواحد خلف، (2011) "معوقات عملية تقييم الأداء في الوزارات الحكومية بقطاع غزة" مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 13، العدد 1.
- جمعة، أحمد حلمي، (2011)، المحاسبة الإدارية (التخطيط والرقابة وصنع القرار)، الأردن.
- جواد، شوقي، وآخرون، (2009)، "قضايا اقتصادية وإدارية معاصرة في مطلع القرن الواحد والعشرين التحديات، الفرص، الآفاق"، الجزء الرابع، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
- الجديبة، علي حسن، (2007) "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسئولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الأجهزة الحكومية الفلسطينية: دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، الجامعة الإسلامية_ غزة، فلسطين.
- الجرجاوي، زياد، (2010)، "القواعد المنهجية لبناء الاستبيان"، الطبعة الثانية، فلسطين: مطبعة أبناء الجراح.

- جلس، سالم عبد الله، (2006)، " دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 131-154.
- الحمداني، موفق، (2006)، "مناهج البحث العلمي"، الأردن، عمان: مؤسسة الوراق للنشر.
- خداح حسام، حميدات جمعة، (2014)، "المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين"، الورقة الثانية-المحاسبة.
- خداح حسام، حميدات جمعة، مقابلة ايهاب (2013)، "المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين"، الورقة الأولى-الاقتصاد والتمويل.
- خشارمة، حسين؛ العمري، أحمد، (2004)، "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الأردنية -دراسة ميدانية"، مجلة أبحاث اليرموك، المجلد 20، العدد 1.
- درغام، ماهر والشيخ عيد، إبراهيم، (2008)، "مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات"، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، سلسلة العلوم الإنسانية، 11 (2): 185-210.
- راضي محمد سامي، (2012)، "دليل إعداد الموازنات"، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- زامل أحمد محمد، (2011)، "المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي"، الرياض: مركز البحوث.
- الزعبي، ناجح محمد خليل، (2004)، "دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن". رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- زعرب حمدي شحدة، الرزي ديانا جميل، (2007)، "مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة"، الجامعة الإسلامية.
- السعيدات، زياد محمد، (2003)، "الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية - الأردن.
- الطراونة، محمد، عبيدات، سليمان، (2009)، "مقدمة في بحوث العمليات"، الطبعة الأولى، عمان: دار المسيرة.
- عبيدات، ذوقان وعدس، عبد الرحمن، وعبد الحق، كايد، (2001)، "البحث العلمي-مفهومه وأدواته وأساليبه"، عمان: دار الفكر للنشر والتوزيع.

- العبادي، هاشم فوزي، والغازلي، فاضل راضي، والفتلاوي، ماجد جبار، (2009)، "أهمية دور تقويم الأداء الجامعي في تحقيق الكفاءة والفاعلية في اتخاذ القرارات"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الحادي عشر، العدد الثاني، 138 – 121 .
- العلاوين، موسى محمد، (1992)، "دراسة تحليلية للموازنة العامة كأداة تخطيط ورقابة في النظام المحاسبي الأردني"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، مصر.
- عليان، زيد محمود موسى، (2009)، "مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"، مجلة جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا / قسم المحاسبة، الاردن-عمان.
- غلاء، أبو بكر، (2005)، "مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية الليبية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت.
- الفضل مؤيد، (2010)، "المنهج الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى"، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- الفضل، مؤيد؛ شعبان، عبد الكريم، (2003)، "المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة"، عمان: دار زهران للنشر.
- الفياض وقدادة، محمود أحمد، عيسى يوسف، (2010)، "إدارة الإنتاج والعمليات مدخل نظامي"، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع.
- قللي، يحيى أحمد مصطفى، (2003)، "أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين"، القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (2001)، "المحاسبة الإدارية (المعلومات اللازمة للتخطيط) بموجب المنهاج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد – UNCTAD)"
- المدهون، إبراهيم رباح، (2015)، "مجلة المحاسب الفلسطيني"، العدد 22، 60-62.
- محرم زينات محمد، البابلي محمد محمود، (2012)، "المحاسبة الإدارية (تحليل سلوك التكلفة – تخطيط الإنتاج والأرباح – الموازنات التخطيطية – قرارات الإنفاق الرأسمالي – العوامل السلوكية في اتخاذ القرارات"، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- محمد الفيومي محمد، (2012)، "المحاسبة الاستراتيجية (التقييم المالي لأداء الشركات – محاسبة المسؤولية – تكاليف الجودة-اسعار التحويل- نظرية القيود – استراتيجيات وطرق التسعير"، الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 104-105، 124-131.

- مرتجي، أحمد رمضان، (2007)، "قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشورة، فلسطين: الجامعة الإسلامية_غزة.
- مكي، سالم توفيق، (2009)، "مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الاهلية الفلسطينية"، رسالة ماجستير، فلسطين: الجامعة الإسلامية_غزة.
- ميده، ابراهيم عمر، (2003)، "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات"، مجلة جامعة دمشق - المجلد 19 العدد الثاني.
- هاني، ايوب، (2013) "اعتماد الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية، بحث تطبيقي في شركة بغداد للمشروبات الغازية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السابع والثلاثون.
- الهنيني ايمان، وبدران بلال، (2013)، " دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن"، مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الانسانية، المجلد 27-1.
- هورنجون تشارلز، فوستر جورج، ودانار سريكانت، (2009)، "محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول"، تعريب احمد حامد حجاج، المملكة السعودية-الرياض: دار المريخ للنشر.
- وادي، عبد الناصر نمر، (2008)، "دور التقارير الرقابية في تقويم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية: دراسة تحليلية تطبيقية" رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، السودان: جامعة النيلين.

ثالثاً: المراجع الأجنبية:

- Attorneys, Amy, (2010), "the managers' legal handbook", 5th Edition, Delta Printing Solutions, California, USA.
- Al-Heizan, Osama, (1996), "Budget, performance evaluation, and cost allocation as resource allocation mechanisms in colleges and universities: A descriptive and positive research study", Syracuse University, United State.
- Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. and Brewer, Peter C. (2014), "Managerial Accounting", (14th ed.). New York: McGraw-Hill
- Horngern, Charles t and others, (2012), "mangement and cost accounting" ، prentice – inc, London.
- Haneberg, lisa, (2010), "the high impact middle manager powerful strategies to thrive the middle", Astd press, Danvers, USA.

- Horngren, Charles T. et. al., (2005), "Management and Cost Accounting", 3th edition.
- Helms, M. M. (2006), "Encyclopedia of Management", 5the ed, Thomson Gale, United States of America.
- <http://www.almohasb1.com/2011/05/budget.html>
- Lioyd, ken, (2009), "per A &phrases for Dummies, Wiley publishing", Indiana, USA.
- Laura 'F. G. 'et. al. (2004), "Does Organization- Mandated Budgetary Involvement Enhance Managers' Budgetary Communication with their supervisors? Advances in Management Accounting".
- Marwala, T., (2013), "Semi-bounded Rationality: A model for decision making", University of Johannesburg, Sandton, South Africa
- Ray H. Garrison, &, Eric W. Noreen, (2002), "Managerial Accounting"

الملاحق

ملحق (1): إمتبانه الدراسة.

ملحق (2): أسماء محكمي الإمتبانه.



الجامعة الإسلامية - غزة
عمادة الدراسات العليا
كلية التجارة - قسم المحاسبة والتمويل

ملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

إستبانة البحث

السيد الفاضل، السيدة الفاضلة..... المحترم/ة

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإجراء بحث بعنوان "دور الموازنة المرنة في تطبيق محاسبة المسؤولية وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية وتقييم أدائها (دراسة تطبيقية على مؤسسات شبكة الأقصى الإعلامية)"، وذلك كأحد متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل من عمادة الدراسات العليا في الجامعة الإسلامية - غزة، ونظراً لما تتمتعون به من دراية وخبرة علمية وعملية بحكم موقعكم في المؤسسة التي تعملون بها، فإنكم قادرون ولا شك على المساهمة في إثراء هذا البحث من خلال إجاباتكم على الأسئلة المرفقة بما يُمكن الباحث من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث والوصول إلى النتائج الحقيقية.

راجياً تعاونكم وتفضلكم بالإجابة عليها وإعطائها الاهتمام المناسب، علماً بأن الإجابة ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وبصورة إجمالية مع باقي المؤسسات.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،،

الباحث

أحمد سلامة التتر

0599650070

الجزء الأول

المعلومات الشخصية

عند الإجابة يرجى وضع إشارة (X) على الإجابة المناسبة:

1. مكان العمل (اسم المؤسسة):

فضائية الأقصى إذاعة الأقصى مرئية الأقصى وكالة شهاب الدائرة المالية

2. العمر:

من 20 إلى أقل من 30 سنة من 30 إلى أقل من 40 سنة 40 سنة فأكثر

3. الجنس:

ذكر أنثى

4. المؤهل العلمي:

دبلوم بكالوريوس ماجستير دكتوراه

5. التخصص الأكاديمي:

محاسبة علوم مالية ومصرفية إدارة أعمال أخرى، حدد

6. المسمى الوظيفي:

مدير عام مدير دائرة رئيس قسم مدير مالي محاسب

7. عدد سنوات العمل (الخبرة) في العمل الحالي:

أقل من 5 سنوات من 5 - أقل من 10 سنوات 10 سنوات فأكثر

8. مدى المشاركة في اتخاذ القرارات:

دائماً غالباً أحياناً نادراً مطلقاً

الجزء الثاني

1. المجال الأول: العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتطبيق محاسبة المسؤولية.

م.	العبارة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	تدعم الموازنة المرنة الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية.					
2	تساعد الموازنة المرنة في تحديد المسؤولية عن الانحرافات ومعالجتها بكفاءة في الوقت المناسب.					
3	تتحقق فعالية الموازنة المرنة من خلال الربط بين تقديرات الموازنة، وبين مراكز الإشراف والمسؤولية في المنشأة.					
4	يُساعد استخدام الموازنة المرنة في مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لكل مركز مسؤولية.					
5	يُساعد تصميم نظام الموازنة المرنة على أساس مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف المؤسسة.					
6	يتيح تطبيق نظام الموازنة المرنة الفرصة لإعادة النظر في هيكل التنظيم الإداري للمنشأة.					
7	يُعد تطبيق نظام جيد للموازنة المرنة من أهم مقومات محاسبة المسؤولية.					
8	يشارك العاملون في إعداد الموازنة المرنة لزيادة الحافز لتنفيذها ورفع مستوى الأداء في المؤسسة.					
9	تراعي المؤسسة بأن يكون هناك مشاركة في وضع الموازنة المرنة.					
10	يتم ربط أهداف العاملين مع أهداف المؤسسة لغرض تحفيز العاملين على تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.					
11	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية في استخدام أرقام الموازنة كأداة لتطبيق محاسبة المسؤولية.					

2. المجال الثاني: العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتعزيز كفاءة القرارات الإدارية.

م	العبارة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
1	يتم استخدام نظام الموازنة المرنة لحل مشكلة تنوع الأنشطة.					
2	يتم استخدام الموازنة المرنة كأداة فعالة للربط بين أهداف المؤسسة ومواردها.					
3	يتم استخدام الموازنة المرنة لغرض ترشيد الإنفاق والرقابة في المؤسسة.					
4	يتم استخدام الموازنة المرنة كأساس للإعتماد عليها عند اتخاذ القرارات.					
5	يتم استخدام خاصية الملاءمة التي توفرها الموازنة المرنة حتى يتم الاعتماد عليها.					
6	تُساعد الموازنة المرنة في المفاضلة بين البدائل واختيار البديل الأمثل الذي يحقق أفضل النتائج.					
7	يتم استخدام الموازنة المرنة لزيادة التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة في المؤسسة.					
8	تُوفر الموازنة المرنة أساساً لتخطيط الإيرادات والمصروفات عند كل مستوى من مستويات النشاط في المنشأة.					
9	تساعد الموازنة المرنة في تحديد المشكلة مما يُمكن الإدارة من اتخاذ القرار السليم بشأنها.					
10	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية التي تستخدم الموازنة المرنة لتعزيز كفاءة قرارات إدارة المؤسسة وفعاليتها.					
3. المجال الثالث: العلاقة بين إعداد الموازنة المرنة وتقييم الأداء.						
1	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحفيز العاملين لتحسين أدائهم.					
2	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحديد الاحتياجات التدريبية.					
3	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تزويد المؤسسة بالأدوات التي تقيم نقاط القوة والضعف لدى العاملين.					

م.	العبرة	درجة الموافقة				
		كبيرة جداً	كبيرة	متوسطة	قليلة	قليلة جداً
4	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في توصيل أهداف المؤسسة للعاملين.					
5	تساعد الموازنة المرنة أنظمة تقييم الأداء في تحديد مكانة المؤسسة ووضعها الحالي واحتياجاتها للتطوير.					
6	تساعد انحرافات الموازنة المرنة في تقييم أداء الإدارة .					
7	تساعد الموازنة المرنة في تطوير مقاييس أداء جديدة لتحقيق أهداف المؤسسة.					
8	تساعد الموازنة المرنة في وضع ضوابط ومعايير لتقييم الأداء.					
9	تتوفر الكفاءات العلمية والعملية التي تساعد في استخدام أرقام الموازنة المرنة كأداة لتقييم الأداء.					
10	يتم استخدام الموازنة المرنة في اتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع الإنحرافات مستقبلاً.					
4. المجال الرابع: يوجد صعوبات ومعوقات تحد من فعالية استخدام الموازنة المرنة.						
1	عدم وجود قسم خاص لإعداد الموازنة.					
2	عدم توفر الكفاءات العلمية والعملية.					
3	عدم الاهتمام بتدريب الموظفين في مجال إعداد الموازنة.					
4	صعوبة التنبؤ في بعض الأمور المالية.					
5	الجمود وعدم مراعاة المرونة					
6	غياب الحوافز المرتبطة بالأداء عند تنفيذ الموازنة.					

- هل هناك صعوبات ومعوقات أخرى تقترحها؟ أذكرها:

.....

.....

.....

مع تحيات الباحث

ملحق رقم (2) قائمة بأسماء المحكمين (الاستبيان)

1. الأستاذ الدكتور/سالم حلس، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- بغزة.
2. الأستاذ الدكتور /على عبد الله شاهين، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-بغزة.
3. الأستاذ الدكتور /حمدي شحدة زعرب، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية -
بغزة.
4. الأستاذ الدكتور /سمير خالد صافي، قسم الإحصاء، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- بغزة.
5. الدكتور /مدحت فوزي وادي، دكتوراه في المحاسبة، محكم خارجي- بغزة.