عمادة الدراسات العليا
جامعة القدس

تقييم أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركات
شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية

إياد محمد موسى أبو حلوة

رسالة ماجستير

القدس - فلسطين
1432هـ - 2011م

تقييم أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركات
شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية

إعداد الطالب:

إياد محمد موسى أبو حلوة

بكالوريوس إدارة أعمال – جامعة القدس المفتوحة

إشراف

د. زهران دراغمة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والضرائب
بكلية الدراسات العليا

القدس- فلسطين

1432هـ - 2011م

جامعة القدس
معهد الدراسات العليا في الإدارة والاقتصاد
برنامج (محاسبة وضرائب)

إجازة الرسالة

تقييم أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركات
شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية

إعداد الطالب: إياد محمد موسى أبو حلوة

الرقم الجامعي: (20511557)

إشراف: الدكتور زهران دراغمه

نوقشت هذه الرسالة وأجيزت بتاريخ 26 / 6/ 2011 من لجنة المناقشة المدرجة أسماءهم وتوقيعهم:

1- رئيس لجنة المناقشة: د. زهران دراغمه التوقيع: .....

2- ممتحناً داخلياً: د. إبراهيم عتيق التوقيع: .....

3- ممتحناً خارجياً: د. فادي قطان التوقيع: .....

القدس- فلسطين

1432هـ - 2011م

الإهداء

إلى روح والدي الطاهرة رحمه الله

إلى أمي الحبيبة
التي غمرتني بدعائها ورضاها.

إلى إخوتي وأخواتي.

إلى زوجتي وأبنائي.

إلى الأهل والأعزاء.

واهدي هذا الجهد المتواضع إلى كل من مد لي يد العون والمساعدة.

إياد محمد موسى أبو حلوة

إقرار

أقر أنا مقدم الرسالة أنها قدمت لجامعة القدس لنيل درجة الماجستير وأنها نتيجة أبحـاثي الخاصـة باستثناء ما تم الإشارة له حيثما ورد، وأن هذه الرسالة أو أي جزء منها لم يقدم لنيل أي درجة عليا لأي جامعة أو معهد.

التوقيع:.....

إياد محمد موسى أبو حلوة

التاريخ:.....

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر أولاً لله سبحانه وتعالى، وانطلاقاً من العرفان بالجميل فإنـه ليـسرني ان اتقدم بالشكر والامتنان الى **استاذي ومشرفي الدكتور زهران دراغمة** الذي مدني مـن منابع علمه بالكثير، والذي ما توانى يوماً عن مد يـد المـساعدة لـي و فـي جميـع المجالات.

واتقدم كذلك بجزيل الشكر الى **الاستاذ الدكتور محمود الجعفري** مـدير معهـد الادارة والاقتصاد.

كذلك أتقدم بالشكر **لكل أساتذتي في معهد الإدارة و الإقتصاد.**

كما أشكر السادة أعضاء لجنة المناقشة المحترمين.....،،

- **الدكتور زهران دراغمة**
- **الدكتور ابراهيم عتيق**
- **الدكتور فادي قطان**

كما أشكر **مديري الشركات الغذائية الفلسطينية والعاملين فيها** لما قـدموه لـي مـن معلومات قيمة.

وكذلك اتقدم بالشكر لكل من مد لي يد العون والمساعدة لإتمام هذا العمل المتواضع.

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

التعريفات الإجرائية

يتضمن هذا الجزء توضيح للمفاهيم الفنية المرتبطة بموضوع هذه الدراسة أينما وردت فإنها تترك نفس المعني الموضح أدناه لكلٍ منها، وفيما يلي توضيح لذلك.

- **الموازنة:** ، الموازنة هي "خطة مالية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية" (Atkinson, 2004).
- **الموازنة المستمرة أو المتحركة:** هي موازنة يتم من خلالها وضع موازنة تغطي سنة كاملة دائماً، بحيث يتم مع نهاية كل شهر أو فترة محددة من تنفيذ الموازنة إضافة شهر جديد أو فترة زمنية بمقدار الفترة المنقضية منها. (Needless, 2002).
- **الموازنة التقليدية:** هي الموازنة التي يتم تقدير بنودها المتوقعة للفترة القادمة بالاستناد وبشكل كبير على تقديرات موازنات السنوات السابقة مع إجراء الزيادة أو التخفيض على بعض البنود بناء على نسبة التغير المتوقع خلال الفترة المالية القادمة لكل بند من بنودها (Atkinson, 2004).
- **الموازنة الشاملة:** هي موازنة تغطي كافة أوجه نشاط المنشأة المختلفة بدايةً من كمية وقيمة المبيعات المتوقعة وانتهاء بقائمة الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية المقدرة (ظاهر وابو نصار، 2006، ص 380).
- **الموازنة الوظيفية:** هي موازنة تغطي نشاط محدد فقط، مثل موازنة المبيعات التي تغطي كمية وقيمة المبيعات المتوقعة للفترة المالية القادمة، وموازنة الإنتاج، وموازنة المواد المباشرة، والأجور المباشرة، وكذلك الموازنة النقدية التي تبين النقدية المتوقع استلامها والمتوقع دفعها خلال فترة الموازنة، أي يتم تجزئة الموازنة الشاملة إلى موازنات فرعية كلٌ منها يعزى لوظيفة محددة (ظاهر وأبو نصار، 2006، ص 380).

- **التخطيط:** يعرف التخطيط على انه "تحديد للأهداف والتنبؤ بالنتائج المحتمل تحقيقها في ظـل بدائل تحقيق هذه الأهداف واتخاذ القرارات اللازمـة للحـصول علـى النتـائج المـستهدفة (Needless, 2002).
- **الرقابة:** هي عملية التحقق من تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة والعمليات، وتقييم الأداء وما ينتج عنها من تغذية عكسية للمعلومات تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات في المـستقبل، كما أن الرقابة تعبر عن مجموع الأنشطة التي تسعى إلى التأكد من أن المنـشأة تـسير فـي الطريق المرسوم لها، وأن الخطط يتم تنفيذها وتطبيقها بنجاح (الرجبي، 1996، ص 14).
- **التنسيق:** التنسيق يعني تنسيق العمل بين أقسام المشروع وأنشطته المختلفة بشكل يؤدي إلـى تحقيق الأهداف العامة للمشروع، وفي سياق آخر فإن التنسيق يعني "توحيـد جهـود أقـسام المشروع وأنشطته وتنسيق العمل بينها، بحيث يعمل كل قسم أو كل نشاط بشكل متكامل مـع الأقسام والأنشطة الأخرى (الرزق وزواتي، 1998، ص 39).
- **تقييم أداء الوحدات الإداريـة:** تقييم الأداء هو وظيفة أساسية في العمـل الإداري المـستمر، ويشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة على مـستوى مراكـز النـشاط ومراكز الربحية والوحدة الاقتصادية وأقسامها والعاملين فيها، للتأكد من أن تحقيق الأهـداف يسير فعلاً في الاتجاه المحدد، وأن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وطبقـاً للمعـايير الفنيـة والاقتصادية المحددة سلفاً (فاتح، 2004، ص130).
- **الموازنة التشغيلية**: هي موازنة تختص بتخطيط أنشطة العلميات الجاريـة فـي المـشروع، وتتناول جميع جوانب هذه الأنشطة من حيث الموارد الناتجة والمتاحة والاستخدامات اللازمة لها، ومن ثم الرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها، وتتكون من: موازنة المبيعات، وموازنة الإنتاج، وموازنة الاحتياجات من المـواد الأوليـة، وموازنـة الأجـور

المباشرة، وموازنة التكاليف الـصناعية غيـر المباشـرة، وموازنـة التكـاليف التـسويقية (Horngren, Foster, and Datar, 2000).

- **الموازنة الرأسمالية:** هي موازنة تختص بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المـشروع، وتتضمن تكاليف التكوين الرأسمالي مثل تكاليف شراء وتجديد وصـيانة الأصـول الثابتـة، وتكاليف برامج التعليم، والتدريب طويلة الآجل، كما أن الموازنة تعكس العديد من القـرارات الإدارية الرأسمالية الهامة بالنسبة للمشروع التي تؤثر فـي تحقيـق أهدافـه لفتـرة طويلـة (Horngren, Foster, and Datar, 2000).
- **الموازنة النقدية:** وهي موازنة تختص بتخطيط أنشطة العمليات والتدفقات النقديـة الداخلـة والخارجة في المشروع، وتبين كلاً من التدفقات النقدية الواردة إلى المشروع مـن مـصادر إيرادات مختلفة والتدفقات النقدية الصادرة من المشروع لحـصوله علـى مختلـف عوامـل الإنتاج، كما تلعب هذه الموازنة دوراً هاماً وأساسياً في تخطيط ورقابة النقدية في المـشروع وإيجاد التوازن المستهدف بين السيولة والربحية، وذلك من خلال تخطيط كل التدفقات النقدية الواردة والصادرة وتحديد أي وفر أو عجز فيها وتاريخ وقوعه إضافة إلـى تخطـيط سـبل استثمار أي وفر وسبل معالجة أي عجز (Horngren, Foster, and Datar, 2000).
- **الوظائف الإدارية:** المقصود بهذا المفهوم في هذه الدراسة الوظائف الرئيسة لإدارة الـشركة وهي التخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء (ظاهر وأبو نصار، 2006).
- **مقياس الأداء المالي:** يتم قياس الأداء المالي للشركات العاملة في قطاع الصناعات الغذائيـة والحكم عليه من خلال أداة الدراسة (الاستبانة)، ومن خلال محاورها المختلفة، ويعبـر عنـه مثلاً بنمو الإيرادات، وتخفيض التكاليف، بالإضافة إلى استخدام العديد مـن مؤشـرات الأداء (Kaplan and Norton, 1996).

- **مقياس الأداء غير المالي:** يتم قياس الأداء غير المالي من خلال نموذج قياس يتضمن المحاور الرئيسة الثلاث للأداء غير المالي وهي بعد الزبائن، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو.(Horngren, Foster and Datar, 2000, 464)
- **بعد العملاء (الزبائن):** حيث يشتمل على مقاييس تتعلق بالعملاء ، مثل رضاء العميل، والاحتفاظ بالعميل، واكتساب عملاء جدد، وربحية العميل، والحصة السوقية، والقيمة من وجهة نظر العميل، والتي تعتمد بشكل اساسي على اتباع المنشأة لأسلوب ربحية العملاء (Kaplan and Norton, 1992: 74).
- **بعد العمليات الداخلية:** يركز هذا الجانب على العوامل والاجراءات التشغيلية الداخلية المهمة التي تمكن المنشأة من التميز وبالتالي تحقيق رغبات العملاء المتوقعة منها بكفاءة وفاعلية، وأيضاً لتحقيق نتائج مالية متميزة مرضية للمساهمين، وقد تتضمن هذه الاجراءات والتطبيقات نظام التكاليف على أساس الانشطة، ونظام الادراة على أساس الانشطة، ورقابة الجودة الشاملة، ونظم المخزون الفوري، والابتكارات التي تؤدي الى ادخال منتجات وخدمات جديدة تحقق رضاء العملاء الحاليين والجدد (Kaplan and Atkinson, 1998: 371).
- **بعد النمو والتعلم**: يركز هذا الجانب على القدرات والمهارات الداخلية الواجب تنميتها لتحقيق اهداف المنشأة في الاجل الطويل وذلك من خلال تنمية المهارات والقدرات في ثلاث مجالات رئيسة هي:- الافراد، والانظمة، والاجراءات التنظيمية (Kaplan and Atkinson, 1998: 372-373).
- **بطاقات الأداء المتوازن:** هي طريقة لترجمة رسالة المنظمة وإستراتيجيتها على شكل مقياس للأداء، وهي تبدأ من رؤيا الشركة وإستراتيجيتها، وتحديد العوامل الحرجة للنجاح وتنظيم المقاييس التي تساعد على وضع الأهداف وقياس الأداء في المجالات الحرجة بالنسبة

للاستراتيجيات. وتدل بطاقة الأداء المتوازن على كيفية خلق التوازن من عوامل متعددة مختارة تعكس إستراتيجية العمل (Olve, Roy, and Wetter, 2000)، ومن الجدير ذكره أن بطاقة الأداء المتوازنة تعبر عن الأداء الشامل مقاساً بأبعاد مالية وأخرى غير مالية، أما الأبعاد غير المالية يعبر عنها بمقاييس خاصة بالزبائن، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو.

- **شركات الصناعات الغذائية:** المقصود بها في هذه الدراسة الشركات العاملة في قطاع الصناعات الغذائية في الضفة الغربية- فلسطين.
- **حجم الشركة مقاساً بعدد العاملين فيها:** المقصود به إلى أي فئة تنتمي الشركة من بين أربع فئات هي: (اقل من 10 موظفين)، و(10-20 موظف)، و(21-30 موظف)، و(31- 40 موظف)، و (41-50 موظف)، و(50 موظف أو أكثر). [1]
- **نظام المعلومات الاداري:** مجموعة من الافراد والبيانات والاجراءات والادوات المرتبطة مع بعضها بعضاً لتقديم معلومات مفيدة من خلال استقبال البيانات وادخالها الى قواعد البيانات ومعالجتها وتقديمها للمسؤولين لتساعدهم في اتخاذ القرارات والتحكم في سير العمل ورفع مستوى الانتاجية وتحسين الكفاءة وتقوية المركز التنافسي (Kanter, 2004).

[1] لمزيد من المعلومات حول ذلك أنظر الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، مسح المنشآت (2008).

الملخص

هدفت هذه الرسالة إلى تحديد أثر استخدام شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية في فلسطين لنظم الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية) في خدمة الجوانب الإدارية في عمل هذه الشركات، وتحديد أثر استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقيـيم الأداء. وكـذلك التعرف إلى أثر إعداد واستخدام الموازنات في العملية الإدارية على الأداء الشامل للشركات (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتكمن أهمية هذه الدراسة من أهمية القطاع الصناعي بـشكل عـام، وأهمية قطاع الصناعات الغذائية بشكل خاص كأحد أهم متطلبات الأمـن الغـذائي لأي مجتمـع، وطبقت الدراسة على عينة مكونة من (280) فرداً من العاملين في شركات الـصناعات الغذائيـة يعملون في وظائف إدارية مختلفة، وتم استخدام الاستبانة كأداة لجمع البيانات اللازمـة لأغـراض الدراسة، وتم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها عن طريق الاستبانة باستخدام الحاسوب تحديداً الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) **ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:**

(80%) من شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقوم بإعداد الموازنة التشغيلية وتستخدم أساليب الموازنة التشغيلية في تسيير أعمالها، ولدعم العمل الإداري فيها.

وأن (73%) من شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقـوم بإعـداد واسـتخدام الموازنة الرأسمالية لتعزيز عملها الإداري والمساعدة في اتخاذ القرارات الاسـتثمارية المناسـبة واختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة.

وأن ما نسبته (85%) من شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربيـة تقـوم بإعـداد الموازنات النقدية واستخدامها لغايات دعم العمل الإداري والمالي فيها، وخاصة عمليات التخطـيط المالي ودعم القرارات المالية.

كذلك وجود تأثير قوي لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية وخاصة على الأداء المالي لهذه الشركات، كما تـشير النتـائج إلـى أن استخدام الموازنة التشغيلية عزز بشكل رئيس الأداء المالي لهذه الشركات، كما أشارت النتائج إلى عدم وجود تأثير قوي لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء غير المالي لـشركات الـصناعات الغذائية.

وقد أشارت النتائج إلى أنه لاستخدام الموازنة الرأسمالية أثر قوي على الأداء الشامل للشركات كما وأنه لاستخدام الموازنة الرأسمالية تأثير قوي على كلٍ من الأداء المالي والأداء غير المالي لهـذه

الشركات، وعليه فإن استخدام الموازنة الرأسمالية بشكل فعال يعزز أولاً الأداء المالي للشركة ثم الأداء الشامل ثم الأداء غير المالي بالترتيب.

أيضاً أشارت نتائج الرسالة إلى أن استخدام الموازنة النقدية من قبل شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية ليس له تأثير مهم على الأداء المالي أو الأداء غير المالي أو الأداء الشامل لهذه الشركات.

وأشارت نتائج الرسالة إلى وجود علاقة موجبة ومهمة ما بين استخدام الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية ومتغير الأداء المالي، والأداء غير المالي لشركات الصناعات الغذائية.

وفي ضوء نتائج الدراسة أوصى الباحث بعدد من التوصيات من أهمها:

حث شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية على توظيف الكفاءات العلمية القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة نظم الموازنات، وأنموذج الأداء الشامل. وحث الشركات وخاصة الصغيرة الحجم والمتوسطة على الاندماج لتكوين شركات كبيرة يمكنها الاستفادة من مزايا الحجم الأمثل، ويكون لديها مقومات مالية وإدارية أعلى مما يمكنها من زيادة حصتها في تغطية السوق المحلية.

كذلك حث شركات الصناعات الغذائية على استخدام أساليب الموازنات (التشغيلية والرأسمالية والنقدية) وخاصة الشركات التي لاتستخدم هذه الموازنات في عملها الإداري، وحث الشركات التي تقوم بإعداد واستخدام أساليب الموازنات على إتباع الأساليب العلمية الحديثة وخاصة الأساليب التي توفرها المحاسبة الإدارية لزيادة الفائدة في إعداد واستخدام نظم الموازنات خاصة في ظل اقتصاد السوق وتحرير التجارة العالمية وقدرة الموارد المحلية. ولفت أنظار شركات الصناعات الغذائية إلى أهمية استخدام أسلوب المشاركة في إعداد وتنفيذ الموازنات وربط الحوافز بالأداء واستخدام أساليب محاسبة المسؤولية من اجل رفع مستوى الأداء الشامل لها.

وأيضاً حث الشركات على استخدام أساليب التنبؤات ونموذج الأداء المتوازن (الأداء الشامل) لكونه أفضل من الأسلوب التقليدي في إعداد وتنفيذ الموازنات مما يرفع درجة كفاءة العمل الإداري ودقة القرارات.

Abstract

Evaluation The Effect of Using Budgets on the Comprehensive Performance of Companies. Palestinians Companies for Food Industries.

Prepared by: Iyad Abu Hilweh

Supervisor: Dr. Zahran Daragmeh

This Thesis aimed at defining the effect of using (operating, capital and cash) budgets in the companies for food industries in the West Bank in Palestine to serve the managerial aspects in these companies. It also aimed at defining the effect of using budgets as tools of planning, coordination, control and performance evaluation. In addition, it aimed at defining the effect of using budgets in the managerial process on the comprehensive (Financial and non –financial) performance. Moreover, the importance of this study is due to the importance of the industrial sector in general and especially because of the importance of the sectors of food industries as a need for food security in any society. The sample consisted of (280) employees in companies for food industries who work in different managerial position. A questionnaire was used to collect data. The program of (SPSS) was used to analyze the data.

The results of the study were:

80% of the companies for food industries in the West Bank prepare operating budgets and use their methods in their work and to support the managerial functions.

And 73% of the companies make and use the capital budget to enhance the managerial function, help in making the right investive decisions and choose the best alternative among the available alternatives

And 85% of food companies in the West Bank make cash budgets and use them to support financial and managerial work especially the process of financial planning and decisions.

And There is a story effect of using operating budgets on the comprehensive performance of the food companies in the West Bank, especially the financial performance. In addition, the usage of operating budgets mainly enhanced the financial performance of these companies. However there is no strong effect for that usage of such budgets on the nonfinancial performance.

And There is a strong effect of the capital budget on the comprehensive performance of the companies. Also there is a big effect of using such budget on both financial and nonfinancial performance. There fore the effective usage of capital budget firstly enhances the financial performance, secondly the comprehensive performance and thirdly the nonfinancial performance .

And The usage of cash budget in food companies has no important effect on both the financial and non-financial performance or the comprehensive one of these companies.

And There is a positive and important relationship between the usage of budgets as tools to support the managerial tasks the variables of financial and non financial performance of food companies.

In the view of this thesis the researcher recommends the following:

Encouraging the companies of food industries in the West Bank to employ the scientific competences who can apply managerial accounting methods especially the budget systems.

And Encouraging the companies especially the small and medium ones to merge to make big companies that can benefit from the best features of size and to have bigger financial and managerial potentials so as to market.

And Encouraging the companies of food industries to use operating, capital and cash budgets especially in their managerial work and also to encourages the companies that make and use methods of budgets to follow modern and scientific methods especially the ones that managerial accounting provide to increase the effectiveness of making and using the systems of budgets especially under the economy of the market and freeing the world trade and the potential of the local recourses.

And Show the companies of food industries the importance of using the method of participation in making and executing the budgets and connecting incentive with performance and using ways of accountability in order to enhance the level of their comprehensive performance.

And Encouraging companies to use methods of prediction and the model of the balanced performance (comprehensive performance) because it is better than the conventional method in making and executing the budgets which will increase the degree of managerial work competence and the accuracy of decisions.

الفصل الأول

مدخل الدراسة

1.1 مقدمة الدراسة

2.1 مشكلة الدراسة

3.1 أهداف الدراسة

4.1 أهمية الدراسة

5.1 مراجعة الأدبيات

6.1 أنموذج الدراسة

7.1 فرضيات الدراسة

8.1 محددات الدراسة

ملخص الفصل الاول

الفصل الأول

مدخل الدراسة

1.1 مقدمة الدراسة

ولمواجهة التحديات العديدة، وخاصة منافسة السلع المستوردة، ولتطوير القـدرة التنافـسية للمنتج الفلسطيني، *لا بد للشركات الفلسطينية من العمل على تحديث أنظمتها الإنتاجية والإداريـة وتطويرها* [1]، خاصة وأن النشاط الاقتصادي بطبيعته يسعى إلى تحقيق هـدف محـدد، ويلجـأ لتحقيقه إلى الوسائل والطرق والأساليب المتاحة، ويفاضل بين البدائل طبقاً لمعايير محددة ويختار منها ما يمكنه تحقيق الهدف المنشود بأقل تكلفة ممكنة، وبأعلى قدر من العوائد، وهذا يعني فـي واقع الحال وضع خطة أو برنامج عمل لتحقيق الهدف المرغوب، ومن ثم متابعة التنفيذ الفعلـي وقياسه والكشف عن الخلل والانحراف، وتصحيح المسار لينسجم مع الخطة الموضـوعة ومـع برنامج العمل المرسوم بغية بلوغ الهدف المنشود، ومن هنا جاءت فكرة الموازنات وطورت هذه الفكرة ووضعت لها الأسس والقواعد الكفيلة بتطبيقها على المشروعات الاقتصادية بشكل عـام، والمنشآت الصناعية بشكل خاص، وبما يساعد الإدارات في هذه الشركات في اتخـاذ القـرارات المناسبة في ضوء خطة موضوعة مسبقاً، وممارسة الرقابة على تنفيذ هذه الخطة وبالتالي إلـى تطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية على كافة أوجه النشاط في هذه الشركات.

وانطلاقاً من أهمية الموازنات وارتباطها بالمفهوم العلمي الحديث للإدارة، باعتبارها من أهم الأدوات الضرورية لممارسة الوظائف الإدارية، وخاصة وظائف التخطيط، والرقابة، والتنـسيق، وتقييم الأداء، ولكونها من أهم الأركان الرئيسة للمحاسـبة الإداريـة، وأحـد الأدوات الفعالـة والضرورية لممارسة العملية الإدارية في المـشروعات الـصناعية (Banovic, 2005; Juan,

---

(1) لمزيد من المعلومات حول ذلك، انظر على سبيل المثال دراسة مكحول وعطياني، (2004).

(Jorge, and Moya, 2004; Drury and Tayles, 1996)، ولكـون الـصناعة الفلـسطينية ومنشآتها وشركاتها تحتاج إلى تحديث أنظمتها الإدارية وتطويرها، فإن هـذه الدراسـة جـاءت لاختبار أثر اعداد الموازنة على الأداء الشامل للشركات الفلسطينية" كدراسة تطبيقية على قطـاع الصناعات الغذائية الفلسطيني.

وفيما يتعلق بالموازنه فهناك مفاهيم متعدده لها يركز كل منها على ناحية معينـة، إلا أنهـا تدور حول الوظائف الإدارية (التخطيط، والتنسيق، والرقابـة، وتقيـيم الأداء، واتخـاذ القـرار الإداري) واتخاذ الإجراءات التصحيحية، حيث عرفها (Atkinson et al., 2004) "بأنها عبارة عن خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية"، وينظر إلى الموازنة على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المنشأة للوصول إليها، كما أن الموازنة أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل الإدارة، فـالإدارة العليا تضع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطط قابلة للتنفيذ والتطبيق، ثم يأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ، ويتم تحقيق ذلك من خلال موازنات تقديرية (تخطيطية) تحدد مسبقاً أوجه النشاط المختلفة والأداء المطلوب من قبـل الإدارات المختلفة من المنشأة، وهذا ما يطلق عليه التخطيط. ولضمان حسن التنفيـذ والوصـول بالمنشأة إلى أهدافها المحددة فلا بد من وجود وسائل رقابية وتقييم للأداء، وهذا ما يتم توفيره من خلال استخدام الموازنة كأداة للمقارنة بين النشاط المخطط له والأداء الفعلي، ومحاولة تـصحيح الخلل والانحراف القائم بينهما وهذا ما يطلق عليه بعملية الرقابة (ظاهر وأبـو نـصار، 2006: ص 342-343)، و(Garrison, 2003).

وتأتي هذه الدراسة في هذا السياق انطلاقاً من أهمية الموازنات في العملية الإدارية وخاصة في دعم الوظائف الإدارية هذا من جهة، والتعرف إلى مدى التزام شركات الصناعات الغذائية العاملة

في فلسطين باستخدام انظمة الموازنات، وفحص مدى استخدامها في إدارة نشاطها، وأيضاً التعرف على أثر اعداد الموازنات على الأداء الشامل في الشركات العاملة في مجال الصناعات الغذائية، والوصول إلى نتائج حول الموضوع قد تفيد مديريها وذوي العلاقة بها.

2.1 مشكلة الدراسة

تمثل الموازنة خطة مالية وكميه متضمنة الاهداف المختلفة للمنشاه، وهي تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وعلاوة على ذلك فانها تساعد في المفاضلة بين البدائل المختلفة واختيار البديل أو مجموعة البدائل المثلى (Danielson and Scott, 2006; Ehrhard and Wachowicz, 2006; Banovic, 2005; Romero et al., 2004)، وأن إعدادها يساعد الإدارة على رسم خطة العمل لمواجهة تحديات المستقبل (Mia and Alam, 2005)، و(فاتح، 2004)، ومما لا شك فيه أنها أداة من الأدوات الإدارية التي تخدم عملية التخطيط، والتنسيق، والرقابة، والاتصال، والتحفيز، وتقييم الأداء (Laura, 2004; General Electric, 2001)، وفيما يلي توضيح لذلك:

أولاً: الموازنة أداة لتخطيط الاحتياجات من الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف المنشودة، حيث تتضمن الموازنة إيرادات مستهدفة، إلا أنه بدراسة الطاقة الإنتاجية المتاحة بالمنشأة قد يتضح تعذر تحقيقها ما لم تزداد تلك الطاقة، لذلك يجب على الإدارة التخطيط لزيادة الطاقة الإنتاجية، وهذا بدوره يتطلب زيادة مصادر التمويل، وإذا تعذر توفير التمويل اللازم لزيادة الطاقة الإنتاجية، فإنه يتعين على الإدارة أن تقوم بإعادة النظر في الهدف وتعديله ليتماشى مع الطاقة الإنتاجية المتاحة (Atkinson et al., 2004).

ثانياً: تعتبر الموازنة أداة لتنسيق أوجه النشاط المختلفة بالمنشأة، مثل التنسيق بين أنشطة الإنتاج، والمبيعات، والإيرادات، والمشتريات، والتمويل، وغيرها، مما يؤدي إلى التناسـق، والتكامـل، والتوافق بين هذه الأنشطة، وهذا التكامل يؤدي بدوره إلى تقليص النشاطات عديمة القيمـة ممـا ينعكس إيجاباً على ربحية الشركة (Lee, 2000; Laura, 2004).

ثالثاً: تعتبرالموازنة أداة رقابية فعالة تساعد على التأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضـوعة مـن قبل الإدارة، وكشف الخلل والانحراف وربطه بالمسؤولين عنه من أشخاص أو أقسام من خـلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، ومن ثم تحديد مدى كفاءة الإدارات المختلفة في إنجاز مـا هو مخطط لها ومطلوب منها، وهذا بدوره يساعد الإدارة على اتخاذ الإجراءات العلاجية التـي تكفل تفادي تكرار حدوث الانحرافات غير المفضلة مستقبلاً، أما الانحرافات المفضلة فيتم مكافأة إداراتها الفرعية مما ينعكس على نتائج الأعمال في المستقبل (ظـاهر، وابـو نـصار، 2006)، وأيضاً (Kern, 1996; Juan et al., 2004; Laura, 2004).

رابعاً: الموازنة أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم وضعها وإقرارهـا والاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، ومن الأمثلة علـى ذلـك إعداد موازنات فرعية حول حجم الإيرادات المستهدفة، وكميـة الإنتـاج المـستهدفة، وكميـة المشتريات اللازمة، والحد الأقصى للمبالغ التي تنفق على هذه الأنشطة خـلال فتـرة الموازنـة (Juan et al., 2004; Laura, 2004; Lee, 2000).

خامساً: تستخدم الموازنة كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى جهد لتحقيـق الأهـداف المرسومة، وتوجيههم لتحقيق تلك الأهداف على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية فـي آن واحد، وإشعار العاملين أن تحقيق تلك الأهداف يستوجب منح حوافز ومكافآت ماديـة ومعنويـة (الرجبي، 1995؛ كحالة، وحنان، 1998؛ فاتح، 2004).

سادساً: الموازنة أداه رئيسه لتقييم أداء الأفراد والأقسام، ومراكز المسؤولية من خلال الاسترشاد بالمعايير، ومستويات الأداء الواردة في الموازنة التي أعدت طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة، كما أن نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف الواردة في الموازنات بحيث يمنح العاملين في المنشأة مكافآت وحوافز إذا ما تحققت تلك الأهداف، كما قد يعاقب المقصرون إذا لم تتحقق الأهداف نتيجة لتقصيرهم أو إهمالهم (Hilton, 2002).

كل ما سبق ذكره يبين أهمية الموازنة في دعم العملية الإدارية، ووظائفها، ولذلك جاءت هذه الدراسة لاختبار أثر استخدام الموازنات على أداء شركات الصناعات الغذائية في فلسطين، تحديداً لكونها أحوج ما تكون إلى إتباع الأساليب العلمية الحديثة في الإدارة والمحاسبة لمواجهة التحديات والصعوبات المتعددة.

وبشكل أدق يمكن طرح مشكلة الدراسة من خلال التساؤلات التالية:

السؤال الأول: ما هو تأثير خصائص المبحوثيين (المؤهل العلمي، حقل التخصص، سنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي) على مواصفة تأثير استخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركة؟

السؤال الثاني: ما هو تأثير خصائص شركات الصناعات الغذائية (الشكل القانوني، وحجم الشركة، وعدد سنوات تأسيس الشركة) على مواصفة تأثير استخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركة؟

السؤال الثالث: ما أثر استخدام الموازنات على تحسين الأداء الشامل للشركة؟ ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

أ- ما أثر استخدام الموازنات على تحسين الأداء المالي للشركة؟

ب- ما أثر استخدام الموازنات على تحسين الأداء غير المالي للشركة؟

السؤال الرابـع: ما أثر استخدام الموازنة كأداة للتخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقييم أداء الإدارات الفرعية، على الأداء الشامل للشركة؟ ويندرج عن هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

أ- ما أثر استخدام الموازنة كأداة للتخطيط، والتنسيق، والرقابـة، وتقيـيم أداء الإدارات الفرعية على استخدام المالي للشركة؟

ب- ما أثر استخدام الموازنة كأداة للتخطيط، والتنسيق، والرقابـة، وتقيـيم أداء الإدارات الفرعية على الأداء غير المالي للشركة؟

3.1 أهداف الدراسة

إن نظام محاسبة التكاليف المعياري، واعداد الموازنات يعتبرا من أهم الأساليب المـستخدمة فـي دعم الوظائف الإدارية، وتحسين سير عمل كل بعد من أبعادها، مما ينعكس علـى الأداء المـالي وغير المالي للشركة (الأداء الشامل) وبناء على ذلك جاءت هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

أولاً: اختبارأثر خصائص المبحوثين (المؤهل العلمي، حقل التخصص، سنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي) على أثر استخدام أساليب الموازنات (التشغيلية، والرأسـمالية، والنقديـة) علـى الأداء المالي وغير المالي للشركة.

ثانياً: اختبارأثر خصائص الشركة (الشكل القانوني، وحجم الـشركة، وعـدد سـنوات تأسـيس الشركة) على أثر استخدام أساليب الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية) على الأداء المالي وغير المالي للشركة.

ثالثاً: تقديم دليل من واقع الصناعات الغذائية في فلسطين حول أثر استخدام الموازنـات بأنواعهـا على تحسين الأداء الشامل للشركة، ويمكن تقسيم هذا الهدف لجزئين هما:

أ- اختبار أثر استخدام الموازنات على تحسين الأداء المالي للشركة.

ب- اختبار أثر استخدام الموازنات على تحسين الأداء غير المالي للشركة.

رابعاً: تحديد مدى أثر استخدام الموازنة كأداة للتخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقيـيم أداء الإدارات الفرعية على الأداء الشامل للشركة الفسطينية العاملة في مجال الصناعات الغذائيه، ويمكن تقـسيم هذا الهدف لجزئين هما:

أ- اختبار أثر استخدام الموازنة كأداة للتخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقييم أداء الإدارات الفرعية على الأداء المالي للشركة.

ب- اختبار أثر استخدام الموازنة كأداة للتخطيط، والتنـسيق، والرقابـة، وتقيـيم أداء الإدارات الفرعية على الأداء غير المالي للشركة.

4.1 أهمية الدراسة

يعتبر القطاع الصناعي من أهم القطاعات الاقتصادية في أي دوله، وكذلك يعتبر قطاع الصناعات الغذائية من أهم متطلبات الأمن الغذائي لأي مجتمع، وهذا يستدعي بذل الجهد من اجل تفعيل دور الشركات العاملة في الصناعات الغذائية، وتحسين أدائها حتـى تـستطيع مـسايرة المواصـفات والمعايير المطلوبة والمتعارف عليها لهذه الصناعات الهامة، ومن هنا تكمن أهمية هذه الدراسة في الأبعاد التالية:

أولاً: تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تتناوله بالبحث والتحليل حول الموازنـات وأثرها على تمكين الوظائف الإدارية الرئيسة (التخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقييم الأداء)، وأثر ذلك على تحسين الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية العاملة في فلسطين، مما يساعد علـى تقديم دليل عملي من شأنه أن يساهم في تحسين الممارسة العملية مستقبلاً.

ثانياً: وتكمن أهمية الدراسة من أهمية شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية ودورها في الاقتصاد الوطني، وبالتالي فإن أي جهد أو محاولة لتحسين أداء هذه الشركات يصب في خانة تحـسين أداء القطاع الصناعي الفلسطيني خاصة، وأداء الاقتصاد الوطني عامة.

ثالثاً: كذلك تنبع أهمية هذه الدراسة لكونها تأخذ بعين الاعتبار بعض خـصائص العـاملين فـي الشركات الغذائية الفلسطينية وكذلك بعض خصائص شركات الصناعات الغذائيـة العاملـة فـي فلسطين عند اختبار أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل.

5.1 مراجعة الأدبيات السابقة

تناولت العديد من الأدبيات السابقة بالبحث والتقصي الموازنـات بأبعادهـا وجوانبهـا المختلفـة، وخاصة باعتبارها أداة من أهم الأدوات الإدارية التي تعزز وتمكن الوظائف الإداريـة المختلفـة (التخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقييم الأداء) في قطاعات الأعمال المختلفة، وأيضاً أثرهـا علـى الأداء، بالإضافة لذلك تناولت العديد من الدراسات الأداء الشامل والعوامل المؤثرة عليه.

ولقد تم تخصيص الفصل الثاني من هذه الدراسة لمراجعة الأدبيات الـسابقة المتعلقـة بموضـوع الدراسة، إلا انه ارتئي المام القارىء بانموذج يلخص الدراسات السابقة التي وردت فـي الفـصل الثاني من الرسالة كما هو موضح ادناه في الجدول رقم (1-1).

جدول رقم (1-1)

عرض موجز للدراسات السابقة

التسلسل	الباحث	السنة	الموضوع	أهم النتائج
1	Ehrhardt and Wachowicz	2006	كيفية الاستفادة من أساليب الموازنة الرأسمالية عنـد إنشاء مشروع جديد	يعتبر أسلوب تحليل الحـساسية وصـافي القيمة الحالية ومعامـل الاخـتلاف مـن الأساليب المعقولة والمفيـدة فـي تجنـب مخاطر التأسيس.
2	Danielson and Scott	2006	تطبيقـات الموازنـات الرأسمالية في المشروعات الصغيرة فـي الولايـات المتحدة	إن الغالبية العظمـى مـن المـشروعات الصغيرة تستخدم طريقة فترة الاسـترداد، وإن الموظفين فيها قليلي الخبرة في اغلب الأحوال.
3	Farragher, Kleiman and Sahu	2001	العلاقـة بـين الموازنـة الرأسـمالية وتطبيقاتهـا، وبين أداء شركات الأعمال الأمريكية	إن الشركات ذات الأداء العالي هي الأكثر خبرة ودراية بتطبيقات الموازنات.
4	George and Chong	2001	تطبيقـات الموازنـات الرأسمالية في الـشركات المدرجـة فـي بورصـة سنغافورة	أهم الأساليب هي معدل العائد الـداخلي، وفترة الاسترداد، وصافي القيمة الحاليـة، ومعدل العائد المحاسبي.

يتبع الجدول رقم (1-1)...

التسلسل	الباحث	السنة	الموضوع	أهم النتائج
5	Volkman	1997	المقاييس الماليـة للموازنـة الرأسمالية لقياس مدى تعظيم الثروة	إن معدل العائد علـى الأمـوال المستثمرة (RRIA) فعال لتقيـيم الاستثمارات، وهو إضافة علمية لعلم الإدارة.
6	Drury and Tayles	1996	تطبيقات الموازنة الرأسمالية في بريطانيا	هناك العديد من الأخطـاء فـي القـرارات الاسـتثمارية تـسبب الأخطاء الشائعة فـي المقـاييس المالية.
7	Ramadeen, Santos and Chatfleld	2007	أثر المـشاركة فـي إعـداد الموازنة على تحقيق الغايـة منها	هناك علاقة مهمة بين المـشاركة في إعـداد الموازنـة وتحقيـق الأهداف المرجوة منها.
8	Mia and Alam	2005	أثر المـشاركة فـي إعـداد وتنفيذ الموازنة على دورها في تحسين الأداء الإداري	هناك علاقة بين مـدى اسـتخدام الموازنات والمشاركة في إعدادها على أداء الإدارات والمديرين.
9	Laura	2004	مدى مساهمة الموازنة فـي تحـسين عمـل المـديرين وتفعيل دور الاتصال داخـل المنشأة	الموازنة تعتبر أداة تنسيق فعالـة وتعمل على تحسين عملية تبـادل المعلومات بين المـديرين وبـين الأقسام والدوائر المختلفة.
10	Lee	2000	العلاقة بين المـشاركة فـي إعـداد الموازنـات وحـل مشكلات الأقسام والمراكز	المشاركة المتكررة فـي إعـداد الموازنات تولد الحمـاس لـدى المـديرين والعـاملين لتنفيـذ الموازنة.
11	Romero et al.	2004	جدول أعمال تخطيط البرامج وإدارة المخاطر المالية فـي الصناعات الكيماوية	إن برامج التخطـيط مـن جهـة والموازنات من جهة أخرى تؤدي إلى جدولة النقدية والإنتاج بشكل صحيح وبكميـات مناسـبة فـي الوقت المناسب ويـساعد علـى التنبؤ بالمبيعات.
12	الفاضي	2001	أهمية إعداد الموازنة النقدية لأغراض التخطيط المـالي واتخاذ القرارات	إعداد الموازنة النقديـة وقائمـة التدفق النقدي والإفصاح عنها مهم جداً للتخطيط المالي.

يتبع الجدول رقم (1-1)...

التسلسل	الباحث	السنة	الموضوع	أهم النتائج
13	Banovic	2005	دور الموازنات في ظل ظروف المنافسة والتغيرات السريعة في دعم إستراتيجية المنظمة وأهدافها	هناك أهمية بالغة لأساليب التنبؤات ونموذج الأداء المتوازن لحل المشاكل التي تظهر عند استخدام الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة وانه يفضل استخدام نموذج الموازنة الصفرية لأنه يتميز بالتركيز على دقة النتائج.
14	Staly and Magner	2004	مدى رغبة مديري مراكز المسؤولية نحو تطبيق أنظمة الموازنات	إن معظم المديرين قد اشارو إلى أهمية العدالة في إعداد الموازنة لزيادة ثقة المشرفين المباشرين.
15	Juan, Jorge and Moya	2004	مراعاة مبدأ المرونة في إعداد الموازنات	إن إعداد الموازنات يساعد في رفع مستوى كفاءة تخصيص الموارد ويزيد مستوى الدافعية لدى العاملين لتحيق المستويات الواردة فيها.
16	Hansen, Otley and Vanderstede	2003	نواحي القصور في إعداد الموازنات لدى الإدارات	إتباع الممارسات الحديثة في إعداد الموازنات من شأنه زيادة فاعليتها خاصة في مجال التخطيط.
17	Joshi, Al-Mudhaki and Breme	2003	كيفية استخدام الموازنة في تقييم الأداء واستغلال الموارد المتاحة في الشركات البحرينية	معظم الشركات تقوم بإعداد الموازنات التشغيلية وتستخدم انحرافات الموازنة.
18	عبد الله	2001	مدى استخدام نظم الموازنات في البنوك التجارية الأردنية	استخدام الموازنات يؤثر إيجابا على رفع الكفاءة الإدارية وزيادة القدرة التنافسية للشركة.

يتبع الجدول رقم (1-1)...

التسلسل	الباحث	السنة	الموضوع	أهم النتائج
19	Charpentier	1998	العلاقة بين إعداد الموازنة ومراعاة بعض المبادئ عند إعدادها على دورها في خدمة الإدارة	إن المشاركة في إعداد الموازنة يعتمد على نوعها واستخدامها.
20	أبو غزالة	1986	مبادئ إعداد الموازنات وأهدافها	مبدأ الشمول، والتوزيع الزمني، والتعبير المالي، والموازنة أداة رقابة، وتخطيط، وتنسيق، واتخاذ القرارات.
21	زغلول	2010	استخدام مقياس الاداء المتوازن في بناء نموذج قياسي رباعي المسارات لادارة الأداء الاستراتيجي والتشغيلي للاصول الفكرية	وجود تكامل شبه تام بين الاصول الفكريه بمكوناتها الثلاث البشرية والمعلوماتية والتنظيمية ومقياس الاداء المتوازن بمنظوراته المختلفة.
22	ضرغام وأبوفضة	2009	اثر تطبيق الاداء المتوازن في تعزيز الاداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة	أن المصارف الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لديها الادراك الجيد بأن نجاحها يتطلب العمل بشكل حثيث وجدي لتعزيز الاداء المالي الاستراتيجي، ويجب استخدام انموذج الاداء المتوازن بابعاده الاربعة لتعزيز الاداء المالي الاستراتيجي للمصارف.
23	مدكور	2009	مفهوم القياس المتوازن للأداء	المحور المالي ومحور الزبائن ومحور العمليات الداخلية ومحور التعليم والنمو تصلح لكل أنواع المنظمات مع مراعاة خصوصية كل منظمة.

يتبع الجدول رقم (1-1)...

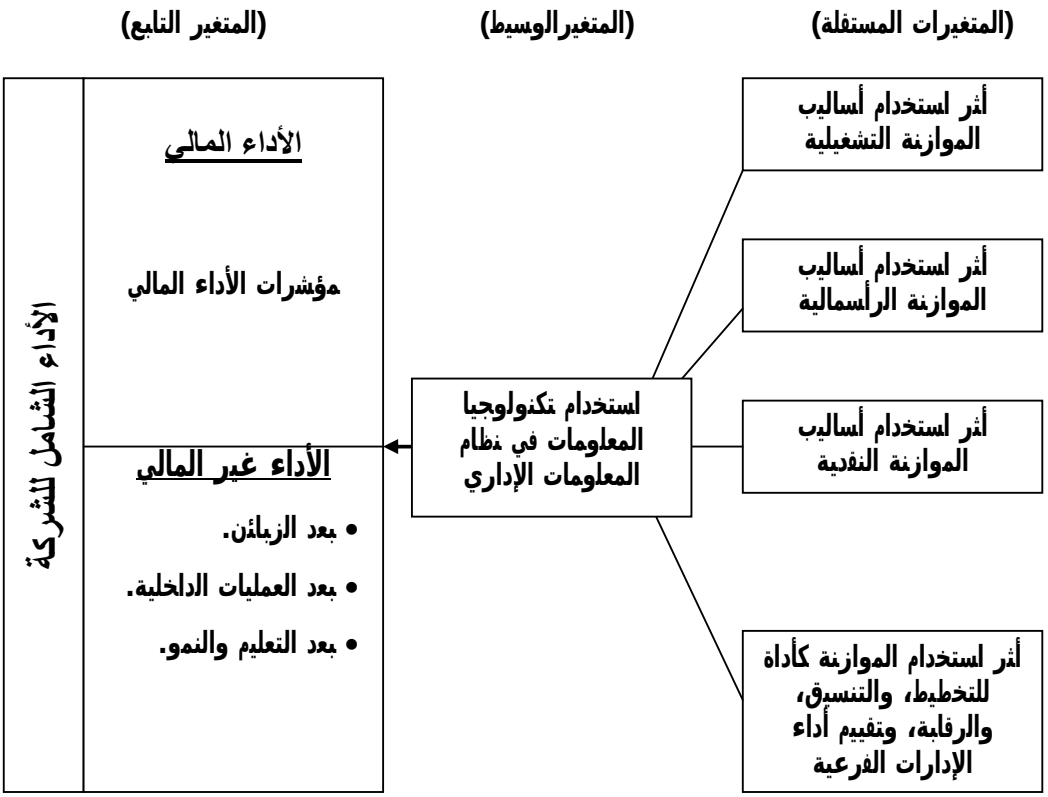
التسلسل	الباحث	السنة	الموضوع	أهم النتائج
24	إسماعيل	2007	قياس وتقييم أداء شركات القطاع الخاص في مصر	أسس تقييم الأداء في الشركات المصرية كانت على التوالي أسس التجزئة وأساس تقييم الأداء الشامل وأساس النشاط.
25	عبد اللطيف	2006	بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء	بطاقة الأداء من الأدوات الرئيسة والحديثة لقياس الأداء بشكل شامل.
26	السعدي	2006	تقييم الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال المعاصرة	هناك حاجة ماسة لتطوير مقاييس الأداء المالية لمواكبة التطورات الحديثة في الإدارة.
27	عبد الحليم	2005	كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لإدخال مؤشرات الأداء البيئي	تطوير الأداء البيئي يتطلب التعامل مع العديد من المؤشرات ضمن بطاقة الأداء.
28	محفوظ	2005	مدى فهم وتطبيق بطاقات الأداء المتوازن في الشركات الأردنية	تنظيم الإجراءات الإدارية وحجم الشركة مؤشرات في مدى تطبيق بطاقات الأداء.
29	Nadurata	2004	أهمية استخدام بطاقات الأداء المتوازن كأداة للإدارة والتخطيط والرقابة	إن القياس العلمي للأداء ضروري للعمليات وخاصةً التخطيط والرقابة وأن بطاقات الأداء تعد أداة فعالة تدعم هذه الوظائف بشكل كبير.
30	Maiga and Jacobs	2003	أثر التكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام تكاليف الأنشطة	كل محور من محاور الأداء المتوازن الأربعة يتفاعل مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

يتبع الجدول رقم (1-1)...

التسلسل	الباحث	السنة	الموضوع	أهم النتائج
31	Mark et al.,	2000	تطبيق مقاييس الأداء المتوازن على المصارف الأمريكية	بينت الدراسة أهمية إجراء تحليل (SWTO) لتطبيق مقاييس الأداء المتوازن.
32	Wheleen & Hunger	2000	مقاييس الأداء وعلاقتها بالأهداف والرقابة في المنشآت الاقتصادية	تقييم الأداء يجب أن يتضمن مقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف الموضوعة في الموازنات.
33	Kaplan and Norton	1996	أهمية بطاقات الأداء المتوازن في نظام تقييم الأداء	استخدام بطاقات الأداء يساعد المديرين على قياس الأداء بشكل فعال وربط الأهداف بالخطط قصيرة وطويلة الآجل.
34	Kaplan and Norton	1996	عناصر الأداء الرئيسة لقياس الأهداف الإستراتيجية المستهدفة	يجب استخدام مقاييس مالية ومقاييس غير مالية بشكل تكاملي لقياس الأداء الشامل للشركة.
35	Fisher	1995	مشكلات قياس الأداء والرقابة الإدارية في الشركات	تعاني الشركات من مشكلة قياس اداء مديري الشركة باستخدام مقاييس غير فعالة.
36	Tully	1994	تحديد مقاييس اقتصادية لأداء المنشآت	مقياس القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة من أهم مقاييس لتحديد أداء المنشأه.

6.1 أنموذج الدراسة

يعرض الشكل التالي العلاقة بين متغير الدراسة التابع (الأداء الشامل)، والمتغيـرات المـستقلة أو المفسره وهي (استخدام الموازنات، و استخدام الموازنة كأداة لدعم الوظائف الإداريـة)، اخـذين بعين الاعتبار تأثير متغير وسيط وهو (استخدام تكنولوجيا المعلومـات فـي نظـام المعلومـات الإداري) الذي قد يكون له تأثير على دلالة المتغيرات المستقلة في تفسير المتغير التابع.



الشكل (1.1): أنموذج الدراسة

7.1 فرضيات الدراسة

جاءت هذه الدراسة لاختبار أربع فرضيات تهدف الى فحص أثر الالتزام باعداد واستخدام الموازنات على الأداء الشامل.

الفرضية الأولى:

لا يوجد تأثير لخصائص العاملين في شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية (المؤهل العلمي، حقل التخصص، سنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي) لأثر الالتزام بإستخدام الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية) على الأداء الشامل للشركة (المالي، وغير المالي).

الفرضية الثانية:

لا يوجد تأثير لخصائص شركات الصناعات الغذائية (الشكل القانوني، وحجم الشركة، وعدد سنوات تأسيس الشركة) لأثر الالتزام بإستخدام الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية) على الأداء الشامل للشركة (المالي، وغير المالي).

الفرضية الثالثة:

لا يوجد تأثيرلاعداد واستخدام الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية) على تحسين الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتتكون هذه الفرضية من اربع فرضيات فرعية هي:

الفرضية الفرعية الاولى: لا تقوم شركات الصناعات الغذائية باعداد الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية).

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على تحسين الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتتكون هذه الفرضية من فرضيتين فرعيتين هما:

أ) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على تحسين الأداء المالي لشركات الصناعات الغذائية.

ب) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على تحسين الأداء غير المالي لشركات الصناعات الغذائية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة الرأسمالية على تحسين الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتتكون هذه الفرضية من فرضيتين فرعيتين هما:

أ) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة الرأسمالية على تحسين الأداء المالي لشركات الصناعات الغذائية.

ب) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة الرأسمالية على تحسين الأداء غير المالي لشركات الصناعات الغذائية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير لاستخدام بنود الموازنة النقدية على تحسين الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتتكون هذه الفرضية من فرضيتين فرعيتين هما:

أ) لا يوجد تأثير لاستخدام النقدية على تحسين الأداء المالي لشركات الصناعات الغذائية.

ب) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة النقدية على تحسين الأداء غير المالي لشركات الصناعات الغذائية.

الفرضية الرابعة:

لا يوجد تأثير لقيام الإدارة باستخدام الموازنات كأداة للتخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقيـيم اداء الإدارات الفرعية على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية. وتتكون هـذه الفرضـية مـن فرضيتين فرعيتين هما:

الفرضية الفرعية الاولى: لا يوجد تأثير لقيام الإدارة باستخدام الموازنات كأداة للتخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقييم أداء الإدارات الفرعية على الأداء المالي لشركات الصناعات الغذائية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير لقيام الإدارة باستخدام الموازنات كأداة للتخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقييم أداء الإدارات الفرعية على الأداء غير المالي لشركات الصناعات الغذائية.

8.1 محددات الدراسة

تقتصر هذه الدراسة على الحدود التالية:

أولاً: الحدود المكانية: تقتصر هذه الدراسة على شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية في فلسطين، وذلك نظراً لصعوبة الحصول على البيانات اللازمة من واقع قطاع الصناعات الغذائية في غزة.

ثانياً: الحدود البشرية: تقتصر هذه الدارسة على خمس فئات ذات علاقة بالموضوع وهي:

أ- مدير عام.

ب- مديرمالي

ج- مدقق داخلي

د- مدير وحدة ادارية

ه- وظيفة اخرى

ثالثاً: الحدود الموضوعية: تقتصر هذه الدراسة على دراسة وتحليل أثر استخدام الموازنات التخطيطية كأداة لتمكين الوظائف الإدارية (التخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقييم أداء الإدارات الفرعية) في شركات الصناعات الغذائية على الأداء الشامل.

رابعاً: الحدود الزمانية: تقتصر نتائج هذه الدراسة على فترة إجرائها خلال العام (2010/2009م).

ملخص الفصل الأول

تناول الفصل الأول من الدراسة عرض لمقدمتها، وتم توضيح مشكلتها بجوانبها المختلفة من خلال طرح العديد من التساؤلات، بالإضافة إلى ذلك تناول الفصل الأول أهمية وأهداف الدراسة، وتم عرض أنموذج الدراسة الذي يوضح عرض توضيحي لعناصر المشكلة، وتم الاستناد في إعداده إلى الدراسات السابقة. وأيضاً تناول هذا الفصل عرض لفرضيات الدراسة موضع الاختبار والتحليل، وأيضاً عرض محددات الدراسة، وأخيراً تم وضع عدد من التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة الرئيسة، وما سبق تم الاستناد في صياغته على الأدبيات السابقة حول الموضوع، ولذلك جاء الفصل الثاني من هذه الرسالة ليتناول عرض علمي للدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة من اجل إعطاء القارئ مزيداً من التعمق حول الإطار المفاهيمي للدراسة، وأيضاً للاستناد عليها في بناء إطار نظري، ومنهجية علمية سليمة.

الفصل الثاني

مراجعة الأدبيات

1.2 تقديم

2.2 دراسات حول الموازنات وأثرها على العملية الإدارية والأداء.

3.2 دراسات تتعلق بالأداء الشامل.

4.2 ملخص الادبيات السابقة

5.2 الاضافه العلمية

ملخص الفصل الثاني.

الفصل الثاني

مراجعة الأدبيات

1.2 تقديم

هناك عدد من الأدبيات التي تطرقت للأبعاد البحثية للموازنـات بـصفتها أداة هامـة مـن الأدوات الإدارية التي تُعزز من أداء الشركة وكفاءة القيام بالوظائف الإداريـة، ومـن الأهميـة الإشارة إلى أنه تم عرض الدراسات السابقة بعدة محاور تناولت دراسات حول الموازنات وأثرها على العملية الإدارية والأداء، ودراسات حول الأداء الشامل، ودراسات أخذت جوانب متعددة من أبعاد الدراسة، وفيما يلي عرض لذلك.

2.2 دراسات حول الموازنات وأثرها على العملية الإدارية والأداء.

فيما يلي عدد من الأدبيات السابقة التي تطرقت لموضوع الموازنات وأهميتها في العملية الإدارية، وانعكاسها على أداء المنشاة، وعديد من الجوانب المرتبطة بالموازنات.

هدفت **دراسة (Ehrhardt and Wachowicz, 2006)** إلى التعرف على كيفية الاستفادة مـن أساليب الموازنة الراسمالية عند البدء بإنشاء مشروع جديد وما يرافق ذلك من مخاوف وشـكوك، خاصة حول المدفوعات النقدية المتعلقة بتأسيس المشروع. وهدفت إلى اختبار مدى كون التحليـل المالي الذي يعتمد على الموازنات الرأسمالية، و يأخذ بعين الاعتبار المخاطر الإضافية التي يمكن أن تؤثر على القرارات حول التفقات النقدية عند تأسيس المشروع، وتوصلت الدراسة إلى نتـائج عديدة أهمها: 1- أن طريقة تحليل الحساسية من أكثر أساليب التحليل المالي التي تستخدم لتحديـد مخاطر التدفقات النقدية الأولية عند البدء بتأسيس المشروع. 2- كما أشارت إلى أن أسلوب صافي

القيمة الحالية وأسلوب معامل الاختلاف يعتبران من الأساليب المعقولة والمفيدة في تجنب مخاطر التأسيس. 3- إن المعايير التي تأخذ القيمة الزمنية للنقـود بعـين الاعتبـار تعتبـر أكثـر دقـة وموضوعية من المعايير التي لا تأخذ ذلك.

وكذلك هدفت دراسة (Danielson and Scott, 2006) إلـى تحليـل تطبيقـات الموازنـات الراسمالية في المشروعات الصغيرة في أمريكا من خلال إجراء استطلاع وزع على المشروعات صغيرة الحجم، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها: 1- أن الغالبية العظمى من المشروعات الصغيرة تستخدم طريقة فترة الاسترداد أو طريق تخمين يقوم بها المالكون لهذه المشروعات. 2- أن المشروعات الصغيرة تستخدم عدد قليل من الموظفين. 3- أن هؤلاء الموظفين قليلي الخبـرة في اغلب الأحوال، مما يضعف إمكانية قياس الأداء بشكل موضوعي في هذه المشروعات، وأنـه قليلاً ما تستخدم الأساليب الرياضية للتحليل المالي وتحليل التدفقات النقدية عنـد تقيـيم أداء تلـك المشروعات. 4- وتوصلت الدراسة إلى أن: (0.15) من المشروعات الصغيرة تـستخدم طـرق رياضية للتحليل المالي وتقوم بتنبؤات للتدفقات النقدية المستقبلية. و(30%) مـن المـشروعات لا تقوم بأي تنبؤات للتدفقات النقدية عند اتخاذ القرارات الاستثمارية. وأن (50%) من مـالكي هـذه المشروعات لا يحملون أي مؤهلات جامعية مما يجعل الطرق الرياضية للتحليـل المـالي قليلـة الاستخدام أو غير مستخدمة.

وأيضاً هدفت دراسة (Farragher, Kleiman and Sahu, 2001) إلى قياس العلاقـة بـين الموازنة الرأسمالية وتطبيقاتها وبين أداء شركات الأعمال، آخـذين بعـين الاعتبـار عـدد مـن المتغيرات وهي (حجم الشركة، والمخاطر، ورأس المال، ونوع الصناعة، ودرجة التركيـز) فـي الشركات الأمريكية، استخدمت استبانة لجمع البيانات اللازمة للدراسـة، ووزعـت علـى (379) شركة صناعية أمريكية، تم استرجاع (117) استبانه منها وتوصلت الدراسة إلـى نتـائج عديـدة

أهمها: 1- أن الشركات ذات الأداء العالي أكثر خبرة ودراية بتطبيقـات وعمليـات الموازنـات الرأسمالية، مما يعني وجود علاقة موجبة بين مدى الخبرة بتطبيقات وعمليات الموازنة الرأسمالية وبين قوة أداء الشركات. 2- أن متغيرات (حجم الشركة، ونوع الصناعة، ودرجـة تركيـز رأس المال) كانت دالة إحصائياً مما يشير إلى وجود أثر لكلٍ من هذه المتغيرات على العلاقة بين مـدى الخبرات في إعداد وتطبيق الموازنات الرأسمالية في الشركات الأمريكية وبين درجـة أداء هـذه الشركات. 3- لم يكن للمتغير حجم رأس المال للشركة والمخاطر تأثير على العلاقة بين الخبـرة والمعرفة في إعداد وتطبيق الموازنات الرأسمالية، وبين أداء الشركات.

أما دراسة (George and Chong, 2001) فهدفت إلى التعرف علـى تطبيقـات الموازنـات الراسمالية في الشركات المدرجة في سوق سنغافورة من وجهة المسؤولين في هذه الشركات، كما هدفت إلى التعرف إلى أهم الأساليب الرياضية المستخدمة في تطبيقات هذه الموازنات فـي هـذه الشركات مثل: تقييم وتقدير المخاطر، ومعدلات الفائدة، ومعدلات الخصم، وتكلفـة رأس المـال، ومحددات رأس المال في الشركات المدرجة في سنغافورة، واستخدمت الدراسة الاسـتبانة لجمـع المعلومات اللازمة، وزعت على عينة مكونة من (200) شركة، وتوصلت الدراسة إلـى نتـائج عديدة أهمها: 1- كانت أهم أساليب تقييم الاستثمارات على الترتيب: معدل العائد الداخلي، وفتـرة الاسترداد، وصافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، ومعدل العائد المحاسبي، وأساليب أخـرى. 2- كانت أهم أساليب تقييم المخاطر المستخدمة في هذه الشركات على الترتيب: معيار التفاؤل ومعيار التشاؤم، وتحليل الحساسية، وشجرة القرارات، ودليل الربحية، والاحتمالات، وأسلوب المحاكـاة. 3- كانت أهم أساليب تقييم بدائل الاستثمارات الرأسمالية هـي: معـدلات الخـصم، والمخـاطر المختلطة، ومعدل الفائدة. 4- أظهرت نتائج الدراسة أن معظم الشركات متحفظة وتفضل الالتـزام

بجانب السلامة والحيطة والحذر من خلال البحث عن استثمارات ذات مخاطر اقل حتى ولو كانت قليلة العوائد. 5- القليل من الشركات لديها مغامرة بالاستثمارات في مشاريع ذات عوائد مرتفعة ومخاطر عالية.

أما دارسة (Volkman, 1997) فهدفت إلى تحديد أهمية أسلوب مقياس العائد على الاستثمار (Yield-based) كأحد أساليب الموازنة الرأسماليه والذي يقيس مدى تعظيم الثروة، وتحديداً هدفت إلى إظهار أهمية أسلوب معدل العائد على مجموع الأصول المستثمرة (RRIA) Return on Total Asset's الذي يمكن من خلاله تصحيح التعارض بين معدل العائد الداخلي (IRR) Internal Rate of Return وصافي القيمة الحالية Net Present Value (NPV). بحيث توصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها: 1- أن معدل العائد على مجموع الأصول المستثمرة Return on Total Assets له مكانة مهمة في تقييم الاستثمارات. 2- أن أسلوب معدل العائد على الأصول المستثمرة ليس فعالاً في حالات الاستثمارات الصغيرة. ولأغراض تعظيم الثروة فإن معدل العائد على الأصول المستثمرة هو الأسلوب الضروري للتميز والتفريق بين التمويل والتدفقات النقدية من الاستثمار. وهو ضروري لضبط الاستثمارات في الأوضاع الاقتصادية المختلفة والمستويات الاقتصادية المختلفة، ويساعد في التعرف على وقت التدفقات النقدية وجدولتها. وأن معدل العائد على مجموع الأصول المستثمرة (RRIA) يعتبر إضافة فعالة لعلم الإدارة فيما يتعلق بطرق تقييم الاستثمارات المالية.

وأن دراسة (Drury and Tayles, 1996) هدفت إلى التعرف على تطبيقات الموازنة الراسمالية في بريطانيا، وكذلك هدفت إلى اختبار أثر حجم الشركة على مدى استخدامها لطرق وأساليب التقييم المالي، واستخدمت الدراسة أداة الاستبانة التي وزعت على عينة مكونة من (866) وحدة عمل في بريطانيا، وتم استعادة (303) استبانة، أي ما يعادل (35%) من الاستبانات

الموزعة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أن العديد من الشركات لا تأخذ بعين الاعتبار أثر النمو عندما يتم تقييم الاستثمارات الرأسمالية. 2- أن أهم الأخطاء الشائعة هي التقليل من أهمية صافي القيمة الحالية أو معدل العائد الداخلي. 3- أن العديد من الشركات تستخدم معدلات خصم أعلى من المعدلات المتعلقة بتكلفة رأس المال. 4- العديد من الشركات في المملكة المتحدة تستخدم أساليب متعددة للتقييم المالي. 5- هناك العديد من الأخطاء في القرارات الاستثمارية في هذه الشركات. 6- توجد فروق بين الشركات صغيرة و كبيرة الحجم في مدى استخدام الأساليب والطرق المالية في اتخاذ القرار الاستثماري.

هدفت دراسة (Ramadeen, Santos and Chatfleld, 2007) إلى اختبار أثر المشاركة في إعداد الموازنة على تحقيق الغاية منها من خلال إجراء دراسة ميدانية على قطاع صناعة الفنادق في الولايات المتحدة، وطبقت الدراسة على عينة مكونة من (100) من مديري الفنادق، حيث وزعت عليهم استبانه لقياس أثر المشاركة في إعداد الموازنات على تأكيد الموازنة واختبار دورها في إعداد وتنظيم المعلومات اللازمة للإدارة من وجهة نظر مديري الفنادق، وتوصلت الدراسة إلى عدد من النتائج من أهمها: 1-هناك علاقة مهمة بين المشاركة في إعداد الموازنة وتحقيق الأهداف الواردة فيها، وأن المشاركة في إعداد الموازنة يزيد درجة قناعة الأفراد نحو بذل أقصى جهد لتحقيق الأهداف الواردة فيها. 2- هناك علاقة مهمة بين إعداد الموازنة وتنظيم البيانات والمعلومات في صورة كمية ومالية مفهومة وواضحة، مما يعزز من درجة اهتمام القائمين عليها على تنفيذ الأهداف والبنود الواردة فيها. 3- أن عدم المشاركة في إعداد الموازنة يؤدي إلى الركود والبطء في تدقيق المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة. 4- إن التباين في المعلومات يتناقص كلما ارتفع مستوى المشاركة في إعدادها.

أما دراسة (Mia and Alam, 2005) فهدفت إلى اختبار أثر المشاركة في إعداد وتنفيذ الموازنة والرقابة على تنفيذها، وعلى دورها في تحسين الأداء الإداري، وزيادة إنجاز مديري المنظمات غير الحكومية في بنغلادش، حيث طبقت على (114) مدير من المسئولين عن إعداد الموازنات داخل تلك المنظمات، كما ركزت على التحقق من العلاقة بين حاجة المديرين للانجاز وأثر أسلوب إعداد الموازنات على أداء هؤلاء المديرين، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: 1- أن هناك علاقة ما بين مدى استخدام الموازنات والمشاركة في إعدادها على أداء الإدارات ومديريها. 2- إن أسلوب إعداد الموازنات يعتمد على ثقافة معديها حول أهمية الموازنة كأداة إدارية.

أما دراسة (Laura, 2004) فهدفت إلى اختبار مدى مساهمة الموازنة في تحسين عمل المديرين وتفعيل وظيفة الاتصال داخل المنشأة، وتحسين وظيفة الإشراف والرقابة، وأيضاً اختبار أثر المشاركة في إعداد الموازنة على تحفيز العاملين في بذل الجهد لتحقيق الأهداف المرسومة في الموازنة، وكذلك تحديد دور الموازنة تفسير خطط المنشأة وبرامجها، وهدفت كذلك إلى التعرف على دور الموازنة كوسيلة للتغذية الراجعة (الرقابة)، ولأغراض ذلك تم إعداد استبانة وزعت على عينة مكونة من (148) مديراً يعملون في (94) منشأة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- إن المشاركة في إعداد الموازنة وحضور المديرين للاجتماعات المتعلقة بها مع رؤسائهم تعتبر وسيلة ذات تأثير ايجابي لدى العاملين والمديرين، ووسيلة تحفيز لبذل الجهد في سبيل تحقيق الأهداف المرسومة في الموازنة. 2- إن إعداد الموازنة يزيد من الاتصال ويحسن ظروفه بين المديرين والرؤساء، وبين الأقسام والإدارات المختلفة لتحقيق التكامل في عمل هذه الأقسام والإدارات. 3- الموازنة تعتبر أداة تنسيق فعالة وتعمل على تحسين عملية تبادل المعلومات بين المديرين مع بعضهم، وبين الأقسام والدوائر المختلفة في المنشأة. 4- تعتبر

الموازنة وسيلة أساسية لوضع تقارير الأداء، كما أنها وسيلة رئيسة لزيادة الاستفادة مـن التغذيـة الراجعة.

أما دراسة (Lee, 2000) فهدفت إلى اختبار العلاقة بين مبدأ المشاركة في إعـداد الموازنـات، وإعادة حل المشاكل الداخلية في الأقسام والمراكز وأشارت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمهـا: 1- أن هناك طرق كمية وطرق نوعية تستخدم لحل القضايا المتعلقة بالموازنـات. 2- أن المـشاركة المتكررة في إعداد الموازنات وخاصة من قبل مديري الأدوات الفرعية تولـد لـديهم تفـاعلات ومزاجات متنوعة، وتجعلهم قادرين على القيام بمهمات متنوعة وفي أوضاع متنوعة ومتعددة. 3- أن الموازنات تمثل أداة حوار وأداة إدارية تقدم إيضاحات تفيد في التنسيق والتفاعل وفقاً لقاعـدة المشاركة في إعداد الموازنات.

وهدفت دراسة (Romero, Badell, Bagajewicz and Puiganer, 2004) إلـى إدخـال جدول أعمال تخطيط البرامج وإدارة المخاطر المالية في الصناعات الكيماوية. وهدفت إلى صياغة برنامج للموازنات في تلك الصناعات باستخدام أسلوب دراسة الحالة، كما هدفت إلى إظهار أهمية إدارة النقدية والرقابة عليها باعتبارها تمثل دم الحياة لأي مشروع، وأشارت الدراسة إلـى نتـائج عديدة في هذا المجال من أهمها: 1- أنه عندما تم التعامـل مـع بـرامج التخطـيط مـن جهـة والموازنات من جهة أخرى بشكل منفصل، فان ذلك أدى لظهور مشاكل واجهـت الإدارة الماليـة لتلك الشركات. 2- أن تخطيط وجدولة النقدية بشكل صحيح يؤدي إلى الإنتاج بالكميات المناسـبة وفي الوقت المناسب من خلال توفير المواد الأولية والأجور، وهذا بـدوره يـؤدي إلـى تعظـيم الأرباح. 3- إن البرامج الحاسوبية يمكن أن تساهم في هذا المجال من خـلال تـوفير البيانـات اللازمة لعملية التنبؤ بالمبيعات وحجم الإنتاج اللازم، وبالتالي المساهمة في تخطـيط الاحتياجـات النقدية خلال فترة الموازنة.

وأن دراسة (الفاضي، 2001) هدفت لاختبار أهمية إعداد الموازنة النقدية كتعبير نقدي عن الخطط والبرامج، وأهمية الاعتماد عليها لأغراض التخطيط المالي إضافة إلى دورها في اتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المشروع، واستخدمت الدراسة الاستبانة كأداة لجمع المعلومات اللازمة ووزعت على عينة من المديرين الماليين ورؤساء الحسابات العاملين في شركات ومؤسسات القطاع الاقتصادي السوري في منطقة دمشق، وتكونت العينة من (100) مبحوث وتوصلت إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أن (68%) من الشركات تقوم بإعداد الموازنات النقدية. 2- أن (79%) من الشركات تعتبر أن الموازنة النقدية مهمة وذات فائدة. 3- أن (82%) من المبحوثين أفادوا بوجوب الإفصاح عن الموازنة النقدية. 4- أن (37%) من المبحوثين أيدوا ضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية بورقة عمل، في حين أن (63%) يؤيدون إعداد قائمة التدفقات النقدية بقيود محاسبية. 5- أن (56%) من المبحوثين أيدوا ضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً للمعايير الدولية.

وهدفت دراسة (Banovic, 2005) إلى تقييم دور الموازنات في ظل ظروف المنافسة والتغيرات السريعة، على دعم إستراتيجية المنظمة وأهدافها وترتيب الأولويات، والتعرف على مدى الحاجة في الوقت الحاضر إلى نموذج متقدم تقني لإعداد الموازنة، حيث توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها: 1- أن هناك نموذجين متطورين لإعداد الموازنة وهما: أ- نموذج الموازنة الصفرية المفضل استخدامه لأنه يتميز بالتركيز على دقة النتائج (المخرجات). ب- نموذج موازنة الأنشطة (تكاليف الأنشطة). 2- هناك عدد من المشاكل التي تظهر عند إعداد الموازنة التقليدية نتيجة لتضمينها بالأحداث الأخيرة في العمل، وعدم الاستناد إلى أسس رياضية وإحصائية لإعدادها. 3- وأشارت الدراسة إلى أن تحليل العلاقة بين الحجم والتكلفة والربح(تحليل التعادل) يجب أن يتم إعداد تقرير حوله قبل ترتيب وتطبيق برنامج الإنتاج بناء على الموازنة. 4- وأشارت الدراسة

إلى أهمية استخدام أساليب التنبؤات ونموذج الأداء المتـوازن (Balanced Scorecard, BSC) (الأداء الشامل) لحل المشاكل التي تظهر عند استخدام الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنـة. 5- وأيضاً فإن إعداد هذه النماذج يساعد في اتخاذ قرارات إستراتيجية حول العمل الإداري.

وهدفت دراسة (Staley and Magner, 2004) إلى اختبار رغبة مديري مراكـز المـسؤولية نحو تطبيق أنظمة الموازنات لزيادة الفاعلية والنجاح في مراكزهم، وأيضاً هدفت إلـى اختبـار وتطوير أنموذج نظرية التغيرات الاجتماعية الجارية ومراعاته عند إعداد الموازنات، كما هـدفت إلى اختبار العلاقة بين عدالة الموازنة ودقة الإشراف عليها وعلى مدى نجاحها في عكس الأعمال الفعلية، وطبقت الدراسة على (1358) من مديري الحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة، وتـم اخذ آرائهم من خلال استبانة صممت خصيصاً لأغراض ذلك، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديدة من أهمها: 1- أن معظم المديرين قد أشاروا إلى أهمية العدالة في إعداد الموازنة. 2- إن مراعاة العدالة عند إعداد الموازنة يزيد من درجة ثقة المشرفين المباشرين، وأن ذلك يلعب دوراً مهماً في تنفيذ العمليات.

وأيضاً هدفت دراسة (Juan, Jorge and Moya, 2004) إلى إظهار أهمية المرونة في إعداد الموازنات، أيضاً أهمية العناية والمتابعة عند تنفيذ الخطط المنبثقة عن الموازنة، والتعرف إلى أثر استخدام الموازنات على وظيفة التنظيم ومستوى الدافعية لدى العاملين وخاصة مـديري الأقـسام، وأجريت الدراسة على ثلاث مجموعات الأولى تتعلق بمراكز التكاليف، والثانية تتعلـق بمراكـز الإيرادات، والثالثة تتعلق بالموارد والتمويل والضرائب، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان من أهمها: 1- أن إعداد الموازنات يساعد في زيادة مـستوى كفـاءة تخـصيص المـوارد المتاحـة واستخدامها بأقل درجة مخاطرة مما يعني تعظيم العائد وتنمية الاستغلال الأمثل لهذه الموارد. 2- أن إشراك المسؤولين والمشرفين على عملية تنفيذ ومتابعة عملية إعداد الموازنة يزيد من شعورهم

بالمسؤولية عن الكميات والأرقام والبنود الواردة فيها، مما يعظم من مستوى الدافعية لديهم لتحقيق المستويات الواردة في الموازنة وتحديداً المتعلقة بأقسامهم ودوائر نـشاطهم، وهـذا يـؤدي فـي المحصلة إلى رفع درجة تحقيق الأهداف العامة للمشروع. 3- أن إعداد الموازنة يتطلب الوضوح في السلطات والصلاحيات، ويستدعي تفـويض المـسؤولين فـي الأقـسام والإدارات المختلفـة بالصلاحيات اللازمة للقيام بالمهام المناطة اليهم، وهذا يزيد من درجة إصرار هؤلاء المـسؤولين على إثبات كفاءتهم في تنفيذ المهام الموكولة إليهم ويدفعهم إلى إظهار مواهبهم وقـدراتهم وهـذا يصب في مصلحة التنظيم في نهاية المطاف. 4- إن إعداد الموازنة وتنفيذها والإشـراف عليهـا يؤدي إلى وجود معايير ثابتة في المتابعة وقياس الأداء، ويعزز من الدافعية لدى القـائمين علـى التنفيذ لتقليل الأخطاء إلى أدنى حد ممكن مما يعني حسن استغلال الموارد المتاحة وزيـادة نـسبة المخرجات إلى المدخلات.

وكذلك هدفت دراسة (Hansen, Otley and Vanderstede, 2003) إلـى التعـرف علـى نواحي القصور في ممارسات الإدارات عند إعداد الموازنات، وتناولت المدخل الأوروبي والمدخل الأمريكي في ممارسات إعداد الموازنات، أما المدخل الأمريكي فإنه يركز على مشاكل التخطـيط في عملية إعداد الموازنة. بينما المدخل الأوروبي فإنه يركز على مشاكل تقييم الأداء فـي عمليـة إعداد الموازنة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أن إتباع الممارسات الحديثة فـي إعداد الموازنات وخاصة مراعاة ظروف البيئة المحيطة من شأنه زيادة فاعلية الموازنات سـواء كان ذلك في مجال التخطيط أو في مجال تقييم الأداء. 2- أشارت الدراسـة كـذلك إلـى أهميـة استخدام عملية التخطيط الاستراتيجي عند إعداد الموازنات، باعتبار أن التخطيط الاستراتيجي هو أسلوب إداري حديث يتضمن مقاييس عديدة كمية ونوعية. 3- أن أهمية وفعالية استخدام أسـلوب

تكاليف الأنشطة عند إعداد الموازنات (أساس تكلفة النشاط في الموازنة) يؤثر في تحديد التكـاليف وفي اعتبار أهمية الأنشطة، وبيان الأنشطة الواجب التركيز عليها.

وجاءت دراسة (Joshi, Al-Mudhaki and Bremer, 2003) للتعرف على كيفية اسـتخدام الموازنة في تقييم الأداء واستغلال الموارد المتاحة، حيث استخدم استبانة صممت خصيصاً لجمـع البيانات اللازمة، ووزعت على (54) شركة من الشركات متوسطة وكبيرة الحجـم العاملـة فـي البحرين، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديدة من أهمها: 1- أن معظم الشركات تقوم بإعداد خطة طويلة الأجل وتقوم بإعداد الموازنات التشغيلية اللازمة. 2- أن إدارة الـشركات تتـابع الالتـزام بالموازنات المستهدفة وتتابع الإجراءات والتطبيقات الموضوعة بـشكل منهجـي. 3- تـستخدم الشركات انحرافات الموازنة لقياس قدرة المديرين على إدراك المشكلات والتعـرف عليهـا فـي الوقت المناسب، وتحسين الموازنة المستقبلية القادمة. 4- أن كل من الشركات المـسجلة وغيـر المسجلة تقوم بإعداد عدة موازنات متشابهة وتقوم بتطبيقات متشابهة، والاختلافات الرئيسة تكمـن في التفصيلات الدقيقة للأغراض المحددة في هذه الموازنات. 5- أن درجة المشاركة في إعـداد الموازنات يقلل من الانحرافات وتزيد من سلطة تقييم الأداء والتقرير عن الانحرافات الموجـودة. 6- عندما يكون هناك درجة عالية من التأكد حول بنود الموازنة يرتفع مستوى أهمية الموازنة في دعم وظائف الإدارة.

وهدفت دراسة (عبد الله، 2001) إلى التعرف على مدى استخدام نظم الموازنـات فـي البنـوك التجارية الأردنية، والتعرف على أثر الموازنات على الوظائف الإدارية وعلى عمليـة التخطـيط طويل الأجل وعلى عملية الرقابة وقياس الأداء، وهدفت كذلك إلى اختبار ماهيـة العلاقـة بـين استخدام الموازنات وبين كل من التخطيط طويل الأجل، وقياس الأداء والرقابة الإدارية، واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث استخدمت الاستبانة كأداة لجمـع البيانـات اللازمـة

ووزعت على جميع البنوك التجارية الأردنية وعددها (16) مصرفاً، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها: 1- يوجد أثر لاستخدام الموازنات في البنوك التجارية الأردنية على رفـع الكفـاءة الإدارية وتحقيق القدرة التنافسية، كما أن الموازنات تـسهم فـي تفـسير الخطـط الإسـتراتيجية والاستغلال الأمثل للموارد وزيادة الربحية. 2- يوجد أثر لاستخدام الموازنات في عملية التخطيط طويل الأجل حيث عكست الموازنات الخطط المستقبلية طويلة الأجل، وساهمت في اتخاذ قرارات إدارية في الوقت المناسب. 3- يوجد أثر لاستخدام الموازنات في عملية قياس الأداء حيـث تعـد الموازنة أداة هامة لتحسين كفاءة الإدارة وأنها تعبر عن التوقعات المستقبلية لـلإدارة العليـا. 4- يوجد أثر لاستخدام الموازنات في عملية الرقابة الإدارية، حيث تساعد فـي الرقابـة علـى أداء الموظفين، وأن الموازنة تعتر أداة فعالة للرقابة على مسار وخطط البنك وأنها تـستخدم كأسـاس للكشف عن الانحرافات وتفسيرها وتطبيق مساءلة المسؤولين.

وكذلك جاءت دراسة (Charpentier,1998) للتعرف على العلاقة بين إعداد الموازنة ومراعاة بعض المبادئ عند إعدادها على دورها في خدمة الإدارة، وهدفت كذلك إلى التعرف علـى مـدى تأثير ومساهمة الموازنات على أداء وتحفيز المديرين والأفراد العاملين. حيث طبقت الدراسة على (31) مدير إقليمي و(33) مدير محلي و(5) من مديري من هيئة إدارة البريد و(6) مع آخرين من مديري المقر الرئيس للبريد، وذلك من خلال إجراء مقابلات معهم، مع العلم بأنه تـم اختيـارهم بطريقة العينة الحصصية من بين (1000 مدير)، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أن مقدار المشاركة في إعداد الموازنة يعتمد على نوعها واستخداماتها. 2- وأيضاً يتغيـر مـدى مساهمة الموازنة في تقييم الأداء والتحفيز تبعاً لطريقة إعدادها.

أما دراسة (أبو غزالة، 1986) فهدفت إلى توضيح مبادئ إعداد الموازنات، وتحديـد الأهـداف الرئيسة للموازنات إضافة إلى إظهار العلاقة ين الموازنـات واتخـاذ القـرارات الإداريـة فـي

المشروع، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أن أهم مبادئ إعداد الموازنة هي: أ- مبدأ الشمول بحيث تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المشروع ونشاطاته ومراكـز المـسؤولية فيه. ب- مبدأ التوزيع الزمني من خلال توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها علـى مـدار فتـرة الموازنة حسب توقع حدوثها. ج- مبدأ التعبير المالي وهذا أمراً حتمياً وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة. د- مبدأ المشاركة من خلال مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة حتى لا تشعر أنها غريبة عنها ومفروضة عليها. هـ- مبدأ الربط بين معايير الموازنـة ومراكز المسؤولية في المشروع من خلال تخطيط العمليات وتتبع تدفق البنود مثل بنود التكـاليف أو بنود الإيرادات وربطها بالمراكز المسؤولة عنها. و- مبدأ وحدة الموازنة بحيث تعبر الموازنة عن نشاط المشروع بأكمله، ويتفرع عنها موازنات فرعية (المبيعات، والإنتاج، والمواد، والأجور، والنقدية). 2- أن أهم أهداف الموازنة هي: أ- الموازنة أداة تخطـيط ووسـيلة أساسـية لتـوفير البيانات ووضع البدائل وتقييمها واختيار أفضلها، ووسيلة أساسية لترجمة الأهداف إلـى جـداول كمية ومالية يسهل فهمها وقياسها. ب- أن الموازنة أداة للتنسيق حيث تساهم كثيراً فـي التنـسيق والانسجام والتكامل بين الأقسام المختلفة والأنشطة المختلفة في المـشروع مـن حيـث التوقيـت والتنظيم والتواصل. ج- تعتبرالموازنة أداة رقابية فعالة وتمثل معايير كمية ومالية يسهل المقارنة بها وبالتالي تسهل عملية كشف الخلل والانحراف، وتسهل قياس مدى تحقيق الأهـداف الفرعيـة والرئيسة الموضوعة في الموازنة. 3- فيما يتعلق بالعلاقة بين الموازنات وإتخاذ القرارات، فـإن الموازنات التخطيطية تساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وقياس الأداء وتصحيح الانحرافات وتحفيز العاملين.

3.2 دراسات تتعلق بالأداء الشامل

يتناول هذا الجزء من الفصل الثاني مراجعة لعدد من الدراسات التي تناولت الاداء الشامل (المالي، او غير المالي، او كليهما)، وفيما يلي عرض لذلك.

هدفت دراسة (زغلول، 2010) الى تقديم نموذج قياس متعدد المسارات يقوم على أساس دمج الأصول الفكرية مع باقي الأصول المنظورة في عملية القياس ثم تطبيق هذا النموذج على احدى الوحدات التنظيمية لقطاع الأعمال من خلال عمل التكامل بين الأصول الفكرية ومقياس الأداء المتوازن واستخدام هذا التكامل في بناء نموذج قياس رباعي المسارات يركز على استخدام الاداء المتوازن في عملية القياس الوصفي والأدائي والمالي للأصول الفكرية كما يركز على ربط الاداء الاستراتيجي في المدى الزمني طويل الأجل باستخدام مقياس الاداء المتوازن بالأداء التشغيلي في المدى الزمني قصير الأجل باستخدام نظام الموازنات التقديرية، وتوصلت الدراسة الى نتائج عديدة أهمها:- 1- تزايد الأهمية النسبية للأصول الفكرية مقارنة بالأصول المادية . 2- قلت الأطر المفاهمية التي تحدد ماهية الأصول الفكرية و مكوناتها. 3- وجود تكامل شبه تام بين الأصول الفكرية بمكوناتها الثلاث البشرية ، والمعلوماتية، والتنظيمية، ومقياس الأداء المتوازن بمنظوراته المختلفة.

وهدفت دراسة (ضرغام وابو فضة، 2009) الى التعرف على أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن (Balanced Scorecard, BSC) بأبعاده الاربعه (المالي، والعميل، والعمليات الداخلية، والنمو والتعلم) في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، وتوصلت الدارسة الى عدة نتائج أهمها: 1- أن المصارف الفلسطينية العاملة في قطاع غزة لديها الادراك الجيد أن نجاحها يتطلب منها العمل بشكل حثيث وجدي، وذلك لتعزيز الاداء المالي الاستراتيجي. 2- تمتلك المصارف تصوراً واضحاً عن أبعاد الأداء المالي الاستراتيجي، والذي

يمكنها من تحقيق أداء مالي استراتيجي مميز. 3- استخدام أنموذج الأداء المتوازن(Balanced Scorecard, BSC) بأبعاده الأربعة، لتعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف، وأوصت الدراسة بضرورة تبني المصارف الفلسطينية العاملة في قطاع غزة أنموذج بطاقات الأداء المتوازن والعمل على تطبيقه، واستخدامه كوسيلة لترشيد قرارات المديرين وتوجيه سلوكهم وتقويم أدائهم، والعمل على تدريب العاملين في المصارف وتأهيلهم من خلال اشراكهم في دورات مختصة للإطلاع على كيفية تطبيق أسلوب بطاقات الأداء المتوازن ومزاياه، وكذلك العمل على استقطاب الكوادر والخبرات الفنية ذات القدرة على استخدام وتطبيق بطاقات الأداء المتوازن بشكل كفؤ وفعال في المصارف الفلسطينية.

ولقد هدفت دراسة (مدكور، 2009) إلى التعريف بمفهوم القياس المتوازن للأداء بالاعتماد على دراسة (Kaplan and Norton, 1996)، وهدفت على وجه التخصيص إلى توضيح المحـاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن، وتوضيح مراحل بنـاء بطاقـات الأداء المتـوازن، وتوصـلت الدراسة إلى النتائج التالية فيما يتعلق بالمحاور الأربعة وهي: 1- المحور المالي والـذي يـوفر معطيات مالية ذات صلة مثل تقييم المخاطر والقيمة والعوائد (أي كيف ننظر إلى مساهمينا) مـن خلال تعظيم صافي الربح، وقيمة الموجودات، وتخفيض التكاليف، وتعظيم العائد على الاستثمار. 2- محور الزبائن، والذي يهتم بخلق قيمة للزبائن والبحث عن رضا الزبائن، ويعتبر هذا المحور قلب بطاقة الأداء ويستخدم مقاييس مثل عدد الزبائن، والحصة الـسوقية، والمبيعـات الـسنوية، ومؤشر رضا الزبائن، ومؤشر ولاء الزبائن. 3- محور العمليات الداخلية التي تعزز كـلاً مـن محور الزبائن بخلق قيمة للزبائن والمحور المالي بزيادة ثروة المساهمين، ومـن أهـم مقـاييس محور العمليات الداخلية المصاريف الإدارية، والعوائد الكلية، ووقت عمليـة الإنتـاج، ومـرات التسليم، والوقت اللازم لتجهيز الطلبية. 4- محور التعلم والنمو والذي يحدد قدرة المنظمة علـى

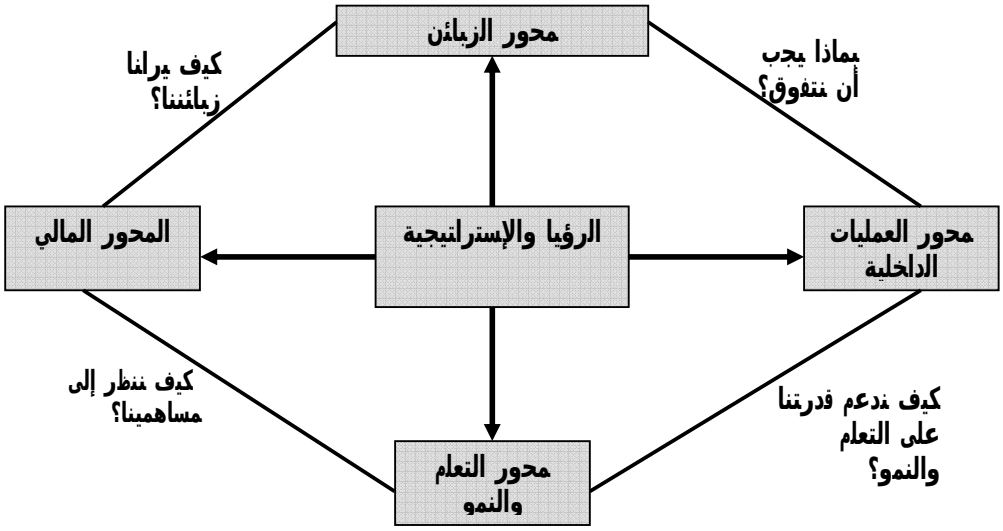
التجديد في المدى البعيد كشرط أساسي للبقاء في المدى البعيد، وذلك من خلال توجيه الأفراد نحو التطوير والتحسين المستمر والضروري للبقاء، ومن المقاييس المستخدمة لمراقبة التعلم والنمو هي محاور أساسية تصلح لكل أنواع المنظمات، إلا انه كل منظمة وتبعاً لخصوصيتها تستطيع إضافة محاور وأبعاد أخرى مثل (الابتكار، والتطوير، والبيئة، والمجتمع)، وأشارت الدراسة إلى أن خطوات بناء بطاقات الأداء تمر بسبعة مراحل هي على التوالي: تحديد الرؤيا أو رسالة المنظمة، ثم تحديد الاستراتيجيات التي سيتم التركيز عليها، ثم تحديد عوامل النجاح الحرجة، وتحديد المقاييس لكل محور، ثم التقييم، ثم خطط العمل اللازمة، ثم المتابعة والإدارة.

وهدفت دراسة (اسماعيل، 2007) إلى قياس وتقييم أداء شركات القطاع الخاص في مصر، وإلقاء الضوء على العقبات التي تحد من تبني الشركات لنظام بطاقات الأداء المتوازن (BSC)، والى معرفة تأثير خصائص الشركات على التطبيقات المختلفة لتقييم الأداء، إضافة إلى معرفة العلاقة بين طرق تقييم الأداء ونشاط الشركة، وعمر الشركة، وحجم الشركة، ونظام معالجة البيانات، واستخدمت الدراسة استبانة للحصول على المعلومات اللازمة، ووزعت على عينة مكونة من 150 شركة، إلا أن عدد الاستبانات المكتملة كانت (43) استبانة، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أن تقييم الأداء يستخدم لتقييم نظام الرقابة بشكل أساسي، ثم في دعم عملية اتخاذ القرارات. 2- أظهرت الدراسة أن أهم الاستراتيجيات التسويقية المستخدمة في الشركات المصرية كانت على التوالي: إستراتيجية التمايز، ثم إستراتيجية التركيز، ثم إستراتيجية قيادة التكلفة.

3- أشارت نتائج الدراسة إلى أن أسس تقييم الأداء في الشركات المصرية كانت على التوالي: أساس التجزئة (تجزئة الشركة إلى أقسام أو مراكز أو إدارات)، تلاها أساس تقييم الأداء الشامل للشركة، وأخيراً أساس النشاط لتقييم أداء الشركة (على أساس النشاط). 4- أشارت الدراسة إلى أن أهم أساليب تقييم الأداء الشامل للشركة كانت على التوالي: أساليب مالية، وأساليب غير مالية،

وكان من أهم الأساليب المالية هو الربح وخاصة هامش الربح الحدي، أما أهم أساليب تقييم الأداء غير المالي فكانت رضا الزبائن. 5- صنفت الدراسة مقاييس الأداء إلى مقاييس مالية وغير مالية وكانت المقاييس المالية هي: هامش الربح، والعائد على الاستثمار، والتدفقات النقدية، وانحرافـات الموازنات، ومؤشر الربحية، وسعر السهم، وتحليل النسب المالية، والقيمة الاقتصادية المـضافة، أما المقاييس غير المالية فكانت على التوالي: رضا الزبائن وأذواقهـم، والحـصة الـسوقية. 6- أشارت الدراسة إلى أن أهم العقبات التي تحول دون استخدام الـشركات لنظـام بطاقـات الأداء (BSC) في تقييم الأداء كانت: أ- عدم كفاءة نظام المعلومات في الشركة. ب- ضعف الاتجاهات لدى إدارات الشركات في استخدام المقاييس غير المالية. ج- نقص المعلومات.

وتناولت دراسة (عبد اللطيف، 2006) بطاقة التصويب المتوازنة كأداة لقياس الأداء، وهدفت إلى تعريف القارئ بتقنية بطاقات التصويب المتوازنة، وكيفية استخدامها في إيجاد نظام جديـد لتقيـيم الأداء يجمع بين المقاييس المالية وغير المالية، ويساعد على تحقيق الأهداف والخطـط المرحليـة والإستراتيجية، ويمكن استخدامه لتقييم الأداء في الدوائر والأقسام وفي كـلا القطـاعين الخـاص والعام، واعتمد البحث على الأسلوب الوصفي المكتبي بهـدف جمـع البيانـات مـن الأدبيـات والدراسات السابقة ذات الصلة في مجال البحث وتكوين خلفية نظرية حول كيفية بنـاء بطاقـات التصويب المتوازنة واستخدامها كمقياس شامل لقيـاس الأداء ، وبينـت الدراسـة نظـام بطاقـة التصويب المتوازن ومحاورها الأربعة من خلال الشكل (1.2 التصويب المتوازن) التالي:



الشكل (1.2) أبعاد الأداء المتوازن

وتوصلت الدراسة إلى أن بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الإستراتيجية الحديثة لقياس وتقيـيم الأداء بشكل شامل متضمنة مقاييس مالية وغير مالية من خلال المحاور الهامة بالنسبة للأداء فـي المنظمة، وهي بذلك تهدف إلى وضع خطة عمل وأهداف جديدة وترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أعمال تشغيلية آخذة بعين الاعتبار الأبعاد الزمنية الثلاثة (الأمـس، واليـوم، وغـداً)، وأوصـت الدراسة بضرورة سعي المنظمات بأشكالها المختلفة إلى استخدام هذه البطاقات في تقييم نـشاطها وترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أعمال تشغيلية وتوفر نظام قياس وتقييم أداء شامل.

وهدفت دراسة (السعدي، 2006) إلى تقييم الأداء الاسـتراتيجي لمنـشآت الأعمـال المعاصـرة واستعراض نظم ومقاييس أداء المحاسبة الإدارية التقليدية التي لم تعد قادرة على إعطاء صـورة متكاملة عن الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال الحديثة، إضافة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن المنشآت من تقييم أدائها الداخلي والخارجي في المدى قصير وطويل الأجـل وفق احتياجاتها الإستراتيجية، وخلصت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها: 1- أنه في ظل التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة وتأثيرها على كمية ونوعية المعلومات التي تحتـاج

إليها إدارة المنشآت في قياس وتقييم الأداء لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، أصبحت هنـاك حاجـة ماسة لتطوير مقاييس الأداء المالية لمواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الحديثة، والاتجاهات المعاصرة لقياس وتقييم الأداء. 2- كما أن قياس الأداء يعتبر أمراً ضرورياً، وأحـد العناصر الرئيسة لنجاح المنشأة في بيئة التصنيع الحديثة، ومن المفيد التركيز على مقـاييس الأداء غير المالية بدلاً من الاقتصار على مقاييس الأداء المالية فقط، بل يجب التكامل بينهمـا لإعطـاء صورة شاملة عن أداء المنشأة بشكل متكامل. 3- يعد نمـوذج الأداء المتـوازن (BSC) فلـسفة إدارية تحقق أهداف المنشأة الإستراتيجية من خلال تقييم أدائها المالي والتـشغيلي والاسـتراتيجي وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية وبشكل متوازن يوفر معلومات متكاملة عـن أداء المنشأة، ويقلل من اتخاذ قرارات غير المثالية. 4- إن تطوير قياس الأداء ينطلق مـن ثلاثـة عوامل رئيسة هي: أ- تأثير التطور التكنولوجي. ب- الحاجة لتطوير مهارات المديرين المـاليين. ج- التركيز على تطوير مهارات وخبرات المحاسبين الإداريين.

اما دراسة (عبد الحليم، 2005) فهدفت إلى مناقشة كيف يمكن استخدام بطاقـة الأداء المتـوازن لإدخال مؤشرات الأداء البيئي ضمن المؤشرات والأبعاد الأخرى لبطاقة الأداء المتوازن من اجـل تفعيل دور المنظمات في التنمية المستدامة، وحاولت الدراسة إعطاء خلفية عن ماهية بطاقة الأداء المتوازن والتطورات المصاحبة لها من الجيل الأول إلى الجيل الثالث وكيفية إعدادها وصولاً إلى الجزء الأساسي في البحث، والمتعلق بكيفية استدامة الشركات وكيفية ربط عناصرها بمؤشـرات بطاقة الأداء المتوازن من خلال دمج المعلومات البيئية والاجتماعية فيها وصولاً إلى بطاقة الأداء المتوازن البيئية، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أن تطوير نظـم الإدارة البيئيـة يتطلب التعامل مع العديد من المؤشرات التي يمكن تصنيفها ضمن بطاقـة الأداء المتـوازن، وأن ذلك يمكن أن يساعد في حل المسائل المعقدة المتعلقة بالبيئة. 2- لا يجب أن يكون الأداء البيئـي

هدفاً منفصلاً، بل يجب دمج نظم القياس مثل بطاقة الأداء المتوازن ضمن صـياغة إسـتراتيجية المنظمة وربط مقاييس الأداء بالأهداف الإستراتيجية للمنظمة وتوفير معايير للرقابة، ومعلومـات تغذية عكسية عن الانجازات الإستراتيجية البيئية. 3- تزداد أهمية تقييم كفاءة المنظمة في مجالات البيئة من خلال معدلات أداء بيئي مرتفعة، والعمل على تحسين الأداء البيئي للمنظمة من خـلال الربط بين الماضي والحاضر والمستقبل. 4- أن إدخال أبعاد التنمية المستدامة وأهمها البعد البيئي في بطاقة الأداء المتوازن يساعد المنظمات على التعامل مع كثير من المشاكل المعروفـة مثـل: التركيز على الأصول غير الملموسة، وتحسين العمليات. وأوصت الدراسـة باسـتخدام المعـايير البيئية وربطها مع نظام القياس المتكامل حتى يمكن تطوير نظرة وأداء المنظمات للبعد البيئي.

كما هدفت دراسة (محفوظ، 2005) إلى التعرف على فهم بطاقة الأداء المتوازن فـي الـشركات الأردنية، من خلال دراسة مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن، مع الأخذ بعين الاعتبار عدد مـن العوامل وهي: إستراتيجية الشركة، والهيكل التنظيمي للشركة، والبيئة الخارجية، ودرجة المنافسة في الأسواق، وحجم الشركة، وتبين من نتائج الدراسة: 1- أن هناك تأييداً كبيراً لتطبيـق بطاقـة الأداء المتوازن في الشركات الصناعية الأردنية. 2- أن تنظيم الإجراءات الإدارية وحجم الشركة يؤثران ايجابياً على استخدام بطاقات الأداء المتوازن. 3- أن إستراتيجية الشركة والمركزية فـي التنظيم، والبيئة الخارجية، ودرجة المنافسة لا تؤثر إيجاباً على استخدام الـشركة لبطاقـات الأداء المتوازن. وأوصت الدراسة بتوجيه الباحثين لدراسة مجالات أخرى في موضوع بطاقـات الأداء المتوازن، والحث على التوسع في تطبيقها والتركيز على النتائج والمنافع المترتبة على استخدامها.

وجاءت دراسة (Nadurata, 2004) لاظهار أهمية استخدام بطاقات الأداء المتوازن كأداة للإدارة والتخطيط والرقابة من خلال تقديم شرح مفصل لماهية بطاقات الأداء المتوازن، متضمناً النماذج المختلفة لبطاقات الأداء المتوازن، وإمكانية استخدامها في مختلف القطاعات، واعتمدت الدراسة

منهج تحليل المضمون للحصول على البيانات الثانوية من خلال المؤلفات والمنشورات والأدبيات السابقة ودراسات الحالة والرسائل العلمية وشبكة الانترنت. وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديدة من أهمها: 1- إن التعليم والنمو مهم لتحسين العمليات الداخلية في المنظمة. 2- إن تحسين العمليات الداخلية مهم وضروري لتحسين رضا الزبائن. 3- وأن تحسين رضا الزبائن مهم وضروري لتحسين الأداء المالي ونتائج الأداء المالي للمنظمة. 4- إن القياس العلمي للأداء ضروري للعمليات وخاصة التخطيط والرقابة، وأن بطاقات الأداء المتوازن تعد أداة فعالة يمكنها أن تدعم بشكل كبير الإدارة ووظائفها المختلفة في منظمات الخدمات والمنظمات الصناعية، وفي منظمات القطاع العام والخاص والبنوك، وفي المؤسسات صغيرة وكبيرة الحجم.

وأيضاً هدفت دراسة (Maiga and Jacobs, 2003) إلى توضيح أثر التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة على أداء منـشآت الأعمـال، وكيـف أن تفاعـل النظامين معاً يؤدي إلى تدعيم وتحسين العمليات، وأن مقياس الأداء المتوازن يمد الإدارة بإطـار تكاملي لإدارة أنشطة المنشأة. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج عديدة أهمها: 1- أن كل محور من المحاور الأربعة لمقياس الأداء المتوازن يتفاعل مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ويؤثر على أداء المنشأة غير أن تفاعل محور العمليات الداخلية في مقياس الأداء المتوازن مع نظام التكـاليف على أساس الأنشطة لا يؤثر على هامش المبيعات. 2- أن الباحثين بحاجة إلى أن يدركوا أهميـة قواعد مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد فعالية أي من التـدخلات في بيئة التصنيع المعاصرة. 3- تسعى الشركات إلى تحسين أساسي في برامجها وذلك من خـلال مبادرات التصنيع من اجل أتمام معايير الأداء الجيدة. وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة إجـراء المزيد من الدراسات التطبيقية لدراسة أثر التكامل بين مقياس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لان هناك متغيرات كثيرة تؤثر على إستراتيجية وحدة الأعمال في الواقع العملي.

كما هدفت دراسة (Mark et al., 2000) إلى تطبيـق نظـام مقيـاس الأداء المتـوازن علـى المصارف في الولايات المتحدة الأمريكية كترجمة لإستراتيجية البنوك لتعزيزأدئها، وترى الدراسة أن هناك تحديات عديدة تواجه صناعة البنوك مما دعا مديريها إلى النظر نحو تطوير أدائها، وذلك من خلال استخدام مقياس الأداء المتوازن ذو المحاور الأربعة الذي يقيس الأداء من خلال مقاييس مالية وغير مالية لتطبيق إستراتيجيتها ورؤيتها وقد تضمنت الدراسة ثلاث خطوات لتطبيق نظـام (BSC)، والتي تمثلت فيما يلي: 1- تحديد إستراتيجية البنك. 2- تحديد شـامل لمقـاييس الأداء المستخدمة في البنك. 3- تطوير الأهداف الإستراتيجية وقياس الأداء على شكل نظـام (BSC). وقد بينت الدراسة أهميـة إجـراء تحليـل (SWOT Analyses) الاسـتراتيجي (Strengths, Weaknesses, Opportunities, and Threats) وذلك من اجل التأكيد علـى الاسـتراتيجيات التي تتميز بها المنظمة واستراتيجيات إضافية والمبني أساساً على تبيان الأهداف ونقاط الـضعف التي تعمل المنظمة على تجنبها وتطوير نقاط القوة التي تعمل المنظمة على تقويتهـا واسـتغلالها والعمل بها من اجل تحقيق أهدافها ومعرفة التحديات التي تواجهها وإمكانية التغلب عليهـا، وقـد ساعد التحليل الاستراتيجي الإدارة على تحديد الغايات والأهداف الإستراتيجية للمحـاور الأربعـة التي يقوم عليها نظام مقياس الأداء المتوازن (BSC).

وقد أوصت الدراسة بأن على المنشأة أن تحدد أهدافها بدقة من اجل تحديد المؤشرات المناسـبة لقياس الأداء ومن الممكن أن تستفيد من نقاط القوة والضعف في كلا المنهجين والاسـتفادة مـن مناطق القوة وزيادتها والعمل على تجنب نقاط الضعف.

بالاضافة لذلك جاءت دراسة (Wheleen and Hunger, 2000) للتعرف على مقـاييس الأداء وعلاقتها بكل من الأهداف والرقابة في المنشآت الاقتصادية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج عديـدة موزعة في ثلاث مجموعات أما المجموعة الأولى تمثل مقاييس الأداء والرقابة، والمجموعة الثانية

تمثل مقاييس الأداء والأهداف، والمجموعة الثالثة تمثل مقاييس الأداء والجهات ذات المـصلحة أو العلاقة بالمنشأة، ومن أهم النتائج المتعلقة بمقاييس الأداء والرقابة: 1- أن الأداء يمثـل النتيجـة النهائية للنشاط، وأيضاً فإن تقيم الأداء يتضمن مقارنة نتائج الأداء الفعلي مع الأهداف التي تمـت صياغتها في مرحلة التخطيط. 2- إن مشكلة مقاييس الأداء المستخدمة على نطاق واسع بالمنشآت تميل إلى تقييم ما حدث في الماضي وتعجز عن تقييم ما يحدث الآن أو ما سيحدث في المـستقبل. 3- يجب تطوير مقاييس للأداء تعالج هذه المشكلة وتتنبأ بما سيحدث في المستقبل، ويـسمى هـذا الأسلوب بالرقابة الموجهة (Steering Control) 4- إن الرقابة يجب أن تهتم بجانبين هما: أ- التركيز على نتائج الأداء الفعلي ممثلاً بالمخرجات والتي تحدد ما الذي يجب عمله لانجاز أهداف المنشأة من خلال التركيز على نتائج الأداء باستخدام الأهداف كمعايير للأداء، ومن الأمثلة علـى ذلك تخفيض التكلفة واستبانات الرضا الوظيفي للعاملين. ب- التركيز على الأنشطة المؤدية إلـى تشكيل نتائج الأداء ممثلاً بالسلوك، والتي تحدد طريقة الانجاز مـن خـلال اسـتخدام الـسياسات والإجراءات المعيارية للعمل، ومن الأمثلة على ذلك الالتزام بالإجراءات المعتمـدة فـي العمـل وانجاز الأنشطة في أوقاتها المحددة. وفي مجال مقاييس الأداء والأهداف، حيث توصلت الدراسـة إلى أن مقاييس الأداء تختلف من هدفٍ إلى آخر، فمثلاً لقياس الأهداف المتعلقة بالربحية يعد العائد على الاستثمار من أهم مقاييس الأداء في مجال الربحية، ويستخدم لقياس أداء المنـشأة ككـل أو وحدات العمل فيها ، وأيضاً فإن نصيب السهم الواحد من الأرباح EPS يعتبر مؤشراً علـى أداء المنشأة في السوق المالي، أما العائد على حقوق الملكية فهو مقياس لأداء المنشأة في مجال تعظـيم رضا المساهمين، أما في مجال العلاقة بين مقاييس الأداء والجهات ذات المصلحة أشارت نتـائج الدراسة إلى مايلي: 1- يمكن تصنيف الجهات ذات المصلحة في أداء المنشأة إلـى (المـساهمين، والمستهلكين، والموظفين، والمجتمع). 2- أنه لكل فئة من هذه الفئات مقاييس محددة للأداء تحقق

مصالحهم من وجهة نظرهم، فالمساهمون يعتبرون مقاييس مدى استخدام الموارد المالية والماديـة مثل المقاييس الواردة في المجموعة الثانية، أما المستهلكون فينظـرون إلـى جـودة المنتجـات وأسعارها وقدرة المنشأة على تلبية طلباتهم في الوقت المحدد، أما مؤشرات أداء الموظفين تكمـن من خلال معدل دوران العاملين والرضا الوظيفي، وفي مجال المجتمع فإن مقاييس القيمة المضافة تمثل مؤشرات على أداء المؤسسة في مجال خدمة المجتمع، ومن المقاييس في هذا المجـال هـي القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة السوقية المضافة.

واقترح الباحثين (Kaplan and Norton, 1996) فـي دراسـتهم عناصـر الأداء الرئيـسة كمؤشرات هامة لقياس مدى انجاز الأهداف الإستراتيجية المستهدفة، حيث أشارت الدراسة إلى أن عناصر الأداء الرئيسة تعبر عن مقاييس هامة لانجاز تلك الأهداف، وبين الباحثين أنه ليس كـافٍ استخدام مقاييس الأداء المالية فقط، بل يجب استخدام أسلوب يجمع بين المقاييس الماليـة وغيـر المالية (مقاييس الأداء الشامل)، متضمن مقاييس مالية، ومقاييس متعلقة بالزبائن، وتقييم العمليـات الإدارية الداخلية في المؤسسة، وتقييم نشاطات المؤسسة في مجال الابتكار والتحـسين المـستمر، واعتبارها مقاييس متكاملة للأداء وهذا يتطلب من الإدارة أن تقوم بصياغة أهـداف محـددة فـي المجالات التالية: 1- في جوانب الأداء المالي، وذلك للإجابة على السؤال التالي: كيف نبدو أمـام المساهمين؟. 2- في جانب الأداء تجاه المستهلكين وذلك للإجابة على السؤال التالي: كيف يرانـا المستهلكون؟. 3- فيما يتعلق بالبيئة الداخلية للمؤسسة وذلك للإجابة على السؤال التالي: فـي أي الجوانب يجب أن يكون الإبداع في أعلى مستوياته؟. 4- أما في مجال الابتكار والتعلـيم وذلـك للإجابة عن السؤال التالي: هل تستطيع المؤسسة مواصلة عملية التحسين المستمر في المجـالات كافة؟.

كما هدفت دراسة (Kaplan and Notron, 1996) إلى إظهار أهمية بطاقات الأداء المتـوازن في نظام تقويم الأداء، وتوصلا إلى أن نظام تقويم الأداء الذي يـستخدم بطاقـة الأداء المتـوازن يساعد المديرين على إدخال نظم إدارية تسهم بشكل فعال على ربط أهداف الاستراتيجيات الطويلة الأجل بالإجراءات القصيرة الأجل، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن نظام بطاقـات الأداء هـي مكمل للمقاييس المالية ولا يحل محلها، وإنما تقوم بقياس شامل ودقيق للمحاور الأربعة الرئيسة في أي منظمة وهي (المحور المالي، ومحور العمليات الداخلية، ومحور الزبـائن، ومحـور الـتعلم والنمو) وعليه فإن نظام بطاقات الأداء يصلح كأساس لأنظمة الإدارة الإستراتيجية.

أما دراسة (Fisher, 1995) فهدفت إلى التعرف إلى مشكلات قياس الأداء باعتباره جانباً هاماً من جوانب وظيفة الرقابة في العملية الإدارية في المنشأة، بل أنه عند غياب المقاييس الكمية للأداء فـإن وظيفة الرقابة تصبح غير ممكنة، حيث توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: 1- أنه حتى مـع توافر مقاييس كمية واضحة للأداء فإن مجموعة من الجوانب السلبية لهذه المقاييس تبقى قائمـة. 2- من أهم المشكلات التي تواجه قياس الأداء هي: أ- الطبيعة قصيرة المدى لمقاييس الأداء حيث تعاني المنشآت من مشكلة قيام مديري الشركة باستخدام المقاييس التي تبين الأداء قصير المدى لمنـشآتهم، وهذا ناتج عن عدم ادارك المديرين لأهمية المقاييس التي تعكس أداء منشآتهم على المـدى البعيـد، والاعتقاد السائد لدى الكثيرين من المديرين أن مؤشرات الأداء في الأجل القصير تلقي الضوء علـى انجازهم. ب- الخلط ما بين الوسائل والأهداف ويقع ذلك عندما تعتبر النـشاطات التـي صـممت لانجاز هدف ما هي الهدف، بينما في الحقيقة هي وسائل استخدمت من اجل الوصـول إلـى تلـك الأهداف. 3- السلوك التعويضي: ويحدث ذلك عندما يكون الهدف مكوناً من مجموعة من الأجـزاء بعضها قابل للقياس الكمي والبعض الآخر غير قابل، مثل: التعاون والمبادرة ففي هذه الحالة يميـل المديرون المعنيون إلى التركيز على السلوكيات التي يمكن قياسها بدلاً من السلوكيات التي لا يمكـن

قياسها، وبالتالي توجه المكافآت إلى الأشخاص الذين ينجزون أهدافاً ونتائج سهلة القياس بينما يحـرم الآخرون الذين ينجزون أهدافاً يصعب قياسها. وهنا يبدأ العاملون في التركيز على انجاز الأهـداف سهلة القياس والتي يكافئ عليها نظام المكافآت، ويهملون تلك الأهداف التي مـن الـصعب قياسـها وقياس نتائجها بغض النظر عن أهميتها لعملية انجاز أهداف المنشأة. فمثلاً إذا كان نظام التقييم فـي مصنع للسيارات يكافئ على النجاح في تحقيق الأهداف الكمية (عدد السيارات) مع التظاهر بالاهتمام بالجودة، سيحصل العملاء على عدد كبير من السيارات الغير جيدة الصنع في هذه المنشأة.

وأيضاً جاءت دراسة (Tully, 1994) لتحديد مقاييس اقتصادية لأداء المنشأة من خلال اسـتخدام مفهوم القيمة المضافة التي أوجدتها شركة (ستيرن سيورات وشركاه) الأمريكية، حيث اسـتطاعت الشركة تطوير مقياسين مهمين للقيمة المضافة، تمثل مؤشرات لأداء المنشأة ، وأن هذه المقـاييس تعتبر أكثر ثباتاً في قياس الأداء من المقاييس التقليدية كالعائد على الاستثمار أو العائد على الـسهم الواحد، والمقاييس الاقتصادية هي: 1- القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) Economic Value Added التي تستخدم لتقييم الأداء المالي للشركة، ويتم حسابها من خلال طرح تكلفة رأس المـال من الربح التشغيلي بعد الضرائب، وللحكم على القيمة الاقتصادية المضافة تتم المقارنة بين تكلفـة رأس المال وبين الأرباح التشغيلية، فإذا كان الربح التشغيلي اقل من تكلفة رأس المـال –الفـرق سالب- فإن ذلك يعني أن الإستراتيجية لم تنجح، وهذا مؤشر على تلاشي الثروة بدلاً من تعظيمها. 2- القيمة السوقية المضافة Market Value Added (MVA) ويتم حسابها من خلال طـرح صافي القيمة الدفترية لحقوق المساهمين من القيمة السوقية للشركة. وللحكم على القيمـة الـسوقية المضافة إذا كانت القيمة الناتجة موجبة فإن ذلك دليل على أن الإستراتيجية المستخدمة قد نجحـت في خلق ثروة للمساهمين، أما إذا كانت القيمة السوقية للمؤسسة سالبه فإن ذلـك دليـل علـى أن الإستراتيجية قد فشلت.

4.2 ملخص الادبيات السابقة

هناك كثير من الادبيات التي اشارت الى أن الموازنة تعتبر أداة فعالة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، كما أنها أداة تواصل وتكامل بين الأنشطة المختلفة وبين الأقسام المختلفة في الشركة (Laura 2004) ، وأيضاً دراسة (Joshi, Al-mudhaki and Bremer, 2003).

وأظهرت نتائج الدراسات السابقة أهمية التقيد بمبادئ إعداد الموازنات كدراسة (أبو غزالة، 1986) التي ركزت على مبدأ الشمول ومبدأ التوزيع الزمني ومبدأ التعبير المالي، ودراسة (Ramadeen, Santos and Chatfleld, 2007; Mia and Alam, 2005) التي قدمت دليلاً حول اهمية المشاركة في إعداد الموازنات على الوظائف الادارية، ودراسة (Mia and Alam, 2005) التي بينت اهمية المشاركة في إعداد وتنفيذ الموازنة على اداء الشركة، ودراسة (Lee 2000) التي هدفت إلى اختبار العلاقة بين مبدأ المشاركة في إعداد الموازنات وحل المشاكل الداخلية في الأقسام والمراكز.

وتناول عدد من الدراسات واقع تطبيقات الموازنات كدراسة (عبد الله، 2001) التي تناولت مدى استخدام نظم الموازنات في البنوك التجارية، ودراسة (Ramadee Santos and Chatfleld, 2007) التي تناولت موضوع الموازنات في قطاع الصناعات الفندقية في الولايات المتحدة من حيث اهمية تطبيقها على ابعاد العملية الاداريه، ودراسة (Danielson and Scott 2006) التي بحثت تطبيقات الموازنات في المشروعات الصغيرة في الولايات المتحدة، ودراسة (Romero et al 2004 ,.)التي طبقت على قطاع الصناعات الكيماوية، ودراسة (Farragher, kleiman and sahu, 2001) التي بحثت تطبيقات الموازنات في شركات الاعمال، ودراسة (George and Chong, 2001) التي تناولت تطبيقات الموازنات في الشركات المدرجة في السوق المالي في سنغافورة.

وتناولت العديد من الدراسات اثر عدد من العوامل المحيطة بالشركة على مـدى اسـتخدام اسـاليب الموازنات، وكذلك على اثر استخدام الموازنات على اداء الشركة، ومـن هـذه المتغيـرات الكـادر الوظيفي، ومستلزمات إعداد الموازنات ، واختبرت دراسة محفوظ، (2005) اثـر حجـم الـشركة، والهيكل التنظيمي، وإستراتيجية الشركة، ودراسـة (Farragher, Kleiman and Sahu, 2001) التي تناولت عدد من المتغيرات وهي حجم الشركة، ونوع المخاطر، ورأس المال، ونوع الصناعة، اما (Drury and Tayles, 1996) تناولت دراستهم اختبار أثر حجم الشركة علـى مـدى اسـتخدامها لطرق وأساليب الموازنات.

كما تطرقت بعض الدراسات إلى عدد من المتغيرات ذو علاقة بالموازنات تؤثر فيها وتتأثر بهـا التي بينت بان الموازنات تدعم عملية التخطيط واتخاذ القرارات، واشار (القاضـي، 2001) الـى أهمية الموازنه النقدية لدعم عمليات التخطيط المالي والقرارات المتعلقة بمستقبل المشروع، وبينت دراسة (عبد الله، 2001) بان هناك أثر ايجابي لنظام الموازنات على دعم عملية التخطيط طويـل الأجل، وعملية الرقابة وقياس الأداء، امـا ، ودراسـة (Ehrhardt and wachowicz, 2006) التي بينت اهمية أساليب الموازنات الرأسمالية في التحليل المالي وتجنب المخاطر المختلفـة، امـا (Mia and Alam, 2005) اثبتت دور الموازنات في تحسين الأداء الإداري وزيـادة مـستويات الانجاز للمديرين، وأيضاً جاءت دراسة (Banovic, 2005) لوضع دليل يثبت اهمية الموازنات في دعم إستراتيجية المنظمة وأهدافها، اما دراسة (Laura, 2004) فقد بينت أثر المـشاركة فـي إعداد الموازنة على تحفيز العاملين وتشجيعهم لبذل أقصى جهد ممكن لتحقيـق الهـدف المنـشود وبالتالي تعزيز الاداء وزيادة معدلات الانتاجية، وكذلك اشـارت دراسـة (Juan, Jorge, and Moya, 2004)الى دور الموازنات في زيادة الدافعية لدى العاملين وخاصـة مـديري الأقـسام وتحفيزهم على تعزيز اداء الـشركة، ودراسـة (Joshi, al-mudhaki and bremer, 2003)

التي اشارت إلى اهمية نظام الموازنات في استغلال الموارد المتاحة، ودراسة (Charpentier, 1998) التي بينت تأثير الموازنة في تحفيـز المـديرين والأفـراد العـاملين، وأيـضاً دراسـة (Volkman, 1997) التي اشارت الى اهمية استخدام أساليب العائد على الاستثمار ومعدل العائد الداخلي والقيمة الحالية للنقود في تقييم البدائل الاستثمارية.

وهناك عدد من الادبيات التي تناولت الأداء الشامل وقياسه (بطاقات الأداء المتـوازن) كدراسـة (مدكور، 2009؛ إسماعيل، 2007؛ عبد اللطيف، 2006) التي اثبتت اهمية بطاقة تصويب الأداء The Balanced Scorecard (BSC) كأداة لقياس الأداء المـالي والأداء غيـر المـالي (الاداء الشامل)، اما دراسة (السعدي، 2006) فقد اثبتت بان هناك دور مهم لمقياس الاداء الـشامل فـي تقييم الاداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال، وأشار (عبد الحليم، 2005؛ محفوظ، 2005) الى اهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الاداء الشامل للشركة، وبـين (Nadurata, 2004) أهميـة استخدام بطاقات الأداء المتوازن لتقييم اداء الشركات، ومع ضرورة الاخذ بعين الاعتبار خصائص المنشأة ونوع نشاطها عند تطبيقه، واشار (Maiga and Jacobs, 2003) الى اهمية وجود نظام محاسبة تكاليف في داخل المنشاه حتى يتسنى تطبيق مقياس الأداء المتوازن بنجاح، امـا دراسـة (Mark et al., 2000) فقد اشارت الى أن هناك دور مهم لبطاقة الأداء المتـوازن فـي تعزيـز الاداء المستقبلي، كما هدفت دراسة (Kaplan and Norton, 1996) إلى إظهار أهمية بطاقـات الأداء المتوازن بمحاورها الأربعة (المحور المالي، ومحور الزبائن، ومحو العمليـات الداخليـة، ومحو التعليم والنمو) في دعم الشركة وتعظيم ثروتها.

بالاضافة لما سبق ذكره، فقد استخدم في الدراسات السابقة منهجيات مختلفة، وأدوات مختلفة لتحقيـق أهدافها، فقد اعتمد على المنهج التحليلي الوصفي واداة الاستبانه في دراسة (القاضي، 2001؛ عبدالله، 2001؛ اسماعيل، 2007)، ودراسة (Ramadeen, santos and chatfleld, 2007; Danielson,

2006; Lura, 2004; Joshi, Al-Mudhaki, and Bremer, 2003; Farragher, Kleiman and Sahu, 2001). في حين اعتمدت دراسات أخرى أسلوب العمل المكتبي كدراسة (أبوغزالة، 1986؛ 2005؛ السعدي، 2006؛ عبد اللطيف، 2006)، وكذلك دراسة (Volkman, 1997; Hansen, Otley and Vanderstede, 2003; Nadurate, 2004; Banovic, 2005).

5.2 الإضافة العلمية

أكدت معظم الادبيات السابقة أهمية الموازنات في دعم العملية الإدارية بجوانبها ووظائفها المختلفة، وأيضاً أكدت على أهمية بطاقات الأداء المتوازن لمقياس للاداء الشامل (الأداء المالي، وغير المالي)، ولذلك جاءت هذه الرسالة لتتناول هذين الموضوعين بصورة مترابطه وهذا ما افتقرت اليه الدراسات السابقة، ويعتبر هذا اضافة علميه على المستويين المحلي والعالمي، وبالاضافة لذلك اخذت هذه الدراسة مجموعة من المتغيرات التي قد تؤثر على مواصفات الدراسة (أي عند دراسة اثر استخدام الموازنات على الاداء الشامل)، كما أن هذه الدراسة تمثل مرجع علمي في مجال المحاسبة الادارية وخاصة انها من الدراسات القليلية التي تناولت الموضوع قيد الدراسة، ومن المتوقع أن تسهم هذه الدراسة في الكشف عن جوانب وأبعاد تتعلق بموضوع الدراسة تستحق إجراء دراسات وأبحاث مستقبلية حولها.

ملخص الفصل الثاني

تطرق الفصل الثاني من هذه الرسالة لمراجعة شاملة للأدبيات السابقة مفسرة لأنموذج الدراسة، ولفرضياتها، بحيث تم عرضها حسب المتغيرات الموضحة في أنموذج الدراسة في الفصل الأول وذلك بهدف إثراءها بمزيد من التوضيح حول كل من هذه المتغيرات، أما البند الأول عرض مراجعة شاملة للأدبيات التي تناولت الموازنات وأثرها على العملية الإدارية والأداء، والجزء الثاني تم فيه مراجعة الأدبيات التي تتعلق بالأداء الشامل بصفته محور رئيس من محاور الدراسة، ، وخصص في هذا الفصل ملخص إجمالي للأدبيات السابقة تم فيه عرض محاور الرسالة بصورة مدعمة بكثير من الأدلة لتوضيح أبعاد الدراسة بشكل أكثر دقة، وأيضاً تم إضافة محورتم فيه إبراز الإضافة العلمية في هذه الرسالة، ولإطفاء مزيداً من التوضيح لأنموذج الدراسة وأهدافها وفرضياتها لا بد من صياغة أساس نظري يعطي تفصيلاً أكثر وضوحاً حول أبعاد الدراسة، ولذلك جاء الفصل الثالث من الدراسة لصياغة أنموذج مفاهيمي يوضح الأنموذج الصوري الذي ورد في الدراسة في فصلها الأول.

الفصل الثالث

الإطار النظري للدراسة

1.3 تقديم

2.3 المبحث الأول: قطاع الصناعات الغذائية الفلسطيني.

3.3 المبحث الثاني: الموازنة (جوانبها وأركانها).

1.3.3 مفهوم الموازنة.

2.3.3 مقومات إعداد الموازنة.

3.3.3 المبادئ العلمية لإعداد الموازنة.

4.3.3 أنواع الموازنات.

4.3 المبحث الثالث: العلاقة بين نظام الموازنات والعملية الإدارية.

1.4.3 علاقة الدورة المحاسبية بالوحدة الإدارية.

2.4.3 أهدف (وظائف) الموازنات.

1.2.4.3 الموازنة أداة للتخطيط

2.2.4.3 الموازنة أداة للتنسيق.

3.2.4.3 الموازنة أداة للرقابة.

4.2.4.3 الموازنة أداة لتقييم أداء الإدارات الفرعية.

5.2.4.3 الوظائف الإدارية وعملية اتخاذ القرارات.

5.3 المبحث الرابع: الأداء الشامل

1.5.3 مفهوم الاداء الشامل.

2.5.3 أهمية بطاقة قياس الاداء المتوازن.

3.5.3 المحاور الرئيسة لبطاقة الاداء المتوازن.

4.5.3 الوظائف الرئيسة لبطاقة الاداء المتوازن.

5.5.3 الابعاد الجوهرية لتصميم بطاقة الاداء المتوازن.

ملخص الفصل الثالث.

الفصل الثالث

الإطار النظري للدراسة

1.3 تقديم

يتناول هذا الفصل الإطار النظري بهدف عرض علمي لجوانب أنموذج الدراسة، وذلك لوضع إطار مفاهيمي يساعد في توضيح أهداف الدراسة واشتقاق أسئلة أداتها التي تستخدم للإجابة عن تساؤلاتها، ومن الجدير ذكره أنه تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث يتضمن كلٌ منها جانب من جوانب الدراسة.

2.3 المبحث الأول: قطاع الصناعات الغذائية الفلسطيني.

تحتل الصناعات الغذائية موقعاً حيوياً ضمن القطاع الصناعي الفلسطيني، وتعتبر احد أقسام الصناعات التحويلية الهامة، حيث يمثل قطاع الصناعات الغذائية والمشروبات (16.7%) من حجم الصناعة الفلسطينية ككل، و(17.6%) من حجم الصناعة التحويلية الفلسطينية لعام 2004م، كما أن الأسرة الفلسطينية تنفق ما يقارب (40%) من دخلها على الطعام والغذاء (الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، 2004). وتساهم صناعة المنتجات الغذائية والمشروبات بحوالي (23%) من القيمة المضافة، وأكثر من (23%) من الإنتاج الإجمالي في الصناعات التحويلية الفلسطينية لسنة 2003، وأن الصناعات الغذائية تحتل موقعاً حيوياً في اقتصاديات العالم، إذ أنها تعتبر من أهم القطاعات ضمن قطاع الصناعات التحويلية من حيث حجم الإنتاج الذي مثل (10%) من القيمة المضافة للصناعات التحويلية في الدول المتقدمة، و(16%) من الحجم الكلي للإنتاج الصناعي للدول النامية (منظمة الخليج للاستشارات الصناعية، 1996)، والجدول رقم (1.3) يوضح توزيع منشآت الصناعات الغذائية الفلسطينية من حيث حجم الشركة.

الجدول رقم (1.3)

توزيع منشآت الصناعات الغذائية الفلسطينية من حيث حجم الشركة (عدد العاملين).

الرقم	فئات العمالة (حجم الشركة)	العدد	النسبة%
1	1-4 عمال	1860	%72.99
2	5-9 عمال	500	%19.60
3	10-19 عامل	144	%5.65
4	20-49 عامل	28	%1.098
5	50-99 عامل	10	%0.392
6	100 عامل فما فوق	6	%0.27
الإجمالي		**2548**	**%100**

*** تم تقريب النسب المئوية لأقرب رقم صحيح.**

*** المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني (مسح المنشآت، 2007).**

والجدول رقم (2.3) عرض توزيع منشآت قطاع الصناعات الغذائية في فلسطين من حيث نوع الصناعة الغذائية.

والجدول رقم (2.3)

توزيع منشآت الصناعات الغذائية الفلسطينية من حيث (نوع الصناعة الغذائية)

رمز النشاط	النشاط/الصناعة الغذائية	العدد	النسبة%
1511	انتاج وحفظ اللحوم ومنتجاتها	15	%0.588
1513	تجهيز وحفظ الفواكه والخضروات	38	%1.491
1514	صناعة الزيوت والدهون النباتية والحيوانية	266	%10.439
1520	صناعة منتجات الالبان	59	%2.315
1531	مطاحن الحبوب والدقيق	143	%5.612
1533	صناعة الاعلاف الحيوانية	36	%1.413
1541	منتجات المخابز	1301	%51.059
1543	الكاكا والشكولاته والسكريات	122	4.788
1544	المعكرونة والشعيرية والمنتجات النشوية	12	%0.471
1549	منتجات الاغذية غير المصنفة في موضع اخر	497	%19.505
1551	تقطير المشروبات الروحية وتكريرها	2	0.078
1553	المشروبات الكحولية المشتقة من الملت	2	0.078
1554	صنع المشروبات المرطبة والمياه المعدنية	55	%2.163
15	الصناعات الغذائية	2548	%100

المصدر: الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني (مسح المنشآت، 2007).

3.3 المبحث الثاني: الموازنة (جوانبها وأركانها).

1.3.3 مفهوم الموازنة

تعتبر الموازنة أحد الأدوات الهامة التي تستخدم من قبل منشآت القطاعين العام والخاص لغايـات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وهي بمثابة خطة مالية مستقبلية تستخدم كـأداة لخدمـة وظـائف الادارة؛ حيث إن النشاط الاقتصادي يسعى لتحقيق هدف معين ومحدد، من خلال استغلال الوسائل المتاحة ويفاضل بينها طبقاً لمعايير معينة، ويختار منها ما يؤدي إلى تحقيق الهدف المنشود بأقـل تكاليف ممكنة.

وفي هذا السياق هناك مفاهيم متعددة للموازنة يركز كل منها على جانب معين وتـدور غالبيتهـا حول التخطيط والرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية، حيث تعرف على أنها "ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليهـا المسؤوليين والمنفذين ويرتبطون بها، وتتخذ كأداة يتم على أساسها متابعة نتـائج التنفيـذ الفعلـي والرقابة، وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافـات والتوصـل إلـى الكفاية القصوى" (كحالة وحنان، 1998: 38)، ويرى (Needless, 2002) "أن الموازنة تعبـر عن خطة مستقبلية تسترشد بالفترات السابقة، وتمثل أداة رقابية تستخدم للتحقق مـن أن الأهـداف الموضوعة قد تم تنفيذها كما خطط .

بناء على ما سبق فإن للموازنة ثلاثة أركان رئيسة هي:

أولاً: إن الموازنة خطة مستقبلية وأن الماضي فقط مؤشر لإعدادها (Needless, 2002).

ثانياً: إن الموازنة ليست هدفاً في حد ذاتها، بل هي أداة لترجمة الخطط والأهداف التـي تـسعى المنشأة للوصول إليها، ويبرز هنا ضرورة ترجمة الأهداف بلغة الأرقام (حلس، 2006، 136).

ثالثاً: أن الموازنة أداة رقابية تستخدم للتحقق من أن الأهداف المرسومة والخطط الموضوعة يـتم تنفيذها بالشكل المطلوب (ظاهر وأبو نصار، 2006: 344).

ومن خلال الاستعراض السابق، يمكن استخلاص نتيجة يكاد يجمع عليهـا البـاحثين، وهـي أن الموازنة تؤثر في العملية الإدارية بجوانبها المختلفة سواء من حيث التخطيط أو الرقابة أو التنسيق أو تقييم الأداء، إضافة إلى كونها أداة تنظيم وأداة اتصال وأداة لتخصيص المواد المتاحة، وعليـه من الممكن الافتراض أن الموازنة تؤثر على أداء الشركة، سواء كان ذلـك التـأثير علـى الأداء المالي أو الأداء غير المالي، وبالتالي يمكن افتراض العلاقة بين استخدام الموازنات وبين العمليـة الإدارية ممثلة بالأداء الشامل.

2.3.3 مقومات إعداد الموازنة

للوصول إلى موازنة تخطيطية، تستطيع إدارة المنشأة من خلالها تحقيق فعال ورقابة فعالـة فلا بد من توفر الأمور الثلاثة التالية (ظاهر وأبو نصار، 2006: 345).

أولاً: وجود هيكل تنظيمي ومحاسبي للمنشأة يحدد من خلاله نطاق وصلاحيات كـل إدارة فـي المنشأة أي تحديد المهام والمسؤوليات والسلطات والصلاحيات لكل إدارة لتستطيع تنفيذ المطلوب منها في الموازنة والرقابة على حسن التنفيذ وتقييم الأداء لاحقاً.

ثانياً: وجود نظام تكاليف معياري يتم من خلاله تحديد التكاليف المتوقعة لتنفيذ الأنشطة المختلفـة في المستقبل، فلا يمكن إعداد خطة مالية مستقبلية دون المعرفة المسبقة لتكاليف الإنتاج، ولأسعار وكميات المواد اللازمة والأجور اللازمة إلى غير ذلك من مستلزمات الإنتاج، وعليه فإن الأرقـام الواردة في الموازنة يجب أن تعد بناء على التكاليف المعيارية التي تستخدم كمعايير لمقارنة الأداء الفعلي معها لتحقيق هدف الرقابة.

ثالثاً: ضرورة معرفة الإدارات المختلفة في المنشأة بالمسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتقها لضمان حسن تنفيذ الموازنة والوصول إلى الأهداف التي تنشدها الإدارة العليا.

3.3.3 المبادئ العلمية لإعداد الموازنة

هناك مجموعة من المبادئ العلمية التي يتم الاسترشاد بها عند اعداد الموازنة وهي:

أولاً: مبدأ التعبير المالي: أي أن يعبر عن الموازنة في شكل مالي، إذ يتم في البداية إعداد بعض الموازنات على شكل معايير كمية ونوعية مثل الكمية المخططة من المبيعات، أو الإنتاج التام، أو المواد الأولية أو من ساعات العمل، وهذا ما يعرف بالموازنة العينية، إلا انه من الضروري ترجمة جميع هذه الموازنات العينية إلى لغة مالية معبراً عنها بوحدة النقد (أبو غزالة، 1986).

ثانياً: مبدأ الشمول: أي أن تكون الموازنة شاملة لجميع الانشطة في المشروع وأقسامه ومراكز المسؤولية فيه، كما هو محدد في الهيكل التنظيمي (كحالة وحنان، 1998).

ثالثاً: مبدأ المشاركة: اي أن يكون لجميع المستويات الإدارية دور في إعداد الموازنة، وإلا شعرت بأن الموازنة مفروضة عليها، وأن المشاركة تعتبر وسيلة لتحفيز العاملين لبذل أقصى جهد لتحقيق الأهداف المنشودة (Laura, 2004). وأن إشراك المسؤولين والمشرفين في تنفيذ ومتابعة إعداد الموازنة يزيد من شعورهم بالمسؤولية عن الكميات والأرقام والبنود الواردة فيها، مما ينعكس على مستوى دافعيتهم لتحقيق أعلى مستوى للأداء (Juan et al., 2004; Mia and Alam, 2005). اما عدم المشاركة في اعداد الموازنه فانه يؤدي الى البطء في تدفق المعلومات والاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة، حيث أن التباين في المعلومات يقل كما ارتفع مستوى المشاركة في إعداد الموازنة (Ramadeen et al., 2007).

رابعاً: مبدأ التوزيع الزمني: ويقصد به توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها، كأن تقسم موازنة السنة القادمة إلى فترات (ربع، أو نصف سنوية، أو شهرية)، ويؤدي إتباع مبدأ التوزيع الزمني إلى مزايا عديدة أهمها: أ- تحاشي الأزمات التي قد يتعرض لها المشروع. ب- تحقيق التنسيق بين الموارد واستخداماتها المتوقعة خلال فترة الموازنة. ت- متابعة الأداء على مدار الفترة السنوية للموازنة وبذلك يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة فوراً في الوقت المناسب قبل استفحال ضررها (Abu-Ghazalah, 1986).

خامساً: مبدأ وحدة الموازنة: إن الموازنة في صورتها النهائية مجموعة من الخطط الفرعية التفصيلية، والعديد من الجداول المعيارية، ومن الضروري أن تجمع هذه الخطط الفرعية في خطة واحدة شاملة حتى يتحقق التجانس بينها، كما يجب أن يكون هناك ترابط وتنسيق، أي يجب النظر إلى الموازنة كوحدة واحدة لا تتجزأ، بمعنى أن كل جزء من أجزاء الموازنة يتأثر ويؤثر بالأجزاء الأخرى للمشروع نتيجة العلاقات التبادلية بين مختلف أوجه النشاط في المشروع. (كحالة وحنان، 1998: ص44)، واشار (زعرب، 2006)

سادساً: مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية: حتى تكون الموازنة أداة تخطيط ورقابة فعالة لا بد من وجود حلقة وصل بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية في المنشأة التي توضح السلطات والمسؤوليات، ويقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية تخطيط العمليات وتتبع تدفق بنود التكاليف حسب المسؤولية عن هذه العمليات، بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها، وبذلك لا بد من المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي والخطة الموضوعة من اجل اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف (كحالة وحنان، 1998: 43-44).

4.3.3 أنواع الموازنات التخطيطية

إن الغاية من إعداد الموازنة إيجاد نوع من التنسيق بين الأنشطة المختلفة، وأيـضاً اعتبارهـا اداه تخدم وظائف التخطيط والرقابة حتى يتمكن المشروع من الوصول إلى أهدافه وغاياته المحـددة، ولتحقيق ذلك تلجأ المشروعات إلى إعداد موازنات بأشكال مختلفة (ظاهر وأبـو نـصار، 2006) وهي: **أولاً:** الموازنات الإستراتيجية والموازنات التكتيكية والموازنات التشغيلية. **ثانياً:** الموازنـة التقليدية والموازنة الصفرية. **ثالثاً:** الموازنة من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها. **رابعـاً:** أنـواع الموازنة من حيث طبيعة المشروع وعملياته. **خامساً:** الموازنة حسب مستويات النشاط.

وفيما يلي توضيح لذلك

أولاً: الموازنات الإستراتيجية والموازنات التكتيكية والموازنات التشغيلية

تعتبر الموازنة أداة لترجمة الأهداف المنشودة للمشروع، وهناك أهداف إستراتيجية للمشروع تتمثل في الأسواق التي يخطط المشروع تغطيتها، وحصته السوقيه التي يسعى للوصول إليها وذلك على سبيل المثال، والأهداف الإستراتيجية يتم وضعها من قبل الإدارة العليا، أما الأهداف التكتيكية فهي التي يتم وضعها من قبل الإدارة الوسطى كترجمة للأهداف الإستراتيجية، ومـن أمثلتهـا اختيـار المورد المناسب لشراء المواد الخام، وسياسات المشروع في التوظيف وإدارة المـوارد البـشرية، وأخيراً هناك أهداف تشغيلية توضع من قبل الإدارة الدنيا مثل كمية الإنتاج اليوميه وكمية المـواد الخام الواجب شراؤها، ولترجمة المستويات الثلاثة من الأهداف السابقة يتم وضع ثلاثة أنواع من الموازنات (Romney & Steinbart, 2003) وهي:

1. **الموازنة الإستراتيجية:** حيث توضع من قبل الإدارة العليا متضمنة الأهداف الإسـتراتيجية التي تسعى هذه الإدارة لتحقيقها، وتتصف هذه الموازنة بأنها تغطي فترة مالية طويلة نـسبياً

(من 5 الى 10) سنة على الأغلب، وأنها لا تحتوي على تفاصيل بل تكـون إجماليـة كمـا تتصف بأنها تغطي الأنشطة المختلفة للمشروع.

2. **الموازنة التكتيكية:** ويتم وضعها من قبل الإدارة الوسطى في المشروع، وتغطي فترة زمنية تمتد من (2 إلى 5) سنة، وتكون أكثر تفصيلاً من الموازنة الإستراتيجية.
3. **الموازنة التشغيلية:** ويتم إعدادها من قبل الإدارة الدنيا متضمنة الأهداف التشغيلية وتغطـي سنة واحدة، وتتسم بالتفصيل لمختلف الأنشطة المتوقع القيام بها خلال الفترة المالية المحددة.

ثانياً: الموازنة من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها

تقسم الموازنات تبعاً للفترة الزمنية التي تغطيها إلى ما يلي:

1) الموازنة قصيرة الأجل: تغطي نشاط المشروع لمدة سنة قادمة، وتهدف أساساً إلى رسم برنامج عمل المشروع خلال تلك الفترة والرقابة على تنفيذه، والموازنة في هذه الحالة هـي أداة تخطـيط ورقابة. وتجدر الإشارة إلى أن بعض المؤسسات تجزء موازنتها بشكل شهري مما يسمح بـإجراء مقارنات شهرية بين معايير الموازنة، والنتائج الفعلية ثم يتم كشف الانحرافات وتـصحيحيها فـي حينها بدلاً من الانتظار حتى نهاية العام لاكتشافها بعد فوات الأوان، وبعـض المـشروعات تعـد موازنتها بشكل ربع سنوي بحيث يجري على ضوء تقييم النتائج في نهاية كل ثلاثة شهور تعـديل موازنات الفترة القادمة والموازنة في هذه الحالة تعتبر أداة رقابية وتقييم للأداء وكشف الانحرافات والخلل (Juan, Jorge and Moya, 2004).

2) الموازنة طويلة الأجل: وتعد هذه الموازنة لتغطي فترات زمنية طويلة تتراوح بـين (5-10) سنوات، وتهدف أساساً إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانات في المـستقبل فـي ضـوء أهـداف وإمكانيات الحاضر، وتقتصر الموازنة طويلة الأجل على بعض المعطيات الرئيسة التـي توضـح

الاتجاه العام في المستقبل، وتكون معايير هذه الموازنة اقل دقة من معايير الموازنة قصيرة الأجل، إذ كلما طالت فترة الموازنة زادت العوامل المؤثرة فيها وزادت عوامل عدم التأكد وزادت احتمالات تغير الظروف (ظاهر، وأبو نصار، 2006: 349).

3) الموازنة المستمرة Continuous or Moving Budgets: تعد الموازنات بنوعيها (قصيرة، وطويلة الأجل) على أساس مستمر أو على أساس نهائي، وتغطي الموازنة التي تعد على أساس نهائي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها وتحل موازنة أخرى محلها لنفس المدة في المستقبل، أما الموازنة التي تعد على أساس مستمر فإنها تغطي فترة زمنية بصفة مستمرة، وبذلك يتطلب الأمر الامتداد بتاريخ الموازنة في المستقبل بما يعادل الزمن الذي تم انجازه منها، فإذا انقضى الشهر الأول من الموازنة السنوية جرى إعداد موازنة الشهر الأول من السنة التالية، وعندما ينقضي الشهر الثاني يجري إعداد موازنة الشهر الثاني من السنة التالية وهكذا، وتعتبر الموازنات المستمرة أفضل بكثير من الموازنات النهائية، إذ يؤدي استمرار الموازنة إلى ضرورة الاستمرار في عملية التخطيط بالمستقبل، وتعديل معايير الموازنة على ضوء التجارب والخبرات المكتسبة أولاً بأول مما يؤدي إلى زيادة فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ووسيلة رقابة (كحالة وحنان، 1998: 45-47).

ثالثاً: الموازنة من حيث طبيعة المشروع وعملياته

يمكن تقسيم عمليات المشروع حسب طبيعة النشاط إلى عمليات جارية وعمليات استثمارية وعمليات نقدية، وتهدف عمليات النشاط الجاري إلى تحقيق أكبر استفادة ممكنة من الموارد الإنتاجية المتاحة عن طريق وضع برنامج عمل يحقق الاستخدام الأمثل لهذه الموارد، إما عمليات النشاط الاستثماري فتختص بالتكوين الرأسمالي للمشروع وتهدف إلى زيادة الطاقة الإنتاجية فيه،

أو إلى استبدال الآلات التي أصابها التقادم بأخرى جديدة وحديثة، وينتج عن هذه العمليات تـدفقات نقدية مختلفة تحتاج عملياتها إلى قياس وتحقيق وتقرير، وتم التركيز في هذه الدراسة على تنـاول الموازنات تبعاً لطبيعة النشاط لكونه يمثل محوراً رئيساً في هذه الدراسة، ويترتـب علـى ذلـك إمكانية التمييز بين ثلاثة أنواع من الموازنات هي: **أولاً:** موازنة العمليات الجارية. **ثانياً:** موازنـة العمليات الراسماليه. **ثالثاً:** موازنة العمليات النقدية. رابعاً: الموازنة حسب مستويات النشاط، وفيما يلي توضح حول ذلك:

أولاً: موازنة العمليات الجارية Operation Budge

1. تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات الجارية في المشروع، وتتناول جميع جوانـب هذه الأنشطة من حيث الموارد المتاحة والناتجة والاستخدامات اللازمة لها، ومن ثم الرقابـة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها، وبين (ظاهر، وأبو نـصار، 2006) أن موازنة العمليات الجارية أو الموازنة الوظيفية أو الموازنة الشاملة تشمل الموازنات الفرعيـة التالية [1]: **(1)** موازنـة المبيعـات Sale Budget. **(2)** موازنـة الانتـاج Production Budget. **(3)** موازنة المواد الخام المباشـرة Direct Material Budget. **(4)** موازنـة العمل المباشر Direct Labor Budget. **(5)** موازنة التكاليف الصناعية غيـر المباشـرة Manufacturing Overhead Budget. **(6)** موازنة المـصاريف الإداريـة والبيعيـة Selling and Administrative Expense Budget. **(7)** الموازنـة النقديـة Cash Budget. **(8)** قائمة الدخل التقديريـة Budgeted Income Statement. **(9)** الميزانيـة العمومية التقديرية Budgeted Balance Sheet. **(10)** قائمة التدفقات النقديـة التقديريـة Budgeted Cash Flow Statement.

[1] انظر الشكل (3-5) الموازنة الشاملة لمنظمة تجارية أو صناعية، صفحة 98 من هذه الدراسة.

وتعتبر موازنة المبيعات في الشركات الصناعية والتجارية نقطة الأساس في إعـداد الموازنـات الأخرى، حيث أن أي خطأ في تقدير موازنة المبيعات يؤدي إلى خطـأ فـي تقـدير الموازنـات الأخرى، وعليه يتوجب على الإدارة بذل الجهد والعناية اللازمة لتوقع المبيعات المقدرة. أما فـي منشآت الخدمات فيتم إعداد موازنة مماثلة لموازنة المبيعات هي موازنة "إيرادات الخدمات" حيـث يتم من خلالها توقع حجم الخدمات التي تقدمها المنشأة خلال الفترة القادمة (ظاهر وأبـو نـصار، 2006: 350)، وفيما يلي توظيح موجز قدر الإمكان لأهمية ووظيفة كل موازنة من الموازنـات التشغيلية (الوظيفية).

1) موازنة المبيعات: يعتبر التنبؤ بالمبيعات (إعداد موازنة المبيعات) المرحلة الأولى من مراحـل إعداد سلسلة الموازنات التشغيلية، ويمكن إعداد موازنة المبيعات انطلاقـاً مـن مـدخل الطاقـة الإنتاجية أو مدخل الربحية (Hilton, 2002). وأن التنبؤ بالمبيعات يعد من أصـعب التقـديرات وأحوج ما تكون دقيقة لان العديد من التقديرات اللاحقة تستند عليها، ويعتمد التنبؤ بالمبيعات على الدراسة السوقية.

2) موازنة المخزون السلعي: يمثل المخزون السلعي عنصراً هاماً من الأصول المتداولة، ويتكون من الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل، والمواد الأولية، وهناك عوامل عديدة تؤثر على سياسـة الشركة حول المخزون السلعي، من أهمها: تكاليف التخزين، وتكاليف الـشراء، ونـدرة المـواد الأولية، وتوفر رأس المال العامل. وبين (Garrison, 2003) أن سياسة التخزين الـسليمة تأخـذ بعين الاعتبار تحديد الحجم الاقتصادي للمخزون، وما يترتب من تحديد مواعيد الإنتاج وكمياتـه، مما يؤدي إلى توفير بنود المخزون في الوقت المناسب، وتقليل تكاليف التخـزين، وعليـه فـإن موازنة المخزون السلعي تعد حلقة اتصال وأداة توازن بين الإنتاج المخطط وموازنة المـشتريات من المواد الأولية، وأن مدى التحكم بها سيؤثر على الأداء الشامل للشركة.

3) موازنة الإنتاج: يتم إعدادها في المشاريع الصناعية فقط، وتعتبر هذه الموازنة تخطيطاً لتكلفة الوحدات المنوي إنتاجها خلال فترة الموازنة، ويتم أعداها بالاستناد إلى موازنة المبيعات، والمخزون السلعي، وتستخدم موازنة الإنتاج لتوقيت عمليات الإنتاج للسلع المختلفه، وتعتبر الأساس في إعداد الموازنات المتعلقة بمختلف عناصر التكاليف الإنتاجية (القاضي، 2001)، وعند إعداد موازنة الإنتاج يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مخزون الإنتاج التام أول المدة، واخر المده (Needless, 2002).

4) موازنة المواد الأولية: توضح هذه الموازنة الاحتياجات المطلوبة من كل مادة من المواد الأولية لإنتاج السلع، وتتحدد الاحتياجات من المواد الأولية استناداً إلى كمية الانتاج المخطط بناء على دراسات فنية لمعدلات استخدام المواد الأولية في العملية الإنتاجية. حيث يرى (كحالة وحنان، 1998) أن نظام التكاليف المعياري يساعد في تحديد الكمية اللازمة من المواد الأولية لإنتاج الوحدة الواحدة، وأيضاً تحديد سعرها المعياري مما يعزز من نظام الرقابة على التكاليف.

5) موازنة مشتريات المواد الاوليه: توضح هذه الموازنة خطة شراء الاحتياجات المطلوبة من كل مادة من المواد الأولية اللازمة للإنتاج بعد الآخذ بعين الاعتبار المخزون من هذه المواد، وتعد موازنة المشتريات من المواد الأولية انطلاقاً من موازنة المواد الأولية واعتماداً على سياسة تخزين هذه المواد في المشروع طبقاً للمعادلة التالية: المشتريات من المواد الأولية = احتياجات الإنتاج من المواد الأولية + المخزون المستهدف آخر المدة – المخزون المتوفر أول المدة (ظاهر وأبو نصار، 2006).

6) موازنة العمل المباشر: توضح هذه الموازنة الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج من كل نوع من أنواع العمل المباشرة وتتحدد الاحتياجات من العمل المباشر استناداً إلى الكمية المخططة من الإنتاج والى التكاليف المعيارية المبنية على دراسات هندسية لمعدلات استخدام هذه

العمالة في العملية الإنتاجية، ويرى (Atkinson, 2004) أن نظام التكاليف المعياري يوفر بيانات معيارية تساعد في تحديد الساعات اللازمة من مختلف أنواع العمل المباشر لتنفيذ برنامج الإنتاج، ومن ثم إعداد موازنة العمل المباشر.

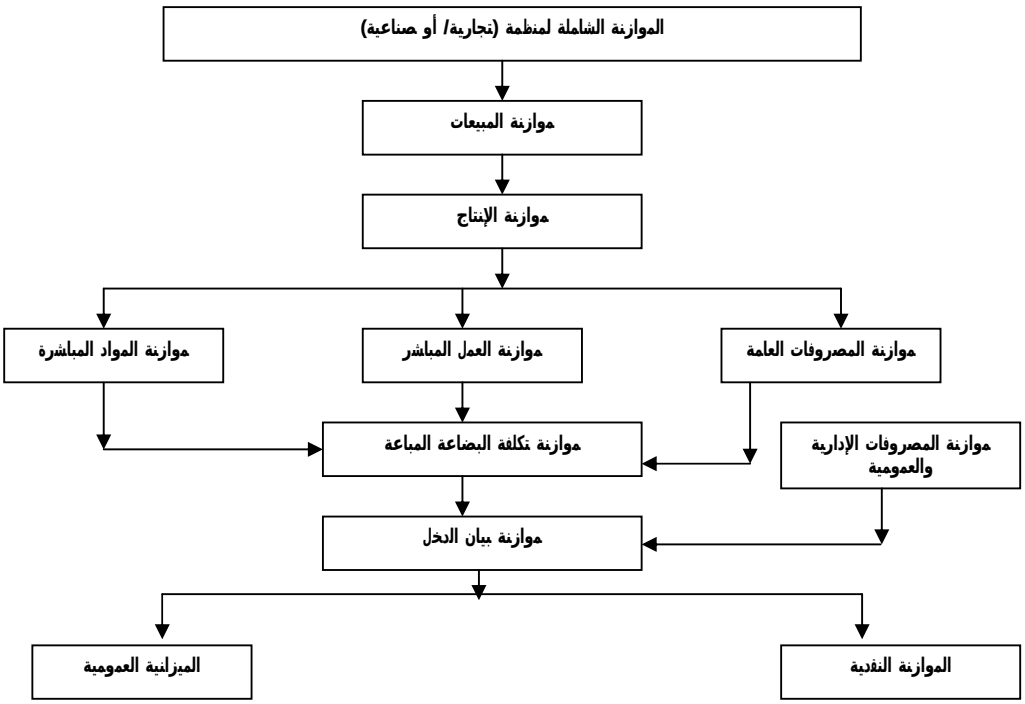
7) موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة (الأعباء الإضافية): تبين هذه الموازنة الاحتياجات المطلوبة للوفاء بالإنتاج المخطط من بنود التكاليف غير المباشرة في كل مركز من مراكز الإنتاج في المشروع، وتضم الأعباء الإضافية بنود المواد غير المباشرة، والأجور غير المباشرة، والكهرباء، والماء، والصيانة، والاهتلاكات، وإيجار المصنع، والتأمين على المصنع، وغيرها من عناصر التكاليف غير المباشرة، ويساهم نظام التكاليف المعيارية في تحديد الاحتياجات من الأعباء الإضافية (كحالة وحنان، 1998: 93).

8) موازنة التكاليف التسويقية: تعد هذه الموازنة استناداً إلى موازنة المبيعات، وتمثل تخطيطاً لتكاليف البيع والتوزيع المتعلقة بمنتجات المشروع خلال فترة الموازنة، وتشمل التكاليف التسويقية، ورواتب رجال البيع، وعمولاتهم وتكاليف تخزين المنتجات التامة، ومصروفات نقل المنتجات المباعة، والإعلان والدعاية والترويج.

9) موازنة التكاليف الإدارية: وتمثل هذه الموازنة تقديراً للتكاليف الإدارية خلال فترة الموازنة، وتعتبر معظم بنود هذه التكاليف من التكاليف الثابتة وتخضع لرقابة الإدارة العليا في المشروع، ويرى (كحالة وحنان،1998) انه يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف الإدارية هما: أ- بنود التكاليف الإدارية الملزمة: وهي البنود التي يصعب على المشروع تعديلها خلال فترة الموازنة مثل الرواتب والمكافآت والتأمين على المباني والاهتلاك. ب- بنود التكاليف الإدارية غير الملزمة، مثل: تكاليف البحث والتطوير والدراسات والعلاقات العامة والخدمات الاجتماعية للعاملين والتبرعات وغيرها.

يوضح العرض السابق أن للموازنة التشغيلية أهمية بالغة، ويجب مراعاة الترابط والتكامل بينهـا، وأيضاً يبين أهميتها في تسيير نشاط المشروع في مجالات التخطيط والرقابـة والتنـسيق وتقيـيم الأداء واتخاذ القرار، وهذا ما جعل الدراسة الحالية تفترض وجود تأثير للموازنات التشغيلية على الأداء الشامل للشركة (المالي، وغير المالي).

الشكل (1.3) الموازنة الشاملة لمنظمة تجارية أو صناعية



المصدر: إعداد الباحث

ثانياً- موازنة العمليات الرأسمالية Capital Budgets

تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المشروع، وتتضمن تكاليف التكـوين الرأسمالي مثل تكاليف شراء وتجديد وصيانة الأصول الثابتة، وتكاليف برامج التعلـيم والتـدريب طويلة الأجل، وتعكس هذه الموازنة العديد من القرارات الإدارية الرأسـمالية الهامـة والخطيـرة

بالنسبة للمشروع والتي تؤثر في تحقيق أهدافه لفترة طويلة، وتتكون موازنة العمليات الرأسـمالية من موازنة برامج الاستثمار في الأصول المختلفة وموازنة المـوارد والاسـتخدامات الرأسـمالية (كحالة وحنان، 1998: 48)، وأشار (Drury and Tayles, 1996) أن أسلوب صـافي القيمـة الحالية، ومعدل العائد الداخلي من أهم الطرق التي يمكن من خلالها المفاضـلة والاختيـار بـين البدائل الاستثمارية المقترحة، كما أشار (Farragher, 2001) إلى وجود علاقة موجبة بين مـدى خبرة الشركة بتطبيقات الموازنات الرأسمالية، وبين أداءها، وفي نفس المجال أشـار (George, 2001) إلى أن أهم أساليب تقييم الاستثمارات هي على الترتيب: معدل العائد الداخلي، ثـم فتـرة الاسترداد، ثم صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، ثم معدل العائد المحاسبي، كما أشار إلـى أن أهم أساليب تقييم المخاطر هي معيار التفاؤل، ومعيار التـشاؤم، وتحليـل الحـساسية، وشـجرة القرارات، ودليل الربحية ثم الاحتمالات وأسلوب المحاكـاة. وكـذلك بـين (Ehrhardt et al., 2006) أن أسلوب تحليل الحساسية من أكثر أساليب التحليل المـالي لتحديـد مخـاطر التـدفقات النقدية، خاصة عند البدء بتأسيس المشروع، وأشار أن أسلوب صافي القيمـة الحاليـة وأسـلوب معامل الاختلاف تعتبر من الأساليب المعقولة والمفيدة كمقـاييس لاتخـاذ القـرار حـول إنـشاء المشروع، وبين (Danieison, 2006) إلى أنه يصعب قياس الأداء فـي المـشروعات صـغيرة الحجم وهذا قد يرجع بشكل رئيس إلى قلة الموظفين ذوي الخبرات المميزة. وبـين (Volkman, 1997) أن معدل العائد على الاستثمار Return on Investment (ROI) يقيس مـدى تعظـيم الثروة، وله مكانة من بين أساليب تقييم الاستثمارات، وانه يساعد في تـصميم البـدائل المتعلقـة بالاستثمارات طويلة الأجل. وأشار (Horngren, 1999) إلى أن الـربح النـاتج عـن القـرار الاستثماري يتوقف على عاملين هامين هما: **أ-** مدى وجود تزايد في التدفقات النقدية الداخلـة، أو

وجود صافي توفير في التدفقات النقدية الخارجة، وهذا بدوره يعظم من قيمة صافي التدفق النقدي.

ب- حجم المبالغ الاستثمارية المطلوبة لتنفيذ الاقتراح الاستثماري.

وبصفة عامة تقوم فكرة الطرق التحليلية للاختيار والمفاضلة بين المقترحات الاستثمارية على مقارنة التدفقات النقدية المتوقعة للاستثمارات المختلفة، حيث أن المقترح الذي يحقق عائد أفضل يفوق معدل العائد الداخلي المطلوب، يكون قرار استثماري صائب، وبين (كحالة، وحنان، 1998) أن أهم الطرق للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية وقياس الأداء الاستثماري للشركة هي: **(أ)** طريقة القيمة الحالية للتدفقات النقدية أو صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية. **(ب)** طريقة معدل العائد الداخلي. **(ج)** طريقة فترة الاسترداد. **(د)** طريقة معدل العائد المحاسبي. ويرى (مرعي، 1993) أن الموازنة الرأسمالية عبارة عن عملية اتخاذ قرار طويل الأجل متعلق بالاستثمار وتمويله، وتتمثل نقطة البدء في إعداد الموازنة الرأسمالية في حصر الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من المستويات الإدارية المختلفة في المشروع، ويمكن أن ترتبط هذه الاقتراحات الاستثمارية –في حدود المشروع- بقرارات رأسمالية تتعلق بالاتي: **(أ)** قرارات رأسمالية تتعلق بتخصيص موارد اقتصادية لمشروعات جديدة تستهدف إنتاجاً جديداً. **(ب)** قرارات رأسمالية تتعلق بتخصيص موارد اقتصادية للتوسع في الطاقة الإنتاجية لمشروعات قائمة. **(ج)** قرارات رأسمالية تتعلق بتخصيص موارد اقتصادية لإحلال/تجديد أصول رأسمالية قائمة. وحيث أن الهدف المراد تحقيقه من جميع الاحوال السابقة هو التقصي عن حصيلة الأرباح التي سوف يحققها المشروع من كل مقترح، فإن المعايير التي يستند إليها قرار التخصيص والأسس التي يسترشد بها، لا بد وان تُشتق من الهدف وتنسجم مع إمكانية تحقيقه.

ومن خلال العرض السابق للموازنة الرأسمالية وأهميتها، إضافة إلى استعراض طرق تقييم البدائل الاستثمارية، وقياس نتائج الأداء الاستثماري، فإنه يمكن الافتراض بأنه استخدام أساليب الموازنة الرأسمالية في خدمة الوظائف الإدارية ينعكس على الأداء الشامل للشركة.

ثالثاً- موازنة العمليات النقدية Cash Budget

تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات النقدية في المشروع، وتبين كلاً من التدفقات النقدية الداخلة للمشروع من مصادر إيراداته المختلفة، والتدفقات النقدية الخارجة من المشروع لحصوله على مختلف عوامل وعناصر الإنتاج، حيث أن موازنة العمليات النقدية لها دور هام في تخطيط ورقابة النقدية في المشروع، وإيجاد التوازن المستهدف بين السيولة والربحية، وذلك من خلال تخطيط التدفقات النقدية الواردة والصادرة، وتحديد أي وفر أو عجز فيها وتاريخ وقوعه إضافة إلى تخطيط سبل استثمار أي وفر وسبل معالجة أي عجز (كحالة وحنان، 1998: 48).

وتعد الموازنة النقدية أداة هامة جداً في عمليات التخطيط المالي، وذلك لتأمين التمويل المطلوب وتوقيت الحاجة إليه، وتتكون الموازنة النقدية من بيان يتضمن التقديرات المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة للمنشأة والخارجة منها خلال فترة معينة من الزمن، وتحدد هذه الموازنة مقدار الأموال الموجودة والمطلوبة والفائض أو العجز على أساس شهري أو نصف سنوي أو سنوي، وذلك حسب سياسة المنشأة (القاضي، 2001: 7).

وأشار (Garrison, 2004) إلى أن أي منشأة تحتاج إلى أصول متعددة لتتمكن من إنتاج السلع والخدمات التي تقابل موازنة المبيعات التي يتم إعدادها على دراسة واقعية للسوق، وتجدر الإشارة أن حجم المبيعات المستهدف يرتبط بحجم الأصول المتاحة حالياً في المنشأة، وأن كل زيادة في

حجم المبيعات تتطلب زيادة في حجم الأصول المتداولة مثل مخزون المواد الأولية أو النقد اللازم لدفع أجور العاملين وفي حال زيادة حجم المبيعات المستهدفة عن مستوى الإنتـاج عنـد الطاقـة المتاحة منها يحتاج المشروع إلى شراء أصول ثابتة جديدة أو توسيع الأصـول الثابتـة القائمـة وهكذا، وأن ذلك يتطلب وجود فائض نقدي متاح، وإن لم يكن كذلك فيجب على المشروع تـأمين ذلك عن طريق الشراء الأجل أو الاقتراض وتحمل فروق الأسعار أو الفوائد اللازمة، وهـذا مـا يجعل الموازنة النقدية من أهم الموازنات التي يعدها المشروع، حيث أن كثيراً مـن المـشروعات الجديدة التي لم تعد موازنة نقدية عند بداية استثمارها، فوجئت بعجز تمويلي مما دفعها إلى اللجوء إلى الاستدانة السريعة بفوائد مرتفعة لتأمين المال اللازم لتمويل المواد الأولية والبـضاعة تحـت التصنيع، وأجور العمال وهذا يوضح أهمية الموازنة النقدية في المنشأة، وذلك لتخطيط التـدفقات النقدية الداخلة والخارجة، وتحديد العجز وسبل تمويله بأقل التكـاليف وتحديـد الفـائض وسـبل استثماره بما يحقق أقصى فائدة للشركة، وعليه يفترض الباحث في هذه الدراسـة وجـود تـأثير لإعداد الموازنة النقدية واستخدامها في إدارة النقدية على الأداء الشامل للشركة.

رابعاً- الموازنة حسب مستويات النشاط

وفي هذا المجال يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات التي يتم إعدادها حسب مستويات النـشاط (Garrison, 2004) وهي:

أ- الموازنة الثابتة The Fixed Budget، تعد الموازنة الثابتة لمستوى واحـد مـن مـستويات النشاط، وترتبط بالمستوى المخطط لكل من النشاط الإنتاجي والنشاط التسويقي، ويمثل هذا النشاط المخطط حجم الطاقة الإنتاجية للمشروع، وتعتبر الموازنة الثابتة ذات فائدة محددة فـي أغـراض

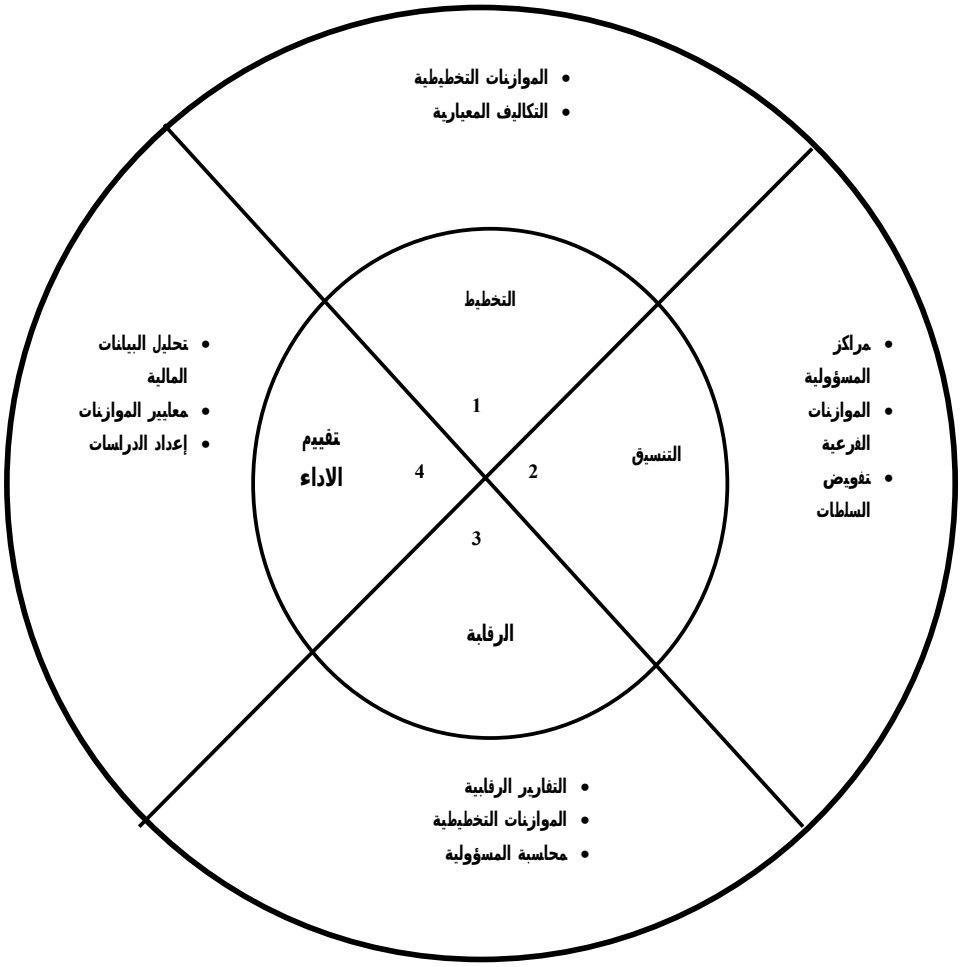
الرقابة وتقييم الأداء، وتحتاج إلى عمليات تعديل ومراجعة بشكل مستمر إذا أريد لها أن تخدم كأداة رقابية جيدة.

ب- الموازنة المرنة The Flexible Budget، تعد الموازنة المرنة لعدة مستويات من النـشاط يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، ويستند فـي إعـدادها إلـى دراسة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بتقلبات مستويات النشاط في ظل طاقة إنتاجيـة معينـة. وتعتبر الموازنة المرنة أكثر واقعية من الموازنة الثابتة لأن معظم العمليات الجارية في المـشروع تتميز بالحركة والمرونة، ومن الطبيعي أن تختلف جملة التكاليف بـاختلاف مـستويات النـشاط، ويعتبر أساس المرونة من الأسس الهامة لإعداد الموازنات التخطيطية، ولتحقيق رقابة فعالة علـى التكاليف يتيح إتباع هذا الأساس مقارنة التكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي بالتكاليف المعيارية لنفس مستوى النشاط، ومن ثم تكون هذه المقارنات أكثر تعبيراً ودقة وواقعية.

4.3 المبحث الثالث: العلاقة بين نظام الموازنات والعملية الإدارية

تلعب المحاسبة الإدارية دور هام في توفير المعلومات اللازمة للإدارة للقيام بوظائفها المختلفة، ويمكن أن تكون المعلومات مالية أو غير مالية، ولا تخضع معلومات المحاسبة الإدارية لأية قواعد محاسبية كما هو الحال في المحاسبة المالية التي تخضع لقواعد المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ويرى (ظاهر، 2002) أن المعلومات المنبثقه عن نظام الموازنات تساعد المديرون على اتخاذ قرارات عديدة تقع ضمن مجالات التخطيط والتنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد والرقابة وتقييم الانجاز.

الشكل (2.3) علاقة وظائف الإدارة بالمحاسبة



المصدر: أحمد نور، وعبد المقصود دبيان "محاسبة التكاليف الفعلية" (1989)

فالموازنة هي عبارة عن تعبير رقمي (كمي وقيمي) يعبر عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ، وأداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم الأداء، ومتابعة التنفيذ والتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعة واتخاذ القرارات المطلوبة. **(كحالة وحنان، 1998)**

لذا فالموازنة تحقق هدفين رئيسيين هما:

1. التخطيط والتنسيق

يقصد بالتخطيط رسم سياسة مستقبلية، ووضع خطة شاملة تتطلب:

- تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع وكذلك الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل.
- وضع الخطة أولاً على أساس وحدات قياس عينية "كمية مواد، ساعات عمل وحدات خدمات عدد منتجات، ... إلخ"، ثم تترجم إلى وحدات قياس مالية مع العمل على تحقيق التوازن المالي والاقتصادي للمشروع.
- توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم أداء العاملين.
- أما التنسيق، فهو ضرورة حتمية لنجاح التخطيط فلا يمكن أن نتصور وجود خطة من دون تنسيق بين الأنشطة والوحدات الفرعية والعاملين، ... إلخ. فالتخطيط يحمل في طياته، حتماً عملية التنسيق لإزالة كل تعارض في الأهداف الفرعية تحقيقاً للهدف الرئيسي للمشروع. **(حلس، 2006)**

فالتنسيق ضروري مثلاً بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج حتى لا يتم إنتاج أكثر أو أقل من المبيعات المتوقعة، ولضمان توافر الإنتاج اللازم وتسليمه للعملاء في الوقت المحدد. كذلك يجب أن تلتزم إدارة المبيعات بالطاقة الإنتاجية ويكون التنسيق في ضوء الموارد المالية المتاحة للمشروع، وما يخضع له من مؤثرات داخلية وخارجية ضماناً لانسياب العمل في المشروع.

ولا يقتصر التنسيق على التخطيط بل يمتد إلى التنفيذ، إذ إن الخطة تتطلب خلال تنفيذها والرقابة عليها استمرار إجراء التنسيق بين كافة الأنشطة والوظائف والأقسام والإدارات في المشروع، كي تُنَفّذ الخطط الفرعية من دون معوقات.

2. الرقابة وتقييم الأداء

لا يتوقف دور الموازنة عند وضع الخطة فقط، إذ إن التخطيط ما هو إلاّ الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة ومن ثَم ينبغي الالتزام بالخطة خلال التنفيذ، ومتابعة ذلك التنفيذ ورقابته وإلاّ أصبحت الخطة تقديرات لا جدوى منها.

لذلك فإن الرقابة هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة عن طريق:

أ. متابعة الأداء الفعلي للأنشطة.

ب. مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.

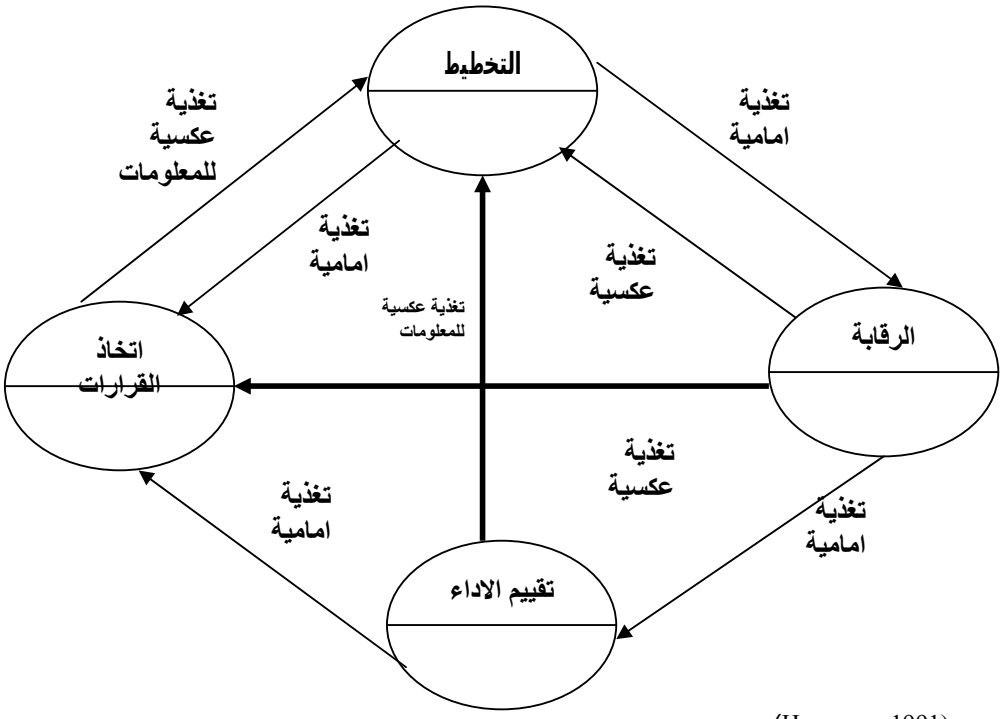
ج. تحليل الانحرافات والتعرف على أسبابها وعلاجها في الوقت المناسب.

وتساعد الموازنة بهذا الإجراء على تمكين الإدارة من مباشرة مهمتها بأسلوب "الإدارة بالاستثناء" Management by Exceptions، أي توجه الإدارة انتباهها إلى ما هو خارج عن المخطط تاركة بذلك الأمور الروتينية التي تسير سيراً طبيعياً من دون أن تضيع وقتها في مباشرة تلك الأمور(ظاهر وأبو نصار، 2006).

1.4.3 علاقة الدورة المحاسبية بالدورة الإدارية

حتى تحقق المنشأة أهدافها، يجب على الإدارة أن تقوم بوضع سياسات الإنتاج والتسويق، وتقوم بتفويض السلطات للأفراد العاملين ليقوموا بتطبيق هذه السياسات، وتقسم الأنشطة التي تقوم بها الإدارة إلى وظائف متعددة منها: التخطيط، والتنسيق، والرقابة، واتخاذ القرارات، حيث أن لكل وظيفة إدارية أدواتها المحاسبية التي تساعدها على تحقيق أهدافها، والشكل (3-3) يوضح ذلك.

الشكل (3.3) الدورة المستمرة للعملية الإدارية



المصدر: (Horngren, 1991)

وفي مجال العلاقة بين المحاسبة والإدارة يرى (Horngren, 1991) أن المحاسبة المالية بوظائفها التقليدية لم تعد قادرة على تلبية احتياجات الإدارة نتيجة للمنافسة الشديدة والسعي وراء الأداء الأفضل، وأشار إلى أهمية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتلازمها لأي مشروع، إذ لا يمكن تصور وجود تخطيط دون رقابة فعالة قادرة على اكتشاف مواطن الخلل والانحراف وتصحيحها، ولا وجود لرقابة حقيقة دون وجود خطة مسبقة تكون بمثابة الهدف الذي يسعى المشروع إلى تحقيقه، والى تقييم نتائج أعماله من خلال قياس مدى اقترابه أو ابتعاده عن هذا الهدف، ولا وجود لخطة مسبقة دون التنبؤ بالنتائج المحتمل تحقيقها في ظل بدائل تحقيق هذه الأهداف واتخاذ القرار اللازم لاختيار البديل الأفضل، ويوضح الشكل (3-3) الدورة المستمرة للعملية الإدارية.

2.4.3 أهداف (وظائف) الموازنات

حتى تحقق المنظمة أهدافها فإنه يجب على الإدارة أن تقوم بوضع سياسات وتفويض للسلطات وتقسيم الأنشطة التي تقوم بها إلى وظائف متعددة منها: التخطيط، والتوجيه، والتنظيم، والرقابة، واتخاذ القرارات، وهنا يبرز الدور المحاسبي من خلال نظم التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية لشرح مضامين هذه الوظائف ومدى مساهمة الدور المحاسبي في أنجازها، ومن الأهمية بمكان الإشارة إلى أن الموازنات من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها الإدارية.

1.2.4.3 الموازنات أداة للتخطيط

يرى (Atkinson et al., 2004) أن التخطيط يعتبر من الوظائف الإدارية الأساسية، وتعتبر الموازنات أحد أهم أدوات التخطيط التي تستخدمها المنشآت، فمن خلال وضع موازنة المبيعات للفترة القادمة تقوم بقية الإدارات في المنشأة بالتخطيط للوصول إلى حجم المبيعات المتوقع، فعلى إدارة الإنتاج وضع الخطط اللازمة لضمان إنتاج الكمية المطلوبة للبيع وعلى إدارة الموارد البشرية في المنشأة تدريب العاملين وتهيئتهم لانجاز العمل المطلوب، وعلى إدارة المشتريات وضع الخطط اللازمة لشراء ما تحتاجه المنشأة من مواد ومستلزمات إنتاج أخرى. وفي هذا السياق أشار (ظاهر وأبو نصار، 2006) أن الموازنة تمثل خطة كمية ومالية تتضمن الأهداف المختلفة للمنشأة، وتحتوي على مجموعة الأنشطة اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البديل أو مجموعة البدائل المناسبة، وبذلك فإن إعداد الموازنة يحتم على الإدارة التفكير في المستقبل، ورسم العمل حتى يواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات أو الصعوبات التي تعيق تحقيق الأهداف، وكذلك فإن الموازنة تمكن المنشأة من تخطيط احتياجاتها من الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف المنشودة. وأيضاً بين (ظاهر، 2002) أن معلومات وبيانات الموازنات تساعد إدارة المشروع على التخطيط طويل الأجل (Long-Term Planning)، وإعداد الاستراتجيات اللازمة لتحقيق رسالة المنشأة وأهدافها المنشودة مثل: تعظيم الأرباح، وتعظيم سعر سهم الشركة، وتعظيم قيمة المنشأة. ويرى (الرجبي، 1995) أن التخطيط يهدف إلى تحديد المجالات المختلفة للعمل، وتقييمها واختيار البديل الأفضل وبعد ذلك وضع خطط العمل التي يجب تنفيذها خلال الفترة المقبلة. وبين (حلس، 2006) أن من أهم الأهداف الرئيسه من وراء إعداد الموازنة كونها أحد أهم أدوات التخطيط في المنشأة، والذي يشمل كل مراحل الموازنة ابتداء من كونها أفكار مبدئية وحتى اعتمادها من السلطات العليا وتقديرها، وأشار أن

مرحلة التخطيط تستحوذ على معظم الوقت في مرحلة إعداد الموازنة. وأكد (عبد الله، 2001) أنه يوجد أثر كبير للموازنات في عملية التخطيط خاصة عمليات التخطيط طويل الأجل، حيث تعكس الموازنات الخطط المستقبلية وتساهم في إعطاء قرارات في الوقت المناسب. وقدم (قزاز، 2006) دليلاً على أن وجود نظام معلومات وخاصة نظم المعلومات المتعلقة بالتكاليف والموازنات التخطيطية يساعد المديرون في عملية التخطيط. بينما أشار (حلايقة، 2007) إلى أن التخطيط الاستراتيجي يساهم وبدرجة عالية في تحسين مستوى الأداء، وأن أبرز ملامح التخطيط الاستراتيجي يتمثل في صياغة الخطة الإستراتيجية وهذا يتطلب معلومات وبيانات تلعب المحاسبة دوراً رئيساً في توفيرها وتكييفها لتكون أداة في يد الإدارة تساعدها في صياغة الخطة. ووضح (أبو غزالة، 1986) أن الموازنة أداة تخطيط ووسيلة أساسية لتوفير البيانات ووضع البدائل وتقييمها واختيار أفضلها، ووسيلة أساسية لترجمة أهداف المشروع في جداول كمية ومالية يسهل فهمها وقياسها، وأيضاً كونها تساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بعملية التخطيط. ويرى (كحالة وحنان، 1998) أن الموازنة تعتبر أداة أساسية للتخطيط، حيث أن عملية التخطيط تقوم على تحديد واختيار البدائل المتاحة، واختيار البديل الذي يحقق أهداف المشروع ضمن الإمكانات المتاحة، وفي هذا المجال تُعد الموازنة وسيلة أساسية لتقييم الطرق البديلة للوصول إلى الخطة المثُلى لتحقيق أهداف المشروع في الفترة المستقبلية المحددة في الموازنة.

2.2.4.3 الموازنة أداة للتنسيق

التنسيق يعني تنسيق العمل بين أقسام المشروع وأنشطته المختلفة بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمشروع، وفي سياقٍ آخر فإن التنسيق يعني "توحيد جهود أقسام المشروع وأنشطته وتنسيق

العمل بينها، بحيث يعمل كل قسم أو كل نشاط بشكل متكامل مـع الأقـسام والأنـشطة الأخـرى (الرزق وزواتي، 1998، ص 39).

إن التنسيق يهدف إلى تحريك مجهودات المصادر الاقتصادية المتاحة بما فيها مجهودات العـاملين نحو الهدف المرغوب به، فبعد أن يتم وضع الخطط وتفويض السلطات والصلاحيات، فإن الإدارة ترغب في أن تتم العلميات بطريقة كفؤة وفعالة (الرجبي، 1990). ويرى (ظاهر وأبـو نـصار، 2006) أن الموازنة تفيد في تنسيق الأنشطة المختلفة بالمنشأة، مثل التنسيق بين أنشطة الإيرادات، والشراء والتمويل وغيرها. مما يؤدي، وتفادي النظرة الجزئية للأمور. أما (Atkinson et al., 2004) فيرى أن الموازنة أداة لتسهيل الاتصال والتنسيق بين الأقسام ما يجعلها أداة تساعد علـى تعزيز أداء الأقسام المختلفة في المنشأة. ويبين (كحالة وحنـان، 1998) أن الموازنـة أداة هامـة لتنسيق العمل بين أقسام المشروع وأنشطته المختلفة مما يـؤدي إلـى تحقيـق الأهـداف العامـة للمشروع، ويقوم التنسيق على توحيد جهود أقسام المشروع وأنشطته، بحيث يعمل كل قسم وكـل نشاط بشكل متكامل مع الأقسام والأنشطة الأخرى، إذ أن أي تعديل في سياسة أي قسم أو نـشاط سوف يمتد آثره إلى سياسات وبرامج الأقسام والأنشطة الأخرى، وفي هذا المجال فـإن التنـسيق يساعد على كشف مواطن الضعف فيها، ويظهر الأقسام التي تتميز بأداء المهـام المنوطـة بهـا. وأشار (Laura, 2004) أن إعداد الموازنة يدعم الاتصال ويحـسن ظروفـه، بـين المـديرين والرؤساء، وبين الأقسام والإدارات المختلفة مما يعزز التكامل في عملها وأيضاً تعتبـر الموازنـة أداة تنسيق فعالة تعمل على تحسين عملية تبادل المعلومات بين المديرون مـع بعـضهم، وبـين الأقسام والدوائر المختلفة في المشروع. وفي هذا السياق، أيضاً، أشار (Lee, 2000) أن الموازنة تمثل أسلوب حوار (اتصال)، وأداة إدارية تفيد في التنسيق والتفاعل وفقاً لقاعدة المـشاركة فـي إعداد الموازنة.

3.2.4.3 الموازنات أداة للرقابة

يرى (Atkinson et al., 2004) أن الموازنة تستخدم كأداة للرقابة على الأربـاح والعمليـات، وعلى أداء الأقسام المختلفة في المشروع، كما تستخدم كأداة للتحقق من وصول المـشروع إلـى أهدافه المخططة، وبالتالي تحقيق الأرباح التي يسعى إليها، ويتم ذلك مـن خـلال مقارنـة الأداء الفعلي للمشروع مع الأداء المتوقع في الموازنة، ومن ثم يتم تحديد مدى كفاءة الإدارات المختلفـة في انجاز ما هو مخطط لها.

ويشير (ظاهر وأبو نصار، 2006؛ الرجبي، 1995) أن نظام الرقابة يهدف إلى التأكد بأن خطـط المنشأة قد تم تطبيقها بنجاح، وفي هذا المجال تلعب التقارير الرقابية دوراً أساسياً، وتقوم عمليـة الرقابة على مقارنة التكاليف الفعلية للأنشطة بالخطط الموضوعة لكـشف الانحرافـات ومعرفـة أسبابها، وفي حال عدم وجود نظام موازنات تخطيطية يتم مقارنة التكاليف الفعلية للفترة الجاريـة مع تكاليف الفترة السابقة لتحديد التغير الذي طرأ بينهما وهذا يساعد الإدارة في كـشف ومعرفـة الاتجاهات، إلا انه يعجز عن إعطاء مقياس سليم للأداء في المقارنة السليمة. وفي مجال العلاقـة بين الموازنة التخطيطية ووظيفة الرقابة يرى (Laura, 2004) أن الموازنة تعتبر وسيلة أساسـية لوضع تقارير الأداء، كما أنها وسيلة رئيسه للاستفادة من التغذية الراجعة، والاستفادة منهـا فـي المستقبل بما يؤدي إلى تقليل الأخطاء وهذا يعني أن الموازنات تزيد من فعاليـة عمليـة الرقابـة والإشراف، وتساهم بشكل كبير في كشف الخلل والانحراف في التنفيذ الفعلـي مقارنـة بـالأداء المخطط. ويرى (Juan et al., 2004) أن إعداد الموازنة وتنفيذها والإشراف عليها يـؤدي إلـى وجود معايير ثابتة للرقابة والمتابعة وقياس الأداء، ويعزز توجيه لدى القائمين على التنفيـذ نحـو تقليل الأخطاء إلى أدنى حد، مما يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (Kern, 1996). وقـدم (Kern, 1996) دليلاً ينص على وجود أثر كبير للمعلومات المحاسبية في تفعيل نظـام الرقابـة

الداخلية، وأن المنظمات التي تستخدم نظام الموازنات يظهر فيها المسؤولين درجة أعلى من المسؤولية، لان مهامهم محددة وقابلة للقياس الكمي على أساس البنود الواردة في نظام الموازنات والمتعلقة بمسؤولياتهم.

وفي نفس المجال أشار (فاتح، 2004) إلى أن الاعتماد على بيانات التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية وعند مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة، يتم كشف الخلل والانحراف والتقرير عنه وبالتالي يتعرض رؤساء المراكز إلى المسؤولية والمساءلة والمحاسبة، وتحديد مدى مسؤوليتهم عن النتائج المحققة. وأشار (عبد الله، 2001) إلى أنه يوجد للموازنات تأثير على في عملية الرقابة الإدارية مما ينعكس على أداء الموظفين، وفي هذا المجال تعتبر الموازنات ومعاييرها الموضوعية والرقمية أداة ووسيلة فعالة للرقابة على مسار الخط، وأساس سليم للكشف عن الانحرافات وتفسيرها ومحاسبة المسؤولين.

4.2.4.3 الموازنة أداة لتقيم أداء الإدارات الفرعية

إن نظام المحاسبة الإداري يقدم معلومات تساعد على تقويم الأداء الفعلي للإدارات الفرعية داخل المنشأة، ويتم الاسترشاد باللوائح والأنظمة والمعايير والموازنات كمؤشرات للحكم على الأداء، وأيضاً يقدم نظام الموازنات معلومات عن الانحرافات مما يساعد على تلافي الاستمرار في التنفيذ الخاطئ للعمل الإداري (كحالة، وحنان، 1998). أيضاً يقدم نظام الموازنات والتكاليف المعيارية تقارير أداء تتضمن تحليل الانحرافات وتحديد أسبابها، وتقديم معيار رقمي ولفظي بمقتضاه يتم تقييم أداء كل إدارة فرعية من الإدارات داخل الشركة (الرجبي، 1995). بالإضافة لما سبق ذكره أشار (ظاهر وأبو نصار، 2006) أن من أهم أهداف الموازنات إضافة إلى التخطيط والتنسيق والرقابة هو تقييم الأداء، حيث يمكن استخدام مستويات الأداء الواردة بالموازنات كأساس لتقييم

أداء المسؤولين بالمشروع، طالما أن هناك مستويات معدة مسبقاً طبقاً لمعايير مدروسة وسـليمة، كما أن نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف المحددة في الموازنات التخطيطيـة، بحيـث يمنح العاملين في المشروع مكافآت وحوافز إذا ما تحققت تلك الأهداف، كما قد يعاقب العاملين إذا لم تتحقق الأهداف نتيجة لتقصيرهم وإهمالهم.

وفي هذا السياق بين (Atkinson et al., 2004) أن الموازنات تستخدم كـأداة لمـنح الحـوافز للأفراد بناء على أدائهم أو أداء أقسامهم، ويتم ذلك من خلال ربـط الأداء بالـشخص أو بالقـسم المسؤول عنه، ويتم تقويم أدائهم لتحديد الحافز بناء على معايير الموازنة المحددة مـسبقاً. وقـدم (Juan et al., 2004) دليلاً على أن الموازنة توفر معايير علميـة وموضـوعية لقيـاس الأداء والحكم عليه، وأيضاً بين (Laura, 2004) بأن الموازنة تعتبر أداة رئيسة لوضـع تقـارير الأداء بناء على نظام الرقابة الداخلي مما يؤدي إلى تقليل الأخطاء في المستقبل وبالتالي تعزيـز الأداء. وفي مجال تقييم الانجاز الفعلي وضح (Hilton, 2002) بأنه لنظام الموازنات أهمية بالغة في ذلك من خلال تقارير الأداء التي تتضمن تحليل الانحرافات وعدد من التوصـيات المقترحـة لتلافـي القصور في كل من مراكز المسؤولية.

5.2.4.3 الوظائف الإدارية وعملية اتخاذ القرارات

إن نموذج اتخاذ القرار يقوم على المفاضلة بين البدائل المختلفة واختيار انـسبها، وتقـوم الإدارة بالمفاضلة بين البدائل في مجالات (التخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتقيم الأداء) وهـذه الوظـائف تتطلب قرارات إدارية، فمثلاً في مجال التخطيط تتم المفاضلة بين المنتجات التي ستتعامل معهـا المنشأة أو تنتجها خلال فترة الموازنة، والمفاضلة بين الأسواق المختلفـة التـي سـوف تـدخلها وتغطيها، وفي مجال الرقابة تتم المفاضلة بين مجالات العمل اللازمة لمعالجة الانحراف، وكـذلك

تتم المفاضلة بين القرارات المتعلقة بمساءلة الأفراد، وفي كل الحالات السابقة يجب اختيـار احـد البدائل الممكنة للقرار (الرجبي، 1995: 14).

وحول عملية اتخاذ القرار أشار (Garrison, 1998) أن الموازنات الجارية والرأسمالية تـساعد في عملية اتخاذ القرار اخذين في الاعتبار مراحل (خطوات) اتخاذ القـرار وهـي: أولا: تحديـد المشكله. ثانياً: تحديد بدائل حل المشكله. ثالثاً: جمع المعلومات المناسبة وذات العلاقـة. رابعـاً: اتخاذ القرار. وبالتالي فإن لنموذج الموازنات أهمية بالغة في تخفيض المخاطر، وترشـيد عمليـة اتخاذ القرار (Juan et al., 2004).

وحول ابعاد القرار تبعاً لعمليات المشروع وضح (Needless, 2002) أن عمليات المـشروع – حسب طبيعة النشاط- تقسم إلى عمليات جارية وعمليات استثمارية، وتهـدف عمليـات النـشاط الجاري إلى تحقيق أكبر استفادة ممكنة من الموارد الإنتاجية المتاحة عن طريق وضع برامج عمل تحقق الاستخدام الأمثل لهذه الموارد، أما عمليات النشاط الاستثماري فتختص بالتكوين الرأسـمالي للمشروع وتهدف إلى زيادة حجم الطاقة الإنتاجية فيه، أو إلى اسـتبدال الآلات المتقادمـة بـآلات حديثة وينتج عن هذه العمليات تدفقات نقدية تحتاج عملياتها إلى قياس وتحقيق وتقرير، وفيما يلـي توضيح لذلك:

أولاً: موازنة العمليات الجارية والقرارات الإدارية.

تعبر موازنة العمليات الجارية عن الخطط الفرعية والسياسات التفصيلية لمختلف مراكز المسؤولية في المشروع، وهي ترجمة كمية ومالية وعينية لهذه الخطط والسياسات في خطة عمـل مـستقبلية بهدف تحقيق الأهداف المرجوة (Hilton, 2005). وبذلك تـستمد موازنـات العمليـات الجاريـة (التشغيلية) بياناتها من موازنات فرعية تشمل مجموعة من المعـايير الكميـة والماليـة للعمليـات والمشتريات وعناصر التكاليف للعمليات الإنتاجية والتسويقية والإدارية والمالية من مـواد وأجـور

ومصروفات، وبذلك فإن موازنة العمليات الجارية تغطي إيرادات ونفقات المشروع ومنها يحدد صافي الدخل المعياري للمشروع. فالقرارات المتعلقة بالمبيعات يمكن الاستناد فيها إلى موازنة المبيعات وتشمل: **1-** القرارات المتعلقة بالتنبؤ بالمبيعات (مدخل التنبؤ بالمبيعات). **2-** القرارات المتعلقة بالمتغيرات والمؤثرات على المبيعات المتوقعة. **3-** القرارات المتعلقة بالتسويق والإعلان ووكلاء البيع والمناطق البيعية ووسائل تنشيط المبيعات. **4-** القرارات المتعلقة بالتسعير وقدرة المشروع على التحكم بالسعر من خلال قرارات ناجمة عن دراسة للسوق والمنافسين والعرض والطلب وأذواق المستهلكين ومستويات الدخل. وفي هذا المجال يعتبر نموذج التعادل –العلاقة بين التكلفة وحجم النشاط والربح- من أهم الأدوات لقرارات تخطيط الأرباح وتحديد الآثار المترتبة على السياسات الإدارية البديلة (Hilton, 2005). وأيضا يرى (Horngren, 1990) أن الموازنات الجارية (التشغيلية) ذات علاقة مباشرة بالقرارات الإدارية في المجالات التالية: **1-** القرارات المتعلقة بالمبيعات وأسعار البيع وأسعار البيع والبرامج التسويقية. **2-** القرارات المتعلقة بالمخزن السلعي والحجم الأمثل للمخزون والسياسة المتعلقة بالمخزون آخر المدة. **3-** القرارات المتعلقة بالإنتاج وبرنامج الإنتاج واحتياجات التشغيل والطاقة الإنتاجية ومسؤولية الإنتاج ومواعيد الإنتاج. **4-** القرارات المتعلقة بالمواد الأولية اللازمة للعملية الإنتاجية ومورديها وكمياتها وطرق استخدامها وسياسات المخزون منها. **5-** القرارات المتعلقة بالعمل المباشر والاحتياجات من العاملين والقرارات المتعلقة بطرق الإنتاج وسياسات الإنتاج والوفاء بالالتزامات في مواعيدها. **6-** القرارات المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة من أجور غير مباشرة، مواد غير مباشرة، تكاليف الطاقة الإنتاجية من كهرباء ومياه وإصلاح وصيانة واهتلاكات إضافة إلى التأمينات اللازمة. **7-**القرارات المتعلقة بالتكاليف التسويقية والبيعية وبرامج التسويق وحملات الترويج والإعلان. **8-** القرارات المتعلقة بالتكاليف الإدارية من رواتب إدارية والبحوث والدراسات. وبذلك تعتبر القرارات المتعلقة

بتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات الجارية للمشروع بمثابة قرارات لاستغلال الموارد والإمكانيـات المتاحة أو التي يتوقع أن تتاح خلال فترة محاسبية مقبلة، وبما يكفل الحصول على أقـصى منفعـة منها بأقل تكلفة ممكنة (عبد اللطيف، 2006).

ثانياً: الموازنة الرأسمالية والقرارات الإدارية

تتعلق العمليات الرأسمالية بتخصيص الموارد الاقتصاديه، وتنصب قـرارات التخـصيص حـول توجيه عوامل الإنتاج أو الموارد الاقتصادية إلى أوجه استخدام بديلة، ويترتب على هذه القرارات اختيار البديل الافضل أو افضل البدائل (ظاهر وأبو نصار، 2006).

وتعتبر قرارات تخصيص الموارد الاقتصادية على الفرص المتاحة والبديلة من أهـم القـرارات طويلة الأجل والتي قد تمتد آثارها لفترات زمنية طويلة، ويترتب على ذلك أن مجمل أثـار هـذه القرارات لا يمكن التحقق منه بدرجة عالية من التأكد وعليه يمكن القول أن قرارات التخـصيص للموارد الاقتصادية على الاستخدامات تُتخذ في ظل المخاطرة، وانه كلما امتدت الفترة الزمنية التي تنتج فيها هذه القرارات آثارها في المستقبل، كما انخفضت الثقة في المعلومات التـي اسـتخدمت. وازدادت عمليات اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد الاقتصادية تعقيـداً نتيجـة عـاملين هامين كما يراها (Horngren, 2003) وهما: **أولاً**: ويتمثل في التقدم التقني السريع والذي يودي إلى تطورات سريعة ومتلاحقة في مختلف الأصول الرأسمالية من حيـث القـدرة والكفـاءة مـع انخفاض التكلفة وارتفاع الجودة في المنتجات. فالذي تراه حديثاً اليوم يصبح غداً قديماً، ويؤدي هذا العامل إلى زيادة الاهتمام والدقة في طريقة اتخاذ القرارات الرأسمالية، ويدخل هنا مراعاة مـدى الثقة في المعلومات المحاسبية المستخدمة لأغراض اتخاذ القرارات الرأسمالية طويلة الأجل. **ثانياً**: ويتمثل في الزيادة الملحوظة في الحجم الاقتصادي للمشروعات، وإتجاهها نحو تعـدد نـشاطاتها وتنويع منتجاتها من السلع والخدمات، فضلاً عن تعدد الاساليب الإنتاجية ويؤدي هذا العامل إلـى

تنافس عدد اكبر من البدائل المستقلة وغير المتكاملة على القدر المحدد من المـوارد الاقتـصادية المتاحة، الأمر الذي يجعل إجراءات المفاضلة والاختيار أكثر صعوبة وتعقيداً وخاصة فـي ظـل العامل الأول، وفي هذا الشان فان القرارات الرأسمالية تتطلب وعياً اقتـصادياً عميقـاً ومعرفـة إحصائية ورياضية، والماماً بأصول التنبؤ ومعرفة الضروف البيئية المحيطة، واقتناعـاً بمعـايير المفاضلة والاختيار بين البدائل المتاحة والممكنة، إضافة إلى قدره على التـصور وسـعة الأفـق لتحديد البدائل الممكنة والاختيار من بينها (Horngren, 2003)، و(مرعي، 1993: 260).

وحول علاقة الموازنة الرأسمالية بالقرارات الرأسمالية يرى (كحالة وحنـان، 1998) أن إعـداد الموازنة الرأسمالية هو عبارة عن اتخاذ القرارات التخطيطية الرأسمالية طويلة الأجـل المتعلقـة بالاستثمارات وتمويلها، وبذلك فإن موازنة العمليات الرأسمالية هي قائمة تتـضمن المـشروعات والمبالغ الاستثمارية التي تم التصديق عليها وإقرارها لفترة الموازنة، فضلاً عن بعـض البيانـات الوصفية الإضافية عن هذه المشروعات، وتشمل مجال أو أكثر من المجالات التالية: 1- قرارات تتعلق بالاستثمار لمشروعات جديدة تستهدف إنتاجاً جديداً. 2- قرارات تتعلق بالاستثمار للتوسـع في الطاقة الإنتاجية الموجودة في مشاريع قائمة. 3- قرارات تتعلق بإحلال وتجديد أصول جديـدة بدلاً من القديمة والقائمة.

وفي هذا المجال فإن البيانات عن دخل المشروع ومبيعاته ومنتجاته والتكاليف المتعلقة بها تفيد في اتخاذ القرارات الخاصة بتخطيط وتنظيم ورقابة العمليات الجارية ذات الآثار الآنيـة أو القريبـة المدى على المشروع، وتشكل أرضية وتغذية راجعـة للتنبـؤ والتقـدير للقـرارات الرأسـمالية للمشروع. (Niven, 2002).

5.3 المبحث الرابع: الأداء الشامل (مقياس بطاقة الاداء المتوزان)

جاء هذا المبحث من الفصل الثالث لعرض سياق نظري يساعد القارى على الالمام بمتغير الدراسة التابع (الاداء الشامل) الموضح في انموذج الدراسة في الفصل الاول، وفيما يلي توضيح لذلك.

1.5.3 مفهوم الاداء الشامل

هناك عدد من الباحثين قد عرف بطاقة الاداء الشامل، وفي هذا السياق بين (Kaplan & Norton, 1992) على انها نظام إداري يهدف إلى مساعدة الشركة على ترجمة إستراتيجيتها إلى مجموعه من المقاييس المالية وغير الماليه بهدف تقييمها وبالتالي تقييم الاداء الفعلي المنجز، وأيضاً عرفها (عبد المحسن، 2006) باعتبارها نظام لتقييم الأداء من خلال ترجمة إستراتيجية المنشأة إلى أهداف محددة ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين، من خلال استخدام مقاييس مالية وغير ماليه (شاملة) وأن قياس الأداء المتوازن يهتم بوصف المكونات الأساسية لنجاح المنشأة وأعمالها، وذلك بمراعاة الاعتبارات التالية: أولاً: البعد الزمني الذي يهتم بعمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس واليوم وغداً. ثانياً: البعد المالي وغير المالي: حيث يتم استخدام مقاييس مالية وغير مالية لتقييم الاداء. ثالثاً: البعد الاستراتيجي: تهتم عمليات قياس الأداء بربط العمليات التشغيلية قصيرة المدى برؤية وإستراتيجية المنشأة طويلة المدى. رابعاً: البعد البيئي: تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس. كما تعرف بطاقة الاداء المتوازنة بأنها " طريقة لترجمة رسالة المنظمة واستراتيجيتها على شكل مقاييس للأداء (Horngren, Foster and Datar, 2000, 463).

وكذلك تُعرَف بأنها " مفهوم يساعد على ترجمة الاستراتيجية إلى عمل فعلي, وهي تبدأ من رؤيـا المنظمة وإستراتيجيتها ومن تحديد العوامل الحرجة للنجاح وتنظيم المقاييس التـي تـساعد علـى وضع هدف وقياس الأداء في المجالات الحرجة بالنسبة للاستراتيجيات "، وكتعبير تـدل بطاقـة الاداء المتوازن " على كيفية خلق التوازن بين عوامل متعددة مختارة تعكس استراتيجية الأعمال " (Olve ,Roy, and Wetter ,2000, 4).

يعود الفضل في صياغة انموذج بطاقة تصويب الاداء الشامل الى العـالمين الـشهيرين Robert Kaplan & David Norton في عام 1992؛ حيث انذاك نشرت دراستهم في مجلـة جامعـة هاربرد Harvard Business Review، واشاروا فيها بان هذه البطاقة تتكون من اربعـة ابعـاد لتقييم الاداء وهي (البعد المالي، وبعد الزبائن، وبعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو). وبـين المغربي، (2005) بان اسلوب الاداء الشامل (بطاقة التصويب) يستخدم اساساً لتقييم اسـتراتيجية الشركة عن طريق ترجمتها إلى نظام لقياس الأداء ينعكس بدوره فـي صـورة اهتمـام وتوجـه استراتيجي عام، يسعى كل فرد في المنظمة إلى تحقيقه (المغربي، 2005). ومما لا شك فيـة أن التغيرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال قد أثرت على نوعية وكمية المعلومات التي تحتاج إليها الشركة لقياس الأداء بهدف تقييم الإستراتيجية، وبذلك لا بد من الاخذ بعين الاعتبار عدد من المقاييس الماليه وغير المالية (الاداء الشامل)، خاصة وأن قياس الأداء الشامل يعتبر احد العناصر الرئيسه لنجاح الشركة (السعدي، 2006). ويعد نموذج الأداء المتوازن فلسفة إدارية تحقق أهداف المنشأة من خلال تقييم أدائها المالي والتشغيلي والاستراتيجي وفق إطار متكامـل مـن المقـاييس المالية وغير المالية بشكل متوازن، أي يوفر معلومات متكاملة عن أداء المنشأة المـالي، وغيـر المالي (السيد، 1993 والمغربي، 2005؛ ومـذكور، 2009)، وبـين (Kaplan and Norton, 1996) بأنه يجب أن يصبح استخدام هذا المقياس الشامل منهجية إدارية لمقابلة الاهداف المنشودة

مما يعزز الاداء المستقبلي، وفي هذا السياق اشار (السيد، 1993) انه يجب على الشركات ان تستخدم تشكيله من المقاييس المالية وغير المالية تزيد من فاعليتها وكفائتها، وايضا حتى تنجح في تحقيق أهدافها.

2.5.3 أهمية بطاقة قياس الأداء المتوازن

تستمد بطاقة قياس الأداء المتوازن أهميتها من فلسفة الموازنة بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية لتقييم الأداء قصير وطويل الأجل في تقرير موحد، وبالتالي تقلل بطاقة قياس الأداء المتوازن من تركيز المديرين على الأداء المالي قصير الأجل مثل المكاسب السنوية أو الربع سنوية، ولكنها تهتم بالتحسينات القوية في المقاييس غير المالية التي تشير إلى إمكانية خلق قيمة اقتصادية في المستقبل، وعلى سبيل المثال السعي لزيادة رضا العميل يشير إلى مبيعات أعلى ودخل أعلى في المستقبل، كما تركز بطاقة قياس الأداء المتوازن انتباه الإدارة على الأداء القصير الآجل والطويل الآجل.

إن القياس المتوازن للأداء يزود المديرين بالمعلومات والأدوات اللازمة لقيادة منظماتهم نحو المستقبل ويقدم لهم أداة دقيقة لفهم الأهداف وطرق تحقيقها وهذا يتم بترجمة الإستراتيجية إلى مجموعة من مقاييس الأداء، إذ يركز على تحقيق الأهداف المالية كما يتضمن العناصر التي تسهم وتدعم تلك الأهداف، حيث تقوم فكرة القياس المتوازن للأداء على أساس ربطه بطريقة تحويل او ترجمة الإستراتيجية إلى عمل فعال (Maisel, 1992).

3.5.3 المحاور الرئيسة لبطاقة الأداء المتوازن

لقد أوضح Kaplan & Norton (1992) الصورة العامة التي يظهر عليها قياس الأداء المتوازن والذي يتكون من أربع جوانب جوهرية لعملة قياس الأداء المتوازن تتمثل فيما يلي:

أولاً: المحور المالي " Financial Perspective "

يقيس هذا الجانب ربحية الإستراتيجية، من حيث تخفيض التكلفة مقارنة بالمنافسين وتحقق أرباح عالية، حيث أن هذه الأبعاد تمثل المحركات الأساسية للمبـادرات الإسـتراتيجية التـي تمارسـها الشركة، ويعتمد الجانب المالي علي كل من الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال الـذي سـيتم تحقيقه. كما تختلف أيضاً الأهداف الماليـة بـاختلاف دورة حيـاة الأعمـال (النمـو، والبقـاء، والاستمرار) فمثلاً الأهداف المالية في مرحلة النمو تركز على نمو الميزان في الأسواق الجديـدة وإلى الزبائن الجدد من الإنتاج والخدمات, أما الأهداف المالية في مرحلـة الاسـتمرار (الإنتـاج) سوف تركز على التدفق النقدي (Kaplan, and Norton ,1996, 48-50)

ثانياً: محور الزبائن " Customer Perspective "

يهتم هذا المحور بالأبعاد التي تخلق القيمة للزبائن, وتحديد القيمة التي ترضي الزبـون، وتحديـد العوامل التي تجعله راغب بالدفع عندها، حيث يقوم هذا المحور بتوجيه العمليات الداخليـة لحـث الزبون من أجل تطوير المنظمة، وبذلك يعتبر هذا البعد بمثابة قلب بطاقة الأداء لأنه إذا استطاعت المنشأة إشباع حاجات الزبون فإننا سوف نعظم أرباحنا في المدى القصير والطويل، مع العلم بـأن تحقيق حاجات الزبون وإشباع رغباته تعتبر أحـد أهـم الأبعـاد الإسـتراتيجية (Olve, Roy, Wetter, 2000, 62)، ومن المقاييس المستخدمة في هذا المحور عدد الزبائن، وحصة الـسوق،

المبيعات السنوية/ عدد الزبائن، وعدد الزبائن المفقودين، ومعدل الوقت المستغل مع الزبائن، ونسبة الزبائن/ المستخدمين, مؤشر رضا الزبائن، ومؤشر ولاء الزبائن، والتكلفة/ الزبون، وعدد الشكاوي، ومصاريف الخدمات.

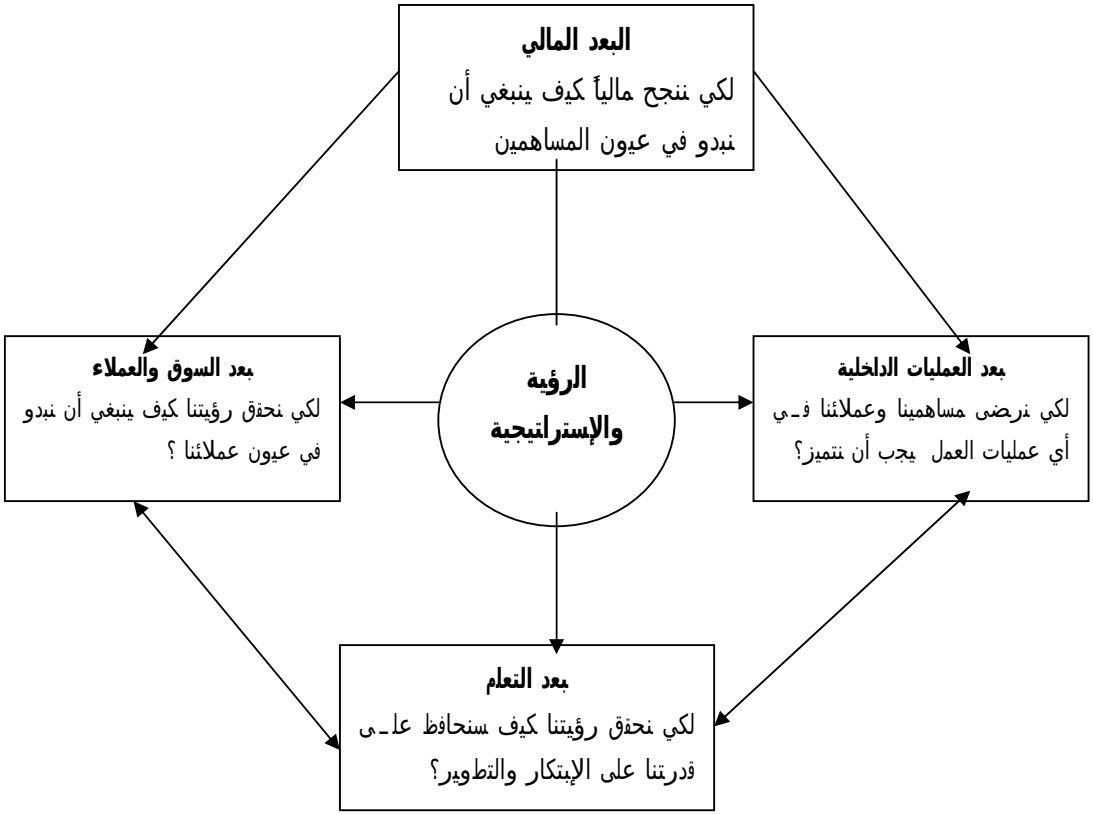
ثالثاً: محور العمليات الداخلية : "Internal Business Process Perspective "

يعتمد هذا الجانب علي العمليات الداخلية للشركة التي تدعم بعد الزبون عن طريق خلق قيمة للزبائن والجانب المالي عن طريق تعظيم ثروة المساهمين، ويتكون بعد العمليات الداخلية من ثلاثة جوانب فرعية وهي:1- عملية الابتكار، والتي تتعلق بخلق المنتجات والخدمات والعمليات التي ستقابل احتياجات العملاء. 2 - عملية التشغيل، وتمثل عمليات الإنتاج وتوصيل المنتج والخدمات للعملاء، والمبادرات الإستراتيجية حول تحسين جودة المنتج، وتقليل وقت التوصيل للعملاء، ومقابلة أوقات التوصيل المحددة. 3- خدمة توصيل المبيعات، وتعمل على توفير الخدمة ومساندة العميل بعد البيع أو توصيل الخدمة أو السلعة (Horngren, Foster and Datar, 2000 ,465)

رابعاً: محور التعلم والنمو (Learning&Grouth Perspective)

يحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن تنمو فيها المنظمة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوي تؤدي إلى خلق قيمة للعملاء والمساهمين، أن جانب التعلم والنمو للمنظمات يؤكد على توافر ثلاث قدرات هي: (1) قدرات الموظف التي تقاس من خلال تقييم فهم الموظف ومستوى مهاراته وتجديد رضاه الوظيفي ومعدلات دوران العمل. (2) كفاءة نظام المعلومات والإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة. (3) التحفيز والمكافآت: ويعبر عنها من خلال تحديد مقاييس للأداء الخاص بكل موظف، وربط أدائه بنظام الحوافزوالمكافآت. (المغربي، 2005)

الشكل رقم (3-11) عناصر قياس الأداء المتوازن كما حددها كابلان ونورتن



المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي (2005).

الشكل (4.3) أبعاد الأداء المتوازن

4.5.3 الوظائف الرئيسة لبطاقة قياس الأداء المتوازن

يسهم منهج قياس الأداء المتوازن كأداة إستراتيجية في تحقيق العديد من الوظائف بالمنظمات المعاصرة، من بينها:

أولا: توضيح وترجمة رؤية وإستراتيجية المنظمة، حيث يتم ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف تتمثل في تحديد السوق وقطاع العملاء الذين ستقوم المنظمة كما تحدد المنظمة الأهداف

الخاصة بالعمليات الداخلية وهي التعلم والتطور وتحديد طرق النجاح المالي ولـذلك يـتم تحديـد إجراءات تقابل تلك الأ هداف.

ثانيا: توصيل وربط الأهداف الإستراتيجية والقياسات المطبقة، يجـب إعـلام جميـع العـاملين بالأهداف الرئيسة التي يجب تنفيذها حتى تنجح الإستراتيجية، مما يتطلب توصيل وربط الأهـداف الإستراتيجية والقياسات المختلفة. فالتسليم السريع للعملاء (على سبيل المثال) يمكن ترجمته إلـى أهداف خفض أوقات الإعداد أو سرعة تسليم الطلبات من العملية للعملية التالية لها، بما ييسر على العاملين فهم واستيعاب الدور المنتظر منهم القيام به حتى تتناغم أهدافهم الفرعيـة مـع الهـدف الاستراتيجي للمنظمة.

ثالثا: التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الإستراتيجية، حيث يظهر أفضل تـأثير لقيـاس الأداء المتوازن عندما يتم توظيفه لإحداث تغيير تنظيمي ولذلك يجب أن يضع المـديرين التنفيـذيين الأهداف للقياس المتوازن للأداء في جوانبها الأربعة. ومن خلال العلاقات السببية في البطاقة تصبح الإمكانات المطلوب تحقيقها مترجمة إلى أداء مالي، فمثلاً خفض التكلفة يمكن ترجمته إلى وفر فـي تكلفة الطلب أو وقت أقصر للوصول إلى السوق أو إمكانيات عاملين أفضل (المغربي، 2005).

5.5.3 الأبعاد الجوهرية الواجب مراعاتها لتصميم بطاقة قياس الأداء المتوازن

يجب أن يسمح تصميم بطاقات قياس الأداء المتوازن بالربط بين مجموعة الأهـداف والقياسـات داخل المنظمة بأوجهها المختلفة. ويتحقق ذلك الربط بمراعاة النقاط التالية:

1- الجوانب الرئيسة لبطاقة قياس الأداء المتوازن:

- الجانب المالي: يتضمن مؤشرات تقيس ربحية المنظمة.

- جانب العملاء: يهتم بتحديد العملاء وقطاعات السوق، ثم يتم تحديد مؤشـرات الأداء لهـذا الجانب والتي يمكن أن تتضمن: خدمة العملاء، وخدمة عملاء جدد، وحصة المنظمـة مـن السوق.
- العمليات الداخلية: يحدد المديرين التنفيذيين العمليات الداخلية المطلوب إجادتها والتي تمكـن من: الوصول للأهداف المقدمة، وإرضاء حملة الأسهم، ويهتم القياس المتوازن للأداء بتنمية العمليات الجديدة والأنشطة الإبتكارية لخدمة وإرضاء العملاء.
- النمو والتعلم: إن مقابلة الأهداف بعيدة المدى والمنافسة العالميـة تقتـضي تطـوير الأداء والمهارات بصورة دائمة ويأتي النمو والتطوير في: الأفراد، والنظم، والإجراءات.

2- المحاور التي يحتوى عليها كل جانب:

لكل جانب من جوانب بطاقة قياس الأداء المتوازن تحدد المنظمة المحـاور التاليـة: الأهـداف، والقياسات (المؤشرات)، والمعايير (النتائج المستهدفة)، والمبادرات.

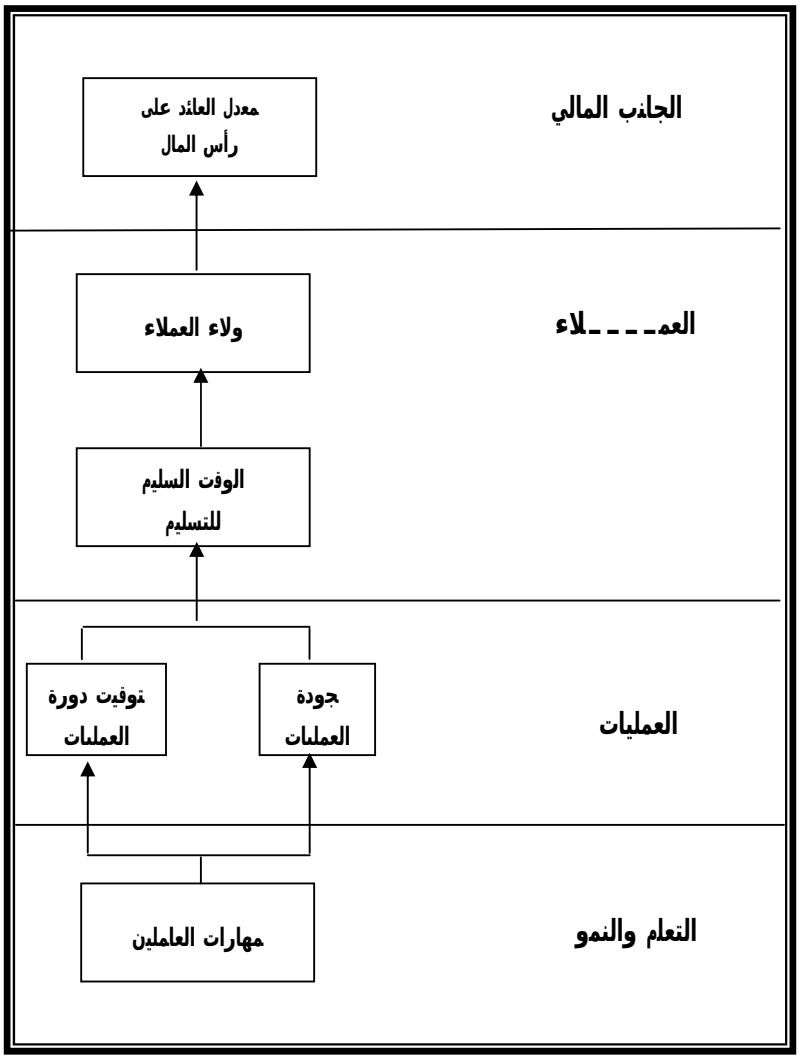
عن طريق استخدام قياس الأداء المتوازن تكتشف المنظمات كيفية إيجاد وتحقيق قيمـة للعمـلاء الحاليين والمستقبلين وكيف تطور هذه المنظمات القدرات الداخلية لتحسين الأداء المستقبلي ويـتم ذلك على الأنشطة الحرجة في سلسلة القيمة، كما تحدد محفزاتها حتى يمكن تحقيق الأهداف المالية والتنافسية طويلة المدى.

3- العلاقات السببية:

كثير من العمليات الإستراتيجية تمثل علاقات سبب ونتيجة، ولذا يجب أن يحقق القيـاس العلاقـة بينهما حتى يمكن إدارتها والتأكد من صحتها ويجب أن تتضمن العلاقة الجوانب الأربعة المكونـة لبطاقة قياس الأداء المتوازن. مثال: معدل العائد على رأس المال يزداد بزيادة المبيعات للعمـلاء ويعكس ذلك ولاء العملاء، إذن يتم إدراج معدل العائد في الجانب المالي والولاء في جانب العملاء

ولكن كيف يتحقق الولاء؟ يتم الحصول على الولاء بتحسين وقت الخدمة للعملاء إذن ندرج الولاء ووقت الخدمة للعملاء في جانب العملاء من البطاقة ولتحقيق وقت خدمة قصيرة يجب تقليل وقت أداء العمل وإجادة العمليات الداخلية (يتم إدراجهم في العمليات الداخلية) وهذا يتم الحصول عليـة بالتدريب وتنمية المهارات للموظفين (يتم إدراجهم في جانب التعلم والنمو) (يوسف ، 2005).

ويبين الشكل رقم (3-5) هذا المثال مقسما إلى أربعة عناصر رئيسة تكون نموذجا لقيـاس الأداء المتوازن.



المصدر : غازي،علي، بطاقة الأداء المتوازن كمدخل لبناء القيادة الإبداعية، مجلة إدارة الأعمال، جمعية إدارة الأعمال العربية، العدد 100، مارس 2003،ص37.

الشكل رقم (5.3) دور العلاقات السببية في أنموذج قياس الأداء المتوازن.

وأكد الباحثين (Kaplan & Norton, 2004) أن الآهداف الاسترتيجية تتكون من تشكيل متوازن من المقاييس المالية وغير المالية ويتضمن هذا النموذج سلسلة من علاقات السبب والنتيجة بين مقاييس الاداء المالي وغير المالي، فمقاييس التعلم والنمو تعد محركات لمقاييس العملاء والتي تعتبر أيضا محركات للمقاييس المالية فعلاقة السببية تعني أن المحاور الأربعة تتفاعل وتتكامل مع بعضها البعض، وأن الأهداف في محور العملاء يجب أن تؤدي لتحقيق الأهداف المالية، وأن اختيار الاهداف في محور عمليات التشغيل الداخلي يتم في ضوء أهداف العملاء والأهداف المالية كما أن اختيار أهداف محور التعلم والنمو يجب أن تؤدي الى الأهداف في المحاور الثلاثة الأخرى.

ويتم توضيح علاقات السبب والنتيجة بين الأداء المالي وغير المالي بمحاوره الأربعة بما يسمى (الخرائط الاستراتيجية) والتي طبقها الباحثين (Kaplan & Norton, 2004) على بطاقة الأداء المتوازن من أجل تزويد الادارة باطار جديد لتحديد وتنفيذ الاستراتيجية، وهذه الخريطة تعتمد على المحاور الاربعه وتظهر العلاقات بواسطة الأسهم التي توثق السلسلة الهرمية أو شبكة التأيرات والتبعيات لتحقيق الاستراتيجية فتصبح الخريطة الاستراتيجية حيث تقوم بوصف الاهداف الاستراتيجية العامة التي على المنظمة أن تصل اليها اذا طبقت استراتيجيتها بنجاح .

ملخص الفصل الثالث

تناول الفصل الثالث الاطار النظري لهذه الدراسة، الجزء الاول منه تضمن عرض موجز حول قطاع الصناعات الغذائية الفلسطيني، اما الجزء الثاني تناول عرض شامل للموازنات من حيث تم توضيح مفهوم الموازنة واركانها وجوانبها و مقومات اعدادها وانواعها ومراحل اعدادها، اما الجزء الثالث فتم فيه عرض العلاقة بين نظام الموازنات والعملية الادارية من حيث علاقة الدورة المحاسبية بالوحدة الادارية وكذلك وظائف الموازنة كأداة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم اداء الادارات الفرعية، وتم ايضاً التطرق الى العلاقة بين الوظائف الادارية وعملية اتخاذ القرارات، اما الجزء الرابع فتطرق الى عرض تفصيلي للأداء الشامل ومفهومه وأهمية قياس الاداء المتوازن والمحاور الرئيسة لبطاقة الاداء المتوازن ووظائفها وكيفية تصميم بطاقة الاداء المتوازن بأبعادها المختلفة، وعليه بعد اكتمال الإطار النظري للدراسة أصبح من الضروري عرض لمهجية الدراسة ولذلك جاء الفصل الرابع من هذه الرسالة.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

1.4: تقديم.

2.4: منهج الدراسة.

3.4: أساليب جمع البيانات.

4.4: مجتمع الدراسة.

5.4: اداة الدراسة.

6.4: صدق اداة الدراسة.

7.4: ثبات اداة الدراسة.

8.4: عينة الدراسة.

9.4: المعالجة الاحصائية.

ملخص الفصل الرابع.

الفصل الرابع

منهجية الدراسة

1.4 تقديم

يتناول هذا الفصل منهجية الدراسة: منهج الدراسة ومجتمعها، والعينة وخصائصها، وأداة الدراسة ومجالاتها، وإجراءات الدراسة ومحدداتها، ومتغيرات الدراسة ومقاييسها، وأخيراً المعالجة الإحصائية ومقياس الدراسة.

2.4 منهج الدراسة

تم استخدم المنهج الوصفي التحليلي في إطار من التكامل المنهجي. باعتباره طريقة علمية في البحث، ولذلك يسير الباحث وفق هذا المنهج تبعاً لخطوات الطريقة العلمية التي تبدأ بتحديد المشكلة ثم وضع الفروض واختبار صحة الفروض وصولاً إلى النتائج والتوصيات. ونظراً لطبيعة الدراسة وأهدافها استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي لمناسبته لطبيعة الدراسة وأهدافها.

3.4 أساليب جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة وجمع البيانات اللازمة كان لا بد من إتباع منهجية مستندة إلى ما يلي:

1. الحصول على البيانات الثانوية من خلال مراجعة الأدبيات السابقة حول مجال الموازنات والاداء المتوازن، وبالرغم من قلة الدراسات –خاصة العربية- حول موضوع الموازنات، تم تعويض هذا النقص بالاطلاع على ما نشر في البلدان والمجتمعات الأخرى من دراسات ومؤلفات.

2. تم جمع البيانات الأولية عن طريق استبانة تم تصميمها لهذا الغرض بالاعتماد علـى الإطـار النظري والدراسات السابقة. حيث تم توزيعها على (400) فرد، . حيث تم اسـترجاع (321) استبانة منها أي ما نسبته (80%) تقريباً ، وبعد التدقيق ومراجعة الاستبانات المسترجعة وجـد منها (41) استبانة غير مكتملة وتم استثناؤها من التحليل الاحصائي، وعليه تم تحليـل (280) استبانة شكلت ما نسبته (70%) من الاستبانات الموزعة.

4.4 مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من (78) شركة متخصصة من الشركات الفلسطينية العاملة في مجال الصناعات الغذائية ، والجدول التالي يوضح توزيع مجتمع الدراسة حسب المحافظة.

جدول (1.4) توزيع مجتمع الدراسة حسب المحافظة

الرقم	المحافظة	عدد الشركات	النسبة المئوية
.1	محافظة نابلس	26	%33
.2	محافظة رام الله	21	%27
.3	محافظة الخليل	12	%15
.4	محافظة القدس	9	%12
.5	محافظة طولكرم	4	%5
.6	محافظة أريحا	3	%4
.7	محافظة جنين	2	%3
.8	محافظة بيت لحم	1	%1
المجموع		78	%100

**** تم تقريب النسب المئوية لاقرب رقم صحيح.***

5.4 أداة الدراسة

استخدم الباحث الاستبانة لإجراء الدراسة الميدانية، ولقد تم تصميمها بالاعتماد على الإطار النظري والدراسات السابقة، ولقد قسمت الاستبانة إلى عدة أقسام تبعاً لأهداف الدراسة وهي:

القسم الأول: يتضمن معلومات عامة تتعلق بالشركة (الخصائص الديمغرافية للمبحوثين): الجـنس، والمؤهل العلمي، والتخصص، وسنوات الخبرة، والوصف الـوظيفي، وشـهادة مهنيـة، ونظـام الموازنات، والشكل القانوني للشركة، وعدد الموظفين في الشركة، وسنوات تأسيس الشركة، وحجم رأس مال الشركة، يتم الإجابة عليها من خلال وضع إشارة (×) في مربـع الإجابـة المناسـبة. ويهدف الباحث من خلال وضع هذه المتغيرات إلى التعرف على خصائص الـشركات مـن جهـة والتعرف إلى الفروق بين الشركات في إعداد واستخدام الموازنات، وفي أثر اسـتخدام الموازنـات على الأداء الشامل لهذه الشركات تبعاً لهذه المتغيرات مما يساهم في إثراء الدراسة.

القسم الثاني: ويتضمن مقياس الأداء المتوازن للشركة والمكون من (24) فقرة موزعة على أربعة أبعاد لقياس الأداء المالي والأداء غير المالي للشركة يتم الإجابة عليها باختيار رقـم مـن (1-10) لكل فقرة، والجدول التالي يوضح هذه الأبعاد وفقراتها.

جدول رقم (2.4) أبعاد الأداء المتوازن.

الرقم	أبعاد الأداء المتوازن	عدد الفقرات
.1	الأداء المالي	6
.2	محور الزبائن	6
.3	محور العمليات الداخلية	6
.4	محور التعليم والنمو	6
	المجموع	**24**

القسم الثالث: ويتعلق بإعداد أو عدم إعداد الموازنات بأنواعها المختلفة في شـركات الـصناعات الغذائية وهو مكون من (19) فقرة موزعة على ثلاثة أبعاد يتم الإجابة عليها بنعم أو لا، وذلك كمـا هو موضح في الجدول رقم (2.4).

جدول رقم (3.4) أبعاد إعداد الموازنات في الشركات

الرقم	إعداد الموازنات	عدد الفقرات
.1	إعداد الموازنة التشغيلية	7
.2	إعداد الموازنة الرأسمالية	6
.3	إعداد الموازنة النقدية	6
	المجموع	**19**

القسم الرابع: ويتضمن (9) فقرات جاءت لقياس مدى استخدام النظم المحوسبة في الشركة، حيث يتم الإجابة عليها بنعم أو لا.

القسم الخامس: ويتضمن مقياس مدى قيام الشركات باستخدام الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية، والمكون من (28) فقرة موزعة على أربعة أبعاد، ويتم الإجابة عليها على طريقة سلم ليكرت الخماسي من اختيار إجابة من خمس أبعاد هي (بدرجة كبيرة جداً، أو بدرجة كبيرة، أو بدرجة متوسطة، أو بدرجة منخفضة، أو بدرجة منخفضة جداً)، وذلك كما هو موضح في جدول رقم (4.4)

جدول رقم (4.4) أبعاد مدى قيام الشركات باستخدام الموازنات لدعم الوظائف الإدارية.

الرقم	الأبعاد	عدد الفقرات
.1	الموازنة كأداة للتخطيط	7
.2	الموازنة كاده للتنسيق والاتصال	7
.3	الموازنة كأداة للرقابة	7
.4	الموازنة كأداة لتقييم أداء الأشخاص والأقسام	7
	المجموع	**28**

6.4 صدق أداة الدراسة

تم التحقق من صدق أداة الدراسة بعرضها على مجموعة من المحكمين (ملحق رقم 2) الذين ابـدوا عليها عدداً من الملاحظات، والتي تم أخذها بعين الاعتبار عند إخراج الأداة بشكلها الحـالي. ممـا يشير إلى الاتساق الداخلي بين الفقرات، وأنها تشترك معاً في قياس أثر استخدام الموازنـات علـى الأداء الشامل للشركات العاملة في الصناعات الغذائية. في ضوء الإطار النظري الذي بنيـت الأداة على أساسه.

7.4 ثبات أداة الدراسة

تم التحقق من ثبات أداة الدراسة بطريقة الاتساق الداخلي وبحساب معامل الثبـات (Cronbach's Alpha) حيث بلغت قيمة الثبات (0.95) وبذلك تتمتع الاستبانة بدرجة عالية جداً من الثبات.

8.4 عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من (280) مفردة، من العاملين في شـركات الـصناعات الغذائيـة، اختيرت بطريقة العينة العشوائية البسيطة، والجدول رقم (2.4) يوضح الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

جدول رقم (5.4) الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

المتغير		العدد	النسبة المئوية %
أعلى مؤهل علمي	ثانوية عامة فما دون	17	6.2
	دبلوم متوسط	34	12.4
	بكالوريوس	176	64.2
	ماجستير فأعلى	47	17.2
حقل التخصص	محاسبة	154	55.0
	اقتصاد	17	6.1
	إدارة أعمال	53	18.9
	علوم ماليو مصرفية	44	15.7
	احدد تخصصات الاقتصاد	6	2.1
	مجال آخر	6	2.1
سنوات الخبرة	5 فما دون	135	49.1
	6-10	60	21.8
	11-15	55	20.0
	16 فأكثر	25	9.1
المسمى الوظيفي	مدير عام	62	29.3
	مدير مالي	58	20.7
	مدقق داخلي	38	13.6
	مدير وحدة إدارية	58	17.1
	وظيفة أخرى	64	19.3

يتبع جدول رقم (5.4) الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

المتغير		العدد	النسبة المئوية %
الشكل القانوني للمنشأة	منشأة فردية	48	17.1
	شركة تضامن	35	12.5
	شركة مساهمة خصوصية	180	64.3
	شركة مساهمة عامه	17	6.1
عدد العاملين في المنشأة	اقل من 10	62	22.6
	20-10	31	11.3
	30-21	26	9.5
	40-31	37	13.5
	50-41	23	8.4
	أكثر من 50	95	34.7
عمر المنشأة الانتاجي	5 سنوات أو اقل	94	35.1
	10-6	49	18.3
	15-11	52	19.4
	16 فأكثر	73	27.2

9.4 المعالجة الإحصائية

بعد جمع البيانات, قام الباحث بمراجعتها وتدقيقها تمهيدا لإدخالها للحاسوب، وقد أدخلت البيانات إلى الحاسوب بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية، حيث أعطيت الاجابة (بدرجة كبيرة جداً 5 درجات، بدرجة كبيرة 4 درجات، بدرجة متوسطة 3 درجات، بدرجة منخفضة 2 درجة، بدرجة منخفضة جداً درجة واحدة)، كما تم اعطاء الاجابة نعم رقم (1) والاجابة لا رقم (2). وقد تمت المعالجة الإحصائية للبيانات باستخراج الأعداد والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واستخدام اختبار (One Sample t test)، كما استخدم متغير صوري (Dummy Variable) يأخذ القيمة (1) أوصفر، كما استخدم الباحث نموذج الانحدار

الخطي البسيط اللازم لاختبار أثر استخدام الموازنات على الاداء. كما تم الاعتماد على قيم معامـل التحديد (R^2) واختبار (T) لمعاملات النماذج عند مستوى معنوية (0.05)، اضافة لذلك تم استخدام اختبار (Spearman's Correlation) عنـد مـستوى معنويـة (0.05) واختبـار (Kendall's Correlation) عند مستوى معنوية (0.05) لقياس اتجاه ومقدار العلاقة بين استخدامم الموازنـات لدعم الوظائف الادارية والاداء الشامل (المالي وغير المالي)، كما استخدم معامل الثبات كرونبـاخ ألفا (Cronbach's Alpha), وذلك باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS).

ملخص الفصل الرابع

تناول الفصل الرابع منهجية الدراسة تتضمن طريقة الدراسة واجراءاتها، وتطرق هذا الفصل الـى منهج الدراسة ، ومجتمع الدراسة ممثلاً في شركات الصناعات الغذائية وتناول أيضاً اساليب جمـع البيانات الاولية عن طريق الاستبانة، والثانوية عن طريق مراجعة الادبيات السابقة، وتطـرق هـذا الفصل أيضاً الى اداة الدراسة المستخدمة (الاستبانة) من حيث وصفها، والتحقق من صدقها وثباتها، وتناول أيضاً اجراءات الدراسة المتعبة في تنفيذ هذه الدراسة، وأخيراً تطرق هـذا الفـصل الـى الصعوبات والتي واجهت الباحث خلال هذه الدراسة، ثم تم عرض أساليب المعالجة الاحصائية التي سيتم استخدامها لاحقاً في الفصل الخامس من هذه الدراسة من أجل عرض نتائج إختبار الفرضيات.

الفصل الخامس

نتائج الدراسة

1.5 تقديم.

2.5 النتائج المتعلقة بالخصائص الديمغرافيه للمبحوثين والشركات والمتعلقة بالفرضيات الأولى والثانية.

1.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي.

2.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير حقل التخصص.

3.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة.

4.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي.

5.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير الشكل القانوني للشركة.

6.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير عدد الموظفين في الشركة.

7.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير عدد السنوات التي مضت على تأسيس الشركة

3.5 نتائج فرضية الدراسة الثالثة.

4.5 نتائج فرضية الدراسة الرابعة.

ملخص الفصل الخامس.

الفصل الخامس
نتائج الدراسة

1.5 تقديم

يتضمن هذا الفصل عرض لنتائج الدراسة من خلال تحليل البيانات التـي تـم جمعهـا باسـتخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، عبر برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وقـد قسمت النتائج إلى أقسام تبعاً لتقسيماتها في أداة الدراسة.

2.5 تحليل النتائج المتعلقة بالقسم الأول (أ) والمتعلقة بالخصائص الديمغرافية للمبحوثين.

* تم تقريب النسب المئوية لأقرب رقم صحيح.

1.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

جدول رقم (1.5) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
ثانوية فما دون	17	%6
دبلوم متوسط	34	%12
بكالوريوس	176	%64
ماجستير فأعلى	47	%18
المجموع	**274**	**%100**

يوضح الجدول رقم (1.5) أن ما نسبته (6%) فقط من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ثانويـة فما دون، في حين بلغت نسبة ذوي المؤهل العلمي دبلوم متوسط (12%)، ونـسبة حملـة شـهادة البكالوريوس (64%)، وأخيراً بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير (18%) من عينة الدراسة، ويرى

الباحث أن غالبية العاملين في شركات الصناعات الغذائية هم من حملة الشهادات الجامعية، ويتضح ذلك في أن (82%) من المبحوثين هم من حملة البكالوريوس فأعلىوفيما يلي توضيح لذلك:-

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر استخدام الموازنات علـى الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في أثـر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المؤهل العلمـي، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (2.5).

جدول رقم (2.5) نتائج اختبار (ANOVA) للفروق في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المؤهل العلمي حسب مجالات الدراسة.

المجال الأول (الأداء المتوازن)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	2.085	.695	1.495	.227
داخل المجموعات	270	125.587	0.465		
المجموع	273	127.672			
المجال الثاني(إعداد الموازنات)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	.091	.030	0.0712	.976
داخل المجموعات	270	113.695	0.421		
المجموع	273	113.785			
المجال الثالث(مقومات إعداد وتطبيق الموازنات)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	3.444	1.148	2.134	.110
داخل المجموعات	270	145.388	0.538		
المجموع	273	148.832			

المجال الرابع(الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)					
بين المجموعات	3	6.499	2.166	4.04	.009
داخل المجموعات	270	144.754	0.536		
المجموع	273	151.253			
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)					
بين المجموعات	3	1.709	.570	1.540	.215
داخل المجموعات	270	100.037	0.370		
المجموع	273	101.746			

تشير النتائج في الجدول أعلاه إلى عدم وجود فروق ذات دلاله إحصائية عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$) في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المؤهل العلمي، وذلك على مجال الدراسة ككل وعلى جميع مجالات الدراسة، ما عدا المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية).

2.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير حقل التخصص

جدول رقم (3.5) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير حقل التخصص.

حقل التخصص	العدد	النسبة المئوية
محاسبة	154	%55
اقتصاد	17	%6
إدارة أعمال	53	%19
علوم مالية ومصرفية	44	%16
احدد تخصصات الاقتصاد	6	%2
مجال اخر	6	%2
المجموع	**280**	**%100**

تشير المعطيات في الجدول رقم (3.5) الى أن حقل تخصص غالبية المبحوثين هو المحاسبة، حيث بلغت نسبتهم (55%) من عينة الدراسة، يليهم حقل تخصص ادارة الاعمال وبما نسبته (19%) من

عينة الدراسة، في حين بلغت نسبة تخصص العلوم المالية والمصرفية (16%) من عينة الدراسة وجاء في المقام الرابع حقل تخصص الاقتصاد وبما نسبته (6%) من عينة الدراسة، وشكلت كلٌ من تخصصات أحد فروع الاقتصاد أو المجالات الاخرى ما نسبته (2%) لكل منها وفيما يلي توضيح لذلك: -

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير التخصص.

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في أثراستخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير التخصص، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (4.5)

جدول رقم (4.5) نتائج اختبار (ANOVA) للفروق لأثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير التخصص حسب مجالات الدراسة.

المجال الأول (الأداء المتوازن)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	5	6.236	1.247	2.808	.060
داخل المجموعات	274	121.790	0.444		
المجموع	279	128.026			
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)					
بين المجموعات	5	8.298	1.660	4.139	.002
داخل المجموعات	274	109.940	0.401		
المجموع	279	118.237			
المجال الثالث (مفومات تطبيق الموازنات)					
بين المجموعات	5	13.165	2.633	5.319	.000
داخل المجموعات	274	135.666	0.495		
المجموع	279	148.832			

المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)					
بين المجموعات	5	16.862	3.372	6.853	.000
داخل المجموعات	274	134.816	0.492		
المجموع	279	151.678			
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	5	6.190	1.238	3.517	.005
داخل المجموعات	274	96.505	0.352		
المجموع	279	102.695			

تشير النتائج في الجدول أعلاه الى وجود فروق ذات دلاله احصائية عند المستوى ($\alpha \leq 0.05$) لأثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير التخصص وذلك على الدراسة ككل وعلى جميع مجالات الدراسة، ما عدا المجال الاول (الاداء المتوازن). ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار توكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير التخصص حسب مجالات الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (5.5).

جدول رقم (5.5) نتائج إختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر اسـتخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير التخصص حسب مجـالات الدراسة

المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)						
المقارنات	محاسبة	اقتصاد	ادارة اعمال	علوم مالية ومصرفية	احدد تخصصات الاقتصاد	مجال آخر
محاسبة		-.34985	.17306	.28326	.65015	.07872
اقتصاد			.34985	.52291*	.63312*	1.00000*
ادارة اعمال				.11021	.47709	-.09434
علوم مالية و مصرفية					.36688	-.20455
احدد تخصصات الاقتصاد						-.57143
مجال آخر						
المجال الثالث (مقومات تطبيق الموازنات)						
المقارنات	محاسبة	اقتصاد	ادارة اعمال	علوم مالية و مصرفية	احدد تخصصات الاقتصاد	مجال آخر
محاسبة			.40405*	.17739	.52804	-.32910
اقتصاد			.81719*	.59053	.94118	.08403
ادارة اعمال				-.22666	.12399	-.73315
علوم مالية و مصرفية					.35065	-.50649
احدد تخصصات الاقتصاد						-.85714
مجال آخر						

المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)						
محاسبة		-.63100*	-.38777*	-.21159	.38581	-1.04276*
اقتصاد			.24322	.41940	1.01681*	-.41176
ادارة اعمال				.17618	.77358	-.65499
علوم ماليو مصرفية					.59740	-.83117
احدد تخصصات الاقتصاد						-1.42857*
مجال آخر						
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)						
محاسبة		-.44176	.07187	.02835	.45530	-.47328
اقتصاد			.51364*	.47011	.89706*	-.03151
ادارة اعمال				-.04352	.38342	-.54515
علوم ماليو مصرفية					.42695	-.50162
احدد تخصصات الاقتصاد						-.92857
مجال آخر						

تشير النتائج ان تخصص المحاسبة له أهمية أكبر من باقي التخصصات في اعداد واستخدام الموازنات في الشركات الصناعية الغذائية الفلسطينية، وبالتالي فان على تلك الشركات الاهتمام بتوظيف التخصصات المناسبة (المحاسبة)، من ذوي الكفائة في اعداد الموازنات مما يؤدي الى تدعيم اداء هذه الشركات من خلال اعداد الموازنات واستخدامها لتحسين ادائها المالي وغير المالي، وبالتالي النهوض بالشركة الى موقع افضل من خلال أداء افضل.

جدول رقم (6.5) الاعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير التخـصص حـسب مجالات الدراسة.

المجال الأول **(الأداء المتوازن)**			
التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	154	2.0000	.72689
اقتصاد	17	2.2017	.76941
ادارة اعمال	53	1.7305	.62312
علوم مالية مصرفية	44	1.9643	.59032
احدد تخصصات الاقتصاد	6	1.5714	.00000
مجال آخر	6	2.4286	.00000
المجال الثاني **(إعداد الموازنات التخطيطية)**			
التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	154	2.0787	.70922
اقتصاد	17	2.4286	.64878
ادارة اعمال	53	1.9057	.59823
علوم مالية مصرفية	44	1.7955	.50942
احدد تخصصات الاقتصاد	6	1.4286	.00000
مجال آخر	6	2.0000	.00000
المجال الثالث **(مقومات تطبيق الموازنات)**			
التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	154	2.0995	.74175
اقتصاد	17	2.5126	.44049
ادارة اعمال	53	1.6954	.56939
علوم مالية مصرفية	44	1.9221	.98804
احدد تخصصات الاقتصاد	6	1.5714	.00000
مجال آخر	6	2.4286	.00000
المجال الرابع **(الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)**			
التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	154	1.6715	.65709
اقتصاد	17	2.3025	.83128
ادارة اعمال	53	2.0593	.77765
علوم مالية مصرفية	44	1.8831	.82513
احدد تخصصات الاقتصاد	6	1.2857	.00000
مجال آخر	6	2.7143	.00000
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)			
التخصص	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
محاسبة	154	1.9196	.64473
اقتصاد	17	2.3613	.62371
ادارة اعمال	53	1.8477	.58316
علوم مالية مصرفية	44	1.8912	.52624
احدد تخصصات الاقتصاد	6	1.4643	.00000
مجال آخر	6	2.3929	.00000

3.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

جدول رقم (7.5) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
5 سنوات فما دون	135	%49
6-10 سنوات	60	%22
11-15 سنة	55	%20
16 فأكثر	25	%9
المجموع	**275**	**%100**

يتضح من معطيات الجدول (7.5) أن (49%) من أفراد عينة الدراسة بلغت سنوات خبـرتهم فـي العمل خمسة سنوات أو أقل، وأن ما نسبته (22%) من أفراد عينة الدراسة تراوحت سنوات خبرتهم من (6- 10) سنوات، وأن (20%) منهم تراوحت سنوات خبرتهم من (11-15) سـنة، وأخيـراً بلغت نسبة ذوي سنوات الخبرة (16) سنة فأكثر (9%) وفيما يلي توضيح لذلك:-

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر استخدام الموازنات علـى الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في أثـر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات الخبـرة، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (8.5).

جدول رقم (8.5) نتائج اختبار (ANOVA) للفروق في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات الخبرة حسب مجالات الدراسة.

المجال الأول (**الأداء المتوازن**)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	20.677	6.892	17.448	.000
داخل المجموعات	271	107.055	0.395		
المجموع	274	127.732			
المجال الثاني(**إعداد الموازنات التخطيطية**)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	13.740	4.580	12.084	.000
داخل المجموعات	271	102.804	0.379		
المجموع	274	116.544			
المجال الثالث(**مفهومات تطبيق الموازنات**)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	17.238	5.746	11.921	.000
داخل المجموعات	271	130.614	0.482		
المجموع	274	147.852			
المجال الرابع(**الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية**)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	9.182	3.061	5.786	.001
داخل المجموعات	271	142.494	0.526		
المجموع	274	151.676			
الدراسة ككل (**المجالات مجتمعة**)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	14.407	4.802	14.821	.000
داخل المجموعات	271	87.871	0.324		
المجموع	274	20.677			

تشير النتائج في الجدول أعلاه الى وجود فروق في جميع مجالات الدراسة لأثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات الخبـرة، ولمعرفـة مـصدر الفروق تم استخدام اختبار توكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعديـة للفـروق لأثـر اسـتخدام

الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات الخبـرة، حـسب مجالات الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (9.5).

جدول رقم (9.5) نتائج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر اسـتخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغيـر سـنوات الخبرة،حـسب مجالات الدراسة

المجال الاول (الاداء المتوازن)				
المقارنات	5 فما دون	6-10	11-15	16 فاكثر
5 فما دون		-.69683*	-.25657	-.06349
6-10			.44026*	.63333*
11-15				.19307
16 فاكثر				
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)				
المقارنات	5 فما دون	6-10	11-15	16 فاكثر
5 فما دون		.06349	-.63333*	-.19307
6-10			.02020	-.26032
11-15				.27619
16 فاكثر				
المجال الثالث (مقومات تطبيق الموازنات)				
المقارنات	5 فما دون	6-10	11-15	16 فاكثر
5 فما دون		-.59553*	-.44726*	-.13124
6-10			.14827	.46429
11-15				.31602
16 فاكثر				
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)				
المقارنات	5 فما دون	6-10	11-15	16 فاكثر
5 فما دون		-.32063*	-.24964	-.61587*
6-10			.07100	-.29524
11-15				-.36623
16 فاكثر				
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)				
المقارنات	5 فما دون	6-10	11-15	16 فاكثر
5 فما دون		-.57679*	-.27273*	-.30714
6-10			.30406*	.26964
11-15				-.03442
16 فاكثر				

تشير النتائج أنه كلما ازدادات سنوات الخبرة كلما كان لذلك تأثير ايجابي على اعداد واستخدام الشركات الغذائية الفلسطينية للموزانات، وبالتالي تحسين الاداء الشامل لتلك الشركات، فقد جاءت الفروق لصالح ذوي الخبرات الاعلى مقارنة بالاقل خبرة منهم.

جدول رقم (10.5). الاعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الخبرة حسب مجالات الدراسة

المجال الأول (الاداء المتوازن)			
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5 فما دون	135	1.7460	.66083
6-10	60	2.4429	.66107
11-15	55	2.0026	.61935
16 فاكثر	25	1.8095	.34648
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)			
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5 فما دون	135	1.8825	.64784
6-10	60	2.4190	.55538
11-15	55	1.8623	.59791
16 فاكثر	25	2.1429	.73008
المجال الثالث (مفومات تطبيق الموازنات)			
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5 فما دون	123	1.7735	.65002
6-10	60	2.3690	.92891
11-15	55	2.2208	.64113
16 فاكثر	25	1.9048	.59206
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)			
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5 فما دون	135	1.6698	.71906
6-10	60	1.9905	.81063
11-15	55	1.9195	.71786
16 فاكثر	25	2.2857	.62366
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)			
سنوات الخبرة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5 فما دون	135	1.7286	.57485
6-10	60	2.3054	.56776
11-15	55	2.0013	.59317
16 فاكثر	25	2.0357	.57248

4.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

جدول رقم (11.5) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية
مدير عام	62	%22
مدير مالي	58	%21
مدقق داخلي	38	%14
مدير وحدة ادارية	58	%21
وظيفة اخرى	64	%22
المجموع	**280**	**%100**

يشير الجدول (11.5) إلى أن (22%) من أفراد عينة الدراسة يعملون كمديرين عامين في شركاتهم وأن (21%) منهم يعملون كمديرين ماليين، وأن (14%) منهم يعملـون كمـدققين داخليـين، وأن (21%) منهم يعملون كمديري وحدات ادارية، في حين مثلت الوظائف الاخرى ما نـسبته (22%) من أفراد عينة الدراسة وفيما يلي توضيح لذلك:-

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر استخدام الموازنات علـى الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي.

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في أثـر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير الوصف الوظيفي، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (12.5).

جدول رقم (12.5) نتائج اختبار (ANOVA) للفروق في أثر اسـتخدام الموازنـات علـى الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي حسب مجالات الدراسة.

المجال الاول (الاداء المتوازن)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	4	15.265	3.816	9.307	.000
داخل المجموعات	275	112.761	0.410		
المجموع	279	128.026			

المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	4	19.030	4.758	13.180	.000
داخل المجموعات	275	99.207	0.361		
المجموع	279	118.237			
المجال الثالث (مفهومات تطبيق الموازنات)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	4	16.413	4.103	8.530	.000
داخل المجموعات	275	132.419	0.481		
المجموع	279	148.832			
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	4	20.204	5.051	10.567	.000
داخل المجموعات	275	131.474	0.478		
المجموع	279	151.678			
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	4	13.523	3.381	10.435	.000
داخل المجموعات	275	89.172	0.324		
المجموع	279	102.695			

تشير النتائج في الجدول أعلاه ان هناك فروق في جميع مجالات الدراسة في أثراستخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي، ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار توكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المسمى الوظيفي حسب مجالات الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (13.5).

جدول رقم (13.5). نتائج إختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير المسمى الـ وظيفي حـسب مجالات الدراسة.

المجال الاول (الاداء المتوازن)					
المقارنات	مدير عام	مدير مالي	مدقق داخلي	مدير وحدة ادارية	وظيفة اخرى
مدير عام		.32072-*	.35469-	.58119-*	.60434-*
مدير مالي			.03396-	.26047-	.28362-
مدقق داخلي				.22650-	.24965-
مدير وحدة ادارية					.02315-
وظيفة اخرى					
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)					
المقارنات	مدير عام	مدير مالي	مدقق داخلي	مدير وحدة ادارية	وظيفة اخرى
مدير عام		.14759-	.50045-*	.53429-*	.65862-*
مدير مالي			.35286-*	.38670-*	.51104-*
مدقق داخلي				.03383-	.15817-
مدير وحدة ادارية					.12434-
وظيفة اخرى					
المجال الثالث (مقومات تطبيق الموازنات)					
المقارنات	مدير عام	مدير مالي	مدقق داخلي	مدير وحدة ادارية	وظيفة اخرى
مدير عام		.01964	.53118-*	.45881-*	.49197-*
مدير مالي			.55082-*	.47845-*	.51161-*
مدقق داخلي				.07237	.03921
مدير وحدة ادارية					.03316-
وظيفة اخرى					

المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)					
المقارنات	مدير عام	مدير مالي	مدقق داخلي	مدير وحدة ادارية	وظيفة اخرى
مدير عام		-.38995*	-.61474*	-.63071*	-.66974*
مدير مالي			-.22479-	-.24076-	-.27978-
مدقق داخلي				-.01598-	-.05500-
مدير وحدة ادارية					-.03902-
وظيفة اخرى					
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)					
المقارنات	مدير عام	مدير مالي	مدقق داخلي	مدير وحدة ادارية	وظيفة اخرى
مدير عام		-.20966-	-.50026*	-.55125*	-.48032*
مدير مالي			-.29061-	-.34159*	-.27066-
مدقق داخلي				-.05099-	.01995
مدير وحدة ادارية					.07093
وظيفة اخرى					

تشير النتائج الى ان الوظائف المهمة لاعداد واستخدام الموازنات هي لصالح الوظائف المحاسبية وبالتالي فان الاثر الاكبر لاعداد واستخدام الموازنات بين الوظائف السابقة هي للمدير المالي وهذا يعبر عن ضرورة توظيف الاشخاص ذوي العلاقة بالمحاسبة. حيث جاءت الافضلية للمدير المالي في اعداد الموزنات، ثم المدقق الداخلي، ثم مدير وحدة ادارية، ثم وظيفة اخرى، وأخيراً مدير عام.

جدول رقم (14.5) الاعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الخبرة حسب مجالات الدراسة.

المجال الأول (الأداء المتوازن)			
المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مدير عام	62	1.6152	.52619
مدير مالي	58	1.9360	.66263
مدقق داخلي	38	1.9699	.70547
مدير وحدة ادارية	58	2.1964	.73945
وظيفة اخرى	64	2.2196	.66063

المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)			
المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مدير عام	62	1.6800	.38579
مدير مالي	58	1.8276	.76943
مدقق داخلي	38	2.1805	.68687
مدير وحدة ادارية	58	2.2143	.64159
وظيفة اخرى	64	2.3386	.57699
المجال الثالث (مقومات تطبيق الموازنات)			
المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مدير عام	62	1.7733	.55681
مدير مالي	58	1.7537	.80892
مدقق داخلي	38	2.3045	1.15733
مدير وحدة ادارية	58	2.2321	.51010
وظيفة اخرى	64	2.2653	.50342
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)			
المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مدير عام	62	1.4229	.54950
مدير مالي	58	1.8128	.61849
مدقق داخلي	38	2.0376	.98789
مدير وحدة ادارية	58	2.0536	.61648
وظيفة اخرى	64	2.0926	.79329
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)			
المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
مدير عام	62	1.6229	.40008
مدير مالي	58	1.8325	.59882
مدقق داخلي	38	2.1231	.78042
مدير وحدة ادارية	58	2.1741	.56072
وظيفة اخرى	64	2.1032	.60774

النتائج المتعلقة بالخصائص الديمغرافية للشركات (القسم الاول ب)

5.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير الشكل القانوني للشركة.

جدول رقم (15.5) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير الشكل القانوني للشركة

الشكل القانوني للشركة	العدد	النسبة المئوية
منشأة فردية	48	%17
شركة تضامن	35	%13
شركة مساهمة خصوصية	180	%64
شركة مساهمة عامة	17	%6
المجموع	**280**	**%100**

يوضح الجدول (15.5) أن ثلثي الشركات عينة الدراسة هي شركات مساهمة خصوصية، حيث بلغت نسبة هذه الشركات (64%)، وأن (17%) من الشركات هي شركات فردية، وأن (13%) منها هي شركات تضامن، أما شركات المساهمة العامة فقد شكلت ما نسبته (6%) من الشركات عينة الدراسة وفيما يلي توضيح لذلك:-

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) لأثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة.

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (16.5).

جدول رقم (16.5) نتائج اختبار (ANOVA) للفروق في أثر اسـتخدام الموازنـات علـى الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة حسب مجالات الدراسة.

المجال الأول (الأداء المتوازن)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	21.250	7.083	18.302	.000
داخل المجموعات	276	106.776	0.387		
المجموع	279	128.026			
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	13.712	4.571	12.060	.000
داخل المجموعات	276	104.525	0.379		
المجموع	279	118.237			
المجال الثالث (مفهومات تطبيق الموازنات)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	16.825	5.608	11.732	.000
داخل المجموعات	276	132.007	0.478		
المجموع	279	148.832			
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	32.498	10.833	25.076	.000
داخل المجموعات	276	119.180	0.432		
المجموع	279	151.678			
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	20.214	6.738	23.314	.000
داخل المجموعات	276	82.481	0.289		
المجموع	279	102.695			

تشير النتائج في الجدول اعلاه الى وجود فروق في أثر إستخدام الموازنـات علـى الأداء الـشامل للشركات تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة، ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار تـوكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر إسـتخدام الموازنـات علـى الأداء الـشامل للشركات تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة حسب مجالات الدراسة كما هو موضح في الجـدول التالي.

جدول رقم (17.5) نتائج إختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر إستخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركات تعزى لمتغير الشكل القانوني للشركة حسب مجالات الدراسة.

المجال الاول (الأداء المتوازن)				
المقارنات	شركة فردية	شركة تضامن	شركة مساهمة خصوصية	شركة مساهمة عامه
منشأه فردية		-.93861*	-.44980*	-.88410*
شركة تضامن			.48881*	.05450
شركة مساهمة خصوصية				-.43430*
شركة مساهمة عامه				
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)				
المقارنات	شركة فردية	شركة تضامن	شركة مساهمة خصوصية	شركة مساهمة عامه
منشأه فردية		-.77177*	-.44722*	-.63515*
شركة تضامن			.32455*	.13661
شركة مساهمة خصوصية				-.18793
شركة مساهمة عامه				
المجال الثالث (مفومات تطبيق الموازنات)				
المقارنات	شركة فردية	شركة تضامن	شركة مساهمة خصوصية	شركة مساهمة عامه
منشأه فردية		-.84549*	-.35694*	-.74177*
شركة تضامن			.48855*	.10372
شركة مساهمة خصوصية				-.38483
شركة مساهمة عامه				
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)				
المقارنات	شركة فردية	شركة تضامن	شركة مساهمة خصوصية	شركة مساهمة عامه
منشأه فردية		-1.22653*	-.64533*	-.86975*
شركة تضامن			.58120*	.35678
شركة مساهمة خصوصية				-.22441
شركة مساهمة عامه				
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)				
المقارنات	شركة فردية	شركة تضامن	شركة مساهمة خصوصية	شركة مساهمة عامه
منشأه فردية		-.94560*	-.44040*	-.78269*
شركة تضامن			.50520*	.16291
شركة مساهمة خصوصية				-.34229
شركة مساهمة عامه				

تشير النتائج ان للشكل القانوني أثر بالغ الاهمية على عملية اعداد الموازنـات واسـتخدامها فـي الشركات الصناعية الغذائية الفلسطينية حيث بالمقارنة بين المنشأة الفردية وشركات الاموال تبين أن شركات الاموال لها الأفضلية في اعداد الموزنات على المنشآت الفردية.

جدول رقم (18.5) الاعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير الـشكل القـانوني للشركة حسب مجالات الدراسة

المجال الأول (الأداء المتوازن)			
الشكل القانوني للشركة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
منشاة فردية	48	1.4940	.57064
شركة تضامن	35	2.4327	.55920
شركة مساهمة خصوصية	180	1.9438	.65604
شركة مساهمة عامة	17	2.3782	.65259
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)			
الشكل القانوني للشركة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
منشاة فردية	48	1.5833	.24271
شركة تضامن	35	2.3551	.58016
شركة مساهمة خصوصية	180	2.0306	.71637
شركة مساهمة عامة	17	2.2185	.35756
المجال الثالث (مفومات تطبيق الموازنات)			
الشكل القانوني للشركة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
منشاة فردية	48	1.6280	.34460
شركة تضامن	35	2.4735	1.00286
شركة مساهمة خصوصية	180	1.9849	.74017
شركة مساهمة عامة	17	2.3697	.53466
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)			
الشكل القانوني للشركة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
منشاة فردية	48	1.2143	.27487
شركة تضامن	35	2.4408	.90309
شركة مساهمة خصوصية	180	1.8596	.69602
شركة مساهمة عامة	17	2.0840	.53466
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)			
الشكل القانوني للشركة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
منشاة فردية	48	1.4799	.19449
شركة تضامن	35	2.4255	.52968
شركة مساهمة خصوصية	180	1.9203	.62357
شركة مساهمة عامة	17	2.2626	.51739

6.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير عدد الموظفين في الشركة.

جدول رقم (19.5) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير عدد الموظفين في الشركة.

عدد الموظفين في الشركة	العدد	النسبة المئوية
اقل من 10 عمال	62	%23
من 10-20 عامل	31	%11
من 21-30 عامل	26	%10
من 31-40 عامل	37	%13
من 41-50 عامل	23	%8
أكثر من 50 عامل	95	%35
المجموع	**274**	**% 100**

تشير البيانات في جدول (19.5) إلى أن (35%) من شركات الصناعات الغذائية تشغل أكثر من (50) عامل، وأن (23%) من هذه الشركات تشغل أقل من عشرة عاملين، وأن (13%) منها تشغل (31-40) عامل، أما الشركات التي تشغل (10-20) عامل فقد بلغت نسبتها (11%)، والشركات التي تشغل (21-30) عامل شكلت (10%) من الشركات، وأخيراً فإن (8%) من شركات الصناعات الغذائية تشغل (41-50) عامل. ولو قسمت الشركات إلى فئتين فقط، فإن هذه الشركات تشغل (20) عامل فأقل، في حين أن ما نسبته (66%) من هذه الشركات تشغل أكثر من (20) عامل وفيما يلي توضيح لذلك:-

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في أثراستخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير عدد الموظفين في الشركة.

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في أثـر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير عدد الموظفين في الشركة، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (20.5).

مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
المجال الأول (الأداء المتوازن)					
بين المجموعات	5	54.992	10.998	39.496	.000
داخل المجموعات	268	72.680	.278		
المجموع	273	127.672			
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)					
بين المجموعات	5	30.176	6.035	18.840	.000
داخل المجموعات	268	83.609	.320		
المجموع	273	113.785			
المجال الثالث(مفومات تطبيق الموازنات)					
بين المجموعات	5	29.827	5.965	12.783	.000
داخل المجموعات	268	119.005	.467		
المجموع	273	148.832			
المجال الرابع(الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)					
بين المجموعات	5	55.490	11.098	30.247	.000
داخل المجموعات	268	95.763	.367		
المجموع	273	151.253			
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)					
بين المجموعات	5	35.966	7.193	28.540	.000
داخل المجموعات	268	65.781	.252		
المجموع	273	101.746			

تشير النتائج في الجدول أعلاه الى وجود فروق في جميع مجالات الدراسـة فـي أثـر اسـتخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير عدد الموظفين في الشركة. ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار توكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق فـي مدى استخدام الموازنات وأثرها على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير عـدد الموظفين في الشركة حسب مجالات الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (21.5).

جدول رقم (21.5) نتائج إختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير عدد الموظفين في الشركة حسب مجالات الدراسة.

المجال الأول (الأداء المتوازن)						
المقارنات	اقل من 10	20-10	30-21	40-31	50-41	اكثر من 50
اقل من 10		-1.04032*	-.67494*	.01856	-.36486	-.97754*
20-10			.36538	1.05888*	.67547*	.06278
30-21				.69350*	.31008	-.30260
40-31					-.38341	-.99610*
50-41						-.61268*
اكثر من 50						
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)						
المقارنات	اقل من 10	20-10	30-21	40-31	50-41	اكثر من 50
اقل من 10		-.8179*	-.18061	.00056	-.37698	-.70820*
20-10			.63736*	.81853*	.44099	.10977
30-21				.18117	-.19637	-.52759*
40-31					-.37754	-.70876*
50-41						-.33122
اكثر من 50						
المجال الثالث (مفومات تطبيق الموازنات)						
المقارنات	اقل من 10	20-10	30-21	40-31	50-41	اكثر من 50
اقل من 10		-.59908*	-.14853	.42795*	-.00281	-.50117*
20-10			.45055	1.02703*	.59627*	.09791
30-21				.57648*	.14572	-.35264
40-31					-.43075	-.92911-*
50-41						-.49836*
اكثر من 50						
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)						
المقارنات	اقل من 10	20-10	30-21	40-31	50-41	اكثر من 50
اقل من 10		-1.09908*	-.03314	-.07591	-.86305*	-.91111*
20-10			1.06593*	1.02317*	.23602	.18797
30-21				-.04277	-.82991*	-.87796*
40-31					-.78714*	-.83520*
50-41						-.04805
اكثر من 50						

الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)						
المقارنات	اقل من 10	20-10	30-21	40-31	50-41	اكثر من 50
اقل من 10		-.88911*	-.25931	.09279	-.40192*	-.73770*
20-10			.62981*	.98190*	.48719*	.15141
30-21				.35209	-.14262	-.47840*
40-31					-.49471*	-.83049*
50-41						-.33578*
اكثر من 50						

تشير النتائج الى وجود أثر لعدد الموظفين (حجم الشركة) على اعداد واستخدام الموازنات فكلما كان حجم الشركة أكبر كلما زاد مستوى اعداد واستخدام الموازنات من قبل هذه الشركات، وبالتالي من خلال المقارنة بين الشركات التي لديها عدد موظفين أقل مع الشركات التي توظف عدداً اكبر من الموظفين، جاءت النتيجة لصالح الشركات ذات الحجم الاكبر في اعداد الموزنات واستخدامها.

جدول رقم (22.5) الاعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير عـدد المـوظفين حسب مجالات الدراسة.

المجال الأول (الأداء المتوازن)			
عدد االموظفين في الشركة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
اقل من 10	62	1.4240	.51278
20-10	31	2.4643	.62234
30-21	26	2.0989	.51866
40-31	37	1.4054	.25088
50-41	23	1.7888	.30721
اكثر من 50	95	2.4015	.62454
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)			
اقل من 10	62	1.6106	.32014
20-10	31	2.4286	.91715
30-21	26	1.7912	.21085
40-31	37	1.6100	.26651
50-41	23	1.9876	.70896
اكثر من 50	95	2.3188	.67858

المجال الثالث (مقومات تطبيق الموازنات)			
اقل من 10	62	1.8295	.78367
20-10	31	2.4286	.88164
30-21	26	1.9780	.83758
40-31	37	1.4015	.39818
50-41	23	1.8323	.53911
اكثر من 50	95	2.3307	.62180
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)			
اقل من 10	62	1.3295	.72778
20-10	31	2.4286	.53618
30-21	26	1.3626	.40250
40-31	37	1.4054	.44736
50-41	23	2.1925	.57726
اكثر من 50	95	2.2406	.63795
الدراسه ككل (المجالات مجتمعة)			
اقل من 10	62	1.5484	.44865
20-10	31	2.4375	.71648
30-21	26	1.8077	.20078
40-31	37	1.4556	.21861
50-41	23	1.9503	.52981
اكثر من 50	95	2.2861	.59064

7.2.5 توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير عدد السنوات التي مضت على تأسيس الشركة

جدول رقم (23.5) توزيع عينة الدراسة تبعاً لمتغير عدد السنوات التي مضت على تأسيس الشركة

عدد السنوات التي مضت على تأسيس الشركة	العدد	النسبة المئوية
5 سنوات او اقل من ذلك	94	%35
من 6-10 سنوات	49	%18
من 11-15 سنة	52	%19
16 سنة فأكثر	73	%28
المجموع	**268**	**%100**

يوضح الجدول (23.5) أن (35%) من شركات الصناعات الغذائية مضى على تأسيسها خمسة سنوات أو أقل من ذلك، في حين بلغت نسبة الشركات التي مضى على تأسيسها (6-10) سنوات (18%)، وأن (19%) من هذه الشركات مضى على تأسيسها (11-15) سنة، أما الشركات التي مضى على تأسيسها (16) سنة فأكثر فقد شكلت ما نسبته (28%) من الشركات عينة الدراسة، ويمكن تفسير هذه المعطيات في أن غالبية الشركات تأسست بعد قدوم السلطة الوطنية الفلسطينية وإنشاء البنوك والتي تعتبر مصدر مهم من مصادر التمويل عند إقامة الشركات وفيما يلي توضيح لذلك: -

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات تأسيس الشركة.

للتحقق من صحة الفرضية تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA) للفروق في مدى استخدام الموازنات وأثرها على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات تأسيس الشركة، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (24.5).

جدول رقم (24.5) نتائج اختبار (ANOVA) للفروق في أثراستخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات تأسيس الشركة.

المجال الأول (الأداء المتوازن)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	13.957	4.652	12.238	.000
داخل المجموعات	264	100.348	0.380		
المجموع	267	114.305			
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)					
بين المجموعات	3	3.050	1.017	2.612	.057
داخل المجموعات	264	102.767	0.389		
المجموع	267	105.817			

المجال الثالث (مقومات تطبيق الموازنات)					
مصدر التباين	درجات الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة ف	الدلالة الإحصائية
بين المجموعات	3	4.157	1.386	2.764	.055
داخل المجموعات	264	132.343	0.501		
المجموع	267	136.500			
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)					
بين المجموعات	3	9.701	3.234	6.833	.000
داخل المجموعات	264	124.931	0.473		
المجموع	267	134.632			
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)					
بين المجموعات	3	4.656	1.552	4.898	.003
داخل المجموعات	264	83.641	0.316		
المجموع	267	88.297			

تشير النتائج في الجدول أعلاه ان هناك فروق في المجال الاول و الرابع والدراسه ككل لأثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات تأسيس الشركة، ولمعرفة مصدر الفروق تم استخدام اختبار توكي (Tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في مدى استخدام الموازنات وأثرها على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات تأسيس الشركة حسب مجالات الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (25.5)

جدول رقم (25.5)نتائج اختبار توكي (tukey) للمقارنات الثنائية البعدية للفروق في أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية تعزى لمتغير سنوات تأسيس الشركة حسب مجالات الدراسة

المجال الاول (الأداء المتوازن)				
المقارنات	5 سنوات او اقل	10-6	15-11	16 فاكثر
5 سنوات او اقل		-.29899*	-.13841	-.58497*
10-6			.16057	-.28598
15-11				-.44655*
16 فاكثر				
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)				
المقارنات	5 سنوات او اقل	10-6	15-11	16 فاكثر
5 سنوات او اقل		-.26028	.01321	-.44183*
10-6			.27349	-.18155
15-11				-.45504*
16 فاكثر				

الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)				
المقارنات	5 سنوات او اقل	10-6	15-11	16 فاكثر
5 سنوات او اقل		-.25656	-.03434	-.29545*
10-6			.22222	-.03889
15-11				-.26111
16 فاكثر				

تشير النتائج الى أنه كلما ارتفع عمر الشركة كلما زاد مستوى اعـدادها واسـتخدامها للموازنـات وبالتالي فان لعمر الشركة اثر ايجابي على اعداد واستخدام الموازنات فـي الـشركات الـصناعية الغذائية الفلسطينية، أي كلما زاد عمر الشركة زاد اهتمامها باعداد واستخدام الموزنات.

جدول رقم (26.5) الاعداد والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغير سـنوات تأسـيس الشركة حسب مجالات الدراسة.

المجال الأول (الاداء المتوازن)			
عدد سنوات تأسيس الشركة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
5 سنوات او اقل	94	1.6748	.67019
10-6	49	1.9738	.62724
15-11	52	1.8132	.31188
16 فاكثر	73	2.2597	.73097
المجال الثاني (إعداد الموازنات التخطيطية)			
5 سنوات او اقل	94	1.8176	.54806
10-6	49	2.0700	.42770
15-11	52	2.0440	.65833
16 فاكثر	73	2.0130	.82227
المجال الثالث (مقومات تطبيق الموازنات)			
5 سنوات او اقل	94	1.8845	.79063
10-6	49	2.0991	.44817
15-11	52	2.1714	.70075
16 فاكثر	73	1.8442	.83590
المجال الرابع (الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية)			
5 سنوات او اقل	94	1.6231	.84732
10-6	49	1.8834	.58733
15-11	52	1.6099	.42446
16 فاكثر	73	2.0649	.70619
الدراسة ككل (المجالات مجتمعة)			
5 سنوات او اقل	94	1.7500	.61396
10-6	49	2.0066	.45385
15-11	52	1.7843	.43969
16 فاكثر	73	2.0455	.66608

نتائج فرضية الدراسة الثالثة: لا يوجد تأثيرلاعـداد واسـتخدام الموازنـات (التـشغيلية، والرأسمالية، والنقدية) على تحسين الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المـالي، والأداء غير المالي)، وتتكون هذه الفرضية من اربع فرضيات فرعية هي:

تم صياغة عدد من التساؤلات في القسم الثالث من الاستمارة لقيـاس مـدى اعـداد الموازنـات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية) من قبل شركات الصناعات الغذائية في الضفة الغربيـة، وتـم استخدام مقياس ثنائي (نعم، أو لا)، حيث تم التعبير عن الإجابة نعم بالرقم 1، والإجابة لا بـالرقم 2، ولأغراض اختبار هذه الفرضية تم استخدام المتوسطات الحسابية واختبـار [one sample t test] عند نقطة اختبار 1.5، واستخدم مستوى دلالة إحصائية 0.05. وفيما يلي عـرض لنتـائج التحليل:

<u>الفرضية الإحصائية:</u>

H0: المتوسط الحسابي = 1.5 *H1: المتوسط الحسابي ≠ 1.5*	*H0 :M =1.5* *H1 :M ± 1.5*

قاعدة القرار:

إذا كانت قيمة T المحسوبة موجبه ومهمة إحصائياً فيعني عدم استخدام الموازنات بشكل فعـال، أما إذا كانت قيمة T سالبة ومهمة إحصائياً فيعني استخدمها بشكل فعال.

3.5 نتائج اختبار الفرضية الثالثة

<u>الفرضية الفرعية الأولى:</u> **لا تقوم شركات الصناعات الغذائية باعداد الموازنـات (التـشغيلية، والرأسمالية، والنقدية).**

لاختبار هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية واختبار [One Samlpe T test] وذلك كما هو موضح في جدول رقم (5-27)

جدول رقم (27.5): المتوسطات الحسابية واختبار [one sample t test] لبعد مدى إعداد الموازنة التشغيلية.

#	الفقرات	المتوسط الحسابي	قيم T	Sig.
EO	**البعد الأول:** إعداد الموازنة التشغيلية			
EO1	تطبق شركتكم نظام تكاليف معياري (أي تقديري لعناصر التكاليف والإيرادات).	1.26	-9.948	0.00
EO2	تقوم شركتكم بإعداد موازنة المبيعات.	1.14	-20.089	0.00
EO3	تقوم الشركة بإعداد موازنة للإنتاج المتوقع.	1.17	-16.149	0.00
EO4	يتم إعداد موازنة المشتريات من المواد المباشرة.	1.21	-13.774	0.00
EO5	تقوم الشركة بإعداد موازنة الأجور المباشرة.	1.18	-15.198	0.00
EO6	يتم إعداد موازنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة.	1.2	-13.252	0.00
EO7	تقوم الشركة بإعداد موازنة للتكاليف الإدارية والتسويقية.	1.18	-14.898	0.00
EO	**متغير مدى إعداد الموازنة التشغيلية**	**1.17**	**-26.622**	**0.00**

يشير الجدول رقم (27.5) إلى أن شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقوم بإعداد الموازنة التشغيلية حيث بلغ المتوسط الحسابي لمتغير استخدام الموازنة التشغيلية ما مقداره 1.17 أما اختبار one sample t test يشير إلى أن قيمة t المحسوبة بلغت للمتغير 26.622- عند مستوى أهمية إحصائية 0.01. وبهذا يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الأولى.

ولتأكيد هذه النتيجة تم استخراج التكرارات النسبية لمدى اعداد الموازنة التشغيلية وذلك كما هو موضح في جدول (28.5).

جدول رقم (28.5): التكرارات النسبية لمدى إعداد الموازنة التشغيلية.

#	الفقرات	نعم	لا	المجموع
EO	**البعد الأول:** إعداد الموازنة التشغيلية			
EO1	تطبق شركتكم نظام تكاليف معياري (أي تقديري لعناصر التكاليف والإيرادات).	207 74%	73 26%	280 100%
EO2	تقوم شركتكم بإعداد موازنة المبيعات.	242 86%	38 14%	280 100%
EO3	تقوم الشركة بإعداد موازنة للإنتاج المتوقع.	232 83%	48 17%	280 100%
EO4	يتم إعداد موازنة المشتريات من المواد المباشرة.	224 80%	56 20%	280 100%
EO5	تقوم الشركة بإعداد موازنة الأجور المباشرة.	229 82%	51 18%	280 100%
EO6	يتم إعداد موازنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة.	222 79%	58 21%	280 100%
EO7	تقوم الشركة بإعداد موازنة للتكاليف الإدارية والتسويقية.	228 81%	52 19%	280 100%
EO	**متغير مدى إعداد الموازنة التشغيلية**	**226 80%**	**54 20%**	**280 100%**

بالمتوسط تستخدم شركات الصناعات الغذائية العاملة في فلسطين أساليب الموازنات التشغيلية في تسيير أعمالها، ويتبين من الجدول رقم (5-28) بان ما نسبته 80% من الشركات محل البحث تقوم بإعداد الموازنة التشغيلية لدعم عملها الإداري، وما نسبته 20% من الشركات قيد الدراسة لا تقوم بإعداد الموازنة التشغيلية.

ويتضح أيضا من الجدولين رقم (5-27)، و(5-28) بان جميع الفقرات التي تقيس أثر استخدام الموازنة التشغيلية قد تم الموافقة عليها حيث يتضح بشكل رئيس من الجدول رقم 13 بان مستوى الأهمية الإحصائية اقل من 0.05 لجميع الفقرات وهذا يدل على أن الإدارة المالية لشركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقوم بإعداد الموازنة التشغيلية لدعم عملها الإداري واتخاذ القرار التشغيلي الصائب.

جدول رقم (29.5): المتوسطات الحسابية واختبار [one sample t test] لبعد مدى إعداد الموازنة الرأسمالية.

#	الفقرات	المتوسط الحسابي	قيم T	Sig.
EC	**البعد الثاني:** إعداد الموازنة الرأسمالية			
EC1	تقوم الشركة بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من المستويات الإدارية المختلفة.	1.35	-5.263	0.00
EC2	تستخدم الشركة طرق علمية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية المقترحة.	1.27	-8.667	0.00
EC3	تقوم شركتكم باستخدام معدل العائد الداخلي لتقييم الاقتراحات الاستثمارية.	1.29	-7.823	0.00
EC4	يتم استخدام مقياس معدل العائد على الاستثمار لتقييم الاقتراحات الاستثمارية.	1.14	-16.833	0.00
EC5	تستخدم الشركة طريقة صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية.	1.3	-6.976	0.00
EC6	تستخدم الشركة طريقة فترة الاسترداد للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية.	1.33	-5.913	0.00
EC	**متغير مدى إعداد الموازنة الرأسمالية**	**1.283**	**-14.795**	0.00

يتضح من الجدول رقم (29.5) أن شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقوم باعداد الموازنة الرأسمالية في خضم عملها الإداري وبذلك بلغ المتوسط الحسابي لمتغير اعداد الموازنة الرأسمالية 1.283 أما اختبار one sample t test يبين أن قيمة t المحسوبة بلغت -14.795 عند مستوى أهمية إحصائية 0.01، وبهذا يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى.

ولتأكيد هذه النتيجة تم استخراج التكرارات النسبية لمدى اعداد الموازنة الراسمالية وذلك كما هو موضح في جدول رقم (30.5).

جدول رقم (30.5): التكرارات النسبية لمدى إعداد الموازنة الرأسمالية.

#	الفقرات	نعم	لا	المجموع
EO	**البعد الثاني:** إعداد الموازنة الرأسمالية			
EC1	تقوم الشركة بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من المستويات الإدارية المختلفة.	185 66%	95 34%	280 100%
EC2	تستخدم الشركة طرق علمية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية المقترحة.	207 74%	73 26%	280 100%
EC3	تقوم شركتكم باستخدام معدل العائد الداخلي لتقييم الاقتراحات الاستثمارية.	202 72%	78 28%	280 100%
EC4	يتم استخدام مقياس معدل العائد على الاستثمار لتقييم الاقتراحات الاستثمارية.	241 86%	39 14%	280 100%
EC5	تستخدم الشركة طريقة صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية.	193 69%	87 31%	280 100%
EC6	تستخدم الشركة طريقة فترة الاسترداد للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية.	186 66%	93 34%	280 100%
EC	**متغير مدى إعداد الموازنة الرأسمالية**	**202 73%**	**78 27%**	**280 100%**

نلاحظ أنه بالمتوسط تقوم شركات الصناعات الغذائية العاملة في فلسطين أساليب باعداد الموازنات الرأسمالية بهدف المساعدة على اتخاذ القرارات الاستثمارية، واختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة. ويتبين من الجدول رقم (30.5) بان ما نسبته 73% من الشركات قيد الدراسة تعد الموازنة الرأسمالية لتعزيز عملها الإداري، وما نسبته 27% من الشركات لا تقوم بإعداد الموازنة الرأسمالية.

ويتضح أيضا من الجدولين رقم (29.5)، و(30.5) بان جميع الفقرات التي تقيس مدى اعداد الموازنة الرأسمالية قد تم الموافقة عليها حيث يتضح بشكل رئيس من الجدول رقم 13 بان مستوى الأهمية الإحصائية اقل من 0.05 لجميع الفقرات وهذا يدل على أن الإدارة المالية لشركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقوم بإعداد الموازنة الرأسمالية لدعم عملها الإداري واتخاذ القرار الاستثماري الصائب.

جدول رقم (31.5): المتوسطات الحسابية واختبار [one sample t test] لبعد مدى إعداد الموازنة النقدية.

#	الفقرات	المتوسط الحسابي	قيم T	Sig.
EM	**البعد الثالث:** مدى إعداد شركتكم لبنود الموازنة النقدية فيما يتعلق بـ:-			
EM1	تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية.	1.19	-12.753	0.00
EM2	تقوم الشركة بتقدير المقبوضات النقدية المتوقعة للفترة القادمة.	1.13	-17.944	0.00
EM3	يتم تقدير المدفوعات النقدية المتوقعة للعام القادم.	1.11	-20.572	0.00
EM4	تقوم الشركة بحصر الفائض أو العجز النقدي المتوقع.	1.15	-16.486	0.00
EM5	في حال وجود عجز نقدي متوقع، تقوم شركتكم بتحديد طرق تغطيته.	1.19	-13.000	0.00
EM6	عند وجود فائض نقدي متوقع، تقوم الشركة بدراسة سبل استثماره مستقبلاً.	1.25	-9.757	0.00
EM	**متغير مدى إعداد الموازنة**	**1.17**	**-24.422**	**0.00**

يبين الجدول رقم (31.5) أن شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقـوم باعـداد الموازنة النقدية في عملها المالي والإداري إذ بلغ المتوسط الحسابي لمتغير اعداد الموازنة النقدية 1.17 أما اختبار one sample t test يبين أن قيمة t المحسوبة بلغت 24.422- عنـد مـستوى أهمية إحصائية 0.01، وبهذا يتم رفض الفرضية الفرعية الأولى.

ولتأكيد هذه النتيجة تم استخراج التكرارات النسبية لمدى اعداد الموازنة النقدية.

جدول رقم (32.5): التكرارات النسبية لمدى إعداد الموازنة النقدية.

#	الفقرات	نعم	لا	المجموع
EO	**البعد الثالث:** مدى إعداد شركتكم لبنود الموازنة النقدية فيما يتعلق بـ:-			
EM1	تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية.	227 81%	53 19%	280 100%
EM2	تقوم الشركة بتقدير المقبوضات النقدية المتوقعة للفترة القادمة.	234 83%	46 17%	280 100%
EM3	يتم تقدير المدفوعات النقدية المتوقعة للعام القادم.	250 89%	30 11%	280 100%
EM4	تقوم الشركة بحصر الفائض أو العجز النقدي المتوقع.	240 86%	40 14%	280 100%

#	الفقرات	نعم	لا	المجموع
EM5	في حال وجود عجز نقدي متوقع، تقوم شركتكم بتحديد طرق تغطيته.	228 81%	52 19%	280 100%
EM6	عند وجود فائض نقدي متوقع، تقوم الشركة بدراسة سبل استثماره مستقبلاً.	253 90%	27 10%	280 100%
EM	**متغير مدى إعداد الموازنة النقدية**	**239** **85%**	**41** **15%**	280 100%

بالمتوسط تقوم شركات الصناعات الغذائية العاملة في فلسطين باعداد الموازنات النقدية لغايات التخطيط المالي ودعم عملية اتخاذ القرارات. وأيضاً يتضح من الجدول رقم (32.5) بان ما نسبته 85% من الشركات قيد الدراسة تعد الموازنة النقدية لغايات دعم العمل المالي والإداري وخاصة عمليات التخطيط المالي، وما نسبته 15% من الشركات لا تقوم بإعداد الموازنة النقدية.

جدول رقم (33.5): ملخص إحصائي لاعداد الموازنات التشغيلية والرأسمالة والنقدية

#	الفقرات	المتوسط الحسابي	قيم T	.Sig
	البعد العام: مدى إعداد الشركة للموازنات التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية			
EO	متغير مدى إعداد الموازنة التشغيلية	1.17	-26.622	0.00
EC	متغير مدى إعداد الموازنة الرأسمالية	1.28	-14.795	0.00
EM	متغير مدى إعداد الموازنة النقدية	1.17	-24.422	0.00
E	**متغير إعداد الموازنات بشكل عام**	**1.21**	-25.651	**0.00**

وكذلك جاء الجدول رقم (33.5) لعرض الإحصاءات الملخصة لنتائج فرضية الدراسة الفرعيـة الأولى، ويتبين بان قيمة T المحسوبة لمتغير إعداد الموازنات بشكل عام في شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية قد بلغت 25.651- عند مستوى أهمية إحصائية 0.01، وبذلك يتم رفض فرضية الدراسة الفرعية الأولى التي تنص على "" ***لا تقوم شركات الصناعات الغذائية باعداد الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية).***

". ويتضح من الجدول رقم (33.5) أيضا على أن شركات الصناعات الغذائية العاملة في فلسطين تقوم باعداد الموازنات التشغيلية والرأسمالية والنقدية لدعم عملياتها الإدارية.

نتائج فرضية الدراسة الفرعية الثانية

اثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل (المالي، وغير المالي)

تم صياغة عدد من التساؤلات في القسم الثاني من الاستمارة لقياس الأداء الـشامل مـن خـلال استخدام نموذج Balanced Scorecard الذي قدمه الرائدين من جامعة هارفارد الأستاذ Robert Kaplan، والأستاذ David Norton، والذي من خلاله يتم قياس الأداء الشامل للشركة من خلال استخدام أربعة محاور وهي:

المحور الأول: الأداء المالي.

المحور الثاني: الأداء المتعلق بالعميل.

المحور الثالث: الأداء المتعلق بالعمليات الداخلية للمنشاة.

المحور الرابع: الأداء المتعلق بحجم التعلم والنمو في الشركة.

بحيث تضمن البعد الثاني من الاستبانه أربعه أبعاد أما البعد الأول فيهدف لقيـاس الأداء المـالي، والبعد الثاني لقياس الأداء المتعلق بالعميل، والبعد الثالث جاء لقيـاس الأداء المتعلـق بعمليـات الشركة الداخلية، والبعد الرابع فيهدف إلى قياس الأداء الخاص ببعد التعلم والنمو في الشركة، ومن الأهمية بمكان الإشارة إلى انه تم وضع ست فقرات في الاستمارة لقياس كل بعد من هذه الأبعـاد الأربعة، وتم استخدام علامة من 1 إلى 10 لوصف الأداء لكل فقرة مـن الفقـرات. ولأغـراض التحليل تم تحويل المقياس بصورة مئوية % لوصف الأداء كمتغير كمي.

المتغيرات الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية:

لفحص الفرضية الثانية في هذه الدراسة لا بد من وصف المتغير التابع والمتغيرات المستقلة كما يلي:

أولاً: المتغير التابع وهو الأداء الشامل للشركة وتم إعطاءه الرمز B، وكما ذكر سابقاً يتكون هذا المتغير من أربعة محاور لقياسه كما هو مبين في الجدول التوضيحي رقم (34.5) أدناه:

الجدول التوضيحي (34.5) مقاييس الأداء بصفته متغير تابع (المحاور الأربع).

مقياس الأداء الشامل	الرمز المستخدم
المحور الأول: الأداء المالي	BF
المحور الثاني: الأداء المتعلق العميل.	BC
المحور الثالث: الأداء المتعلق بالعمليات الداخلية للمنشاة.	BI
المحور الرابع: الأداء المتعلق بحجم التعلم والنمو في الشركة.	BL
الأداء الشامل للشركة	**B**

وتبعا للأداء المالي، والأداء غير المالي تم استخدام الرموز التالية كما هو مبين في الجدول التوضيحي رقم (35.5) الموضح أدناه:

الجدول التوضيحي (35.5) مقاييس الأداء بصفته متغير تابع (أداء مالي، وأداء غير مالي).

مقياس الأداء الشامل	الرمز المستخدم
مقياس الأداء المالي	BF
مقياس الأداء غير المالي.	BN
الأداء الشامل للشركة	**B**

ثانياً: المتغيرات المستقلة وتتمثل في مدى استخدام الموازنات في العملية الإدارية وتم قياسها من خلال استخدام متغير صوري Dummy Variable، يأخذ القيمة 1 إذا كانت الشركة تستخدم نظام الموازنات في العمل الإداري بشكل فعال، والشكل الفعال تم تحديده من خلال الاعتماد على

الأسئلة في القسم الثالث في الاستمارة بحيث تم الاعتماد على قيم المتوسط الحسابي لكل بعد من الإبعاد الثلاثة الخاصة بمدى استخدام الموازنات في العمل الإداري، فإذا كان المتوسط الحسابي يساوي أو اقل من 1.25 لفقرات البعد، فهنا يمكن القول بأنه تستخدم الموازنات بشكل فعال، وغير ذلك يأخذ المتغير الصوري قيمة 0 (أي عدم استخدام الموازنات بشكل فعال في العمل الإداري). وفيما يلي عرض لمتغيرات الدراسة المستقلة في الجدول التوضيحي رقم (36.5).

الجدول التوضيحي (36.5) المتغيرات المستقلة (استخدام الموازنات في العمل الإداري).

مقياس مدى استخدام الموازنات	الرمز المستخدم	المتغير الصوري
استخدام الموازنة التشغيلية	EO	D_{EO}
استخدام الموازنة الرأسمالية	EC	D_{EC}
استخدام الموازنة النقدية	EM	D_{EM}
استخدام الموازنات بشكل عام	E	D_E

<u>النماذج الخاصة بالفرضية الفرعية الثانية:</u>

يعرض الجدول التوضيحي رقم (37.5) نماذج الانحدار الخطي البسيط اللازمة لاختبار فرضية الدراسة الفرعية الثانية الهادفة إلى اختبار اثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل وذلك بصفة الأداء متغير تابع، واستخدام الموازنة متغير مستقل.

الجدول التوضيحي (37.5) نماذج الانحدار الخطي البسيط – لاختبار فرضية الدراسة الثانية

الفرضية	النموذج الإحصائي	الهدف لختبار:
الفرضية الثانية	$B = a_0 + a_1 D_E$	اثر إعداد الموازنات على الأداء الشامل للشركة
الفرضية الثانية	$BF = a_0 + a_1 D_E$	اثر إعداد الموازنات على الأداء المالي للشركة
الفرضية	**النموذج الإحصائي**	**الهدف لختبار:**
الفرضية الثانية	$BN = a_0 + a_1 D_E$	اثر استخدام الموازنات على الأداء غير المالي للشركة
الفرعية الأولى	$B = a_0 + a_1 D_{EO}$	اثر استخدام الموازنة التشغيلية على الأداء الشامل
1 من الفرعية الأولى	$BF = a_0 + a_1 D_{EO}$	اثر استخدام الموازنة التشغيلية على الأداء المالي للشركة
2 من الفرعية الأولى	$BN = a_0 + a_1 D_{EO}$	اثر استخدام الموازنة التشغيلية على الأداء غير المالي للشركة
الفرعية الثانية	$B = a_0 + a_1 D_{EC}$	اثر استخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء الشامل
1 من الفرعية *الثانية*	$BF = a_0 + a_1 D_{EC}$	اثر استخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء المالي للشركة
2 من الفرعية *الثانية*	$BN = a_0 + a_1 D_{EC}$	اثر استخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء غير المالي للشركة
الفرعية الثالثة	$B = a_0 + a_1 D_{EM}$	اثر استخدام الموازنة النقدية على الأداء الشامل
1 من الفرعية *الثالثة*	$BF = a_0 + a_1 D_{EM}$	اثر استخدام الموازنة النقدية على الأداء المالي للشركة
2 من الفرعية *الثالثة*	$BN = a_0 + a_1 D_{EM}$	اثر استخدام الموازنة النقدية على الأداء غير المالي للشركة

قاعدة القرار:

تم الاعتماد على قيم معامل التحديد R^2، واختبار T لمعاملات النماذج عند مستوى أهمية إحصائية 0.05، فإذا كان المعامل مهم إحصائيا عند مستوى الدلالة المفترض فيمكننا القول بوجود تأثير لإعداد الموازنة على الأداء.

نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتتكون من فرضيتين فرعيتين هما:

أ):- لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء المالي.

ب):- لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء غير المالي.

جدول رقم (38.5): ملخص إحصائي – نتائج الانحدار الخطي البسيط لاختبار اثر استخدام الموازنة التشغيلية على أداء الشركة.

النموذج الإحصائي	الهدف	قيمة a_0	قيمة a_1	معامل التحديد R^2
$B = a_0 + a_1 D_{EO}$	اختبار اثر استخدام الموازنة التشغيلية على الأداء الشامل للشركة.	0.528 35.22**	0.047 2.408*	0.023
$BF = a_0 + a_1 D_{EO}$	اختبار اثر استخدام الموازنة التشغيلية على الأداء المالي للشركة.	0.495 24.307**	0.128 5.342**	0.097
$BN = a_0 + a_1 D_{EO}$	اختبار اثر استخدام الموازنة التشغيلية على الأداء غير المالي للشركة.	0.593 35.149**	0.035 1.743	0.012

حيث: * * مهم إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، * مهم إحصائياً عند مستوى أهمية إحصائية 0.05، B الأداء الشامل للشركة، BF الأداء المالي للشركة، BN الأداء غير المالي للشركة، a_0 ثابت معادلة الانحدار، a_1 معامل استجابة استخدام الموازنة التشغيلية، D_{EO} متغير صوري يساوي 1 عندما يتم استخدام الموازنة التشغيلية بشكل فعال ويساوي صفر في حال غير ذلك.

يلاحظ من الجدول رقم (38.5) على أن لاستخدام الموازنة التشغيلية اثر موجب ذو دلالة إحصائية على الأداء الشامل للشركة حيث أن قيمة المعامل 0.047 عند أهمية إحصائية 0.05، وأيضاً يتبين بان هناك اثر موجب ذو دلاله إحصائية لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء المالي للشركة حيث بلغ المعامل 0.128 عند مستوى أهمية إحصائية 0.01، وتبين عدم وجود تأثير مهم إحصائياً لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء غير المالي للشركة، ومن خلال الجدول رقم (38.5) يستنتج بان الشركات التي تستخدم الموازنات التشغيلية بشكل فعال فإنها حققت أداء عالٍ، ويلاحظ أيضاً بان استخدام الموازنة التشغيلية عزز بشكل رئيس الأداء المالي للشركة، ومن خلال قيم

معامل التحديد R^2 فان اثر استخدام الموازنة التشغيلية انعكس بشكل كبير على الأداء المـالي ثـم الأداء الشامل.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنـة الرأسـمالية علـى الأداء الـشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتتكون من فرضيتين فرعيتين هما:

أ):- لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء المالي.

ب):- لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء غير المالي.

جدول رقم (39.5): ملخص إحصائي – نتائج الانحدار الخطي البسيط لاختبار اثر استخدام الموازنة الرأسمالية على أداء الشركة.

النموذج الإحصائي	الهدف	قيمة a_0	قيمة a_1	معامل التحديد R^2
$B = a_0 + a_1 D_{EC}$	اثر استخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء الشامل.	0.578 48.169**	0.075 4.463**	0.073
$BF = a_0 + a_1 D_{EC}$	اثر استخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء المالي للشركة.	0.530 33.939**	0.109 5.075**	0.089
$BN = a_0 + a_1 D_{EC}$	اثر استخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء غير المالي للشركة.	0.584 46.616**	0.068 3.80**	0.053

حيث: * * مهم إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، * مهم إحصائياً عند مستوى أهميـة إحـصائية 0.05، B الأداء الشامل للشركة، BF الأداء المالي للشركة، BN الأداء غير المالي للشركة، a_0 ثابت معادلة الانحـدار، a_1 معامل استجابة استخدام الموازنة الرأسمالية، D_{EC} متغير صوري يساوي 1 عندما يتم استخدام الموازنـة الرأسمالية بشكل فعال ويساوي صفر في حال غير ذلك.

وأيضاً يعرض الجدول رقم (39.5) ملخص لنتائج الانحدار الخطي البسيط، وتم التوصل إلى أنـه لاستخدام الموازنة الرأسمالية في العمل الإداري اثر موجب ذو أهمية إحصائية على الأداء الشامل للشركة وبلغت قيمة المعامل 0.073 عند أهمية إحصائية 0.01، وكذلك فان هناك تأثير موجب ذو دلاله إحصائية لاستخدام الموازنة الرأسمالية في العمل الإداري على الأداء المالي للشركة حيـث

بلغ المعامل 0.089 عند مستوى أهمية إحصائية 0.01، وكذلك تم التوصل إلى وجود تأثير موجب مهم إحصائياً لاستخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء غير المالي للشركة وبلغت قيمـة المعامـل 0.068 عند مستوى أهمية إحصائية 0.01، وكذلك يستنتج من التحليل الوارد بالجدول بان استخدام الموازنات الرأسمالية قد انعكس على أداء الشركة، وتبعا لأهمية الأثر واعتماداً على قـيم معامـل التحديد R^2 فان استخدام الموازنة الرأسمالية بشكل فعال يعزز أولاً الأداء المالي للشركة ثم الأداء الشامل ثم الأداء غير المالي بالترتيب. أما الفرضية الفرعية الثالثة فتهدف إلى اختبار اثر استخدام الموازنة النقدية على أداء الشركة محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة النقدية على تحـسين الأداء الـشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتتكون من فرضيتين فرعيتين هما:

أ):- لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة النقدية على الأداء المالي.

ب):- لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة النقدية على الأداء غير المالي.

جدول رقم (40.5): ملخص إحصائي – نتائج الانحدار الخطي البسيط لاختبار اثر استخدام الموازنة النقدية على أداء الشركة

النموذج الإحصائي	الهدف	قيمة a_0	قيمة a_1	معامل التحديد R^2
$B = a_0 + a_1 D_{EM}$	اثر استخدام الموازنة النقدية على الأداء الشامل.	0.598 39.375**	0.026 1.410	0.008
$BF = a_0 + a_1 D_{EM}$	اثر استخدام الموازنة النقدية على الأداء المالي للشركة.	0.565 28.69**	0.033 1.378	0.007
$BN = a_0 + a_1 D_{EM}$	اثر استخدام الموازنة النقدية على الأداء غير المالي للشركة.	0.593 38.314**	0.038 1.923	0.015

حيث: * * مهم إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، * مهم إحصائياً عند مستوى أهميـة إحـصائية 0.05، B الأداء الشامل للشركة، BF الأداء المالي للشركة، BN الأداء غير المالي للشركة، a_0 ثابت معادلة الانحـدار، a_1 معامل استجابة استخدام الموازنة النقدية، D_{EO} متغير صوري يساوي 1 عندما يـتم اسـتخدام الموازنـة النقدية بشكل فعال ويساوي صفر في حال غير ذلك.

أما الجدول رقم (40.5) فيوضح بان استخدام الموازنة النقدية من قبل الشركة قيد الدراسة ليس له تأثير مهم إحصائياً على الأداء المالي أو الأداء غير المالي أو الأداء الشامل، حيث أن قيم جميع المعاملات موجبه ولكنها غير مهمة إحصائياً عند مستوى دلاله 0.05. وقد تعزى هذه النتيجة إلى أن الموازنة التشغيلية توصل المعلومات الكافية لغايات دعم العمل الإداري في الشركة.

جدول رقم (41.5): ملخص إحصائي – نتائج الانحدار الخطي البسيط لاختبار اثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركة.

النموذج الإحصائي	الهدف	قيمة a_0	قيمة a_1	معامل التحديد R^2
$B = a_0 + a_1 D_E$	اثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركة.	0.59 39.488**	0.039 2.111	0.017
$BF = a_0 + a_1 D_E$	اثر استخدام الموازنات على الأداء المالي للشركة.	0.524 27.67**	0.094 4.050**	0.058
$BN = a_0 + a_1 D_E$	اثر استخدام الموازنات على الأداء غير المالي للشركة.	0.596 38.885**	0.033 1.741	0.012

حيث: * * مهم إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، * مهم إحصائياً عند مستوى أهمية إحصائية 0.05، B الأداء الشامل للشركة، BF الأداء المالي للشركة، BN الأداء غير المالي للشركة، a_0 ثابت معادلة الانحدار، a_1 معامل استجابة استخدام الموازنة النقدية، D_{EO} متغير صوري يساوي 1 عندما يتم استخدام الموازنة النقدية بشكل فعال ويساوي صفر في حال غير ذلك.

ويلاحظ من الجدول رقم (41.5) بان استخدام الموازنات بشكل عام في الشركة له تأثير مهم إحصائياً بشكل رئيس على الأداء المالي للشركة، فيتبين من الجدول المذكور بان قيمة المعامل 0.524 عند مستوى أهمية إحصائية 0.01، وبالتالي يمكن وضع فرضية تنص على أن استخدام الموازنات في العمل الإداري من شانه تحسين الأداء المالي لشركات الصناعات الغذائية في فلسطين.

وبعد اختبار فرضية الدراسة الأولى من خلال استخدام تحليل الانحدار الخطي البسيط فانه من الأهمية بمكان عرض الإحصاءات الوصفية لمقاييس الأداء بالمتوسط لشركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية. قبل البدء باختبار فرضية الدراسة الثانية تم عرض مقاييس الأداء الشامل (الأداء المالي، والأداء غير المالي) كما هو موضح أدناه، وتجدر الإشارة إلى انه تم استخدام مقياس من 1 إلى 10 بحث 1 ضعيف جداً والرقم 10 يعني قوي جداً.

ولذلك فان الجدول رقم (42.5) جاء لعرض الإحصاءات الوصفية المتعلقة بإبعاد الأداء الشامل الأربعة، ويتبين من الجدول بان شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تهتم بأبعاد الأداء الشامل من اجل الوصول إلى أفضل أداء ممكن، ويمكن النظر إلى قيم المتوسطات الحسابية واختبار one sample t test لتأكيد ذلك.

الجدول رقم (42.5): ملخص إحصائي لمقياس الأداء الشامل للشركات قيد الدراسة

#	الفقرات	المتوسط الحسابي	قيم T	Sig.
BF	**البعد الأول:** حول الأداء المالي			
BF1	تحقيق معدل العائد المستهدف على الأصول.	5.27	-1.417	0.158
BF2	زيادة قيمة مبيعات الشركة.	5.58	0.503	0.615
BF3	زيادة قيمة موجودات الشركة.	5.79	1.861	0.064
BF4	تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركة.	6.64	7.662	0.00
BF5	نجاح الشركة في زيادة الإنتاجية.	5.87	1.992	0.047
BF6	قدرة الشركة على زيادة أرباحها.	5.78	1.522	0.129
BF	**مقياس الأداء المالي**	**5.8702**	**3.289**	**0.001**
BC	**البعد الثاني:** تقييم الأداء غير المالي للشركة والمتعلق ببعد الزبائن			
BC1	نجاح الشركة في زيادة عدد زبائنها.	6.20	4.152	0.00
BC2	نجاح الشركة في زيادة حصتها السوقية.	6.27	4.610	0.00
BC3	رضا الزبائن عن منتجات شركتكم.	6.80	9.026	0.00
BC4	ولاء الزبائن لمنتجات شركتكم.	6.71	7.644	0.00
BC5	الوقت المخصص للتفاعل مع زبائنكم وشكواهم.	6.59	7.245	0.00
BC6	أخذ ملاحظات زبائنكم بعين الاعتبار.	5.89	1.962	0.051

#	الفقرات	المتوسط الحسابي	قيم T	Sig.
BC	**مقياس الأداء غير المالي للشركة والمتعلق ببعد الزبائن**	**6.41**	**5.326**	**0.00**
BI	**البعد الثالث:** تقييم الأداء غير المالي للشركة والمتعلق ببعد عمليات الشركة الداخلية			
BI1	نجاح إدارة الشركة في خفض المصاريف الإدارية.	6.54	7.735	0.00
BI2	قدرة الشركة على القيام بالإنتاج في الوقت المحدد.	6.22	4.309	0.00
BI3	نجاح الشركة في تسليم طلبيات الزبائن في وقتها المحدد.	6.08	3.200	0.002
BI4	تحقيق المواصفات والمعايير الدولية في منتجاتها.	5.78	1.410	0.160
BI5	تحقيق الجودة في منتجات شركتكم.	5.80	1.553	0.122
BI6	إدخال منتجات جديدة أو تطوير المنتجات الحالية.	6.18	3.634	0.00
BI	**مقياس الأداء غير المالي للشركة والمتعلق ببعد عمليات الشركة الداخلية**	**6.10**	**3.762**	**0.02**
BL	**البعد الرابع:** تقييم الأداء غير المالي للشركة والمتعلق ببعد التعلم والنمو			
BL1	حرص شركتكم على تدريب وتأهيل العاملين فيها.	5.32	-0.975	0.330
BL2	التزام العاملين بمعايير الجودة والنظافة.	6.03	2.701	0.007
BL3	نجاح العاملين في تحقيق معدل الإنتاجية المستهدف.	6.63	6.723	0.000
BL4	اهتمام الشركة بأبحاث ودراسات التطوير.	5.85	1.965	0.050
BL5	مساهمة الشركة في أنشطة اجتماعية وثقافية.	6.06	3.165	0.002
BL6	تطور تكنولوجيا ونظم المعلومات في الشركة.	5.57	0.362	0.718
BL	**مقياس الأداء غير المالي للشركة والمتعلق ببعد التعلم والنمو**	**5.91**	**2.706**	**0.032**

يوضح الجدول (42.5) اهتمام شركات الصناعات الغذائية في الضفة الغربية بابعاد الاداء الشامل الاربعة وأن الاهتمام الاكبر كان ببعد الزبائن بمتوسط حسابي (6.41)، ثم بعد العمليات الداخلية بمتوسط حسابي (6.10)، ثم بعد التعليم والنمو بمتوسط حسابي (6.1)، وأخيراً بعد الاداء المالي بمتوسط حسابي(5.87) وفيما يلي توضيح مفصل لذلك:

- **ما درجة الأداء الشامل في شركات الصناعات الغذائية؟**

للاجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المبحوثين على فقـرات ابعـاد الاداء الشامل مرتبة حسب الاهمية وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (43.5).

جدول رقم (43.5) المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات ابعاد الاداء الشامل مرتبة حسب الاهمية.

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي (المعدل)	الدرجة
bc3	6.80	مرتفعة
bc4	6.71	مرتفعة
bf4	6.64	مرتفعة
bl3	6.63	مرتفعة
bc5	6.59	مرتفعة
bi1	6.54	مرتفعة
bc2	6.27	مرتفعة
bi2	6.22	مرتفعة
bc1	6.20	مرتفعة
bi6	6.18	مرتفعة
bi3	6.08	مرتفعة
bl5	6.06	مرتفعة
bl2	6.03	مرتفعة
bc6	5.89	متوسطة
bf5	5.87	متوسطة
bl4	5.85	متوسطة
bi5	5.80	متوسطة
bf3	5.79	متوسطة
bi4	5.78	متوسطة
bf6	5.78	متوسطة
bf2	5.58	متوسطة
bl6	5.57	متوسطة
bl1	5.32	متوسطة
bf1	5.27	متوسطة
الدرجة الكلية	**6.06**	**مرتفعة**

يوضح الجدول اعلاه ان الدرجة الكلية للاداء المتوازن بابعاده الاربعة كان بدرجة مرتفعة، حيـث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (6.06) على الدرجة الكلية للمقياس، وكانت اهم خمس مظـاهر للاداء المتوازن في شركات الصناعات الغذائية مرتبة حسب الاهمية هي:

- رضا الزبائن عن منتجات شركتكم، وبدرجة مرتفعة.
- ولاء الزبائن لمنتجات شركتكم، وبدرجة مرتفعة.

- تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركة، وبدرجة مرتفعة.
- نجاح الشركة في تسليم طلبيات الزبائن في وقتها المحدد، وبدرجة مرتفعة.
- الوقت المخصص للتفاعل مع زبائنكم وشكواهم، وبدرجة مرتفعة.

في حين كانت اضعف خمسة مظاهر للاداء المتوازن لدى شركات الصناعات الغذائية مرتبة حسب الاهمية هي:

- تحقيق معدل العائد المستهدف على الأصول، وبدرجة متوسطة.
- نجاح إدارة الشركة في خفض المصاريف الإدارية، وبدرجة متوسطة.
- إدخال منتجات جديدة أو تطوير المنتجات الحالية، وبدرجة متوسطة.
- زيادة قيمة مبيعات الشركة، وبدرجة متوسطة.
- قدرة الشركة على زيادة أرباحها، وبدرجة متوسطة.

*** ما درجة الاداء المالي في شركات الصناعات الغذائية؟**

للاجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات مجـال الاداء المالي (BF) مرتبة حسب الاهمية وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (44.5).

جدول رقم (44.5) المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات مجال الاداء المالي مرتبة حسب الاهمية.

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي (المعدل)	الدرجة
bf4	6.64	مرتفعة
bf5	5.87	متوسطة
bf3	5.79	متوسطة
bf6	5.78	متوسطة
bf2	5.58	متوسطة
bf1	5.27	متوسطة
الدرجة الكلية	**5.79**	**متوسطة**

يوضح الجدول اعلاه ان درجة الاداء المالي في شركات الصناعات الغذائية كانت بدرجة متوسـطة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (5.79) على الدرجة الكلية للمقياس، وكانت اهـم ابعـاد الاداء المالي هي: تخفيض تكاليف الانتاج في الشركة، تلاها زيادة قيمة موجودات الشركة. في حين كانت اضعف ابعاد الاداء المالي هي: تحقيق معدل العائد المستهدف على الاصول.

*** ما درجة الاداء غير المالي والمتعلق ببعد الزبائن في شركات الصناعات الغذائية؟**

للاجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات مجـال الاداء غير المالي (المتعلق ببعد الزبائن) مرتبة حسب الاهمية وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (45.5).

جدول رقم (45.5) المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات مجال الاداء غير المـالي (المتعلق ببعد الزبائن) مرتبة حسب الاهمية.

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي (المعدل)	الدرجة
bc3	6.80	عالية
bc4	6.71	عالية
bc5	6.59	عالية
bc2	6.27	عالية
bc1	6.20	عالية
bc6	5.89	متوسطة
الدرجة الكلية	**6.38**	**عالية**

يوضح الجدول اعلاه ان درجة الاداء غير المالي والمتعلق ببعد الزبائن في شـركات الـصناعات الغذائية كانت بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (6.38) على الدرجة الكليـة للمقياس، وكانت اهم ابعاد الاداء غير المالي والمتعلق ببعد الزبائن هي: رضا الزبائن عن منتجات

شركتكم، تلاها ولاء الزبائن لمنتجات الشركة. في حين كانت اضعف ابعاد مقياس بعد الزبائن هي: اخذ ملاحظات الزبائن بعين الاعتبار.

*** ما درجة الاداء غير المالي والمتعلق بالعمليات الداخلية في شركات الصناعات الغذائية؟**

للاجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات مجـال الاداء غير المالي (المتعلق بالعمليات الداخلية) مرتبة حسب الاهمية وذلك كما هـو موضـح فـي الجدول رقم (46.5).

جدول رقم (46.5) المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات مجال الاداء غير المـالي (المتعلق بالعمليات الداخلية) مرتبة حسب الاهمية.

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي (المعدل)	الدرجة
bi1	6.54	مرتفعة
bi2	6.22	مرتفعة
bi6	6.18	مرتفعة
bi3	6.08	مرتفعة
bi5	5.80	متوسطة
bi4	5.78	متوسطة
الدرجة الكلية	**6.09**	**مرتفعة**

يوضح الجدول اعلاه ان درجة الاداء غير المالي والمتعلـق بالعمليـات الداخليـة فـي شـركات الصناعات الغذائية كانت بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجـة (6.09) علـى الدرجة الكلية للمقياس، وكانت اهم ابعاد الاداء غير المالي والمتعلق بالعمليات الداخلية هي: نجـاح ادارة الشركة في خفض المصاريف الادارية، تلاها قدرة الشركة على القيام بالانتاج فـي الوقـت المحدد. في حين كانت اضعف ابعاد مقياس بعد العمليات الداخلية هي: تحقيق المواصفات والمعايير الدولية في منتجات الشركة.

*** ما درجة الاداء غير المالي والمتعلق بالتعلم والنمو في شركات الصناعات الغذائية؟**

للاجابة على هذا السؤال تم استخراج المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات مجـال الاداء غير المالي (المتعلق بالتعلم والنمو) مرتبة حسب الاهمية وذلك كما هو موضح في الجـدول رقم (47.5).

جدول رقم (47.5) المتوسطات الحسابية لاجابات المبحوثين على فقرات مجال الاداء غير المـالي (المتعلق بالتعلم والنمو) مرتبة حسب الاهمية.

رقم الفقرة	المتوسط الحسابي (المعدل)	الدرجة
bl3	6.63	مرتفعة
bl5	6.06	مرتفعة
bl2	6.03	مرتفعة
bl4	5.85	متوسطة
bl6	5.57	متوسطة
bl1	5.32	متوسطة
الدرجة الكلية	**5.90**	**متوسطة**

يوضح الجدول اعلاه ان درجة الاداء غير المالي والمتعلق بالتعلم والنمو في شـركات الـصناعات الغذائية كانت بدرجة متوسطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الدرجة (5.90) على الدرجة الكلية للمقياس، وكانت اهم ابعاد الاداء غير المالي والمتعلق بالتعلم والنمو هي: نجاح العاملين في تحقيـق معدل الانتاجية المستهدف، تلاها مساهمة الشركة في انشطة اجتماعية وثقافية. فـي حـين كانـت اضعف ابعاد مقياس بعد التعلم والنمو هي: حرص الشركة على تدريب وتأهيل العاملين فيها.

*** ما درجة توفر مقومات اعداد وتطبيق الموازنات في شركات الصناعات الغذائية؟**

للاجابة على هذا السؤال تم استخراج النسب المئوية لاستجابات افراد عينة الدراسة على فقرات مقياس مدى توفر مقومات اعداد وتطبيق الموازنات في شركات الصناعات الغذائية مرتبة حسب الاهمية.

جدول رقم (48.5) مقومات اعداد وتطبيق الموازنات في شركات الصناعات الغذائية مرتبة حسب الاهمية.

رقم الفقرة	نص الفقرة	نعم %	لا %	الدرجة
S2	وجود نظام محوسب للرواتب والأجور في شركتكم.	%91.8	%8.2	مرتفعة جداً
S1	تمتلك الشركة نظام محاسبي محوسب.	%89.9	%10.1	مرتفعة جداً
S5	وجود موقع انترنت خاص بشركتكم.	%88	%12	مرتفعة جداً
S6	وجود بريد الكتروني لكل موظف على الموقع الالكتروني لشركتكم.	%88	%12	مرتفعة جداً
S4	وجود شبكه تربط أجهزة الحاسب في شركتكم مع بعضها.	%87.6	%12.4	مرتفعة جداً
S7	تمتلك شركتكم برامج مرخصة للحماية من الفيروسات والاختراق.	%81.3	%18.7	مرتفعة جداً
S8	تمتلك الشركة نسخ مرخصة من برنامج التشغيل "ويندوز".	%79	%21	مرتفعة
S3	يتم استخدام أوراق العمل "اكسل" في انجاز الأعمال اليومية.	%77.9	%22.1	مرتفعة
S9	أجهزة الحاسب مربوطة مع الانترنت في شركتكم.	%77.9	%22.1	مرتفعة
	الدرجة الكلية	**%84.60**	**%15.40**	**مرتفعة جداً**

يوضح الجدول اعلاه ان درجة توفر مقومات اعداد وتطبيق نظم الموازنات بانواعها لدى شركات الصناعات الغذائية كانت بدرجة مرتفعة جداً حيث بلغت النسبة المئوية لهذه الدرجة (84.60%). كما تشير المعطيات الى ان اهم مقومات اعداد وتطبيق نظم الموازنات لدى شركات الصناعات الغذائية كانت: وجود نظام محوسب للرواتب والاجور، تلاها وجود نظام محاسبي محوسب. في حين كانت اضعف المقومات: ارتباط اجهزة الحاسوب بشبكات الانترنت في الشركة.

4.5 نتائج فرضية الدراسة الرابعة

لا يوجد علاقة ما بين استخدام الموازنات كأداة لدعم وظائف الإدارة مع الأداء الشامل لـشركات الصناعات الغذائية.

كما تم ذكره في مطلع اختبار فرضية الدراسة الاولى حول الأداء الشامل فانه تم الاعتماد على مقياس الرائدين من جامعة هارفارد الأستاذ Robert Kaplan، والأستاذ David Norton لقياس الأداء الشامل الخاص بالشركة، أما متغير استخدام الموازنة كاداه لدعم الوظائف الإداريـة فتم قياسه من خلال الأسئلة التي وردت في القسم الخامس في استمارة الاستبانه.

إحصائيا يتم قياس العلاقة من خلال استخدام معامل الارتباط، ولكـون المقيـاس المـستخدم فـي الدراسة مقياس غير متصل "متقطع"، فانه إحصائياً يعول على الاختبارات اللامعلميـة لكونهـا لا تتطلب أي افتراضات خاصة بالبيانات قيد الدراسة، وبذلك تم استخدام الاختبارات الإحصائية الآتية لقياس اتجاه ومقدار العلاقة ما بين استخدام الموازنـات لـدعم وظـائف الإدارة والأداء الـشامل (المالي، وغير المالي).

أولاً: اختبار Spearman's correlation coefficient معامل ارتباط سبيرمان عنـد مـستوى أهمية إحصائية 0.05.

ثانيـاً: اختبار Kendall's correlation coefficient معامل ارتباط كندال عند مستوى أهميـة إحصائية 0.05.

نتائج اختبار الفرضية الرابعة

لا يوجد علاقة ما بين استخدام الموازنات كأداة لدعم وظائف الإدارة مع الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية. وتتكون هذه الفرضية من فرضيتين فرعيتين هما:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد علاقة ما بين استخدام الموازنات كأداة لدعم وظـائف الإدارة مع الأداء المالي لشركات الصناعات الغذائية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد علاقة ما بين استخدام الموازنات كأداة لدعم وظـائف الإدارة مع الأداء غير المالي لشركات الصناعات الغذائية.

الجدول رقم (49.5): ملخص إحصائي لنتائج معامل ارتباط سبيرمان

النموذج الإحصائي	متغير الأداء المالي	متغير الأداء غير المالي	متغير الأداء الشامل
متغير استخدام الموازنة كأداة لدعم الوظائف الإدارية	0.395**	0.604**	0.634**

حيث: * * مهم إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، * مهم إحصائياً عند مستوى أهمية إحصائية0.05.

الجدول رقم (50.5): ملخص إحصائي لنتائج معامل ارتباط كندال

النموذج الإحصائي	متغير الأداء المالي	متغير الأداء غير المالي	متغير الأداء الشامل
متغير استخدام الموازنة كأداة لدعم الوظائف الإدارية	0.25**	0.456**	0.452**

حيث: * * مهم إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01، * مهم إحصائياً عند مستوى أهمية إحصائية0.05.

يشير الجدول رقم (50.5) إلى وجود علاقة موجبة ومهمة إحصائياً مـا بـين متغيـر اسـتخدام الموازنة كأداة لدعم الوظائف الإدارية ومتغير الأداء المالي حيث بلغ معامـل ارتبـاط سـبيرمان 0.395 عند مستوى أهمية إحصائية 0.01، وأيضاً يلاحظ وجود علاقة موجبة ومهمة إحصائياً ما

بين متغير استخدام الموازنة كأداة لدعم الوظائف الإدارية ومتغير الأداء غير المالي حيـث بلـغ معامل ارتباط سبيرمان 0.604 مستوى أهمية إحصائية 0.01، وكذلك يتبين وجود علاقة موجبـة ومهمة إحصائياً ما بين متغير استخدام الموازنة كأداة لدعم الوظائف الإدارية ومتغير الأداء الشامل حيث بلغ معامل ارتباط سبيرمان 0.634 عند مستوى أهمية إحصائية 0.01. ولتأكيد المـصداقية تم استخدام اختبار كندال اللامعلمي، وتم التوصل إلى نفس النتائج التي وضحت أعلاه.

ملخص الفصل الخامس

تناول هذا الفصل نتائج الدراسة من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها من عينة الدراسة وتم استخدام الاساليب والاختبارات الاحصائية المناسبة من خلال استخدام الحاسوب واستخدام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتم تقسيم نتائج الدراسة الى محورين رئيسيين الاول: محور النتائج المتعلقة بالمعلومات الشخصية للمبحوثين (الجنس، والمؤهل العلمي، والتخصص، وسنوات الخبرة، والوصف الوظيفي، وجود شهادة مهنية، ونظرة المبحوثين لنظام الموازنات، والشكل القانوني للشركة، وعدد الموظفين في الشركة، وأخيراً العمر الزمني للشركة مقاساً بعدد السنوات التي مضت على تأسيسها). اما البعد الثاني للنتائج فيتعلق بالنتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة والبالغة فرضيتين رئيستين لكل منها فرضيات فرعية، حيث تم اختبار الفرضيات باستخدام الاختبارات الاحصائية المناسبة وصولاً الى النتائج وعليه جاء الفصل السادس من الدراسة لعرض ملخص لنتائج هذه الدراسة واقتراح عدد من التوصيات التي من شأنها تعزيز ممارسات المحاسبة الادارية في فلسطين.

الفصل السادس

مناقشة النتائج والتوصيات

1.6 تقديم.

2.6 نتائج الدراسة.

1.2.6 النتائج المتعلقة بالخـصائص الديمغرافيـه للمبحـوثين والـشركات والمتعلقة بالفرضيات الأولى والثانية.

2.2.6 النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة.

3.2.6 النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة.

3.6 التوصيات

1.3.6 توصيات بناء على النتائج العامة للدراسة.

4.6 رؤية مستقبلية للباحث.

ملخص الفصل السادس.

الفصل السادس

مناقشة النتائج والتوصيات

1.6 تقديم.

يتضمن هذا الفصل عرضاً لنتائج الدراسة التي تم التوصل إليها من خلال تحليل البيانات التي تم جمعها من المبحوثين، ثم ربط هذه النتائج مع نتائج الدراسات السابقة، وتفسير هذه النتـائج مـن وجهة نظر الباحث، ثم صياغة عدد من التوصيات في ضوء نتائج الدراسة.

2.6 نتائج الدراسة

1.2.6 النتائج المتعلقة بالخصائص الديمغرافيه للمبحوثين والشركات والمتعلقـة بالفرضـيات الأولى والثانية.

يتضمن هذا المحور سبع نتائج تتعلق كلٌ منها بخاصية من خصائص عينة الدراسة:

1) يلاحظ أن ما نسبته (6%) فقط من أفراد عينة الدراسة مؤهلهم العلمي ثانوية فما دون، في حين بلغت نسبة ذوي المؤهل العلمي دبلوم متوسط (2%)، ونسبة حملة شهادة البكالوريوس (64%)، وأخيراً بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير (18%) من عينة الدراسة، ويرى الباحث أن غالبيـة العاملين في شركات الصناعات الغذائية هم من حملة الشهادات الجامعية، ويتضح ذلك فـي أن (82%) من المبحوثين يحملون درجة البكالوريوس فأعلى.
2) تبين أن حقل تخصص غالبية المبحوثين هو المحاسبة، حيث بلغت نسبتهم (55%) مـن عينـة الدراسة، يليهم تخصص ادارة الاعمال وبما نسبته (19%) من عينة الدراسة، في حـين بلغـت نسبة تخصص العلوم المالية والمصرفية (16%) من عينة الدراسة وجاء في المقام الرابع حقل تخصص الاقتصاد وبما نسبته (6%) من عينة الدراسة، وشكلت كلٌ من تخصصات أحد فروع

الاقتصاد أو المجالات الاخرى ما نسبته (2%) لك منها. وتوضح هذه النسب أن الغالبية الساحقة من المبحوثين من ذوي حقل تخصص المحاسبة أو التخصصات ذات العلاقة المباشرة بالمحاسبة مما يعطي مصداقية كبيرة لاجابات المبحوثين على أداة الدراسة.

3) أشارت نتائج الدراسة أن (49%) من أفراد عينة الدراسة بلغت سنوات خبرتهم في العمل خمسة أعوام أو أقل، وأن ما نسبته (22%) من أفراد عينة الدراسة تراوحت سنوات خبرتهم من (6-10) سنوات، وأن (20%) منهم تراوحت سنوات خبرتهم من (11-15) سنة، وأخيراً بلغت نسبة ذوي سنوات الخبرة (16) سنة فأكثر (9%).

4) يلاحظ أن (22%) من أفراد عينة الدراسة يعملون كمديرين عامين في شركاتهم وأن (21%) منهم يعملون كمديرين ماليين، وأن (14%) منهم يعملون كمدققين داخليين، وأن (21%) منهم يعملون كمديري وحدات ادارية، في حين مثلت الوظائف الاخرى ما نسبته (22%) من أفراد عينة الدراسة، ويرى الباحث أن هذه المعطيات تشير إلى أن الغالبية العظمى من أفراد عينة الدراسة هم في موقع المسؤولية ولهم اطلاع واسع على أوضاع شركاتهم مما يعطي إجاباتهم مصداقية كبيرة.

5) يتضح أن ثلثي الشركات عينة الدراسة هي شركات مساهمة خصوصية، حيث بلغت نسبة هذه الشركات (64%)، وأن (17%) من الشركات هي شركات فردية، وأن (13%) منها هي شركات تضامن، أما شركات المساهمة العامة فقد شكلت ما نسبته (6%) من الشركات عينة الدراسة.

6) أشارت نتائج الدراسة إلى أن (35%) من شركات الصناعات الغذائية تشغل أكثر من (50) عامل، وأن (23%) من هذه الشركات تشغل أقل من عشرة عاملين، وأن (13%) منها تشغل (31-40) عامل، أما الشركات التي تشغل (10-20) عامل فقد بلغت نسبتها (11%)،

والشركات التي تشغل (21-30) عامل شكلت (10%) من الشركات، وأخيراً فإن (8%) مـن شركات الصناعات الغذائية تشغل (41-50) عامل. ولو قسمت الشركات إلى فئتين فقط، فـإن هذه الشركات تشغل (20) عامل فأقل، في حين أن ما نسبته (66%) من هذه الشركات تـشغل أكثر من (20) عامل.

7) أشارت نتائج الدراسة أن (35%) من شركات الصناعات الغذائية مضى على تأسيسها خمـسة سنوات أو أقل من ذلك، في حين بلغت نسبة الشركات التي مـضى علـى تأسيـسها (6-10) سنوات (18%)، وأن (19%) من هذه الشركات مضى على تأسيـسها (11-15) سـنة، أمـا الشركات التي مضى على تأسيسها (16) سنة فأكثر فقد شكلت ما نسبته (28%) من الـشركات عينة الدراسة، ويمكن تفسير هذه المعطيات في أن غالبية الشركات تأسست بعد قـدوم الـسلطة الوطنية الفلسطينية وإنشاء البنوك والتي تعتبر مصدر مهم من مـصادر التمويـل عنـد إقامـة الشركات.

2.2.6 النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة

نتائج فرضية الدراسة الثالثة: لا يوجد تأثيرلاعداد واستخدام الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية) على تحسين الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي)، وتتكون هذه الفرضية من اربع فرضيات فرعية هي:

الفرضية الفرعية الاولى: لا تقوم شركات الصناعات الغذائية باعداد الموازنات (التشغيلية، والرأسمالية، والنقدية).

أشارت نتائج الدراسة إلى أن (80%) من شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقوم بإعداد الموازنة التشغيلية وتستخدم أساليب الموازنة التشغيلية في تسيير أعمالها، ولدعم العمل الاداري فيها، في حين أن (20%) من هذه الشركات لا تقوم بإعداد الموازنة التشغيلية.

اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت اليه دراسة Hansen, Otley and Vanderstede, (2003) التي أشارت إلى أهمية استخدام الموازنات في مجالات التخطيط وتقييم الأداء، واتفقت مع نتائج دراسة Joshi-Al-Mudhaki and Bremer, (2003) التي اشارت إلى أن معظم الشركات متوسطة وكبيرة الحجم في البحرين تقوم بإعداد الموازنات التشغيلية اللازمة، كما اتفقت مع نتائج دراسة فاتح (2004)، ومع دراسة Kern, (1996) ومع نتائج دراسة Holezer and Norreklit, (1991).

ويفسر الباحث قيام شركات الصناعات الغذائية في الضفة الغربية بإعداد واستخدام الموازنة التشغيلية بأن ذلك أمر طبيعي خاصة وأن هذه الشركات هي شركات صناعية ومن الضروري أن تقوم بعمل الموازنة التشغيلية التي تبين حجم المبيعات ومستوى الانتاج المطلوب ومقدار مخزون آخر المدة، كما أن الموازنة التشغيلية توضح الكميات المطلوبة من المواد الخام اللازمة لعملية الانتاج، وتبين الاجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة، وبالتالي فإنه من الصعب

تسيير العمل بشكل فعال في شركة صناعية دون وجود موازنة تشغيلية، وأن الـشركات التـي لا تقوم بإعداد موازنة تشغيلية وتشكل ما نسبته (20%) من عينة الدراسة إنما هي شـركات فرديـة صغيرة أو حديثة النشأة لم تصل من حيث حجمها أو من حيث خبرتها الإدارية إلى مستوى إعداد الموازنات، أو أن الكادر الإداري العامل فيها لا يتمتع بالمؤهلات والكفـاءات العلميـة اللازمـة لإعداد الموازنات واستخدامها، ولا يملك الوعي والإدراك الكافي لأهميتها في إدارة العمـل فـي الشركة، من حيث التخطيط والرقابة والتنسيق وتقييم الأداء وتطوير العمل.

تشير نتائج الدراسة إلى أن (73%) من شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقوم بإعداد واستخدام الموازنة الرأسمالية لتعزيز عملها الاداري والمـساعدة فـي اتخـاذ القـرارات الاستثمارية المناسبة واختيار البديل الافضل من بين البدائل المتاحة، كمـا أن (27%) مـن هـذه الشركات لا تقوم بإعداد الموازنة الرأسمالية.

اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة كلٌ مـن (Ehrhardt and Wachowicz, 2006) و(Danielson and Scott, 2006)، واتفقت كذلك مع نتائج دراسـة (Farragher, Kleiman and Sahu, 2001) التي أشارت إلى وجود علاقة موجبة بين مدى الخبرة بتطبيقـات الموازنـة الرأسمالية والأداء المالي، كما أشارت إلى أن لمتغيرات حجم الشركة ونـوع الـصناعة ودرجـة تركيز رأس المال أثرعلى إعداد وتطبيق الموازنات الرأسمالية، كما اتفقت مع ما توصـلت إليـه دراسة (George and chong, 2001)، كما اتفقت مع نتائج دراسـة عبـد الله (2001) ومـع دراسة (Volkman, 1997)، و(Drury and Tayles, 1996) خاصة وأن هذه الدراسة أشارت إلى وجود فروق بين الشركات صغيرة الحجم وكبيرة الحجـم فـي مـدى اسـتخدام الموازنـات الرأسمالية مما يفسر النتيجة الحالية والتي تشير إلى أن (73%) من شركات الصناعات الغذائيـة

تقوم بإعداد واستخدام الموازنات الرأسمالية، وأن (27%) منهـا لا تقـوم بإعـداد أو اسـتخدام الموازنات الرأسمالية، ويعود ذلك إلى حجم الشركة.

ويعزو الباحث كون (27%) من شركات الصناعات الغذائية في الضفة الغربية لا تستخدم الموازنة الرأسمالية إلى صغر حجم هذه الشركات وانخفاض رأسمالها وقلة خبـرة الكـادر الاداري فيهـا، خاصة وأن شركات الصناعات الغذائية قسم منها منشآت صغيرة الحجم لا تتوفر فيها الامكانـات المادية والعلمية اللازمة لإعداد واستخدام الموازنة الرأسمالية. كما يرى الباحث أن هناك عدد من العوامل التي قد تحد من استخدام الموازنة الرأسمالية مثل صغر حجم الشركة وانخفاض رأسمالها بالاضافة الى المعيقات العديدة التي تواجهها هذه الـشركات مـن حيـث الاسـتيراد والتـصدير والحصول على التكنولوجيا والمعدات اللازمة في ظل سيطرة اسرائيل على الحدود والمعابر، ومن الاسباب أيضاً قلة مصادر التمويل مما يضع العديد من العراقيل والصعاب أمام بعض الـشركات مما يحد من استخدام الموازنات بشكل عام، والموازنة الرأسمالية بشكلٍ خـاص فـي ظـل هـذه المعطيات.

أظهرت نتائج الدراسة أن ما نسبته (85%) من شركات الصناعات الغذائية العاملة فـي الـضفة الغربية تقوم بإعداد الموازنات النقدية واستخدامها لغايات دعـم العمـل الاداري والمـالي فيهـا، وخاصة عمليات التخطيط المالي ودعم القرارات المالية، في حين أن (15%) من هذه الشركات لا تقوم باعداد الموازنات النقدية.

اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة المحمود (2005)، التي اشارت إلى أن أهم أهـداف إعداد الموازنات هو تحديد المخصصات وأوجه الصرف وأوجه الانفاق، ومع دراسة (Romero, Badell and Puiganer, 2004) التي أشارت إلى أهمية الموازنة النقدية لإدارة النقدية والرقابة

عليها، ومع دراسة القاضي (2001) والتي أشارت إلـى أن (79%) مـن الـشركات تعتبـر أن الموازنة النقدية مهمة وذات فائدة، ومع دراسة عبد الله (2001).

اختلفت هذه النتيجة مع ما توصلت اليه دراسة (Danielson and Scott, 2006) التي أشـارت إلى أن (15%) من المشروعات الصغيرة تستخدم التنبؤات النقدية المستقبلية، وأن (30%) منها لا تقوم بأي تنبؤات للتدفقات النقدية عند اتخاذ القرارات، وأن (50%) من مالكي هذه المشروعات لا يحملون أية مؤهلات جامعية مما يجعل طرق التحليل المالي الرياضية قليلة الاستخدام.

ويرى الباحث أن قيام (85%) من شركات الصناعات الغذائية بإعداد واستخدام الموازنة النقديـة ذلك أمراً إيجابياً يدل على مدى فهم وادراك المسؤولين في هذه الشركات لأهمية الموازنات بشكل عام والموازنة النقدية بشكل خاص من أجل دعم العمل الاداري والمالي فيهـا، وخاصـة جدولـة الايرادات والنفقات واستغلال الفائض من الأموال، أو كيفية تمويل العجز في النقدية، وإذا كان ما نسبته (15%) من الشركات لا تقوم بإعداد واستخدام الموازنات النقدية فإن ذلك أمر طبيعي يحدث في الدول المتقدمة وخاصة في حالة المشروعات الصغيرة والتي لا تمتلـك الامكانيـات الماديـة والكفاءات العلمية اللازمة لإعداد واستخدام الموازنات ومنها الموازنة النقدية.

وبشكل عام فإن شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقـوم بإعـداد واسـتخدام أساليب الموازنات (التشغيلية والراسمالية والنقدية) لدعم عملياتها الادارية.

تتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة (Banovic, 2005) التي أشارت إلى دور الموازنات في ظـل ظروف المنافسة ومع نتائج دراسة المحمود (2005) التي حددت أهداف الموازنات ومـستلزماتها بما يخدم وظائف التخطيط واتخاذ القرارات الإداريـة والماليـة، ومـع دراسـة (Staley and Magner, 2004) ومع نتائج دراسة (Laura, 2004) التي أشارت إلى مدى مساهمة الموازنات في تحسين عمل المديرين وتفعيل وظيفة الاتصال في المنشآت وتحسين عملية الاشراف والرقابـة

وتبادل المعلومات بين المديرين وبين الاقسام والمراكز المختلفة في المنشأة، ومع دراسة (Juan, Jorge and Maya, 2004) التي أشارت إلى أثر استخدام الموازنات في العمل الإداري وخاصة في زيادة كفاءة تخصيص الموارد وتقليل درجات المخاطرة وايجاد معايير ثابتة لمتابعة وقياس الأداء. كما اتفقت مع نتائج دراسة عبد الله (2001) التي أشارت إلى أثر الموازنات على الوظائف الإدارية وعلى عملية التخطيط طويل الاجل وقياس الأداء والرقابة الإدارية. ولم تختلف هذه النتيجة مع أي من نتائج الدراسات السابقة حول مدى أهمية إعداد الموازنات واستخدامها في العمل الإداري وفي تدعيم الوظائف الإدارية وتفعيل آلية اتخاذ القرارات الإدارية وخاصة المالية منها.

وينظر الباحث إلى كون شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تقوم بإعداد واستخدام الموازنات بأساليبها المختلفة وأنواعها المتعددة لتدعيم عملها الاداري ولترشيد عمليات اتخاذ القرارات الإدارية والمالية، ولترشيد عملية تخصيص الموارد المتاحة على الاستخدامات المثلى، وعمليات جدولة النقدية، وتحديد البدائل الاستثمارية وتقييمها واختيار البديل الامثل.ويرى الباحث أنه يجب على الشركات الفلسطينية أن تعمل على استقطاب الكفاءات المحاسبية وتدريبهم حول اساليب المحاسبة الادارية مما ينعكس ايجابياً على أداء منشأتهم .

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي). وتتكون من فرضيتين فرعيتين هما:

أ) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء المالي.

ب) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء غير المالي.

أشارت النتائج إلى وجود تأثير قوي لاستخدام الموازنة التشغيلية على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية وخاصة على الأداء المالي لهذه الشركات، كما تشير

النتائج إلى أن استخدام الموازنة التشغيلية عزز بشكل رئيس الأداء المالي لهذه الـشركات، كمـا أشارت النتائج إلى عدم وجود تأثير قوي لاستخدام الموازنة التشغيلية علـى الأداء غيـر المـالي لشركات الصناعات الغذائية.

اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة ضرغام وأبو فضة (2009) التي أشارت إلى أهمية بطاقات الأداء المتوازن وخاصة لتعزيز الأداء المالي، ومع دراسة إسماعيل (2007) ومع نتـائج دراسة عبد اللطيف (2006) التي أشارت إلى أهمية مقياس الأداء المتوازن لتقيـيم الأداء المـالي وغير المالي وأنه يساعد على تحقيق الأهداف والخطط المرحلية الاستراتيجية وترجمـة أهـداف المنظمة إلى أعمال تشغيلية آخذة بعين الإعتبار الأبعاد الزمنية الثلاثة (الأمس، واليـوم، وغـداً)، وأيضاً تتفق هذه النتيجة مع دراسة السعدي (2006) التي أشارت إلى أنه فـي ظـل التغيـرات والتطورات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة أصبح هناك حاجة ماسـة لتطـوير مقـاييس الأداء المالية وغير المالية، ومع نتائج دراسة عبد الحليم (2005) ومحفوظ (2005) وكذلك مـع نتـائج دراسة (Nadurata, 2004) التي أظهرت أهمية استخدام بطاقـات الأداء المتـوازن للتخطـيط والرقابة في مختلف القطاعات، وأن هذه البطاقات يمكنها أن تدعم بشكل كبير الإدارة ووظائفهـا المختلفة، كما اتفقت مع نتائج دراسة (Mark.et al ., 2000) التي أشارت إلى فعالية قياس الأداء المتوازن لتحسين وتعزيز عمل المصارف الأمريكية.

ولم تختلف هذه النتيجة مع أي من الدراسات السابقة.

ويرى الباحث أنه مما لا شك فيه أن استخدام الموازنة التشغيلية يؤثر بشكل كبير على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية وخاصة الأداء المالي لهذه الشركات، خاصة وأن الموازنـة التـشغيلية تتضمن الأهداف التشغيلية وتغطي سنة واحدة، وتتضمن أيضاً تفصيل مختلـف أنـشطة الـشركة المتوقع القيام بها خلال الفترة المالية المحددة. كما أن الموازنة التشغيلية لا بد وأن تؤثر على الأداء

الشامل للشركة كونها تعطي تحديداً وتفضيلاً لعمليات النشاط الجاري وتحدد المطلوب من المواد والأجور والتكاليف على أنواعها، كما أنها تحدد حجم المبيعات المتوقع، وعليه يتم تحديد حجم الإنتاج المطلوب مع مراعاة مخزون أول وآخر المدة، كما أنها تتناول جميع جوانب الأنشطة الجارية من حيث الموارد المتاحة والاستخدامات اللازمة لها، ومن ثم الرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها، وعليه يتم إعداد قائمة الدخل التقديرية والميزانية العمومية التقديرية وقائمة التدفقات النقدية التقديرية، كما أن إعداد موازنة المبيعات وخاصة في الشركات الصناعية يعد نقطة الأساس في إعداد الموازنات الأخرى، وعليه فإن إعداد واستخدام الموازنة التشغيلية يؤثر على الأداء الشامل للشركة وخاصة على الأداء المالي لها.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي). وتتكون من فرضيتين فرعيتين هما:

أ) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء المالي.

ب) لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة الرأسمالية على الأداء غير المالي.

أشارت النتائج إلى أنه لاستخدام الموازنة الراسمالية أثر قوي على الأداء الشامل للشركات كما وأنه لاستخدام الموازنة الراسمالية تأثير قوي على كلٍ من الأداء المالي والأداء غير المالي لهذه الشركات، وعليه فإن استخدام الموازنة الراسمالية بشكل فعال يعزز أولاً الأداء المالي للشركة ثم الأداء الشامل ثم الأداء غير المالي بالترتيب.

اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Ehrhardt and Vachowicz, 2006) التي بينت بأن أساليب التحليل المالي التي تعتمد على الموازنات الرأسمالية تأخذ بعين الاعتبار المخاطر الإضافية مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي للشركة والأداء الشامل لها، كما اتفقت مع نتائج دراسة (Danielson and scott, 2006) التي أشارت إلى أهمية تطبيقات الموازنة الرأسمالية وخاصة

الأساليب الرياضية للتحليل المالي وتحليل التدفقات النقدية، واتفقت كذلك مع نتائج دراسة (Banovic, 2005) التي أشارت إلى أن إعداد واستخدام الموازنات يساعد في اتخاذ قرارات إستراتيجية حول الأداء الإداري والمالي، وكذلك مع نتائج دراسة (Laura, 2004) التي أشارت إلى أن إعداد الموازنة يزيد من الاتصال وتحسين ظروفه بين المديرين والمرؤوسين، وبين الأقسام والإدارات المختلفة لتحقيق التكامل في عمل هذه الأقسام والإدارات وتعمل على تحسين تبادل المعلومات، وكل هذه وسائل لتحسين الأداء الشامل للشركة، ومع دراسة (Juan, Jorge and Maya, 2004) التي أشارت إلى أن إعداد الموازنات يساعد في زيادة كفاءة تخصيص الموارد واستخدامها بدرجات اقل من المخاطرة مما يعمل على تعظيم العائد وتنمية الاستغلال الامثل لهذه الموارد وزيادة نسبة المخرجات إلى المدخلات، ومع دراسة (Farragher, Kleimman and Sahu, 2001) التي تطرقت إلى العلاقة بين الموازنة الرأسمالية وتطبيقاتها وبين أداء شركات الأعمال، وتوصلت إلى أن الشركات ذات الأداء العالي هي الشركات الأكثر خبرة ودراية بتطبيقات وعمليات الموازنات الرأسمالية وبالتالي فإن هناك علاقة موجبة وقوية بين الخبرة بتطبيقات وعمليات الموازنة الرأسمالية وبين أداء الشركات، ومع دراسة (George and chong, 2001) التي بينت أهم أساليب تقييم الاستثمارات التي توفرها الموازنات كمعدل العائد الداخلي وصافي القيمة الحالية وتحليل الحساسية ودليل الربحية ومعدل الفائدة وأن هذه الأساليب الرياضية المرتكزة على الموازنات الرأسمالية تزيد من هامش الأمان وتعمل على تقليل المخاطر والمغامرة في الاستثمارات. ومع دراسة عبد الله (2001) التي أشارت إلى أهمية الموازنات وخاصة الرأسمالية في عملية قياس الأداء وتحسين كفاءة الإدارة والكشف عن الانحرافات وتفسيرها وتطبيق مساءلة المسؤولين، ومع دراسة (Volkman, 1997) التي أشارت إلى أهمية مقياس العائد على الاستثمار كأحد أهم أساليب الموازنة الرأسمالية وهو ضروري لضبط الاستثمارات في الأوضاع الاقتصادية

المختلفة، واتفقت كذلك مع نتائج دراسة إسماعيل (2007) التي أشارت إلى أن أهم أساليب تقييم الأداء الشامل للشركات هي الأساليب المالية ثم الأساليب غير المالية، ومع نتائج دراسة السعدي (2006)، والعديد من الدراسات الأخرى التي أشارت نتائجها إلى أهمية الموازنة الرأسمالية في تحسين الأداء المالي والأداء غير المالي وبالتالي الأداء الشامل للشركات.

ويرى الباحث أن إعداد واستخدام الموازنة الرأسمالية يؤثر ايجابياً وبشكل كبير على كلٍ من الأداء المالي والأداء غير المالي، وبالتالي على الأداء الشامل للشركة خاصة وأن الموازنة الرأسمالية تختص بالتكوين الرأسمالي للمشروع وتهدف إلى زيادة الطاقة الإنتاجية، كما تختص هذه الموازنة بتخطيط العمليات الرأسمالية والاستثمارية وبالتالي تعكس هذه الموازنة العديد من القرارات الرأسمالية الإدارية الهامة والخطيرة بالنسبة للشركة والتي تؤثر على قدرته على تحقيق أهدافه خاصة الأهداف طويلة الأجل، كما أنها تحدد برامج الاستثمار في الأصول المختلفة، وموازنة الموارد والاستخدامات الرأسمالية، وتوفر البيانات اللازمة لاستخدام الأساليب الرياضية للتحليل المالي مثل صافي القيمة الحالية ومعدل العائد الداخلي ومعايير أخرى يمكن من خلالها المفاضلة بين البدائل المتاحة والاختيار من بين البدائل الاستثمارية المقترحة، وبالتالي فلا غرابة أن يكون هناك علاقة موجبة وقوية بين إعداد واستخدام الموازنات الرأسمالية وتطبيقاتها وبين كلٍ من الأداء المالي والأداء غير المالي للشركة ثم على الأداء الشامل وهذا ما توصلت إليه الدراسة الحالية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير لاستخدام الموازنة النقدية على تحسين الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية (الأداء المالي، والأداء غير المالي).

أشارت نتائج الدراسة إلى أن استخدام الموازنة النقدية من قبل شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية ليس له تأثير مهم على الأداء المالي أو الأداء غير المالي أو الأداء الشامل لهذه الشركات.

لم تتفق هذه النتيجة مع أي من نتائج الدراسات السابقة، ويفسر الباحث أن ذلك يعود إلى طبيعة الشركات العاملة في الصناعات الغذائية والتي مثلت مجتمع البحث وعينة البحث والتي تمثل (64.3%) منها منشآت صغيرة الحجم تشغل اقل من (50) عامل وموظف، كما أن (29.6%) منها هي شركات فردية أو شركات تضامن، كما أن (17.2%) من العاملين فيها يحملون مؤهل علمي ماجستير مما يقلل من إمكانيات ومعوقات استخدام نظم الموازنات بشكل صحيح، وقد تستخدم شركة ما الموازنة التشغيلية والموازنة الرأسمالية، ولا تستخدم الموازنة النقدية، وبالتالي فلا غربة في هذه النتيجة.

واختلفت هذه النتيجة مع نتائج العديد من الدراسات السابقة والتي أشارت في معظمها إلى أهمية إعداد نظم الموازنات بأنواعها، وضرورة استخدامها لان كل منها له خواص ووظائف وأهداف، إلا أنها مع بعضها تشكل نظاماً يعمل على تحسين العمل الإداري وبالتالي تحسين الأداء المالي والأداء غير المالي ثم الأداء الشامل، ومن هذه الدراسات على سبيل المثال لا الحصر دراسة المحمود (2005) التي أشارت إلى ترتيب أهداف الموازنات من وجهة نظر المسؤولين في المؤسسات غير الهادف للربح هي تحديد التخصيصات وأوجه الصرف، وتوجيه الإنفاق، وتخفيض النفقات، وزيادة الإيرادات وهذه كلها متعلقة بالموازنة النقدية، واختلفت كذلك مع نتائج دراسة (Romero, Badell, Bagajewicz, and Puiganer, 2004) التي هدفت وأظهرت أهمية إدارة النقدية والرقابة عليها باعتبارها تمثل دم الحياة للمشروع، وأن جدولة النقدية بالشكل الصحيح يؤدي إلى الإنتاج بالكميات

المناسبة وفي الوقت المناسب من خلال توفير المواد والأجور، وهذا بـدوره يـؤدي إلـى تعظـيم الأرباح وتكامل العمل في الأنشطة المختلفة والأقسام المختلفة.

حيث ورد في التنظير والأدب المحاسبي وجود أهمية وتأثير قوي لإعداد واستخدام الموازنة التقديرية على كافة عمليات المشروع وأنشطته خاصة وأن أنشطة المشروع إما تتطلب أموالاً، وإمـا تجلـب أمولاً، ورغم أن الدراسة الحالية خرجت بهذه النتيجة إلا أن الباحث يؤكد انطلاقـاً مـن الأدبيـات السابقة وجود تأثير قوي للموازنة التقديرية على الأداء المالي خاصة وقد تعود النتيجة التي توصـلت إليها الدراسة الحالية إلى أن العديد من الشركات عينة البحث صغيرة الحجم وقليلة الإمكانيـات ولا تستخدم الموازنة التقديرية وذلك من وجهة نظر الباحث.

وأشارت نتائج الدراسة إلى أن شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية تهتم بأبعـاد الأداء الشامل الأربعة (الأداء المالي، والأداء غير المالي المتعلق بالزبائن، والأداء غيـر المـالي المتعلقة بالعمليات الداخلية، والأداء غير المالي المتعلق بالتعليم والنمو)، وذلك للوصول الى أفضل أداء ممكن وعند ترتيب أولويات اهتمام الشركات بالابعاد الأربعة، فقد وجد أن الاهتمـام الأكبـر كان ببعد الأداء غير المالي المتعلق بالزبائن، يليه في المرتبة الثانية الأداء غير المـالي المتعلـق بالعمليات الداخلية، ثم بعد التعليم والنمو، وأخيراً بعد الأداء المالي.

إن اهتمام شركات الصناعات الغذائية بأبعاد الأداء المتوازن الأربعة ينسجم مع الإطار النظري الذي يظهر أهمية الأداء المتوازن بأبعاده الأربعة خاصة وأن لكل بعد منها وظائف واليات، إلا أنها مـع بعضها مجتمعة توفرآلية قياس للأداء الشامل للشركة، وبالتالي فإن اهتمام الشركات بالأداء الـشامل وأبعاده ينسجم مع النظرية العلمية ومع نتائج دراسات عديدة أظهرت أهمية اعتماد بطاقـات الأداء المتوازن لتقييم الأداء المالي وغير المالي وبالتالي الأداء الشامل للشركة.

أما فيما يتعلق بترتيب أولويات اهتمام الشركات العاملة في الصناعات الغذائية –عينـة الدراسـة- بالأبعاد الأربعة فقد وجد أن الاهتمام الأكبر كان ببعد الأداء غير المالي المتعلقة بالزبائن، يليه فـي المرتبة الثانية الأداء غير المالي المتعلق بالعمليات الداخلية، ثم بعد التعليم والنمو، وأخيراً بعد الأداء المالي، ويرى الباحث أنه رغم الغرابة في هذه النتيجة إلا أنها تعبر عن ادارك عـالي لـدى هـذه الشركات بأهمية الأداء غير المالي وأنه من الصعوبة تحقيق أداء مالي عالي دون وجود أداء غيـر مالي فعال.

3.2.6 النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة:

الفرضية الرابعة: العلاقة ما بين استخدام الموازنـات لـدعم وظـائف الإدارة والأداء الـشامل (المالي، وغير المالي).

أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة موجبة ومهمة ما بين استخدام الموازنـات كـأداة لـدعم الوظائف الإدارية ومتغير الأداء المالي، والأداء غير المالي لشركات الصناعات الغذائية.

اتفقت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسـة (Ramadeen, Santos and Chalfleld, 2007) التي أظهرت وجود علاقة مهمة بين إعداد الموازنات وتنظيم البيانات والمعلومات في صورة كمية ومالية واضحة مما يعزز من قدرة الشركات على تنفيذ البنود والأهداف الواردة فيها. كما اتفقت مع دراسة (Banovic, 2005) التي أشارت إلى دور الموازنات في ظـروف المنافـسة والتغيـرات السريعة ودعم إستراتيجية المنظمة وترتيب أولويات أهدافها، كما أشارت هذه الدراسة إلـى أهميـة استخدام نموذج الأداء المتوازن، وهذا يتوافق مع نتائج دراسة المحمود (2005) التي هـدفت إلـى التعرف على واقع تطبيقات الموازنات في المؤسسات غير الهادفة للربح وتوصلت إلـى وظـائف وأهداف الموازنات وأشارت إلى قناعة عينة الدارسة بأهمية الموازنات وأهميـة تـوفير مقومـات إعدادها. ومع دراسة (Staley and magner, 2004) التي أشارت إلى أن معظم مديري مراكـز

المسؤولية يرون أهمية العدالة في إعداد الموازنات وأنها تلعب دوراً في تنفيذ العمليات، كما اتفقت مع نتائج دراسة (Laura, 2004) التي أظهرت مساهمة الموازنات في تحسين عمل المديرين وبذل أقصى الجهد لتحقيق الأهداف المنشودة، كما أن الموازنات اداة تنسيق فعالة وتعمل على تحسين عملية تبادل المعلومات بين المديرين أنفسهم، وبين مراكز المسؤولية، واتفقت نتائج هذه دراسة مع نتائج دراسة (Juan, Jorge and Maya, 2004) التي أشارت إلى أهمية الموازنات لمتابعة تنفيذ الخطط الموضوعة، وأن لها تأثير قوي على وظيفة التنظيم ومستويات دافعية العاملين وخاصة المديرين، كما أن إعداد الموازنات يوفر معايير ثابتة في المتابعة وقياس الأداء ويعزز حسن استغلال الموارد المتاحة، واتفقت كذلك مع دراسة (Joshi, Al-Mudhaki and Bremer, 2003) التي أشارت إلى أن معظم الشركات تقوم بإعداد الموازنات وتتابع الإجراءات بشكل منهجي مما يمكنها من قياس الانحرافات في الوقت المناسب واستخدام التغذية الراجعة لتحسين إعداد الموازنات القادمة، وبالتالي تقوم الموازنات بدعم الوظائف الإدارية، كما اتفقت مع نتائج دراسة عبد الله (2001)، و(Lee, 2000) و(Charpentier, 1998)، و(Volkman, 1997)، وضرغام وأبو فضة (2009)، ومدكور (2009)، وإسماعيل (2007)، وعبد اللطيف (2006)، والسعدي (2008)، وحماد (2005)، وعبد الحليم (2005)، ومحفوظ (2005)، و(Nadurata, 2004)، و(Maiga and Jocobs, 2003) ومع نتائج دراسة (wheleen and Hunger, 2000)، و(Kaplan and Narton, 1996)، و(Fisher, 1995) والعديد من الدراسات الأخرى لا يتسع المجال لذكرها.

هذا ولم تختلف هذه النتيجة مع أي من الدراسات السابقة، حيث لم تظهر أي دراسة عدم وجود علاقة بين استخدام الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية ومتغير الأداء المالي والأداء غير المالي، خاصة وأن الأداء هو نتيجة لسبب هو الوظائف الإدارية، وحيث أن الإطار النظري

والأدبيات السابقة أثبتت وجود تأثير قوي للموازنات على الوظائف الإدارية، فإنه لا بد من وجـود تأثير قوي للموازنات على الأداء المالي والأداء غير المالي.

كما أشارت النتائج إلى وجود علاقة قوية وموجبة ما بين استخدام الموازنات كأداة لدعم الوظائف الإدارية والأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية.

وحيث أن الإطار النظري والأدبيات السابقة أشارت وبكل وضوح إلى علاقة موجبة وقوية ما بـين إعداد واستخدام الموازنات بأنواعها (التشغيلية، والرأسمالية والنقدية) كمتغير مـؤثر علـى كفـاءة وفاعلية الوظائف الإدارية (التنظيم، والتخطيط، والتنسيق، والرقابة، واتخـاذ القـرارات، وتقيـيم الأداء)، وحيث أن الأداء الشامل بشقيه (الأداء المالي، والأداء غير المالي) إنما هو نتيجـة لكيفيـة أداء الوظائف الإدارية المختلفة، فإنه من المنطقي والموضوعي استنتاج انه إذا كان هناك تأثير قوي للموازنات على الوظائف الإدارية فإنه بالتالي لا بد وأن يكون هناك تأثير موجب وقوي مـا بـين استخدام الموازنات كأداة رئيسة ومهمة وفعالة لدعم الوظائف الإدارية على الأداء الـشامل سـواء الأداء المالي والأداء غير المالي، وهذا التأثير هو ما يبرر إعداد واسـتخدام الموازنـات بأنواعهـا كأدوات لتحسين الأداء الشامل من خلال تحـسين آليـات وإجـراءات أداء الوظـائف والعمليـات والأنشطة، ووضع الخطط والاستراتيجيات قصيرة وطويلة الأجل، وتعظيم الفائـدة مـن اسـتغلال الموارد المتاحة، وهذا يمثل الهدف الرئيس والرسالة لأية مؤسسة أو منـشأة وخاصـة الـشركات الصناعية، كما أن شركات الصناعات الغذائية كونها تنتج سلعاً متعلقة بالأمن الغذائي ولهـا تـأثير على حياة الإنسان وصحته، فمن الأولى أن تستخدم المقاييس الدولية المعتمدة في الصناعات الغذائية وبالتالي فإن الباحث يؤكد مدى أهمية استخدام شركات الصناعات الغذائية لنظم الموازنات بأنواعها لتكون أداة فعالة لتحسين العمل الإداري والأداء المالي والأداء غير المالي وبالتالي لتحـسين الأداء الشامل للشركات وهذا ما توصلت إليه الدراسة الحالية.

3.6 التوصيات

بناء على ما توصلت إليه هذه الدراسة من نتائج علمية حول الموازنات والأداء الشامل من واقع شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية ارتئى الباحث وضع عدد من التوصيات وهي:

1.3.6 بناء على النتائج العامة للدراسة

- من الضروري أن تقوم شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية على توظيف الكفاءات العلمية القادرة على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة نظم الموازنات، وهنا يمكنها التعاون مع الجامعات خاصة مع برامج الدراسات العليا في الجامعات في مجال المحاسبة وإدارة الأعمال.
- حث الشركات وخاصة الصغيرة الحجم والمتوسطة على القيام باعداد الموازنة النقدية.
- من الأهمية أن تقوم شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية التي لا تقوم باعداد الموازنات باستخدام أساليب الموازنات (التشغيلية والرأسمالية والنقدية) لدعم عملها الإداري، وخاصةً أنه تبين بأن لإستخدام الموازنة والاسترشاد بها أثر على الأداء الشامل للشركة.
- على شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية وضع أهداف واقعية في موازناتها بحيث تكون ممكنة التحقيق في ظل الظروف والمعطيات المتاحة، وأن تكون هذه الموازنات مبنية على افتراضات منطقية ويقوم على إعدادها ذوي الكفاءة والاختصاص.
- من الأهمية أن تتبع شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية أسلوب المشاركة في إعداد وتنفيذ الموازنات، وربط الحوافز بالأداء واستخدام أساليب محاسبة المسؤولية من اجل رفع مستوى الأداء الشامل لها.

- من الأهمية بمكان أن تقوم شركات الصناعات الغذائية العاملة في فلسطين باستخدام نموذج تقييم الاداء الشامل (المتوازن)، وربطه مع نظام الموازنات لتحفيز الاداء، ورفع كفاءه العمل الاداري داخل الشركة.
- يجب على شركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية اللجوء الى ذوي الخبرات في المحاسبة لتقيم نظم الموازنات والاداء في شركاتهم، حيث أن الدقة في إعداد وتنفيذ الموازنة تنعكس ايجاباً على الأداء الشامل للشركة وأيضاً من الأهمية وضع بطاقة أداء شامل مستهدفة لدعم الأداء في الأجل الطويل.
- حث الشركات على اعتماد تقارير الأداء وزيادة الاستفادة من التغذية الراجعة التي توفرها التقارير.
- على الشركات الغذائية الفلسطينية إدراك أهمية الموازنة النقدية كونها تمثل جدولة للنقدية وتمكن الشركة من الإنتاج بالكميات المطلوبة وفي الوقت المناسب، وتوفر عليها إشكاليات عديدة يمكن أن تواجهها في حال عدم وجود الموازنة النقدية.
- ضرورة قيام الشركات الغذائية الفلسطينية على استخدام أساليب التخطيط الاستراتيجي عند إعداد الموازنات باعتباره أسلوب إداري حديث يتضمن مقاييس عديدة كمية ونوعية ويساهم في مواجهة ظروف البيئة المحيطة.
- العمل على استقطاب الكوادر والخبرات الفنية ذات القدرة على استخدام بطاقات الأداء المتوازن بشكل فعال من أجل قياس الأداء بشكل فعال وكشف الخلل والانحراف وعلاجه.
- على الباحثين الآخرين إجراء دراسات أخرى حول الموازنات، وحول الأداء المتوازن وبطاقات الأداء المتوازن باعتبارها أسلوب علمي حديث لدعم الأداء الشامل (المالي وغير المالي) للشركة.

4.6 رؤية مستقبلية للباحث

يعيش العالم، وفلسطين منه في عصر عولمة الاقتصاد وتحرير التجارة العالمية، إضافة لذلك يتميز العصر الحالي بالتغير المستمر والسريع سواء في نظم الاتصال أو وسائل الإنتاج، وهذا يثير مسالة ضرورة التخطيط الاستراتيجي، وهذا يتطلب من مديري الشركات العمل على الاستفادة من التغيرات السريعة أو تجنب أثارها السلبية على اقل تقدير. وفي هذا المجال تعتبر المعلومات الدقيقة من حيث توفرها وإمكانات الحصول عليها بالوقت المناسب على درجة كبيرة الأهمية.

كما أن تعقيد العمل الإداري يلقي أعباء متزايدة على المديرين مما يجعلهم في حاجة للحصول على المعلومات بالشكل والحجم والزمن المناسبين، وعليه تزايد اهتمام المنظمات والـدول بالمعلومـات باعتبارها مورد استراتيجي مهم من موارد المنظمة أو الدولة، وأن عدم توفر المعلومات يمكـن أن يتسبب في اتخاذ قرارات خاطئة أو يضيع فرصا مهمة، كما قد ينعكس علـى الأداء بـشكل عـام وبالتالي على شركات الصناعات الغذائية إدارة المعلومات باعتبارها مورد استراتيجي مهم.

إن الظروف الحالية والمستقبلية لا تعترف إلا بالقوي، والمتميز، ولأجل القوة والتميز يجب إتبـاع الأساليب العلمية الحديثة في الإدارة بكل مجالاتها من خلال توظيف كوادر ذات كفاءة وخبرة فـي مجال تخصصها وهذا ينبغي أن تعمل به كافه قطاعات الاقتصاد وخاصة قطاع الصناعات الغذائية في ظل توفر بدائل عديدة للسلطة الواحدة مما يجعل المستهلك يبحث عن الأفضل والأقل تكلفة وفي هذا المجال يجب على شركات الصناعات الغذائية استخدام الأساليب العلمية التي تمكنها من تحسين إنتاجها من حيث النوعية، وزيادته من حيث الكمية لتكون قادرة على منافسة المنتجات المـستوردة خاصة إسرائيل ولخلق ولاء المستهلك المحلي بالسلعة المحلية وزيادة ثقته بها مما يعود بالفائدة على الصناعات الغذائية والأمن الغذائي الفلسطيني.

ملخص الفصل السادس

تناول هذا الفصل مناقشة نتائج الدراسة من خلال ربط كل نتيجة من النتائج التي تم التوصل إليها في الفصل الخامس بنتائج الدراسات السابقة من حيث الاتفاق والاختلاف، وتم عرض وجهة نظر الباحث في تفسير النتائج التي تم التوصل إليها ومناقشتها، وقد تم تقسيم النتائج إلى محورين أساسيين، يتعلق الأول بنتائج تحليل البيانات الشخصية للمبحوثين، ثم النتائج المتعلقة بفرضيات الدارسة الثلاث الرئيسة، والفرضيات الفرعية المندرجة كل منها، وبعد المناقشة تم صياغة التوصيات والمقترحات في ضوء نتائج الدراسة، ثم قام الباحث بوضع رؤيته المستقبلية المتعلقة بالموازنات بأنواعها وأهميتها في العمل الإداري وفي تحسين الأداء الشامل للشركات الصناعات الغذائية العاملة في الضفة الغربية في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، وفي ضوء المقترحات والتوصيات التي قدمها الباحث.

قائمة المراجع العربية

- الاطرش، عزمي (2002) "**معوقات الاقتصاد الفلسطيني والسياسات المطلوبة لتحقيق التنمية المستقلة والمطردة**"، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، مصر.
- البحيصي، عصام (2006): **تكنولوجيا المعلومات الحديثة وأثرها على القرارات الإدارية في منظمات الأعمال**، دراسة استطلاعية للواقع الفلسطيني، مجلة الجامعة الإسلامية، مجلد (14)، عدد (1). ص ص 155-177.
- برهان، نور (1995): **أنظمة المعلومات الادارية**، المكتبة الوطنية، عمان، الاردن.
- جمعة، اسماعيل (2006) "**المحاسبة الادارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات**"، الدار الجامعية، ص 196.
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، بيانات المسح العام للمنشآت، 2002.
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، بيانات المسح العام للمنشآت، 2003.
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، بيانات المسح العام للمنشآت، 2007.
- الجهاز المركزي للإحصاء الفلسطيني، بيانات المسح العام للمنشآت، 2008.
- حلس، سالم (2006): **دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية**، المجلد (14)، عدد (1). ص ص 131-154.
- د. يوسف ، محمد محمود (2005): **البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن**، القاهرة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- درغام ،ماهر، وأبوفضة ،مروان (2009): **أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية العاملة في غزة**، مجلة الجامعة الاسلامية، المجلد (17)، العدد (2). ص ص 741-788.
- الرجبي، محمد (1995): **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة القدس المفتوحة، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن. ص ص 6-22.
- زغلول، جودة (2010) " **استخدام مقياس الاداء المتوازن في بناء نموذج قياسي رباعي المسارات لادارة الأداء الاستراتيجي والتشغيلي للاصول الفكرية** "، كلية ادارة الاعمال، جامعة الملك سعود.

- السعدي، عبد الرحمن (2006): **تقييم الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال المعاصرة**، بحث مقدم إلى كلية التجارة/قسم المحاسبة، جامعة الاسكندية، مصر. Htt://pr.sv.net/svw/2006.
- سلطة النقد الفلسطينية، النشرة الإحصائية، 2003.
- السيد, هادى (1993) "**المنظور المستقبلي للمحاسبة الإدارية في ضوء التغيرات التكنولوجية الحديثة التصنيع** " المجلة العلمية للاقتصاد و التجارة,كلية التجارة, جامعة عين شمس, العدد الثاني.
- صالح، الرزق، وزواتي، عبد الكريم (1998): **المحاسبة الإدارية الحديثة**، الطبعة الثانية، ذات السلاسل، الأردن. ص ص 29-61.
- الصوراني، غازي (2004): **حالة الاقتصاد الفلسطيني وإمكانية التنمية وخلق فرص عمل**، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة معهد دراسات التنمية، عقدت في جامعة الأقصى 2004/2/2.
- ظاهر، احمد (2002): **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ظاهر، احمد، وأبو نصار، محمد (2006) :**المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى**، المكتبة الوطنية، عمان، الأردن. ص ص 342-375.
- عبد الحليم، نادية (2005) "**دمج مؤشرات الاداء البيئي في بطاقة الاداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الاعمال في التنمية المستدامة**"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، مجلد (21)، عدد (2).
- عبد اللطيف، حنان تركمان (2006) "**بطاقة التصويب المتوازنة كاداة لقياس الاداء**"، مجلة جامعة دمشق للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (28)، العدد (1).
- عبد الله، خالد (2001): **أثر استخدام الموازنات التخطيطية على الوظائف الإدارية (التخطيط والرقابة وقياس الأداء) في البنوك التجارية الأردنية**. Htt://www.7ora.net/vb
- عبد المحسن ، توفيق محمد (2006) "**اتجاهات حديثة في التقييم والتميز في الإدارة : ستة سيجما وبطاقة القياس المتوازن**" (القاهرة : دار الفكر العربي).
- العربيد، عصام (2003): **المحاسبة الإدارية**، دار المنهاج، عمان، الأردن.
- غازي ،علي، (2003) "**بطاقة الأداء المتوازن كمدخل لبناء القيادة الإبداعية**" ، **مجلة إدارة الأعمال** ، جمعية إدارة الأعمال العربية ، العدد 100، مارس 2003،ص37.

- فاتح، ساحل (2004): **التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.
- القاضي، حسين (2001): **الموازنة النقدية في النظام المحاسبي الموحد: الواقع والآفاق**، مجلة جامعة دمشق، المجلد (17)، العدد (1). ص ص 7-25. .
- كحالة، جبرائيل، وحنان، ورضوان (1998): **المحاسبة الإدارية**، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- محفوظ، جودة (2005) "**تقييم الاداء المؤسسي باستخدام نظام بطاقات القياس المتوازن**" شركة النخبة للتدريب والاستشارات الاداري، الاردن.
- المحمود، عبد المنعم صالح مصطفى (2005) "**واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح في الاردن** "، جامعة فيلادلفيا،الاردن، كلية العلوم الادارية والمالية.
- مدكور، فوزي (2009): القياس المتوازن للاداء، ورقة بحثية، مترجمة عن (Olveroy, wetter, 2000).
- مرعي، عبد الحي (1993): **المعلومات المحاسبة وبحوث العمليات في اتخاذ القرارات**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ص ص 260-261.
- المغربي، عبد الحميد (2005) "**المدخل المعاصر لقياس الاداء المتوازن**"، قسم ادارة الاعمال، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية.
- الناظر، زهير (2005): **دور المحاسب في التنمية الاقتصادية**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الأول: الاستثمار والتمويل في فلسطين بين آفاق التنمية والتحديات المعاصرة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، في الفترة من 8-10 مايو، غزة، فلسطين.
- نصر، محمد (2002): **دور القطاع الصناعي في التنمية الاقتصادية الفلسطينية**، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، القدس.
- نور، احمد (1989) "**محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية**"، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- نوفل، اسامة (2003) "**اهمية الحسابات القومية الفلسطينية وتأثير الحصار عليها**"، مجلة مركز التخطيط الفلسطيني، السنة الثالثة، العدد التاسع والعاشر، ص 127-143.

فائمة المراجع الأجنبية

- Abu-Gahazaleh, T.; (1986): **Budgeting and Decision-Making: The Concept and Objectives of Budgets**, The Institute of Banking Studies, Kuwait.
- Atkinson, A; Banker, R.; Kaplan, S; and Young, s (2004): **Management Accounting.** 4th ed. Prentice- Hall International, New Jersey, INC, USA. PP 397-475.
- Balkin, D.; and Gomes, M.; (1990): **Matching Compensation and Organizational Strategy**, Strategic Management Journal, (Feb) PP 153-169.
- Banovic, D.; (2005): **Evolution and Critical Evaluation of Current Budgeting Practices,** Masters Thesis, University of Ljubljana.
- Charpentier, C.; (1998): **Budgetary Participation in Apublic Service Organization**, Series in Business Administration No. 1998:3.
- Danielson, M.; and Scott, J.; (2006): **The Capital Budgeting Decision of Small Businesses**, Journal of Applied Finance-FALL/Winter 2006.
- Drury, C.; and Tayles, M.; (1996): **UK Capital Budgeting Practices: Some additional Survey Evidence**, The European Journal of Finance 2, PP. 371-388.
- Ehrhardt, M.; and Wachowicz, M.; (2006): **Capital Budgeting and Initial Outlay (ICO) Uncertainty**; Financial Decisions, Summer, Article 2.
- Farragher, E.; Kleiman, R.; and Sahu. A.; (2001): **The Association Between the use of Sophisticated Capital Budgeting Practices and Corporate Performance**, The Engineering Economist, Volume (46), Number (4).
- Fisher, A.; (1995): **Problems of Performance Evaluation and Creating Stockholders Wealth**: Market Value Added. Fortune (December 11).
- G. E, Stewart, B; (2002): Performance evaluation and Control System, Harvard Business Review, (Feb. 2002). PP 153-169.
- Garrison, R. H. and Noreen, E.W. (2003): **Managerial Accounting**. 10th ed. The Mc Graw Hill Companies, INC. PP 372-421.
- Garrison, R. H.; (1998): **Flexible Budgeting and Variance Analysis in an Activity-Based Costing Environment**, Accounting Horizons, PP 193-203.
- George, K.; and Chong, T.; (2001): **Capital Budgeting of Listed Firms in Singapore,** National University of Singapore, Asia Pacific Journal of Management, (January, 17).

- Gilmour, J.; and Lewis, D.; (2006): **Dose Performance Budgeting Work**? An Examination of the office of Management and Budgets PART Scores, Public Administration Review, October.
- Hansen, S.; Otley, D.; and Vander stede, W.; (2003): **Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective**, Journal of Management Accounting Research, Volume (15).
- Hilton, R., (2005), "**Manager: al Accounting : Creating Value in a Dynamic Business Environment**", Fifth Edition, New York: Mc-Graw – Hall Inc.
- Hilton, R.; (2002): **Managerial Accounting**, 5th ed. The Mc Graw Hill Companies, INC, PP 401-404.
- Holzer, H.; and Norreklit, H.; (1991): **Management Accounting and Control System,** Tijdeschrift voor Economic en Management, Vol, (xxxVI). No (3).
- Horengren, C.; (1991): **Cost Accounting, A Managerial Emphasis**, Prentice-Hall Inter, Inc, 7th ed.
- Horengren, C.; (1998): **Management and Cost Accounting**, London, U,K: Prentic Hall Europe.
- Horngren, C.; (2003): **Cost Accounting: Managerial Emphasis**, 11th ed. Prentice-Hall International, New Jersey, INC, SUA, PP 685-716.
- Horngren, C.T., Foster G., Datar S., 2000 : **Cost Accounting**, prentice Hall International, Inc .
- Ismail. T.; (2007): **Performance Evaluation Measures in The Private Sector: Egyptian Practices**, Transformations in Business-Economics, Vol (6). No (1).
- Joshi, P; AL-Mudhaki, J; and Bremer, W.; (2003): **Corporate Budget planning, Control and Performance evaluation in Bahrain**, Managerial Auditing Journal, vol (18), num (9). PP 737-750.
- Juan, E.; et (2004): **The Role of cost Allocation in the Acquisition and use of Common Resources**, The Accounting Review.
- Juan, E.; Jorge, B.; and Moya, A.; (2000): **Institutional Rigidites and Budget Flexibility: Origin, Motivation and Effects on the Budget Andes School of Economics**, Inter-American Development Bank (IADB).
- Kanter, J (2004): **Management Information systems**, prentice hall, New Jersey, pp 1-29.
- Kaplan, R., & D. P. Norton, **Strategy Maps: Converting Intangible**

Assets into Tangible Outcomes, Harvard Business School Press, Boston, MA, 2004.

- Kaplan, R. & Norton, D. (1992) "The balanced scorecard-Measures that drive performance. In Harvard business review: on measuring corporate performance. Boston, MA: **Harvard business school press**, pp 45-123.
- Kaplan, R.; and Norton, P.; (1996): **Using the Balanced Scoreboard as strategic Management System**, Harvard Business Review (Jan-Feb. 1996). PP 75-85.
- Kaplan, Robert S. and Atkinson Anthony A. (1998). **Advanced**
- Kren, L.; (1996): **The Role of Accounting Information in Organizational Control: The state of the Art**, Journal of Accounting Research, Vol (12), (1).
- Laura, F.; (2004): **Does Organization-Mandated Budgetary Involvement Enhance Managers Budgetary Communication with Their Supervisor**? Behavioral Research in Accounting, (16).
- Lee, A.; (2000): **The Coordinating Role of Budgetary Participation: Rationalistic and Institutional Perspectives**, Department of Industrial Economics and Management Royal Institute of Technology, Stock holm, Sweden.
- Maiga, Adam S, And Jacobs, Fred A., (Fall 2003) **: Balanced Scorecard, Activity Based Costing and Company Performance: An empirical analysis,** Journal of Managerial Issues, Vol. xv No.3.
- Maisel, L.S., Performance Measurement: **The Balanced Scorecard Approach,** Journal of Cost Management, summer, 1992, 47-52.

  Management Accounting, (3 ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- Mark L, Frigo, and Paul G, Pustorino, and George W., Krull Jr.(2000).**The Balanced Scorecard for Community Banks: Translating Strategy into Action, Bank Accounting and Finance**, Vol. 13, Issue 3, 17-37.
- Meigs, w.B; whittinton, G.R (1985), **Principles of Auditing**, 8thed, Richard 1rwin Inc. Homewood, iiiinois.
- Mia, L.; and Alma. B; (2005): **Need for Achievement, Style of Budgeting and Managerial Performance in A Non Government Organization (NGO): Evidence From an Oriental Culture**, International Journal of Hospitality Management, Vol (24).
- Nadurata, T, (2002) "**Using balanced scorecard as management planning and control tool**".

- Needless, B., and Crosson, S (2002): **Managerial Accounting**, Houghton Mifflin, ISBN 0-618-10230-2.
- Needless, B.; (2002**): Managerial Accounting**, I st ed, Houghton Mifflin.
- Niven, P. R., 2002: **Balanced Scorecard Step by Step,** John Wiley & Sons, Inc, Canada.
- Olve, N, G, Roy, J, and Wetter, R (2000): **Apractical guide to using the balanced scorecard**, Ny: J. W and sons.
- Olve, N., Roy J., Wetter M., 2000: **Performance Drivers A practical Guide to Using the Balanced Scorecard,** *John* Wiley & Sons, Chichester, New York.
- Ramadeen, C.; Santos. J.; and Chatfield, H.; (2007): **An Examination of Impact of Budgetary Participation, Budget Emphasis, and Information Asymmetry on Budgetary Slack in the Hotel Industry**, Journal of Management Accounting Research, Vol (9).
- Romero, J.; Badell, M.; Bagajewicz, M.; and Puigjaner, L.; (2004): **Risk Management In Integrated Budgeting-Scheduling Models For The Batch Industry**, AICHE Journal, Vol (166), No (4).
- Staley, A.; and Magner, N.; (2004): **Budgetary Fairness, Supervisory Trust, and the Propensity to Create Budgetary Slack: Testing asocial Exchange Model**, Academy of Management Journal, Vol (34).
- Tully, S.; (1994): **Americas Best Wealth Creators, Foutune** (November 28).
- Volkman, D.; (1997): **A consistent Yield-Based Capital Budgeting Method**; Journal of Financial and Strategic Decisions, Volume (10), Number (3).
- Wheelen, T, and Hunger, D; (2000): **Strategic Management and Business Policy**, Reading, Mass: Addison Wesley, 2001.

الملاحق

ملحق رقم (1)

جامعة القدس
كلية الدراسات العليا – معهد الإدارة والاقتصاد
تخصص محاسبة وضرائب

(استمارة استبيان موجه للشركات الفلسطينية التي تعمل في مجال الصناعات الغذائية)

السادة ..... المحترمـين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:-

في الآونة الأخيرة هناك طلب متزايد على السلع الغذائية، وهذا ناجم عن عدد من الأسباب أهمها الازدياد في التعداد السكاني وما ينتج عنه من الارتفاع في الطلب، ونتيجة ندرة عناصر الإنتاج في العملية الإنتاجية أيضاً يتوجب وجود نظام إداري كفء مبني على أسس محاسبيه سليمة، الأمر الذي يساهم في استغلال الموارد المتاحة بطريقه أفضل مما قد يرفع من مستوى تحقيق الكفاءة الإنتاجية وتعظيم المخرجات من حيث الكم والنوع وعليه فان الباحث يقوم بإجراء دراسة بعنوان:

تقييم اثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل للشركات

شركات الصناعات الغذائية الفلسطينية

راجياً من حضرتكم التكرم بالإجابة على الفقرات الواردة في هذه الاستبانه، لما يترتب عليه من أهميه بالغه في إنجاح هذه الدراسة، ومن ثم الوصول إلى نتائج علميه دقيقه وعمليه قد تساهم في رفع مستوى الأداء المالي وغير المالي للشركة.

تعليمات:

1) يرجي الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان لما في ذلك من أهمية لإنجاح الدراسة.
2) في حالة وجود أي سؤال غير واضح لا تتردد في طلب الاستفسار من الباحث.
3) كل سؤال في الاستبيان يحتمل أجابه واحده فقط، الرجاء مراعاة ذلك.

ملاحظه: نود إعلامكم بان كافة البيانات والمعلومات الواردة في هذا الاستبيان هي فقط لأغراض البحث العلمي وعليه سيتم التعامل معها بسريه تامة.

"شاكراً لكم حسن تعاونكم"

الباحث: إياد أبو حلوة

القسم الأول **- أ: <u>أسئلة حول المعلومات الشخصية</u>**، يرجى وضع إشارة X في مربع الإجابة الذي ينطبق عليك

1- ما هو أعلى مؤهل علمي حصلت عليه؟

☐ ثانوية عامة فما دون.
☐ دبلوم متوسط.
☐ بكالوريوس.
☐ ماجستير فأعلى.

2- يرجى تحديد حقل تخصصك؟

☐ محاسبه
☐ اقتصاد
☐ إدارة أعمال
☐ علوم ماليه ومصرفيه
☐ احدد تخصصات الاقتصاد والإدارة حدده
☐ في مجال آخر <u>حدده</u> ----------

_____ .---------

3- يرجى تحديد عدد سنوات خبرتك في الشركة؟

☐ 5 سنوات فما دون.
☐ من 6 إلى 10 سنه.
☐ من 11 إلى 15 سنه.
☐ 16 عام فأكثر.

4- يرجى تحديد وصفك الوظيفي في الشركة التي تعمل بها؟

☐ مدير عام.
☐ مدير مالي.
☐ مدقق داخلي.
☐ مدير وحده إدارية <u>حددها</u> .....
☐ وظيفة أخرى <u>حددها</u> .....

القسم الأول **- ب: <u>معلومات تتعلق بالشركة التي تعمل بها</u>**، يرجى وضع إشارة X في مربع الإجابة الذي تعتقد بأنه الاصوب.

5- هل بإمكانك تحديد طبيعة الشكل القانوني للشركة التي تعمل بها؟

☐ شركة فرديه.
☐ شركة تضامن.
☐ شركة مساهمة خصوصية.
☐ شركة مساهمة عامه.

6- عدد الموظفين في الشركة التي تعمل بها؟

☐ اقل من 10 موظفين.
☐ من 10 إلى 20 موظف.
☐ من 21 إلى 30 موظف.
☐ من 31 إلى 40 موظف.
☐ من 41 إلى 50 موظف.
☐ 50 موظف أو أكثر.

7- يرجى تحديد عدد السنوات التي مضت على تأسيس الشركة؟

☐ 5 سنوات أو اقل من ذلك.
☐ من 6 إلى 10 سنوات.
☐ من 11 إلى 15 سنه.
☐ 16 سنه فأكثر.

القسم الثاني: يهدف هذا القسم إلى تقييم الأداء المالي وغير المالي للشركة التي تعمل بها لذا يرجى من حضرتكم *إعطاء علامة من 1 إلى 10* لكل بند من البنود المدرجة أدناه. علما بان العلامة الأقل تعني انطباق البند بشكل قليل (ضعيف) في شركتكم، أما العلامة الأعلى فتعني انطباق البند بشكل مرتفع (قوي). متمنياً منك أن تجيب بطريقه تصف الشركة التي تعمل بها وبذلك أرجوك أن لا تستخدم رأيك الخاص؟ **قم بوضع X على العلامة التي تراها تنطبق؟**

#	الفقرات	العلامة									
BF	**البعد الأول:** حول الأداء المالي (يهدف هذا القسم إلى تقييم الأداء المالي للشركة التي تعمل بها من خلال استخدام المؤشرات الموضحة أدناه، الرجاء اختيار العلامة التي تكون اقرب إلى حال شركتكم)										
BF1	تحقيق معدل العائد المستهدف على الأصول.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BF2	زيادة قيمة مبيعات الشركة.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BF3	زيادة قيمة موجودات الشركة.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BF4	تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركة.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BF5	نجاح الشركة في زيادة الإنتاجية.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BF6	قدرة الشركة على زيادة أرباحها.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BC	**البعد الثاني:** حول زيادة عدد زبائن الشركة، ورضاهم عن منتجاتكم وولائهم لها، والاهتمام بآرائهم (يهدف هذا القسم إلى تقييم الأداء غير المالي للشركة والمتعلق ببعد الزبائن من خلال استخدام المؤشرات الموضحة أدناه، الرجاء اختيار العلامة التي تنطبق وواقع شركتكم).										
BC1	نجاح الشركة في زيادة عدد زبائنها.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BC2	نجاح الشركة في زيادة حصتها السوقية.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BC3	رضا الزبائن عن منتجات شركتكم.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BC4	ولاء الزبائن لمنتجات شركتكم.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BC5	الوقت المخصص للتفاعل مع زبائنكم وشكواهم.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BC6	أخذ ملاحظات زبائنكم بعين الاعتبار.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BI	**البعد الثالث:** حول عمليات الشركة الداخلية المتعلقة بالإنتاج (يهدف هذا القسم إلى تقييم الأداء غير المالي للشركة والمتعلق ببعد عمليات الشركة الداخلية من خلال استخدام المقاييس المبينة أدناه، الرجاء اختيار علامة تتناسب مع واقع الشركة التي تعمل بها).										
BI1	نجاح إدارة الشركة في خفض المصاريف الإدارية.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BI2	قدرة الشركة على القيام بالإنتاج في الوقت المحدد.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BI3	نجاح الشركة في تسليم طلبيات الزبائن في وقتها المحدد.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BI4	تحقيق المواصفات والمعايير الدولية في منتجاتها.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BI5	تحقيق الجودة في منتجات شركتكم.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BI6	إدخال منتجات جديدة أو تطوير المنتجات الحالية.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

BL	**البعد الرابع:** حول التعلم والنمو										
BL1	حرص شركتكم على تدريب وتأهيل العاملين فيها.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BL2	التزام العاملين بمعايير الجودة والنظافة.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BL3	نجاح العاملين في تحقيق معدل الإنتاجية المستهدف.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BL4	اهتمام الشركة بأبحاث ودراسات التطوير.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BL5	مساهمة الشركة في أنشطة اجتماعية وثقافية.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
BL6	تطور تكنولوجيا ونظم المعلومات في الشركة.	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

***القسم الثالث*: مدرج أدناه عدد من الموازنات الرئيسة، والفرعية التي قد يتم إعدادها، أرجو من حضرتك وضع إشارة X في المكان الذي ينطبق حسب وضع الشركة التي تعمل بها من حيث إعدادها أو عدم إعدادها لمثل هذه الموازنات؟**

#	الفقرات	نعم	لا
EO	**البعد الأول:** يرجى تحديد مدى إعداد شركتكم لبنود الموازنة التشغيلية فيما يتعلق بـ:-		
EO1	تطبق شركتكم نظام تكاليف معياري (أي تقديري لعناصر التكاليف والإيرادات).		
EO2	تقوم شركتكم بإعداد موازنة المبيعات.		
EO3	تقوم الشركة بإعداد موازنة للإنتاج المتوقع.		
EO4	يتم إعداد موازنة المشتريات من المواد المباشرة.		
EO5	تقوم الشركة بإعداد موازنة الأجور المباشرة.		
EO6	يتم إعداد موازنة للتكاليف الصناعية غير المباشرة.		
EO7	تقوم الشركة بإعداد موازنة للتكاليف الإدارية والتسويقية.		
EC	**البعد الثاني:** مدى إعداد شركتكم لبنود الموازنة الرأسمالية حول ما يلي:-		
EC1	تقوم الشركة بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من المستويات الإدارية المختلفة.		
EC2	تستخدم الشركة طرق علمية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية المقترحة.		
EC3	تقوم شركتكم باستخدام معدل العائد الداخلي لتقييم الاقتراحات الاستثمارية.		
EC4	يتم استخدام مقياس معدل العائد على الاستثمار لتقييم الاقتراحات الاستثمارية.		
EC5	تستخدم الشركة طريقة صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية.		
EC6	تستخدم الشركة طريقة فترة الاسترداد للمفاضلة بين البدائل الاستثمارية.		
EM	**البعد الثالث:** مدى إعداد شركتكم لبنود الموازنة النقدية فيما يتعلق بـ:-		
EM1	تقوم شركتكم بإعداد الموازنة النقدية.		
EM2	تقوم الشركة بتقدير المقبوضات النقدية المتوقعة للفترة القادمة.		
EM3	يتم تقدير المدفوعات النقدية المتوقعة للعام القادم.		
EM4	تقوم الشركة بحصر الفائض أو العجز النقدي المتوقع.		
EM5	في حال وجود عجز نقدي متوقع، تقوم شركتكم بتحديد طرق تغطيته.		
EM6	عند وجود فائض نقدي متوقع، تقوم الشركة بدراسة سبل استثماره مستقبلاً.		

القسم الرابع: أدناه عدد من الفقرات، **أرجو من حضرتك وضع إشارة X في المكان الذي ينطبق مع وضع الشركة التي تعمل بها من حيث:**

#	الفقرات	نعم	لا
S1	تمتلك الشركة نظام محاسبي محوسب.		
S2	وجود نظام محوسب للرواتب والأجور في شركتكم.		
S3	يتم استخدام أوراق العمل "اكسل" في انجاز الأعمال اليومية.		
S4	وجود شبكه تربط أجهزة الحاسب في شركتكم مع بعضها.		
S5	وجود موقع انترنت خاص بشركتكم.		
S6	وجود بريد الكتروني لكل موظف على الموقع الالكتروني لشركتكم.		
S7	تمتلك شركتكم برامج مرخصة للحماية من الفيروسات والاختراق.		
S8	تمتلك الشركة نسخ مرخصة من برنامج التشغيل "ويندوز".		
S9	أجهزة الحاسب مربوطة مع الانترنت في شركتكم.		

القسم الخامس: يرجى من حضرتكم تحديد مدى قيام الشركة التي تعملون بها باستخدام الموازنات كاداه لدعم الوظائف الإدارية للموظفين حسب البنود الموضحة في الجدول أدناه، **عليه نتمنى من حضرتكم إعطاء وصف دقيق ينطبق مع الوضع القائم في الشركة التي تعمل بها من خلال وضع إشارة X للخيار الذي ينسجم مع واقع شركتكم.**

#	الفقرات	بدرجه كبيره جداً	بدرجه كبيره	بدرجة متوسطة	بدرجه منخفضة	بدرجه منخفضة جداً
FP	**البعد الأول:** مدى استخدام الموازنة كأداة للتخطيط في شركتكم في النواحي المدرجة في الجدول أدناه.					
FP1	لتحديد التكاليف المستهدفة.					
FP2	لتسعير منتجات الشركة.					
FP3	لتحديد المبيعات المستهدفة.					
FP4	لتحديد الاحتياجات المالية المتوقعة من الاقتراض.					
FP5	لتحديد البدائل المقترحة واختيار انسبها.					
FP6	لاستغلال الموارد المتاحة بشكل مثالي.					
FP7	كخطة رقمية تترجم أهداف الشركة.					
FC	**البعد الثاني:** مدى استخدام الموازنة كأداة للتنسيق والاتصال في شركتكم في النواحي الموضحة أدناه.					
FC1	لتحقيق التكامل والانسجام بين الأنشطة المختلفة.					
FC2	لتعزيز الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.					
FC3	لنقل التقارير من الإدارات الدنيا إلى العليا.					
FC4	لنقل تعليمات الإدارة العليا للعاملين في المستويات المختلفة.					
FC5	تساعد الأشخاص على فهم المهام المنوطه بهم.					
FC6	لخلق شبكة علاقات بين الدوائر المختلفة.					
FC7	تساعد على تبادل المعلومات بين الدوائر المختلفة.					
FM	**البعد الثالث:** مدى استخدام الموازنة كأداة للرقابة في شركتكم في شركتكم في النواحي الموضحة أدناه.					
FM1	تعمل على تعزيز نظام الرقابة الداخلي.					
FM2	استخدام تقاريرها كأداة رقابية.					

FM3	لحماية أصول الشركة.					
FM4	تساهم في كشف الخلل وربطه بالمسئولين عنه.					
FM5	لها دور في تقليل الفاقد من المواد المستخدمة في الإنتاج.					
FM6	تعمل على الحد من الغش والتلاعب في ممتلكات الشركة.					
FM7	تساعد في عدم هدر ساعات العمل المتعلقة بالإنتاج.					
FD	**البعد الرابع:** مدى استخدام الموازنة كأداة لتقييم أداء الأشخاص والأقسام في الشركة في النواحي التالية.					
FD1	لتقييم أداء الأفراد في الشركة.					
FD2	لتقييم أداء الأقسام (الوحدات الإدارية) في الشركة.					
FD3	للتأكد من سلامة العمليات ومطابقتها للقواعد المعمول بها.					
FD4	يستند عليها لمنح الحوافز والمكافآت للعاملين.					
FD5	لقياس كفاءة العاملين.					
FD6	يتم الاسترشاد بها لتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف.					
FD7	لاستخراج النسب المالية التي تقيس فعالية الانجاز.					

وبذلك، لا يسعني إلا أن أقدم لكم بالغ شكري وعظيم امتناني مثمناً لكم حسن تعاونكم

الباحث: إياد أبو حلوه

ملحق رقم (2)

أسماء لجنة المحكمين:

1- أ. د. محمود الجعفري.

2- د. عفيف حمد.

3- د. ابراهيم عوض.

4- د. ابراهيم عتيق.

5- د. محسن عدس.

6- د. زهران دراغمة.