

اثر التحيز في اعداد الموازنات التخطيطية دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من منشآت الأعمال الصناعية

صلاح مهدي جواد

علي كريم الخفاجي

كلية الادارة والاقتصاد-جامعة كربلاء

المقدمة

تمثل الموازنات التخطيطية احد اهم الادوات التي تستخدمها المنظمات ومنشآت الاعمال على اختلاف انواعها في ترجمة اهدافها في خطة عمل مستقبلية ومن ثم تحقيق التماسك والتكامل لمختلف اوجه النشاط الذي تقوم به. فهي تمكن الادارة من معرفة اثار الاهداف التي تضعها في استخدام الموارد المادية والبشرية من اجل تحقيق التوافق بين هذه الاهداف والامكانيات المتاحة لتحقيقها.

ومما لا شك فيه ان التغييرات الحاصلة في بيئة الاعمال وزيادة حدة المنافسة بين منشآت الاعمال، واستخدام الاثمنة بشكل واسع، مع اهمية ضمان الوصول الى سلامة التقديرات التي تتضمنها الموازنات التطبيقية بعيدا عن الاهداف الشخصية للمشاركين في اعدادها (رغم اهمية اسلوب المشاركة) يقودنا الى التاكيد على ضرورة اعداد هذه الموازنات بعيدا عن تضمينها مثل هذه الميول والرغبات والاهداف الشخصية التي يسهل الحصول عليها وهو ما يطلق عليه في التحيز في اعداد الموازنات او تراخي الموازنة. وبالتالي فان هذا سيعزز المنشأة في ممارسة وظيفة الرقابة ورسم السياسات واتخاذ التدابير والاجراءات الكفيلة بتنسيق أنشطة المنشأة وتوطيدها وبالشكل الذي يجعل الموازنات تصلح لان تكون اداة كفوءة وفاعلة ومؤشرا يستعان به في وضع السياسات المستقبلية للمنشأة.

اولا: منهجية البحث

1-مشكلة البحث

لقد اخذت اغلب المنشآت في عصرنا الحاضر باعداد الموازنات التخطيطية التي تغطي جميع مظاهر النشاط الذي تقوم به، لما لهذه الموازنات من مزايا وفوائد جمه، ابرزها تمكين ادارة المنشأة في التخطيط للمستقبل وتحقيق التناسق بين مختلف النشاطات التي تقوم بها بالاضافة الى تمكينها من ممارسة وظيفة الرقابة. ولقد كشفت البحوث الميدانية في مجال اعداد الموازنات التخطيطية ان ثمة تحولا نحو اسلوب المشاركة، لما لهذا الاسلوب من مميزات، جعلت من عملية اعداد الموازنات اكثر فاعلية في مجال التخطيط والرقابة. ولكن مع ذلك، فان الممارسة العملية لهذا الاسلوب ان له اثار جانبية سلبية. فلقد اوضحت الدراسات الميدانية في هذا المجال، ان هنالك ظاهرة عامة اصبحت مرتبطة باسلوب المشاركة الا وهي ظاهرة التحيز او التراخي في اعداد تقديرات الموازنة حيث اتاح هذا الاسلوب المنفذون تضمين اهدافهم الشخصية في تقديرات الموازنة والتي قد تختلف عن الاهداف العامة للشركة التي يعملون فيها. ولقد ترتب على ذلك حدوث ما يطلق عليه التحيز في الموازنة او (تراخي الموازنة). مع الاشارة الى ان التحيز في اعداد الموازنات التخطيطية لا يرجع الى اسلوب المشاركة بحد ذاته، وانما يرجع بالدرجة الاساس الى مجموعة عوامل تساهم بمفردها او مع بعضها البعض في تكوين معتقدات معينة لدى الافراد تؤثر في موقفهم تجاه الموازنة، ومن ثم توجيه سلوكهم الى خلق هذا التحيز في تقدير بنود الموازنة، ومن ابرز هذه العوامل ما يعود الى دوافع سلوكية تؤثر في الشخص القائم بعملية اعداد الموازنة.

2-هدف واهمية البحث.

يهدف البحث الى الكشف والاستدلال عن العلاقة والترابط الوثيقين بين اعداد الموازنات التخطيطية باعتبارها اداة مهمة في ممارسة وظيفة التخطيط والمحاسبة والجوانب او العوامل السلوكية للأفراد، وبالتالي الاجابة عن كثير من التساؤلات في هذا المجال، خاصة تلك التي ترتبط بالرد على الاعتقاد السائد بأن اعداد تلك الموازنات خالٍ من تلك الجوانب وما هي الا مجرد لغة ارقام لحسابات معينة تم تسجيلها وفق مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما. وعليه فان هدف البحث هو الكشف او التعرف على هذه العلاقة وتأكيداها. وازاء ماتقدم، تبرز اهمية ناشير ظاهرة التحيز عند اعداد الموازنات التخطيطية وتحديد ماهيتها، وتعريف تلك الظاهرة، ومحاولة التوصل الى الكشف عن مسبباتها ومظاهرها واشكالها من خلال اعتماد البحث الاستقصائي املا في ابعاد هذه الظاهرة عند اعداد الموازنات وتجنبها.

3-فرضيات البحث

لغرض تحقيق الهدف الاساس للبحث، قاما الباحثان في تحديد بعض العوامل التي من شأنها ان تكشف عن مدى تأثير ظاهرة التحيز في عملية اعداد الموازنات التخطيطية وصياغة الفروض الخاصة بها وعلى النحو الاتي :-

أ- طبيعة عملية اعداد الموازنات التخطيطية. تتطلب عملية اعداد الموازنات اتخطيطية ضرورة اعتماد مبدأ المشاركة كاساس في اعدادها من قبل المستويات الادارية المختلفة وبالشكل الذي يحقق مبدأ التنسيق او التوافق بين هذه المستويات فضلا عن ايمان الادارة العليا باهمية مشاركة كافة المستويات الادارية، وعليه يمكن بيان اثر طبيعة عملية اعداد الموازنات التخطيطية عن طريق اختبار الفرض التالي :- ((ان طبيعة عملية اعداد الموازنات التخطيطية للمنشأة بمستوياتها المختلفة تخلق شعورا لدى المسؤولين عن هذه المستويات بضرورة تطبيق مبدأ المشاركة في عملية اعداد الموازنات وبالشكل الذي يحقق الانسجام بين هذه المستويات وصولا الى الهدف الذي تطمح المنشأة بتحقيقه)).

ب- طبيعة العلاقة بين الموازنات ونظم تقويم الاداء. عادة ماتتطلب عملية نجاح اعداد الموازنات التخطيطية مع ضمان تنفيذها بشكل جيد ضرورة وجود نظام معين تتبعه المنشأة لتقويم اداء العاملين في المستويات الادارية المختلفة وانشطتها ومنها خلق نظام للحوافز لما له من ارتباط وثيق بنجاح تطبيق الموازنة. للكشف عن تأثير نظم تقويم الاداء فضلا عن ارتباطها بنظام الموازنات تم صياغة الفرض التالي :- ((هنالك ارتباط وثيق بين نظام الحوافز ونظام الموازنة في المنشأة، واعتماد الادارة العليا للتقديرات الموازنة بشكل اساسي في مجال تقويم الانشطة والأفراد)).

ج- من حيث حاجات الفرد ومدى الاهتمام بها من قبل الادارة. طالما ان للموازنة هدف تطمح المنشأة بتحقيقه، فان هذا لا يجب ان يكون على حساب حاجات الفرد واهتماماته ورغباته. حيث تستلزم عملية نجاح الموازنة بشكل جيد ضرورة مناقشة الافراد العاملين في كافة المستويات الادارية بالمقترحات التي تراها المنشأة ضرورية لتحقيق هدف المنشأة. ولاختبار مدى الاهتمام بحاجات الفرد من قبل الادارات عند اعداد الموازنات تم صياغة الفرض التالي :- ((هنالك حاجات لدى الافراد القائمين بعملية اعداد الموازنات التخطيطية غير مشبعة، الامر الذي يدفع هؤلاء الافراد الى استغلال فرصة المشاركة في اعداد تقديرات الموازنة كمحاولة لاشباع تلك الحاجات وبالشكل الذي يؤدي الى تحقيق رغباتهم غير المتحققة وذلك من خلال اضافة تحيزهم الشخصي ضمن ارقام تقديراتهم الخاصة بموازنات انشطتهم)).

د- من حيث درجة ووضوح المسؤولية التي يتحملها الافراد لتنفيذ اهداف الموازنة. ان عدم وجود درجة للمسؤولية التي يتحملها الافراد العاملين في المستويات الادارية المختلفة اضافة الى الغموض الذي قد يرافق بعض ارقام الموازنة الخاصة بمستوى اداري معين. قد يجعل من عملية نجاح تنفيذ الموازنة شيئاً صعباً ان لم يكن مستحيلاً ذلك لان ارقام تقديرية ستتضمنها الموازنة قد تعبر عن الاهداف الشخصية للأشخاص القائمين بعملية اعداد الموازنة. ولاختبار تأثير هذا العامل على تنفيذ اهداف الموازنة، تم صياغة الفرض التالي :- ((ان اعداد الموازنات التخطيطية في ظل عدم وجود درجة ووضوح للمسؤولية التي يتحملها الافراد لتنفيذ اهداف الموازنة يؤدي الى تحقيق نتائج سلبية تنعكس اثارها في عدم قيام المستويات الادارية بتحقيق اهدافها المحددة ضمن الموازنة)).

4- منهج البحث

لقد تم اعتماد المنهج الاستطلاعي المسحي في جميع البيانات الاولية لعينة البحث والمستقاة بأسلوب العينة العشوائية باعتباره يضمن الدقة والمصادقية في البيانات الخاضعة للتحليل والتفسير والاستدلال وبالتالي والوصول الى الاستنتاجات وبناء التوصيات. كما تم اعتماد اسلوب الاحصاء الوصفي بحيث جرى انتقاء عددا من ادواته فضلا عن تطبيق المنهج المقارن بين استجابات فئات العينة محل البحث بقصد بيان مدى الاقتراب والتطابق في اراءها من جهة دقة عملية اعداد تقديرات الموازنة والعوامل التي من شأنها ان تؤثر في نشوء ظاهرة التحيز في عملية التقدير.

5- عينة البحث وحدوده

لغرض اختبار فرضيات البحث والتوصل الى حلول ناجحة تسهم في معالجة مشكلته وتنسم بالواقعية بحيث تكشف عن جوانب الاقتراب او الابتعاد من جهة دقة تقديرات ارقام الموازنة والعوامل التي قد تؤثر في عملية التقدير وتؤدي الى حدوث ظاهرة التحيز، تم الاعتماد في تحليل عينة البحث على توزيع (350) استبانة شملت كل من الادارة العليا، الادارة الوسطى، الادارة التنفيذية. وبعد ان استكملت عملية جمع الاستمارات وفحصها تبين ان عدد الاستمارات التي اكتملت اجاباتها واصبحت جاهزة للتحليل قد بلغ (315) استمارة. وتأتي عملية اختبار الفئات المذكورة التي شكلت عينة للبحث اعتقاداً من الباحثين بانها اكثر الفئات التي تظهر موضوعية الحكم في الاجابة عن الاسئلة التي تم تشخيصها واعتبرت كعوامل من شأنها ان تؤدي الى نشوء ظاهرة التحيز عند اعداد الموازنة التخطيطية الى جانب مساهمة هذه الفئات مساهمة فاعلة في اعداد تقديرات ارقام الموازنة. ولقد استغرقت عملية اعداد وتوزيع واستلام وتفرغ ومعالجة الاستبانة اربعة اشهر وتحديداً من صيف عام 2007 لتمثل حدوداً زمنية للبحث. اما الحدود المكانية للبحث فقد شملت عدداً من المنشآت العاملة في القطاع الصناعي العراقي والمتمثلة بكل من شركة القادسية للصناعات الكهربائية في ديالى، شركة الصناعات الخفيفة في بغداد، والمنشأة العامة للصناعات النسيجية في الحلة، ومعمل سمنت الكوفة، المنشأة العامة للصناعات المطاطية في الديوانية، مصنع البان الديوانية.

6- وسائل جمع البيانات ومعالجتها

- لغرض تهيئة البيانات الخاصة بجانبى البحث النظري والتطبيقي، تم الاعتماد على الوسائل الاتية :
- أ- المصادر الثانوية متمثلة بما نشر من مؤلفات وبحوث في حدود المتاح منها.
 - ب- الاستبانة التي شكلت الاداة الرئيسة في البحث وتحديداً في الجانب التطبيقي منه.

ولقد تمت الاستفادة من الدراسات النظرية المتيسرة في هذا المجال الى جانب الحوار الذي اجراه الباحثان مع مجموعة من ذوي الاختصاص والخبرة لاجل ان تكون الاستبانة اكثر واقعية ووضوحا والتي تالفت من جزأين يتعلق الاول منها بالمعلومات العامة التي تتضمن العنوان الوظيفي للأشخاص المجيبين عن الاستبانة وعدد سنوات الخدمة في المنشأة فضلا عن معرفة الجهة التي توكل اليها مهمة اعداد الموازنة التخطيطية في حال تعذر قيام المنشأة بحديد قسم معين يتولى هذه المهمة اما الجزء الثاني فقد ركز على مجموعة اسئلة وضعت امام المجيب بمحاور مختلفة تنسجم وفرضيات البحث وتحقيقا لهدفه ليختار من هذه الاسئلة ما يعكس الواقع الذي تتم على اساسه عملية اعداد الموازنة التخطيطية في المنشأة التي يعمل بها.

ويخضع مستوى الاستجابة المتوقع الى مقياس ليكرت الخماسي Likert (1967) اذ تصف الاستجابة الواقعة بين (3-5) حالة اقتراب او تطابق رأي عينة البحث مع المعلومات التي تم درجها في الجزء الثاني من الاستبانة واعتبرت اسئلة للمقياس، في الوقت الذي توشح الاستجابة الواقعة بين (1-2) الاتجاه المعاكس لذلك أي نفيه لاي معلومة وردت ضمن اسئلة المقياس.

اما بخصوص وسائل معالجة البيانات فيمكن تحديدها بما يأتي :

أ- الوسط الحسابي الذي استخدم لقياس درجة اقتراب او ابتعاد المجيب للمعلومات الواردة ضمن اسئلة المقياس.

ب- الانحراف المعياري لتحديد درجة تشتت استجابات العينة عن وسطها الحسابي.

ثانيا: الجانب النظري للدراسة

1- الموازنات التخطيطية، ماهيتها وانواعها

أ- ماهية الموازنات التخطيطية

عادة ما تقوم جميع المنشآت باعداد وتدبر الموازنة التخطيطية لغرض تحقيق اهداف محددة عن طريق تنسيق الانشطة (Coordination of Activities) العاملة فيها (Johnson & Johnson , 1983 : 3). ويرى (الجدائي واخرون، 1987 : 101) ان الموازنات التخطيطية ماهي الا احد الاساليب الرئيسية التي تعتمد عليها الادارة في التخطيط لاستخدام الموارد والطاقات المتاحة بما يمكن من تحقيق اهداف المنشأة باكبر قدر ممكن من الفاعلية والكفاءة ومن ثم تحقيق الرقابة على هذا الاستخدام. وتعتمد الادارة على استخدام الموازنة باعتبارها اسلوبا تخطيطيا ورقائيا سواء كان ذلك في المنشآت الصناعية او التجارية او الخدمية. فعن طريقها يمكن ترجمة اهداف المنشأة الى برامج عمل تتبناها الادارة من اجل الوصول الى افضل مستوى ممكن للاداء.

ويعرف (هينجر، 1988 : 229) الموازنة التخطيطية بانها خطة كمية لاستغلال الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية خلال فترة محدودة في المستقبل. اما (Moore et al , 1984 : 11) فيرى ان الموازنة هي خطة تبين كيفية الحصول على الموارد وكيفية استخدامها خلال فترة محددة.

ومن هنا يرى الباحثان ان الموازنات التخطيطية لا تخرج عن كونها تهدف الى التنسيق بين أنشطة المنشأة واهدافها المختلفة لغرض استغلال الامكانيات المتاحة افضل استغلال، وهي بهذا تمثل :

أ- خطة لتنسيق وتوجيه سير العمل.

ب- معيار لتقويم الاداء عن طريق تحليل نتائج أنشطة المنشأة.

اما عن الاهمية التي توليها عملية اعداد الموازنات التخطيطية، فانه يمكن تلخيصها بالآتي (مرعي دافرون، 2000 : 10) :

- 1- تحقيق الاستخدام الاقتصادي الامثل للموارد المالية والمادية والبشرية المتاحة
- 2- التنسيق بين الوحدات والاقسام الادارية المختلفة والافراد العاملين في الوحدة الاقتصادية.
- 3- تعمل على توفير قاعدة سليمة لقياس كفاءة الاداء.
- 4- توفير قاعدة معلومات عن جميع أنشطة المنشأة والتي تساعد في اتخاذ القرارات الادارية المختلفة.
- 5- تسهيل وظيفة الرقابة من خلال اعتمادها اساسا ومعيارا رقابيا علميا.
- 6- تحديد مسؤولية كل فرد من الافراد العاملين في المنشأة وكل نشاط من انشطتها وعن النتائج المتحققة.

ب- انواع الموازنات التخطيطية

يرى (المزيتي، 1987 : 86) ان الموازنات التخطيطية تختلف باختلاف الهدف الذي توضع من اجله واختلاف اوجه النشاطات بين القطاعات المختلفة، ويمكن تقسيم الموازنات التخطيطية الى انواع عدة وكالاتي:-

- 1- من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة التخطيطية. نقسم الموازنات وفق هذا المعيار الى ما يلي:-
 - موازنات تخطيطية قصيرة الاجل : وهي تغطي فترة محاسبية واحدة عادة ما تكون سنة مالية مقبلة، وتقسم حسب طبيعة النشاط الى فترات اقصر كالموازنات الفصلية او الشهرية او الاسبوعية.
 - موازنات تخطيطية طويلة الاجل : وهذا النوع من الموازنات يغطي فترة زمنية تزيد عن السنة وتمتد الى عدة سنوات، على ان الهدف من هذه الموازنات هو للتنسيق بين اهداف وامكانيات المنشأة مستقبلا في ضوء اهدافها وامكانياتها الحالية.
- 2- من ناحية المجال الذي تغطيه الموازنة التخطيطية. نقسم الموازنات وفق هذا التوزيع الى موازنات تشغيلية تتعلق بالنشاط الجاري للمنشأة وموازنات رأسمالية تتعلق بالتخطيط الاستثماري الذي تمتد اثاره لعدة سنوات.
- 3- من ناحية المرونة : نقسم الموازنات وفق هذا التوزيع الى موازنات ثابتة (والتي تعد لمستوى واحد من النشاط) وموازنات مرنة (والتي تعد لعدة مستويات من النشاط).
- 4- من حيث العناصر التي تحتويها الموازنة : نقسم الموازنات وفق هذا المعيار الى موازنات برامج (والتي تهتم بتجديد البرامج والخطط التي سوف تقوم بها المنشأة)، وموازنات المسؤولية (والتي تحدد الخطط من ناحية الجهات المسؤولة عن تنفيذها).

2- التحيز، مفهومه، اشكاله، دوافعه.

أ- مفهوم التحيز

يتوقف تعريف التحيز على مدى اتساع وشمول النظرة الى هذه الظاهرة، ويكشف استقراء الاعمال السابقة في مجال اعداد الموازنات التخطيطية عن وجود اتجاهين شائعين في الفكر المحاسبي والاداري، الاتجاه الاول يطلق عليه اصطلاح التحيز Bias، ويعرف بانه [ذلك المقدار الذي يعدل به المنفذ تقديراته من

اجل تحقيق منفعة شخصية طبقا لادراكه الشخصي وبشكل مستقل عن العوامل التي قد تؤثر في النتائج الفعلية [عبد المجيد، 1985 : 750].

حيث يركز التعريف اعلاه على التحيز المتعمد الذي يقوم به المنفذ، بحيث ان ارتكابهم لهذا النوع هو بقصد تحقيق منافع شخصية. وهو يختلف بطبيعة الحال عن التحيز غير المتعمد الذي ينتج عن عدم الكفاءة للأشخاص الذين يرتكبونه.

اما الاتجاه الثاني الذي يدرس ظاهرة التحيز، فهو اكثر شمولاً من الاتجاه الاول، ويطلق عليه اصطلاح التراخي التنظيمي. حيث يعرف التراخي التنظيمي بأنه "الفرق بين اجمالي الموارد المتاحة للمنشأة وجمالي الموارد الضرورية لاستمرار المنشأة في مزاولة نشاطها واستمرار التألف التنظيمي الذي يقوم عليه" (شاهين، 1981 : 6).

ب- التحيز المقبول والتحيز المرفوض.

على الرغم من ان التحيز في اعداد الموازنات التخطيطية Budgeting يمثل الجانب السلبي للمشاركة، الا انه ليس، وكقاعدة عامة، امر مرفوض تماماً. ويرجع ذلك الى ان عملية اعداد الموازنة التخطيطية لا تخرج عن كونها مسألة اعداد تقديرات وحسب، وانما هي وبصفة اساسية مسألة سلوكية. وعلى ذلك فان أي نظام للموازنات يجب ان يقبل حقيقة طبيعية في الحياة، وهي ان للأفراد اهداف خاصة يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار عند اتباع اسلوب المشاركة (المحسن، 1987 : 265).

وعليه، فان التحيز في تقديرات الموازنة ليس امراً مرفوضاً، والا انتفى اسلوب المشاركة، فالتحيز يكون مقبولاً -الى حد ما- اذا ما ادى الى توحيد اهداف المنفذ مع اهداف المنشأة (عبد الرحيم، 1985 : 98). وبناءً عليه، فان التحيز المقبول هو التحيز الذي يؤدي الى تحقيق اكبر قدر ممكن من تطابق الاهداف/ اما ما زاد عن ذلك المقدار الذي يسمح للمنفيذ بتحقيق اهدافهم الشخصية، فيعتبر غير مقبول (الجدوي، 1986 : 61).

ج- اشكال التحيز

يرى (شريف، 1992 : 198) ان الدراسات التي اجريت بصدد موضوع التحيز، قد اوضحت ان التحيز يتمثل عملياً اما في المغالاة في تقدير التكاليف او إحداث تخفيض في تقدير الايرادات او الاثنين معاً. حيث تتحقق المغالاة في التكلفة عن طريق :

- 1- استخدام عمالة اكثر من العدد المقدر للنشاط.
 - 2- تضمين الموازنة تكاليف لاجزاء غير ضرورية.
 - 3- المغالاة في تقدير المخزون المستهدف Target Inventory.
- اما بالنسبة للإيرادات، فيتم تحقيق التحيز في التقديرات عن طريق :
- 1- تخفيض حجم النشاط المتوقع.
 - 2- تخفيض سعر البيع المستهدف للوحدة Target price per unit .

د- دوافع التحيز

تشير الكثير من الدراسات النظرية والميدانية التي تناولت موضوع اعداد الموازنات التخطيطية، الى ان من الاسباب التي تدعو الى المغالاة عند اعداد تقديرات الموازنة مايلي (شريف، 1992 : 199 - 200):

- 1- الخبرة السابقة : حيث يلاحظ ان اكثر تقديرات الموازنة المرفوعة من الادارة الدنيا الى الادارة العليا في مرحلة الاعداد وقبل اقرارها، تقطع وتخفف من قبل الادارة العليا، باعتيبار ان اكثر المصروفات

الظاهرة ضمن تقديرات الموازنة تكون اما متضخمة او غير ضرورية. لذلك تلجأ الادارة الدنيا الى المغالاة والتضخيم بارقام تقديراتها من البداية وقبل رفعها الى الادارة العليا، ذلك لانها مدركة لهذه الحقيقة.

2- استخدام الموازنة كأداة لتقويم الاداء. ان ربط نظام تقويم الاداء بالموازنة، يزيد من تحيز المدراء عند اعداد تقديراتهم. فكلما استخدمت تلك التقديرات فيما بعد لقيس الاداء، يحاول الافراد المسؤولين عن تنفيذ الموازنة الى تحسين المقياس الذي يستخدم في تقويم اداءهم.

3- المشاركة في تحديد الاهداف. تعتبر الموازنة من الاساليب السلوكية الرشيدة التي تستخدم في اشباع الرغبات. فعندما يشارك الفرد في اعداد الموازنة فانه يطمح بذلك الى تحقيق الاهداف التي تعبر عنها تلك لموازنة ، مع شعوره باهميتها كلما تحققت تلك الاهداف، وهذا يمثل الجانب الايجابي من مشاركة الافراد في اعداد الموازنة، ولكن في نفس الوقت، هنالك جوانب سلبية منها اعطاء الافراد الفرصة للتأثير على الموازنة وادخال تحيزهم الشخصي عليها، من خلال تسخير اهداف المنشأة لاهدافه الشخصية.

4- استقرار بيئة العمل : تعتبر المخاطرة وعدم التناكد في البيئة التي تعمل فيها المنشأة من العوامل الاساسية لنل في بيئة غير مستقرة كلما كان من الصعب اجراء التقديرات عند اعداد الموازنات، وكلما حاول المدراء في مستويات ادارية مختلفة ادخال موارد احتياطية اكبر من موازناتهم التقديرية لمقابلة المخاطر والعكس بالعكس.

5- شخصية المدير : يعتمد ميل المدير في بناء الموارد المخبأة Slack على طبيعة شخصية المدير، فالمدير المتفائل، عادة ما يكون ميله اقل في بناء تلك الموارد من خلال وضع حجم اقل للاحتياطيات، وعلى عكس المدير المتشائم، كذلك المدير الطموح الذي يطمح الى تحقيق اهدافه الخاصة واهداف منشأته او القسم الذي يرأسه معا، فانه يضع حجم اكبر للموارد المخبأة أي انه يتحيز في اعداد تقديراته.

ثالثا : الجانب العملي للدراسة

تأتي هذه الفقرة متممة للافكار النظرية والمنهجية التي تمت اثارتها وتبني ما ينسجم منها مع مشكلة البحث وفرضياته حيث سيتم التركيز على تحليل نتائج اختبار كل فرضية من فرضيات البحث في ظل اراء كل من الادارة العليا، والادارة الوسطى، والادارة التنفيذية وذلك فيما يخص المؤشرات التي تم تشخيصها واعتبرت كعوامل تسبب ظاهرة التحيز عند اعداد الموازنات التخطيطية

1- تحليل نتائج اختبار الفرضية الاولى.

يشير الجدول (1) الى التحليل الاحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بطبيعة اعداد الموازنات التخطيطية والتي تعتبر كفرضية اولى للبحث. اذ يتضمن الجدول على الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية في ظل الاراء الثلاث المبينة اعلاه.

جدول (1) يوضح الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول
طبيعة اعداد الموازنات التخطيطية

ت	الفقرة	الادارة العليا		الادارة الوسطى		الادارة التنفيذية		الاجمالي	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تركز عملية اعداد الموازنة على مبدأ المشاركة بين المستويات الادارية المختلفة	9.75	1.45	3.42	1.2	2.2	0.52	3.46	1.06
2	تركز عملية موازنة مستوى اداري معين على مبدأ المناقشة مع الادارة العليا وبما ينسجم وطموحات وتطبيقات المستوى الاداري	4.5	1.3	3.23	1.25	1.5	1.1	3.07	1.22
3	تركز عملية اعداد موازنة مستوى اداري معين على مبدأ التنسيق بين المستويات الادارية الاخرى وبما ينسجم واهداف العاملين في هذه المستويات	4.6	0.75	2.9	0.22	2.10	1.41	3.4	0.79
4	تهدف عملية المشاركة (ان وجدت) في اعداد الموازنة لمستوى اداري معين الى الاطلاع فقط على الارقام المعدة لذلك المستوى	2.25	1.22	2.30	0.9	4.02	1.04	2.86	1.05
5	تكون عملية المشاركة (ان وجدت) في اعداد الموازنة لمستوى اداري معين كوسيلة تعتمد عليها الادارة العليا في تحقيق الرضا الوظيفي لدى العاملين	2.7	1.48	2.92	1.42	4.33	0.91	3.32	1.27
6	نعتقد ان مشاركة المستوى الاداري في اعداد الموازنة تابع من ايمان الادارة العليا باهمية مشاركة ذلك المستوى في تحقيق اهداف المنشأة	4.63	1.43	3.52	1.03	2.81	1.52	3.65	1.33
7	نعتقد ان الرأي المسؤول عن المستوى الاداري الوزن الاكبر في اقرار تقديرات الموازنة	3.82	1.39	4.20	1.46	2.74	1.38	3.59	1.41
8	هناك حوار ديمقراطي يسود بين المستويات الادارية المختلفة عند مناقشة مسودة الموازنة	4.8	1.44	4.33	1.54	2.49	0.64	3.87	1.21

يتضح من خلال النتائج النهائية الواردة في الجدول اعلاه، ان قيم الاوساط الحسابية الموزونة الخاصة بالادارة العليا قد تراوحت بين (2. 25) كقيمة دنيا وتعني ان الهدف من عملية المشاركة في اعداد الموازنة لمستوى اداري معين هو الاطلاع فقط على الارقام المعدة لذلك المستوى و (4.82) كقيمة عليا وتعني ان هناك حوارا ديمقراطيا يسود الجلسة الخاصة بمناقشة مسودة الموازنة وذلك من قبل مختلف المستويات الادارية وبانحراف معياري حده الأدنى (0.75) وتعني ان عملية اعداد الموازنة تركز على مبدأ التنسيق بين المستويات الادارية المختلفة وبالشكل الذي ينسجم واهداف الافراد العاملين في تلك المستويات، اما الحد الاعلى فقد بلغ (1.48) وتعني ان هدف مشاركة المستوى الاداري في اعداد الموازنة هو لتحقيق الرضا الوظيفي لدى العاملين في ذلك المستوى.

اما بالنسبة لمستوى الادارة الوسطى فقد تراوحت الاوساط الحسابية الموزونة بين (2.30) كقيمة دنيا وتعني ان الهدف من عملية المشاركة في اعداد الموازنة لمستوى اداري معين هو الاطلاع فقط على الارقام المعدة لذلك المستوى و(4.33) كقيمة عليا وتعني ان هناك حوارا ديمقراطيا يسود الجلسة الخاصة بمناقشة مسودة الموازنة المستويات الادارية. اما الانحراف المعياري فقد بلغ حده الأدنى (0.22) وتعني ان تركز عملية اعداد الموازنة لاي مستوى اداري هو على اساس مبدأ التنسيق بين المستويات الادارية الاخرى وبما ينسجم واهداف العاملين في هذه المستويات. اما الحد الاعلى للانحراف المعياري فقد بلغ (1.54) وتعني ان الحوار الديمقراطي هو السائد في الجلسة المكرسة لمناقشة مسودة الموازنة التخطيطية. اما بالنسبة لمستوى الادارة التنفيذية فقد تراوحت الاوساط الحسابية الموزونة بين (1.5) كقيمة دنيا وتعني ان عملية اعداد الموازنة ولاي مستوى اداري انما تركز على مبدأ المناقشة مع الادارة العليا وبما ينسجم وطموحات وتطلعات ذلك المستوى و(4.33) كقيمة عليا وتعني ان تطبيق مبدأ المشاركة في اعداد الموازنة لمستوى اداري معين انما هو لتحقيق الرضا الوظيفي لدى العاملين. اما الانحراف المعياري فقد بلغ حده الأدنى (0.52) ويعني ان التركيز في عملية اعداد الموازنة انما هو على اساس مبدأ المشاركة بين المستويات الادارية المختلفة، اما الحد الاعلى فقد بلغ (1.52) ويعني ان مشاركة المستوى الاداري في اعداد الموازنة انما هو نابع من ايمان الادارة العليا باهمية مشاركة ذلك المستوى في تحقيق اهداف المنشأة.

وبشكل عام فان قيم الاوساط الحسابية الموزونة الخاصة باستجابة المبحوثين حول طبيعة عملية اعداد الموازنات التخطيطية للعينة اجمالا قد تراوحت بين (3.07) وتعني ان عملية اعداد الموازنة انما تركز على مبدأ المناقشة من قبل المستوى الاداري مع الادارة العليا وبالشكل الذي ينسجم وطموحات المستوى الاداري و(3.87) وتعني ان الحوار الديمقراطي هو السائد بين المستويات الادارية عند مناقشة مسودة الموازنة، اما الانحراف المعياري فانه يتراوح بين (0.79) وتعني ان عملية اعداد الموازنة انما تركز على مبدأ التنسيق بين المستويات الادارية وبما ينسجم واهداف العاملين في تلك المستويات و(1.41) وتعني ان الرأي المسؤول عن المستوى الاداري الوزن الاكبر في اقرار تقديرات الموازنة. وعموما فان مستوى الادارة العليا في هذا الجانب هو الاقرب والاكثر تأكيدا من ناحية ان تركيز عملية اعداد الموازنة التخطيطية انما هو على اساس مبدأ المشاركة بين المستويات الادارية المختلفة وبالشكل الذي يحقق الانسجام بينها. مع الاشارة الى ان مبدأ المشاركة الذي تؤكد عليه الادارة العليا في هذا الجانب انما هو وسيلة تستخدمه الادارة العليا في تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين، وكان الموازنة تعبر من وجهة نظر العاملين عن رغباتهم وارائهم ومقترحاتهم. وهذا يعني بالنهاية ان بعض

من ملامح ظاهرة التحيز واضحة في اعداد تقديرات بعض بنود الموازنات التخطيطية، أي ان هنالك نوع من التراخي في عملية التقدير، يتجسد في وضع ارقام غير حقيقية اقل من قدرات وامكانيات الافراد العاملين.

2- تحليل نتائج اختبار الفرضية الثانية :

يشير الجدول (2) الى التحليل الاحصائي لاستجابات المبحوثين فيما يتعلق بطبيعة العلاقة بين الموازنات ونظم تقويم الاداء والتي اعتبرت كفرضية ثانية للبحث. اذ يتضمن الجدول على الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات الانحرافية في ظل الاراء التي انتخبت ضمن عينة البحث.

جدول (2) يوضح الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول

طبيعة العلاقة بين الموازنات ونظم تقويم الاداء

ت	الفقرة	الادارة العليا		الادارة الوسطى		الادارة التنفيذية		الاجمالي	
		الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري
1	هنالك علاقة بين تحقيق اهداف الموازنة ونظام الحوافز في المنشأة	3.76	1.42	3.53	1.23	3.61	1.94	3.63	1.43
2	عادة ما تستخدم الموازنة التخطيطية كمؤشر وحيد في تقويم الاداء	2.29	1.39	2.13	1.04				1.29
3	تستخدم المنشأة معايير اخرى بخلاف نظام الحوافز في تقويم الاداء	3.41	0.52	3.83	0.91	3.51	2.8	1.44	2.4
4	عادة ماتكون الموازنة كمعيار اساسي في تقويم الاداء اما المعايير الاخرى فتعد كمؤشرات ثانوية	2.21	1.40	2.17	1.2	2.13	0.5	2.17	1.03
5	ان تحقيق اهداف الموازنة سيضمن تحقيق اهدافك الشخصية المتمثلة بنيل مكافأة او شكر او ترقية ادارية	3.5	1.22	4.2	1.80	3.90	0.91	3.9	1.31

يتضح من خلال النتائج النهائية الواردة في الجدول اعلاه ان قيم الاوساط الحسابية الموزونة الخاصة بمستوى الادارة العليا قد تراوحت بين (2.21) وتعني انه عادة ما تكون الموازنة كمعيار اساسي في تقويم الاداء، اما المعايير الاخرى فتعد كمؤشرات ثانوية و(3.76) وتعني ان هنالك علاقة بين تحقيق اهداف الموازنة ونظم الحوافز في المنشأة وبانحراف معياري تراوح بين (0.52) وتعني ان المنشأة عادة ما تستخدم معايير اخرى بخلاف نظام الحوافز كاساس في تقويم الاداء و(1.42) وتعني ان هنالك علاقة بين تحقيق

اهداف الموازنة ونظام الحوافز في المنشأة. اما بالنسبة لمستوى الادارة الوسطى فقد تراوحت قيم الاوساط الحسابية الموزونة بين (2.13) وتعني انه عادة ما تستخدم الموازنة التخطيطية كمؤشر وحيد في تقويم الاداء و(4.2) وتعني ان تحقيق اهداف الموازنة سيضمن تحقيق الاهداف الشخصية للشخص المسؤول عن المستوى الاداري وذل بنيل مكافأة او شكر او ترقية ادارية بانحراف معياري تراوح بين (0.91) ويعني ان المنشأة عادة ما تستخدم معايير اخرى بخلاف نظام الحوافز كاساس في تقويم الاداء و(1.80) ويعني ان تحقيق اهداف الموازنة سيضمن تحقيق الاهداف الشخصية للمسؤولين عن المستويات الادارية وذلك بنيلهم مكافأة او شكر او ترقية ادارية.

اما بالنسبة للادارة التنفيذية فقد تراوحت قيم الاوساط الحسابية الموزونة بين (2.13) وتعني انه عادة ماتستخدم الموازنة كمعيار اساسي في تقويم الاداء اما المعايير الاخرى فتعد مؤشرات ثانوية و(3.90) وتعني ان تحقيق اهداف الموازنة سيضمن تحقيق الاهداف الشخصية للمسؤولين عن المستويات الادارية وذلك بحصولهم على مكافأة او كتاب شكر او ترقية ادارية وبانحراف معياري تراوح بين (0.5) ويعني انه عادة ماتستخدم الموازنة كمعيار او مؤشر اساسي في تقويم الاداء اما المعايير الاخرى فتعد كمؤشرات ثانوية و (1.64) وتعني ان هنالك علاقة بين تحقيق اهداف الموازنة ونظام الحوافز في المنشأة.

وبشكل عام، فان قيم الاوساط الحسابية الموزونة الخاصة باستجابة الباحثين حول طبيعة العلاقة بين الموازنات ونظم تقويم الاداء للعينة اجمالاً قد تراوحت بين (2.17) وتعني انه عادة ما تكون الموازنة كمعيار اساسي في تقويم الاداء اما المعايير الاخرى فتعد كمؤشرات ثانوية و (3.9) ويعني ان تحقيق اهداف الموازنة سيضمن للمسؤول عن المستوى الاداري تحقيق اهدافه الشخصية المتمثلة بنيله مكافأة او ترقية او كتاب شكر. اما الانحراف المعياري فانه تراوح بين (0.94) ويعني ان المنشأة عادة ما تستخدم معايير اخرى بخلاف الحوافز في تقويم الاداء و (1.43) ويعني ان هنالك علاقة بين تحقيق اهداف الموازنة ونظام الحوافز في المنشأة.

عموما فان مستوى الادارة العليا في هذا الجانب هو الاقرب والاكثر تأكيداً على وجود ارتباط وثيق بين تحقيق اهداف الموازنة ونظم الاداء قياساً بكل من مستوى الادارة الوسطى ومستوى الادارة التنفيذية. وبالتالي فان نظام الحوافز او المكافآت التشجيعية او الترقية الادارية.... وغيرها تعتمد على نتائج الموازنات ومن ثم هذا سيدفع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة الى تحسين المقاييس التي يتم تقويمهم على اساسها وهذا بحد ذاته يعتبر احد الدوافع التي تؤدي الى خلق التحيز عند اعداد تقديرات الموازنة.

3- تحليل نتائج اختبار الفرضية الثالثة.

يشير الجدول رقم (3) الى التحليل الاحصائي لاستجابات الباحثين فيما يتعلق بحاجات الفرد ومدى الاهتمام بها من قبل الادارات. اذ يتضمن الجدول على الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية في ظل اراء كل من الادارة العليا ، الادارة الوسطى، والادارة التنفيذية ضمن المنشآت التي اختيرت واعتبرت عينة للبحث.

جدول (3) يوضح الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول حاجات الفرد ومدى الاهتمام بها من قبل الادارات المختلفة

ت	الفقرة	الادارة العليا		الادارة الوسطى		الادارة التنفيذية		الاجمالي	
		الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري
1	عادة ما يكون موضع اهتمام الموازنة مدى تلبيتها لحاجات الافراد العاملين في المنشأة	4.2	1.30	3.94	1.22	2.33	1.41	3.49	1.31
2	عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية بالمقترحات التي يرونها ضرورية لتطوير المنشأة	4.50	1.53	4.66	1.26	2.46	0.96	3.87	1.25
3	عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات بكافة النقاط التي يراها هؤلاء العاملين انها غامضة او غير واضحة	4.80	1.36	4.65	1.02	2.86	0.85	4.10	1.08

يتضح من خلال النتائج النهائية الواردة في الجدول اعلاه، ان قيم الاوساط الحسابية الموزونة الخاصة بمستوى الادارة العليا قد تراوحت بين (4.6) وتعني انه عادة ما يكون موضع اهتمام الموازنة هو مدى تلبيتها لحاجات الافراد العاملين في المنشأة و(4.80) وتعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية بكافة النقاط التي يراها العاملين انها غامضة او غير واضحة وبانحراف يتراوح بين (1.30) ويعني انه عادة ما يكون موضع اهتمام الموازنة هو مدى تلبيتها لحاجات الافراد العاملين في المنشأة و(1.53) ويعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية بالمقترحات التي يرونها ضرورية لتطوير منشأتهم، اما بالنسبة لمستوى الادارة الوسطى فقد تراوحت قيم الاوساط الحسابية الموزونة بين (3.94) وتعني انه عادة ما يكون موضع اهتمام الموازنة هو مدى تلبيتها لحاجات الافراد العاملين في المنشأة و(4.66) وتعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية بالمقترحات التي يرونها ضرورية لتطوير المنشأة وبانحراف معياري تراوح بين (1.02) ويعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين بكافة النقاط التي يراها هؤلاء العاملين انها غامضة او غير واضحة و(1.26) ويعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية بالمقترحات التي يرونها ضرورية لتطوير المنشأة.

اما بالنسبة لمستوى الادارة التنفيذية فقد تراوحت قيم الاوساط الحسابية الموزونة بين (2.33) وتعني انه عادة ما تكون موضع اهتمام الموازنة هو مدى تلبية حاجات الافراد العاملين في المنشأة و (2.86) وتعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية لكافة النقاط التي يراها هؤلاء العاملين انها غامضة او غير واضحة، وبانحراف معياري تراوح بين (0.85) ويعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية لكافة النقاط التي يرونها غامضة او غير واضحة و (1.41) ويعني انه عادة ما يكون موضع اهتمام الموازنة هو مدى تلبية حاجات الافراد العاملين في المنشأة.

وبشكل عام، فان قيم الاوساط الحسابية الموزونة الخاصة باستجابة المبحوثين حول حاجات الفرد ومدى الاهتمام بها من قبل الادارات للعينة اجمالا فقد تراوحت بين (3.49) وتعني انه عادة ما يكون موضع اهتمام الموازنة هو مدى تلبية حاجات الافراد العاملين في المنشأة و (4.10) وتعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية بكافة النقاط التي يراها هؤلاء العاملين انها غامضة او غير واضحة وبانحراف معياري يتراوح بين (1.08) ويعني انه عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في لمستويات الادارية بكافة النقاط غير الواضحة او الغامضة و (1.31) ويعني انه عادة ما يكون اهتمام الموازنة هو مدى تلبية حاجات الافراد العاملين في المنشأة .

وعموما، فان مستوى الادارة الوسطى في هذا الجانب هو الاقرب والاكثر تأكيدا حول حاجات الافراد العاملين وضرورة الاهتمام بها وتلبية قياسا بكل من مستوى الادارة العليا ومستوى الادارة التنفيذية. ولكن بقدر ما يمثل هذا الجانب الصورة الايجابية للشركة من حيث رغبتها في تلبية حاجات العاملين وبالشكل الذي يساعد في تحقيق اهداف الموازنة، فانه يمثل في الوقت ذاته جانب سلبي يتمثل بفسح المجال وتوفير الفرصة للافراد العاملين للتأثير على الموازنة بادخال رغباتهم وحاجاتهم كتحيز شخصي في اعداد تقديراتها.

4- تحليل نتائج الفرضية الرابعة

يشير الجدول (4) الى التحليل الاحصائي لاستجابات المبحوثين في ما يتعلق بدرجة ووضوح المسؤولية التي يتحملها الافراد العاملين لتنفيذ اهداف الموازنة اذ يتضمن الجدول على الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية في ظل اراء كل من الادارة العليا، والادارة الوسطى، والادارة التنفيذية ضمن المنشآت عينة البحث.

جدول (4) يوضح الاوساط الحسابية الموزونة والانحرافات المعيارية لاستجابات المبحوثين حول درجة

ووضوح المسؤولية التي يتحملها الافراد العاملين لتنفيذ اهداف الموازنة

ت	الفقرة	الادارة العليا		الادارة الوسطى		الادارة التنفيذية		الاجمالي	
		الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي الموزون	الانحراف المعياري
1	غالباً ما تكون هنالك درجة من المسؤولية يتحملها الافراد العاملين تجاه تنفيذ الموازنة	4.8	1.29	3.82	1.02	4.5	0.82	4.37	1.04
2	عادة ما تعكس ارقام الموازنة التخطيطية اهداف المستويات الادارية المختلفة وبشكل واضح يعكس المسؤولية التي يجب ان تتحملها هذه المستويات	4.52	1.03	3.55	0.98	2.79	0.21	3.62	0.74
3	عادة ما يكون هنالك توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستوى الاداري وبالشكل الذي ينسجم والمسؤوليات الملقاة على العاملين في ذلك المستوى	4.81	1.22	4.10	1.04	2.63	0.95	3.85	1.07

يتضح من خلال النتائج النهائية الواردة في الجدول اعلاه، ان قيم الاوساط الحسابية الموزونة الخاصة بمستوى الادارة العليا قد تراوحت بين (4.52) وتعني انه عادة ما تعكس ارقام الموازنة التخطيطية اهداف المستويات الادارية المختلفة وبشكل واضح يعكس المسؤولية التي يجب ان تتحملها هذه المستويات و (4.81) وتعني انه عادة ما يكون هنالك توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستوى الاداري وبالشكل الذي ينسجم والمسؤوليات الملقاة على العاملين في ذلك المستوى وبانحراف معياري تراوح بين (1.03) ويعني انه عادة ما تعكس ارقام الموازنة التخطيطية اهداف المستويات الادارية المختلفة وبشكل واضح يعكس المسؤولية التي يجب ان تتحملها هذه المستويات و (1.29) ويعني انه غالباً ما تكون ان هنالك درجة من المسؤولية يتحملها الافراد العاملين تجاه تنفيذ الموازنة، اما بالنسبة لمستوى الادارة الوسطى فقد تراوحت قيم الاوساط الحسابية الموزونة بين (3.55) وتعني انه عادة ما تعكس ارقام الموازنة التخطيطية اهداف المستويات الادارية المختلفة وبشكل واضح يعكس المسؤولية التي يجب ان تتحملها هذه المستويات و (4.10)

وتعني انه عادة ما يكون هنالك توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستوى الاداري وبالشكل الذي ينسجم والمسؤوليات الملقاة على العاملين في ذلك المستوى وبانحراف معياري تراوح بين (0.98) ويعني انه عادة ما تعكس ارقام الموازنة اهداف المستويات الادارية بشكل يوضح مسؤولية كل مستوى من هذه المستويات تجاه الموازنة و (1.04) ويعني انه عادة ما يكون هنالك توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستوى الاداري بشكل ينسجم والمسؤولية الملقاة على العاملين في ذلك المستوى. اما بالنسبة لمستوى الادارة التنفيذية فقد تراوحت قيم الاوساط الحسابية الموزونة بين (2.63) وتعني انه عادة ما يكون هنالك توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستوى الاداري بشكل يوضح مسؤولية العاملين في كل مستوى و (4.5) وتعني انه غالبا ما تكون هنالك درجة من المسؤولية يتحملها الافراد العاملين تجاه تنفيذ الموازنة وبانحراف معياري تراوح بين (0.21) ويعني انه عادة ما تعكس ارقام الموازنة اهداف المستويات الادارية وبشكل يوضح المسؤولية الملقاة على كل مستوى و (0.95) ويعني انه عادة ما يكون هنالك توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف كل مستوى اداري وبشكل الذي ينسجم والمسؤوليات الملقاة على العاملين في كل مستوى. وبشكل عام، فان قيم الاوساط الحسابية الموزونة الخاصة باستجابة المبحوثين حول درجة ووضوح المسؤولية التي يتحملها الافراد العاملين لتنفيذ اهداف الموازنة للعينة اجمالا فقد تراوحت بين (3.62) وتعني انه عادة ما تعكس ارقام الموازنة اهداف المستويات الادارية وبالشكل الذي يوضح المسؤولية الملقاة على عاتق هذه المستويات و (4.37) وتعني انه غالبا ما تكون هنالك درجة من المسؤولية يتحملها الافراد العاملين تجاه تنفيذ الموازنة وبانحراف معياري تراوح بين (0.74) ويعني انه غالبا ما تعكس ارقام الموازنة اهداف المستويات الادارية وبشكل واضح يعكس المسؤولية التي يجب ان تتحملها هذه المستويات و (1.07) ويعني انه عادة ما يكون هنالك توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستوى الاداري وبالشكل الذي ينسجم والمسؤوليات الملقاة على عاتق العاملين في هذه المستويات وعموما فان مستوى الادارة التنفيذية في هذا الجانب هو الاقرب والاكثر تاكيدا بخصوص درجة ووضوح المسؤولية التي يتحملها الافراد العاملين لتنفيذ اهداف الموازنة، افة الى وجود توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستويات الادارية وبالشكل الذي ينسجم والمسؤولية الملقاة على عاتق العاملين في هذه المستويات وهذه تعتبر كنقطة ايجابية فالتحيز قد لا يكون مرفوضا في معظم الاحوال فهو قد يكون مقبولا اذا ادى الى توحيد وتطابق اهداف العاملين في الادارات التنفيذية مع اهداف المنشأة.

رابعا : الاستنتاجات والتوصيات

1- الاستنتاجات

يعود التحليل آنف الذكر الى عدد من الاستنتاجات اهمها مايلي :

- أ- في الوقت الذي تؤكد فيه الادارة العليا على مبدأ المشاركة في اعداد الموازنات التخطيطية، فان هذا يعتبر من وجهة نظرها كوسيلة تستخدمها في تحقيق الرضا الوظيفي للعاملين، وبالتالي فان هذا سينعكس على عملية اعداد تقديرات الموازنة، بحيث انها تتضمن ارقام اقل من قدرات وامكانيات العاملين وهذا يعتبر بحد ذاته ممارسة لاحدى مظاهر التحيز.
- ب- عندما يدرك المسؤولون عن المستويات الادارية المختلفة ان تقويمهم مرتبط ارتباطا كلي بنتائج موازناتهم، فان هذا سيدفعهم الى تحسين المقاييس التي يتم تقويمهم على اساسها وبالتالي سينعكس ذلك على عملية اعداد تقديرات الموازنة.

ت- تبين بعض أوجه نتائج التحليل، ان هنالك اهتمام بحاجات العاملين في المستويات الادارية المختلفة وضرورة تلبيتها. ولكن في الجانب الاخر، اذا كانت هذه الحالة تعكس الصورة الجيدة والاجابية للمنشأة من حيث انها ستساعد في تحقيق اهداف الموازنة، فانه يمثل في نفس الوقت جانب سلبي يتمثل باعطاء الفرصة للعاملين للتأثير على الموازنة بادخال رغباتهم وحاجاتهم كنوع من التحيز الشخصي عند اعداد تقديراتها.

ث- هنالك توافق وقد يصل الى التطابق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستويات الادارية المختلفة، وبالشكل الذي يعكس المسؤولية التي يجب ان يتحملها العاملين في هذه المستويات. فهذا يعتبر بحد ذاته حالة ايجابية ونوع من التحيز المقبول الذي اذا ظهرت اثاره ضمن تقديرات الموازنة، فانه سيؤدي الى نجاح تنفيذها.

2- التوصيات

- يمكن وضع مجموعة من التوصيات ازاء الاستنتاجات التي توصل اليها البحث وعلى النحو الاتي :
- أ- ضرورة اعتماد الادارات العليا بعض الوسائل والاجراءات الكفيلة بتقليص حجم ظاهرة التحيز الى ادنى حد ممكن وذلك من خلال الطلب من المستويات الادارية المختلفة باعادة النظر في تقدير ارقام موازاناتهم وبالشكل الذي لا يتجاوز الاحتياجات الفعلية للمستوى الاداري.
- ب- يوصي الباحثان بضرورة تشكيل لجنة يكون عملها الاساس ادارة جميع المراحل التي تمر بها الموازنات التخطيطية وسواء كانت هذه اللجنة من داخل المنشأة او من قبل جهات خارجية، فهذا يعطي الفرصة للمقربين لاكتشاف وتقليل الفائض ان وجد الى ادنى حد ممكن.
- ت- ضرورة تطوير نظم المعلومات المحاسبية والادارية التي تعمل على ايصال البيانات الضرورية عن أنشطة المستويات الادارية الى الادارة العليا.
- ث- ضرورة استخدام الاساليب العلمية الحديثة التي يمكن من خلالها الحد من ظاهرة التحيز كاستخدام اسلوب الموازنة الصفرية Zero Base budget واسلوب Bert.
- ج- ضرورة الاعتماد على المعلومات المالية المحاسبية في عملية تقويم الاداء خاصة المنشآت التي تستخدم نظام الحوافز كاساس لتقويم عاملها وذلك من خلال المقارنة بين الحوافز المقدمة للعاملين وبين ما يقدم لهؤلاء العاملين فعلاً أي استخدام نسبة (الحافز/ المساهمة).
- ح- ضرورة اعادة النظر في الصلاحيات المخولة، حيث ان منح المسؤول الاداري صلاحيات مالية اعلى من احتياجاته الفعلية التي تتناسب مع موقعه الوظيفي في الهيكل التنظيمي قد يهيء الفرصة ليدور ظاهرة التحيز والمغالاة.

المراجع

المراجع العربية

- 1- الجداوي ، اسعد، (1986) الاثار السلوكية لاستخدام الموازنة التخطيطية كاساس لتقويم الاداء، مجلة افاق اقتصادية، العدد 28.
- 2- المزيدي، احمد، (1987)، التخطيط المالي والموازنات التقديرية، بحث منشور في مجلة المحاسب، العدد الاول.

- 3- المحسن، فاضل حنتوش، (1985)، اثر المفاهيم السلوكية على الموازنات التخطيطية في تحقيق وظائفها، مجلة لكلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد الاول.
- 4- مرعي، عبد الحي، (1981)، الموازنات التخطيطية واساليب التحليل الكمي، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية.
- 5- هيتجر، ليستر، وماتولتش، سبرج، (1988)، " المحاسبة الادارية "، دار المريخ، الرياض.
- 6- شاهين، ابراهيم عثمان، (1981)، " دراسة تحليلية للابعاد السلوكية للموازنات التخطيطية "، مجلة كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- 7- شريف، رجاء عبد الحبيب، (1992)، " الموارد المخبأة في الموارد التخطيطية "، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العدد الثاني.
- 8- عبد الرحيم، علي محمود، (1985)، " الجوانب السلوكية للموازنات التخطيطية "، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت.
- 9- عبد المجيد، محمد محمود، (1986)، " التحكم في ظاهرة التحيز في تقديرات الموازنة التخطيطية، نموذج سلوكي مقترح "، مجلة العلوم التجارية، جامعة عين شمس.

المراجع الاجنبية

- 1- Johnson ,Clark & Johnson , B,(1983), " Accountants cost Handbook 3 rd – Ed. James Bulloch , et. al. John Wiley and sons , New York.
- 2- Moore , carl , et.al. (1984) , " Management Accounting", 6th. Ed , south western , publishing co. Ohio .

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانة

Questionnaire

جامعة كربلاء

كلية الادارة والاقتصاد

قسم ادارة الاعمال

حضرة المستجيب الكريم

تحية وتقدير -----

يرجى التفضل بالتعاون معنا للإجابة على الأسئلة الواردة ادناه، تحقيقا لهدف الابحث الموسوم " اثر التحيز في اعداد الموازنات التخطيطية "، علما ان الباحثان سيكونان متواجدين اثناء مليء الاستمارة للإجابة عن استفساراتكم، علما انها لاغراض البحث العلمي، مع فائق الاحترام.
الباحثان

الجزء الاول

معلومات عامة

- 1- يرجى تثبيت العنوان الوظيفي بوضع علامة (صح) امام المستوى الاداري الذي تعملون فيه
 - الادارة العليا
 - الادارة الوسطى
 - الادارة التنفيذية
- 2- ماهي عدد سنوات الخدمة -----
- 3- هل يوجد في منشأتكم قسم خاص مسؤول عن اعداد الموازنة التخطيطية
 - () نعم
 - () كلا : من هي الجهة المسؤولة ؟ -----.

الجزء الثاني

اسئلة المقياس

الرجاء وضع علامة (صح) في العمود الذي يظهر مستوى اتفاقك من عدمه لكل بند من البنود التالية والمتعلقة بعملية اعداد الموازنات التخطيطية.

المحور الاول طبيعة اعدادا لموازنات التخطيطية	اتفق تماما	اتفق	لا اتفق	لا اتفق اطلاقا	غير متأكد
تركز عملية اعداد الموازنات على مبدأ المشاركة بين المستويات الادارية المختلفة					
تركز عملية اعداد موازنة مستوى اداري معين على مبدأ لمناقشة مع الادارة العليا وبما ينسجم وطموحات وتطلعات المستوى الاداري.					
تركز عملية اعداد موازنة مستوى اداري معين على مبدأ التنسيق بين المستويات الادارية الاخرى وبما ينسجم واهداف العاملين في هذه المستويات.					
تهدف عملية المشاركة (ان وجدت) في اعداد الموازنة لمستوى اداري معين الى الاطلاع فقط على الارقام المعدة لذلك المستوى					
تكون عملية المشاركة (ان وجدت) في اعداد الموازنة لمستوى اداري معين كوسيلة تعتمد عليها الادارة العليا في تحقيق الرضا لدى العاملين					
نعنقد ان مشاركة المستوى الاداري في اعداد الموازنة نابع من ايمان الادارة العليا باهمية مشاركة ذلك المستوى في تحقيق اهداف المنشأة					
نعنقد ان لراي المسؤول عن المستوى الاداري الوزن الاكبر في اقرار تقديرات الموازنة					
هنالك حوار ديمقراطي يسود بين المستويات الادارية المختلفة عند مناقشة مسودة الموازنة					
المحور الثاني : طبيعة العلاقة بين الموازنات ونظم تقويم الاداء					
هنالك علاقة بين تحقيق اهداف الموازنة ونظام الحوافز في المنشأة					
عادة ما تستخدم الموازنة التخطيطية كمؤشر وحيد في تقويم الاداء					
تستخدم المنشأة معايير اخرى بخلاف نظام الحوافز كاساس في تقويم الاداء					
عادة ما تكون الموازنة كمعيار اساسي في تقويم اداء، اما المعايير					

					الآخري فتعد كمؤشر ثانوية
					ان تحقيق اهداف الموزانة سيضمن تحقيق اهدافك الشخصية المتمثلة بنيل مكافأة او شكر او ترقية ادارية
					المحو الثالث :- من حيث حاجات الفرد ومدى الاهتمام من قبل الادارات
					عادة ما يكون موضع اهتمام الموزانة هو مدى تلبية حاجات الافراد العاملين في المنشأة
					عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين في المستويات الادارية بالمقترحات التي يرونها ضرورية لتطوير المنشأة
					عادة ما يتم مناقشة الافراد العاملين بكافة النقاط التي يراها هؤلاء العاملين انها غامضة او غير واضحة
					المحور الرابع :- من حيث درجة ووضوح المسؤولية التي يتحملها الافراد العاملين لتنفيذ اهداف الموزانة
					غالبا ما تكون هنالك درجة من المسؤولية يتحملها الافراد العاملين تجاه تنفيذ الموزانة
					عادة ما تعكس ارقام الموزانة التخطيطية اهداف المستويات الادارية المختلفة وبشكل واضح يعكس المسؤولية التي يجب ان تتحملها هذه المستويات.
					عادة ما يكون هنالك توافق بين اهداف الادارة العليا واهداف المستوى الاداري وبالشكل الذي ينسجم والمسؤوليات الملقاة على العاملين في ذلك المستوى