

دور الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة
دراسة تطبيقية علي الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة
" مجمع سوق الخميس للإسمنت "
*أ. عزالدين محمد خليفة

1- المقدمة:

لكي تستطيع الإدارات بالشركات تحقيق أهدافها عليها عند ممارسة وظائفها الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة واتخاذ قرارات الاعتماد بقدر الإمكان على النماذج الكمية ، والتي منها الموازنات التقديرية باعتبارها إحدى الأدوات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة كونها تبين بالتفصيل الإيرادات والمصروفات الخاصة بفترة الموازنة والأصول و الخصوم المتوقع وجودها في نهاية فترة الموازنة، وللبدء في عملية إعداد الموازنة يجب أن يتم تحديد ووضع الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ثم تحديد الأنشطة المختلفة التي يجب القيام بها للوصول إلى تحقيق هذه الأهداف وبعدها يتم استخدام الموازنة لتحديد الإيرادات والمصروفات والمركز المالي المتوقع خلال الفترة الزمنية للخطة الموضوعة و بما يتلائم مع أهداف الشركة، ويطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التخطيطية والموازنة التقديرية والموازنة الرقابية فكل مسمى من هذه المسميات يسلط الضوء على إحدى صفات الموازنة، فالتخطيطية تشير إلى أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي اعتمدها الشركة، أما التقديرية تعني أن البيانات التي تحتويها الموازنة هي بيانات تقديرية ولم تحدث بعد وأنها متوقعة، وصفة الرقابية تعني أن بيانات الموازنة تستخدم في رقابة

وقياس الأداء الفعلي لذلك فإن هذه الأسماء تعتبر مترادفة إذا اعتبرنا أن الموازنة هي أداة للتخطيط والرقابة.

وانطلاقاً من الأهمية العلمية في أعداد الموازنات التقديرية علي وجه العموم وما يترتب عنه من آثار ايجابية علي وظيفة التخطيط والرقابة فقد جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء علي دور الموازنة التقديرية في التخطيط والرقابة.

2- مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في حالة عدم الأخذ بالمبادئ العلمية عند إعداد الموازنات التقديرية ولا يتم توظيفها في عملية التخطيط بالشركة بطريقة صحيحة، بالإضافة إلى عدم إتباع الأساليب العلمية في الإعداد، وذلك مما يؤدي إلى ضعف وتدني في مستوى الأداء بالشركة، كما إنه عدم استخدام الموازنات كأداة للرقابة يؤدي إلى عدم إمكانية تقييم الأداء، وعدم إمكانية تحديد الانحرافات أولاً بأول ومعالجتها.

وبناءً علي ما سبق يمكن حصر المشكلة البحثية في التساؤل التالي:-

* إلى أي مدى يتم الاعتماد على الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة لكشف الانحرافات ومعالجتها بالشركة الأهلية للإسمنت المساهمة - مجمع سوق الخميس؟

3- فرضيات الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على الفرضيتين التاليتين:-

- 1- أن الشركة تتبع الأساليب والمبادئ العلمية لإعداد الموازنات التقديرية.
- 2- أن الشركة تستخدم الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة والتعرف على الانحرافات وأسبابها.

4- أهداف الدراسة:

- 1- إبراز أهمية الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة.

- 2- دراسة وتقييم الأساليب والمبادئ العلمية في إعداد الموازنات التقديرية.
- 3- دراسة مدى استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة على الأداء بالشركة.
- 5- أهمية الدراسة:
- 1- بالنسبة للشركات: تكمن في التعرف على أهمية الموازنات التقديرية كوسيلة للكشف على الانحرافات، والمشاكل المؤدية لحدوث تلك الانحرافات وكيفية معالجتها.
- 2- بالنسبة للإسهام العلمي: تتمثل الأهمية العلمية في تأكيدها على النتائج التي تم التوصل إليها من قبل الباحثين في مجال الموازنات التقديرية ودورها في عملية التخطيط والرقابة، كما تعتبر الدراسة مساهمة في مجال البحث العلمي.
- 6- منهجية الدراسة:
- تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بجمع البيانات والمعلومات وتصنيفها وتبويبها وتحليلها والتوصل إلى علاقات تربط بين مكونات عناصر الدراسة.
- مصادر جمع البيانات:
1. البيانات الثانوية: تم الحصول عليها من مصادر المعلومات المختلفة، من الكتب والمراجع ذات العلاقة بموضوع الدراسة.
2. البيانات الأولية: تم الحصول عليها من الموازنة التقديرية والقوائم المالية بالشركة.
- أسلوب التحليل العلمي:
- تم الاعتماد عند إجراء التحليل للبيانات المتحصل عليها في الجانب العملي على التحليل المالي.
- 7- حدود الدراسة:
- الحدود الموضوعية: تتركز هذه الدراسة بالشرح والتحليل على موضوع الموازنات التقديرية ودورها في التخطيط والرقابة.

- الحدود المكانية : وتتمثل في الشركة الأهلية للإسمنت المساهمة - مجمع سوق الخميس للإسمنت.
- الحدود الزمنية : وتتمثل عن السنة المالية (2013) والتي تعتبر آخر موازنة تقديرية وقوائم مالية تم إعدادها بالشركة.

8- محاور الدراسة:- تشمل هذه الدراسة على اربعة محاور وهي:

1. الإطار العام للدراسة والمتمثل في مقدمة موضوع الدراسة وأهميتها وأهدافها ومنهجية الدراسة.
 2. الموازنات التقديرية.
 3. علاقة الموازنات التقديرية بوظيفة التخطيط والرقابة.
 4. الدراسة العملية.
- #### 9. مصطلحات الدراسة:-

- 1- الموازنات التقديرية: هي خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية. (أبونصار 2012، ص 203)
- 2- التخطيط: هو أسلوب يعمل علي دراسة الموارد المالية للمنظمة ونفقاتها ، كما يتضمن أيضاً تخطيط الحصول علي تلك الأموال وتوفيرها في الوقت المناسب. (كنجو وفهد : 1997 : ص 189).
- 3- الرقابة: هي عملية تعمل علي تحقيق الخطط الموضوعة متضمنة قياس وتصحيح أعمال الأفراد القائمين بالتنفيذ الفعلي لتأكيد إنجاز الخطط. (شاهين 2007، ص 170)

المحور الثاني : الموازنات التقديرية.

أولاً / مفهوم و تعريف الموازنة التقديرية:

عرفت الموازنة التقديرية بعدة تعريفات نذكر منها:-

- هي خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية. (أبونصار 2012، ص 203)
- وهي أيضاً هي تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن تقديراً لكل العمليات والنتائج المتوقعة لكافة الأنشطة التي تقوم بها الوحدة خلال فترة محددة مقبلة، فيما يتعلق بالموارد المتاحة وطرق استخدامها والنتائج المستهدفة من هذا الاستخدام، ويتم ذلك في ضوء الأهداف والسياسات العامة للوحدة. (جندي وعساف 2008، ص 183)
- ومن خلال ما تقدم يمكن القول بأنها قائمة بالأهداف العامة والفرعية عن فترة زمنية مستقبلية معبراً عنها مالياً، وهي تتخلل كل مستوى للنشاط محققة تكامل خطط الإيرادات وخطط المصروفات والاحتياجات من الأصول واحتياجات التمويل.

ثانياً / خصائص الموازنات التقديرية:

- تتميز الموازنات التقديرية بعدة خصائص وهي: (يوسف 2003، ص 16، 17)
1. تعتبر الموازنة التقديرية أداة تنبؤ أو تقديراً لأهداف المشروع المرغوب تحقيقها خلال فترة مستقبلية.
 2. تعتبر أداة لتعبير عن السياسات والإجراءات التي تزمع الإدارة العليا تنفيذها لتحقيق تلك الأهداف.
 3. تعتبر ترجمة كمية سواء عينية أو مالية أو نقدية عن النشاط المستقبلي للوحدة الاقتصادية.
 4. برنامج عمل محدد لفترة زمنية معينة في المستقبل.
 5. تعكس الإمكانيات والموارد المتاحة بالوحدة الاقتصادية وما يمكن استغلاله منها لتحقيق الأهداف المطلوبة مما يتيح للمخططين اكتشاف ما قد يكون من نقاط وفر أو اختناق لحركة النشاط بسبب هذه الموارد وبالتالي اتخاذ القرارات التخطيطية المناسبة.

6. أنها تعتبر أداة للرقابة في الوحدة الاقتصادية باعتبارها تمثل معدلات للأداء يجب بلوغها وبالتالي فهي تعتبر مقياسا لقياس كفاءة الأداء وتقييم النتائج.

ثالثاً / أهداف الموازنة التقديرية :

في ظل تطور السياسات والفلسفات الإدارية التي تحكم الأداء ، وظهور منهج النظام كأحد أهم الأفكار التي ظهرت لتدعيم نظام المعلومات المتكامل للمنشأة ، فإن الأمر يتطلب توسيع أهداف الميزانية لتساير هذا التطور وتحاكيه ، وعلى ذلك يمكن تقسيم أهداف الميزانية إلى مجموعتين رئيسيتين هما: (جنيدي وعساف : 2008 : ص ص 214 ، 215)

أ- الأهداف التقليدية وتتمثل في الآتي:-

1- الميزانية أداة للتخطيط : فالموازنة تعبير رقمي عن خطط وبرامج المنشأة المتعلقة بكافة العمليات والأنشطة التي تقوم بها خلال فترة مقبلة محددة ، وتشمل دورة التخطيط ضرورة تحديد أهداف المنشأة تحديدا دقيقا وواضحا وبيان البدائل التي يمكن أن تحقق هذه الأهداف ، وتقييم البدائل لاختيار البديل المناسب أو المزيج المناسب من هذه البدائل والذي يتناسب مع ظروف وإمكانات المنشأة، والذي يحقق الأهداف بكفاءة وفعالية ويتم من خلال وضع البرامج والسياسات اللازمة لتنفيذ البديل المختار وتقدير الاحتياجات من الموارد والإمكانات المتاحة في شكل أنماط ومعدلات الأداء المستهدفة لكافة أنشطة وعمليات المنشأة تعبر في النهاية عن برنامج شامل متكامل للميزانية. وأخيرا فإن الميزانية تهدف إلى توزيع المسؤوليات على إدارات وأقسام المنشأة لتحديد مسؤوليات التنفيذ في ظل العوامل والظروف المتوقعة، والعمل على مقابلة تلك الظروف وتفادي عقبات التنفيذ وتجنب الصعوبات التي يمكن أن تعيق تحقيق الأهداف وهذا هو الهدف من التخطيط.

2- الميزانية أداة للتنسيق : فالميزانية خطة شاملة تشمل سلسلة مترابطة من الخطط الفرعية والجدول التقديرية يمثل كل جدول أحد الجوانب أو الأنشطة التي تقوم بها المنشأة، ويتطلب الأمر التنسيق بين أوجه النشاط المختلفة للتوصل إلى خطة متناسقة متكاملة متوافقة تحقق الأهداف الرئيسية للمنشأة، وتحقيق التنسيق يؤدي إلى تفادي النظرة الجزئية للأمور وتعدد أساليب وإجراءات التنفيذ بسبب في حدوث اختناقات أو تعارض للبرامج المخططة ، والتنسيق يبدأ من مراعاة التكامل والتوازن بين الأهداف الفرعية للإدارات والأقسام من جهة وبينها وبين الأهداف الرئيسية من جهة أخرى فلا يمكن أن تتصور وجود خطة دون أن تكون متناسقة الأطراف.

3- الميزانية أداة للرقابة: الميزانية تمثل معايير للأداء ومقاييس للنتائج المحققة، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي والنتائج المحققة بالأداء المستهدف والنتائج الموجودة طبقاً لتقديرات الميزانية وتحديد الانحرافات، ثم دراستها وتحليلها طبقاً لمسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية بتنمية الانحرافات الموجبة ، وعلاج مسببات الانحرافات السالبة.

ولا تقتصر الرقابة على الرقابة بعد التنفيذ أو الرقابة المصححة وإنما يجب أن تمتد الرقابة خلال مرحلتى التخطيط والتنفيذ ، وذلك من خلال الرقابة المانعة قبل التنفيذ وعند التخطيط والرقابة المانعة خلال التنفيذ أو الرقابة المرحلية وذلك بالرقابة الدائمة على مدى تحقيق الأهداف وتصحيح المسار باستمرار حتى يتم السيطرة على أية انحرافات قد تتحقق وقبل أن تتسع دائرتها وتتعدد مسبباتها ومراكز حدوثها وبذلك تتمتع المسؤولية.

ب- الأهداف الحديثة وتتمثل في الآتي:-

1. أداة للتدريب والتعليم: من خلال خطوات إعداد الميزانيات وخاصة إذا تم الاشتراك الفعلي للمنفذين في إعدادها يمكن التعرف على كل العمليات الفنية في المنشأة وتسلسلها الطبيعي ومن ثم دراسة إمكانية تطوير النواحي الفنية والعمل على استخدام الطرق

الاقتصادية في التنفيذ، كما يمكن مساعدة الإدارة في إعداد برامج التدريب للعاملين سواء البرامج الحالية أو المستقبلية.

2- أداة لتنمية الوعي الإداري والمحاسبي: يمكن من خلال الاشتراك الفعلي في إعداد الميزانيات تنمية المحاسبة الإدارية والتكلفية والمحاسبية للعاملين، بالتركيز على العوامل التي يمكن أن تسبب الانحرافات بين مشاكل التطبيق وكيفية التغلب على عوامل عدم الكفاية، ويتم تنمية الوعي الإداري والمحاسبي من خلال الاتصالات التي تتم بين لجنة الميزانية والإدارات والأقسام المختلفة في المنشأة، لإعادة النظر في التقديرات بما يتوافق مع السياسات الإدارية التي تحكم الأداء، ومعايير التقييم والتقسيم حسب مراكز المسؤولية طبقاً للنماذج المعدة مسبقاً.

3- أداة للاتصال: حيث تعد الميزانيات أداة لتوصيل المعلومات وقاعدة بيانات هامة للخطط والسياسات المخطط تنفيذها إلى المستويات الإدارية المنفذة، ويأخذ الاتصال عدة أشكال كالاتصال الصاعد من أسفل إلى أعلى بالنسبة للتقديرات الأولية، من المستويات التنفيذية إلى لجنة الميزانية وإدارة الميزانية لدراستها، أو الاتصال الهابط من أعلى إلى أسفل بالنسبة للفروض الأساسية للميزانية من لجنة الميزانية وإدارة الميزانية للمستويات التنفيذية لإعداد تقديراتهم الأولية بناء عليها، والاتصال الأفقي بين المستويات الإدارية المختلفة للتنسيق بين الخطط الفرعية في نفس المستوى الإداري.

وأخيراً فالميزانية هي محصلة جهود واتصال للعاملين والفنيين والمحاسبين والإدارة للتوصل إلى ميزانيات واقعية يمكن تحقيقها.

4- أداة للتحفيز: يمكن استخدام الميزانيات كأداة لتحفيز العاملين وحثهم على تحقيق الأهداف الموضوعية وذلك باعتبار بنود الميزانية كمعايير للأداء وكمقاييس لتطبيق نظام متكامل للحوافز، يمثل سناً مادياً لدفع العاملين وتحريك قدراتهم الكاملة، حيث يتم الربط

بين تحقيق الميزانية ونظام الحوافز الذي تتبعه المنشأة، فالذي يحقق معايير الأداء الموجودة بالميزانية يستحق حوافز يتم حسابها بعدة طرق حسب ظروف المنشأة بينما تطبق الحوافز السلبية للعاملين الذين لا يحققون معايير الأداء بالميزانية.

رابعاً / أنواع الموازنات التقديرية:-

تقسم الميزانيات التقديرية من زوايا مختلفة على النحو التالي:- (نور وعلي 2003، ص 225-226)

1- من ناحية المجال الذي تغطية الموازنات التقديرية : تقسم الميزانيات التقديرية من حيث الأعمال التي تغطيها إلى موازنات تشغيلية وتغطي هذه الموازنات الأعمال العادية للمشروع والموازنات الرأسمالية وهي التي تختص بالتخطيط الاستثماري للمشروع أو بالإنفاق الاستثماري المزمع القيام به.

2- من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنات التقديرية: تقسم الموازنات التقديرية وفقاً لهذه المعايير إلى موازنات تقديرية قصيرة الأجل وموازنات تقديرية طويلة الأجل وذلك بالنظر إلى الفترة الزمنية التي تغطيها.

3- من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنات التقديرية: ومن هذه الناحية تقسم الميزانيات إلى برامج ميزانيات المسؤولية وتحديد البرامج والخطط الرئيسية التي تنوي المنشأة القيام بها، أما ميزانيات المسؤولية فإنها تحدد الخطط من ناحية المسؤولين عن التنفيذ.

4- من ناحية المرونة وتقسم الموازنات التقديرية في هذا المجال إلى:-

أ- الميزانيات التقديرية الثابتة.

ب- الميزانيات التقديرية المرنة أو المتغيرة.

وتبنى الميزانيات التقديرية الثابتة على حجم إنتاج واحد ، بينما تعد الميزانيات المرنة على أساس مجموعات متعددة من مستويات النشاط.

خامساً / مزايا تطبيق الموازنات التقديرية:-

من مزايا تطبيق الموازنات التقديرية ما يلي: (تيسير والرجبي 2007، ص ص 186-187)

1- خلق عادة التخطيط لدى الإدارة، لأن إعداد الميزانية يتطلب من الإدارة أن تنظر إلى المستقبل باستمرار وهذا يجعلها تتوقع ظروف المستقبل مما يؤدي إلى الحد من عدد المفاجآت.

2- تنسيق جهودات الإدارات والأقسام المختلفة في المنشأة، فعند معرفة حجم المبيعات المتوقع يتم الطلب من إدارة الإنتاج وضع برامج الإنتاج التي تلي احتياجات المبيعات. وهكذا يتطلب من الإدارات والأقسام الأخرى وضع برامجها بما يجعلها تعمل معاً في نفس الاتجاه.

3- تساعد الميزانية في خدمة وظيفة الرقابة فهي تحتوى على أرقام التكاليف والإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الميزانية والخاصة بكل إدارة أو قسم في المنشأة. وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الميزانية التقديرية لتحديد الانحرافات بينها وتحليل أسبابها وإعداد التقرير عنها، ولأن الميزانية تحدد لكل إدارة أو قسم فإن الرقابة تصل إلى كل الوحدات الإدارية.

4- تساعد الميزانية في توجيه الاستثمارات المالية بين الإدارات والأقسام في المنشأة بصورة سليمة، فعند استخدام الميزانية تعلم الإدارة ما هي الوحدات الإدارية التي يجب دعمها من حيث الموارد، وما هي الوحدات التي ليست بحاجة لذلك.

سادساً / نواحي النقص التي تؤدي إلى إضعاف نظام الموازنات التقديرية:-

هناك بعض النواحي المؤدية إلي ضعف في النظام وتتمثل في الآتي:- (ضيف 1975، ص 16)

- 1- عدم كفاية النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف في المنشأة.
- 2- انعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الإدارية المختلفة.
- 3- عدم كفاية الدراسات الخاصة بالأسواق وحالة الطلب وأذواق المستهلكين.
- 4- عدم استخدام الكميات بجانب القيمة.
- 5- عدم مراجعة التقديرات ودراساتها بمعرفة الإدارات المتخصصة.
- 6- عدم القدرة على تحليل النتائج واستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات.
- 7- عدم مراعاة التنسيق بين المخزون السلعي والإنتاج.
- 8- عدم مراعاة القدرة المالية للمشروع.

سابعاً / أهم المبادئ الخاصة بأداء الموازنات التقديرية:-

تقوم الميزانيات التقديرية على بعض المبادئ العلمية التي لابد من مراعاتها عند الشروع في إعدادها لكون هذه المبادئ تشكل الإطار النظري والتي يتحقق من خلالها دقة الميزانية وإن أبرز هذه المبادئ هي:- (الحيالي 1991، ص ص 46-48)

- 1- مبدأ الشمول: تعد الميزانية التقديرية لجمع أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية إذ لا يوجد نشاط أو أحد فروعها ومهما كانت طبيعته لا يدخل ضمن إطار التخطيط والتنسيق المستقبلي وعلى هذا الأساس فإن الميزانية التقديرية تكون شاملة بمعنى أنها تغطي جمع الأنشطة والموارد المالية في الوحدة الاقتصادية.
- 2- مبدأ وحدة الميزانية: الموازنة التقديرية وبصيغتها النهائية عبارة عن مجموعة من الموازنات الفرعية، التي تهدف جميعها إلى تحقيق غاية نهائية من خلال ما تحققه كل خطة فرعية لتشكل مجموع المحققات غاية الميزانية التقديرية النهائية.

ويتم تحقيق الهدف أو الغاية النهائية للميزانية التقديرية التي تعد على مستوى الوحدة الاقتصادية، عبر منظومة من الإجراءات والخطوات العلمية لجميع الخطط الفرعية، وتكون هذه الإجراءات والخطوات معدة بطريقة تحقق الانسجام والتناسق فيما بينها، بحيث أن أي جزء من أجزاء الخطط الفرعية يتأثر ويؤثر في أجزاء الموازنة الأخرى.

وهذا الترابط بين الأجزاء الفرعية للميزانية التقديرية يشكل وحدة الميزانية التقديرية.

3- مبدأ إعداد البيانات تقديرياً: تعد بيانات الموازنة التقديرية بشكل تقديري عن فترة مستقبلية محددة، ولذلك يدخل في هذا الإطار عنصر التنبؤ المستقبلي عن أوجه النشاط المراد إعداد ميزانيته التقديرية والتنبؤ بمفهومه العلمي يقوم على أسس وقواعد منطقية بيانية تربط المستقبل بالحاضر والماضي وهو بهذا المعنى يختلف اختلافاً جوهرياً عن التخمين الذي غالباً لا يبنى على أسس علمية واقعية ولا يستند على قاعدة بيانية.

4- مبدأ التوزيع الزمني: بموجب هذا المبدأ يتم تقسيم العمليات التي تتضمن الميزانية التقديرية على فترات زمنية محددة تشمل فترة الموازنة التقديرية، وذلك توقع فترة حدوث كل عملية من عمليات الميزانية.

5- مبدأ الربط بين تقديرات الميزانية ومراكز المسؤولية: يقصد به توزيع تقديرات الميزانية حسب الوحدات التنظيمية للوحدة الاقتصادية، بهدف إجراء مقارنات بين الوحدات التنظيمية وبين النتائج الفعلية والتقديرات الكمية النقدية لكل وحدة وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف.

6- مبدأ الثبات ومبدأ المرونة: قد تعد الميزانية على أساس مبدأ الثبات ومن الممكن أيضاً أن توضع على أساس مبدأ المرونة وذلك حسب المرونة.

إلا أنه عند وضع الميزانية على أساس مبدأ الثبات فإنها في هذه الحالة تبين مستوى واحد ثابت للنشاط، ونتيجة لذلك فإن جميع تقديرات الميزانية تكون ثابتة وباختلاف فروع

النشاط، ولكن عند تغيير مستوى النشاط الذي سبق وأن حدد بشكل ثابت في الميزانية ودرجة ملحوظة ، تجرى عملية تعديل جميع تقديرات الميزانية في ضوء تغيير مستوى النشاط.

7- مبدأ التعبير النقدي: تعد الموازنة التقديرية بصورتها الأولية في شكل وحدات قياسية غير نمطية مثل عدد الوحدات الواجب إنتاجها، وكمية المواد اللازمة للإنتاج وحجم العمالة الضرورية ولذلك فالموازنة بالصورة السابقة يطلق عليها اسم الموازنة التقديرية العينية، إلا أنه عند الانتهاء من صياغة الموازنة التقديرية العينية تجرى عملية ترجمة الوحدات القياسية العينية عن حجم نشاط الوحدة الاقتصادية المعبر عنها في الموازنة التقديرية العينية إلى وحدات قياس نمطية (نقدية).

8- مبدأ إشراك جمع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة: عند إعداد الموازنة التقديرية في أي وحدة اقتصادية لابد من إشراك جميع المستويات الإدارية بهذه العملية، مادام الموازنة تمتد لتشمل جميع هذه المستويات، لأن عملية الإشراك هذه تؤدي إلى خلق جو تعاوني بين الإدارات العليا والدنيا مادام جميع الجهات ساهمت بهذا القرار أو ذلك يرسم سياسة الوحدة الاقتصادية المتمثلة بالميزانية التقديرية.

9- مبدأ اعتماد الموازنة بمثابة معيار الأداء: تعتبر الموازنة بعد اعتمادها نمط لأداء يجب الالتزام به، وبذلك تستطيع الإدارة على مختلف المستويات من المراقبة والمقارنة بين معدلات الأداء الفعلية ومعدلات الأداء المعيارية لمعرفة الانحرافات ومتابعة المقصرين.

ثامناً / إجراءات ومراحل إعداد الموازنات التقديرية:-

الميزانية التقديرية تجسد جهود مجموعة من الأشخاص ذوي خبرات ومعارف ينحدرون من مستويات إدارية مختلفة داخل الهيكل التنظيمي للمشروع المراد إعداد ميزانيته التقديرية.

ويعتبر الهيكل العام لجهد العاملين بالميزانية مجموعة من الإجراءات التي تعمل على تحقيق حد معين لنجاح الميزانية وتتم إجراءات إعداد الميزانية وفق الإجراءات التالية: (الحيايى 1991، ص ص 50-54)

1- تحديد لجنة الميزانية التقديرية: تتولى إعداد الميزانية التقديرية لجنة تسمى لجنة إعداد الميزانية و تتألف من أعضاء من مختلف المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية، تتمثل فيهم الخبرة والدراية الكافية ، وتقوم اللجنة بوضع الخطوط العريضة لإعداد الميزانيات التقديرية بطريقة تؤمن التناسق بين الميزانيات التقديرية التي تعد من قبل الأقسام المختلفة ، وقد تجد اللجنة ضرورة لأجراء التعديل اللازم في التقديرات المقدمة من قبل الأقسام المختلفة بما يحقق المصلحة العليا للمشروع ، وتستند بذلك على خبرتها والبيانات والمعلومات المتوفرة عن السنوات السابقة وبعد إتمام مشروع الميزانية تعرض على الرئيس الأعلى بالمشروع للمصادقة عليها وإقرارها.

2- تحديد فترة الميزانية التقديرية : لطبيعة عمل المشروع أثر بارز على تحديد فترة الميزانية التقديرية إلا أنه جرت العادة على إعداد الميزانية لفترة لا تزيد عن سنة، ولكن لا يمنع إذا كانت طبيعة عمل المشروع تستوجب وضع ميزانية لأقل من سنة (نصف سنوية، ربع سنوية، شهرية).

أن طول أو قصر فترة الميزانية تؤثر دون شك على درجة دقة التنبؤ الذي تعبر عنه تقديرات الميزانية ، إذ كلما قصرت الفترة (أقل من سنة) كلما ارتفعت درجة دقة التنبؤ، بينما كلما تطول فترة الميزانية (أكثر من سنة) تضعف درجة التنبؤ. مع العلم بأن دقة التنبؤ تتوقف أيضا على خبرة ودراية القائمين به وعلى دقة البيانات والمعلومات المستند إليها عند عملية التنبؤ وقد جرت العادة في أغلب المشاريع الاقتصادية على

إعداد الميزانية التقديرية لمدة سنة تتفق مع السنة المالية للمشروع وبالإضافة إلى الميزانية الرئيسية يتم إعداد ميزانية تقديرية فرعية تغطي الأشهر الأولى من فترة الميزانية ولا تتضمن الميزانية التقديرية أية تفصيلات إلا فيما يتعلق بالأشهر الثلاث أو الست الأولى ثم يكتفي بذكر مجاميع تقديرات كل فترة عن الجزء الباقي من السنة.

3- وضع مراحل إعداد مشروع الميزانية التقديرية : لأعداد الميزانية التقديرية يوضع جدول زمني متسلسل لإجراءات الشروع في تنفيذ الميزانية، تحدد فيه الفترة الزمنية التي يستغرقها كل إجراء من هذه الإجراءات، ويطلق على هذه الإجراءات تسمية مراحل إعداد مشروع الميزانية التقديرية والتي تشمل الاتي-

أ- إعلان السياسة العامة للمنشأة.

ب- إعداد التقديرات.

ت- مراجعة الميزانيات التقديرية المختلفة والتنسيق بينها.

ث- المصادقة النهائية على الميزانيات التقديرية.

4- تنفيذ الميزانية التقديرية: بعد الانتهاء من إعداد الميزانية التقديرية وفق السياق السابق تعتبر معدة و مهياً للتنفيذ الفعلي ولذلك تأخذ الإجراءات اللازمة لتنفيذها وتأسيساً على ذلك يقوم كل رئيس قسم في الوحدة الاقتصادية بتنفيذ البرامج التي رسمت تحت إشراف ورقابة الإدارة العليا إذ إن الرقابة عنصر مهم لنجاح الميزانية التقديرية ولاتخاذ الإجراءات المناسبة عند بروز أي خلل في التنفيذ سواء كان ناجم عن نقص في تقديرات الميزانية أو ناجم عن عوامل خارجية .

وتجدر الإشارة هنا إلى أن المشرفين على تنفيذ الميزانية التقديرية وعلى اختلاف

مسؤولياتهم يجب أن يتمتعوا بفهم حقيقي ودراية واعية لإجراءات الميزانية ولتحقيق هذا الموضوع يتطلب إعداد برامج تدريبية مستمرة لرفع كفاءة ومقدرة المشرفين ومساعدتهم .

المحور الثالث: علاقة الموازنة التقديرية بوظيفة التخطيط والرقابة.

أولاً / علاقة الموازنة التقديرية بوظيفة التخطيط:

تتبين علاقة الموازنة التقديرية بوظيفة التخطيط من خلال ما يلي: (محمد وأبوزيد 2002 ، ص ص 84-85)

ينطوي التخطيط على تحديد الأهداف الفرعية ويتضمن استخدام الأساليب والإجراءات حيثما تعد الخطط وتقيم وتعتمد وهي طريقة موضوعية لتجميع وتحليل وتفسير الحقائق وتركيبها في برامج معينة تهدف لنمو المنشأة ، كما أن التخطيط يكون حركيا وليس ساكنا ، لذا تتم مراجعة الخطط كلما تطلبت الظروف الواقعية.

ويبدأ التخطيط بمحاولة التنبؤ بالبيئة الخارجية وهو عملية مستمرة لأن البيئة الخارجية غير مؤكدة ، ويتضمن التوجيه والإرشاد ويركز عادة على الإدارة العليا، فهي التي تستطيع تحديد السياسات والأهداف وتشرف على طريقة توصيلها إلى بقية أفراد المنظمة. ولا يمكن أن يكون التخطيط عملية ساكنة، حيث يتقدم العمل على أساس الموازنة التقديرية لفترة ملائمة، فإن خططا جديدة يتم إعدادها إذا ما أدت الظروف المتغيرة إلى تقادم الخطط الأصلية.

ويحتاج التخطيط إلى أشكال كثيرة ومختلفة من المقاييس لأغراض التنبؤ وتحويل الأهداف العينية إلى أهداف مالية وتطبق كل هذه المقاييس لكل الأنشطة لأن نتيجة التخطيط تتمثل في ربح مستهدف وبرنامج موازنة رأسمالية.

ثانياً / علاقة الموازنة التقديرية بوظيفة الرقابة:-

تعتبر الميزانية التقديرية بلا شك أهم أدوات الرقابة الإدارية وأكثرها شهرة بينما لا تكفي الموازنة وحدها لتحقيق رقابة إدارية فعالة، وتشمل وظيفة الرقابة الإدارية هذه الأنشطة التي تعمل على تحقيق الخطط الموضوعية، وعلى ذلك فهي تتضمن قياس وتصحيح أعمال

الأفراد القائمين بالتنفيذ الفعلي لتأكيد إنجاز الخطط، ويعتبر أحد مستلزمات تنفيذ عملية الرقابة هو تأكيد وضوح أهداف وخطط المشروع، وعلى ذلك فإن الرقابة تحتاج إلى وجود وسائل اتصال فعالة كأساس لحسن فهم الأهداف والخطط الرئيسية للمنشأة. (شاهين 2007، ص 170)

وتتضمن الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية تقويم الأداء وتصحيح الانحرافات، وذلك بغرض التأكد من أن أهداف المشروع والخطط الموضوعية لتحقيقها قد أنجزت، وللرقابة باستخدام الميزانيات التقديرية جانبين:-

- الرقابة عند مرحلة التخطيط وتعرف بالرقابة المناعية.
- الرقابة عند مرحلة التنفيذ وتعرف بالرقابة المصححة.

ففي مرحلة التخطيط تتضمن الرقابة الاستخدام الكامل البديلة وإعداد الخطط بغرض تحقيق أهداف المشروع في فترة الموازنة، أما في مرحلة التنفيذ أي أثناء التشغيل الفعلي فإن الرقابة تتعلق بالإجراءات التي تتبع لجعل العمليات تتمشي مع الخطة الموضوعية وتتم عملية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية على ثلاثة خطوات رئيسية وهي:-

1- وضع الموازنات التقديرية التفصيلية.

2- تقييم الأداء الفعلي.

3- تصحيح الانحرافات.

ويصل التخطيط باستخدام الموازنة التقديرية إلى مداه في التعبير عن أهداف المنشأة في صورة مالية بحيث يمكن قياس الإنجاز الفعلي للأعمال المؤكدة للأفراد بمقارنتها بالأهداف الموضوعية، ويقصد بتقويم الأداء الفعلي بالخطة الموضوعية قبل البدء في التنفيذ، ويمكن تقسيم الانحرافات عن الخطة إلى مجموعتين:-

- مجموعة الانحرافات التي ترجع إلى عوامل داخلية مثل عدم الكفاية.

● مجموعة الانحرافات التي ترجع إلى عوامل خارجية والتي من الصعب إحكام الرقابة عليها. وعلى الأشخاص المسؤولين أن يحددوا أسباب الانحرافات وأن يتخذوا الإجراءات المصححة اللازمة.

وفي بعض الأحيان قد يكون في الخطة الموضوعية بعض الأخطاء الفنية، ومن ثم قد يكون الإجراء المصحح تعديل الخطة لتعكس التغيرات في الظروف والأحوال المستحدثة وتختلف تقارير الأداء من حيث محتوياتها وبنودها ودرجة شمولها أو تفصيلها باختلاف المستوى الإداري الذي سيقدم له التقرير إذا من الضروري أن تعد تقارير الأداء بطريقة ما بحيث تفي بالاحتياجات الخاصة بكل عضو من أعضاء الإدارة وبما يلزم من بيانات لممارسة مهام وظيفته، ونتيجة لذلك فإن الاهتمام بتقارير الأداء تتحول من قياس أو مقارنة العناصر الفردية تحت رقابة الأشخاص المشرفين على التنفيذ إلى قياس ملخصات بنتائج الأقسام وتحليل للاتجاهات التي تساعد المستويات العليا في رسم السياسات ووضع البرامج للفترات المقبلة.

وأخيراً فإنه من الضروري إتباع مبدأ الإدارة بالاستثناء في عرض نتائج الإدارات والأقسام ومراكز التشغيل المختلفة ويقتضي تطبيق هذا المبدأ أن يرفع فقط للمستوى الإداري المعين تلك العمليات غير العادية التي تتطلب اتخاذ بعض الإجراءات من الأشخاص المسؤولين.

غير إن العمليات غير المرفوعة تتناسب طبقاً للخطة أو البرامج الموضوعية و أنه من ليس من الضروري أن تتابع الإدارة كل التفصيلات وذلك من شأنه يؤدي إلى الحد من التكرار في اتخاذ القرارات باعتبار أن مبدأ الإدارة بالاستثناء يوفر عديداً من القرارات الثانوية مقدماً ويعمل على تخصيص وتركيز انتباه كل مستوى إداري على مهام محددة ويستتبع ذلك إمكانية مراقبة ومتابعة التنفيذ على وجه السرعة بما يمكن من ذلك اكتشاف الانحرافات

في حينه والعمل على معالجتها ومحاسبة المسؤولين عنها ومنع تكرار حدوثها في المستقبل.
(شاهين 2007، ص 220)

ثالثاً / الرقابة على الموازنات التقديرية وتحديد الانحرافات ومعالجتها :-

- تمر مرحلة الرقابة عن طريق الموازنات بثلاث خطوات:- (عبدالعزیز وغریب، ص 50)
- 1- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات: يتم في هذه المرحلة إعداد التقارير لمقارنة النتائج الفعلية للموازنة بالمخطط الموضوع مسبقاً وتحديد الانحرافات، ويتم تحديد انحرافات الموازنة لكل قائمة من القوائم الفرعية التي يضمها الإطار الشامل للموازنة وتتضمن التقارير الدورية في الفترات الرقابية كل من:-
- أ- الأهداف المخططة التي سبق الاتفاق عليها في خطة الموازنة.
- ب- النتائج الفعلية التي وقعت خلال التنفيذ من واقع الحسابات المالية.
- ت- الفروق سواء كانت سالبة أو موجبة في وقت حدوثها.
- 2- دراسة وتحليل الانحرافات: وفي هذه المرحلة يتم دراسة وتحليل الانحرافات أي لابد من دراستها وتحليلها لمعرفة الأسباب التي أدت إليها والمسئولة عنها حتى يمكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها ونتيجة تحليل الانحرافات إلى كافة البنود والعناصر المكونة للإطار الشامل للموازنة التخطيطية مثل انحرافات المواد في الأصول والانحرافات في المقبوضات و المدفوعات ، وعادة يتم تحليل الانحرافات إلى عاملين رئيسيين هما:-

- العامل الكمي: انحرافات الكمية = (الكمية المخططة - الكمية الفعلية)، وتحسب على أساس السعر المخطط.
- العامل القيمي: انحرافات السعر = (السعر المخطط - السعر الفعلي)، وتحسب على أساس الكمية الفعلية.

ويمكن أن ترجع الانحرافات في النتائج الفعلية عن المخطط إلى:-

- أ- عدم الدقة في تحديد الأهداف من الناحية الكمية والزمنية.
- ب- وجود بعض العيوب في التنظيم القائم الذي يتم فيه إطار تنفيذ الخطة.
- ت- وجود أسباب عشوائية غير خاضعة لعملية الرقابة.
- ث- عدم وجود نظام فعال لما يترتب عليها عدم توفير مؤشرات الرقابة التي توضح أول بأول.

3- اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجة الانحرافات : بعد تحديد الانحرافات وتحليلها ودراستها ومعرفة أسبابها والمسئول عنها يتم تجهيزها مقترحات علاجها في صورة تقارير إدارية ترفع للمستويات المسؤولة تمهيدا لتصحيح مسارات الأنشطة التي أظهرت الانحرافات إلى مسارها الطبيعي باتخاذ القرارات الصحيحة اللازمة لتقادي عوامل عدم الكفاية وكمية عوامل الكفاية .

رابعاً/ أهمية تقارير الأداء في عملية الرقابة والمبادئ الواجب مراعاتها في إعداد تقارير الأداء:-

1- أهمية التقارير الرقابية: (عبدالعزیز وغريب، ص ص 82-83)

تكمن الأهمية في أن على المحاسب الإداري أن يقدم التقارير الرقابية لكل من الإدارة العليا والإدارة التنفيذية وترجع أهمية تقديم التقارير للإدارة العليا، إلى أن الإدارة تكون بعيدة عادة عن مجال التنفيذ الفعلي للموازنات وبالتالي يصعب عليها متابعة هذا التنفيذ أولاً بأول، مما يتطلب معه الأمر ضرورة إمدادها بتقارير تمكنها من إجراء هذه المتابعة والوقوف على أي انحرافات تحدث بين الأداء الفعلي والموازنة، ومن ناحية أخرى ترجع أهمية تقديم التقارير الرقابية للإدارة التنفيذية إلى أن رؤساء العمال أو المشرفين على العمال، قد يصعب عليهم

متابعة هؤلاء العمال إذا كان عددهم كبير مما يضطرهم إلى متابعة جزء منهم على أساس عشوائي ، ومن ثم لا بد أن تكون هناك وسيلة مكملة لإتمام المتابعة. وتأتي التقارير الرقابية لتمثل هذه الوسيلة، حيث يعتمد عليها المشرفون كوسيلة مكملة تعوض متابعتهم المحدودة.

كما أن رؤساء الأقسام الإنتاجية أو البيعية الذين يشرفون على رؤساء العمال قد لا يتمكنون كذلك من متابعة كثير من التفاصيل المتعلقة بالأداء المسئول عنه أداء هؤلاء الرؤساء مع الموازنات المتعلقة بها أي أنهم يحتاجون إلى وسيلة مكملة تحكم لهم متابعتهم المحدودة.

بالإضافة إلى ما تقدم فإن هناك أسباب أخرى لأهمية إعداد التقارير وهي أنه لا بد من إعدادها للتعرف على نتائج كل من عملية التخطيط وعملية الأداء الفعلي، إذ لا يكون هناك جدوى أو وعي لإعداد الخطط ووضع الموازنات دون معرفة مدى نجاح الخطط أو هذه الموازنات كما لا يكون هناك جدوى من القيام بالأداء الفعلي دون معرفة مدى تطابق هذا الأداء مع الخطط الموضوعية.

ومن ثم فإن التقارير الرقابية تعتبر جزء لا يتجزأ مما يمكن أن نطلق عليه النظام المحاسبي للتخطيط والرقابة، وهو الذي يشتمل على كل من الموازنات التخطيطية والتقارير الرقابية بصفة أساسية.

ويعتبر التعرف على مدى نجاح الخطط عاملاً أساسياً في تقرير الاستمرار في هذه الخطط وتعديلها، فقد يتبين في التنفيذ الفعلي صعوبة تنفيذ الخطط الموضوعية بما يجب معه تعديلها أو العود عنها إلى خطط أخرى.

وعليه فإن الانحرافات التي تظهرها التقارير تعتبر من أهم الأسس التي يستند إليها في إعادة النظر في الخطط والسياسات السابق وضعها، ومن هنا قد تعتبر التقارير الرقابية وسيلة تخطيطية على الرغم من أنها أصلاً وسيلة رقابية أو تقارير رقابية.

كما يعتبر التعرف على مدى تطابق الأداء الفعلي مع الخطط الموضوعة عاملاً أساسياً في تصحيح أخطاء الأداء الفعلي أول بأول دون الاستمرار في الأخطاء ووسيلة للاطمئنان على صحة وسلامة الأساليب والطرق المستخدمة في الأداء أو التنفيذ الفعلي للميزانية.

2- المبادئ الواجب مراعاتها في إعداد تقارير الأداء : يعتمد إعداد التقارير الرقابية سواء التي يقدمها المحاسب الإداري للإدارة العليا أو الإدارة التنفيذية على عدة مبادئ عامة يمكن تقديمها فيما يلي: (عبدالعزیز وغريب، ص ص 83-84)

أ- مبدأ السرعة و الانتظام: يعتبر مبدأ السرعة من أهم مبادئ إعداد التقارير الرقابية حيث لا يكون هناك فائدة من تقرير ما إذا قدم في وقت متأخر لا يمكن الاستفادة من معلوماته، كما يعتبر مبدأ سرعة معرفة الفرد لنتائج أدائه مبدأ هاماً وثابتاً في علم النفس وتبدو أهميته في أن الفرد إذا علم بنتيجة أدائه على وجه السرعة فإنه يستطيع أن يتجنب أي أخطاء يكون قد وقع فيها من قبل، ومن ثم فإنه عادة ما يستتبع اتقان الفرد لسلوكه الجديد.

ولكي يتم تطبيق هذا المبدأ فإنه لابد من تحديد انتظام معين في عملية تقديم التقارير حيث يجب وضع توقيت محدد لتقديم كل تقرير بما يضمن تحقيق مبدأ السرعة في التعرف على النتائج. وفي هذا الصدد يعتبر تقديم تقارير يومية بصفة منتظمة لمستوى الإدارة التنفيذية من مشرفين ورؤساء أقسام إنتاجية من الأهمية، حيث تبدو أهمية تطبيق

مبدأ السرعة عند هذا المستوى حتى يمكنه من حل المشاكل اليومية وتدارك أي أخطاء في مهدها قبل أن تستفحل فتكون نتيجتها عدم تحقيق الموازنة الشهرية ثم الموازنة السنوية. أما بالنسبة لمستوى الإدارة العليا فيمكن تقديم تقارير نصف شهرية أو شهرية تمثل ملخصات للتقارير اليومية السابقة. حتى يقف مديري الإنتاج والمبيعات والمدير الإداري والمدير العام على تطور سير العمل في تنفيذ الموازنة.

ب- مبدأ البساطة والوضوح والفهم : يقصد بهذا المبدأ عرض البيانات التي تحتويها التقارير بطريقة واضحة، وعدم عرض البيانات غير الضرورية ، واستخدام التعريفات الدقيقة البسيطة للمصطلحات الفنية المختلفة حتى لا يحدث أي لبس عند قراءة التقارير.

وفي الواقع أنه يمكن تطبيق أسس الاتصال الإنساني في العلوم السلوكية على التقارير الرقابية باعتبار أن عملية تقديم هذه التقارير هي عملية من نفس تركيب الاتصال الإنساني. وفي هذا الصدد لابد من مراعاة المحاسب الإداري لشروط الاتصال الإنساني الآتية عند إعداد التقارير الرقابية وخاصة لضمان فهم التقارير من جانب مستخدميها:-

1- استخدام اللغة التي يفضلها قارئ التقرير أي المرسل إليه التقرير لضمان سهولة فهمه للتقرير.

2- قيام المحاسب الإداري وهو راسل التقرير بالاتصال بالأشخاص المرسل إليهم هذا التقرير للقيام بتغيير وإيضاح أي غموض في المعلومات التي أوردتها بالتقرير.

3- أن يكون التقرير ذو صيغة تحليلية، بمعنى أن تكون البيانات الواردة به بيانات محللة وهذا ما يجعل هذه البيانات تتحول من مجرد بيانات إلى معلومات مفيدة لها مدلولها ومغزاها. ويدخل في نطاق التحليل هنا ضرورة اشمال التقرير على تحليل كافي لأسباب الانحرافات.

ت- مبدأ الأهمية النسبية: يقوم هذا المبدأ على ضرورة اشتمال كل تقرير على البيانات التي تعتبر مهمة من وجهة نظر الأشخاص الذين سيقدم إليهم هذا التقرير، ويحتاج المحاسب الإداري لكي يحدد هذه البيانات إلى الاتصال الشخصي بالإدارة العليا والتنفيذية للتعرف على هذه البيانات من وجهة نظرهم، ويعتبر تحديد هؤلاء الأشخاص للبيانات التي يرون ضرورة تضمينها للتقرير لأهميتها من وجهة نظرهم تطبيقاً لمفهوم حاجات الفرد في علم النفس ومن ثم فلا بد من اهتمام المحاسب الإداري به.

وفي الواقع أنه لا بد من الناحية المبدئية أن توضع التقارير المقدمة للإدارة العليا في صورة مالية وكمية معاً للتعرف على الانحرافات من الناحيتين المالية والكمية، أما فيما يتعلق بالإدارة التنفيذية فإنها تهتم أكثر بالناحية الكمية فقط، ولذلك فلا بد أن توضع التقارير لها في صورة كمية، مثل انحرافات كمية المواد المستخدمة أو ساعات تشغيل الآلات أو عدد العمال المتواجدين إلى غير ذلك من مؤشرات كميته يهتم بها المشرفون المنفذون ورؤساء الأقسام التنفيذية ويتعلق بمبدأ الأهمية النسبية أيضاً عما تقدم الأهمية النسبية للانحراف وما إذا كان انحرافاً مهماً يستوجب الفحص والتحليل وبالتالي التقرير عنه، أو غير مهم لا يستوجب ذلك.

ث . مبدأ الثبات: ويقصد بهذا المبدأ الاستمرار في عرض نفس نوعية المعلومات من فترة إلى أخرى، وهذه المعلومات هي مقدار الانحراف، وتحليله، وأسبابه والطريقة المقترحة لعلاجها أو تنميتها.

وبدون تطبيق مبدأ الثبات فإنه يصعب عمل أي مقارنة مفيدة بين الفترات، ولكي يتمكن المحاسب الإداري من تطبيق هذا المبدأ فلا بد له من الحصول على بياناته بنفس الطريقة من فترة لأخرى وخاصة فيما يتعلق بحصره للبيانات المتعلقة بالأداء الفعلي، وعليه أن يحصل على هذه البيانات في شكل حقائق ثابتة مستندياً أو عملياً وليس في

شكل آراء لأشخاص أو وجهات نظر لهم، وفضلا عن ذلك فإذا تطلب الأمر تعديل بعض العناصر الأساسية لمعلومات التقرير بإضافة أي عناصر أساسية أخرى و تظهر ضرورة إضافتها في الواقع العملي بدلا من قيام المحاسب الإداري بالاتصال الشخصي لتحقيق فهم هذه الإضافات، ومدى احتمال استمرارها كجزء من التقرير في المستقبل.

ج- مبدأ الصدق: يعبر عن هذا المبدأ بعبارات أخرى مثل مبدأ المأمونية أو مبدأ الموضوعية، ويعنى أن البيانات التي تحتويها التقارير تمثل بيانات صادقة من وجهة نظر مستخدمها سواء الإدارة العليا أو التنفيذية وبالطبع فلكي تكون البيانات و الانحرافات التي تحتويها التقارير صادقة من وجهة نظر الإدارة فلا بد أن تكون كلا من الموازنات، والأداء الفعلي وأسباب الانحراف محل قبول و موافقة من جانبها وبالطبع فقد سبق أن رأينا أن قبول الموازنة سوف يعتمد على تطبيق مبدأ المشاركة.

أما فيما يتعلق بقبول الأسباب التي ذكرها بتقريره عن انحرافات هذا الأداء فذلك يرجع بالطبع إلى الأدلة والمستندات التي اعتمدها عليها المحاسب والتي ستجعل ما تقدمه بشأن هذه البيانات محل قبول وصدق من جانب الإدارة كلما ثبت صدق هذه الأدلة والمستندات بمرور الوقت مع كل تقرير يقدمه.

ح- مبدأ الملائمة: يقصد بهذا المبدأ تناسب بيانات التقرير مع الشخص المقدمة إليه سواء من حيث محتوياتها ولغتها و تحليلها وعرضها عموما.

فمثلا لا يكون من المناسب عرض بيانات مالية على مشرفي الإنتاج أو عرض بيانات على هامش الربح أو صافي الربح عليهم أو استخدام لغة المحاسبة مع مديري الإدارة العليا مع المهندسين لعدم معرفتهم بها وهكذا فلا بد من تناسب صياغة التقارير وعرضها مع الشخص المقدمة إليه.

وفي الواقع أن هذا المبدأ وهو الملائمة و أيضا مبدأ البساطة والوضوح والفهم يلقيان على المحاسب الإداري عبئا كبيرا من حيث أنه يكون من الضروري قيام المحاسب الإداري بتعلم لغة ومفاهيم الأشخاص الذين يعملون في مجال التنفيذ أو الإدارة العليا وهم الذين سوف يقدم إليهم تقاريره.

المحور الرابع: الدراسة العملية.

أولاً / نبذة عن الشركة الاهلية للإسمنت المساهمة- مجمع سوق الخميس للإسمنت:

تعتبر شركة سوق الخميس العامة للإسمنت إحدى شركات وزارة الصناعات الثقيلة التي أسست برأس مال قدره (50) مليون دينار ليبي سنة 1975م، حيث تقع جنوب مدينة طرابلس بمنطقة سوق الخميس، وفي سنة 1988 تم دمج هذه الشركة مع الشركة الوطنية للإسمنت ومصنع اسمنت زليتين تحت مسمى الشركة العربية للإسمنت وفي سنة 2005 تم تعديل الاسم إلى الشركة الأهلية للإسمنت، وكذلك تم تعديل رأس المال ليصبح (600) مليون دينار ليبي.

وتهدف الشركة إلى تصنيع جميع مواد البناء من الخامات المتوفرة محلياً وذلك لدفع وترسيخ التقدم والبناء الحضاري المنشود وكذلك الاحتياجات من الإسمنت لمواجهة حركة التوسع العمراني بالبلاد.

ثانياً / مدي تطبيق المبادي العلمية عند إعداد الموازنة التقديرية بالشركة:

1- أنواع الموازنات التقديرية بالشركة:

تستخدم الشركة نظام الموازنات التقديرية كسياسة عامة للشركة لما لها من مزايا وأهمية وضمان وجود نظام فعال للتخطيط والرقابة ويضع مجمع سوق الخميس للإسمنت عدة موازنات منها:

- الموازنة التقديرية للمبيعات : هي جدول مفصل يعرض المبيعات المتوقعة لفترة الموازنة، وتعرض بالمبالغ النقدية وبالوحدات ، وموازنة المبيعات تساعد في تحديد عدد الوحدات التي يجب إنتاجها، وبهذا تكون موازنة المبيعات أساسية لتحضير موازنة الإنتاج بعدها.
- الموازنة التقديرية للإنتاج التام: تظهر موازنة الإنتاج كمية البضاعة الواجب إنتاجها وكيفية توزيعها على فترات الموازنة، وتعتبر موازنة الإنتاج أداة رقابية وتخطيطية هامة تخدم إدارة الإنتاج في المصنع.
- الموازنة التقديرية لمخزون أول وأخر المدة : تعمل الموازنة التقديرية لمخزون أول المدة ونهاية المدة على تحديد كمية مخزون أول المدة ن البضاعة تامة الصنع الواجب إنتاجها ، وكذلك مخزون آخر المدة من البضاعة تامة الصنع الواجب الاحتفاظ بها بنهاية كل ربع من السنة، كما تتضمن هذه الموازنة المواد الأولية ومستلزمات التشغيل ومخزون الإنتاج التام.
- الموازنة التقديرية لمشتريات مستلزمات التشغيل: تعمل الموازنة التقديرية لمشتريات مستلزمات التشغيل على توضيح المواد الأولية ومستلزمات التشغيل اللازمة لإتمام عملية التشغيل والإنتاج والكمية الواجب شرائها والمبالغ اللازمة لتأمين تلك المواد، وذلك من خلال تحديد كمية المواد وسعر شرائها والمبنية على كمية الإنتاج المتوقع لكل فترة أو عن السنة.
- الموازنة التقديرية لتكلفة العمل: تعمل الموازنة التقديرية لتكلفة العمل على توضيح تكلفة العمل المباشر من خلال تحديد عدد العاملين وتكلفة كل عامل، كما تتضمن تكاليف العمل غير المباشر من خدمات فنية وخدمات إدارية ومالية وخدمات تسويقية.
- الموازنة التقديرية للمصروفات: تعمل الموازنة التقديرية للمصروفات على توضيح المصروفات اللازمة والتي تتمثل في المرتبات وما في حكمها، وكذلك مصاريف مواد

الإنتاج ومستلزمات التشغيل، كذلك المصروفات الصناعية وأي مصاريف إدارية وعمومية و المصروفات الأخرى.

- الموازنة التقديرية للمدفوعات: تعمل هذه الموازنة على إظهار المدفوعات (النفقات) التشغيلية المتوقعة خلال الفترة التي تغطيها الموازنة وتتمثل هذه المدفوعات في مشتريات المواد الخام وأجور العمال والتكاليف الصناعية غير المباشرة بالإضافة إلى المصاريف الإدارية والبيعية.
- الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية: تعمل الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية (المقبوضات) على إظهار التدفقات المالية خلال فترة الموازنة والتي تتمثل في رصيد النقدية بداية المدة والمبالغ المحصلة مقدماً ، وكذلك النقدية من الإيرادات المتنوعة ومن المدينين وأية مصادر أخرى.
- موازنة قائمة الدخل التقديرية: تظهر موازنة قائمة الدخل التقديرية نتيجة أعمال الشركة المتوقعة خلال الفترة التي تغطيها الموازنة، ويتم إعدادها من خلال بيانات موازنة المبيعات والمواد المباشرة والمصاريف الإدارية والبيعية والمدفوعات التشغيلية والمقبوضات التشغيلية.

2- كيفية إعداد الموازنات التقديرية بالشركة:

يتم تقدير المصروفات سواء كانت تشغيلية رأسمالية حسب أوجه الصرف بالموازنة التقديرية بالشركة على أساس الافتراضات التالية:

- أ- معدل المبيعات.
- ب- معدل عدد وحدات الإنتاج.
- ت- معدل تكلفة الوحدة المنتجة .
- ث- معدل الأسعار.

3- تحديد الانحرافات في الموازنة التقديرية وأنواعها وسبب حدوثها :

لكي تتم الدراسة وتقييم أنواع الانحرافات في الموازنات التقديرية وتحديد أسبابها يجب دراسة كافة الاحتمالات التالية:-

- 1- تحديد الانحراف وما إذا كان هذا الانحراف ذو أهمية نسبية من عدمه.
- 2- تحديد نوع الانحراف سواء أن يكون بالزيادة أو بالنقص في المقدار الفعلي عن المقدار التقديري.
- 3- دراسة أسباب الانحرافات من حيث إذا كان سبب الانحراف يعود إلى وجود خطأ في التقدير مثال تحميل بعض البنود بمبالغ لا تخصها.
- 4- معرفة مدى مساهمة الإدارة في وجود الانحرافات كوجود انحراف ناتج عن قرار إداري غير سليم.
- 5- اتخاذ الإجراءات اللازمة لتقادي الانحرافات الناجمة.

الجدول رقم (1) يوضح الانحرافات عن الموازنة التقديرية خلال السنة المالية 2013م

البيان	المخطط	الفعلي	الانحراف	أسباب حدوث الانحراف
موازنة المبيعات	73029000	33226027.348	(39802972.652)	المغلاة في وضع التقديرات
موازنة التشغيل	53606000	25194300.485	(28411699.515)	وضعت علي أساس المبيعات التقديرية
موازنة المصروفات	4087000	4331751.563	(244751.563)	الزيادة في المصروفات الإدارية
موازنة الإيرادات	20000	135804.874	115804.874	تحصيل الإيرادات

من خلال ما تقدم من تحليل وتقييم لبيانات الدراسة " الموازنة التقديرية - القوائم المالية" بالشركة باستخدام التحليل المالي بين الموازنة التقديرية المعدة من قبل الشركة وبين الأداء الفعلي المبين بالقوائم المالية بالشركة تبين وجود انحراف بين المخطط والفعلي، وذلك وفق ما هو مبين بالجدول رقم (1).

كما نلاحظ من خلال الجدول الأسباب التي أدت إلي حدوث ذلك الانحراف، وهذا ما يدل علي عدم دقة التنبؤ والذي يجب أن تتم وفق أسس وقواعد علمية عند وضع التقديرات بالموازنة التقديرية للشركة، رغم أن الشركة تأخذ بالمبادئ العلمية عند إعداد الموازنة التقديرية وبالتالي صحة الفرضية الأولى التي تقوم عليها الدراسة.

ثالثاً / الرقابة بالموازنات التقديرية بالشركة :

أن النتائج الفعلية المحققة يتم قياسها في ضوء مستويات الأداء المستهدفة الواردة في الموازنات التقديرية، ويتم تحديد الانحرافات بمقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات وتحليل هذه الانحرافات إلى أسبابها وحسب مراكز المسؤوليات، وذلك حتى يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات العلاجية التي تكفل تقادي تكرار حدوث الانحرافات غير المرغوب فيها مستقبلاً وتشجيع الانحرافات الموجبة والعمل على استثمار مسبباتها.

غير أن عدم الأخذ بعملية الرقابة بالشركة بصورة دورية عند التنفيذ للخطط الموضوعة لاكتشاف الأخطاء أو الانحرافات عند وقوعها وتحليلها وإعداد التقارير الرقابية من قبل المحاسب الإداري بالخصوص وتقديمها لكل من الإدارة العليا والإدارة التنفيذية للعمل علي معالجتها، وهذا ما أدى إلي الارتفاع في الانحرافات، وبالتالي عدم صحة الفرضية الثانية التي تقوم عليها الدراسة.

النتائج والتوصيات.

أولاً / النتائج:

- من خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلي مجموعة من النتائج وهي كالآتي :-
- 1- تقوم الشركة بتطبيق المبادئ المرتبطة بإعداد الموازنات التقديرية .

2- إن سبب الانحراف الإجمالي الناتج عن مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط عدم دقة التنبؤ في التخطيط.

3- عدم قيام الشركة بعملية الرقابة لتقييم الأداء باستخدام الموازنة التقديرية .

ثانياً / التوصيات :

من خلال نتائج الدراسة السابقة فإن الباحث يقدم التوصيات التالية :-

- 1- العمل علي الاستمرار في تطبيق مبادئ إعداد الموازنات التقديرية.
- 2- العمل على تطبيق الأساليب العلمية بصورة دقيقة، وذلك للتغلب على أية مشكلة تعرقل سير الخطة لتحقيق الأهداف.
- 3- ضرورة القيام بعملية الرقابة وإعداد التقارير لعرض أسباب الانحرافات وتحديد المسؤولين عنها.

قائمة المراجع:

- 1- إبراهيم محمد شاهين، مبادئ المحاسبة الإدارية-المعهد العالي للسياحة والفنادق والحاسب الآلي- الإسكندرية-2007.
- 2- أحمد محمد نور وأحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية-الدار الجامعية- كلية التجارة، جامعة الإسكندرية-2003.
- 3- جلال عبد الفتاح عبد العزيز وعادل ممدوح غريب، المحاسبة الإدارية- كلية التجارة- جامعة الأزهر-الطبعة الأولى.
- 4- حسن زكي يوسف، الموازنات التخطيطية-مؤسسة نبيل للطباعة والكمبيوتر- كلية التجارة- جامعة حلوان-2003.

- 5- كنجو عبود كنجو وإبراهيم وهبي فهد، الإدارة المالية- دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة- الأردن-1997.
- 6- خيرت ضيف، المحاسبة الإدارية الميزانيات التقديرية- دار النهضة العربية-كلية التجارة- 1975.
- 7- محمد الفيومي محمد وكمال خليفة أبو زيد، المحاسبة الإدارية المدخل المعاصر للتخطيط والمتابعة واتخاذ القرارات- كلية التجارة، جامعة الإسكندرية-2002.
- 8- محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية- دار وائل للنشر، عمان الأردن-الطبعة الثالثة- 2012.
- 9- محمد تيسير وعبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية- دار وائل للنشر-جامعة الكويت- الطبعة الرابعة-2007.
- 10- محمد سعيد جنيدي وعماد الدين علوى عساف، التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية- كلية التجارة، جامعة طنطا-2009.
- 11- وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية - منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس-مؤسسة مي للطباعة-الطبعة الأولى-1991.