دور الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الاداء

The role of planning budgets in planning, control and performance evaluation

م.د حيدر حمزة محمد حسين
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
الجامعة المستنصرية

المستخلص
يهدف هذا العمل إلى تسليط الضوء على أهمية توظيف الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والمتابعة وقياس الأداء، بالإضافة إلى معرفة مدى التزام المؤسسات باستخدام هذه الموازنات وأهمية مشاركة كافة الأقسام في إعدادها. وتتمحور أهداف البحث حول دراسة مستوى الالتزام بتطبيق الموازنات التخطيطية واستخدام المبادئ والأسس العلمية في عملية التخطيط من خلال هذه الموازنات، فضلاً عن توفر البيانات اللازمة والتعاون بين أعضاء الأقسام لضمان نجاح إعداد الموازنات التخطيطية. كما يتضمن البحث متابعة نتائج هذه الموازنات من خلال تحليل النتائج وتقييم الأداء عبر مقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط له في الموازنة التخطيطية التي تم تنفيذها.
وفي هذا السياق، ظهرت فكرة الموازنات التخطيطية كخطة مالية استباقية تُستخدم كوسيلة للتخطيط والرقابة وقياس الأداء وتوجيه موارد المؤسسة لتحقيق الاستغلال الأمثل. إذ تُعتبر الموازنة التخطيطية أحد الأساليب التي تتيح التنبؤ المسبق بمشكلات المستقبل وإيجاد حلول مناسبة لها بأقل التكاليف الممكنة.
ولضمان تحقيق الرقابة الفعالة بدقة، كان لا بد من مقارنة التكاليف المحققة بتلك المُخطَّط لها (الموازنات الثابتة)، ولتحديد الفروقات بين القيم الفعلية والتقديرية، تم الاعتماد على ما يُسمى بالموازنة المرنة "Flexible Budget" كأداة تحليلية تكشف الانحرافات وتفسر أسبابها، سواء الناجمة عن عدم الدقة في تقدير معدلات الإنتاج أو تلك المتعلقة بتقلبات الأسعار بسبب صعوبة التنبؤ بالعوامل المؤثرة على تغير أسعار المنتجات مستقبلاً.
ونظراً للأهمية البالغة لتطبيق الموازنات التخطيطية في عمليتي التخطيط والرقابة على مدخلات الإنتاج، فقد هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مدى حرص المؤسسات على توظيف الموازنات التخطيطية في التخطيط والضبط وتقييم الأداء، ومدى

اتساق الممارسات التطبيقية لأنظمة الموازنات مع الأسس والنظريات المحاسبية الحديثة في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية : الموازنات التخطيطية ، تقويم الاداء ، الرقابة

Abstract

This research aims to highlight the importance of employing planning budgets in planning, monitoring, and performance measurement processes. It also aims to examine the extent to which organizations adhere to these budgets and the importance of involving all departments in their preparation. The research objectives revolve around examining the level of commitment to implementing planning budgets and the use of scientific principles and foundations in the planning process through these budgets. It also focuses on the availability of necessary data and cooperation among department members to ensure the successful preparation of planning budgets. The research also includes monitoring the results of these budgets through analyzing results and evaluating performance by comparing actual results with those planned in the implemented planning budget.

In this context, the concept of planning budgets emerged as a proactive financial plan used as a means of planning, monitoring, measuring performance, and directing the organization's resources for optimal utilization. Planning budgets are considered one of the methods that enable advance prediction of future problems and finding appropriate solutions at the lowest possible cost. To ensure effective and accurate control, actual costs must be compared to those planned (fixed budgets). To identify differences between actual and estimated values, the so-called "flexible budget" was used as an analytical tool to detect deviations and explain their causes, whether resulting from inaccurate production rate estimates or price fluctuations due to the difficulty of predicting factors affecting future product price changes.

Given the critical importance of implementing planning budgets in the planning and control processes of production inputs, this study aimed to highlight the extent to which organizations are keen to employ planning budgets in planning, control, and performance evaluation, and the extent to which the applied practices of budget systems are consistent with modern accounting principles and theories in this field.

Keywords: planning budgets, performance evaluation, control

مشكلة البحث Research problem:-

تواجه الغالبية العظمى من المنشآت تحديات كبيرة في حساب تكاليف التصنيع بدقة وتوزيعها بشكل عادل على المنتجات، كما تظهر ضعفا في تطبيق الخطط المالية وعلاج الانحرافات باستخدام بيانات النظام كمرجعية لمنع تكرارها مستقبلا. ويؤكد الخبراء على قصور وعي القيادات الإدارية بضرورة اشراك كافة الوحدات التنظيمية في اعداد الميزانيات التقديرية كوسيلة فعالة لتخطيط النفقات والرقابة وقياس الكفاءة، حيث تسجل تكاليف تصنيع مرتفعة نتيجة سوء تخصيص الموارد وغياب التخطيط الاستراتيجي الذي يضمن تقليل الفاقد في المخرجات الانتاجية.

أهمية البحث The importance of research :-

تأتي أهمية هذه الدراسة من عدم إدراك الكثير من المؤسسات الحكومية لدور الموازنات التخطيطية كآلية ناجحة للتخطيط وضبط مدخلات الإنتاج وقياس كفاءة الأداء. لذلك تبرز قيمة هذا البحث الذي يركز على أن الموازنات التخطيطية تمثل حجر الزاوية في تمكين المنظمات من معالجة نقاط الضعف التي تعترضها، خاصة في مجال الاستفادة القصوى من الإمكانيات المتاحة وتخفيض الهدر ومقارنة النفقات المحققة بالمبالغ المدرجة في الموازنة وتصويب الأخطاء ورفع إنتاجية العمليات التشغيلية.

أهداف البحث Research objectives:-

١- يسعى هذا البحث بشكل رئيسي إلى تقصي درجة التزام الهيئات بتطبيق الموازنات التخطيطية في وضع الخطط ومراجعة الأداء ومراقبة عناصر الإنتاج.
٢- استكشاف مدى نجاعة الموازنات التخطيطية كوسيلة للمتابعة وتقويم الأداء.
٣- إيضاح ضرورة اشتراك كافة الوحدات الإدارية في وضع الموازنات التخطيطية.

الدراسات السابقة Previous Studies

دراسة (Zadeh.M.Y, 2002) بعنوان: "A Linear Programming Framewok for Flexible Budgeting and its Application to Classroom Teaching" .

سعت هذه البحث إلى تطوير منهجية مبتكرة لوضع الخطط المالية وتحليل فروقاتها بالاعتماد على النمذجة الرياضية وأساليب التحسين، حيث ركزت على إدراج النفقات التشغيلية ضمن تحليل الفروق لاستخلاص مؤشرات ذات دلالة تطبيقية. وأظهرت النتائج أن دمج أساليب التحسين في إعداد الميزانيات التقديرية يقوي الروابط بين تحليل الانحرافات والضبط المالي. كما لفتت الدراسة إلى وجود تحديات عملية في تنفيذ هذه المنهجية، حيث تتطلب كفاءات متقدمة في التحليل

الكمي واستخدام التقنية الحاسوبية، وهي متطلبات غير متاحة دائما بالشكل المطلوب.

دراسة (السعيدات، ٢٠٠٣) بعنوان "الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على المؤسسات الصناعية المساهمة العامة ".

ركز هذا البحث على تحليل دور الموازنات المرنة في ضبط النفقات الصناعية الثابتة والمتغيرة، ودراسة مدى فعالية الموازنات التخطيطية كآلية رقابية في الشركات الصناعية المدرجة في السوق الأردني. كما سعى لوضع حلول عملية لتعميم تطبيق أنظمة الموازنات التخطيطية في هذه المؤسسات كأسلوب مثالي للتحكم في التكاليف.

ونظراً لطبيعة النفقات الصناعية الثابتة التي تشكل عبئاً مشتركاً على جميع العمليات الإنتاجية، فإن تخصيصها بشكل غير دقيق يؤدي إلى تشويه حقيقي لتكلفة كل منتج أو خدمة. لذلك اقترح البحث تطوير أنظمة حاسوبية متطورة لإدارة الموارد المالية في هذه الشركات، وإنشاء شبكات ربط إلكترونية بين كافة الإدارات لضمان التكامل في إعداد الموازنات.

كما أكدت الدراسة على أهمية الفصل بين أنواع النفقات الصناعية، وضرورة إجراء أبحاث مستقبلية حول تطبيق موازنات الأنشطة (ABC) لتحسين الكفاءة التشغيلية والاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية.

دراسة (*Wijewardenatedl, etal., 2004*) بعنوان تقييم تأثير التخطيط والرقابة على أداء المؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم في سريلانكا:

قام فريق البحث بتقسيم المنشآت الصغيرة والمتوسطة إلى ثلاث فئات رئيسية: الأولى لا تستخدم التخطيط المالي مطلقا، والثانية تعتمده بشكل محدود، بينما الثالثة تطبقه بصورة شاملة. وأظهرت النتائج أن المؤسسات التي تعتمد التخطيط المالي سواء بشكل كلي أو جزئي سجلت نموا في الإيرادات يفوق تلك التي لا تستخدمه، كما أن هذه المؤسسات تعتمد في أغلب قراراتها الاستراتيجية على مخرجات التخطيط المالي.

دراسة (الكرزازي ٢٠٠٥ م) بعنوان العوامل المؤثرة على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في المؤسسات الصناعية الليبية :

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد العوامل المؤثرة على فعالية استخدام الموازنات التخطيطية في المؤسسات الصناعية في ليبيا، بما في ذلك العوامل التنظيمية والبيئية والسلوكية بالإضافة إلى التطور التكنولوجي. وقد أعد الباحثون استبيانا تم توزيعه على العاملين في هذه المؤسسات. وخلص الباحثون إلى أن العوامل التنظيمية والبيئية والسلوكية وكذلك التطورات التكنولوجية تؤثر بشكل إيجابي على

فعالية المؤسسات الليبية في استخدام ميزانياتها، إلا أن مدى تأثير هذه العوامل يختلف.

دراسة (Zaltsman, Tedoro Ariel, 2008) بعنوان: "The Role of Monitoring and Evaluation in the Budgetary Process"

ركز هذا البحث على تحليل تأثير مؤشرات الكفاءة التشغيلية في بناء النظام المالي لسلسلة مطاعم تشيليز بالولايات المتحدة. ولتجاوز القيود التي واجهت الدراسات المشابهة سابقا، تناولت هذه الدراسة عنصرين جوهريين لم يحظيا بالاهتمام الكافي في الأبحاث السابقة حول التخطيط المالي. يتمثل الأول في كيفية توظيف بيانات الأداء، بينما يتمثل الثاني في تنوع المنهجيات المؤثرة في تخصيص الموارد بناء على معايير الكفاءة.واعتمد منهج البحث على تحليل وصفي للبيانات المجمعة من خلال اللقاءات المباشرة وورش العمل، إلى جانب تطبيق التحليل الإحصائي على السجلات الإدارية للشركة. وقد توصلت النتائج إلى أن دور الميزانية المرتبطة بالأداء في تحسين آليات توزيع الموارد داخل المنشأة يبقى غير محدد بوضوح.

دراسة (العلاوين ، ٢٠٠٠) بعنوان "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في المؤسسات المساهمة العامة "

ركز هذا البحث على توضيح أسس التخطيط المالي وأهميته في الرقابة الإدارية، مع بيان أشكاله وفوائده ومتطلبات تنفيذه الناجح. حيث شملت الدراسة التحليلية ثلاث وسبعين منشأة صناعية في الأردن، وكشفت النتائج أن الغالبية العظمى من هذه المنشآت لا تتبع أنظمة التخطيط المالي، بينما تفتقر المؤسسات المطبقة لهذه الأنظمة إلى المقومات الأساسية لضمان نجاحها.

في ضوء هذه النتائج، قدم البحث توصيات هامة تشمل ضرورة قيام كل منشأة بتحليل بيئتها الداخلية والخارجية، والسعي الجاد لتطبيق أنظمة التخطيط المالي الفعالة. وفي حال تعذر التطبيق الكامل، ينبغي التركيز على معالجة الانحرافات المالية وتفاديها لضمان تحقيق نتائج واقعية ودقيقة.

دراسة (الفضل، ونور ،٢٠٠٢) بعنوان "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات التخطيطية والرضا عن العمل والمنظمة – دراسة محاسبية مقارنة بين المؤسسات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية".

سعى هذا البحث إلى تحليل الارتباط بين اشتراك العاملين في وضع الخطط المالية ودرجة رضاهم عن وظائفهم ومؤسساتهم، مع التركيز على دور عدة عوامل رئيسية تشمل السمات الشخصية وطبيعة المهام ودرجة استقرار البيئة المحيطة وأساليب الإنتاج المتبعة في كل من العراق والأردن، بالإضافة إلى مقارنة الفروقات بين البلدين في هذا الشأن.

وأظهرت النتائج أن السمات الشخصية لا تؤثر على هذه العلاقة في العراق بينما تؤثر بشكل ملحوظ في الأردن. كما بينت الدراسة أن خصائص الوظيفة تؤثر على الرضا الوظيفي دون الرضا التنظيمي، مع ثبات هذا التأثير في كلا البلدين. كذلك تبين أن درجة استقرار البيئة المحيطة وأساليب الإنتاج تعد من العوامل الحاسمة في تعزيز الفوائد الإيجابية للخطط المالية المشتركة.

المبحث الاول: الاطار المفاهيمي للموازنات التخطيطية

The Conceptual Framework for Planning Budgets

المقدمة :

لتحقيق الغايات التنظيمية للمؤسسة، يتوجب على القيادة الإدارية تنفيذ عمليات التهيئة المسبقة والتنظيم والتنسيق والمتابعة. في هذا الإطار، تمثل الخطة المالية تجسيداً رقمياً وقيمياً للغايات الاستراتيجية التي تسعى الهيئة الإدارية إلى بلوغها. كما تعتبر هذه الخطة وسيلة رقابية فاعلة لضمان جودة الإعداد والتنفيذ للبرامج الموضوعة[٤٤١]، تقوم الإدارة التنفيذية بوضع الرؤى الاستراتيجية، بينما تختص الإدارة المتوسطة بتحويل هذه الرؤى إلى إجراءات عملية قابلة للتطبيق، وتتولى الإدارة التشغيلية مسؤولية التنفيذ الميداني. يتم ذلك عبر خطط مالية مسبقة تحدد أنماط الأنشطة المختلفة ومستويات الأداء المتوقعة من كل وحدة تنظيمية.

تُعرف الموازنات التخطيطية بمصطلحات متعددة مثل الميزانيات التقريبية وميزانيات الرقابة والميزانيات التخطيطية، والتي تتمتع بمنافع متعددة قابلة للاستثمار. كما يمر إعداد هذه الميزانيات بمراحل إعدادية ضرورية لضمان تنفيذها بشكل فعال.

المطلب الاول : مفهوم الموازنات التخطيطية

The concept of planning budgets

تعريف الموازنات التخطيطية: هنالك عدة تعريفات للموازنات التخطيطية نذكر منها ما يلي :

١. تُعتبر الموازنة التخطيطية اندماجاً بين تشارك المعلومات والنظم والإجراءات التنظيمية، كما تمثل جزءاً هاماً في التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي، وأداة للرقابة على مختلف مجالات النشاط المؤسسي، بما يتضمن معايير قياس الأداء التي يلتزم بها المسؤولون عن التنفيذ، إذ تبرز الانحرافات التي تُستخدم كأساس لاتخاذ الخطوات التصحيحية والمساءلة المالية وتقييم الإنجاز[٤٤٢].

٢. تُجسد الموازنة التخطيطية ترجمة عددية للاستراتيجيات والخطط الإدارية التي تشمل جميع العمليات والنواتج المتوقعة خلال فترة زمنية معينة[٤٤٣].

٣. تعد الموازنة التخطيطية برنامجاً رقمياً شاملاً يغطي مختلف النشاطات المالية للكيان الاقتصادي خلال دورة مالية مقبلة[٤٤٤].

٤. تمثل الخطة المالية أداة قيادية أساسية تعبر بشكل رقمي عن البرنامج التنفيذي لفترة زمنية محددة، حيث تسهم في تهيئة الأنشطة المستقبلية للمؤسسة بالإضافة إلى مراقبة العمليات الجارية[٤٤٥].

٥. برنامج استشرافي يوضح ويجسد الغايات التنظيمية عبر مؤشرات رقمية تهدف إلى تحقيق التطلعات الاستراتيجية للقيادة العليا، من خلال تحديد النفقات والعمل على تخفيضها، بالإضافة إلى تحديد مسار تحقيق الدخل المخطط وزيادته.

أهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية :

تتميز الموازنات التخطيطية بعلاقة عضوية مع الغايات الاستراتيجية للمؤسسة، إذ أن بلوغ هذه الغايات يعتمد بشكل جوهري على وجود نظام متكامل يجمع بين التهيئة المسبقة والمتابعة المستمرة وقياس المنجز مقابل المستهدف.

يمكن إبراز أبرز المكاسب المتحققة من تطبيق النظم المالية التخطيطية في النقاط التالية:

- آلية للتكامل والتواصل:

يعني التكامل تحقيق الانسجام بين كافة جوانب العمليات الإنتاجية والخدمية والأقسام التنظيمية لضمان تحقيق الرؤية المؤسسية، حيث يحفز هذا العنصر القيادات الإدارية على إدراك الترابط بين جميع وحدات المؤسسة وكيفية تفاعلها مع الكيان التنظيمي ككل[٤٤٦].

يسهم نظام التخطيط المالي في تحقيق الانسجام الكامل بين مختلف وحدات المؤسسة وفعالياتها أثناء تنفيذ الخطة المالية، مما يمكن جميع الأطراف من العمل بتناغم لتحقيق الغايات المحددة من قبل القيادة العليا[٤٤٧].

- وسيلة للتهيئة المسبقة:

تعرف عملية التهيئة المسبقة بأنها تحديد الأغراض وصياغة الوسائل الكفيلة بتحقيقها.

وتعتبر الخطة المالية أداة تهيئة تحول الاستراتيجيات إلى جداول تنبؤية تشمل كافة الجوانب التشغيلية:

- التنبؤ المنظم بمتطلبات العمليات بناء على المعطيات الأساسية لتحديد الكميات والأنواع والأهمية النسبية

- تحليل وتقييم الإمكانيات المتوفرة من أصول وقوى عاملة وهياكل تنظيمية وتقلباتها التفاعلية

- الرصد المستمر لتوفير آلية متابعة التنفيذ الفوري وعلاج السلبيات من خلال المعلومات المرتدة

-يعجل بعملية التطوير المؤسسي عبر حصر الموارد الداخلية والخارجية ورفع كفاءة استخدامها

-يعزز الشعور بالطمأنينة والارتياح بين أعضاء الفريق نتيجة مشاركتهم في وضع الاستراتيجيات، وتعميق فهمهم لمتطلبات تنفيذ المبادرات والاحتياجات المالية اللازمة لتحقيق الغايات المرسومة.
- تحقيق التوافق والتكامل بين الأهداف المختلفة وقطاعات العمل، مما يسهل عمليات المتابعة والالتزام بالتنفيذ، ويوضح نطاقات المسؤولية بشكل دقيق(٤٤٨).

- وسيلة للمتابعة وقياس الكفاءة:

تمثل الخطط المالية آلية ناجحة تمكن القيادة من تنفيذ أعمال المتابعة وقياس الإنجاز من خلال مقارنة المؤشرات المستهدفة مع النتائج المحققة المأخوذة من السجلات الفعلية. وعند ظهور فروقات بين التوقعات والواقع، يتم دراسة أسباب هذه الفروقات عبر وحدات المساءلة لتنفيذ التدابير العلاجية الملائمة، وبالتالي تستخدم هذه الخطط كأداة تقييم للمقارنة بين الأداء الفعلي والمتوقع.
أما بالنسبة لتقدير الأداء المستقبلي بالاعتماد على النتائج السابقة، فهناك تحفظان رئيسيان: الأول أن استخدام المؤشرات التاريخية للحكم على النتائج الحالية قد يكون مضللاً إذا كانت الفترة المرجعية المختارة لا تمثل المستوى المطلوب. والثاني أن الظروف المستقبلية قد تختلف جذرياً عن الماضي(٤٤٩).

-أداة لتحسين أداء الكوادر:

تعتبر الخطة المالية وسيلة فعالة لتحفيز العاملين بمختلف مستوياتهم الإدارية في المؤسسة. فعدم تحقيق الأهداف المالية المحددة مسبقاً يشكل مؤشراً على قصور في الأداء يؤثر سلباً على معنويات العاملين. لذا يعد إنجاز الخطة المالية من أهم الأولويات التي تركز عليها الإدارات التنفيذية، مما يدفع المدراء لبذل جهود مضاعفة وحث فرقهم على العمل بكفاءة لتحقيق المستويات المستهدفة من الأداء.

- برنامج شامل ومتكامل:

تمثل الخطط المالية برنامجاً تفصيلياً شاملاً لعمليات المؤسسة يتم إعداده والمصادقة عليه مسبقاً، بحيث يغطي كافة الوحدات الإدارية.
ويتبين مما سبق أن إعداد الخطط المالية يقوم على تقدير احتياجات المؤسسة بناءً على تحليل دقيق للظروف المتوقعة والعوامل الداخلية والخارجية المؤثرة خلال الفترة المالية(٤٥٠) (الأفندي، ٢٠٠٣، ص١٥).

التخطيط باستخدام الموازنات التخطيطية :

إن وضع الموازنات أداة للتخطيط مفيد جدا وهي عنصر مكمل لتحليل وضع الشركة الإستراتيجي.
كما أن الإستراتيجية تحدد القدرة الداخلية للمنشأة للحصول على فرص في السوق لتحقيق أهدافها، من خلال تطوير مديرين إستراتيجيين ناجحين ينظرون إلى السوق نظرة شاملة من خلال المساءلات التالية :

-ما أهدافنا (أي أهداف المنشأة)؟
-هل الأسواق لمنتجاتنا محلية، أو إقليمية، أو عالمية؟
-ما الاتجاه الذي يؤثر على أسواقنا، الاقتصاد، الصناعات، أم المنافسون؟
-هل للمنشأة تنظيم مالي متين يساعدنا على أكمل وجه؟
-ما الأخطار والفرص البديلة للإستراتيجيات، وهل يوجد خطط للطوارئ في حال فشل خطتنا الحالية؟

أن غرس عادة التخطيط لدى الإدارة يجعلها تركز على المستقبل بشكل دائم، مما يساهم في تقليل المفاجآت غير المتوقعة، ويؤكد (Horngren) أن التفكير المسبق يمكن أن يساعد الإدارة في تحسين الأوضاع والظروف نحو الأفضل. على سبيل المثال، إذا تنبأت الإدارة بوجود نقص في السيولة النقدية خلال فترة الموازنة، فإنها تستطيع تنظيم التمويل المطلوب قبل الحاجة إليه بوقت كافٍ. وإذا كان هذا النقص نتيجة توسعات رأسمالية، فإن التخطيط يمكن أن يساعد الإدارة في ترتيب هذه التوسعات بطريقة تخفف من الضغط على السيولة النقدية[٤٥١].

مما سبق نستنتج انه يمكن أن تعتمد الشركة إستراتيجة تخطيط طويل الأجل وقصير الأجل معا، وذلك من خلال عمل موازنات تخطيطية مستمرة ترسم من خلالها الإدارة الأهداف المطلوب تحقيقها خلال فترة قصيرة أي بنهاية العام وكذلك موازنات طويلة الأجل لمدة خمسة أعوام أو أكثر تتضمن الخطط المطلوب تحقيقها بكل مرحلة من مراحل الموازنات القصيرة الأجل .

يرتكز هذا النوع من الموازنات على أمور عدة أهمها[٤٥٢] :

-الإعتبارات الطويلة الأجل .
-تحليل الكلف والمنافع .
-بيان البدائل المحتملة والمتعلقة بقرار تخصيص البرامج لتنفيذ البرامج والمشاريع وفق الظروف السائدة .

و لابد عند إعداد موازنة التخطيط التركيز على الأهداف العامة التي يتم تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة التي تطول لأكثر من سنة، حيث يوجه القياس نحو كلفة تحقيق الأهداف العامة وليس تحديد تكلفة برنامج أو مشروع .

المطلب الثاني : الرقابة وتقييم الأداء باستخدام الموازنات التخطيطية

Monitoring and performance evaluation using planning budgets

تسهم الموازنات التخطيطية في دعم إدارة المنشأة لتنفيذ مهامها المتعلقة بالتنظيم والتخطيط والمتابعة حيث تعمل على تحقيق التنظيم والتخطيط عبر وضع الخطط، في حين تتم عملية المتابعة عن طريق تطبيق الاستراتيجيات التي تم وضعها مسبقا[٤٥٣].

اختلفت أفكار الإشراف بسبب تباين وجهات نظر الباحثين حول مفهوم الإشراف ووظيفته وأهميته، إلا أن هناك عدة اتجاهات أو تيارات فكرية يمكن الاستناد إليها لفهم معنى الإشراف:

أولا: الاتجاه الفكري الكلاسيكي :

يُنظر إلى فكرة الإشراف وفق هذا المنطلق باعتبارها أسلوبا يقوم على المتابعة والترهيب للأشخاص حيث يستخدم المسؤول نفوذه وصلاحياته لإكراه الأفراد على تنفيذ التعليمات ومعاقبتهم عند الوقوع في الأخطاء مما يؤدي إلى دفع الشخص لإنجاز المهام خشية العقاب وهذا ما يرونه الوسيلة الأمثل لتلافي الأخطاء وبلوغ الأهداف المرجوة.

وقد استخدم مؤيدو هذا المنطلق مصطلحات خاصة عند وصفهم للإشراف مثل النفوذ والصلاحيات والمتابعة فقد تم تعريف الإشراف بأنه مجموعة من إجراءات المتابعة والتدقيق والتقييم بهدف التأكد من أن كل نشاط من الأنشطة الاقتصادية يؤدي الغرض الذي أُسس من أجله يركز هذا المنطلق على الجانب التنفيذي العملي للإشراف إذ يرى أن الإشراف يمر بمراحل متعددة يجب تطبيقها لتحقيق الأهداف المطلوبة .

ثانيا: الاتجاه الحديث :

تم وصف الإشراف وفق هذا المنطلق على أنه فعل بشري يركز على مواكبة خطوات تنفيذ الاستراتيجيات والسياسات مع التركيز على تنبؤ حدوث الأخطاء والسعي لتفاديها مسبقا عبر قياس الإنجازات بشكل مستمر ومقارنتها بالمقاييس المحددة سلفا لتحديد الفروقات بينها والتعرف على أسبابها بأسلوب مرن يتماشى مع طبيعة وحجم العمل الذي يتم متابعته كما يعمل على تصويب مسيرة التنفيذ من خلال معالجة الانحرافات وتعزيز الجوانب الإيجابية بطريقة تحفز العاملين على تحسين الأداء وتطويره وتشجيع التعاون بينهم لتحقيق الأهداف المطلوبة[٤٥٤].

وهنالك مفهوم جديد أيضا للرقابة يسمى بالرقابة المنهجية وهي الرقابة القائمة على منهج أي خطة تكاليفية محددة الإجراءات والأهداف ويتم وفقها تحديد جميع المعايير اللازمة من معايير سعرية كمية ونسب مزج معيارية لعناصر الإنتاج، وذلك بشكل تفصيلي يغطي جميع عناصر الإنتاج من ناحية وجميع مراكز الأداء والمسؤولية من ناحية ثانية، بحيث يسمح هذا المنهج" بتقييم نتائج التكاليف الفعلية تقييما ثنائيا :

-حسب عناصر الإنتاج ومدى سلامة التكاليف الفعلية لهذه العناصر من أي هدر أو إسراف، "محاسبة عناصر الإنتاج ."

-حسب مراكز المسؤولية ومدى تحقيق هذه المراكز للأهداف الموضوعة وحجم ونوع الانحرافات الطارئة والمستوى الإداري المسؤول عنها، محاسبة مسؤولية الأشخاص[٤٥٥].

المبحث الثاني: أهداف الرقابة والمتطلبات الاساسية وأهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية

Control objectives, basic requirements, importance and advantages of implementing the planning budget system

المطلب الاول : أهداف الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية

Objectives of control using planning budgets

تهدف عملية المتابعة باستخدام الخطط المالية إلى إنجاز عدة غايات أساسية، منها:

- ضمان جودة وسلامة التنفيذ.
- التحقق من مطابقة الأداء الفعلي للاستراتيجيات الموضوعة من حيث التوقيت والحجم والمواصفات.
- التنبؤ بالمشكلات والانحرافات المحتملة واتخاذ الإجراءات الوقائية.
- تحديد الجهات المعنية بأي مخالفات أو تجاوزات.
- تحليل العوامل والأسباب الكامنة وراء حدوث الانحرافات.
- إيجاد الحلول الملائمة لمعالجة الانحرافات سواء بتعديل الاستراتيجيات وفق المتغيرات الطارئة أو تعديل التنفيذ ليتوافق مع الخطة الأصلية.
- رصد أي انحرافات أثناء التنفيذ والعمل على معالجتها[٤٥٦].

هناك بعض الاهداف الاخرى مثل :

-التعرف على مدى التزام كافة المسؤولين والعاملين في المنشأة على تحقيق الأهداف والسياسات الموضوعة .

-إتاحة الفرصة لكل مسؤول عن مركز مسؤوليته للرقابة الذاتية على ادائه وذلك من خلال إعداد موازنة لكل مركز مسؤولية في المنشأة .

المطلب الثاني : المتطلبات الاساسية للرقابة بالموازنات التخطيطية

Basic requirements for control of planning budgets

بصورة عامة، تتمثل المتطلبات الأساسية للرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية في النقاط التالية:

- وجود إطار محاسبي وإداري يوضح نطاق واختصاصات كل قسم داخل المؤسسة، وذلك لتحديد مهام كل جهة عند تنفيذ الموازنة وضمان دقة التطبيق.

- توفر نظام تكاليف قياسية فعال يضمن دقة تقدير التكاليف المتوقعة لأنشطة المنشأة المختلفة. ولا يشترط الاعتماد على التكاليف الفعلية السابقة لتحديد التكاليف القياسية، حيث إن غياب نظام رقابة سابق قد يؤدي إلى وجود هدر في التكاليف

الفعلية. لذلك، يجب أن تعتمد الأرقام الواردة في الموازنة على تقديرات التكاليف القياسية المعدة مسبقاً.
- أهمية إدراك الإدارة التام لمهامها وواجباتها، فضلاً عن امتلاكها تصوراً دقيقاً بشأن مستوى الإيرادات والنفقات، لضمان تنفيذ الموازنة بطريقة صحيحة والتوصل إلى الغايات التي تهدف إليها الإدارة العليا[٤٥٧]. (أبو نصار، ٢٠٠٥ ، ٣٠٩)

مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التخطيطية:

تتضمن عملية الإشراف من خلال الموازنات التخطيطية مرحلتين أساسيتين هما:

المرحلة الأولى: الإشراف أثناء مرحلة التخطيط:

تبدأ عند التحضير لإعداد الموازنة، وتشمل الاستخدام الأمثل للمعلومات المتاحة لتقييم البدائل والسياسات المختلفة واختيار الأنسب لتحقيق الأهداف المطلوبة.

المرحلة الثانية: الإشراف أثناء مرحلة التطبيق:

وهي تتعلق بالإجراءات المتخذة لجعل العمليات متطابقة قدر الإمكان مع الخطة المرسومة، وتشمل هذه المرحلة ما يلي:
- إعداد تقارير الأداء اللازمة لمقارنة النتائج الحقيقية بما هو مستهدف. - دراسة الانحرافات وتحليل عواملها. - اتخاذ الخطوات المناسبة لمعالجة مواطن الضعف ودعم الجوانب القوية[٤٥٨].

تظهر أهمية التخطيط في النقاط التالية:

- تمثل الخطط المالية إحدى أهم الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات الحديثة لبلوغ أهدافها الاستراتيجية من خلال الاستغلال الأمثل للإمكانيات المتوفرة مادياً وبشرياً. وتتعدد التفسيرات لمفهوم الخطط المالية، ومن أبرزها:
- يمكن تعريف الخطة المالية بأنها "إطار متكامل يشمل المعلومات والآليات والإجراءات الإدارية التي تربط بين التخطيط الاستراتيجي والتشغيلي، كما تمثل عنصراً أساسياً في نظام متابعة أنشطة المنظمة، إلى جانب كونها معياراً لتقييم الكفاءة يلتزم به القائمون على التنفيذ. حيث تكشف عن الفروقات التي تعتمد كمرجعية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية وإجراء المساءلة وقياس الإنجاز"[٤٥٩].
- تمثل الخطط المالية التقديرية التمثيل العددي للاستراتيجيات والبرامج الإدارية التي تغطي كافة العمليات والمخرجات المتوقعة خلال مدة زمنية محددة.
- تشير الخطط المالية إلى برنامج مالي كمي يغطي كافة جوانب عمل المنشأة الاقتصادية لفترة مالية مقبلة[٤٦٠].
- تعتبر الخطط المالية أداة قيادية أساسية تمثل تجسيداً رقمياً للبرنامج التنفيذي خلال فترة محددة، تستخدم لتنظيم الأعمال المستقبلية ومراقبة العمليات الجارية.

- يصف المختصون الخطة المالية بأنها برنامج استباقي يحول الأهداف التنظيمية إلى مؤشرات رقمية تخدم تحقيق التطلعات الإدارية عبر تحجيم المصروفات وزيادة العوائد المستهدفة.

المطلب الثالث : أهمية ومزايا تطبيق نظام الموازنات التخطيطية

The importance and advantages of implementing the planning budget system

ترتبط ميزانية التخطيط ارتباطًا وثيقًا بأهداف المنظمة. وبما أن الأهداف تتحقق من خلال ميزانيات التخطيط، فلا تخطيط بدون مراقبة، ولا مراقبة بدون تقييم الأداء الفعلي مقابل الخطة. ولذلك فإن أهم الفوائد التي يمكن الحصول عليها من تطبيق نظام التخطيط والموازنة يمكن تلخيصها فيما يلي:

أدوات التنسيق والتواصل:

التنسيق هو التناغم والتوازن بين جميع جوانب الإنتاج والخدمات والوحدات أو الأقسام داخل المنظمة لتحقيق أهداف المنظمة. تدفع عوامل التنسيق المديرين داخل الشركة إلى مراعاة العلاقات بين الأقسام المختلفة داخل المنظمة والمنظمة ككل.

يساعد نظام التخطيط والميزانية على تحقيق التنسيق الكامل بين الإدارات والأقسام والأنشطة في المنظمة أثناء عملية تنفيذ الميزانية بحيث يعمل الجميع بشكل متوازن لتحقيق الأهداف التي حددتها إدارة الشركة مسبقًا[٤٦١].

أداة للتخطيط:

- يعرف (هورنجرين) التخطيط بأنه وضع الأهداف وتحديدها وتطوير الاستراتيجيات لتحقيقها.
- تظهر القيمة الجوهرية للتخطيط المالي من خلال كونه أداة تحويلية تحول الرؤى الاستراتيجية إلى جداول تنبؤية تشمل كافة الجوانب التشغيلية[٤٦٢].
- القيام بتقدير منهجي لمتطلبات العمليات بناءً على البيانات الأساسية لتحديد الكميات والأنواع والأولويات.
- تحليل الإمكانيات المتوفرة (مادية، بشرية، تنظيمية) مع تقييم التغيرات في تفاعلاتها.
- توفير نظام متابعة مستمرة لرصد التنفيذ الفوري ومعالجة السلبيات عبر المعلومات المرتدة.
- تعزيز النمو المؤسسي من خلال حصر الموارد وتطوير كفاءة استخدامها.
- تعزيز الثقة والارتياح لدى الفريق عبر مشاركتهم في التخطيط وتوضيح متطلبات التنفيذ المالي.
- تحقيق الانسجام بين الأهداف المختلفة مما يسهل عمليات الرقابة ويحدد المسؤوليات بدقة[٤٦٣].

تعتمد المنظمات على التخطيط واستخدام الموازنة كأداة لتحقيق الأهداف المرجوة مما يؤدي بشكل ما إلى إيجاد تنسيق العمل بين مختلف الإدارات والأنشطة في المنظمة لتوحيد الجهود وتوجيهها نحو الأهداف المرجوة.
فمثلاً عند إعداد استراتيجية تصنيع للفترة القادمة يتعين على وحدة التصنيع التنسيق المبدئي مع قسم المبيعات لتحديد الحجم المتوقع للطلب والجداول الزمنية وذلك لضمان توافق الناتج مع احتياجات السوق كما يجب على الوحدة تنظيم عمليات شراء المستلزمات وتوقيت استلامها وربطها بجدول التشغيل لضمان استمرارية العمليات الإنتاجية دون تعطيل(٤٦٤).

أداة للرقابة وتقييم الآداء:

تمثل الخطة المالية وسيلة ناجحة تمكن القيادة الإدارية من متابعة وقياس الكفاءة التشغيلية، حيث يتم ذلك عبر مقارنة النتائج المحققة مع التوقعات المدرجة في الخطط الموضوعة، ويتم التعبير عن الأداء الفعلي من خلال الأرقام الفعلية المستخرجة من النظام، عندما يكون هناك انحراف بين النتائج المتوقعة والفعلية، يقوم مركز المسؤولية بتحليل أسباب الانحراف حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية .
تعتبر ميزانيات التخطيط أدوات يستخدمها مديرو الشركات لقياس الأداء الفعلي مقابل الأداء المتوقع. لتقدير الأداء المستقبلي، يمكننا الاعتماد على النتائج السابقة. ومع ذلك، فإننا نواجه هنا قيدين: أولاً، نعتمد على المؤشرات التاريخية لتقييم المخرجات الحالية، وقد تكون المدة المرجعية المستخدمة في المقارنة لا تعكس المعايير المرجوة. كما أن استخدام البيانات السابقة يواجه تحدياً آخر يتمثل في إمكانية اختلاف الظروف القادمة اختلافاً جذرياً عن السياقات الزمنية الماضية(٤٦٥).

- **أداة لتحفيز العاملين**

يعتُبر ميزانية التخطيط وسيلة لتشجيع العاملين على جميع المستويات الإدارية داخل المؤسسة. ويُنظر إلى عدم الالتزام بالميزانية في بداية كل عام كإخفاق، مما يؤثر بشكل سلبي على أداء الموظفين. لذا يُعتبر تحقيق الميزانية من أبرز الأهداف التي ينبغي على الإدارة الوسطى إنجازها، مما يدفع المديرين إلى بذل جهود مضاعفة ويحفزهم لتوجيه مرؤوسيهم نحو العمل الجاد لتحقيق الميزانية بأعلى مستويات الأداء المطلوبة(٤٦٦).
يُعد نظام التخطيط والموازنة أداة تحفيزية للمدراء، حيث إن العمل يكون جماعياً، ولأن عملية إعداد أرقام الخطة والموازنة تمنحهم شعوراً أخلاقياً ومعنوياً بالمسؤولية تجاه تحقيق الأرقام التي يساهمون في وضعها، وتربط هذه الأرقام بالنتائج الفعلية للموازنة، كما تربط أهداف الموازنة بمكافآت معنوية ومادية.

الأساس القانوني للموازنات التخطيطية في العراق:
قانون الإدارة المالية الاتحادي رقم (٦) لسنة ٢٠١٩ (المعدل)
يعد هذا القانون هو الإطار القانوني الأساسي الذي ينظم:
- إعداد الموازنات العامة للدولة.
- تخصيص الموارد المالية.
- آليات الرقابة والمساءلة المالية.
- تقويم الأداء المالي والإداري للوزارات والجهات الحكومية.

تطبيقات رقابية للموازنات التخطيطية
ديوان الرقابة المالية الاتحادي
يعد هذا الديوان جهة رقابية رئيسية تتابع تنفيذ الموازنات التخطيطية، من خلال:
- التدقيق على مدى التزام المؤسسات الحكومية بالموازنات.
- إعداد تقارير تقويم الأداء السنوي.
- فحص الإنفاق العام وكفاءته مقارنة بالمخطط له.

هيئة النزاهة الاتحادية
تراقب الانحرافات المالية والإدارية في تطبيق الموازنات وتدعم المساءلة المرتبطة بسوء استخدام الأموال العامة، ما يعزز **الرقابة الوقائية** والتحقيقية.
خطة التنمية الوطنية وخطط الوزارات
تستلزم الخطط الاستراتيجية للدولة (مثل خطة التنمية ٢٠٢٣–٢٠٢٧) وجود موازنات تخطيطية ترتبط بالأهداف:
- تُستخدم كأداة لتوزيع الموارد لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية.
- تُقاس من خلالها مؤشرات الأداء الأساسية (KPIs) في مختلف القطاعات.

تقارير تقويم الأداء الوزاري
- بعض الوزارات مثل وزارة التخطيط ووزارة المالية تصدر تقارير سنوية تقارن الأداء الفعلي بما هو مخطط.
- هذه التقارير تعتمد بشكل مباشر على الموازنات التخطيطية كأساس للتقييم والتحسين المستمر.

الاستنتاجات والتوصيات Conclusions and Recommendations

الاستنتاجات Conclusions
١- تطبق معظم المنظمات الموازنات المخططة وتعدها بشكل دوري كأداة فعالة لمراقبة عملية الإنتاج وتقييم أداء الأقسام المشاركة في إعداد هذه الموازنات.
٢- تتمتع إدارات المؤسسات بدرجه عالية من الإدراك لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل المؤسسات من أجل تحضير تلك الموازنات.

٣- فيما يتعلق بمدى استخدام مخرجات نظام الموازنات التخطيطية المطبقة في المؤسسات الصناعية.

٤- تعتمد المنشآت على الخطط المالية كآلية لتوقع الإيرادات والنفقات المستقبلية، حيث تسهم بشكل كبير في رسم الصورة المستقبلية للشركة. وتبرز أهمية هذه الخطط في كونها من أكثر الوسائل فاعلية لخفض النفقات ورفع العوائد عبر التهيئة المسبقة لعمليات التسويق والمبيعات.

التوصيات **Recommendations**

١. العمل على تحديث أهداف الموازنة من خلال الخطة الاستراتيجية الطويلة الأجل التي اعتمدتها الشركة عند إنشائها.
٢. السعي إلى إشراك كافة أعضاء القسم المعنيين في عملية صياغة الميزانية التخطيطية.
٣. يجب مراعاة الجوانب السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية وذلك من خلال تدريب وتنمية قدرات المسؤولين في إعداد الموازنات التخطيطية وذلك بحضور دورات تدريبية وتحسين قدرتهم على إعداد الموازنات بطريقة إبداعية.
٤. يوصى باعتماد الأساليب المنهجية في صياغة الخطط المالية نظراً لدورها المحوري في وضع الأسس التنظيمية، وفصل العناصر الثابتة عن المتغيرة، وإعداد المعايير المرجعية التي تضمن نجاح عملية التخطيط المالي.
٥. العمل على تحقيق التكامل بين النظام المحاسبي القائم وآلية إعداد الموازنات، مع ضرورة توحيد المؤشرات المحاسبية كمرجعية دائمة لتتبع اتجاهات التدفقات المالية من إيرادات ونفقات.

هوامش البحث :

١. (١) حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٥) الموازنات التخطيطية (نظرة متكاملة) "الدار الجامعية، الإبراهيمية – جمهورية مصر العربية"، ص٥.
٢. (١) الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (٢٠٠٢) "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة" دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات، من صفحة ٣٧٢ – ٣٨٨، صادرة عن عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية – الأردن.
٣. (١) الطراونة، غاده عوض، (٢٠٠٥) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت-الأردن، ص٣٩٦.
٤. (١) أبو نصار، محمد، (٢٠٠٥) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن "، ص٣٠٨.
٥. (١) العلاوين، أمجد عبد الفتاح ، (٢٠٠٠) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت – الأردن، ص١١٧.
6. (1) Henk, Emerson O., and Spoede, Charlene W.,(1991) *Cost Accounting : Managerial Use of Accounting Data*,PWS-Kent Publishing,Boston, p.182.
٧. (١) حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (٢٠٠٦) محاسبة التكاليف المعيارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الاردن، ص٣٩.

٨. ([1]) الطراونة، غاده عوض، (٢٠٠٥) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت-الأردن، ص١٧.
9. ([1]) Henk, Emerson O., and Spoede, Charlene W.,(1991) *Cost Accounting : Managerial Use of Accounting Data*,PWS-Kent Publishing,Boston, p.183.
١٠. ([1]) السعيدات، زياد محمد ،(٢٠٠٣) "الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة عمان العربية – الأردن، ص١٥.
١١. ([1])حلس، سالم عبدالله، (٢٠٠٥) "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، رسالة دكتوراه منشورة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الرابع عشر، العدد الأول، ٢٠٠٦، ص١٣٨.
١٢. ([1]) الطراونة، غاده عوض، (٢٠٠٥) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت-الأردن، ص٢٩.
13. ([1])Anthony A.Atkinson, Robert S.Kaplan, Ella Mae Matsumura,S.Mark Young , (2007) *Management Accounting* ,Fifth Edition, .Pearson Prentice Hal, p88.
١٤. ([1]) الكرزازي ، محمد السيد نيني (٢٠٠٥) ، العوامل المؤثرة على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، المفرق،الأردن، ص٢٢٨.
١٥. ([1]) حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (٢٠٠٦) محاسبة التكاليف المعيارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الاردن، ص١٤.
١٦. ([1]) حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٥) الموازنات التخطيطية (نظرة متكاملة) "الدار الجامعية، الإبراهيمية – جمهورية مصر العربية"، ص٤٣.
١٧. ([1]) أبو نصار، محمد، (٢٠٠٥) المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن، ص٣٠٩.
١٨. ([1]) العلاوين، أمجد عبد الفتاح ، (٢٠٠٠) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت – الأردن، ص٥٧.
١٩. ([1]) الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (٢٠٠٢) "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة" دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات، صادرة عن عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية – الأردن، ص١٣٩.
٢٠. ([1]) أبو نصار، محمد، (٢٠٠٥) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن، ص٣٠٨.
٢١. ([1]) حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (١٩٩٧) المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ص٨١.
٢٢. ([1]) الطراونة، غاده عوض، (٢٠٠٥) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت-الأردن، ص١٧.
٢٣. ([1]) السياغي، حمود محمد، (٢٠٠٧) مركز تطوير الشباب إقتصادياً" إعداد الموازنات التخطيطية" برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة، اليمن، ص٩٩.
٢٤. ([1]) الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (٢٠٠٢) "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة" دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات، صادرة عن عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية – الأردن، ص١٤٦.
25. ([1])Charles T.Horngren, Srikant M.Datar, George Foster , (2006) *Cost accounting*, Twelfth Edition., Pearson Prentice Hal, p.186.
26. ([1]) Henk, Emerson O., and Spoede, Charlene W.,(1991) *Cost Accounting : Managerial Use of Accounting Data*,PWS-Kent Publishing,Boston, p.546.

المصادر والمراجعSources and references

المراجع العربية:

١. أبو نصار، محمد، (٢٠٠٥) المحاسبة الإدارية "الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان – الاردن ".
٢. حلس، سالم عبدالله، (٢٠٠٥) "دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، رسالة دكتوراه منشورة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الرابع عشر، العدد الأول، ٢٠٠٦.

٣. حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٥) الموازنات التخطيطية (نظرة متكاملة) "الدار الجامعية، الإبراهيمية – جمهورية مصر العربية".
٤. حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (١٩٩٧) المحاسبة الإدارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الأردن .
٥. حنان، رضوان وكحالة، جبرائيل، (٢٠٠٦) محاسبة التكاليف المعيارية "الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان – الاردن.
٦. الكرزازي ، محمد السديد نيني (٢٠٠٥) ، العوامل المؤثرة على فاعلية استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية الليبية ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت ، المفرق،الأردن.
٧. السعيدات، زياد محمد ،(٢٠٠٣) "الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة عمان العربية – الأردن.
٨. السياغي، حمود محمد، (٢٠٠٧) مركز تطوير الشباب إقتصادياً" إعداد الموازنات التخطيطية" برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة، اليمن.
٩. الطراونة، غاده عوض، (٢٠٠٥) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية ودورها في فعالية إدارة سلطة إقليم البتراء"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت-الأردن.
١٠. العلاوين، أمجد عبد الفتاح ، (٢٠٠٠) "تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير غير منشوره، جامعة آل البيت – الأردن.
١١. الفضل، مؤيد ونور، عبد الناصر، (٢٠٠٢) "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة" دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية، مجلة دراسات، من صفحة ٣٧٢ – ٣٨٨، صادرة عن عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية – الأردن.

12. Anthony A.Atkinson, Robert S.Kaplan, Ella Mae Matsumura,S.Mark Young , (2007) *Management Accounting* ,Fifth Edition, .Pearson Prentice Hall.
13. Anthony A.Atkinson, Robert S.Kaplan, Ella Mae Matsumura,S.Mark Young , (2007) *Management Accounting* ,Fifth Edition, .Pearson Prentice Hall.
14. Charles T.Horngren, Srikant M.Datar, George Foster , (2006) *Cost accounting*, Twelfth Edition., Pearson Prentice Hall.
15. Henk, Emerson O., and Spoede, Charlene W.,(1991) *Cost Accounting : Managerial Use of Accounting Data*,PWS-Kent Publishing,Boston.
16. Hou, Yilin,(2007) *The Rise and Fall of the norm of Budget Balance: Department of public administration and policy school of public and international Affairs* – The University of Georgia.